

# 間接国税に係る行政的制裁についての一考察

—石油石炭税の還付措置を中心として—

山 田 晃 央

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

間接国税に対する税務調査については、従来から、必要に応じて課税調査又は犯則調査を行うことができるものとされてきたが、このうち犯則調査については、平成 29 年度税制改正における納税環境整備の一環として調査手続の整備が図られた。すなわち、間接国税のうち、税額確定方法が申告納税方式を採っているものに係る、ほ脱事件及び不正受還付事件については、通告処分<sup>1</sup>の適用対象外とされ、間接国税以外の国税と同様に、検察官への告発に一本化された。また、これに併せて、適正申告を担保する観点から、課税調査においては、仮装又は隠ぺいに基づく納税申告に対して重加算税制度が導入された（平成 30 年 4 月施行）。

しかしながら、間接国税のうち申告納税方式を採っていないもの、具体的には租税特別措置法における石油石炭税相当額の各種還付措置などについては改正が見送られたため、従前どおり、ほ脱事件及び不正受還付事件については、通告処分<sup>1</sup>の適用対象となっている。

これら租税法による石油石炭税の各種還付措置は、ほ脱等の不正の端緒を発見したような場合には、課税調査とは別に通告処分<sup>1</sup>を念頭においた犯則調査を行い、当該調査の結果、犯則の心証を得たときは、罰金相当額を納付すべきことを犯則者に通告することになっている。

その一方で、課税調査により非違が発見された場合であっても、不正行為が認められない場合には犯則調査を行うことはなく、課税調査のみで調査は終結することになる。この場合、納税者は、調査により指摘された非違税額を国に返納することが求められるものの、法人税や所得税といった申告納税方式を採っている国税とは異なり、過少申告加算税や重加算税といった行政上の制裁的な経済的負担が課されることはない。

納税環境整備の一環として調査手続の整備を図る観点からは、今後、間接国税と、それ以外の国税に係る課税調査とのバランスをとり、また、間接国

税の納税者のコンプライアンスの水準をより向上させるために、租特法による石油石炭税の還付措置に非違があった場合においても、行政的制裁として、何らかの経済的負担を新たに課することが望ましいのではないかと考えられる。

本研究においては、租特法による石油石炭税の還付措置について、通告処分を廃止した前例（印紙税）等を参考にしつつ、現行の通告処分に代わり、どのような行政的制裁を設ければ、より実効的に適正申告が担保できるのか等の観点から検討し、納税者のコンプライアンスの向上と、税務当局の効率的な調査事務に資するよう、論点を整理するとともに、それをクリアするためにどのような手法が考えられるのかについて考察することとする。

## 2 研究の概要

### (1) 租税特別措置法による石油石炭税の還付制度の概要

租税特別措置法においては、一定の政策目的を達成するために、石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付措置などの5項目について「石油石炭税に相当する金額」が還付されることとされており、還付額の合計は、1年間で960億円にのぼると見込まれている。

#### イ 石油石炭税の還付制度の概要

石油石炭税法（本法）による納付又は還付は申告納税方式を採っているのに対し、租特法による石油石炭税「相当額」の還付制度は申告納税方式を採っていない。

租特法による石油石炭税の還付制度は、石油石炭税法（本法）により発生した石油石炭税の「納税義務」や、同法により納税者が納税（又は還付請求）申告書を所轄税務署長に提出することによって一旦確定した「納付すべき石油石炭税額」には何ら影響を与えることなく、じ後に一定の要件を満たした場合に、石油石炭税額そのものではなく、石油石炭税に「相当する金額」の還付を発生させるといふ、本法とは一線を画するかたちで還付する法形式を採っている。

したがって、本還付制度によって還付された還付金が過大であった場

合に納税者が返納する金銭も石油石炭税そのものの納税とはいえないことから、国税通則法に規定する加算税制度等は適用されず、国税収納金整理資金に関する法律の規定による納入の告知の手続によって当該金銭は収納されることとなる。

ロ 適正申告を担保するための規定

(イ) 不正受還付犯に係る罰則

租特法においては、不正受還付犯については、10 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する旨が定められている。この罪刑は、石油石炭税法（本法）と同一のものである。

(ロ) 虚偽帳簿記入罪に係る罰則

租特法においては、石油石炭税法（本法）における記帳義務に関する規定及び虚偽帳簿記入罪について、必要な読替え規定を置いたうえで準用・適用することとされている。

(ハ) 質問検査権及び受忍義務

租特法においては、石油石炭税相当額の還付に係る質問検査権、提出物件の留置き、権限の解釈、調査の事前通知、調査の終了の際の手続、身分証明書の携帯について、石油石炭税法（本法）及び国税通則法の該当規定や罰条を適宜読み替えて適用することとされている。

(2) 税額の確定方式と加算税制度

イ 申告納税方式

民主主義国家において課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提となる事実を最もよく熟知している納税義務者による課税標準等の申告が要請されることとなる。

納税申告方式は、納付すべき税額が、原則として納税者の「申告」によって「確定」することを原則とし、申告がない場合や申告が不相応と認められる場合に限って課税庁の更正又は決定によって税額が確定することとなる。

#### ロ 賦課課税方式

賦課課税方式は、納付すべき税額が、もっぱら課税庁の処分によって「確定」する方式である。

賦課課税方式においても、課税標準についての申告義務を課しているものもあるが、これは課税標準決定の効果をもたず、政府の賦課処分の基礎資料の一となるにすぎないものである。

#### ハ 加算税制度

間接税に申告納税方式が導入されたのは、昭和 37 年からであるが、導入に当たっての税制調査会の議論においては、「賦課課税方式であるか申告納税方式であるかの区別や間接税であるか直接税であるかの区分は、このような加算税制度に格別の差異をもたらすとは考えられないように思われる」との指摘がなされ、また、「間接税についても…正確な申告を期待する事情は直接税の場合と異ならないはず」であり、「税額決定が政府において行われる建前になっているという関係もあって、しいて加算税の制度を設けることとはしていなかったということであろう」と指摘されている。

### 3 結論

租特法による石油石炭税の還付措置は、申告納税方式を採る石油石炭税法（本法）とは一線を画するかたちでの還付申請方式を採っているものであるが、石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る還付措置を例にとれば、当該国産ナフサ等と同還付措置の要件にあてはまっているか否かや、いつ、どれだけの数量の国産ナフサ等を原料に供したのか、また、それによっていくら還付されるかといった詳細な事情について一番知悉しているのは納税者（還付申請者）であり、同措置は法令の「形式」上は申告納税方式を採っていないものの、提出される還付申請書の「実質」をみれば、申告納税方式の下の還付請求申告書と何ら変わるところはない。また、租特法による還付措置が申告納税方式に親しまないものとみること、加算税制度になじまないもの

とみることも困難である。

また、不正受還付犯に対する罰則や虚偽帳簿記入罪等の罪刑が、租特法も石油石炭税法も同一に規定されていることからみても、法令上、両者の間に質的な差異は認められない。

更には、課税実務上、還付申請書であれ、還付申告書であれ、所轄税務署長は、まずは提出された当該書類の記載内容を基礎として一定の事務処理(収納、滞納処分、支払決定、充当など)を始めることになるのであるし、事後的な実地の調査又は行政指導の必要性や、申請等の審査のための調査といった部内処理の判断等も行うことになるのであるから、当該書類に記載された税額計算の基礎となるべき事実に正確性を期待する事情は、いずれの書類(申請書・申告書)においても同様であり、これは、税額の確定方式が申告納税方式を採っているか否かによって左右されるものではない。

そして、国税通則法によれば、還付金は、遅滞なく、それも金銭で還付しなければならないことから、税務署長には、速やかに、かつ誤りがないように慎重な判断が求められることになる。そして、還付が遅れた場合には還付加算金を支払わなければならないことに鑑みれば、一般的に、納税者が提出する還付のための申請書には、納税のための申告書よりも、より正確性や信頼性が求められるというべきである。

更には、石油石炭税相当額の還付金額は、石油業界全体で年間 960 億円にのぼり巨額であることや、法令上、還付申請者は国産ナフサ等の製造者等とされていることからみて、一般的には大企業が還付申請を行っていると思料されることから、いわゆる納税事務負担に配慮が必要な中小零細事業者よりも、石油石炭税の還付申請書の記載内容には、更に正確性が求められるべきであるし、仮に誤りがあった場合に何らの行政的制裁が課されないことに、さしたる理由はないというべきである。

また、石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付措置(租特法 90 条の 5)、及び、石油アスファルト等に係る石油石炭税の還付措置(同法 90 条の 6 の 2)については、還付金額が多額であるうえに、適用期限も

定められていないことに鑑みれば、還付申請者は、決して還付額を誤って過大に申請することがないように、気を引き締めて、継続的に、企業努力を重ねるべきであるし、その結果として過大還付申請が起きなければ、仮に行政的制裁制度が創設されたとしても空振りになるのであるから、大きな支障はないのではなかろうか。

以上の諸点を総合勘案すれば、租特法による石油石炭税の還付措置についても、申告納税方式を採用する石油石炭税法（本法）の還付申告制度や、その他の国税における納税環境とのバランスをとって、実質的な申告納税方式を採用するものとして新たに加算税を課することができるよう、納税環境整備を図ることが望ましいと考えられ、今後、関係者において前向きな議論が行われることを期待する。



目 次

はじめに	282
第 1 章 石油石炭税（本法・租特法）の概要	286
第 1 節 石油石炭税法（本法）の基本的な仕組み	286
1 課税対象	287
2 納付すべき税額の確定方式（申告納税方式）	287
3 税率	287
4 税収	288
5 適正申告を担保するための規定	289
第 2 節 租特法による還付申請の基本的な仕組み	290
1 石油石炭税相当額の還付税額の確定方式 （申告納税方法以外の方式）	290
2 適正申告を担保するための規定	292
3 還付額が過大であった場合の取戻し	293
第 3 節 租特法による石油石炭税の還付措置の概要	295
1 石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付措置 （租特法 90 条の 5）	296
2 特定の重油を農林漁業の用に供した場合の石油石炭税の還付措置 （租特法 90 条の 6）	296
3 石油アスファルト等に係る石油石炭税の還付措置 （租特法 90 条の 6 の 2）	297
4 非製品ガスに係る石油石炭税の還付措置 （租特法 90 条の 6 の 3）	297
5 特定の石油製品等を特定の運送、農林漁業又は発電の用に供した 場合の石油石炭税の還付措置（租特法 90 条の 3 の 4）	298
第 4 節 旧物品税法における類似の還付制度	299
1 旧物品税法における特殊な還付制度の趣旨・概要	299

2	還付加算金を付さない理由	301
3	還付額が過大であった場合の取戻し	301
第 2 章	国税犯則取締法の改正の概要	303
第 1 節	国税庁税制改正意見	303
1	経済活動の高度化に対応した犯則調査手続の整備（査察課意見）	303
2	間接諸税に係る質問検査権の拡充（消費税室意見）	303
第 2 節	国税犯則取締法改正の経緯	304
1	政府税制調査会における議論	304
2	平成 29 年度税制改正における国税犯則取締法の改正	306
第 3 章	行政上の義務履行確保制度	316
第 1 節	執行罰	316
第 2 節	行政罰	317
1	行政刑罰	317
2	秩序罰	318
第 3 節	加算税	320
1	加算税制度の概要	320
2	加算税制度の沿革	321
3	加算税の趣旨	322
4	税額確定方式の基本的な考え方	327
第 4 節	過怠税	330
1	法定資料提出義務違反に対する過怠税試案（昭和 36 年）	330
2	印紙税法における過怠税制度の創設（昭和 42 年）	333
第 4 章	間接国税に係る行政的制裁についての一考察	341
第 1 節	過怠税類似制裁についての検討	341
1	租特法による石油石炭税の還付措置が抱える問題点	341
2	過怠税制度から得られる示唆	342
3	検討	344
4	小括	345

第 2 節 加算税制度導入についての検討	346
1 申告納税制度導入の歴史	347
2 申告納税制度導入の考え方	349
3 加算税制度の基本的な考え方からの検討	350
4 存置された賦課課税方式からの検討	353
5 納税申告書の法的性格からの検討	356
6 不正受還付犯に対する罰則等からの検討	357
7 結論	359
第 3 節 その他	362
1 執行罰導入についての検討	362
2 行政罰導入についての検討	362
第 4 節 補論（用途外消費等の場合の自主申告についての検討）	363
1 製造たばこを密造した場合のたばこ税の申告・納付	364
2 航空機燃料用免税揮発油を用途外消費した場合又は譲渡（横流し） した場合の揮発油税の申告・納付	365
3 特定用途免税の適用を受けた課税石油ガスを用途外消費した場合 又は譲渡（横流し）した場合の石油ガス税の申告・納付	368
4 結論	369
結びに代えて	371

## はじめに

間接国税<sup>(1)</sup>に対する税務調査については、従来から、必要に応じて課税調査<sup>(2)</sup>又は犯則調査<sup>(3)</sup>を行うことができるものとされてきたが、このうち犯則調査については、平成 29 年度税制改正における納税環境整備の一環として調査手続の整備が図られた。すなわち、間接国税のうち、税額確定方法が申告納税方式を採っているもの（例：毎月移出分の納税申告）に係る、ほ脱事件及び不正受還付事件については、通告処分<sup>(4)</sup>の適用対象外とされ、間接国税以外の国税と同様に検察官への告発に一本化された。また、これに併せて、適正申告を担保する観点から、課税調査においては、仮装又は隠ぺいに基づく納税申告に対して重加算税制度が導入された（平成 30 年 4 月施行）。

しかしながら、間接国税のうち申告納税方式を採っていないもの、具体的には租税特別措置法における石油石炭税相当額の各種還付措置（石油化学製品製造用特定揮発油等に係る還付措置や、農林漁業用 A 重油に係る還付措置など 5 つの還付措置）などについては改正が見送られたため、従前どおり、ほ脱事件及び不正受還付事件については、通告処分の適用対象となっている。

これら租税法による石油石炭税の各種還付措置は、理論上は、課税調査によつ

- 
- (1) 間接国税とは、消費税法第 47 条第 2 項（引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等）に規定する課税貨物に課される消費税、酒税、たばこ税・たばこ特別税、揮発油税・地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税をいう（通則令 46）。
  - (2) 課税調査は、適正な課税を行うことを目的として実施するものであり、国税通則法第 7 章の 2 に規定されている「質問検査権」に基づき、納税義務者等への質問や帳簿書類その他の物件について検査を行うものである。
  - (3) 間接国税に関する犯則調査は、脱税事件として、罰金相当額を納付すべきことを通告することを基本（例外：一定の場合には検察官に告発して刑事訴追を求めること）として実施するものであり、改正後の国税通則法第 11 章（改正前は国税犯則取締法）に規定されている任意調査や強制調査の権限に基づいて行われるものである。
  - (4) 通告処分とは、間接国税の犯則事件の調査により国税局長又は税務署長が犯則の心証を得たときに、犯則者に対し、罰金相当額を納付すべきことを「通告」する処分である。（例外的に、情状が懲役の刑に処すべきものと思量されるなど一定の場合には検察官に告発して刑事訴追を求める直告発がなされる。）

この通告処分を受けた犯則者が通告の旨を履行するかどうかは任意であるが、これを履行した場合には、起訴されることはないこととされている。

てほ脱等の不正の端緒を発見したような場合<sup>(5)</sup>には、課税調査とは別に、通告処分を念頭においた犯則調査を行い、当該調査の結果、犯則の心証を得たときは、罰金相当額を納付すべきことを犯則者に通告することになっている。

その一方で、課税実務上は、間接国税のほ脱犯に係る通告処分（酒税を除く）の件数は、近年は数件<sup>(6)</sup>にとどまっており、改正法施行後（平成 30 年 4 月 1 日以降）は申告納税方式を採っているものが対象外となることから、さらに減少するのではないかと考えられる。また、当該事案が少額・軽微と思量される場合であっても犯則事件として調査・処分することは、法令上は許容されるにしても、実際にこれを行う場合には、犯意の立証や証拠収集、関係者からの事情聴取等をより厳格に行わざるを得ず、調査の長期化・手続の煩雑化につながるほか、納税者（犯則嫌疑者）の心理的な反発を招くことから慎重にならざるを得ず、実効的な税務執行が難しい状況になっていないか懸念されるところである。

その一方で、課税調査により非違が発見された場合であっても、不正行為が認められない場合には犯則調査を行うことはなく、課税調査のみで調査は終結することになる。この場合、納税者は、調査により指摘された非違税額を国に返納することが求められるものの、法人税や所得税といった申告納税方式を採っている国税とは異なり、過少申告加算税や重加算税といった行政上の制裁的な経済的負担が課されることはない。

納税環境整備の一環として調査手続の整備を図る観点からは、今後、間接国税と、それ以外の国税に係る課税調査とのバランス等<sup>(7)</sup>をとり、また、間接国

---

(5) 国税庁パンフレット「国税査察制度のあらまし」（平成 20 年 2 月）2 頁（<http://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/01.pdf>）（平成 30 年 6 月 4 日最終閲覧）によれば、犯則調査を実施する前段階における情報収集には、テレビ・新聞・雑誌・インターネット・投書・張り込み等がある。

(6) 国税庁統計年報等によれば、間接国税（酒税を除く）に係る犯則事件処理件数は、平成 25 年度：告発 1 件・通知処分 1 件、26 年度：通告処分 2 件、27 年度：通告処分 4 件、28 年度：通告処分 1 件となっている（国税庁『国税庁統計年報』間接国税犯則事件の表による。（<http://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei.htm>）（平成 30 年 5 月 29 日最終閲覧））。

(7) 改正法施行後（平成 30 年 4 月以降）は、石油石炭税法（本法）による還付申告に

税の納税者のコンプライアンスの水準をより向上させるために、租特法による石油石炭税の還付措置に非違があった場合においても、行政的制裁として、何らかの経済的負担を新たに課することが望ましいのではないかと考えられる。

本研究においては、租特法による石油石炭税の還付措置について、通告処分を廃止した前例（印紙税）や、税以外の分野における行政上の義務履行確保制度（過料など）を参考にしつつ、現行の通告処分に代わり、どのような行政的制裁を設ければ、より実効的に適正申告が担保できるのかという観点から考察を加えるとともに、その行政的制裁がわが国の租税制裁の体系になじむのか、また、納税者及び税務当局に大きな混乱を与えずに円滑に執行できるのかという観点からも検討し、納税者のコンプライアンスの向上と、税務当局の効率的な調査事務に資するよう、論点を整理するとともに、それをクリアーするためにどのような手法が考えられるのかについて考察することとする。

---

不正があった場合には重加算税が課されることになる一方で、租特法による還付申請については従前のおり重加算税をはじめとする制裁的な経済的負担が課されることはないことから、本法と租特法とのバランスは、更に崩れることになる。

間接国税に係る課税方式ごとの調査の類型と行政的制裁

間 接 国 税	納 付 す べ き 税 額 の 確 定 方 式	調 査 の 類 型 と 行 政 的 制 裁			
		改 正 前 ( ~ 平 成 30.3.31 )		改 正 後 ( 平 成 30.4.1 ~ )	
		課税調査 ほ脱(不正)又は少額	犯則調査 ほ脱(不正)大口・悪質	課税調査 ほ脱(不正)又は少額	犯則調査 ほ脱(不正)大口・悪質
・酒税  ・たばこ税 ・たばこ特別税  ・揮発油税 ・地方揮発油税  ・石油ガス税	● 申告納税方式 ・納税申告(毎月移分) ・還付申告(納税申告がない月)	● 課税調査 ⇒ 過少申告加算税 ( ⇒ 重加算税なし)	● 犯則調査 ⇒ 通告処分 or ⇒ 告発処分	● 課税調査 ⇒ 過少申告加算税 ⇒ 重加算税 ⇒ <b>and</b> ⇒ 犯則調査 ⇒ 告発処分	○ 犯則調査 ⇒ 通告処分 or ⇒ 告発処分
	○ 賦課課税方式 ・製造場内での消費 ・特定の用途以外の消費	○ 課税調査 (行政的制裁なし)	○ 犯則調査 ⇒ 通告処分 or ⇒ 告発処分	○ 課税調査 (行政的制裁なし)	○ 犯則調査 ⇒ 通告処分 or ⇒ 告発処分
・石油石炭税	○ その他 ・租税法による石油石炭税の還付 (石油石炭税相当額の還付申請)	○ 課税調査 (行政的制裁なし)	○ 犯則調査 ⇒ 通告処分 or ⇒ 告発処分	○ 課税調査 (行政的制裁なし)	○ 犯則調査 ⇒ 通告処分 or ⇒ 告発処分

(注1)平成28年度改正では、申告納税方式を採用する間接国税につき改正が行われたため、賦課課税方式、その他については、従前どおり、通告処分の対象となっている。

(注2)間接国税には、上表に掲げた税目のほかに、課税貨物(関税法に規定する賦課課税方式が適用されるもの)に課される消費税がある。

(注3)間接国税に關する犯則調査としては、上表のほかに、酒税の無免許販売業犯や、無免許製造犯に対するものが行われている。

(注4)本研究では、主に欄掛け部分に係る行政的制裁のあり方について考察する。

# 第 1 章 石油石炭税（本法・租特法）の概要

## 第 1 節 石油石炭税法（本法）の基本的な仕組み

昭和 53 年度税制改正当時、我が国の石油供給の自給率は極めて低く、99%以上を輸入石油に依存し、また、エネルギー供給の多くを石油に依存していたのであるが、石油を中心としたエネルギー政策に関して、所要の財源措置を講ずべきであるとの指摘がなされていた。石油税法（現石油石炭税法）は、このような我が国のエネルギー情勢を踏まえ、石油一般の利用に共通する便益性に着目し、また、今後予想される石油対策に係る財政需要に配慮して、広く石油に対して新たな負担を求めるために昭和 53 年に創設されたものである（昭和 53 年 6 月から課税）。

その後、昭和 59 年度税制改正において、エネルギーの需給動向等を踏まえて、石油及び石油代替エネルギー対策の財源確保を図るため、税率の引上げ及びガス状炭化水素の課税対象への追加が行われた（昭和 59 年 9 月から課税）。

また、平成 15 年度税制改正において、歳出面で、国際的な視点に立脚したエネルギーの安定供給の確保と京都議定書を踏まえたエネルギー分野における地球温暖化問題への対応が実施されることを踏まえ、歳入面においては、その財源となる石油税について、負担の公平の観点から見直し、LPG 及び LNG の税率の引上げ及び石炭の課税対象への追加が行われた（平成 15 年 10 月から段階的に実施）。なお、新たに石炭に課税されることに伴い、「石油税」の名称が「石油石炭税」に改められた。

そして、平成 24 年度税制改正において、我が国においても税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源 CO<sup>2</sup> 排出抑制のための諸施策を実施していく観点から、広範な分野にわたりエネルギー起源 CO<sup>2</sup> 排出抑制を図るため、全化石燃料を課税ベースとする石油石炭税に CO<sup>2</sup> 排出量に応じた税率を上乗せする「地球温暖化対策のための税率の特例」が設けられた（平成 24 年 10 月から段階的に実施）。



この石油石炭税の概要は以下のとおりである

## 1 課税対象

石油石炭税の課税物件は、原油及び輸入石油製品、ガス状炭化水素並びに石炭である。

## 2 納付すべき税額の確定方式（申告納税方式）

石油石炭税法（本法）の規定による「納税」又は「還付」は申告納税方式が採られており、納税義務が成立した石油石炭税<sup>(8)</sup>は、納税申告書を税務署長に提出することにより、納付すべき税額が確定することとされている（国税通則法 2 条 6 号、同法 16 条）。

原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取者は、毎月、その月中において採取場から移出した原油、ガス状炭化水素又は石炭の課税標準数量及び納付すべき税額等を記載した「申告書」を所轄税務署長に提出しなければならない（石油石炭税法 13 条 1 項）。

採取場からの移出がなく納税申告書の提出を要しない月において採取場への戻入れがあった場合等には、戻入れ控除を受けるべき金額に「相当する金額」の還付を受けるため、戻入れをした場所の所轄税務署長に、還付申告書を提出することができることとされている（同条 2 項）。

## 3 税率

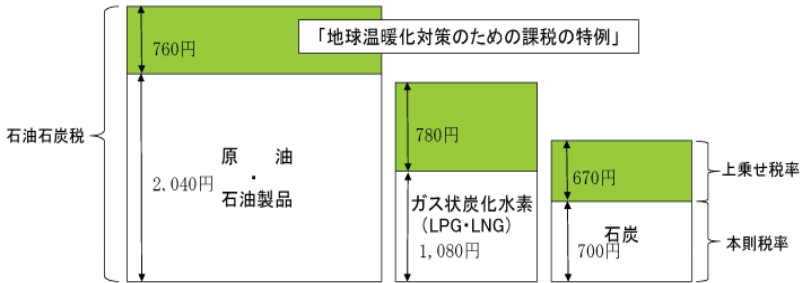
石油石炭税の税率は、以下の表のようになっている。このうち、地球温暖化対策のための税率の特例は、税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源 CO<sup>2</sup> 排出抑制のための諸施策を実施していく観点から、平成 24 年 10 月 1 日より CO<sup>2</sup> 排出量に応じた税率が石油石炭税に上乗せされているものであり、平成 28 年 4 月 1 日に最終段階の引き上げが実施され

---

(8) 石油石炭税の納税義務は、原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取場からの移出又は保稅地域からの引取りの時に成立することとされている（国税通則法 15 条 1 項 7 号）。

たところである（石油石炭税法 9、租税特別措置法 90 条の 3 の 2）。

課税物件	本則税率 (石油石炭税法)	地球温暖化対策のための税率の特例 (租税特別措置法)		
		24 年 10 月 1 日～	26 年 4 月 1 日～	28 年 4 月 1 日～
原油・石油製品 (1 k l 当たり)	2,040 円	2,290 円	2,540 円	2,800 円
ガス状炭化水素 (1 t 当たり)	1,080 円	1,340 円	1,600 円	1,860 円
石炭 (1 t 当たり)	700 円	920 円	1,140 円	1,370 円



#### 4 税収

【単位：億円】

	26 年度	27 年度	28 年度	29 年度	30 年度
石油石炭税収	6,307	6,304	7,020	7,140	7,090
還付金額	705	796	968		960

(注 1) 石油石炭税収の平成 28 年度までは決算額、平成 29 年度は実績見込額、平成 30 年度は予算額である。なお、平成 30 年度予算の石油石炭税収は、原油：4,180 億円、その他：3,870 億円、還付金額：960 億円として見積もられている（財務省調べ）。

(注 2) 平成 28 年度までの還付金額は、当年 4 月から翌年 3 月までの申告又は処理による課税実績である（国税庁調べ）。

## 5 適正申告を担保するための規定

### (1) ほ脱犯・不正受還付犯に係る罰則

次のいずれかに該当する者（石油石炭税のほ脱犯又は不正受還付犯）に係る罪刑については、10 年以下の懲役若しくは 100 万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することが規定されている（石油石炭税法 23 条 1 項）。

- ・ 偽りその他不正の行為により石油石炭税を免れ、又は免れようとした者
- ・ 偽りその他不正の行為により石油石炭税の還付<sup>(9)</sup>を受け、又は受けようとした者

### (2) 虚偽帳簿記入罪に係る罰則

石油石炭税法においては、原油の採取者若しくは販売業者、ガス状炭化水素若しくは石炭の採取者、原油等の輸入業者、石油精製業者等は、原油、ガス状炭化水素若しくは石炭の採取又は原油等の購入、貯蔵、消費、販売若しくは保税地域からの引取りに関する事実を帳簿に記載しなければならない旨が規定されている（石油石炭税法 21 条）。

また、当該帳簿に正確な事実を記載することを担保するために、「帳簿の記載をせず、若しくは偽り、又はその帳簿を隠匿した者」については、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処する旨の罰条が規定され（同法 24 条 5 号）、また、法人の代表者や従業員がこれに違反したときは、行為者を罰するほか、その法人にも罰金刑が科される、いわゆる両罰規定も定められている（同法 25 条）。

### (3) 過少申告加算税・重加算税

国税通則法によれば、期限内申告書（還付請求申告書を含む）が提出さ

---

(9) 原油等の移出がない月において原油等の戻入れがあった場合等には、戻入控除を受けるべき金額に「相当する金額」の還付を受けるため、石油石炭税の納税申告書を所轄税務署長に提出することができる（石油石炭税法 13 条 2 項）。

れた場合において、修正申告により還付金の額が減少する場合には、過少申告加算税が課されることとされている。また、仮装・隠蔽に基づき納税申告書を提出していたときは、平成 30 年 4 月以降は過少申告加算税に代えて重加算税が課されることとなっている（国税通則法 65 条・68 条）。

## 第 2 節 租特法による還付申請の基本的な仕組み

### 1 石油石炭税相当額の還付税額の確定方式（申告納税方法以外の方式）

#### (1) 申告納税方式

国税通則法においては、「納税義務」が成立する場合において、納税者が「納付すべき税額」を申告すべきものとされている国税を「申告納税方式」ということとされており、石油石炭税法（本法）による、採取場からの移出に係る毎月の納税申告がこれに当たることは前述のとおりである。

一方、租税特別措置法による石油石炭税の還付措置による「還付」は、そもそも、「納税義務」であるとか、「納付すべき税額の確定」といった概念になじまないものである。

租特法による還付を受けようとする者は、還付を受けようとする金額など一定の事項を記載した申請書<sup>(10)</sup>を、一定の期限内に、所轄税務署長に提出しなければならない旨が規定されているものの、石油石炭税法（本法）により発生した石油石炭税の「納税義務」や、同法により納税者が納税申告書（還付請求申告書を含む<sup>(11)</sup>）を所轄税務署長に提出することによっ

---

(10) 租税特別措置法施行令 49 条 3 項、50 条 2 項、50 条の 2 第 4 項、50 条の 2 の 2 第 4 項及び 48 条の 7 第 1 項。

(11) 国税通則法 2 条 6 号によれば、「納税申告書」とは、「申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金…の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含むものとする。」と規定されている。

したがって、石油石炭税法 13 条 2 項による石油石炭税相当額の還付を受けるための還付請求申告書も、納税申告書に含まれることとなる。

て一旦確定した「納付すべき石油石炭税額」には何ら影響を与えることなく、じ後に一定の要件を満たした場合に石油石炭税に「相当する金額<sup>(12)</sup>」の還付を発生させる<sup>(13)</sup>という、他の国税には例をみない<sup>(14)</sup>、本法とは一線を画するかたちで還付する方式を採っている。

すなわち、租特法による還付措置においては、同法に規定する特例を適用することによって本来納付すべき税額がマイナスとなるから、それを確定させるために申告するというような申告納税方式は採っておらず、この点において、申告納税方式を採っている石油石炭税法（本法）とは大きく異なっている<sup>(15)</sup>。

## (2) 賦課課税方式

次に、国税通則法においては、納付すべき税額の確定が税務署長の処分により確定する方式を賦課課税方式ということとされているが、租特法による還付措置については、そもそも上記(1)のとおり、「納付すべき税額の確定」という概念になじまないうえに、還付申請書に基づいて税務署長が何らかの処分を行うことにより、いわばマイナスの税額（還付額）が確定するものでもないことから、同還付措置は賦課課税方式を採っているともしえないものである。

## (3) 小括

以上のように、租特法によって還付される還付税額の確定方式については、一般的規定としての国税通則法が規定する申告納税方式も、賦課課税

---

(12) 租特法によるいずれの還付措置も、概念上は石油石炭税額そのものを還付するのではなく、石油石炭税額に「相当する金額」（同法 90 条の 3 の 4 にあっては、租特法の規定による石油石炭税額と石油石炭税法の規定による石油石炭税額との差額に「相当する金額」）を還付することが規定されている。

(13) 租特法によるいずれの還付措置も、還付を受けることとなる者が石油石炭税の納税者でない場合にあつては、その者が当該石油石炭税を納付したとみなして、還付する旨が規定されている。

(14) もっとも、自動車重量税には本措置と同様の還付措置がある（使用済自動車に係る自動車重量税の還付措置。租特法 90 条の 15）。

(15) 租特法による還付措置は申告納税方式を採っていないことから、平成 29 年度改正において加算税制度の導入がなされなかった。

方式も採られていないものである。

同還付措置においては、納税者から還付申請書が提出されるものの、いつの時点で国は還付債務を負うのか、法令上、明文の規定がない状態となっている<sup>(16)</sup>。

## 2 適正申告を担保するための規定

### (1) 不正受還付犯に係る罰則

租税法においては、各種の石油石炭税相当額の還付措置を規定するとともに、偽りその他不正の行為によりこれらの還付を受け、又は受けようとした場合の罰則を、石油石炭税法とは別に規定している（租税法 90 条の 7 第 1 項・2 項）。

具体的には、不正受還付犯については、10 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金（不正還付金額の 3 倍が 100 万円を超える場合には、100 万円を超え当該還付金に相当する金額の 3 倍以下とすることができる。）に処し、又はこれを併科する旨が定められている。そして、この罪刑は、石油石炭税法（本法）と同一の規定となっている。

### (2) 虚偽帳簿記入罪に係る罰則

石油石炭税法における記帳義務に関する規定及び虚偽帳簿記入罪は、租税法において必要な技術的な読替え規定を置いて準用・適用することとされている。

### (3) 過少申告加算税・重加算税

租税法による石油石炭税相当額の還付措置については、申告納税方式を採っていないことから、所轄税務署長が還付した石油石炭税相当額が過大であった場合であっても、文理上、過少申告加算税も、重加算税も課されることはなく、加算税制度の適用対象外となっている。

---

(16) 同還付措置は「国税通則法の規定による還付加算金は、付さない」と規定されていることもあり、いつの時点で国が還付債務を負うのかについて紛議になった事例を筆者は承知していない。

(4) 質問検査権及び受忍義務

石油石炭税相当額の還付に係る質問検査権、提出物件の留置き、権限の解釈、調査の事前通知、調査の終了の際の手續、身分証明書の携帯については、租特法において、石油石炭税法及び国税通則法の該当規定や罰条を適宜読み替えて適用することが規定されており、租特法による石油石炭税相当額の還付に係る税務調査については、石油石炭税（本法）の税務調査と同じ調査権限が与えられ、また、同じ受忍義務が課されることとなっている。

3 還付額が過大であった場合の取戻し

租特法による各種還付措置においては、納税者が提出した還付申請書に基づき所轄税務署長が還付した石油石炭税相当額が過大であった場合には、国税収納金整理資金に関する法律及び国税収納金整理資金事務取扱規則の規定による「納入の告知」の手續によって、その過大となる金額の返納を求めることになる<sup>(17)</sup>。

(17) 国税庁長官通達 租税特別措置法（間接諸税関係）の取扱いについて（平成 11 年 6 月 25 日課消 4・24、徴管 3・26）2 章 1 節 4（還付金が過大であった場合の取扱い）の規定：

- ・租特法第 90 条の 3 の 4 第 1 項、同法第 90 条の 5 第 1 項、同法第 90 条の 6 第 1 項、同法第 90 条の 6 の 2 第 1 項及び同法第 90 条の 6 の 3 第 1 項の規定により還付した金額が過大であった場合には、国税収納金整理資金に関する法律（昭和 29 年法律第 36 号）第 9 条《国税等の徴収及び収納》並びに国税収納金整理資金事務取扱規則（昭和 29 年大蔵省令第 39 号）第 8 条《調査決定》及び同規則第 12 条《納入の告知》の規定による手續により、その過大となる金額の返納が必要となるのであるから留意する。
- ・国税収納金整理資金に関する法律第 9 条（国税等の徴収及び収納）の規定：  
 第九条 国税等は、法令で定めるところにより、徴収し、又は収納するものとする。  
 2 会計法第五条から第八条までの規定は、国税等の徴収又は収納について準用する。この場合において、これらの規定中「歳入」とあるのは「国税等」と、同法第五条及び第六条中「歳入徴収官」とあるのは「国税収納命令官」と読み替えるものとする。
- ・国税収納金整理資金事務取扱規則の規定：  
 （調査決定）  
 第八条 国税収納命令官又は国税収納命令官代理（以下「国税収納命令官等」という。）は、国税等（納入の告知によらないで納付されるものを除く。）を徴収

これは、租特法に基づいて税務署長が還付したのは、あくまでも「石油石炭税相当額」であって石油石炭税額そのものではない<sup>(18)(19)</sup>ことから、還付額が過大であった場合に返納される金銭も、石油石炭税そのものを納税するというものではないこと、また、受還付者は税法上の納税義務に基づいて石油石炭税そのものを納税するものでもない<sup>(20)</sup>こと、更には、租特法の規定をみ

---

しようとするときは、当該国税等に係る法令及び関係書類に基づいて、当該国税等の徴収が法令に違反していないことを確認した上、左の事項を調査し、これらの事項が適正であると認めるときは、直ちに徴収の決定をしなければならない。

一～五 省 略

(納入の告知)

第十二条 国税収納令官等は、第八条第一項の規定により調査決定をしたとき（第九条の場合及び前条第一項の規定により増加額に相当する金額について調査決定をする場合において、第八条第一項の規定による調査決定をしたときを含む。）は、直ちに納税者等の住所及び氏名、受入科目、納付すべき金額、納付期限及び納付場所その他納付に関し必要な事項を明らかにした国税通則法施行規則…別紙第二号書式若しくは別紙第二号の二書式の納税告知書（国税徴収法施行規則…第三条第三項において国税通則法施行規則別紙第二号書式又は同令別紙第二号の二書式に所要の調整を加えたものによることとされている納入告知書を含む。）、…を作成して納税者等（納税管理人があるときは、当該納税管理人）に送付しなければならない。ただし、口頭による納入の告知により納付させる場合は、この限りでない。

- (18) 国税収納金整理資金に関する法律では、国税収納金整理資金を設置し、国税収納金等をこの資金に受け入れ、過誤納金の還付金等は、この資金から支払うこととされているところ、租特法による石油石炭税の還付金は、国税に関する「支払金」として支払われ（過誤納に係る還付金として支払われるわけではない）、また、当該金額が過大であった場合の取戻しも、当該支払金の返納金として収納される（石油石炭税そのものとして収納するわけではない。）こととされている。

すなわち、国税収納金整理資金に関する法律の規定によれば、「国税収納金等」とは、現金…をもって収納された国税…及び次条の資金からする支払金の返納金（以下「返納金」という。）をいうこととされている。また、「過誤納金の還付金等」とは、過誤納に係る国税…の還付金その他これに類する国税…に関する支払金で政令で定めるもの…をいうこととされ、同法施行令においては、支払金は、租税特別措置法…第九十条の三の四第一項、第九十条の五第一項、第九十条の六第一項、第九十条の六の二第一項、第九十条の六の三第一項…の規定による還付金…をいうこととされている（資金法 2②、旧金令 2十五）。

- (19) 第 4 節で述べる旧物品税法における類似の還付制度においても、同様の考え方を採っていた。物品税法基本通達逐条解説・後掲注(31)参照。
- (20) 租特法におけるみなし規定は、あくまでも還付を受けることとなる者が納税者でない場合には、納付したものとみなしているだけであって、石油石炭税の納税者とみなしているわけではない。



でも、過大となった石油石炭税相当額を徴収する旨の規定が定められておらず<sup>(21)</sup>、したがって、国税通則法に基づく「納税の告知<sup>(22)</sup>」ではなく、国税収納金整理資金に関する法律に基づく「納入の告知」の規定が適用されることとなっているものである。

なお、「納税の告知」と「納入の告知」とは、単に根拠規定や告知書の様式が異なるだけではなく、告知後において法的効果が異なることになる。すなわち、納税の告知の場合は、仮に納税者が納付しなかった場合には所轄税務署長は滞納処分という自力執行ができるのに対し、納入の告知の場合には自力執行ができず、最終的には司法手続によらなければ強制的に過大還付額を取り戻すことができないということになる。

### 第 3 節 租特法による石油石炭税の還付措置の概要

租税特別措置法においては、一定の政策目的を達成するために、以下の 5 項目について「石油石炭税に相当する金額」が還付されることとされており、その還付額の合計は、1 年間で 960 億円にのぼると見込まれている（平成 30 年度予算額）。

法令上、還付申請者は、例えば国産ナフサ等の製造者等とされていることか

- 
- (21) この点は、用途外消費に係る即時徴収制度、例えば、揮発油税法 16 条の 3 に規定する航空機燃料用免税揮発油につき用途外消費があった場合には「揮発油税を直ちに徴収する」と規定しているのとは異なった仕組みとなっている。この用途外消費の場合は、賦課課税方式が適用され、納税告知書による納税の告知が行われることとなる（国税通則法 36 条）。
- (22) 国税通則法 36 条 1 項（納税の告知）の規定：税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税・・・を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。
- 一 賦課課税方式による国税（過少申告加算税、無申告加算税及び・・・重加算税を除く。）
  - 二 源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったもの
  - 三 自動車重量税でその法定納期限までに納付されなかったもの
  - 四 登録免許税でその法定納期限までに納付されなかったもの

らみて、一般的には大企業が還付申請を行っていると思料される<sup>(23)</sup>とともに、調査対象となる製造場の数についても限定的である<sup>(24)</sup>。また、その税務調査は、原則として国税局の課税第二部統括国税調査官等が行う<sup>(25)</sup>こととされている。

## 1 石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付措置

### (租特法 90 条の 5)

平成元年度改正において、当時、輸入石油化学製品製造用揮発油（石化用ナフサ）については石油税が免税とされていたところ、国産の石化用ナフサについては原油段階で石油税が課税されているため、国産品と輸入品との間で競争条件上のアンバランスが生じていたことから、これを解消するとともに、国産品に係る税負担を軽減するために、原油段階で課された石油石炭税相当額を還付する措置が講じられた。

具体的には、石油化学製品の製造者が、所定の手続により所轄税務署長の承認を受けて、課税済みの原油等から国内において製造された揮発油（国産ナフサ）等を原料に用いて石油化学製品を製造した場合には、当分の間、その原料に供した国産ナフサ等につき、石油石炭税額に相当する金額を国産ナフサ等の製造者に還付することとされている。

## 2 特定の重油を農林漁業の用に供した場合の石油石炭税の還付措置

### (租特法 90 条の 6)

平成元年度改正において、輸入農林漁業用 A 重油については石油税が免税

---

(23) 石油連盟刊「今日の石油産業 2017」によれば、2017 年 7 月現在、わが国には石油元売会社として、出光興産、昭和シェル石油、J X T G エネルギー、コスモ石油、キグナス石油、太陽石油がある（16 頁）。

(24) 石油連盟・前掲注(23)によれば、2017 年 6 月末現在、我が国の石油精製所は 22 か所ある（11 頁）。

(25) 国税局課税部等の統括国税調査官等の所掌に属する事務の範囲を定める省令（昭和 52 年大蔵省令 32 号）2 条 1 号によれば、租特法による各種還付措置に係る還付金額が年間 5000 万円以上の製造場については、原則として国税局が所掌することとされている。

とされていたところ、国産の農林漁業用A重油については原油段階で石油税が課税されているため、国産品と輸入品との間で競争条件上のアンバランスが生じていたことから、これを解消するとともに、国産品に係る税負担を軽減するために、原油段階で課された石油石炭税相当額を還付する措置が講じられた。

具体的には、農林漁業を営む者が、平成 32 年 3 月 31 日までに、課税済みの原油等から国内において製造されたA重油（国産A重油）で農林漁業の用に供するものを、その用途に供するため所定の方法により購入する場合には、その購入した国産A重油につき、石油石炭税額に相当する金額を国産A重油の製造者に還付することとされている。

### 3 石油アスファルト等に係る石油石炭税の還付措置（租特法 90 条の 6 の 2）

平成 9 年度改正において、石油を巡る環境に配慮し、石油資源の効率的な利用を促進するため、輸入石油アスファルト等と国産アスファルト等の税負担の均衡化を図り、石油アスファルト等の流通環境を整備する観点から、原油段階で課された石油石炭税相当額を還付する措置が講じられた。

具体的には、課税済みの原油等を原料として国内において製造された石油アスファルト等を、その製造場から移出し、又はその製造場内において燃料として消費した場合には、当分の間、その移出又は消費された石油アスファルト等につき、石油石炭税額に相当する金額を、その石油アスファルト等の製造業者に還付することとされている。

### 4 非製品ガスに係る石油石炭税の還付措置（租特法 90 条の 6 の 3）

平成 26 年度改正において、国産の石油製品には非製品ガス<sup>(26)</sup>に対する石油石炭税の課税分が最終的に転嫁されている一方で、輸入石油製品には、石油製品そのものに対してのみ石油石炭税が課され、税負担の面でバランスが

---

(26) 原油等を精製する過程において不可避免的に発生する、品質・性状が安定しないこと等から製品として販売できないガスのことをいう。

取れていない状況にあることや、国内における石油製品の需要の減少が続く中で、国内供給に占める輸入石油製品の割合は増加傾向にあるなど、わが国の石油精製業者はますます輸入石油製品との厳しい競争にさらされると予想されること等に鑑み、石油製品等を精製する過程で発生する非製品ガスに係る石油石炭税相当額を還付する措置が講じられた。

具体的には、石油精製業者が、平成 32 年 3 月 31 日までに、所定の手続により所轄税務署長の承認を受けた製造場において、課税済みの原料から非製品ガスを製造した場合には、その課税済みの原料から製造された非製品ガスにつき、石油石炭税額に相当する金額を、その石油精製業者に還付することとされている。

#### 5 特定の石油製品等を特定の運送、農林漁業又は発電の用に供した場合の石油石炭税の還付措置（租特法 90 条の 3 の 4）

平成 24 年度改正において、地球温暖化対策のための税率の特例として、CO<sup>2</sup>排出量に応じた税率が石油石炭税に上乗せされることとされたが、特定の石油製品を、特定の運送の用に供した場合については、環境負荷の少ない大量輸送機関としての活用（モーダルシフト）や公共交通機関としての国民生活上の重要性等に配慮し、また、農林漁業の用途に供した場合については、農作物の生産過程においてCO<sup>2</sup>を蓄積・固定する効果や農林漁業経営の安定の確保等に配慮する観点から、石油石炭税の上乗せ部分の石油石炭税相当額を還付する措置が講じられた。

具体的には、内航海運業者、鉄道事業者、国内航空事業者、農林漁業者等が、平成 32 年 3 月 31 日までに、課税済みの原油等から国内において製造された特定用途石油製品を当該事業の用途に供した場合には、これらの用途に供した特定用途石油製品につき、地球温暖化対策のための上乗せ部分の石油石炭税額に相当する金額を、その特定用途石油製品の製造者等に還付することとされている。

## 第 4 節 旧物品税法における類似の還付制度

租税特別措置法による石油石炭税の各種の還付制度は、上記のとおり、石油石炭税法（本法）の規定により確定した、納付すべき石油石炭税額等には何ら影響を与えることはなく、じ後に石油石炭税に「相当する金額」の還付を発生させるという、特殊な考え方・還付方式を採っているものであるが、現在、同様な方式によって還付する国税は、自動車重量税を除き、石油石炭税の還付制度のほかには存在していない。

租税法による石油石炭税相当額の還付制度は、平成元年度改正により創設されたのがその最初であるが、何ゆえそのような特殊な考え方・方式により、石油石炭税そのものではなく石油石炭税「相当額」を還付することとしたのであろうか。これについて当時の石油税に係る資料を探してみたのだが、納得できるような理由は得られなかった。しかしながら、平成元年 3 月に廃止された物品税法（本法）において類似の還付制度があったことから、これを遡っていくと、物品税法の全文改正時（昭和 37 年）に、当該還付制度が創設されていたことが判明した。

この物品税における特殊な還付制度は、現在に通ずる基本的な考え方の下、現在と同様、物品税そのものを還付するのではなく、物品税「相当額」を還付する仕組みを採っていたことから、以下、その趣旨・概要を紹介することとする。

### 1 旧物品税法における特殊な還付制度の趣旨・概要

昭和 37 年の物品税法の全文改正当時の大蔵省主税局の税制改正担当者は、税制改正の解説において以下のように記述している。「課税物品を輸出する場合には輸出免税の制度があり、また、課税物品を特殊用途に供する場合には、特殊用途免税の制度があるが、商取引の実態はなかなか思いどおりにゆかぬ場合が多い。すなわち、外国からの急な注文で、遠方にある製造場から輸出免税の手続を経てきたのでは注文に間に合わない場合があり、このため輸出

契約がキャンセルされたり、あるいはこのようなことが度重なることによりわが国の信用を失墜して輸出振興の面からかえってマイナスになることも予想される。また、学校の運動会に使用するため蓄音機を購入しようとする場合に、製造場から特殊用途免税の手続を経ているのでは注文に間に合わない場合が考えられる。このような取引の実情を考慮して、一般店頭にある課税済みの物品を輸出したり、あるいは特殊用途に供したりする場合には、その物品に課された物品税に相当する金額を還付することとしたのである。

(中略)

また、当該還付金は、一種の交付金であるから還付加算金は附さないことになっている。(下線：筆者)<sup>(27)</sup>

(1) 課税済物品を輸出した場合の税額還付の制度の新設 (物品税法 21 条関係)

課税物品を輸出する場合の輸出免税の制度は従来からもあった。しかしこの方法では予め輸出を予定して製造場から移出したもののみしか免税の対象にならぬので、外国からの急の注文等により営業所や販売業者のところにある課税済の物品を輸出した場合には適用にならなかった。そこでこのような場合にも課税済品をもって輸出に充て、爾後において、その物品に課された物品税相当額を還付する途を拓くことが輸出振興のためにも必要であるとの趣旨に基づいてこの規定が設けられたものである<sup>(28)</sup>。

(2) 課税済物品を特殊用途に供した場合の還付制度の新設 (同法 24 条関係)

学校等が教育用免税物品を購入する場合には店頭陳列されている物品は既に課税済品であるため、旧制度ではその物品をそのまま購入することができず、取引の円滑を欠いていたうらみがあった。そこで、学校等が課税済物品を免税価格で購入することができる途を拓き、課税済物品を免税価格で売渡した製造者又は販売業者には所定の手続により納付された物品

---

(27) 物品税法の改正について『改正税法総解』140・141 頁 (大蔵財務協会、1962 年)。(2) において同じ。

(28) 物品税法の改正について『月刊 税経通信 六月号』50・51 頁 (税務経理協会、1962 年)。

税相当額を還付することとなった。

## 2 還付加算金を付さない理由

物品税においては、輸出振興又は教育振興という一定の政策目的を達成するために、課税済の物品を輸出したり、特殊用途に供したりする場合に、物品税「相当額<sup>(29)</sup>」を還付することとされていたのであるが、当該還付金の性格は、上述の「一種の交付金であるから還付加算金は附さない<sup>(30)</sup>」との記述から明らかとなり、補助金としての性格を有するものであるから、補助金の交付の場合と同じように利息相当額は付さないことが適当と考えられたものと史料される。

## 3 還付額が過大であった場合の取戻し

### (1) 物品税法基本通達の規定（昭和 59 年現在）

物品税法基本通達 147 条（還付金の返納）は、以下のように規定されていた。

法第 21 条《課税済みの物品を輸出した場合の物品税の還付》第 1 項（同条第 3 項において準用する場合を含む。）及び法第 24 条《課税済みの物品を特殊用途に供した場合の物品税の還付》第 1 項（同条第 3 項において準用する場合を含む。）の規定により還付した金額が過大であった場合には、国税収納金整理資金に関する法律第 9 条《国税等の徴収及び収納》並びに国税収納金整理資金事務取扱規則第 8 条《調査決定》及び同規則第 12 条《収納の告知》の規定による手続により、その過大となった金額を返納させる。

---

(29) 物品税法 21 条 1 項においても、同法 24 条 1 項においても、「当該物品につき納付された、又は納付されるべき物品税額として政令で定めるところにより計算した金額をその者に還付する」と規定されていた。

(30) 物品税法 21 条 4 項においては、「第一項…の規定による還付金には、国税通則法…の規定による還付加算金は、附さない」と規定されていた。また、同規定は、同法 24 条において準用する旨が規定されていた。

(注) 申告納税方式のものについて還付した金額が過大であった場合には、国税通則法第 19 条《修正申告》又は同法第 24 条《更正》の規定が適用されるのであるから留意する。

(2) 物品税法基本通達逐条解説

物品税法基本通達逐条解説<sup>(31)</sup>によれば、以下のように本措置の趣旨・考え方が説明されていた。

課税済みの物品を輸出し、又は特殊用途に供した場合における物品税の還付の規定に基づき還付した金額が過大である場合の還付金の返納方法について、物品税法上では明らかでないためその処理方法を明確にしたものである。

すなわち、この場合の還付金は国税に関する支払金（国税収納金整理資金に関する法律施行令 2 五参照）であって物品税額そのものではないため、更正又は決定の手續によることはできないものであり、国税収納金整理資金に関する法律の規定により納入告知を行って返納させることとなる。（下線：筆者）

---

(31) 村松晴文『物品税法基本通達逐条解説』212・213 頁（法令出版、1984）。



## 第 2 章 国税犯則取締法の改正の概要

### 第 1 節 国税庁税制改正意見

国税庁においては租税実務に携わっている経験を踏まえ、財務省主税局に対して税制改正意見を毎年提出しており、本研究に關係する税制改正意見は以下のとおりである。

#### 1 経済活動の高度化に対応した犯則調査手続の整備（査察課意見）

企業の経済活動の ICT 化の進展に伴い、パソコンや携帯電話等に保存されている電磁的記録や、通信事業者や郵便事業者が保管・所持する通信記録や郵便物を犯則事件の重要な証拠として収集することが不可欠になってきているところ、現行の国税犯則取締法は、電磁的記録や通信記録等の証拠収集を行うための規定が欠けている。

また、経済活動の広域化・多様化の進展に伴い、脱税事件を取り巻く環境が変化しているにも関わらず、現行の国税犯則取締法は、夜間に強制調査を執行できず、また、所属国税局等の管轄区域外での職務執行に一定の制約があるなど、適時に効果的な証拠収集を行うための規定が整備されていない。

庁査察課は平成 27 年度から 29 年度税制改正において、こうした近時の経済活動の進展等に対応するため、関税法や金融商品取引法などの他の犯則手続を規定している法令や、電磁的記録の証拠収集に係る規定が措置されている刑事訴訟法を参照にしつつ、国税犯則取締法においても調査権限に関する規定を整備する必要がある旨の意見を申し入れてきた。

#### 2 間接諸税に係る質問検査権の拡充（消費税室意見）

間接諸税に係る取引先に対する質問検査権について、国税通則法における現行の質問検査権の範囲は、製造たばこ又は揮発油等の製造者や販売業者等に限定されている。すなわち、製造たばこ等の販売業者を製造者とみなす「手

持品課税」などの調査等においては、これらの納税義務者の更に下流で「消費者と位置づけられる者」に対して質問検査権を行使し、物（課税物品）の数量や性状等の事実を把握することが不可欠であるにも関わらず、現行規定においてはこれらの者に対する質問検査権の規定が欠けていることから、権限に基づいて物（課税物品）の流れに着目した調査を十分に行うことが困難な実情になっていた。

庁消費税室は、平成 27 年度税制改正意見において、こうした調査困難事例に対処するため、たばこ税等における質問検査権の対象者に、たばこ税又は揮発油税の納税義務者と「取引がある者」（納税義務者から課税物品を購入し等した者のうち、現行の質問検査権の対象とならない者）を加える必要がある旨の意見を申し入れた<sup>(32)</sup><sup>(33)</sup>。

## 第 2 節 国税犯則取締法改正の経緯

### 1 政府税制調査会における議論

政府税制調査会においては、平成 29 年度税制改正に向けた一連の審議の中で、第 3 回総会（平成 28 年 9 月 29 日開催）において、岡村忠生委員より、現在の国税犯則取締法は I C T などの経済社会の変化に追いついていないのではないかと、例えばクラウドサーバーに保存されている電子データなどの証拠収集の必要性から、国税犯則取締法においても刑事訴訟法と同様に、早急

---

(32) 平成 22 年 10 月に実施されたたばこ税手持品課税において、手持品課税対象日に大量の製造たばこを所持していたにもかかわらず、パチンコ店などの取引先に対する架空の売上を計上（すなわち手持品（在庫）数量を圧縮）することにより、手持品に課される多額のたばこ税を免れるという事案が発生したが、同事案においては架空の売上先であるパチンコ店や、実際にたばこを保管していた倉庫業者に対しては質問検査権が及ばないことから、事案の全容解明に一定の時間がかかったと思料される。

（参考：日本経済新聞電子版 2013 年 7 月 12 日付「たばこ税 1.8 億円脱税容疑、景品卸を初告発 国税局」（[https://www.nikkei.com/article/DGXNASDG1200X\\_S3A710C1CC0000/](https://www.nikkei.com/article/DGXNASDG1200X_S3A710C1CC0000/)）（平成 30 年 4 月 9 日最終閲覧）。

(33) 庁消費税室と同様の税制改正意見は庁酒税課も提出しており、平成 20 年度及び平成 23 年度から平成 29 年度の税制改正意見において、質問検査権の対象者に、酒税の納税義務者と取引がある者（金融機関を含む。）を加えるよう、申し入れている。

に制度整備を検討すべきである旨の問題提起がなされた。これを受けて、第 5 回総会（同年 10 月 25 日開催）においては、国税犯則調査における電磁的記録の証拠収集上の問題について審議がなされ、複数の委員から法整備の必要性について岡村委員と同様の見直しに関する意見が出された。しかしながら、国税犯則調査における電磁的記録の証拠収集というテーマについては、刑事訴訟法や関税法の規定など、法技術的な側面が強いことから、総会での議論に先立って、まずは参考とするこれらの法律の有識者や、租税実務に携わっている税理士の意見を聞きながら、総会での議論の素材を整理することとされた。

これを受け、国税犯則調査手続の見直しに関する会合<sup>(34)</sup>が開催された。同会合においては、国税犯則調査手続について、刑事訴訟法及び関税法並びに税務手続全般に知見を有する外部有識者の意見を聴取しつつ、情報処理の高度化に対応するため、平成 23 年に刑事訴訟法に措置された電磁的記録の証拠収集手続を参考として整備すべきと考えられる事項、及び関税に関する犯則調査手続を定める関税法とのバランスをとる観点から見直しが必要と考えられる事項が議論のうえ整理され、第 8 回総会（同年 11 月 14 日開催）に報告された。そのうち、間接国税に関する通告処分の対象範囲については、関税法とのバランスをとる観点から規定の整備が必要と考えられる事項として整理された。すなわち、我が国においては、「関税を含め、申告納税方式の租税について、加算税を主とする租税制裁の体系が、実効的な制度として既に定着している」ことや、重加算税には、「通告処分と比較して制裁の内容が明確化される」メリットがあることに鑑み、「関税法にならい、申告納税方式が

---

(34) 同会合のメンバーは以下のとおりである。

- ・税制調査会委員：中里実会長、岡村忠生委員、増井良啓委員。
- ・外部有識者：今村隆日本大学大学院法務研究科教授、笹倉宏紀慶応義塾大学大学院法務研究科教授、佐藤英明慶応義塾大学大学院法務研究科教授、神津信一日本税理士会連合会会長。
- ・事務局：財務省主税局住澤総務課長、小野税制第一課長、菅税制第一課企画官、国税庁八原査察課長、田村酒税課長、総務省自治税務局稲岡企画課長
- ・オブザーバー：関税局中澤調査課長、法務省刑事局是木参事官。

適用される間接国税に関しては、隠ぺい仮装に基づく過少申告・無申告に対する重加算税を導入するとともに、そのほ脱や不正受還付については通告処分の対象から除外することにより、通告処分の対象範囲を限定することが適当と考えられる」とされた<sup>(35)</sup>。

## 2 平成 29 年度税制改正における国税犯則取締法の改正

平成 29 年度税制改正では、我が国経済の成長力の底上げのための就業調整を意識しなくて済む仕組みの構築及び経済の好循環の促進、酒類間の税負担の公平性の回復等、国際的な租税回避への効果的な対応等の観点から、配偶者控除及び配偶者特別控除の見直し、試験研究を行った場合の税額控除制度及び所得拡大促進税制の見直し、中小企業向け設備投資促進税制の拡充等、酒税の税率構造及び酒類の定義の見直し、外国子会社合算税制の見直し、災害に関する特例の整備、納税環境の整備、租税特別措置の見直し等について所要の措置が講じられた<sup>(36)</sup>。

このうち納税環境整備については、経済活動の I C T 化の進展等を踏まえて国税犯則調査手続の見直しを行うとともに、その規定を現代語化した上で国税通則法へ編入するなどの措置が講じられたが、間接国税に関する改正部分等については、以下のとおりである。

### (1) 改正前の国税犯則取締法の概要<sup>(37)</sup>

#### イ 間接国税に関する犯則事件に係る通告処分及び告発制度の概要

課税貨物に課される消費税やたばこ税などの間接国税に関する犯則事件については、原則として通告処分を行うこととされ、例外として一定の場合には、検察官に告発を行う<sup>(38)</sup>こととされていた（旧国犯法 13～

(35) 国税犯則調査手続の見直しに関する会合「国税犯則調査手続の見直しについて」（平成 28 年 11 月 14 日税制調査会第 8 回総会に報告）10・11 頁。

(36) 平成 29 年 2 月 3 日国会提出 所得税法等の一部を改正する等の法律案要綱より。

(37) 財務省「平成 29 年度 税制改正の解説」1024 頁～1038 頁([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0988-1047.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0988-1047.pdf))（平成 30 年 4 月 9 日最終閲覧）。以下本章において同じ。

(38) 間接国税に関する犯則事件については、犯則者が通告処分を受けた日から 20 日以

17)。

国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件の調査により犯則の心証を得たときは、その理由を明示し、罰金若しくは科料に相当する金額、没収品に該当する物品、徴収金に相当する金額及び書類の送達並びに差押物件の運搬及び保管に要した費用を指定の場所に納付すべき旨を通告しなければならない（没収品に該当する物品については、納付の申出のみをすべき旨を通告することができる）こととされ（旧国犯法 14①）、通告処分がされたときは、その通告処分に係る犯則事件についての公訴時効が中断することとされていた（旧国犯法 15）。

その一方で、犯則者は、通告処分を履行した場合には、同一事件について公訴を提起されないこととされ（旧国犯法 16①）、また、没収品に該当する物品の納付の申出のみをすべき旨の通告処分を履行した場合において、その没収品に該当する物品を所持するときは、公売その他の必要な処分が行われるまでこれを保管する義務を負うとともに、その保管費用は請求できないこととされていた（旧国犯法 16②）。

#### ロ 間接国税以外の国税に関する犯則事件に係る直告発制度の概要

間接国税以外の国税に関する犯則事件については、調査により犯則があると思料するときは、検察官に告発（直告発）しなければならないこととされていた（旧国犯法 12ノ2）。

他方、関税法に基づく犯則事件の処分においては、賦課課税方式による関税に関する犯則事件について上記の間接国税に関する犯則事件の処分と同様の手続が定められているほか（関税法 136 の 2 等）、通告書に

---

内に通告処分を履行しない（20 日を経過しても告発前に履行するものは除く）とき（旧国犯法 17①）は告発することとされていたのであるが、その他にも、①犯則嫌疑者の居所が明らかでないとき、犯則嫌疑者が逃走するおそれがあるとき、又は証拠隠滅のおそれがあるとき（旧国犯法 13①ただし書・②ただし書）、②犯則行為の情状が懲役の刑に処すべきものであるとき、又は通告処分を行ったとしても犯則嫌疑者に通告処分を履行する資力がなく認めるとき（旧国犯法 14②）、③犯則者の居所が明らかでないため、又は犯則者が書類の受領を拒んだため通告処分をすることができな

記載すべき事項の細目（通告を受けるべき者の氏名又は名称及び住所又は居所、犯則についての詳細な事実並びに納付すべき期間及び場所）及び没収に該当する物件を保管させている場合における納付の方法も定められているとともに（関税令 101②、102）、申告納税方式による関税に関する犯則事件については、通告処分の対象から除外されている（関税法 137、138）。これは、申告納税方式が適用される輸入貨物についての重加算税制度の導入（関税定率法等の一部を改正する法律（平成 17 年法律第 22 号）による改正後の関税法第 12 条の 4）の際、同じ輸入行為について関税ほ脱による通告処分と重加算税の賦課を併せて行うことは制度の複雑化と重複をもたらすことを考慮して措置されたものである。

また、刑事訴訟法においては、公訴時効について公訴の提起により時効が「停止」すること（公訴時効の停止制度）とされているほか（刑事訴訟法 254①）、民事訴訟法においては、訴訟費用等の金額を定める処分に明白な誤りがあるときは、その処分を更正することができることとされていた（民事訴訟法 74①）<sup>(39)</sup>。

## （2）改正の内容

### イ 通告処分の対象となる間接国税に関する犯則事件の範囲の見直し

間接国税<sup>(40)</sup>に関する犯則事件については、酒税法違反行為などが含まれることから、事件の発生件数が極めて多く、通常の刑事手続のみによって処理することは国家及び犯則者双方の手続の煩雑さから見て適当ではない等の事情により、通告処分の制度が設けられてきた。また、この間接国税に関する犯則事件には、酒類の無免許製造犯のように、酒税ほ脱犯と秩序犯の二つの性格を有し、申告納税になじまない類型も含まれている。

通告処分制度は、犯罪に該当する行為のうち軽微なものを行政手続として簡易迅速な方式によって処理することにより、その行為をした者を

(39) 平成 29 年度税制改正の解説・前掲注(37) 1024 頁～1026 頁。

(40) 間接国税の定義については、前掲注(1) を参照。

犯罪者とすることが回避できるという点で現代的な意義も認められるものの、通告処分の対象となる事件の発生件数がかつてと比較して大きく減少している上、その性格が国家と犯則者との私和又は科罰的行政処分などとされていて曖昧であり、さらに、通告処分の対象となる犯則嫌疑者の手続保障が不十分との指摘もなされていたところである。

他方、我が国においては、関税を含めた申告納税方式の租税について、加算税を主とする租税制裁の体系が実効的な制度として既に定着しており、また、重加算税については、通告処分と比較して制裁の内容が明確であるという点において、処分を受ける側の利益もあるものと考えられた。

こうしたことから、平成 29 年度税制改正においては、関税法第 12 条の 4（重加算税）や、第 136 条の 2（申告納税方式が適用される貨物に係る関税に関する犯則事件についての告発）等の規定にならい、申告納税方式が適用される間接国税について、重加算税制度を導入するとともに、そのほ脱や不正受還付については通告処分の対象から除外することにより通告処分の対象範囲を限定するよう、関係規定が整備されたところである（通則法 155～158）。

間接国税に係る犯則事件処理件数の推移

年 度	処理件数					脱税額	罰金 相当額
		通告処分	直告発	不問	その他		
	件	件	件	件	件	百万円	百万円
昭和 25	74,341	65,112	7,314	1,673	242	(不明)	606
30	58,638	51,740	5,272	1,087	539	(不明)	324
35	75,890	72,499	678	2,260	453	(不明)	400
40	94,543	91,371	819	1,715	638	302	357
45	5,991	4,429	17	1,108	437	347	317
50	711	542	6	135	28	1,029	556
55	838	672	9	139	18	992	631
60	733	653	9	65	6	1,539	678
平成 2	6	5	-	1	-	-	1
7	8	8	-	-	-	2	5
10	7	6	-	1	-	1	1
15	8	7	-	-	1	7	1
20	53	51	-	-	2	29	16
25	72	69	1	-	2	195	14
28	44	40	-	-	2	3	6

(注 1) 平成 10 年度までは国税庁「日本における税務行政」、平成 15 年度以降は「国税庁統計年報」による。

(注 2) 「通告処分」は、犯則者に対し、罰金又は料りに相当する金額、没収品等を納付すべき旨を通告したものである。

(注 3) 「直告発」は、犯則内容が特に悪質等のため、通告処分を経ずに直接告発したものである。

(注 4) 「不問処分」は、犯則の心証を得たが、軽微な犯則事件等で通告処分又は直告発を行わなかったものである。

(注 5) 「その他」は、犯則の心証を得なかったものについてその旨を犯則嫌疑者に通知したものである。



具体的には、通告処分又は告発の対象となる国税に関する犯則事件の範囲について、次のとおり見直しが行われた。

(イ) 通告処分の対象となる間接国税に関する犯則事件の範囲の見直し

申告納税方式による間接国税に関する犯則事件のうち、一定の罪に係る事件については、通告処分の対象となる犯則事件の範囲から除外された。その結果、国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を除く。）の調査により犯則の心証を得たときは、通告処分をしなければならないこととされた（通則法 157①）。

そして、通告処分の対象範囲から除外されることとなる上記の「申告納税方式による間接国税に関する犯則事件のうち、一定の罪に係る事件」とは、次の罪に係る事件とされている（通則法 155 二、156①、通則令 53、改正酒令附則 6、た特令 5、た法一部改正令（平成 27 年政令第 156 号）3、措令 46 の 28、沖特令 74 の 2）。（一方、租特法 90 条の 7 第 1 項に規定する「偽りその他不正の行為により石油石炭税の還付を受け、若しくは受けようとした罪」についてはこれに含まれておらず、従前どおり、通告処分の対象とされている。）

- ・ 偽りその他不正の行為により酒税を免れ、若しくは免れようとした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪（酒法 55①③）
- ・ 偽りその他不正の行為によりたばこ税及びたばこ特別税を免れ、若しくは免れようとした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪（た法 27①③、たばこ特別税法 21①③）
- ・ 偽りその他不正の行為により揮発油税を免れ、若しくは免れようとした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪（揮法 27①③）
- ・ 偽りその他不正の行為により地方揮発油税を免れ、若しくは免れようとした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪（地揮法 15①③）
- ・ 偽りその他不正の行為により石油ガス税を免れ、若しくは免れよう

とした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪（石ガ法 27

①③）

- ・ 偽りその他不正の行為により石油石炭税を免れ、若しくは免れようとした罪又は還付を受け、若しくは受けようとした罪（石石法 23 ①③）

- ・ 偽りその他不正の行為により内国消費税額に相当する金額の還付を受けた罪（輸徴法 23①）

上記の各規定を見ると、通告処分の対象範囲から除外され検察官に告発しなければならない犯則事件については、「偽りその他不正の行為」によって、「税を免れ、又は免れようとした罪」のほか、「還付を受け、又は受けようとした罪」という、ほ脱罪又は不正受還付罪（未遂罪を含む。）に限られており、申告納税方式による間接国税の罰則違反の全てが告発対象となるという仕組みにはなっていない。すなわち、申告納税方式による間接国税であっても、例えば石油石炭税法 13 条 1 項《移出に係る原油、ガス状炭化水素又は石炭についての課税標準及び税額の申告》の規定による申告書とその提出期限までに提出しなかった罪（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）については、従前のおり通告処分の対象となっている。

このように検察官に告発しなければならない犯則事件を上記のように限定したのは、ほ脱犯又は不正受還付犯は、反社会性ないし反道徳性が強く、国家の存続基盤を危うくしかねないことから、このような罪を犯す者に対しては刑罰法規に則って厳正に処罰することが法治国家として必要であると考えられるところ、行政機関がこれを行うよりも、司法機関がこれを行う方が、租税処罰のあり方として相応しく、そのために、行政側の役割分担としては、そのような罪を犯したと思料される犯則事件については検察官に告発するまでにとどめ、司法において刑罰法規に則って処断するという一連の流れになっているものと考えられる。

(ロ) 通告処分を履行しない場合等における告発の対象となる間接国税に関する犯則事件の範囲の見直し

上記(イ)の見直しに伴い、申告納税方式による間接国税に関する犯則事件については、通告処分を履行しない場合等における告発の対象となる間接国税に関する犯則事件の範囲から除外された。

具体的には、間接国税に関する犯則事件（申告納税方式による間接国税に関する犯則事件を除く。）については、次の場合には、検察官に告発することとされた（通則法 156～158）。

- i 犯則嫌疑者の居所が明らかでないとき、犯則嫌疑者が逃走するおそれがあるとき、又は証拠隠滅のおそれがあるとき（通則法 156① ただし書・②ただし書）。
- ii 犯則行為の情状が懲役の刑に処すべきものであるとき、又は通告処分を行ったとしても犯則者に通告処分を履行する資力がないと認めるとき（通則法 157②）。
- iii 犯則者が通告処分等を受けた日の翌日から起算して 20 日以内に通告処分等を履行しない（20 日を経過しても告発前に履行するものは除く。）とき（通則法 158①）。
- iv 犯則者の居所が明らかでないため、若しくは犯則者が通告処分等に係る書類の受領を拒んだため、又はその他の事由により通告処分等を行うことができないとき（通則法 158②）。

(ハ) 直告発の対象となる国税に関する犯則事件の範囲の見直し

上記(イ)の見直しに併せて、申告納税方式による間接国税に関する犯則事件について、所得税や法人税などの「間接国税以外の国税」と同様に、直告発の対象となる犯則事件の範囲に含めることとされた。

具体的には、当該職員は、間接国税以外の国税に関する犯則事件及び申告納税方式による間接国税に関する犯則事件の調査により犯則があると思料するときは、検察官に告発しなければならないこととされた（通則法 155）。

## ロ 通告処分に係る手続の整備

これまでの通告処分にあつては、通告処分を受けるべき者の氏名等の細目の通告書への記載等の手続について、根拠となる明文の規定を欠いている状況となっていたため、通告処分における具体的な手続を法令上明確化する観点から、通告処分について、関税法施行令第 101 条及び第 102 条の規定にならひ、通告書の記載事項の細目等に係る規定が整備された。

具体的には、国税局長又は税務署長が通告処分をするときは、その理由を明示し、罰金に相当する金額、没収に該当する物件、追徴金に相当する金額並びに書類の送達や差押物件又は記録命令付差押物件の運搬・保管に要した費用を指定の場所に納付すべき旨を書面により通告することとした上で（通則法 157①）、通告書には、通告処分の理由及び納付すべき旨のほか、通告処分を受けるべき者の氏名（法人の場合には名称）及び住所又は居所、犯則行為についての詳細な事実並びに納付すべき期間及び場所を記載しなければならないこととされた（通則令 54②）。

## ハ 通告処分の更正手続の整備

これまでの通告処分にあつては、同一事件につき重複してなされた通告のように行政処分として当然無効となるべき重大かつ明白な瑕疵がある場合でも、刑事訴訟において争うしか是正の手段がなく、犯則行為者に過大な負担を課し、ひいては不当な通告処分の履行を強いることになるのではないかと懸念があったことから、民事訴訟法第 74 条第 1 項の規定にならひ、通告処分について、職権で更正する権限を付与する是正手段の整備が行われた。

具体的には、通告処分に計算違い、誤記その他これらに類する明白な誤りがあるときは、国税局長又は税務署長は、犯則者が通告処分を履行し、又は通告処分の不履行等による告発を行うまでの間、職権で通告処分を更正することができることとされた（通則法 157③）。

## ニ 公訴時効の中断制度の見直し

これまでの通告処分にあつては、通告処分により公訴時効は中断することとされていたが、時効の停止制度を採用する刑事訴訟法と異なる時効制度を維持する必要性は認められないことから、公訴時効の中断制度に代えて、刑事訴訟法第 254 条第 1 項の規定にならい、公訴時効の停止制度とするよう整備された。

具体的には、通告処分があつた場合には、公訴時効はその進行を停止し、犯則者が通告処分を受けた日の翌日から起算して 20 日を経過した時からその進行を始めることとされた（通則法 157④）。

## ホ 通告履行の効果等の整備

犯則者は、通告処分を履行した場合には、同一事件について公訴を提起されないこととされ、また、上記ハの通告処分の更正手続が整備されたことに伴い、その履行により同一事件について公訴を提起されないこととされる通告処分の範囲等に、更正後の通告処分も含むこととするよう整備された（通則法 157⑤）。

## 第 3 章 行政上の義務履行確保制度

租税特別措置法による石油石炭税の還付措置にどのような行政的制裁制度を導入することが適当であるのかの検討に先立って、まずは行政上の義務履行確保制度にはどのような制度があるのか、その概要を確認しておくこととする。

### 第 1 節 執行罰

「執行罰」には罰という言葉が用いられているが、行政罰ではなく、民事執行（民事執行法 172 条・173 条<sup>(41)</sup>）にも存在している間接強制の方法である。

執行罰は、将来にわたる義務の不履行に対して、一定の「過料」を課すことを予め通告することにより、間接的に義務の履行を促し、なお義務を履行しない場合に、これを強制的に徴収することになる義務履行確保の制度<sup>(42)</sup>であり、義務を履行するまで何回でも科すことができるといわれている<sup>(43)</sup>。

執行罰は、明治憲法下における行政執行法（行政執行の根拠を定めた一般法。日本国憲法制定後、昭和 23 年に廃止。）の下では、義務の不履行に対して一般的に認められていたところであるが、同法が廃止されたあとは行政上の強制執行制度として執行罰の一般法が制定されることはなかった。また、個別法にお

---

#### (41) 民事執行法の規定

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

第 173 条 1 項：…強制執行は、それぞれ…の規定により行うほか、債権者の申立てがあるときは、執行裁判所が前条第 1 項に規定する方法により行う。（以下省略）

#### (42) 塩野宏『行政法 I 〔第 6 版〕』262 頁（有斐閣、2015）。以下、次節においても参照した。

#### (43) このことから、例えば公害を防止するために、その原因となる行為を止めるまで何回も執行罰を科することとすれば、効果的な義務履行が期待できることから、近年、再導入を説く見解もある。

いても、現在、わが国では、砂防法<sup>(44)</sup>のみにその規定が残っている。

執行罰は前述のように義務を履行するまで何回でも科すことができることや、将来にわたる義務の不履行に対して科すという性格から、過去の義務違反に対する制裁である「行政罰」とはその性質を異にしている。

なお、塩野宏によれば、執行罰は、近年の規制緩和と政策との観点で、事後チェックルールの一環として、間接行政強制制度としての執行罰制度の再導入を説く見解もあり、執行罰制度の活用如何は今後の検討課題の一つ<sup>(45)</sup>であり、また、民事執行法においては、司法制度改革の一環として、平成 15 年度の改正で、間接強制の補充性が一部緩和されたことにも留意する必要があるとしている。

## 第 2 節 行政罰

### 1 行政刑罰

行政刑罰とは、行政法上の義務違反に対して科される刑法に刑名の定めのある刑罰（懲役、禁錮、罰金、拘留、科料、没収）をいう。行政刑罰は通常の刑罰とは異なり、行政上の義務違反に対して取締りの実効性を確保する見地から科されるもので、法人も犯罪能力を有するとされ処罰の対象とされたり、違反行為者のみならずその使用者にも科刑される（両罰規定）ことがある<sup>(46)(47)</sup>。

また、行政刑罰については、原則として刑法総則が適用され、裁判所が刑

---

(44) 砂防法 36 条の規定：私人ニ於テ此ノ法律・・・ニ依ル義務ヲ怠ルトキハ国土交通大臣・・・ハ一定ノ期限ヲ示シ若シ期限内ニ履行セサルトキ・・・ハ 500 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

(45) 研究会・行政強制（第 5 回）「Ⅲ代執行以外の義務履行確保の諸問題（1）」ジュリスト 579 号 76・77 頁（1975）によれば、執行罰については再評価されているものの、実効性に乏しいのではないかとの議論がある。

(46) 塩野・前掲注(42) 272・273 頁、高橋和之編『法律学小辞典〔第 5 版〕』231 頁（有斐閣、2017）。

(47) 両罰規定について、例えば石油石炭税法 25 条 1 項は、「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又は財産に関して前二条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」と規定している。

事訴訟法の定めに従って科刑する。

これに対して、より行政法的な執行方法として、道路交通法上の交通反則金の制度及び平成 29 年度改正前の国税犯則取締法上の通告処分の制度がある。前者は道路交通法違反行為に対し、反則金の納付を通告<sup>(48)</sup>し、反則者がこれを納付したときは、公訴を提起されないが、納付しないときは通常の刑事手続に移行する。後者は間接国税の犯則事件にかかるもので、手続の基本的構造は反則金と同様である。これらの手続において、通告に応じて納付する金員は刑法上の罰金ではなく、その意味では、概念上は行政刑罰に当たらず違反金的一种である。しかし納付しない場合には、刑事手続に移行するので、刑事手続と行政手続の関係が問題となるが、通告処分に対して不服がある場合には、処分の取消訴訟ではなく、刑事手続で無罪を主張すべきとするのが最高裁の判例である<sup>(49)</sup>。この判決によれば、通告を受けた者がその自由意思により通告にかかわる反則金を納付した場合は、これに対する抗告訴訟によってその効果の覆滅を図ることは許されず、そう主張しようとするのであれば、反則金を納付せず、後に公訴によって開始される刑事手続の中でこれを争う途を選ぶべきであるとしている。

いずれにせよ、行政刑罰は裁判所が科刑するものであるから、本研究の検討対象からは除外することとする。

## 2 秩序罰

行政上の秩序罰<sup>(50)</sup>とは、行政上の秩序維持のために、行政上の秩序に障害を与える危険がある義務違反に対して、「過料」という名称をもって科される

---

(48) 塩野・前掲注(42) 273 頁。原文では「反則金の納付を『通知』し」と記載されているが、道路交通法 125 条以下では通知と通告とを使い分けており、ここでは、「通告」が正しいと思われることから筆者において修正した。以下本項において同じ。

(49) 最判昭和 57 年 7 月 15 日民集 36 卷 6 号 1169 頁、行政判例百選Ⅱ〔第 6 版〕351 頁。塩野・前掲注(42) 273・274 頁。

(50) 行政上の秩序罰のほかに、訴訟上の秩序罰がある(例：民事訴訟法 209 条(虚偽の陳述に対する過料)、刑事訴訟法 137 条(身体検査の拒否と過料等)、150 条(出頭義務違反と過料等)、160 条(宣誓証言の拒絶と過料等)等)。



金銭罰である<sup>(51)(52)</sup>。無届け・無登録などの軽微な義務の懈怠に科せられる。

秩序罰は刑法上の罰ではないので、刑法総則・刑事訴訟法の適用はない。行政上の秩序罰は、この点で行政刑罰と区分される。

国の法律違反に対する秩序罰については、非訟事件手続法に基づき、過料に処せられるべき者の住所地の地方裁判所が決定をもってこれを科し、地方公共団体の条例・規則違反に対しては地方公共団体の長がこれを科し、納付しないときには地方税の滞納処分の例によることとされている。

わが国では、秩序罰法制についての統一的法典はなく、また、個別法の手続も必ずしも整備されていないとされている<sup>(53)</sup>。

行政上の秩序罰の制度については、現在、国の行政上の義務履行確保制度として積極的に用いられておらず、届出義務違反のような軽微な行政法規違反についても行政刑罰が定められ、行政刑罰が多用されている。そして、行政刑罰規定の多くは、実際に執行されることは少なく、機能不全に陥っているという指摘がなされている<sup>(54)</sup>。これは、税法一般においても同様であると考えられる。

このようなわが国の行政上の執行罰と行政刑罰の制度上の区別が必ずしもできていないことについて、田中良弘准教授は、以下のようにその歴史的な経緯を述べている。

「明治憲法下においては、公安を害する虞のある者に対する検束や警察署長等の即決処分による拘留または科料が認められており、これらは、戦前・戦中において、社会運動や政治活動を弾圧する道具として広く用いられた。

(51) 過料という名称ではないが、道路交通法に定める放置違反金も行政上の秩序罰としての性格を持つものとして法制度化された。

(52) 過料は刑法で規定する「科料」とは異なるものである。  
 ・刑法 9 条（刑の種類）の規定：死刑、懲役、禁錮、罰金、拘留及び科料を主刑とし、没収を付加刑とする。  
 ・刑法 18 条 2 項（労役場留置）の規定：科料を完納することができない者は、一日以上三十日以下の期間、労役場に留置する。

(53) 塩野・前掲注(42) 275・276 頁、高橋・前掲注(46) 899 頁。

(54) 田中良弘『行政上の処罰概念と法治国家』8～10 頁（弘文堂、2017）。

これに対する反省から、第二次世界大戦後、行政処分としての身体拘束や科料は廃止され行政刑罰は刑事裁判によって、行政上の秩序罰についても、非訟事件手続（法律上の過料）または行政処分（条例上の過料）によって科せられることとなった。しかしながら、特に法律上の過料について手続的整備が十分になされなかったこともあり、立法実務上、より威力の高い行政刑罰を用いる慣行が定着し、行政上の秩序罰は、立法上、限定的にしか用いられていない。ただし、条例上の過料については、近年、これを積極的に活用しようとする動きが生じている。この理由としては、①条例上の過料には、地方公共団体の長の決定という比較的簡便な科罰手続が採用されていること、②自治体自ら積極的な適用を図ることが可能であるため、名目的な威力に依拠する必要性が比較的低いことを指摘することができよう。なお、行政刑罰と同様、過料についても、一部の例外を除き、実際に執行されることは少ないことが指摘されている。その理由としては、特に、法律上の過料についての手続である非訟事件手続が、迅速性・効率性・確実性の点において使いにくい制度であること、労役場留置が認められておらず、行政上の強制徴収のコストも過料の額に比して高いことなどが挙げられている。<sup>(55)</sup>

### 第 3 節 加算税

#### 1 加算税制度の概要

加算税は、納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度及び徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務及び徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される付帯税である<sup>(56)</sup>。申告納税制度がわが国で一般的に採用されたのは、戦後のことであるが、それは民主的租税制度の一環として重要な意味をもっている。また、徴収納付制度は、租税の徴収を確保するために必要な制度である。そこで申告義務及び徴収納付義務の違反に対し

(55) 田中・前掲注(54)9～11頁。

(56) 金子宏『租税法〔第22版〕』820頁以下。本節において同じ（弘文堂、2017）。

て特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である。

加算税には、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の 4 種類がある。加算税の税目は、これら加算税の計算の基礎となる税目の国税に属することとされている（通則法 65～69）。

過少申告加算税及び無申告加算税並びに重加算税の納税義務は、法定申告期限の経過の時に成立し、不納付加算税及び重加算税の納税義務は、法定納期限の経過の時に成立する（通則法 15②十三・十四）。

加算税の税額の確定の方式は、国税通則法上、「賦課課税方式」に分類される（同法 16②）。賦課課税方式による税額の確定方式には、課税標準申告書の提出を要する場合と要しない場合があるが、加算税は後者に該当し、その納税義務の成立の時より後に、税務署長が、加算税の計算の基礎となる税額及び納付すべき税額を決定（同法 32①三）し、賦課決定通知書（過少申告加算税・無申告加算税及びこれらに代わる重加算税の場合）又は納税告知書（不納付加算税及びこれに代わる重加算税の場合）により、納付すべき加算税額等を送達する。そして、当該賦課決定通知書又は納税告知書を受けた納税者は、当該通知書が発せられた日の翌日から起算して 1 月を経過する日までに納付しなければならない（同法 35③、36②、通則令 8）こととされている。

## 2 加算税制度の沿革

現行加算税の体系は、遡れば、昭和 24 年のシャープ勧告（シャープ使節団日本税制報告書）にまで行き着く。シャープ勧告書によれば、「申告書の不提出は現在、いかなる罰則の適用も受けないこととされている。まず、故意に申告書の提出を怠ることは刑事犯にあたることを明らかにするよう法の改正がなさるべきである。次に民事罰をも規定すべきである。申告の遅延が 1 月以内にとどまるときは、本税の 10%が民事罰として加算されるべきである。1 月の加わるとともにさらに 10%を加算し、遅滞が続く期間、その総額が本税の 30%に達するまで加算されるべきことを示唆する。もしその申告の遅延が

故意の怠慢ではなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない。かかる民事罰は事実上税の一部となるから、税の徴収と同様な方法で取り立てるべきである。」と、無申告加算税の創設につながる提言がなされている。

次に、重加算税についてであるが、シャープ勧告書は、「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は、その適用に起訴を必要とする刑事罰である。詐欺行為は処罰することなく黙過することはできない。そこであらゆる事件に刑事訴追をなす必要から免れるため、詐欺に対する民事罰を採用することを勧告する。この罰則のもとでは、納税額の不足が税のほ脱を意図する詐欺によるときは、その不足分のほかに、不足分の 60%相当額が支払われなければならない。この金額は、税と同様な方法で徴収され、実質的に税の一部となる。」と、重加算税の創設につながる提言がなされている。すなわち、重加算税を創設する際のそもそもの考え方は、税務署長（国）を欺いて税を免れることは、刑法における詐欺罪と同一視できる悪質さがあることから、刑法による刑罰規定の適用をまたずに、行政として機動的に制裁を科すことにより、適正な申告を担保しようとしたものであると考えられる。

### 3 加算税の趣旨

#### (1) 過少申告加算税の趣旨

過少申告加算税は、申告納税制度において、正確な申告の確保が必要であることに鑑み、期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときに、増差税額の 10%の金額で課される附帯税である。

過少申告加算税は、最高裁判決によれば、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行

政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ない旨が判示されている（最高裁判所平 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決、最高裁判所平 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決）。

この過少申告加算税は、国税通則法の各規定<sup>(57)</sup>によれば、単に納付すべき税額が増加する場合に限らず、還付金の額に相当する税額が修正申告により減少するにすぎないときであっても、その減少する部分の税額について、過少申告加算税の賦課の対象とする趣旨であることは、文理上明らかであるとされている。また、過少申告加算税は、申告納税方式による国税の確定手続において、適正な申告をしない納税者に対して一定の制裁を加え、その申告秩序の維持を図ろうとするものであり、国税通則法が、納付申告・還付申告の区別なく過少申告加算税の対象としているということは、申告書に過誤がある点において、納付申告と還付申告との間に質的な差を認めていないということである（水戸地判平成 8 年 3 月 28 日、東京高判平成 9 年 6 月 30 日）。

なお、過少申告加算税は、納付すべき税額が過少となったことにつき、「正当な理由があると認められる」場合には、免除される旨が規定されている（通則法 65 条 4 項 1 号）が、この「正当な理由」とは、「真に納税者の責めに帰することのできない事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者にそれを賦課することが不当または酷になる場合をいう」と解されている（最高裁判所平 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決）。

## （2）重加算税の趣旨

重加算税は、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠蔽または仮装があり、過少申告・無申告または不納付がその隠蔽または仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税または不納付加算税の代わりに、重加算税と呼ばれる特別に重い負担が課され又は徴収される。重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いた

---

(57) 国税通則法 65 条 1 項、35 条 2 項、19 条 4 項 3 号。

場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである<sup>(58)</sup>。

この点、最高裁の判決によれば、重加算税は、国税通則法 65 条ないし 67 条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべきである旨を判示している（最高裁判所昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決）。

また、最高裁は、重加算税は、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である旨も判示している（最高裁判所昭和 62 年 5 月 8 日第二小法廷判決）。

### (3) 政府税調における検討と結論

税制調査会においては、昭和 34 年に内閣総理大臣から「国税及び地方税を通じ、わが国の社会事情に即応して税制を体系的に改善整備するための方策」を検討するよう諮問を受け、税制全般の体系的な検討を進めていた。そして、税法整備の一環として、国税の基本的な法律関係及び手続等についての規定を整備統合し、国税通則法の制定に向けた検討を行うため、

---

(58) 金子・前掲注(56) 829 頁。

国税通則法小委員会において、昭和 35 年 1 月から翌年 5 月にかけて、26 回にわたって審議がなされた。

こうして昭和 36 年 7 月に公表された税制調査会答申<sup>(59)</sup>によれば、当時、間接国税に各種加算税制度が採用されていない理由を、「賦課課税の方式がとられていて申告納税制度ではないことから、申告義務違反に対する制裁としての各種加算税制度を適用しないこととしたものと一応考えられる」として、一応の理由付けを述べているが、論理的で明快な理由を示すことはできていない。逆に、「間接税においても、たんに資料申告の意味をもつにすぎないとはいえ、課税標準の申告が行なわれているのであるから、これら各種加算税の制度があってもおかしいとはいえないのではないかという考え方がありうる」とした上で、様々な観点から検討を加えた上で、「間接国税の通告処分制度のあることが加算税制度の導入を妨げる理論上の障害になるとは考えられない」との見解を述べている。

しかしながら、結論としては「各種加算税制度のうちで重加算税については、「隠ぺい又は仮装」の課税要件が定められていること…を考慮すべきである。…重加算税の適用要件を満たす場合は、通常当然に通告処分の対象となる場合であると認められ、しかもこの両者がいずれも同一の税務官庁によってなされることを考えると…実際の行政運営上はたして円滑、適正な運営を期待することができるかどうかは疑問であり、いたずらに制度の複雑化と重複をもたらすにすぎないように思える。よって、われわれは結論として、過少申告加算税および無申告加算税は原則として間接税にも適用することとするが、酒類密造犯等に係る租税その他申告納税方式によらない租税についてはこれを適用しないこととするとともに、重加算税は間接税には適用することは適当ではない」として、間接国税のうち、①申告納税制度によるものについては過少申告加算税と無申告加算税の適用対象とする（重加算税は適用対象外とする。）、②申告納税方式によらない

---

(59) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」答申別冊 105・106 頁。

ものについては、従前どおり加算税すべての適用対象外とする、という税制改正についての提言がなされたのである。そして、当該答申どおりに実現した間接国税に関するこれらの制裁制度は、①については平成 29 年度税制改正において重加算税制度が導入されるまで半世紀を超えて継続し、②については大きな見直しがなされないまま、平成 29 年度改正後も継続することになっている。

興味深いのは、昭和 36 年当時、加算税制度のそもそもの在り方について、税制調査会は、「賦課課税方式であるか申告納税方式であるかの区別や間接税であるか直接税であるかの区分は、このような加算税制度に格別の差異をもたらすとは考えられないように思われる」と指摘した後で、現実には直接税と間接税における加算税の取扱いに差異があることについて、「多分に沿革的な事情によるものと考えられるのであって、現行の各種加算税制度はシャープ勧告によって創設されたものといってよいのであるが、税務行政の分野でシャープ勧告が深い関心を示し、また、強く改善の必要性を認めたのが直接税の領域であったことが、その主たる理由であったと考えられる」と述べており、間接国税がシャープ勧告における税制改正の関心の的になっていなかった事が、当時の加算税制度の差異につながっているという、おそらく当時の加算税を巡る議論の真情を垣間見せてくれている。

筆者が思うに、昭和 36 年におけるこの指摘（大きな関心事項に隠れて、それ以外の項目は改正されない）は、平成の現在にもあてはまるのではないだろうか。平成 29 年度税制改正における間接国税に係る重加算税制度の導入に当たって、政府税調において、租特法における石油石炭税の各種還付制度についてどのような議論がなされたのか、公表された議事録や記者会見録などを検証してみたが、積極的に議論したような形跡は見当たらなかった。そして、関税においては申告納税方式が適用される輸入貨物について重加算税制度が導入されていることとの平仄をとって、間接国税のうち申告納税方式が適用されるものには重加算税制度を導入することとさ



れたものの、申告納税方式以外の間接国税については、税制改正の対象にならなかったのである。

#### (4) 重加算税導入の見送り理由

昭和 36 年当時、税制調査会においては、間接国税に重加算税制度を導入することは極めて困難であると結論付けられたのであるが、その理由としては、間接税犯則事件の大部分を占めるものは印紙税犯則事件（筆者注：昭和 42 年の全文改正前の旧印紙税法によるもの。以下同じ。）および酒類密造犯であるところ（昭和 33 年にこれらの犯則事件が占める割合は 94.0% である。）、これらの 2 税目の犯則事件は、以下のように、本来、加算税制度になじまないと考えられたからである<sup>(60)</sup>。

- ① 印紙税犯則事件については、印紙税の建前上、印紙税のほ脱があっても、本税の追徴をしないで、犯則事件としてのみ処理するものとされていることから、加算税制度を導入することは極めて困難であるばかりでなく、仮に加算税を課することとしても、本税額そのものが通常僅少な額であるだけに、十分な効果を期待しうる加算税制度を構築することが難しい。
- ② 酒類密造犯については、憲法第 38 条の規定（自己に不利益な供述）<sup>(61)</sup>との関係からいかなる態様の申告も期待できないと考えられるが、他面加算税は本来申告制度を前提とするものであるから結局加算税制度になじまないこととなる。

## 4 税額確定方式の基本的な考え方

各国税の納税義務は、各税法に定める課税要件が充足されると抽象的に発生するのであるが、原則として、そのままでは納付すべき税額の納付又は徴収の段階に進むことはできず、納付又は徴収のためには、その当事者である

---

(60) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 112・113 頁。

(61) 憲法 38 条 1 項の規定：何人も、自己に不利益な供述を強要されない。  
同条 3 項の規定：何人も、自己に不利益な唯一の証拠が本人の自白である場合には、有罪とされ、又は刑罰を科せられない。

納税義務者又は課税庁によって一定の手続がとられることにより、具体的に、納付すべき税額が確定されることが必要とされている<sup>(62)</sup>。

この、納付すべき税額の確定の方式としては、申告納税方式と賦課課税方式の二つがあり、このうち申告納税方式は、課税要件の充足によって成立している納税義務の内容を納税者が自ら計算して申告し、納税する方式であり、これに係る納税者の申告書を納税申告書という（通則法 16、同法 2 六）こととされている。また、賦課課税方式とは、納税義務の確定がもつばら課税庁の処分により確定する方式であり、これに係る納税者の申告書を課税標準申告書という（通則法 16、同法 31）こととされている。

### (1) 申告納税方式

#### イ 申告納税方式の概要

納税申告方式は、納付すべき税額が、原則として納税者の「申告」によって「確定」することを原則とし、申告がない場合や申告が不相応と認められる場合に限って課税庁の更正又は決定によって税額が確定するものである<sup>(63)</sup>。納税者は自ら課税標準、税額等を計算し、これを納税申告書に記載して税務署長に提出すると、その申告書に書かれた税額が確定することになり、納税申告方式においては、政府の処分はあくまでも第二次的、補助的な地位に置かれることになる。

申告納税方式は、最も民主的な課税方式であるといわれる。すなわち、課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提となる事実を最もよく熟知している納税義務者の協力を得るのが適切であり、納税義務者による課税標準等の申告が要請されるのは当然であるといえるが、更に、納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念し、その申告自体に納付すべき税額の確定の効果を与え、もってその納付を行う

---

(62) 国税のうちには、課税要件たる事実が明確で税額の計算が容易である等から、あえて特別の手続をとる必要がないとされているものもある（例：予定納税に係る所得税、源泉徴収による国税、印紙をもって納付される国税（自動車重量税、印紙税、登録免許税）、延滞税・利子税）（通則法 15 条 3 項）。

(63) 金子・前掲注(56)856 頁。

建前とすることが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいものといえることができるからである。このような点からみると、申告納税方式は賦課課税方式よりも進歩した課税方式であるといえる<sup>(64)</sup>。

#### ロ 納税申告書の法的性格

申告納税制度における課税標準、税額等の申告は、納税者である私人のする行為であるが、その行為に対し、納税義務の確定等、公法上の法律効果が付与されている。

このような納税申告の法的な性格について、税制調査会は、種々の考え方があり<sup>(65)</sup>ことは認めつつ、そのことにより紛議を生じたことがない実情に鑑み、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であろう」として、税調としての考え方を示している。

### (2) 賦課課税方式

#### イ 賦課課税方式の概要

賦課課税方式は、納付すべき税額が、もっぱら課税庁の処分によって「確定」する方式である。賦課課税方式による国税については、その納付義務の履行の段階で、まず納税の告知が発せられ、これに基づいて徴収が行われることになる。この点は、自発的納付を前提とする申告納税方式とは著しく異なっている。

(64) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解[15版]』267・268頁(大蔵財務協会、2016)。

(65) 新井隆一『申告行為の法的性格』によれば、意思表示(法律行為的行為)であるとするもの、通知行為(準法律行為的行為)であるとするもの、確認行為(準法律行為的行為)であるとするもの、など、その見解は分かれている(租税法研究5号、有斐閣、1977)23頁。

## ロ 賦課課税申告書の法的性格

賦課課税方式においても、課税標準についての申告義務を課しているものもあるが、これは課税標準決定の効果をもたず、政府の賦課処分基礎資料の一となるにすぎない。このように、納税者が納付すべき税額は税務署長又は税関長の処分により「確定」するのであるが、それは取りも直さず、税額の算定基礎となる課税標準についても、税務署長等の認定に委ねられていることは明らかであるといえる。

## 第 4 節 過怠税

### 1 法定資料提出義務違反に対する過怠税試案（昭和 36 年）

#### (1) 政府税制調査会における検討

税制調査会においては、既述のとおり、昭和 36 年に国税通則法の制定に関する答申を公表したのであるが、同答申においては、所得税法や相続税法において課税の適正を維持するために規定している、給与・報酬・使用料・利子等の支払者等に対する資料提出義務について、「所定の期限までに正確な資料の提出がされるようにするため、所定の期限までにこれを提出しない者又はこれらの資料で虚偽の事実を記載したものを提出した者に対しては、提出すべき資料 1 件ごとに 100 円・・・の過怠税を課する制度を新たに設ける」という過怠税試案を取りまとめた。

税制調査会がこの試案をとりまとめるに際しての問題意識は、おおむね以下のようなものであった。

「所得税法等においては各種の資料提出義務が規定されているが、これらの義務違反については、罰則をもって間接的にその履行を強制することとしている。しかしながら、資料提出義務違反は行政上の秩序義務違反にとどまるものであることから、実際には刑事上の罰則を適用することは困難であり、その適用事例は皆無に近い状態にある。そこで、刑事訴追を要することなく、税務官庁において簡易な手続によりいわゆる行政罰を課し

うることとし、もって資料提出の促進を図ることとすべきである。そのために、新たに加算税体系の一環としての過怠税制度を設けるとともに、刑事上の罰則については義務履行のための最終的担保として並存させるべきである。」

このように税制調査会として資料提出義務を重視するのは、適正な課税のためには、正確な記帳や適正な申告がない場合においても、できるだけ多くの資料に基づいて合理的な課税がなされるべきと考えているからであり、シャープ勧告によって申告納税秩序が一応整った当時の状態に鑑みれば、次の段階として、課税における合理性をどのようにして追求していくべきかという問題をクリアーし、いわば資料提出秩序というべきものを確立し、課税を適正化していくことを特に重視しているからに他ならない<sup>(66)</sup>。

## (2) 過怠税試案に対する批判

税制調査会が資料提出義務違反に対する過怠税試案を含む答申を昭和 36 年 7 月に総理大臣に具申・公表した後、同年 11 月に、日本租税法学会は過怠税の創設に反対する「国税通則法制定に関する意見書」を、内閣総理大臣をはじめとする全ての国会議員、関係省庁、関係団体などに提出・送付した。

そのうち、資料提出義務違反に対する過怠税の創設反対についての記載は、概要、以下のとおりである<sup>(67)</sup>。

(意見) 資料提出義務違反に対する過怠税の制度は設けるべきではない。

(理由) 答申は所得税法等に規定する資料については、所定期限までに正確な資料の提出がなされるようにするため、所定期限までにこれを提出しない者または虚偽の事実を記載したこれらの資料を提出した者に対し過怠税を課す制度を新たに設けるものとしている。然し、資料提出義務違反に対しては、既に罰則の規定があるのであるから、実質的に過料ともいふべき過怠税を課すことは、同一義務違反に対して二重

(66) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59)107・108 頁。

(67) 日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学 131 号 1~11 頁 (1961)。

の制裁を加えることになり、憲法第三十九条第二段<sup>(68)</sup>の立法精神に反することになる。名称は過怠税であっても、これが租税ではないことは明らかであるにも拘らず、故意に租税の名称を付して二重の刑事責任の負担を糊塗しようとするが如きは、権力主義の露骨な現われといわなければならない。

(3) 資料提出義務違反に対する過怠税試案の立案見送り

国税通則法は、税制調査会による「国税通則法の制定に関する答申」に基づき、昭和 37 年 4 月に国会において可決成立したものであるが、同答申は、各界の代表及び学識経験者による長期の審議を経て主として理論的な立場からされたものであるから、広範囲で根本的な改正を含んでいた。

政府においては同答申につき逐一検討を行った結果、「改正の方向として極めて示唆に富んでいるが、その制度化については今後における納税者の記帳慣習の成熟や判例学説の一層の展開をまつ方がより適当であると認められるものもあった」ことから、次に掲げる事項の制度化については、「さらに将来における慎重な検討に委ねる」とことされ<sup>(69)</sup>、税制改正の立案は見送られることとなった。具体的には、資料提出義務は特定の税法のみに規定されているので、当時の構想による国税通則法の規定事項に含まれない問題と考えられたことや、現実の税務執行面における要請として、果たしてそこまでの改正の必要が認められるかという点も考慮され、その立法化が図られなかったものである<sup>(70)</sup>。

- ・資料提出義務違反についての過怠税の規定
- ・実質課税の原則に関する規定、租税回避の禁止に関する規定及び行為計算の否認に関する宣言規定

(68) 日本国憲法 39 条の規定：何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない。

(69) 松井直行「第 40 国会における改正税法の解説」吉国一郎監修『昭和 37 年度版 改正税法総覧』35・36 頁（財政経済弘報社、1962）。

(70) 志場喜徳郎ほか共編・前掲注(64)31 頁。

- ・一般的な記帳義務に関する規定
- ・質問検査権に関する統合的規定及び特定職業人の守秘義務と質問検査権との関係規定
- ・無申告脱税犯に関する改正規定

## 2 印紙税法における過怠税制度の創設（昭和 42 年）

### （1）旧印紙税法の全文改正

現行印紙税法は、昭和 42 年に旧印紙税法が全文改正されたものである。旧印紙税法は明治 32 年に制定されたカタカナ文語体の法律であり、極めて簡単な条文からできていたうえに、いわゆる「31 号証書」という包括的課税規定があり、実務上、これに該当するかどうかについて多くの問題が生じ、その課否判定については多くの個別判断の積み重ねによる通達と質疑応答によるところが大きかった。

また、旧印紙税法の罰則規定は刑法総則の原則が適用されず<sup>(71)</sup>、犯意がない場合であっても故意犯と同様の量刑をもって臨むこととされており、また、実務上も、印紙不貼付及び印紙不消印という印紙税法違反について、多くの通告処分がなされていた。

このような旧印紙税法は、酷にすぎるといふ多くの批判を集め、昭和 42 年に全文改正されることになったのであるが、改正によって、この罰則規定を改正するとともに、通告処分の適用を廃止することとすれば、「何かこれに代わって印紙税の納付が確実に行われるための担保手段が必要となることはいうまでもない<sup>(72)</sup>」と考えられた。そこで、新印紙税法の罰則が、刑法総則の原則のとおり、犯意がある場合のみを罰することになった場合

---

(71) 旧印紙税法 14 条の規定：第 11 条及第 13 条ノ罪ヲ犯シタル者ニハ刑法第 38 条第 1 項ノ規定ヲ適用セス

刑法 38 条 1 項の規定：罪ヲ犯ス意ナキ行為ハ之ヲ罰セス但法律ニ特別ノ規定アル場合ハ比限ニ在ラス

(72) 大倉真隆『昭和 42 年全文改正 印紙税法の詳解』35・36 頁（財経詳報社、1967）。以下本項において同じ。

においても、「印紙納付の確実な履行を行政的に担保する手段として、…過怠税が創設されることとなった」のである。

イ 旧印紙税法における通告処分に対する批判

旧印紙税法においては、印紙税法違反の主たるものは印紙不貼付と印紙不消印であったのだが、このような違反に対して、旧法 14 条は刑法 38 条 1 項の規定の適用を除外しており<sup>(73)</sup>、かかる違反に対しては、法律上、故意過失を問わず刑事罰の対象とされていた。また、実際の税務執行上、多数の通告処分が行われていた。

このような印紙不貼付または印紙不消印の事案に対して、通告処分を行うことについては、次のようないろいろの批判や不満があった<sup>(74)</sup>。

- ・印紙税の課否判定は、特に旧三十一号証書について、必ずしも簡単でないことがあり、自分では、財産権の創設、移転に関する証書ではないと判断して印紙を貼らなかった場合に、後日当該文書の印紙不貼付犯として通告処分を受けることがありうるが、法の不知をもって抗弁することは認められないとしても、これを故意の違反と同列に罰するのは行過ぎではないかという批判があった。
- ・多量の文書を作成するときに、誤って印紙の貼付もれが生ずることがないとはいいきれないが、これについても、刑事罰を前提として通告処分を行うことは、酷に過ぎるという批判があった。
- ・通告処分は、刑事訴訟の前置手段であるため、証拠物件の処理、関係

---

(73) 旧印紙税法 11 条 1 項の規定：証書、帳簿ニ相当印紙ヲ貼用セス、第 6 条但書ノ規定ニ依リ税印ノ押捺ヲ受ケス、表示ヲ為サス若ハ納付印ノ押捺ヲ為サス又ハ第 6 条ノ 2 ノ規定ニ依リ印紙税ヲ納メサル者ハ証書、帳簿一箇毎ニ三万円以下ノ罰金又ハ科料ニ処ス

同法 13 条の規定：第 9 条ニ違背シタル者ハ証書、帳簿一箇毎ニ二千元以下ノ罰金又ハ科料ニ処ス

同法 14 条の規定：第 11 条及第 13 条ノ罪ヲ犯シタル者ニハ刑法第 38 条第 1 項ノ規定ヲ適用セス

刑法 38 条 1 項の規定：罪ヲ犯ス意ナキ行為ハ之ヲ罰セス但法律ニ特別ノ規定アル場合ハ比限ニ在ラス

(74) 大倉・前掲注(72) 32-35 頁。



者からの事情聴取等の手続が刑事処分に等しい事務処理を要するため、納税者にとって、また、不貼付ないし不消印印紙に係る文書の所持者にとって、煩雑な手続が要求され、また、取引上の重要書類を証拠保全のために領置されることについて、不満があった。

- ・印紙税額そのものが比較的少額であることが多いが、少額の印紙の貼りもれについて、「罰金相当額」の納付を通告し、納付なき場合に告発するという建前に対し、納税者側からの心理的な反発も強かった。
- ・通告処分は異議申立ての対象たる行政処分ではないとされているため、通告処分に不服がある場合にも、これについて行政事件としての不服審査を求める機会がなく、刑事法廷で争う途のみが開かれていることについても批判があった。

これらの批判については、結局は、印紙不貼付又は不消印について、故意過失を問わず刑事罰をもって臨むという旧法の罰則規定に最も大きな問題があったという指摘がなされている。

#### ロ 旧印紙税法における刑法 38 条 1 項《故意》の適用除外

刑法 38 条 1 項においては、「罪を犯す意思がない行為は、罰しない。ただし、法律に特別の規定がある場合は、この限りでない」と規定されているが、これは、故意犯処罰の原則とも呼ばれ、同法 8 条<sup>(75)</sup>により、税法を含む刑罰法規にも及ぶこととされている。この刑法における故意犯処罰の原則は、刑法が法益保護の目的を達成するために、法益の侵害・危険に向けられた意思的行為である故意行為を原則的な処罰の対象とすることが合理的であることから、刑法と刑罰の存在理由と機能に照らして、故意行為に対しては（より）重い規範的評価を加え、（より）重い罰を科すことにより、一般市民に対して強い警告を発することが要請される<sup>(76)</sup>との基本的な考え方の下、従来から採られているものである。

(75) 刑法 8 条の規定：この編（筆者注：刑法総則を指す。）の規定は、他の法令の罪についても、適用する。ただし、その法令に特別の規定があるときは、この限りでない。

(76) 井田良『入門刑法学・総論』（有斐閣、4 版、2017）143-168 頁。

ところで、旧印紙税法においては、この刑法の故意犯処罰の原則を適用除外としていたのであるが、これは、印紙税においては、故意に印紙税を免れた納税者に対して、刑法よりも更に強い警告を発する必要性が認められたからなのであろうか。

この問題については、印紙税法の全文改正時に以下のように説明されている。すなわち、印紙不貼付及び不消印について故意過失を問わず刑事罰の対象としていたのは、印紙税は印紙貼付による自主納付が中心となっていることから、その違反事実、後日、当該文書の所持者の手元で発見されるのが通例であるところ、当該文書を発見した時点において、当該違反事実が納税者の故意によるものなのか過失によるものなのかを税務当局が立証することは極めて困難であるので、一罰百戒の意を含め、故意過失を問わず刑事罰をもって臨むことにより、印紙税法の適正な執行を担保したいという法秩序保全措置には十分の必然性がある<sup>(77)</sup>。

この問題については税制調査会においても検討を加えており、印紙税法全文改正よりも前の昭和 36 年の答申<sup>(78)</sup>では、旧印紙税法は、財産権の創設、移転、変更、消滅等を証明すべき書類を作成行使するときに課税される租税であるから、納税時期が一定でなく、また課税の度合は大きい（筆者注：課税される文書が広範との意と思われる。）。しかもその税率は国税中最も小さく、印紙税の犯則事件数は租税事件中最も多い。このような特殊な事情にある印紙税の犯則事件について、「個々の脱税犯や不消印犯につきいちいち犯意の有無の調査を必要とするということになれば、犯則取締りは厳正かつ円滑な執行を期し難いであろう」と述べており、税務執行の困難性を排除する観点から刑法 38 条 1 項が適用除外とされている旨が明らかにされている。

以上のように、旧印紙税法において刑法 38 条 1 項《故意》の規定が適用除外とされていたのは、故意行為に対しては、より重い規範的評価

---

(77) 大倉・前掲注(72) 34・35 頁。

(78) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 144・145 頁。

を加え、より重い罰を科すことにより、一般市民に対して強い警告を発するという刑法の基本的な考え方が、印紙税法については当てはまらないとか、要請されないということでは決してなく、単に、税務執行における立証困難性に鑑み、効率的な取締りを行うため刑法の適用を除外するという、実務面の要請に重きを置いて規定されたものであった。

## (2) 現行印紙税法における過怠税制度

### イ 過怠税制度の概要

印紙税は、契約書や領収書など広範にわたる文書に対して軽度の負担を求める税であり、納税者は自ら課否判定を行ったうえで、原則として印紙を課税文書に貼付し、消印することにより納税する仕組みを採っており（印紙税法 8 条）、納税者と課税庁は何ら関わりのないところで、納税が完結することが原則となっている。

印紙税にあつては、納税者が課否判定を誤った場合であっても、その非違金額は一般に少額であるとともに、非違件数は多い傾向がある。また、非違文書は納税者の手元にあるとは限らず（例えば領収書は相手方に渡してしまう。）、この場合は、納税者が自ら適正に納税がなされていないことを発見した場合であっても、後日、印紙を貼付して納税することは現実的に不可能な場合があるところに特徴がある。

次に、過怠税は、課税文書の作成者が、納付すべき印紙を当該文書の作成の時までに貼付しなかった場合、及び課税文書に貼付した印紙を消印しなかった場合に課される附帯税であり、その額は、不納付の場合には、納付しなかった印紙税の額とその 2 倍に相当する金額との合計額であり（同 20 条 1 項）<sup>(79)</sup>、不消印の場合には、消印されていない印紙の額面金額に相当する金額である（同条 3 項）。

以上のような仕組みを採る印紙税においては、印紙の不貼付等があつ

---

(79) 印紙税を納付していない旨の申出があり、かつ、その申出が印紙税についての調査があつたことにより過怠税についての決定があるべきことを予知してされたものでないときは、過怠税の額は、納付しなかった額の 1.1 倍とされる（印紙税法 20 条 2 項）。

た場合、その一件当たりの税額が僅少であるため、特に本税としての印紙税の徴収を単独では行わず、行政的制裁としての金額と併せて、「過怠税」を徴収することとされている。

なお、過怠税が課された場合においても、延滞税は課されない仕組みになっているが、これは、次章第 1 節 2 で述べるように、「行政罰に対してさらに遅延利子を付加することを避ける」などの考慮がなされたものである。

#### ロ 過怠税の性格

過怠税は印紙を貼付すべき課税文書に相当印紙を貼付しなかった場合または課税文書に貼付した印紙を消印しなかった場合に課される租税であるが、次の二つの性格をもっている。

その第一は、印紙を貼付して納付すべき印紙税を納付しなかったことに対する税額の追徴としての性格である。すなわち、他の国税において納付不足額等があった場合には、すべて更正等の処分により、その未納に係る税額を追徴することとされているのに対し、印紙納付制度における印紙税については、その一件当たりの税額が僅少であるため、特に本税としての印紙税の追徴を単独では行わず、行政的制裁としての金額とあわせて徴収しようとするものである。

その第二は、財政権の侵害行為またはその侵害行為を誘発するおそれのある行為に対する行政的制裁としての性格をもっている。すなわち、故意・過失を問わず、印紙を貼付して納付すべき印紙税を納付しなかった行為または貼付した印紙を消さなかった行為は、いずれも納税秩序を維持すべき義務に違背した行為であり、他の国税においてそのような義務違反行為に対し行政的制裁としての各種の付帯税を課していると同様の趣旨で、その義務違反者から一定の金額の制裁金を徴収しようとするものである。

#### ハ 新印紙税における罰則の整備

印紙税は、印紙納税方式を原則としつつ、一部に申告納税方式を取り

入れているが、印紙納税方式や申告納税方式は、いずれも納税者が自らの責任と判断によって印紙税を納付する制度であり、税務当局は、印紙税が適正に納付されたかどうかを事後において経済界に流通している文書や税務署長に提出された申告書についてチェックするにとどまる。

しかしながら、不正な手段によってこれらの納税が適正に行われない場合には、単に課税の著しい不均衡をもたらすのみならず、国庫収入の減少を来し、国家財政の安定を害することとなる。この課税権を直接若しくは間接に侵害し、又は侵害の危険を伴う各種の行為で罰則の構成要件を充足するときに成立するものを租税犯—脱税犯と秩序犯の二つに分類される—といい、これに対して一定の制裁を科すこととしている<sup>(80)(81)</sup>が、これは、印紙税法においても同じである。

印紙税における脱税犯の類型としては、①「偽りその他不正の行為」により納税義務の履行を怠ることを構成要件とする一般定型的な脱税犯、②脱税の変形として不正に税額の還付を受けることを構成要件とする不正受還付犯、③印紙を貼付すべき文書に印紙を貼付しないことを構成要件とする印紙不貼付犯の三つがあげられる。

次に印紙税における秩序犯の類型として、①脱税の準備ないし予備に相当するものとして納付印等密造犯、②納税中間段階における秩序義務違反として納税申告書不提出犯、③一般的納税秩序義務違反として、印紙不消印犯、印紙税納付計器販売業等開廃申告書不提出犯、印紙税納付計器設置廃止届不提出犯、帳簿犯、検査拒否犯及び書式不表示犯があ

---

(80) 大倉・前掲注(72) 294-297 頁。

(81) 大倉・前掲注(72) 294・295 頁によれば、本来、租税法に対する制裁としての罰則は、一般刑法犯と同様、国家の刑罰権の行使にほかならないのであるが、租税犯が国家に財政上の損失を生ぜしめたことに対する損害賠償的性格を有することなどに一般の刑事犯との差異を求め、その刑は財産刑に限られ、しかも絶対的定額刑をもって臨み、刑法総則中、併合罪、刑の減免、酌量減輕等の規定の適用を排除してきたが、近時租税犯も一般刑事犯と同様に反社会性を有するものとして評価され、昭和 37 年の改正で刑法総則適用除外の規定が各税法にわたって全面的に排除され、わずかに印紙税法において刑法第 38 条（故意・過失）の規定の適用を排除する旨の規定が残されていたが、これも昭和四十二年の改正を機に削除された。

る。

以上の罰則のうち、本研究に関係するのは不正受還付犯に対する罰条であるが、不正受還付犯が成立するためには、偽りその他不正の行為が介在することが必要であり、偽りその他不正の行為の概念はほ脱犯の場合と同様である。この犯罪は、印紙税法 14 条 1 項（過誤納の確認等）に規定するように、印紙納税方式による印紙税（印紙貼付、税印押なつ、納付印押なつ）について、不正に還付を受け、又は受けようとした場合にだけ成立するものであるから、例えば偽造印紙を貼付してその額面相当額の還付を受ける場合等がこれに該当する。

また、不正受還付犯は、税務署長が同法 14 条 1 項（過誤納の確認等）の確認をした時に国は還付債務を負い、金融機関を通じて還付することとなるので、税務署長が同項の確認をしたときに既遂となり、現実 to 金銭をうけとったかどうかを問わないと解すべきである<sup>(82)</sup>。

## 二 過誤納の確認<sup>(83)</sup>

過誤納金は、不適法な国税の納付があったことによる国の不当利得の返還金である。印紙税は、課税文書に印紙を貼付するなどの方式により納付することとされているが、文書の作成過程においては、印紙を貼付した文書の書損により行使できなくなったような場合が考えられ、このような場合に過誤納金が生ずることとなる。

印紙税は一般の他の国税と異なり、その納税義務の成立と同時にその税額が確定し、税務当局がなんら関知しない間にその納付が行われるという印紙納付制度を大きな柱としているところから、印紙税の過誤納金の還付には、その過誤納となった事実について所轄税務署長の確認を受けることとされている。

そして、前述のとおり、所轄税務署長が過誤納の確認をした時に、国は還付債務を負うこととなる。

---

(82) 大倉・前掲注(72) 300 頁。

(83) 大倉・前掲注(72) 261・262 頁を参照した。

## 第 4 章 間接国税に係る行政的制裁についての 一考察

### 第 1 節 過怠税類似制裁についての検討

印紙税における過怠税制度は、第 3 章第 4 節 2 で述べたように、旧印紙税法が抱えていた問題点や批判を解決するために設けられた行政的制裁制度であるが、その仕組みや考え方については、租税特別措置法による石油石炭税の還付措置に係る行政的制裁をどう考えるべきか、検討に際しての参考となると思われることから、以下、考察を加えることとする。

#### 1 租特法による石油石炭税の還付措置が抱える問題点

- ① 租特法による石油石炭税の還付措置については、納税者が自ら還付申請書の記載事項に誤りがあること、すなわち、既に還付を受けた額又は還付申請額が過大となっていることを発見した場合であっても、これを修正するための法律上の規定がないことから、先に提出した還付申請書を修正することも、修正申告<sup>(84)</sup>をすることもできない。(これは国税局による実地調査<sup>(85)</sup>の結果、還付額が過大となっていることを指摘された場合においても同じである。なお、いうまでもなく国税局側においては更正処分もできないこととされている。)
- ② また、納税者には、過大還付額の返納にあたって、石油石炭税法や他

---

(84) 国税通則法 19 条 1 項 (修正申告) の規定: 納税申告書を提出した者…は、次の各号のいずれかに該当する場合には、その申告について第二十四条 (更正) の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準等…又は税額等…を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。

一・二 省略

三 先の納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過大であるとき。

四 省略

(85) 租特法による石油石炭税相当額の還付金額が年間 5000 万円以上の製造場については、原則として国税局の課税第二部統括国税調査官等が所掌することとされている。前掲注(25)参照。

税目にみられるような行政的制裁としての経済的負担（過少申告加算税）が課されることはなく、バランスを失する状態となっている。

- ③ 納税者が過大還付額を返納するためには、課税実務上、国税局による（実地）調査を受けて、当該誤りが認定された後に、納入告知書を発出してもらい、これに基づいて返納することとなるのであるが、納税者側には一定の事務負担と時間が必要となってくる。
- ④ 納税者が誤りに気付いてから、実際に返納がなされ、国の損害が回復するまでには一定の時間が経過することとなるが、石油石炭税本法や他税目にみられるような遅延利息的な性格を有する経済的負担（延滞税）が課されることはなく、バランスを失する状態となっている。
- ⑤ 仮に納税者が過大還付額の返納に応じない場合、国税収納金整理資金に関する法律による「納入の告知」手続では、税務署長が強制的に徴収することができない仕組みとなっている。（ただし、納税者が完納しない場合には督促することとされている<sup>(86)</sup>。）

## 2 過怠税制度から得られる示唆

印紙税における過怠税制度は、申告納税制度とは異なる、印紙納付による租税に係る非違の是正及び行政的制裁を科すものである。

この点、租特法による石油石炭税の還付制度も印紙税同様、申告納税制度を採っていないことから、その非違の是正等に際して、過怠税制度と同様の制度を導入することが考えられる。

そして、仮に現行の過怠税制度と類似の制度が創設された場合には、上記 1 ①②③⑤の問題点はおおむねクリアーできるのではないかと考えられる。しかしながら、その場合においても、②に関する行政的制裁の水準をどのように設定するのかという問題が新たに発生することになる。

---

(86) 国税収納金整理資金事務取扱規則 21 条（督促）の規定：国税収納命令官等は、納税者等が納付期限を過ぎてなお国税等を完納していないときは、法令に別段の定がある場合を除き、納税者等に対し、国税通則法施行規則別紙第三号書式又は第六号書式の督促状をもって完納すべき旨の督促をしなければならない。



すなわち、印紙税においては、非違税額の 300 パーセント（自主的に申し出た場合には 110 パーセント）の過怠税が課されるどころ、そのうち行政的制裁部分は非違税額の 200 パーセント（又は 10 パーセント）の水準となっており、他の税目における行政的制裁の水準（例えば重加算税の場合、非違税額の 35 パーセントの水準）と比し、かなり高い水準が設定されている<sup>(87)</sup>。

この、印紙税の過怠税における行政的制裁の水準を、石油石炭税の還付措置にそのまま持ってくることは適当ではないと考えられる。なぜなら、石油石炭税の還付額は年間 960 億円にのぼることから、非違金額も多額になる可能性があり、仮に行政的制裁を当該非違金額の 200 パーセントの水準に設定することは、納税者にとって過酷に過ぎる行政的制裁制度になってしまうと考えられるからである。

つまるところ、この問題に対しては、当該行政的制裁の水準や、それが軽減される場合の仕組みを、現行の加算税制度と同様に設定しなければ、わが国の租税制裁制度になじまないものと考えられる。

次に、上記 1 ④の延滞税相当額についてどう考えるのかという点であるが、これは、過怠税類似制度を導入したとしても残ってしまう課題である。なぜならば、現行の過怠税制度においても、過怠税に対しては延滞税は課されないこととされているからである<sup>(88)</sup>。

これは、印紙税の過怠税制度には、行政的制裁部分が含まれており、「行政罰に対してさらに遅延利子を付加することを避ける」という考慮と負担過重を

---

(87) 過怠税には不納付となった印紙税の本税部分も含まれているところ、過怠税はその全額が法人税法上、損金の額に算入できず、また、所得税法上も必要経費に算入できないこととされている（法人税法 55 条 3 項、所得税法 45 条 1 項 3 号）。これは、印紙税は、一般的に税率が低く、非違があった場合の過怠税額もそれほど過酷なものにはならないことから認容されているものと考えられる。

(88) 国税通則法 60 条 1 項（延滞税）の規定：納税者は、次の各号のいずれかに該当するときは、延滞税を納付しなければならない。

三 納税の告知を受けた場合において、当該告知により納付すべき国税（第五号に規定する国税、不納付加算税、重加算税及び過怠税を除く。）をその法定納期限後に納付するとき。

避けるという考慮から、各種加算税及び過怠税には延滞税は課されない<sup>(89)</sup>」という考えに則ったものである。

過怠税に係る延滞税免除については、印紙税の不納付税額は一般的に少額であることから、必然的に遅延利子部分も少額となり、少額不追求の観点から、過怠税全体に延滞税を課さないことにさしたる問題はないと考えるが、その一方で、石油石炭税については還付金額が年間 960 億円にのぼり巨額であること等に鑑みれば、行政的制裁部分は別として、過大還付となった本税部分に係る延滞税を免除するかどうかは、決して小さな問題ではないと思われる<sup>(90)</sup>。

### 3 検討

現行の租特法による石油石炭税の各種還付措置は、そもそも石油石炭税そのものを還付するものではないことから、仮に還付が過大であった場合に返納される金銭も、石油石炭税額そのものではなく、過怠税類似の行政的制裁を創設して、過大還付額と行政的制裁部分を含んだ金額を一括して徴収するという考え方としてはあり得るように思われる。

しかしながら、上記2のように、延滞税相当額をどう考えるのかといった問題点は残る。印紙税の非違とは異なり、石油石炭税の還付措置については、多額の非違が発生する可能性があり、これを印紙税と同様に切り捨てることに説得力ある説明は見いだしがたい。

また、印紙税は納税者の数が膨大であり、税務署長の関与しないところで納税が完結することを基本としている税であることから、不納付税額の 200

---

(89) 志場・前掲注(64) 648 頁。

(90) これに対しては民法 404 条（法定利率）の規定により年五分の利息を課せば解決するとの指摘もあろう。しかしながら、石油石炭税相当額の取戻しについては国税通則法の規定により、利息については民法の規定により徴収するとなると制度が複雑になってしまい納税者等が混乱するという問題がある。そのほか、他の国税に係る延滞税率と利率が異なることの合理的な説明が困難、利息部分については相対的に少額であるにも関わらず強制徴収ができず、徴税コストがかかる等の欠点があることにも留意が必要である。

パーセントという他の税目に比し高い行政的制裁を設けることにより多数にのぼる納税者のコンプライアンスを維持しようとしているのに対し、石油石炭税の還付申請者は、限られた業種の、それも大企業であると推測されることから、既に一定程度の相互牽制・内部牽制が効いていると思料され、このように納税者の実態が大きく異なっていることに鑑みれば、印紙税の過怠税と同じような、高い水準の行政的制裁を設けることは、石油石炭税の還付申請者の理解を得ることは難しいのではないかと考えられる。この問題については、行政的制裁の水準や自主的に修正した場合の軽減の仕組みを加算税と同様に設けることにより解決することも考えられるが、そうであれば、何も新たに過怠税類似の制度を創設しなくてもよいのではないかとの議論になるものと思われる。

更には、現在、納税者は「過怠税」は印紙税の非違に係るものだととして、現行の租税制裁の体系において習熟・定着しており、新しい制裁制度の名称をどう付するかという問題も生じると思われる。

#### 4 小括

以上のように、租税法による石油石炭税の還付措置に過怠税類似の行政的制裁制度を導入することについては、過怠税制度がそもそも「印紙納付の確実な履行を行政的に担保する手段として」創設されたものであり、また、申告納税制度を採っていない分野において、過去の非違を是正するとともに、行政的制裁を課すことによって、将来の非違を防止するという点において共通点があり、参考となるべき点が多くあった。

しかしながら、上述のとおり、新たに過怠税類似の行政的制裁制度を導入したとしても、どうしても延滞税の問題は残ることになり、また、制裁制度の複雑化をもたらし、更には新しい制裁制度の名称をどう付するかという問題等もあることから、過怠税類似の行政的制裁制度を新たに設けることについては消極的に考えざるを得ない。

なお、過怠税類似の制裁制度の制裁水準を、現行の加算税の制裁水準に合

わせることとすれば納税者の理解が得られ易いとも思料されるが、そうであれば、何も新たな制裁制度を設けなくても、単に現行の加算税制度の適用対象とする方が制裁制度をいたずらに複雑化しないという観点等<sup>(91)</sup>からも良いのではないかという議論を惹起すると思われ、いずれにせよ、過怠税類似の制度を新たに設けることについては、可能性は否定しないものの、難しいものとする。

## 第 2 節 加算税制度導入についての検討

加算税制度は、戦後、わが国の国税において「申告納税制度」が一般的に採用されることになったことから、申告義務及び徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとするために、重要かつ必要な制度となっている。

申告納税制度の下において納税者が適正な申告を行うことは、制度の存続のために不可欠な前提条件であることから、適正申告を担保し、また、税務行政を円滑に行うために、各種の加算税制度が設けられ、長年にわたり運用されてきたものである。

しかしながら、申告納税制度の下において加算税制度が存在することは、申告納税方式を採っていないもの、具体的には、税額確定方式が賦課課税方式であるもの、又は租特法による石油石炭税の還付措置において、加算税制度が必要ない、あるいは本質的に加算税制度がなじまないということを意味するものではない。

間接国税全般が賦課課税制度を採っていた昭和 36 年当時、税制調査会は、「現行法のもとでは、間接税については、無申告加算税、過少申告加算税又は重加算税の各種加算税の制度はない（下線：筆者）」ことの理由として、「間接税に

---

(91) 加算税の適用対象にすることになれば、過怠税類似制度では解決できない延滞税問題や、新制度の名称問題も解消することになる。

については、現在賦課課税制度の方式がとられていて申告納税制度ではないことから、申告義務違反に対する制裁としての各種加算税制度を適用しないこととしたものと一応考えられる（下線：筆者）」と述べる<sup>(92)</sup>にとどまっている。

当時、賦課課税方式を採っていた間接税の改正の選択肢としては、①間接税の税額確定方式は改正せずに賦課課税方式に留まった上で、各種加算税を導入するか、②間接税の税額確定方式を申告納税方式に改めた上で、各種加算税を導入する、ということが考えられたと思われるが、結局は後者を基本的に選択（過少申告及び無申告加算税のみ導入）し、賦課課税制度の下で加算税制度を設けることの必要性について前向きに検討するというよりは、むしろ、間接税についても一部の例外を除き、申告納税制度を採用すべき、という結論に達しているのである。

そこで、本研究においては、税額確定方式が申告納税方式以外のものについては加算税制度がなじまないのかどうかについて検討を加えてみたい。

## 1 申告納税制度導入の歴史

申告納税制度とは、納税者が自ら税額を計算し、納付する制度であり、伝統的にアメリカで用いられてきた方式である。わが国においては、明治時代における近代税制の創設以来、ヨーロッパ諸国の例にならって賦課課税制度を採用してきたが、第二次世界大戦後の税制の転換に伴って申告納税制度が採用された。それは、まず、昭和 21 年に戦時補償特別措置法<sup>(93)</sup>と財産税法

(92) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 105 頁。

(93) 吉田茂内閣総理大臣と膳桂之助国務大臣は、貴族院において、戦時中国民に公約した補償、契約した代金は数百億円にのぼり、その全額を支払うことはできないので、課税の方法によりこれを打切ることが最も適切である。戦時補償特別措置法案は、戦争に起因して発生した政府が支払うべき補償や軍需品代金の支払いを打ち切り、その代わりに財産税による徴税を適度の額に止めることにより、迅速・確実に戦後の財政経済の再建等を行うこととする、「要スルニ戦時補償請求権ノ金額カラ控除金額ヲ差引イタ残リガ、全部課税ニ依ツテ打切ラレルコトニナル」旨の法案の提案理由を述べている（第 90 回帝国議会議事録第 40 号 588・589 頁（昭和 21 年 10 月 6 日開議））。

具体的には、戦時補償特別措置法は、戦時補償請求権の価額に対して税率 100 分の

において採用され、その後昭和 22 年の税制改革で直接税に、昭和 37 年の国税通則法の制定を機に間接税に、昭和 40 年に関税に、順次採用されてきており、現在における国税の体系において、申告納税制度が一般的・原則的な納税義務の確定方式となっている。

このように、わが国の国税については、戦後において申告納税制度が順次導入されたのであるが、上記戦時補償特別措置法が戦争による補償や軍需代金の支払打切りを目的としたものであったとしても、税の形を取る以上は、国（税務署）においてこれを処理しなければならないのであるが、戦後の税務署の定員は限られている中で、同法の創設によって「納税義務者」<sup>(94)</sup>とされる者は国民一般に及び<sup>(95)</sup>かなりの数にのぼることから、従来 of 国税で採られてきた賦課課税方式では処理しきれない、あるいは処理にかなりの時間がかかることが同法の立案段階でネックとなったと思料される。すなわち、実際に同法の事務処理を行うことになる税務署の定員を増やすことが困難な状況下で、戦後復興を緊急に行わなければならないという事情に鑑みれば、税務署長の処分まで納税義務が確定しないという、それまでの賦課課税方式を踏襲することはできず、現実的には、申告納税方式に踏み切らざるを得なかったのではなかろうか。昭和 21 年当時の帝国議会の議事録を読む限り、租税理論や民主主義の理想を掲げて、国税に申告納税制度を導入すべしというような高邁な議論は見当たらず、ただあるのは、国が国民に支払うべき数百億に及ぶ戦時補償の全額を支払うことはできないので、「課税ノ方式ニ依ツテ之

100 で課税するもので、期限内申告された場合には一請求権につき 1 万円控除される（期限内申告がなされない場合は控除されない。）という仕組みであり、申告書の提出と同時に（申告書の提出がなかった場合は申告期限の経過した時）に、戦時補償請求権は消滅することが規定されていた。

(94) 戦時補償特別措置法が課税対象としていた「戦時補償請求権」の範囲は非常に広範にわたり、昭和 20 年 8 月 15 日以前に生じた損害や、軍需品の製造、納入物資の代金、施工された土木工事代金のほか、馬糧用雑穀・薪炭・松根油、魚介類の代金、沈没した船舶に対する保険金、建物の強制疎開の保証金、戦争保険による火災保険金などで、同日までに国からの支払いが済んでいないものが同請求権に該当する。

(95) 昭和 21 年 10 月 7 日開会 貴族院戦時補償特別措置法案特別委員会 膳桂之助国務大臣答弁参照。

ヲ打切ルコトガ我ガ国經濟再建ノ為ニモ、亦国民生活安定ノ為ニモ最モ適切デアリ、且永遠ノ福祉ヲ齎ス（もたらす）（括弧内筆者）」（吉田茂内閣総理大臣答弁）という、国が非常時的に処理しなければならない戦時補償の処理と、経済界の急速なる復興という戦後処理の事情のみである。

なお、地方（道府県・市町村）においては、国とは事情が異なり、戦後、地方税において申告納税方式に踏み出すまでの緊急性・必要性が認められなかったことから、従来どおり賦課課税制度が存続し、それが現在にまで至っているものと思われる。

（注）申告納税方式を採る戦時補償特別措置法等が成立した後、昭和 24 年 9 月にシャウプ使節団日本税制報告書（いわゆる「シャウプ勧告」）が公表され、申告納税制度の定着・発展を含めた、わが国の税制全般にわたる抜本的改革が勧告されている。

いずれにせよ、導入のきっかけはさておき、戦後、国税に順次導入された申告納税制度について、金子弘名誉教授は、「日本国憲法の採用した国民権主義の下では、政府は国民が自らの責任で支えるべきものであり、憲法 30 条の定める国民の『納税の義務』も、古い権威的国家思想によってではなく、国民権主義にその根拠を求めるべきである。このような観点からすると、納税申告制度は、国民権主義に適合する制度であり、まさに民主主義的租税思想の制度的表現であると考えることができる。その意味で、申告納税制度は、日本国憲法の下における制度の民主的改革の一環としてとらえることができる<sup>(96)</sup>」として、その意義について述べておられる。

## 2 申告納税制度導入の考え方

昭和 36 年当時、間接税に申告納税制度を導入する理由について、税制調査会は以下のように述べている。「申告納税方式の基本的性格をどのように考

---

(96) 金子弘「民主的税制と申告納税制度」JTRI 税研 76 号『申告納税制度 50 年の検証とこれから』16・17 頁（日本税務研究センター、1997）。

えるかについては、いろいろなみ方がありうると思われるが、最も民主的な課税方式であるという点にこれを求めることについては異論はないであらう。すなわち、元来、種種事情の異なる納税義務者について適正公平な課税が行われるためには、その内容を最もよく熟知する納税義務者による課税標準等の申告が第一義的に要請されることは当然というべきであるが、さらに納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念することによって、その申告をできるだけ正しいものとし、同時に、その申告行為自体に納税義務確定の効果を付与せしめるということが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいものということができるからである」と、間接税についても申告納税制度に変更する理由を述べ、「このような点からみると、申告納税制度は制度として賦課課税制度よりも進歩した方式といえるのであり、しかも、現在、直接税と間接税で課税方式を区分しているのは、以上の考え方からみても、また各国において直接税と間接税とを区分して課税方式を定めることはしていない例からみても、理由がないと考えられる」としている。

そのほかにも、以下のような様々な論点から、間接税に申告納税制度を導入することの理由付けをしている。

- ・間接税については、現在すでに課税標準についての申告制度があることから、申告納税方式に変更しても納税者や税務署の事務量を増加させるとは考えられないこと、
- ・間接税の納税者は、同時に所得税又は法人税の納税義務者であり、昭和 22 年に申告納税方式が採用されて数年が経過し申告納税方式の運営に慣れていることから間接税だからといって混乱することは考えられないこと、
- ・申告納税方式に変更することにより、税務署長においては納税告知の必要がなくなり、納税者においては納税告知をまたずに自己の申告によって納税を完結できるという利点がある。

### 3 加算税制度の基本的な考え方からの検討

租税特別措置法による石油石炭税の還付措置においては、還付を受けよう



とする者は、還付を受けようとする金額など一定の事項を記載した申請書<sup>(97)</sup>を、一定の期限内に、所轄税務署長に提出しなければならない旨が規定されている。同還付措置においては、石油石炭税の納税義務や課税標準についての特例は規定されておらず、単に一定の要件を満たした場合には「還付する」旨が規定されているに過ぎない。

すなわち、同還付制度は、石油石炭税法（本法）によって発生した石油石炭税の納税義務や、納税者が納税申告書（還付請求申告書を含む。）を提出することによって確定した「納付すべき石油石炭税額」には何ら影響を与えることなく、租税法によって、じ後に一定の要件を満たした場合に「還付」を発生させるという、通常の租税には例をみない還付方式を採っている。

このような、他の税に例をみない「還付申請書」であるが、その記載内容に誤りがあり還付額が過大となった場合に、行政的制裁については、どのように考えるべきなのであろうか。以下、納税申告方式の下において納税申告書に誤りがあった場合に加算税が課されることとの比較・検討を加えることとする。

昭和 36 年 7 月に公表された税制調査会答申<sup>(98)</sup>によれば、当時、間接税は賦課課税方式を採り、かつ、加算税制度は適用されていなかったところ、これを改めて、間接税も申告納税方式を採るとともに、過少申告加算税及び無申告加算税を適用することが適当であるとされた（重加算税は間接税に適用することは適当ではないとされた<sup>(99)</sup>）。

その一方で、酒類密造犯等に係る租税（筆者注：酒税）その他申告納税方式によらない租税（筆者注：印紙税）については加算税制度を適用しないこととされた。

税制調査会が上記の結論に至る考え方については、「賦課課税方式であるか申告納税方式であるかの区別や間接税であるか直接税であるかの区分は、こ

---

(97) 租税特別措置法施行令・前掲注(10)参照。

(98) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 105 頁以降。

(99) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 106 頁。

のような加算税制度に格別の差異をもたらすとは考えられないように思われる」と指摘し、また、「間接税についても…正確な申告を期待する事情は直接税の場合と異ならないはず」であり、「税額決定が政府において行われる建前になっているという関係もあって、しいて加算税の制度を設けることはしていなかったということであろう<sup>(100)</sup>」と指摘している。その一方で、現実には直接税と間接税における加算税の取扱いに差異があることについては、「多分に沿革的な事情によるものと考えられるのであって、現行の各種加算税制度はシャープ勧告によって創設されたものといつてよいのであるが、税務行政の分野でシャープ勧告が深い関心を示し、また、強く改善の必要性を認めたのが直接税の領域であったことが、その主たる理由であったと考えられる」と述べており、加算税制度の基本的な考え方としては、本来、申告納税制度であるか否かや、直接税か間接税かという区別はさしたる意味がない旨を明らかにしている。

この税調の考え方に照らしてみれば、現行の加算税制度は、申告納税方式の下で提出される納税申告書<sup>(101)</sup>を対象に規定されており、賦課課税方式で誤りがあった場合には加算税は課されないが、これに大した意味があるものではないというべきである。また、わが国の国税においては申告納税制度が大半であり、賦課課税方式・その他の方式はごく一部に適用されるにすぎず目立たないことから、例えば納税者が提出する課税標準申告書<sup>(102)</sup>が加算税制度になじまないとか、そもそも賦課課税方式等においては加算税が必要ないといった理由により加算税が課されないのではなく、単に申告納税方式以

---

(100) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 49 頁。

(101) 国税通則法 2 条 6 号に規定する納税申告書（還付請求申告書を含む。）。前掲注(11) 参照。

(102) 国税通則法 31 条（課税標準申告）1 項の規定：賦課課税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、その国税の課税標準を記載した申告書をその提出期限までに税務署長に提出しなければならない。  
同条 2 項の規定：第 21 条第 1 項（納税申告書の提出先）及び第 22 条（郵送等に係る納税申告書等の提出時期）の規定は、前項の申告書（以下「課税標準申告書」という。）について準用する。

外のものについては税制改正の議論の俎上に上らなかったものと考えられる。

以上に鑑みれば、申告納税制度を採っていない現在の租特法による石油石炭税の還付措置においても、正確な事実を所轄税務署長に申告することが要請されるものであり、これを行政的制裁の面から担保するために、新たに加算税制度を課することが適当と考えることは、過去に税制調査会が示した考え方に沿うものといえることができる。

#### 4 存置された賦課課税方式からの検討

現在、賦課課税方式の国税としては、特殊な場合の関税、特殊な場合の消費税、各種加算税及び過怠税があるにすぎない。金子名誉教授によれば、これらは、いずれも、申告納税方式を適用することが実際上困難であるため、賦課課税方式が用いられているとされている<sup>(103)</sup>が、申告納税方式でも賦課課税方式でもない、租特法による石油石炭税の還付措置についてどのように考えるかについては触れられていない。

そこで、申告納税方式でも賦課課税方式でもない、同還付措置に係る還付申請書については、加算税制度になじまないものであるのか、以下、検討を加えることとする。

##### (1) 賦課課税方式における課税標準申告書からの検討

賦課課税方式の国税は、税務署長等の決定によって納税者が納付すべき税額が確定するのであるが、賦課課税方式を採る国税の中には、納税者が税務署長等に「課税標準申告書<sup>(104)</sup>」を提出することが義務付けられているものがある。この「課税標準申告書」は、申告納税方式の場合の申告とは異なり、法律的な位置付けとしては、税務署長等が賦課決定をするために必要な「参考資料」に過ぎないものであるとされている。

そして、石油石炭税法において課税標準申告書の提出が義務付けられているのは、関税法において賦課課税方式が適用される原油等を保税地域か

---

(103) 金子・前掲注(56) 900 頁。

(104) 国税通則法 31 条に規定する課税標準申告書。前掲注(102)参照。

ら引き取る場合である。原油等を保税地域から引き取る者（納税義務者）は、当該原油等に係る課税標準数量など一定の事項を記載した申告書を、税関長に対して提出しなければならないこととされている（石油石炭税法 14 条 2 項）。

この場合において、当該課税標準申告書により申告された課税標準が税関長の調査したところと異なるときは、税関長が課税標準数量及び納付すべき税額を決定することとされており<sup>(105)</sup>、当該課税標準申告書は税関長の処分の基礎となるべき重要な資料であることから、当然に正確な事実の申告が要請されるものである。

このことは、石油石炭税法においては、課税標準申告書につき、「偽りの申告書を提出した者」については、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処することが規定されており、単なる参考資料に過ぎない課税標準申告書であっても、正確な事実を記載することが強く要請されていることが罰則の面からも裏付けられるところである。

以上のように、賦課課税方式の下での課税標準申告書が単なる参考資料であるとしても、やはり正確な事実の記載が要請されるものと考えられ、したがって、仮に課税標準申告書に誤りがあった場合には、行政上の制裁である、過少申告加算税又は重加算税を課すこととしても、理論上は無理はないように思われる。

そして、この課税標準申告書と同様に、租税法による石油石炭税の還付申請書についても、その法的性格は還付のための単なる参考資料に過ぎないものであるが、やはり課税標準申告書と同様に、正確な事実の記載が要請されるものであるから、仮に還付申請書の記載内容に誤りがあったことを起因として還付金額が過大になってしまった場合に過少申告加算税を課すこととしても、わが国の租税制裁の体系になじみ、また、納税者の理解

---

(105) 国税通則法 33 条 3 項の規定：保税地域からの引取りに係る消費税等で賦課課税方式によるものその他税関長が徴収すべき消費税等についての賦課決定は、…これらの国税の納税地を所轄する税関長が行う。（以下省略）

は得られるものと思料する。

(2) 申告納税方式になじまない制度であるか

前述のとおり、間接国税については昭和 37 年に賦課課税方式から申告納税方式に抜本的に改正されたのであるが、間接国税のうち、一部の制度については、従前のとおり賦課課税方式が存置された。

その理由について、税制調査会は、「間接税について申告納税方式を採るといってもこの方式に親しまない場合も考えられよう<sup>(106)</sup>」とし、申告納税方式になじまない制度を以下のように具体的に掲げている。

すなわち、「税関において保税地域から課税物品を引取りの際課税する間接税は、関税とともに徴収されるものであるが、この課税標準は引取価格に関税を加算したものであるから、納税者において事前に課税標準を確定することが困難であると予想される」として、輸入品に対する内国消費税について賦課課税方式を存置することとしている。

また、「その物品が旅行者の携帯品であるような場合には適正な申告納税を期待できないと考えられる」としている。

また、前述のように酒類密造犯と印紙法税違反<sup>(107)</sup>については加算税制度を適用しないこととされたのであるが、税制調査会はこれらに重加算税制度を採用しないことの理由を「間接税犯則事件の大部分を占めるものは、印紙税犯則事件および酒類密造犯であるが、…これらの犯則事件は、本来加算税制度になじまないと考えられるからである<sup>(108)</sup>」とし、「酒類密造犯については、憲法 38 条の規定（自己に不利益な供述）との関係からいかなる態様の申告も期待できないと考えられる」ところ、「加算税は本来申告制度を前提とするものであるから、結局加算税制度になじまないこととなる」として、税務署に申告をしない者に加算税制度を用意しても無意味であることから、加算税制度になじまない旨の理由を述べている。

---

(106) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 51 頁。

(107) 当時の印紙税制度は全文改正により過怠税制度が導入される前であるから、税調答申に述べられた理由の記載は省略した。

(108) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59)112・113 頁。

以上の申告納税制度の考え方と、加算税制度の考え方を、現行の租特法による石油石炭税の還付措置に敷衍してみるとどうなるのであろうか。

輸入品に対する内国消費税の例とは異なり、納税者が石油石炭税の還付申請をするのが困難というような特殊事情はなく、また、酒類密造犯等の例とは異なり、納税者は所轄税務署に「申請」という形でアクションを起こしていることからして申告自体が期待できないともいえない。

すなわち、租特法による石油石炭税の還付申請が申告納税制度になじまないとか、還付申請書に誤りがあった場合に、加算税制度になじまないということは困難であり、石油石炭税の還付申請についても、加算税の適用対象とすることに理論上の無理はないというべきである。

## 5 納税申告書の法的性格からの検討

申告納税制度における課税標準、税額等の申告は、納税者たる私人のする行為であるが、これに対しては、納付すべき税額の確定等公法上の法律効果が付与されている<sup>(109)</sup>。

この申告納税の基本的性格について、税制調査会は、「元来、種種事情の異なる納税義務者について適正公平な課税が行われるためには、その内容を最もよく熟知する納税義務者による課税標準等の申告が第一義的に要請されることは当然というべきである<sup>(110)</sup>」と述べている。そして、その法律的な性格については、「この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で税額（筆者注：原文では「数額」）を確定してそれを政府に通知するに過ぎない性質のものと考えられる<sup>(111)</sup>」と述べている。

---

(109) 志場・前掲注(64) 272 頁。

(110) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 48 頁。

(111) 税制調査会答申別冊昭和 36 年 7 月・前掲注(59) 52 頁。

このように、申告納税制度においては、納税義務の発生の有無や、納付すべき税額などについて一番知悉しているのは納税者であるから、まずは納税者をしてそれらを税務署長に申告させることが民主主義国家における租税の姿としてふさわしく、この申告を行うことにより、納税者が納付すべき税額が確定することが法律により定められているものである。

ひるがえって、現在の租特法による石油石炭税の還付措置については、還付制度の実態をみれば、石油石炭税相当額が還付される要件にあてはまっているか否かや、いくら還付されるかといった事情について一番知悉しているのは納税者であり、法制度上は申告納税方式を採っていないものの、その実質は、申告納税方式と何ら変わるところはない。したがって、申告納税方式を採る石油石炭税（本法）や、その他の国税における納税環境とのバランスをとって、租特法による石油石炭税の還付措置についても加算税を課すことができるよう、納税環境整備を図ることが適当と考えられる。なお、その場合には、現行の通告処分制度から除外することが適当であると考えられる。

## 6 不正受還付犯に対する罰則等からの検討

### (1) 不正受還付犯に対する罰則

石油石炭税法（本法）においては、偽りその他不正の行為により、石油石炭税の還付を受け、又は受けようとした場合には、10 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金（不正還付金額の 3 倍が 100 万円を超える場合には、100 万円を超え当該還付金に相当する金額の 3 倍以下とすることができる。）に処し、又はこれを併科する旨が定められている<sup>(112)</sup>。

この罰条は、租特法に規定する不正受還付犯（又はほ脱犯）と同一の規定<sup>(113)</sup>になっており、このことは、法制度上、石油石炭税法違反による不正受還付犯も、租特法違反による不正受還付犯も、その間に質的な差異を認めていないことにはかならない。また、両罰規定や不正受還付犯の時効

---

(112) 石油石炭税法 23 条 1 項 2 号・2 項。

(113) 租特法 90 条の 7 第 1 項・2 項。

についても、石油石炭税法に定める罪刑と、租特法に定める罪刑とは均衡しており、これらの規定においても根拠法による質的な差異は認められない。

## (2) 虚偽帳簿記入罪

石油石炭税法においては、原油の採取者など一定の者は、原油などの課税物件の採取・購入・貯蔵・消費等に関する事実を帳簿に記載しなければならない旨が定められている<sup>(114)</sup>。

そして、同法は、これらの事実を正確に記帳するとともに、税務調査等の際に提示することが、適正な申告納税を担保するために必要不可欠な行為として重要視しており、その証左に「帳簿に記載をせず、若しくは偽り、又はその帳簿を隠匿した者」については、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処する旨が規定されている（石油石炭税法24条5号）。

一方、租特法においては、この石油石炭税法における記帳義務に関する規定及び虚偽帳簿記入罪について、必要な技術的な読替え規定を置いたうえで準用・適用することとされており<sup>(115)</sup>、正確な事実が記載された帳簿の必要性及びその帳簿に基づいた適正な申告について、申告納税方式を採る石油石炭税法と還付申請方式を採る租特法とを同一に考えていることは明らかであり、根拠法による差異は認められない。

これは、税務調査に関する規定についても同様であり、租特法による石油石炭税相当額の還付に係る質問検査権、提出物件の留置き、権限の解釈、調査の事前通知、調査の終了の際の手続、身分証明書の携帯については、租特法において、石油石炭税法及び国税通則法の該当規定や罰条を適宜読み替えて適用することが規定されており、適正な税務行政の執行という観点からも、根拠法による差異は認められない。

なお、石油石炭税法における「虚偽帳簿記入罪」は、申告納税方式を採

---

(114) 石油石炭税法21条。

(115) 例えば租特法90条の5第5項・6項。



る所得税法や法人税法などには規定されていない<sup>(116)</sup>ことから考えると、石油石炭税法においては正確な事実の記帳と、それに基づいた適正な申告がより強く要請されており、かつ、石油石炭税の納税者には十分な記帳を行う能力が認められている<sup>(117)</sup>というべきである。

### (3) 小括

以上のように、租特法による石油石炭税の還付措置は、石油石炭税法(本法)による納税義務等とは一線を画したところで還付を発生させるものであるものの、不正受還付犯に対する罰則や、虚偽帳簿記入罪、更には各種の義務規定など、適正申告を担保するための重要な規定は、いずれの法律においても同一に規定されている。このことから明らかなおお、法制度上は、還付申告書に対しても、還付申請書に対しても、等しく、そして強く、その記載内容の正確性を求めているというべきである。

これに照らすと、現行、租特法による還付制度にのみ行政的制裁としての加算税が課されないことは、法制度の面からみるとバランスを失しているといわざるを得ず、これに加算税を課すことができるように改めることは、納税環境整備の一環として一定の理解が得られるものと思料する。

## 7 結論

以上みてきたように、租特法による石油石炭税の還付措置は、申告納税方式を採る石油石炭税法とは一線を画するかたちでの還付申請方式を採っているものであるが、石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る還付措置を例にとれば、当該国産ナフサ等<sup>(118)</sup>が同還付措置の要件にあてはまっているか

---

(116) もっとも、所得税法や法人税法については、青色申告の承認の取消しにより種々の特典を奪うことで適正な申告を担保している(所法 150、法法 127)。

なお、青色申告とは、納税義務者が一定の帳簿に正確な記帳をして、これに基づいた正確な申告と完全な納税をすることを目的として設けられている制度である(第 142 回国税庁統計年報平成 28 年度版 76 頁)。

(117) 国税庁によれば、所得税の青色申告者の人員は、5,231,112 人にのぼる(平成 28 年分の申告所得税。(第 142 回国税庁統計年報平成 28 年度版 76 頁))。

(118) 課税済みの原油等から本邦において製造された一定の揮発油又は灯油若しくは軽

否かや、いつ、どれだけの数量の国産ナフサ等を原料に供したのか、また、それによっていくら還付されるかといった詳細な事情について一番知悉しているのは納税者（還付申請者）であり、同措置は法令の「形式」上は申告納税方式を採っていないものの、提出される還付申請書の「実質」をみれば、申告納税方式の下の還付申告書<sup>(119)</sup>と何ら変わるところはない。また、租特法による還付措置が申告納税方式に親しまないものとみることも、加算税制度になじまないものとみることも困難である。

また、不正受還付犯に対する罰則や虚偽帳簿記入罪等の罪刑が、租特法も石油石炭税法も同一に規定されていることからみても、法令上、両者の間に質的な差異は認められない。

更には、課税実務上、還付申請書であれ、還付申告書であれ、所轄税務署長は、まずは提出された当該書類の記載内容を基礎として一定の事務処理（収納、滞納処分、支払決定、充当など）を始めることになるのであるし、事後的な実地の調査又は行政指導の必要性や、申請等の審査のための調査といった部内処理の判断等も行うことになるのであるから、当該書類に記載された税額計算の基礎となるべき事実に正確性を期待する事情は、いずれの書類（申告書・申請書）においても同様であり、これは、税額の確定方式が申告納税方式を採っているか否かによって左右されるものではない。

そして、国税通則法によれば、還付金は、遅滞なく、それも金銭で還付しなければならない<sup>(120)</sup>から、税務署長には、速やかに、かつ、誤りがないように慎重な判断が求められる。そして、還付が遅れた場合には還付加算金を支払わなければならない<sup>(121)</sup>ことに鑑みれば、一般的に、納税者が提出する

---

油をいう。

(119) 前掲注(9)のとおり、原油等の移出がない月において原油等の戻入れがあった場合等には、戻入控除を受けるべき金額に「相当する金額」の還付を受けるため、石油石炭税の納税申告書を所轄税務署長に提出することができる（石油石炭税法 13 条 2 項）。

(120) 国税通則法 56 条 1 項の規定：国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

(121) 国税通則法 58 条 1 項の規定：国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等を還付

還付のための申請書には、納税のための申告書よりも、より正確性や信頼性が求められる、というべきである<sup>(122)</sup>。

更には、石油石炭税相当額の還付金額は、石油業界全体で年間 960 億円にのぼり巨額であることや、法令上、還付申請者は国産ナフサ等の製造者等とされていることからみて、一般的には大企業が還付申請を行っていると思料されることから、いわゆる納税事務負担に配慮が必要な中小零細事業者よりも、石油石炭税の還付申請書の記載内容には、更に正確性が求められるべきであるし、仮に誤りがあった場合に何らの行政的制裁が課されないことに、さしたる理由はないというべきである。

また、石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付措置(租特法 90 条の 5)、及び、石油アスファルト等に係る石油石炭税の還付措置(同法 90 条の 6 の 2)については、還付金額が多額である<sup>(123)</sup>うえに、適用期限も定められていない<sup>(124)</sup>ことに鑑みれば、還付申請者は、決して還付額を誤って過大に申請することがないように、気を引き締めて、継続的に、企業努力を重ねるべきであるし、その結果として過大還付申請が起きなければ、仮に行

---

し、又は充当する場合には、次の各号に掲げる還付金等の区分に従い当該各号に定める日の翌日からその還付のための支払決定の日又はその充当の日…までの期間…の日数に応じ、その金額に年七・三パーセントの割合を乗じて計算した金額(以下「還付加算金」という。)をその還付し、又は充当すべき金額に加算しなければならない。

- (122) 租特法による石油石炭税相当額の還付措置においては、還付加算金は付さないこととされているが、そのことが、還付申請書の記載内容が不正確であってもよいことの理由にはなるまい。
- (123) 例えば、石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付措置による減収額は、490 億円(平成 21 年度。参議院予算委員会に提出された財務省資料を基に参議院企画調整室が作成。)とされている(参議院企画調整室「租税特別措置の見直し・透明化に向けた今後の課題 ― 国税の租税特別措置を中心に ―」『経済のプリズム』平成 21 年第 72 号、6 頁)。(なお、同措置による減収額の平成 20 年度は 510 億円、平成 19 年度は 530 億円とされている。)
- (124) これらの還付措置は、平成 24 年度税制改正によって適用期限の定めのない措置とされたのであるが、同改正前は、期限の到来に伴い、累次、適用期限が延長されてきた。これは、現在も適用期限が定められている還付措置(特定の重油を農林漁業の用に供した場合の石油石炭税の還付措置(租特法 90 条の 6)、非製品ガスに係る石油石炭税の還付措置(同法 90 条の 6 の 3)、特定の石油製品等を特定の運送、農林漁業又は発電の用に供した場合の石油石炭税の還付措置(同法 90 条の 3 の 4))についても同様であり、累次、適用期限が延長されてきた。

政的制裁制度が創設されたとしても空振りになるのであるから、大きな支障はないのではなかろうか。

以上の諸点を総合勘案すれば、租特法による石油石炭税の還付措置についても、申告納税方式を採用する石油石炭税法（本法）の還付申告制度や、その他の国税における納税環境とのバランスをとって、実質的な申告納税方式を採用のものとして新たに加算税を課すことができるよう、納税環境整備を図ることが望ましいと考えられ、今後、関係者において前向きな議論が行われることを期待する。

具体的には、租特法による石油石炭税「相当額」の還付申請書を、石油石炭税法 13 条 2 項による戻入控除「相当額」の還付申告書とみなす旨の規定を新たに租特法に規定して関係法律を適用すれば、租特法による還付申請書についても、石油石炭税法（本法）による還付申告書と同じように、申告納税方式が適用できるようになると思料する。

### 第 3 節 その他

#### 1 執行罰導入についての検討

執行罰は将来の義務履行を念頭においた概念であり、既に確定した納税義務の履行確保という税法分野の要請とは相容れないものがある。また、現行の執行罰制度は砂防法にのみ存在していることや、執行罰制度の今後の活用の可能性については今後の検討課題とされていること等に鑑みれば、税法分野に執行罰の概念を導入することは消極的に考えざるを得ない。

#### 2 行政罰導入についての検討

##### (1) 行政刑罰

行政刑罰とは、行政法上の義務違反に対して科される刑法に刑名の定めのある刑罰をいう。

本研究は、租税特別措置法による石油石炭税の還付が過大であった場合

の行政的制裁のあり方を主題としているところ、行政刑罰は裁判所が科刑するものであるから、本研究の検討対象からは除外することとした。

## (2) 秩序罰

秩序罰とは、行政上の秩序維持のために、行政上の秩序に障害を与える危険がある義務違反に対して、「過料」という名称をもって科される金銭罰であり、軽微な義務の懈怠に科せられるものであるが、現在、国の行政上の義務履行確保制度として積極的に用いられていないことは、第 3 章第 2 節 2 で記載したとおりである。

本研究は、重大な納税義務違反ともいえる、租税特別措置法による石油石炭税の還付が過大であった場合の行政的制裁のあり方を主題としているため、行政上の秩序維持という秩序罰の射程を超えてしまうものと考えられる。また、「過料」は、非訟事件手続が、迅速性・効率性・確実性の点において使いにくい制度であることなどから、実際に執行されることはあまりなく、したがって、確実性・迅速性が求められる税の還付金の取り戻し措置に秩序罰を導入することは、消極的に考えざるを得ない。

## 第 4 節 補論（用途外消費等の場合の自主申告についての検討）

租税法による石油石炭税の還付措置については、第 4 章第 1 節 1 で述べたように、納税者が自ら、先に提出した還付申請書に誤りがあったことにより還付された金額が過大となってしまったことを発見し、これを是正したいと思料した場合であっても、現行法令上、自主的に還付申請書を修正することも、自主的に過大還付金を返納することも、できる仕組みにはなっていない。

これについては、本章第 2 節 7 で述べたように、租税法による還付申請書を、石油石炭税法（本法）による還付申告書とみなすよう、仮に法令改正が行われる場合には、納税者は自主的に修正申告書を提出し、過大還付額を納税することができるような途が開かれることになる。

ところで、現行の間接税のうち賦課課税方式を採用のものの中には、この租特

法による還付措置と同様に、納税者が自主的に申告し、納税したいと思料してもそれができる規定がなく、税務署長に申し出て賦課決定をまたなければ適正に納税ができないという制度がいくつか存在する。

本節においては、そのような制度を具体的に抽出して、それらの制度にはどうして自主的申告・自主納付ができない仕組みになっているのか、その理由について考察するとともに、自主申告・自主納税の途を開くことが適当かどうかについて検討してみたい。

## 1 製造たばこを密造した場合のたばこ税の申告・納付

### (1) 制度の概要

たばこ事業法によれば、製造たばこは日本たばこ産業株式会社でなければ製造してはならない(たばこ事業法 8 条)こととされているのであるが、この規定に違反して製造たばこを製造した者には所定の罰則<sup>(125)</sup>が適用されるほか、当該製造たばこ(いわゆる密造たばこ)は没収されることが原則とされている(同法 47 条)。

しかしながら、密造たばこを製造した犯人以外の者が、情を知らないで当該密造たばこを取得したと認められる場合においては、当該密造たばこは没収されることはなく(同条 2 項)、この場合、たばこ税については、当該密造たばこの製造をした者から、「直ちにそのたばこ税を徴収する」とこととされている(たばこ税法 21 条)。

このように、密造たばこが製造された場合には、当該密造たばこを製造した者にはたばこ税を納付する義務が発生するのであるが、日本たばこ産業株式会社(製造たばこ製造者<sup>(126)</sup>)に課される以下の義務、すなわち、  
①移出に係る製造たばこについての課税標準及び税額の申告(同法 17 条)、  
②移出に係る製造たばこについてのたばこ税の期限内申告による納付等

(125) 一年以下の懲役又は百万円以下の罰金。

(126) たばこ税法においては、「製造たばこ製造者」(同法 6 条 4 項)と、「製造たばこの製造者」(同法 4 条)とは区別して規定されている。すなわち、後者には、日本たばこ産業株式会社のほか、製造たばこの密造犯も含まれることとなる。

(同法 19 条 1 項)、③製造の開廃等の申告 (同法 24 条)、④記帳義務 (同法 25 条) の規定は適用されないこととされている。

以上の規定から、仮に、製造たばこの密造犯が、自ら自主的に密造たばこに係るたばこ税を申告し、納付したいと考えた場合においても、たばこ税法上、自主申告・自主納付をすることはもちろん、密造たばこの製造の開始申告を行うこともできないこととなる。

## (2) 検討及び結論

製造たばこの密造犯は、もっぱらたばこ税を免れることを目的としてたばこを密造していると思料され、そのような密造犯に対して、法令上、自主申告・自主納付の途を開いたとしても、自主的に申告・納付することは到底期待できないことから、本制度については現行制度のまま、改正しないことが適当であると考えられる<sup>(127)</sup>。

## 2 航空機燃料用免税揮発油を用途外消費した場合又は譲渡 (横流し) した場合の揮発油税の申告・納付

### (1) 制度の概要

揮発油税法においては、揮発油の製造者が航空機燃料用の揮発油を、その製造場から航空機燃料の用途に供される場所 (飛行場等) に移出する場合には、当該移出に係る揮発油税が免除されることとされている<sup>(128)</sup>。この場合において、航空機燃料用揮発油を飛行場に移入した者は、原則として、当該航空機燃料用揮発油をその用途以外の用途に消費し、又は譲り渡してはならないこととされている (揮発油税法 16 条の 3 第 5 項)。その一方で、「やむを得ない事情」がある場合において、所轄税務署長の承認を予め受けたときはこの限りではないこととされている。

---

(127) 本章第 2 節 4 (2) における酒類の密造犯についての税制調査会の指摘も同様である。

(128) 揮発油税は免除される一方で、当該航空機燃料用揮発油には、航空機燃料税法により航空機燃料税が課されることとなる。

そして、この「やむを得ない事情」とは、国税庁の解釈<sup>(129)</sup>によれば、「例えば、①その航空機燃料用揮発油を移入した場所における事業の廃止又は長期にわたる休止のため譲り渡すものであること。②航空機の不時着陸その他緊急な事情により航空機の燃料として譲り渡すものであること。など、真にやむを得ない事情のため譲り渡すものであることが、これに該当」すると解する一方で、「このような事情がなく、単に他に販売するために譲り渡す場合は、たとえ譲渡先において航空機の燃料の用に供する場合であっても、やむを得ない事情がある場合とは認められ」ないと解することが明らかにされている。

このような揮発油税法 16 条の 3 第 5 項の規定に関わらず、航空機燃料用揮発油を用途外消費した場合又は譲渡（横流し）した場合においては、揮発油税については、当該航空ガソリンを飛行場に移入した者から、「当該消費又は譲渡をした揮発油に係る揮発油税を直ちに徴収する」ことが規定されている（同条 6 項）。

以上の規定から、航空機燃料用の免税揮発油を、他人に譲渡（販売）したような場合においては、①やむを得ない事情があつて予め税務署長の承認を受けた場合においても、②やむを得ない事情に該当しない場合において納税者が適正に揮発油税の納税をしたいと思料する場合においても、③やむを得ない事情に該当しない場合において納税者が揮発油税を免れようとしている場合においても、いずれも同様に税務署長の賦課決定と納税告知という手続により揮発油税を納税しなければならないこととなる。

## （2）検討及び結論

揮発油税法 16 条の 3 第 5 項・6 項の規定は、法令上、航空機燃料用免税揮発油が、何らかの都合により当初予定していた者の、予定していた用途以外の用途に供されることが現実に存在することを前提に規定されてい

---

(129) 国税庁ホームページ/ホーム/法令等/その他法令解釈に関する情報/揮発油税/保税地域から免税で引き取った航空機燃料用揮発油を譲渡する場合の揮発油税の取扱いの解説 2 参照。 <http://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/kihatsuyu/280311/index.htm>（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）



るものである。本規定は、上記 1（製造たばこを密造した場合）とは異なり、納税者からの適正な申告・納税が期待できる場合と、期待できない場合の両方を包含して規定されていると思われることから、以下、納税者の態様ごとに、自主的な申告・納付になじむか否かについて検討する。

まず、①揮発油税法 16 条の 3 第 5 項の「やむを得ない事情」があつて予め税務署長の承認を受けた場合においては、所轄税務署長は当該承認に当たり、当該用途以外の用途に消費し、又は譲渡をしようとする揮発油の数量や、その理由、その年月日等を予め把握することになる（同法施行令 10 条の 5）のであるから、敢えて申告納税方式を採って納税者からの納税申告書の提出を待つまでもなく、現行法のように賦課課税方式の下で課税し、納税させることが、納税者にとっても税務署長にとっても簡便であると考えられ、現行法の規定には理由がある。

しかしながら、所轄税務署長が承認した免税数量と、納税者が実際に用途外に消費又は譲り渡した数量が異なる場合があり得るので、税制改正により、新たに「課税標準申告書<sup>(130)</sup>」の提出を義務付けるように納税環境整備を図ることが考えられる。

次に、②「やむを得ない事情」に該当しない場合で、納税者に税を免れる意図がない場合においては、納税者からの適正な申告が期待できる。この場合においては、用途外消費・譲渡に対する揮発油の課税標準数量や、用途外消費等の時期など、課税要件等の判断のために必要な事情について一番知悉しているのは納税者であり、税務署長はそれを知る由がないことから、現行の賦課課税方式を抜本的に改めて、申告納税方式を採るよう税制改正を行うことが考えられる。あるいは、現行の賦課課税方式は改正せずに、新たに「課税標準申告書」の提出を義務付けるように納税環境整備を図ることが考えられる。

最後に、③納税者が揮発油税を免れようとしている場合においては、そ

---

(130) 国税通則法 31 条 2 項に規定する課税標準申告書をいう。前掲注(102)参照。

もそも適正な申告は期待できないことから申告納税方式にはなじまないし、また、賦課課税方式の下における課税標準申告書の提出も期待できない<sup>(131)</sup>ことから、現行制度のままでは改正しないことが考えられる。

しかしながら、上記②は改正し、③は改正しないという、納税者を区分するような納税環境整備が図られるとすれば、いたずらに制度が複雑になるばかりか、②に該当するか③に該当するかという無用の議論を惹起しかねないことから、上記「やむを得ない事情」がない場合には、一律に課税標準申告を義務付けるように納税環境整備を図ることが適当ではないかと考えられる。

### 3 特定用途免税の適用を受けた課税石油ガスを用途外消費した場合又は譲渡（横流し）した場合の石油ガス税の申告・納付

#### (1) 制度の概要

石油ガスの充填者が、工業用その他の用途（原料用又は熱源用）に供される課税石油ガス<sup>(132)</sup>を、その石油ガスの充填場から当該用途に供する場所へ移出する場合には、当該移出に係る石油ガス税が免除されることとされている。

この場合において、課税石油ガスを免税用途に供する場所に移入した者は、原則として、当該課税石油ガスをその用途以外の用途に消費し、又は譲り渡してはならないこととされている（石油ガス税法 12 条 6 項）。その一方で、「やむを得ない事情」<sup>(133)</sup>がある場合において、所轄税務署長の承認を予め受けたときはこの限りではないこととされている。

このような石油ガス税法の規定に関わらず、特定用途免税の適用を受け

---

(131) これに対処するためには、厳正な課税調査又は犯則調査による取締りが必要である。

(132) 課税石油ガスとは、自動車用の石油ガス容器に充填されている石油ガスをいう。そして、課税石油ガスには、石油ガス税が課されることとされている（石油ガス税法 3 条）。

(133) この「やむを得ない事情」については、上記 2 の航空機燃料用免税揮発油を用途外消費した場合と同様に解することが適当である。

た課税石油ガスを用途外消費した場合又は譲渡（横流し）した場合においては、石油ガス税については、当該課税石油ガスを免税用途に供する場所に移入した者から、「当該消費又は譲渡に係る石油ガス税を直ちに徴収する」ことが規定されている（同条 7 項）。

## （2）検討及び小括

石油ガス税法 12 条 6 項・7 項の規定は、法令上、特定用途免税の適用を受けた課税石油ガスが、何らかの都合により当初予定していた者の、予定していた用途以外の用途に供されることを前提に規定されているものであるが、自動車用の石油ガス容器に充填された石油ガスを、工業用その他の用途（原料用又は熱源用）に供することは、現実にはレアケースであると思料される。

そして、この点を除くと、免税の仕組みや、用途外消費等の場合の即時徴収の仕組みについては上記 2 の（航空機燃料用免税揮発油を用途外消費した場合等）と同様であることから、納税環境整備の必要性についても上記 2 と同様に考えることが適当である。

## 4 結論

以上、みてきたように、たばこを密造した場合や、納税者が揮発油税又は石油ガス税を免れる意図をもっているような場合においては、そもそも適正な自主申告・自主納付は期待できないことから申告納税方式にはなじまないし、また、賦課課税方式の下における課税標準申告書の提出も期待できないことから、これらの制度については、現行制度のままで改正しないことが適当であると考えられる。

その一方で、納税者に税を免れる意図がない場合においては、納税者からの適正な申告が期待できるし、また、用途外消費等に対する課税標準数量など、適正な課税のために必要な事情について一番知悉しているのは納税者であることから、申告納税方式を採るよう税制改正を行うか、あるいは現行の賦課課税方式は改正せずに、新たに「課税標準申告書」の提出を義務付ける

ように納税環境整備を図ることが適当であると考えられる。

なお、参考までに、本件と類似の問題意識により、適正に納税が行われるための納税環境整備が図られた例を挙げるならば、平成 25 年度税制改正において創設された、消費税の任意の中間申告制度がある。これは、税制改正の議論において、消費税の中間申告・納付の義務がない事業者においても消費税を納付するための資金繰り管理等の観点から、「任意に」、中間申告・納付することを認めて欲しいとの声があることを受けて、中小企業についても計画的に消費税の納付を行うことができるよう、確定申告を待たずに自主的に中間申告・納付できる、任意の中間申告制度が創設されたものである（消法 42⑧）。

## 結びに代えて

本研究は、平成 29 年度税制改正による納税環境整備の一環として、間接国税のうち申告納税制度を採るものに係るほ脱又は不正受還付につき、通告処分  
の適用除外・重加算税制度の導入が図られたことを契機として、租税特別措置  
法における石油石炭税の還付措置についても重加算税の対象としなくてもよい  
のか、という問題意識のもと検討を行ったものである。

本研究の結論としては、税制としてのバランスや納税者のコンプライアンス  
の維持・向上のため、租税法による石油石炭税の還付措置についても加算税及  
び延滞税の対象とすべきということに帰着したのであるが、これは納税者に  
とってみれば、ミスが発生させないための納税事務負担を増加させるものにな  
る。

消費税の 10%への引上げ時期を来年（平成 31 年（2019 年））10 月に控え、  
また、その 4 年後にはインボイス制度が導入されることが法令上決まっており、  
近い将来、納税者には様々なコンプライアンスコストがかかるところ、本研究  
における提言は、納税者にとって更なる負担増になるものである。

しかしながら、適正に納税が行われるための環境を整えることは、国にとっ  
ても、納税者にとっても、重要かつ必要な事項であることは明らかであり、ま  
た、税務当局のより効率的な調査事務の遂行にも資するものと考えられること  
から、今後、本件についての幅広い議論が行われることを期待する。

(以 上)