

質問検査権等に基づく課税資料収集の 実効性確保のための方策

落 合 信 之

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、全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）

税務調査及び法定監査（以下「税務調査等」という。）は、いずれも法令に定める質問検査権に基づき行使される。質問検査権の行使は行政調査であり、納税者等に受忍義務はあるものの強制調査を認めるものではない。また、現行の質問検査権の実効性確保の手段は行政刑罰に限られているが、行政刑罰として検察に告発することはハードルが高く、また告発するための事務量が膨大になることから、行政刑罰の実施は自制されてきた。そのため、納税者等の検査拒否等にあうと、納税者等の有する課税資料を把握、確認することが困難となり、機動的かつ実効的な課税資料の収集（質問検査権の行使）ができない状況にある。

また、法令によって義務付けられた法定資料は、①税務調査等における質問検査権による課税資料の収集とは違い、大量かつ自動的に税務当局が収集できる課税資料であること、②第三者又は納税者本人から納税者の取引・資産情報を収集し、税務当局がその情報を基に納税者の申告の適正性を確認し、必要があればその情報を端緒として税務調査を実施して不適正な申告を是正することができること、③第三者等から情報を収集し、税務当局が納税者の情報を保有することで、所得等を隠蔽し税を逃れようとする納税者に対してけんせい効果になることから、申告納税制度を基本とする我が国の税制において、課税の適正公平を図るための重要なファクターとなっている。

しかし、この法定資料の提出義務に関する実効性確保手段は、質問検査による課税資料収集の場合と同様、行政刑罰に限られている。特に、法定資料の提出義務違反のような軽微な形式犯に対して、行政刑罰を科した例は過去に 1 件しかなく、法定資料の提出義務に関する実効性確保においては、もはや、その唯一の手段である行政刑罰は威嚇力を失い、完全に機能不全の状況にある。

このような状況を打開するため、これらの実効性確保のための方策導入に

係る最適な選択肢、及び実際に導入する際の具体的な検討事項を研究し、今後の税制改正要望の申入れに参考となる情報を提供することを目的として研究を行う。

2 研究の概要

(1) 我が国の行政上の義務履行確保制度（第 1 章）

この章では、今現在の我が国における行政上の義務履行確保措置の諸制度について概観し、これらの諸制度が課税資料収集の義務履行確保制度として、有効であるか等について検討する。

イ 伝統的な行政上の義務履行確保制度

我が国の伝統的な行政上の義務履行確保制度は、①行政上の強制執行制度と②行政罰制度である。両者はその性質を異にしており、①行政上の強制執行制度は、行政機関が行政上の義務違反に対し、将来に向かって実力をもって義務を履行させる制度であり、②行政罰は、行政機関が過去の行政上の義務違反に対し、制裁として罰を科し、その威嚇力によって義務履行の確保及び将来の義務違反の抑止を図るものである。両者は義務履行確保の機能を有し、また、その目的を持っている点で共通しているが、①行政上の強制執行制度が将来の義務履行を確保するために義務違反者に対し何らかの強制的措置を図る制度であるのに対し、②行政罰は過去の義務違反に対し制裁として義務違反者に何らかの罰を科す点において大きな差異が認められる。

このようなそれぞれの特質を考慮すると、質問検査権に基づく課税資料の収集が、調査等において、適正な課税を確保するために、その課税の可否を判断し、更正等の処分を行うための準備的行政行為であると考えられることから、税務当局に対して課税資料の提出等の義務を履行しないことに対し、制裁として行政罰を科しても、最終目的である適正な課税の確保にはつながらず、質問検査権に基づく課税資料収集の実効性の確保に関する行政上の義務履行確保措置として機能は果たせない

考える。したがって、質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置については、将来に向かって義務の履行を強制する行政上の強制執行制度、とりわけ、非代替的作為義務違反に対する強制執行措置として有効である執行罰を模範として制度設計を行うのが有用であると思われる。

法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置については、法定資料提出等の義務違反が、税務申告書の不提出等と同様、反復的かつ大量に発生すると見込まれること、比較的軽微で形式的な義務違反であることから、行政上の秩序維持のために義務違反者に対して制裁として金銭的負担を課す行政上の秩序罰によってその義務の履行を確保することが合理的であると考え。これは、法定資料の未提出等といった比較的軽微な義務違反に対し、現行の行政刑罰が機能不全にあるといわれる状況の中で、現実的にその義務履行の確保が困難であることから、行政刑罰の非刑罰化を図り、当該義務履行の確保を行うものである。

ロ その他の行政上の義務履行確保制度

伝統的な行政上の義務履行確保制度以外の諸制度について、①加算税、過怠税、延滞税等、②課徴金、③公表、④授益的処分の撤回等、⑤行政サービス、許認可等の拒否、⑥契約関係からの排除の 6 項目を挙げて、それらの制度を概観し検討する。これらの制度は、伝統的な行政上の義務履行確保制度が機能不全を起こしている状況の中で、様々な社会問題が顕在化し、行政がそれらの社会の変化に対応するために、生み出されてきた制度である。

課徴金制度については、行政上の義務違反に対して、罰金とは別に一定金額を課し、将来の違反を抑止する経済不利益賦課制度である点で、課税資料収集の義務履行確保措置として有効な制度であると思われる。しかし、課徴金の性質は、本来的に、違法に得た利益を剥奪することを主な目的とし、違反行為により得た利益相当額を超える部分の金額に行

政制裁としての性質を有するものであり、一方、課税資料収集に係る義務違反においては直接的な利益の創出は存在しないため、その実効性の確保のための方策を課徴金のカテゴリーとして制度設計を行うことは不合理であると考ええる。

制裁的公表は、ある程度の実効性が見込め、手続上も行政機関において迅速、簡易に実施できる上、社会的評判（reputation）を意識する事業者にとっては強い実効性が認められ、また、情報化社会といわれる現代社会においては、情報を活用した行政手法は注目される場所である。しかし、課税資料の収集において制裁的公表を検討するとき、法定資料の未提出等のように、大量に違反者が発生する可能性があるため税務当局側の事務量等の負担が大きくなることや、直接的に租税債権の侵害等をもたらす税務申告書の未提出等の義務違反者に対しては加算税制度を採用していることとのバランスの問題、また、制裁的公表には違反者の社会的評判（reputation）に対する考え方により、その効果に不確実性があることから、制裁的公表を課税資料収集の実効性の確保手段とすることは実現性に乏しいように思われる。

受益的処分の撤回等、行政サービス、許認可等の拒否及び契約関係からの排除といった行政上の義務履行確保措置は、税務分野においても酒税法等の免許取消等で既に取り入れられているが、課税資料収集の義務履行確保措置としてこれらの制度を導入することは、課税資料収集に関する義務違反が許認可の撤回及び拒否や行政サービスの拒否などの処分等に対して、直接的な関連性がないため、ふさわしくないと史料される。

（2）諸外国の行政上の義務履行確保制度（第 2 章）

この章では、今現在の諸外国における行政上の義務履行確保措置の諸制度について、ドイツの強制金制度、アメリカの民事罰を中心に概観し、これらの諸制度が課税資料収集の義務履行確保制度として、有効であるか等について検討を行う。

イ ドイツの強制金制度

ドイツの強制金制度は、代償強制拘留制度を除けば、我が国の執行罰と同様の制度である。したがって、ドイツの強制金制度は、前述（１）イで述べたように、質問検査権に基づく課税資料の収集の目的が、適正な課税を確保するため、その課税の可否を判断し、更正等の処分を行うための情報収集であることから、将来に向かって義務の履行を強制する強制金制度を模範として、質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置の制度設計を行うことが有用であると思われる。

また、実際のドイツの租税分野における強制金の運用は、調査非協力により課税資料の提供がない場合には、一旦は強制金により課税資料の把握を試みるが、強制金の効果がない場合には、制裁的意味合いが含まれる高めの推計課税を実施して、課税の確保を行っている。実際に強制金が徴収されるのは、推計ができない場合に限られている。

このことは、調査における質問検査権に基づく課税資料収集の実効性の確保においては、推計課税と強制金のような行政上の強制執行制度とのバランスを考慮しつつ執行することが我が国においても有効であることを示唆している。

ロ アメリカの民事罰

アメリカの民事罰は、我が国の行政上の秩序罰と類似しており、行政機関等が課す金銭的負担（制裁）であって、行政上の義務履行確保又は将来の違反の抑止を目的として行政法違反行為に対しペナルティとして賦課されている。したがって、アメリカの民事罰は、前述（１）イで述べたように、法定資料の未提出等が反復的かつ大量に発生すると見込まれること、また、比較的軽微で形式的な義務違反であることから、行政上の秩序維持のために義務違反者に対して制裁として金銭的負担を課す行政上の秩序罰によってその義務の履行を確保することが合理的であると考ええる。アメリカでは、情報申告制度が充実しており、その制度の実効性を確保するために非常に詳細な民事罰を設けており、そのア

アメリカの制度は、我が国の法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置について多くの示唆を提供する。

(3) 課税資料収集に係る義務履行確保措置 (第 3 章)

この章では、課税資料収集の義務履行確保制度の必要性、基本的な考え方を前提として、①質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置と②法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置に分けて、最適な制度の基本設計及び導入に当たっての諸問題を検討する。

イ 課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性

租税違反行為のうち「租税債権の侵害等をもたらす場合」は、行政刑罰の前段階として加算税制度が存在しており、この加算税制度が申告納税の義務履行確保のための措置として非常に効果的に機能している。一方、「租税債権の侵害等をもたらさない場合」は、行政刑罰の前段階として、加算税制度のような効果的な義務履行確保措置が存在しておらず、課税資料収集に係る実効性確保措置は行政刑罰のみの状況となっている。

しかし、課税資料収集の義務違反に係る行政刑罰の適用状況は、当初から行政刑罰を科することを視野に入れて施策的に実施した事例を除けば、全く事例がない状況となっている。

このような行政刑罰が機能不全を起こしてその威嚇力を失い、すでに義務履行確保措置の効果が期待できない状況においては、行政刑罰の前段階として、違反者に対して行政上の強制執行（強制金）又は行政上の秩序罰としての過料（違反金）など経済的負担を課す制度を導入し、課税資料収集に係る実効性確保を図る必要があるのではないかと考える。

ロ 課税資料収集に係る義務履行確保措置の基本的考え方

課税資料の実効性の確保を実現するために、新たな制度を導入するに当たっての基本的な考え方は、以下の 4 点である。

まず 1 点目は、課税資料収集に係る行政刑罰が機能不全を起こしてその威嚇力を失い、すでに義務履行確保措置の効果が期待できない状況に

においては、行政刑罰の非刑罰化の概念を念頭において、新たな義務履行確保措置制度の導入を目指す。第 2 に、我が国の行政上の義務履行は現状として自力救済が原則であること、また、機動的な行政対応によって行政効率を維持する必要があることから、税務当局の手続のみで執行が可能であることを前提とする。第 3 に、確かな実効性を確保するため、違反者に対しては、比例原則を確保しつつも、それに見合った強制金又は制裁金を課す必要がある。最後第 4 として、新たな義務履行確保措置は、義務違反者に対して新たに経済的負担を課して義務の履行を促す制度を想定していることから、その手続の適正性及び透明性が確実に確保される制度設計にすることが必要である。

ハ 質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置

(イ) 導入する制度（情報提供義務執行強制金）の概要

税務調査等における質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置については、日本の行政上の強制執行制度である執行罰及びドイツの強制金を模範とした「情報提供義務執行強制金」（仮称、以下「執行強制金」という。）の導入を提案する。

(ロ) 執行強制金の手続の流れ

執行強制金の手続フローは以下のとおりである。

- ① 税務調査等の実施。
- ② 税務調査等において、質問検査権の行使に対する非協力等により、物件の提示又は要求の拒否、虚偽物件の提示・提出（国税通則法 128 条二号、三号）の受忍義務違反の存在。
- ③ 事案が課税事案である場合には、税務当局部内において、執行強制金による義務履行確保措置を実施するか、従来から存在する推計課税による課税を行うかを検討する。
- ④ 上記③で、執行強制金による義務履行確保措置を実施することとした場合には、その相手方（物件等の保有者）に対する弁明の機会を付与する。

- ⑤ これまでの税務調査等の経過や相手方の弁明の内容等を審理し、正当な理由等がないのに物件等の提出等を拒否する場合には、i)調査上必要となる情報内容を特定(物件の特定)し、ii)当該情報に係る文書等の物件等の提出を、期限を付して、命ずる処分を行うとともに、iii)執行強制金を戒告する。これらの命令及び戒告は書面により通知する。
- ⑥ 期限までに、指定された物件等の提出がない場合には、執行強制金の賦課決定を行う。
- ⑦ 執行強制金の賦課決定を行っても納付がない場合には、強制徴収手続に移行する。
- ⑧ 当該執行強制金の賦課決定に対して不服がある場合には、不服審査手続に移行する。
- ⑨ 1 回目の執行強制金の義務履行確保措置を講じても義務の履行がなされなかった場合には、税務当局部内において、執行強制金の義務履行確保措置の実施の効果、必要性等を再検討し、必要であると判断された場合には、再度、執行強制金の義務履行確保措置を実施する(以下、④から⑨まで繰り返す。)

なお、再度、執行強制金の戒告を行う際には、執行強制金の効果を高めるために、金額の増額を検討する。

- ⑩ 複数回にわたって命令、戒告を繰り返しても物件等の提出がない場合には、行政刑罰(国税通則法 128 条二号又は三号)を科することを検討する。

(ハ) 執行強制金の導入に当たっての課題

A 推計課税との関係

推計課税と執行強制金どちらを採用するかについては、事案に応じて、最終目的である適正・公平な課税の実現の確実性と行政効率を考慮して、税務当局の裁量により決し得ると考える。

実際、ドイツなどでは、強制金により資料提出要求を行う場合も

あるが、強制金の効果が見込めないときは、制裁的な意味合いを含んだ高めの推計課税を実施している。強制金を賦課する事例は、推計課税が困難な場合に行われる。

我が国では、制裁的な意味合いの高めの推計は認められていないが、合理的な方法により推計課税が可能で、効率的かつ効果的な課税が成し得るときは、推計課税を選択することは合理的であると思われる。

しかし、富裕層や大企業などの国際的租税回避スキーム事案等においては、スキーム等に係る資料を確実に入手しスキームの全容を把握しなければ、適正な課税ができない場合も少なくなく、そのような場合には執行強制金のような強力な制度を導入し、それらの義務違反に対抗する必要があると思料される。

B 物件（文書等）の特定及び当該物件等の提出命令

税務調査のような行政調査は、行政主体の法的決定（処分）ではなく、その準備段階である事実行為であるとされ、税務調査が、最終的に適正な課税を実現するために、更正又は決定等の処分を行うための情報収集活動であり、税務調査自体には行政処分性がないと考えられる。

したがって、執行強制金を課す場合、直接に受忍義務違反に対して課するのではなく、適正な課税処分を行うために必要で証拠足り得る物件の提示・提出等を、「物件等提出命令」として改めて法律上で義務付け、その命令に従わなかった場合には、執行強制金を課すというシステムが必要であると考ええる。

C 執行強制金の相手方に対する事前手続における聴聞又は弁明の機会の付与

行政手続法上は一定の額の金銭の納付を命じる不利益処分については、事前の意見陳述の機会を与えることは必要としていない（同法 13 条 2 項 4 号）。また、税務手続上は不服審査手続が整備さ

れており、最終的には対審公開の裁判の保障がなされている。

しかし、執行強制金は、加算税のように、法律に規定された要件を満たせば、法律に明記された一定の割合を賦課するものではなく、執行強制金を賦課する相手方に対し、その義務の履行があるまで反覆して、行政庁が合理的な方法により事案に応じて算定した執行強制金（経済的負担）を課するものであることから、相手方に事前の意見陳述の機会を与えることは、適正手続の面から必要であると考ええる。

D 執行強制金の金額と上限額

執行強制金の金額は、その実効性を確保するためには、それ相応の金額でなければならず、心理的圧迫により義務の履行をなさしめる程度の額である必要がある。戦後、日本において執行罰制度が導入されなかったのは、執行罰における過料の金額が低すぎてその効果を引き出せなかったことが理由の一因であると指摘されている。

したがって、執行強制金の金額は、上限についてのみ法律によってある程度高めに設定し、実際に賦課する執行強制金の金額は、執行強制金を賦課する相手方が、①個人か法人の違い、②それぞれの資力又は所得の違い、③納税者か反面調査先かの違いなどを考慮して、当局がその上限の範囲内で金額を決定することが合理的であると思われる。

E 司法的判断（司法的執行）の介入の可能性

アメリカのサモンズ制度のように、執行強制金制度に司法的判断を介入させることは、メリットよりもクリアしなければならない問題点、デメリットが多く存在し、特に、英米法にあるような裁判所が発した命令、令状等に従わない場合に適用される裁判所侮辱罪（間接侮辱）は存在しないため、新たな制度を構築する必要がある。したがって、執行強制金制度に司法的判断を介入させることは、現段階では、困難であると考ええる。

ニ 法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置

(イ) 導入する制度（情報提供義務違反金）の概要

法定資料等の提出義務違反に係る義務履行確保措置については、アメリカの民事罰に類似した制裁としての性格を有する行政上の秩序罰として、「情報提供義務違反金」（仮称、以下「義務違反金」という。）の導入を提案する。

(ロ) 義務違反金の手続の流れ

① 法定資料の提出期限までに提出がない場合には、部内情報等とマッチングさせて提出漏れが想定される提出義務者を抽出し、第一次督促を実施する。このモデルでは、第一次督促までが、行政指導の範囲として、義務違反金を賦課しないこととする。

② 第一次督促を実施しても提出されない場合には、第二次督促を実施する。ここで提出された場合には、実地の法定監査を実施しないので、意図的に提出等しなかった場合の判断が困難であると思われることから、明らかに意図的な未提出等が認められる場合を除き、原則、単純なミスによる未提出等と判断し、法律で規定する金額及び上限の範囲内で義務違反金を賦課することとする。

また、法定資料の未提出等が意図的でない場合には、①早期提出に係る軽減措置、②誤り等が僅少な場合の除外措置、及び③小規模者に対する低額上限設定などの緩和措置を採用する。

③ 第二次督促によっても、法定資料の提出がない場合には、実地の法定監査に移行する。

④ 法定監査によって、法定資料の提出漏れ等を把握した場合には、速やかに、提出義務者に対して当該法定資料の提出をしようようし、提出させる。

なお、法定資料の未提出等が意図的なものである場合には、義務違反金を増額するとともに、上記②の緩和措置の適用及び上限の設定は行わないで義務違反金を賦課する。

- ⑤ また、法定監査において、提出義務者が法定資料に関連する資料等の提出、提示等を拒否した場合には、前述の執行強制金の手続に移行し、それによって提出等があった場合には義務違反金を賦課する。

(ハ) 義務違反金の導入に当たっての課題

A 意図的な未提出又は記載内容の誤り及び不完全な情報の判断

意図的な不履行かどうかの判断は、アメリカの通達、判例等を参考に、実地の法定監査を通じて把握した事実・状況等を総合勘案して「不履行を認識している (knowing) 及び故意的な (willful) 不履行」であるかどうかを決定することが考えられる。

特に、「故意的な (willful) 不履行」であるかどうかを決定するに当たっては、法令の義務違反を行う特定の意図を示す証拠により認定する。証拠については、故意であることを直接的に示す証拠が最も確実であるが、たとえ、故意であることを直接的に示す証拠でなくとも、故意を裏付ける間接 (状況) 証拠の積み重ねにより、「故意的な (willful) 不履行」の認定は可能であると考ええる。

B 個別の法定資料の検討

(a) 大量かつ反復的に提出される法定資料

1 件当たりの義務違反金は定額かつ比較的低い金額を設定し、一方、実効性を確保するためには、義務違反金の上限は、ある程度高めに設定する必要がある。

(b) 納税者自らが自身の情報を提出する法定資料

納税者自身が提出する法定資料については、その義務の履行を確実なものとするために、行政刑罰との比例原則を考慮しつつ、第三者が提出する法定資料よりも厳しい義務違反金を賦課する必要がある。

今後、特に海外関連情報等については、納税者自身から提出される法定資料がますます重要性を増してくると予想されること

から、その義務履行の確保については十分留意する必要がある。

(c) 優先して義務違反金を導入すべき法定資料の検討

優先して導入すべき法定資料は、未提出等により課税リスク等が高くなるものが挙げられる。具体的には、以下のような法定資料が挙げられる。

- ① 法定資料の提出漏れや情報内容の誤りが多い法定資料
- ② 各種所得の申告漏れを把握するケースが多い法定資料
- ③ 租税回避等の把握に有効な法定資料

3 結論

(1) 質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置

税務調査等における質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置については、日本の行政上の強制執行制度である執行罰及びドイツの強制金を模範とした「情報提供義務執行強制金」の導入を提案する。

執行強制金は、課税資料等の収集に係る協力義務違反のような非代替的義務違反について、その協力義務違反に対して、一定期間内に、一定額の執行強制金を課すことを戒告して間接的に義務の履行を促し、一定期間内に義務の履行がない場合には、これを強制的に徴収することによって義務履行を確保する制度である。

税務調査等における課税資料の提出に係る義務の履行については、過去になされた違反行為自体に対する処罰・制裁を行うだけでは効果はなく、あくまでも、税務調査等において関連資料の提出等を受け、課税の可否を判断し、適正・公平な課税の実現を図ることが最終的な目的であることから、単に制裁としての行政上の秩序罰を科しただけでは意味がなく、執行強制金をもってその実効性を確保すべきであると考え。その意味で、執行強制金は、刑罰である罰金・科料や行政上の秩序罰である過料と異なり、過去になされた違反行為自体に対する処罰・制裁としてではなく、将来にわたって行政上の義務の履行（課税資料の提出等）を確保するために適用

されるものである。

(2) 法定資料等の提出義務違反に係る義務履行確保措置

法定資料等の提出義務違反に係る義務履行確保措置については、アメリカの民事罰に類似した制裁としての性格を有する行政上の秩序罰として、「情報提供義務違反金」の導入を提案する。義務違反金は、行政上の秩序維持のために、法定資料提出義務違反者に対して制裁として経済的負担を課し、併せて、法定資料提出義務の履行確保及び将来の違反抑止を目論むものである。

目 次

はじめに	20
第 1 章 我が国の行政上の義務履行確保制度	22
第 1 節 行政上の強制執行制度	23
1 行政強制制度の意義と種類	23
2 行政上の強制執行制度の意義と種類	23
3 我が国の行政上の強制執行制度の史的変遷	29
第 2 節 行政罰制度	30
1 行政罰制度の概要	30
2 行政刑罰	31
3 行政上の秩序罰	34
第 3 節 行政上の強制執行制度及び行政刑罰の機能不全	37
1 行政上の強制執行（行政強制）制度の機能不全	37
2 行政刑罰の機能不全	38
第 4 節 その他の行政上の義務履行確保制度	43
1 加算税、過怠税、延滞税等	43
2 課徴金	46
3 公表	48
4 授益的処分の撤回等	50
5 行政サービス、許認可等の拒否	50
6 契約関係からの排除	52
第 5 節 この章のまとめ	53
1 伝統的な行政上の義務履行確保制度	53
2 その他の行政上の義務履行確保制度	55
第 2 章 諸外国の行政上の義務履行確保措置	57
第 1 節 欧米諸国と日本における主な行政上の義務履行確保措置等の比較	57

第 2 節	ドイツの間接強制制度	57
1	ドイツの行政上の義務履行確保措置の概要	57
2	強制金制度の概要	58
3	行政の秩序罰（過料）	62
第 3 節	フランスの間接強制制度	63
1	フランスの間接強制制度アストラント（罰金強制）の概要	63
2	アストラントの法的根拠及び手続の流れ	64
第 4 節	アメリカの間接強制制度	65
1	アメリカのシビルペナルティ（民事罰）の概要	65
2	租税行政分野の民事罰	66
3	アメリカの税務調査における課税資料収集の実効性の確保	66
第 5 節	この章のまとめ	67
1	ドイツの強制金制度	67
2	アメリカの民事罰	68
第 3 章	課税資料収集に係る義務履行確保措置	70
第 1 節	課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性和基本的考え方	70
1	課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性	70
2	課税資料収集に係る義務履行確保措置の基本的考え方	72
第 2 節	質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置	73
1	導入する制度（情報提供義務執行強制金）の概要	73
2	執行強制金の手続の流れ	74
3	導入に当たっての課題	75
第 3 節	法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置	82
1	導入する制度（情報提供義務違反金）の概要	82
2	義務違反金の手続の流れ	83
3	導入に当たっての課題等	86
第 4 節	この章のまとめ	94
1	質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置	94

2 法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置	96
おわりに	97
別添図表 1 アメリカの民事罰の賦課、取消しに係る税目別データ（2017 会計年度）	98
別添図表 2 課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性のイメージ	99
別添図表 3 税務分野における不答弁・検査拒否等及び法定資料未提出等 で行政刑罰を科した事例	100
別添図表 4 質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置（案）	101
別添図表 5 法定資料未提出者等に対する義務履行確保措置（案）	102
別添図表 6 不動産等の譲受けの対価の支払調書に係る法定監査の状況	103

はじめに

税務調査等は、いずれも法令に定める質問検査権に基づき行使される。質問検査権の行使は行政調査であり、納税者等に受忍義務はあるものの強制調査を認めるものではない。また、現行の質問検査権の実効性確保の手段は行政刑罰に限られているが、行政刑罰として検察に告発することはハードルが高く、また告発するための事務量が膨大になることから、行政刑罰の実施は自制されてきた。そのため、納税者等の検査拒否等にあうと、納税者等の有する課税資料を把握、確認することが困難となり、機動的かつ実効的な課税資料の収集（質問検査権の行使）ができない状況にある。

また、法令によって義務付けられた法定資料は、①大量かつ自動的に税務当局が収集できる課税資料であること、②税務当局がその情報を基に納税者の申告の適正性を確認し、必要があれば税務調査を実施して不適正な申告を是正することができること、③所得等を隠蔽し税を逃れようとする納税者に対してけんせい効果になることから、申告納税制度を基本とする我が国の税制において、課税の適正公平を図るための重要なファクターとなっている。

しかし、この法定資料の提出義務に関する実効性確保手段は、質問検査による課税資料収集の場合と同様、行政刑罰に限られている。特に、法定資料の提出義務違反のような軽微な形式犯に対して、行政刑罰を科した例は過去に 1 件しかなく、法定資料の提出義務に関する実効性確保においては、もはや、その唯一の手段である行政刑罰は威嚇力を失い、完全に機能不全の状況にある。

このような状況を打開するため、これらの実効性確保のための方策導入に係る最適な選択肢、及び実際に導入する際の具体的な検討事項を研究し、今後の税制改正要望の申入れに参考となる情報を提供することを目的として研究を行う。

研究に当たっては、まず第 1 章で、「我が国の行政上の義務履行確保制度」について、その制度の意義、特質、史的変遷（第二次世界大戦前後の比較）等を概観し、その史的変遷が我が国の行政上の義務履行確保制度にどのような影響

を与え、現在の諸制度が形成されてきたのか、また、どのような問題点が存在するのかについて検討を行う。次に、第 2 章において「諸外国（ドイツ、フランス及びアメリカ）の行政上の義務履行確保制度」、特にそれぞれの国で活用されている間接強制制度を中心に、諸外国における効果的な行政上の義務履行確保制度について考察し、日本において採用し得る制度等について検討する。

そして、第 3 章では、論文の本論である「課税資料収集の実効性確保の方策」について、まず、行政刑罰が機能不全を起こしている状況の中、行政刑罰以外の課税資料収集に係る義務履行確保制度の必要性について述べ、それから第 1 章及び第 2 章で考察した内容を基に、課税資料収集の実効性確保のための制度として最適な方策を、①質問検査権に基づく（税務調査等における）課税資料収集に係る義務履行確保と②法定資料等の不提出等に係る義務履行確保の場合に分けて探るとともに、最適な方策（制度）を実際に導入する際の具体的な問題点を抽出し、①及び②それぞれの場合の義務履行確保制度の導入に向けた検討を行う。最後に、まとめとして、この論文の検討結果を基に、課税資料収集以外の届出義務等の国税手続全般の義務履行確保に関する若干の示唆を付して論文を締めくくる。

第 1 章 我が国の行政上の義務履行確保制度

行政上の義務履行確保制度⁽¹⁾は、大別すると、①行政上の義務の履行を強制する仕組みを設けるものと、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履行を促すものがある⁽²⁾。前者①を行政上の強制執行（行政強制）といい、後者②を行政罰という。両者は、行政法上では伝統的な行政上の義務履行確保制度として認識されているが、第二次世界大戦後、行政上の強制執行制度は、戦前、あらゆる場面に対応した行政強制執行の一般法であった行政執行法が廃止されてその機能が削がれ、伝統的な行政上の義務履行確保制度は機能不全の状態に陥った。そのような状況の中、1970 年代以降、公害などの環境問題や国民の生活に関する意識の変化に伴う消費者問題など、様々な社会問題が顕在化し、行政はそれらの問題に適切かつ効率的に対応するために、新たな行政上の義務履行確保手段を生み出してきた。そこで、まず第 1 章では、行政上の強制執行制度、行政罰の伝統的な義務履行確保措置制度について、それぞれの意義、特質、歴史的変遷及び機能不全に陥った原因等を確認するとともに、伝統的な義務履行確保措置制度以外の現在活用されているその他の義務履行確保制度を分析し、最適な課税資料収集の実効性確保のための方策の考案に生かすこととする。

-
- (1) 行政上の義務履行確保制度は、1970 年代までは「行政強制」と「行政罰」の項目で検討されていたが、1980 年代以降は「行政の実効性確保」あるいは「行政上の義務履行確保」の項目で検討されるようになった。この枠組みの変化は、①新しい実効性確保手段の登場、②法意識の変化、③不作為の違法論の展開、④機能論からする行政手法の展開が挙げられている。詳細は、曾和俊文「行政の実効性確保」宇賀克也責任編集『行政法研究』20 号 51 - 53 頁（有斐閣、2017）参照。
- (2) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論 〔第 6 版〕』219 頁（有斐閣、2017）。

第 1 節 行政上の強制執行制度

1 行政強制制度の意義と種類

行政強制は、「行政上の目的を達するために人の身体又は財産に実力を加え、もって行政上必要な状態を実現する作用」をいい、①行政上の強制執行と②行政上の即時強制に分類される⁽³⁾。行政上の強制執行は、「行政上の不履行に対し、行政権の主体が実力をもってその義務を履行させ又はその履行があったのと同じの状態を実現する作用」であり、行政上の即時強制は、「義務の履行を強制するためではなく、目前急迫の障害又は行政違反の状態を除く必要上、義務の履行を命ずる暇のない場合又はその性質上義務を命じることによってはその目的を達しがたい場合に、直接に人民の身体又は財産に実力を加え、もって行政上必要な状態を実現する作用」である⁽⁴⁾。

なお、租税法の分野では、租税法律主義の下で、ほとんどの場合において、法律によって規定された納税者の義務の履行を確保することとなるため、以下においては、行政上の即時強制制度については割愛し、行政上の強制執行制度を中心に論じることとする。

2 行政上の強制執行制度の意義と種類

行政上の強制執行制度とは、「行政法上の義務履行に対し、行政権の主体が、将来に向い、実力を持って、その義務を履行させ又はその履行があったのと同じの状態を実現する作用」をいい、将来に向い義務の履行を強制するための手段である点において、過去の義務違反に対する制裁である行政罰とは区別され、また、行政法上の義務の不履行を前提とし、その義務の履行の強制手段である点において、直接、行政法上必要な状態にするための強制手段である行政上の即時強制と区別される⁽⁵⁾。行政上の強制執行の種類としては、

(3) 田中二郎『新版行政法 上巻 全訂第 2 版』168 頁（弘文堂、1974）。

(4) 田中・前掲注(3)168 頁。

(5) 田中・前掲注(3)171 頁。

①代執行、②執行罰、③直接強制、④行政上の強制徴収が古典的なものとして挙げられる⁽⁶⁾。以下、それぞれの制度の内容について考察するが、本論文の研究テーマが課税資料収集の義務履行確保であることから、代替的作為義務に関する制度である①代執行、及び行政上の金銭債権に関する④行政上の強制徴収についてはその意義についてのみ概観し、②執行罰、③直接強制を中心に考察する。

(1) 代執行

代執行とは、「私人の側の代替的作為義務が履行されないときに、行政庁が自ら義務者のなすべき行為をし又は第三者をしてこれをなさしめ、これに要した費用を義務者から徴収する制度」をいい、代執行については、行政代執行法が一般法であり、その適用については、代替的作為義務を創出する根拠法で個別に指示されることを必要とせず、代替的作為行為であれば、他に特別の定めがない限り、当然行政代執行法が適用されることになる⁽⁷⁾。

(2) 執行罰

イ 意義

執行罰とは、不作為義務又は他人が代わってすることができない作為義務（非代替的義務）の履行がない場合に、その履行を強制するために科する罰をいい、一定の期間内に義務の履行のないときは、一定の過料に処すべき旨を予告し、その予告によって心理上の圧迫を加え、もって義務者に自らその義務を履行させることを目的とする⁽⁸⁾。執行罰は、戦前において、行政上の強制執行の一般法であった行政執行法に規定された強制執行手段の一つであったが、戦後同法廃止後は、行政上の強制執行の一般法（行政代執行法）から除外され、現在、執行罰を定めたも

(6) 塩野宏『行政法 I 第 6 版 行政法総論』250 頁（有斐閣、2015）。

(7) 塩野・前掲注(6)256 頁。

(8) 田中・前掲注(3)174 頁。

のは、砂防法⁽⁹⁾のみである。

ロ 機能及び特質

執行罰の機能は、刑罰である罰金・科料や行政上の秩序罰である過料と異なり、過去になされた違反行為自体に対する処罰・制裁としてではなく、将来にわたって行政上の義務の履行を確保するための機能を有する。そのため、執行罰は、行政刑罰のように個別に一回限りという制限はなく、その目的である義務の履行があるまでは反復して適用できる。したがって、反復して賦課決定がなされた場合はその賦課額は累積し、履行が遅れるほど義務者の負担が増すことによって、義務履行が強く促されることとなる⁽¹⁰⁾。また、行政機関において、原則として、執行罰の一連の手続を行うことができるので、機動的な処理が実施できる。

ハ 執行罰再導入に関する議論

近年、行政法上の学説では、執行罰再活性論が有力となっている⁽¹¹⁾。そもそも執行罰は、占領下の諸事情⁽¹²⁾から、必ずしも十分な効用評価を経ることのないまま、その一般法としての根拠法である旧行政執行法とともに廃止されたと考えられているが、今日の我が国において、執行罰制度の必要があれば、一般法又は個別法において新たに導入することは、何ら妨げるものではない⁽¹³⁾。

執行罰の再導入の根拠は、以下のことが挙げられる。

(9) 砂防法 36 条では、(間接強制)として、「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」と規定している。

(10) 西津政信『間接行政強制制度の研究』9 頁（信山社、2006）。

(11) 宇賀・前掲注(2)225 頁。

(12) 戦後、GHQ の指令による治安維持法をはじめとする一連の治安警察法令に関する整理の過程で、行政執行法の早急な廃止がなされなければならなかったという背景があったとされる。詳しくは、西津・前掲注(10)47 頁参照。

(13) 西津・前掲注(10)175 頁。

- (イ) 執行罰は、①過料の額が低く効用が乏しいこと、②行政刑罰によって同様の効果が期待できることの二点から、戦後重視されてこなかったが、①の点は、金額の設定に失敗しただけであり、履行を促すのに適切な金額を設定しさえすれば執行罰も有用な履行確保手段になり得るし、②の点に関しては、行政刑罰は機能不全の状況⁽¹⁴⁾にあり、期待は裏切られたこと⁽¹⁵⁾。
- (ロ) 執行罰は、将来に向けて履行を促すための制度であるから、義務が十分果たされない以上、一定期間を区切り、反覆して執行罰を科すことができ、義務を履行しない限り雪だるま式に額が増えて、義務履行違反者に対してより強く義務の履行を促すことができること⁽¹⁶⁾。
- (ハ) 行政刑罰が検察庁の協力なしには行えず裁判手続にしたがって科されるため、履行の確保という点からは、必ずしもその目的に合致した運用は期待できないが、これと対照的に執行罰は行政の一方的判断で科することができるので、迅速で実効性のある制度たり得る可能性を有していること⁽¹⁷⁾。
- (ニ) 執行罰は、本来は、代替的作為義務であろうと非代替的作為義務であろうと不作為義務であろうと適用し得ること⁽¹⁸⁾。

以上のような理由から、執行罰を効果的に活用することにより、多数の違反行為の是正に向けた効率的・効果的な威嚇をなすことができると思料される。

しかし、執行罰の再導入には、慎重になるべきとの意見もある。特に問題となるのは、①執行罰と罰金との均衡の問題と②適正手続の問題である。①執行罰と罰金との均衡の問題については、1970（昭和 45）年の

(14) 行政刑罰の機能不全に係る原因等の詳細は、第 1 章第 3 節で述べる。

(15) 大橋洋一『行政法 現代行政過程論〔第 2 版〕』403 頁（有斐閣、2004）。

(16) 磯野弥生「行政上の義務履行確保」雄川一郎＝塩野宏＝園部逸夫編『現代行政法大系 第 2 巻』245 頁（有斐閣、1984）。

(17) 磯野・前掲注(16)245 頁。

(18) 宇賀・前掲注(2)225 頁。

建築基準法改正の際に執行罰の復活が見送られたのも、罰金刑との均衡論の問題があったとされている⁽¹⁹⁾。執行罰を有効に機能させるためには、その過料として賦課する金額が適切でなければならず、金額が適切であるためには、心理的圧迫により義務の履行をなさしめる程度の額である必要がある⁽²⁰⁾。執行罰と罰金は、前述口に記載のとおり、両者はその性質を異にしているので、両者の均衡は考える必要はないと思われるが⁽²¹⁾、同じ法律に違反して科される罰金と執行罰に係る過料の金額に著しい不均衡があることは好ましくないと考えられる⁽²²⁾。これに対し阿部泰隆名誉教授は、罰金の金額と執行罰に係る過料の金額を比較するのではなく、行政刑罰と執行罰の均衡を比較すべきとし、行政刑罰には罰金のほかに自由刑があり、更に、罰金を納められないときは労役場に留置するという換刑処分があるのであるから、逆に自由刑についても、罰金に換算することは不可能でないと主張する⁽²³⁾。この阿部名誉教授の主張に基づけば、仮に執行罰にかかる過料の金額と罰金の額に均衡が存在するとしても、執行罰の過料の額は、罰金に比べて高額であっても問題はな

(19) 当時の衆議院建設委員会の福岡義登委員の質問において、昭和 42 年 12 月 13 日の建築審議会答申で「是正命令、工事中止命令等の遵守を確保するための措置として、例えば執行罰の採用を含む罰則強化を行うこと」と提言されていたが、昭和 45 年の建築基準法改正案にこの答申が盛り込まれなかった理由について質問したところ、政府委員（建設省住宅局長）は、執行罰制度及びその史的変遷を説明した後、①司法機関、裁判所が慎重な手続で慎重に審議された結果科せられる罰金と、行政機関が科する執行罰による過料との均衡の問題であると述べた上で、罰金を上回って過料を科することは不相当であるとし、②当時違反建築に係る罰金の限度が 10 万円であったため、この 10 万円以下の金額で執行罰を科しても、義務履行の効果が期待できないこと、③また、手続においても相当慎重にならざるを得ないことを理由としてあげ、もう少し執行罰をよく研究した上で採用等について考えてみたいとの回答であった（第 61 回衆議院建設委員会議事録第 24 号 10-11 頁、昭和 44 年 6 月 11 日、<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/061/0350/06106110350024.pdf>）。

(20) 磯野・前掲注(16)246 頁。

(21) 阿部泰隆「義務違反防止のための金銭賦課－執行罰・罰金－」室井力＝塩野宏編『行政法を学ぶ 1』231 頁（有斐閣、1978）。他に同趣旨のものとして、磯野・前掲注(16)246 頁、宇賀・前掲注(2)225 頁などがある。

(22) 磯野・前掲注(16)246 頁。

(23) 阿部・前掲注(21)231 頁。

いともいえる。

②適正手続の問題は、執行罰が行政的強制執行として、行政の一方的判断で科することができる制度であるため、執行罰の濫用の恐れがあるとして、手続の整備が必要であるとするものである⁽²⁴⁾。このような執行罰の濫用に対処するためには、執行罰を賦課する前に事前の告知・聴聞の機会が必要であるとされている⁽²⁵⁾。

(3) 直接強制

直接強制とは、義務者の身体又は財産に直接力を行使して、義務の履行があった状態を実現するものである⁽²⁶⁾。行政法上、直接強制によって実現されるべき義務は、作為、不作為のいずれの義務であるかを問わないが、身体又は財産に直接実力を行使するものであるので、行政執行法においても、代執行、執行罰のいずれによっても目的を達成できない場合及び急迫の場合に限られていた⁽²⁷⁾。現在では、行政執行法のように直接強制を行政上の強制執行の最終的な一般的手段としては位置付けておらず、直接強制に関する一般法は存在せず、個別法の定めるところとされているが、現在法律として存在するのは、成田国際空港の安全確保に関する緊急措置法 3 条 8 項及び学校施設の確保に関する政令 21 条があるに過ぎない。

なお、民事執行の場合には、直接強制という言葉は、金銭執行を含めて用いられており、むしろ、金銭執行が直接強制の中心となっている。行政法上の直接強制は、一般的に非金銭執行を念頭に置いており、行政上の金銭執行は、以下の(4)に記述の行政上の強制徴収制度として国税徴収法がその役割を担っている⁽²⁸⁾。

(4) 行政上の強制徴収

(24) 小林奉文「行政の実効性確保に関する諸問題」レファレンス 649 号 29 頁(国立国会図書館調査及び立法考査局、2005)。

(25) 阿部・前掲注(21)232 頁。

(26) 塩野・前掲注(6)260 頁。

(27) 塩野・前掲注(6)260 頁。

(28) 宇賀・前掲注(2)222 頁。

行政上の強制徴収とは、「市民等が、国又は地方公共団体に対して負う公法上の金銭給付義務を履行しない場合に、行政庁が、強制手段によって、その義務が履行されたのと同様の結果を実現するための作用」をいう⁽²⁹⁾。我が国における現行の行政上の強制徴収制度は、国税についての一般的法律として、国税徴収法を定め、それ以外の国等の金銭上の債権で、特別の徴収手続を必要とするものについては、個別の法律で国税徴収法に規定する例によるものとしている⁽³⁰⁾。国税徴収法の定める強制徴収は、前述(3)のとおり、直接強制の一種であるが、財産の差押え、財産の換価、換価代金の配当という過程をとって、行政上の強制執行も行政にかかる基本原理である比例原則の適用を受け、超過差押え及び無益な差押えの禁止条項に示されている⁽³¹⁾。

3 我が国の行政上の強制執行制度の史的変遷

我が国の行政上の強制執行制度は、戦前において、明治憲法の下で一般法として行政執行法が存在し、代執行・執行罰及び直接強制の三手段を定め、即時強制の手段として、検束・仮留置・家宅の立入・強制診断・居住制限・土地物件の使用制限等、極めて広範かつ強力な強制措置が用意されていた。また、公法上の金銭給付義務の強制手段については、強力な旧国税徴収法がその役割を十分に担っていた。このように、強力な行政上の強制執行の手段があらゆる場合に対処して漏れなく用意されていた⁽³²⁾。

しかし、戦後は、戦前において行政上の目的達成のみを重視するあまり、法規の制限を越え、法規を踏みにじって、濫用されることもまれではなかったため、根本的な反省が加えられ、基本的人権の尊重を第一義とする憲法の下、行政執行法は廃止され、行政執行法に代わるものとして、行政代

(29) 田中・前掲注(3)176 頁。

(30) 塩野・前掲注(6)263 頁。

(31) 塩野・前掲注(6)263, 264 頁。

(32) 田中・前掲注(3)169 頁。

執行法及び警察官職務執行法が制定された。行政代執行法は、行政上の強制執行の一般法として、代執行のみを認め、執行罰及び直接強制については、一般法から除外された。警察官職務執行法は、警察官の即時強制の手段を厳重な制約の下に認められた。国税徴収法も、租税の徴収確保のために、自力執行権は承認しつつも、租税の徴収のために私法秩序を不必要に混乱させることのないよう租税の一般優先権に制限を加えるなど、私法秩序との調整を図ることを狙いとし、実体法・手続法の両面にわたり規定の整備が図られた⁽³³⁾。

このように、我が国の行政上の強制執行制度は、戦後行政執行法が廃止されて、戦前のあらゆる場面に対応した包括的な強制執行手段を失い、行政機関は強制執行に関して手足をもがれた状態であるといえる。また、判例において⁽³⁴⁾、「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目的とするものということはできないから、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」として、行政上の義務の履行確保は、行政機関の自力救済が原則であるとされた。行政機関は、確固たる強制執行制度のない状況で、行政上の義務の履行確保のための法的及び執行的整備が迫られている状況にあるといえる。

第 2 節 行政罰制度

1 行政罰制度の概要

(1) 行政罰の意義と種類

行政罰とは、行政法上の義務違反に対し、一般統治権に基づき、制裁と

(33) 田中・前掲注(3)169－171 頁。

(34) 最判平 14・7・9 民集 56 巻 6 号 1134 頁（宝塚市パチンコ店等建築規制条例事件）。

して科される罰を総称するもので、行政法規は、市民等に対して公法上の義務を課するとともに、市民等がこの義務に違反するときには、これに対し制裁を科し得るべきものとし、もって行政法規の実効性の確保を図っている⁽³⁵⁾。行政罰は、行政刑罰と行政上の秩序罰に大別される。

(2) 他の罰との相違

行政罰は、義務履行確保の機能を有し、また、その目的を持つということはいえるが、過去の行為に対して制裁を科すという点で、将来の義務履行を確保するための執行罰（行政上の強制執行）と異なる⁽³⁶⁾。また、一般統治権に基づく点で、特別の監督関係に基づいて課される懲戒罰と区別される⁽³⁷⁾。さらに、行政罰と刑事罰も両者の性質の差異から区別されてきたが⁽³⁸⁾、通説・判例では、刑事罰と行政罰の区別は相対的であり、解釈論的に刑法総則の規定の適用を排除するほどに峻別し得るものではなく、むしろ、いわゆる行政犯についても刑法総則の適用があることを前提としつつも、刑法 8 条ただし書にいう特別の規定の解釈を通じて行政犯の特色に対応するのが妥当であるとされている⁽³⁹⁾。

2 行政刑罰

(1) 行政刑罰の意義及び手続

行政上の義務違反に対する制裁として刑罰が用いられる場合、行政刑罰という。行政刑罰は、刑法以外の法律に規定された犯罪に、刑法 9 条に刑

(35) 田中・前掲注(3)185 頁。

(36) 塩野・前掲注(6)272 頁。

(37) 田中・前掲注(3)186 頁。

(38) 田中・前掲注(3)186 頁。田中二郎博士は、刑事犯は、法の規定をまつまでもなく社会生活上当然に侵すべからざる道徳的本分に違反し、法益に現実の侵害を加えるが故に処罰されるべき行為であり、それ自体反道義性、反社会性を有するものであり、行政犯は、行政上の目的のためにする命令禁止に違反し、行政目的に侵害を加えるが故に処罰される行為であり、法規の定めに基づく命令禁止を前提とし、この命令禁止に違反するが故に反社会性を持つとされる行為であるとして両者の根本的な相違を指摘している。

(39) 塩野・前掲注(6)273 頁。

名のある死刑、懲役、罰金、拘留、科料、没収を科す制裁である⁽⁴⁰⁾。行政刑罰は、原則として刑法総則の規定の適用があり、また、その手続において、刑法以外の法律で規定された犯罪であるが、原則として刑事訴訟法の規定の適用がある。

(2) 行政刑罰の 2 類型

行政刑罰には、行政処分に対する不服従を罰する類型（行政処分介在型）と行政上好ましくない状態にあることを直接に罰する類型（直罰型）の 2 つがある。前者の行政処分介在型は、行政規制において、行政上好ましくない状態であればまずそれを是正する命令を発し、その命令に違反した場合に罰則を科すという法的仕組みをとり、後者の直罰型は、法令上の基準違反等に対して直接に罰則を科す規定である⁽⁴¹⁾。

(3) 法人の犯罪能力（両罰規定等）

イ 法人の犯罪能力の概要

行政犯罪においては、一般に法人にも犯罪能力が認められている。法人の犯罪能力については、学説及び判例とも、当初否定説⁽⁴²⁾をとる立場が多かったが、法人の社会的役割の増大と共にその活動によって惹起される法益侵害の防止のためには、法人自体に刑事制裁を加える必要性があるという刑事政策的観点から、法人の犯罪能力肯定説が通説となった⁽⁴³⁾。

現行法上法人を処罰する場合には、特に個別の法律において法人処罰規定を置いているので、法人処罰規定のない刑法典には法人に犯罪能力

(40) 宇賀・前掲注(2)244 頁。

(41) 曾和俊文『行政法総論を学ぶ』384 頁（有斐閣、2014）。

(42) 法人犯罪能力の否定説の根拠としては、①法人は意思及び肉体を有しない擬制的存在であるから、刑法的評価の対象としての行為能力がないこと、②責任は行為者人格に対する非難であるから、倫理的実践の主体でない法人は責任を負担する能力がないこと、③自由刑を中心とする現行刑罰は処罰に適合しないこと、④法人の機関を担当する自然人を処罰すれば足りることなどが挙げられる。また、判例における否定説の例としては、貯蓄銀行法違反事件（大判昭 10・11・25 刑集 14 卷 1217 頁）がある。大谷實『刑法総論〔第 3 版〕』59 頁（有斐閣、2006）。

(43) 立石二六『刑法総論〔第 2 版〕』124 頁（成文堂、2006）。

はなく、それを有する特別の刑法又は行政取締法規に限って刑法 8 条ただし書により法人に犯罪能力を認めていると解すべきとしている⁽⁴⁴⁾。

ロ 法人の処罰形式と両罰規定の意義及び適用

法人の処罰形式には、①自然人である従業者の違反行為について業務主である法人だけを処罰する代罰規定、②従業者の違反行為について、当該従業者（行為者）本人を処罰するとともに、その業務主である法人・自然人をも処罰する両罰規定、③従業者の違反行為について、当該従業者（行為者）本人を処罰するほか、その業務主である法人・自然人及びその法人の代表者・中間管理職をも処罰する三罰規定の 3 類型がある⁽⁴⁵⁾。多くの行政取締規定においては、行為規範の規定とは別に「第〇章 罰則」を規定し、その中で、両罰規定として、「法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関し、〇〇の違反行為をしたときは、行為者を罰するほか、その法人又は人に対しても、各本条に定める罰金刑を科する。」というように規定されており、法人処罰規定の大部分は両罰規定である⁽⁴⁶⁾。

両罰規定上の法人の処罰は、当該法人の従業者の違反行為を要件として処罰されるが、両罰規定上の法人の責任については、単に選任・監督上の責任にとどまることはなく、法人が組織の意思に基づいて行ったと認められる限り、従業者の行為は法人の行為とみるべきであり、法人自体の行為の責任についても存在すると考えられている⁽⁴⁷⁾。また、従来は、両罰規定における法人の責任と行為者の責任はリンクしていたが、平成 3 年 12 月 2 日の法制審議会刑事法部会において、法人の責任は行為者責任と切り離すことを了承し、それ以後は、両者を切り離して、法人を特に重く罰する立法が行われている⁽⁴⁸⁾。

(44) 大谷・前掲注(42)60 頁及び高橋則夫『刑法総論 [第 3 版]』99 頁（成文堂、2016）。

(45) 大谷・前掲注(42)60 頁。

(46) 高橋・前掲注(44)99,100 頁。

(47) 大谷・前掲注(42)61 頁。

(48) 大谷・前掲注(42)61 頁。

3 行政上の秩序罰

(1) 行政上の秩序罰の意義

行政上の秩序罰は、行政上の秩序の維持のために違反者に制裁として金銭的負担を課すものであり⁽⁴⁹⁾、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科される罰であるとされる⁽⁵⁰⁾。

(2) 行政刑罰と行政上の秩序罰の区別

行政刑罰と行政上の秩序罰の区別の問題は、戦前から存在し、ともに過去の行政上の義務違反に対する制裁である点で共通しており、また、その罰の威嚇によって違反行為を抑止する機能を備えている点においても共通している⁽⁵¹⁾。田中二郎博士は、「行政法規の違反が、直接的に行政上の目的を侵害し、社会法益に侵害を加える場合（反社会性）と、ただ間接的に行政上の秩序に障害を及ぼす危険があるにすぎない場合（義務の懈怠）とがあり、前者に対しては、一種の刑罰としての行政刑罰を科するが、後者に対しては、原則として、秩序維持の見地から、いわゆる秩序罰としての過料を課するものとし、後者の場合は行為自体としては単純な義務の懈怠であって、行政上の直接的な障害を加えるに至っていないのであるから、秩序罰として過料を課するだけで十分で、これに対して行政刑罰を科するものとするとは、行政刑罰の意義を不明瞭ならしめ、かえって一種の刑罰としての行政刑罰の尊厳性を失わしめることとなる恐れがあるからである」として、概念上の区別はしているが、実体法上は、「行政違反に対し、行政刑罰を科する場合と秩序罰としての過料を科する場合との区別の標準は必ずしも明瞭でなく、従来の法律の定めは、この点について、むしろ不統一の詭を免れない」と述べられている⁽⁵²⁾。また、塩野宏名誉教授は、訴訟上の秩序罰と刑罰の併科が認められるかについて争った事件（最判昭

(49) 宇賀・前掲注(2)250 頁。

(50) 塩野・前掲注(6)275 頁。

(51) 宇賀・前掲注(2)251 頁。

(52) 田中・前掲注(3)194, 195 頁。

39・6・5 刑集 18 卷 5 号 189 頁) の最高裁の判断において「両者は、目的、要件および実現の手段を異にしているので併科をさまたげないとしている。」ことから、「行政上の秩序罰と行政刑罰は制度上明確な区分がある。」としたが、「ただ、秩序罰と行政刑罰の区別は、実質的には必ずしも明確でないので、併科の立法的合理性には、疑問がある。」としている⁽⁵³⁾。

このように、いかなる場合に行政刑罰又は行政上の秩序罰を科するのかは、明確な区分はないとされる。

(3) 行政上の秩序罰の手続

イ 非訟事件手続法による手続

行政上の秩序罰⁽⁵⁴⁾は刑罰ではないので刑事訴訟法の規定は適用されず、一般的には非訟事件手続法 119 条により、他の法令の別段の定めがある場合を除いて、過料に処せられるべき者の住所地の地方裁判所が管轄し、地方裁判所によって科されることになり、過料を科す裁判は、一般に行政処分としての性格を有すると考えられている⁽⁵⁵⁾。したがって、行政上の秩序罰である過料は、行政手続法 3 条 1 項 2 号により、同法 3 章に規定する「不利益処分」に関する手続は適用除外となっているが、過料が制裁としての性格を有することから、過料処分の事前手続が適正手続の要請を満たしているか、また、その後の事後手続は公開・対審による裁判を受ける権利を妨げていないか、といった非訟事件手続法の憲法適合性の問題が、現行法の解釈の問題として、判例上議論されてきた⁽⁵⁶⁾。

これらの問題について最高裁⁽⁵⁷⁾は、①「過料を科す作用は、もともと純然たる訴訟事件としての性質の認められる刑事制裁を科す作用とは異

(53) 塩野・前掲注(6)275 頁。

(54) 行政上の秩序罰を科す手続については、法律に基づくものと、条例・規則に基づくものがあるが、ここでは法律に基づく行政上の秩序罰に絞って検討する。

(55) 宇賀・前掲注(2)255 頁。

(56) 市橋克也「行政罰—行政刑罰、通告処分、過料」日本公法学会編『公法研究 通号 58 号』242 頁 (有斐閣、1996)。

(57) 最大決昭 41・12・27 民集 20 卷 10 号 2279 頁。

なるのであるから、憲法八二条、三二条の定めるところにより、公開の法廷における対審及び判決によって行わなければならないものではない。」こと、②「現行法は、過料を科する作用がこれを科せられるべき者の意思に反して財産上の不利益を課するものであることをかんがみ、公正中立の立場で、慎重にこれを決せしめるため、別段の規定のない限り、過料は非訟事件手続法の定めるところにより裁判所がこれを科することとし、その手続について・・・違法・不当に過料に処せられることがないよう十分配慮しているのであるから、非訟事件手続法による過料の裁判は、もとより法律の定める適正な手続による裁判ということができ、それが憲法三一条に違反するものでないことは明らかである。」とし、さらに、異議申立について、③「本件のような、秩序罰としての過料を非訟事件手続法の定めるところにより裁判所が科することが違憲でないことは、さきに説示したとおりであり、同法の手続により過料を科された者の不服申立ての手続について、これを同法の定める即時抗告の手続によらしめることにしているのは、これまた、きわめて当然であり、殊に、非訟事件の裁判については、非訟事件手続法の定めるところにより、公正な不服申立ての手続が保障されていることにかんがみ、公開・対審の原則を認めなかったからといって、憲法八二条、三二条に違反するものとすべき理由はない。」と判示し、合憲である旨の判断を下した。

しかし、この判決については、特に、不服申立ての手続について、即時抗告（即時抗告が認められなかった場合の特別抗告を含む。）しか認められていない点について、批判がある。この判決の反対意見（入江俊郎裁判官）においても、「過料は一般統治権に服する者に対する財産上の制裁であり、過料を科すべき要件とその程度は、それぞれの法律（過料に関する実体法）に定められているが、これを科せられた者がその実体規定の解釈適用を争い、違法に自己の権利、利益を侵害されたと主張してあくまでその救済を求めた場合、それは終局的には明らかに法律上の争訟となり、純然たる訴訟事件となると解すべき」とし、行政処分として

科された過料の違法性について争うことは法律上の争訟であり、ゆえに、公開・対審の裁判が保障されていなければ、憲法 32 条及び 82 条に違反する恐れがあると指摘されている。いずれにしても、行政上の秩序罰の手続については、糾問主義を採ったり裁判所への上訴の途が閉ざされていたりして整備されていない非訟事件手続法を借用し続ける状態を改め、過料を法律に設けたりそれを適用したりすることにちゅうちょしなくてもよい適正な手続を作る必要がある⁽⁵⁸⁾。

ロ 非訟事件手続法以外の手続

上記イの非訟事件手続法以外の手続としては、2004（平成 16）年の道路交通法の改正により導入された放置違反金（道路交通法 51 条の 4）の例が挙げられる。従来の駐車違反に対する反則金は、駐車違反を行った運転者に対して適用するものであるが、放置違反金は、放置駐車違反を行った車両の運転者が特定できない場合に、車両の使用者（車検証等の車両登録上の使用者、実質上の所有者）に対して科される行政上の秩序罰である。放置違反金は、非訟事件手続法に基づいて裁判所が科すのではなく、都道府県公安委員会が科すこととされている。行政手続法上は、一定の額の金銭の納付を命ずる不利益処分については事前の意見陳述の規定の適用が除外されているが（行政手続法 13 条 2 項 4 号）、放置違反金は制裁としての性格を有しており、また、当該違反金を滞納した場合には、車検拒否にもつながるので、弁明の機会を付与している（道路交通法 51 条の 4 第 6 項）⁽⁵⁹⁾。

第 3 節 行政上の強制執行制度及び行政刑罰の機能不全

1 行政上の強制執行（行政強制）制度の機能不全

行政上の強制執行制度は、第 1 節でみてきたように、戦後の改革を経てそ

(58) 市橋・前掲(56)242 頁。

(59) 宇賀・前掲注(2)256 頁。

の適用範囲は縮小したが、戦後理想とした有効な司法的執行システムは、現代の行政上の強制執行システムとの関係につながりを生じず、行政上の強制執行制度は機能不全に陥っているといわれる。その機能不全の原因として、畠山武道名誉教授は、①ある種の法分野において、法律違反が恒常化し、それを有効に規制する方法がないこと、②行政上の強制執行制度一般の問題として、戦後の改革により、非代替的作為義務や不作為義務については、特に個別法に規定がある場合を除いて、(直接的に) 強制する方法がなくなっているということ、③時代に即応した立法的対応がなされていないということが挙げられ、国レベルでは、時間がかかること、自治体レベルでは条例制定の範囲をめぐる疑義や議会内部の利害対立が阻害要因になっている点が指摘されていること、④理論的な問題で、従来の行政上の強制執行システムは、法令や行政行為によって一方的・強制的に課された義務を念頭においてつくられており、行政の多様な活動形式に応じて生じる多様な義務になじみにくい面があることの 4 点を挙げている⁽⁶⁰⁾。

また、宮崎良夫名誉教授は、行政法の実効性を確保するための我が国の法律制度は、全体的にみれば、強靱性と機動性を欠いていると指摘し、その理由として①国民の規範意識の曖昧さ、②国民の権利の濫用と思われるほどの強引な権利主張と立法者の過剰な財産権尊重の思考、③立法者が実効性確保のために利用可能な手段を設けようとしないことの 3 点を挙げている⁽⁶¹⁾。

2 行政刑罰の機能不全

(1) 行政刑罰の機能不全の原因

行政刑罰は、明治憲法下で「包括的かつ自足的な行政強制システム」⁽⁶²⁾

(60) 畠山武道「サンクションの現代的形態」六本佳平他 13 名共著『岩波講座基本法学 8—紛争』369 頁 (岩波書店、1983)。

(61) 宮崎良夫「行政法の実効性の確保」成田頼明＝園部逸夫＝金子宏＝塩野宏＝小早川光郎編『行政法の諸問題 上』245 頁 (有斐閣、1990)。

(62) 塩野宏「「行政強制」論の意義と限界」『行政過程とその統制』所収 205 頁 (有斐閣、1989)。

に代わり、行政上の義務履行確保措置の原則的な手法として導入された。これは、明治憲法下で行われた行政上の強制措置の濫用の反省から、現憲法下において、人権尊重主義とそれを保障するためには行政上の強制措置を司法上のものに切り替える必要があるとの観点からである。これを実証するデータとして、市橋克也教授は、1985 年から 1994 年の 10 年間に制定された、行政組織法や公務員法を除く国民の生活を規律する法律 76 本（有斐閣『六法全書 平成 7 年版』に掲載されたもの）を分析し、その結果、処罰規定を設けた法律の中で刑罰を設けたものは実に 93.9%にも達していることから、刑罰は行政処罰法制の原則的な手段となっていることを指摘した⁽⁶³⁾。

このように、行政刑罰は、現行憲法の下で、実定法上最も普及した強制措置であり、法律上の行政制裁の中の原則的な手段となっているが、実際の運用の状況は、行政刑罰が本来の機能を発揮するものとはなっていない⁽⁶⁴⁾。このような行政刑罰の機能不全に、多くの行政法研究者から以下のような原因が指摘されている⁽⁶⁵⁾。

イ 行政庁の意識

行政庁の法意識が行政刑罰の機能不全に多大な影響を及ぼしている。例えば、①行政指導により法令遵守を確保することが適切であると考え、行政命令や行政刑罰については極力回避したい傾向にあること、②行政命令や告発については、非命令者との間の協調関係を壊し、行政目的達成に支障が生ずる恐れがあると考えていること、③確実に遵守される見込みがない限り行政命令を出せない傾向があること、④告発は強権発動とみられ、行政庁のやりすぎと批判されることを恐れていること、⑤違反が多数で、告発すべきものを選定しにくく、ごく一部の者に行政刑罰を科すことはバランスを欠くと考えていること、⑥告発しても、捜査・

(63) 市橋・前掲注(56)233 頁。

(64) 市橋・前掲注(56)234 頁。

(65) 小林・前掲注(24)13,14 頁。

起訴されるかどうかは不明確で、告発をためらうこと、⑦告発の事務と事情聴取で、事務に支障が生じると考えていること、などが挙げられる。

ロ 行政刑罰の威嚇力

行政刑罰の威嚇力が欠けているといわれている。告発が少なく、さらに公判請求される事案は極めてまれである上に、判決も実刑はほとんどなく執行猶予がついたりすること多い。また、罰金も低額であり、違反行為による利益と比較するとその額は微々たるもので、制裁としての効果は低いといわれている⁽⁶⁶⁾。

ハ 刑事司法機関の事件選好

警察・検察等の刑事司法機関は、刑法犯事犯で手一杯であり、反社会性が強くないといわれている行政犯まで手がまわらない状況に置かれている⁽⁶⁷⁾。

ニ その他の原因

行政刑罰が本来の機能を発揮するものとなっていないことともに、濫用のおそれがあるとの指摘がある⁽⁶⁸⁾。

(2) 行政刑罰の非刑罰的処理（ダイバージョン）

上記（1）のような原因により行政刑罰はその機能不全を起こし、威嚇力を失い、行政上の義務履行確保措置としての有効性が低下する中、そのような状況を打開するために、行政刑罰の非刑罰的処理（ダイバージョン）が実施されてきた。行政刑罰の非刑罰的処理（ダイバージョン）は、ある種の行政犯罪が、極めて大量に発生するため、すべてを起訴して刑罰を科すことが困難であり、また、刑罰以外の制裁を受けた者については起訴しなくても社会通念上正義の概念に反しない場合、制度的に、行政犯の非刑

(66) 小林・前掲注(24)14 頁。

(67) 小林・前掲注(24)14 頁。

(68) 市橋・前掲注(56)234 頁において、「いわゆる公安事件を中心にして、警察・検察が行政刑罰の科罰手続である刑事訴訟法上の強制措置を積極的に利用する例がしばしば見られたところである。逮捕、勾留、差押え、領置といった、将来の公判のための証拠を保全する目的で本来は刑事訴訟法におかれた強制措置が、行政警察の目的を追求するために積極的に用いられた。」と指摘している。

罰的処理の仕組みを設け、これに応じない者のみを選別して起訴するもの⁽⁶⁹⁾で、行政上の制裁又は義務履行確保において効率的かつ効果的な制度であるといえる。このような、非刑罰的処理（ダイバージョン）の例として、間接国税及び関税等に係る通告処分と、道路交通法上の反則金制度がある。

（3）通告処分及び反則金

イ 通告処分

通告処分の歴史は古く、1890（明治 23）年に制定された間接国税犯則者処分法において、間接国税犯則事件の数が極めて多いことを考慮し、間接国税犯罪者に対する簡易な処罰手続として、通告制度が導入された⁽⁷⁰⁾。通告処分は、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、その理由を開示し、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並びに差押物件又は記録命令付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書面により通告しなければならない（国税通則法 157 条 1 項）。関税法にも同様の規定があり（同法 146 条 1 項）、とん税法（同法 14 条、特別とん税法 12 条）は、関税法の犯則事件に関する規定を準用している。

通告処分は、処分という名称にもかかわらず、法的拘束力はなくこれを履行するか否かは犯則者の自由である。犯則者が通告処分を履行した場合には、同一の事件において公訴を提起されることはなくなるが（国税通則法 157 条 5 項、関税法 146 条 5 項）、犯則者が通告処分を受けた日から 20 日以内に通告処分を履行しない場合には、国税局長又は税務署長等は、告発の手続をとらなければならない（国税通則法 158 条 1 項本文、関税法 147 条 1 項本文）、この告発を受けて検察官は公訴を提起すると、刑事裁判となり、犯則事実を争いたい者は、刑事裁判の場で無罪

(69) 宇賀・前掲注(2)246 頁。

(70) 金子宏『租税法 第 23 版』47 頁（有斐閣、2019）。

を主張することとなる⁽⁷¹⁾。

ロ 反則金

反則金は、間接国税及び関税等に係る通告処分を参考として、1967 年の道路交通法の改正により導入された。この制度は、上記イの間接国税及び関税等に係る通告処分と基本的には共通の仕組みとなっており、道路交通法違反のうち、軽微で現場での確認が容易な定型的行為を反則行為とし、警視總監又は警察本部長は、法令で定める定額の反則金の納付を通告し、通告を受けた者が通告を受けた日の翌日から起算して 10 日以内に納付したときは、当該違反行為の事件について公訴の提起又は家庭裁判所の審判に付されることはないが、納付しなかったときは、刑事手続に移行され、検察官が公訴を提起すれば刑事裁判が進行し、家庭裁判所が審判を開始して保護事件になる⁽⁷²⁾。また、通告に先立って、警察官の告知を受けた者は、告知を受けた日の翌日から起算して 7 日以内に仮納付したときは、通告があったときに、当該通告に係る反則金を納付した者とみなされることになっている⁽⁷³⁾。

ハ 通告処分及び反則金の手続等に関する問題点等

通告処分及び反則金（以下「通告処分等」という。）は、最終的には刑事手続において処理することとされているが、大多数の事件は、通告処分の場合には通告された罰金又は科料に相当する金額等を、また反則金の場合には反則金の支払によって終了している。これは、刑事司法の負担過重を解消させる面においても、制裁金を確実に納付させるという面においても、高い実効性が確保されていると肯定的に評価することもできる⁽⁷⁴⁾。

しかし、これら通告処分等そのものが、制裁として機能しているなら

(71) 宇賀・前掲注(2)247 頁。

(72) 宇賀・前掲注(2)248 頁。

(73) 宇賀・前掲注(2)248 頁。

(74) 宇賀克也「行政制裁」ジュリスト 1228 号 53 頁。

ば、これら通告処分等に対して、制裁としての実質に見合った事前手続きが必要であると学説上は考えられている⁽⁷⁵⁾。また、通告処分等に処分性が認められていないため⁽⁷⁶⁾、その取消訴訟を提起することができないこととされているが、これについても、学説上、疑問が提起されている⁽⁷⁷⁾。これらの問題点については、通告処分等の制度が、刑事訴追の脅威を背景に事実上の強制力を有していることから、これら通告処分等を一つの独立した経済的不利益賦課制度として位置付けて、通告処分等対象行為を刑罰の対象から除外し、納付通告を受けた者が簡便な手続で違反事実の存否を争えるような行政手続を整備して、異議申立てに対する決定を取消訴訟で争えるような制度が必要であると提案されている⁽⁷⁸⁾。

第 4 節 その他の行政上の義務履行確保制度

1 加算税、過怠税、延滞税等

(1) 加算税

イ 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

(75) 中原茂樹「行政制裁 一行政法の視点から」法律時報 85 卷 12 号 23 頁。

(76) 反則金に関する判例（最判昭 57・7・15 民集 36 卷 6 号 1169 頁）では、①「通告を受けた者において通告に係る犯則金を納付すべき法律上の義務が生じるわけではなく、ただその者が任意に右反則金を納付したときは公訴が提起されないということとどまり」、また、②「通告を受けた者が、その自由意思により、通告に係る反則金を納付し、これによる事案の終結の途を選んだときは、もはや当該通告の理由となった反則行為の不成立等を主張して通告自体の適否を争い、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これを許さず・・・、もし・・・右のような抗告訴訟が許されるものとする」と、本来刑事手続における審判対象として予定されている事項を行政訴訟手続で審判することとなり、また、刑事手続と行政訴訟手続との関係について複雑困難な問題を生ずるものであって、同法がこのような結果を予想し、これを容認しているものとは到底考えられない。」として反則金納付通告の処分性を否認している。なお、関税法に関する通告処分の判例（最判昭 47・4・20 民集 26 卷 3 号 507 頁）においても、同様の趣旨の判断がなされている。

(77) 宇賀・前掲注(2)249 頁。

(78) 曾和・前掲注(41)393 頁。中原・前掲注(75)24 頁。

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制度である⁽⁷⁹⁾。加算税には、①申告納税方式の国税で、期限内に申告書が提出されたが、その申告内容が過少であった場合に課される過少申告加算税、同じく②申告納税方式の国税で、期限内に申告書の提出がなかった場合に課される無申告加算税、③源泉徴収等による国税で、法定納期限までに完納されなかった場合に課される不納付加算税、④①から③までの加算税が課される場合で、納付されるべき税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部に隠蔽、仮装があり、そのために適正な国税の納付が妨げられている場合には、それぞれの加算税に代えて、特別に重い経済的負担を課す重加算税の 4 種類がある。

ロ 二重処罰の禁止の問題

加算税で特に問題となるのは、逋脱犯と重加算税はほとんど変わらない成立要件をもつ⁽⁸⁰⁾同一の脱税行為に対し、逋脱犯として処罰し、かつ、重加算税を課することが、憲法 39 条で禁止されている二重処罰の禁止に抵触するかという併科の問題である。

判例⁽⁸¹⁾では、加算税の前身である追徴税と刑罰の併科についての判断であるが、追徴税は、「単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、・・・やむを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきである。」として、「逋脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁とし

(79) 金子・前掲注(70)881 頁。

(80) 佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』31-36 頁（弘文堂、2018）。

(81) 最大判昭 33・4・30 民集 12 卷 6 号 938 頁。その後、最判昭 36・7・6 刑集 15 卷 7 号 1054 頁、最判昭 45・9・11 刑集 24 卷 10 号 1333 頁等においても、重加算税と刑罰の併科は合憲であると判示されている。

て科せられるもの」とのそれぞれの性質の相違を指摘し、「憲法 39 条の規定は刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものではない」と結論付けた。

学説では、憲法 39 条の二重処罰の禁止規定の問題をどのように捉えるかによるが⁽⁸²⁾、二重処罰の禁止を実体法上の問題として、比例原則（罪刑均衡の原則）にその問題の解消を求める立場からすれば、刑罰と重加算税の併科が直ちに違憲となるわけではないが、総体的にみて比例原則（罪刑均衡の原則）に反する場合には、違憲の問題が生じることとなるとしている⁽⁸³⁾。

（２）過怠税・延滞税

過怠税は、印紙税の課税文書の作成者が、①納付すべき印紙税を当該文書の作成時までには納付しなかった場合、及び②課税文書に貼付した印紙に消印しなかった場合に課される付帯税で、その額は、①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（印紙税法 20 条 1 項。ただし、納付しなかった印紙税に相当する部分は、本来の税額の追徴であって、付帯税ではない。）であり、②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（同法同条 3 項）⁽⁸⁴⁾。

延滞税は、国税の全部又は一部を法定納期限までに納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される付帯税で（国税通則法 60 条 1 項、関税法 12 条）、私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質を有するとともに、合わせて、期限内に申告をし、かつ納付をした者との間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを

(82) 佐伯仁志『制裁論』94, 95 頁（有斐閣、2009）において、二重処罰の問題を考える際には、二重訴追の禁止という手続面での問題と二重処罰の禁止という実体面での問題とに、明確に区別して論じるべきあり、行政制裁と刑罰との併科は二重処罰の禁止ではなく、罪刑均衡の原則からなされるべきであると主張している。曾和俊文『行政法執行システムの法理論』134, 135 頁（有斐閣、2011）に同趣旨の内容が記載されている。

(83) 宇賀・前掲注(2)260 頁。

(84) 金子・前掲注(70)893 頁。

目的としている⁽⁸⁵⁾。

2 課徴金

(1) 意義

課徴金は、法令用語であるが、広義には、財政法 3 条に規定する課徴金であって、国権に基づいて課される金銭的義務を意味するものの総称であり、罰金や税金などを含む広い概念である⁽⁸⁶⁾。

(2) 独占禁止法の課徴金

独占禁止法の課徴金は、当初、カルテルのやり得を防止するため、公正取引委員会の納付命令により、違法に得た利益を剥奪することを意図したものであったが、2005（平成 17）年の通常国会で成立した改正独占禁止法においては、違反行為により得た利益相当額を超える金額を徴収する行政上の制裁金と位置付けられた⁽⁸⁷⁾。これにより、独占禁止法の課徴金は、不当に得た利益を剥奪するという性質と違反行為の抑止効果を果たすための行政制裁としての性質を有することとなった。そして、2009（平成 21）年の改正において、課徴金額の引上げや課徴金の対象となる違反行為の拡大などがなされた結果、課徴金は独禁法違反を抑止する強力な武器として活用されている。

(3) 金融商品取引法の課徴金

2004（平成 16）年の証券取引法（同法は 2006（平成 18）年改正により「金融商品取引法」に名称を変更している。）改正で導入された課徴金は、インサイダー取引などの金融商品取引法違反に対して課されるもので、当該違反行為によって得られたであろう利得を基準としていることから、2005

(85) 金子・前掲注(70)875 頁。

(86) 塩野・前掲注(6)268 頁。財政法とは異なった意味で用いられる課徴金として、例えば、国民生活安定緊急措置法 11 条 1 項に規定するような、不当な利益を吸い上げることが目的とするものがあり、義務履行確保のための課徴金ではないが、不当な価格による販売行為に対する抑止効果を期待するものである。

(87) 宇賀・前掲注(2)261 頁。

(平成 17) 年改正前の独占禁止法の課徴金制度に相当するとされている⁽⁸⁸⁾。しかし、「課徴金の水準としては、ルール破りは割に合わないという規律を確立し、規制の実効性を担保するため、少なくとも違反行為による利得の吐き出しは必要であるが、違反行為が市場への信頼を傷つけるという社会的損失をもたらすことも考慮して、抑止のための十分な水準となるよう検討すべきである⁽⁸⁹⁾」としていたこと等に照らすと、金融商品取引法の課徴金を違反行為により得た利益の剥奪のためのものと固定的に考えるべきではなく、行政上の規制の実効性確保のための制裁金であり、その金額は、規制の実効性についての評価や社会通念上の変化に伴い、違反行為により得た利益相当額を超える水準に設定され得ることを当初から織り込んだものとみるべきとの見解が示されている⁽⁹⁰⁾。

(4) その他の課徴金

上記以外の課徴金として、2007 (平成 19) 年に導入された公認会計士法の課徴金及び 2014 (平成 26) 年に導入された不当景品類及び不当表示防止法 (以下「景品表示法」という。) の課徴金がある。

公認会計士法の課徴金は、カネボウ粉飾事件や日興コーディアル・グループの利益水増し事件等を契機に、監査法人の監査の適正を確保する必要が強く認識され⁽⁹¹⁾、その確保策として導入された。内容は、監査法人が財務書類の証明において、社員の故意又は相当の注意を怠った事実があるとき、課徴金の納付を命じるもので、故意の場合には虚偽証明期間に係る監査報酬額の 1.5 倍、相当の注意を怠った場合には 1 倍に相当する額となる (公認会計士法 34 条の 21 第 2 項第一号、二号及び同法 34 条の 21 の 2 第 1 項第一号、二号)。

(88) 塩野・前掲注(6)269 頁。

(89) 金融審議会金融分科会第一部会報告 2003 (平成 15) 年 12 月 24 日「市場機能の中核とする金融システムに向けて」16 頁。https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kinyu/sityou/kinyu/dai1f-20031224_sir/02.pdf

(90) 宇賀・前掲注(2)264 頁。

(91) 宇賀・前掲注(2)265 頁。

景品表示法の課徴金は、平成 25 年 10 月に発覚したメニュー偽表示事件を発端とするホテル・レストランなどにおけるメニュー表示問題を契機として、当該事件により生じた消費者の不信に対処するため、平成 26 年 11 月の改正により導入された⁽⁹²⁾。内容は、対象行為（優良誤認表示⁽⁹³⁾又は有利誤認表示⁽⁹⁴⁾）が確認されると、内閣総理大臣は、当該表示行為をした事業者に対し、弁明の機会を付与した上で課徴金納付命令を発しなければならないこととなっており、課徴金の算定額は、対象商品・役務の売上額の 3 %となっている（景品表示法 8 条 1 項）。このとき、優良誤認表示に該当するかを判断するために必要があれば、一定の期間内に当該表示を裏付けとなる合理的な根拠を示す資料の提出を求めることができ、提出しない場合には、当該表示を優良誤認表示と「推定」し、課徴金を賦課することができる（景品表示法 8 条 3 項）⁽⁹⁵⁾。

3 公表

(1) 意義

公表には 2 種類の目的があり、一つは情報提供を主たる目的するもので、もう一つは、違反行為に対する制裁として公表し、間接的に違反行為を抑止する目的で行う公表である。公表による制裁制度は、社会的信用を重ん

(92) 上田啓子＝河合佑衣子「食品表示に関する法－最近の改正を中心に－ 第 3 章 景品表示法」LIBRA Vol.16 2016 年 4 月号 11 頁（東京弁護士会、2016）（http://www.toben.or.jp/message/libra/pdf/2016_04/p02-25.pdf）。

(93) 優良誤認表示とは、商品又は役務の品質、規格その他の「内容についての不当表示」である（景品表示法 5 条 1 号）。優良誤認表示の具体例として、タラバガニでないのに「タラバガニ」と商品名を表示する、また、カニを使用していない蒲鉾にカニの絵や「カニかまぼこ」と表示する、などが挙げられる。詳細は、上田＝河合・前掲注(92)9 頁参照。

(94) 有利誤認表示とは、商品又は役務の価格その他の「取引条件についての不当表示」である（景品表示法 5 条 2 号）。有利誤認表示の具体例として、当店通常価格の半額という特売チラシ価格の通常時の販売価格が一旦引き上げられた価格で、通常販売価格といえない場合や実際の内容量が 80 g なのに 100 g と表示することなどが挙げられる。詳細は上田＝河合・前掲注(92)10 頁参照。

(95) 上田＝河合・前掲注(92)12 頁。

じ、社会的信用の失墜が多額の経済的損失にもつながるような事業者に対しては非常に効果的な制裁となるが、事業者名が公表されると別の会社をつくり詐偽の商法を繰り返すような者にとっては、十分な制裁として機能しないという限界がある⁽⁹⁶⁾。

(2) 公表という手法が用いられる理由

積極的な理由として、①ある程度の実効性があること、②もともと公権力を行使するものではないので、手続上の制約を受けず、簡易・迅速・安価に発動できること、③直接物理力を用いるものでないことから行政庁が強権を発動しているという印象をさほど与えないこと、などが挙げられ、消極的な理由としては、伝統的な行政上の義務履行確保の手段ないし制裁手段の不十分な点を補うというメリットに着目したことが考えられる⁽⁹⁷⁾。特に条例で公表という手法が活用されている理由は、条例では命令強制手段を定めることが条例制定権の範囲を逸脱する恐れがある場合があるので、条例では勧告するだけにとどめることが多く、その結果、必然的に公表という手法に頼らざるを得ないためである⁽⁹⁸⁾。

(3) 公表の許容性と問題点

公表はもともと単に市民に情報を提供するもの又は違反業者を指導するだけのものと考えるならば、法的根拠は必要ないといえるが、公表が制裁手段ないし義務履行確保の手段として重要な機能を果たし、相手方に重大な経済的損失を与え、場合によっては相手方のプライバシーなど人権を侵害するという点に着目するならば、それは物理的な強制力よりもはるかに大きな権力となる可能性があり、法律ないし条例の根拠を要するものとするのが自然である⁽⁹⁹⁾。

この制裁的公表は、情報化社会といわれる現代社会においては、情報を

(96) 宇賀・前掲注(2)267, 268 頁。

(97) 阿部泰隆「税金の大口滞納者の名前は公表すべきだ—公表制度—」室井力＝塩野宏編『行政法を学ぶ1』242 頁（有斐閣、1978）。

(98) 阿部・前掲注(97)242, 243 頁。

(99) 阿部・前掲注(97)243 頁。

活用した行政手法として注目されるころではあるが、行政上の制度としてみた場合には、上記の①法律的根拠の必要性があることのほか、②誤った情報の公表により予想以上の損害を与える場合もあるので、公表すべき事実の正確性を確認し、相手方の意見を聴聞して弁明の機会を与えるなど事前の手続が必要であること、③相手方が大企業等で社会的評判（reputation）を意識する場合には強い実効性が認められるが、社会的評判を意識しない事業者や公表されることを前提として法人名を変えることを常としているような悪徳業者には効き目がないなど、実効性の程度が相手方次第であること、などの問題点が指摘されている⁽¹⁰⁰⁾。

4 授益的処分の撤回等

許認可等の授益的処分の撤回等は、一般に、許認可等に係る業務を継続させることによる公益への支障を排除することを目的として行われるものであり、行政上の義務違反を理由として撤回等が行われる場合であっても、制裁自体を直接の目的とするものではないとされるが⁽¹⁰¹⁾、営業許可の撤回や職業資格の撤回による経済的な打撃は、当事者にとって、罰金などと比べても大きい場合が多いので、許認可等の授益処分の撤回は違反抑止手段としての機能を有している。

しかし、許認可等の授益処分の撤回が違反行為に対する制裁としての機能を有しているとしても、あくまで撤回の是非はそれぞれの許認可制度の趣旨に照らして判断されるべきであり、行政の実効性の確保手段として正面から位置付ける必要性はないと考えられている⁽¹⁰²⁾。

5 行政サービス、許認可等の拒否

行政上の義務違反に対する制裁として、行政サービス、許認可等を拒否す

(100) 曾和・前掲注(41)397, 398 頁。

(101) 宇賀・前掲注(2)268 頁。

(102) 曾和・前掲注(41)397 頁。

ることも行政上の義務の実効性を高めるうえで、有効な手段であると考えられている。各種行政サービス等の拒否には、①各種サービス等と対価関係にある金銭債務の不履行の場合、②行政上の義務違反行為等と関連するサービス等の拒否、③行政上の義務違反行為等と直接関係しないサービス等の拒否の類型があり、特に問題となるのは、③のケースの場合である⁽¹⁰³⁾。つまり、ある行政上の義務違反が、当該行政サービス、許認可等の拒否事由として認められると解釈できる場合でなければ、当該行政サービス等の拒否は、違法な権利行使となると指摘されている⁽¹⁰⁴⁾。

判例⁽¹⁰⁵⁾においても、市が、宅地開発指導要綱に従わなかった建設業者に対して、同要綱の制裁条項に基づき水道の供給を拒否（水道契約締結拒否）したことが、給水契約を拒否できる「正当の理由」（水道法 15 条 1 項）に該当するかが争点となった事例があり、「水道法上給水契約の締結を義務づけられている水道事業者としては、たとえ右の指導要綱を事業主に順守させるための行政指導を継続する必要があったとしても、これを理由として事業主らとの給水契約を留保することは許されないというべきであるから、これを留保した被告人らは給水契約の締結を拒んだ行為に当たり、「被告人らは、右の指導要綱を順守させるための圧力手段として、水道事業者が有している給水権限を用い、指導要綱に従わないY建設（筆者訂正）らとの給水契約の締結を拒んだものであり、その給水契約を締結して給水することが公序良俗違反を助長することとなる事情がなかった・・・のである。・・・このような場合には、水道事業者としては、たとえ指導要綱に従わない事業主らからの給水契約の申込であっても、その締結を拒む正当な理由がなかった」と判示した。このように、水道水の供給停止の適法性は、水道法等が定める供給拒否の正当な理由の有無の解釈により判断されることとなり、条例による要請規

(103) 小林・前掲注(24)33 頁。

(104) 宇賀・前掲注(2)269 頁。

(105) 最判平元・11・8 判時 1328 号 16 頁。

定の存在により当然に供給拒否が正当化されることにはならない⁽¹⁰⁶⁾。しかし、具体的な事情によっては正当な理由に該当するとの見解もあり⁽¹⁰⁷⁾、判例においてもそれを支持する判決も存在する⁽¹⁰⁸⁾。

行政サービス等の拒否は、行政上の義務履行確保の観点から、有効な手段であると考えられるが、行政上の義務違反と行政サービス、許認可等の拒否を結合させることに政策的な合理性が認められるかについて慎重な検討が必要であるし、生存権侵害になるような行政サービス、許認可等の拒否は避けるべきであるとの見解がある⁽¹⁰⁹⁾。

6 契約関係からの排除

国・地方公共団体等は、公共事業等の主体として多額の契約を締結しており、この契約関係からの排除は、国・地方公共団体から公共事業の発注を希望する者にとっては多大な経済的不利益を被ることとなる。契約実務では、租税の完納等の一定の義務不履行がないことを競争入札参加資格とするなどの取扱いがあり、契約関係からの排除は、事実上制裁の効果をもっている⁽¹¹⁰⁾。実際に、独占禁止法違反業者に対する指名停止措置⁽¹¹¹⁾等でこの手法が

(106) 宇賀・前掲注(2)269 頁。

(107) 小林・前掲注(24)33 頁。

(108) ①「水道事業者に給水契約の申込に対し承諾義務を課し、給水を強制することが法秩序全体の精神に反する結果となり、公序良俗違反を助長することとなるような場合には、必ずしも水道事業固有の事由に基づく場合でなくとも、給水契約の締結を拒みうる「正当な理由」が判断される場合もあるというべきである。」として、建築基準法違反の悪質性等や違反状態を直接に助長する公序良俗違反であるとして、給水拒否の「正当な理由」を認めた事例（大阪地決平 2・8・29 判時 1371 号 122 頁）。②将来の水不足を理由として給水拒否の正当性を認めた事例（最判平 11・1・21 民集 53 卷 1 号 13 頁、福岡県志免町給水拒否訴訟）。③「違法建築物が安全・平穏・快適であるべき現代都市生活における秩序と平和を破壊するおそれがあるものとして都市住民の健康で文化的な生活の営為と両立しがたい存在である」として、このような公序良俗違反の場合も電気事業法 18 条 1 項の供給を拒みうる「正当な事由」に当たると判示した事例（東京地判昭 57・10・4 判時 1073 号 98 頁）、などがある。

(109) 宇賀・前掲注(2)271 頁。

(110) 小林・前掲注(24)36 頁。

(111) ①工事請負契約に係る指名停止等の措置要領（中央公共工事請負契約制度連絡協議会モデル）、②①を参考として各公共団体等が策定する競争入札参加資格者指名停

用いられている。

指名・指名停止の法的性格については、契約の準備段階における内部的行為であるとするのが判例及び実務上の見解である⁽¹¹²⁾が、処分性を肯定する見解⁽¹¹³⁾もある。指名・指名停止を行政処分として構成し、行政手続法の規定を適用して公正性の確保及び透明性の向上を図るとともに、行政不服審査法及び行政事件訴訟法による救済の機会を確保することが必要である⁽¹¹⁴⁾。

第 5 節 この章のまとめ

この章では、今現在の我が国における行政上の義務履行確保措置の諸制度について概観した。ここではこの章のまとめとして、これらの諸制度が課税資料収集の義務履行確保制度として、有効であるか等について若干の検討を加える。

1 伝統的な行政上の義務履行確保制度

我が国の伝統的な行政上の義務履行確保制度は、第 1 節及び第 2 節でみてきたように、①行政上の強制執行制度と②行政罰制度である。両者は、その性質を異にしており、①行政上の強制執行制度は、行政機関が、行政上の義

止要綱などで、独占禁止法違反行為や建設業法違反行為が指名停止基準として掲げられている。

(112) 宇賀・前掲注(2)271, 272 頁。

(113) 確井光明「公共契約締結手続の司法審査—政府部門の行為の法的統制の可能性」ジュリスト 1156 号 126, 127 頁。処分性を肯定する理由として、①最終段階の契約書作成による契約締結行為は私法行為であるが、それに至る各段階の行為について論理必然的に行政処分性を排除するものではないこと、②最終段階の契約書作成に至る各段階の行為は、いずれも法に基づく政府部門の一方的な判断行為であって、通常の典型的行政処分と異なるものでないこと、③法律自体が政府部門を強く羈束しようとしていることが明確であるのに、「契約自由の原則」を振りかざして内部法と位置付けることは、国家意思の分裂現象と言わざるを得ないこと、④法律による規律を実効あらしめるのに、どのような法律構成がベターであるかという目的視點も重要であること（行政処分とするならば、各段階における不服の提起が可能となる。）の 4 点を挙げている。

(114) 宇賀・前掲注(2)272 頁。

務違反に対し、将来に向かって実力をもって義務を履行させる制度であり、②行政罰は、行政機関が、過去の行政上の義務違反に対し、制裁として罰を科し、その威嚇力によって、義務履行の確保及び将来の義務違反の抑止を図るものである。両者は義務履行確保の機能を有し、また、その目的を持っている点で共通しているが、①行政上の強制執行制度が将来の義務履行を確保するために義務違反者に対し何らかの強制的措置を図る制度であるのに対し、②行政罰は過去の義務違反に対し制裁として義務違反者に何らかの罰を科す点において大きな差異が認められる。

このようなそれぞれの特質を考慮すると、質問検査権に基づく課税資料の収集が、調査等において、適正な課税を確保するために、その課税の可否を判断し、更正等の処分を行うための準備的行政行為であると考えられることから、税務当局に対して課税資料の提出等の義務を履行しないことに対し、制裁として行政罰を科しても、最終目的である適正な課税の確保にはつながらず、質問検査権に基づく課税資料収集の実効性の確保に関する行政上の義務履行確保措置として機能は果たせないと考える。したがって、質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置については、将来に向かって義務の履行を強制する行政上の強制執行制度、とりわけ、非代替的作為義務違反に対する強制執行措置として有効である執行罰を模範として制度設計を行うのが有用であると思われる。

法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置については、法定資料提出等の義務違反が、納税申告書の不提出等と同様、反復的かつ大量に発生すると見込まれること、比較的軽微で形式的な義務違反であることから、行政上の秩序維持のために義務違反者に対して制裁として金銭的負担を課す行政上の秩序罰によってその義務の履行を確保することが合理的であると考ええる。これは、法定資料の未提出等といった比較的軽微な義務違反に対し、現行の行政刑罰が機能不全にあるといわれる状況の中で、現実的にその義務履行の確保が困難であることから、行政刑罰の非刑罰化を図り、当該義務履行の確保を行うものである。

2 その他の行政上の義務履行確保制度

前節で、伝統的な行政上の義務履行確保制度以外の諸制度について、6 項目を挙げて、それらの制度を概観した。これらの制度は、伝統的な行政上の義務履行確保制度が機能不全を起こしている状況の中で、様々な社会問題が顕在化し、行政がそれらの社会の変化に対応するために、生み出されてきた制度である。

まず、課徴金制度については、行政上の義務違反に対して、罰金とは別に一定金額を課し、将来の違反を抑止する経済不利益賦課制度である点で、課税資料収集の義務履行確保措置として有効な制度であると思われる。しかし、課徴金の性質は、本来的に、違法に得た利益を剥奪することを主な目的とし、違反行為により得た利益相当額を超える部分の金額に行政制裁としての性質を有するものであり、一方、課税資料収集に係る義務違反においては直接的な利益の創出は存在しないため、その実効性の確保のための方策を課徴金のカテゴリーとして制度設計を行うことは不合理である⁽¹¹⁵⁾。

制裁的公表は、ある程度の実効性が見込め、手続上も行政機関において迅速、簡易に実施できる上、社会的評判 (reputation) を意識する事業者にとっては強い実効性が認められ、また、情報化社会といわれる現代社会においては、情報を活用した行政手法は注目されるところである。しかし、課税資料の収集において制裁的公表を検討するとき、法定資料の未提出等のように、大量に違反者が発生する可能性があるため税務当局側の事務量等の負担が大きくなることや、直接的に租税債権の侵害等をもたらす税務申告書の未提出等の義務違反者に対しては加算税制度を採用していることとのバランスの問題、また、前節 3 (3) で示したように、制裁的公表には違反者の社会的評

(115) BEPS 行動 12 でも推奨されている租税回避取引、取決めに關する義務的開示制度に係るプロモーターの報告義務違反については、プロモーターがそれらの租税回避取引を販売又は助言等することで直接的に利益を得ていると想定されることから、課徴金としてのカテゴリーで経済的不利益を課すことは合理的であると思われる。これについては、肥後治樹「租税法への課徴金導入の可能性について」筑波ロー・ジャーナル 5 号 (2009 年) が詳しい。

判 (reputation) に対する考え方により、その効果に不確実性があることから、制裁的公表を課税資料収集の実効性の確保手段とすることは実現性に乏しいように思われる。

最後に、受益的処分の撤回等、行政サービス、許認可等の拒否及び契約関係からの排除といった行政上の義務履行確保措置は、税務分野においても酒税法等の免許取消等で既に取り入れられているが、課税資料収集の義務履行確保措置としてこれらの制度を導入することは、課税資料収集に関する義務違反が許認可の撤回及び拒否や行政サービスの拒否などの処分等に対して、直接的な関連性がないため、ふさわしくないと思料される。

課税資料収集に係る実効性の確保に関する具体的な方策の提案については、次章の諸外国の義務履行確保制度について概観したのちに、国内の制度の検討を参考として、第 3 章で詳細に検討したい。

第 2 章 諸外国の行政上の義務履行確保措置

本章では、諸外国の行政上の義務履行確保措置制度について、ドイツ、フランス及びアメリカ 3 か国の制度を考察する。本論文の研究テーマが、非代替的作為義務である課税資料収集の実効性の確保についてであることから、ドイツ、フランスについては日本における執行罰に類似した強制金制度を、また、アメリカについては日本の行政上の秩序罰に類似した民事罰制度を中心に考察する。

第 1 節 欧米諸国と日本における主な行政上の義務履行確保措置等の比較

欧米諸国においても、日本と同様に、行政上の義務履行確保について、様々な制度が存在しているが、特に間接強制による義務の履行確保措置が有効に機能している。ドイツ・フランスでは、日本の執行罰及び民事執行法の間接強制（民事執行法 172 条）に似た強制金制度が活用されており、また、アメリカでは、行政上の秩序罰である民事罰を活用した間接強制制度が古くから活用されている。ドイツ・フランスは、第 1 章第 1 節でみてきた行政上の強制執行制度による間接強制、アメリカでは、第 1 章第 2 節でみてきた行政罰制度（行政上の秩序罰）による間接強制の違いがあるが、両者とも日本において同様の間接強制制度が存在することから、これらの制度を、ドイツ・アメリカを中心に研究し、課税資料収集の義務履行確保の有効な手段となり得るか検討する。

第 2 節 ドイツの間接強制制度

1 ドイツの行政上の義務履行確保措置の概要

ドイツでは、連邦の行政執行法又は各州の行政執行法に基づく一般的制度としての強制金制度と建設法典等の個別法に基づく強制金制度があり、それ

を補完する形で、代償強制拘留制度及び個別法で定められている秩序違反行為に対する秩序罰としての過料制度⁽¹¹⁶⁾がある。また、これらの制度は行政機関のみで実施することができるので義務違反行為に機動的に対応できる。

2 強制金制度の概要

(1) 強制金制度の法的根拠

ドイツにおいては、連邦の行政執行法又は各州の行政執行法に基づく一般的制度として連邦又は各州の強制金制度と、建設法典等の個別法に基づく強制金制度がある。一般的制度としての強制金制度の法的根拠については、連邦と州の競合的立法の領域（その範囲内において、州は連邦が立法権を行使しない範囲で、立法権を有する）は、ドイツ連邦共和国基本法 74 条で限定列挙されている⁽¹¹⁷⁾。司法関係事項については同条 1 号に掲げられているが、行政執行関係事項については、特に規定がないため、行政執行分野で連邦と州は対等であり、連邦の行政執行法は連邦の行政機関に対してのみ直接適用され、各州はドイツ連邦共和国基本法の認める立法権に基づき独自に行政執行法を制定している⁽¹¹⁸⁾。

(2) 強制金の対象となる義務

強制金の対象義務は、作為義務、受忍義務及び不作為義務で、代替的作為義務については、原則、代執行が義務履行確保手段となるが、連邦の強制金制度においては、代執行が実施困難な場合や義務者が代執行費用を負担する資力がない場合には、強制金を適用できるとされている（連邦代執行法 11 条 1 項）⁽¹¹⁹⁾。

(116) ドイツの秩序違反法は、秩序違反行為の成立に関する実体法規定、また、過料が科される手続を定めた手続法規定によって構成される一般法であるが、具体的にどのような行為が秩序違反となるのかという構成要件は、その大部分が秩序違反行為規定として個別法で定められている（西津・前掲注(10)107 頁）。

(117) 西津・前掲注(10)88 頁。

(118) 西津・前掲注(10)88 頁。

(119) 西津・前掲注(10)89 頁。

(3) 強制金の額

強制金は、法定される下限額と上限額の範囲内で一回ごとに額を決めて強制金の戒告が行われる⁽¹²⁰⁾。連邦の上限額は、1953 年から 2013 年までの間、1,000 ユーロ (130,420 円⁽¹²¹⁾) と据え置かれていたが、2014 年改正で 25,000 ユーロ (3,260,500 円) と定められた⁽¹²²⁾。各州の上限は、①50,000 ユーロ又は経済的収益額 (固定上限なし) …バイエルン州、②500,000 ユーロ (65,210,000 円) …ザクセン・アンハルト州、③250,000 ユーロ (32,605,000 円) …チューリンゲン州、④100,000 ユーロ (13,042,000 円) …ノルトライン・ヴェストファーレン州、⑤50,000 ユーロ (6,521,000 円) …ベルリン州、ブランデンブルグ州、ブレーメン州など全 9 州、⑥25,000 ユーロ (3,260,500 円) …ヘッセン州など全 2 州となっており⁽¹²³⁾、連邦の上限額よりも高い金額を設定している州が多い。また、連邦の個別法上の強制金上限額は、①競争制限禁止法及びエネルギー経済法…10,000,000 ユーロ (13 億 420 万円)、②郵便法、電気通信法及び一般鉄道法…500,000 ユーロ (65,210,000 円)、③金融サービス監督法及び欧州共同体消費者保護実施法…250,000 ユーロ (32,605,000 円) となっており⁽¹²⁴⁾、日本における独占禁止法やいわゆる業法については、強制金の上限が高くなっている。

(4) 強制金の手続の流れ

連邦の行政手続法は強制手続については、まず、一回ごとに法定の下限

(120) 西津・前掲注(10)92 頁。

(121) 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング公表の 2018 年年間平均 TTM (1 ユーロ = 130.42 円) で換算した (http://www.murc-kawasesoubu.jp/fx/year_average.php)。以下、ユーロについては当該レートを使用して表す。

(122) ①愛知大学・法学部研究懇談会「ドイツ諸州都等の建築監督上の義務履行確保運用」報告 (2017 年 5 月 11 日開催) 配布資料スライド 11 (<https://leo.aichi-u.ac.jp/~lawnews/DataResume170511.pdf>) 及び②総務省・地方分権の進展に対応した行政の実効性確保のあり方に関する検討会 (第 6 回、平成 24 年 11 月 29 日開催) 配付資料 1 西津委員提出資料「調査研究報告書：ドイツの強制金制度とその運用実態及び日本版強制金制度に関するアンケート調査について」スライド 9 (http://www.soum.u.go.jp/main_content/000214689.pdf)。

(123) 西津・前掲注(122)①スライド 11。

(124) 西津・前掲注(122)②スライド 10。

額と上限額の範囲内で額を決めて、強制金の戒告が行われる。通常、この戒告は期限付きの違反行為是正命令とセットでなされる。期限までには是正されない場合は、強制金の賦課決定が行われる⁽¹²⁵⁾。

(5) 事前の聴聞

連邦行政手続法では、行政強制手続のみについての聴聞は不要であるとされているため、例えば、強制金の賦課決定に際しては、原則として聴聞は不要である（連邦行政手続法 28 条 2 項 5 号）が、違反是正命令と強制金の戒告が一体としてなされる場合には、違反是正命令について事前に聴聞を行うことが義務付けられている（同法同条 1 項）⁽¹²⁶⁾。

(6) 強制金の戒告と賦課決定の反復

強制金の戒告及び賦課決定は、違反が是正されるまで反復して行うことができ、また、新たな戒告を行う際には強制金の額を前回の戒告の額より増額することができ、強制金の戒告と賦課決定が反復されることにより、強制金の総額は累積することとなる⁽¹²⁷⁾。

(7) 目的達成による手続の中止

連邦行政執行法 15 条 3 項は、「執行は、その目的が達せられた場合は直ちに中止しなければならない」と規定されており、これにより、違反者が行政機関による是正命令と強制金等の戒告を受けて是正命令に従えば、それがたとえ、戒告期限の徒過後、強制金の賦課決定後、さらには強制徴収手続の中途段階であっても、以後の手続は中止される⁽¹²⁸⁾。各州もそのほとんどが連邦行政執行法 15 条 3 項と同じような規定を設けているが、バイエルン州及びチューリンゲン州においては、執行の目的が達成されても、期限の徒過や強制金の賦課決定後であれば、強制金を課すことが可能である制度としている。しかし、これら 2 州の在り方については、行政上の強

(125) 西津・前掲注(10)94 頁。

(126) 西津・前掲注(10)96 頁。

(127) 西津・前掲注(10)96 頁。

(128) 西津・前掲注(10)103 頁。

制執行手段である強制金が刑罰や過料といった制裁に化してしまうので、学説上の批判がなされている⁽¹²⁹⁾。

(8) 強制金処分に対する争訟

イ 強制金の戒告

強制金の戒告は、連邦行政裁判所等の判例により行政行為であると解されているため、行政裁判所法及び行政手続法の定める行政庁に対する異議や取消訴訟などの争訟の対象となる⁽¹³⁰⁾。また、戒告の基礎となる命令との関係における争訟の扱いについては、行政執行法上、命令と強制金の戒告が併せて行われる多くの場合には、戒告に対する争訟は、命令が既に争訟の対象になっていない限り、命令にも及ぶとされ、強制金の戒告が命令とは別になされており、命令に不可争力が生じているときは、戒告は、それによる権利侵害が主張される限りにおいてのみ争うことができる⁽¹³¹⁾とされている。

ロ 強制金の賦課決定

強制金の賦課決定についても、連邦行政裁判所の判例及び学説により戒告と同様に争訟の対象となる行政行為と解されている⁽¹³²⁾。

(9) 代償強制拘留制度

連邦及びほとんどの州の行政執行法には、強制金を補完する行政上の義務履行確保手段として、代償強制拘留制度が設けられている。これは、相手方の支払能力の欠如が確実なときなど、強制金が徴収できない場合に、行政機関の申立てに基づく行政裁判所の決定により、連邦法及び州が定める上限及び下限の範囲内の期間内で義務が履行されるまで、義務者を強制的に拘留するものである。

(129) 西津・前掲注(10)104 頁。

(130) 西津・前掲注(10)104 頁。

(131) 西津・前掲注(10)104 頁。

(132) 西津・前掲注(10)104,105 頁。

3 行政の秩序罰（過料）

（１）ドイツの秩序罰（過料）の概要

ドイツの秩序違反法は、秩序違反行為の成立に関する実体法の規定のほか、過料が科される手続を定めた手続法規によって構成される一般法である。同法は、第 1 編総則において、秩序罰（過料）の適用範囲、処罰の基本原則及び秩序違反の法律的效果に関する規定をまとめており、第 3 章において、過料の上下限額、過失の場合の減額及び過料の算定根拠ないし秩序違反行為による経済的剥奪のための過料算定を定めている⁽¹³³⁾。

また、第 2 編において、過料手続が規定されており、原則として第一次的に所管の行政機関が自ら秩序違反行為について調査し、訴追することができ（秩序違反法 35 条（1））、また、秩序違反行為の処罰についても、原則、行政機関が権限を有することとしている（同法同条（2））。

（２）ドイツの秩序罰（過料）の性質

ドイツの行政の秩序罰（過料）では、1949 年経済刑法の立法理由書は、「過料」を導入した理由につき、犯罪と秩序違反を概念的に区別したことを明示的に表すためと説明されており、「過料」が狭義の刑罰とは本質的に異なっていることを示唆している⁽¹³⁴⁾。これに対し、「過料」は名称を変えた罰金刑に過ぎないという批判もなされているが、この批判については、①「過料」は、犯罪者名簿への登録や代替的自由刑が予定されていない点において刑罰と法的効果が異なり、また、②手続的にも、刑罰である罰金刑と異なり、義務履行を促すための手段であることの規定が設けられていることから、同じ金銭上の不利益があっても、「過料」は過去の行為に対する贖罪を意味する狭義の刑罰とは本質が異なるものと考えられている⁽¹³⁵⁾。

(133) 西津・前掲注(10)107 頁。

(134) 田中良弘『行政上の処罰概念と法治国家』188 頁（弘文堂、2017）。Eb.シュミットは、狭義の刑罰は過去の行為に対する贖罪を意味するのに対し、「過料」は行政上の義務の履行を強く促すものに過ぎないとして、両者を本質的に異なるものと解している。

(135) 田中・前掲注(134)188 頁。

このことから、「過料」は、過去の行為に対する応報として科されるものではなく、あくまで行政上の義務履行確保手段の一類型にすぎないといえる⁽¹³⁶⁾。

(3) 「過料」の機能

ドイツの「過料」の機能については、上記(2)の「ドイツの秩序罰(過料)の性質」のとおり、「過料」は法益侵害に対する応報としての性質を有しないため、純粋な行政不服従に対しても用いることが許容され、「過料」が秩序違反への転換による非犯罪化の手段のみならず、義務履行確保のための処罰化の手段としても機能することを意味しているとされる。また、法益論は、「法益あれば犯罪あり」という刑事立法を積極的に促すものではなく、「法益なければ犯罪なし」という消極的な原則として機能するものであるため、法益侵害ないしその危険を伴う行為であっても、軽微なものについては、立法者の裁量により、秩序違反行為としての「過料」をもって対処することが許容される。さらに「過料」は刑罰と異なる行政上の義務履行確保手段に過ぎないため、刑事裁判手続によらない処罰が可能であり、裁判を受ける権利を害しない限度において、行政機関による「過料」の賦課が認められる⁽¹³⁷⁾。

このように、ドイツの「過料」は、様々な場面において、行政上の義務履行確保措置として有効に機能しており、裁判所の判断を求めることを留保した上で、行政機関自らが比較的簡易な手続によって効率的に義務履行の実効性を確保している。

第 3 節 フランスの間接強制制度

1 フランスの間接強制制度アストラント(罰金強制)の概要

フランスの間接強制制度であるアストラント(罰金強制)は、日本の民事

(136) 田中・前掲注(134)189 頁。

(137) 田中・前掲注(134)189 頁。

執行法の間接強制（同法 172 条）の立法の起源とされ、19 世紀初めに、判例において民事訴訟における債務の任意履行を促す手段として創出され、かつては損害賠償の一種と解されていたが、第二次世界大戦後にアストラントの利用が急増し、裁判所の命令遵守を強制し、その違反に対して制裁を課すものとして、当初の損害賠償とは全く異なるものとなった。1972 年及び 1991 年に実定法上の根拠が与えられ、民事裁判上広汎に活用されるようになり、さらに今日では、個別の行政法規において行政上の強制執行手段としても制度化され、積極的に活用されている⁽¹³⁸⁾。

2 アストラントの法的根拠及び手続の流れ

アストラントは、ドイツの行政強制一般法として連邦及び州の行政執行法を法的根拠としているのと相違し、個別法に根拠法を置いている⁽¹³⁹⁾。

アストラントの基本的な流れは、ドイツの強制金の流れと同様、違反行為に対し是正命令と履行期限を定めたアストラントの戒告を行い、そして期限までに義務が履行されなかった場合には、義務履行の遅滞 1 日に付き、法律で定められた金額又はその範囲内でアストラントが賦課される。また、アストラントの支払がない場合には強制徴収の手続に移行する仕組みとなっている⁽¹⁴⁰⁾。

アストラントは、裁判所が賦課するものと行政機関が直接賦課できるものがある。裁判所で賦課するものには、行政機関が裁判所に義務不履行の事実を訴え、それに基づいて裁判所において、義務違反是正を強制するための命令と期限付きのアストラントの戒告を行う。そして期限までに義務が履行されない等義務違反が是正されない場合には、義務履行の遅延 1 日に付き、法律で定められた金額の範囲内でアストラントを賦課する。その強制徴収については、原則として、それぞれの行政機関が実施することとなっている。ま

(138) 西津・前掲注(10)128 頁。

(139) 西津・前掲注(10)128 頁。

(140) 西津・前掲注(10)131 頁、図 6。

た、都市計画法典等は、アストラントの戒告による義務履行期間の満了後さらに 1 年間不履行の状態が続いた場合には、検察官の申立てに基づいて、裁判所はアストラントの金額を引き上げることができるとされている⁽¹⁴¹⁾。

行政機関が直接賦課するアストラントは、その期限と金額が一律に法令で定められている場合、例えば、環境法典に基づく屋外広告物規制などの例がみられ、すべての手続を行政機関により実施することができるとされている⁽¹⁴²⁾。

第 4 節 アメリカの間接強制制度

1 アメリカのシビルペナルティ（民事罰）の概要

アメリカにおいては、行政上の義務履行確保手段としてシビルペナルティ（以下「民事罰」という。）がその機能を果たしている。その法的性質は、①民事訴訟手続又は行政手続で課される金銭的負担（制裁）であって、②行政上の義務履行確保又は将来の違反の抑止を目的として行政法違反行為に対しペナルティとして賦課されるものとされている⁽¹⁴³⁾。

民事罰は、ドイツの強制金やフランスのアストラントのように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ものである。

民事罰には、①裁判所によって賦課・徴収されるものと②行政機関によって賦課・徴収されるものがあり、a) 簡易な手続により迅速に賦課できること、b) 軽微な違反に迅速に対応できること、c) 裁判所が決定する場合に比べて統一的な執行方針を維持・運用できること、などの理由から、②の行政機関による民事罰の賦課を行う手法が活発に利用されている⁽¹⁴⁴⁾。

(141) 西津・前掲注(10)129 頁。

(142) 西津・前掲注(10)131 頁。

(143) 曾和・前掲注(82)43 頁。

(144) 西津・前掲注(10)141 頁。

2 租税行政分野の民事罰

租税行政分野では、古くから民事罰が活用されている。租税行政分野での民事罰の賦課は、租税と同様の手続で進められ、民事罰の賦課に異議のある者は不服申立てを行うことができるほか、一旦支払ってから還付を求める訴訟を提起することができる⁽¹⁴⁵⁾。

他の分野の民事罰とは異なり、租税と同様に、行政的執行により強制徴収することができる⁽¹⁴⁶⁾。

別添図表 1 「アメリカの民事罰の賦課、取消しに係る税目別データ（2017 会計年度）」は、内国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」という。）の 2017 年のデータ・ブックを参考に作成したアメリカにおける税目別の民事罰の状況である。「⑤実質的な民事罰の賦課」は、民事罰の賦課から賦課取消分を差し引いた数値であり、その⑤の構成比を見てみると、「情報申告等（Nonreturn penalties）」の総件数の割合は民事罰全体の 0.8%でそれほど高い数値ではないが、総金額の割合は全体の 19.6%となっており、「個人、資産及び信託の所得税(individual, and estate and trust income taxes)」の 58.2%について 2 番目に高い。また、1 件当たりの金額は、9,487 米ドル（約 94 万円、1 米ドル＝100 円で換算。以下同じ。）で、「遺産及び贈与税（Estate and gift taxes）」の 19,803 米ドル（約 198 万円）に次いで 2 番目に高い数値を示している。「情報申告等（Nonreturn penalties）」の欄は、表の注 2 に記載があるように、純粹に情報申告に課された民事罰の数値だけを示したものではないが、この結果から情報申告に係る民事罰が積極的に活用されている状況であることがうかがえる。

3 アメリカの税務調査における課税資料収集の実効性の確保

米国内国歳入法典（以下「IRC」という。）により、一般的調査権限として、調査に関連するいかなる帳簿、書類等について調査を実施する権限が付与さ

(145) 曾和・前掲注(82)46 頁。

(146) 曾和・前掲注(82)46 頁。

れており、書面又は署内調査において課税資料が提出されない場合又は実地調査に移行する場合に、IRS の事務運営指針（Internal Revenue Manual、以下「IRM」という。）に基づく資料提出要求（Information Document Request: IDR）が発出されて、まずは、インフォーマルに課税資料を収集することとしている。

それでも関係資料が提出されない場合には、義務不履行通知（Delinquency Notice）及びプレサモンズの通知（Pre-Summons Letter）を経て、フォーマルな手続であるサモンズ（Summons）による資料提出要求がなされることとなっている。

さらに、サモンズに従わない場合には、納税者は刑事罰や民事罰（法廷侮辱罪）が課されることとなっており、最終的に裁判所における強制執行を担保としている。この点で、一般的調査権限に基づく部内のインフォーマルな手続をシステマチックに遂行した上で、最終手段として強力かつ公正な司法的執行制度により課税資料収集の義務履行確保措置をとっているアメリカの制度はバランスが取れた制度であるといえる。

第 5 節 この章のまとめ

この章では、今現在の諸外国における行政上の義務履行確保措置の諸制度について、ドイツの強制金制度、アメリカの民事罰を中心に概観した。ここではこの章のまとめとして、これらの諸制度が課税資料収集の義務履行確保制度として、有効であるか等について若干の検討を加える。

1 ドイツの強制金制度

ドイツの強制金制度は、代償強制拘留制度を除けば、我が国の執行罰と同様の制度である⁽¹⁴⁷⁾。したがって、ドイツの強制金制度は、第 1 章 5 節 1 で述

(147) 日本の執行罰制度は、現在のドイツの強制金制度の直接の前身であるプロイセン法を模範として制定された。法曹閣書院編『行政執行法要義 全』1 頁（巖松堂、1908）。

べたような理由で、質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置として有効であると考える。

ドイツの租税分野においても、強制金は活用されており、ドイツ租税通則法 328 条（1）において、税務上の不法行為等に対し、強制手段を用いて強制する命令を行うことができ、その命令行政行為を発出する権限は、執行当局にあると明記されている。そして、同法 329 条において、強制金の上限は、連邦行政執行法と同様、25,000 ユーロとされている。

しかし、賦課課税方式を採用しているドイツの租税分野における強制金の運用は、調査非協力により課税資料の提供がない場合に、一旦は強制金により課税資料の把握を試みるが、強制金の効果が見込めない場合には高めの推計課税を実施して、課税の確保を行っている⁽¹⁴⁸⁾。実際に強制金が徴収されるのは、推計ができない場合に限られているようである⁽¹⁴⁹⁾。

したがって、調査における質問検査権に基づく課税資料収集の実効性の確保は、税務当局において、推計課税と強制金のような行政上の強制執行制度のバランスを考慮しつつ執行することが有効であると思われる。次章において、日本の執行罰制度及びドイツの強制金制度を参考に、質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置について詳細に検討する。

2 アメリカの民事罰

アメリカの民事罰は、前節においてみてきたように、我が国の行政上の秩序罰と類似しており、行政機関等が課す金銭的負担（制裁）であって、行政上の義務履行確保又は将来の違反の抑止を目的として行政法違反行為に対しペナルティとして賦課されている。したがって、アメリカの民事罰は、第 1 章 5 節 1 で述べたような理由で、法定資料の未提出等に係る課税資料収集

(148) 三木義一「税務調査における第三者立会と守秘義務」立命館法学 2003 年 3・4 号 (271 号・272 号) 下巻 1549(929)頁 (2003)。なお、ドイツでは、我が国のように税務調査を行った上で課税するのではなく、一定の推計方法を用いて、事後調査を留保した上で課税することができる。

(149) 三木・前掲注(148)1549(929)頁。

の義務履行確保措置として有効であると考え。アメリカでは、情報申告制度が充実しており、その制度の実効性を確保するために非常に詳細な民事罰を設けている。次章において、アメリカの情報申告制度を参考にして、法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置の詳細な検討を行う。

第 3 章 課税資料収集に係る義務履行確保措置

第 1 節 課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性和基本的考え方

1 課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性

別添図表 2 「課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性のイメージ」は、課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性のイメージを図で表したものである⁽¹⁵⁰⁾。ここでは、租税違反行為を「租税債権の侵害ないし租税収入の減少をもたらす場合」と「もたらさない場合」とに場合分けをして検討する。「租税債権の侵害等をもたらす場合」は、行政刑罰の前段階として加算税制度が存在しており、この加算税制度が申告納税の義務履行確保のための措置として非常に効果的に機能している。

一方、「租税債権の侵害等をもたらさない場合」は、行政刑罰の前段階として、加算税制度のような効果的な義務履行確保措置が存在しておらず、課税資料収集に係る実効性確保措置は行政刑罰のみの状況となっている。

実際、課税資料収集に係る行政刑罰の適用状況について見てみると、まず、調査拒否等により課税資料の提示等をしなかった事例は、別添図表 3 「税務分野における不答弁・検査拒否等及び法定資料未提出等で行政刑罰を科した事例」のとおり、昭和 30 年代後半から昭和 40 代中頃にかけて全部で 6 件となっていて⁽¹⁵¹⁾、いずれも税務非協力団体の事務局員や会員等に関する事例であった。これは、当時、税務非協力団体の加入者が増大するとともに反税闘争が激しさを増し、税務職員に対する嫌がらせ、脅迫、暴行、業務妨害等による調査拒否等の事例が新聞、週刊誌等のマスコミをはじめ、国会でもこの話題が取り上げられるなど社会問題となっていたことから、警察司法捜査

(150) 佐藤・前掲注(80)30,31 頁「(2) 形式犯と加算税の関係」を参考に作成。

(151) 齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受任義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢 50 号 185 頁 (2006)。

機関とも協力して、刑罰を科すことも視野に入れて徹底的に調査を実施した結果、刑罰を適用するに至った特殊な事例であったといえる⁽¹⁵²⁾。

また、法定資料の未提出に係る行政刑罰適用事例は、同表に記載のとおり、わずか 1 件であり、これも特殊な事例であったといえる。この事例は、証券業者が顧客のために株式の名義人となり、顧客の所得となる当該株式に係る配当を受けていたが、証券会社はこれらの配当に関する計算書（現在の「名義人受領の配当所得の調書」（旧所得税法 61 条 2 項、現在の所得税法 228 条 1 項）を提出する義務がありながら、当該計算書を税務署に提出しなかったため、法定資料の不提出に関する罰則規定（旧所得税法 70 条六号、現在の所得税法 242 条五号）が適用された事例である。昭和 33 年当時、証券業者に保護預けされる株券は原則として本人名義であったが、証券業者の付随業務である保護預かりに関連する業務として名義貸しも認められており⁽¹⁵³⁾、名義貸しそのものは、当時の商法上も証券取引法上も適法であった⁽¹⁵⁴⁾。しかし、所得税法においては、「配当、剰余金の分配、金銭の分配及び基金利息の支払

(152) 当時の木村秀弘国税庁長官は国会答弁において、①「こういう妨害なり調査の拒否に対しては、税務当局として絶対に折れないで、調査の目的を達成するまで十分力を注いでいくということでございます。・・・国税庁の方針として長期にそういう方向を打ち出していくということが必要であろうと思います。」（昭和 39 年 2 月 28 日大蔵委員会議事録 13 号 14 頁）、②「団体構成員に対する調査というものを徹底して行くなり、集団の圧力があってもくじけないで、調査の目的を達するまで徹底して調査をする、そのためには若干ほかの面で事務が犠牲になってもやむを得ない、途中でやめると、またそういう宣伝をされて会員が増えるという結果になりますので、・・・徹底をしておるつもりでございます。」（昭和 39 年 5 月 21 日内閣委員会議事録 34 号 4 頁）と述べている。また、当時の後藤田正晴警察庁警備局長は、「国税当局と密接な御連絡を申し上げまして、この種の事案に対して強い態度を持って取り締まりを加える、こういう方針をとっているでございます。」（同内閣委員会）と答弁している。

(153) 証券業者は次のような場合に名義貸しをすることができる。①資産や所得を表面に出したくないとか、他人に株式を購入していることを知られたくないなどの理由で、配当受領等の権利行使を委任されて顧客より株式の預託を受ける場合、②名義書換を忘れていた顧客が、配当や新株引受等の権利を失権しないよう、一時的に受託証券を自己の名義に書き換えた場合、③証券業者が公募株の買取引受を行った株券につき、買い付けた顧客が名義書換を行わなかった場合である。これらのうち、①に示したものが本来的な意味における名義貸しである。竹中 正明「名義貸しと所得税法違反」別冊ジュリスト No.20 証券・商品取引判例百選 216 頁（1968）。

(154) 竹中・前掲注(153)217 頁。

調書」(所得税法 225 条 1 項二号、八号、以下「配当等の支払調書」という。)制度が既にあったが、名義貸しにより配当の受領者は証券業者となるため、配当等の支払調書上の受領者は証券業者の名称となり、本来の配当の受領者が秘匿され、当該配当所得に係る課税漏れの可能性があった。そこで、当該事例の発生の 1 年前の昭和 32 年度税制改正により、「業務に関連して他人のために配当所得の支払を受ける者」に対し、その受ける配当所得に係る計算書を、名義を借りた各人別に作成し、配当の支払を受けた翌年の 1 月 31 日までに税務署に提出する義務を課した。これに対し、当該事例の証券業者は、税制改正後の昭和 32 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの計算書を昭和 33 年 1 月 31 日の期限までに提出しなかったため、法定資料の未提出に係る所得税法違反で起訴された。この事例の詳細な背景は不明であるが、税務当局は、証券業者の名義貸しにより配当所得に係る税を逃れている者が相当数存在していたことをある程度把握しており、当時大企業である四大証券業者がこのような脱税に加担している重大さに鑑み、早急に税制改正を行って、行政刑罰を視野に入れて対処したものと思われる。

課税資料収集の義務違反に係る行政刑罰の適用状況は、上記の事例のように、当初から行政刑罰を科することを視野に入れて施策的に実施した場合を除けば全く事例がない。このような行政刑罰が機能不全を起こしてその威力を失い、すでに義務履行確保措置の効果が期待できない状況においては、行政刑罰の前段階として、違反者に対して行政上の強制執行(強制金)又は行政上の秩序罰(制裁金)などの経済的負担を課す制度を導入し、課税資料収集に係る実効性の確保を図る必要があるのではないかと考える。

2 課税資料収集に係る義務履行確保措置の基本的考え方

課税資料の実効性の確保を実現するために、新たな制度を導入するに当たっての基本的な考え方は、以下の 4 点である。

まず 1 点目は、課税資料収集に係る行政刑罰が機能不全を起こしてその威力を失い、すでに義務履行確保措置の効果が期待できない状況においては、

行政刑罰の非刑罰化の概念を念頭において、新たな義務履行確保措置制度の導入を目指す。第 2 に、我が国の行政上の義務履行の確保は現状として自力救済が原則であること、また、機動的な行政対応によって行政効率を維持する必要があることから、税務当局の手続のみで執行が可能であることを前提とする。第 3 に、確かな実効性を確保するため、違反者に対しては、比例原則を確保しつつも、それに見合った強制金又は制裁金を課す必要がある。最後第 4 として、新たな義務履行確保措置は、義務違反者に対して新たに経済的負担を課して義務の履行を促す制度を想定することから、その手続の適正性及び透明性が確実に確保される制度設計にすることが必要である。

第 2 節 質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置

1 導入する制度（情報提供義務執行強制金）の概要

税務調査等における質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置については、日本の行政上の強制執行制度である執行罰及びドイツの強制金を模範とした「情報提供義務執行強制金」（仮称、以下「執行強制金」という。）の導入を提案する。執行強制金は、課税資料等の収集に係る協力義務違反のような非代替的義務違反について、その協力義務違反に対して、一定期間内に、一定額の執行強制金を課すことを戒告して間接的に義務の履行を促し、一定期間内に義務の履行がない場合には、これを強制的に徴収する義務履行確保制度である。

税務調査等における課税資料の提出に係る義務の履行については、過去になされた違反行為自体に対する処罰・制裁を行うだけでは効果はなく、あくまでも、税務調査等において関連資料の提出等を受け、課税の可否を判断し、適正・公平な課税の実現を図ることが最終的な目的であることから、単に制裁としての行政上の秩序罰を科しただけでは意味がなく、執行強制金をもってその実効性を確保すべきであると考え。その意味で、執行強制金は、刑罰である罰金・科料や行政上の秩序罰である過料と異なり、過去になされた

違反行為自体に対する処罰・制裁としてではなく、将来にわたって行政上の義務の履行（課税資料の提出等）を確保するために適用されるものである。

そのため、執行強制金は、行政刑罰のように個別に一回限りという制限はなく、その目的である義務の履行（課税資料等の提出等）があるまでは反復して適用できるものとし、反復して賦課決定がされた場合はその賦課額は累積し、履行が遅れるほど義務者の負担が増すことによって義務履行が強く促されることとなる。

一連の手続については、ドイツ（フランス）の例のように、行政機関のみにおいて一連の手続が機動的に実施できる行政的執行として効率的な制度設計とする。また、執行強制金の徴収については、国税の強力な強制徴収体制が整備されており、義務不履行者に対する戒告や賦課決定の威嚇効果を必要なレベルに保つことが期待できると考える。

2 執行強制金の手続の流れ

執行強制金の手続の概要については、別添図表 4「質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置（案）」のとおりであるが、手続フローは以下のとおりである。

- ① 税務調査等の実施。
- ② 税務調査等において、質問検査権の行使に対する非協力等により、物件の提示又は要求の拒否、虚偽物件の提示・提出（国税通則法 128 条二号、三号）の受忍義務違反の存在。
- ③ 事案が課税事案である場合には、税務当局部内において、執行強制金による義務履行確保措置を実施するか、従来から存在する推計課税による課税を行うかを検討する。
- ④ 上記③で、執行強制金による義務履行確保措置を実施することとした場合には、その相手方（物件等の保有者）に対する弁明の機会を付与する。
- ⑤ これまでの税務調査等の経過や相手方の弁明の内容等を審理し、正当

な理由等がないのに物件等の提出等を拒否する場合には、i)調査上必要となる情報内容を特定(物件の特定)し、ii)当該情報に係る文書等の物件等の提出を、期限を付して、命ずる処分を行うとともに、iii)執行強制金を戒告する。これらの命令及び戒告は書面により通知する。

- ⑥ 期限までに、指定された物件等の提出がない場合には、執行強制金の賦課決定を行う。
 - ⑦ 執行強制金の賦課決定を行っても納付がない場合には、強制徴収手続に移行する。
 - ⑧ 当該執行強制金の賦課決定に対して不服がある場合には、不服審査手続に移行する。
 - ⑨ 1 回目の執行強制金の義務履行確保措置を講じても義務の履行がなされなかった場合には、税務当局部内において、執行強制金の義務履行確保措置の実施の効果、必要性等を再検討し、必要であると判断された場合には、再度、執行強制金の義務履行確保措置を実施する(以下、④から⑨まで繰り返す。)
- なお、再度、執行強制金の戒告を行う際には、執行強制金の効果を高めるために、金額の増額を検討する。
- ⑩ 複数回にわたって命令、戒告を繰り返しても物件等の提出がない場合には、行政刑罰(国税通則法 128 条二号又は三号)を科することを検討する。

3 導入に当たっての課題

(1) 推計課税との関係

我が国において、更正又は決定処分を行う場合には、「調査により」行われることを要し(国税通則法 24 条、25 条)、その課税処分は原則として実額課税であるが、所得税法 156 条及び法人税法 131 条の税法上の規定のほ

か、判例及び学説⁽¹⁵⁵⁾では、①帳簿書類等の不存在、②帳簿書類等の不備、③調査非協力のいずれかの事情などにより、実額課税がなし得ない場合には、課税の公平性を保つため、推計課税による課税処分が認められている。したがって、税務調査において、非協力団体が関係した検査拒否のように、比準同業者の所得率等を利用するなどして推計課税額が確定できる場合には、行政効率等を考慮すると、執行強制金による義務履行確保を図るより、推計課税を選択して最終目的である課税処分を行う方が合理的であるといえる。実際、賦課課税方式を採用しているドイツ、フランスでは、調査非協力により課税資料の提供がない場合には、一旦は強制金により課税資料の把握を試みるが、強制金の効果がない場合には高めの推計課税を実施して、課税の確保を行っている⁽¹⁵⁶⁾。その意味で、ドイツ、フランスにおける推計課税は、制裁的な色彩が含まれていると思われる。

しかし、申告納税制度を採用している我が国の推計課税は、実額課税の近似値として、推計課税の方法に一定の合理性が求められ、控えめな推計は認められているが⁽¹⁵⁷⁾、制裁的な色彩のある高めの推計課税は認められていない。また、富裕層や大企業などの国際的租税回避スキーム事案等においては、スキーム等に係る資料を確実に入手しスキームの全容を把握しなければ、適正な課税ができない場合も少なくなく、そのような場合には執行強制金のような強力な制度を導入し、それらの義務違反に対抗する必要があると思料される。

このように、執行強制金と推計課税の選択は、最終目的である適正・公平な課税の実現の確実性と行政効率を考慮して、税務当局の裁量により決し得ると思われる。

(155) ①参考判例は、東京地判平 24・5・17 税資 262 順号 11952 など、②学説は、金子・前掲注(70)961 頁。

(156) 三木・前掲注(148)1549(929)頁。フランスについては、吉村典久「フランスにおける税務調査」日税研論集 9 号『税務調査〔1〕～諸外国における税務調査～』246 頁（日本税務研究センター、1989）。

(157) さいたま地判平 24・12・12 税資 262 号順号 12114 号。

(2) 物件（文書等）の特定及び当該物件等の提出命令

国税通則法 74 条の 2 第 1 項において、「国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員は、所得税、・・・に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる。」とされている。これはいわゆる行政調査を認めるものであり、強制調査を認めるものではないから直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務があるとされる⁽¹⁵⁸⁾。また、この質問検査権を行使する税務調査のような行政調査は、行政主体の法的決定（処分）ではなく、その準備段階である事実行為であるとされる⁽¹⁵⁹⁾。これは、税務調査が、最終的に適正な課税を実現するために、更正又は決定等の処分を行うための情報収集活動であり、税務調査自体には行政処分性がないからであると思われる。

したがって、執行強制金を課す場合、直接に受忍義務違反に対して課するのではなく、適正な課税処分を行うために必要で証拠足り得る物件の提示・提出等を、「物件等提出命令」として改めて法律上で義務付け、その命令に従わなかった場合には、執行強制金を課するというシステムが必要であると考えられる。そのためには、法律上の規定ぶりは別として、少なくとも物件提出命令書にはその物件等の調査上の必要性和、提出を求める物件等をより具体的に特定することが求められる。

(3) 執行強制金の相手方に対する事前手続における聴聞又は弁明の機会の付与

行政手続法上は一定の額の金銭の納付を命じる不利益処分については、事前の意見陳述の機会を与えることは必要としていない（同法 13 条 2 項 4 号）。また、過料手続を規定する非訟事件手続法のように、事後の対審公

(158) 金子・前掲注(70)972 頁。

(159) 塩野宏「行政調査」前掲注(62)214 頁。

開の裁判の保障の道が閉ざされている場合と違い、税務手続上は不服審査手続が整備されており、最終的には対審公開の裁判の保障がなされている。

しかし、執行強制金は、加算税のように、法律の要件を満たせば、法律に規定された一定の割合で賦課するものではなく、執行強制金を賦課する相手方に対し、その義務の履行があるまで反覆して経済的負担を負わせるものであることから、その経済的負担と心理的圧迫は強力なものとなる。したがって、執行強制金を賦課する相手方に対して、意見陳述の機会を付与することは、手続の適正性の観点から必要であるとともに、一連の調査手続の中での質問検査権の行使による聴取事項とは別に、法律的に相手方の意見を把握する機会を付与して相手方の言い分を明確にしておくことは、その後の命令を発するかどうかの部内の審理手続、不服審査や訴訟手続、あるいは行政刑罰を科する場合で生かされてくると考えられる。執行強制金と同様、行政的執行により実施するドイツの強制金制度においては、原則、命令前に事前の聴聞を実施することが原則となっている。また、道路交通法の放置違反金は、前述の行政手続法 13 条 2 項 4 号で事前の意見陳述の機会を与えることは必要としていないところであるが、制裁としての性格を有していること、また放置違反金を滞納した場合に、車検拒否にもつながることから、弁明の機会を付与している（道路交通法 51 条の 4 第 6 項）⁽¹⁶⁰⁾。これらのことを参考にすると、執行強制金についても、少なくとも弁明の機会の付与は必要であると思料される。

（４）執行強制金の金額と上限額

執行強制金の金額は、その実効性を確保するためには、それ相応の金額でなければならない、心理的圧迫により義務の履行をなさしめる程度の額である必要がある⁽¹⁶¹⁾。戦後、日本において執行罰制度が導入されなかったのは、執行罰における過料の金額が低すぎてその効果を引き出せなかったこ

(160) 宇賀・前掲注(2)256 頁。

(161) 磯野・前掲注(16)245 頁。

とが理由の一因であると指摘されている⁽¹⁶²⁾。

執行強制金の金額の設定については、前述の第 1 章第 1 節 2 (2)「執行罰」でみてきたように、執行罰（執行強制金）と罰金との均衡の問題が以前から存在している。基本的には、執行罰（執行強制金）と罰金は、その性質を異にしているので、両者の均衡は考える必要はないと思われるが、同じ法律に違反して科される罰金と執行罰（執行強制金）の金額に著しい不均衡があることは好ましくないとの見解もある。しかし、上述 (3) のとおり、当該執行強制金は、国税通則法 74 条の 2 第 1 項に係る質問検査権の受忍義務に対して直接に課するものではなく、質問検査権の受忍義務から一旦切り離し、物件等提出命令により新たに義務を課し、その義務の不履行に対して課するものである。したがって、その新たな義務の履行を確保するために必要とされる執行強制金を課すことは、国税通則法 128 条二、三号に規定する罰則とは、明らかにその性質等を異にしているのであるから、執行強制金と罰則の均衡を考慮する必要性はないものと思われる。これらのことから、執行強制金の金額は、その上限について法律によってある程度高めに設定し、実際に賦課する執行強制金の金額は、執行強制金を賦課する相手方が、①個人か法人の違い、②それぞれの資力又は所得の違い、③納税者か反面調査先かの違いなどを考慮して、当局がその上限の範囲内で金額を決定することが合理的であると思われる。そして、①から③のような執行強制金の金額を決定する基本的な基準等を通達等で定め、納税者等の予見可能性や透明性の確保を図るとともに、これらの基準等を公表することにより、国内外の租税回避スキーム等を駆使して税を逃れることを目論む富裕層など、所得が高く、資力のある納税者にとっては、強いけんせい効果になると思料される。

(5) 執行強制金と行政刑罰の併科

日本における執行罰制度の廃止については、執行罰としての過料と行政

(162) 大橋・前掲注(15)403 頁。

刑罰との併科の可否について有力公法学者を中心とする解釈論争（併科否定説が有力説）があり、この論争が行政代執行法の国会審議でも取り上げられ、執行罰制度の廃止の一因であったと考えられている。この解釈論争は、当時ドイツにおいて、プロイセン法における強制罰（現在のドイツの強制金制度の直接の前身）が二重の法的性格（行政上の強制執行手段と行政刑罰）を有することから、法律上行政刑罰の規定がある場合に、同一の義務違反について執行罰が課しうるかが大きな論点とされたことが契機となって日本でも盛んに議論された⁽¹⁶³⁾。ドイツでは、当初、併科否定説が主流であったが、その後併科肯定説が有力説となり、判例においても併科肯定説が採られ、最終的には立法により併科が完全に認められるようになった⁽¹⁶⁴⁾。

日本では、執行罰制度そのものが行政執行の一般法から除外されたため、判例等はないが、学説では、執行罰（執行強制金）と行政刑罰は、執行罰（執行強制金）が将来に向かって義務の履行を強制することを主眼とする手段であるのに対し、行政刑罰は、過去の義務違反に対する制裁たることを主眼とする点において区別され、両者はその直接の目的を異にするのであるから、併科を妨げるものではないとされている⁽¹⁶⁵⁾。

（6）司法的判断（司法的執行）の介入の可能性

我が国の行政上の義務履行の確保は、第 1 章第 1 節 3 の「我が国の行政上の強制執行制度の史的変遷」でみてきたように、自力救済が原則となっている。当論文で提案する執行強制金の制度も税務当局（行政機関）限りで、機動的に実施できる制度設計となっている。これに対し、第 2 章の「諸外国における行政上の義務履行確保制度」でみてきた、フランスの裁判所の判断による罰金強制制度や、特に、アメリカのサモンズ制度のように、司法的判断を導入させた制度は、一般的調査権限に基づく部内のインフォ

(163) 西津・前掲注(10)44,45 頁。

(164) 西津・前掲注(10)46 頁。

(165) 田中・前掲注(3)178 頁。

一マルな手続をシステマチックに遂行した上で、最終手段として強力かつ公正な司法的執行制度により課税資料収集の義務履行確保措置をとっている点で、手続の透明性が確保されたバランスの取れた制度であるといえる。

ここでは、提案する執行強制金制度において、物件提出命令、執行強制金賦課決定等の命令、決定を司法的判断によって実施できるか、その可能性について検討する。

行政上の義務の不履行を裁判所の手続で実施することのメリット等について、曾和俊文教授は、①裁判所手続による強制は対審手続が保障され、義務賦課の適法性についての裁判所の判断もなされるので、法執行の相手方の権利・利益保護に欠けることはない、②戦後の法執行システムは、不作為義務、非代替的作為義務の一般的な強制方法を持っていないが、裁判所手続による強制はこれらの義務の強制方法としても利用できることなどを挙げている⁽¹⁶⁶⁾。税務調査等の質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置として提案する執行強制金における司法的判断の介入についても、①及び②のメリットが当てはまり、執行強制金制度に司法的判断を導入させることにより、執行強制金の金額の設定などについてより透明性が確保された制度になると思われる。

しかしながら、現実に執行強制金制度に司法的判断を導入させるためには、①税法上の整備だけでなく、それ以外の法分野の整備が必要となること、②税務当局から裁判所に事案を提起する手続事務や裁判所における物件等の特定に関する適正性の判断、また、執行強制金の金額設定に係る事務量も増加することから、コストや人的リソースが必要となること、③手続が、一旦、税務当局から分離して裁判所の判断を仰ぐこととなると、期待された機動的な執行が実現されない可能性があること、④①に関連するが、日本では「法廷等の秩序維持に関する法律」で法廷内の秩序を維持す

(166) 曾和・前掲注(82)179頁。

るための命令に従わない場合の法廷侮辱（直接侮辱）に制裁（同法 2 条）はあるものの、英米法にあるような裁判所が発した命令、令状等に従わない場合に適用される裁判所侮辱罪（間接侮辱）は存在しないので、物件等提出命令に従わない場合の罰則等の義務履行確保措置を創設しなければならないことなど、執行強制金制度に司法的判断を導入させることのメリットよりも、クリアしなければならない問題点・デメリットが多く存在する。したがって、執行強制金制度に司法的判断を導入させることは、現段階では、困難であると考ええる。

第 3 節 法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置

1 導入する制度（情報提供義務違反金）の概要

法定資料等の不提出等の義務違反といった比較的軽微な形式犯について、行政刑罰が科されることは非常にレアなケースで、行政刑罰は義務履行確保措置としての機能を果たしていない状況にあるといえる。

そのような状況を打開するために、法定資料等の提出義務違反に係る義務履行確保措置については、アメリカの民事罰に類似した制裁としての性格を有する行政上の秩序罰として、「情報提供義務違反金」（仮称、以下「義務違反金」という。）の導入を提案する⁽¹⁶⁷⁾。義務違反金は、行政上の秩序維持のために、法定資料提出義務違反者に対して制裁として経済的負担を課し、併せて、法定資料提出義務の履行確保及び将来の違反抑止を目論むものである。

(167) 過去に税制調査会の昭和 36 年 7 月 5 日付の「国税通則法の制定に関する答申」において、イギリスの過料制度やアメリカの民事罰の例を紹介し、過怠税という名称で同様の制度の導入が答申されている。

2 義務違反金の手続の流れ

義務違反金の手続の概要については、別添図表 5 「法定資料未提出者等に対する義務履行確保措置（案）」のとおりであるが、詳細な手続フローは以下のとおりである。

なお、以下に示した具体的な金額及び期間は、IRC6721 条（正確な情報申告の提出の義務不履行）を参考に、例として記載した。かつこ書の数値は、IRC6721 条に規定された金額及び期間で、1 米ドルを 100 円で換算した金額である。

- ① 法定資料提出期限までに法定資料の提出がない及び法定資料の提出があったものの記載内容に誤りがあるもの又は不完全な内容のものである場合、部内情報等の照合及び提出内容の審査を経て第一次督促対象者を抽出し、書面により督促を行う。

なお、第一次督促は行政指導であり、当該督促により資料の提出があった場合には、義務違反金は賦課しない旨の教示を行うとともに、次回以降の督促により提出した場合には、義務違反金の賦課を行う可能性がある旨を明記する。

- ② 上記①の第一次督促を実施しても法定資料等の提出がない場合には、第二次督促を書面又は電話等により実施する。
- ③ 第二次督促により提出があった場合には、以下の④の方法により義務違反金を賦課決定する。第二次督促によっても資料の提出がない場合には、法定監査対象として実地の法定監査を実施する。
- ④ 法定監査により法定資料の提出があった場合で、未提出又は記載内容の誤りに正当な理由がなく、かつ意図的な未提出又は記載内容の誤りでない場合には、以下のとおり取り扱う。
 - a) 提出漏れ等 1 件につき 10,000 円（25,000 円）の義務違反金を科す。
 - b) 法定資料の区分ごとに、提出義務 1 回当たりの上限額を設定。例えば、法定資料の提出期限が年一回である法定資料の場合には 1,000 万円（3 億円）、提出期限が 1 か月ごとに到来する法定資料である場合には 100

万円（規定なし）の上限を設定する。

- c) 早期に提出又は是正した場合には、以下のとおり軽減措置を講ずる。
 - i) 法定提出期限から 60 日（30 日）以内に提出又は是正した場合には、提出漏れ等 1 件につき 2,000 円（5,000 円）、法定提出期限が年一回である法定資料の場合の上限額を 200 万円（5,000 万円）とし、提出期限が 1 か月ごとに到来する法定資料である場合には、20 万円（規定なし）とする。
 - ii) 法定提出期限から 60 日（30 日）を超えて 180 日以内（8 月 1 日以前まで）に提出又は是正した場合には、提出漏れ等 1 件につき 5,000 円（10,000 円）、法定提出期限が年一回である法定資料の場合の上限を 500 万円（1 億 5,000 万円）とし、提出期限が 1 か月ごとに到来する法定資料である場合には、50 万円（規定なし）とする。
- d) 誤りの内容が次のように僅少な数量である場合には、当初から正しい法定資料の提出があったものとみなし、義務違反金は賦課しない。
 - i) 法定資料は期限内に提出され、
 - ii) 法定で求められている情報が全て記載されていない又は誤った情報が含まれている場合で、
 - iii) 法定提出期限から 180 日以内（8 月 1 日以前まで）に是正した法定資料の件数が 10 件（10 件）又はその法定資料の総数の 0.5%（0.5%）を超えないとき
- e) 誤りの内容が次のように僅少な金額である場合には、是正は要求されず、当初から正しい法定資料の提出があったものとみなし、義務違反金は賦課しない。
 - i) 法定資料は期限内に提出され、
 - ii) 法定で求められている情報が全て記載されていない又は誤った情報が 1 件以上含まれている場合で、
 - iii) その誤りの金額と正しい金額との差異が 10,000 円（10,000 円）を超えない場合

- f) 過去 3 年間の平均年間収入金額が 1 億円（5 億円）を超えない小規模（事業）者については、義務違反金の上限について以下のような特例を設ける。
- i) 上記 b) の上限 1,000 万円（3 億円）は 300 万円（1 億円）とする。
 - ii) 上記 c) i) の上限 200 万円（5,000 万円）は 75 万円（1,750 万円）とする。
 - iii) 上記 c) ii) の上限 500 万円（1 億 5,000 万円）は 150 万円（5,000 万円）とする。
- ⑤ 法定監査により法定資料の提出があった場合で、意図的な未提出又は記載内容の誤り及び不完全な情報である場合には、以下のとおり取り扱う。
- a) 提出漏れ等 1 件につき 20,000 円（50,000 円）の義務違反金を科す。
 - b) 法定資料の区分ごとに、提出義務 1 回当たりの上限額を設定しない。
 - c) 意図的でない場合に適用された早期提出に係る軽減措置（上記④c）、誤りの内容等が僅少である不履行に対する除外措置（上記④d）及び e）、及び小規模（事業）者等の特例措置（上記④f）は適用しない。
- ⑥ 法定監査の拒否により、関係書類等の提出を拒絶した場合には、執行強制金の手続に移行する。
- なお、法定監査により把握した提出漏れ及び記載内容の誤りについては、原則、当該提出漏れ又は記載内容を是正した法定資料を提出義務者から提出させることとするが、仮に提出義務者から当該法定資料が提出されなかったときには、法定監査によって提出漏れの情報及び記載内容の誤りに係る正しい情報が当局によって把握された場合には、あえて、執行強制金への手続の移行は行わないこととする。
- ⑦ 義務違反金賦課決定に不服がある場合には、不服審査の手続によって救済する。
- ※ 上記フローは基本的な手続の例であり、法定資料の種類によっては、後述 3（2）ロの「個別の法定資料の検討」に記載しているように、義務違反金の金額の算定方法、上限等に相違が生じることに留意する。

3 導入に当たっての課題等

(1) 意図的な未提出又は記載内容の誤り及び不完全な情報の判断

法定資料の未提出又は記載内容の誤り及び不完全な情報が意図的である場合には、前述 2⑤のとおり、義務違反金の金額を 2 倍にし、その上限を設定せず、さらに、単純なミスによる場合に認められた早期提出に係る軽減措置、誤りの内容等が僅少である不履行に対する除外措置、及び小規模（事業）者等の特例措置は適用しないこととしている。これは、単純なミスによる法定資料の未提出等と意図的な未提出等を比較したとき、税法上の義務及び規則を知っていながら無視して法定資料の未提出等を行った者は、罪刑均衡の法則（比例原則）の観点から、当然に厳しい制裁を受けるべきと考えられるからである。したがって、通常よりも重い制裁を科す場合には、その要件について法令等で明確にする必要がある。以下、アメリカの取扱いを参考に「意図的な」の意義、取扱い等について検討する。

イ アメリカの “intentional disregard（意図的な無視）”

アメリカにおける一般的な情報申告の未提出又は記載内容の誤り及び不完全な記載内容に関する民事罰規定は、前述の IRC6721 条に規定されており、アメリカの場合でも、同条(e)項に “intentional disregard（意図的な無視）” による情報申告の期限内提出の不履行、及び情報申告に記載が求められている全ての情報が記載されていない、又は誤った情報が含まれている場合の不履行に対して、より重い民事罰が科されている。“intentional disregard（意図的な無視）” の意義は、財務省規則（以下「CFR」という。）301.6721-1(f)(2)に記載があり、「期限内提出の不履行又は正しい情報内容の不履行を認識している（knowing）及び故意的（willful）不履行であるならば、その不履行は意図的な無視によるものである」としている。そして、「情報申告の提出義務者が、認識的に又は故意に（knowingly or willfully）期限内提出の不履行及び正しい情報内容であることの不履行を行っているかどうかは、具体的な事例における全ての事実及び状況を基礎として決定される。」と規定されている。

この「考慮される事実及び状況」については、同規則(f)(3)に規定されていて、意図的な無視による義務履行かどうかを決定する際に考慮される事実及び状況は、制限的ではないが、①期限内提出の義務の不履行又は正しい情報の不履行が、繰り返しその不履行を行っている者によるものであるかどうか、②是正が不履行の発見後すぐに行われているか、③ IRS による提出又は訂正に係る要求書の日付から 30 日以内に提出又は訂正がなされたかどうか、④情報申告の罰則の金額が、情報申告を期限内に提出すること又は正しい情報であることの規定を遵守するためのコストよりも少ないかどうか、の 4 つの状況等を加味することとされている。このアメリカの CFR で示された「考慮すべき事実及び状況」の 4 つの状況等は、前提として、法定監査等による実地の検証を行わなくても、「意図的な無視」による未提出等の事実があれば、すべからく単純ミス等の場合の罰則よりも重い制裁を課することとしているため、実地に「不履行を認識している (knowing) 及び故意的な (willful) 不履行である」ことを確認しなくても、上記①から④等の「考慮される事実及び状況」が確認できれば、通常より重い制裁を賦課することとしていると思料される。

ロ 当該義務違反金の意図的な義務不履行

当論文で提案している義務違反金は、前述の手續のとおり、督促を 2 回実施し、第一次督促で不履行が是正された場合には、第一次督促を行政指導として位置付けていることから、義務違反金は賦課しない設計となっている。また、第二次督促においては、単純ミス等の場合の義務違反金の賦課決定は実施するものの、簡易な監査であることから、原則として、意図的な義務不履行に係る義務違反金の賦課決定は行わない設計となっている。したがって、当該義務違反金における意図的な義務不履行に対する義務違反金の賦課決定は、実地の法定監査を実施したときに原則として行われることとなり、意図的な不履行かどうかの判断は、実地の法定監査を通じて把握した事実・状況等を総合勘案して「不履行を

認識している (knowing) 及び故意的な (willful) 不履行」であるかどうかを決定することとなる。

ハ 「不履行を認識している (knowing) 及び故意的な (willful) 不履行

(イ) 「不履行を認識している (knowing)」

「不履行の認識 (knowing)」については、IRM 20.1.7.8.2 の第 2 パラグラフに基本的な考え方が示されており、法令で求められている法定資料の提出を知っていた又は知っておくべきなのに義務不履行とした場合に「不履行の認識 (knowing)」があったとしている。つまり、事業等を行う法定資料の提出義務者であれば、当然に法令による法定資料の提出義務については、「知っておくべき」と考えられるので、「不履行の認識 (knowing)」は比較的容易にクリアできると思料される。

(ロ) 「故意的な (willful) 不履行」

「故意的な (willful) 不履行」については、アメリカでは前述イに示したような「考慮される事実及び状況」が確認できれば、「故意的な (willful) 不履行」としているようであるが、当該義務違反金は実地の法定監査により把握した事実を積み重ねて「故意的な (willful) 不履行」を立証しなければならない。したがって、IRC6663 で規定されている詐偽民事罰 (Civil Fraud Penalty) 及び同 7201 で規定されている脱税犯 (Attempted Evasion) における故意の意義が参考となると思われる。

アメリカにおいて故意の意義については、判例上、長い間論争があった⁽¹⁶⁸⁾が、1976 年の Pomponio 事件の連邦最高裁判決⁽¹⁶⁹⁾によっ

(168) カミーラ・E・ワトソン (大柳久幸・神谷信・田畑仁・生永真美子共訳) 『アメリカ税務手続法—米国内国歳入法における調査・徴収・争訟・犯則手続の制度と実務— (Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell (4th Edition))』304-309 頁 (大蔵財務協会、2013)。

(169) United States v. Pomponio, 429 U.S. 10 (1976).

て終結した。これまでの判決⁽¹⁷⁰⁾では、故意であることを立証するためには、「悪い目的 (Bad purpose) 又は悪い動機 (evil motive)」があることの認定をしなければならなかったが、Pomponio 事件の判決で、故意は「既知の法的意義の意図的な違反 (a voluntary intentional violation of a known legal duty) 以外の何らかの動機の証明を要するとはしな」いとされた⁽¹⁷¹⁾。つまり、法を犯すという特定の意図を示す証拠が十分であれば、納税者の悪い目的 (bad purpose) 又は悪い動機 (evil motive) まで立証する必要がないということになる。IRS は、IRM25.1.2.3 (06.09.2015) において、特定の意図を示す「脱税行為の指標 (Indicators of Fraud)」として 50 を超える行為のリストを掲載している。そこには、積極的な行為の要件を満たし得る行為の類型が列挙されており、これらの脱税行為の指標の存在によって、故意を裏付ける状況証拠を明確化させている。

当該義務違反金の「故意的な (willful) 不履行」の認定については、これまでみてきたアメリカの例を参考にすると、法令の義務違反を行う特定の意図を示す証拠により認定することとなると思われる。証拠については、例えば、取引先と通謀して故意に法定資料を提出しなかったことを取り決めた書類やメールなど、故意であることを直接的に示す証拠が最も良いが、たとえ、故意であることを直接的に示す証拠でなくても、故意を裏付ける間接 (状況) 証拠の積み重ねにより、「故意的な (willful) 不履行」の認定は可能であると思われる (例として、法定資料が未提出であった活用先 (取引先) が、その資料に係る所得を申告していなかった場合なども状況証拠の一つとなり得る)。そして、IRS の例のように、故意的な不履行の指標を法令解釈通達等

(170) Murdock 事件 (United States v. Murdock, 290. U.S. 389 (1933).)、Spies 事件 (Spies v. United States, 317 U.S. 492 (1943).) など。詳細は、カミール・E・ワトソン・前掲注(168)304-306 頁参照。

(171) 佐藤・前掲注(80)197 頁。

で明確化、公表することで、故意を裏付ける状況証拠の立証が強固なものとなり、また、法定資料の提出義務者に対しては、手続の透明性が担保されると思われる。

(2) 個別の法定資料の検討

法定資料は、所得税法、相続税法、租税特別措置法、国外送金等調書法に規定されており、その数は現在 60 種類にも及ぶ（平成 30 年 1 月 1 日現在）⁽¹⁷²⁾。そのうち、銀行、証券、保険、信託、先物等の金融等関連業者が提出義務者となる法定資料は、29 種類と約半数を占めている。また、金融機関や取引先等の第三者が提出する法定資料がほとんどであるが、納税者自らが自身の情報を提出する法定資料も 2 種類ある。このように、法定資料はその目的に応じて様々な種類があり、その特質や活用効果は多様である。ここでは、全ての法定資料について検討できないが、特に検討すべき事項と思われる点についてみていきたい。

イ 大量かつ反復的に提出される法定資料

上記に記載のとおり、金融等関連業者が提出する法定資料は、法定資料の種類の約半数を占めており、これらの法定資料は、一般的に、当該業者から大量かつ反復的に提出される。また、当該業者は大規模法人が多く、資産規模も大きい。

したがって、これらの法定資料に義務違反金を課する場合には、数量が多いので 1 件当たりの義務違反金は定額かつ比較的低い金額を設定し、一方、実効性を確保するために、義務違反金の上限は、ある程度高めに設定する必要がある。

ロ 納税者自らが自身の情報を提出する法定資料

納税者自らが自身の情報を提出する法定資料は、現在、国送金等調書法に定める国外財産調書（同法 5 条 1 項）及び財産債務調書（同法 6 条の 2 第 1 項）の 2 種類の法定資料である。これらの調書には、義務履行

(172) 国税庁ホームページ「法定調書の種類及び提出期限」(<http://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/hotei/01.htm>) 参照。

の確保措置として加算税の特例が認められており、具体的には、①期限内に提出され記載している財産（又は債務）に関して所得税・相続税の申告漏れがあったときは、その財産（又は債務）に係る過少申告加算税等が 5% 軽減され、②期限内に提出されない場合又は提出期限内に提出された調書に記載すべき財産（又は債務）の記載がない場合に、その財産（又は債務）に関して所得税の申告漏れがあったときは、その財産（又は債務）に係る過少申告加算税等が 5% 加重される（同法 6 条、6 条の 3）。また、罰則については、国外財産調書のみに、偽りの記載又は正当な理由なく提出期限内に調書を提出しなかった場合には、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金が科されることとなっている（同法 10 条）。これは、国外財産は、国内財産と比較して、納税者本人から報告がないと当局が把握し難いため、その実効性を確保するために罰則を設けていると思われる。

一般に、納税者自らが自身の情報を提出する法定資料は、取引先等の第三者が提出する法定資料よりも、未提出等や虚偽記載のリスクは高く、アメリカにおいても通常の情報申告とは別に規定し、制裁も厳しい内容となっている⁽¹⁷³⁾。民事罰はおおむね 1 件当たり 10,000 米ドル（約 100 万円）、90 日を超えて未報告が続く場合には、30 日ごとに追加で 10,000 米ドル（上限 50,000 米ドル）、また、報告漏れ資産の総額の 35%（又は総資産額の 5%）か、10,000 米ドルのどちらか高い金額を民事罰としている例がある（外国信託との取引に関する年次情報報告書（IRC6048、Form3520 Part I ～Ⅲ））。また、加算税的な民事罰については、過少申告による追徴税額の 40%（通常は 20%）となっている例がある（IRC6662(j)）。このように、納税者自身が提出する法定資料については、

(173) 外国金融口座報告制度（31CFR1010.350、FinCEN Form114）、FATCA による外国金融資産に関する報告（IRC6038D、Form8938）、特定の外国法人に関する情報申告（IRC6038、Form5471）、特定の外国パートナーシップに関する情報申告（IRC6038、Form8865）、外国法人への資産移転報告書（IRC6038B、Form926）などの例がある。

その義務の履行を確実なものとするために、行政刑罰との比例原則を考慮して、第三者が提出する法定資料よりも厳しい義務違反金を賦課する必要があると考える。今後、BEPS 行動 12 でも推奨されている租税回避取引、取決めに係る義務的開示制度など、納税者自身から提出される法定資料がますます重要性を増してくると予想されることから、その義務履行の確保については十分留意する必要がある。

ハ 優先して義務違反金を導入すべき法定資料の検討

義務違反金の導入に当たっては、60 種類の法定資料全てに一斉に義務違反金制度を導入することは、法定資料の提出義務者に過重な負担を課し、また税務当局の事務負担もかなりのものになる。したがって、この制度の導入期には、優先して義務違反金を導入すべき法定資料を検討し、優先順位の高い法定資料から、順次同制度を導入していくことが現実的であると思料される。優先して義務違反金を導入すべき法定資料の基準としては、①法定資料の提出漏れや情報内容の誤りが多い法定資料、②各種所得の申告漏れを把握するケースが多い法定資料、③租税回避等の把握に有効な法定資料などが挙げられる。

上記①については、個別に法定資料の提出状況等について、督促や法定監査の結果を踏まえて検証し、提出状況の不良な法定資料を把握する必要がある。例えば、別添図表 6 「不動産等の譲受けの対価の支払調書⁽¹⁷⁴⁾に係る法定監査の状況」は、過去 12 年間の「不動産等の譲受けの対価の支払調書」の提出者及びその法定監査状況等を示したものであるが、法定監査対象となった提出義務者は、12 年間の平均でみると、提出義務者全体の約 10%近くにまで達し、その監査対象者のうち 76%において非違が認められている。このように、提出義務者全体の 1 割近い提

(174) 不動産等の譲受けの対価の支払調書は、居住者又は内国法人に対し、その同一人に対するその年中の譲渡対価の支払金額が 100 万円以上の場合に、当該譲渡対価を支払う法人又は不動産業者である個人が提出義務者となって、当該譲渡対価に係る支払調書を税務署に提出するものである。この調書は、不動産の移転登記情報との照合が可能で、当該支払調書の提出状況等が比較的検証しやすい調書である。

出義務者が法令に求められる提出義務の不履行が疑われるということは、提出義務の実効性の確保ができていない状況にあり、また、税務当局にも督促、法定監査事務等、過大な事務負担をかけているといえる。さらに、不動産の売却に係る所得は他の通常所得よりも高額であることから、優先して義務違反金を導入して実効性の確保を図る必要があると思料される。②については、各法定資料の活用状況を分析して、調査等の活用上有効であるものを優先する。③の租税回避等の把握に有効な法定資料については、これも基本的には資料の活用状況等を参考として検討を行うが、租税回避事案においては、活用状況だけでなく、事案を組成する段階において租税回避スキームの端緒となった情報についても分析が必要である。これについては、海外の資産や資金の流れを把握するための法定資料⁽¹⁷⁵⁾、また、租税回避のビークル（媒体）として利用される組合等のパススルーエンティティに係る法定資料⁽¹⁷⁶⁾などが有効であり、優先して義務履行確保措置を導入すべきであると思われる。

（3）行政上の秩序罰と行政刑罰との併科

行政上の秩序罰と行政刑罰の併科の問題については、判例⁽¹⁷⁷⁾上は、司法上の秩序罰に関するものと刑罰との併科が問題となった事例があり、「両者は、目的、要件および実現の手段を異にしているので併科をさまたげない」と判示された。学説では、秩序罰と行政刑罰の区別は、実質的には必ずしも明確でないので、併科の立法的合理性には、疑問があるとの意見があ

(175) 国外送金等調書（国送金等調書法 4 条 1 項、国外財産調書（同 5 条 1 項）、国外証券移管等調書（同法 4 条の 3 第 1 項）及び外国親会社等が国内の役員等に供与等をした経済的利益に関する調書（所得税法 228 条の 3 の 2）、非居住者関係調書（同法 225 条 1 項 8 号）などが考えられる。

(176) 信託の計算書（所得税法 227 条）、信託の受益権の譲渡の対価の支払調書（同法 225 条 1 項 12 号）、有限責任事業組合等に係る組合員に関する計算書（同法 227 条の 2）、名義人受領の利子所得の調書及び配当所得の調書（同法 228 条 1 項）、名義人受領の株式等の譲渡の対価の調書（同法 228 条 2 項）、信託に関する受益者別（委託者別）調書（相続税法 59 条 2 項）、財産債務調書（国送金等調書法 6 条の 2 第 1 項）などが考えられる。

(177) 最判昭 39・6・5 刑集 18 卷 189 頁。

る⁽¹⁷⁸⁾。

第 4 節 この章のまとめ

この章では、課税資料収集の義務履行確保制度の必要性、基本的な考え方を前提として、①質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置と②法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置に分けて、最適な制度の基本設計及び導入に当たっての諸問題を検討した。ここでは、これまでのまとめとその他の関連する事項等について若干の検討を加える。

1 質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置

質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置として、我が国の行政上の強制執行制度の一つである執行罰及びドイツにおける強制金を模範とする執行強制金制度の導入を提案した。執行強制金制度は執行罰制度を模範としているが、執行罰制度は、第 1 章第 1 節 3 の「我が国の行政上の強制執行制度の史的変遷」で述べたように、戦後、行政執行の一般法（行政代執行法）から除外され、現在、個別法である砂防法にのみ、その規定が残されている状況であり、現行の行政上の義務履行確保措置としては、ほとんど機能していない状況である。しかし、前述第 1 章第 1 節 2（2）ハのとおり、近年、行政法上の学説では、執行罰再活性論が有力となっており、そもそも執行罰は、占領下の諸事情から、必ずしも十分な効用評価を経ることのないまま、その一般法としての根拠法である旧行政執行法とともに廃止された。今日の我が国において、執行罰制度の必要があれば、一般法又は個別法において新たに導入することは、何ら妨げるものではないと考える。戦前の執行罰制度の運用の在り方に関し、旧行政執行法の旧内務省等の実務者向けの注釈

(178) 塩野・前掲注(6)275 頁。

書等には、執行罰制度を適用し得る非代替的作為義務の事例の一つとして、「古物商取締法により警察官に命ぜられた帳簿提出の義務」が掲げられており⁽¹⁷⁹⁾、帳簿等の提出義務に関しても執行罰の適用範囲として認められていたことがうかがわれ、執行罰と同様の性質を持つ、執行強制金は、質問検査権に係る課税資料収集の義務履行確保措置として、十分にその効果が見込まれるものと思料される。

やや本論と逸れるが、税務調査等における課税資料収集が、最終的に適正な課税の確保にあり、課税要件の事実を確認するという観点から、その目的を達成するために、課税等の適用要件に係る立証責任の転換を図ることも考えられる。例えば、平成 29 年度税制改正で導入された外国子会社合算課税における特定外国関係会社の該当性の推定規定（措法 66 条の 6 第 3 項）及び対象外国関係会社の該当性の推定規定（同法同条第 4 項）は、当該内国法人に対し、期間を定めて、それぞれの要件に係る事実を明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができるとし、この場合において、当該書類その他の資料の提示又は提出がないときは、特定外国関係会社又は対象外国関係会社と推定する規定である。この規定により事実が推定された場合には、納税者側がその推定を覆さなければならず、税法に事実を推定することを規定することによって立証責任を納税者側に転換したものである。このような推定規定は、適用する法律が確定していて、その法律の要件に具体的な事実を当てはめるだけというような、範囲がピンポイントである場合には、当該法律に推定規定を創設することにより、かなり効果的な手段となると思われる。

また、この章の第 2 節 3（1）の「推計課税との関係」で述べたように、ドイツやフランスでは、調査非協力により課税資料の提出等がない場合に、推計課税が可能な場合には、制裁的意味合いを含んだ高めの推計課税を実施し、この推計課税を覆すためには、納税者側がそれを立証しなければなら

(179) 西津・前掲注(10)43 頁。

いことになり、これも高めの推計課税によって立証責任を納税者側に転換している。

しかし、これらの立証責任の転嫁による義務履行確保措置については、適用する法律が確定していない場合や推計課税が不可能である場合において限界があり、そうすると、すべての場合に対応できる執行強制金のような強力な制度は、やはり必要であると思料される。

2 法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置

法定資料の未提出等に係る課税資料収集の義務履行確保措置については、アメリカの民事罰に類似した制裁としての性格を有する行政上の秩序罰として、義務違反金の導入を提案した。義務違反金は、アメリカの一般的な情報申告制度の民事罰を規定した IRC6721 条を参考にして、基本的な法定資料の制度設計を行った。しかし、現在我が国には 60 種類の法定資料が存在し、個々の法定資料はその目的、性質及び情報の内容により、提出義務者や手続方法などに相違が存在する。全ての法定資料がこの論文で示した基本設計に当てはめて運用することは実効性を確保する上でその効果を維持できない可能性がある。したがって、制度の導入の具体的な作業の際には、意図的な義務違反の重課金性やその判断基準等の制度設計に係る基本的な部分は確保しつつ、法定資料をそれぞれの特徴等により分類して、義務違反金の金額（算出方法）や上限額、軽減措置等を検討する必要がある。アメリカでは、我が国に比べて豊富な情報申告制度を有しており、前節 3（2）ロでも記述したように、本人情報の報告や海外資産に係る情報については、一般的な情報申告とは別に法律で規定して実効性確保の確実性を高めている。このように、一定の義務履行確保を担保するためには、制度の導入に当たって、さらに具体的に精緻な検討が必要であると考えられる。

おわりに

この論文では、課税資料収集の実効性の確保について絞って検討してきたが、基本的には、税法で義務付けられている各種届出、告知及び交付義務などの全ての義務についても、税務調査等における執行強制金や法定資料の未提出者に対する義務違反金と同様、順次、行政刑罰の非刑罰化を図り、税法分野全般の義務履行確保を図るべきであると考えている。特に、取引の国際化や経済・社会のデジタル化が発展した昨今では、取引情報等の有効な情報の把握のみならず、潜在的な納税者を把握する意味で、納税者が自ら税務当局に情報を提供する個人事業者の開業届等の納税者に係る基本情報の把握についても重要な資料情報となってくる。また、平成 31 年度改正で、包括的情報収集権限がデジタル取引について導入されたが、グローバルかつ新進の経済システムがこれからも次々に登場し、税務当局はそれらに対し確実に対応していかなければならず、今まで以上に、情報の収集、分析及び活用の重要性が高まってくると思われる。

そのような状況の中で、的確かつ効率的な課税資料の収集は、適正・公平な課税の実現を図っていくために基礎的で、不可欠なものであり、その意味で課税資料収集の実効性の確保は確実に達成していかなければならない。この論文が、確実なる税務上の義務履行確保の実現に向けて、少しでも有意なものとなることを願って締めくくりたい。

別添図表 1 アメリカの民事罰の賦課、取消しに係る税目別データ (2017 会計年度)

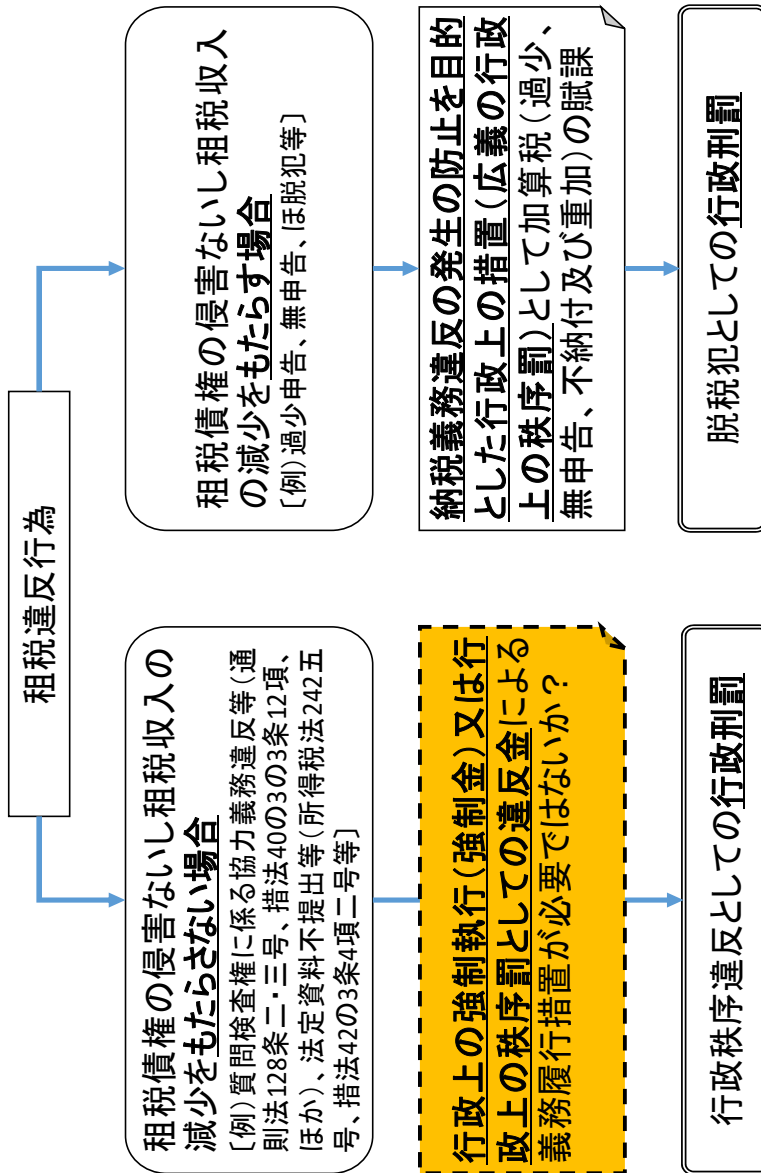
(金額：千米ドル)									
民事罰 (Civil penalties) の賦課 (assessed)		民事 (Civil penalties) の取消 (abated) ^{注1}		⑤ 実質的な民事罰の賦課		⑤ の構成比		⑤ の1件当たりの金額	
① 件数	② 金額	③ 件数	④ 金額	件数 (①－③)	金額 (②－④)	件数	金額	金額 (米ドル)	
民事罰合計 (Civil penalty, total)									
38,871,235	26,515,093	4,307,346	12,574,390	34,563,889	13,940,703	100.0%	100.0%	403	
個人、遺産及び信託の所得税 (individual, and estate and trust income taxes)	31,194,792	2,861,242	2,894,297	28,333,550	8,119,382	82.0%	58.2%	287	
パートナーシップ所得税 (Partnership income taxes)	400,443	238,262	971,151	162,181	364,204	0.5%	2.6%	2,246	
法人所得税 (Corporation income taxes)	555,281	1,499,621	188,304	366,977	569,132	1.1%	4.1%	1,551	
S 法人所得税 (S corporation income taxes)	389,314	536,728	48,322	340,992	504,751	1.0%	3.6%	1,480	
雇用税 (Employment Taxes)	5,360,358	6,929,097	782,526	5,413,431	1,515,666	13.2%	10.9%	331	
物品税 (Excise Taxes)	630,521	395,726	139,730	490,791	69,661	1.4%	0.5%	142	
遺産及び贈与税 (Estate and gift taxes)	6,494	227,975	3,406	166,823	61,152	0.0%	0.4%	19,803	
情報申告等 (Nonreturn penalties) ^{注2}	334,032	4,576,912	45,554	1,840,157	2,736,755	0.8%	19.6%	9,487	

(出典：Internal Revenue Service Data Book, 2017)

注 1：取消は、決定された民事罰の減少である。IRSは以下の理由で民事罰の取消を認めたもの。① IRSのミスの、② 合理的理由あり、③ 罰金の保証が取れなかった徴収執行の損失、④ 納税による罰金の免除、⑤ 法律上、罰金の一部またはIRSが認めたもの。

注 2：情報申告等の罰金は、税務申告書作成代理人や情報申告 (例えば、様式1099、W-2、3520-A (外国信託に関する米国所有者の年次報告書)、8027 (雇用主のチップに係る年次報告書)、8300 (事業において10,000米ドルを超えて受領した資金払いに関する報告書)) に関する法令遵守違反のような、法令義務違反者及びその補助、また不真面目な申告書の提出や徴収税を逃れるための不正な資料の来色など、幅広い民事罰が含まれている。また、信託基金取戻罰 (Trust fund recovery penalties) が含まれている。社会保険料を含む雇主所得賃金税は、雇用者が実際に被雇用者のお金を信託において預けているので、総額として信託基金税 (Trust fund taxes) と呼ばれている。信託基金取戻罰 (Trust fund recovery penalties) は、これらの所得及び雇用に関する税が徴収されない、期限までに支払われなかったに賦課される。

別添図表 2 課税資料収集に係る義務履行確保措置の必要性のイメージ



別添図表 3 税務分野における不答弁・検査拒否等及び法定資料未提出等で行政刑罰を科した事例

税務分野における不答弁・検査拒否等及び法定資料未提出等で行政刑罰を科した事例(遁脱罪及び公務執行妨害等との併合罪である場合を除く。)

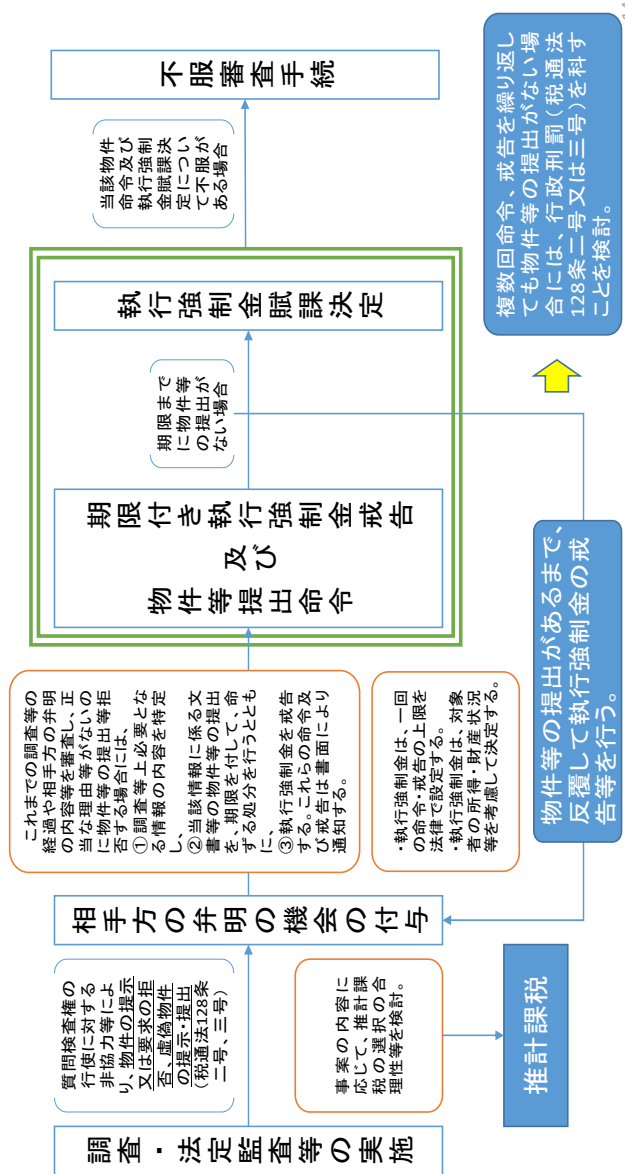
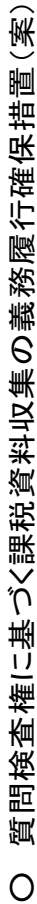
1 税務調査等において検査拒否等をした事例

NO	事例の発生時期(事件番号年)	内容	判決	判決内容
1	昭和38年	団体事務局員(川崎民商)が帳簿書類検査を妨害した事案(川崎民商税務検査拒否事件)	横浜地裁昭和41年3月25日	罰金1万円(執行猶予2年)
			東京高裁昭和43年8月23日	破棄自判 罰金1万円
			最高裁昭和47年11月22日	上告棄却
2	昭和38年	団体事務局員(川崎民商)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	横浜地裁昭和41年3月26日	罰金2万円
			東京高裁昭和43年5月24日	破棄自判 無罪
			最高裁昭和45年12月1日	破棄差戻
			東京高裁昭和49年3月27	差戻控訴棄却
			最高裁昭和51年3月16日	差戻上告棄却
3	昭和39年	団体事務局員(藤沢民商)が会員数名の調査に際し、営業妨害であるとの理由で調査を妨害した事案	横浜地裁昭和51年3月29日	罰金5万円
4	昭和41年	被告人及びその長男が不答弁及び検査拒否をした事案(荒川民商事件)	東京地裁昭和44年6月25日	無罪
			東京高裁昭和45年10月29日	破棄自判 罰金3万円
			最高裁昭和48年7月10日	上告棄却
5	昭和42年	納税者(盛岡民商会員)による帳簿の検査拒否事案	盛岡地裁昭和49年8月21日	罰金1万円
			仙台高裁昭和49年10月14	控訴棄却
6	昭和44年	納税者(前橋民商会員)による帳簿の検査拒否事案	前橋地裁昭和48年10月27日	罰金2万円
			東京高裁昭和52年7月12日	控訴棄却
			最高裁昭和53年4月11日	上告棄却

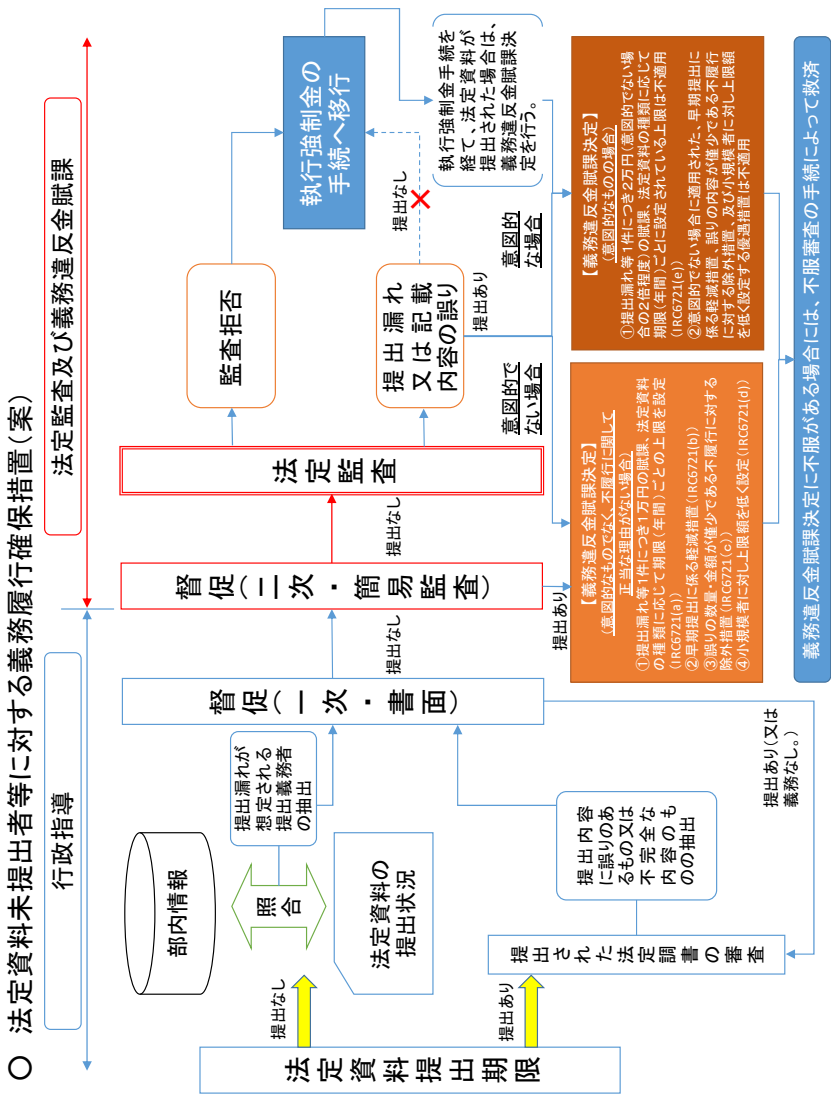
2 法定資料の未提出に係る事例

NO	事例の発生時期(事件番号年)	内容	判決	判決内容
1	昭和33年	証券会社が名義人となり株式配当所得を受けながら名義人受領の配当の支払調書を提出しなかった事例(四大証券事件)	東京地裁昭和33年12月24日	被告会社等に各200万円の罰金

別添図表4 質問検査権に基づく課税資料収集の義務履行確保措置（案）



別添図表 5 法定資料未提出者等に対する義務履行確保措置（案）



別添図表 6 不動産等の譲受けの対価の支払調書に係る法定監査の状況

区分 事務年度		①提出者数	②監査 対象者数	③非違のあった 監査対象者	④非違のあった 延枚数	監査 1 件当たり 非違枚数 (④/③)	割合		
							②/①	③/②	③/①
	平成17年度	59,531	7,869	5,832	17,609	3.0	13.2%	74.1%	9.8%
	平成18年度	60,309	7,999	5,971	17,393	2.9	13.3%	74.6%	9.9%
	平成19年度	57,975	6,388	4,673	15,729	3.4	11.0%	73.2%	8.1%
	平成20年度	55,589	6,263	4,928	30,063	6.1	11.3%	78.7%	8.9%
	平成21年度	45,699	3,661	2,918	45,106	15.5	8.0%	79.7%	6.4%
	平成22年度	47,120	3,619	2,859	6,799	2.4	7.7%	79.0%	6.1%
	平成23年度	49,786	5,863	3,986	195,508	49.0	11.8%	68.0%	8.0%
	平成24年度	52,721	4,768	3,684	9,415	2.6	9.0%	77.3%	7.0%
	平成25年度	55,845	4,601	3,536	9,968	2.8	8.2%	76.9%	6.3%
	平成26年度	60,789	4,315	3,603	9,614	2.7	7.1%	83.5%	5.9%
	平成27年度	64,364	4,502	3,538	37,309	10.5	7.0%	78.6%	5.5%
	平成28年度	66,953	4,685	3,732	13,070	3.5	7.0%	79.7%	5.6%
	過去12年間の平均	56,390	5,378	4,105	33,965	8.7	9.5%	76.3%	7.3%

(出典) 国税庁統計年報(平成22年度及び28年度)を参考に作成。