

質問検査権を巡る諸問題

—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための
方策を中心として—

齋 藤 文 雄

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

我が国の近年の税務調査は、特に国際税務等の分野において、納税者の検査忌避のため課税資料の取得収集が困難となり、課税機会を失うという事態に直面している。

我が国税務行政あるいは税務調査については、従来からその特殊性が指摘されている。第一に、諸外国に比して法定資料制度や納税者番号制度等が不十分なため、質問検査権に重心がかかり過ぎる、第二に、質問検査受忍義務の履行確保手段が間接強制である行政刑罰のため、納税者からのある程度の積極的な協力がなければ税務調査の目的が達成しにくい、そして第三に、質問検査権の実効を担保する行政刑罰は、ほとんど適用されず、有罪となっても極少額の罰金だけで、間接強制としての役割を果たしていないことである。

これらの特殊性についての指摘が事実であれば、検査忌避により課税資料の取得収集ができないという事態を打開するには、行政刑罰以外に質問検査受忍義務の履行確保手段を用意し、検査忌避の継続を困難にすること、そして、質問検査権の行使によらず必要な課税資料を収集できる体制を整備し、検査忌避を意味のないものにすることが有効と考えられる。

本研究は、指摘される我が国税務行政の特殊性を検証し、検査忌避に対して有効な措置を講じられない現状に対して、国内外の制度を参考として、質問検査権の実効性を確保するためのより効果的な手段を探索するとともに、税務調査を含む課税資料収集の全局面を通じた収集体系を検討するものである。

2 研究の内容

研究は、まず、質問検査受忍義務の履行確保手段としての行政刑罰が機能していない現状を分析した上で、米独両国の税務行政における課税資料収集の諸制度と我が国の税務以外の行政分野における新しい動きを検証し、最後

に事態の打開に有効と思われる方策を検討した。

(1) 質問検査受忍義務の履行確保手段としての行政刑罰

質問検査受忍義務の唯一の履行確保手段である行政刑罰が、その機能を果たしていない最大の原因は、法システムの完結性を確保するためだけに利用され、捜査機関や裁判所の事務処理能力が考慮されていないことにある。捜査機関等の事務処理能力の限界は、重大犯罪優先を余儀なくさせるから、この点だけでも、行政刑罰に質問検査受忍義務の履行確保手段としての機能を期待することは困難である。更に、納税者の自発的な協力が不可欠な申告納税制度の下では、検査忌避等の軽微な違反行為について強権的イメージの強い刑罰の適用を求めることは敬遠されがちである。

また、仮に検査忌避罪で有罪とされても、それにより帳簿書類等の不提示状態が解消されることはないから、そもそも行政刑罰は、課税資料の収集を目的とした義務の履行確保手段としては、機能的適性を欠いていると考えられる。

これらの点から、質問検査以外に有力な課税資料の収集方法を持たない我が国の税務行政が、行政刑罰以外に質問検査受忍義務の履行確保手段を備えるとともに、課税資料の収集方法の多様化を図る必要に迫られていることは明らかである。

(2) 米独における税務調査の実効性確保手段—サモンズと強制金

米国では、サモンズが税務調査における課税資料の円滑な収集を可能にしている。しかし、サモンズの強大な威嚇力は、我が国では最高裁判所が認めていない、租税法上の義務の民事執行にあり、それ故、IRS自身も訴訟を前提とした事務負担を考慮し、極力サモンズの使用を控えるよう職員に求めているという実態がある。

一方、ドイツでは、無申告者や税務調査への非協力者に対しては、強制金により繰り返し履行が強制される。なお、強制金が実際に徴収される事例はほとんどなく、やや高めの推計課税との相乗効果により義務が履行されている実態にあるとされる。

両国の税務調査の実効性確保手段は、非刑事的な義務の履行強制手段である点で共通するが、強制金制度は課税庁の手続のみで行使可能な点で評価できる。

(3) 我が国における検査忌避等に対する動向(1)－罰則の強化

我が国では、行政上の非代替的作為義務や不作为義務の多くについて、行政刑罰が履行確保手段として用いられてきたが、近年、行政刑罰の機能不全の状況を打開する新たな動きが出てきている。一つは、行政刑罰の強化、特に法人に対する罰金刑の上限額を引き上げる動きであり、もう一つは、行政上の義務を課す行政主体のみで行使できる義務履行確保手段の強化又は導入の動きである。前者は、行政刑罰の威嚇力のなさを解決する取組みであり、後者は、捜査機関・裁判所の事務処理能力の限界による行政刑罰の機能不全に対処するものである。

税務調査における検査忌避等についても、金融関係法規と同様に、罰金上限額を2億円程度に引き上げるべきとの提言がある。しかし、納税者による租税法上の質問検査受忍義務の不履行は、それにより直接の影響を受けるのが課税権者たる立場の国だけである点において、膨大な数の預金者、投資家の財産の安全にかかわる銀行、証券会社等に対する立入検査とは性格を異にするものである。税務以外の行政調査における検査忌避罪の法定刑との均衡の点からも大幅引上げの余地は少ないと考えられる。また、行政刑罰には、機能的適性や訴訟慣れした大規模法人の刑事責任追及といった面でそもそも問題があることを考慮すると、罰金上限額の引上げは、税務調査における質問検査受忍義務の履行確保手段としてはあまり有効とは思われない。

(4) 我が国における検査忌避等に対する動向(2)－行政手続のみで行使できる義務履行確保手段の強化・導入

義務を課す行政主体のみの手続で行使できる履行確保手段としては、通告処分や交通反則金のような非刑罰的处理、違反事実の公表等の手段が評価されている。しかし、非刑罰的处理は、手続保証の原則から問題が指摘

されているほか、確実に履行される手当がなされないと行政刑罰の轍を踏むおそれがある。また、違反事実の公表は、均衡を失した制裁となるおそれがあるため、税務において広範な納税者等が対象となる基本的な義務の履行確保手段として導入するには、十分に評価が定まってからが望ましいが、現状は、地方税の悪質滞納者に対する手段としての事例がわずかにあるだけである。

これに対して、執行罰は、行政機関のみの手続で履行を強制できる自己完結型の手段であり、税務行政においてもドイツでは強制金制度として実績がある点で、質問検査受忍義務の履行確保手段として最も検討に値する制度といえる。戦前の執行罰で問題とされた過料の威嚇力のなさも、罰金刑との均衡にこだわる必要性は乏しいとする考え方の定着により解決され、また、執行罰と刑罰の併科についても問題はないという共通認識が形成されつつある。本来の機能を発揮し得る環境が整ってきたことで、機能不全に陥っている行政刑罰に代わる行政上の義務の履行確保手段として研究者からも期待が強まっている。

(5) 課税資料収集の多様化(1) 一米独にみる記録の作成・保存義務とその履行確保手段

課税資料収集方法の多様化については、記録の作成・保存義務が重要である。

一般的な記録の作成・保存義務について、米国は故意に履行しない場合に行政刑罰を科し、ドイツは故意又は重過失による不履行を租税秩序違反に対する過料を科すことで履行を確保している。これは、広範な納税者を対象とする基礎的な義務であることや過去の課税期間分の帳簿不記載については、強制しても不履行の状態が解消するものではなく、過去の不履行に対して制裁を科すことで将来に向かっての義務の遵守を促すしかないという性格に由来するものと考えられる。

更に、移転価格税制に関しては、両国とも、一般的な記録の作成・保存義務とは別に、特定の納税者に対して移転価格に関する記録の文書化義務

を課し、提出遅延等を防止するために民事罰又は追徴金を用意している。この履行確保手段は、課税庁の行政手続のみで賦課でき、しかも、納税者が不履行の状態にある義務を履行するまで賦課を繰り返せる高額な制裁金であるという共通点を有する。

両国がよく似た制度を採用しているという事実は、対象となる情報は重要であるが、課税庁の努力では収集が困難であること、そのため、事務負担を納税者に分配する必要があること、そして、義務の速やかな履行実現に主眼を置いた強制手段が不可欠であり、その強制手段である制裁金は相当高額でなければならないということを窺わせる。

(6) 課税資料収集の多様化(2) 一米独の更正の時効

租税法上の各種義務の速やかな履行を促し、また、十分な調査時間の確保を可能にしている米独の更正の時効制度は、更正等を行うことのできる期間を除斥期間とする我が国と大きく異なり、課税資料収集のための補助的履行確保手段として検討に値するものである。

特に、税務調査に着手した場合には、必要な書類の提出を受け、その検査が終了するまで時効を延長できる制度は、調査時間の十分な確保だけでなく、いたずらな調査の引伸ばしを回避できる点で、大きな効果が期待できる。

3 結 論

適正公平な課税を実現するためには、課税資料の収集が税務調査に偏りすぎることのないよう、税務調査以外の局面でも課税資料を収集できる体制を整備し、それに適した履行確保手段を設けることが重要であると考える。

(1) 質問検査受忍義務の履行確保手段

質問検査受忍義務の履行確保手段としては、金銭の賦課のみによる強制金制度の導入が検討されるべきである。税務行政の場合、強制金の収納確保のための強力な徴収機構を有しており、他の行政分野に比して強制金を徴収しやすいことが、この制度の威嚇力を高める要因として働くと考えら

れる。

強制金制度による非犯罪化は、米国税務行政の民事罰を中心とした制度やドイツの租税秩序違反の過料制度とも共通するところがあり、単に課税庁側の手続的簡便さや事務負担軽減の要請に応えるだけでなく、租税法上の各種の義務違反に対して刑罰を賦科することに対する刑事法学の立場からの批判にも対応するものである。

なお、強制金の決定に当たっては、ドイツのように強制金に代えて、不合理でない範囲で最も納税額の大きくなる推計課税を行うことも考えられる。その場合、効率的な推計課税のために、国税総合管理システム（KSK）により収集された申告データ等からの統計に基づき、事業内容、売上階層等ごとの課税所得金額、税額等を把握し、税務調査において納税者が課税資料の取得収集に応じず、実額により申告額の正当性を立証しなかった場合は、その統計値を用いて更正又は決定を行う、というような仕組みが検討されるべきと考える。

（２）課税資料収集方法の多様化とその履行確保手段

経済取引はボーダーレス化し、情報技術は更なる進展が予感され、訴訟社会は実感できるところまで到来しつつあり、その一方で国家公務員の削減が進められている現状では、課税資料の取得収集についても、従来のように質問検査権の行使に重点を置き過ぎた体制では、今後対応しきれなくなることが予想される。その点において、記録の作成・保存義務、情報申告義務等をそれらの義務の履行確保手段とともに整備し、課税資料収集に係る事務負担の納税者への分配を進めることも重要である。そして、その場合には、更正等の期間制限について、租税法上の各種の義務の履行を促し、かつ、適正な税務調査期間を確保する手段としての機能を持たせることも有効と考える。

目 次

はじめに.....	180
第1章 質問検査受忍義務の履行確保手段を巡る現状と問題.....	183
第1節 質問検査権とその受忍義務の履行確保手段.....	183
1 申告納税制度と税務調査.....	183
2 質問検査受忍義務の履行確保手段.....	184
第2節 履行確保手段としての行政刑罰の限界.....	184
1 質問検査受忍義務の不履行に対する行政刑罰の適用状況.....	185
2 行政刑罰の一般的な機能不全原因.....	186
3 税務行政固有の機能不全原因.....	187
4 行政刑罰の履行確保手段としての機能的適性の欠如.....	190
5 行政刑罰の限界と新たな履行確保手段の必要性.....	191
第3節 質問検査受忍義務違反事件の訴追手続について.....	192
第4節 質問検査権以外の方法による課税資料収集とその問題点.....	193
1 質問検査権行使以外の方法による収集の可能性.....	193
2 現状における課税資料収集のための方法.....	194
3 課税資料収集方法に関する問題点.....	194
4 収集方法多様化の必要性.....	194
第2章 米独の税務行政における課税資料収集体系.....	196
第1節 米国における一般的な課税資料の収集.....	196
1 税務行政におけるサモンズの概要.....	196
2 サモンズの履行強制手段.....	196
3 サモンズに対する司法審査.....	197
4 サモンズの運用状況.....	198
5 サモンズの我が国への導入の可能性.....	199
第2節 米国の課税資料収集に係る義務と履行確保手段.....	201
1 記録の作成・保持義務.....	202

2	情報申告.....	203
3	記録の作成・保持義務及び情報申告義務における制裁金の特徴 ..	204
4	罰則強化の傾向.....	205
第3節	米国の移転価格税制に係る内国歳入法の域外適用	206
1	代理人権限授与.....	206
2	移転価格税制に係る独立企業間価格算定のために 必要な資料の収集.....	207
3	履行確保手段.....	207
4	域外適用に係る問題点.....	208
第4節	米国における更正の時効の活用	209
1	各種の時効延長等.....	209
2	税務調査と合意による時効延長.....	211
第5節	ドイツにおける課税資料収集に係る義務と履行確保手段	211
1	質問検査受忍義務の履行確保手段としての強制金制度	212
2	移転価格税制に係る記録の文書化義務について	213
3	更正等の時効について	215
第6節	米独における租税法上の義務に関する履行確保手段の体系	215
1	租税危殆行為等についての米独の対応	215
2	ドイツの強制金と米国の民事罰の違い	218
第3章	我が国の各行政分野における諸制度	221
第1節	行政上の義務履行確保手段の類型と国内の動向	221
1	行政上の義務履行確保手段の類型	221
2	行政上の義務履行確保手段を巡る国内の動向	222
第2節	行政刑罰の強化.....	222
1	行政刑罰における罰金上限額引き上げの動向	222
2	罪刑均衡原則からの罰金上限額引き上げの限界	224
3	行政刑罰機能不全の現状からの罰金上限額引き上げの限界	225
4	法人への適用の困難性.....	226

5 租税法における検査忌避等についての行政刑罰強化の可能性	231
第3節 違反事実の公表	232
1 制度の仕組み	232
2 効果と問題点	233
3 国税への導入の可能性	234
第4節 通告処分制度	236
1 制度の概要	236
2 制度適用の現状	236
3 検査拒否等への適用の可能性	237
第5節 執行罰（強制金）制度	239
1 執行罰の歴史	239
2 執行罰と行政刑罰との差異	240
3 執行罰の再活用論	240
4 税務行政への導入の可能性	241
第6節 挙証責任の転嫁	242
1 不実証広告規制の概要	242
2 制度の特徴	243
3 税務行政への導入の可能性	243
第4章 今後の対応	245
第1節 現行行政刑罰の適用可能性の検討	245
1 行政刑罰の機能不全原因への対応	245
2 行政刑罰適用上の矛盾	247
3 犯則調査の活用	247
4 行政刑罰を取り巻く環境の変化	248
5 行政刑罰の妥当性	251
第2節 行政刑罰に代わる質問検査受忍義務の履行確保手段	251
1 履行確保手段の要件	251
2 検討されるべき履行確保手段	254

3	制度設計の方向.....	254
4	行政刑罰との併科.....	258
5	事前手続と権利救済.....	260
第3節	記録の作成・保存義務とその履行確保手段の整備.....	261
1	記録の作成・保存義務とその履行確保のあり方.....	261
2	一般的な帳簿書類の保存義務に対する履行確保手段.....	262
3	移転価格税制についての記録の作成・保存義務と その履行確保のあり方.....	265
第4節	更正等の期間制限規定の活用.....	266
1	我が国の更正等の制限期間の特徴.....	266
2	望ましい方向.....	267
結びに代えて.....		269
[参考資料]		271

はじめに

我が国の近年の税務調査における主要な問題のひとつに、国際税務等の分野における税務調査への非協力ということがある。

納税者の調査への非協力という事象は、これまでにもしばしば発生していた。昭和 30 年代末から 40 年代にかけて課税庁は、不答弁や検査拒否・妨害といった行為を所得税法 242 条（又は昭和 40 年法律第 33 号による改正前の所得税法 70 条）違反あるいは法人税法 162 条（又は昭和 40 年法律第 34 号による改正前の法人税法 49 条）違反として告発しており、有罪となった事件もある。昭和 50 年代以降、起訴した事案は見受けられないが、依然として不答弁、検査拒否等は少なからず発生している。

昭和 30、40 年代の調査非協力事案のほとんどは、いずれも納税事務負担能力とりわけ記帳能力の乏しい小規模な納税者が、単独であるいは加入する団体職員とともに、税務職員の臨場を威力を用いて阻止し、質問検査権に基づく税務職員の適正な帳簿書類等の提示要求を暴言とともに拒否するという露骨なものであった。その後こうした納税者の調査非協力は、調査の事前通知がないこと、税理士以外の者の調査立会いが認められないこと等を理由に調査を拒否するというように変化した、いずれにしても、不答弁や検査拒否という明確な行為によるものであった。

これに対して、近年の国際税務等の調査の場面において多く見受けられる調査非協力は、記帳能力、納税事務負担能力を十分に有する納税者によるものであり、不答弁や検査拒否・妨害という露骨な形ではなく、企業秘密の保持契約を締結していること、親会社からの了解が必要であること等を理由とした、①帳簿書類の不提示、提示遅延、②質問に対する答弁回避、遅延、担当者の答弁時間の制限、③現物確認、現況確認の拒否、④管理資料の提示拒否、⑤本店配賦経費資料の提示遅延、というような形態で発現している。

このような調査非協力は、税務職員に与えられた調査のための限られた時間を巧妙に浪費させ、調査が核心部分に触れることを回避するため、課税庁側で

は、課税要件事実を確認するのに必要な資料情報を取得収集できず、したがって、課税要件事実を確定できないまま、調査を終了することとなり、その結果課税機会を失うという事態に至るのである⁽¹⁾。

ところで、我が国の税務行政あるいは税務調査の特殊性については、従来からその問題が指摘されている⁽²⁾。

特殊性の第一点は、税務調査のための質問検査権は申告納税制度を担保するための手段のひとつ、すなわち、立法的に選択をすることができる代替可能な手段の一つと解すべきところ、米国等の諸外国と比較して、法定資料の収集や銀行調査に関する制度、納税者の情報管理を行う手段としての番号等が不十分なため、適正な納税の履行を確保する手段として質問検査権にやや重心がかかり過ぎたきらいがあることである。第二点は、質問検査権については行政刑罰による間接強制の制度が設けられているとしても、納税者からのある程度の積極的な協力、例えば、帳簿等の提示、が不可欠であり、単に受忍義務だけでは質問検査権としての行政目的が達成しにくいことである。そして、第三点は、質問検査権の実効を担保する行政刑罰は、その適用事例がほとんどなく、しかも、有罪判決の量刑が極めて少額であるため、間接強制としての役割を果たしていないことである。

これらの特殊性についての指摘が事実であれば、検査忌避により税務調査の際に課税要件事実を確認するための資料情報の取得収集ができないという事態を打開するには、行政刑罰以外に質問検査受忍義務の履行確保手段を用意し、検査忌避の継続を困難にすること、そして、質問検査権の行使によらず必要な課税資料を収集できる体制を整備し、検査忌避を意味のないものにすることが有効と考えられる。

本研究では、こうした我が国税務行政の特殊性を検証し、検査忌避に対して

(1) こうした事態に対する課税庁の対応は、せいぜい青色申告承認を取り消し、多大な時間と労力を費やして推計課税を行う程度であるが、外国法人について検査忌避を理由として青色申告承認を取り消した事例は見受けられない。

(2) 雄川一郎・富尾一郎ほか「研究会・行政強制（第8回）」〔富尾発言〕ジュリ 582号 131頁（1975）。

有効な措置を講ずることのできない現状に対して、国内外の制度を参考として、質問検査権の実効性を確保するためのより効果的な手段を探求するとともに、税務調査を含む課税資料収集の全局面を通じた収集体系を検討するものである。

第1章 質問検査受忍義務の履行確保手段を巡る現状と問題

本章では、税務調査における検査忌避が課税機会の喪失に直結する我が国の税務行政あるいは税務調査の特殊性を検討した上で、問題点を整理し、その解決へのアプローチの方法を検討する。

第1節 質問検査権とその受忍義務の履行確保手段

1 申告納税制度と税務調査

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

この場合の税務署長の行政処分である更正又は決定は、「調査」に基づいて行うべきこととされており（税通24～27）、その「調査」のよりどころとなるのが質問検査権である。

すなわち、更正又は決定を行うためには、課税要件事実を確認するための資料（以下、「課税資料」という。）の入手が必要であるが、課税資料の入手について納税者がいつでも任意に応ずるとは限らないから、各租税法は、必要な課税資料の収集を可能にするため、税務職員に課税要件事実について関係者に質問し、関係物件を検査する権限を認めているのである⁽³⁾。

そして、税務職員による適法な質問検査権の行使に対しては、納税者は受忍義務を負うのであるが、この受忍義務には質問検査権の行使に対し抵抗しないという不作為義務にとどまらず、真実応答義務という積極的内容を含むも

(3) 金子宏『租税法〔第11版〕』698～699頁（弘文堂、2006）。

のと解されている⁽⁴⁾。

2 質問検査受忍義務の履行確保手段

質問検査権は、納税者の自発的な協力のない場合に課税資料の収集を可能ならしめるために、各租税法によって税務職員に付与されるものであるが、納税者が質問検査権に基づく質問又は検査に応じない場合でも、課税庁は目的達成のために質問及び検査を自ら強行することは許されない。なぜなら、我が国の質問検査権は、質問に対する不答弁及び虚偽答弁並びに検査の拒否、妨害及び忌避に対して刑罰を科すことにより、間接的に質問検査の相手方に質問に答え、検査を受忍することを強制する仕組みとなっているからである⁽⁵⁾。そして、この点にこそ、第二の特殊性の根源があるのである。

第2節 履行確保手段としての行政刑罰の限界

税務調査において納税者が検査を忌避する場合には、課税庁はその目的達成

(4) 国税庁『税務調査の法的知識』1頁(1975)。

(5) 各租税法が認める質問検査権とその受忍義務の履行確保手段は次のとおりである。

① 更正又は決定の前提としての税務調査のために各租税法が認める一般的な質問検査権(所税234、法税153、154、消税62等)

この権限の行使を妨げる行為をなした者に対しては、1年以下の懲役又は20万円以下の罰金が科される(所税242、法税162)。なお、消費税法は10万円以下の罰金刑のみとなっている(消税68条)。

② 移転価格税制における独立企業間価格算定のために調査対象法人及びその国外関連者との取引に係る事業と同種の事業を営む者に対する質問検査を認めるもの(税特措66の4⑨)

この権限の行使を妨げる行為をなした者に対しては、10万円以下の罰金が科される(税特措66の4⑩)。

③ 租税条約の相手国からの必要情報の提供要請があった場合に、その要請において特定された者に対する質問検査を認めるもの(実特法9①)

この権限の行使を妨げる行為をなした者に対しては、6月以下の懲役又は20万円以下の罰金が科される(実特法13)。

この他に、滞納処分のために認められたもの(税徴141)及び審査請求事案の審理のために認められたもの(税通97)がある。

のために質問及び検査を自ら強行することができないから、質問検査権を行使して課税資料を収集することは不可能になる。

こうした状況を回避するためにまず考えられることは、質問検査に対する受忍義務の履行を確保するための手段として設けられている行政刑罰を活用することである。日頃から税務調査における検査忌避について告発により厳正に対処していけば、行政刑罰のもつ義務違反への抑止効果を高い水準に維持しておくことが可能かもしれない。しかし、第三の特殊性が指摘するように、現実には行政刑罰はその役割を十分に果たしていないのである。

1 質問検査受忍義務の不履行に対する行政刑罰の適用状況

質問検査権の行使による課税資料の収集に応じない納税者に対しては、刑事訴訟手続により、その受忍義務の履行確保手段である行政刑罰を科すことができる。

過去における行政刑罰の適用状況を見ると、昭和 30 年代末から 40 年代にかけて課税庁は、不答弁や検査拒否・妨害といった行為を所得税法 242 条（又は昭和 40 年法律第 33 号による改正前の所得税法 70 条）違反あるいは法人税法 162 条（又は昭和 40 年法律第 34 号による改正前の法人税法 49 条）違反として告発しているが、有罪となった事件はわずか 6 例に過ぎず、しかも、その量刑はいずれも 1 万円（罰金としては最低額）から 5 万円の罰金のみである⁽⁶⁾。その後の調査の現場においても、依然として不答弁、検査拒否等は少な

(6) 不答弁・検査拒否等の罪に対する量刑（遁脱罪、公務執行妨害罪等との併合罪の場合を除く。）。

① 団体事務局員が帳簿書類の検査を妨害（判決は検査拒否としている）した事案につき罰金 1 万円（横浜地判昭 41.3.25 シュト 128 号 55 頁、東京高判決昭 43.8.23 シュト 128 号 48 頁、最大判昭 47.11.22 判時 684 号 17 頁）

② 被告人及びその長男が不答弁及び検査の拒否をした事案につき罰金 3 万円（東京地判昭 44.6.25 判時 565 号 46 頁、東京高判昭 45.10.29 判時 611 号 22 頁、最三小決昭 48.7.10 判時 708 号 18 頁）

③ 「白色だから帳簿を見せる必要はない。どこが悪いかわかるにしろ。」等申し立て、帳簿の検査を拒否した事案につき、罰金 2 万円（盛岡地判昭 49.8.21 判時 782 号 102 頁、仙台高決昭 49.10.14 税資 84 号 510 号、仙台高裁異議決定昭 49.10.22 税資 84

からず発生していたが、昭和 50 年代以降起訴された事案は見受けられない。

我が国税務行政における第三の特殊性、すなわち、質問検査受忍義務の履行確保手段である行政刑罰が十分に機能していないことは、このような適用実態から見て明らかであり、使途秘匿金課税のようにそうした実態を前提として導入されたと思われる制度すらある⁽⁷⁾。

そして、更に悪いことには、その行政刑罰が、質問検査受忍義務の履行を確保する唯一の手段であるということである。課税庁が推計課税を行う場合でも、我が国では欧米のように意図的に課税所得金額を高めに推計する⁽⁸⁾ということはできないから、行政刑罰が科されない場合には、答弁や検査を忌避しても納税義務者は何ら制裁を受けずに済んでしまうことになる。

2 行政刑罰の一般的な機能不全原因

現在、行政刑罰は、我が国の多くの行政分野において、行政上の義務の履行を確保するための手段として採用されているが、税務行政に限らず、ほとんどの分野で機能不全の状態にある。行政刑罰の機能不全の一般的な原因として、大橋洋一教授は次の四点を挙げられる⁽⁹⁾。

号 508 頁)

- ④ 団体事務局員が納税者の妻と共謀して調査官の前に立ちふさがり、調査を妨害した事案につき罰金 2 万円（横浜地判昭 41. 3. 26 税資 84 号 709 頁、東京高判昭 49. 3. 27（差戻後）税資 84 号 609 頁、最三小判昭 51. 3. 16（差戻後）税資 84 号 553 頁）
- ⑤ 団体事務局員が会員数名の所得税・法人税調査に際し、営業妨害である旨怒鳴って調査を妨害した事案につき罰金 5 万円（横浜地判昭 51. 3. 29 税資 84 号 713 頁）
- ⑥ 検査を拒否した事案につき罰金 2 万円（前橋地判昭 48. 10. 27 税資 84 号 732 頁、東京高判昭 52. 7. 12 税資 98 号 118 頁、最一小決昭 53. 4. 11）
- (7) 法人の使途不明金のうち、支出の相手方の住所、氏名、支出事由を帳簿書類に記載していない使途秘匿金については、これを抑制するために平成 6 年度改正により特別税率により課税する制度（使途秘匿金課税制度、税特措 62）が創設されたが、そうした制度となったのは、支出法人の多くが使途に関する当該職員の質問に答弁をしない以上、実質所得者課税の原則を貫徹しえ得ないからであり、間接強制の制度が機能不全に陥っていることの証左であろう。
- (8) 三木義一「税務調査における第三者立会と守秘義務」立命 2000 年 3・4 号下巻 (271・272 号) 928 頁。
- (9) 大橋洋一『行政法 [第 2 版]』397 頁（有斐閣、2004）。なお、関根謙一「行政強制

- ① 義務を課す機関と刑罰を科す組織とが分離しており、前者が告発を自制すること。
- ② 刑罰の威嚇力がないこと⁽¹⁰⁾。
- ③ 告発前の手続に膨大な時間と労力を要するほか、告発後は事情聴取等で行政事務の停滞を招くこと。
- ④ 警察・検察・裁判所が、重大な刑法犯の処理のため行政刑罰を処理する余裕がないこと。

実際には、これらはそれぞれが単独で行政刑罰の機能不全を引き起こしているのではなく、相互に密接に関連しながら行政刑罰の本来の機能を阻害していると思われる。

3 税務行政固有の機能不全原因

前述した行政刑罰の機能不全の一般的な原因は、税務行政においても当てはまるであろうし、告発自製の傾向が税務行政にあったことも、行政刑罰の適用状況から十分に窺える。

告発自製の背景として、大橋教授は、警察に罰則適用の相談をすることは相談側行政機関の無能を示すことになるという意識が働くことや司法警察が捜査に乗り出すかどうか、検察官が起訴に踏み切るかどうかの不確実な点を挙げられる⁽¹¹⁾。前者はともかく、後者は税務行政にも当てはまるものであろう。これらによる告発自制は、いずれも義務を課す機関と刑罰を科す組織の分

と制裁」ジュリ 1073 号 68 頁では、③及び④を原因に挙げている。

- (10) 質問検査受忍義務の不履行に対する罰則の威嚇力のなさに言及した判決として津地判平 10.9.10 判時 1661 号 41 頁。消費税の仕入税額控除に係る帳簿の不提示等についての「検査拒否罪をもって罰すれば足りる。」旨の原告主張に対して「法は、68 条において、調査拒否に対する罰則（10 万円以下の罰金）を設けてはいるものの、仮に税務職員に対する帳簿等の提示がなくとも仕入税額控除が認められるということになれば、納税者のなかには、罰金を課される危険を冒してでも税務職員に対する帳簿等の提示を拒否し、事後の手続で改竄・偽造した帳簿等を提示することによって、不正な利益を得ようとする者が現れかねないのであって、同条の罰則のみで、調査段階での提示を強制することは困難である。」としている。
- (11) 大橋・前掲注(9)397 頁。

離という行政刑罰の機能的特性によるものといえるが、課税庁が質問検査受忍義務違反について告発を自制してきた背景には、次のような税務行政固有の事情がより強く影響したように思われる。

イ 申告納税制度の円滑な運営の阻害要因となることを懸念したこと。

納税者の自発的な協力の上に成り立つ申告納税制度を基本とする我が国の税務行政においては、強権的なイメージの強い行政刑罰の適用が納税者に不安を抱かせ、自発的な協力が得られなくなることも懸念されたため、慎重にならざるを得なかったことが考えられる⁽¹²⁾。この点は、国税庁の過去の国会答弁から窺うことができる⁽¹³⁾。

しかし、昭和 30、40 年代の調査非協力事案がいずれも納税事務負担能力とりわけ記帳能力の乏しい小規模な納税者によるものであったのに対し、

-
- (12) 佐伯仁志教授は、「刑罰に主に依拠する制裁制度に対しては、制裁の中でもっとも厳しい刑罰であるがゆえに、その適用に慎重になりすぎ、義務の不履行が放置される結果となっている、という問題も指摘されている。」とされている（佐伯仁志「経済犯罪に対する制裁について」曹時 53 巻 11 号 3 頁（2001））。
- (13) ① 第 120 回国会参議院予算委員会（平成 3 年 4 月 10 日）における福井博夫政府委員（国税庁次長）の答弁（第 120 回国会参議院予算委員会議事録第 18 号）「これまでまだこの不答弁罪で私どもの方で告発したというような事例はいまのところございません。現在の税務行政を進めていく立場といたしまして、やはり納税者の協力を得ながら任意にいろいろ資料を出していただいて、相互信頼といいますか、の中で税務行政を進めていくというようにいまの基本ということを考えますと、この罰則に訴えていく、刑事罰を適用していくということにつきましてやはり慎重に対処をしていくべきものであるというような考え方によりまして、現在までのところそのような事例はないわけでございます。」
- ② 第 128 回国会衆議院政治改革に関する調査特別委員会（平成 5 年 10 月 29 日）における三浦正顕政府委員（国税庁次長）の答弁（第 128 回国会衆議院政治改革に関する調査特別委員会議事録第 12 号）「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。」

近年のそれは、記帳能力、納税事務負担能力を十分に有する外国法人等によるものが多いことを踏まえると、この点から告発を自制する必要性は低いように思われる。

ロ 明確な告発基準・手続の作成が困難であったこと。

検査忌避等の発生が検査件数に比例するとすれば、税務行政は最も多くの検査忌避等に直面する行政分野のひとつといえるであろう。

他方、昭和 40 年代以降、刑事司法実務において可罰的違法性の理論が大きな影響力をもつに至り⁽¹⁴⁾、そうした変化の中で不答弁罪や検査拒否・妨害罪の事件が争われたのである⁽¹⁵⁾。したがって、そうした訴訟の結果と可罰的違法性の理論による限定解釈に基づき質問検査受忍義務違反のうち処罰すべき行為を類型化・明確化する必要性は高かったと考えられる。

しかし、これまで質問検査受忍義務違反を告発する場合の明確な基準が定められたことはなかった⁽¹⁶⁾。税務調査の件数は膨大で、関連して実施される反面調査を加えれば更に大きな件数となること、しかも、納税者等の対応も千差万別であることが、明確な基準の作成を阻んだのではないかと推測される。

また、訴追手続面においても、国税犯則取締法（以下「国犯法」という。）の手続に則って行われるべきかいなかについて確立したものはないように思われる。

いずれにしても、告発の明確な基準・手続の欠如が、行政刑罰を使いにくいものにしていたことは間違いないところであり、今後罰則の適用を求めて告発を行っていくのであれば、そのための明確な基準及び手続の作成は不可欠である。

ハ 違法行為の巧妙化により犯罪の立証が困難になったこと。

(14) 藤木英雄『行政刑法』57 頁（学陽書房、1976）。

(15) 前掲注(6)の各判決参照。

(16) 国税庁は、昭和 40 年代までの質問検査権を巡る判決を整理の上、昭和 50 年に「税務調査の法律的知識」として職員に配布している。

昭和 50 年代以降も税務調査の現場においては、依然として不答弁、検査拒否等は少なからず発生していたが、起訴した事案は見受けられない。これは、昭和 30、40 年代の調査非協力事案が、税務職員の臨場を威力をもって排除し、質問検査権に基づく税務職員の適正な帳簿書類等の提示要求を暴言とともに拒否するというように、検査妨害を含む露骨なものであったのに対して、昭和 50 年代以降の調査非協力事案は、調査の事前通知がないこと、税理士以外の者の調査立会いが認められないこと等を理由に調査を拒否するというように変化し、更に近年は検査の忌避⁽¹⁷⁾へと巧妙化してきているため、犯罪の立証、特に調査への非協力が故意によるものであることの立証がますます難しくなってきたことも原因と考えられる。

4 行政刑罰の履行確保手段としての機能的適性の欠如

税務調査における質問検査権は、更正等を行う前提となる課税資料の収集を目的として行使されるものであるから、質問に対する答弁や要求した帳簿書類等の提示が得られない限り、その目的が達成されたことにはならない。

しかし、質問検査受忍義務の履行確保手段としての行政刑罰は、行政上の義務を履行しなかったという過去の違法行為に対する制裁という特徴を有するものであるから、当然に二重処罰の禁止原則が働くことになる⁽¹⁸⁾。

検査拒否罪や検査妨害罪については、臨場するごとに納税者等が検査に対する明確な拒絶の意思表示をし、あるいは検査の実施を威力を用いて阻止する場合は、臨場ごとに一罪が成立すると解されている⁽¹⁹⁾から、その都度告発することも考えられないではない。しかし、調査に応じるよう再三にわたる

(17) 藤木英雄教授は、検査忌避について、「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、たとえば居留守をつかい、あるいは来客中であるから現在応対は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。」とされる（藤木・前掲注(14)338 頁）。

(18) 大橋・前掲注(9)395 頁。

(19) 前掲注(6)の各判決参照。

説得の努力もない場合に検査拒否罪や検査妨害罪の成立が認められるかどうかは疑問であり、過去の訴訟事案においても、再三にわたる説得が奏功せず、臨場調査を断念した後に併合罪として告発している。まして、検査忌避罪の場合は、検査拒否罪や検査妨害罪のように明確な所為はないし、調査期間中のある時点での帳簿書類等の提示要求に対して直ちにそのすべてに応じることは困難な場合もありうるから、検査忌避があったと判断できるまでには提示を可能とするに足る時間の経過を待つことになり、結局は調査終了時まで提示要求した帳簿書類等について不提示の状態が継続したことで一の検査忌避罪が既遂となったと捉えざるを得ないであろう。

そうすると、執行罰のように帳簿書類等の提示があるまで反復して罰金を科すことはできず、ひとたび帳簿書類等の不提示について検査忌避罪で訴追された納税者からは、結局、帳簿書類等の提示を得られないこととなる。

この点で、行政刑罰、あるいはこれを利用した間接強制は、そもそも税務調査における質問検査受忍義務の履行確保手段としての機能的適性を欠くといふべきであり、第二の特殊性は、ここに帰着することになる。

5 行政刑罰の限界と新たな履行確保手段の必要性

行政刑罰を現実に応用できるかどうかは、行政刑罰の一般的な機能不全の原因解消とともに税務行政固有の告発自製の背景に潜む問題を解決できるかどうかにかかっていることになる。

しかし、現在進められている司法制度改革の進展による法曹人口の増加があったとしても、一方で重大犯罪の増加傾向は続くであろうと考えられるから、捜査・司法機関の事務処理能力の限界という問題ひとつとっても、その解消は容易ではない。

本節での検討結果を総合すると、短期的には、行政刑罰を税務調査における質問検査受忍義務の履行確保手段として機能させ得る可能性は乏しいように思われるし、履行確保手段としてそもそも機能的な適性を欠くという問題もあることを考慮すれば、行政刑罰以外に質問検査受忍義務の履行確保手段

を見出す必要性は高いというべきである。

第3節 質問検査受忍義務違反事件の訴追手続について

質問検査受忍義務違反事件の訴追手続に関して、国犯法の手続に則って行われるべきかいなか確立されたものがないことは先に述べたところである。

検査妨害罪が公務執行妨害罪の補充的規定としての性格を有するという最高裁判所の判断⁽²⁰⁾を根拠として、質問検査受忍義務違反事件は、国犯法上の犯則事件には含まれないから、刑事訴訟法 239 条 2 項による刑事告発を行うこととなるとする考え方がある。

国犯法上の間接国税に関して、課税庁は、質問検査受忍義務違反と同一法条の罰則を科すこととされる違反行為（例えば、昭和 63 年法律第 108 号により廃止された物品税法 46 条 7 号の質問検査受忍義務違反と同一法条の罰則が適用される同条 2 号の営業開廃申告の懈怠、4 号の記帳懈怠等）を国犯法の手続に基づいて検挙し、通告処分を行ってきた。通告処分前置主義をとる間接国税の違反事件について、通告処分を行わずにいきなり告発することは、通告処分の履行により刑事訴追を受けずに事件の処理を終結させることができるといふ、国犯法 16 条 1 項に規定された違反者の利益を侵害することになり許されないと解される⁽²¹⁾から、事件の処理として当然である。このことは、同一法条の罰則が適用される間接国税の質問検査受忍義務違反にも当てはまるであろう。

一方、間接国税以外の国税（以下「直接国税」という。）にあっては、国犯法 12 条の 2 において、収税官吏が事件の調査により犯則ありと思料するときは告発の手続をなすべき旨規定するに止まり、間接国税の場合のように通告処分に関する規定は存しないから、収税官吏の告発が公訴提起の訴訟条件とは解され

(20) 最二小判昭 45. 12. 18 判時 616 号 33 頁、判タ 256 号 188 頁。

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

ていない⁽²²⁾。また、組織法上、国税庁査察課及び国税局の査察担当部課の所掌事務については、調査査察部門の所掌事務の範囲を定める省令（昭和 24 年大蔵省令第 49 号）において、「内国税につき重要な犯則があると認められる納税義務者についての国税犯則取締法に基づく調査、検査及び犯則の取締り」と規定されている（同省令 1①五）が、ここでいう「重要な犯則」とは通脱犯若しくはこれに類する受還付犯等をいうものと解するのが相当であろう。そうすると、実体法上の調査を通じて把握された直接国税の質問検査受忍義務違反については、査察担当部門に引き継がれ、収税官吏により国犯法 12 条の 2 の規定に基づいて告発されるということはないから、刑事訴訟法 239 条 2 項の規定により告発されることとなり、その告発は、実体法上の調査の過程で犯罪ありと思料する税務職員が行うべきものと解される。

第 4 節 質問検査権以外の方法による課税資料収集とその問題点

本節では、我が国税務行政の第一の特殊性について検証する。税務調査は、申告納税制度の下における課税資料収集過程の一部を構成するものであるから、調査局面における課税資料の収集が納税者の検査忌避により困難となる場合は、その他の局面で収集することでこれを克服できなければならないであろう。

1 質問検査権行使以外の方法による収集の可能性

課税資料の収集は、なにも税務調査によらなければならないということはなく、租税法上も、組織法上もそのような規制はない。そうした資料は、調査以外の局面においても当然に収集が可能なのであり、納税者の事業場等へ臨場して行う調査の時間が課税庁、納税者双方の事情で限られることからすれば、むしろ調査以外の局面で課税資料が取得されていることが望ましいとい

(22) 最一小判昭 28. 9. 24 刑集 7 卷 9 号 1825 頁。

える。

2 現状における課税資料収集のための方法

我が国税務行政の第一の特殊性を課税資料の収集という視点からみると、質問検査権の行使以外の方法により課税資料を収集しようとしても、そのための補完的・代替的手段が脆弱だということになる。

我が国においても、税務調査時に質問検査権を行使して、納税者等に質問し、又は納税者等の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査すること以外に、課税資料収集の方法が法令上用意されていないわけではない。

例えば、移転価格税制については、納税申告書以外に次のものがある。

- ① 納税申告書への「国外関連者に関する明細書」の添付（法税規則表 17(三)）
- ② 独立企業間価格算定のための帳簿書類の提示・提出義務（税特措 66 の 4⑦）
- ③ 調査対象法人に対する国外関連者からの書類入手努力義務（税特措 66 の 4⑧）
- ④ 比較対象企業に対する質問検査権（税特措 66 の 4⑨）

しかし、これらの課税資料の収集方法は、米国の移転価格税制と比較して、脆弱とはいえないまでも、必ずしも十分とはいえないように思われる。

3 課税資料収集方法に関する問題点

課税資料収集のために現行法上用意されている方法に関しては、内容的問題以上の問題があるように思われる。例えば、移転価格税制における「国外関連者に関する明細書」の添付義務については、その履行を確保するための手段が措置されておらず、その実効性には疑問を呈さざるを得ない。

4 収集方法多様化の必要性

本節で考察したところを踏まえ、また、調査対象法人に対する国外関連者

からの移転価格に関する書類入手については、後述する⁽²³⁾ように努力義務でやむを得ないことを考慮すると、課税資料収集の方法についても、組み合わせられるべき履行確保のための手段を含め、多様化を検討する必要があるように思われる。

(23) 第2章第3節4参照。

第2章 米独の税務行政における 課税資料収集体系

申告納税制度の下における課税資料収集方法の多様化の必要性については、第1章第4節のとおりである。本章では、課税資料の収集過程全般にわたり、米国とドイツを対比しつつ、質問検査受忍義務の履行確保手段を含めた課税資料収集に関する各種義務とその履行確保手段について考察する。

第1節 米国における一般的な課税資料の収集

1 税務行政におけるサモンズの概要

米国では、多くの行政分野において行政調査を有効なものとするために行政召喚状制度が法定されている（合衆国法典5巻555(c)及び(d)）が、税務行政分野においては、内国歳入庁（IRS）職員による税務調査権限行使の一態様としてサモンズ（Administrative Summons）が内国歳入法（Internal Revenue Code（I.R.C.））7602条に規定されている。

当該職員は、申告書の正確性の確認、申告がない場合の申告書の作成、納税義務の決定及び租税の徴収を目的として、調査に関連を有し、又は調査にとって重要であるかもしれない帳簿書類等を検査し（I.R.C. Sec. 7602(a)(1)）、宣誓の下に証言を得る（同項(3)）権限が認められているが、納税義務者、その役員、使用人、納税義務者の事業に関する文書を占有し又は保管している者等が任意にその権限に応じない場合は、それらの者に対して、指定の時間・場所に出頭すべきことを要求するサモンズを発することができる（同項(2)）。

2 サモンズの履行強制手段

サモンズにより、IRS 職員は税務調査における課税資料の収集を強力に推進し進めることが可能となるが、サモンズの威嚇力の強大さは、その履行強制手段にあるといえる。

(1) 民事的執行

名宛人がサモンズに従わない場合は、民事訴訟手続により名宛人の住所地等を管轄する裁判所が、これに従うよう命ずる権限を有する (I. R. C. Sec. 7604(a))。名宛人が裁判所の命令に従わない場合、IRSの申立てにより、裁判所は、身柄拘束令状を発して名宛人を引致して、裁判所侮辱罪の範囲内で、サモンズに従うように強制する命令を下し、その命令が履行されないときは、その名宛人を処罰する (同条(b))。

(2) 刑事的執行

I. R. C. 7604 条の民事的執行とは別に、I. R. C. 7210 条に「1,000 ドル下の罰金又は1年以下の懲役に処し、又は併科する。」という行政刑罰も設けられている。I. R. C. 7604 条が民事訴訟手続によりサモンズの執行を担保するもの、すなわち、課税資料の取得収集を目的として宣誓の下での証言や記録の提出を強制するのに対し、本条は、悪意をもってサモンズに応じなかった者について刑事訴訟手続により刑罰を科すことを目的とするものである⁽²⁴⁾。なお、実際には、ほとんどの場合、I. R. C. 7604 条の民事的執行が利用されている実態にある⁽²⁵⁾。

3 サモンズに対する司法審査

サモンズは証言や記録の提出について強大な履行強制力を持っているので、納税者側にもサモンズの取消訴訟を提起する権利が認められている。そして、IRSによる執行訴訟又は納税者側からの取消訴訟においてIRSによる権利の濫用があるかどうかを判断する際の基準とされるのが、パウエル基準⁽²⁶⁾

(24) Internal Revenue Manual (I. R. M.) 25-5-10-4-4 及び 25-5-10-4-5.

(25) 今本啓介「アメリカ連邦税法における税務調査 (一) —召喚状 (Summons) による調査を中心に—」早稲田政治公法研究 63 号 343 頁 (早稲田大学大学院政治学研究課 2000)、中村芳昭監修『税務行政の改革—手続法から組織法へ—』73 頁 (勁草書房、2002)。

(26) パウエル基準は、United States v. Powell, 379 U.S. 48 (1964) において示された基準であり、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 9 号『税務調査 [1] ～諸外国における税務調査～』29 頁以下 (1989)、今

である。すなわち、サモンズ発行の要件として、①調査の正当目的性、②調査の目的関連性、③情報の未取得、④行政手続遵守の4点がテストされるが、調査対象者が提起したサモンズの取消訴訟においては、調査対象者にそのサモンズがこれらの基準に反していることの举证責任があり⁽²⁷⁾、裁判所はこれらの基準をかなり緩やかに解しているため、ほとんどの場合、IRSは裁判所から執行命令を得ているという実情にある⁽²⁸⁾。

4 サモンズの運用状況

司法審査においてほとんどの場合はサモンズの執行が認められている実態にはあるものの、サモンズが訴訟まで進むとその対応に多大な時間と労力を費やすことになる。また、サモンズを発出した場合は、訴訟に備えて、事前の証明資料の作成が必要となるため、結果的に訴訟に至らなかったとしても、その作業に時間と労力が費やされることになる。そのため、IRSは、極力サモンズを使わずに済ませることを目指し、職員に対して、納税者の自発的な協力を得よう努力することを求めている⁽²⁹⁾。こうした方向は、IRSが、サモンズの発出権限自体を任意の質問検査権(I. R. C. Sec. 7602(a) (1))の実効性確保手段として機能させようとしていることを示すもののように思われる⁽³⁰⁾。

本・前掲注(25)332～336頁に詳しい。

(27) 1998年の改正により、税務訴訟における立証責任は、納税者が個人又は小規模法人である場合には、争われている問題についての確かな証拠を提出しなければならないこと等の要件をすべて充足すれば、課税庁が負うこととされた(I. R. C. Sec. 7491)。しかし、証拠提出責任は依然として納税者にあることから、改正法が納税者に有利に働くことはないと考えられている(西本靖弘「アメリカ税務訴訟における立証責任論の新動向」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』601～603頁(信山社、2000))。

(28) 中村・前掲注(25)75～76頁。

(29) I. R. M. 25-5-1-4-(1)。

(30) この方向性に沿ってプレサモンズ・レターの発出がある。プレサモンズ・レターについては、脚注(51)参照。

5 サモンズの我が国への導入の可能性

行政上の私人の義務が履行されない場合に民事訴訟によりその履行を求めるという手段を利用することについては、我が国でも、下級審判例の蓄積があり⁽³¹⁾、学説はほぼ積極的に解している⁽³²⁾。しかし、この手法は、いわゆる宝塚市パチンコ店等建築規制条例事件において、最高裁判所が「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行政上の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たらない。」と判断した⁽³³⁾ことにより、現在は「とりあえず死滅した。」⁽³⁴⁾という状況にある。

この最高裁判決に関しては、しばしば指摘されるように、裁判所をはじめとする司法制度は現在のところさほど余力があるわけではなく⁽³⁵⁾、そのことが判決に反映されているとする考え方もある⁽³⁶⁾。

そこで、ここでは、司法制度に多少の余力が生まれ、仮に行政事件訴訟法等の改正あるいは最高裁判所の判断の見直しが行われたとした場合に、この

- (31) 岐阜地判昭 43. 2. 14 訟月 14 巻 384 頁、大阪高決昭 60. 11. 25 判時 1189 号 39 頁、盛岡地決平 9. 1. 24 判時 1638 号 141 頁、東京高判平 11. 7. 22 判時 1706 号 38 頁ほか。
- (32) 塩野宏『行政法 I 第 4 版行政法総論』204～206 頁（有斐閣、2005）、宇賀克也「ベーシック行政法—行政上の義務の実効性確保」法教 295 号 76 頁。
- (33) 最三小判平 14. 7. 9 民集 56 巻 6 号 1134 頁、判時 1798 号 78 頁。この最高裁判決の判旨は、次のとおりである。①行政事件を含む民事事件において裁判所が固有の権限に基づいて審判することのできる対象は、裁判所法 3 条 1 項にいう「法律上の争訟」、すなわち、当事者間の具体的な権利義務ないし法律関係の存否に関する紛争であって、かつ、それが法令の適用により終局的に解決できるものに限られる。②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行政上の義務の履行を求める訴訟は、法規の適用の適正ないし一般公益の保護を目的とするものであって、自己の権利利益の保護救済を求めるものということとはできないから、法律上の争訟として当然に裁判所の審判の対象となるものではなく、法律に特別の規定がある場合に限り、提起することが許されるものと解される。③しかし、そのような特別の規定は存在しない。④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行政上の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たらず、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。
- (34) 阿部泰隆「行政上の義務の民事執行は法律上の争訟ではない」法教 267 号 40 頁。
- (35) 宇賀克也＝高田裕成「対話で学ぶ行政法《第 5 回》行政上の義務履行確保」〔高田発言〕法教 253 号 106 頁。
- (36) 西津政信「行政規制違反行為の自主的正を促すための間接行政強制制度に関する研究」国土交通政策研究 21 号一補 2 頁（2003）。

手段が税務調査における質問検査受忍義務の履行確保手段として有力な選択肢となり得るか検討してみたい。

(1) 制度のメリット

この手段は、納税者が課税庁の質問検査権の行使に疑義をもつ場合、事前の司法審査がなされることから手続保障の要請にも応えられるという点で優れている。

(2) 問題点

この手段を導入するためには、前述の前提とは別に、なお解決されるべきいくつかの問題点がある。

第一に、進行中の司法制度改革では吸収しきれないほどに裁判所の事務量が增加することの問題である。

米国では、行政調査全般について民事的執行によりその実効性を確保するシステムが構築されている。そして、行政上の義務の履行確保のために司法を広範にかかわらせるシステムは、行政調査に限らず、後述するように行政上の義務の不履行者に対する民事罰の賦課について取り入れられていることもあり、司法制度自体もそれらに対応したものとなっている。

この手段が我が国に導入される場合は、行政上の義務の履行確保手段として広く行政全般に適用されることになるであろうから、司法制度自体がそうした行政システムに対応したものとなることが円滑な運用の前提となる。その前提を欠く場合、たとえ司法制度改革の進展により法曹人口がある程度増加するとしても、行政上の義務の不履行のすべてに民事的執行で対応することは不可能であるから、真に必要な部分に限りこの手段を発動することになるであろう。そうすると威嚇力は限られたものとなり、課税庁から民事訴訟が提起されるまで義務を履行しない者の出現も懸念される。

なお、威嚇力の点では、我が国の裁判所侮辱に関する制度もそのマイナス要因となるかもしれない。なぜなら、身柄拘束が可能な法廷等の秩序維持に関する法律（2条）は、直接侮辱のみを対象としており、英米のように裁判に対する誹謗や不服従といった間接侮辱をも対象とするものではな

い⁽³⁷⁾ため、租税法上の受忍義務に基づく帳簿書類等の提示義務の執行は、執行裁判所による金銭支払命令のみで担保されることとなるからである⁽³⁸⁾。

第二に、行政庁自身の事務量の問題である。

民事訴訟手続により行政上の義務の不履行を解決することは、より厳格な証明が求められる刑事訴訟により行政刑罰の適用を求める場合に比べれば事務量は少ないかもしれないが、IRS の運用方針からも明らかなように、なお相当の事務量を要することは間違いない。また、訴訟社会が到来し、行政処分の取消訴訟が増加すれば、事務量の優先配分により、行政庁自らこの手段の適用を自制することも考えられないではない。

以上の点から、サモンズのような制度の導入は、行政・司法双方の基盤整備が前提となると思われる。

第2節 米国の課税資料収集に係る義務と履行確保手段

米国の課税資料の収集は、税務調査の局面だけでなく、それ以外の局面においても各種の義務を課し、その義務に適応した罰則で担保するという強力な体制が採られている。国際課税やタックス・シェルター規制に関する課税資料の収集において、その傾向が顕著である。サモンズという強力な税務調査の実効性確保手段を有している米国においても、そうした体制が採られているところに、経済取引の国際化や金融革命、情報技術の進展等が税務執行にもたらした影響

(37) 兼子一・竹下守夫『法律学全集 34 裁判法（新版）』（有斐閣、1988、254 頁）、宇賀=高田・前掲注(35)「《第 6 回》行政罰」[宇賀発言]（法教 254 号、90 頁）では、「民事執行の分野で裁判所の命令に従わない場合、民事的裁判所侮辱（civil contempt）により拘禁する制度は、我が国に導入されなかった。」とされている。

(38) 民事執行法 172①。なお、行政上の私人の義務が債務に当たるかという点に関して、確井光明教授は、「民事執行法は、「債務の履行」方法として定めているが、行政上負う私人の義務を「債務」と観念してよいから、これを行政上の義務に拡大することに障害はない。」とされている（確井光明「行政上の義務履行確保」公法研究 58 号 147 頁（1996））。

の深刻さが窺え、我が国の今後の方向を考える上で参考とすべき点は多い。

1 記録の作成・保持義務

(1) 義務の概要

移転価格税制における報告法人⁽³⁹⁾は、国外関連者との取引の適正な取扱いを判断する上で適当と認められる記録を作成・保持し (I. R. C. Sec. 6038A (a), Reg. § 1. 6038A-1 (a))⁽⁴⁰⁾、⁽⁴¹⁾、また、タックス・シェルターに係る重要なアドバイザーは、報告対象取引 (I. R. C. Sec. 6011, Reg. § 1. 6011-4) に係る顧客名簿を作成・保持し、課税庁の文書による要求に対して利用に供さなければならないこととされている (I. R. C. Sec. 6112)。

これらの規定は、一般的な帳簿書類等の保存義務に追加して義務づけられているものであり (I. R. C. Sec. 6001)⁽⁴²⁾、一般的な帳簿書類等の保存義務ではカバーしきれない特異な課税分野の情報について、分野ごとに必要な記録の作成・保持を求めるものである。こうした制度は現在我が国には設

(39) 報告法人とは、議決権株式又は全株式の 25%以上を一の外国の者が直接・間接に所有する内国法人をいう (1989 年に改正されるまでは、25%基準は、50%とされていた。)。なお、それ以外の米国内で営業又は事業に従事する外国法人には、I. R. C. Sec. 6038C (a) が適用される。

(40) Reg. § 1. 6038A-1 (c) では、25%外資の外国法人で米国内で営業又は事業を行う者も対象とされている。なお小規模法人については、適用除外措置が設けられている (Reg. § 1. 6038A-1 (c) (5)、(h)、(i) 等)。

(41) 記録は、原則として米国内で保存されなければならない (Reg. § 1. 6038A-3 (f) (1))。ただし、次のいずれかの場合には、米国外で保存することができる (Reg. § 1. 6038A-3 (f) (2))。

① 課税庁の要求する記録の原本又は控えをその要求の日から 60 日以内に課税庁に提出し、かつ、特定の文書の翻訳をその翻訳の要求の日から 30 日以内に提出する場合

② 課税庁の要求する記録の原本を課税庁が要求した日から 60 日以内に米国内に移動し、そのインデックスと米国内での記録の管理者の名称及び住所並びに米国内の記録の保存場所の所在地を課税庁に提出するとともに、保存期間を通じて米国内に保存する。

(42) なお、故意に記帳を怠り、又は記録の保存義務に違反した者は、25,000 ドル (法人の場合は、100,000 ドル) 以下の罰金若しくは 1 年以下の懲役に処せられ、又は併科される (I. R. C. Sec. 7203)。

けられてはいない。

(2) 履行確保手段

法人が、移転価格税制に関して、記録の作成・保持義務を適切に履行しなかった場合は、10,000 ドルの制裁金⁽⁴³⁾が科される (I. R. C. Sec. 6038A(d)、Reg. § 1.6038A-4、I. R. C. Sec. 6038C(c))⁽⁴⁴⁾。

なお、その不履行について報告法人に通知を行った日後 90 日超不履行の状態が継続した場合は、90 日期間の終了後 30 日ごとに 10,000 ドルの制裁金が追加される。

また、タックス・シェルターに係る重要なアドバイザーが報告対象取引に係る顧客名簿の提出を遅延した場合、課税庁から要求を受けてから 20 日経過後は、提示まで一日につき 10,000 ドルの制裁金が賦課される (I. R. C. Sec. 6708)。

2 情報申告

(1) 義務の概要

タックス・ヘイブン税制においては、特定外国子会社等⁽⁴⁵⁾がある場合、各社ごとに、その名称、取引内容等について Form5471 により、所得税申告書に添付して提出しなければならない (I. R. C. Sec. 6038(a)、Reg. § 1.6038-2(a))。

また、移転価格税制においては、報告法人は、国外関連者ごとに、その名称、関連性、取引内容等について、Form5472 により納税申告書の提出期限までにサービスセンターに情報申告書を提出しなければならない⁽⁴⁶⁾

(43) 刑事手続により科される罰金と区別するために、刑事手続によらずに科されるペナルティーを本稿では「制裁金」と呼ぶこととする。

(44) 制裁金は課税年度ごとに関連者ごとに各 10,000 ドルが課される。

(45) 米国法人が外国法人の議決権株式の 10%以上を所有していて、かつ、当該米国法人を含む米国人の 10%株主が当該外国法人の議決権株式又は全株式の 50%超を所有している場合における、当該外国法人をいう。

(46) 2003 年以降、所轄のサービスセンター（正本）及びフィラデルフィア・ザビスセンター（コピー）の両方に提出することとされており、いずれかのセンターに提出

(I. R. C. Sec. 6038A(b)、Reg. § 1.6038A-2)⁽⁴⁷⁾。この情報申告書は我が国の法人税法施行規則別表 17 の 3 に相当するものであるが、我が国では履行確保手段が用意されていない。

(2) 履行確保手段

タックス・ヘイブン税制又は移転価格税制に係る適切な情報申告書が期限内に提出されない場合には、課税庁から 1 件の不履行につき 10,000 ドルの制裁金が科される⁽⁴⁸⁾ (I. R. C. Sec. 6038(b)、Reg. § 1.6038-2(k)(1)、I. R. C. Sec. 6038A(d)、Reg. § 1.6038A-4、I. R. C. Sec. 6038C(c))。

なお、課税庁が不履行について通知を行った日後 90 日超不履行の状態が継続した場合は、記録の作成・保持義務の不履行と同様に制裁金が追加される。制裁金の上限額は、50,000 ドルとされている。

更に、タックス・ヘイブン税制に関しては、適切な情報申告書が期限内に提出されない場合、外国税額控除の額が 10% 減額される⁽⁴⁹⁾ (I. R. C. Sec. 6038(c)、Reg. § 1.6038-2(k)(2))。

3 記録の作成・保持義務及び情報申告義務における制裁金の特徴

タックス・ヘイブン税制における情報申告義務不履行に対する I. R. C. 6038 条(b)項の制裁金 (dollar penalty)、移転価格税制における記録の作成・保持義務や情報申告義務の不履行に対する I. R. C. 6038A 条(d)項の制裁金

されない場合は、制裁の対象となる。

(47) この規定は、米国内で営業又は事業に従事した外国法人にも準用される (I. R. C. Sec. 6038C(b))。

(48) 制裁金は課税年度ごと関連者ごとに各 10,000 ドルが課される。

(49) 減額は、外国税額控除につき I. R. C. 901 条適用分については、情報申告不履行に係る特定外国子会社等分の 10%相当額、I. R. C. 902 条及び 960 条適用分については、すべての特定外国子会社等の合計額の 10%相当額となる。

また、課税庁からの不履行の通知があつてから 90 日経過後においても不履行の状態が継続する場合は、90 日経過後から 3 カ月ごとに 5%の減額が追加される。なお、制裁金の額は、10,000 ドルと不履行に係る特定外国子会社等の事業年度の所得金額のいずれか大きい額を限度とし、I. R. C. 6038 条(b)項により課されたドル・ペナルティーの額は、本ペナルティーの額から減額される。

(monetary penalty) 及びタックス・シェルターに係る重要なアドバイザーの顧客名簿作成・保持義務の不履行に対する I. R. C. 6708 条の制裁金は特徴的なものである。

これらの義務不履行に対する制裁金のうち、タックス・ヘイブン税制及び移転価格税制に係るものは、不履行一件につき 10,000 ドルの基本的な制裁金を課し、その上で不履行についての通知を行った日後 90 日以上不履行の状態が継続した場合は、90 日期間の終了後 30 日ごとに 10,000 ドルの制裁金を追加して賦課していく制度が採られている。また、タックス・シェルターに係るものは、要求から 20 日以内に提出しない場合は提出があるまで 1 日につき 10,000 ドルの制裁金を賦課していく制度となっている。

これらの制裁金は、I. R. C. 6001 条の一般的な帳簿書類等の保存義務に追加して設けられている義務に関するものであり、課税庁自らが行政手続のみで賦課し、しかも、違反者が義務を履行するまで繰り返し課すことができるという点から、現に不履行の状態にある義務の速やかな履行実現に主眼を置いた強制手段とみることができる。I. R. C. 6001 条の義務が、その履行確保手段として、故意に違反した場合にのみ刑事手続により罰金又は懲役を科す制裁手段を装備し、不履行者には刑罰適用により爾後の法令遵守を求め、また、不履行者以外の者には波及効果による抑止を目的とすることとの対比において、大きくその性質を異にする。

4 罰則強化の傾向

タックス・ヘイブン税制における情報申告義務の不履行に対する I. R. C. 6038 条(b)項の罰則は、1997 年の改正により、不履行一件当たりの制裁金の額が 1,000 ドルから 10,000 ドルに、その上限額が 24,000 ドルから 50,000 ドルに引き上げられている。

また、移転価格税制における記録の作成・保持義務の不履行に対する I. R. C. 6038A 条(d)項の罰則は、1989 年の改正により、不履行一件あたりの制裁金の額が 1,000 ドルから 10,000 ドルに引き上げられるとともに、24,000 ドルの

上限額は撤廃されている。

タックス・シェルターに係る重要なアドバイザーの顧客名簿作成・保持義務の不履行に対する I. R. C. 6708 条の制裁金については、現在一日につき 10,000 ドルであるが、2004 年に改正されるまでは顧客一人につき 500 ドル、年間上限額 100,000 ドル（1986 年改正で 50,000 ドルから引き上げられていた。）とされていた。

こうした罰則強化の傾向から窺えることは、①収集しようとする情報が重要であること、②それらの情報は税務調査等における課税庁の努力では収集が困難であること、③低額の制裁金ではそれらの情報の取得収集に係る納税者等の義務の十分な履行を促す効果がなかったこと（少なくとも立法府はそうのように認識し、罰則の強化が義務の十分な履行に有効と考えたということ）である。そして、米国は罰則の強化をてこにこの状況を乗り切ろうとしていることである。

第 3 節 米国の移転価格税制に係る内国歳入法の域外適用

1 代理人権限授与

国外関連者は、①課税庁の記録の調査又は証言の要求、②当該記録又は証言に関するサモンズの発出、のいずれかに関して、I. R. C. 7602 条から 7604 条までの規定の適用上、自己の代理人としての権限を報告法人に授与することについて同意を要求される⁽⁵⁰⁾ (I. R. C. Sec. 6038A(e) (1)、Reg. § 1. 6038A-5)。

(50) 代理人となった場合は、①サモンズの取消訴訟を提起する権利及びサモンズに従っていないことに対する制裁の決定について課税庁に再審理を請求する権利、② I. R. C. 7604 条に基づくサモンズの執行手続、についても国外関連者の代理人となる。代理権の授与は国外関連者が米国と取引をしているのか又は P E を有しているのかの判定には影響しない。

なお、国外関連者による授權及び報告法人の受諾は課税庁の要求後 30 日以内に書面により提出されなければならない。

2 移転価格税制に係る独立企業間価格算定のために必要な資料の収集

- (1) 国外関連者が、任意の資料要求である IDR (Information Document Request) に応じない場合は、プレサモンズ・レター又はサモンズが発出される⁽⁵¹⁾。また、国外関連者の記録が米国外にある場合には FDR (Formal Document Request) が発出される⁽⁵²⁾。
- (2) 独立企業間価格の算定のための比較対象企業から課税資料を収集するに当たっては、その比較対象企業が自発的に収集に応ずる場合は IDR が発出され、そうでない場合はプレサモンズ・レター又はサモンズが発出される。

3 履行確保手段

- (1) 代理人権限授与又はサモンズの不遵守に対する制裁

国外関連者が、報告法人に対して代理人としての権限を授与しなかった場合、又は移転価格税制の適用に係るサモンズに応じなかった場合は、報告法人に対し、その関連者に対して支払う金額で損金と認められるべき金額又はその関連者から取得した資産に係る原価とされるべき金額を否認する規定が適用される⁽⁵³⁾ (I. R. C. Sec. 6038A(e) (3)、Reg. § 1.6038A-5(a)、

(51) プレサモンズ・レターは、IDR により要求した記録を提出しなかったことについて十分な説明がなされないため、サモンズを発する必要があると判断された場合に、サモンズの発出を警告することで記録の提出を促すものであり、サモンズに関する法令上の制約を受けない。

(52) FDR は、サモンズと同じくパウエル基準に従って発出され、IDR が要求した範囲で情報を求めることはできるが、証言を要求することはできない。また、その履行期間が送達の日から 90 日以内であることを除くと、送達、訴訟手続、時効停止等に関してはサモンズと同様であるが、不履行の場合の制裁に特徴がある。

(53) 具体的な適用要件は次のとおり。

- ① 課税庁が報告法人とその関連者との取引について適正な取扱いを行うために、その報告法人に対して直接又は代理人として記録又は証言を求めるサモンズを発したこと。
- ② そのサモンズが、取消訴訟において無効とされなかったこと。
- ③ 報告法人がそのサモンズに実質的に従わず、そのことについて課税庁がその報告法人に通知を行ったこと。

なお、制裁の通知を受けた場合は、通知の日後 90 日以内にその決定の審査を財務長官に求めることができる。

1. 6038A-6、1. 6038A-7)⁽⁵⁴⁾。

課税庁は、この制裁適用のためにサモンズの執行訴訟を提起する必要はなく、否認額は、財務長官がその知識又は証言等を通じて得た情報に基づき決定する。

(2) FDR 不遵守に対する制裁

I. R. C. 982 条は、FDR によって課税庁が要求した外国に所在するかもしれない証拠書類を正当な理由なくして提出しない場合には、それらの証拠書類を納税者が民事訴訟の中に持ち込むことを禁止する⁽⁵⁵⁾。

4 域外適用に係る問題点

FDR に係る I. R. C. 982 条の制裁は、各国に対抗立法の動きを引き起こしたため、報告法人が代理人となる権限を授与することに同意するよう国外関連者に要求し、報告法人を通じて情報を取得する手段(I. R. C. Sec. 6038A(e) (1))が講じられるに至った。

罰則を伴った国内法のこうした適用については、国際的な協調関係を阻害

(54) 外国法人についても、当該外国法人と国外関連者との間における取引に関して、I. R. C. 6038A 条(e)項(3)と同様の制裁の適用がある (I. R. C. Sec. 6038C(d))。

(55) I. R. C. 982 条の適用については、I. R. M. は次のように規定している (I. R. M. 4-61-4 E Exhibit 4-61-4-1 Guidelines 1)。

- ① 納税者が FDR を十分に履行しなかった場合、納税者が外国に保存される文書を民事訴訟に持ち込むことを禁ずる I. R. C. 982 条の制裁が適用される。
- ② 他国への提出を禁ずる外国の法律 (提出禁止法) の存在は、I. R. C. 982 条に規定する合理的な理由ではない。したがって、納税者は、防御として、提出禁止法を使うことはできない。提出禁止法の存在は、FDR を不当なものとはしない。
- ③ 外国が要求された文書の原本の移動を不可能にする場合—提出禁止法ではなく、外国の租税法又は債権者の権利に関する法律が原因で—は、真正のコピーで十分である。
- ④ I. R. C. 982 条の FDR と I. R. C. 7602 条のサモンズは、相互に排他的ではない。両者が同時に発出されるかもしれない。例えば、FDR は、外国に保管される文書にのみ適用され、米国内に保管される文書には適用がない。したがって、文書の所在地が不明の場合、同じ情報のために FDR とサモンズの両方を発するべきである。

する要因ともなっており、批判が少なくない⁽⁵⁶⁾ことから、我が国の移転価格税制における国外関連者の保存する資料の入手努力義務規定（税特措 66 の 4 ⑧）でやむを得ないように思われる。

この点に関して米国は、租税条約又は租税情報交換協定（TIEA）に基づく情報交換手続により、関連者の記録が速やか、かつ、効率的に取得される場合は、課税庁はサモンズを発出する前にこの手続を利用すべきこととしている（Reg. § 1.6038A-6(b)）。しかし、移転価格税制のように相手国との利害関係が相反する場面では、我が国も租税条約による情報提供の要請を行っていない実態があるように、租税条約による情報交換が必ずしも有効に機能しない場面があり、米国の租税条約尊重の方針も、自国の課税権を危機に陥れない限度においてという条件付きであるように思われる⁽⁵⁷⁾。

第 4 節 米国における更正の時効の活用

1 各種の時効延長等

米国における更正の期間制限については、通常の場合、法定申告期限又は期限後申告のあった日から 3 年とされている⁽⁵⁸⁾が、情報申告書の不提出、サ

(56) 石黒一憲教授は、質問検査権に基づき内国法人の外国親会社に対して帳簿書類の提出を命令することについて、「“命令” 自体を在外の者にすること自体が問題なのではなく（それはなし得るのである）、それに刑事的制裁の裏付けをもたせることが問題であり得るにとどまる。また、法解釈上この命令に対する違反の事実があった場合にも罰則規定の具体的適用自体が上位規範たる国際法によって阻止されると見て、はじめからいわば刑事的制裁の牙が抜かれた形で質問検査権の規定を弾力的に運用する道が残されていることにも注意を要しよう（もっとも、外国親会社に対して命令するのではなく内国子会社に親会社の資料を出せと命ずることによって国家管轄権上の種々の問題を回避しようとする方法が通常は取られるであろうが、基本的には同じことであり、かつ、あまりフェアなやり方ではないように筆者には思われる。）」とされている（『国際的相克の中の国家と企業』167 頁（木鐸社、1988））。

(57) I. R. M. 25-5-6-7-1-(3)。

(58) 米国では、遁脱行為及び無申告には時効がなく、申告に係る経費控除前の総所得の 25% 超の金額が申告漏れとなっている場合の時効は 6 年となっている（I. R. C. Sec. 6501(a)、(e) (1) (A)）。

モンズへの不遵守等様々な義務の不履行に対して各種の特例規定を設けている。

- ① 情報申告書の不提出 — 納税申告書が提出されていても、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制等に係る情報申告書が提出されていない場合、情報申告書の提出があった日から 3 年間は更正の時効を完成させない (I. R. C. Sec. 6501 (c) (8)) 。
- ② タックス・シェルターに係る指定取引について、納税者が I. R. C. 6011 条に基づく報告を行わなかった場合 — その報告がなされた日又は I. R. C. 6112 条に基づき重要なアドバイザーがその納税者に係る指定取引の顧客名簿を課税庁の要求に応じて提出した日から 1 年間は更正の時効を完成させない (I. R. C. Sec. 6501 (c) (10)) 。
- ③ サモンズ取消訴訟の提起等 — 納税者がサモンズの取消訴訟を提起し、又は執行訴訟に介入した場合、最終的な決定の後 90 日間は税の賦課徴収に係る時効及び刑事告発時効を完成させない (I. R. C. Sec. 6038A (e) (4) (A)、Reg. § 1.6038A-6 (e)) 。
- ④ サモンズ不遵守罰則についての審査請求 — サモンズ不遵守に対する罰則の決定について再審査を請求した場合、最終的な決定の後 90 日間は税の賦課徴収に係る時効及び刑事告発時効を完成させない (I. R. C. Sec. 6038A (e) (4) (B)、Reg. § 1.6038A-6 (e)) 。
- ⑤ サモンズへの不遵守 — 納税者が第三者証人に係るサモンズの執行訴訟に介入せず、又はその第三者証人が自ら取消訴訟を提起しない場合で、その第三者証人がそのサモンズを 6 ヶ月以内に履行しないときは、サモンズ送達の日から 6 か月後から履行の意思表示があるまで、サモンズに係る納税者の更正の時効は停止される (I. R. C. Sec. 7609 (e) (2)) 。

これらの特例のうち、特に①や②については、更正等の期間制限規定に早期の課税資料提示を促す機能を担わせるものとして興味深い制度である。

2 税務調査と合意による時効延長

前述の特例とは別に、課税庁と納税者の書面による合意により、更正の時効を延長できることとされている (I. R. C. Sec. 6501(c) (4))。合意によるといっても、延長要求を拒否した場合、大企業に対しては、民事執行により要求した資料の収集を完了するまで更正の時効を停止する指定サモンズ (designated summons) が発せられる (I. R. C. Sec. 6503(j)) ⁽⁵⁹⁾ から、結局、納税者は延長要求に応ぜざるを得ない。納税者の権利保護の見地からの是非はともかく、課税庁としては、これらの規定により、時効完成前に処分を行うために中途半端なまま調査を終了せざるを得ないという事態を回避できることになる。

我が国の移転価格税制は、通常の更正の期間制限である3年を一律6年に延長し、その間に何か資料が出てきたら調査して更正するという制度となっており、課税権の留保に主眼が置かれているが、課税資料の取得収集に係る義務の履行を促すという機能面では、米国の制度の方が優れているように思われる。そこまではともかくとしても、税務調査中に時効が完成することのないようにする制度は検討されるべきと思われる。

第5節 ドイツにおける課税資料収集に係る義務と履行確保手段

課税資料収集に係る義務とその履行確保手段についての米国の仕組みは、我が国の現状と比較すると相当の隔たりがあるが、それらが米国固有のものかどうか、すなわち米国だから可能であるのかどうかということは、それらの制度

(59) 統合調査プログラム (coordinated examination program : 主任調査官の下に地方調査官、国際調査官等特別の領域に特化した人材のチームにより種々の角度から行われる税務調査) の対象となる大企業に対して発せられる。なお、その他の納税者も、不十分な調査で経費等がすべて否認されるおそれがあるため、更正の時効延長に合意せざるを得ないとされる (小森健次『米国税務の実務ガイドンス』261～262頁 (税務研究会出版局、2005))。

の導入を検討するに当たって重要な要素である。そこで、本節では、主要な点について、ドイツとの比較検討を行う。

1 質問検査受忍義務の履行確保手段としての強制金制度

ドイツでは、強制金（Zwangsgeld）制度が広く行政上の義務の履行確保手段として設けられている⁽⁶⁰⁾。税務行政においても、脱税犯を除く租税法上の義務の不履行のうち、帳簿書類の保存義務不履行のように、過去の不履行に対して制裁を加え、爾後の義務の履行を促すことを目的とする場合は、租税秩序違反として過料が科されるが、現に不履行となっている義務の履行を求める必要がある場合、例えば、申告義務を履行しない納税者や税務調査の非協力者に対する場合は、強制金による履行の強制が行われる⁽⁶¹⁾。強制金制度の具体的な適用事例を無申告の場合でみると、次のようになる⁽⁶²⁾。

- ① 最初に文書で強制金徴収の警告を発する（ドイツ租税通則法（Abgabenordnung：AO）332）。
- ② 4週間の内に申告がない場合は強制金を決定し（AO333）、更に4週間待つ。
- ③ それでも申告がないときは強制金を2倍にして再度促す。
- ④ それでも申告がない場合には推計課税を行う（AO162(2)⁽⁶³⁾）。

この推計課税は、強制金の代わりに課税し、申告を強制するものであるから、事後調査を留保した上で、一定の推計方法を用いてやや高めに課税

(60) ドイツの場合、租税通則法は、作為、不作為、受忍を求めるものについて、強制金のほか代執行、直接強制を用意している（AO328～331）。

(61) ドイツでは、所得課税において賦課課税制度が採られているから、無申告者に対する課税標準申告の強制は、提出義務が科された課税資料の未提出者に対する履行強制としての性格を有するものと考えられる。その意味で、税務調査に対する非協力者に帳簿書類等の提示を強制するのと本質的に異ならないといえる。

(62) 三木・前掲注(8)928頁。クラウス・C・ヴレーデ（アーンスト・アンド・ヤンググループ訳）『ドイツ有限会社税務』16頁（税務研究会出版局、1999）。

(63) 推計課税は、強制金による強制を前提とするものではなく、義務の履行を命じても成果が見込めない場合には強制すべき義務はないとされる（木村弘之亮『租税証拠法の研究』272頁（成文堂、1987））。

する。

- ⑤ この結果、納税者が申告書を提出すれば強制手段としての推計はその目的を達成するので、申告書の提出を異議申立てとみなして救済を図る。

なお、強制金を現実に徴収するのは推計も不可能な例外的な場合とされる。このような推計課税の方法は、強制金制度の威嚇力を更に高める点で有効と思われる。

米国のサモンズが民事訴訟手続による強力な威嚇力をもって質問検査受忍義務の履行を確保するのに対して、ドイツの強制金制度は、課税庁の手続のみで履行を強制でき、しかも履行されるまで繰り返し賦課できるところに最大の特徴がある。しかし、両者とも刑事手続によるものではないこと、制裁手段ではなく義務の履行強制手段であることにおいて共通性を有する。

2 移転価格税制に係る記録の文書化義務について

ドイツでも、「移転価格に関する記録の文書化義務が税法中に存在しない」とした連邦税務裁判所の 2001 年 10 月 17 日判決を受け、一般的な帳簿書類等の保存義務に追加して、2003 年に移転価格に関する記録の文書化義務が導入された⁽⁶⁴⁾（記録の文書化義務については 2003 年 1 月 1 日から、義務違反に対する制裁措置については 2004 年 1 月 1 日から適用）。同国の記録の文書化義務は、国外の関係会社との取引に関する事実関係の把握及び移転価格の妥当性の判定を可能にする記録文書の作成及び提出について義務を課し（A090(3)⁽⁶⁵⁾）、税務調査において要求があった後 60 日以内に提出されない場

(64) http://www.sney.com/pdf/ger2005_04.pdf（2006 年 4 月 10 日訪問）、[http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/4FA3C2ACC67719B5CA256EFD000D6F7D/\\$FILE/vol125_07_j.pdf](http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/4FA3C2ACC67719B5CA256EFD000D6F7D/$FILE/vol125_07_j.pdf)（2006 年 4 月 10 日訪問）、<http://www.kpmg.or.jp/resources/newsletter/jp/german/200406/01.html>（2006 年 4 月 10 日訪問）。

(65) ドイツの移転価格に関する記録の文書化義務（A090(3)）

イ 国外関連者と取引を行う納税者は、取引の種類、内容に関し、記録文書を作成しなければならない。国外関連者には、原則として、直接・間接に 25%以上の出資関係がある場合が該当する。取引には、商品の販売・仕入、無形資産の供与・使

合には、次のように推定課税を行うとともに追徴金（Zuschlag）を課すこととしている（A0162(3)、(4)）。

（１）推定課税（A0162(3)）

記録文書が提出されない場合や提出はされたものの大半が使用不可能な場合には、納税者の申告所得が過少とみなされ、妥当な範囲で最大の課税所得を推定される。

（２）追徴金（A0162(4)）

記録文書が提出されない場合及び記録文書は提出されたがその大半が使用不可能な場合は、推定課税の制裁に加えて、当該推定課税による増加課税所得金額の 5% から 10% の範囲（最低額 5,000 ユーロ）の追徴金が課される。

また、使用可能な記録文書が要求後 60 日を超えて提出された場合は、遅延 1 日につき 100 ユーロ（最高 100 万ユーロ）の追徴金が課される。

税務調査における質問検査受忍義務の履行確保手段は、米国がサモンズの民事執行であるのに対してドイツは強制金と異なるが、移転価格に関する記録の文書化義務と追徴金制度は、米国の記録の作成・保持義務とその制裁金

用料の支払のほか、コストシェアリング、融資・借入、駐在員の派遣・受入等も含まれる。

なお、作成すべき記録文書は、最低限、次のものが必要とされる。

- ① 通常の場合は、出資関係・事業経営内容・組織構成に関する一般情報、関連者との取引関係、機能及びリスク分析、移転価格分析
 - ② 通常外の場合は、事業戦略の変更、費用配賦、外国税務当局との合意、価格調整、3 年を超える損失の説明
- ロ 上記取扱いは、本支店間にも適用される。
- ハ 通常外の取引に関しては、速やかに（遅くとも取引事業年度終了後 6 ヶ月以内）に作成されなければならない。
- 通常外の取引には、組織変更に伴う財産の譲渡、機能又はリスクに関する重要な変更、移転価格形成に重大な意味をもつ事業戦略の変更、所得金額に顕著な影響を与える長期契約の締結・変更等が含まれる。
- ニ 記録文書は、税務調査において要求があった後 60 日以内に提出されなければならない。

に極めて類似している。このことは、移転価格税制における記録の作成・保存義務とその履行確保手段の在り方を示唆するもののように思われる。

3 更正等の時効について

一種の賦課課税制度を採るドイツの所得税や法人税では、その租税が発生した暦年の経過とともに開始する4年の確定期間が満了するまで、課税庁には自らが確定した租税を変更する権利が留保される（A0169）。そして、その確定期間満了前に、臨場検査（我が国の実地調査に相当するもの）が開始された場合又は納税者側の事情で臨場検査が延期された場合には、その臨場検査に係る租税の確定期間は、その臨場検査に基づいてなされる租税決定に不可争力が生ずるまで、進行しないこととされている（A0171(4)1文）。

この制度の目的とするところは、米国の合意による更正の時効延長と同じであろう。

賦課課税制度を採るドイツでもこのような規定が設けられているということは、的確な税務調査の実施には不可欠であるということが広く認識されていることを推測させる。

なお、ドイツでは、課税庁の権利の濫用を防止するため、課税庁側の事情で臨場調査開始後直ちに6ヶ月を超える中断があった場合は、時効停止規定を適用しないこととされている（A0171(4)2文）。米国の場合も、半強制的な時効延長ではあるが、延長の前提である納税者の「合意」がある種の濫用防止装置としての機能を果たしているといえる。やはり、濫用防止のためには何らかの制度が設けられる必要はあろう。

第6節 米独における租税法上の義務に関する 履行確保手段の体系

1 租税危殆行為等についての米独の対応

租税法上の義務の履行確保手段としての行政刑罰について、第1章ではそ

の機能面から検討してきたが、租税法上の義務の違反はそもそも刑罰の賦科に値する違法行為なのであろうか。我が国では租税法上の義務の履行確保手段として戦前から行政刑罰が用いられてきている⁽⁶⁶⁾が、法学者からは租税法上の各種の義務違反に対して刑罰を賦科することへの問題が指摘されていることもある⁽⁶⁷⁾ので、この視点から米独の制度を考察することも必要と思われる。

逋脱犯や受還付犯のような脱税犯に刑罰を適用することについては、各国とも共通している。しかし、租税危殆行為等については、行政刑罰のみで対処している我が国に比して、米独両国の対応は非刑事化・非犯罪化という方向にある点で特徴的である。

(1) ドイツにおける秩序違反の過料と強制金

ドイツにおいて租税法違反で刑罰が科される行為は、脱税犯(A0370)だけ(自由刑又は罰金(Geldstrafe))である。重過失により課税上重要な事実に関して不正又は不完全な申述を行った場合(A0378)や、故意又は重過失により、法定帳簿書類の作成義務を履行せず又は偽りの記載をした場合、国外での事業展開に関する届出義務を履行しない場合、仮名で口座開設した場合等の租税危殆行為(A0379)については、租税秩序違反として過料(Geldbuße)(A0378 条違反は 50,000 ユーロ以下、その他は 5,000 ユーロ以下)が課税庁によって課される。

ドイツでは軽易な非行行為については、共通法である 1968 年秩序違反行為に関する法律(秩序違反法)及び個別法により非犯罪化(過料の賦課)

(66) 法定調書の不提出等については大正 15 年から、検査拒否・妨害・忌避及び虚偽帳簿の提出については昭和 15 年から行政刑罰が設けられていたが、虚偽記載申告書の提出、質問に対する不答弁・虚偽答弁等については昭和 22 年の改正により行政刑罰が導入された。

(67) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論〔第 2 版〕』218、220 頁(有斐閣、2006)、吉岡一男「租税犯罪と行政犯」同『刑事学各論研究』160～162 頁(成文堂、2000 年)。なお、吉岡教授は、「責任主義と罪刑の均衡という伝統的な犯罪—刑罰を維持する場合は、脱税を犯罪とすることには、やはり疑問がある。租税犯罪も、過度の犯罪化を避けて、基本的には非犯罪化されるべき行政刑法の一部となる。罰則規定を極めて限定的に運用する現状への肯定的評価がそこから生じる。」とされている(165～166 頁)。

が図られている⁽⁶⁸⁾が、租税法上の義務違反に対する制裁もその例外ではないのである。

そして、質問検査受忍義務違反を含むその他の租税法上の義務の不履行については、第一義的には強制金(Zwangsgeld) (25,000 ユーロ以下)により義務の履行を強制される(A0328～331)。

なお、無申告には延滞加算金(Verspätungszuschlag)が課され(A0152、確定税額の10%以下、上限は25,000 ユーロ)、移転価格に関する記録の文書化義務違反については、前述のとおり、追徴金(Zuschlag)が課される。

(2) 米国における刑事罰と民事罰

米国の場合は、脱税犯以外にも、故意による滞納、無申告、記帳義務違反及び情報提供義務違反について刑罰が設けられている(I. R. C. Sec. 7203)。この点ではドイツと異なるように見える。しかし、仮にこれらの義務違反があったとしても、納税者本人又は第三者に対するサモンズにより課税資料の収集は可能であり、そのサモンズが民事訴訟で無効とされることはほとんどないという実態からして⁽⁶⁹⁾、脱税を企図する場合を除き、納税者が故意にこれらの義務違反を犯す誘引は乏しく、したがって、これらの義務違反について刑罰が適用されることは少ないと思われる。すなわち、米国では通常の場合、適正な課税権の行使は、実質的にサモンズ(その民事執行を含む。)と民事罰という非刑事的手段によって担保されているということができよう。

(68) 国立国会図書館調査立法考査局『西ドイツ秩序違反法』58 頁以下(国立国会図書館、1980)、村上暦造「行政官庁による処罰に関する一考察—西ドイツにおける秩序違反と犯罪の区別をめぐる議論を中心として—」海上保安大学校研究報告 27 巻 1 号 1 頁以下(1981)。

なお、秩序違反についての管轄行政庁の処分に不服がある場合には司法の審査を受けることが可能であり、その結果不服が認められなくても刑罰が適用されることはなく、この点で、我が国の交通反則金制度等の非刑罰的处理と秩序違反法による非犯罪化とは本質的に異なる。また、秩序違反は、管轄行政庁が第一次的な処罰権限を有する点や、その対象範囲に広く交通法規違反等も含まれる点で、我が国の(法律違反に対する)行政上の秩序罰とも異なる。

(69) 第2章第1節3参照。

米国では、裁判所は規制法違反の被告に対して重い刑罰を科し前科を負わせることに消極的とされる⁽⁷⁰⁾が、租税法上の義務の履行確保について、民事罰を導入し、刑事的手段の発動を必要としない執行体制を整えてきたのは、そのことも影響していると考えられる。

2 ドイツの強制金と米国の民事罰の違い

米国の移転価格税制に係る情報申告では、履行されるまで賦課すべき制裁金の額を加算していく民事罰が設けられているが、賦課が繰り返される点ではドイツの強制金に近い性格を有するともいえる。我が国税務行政における義務の履行確保手段を考える上でも、両者の相違点を整理しておく必要があらう。

(1) 米国の民事罰の類型

米国の民事罰は、税務行政以外でも広く導入されている。米国では、非刑事的ペナルティーを総称して民事罰と呼ぶ場合が多い⁽⁷¹⁾が、性格の異なるものが混在する。

米国の民事罰をその決定主体又は賦課手続の違いに着目して区分すれば、民事的罰則 (civil penalty) と行政的罰則 (administrative penalty) とに区分できる。前者は裁判所を通じて課され⁽⁷²⁾、後者は行政庁の手続のみで課される。

また、非刑事的ペナルティーは、過去の違法行為に対する制裁及び将来における違法行為の抑止を目的として一の違反行為に対して一度だけ課す制裁目的のものと、行政上の義務の履行を強制することに主眼を置き、現

(70) 村上暦造「アメリカ合衆国におけるシビルペナルティー行政強制の一態様」海上保安大学校研究報告 23 巻 2 号 52 頁 (1977)。

(71) 佐伯・前掲注(12) 4 頁、西津・前掲注(36) 34 頁、佐藤英明『脱税と制裁—租税制裁法の構造と機能—』154 頁(弘文堂、1992)。

(72) 我が国の場合、行政上の義務の不履行に対して課す非刑事的ペナルティーを裁判所が決定する制度としては行政上の秩序罰としての過料(法令違反に対するもの)があるが、少額で威力力を欠くため、適用事例は少ない。

在不履行の状態にある義務が履行されるまで繰り返し課す強制目的のものと分類できる。

その結果、米国の非刑事的ペナルティーは、その決定主体及び主たる目的から、次の4類型に分類されることになる。

① 制裁目的の民事的罰則⁽⁷³⁾

証券法の民事制裁金（20条(d)項の場合、法人について50,000ドル以下、悪質な場合は25万ドル又は50万ドル以下）、連邦清浄水法（Clean Water Act, CWA）の民事的課徴金（309条(d)項の場合、一日当たり25,000ドル以下）等

② 強制目的の民事的罰則

サモンズの民事執行における裁判所侮辱（民事侮辱）⁽⁷⁴⁾

③ 制裁目的の行政的罰則

CWAにおける行政的課徴金、租税の正確性に関する罰則（I. R. C. Sec. 6662、我が国の加算税に相当するもの）等

④ 強制目的の行政的罰則

タックス・ヘイブン税制や移転価格税制の情報申告懈怠に対するI. R. C. 6038条(b)項、6038A条(d)項の罰則、タックス・シェルターに係る重要なアドバイザーの顧客名簿作成・保持義務の不履行に対するI. R. C. 6078条の罰則等。

以上のように、税務行政に関する民事罰はいずれも行政的罰則となっているが、そのことは1938年以降連邦最高裁判所も、歳入を迅速に確保するという政府の必要性に基づくものとして認めている⁽⁷⁵⁾ところである⁽⁷⁶⁾。そ

(73) 制裁目的の民事的罰則も、全事件数の約90%は行政庁と違反者の和解により解決しているおり、実態的には行政的罰則とあまり違いがないとされる（村上・前掲注(70)73頁）。

(74) サモンズの民事執行も、訴訟手続により裁判所が義務の履行を命じ、これに従わない場合には、裁判所侮辱（民事侮辱）として罰金を科すか又は拘禁することで履行を強制するものであるから、強制目的の民事的罰則として分類することが可能であろう。

(75) *Helvering v. Mitchell*, 303 U.S. 391(1938).

して、ドイツの強制金と比較されるべき民事罰は、その目的・性格から第4類型のものということになる。

(2) 民事罰と強制金の相違

米国の民事罰とドイツの強制金との違いは、ドイツの強制金が違反是正命令を前提としているのに対して、米国の民事罰は違反是正命令を前提とせず、法律上の義務違反に対して直罰的に課される点であるとされる⁽⁷⁷⁾。

すなわち、ドイツでは、義務を履行させるための威嚇手段に止まる場合が多く、是正を命ずる戒告書が発せられ、指定した期日までに履行されない場合にのみ、強制金の決定書が送付されることになる。

これに対し、米国民事罰の第4類型は、不履行があればまず制裁金が賦課され、更に不履行が継続すれば制裁金を追加することで義務の履行強制が続けられる。義務を履行しても納付が免除されない点で、違反者にとってはかなり過酷な制度といえる。

(76) 村上・前掲注(70)81頁。

(77) 西津・前掲注(36)34頁。

第3章 我が国の各行政分野における諸制度

本章では、行政刑罰が、質問検査受忍義務の履行確保手段として十分に機能していない状況を踏まえ、行政上の義務の履行確保手段を巡る国内の動向を概観しつつ、行政庁の手続のみで行使できる手段を中心に、税務行政における質問検査受忍義務の履行確保手段としての活用の可能性を検証する。

第1節 行政上の義務履行確保手段の類型と国内の動向

1 行政上の義務履行確保手段の類型

行政上の義務の履行確保手段については、その直接の目的を義務の履行の強制に置くか不履行に対する制裁に置くかによって、次のように分類することができる⁽⁷⁸⁾。

① 行政上の義務の履行を直接的に強制するもの

執行罰、直接強制、行政代執行、行政上の強制徴収、民事執行

② 行政上の義務違反に制裁を科すことによって間接的に義務の履行を促すもの

行政刑罰、行政犯の非刑罰的処理（ダイバージョン：通告処分、交通反則金）、行政上の秩序罰（法令違反に対する過料、条例違反に対する過料）、加算税、課徴金⁽⁷⁹⁾、公表、受益的処分の撤回・停止等、行政サービス・許認可等の拒否、契約関係からの排除など

(78) 宇賀克也教授の分類を参考とした（宇賀・前掲注(32)295号65～78頁、296号49～64頁（2005））。

(79) 独占禁止法上の課徴金は、2005年4月の改正により、経済的厚生への損失に対する行政上の制裁金としての性格を有するものとなった。なお、この時に導入された課徴金の減免制度は、自首による減免を制度化したものであり、情報収集に資するものであるが、行政上の義務の履行確保手段とするには疑義があるのでここには含めていない。一方、証券取引法上の課徴金は違法行為によって得た利益の剥奪であり、制裁ではないとする考え方があるが、宇賀教授は、証券取引法上の課徴金についても、行政上の実効性を確保するための制裁金としての性格を織り込んだものと見るべきとされる（宇賀・前掲注(32)295号61～62頁）。

2 行政上の義務履行確保手段を巡る国内の動向

戦前において行政上の義務の履行を強制する一般的な規定であった行政執行法（明治 33 年法律第 84 号）は、昭和 23 年の行政代執行法（昭和 23 年法律第 43 号）の成立とともに廃止された。個別法においても執行罰を規定する法律はほとんどなかったため、戦後、非代替的作為義務や不作為義務については、税務行政に限らず多くの行政分野において、行政刑罰が履行確保手段として用いられることとなった。その行政刑罰が本来の機能を発揮できなくなっていることについては前述したが、近年そうした状況を打開するための新たな動きが出てきている。

そうした動向は、概ね二つに集約できる。一つは、行政刑罰の強化、特に法人に対する罰金刑の上限額を引き上げる動きである。これは、金融関係法規に顕著である。もう一つは、行政上の義務を課す行政主体のみで、司法を介さずに、行使できる義務履行確保手段の強化又は導入の動きである。前者は、行政刑罰の威嚇力のなさを解決する取組みであり、後者は、捜査機関・裁判所の事務処理能力の限界による行政刑罰の機能不全に対処するものといえる。行政刑罰の一般的機能不全の原因のうち他の二点は刑罰の適用を求める行政庁側の内部事情ともいえるから、制度改正により行政刑罰の機能不全を打開しようとすれば、いずれかの方法を採用するのが当然の成り行きであろう。

第 2 節 行政刑罰の強化

1 行政刑罰における罰金上限額引き上げの動向

税務調査のための質問検査権を実効性あるものとするためには、検査忌避等に対する罰金の上限額を金融関係法規のように 2 億円程度に引き上げることが有効であるとする提言がある⁽⁸⁰⁾。現に経済法規においては、近年、各種規制違反に対する抑止力を高める目的から、罰金額の引き上げが相次いでいる。

(80) 藤巻一男「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」税大論叢 46 号 43 頁（2004）。

行政刑罰が期待される機能を発揮できない原因の一つとして刑罰の威嚇力のなさが指摘されているところであり⁽⁸¹⁾、罰金上限額の引上げ、殊に両罰規定における法人に対する罰金上限額の引上げは、法人企業による行政上の義務違反についての抑止力強化を狙ったものである。

〔罰金額の引上げ事例〕

① 銀行法（平成 10 年 6 月改正）

「銀行の業務の健全かつ適切な運営を確保するため」に行われる銀行への検査（同法 25①ほか）に対する検査忌避等についての罰則

- 行為者につき 1 年以下の懲役若しくは 300 万円以下の罰金又は併科（同法 63 三、改正前は 50 万円以下の罰金）
- 使用者たる法人につき 2 億円（同法 64①二、改正前は本条の罰に同じ）（使用者たる人については行為者に同じ。）

② 証券取引法（平成 10 年 6 月改正）⁽⁸²⁾

「公益又は投資者保護のため」に行われる証券会社への検査（同法 59

①）に対する検査忌避等についての罰則

- 行為者につき 1 年以下の懲役若しくは 300 万円以下の罰金又は併科（同法 198 の 5 八、改正前は 30 万円の罰金）
- 使用者たる法人につき 2 億円（同法 207①三、改正前は本条の罰に同じ）（使用者たる人については行為者に同じ。）

なお、風説の流布や偽計を用いた有価証券取引による利得に課徴金を課す場合の必要な調査（同法 177 二）に対する検査忌避等についての罰則（同法 205 六、その両罰規定は同法 207①五）は、「6 月以下の懲役若しくは 50 万円以下の罰金又は併科」で据え置かれている。

(81) 大橋・前掲注(9)397 頁。

(82) 平成 18 年 6 月 7 日成立した証券取引法等の一部を改正する法律により、証券取引法（旧法）の題名が金融商品取引法（新法）に改正され、旧法から新法へ次のように条数の移動があるが、検査忌避等に対する罰則の内容に変更はない。

・ 59①→56 の 2①、・ 198 の 5 八→198 の 6 十一、・ 207①三→207①四、207①五→207①六

③ 道路運送車両法（平成 14 年 7 月改正）

リコールの届出に係る業務に関する報告、検査（同法 63 の 4①）に対する報告義務の不履行、検査忌避等についての罰則（新設）

- 行為者につき 1 年以下の懲役若しくは 300 万円以下の罰金又は併科（同法 106 の 2 三）
- 使用者たる法人につき 2 億円（同法 111 一）（使用者たる人については行為者に同じ。）

2 罪刑均衡原則からの罰金上限額引上げの限界

これらの改正は、いずれも違法行為に対する威嚇力強化の目的で行われたものである。また、的確な検査が阻害された場合には多数の消費者の生命や預金者・投資家の財産の安全に危険が及ぶことが懸念される分野を対象としている。そして、いずれの分野においても、実際にそうした危険を及ぼすおそれのある事件が発生しており⁽⁸³⁾、その捜査等の過程で罰則の強化、殊に法人への重科が必要であるとする世論が形成された点でも共通性を有する。

行政調査における「検査を拒み、妨げ若しくは忌避する」罪の保護法益については、例えば銀行法の「銀行の業務の健全かつ適切な運営を確保すること」（銀行法 25①）と、各租税法の「適正公平な課税権の行使⁽⁸⁴⁾」に大きな差異はないようにも思われる。

しかし、納税者による質問検査受忍義務の不履行は、仮にその背後に不適正な申告・納付が潜んでいる場合であっても、それにより直接の影響を受けるのは課税権者たる立場の国だけである。この点において、膨大な数の預金者・投資家の財産の安全や運転者・同乗者の生命の安全に直接かかわる銀行・証券会社や自動車製造業者に対する立入検査とは性格を異にすることは明らか

(83) 道路運送車両法について 2000 年の三菱自動車によるたび重なる欠陥隠し事件、銀行法について 1997 年の第一勧業銀行の総会屋への利益供与隠蔽目的の検査忌避事件などがある。

(84) 前掲注(20)参照。

である。

また、行政調査における質問検査受忍義務違反に対する行政刑罰を定める他の法律と比較すると、独占禁止法（行為者に1年以下の懲役又は300万円以下の罰金（94四）、使用者たる法人には300万円以下の罰金（95①三））⁽⁸⁵⁾、消防法（行為者に30万円以下の罰金又は拘留（44二等））、食品衛生法（行為者（75）、使用者たる法人（78二）ともに50万円以下の罰金）、労働基準法（行為者（120四）及び事業主（121①）ともに30万円以下の罰金）のように、多くの法律が、両罰規定を含めて、租税法と大きく異なっているという状況にはない。

更に、遁脱犯の罰金上限額が遁脱税額相当額（法人税等について遁脱税額500万円超の場合）であることとのバランスに配慮する必要があるとし、昭和56年に各租税法の遁脱犯の罰則が強化された際にも、質問検査受忍義務違反に対する罰則は据え置かれたことにも留意すべきであろう。

3 行政刑罰機能不全の現状からの罰金上限額引上げの限界

罰金の高額化は、「非代替的作為義務や不作為義務について、間接的な履行強制手段として期待された行政刑罰は、その適用に関する処理手続を担う警察・検察・裁判所の事務処理能力を考慮することなく、法システムの完結性を確保するだけのために、極めて安易に利用されたため、ほとんど機能していない。」⁽⁸⁶⁾、といわれる状況になんら変化をもたらすものではない。罰金の高

(85) 独占禁止法は、平成17年4月の改正（平成18年1月4日施行）で、カルテルに対する課徴金算定率の引上げ等制裁措置の強化を行うとともに、検査忌避等の罪に関する罰則についても引き上げたが、同罪の法人に対する重罰規定は設けなかった（行為者について「6月以下の懲役又は20万円以下の罰金」の罰金上限額を300万円に引き上げたことにより法人の罰金上限額もこれに連動しただけである。）。カルテルについて、行為者罰の「3年以下の懲役又は500万円以下の罰金」を据え置き、一方で、法人罰は平成4年以前の「本条の罰金刑」から4年改正の「1億円以下の罰金」、14年改正の「5億円以下の罰金」と重罰規定の創設・強化が図られてきたこととの比較において、検査忌避等の罪についての世論の相違が窺える。

(86) 関根・前掲注(9)70頁。

額化も、捜査当局として優先度の高い、したがって刑事訴追の確度も高い重大な経済事犯(税務行政においては遁脱犯が該当するであろう。)の場合には、有効に機能するかもしれない。

しかし、重大事犯との認識が得られにくい違反行為については、それ故に罰金額の引上げも困難なのであろうが、仮に罰金額が引き上げられたとしても、起訴され、有罪判決に至ることはあまり期待できないから、やがて刑事訴追の可能性の低さは潜在的違反者の知るところとなり、抑止力は逡減するであろう。「違反すれば告発されるかもしれない」という潜在的違反者の畏怖こそが抑止力となるのであり、「まず告発されることはない、仮に告発されても処罰されることはない」という状況であれば、高額な罰金も抑止力とはなり得ないと考えられる。

したがって、重大事犯との認識の得られにくい税務調査の検査忌避等については、罰金の高額化だけでは問題は解決しないように思われる。

4 法人への適用の困難性

我が国の税制における法人納税者の果たす役割の大きさを考えれば、質問検査受忍義務の履行確保手段である行政刑罰は、法人に対してこそ十分な効果が発揮されるものでなければならない。

しかし、法人納税者の検査忌避について、行政刑罰を適用することは困難な状況にある。

(1) 企業犯罪発現のメカニズムと企業の対応

法人納税者に対する税務調査において税務職員が直面する検査忌避等は、直接的には自然人であるその税務調査に應對した者によってなされるのであるが、企業組織と無関係にそうした違法行為が発現することはないはずである。

企業犯罪のメカニズムについて、吉岡一男教授は次のように指摘され

る⁽⁸⁷⁾。

- ① 利益の追求を重要価値とする多くの企業は、自己の目的実現のために、表向きは、公式のルールを定めながらも、報酬の増加や地位の昇進等個人的利害をたくみに刺激し、逸脱的手段も動員した目的実現活動へと成員を誘導することもできる。しかも、そのような仕組みが、誰の発案か分からないままできあがっていく。そして、実際に明示・黙示に逸脱的手段が期待され、命じられることも少なくない。
- ② 役割分担として行動が分散されることでそれぞれの行為の違法性・犯罪性は隠蔽されたり、犯罪性の認識そのものを遮断する心理が働き、個人行動としては考えにくい違法行為にもつながる。

大規模法人の場合、重大事犯ですらこのようなメカニズムで発生し得るのであるから、威力を用いることもない税務調査の検査忌避にあつては、他者の生命・財産の侵害に無関係である分、行為者、指図する幹部ともに企業の利益、自己の利益を法令遵守に優先させることにさしたる迷いもなく、実行されるであろう。

そして、仮に行為者たる従業員が検査忌避罪で有罪となっても、末端従業員の違法行為としてその従業員を交替させるだけで、税法遵守・違法行為再発防止のための組織制度的措置が採られないまま事態は収束されてしまうことになり、爾後の税務調査では同じことが繰り返されることになる。したがって、行政刑罰をもって質問検査受忍義務の履行を確保しようとするのであれば、税法遵守・違法行為再発防止のための組織制度的措置が採られる程度の、あるいは、株主のチェックが掛かる程度の量刑で法人が罰せられなければならないであろう⁽⁸⁸⁾。

(87) 吉岡一男「企業の犯罪と責任」同『刑事学各論研究』204～205 頁（成文堂、2000 年）。

(88) RICHARDO A. POSNER, ECONOMIC ANALYSIS OF LAW, 464 (5th ed. 1998) は、会社経営者が会社に忠実だと仮定すると、会社を処罰しなければ、株主は犯罪を犯すことを躊躇しない経営者を雇おうとするだろうし、経営者が自分のために犯罪を犯すと仮定しても、会社という道具を提供しそれを使って犯罪を犯させているのである

(2) 法人処罰の困難性

租税法上の行政刑罰を法人に適用する場合は両罰規定によることになるが、その適用に関しては、二つの問題がある。

第一は、両罰規定により法人を処罰するには、違法行為をなした従業員が処罰されなければならないということではない⁽⁸⁹⁾としても、いずれかの従業員について犯罪が成立し、有罪となり得る場合でなければ、法人を処罰することはできないことである⁽⁹⁰⁾。

質問検査受忍義務の不履行の態様が検査忌避である場合、検査の進行を阻害している要因、例えば、帳簿書類の提示遅延、日報等の法定帳簿書類以外の物件の廃棄、質問に対する不答弁等が、悪意によりなされたものか、やむを得ない事情によるものかを見極め、それが悪意によるものである場合にそのことを立証できる証拠を収集し、それらの行為を指示した者を把握することは、実体法上の調査では極めて困難である。その場合、行為者の告発すらできず、法人の処罰は不可能となる⁽⁹¹⁾。

第二は、法人の犯罪能力を肯定するのが通説となっている⁽⁹²⁾今日、無過

から、経営者をより注意深く選任し監督するよう株主にインセンティブを与えるために、法人を処罰すべきであるとする。

(89) 最判昭 31. 12. 22 刑集 10 巻 12 号 1683 頁。

(90) 藤木・前掲注(14) 50 頁。

(91) 公正取引委員会は、1995 年 3 月 6 日、日本下水道事業団の電気設備工事をめぐる談合事件について、自然人行為者を特定しないまま、重電機メーカー 9 社を独占禁止法 3 条（不当な取引制限の禁止）違反（同法 89①一・95①一該当）の疑いで検事総長に告発した。その後検察の捜査により、自然人の実行行為者が特定され、同年 6 月 9 日、公取委は自然人行為者 18 人を告発し、翌年 5 月 31 日、東京高裁は大手 5 社に罰金 6,000 万円、中堅 4 社に罰金 4,000 万円を賦科した（東京高裁平 8. 5. 31 高刑集 49 巻 2 号 320 頁）。この事件は、自然人行為者が特定できない場合でも、従業員の違反行為が客観的に存在すれば、法人の告発が可能であることを示した点では画期的（板倉宏「法人に対する告発」松尾浩也先生古希祝賀論文集 上巻 691 頁（有斐閣、1998））であろうが、訴訟に至るまで、自然人行為者が特定されないまま、すなわち、どの自然人のどの行為が違法であるか特定されないままでも、両罰規定による法人処罰が可能であることまで明確にしたわけではないように思われる。

(92) 最二小判昭 40. 3. 26 刑集 19 巻 2 号 83 頁は、法人事業主処罰に関して無過失責任説にたつ旧判決を転換し、過失推定説を採っている。なお、法人事業主について

失の証明がなされた場合には法人は責任を負わないことである。

法人の刑事責任に関する現在の通説は、法人の機関である自然人の行為及び意思を法人の行為及び意思と解した上で、従業員の違法行為については監督責任を負い、機関である自然人の行為については行為責任を負う、と解している⁽⁹³⁾から、従業員の違法行為については、法人は、その選任・監督に過失がなければ刑事責任を免れる（機関である自然人の行為については常に刑事責任を免れ得ない）ことになる⁽⁹⁴⁾。

一方で、この過失推定説に対しては、無過失の証明がなされない限り免責が認められないことになり、無過失責任が肯定されるためには、一般的な注意を与えることに加えて、積極的、具体的に違反防止のための指示を与え、違反行為の防止に努めることが要求されるから、事実上免責は困難であるとの指摘もなされている⁽⁹⁵⁾が、訴訟慣れした法人であれば、免責主張が可能なように表向きは公式のルールを定めているから、当然に免責を主張するであろう。このような主張を許さないためには、税務調査に應對した者が従業員であり、その者が検査忌避行為にでた場合は、監督責任を有する者に対してその従業員の違法行為を認識させ、監督責任者に適法な対応を求めるという段階を踏んでおく必要があろう。代表者等の幹部職員に対して質問し、帳簿書類等の提示を要求しておけば、より確実かもしれ

過失推定説に転換したのは、最大判昭 32. 11. 27 刑集 11 卷 12 号 3113 頁である。

(93) 佐伯仁志「法人処罰に関する一考察」松尾浩也先生古希祝賀論文集上巻 657 頁(有斐閣、1998)。

(94) 法人固有の責任を認めるためには、自然人行為者に故意・過失が認められるだけでは、その自然人行為者が代表者であっても不十分であり、法人自体をその自然人行為者とは別個に批難できなければならないとされる佐伯教授は、「自然人行為者である従業員の違法行為については、監督責任者に監督責任があり、かつ、監督上の過失を防止することのできなかった組織制度的措置義務違反がある場合、代表者等の幹部職員の違法行為については、それを防止できなかった組織制度的措置義務違反がある場合に責任を負う。」とされ、組織制度的措置義務については、事業主の監督義務の内容を「違反行為を防止、監督するための制度上ないし組織上の措置義務と、この組織が有効に機能するように注視、監督する措置義務」とされる（佐伯・前掲注(93)657頁）。

(95) 山口厚『刑法総論 [補訂版]』37 頁（有斐閣、2005）。

ない。

しかし、納税者が大規模な法人になればなるほど、このような方法を採用することは困難である。

(3) 最近の銀行法違反事例に見る罰則適用の特殊性

近年の行政調査における質問検査受忍義務違反事件で、使用者である法人が有罪とされたものに UFJ 銀行事件がある⁽⁹⁶⁾。

この事件は、平成 15 年 8 月から 16 年 5 月にかけて実施された金融検査において、UFJ 銀行の元役職員 3 名が検査忌避等の行為をなしたものであり、一審は、元副頭取に懲役 10 月、執行猶予 3 年（求刑懲役 10 月）、元常務執行役員及び元執行役員に懲役 8 月、執行猶予 3 年（求刑懲役 8 月）、同行に罰金 9,000 万円（求刑罰金 1 億円）を言い渡した⁽⁹⁷⁾。

この事件は、担当役員からの指示により検査忌避等が組織的に行われたもので、検査忌避等のためのマニュアルの存在等により会社ぐるみの犯罪を立証できたという点で特異な事件である⁽⁹⁸⁾。

また、銀行業は、「銀行の業務の健全かつ適切な運営を確保する」（銀行法 25①）ため、証券業は、「公益又は投資者保護」（証券取引法 59①⁽⁹⁹⁾）

(96) 金融庁の公表や報道機関の報道では検査忌避とされているが、違法行為の中心は、帳簿書類の改ざん、隠匿等であった。この点は、脚注 98 の各事件も同様である。

(97) 金融庁「金融庁の 1 年（平成 15 事務年度版）」（平成 17 年 9 月、本編・第 4 部・第 23 章・第 4 節・IV 重大な法令等違反に対する刑事告発）。

(98) 金融関係の検査忌避等による告発事件としては、このほかに、①平成 10 年の日本長期信用銀行事件（経営陣は商法違反及び証券取引法違反で起訴されたが、検査忌避等については個人・法人とも起訴猶予）、②平成 11 年のクレディ・スイスグループ事件（クレディ・スイス・ファイナンシャル・プロダクツ銀行に罰金 4,000 万円（求刑 5,000 万円）、元東京支店長に懲役 4 月、執行猶予 2 年（懲役 4 月）、同支店幹部 2 名は略式起訴による 50 万円以下の罰金。なお、同行は検査忌避行為のほかに、公益を害すると認められる業務運営や証券取引法等に抵触する行為も認められたため、東京支店の免許を取り消されている。）（以上、金融監督庁「金融監督庁の 1 年」平成 12 年 6 月）、③平成 9 年の第一勧業銀行事件（総会屋への利益供与として行われた融資を隠蔽するため、検査を意図的に免れたとして同行を略式起訴（罰金 50 万円）。）（以上、日本経済新聞平成 9 年 7 月 29 日朝刊 39 面）があるが、いずれも会社ぐるみの犯罪であることが立証できた事件である。

(99) 金融商品取引法 56 の 2①。

のため、一般的に禁止されており、銀行業は内閣総理大臣の免許を受けた者、証券業は内閣総理大臣の登録を受けた株式会社だけが営むことを認められており（銀行法 4①、証券取引法 28⁽¹⁰⁰⁾）、多額の不良債権を抱え込んで健全経営が危ぶまれる金融機関に対しては、国が公的資金を注入して支えてきた実態がある。これらの事実は、経営破たんしたときの影響が大きいことの証左であり、検査忌避罪の保護法益の大きさにも関係するものであろう。

行政調査における検査忌避について使用者としての法人が処罰される事件は、実質的に個人企業と同等の法人の事件を除けば、以上のように複数の要因がたまたまそろった稀な場合ではないかと思われる。

5 租税法における検査忌避等についての行政刑罰強化の可能性

量刑の上限が昭和 25 年以降改正されていないことやその後の物価の趨勢等を踏まえれば、罰金上限額引上げの余地はあろう。しかし、租税法における検査忌避等の罰則を金融関係法規のように億円単位の金額に引き上げるのであれば、その違法行為の重大さ・罪状の悪質さ等の点において金融関係法規違反と異ならないと世論に理解されることが前提となる⁽¹⁰¹⁾から、現実には困難であろう⁽¹⁰²⁾。もし、そのような理解が得られるのであれば、捜査・司

(100) 金融商品取引法 29。

(101) 林幹人教授は、「罪刑の均衡は犯した罪と科される刑との比較により決められるものであって、他の罪との比較によって決められるものではない。」とされつつも、「実際には、他の罪に対する刑罰がどの程度かが、問題となる罰則の場合に罪刑均衡の要請が満たされているかの判断に重要な意味をもつであろう。」とされる（林幹人『刑法総論』74 頁（東京大学出版会、2004））。

(102) 租税逋脱犯は極めて悪質な伝播性の強い犯罪だから、その犯罪を秘匿するための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、それに対する現行の罰金額は低すぎるとの主張がある（藤巻・前掲注(80)63 頁）が、既遂に達している逋脱犯の隠蔽のためになした実体法上の調査における検査忌避等は併合罪として、また、実体法上の調査における虚偽答弁等を不正の行為として逋脱犯が既遂に達した場合には観念的競合として、租税逋脱犯を基準に量刑が決せられることになると思われる。したがって、単純な質問検査受忍義務の不履行に対する罰則の軽重は、租税逋脱犯との関係にある場合を前提に判断すべきでないと思われる。

法当局の事務処理能力の限界に起因する重大犯罪優先の方針の下でも、これまでに起訴され有罪判決に至った事件はより多数に上り、罰金上限額に達する量刑もあったはずである。

第3節 違反事実の公表

1 制度の仕組み

公表を、情報提供という本来の目的としてではなく、違反行為に対する制裁として行う場合がある。租税に関しても、地方税の悪質な滞納者について公表するための条例を制定した地方公共団体が始めている⁽¹⁰³⁾。

小田原市の場合、小田原市市税の滞納に対する特別措置に関する条例（平成12年小田原市条例第9号）6条（滞納者に対する措置）2項において、「市長は、必要があると認めるときは、前項の行政サービスの停止等の措置と併せて滞納者の氏名、住所その他必要と認める事項を公表することができる。」と定めている。この規定を適用する前提として、督促及び滞納処分並びに滞納者財産調査がなされることはいうまでもなく、それでもなお、市税の徴収促進に必要があるときは、行政サービスの停止、許認可の拒否等の措置をとる（6条1項）とともに、公表ができることとされている⁽¹⁰⁴⁾。なお、同市のホームページによれば、平成17年1月現在、行政サービスの停止等及び氏名公表の実例はない⁽¹⁰⁵⁾。

また、租税以外の制度としては、例えば、国民生活安定緊急措置法6条の

(103) 神奈川県小田原市、静岡県島田市、福岡県松岡町、群馬県安中市が条例を制定している。

(104) 小田原市市税の滞納に対する特別措置に関する条例では、公表に関して更に、市税滞納審査会への諮問（7条）、同審査会が必要と認めるときの滞納者からの事情聴取（8条）、同審査会の意見の尊重（9条）、事前通知及び弁明の機会（10条）という事前手続を定めるとともに、事実誤認等により滞納者の権利を侵害した場合の損害賠償及び名誉回復についての誠実対応義務（11条）も定めている。

(105) http://www.city.odawara.kanagawa.jp/field/tax/paytax/sizeitainou_s.html（2006年4月10日訪問）。

公表制度がある⁽¹⁰⁶⁾。この制度では、小売業者の販売価格について標準価格が定められた場合において小売業者が標準価格等を表示せず、又は消費者に見やすく表示していないときは、主務大臣は、消費者に見やすく表示すべきことを指示でき（同条 2 項）、指示を受けた小売業者がその指示に従わないときは、その旨を公表することができる（同条 3 項）。

2 効果と問題点

この制度は、間接的に違反行為を抑止しようとするものであり、社会的信用を重んじ、その失墜が経済的損害につながるような事業者に対しては大きな効果が期待できる⁽¹⁰⁷⁾。

一方で、過度な反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るおそれがあることも指摘される⁽¹⁰⁸⁾。更に、ホームページで違反事実を公表するような場合、その威嚇力は相当に大きいと考えられるが、万

(106) 他の制度としては、次のようなものがある。

- ① 特定商取引に関する法律……訪問販売取引に関し、消費者の利益が侵害されるおそれがあるときは、主務大臣は必要な措置を指示することができる。そして、その指示に従わないときは業務停止を命ずることができ、業務停止命令を発したときは、その旨を公表しなければならない。（同法 7、8 等）
- ② 雇用の分野における男女の均等な機会及び待遇の確保に関する法律……厚生労働大臣は、事業主に対して、この法律の施行に関して必要な勧告等を行うことができる。そして、その勧告をした場合において、勧告を受けた事業主が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。（同法 25①、26）
- ③ 下請代金支払遅延等防止法……公正取引委員会は、この法律に違反した事業者は法律の定める行為をなすべきことを勧告する。（同法 7①～③）なお、従来、それらの事業者が勧告に従わなかったときについては、「その旨を公表するものとする。」規定が設けられていたが、平成 15 年度改正において、必要に応じて勧告を公表できるようにするため、同規定を削除している。

なお、義務違反についての行政処分は法令で規定するものの、具体的に処分を受けた事業者名等を公表することについては所管行政庁の通達で定めているものが多い（自動車整備事業者、一般旅客自動車運送事業者、海上運送事業者に対する行政処分等）。

(107) 宇賀・前掲注(32)296 号 63 頁。

(108) 加藤恒二「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－」税大論叢 44 号 245 頁（2004）。

全のセキュリティ対策を施し得ない現状では、ハッカーによる想定外の攻撃により善良な納税者が不利益を被る危険も想定される。

3 国税への導入の可能性

国税において、公表制度を導入する場合、納税者が租税法上の義務を自主的に履行できる制度であることが望ましいのはいうまでもない。また、予期せざる影響のおそれや課税庁の事務負担を考慮すれば、公表はそうすることが効果的と認められる場合に限られるべきである。したがって、ここでは、国民生活安定緊急措置法 6 条のように、まず租税法上の義務に従わなければならない旨の行政指導を行い、それでもなお従わない場合には公表することができる、という制度について検討する。

(1) 行政手続法及び情報公開法関係

「公表」自体は、不履行の相手方に義務を課したり、相手方の権利を制限したりする法的効果を伴わないから、行政手続法 2 条 4 号の不利益処分に当たらず⁽¹⁰⁹⁾、聴聞・弁明の手続きは要しないと解される。他方、前置される「行政指導」は、不履行の相手方に行政上の義務を負っていることを念のため知らせ、自主的履行を促すものに過ぎず、公表という不利益な取扱い、その行政指導に従わなかったことを理由としてなされるものではなく、租税法上の義務違反に起因してなされるのであるから、同法 32 条 2 項にも反しない⁽¹¹⁰⁾。したがって、行政手続法が導入に当たって制約となることはない。

また、公表される情報は、行政機関の保有する情報の公開に関する法律（以下「情報公開法」という。）においては、「法令の規定により又は慣行として公にされ、又は公にすることが予定されている情報」（同法 5①イ）

(109) 平成 6 年 9 月 13 日 総管 211 号「行政手続法の施行に当たって」（各省庁事務次官等あて総務事務次官通知）では、「行政庁の行為に従わない場合の最終担保措置が「その旨の公表」とどまるもの」の具体例として国民生活安定緊急措置法 6 条 2、3 項を挙げ、処分性を有しないものとしている（同通知第一・一・2・(2)・イ・c）。

(110) 宇賀・前掲注(32)296 号 62 頁。

に該当するから、例えば、「法人の代表者(又は従業者)がその法人の税務調査において検査を忌避している」という情報が、個人に関する情報で「事業を営む個人の当該事業に関する情報」に該当しないと判断されたとしても、不開示情報となることはない。

以上の点を踏まえると、「公表」自体とそれに前置される行政指導については、必ずしも租税法上に明記される必要はなく、予見可能性や透明性が確保されれば、通達(事務運営指針)の制定・公開で足りると考えられる。

(3) 違反行為の非難性との均衡

行政手続法や情報公開法からの制約はないとしても、他の義務履行確保手段と異なり、違反者は直接的に世論の非難に晒されるから、誤った公表による被害は甚大となる。そのため、適用には特に慎重な判断が求められるであろう。

また、他の行政における公表制度が多数の消費者、労働者等を保護の目的とするのに対して、税務行政では課税庁だけというのは、行政刑罰の引上げにおける金融関係法規と租税法との関係と同じである。したがって、世論の過度な反応が違反行為との見合いで極端に均衡を欠く結果をもたらす場合、例えば、税務調査において検査忌避した納税者等が公表を発端とした消費者の不買等により倒産に至るような場合は、他の行政分野に比して、罪刑均衡原則から問題となるおそれが強いと思われる。

地方税における悪質滞納者の公表制度に現在まで公表実例がないのは、制度が存在することによる牽制効果を意図した条例の制定であり、そうした運用方針により所期の目的が達成されているからかもしれないが、公表による影響の制御不能という制度自体に内在する問題が解決できていないために適用を自制したからとも考えられる。公表の影響を正確に予測するのは困難としても、広範な納税者等が対象となる租税法上の基本的な義務の履行確保手段としての選択肢となり得るには、極端な結果の生ずる危険を軽減する工夫がなされることが前提となろう。

第4節 通告処分制度

1 制度の概要

きわめて大量に発生する行政犯をすべて刑事手続により制裁を加えることは事実上困難であるため、非刑罰的处理（ダイバージョン）の仕組みを設け、これに応じない者のみ起訴するという制度があり、間接国税及び関税の犯則事件における通告処分制度や道路交通法上の反則金制度にその例を見ることができる。

このうち交通反則金制度は、国犯法における間接国税の通告処分制度をベースとして昭和42年に導入されたもので、道路交通法違反行為のうち軽微なものについて、警視総監又は県警本部長が法定額の反則金の納付を通告し、違反者が通告を受けた日の翌日から起算して10日以内に納付した場合は、当該違反行為について公訴が提起されることはなくなる⁽¹¹¹⁾というものである。

2 制度適用の現状

こうした制度は、社会的非難の程度がそれほど大きくない違反行為が大量に発生する行政分野においては、かなりの効果を期待できる。

交通反則金制度は、既に長期にわたり適用されてきており、また、反則金の支払いという非刑罰的处理で事案の大部分が終結していることから、検察・裁判所の負担を大幅に軽減するとともに、警察の負担も軽減するという所期の効果を上げてきたと評価されている⁽¹¹²⁾。

間接国税の通告処分は、消費課税が個別間接税による体系であった時代に

(111) 道路交通法 126～129。

(112) 関根・前掲注(9)69頁、宇賀・前掲注(32)296号54頁ほか。なお、駐車違反については、運転者（違法駐車行為者）が特定できないため反則金未納のとなる事例が少なくないことから、平成16年度改正により、未納を防止するため、駐車違反に係る反則金が納付されない場合は、その違反に係る車両の使用者に放置違反金の納付を命じ、その違反金が納付されないときは、滞納処分、車両の使用制限及び自動車検査の拒否を可能とする改正がなれた（平成18年6月1日施行。道路交通法51の4、51の7、75の2②）。

は、交通反則金制度と同様に通告処分を行った事件のほとんどについて通告が履行されていた実態にあり⁽¹¹³⁾、ここでも、捜査機関や裁判所の負担軽減という面での効果は確認できる。

なお、現在は、間接国税犯則事件については、遁脱事件の検挙すらほとんどなく、酒税法上の無免許製造事件にわずかの件数を見るのみという実情にあり、検査拒否罪等の秩序犯については、直接国税のそれに対する告発事案と同様、適用事例は見受けられない。これは、我が国の消費課税の体系が酒税、物品税、揮発油税等の個別間接税制度から国犯法上は直接国税とされる消費税を中心とした制度に移行したことにより、間接国税犯則事件の検挙そのものが減少したことが大きな要因ではあるが、消費税導入前においても、検査拒否等を単独で検挙した事例は、少なくとも昭和 43 年以降確認できない⁽¹¹⁴⁾。ここでも行政刑罰を機能不全に陥れた原因・背景が影響したものと考えられる。

3 検査拒否等への適用の可能性

通告処分の履行割合が極めて高いことの背景には、そのほとんどが遁脱犯であり、履行しなければ告発され、起訴に至る確率が高かったことがあると考えられる。訴訟となれば、違反者側においても相当の時間と費用を要することになるだけでなく、有罪となった場合には前科が付くことへのおそれが、違反者をして通告を履行せしめたものと思われる⁽¹¹⁵⁾。また、間接国税は、限

(113) 国税庁統計年報書によれば、間接国税犯則事件についてのその年度中に通告処分の履行期限が到来した事件の件数に占める履行件数の割合は、昭和 45 年（1970 年）が 4,707 件中 4,667 件（99.2%）、昭和 55 年（1980 年）が 641 件中 623 件（97.2%）、昭和 63 年（1988 年）が 353 件中 350 件（99.2%）であった。

(114) 検査拒否等の罪についての検挙状況の統計がある個別間接税（酒税以外のもの）について、国税庁統計年報書「間接国税犯則事件」参照。個別間接税については、昭和 37 年に申告納税方式が導入され、昭和 42 年に印紙税が通告処分制度から過怠税制度に移行し、平成元年の消費税導入まで同じ体系が維持された。

(115) 遁脱犯の場合は、通告処分では罰金のみで止まるのに対して訴訟では懲役刑の可能性がある点も大きな威嚇効果となっていると考えられるが、秩序犯のように事実上罰金刑だけの場合は、通告処分でも訴訟でもその額が大きく異なることはないで

定された範囲の事業者を納税者として酒税は免許制度を採り、物品税の第一種物品は販売業者証明書制度を採用していたことが、免許の取消しや証明書の更新拒否に対する情状酌量への期待が通告履行を促したとも考えられる。

膨大な数の納税者を対象とする所得税等の直接国税において、質問検査受忍義務違反のような社会的非難の程度が比較的小さいと思われる領域にこの種の制度を活用することは、いきなり刑罰の適用を求めて訴訟手続に進むことに比べれば、強権的なイメージは少なく、多くの違法行為を効率よく処理することとて違反者の将来的な法令遵守と波及効果による他の納税者等の自発的な義務の履行を期待できる。また、犯則調査の過程で、提示されなかった帳簿書類等を差し押さえられれば、課税資料を収集できるかもしれない。

しかし、通告処分を直接国税の秩序犯に適用可能なものとして再構築するためには、通告不履行の件数が多くなり過ぎて行政刑罰の機能不全に巻き込まれることにならないよう、通告処分の確実な履行を促す工夫も必要となろう⁽¹¹⁶⁾。また、通告処分については、刑法総則が排除され、罰金も定額であった戦前とは異なり、行政刑罰についても刑法総則が適用され、刑罰として懲役刑まで導入されている現在、罰金そのものではなく罰金相当額を賦課するとはいえ、行政手続のみでこれを行うことは、憲法 31 条の適正手続の要請から問題との指摘もある⁽¹¹⁷⁾。

新たに所得税、法人税等の秩序犯に導入するのであれば、少なくとも、交通反則金のような独自の制裁体系⁽¹¹⁸⁾として再構築することが検討されるべきであろう。

あろうから、履行を促すのは前科への怖れと考えられる。

(116) 直接国税の場合には、検査忌避罪等に適用される現行の懲役刑を重くすることが有効と考えられるが、改正には罰金上限額の引上げと同様の問題が考えられる。第 2 節参照。

(117) 吉岡・前掲注(67)141 頁。

(118) 吉岡・前掲注(67)141 頁。

第5節 執行罰（強制金）制度

現在我が国では、現実には機能している制度はないが、執行罰は、機能不全に陥っている行政罰に代わり、行政上の義務の履行を確保する手段として学者、実務家から期待されている。

行政罰や公表、通告処分は、いずれも第1節の分類では第2の類型に属する行政上の義務履行確保手段であるが、執行罰は、第1の類型に属するものである。しかし、公表、通告処分と同様に、義務を課す行政主体のみで行使できる自己完結型の手段という点では共通するものといえる。

1 執行罰の歴史

執行罰は、行政上の非代替的作為義務及び不作為義務につき行政主体が自ら過料の賦課を通じて義務履行の実現を図るものとして、明治憲法下においては行政執行法に基づく一般的な制度として設けられていた（行政執行法（明治33年法律第84号）5条1項2号）。しかし、同法は昭和23年に行政代執行法の制定により廃止され、また、個別法に基づくものは、砂防法に残っているものの、死文化している。

なお、建築基準法については、昭和45年の改正に先立って建築審議会から「執行罰の採用を含む罰則強化」の提言を受けながらも、執行罰は過料の威嚇力に頼ることになるが、①過料の額が罰金の額を超えることはバランスを欠く、②罰金額が低水準の状況では、過料の額が小さければ威嚇力も少なく、大きくすれば徴収しにくいという矛盾が生ずる、③過去の実例からもそれほど役割を果たしていない等の理由から、導入を見送った経緯がある⁽¹¹⁹⁾。

(119) 浪岡洋一「建築行政と都市計画－建築基準法の一部を改正する法律－」時の法令739号5頁(1971)。なお、戦前の行政執行法における執行罰の過料が寡少であったことについて、加々美武夫=有光金兵衛『行政執行法論』142頁（良書普及協会、1923）は、「ソノ法ノ精神ハ刑罰ノ定メナキ零細ノ事実ニ就キ行政官庁ノ過料処分ヲ認メタルモノト云ウヘキナリ。」としている。

2 執行罰と行政刑罰との差異

行政刑罰は過去に犯した違法行為に対し刑事的制裁を与えるものであるのに対し、執行罰は義務不履行の継続を防止するために課すものである。この点で両者は根本的に異なる。また、外形上の特色としては、執行罰はあらかじめ戒告を行う必要がある点を挙げることができる。行政刑罰との対比において、執行罰には次のような特徴があるとされる⁽¹²⁰⁾。

イ 行政刑罰は義務違反の事実に対して科するものであるから、義務違反の事実があるときは当然にこれを科すべきものであるが、執行罰は義務を強制して履行させるためであるから、各場合に執行罰を課すべきか否かは行政庁の任意であって、必ずこれを課さなければならないというものではない。強制手段として有効であると認める場合においてのみこれを課すことができる。

ロ 執行罰は、義務違反の事実が将来に継続することを妨げるものであるから、戒告した一定期間満了後執行罰を課す以前に義務の履行があったとき及び義務の履行不能となったときは執行罰を課すことができない。

ハ 執行罰は制裁ではなく義務の強制であるから、義務違反の事実が継続する間は同一の事実に対して繰り返し過料を課すことができる。

ニ 執行罰は、行政庁の決定によって課すものである。また、執行罰の過料は、これを納付しないときは国税徴収法により徴収することができるだけである。

3 執行罰の再活用論

執行罰の再導入を提唱する行政法学者は少なくなく⁽¹²¹⁾、また、国土交通省国土交通政策研究所の西津政信総括主任研究官は、重大刑法犯罪の増加に伴う捜査機関の捜査能力の限界を踏まえ、多数の行政法規違反行為を対象とした効率的・効果的な行政上の義務履行確保のために、執行罰を強制金制度と

(120) 加々美=有光金・前掲注(119)139～141頁。

(121) 大橋・前掲注(9)403頁。

して導入するよう提唱されている⁽¹²²⁾。

租税法への適用に関しても、「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、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。」⁽¹²³⁾との提言がある。

再活用論が活発になりつつある中で、刑事罰である罰金刑と行政的執行手段である執行罰との性格の違いに基づいて、罰金刑との均衡にこだわる必要性は乏しいとする考え方が示されている⁽¹²⁴⁾から、威嚇力の点も解消され得るものと思われる。また、戦前は執行罰と刑罰の併科は許されないとする考え方が通説となっていた⁽¹²⁵⁾が、最終章で考察するように、今日では併科は問題ないという共通認識が形成されつつある。

なお、執行罰は、行政庁自身により行使される義務履行のための強制手段であるから、権利の濫用を懸念する者がいることは当然であり、この点への配慮は不可欠である。

4 税務行政への導入の可能性

以上のように、戦前の行政執行法に設けられていた執行罰は十分に機能しなかったとしても、それは、執行罰と刑罰の併科や罰金額を上回る過料額の設定等の問題で、刑罰との切離しを可能にする理論が確立されず、本来の機能を発揮し得るだけの環境が与えられなかったからと考えられる。執行罰に相当するドイツの強制金制度が機能している実態を見れば、その有用性は明らかであり、租税法上の義務の履行確保手段として有力な選択肢となり得るものである。

(122) 西津・前掲注(36)。

(123) 加藤・前掲注(108)247頁。

(124) 宇賀・前掲注(32)295号68頁。

(125) 加々美=有光・前掲注(119)141頁。通説の代表として、美濃部達吉『行政法撮要 上巻』134頁（有斐閣、1928）。

第6節 挙証責任の転嫁

不実証広告規制における挙証責任の転嫁は、行政上の義務の履行確保手段に該当するかどうかは微妙であるが、司法手続によらず行政目的を達成できる点で公表、通告処分、執行罰と共通するところがある。

1 不実証広告規制の概要

合理的な根拠なく商品やサービスについて著しい優良性を強調する不実証広告の規制を効果的に行うための手段として、表示の合理的根拠につき、所管官庁である公正取引委員会は文書により表示者に立証を求めることができ、期限（原則 15 日後）までに要求した資料の提出がない場合は不当表示とみなし、排除命令等の処分が行えるという制度がある。

従来の制度では、不当表示として規制するためには、表示どおりの効果・性能がないことを所管官庁が立証しなければならず、契約書等の取引上の書類や商品自体の情報を確認するだけでは表示されたとおりの効果、性能が実際にあるかどうかを客観的に判断できず、また、事業者側に表示の裏付けとなる合理的な根拠がなかった場合でも、行政処分を行うまでには相当な時間を要し、効果的な規制ができないまま、消費者被害が拡大するおそれがあった。こうした事態に対応するため、平成 15 年の不当景品類及び不当表示防止法（以下「景表法」という。）の改正により、表示者に立証を求めることができる制度が導入されている⁽¹²⁶⁾（景表法 4②）。

なお、平成 16 年には特定商取引に関する法律にも同様の制度が導入されている（特商法 6 の 2 ほか）。

(126) 公正取引委員会「不当景品類及び不当表示防止法第 4 条第 2 項の運用指針—不実証広告に関する指針—」。

なお、従来の情報収集は、都道府県職員により行政刑罰で担保された質問検査権を行使することでのみ行われた。

2 制度の特徴

景表法 4 条 2 項の規定は、不当表示の疑いのある広告について、その表示内容の真偽を判断するための資料を収集する方法として、その表示をした事業者に表示の裏付けとなる合理的な根拠を示す資料の提出を要求する権限を公正取引委員会に付与し（前段）、その資料提出要求の実効性を確保する手段として、「不提出の場合には不当表示とみなす」制度を設けている（後段）と解することもできる。しかし、この制度の本質は、不実証広告による消費者被害を最小限にすべく、迅速な措置を行うために、表示内容の正当性を主張する事業者はその正当性を立証させることにあり、挙証責任を事業者に転嫁する点で、我が国においては画期的な制度といえる。

3 税務行政への導入の可能性

景表法 4 条 2 項の規定の考え方は、事業者が自己の商品の優越性を表示して供給する以上、その表示は合理的根拠の下になされたはずであるから、当該事業者がその優越性を立証することは容易であり、また、商品を提供する者として当該事業者にはその優越性を立証する責任があるという考え方によるものと思われる。

このような制度が我が国の行政に導入された意義は大きい。しかし、表示した商品の優越性と税務申告の内容の正当性とは、立証の難易度の点で差があるように思われる。景表法の場合、事業者はその商品に表示しただけの機能があることを証明すればよいのに対して、税務申告については、申告した以外に所得のないことを証明しなければならない。

また、このような制度導入の必要性は、不実証広告規制の場合、消費者被害の拡大を防止するために行政主体による緊急的な処分が要請される点に求められるのに対して、税務行政においては公平性や効率性に求められること

になろう⁽¹²⁷⁾。適正手続の保障が十分ではないとする立場からは、現状において納税者側に挙証責任を転嫁するだけの必要性は認められないとする主張がなされるかもしれない。

以上の点から、税務行政において直ちにこのような制度を導入することは難しいように思われる。

(127) 更正等の期間制限との関係での緊急性であれば、時効の停止が検討されるべきであろう。

第4章 今後の対応

本章では、第2章及び第3章において考察した国内外における各種の制度を参考として、質問検査受忍義務の履行確保手段とともに、税務行政を取り巻く環境の変化に対応した課税資料の収集に関する義務とその履行確保手段を検討する⁽¹²⁸⁾。

第1節 現行行政刑罰の適用可能性の検討

行政刑罰の機能不全の原因、特に捜査機関・裁判所の事務処理能力の限界はにわかに解消されるものではなく、また、罰則の強化、殊に罰金上限額の大幅な引上げも前章第2節で考察したように容易ではない。それでは、現行の行政刑罰を質問検査受忍義務の履行確保手段として活性化させる余地はないのであろうか。行政刑罰以外の履行確保手段を検討する前に、まず、行政刑罰の現実的な適用可能性を検討することとする。

1 行政刑罰の機能不全原因への対応

ここでは、大橋洋一教授のいわれる行政刑罰の機能不全の四つの原因⁽¹²⁹⁾に基づいて、検討する。

(1) 原因①：行政上の義務を課す行政機関の告発自制について

税務行政においては、検察当局が起訴に踏み切るかどうか不確実であることや告発に関する明確な基準がなく手続も不明確であるということがこ

(128) 税制調査会平成12年7月「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択」では、資料情報制度に関して、「国際化や高度情報化の進展に伴い、資料情報の収集がより困難になってきている面がありますが、こうした新たな状況においても適正・公平な課税に必要な資料情報の収集が可能となるよう、制度の不断の見直しが重要です。」(第二／六／4 税務行政／2) 資料情報制度)としているが、この事情は、法定資料に限るものではないであろう。

(129) 大橋・前掲注(9)403頁。

の原因の背景にあると考えられるが、真に悪質で、かつ、犯罪の立証が可能な事案に絞り込むことで、起訴に関する不確実性の問題はある程度低減可能であろうし、想定されるすべての事案を対象とした基準の制定を待たずとも告発可能となろう。

また、申告納税制度の円滑な運営への懸念に関しては、昭和 30、40 年代の調査非協力事案と異なり、近年のそれは、記帳能力、納税事務負担能力を十分に有する法人によるものが多いことから、告発を自制する必要性は低い。

(2) 原因②：刑罰の威嚇力のなさについて

所得税法や法人税法における検査忌避等に対する罰則は、「1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金」と定められている。

しかし、威嚇力のなさは、前述のように、刑罰が軽いことよりも、むしろその刑罰を適用する執行体制の不備に由来する部分が大きいと考えられる。したがって、適用されない場合に比べれば、たとえ少額の罰金刑といえども、前科になる（本籍地の市町村が保管する犯罪人名簿に登載される）ことで、社会的信用を重んじる納税者にとっては相当の威嚇となるかもしれない。

また、かつて公正取引委員会が独占禁止法違反について刑事処分を求めていく方針を公表したように⁽¹³⁰⁾、質問検査受忍義務違反に対して行政刑罰の適用を求めて告発していく方針を公開すれば、潜在的違反者に対する抑止効果を期待できる。その際、行政刑罰の適用は納税事務負担能力に十分耐え得る者が故意に履行を怠った場合に限られることを説明すれば、正しい申告・納税をしている多くの納税者の不安解消にも資するであろう。

(3) 原因③：告発前後の手续による行政事務の停滞及び原因④：捜査機関・裁判所の事務処理能力の限界について

(130) 公正取引委員会は、平成 2 年 6 月に「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」を公表し、積極的に刑事処分を求めて告発を行う方針を明確にした。

この二つの原因については、検察当局による起訴を確かなものにするための事案の絞込みにより解決可能かもしれない。元来、行政刑罰の義務履行確保手段としての効果は、間接的な強制であるから、すべての違反行為に対して刑罰を適用するようなことは予定されていないのであり、一罰百戒の波及効果が達成されれば十分といえる。

2 行政刑罰適用上の矛盾

質問検査受忍義務違反事件で検察官の起訴と刑事訴訟での有罪判決を確かなものとし、しかも、その事件について課税庁が行政刑罰の適用を求めることもやむを得ないとの納税者の理解を得るためには、相当厳しい事案の絞込みが欠かせないであろう。しかし、告発事案を絞り込めば絞り込むほど、近年の国際課税等の分野で税務調査を困難なものとし、それゆえ、課税庁として行政刑罰の適用を求める必要性の最も高い検査忌避事案は、告発対象事案から漏れる確率が高くなる。検査忌避行為を継続する狡猾な者は、不用意に告発対象事案との境界線を踏み越えるようなことはしないであろうから、結局のところ何ら制裁を受けない状況が続くことになってしまう。

3 犯則調査の活用

検査忌避罪の立証困難を解決する方法として、国犯法上の調査の活用が考えられる。

第1章第3節において、直接国税の質問検査受忍義務違反事件について、犯則事件の調査に基づき国犯法12条の2の規定により告発するのではなく、刑事訴訟法239条2項の規定により告発する場合は、収税官吏ではなく、その犯罪があると思料する税務職員が行えばよいと述べたが、逆にいえば、収税官吏は、いわゆる秩序犯である質問検査受忍義務違反事件についても国犯法上の調査ができるのである。

強制調査の必要性について裁判所の理解を得ることが前提となるが、捜索・差押令状を請求して、強制調査を実施し、この段階で実体法上の調査で

要求した帳簿書類等を差し押さえられれば、犯罪の立証もできるし、その資料に基づき更正等の処分をすることもできるであろう。犯則調査については、国犯法 12 条の 2 の規定により告発を行えば、国税当局としての処理は一応終結し、その結果、仮に起訴が見送られても、当該犯則調査において収集した課税資料に基づき課税処分を行うことで、ひとつの目的は達成できる。

なお、犯則調査において収集した課税資料に検討を加えて更正処分を行えば、国税通則法 24 条に違反しないと解されている⁽¹³¹⁾が、確実を期するのであれば、再度実体法上の調査を実施すればよい。また、国税局の査察担当部課の収税官吏が「重大な犯則」でない秩序犯の調査を行うことに組織法上の問題があるとすれば、それ以外の国税局職員を収税官吏とすればよいであろう。

この方法によれば、国犯法上の通告処分制度を直接国税の秩序犯に適用するための再構築をする⁽¹³²⁾必要はない。しかし、国犯法上の調査は租税正義を実現する最後の切り札であるから、濫用を指弾されるようなことがあってはならない。こうした方法を採用得るとしても、刑事訴訟法 239 条 2 項により刑事告発する場合には起訴の確実性を期して事案の絞込みをしなければならない現状がある以上、犯則調査による場合も同様の、あるいは、より厳格な基準で事案を絞り込んだ上で実施しなければならないであろう。また、犯則調査には多くの時間とリソースが求められるという問題は依然として残る。

4 行政刑罰を取り巻く環境の変化

(1) 導入の沿革

質問検査権について、その受忍義務の履行確保手段としての行政刑罰が租税法に設けられたのは、法人税法が所得税法から分離独立した昭和 15 年（1940 年）の税制改正においてである⁽¹³³⁾。この時は、検査権に対して

(131) 最一小判平 9・2・13 税資 222 号 450 頁。

(132) 第 3 章第 4 節参照。

(133) 法人税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号）

・ 20 条 税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務アル法人又ハ納税義務アリト認ムル法人ニ質問ヲ為シ又ハソノ帳簿書類ソノ他ノ物件ヲ検査

のみ罰則が設けられた（不答弁、虚偽答弁に対する罰則はない。）。なお、取引先等に対するいわゆる反面調査については、質問権のみ設けられ、検査権及び罰則は設けられていない。

その後、申告納税制度が導入された昭和 22 年の改正で、反面調査における検査権及び不答弁・虚偽答弁に対する罰則が設けられるとともに、刑罰に懲役が追加された。この時の罰則は、「1 年以下の懲役又は 1 万円以下の罰金」であった。

更に、シャープ勧告を受けて行われた昭和 25 年の改正で「1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金」となり、現行法の出発点ともいえる昭和 40 年の所得税法等の改正の際にも改正されず、現在に至っている。

以上のとおり、懲役刑が追加されたものの、賦課課税方式の時代に設けられた行政刑罰が現在まで質問検査受忍義務の履行を担保しているのである。

（2）質問検査権と執行罰

税務職員に対して納税者への質問権が認められたのは、明治 32 年（1899 年）所得税法（同法 34）においてである。検査権は昭和 15 年（1940 年）まで待たなければならなかった。この間、明治 33 年（1900 年）には行政執行法（明治 33 年法律第 84 号）が制定され、昭和 23 年まで存続する。

したがって、所得税（法人所得税を含む。）の税務調査において納税者が当該職員の質問に対して答弁をなさない場合は、実務上適用したかどうかは別として、法律上は執行罰の適用により答弁を強制できた。また、昭和 15 年以降行政執行法が廃止される昭和 23 年（1948 年）までは、行政刑罰

スルコトヲ得

- ・ 21 条 税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務アル法人若ハ納税義務アリト認ムル法人ニ金銭若ハ物品ヲ支払フノ義務ヲ有スト認ムル者ニ対シ又ハ納税義務アル法人若ハ納税義務アリト認ムル法人ヨリ金銭若ハ物品ノ支払ヲ受クルノ権利ヲ有スト認ムル者ニ対シ其ノ金額、数量、価格、支払期日等ニ付質問スルコトヲ得
- ・ 30 条 第 29 条ノ規定ニヨル帳簿書類ソノ他ノ物件ノ検査ヲ拒ミ、妨ゲ若ハ忌避シ又ハ虚偽ノ記載ヲ為シタル帳簿書類ヲ呈示シタル者ハ千円以下ノ罰金ニ処ス

と執行罰とが併存することとなるが、戦前は刑罰と執行罰の併科は認められないとする考え方が通説であった⁽¹³⁴⁾から、この前提に立てば、昭和 15 年から 22 年までは、行政刑罰が対象としない不答弁には執行罰により答弁を強制し、検査拒否等について制裁を加えるべき場合は行政刑罰を、それ以外の場合は執行罰を適用するという法令の適用関係にあったことになる。

賦課課税方式の下においては、法人は貸借対照表等を基礎に納税額を一応申告する（法人税法（昭和 15 年法律第 25 号）18①）とはいえ、税額を確定する権限は基本的に課税庁が有し（同法 19）、課税庁は法人の提示した帳簿書類にとらわれずに独自に税額を算定し、賦課することができた⁽¹³⁵⁾から、帳簿書類等の提示が得られない場合であっても、税額決定が特に困難になるということもなかったはずである。

また、昭和 15 年当時、記帳慣行がそれほど定着していたとは考えにくいから、そもそも税務調査の際に的確に記録された帳簿書類等の提示を得ることはあまり期待できなかったであろう⁽¹³⁶⁾。

（３）新たな履行確保手段の必要性

以上のような状況の下で、同法はあえて検査拒否罪等に対して行政刑罰を導入したのであるが、申告納税制度移行後、課税資料の収集を目的として納税者等から答弁や帳簿書類等の提示を得ることの重要性は、賦課課税制度の時代に比して飛躍的に増大したはずである。そして、それに伴って、質問検査権の存在意義は賦課課税の時代から大きく変質しているから、これに適応し得る新たな質問検査受忍義務の履行確保手段が用意されるべきであろう。

(134) 前掲注(125)参照。

(135) 畠山武道「記帳義務の問題」日税研論集 4 号『閉鎖的法人を巡る課税問題 [2]』117 頁（1987）。

(136) 法人税法（昭和 15 年法律第 25 号）では記帳義務さえ設けられていない。

5 行政刑罰の妥当性

米独両国は、積極的か消極的かの違いはあるとしても、脱税犯を除く租税法上の義務の違反に対する制裁あるいは義務の履行確保について非刑事化・非犯罪化を指向しているようにみえる。このことは、両国で近年設けられた義務の履行確保手段が追徴金や民事罰であることから窺えるところであり、それは単に課税庁側の手続的簡便さや負担軽減だけを迫及するものではないように思われる。そこには、租税法上の義務の違反はそもそも刑罰の賦科に値する違法行為かどうかという点で、本来刑罰が対象とするのは道徳的倫理的に非難されるべき行為であり、租税法上の秩序犯のような軽微な義務違反はこれに該当しないとの理解が根底にあるのではないだろうか。

我が国税務行政における検査拒否事件の訴訟において、課税庁が「自給自足的な税法の特殊体制⁽¹³⁷⁾」の枠から踏み出してよくよくの思いで告発した事件ですら、そして、刑罰として懲役刑が用意されているにもかかわらず、いずれも上限額に程遠い少額又は最低額の罰金刑であったことは、我が国司法当局も同様の理解であることを示しているように思われる⁽¹³⁸⁾。この点も租税法上の義務の履行確保手段を検討するに当たって考慮されなければならないであろう。

第2節 行政刑罰に代わる質問検査受忍義務の履行確保手段

1 履行確保手段の要件

これまでの考察を踏まえると、質問検査受忍義務を含め、課税資料の収集に関する義務の履行確保手段には、次のような要件を充足するものが求められるであろう⁽¹³⁹⁾。

(137) 須貝修一「質問検査権にかかる判決をめぐって」税理 14 巻 4 号 26 頁(1971)。

(138) 吉岡・前掲注(67)参照。

(139) 行政上の義務の実効性を確保するための手段の検討に関しては、平成 17 年の独占禁止法改正に関する「独占禁止法研究会報告書(平成 15 年 10 月)」が参考となると思われる。

① 確かな実効性を有すること。

課税資料の取得収集という目的を確実に達成する上で十分な実効性を有する履行確保手段でなければならない。その一方で、小規模事業者への配慮の要請からは、納税者の負担能力に応じて課すことができる履行確保手段であることも重要であろう。

② 行使のための手続が簡素であること。

経済活動のスピード化・情報化は、税務行政に関しても、事案の迅速処理の必要性を増大させている。また、更正等を行い得る期間が除斥期間として設けられている点からも、重要な要素である。

③ 非刑事的手段であること。

現在、質問検査受忍義務違反に対しては制裁手段である行政刑罰のみが履行確保手段として用意されている。しかし、刑罰の謙抑性の要請からは「刑罰は最後の手段」であることが望ましいとされているところであり⁽¹⁴⁰⁾、その点では、租税法の秩序犯のように刑事事件としては軽微な義務違反については、非刑事的な強制手段が適当といえる。

④ 法人に対して有効に機能する手段であること。

我が国の税制における法人納税者の果たす役割の大きさを考えれば、税務調査における検査忌避等に限らず、現在秩序犯とされる租税法上の各種の義務違反について行政刑罰以外に義務履行確保手段を求める場合も含め

同報告書は、違法行為に対する抑止力という観点からは、最も効果があるとされている従業員等個人に対する刑事罰をより積極的に活用し、刑事告発件数を大幅に増加させ、刑罰中心の措置体系とすべきとの指摘があるとしつつ、一方で、措置体系の望ましい在り方を検討するに当たって留意すべき点として、次の点を挙げている（同報告書 11 頁）。

- ① 刑事罰には、謙抑制・補充制の原則（人権保障等の観点から、刑事罰を用いなくても他の手段で目的を達成することができる場合は、刑事罰の発動は控えるべきという考え方）が存在すること。
- ② 刑事罰・行政処分それぞれの費用・効率性を勘案する必要があること。
- ③ 事案の性質として迅速処理の要請があるか否かについて考慮すべきこと。
- ④ 行政処分を行う専門行政機関が存在するか否かも勘案する必要があること。

(140) 芝原邦爾「行政の実効性確保－刑事法の立場から」公法研究 58 号 258 頁(1996)。

て、検討されるべき義務履行確保の手段は法人に対して十分な効果が発揮されるものでなければならない。

そうすると、無過失責任的に適用できる手段でなければならないが、責任主義を重視する我が国刑事法学の立場からは、無過失責任的に刑罰を適用することは許されないであろう⁽¹⁴¹⁾。この点からも、非刑事的手段が求められることになる。

⑤ 課税庁の手続のみで行使が可能であること。

以上を総合すれば、当然ここに帰結することになるが、この要素は次の点からも要請される。すなわち、調査段階での質問検査受忍義務やそれ以外の局面における資料提示等の義務の履行が、更正・決定を行うための課税要件事実的的確な把握に不可欠であることからすれば、それらの不履行がある場合の履行確保手段の発動は、専門行政機関である課税庁がその必要性を判断し、実行することこそ最も合理的である。

⑥ 濫用防止のチェック機能が働くこと。

適正手続の保証の観点から濫用防止のチェック機能が十分働くことも、今日重要な要素であり、特に課税庁のみで行使が可能な履行確保手段の導入に当たっては、不可欠である⁽¹⁴²⁾。また、広範な納税者等を対象とする基本的な義務に対する履行確保手段は、過酷な結果とならないような仕組みを具備したものであることも重要であろう。

(141) 佐伯仁志教授は、「両罰規定が無過失責任的に運用されている。」との法務省関係者の指摘に対して、両罰規定が実質的に個人企業に等しいような法人に対して多く適用されていること、より規模の大きな企業について訴追される場合は「会社ぐるみ」の違反である事例が多いことが原因でそのようになっているに過ぎないとされる（佐伯・前掲注(93)675頁）。

(142) 吉岡一男教授は、「行政罰による対応では刑罰回避の点はかたちだけで、かえって手続保障が欠落するのであるから、金銭剥奪にせよ制裁を科すなら、それはむしろ罰金として厳格な刑事手続きによって科すべきものともいえる。」とされる（吉岡・前掲注(67)161頁）。

2 検討されるべき履行確保手段

質問検査受忍義務は、質問について知っていることを答弁し、作成・保存している帳簿書類等を提示することで義務は履行されるのであるから、納税者等が義務の履行に当たって準備しなければならないことといえば、せいぜい要求された帳簿書類等を保管場所から探し出し、検査場所に搬入する程度のことである。履行することに特段の困難を伴わず、また、その義務の履行が課税資料の収集に不可欠である以上、履行確保手段は、納税者等の故意の有無に係らず、直接的に行使できる強制手段が望ましいということになる。

この点で、米国のサモンズやドイツの強制金は、質問検査受忍義務の履行確保手段としてよりふさわしいものといえる。両者の相違は、強制を行うのが民事裁判所か課税庁自身かという点にあるが、自己完結型であること、(それ故できないと困るのであるが、)履行されるまで何度も行使できることを重視すれば、検討対象とすべき履行確保手段はドイツの強制金のような強制手段ということになる。

なお、米国民事罰の第4類型は、ドイツの強制金に類するものであるが、前述したように、違反者にとってはかなり過酷な制度である。手続保障の見地からは、行政手続のみで行使できる手段は制裁的性格ができるだけ薄いものであることが望ましいことはいうまでもない。したがって、すべての税務調査事案が対象となる基本的な義務である質問検査受忍義務の履行確保手段としては、米国民事罰の第4類型のようなものは、適当ではないと考えられる。

ただし、事務負担能力を十分に有する特定の分野の納税者に対して追加的に課される義務、例えば、移転価格税制に係る法人税法施行規則別表17(三)のような資料の提出義務の履行確保手段としては、米国型も十分選択肢となり得るであろう。

3 制度設計の方向

具体的な制度として前節の要件を充足するように税務調査における質問検

査受忍義務の履行確保手段を仕組むとすれば、次のようなものが考えられる。

(1) 強制手段の内容

強制は、金銭の賦課のみとし、不納付の場合の代替強制拘留は設けない。

行政刑罰の機能不全という事態に対処するために、行政手続のみによって課すことのできる強制金制度の導入を目指すのであるから、強制手段の内容は、当然のことながら、金銭の賦課に限られることになる⁽¹⁴³⁾。

しかし、税務行政の場合、強制金の収納確保のための強力な徴収機構を有しており、他の行政分野に比して強制金の徴収が容易であることが、この制度の威力力を高める要因として働くと考えられる。また、質問検査受忍義務の履行強制は、例えば、景観条例違反の屋外広告物について撤去を命ずる場合のように、義務者に特段の費用負担を強いるものではなく、それ故履行が困難な事情も少ないと考えられるから、強制金の不納付に対する代替強制拘留をあえて設ける必要性は少ないように思われる。行政刑罰を科す場合でも、法人についてはその性質上罰金刑しか科すことができないのであるし、自然人の行為者に対しても、質問検査受忍義務違反に対する過去の適用事例が罰金刑のみであることを見れば、懲役刑がないことで威力力が行政刑罰に劣るということはないであろう。

(2) 強制金賦課の対象

強制の対象は、質問検査の対象となり得るすべての者とする。

質問検査権の行使による課税資料の収集という行政目的のために、強制金により質問に対する答弁や要求した帳簿書類等の提示を強制するわけであるから、強制金制度は質問検査権を行使し得るすべての相手方を対象とするものでなければならない。

(143) ドイツでは、強制金の戒告の際に代替強制拘留を指示している場合において、自然人がその強制金を納付しないときは、課税庁の申立てを受けた裁判所の命令に基づき代替強制拘留することが可能とされている(A0334条(1))。しかし、我が国の場合、戦前の行政執行法における執行罰でも、過料不納付に労役場留置の換刑処分を取り得る旨の規定は設けられていなかった。

質問検査受忍義務の不履行のうち、法定帳簿書類の提示要求に調査の窓口担当従業員が応じない場合は、その帳簿書類は納税義務者である法人の所有物であるから、法人に対して戒告を発すればよい。しかし、企業幹部や実際の営業担当者から答弁を得、又はそれらの者の所持する記録の提示を得るためには、法人に対する税務調査であっても、その企業幹部や営業担当者に対して強制する必要があるであろう。

(3) 上限金額

一の義務の不履行についての上限金額は、ドイツの強制金の上限(25,000 ユーロ(約 360 万円))及び我が国の行政調査における検査忌避罪等の罰金額上限(銀行法等の両罰規定における法人重課を除けば、最高で 300 万円⁽¹⁴⁴⁾)を参考として決せられるべきであろう。

上限金額については、「一回の戒告及び決定で課す金額の上限」と「一の義務の不履行に係る合計額としての上限」の二つがある。いずれについても定めないという考え方もあろうし、一回の上限金額は定めても、合計額としての上限金額は定めないということも考えられないではない。合計額の上限が定められていないケースとしては、例えば、米国の移転価格税制における記録の作成・保持義務不履行に対する I. R. C. 6038A 条(d)項の罰則やタックス・シェルターに係る重要なアドバイザーの顧客名簿の作成・保持義務不履行に対する I. R. C. 6708 条の罰則があるが、質問検査受忍義務の履行確保手段としての強制金は、対象者が広範にわたる基礎的な義務であることを考慮すれば、上限は設けられるべきであろう。

なお、強制金は、戒告段階で義務が履行されれば課されないものであり、義務が履行されることにそもそもの目的があるのだから、履行を促すのに十分な高額を上限額として設定し、具体的な金額の決定段階で相手方の支払能力を考慮すればよいであろう⁽¹⁴⁵⁾。昭和 45 年の建築基準法改正の際に

(144) 第 3 章第 2 節参照。

(145) 行政執行法における執行罰においては、戒告書に過料額を記載して通知することは要件とされていなかった(加々美=有光・前掲注(119)136 頁)。

は、執行罰である過料の額が刑罰としての罰金額を上回することはバランスを欠き、少額では威嚇力がないとして、導入が見送られたが、後述するように、現在では強制金の額が行政刑罰の罰金額を上回することは導入の桎梏となり得ないと考えられる。

(4) 運用方法

イ 命令の発出

法人税調査の場合であれば、法人税法 153 条 1 項に規定する当該職員の権限の適法な行使を阻んでいる納税者に対して、「〇年〇月〇日まで」に要求された帳簿書類等を提示せよ（質問に対して答弁せよ）。という命令を「この命令を期日までに履行しない場合には、(〇〇円の⁽¹⁴⁶⁾) 強制金を課する。」旨の戒告とともに文書で発出する。命令書は、内容証明郵便で送達する。

なお、この命令書には、「要求を履行期限までに適切に履行できない正当な理由がある場合、又は履行期限の延長を求める場合は、〇日までに文書によりその理由（履行期限の延長を求める場合は希望する期限を含む。）を説明しなければならない」旨を併せて記載する。

ロ 強制金の決定

期日までに要求が履行されず、かつ、履行されない理由の説明がない場合には、強制金を決定する。

なお、ドイツのように強制金に代えて、不合理でない範囲で最も納税額の大きくなる推計課税又は推定課税を行うことも考えられる（青色申告の場合には、その前段として青色申告承認を取り消す必要がある（所得税 150①、156、法税 127①、131）⁽¹⁴⁷⁾。）。その場合、効率的な推計課税

(146) 前掲注(45)参照。

(147) この点については、平成 17 年度改正で法人税法施行規則 62 条の読替規定が整備され、外国法人の青色帳簿書類が明確にされたことにより、外国法人の青色申告承認取消しと推定課税又は推計課税のための環境が整備されたことは好材料である。

なお、青色申告承認取消しを税務調査への非協力に対する制裁とすることについて、取消処分取消しを認めたものとして、京都地判平 6.11.7 訟月 41 巻 11 号 2844

のために、国税総合管理システム（K S K）により収集された申告データ等に基づき、事業内容、売上階層等ごとの課税所得金額、税額等の統計値をあらかじめ算出しておき、税務調査において納税者が課税資料の取得収集に応じず、実額により申告額の正当性を立証しなかった場合は、その統計値を用いて更正又は決定を行う、というような仕組みを構築することも検討すべきであろう。また、米国のように、国外に所在する帳簿書類が税務調査において提示されなかったために推計（推定）課税を行わざるを得ないこととなった場合には、推計課税に係る不服申立てや訴訟の段階で納税者が自己に有利な資料を提出することは認めないとする⁽¹⁴⁸⁾ことも考えられる。

ハ 行政指導の前置

米国のプレサモンズ・レターのように、戒告の前に「これ以上、質問検査受忍義務の不履行が続けば、強制金による強制手続に移行せざるを得ないから、速やかに履行せよ。」との行政指導を前置することも考えられる。この段階で、義務が履行されることも少なくないであろう。

4 行政刑罰との併科

米国のサモンズ自体を質問検査受忍義務の履行確保手段としては選択しにくいとしても、米国の質問検査権についての実効性確保の仕組みは、参考にすべきと思われる。我が国の質問検査権に関する行政刑罰は、制裁手段と強制手段の両方の機能を担うことが期待されたのであるが、実態として、いずれの機能も発揮できていない。米国のように、機能ごとに各別の手段が検討されてもよいはずであり、履行を確保するための強制手段と悪意によりなさ

頁、税資 206 号 147 頁がある。

- (148) 米国ではこのような場合、納税者は、課税庁が採用したデータの不合理性について争い、自ら立証するか、より合理的な方法を反証として挙げなければならないこととなる（I. R. C. Sec. 982）。

なお、我が国の国税通則法 116 条 1 項は、訴訟段階における必要経費・損金の額に関する証拠の申出についてのみ時期に遅れた攻撃・防御を排除している。

れた不履行に対する制裁手段とが並存することは、特段問題とは思われる⁽¹⁴⁹⁾。

その場合、例えば、原則的には強制金により履行を強制し、質問検査受忍義務の不履行が、威力による検査妨害という形態で発現し、かつ、それが公務執行妨害に至らない場合に限って行政刑罰と強制金を併科するという運用方法が考えられる。

戦前の我が国では、執行罰と刑罰の併科は認められないとする主張が通説となっていた⁽¹⁵⁰⁾が、これまでの裁判例⁽¹⁵¹⁾や最近の立法例等からみても、併科は問題ないという共通認識が形成されつつあるように思われる。例えば、平成 17 年 4 月成立の改正独占禁止法は、カルテルによって不当に得た利益相当額を超えて課徴金を課すことを可能とした。この改正に関しては、もともと独占禁止法にはカルテルに対する刑罰が設けられている（独禁法 89 ①）から、不当に獲得した利益の剥奪の域を超えて制裁としての課徴金が科されると憲法 39 条後段の二重処罰禁止との関係で問題との指摘もなされたが、この改正法の成立により、「行政制裁」と「刑罰」の併科は問題とならないとの流れが固まったといつてよいであろう。

したがって、行政制裁と刑罰の併科の限界は、「罪刑均衡原則」に反して全体として過重なものとなる場合に限られることとなる⁽¹⁵²⁾。まして、強制金

(149) 確井光明教授は、「不履行について行政刑罰が用意されている場合であっても、刑事罰と執行とは別次元のことであるから、民事上の強制執行が禁止されるものではない。」とされている（確井・前掲注(38)147 頁。）。

また、阿部泰隆教授は、「刑事制裁はそもそも間接的なものであるから、行政上の義務の履行を確保するのに必ずしも十分なものではないし、また、行政刑罰法規自体、規定ばかり多く、実効性に乏しい。したがって、刑事制裁だけでは、行政上の義務の民事執行を否定することはできない。」とされる（阿部泰隆『行政法の解釈』316～317 頁（大学図書、1990））。

(150) 前掲注(125)参照。

(151) 最判平 10. 10. 13 判時 1662 号 83～84 頁。

(152) 佐伯・前掲注(12)28 頁。

なお、改正独占禁止法は、課徴金の額が罰金額の二分の一に相当する金額以上の場合は、罰金額の二分の一に相当する金額を課徴金の額から控除することとされている（独禁法 7 の 2④）。

は、制裁を目的としたものではなく、戒告段階で、最終的には決定の履行期日までに、義務が履行されれば執行されないものであるから、問題となることはないであろう。

5 事前手続と権利救済

(1) 事前手続

税務調査における質問検査受忍義務の不履行に対して強制金を賦課する場合、戒告付きの命令を発出する前に、行政手続法 13 条 1 項に規定する事前手続が必要になると考えられる⁽¹⁵³⁾。これは、「行政庁の求めに従わない、あるいは応じない場合に、罰則による制裁を課しうるもの」は、処分性があると解されており⁽¹⁵⁴⁾、また、同法の趣旨を踏まえると、行政上の各種の義務の履行強制手段として用いられ得る強制金制度は、酒税法上の酒類の製造免許、販売業免許等に関する処分と同様に、国税通則法 74 条の 2 第 1 項の適用対象外となるべきものと解されるからである。

なお、強制金の賦課は、行政手続法 13 条 1 項 1 号イ～ハに該当しないことから、この場合の事前手続は、弁明の機会の付与で足りると解される。

(2) 権利救済

ドイツのように強制金の決定に代えて推計課税を行うという執行方針を採るのであれば、国税に関する処分についての不服として国税通則法 75 条の規定に基づく不服申立てが可能であろう。

また、本来の強制金として決定する場合は、一般の行政処分と共通することになるから、酒税法上の免許に関する処分のように、行政不服審査法の対象とされるべきものと考えられる。

(153) なお、質問検査受忍義務の履行強制は、更正等の処分に必要な課税資料の収集を目的とするものであるから、この事前手続中に除斥期間を徒過してしまうことのないようにする措置が講じられるべきである。

(154) 前掲注(109) 第一・一・2・(2)・ア・a。

第3節 記録の作成・保存義務とその履行確保手段の整備

米国のサモンズによる課税資料の収集は、我が国の質問検査権によるそれに比して非常に強力であるが、IRSは、それでも国際課税のような分野では、機能面の限界を感じており、税務調査以外の局面における課税資料の収集体制の強化にシフトしている。これは、納税者の負担における課税資料の収集であり、ドイツも2003年に移転価格税制に関して米国と類似する記録の文書化義務を導入したことからすると、我が国の税務行政が参考とすべき方向性であると思われる。特定の方法に偏重するのではなく、幅広い方法を導入して全体として申告納税制度を機能させる体制の構築のための第一歩として、記録の作成・保存の義務化と履行確保手段の整備は検討されるべきである。

1 記録の作成・保存義務とその履行確保のあり方

我が国の現行の帳簿書類の保存義務はその履行を確保する手段を有していないから、これらを作成・保存していない納税者もないとは限らない。そして、そもそも作成・保存していない以上、税務調査における提示要求に応じなかったとしても、それは提示不能なのであって、検査忌避等として行政刑罰の適用を求めることもできないであろう。したがって、検査忌避等に対する罰則だけでは課税資料の収集という税務調査の目的を十分に達成することは困難であり、仮に強制金制度が導入されたとしても、この点は解決されない。また、一般的な帳簿書類の保存義務について履行確保手段がない以上、追加的に移転価格税制についての記録の作成・保存義務を設けても、それにだけ履行確保手段を設けることはバランスを欠くように思われる。

したがって、まず、一般的な帳簿書類の保存義務について履行確保手段を設け、その上で、移転価格税制についての記録の作成・保存義務規定及びその履行確保手段を創設するという段階を踏むことが適当であろう。

2 一般的な帳簿書類の保存義務に対する履行確保手段

(1) 米独の場合

一般的な帳簿書類の保存義務については、米国は行政刑罰を、ドイツは租税秩序違反としての過料を、その履行確保手段としている。したがって、米国では故意に義務を履行しなかった場合に、ドイツでは故意又は重過失による不履行の場合に、制裁が課されることになる。

両国とも履行確保のために制裁手段を用意しているのは、義務の性質によると考えられる。すなわち、税務調査の際に調査対象である過去の課税期間分についての帳簿の不記載を発見した場合、その履行を強制しても、不履行の状態は解消しようもなく、過去の不履行に対して制裁を課すことで、将来に向かっての義務の遵守を促すしかないからである。また、故意なり重過失を伴う場合にのみ制裁を課すこととしているのも、広範な納税者を対象とする基本的な義務であるということだけでなく、履行確保手段が限定されることも影響していると考えられる。ただし、米国では、行政刑罰が用意されているものの、サモンズ⁽¹⁵⁵⁾の存在により実質的に適用場面が少ないであろうことは、前述のとおりである。

(2) 我が国の制裁導入に対する消極姿勢

一般的な帳簿書類の保存義務違反に対して制裁を課すことへの我が国世論の考え方は、白色申告者の帳簿の備付け等の規定の導入を提言した昭和58年税制調査会答申によく現れている。

同答申は、記録及び記帳に基づく申告を制度的に整備する必要を認めながらも、「この制度の整備は、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であり、これを確認する制度として構成すべきものであるという点について基本的に意見の一致をみた。」⁽¹⁵⁵⁾として、確認規定として導入することとした。そして、その延長線上で、「実地調査割合が低いところから、不公平を招くおそ

(155) 税制調査会昭和58年11月「今後の税制のあり方についての答申」35頁。

れがあるほか、我が国の小規模零細事業者の記帳の現状等も考慮すれば、このような直接的な制度の導入を見送ることは、やむを得ないものと考えらる。」⁽¹⁵⁶⁾として、所得税だけでなく法人税についても、直接的措置としての罰則の導入を、推計課税の弾力化や減価償却の否認などの間接的措置の導入ともども見送ってしまったのである。

この時期においてもなお、畠山武道教授のいわれるシャープ勧告の枠桙⁽¹⁵⁷⁾があったのである。しかし、シャープ勧告は、昭和24年という申告納税が実施されて間もない時期の記帳水準を踏まえて罰則導入の見送りを判断した⁽¹⁵⁸⁾のであって、同勧告が「しかし、正当な帳簿記録をつける必要が広く認識されるように考案された徹底した教育運動およびその他の活動が将来実行された後には、正当な帳簿記録をつけることを故意に怠った場合に刑罰を適用することが適当であるかもしれない。」⁽¹⁵⁹⁾と続けているとおり、長期的にはむしろ罰則の導入を予定していたといえる。

(3) 制裁導入の可能性

関税法は、近年、数次の改正により行政刑罰を履行確保手段とする一般的な帳簿備付け等の義務を導入している⁽¹⁶⁰⁾。一連の改正は、通関手続の一層の迅速化、社会悪物品に対する水際での取締り強化等の要請に応え、輸入貨物に係る関税等の税的な審査・検査を事後調査に委ねるために必要

(156) 税制調査会昭和58年11月・前掲注(155)36頁。

(157) 畠山・前掲注(135)128頁。

(158) 「正しい帳簿の記載を怠った場合、所得税法および法人税法のもとでこれを刑事犯とするのは恐らく望ましくないであろう。また、現在の記録帳簿の不十分な状態の下で、罰則を適切に適用することは恐らく困難である。」(福田幸弘監修・シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』399頁(霞出版社、1985))。

(159) 福田・前掲注(158)。

(160) 関税法では、平成12年度、16年度及び17年度の改正により、申告納税方式が適用される貨物の輸入業者に対する帳簿の備付等に関する規定が設けられるとともに(関税法7の9①、7の12、94①、115五)、優良な輸出者について、貨物を保税地域に入れずに輸出申告を行い輸出の許可を受けることができることとされ、その前提として、帳簿等の保存等に関する規定が輸出業者にも設けられた(関税法94②、115五)。

な法的環境整備として行われたものである。そして、個別間接税と同様に⁽¹⁶¹⁾、帳簿の備付け等の義務の不履行に対する罰則（行政刑罰）が事後調査の忌避等に対する罰則（行政刑罰）とは別個に設けられている。

関税は、税の性格としては、「物」について課税するという点で個別間接税に近く、所得税、法人税とは異なるとしても、事後調査が前提とされる場合には、罰則で履行を担保された帳簿書類の作成・保存義務が不可欠であることが広く理解されてきたことを示すものと考えられる。所得税、法人税においてもタブーではなくなったのではなかろうか。

（４）二重制裁の問題

所得課税の一般的な帳簿書類の保存義務に制裁規定を設けると、青色申告者の場合は、青色帳簿書類の作成・保存義務不履行についての青色申告承認取消しに加わり、二重の制裁を受けることになる。この点に関しては、関税法でも、税関長の承認を受けて関税法7条の2第1項の簡易申告を適用する輸入者が、その後において、例えば、簡易申告に係る輸入に関する必要事項を帳簿に記載しない場合は、行政処分としての簡易申告の承認の取消事由に該当する（同法7の12①三）とともに、関税法115条5号に該当し同条の刑事罰（30万円以下の罰金）が適用されることにもなるという二重の制裁規定が設けられているから、所得課税のみの特異な制度として問題となることはないであろう。

（５）導入されるべき履行確保手段

以上の点を踏まえると、我が国で一般的な帳簿書類の保存義務について履行確保手段を設けるなら、その義務の性質から制裁目的の行政的罰則が適当であろう。

なお、広範な納税者が対象となる基本的な義務であること、その一方で、義務の不履行が発見されるのは実地調査のときであるが、その実地調査制

(161) 酒税法 46①、59①三、揮発油税法 24、29 三、石油ガス税法 24、30 三、印紙税法 18、25 三等。

合が低調である⁽¹⁶²⁾ため、調査を受けた納税者と受けない納税者との間に不公平が生ずるおそれがあることを考慮すれば、課税庁には判定のための事務負担は多少増えるが、ドイツのように故意又は重過失による場合に限り適用することも考えられる⁽¹⁶³⁾。

3 移転価格税制についての記録の作成・保存義務とその履行確保のあり方

移転価格税制についての記録の作成・保存義務は、米独においても一般的な帳簿書類の保存義務に追加して設けられる義務であり、両国とも類似した制度となっている。

その履行確保手段はいずれも、提示までの期間に応じた罰金・追徴金（米国は上限なし、ドイツは最高 100 万ユーロ）を賦課する強制目的の民事的罰則であり、第 2 節の要件にもかなう手段である。この手段は、米国では情報申告義務等の履行確保手段としても導入されているが、強制金と秩序違反行為に対する過料とで大部分の義務の履行を確保しているドイツにおいては、極めて例外的な手段である。ここまでやらないと移転価格に関する課税資料の収集は困難だということであろうし、税務調査に供するための記録を国外から取り寄せる場合も想定しつつ、極力早期の提示を促すのに適した制度であるということであろう。

我が国で移転価格税制についての記録の作成・保存義務を設ける場合にも、その対象となる納税者は、事務負担能力を十分に有する特定の事業者であるから、その履行確保手段を一般的な帳簿書類の保存義務と同じものにする必要は少ない。むしろ、そのような事業者に対して課税庁のみの手続により義

(162) 国税庁発表資料「平成 16 事務年度における法人税の課税実績について」によれば、平成 16 事務年度（平 16. 7. 1～17. 6. 30）中の法人税の申告件数は 2,742 千件であり、実地調査件数は 124 千件である。

(163) 制裁目的の行政的罰則は現行の加算税と同類型の民事罰であるが、加算税は更正又は決定を行い得る場合でなければ賦課できないため、附帯税ではない行政的罰則でなければならない。故意又は重過失のみを対象とする場合も、重加算税ではない行政的罰則を設ける必要がある。

務の履行を強制するには、制裁金の威嚇力に頼らざるを得ないから、別途、米国民事罰の第4類型である強制目的の行政的罰則を米独並みの高額にして導入することが検討されるべきであろう。

第4節 更正等の期間制限規定の活用

米国やドイツのように更正等の期間制限を租税法上の義務の履行確保手段として戦略的に活用する手法は、我が国も大いに参考としてよい。強制金についての事前手続のために更正等の除斥期間を徒過してしまうという事態を防止する措置としても有効と考えられることから、本節では、その活用方法等を検討する。

1 我が国の更正等の制限期間の特徴

我が国の場合は、賦課権について、具体的な納税義務又はこれに係る事項の確認を主たる内容とする公法上の特殊な行政処分をすることのできる一種の形成権と捉え、それがために中断になじみ難いとして、更正等を行い得る期間は除斥期間とされ、停止についても消極的に解されている⁽¹⁶⁴⁾。米国のように時効を課税資料の収集や適正な税務調査期間を確保するために活用するには、まずこの点が解決されなければならないことになる。

税務調査が賦課権行使の要件とされている以上、課税資料の収集に対する納税者の義務の不履行（検査忌避等に限らず、税務調査の必要性の判断材料のひとつとなる提出義務のある書類の提出懈怠を含む。）により賦課権を行使し得ない状況を回避するためには、制限に係る期間が除斥期間であろうと、更正等の期間制限の進行を停止するのが当然と考えられる。除斥期間を設ける理由が法的安定性にあるとすれば、それにより保護されるべきは申告納税制度の下における種々の義務を適切に履行している納税者であり、納税義務

(164) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解 第11版』686～696頁（大蔵財務協会、2004）。

を適正に履行していない者や納税義務の履行状況の確認を妨げる者（このような者は多くの場合納税義務を適正に履行していないであろう。）まで保護されなければならない理由はないはずである。また、時の経過による立証・採証の困難という問題についても、課税庁側に挙証責任のある我が国の場合、時効停止による影響は、直接的には課税庁側に及ぶのであるから、この点も停止を認めないとする理由とはなり得ない。なお、国税通則法71条1項では、更正等に係る争訟の裁決等により原処分の変動を生ずべき国税については同法70条の更正等の期間を徒過している場合でも裁決等から6ヶ月間は更正等を可能としていることからすると、除斥期間の停止なり、延長がまったく考えられないというものではないであろう。

2 望ましい方向

除斥期間が迫っている場合には、更正処分等の手続に要する時間を確保するために、納税者の検査忌避的行為により十分な課税資料の収集ができないままでも調査を終了せざるを得ないという事態が現実に出てきているが、適正公平な課税の実現という要請からは、最低限このような事態は回避されなければならない。

この点で、ドイツの制度は参考になるように思われる⁽¹⁶⁵⁾。そうした制度が浸透し、効果を確認できたら、アメリカ的な緻密な制度が検討されればよいであろう。

ドイツのように、調査期間中は税額確定に係る時効が停止することとされていれば、少なくとも、納税者が検査忌避的行為をなす誘因の一つである答弁や帳簿書類提示の引延ばしにより除斥期間の経過を待つことが、無意味になるから、その威力力は相当大きいはずである。また、強制金についての事

(165) 指定サモンズ (designated summons, I. R. C. Sec. 6503(j))、あるいは、挙証責任が納税者側にあることを前提とした経費等の否認との組合せによる米国の合意による更正時効の延長 (I. R. C. Sec. 6501(c)(4)) の仕組みは、いずれも我が国とは前提が異なるため、導入のモデルとはなりにくい。

前手続のために更正等の除斥期間を徒過してしまうという事態を防止する装置としても機能することになる。なお、導入の際には、納税者の不安を払拭するためにも、ドイツの濫用防止規定（A0171(4)2文）のような制度が検討されるべきであろう。

結びに代えて

税務調査時に質問検査権を行使することの行政目的は、納税者等に質問をして答弁を得、あるいは納税者等の所持する帳簿書類等を検査することにより課税資料を取得収集し、それに基づいて法令に従った正しい課税を行うことにある。しかし、現行の質問検査受忍義務の履行確保手段である行政刑罰は、過去に発生した違法行為を処罰するものである。そのため、納税者等が質問検査受忍義務を履行しない場合に、行政刑罰を適用して検査忌避等を罰しても、それだけでは行政目的を達成することはできないし、捜査機関や裁判所の事務処理能力の限界等により行政刑罰の適用を求めることは困難な実態にある。したがって、質問検査権行使の行政目的を達成するためには、行政刑罰の適用による間接強制のみでは足りないのである。

こうした事態にいかに対処すべきかについてここまで考察してきたところであり、その結果、刑事事件としては軽微な行政上の義務違反行為に対しては非刑事化・非犯罪化という刑事法学の流れに沿って、現行の行政刑罰を公務執行妨害罪に類する行為を対象とした制裁として適用することとし、刑罰適用対象外の不履行に対しては、質問検査権の行使が課税資料の取得収集にあることに鑑み、その本来の目的を迅速、簡潔に最後まで貫徹できる強制金制度の導入が検討されるべきではないかと考えるに至った。

なお、違反事実の公表については、質問検査受忍義務のように広範な納税者等を対象とする基本的な義務に対する履行確保手段とするには更なる検討が必要と考えられるが、例えば、移転価格税制に関する税務調査における質問権検査受忍義務の履行を確保する場合のように、特定の分野における比較的規模の大きい納税者等に対象者を限定し、その義務の履行がなければ課税資料の収集が著しく困難となるものの履行確保手段とするのであれば、活用の余地があるように思われる。

また、経済取引はボーダーレス化し、情報技術は更なる進展が予感され、訴訟社会は実感できるところまで到来しつつあり、その一方で国家公務員の削減

が進められている現状では、課税資料の取得収集についても、従来のように質問検査権の行使に重点を置き過ぎた体制では、今後対応しきれなくなるであろうことは想像に難くない。その点において、記録の作成・保存義務、情報申告義務等をその義務の履行確保手段とともに整備し、課税資料収集に係る事務負担の納税者への分配を進めることは重要である。そして、収集された各種の資料情報が、KSK システムの利用を通じて複合的・多面的に分析・評価されることとなれば、その有用性は一層高まると考えられる。

更に、こうした対応に加え、更正等の期間制限について、租税法上の各種義務の迅速な履行を促し、かつ、適正な税務調査期間を確保する手段としての機能を持たせるといような工夫もなされるべきであろう。

本稿は、特に質問検査以外の方法による課税資料の取得収集や更正等の期間制限に関してはほとんど問題点の指摘にとどまっている。質問検査受忍義務に対する履行確保手段の在り方を含めて、信頼される税務行政の確立のために、今後の議論を期待したい。

[参考資料]

○ 行政執行法(明治 33 年法律第 84 号)

第五条 当該行政官庁ハ法令又ハ法令ニ基ツキテ為ス処分ニ依リ命シタル行為又ハ不行為ヲ強制スル為左ノ処分ヲ為スコトヲ得

一 自ラ義務者ノ為スヘキ行為ヲ為シ又ハ第三者ヲシテ之ヲ為サシメ其ノ費用ヲ義務者ヨリ徴収スルコト

二 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ハ命令ノ規定ニ依リ二十五円以下ノ過料ニ処スルコト

2 前項ノ処分ハ予メ戒告スルニ非サレハ之ヲ為スコトヲ得ス但シ急迫ノ事情アル場合ニ於テ第一号ノ処分ヲ為スハ此ノ限ニ在ラス

第六条 第三条及第五条ノ費用及第五条ノ過料ハ国税徴収法ノ規定ニ依リ之ヲ徴収スルコトヲ得

○ 行政執行法施行令(明治 33 年勅令第 253 号)

第四条 行政執行法第五条ノ過料ハ処分ヲ為ス行政官庁ノ區別ニ從ヒ左ノ金額ヲ超ユルコトヲ得ス

一 各省大臣 二十五円

二 庁府県長官 十円

三 其ノ他ノ行政官庁 二円

第五条 行政執行法第五条ノ戒告ハ履行期間ヲ定メ且書面ヲ以テ之ヲ為スヘシ

第六条 行政執行法第五条ノ費用ノ徴収ハ現ニ要シタル費用及其ノ納期日ヲ決定シ決定書ノ正本ヲ義務者ニ交付シテ之ヲ為スヘシ

2 過料ノ処分ハ其ノ金額及納期日ヲ決定シ決定書ノ正本ヲ義務者ニ交付シテ之ヲ為スヘシ

○ 砂防法（明治 30 年 3 月 30 日法律第 29 号）

第三十六条 私人ニ於テ此ノ法律若ハ此ノ法律ニ基キテ発スル命令ニ依ル義務ヲ怠ルトキハ国土交通大臣若ハ都道府県知事ハ一定ノ期限ヲ示シ若シ期限内ニ履行セサルトキ若ハ之ヲ履行スルモ不充分ナルトキハ五百円以内ニ於テ指定シタル過料ニ処スルコトヲ予告シテ其ノ履行ヲ命スルコトヲ得

第三十八条 此ノ法律若ハ此ノ法律ニ基キテ発スル命令ニ依リ私人ニ於テ負担スヘキ費用及過料ハ此ノ法律ニ於テ特ニ民事訴訟ヲ許シタル場合ヲ除クノ外行政庁ニ於テ国税滞納処分ノ例ニ依リ之ヲ徴収スルコトヲ得