

質問検査不答弁犯等に対する

現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

菅野保文

(税務大学
租税理論研究室
助教授)

目次

一 序説	一五三
二 税務調査に対する国民の受忍義務	一五四
三 罰則の必要性	一五六
四 推計課税との関係	一五六
五 不答弁犯と黙秘権	一六二
六 罰則適用上の問題	一六九
七 おわりに	一七〇

一 序 説

周知のように、各税法においては、当該職員の質問検査権とともに、その行使に対して相手方が協力しなかった場合の罰則を規定している。例えば、所得税法においては、二三四条一項において当該職員の質問検査権を、また、二四二条八、九号において「(質問に対して) 答弁せず若しくは偽りの答弁をし」、「(検査を) 拒み、妨げ若しくは忌避」、「(検査に関し) 偽りの記載をした帳簿書類を提示」の各行為をした者に対する罰則を、それぞれ規定している。

この罰則をめぐって、近時多くの議論がなされている。それらはいずれも具体的な訴訟事件を通じて議論されるにいたったものであるが、そこにおいて何が問題とされているかをみると、調査に協力しない者に刑罰の罰則をもって臨んでいくこと自体に合理性が認められるかということと、この罰則が「不答弁や検査の拒否がどのような場合にも、一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金にあたる」^(注2) ような不当な罰則であるかということのふたつに集約することができる。

この問題については、いろいろな角度から研究することができるであろうが、本稿においては、

- ① 税務調査に対する受忍義務の根拠は何か
- ② 質問検査不答弁犯等に対して刑罰の制裁をもって臨む必要があるのか
- ③ 課税庁に推計による更正(決定)の手段が認められていることと、罰則との関係をどう考えるべきか
- ④ 不答弁犯に対し刑罰の制裁をもって臨んでいることと、憲法上国民に保障されている黙秘権との関係をどう考える

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

べきか

⑤ 罰則の適用要件からみて、この罰則が不当な適用に対する歯止めのない不当な罰則であるのかどうかの各面から検討することとした^(注3)。

(注1) 質問検査権に関する議論は、いわゆる「民商事件」が契機となって多くなされるようになったものである。その経緯については、次の文献が簡潔にまとめている。

広瀬 正「租税事件史(第一四回民商事件)」税務事例三巻一六〇頁

(注2) いわゆる荒川民商事件として知られる所得税法違反被告事件の第一審判決(東京地裁昭44・6・25判決 判例時報五六五号

四六頁)における表現である。

(注3) 本稿では、所得税法の規定を対象に検討した。

なお、所得税二三四条一項に基づく質問検査権の行使を称して、「調査」の語を用いている。

二 税務調査に対する国民の受忍義務

国民は、当該職員が行なう所得税の調査に対して受忍義務を負っている。その法的根拠は、所得税法二三四条一項である。同条項は、直接的には、当該職員の権限を規定したものであるが、当該職員の質問検査権を規定したということは、法理上、相手方の受忍義務も反射的に規定されたことになる^(注4)と解されるからである。

この二三四条一項に基づく調査については、二四二条八、九号の罰則があることによって、「間接強制を伴う調査」であると説かれるが、相手方の受忍義務はこの間接強制によって生じたものではない。罰則は、受忍義務の存在を前提と

し、その適正な履行を担保するために設けられたものである。

このように、受忍義務の法的根拠は所得税法二三四条一項であるが、その淵源は憲法三〇条の「納税の義務」に求めることができる。^(注4) この「納税の義務」は、ひっきょう、適正に税金を納めねばならないということが内容となるが、すべての国民が適正な申告をするということは現実には期待しがたいことであり、したがって、この「納税の義務」には、当該職員^(注5)の調査に対して積極的に協力すること（真実応答義務）が当然に含まれていると考えられるからである。

このことは、国民が自らの所得金額および税額を自ら計算して申告する申告納税制度においては、とりわけ強調されねばならないことであり、自分の申告が（あるいは申告しなかったことが）正しいか否かを一番良く知っている本人が、全体としての国民の信託に基づいて行なわれる税務調査に協力するのは当然であるといえる。

所得税法二三四条一項は、この意味において、設けられるべくして設けられた規定であると解されるのである。

なお、この二三四条一項に基づく調査が、国税犯則取締法に基づく強制調査と異なり、相手方の承諾を前提とする調査であるところから、「任意調査」であると説かれることが多いが、やむを得ないと認められる理由のなにかぎり承諾しなければならぬことを義務づけられているのであるから、承諾するもしないも勝手だという、文字どおりの「任意調査」ではないことに注意する必要がある。^(注5)

(注4) 受忍義務の淵源を憲法三〇条の「納税の義務」に求める見解に、次のものがある。

○竹沢喜代治「租税犯と国税調査権」税理四卷一〇号二三頁

○阿南主税「取税官吏による税務調査の限界」税理七卷二三号八頁

○山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討(第二回)」税理一二卷一二号九七頁

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

一五六

○荒 秀「立入検査権・調査権」法律学の基礎知識八九頁

○荒井 勇「質問検査権のあり方」納税通信四六年一〇月二九日号

(注5) この意味において、次の静岡地裁判決の判示は、所得税法二三四条に基づく調査における相手方の「承諾」の性質を誤解しているのではなからうか。

静岡地裁昭47・2・9判決 公務執行妨害被告事件(判例時報六五九号三六頁)

「また、反面調査、臨毛調査のいずれにおいても、その調査にあたっては、調査の相手方が要求するかぎり調査理由を開示すべきである。前述の必要性の要件の実効性を担保するためにも、また、質問検査権の行使が任意調査であつて調査の相手方の承諾を得てする調査であることからしても(承諾を与えるためには、何を質問し、何を調査するのが特定されなければ、承諾の与えようがない。当然のことである。)(傍線筆者)

三 罰則の必要性

調査に対する受忍義務は、罰則が設けられたことによって生じたものではないから、受忍義務の履行を罰則をもって強制すること自体を理論的に誤りだとすることはできない。

問題は、刑罰の制裁をもって臨むことに合理性が認められるかどうかということであろう。

一般に、行政調査権の行使に関して罰則を定めるのは、その行政調査の適正な執行を担保するためであると説かれるが、税務調査の場合にも、このことは同様である。

すなわち、税務調査は、租税負担の公平を図ることを究極の目的として行なわれるものであるから、仮に、過少申告をしている者あるいは申告すべき所得があるのに申告しなかった者に対して調査が行なわれた場合を考えれば、その結果と

してその事実が発覚し、その者に対して更正あるいは決定の処分がなされることが当然に期待されている。

ところで、更正あるいは決定の処分がなされることによって、あらたに税金を支払わなければならないという「不利益」は、もともとその者が負担すべき税金を正当に負担しなかったために生じたものであるから、法上問題とすべき「不利益」でないことは当然である。しかし、その者からすれば、それは調査されたことによって生じた「不利益」であることに相違ないから、そのような「不利益」をまねく虞れのある調査については、それを断わっても罰則がないとすれば、断わりたいのが心情であろうし、また、断わるのが通常であろう。だが、税務調査の使命を考えれば、このような者に対してこそ、是非とも調査しなければならぬのである。

また、税務調査においては、相手方の正しい所得金額や税額がいくらであるのかを確認するという、その性格から、個人が通常、秘密にしておきたいと考える財産関係や営業内容についてもある程度立ち入らざるを得ないが、このような調査については、適正な申告をしている者であっても、できれば断わりたいと考えるのが自然であろう。

全体としての国民の信託に基づき、全体としての国民の利益のために行なわれなければならないという、税務調査の性格を考えれば、相手方の自発的協力が期待できない場合であっても、必要な調査は行なわれなければならないのであり、罰則によって実効性を担保することもやむを得ないといえよう。

行政調査における質問検査に関して罰則を設けている例については、光廣龍夫氏が調査しておられるが、それによれば、所得税法二四二条の罰則は一般の行政調査権の場合の罰則に比べてやや重い感がないでもない。しかし、同氏も述べられるように、「国民の納税義務の重要性、我が国の租税体系における所得税の地位、課税の適正公平の必要性、重要性」を正当に評価すれば、「(所得税法の質問検査権の)重要性は他の行政調査における質問検査の果たす役割とは比すべ

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

一五八

くもない」のである。

したがって、調査に協力しない者に対して刑罰の制裁をもって臨んでいることをもって、不合理とするのはあたらないうらう。

(注6) 光廣龍夫「質問不答弁罪および検査拒否罪の成立」税務弘報一八巻四号九五頁

四 推計課税との関係

「申告納税制度のもとにあっては、質問検査権の行使に対する不答弁、拒否などは、実体的には、もともとは、推量または推計による更正または決定をもって対処されるべきものであって、処罰の対象とするには親しまない」とする見解がある。^(注7、8)

しかし、申告納税制度であるからということ、そのようなことが果していえるのか、疑問なしとしない。

まず、従来の多くの学説判例において、推計による更正または決定(以下「推計課税」という。)はあくまでも例外的なものであり、実額課税が原則だと説かれていることである。所得税法においては、一五六条において課税庁が推計課税をすることができることを定めている。同条自体には、推計課税を行なうについての要件は明定されていないが、多くの論者は、解釈論として、推計課税が許されるのは、①収支を明らかにする帳簿を備えていない場合、②帳簿書類の備付けがあっても、その記載内容が不正確である場合、③納税者が税務官庁の行なう所得調査に非協力であって所得の実態を明らかにすることができない場合等、収入と支出の実額を捕捉できない場合に限られると説いており、判例もそのような考

え方に立つものが多い。^(注9)

所得課税の理想が実額課税であることについては、何人も異論のないところであろう。ただ、注意すべきは、このことは、個々の納税者の利益の観点からばかりではなく、全体としての国民の利益の面から主張されねばならないということである。^(注10) いいかえれば、個々の納税者において、更正あるいは決定を受ける場合に、実額課税か推計課税かを選択することが許されるわけではないということである。

調査に協力しない者に対して、罰則でなく、推計課税で対処すべきだとする考え方は、結局において、その者に実額課税か推計課税かの選択を認めることになろう。調査にどうしても協力しない者に対しては、推計課税の方法を採らざるを得ないことは当然であるが、そういう方法があるからといって、調査を拒むことが許されるということにはならないのはなからうか。

推計課税によることが許される場合として例示される前述の要件を検討すると、それは、要するに、納税者が申告納税制度において果たすことを期待されている役割を果していない場合であるといえる。^(注11) 納税者が推計課税を受けたとしても仕方がない場合として考えられているわけである。

納税者の責めに帰すべき事由により、やむを得ず推計課税の方法を採らざるを得ないことを考えれば、推計の方法にも簡便なものを認めるとか、一定要件を充足する推計課税については訴訟を提起できないこととするとか、あるいは、訴訟の場合の立証責任を全面的にその納税者に負わせることとするなど、実額課税に比して納税者を不利益な立場におくことが許されるべきだとする考え方もあろう。そのような考え方に立つとすれば、前述の罰則論にも説得力を認める余地があるろう。

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

しかし、従来の学説判例の多くは、推計課税の場合であっても、推計方法に相当の合理性を要求するとともに、その合理性の立証責任も課税庁にあるとしているのである。その結果、現実には、納税者にとって推計課税を受けることは、実額課税を受ける場合に比して必ずしも不利益であるとはいえず、また、課税庁からすれば、推計課税を行なうには多大の手間を要することになっている。

以上のように考えると、納税者に実額課税か推計課税かの選択を許す結果となる罰則不要論に妥当性を認めることは困難であろう。調査に対する受忍義務と推計課税とは、別個の問題額であるというべきである。

(注7) 新井隆一「質問検査権の本質と処罰規定」税理一四卷四号二二頁

(注8) いわゆる川崎民商事件として知られる所得税法違反被告事件の最高裁判決における色川裁判官の反対意見においても、それに近い見解が示されている。(最高裁第二小法廷昭45・12・18判決 判例タイムズ二五六号一九〇頁)

(注9) 推計課税をめぐる判例の傾向については、次の文献によく整理されている。

広瀬時江「推計課税をめぐる問題点(1)~(4)」税務事例三卷三、四、五、八号

(注10) どのような場合に推計課税が行なわれるかということは、租税債権の確定にかかる重要な要件であり、租税の公共性からみて国民全体の利害に関することがらである。

(注11) 所得税法上、記帳義務は青色申告者についてのみ明定されている(一四八条)。しかし、申告納税制度を採用し、国民に適正な申告をするに必要な範囲内での記帳義務が、白色申告者についても潜在的に存在すると考えるべきであろう。これについて、清水敬次氏は、「申告納税制度を採用する場合は、税法は納税者に対して、正しい申告を可能ならしめるに必要な証拠資料を準備することを法的に義務付けるところまではいかなくとも、期待していることは確かであろう。」と述べておられる(「税務認定と立証責任について」税経通信二五卷六号一五頁)。

また、本文で前述したように、国民は、税務調査に対して受忍義務を負っていると解される。したがって推計課税が許される場合として例示される①②③が、「納税者が申告納税制度において果たすことを期待されている役割を果たしていない場合」であることは確かであろう。

五 不答弁犯と黙秘権

所得税法二四二条八号で質問に対する不答弁の罪を設けて、当該職員の問題に対する応答を間接的に強制していることが、いわゆる「黙秘権」を国民に保障した憲法三八条一項の規定に違反しないかということが従来議論された。

この問題は、各種の行政法規において、罰則をもって報告、申告、登録等を義務づけている場合に共通することであるが、従来の学説判例をみると、まず、憲法三八条一項の規定が行政手続にも適用されるか否かで、積極説、消極説にわかれ、さらに、積極説においても、行政法規で報告、申告、登録等を義務づけていることが、憲法三八条一項にいう「自己に不利益な供述」を強要していることになるか否かについて、意見がわかれて^(注12)いる。

この問題は、かつて、旧道路交通取締法に定める自動車運転手の事故報告義務、麻薬取締法に定める麻薬取投者の記帳義務および所得税法、法人税法に定める所得の申告義務をめぐって最高裁判所まで争われたが、最高裁判所はいずれについても憲法三八条一項に違反することはないと判断した。それらの判決が合憲と判断した論拠は、次の三に整理できるが、憲法三八条一項の規定が行政手続にも適用があることを暗黙の前提とした合憲論のように見受けられる。^(注13)

① それらの義務は、他の行政目的を達するために課しているもので、犯罪捜査のためではないから、憲法三八条一項

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

の保障とは関係がないとするもの

〔麻薬取締法〕一四条が、麻薬取扱者に対し業務所ごとに帳簿を備え、麻薬に関する所定の事項の記入を命じ、この違反に対し同法五九条に刑罰制裁を定めていることは、前示のような麻薬の性能にかんがみ、その取扱の適正を確保するための必要な取締手続にほかならない。従って所論帳簿記入に関する規定そのものは、憲法三八条一項の保障とは関係がなく、……」（麻薬取締法違反被告事件 最高裁判昭31・7・18大法廷判決〔刑集一〇巻七号一七三頁〕）

② 黙秘権の放棄を擬制するもの

「麻薬取扱者たることを自ら申請して免許された者は、そのことによって当然麻薬取締法規による厳重な監査を受け、その命ずる一切の制限または義務に服することを受諾しているものというべきである。」（麻薬取締法違反被告事件 最高裁判昭29・7・16第二小法廷判決〔刑集八巻七号一一五一頁〕）

③ 憲法三八条一項は、「自己が刑事上の責任を問われる虞ある事項」について供述を強要されないことを保障したものであるとし、^(注14)行政法規が報告、申告等を義務づけている事実は犯罪事実そのものでないとするもの

「右操縦者、乗務員その他の従業者は、警察官が交通事故に対する前叙の処理をなすにつき必要な限度においてのみ、右報告義務を負担するのであって、それ以上、所論の如くに、刑事責任を問われる虞のある事故の原因その他の事項までも右報告義務ある事項中に含まれるものとは、解せられない。」（重過失致死道路交通事故取締法違反被告事件 最高裁判昭37・5・2大法廷判決〔刑集一六巻五号四九五頁〕）

「所得税法は所得税の徴収につき、いわゆる申告納税制度を採用したものであり、納税義務者たる個人の申告に基づき、一応所得税の納税義務内容を確定し、納税義務者自身民主的にその納税義務を表現履行せしめ、以って所得税

の課徴を確実に実行しようとするものであって、所論の同法二六条一項は、右目的のため、納税義務者をして、その年中における総所得金額、課税総所得金額、これに対する所得税額を申告せしめることを規定しており、何ら自己が刑事上の責任に問われる虞のある事項について供述を強要しているわけではない。(所得税法違反被告事件 最高裁昭37・6・29第二小法廷判決(税務訴訟資料三九号六頁)^(注15))

そこで、これらの最高裁判例に示された考え方を、所得税法二三四条一項に基づく当該職員の質問に対する応答義務にあてはめてみると、その質問は「徴税」という行政目的を達するためになされるもので、犯罪捜査のためでないことは明らかだし、^(注16) また、応答を義務づけているのは、正しい所得金額および税額を確認するために必要なことであって、その者の刑事責任が問われる虞のある事実それ自体の説明を求めているわけではないから、所得税法に定める不答弁犯についても、同様に、憲法三八条一項に違反しないと理解することができよう。^(注17)

(注12)

税法上の質問検査権と憲法三八条一項との関係について論じたものに、次のものがある。

1 行政手続だから適用がないとするものないしは適用あるいは準用されるが「自己に不利益な供述」を強要しているものはないとするもの

○田中二郎「租税法」一九八頁

○竹沢喜代治「租税犯と国税調査権」税理卷一〇号二七頁

○青柳文雄「税法上の質問検査権と犯則調査」税経通信一八卷五号九頁

○新井隆一「税務調査権の法的限界」税法学二二三号三八頁

2 違憲ないしはその疑いがあるとするもの

○佐伯千仞「税法と黙秘権」税法学八号五頁

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

一六四

○谷山治雄「日本の税法」一一四頁

○増本一彦「所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八卷一四号一三頁

(注13) 下級審の判例も合憲説をとるものが多いが、その論拠には、本文で引用した最高裁判決に示されたもののほか、行政手続法から適用がないとするもの、公共の福祉からの制約を理由とするものがある。高柳信一「行政手続と人権保障」(憲法講座二卷)を参照されたい。

(注14) 憲法三八条一項にいう「自己に不利益な供述」の法意について、最高裁判所は昭和三二年に次のとおり判示した。

なお、本文に引用した昭37・5・2大法廷判決および昭37・6・29第二小法廷判決ならびに(注15)に掲げた二件の小法廷判決においても、この判示を引用している。

「その法意は、何人も自己が刑事上の責任を問われる虞ある事項について供述を強要されないことを保障したものと解すべきであることは、この制度発達の沿革に徴して明らかである。」(威力業務妨害公務執行妨害傷害被告事件 最高裁昭32・2・

20大法廷判決(刑集一一卷二号八〇二頁))

(注15) 税法上の申告義務にかかると、これと同旨の最高裁判決が二件ある。

○昭35・8・4第一小法廷判決 法人税法違反被告事件(刑集一四卷一〇号一三四二頁)

○昭39・6・30第三小法廷判決 所得税法違反被告事件(税務訴訟資料四二号四八六頁)

(注16) 所得税法三三四条二項参照

(注17) 不答弁犯と黙秘権との関係については、賭博行為等の違法行為を行なっていた事実が発覚し、その違法行為に対する刑事責任を問われる虞があるという場合と、過少申告あるいは申告すべきであったのに申告しなかった事実が発覚し、更正あるいは決定の処分が行なわれ、さらに脱税犯として刑事責任を問われる虞があるという場合とが考えられる。

このうち、更正あるいは決定の処分によって税額が増加し、さらに行政罰としての加算税を支払うこととなる「不利益」については、これは「刑事責任」ではないから問題にならないであろう。

そこで、賭博等の違法行為や脱税犯としての刑事責任を問われる虞がある供述を強要しているか否かが問題となるが、その

所得を「違法行為によって得た」旨の供述あるいは過少申告や無申告について「脱税の意図をもって行なった」旨の供述を、罰則をもって強制しているわけではないと解されるのである。

六 罰則適用上の問題

所得税法二四二条八号の罪に関して、「税務署員に質問されて、答弁しなかったというだけで、一年以下の懲役や二〇万円以下の罰金という重刑が科されるという事態は、まさに、税務フアッションである」とする見解がある。^(注18)

調査の相手方が、当該職員の問題や検査に応じない場合に、その理由のいかんを問わず、すべて罰則が適用されるときは、それが不当であることについては何人も異論のないところである。

しかし、この罰則が現実に応用される場合の要件を考えると、そのような不当な結果をもたらすものとは到底考えられないのである。

所得税法二四二条八号の罪が成立するためには、それが刑罰を科される犯罪である以上、その行為（行為者）について、構成要件該当性、違法性および有責性が充足されなければならないことは当然である。そこで特に問題となるのは、構成要件該当性の問題としての「所得税に関する調査について必要があるとき」（所得税法二三四条一項）と違法性阻却事由としての「調査を拒む正当な理由」であろう。なぜなら、これらが、罰則が不当に適用されることを防止するプレキの役割を果していることを否定できないからである。

所得税法二三四条一項によれば、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」に質問検査権を行使でき

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

るとされている。したがって、仮に、「所得税に関する調査について必要がないとき」に行使されたとすれば、その質問検査は二三四条一項に基づくものとは認められないから、これに対して不答弁や拒否があっても、二四二条八号の罪の構成要件を充足しないわけである。そこで、この意義について考えてみたい。

税務調査は、納税者の正しい所得金額や税額がいくらであるかを確認するために行なわれるものであるから、調査の必要性は、本来、すべての納税者について認められるわけである。^(注19)ただ、現実にはすべての納税者を調査することは、課税庁の稼働量からみても無理であり、実際には何らかの基準によって一部の納税者が抽出され、その者に対して調査が行なわれることになる。したがって、そこに、「なぜその者を抽出したか」という意味での調査の必要性が別に存在することになる。すべての納税者が調査されるわけではなく、かつ、調査対象となつた納税者は他の納税者に比べて相対的に不利益な立場におかれることになることを考えれば、課税庁が調査対象を選定するについては、合理的な基準によるべきであろう。したがって、「調査について必要があるとき」の意義についても、納税者であれば誰にでも認められるという意味での調査の必要性だけでなく、その者を選定したことについての必要性を含めた概念であると理解すべきであろう。ただ、この調査対象の選定における必要性の判断については、その技術性からみて、現実には即して合理的に判断するよう^(注20)（行政の効率性、経済性の原則に適合するよう）課税庁に委ねられていると解される。いいかえれば、課税庁の判断が著しく誤つていて、いわゆる裁量権の濫用あるいは踰越に当る場合^(注21)でなければ、課税庁の選定に基づく質問検査権の行使は「調査について必要があるとき」の要件を充足するものとして理解されるということである。

課税庁の選定に基づく質問検査権の行使が、いわゆる裁量権の濫用あるいは踰越に当るか否かということとは、司法審査の対象となるわけであるから、^(注22)その意味で、この「調査について必要があるとき」が罰則が不当に適用されることを防止

する役割を果す法的要件であることを否定できないわけである。

次に、違法性阻却事由としての「調査を拒む正当な理由」^(注23)について考えてみよう。

この「調査を拒む正当な理由」なる概念については、多くの論者が具体例に即して述べている。どのような場合がこの正当理由に当たるとして調査を拒むことが許されるかが問題であるが、少なくとも、法理上、この概念を認めること自体については問題はないであろう。それは、講学上、行政庁が裁量行為を行なう場合でも従うべき条理上の制約として説かれる公益原則、平等原則、比例原則などに根拠をもつ概念と考えられるからである。

この正当理由が存在し、それを理由として調査を拒んだ場合には、その拒んだ行為（不答弁、拒否、妨害、忌避）は刑法三五条によって不可罰とされる「正当行為」として評価され、違法性が阻却されることになる。思うに、健全な常識をもった国民が、罰則の適用が不当であると判断するような事案であれば、仮にそれが訴追されたとしても、この正当理由があつたと判断されることが多いであろう。

なお、罰則適用上の問題としては、「調査について必要があるとき」および「調査を拒む正当な理由」のほかに、いわゆる「一厘事件」として知られる大審院判決に示されたような、「零細な反法行為」にかかる不可罰性の理論をあげるべきであろう。^(注24)

「零細な反法行為」がなぜ不可罰とされるかについては、構成要件が予想する可罰的程度の実質的違法性を欠くから構成要件該当性がないとする説^(注25)と刑法三五条の「正当行為」に包摂されるから違法性阻却事由になるとする説^(注26)とが対立するが、いずれにしてもそれが不可罰とされることについては異論がみられないようである。この理論は、所得税法二四二条八号の罰則の適用についても採られる余地があるであろう。例えば、当該職員の問題検査に対していったん拒んだが、当該職員

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

の説得によってほどなく協力するにいたったような場合、はじめの拒んだ行為については、実務上もそれが問題とされることはないであろうが、仮にそれが訴追されたとしても、裁判所はおそらくそれを不可罰とするであろう。

以上のように考えてくると、当該職員の質問や検査に応じなかった場合に、その理由のいかんを問わず、罰則が適用されることには決してならないのである。ためにする宣伝であればともかく、理論的に考えるかぎり、「税務フアッシュ」などという表現が当を得ないことは明らかである。^(注27)

(注18) 増本一彦「所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八巻一四号一五頁

(注19) 国税通則法一六条一項一号において、納付税額が税務署長の処分によって確定するのは、①申告がない場合、②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あるいは、③税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、規定していることを論拠として、質問検査権を行使できるのも①②③の場合に限られるとする見解(例えば、増本一彦「所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八巻一四号一二頁)や、同法二四条、二五条において、税務署長が更正、決定できるのが前述の①②③の場合であると規定していることを論拠として、「調査について必要があるとき」とは、「申告がない場合または申告が適正でない合理的な疑いのある場合」であると見る見解(例えば、北野弘久「質問検査権のあり方」納税通信四六年九月一三日号)がある。

しかし、これらの条文は、質問検査権を行使した結果、そのような事実が発見された場合にどう処理されるかということも規定したものであって、質問検査権を行使できる場合を論ずるについての論拠となるものではない。質問検査権が、申告納税制度を担保するために認められた権限であることを考えれば、申告が適正でない合理的な疑いが存する場合(すなわち更正をする蓋然性が高い場合)でなければ行使できないということにはならないであろう。

このことは実務面からもいえることであって、申告書等の検討を通じて「適正でない合理的な疑い」のあるものを抽出できると考えるのは現実的な見方ではなく、申告が適正であるか否かは調査してみなければわからない場合が多いのである。

(注20) 具体的な過少申告の疑いがあるものが調査対象として選定されることは当然であるが、それ以外に、納税者全般の納税道義

の水準や記帳水準、課税庁における調査水準や稼働量、さらには、いつかは調査されるかもしれないということによる納税者に正しい申告を強いる心理的效果などの諸要素を勘案して、調査対象選定基準が設定され、これに基づいて選定がなされることになる。

(注21) 例えば、同一年分について、いったん調査が終了し、再度の調査をする必要性が認められないにもかかわらず、あらためて最初から調査されるといった場合には、裁量権の濫用とされるであろうし、また、所得税調査以外の目的で調査されたと認められる場合であれば、裁量権の踰越とされるであろう。

(注22) 行政事件訴訟法三〇条参照

(注23) 拙稿「税務調査を拒む正当な理由について」(税務大学校論叢五号六九頁)を参照されたい。

(注24) 宮原三男「一厘事件」判例百選(第二版)一四四頁

(注25) 藤木英雄「可罰的違法性の理論」法学協会雑誌八三巻七、八号六二頁

(注26) 木村亀二「可罰的違法性論と判例」法学セミナー一四七号七〇頁

(注27) 荒川民商事件として知られる所得税法違反被告事件の第一審判決(東京地裁昭44・6・25判決 判例時報五六五号四六頁)は、不答弁や拒否についてすべてこの罰則が適用されるとすれば、刑罰法規としてあまりにも不合理だから、罰則を適用するについては、「その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特段の事情」が認められねばならないと判示した。

これについては、この「特段の事情」なる概念が不明確であり、「二四二条八号の構成要件の内容を複雑かつ漠然たらしめて、かえって、憲法三一条の要請の一つである「規定の明確性」に違背することになろう」(光廣龍夫「質問不答弁罪および検査拒否罪の成立」税務弘報一八巻四号九八頁)との批判がなされている。

この判決の考え方によれば、違法な不答弁や拒否のうち、罰則の対象になるものと然らざるものととの区別を認めることになるが、二四二条八号の法文から疑問なしとしない。法律の定める構成要件を縮小する「特段の事情」なる概念を設けることなく、違法性阻却事由としての「調査を拒む正当な理由」の存否によって判断すべきではなからうか。

質問検査不答弁犯等に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか

七 おわりに

質問検査権の行使に対する不答弁等にかかる罰則は、昭和二二年に所得税法が全文改正されたさいに、現行のように規定されたものである。

それ以来既に二〇年余経過するが、現在までこれに該当するとして訴追された事案はそれほど多くない。

須貝修一氏は、いわゆる民商事件にかかる数件の判決の評釈において、「この種の犯罪については告発されない場合のほうが多いので、このように刑事事件となつて上級審までゆくのはむしろ特殊な事例に属し、よほどの必要があつてのことであろうと思われる、おそらくテスト・ケースもしくは一罰百戒の効果をねらつたものであろう。」と述べておられる。^(注28) たしかに、この罰則を厳格に適用するとすれば、訴追の対象となる事案はもつと多いと考えられる。須貝氏が述べられるように、よくよくの場合だけが訴追されてきたのであろう。ということは、この罰則の運用面においても、不答弁や拒否についてその理由のいかんを問わず適用されてきたわけではないということにならう。

負担の公平ということは、税の分野ではきわめて重要なことである。質問検査権の行使は、調査対象となつた個々の納税者にとっては愉快なことではないかもしれないが、全体としての国民の利益につながる「負担の公平」を実現するためどうしても必要なものであり、その適正な執行を担保するために罰則があることを忘れてはなるまい。

(注28) 須貝修一「質問検査権にかかる判決をめぐつて」税理一四卷四号二六頁