

間接税における取引先調査権限の必要性について

前税務大学校研究部教授

齋 藤 文 雄

◆INTRODUCTION◆

間接税においては、消費税のように取引先（主に銀行等の金融機関）に対する質問検査権の行使（以下「取引先調査権限」という。）が法律上認められているものと、酒税や揮発油税のように認められていないものがある。

本稿は、後者についても取引先調査権限の制度的手当が必要か否かを主な論点とし、経済取引の複雑化や広域化等だけでなく、記帳義務違反や納税者の検査忌避等が見られる中、記帳義務や質問検査受任義務等の履行確保手段として設けられている行政刑罰が機能不全に陥っていることを指摘し、課税の公平を図るためにはどのような対応が必要であるかについて、様々な観点から検討を加えている。

従来触れられることの少なかった間接税と質問検査権との関係について、注目すべき提言を行っている点で、参考となる論文と思われる。

（税大ジャーナル編集局）

目 次

はじめに	93
1 租税法上の質問検査規定	93
(1) 所得税法等の場合	94
(2) 揮発油税等の間接税の場合	94
(3) 酒税法の場合	94
(4) 研究対象とすべき間接税	95
2 質問検査権行使の範囲を決する要因	95
(1) 質問検査権行使の目的	95
(2) 間接税の質問検査権行使の範囲を決した要因	95
3 現行間接税制度からみる取引先調査権限の必要性	96
(1) 記帳義務	96
(2) 保全担保	97
(3) 免許、開廃申告等	97
(4) 小括	97
4 義務履行確保手段としての行政刑罰の機能不全	97
5 現行制度下における税務調査の実効確保	98
(1) 他税目との同時調査による反面調査の実施	98
(2) 間接国税犯則事件としての立件	98
6 結びに代えて — 現行制度下での対応が困難な場合	99
(1) 制度的手当	99
(2) 新たな義務履行確保手段としての「公表」	99

はじめに

酒税法上の質問検査権に関して、税務調査の現場から、酒類製造者等に対する調査において記帳義務や質問検査受忍義務の不履行により更正又は決定に必要な課税要件事実を確認するための十分な資料が取得収集できない場合、それらの者の取引先に対する質問検査権が認められていないため、金融機関への反面調査（以下「銀行調査」という。）が行えず、経済取引の複雑化・広域化等に対応した税務調査が困難となっているとの指摘がなされている。

揮発油税等の質問検査規定も同様であることから、この問題は酒税に限ったものではなく、多くの間接税に共通するものということができるであろう。

本研究は、間接税各法の質問検査権に関する規定が銀行調査を可能とするものとなっていないことのもたらす影響を検証し、間接税調査の実効を確保するための方策を考究するもの

である。

1 租税法上の質問検査規定

酒税や揮発油税の税務調査において銀行調査を行えない原因は、もちろん酒税法や揮発油税法が取引先に対する質問検査権の行使（以下「取引先調査権限」という。）を認めていないからである。そして、顧客のプライバシー保護が企業にとって最重要課題のひとつとなっている今日、金融機関がまったく任意に顧客との金融取引に関する情報の提供に応ずることは考えられない。

そこで、当該職員に対して取引先調査権限を付与している税目とそうでない税目とが法令上どのように異なっているかをまず整理し、研究対象とすべき税目と、問題の本質を明確にした。

(1) 所得税法等の場合

租税法上の取引先調査権限に基づき銀行調査を行える税目、例えば所得税法においては、次のように規定されている。

○ 所得税法 234 条 1 項

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類（……）その他の物件を検査することができる。

一 納税義務がある者、納税義務があると認められる者又は第百二十三条第一項（確定損失申告）……の規定による申告書を提出した者

(2 号省略)

三 第一号に掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は同号に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があったと認められる者若しくは当該権利があると認められる者

所得税については、質問検査権の行使の相手方として、所得税法 234 条 1 項 3 号が「納税義務者等に金銭の給付をする義務があったと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は納税義務者等から金銭の給付を受ける権利があったと認められる者若しくは当該権利があると認められる者」を規定することによって、当該職員は銀行調査が可能となっている。

法人税法 153 条 1 項及び 154 条 1 項、消費税法 62 条 1 項、相続税法 60 条 1 項、航空機燃料法 19 条 1 項並びに電源開発促進税法 12 条 1 項においても同様に規定されている。

(2) 揮発油税等の間接税の場合

これに対して、揮発油税法は、次のとおり、各号において税務調査として可能な行為をある程度幅広く規定しているが、逆に質問又は検査の対象者は課税物件である揮発油の売買等にかかわる者に特定されており、金融機関のように課税物件の売買に直接関与しない取引関係者は対象とされていない。

○ 揮発油税法 26 条 1 項

国税庁、国税局、税務署又は税関の当該職員（以下「当該職員」という。）は、揮発油税に関する調査について必要な範囲内で、次に掲げる行為をすることができる。

一 第二十四条に規定する者に対して質問し、又はこれらの者の業務に関する揮発油、帳簿書類その他の物件を検査すること。

(2 号、3 号省略)

四 運搬中の揮発油を検査し、又はこれを運搬する者に対してその出所若しくは到達先を質問すること。

(注) 1 号中「第二十四条に規定する者」とは、記帳義務が課される者であり、揮発油の製造者、販売業者、特例輸入者、免税揮発油の移入者が該当する。

たばこ税法 27 条 1 項、石油ガス税法 26 条 1 項、石油石炭税法 23 条 1 項及び印紙税法 21 条 1 項も同様の規定となっている。なお、旧物品税法（消費税導入により廃止された昭和 37 年法律 48 号）41 条 1 項も同様である。

(3) 酒税法の場合

酒税法の規定は、揮発油税法等に類似するものの、各号において検査対象物件を定めている点で若干異なる。

○ 酒税法 53 条 1 項

国税庁、国税局、税務署又は税関の当該職員（以下第四項まで、第七項及び第八項において「当該職員」という。）は、酒類製造者、酒母若しくはもろみの製造者、酒類の販売業者又は特例輸入者に対して質問し、又はこれらの者について次に掲げる物件を検査することができる。

一 酒類製造者が所持する酒類、酒母、もろみ又は酒類の製造の際生じた副産物

(2 号～4 号省略)

五 酒類、酒母若しくはもろみの製造、貯蔵若しくは販売又は酒類の保税地域からの引取りに関する一切の帳簿書類（……）

六 酒類、酒母又はもろみの製造、貯蔵又は販売上必要な建築物、機械、器具、容器又は原

料その他の物件

(2項省略)

- 3 当該職員は、運搬中の酒類、酒類のかす、酒母若しくはもろみを検査し、又はこれらのものを運搬する者に対しその出所若しくは到達先を質問することができる。

(4) 研究対象とすべき間接税

したがって、租税法上の質問検査規定により、間接税は次のように分類できる。

第1グループ(取引先調査権限が規定されていないもの)……酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税、石油石炭税、印紙税

第2グループ(取引先調査権限が規定されているもの)……消費税(課税貨物に課される消費税を除く¹⁾)、航空機燃料税、電源開発促進税

なお、間接税のうち自動車重量税については、地方運輸局長、運輸支局長等に納付する(自動車重量税法8~10)こととされ、質問検査に関する権限規定も設けられていないことから、そもそも本研究の対象とはなり得ない。

そして、本研究が対象とすべきは、第1グループの間接税ということになる。

2 質問検査権行使の範囲を決する要因

(1) 質問検査権行使の目的

申告納税方式の下においては、納付すべき税額は納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定することになる(国税通則法16①一)。

この場合の税務署長の行政処分である更正又は決定を行うためには、課税要件事実を確認するための資料(以下、「課税資料」という。)の入手が必要であるが、課税資料の入手について納税者がいつでも任意に応ずるとは限らないから、各租税法は、必要な課税資料の収集を可能にするため、税務職員に課税要件事実について関係者に質問し、関係物件を検査する権限を認めているのである²⁾。

(2) 間接税の質問検査権行使の範囲を決した要因

しかし、質問検査権の行使の相手方は、行政刑罰により間接的に受忍を強制される。検査拒否罪等の保護法益が「適正公平な課税権の行使」にある³⁾とはいえ、相手方の私生活の平穩、営業の自由等の基本的人権の制限は必要最小限にとどまるべきものであるから、租税法上の質問検査権の行使も、当然のことながら、「相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度」⁴⁾で行使されなければならないであろう。

間接税のうち、申告納税方式が導入され、現行間接税制度が構築された昭和37年当時存在した酒税、物品税、揮発油税等には取引先調査権限規定が設けられていない。しかし、昭和40年代以降に創設された間接税についても、航空機燃料税(昭和47年適用)、電源開発促進税(昭和49年適用)及び消費税(平成元年適用)については取引先調査権限が付与されているが、石油ガス税(昭和41年適用)、石油石炭税(昭和53年適用)及びたばこ税(昭和60年適用)には付与されていないことからすると、現行質問検査規定の創設時期が取引先調査権限規定の有無とリンクするものでないことは明らかである。第1グループの間接税に取引先調査権限規定が設けられなかったのは、結局のところ、それらの税の性格や仕組みから、立案当局、立法院においてその必要性が認識されなかったことによる。

必要性が認識されなかった理由の第一は、従量課税制度を採用する間接税においては、量を完全に把握すれば、申告内容の正確性を確認するに足る課税資料の収集は可能という観念があったためと考えられる。すなわち、酒税、揮発油税等の間接税は、特定の課税物件の「量」を基準にして課税する制度⁵⁾で、しかも、その課税物件が、いつ、どれだけ製造され、移出されたかをチェックできる仕組みを有しているから、どこの誰との間で、いかなる価額で取引されたかを把握することは二次的なことであるといえよう。

第二の理由は、「調査について必要な範囲内」という制約はあるものの、課税物件の製造者及び販売業者に対しては、単独で質問検査権を行使することができる規定となっているから、特定の納税義務者との間における取引関係の存在

を前提とした取引先調査権限規定が存在しなくとも、課税物件の取引調査の大部分に対応できることにあと考えられる。すなわち、間接税の場合には、物税としての性格によるものであるが、質問検査規定上、課税物件の「製造者」及び「販売業者」が納税義務者と同列に位置付けられており、これらの者に対しても納税義務者に対する場合と同様に質問検査権を行使することが認められているのである。その結果、従価税制度を採っていた物品税法においても、取引先調査権限規定の必要性は強く認識されるには至らなかったであろう。

これに対して、第2グループの間接税には、「相手方の私的利益との衡量」をしなくても、取引先調査権限を設けざるを得ない事情が、それぞれ存したのである。消費税の場合は、所得税や法人税と同様、あらゆる物品の製造、卸、小売の各段階における事業者及びサービスの提供に係る事業者を納税義務者とするから、第1グループの間接税のように課税物件の「製造者」及び「販売業者」を納税義務者と同列に位置付けて、特定の納税者との結びつきがなくても質問検査権行使の相手方とするということは、困難である。航空機燃料税は、航空機燃料の消費者である航空機の所有者等を納税義務者とし、航空機への積込みにより課税原因が発生するいわば直接消費税⁶であるが、第1グループの間接税のように、航空機燃料を航空機の所有者等に販売する事業者にも記帳義務を課す規定とはなっていない⁷という特殊性がある。また、電源開発促進税は、いわゆる電気の製造小売業者を納税義務者とし、製造（発電）後直ちに消費されてしまう販売電気を課税物件としており、しかも、ほとんどすべての事業者及び一般消費者が取引先という実態がある。そのため、これらの間接税では、物の動きを追跡することで申告内容を確認するという第1グループの間接税のような調査手法を採ることができず、所得税や法人税と同様に経理関係資料に頼らざるを得なかったのである。ここに、金融機関を含む取引関係者を反面調査の対象とすべき必然があったといえる。また、いずれも国税犯則取締法（以下「国犯法」という。）上の間接国税⁸に分類されるものではないから、隠蔽・仮装による過少申告等についても、通常は実体法上の調査に基づく

重加算税の賦課で完結する仕組みとなっているのである。

3 現行間接税制度からみる取引先調査権限の必要性

第1グループの間接税の質問検査規定が制定された当時の事情は前述のとおりであったとしても、現在においては、取引先調査権限が付与され、取引価格を中心とする金銭面からの検討が行われなければ、申告内容の正確性を判断し得ないのであるか。この点について酒税法の規定を中心に制度面から検討する。

(1) 記帳義務

酒税法は、酒類製造者に製造、貯蔵、販売等に関する事実を帳簿に記載する義務を課している（（酒税法 46①、酒税令 52、酒税規 14、酒税法及び酒類行政関係法令等解釈通達 2 編 46 条）。そして、これに違反し、帳簿の記載を怠り、若しくは偽り、又は帳簿を隠匿した者に対しては、10 万円以下の罰金又は科料が科される（酒税法 59①三）。

すなわち、酒税の申告内容の正当性を判断する上で最も有力な課税資料となり得る酒類の製造、販売等に関する記帳義務を納税者である酒類製造者に課し、その実効性を行政刑罰で担保しているのである⁹。そして、酒税法上の記帳義務は、酒類の販売業者にも及び、受け入れた酒類については数量、価格、受入れ年月日、引渡し人の住所・氏名等を、払出し酒類については数量、価格、払出し年月日、受取人の住所・氏名等を帳簿に記載すべきこととされている（酒税令 52②）¹⁰。これは、酒類製造者の移出事実を正確に把握する上で、販売業者に酒類の受入れ及び払出しの事実を明確にさせることが極めて重要であるとの認識に基づくものである¹¹。

帳簿の記載・保存に関する義務とその履行確保手段については、他の間接税も同様の規定を設けているが¹²、納税義務者以外の販売業者等に対しても納税義務者と同様の義務を課し、行政刑罰により履行を確保している点こそが第1グループの間接税の制度的特徴といえる。これにより、第1グループの間接税各法が認める課税物件の販売業者等に対する質問検査の実効性を確かなものにしてしているのである。

(2) 保全担保

酒税法は、酒税の保全のために必要があると認めるときは、酒類製造者に対して酒税の担保の提供を命ずることができることとしている（酒税法 31①）。そして、酒類製造業者が保全担保の提供命令に従わない場合、課税庁は酒類の製造免許を取り消すことができる（酒税法 12 五）。第 1 グループの間接税は、いずれも同様の制度を設けている¹³。

こうした保全担保制度の直接の目的は、それが必要な場合に担保提供命令を発して税の保全を図ることにあるが、担保提供命令を発することができるという規定の存在自体が、第 1 グループの間接税各法に定める義務の履行確保手段としての機能を実質的に担っているものと考えられる。

(3) 免許、開廃申告等

酒税法は、酒類の製造について免許制度を導入し、製造しようとする酒類の品目別、製造場ごとに、製造場所轄税務署長の免許を受けなければならないこととしている（酒税法 9①）。そして、これに違反し、無免許で酒類を製造した者に対しては、5 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金が科される（酒税法 54①）。また、罰金相当額の納付を命ずる通告処分や滞納処分を受けた場合、その他酒類製造免許の欠格事由に該当することとなった場合には、課税庁は酒類の製造免許を取り消すことができる（酒税法 12 一～三）。

こうした免許制度は、通告処分、滞納処分等を欠格事由とする取消規定を介して、酒税法上の義務の履行確保手段としての機能を実質的に担っているといえる。

一方、他の間接税では、免許制度は採られていないが、揮発油税法等では製造等の開始・廃止等に関して申告書の提出を義務付けるとともに行政刑罰によりこれを担保しており¹⁴、印紙税法では書式表示による特例の適用について税務署長の承認を条件としている¹⁵。

(4) 小括

かつて、第 1 グループの間接税において従価税制度が採用され、製造場から移出した課税物件の金銭的評価が申告内容の正確性を確認する

上で極めて重要であった時代においてすら現在と同じ制度で執行されていたのである¹⁶から、従価税制度が廃止されている現在は、質問検査権に取引先調査権限が設けられていないとしても、少なくとも制度的には、申告内容の正確性の確認に必要かつ十分な課税資料の収集が担保されているというべきであろう。

したがって、以上の考察からは、第 1 グループの間接税に関する税務調査の実効性あるいは課税権の適正な行使が重大な危機に晒されているとまではいえないように思われる。

4 義務履行確保手段としての行政刑罰の機能不全

しかし、第 1 グループの間接税制に関する前述の評価は、適正申告実現のために規定されるそれぞれの義務が、実態として、適切に履行されているという前提の下においてなされ得るものである。例えば、税務調査の実効が確保されるためには、記帳義務や質問検査受忍義務が適切に履行されることが前提であるが、そのためには、その履行確保手段として設けられている行政刑罰が十分に機能していなければならない。

第 1 グループの間接税についても銀行調査を可能とするための取引先調査権限が必要とされているのは、経済取引の複雑化・広域化等だけではなく、記帳義務違反や実体法上の調査における納税者の検査忌避等のために、納税者以外の者から課税資料を収集しなければならない事態が生じているからでもあろう。しかし、最近ではこれらの違反に関して起訴・有罪となった事件がないばかりか、課税庁が告発した事案すらない。行政刑罰の機能不全は、行政全般に共通する事象である¹⁷。当然のことながら、所得税等の税務執行については、質問検査受忍義務に限らず、行政刑罰を履行確保手段とする租税法上の各種義務についても他の行政分野と同じ事態に直面している。それでは、第 1 グループの間接税も所得税等と同じ事情にあると評価すべきなのであろうか。

この点、第 1 グループの間接税については、所得税等の秩序犯とは、若干事情は異なる。それは、国犯法上の間接国税が通告処分制度を採用していることによる。通告処分前置主義をとる間接国税の違反事件について、通告処分を行

わずにいきなり告発することは、通告処分の履行により刑事訴追を受けずに事件の処理を終結させることができるという、国犯法 16 条 1 項に規定された違反者の利益を侵害することになり許されないと解される¹⁸から、すべての秩序犯については、検察官への告発前に犯則調査を行い、原則として、通告処分を行わなければならない¹⁹、通告不履行の場合にのみ告発することとなる²⁰。したがって、告発事績のない現状が、すべての秩序犯としての事件に係る通告処分が履行された結果であれば、問題ないことになる。

しかし、そもそも記帳義務違反罪や検査忌避罪等の検挙事績がないのが最近の実態なのである²¹。その原因は、①通告不履行の場合、告発しても起訴・有罪に至る可能性は極めて低いこと、②仮に有罪となっても、罰金刑の上限額が 10 万円では刑罰に威嚇力がなく、科料にとどまるおそれもあるから²²、犯則調査に投下した事務量に見合うだけの効果、すなわち、通告処分を受けた納税者本人の爾後の法令遵守や他の納税者への波及効果を期待できないことにありと推測される。義務の履行確保手段として行政刑罰が設けられていても、それが本来の機能を発揮できていない事態は、単に所得税等に限らず、間接税についても生じているといえるであろう²³。

5 現行制度下における税務調査の実効確保

そうすると、記帳義務や質問検査受忍義務を含め、行政刑罰を履行確保手段とする間接税法上の各種義務は、現状ではいずれも実効が確保されていないこととなるから、制度改正なくして更正又は決定を行うに足る課税資料を収集することは、もはや困難なのであろうか。そして、もし制度改正を行うとすれば、質問検査権行使の範囲を取引先まで拡大し、銀行調査を可能とする制度改正が有効なのであろうか。あるいは、他に履行確保手段を求めるべきなのであろうか。

しかし、制度改正は、最終的な手段である。間接税の場合は、3 で述べたように、質問検査権以外の課税資料収集のための制度は所得税等よりも充実しているのであるから、そうした対応を検討する前に、まず、現行法の下での対応の可能性を検証してみる必要があろう。

(1) 他税目との同時調査による反面調査の実施

消費税は同一の納税者に係る所得税又は法人税と同時に税務調査を実施しているが、酒税、その他の間接税についても、金融機関等の取引先に対する反面調査が必要と認められる場合には、所得税又は法人税の調査と同時に実施することで、必要な資料の収集は可能かもしれない。ただし、間接税の納税地は製造場の所在地であるから、この方法の有効性は、調査対象の製造場がその納税者の住所又は本店所在地を所轄する税務署の管轄区域内にある場合に限られる。したがって、製造場が他の税務署の管内にある場合には、本店所轄署に同時調査を嘱託せざるを得ず、時間的制約等を考えると、現実的な対応とはいえない。

(2) 間接国税犯則事件としての立件

間接国税の秩序犯は、そもそも犯則調査に基づく通告処分が予定されているのであるから、行政刑罰による間接強制について 4 に述べた問題があるとしても、これを活用する努力がなされてもよいように思われる。

強制調査の必要性について裁判所の理解を得ることが前提となるが、搜索・差押令状を請求して、強制調査を実施し、この段階で実体法上の調査で要求した帳簿書類等を差し押さえられれば、少なくとも検査忌避等の立証は可能であろうし、その資料に基づき更正等の処分をすることもできるであろう。犯則調査については、国犯法 14 条の規定により通告処分を行えば、国税当局としての処理は一応終結し、その結果、仮に不履行告発を行い、起訴が見送られたとしても、当該犯則調査において収集した課税資料に基づき課税処分を行うことで、ひとつの目的は達成できる²⁴。

しかし、検査忌避罪等でこの手段の活用に当たっては、次の問題が解決される必要がある。

- ① 昭和 50 年代以降の調査非協力の巧妙化、特に検査忌避については、その立証が困難である。
- ② 犯則調査は、刑事手続として行われるものであるから、厳格な証明が必要となり、相当の事務量を要することとなるが、限られた人員の中から逮捕犯以外の間接国税犯則事件

に振り向ける要員を確保することはかなり厳しい状況である。

また、記帳義務違反がある場合には、この手段は採り得ない。

なお、いかに行政刑罰が機能不全の実態にあるとはいえ、第1グループの間接税が各種の義務や命令により、全体として申告内容の正確性を確認するための課税資料を収集し得る体制を整えているのであるから、それにもかかわらず、その納税者に係る必要かつ十分な課税資料を収集できないとすれば、納税者の検査忌避等の行為は、背後にある遁脱犯の嫌疑を強く抱かせるに足るものであり、むしろ遁脱犯として立件されるべきかもしれない。そして、その場合には、秩序犯としての立件に伴う前述の問題もクリアされることになる。

6 結びに代えて—現行制度下での対応が困難な場合

これまでのいずれの方法にもよりがたい場合には、制度的手当が検討されるべきであろう。なお、間接税が限られた製造者等を納税義務者とすることを踏まえると、違反事実の公表という手段の活用も考えられる。

(1) 制度的手当

制度的手当としては、二つの方法が考えられる。質問検査権行使の範囲を取引先にまで拡大し、銀行調査を可能とする方法と行政刑罰に代わる他の履行確保手段を導入する方法である。

第1グループの間接税については、現行法制の下でも、少なくとも制度的には、申告内容の正確性の確認に必要かつ十分な課税資料の収集が担保されているともいえる状態にあるから、税務調査の実際において生ずる困難は、現行間接税法上の義務や命令についてその履行を確保する手段に原因があると考えられる。したがって、まずはじめに履行確保手段が見直されるべきであろう。

ただし、行政刑罰に代わるべき新たな義務履行確保手段が、他の行政分野との関係等から直ちに導入しにくいとすれば、現に所得税法等において認められている取引先調査権限を手当することも現実的な選択肢であろう。

(2) 新たな義務履行確保手段としての「公表」

違反事実の公表については、所得税、法人税等の質問検査受忍義務のように広範な納税者等を対象とする基本的な義務に対する履行確保手段とするには、公表による世論の過度な反応が違反行為との見合いで極端に均衡を欠く結果の生ずる危険を軽減する工夫がなされることが前提となる。

しかし、①間接税の税額は、製品の原価を構成することで最終的には消費者への転嫁が予定されており、いわば消費者からの預かり金ともいべき性格を有すること、それゆえ、②特定の課税物件の製造者等に限定された納税者等に対して各種の義務を課し、申告内容の正確性の確認に必要かつ十分な課税資料を収集できるような体制を構築していることを踏まえれば、「公表」を取引先調査権限を持たない第1グループの間接税の検査拒否・忌避行為に対する制裁手段として活用することも十分に国民の理解を得られるように思われる²⁵。

¹ 課税貨物に課される消費税については、税関長に対して申告することとされており、税務調査も税関職員が行うこととされている（消費税法 47、62③）。

² 金子宏『租税法〔第11版〕』698～699頁（弘文堂、2006）。

³ 最二小判昭 45.12.18 判時 616 号 33 頁、判タ 256 号 188 頁。

⁴ 最三小判昭 48.7.10 刑集 27 卷 7 号 1205 頁ほか。

⁵ 第1グループの間接税において採用された課税標準の沿革は次のとおり。

①酒税…現行酒税法（昭和 28 年法律 6 号）では昭和 37 年度から昭和 63 年度までは一部の高級酒に従価税制度が採用されていたが、基本的には従量課税制度であった。

②揮発油税…昭和 24 年 5 月 10 日から昭和 25 年 12 月 31 日までは従価税制度であったが、現行揮発油税法（昭和 32 年法律 55 号）では従量課税制度が採られている。

③物品税…旧物品税法では昭和 37 年度から昭和 63 年度まで第一種物品、第二種物品ともに従価税制度が採られていた。

なお、その後創設された間接税についても、たばこ税は昭和 60 年度から昭和 63 年度まで従量・従価併課制度であり、石油石炭税は昭和 53 年 6 月 1 日から昭和 63 年 7 月 30 日まで従価税制度であった。

⁶ 国税庁『改正税法のすべて』140頁(1972)。

⁷ 酒税法 46 条、たばこ税法 25 条、揮発油税法 24 条、石油ガス税法 24 条及び石油石炭税法 21 条は販売業者等に記帳義務を課している。また印紙税法 18 条 2 項は納付計器の販売業者並びに納付印の製造業者及び販売業者に記帳義務を課している。

⁸ 国犯法上の間接国税とは、①課税貨物に課される消費税、②酒税、③たばこ税、④揮発油税、⑤地方道路税、⑥石油ガス税及び⑦石油石炭税をいう(国犯法規 1)。課税貨物に課される消費税は本研究の対象ではないから、印紙税を除けば、第 1 グループの間接税と一致する。

⁹ 所得税法 148 条 1 項(青色申告者の帳簿書類)及び 234 条の 2 第 1 項(事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等)並びに法人税法 126 条 1 項(青色申告法人の帳簿書類)及び 150 条の 2 第 1 項(帳簿書類の備付け等)の義務については、行政刑罰が設けられておらず、青色申告について承認取消規定が設けられているのみである。

¹⁰ なお、小売の場合には、受取人に関する事項の記載は省略できる(酒税令 52③)。

¹¹ 泉美之松=志場喜徳郎『酒税法注解』504 頁(財務出版、1961)。

¹² たばこ税法 25、30 三、揮発油税法 24、29 三、石油ガス税法 24、30 三、石油石炭税法 21、26 三及び印紙税法 18、25 三。

¹³ たばこ税法 23、揮発油税法 18①、石油ガス税法 21、石油石炭税法 19 及び印紙税法 15①。なお、第 2 グループの間接税では、航空機燃料税にのみ同様の規定が存する(航空機燃料税法 21)。

¹⁴ たばこ税法 24①、30 二、揮発油税法 23①、②、29 二、石油ガス税法 23①、②、30 二、石油石炭税法 20①、26 二及び印紙税法 17①、25 二。

¹⁵ 印紙税法 11①。

¹⁶ 前掲注(5)参照。

¹⁷ 行政刑罰の機能不全の現状については、齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として」5 頁以下を参照。

¹⁸ 最一小判昭 28.9.24 刑集 7 卷 9 号 1825 頁。

¹⁹ 国税当局は、例えば、旧物品税法 46 条 2 号の営業開廃申告の懈怠、4 号の記帳懈怠等を国犯法の手続に基づいて検挙し、通告処分を行ってきた。

²⁰ 間接国税事件で直告発の対象とされるは、①犯則嫌疑者の居所が不分明の場合、②犯則嫌疑者に逃走の虞がある場合、③証拠隠滅の虞がある場合(以上、国犯法 13①)、④通告履行の資力がないと認められる場合(国犯法 14②)に限られている。

²¹ 国税庁統計年報書によれば、平成元年以降に検挙された間接国税犯則事件は、酒税については無免許製造、無免許販売、逋脱等、その他の間接税については逋

脱のみという状況にあり、検査拒否等による検挙事例はない。なお、間接税に申告納税制度が導入された昭和 37 年以降についても、検査拒否等単独での検挙事例は確認できない。

²² 所得税等の検査拒否罪等に対する刑罰は懲役又は罰金であるが、間接税の場合のそれらの罪に対する刑罰は、罰金又は科料とされている。過去の裁判例では、所得税の検査忌避罪に対して罰金としての最低額である 1 万円が言い渡された事例が複数あることからすると、裁判所は租税法上の秩序犯について刑罰を適用することに積極的ではないように思われ、刑罰として科料が選択できる場合には、科料が言い渡されることも十分に考えられる(齋藤・前掲注(17)4 頁及び 45 頁を参照)。

²³ 消費税の導入がもたらした第 1 グループの間接税に関する事務量の減少、精通者の減少等により、納税義務者と課税庁との間の適度な緊張関係が薄れ、コンプライアンスが低下しつつあるとすれば、所得税等以上に問題は深刻かもしれない。

²⁴ なお、犯則調査において収集した課税資料に検討を加えて更正処分を行えば、国税通則法 24 条に違反しないと解されている(最一小判平 9・2・13 税資 222 号 450 頁)が、確実に期すのであれば、再度実体法上の調査を実施すればよい。

²⁵ 齋藤・前掲注(17)33～35 頁を参照。