

クロスボーダー取引の拡大・変容と
質問検査権の行使等に関する研究

藤 卷 一 男

〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 育 官〕

要 約

1 研究の目的

質問検査の範囲、程度、時期、場所等については、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程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている。しかし、税務職員が合理的判断により質問検査権を適法に行使しても、ごく一部の法人（又はその取引先）は、計画的・組織的な策略・手段を用いて調査を回避することがありえる。脱税行為や検査忌避・虚偽答弁等の違法行為を抑止するために、税法上、制裁措置が設けられている。法人があえてそのような違法行為となりうるような問題行為を行うのは、我が国において、制裁を受ける可能性をよほど低く見積もっているか、制裁を受けたとしてもその損失を極めて低く評価しているからではないかと考えられる。

法人がそのような違法行為を行うことが少なくないとすれば、その原因が、現行の制裁措置が十分に活用されていないからなのか、それとも現行の制裁措置ではもはや十分な抑止力を持ち得ないからなのかなどについて、分析・検討する必要がある。本稿では、その一環として、租税回避行為（課税要件の充足を回避する行為）の外観を装っているが、その内実は脱税行為（課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為）であるものに対する税務調査を素材としてとりあげ、重加算税の賦課や罰則の適用を中心に検討する。

2 研究の内容

（1）租税回避行為と脱税行為

「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律する」（本文注(34)）ところであり、また、私法の世界では私的自治の原則ないし契約自由の原則が支配することから、当事者の選択した法形式（法律行為）どおりに効果が発生していれば、原則として、その効果に則して

課税関係が決定される。そこで、租税回避行為の課税上の取扱いが租税法律主義や課税公平の見地から問題となることが多いが、ここではその問題そのものは取り上げず、租税回避行為と脱税行為の区分の問題に焦点を当てる。この問題は、税務調査に対する非協力という税法の執行の問題でもある。

法律行為とは、一定の法律効果の発生（権利や義務の発生、その内容の変更・消滅）を目的とする行為であるが、当事者が発生した権利義務関係に従わない場合がある。例えば、当事者間で契約が適法に成立したとしても、一方の当事者が債務（一定の給付・行為をなすべき義務）を履行しなかったり、逆に、債務の内容を超えて給付・行為をなす場合もありえる。独立当事者間において、このような状況が生じれば、損害賠償請求、契約解除、契約更改等の措置をとることになる。これに対し、グループ当事者間において、グループ全体の税負担の回避ないし軽減を図ることを目的として契約を締結する場合、それが通常用いられない法形式であって、実態から乖離した不自然なものであったとしても当事者間では是とされるであろう。そして、その契約に即して債務が実際に履行されなかったとしても、当事者間では損害賠償請求等の措置がとられないこともあるであろう。

したがって、調査では、権利・義務の発生原因となる契約に着目するだけでなく、契約の履行の状況についても当然に調査を行う必要がある。具体的には、取引結果や活動実態の記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件に対する検査やそれらの内容を熟知する代表者等に対する質問を行うことが必要となる。そして、当事者の実際の行為や事実に基づき、課税要件が充足されていないかなどを検討することになる。

租税回避行為とは、課税要件の充足そのものを回避しようとする行為である。したがって、租税回避行為ということであれば、契約や法的仕組みに関係する事実を何ら隠す必要はないはずである。しかし、グループ当事者間の法律行為によって一定の権利義務関係を創出し、その枠から外れた実際の行為又は事実の部分を意図的に隠そうとしたり、その部分を記録し

た資料について独自の理由を述べて提示を拒否したり、あるいは、そのような資料は最初から残さないようにするかもしれない。このように、課税要件が充足しているかどうかの判定に必要とされる資料を計画的・組織的に逃避させるための措置が講じられることもありえる。これは、まさに複雑な法的仕組みないし契約関係と調査を巧妙に回避するための手段がセット（または法的仕組みや契約自体が調査回避のためのツール）になったものといえる。こうした行為は、外見上は租税回避行為のように見えるが、その内実は脱税行為に当たるものであり、いずれに扱われるかは、その事実を納税者が隠し通せるかどうかにかかっていることになる。その意味において、両者の区分は、動的・相対的なものである。脱税行為を私法上の選択可能性を利用した租税回避行為ないし節税行為であるかのごとく主張するようなことは許されない。また、事実の秘匿行為を考慮に入れずに法形式の尊重ばかりを唱えるような論調は、バランスを欠き、問題の本質を見据えていないことになる。

（２）調査非協力と重加算税の賦課

納税者が調査に非協力である以上、その取引先に対する反面調査等を徹底して行い周辺から脱税の証拠を把握せざるを得ない。その結果、申告すべき所得があるのに過少申告ないし無申告の事実が判明したとする。その場合、税務調査における納税者側の虚偽答弁等による非協力の事実が、重加算税賦課の要件充足とどのように関わってくるかが問題となる。国税通則法第 68 条では、重加算税は、「納税者がその国税の課税標準等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し、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき」過少申告等をした場合に課されると規定し、また、同第 15 条 2 項 13、14 号では、重加算税の成立時期は法定申告期限又は法定納期限の経過の時である旨規定している。これらの規定からは、重加算税賦課の要件が充足するには法定申告期限等までに帳簿書類の破棄・隠匿・改ざんといった積極的な不正行為の事実が必要であり、法定申告期限後の税務調査における納税者の虚偽答弁等の事実は、

その要件の充足とは関係がないようにも読める。脱税行為において課税要件の充足の事実を秘匿する行為には、法定申告期限等までのものと税務調査におけるものとがあるので、形式的には、隠ぺい・偽装行為の方が脱税行為よりも範囲が狭いと一応いえるのかもしれない。

しかし、裁判例によれば、税務調査に際して納税者の虚偽答弁等の行為が間接証拠の一つとして考慮され、事実関係全体から見て、当初から課税を回避しようとする意図があったものと推認できるときには、隠ぺい又は偽装行為と認定される場合もある。その意味でも、取引先に対する反面調査などを徹底して行い、納税者側の虚偽答弁等の事実をおさえておくことが必要となる。

(3) 検査忌避等に対する行政刑罰

法人の場合、調査非協力の態様としては、検査拒否・妨害よりも、検査忌避が問題になるのではないかと考えられる。検査忌避は、検査拒否・妨害と比較すると明白な違法行為としてとらえにくいのが、衝動的・偶発的な検査拒否・妨害と比べた場合、計画的・組織的な検査忌避の方がより悪質といえるのではないかと考える。

法人税法第164条1項では、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関して検査忌避・虚偽答弁等の違法行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対しても罰金刑を科する旨規定している。このような両罰規定は、法人税法以外にも多数見られるが、その通説的解釈では、個人実行行為者の違法行為が認められない限り、法人等業務主が処罰されることはないと言われる。また、両罰規定の適用上、行政庁は個人実行行為者と法人等業務主の両方を同時に告発することが原則である。しかし、法人全体としては許容しがたい計画的・組織的な違法行為が認められる場合であっても、処罰対象とすべき個人実行行為者の特定が困難な場合もありえる。そこで、独占禁止法違反事件の例ではあるが、公取委が法人の悪質な違法行為に関する証拠を収集して法人だけを告発し、強力な捜査権限を持つ検察当局が個

人実行行為者の違法行為に関する証拠を収集して、双方を起訴したケースがある。

諸法律の両罰規定において法人に科される罰金の上限金額（罰金多額）は、かつては、例外なく、個人実行行為者に科される罰金多額と連動する仕組みとなっており、同額であった。しかし、法人に対する罰金多額が個人実行行為者のそれと同じでは、巨大化した法人企業には、懲罰として十分に機能しその抑止力を発揮できる罰金を科し得ないという考えから、平成3年12月2日の法制審議会刑事法部会の報告を受けて、近年では、法人に対する罰金多額を大幅に高く定める規定が見られるようになった。質問や検査などの行政調査に対する違法行為についても、法人に対する罰金多額が大幅に引き上げられた例（上限2億円）が見られる。現行の法人税法では、法人に科される罰金多額は、個人に対するものと同様に20万円のままである。

3 結 論

調査において法人による脱税行為や検査忌避・虚偽答弁等が把握された場合、そのことは一法人の違法行為の問題にとどまらない。そうした違法行為によって、課税の不公平感が広く醸成され、納税者全体のコンプライアンスが減退すれば、納税者の理解と協力を基礎とする申告納税制度の基礎が揺らぐことになる。重加算税の賦課要件の充足が争点になるような場合、調査における検査忌避や虚偽答弁等の行為についても積極的に主張・立証すべきではないかと考える。また、調査に際して検査忌避・虚偽答弁等の行為に反復性、悪質性、重大性などがあるものについては、告発を検討することが必要である。このようにして重加算税や罰則の適用事例が積み上げられ、当局による厳正な対応が周知されれば、違法行為に対する抑止力が高まることになる。その上で、制度改正に向けた議論も活発になるのではないかと考える。

目 次

はじめに	9
第1章 クロスボーダー取引と調査非協力	15
第1節 法人に対する質問検査権の行使	15
第2節 調査手続と課税処分の関係	18
第3節 税務調査の視点	21
第4節 租税回避行為と脱税行為	23
第5節 調査回避行為の態様	33
第2章 調査非協力と制裁措置	41
第1節 制裁措置による抑止力	41
第2節 脱税行為に対する重加算税の賦課等	43
第3節 調査非協力に対する行政刑罰	47
第4節 両罰規定の適用	53
第5節 罰金刑の金額の上限（罰金多額）と制裁効果	58
第3章 外国法人の調査非協力に対する対応	64
第1節 外国法人に対する質問検査権の行使	64
第2節 外国法人に対する罰則の適用	67
むすびにかえて	72

はじめに

国際間の直接投資は、内国法人による対外直接投資と外国法人による対内直接投資の二つの方向（アウトバウンドとインバウンド）に区分されるが、近年の動向を見ると、いずれにおいても、我が国の税源・税収確保の点で問題視すべき事態が生じていると思われる⁽¹⁾。

内国法人による対外直接投資の特徴としては、業種別では製造業のウェイトが比較的大きく、生産・販売拠点を海外に移転し、現地で永続的に事業を展開しようとする傾向が見られる。また、その現地法人（海外子会社等）の税引後利益は、親会社への配当に向けるよりは再投資に向ける傾向が強くなっていると見られる。財政的視点から見た場合、内国法人の対外直接投資の拡大は、日本にとって生産・販売拠点という税源そのものが海外流出することを意味し、また、現地法人の再投資の恒久的拡大は日本における課税機会の喪失の可能性を高めることを意味する。

これに対し、外国法人による対内直接投資は近年急増しており、業種別では金融・保険業と通信業が多い。その中には、実質的な経営資源を日本に移転し永続的に日本で事業を行うというよりは、短期的に最大限の利益を稼ぎ出してその目的を達成すれば撤退するというようなものも含まれていると思われる。そのような対内直接投資の場合、投資リターンの回収過程において日本で課される税金コストを極小化し、キャッシュ・フローを極大化するために、極端な租税回避スキームを仕組むということも行われているようである。

更に、税務執行の面に着目すると、対外・対内の直接投資活動における内一外取引や外一外取引（以下、本稿では「クロスボーダー取引」と呼ぶ。）に係る税務調査の困難性の問題をあげることができる。

内国法人による対外直接投資活動については、クロスボーダーのM&Aや企

(1) 拙稿「海外直接投資の動向と国際課税問題に関する一考察－現地法人の再投資・配当行動を中心として－」税務大学校論叢第40巻（2002）では、直接投資動向を統計データにより分析している。

業グループ内組織再編成の進展によって、金融持株会社を通じた現地法人の支配・管理の形態が増加し、また、金融持株会社を通過点とするグループ法人間の外-外取引が拡大している。その結果、内国法人と現地法人との直接的な出資関係や資金取引関係が相対的に縮小し、グループ法人間の取引はますます見えにくくなってきていると思われる。内国法人が直接投資により設立した現地法人は領土主権の範囲外に所在するので、その現地法人が保存する資料が調査上必要なものであったとしても、質問検査権という公権力を行使して、その資料の提示・提出を求めるようなことは国際法上許されない。

また、外国法人による対内直接投資活動に係る税務調査については、領土主権の範囲外に存する資料へのアクセスの困難性の問題もさることながら、税務調査に対するコンプライアンスの価値観の相違が障害になることが少なくないのではないかと考えられる。我が国では、申告納税制度の下において、国税当局は納税者の「理解と協力」を基礎に税務行政を執行することが基本であるとされる⁽²⁾。外国法人は、我が国の伝統的価値観とは大きく異なる価値観を有している場合がある⁽³⁾。外国法人の税務調査において、納税者の「理解と協力」

(2) 広島高裁昭和 59 年 10 月 17 日判決（税務訴訟資料 140 号 110 頁）では、「申告納税制度の下においては、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なく、税法に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礎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説明しなければならない立場にある」旨を判示している。この判断について、佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務』大蔵財務協会（平成 15 年）514 頁では、「税務署長による税務調査は国民の信託に基づいているものであり、その意味において、課税庁と納税者とは、その本質において、適正公平な課税の実現を目的とした協調関係にあるべきことを示唆しているものである。」とコメントされている。

(3) 課税当局と納税者側（外資系投資グループ）との間の対立関係の一例として、次の新聞紙上でのやりとりをあげることができる。

2003 年 7 月 18 日 FINANCIAL TIMES "Investment groups fear Japanese tax inquiry" ibid. <Companies and Markets> "Japanese Tax Appeals Process - Facing Judge, jury and execution" これらの記事では、某投資銀行家と日本の課税当局に対する批判を展開している。これらの批判記事に対して、課税当局は、2003 年 7 月 31 日

に期待する我が国の伝統的価値観が通用しない局面も増えてきているのではないだろうか。外国法人は、法令で具体的に明示されている罰則の裏付けのある義務はきちんと履行しても、一般的・抽象的な概念である「理解と協力」については消極的姿勢（あっても表面的・形式的なもの）しか示さないことも少なくないのではないだろうか。

我が国では、申告納税制度の下において、国税当局は納税者の「理解と協力」を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、納税者の検査忌避等に対する罰則の運用については、基本的に慎重に対処すべきであるとされている⁽⁴⁾。国税当局のこうした基本姿勢は、税務調査の円滑な執行に大きく寄与していると考えられる。また、税務行政の円滑な運営のためには、税理士法第1条の趣旨を踏まえて税理士業務を行う専門家の役割が極めて重要である⁽⁵⁾。税理士法第1条では、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定している。

内国法人・外国法人を問わず、それらの中には、ごく一部であろうが、課税当局がこのように罰則の運用について基本的に慎重な姿勢をとっていることに

FINANCIAL TIMES 紙にて“Japan's tax agency is on the side of honest taxpayers”と題する意見を掲載し、反論を行っている。

- (4) 平成5年10月29日衆議院「政治改革に関する調査特別委員会」で、三浦政府委員（国税庁次長）は、使途不明金支出に対する不答弁罪の適用可能性について、次のように答弁している。「まず一般論でございますけれども、申告納税制度、これはあくまでも納税者の理解と協力を基礎に税務行政を執行することが基本でございますので、刑事罰の運用に当たりましては、まず基本的には慎重に対処すべきものと思っております。ただし、他方、この条文、不答弁罪の条文がございます趣旨は、納税者の協力を得て任意調査であります税務調査の円滑な執行を最終的に担保するというものであるわけでございますので、調査に対する協力が全く得られないとかあるいは不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図るという観点から総合的に考慮した上で、必要と認められる場合には不答弁罪の適用についても考慮していくべきものというぐあいに考えております。」
- (5) 近年では、税理士法で規定する税理士業務とは一線を画する形で、租税回避商品を扱う専門家の活動も活発化している。

乗じて、各種の組織的・計画的な策略・手段を用いて調査を免れようとすることもあるのではないだろうか。法人企業の場合、調査非協力の態様としては、検査拒否・妨害よりも、検査忌避⁽⁶⁾が問題になるのではないかと考えられる。検査忌避は、検査拒否や検査妨害と比較すると明白な違反行為としてとらえにくい。が、衝動的・偶発的な検査拒否や妨害と比べた場合、計画的・組織的な検査忌避の方がより悪質といえるのではないかと考える。このように実質的な協力が得られないような法人を結果的に利するようなことがあっては、納税者の理解と協力を基礎とする我が国の税務行政の執行上、課税の公平を確保することができないことになる。

クロスボーダー取引に係る税務調査の問題点としては、質問検査権の及ばない国外に存する資料情報へのアクセスの困難性の問題をまずあげることができる。しかし、納税者が非協力である場合、質問検査権の及ぶ国内に存する資料情報へのアクセスですら困難な状況が生じうるのである。

申告納税制度の下では、課税当局と納税者の間で「理解と協力」の関係が醸成されていくことが重要である。しかし、特に国際的な租税回避行為に係る税務調査において、納税者が調査回避的な行動をとることもあるのではないかと考えられる。そのような場合、納税者の「理解と協力」の姿勢が後退し、「忌避と対立」の姿勢が前面に出ることになる。

「税務行政の公正な運営」⁽⁷⁾を図るためには、質問検査権の行使についても、

-
- (6) 藤木英雄『行政刑法』学陽書房（昭51年）338頁では、「検査を忌避するとは、直接答弁を拒むわけではなく、また物理的な妨害はしないが、たとえば居留守を使い、あるいは来客中であるから現在応対できない等々述べて、質問検査に応ずることを回避し、あるいはことさらに休業にする等その他検査を免れるための各種の策略、手段を用いる場合が包含される。」と述べられている。このほかにも、例えば、もっともらしい理由を述べて、税務調査の着手時期の引き延ばし（調査週及事業年度の縮減）を企図することなども、忌避に当たると考えられる。
- (7) 国税通則法第1条では、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と規定している。

その適正・公平な運用が求められる。そこで、検討に際しては、租税法全体を支配する基本原則である租税法律主義⁽⁸⁾と租税公平主義⁽⁹⁾を念頭に置いている。租税法律主義は、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないとする原則である⁽¹⁰⁾。また、租税公平主義は、税負担は国民の間に担税力に即して公平に分配されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないとする原則である⁽¹¹⁾。これら二つの基本原則は、執行面においても尊重されなければならない、本稿のテーマである質問検査権の行使の在り方にも関わってくる。

租税法律主義に基づき、執行面では合法性の原則と手続的保障原則が要請される⁽¹²⁾。手続的保障原則により賦課・徴収権の行使は、適正な手続で行われなければならないことになる。典型的な公権力の行使である質問検査権の行使についても、適正な手続が求められる。個人事業者に対する質問検査権の行使を巡り、最高裁判決等において、重要な判断が示されている。本稿では、それらの判決で示された判断を参考にしながら、多国籍企業によるクロスボーダー取引に係る具体的な事例を想定して、質問検査権の行使に関する研究をする。

また、租税公平主義に基づき、執行面では平等取扱原則が要請される。この原則により、同一の状況にある者に対しては、平等に取り扱わなければならないということになる⁽¹³⁾。平等取扱原則は、換価の猶予⁽¹⁴⁾や滞納処分の停止⁽¹⁵⁾のように納税者の利益となるような権限の行使の場合だけではなく、質問検査権を

(8) 金子宏『租税法 第九版』弘文堂（2003）77 頁以下。

(9) 金子・前掲（注8）87 頁以下。

(10) 金子・前掲（注8）77 頁。

(11) 金子・前掲（注8）87 頁。

(12) 金子・前掲（注8）83-85 頁。「合法性の原則」とは、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」とする原則であるとされる。

(13) 金子・前掲（注8）84 頁。

(14) 国税徴収法 151 条。

(15) 国税徴収法 153 条。

行使して納税者に受忍義務を課するような場合にも妥当すると考えられる⁽¹⁶⁾。一般的な取引の事実確認のための調査では、受忍義務の範囲内のものとして常識的に受け入れられているようなことも、特に、国際的な租税回避に係る調査では通用しない場面もありえる。国際的な租税回避行為を行っている納税者が、更に、税務調査に際して調査回避的な行動をとることがあるかもしれない。

第1章では、多国籍企業によるクロスボーダー取引、その中でも特に国際的租税回避行為等に着目し、税務職員による質問検査権の行使とその相手方の受忍義務の問題をとりあげる。

第2章では、多国籍企業による調査非協力に対して、重加算税の賦課や罰則の適用に関する問題をとりあげる。

第3章では、制限納税義務者である外国法人が国内源泉所得を申告していない場合における質問検査権の行使に関する問題と、検査忌避等の行為に対する罰則適用の問題をとりあげる。

(16) 金子・前掲（注8）95頁では、平等取扱原則は法の執行の段階においても妥当するとし、たとえば、換価の猶予（国税徴収法151条）、滞納処分の停止（同153条）のように納税者の利益になるような権限の行使が問題となる場合に、同一の状況にある二人の者うち、一方に対してはその権限を行使しながら、他方に対してはその行使を拒否することは、この原則に違反し許されないと解すべきである旨述べられている。

また、金子・同書666頁では、質問検査権とは、「租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得収集を目的とするもの」と述べられている。

第1章 クロスボーダー取引と調査非協力

司法制度改革によって、民事裁判の充実・迅速化、法曹人口の大幅な増加、法曹の専門性の強化等を図るための措置が講じられるとともに、司法の行政に対するチェック機能が強化されることになる。すると、課税当局は、訴訟に備えて、課税要件事実の認定のための証拠収集についてより適切な対応が求められるようになる。本章では、その証拠収集が困難と考えられる多国籍企業によるクロスボーダー取引、その中でも特に国際的租税回避行為等に着目し、税務職員による質問検査権の行使とその相手方の受忍義務の問題をとりあげる。

第1節 法人に対する質問検査権の行使

最高裁判決・決定その他の裁判例によれば、質問検査権の行使に関して次のような解釈が示されている。質問検査権は、調査権限を有する税務職員において客観的な必要性があると判断される場合に行使することができ、質問検査の範囲、程度、時期、場所等については、実定法上特に定めがなければ、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程度にとどまる限り、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る⁽¹⁷⁾。そして、調査について客観的に必要があるときとは、過少申

(17) 最高裁昭和48年7月10日決定（税務訴訟資料84号296頁）では、次のとおり判示している。「所得税法二三四条一項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう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程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ものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、

告の疑いが認められる場合だけではなく、申告の真実性や正確性を確認する必要がある場合も含まれると解される⁽¹⁸⁾。また、質問検査権の行使に当たり、具体的・個別的な調査理由ないし必要性を納税者に開示することは要件とされておらず、開示するか否かは税務職員の合理的な裁量にゆだねられていると解される⁽¹⁹⁾。更に、税務職員は、合理的な裁量に基づき必要があると認めるとき、納税義務者の従業員に対しても質問することができると解される⁽²⁰⁾。

質問検査権の行使やそれに対する受忍義務の不履行に関する諸問題については、これまで個人事業者や中小法人に対する課税処分を巡る裁判の中で争点とされることが多かった。そして、上記判決等で示された判断の蓄積によって、質問検査権の及ぶ範囲・対象者等が明らかにされてきたといえる。

一方、大法人（その管理支配下にある法人を含む。以下同じ。）に対する質問検査権の行使やそれに対する受忍義務の不履行に関する諸問題が裁判の中で正面から争われたことは、ほとんどなかったのではないと思われる。しかし、そのことは、大法人に対する税務調査がこれまで円滑に行われてきたということを保ずしも意味しないであろう。むしろ、グローバルな活動を営む大法人に対する調査の方が、より複雑・困難な問題が伏在しているとみるべきではないだろうか。

調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」

- (18) 最高裁平成4年10月8日判決（税務訴訟資料193号10頁）では、次のとおり判示している。「所得税法上の申告納税制度においても、税務署長は、所得税の更正確実な賦課徴収を図るという公益上の目的を実現するため、納税義務者がその義務を正しく履行したか否かを調査する職責を有し、申告税額が自己の調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束されることなくこれを是正することができるものというべきところ、税務署長がどのような場合にかかる調査をすべきかについては法の明定するところではないから、税務署長は、過少申告と疑うに足る事情の存する申告について調査をすることのできることは勿論、申告の真実性、正確性を確認する必要性の存する場合に調査することも何ら妨げられるものではないと解すべきである」
- (19) 最高裁昭和48年7月10日決定・前掲（注17）、神戸地裁平成11年12月13日判決（税務訴訟資料245号797頁）。
- (20) 最高裁平成2年7月19日判決（税務訴訟資料180号300頁）。

大法人に対する調査は、個人事業者や中小法人に対する調査と比べて、検査対象となる帳簿書類や物件等の質・量、質問対象となる者、その他調査手法等において著しい格差があることから、個人事業者や中小法人に対する質問検査権の行使を巡る判決等の中で示された解釈を、そのまま大法人の調査の場合に適用することはできないという見解もありえよう。また、大法人に対する質問検査権の行使に関して、これまで裁判で正面から争われたことがなかったことが、大法人に質問検査の受忍義務をどこまで課することができるのか、その限界点を不明確なものとしているといえる。大法人に対する調査の円滑な執行を優先するあまりに、いつしか慣行的なルールが出来上がり、法が本来予定している受忍義務には満たない程度のことしか、税務職員は要求せず、また、法人側も応じなくなってしまったということもないとはいえない。明白な検査拒否や虚偽答弁まではやらないが、露呈しにくい検査忌避⁽²¹⁾ならやろうとする法人があるとすれば、こうした事情が背景にあるからかもしれない。悪質な調査非協力が計画的・組織的に繰り返して行われているようなケースでは、大法人といえども、罰則の適用（刑事告発）を念頭において、厳正に対処することが、課税の公平の観点から求められる場面もありうるであろう。

法人の場合、調査非協力の態様としては、検査拒否・妨害よりも、検査忌避が問題になるのではないかと考えられる。検査忌避は、検査拒否・妨害と比較すると明白な違法行為としてとらえにくいのが、衝動的・偶発的な検査拒否や妨害と比べた場合、計画的・組織的な検査忌避の方がより悪質といえるのではないかと考える。

わが国の税制は申告納税制度を基本としており、申告納税制度の維持・確保のためには納税者全体のコンプライアンスの高揚を図ることが重要である。一部の納税者の義務不履行は、他の納税者のコンプライアンスを減退させる。大法人が国民生活にもたらす社会的・経済的影響力は、多大なものである。仮に、大法人による検査忌避や虚偽答弁等の違法行為が明るみになれば、納税者全体

(21) 前掲（注6）参照。

のコンプライアンスに及ぼす影響の程度は、個人事業者や中小法人の比ではないであろう。

大法人によるクロスボーダー取引が拡大・変容する中で、調査回避的な動きが顕著になっているとすれば、この分野において、質問検査権の行使の要件とされる「客観的な必要性があると判断される場合」の意味や質問検査の及ぶ範囲・程度等について改めて確認しておく必要がある⁽²²⁾。

第2節 調査手続と課税処分の関係

課税処分の前提要件となる調査の意義や両者の関係については、裁判例⁽²³⁾によりおおそ次のようなことがいえる。質問検査による税務調査は、租税実体法によって成立した抽象的な納税義務を具体的に確定するための事実行為であ

(22) 前掲(注17)及び(注18)の最高裁決定・判決は、所得税法第234条で規定する質問検査権行使の要件である「所得税に関する調査について必要があるとき」の解釈を示している。法人税法第153条においても、「法人税に関する調査について必要があるとき」と規定されていることから、その部分の解釈については、所得税法の場合と基本的に同様に解釈することができると考える。したがって、法人の調査の場合においても、申告の真实性・正確性の確認に必要な帳簿書類又はその他の物件は、すべて質問検査の対象となりうると考えられる。もっとも、大法人の場合、それらの帳簿書類等が膨大な数量にのぼることから、調査権限のある税務職員が質問検査の必要と相手方の私的利益との衡量において、社会通念上相当な程度にとどめながら、合理的判断により、調査事項を絞って質問検査を行うことになると考えられる。

(23) 名古屋地裁昭和51年6月23日判決(税務訴訟資料89号29頁)、東京高裁平成元年3月20日判決(税務訴訟資料169号619頁)、東京高裁平成2年1月30日判決(税務訴訟資料175号209頁)、大阪地裁平成2年4月11日判決(税務訴訟資料176号483頁)、東京高裁平成3年6月6日判決(税務訴訟資料183号864頁)、京都地裁平成7年1月25日判決(税務訴訟資料208号14頁)、京都地裁平成7年5月19日判決(税務訴訟資料209号732頁)、京都地裁平成7年10月13日判決(税務訴訟資料214号70頁)、京都地裁平成8年3月27日判決(税務訴訟資料215号1207頁)、大阪高裁平成8年7月11日判決(税務訴訟資料220号72頁)、京都地裁平成8年3月27日判決(税務訴訟資料215号1177頁)、大阪高裁平成8年10月30日判決(税務訴訟資料221号266頁)、富山地裁平成9年3月26日判決(税務訴訟資料222号1285頁)等の裁判例。金子宏『租税法 第九版』弘文堂(平15)649頁。

って、課税処分とは本来別個のものである。しかし、国税通則法第 24～26 条⁽²⁴⁾では課税処分（更正、決定又は再更正）は税務署長の調査により行うこととされていることから、税務調査は課税処分をなすための前提要件となる。

課税処分をなすに当たり全く調査を怠った場合には、その前提要件を欠くことになるので、その課税処分は違法として取り消されうるものと解される。また、質問検査権の行使が社会通念上相当と認められる範囲を超えて濫用にわたった場合（刑罰法規に触れたり、公序良俗に反する）など調査手続に重大な違法がある場合で、その調査のみに基づいて課税処分がなされたようなときには、その課税処分は調査をせずになされたものと同視され、違法として取り消されうるものと解される。

調査手続に上記のような重大な違法がない場合、調査の範囲・程度及び手段等についてはすべて権限ある税務職員の合理的裁量に委ねられていると解されるのであるから⁽²⁵⁾、仮に調査が実質的に不十分であったとしても、かかる事由は課税処分の違法事由とはならないものと解される。仮に、調査が不十分であったため更正された所得金額ないし税額が不当であった場合には、そのことを理由として更正処分の取消を求めれば足りることである。

調査とは、「課税標準等または税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味すると解せられる。すなわち課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」⁽²⁶⁾とされる。納税者やその取引先が調査に非協力である場合、税務職員を選択可能

(24) 国税通則法第 24 条では、「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」と規定している。税務署長が決定又は再更正を行う場合においても、調査によることが要件とされる（国税通則法第 25 条、第 26 条）。

(25) 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定・前掲（注 17）。

(26) 大阪地判昭和 45 年 9 月 22 日判決。

な調査方法が制限されることになる。その場合、反面調査または既に収集済みの資料によって課税処分の要否を検討せざるを得ないことになる。それによって課税処分を行うことができた場合、納税者本人に対する直接的な調査が行われないからといって、調査を欠く違法な課税処分には当たらないと解される。裁判例の中には、納税者が合理的な理由もなく調査に協力しない場合、反面調査は納税者に対する調査を実施した後、補充的にだけ許されるものと解すべき理由はないとする旨の判断を示したものがある⁽²⁷⁾。また、納税者自身が調査に非協力であるが故に、反面調査だけに基づく更正であっても、国税通則法第24条にいう調査に基づく更正であるとする旨の判断を示したものもある⁽²⁸⁾。

税務署長が更正処分をなす場合に、税務調査が要件とされる趣旨は、不十分な資料にもとづく見込や恣意による課税を排除するためであって、その認定資料を当該納税者についての税務調査から得られたものに限定する趣意のものではないと解される。他の納税者に対する税務調査の過程で適法に入手した資料を活用することもできる。ただし、ある納税者の調査に必要な資料をその取引先に対する税務調査を口実にして入手するなどによって、資料の入手手続に著しく公正を欠き質問検査権の濫用にわたることになれば、当該資料によって更正処分を行うようなことは違法とされる可能性がある⁽²⁹⁾。

(27) 東京地裁昭和48年3月22日判決（税務訴訟資料69号935頁）、東京地裁平成9年6月26日判決（税務訴訟資料223号1116頁）。

(28) 東京高裁昭和57年9月28日判決（税務訴訟資料127号1045頁）、東京地裁昭和57年11月15日判決（税務訴訟資料128号306頁）、東京地裁昭和57年11月24日判決（税務訴訟資料128号459頁）、大阪高裁昭和58年6月29日判決（税務訴訟資料130号878頁）。

(29) 大阪高裁昭和55年3月18日判決（税務訴訟資料110号602頁）では、次のとおり判示している。「ところで税務署長が更正処分をなす場合には税務調査が必要である（国税通則法二四条、法人税法一三〇条一項参照。）が、これは不十分な資料にもとづく見込や恣意による課税を排除するためであって、その認定資料を当該納税者についての税務調査から得られたものに限定する趣意のものではないと解されるから、仮に税務調査の端緒が他の納税者についての税務調査の過程で入手された資料によったとしても、その資料の入手が当該納税者に対する税務調査の困難を回避するため他の納税者の税務調査を口実として行なわれるなど、その入手手続が著しく公正を欠き、質問検査権の濫用にわたるような場合でない限り違法ではない。」（下

納税者の取引先自体に対する税務調査の過程で適法に入手した資料が、その納税者の調査の端緒となりうるような場合、その取引先に対する反面調査を改めて実施することも必要であろう。そのことによって、課税処分の前提要件となる調査がなされたことになると考えられる。例えば、外国法人が稼得した国内源泉所得についてわが国で申告義務があるかどうかを判定する場合、その外国法人を直接調査することが困難であれば、その取引先である内国法人に対する税務調査の過程で適法に入手した資料を端緒として、その内国法人を反面調査することも必要であろう。

第3節 税務調査の視点

税務調査の視点として、常識的な事柄であるが、少なくとも次の二つのことをあげることができる。一つは、納税者が直接の当事者となっている取引のみならず、関係する一連の取引全体を観察することであり、特に国際的な租税回避行為に係る調査において必要不可欠な視点である。もう一つは、納税者の取引の結果や活動の実態⁽³⁰⁾を事後的に観察するという視点であり、これは租税回避行為に係る調査の場合に限定されない。これら二つの視点から質問検査権の行使が認められる要件、また、その対象となる者や物件の範囲について検討することにしたい。

まず、関係する一連の取引全体を観察するという視点について触れておきたい。国際的な租税回避行為においては、海外に所在する複数の関連法人やその

線筆者) この判決によれば、横目資料の入手などは下線部分に該当し、違法な調査手続に当たると解される。ただし、本事件については、資料を違法・不当な手段で入手されたことを認め得る証拠はないとして、原告の主張を退けている。

(30) 本文では、取引結果と活動実態という言葉を使用しているが、取引結果とは原則として仕訳等の形で会計帳簿に記録されているものを意味し、また、活動実態とは役員・従業員等による日々の活動のすべてを意味するというふうに、一応使い分けることにしたい。活動実態は、必ずしも記録として残らないこともあり、従業員等の記憶にのみ残る場合もある。

他のエンティティを一連の取引に介在させている場合が多いことから、税務調査では、納税者が直接関わっている取引だけでなく、一連の取引の仕組み全体をグローバルに観察することによって、その目的や経済的効果を解明する必要がある。そこで、その仕組みの内容を熟知する代表者等に対して質問を行うとともに、納税者が管理支配する関係書類やその他の物件について検査する必要がある。

次に、納税者の取引又は活動の実態を観察するという事後的視点の意味について具体的に検討する。調査では、権利変動（権利の発生・変更・消滅）の原因となる当事者間の契約にも着目するが、それだけでは不十分であり、権利変動の結果又は経過について調べることが必要である。契約によって当事者に権利・義務が発生するが、当事者は、必ずしも契約に即して債務（相手方に対して一定の給付（行為）をなすべき義務）を履行しているとは限らない。したがって、税務調査では、契約書だけに着目するのではなく、その他の書類や物件に対する検査、代表者や従業員等に対する質問、取引先等に対する反面調査等によって、当事者による取引の結果や活動の実態を確認する必要がある。

一般的な海外取引の例として、内国法人が外国の代理店にコミッションを支払う契約を締結していた場合を考えてみたい。税務調査において、内国法人がその契約に即してきちんと債務の履行がなされたと答弁しても、調査権限のある税務職員は、コミッションとされる支出金の債務確定の時期、性格、目的等について確認する必要がある。そのためには、当該税務職員は、その契約書を確認するだけでなく、現地における代理業務の実態や送金・受領の事実に関する記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件について質問検査を行うことになる。そして、契約に即して実際に代理業務が遂行されたのかどうか、また、実際に契約の相手方に送金されたのかどうかを判定することになる。代理業務の実態や送金に係る契約の履行状況を調査した結果、例えば、支払われたコミッションが、支出年度の損金ではなく仮払金であると判定されることもあるか

もしれない。また、現地における受注工作のための交際費支出⁽³¹⁾や使途秘匿金⁽³²⁾に当てられていたことが判明するかもしれない。

その意味で、取引結果や活動実態の記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件に対する検査やそれらの内容を熟知する代表者に対する質問は、税務調査では必要不可欠のものとなるのである。税務調査では、一般的に、会計帳簿の記録から検査を進めることになるが、そこに記帳された取引の真実性・正確性を検証するために、更に、業務管理等の資料の検討が必要となる場合も生じる。また、業務活動の実態は、必ずしも帳簿書類等に記録として残らないこともあり、業務を直接担当する従業員の記憶に残っている場合がある。税務調査では、業務内容を熟知する従業員から調査に必要な情報を直接聞きだすために、当該従業員に対して質問検査権を行使することができる⁽³³⁾と解される。

契約書だけでなく取引結果や活動実態の記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件を確認することは、税務調査ではごく当たり前のことである。このことをわざわざ確認的に述べたのは、次節で述べるように租税回避行為か脱税行為かの判断において重要な意味を有する場合があるからである。

第4節 租税回避行為と脱税行為

「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化

(31) 租税特別措置法第61条の4（交際費等の損金不算入）。

(32) 租税特別措置法第62条（使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例）。法人税基本通達4-7-20（費途不明の交際費等）。

(33) 法人税法153条では「法人」に対する質問検査について規定し、また、所得税法234条では「納税義務がある者」、「納税義務があると認められる者」等に対する質問検査について規定し、いずれも「使用人その他の従業者」については質問検査の対象者として明示していない。しかし、「使用人その他の従業者」は、法人税法164条と所得税法244条の処罰対象者になることから、質問検査の対象者になると解される。東京高裁昭和53年10月31日判決（税務訴訟資料103号104頁）、最高裁昭和58年3月11日判決（税務訴訟資料129号479頁）、最高裁平成2年7月19日判決（税務訴訟資料180号300頁）。

したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律する」⁽³⁴⁾ ところであり、また、私法の世界では私的自治の原則ないし契約自由の原則が支配することから、当事者の選択した法形式（法律行為）どおりに効果が発生していれば、原則として、その効果に則して課税関係が決定されることになる。それでは、租税回避の場合はどうか。租税回避とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」⁽³⁵⁾をいうとされる。租税回避のうち、契約等の法律行為が仮装行為であって、真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じないことになり、私法上の真実の法律関係に即した課税が行われることになる⁽³⁶⁾。中里実教授は、最近の裁判例に照らすと、このような私法上の法律構成・事実認定による課税が許される場合は、かなり限定されると分析されている⁽³⁷⁾。

本稿では、こうした租税回避そのものの課税上の問題は取り上げず、租税回避行為と脱税行為の区分の問題に焦点を当てる。この問題は、税務調査に対する非協力という税法の執行の問題でもある。外見上は課税要件の充足そのものを回避している租税回避行為のように見えても、その内実は課税要件が充足している事実の一部を秘匿する脱税行為⁽³⁸⁾に当たるものが存在する可能性がある。したがって、税負担の回避ないし軽減を目的とした取引をすべて一律に租税回避行為（課税要件の充足を回避する行為）であるという前提で議論を進めると、問題が矮小化されてしまうのではないかと考える。

(34) 金子・前掲（注8）125頁。

(35) 金子・前掲（注8）125頁。

(36) 金子・前掲（注8）129頁。

(37) 中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研（2004.1）100頁。

(38) 金子・前掲（注8）126頁「脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。」と説明されている。

税務調査では、当事者の真実の法律関係は何かといったようなことを究明⁽³⁹⁾する前に、まずは法律行為に則して実際に効果が発生しているのかどうかを確認することになる。法律行為とは、一定の法的効果の発生等（権利や義務の発生、その内容の変更・消滅）を目的とする行為であるが、当事者が発生した法的効果（権利義務）に従わない場合がある。代表的な法律行為である契約を例にとると、当事者間で契約が適法に成立したとしても、一方の当事者が債務（相手方に対して一定の給付（行為）をなすべき義務）を履行しなかったり、逆に、債務の内容を超えて給付（行為）をなす場合もありえる。

例えば、独立当事者間の契約において、当事者の一方に債務の不履行があれば、他方は解除権の行使や損害賠償請求を行うことになるかもしれない。また、契約の基礎となった諸事情が変わった場合、特約に基づき当事者が契約を変更することになるかもしれない。更に、期待以上の成果をあげたり、期限よりも早く債務を履行した場合には、それぞれの事情に応じて契約の更改等に反映されることになるかもしれない。いずれにせよ、独立当事者間では、契約の不履行その他事後の履行の状況に応じて、埋め合わせのために何らかの措置がとられたり、また、将来の取引のための貸し・借りの形で残るとというのが一般的ではないかと考えられる。

これに対して、グループ当事者間の契約の場合はどうであろうか。グループ企業間においても、各企業の業績等をきちんと評価するために、独立当事者間

(39) 金子（前掲 34）129 頁では、「租税回避によって、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されていない、という主張がなされた場合に、私法上の真実の法律関係に立ち入って、それが真に充足されていないかどうかが判定されなければならないことは、いうまでもない。たとえば、租税回避行為と目される取引が偽装行為（sham transaction, Scheingeschäft）であって、真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、したがって税負担の回避ないし軽減の効果も生じない。」と述べられている。

一般論として、課税当局がいきなり私法上の真実の法律関係に立ち入ることは、實際上、容易なことではないと思われる。そこで、調査では、当事者間の契約によって発生したとされる法的効果（権利義務）に則して実際に履行されているのかどうかについてまず確認する必要があるであろう。

の場合と同様に対等の立場に立って契約を締結し、適正に対価を授受するなど競争原理が働いている場合が多いと考えられる。しかし、グループ当事者間において、一方が他方によって完全に支配・管理され、当該他方の経済的目的実現のためのツールとして利用されているような場合であれば、一方の利害は他方に包摂されることになる。このような場合、グループ当事者の一方が、契約で定めた債務の内容を超えて役務等を提供したり、逆にそれに満たない役務等しか提供しなかったとしても、当事者間ではそのまま是とされるかもしれない。グループ全体の税負担の回避ないし軽減を目的として締結された契約の場合、それが通常用いられない法形式であって、実態から乖離した不自然なものであったとしても、当事者間では是とされるであろう。そして、その契約に即して実際には履行していない可能性もある。

金融資産（預貯金、貸付金、債券、株式、信託、保険等）の取引だけで完結するような租税回避の場合、契約に則して金融資産を実際に動かすことは比較的容易ではないかと考えられる⁽⁴⁰⁾。これに対して、営業・製造・販売等の人的活動を伴うような取引を対象とする租税回避行為についてはどうであろうか。そこで、仮定の事例により、具体的に検討してみることにしたい。次の事例は、納税者が、グループ当事者間の取引に係る従前の契約を変更し、通常用いられないような法形式による契約を新たに締結したケースである⁽⁴¹⁾。事例は、いずれも営業・製造・販売等の人的活動を伴っている。

（例１）従来、内国法人（甲社）が、日本のメーカーから仕入れた製品に甲社独自のノウハウによる加工を加え、それを日本の得意先に直接販売して

(40) この例に当てはまるかどうかは別として、金融資産の取引による租税回避行為の例としては、東京地裁平成 13 年 11 月 9 日判決・オウブンシャホールディング事件（判例時報 1784 号 45 頁・判例タイムズ 1092 号 86 頁）、大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決・三井住友銀行事件（判例タイムズ 1099 号 182 頁）、大阪高裁平成 15 年 5 月 14 日判決・大和銀行事件（未登載）等をあげることができる。

(41) 通常用いられる法形式を何に求めるかは必ずしも容易なことではない。本文では、便宜的に変更前の契約関係が通常用いられる法形式であると仮定している。このほかに、納税者と同種の事業内容を営む者が独立当事者との間で締結している契約を通常用いられる法形式であると仮定するアプローチもある。

いた。しかし、甲社はこの仕入・販売契約を解除し、甲社に代わって甲社の外国子会社（A社）が上記のメーカー及び得意先との間で新たに仕入・販売契約を締結した。甲社は、A社の従業員（日本在住）が日本でノウハウ・役務を提供して技術指導を行うことになるので、製品の製造・販売による利益は、甲社ではなくA社に帰せられることになると主張している。ただし、A社は多額の欠損を抱えており、また、製品の物理的な流通経路は従前のままである。

（例2）従来、外国法人（B社）が日本子会社（乙社）に対して、日本の顧客との間で常習的に契約を締結する権限を付与していたが、乙社には単なる連絡業務のみを行わせる契約に変更した。B社は、この契約変更によって、乙社はB社の恒久的施設である代理人⁽⁴²⁾には該当しないと主張している。

上記の想定事例では、契約によって法人の果たすべき機能又は負担すべきリスクを変更したとされるものであるが、税務調査ではその実態を観察するために、その契約の履行に関係する企業の経営資源である人的資源（ヒト）、物的資源（モノ）、貨幣的資源（カネ）、情動的資源（情報、知識、ノウハウ等）の動きに関する記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件を検査する必要がある。まず、一般論として、ヒト、モノ、カネ等の動きに対してどのような調査が行われるのかを考えてみたい。

捕捉可能性の観点から見ると、モノやカネは機動的かつグローバルに動くので、これらが海外で流通していると税務調査では把握されにくい。例えば、国

(42) 法人税法第141条三号では、国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの（「代理人等」）を置く外国法人に対して、一定の国内源泉所得について課税する旨規定している。そして、同施行令第186条1号では、その「代理人等」について、外国法人のために、その事業に関し契約（その外国法人が資産を購入するための契約を除く。）を締結する権限を有し、かつ、これを常習的に行使する者（その外国法人の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づきその外国法人のために当該契約の締結に係る業務を行なう者を除く。）と定義している。

外関連者と内国法人の海外支店との間で、金融取引による利益の付け替えや移転は比較的容易に行うことができるであろうが、調査においてその取引の実態を把握することは必ずしも容易なことではない。また、簿外資産・簿外資金という用語があることからわかるように、モノやカネは隠しやすいという特性がある。こうしたモノやカネの動きには、基本的にヒトによる操作が背後に存在するわけであるが、その操作が質問検査権の及ばない国外で行われていれば、なおのこと取引の実態把握が困難化すると考えられる。

これに対して、質問検査権の行使が可能な国内ではどうであろうか。国内では、モノやカネの動きよりも、ヒトの動きの方が追跡しにくい場面があるのではないと思われる。通常、モノやカネの動きの記録・痕跡は、税法上の保存義務がある帳簿書類⁽⁴³⁾において残されたり、また、法人の取引先である金融機関や配送業者等の保存する帳簿書類において残されるので、税務調査ではモノやカネの動きは比較的把握しやすい。しかし、ヒトの動き（例えば、広告宣伝

(43) 青色申告法人については、法人税法第 126 条で帳簿書類の備付け義務を規定し、同施行規則第 59 条では、次の各号に掲げる帳簿書類を整理し、7 年間（第三号に掲げる書類のうち、たな卸資産の引渡し又は受入れに際して作成されたものにあつては、5 年間）、これを納税地に保存しなければならない旨規定している。

一 第 54 条（取引に関する帳簿及び記載事項）に規定する帳簿及び当該青色申告法人の資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引に関して作成されたその他の帳簿

二 たな卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類

三 取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し

また、白色申告法人については、法人税法第 150 条の 2 で帳簿書類の備付け義務を規定し、同施行規則第六十六条では、普通法人等は、現金出納帳その他必要な帳簿を備え、その取引に関する事項を整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならない旨規定し、更に、同規則第六十七条では、保存義務のある書類として次のものを掲げている。

一 取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し

二 棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類

活動、受注活動、契約の申入れ・交渉、契約条件の決定、販売活動、ノウハウの提供、メンテナンス、クレーム処理、その他の意思決定プロセス等）に関する種々の業務管理資料は企業活動の実態を把握する上で重要かつ必要な資料であるにもかかわらず、その記録・痕跡が残りにくい（あっても把握されにくい）のではないと思われる。また、秘密性の高いノウハウ等の情動的資源についても、同様に把握しにくいのではないと思われる。

例えば、カネを支払う契約が実際に履行されたかどうかは、領収証やその他決済関係の資料を見れば一応確認することができるであろう。また、モノを引き渡す契約が実際に履行されたかどうかは、納品書や運送手配関係の資料を見れば一応確認することができる。これに対して、ヒトの動きは複雑、多種多様、臨機応変であり、それらの活動実績等に関する記録・保存が法令や社内規程で義務付けられていない限り、ヒトの動きの記録・痕跡は残りにくい（あっても把握されにくい）と思われる。

業種によっては、事業活動を規制するための法律によって、業務管理資料の作成・保存が義務付けられている場合がある。これらの資料から、企業に属するヒトの業務活動の内容をある程度知ることができる場合もある。各業法で作成・保存が義務付けられている書類については、税法で作成・保存が義務付けられている帳簿書類⁽⁴⁴⁾に該当しない限り、税務調査で提示する義務はないとする見解があるかもしれない。しかし、調査権限のある税務職員において客観的に必要があると判断されれば、「調査事項に関連性を有する物件」⁽⁴⁵⁾として、質問検査をすることができると解される。物件とは、人件以外のすべてのものを意味すると解される⁽⁴⁶⁾。すると、質問検査権の行使においては、調査権限を有する税務職員において客観的にその必要性があると判断されるのかどうか、また、帳簿書類又はその他の物件が調査相手方の管理・支配するものであるの

(44) 前掲（注 43）参照。

(45) 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日決定・前掲（注 17）。

(46) 武田昌輔・後藤喜一編著『DHC 会社税務釈義 8』第一法規 5123 頁では、「検査権については、その法人の帳簿書類その他の物件に限り（従業員の身体等にはおよばない意）、その調査に関して必要な一切のものについておよぶ。」と説明している。

かどうかということが、問題になると考えられる。

以下では、上記想定事例に即して、企業の主要な収益力要因であるヒトの動きに着目し、それが企業の機能やリスクにどのように反映されるのか、また、税務調査において検査対象とすべきヒトの動きを示す資料として、どのようなものがあるのかを検討する。

まず、(例1)におけるヒトの動きについて考えてみたい。(例1)では、甲社の外国子会社A社が日本においてA社のノウハウ・役務の提供により技術指導を行ったとされる。税務調査では、まず、秘密性・独創性の高いノウハウ・役務の提供主体を甲社からA社に切り替えることが実際に可能であったのかどうかという視点から調査することになるのかもしれない。調査の結果、甲社の従業員が依然としてノウハウ・役務の提供を行っていることが判明すれば、仮装取引ということになる。逆に、A社の従業員(日本在住)が日本でノウハウ・役務を実際に提供しているということであれば、A社に対してその恒久的施設が日本に存在し法人税が課されることになるのかどうか、または、A社に対する支払いが使用料に該当し源泉徴収の対象となるのかどうかについて検討する必要がある。以上のことを判定するためには、A社によるノウハウ・役務の提供の事実に関する記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件について検査を行うとともに、その活動実態の内容を熟知する従業員等に対して質問をする必要がある。

次に、(例2)におけるヒトの動きについて考えてみたい。外国法人(B社)は、日本子会社(乙社)に対して単なる連絡業務のみを行わせる契約に変更し、乙社には契約条件の決定や契約締結に関する権限は付与していないと主張している。税務調査では、質問検査権を行使して、日本の顧客との実質的な交渉活動等の実態を探求する必要がある。具体的には、顧客との間で契約の申し込み、契約条件の交渉・決定⁽⁴⁷⁾等の業務を実際には乙社の従業員等が担当していなか

(47) 経済協力開発機構租税委員会『所得と財産に対するモデル租税条約』川端康之監訳 87 頁では、第5条第5項(外国法人の恒久的施設とみなされる代理人)について、
「32 その活動が当該企業のための恒久的施設を創出することとなる者は、いわゆ

ったのかどうかが問題となる。税務調査では、これらの活動実績の記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件について検査を行うとともに、必要に応じて日本の顧客等に対して反面調査等を実施する必要がある。反面調査等の結果、乙社がB社のために契約締結権限を実際に行使していれば、仮装取引になる。

一般論として、事業上の必要性からではなく、租税回避を目的とした契約をグループ当事者間で締結した場合であっても、モノやカネについては、その契約に即して流通経路の変更等を行うことは比較的容易であろう。しかし、租税回避のみを目的としてヒトの動きについて実際に変更を加えるようなことは、内部組織や対顧客関係に影響を及ぼすことになるので、経営の効率性や安定性の観点から通常では考えにくい。一般に、人的経営資源の配置等の改変は、経営の効率化等の事業目的を伴うものでない限り、コスト増をもたらすだけに終わるであろう。納税者がグループ企業との契約内容を変更したと主張しても、ヒトの活動と密接に関連する機能やリスクの改変を伴うような契約については、実際には何ら変更が生じていないこともありえる。したがって、税務調査では、それらの実態確認のために、ヒトの動きの記録・痕跡が残る帳簿書類又はその他の物件の検査や活動実態の内容を熟知する従業員等に対して質問をする必要がある。

これまで、ヒトの動きに着目して検討した。これは、ヒトの動きは、重要な収益力要因でありながら、記録として残りにくいという点を問題視したからである。一方、既述のとおり、モノやカネは機動的かつグローバルに動くので、これらが海外で流通していると税務調査では把握されにくい。国際的な租税回避行為等における取引の実態解明のためには、ヒトの動きだけでなく、モノや

る従属代理人、すなわち、被用者であるか否かにかかわらず、第6項にいう独立代理人ではない者である。……32.1 また、「当該企業の名において契約を締結する権限」という表現は、本稿の規定の適用を、文理通り企業の名において契約を締結する代理人だけに限定しているわけではない。企業を拘束する契約で、実際には当該企業の名において締結されたものではない契約を締結する代理人に対しても、同様に、本項の規定が適用される。取引において企業が積極的に関与していないことは、代理人に対して権限を与えていることを示している。」と説明している。

カネ等の動きも併せて検討する必要があることは言うまでもない。

契約によって当事者に法的効果（権利・義務）が発生しても、当事者が契約に即して債務を履行しなければ、その契約どおりの経済的效果が発生しないことになる。したがって、調査では、法的効果の発生の原因となる契約に着目するだけでなく、契約の履行の状況について調べる必要がある。そして、当事者による実際の行為や事実に基づいて、課税要件が充足されていないかどうか、授受した対価が税務上適正であったかどうかを検討することになる。

租税回避とは、課税要件の充足そのものを回避しようとする行為であるから、税務調査に際しては、その法的仕組みや契約に関係する事実を何ら隠す必要はないはずである⁽⁴⁸⁾。しかし、外観は租税回避行為のように見えるが、事実の一部を意図的に隠そうとするものも存在しうる。つまり、税務調査の視点（視野）から、課税要件が充足しているかどうかの判定に必要とされるような資料情報を計画的・組織的に逃避させるための措置が講じられているものもありえるであろう。

グループ当事者間の法律行為によって一定の権利・義務関係を創出し、その枠から外れた実際の行為又は事実の部分を意図的に隠そうとしたり、その部分を記録した資料について独自の理由を述べて提示を拒否したり、あるいは、そのような資料は最初から残さないようにするかもしれない。租税回避を目的として創出されたグループ当事者間の法律関係の枠に、経営効率性を第一に考えて配置されたヒトの活動を無理にはめ込もうとすると、そこから外れる部分が出てくるかもしれない。既述の（例１）について言えば、甲社の従業員が依然としてノウハウ・役務の提供を行っているとした場合、その事実を隠すことが、これに当たる。また、（例２）について言えば、外国法人が、恒久的施設の要件の充足を回避するために、日本子会社との間で単なる連絡業務のみを行わせる

(48) オウブンシャホールディング事件の東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決・判例時報 1784 号 45 頁・判例タイムズ 1092 号 86 頁）では、「……本件増資により生じた事態に対する課税の当否も、このような現象の一例で、法的仕組みを駆使し、事実を隠すこともなく、意図された経済的目的を達成しようとしたものにほかならず、……」（下線筆者）というくだりがある。

契約を締結したとしておきながら、実際には、当該日本子会社が日本の顧客との間で常習的に契約を締結する権限を行使しているとした場合、その事実を隠すことが、これに当たる。

このような行為は、複雑な法的仕組みないし契約関係と調査を巧妙に回避するための手段がセット（または法的仕組みや契約自体が調査回避のためのツール）になったものといえる。これらは、外見上は課税要件の充足を回避する租税回避行為のように見えるが、その内実は課税要件が充足している事実の一部を秘匿する脱税行為⁽⁴⁹⁾に当たるものである。これが租税回避行為として扱われるか脱税行為として扱われるかは、その事実を納税者が隠し通せるかどうかにかかっていることになる。その意味において、租税回避行為と脱税行為の区分は動的・相対的なものであるといえる。

脱税行為を私法上の選択可能性を利用した租税回避行為ないし節税行為であるかのごとく主張するようなことは許されない。また、事実の秘匿行為を考慮せずに法形式の尊重ばかりを唱えるような論調は、バランスを欠き、問題の本質を見据えていないことになる。ここでいう脱税行為は一般的な概念であるが、それが法的にどう扱われるのかが問題となる。すなわち、隠ぺい又は偽装の行為として重加算税の対象となるのか、更に「偽りその他不正の行為」として除斥期間延長や連脱犯として処罰の対象になるのかが問題となる。この問題については、第2章で検討する。

第5節 調査回避行為の態様

調査に際して法人が、契約書は提示できるが、契約の実際の履行状況に関する記録・痕跡が残る業務関係等の資料については、独自の理由を述べて提示しないとか、あるいは保存していないと答弁するようなことがあれば、調査に対

(49) 金子・前掲（注8）126頁「脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。」と説明されている。

する受忍義務を誠実に果たしているとは言えない。そもそも調査における受忍義務を果たさないまま、租税回避による利益を受けようとする調査対象法人の姿勢はどのように考えるべきであろうか。調査対象法人のこのような姿勢が容認されるとなると、他の一般的な取引の事実確認のための調査と比較した場合、著しいアンバランスが生じることになる。

例えば、調査対象法人が支出した費用を税務上損金とするためには、その支出内容、支出の相手方、支出の時期等が明確でなければならないとされることから⁽⁵⁰⁾、調査対象法人は、契約書のみならず、提供を受けた役務の実態や送金の事実に関する記録・痕跡が残る資料を提示するとともに、支出内容等について誠実に答弁するであろう。このように、一般的な取引の事実確認のための調査では受忍義務の範囲内のものとして常識的に受け入れられているようなことも、国際的な租税回避に係る調査では通用しない場面があるとすると、課税の公平の観点から問題である。

調査対象法人が租税回避を目的として、国外の関連法人等を介在させるなどにより、取引の仕組みを複雑化・国際化させたことによって、調査権限のある税務職員においては、外国法人課税、移転価格税制、過少資本税制等の規定の適用を検討するため、質問検査の対象範囲が広がることになる。一方、調査対象法人は自ら取引の仕組みをわざわざ複雑化・国際化させたことによって、必然的に質問検査に対する受忍義務の程度も増すはずである。

しかしながら、調査対象法人側は、例えば、次に掲げるような主張・方法によって、計画的・組織的にその受忍義務を免れようとするかもしれない。

- ① 実際に行った取引結果や活動実態の記録・痕跡が残る業務関係等の資料であっても、税法で保存が義務付けられている帳簿書類⁽⁵¹⁾に該当しない限り、調査で提示する義務はないと主張する。
- ② 内国法人は外国法人との間で締結した契約の中で取り決めた業務上の守

(50) 費途不明の交際費等は、損金の額に算入されない（法人税基本通達 9-7-20）。谷口勝司編著『法人税基本通達逐条解説』税務研究会出版局 800 頁。

(51) 前掲（注 43）。

秘義務条項を根拠に、当該外国法人との取引に関する業務資料を提示しようとしな。守秘義務条項に違反すれば損害賠償債務が生じる可能性がある」と主張する。一方、外国法人は、内国法人に対して業務資料を税務職員に提示することを容易に許可しようとしな。許可する場合であっても、それまでにかなりの時間をかけて、提示する内容は極めて限定的なものとす。

- ③ グループ当事者間の取引において、役務・ノウハウの提供に関する原始資料を意図的に最初から残さないようにする。
- ④ 調査対象法人は、本来であれば、国内に所在する当事者の間の直接的な取引だけでその経済的目的が達成し、完結するにもかかわらず、租税回避を目的として、軽課税国又は租税優遇措置を有する国に所在する複数の関連法人やエンティティを介在させて、取引を複雑化し、その全体像を把握しにくくした上に、調査に必要な資料についても質問検査権の及ばない国外に逃避させる。そして、調査対象法人は、国外関連法人等の保有する資料は、自身の保有する帳簿書類又はその他の物件ではないとして、当該資料の取り寄せには応じられないと主張する。また、調査対象法人自身が外形的には直接関わっていない国外の取引については、関知しないふりをす。

国外では、質問検査権を行使することができない。その意味で、上記④は、クロスボーダー取引特有の問題である。これに対し、上記①、②、③は、質問検査権を行使することができる国内の取引に関してもおこりうる問題である。

上記①の調査対象法人側の対応について、課税当局はいかに対処すべきであろうか。既に述べたように、税法で作成・保存が義務付けられている帳簿書類⁽⁵²⁾に該当しない場合であっても、「調査事項に関連性を有する物件」⁽⁵³⁾に該当するので、調査権限のある税務職員が客観的に必要性があると判断すれば、質問検査権を行使して調査できると解される。

(52) 前掲（注43）。

(53) 最判昭和48年7月10日決定・前掲（注17）。

上記②では、外国法人と内国法人との間で締結している契約の中に業務上の守秘義務条項が存在する。まず、内国法人が保有する顧客情報等の業務上の秘密が、質問検査の対象になりうるのかについて、裁判例を基に検討したい。歯科医師には刑法の規定⁽⁵⁴⁾により業務上取り扱ったことについて知り得た人の秘密について守秘義務が課されているが、調査で必要とされる範囲内のものであれば、診療関係書類も検査対象となる旨を判示した裁判例がある⁽⁵⁵⁾。また、司法書士には、司法書士法の規定⁽⁵⁶⁾により業務上取り扱った事件について知ることのできた秘密について守秘義務が課されているが、調査が必要とされる範囲内の事項については、特別の事情のない限り、質問に応じて回答することは、同法の秘密保持義務規定に違反するものではない旨を判示した裁判例がある⁽⁵⁷⁾。更に、弁護士が、自己の所得税に係る調査において、弁護士の守秘義務な

(54) 刑法第 134 (秘密漏示) 第 1 項では、「医師、薬剤師、医薬品販売業者、助産師、弁護士、弁護人、公証人又はこれらの職にあった者が、正当な理由がないのに、その業務上取り扱ったことについて知り得た人の秘密を漏らしたときは、六月以下の懲役又は十万円以下の罰金に処する。」と規定している。

(55) 最高裁平成 2 年 7 月 19 日判決 (税務訴訟資料 175 号 870 頁) では、次の旨を判示している。「原告は、歯科医師の守秘義務に係る診療関係書類という不可侵書類を検査したことが違法であると主張する。前記調査の経緯等に照らすと、原告がいう歯科医師の守秘義務に係る診療関係書類とは、具体的には、本件カルテ及び使用中カルテを指すものと思われる。しかし、これらのカルテが、歯科医師である原告の「事業に関する帳簿書類その他の物件」(所得税法二三四条) に該当することは明らかであって、本件において、前記のとおり、提示された本件カルテ等を税務職員が検査したことは適法である。」

(56) 現行の司法書士法第 24 条 (秘密保持の義務) では、「司法書士又は司法書士であつた者は、正当な事由がある場合でなければ、業務上取り扱った事件について知ることのできた秘密を他に漏らしてはならない。」と規定し、同法第 76 条第 1 項では、「第二十四条の規定に違反した者は、六月以下の懲役又は五十万円以下の罰金に処する。」と規定している。

(57) 最高裁平成 9 年 10 月 17 日判決 (税務訴訟資料 229 号 30 頁) では、「司法書士法一一一条は、司法書士は正当な事由がある場合でなければ、業務上取り扱った事件について知ることのできた事実を他に漏らしてはならない旨規定しているが、右規定は、登記申請人等のプライバシー、営業上又は名誉若しくは信用上の秘密を保護するためのものと解される。しかし、一方では国税庁、国税局又は税務署の当該職員についても同様の守秘義務が課されており (国家公務員法一〇〇条一項)、当該職員

いし秘密保持の権利⁽⁵⁸⁾を理由として帳簿等を提出しなかったことの適否に関し、弁護士の守秘義務ないし秘密保持の権利も絶対無制約のものとは解されず、課税権の適正な行使のためには弁護士に対する調査も必要となることがある旨を判示した裁判例がある⁽⁵⁹⁾。このように、納税者が業務上知りえた患者、顧客、依頼人の情報について法律で秘密保持の義務又は権利が定められているような場合であっても、調査権限のある税務職員において客観的に必要があると判断されれば、質問検査の対象となりうるのである。

次に、納税者の取引先に対する反面調査とその取引先に課された業務上の守秘義務との関係について検討したい。この問題は、納税者の預貯金情報を有する金融機関に対する反面調査の場面でもしばしば論じられてきた⁽⁶⁰⁾。金融機関

に対する告知が当然に漏洩とはならないことにかんがみると、当該職員が司法書士に対して質問検査権を行使する場合においては、その調査が必要とされる範囲内の事項については、特別の事情のない限り、右質問に応じて回答することは司法書士法一条所定の秘密保持義務に違反するものではないと解するのが相当である。」旨を判示している。

- (58) 弁護士の守秘義務については、刑法 134 条・前掲（注 54）のほか、弁護士法にも規定がある。弁護士法 23 条（秘密保持の権利及び義務）では、「弁護士又は弁護士であつた者は、その職務上知り得た秘密を保持する権利を有し、義務を負う。但し、法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。」と規定している。

- (59) 神戸地裁平成 11 年 12 月 13 日判決（税務訴訟資料 245 号 797 頁）。

なお、米国の場合は、わが国と事情が異なるようである。金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」日税研論集第 9 巻（1989）・日本税務研究センター 46 頁以下では、「英米法には、古くから、コモン・ロー上の原理として「弁護士—依頼人特権」(attorney-client privilege)と呼ばれる法原理があり、弁護士は依頼人との間のコンフィデンシャルな情報伝達 (communication) を証拠として提出すること、またはそれについて証言することを強制されないこととされてきた。」とされ、そして、「この特権は、税務調査にも適用があると解されている。したがって、ある納税者に対する税務調査のため、その顧問弁護士に対してサモンズが発せられた場合には、弁護士は、この特権を理由として答弁を拒否し、また文書の提出を拒絶することができる。」とされる。また、法人の従業員等と弁護士との間の情報伝達についても、この特権によって保護を受けるとされる。

- (60) 銀行の守秘義務と銀行に対する反面調査を論じたものとしては、和田照男「公的調査と銀行の守秘義務」金融法務事情 1515 号（1998）6 頁以下、三上徹「公的調査における銀行の協力義務」金融法務事情 1482 号（1997）7 頁以下、堺澤良「銀行調査と質問検査権」金融法務事情 1482 号（1997）37 頁以下、武昌昌輔「税務調査—そ

が取引先との間の取引内容その他の知りえた情報を正当な理由なく他に漏らし
てはならないという守秘義務は、金融機関の関係法規に規定されていないが、
取引契約上の義務又は慣習法等を根拠に認められている。しかし、取引先に対
して税務調査が行われると、金融機関には、その取引先の預貯金関係の情報に
ついて開示する協力義務がある。質問検査権の行使が合理的範囲で行われる限
りは、顧客（納税者）の不承諾は拒絶理由にならないと解される。

以上のように、業務上の秘密に関する事項も質問検査の対象となりうるの
であるが、そのことが税務職員によってみだりに漏らされるおそれがあるときは、
調査先は安んじて調査を受忍することができない。そのために、税務職員が調
査上知りえた納税者の秘密に関する事項を部外に漏らすことがないように、税
務職員には重い守秘義務が課されている⁽⁶¹⁾。

また、納税者の取引先が反面調査に応じた場合、当該納税者に対する当該取
引先の民事上の責任が問題となることがある。裁判例では、税務職員が銀行に
対して行った顧客（納税者）の預金等の調査は、所得税法 234 条の質問検査権
に基づくものであって、適法、かつ、必要な調査であり、預金者本人の同意を
必要とするものではなく、また、銀行支店長が税務職員に預金原簿を閲覧させ
たのは、同条 1 項 3 号による質問検査権行使に対する責任義務に基づくもので、
民法 709 条の不法行為を構成しない旨を判示したものがある⁽⁶²⁾。しかし、上記
②の場合において、外国法を準拠法として契約を締結していれば、わが国の民
法の規定は適用されないことになる。内国法人は、外国法人から、外国法を準
拠法とする契約の守秘義務条項に違反し、外国の裁判所で訴訟を提起されると
主張するかもしれない。そもそもグループ当事者間でそのような紛争がおこる

の理論と限界―」金融法務事情（1983）15 頁以下、などがある。

(61) 国家公務員法 100 条 1 項の守秘義務規定のほか、各税法にも守秘義務規定がある。
例えば、法人税法第百六十三条では「法人税の調査に関する事務に従事している者
又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗
用したときは、これを二年以下の懲役又は三十万円以下の罰金に処する。」と規定し
ている。

(62) 名古屋地裁昭和 43 年 6 月 15 日判決（税務訴訟資料 53 号 23 頁）。

とは考えにくい、仮に、当該内国法人が当該外国法人に対して損害賠償金とされる金額を支払ったとした場合、わが国の税法に基づき当該金額が損金として認められるかどうかを検討する必要がある⁽⁶³⁾。

上記③の場合、グループ当事者間の取引において、役務・ノウハウの提供に関する原始資料を最初から残さないために、収入の帰属主体や収入金額の妥当性について検討することができない。そこで、従業員等に対する質問検査、取引先に対する反面調査、租税条約に基づく情報交換によって必要な資料情報の収集を必要に応じて行う必要がある。

上記④の場合、調査対象法人は、国外の関連法人等が保有する資料の取寄せには応じていない。また、調査対象法人自身が外形的には直接関わっていない国外の取引については、関知しないふりをしている。租税回避スキームの組成・実行に関わった金融機関等に対する反面調査等の結果、その仕組み全体を納税者自身が企画し又は関知している事実が明らかとなる場合があるかもしれない。その場合、調査に必要な資料が海外に存在する場合であっても、調査対象法人が実質的に管理支配しているものについては、取り寄せてもらった上で、質問検査をすることができるのではないかと考える。また、調査対象法人が外形上直接関わっていない国外の取引に関する事項であっても、一連の取引の内容について、それを熟知すると思われる調査対象法人の代表者等に対して質問をすることができる。

調査対象法人が租税回避を目的とした一連の取引全体について、当初「知らない」と答弁していたが、租税回避スキームの組成・実行に関わった金融機関

(63) 仮に、内国法人が外国法人に対して、日本の顧客情報に係る守秘義務条項の違反を理由に損害賠償金とされる金額を支払ったとした場合、その支出金額が内国法人の損金として認められるかどうかは、その外国法人に具体的な損害が発生しているかどうかを考慮しなければならないと考える。この場合、その外国法人において日本の顧客情報が日本の課税当局に開示されたことに起因する損害（例えば、日本の顧客に対する損害賠償金の支払義務）が実際に発生しているかどうかが問題となるであろう。もし、外国法人において、実質的な損害が生じていないのであれば、内国法人が外国法人に対して支払った金額は寄付金、仮払金等に該当する可能性がある。

等に対する反面調査等の結果、その仕組み全体を調査対象法人の代表者等が企画し又は関知している事実が明らかとなれば、虚偽答弁にあたる。また、調査対象法人が保有する業務関係等の資料で、実際に行われた行為又は事実の実績・痕跡を示す業務関係等の資料が調査で必要と判断されるにもかかわらず、調査対象法人が、その資料の提示やその内容の説明を回避しようとするれば、検査忌避又は不答弁に当たる。調査対象法人等による検査忌避、虚偽答弁等に対しては、行政刑罰の適用が問題になるが、これについては次章で検討する。

第2章 調査非協力と制裁措置

第1節 制裁措置による抑止力

質問検査の範囲、程度、時期、場所等については、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程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている⁽⁶⁴⁾。しかし、税務職員が合理的判断により質問検査権を適法に行使しても、ごく一部の法人（又はその取引先）は、計画的・組織的な策略・手段を用いて調査を回避することがありえる。脱税行為や検査忌避・虚偽答弁等の違法行為を抑止するために、税法上、制裁措置が設けられている。リスクないし不確実性を回避するためのリスクマネジメントを戦略的にやっているような法人が、あえて税法上の違法行為となりうるような問題行為を行うとすれば、我が国において制裁による損失を受ける可能性をよほど低く見積もっているか、制裁を受けたとしてもその損失を極めて低く評価しているからではないかと考えられる。

法人がそのような違法行為を行うことが少なくないとすれば、その原因が、現行の制裁措置が十分に活用されていないからなのか、それとも現行の制裁措置ではもはや十分な抑止力を持ち得ないからなのかなどについて、分析・検討する必要がある。違法行為に対する抑止力を高めるためには、法人にとって制裁を課されるリスクを高く評価するような環境を醸成していくことが政策的に重要となる。

以下では、税法上の違法行為とそれに対する制裁措置の関係について、いくつか「仮説」を述べてみたい。

① 告発実績と抑止力の関係

これまでに法人を検査忌避罪等で告発した事例は1件もないが⁽⁶⁵⁾、その

(64) 最判昭和48年7月10日決定・前掲（注17）。

(65) 法人又はその代表者、代理人、使用人その他従業者に対して、質問に対する不答弁・虚偽答弁又は検査に対する拒否・妨害・忌避が争点となった裁判例はこれまで

ことは、法人にとって告発される可能性が極めて低いと評価する要因になるであろう。

しかし、仮に、検査忌避等を行った法人を告発したとすると、同様の検査忌避等を行っている法人はすべて今度は自社が告発されるかもしれないということになるであろう。0件と1件、すなわち「ある」と「ない」とでは大きな違いがある。一罰百戒という言葉のとおり、告発事件が1件でもあれば、その周知によって法人側は敏感に反応し、そのリスクを回避するために検査忌避的な行動を抑止する効果を期待することができるであろう。

② 脱税行為と虚偽答弁等の関係

納税者が脱税行為を行っていれば、その事実の秘匿のため検査忌避・虚偽答弁等を行うであろう。

納税者が脱税行為を行っていない場合であっても、検査忌避による罰則を受ける可能性が極めて低いと判断すれば、検査忌避をするかもしれない。なぜなら、検査忌避により、課税当局から何らかの税務上の問題点を指摘される可能性も低いと判断するからである。

③ 罰金の多額と抑止力

にないようである。

一方、個人事業者等が検査拒否・妨害罪、不答弁罪で告発され、有罪（罰金刑）となった事件としては次のものがある。最高裁昭和47年11月22日判決（税務訴訟資料84号226頁）では個人事業者に対し罰金1万円、最高裁昭和48年7月10日判決（前掲注15）では個人事業者に対し罰金3万円、仙台高裁昭和49年10月14日判決（税務訴訟資料84号510頁）では個人事業者に対し罰金2万円、最高裁昭和51年3月16日（税務訴訟資料84号553頁）では団体事務員に対し罰金2万円、横浜地裁昭和51年3月29日判決（税務訴訟資料84号713頁）では団体事務員2名に対し各罰金5万円、最高裁昭和53年4月11日判決（税務訴訟資料98号105頁）では個人事業者2名に対して各罰金2万円。

また、税務職員に対する暴行により刑法の公務執行妨害罪・傷害罪で有罪判決が下された事件としては次のものがある。神戸地裁昭和51年11月18日判決（税務訴訟資料98号1頁）では個人事業者に対し懲役1月・執行猶予1年、東京地裁八王子支部昭和57年1月22日判決（税務訴訟資料207号14頁）では個人事業者に対し懲役4月・執行猶予1年。

現在、検査忌避等による法人に対する罰金刑の金額の上限（罰金多額）は20万円に過ぎないが、仮に、金融関係法規（本章第5節参照）と同様に、罰金多額が2億円に引上げられたらどうか。その場合であっても、脱税額が数十億円、数百億円と巨額であれば、納税者は、脱税行為に係る課税要件事実については、徹底して巧妙に隠し通そうとするであろう。

納税者（法人）が脱税行為を行っていない場合、検査忌避に対する罰金の多額が2億円に引き上げられれば、検査忌避罪により告発・起訴・有罪となる確率を極めて低く評価したとしても、上記②後段のような検査忌避に対しては、抑止力を高めることになるであろう。

④ 社会的制裁と抑止力

納税者の有する信用力・ブランド力が高いほど、違法行為を抑止する傾向が強くなるであろう。一方、事業継続性に乏しく、短期的な税引後利益の極大化の追求を第一義とするような納税者は、そうならないであろう。

第2節 脱税行為に対する重加算税の賦課等

第1章第4節で論じた「脱税行為」は、一般的な概念であり、「課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為」という定義⁽⁶⁶⁾で用いている。脱税行為に対しては、制度上、何らかの制裁措置が用意されていなければならないはずである。上記定義による脱税行為が、現行法上どう取り扱われるのかが問題となる。以下では、特に「隠ぺい又は仮装の行為」として重加算税の対象となるのかを検討する。

反面調査等の結果、過少申告ないし無申告の事実が判明したとする。その場合、税務調査における納税者側の虚偽答弁等による非協力の対応が、重加算税賦課の要件の充足とどのように関わってくるかが問題となる。国税通則法第68条では、重加算税は、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎

(66) 前掲（注38）。

となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき」過少申告等をした場合に課されると規定し、また、同第 15 条 2 項十三、十四号では、重加算税の成立時期は法定申告期限又は法定納期限の経過の時である旨規定している。これらの規定からは、重加算税賦課の要件が充足するには法定申告期限等までに帳簿書類の破棄・隠匿・改ざんといった積極的な不正行為の事実が必要であり、法定申告期限後の税務調査における納税者の虚偽答弁等の事実、その要件の充足とは関係がないようにも読める。

脱税行為は、課税要件が充足している事実の一部を秘匿することであると定義することができるが、そうした事実の秘匿行為は、法定申告期限等までのもの（帳簿書類等の破棄・隠匿・改ざん）と税務調査におけるもの（帳簿書類等の提示忌避等の行為）とがあるわけであるから、脱税行為は隠ぺい・仮装行為よりも範囲は広いと一応は解することができる。しかし、税務調査における法人の非協力的な対応が隠ぺい・仮装に該当しないとして、重加算税賦課の要件の充足と無関係であると解するのは妥当であろうか。

裁判例⁽⁶⁷⁾によれば、税務調査に際して納税者の虚偽答弁等の行為が間接証拠の一つとして考慮されることにより、事実関係全体から見て、当初から課税を回避しようとする意図があったものと推認できるときには、隠ぺい又は仮装行為と認定される場合もある⁽⁶⁸⁾。その意味でも、課税当局は、反面調査などを徹

(67) 隠ぺい・仮装の事実を推認する上で税務調査における非協力的な態度が考慮された裁判例としては、福岡高裁昭和 51 年 8 月 4 日判決（税務訴訟資料 89 号 419 頁）、東京地裁昭和 52 年 7 月 25 日判決（税務訴訟資料 95 号 124 頁）、最高裁昭和 53 年 2 月 14 日判決（税務訴訟資料 97 号 173 頁）、大阪高裁昭和 56 年 10 月 29 日判決（税務訴訟資料 121 号 158 頁）、最高裁昭和 57 年 6 月 24 日判決（税務訴訟資料 123 号 837 頁）、最高裁平成 11 年 2 月 4 日判決（税務訴訟資料 240 号 614 頁）。また、税務調査に対し非協力的な態度であった事実のみをもって隠ぺい・仮装の事実を推認することができないとされた裁判例としては、横浜地裁昭和 53 年 3 月 13 日判決（税務訴訟資料 97 号 491 頁）。

(68) 品川芳宣『第三版 附帯税の事例研究』財経詳報社（平成 14 年）357 頁以下では、学説・判例を概観した上で、次のように述べられている（抜粋）。「更に、かかる不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等には、帳簿への未記帳、原始資

底して行い、納税者側の虚偽答弁等の事実もおさえていくことが必要となろう。

裁判で上記のように推認されるかどうかは個別の事情によるところが大きいであろうが、一般論として、調査に非協力的な納税者に対しては重加算税の賦課という不利益な結果をもたらす可能性があることは、調査非協力への抑止力を高める要因となるであろう。

ただし、重加算税賦課の要件が充足されたのかどうかについて、裁判で争われることもあろう。仮に、裁判で隠ぺい又は仮装の事実がないと判断され、重加算税の賦課決定処分のみが取り消された場合、加算税の賦課の是正方法が問題になる。これについては、各種加算税をそれぞれ別個なものにとらえ、それぞれの賦課決定は別異の処分であるから、賦課決定の打ち違いが生じた場合には、その打ち直しを行わなければならないとする考え方『別異説』と、各種加算税とても同様の納税義務違反に対して課されるものであってその性質も共通しており、それぞれの賦課決定の賦課要件にも共通の部分があるから、賦課決定の打ち違いが生じた場合には、その共通部分を維持し当該賦課決定処分のうち賦課要件を満たしていない一部の取消しを行えば足りるとする考え方『共通説』がある⁽⁶⁹⁾。判例・通説は、共通説に立っている。したがって、重加算税の

料の不存在（紛失、廃棄、散逸等）、取引名義（預金名義等も含む）の借用、申告の際の顧問税理士に対する所得の秘匿、税務調査の際の非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等を伴うことが多いであろう。」「事実関係全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを一つの隠ぺい又は仮装行為と認定すべきであろう。」「更にいい得ることは、帳簿の備付けも記帳もしない、取引の原始記録を保存しないばかりか作成もしない、そして申告もしないという、形に何も残さないという行為が、実質的には最も悪質な隠ぺい行為であるということもできる。このことは、巷間、なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課は免れるという税の執行に対する批判（皮肉）を考慮した場合にも、見逃すことのできない事実であろう。」

なお、税制調査会による昭和36年7月5日の「国税通則法の制定に関する答申」（第2次答申）21頁では、「・・・極端な場合には故意に記帳をしないか又は記帳を著しく不完全にして、隠ぺい又は仮装の証明を實際上不可能にする場合等その証明がされる場合よりもかえって悪質な場合もあり得よう」と述べている。

(69) 品川・前掲（注68）454頁参照。

賦課決定処分が取り消された場合、過少申告加算税の賦課決定処分の除斥期間が徒過していたとしても、過少申告加算税額の範囲内の部分を維持し、その範囲を超える部分の加算税額を取り消すことになる⁽⁷⁰⁾。

また、課税要件事実の認定に必要な資料の入手に時間を要することがあるかもしれないが、納税者が、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていれば、7年間遡及して更正又は決定をすることができる⁽⁷¹⁾。

なお、韓国では、記帳義務を履行しない場合、一定の加算税が課せられる規定があるようであるが⁽⁷²⁾、調査非協力への抑止力の点で、興味の持たれるとこ

(70) 横浜地裁平成9年9月24日判決（税務訴訟資料228号664頁）。

(71) 国税通則法第70条第5項。最高裁昭和52年1月25日判決では、次のように判示している。『『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうのであって、単なる不申告行為はこれに含まれないものである。そして右の偽計その他工作を伴う不正行為を行うとは、名義の仮装、二重帳簿を作成する等して、法定の申告期限内に申告せず、税務署員の調査上の質問に対し虚偽の陳述したり、申告期限後に作出した虚偽の事実を呈示したりして、正当に納付すべき税額を過少にして、その差額を免れたことは勿論納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免かれる行為、いわゆる過少申告行為も、それ自体単なる不申告の不作為にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるから、右にいう『偽りその他不正の行為』に該当するものと解すべきである。』

(72) 韓国では、法人税法第41条（加算税）第1項において、納税地管轄税務署長は、次に掲げる金額を加算した金額を法人税として徴収しなければならない旨を規定している（<http://www.geocities.co.jp/WallStreet/9133/>）。

- 一 第26条の規定による申告がなく、又は第62条の規定による商業帳簿の備置記帳義務を履行しない場合には、政府が決定した算出税額（第22条の2の規定による適正留保超過所得に対する法人税を除く。）の100分の20に相当する金額。ただし、その金額が当該法人の収入金額の1万分の7に不足し、又は算出税額がないときは、その収入金額の1万分の7に相当する金額
- 二 第26条の規定により申告しなければならない課税標準金額に不足して申告した場合には、その達しない金額に該当する算出税額（第22条の2の規定による適正留保超過所得に対する法人税を除く。）の100分の10に相当する金額。ただし、算出税額がない場合には、これを適用しない。

ろである。

第3節 調査非協力に対する行政刑罰

租税犯のうち国税犯則事件については、国税犯則取締法の規定により犯則調査及び告発を行うが、質問に対する不答弁・虚偽答弁、検査に対する拒否・妨害・忌避、虚偽記載・記録の帳簿書類の提示といった違法行為⁽⁷³⁾については、他の刑法犯と同様に刑事訴訟法の規定により告発を行うことになる。

刑事訴訟法第239条第2項では、「官吏又は公吏は、その職務を行うことにより犯罪があると思料するときは、告発をしなければならない。」と規定している。通説では、この規定は法律上の義務規定であって、これに違反した場合は公務員法上の懲戒事由に当たるとされる。もっとも、通説も、行政目的の達成に極めて重大な支障を生じるなどの場合には、その行政機関の判断により告発をしないこととしても、本規定には違反しないとされる⁽⁷⁴⁾。

また、第62条（帳簿の備置・記帳）では、「納税義務ある法人は、帳簿を備置し、複式簿記によりこれを記帳しなければならない。ただし、帳簿と関係ある重要な証憑書類を備置・保存しなければならない。ただし、非営利内国法人は、第1条第1項第1号及び第7号の収益事業を営む場合に限る。」と規定している。

韓国では、緑色申告制度と呼ばれる日本の制度に似た制度が昭和41（1966年）に導入されたが、平成6年（1994年）に廃止された。

- (73) 法人税法第162条では、次に該当する者は、一年以下の懲役又は二十万円以下の罰金に処する旨規定している。第153条又は第154条第1項若しくは第2項（質問検査権）（これらの規定を第155条（質問検査権に係る準用）において準用する場合を含む。）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（2号）。また、その検査に関し偽りの記載又は記録をした帳簿書類を提示した者（3号）。

- (74) 藤永幸治ほか編『大コンメンタール刑事訴訟法 第3巻』青林書院（2001）743－744頁では、刑事訴訟法239条第2項の官公吏の告発義務の法的性質について、「訓示規定と解する説もあるが、当該官公吏に対し告発をする法律上の義務を負わせた規定であって、これに違反した場合には国公82条2号や地公29条1項2号に規定する懲戒の原由になるとするのが通説である。もっとも、通説も、告発を行わない行為のすべてが懲戒処分の対象となるとしているわけではない。すなわち、もともと、行政機関は、それぞれ固有の行政目的の遂行に当たっているものであるから、

告発の対象となる犯罪には、独占禁止法、証券取引法、銀行法、不正競争防止法等で取締りの対象となる犯罪行為も含まれる。しかし、税務職員には守秘義務が課されているので（前掲注(61)）、税務調査によって知り得た犯罪行為について、告発義務は免除される。また、税務調査で租税の適正公平な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的としていることから、一般論として、税法以外の法律に抵触するような問題行為について犯罪があると思料するほどの客観的・確実な資料を収集できているわけではないと考えられる。

これに対して、納税者における質問に対する不答弁、虚偽答弁、検査に対する拒否・妨害・忌避、虚偽記載・記録の帳簿書類の提示といった違法行為は、税務職員による職務遂行を阻害するものであるから、告発の対象となりうる。また、調査を担当する税務職員としては、直接的に認識しうるものであり、それらの証拠も比較的把握しやすいと考えられる。ただし、これらの行為が形式的に認識されたからといって、すべてが告発の対象となるわけではない。犯罪が成立するためには、形式的に法規範違反があるかどうかだけでなく、行為の社会的不相当性とそれによって生じた結果（法益侵害性）とを総合的に考察して、刑罰を科すのにふさわしいものであるかどうかを実質的に判断しなければならないとされる⁽⁷⁵⁾。国税当局の基本姿勢も、「調査に対する協力が全く得ら

告発を行うことが、当該官公吏の属する行政機関にとって、行政目的の達成に極めて重大な支障を生じ、そのためにもたらされる不利益が告発をしないで当該犯罪が訴追されないことによって生じる不利益より大であると認められるような場合においてまで、なお告発が義務付けられているとは解されず、このような場合には当該官公吏の属する行政機関の判断により告発をしないこととしても本項には違反しないとしているのであって、その意味で、訓示規定と解する説と結論においてさほどの差異があるわけではない。」と解説している。

昭和 56 年 4 月 24 日衆議院・法務委員会において前田刑事局長は、刑事訴訟法の告発義務と国税職員の守秘義務の問題について、守秘義務は税務調査が円滑かつ適正に行なわれるようにむやみにやたらに漏らしてはならないという趣旨のものであり、行政機関の業務の執行上、特に支障がある場合には告発義務は免除される旨答弁している。

(75) 板倉宏「法人に対する告発一は脱犯を中心に一」『日本法学 第六十六巻第三号 北野弘久教授古稀記念号』（平成 12 年）では、「ところで、犯罪が成立するためには、当該行為がたんに犯罪構成要件に該当するだけでなく具体的に違法でなければなら

れないとかあるいは不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図るという観点から総合的に考慮した上で、必要と認められる場合には不答弁罪の適用についても考慮していくべきもの」⁽⁷⁶⁾とされている。個人事業者の所得税の調査に関して、検査拒否・妨害罪、不答弁罪で告発・起訴され、有罪が確定した事件が数件⁽⁷⁷⁾あるが、法人税の調査に関して告発した事件はこれまでにないようである。

法人の場合、調査非協力の態様としては、検査拒否・妨害よりも、検査忌避が問題になるのではないかと考えられる。検査忌避とは、「検査を忌避するとは、直接答弁を拒むわけではなく、また物理的な妨害はしないが、たとえば居留守を使い、あるいは来客中であるから現在応対できない等々述べて、質問検査に応ずることを回避」⁽⁷⁸⁾する行為とされる。表面的・形式的には調査に協力的な素振りを示しているが、実質的な協力が得られないものも検査忌避に当たるといえる。もっともらしい理由をつけて、調査の臨場時期を遅らせようとする行為、臨場調査に必要な場所・設備・環境を用意しない行為、調査に必要な帳簿書類・物件について提示・提出を遅延する行為、それらの複写を拒絶する行為なども検査忌避行為に当たる可能性のある問題行為といえるであろう。

課税当局にとっては、こうした個々の問題行為を計画的・組織的な検査忌避行為として捉えることは難しく、立証することは必ずしも容易なことではないかもしれない。しかし、このような個々の問題行為によって、全体として、調査の効率的な実施が妨げられ、調査が大幅に長期化したような事実があれば、

ないが、具体的に違法であるかどうかは形式的に法規違反があるかどうかだけでなく、行為の社会的不相当性とそれによって生じた結果（法益侵害性）とを総合的に考察して、刑罰を科すのにふさわしいものであるかどうかを実質的に判断しなければならない。このような実質的可罰性を有しない行為は、形式的に刑罰法規にふれていても、犯罪として思料できず、したがって、告発できないわけである。」と述べられている。

板倉教授には、資料のご提供とアドバイスにこの場を借りて感謝申し上げます。

(76) 三浦政府委員（国税庁次長）の国会答弁・前掲（注4）。

(77) 前掲（注65）。

(78) 藤木・前掲（注6）参照。

法人等を検査忌避罪で告発することを検討することも必要ではないかと考える。

衝動的・偶発的な検査拒否・妨害と比べた場合、計画的・組織的な検査忌避の方が、むしろより悪質な違法行為といえるのかもしれない。課税当局が申告納税制度の下において、罰則の運用について基本的に慎重な姿勢をとっていることに乗じて、各種の組織的・計画的な策略・手段を用いて調査を免れるために、著しい忌避行為等を繰り返し行っており、調査の続行が非常に困難となるなどの場合は、悪質なケースといえるであろう⁽⁷⁹⁾。

なお、刑事訴訟法 317 条は「事実の認定は証拠による」と規定し、証拠裁判主義を明らかにしている。質問検査権の行使に当たっては、状況により罰則の適用を念頭において、事実関係を詳細に書面化しておくために質問類末書等を作成しておくことが必要になる。

(79) 三浦政府委員（国税庁次長）の国会答弁・前掲（注 4）では、「調査に対する協力が全く得られないとかあるいは不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図るという観点から総合的に考慮した上で、必要と認められる場合には不答弁罪の適用についても考慮していくべきものというぐあいになっております。」と述べている。

なお、公正取引委員会は、「公共的な入札に係る事業者および事業者団体の活動に関する独占禁止法上の指針」（<http://www.jftc.go.jp/dokusen/3/pbgl/index.htm>）の中で、独占禁止法の違反行為に関して告発基準を明示している。「公正取引委員会は、①一定の取引分野における競争を実質的に制限する価格カルテル、供給量制限カルテル、市場分割協定、入札談合、共同ボイコットその他の違反行為であって国民生活に広範な影響を及ぼすと考えられる悪質かつ重大な事案、②違反を反復して行っている事業者・業界、排除措置に従わない事業者等に係る違反行為のうち、公正取引委員会の行う行政処分によっては独占禁止法の目的が達成できないと考えられる事案について、積極的に刑事処罰を求めて告発を行う方針を明らかにしている（「独占禁止法違反に対する刑事告発に関する公正取引委員会の方針」平成 2 年 6 月 20 日公表）。」

また、平成 16 年 6 月 19 日日本経済新聞 1 頁によれば、金融庁は、18 日、UFJ ホールディングスと UFJ 銀行に対し、同庁の検査を通じて貸出先に関する資料を組織的に隠ぺいしていたことなどを認め、検査への対応など四項目で業務改善命令を発動したとされる。そして、竹中平蔵経済財政・金融担当相は、罰則規定もある検査忌避に絡んで刑事告発に踏み切るかどうかについて「行為がどれくらい悪質か、いかに検査に影響を与えたかなどを総合的に判断しなければならない。」と述べたとされる。

ここで、参考までに、金融庁による銀行検査では、どのようなものを検査忌避行為として扱っているのかについて触れておきたい。金融庁は、平成 16 年 6 月 19 日、銀行法上の検査忌避行為を行った U F J 銀行に対する行政処分の内容を公表した⁽⁸⁰⁾。以下は、その中から、同銀行の検査忌避の態様に関する部分を抜粋したものである（下線筆者）。複数の検査忌避行為によって、検査の効率的な実施が妨げられた結果、立入検査期間が大幅に長期化する等の影響があったことを指摘している点が注目される。U F J 銀行の場合の検査は、9 カ月にも及び他の銀行はそれよりも短い 6 カ月前後で結論が出されたとされる⁽⁸¹⁾。なお、これまでに銀行法違反（検査忌避罪）で告発され、有罪判決が下された事件が数件⁽⁸²⁾ある。

(80) 金融庁のホームページ (<http://www.fsa.go.jp/>)。

(81) 平成 16 年 6 月 19 日日本経済新聞（朝刊）3 頁。

(82) 金融監督庁（現・金融庁）「金融監督庁の 1 年（平成 11 事務年度版）」平成 12 年 6 月 27 日（本編・第四部・第三節・IV「検査により発見された重大な法令等違反に対する告発」）によれば、次のとおりである。

金融監督庁は、平成 11 年 9 月 21 日、日本長期信用銀行の役員・行員ら複数名及び同行を長期信用銀行法違反（検査の忌避）で告発したが、検察当局は、起訴事件との関係等諸事情を勘案し、平成 12 年 3 月 28 日、個人・法人とも不起訴（起訴猶予）とした。

金融監督庁は、平成 11 年 11 月 17 日、クレディ・スイス・ファイナンシャル・プロダクツ銀行（C S F P、本社：英国）の東京支店における検査忌避等の犯罪行為に関して、警視庁に告発書を提出した。その後の報道によれば、警視庁は C S F P の東京支店長を銀行法違反（検査忌避）容疑で逮捕し、また、両罰規定により法人としての C S F P の刑事責任をも問うために、両者を東京地検に書類送検した。その後の報道によれば、平成 13 年 3 月 8 日の東京地裁判決では、検査忌避は支店ぐるみの計画的、組織的な犯行であるとして、C S F P に対して罰金四千万円（求刑同五千万円）、元東京支店長に対して懲役四月、執行猶予二年（求刑懲役四月）を言い渡したとされる。

また、平成 9 年 7 月 29 日本経済新聞（朝刊）39 頁によれば、第一勧業銀行の利益供与事件で、東京地検特捜部は 28 日、総会屋グループ代表向けの融資を隠し、大蔵省の検査を意図的に免れたとして、第一勧銀を銀行法違反（検査忌避）罪で略式起訴。これを受けて東京簡裁は罰金 50 万円の支払いを命令した。銀行法違反で銀行を立件したのは初めて。罰金 50 万円は同法が定める最高額で、第一勧銀は同日中に納付したとされる。

株式会社ユーエフジェイ銀行に対する行政処分について

1. 株式会社U F J銀行（以下「当行」という。）に対する当庁の検査（平成16年5月31日通知）及び銀行法第24条第1項の規定に基づく当行からの報告によると、当行の多数の役職員らにより以下のような行為が組織的に行われた事実が認められた。

（1）当行においては、債務者区分や償却・引当の判定等に重大な影響を与える重要な資料を執務室以外の場所へ移動・隠蔽する行為が行われた。また、同様の重要なデータ等を廃止された部署のサーバに移動し、さらに、事実上その存在が探知できない状態に置くなどの行為が行われた。これらの行為は、検査に先立ち、累次の部内会議における指示等の下、組織的に行われている。

さらに、立入検査において、検査官が執務室以外の書類保管場所の存否について質問したのに対し、そうした場所は存在しない旨の虚偽の回答を行うなどの対応が行われた。また、検査官の傍らで一部の資料について破損等が行われた。

（2）当行の大口先などに関し経営陣等が審査を行った際の議事録について、債務者企業の業容や財務状況に係る懸念が表明された部分等を削除するなど、多数の改ざん行為が行われた。これらの行為は、検査に先立ち、経営陣の関与の下、組織的に行われている。

また、検査官の特定債務者に係る資料要求に対し、関係資料のうち債務者区分の判定に重大な影響を及ぼす事実の記載を削除する改ざん行為が行われた。この行為も、経営陣の関与の下、組織的に行われている。

さらに、立入検査において、これら改ざん後の議事録等が真正なものとして検査官に提出された。

（3）上記資料・データ等の隠蔽等を前提に、個別債務者の業容や財務状況に関して、検査官に対し虚偽の説明が行われている。

2.（中略）また、上記1.の行為以外にも、検査忌避等に該当すると思料

される行為及び多数の不適切な検査対応が認められた。

これらの行為ないし検査対応により、検査における債務者区分や償却・引当の判定等に困難が生じ、また、検査の効率的な実施が妨げられた結果、立入検査期間が大幅に長期化する等の影響があった。

(以下、略)

第4節 両罰規定の適用

法人税法 164 条 1 項では、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関して第 162 条（検査忌避罪等）の違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対して当該各条の罰金刑を科する旨規定している。

従来から、法人の犯罪能力の有無に関しては、そもそも法人という団体組織がみずから犯罪を犯すことができるのかといった基本的な学説上の問題がある。刑法総則では、刑を科されるべき者は実際に生きている自然人であることが前提とされる。しかし、違反行為によって実際に利益を得るのは法人であることから、各種の特別法では、個人実行行為者を処罰するだけでなく、その個人実行行為者と一定の関係にある法人をも処罰する旨の両罰規定が置かれている場合が多い。法人税法においても、質問検査に対する検査忌避等の違反行為について両罰規定が置かれている。法人に対する処罰は、罰金のような財産刑に限られる。また、従来は、個人実行行為者の違反行為が認められない限り、法人が処罰されることはないとされてきた。つまり、事業者たる法人の責任は、個人実行行為者の行為責任に従属するとされてきた。

巨大企業、特に、グローバルで一体的な事業活動を展開する多国籍企業が計画的・組織的な検査忌避等の行為を行っていた場合、法人組織内又はグループ組織内において真に責任のある個人実行行為者を特定することは一般的に容易なことではないであろう。計画的・組織的な検査忌避行為の場合、責任のある

個人実行行為者としては、調査に應對している直接の担当者だけではなく、その背後で指示を与えている者も存在するはずであろう。調査の対応について指示を与える者が、同一グループの外国親会社に属する者ということもある。このように、法人全体としては、許容しがたい計画的・組織的な違反行為が認められる場合であっても、処罰対象となる個人実行行為者を具体的に特定することができない限り、法人に対する刑事責任の追及は断念せざるを得ないのであろうか。

板倉宏教授は、「企業組織体責任論の立場から、法人の犯罪能力を積極的に肯定し、従業員の違反行為が客観的に存在すれば、どの個人従業員が実質的可罰性を具えた実行行為をしたかを具体的に特定できなくても、業務主である法人や法人でない団体を処罰できると出張」⁽⁸³⁾される。板倉教授によれば、両罰規定に見られる「……従業員が……の違反行為をしたとき」というのは、「業務主を処罰するための要件であり、従業員を個人実行行為者として処罰するための要件ではないのであるから、従業員の違反行為が客観的に存在すればよく、どの個人実行行為者の行為が犯罪構成要件に該当して違法で、実質的可罰性を有するかを具体的に特定しなくても、業務主を処罰できると解することができる。」⁽⁸⁴⁾とされる。このように、板倉教授は、業務主である法人の可罰性は、従業員の個人行為の可罰性に従属するものでないから、個人実行行為者を具体的に特定できなくても、業務主である法人の処罰を求めて告発することができると説かれる。

板倉教授の見解については、近時の立法において業務主に対する財産刑と従業員に対する財産刑の連動が切り離されたものが制定されていることや、個人実行行為者が特定されないまま告発が行われた事件が実際にあったことなどからも、その妥当性が支持されつつあるのではないかと考えられる。業務主に対する財産刑と従業員に対する財産刑の連動切り離しについては、次節で改めてとりあげることにしたい。ここでは、法人税法の検査忌避罪等での告発に係

(83) 板倉・前掲（注75）436頁。

(84) 板倉・前掲（注75）434頁。

しそうな独占禁止法違反事件についてやや詳しく説明しておきたい。

行政庁が刑事告発をする場合、処罰対象となる個人実行行為者を特定しない限り業務主である法人も告発することができないとする原則が徹底されると、悪質な企業犯罪に対処できないことがある。こうした告発の壁を乗り越えるために、独占禁止法違反事件（談合事件）において、公正取引委員会（以下「公取委」という。）が、個人実行行為者の違反行為に関する証拠の収集を十分に果たさないまま、業務主である法人の告発を行い、それが認められたことがある。以下の経緯は新聞報道に基づくものである。

公取委は第一次石油ショック時の1974年に石油元売り各社や石油連盟と、各社の幹部らをカルテル容疑で刑事告発⁽⁸⁵⁾して以降、まったく刑事告発をせずに、米国などから「ほえない番犬」とやゆされることもあった。これまでに、公取委が刑事告発した事件はそれほど多くない⁽⁸⁶⁾。談合やヤミカルテルなど独禁法

(85) 伊藤栄樹『秋霜烈日』朝日新聞社（1988年）163頁以下で、著者は当時の公取委による刑事告発の姿勢について、次のような経験談を語っている。「私が東京地検次席検事をしていた昭和四十九年、年も明けたので、かねて計画していたある事件にそろそろ着手しようとしていた二月十九日、公正取引委員会の人が最高検を訪れ、何の事前の打ち合わせもなく、検事総長あての告発状を置いていった。石油連盟による「生産調整」、石油元売り十二社による「価格協定」などの「石油ヤミカルテル」を独占禁止法違反として告発するものであった。この告発事件は、独禁法違反事件の一審管轄裁判所に対応する東京高検に移送され、同高検は、東京地検に捜査を依頼してきた。ほかならぬ公正取引委員会からの告発事件だから、すべての事件に優先して着手しなくてはならない。しかし、告発内容は、事実の認定がずさんで、また、事前に検察と何も打ち合わせをしなかったため、刑事事件で使える証拠は何一つない。率直に言って、公正取引委員会の実力を疑わざるを得ないひどいものだった。一から証拠固めをやり直さなくてはならない。・・・」（下線筆者）この記述から、告発を行う場合、行政当局と検察当局との協調関係が重要であることがうかがわれる。91年1月には公取委と検察当局との間に「告発問題協議会」が設置され、刑事告発事件の円滑な運営を心がけるようになったとされる（1995年3月7日毎日新聞（朝刊）3頁）。

(86) 公取委が談合事件について、刑事告発を行ったケースはそれほど多くない。
 1991年11月 業務用ラップ製造業8社、営業担当責任者を刑事告発。
 1993年 2月 社会保険庁発注のシール談合事件で4社を刑事告発。
 1995年 3月 日本下水道事業団発注の談合事件で電機大手9社を刑事告発。

違反事件は、企業による組織犯罪であるが、刑事責任を問うためにはまず個人実行行為者の処罰を前提にした両罰規定によって、はじめて法人の告発も可能になると解されていた。このために、公取委は、告発に当たって、談合に関与した個人実行行為者を特定し、違反事実を綿密に立証しなければならないとされてきた。このことが壁となって、1991年（平成4年）に発覚した「埼玉土曜会談合事件」では、立証作業が難航したために、結局、排除勧告などの行政処分は行ったものの、刑事告発については、個人・法人とも断念したとされる⁽⁸⁷⁾。しかし、1995年（平成7年）に発覚した日本下水道事業団発注工事の入札談合事件では、公取委による個人実行行為者の特定・追及が困難を極めていたものの、検察当局が法人だけ先行して告発を受けるという異例の捜査方針を打ち出したとされる。刑法の伝統的な立場に縛られずに、告発の間口を広げようとする考え方があったようである。こうした措置によって、個人実行行為者の違反行為の特定は強力な捜査権限を持つ検察の手に委ねることになったとされる⁽⁸⁸⁾。未解明部分を残したまま、公取委が告発できたのは、悪質さを重視した検察当局が「完全解明できなくても告発を受けると」という積極姿勢に転じたという背景があるようである⁽⁸⁹⁾。検察当局は、告発を受けて捜査・取調べを行い、最終的に、受注側の法人とその個人実行行為者に加え、発注側の事業団の幹部職員について、独占禁止法3条違反（不当な取引制限）で起訴したとされる⁽⁹⁰⁾。1996年5月31日に、東京高裁において、受注側の法人とその個人実行行為者

1997年 2月 東京都発注の水道メーター納入をめぐる入札談合事件で25社、担当者を刑事告発

1999年 2月 ダクタイル鋳鉄管の販売をめぐるカルテル事件で大手メーカー3社を刑事告発。

1999年10月 防衛庁調達実施本部発注のジェット燃料などの入札をめぐる談合事件で石油元売りなど11社を刑事告発。

(87) 1995年1月1日朝日新聞（朝刊）35頁。

(88) 1995年3月7日朝日新聞（朝刊）3頁。

(89) 1995年3月7日毎日新聞（朝刊）3頁。

(90) 1995年5月25日朝日新聞（朝刊）1頁。

に加え、発注側の事業団の幹部職員に有罪判決が下された⁽⁹¹⁾。

これは、公取委が法人の行為に関する証拠を集めて法人の告発を先行して行い、強力な捜査権限を持つ検察当局が個人実行行為者の立件に協力するという協調関係によって、悪質な企業犯罪に対処することができた好例である⁽⁹²⁾。板倉教授は、「個人実行行為者を特定しないまま、業務主である法人や法人でない団体を告発したところ、その後、実質的可罰性のある実行行為をした個人従業者が具体的に特定されたような場合には、その個人従業者を告発しなければならないのである。」⁽⁹³⁾と述べられている。計画的・組織的に税務調査を免れようとする法人の忌避行為に対しては、こうしたやり方が参考になるのではない

(91) 1996年5月31日日本経済新聞(夕刊)1頁。メーカー各社の担当者十七人に懲役十月、執行猶予二年(求刑懲役一年)を、同法違反ほう助の罪に問われた日本下水道事業団工務部次長に懲役八月、執行猶予二年(求刑懲役十月)を言い渡した。また、法人の日立製作所、東芝、三菱電機、富士電機、明電舎の大手五社には罰金六千万円(求刑同七千万円)、安川電機、日新電機、神鋼電機、高岳製作所の中堅四社には罰金四千万円(求刑同五千万円)を言い渡した。

(92) 2000年6月29日朝日新聞(朝刊)15頁。公取委は、積極的に刑事告発するという方針を決めた1990年6月、具体的な告発基準を公表した。(1)価格カルテルや供給量制限カルテル、入札談合など、国民生活に広範な影響を及ぼすと考えられる悪質かつ重大な事案、(2)違反を反復して行っている事業者や業界などのうち、公取委の行う行政処分によっては独禁法の目的が達成できないと考えられる事案——の二つだ。

公取委の刑事告発は検事総長あてに行われ、実際の捜査は東京高検の指揮の下、東京地検特捜部の財政班が担当する。二審制で、起訴した場合、一審は東京高裁で開かれる。不起訴の場合は、検事総長が速やかに法相を経由して、その理由などを文書で首相に報告しなければならない。告発基準公表を受けて、九一年一月には公取委と検察当局との間に「告発問題協議会」が設置され、刑事告発事件の円滑な運営を心がけるようになった。公取委が扱う独禁法は、刑事罰の対象として、(1)従業者などの実行行為者、(2)法人である企業、(3)企業の代表者の三者を罰することができるとしている。「三罰規定」と呼ばれ、これまでのところ適用例はないが、法人企業の代表者も、独禁法に関する違反行為を知りながら防止・是正することを怠った場合は過失責任を問われる。一方、検察庁に刑事告発されると、企業や責任者の法定刑は最大で「一億円以下の罰金」「三年以下の懲役または五百万円以下の罰金」となる。公取委が通常行う排除勧告などの行政処分に比べて、格段に厳しいペナルティーが科せられる。

(93) 板倉・前掲(注75)440頁。

かと考える。

わが国の税制は、申告納税制度を基本としている。申告納税制度の下では、納税者のコンプライアンスの高揚が必要不可欠である。特に、国民生活や経済に多大な影響を及ぼす大法人による検査忌避等の違法行為によって、課税の不公平感が広く醸成され、納税者全体のコンプライアンスが減退すると、申告納税制度の基礎が揺らぎかねない。大法人による検査忌避等の違法行為は、伝播性の強い悪質な犯罪行為になりうる。特に悪質なものに対しては、検察当局と連携を密にして厳正に対応することが必要となる。

第5節 罰金刑の金額の上限（罰金多額）と制裁効果

法人に対して罰金刑を科す規定はあっても、最高で20万円の罰金で果たして制裁効果を期待できるのかという問題がある。ブランド戦略を重要な事業戦略の柱として位置づけている法人にとっては、たとえ小額の罰金であっても、告発・起訴されただけで、その法人が受ける社会的非難やイメージ・ダウンは大きいと考えられる。このような法人は失った社会的信頼を回復するため、経営方針や内部規律を改善し、税務調査への対応を改めるかもしれない。しかし、徹底した租税回避行為によって税引後利益の極大化の追求を第一義とし、わが国で永続的に事業を行うつもりのない法人にとっては、現行の罰金額は微々たるコストでしかないのかもしれない。

法人に科される罰金刑の金額の上限（罰金多額）は、かつては、例外なく、個人実行行為者に科される罰金多額と連動する仕組みとなっており、同額であった。しかし、法人の罰金多額が個人実行行為者のそれと同じでは、巨大化した今日の法人企業には、懲罰として十分に機能しその抑止力を発揮できる罰金を科し得ないという考えから、平成3年の法制審議会刑事法部会の報告⁽⁹⁴⁾を機

(94) 法務大臣の諮問機関である法制審議会刑事法部会の下に設けられた財産刑検討小委員会は、法人等と自然人との間には資力の格差があることを前提とし、①両罰規定の沿革、②業務主処罰の根拠、③従業者等に対する自由刑との関係から検討を加

に、近年では、法人に対する罰金多額を大幅に引き上げた規定が見られる。行政がその目的の達成に必要な資料情報の収集のために行う質問や検査などの行政調査に対する違反行為についても、法人に対する罰金多額が大幅に引き上げられた例が見られる（主に金融関係法律に見られ、罰金多額は2億円）。次の表は、平成16年4月15日現在の法律で規定している行政調査に対する検査忌避等に対する罰則（両罰規定）について、リサーチしたものである。実際に、銀行法の検査忌避罪で4千万円の罰金額が科された事例があった⁽⁹⁵⁾。

え、事業主に対する罰金額と個人実行行為者に対する罰金額との連動を切り離すことは理論的に可能であるとの結論を出している。

ただし、この結論は一般論に過ぎず、具体的にいかなる法律のいかなる罰則について切り離しを行うかは、まず各法律を所管するそれぞれの省庁が、それぞれの法律ないし罰則の目的・趣旨・罪質を踏まえ、当該違反行為がもたらす社会的影響、法人等に対する罰金刑による抑止力強化の現実的・具体的必要性の存否・程度等を勘案して判断されるべきこととされる。

また、財産刑検討小委員会の報告では、罰金額の連動を切り離すとした場合、法人等に対する罰金額を設定するに当たり考慮すべき事項についても触れている。すなわち、「適正な罰金額の水準」という独立の項目を設けた上で、「法人等業務主に対する罰金刑の多額と従業者等に対する罰金刑の多額の連動を切り離し、法人等業務主に対し、より高額の罰金刑を法定刑として設ける場合、当該業務主に対する抑止力として期待できる金額は幾らかという点を基本とすべきであり、具体的金額の決定に当たっては、法人等業務主と自然人である従業者等の資力の格差（例えば、法人等業務主の資力を反映する指標としては、資産、経常利益などの金額が、自然人の資力を反映する指標としては、資産、収入、給与などの金額が考えられよう。）を基礎としつつ、当該法令の趣旨・目的、違反行為の性質、対象としている業務主の規模、諸外国における同種行為に対する刑事罰・制裁金の内容等を総合的に考慮し、適正・妥当な金額が決められるべきである。」と述べており、一般論として、罰金額を決定するに当たって考慮すべき事項を訓示的に示している。

(95) 前掲（注82）参照。

懲役	個人	
十年以下	1	
三年以下	2	
一年以下	64	所得税法、法人税法、相続税法 ほか
6月以下	38	
合 計	105	

罰金多額	個人	法人	
二億円	—	21	銀行法、長期信用銀行法、信用金庫法、労働金庫法、中小企業等協同組合法、協同組合による金融事業に関する法律、農業協同組合法、水産業協同組合法、農林中央金庫法、金融機関ノ信託業務ノ兼営等ニ関スル法律、保険業法、金融先物取引法、証券取引法、外国証券業者に関する法律（以上「罰則の整備のための金融関係法律の一部を改正する法律」により平成9年12月30日施行）（注）
一億円	—	1	金融機関等による顧客等の本人確認等に関する法律（平成15年4月1日施行）、社債等の振替に関する法律（平成14年4月1日施行）、株券等の保管及び振替に関する法律（平成14年4月1日施行）、農水産業協同組合貯金保険法（平成13年4月1日施行）、預金保険法（平成13年4月1日施行）、投資信託及び投資法人に関する法律（平成9年12月30日施行）、道路運送車両法（平成15年1月17日施行）
三百万円	24	5	
百万円	18	13	
五十万円	55	26	
三十万円	221	99	
二十万円	183	86	所得税法、法人税法、相続税法 ほか
十万円	86	63	
五万円	36	25	
三万円	45	23	
二万円	3	2	
一万円	16	5	
五千元	5	2	
二千元	2	—	消費税法、租税特別措置法、たばこ税法、酒税法 ほか
千円	3	1	
合 計	697	372	

（出典）総務省行政管理局「法令データ提供システム」（平成16年4月15日現在）

（注）同じ法律の中で別個の条で規定されていれば、それぞれ1件としてカウントした。

「罰則の整備のための金融関係法律の一部を改正する法律」（平成9年12月10日公布）は、当時相次いだ金融不祥事を踏まえ、その再発防止を図るとともに、今後の金融システム改革に向けて、金融機関等の経営の健全性と証券市場等の公正性及び透明性の確保を図るため、金融機関等による検査回避、虚偽報告等に係る罰則、証券市場等における不正取引、企業内容等の開示義務違反に係る罰則等の整備を行うために制定された法律である⁽⁹⁶⁾。

上記表の中で、法人に対する罰金多額が2億円のものが21件もあることが注目される。その中でも金融関係のものが多く、これは、証券・金融不祥事を

(96) 久木元伸・森本和明「企業犯罪と刑事罰—商法・証券取引法を中心とした平成九年法改正について」ジュリスト（No.1129/1998.3.1）41頁以下に解説。平成9年11月06日衆議院・本会議にて三塚博国務大臣の提案理由説明。

踏まえて平成9年に「罰則の整備のための金融関係法律の一部を改正する法律」が施行されたことによるものである。例えば、改正前の銀行法では検査忌避に対する罰金多額は僅か50万円に過ぎなかったが、この改正によって2億円に引き上げられた。また、道路運送車両法では虚偽報告・検査忌避に対する罰金多額は僅か20万円に過ぎなかったが、改正によって2億円に引き上げられた（平成15年施行）。

各種行政調査に対する検査忌避等の行為そのものは、基本的には同質の違法行為であると考えられる。それにもかかわらず、法律によって罰金多額に極端な格差が生じているのは、検査忌避等によって秘匿しようとする犯罪行為の悪質性・重大性に軽重があるからであると考ええる。金融関係法律で検査忌避等に対する罰金多額が引上げられた背景には、金融・証券不祥事があり、その中には総会屋グループへの不良債権化した融資の隠ぺい工作もあった⁽⁹⁷⁾。また、道路運送車両法で虚偽報告・検査忌避等に対する罰金多額が引上げられた背景には、大手自動車メーカーのリコール隠しがあった（そのことが重大な人身事故等を招いた疑いもある）⁽⁹⁸⁾。このような悪質な犯罪行為に対しては、その犯罪行為そのものに重い刑罰を科すだけでなく、その前段階として、その犯罪行

(97) 平成9年7月26日日本経済新聞（朝刊）1頁によれば、旧大蔵省は、25日、旧第一勧業銀行とその元役員ら四人を銀行法違反罪にあたるとして東京地検に告発、検査で同行が総会屋側への融資を不良債権として報告しなかった行為が銀行法63条の「検査忌避」に当たると判断、検査忌避は組織的に行われた疑いが強いと銀行法64条に基づいて第一勧業本体も告発したとされる（同省が銀行を銀行法違反で告発したのは初めて）。

平成9年7月29日日本経済新聞（朝刊）39頁によれば、旧第一勧業銀行の利益供与事件で、東京地検特捜部は、28日、同行を銀行法違反（検査忌避）罪で略式起訴、これを受けて東京簡裁は罰金50万円の支払いを命令、旧第一勧業は同日中に納付したとされる（担当役員ら四人については、起訴猶予処分）。

(98) 平成14年1月26日日本経済新聞（朝刊）34頁によれば、国土交通省が、自動車のリコール（無料の回収、修理）制度を大幅に強化するため道路運送車両法を改正する方針を明らかにしたのは、2000年の三菱自動車工業のリコール隠し問題を受けた措置であるとされる。2003年に施行された改正道路運送車両法では、自動車メーカーに対する勧告に加えて命令もできるようになったほか、罰則も強化された。法人は2億円以下の罰金、個人は懲役1年以下、罰金300万円以下となった。

為の発覚を回避するためになされた検査忌避等の行為に対しても重い罰則を科する必要があるであろう。

金融関係法律や道路運送者両法以外の法律については、現行の罰金多額が数十万円のものが多く見られるが、それらは各法律の取締対象となる犯罪行為の悪質性・重大性の軽重を必ずしも反映したものとはいえないであろう。

それでは、納税者が脱税行為を秘匿しようとするための検査忌避等の行為については、どのように評価すべきであろうか。本稿では、クロスボーダー取引に係る税務調査を素材として取り上げている。内国法人が国外源泉所得を申告しなかった場合や、外国法人が申告義務のある国内源泉所得を申告しかつた場合などにおいて、それらの過少申告行為ないし無申告行為に隠ぺい・仮装又は偽りその他不正の行為が認められる場合もありうる。第1章第3節で具体的に論じたように、課税要件が充足しているかどうかの判定に必要とされる資料を計画的・組織的に逃避させるための措置が講じられることもあろう。

松沢智氏は、租税遁脱に対するコンプライアンス（納税倫理の意味）の確立について、次のように述べられている。

「申告納税制度がわが国税制の基本であるところから、適正な申告納税制度の確立のためには納税者のコンプライアンスの高揚が必要不可欠である。しかして、申告納税は自己の責任において所得を計算し得られた税額を申告するところから、一人が不正に免れれば他の者も免れようとするために租税遁脱犯は極めて悪質な伝播性の強い犯罪といえる。そのため、かかる経済的利欲犯に対する犯罪は、脱税者の発生を防止するに効果的な刑罰でなければならず、『正直に申告した者がバカをみる』ことがないための刑事制裁が必要である。民主主義社会において『脱税は最悪の犯罪』という罪悪感を国民一般に抱かせることは、納税者のコンプライアンスを高めるために必要であり、そのためには租税遁脱に対する処罰法の本質は何か、量刑の基本的理念は何かを認識する必要がある。」⁽⁹⁹⁾

(99) 松沢智『租税処罰法』有斐閣（1999）270頁。

銀行による総会屋への融資の隠ぺいや自動車メーカーのリコール隠しといった犯罪と租税遁脱犯のいずれが悪質かということは一概には言えない。しかし、租税遁脱犯の場合、所得秘匿行為の態様や遁脱した金額によっては、悪性の伝播によって、誠実な納税者のコンプライアンスを著しく阻害し、申告納税制度の基礎を揺るがしかねないものであれば、その悪質性は決して軽くはないであろう。

また、「租税遁脱犯は極めて悪質な伝播性の強い犯罪」であるとする、租税遁脱を秘匿するために行う検査忌避等の行為も同様に悪質な伝播性の強い犯罪であると考えられる。法人による検査忌避等に対する現行の罰金多額は20万円に過ぎないが、これは悪質かつ重大なケースには必ずしも見合ったものとは言えないのではないだろうか。

第3章 外国法人の調査非協力に対する対応

大法人に対する調査は、中小法人に対する調査と比べて、検査対象となる帳簿書類や物件等の質・量、質問の対象となる者、その他調査手法等において著しい格差がある。しかし、規模等の違いはあっても、無制限納税義務者である内国法人の場合、一律に申告義務を有するので、それらが無申告であれば質問検査権を行使して、課税標準となる所得金額の算定のために調査をすることができる。

これに対し、制限納税義務者である外国法人が国内源泉所得を得ていながら無申告であった場合、当該国内源泉所得の申告義務の要否判定や課税標準となる所得金額の算定のために、質問検査権を行使することが可能かどうかの問題となる。また、外国法人やその国内取引先が質問検査に応じない場合、罰則の対象者等についても検討すべき問題がある。このように、外国法人に対する調査には、内国法人の調査の場合とは異なった特有の問題がある。本章では、これらの問題を検討する。

第1節 外国法人に対する質問検査権の行使

質問検査権を適法に行使することは、更正・決定等の処分や罰則の適用の前提要件の充足に関わってくる極めて重要な事柄である。国税通則法 24 条～26 条では、更正又は決定は税務署長の調査により行われなければならない旨規定していることから、調査を欠く課税は違法であり、課税処分取消の原因となりうる⁽¹⁰⁰⁾。

法人税法 153 条では、税務職員は、法人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することができる⁽¹⁰¹⁾とされる。外国法人において国内源泉所得（法人税法 138 条）を得ていた事実が認められた場合、税務職員はその

(100) 第1章第2節参照。金子・前掲（注8）649頁。

国内源泉所得について申告義務があるかどうかを判定する必要がある。法人税法第 141 条によれば、外国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準の計算は、外国法人の国内への進出ないし投資の形態によって異なる。その進出ないし投資の実態を把握することは、その外国法人の法人税に関する調査に必要であることから、質問検査権を行使することができる と解される。

外国法人が国内に事業を行う一定の場所（支店等）を有して国内源泉所得を得ている場合、申告義務を有するので、税務職員は質問検査権を行使して、その申告内容の適否等について調査をすることができる。

外国法人が事業を行う一定の場所を保有せずに、内国法人と代理店契約を締結して各種業務を委託し、国内源泉所得を得ていた場合、どのような調査が行われるのかについて、次のケースを想定して検討する。

外国法人（X社）が内国法人（Y社）に業務を委託し国内源泉所得を得ている。しかし、X社は、甲社が法人税法 141 条三号及び同施行令 186 条に規定する代理人に該当せず、申告すべき国内源泉所得はないので、税務調査に应ずる義務はないと主張している。X社とY社とは同一企業グループに属する。

外国法人は、国内源泉所得を有しているといっても、すべてが納税義務を有しているわけではない⁽¹⁰¹⁾。権限ある税務職員は、X社に納税義務があると合

(101) 武田昌輔・後藤喜一編著『DHC会社税務釈義8』第一法規 5123 頁では、「所得税法上は、『納税義務がある者』及び『納税義務があると認められる者』に限り質問検査権を行使することができる（所法 234① I）。これは、所得税にあっては、所得税法第 120 条の規定に該当する者のみが申告義務を課されているので、このような規定の仕方となっているのであり、他方、法人税にあっては、全ての法人に申告義務が課されているところから、上記のような規定の仕方となっているのである。」と説明している。すべての内国法人は申告義務を有するので（法人税法 71 条・74 条）、この説明は内国法人の場合に当てはまる。

制限納税義務者である外国法人の場合は、法人税法第 153 条に明示されているわけではないが、権限ある税務職員が外国法人の得た国内源泉所得について納税義務があると合理的に推認されると判断した場合に、質問検査権を行使することができ

理的に推認されると判断した場合には、X社に対して質問検査権を行使して調査（実際上はX社の代理人であるY社を通じて行うことになるであろう。）をすることができると解すべきであろう。

調査の結果、X社の答弁に偽りはなく真実であることが判明すれば、X社の無申告は是認される。しかし、税務職員による反面調査等の結果、仮に、Y社が法人税法 141 条三号及び同施行令 186 条に規定する代理人に該当することを裏付ける事実を把握した場合、X社とY社がともにその事実と異なることを過去に答弁していれば、それは虚偽答弁に該当する。更に、X社が過去に質問検査に応じなかったことも、検査忌避ないし不答弁に該当する。これらの検査忌避、不答弁、虚偽答弁等の行為によって、罰則が適用される要件は（少なくとも形式的に）充足されることになると考えられる⁽¹⁰²⁾。

税務職員は、必要に応じてY社やその他の国内取引先に対しても質問検査権を行使して反面調査をすることができ、相手方はそれを受忍する義務がある。裁判例⁽¹⁰³⁾によれば、反面調査は納税者に対する直接調査を実施した後、補充的にだけ許されるものと解すべき理由はないとする旨の判断が示されている。X社並びにY社及びその他の国内取引先が質問検査に応じなかった場合、少なくとも形式的には検査忌避や虚偽答弁等に該当する⁽¹⁰⁴⁾。

ると解すべきであろう。

なお、所得税法上の質問検査権の対象者として明示されている『納税義務があると認められる者』とは、「権限ある税務職員の判断によって、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。」（最高裁昭和 47 年 7 月 10 日決定・前掲（注 17））とされる。

(102) 前掲（注 75）。

(103) 東京地裁昭和 48 年 3 月 22 日判決（税務訴訟資料 69 号 935 頁）、名古屋地裁平成元年 11 月 1 日判決（税務訴訟資料 207 号 167 頁）、広島高裁平成 4 年 9 月 29 日判決（税務訴訟資料 192 号 696 頁）。

(104) 前掲（注 75）。

第2節 外国法人に対する罰則の適用

税務職員が外国法人に対する調査又はその国内の取引先に対する反面調査を行う必要があるときに質問検査権を適法に行使したが、その外国法人や国内の取引先が虚偽答弁や検査忌避等を行うこともありえる。ここでは、それらの行為に対する罰則の適用について、日本への進出形態（支店と代理店）ごとに検討する。

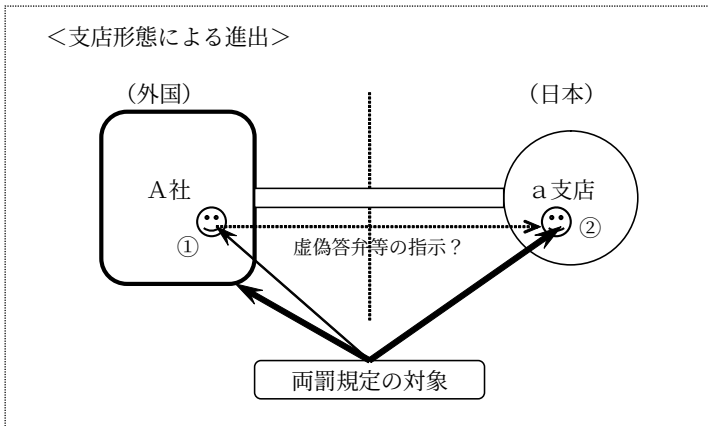
1 外国法人が日本支店を設置している場合

外国法人（A社）が日本国内において事業を行う一定の場所（a支店）を有し、国内源泉の事業所得を得ていたとする。

法人税法では、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関して虚偽答弁又は検査忌避等の違法行為をしたときは、その担当者を罰するほか、その法人又は人に対しても罰金刑を科する旨規定している。

a支店の担当者②が調査に際して虚偽答弁等を行っており、その行為に実質的可罰性が認められれば、課税当局は担当者②とA社本体の双方について告発を検討する必要がある⁽¹⁰⁵⁾。担当者②に実質的可罰性は認められなかったとしても、A社自体に組織的な違法行為に実質的可罰性が認められれば、A社のみを告発することを検討することも必要であろう（第2章第4節「両罰規定の適用」参照）。

(105) 藤永ほか・前掲（注74）参照。



なお、東京地裁平成13年3月8日判決によれば、外国銀行（本社：英国）の東京支店長が、旧金融監督庁（現金融庁）による検査を忌避した事件（銀行法違反）において、両罰規定の対象とされたのは、検査忌避の直接の実行行為者である東京支店長と外国法人である銀行本体であった⁽¹⁰⁶⁾。

また、税務調査でA社の担当者①の関与の事実を把握することができなかったとしても、課税当局から告発を受けた検察当局は、a支店の担当者②に対する取調べで得られた供述やa支店に対する捜索によって収集した物件によって、A社の担当者①が虚偽答弁等の指示を行っていた証拠を入手することができれば、担当者①について共同正犯が成立する可能性がある。共犯行為が国外で行われても、正犯の実行行為、またはその結果が国内で生じたときは、その者は国内犯（刑法1条）の共犯を行ったものとして処罰することできると解される⁽¹⁰⁷⁾。犯罪の実行行為・結果・因果関係の一部でも国内

(106) 前掲（注82）。

(107) 林幹人『刑法総論』東京大学出版会（2000）474頁では、『日本国内において罪を犯した』ということは、いうまでもなく、犯罪構成事実のすべてが日本国内で生じていることを意味しない。現在の通説・判例によれば、犯罪構成事実の一部が日本国内で生じていれば足りる。これを偏在説という。……（中略）……したがって、この偏在説によれば、犯罪の実行行為・結果・因果関係の一部でも国内において生じていれば、他の部分が国外において生じていても、犯罪全体として、国内犯だと

において生じていれば、他の部分が国外において生じていても、犯罪全体として国内犯ということになり、処罰対象となりうると解される⁽¹⁰⁸⁾。ただし、外国に居住する者に対しては、訴訟関係書類の送達の問題がある⁽¹⁰⁹⁾。

2 外国法人が日本の代理店に事業を委託している場合

外国法人（Ｂ社）が国内に支店等の事業を行う一定の場所を保有せずに、内国法人である代理店（甲社）に業務を委託していたとする。甲社はＢ社の実質的支配下にあるか同一グループに属するとする。税務職員が甲社に対する調査を実施した結果、Ｂ社が国内源泉の事業所得を有しており、当該所得について納税義務があると合理的に推認されると判断したとする。

この場合、Ｂ社に対して質問検査権を行使して調査（実際上は甲社を通じて行うことになるであろう。）をすることができるし、更に、甲社に対しても質問検査権を行使して反面調査をすることができると解される。

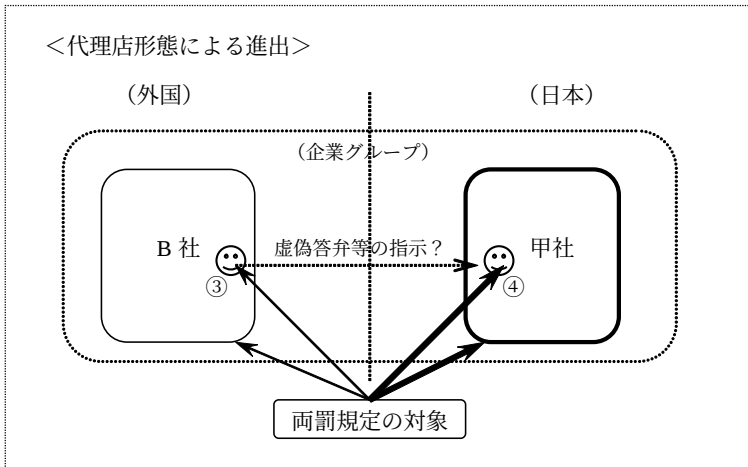
Ｂ社の担当者③は甲社の担当者④を通じて、Ｂ社は甲社に連絡等の補助的

いうことになる。」と説明される。更に、同書 476 頁では、「偏在説の適用…（中略）…結果が国内で発生すれば、実行行為が国外で行われても、国内犯である。共犯の場合、共犯行為が国外で行われても、正犯の実行行為、またはその結果が国内で生じたときは、その共犯者は国内犯の共犯を行ったものとして処罰することができる（最決平成 6・12・9 刑集 48・8・576）」と説明される。

- (108) 林・前掲（注 107）。大阪地裁平成 11 年 3 月 19 日判決（判例タイムズ 1034 号 283 頁）では、日本国内から海外プロバイダーのサーバーコンピューターにわいせつ画像データを送信し、記憶・蔵置させた行為についても日本の刑法を適用することができると判示している。また、最高裁平成 6 年 12 月 9 日決定（最高裁判所刑事判例集 48 巻 8 号 576 頁）では、日本国外で幫助行為をした者であっても、正犯が日本国内で実行行為をした場合には、刑法 1 条 1 項の国内犯に当たるとの判示している。

- (109) 藤永幸治ほか編・前掲・第 1 巻（注 74）577 頁では、次のとおり説明している。「外国に居住する日本国民又はその国に居住する外国人に対して訴訟関係書類を送達する場合は、国際司法共助として取り扱われ、①外国の裁判所に対して囑託する方法と、②外国に駐在するわが国の大使、公使又は領事等に対して囑託する方法とがある（民訴 175 条準用）。国際司法共助として取り扱われるためには、わが国と相手方の国との間に、訴訟書類送達に関する条約の締結、共助の取決め、外交折衝による個別的な合意等の存在することが必要である。」

業務のみを行わせ、日本国内で契約を締結する権限を付与しておらず、よって、B社は日本で申告納税義務はない（法 141 三に該当しない）と答弁したとする。また、甲社の担当者④も、同様に甲社はB社のために連絡等の補助的業務のみを行っている旨を答弁したとする。



しかし、税務職員が甲社以外の国内取引先を反面調査したところ、甲社はA社のために契約締結権限を常習的に行使しているなどの事実を把握し、B社及び甲社の答弁が虚偽であったことが判明したとする。課税当局は、こうした事実に基づき、A社の無申告所得について推計課税等を行うことができるかもしれない。課税当局は、B社と甲社が共謀し、調査を著しく困難にするように組織的・計画的な虚偽答弁や検査忌避等を行っていたと認められるような場合は、告発を検討する必要がある⁽¹¹⁰⁾。

B社と甲社の取引は表裏の関係にあるから、担当者④によるB社の日本における業務内容に関する虚偽答弁は、同時に甲社自体の業務内容に関する虚偽答弁でもある。担当者④は、甲社がB社の取引先として反面調査を受けた際にも、また、甲社自身の調査を受けた際にも、虚偽答弁等を行ったことに

(110) 藤永ほか・前掲（注74）。

なる。甲社は、B社のために代理行為を行っているに過ぎないから、B社自身の調査では手数料収入が課税上問題となるだけかもしれない。すると、甲社の担当者④が虚偽答弁等を行った主目的は、甲社自身の課税逃れのためというよりは、B社の国内源泉所得に係る課税逃れのためということになるであろう。甲社の担当者④は、甲社自身の業務内容を過少に答弁しただけでなく、B社の得た国内源泉所得について課税要件の充足の事実を秘匿するためにB社と共謀して、虚偽答弁や検査忌避等の行為を繰り返し行っていたということであれば、可罰的違法性があると認められるような場合もあるのではないかと考える。このような場合、課税当局は、甲社とその担当者④の告発を検討すべきであろう。

課税当局から告発を受けた検察当局は、甲社の担当者④に対する取調べで得られた供述や甲社に対する捜索によって収集した物件によって、担当者③がB社の日本における課税を免れるために、担当者④に虚偽答弁等を具体的に指示していた証拠を入手することができれば、B社とその担当者③を起訴することができる可能性もある。虚偽答弁等の具体的指示を行った担当者③が国内犯とされるなどの取扱いは、前記1の場合と同様である。

むすびにかえて

司法制度改革によって、民事裁判の充実・迅速化、法曹人口の大幅な増加、法曹の専門性の強化等を図るための措置が講じられるとともに、司法の行政に対するチェック機能が強化されることになる。これに対して、課税当局は、訴訟に備えて、課税要件事実の認定のための証拠収集についてより適切な対応が求められるようになるであろう。税務職員においては、質問検査権を行使して、更に綿密な証拠資料の収集に努めなければならない場面も増えてくるであろう。このことは、見方を変えたと、税務調査に対する納税者等の受忍義務をこれまで以上にしているような場面が増えることにつながるのではないかと考えられる。すると、調査において納税者の協力をいかに確保するか、あるいは調査に協力しない納税者に対していかに対処するかが、今後ますます問題になるかもしれない。

松沢智氏は、納税者のコンプライアンス（納税倫理の意味で用いている。）の確立について、次のように述べられている。

「申告納税制度がわが国税制の基本であるところから、適正な申告納税制度の確立のためには納税者のコンプライアンスの高揚が必要不可欠である。しかして、申告納税は自己の責任において所得を計算し得られた税額を申告するところから、一人が不正に免れれば他の者も免れようとするために租税遁脱犯は極めて悪質な伝播性の強い犯罪といえる。そのため、かかる経済的利欲犯に対する犯罪は、脱税者の発生を防止するに効果的な刑罰でなければならず、『正直に申告した者がバカをみる』ことがないための刑事制裁が必要である。民主主義社会において『脱税是最悪の犯罪』という罪悪感を国民一般に抱かせることは、納税者のコンプライアンスを高めるために必要であり、そのためには租税遁脱に対する処罰法の本質は何か、量刑の基本的理念は何かを認識する必要がある。」⁽¹¹¹⁾

(111) 松沢・前掲（注99）。

この見解は、第2章第5節「罰金刑の金額の上限（罰金多額）と制裁効果」においても引用した。豊富な税務経験に裏打ちされた租税法学者としての松沢氏の見解は、普遍的で重要な意味を持っていると思われる。

第2章第5節では、この松沢氏の上記見解を基に、「租税遁脱犯は極めて悪質な伝播性の強い犯罪」であることから、租税遁脱を秘匿するために行う検査忌避等の行為も同様に悪質な伝播性の強い犯罪であり、かかる検査忌避等の行為を行った法人に対する現行の罰金多額は少なすぎるのではないかとの考えを述べた。ここでは、松沢氏の見解を基に、より普遍的な課題である申告納税制度の確保と申告や調査段階における納税者のコンプライアンスの問題について改めて触れておく。

第1章で述べたように、申告納税制度の下において、国税当局は納税者の「理解と協力」を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、納税者の検査忌避等に対する罰則の運用については、基本的に慎重に対処すべきであるとされている。国税当局のこうした基本姿勢は、税務調査の円滑な執行に大きく寄与していると考えられる。

しかし、法人の中には、課税当局が罰則の運用について基本的に慎重な姿勢をとっていることに乗じて、各種の組織的・計画的な策略・手段を用いて調査を免れようとすることもありうる。実質的な協力が得られないような法人を結果的に利するようなことがあっては、納税者の理解と協力を基礎とする我が国の税務行政の執行上、課税の公平を確保することができなくなる。

申告納税制度の下では、納税者のコンプライアンスの高揚が必要不可欠である。国民生活や経済に多大な影響を及ぼす大法人による検査忌避等の違法行為によって、課税の不公平感が広く醸成され、納税者全体のコンプライアンスが減退すれば、申告納税制度の下で、納税者の理解と協力を基礎に税務行政を執行することが困難になる。大法人による検査忌避等の違法行為は、伝播性の強い悪質な犯罪行為になりうる。

租税事件訴訟は、他の行政事件訴訟と異なる特徴的な面がある。法的側面から見ると、租税事件訴訟は他の行政事件訴訟と同様に、行政庁とその権限行使

に不服のある国民との対立の図式であるが、申告納税制度の確保という税務行政固有の視点からは、もう一つ別の対立軸が根底に見えてくる。すなわち、納税義務や質問検査に対する受忍義務を誠実に履行している大部分の納税者とそれらの義務を履行しないごく一部の納税者との潜在的な対立の図式である。不誠実な納税者を放置することは、他の誠実な納税者に対して余計な負担を間接的に負わすことにつながる⁽¹¹²⁾。課税当局が、課税処分を巡って納税者と訴訟で争うのは、個別の租税債権を確保するためだけにとどまらず、課税の公平という理念の下で申告納税制度を確保するという意義も有していると考えられる。

第2章第2節では、裁判例によれば、税務調査に際して納税者の虚偽答弁等の行為が間接証拠の一つとして考慮され、事実関係全体から見て、当初から課税を回避しようとする意図があったものと推認できるときには、隠ぺい又は仮装行為と認定される場合もあると述べた。このような判決は、課税の公平や申告納税制度の確保・維持という観点から評価できるのではないかと考える。納税者が「隠ぺい又は仮装」や「偽りその他不正の行為」に関する証拠資料を税務調査に際して、破棄・隠匿し、または、虚偽答弁等によって調査に実質的に協力しないような行為に対して、何らかの制裁が課されないことになると、他

(112) この思想は、松沢氏の見解（注99）の中にも見られるが、米国にも存在する。米国IRSの報告書（IRS, Modernizing America's Tax Agency 2000, at 7. <http://www.irs.org/>）では、ノンコンプライアンス（noncompliance）について次のように述べている。「我々は、法令を遵守しない納税者が法令を遵守している納税者に負担を負わせるようなことがないよう、すべての納税者に対して誠実かつ公平に法律を適用していかなければならない。IRSのサービスのこの側面は、財務省の歳入確保のためにも、また、基本的な公平性の問題としても重要である。我々の税制は、納税者が、自分の隣人や競合する同業他社も法を遵守していると確信しつつ、自発的に納税義務を果たそうとすることを前提にしている。したがって、納税者が自発的に納税義務を果たさないときには、IRSは、納付すべき税を徴収する執行権限を行使しなければならない。（…中略…）ノンコンプライアンスは、必ずしも故意によるものとは限らず、知識の不足、誤解、不十分な記帳、法的解釈の相違、予知不能な個人的緊急事態、一時的なキャッシュ・フローの不足等、広い範囲の原因に起因する。これに対し、ノンコンプライアンスの中には故意に行われ、犯罪的な脱税の域にまで至る場合さえある。公平性確保のために、IRSがノンコンプライアンスのあらゆる局面に取り組むことは極めて重大である。」

の誠実な納税者のコンプライアンスを減退させ、申告納税制度の維持に悪影響を及ぼすことになる。

こうした問題は、巧妙な課税逃れ行為の増加と相まって、更に深刻化するのではないだろうか。租税回避行為（課税要件の充足を回避する行為）の外観を装っているが、その内実は脱税行為（課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為）であるものがありうる。租税回避行為とは、課税要件の充足そのものを回避しようとする行為である。したがって、租税回避行為ということであれば、法人は契約や法的仕組みに関係する事実を何ら隠す必要はないはずである。しかし、グループ当事者間の法律行為によって一定の権利義務関係を創出し、その枠から外れた実際の行為又は事実の部分を意図的に隠そうとしたり、その部分を記録した資料について独自の理由を述べて提示を拒否したり、あるいは、そのような資料は最初から残さないようにするかもしれない。このように、課税要件が充足しているかどうかの判定に必要とされる資料を計画的・組織的に逃避させるための措置が講じられることもありえる。これは、まさに複雑な法的仕組みないし契約関係と調査を巧妙に回避するための手段がセット（または法的仕組みや契約自体が調査回避のためのツール）になったものといえる。こうした行為は、外見上は租税回避行為のように見えるが、その内実は脱税行為に当たるものであり、いずれに扱われるかは、その事実を納税者が隠し通せるかどうかにかかっていることになる。その意味において、両者の区分は、動的・相対的なものである。税務調査において、法人が脱税行為を私法上の選択可能性を利用した租税回避行為ないし節税行為であるかのごとく主張するようなことは許されない。

納税者のコンプライアンスについては、今日でもいろいろと議論されている。大淵博義教授は、「営利を追求する企業等の経済人が、コンプライアンスの範囲内で節税行為を行うのは理に適った行動である。だが、企業等サイドが適法と考えた行為が課税庁により、否認されるケースが目立っている。つまり、納税者と課税庁との間の経済合理性の解釈に乖離が生じる事態が多くなっているわけである。課税庁による、誤った税務否認は納税者のコンプライアンスの低下

にも繋がる。」と述べられている。⁽¹¹³⁾。しかし、納税者のコンプライアンスについて論じるのであれば、申告や調査段階における上記のような調査非協力等の問題にまず着眼すべきではないかと考える。一般論として、調査非協力の問題や事実の秘匿行為の問題を考慮に入れずに私法上の選択可能性や法形式の尊重ばかりを唱えるような論調は、バランスを欠くことにならないであろうか。

調査において法人による脱税行為や検査忌避・虚偽答弁等が把握された場合、そのことは一法人の違法行為の問題にとどまらない。そうした違法行為によって、課税の公平や申告納税制度の確保・維持といった公益が侵害されているとすれば、執行面及び制度面全体の問題としてとらえる必要がある。重加算税の賦課要件の充足が争点になるような場合、調査における検査忌避や虚偽答弁等の行為についても積極的に主張・立証すべきではないかと考える。また、調査に際して検査忌避・虚偽答弁等の行為に反復性、悪質性、重大性などがあるものについては、告発を検討することが必要である。このようにして重加算税や罰則の適用事例が積み上げられ、当局による厳正な対応が周知されれば、違法行為に対する抑止力が高まることになる。その上で、制度改正に向けた議論も活発になるのではないかと考える。

(113) 大淵博義「巻頭論文 企業の節税行為の合理性とコンプライアンス」税理(2004. 5) 2頁。