

申告納税制度の下における制裁等
— 納税者のコンプライアンス向上の観点から —

加 藤 恒 二
〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

はじめに

現在ほとんどの国税について採用されている申告納税制度は納税者のコンプライアンスによって支えられている。本稿は、申告納税制度の執行の場面で散見される納税者の義務不履行ないし違反という状況に対する問題意識を出発点として、納税者のコンプライアンス向上の観点から、納税者の義務の履行を確保するための方策について、制裁等の側面から考察するものである。

第1章 申告納税制度

申告納税方式による税額確定手続きでは納税者の申告に税額を確定する法的効果が与えられるところから自己賦課（self - assessment）とも呼ばれる。これは国民が課税庁に付与した責務の一端を主権者たる国民自らも負担するという意味で、国民の納税義務が支配に対する服従ではなく自治における責任を意味していると考えられること、そして国民すべてが納税の分野で負うべき責務が市民的自覚に根ざした主体的かつ能動的なものであることを示している。申告納税制度は納税者のコンプライアンスによって支えられるべきものと考えらる。

申告納税制度は、記帳・記録保存義務と税務調査における受忍義務（説明義務）が申告納税義務と不可分の義務として一体をなす義務の体系と考えられるのであるが、課税処分を争う訴訟における認定事実を分析すると、納税者がこれらの義務を適正に履行していない事実が認定されているケースも見られる。

そのようなケースでは、課税処分が維持され、納税者の義務不履行ないし違反に対しては過少申告について加算税が課されてはいるものの、記帳・記録保存義務や調査における説明義務の不履行ないし違反に対してはなんの制裁も科されていないという状況もある。

第2章 現行の制裁等

行政上の制裁の定義について、本稿は、「義務不履行の責任を問うあるいは違法行為に対する懲らしめを直接の目的として罰その他の不利益を与え、その存在による一般予防効果あるいは特別予防効果を期待する制度」といった理解に従う。

申告納税制度に関する制裁としては、行政刑罰、加算税及び通告処分が規定されている。

行政刑罰は、納税者のコンプライアンス向上の観点からは最も強力な制裁の手段であり、あわせて間接強制の手段として納税秩序を維持する役割を負っている。

過少（無）申告加算税や重加算税は、私法における損害賠償の予定に類する性格を有し、民事罰の概念のもとに統一され、その情状に応じて正しい申告をしている納税者とそうでない納税者との負担のバランスをとり、申告納税制度の実効性を確保するための行政上の措置として整備され、納税者のコンプライアンス向上という観点からは、その存在により適正な申告義務の履行を非刑罰的な方法で確保する役割を果たしている。

通告処分は、行政手続きと刑事手続きが接木されたユニークな制度といわれており、証拠の収集と価値判断に特別の知識経験が欠かせないという限定的な守備範囲で実際面での必要から設けられている。犯則の態様によっては犯則者に敢えて前科を付する必要はないという考え方からは合目的かつ合理的な制度と考えられる。

我が国の申告納税制度では、以上のような制裁規定が設けられている一方で所得税と法人税に青色申告制度という租税特典を付与する制度が設けられている。この制度は記帳へのインセンティブを与える仕組みとしてこれまで大きな役割を果たしてきた。青色申告制度は創設から既に50余年を経過し、昭和59年には白色申告についても記帳・記録保存義務が規定された。しかし、現在、所得税や法人税の記帳・記録保存制度は、全体としてなお過渡的な段階にある制度であることにはかわりはない。

第3章 制裁の希薄域

申告納税制度という義務の体系の三つの領域（記帳・記録保存、申告、税務調査）における義務不履行ないし違反に対する現行の制裁等の諸制度を対応させてみると、制裁の希薄域とでも言うべき領域の存在が明らかになる。

記帳・記録保存義務の領域では、その義務不履行ないし違反に対してはなんの制裁もない。青色申告では青色申告の承認の取消しがあり、白色申告では推計課税があり、消費税では課税仕入れの否認が行われることがある。しかし、これらは義務不履行の責任を問い、違法な行為の懲らしめを直接の目的とするものではないから制裁とは言えない。我が国の消費税以外の間接諸税のほとんどに記帳・記録保存義務とその不履行ないし違反に対する罰則が設けられ、アメリカやドイツ等の制度もなんらかの制裁規定をもっていることと比較すると、この領域は制裁の希薄域ともいうべき特異な領域になっている。

申告の領域では、罰則や加算税といった制裁が規定され、罰金の額や法人処罰の在り方等について論点はあるものの、制裁の希薄域というべき状況にはない。

税務調査（強制調査を除く。）の領域では、納税者の説明義務不履行ないし違反に対して各税法に罰則が規定されているが、刑罰の謙抑性と可罰的違法性の論理から罰則が科される範囲は限定的であり、それに至らないほとんどのケースでは、納税者の説明義務不履行ないし違反に対して罰則が適用されることはない。この領域は実態として制裁の希薄域となっている。

このような制裁の希薄域では、納税者については義務に対する無視や軽視の傾向を引き起こし、課税庁については制裁の手段がないために放置せざるを得ないという状況を生じさせる。このことは、納税者のコンプライアンス向上の観点から重大な問題と考える。

現実には、納税者と接する課税庁の担当者による説得が行われているが、これにはおのずと限界がある。説得に努めることは必要であるが、課税庁が的確にその責務を果たしていくためにも、やはり制裁の希薄域に対応する適切な法的仕組みを講ずる必要があるだろう。

第4章 制裁の希薄域への対応

制裁の希薄域への対応については、前提として記帳・記録保存義務の整備が必要と思われる。記帳の普及を目的とした現行の過渡的な仕組みがその義務不履行ないし違反に対する対応を曖昧にしている。①半世紀以上にわたる普及期間を経て記帳の必要性は大部分の納税者に理解されていると思われること、②ここ十年余の電子機器の発達には記帳、記録の手数とコストの大幅削減を実現するとともに特別な記帳知識を不要としていること、③記帳の指導、支援体制は税理士制度及び民間団体の活動により十分なレベルにあると考えられること等を踏まえるならば、過渡的な仕組みから本来の仕組みに移行していくべき時期にあると思われる。

記帳・記録保存義務の分野における制裁の希薄域への対応としては、この義務が実額所得による課税を前提としていることから、推計課税をせざるを得ないような記帳に対して加算税方式での不利益を与える方法が、現行の制度との整合性や賦課要件の客観性等の点で現実的と考える。ただし、この義務の不履行や違反は懈怠の要素も含むことを考慮すると、その割合は、重加算税よりも低く設定することが妥当であろう。この制裁には改善指導を組み合わせることが望ましい。

調査における納税者の説明義務への対応としては、罰則の適用に到る前の段階に義務の履行を強制する行政上の法的仕組みを置くことが必要と考える。アメリカの制度もドイツの制度も納税者の義務の履行を強制することに主眼を置いた制度になっており、その手法は他の行政分野でも用いられている。我が国にはかつてプロイセンの制度を採用したとされる執行罰としての過料の制度があった。砂防法にその痕跡が残るのみであるが、他の行政分野では、行政の実効性を確保する制度としてその現代的再構成が提唱されている。この分野は、行政強制の論理の再検討、行政機関と司法機関との関係、実効性確保と人権保障の関係、行政効率と手続きの関係、それらを実現する組織の整備等、検討すべき課題が多い分野であり、本稿では検討の素材として提示するに止まるもの

であるが、申告納税制度を支える納税者のコンプライアンスの維持・向上の観点からは、この制裁の希薄域に対する有効な手法となる可能性があり、更に研究を進めていくことが必要と考える。

目 次

はじめに	193
第1章 申告納税制度	197
第1節 申告納税制度の意義	197
第1款 申告納税制度の導入	197
第2款 記帳・記録保存と税務調査	199
1 申告納税制度と記帳・記録保存	199
2 申告納税制度と税務調査	200
第2節 問題の所在	202
第1款 申告納税制度と推計課税	202
第2款 推計課税訴訟を通じて見られる問題点	205
第2章 現行の制裁等	210
第1節 制裁	210
第1款 罰則	210
第2款 加算税	213
第3款 通告処分	219
第2節 租税特典の付与	221
第1款 青色申告制度	221
第2款 記帳・記録保存義務の創設	223
第3章 制裁の希薄域	225
第1節 制裁の希薄域の存在	225
第1款 記帳・記録保存義務と制裁等	225
第2款 申告義務と制裁	229
第3款 調査における納税者の説明義務と制裁	231
第2節 制裁の希薄域の問題の本質	235
第1款 納税者側の問題	235
第2款 課税庁側の問題	237

第4章 制裁の希薄域への対応	240
第1節 対応の前提	240
第1款 記帳・記録保存制度の整備	240
第2款 租税特典	242
第2節 制裁の希薄域への対応	242
第1款 現行の制度以外の制裁の手法	242
1 秩序罰としての過料	243
2 違反事実の公表	243
3 執行罰としての過料	245
第2款 記帳・記録保存義務への対応	247
第3款 調査における納税者の説明義務への対応	251
おわりに	256

はじめに

納税の義務は、例えば所得税は暦年終了の時、法人税は事業年度終了の時、消費税は課税資産の譲渡等をした時に成立する（国税通則法第15条2項）。しかし、この段階での納税義務は抽象的な義務に止まるものであり、課税要件事実の確認と税額確定手続きを経て納税義務の内容を具体化する必要がある。

国税通則法第16条1項1号は申告納税方式による税額確定方式について「納付すべき税額が納税者の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額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」と規定している。また、申告納税方式以外の税額確定方式として、もっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する賦課課税方式が規定されている（同項2号）が、現在では、所得税、相続税、法人税、消費税等ほとんどの税目で申告納税方式が採用されている。

申告納税方式では、課税要件事実の記録から始まって申告、調査に至る一連の過程における納税者の義務が適正に履行されることがこの方式の機能を確保する前提となる。「申告納税制度が適正に機能するためには、国民が高い納税意識を持ち、自発的に正確な申告をすること（voluntary taxpayer's compliance）」が必要⁽¹⁾であり、申告納税制度は納税者のコンプライアンスによって支えられている⁽²⁾。

(1) 金子宏「租税法第9版増補」（弘文堂、平成16年）625頁。

なお、シャープ使節団日本税制報告書、附録D、B節第2款「申告納税」の項では、「所得税および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。」と述べている。吉岡健次「シャープ勧告の研究」（時潮社 昭和59年）371頁以下。なお、本稿ではシャープ勧告については本書を参照している。

(2) 小西砂千夫「日本の租税意識と税制改革」関西学院大学産研論集第24号（平成9年）1頁以下は、納税者意識を「国民が為政者と分離された存在であり、為政者が国民から財産や所得を一方的に賦課徴収する封建的關係ではなく、近代憲法の国民主権の考え方に沿って、国民自らが集散的に意思決定プロセスを通じて政府行動を

税務行政の目標は、納税義務の適正な履行を確保していくことにあるが、それはまた課税の公平を実現することでもある。個々の納税者の義務が適正に履行されている状態が課税の公平が実現されている状態であり、一部納税者が適正に義務を履行していない場合には課税の公平が害されている状態となる。不公平な状態が常態化すると、納税義務を適正に履行しようとする納税者のコンプライアンスにまで悪影響を及ぼし申告納税制度そのものの機能を損なう虞がある。そこで、円滑、適正な納税義務の履行を確保し課税の公平を実現していくために種々の制度が設けられているが、課税庁としては、不適正な申告が是正される可能性をできるだけ高めていくために税務調査に振り向ける事務量を可能な限り確保していくことが重要である⁽³⁾。それと同時に記帳・記録保存から申告、税務調査に至る一連の申告納税制度の過程における義務の不履行ないし違反に対しては的確に制裁を科することが、納税者のコンプライアンスによって制度の実効性を確保していく上で不可欠と考える。

行政上の制裁の定義については種々の見解が存在しその範囲に広狭の差異が生じてくる⁽⁴⁾。本稿は、「義務不履行に対する問責ないし違反に対する懲らしめを直接の目的として罰その他の不利益を与え、それによる一般予防効果あるいは特別予防効果を期待する制度」というような一般的理解に従う。

現在、納税者の義務不履行あるいは違反があった場合については種々の制裁規定が設けられ、逆に、一定の義務を履行した場合については租税特典を与え

規定する中で、応分の負担を進んで受け入れる考え方」と定義し、現状は、「税を通じて国家をどのように意識するかを租税意識と呼ぶとすれば、日本の租税意識の実態が問われていることになる。」と述べている。

(3) それは多くの場合、課税庁に付与された権限の行使という私生活への介入の形をとることになるが、前掲、小西砂千夫「日本の租税意識と税制改革」は、「国家を国民と乖離した存在と見るか、国民一般の利益を代表したものと見るかでは、国家権力の介入を必要悪として許容する程度は異なる。その意味では、日本では国家の権力を国民の利害から離れたものと認識されがちだという傾向は、実証することは容易ではないが、これまではあったと考えられる。」としている。

(4) 諸定義については、宇賀克也「行政制裁」ジュリスト No. 1228 (有斐閣、2002年) 50頁以下参照。

る制度（その典型として青色申告制度）が設けられている（以下、本稿では、両者をあわせて「制裁等」と呼ぶ。）。

申告納税制度の執行の場面では、多くの納税者が誠実にその義務を履行しようとしている一方でその義務を違法、不当に免れようとするものがあることも事実である。いわゆる脱税のような行為については罰則の適用等、厳正な対応が必要であることは当然であるが、むしろ罰則の適用に至らない場面に、納税者のコンプライアンス向上の観点からの問題が潜んでいるように思われる。

例えば、税法上の検査拒否等に係る罰則の適用についてその事例を検索すると、昭和40年代に発生した6例⁽⁵⁾がある。しかし、罰則の対象にならない範囲での義務不履行や違反が、法人と個人の別なく、規模の大小の別もなく、顕在化することは少ないが、存在するであろうことは容易に想定されるところである⁽⁶⁾。

-
- (5) 1 最高裁大法廷、昭和47年11月22日判決、判時684号17頁。(一審)横浜地裁、昭和41年3月25日判決シュトイエル128号55頁、(控訴審)東京高裁、昭和43年8月23日判決、シュトイエル128号48頁。有罪、罰金10,000円。
- 2 最高裁第3小法定、昭和48年7月10日決定、判時708号18頁、(一審)東京地裁、昭和44年6月25日判決、判時565号46頁、(控訴審)東京高裁、昭和45年10月29日判決、判時611号22頁。有罪、罰金30,000円。
- 3 仙台高裁、昭和49年10月22日異議決定、税資84号508頁。(一審)盛岡地裁、昭和49年8月21日判決、判時782号102頁。(控訴審)仙台高裁昭和49年10月14日決定、税資84号510頁。有罪、罰金20,000円。
- 4 最高裁第3小法定、昭和51年3月16日差戻後判決、税資84号553頁、(一審)横浜地裁、昭和41年3月26日判決、税資84号709頁、(控訴審)東京高裁、昭和43年5月24日判決、判時523号26頁、(差戻前上告審)最高裁昭和45年12月18日第2小法廷判決、判時616号33頁、(差戻後控訴審)東京高裁、昭和49年3月27日判決、税資84号609頁。有罪、罰金20,000円。
- 5 横浜地裁、昭和51年3月29日判決、税資84号713頁。有罪、罰金50,000円。
- 6 最高裁第1小法廷、昭和53年4月11日決定、税資98号105頁、(一審)前橋地裁、昭和48年10月27日判決、税資84号732頁、(控訴審)東京高裁、昭和52年7月12日判決、税資98号118頁。有罪、罰金20,000円。
- (6) そのことは、他の行政分野で顕在化した事例等からも想定し得る。例えば、金融監督庁のホームページによれば、銀行検査に係る大手企業の検査忌避等の事例が公表されている（金融監督庁のホームページ「クレディ・スイス・グループ等に対する行政処分に関連する検査結果について、平成11年7月29日」）。平成13年に2つ

課税処分を争う税務訴訟における認定事実を見ていくと、記帳・記録保存義務と調査受忍義務の不履行の事実が認定されている事例がある。それは、推計課税と実額の主張が対立するケースに顕著である。この類型の事例で認定された事実を詳細に分析すると、課税要件事実の記録・保存から始まって申告、調査に至る申告納税制度の各場面で、納税者のコンプライアンスというものについて疑問を抱かざるを得ない状況が認められる。そして、このようなケースでは制裁等が十分に機能していないのではないかとさえ思われる。

本稿は、そのような状況の存在を出発点として、納税者のコンプライアンス向上の観点から、申告納税制度の実効性を確保するうえでの問題点及び対応策について制裁等の側面から考察しようとするものである。

まず、申告納税制度の理念及び仕組みを確認し、上述のケースを通じて見られる現象としての問題点を明らかにする。次に申告納税制度の下における制裁等の諸制度について概観した上で、申告納税制度の各場面における現行の制裁等の仕組みが十分なものとなっているかどうかについて検討し制裁の希薄域の存在と現象面における問題の本質について考察する。最後に、結論に代えて納税者のコンプライアンス向上の観点から制裁の希薄域への対応について考察する。

なお、本稿は拙稿「青色申告制度の課題（税務大専論叢第41号、平成15年所収）」で積み残しとなった記帳・記録保存義務と制裁についての考察を完了させることをもう一つの目的としており、その部分については前稿からの続きという位置付けで記述している。できるだけ前稿との重複を避けるため、前稿の記述箇所を脚注に示して簡単な記述にとどめているところもある。その意味で本稿は前稿とあわせてひとつという性格も持つものである。

なお、文中、引用や脚注の表示に当っては敬称等を省略させていただいた。

の信用組合で元理事長らによる検査忌避等について、共同組合による金融事業に関する法律違反事件の摘発が行われたことが知られている。田村正博「規制緩和社会における警察の法執行」ジュリスト No. 1228、(有斐閣、2002年) 95頁。

第1章 申告納税制度

第1節 申告納税制度の意義

第1款 申告納税制度の導入

昭和20年臨時租税措置法の改正により、資本金500万円以上の法人及び大蔵大臣が指定した法人については、決算確定後60日以内に法人税、営業税及び臨時利得税を法人自ら申告・納付することとし、後日調査の結果確定した税額との差額を追徴または還付することとなった。これが我が国の申告納税方式の先駆けと考えられている⁽⁷⁾。

この年（昭和20年）、日本の無条件降伏により太平洋戦争が終結し、連合軍総司令部の占領政策の下で徹底した民主化が進められることになった。昭和22年の一般的税制改正の一環として、所得税や相続税等は賦課課税方式から申告納税方式に改められ、法人税では全面的に申告納税方式が採用された。この改正は「税務行政の民主化」と説明され⁽⁸⁾、そのように受けとめられた⁽⁹⁾。

この改正に関する連合軍総司令部の勧告は、「インフレの激しい時においては、国家の収支のバランスを合わせるために、その年の所得にその年の税金を徴収する予算課税の方式によらなければならないし、予算課税をやるには税務署の手間を要しない申告納税によるしかない。」というものであったから、「必ずしも

(7) 調査資料「所得税・法人税制度史草稿」（国税庁 昭和30年）109頁。なお、この改正は、戦時下で税務職員が不足し従来の賦課課税方式では賦課決定まで相当の期間を要し歳入遅延と法人の経理上の不便という目前の問題解決への対応策であり、収める税額は政府が決定するという前提を放棄したものではなかったから、現行の申告納税制度とは性格を異にし、申告前（仮）納制度とも言うべきものと言われている。平田敬一郎外編「昭和税制の回顧と展望〈上巻〉」（大蔵財務協会 昭和54年）127頁から128頁。

(8) 昭和22年度税制改正に関する法律案要綱（昭和22年2月28日閣議決定）

(9) 日本租税研究協会「戦後日本の税制」4頁、租税の民主化、（東洋経済新報社 昭和34年）等。

申告納税制度という高まいたな哲学に基づいてなされたものではない。」とも言われている⁽¹⁰⁾。しかし、連合軍総司令部から示された第1次案や第2次案には申告納税の本質として「所得の査定は納税者の責任においてやることで、政府の責任ではない。」という考え方が示された⁽¹¹⁾と言われている。勧告する側としては、申告納税方式は国民主権主義の下での税制度として当然のあるいはベストのものという前提に立っていたとも考えられるのであって、その理念的な側面を過少に評価して単に技術的な勧告であったと考えなければならない積極的な理由は見当たらないように思われる。むしろ、「日本国憲法の採用した国民主権主義の下では、政府は国民が自らの責任で支えるべきものであり、憲法第30条の定める国民の「納税の義務」も、古い権威的国家思想によってではなく、国民主権主義にその根拠を求めるべきである。このような観点からすると、申告納税制度は、国民主権主義に適合する制度であり、まさに民主主義的租税思想の制度的表現である⁽¹²⁾」という点は、申告納税制度について考える場合、その基本理念として受けとめるべきであろう。

申告納税方式による税額確定手続きでは、納税者の申告に税額を確定する法的効果が与えられるところから自己賦課 (self-assessment) とも呼ばれる。これは国民が課税庁に付与した責務の一端を国民自らも負担するという意味で納税の義務が支配に対する服従から自治における責任に変わったこと、そして国民すべてが納税の分野で担うべき責任が主体的かつ積極的なものであることを示していると考えられる⁽¹³⁾。昭和24年のシャープ勧告にはコンプライアンスという用語が多用されており「協力」という訳語が与えられる場合が多いが、

(10) 例えば、右山昌一郎「記念論文、申告納税50周年その来し方いく末(1)昭和20年代の申告納税制度」税理 Vol. 40 No. 8 (ぎょうせい、平成9年) 24頁。

(11) 前掲、平田敬一郎外「昭和税制の回顧と展望<上巻>」278頁。

(12) 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 Vol. 13 (日税研、平成9年) 16頁。

申告納税制度についてその一連の流れに沿って論じたものとして、池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税務大学校論叢 32号 (平成10年)。

(13) 脇圭平訳、マックスウェーバー「職業としての政治」(岩波文庫、1980年) 9頁は、「法や政府は市民の盲目的服従ではなく自発的受容を求めるものである。」と表現している。

それは同勧告に言う「市民的自覚⁽¹⁴⁾」から出てくるものと理解すべきであり、そうすると、コンプライアンスは「協力」に止まらず、納税者としての国民の責務を自ら果すというような重い意味合いを含んでいると考えるべきであろう⁽¹⁵⁾。

第2款 記帳・記録保存と税務調査

1 申告納税制度と記帳・記録保存

申告納税方式の場合、納税者は申告に先立って課税要件事実を確認する必要がある⁽¹⁶⁾。そのために必要十分な資料を保存すべきことは当然のことである。そうしなければ正確な申告はできないのである。特に、所得税における総収入金額と必要経費、法人税における益金と損金、消費税における課税資産の譲渡等の対価と課税仕入れ等のように課税要件事実が多数の取引事実によって構成されている場合には、課税要件事実の網羅的で正確な把握ができてかつ検証可能性が確保されるような手立てが必要となる。そのような場合について、各税法は記帳・記録保存義務を規定している⁽¹⁷⁾。納税者の記帳・記録保存義務は申告納税方式による税額確定手続きと不可分な納税者の義務として申告納税制度を構成していると考えられる⁽¹⁸⁾。

(14) シャウプ勧告の第1編第4章A節序論は、「国民を市民的自覚に立たしめ必要な税収を公平に分配するような所得税」と述べている。ここでいう「市民的自覚」は所得税の納税者にかぎらず、国民すべてにかかるものと考えられるべきであろう。

(15) 納税の第一義的な責任は、賦課課税制度における税務官庁の側から、申告納税制度における納税義務者の側に移ったのであって、税法を遵守すべき義務は、まず、納税義務者の双肩に課せられ、各自の自覚と責任とにおいて、税法の規定どおり忠実に納税すべく、税務官庁は、その納税の義務が公正に履行されたか、されないかを監視すべき、第二義的立場に置かれるに至った。広瀬正志・斎藤明「租税刑事制裁の法理」(中央経済社、平成9年)22頁

(16) シャウプ勧告附録D、B節第2款「申告納税」は、「納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。」と述べている。

(17) 所得税法第231条の2、法人税法第150条の2、消費税法第58条等。

(18) この点について、「昭和59年改正税法のすべて(国税庁)」50頁は、「記帳及び記

なお、このような規定がない場合であっても、課税要件事実の把握に必要な記録や資料を保存すべきことは言うまでもない。その意味から言えば、納税者の適正な記帳・記録保存は各税法に共通の当然の要請ということになる。

現在、所得税法と法人税法は青色申告制度⁽¹⁹⁾を定めている。青色申告制度が設けられた趣旨・目的⁽²⁰⁾から言えば、記帳・記録保存制度が青色申告と白色申告という二重構造となっている現状は、所得税法及び法人税法における我が国の記帳・記録保存制度が青色申告制度創設から50年余を経た現在、なお制度的には過渡的な段階にあることを示している⁽²¹⁾。

2 申告納税制度と税務調査

申告納税方式における租税法律関係の一方の当事者として、いわば代理人⁽²²⁾とも言うべき立場にある課税庁に付与されている職責は、申告納税方式における補充的税額確定手続き規定から読み取ることができる。申告がない場合あるいは申告はあるがその税額の計算が法律の規定に従っていなかった場合、課税庁はその処分によって税額を確定する。この場合、申告しなければならぬにもかかわらず申告がないという事実は個別に調査しなければ明らかにならないし、申告された税額の計算が法律の規定に従っていない等の事実も個別に調査しなければ明らかにすることができないのであるから、その前提としての調査を行うことが課税庁の基本的職責ということになる。そして調査の結果、課税庁の処分による税額確定が必要な場合には付与されている職

録に基づく申告制度の整備は、新たな義務の創設ではなく、本来、申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとするもの」と述べている。

(19) 青色申告制度は、正確性、網羅性、検証可能性を備えた記帳を行うことを選択した納税者に、青色申告の場合に限定した租税特典を与える制度である。

(20) シャウプ勧告附録D、A節第2款「適正な税務行政に対する障害」は、「所得税の施行には正確な経理と記帳が不可欠」とし、正しい記帳・記録保存を普及するための誘引策として青色申告制度が創設されたのである。

(21) 青色申告と白色申告の差異はその記帳レベルの違いとされている。

(22) 究極的には主権者たる国民の代理人ということになる。

権による税額確定が行われるのである。その意味で調査は個々の納税者の課税要件事実等を確認する行為に他ならない⁽²³⁾。最高裁第三小法廷昭和 48 年 7 月 10 日決定⁽²⁴⁾は、「税務署その他の税務官署による一定の処分となされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきもの」と判示している。

調査は、大きく分けていわゆる机上調査等と呼ばれる税務官署内部における調査と実地調査と呼ばれる納税者の自宅、事業所、取引先等で行われる調査⁽²⁵⁾がある。各税法は、調査について必要がある場合、課税庁の権限ある職員が調査の過程で納税者や取引先等に質問検査することができる旨規定している⁽²⁶⁾。

質問検査権の行使に伴って調査の相手側には受忍義務が生ずる。納税者の受忍義務について広島高裁昭和 59 年 10 月 17 日判決⁽²⁷⁾は、「申告納税制度のもとにおいては、納税者は単に自分で任意に所得金額や税額を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというものではなく、税法に

(23) 租税の場合の調査は、債権債務関係に例えるなら債権額の確認であり、それは債権者の権利といってもよい。債権額を算定する基礎資料が債務者側にほとんど一方的に存在する関係でありながら、債権者が自己の正当な債権額を確認をする手段を持つことができないとすれば、そのような債権債務関係はほとんどの場合遅かれ早かれ破綻することになるであろう。

(24) 脚注 5 の 2。

(25) 調査としては、この他に国税犯則取締法上の調査がある。

(26) 所得税法第 234 条、法人税法第 153 条、消費税法第 62 条、相続税法第 60 条等。一般に質問検査権と呼ばれている。槇重博「瑕疵の治癒」、山田幸男・市原昌三郎・阿部泰隆「演習法律学体系 3 演習行政法（上）」（青林書院新社、昭和 54 年）所収では、「一般の行政処分にあつては、処分行政庁に処分の基礎となる一切の資料があるが、申告納税の場合にはまったく逆で、申告者だけが真実を知り、かつ、一切の資料を持っているのである。（以下略）」と租税法律関係における特異性を指摘しており、このことは、税務調査では納税者等に対する質問検査が必要不可欠であることにも繋がる。

(27) 税務訴訟資料第 140 号 110 頁。

定めるところに従い正しい所得金額や税額を申告しなければならないし、税務署から求められれば、納税者はその所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告の内容が正しいことを証明しなければならない立場にある」ことを明らかにしている。申告は自己賦課（self-assessment）と呼ばれ、納税者が自らに対して賦課権を行使することを意味する。そうすると、賦課権を行使した者の責任として、求められればその内容を説明する義務があることは当然のことであるとも考えられる⁽²⁸⁾。記帳・記録保存義務と同様、質問検査権の行使とそれに伴って生ずる一般に受忍義務と呼ばれる納税者の義務は、納税者から裏付けのある説明が行なわれることを内容とする納税者の義務を意味するものと考えられ、この義務もまた申告納税方式と不可分のものとして申告納税制度の重要な一部を構成していると考えられる（以下、本稿では納税者の調査受忍義務を「納税者の説明義務」と呼ぶ。）⁽²⁹⁾。

結局、申告納税制度は、申告納税方式による税額確定手続きを核として納税者の記帳・記録保存義務と調査における納税者の説明義務とがその申告納税義務と不可分のものとして組み込まれている義務の体系と考えることができよう。

第2節 問題の所在

第1款 申告納税制度と推計課税

申告納税制度では、納税者が所得税における総収入金額と必要経費、法人税

(28) 課税実体確認の責任を負う納税義務者は、政府の質問に対し答弁する義務を負うのは当然である。広瀬正志・斎藤明「租税刑事制裁の法理」（中央経済社、平成9年）58頁。

(29) 取引先等、納税者以外の者が調査に応ずべき義務は納税者自身の義務とは性格が異なるということになり、納税者以外のそれは、情報収集権の行使に対するいわゆる受忍義務というべきものと考えられる。

における益金と損金、消費税における課税資産の譲渡等の対価等その実際の取引金額を記帳・記録等によって把握し課税標準を算定しなければならない。このように、直接資料から算定される所得は実額所得と呼ばれている。実額所得によって課税標準を認識し税額を計算する申告を一般に実額申告と呼び課税庁が実額所得による課税を行うことを実額課税と呼ぶ。これに対して所得税法第156条と法人税法第131条は、課税庁が更正、決定する場合、青色申告の場合を除き、その者の財産若しくは債務の増減状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額を推計することができる旨規定しており、このように、間接資料によって算定される所得を推計所得と呼び、推計所得によって課税標準を認識し税額を計算する課税方法を一般に推計課税と呼んでいる。

推計課税について最高裁第二小法廷昭和39年11月13日判決⁽³⁰⁾は「信頼しうる調査資料を欠くために実額課税のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても、当然の事理であり、このことは昭和25年に至って同法46条の2に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」と判示し、推計課税が実額課税のできない場合の課税方式であることと推計課税の規定が確認規定であることを明らかにしている⁽³¹⁾。

所得課税の場合、常に実額所得は推計所得に優先し推計課税は例外と考えられている⁽³²⁾。推計所得も実額所得も明文で規定されている所得算定の方法から

(30) 税務訴訟資料第38号838頁

(31) 消費税法のように推計規定がない場合でも、課税庁は推計課税ができると解される。

(32) シャウブ勧告附録D、B節第1款「納税者の、実際の所得の確定」は、「税の適正な算定は、その納税者に押し付けた専断的な税額ではなく、また特定の階層の、多数の納税者の平均所得でもなく、特定の納税者の、実際の所得なのである。」と述べている。

導き出される所得であり、両者の差異は所得へのアプローチの差異ということになるが、推計所得は真実の所得（実額所得）と一致するであろうという蓋然性で満足せざるを得ないものであるから、やはり実額所得が存在する場面では推計所得は存在意義を失うものと考えらるべきであろう⁽³³⁾。納税者の申告は実額申告でなければならず推計による申告は原則として違法であり、課税庁による推計課税もまたその後実額所得が明らかになれば原則として違法となる⁽³⁴⁾。

推計課税は例外的な課税方法であるが故に、課税庁が具体的に推計課税を行う場合については一定の条件としてその必要性の存在と推計方法の合理性が考慮されるべきであると考えられている。

推計の必要性については、例えば大阪高裁平成10年9月30日判決⁽³⁵⁾は「①納税者が帳簿書類を備え付けておらず、収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない、②納税者が帳簿書類を備え付けてはいるが、その内容が不正確で信頼性に乏しい、③納税者等が調査に協力しないため、直接資料を入手することができないなどの理由により税務署長が所得金額の実額を把握しえない場合」に認められると判示しており、学説としてもこのような考え方が多数である⁽³⁶⁾。

(33) 推計課税が例外であることの根拠について、南博方「租税争訟の理論と実際（増補版）」（弘文堂 昭和55年）176頁以下は、裁判例からみて①申告納税制度に求めるもの、②租税法律主義に求めるもの、③行政の公正と納税者の権益の保護に求めるもの、④推計の不確実性と濫用禁止の必要に求めるものがあることを指摘しつつ、「納税者において帳簿書類の備付け、日々の記帳が法令上義務づけられているのであれば、実額課税が原則であるといえようが、備付義務、記帳義務を欠くわが申告納税制度のもとでは、法律上推計課税が例外であると断定できるであろうか。」と述べておられ、その後、記帳・記録保存義務が実定法上の義務とされたことを踏まえれば、少なくとも推計申告は国税に関する法律の規定に従っていない申告と言えよう。

(34) 例えば、異議申し立ての段階で、推計課税を受けた納税者が信憑性のある記帳ないし記録等を異議審理庁たる原処分庁に提示した結果実額所得が明らかになれば、異議決定は実額所得に拘束されることになる。争訟手続上、提出時期に制約が生ずるとしても、原則としてこのことは審査請求や訴訟においても同じである。

(35) 税務訴訟資料第238号506頁

(36) 推計課税の前提条件については、それが課税処分の効力要件か否かについて、効

推計方法の合理性については、推計課税訴訟が多数集積されているなかで多くの議論がある。本稿ではその詳細について触れることはできないが、真実の所得に一致するであろうという蓋然性で満足せざるを得ない推計課税の性格から、その方法に恣意性がなく一応の合理性があれば足りるとする考え方が実務の流れとみられる。広島地裁平成 11 年 1 月 26 日判決⁽³⁷⁾は、「推計課税は、それが認められること自体において推計が近似値的なもので足りることを予定し、実額とのある程度の乖離が生じることもやむを得ないものとして許容されているものといえ、推計の基礎事実や統計資料等が得られにくい事柄において、実額課税の場合と同程度の合理性又は立証の程度を要求するものではないというべきである。また、基礎事実や統計資料を得るために通常以上に多くの時間と労力を要する事例において、税務署長に対し、これを克服してまで、推計の基礎事実や当該納税者に極めて類似する同業者等を探知してくるよう要求することは、本来の実額課税の代替手段として推計課税を認めた所得税法 156 条の法意に反するというべきあり、相当でない。租税の公平負担の見地からも、一部納税者の非協力や不備等が必要以上に徴税事務の負担増を来し、引いては徴税事務全体が停滞混乱に陥ることを容認すべきものではない。」と判示している。

第 2 款 推計課税訴訟を通じて見られる問題点

課税庁の推計課税に対してしばしば課税処分の取消しを求める訴訟が提起され、課税処分の取消しを求める原告（納税者）と課税処分の適法性を主張する被告（税務署長）の間で、被告の課税処分について、①税務調査の適法性、②

力要件とする説（効力要件説）と効力要件ではないとする説（行政指針説）との対立があり、前掲、南博方「租税争訟の理論と実際（増補版）」217 頁は、推計課税に前提要件を設定しているのは、実額近似値で満足しようという推計課税に必然的に随伴する不確実性を、処分段階でできるだけ排除しようという考慮にでたものにほかならない。」と推計課税の前提条件ないし要件の存在理由を論じている。

(37) 税務訴訟資料第 240 号 179 頁、広島高裁平成 11 年 11 月 26 日判決、（控訴審）税務訴訟資料第 245 頁。

推計の必要性、③推計の合理性及び④納税者の実額主張の成否等が争われている。通常、①と②は調査手続き面が中心となり、③と④は所得金額の認定という実体面が中心となる。このようなケースでは、しばしば、納税者のコンプライアンスに基礎を置く申告納税制度の一連の過程に関わる問題点が浮かび上がってくる。

ひとつの事例として、福岡地裁平成12年5月26日判決⁽³⁸⁾について検討する。

原告は大工工事業を営む白色申告者(Xという。)で、被告は所轄税務署長(Yという。)である。XがYの推計による課税処分の取消しと国家賠償法に基づく損害賠償を求めた事件である。調査の過程と実額主張の部分を中心に本稿での検討に必要な範囲で認定事実等を抽出する。

第1 調査の過程

本件の更正処分に至る税務調査等の過程について裁判所が認定した事実関係の概要は次のとおりである。

Yの職員(Y1という。)は7月に事前通知せずX方に税務調査に赴いたが不在だったため、来意及び連絡依頼等を記載したメモ(不在票という。)を差し置いた。数日後、Xの関係者(X1という。)からY1に多忙を理由に調査を二、三ヶ月延期するよう依頼の電話があった。11月に至りY1は、再びX方に赴き調査日時の指定と連絡依頼等を記載した不在票を差し置いた。その後、XからY1に指定の日時は都合が悪い旨と12月3日ならよいとする電話連絡があった。Y1がその日にX方に行くとX1外の第三者等が同席しており、Y1は調査を始めるにあたり守秘義務を理由にX1外の第三者の退席を求めたが、「調査の理由はなにか。」とか「立会いを認めよ。」等と述べ、このようなやり取りが30ないし40分間続き、Y1は当日の調査を断念して辞去した。その後、数回にわたり電話によりXの家族を通じて日程調整を試みたが、Y1の勤務時間外や税務署の閉庁日等対応困難な日時ばかりを指定したためY1はXの積極的な説明を受けることはできないと判断し、Xの取引銀行等を調査し推計によりX

(38) 税務訴訟資料第247号839頁、(確定)

の昭和 62 年分、63 年分及び平成元年分の各年の事業所得等を算定した。Y 1 は X に連絡をとったが不在のため家族を通じて結果の概要を伝え、X から修正申告の意思があるかどうかの連絡を求めた。X は Y 1 に電話連絡したものの修正申告を行う意思を示さなかった。そこで、Y は Y 1 の調査結果に基づいて 3 月 8 日付の更正処分を行った。

第 2 実額の主張

Y の推計課税の必要性および合理性の立証に対して X は Y の主張する所得を下回る実額所得を主張した。Y の実額所得の立証について裁判所は次のような事実関係を認定している。

元帳、振替伝票、領収証、支払明細書等が提出されているが、原告は係争年分について会計帳簿を作成していなかったことが認められ、財務諸表、総勘定元帳、振替伝票等は税理士が本件訴訟提起後に作成したものである。売上金額については売掛帳等の提出がなく、提出された売上に係る領収証の合計額は X の主張額と大きく隔たっている。経費については労務費の支払明細書を提出しているが、支払の事実を確認できないものがあり、しかも本件訴訟提起後 7 ないし 9 年を経過した時点で作成されたものであって記載内容には疑問の余地がある。また、出面（でづら）帳と支払明細書の不整合についても合理的な説明がされているとは言いがたい。現金払いの労務費の領収書も同一人で筆跡が異なり名前が誤記されているものもあり、不自然、不合理な点が見受けられる。以上により、裁判所の判断は実額所得が立証されたとは認められないと結論している。

本件における上述の認定事実を、記帳・記録保存から始まって申告、税務調査に至る申告納税制度の一連の流れに沿って見ていくと、次のような問題点が浮かび上がってくる。

まず、申告納税制度の出発点とも言うべき記帳・記録保存義務についてこのケースでは、実額所得立証の証拠として帳簿等を提出したのが、訴訟提起後相当期間が経過した後であり、しかもそのために作成されたものであって、もともと係争年分について記帳は行われていなかったことが認定されている。更に、

証拠として提出された原始記録は網羅性に欠ける断片的なものであり、信憑性が疑われるものまで含まれていたのである。このような杜撰な記帳・記録保存の状況が意図的なものなのか懈怠によるものなのかは窺い知ることができないが、申告納税制度において基本的に重要な義務である納税者の記帳・記録保存義務が適正に履行されていない状況が認められるのである。

そうすると、納税者が申告に当たって適正な実額所得を算定することは期待することができないのであって、例えばこのケースの平成元年分の総所得金額は納税者が申告した総所得金額 456 万円に対して課税庁の課税額は 881 万円、訴訟の段階で納税者が主張した実額所得の金額は 678 万円であるのに対して課税庁が主張した推計所得の金額は 1,140 万円となっている。納税者の実額所得の主張からみても、確定申告額はその金額の根拠すら不明なものとなっているのである。

次に調査の段階で、納税者は自己の申告について説明義務を負うものであるにもかかわらず、調査の引き伸ばしと一方的な要求と議論とによって正常に税務調査を行うことができない状況を作出している実態が窺われ、課税庁をして実額所得の把握を困難にし、最終的に実額課税の断念に至らしめていることが見て取れる。

結局、このようなケースに見られる納税者の行為には申告納税制度の各段階での義務不履行ないし違反という実態が見られるのであって、それが申告納税制度の理念に沿うものでないことは明らかである⁽³⁹⁾。そこには申告納税制度の

(39) 申告納税制度の否定は国民主権主義の否定に繋がるものである。板倉宏「租税刑法の基本問題（増補版）」（勁草書房 1965 年）101 頁注(20)は「民主主義は、国民が、国民としての当然の義務を道義的自覚にもとづいて自発的に履行することを要請するものである。民主国家においては、個人の尊厳性が強調されなければならないが、このことは、個人が自己の利欲心、エゴイズムによって国民としての義務を果さず、社会全体の利益を侵害することを許容するものでないことは民主国家における常識であろう。」とし、脱税が「直接に個人的法益を侵害するものでないということから、倫理的非難に値しないとすることは、個人主義の誤解である。（同 91 頁）」と述べておられる。

下で納税者に求められるコンプライアンスとは程遠い状況がある。

推計課税訴訟では、記帳・記録保存義務を果たしていない結果、実額所得立証上の不利益を負うことになるにしても、記帳・記録保存義務及び調査における納税者の説明義務についての不履行ないし違反に対してはなんの責任追及も行われていない状況がある。記帳・記録保存義務を履行している納税者と義務を果たしていない納税者が、制裁の局面では全く同じ扱いとなっていることは、やはりバランスを欠くものと云わざるをえない。

申告納税制度の円滑、適正な執行のために、現行制度上、各税法に規定する罰則、国税通則法に規定する加算税（第 65 条から 68 条）及び国税犯則取締法に規定する通告処分（第 14 条）等による制裁が規定され、逆に一定水準の記帳・記録保存を行う場合については租税特典を付与する青色申告制度が規定されているところであり、上述の問題点について考察するにあたり、次章でこれら諸制度について概観しておく。

なお、吉良実「申告納税制度と推計課税」税法学 386 号（税法研究所、1983 年）1 頁以下参照。

第2章 現行の制裁等

第1節 制裁

第1款 罰則

制裁は行政上の義務の不履行に対する問責ないし違反に対する懲らしめを直接の目的として罰その他の不利益を課するものであり⁽⁴⁰⁾、その威嚇的效果によって義務不履行を抑止し制度の実効性を確保しようとするもの、あるいは、行政上の義務の実現を間接的に強制しその履行確保を図ろうとする機能が期待されている⁽⁴¹⁾。

申告納税制度に係る制裁について、はじめに法人税法が規定している罰則の例について概観する⁽⁴²⁾。

1 ほ脱犯

偽りその他不正の行為により法人税を免れた場合、行為者は5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金に処せられ、又は併科される（法人税法第159条1項）。この場合、ほ脱額が5百万円を超えるときは、情状により、ほ脱額相当額以下とすることができる（同条2項、いわゆるスライド制）。

2 不申告犯

正当な理由なく申告書とその提出期限までに提出しなかった場合、違反行為者は1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処せられる。ただし、情状に

(40) 小早川光郎「法律学講座双書行政法（上）」（弘文堂、平成11年）244頁、田中利幸「行政と刑事制裁」雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編、現代行政法体系（2）行政過程（有斐閣、昭和59年）263頁等。

(41) 原田尚彦「行政法要論全訂第三版」（学陽書房、平成6年）204頁。なお、木村弘之亮「租税過料法」23頁以下は、源泉徴収義務に係る不納付加算税も含めた加算税制度を租税過料法と位置付け、一般（特別）予防機能、租税行政秩序維持機能、国庫歳入確保機能という三種の機能をあげている。

(42) 各税法とも、自署押印義務違反を除き同様の罰則規定が置かれている。

より刑が免除される（法人税法第 160 条）。

3 代表者等の自署押印義務違反

自署押印義務のある申告書等に自署押印しなかった場合、違反行為者は 1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金に処せられる（法人税法第 161 条）。ただし、情状により刑が免除される。なお、自署押印の有無は法人税申告書の提出による申告の効力には影響しない（法人税法第 151 条 4 項）。

4 虚偽記載犯

申告書に偽りの記載をして税務署長に提出した場合、違反行為者は 1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金に処せられる（法人税法第 162 条 1 号）。

5 不答弁等及び検査拒否・妨害・忌避犯等

当該職員の質問検査権の行使に対して、質問に答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は検査を拒み、妨げ、忌避、偽りの記載又は記録をした帳簿書類を提示した場合、違反行為者は 1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金に処せられる（法人税法第 162 条 2 号及び 3 号）⁽⁴³⁾。

6 両罰規定

脱税犯、不申告犯及び虚偽記載犯については、その行為者を罰するほか、その法人等もそれぞれの条項の罰金に処せられる（法人税法第 164 条 1 項）。

租税罰則には法人等の処罰の場合を除き、罰金のほか自由刑としての懲役も規定されている。歴史的にみると、明治以降、租税罰則に自由刑が導入されたのは昭和 19 年の間接国税の制度改正により懲役刑が設けられたのが最初である。ただし、その適用は酒類の密造事件等に実例があるのみであった。それまでの租税罰則は、財産刑主義と定額刑主義に基づく罰金、科料のみであり、例えば、脱税については脱税した税額の 3 倍に相当する罰金又は科料に処すると

(43) 調査にあたる課税庁の職員に対しては、調査に関して知った秘密を漏洩または盗用した場合について、国家公務員法第 100 条 1 項に規定する守秘義務に違反した場合の罰則（1 年以下の懲役又は 3 万円以下の罰金）より重い 2 年以下の懲役又は 30 万円以下の罰金が規定されている（第 163 条）。

いうように量刑の余地のない罰則が規定され、自首不問の取扱いが規定されていた⁽⁴⁴⁾。このような租税罰則については、それが形式的には刑罰であっても、国庫に及ぼす金銭上の損失防止を目的としているものであり行為の罪悪性を非難するものではなく、むしろその実質は民法における債務の不履行に対する損害賠償の予定（民法第420条）に類するものと見られていた⁽⁴⁵⁾。

その後終戦を迎え、日本の民主化政策が推し進められるなかで、租税制度では直接国税における申告納税制度の全面的採用に伴い租税罰則も大きく方向転換することになった。すなわち、申告納税制度の採用によって納税者は課税の場面で第一義的な責任を負うことになり、税法を遵守せず税を免れる行為は、結局、他の国民の犠牲において不当な利得を得るという罪悪⁽⁴⁶⁾と認識されるようになり、そのような行為については重罰をもってその責任を問うことが申告納税制度を維持していくうえで必要と考えられるに至ったのである。昭和22年の一般的税制改正では脱税犯について1年以下の懲役又は1万円以下の罰金刑等が規定され、その他の秩序犯についても懲役を含む罰則が規定された⁽⁴⁷⁾。

特に脱税に関して、昭和23年7月30日の閣議決定では、脱税その他租税犯罪に対する処罰の厳正な適用について、「租税罰則適用の強化及び促進方実施要領」が決定され、悪質な脱税犯に対しては体刑をもって臨むこととし、国税犯則取締法の整備と相俟って脱税摘発にあたる査察官の配置、檢察態勢の強化、必要な予算措置等が盛り込まれた。閣議決定はその理由を、「特に、所得税、法

(44) 所得税法（昭和15年3月29日法律24号）第88条は、「詐欺其ノ他不正ノ行為ニ依リ所得税を逋脱シタル者ハ其ノ逋脱シタル税金ノ3倍ニ相当スル罰金又ハ科料ニ処ス但シ自首シ又ハ税務署長ニ申出デタル者ハ其ノ罪ヲ問ワズ」と規定していた。

(45) 前掲、板倉宏「租税刑法の基本問題（増補版）」27頁。

(46) 村井正「租税法—理論と政策—」（青林書院、1993年）10頁は、ゲーテの租税観として「他人の資金調達によって形成された秩序による利益を享受しながら、その秩序の資金調達に寄与しない「ただ乗り」の反連帯的行為を阻止することが是非とも必要である。」との言葉を紹介している。

(47) 所得税法（昭和22年3月31日法律第27号）第69条、70条。法人税法（昭和22年3月31日法律第28号）第48条、49条。なお法人税法第51条には両罰規定が設けられている。

人税等の直接税については、従来久しく処罰の実例に乏しかったが最近における税制改革により民主的な申告納税制度に改められ納税者の自覚と責任とにおいて税法に定められた税金を納税者が自発的に納める建前となり、納税の実が揚がるか挙がらないかは納税者の遵法観念納税道義の如何にかかることとなったので、税制の民主化を促進するためにも、租税負担を免れようとする悪質違反者に対しては厳にその責任を追及する必要がある。」と述べている。その後、脱税の取締まりは実行に移され、懲役刑が科されるケースは普通の状況になっている⁽⁴⁸⁾。

納税者のコンプライアンスの維持・向上という観点から考えるならば、刑罰は最も強力な制裁としての機能を通じて脱税を抑止し、納税秩序を維持し、更には「社会一般の倫理意識をも覚醒し強化する⁽⁴⁹⁾」役割を担っているものと考えられる。

第2款 加算税

申告納税制度に関する加算税としては、国税通則法に過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税が規定されている⁽⁵⁰⁾。

1 過少申告加算税

(48) このような傾向は、「脱税犯の自然犯化」と受け止められている。租税法学会「租税刑事法の諸問題 租税法研究第9号」(有斐閣、昭和56年)114頁以下「シンポジウム」。なお、松沢智「逋脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」同「租税法研究第9号」51頁以下では、「国庫説」から「責任説」への基本的理念の転換と表現している。

ここ数年の査察事件の処理件数は概ね200件強で推移し、その起訴割合は70%を超えており起訴された事件の殆どが有罪となっている。平成13年中に有罪とされた事件は155件であり、懲役刑を科せられた人員は127人となっている。国税庁HP日本における税務行政(表24 査察事件の処理事績)、第127回国税庁統計年報書(平成13年度版)19-3 直接国税犯則事件(査察事件)参照。

(49) 前掲、板倉宏「租税刑法の基本問題(増補版)」99頁。

(50) 加算税制度としては、申告納税に係るもののほか源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合の制裁として不納付加算税の制度がある(国税通則法第67条)。

過少申告加算税は、当初の申告が期限内に行われている場合に、修正申告又は更正により増加した本税の10%相当額を課するものである。ただし、修正申告又は更正によって増加した税額のうち期限内申告に係る申告納税額と50万円のいずれか多い金額を超える部分については5%相当額が加算される。なお、増加本税の計算の基礎となった事実のうち正当な理由に基づく部分がある場合はこれに対応する部分について過少申告加算税は課税されない。また、修正申告については、調査があったことにより更正があるべきことを予知してなされたものでないときは課税されない（第65条）。

2 無申告加算税

無申告加算税は、期限後申告又は決定により納付すべき税額若しくはこれの後の修正申告又は更正により納付すべき本税の15%相当額を課するものである。無申告加算税には割増はなく、正当な理由がある場合は過少申告加算税と同様に扱われ、調査があったことにより更正、決定があるべきことを予知してなされたものでないときは15%の割合は5%に軽減される（第66条）。

3 重加算税

重加算税は、過少申告加算税又は無申告加算税が課される場合に、課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装しているときは、隠ぺい又は仮装に係る部分について、過少申告加算税に代えて本税の35%相当額が、無申告加算税に代えて本税の40%相当額を加算するものである。重加算税は、課税資産の譲渡等に係る消費税以外の消費税には適用がない（第68条）。

これらの加算税制度は、昭和22年の一般的税制改正により追徴税制度として導入され、「正確な納税を推進し、まじめな納税者とそうでない納税者との間の負担の均衡を図り、もって申告納税制度の完全な実行を容易ならしめようという趣旨⁽⁵¹⁾」に基づいて行政処分による民事罰として構成された。その内容は、

(51) 前掲、調査資料「所得税・法人税制度史草稿」156頁。

1ヶ月を経過するごとに追徴税額の5%相当額（累積で最大50%）を加算するというもの（二次改正では一律に不足額の25%とされた。）であり、その後、シャープ勧告を機に、「短期間の申告遅延、悪意のない申告の誤り等の場合から長期の申告遅延または詐欺その他不正の行為を伴う悪質な脱税の場合に至るまで、その情状は極めて多岐であるにもかかわらず、全て一律に25%を徴収することはあまりにも機械的であって、ある場合は苛酷に過ぎて実行が困難であり、ある場合は軽きに過ぎてさらに刑罰を課すべき程度であるにもかかわらず、事実上において刑罰を課することが実行され難く、制裁として不徹底である等各種の情状に対し弾力的に応ずることができない⁽⁵²⁾」との理由から民事罰の概念に統一し、現行の加算税制度の原型が形成された⁽⁵³⁾。

加算税制度については、「行政上の措置」と解されており⁽⁵⁴⁾、過少申告加算税や無申告加算税等における適用除外に係る「正当な理由」という規定の合憲性とその範囲、重加算税の二重処罰性の問題等が議論されている。

「正当な理由」という規定の不確定概念性については、憲法84条における租税法律主義の内容をなす課税要件明確主義との関係が争点となるケースがある。この点については、「法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確にしえる経験概念ないし中間目的を内容とするものであれば、法律の解釈のかかわる問題として裁判所の審査にも服するものであろうから、課税要件明確主義に反しない⁽⁵⁵⁾」

(52) 前掲、調査資料「所得税・法人税制度史草稿」256頁。

(53) 重加算税は民事詐欺罰として他の加算税に替えて50%の割合とされたが、税制調査会昭和36年国税通則法の制定に関する答申に至る検討における二重処罰性に関する議論等に対応して、その適用割合を引き下げて存続すべきことが答申された。なお、昭和22年の改正では現在の延滞税に当たるものが加算税と称されており、日歩3銭（二次改正で5銭、23年改正で10銭となった。）と規定されたが、その後の変遷を経て、シャープ勧告を機に利子税と名称を改め日歩4銭とされた。利子税は遅延利息としての性格を明確にしたものであったが、これとは別に、督促があった場合に指定期限までに完納しない場合の制裁として延滞加算税が設けられた。その後、昭和36年の国税通則法の制定に関する答申で、現行の延滞税と利子税の体系に整理すべきものとの答申が行われた。

(54) 最高裁大法廷昭和33年4月30日判決、税務訴訟資料第26号339頁。

(55) 品川芳宣「新版付帯税の事例研究」（財形詳報社、平成8年）60頁。

との説が明確かつ妥当と考える。正当な理由の内容については、広狭様々な学説がある⁽⁵⁶⁾。課税庁としてはその内部を規律する通達⁽⁵⁷⁾を公開しており、過少申告加算税については「納税者の責めに帰すべき事由のない事実」を基本として具体例が示され、無申告加算税については「真にやむを得ない事由」を基本として災害、交通、通信の途絶等の具体例が示されている。また、裁判例では、「真にやむをえない理由によるものであり、かかる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであって、納税者の税法の不知もしくは誤解に基づく場合は、これに当たらないというべきである。⁽⁵⁸⁾」との判断や「平均的な通常の納税者を基準として、当該状況下において、納税者が相続税を申告することが期待できず、法定申告期限内に右の申告をしなかったことが真にやむを得ない事情のある場合に限られる⁽⁵⁹⁾」等の判断が示されている。

また、加算税と罰則の二重処罰性を巡る議論については、とりわけ重加算税について脱税に対する罰則との二重処罰性が指摘されている⁽⁶⁰⁾。

憲法第 39 条後段は「同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない。」と一事不再理の原則を掲げている。例えば、所得税について課税標準の計算の基礎となる事実について隠ぺい、偽装があったとして重加算税が課税され

(56) 正当な理由に関する研究としては、さしあたり、前掲、品川芳宣「新版付帯税の事例研究」をはじめ、理論的な基準を設定して説明しようとするものとして、松倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」日税研論集 Vol113（日税研、1990 年）23 頁以下、比較法的アプローチにより機能的立場から論じたものとして、佐藤英明「過少申告加算税を免除する「正当な理由」に関する一考察」総合税制研究 No. 2（納税協会連合会、平成 5 年）91 頁以下、刑法的視点から論じた木村弘之亮「租税過料法」（弘文堂、平成 3 年）等。

(57) 平成 12 年課所 4-16 外、平成 12 年課法 2-9 外、平成 12 年課消 2-17 外。

(58) 東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決、税資第 88 号 841 頁。

(59) 大阪高裁平成 5 年 11 月 19 日判決、税資第 199 号 834 頁。

(60) 例えば、前掲、小早川光郎「行政法（上）」251 頁は、「重加算税は、義務不履行が隠蔽・偽装を伴う場合にはそうでない場合よりも重い制裁を課するというものであり、そこには刑罰による非難に類似する要素が含まれている。その意味で、重加算税と刑罰の併科は、憲法上問題がないとは言えない。」と指摘しておられる。

た場合、これが脱税についての罰則が定める偽りその他不正の行為にも該当するとして重加算税とは別に刑罰が科されることは憲法上のこの原則に違反するのではないかとの議論が二重処罰性の議論である⁽⁶¹⁾。この問題について昭和33年4月30日最高裁大法廷判決⁽⁶²⁾は、脱税に対する刑罰が「脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し」旧法人税法第43条の追徴税（現在の加算税）は、「単に過少申告、不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定のやむを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるもの」と判示して、憲法第39条は罰金と追徴税の併科を禁止していないとしており、その後の同旨判例の集積により既に定着しているものと言える。ただし、違反行為とそれに対する対応のバランスを欠き制裁が著しく過大な場合は違憲の問題が生ずる可能性がある⁽⁶³⁾。

(61) 二重処罰性の議論は租税法に固有の議論ではなく、他の行政分野や民事法の分野でも議論されている。例えば、独占禁止法における課徴金と刑罰について、曾和俊文「行政手続と刑事手続」ジュリスト No. 1228 号（有斐閣、2002 年）116 頁、裁判における証言拒否についての過料と刑事罰について、宇賀克也「行政制裁」ジュリスト同号 54 頁、訴訟ではいずれも二重処罰ではないとの判断が示されている。懲罰的損害賠償や制裁的慰謝料と刑事罰等について丹羽重博「懲罰的損害賠償の可能性」日本法学第 65 卷 4 号 36 頁（日本大学法学会、平成 12 年）。丹羽論文では、「自動車による交通事故の加害者に対しては、刑事罰としての業務上過失致死傷罪（刑 211 条）が、行政罰としての運転免許の取消し・停止等（道路交通法 103 条）が、そして民事罰としての損害賠償責任（民 709 条・710 条）が、何の疑いもなく併せて課せられていることに思いを致すべきである」と述べ、「むしろ、刑事的な処罰あるいは行政的な措置が効果的に働かないときにこそ、実質的に不法行為制度としての懲罰的損害賠償が、その代替的機能を果たしていくべきものとする。」としている。なお、制裁という側面を取り込んだ損害賠償という制度の理解について、窪田充見「損害賠償」前掲、ジュリスト N0, 1228. 62 頁がある。

佐藤英明「脱税と制裁—租税制裁法の構造と機能—」（弘文堂、平成 4 年）は、租税制裁法における脱税に関する刑事罰と行政罰の機能分担としての振り分け方式と上乗せ方式について詳細に論じておられる。

(62) 税資 26 号 339 頁、民集 12 卷 6 号 938(66) 頁。

(63) 石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」日税研論集第 13 号（日税研、1990 年）21 頁は、加算税の税率があまりに高いような場合や刑罰と加算税の合計額があまりに多額となるような場合には、違憲の可能性を生ずると指摘している。

シャープ勧告は民事罰の導入を勧告したが、「詐欺行為は処罰されないで黙認するわけにはいかない。各事件ごとに刑罰を課する必要から免れるため民事詐欺罰則を採用することを勧告する⁽⁶⁴⁾。」とした。昭和36年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」も「今日でも「あらゆる犯則事件について刑事訴追をなす必要から免れる要請」はい然として少なくないと判断される」として、執行の現状から重加算税の制度を維持することが必要と述べている⁽⁶⁵⁾。

納税者のコンプライアンスの向上という観点からみると、加算税制度は納税者が法に従って適正に納税義務を果たすように、あらかじめ義務不履行の場合の制裁を定め、その制裁の存在によりその履行を間接的に強制する役割をもっていると考えられ、それは、私法における義務不履行に対する損害賠償の予定（民法第420条）とその目的、機能は類似の制度と考えられる⁽⁶⁶⁾。

この場合、租税法律関係の当事者は課税庁と個々の納税者であるが、かつて追徴税について損害賠償の予定と考えられていた時代と加算税制度として整理された後の時代では、その背景において国民主権主義への基本理念の転換があったことを踏まえるならば、この制度が単に国庫に及ぼすべき損失の防止を唯一の目的とするものではなくて課税の公平を確保することがより重要な目的になったといえることができる。

アメリカにおけるシビルペナルティと刑罰の併科の合憲性について、手続の性質の違いを重視して合憲としてきた連邦最高裁は、虚偽請求によって585ドルの連邦医療補助を騙し取ったという事件について、2年間の拘禁刑と5,000ドルの罰金を科せられた被告人に13万ドルのシビルペナルティが課された事例について違憲とした（United States v. Halper, 490 U.S. 435 (1989)）。その後、連邦最高裁は手続の性質の違いを重視する元の路線に復帰した。前掲、曾和俊文「行政手続と刑事手続」ジュリスト No. 1228号 119頁以下に経過の詳細が紹介されている。

(64) 同勧告、附録D、C節第8款d項、民事詐欺事件の罰則。

(65) 同答申別冊 103頁

(66) 私法契約の場合、契約不履行によって損害を受けたといっても金額が不明では賠償請求ができない。損害賠償の予約は、損害額が不明でもあらかじめペナルティの額を決めておくことによってこのような事態を回避できる。ただし、過大な金額設定はその拘束力が制限されると解されている。奥田昌道編「注釈民法（10）債権（1）」（有斐閣、昭和62年）694頁。

第3款 通告処分

国税犯則取締法はその前身である間接国税犯則者処分法が明治 23 年に制定され、その後、日本国憲法の施行に伴い昭和 22 年には強制調査について裁判官の許可状を得て実施することとする改正が行われ、翌昭和 23 年に国税犯則取締法という現在の題名となり併せて直接国税にも強制調査が導入されることになった。租税犯則事件は証拠関係について一般の刑事事件とは異なった面があり、証拠の収集と価値判断に特別の知識経験が欠かせないという実際面での必要からこの制度は設けられている⁽⁶⁷⁾。

国税犯則取締法は、収税官吏に質問、検査、領置の権限と裁判官の許可を前提とする臨検、搜索、差押の権限を付与している（第 1 条、2 条）⁽⁶⁸⁾。

同法施行規則に規定する間接国税（課税貨物に課せられる消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税及び石油石炭税）以外の直接国税と消費税に係る犯則事件について、収税官吏は、原則として調査により犯則があると思料するときは検察官に告発する（第 12 条の 2、規則第 1 条）。

間接国税については、調査を終了したときに直ちに告発すべき場合を除き国税局長または税務署長に報告し（第 13 条）、国税局長または税務署長は犯則の心証を得た場合、犯則者に対してその理由、罰金又は科料に相当する金額の納付等を通告する（第 14 条）⁽⁶⁹⁾。犯則者が通告を受けた日から 20 日以内に履行したときは同一の事件について起訴されない（第 16 条 1 項）が、履行しないときは告発の手続きが行われる（第 17 条）。この仕組みが通告処分制度⁽⁷⁰⁾と呼ば

(67) 間接国税犯則者取締法の創設理由として、「一般の証拠方法により難い場合もあり、かつ初めから普通の手続きによって審問裁判をするときは多くの日数と多くの裁判費用を必要とし、被告人不利益であるばかりでなく、国家の損失ともなる」と説明されていた。（前掲、昭和 36 年税制調査会国税通則法制定答申 109 頁。）

(68) 国税犯則取締法の調査手続きは一種の行政手続きと解されている（最高裁大法廷昭和 44 年 12 月 3 日決定（税務訴訟資料第 58 号 1377 頁、刑集第 23 卷 12 号 1525 頁）。

(69) 犯則の心証が得られないときは、その旨を犯則嫌疑者に通知する（第 19 条）。

(70) 法律的問題については、小早川光郎「通告処分の法律問題」租税法研究第 5 号「租税手続法の諸問題」（有斐閣、昭和 55 年）39 頁に詳細な研究がある。

れる制度であり、行政手続きと刑事手続きが接木されたユニークな制度といわれている⁽⁷¹⁾。犯則者が通告について履行するか否かは任意であるところから私和であるともいわれる⁽⁷²⁾。間接国税の犯則のような財政犯の犯則者に対しては、あえて刑罰をもって臨まないこととする方が、その納税義務を履行させ徴収を確保するという目的達成の見地からみて適当であるということが通告処分制度の考え方であると解されている⁽⁷³⁾。

犯則の態様によっては、犯則者に敢えて前科を付する必要はないという点からも通告処分制度は合目的かつ合理的な制度と言えよう⁽⁷⁴⁾。ただ、その守備範囲は限定的なものと考えられる。

(71) 前掲、宇賀克也「行政制裁」ジュリスト 1228 号 52 頁。

(72) 前掲、小早川光郎「通告処分の法律問題」53 頁は、私和という説明は免罪符的な制度であるかのごとき説明に帰着するとして消極的である。井上正仁「四 犯罪の非刑罰的処理」基本法学 8 - 紛争 (岩波書店、1985 年) 395 頁以下は、ディヴァージョン (diversion) - 犯罪の非犯罪的処理 - たる性格を持つとする。関根謙一「行政強制と制裁」ジュリスト第 1073 号 (有斐閣、1995 年) 62 頁以下は、制裁の制度の今後の在り方について「一般行政犯についても、刑事手続きに先行して行政部内において、行政的措置により、一定の金額を納付する機会を与え、これに応じてその金額を納付した場合には公訴を提起しない、という処理方式を工夫すべきではなかろうか。」と述べている。

(73) 最高裁大法廷昭和 28 年 11 月 25 日判決、刑集 7 卷 11 号 2288 頁。この裁判では、国税犯則取締法 14 条 2 項の規定が財産の有無または貧富の程度によって国民を差別しており違憲であるとの訴えについて差別した規定ではないとの判断が示された。そのなかでこのような通告処分の趣旨が判示されたものである。

(74) 昭和 42 年の道路交通法の改正により導入された反則金制度は、通告処分の仕組みをベースとして組み立てられた制度であり、道路交通法違反行為のうち軽微で定型的な違反行為を反則行為としてこの制度が適用される。なお、通告処分が取消訴訟の対象となるか否かについて、交通反則通告制度に関して最高裁第一小法廷昭和 57 年 7 月 15 日判決 (民集 35 卷 6 号 1169 頁) は否定している。

第2節 租税特典の付与

第1款 青色申告制度

青色申告制度は昭和25年に創設された。その創設を促したシャープ勧告は、当初、日本側に対して記帳義務を規定するよう示唆した⁽⁷⁵⁾が、記帳慣行が乏しい当時の状況では実施困難とする日本側の強い意見から、勧告には、当面、記帳の普及を図る仕組みを設けることが盛り込まれた⁽⁷⁶⁾。この勧告に基づいて所得税及び法人税について創設された制度が青色申告制度である⁽⁷⁷⁾。

一定の個人や法人は税務署長に申請し、その承認を受けることによって青色申告をすることができる。税務署長は申請があった納税者の記帳状況等を確認して承認あるいは却下を通知する（現実にはみなし承認される場合がほとんどである。）。青色申告は納税者が任意に取り止めることができる。税務署長は、納税者の記帳記録保存が規定に従っていない等の法定事由に該当する場合はその承認を取消することができる。記帳の詳細については施行規則や告示によって定められ、青色申告には多くの租税特典が与えられる。

青色申告の特典としては、手続面では、①更正の制限（帳簿調査をしなければ更正できないことと推計課税の禁止）、②更正の理由付記、及び③課税処分不服申立てについて異議申立てを経ることなく審査請求をすることができる等

(75) 平田敬一郎外編著「昭和税制の回顧と展望<上巻>」（大蔵財務協会、昭和54年）430頁以下。

(76) シャープ勧告附録D、E節第2款c項（3）正しい記録をつけるための誘引策

(77) 日本では、酒税、たばこ税、揮発油税等の間接税では伝統的に記帳義務が規定され、その違反に対しては、罰金、科料といった罰則が設けられていたにもかかわらず、なぜ所得税と法人税だけが青色申告制度とされたのかについてはシャープ勧告を読んでも記帳の普及のためというだけで明確な説明はない。普及の方法としては、法人と相当高額な所得や収入のある個人に記帳義務を課し法律でスケジュールを明示したうえで順次全体に記帳義務を広げていく方法等もあったはずである。現に昭和36年7月の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」75頁によればそのような進め方も検討されていた。結局、青色申告制度が申告納税制度の理念に適合した最もソフトな手法と考えられたということではなかろうか。

があり、実体面では、所得計算上、①各種の引当金・準備金関係の特典、②各種特別償却や耐用年数の短縮等の特典、③税額控除関係の特典、その他所得税法固有の特典として、④青色専従者給与の必要経費算入の特典、⑤青色申告特別控除の特典等が規定されている。

昭和 25 年に青色申告制度が実施されてから今日まで半世紀以上にわたり、青色申告の特典をインセンティブとして、行政と民間団体等による青色申告の普及に向けた努力が続けられてきた。現在では、法人の大部分と個人の過半数が青色申告を選択している状況になっている。この間、青色申告割合として把握される計数はある意味で納税者のコンプライアンスの状況を知る一つの指標としての役割を果たしてきたように思われる⁽⁷⁸⁾。

青色申告制度は、納税者の自発的な選択によるという点でまさに申告納税制度の理想を実践する制度であり納税者のコンプライアンスの向上という意味で大きな役割を果たしてきた。しかし、納税者の自発的な選択に基礎を置くことは、その普及には限界があるであろうことが想定された制度でもあった。所得税と法人税ではその記帳環境の違いも普及割合に顕著にあらわれている。

青色申告者の場合、適正な記帳に対しては租税特典が与えられるが、①帳簿書類の備付け、記録又は保存が規定に違反している場合、②帳簿書類に関する税務署長の指示に従わない場合、③隠ぺい又は仮装して記載し又は記録し、その他記載、記録の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由がある場合、税務署長はそれらの事実がある年分まで遡って青色申告の承認を取消すことができる⁽⁷⁹⁾。青色申告承認取消処分は、青色申告の要件を欠く場合に特典享

(78) 青色申告制度がスタートした昭和 25 年の青色申告割合は所得税が 4%、法人税が 48%であった。特典の拡大や個人の記帳の簡易化等により 25 年を経た昭和 50 年には所得税で 53%、法人税で 88%に達し、以後頭打ち傾向が現れ、50 年を経た平成 12 年は所得税が 54%、法人税が 90%となっている。(国税庁HP、平成 15 年 12 月閲覧)

(79) 所得税法第 150 条 1 項、法人税法では確定申告書を提出期限までに提出しなかった場合や連結納税の承認が取消された場合にも、税務署長は青色申告の承認を取消することができる(法人税法第 127 条 1 項)。

受の資格を剥奪するものであり、それを原因とする更正処分により適用していた特典が否認されるために不利な取扱いのような外観を呈するが、罰則や加算税等のいわゆる制裁とは異なる⁽⁸⁰⁾。

しかし、現実問題として、特典否認に伴い納税の必要が生じるために、この規定の存在は「青色申告制度の目的からみてそれを阻害するような違反行為に対する制裁措置⁽⁸¹⁾」とも考えられており、「青色申告承認の取消しの影響が深刻に過ぎる⁽⁸²⁾」との指摘も古くからある。青色申告の特典は適正な記帳を普及する牽引車の役割を持つものではあるが、青色申告の承認の取消しという場面ではあたかも制裁であるかのような外観も見せるのである⁽⁸³⁾。

第2款 記帳・記録保存義務の創設

昭和59年の税制改正により所得税と法人税では白色申告者に記帳・記録保存義務⁽⁸⁴⁾が規定されて、青色申告と白色申告の制度上の違いは記帳の有無という絶対的な差異から記帳水準の差という相対的な差異に変わった。

記帳義務を青色申告と白色申告という二重構造にした理由は、「青色申告制度が現在まで大きな役割を果たしてきたことを考えると、記帳制度と青色申告制度は並存させ、また、その求めるべき記帳の水準に差を設け、かつ、記帳制度には原則として特典を与えないことにより、この両者を制度的に整理すべきで

(80) 名古屋高裁昭和47年3月28日判決（税務訴訟資料第65号557頁）

(81) 浦和地裁昭和58年1月21日判決（税務訴訟資料第129号4頁）。

(82) 忠佐市「税法と会計原則」（中央経済社、昭和28年）413頁。

(83) これに対しては、「一つの解決策として、青色申告承認の取消しに期間制限（除斥期間）をもうけることが考えられるが、他方でより現実的な方法として、取消し事由の発生した年度以降の全部を取消すのではなく、帳簿書類を検査して、ある年度に限って青色申告承認を取消し、取消し事由の存在しない年度（たとえば、既に記帳等が修正され、信頼性を回復していた場合）は、そのままに青色申告扱いとする処理を認めるべきであろう。」との議論もある。畠山武道「青色申告制度の展望と提言－青色申告承認制度」日税研論集第20号（日税研、平成4年）199頁。

(84) 所得税法第231条の2、法人税法第150条の2

あると考えられました⁽⁸⁵⁾。」と説明されている。この改正は、記帳・記録に基づく実額申告という申告納税制度の基本理念が、その制度創設からおよそ 30 年を経て制度として国民に受け入れられるに至ったという点で、納税者のコンプライアンスの向上という観点からも重要な意味を持つものであった。法人税の場合は、この時点で既に殆どの法人が青色申告を選択している状況にあったから、この規定の創設は主に所得税について意味を持つことになった。

ただし、所得税法の白色申告の記帳規定をみると、記帳組織が記録の網羅性等を確保するために必要な現金管理に関する事項の記帳を要求していない⁽⁸⁶⁾等、青色申告制度も含めた記帳制度全体としてみると、正しい所得計算のための制度としての必要十分性という面でなお過渡的な仕組みとなっていることは否めない⁽⁸⁷⁾。

(85) 昭和 59 年「改正税法のすべて」(大蔵財務協会、昭和 59 年) 47 頁以下。

(86) 営業等所得者の記載事項は、「売上」、「その他の収入」、「仕入」、「その他の費用」である。昭和 59 年大蔵省告示第 37 号所得税法施行規則第 102 条第 1 項に規定する総収入金額及び必要経費に関する事項の簡易な記録の方法を定める件(別表、1の(イ))

(87) 「当時の諸事情からやむを得なかったとはいえ、結果的に現金出納帳は規定されなかった。」、「その記帳の水準は、過渡的措置として、所得計算上の必要を充たす最低水準に至らない程度のものにせざるを得なかったということになる。」拙稿「青色申告制度の課題」税大論叢第 41 号(平成 15 年) 40 頁。

なお、林修三「記帳義務の強化とその問題点」税理 Vol. 26 No. 12(昭和 58 年) 4 頁は、「白色申告書提出者について帳簿の備付けを課する場合、それを最低限度のものにとどめるとしても、所得計算の必要性を考えれば、現金出納帳や日計表、月計表程度のもは必要とすべきであろう」と指摘している。

青色申告制度の過渡的性格については、税制調査会昭和 36 年国税通則法の制定答申 73 頁。

第3章 制裁の希薄域

第1節 制裁の希薄域の存在

第1款 記帳・記録保存義務と制裁等

記帳・記録保存義務は、申告納税制度の過程における出発点であり以後の手続きの基礎となる重要な義務である。この記帳・記録保存については多くの国がその義務を法定し、その義務不履行ないし違反に対する制裁規定を設けている⁽⁸⁸⁾。

アメリカの場合は、記帳・記録保存の形式について詳細な規定はないが、IRCに記帳・記録保存義務が規定され⁽⁸⁹⁾、申告不足額の5%の加算税（IRC第6653条(a)）⁽⁹⁰⁾、罰金または自由刑（同第7203条）等の制裁が規定されている⁽⁹¹⁾。

ドイツの場合は、記帳・記録保存義務を負う者について一定の範囲を定め⁽⁹²⁾、

(88) 平成12年5月30日の税制調査会第50回総会の資料「主要先進国における記帳・帳簿等保存義務（未定稿）」には、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの記帳等の義務違反に対する制裁が紹介されている。

(89) IRC第6001条。同規則31-6001-1は、課税庁が「納税義務の有無及びその税額を確認するのを可能にする形式と会計方法」を要求している。

(90) Publication (Negligence or Disregard)によれば、記帳・記録保存の不備はNegligenceに含まれるが、IRSのDate Book Table27 Civil Penalties Assessed and Abated, by Type of Penalty and type of Tax, FY2003によれば、Negligenceの項目の件数は合計で450件程度となっている。Civil Penalty全体で28,767千件であるのに比して僅少である。複合的な理由である場合、他の優先項目のなかに分類されている可能性もあり、記帳・記録保存義務不履行ないし違反がその理由に含まれている賦課件数の実態は不明である。

(91) 水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」日税研論集第4号（日税研、1987年）133頁以下、佐藤英明「西ドイツおよびアメリカにおける加算税制度」日税研論集13加算税制度（日税研、1990年）173頁以下。

(92) 租税通則法第140条から148条に記帳・記録保存についての規定を置いており、その義務者については他の法律で記帳・記録保存義務を課されている者は課税のた

その義務の不履行ないし違反は租税危殆行為に当り（租税通則法（A0）第 379 条 1 項）、重過失租税免脱犯に該当しない場合について、租税秩序違反（同第 377 条）として、5,000 ユーロ以下の過料に処せられる（同第 379 条 4 項）。

隣国の韓国の場合は、国税基本法により、各税法に記帳・記録保存義務が規定されており⁽⁹³⁾、付加価値税法の義務不履行ないし違反に対しては租税犯処罰法⁽⁹⁴⁾により 50 万ウォン以下の罰金または科料（同第 12 条の 3、第 13 条）が科せられる。所得税法や法人税法にこの規定はないが、付加価値税の納税義務者でもある場合はこれを通じて処罰されることになる。

我が国の場合は、酒税法や揮発油税法等の間接税法については記帳義務違反等に対して罰金又は科料という罰則⁽⁹⁵⁾が設けられている。一方、所得税法、法人税法及び消費税法の記帳義務違反に対しては罰則や加算税等の制裁規定はない。逆に、所得税と法人税の場合には青色申告制度という、租税特典を獲得する法的地位を与える制度が設けられている⁽⁹⁶⁾。この制度には青色申告をするか否かについては納税者の任意の選択に依存するという限界はあるものの、今日まで正しい記帳の普及について相当の成果をもたらしたことは既に述べたとおりである。ただし、この制度はその記帳普及機能が限界に達した時、実体的公平の面からの問題が生ずるのであり、この制度の過渡的性格は常に意識される

めにもその義務を履行すべきことを規定し、その他一定規模以上の者に対して税法としての義務を課している、

(93) 国税基本法第 85 条の 3、所得税法第 160 条他、法人税法第 62 条、付加価値税法第 31 条等

(94) なお、わが国の通告処分類似の制度が適用される（租税犯処罰手続法第 9 条）。

(95) 間接国税については通告処分の規定の適用がありうる。酒税法第 59 条 1 項 3 号、航空機燃料税法第 21 条 2 号、石油税法第 26 条 3 号及び電源開発促進税法第 14 条 2 号は、帳簿の記載懈怠、偽りの記載、帳簿隠匿について 10 万円以下の罰金又は科料を規定しており、たばこ税法第 30 条 3 号は 10 万円以下の罰金、揮発油税法第 29 条 3 号と石油ガス税法第 30 条 3 号は 5 万円以下の罰金又は科料、印紙税法第 25 条 3 号は 3 万円以下の罰金又は科料を規定している。

(96) 韓国では、1966 年に緑色申告という日本の青色申告制度のような制度が創設されたが、1994 年に廃止されている。

べきであろう⁽⁹⁷⁾。

青色申告に適合しない場合にはその承認が取消され、それに伴って特典が否認される場合もあるが、青色申告の取消し処分が納税者本人にとっては不利益処分であるためにあたかも制裁のような外観を呈するものの、実体的には青色申告の要件を充足していないことを確認し、青色申告を基礎とする特例的な法律関係から白色申告による一般の法律関係に引き戻し、その結果不適法となる特典の享受を更正処分によって是正するに止まるものであり、もともと白色申告をしている者よりも不利益を与えるものではない。

白色申告については推計課税が行われることがあり、更正・決定という不利益処分が行われるが、所得の推計自体は所得金額算定の方法であるに過ぎないから、本来、制裁としての性格を持つものではない。なお、記帳・記録保存が適正に行われていなければ、適正な申告は困難であるし、推計課税が行われた場合、納税者が実額所得を主張・立証しようとする際に困難を伴うことになる。

消費税の場合も記帳義務違反に対する制裁規定はない。消費税の納税者が所得税や法人税の納税者と重なる部分が多く、必要な記帳内容も他の間接税とは異なり所得税や法人税に近いということを考慮するならば、適正な記帳の普及を目的として制度が組み立てられている所得税や法人税との整合性から、記帳義務違反についての制裁規定は設けられなかったものと考えられる。

なお、消費税法は、課税事業者が課税仕入れ等の税額控除に係る「帳簿及び請求書等⁽⁹⁸⁾」を保存しない場合は税額控除ができない旨規定している⁽⁹⁹⁾。この

(97) 右山昌一郎「青色申告の特典」日税研論集「青色申告制度」第20巻（日税研、1992年）97頁以下では、「必要経費は、青色申告とは関係なく必要経費と認められる性質のもの」とし、石島宏「青色申告」日税研論集第28号（日税研、1994年）83頁以下は、「青色申告は既に定着し、白色申告者に対する記帳制度の導入によって記帳慣行も大きく促進されているとすれば、所得税、法人税について一般的記帳義務を導入しうる状況があることになり、過渡的制度としての青色申告制度が存続する根拠はなくなる。それにもかかわらず誘引手段として機能しない青色申告制度を維持するとすれば、青色申告者に対する多くの特典だけが残り、白色申告者や給与所得者との間に税負担の不公平をもたらすことになる。」と論じている。

(98) 従来は、「帳簿又は請求書等」という規定であったが、平成6年法律第109号によ

規定も一見、記帳等の義務違反に対する制裁のような外観を呈しているが、これもまた、税額控除の規定の適用要件を充足していないために当該規定の適用ができなくなるに過ぎないから、義務不履行に対する問責や違反に対する懲らしめを直接の目的とするものでもない。制裁とは性格を異にする。

従って、記帳・記録保存義務については、所得税、法人税及び消費税の領域では行政罰と行政上の措置のいずれの分野にもいわゆる制裁は規定されていないということになり、いわば制裁の希薄域ないし空白域が存在していることになる（以下、本稿ではこのような状況を「制裁の希薄域」と呼ぶ。）。

正しい記帳の普及という課題については、当面、消費税法の改正⁽¹⁰⁰⁾により消費税に関して記帳が必要な範囲が広がっていくことになり、これが、所得税や法人税の正しい記帳の普及推進に影響を与えることが期待され、特に、青色

り改正された。

(99) 消費税法第30条7項の「保存」の解釈として、税務調査の際に帳簿等が提示されなかった場合が問題となる。名古屋高裁平成12年3月24日判決〔確定〕（税務訴訟資料第246号1422頁以下）は、適法な提示要求に対して正当な理由なくこれに応じなかった場合は、その時点において帳簿等の保存がなかったものと推定され仕入税額控除は認められず、不服申立手続や訴訟手続では、帳簿等の保存が確認されるだけでなく税務調査等の時点で帳簿等が保存されていたことを推認させる事実の具体的立証と記載要件の充足が立証されてはじめて課税処分時の推定が覆るとの判断を示している。なお、大阪地裁10年8月10日判決〔確定〕（税務訴訟資料第237号1007頁）、東京地裁平成10年9月10日判決〔確定〕（税務訴訟資料第575号570頁）、高松高裁平成11年4月判決（税務訴訟資料第242号）とその上告審である最高裁第1小法廷平成11年9月30日決定〔棄却〕（税務訴訟資料第244号1021頁）ほか同旨判決がありこの解釈が定着しているものとみられる。

推計課税においては、当該納税者の立証された所得金額が法律上いくばくかということ審理の対象とし、その法律上の真実を探求すると同じように、消費税におけるこの種事例の審理の対象は法定の保存期間を通じて法定の記載事項のある帳簿及び請求書等が法に規定されている状態で「保存」されていたかどうかという法律上の真実を把握することが究極的審理の対象とされている。

(100) 平成15年法律8号により小規模事業者に係る納税義務の免除（第9条）の範囲は、基準期間における課税売上高3千万円以下である者から1千万円以下である者に改正され平成15年10月1日から施行されている

また、簡易課税の適用範囲も平成16年4月から、課税売上高2億円以下から5千万円以下となった。

申告の普及割合についておよそ過半の現状にある所得税における個人納税者についてその動向を注目していく必要があると思われる。

第2款 申告義務と制裁

申告納税制度の中核をなす課税標準等の申告について、わが国の場合、無申告あるいは過少申告を対象とする制裁として行政罰としての行政刑罰と行政上の措置としての各種加算税等が規定されている。

他の行政分野における法律の多くが、行政罰としての行政刑罰や秩序罰としての過料⁽¹⁰¹⁾を規定しているのに対して、税法では秩序罰（過料）の規定を置かず、「その他の制裁措置」と呼ばれているもののひとつである加算税だけを規定していることが特徴的である。「その他の制裁措置」と呼ばれる種々の制度が税法領域に限らず他の行政領域にも種々存在している⁽¹⁰²⁾ことは、それぞれの行政が持つ特質に応じてその目的達成に有効な仕組みが歴史的に形成されてきた結果と考えられる。

税法における課税標準等の申告に関しては、概ね、諸外国の税法も刑罰と秩序罰あるいは行政上の措置を様々に組み合わせた制裁の規定を置いている。

(101) 過料は、懲戒罰としての過料、執行罰としての過料及び秩序罰としての過料に分類される。法令に規定する過料は非訟事件手続法第206条以下に基づき裁判所により科され、地方公共団体の条例・規則に基づいて科される過料は地方自治法第255条の2に基づき団体の長による処分形式で科され届出、通知、登録等軽微な義務違反に適用される。刑罰と過料の違いについては、第一に制裁によって守ろうとする国家秩序における重要性の違い（社会的非難の違い）、第二に科せられる金銭罰の額の違い、第三に義務違反の事実認定の難易の違いがあげられる。羽田忠義編著「学説判例総覧非訟事件手続法」（中央大学出版部、昭和56年）509頁。

(102) その他の制裁措置としては、許認可の停止・取消し、経済的負担、違反事実の公表、サービスの拒否・停止、入札の指名取消し・停止等が示されている。ただし、許認可の停止・取消しについては制裁性を消極に解する説も有力である（小早川光郎「行政法上（弘文堂、平成11年）」245頁。加算税は、その性格は異なるものの、国民生活安定緊急措置法第11条に基づく課徴金などのように経済的負担を課する類型に属する。

申告納税制度が最も進んでいると言われているアメリカの場合は、刑罰としては、ほ脱罪に対して10万ドル（法人は50万ドル）以下の罰金または5年以下の自由刑もしくはそれらの併科（内国歳入法典第7201条）、虚偽申告に対しては10万ドル（法人は50万ドル）以下の罰金または3年以下の自由刑もしくはそれらの併科（同第7206条(1)）、無申告に対して2万5千ドル（法人は10万ドル）以下の罰金もしくは1年以下の自由刑またはそれらの併科（同第7203条）が規定されており、民事罰（civil penalty）として、詐欺罰（詐欺的無申告について同第6651条(f)、詐欺的過少申告について同第6663条）は最高75%の加算税を規定し、非詐欺罰（無申告について同第6651条(a)、過少申告について同第6661条）は最高25%の加算税を規定している。刑罰と民事罰は併科される。

賦課課税制度のドイツの場合⁽¹⁰³⁾は、刑罰としては、ほ脱罪に対して5年以下の自由刑または罰金、特に悪質な場合は6月以上10年以下の自由刑（租税通則法（AO）第370条）、公権剥奪（同375条）が規定されており、秩序罰として、重過失ほ脱に対して5万ユーロ以下の過料を規定（同第378条）しているほか、納税申告書の提出義務不履行ないし期限の不遵守に対して確定税額等の10%（ただし2万5千ユーロ以下）の遅延加算金（同第152条）が規定されている。

韓国は申告納税制度を採用しており、課税標準等の申告に関する制裁は刑罰が中心となっている。ただし、懲役刑に相当する場合等を除き日本における通告処分類似の制度が広く適用される（租税犯処罰手続法第9条）。ほ脱罪に対しては特別消費税、酒税及び交通税の場合は3年以下の懲役またはほ脱額の5倍以下の罰金、その他の国税のうち印紙税以外の場合は3年以下の懲役またはほ脱額の3倍以下の罰金（租税犯処罰法第9条）とし、情状により併科（同第5条）される。なお、行政上の措置としては、各税法に過少（無）申告に対する

(103) ドイツの賦課課税制度は、AO第168条が「納税申告は、事後検査を留保した租税確定と同じとする。」と規定していることからみると、ある程度申告納税制度的な要素をもっていると考えられる。

加算税が規定されており⁽¹⁰⁴⁾、法定申告期限から6月以内に期限後（修正）申告が行われた場合、更正等予知でなければ、加算税の額は50%軽減される（国税基本法第49条）。

以上のように、それぞれ課税標準等の申告については期限の遵守と申告に係る課税標準等の金額が適正であることを求め、申告に関する制裁としてこれらについての義務不履行ないし義務違反に対する規定を設けている。申告納税制度であれ賦課課税制度であれ、納税者の申告は税額確定のための最も重要な手続きであり、財政収入の確保に直結する手続きでもあるだけに、程度の違いはあるにしても、刑罰領域と行政領域の両方に義務不履行ないし違反に対する制裁の規定が設けられている。そのような意味では、わが国の場合も申告義務の領域に関して制裁の希薄域は存在しないと言えよう。

第3款 調査における納税者の説明義務と制裁

申告納税制度の下で、納税額を確定する法的効果を有する納税者の申告は、納税者のコンプライアンスに支えられ、大部分が適正に行われている一方で意図的あるいは懈怠、誤解、ミス等により不適正な申告が行われることがあるという現実は否定できない。税務調査は納税義務の適正な履行と納税者間の公平を確保するために、また、租税債権債務関係における債権者としての国（究極的には国民）の正当な権利の実現を図るために重要な役割⁽¹⁰⁵⁾を果たしてい

(104) 所得税法第81条、相続贈与税法第78条は、無（過少）に対して20%の加算割合が規定されており、法人税法第41条は無申告20%、過少申告10%の加算割合を規定している。

(105) 納税者間の公平の維持のために、質問検査権のもつ重要性は依然として大きいとして、「全体として所得の申告水準がいまだに満足すべき程度に達していないこと、最近のソフト化・サービス化・国際化、地価の高騰、財テク・ブーム等の中で、所得の源泉と形態が著しく多様化していること等の事情」が指摘されている。金子宏「アメリカにおける税務調査」「日税研論集」第9号（日税研、1989年）3頁。その指摘された事情の多くは今日においても一層増大している状況にあると思われる。

る。

税務調査は、国税犯則取締法に規定する強制調査の場合を除き、一般的には各税法に規定する質問検査権⁽¹⁰⁶⁾の規定に基づいて行われる。権限を有する職員の権限行使に伴って納税者等には調査における説明義務が生ずる。調査における納税者の説明義務の不履行ないし違反に対しては各税法で罰則が規定されている。例えば、所得税法第 242 条は「第 234 条第 1 項（当該職員の質問検査権）の規定による当該職員の質問に対して答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は同項の規定による検査を拒み、妨げ若しくは忌避した者（8号）は、1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処する。」旨規定している⁽¹⁰⁷⁾。

アメリカの場合は、通常の質問検査（内国歳入法典第 7602 条 (a) 1・3号）については罰則規定がなく、納税者がこれに応じない場合に行われる行政召喚手続き（同第 7602 条 (a) 2号、サモンズと呼ばれる。）に移行した後の質問検査についてはその義務不履行ないし違反について1,000ドル以下の罰金または1年以下の自由刑もしくはその併科という罰則（同第 7210 条）が規定されている。それでもなお納税者が応じない場合は、裁判所にその執行が申し立てられ、その適法性が認められると裁判所が納税者に質問検査に応ずるように命ずる。それでもなお納税者が応じない場合は裁判所の判決等を意図的に無視する罪（民事裁判所侮辱罪⁽¹⁰⁸⁾）により処置される。このように、最終的に司法が介

(106) 税務に限らず、行政機関が行政上の目的を達成するために事実行為としての情報収集活動の一環として私人の事業場や家屋に立ち入り、物件の検査や質問をすることが必要になる場合がある。この場合には行政が実現しようとする公共の福祉と基本的人権との調整を図る必要があり、行政調査には法律の根拠が必要とされ、多くの行政法規は質問検査権に関する規定を置いている。しかし、質問検査に応じない場合、有形力の行使によって私人の自由を抑止することはできないこととされ、正当な理由なく調査を妨害、あるいは拒否等した場合は罰則の適用によってその実効性を確保しようとする仕組みが構築されている。

(107) 暴行又は脅迫があった場合は、本条によらず、刑法第 95 条に規定する公務執行妨害の罪に該当し、3年以下の懲役又は禁固に処せられることになる。

(108) 民事裁判所侮辱罪 (Contempt of Court) に対する罰は裁判所が決めるが、裁判所の命令に従うまで収監するケースが多いといわれている。前掲、金子宏「アメリカにおける税務調査」23頁、注(4)。

在する手続きとなっており、犯罪捜査と異なり課税庁が実力を行使して必要な資料を収集する構造とはなっていないものの、強力な実効性を持った仕組みになっている⁽¹⁰⁹⁾。

ドイツの場合は、わが国の質問検査権に基づく調査に相当する臨場調査の規定（AO第193条から207条）があり、調査命令（同第196条）の告知⁽¹¹⁰⁾（同第197条（1））が行われ、対象者には受忍義務（同第200条）が生ずる。

この調査は強制手段（強制金）により実施することができ（同328条）、調査に応じない場合は25,000ユーロ以下の強制金（同329条）⁽¹¹¹⁾を行政手続きとして課することができる等の規定が置かれている⁽¹¹²⁾。この仕組みは西ドイツから統一後のドイツの制度に引き継がれている⁽¹¹³⁾。なお、実施の細目は規則や通達に規定されている⁽¹¹⁴⁾。

隣国、韓国の場合は、各税法に質問・調査の権限が規定され⁽¹¹⁵⁾、税務に従事する公務員の質問に対して虚偽の陳述をした者又はその職務執行を拒否若しくは忌避した者は50万ウォン以下の罰金又は科料に処せられる（租税犯処罰法第13条9号）。なお、金銭罰については租税犯処罰手続法第9条により、わが

(109) アメリカの税務調査の詳細については、前掲、金子宏「アメリカにおける税務調査」3頁以下参照。

(110) 同条のただし書により「告知により検査目的が害されるおそれのあるときはこの限りではない。」とされる。

(111) 強制金の手続きは将来に向けた義務履行確保手段でありいわゆる執行罰としての過料の手続きに相当する。

(112) 例えば課税標準申告がない場合、文書で強制金の課徴についての警告が発せられ（A0329条）、4週間を経過すると再び金額を倍にした課徴金についての警告が発せられる。それでも申告がなければ高目の推計課税（臨場調査等を要しない。）が行なわれる。その後本人から課税標準申告書が提出されるとそれは異議申立書として扱われその手続きによって処理される。三木義一「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景（二・完）民商法雑誌119巻6号（有斐閣、平成1年）896頁。

(113) 木村弘之亮「西ドイツの税務調査の諸問題」税法学388号（税法研究所1983年）2頁以下は、「裁判所の令状を要することなく直接強制（筆者注：強制金を意味する。）調査をおこなうのが西ドイツ税務調査の特徴・・・」と述べている。

(114) なお、木村弘之亮「西ドイツにおける税務調査」前掲、日税研論集Vol.9「税務調査（1）」147頁以下。

(115) 韓国所得税法第170条、同法人税法第68条、同付加価値税法第35条等。

国の通告処分に類似の手続きがとられる。

調査における納税者の義務不履行に推計課税を結びつけている特異な例としてフランスの制度がある。フランスでは、直接税については賦課課税方式が採用され間接税については申告納税方式が採用されている。わが国の質問検査権に相当する権限としての帳簿・書類を検査・確認する権限（租税手続法典L. 第13条）に基づく臨場調査が行われる。調査は文書の交付による通知によって開始される（同L. 第47条）⁽¹¹⁶⁾。臨場調査の拒否・妨害があった場合⁽¹¹⁷⁾は、実力でこれを排除することはできないが、即刻、臨場調査を打ち切って推計課税に移行する。この場合、制裁として推計課税による確定税額の150パーセントの重加算税(majoration)が課されるとともに、裁判所により租税過料(amende fiscale)が科される（租税一般法典第1437条）ことがある⁽¹¹⁸⁾。

以上のように、各国とも税務調査の規定を置きその実効性を確保するために納税者等の調査への協力義務不履行ないし違反に対応する仕組みを定めているが、それらは二つの類型に分けることができる。ひとつはアメリカやドイツのように、納税者の説明義務の履行を強制することに重点を置くタイプであり、もうひとつは、我が国や韓国、フランスのように制裁を科することに重点を置くタイプである。

制裁を科することに重点を置くタイプのなかでも、韓国やフランスの仕組みと比較すると我が国の仕組みは制裁を科することがより抑制的と考えられる。それは刑罰の理念としての謙抑性と理論としての可罰的違法性によって、罰則が適用される範囲が極めて限定的であることによる⁽¹¹⁹⁾。税務調査における納

(116) 裁判所の事前の許可等は要しない。また、同条では調査着手時に通知文書を交付することができる。

(117) この拒否、妨害に該当する範囲がかなり広く捉えられていることも特徴的である。湖東京至「我が国における推計課税制度の現状とフランスにおける推計課税制度」静岡大学法制研究5巻1号（静岡大学、2000年）18頁以下。

(118) 吉村典久「フランスにおける税務調査」日税研論集 Vol.9「税務調査（1）」235頁以下。

(119) 佐伯仁志「規制緩和と刑事法」ジュリスト No.1228（有斐閣、2002年）49頁は、罰則適用範囲の不明確性を指摘している。なお、法人の処罰については、法人の犯

税者の説明義務の履行を確保する仕組みが罰則に限られ、その罰則の適用が抑制的であるところから、我が国のこの領域には実態として制裁の希薄域が生じていると言えよう。

第2節 制裁の希薄域の問題の本質

第1款 納税者側の問題

前節で見てきたように、わが国の記帳・記録保存、申告及び税務調査の各過程のうち、所得税、法人税及び消費税についての記帳・記録保存義務の領域における義務不履行ないし違反に対しては罰則も行政上の措置も設けられていない。また、各税法が規定する税務調査の領域については納税者の説明義務不履行ないし違反に対して罰則の規定があるものの行政上の措置は設けられていない。米国やドイツなど諸外国と比較しても、このふたつの領域には特異な制裁の希薄域が存在する。

所得税、法人税及び消費税の場合に記帳・記録保存義務不履行ないし違反について特別の制裁規定が設けられていない理由は、所得税及び法人税の記帳・記録保存義務が青色申告と白色申告という二重構造の制度となっており、トータルとして適正な記帳の普及を目的として組み立てられていることによる⁽¹²⁰⁾。

罪能力の否定を基礎として監督義務懈怠等に基づく責任を追求するもの（両罰規定）と解されているために、違反行為者の選定が困難な場合には現に違反の事実があっても誰も責任が追求されないということも起こり得る。この点については、近時の学説では法人そのものの犯罪能力を認めるべきとする説が有力になってきており、法人を犯罪行為者として処罰の対象とする方向に道が開かれようとしている。板倉宏「法人に対する告発—ほ脱犯を中心に—」日本法学 66 巻3号（北野弘久教授古希記念号（平成12年））431頁以下。

(120) 法人の場合はその殆どが青色申告であるから、主に所得税で、制度的にも現実にも二重構造が解消されていないといえる。法人については、既に現在でも複式簿記を一般の記帳義務として定めることも可能と思われる（そのようになってからも新たに複式の記帳を始めなければならない法人は多くないのである。）。

青色申告の場合、租税特典の付与という誘導措置を設ける一方で罰則や行政上の措置といった制裁を設けることを避け、それとのバランスから白色申告の場合も制裁措置を設けていないことは妥当と考えられる⁽¹²¹⁾が、記帳・記録保存義務の不履行ないし義務違反そのものについてはなんの制裁も科されないという不合理性が残る⁽¹²²⁾。

また、質問検査権に基づく税務調査における説明義務に関しては、所得税法第 242 条 8 号や法人税法第 162 条 2 号をはじめとして殆どの税法に「当該職員の質問に対して答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査を拒み、妨げ若しくは忌避した者」に対する罰則の規定が設けられているものの、その適用についてはほとんど例がない。昭和 40 年代頃に訴追の事例が集中しており、件数的には僅か 6 例があるにとどまる⁽¹²³⁾。

刑罰適用については、理念としての謙抑性と実務としての可罰的違法性⁽¹²⁴⁾

(121) 白色申告の記帳の詳細は、所得税の場合は昭和 59 年 3 月 31 日大蔵省告示第 37 号に、法人税の場合は法人税法施行規則別表 24 に掲げられているが、特に、所得税の場合は現金出納帳の記帳が要求されていないためその記帳の正確性、網羅性、検証可能性に対する信頼度はかなりレベルの低いものとなる。会計理論的には、制裁の威嚇によって履行を求めなければならないようなレベルのものではないということになるだろうか。

(122) 平成 12 年 5 月 30 日の税制調査会第 50 回総会議事録によれば、記帳・記録保存制度について「日本の場合は青色申告の制度がございまして、最終的に記帳だとか保存の義務に違反した場合には、一番大きなサンクションといたしましては青色申告を取り消すということがございます。実際にはあまり行われておりませんが、それが大きなサンクションとしてございます。それを回避するために、納税者がきちっと義務を守るという形になっているということでございます。白色につきましては、推計課税を行うということが事実上のサンクションになっているということでございます。」と説明されている。なお、ここでのサンクションという用語が制裁という意味で使用されているとすれば、制裁の定義はかなり広いものであることになる。

(123) 脚注 5 参照。

(124) 藤木英雄「行政刑罰」(学陽書房、昭和 51 年) 57 頁では、「刑罰は他に法益の保護を達成する上で有効にはたらく方法が乏しいときに、必要やむをえない最小限度の手段として行うべきだといういわゆる刑法の謙抑主義の立場から、実質的な解釈、縮小的な解釈を行なうべきだとし、その基準を提案する理論」とし、運用としては、同 11 頁で「国民一般の道義心、順法精神を呼び起こし、ひきしめるということ

の論理によってその適用範囲が極限され、一層制裁の希薄域は広がっている。所得税法の不答弁罪の適用について、東京地裁昭和44年6月25日判決（脚注5の2）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る場合にのみ、成立するというべきである。」との考え方を示している⁽¹²⁵⁾。

第一章で示した現象面での問題の本質は、このような制裁の希薄域では、納税者のコンプライアンスの低下を招き、法律上の義務を無視あるいは軽視する傾向を生じさせるということにある。

第2款 課税庁側の問題

我が国の行政については、税務に限らず、「現在、わが国の行政法規は、義務履行確保の実質的な手段を殆ど欠いたままで、運用されている。⁽¹²⁶⁾」との指摘がある。この指摘では、間接強制の手段としての行政刑罰は当該制度の完結性のためにのみ極めて安易に利用されほとんど機能していない。それは行政庁が消極的であることと司法部門の事務処理能力の問題がその原因と分析されている⁽¹²⁷⁾。

通じて違法を抑止するのが妥当」と述べている。

(125) この判決に対して第二審の東京高裁（脚注5の2）は、「検査拒否を正当視すべき何らの事由も見出すことができず、原判決のいう、特段の事情さえもこれを認めうるのである。」として一審の無罪判決を逆転して有罪とした。高裁判決が「特段の」事情の存在を必要と判断しているかどうかは明確ではないが、地裁、高裁ともに刑罰適用の謙抑性を踏まえ、行為の可罰性の面から判断している点では同じといえよう。

(126) 関根謙一「行政強制と制裁」ジュリストNO, 1073「特集戦後法制50年」69頁。

(127) 同前 68頁は、第一に「行政庁が刑事事件の処理手続に委ねることを好まないことである。何よりも、刑事手続には、膨大な時間と労力を要するからである。」とし、第二に「司法関係機関は、重大刑法犯に係る事件処理だけで手一杯であって、それほど反社会性があるともいえない行政犯事件の処理には手がまわらない。」とする。阿部泰隆「HP:「法と経済」(学)のささやかな実践(03.6.16)未定稿」13頁は、「各種の違反について、代執行、刑事罰は大なたで活用しにくい。違反の程度に応じた負担ではなく、執行しにくいときは完全に放置される。」と執行しにく

義務とその不履行ないし違反に対する制裁という観点から見た場合、所得税、法人税及び消費税の分野には申告納税制度の一連の過程のうち記帳・記録保存義務と調査における説明義務の領域に制裁の希薄域が存在しており、それらの領域では義務の無視あるいは軽視が制裁の対象とされない（若しくはほとんどその可能性がない）のである。第一章で検討したような義務の不履行ないし違反といった状況はまさにこの領域で生じており、しかも、他の国と比較しても特異な制裁の希薄域の存在は、申告納税制度の導入以来すでに50年以上にわたって続いてきたことによって、あたかもそれが過渡的姿ではなく本来の姿とされるに至ってしまいつつあるようにも思われる。例えば、（青色申告の）記帳はやりたい人がやればよいとする論調や、調査非協力を理由に推計課税が行なわれるが刑罰規定があるにもかかわらずそれが科されていないのだから調査非協力とはいえないのだ、といったような論調も見られる⁽¹²⁸⁾。現行制度を前提とする限りこれらの指摘を否定できないが、本稿の出発点となった事例のように義務の無視あるいは軽視といった状況が現実には生じている以上、青色申告の取消し、推計課税及び仕入税額控除の否認といった対応が可能であるからこのままでよいとは考えられない。課税庁側における現象面での問題の本質は、このような制裁の希薄域では、義務の不履行ないし違反については、直接その責任を問う手段がないために結果として放置せざるを得ないということにある。

納税者のコンプライアンスの向上が申告納税制度の基礎であることから言えば、多くの納税者が必要十分な記帳・記録保存義務を果たして申告し、調査に際しては自己賦課に伴う納税者の説明義務を果たしている一方で、一部の者が

い制裁には「放置」の弊害が生ずるという問題を指摘している。

(128) 青色申告の「基準を満たす意思のないものは、白色申告を選択すればよいのである。」（HP：青色申告課税要件情報公開保障を：04. 3. 18 閲覧）。「もし調査非協力であるなら、別に242条8号により、1年以内の懲役又は20万円以下の罰金という刑事罰があるはずである（同様の規定が法人税法162条2号にある。）」。ところが推計課税事件ではこれらの刑事罰は全く科されていない。つまり、調査非協力と認識する状況ではないのである。」湖東京至「わが国における推計課税制度の現状とフランスにおける推計課税制度」静岡大学法制研究5巻1号（2000年）3頁。

それらの義務を果たすことなく、しばしば制裁の希薄域の下で記帳・記録保存義務や調査にともなう生ずる納税者の説明義務が無視あるいは軽視されても、非難や責任追及がされることなく放置される状況⁽¹²⁹⁾は、多くの納税者のコンプライアンスに悪影響を及ぼし、マイナスのインセンティブとなって申告納税制度の基礎を脆弱なものにしていく危険をはらんでいると考えられる。

仮に、納税者のコンプライアンスを問題にしないのであれば国庫主義に徹することになり、納税者がその義務を果たしていなくても、推計課税等によって一応の課税ができるのであればそれで満足すべきであるという考え方もあり得よう。しかし、それは申告納税制度の後退を意味する。

現実の執行の場面では、特に調査の場合、直接納税者と接触する課税庁の担当者による説得が行われ、それが制裁の希薄域を埋める役割を果たしているかに見える。しかし、そこにはおのずと限界がある。法意識の高揚、国際化、更には社会現象としてのモラルの低下という環境のなかで、現場担当者の説得に依存する執行が実効性を維持できるかどうか危惧される。説得の努力は必要であるとしても、納税者のコンプライアンス向上のため、また、課税庁がその責務を的確に果たしていくために、この分野にはアメリカやドイツのように、罰則適用に到る前の段階で、説明義務の履行を強制し調査の実効性を確保するための法的仕組みが必要と考える。

(129) それは、多くの場合、無申告や過少申告という結果に繋がっていることにも注意が必要である。

第4章 制裁の希薄域への対応

第1節 対応の前提

第1款 記帳・記録保存制度の整備

所得税、法人税及び消費税は、税収に占めるウェイトが大きいという点で財政上重要な税目となっている。また、これらの税目についてはその納税者数が多いという点で執行上も重要な税目である⁽¹³⁰⁾。ところが、所得税及び法人税では所得計算の基礎とされるべき記帳・記録保存制度が青色申告制度創設から50年余、白色申告に記帳・記録保存義務が規定されてから20年を経過した現在も記帳慣行の普及を目的とした過渡的な制度が継続されている。このことは、記帳から始まって申告、調査に至る申告納税制度そのものも過渡的な段階にあることを意味する。それはまた、申告納税制度における納税者の義務ないし責任の問い方が過渡的なままになっていることを意味する。この部分⁽¹³¹⁾の存在が、全体として、義務不履行ないし違反に対する責任の問い方等を曖昧なものにしていると考えられる⁽¹³²⁾。

(130) 国税庁のHPによれば、平成13年度の一般会計分徴収決定済額（決算ベース）は約53兆円で、所得税申告分3.7兆円、所得税源泉徴収分は16.9兆円、法人税は11.5兆円、消費税は13.3兆円であり全体に占める所得税、法人税及び消費税の合計の割合は84.2%となっている。また、平成14年分所得税の確定申告書提出件数は20,873千件、法人数は2,806千社、消費税申告件数は2,156千件となっている。なお、給与の受給者数は71,742千人にのぼる（プレスリリース及び統計情報）。

(131) 現行所得税の白色申告の記帳制度は、記帳の必要性について啓蒙する役割を果たしてきたが、その内容は、義務不履行ないし違反が制裁に値するような程度のものでなく、理論的には多くの場合推計課税が許容される程度のもので言えようか。所得税法施行規則第102条は、白色申告の記帳要件として、「不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額が正確に計算できるように」と規定しているが、昭和59年3月31日大蔵省告示第37号が示した記帳内容は、なお過渡的な内容にとどまらざるを得なかったという当時の事情から、これらの記帳要件を満たすに十分なレベルに達しない内容になっている。

(132) 「特典のみで不利益の伴わない青色申告制度の存在がむしろ首尾一貫した制度を

制裁の希薄域を解消し、是は是、非は非として対応していくためには、その前提として記帳・記録保存制度の整備⁽¹³³⁾が必要であろう。

現在の状況をみると、青色申告割合が 90%を超えている法人の場合は既に普及のための過渡的な時期は過ぎていると思われるし、所得税については営業等所得者の場合、青色申告割合は依然として 50%強の状況にあるものの、①半世紀以上にわたる普及期間を経て既に記帳に基づく所得計算の必要性は大部分の納税者に理解されていると思われること、②ここ十数年の電子機器の発達により、記帳・記録に伴うコストと手数は大幅に減少し、かつ、系統的に会計についての専門知識を要しない状況を実現していること、③記帳の指導・支援体勢は国の施策と民間の諸団体の活動により概ね必要なレベルに達していると考えられること等を考慮すれば、過渡的な仕組みから本来の仕組み（青色申告制度の再構成ともいえようか。）⁽¹³⁴⁾に移していくべき時期に差し掛かっていると考えられる。

構想する上での桎梏になっているといえなくもない。」 畠山武道「記帳義務の問題」日税研論集第4巻（日税研、1987年）128頁。

- (133) 前掲、佐藤英明「西ドイツおよびアメリカにおける加算税制度」日税研論集 13 加算税 186 頁は、ドイツの考え方の基本が「租税義務者本人が十分な記帳ができない場合には、それをなしうる者に依頼しなければならず（以下略）」、「本人が事業に忙し過ぎたり、交通事故にあったりしたことは、重過失でないことの理由とはならない。」といったところにあることを紹介している。
- (134) 所得税法の場合、法第 148 条（青色申告の帳簿書類）と第 231 条の 2（事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等）の規定を受けて施行規則及び告示で詳細に規定しているが、青色申告と白色申告の違いは現金出納に関する事項の記帳の有無にある。現金出納に関する事項の記帳はその記帳システムに正確性、網羅性及び検証可能性をもたらす。そうすると、所得税における記帳義務としては、原則として最低限、現金出納に関する事項の記載を求めるべきであろう。なお、谷口勢津夫「納税申告の手続」日税研論集 25（日税研、1994年）102 頁以下の「記帳義務の制度化」の項では、小規模零細事業者への配慮の必要性を指摘する。

本来の仕組みについて青色申告制度の再構成の方向への議論として、拙稿、「青色申告制度の課題」税大論叢 41 号 46 頁以下「青色申告制度の一般化の方向」。

第2款 租税特典

記帳・記録保存制度の整備に伴って青色申告の特典と言われる租税特典はだれにでも認められるべきものとなる。ただし、所得税の場合は、仮に義務としての記帳レベルが現行の簡易帳簿程度のレベルに設定されるとすれば、より高度の記帳を奨励する方策として現行の複式簿記に係る青色申告等特別控除を例えば複式簿記控除として再構成することはあり得よう。

また、所得計算上の特典とされてきたもののうち、記帳との関係が密接であるもの（例えば、所得税における専従者給与の必要経費算入については親族間での不当な所得分散による租税回避防止等の観点から確実な記帳・記録に基づく支払い事実の証明を求める必要がある。）については、記帳がない場合は認められないというような在り方は承継されていくべきである⁽¹³⁵⁾。

第2節 制裁の希薄域への対応

第1款 現行の制度以外の制裁の手法

税務行政における現行の各種制裁の手法については第2章で述べたので、ここでは他の行政分野における幾つかの手法について概観する。制裁の手法としては、秩序罰としての過料、課徴金等の経済的負担の賦課、義務違反事実の公表、サービス提供の拒否、公的契約からの排除及び許認可の停止・取り消し等の手法が存在する。

また、制裁とは性格を異にするが、行政強制の分野の手法である執行罰としての過料がある。

制裁としての経済的負担の賦課については、税務行政の分野では既に加算税の制度があり、サービス提供の拒否と公的契約からの排除については税務行政

(135) 青色申告の記帳を一般の義務的記帳とした場合の特典の在り方等については、前掲、拙稿「青色申告制度の課題」 52頁以下。

との関連が乏しい⁽¹³⁶⁾と考えられる。税務行政への一般的応用可能性という観点から、制裁である秩序罰としての過料と違反事実の公表及び義務履行を強制する手段としての執行罰（過料）について検討しておくこととする。

1 秩序罰としての過料

秩序罰としての過料は、法律上の過料が非訟事件手続法第 206 条により地方裁判所の裁判により科されるのに対して、条例による過料は地方自治法第 15 条 2 項により地方公共団体の長の行政処分によって納付が命ぜられることになる。いずれも非刑罰的制裁であるが、両者の執行手続きには大きな違いが認められる。ただし、どちらの場合も賦課される金額が低すぎるために抑止力に欠ける傾向があるという問題が指摘されている⁽¹³⁷⁾。税務行政の関連分野では、秩序罰としての過料は税理士法（第 64 条）等に見られるが、各税法の場合は過料ではなく行政刑罰がほとんどで、経済的負担を課する行政上の措置としての加算税という手法もあることから、過料の制度を税法に導入するとすれば、届出書の不提出等かなり限られた分野になるのではないかと思われる。また、これまで他の行政分野で積極的な活用が行なわれてこなかった経緯を考えると、この制度を申告納税制度の過程に導入することにはなお慎重にならざるを得ないのではなかろうか⁽¹³⁸⁾。

2 違反事実の公表

法律違反の事実や氏名等を公表する規定を置く法律は様々あるが、公表の目的としては訪問販売等に関する法律のように、第三者の保護を目的として見られる場合⁽¹³⁹⁾と、雇用の分野における男女の均等な機会及び待遇

(136) 公的契約からの排除ではないが、公共事業の入札等で納税証明書の添付を求めるような場合では、滞納を防止する一定の効果を發揮している。

(137) 前掲、宇賀克也「行政制裁」ジュリスト 1228 号、54 頁。

(138) 従来マナーとされてきた路上喫煙の禁止等について過料を制裁として用いる自治体がでてきているが、一般の行政では過料の適用は活性化していない。

(139) 同法は、訪問販売に係る取引の公正及び購入者若しくは役務の提供を受ける者の

の確保等に関する法律のように、事業者が勧告に従わなかったことに対する制裁とみられる場合⁽¹⁴⁰⁾がある。

一般に許認可権を背景とした法的規制や行政命令の場合は違反や命令・指導に対する不服従というケースが少ないことが知られているが、そうでない場合でも、公表が違反行為に対する制裁として組み込まれている場合には当該制度の実効性はあがると言われている⁽¹⁴¹⁾。

制裁ではないが、所得税法の申告書の公示規定（同法第 233 条）に基づく公表について税制調査会答申は、「個人のプライバシーへの配慮の観点からは問題が多い。」として、「今後、制度の廃止を含めて検討する必要がある。」と述べている⁽¹⁴²⁾。

公表は、制裁手段としては経済的負担を課すものではなく身体的自由も侵害しないソフトな手法と考えられているが、公表のレッテル貼り効果が必ずしも通常の罰則や過料等よりも弱いとは言い切れない。ときには、過度の反

利益が著しく害されるおそれがあると認めるとき等は、主務大臣が訪問販売業者等に業務停止を命ずることができ、その場合はその旨を公表しなければならない。と規定している（同法第 5 条の 4）。

- (140) 同法は、違反事業主に対して主務大臣が勧告を行い、これに従わなかったときは、その旨を公表することができる。と規定している（同法第 26 条）。また、全国で初めての路上喫煙等を禁ずる条例として知られる「安全で快適な千代田区的生活環境の整備に関する条例（平成 14 年）」は、違反者に対する過料の規定を置くとともに、改善措置命令に従わない場合は罰金に処する（同条例第 25 条）ほかその事実を公表することができる旨を規定しており（同条例第 15 条）、その後この条例に類する条例の制定が、杉並区、品川区、福岡市、日光市等でも行なわれ、全国的に広がりつつある。
- (141) 「たかだか数十万円の罰金よりもむしろ企業に対するダメージが大きいとの判断から、何でも罰則で法の実効性を担保しようとせず今後は公表制度をもっと導入していこうという考え方が出てくるのは、もっともなことでしょう。」とも言われている。参議院法制局 HP:法制執務コラム集「企業名の公表」。
- (142) 平成 14 年 11 月、税制調査会答申「平成 15 年度における税制改革についての答申（あるべき税制の構築に向けて）」は、公示の具体的問題を次のように指摘している。「昭和 25 年に導入された公示制度は、主として第三者による監視という牽制的効果により、適正な申告の確保を図ることを目的としている。しかしながら、同制度については、所期の目的外に利用されている面があることや、犯罪や嫌がらせの誘発要因となり・・・」

応により違反行為とのバランスを欠いた致命的な経済的損失を与え、あるいは予期しない犯罪の誘発を招く等の副作用が生ずる可能性もある。公表が事実と反するものであるような場合には名誉毀損や損害賠償の問題も生ずることになる。また、社会的非難を意に介さないような相手である場合にはあまり効果が期待できないといった弱点も指摘されている⁽¹⁴³⁾。

しかしながら、「公表が非権力的な行政手段であって行使について法令上厳格な要件の存在しないこと、したがって行政庁がそれを適宜なしうること、マスコミや消費者等の反応を通しかなりの効果が期待できることなどの利点⁽¹⁴⁴⁾」は認め得る。

税務行政上の義務不履行ないし違反に対する制裁としてこの手法を組み込むことは、場合と対象によっては効果を発揮する可能性がある。

3 執行罰としての過料

執行罰としての過料は制裁の分野の手法ではなく行政上の強制の分野の手法であるが、戒告の前置により義務者の意思に働きかけて義務者みずからをして義務を履行させる点で、義務が履行されたと同様の状態を本人の意思と関係なく実現する代執行や直接強制とは異なる。それが将来に向かって義務の履行を心理的に強制する手段である点では私法の分野における民事上の間接強制に類似する⁽¹⁴⁵⁾。

旧行政執行法（明治33年法律第84号）第5条1項二号は、「強制スヘキ行為ニシテ他人ノ為スコト能ハサルモノナルトキ又ハ不行為ヲ強制スヘキトキ

(143) 例えば、畠山武道「サンクションの現代的形態」基本法学8—紛争（岩波書店、1985年）386頁。

(144) 同上、374頁。

(145) 民事執行法第172条1項は「作為又は不作為を目的とする債務で前条第1項の強制執行ができないものについての強制執行は、執行裁判所が、債務者に対し、遅延の期間に応じ、又は相当と認める一定の期間内に履行しないときは直ちに、債務の履行を確保するために相当と認める一定の額の金銭を債権者に支払うべき旨を命ずる方法により行なう。」と規定している。

ハ命令ノ規定ニ依リ二十五円以下ノ過料ニ処スルコト」との規定を置いていた。非代替的な作為義務や不作為義務がその適用対象であったが、実効性に乏しい制度とされ⁽¹⁴⁶⁾、戦後、行政執行法の廃止及び各領域における行政刑罰の整備により、義務履行の確保という目的は行政刑罰によって達し得ると考えられ執行罰はほとんど姿を消すことになった⁽¹⁴⁷⁾。

ところが、近年、建築基準法における違法建築の規制や屋外広告物規制等各種行政規制の実効があがらずルール違反が日常化している状況のなかで、そのような規制の実効性を確保する手法として執行罰の見直しや導入が提唱されている⁽¹⁴⁸⁾。

執行罰としての過料は、金銭的負担を課する点では罰則としての罰金や科料に類似するが、①罰則が過去の違法行為に対する制裁であるのに対して、執行罰は将来に向けて義務の履行を強制するものであること。②罰則は法規

(146) 塩野宏「行政法 I (第 2 版)」(有斐閣、1995 年) 196 頁は、「刑事罰との関係で、執行罰の過料の額がそれと均衡していなければならず、そうすると刑事罰に比較して抑止効果が薄いとされたのである。」と述べている。このことに関して、宇賀克也「行政法概説 I 行政法総論(有斐閣、2004 年)182 頁は、「両者は性格が異なり、均衡論にこだわる必要性は乏しい。」とする。

(147) 磯野弥生「行政上の義務履行確保」雄川一郎他編現代行政法体系 2 行政過程 244 頁以下。なお、西津政信「間接行政強制制度研究に関する一試論」R P I Review 第 4 号 (2002 年) 2 頁以下は、執行罰と罰則の併科の可否についての有力公法学者の論争の影響が大きかったと分析している。ともあれ現在は砂防法第 36 条に残るのみとなっている。前掲、関根謙一「行政強制と制裁」ジュリスト 1073 号 66 頁は「砂防法 36 条の規定は、死文である。」としている。執行罰は、「プロイセンの一般邦行政法 132 条などのドイツ法制における行政強制手段としての金銭罰(Geldstrafe)の制度に倣ったもの」とされている。広岡隆「行政上の強制執行の研究」(法律文化社、1967 年) 278 頁。ただし、プロイセンの法理論では、「行政的命令権は強制執行権を伴うという一般行政強制の原則は妥当とするのである。」(同 28 頁)。現代においてはむしろ、行政法の社会性あるいは社会契約的性格から導かれる法的効果といった理論構成が妥当するようと思われる。

(148) 例えば、前掲、関根謙一「行政強制と制裁」、西津政信「間接行政強制制度研究に関する一試論」など。

なお、前掲、西津政信「間接行政強制制度研究に関する一試論」では、ドイツの強制金(ツバンツゲルト)やフランスの罰金強制(アストラント)等執行罰に類する制度が大きな効果をあげていることをその実証的研究で紹介している。

として一般に明示されるが、執行罰は、戒告の手続きによって個別の行政客体に対して通知されること。③罰則は要件に該当すれば科されるが、執行罰は「便宜主義」が妥当とされ、課税庁は納税者の対応によって、義務違反があっても戒告せず、義務不履行でも過料を科さないこともでき、戒告した金額を減額すること等も可能であること。④罰則は一事不再理（二重処罰の禁止）の原則に拘束されるが、執行罰は反復して戒告し過料を科することについて制限はない。⑤罰則は故意過失等の非難可能性があることを要し法人は両罰規定がない限り対象にならないが、執行罰は必ずしも故意過失は必要がなく法人も納税者等である限り当然対象とされる等の特徴を持っている。

また、その対象は不作為義務と非代替的作為義務に限定されるものではないとの指摘もあり⁽¹⁴⁹⁾、その仕組みの在り方によっては、税務行政の分野でも制裁の希薄域に対応する有効な手段となる可能性がある。罰則の適用とリンクさせる場合には、執行罰としての過料の賦課によっても義務が履行されない場合、罰則を適用するひとつの重要な要素ともなり得よう。

第2款 記帳・記録保存義務への対応

記帳・記録保存義務の規定が整備されることを前提として、納税者のコンプライアンス向上の観点からこの義務の履行をいかに確保していくべきであろうか。

記帳・記録保存義務については、理想としては、記帳・記録保存義務や記録保存義務がある納税者すべてについて定期的にその義務履行状況を把握して、義務履行が不十分な者について指導あるいは制裁といった措置を講ずることであろう。例えば中華民国の所得税法の規定によれば、記帳義務の不履行については、罰金を伴う2回の改善命令が行われ、それでも履行されなければ、最終的には改善されるまでの間営業停止処分が継続される。営業停止処分の継続は

(149) 前掲、広岡隆「行政上の強制執行の研究」361頁。

日を単位とした執行罰のような仕組みになっている⁽¹⁵⁰⁾。

しかし、現実には、課税庁に与えられているマンパワーの制約等から記帳・記録保存義務の履行状況を悉皆的に確認することは困難であり、記帳・記録保存が進行している段階に執行罰としての過料という行政強制の手段を適用することも難しい。次善の策として制裁を活用するとすれば、第一に義務不履行ないし違反の責任をどこで問うべきか、第二にどの程度の義務不履行ないし違反に対して制裁を科するのか、第三にどのような制裁が適切かという検討が必要であろう。

第一の「義務不履行ないし違反の責任をどこで問うか」という点については、記帳・記録保存の結果としての申告の段階で、義務不履行ないし違反に対して責任を問う仕組みを中心にせざるを得ないものと思われる。具体的には、調査によって記帳・記録保存義務不履行ないし違反の状況が把握され、それが無申告や過少申告の結果に結びついている場合になんらかの制裁を科することが現実的と考えられる。この場合、記帳・記録保存は十分でないが調査によって結果的に申告義務がないことが確認され、あるいは調査額が申告額以下の場合、制裁は科されないことになり指導に止まることになろう⁽¹⁵¹⁾。

第二の「どの程度の義務不履行ないし違反に対して制裁を科するか」については、それが制裁を科する要件となるものであるだけに客観的に明確な基準が必要であり、規定として周知されていることが納税者の権利保護の上で必要である。また、周知されることにより、義務不履行ないし違反を抑止する機能を発揮することにもなる。

(150) 中華民国所得税法（1984年12月30日総統令改正）は、営業者や自由業者が帳簿の設置・記載をしない場合200元以上500元以下の罰金に処せられ、以後1カ月無視すると500元以上1,000元以下の罰金に処せられ、更に1カ月無視すると改善するまで営業停止処分が行なわれる旨規定している（第105条）。中華民国所得税法は第5章奨罰として脱税密告への奨金制度と多くの罰則を規定し実施しているがどちらかと言えば奨金制度を重視していると言われる（三代川正一訳周玉津著「台湾税法概論」（税務経理協会、平成3年）60頁。実際の執行状況は明らかでない。

(151) この場合は、制裁ではなく記帳等の改善についての指導プログラムが必要であろう。

第三の「どのような制裁が適当か」については、間接諸税と同様に行政刑罰としての罰金または料金を科する場合のほか秩序罰としての過料、加算税、その他の措置が考えられる。記帳・記録保存義務不履行ないし違反の場合は違法の性質として懈怠の要素が大きい場合が多いと考えられることから非刑罰的処理⁽¹⁵²⁾が望ましい。また、秩序罰としての過料の導入については、所得税や法人税の場合には間接諸税と異なり対象者数が多く対応する事務量上の問題があることと、秩序罰としての過料の額には限界がありあまり大きな効果は期待できないという問題もある。更には、適用される制裁の内容の客観性と言う点からみると記帳・記録保存義務不履行ないし違反の内容が千差万別でどのような場合に何ほどの制裁を科するかという基準の設定が難しいため運用上の困難が伴う。

試論としては、推計課税をせざるを得ない場合⁽¹⁵³⁾に記帳・記録保存義務不履行ないし違反として制裁を科することが実額課税原則との整合性及び客観的明確性及び現行制度との整合性という点で妥当と考えられる。

記帳・記録保存義務は実額所得による申告を目的とした義務であり、この目的が果されないのであるから、無記帳や杜撰な記帳や記録を保存しないあるいは

(152) 非刑罰的処理（ディヴァージョン＝diversion）は、19世紀から20世紀にかけてのアメリカにおける犯罪過剰（overcriminalization）状態の中で、刑罰の「犯罪者創造的効果」や「ラベリング効果」に対する再考から非犯罪化（decriminalization）論が提唱され、全米各地でのディバージョン計画の実施を経て世界に知られることになった。ディバージョンの対象としては、軽微な犯罪、交通違反、一定の人間集団内の犯罪等とならんで行政法規違反があげられている。井上正仁「犯罪の非刑罰的処理」基本法学8－紛争（岩波書店、1985年）395頁以下。

(153) 東京地裁平成9年2月12日判決（税務訴訟資料222号381頁）の「帳簿に誤記などの不備があったとしても、それがごく些細な部分に限られており、単にたまたまその部分に限って正確性を欠いていたにすぎないとみることができるときは、その不正確な部分を他の資料で補うことによって実所得の計算が可能であるということがのであって、この場合に、不備があるとの一事をもって帳簿等の資料を無視し、安易に推計課税の方法によるべきでないというべきである。」との判示は記帳義務不履行ないし違反に対する制裁を科す上でも念頭に置くべき事項として重要である。

はこれと同等に評価される行為に対して義務不履行ないし違反の責任を問うことには合理性があるし、過少（無）申告の場合に実額課税を可能とする程度に記帳・記録保存義務を履行している納税者と同じ過少（無）申告加算税が課されることはいかにもバランスを欠くことになるから、記帳・記録保存義務を必要十分に果さなかった者に対しては通常の過少（無）申告の場合よりも過重された加算税を課すとするのは公平の観念にも沿うものであろう。重加算税のひとつとして構成することも考えられる。

いずれにしても、この場合は、懈怠の要素が含まれることを考慮すべきであり、加算税の割合は隠蔽、仮装の場合よりも低く、通常に加算税よりも高い割合を設定すべきであろう⁽¹⁵⁴⁾。また、本人が改善の意思を表明した場合は一度に限り、この加算税を適用しないといった宥恕も必要かも知れない⁽¹⁵⁵⁾。

結局、納税者の種々の情状に対応可能で、制裁の内容決定に裁量の余地がないという長所と執行の効率性と確実性といった諸点からみると加算税という手法が最も合理的かつ現実的な手法と考えられ、この場合については、指導プログラムを組み合わせたことが望ましい。

脱税の罪や重加算税賦課要件に該当する場合は、その要素に記帳・記録保存義務の不履行ないし違反の要素も含まれて判断され制裁が科されることになるであろうから、それ以外の場合についてこの制裁を科すべきであろう。

(154) この制裁が記帳・記録保存義務の履行を確保することが目的であることを考慮すると、初回の義務不履行ないし義務違反については、記帳・記録保存義務の改善の約束がなされるならば通常の過少（無）申告加算税を課し、指導プログラムに委ねるという手法も考えられる。また、記帳・記録保存義務不履行ないし義務違反にかかる加算税の効果をより高いものにするすれば、延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例（国税通則法第61条1項）を不適用とすることも考えられる。

(155) また、記帳がないことについて真に止むを得ない事情がある場合もやはりこの加算税を適用しないこととすることが妥当であろう。

第3款 調査における納税者の説明義務への対応

税務調査における納税者の説明義務は、質問に対する応答及び帳簿書類その他の物件の検査の承諾を意味する⁽¹⁵⁶⁾。調査の実施の細目については「質問検査の必要があり、かつ、これと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にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」と解されている⁽¹⁵⁷⁾。税務調査に係る罰則の規定は、不答弁、虚偽答弁、検査拒否、忌避のほか妨げを処罰の対象としている⁽¹⁵⁸⁾。

罰則は、極めて限定された範囲に対応するものであり、ほとんどのケースでは納税者の説明義務不履行があってもその責任が問われていない⁽¹⁵⁹⁾という実態がある。

また、罰則については、罰金の額について義務履行を動機付け将来の義務不履行を抑止する上で十分な威嚇力があるかどうかについては疑問なしとしない⁽¹⁶⁰⁾。

(156) 調査に応ずるということには、当然、事業所等への立ち入りの承諾や質問・検査を実施する場所の提供等も含まれていると解される。この点を明らかにするため、アメリカの場合は検査のために事業所等へ立ち入ることが出来る旨を明文化しており（IRC第7606条）、ドイツの場合は、臨場検査の実施に適当な室又は作業場並びに必要な補助手段は無償で使用に供しなければならないとの規定をおいている（AO第200条（2）2文）。

(157) 脚注5の2。

(158) この規定でいかなる行為が調査の妨げとして処罰されるかは明らかでないが、フランスの場合は、第三者がそこにいるというだけで十分に違反行為と認められるし、集団で税務職員に対する侮辱行為・罵詈雑言、不服従行為、暴力行為、威嚇的言動、車両の破壊行為、税務署の占拠、監禁、署名の強要、脅迫行為等々の行為を行えば集団的調査妨害行為になるといわれている。湖東京至、前掲、「我が国における推計課税制度の現状とフランスにおける推計課税制度」19頁。

(159) ただし、説明義務不履行の一態様としての帳簿・書類の不提示やその検査の妨げは、記帳・記録保存義務に関しては記帳・記録保存がないとの評価をうけ推計課税を行う要件を充足することとなる。その結果、記帳・記録保存義務不履行についての責任が問われることになろう。

(160) 例えば罰則そのものについても所得税法や法人税法等が、不答弁等について1年以下の懲役又は20万円以下の罰金を規定している（所得税法第242条、法人税法第162条等）のに対して、銀行法等では、当該職員の質問、検査における不答弁や

やはり、罰則適用に到る前の段階に、調査における納税者の説明義務の履行を強制する仕組みを設けることが必要であり、そうすることにより、調査の実効性が確保され納税者のコンプライアンス向上が期待されると考えられるのである。手法としては、執行罰としての過料のような制度が、我が国の事情には合っているように思われる⁽¹⁶¹⁾。

前述のアメリカの行政召喚制度（サモンズ）の手法は、司法を義務履行の強制に関わらせる制度であり、納税者の説明義務不履行に対しては行政からの提訴があれば、司法手続きにより裁判所から納税者に義務の履行が命令され、納税者がそれに従わない場合は法廷侮辱罪（contempt of court）⁽¹⁶²⁾として納税者が説明義務を履行するまで収監し⁽¹⁶³⁾、更に処罰もあり得るというものであ

拒否、忌避及び妨げについて1年以下の懲役または300万円以下の罰金となっており（銀行法第25条、第63条1項3号）、両罰規定による法人の処罰については2億円以下の罰金が規定されている（第64条1項2号）のである。税法でも罰金の額についてはこのようなあり方を検討することが必要であり、そうすることにより、一定の効果は期待できよう。なお、法人処罰についても、現行の実務では、両罰規定による処罰の不十分さの問題がある。

(161) 手法としては、ドイツにおける高目の推計と異議申し立てとしての処理や推計課税に制裁機能を持たせようという説（間接制裁的代替処分説）北口りえ「推計課税の本質論—補充的代替手段説に代わる新たな説の提唱」熊本学園商学論集9巻1号（熊本学園大学、平成14年）123頁以下等がある。しかし、その場合は推計所得の所得としての性格を歪める結果を招来する危険を犯すことになり、できるだけ避けるべき手法と考える。

(162) 法廷侮辱罪は、英国の平衡裁判所（equity court）で発達したとされ、司法権の行使・運用のために必要不可欠な固有・内在的権限であるとの理解が通説と言われている。刑事事件の場合は懲罰的機能が民事事件の場合は不服従への強制と不服従により生じた損害の補償的な機能を持つ。民事侮辱の場合は、拘禁の場合、本人が命令に従う意思を示すことで拘束が解かれるから「監獄の鍵をみずからのポケットに持っている収監者」などと言われる。また、裁判所の面前での侮辱（直接侮辱）と命令・令状等への不服従という侮辱（間接侮辱）がある。サモンズの場合は間接民事侮辱であり、その機能は間接強制に類似する。根拠となる成文法はあまり明確な規定がなく裁判所の裁量範囲が相当に大きなものとなっている。花村良一「米国民民事事件における裁判所侮辱の実情」NBL711号から715号（商事法務研究会、2001年）に詳しい。711号24頁以下、712号56頁以下、713号42頁以下、714号65頁以下、715号42頁以下。

(163) 不履行継続の間1日につき幾らという金銭的負担を課することも可能でもある。

るだけに極めて強力である。適用例は少ないとされる⁽¹⁶⁴⁾が、そのような結果が想定される限り、多くの場合、それ以前に義務は履行されることになる⁽¹⁶⁵⁾。このような手法は税務行政にかぎらずアメリカの他の行政領域でも用いられている⁽¹⁶⁶⁾。

この制度に関連して、我が国では、行政行為の対象者が適法に課せられた義務を履行しない場合に、民事強制を利用するために行政庁が裁判所に訴えを提起することが認められるべきかどうかについての議論があり、これを肯定する説と否定する説がある⁽¹⁶⁷⁾。判例は法的根拠がないことを理由として否定している⁽¹⁶⁸⁾。更に、現実問題として、現在司法に配分されている国家エネルギー

拘禁の場合は、言い渡し後、執行官によってそのまま法廷に隣接又は同一建物内に設置されている監獄に引致される。このような手法は日を単位とした執行罰の一形態と考えられなくもない。

- (164) 裁判所侮辱罪の運用の実態については、前掲、花村良一「米国民事事件における裁判所侮辱の実情(1)～(5)」NB LNo, 711～715 参照。
- (165) ジュリスト増刊(有斐閣、1977年)166頁、熊代昭彦・富尾一郎「第4章即時強制の諸問題」中、富尾一郎「1 税務調査関係」では、一種の聴聞制度として裁判所が介在する手法を提言している。
- (166) 例えば、米証券取引委員会(The Securities and Exchange Commission, SEC)の規制違反に関する調査では、任意調査による非公式調査の結果、公式調査に移行した場合、SECは調査対象者に対して召喚状(subpoena)を発する。「SECの発出するサピーナについては、これに従わない者が出た場合、SECが裁判所に強制命令の発出を求めることとなる。そしてこれにも従わなかった場合、当然法廷侮辱罪の対象となる。サピーナを受けとった者はSECの求めに応じた強制命令の発出が適切か否かを裁判所で争うことができるわけだが、現実には裁判所はSECの法で認められた調査権に介入するケースは極めて稀であり、サピーナを受けとった側の主張が裁判所で認められる可能性は低い。」西村尚剛「米国の証券市場規制について」HP:財政総研PRI: Discussion Paper Series (No, 03A-08) 2003年、16頁。
- (167) 小高剛「行政強制」基本法学8—紛争(岩波書店、1985年)249頁以下は、行政強制が法定されていない場合については、積極説が有力と分析している。ここでも、現代の行政が広範な領域で制度の実効性を確保する手段を欠いた状況であることが指摘されている。
- (168) 行政上の義務の履行確保に関連して、最高裁第三小法廷平成14年7月9日判決(民集56巻6号1134頁)がある。いわゆる「宝塚市パチンコ店規制条例事件」といわれる事件である。宝塚市は条例に基づいて市が同意しないパチンコ店の建築工事中止命令を発したが、相手がこれに従わず工事を続行したために工事続行禁止を

の規模からいっても行政各部から提起されることになるであろう膨大な事件を処理することはおよそ不可能であり、仮に法的根拠を整えることは可能であるとしても、その手続きの整備とともに受け入れ体勢を整備することができない限り実現は困難と考えられる⁽¹⁶⁹⁾。

ドイツのAOは、「作為の実行を求め、または受忍若しくは不作為を求める行政行為は、強制手段（強制金、代執行、直接強制）によりこれを実施することができる（第328条（1）1文）。行政行為を行った官庁を執行官庁とする（同3文）。」との規定がある。強制金は25,000ユーロが上限とされ（第329条）、強制金が支払われない場合は裁判手続きにより代償強制拘留も行われ得る（同第334条）。ドイツの場合、行政機関により強制金制度が運用され得ることが特徴的である⁽¹⁷⁰⁾。

アメリカとドイツはそれぞれに特徴ある制度となっているが、両者に共通していることは、義務の履行を強制することに主眼を置いた制度となっていることである。

過去、我が国でも執行罰としての過料の制度が様々な行政の分野で広く用い

求めて提訴したというものである。判決は、行政代執行法は「行政上の義務の履行に関する一般法であることを明らかにした上で、その具体的な方法としては同法2条の規定による代執行のみを認めている。また、行政事件訴訟法その他の法律にも、一般に国又は地方公共団体が国民に対して行政上の義務の履行を求める訴訟を提起することを認める特別の規定は存在しない。したがって、国又は地方公共団体が専ら行政権の主体として国民に対して義務の履行を求める訴訟は、裁判所法3条1項にいう法律上の争訟に当らず、これを認める特別の規定もないから、不適法というべきである。」として宝塚市の訴えを却下した。

(169) 司法制度審議会のHP：平成12年6月13日の司法制度改革審議会第22回議事録概要では、米国のディスカバリー制度に関連して法務省は「米国の制度では手続の違反者に対する制裁措置として裁判所侮辱罪が定められているが、そのような制度が果たして国民に受け入れられるかといった問題もある。」と述べている。

(170) ただし、前掲、三木義一「税務調査における第三者立会と守秘義務」では、この制裁金の代替措置として高目の推計課税が行われているという。この場合はもはや推計所得は所得ではなく推計課税は所得課税でなく制裁そのものということになる。

られていた⁽¹⁷¹⁾。既に述べたように、近年、有効な行政強制の手段を欠く行政分野のいくつかで導入論が提起されている。ドイツ A0 ないし我が国の執行罰としての過料の仕組みは検討に値する手法であると思われる⁽¹⁷²⁾。

執行罰としての過料が繰り返されても履行されない場合は、調査の拒否や忌避、妨げ等の意思が明確になっていくから、罰則適用の可能性も高くなるのではないか⁽¹⁷³⁾。ただし、旧行政執行法下の執行罰としての過料の制度がそのままの形で現代の税務行政に妥当するかどうかについては検討が必要であろう。

執行罰としての過料の制度については、①過料の金額の設定、②行政行為としての執行罰（過料の賦課）に司法がどう関わっていくべきか、③課税庁が担う主権者としての国民の権利と納税者の権利との調整、④過料が課された場合の金銭の徴収方法等、多角的な検討が必要である⁽¹⁷⁴⁾。

その点については今後の研究に待たなければならないが、納税者のコンプライアンス向上のために、また、行政としての責任遂行上望ましい制度とするために、この制裁の希薄域には、罰則適用の前の行政段階に、納税者の義務履行を強制する法的な仕組みを置くことが必要と考える。

(171) 執行罰については、罰則との併科の二重処罰性についての議論があった。ドイツや日本で肯定説と否定説があった。執行罰が二面性を持つこと、すなわち、強制手段としての面と不利益を与えるという面を持つことを否定できない。しかし、刑罰が過去の義務違反に対する制裁を直接の目的としているのに対して執行罰は義務履行の将来に向けた強制を目的とするものであるからその併科は可能とする肯定説が有力である。広岡隆、前掲、「行政上の強制執行の研究」296頁以下。

(172) 前掲、関根謙一「行政強制と制裁」ジュリスト No. 1073、70頁は、今後の展望として、義務履行確保手段については、直接強制と執行罰の導入、制裁のあり方については行政刑罰の適用に関する制度の活性化の一層の研究が望まれる、としている。

(173) これまで、不答弁等に対する可罰性の有無についての判断基準は明確であったとは言いがたい。そのことも、罰則適用が躊躇われる原因のひとつであった。罰則の前段階に行政レベルにおける執行罰としての過料が導入されれば、その経過は、可罰性の客観的判断基準にもなり得る可能性がある。

(174) 前掲、小高剛「行政強制」基本法学 8—紛争 265頁は、「行政強制の法理自身の再検討、強制執行制度における行政機関と司法機関の関係、および行政主体の権利の実現確保と人権保障を調整しつつ、行政強制を担当しうる行政組織の整備等の課題をトータルに検討することによって、現代行政の責任遂行にとって望ましい行政強制の制度を構築することができるのではなかろうか。」と述べている。

おわりに

現在、我が国の行政は、行政上の非代替的作為・不作為義務については実質的な履行確保手段を欠いたままで運用されていると指摘されている。

税務行政の場合、本稿の考察の範囲では、申告納税制度における記帳・記録保存義務と税務調査における納税者の説明義務の分野にいわば制裁の希薄域ともいべき状況があり、そこには上述の指摘が当てはまる。その原因のひとつとして、記帳・記録保存義務が現在なお過渡的な仕組みになっていることがあげられる。そのことは、申告納税制度がその仕組みの中に過渡的な部分を内包しているものであることに他ならず、我が国の申告納税制度自体がなお過渡的な段階にあることを意味しよう。

この制裁の希薄域では、義務の無視、軽視の傾向が生じ、そして義務不履行や違反が放置されるという、納税者のコンプライアンス向上の観点からは憂慮すべき状況が見られる。このような制裁の希薄域への対応として、その領域に応じて制裁のほかに行政強制という手法もあり得ることを米、独の法制は示唆している。

今後とも納税者のコンプライアンスに支えられるべき申告納税制度を維持発展させていくためには、前提条件として更に記帳・記録保存制度を整備（青色申告制度の再構成といってもよい。）したうえで、制裁の希薄域への適切な対応をしていくことが必要と考えられ、本稿では、記帳・記録保存義務に対しては行政上の措置としての加算税を、調査における納税者の説明義務に対しては行政強制である執行罰としての過料を、それぞれ検討の素材として提示した。

なお、本稿の考察を終えて二つのことを感じた。ひとつは、納税者のコンプライアンスの向上のためには納税者の適正な義務履行をサポートする体制の整備が重要で、それは課税庁の責務でもあるということである。税務執行上の制裁や強制等の整備は、様々なサポート体制の一層の充実と相俟って進めていくことが肝要であろう。もうひとつは、現在、各方面で行われている税務に係る手続法制定に関する提言や議論についてである。これらについては、申告納税

制度の過渡性や制裁の希薄域の問題等の観点も含めた議論が必要ではないかと思われる。

本稿は、「はじめに」で述べたように、「青色申告制度の課題」の続きの意味もあったのであるが、そこで積み残して気にかかっていた記帳・記録保存義務と制裁の関係については一応の結論を得ることができた。しかし、この研究を通じて、今度は納税者のコンプライアンスの維持・向上のための方策として、制裁と隣接する分野である行政強制の分野について税務執行の角度から考察することが新たな積み残し部分となった。それについては、今後の研究に期待するとともに、申告納税制度の下における制裁等の在り方について広く議論されることが望まれる。⁽¹⁷⁵⁾

(175) 本稿の考察を進めてきたなかで、次の言葉が印象に残っている。「我々は、少なくとも次の二つの理由から、正義にかなった効率的な社会的取り決めに遵守し、そこにおける自らの役割を分担しなければならないのである。すなわち、まず第一に、我々は正義にかなった実効的な制度に対して（それがいまだ存在しない場合には）その創立に反対してはならず、（それが現に存在する場合には）それを支持しかつ遵守すべき自然的義務をもっている。第二に、そのような制度の利益をそれと知りつつ享受してきており、これからもそうし続けるつもりであり、しかも、他の人々に各自の役割を分担するよう勧めてきており、これからもそれを期待するならば、我々にもまた、その取り決めの要請どおりに自分の番となったときには、自分の役目を果たすべき責務がある。」ジョン・ロールズ著、田中成明訳「公正としての正義」（木鐸社、1996年）198頁。