

調査受忍義務の円滑な履行のための施策について

—納税者の「権利」と行政上の「義務」の観点からの考察—

荒井 雄大

調査受忍義務の円滑な履行のための施策について

—納税者の「権利」と行政上の「義務」の観点からの考察—

氏 名 荒 井 雄 大

1 問題の所在

課税庁の当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又は当該職員による検査等を拒み、妨げ若しくは忌避した者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金刑に処されることとされている（国税通則法128条2号）。通説は本規定の存在をもって、質問検査権の行使を罰則に担保された間接強制調査であると説明し、権限行使が適法である限り、対象者は質問に答え、又は検査を受認する義務があるとしている。

しかしながら、現実に検査拒否等が行われたとしても、実行行為者に刑事罰が科されることは皆無であり、同法の規定を適用する機会は現実的には起こり得ない。このような実態から、現状の質問検査権行使にはもはや法的な強制力が存在しないと言わざるを得ず、同条の存在をもって質問検査を間接強制調査と説明することは適当でないと言える。

本研究は、このような現状に鑑み、質問検査権行使に係る法的強制力のあり方について検討し、もって調査受忍義務が自発的かつ円滑に履行されるための納税環境整備について考察するものである。

2 論文要旨

第1章では、検査拒否等の罪の沿革及び近年の政府税制調査会の納税環境整備の議論を確認した。検査拒否等の罪は昭和40年の所得税法等の改正による導入後、法定刑が加重されたこと及び根拠条文が個別税法から国税通則法に移されたこと以外には実質的な改正は行われていなかった。また、検査拒否等の罪が適用され有罪判決が確定した事例はわずか6例しか存在せず、さらにいわゆる民商の関係者が当事者である特殊な事例に限られていた。

第2章では、検査拒否等に対して制裁を設けることによって質問検査権行使に法的強制力を付与する場合において、制裁の相手方である納税者において認められるべき「権利」との衡量について検討した。わが国においては納税者の「権利」について確たる考え方が未だ存在しないことから、いくつかの学説、OECDの納税者権利憲章モデル及び納税者の人権保障が争われた租税判例を材料に検討し、制裁のあり方を考える基準として、①制裁の予見可能性、②制裁方法の合理性、③制裁内容の相当性、④防御権の保障、⑤制裁手続の透明性という各要素が要求されると指摘した。また、制裁の相手方の「権利」を保障する観点から、納税者において保障されるべき「権利」の内容を成文化し、併せて質問検査権行使手続の具体化・明確化が必要であると指摘した。

第3章では、前章の基準を踏まえ、現行租税法における制裁的性格を持つ諸制度によって、現行の刑事罰に代替することができないか検討した。しかしながら、課税庁の事務執行能力や、学説上検査拒否等が重大な違法性・有責性を持つものとは解されていないこと、相手方の権利保障の観点等を踏まえると、検査拒否等に対する特別の制裁を設けることは困

難であり、現状課税庁が採用しうる制裁は、金銭制裁の加重程度に止めざるを得ないとの結論に至った。

第 4 章では、金銭制裁のみでは課税要件事実の存否を判断することはできず、質問検査の趣旨が損なわれることから、租税法以外の行政法規で採用されている情報収集の制度や、金銭制裁の軽減をインセンティブとして自発的な情報提供の誘引とする制度が租税法に導入できないか検討することとした。具体的には、独占禁止法の調査協力減算制度と特定商取引法の不実証広告規制を参考とし、結論としては、現行租税法においても一部導入済みである、加算税の軽減をインセンティブとして一般化することを提言した。

第 5 章では、前章までの検討を踏まえ、調査受忍義務の円滑な履行のための施策として①検査拒否等に係る刑事罰の廃止、②納税者権利憲章の成文化及び納税者の権利義務の明記、③検査拒否等に対する過怠税の創設、④質問検査の対象となった取引について、税務上自己否認した場合の加算税の軽減を提言した。

(以上)

目次

はじめに	1
第1章 検査拒否等の罪の沿革及び納税環境整備についての議論	3
第1節 終戦直後の規定（昭和22年）	3
第2節 昭和36年答申と国税通則法制定（昭和36年～37年）	3
第3節 昭和38年答申と所得税法・法人税法全面改正（昭和38年～40年）	4
第4節 民商関係者の刑事訴追事例の発生（昭和40年代）	5
第5節 罰則規定の整備（昭和45年、昭和56年）	6
第6節 租税罰則の適正化（平成22年度税制改正）	7
第7節 罰則規定の整理統合と「納税者権利憲章」（平成23年12月改正）	8
第8節 近年の納税環境整備に関する改正事項	9
第9節 小括	9
第2章 納税者の「権利」と検査拒否等に対する制裁のあり方	11
第1節 検査拒否等の罪が現実に適用されない原因	11
第2節 納税者において保障されるべき「権利」の内容	12
第1項 平成23年12月改正で頓挫した「納税者権利憲章」	12
第2項 納税者の権利に関するOECD報告書	15
第3項 国内における論説	18
第3節 租税判例において争われた納税者の「権利」	19
第1項 適正手続保障（憲法31条）	20
第2項 自己負罪拒否特権、自白の証拠能力（憲法38条）	22
第3項 二重処罰の禁止（憲法39条）	23
第4項 平等権（租税公平主義（憲法14条））	24
第5項 幸福追求権、プライバシー権（同意権）、比例原則（憲法13条）	25
第6項 調査理由の開示を受ける権利	27
第4節 小括	27
第3章 租税法における制裁手法の再検討	29
第1節 実体法における制裁手法	29
第1項 刑事罰（行政刑罰）	29
第2項 使途秘匿金課税	30

第3項	仕入税額控除の否認.....	31
第4項	証拠書類のない簿外経費の否認.....	32
第2節	手続法における制裁手法.....	34
第1項	加算税等.....	34
第2項	帳簿等の提出がない場合等の加算税の加重.....	35
第3項	延滞税.....	36
第3節	小括.....	37
第4章	租税法以外の行政法規において採用されている制度の導入可否.....	39
第1節	行政調査総論.....	39
第2節	金銭制裁を調査状況により柔軟に設定する制度—独占禁止法の例.....	41
第1項	独占禁止法の概要.....	41
第2項	課徴金制度.....	42
第3項	手続保障.....	43
第3節	被調査者にとって不利益な事実の存在を擬制する制度—特定商取引法の例..	45
第1項	特定商取引法の概要.....	45
第2項	行政違反の調査と処分.....	45
第3項	合理的な根拠を示す資料の提出請求.....	46
第4節	小括.....	47
第5章	調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策の提言.....	49
第1節	検査拒否等の罪の非刑罰化.....	49
第2節	納税者権利憲章の成文化及び調査受忍義務規定の創設.....	49
第3節	検査拒否等に対する過怠税の賦課決定.....	50
第4節	修正申告に応じる場合の加算税の軽減.....	51
結語	53
参考文献等	54

はじめに

本研究は、検査拒否等の罪¹について、その意義・機能が十分発揮されていない現状を踏まえ、納税者が調査受忍義務を円滑に履行するために必要な制度のあり方について考察する。

検査拒否等は、通説によれば、「国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的である」²ため、犯罪の構成要件として規定され、刑事罰という制裁³を通告することで抑止が図られている。その結果、課税庁の当該職員による調査は、「質問に対する不答弁ならびに検査の拒否、妨害に対しては刑罰が科されることとなっているから、質問検査の相手方は、それが適法な質問・検査であるかぎり、質問に答え、検査を受忍する義務がある」⁴という関係をもってして、その円滑かつ効率的な執行が担保されている、という説明がされる。

しかしながら、納税者の大宗を占める中小事業者の一部に、当該職員の質問検査に対して「取引先に迷惑がかかるため、詳細は答えられない」とか「取引先に対する反面調査をしないでほしい」というような法的根拠のない主張・要請とともに、当該職員の質問検査権行使に同意せず拒否する者が後を絶たない。その結果、納税者の任意の同意がないことには事実上質問検査権が行使できないことから、納税者が提出した確定申告書に記載された課税標準等又は税額等の確認ができず、課税要件事実の存否は真偽不明の状態に陥ることとなる。

このような現状にもかかわらず、従来から判例・学説等においては検査拒否等に対する刑事罰が存在することのみをもって、それが現実に適用されるか否かは考慮せずに、「質問検査権の行使は罰則に担保された間接強制調査である」という旨の説明が繰り返されてお

¹ 国税通則法 128 条 2 号は、当該職員の質問に対して「答弁せず」（不答弁）、若しくは「偽りの答弁をし」（虚偽答弁）、又は検査等の実施を「拒み」（拒否）、「妨げ」（妨害）、若しくは「忌避」した場合に成立するとして、それぞれ異なる構成要件を規定しているが、本稿においては、これらの構成要件に該当する行為を総称して「検査拒否等」という。

² 金子宏『租税法』1143 頁（弘文堂、第 24 版、2021 年）。

³ 佐藤英明『脱税と制裁』11 頁（弘文堂、増補版、2018 年）は、「制裁」を「法律によって課せられた義務の違反を予防するために、それらの義務違反行為を行なった者に対して課せられる不利益」と定義しており、本稿もこれに倣った。この点、青色申告制度が税法上の特典を付与することにより記帳水準の向上と申告納税制度の定着を図るという政策的な経緯により導入されたことに鑑みると、青色申告の承認取消し（所法 150①、法法 127①）は義務違反を予防する目的が念頭に置かれていたとは言い難いため、取消しにより納税者に特典の剥奪という不利益が生じることは否定できないが、制裁には含めなかった。

⁴ 広島高判岡山支部平成 5 年 5 月 11 日税資 195 号 291 頁〔296 頁〕。

り、筆者はこのような説明は実態を見誤っており妥当ではないと考える。そして、昭和 40 年代の判例をもって一応の決着が見られたにもかかわらず、現在まで検査拒否等が繰り返される主たる要因として、「税法の質問検査権規定の不明確さ」「納税者及び当該職員双方の権利義務に対する認識不足」があるのではないかと推測する。税法規定の不明確さについては、平成 23 年の税制改正において調査手続の適正化が図られたことで一応の対応がされているが、後者の当事者の権利義務については、依然として法令上明確にされている部分が少ないと言わざるを得ず、判例・学説の議論に委ねられている状況であり、またその議論も未だ決着を見ていない。そこで、本稿では納税者において保障されるべき権利の内容を明らかにすることを中心に検討を行い、それを踏まえた上で、納税者の円滑な調査受忍義務の履行に資するために講ずべき措置について考察する。

なお、本稿において参照する各法令等の基準日は、特段の断りがない限り、令和 4 年 11 月 1 日⁵とする。

⁵ 「外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法の一部を改正する法律」（令和 2 年法律第 33 号）附則 17 条の規定による国税通則法 74 条の 2 第 3 項の改正が施行された状態である。なお、令和 4 年 12 月 31 日に「所得税法等の一部を改正する法律」（令和 4 年法律第 4 号）9 条の規定による国税通則法 74 条の 2 第 5 項の改正等が施行された。

第1章 検査拒否等の罪の沿革及び納税環境整備についての議論⁶

本章では、検査拒否等の罪に係る罰則規定と、その前提となる質問検査権に関する規定を中心に、その沿革と改正当時の議論の状況を確認する。これにより、同罪が設けられた趣旨目的及び検査拒否等の罪が全く適用されることがなくなった経緯を明らかにする。

また、質問検査権や罰則関係の規定の改正は、政府税制調査会において納税環境整備の一環として議論されていることから、近年の納税環境整備の議論の結果実現した改正事項についても、内容を概観する。

第1節 終戦直後の規定（昭和22年）

現行法と同様の質問検査権と検査拒否等に対する罰則という体系が確立したのは、太平洋戦争終結後の所得税法（昭和15年法律第24号）の全部改正（昭和22年法律第27号）の時に遡る。当時、質問検査権及び罰則に関する規定は各税法に個別に規定されており、所得税法を例にとれば、本改正により質問検査権は63条、罰則（1年以下の懲役又は1万円以下の罰金）は70条に規定されることとなった。もっとも、罰則の有無という点では、改正前の所得税法にも規定は存在し（旧所法92：千円以下の罰金）、規定の措置は実現しなかったものの、それ以前にも罰則規定を創設する法改正案が議会に提出されたことはあった⁷。また、所得税以外の税目については、罰則規定が存在する新税が制定されることもあった⁸。

第2節 昭和36年答申と国税通則法制定（昭和36年～37年）

1961年（昭和36年）7月に、政府の諮問に対する税制調査会の第二次答申として、「国

⁶ 本章の記述のうち質問検査権及び罰則規定の沿革については、吉田敏幸「質問検査権百年の歴史(1)」税経新報89-90号1頁（1968年）、広瀬正「租税事件史 第14回 民商事件」税務事例3巻1号60頁（1969年）、精園英一「租税法における質問検査権」紀要（東海学園女子短期大学）91頁（1973年）、鶴見祐策「質問検査権関係の刑事訴追の実態」北野弘久編『質問検査権の法理』115頁（成文堂、1974年）、岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集第25号23頁（1994年）によっている。また、税制改正に関する記述は、一般財団法人大蔵財務協会から出版されている各年度の『改正税法のすべて』を参照した。

⁷ 例えば、第30回帝国議会（大正2年）に提出された所得税法改正案においては、検査拒否等に対して50円以下の罰金又は科料を課す規定（46条の2）が存在した。また、第42回帝国議会（大正9年）に提出された所得税法改正案にも、検査拒否又は検査妨害に対して罰金刑を課す規定が存在した。

⁸ 例えば、営業収益税法（大正15年法律第11号。現在の事業税の前身と解されている。）、法人資本税法（昭和12年法律第4号）、外貨特別税法（昭和12年法律第5号）、揮発油税法（昭和12年法律第6号）、有価証券移転税法（昭和12年法律第7号）がある。

税通則法の制定に関する答申」(以下「昭和 36 年答申」という。)が発表された。昭和 36 年答申は、当時の国税に関する法体系を構成する各税法及び国税徴収法について、「現行のこれらの法律の規定を総合的にみると、そこには、租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けているし、また、各税に共通する事柄でありながら、規定の不備不統一ないしは重複等がかなりみられるのであつて、そのため、税法についての統一的な理解を困難にしたり、解釈上の疑義が生じる結果となつているものが相当みられることは否定できないと思われる。」⁹と評価している。

質問検査権のあり方については、「これらの権限をどのように定めるかは、国民の納税道徳、税務職員に対する信頼の程度、社会慣習等に依存する。それらは、当然のことながら、時代と国とによつて異なることになる。」「われわれは、質問検査権等の行使が円滑適正に行なわれるよう配意するとともに、多面税務行政の必要に充分こたえるよう、両者の調和を図りつつ、わが国の実情に即して、質問検査権等の制度の整備を図るべきであると考えた。」と整理され、結論としては「可能な限り、この制度に関する規定を整備統一して、国税通則法に規定することとすべきであるとする。」としている¹⁰。

なお、本答申の別冊説明資料中に、租税犯の類型として検査拒否犯等の秩序犯への言及があるものの、その具体的なあり方についての記述は存在しない。罰則に関する内容は、それまで租税犯について一部適用除外とされていた刑法総則の全面適用と、脱税犯に対する制裁としての量刑のあり方が中心となっている。

そして、前年の答申を受け、第 40 回国会(昭和 37 年)において、国税通則法案が内閣提出法案として提出された。しかし、税制調査会における議論が明らかになるにつれて、学会や世論から徴税強化や人権侵害に対する危惧を旨とする多数の異論が出たことから、昭和 36 年答申においても質問検査権に関する規定の措置については将来の議論に委ねられていた。そのため、法案にはこれらに関する規定が盛り込まれず、国税通則法の制定時には質問検査権の根拠規定と検査拒否等の罰則規定の立法措置はされなかった。

第 3 節 昭和 38 年答申と所得税法・法人税法全面改正(昭和 38 年～40 年)

1963 年(昭和 38 年)12 月に、税制調査会は「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(以下「昭和 38 年答申」という。)を発表した。昭和 38 年答申では、所得税法及び法

⁹ 昭和 36 年答申 1 頁。

¹⁰ 昭和 36 年答申 80-82 頁。

人税法について所要の整備が必要とし、具体的には「納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、多面、課税関係に多くみられるところのきわめて専門的、技術的な面や手続にわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定することとする。」¹¹とされた。

質問検査権については、犯則調査のための権限との峻別について「最近の立法例ではこの関係を明らかにするため、質問、検査等の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない旨の規定を設けているので、所得税法及び法人税法においても、同様の規定を設け、その質問検査権の性格を明確に規定するのが適当であると考える。」¹²とされたが、罰則については、当該職員の守秘義務違反に対するものに関しては言及があるものの、検査拒否等についての記載はない。

その後、昭和 38 年答申を受け、第 48 回国会（昭和 40 年）に所得税法及び法人税法の全面改正法案が提出され、成立した（昭和 40 年法律第 33 号及び第 34 号）。本改正により質問検査権の根拠規定（所得税法 234 条 1 項及び法人税法 153 条ないし 155 条）及び検査拒否等に対する罰則規定（所得税法 242 条 8 号及び法人税法 162 条 1 項 2 号）が創設された。罰則の内容は 1 年以下の懲役刑又は 20 万円以下の罰金刑で共通している。

第 4 節 民商関係者の刑事訴追事例の発生（昭和 40 年代）

民主商工会（民商）とは、戦後の税務行政の執行に対抗する運動から自然発生的に生まれた団体であり、商工会法に規定する商工会ではない¹³。民商は昭和 30 年代後半以降の課税庁による会員に対する重点的な調査方針に反発し、一部で質問検査に際して、会員又は事務局員が課税庁の当該職員に対して威力を用いて調査を妨害する等の行為が見られた。これらの運動は東京、群馬、広島、兵庫、愛知、岩手等、全国的に発生し、国税庁は悪質な検査拒否・妨害行為を行う者の立件（検査拒否等の罪や公務執行妨害罪による公訴提起）に踏み切った。この内、検査拒否等を公訴事実として被告人に有罪判決が確定したのは、次表の 6 例である。

¹¹ 昭和 38 年答申 1 頁。

¹² 昭和 38 年答申 73 頁。

¹³ 同法附則第 2 条は「この法律の施行の際現に商工会という名称を用いている者は、この法律の施行後三年以内に、その名称を変更しなければならない。」と規定しているが、民商は現在に至るまで、名称変更に応じていない。

図表 検査拒否等により民商関係者が刑事訴追され、有罪判決が確定した裁判例

順号	裁判所	判決年月日	登載判例集	被告人	公訴事実	判決内容
1	最高裁	昭和 47.11.22	刑集 26 卷 9 号 554 頁	会員	検査妨害	罰金 1 万円
2	最高裁	昭和 48.7.10	刑集 27 卷 7 号 1205 頁	会員	不答弁 検査拒否	罰金 3 万円
3	仙台高裁	昭和 49.10.22	税資 84 号 508 頁	会員	不答弁 検査拒否	罰金 2 万円
4	最高裁	昭和 51.3.16	税資 84 号 553 頁	事務局員	検査妨害	罰金 2 万円
5	横浜地裁	昭和 51.3.29	税資 84 号 713 頁	事務局員 2 名	検査妨害	罰金 5 万円
6	最高裁	昭和 53.4.11	税資 98 号 105 頁	会員 2 名 ^(注)	検査拒否	罰金 2 万円

(注) 内 1 名は公判中に死亡したため公訴棄却

前記表中の各裁判例のうち、順号 1 (いわゆる「川崎民商事件」) 及び順号 2 (いわゆる「荒川民商事件」) の最高裁判決は、当時の所得税法における質問検査権根拠規定 (63 条及び 234 条) 及び罰則規定 (70 条及び 242 条) について憲法判断がなされた著名事例であり、現在に至るまで多数の裁判例において引用されている。

第 5 節 罰則規定の整備 (昭和 45 年、昭和 56 年)

第 63 回国会 (昭和 45 年) に「国税通則法の一部を改正する法律」案が内閣から提出され、成立した (昭和 45 年法律第 8 号)。本改正により国税通則法に罰則を定める第 10 章が設けられ、現行法と同様の構成となった。ただし、この時同法第 10 章に置かれたのは、国税不服審判所の設置に伴う審査請求の審理のための審判所職員の質問検査権の規定 (税通 97) に係る検査拒否等の刑事罰 (税通 126 : 罰金 3 万円) 及び同条に掲げる罪の両罰規定 (税通 127) のみであった。

その後、1980 年 (昭和 55 年) 11 月に、税制調査会から「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」 (以下「昭和 55 年答申」という。) が提出された。昭和 55 年答申は「国の直接税の脱税に関する罰則及び公訴時効期間については、間接税のそれとの権衡を考慮しつつ、その強化及び延長を図る方向で検討すべきである。」¹⁴とし、これ

¹⁴ 昭和 55 年答申 33 頁。

を受けて翌年の第 98 回国会に「脱税に係る罰則の整備等を図るための国税関係法律の一部を改正する法律」案が内閣から提出され、成立した（昭和 56 年法律第 54 号）。しかし、本改正の中心は各税法に規定されていた脱税犯に対する罰則について、公訴時効を 3 年から 5 年に延長するものであり、秩序犯である検査拒否等の罪については、何ら改正されなかった。

なお、本法律案の国会における審議過程において、衆参両院の大蔵委員会における採決に際し、附帯決議¹⁵が付されている。決議の内容は脱税に係る調査に関して配慮すべき点等について述べるものであり、両院で内容に大きな差はないが、衆議院の決議においては、本改正の契機がいわゆるロッキード事件に端を発した脱税事件への国民からの批判を契機とするものであることが明確にされている。

第 6 節 租税罰則の適正化（平成 22 年度税制改正）

2009 年（平成 21 年）に行われた第 45 回衆議院議員総選挙の結果、民主党を第一党とする政権交代が実現し、政府に新たな税制調査会が設置された。この従来の税制改正プロセスとは異なる新しい枠組みの中で進められた平成 22 年度税制改正では、租税罰則が他の経済犯¹⁶のそれと比較して大きく乖離していることに鑑み、課税の適正化を図り、税制に対する信頼を確保する観点から、他の経済犯罪の法定刑などを勘案して見直すこととされた。この結果、第 174 回国会（平成 22 年）に「所得税法等の一部を改正する法律」案が内閣から提出され、成立した（平成 22 年法律第 6 号）。本改正により、各税法に規定されている秩序犯に対する罰則が平仄を揃える形で改正され、①直接税（「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」（国外送金等調書法）を含む。）、消費税及び酒税並びに「清酒製造業等の安定に関する特別措置法」（清酒業等安定法）の検査拒否等の罪については、罰金刑の上限が 50 万円に、②消費税を除く間接税及び国税徴収法の検査拒否等の罪については、1 年以下の懲役刑を創設し、罰金刑の上限が 50 万円に、③「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」（租税条約等実施特例法）、国税通則法（国税不服審判所の職員による質問検査に

¹⁵ 衆議院大蔵委員会（昭和 56 年 4 月 24 日）、参議院大蔵委員会（昭和 56 年 5 月 15 日）。

¹⁶ 泉恒有ほか『平成 22 年版 改正税法のすべて』624 頁（財団法人大蔵財務協会）には、主要な経済犯における罰則の例として、金融商品取引法、知的財産法（特許法、商標法及び意匠法）、貸金業法、出資法、倒産法（破産法、民事再生法及び会社更生法）、刑法（詐欺罪及び業務上横領罪）が挙げられている。

対する検査拒否等に係る部分）及び租税特別措置法（移転価格税制における検査拒否等に
係る部分）については、罰金刑が 30 万円¹⁷に引き上げられた。また、一部の間接税に設
けられていた科料規定は、実効性の観点等から廃止された。

なお、刑事罰ではないが、本改正と同時に納税貯蓄組合法及び清酒業等安定法に規定す
る過料の上限が 10 万円に引き上げられた¹⁸。

第 7 節 罰則規定の整理統合と「納税者権利憲章」（平成 23 年 12 月改正）

第 177 回国会（平成 23 年）に内閣から提出された「経済社会の構造の変化に対応した
税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」案の成立（平成 23 年法律第
114 号）により、各税法に規定されていた検査拒否等の罪に関する規定が国税通則法に整
理・統合され、現行法と同様の構成となった。また、本改正に併せて、国税庁から「税務
調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」（以下「FAQ」という。）が発表された。当該
文書中に「正当な理由がないのに帳簿書類等の提示・提出の求めに応じなければ罰則が科
されるということですが、そうすると事実上は強制的に提示・提出が求められることにな
らないでしょうか。」という問が建てられており、これに対して「帳簿書類等の提示・提出
をお願いしたことに対し、正当な理由がないのに提示・提出を拒んだり、虚偽の記載をし
た帳簿書類等を提示・提出した場合には、罰則（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）
が科されることがありますが、税務当局としては、罰則があることをもって強権的に権限
を行使することは考えておらず、帳簿書類等の提示・提出をお願いする際には、提示・提
出が必要とされる趣旨を説明し、納税者の方の理解と協力の下、その承諾を得て行うこと
としています。」と説明がされている¹⁹。

なお、本法の提出時に国税通則法の題名を「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権
利及び義務に関する法律」に、第 1 条の目的規定を「この法律は、国税についての基本的
な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律
関係を明確にするとともに、国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ税務行政の公

¹⁷ 泉ほか・前掲注(16)630 頁によれば、これらの法律に規定される罰金刑の上限が他の秩序犯
よりも低い水準となっているのは、「前提となる質問検査権が通常の問題検査権と性質上異
なることと等を踏まえ」たためとされている。なお、本改正後の罰則は、租税条約等実施特
例法は罰金刑と最長 6 月の懲役刑との選択であり、国税通則法及び租税特別措置法には懲役
刑が存在しなかった。

¹⁸ 泉ほか・前掲注(16)630 頁によれば、本改正は 2005 年の「会社法の施行に伴う関係法律の
整備等に関する法律」による改正等を勘案したとされている。

¹⁹ FAQ 問 3 参照。

正な運営を確保し、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」(筆注：下線部分は改正部分)に改める改正案や、国税庁長官が一連の税務手続に関する事項について、平易な表現を用いて簡潔に記載した文書を作成し、これを平成 24 年 1 月 1 日に公表することとする改正案(いわゆる「納税者権利憲章」の策定)が盛り込まれていたが、国会審議の過程で削除された。

第 8 節 近年の納税環境整備に関する改正事項

国税通則法の検査拒否等の罪に関する規定は上記の平成 23 年改正以降においては改正されていないが、各年における納税環境整備に係る議論の結果、①国外財産調書の記載に係る加算税の軽減及び加重措置(平成 24 年度)、②延滞税等の見直し(平成 25 年度)、③財産債務調書の提出義務者に対する当該職員の質問検査権規定及び検査拒否等に対する刑事罰の創設、財産債務調書の記載に係る加算税の軽減及び加重措置(平成 27 年度)、④調査通知後に提出された修正申告書等に対する加算税の見直し(平成 28 年度)、⑤延滞税の計算期間の見直し(平成 28 年度)⑥短期間に繰り返し無申告加算税等が課される場合の加重措置(平成 28 年度)、⑦国税犯則調査手続の見直し(平成 29 年度)、⑧国外財産調書の記載に係る関連資料の不提示・不提出の場合の加算税軽減の不適用及び加重措置(令和 2 年度)⑨優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置(令和 3 年度)、⑩帳簿の不保存・記帳不備の場合の加算税の加重措置(令和 4 年度)、⑪証拠書類の保存がない間接経費の必要経費・損金不算入(令和 4 年度)等の改正がされている。

第 9 節 小括

以上に見てきたように、検査拒否等の罪は、昭和 40 年の導入後現在に至るまで実質的な内容にはほとんど手が加えられることはなく、実際に適用された例も昭和 53 年判決を最後にわずか 6 例にとどまり、さらには平成 23 年の国税庁 FAQ は、一般論としては正当な理由がないのに帳簿書類等の提出・提示を拒否する場合は罰則が科されることがあるとはするものの、「罰則があることをもって強権的に権限を行使することは考えておらず」という見解を示し、現状、国税庁は検査拒否等に対して罰則を適用することを放棄しているといえる²⁰。

²⁰ 国税庁長官が調査手続に関して職員に対して示す事務運営の指針である「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について(事務運営指針)」(平成 24 年 9 月 12 日)には、検査

加えて、当該職員が検査拒否等に遭遇し罰則の適用を考えたとしても、「第七十四条の二から第七十四条の七まで（当該職員の質問検査権等）又は前条の規定による当該職員又は国税局長の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」（税通 74 の 8）のであるから、質問検査権を行使する当該職員は自ら検査拒否等の犯則事実に関する捜査を行うことはできない²¹。検査拒否等の罪は、その実行行為が既遂に至った直後でなければ証拠保全が困難であることも鑑みると、仮に検査拒否等に関する罪の捜査について、脱税犯の犯則調査権限を持つ査察官にのみ検査拒否等の罪についての捜査権限を認めるのであれば、例えば更正決定等を目的とする調査に査察官が同行しているような極めて稀な事例についてのみしか検査拒否等の罪に対する実効的な捜査はできないこととなる。また、そもそも課税調査のための質問検査権と犯則調査のための質問検査権の峻別がつけられない状態での権限行使は、同条を潜脱し、その趣旨目的を没却させるため違法であるとする見解²²もある。それ以外に方法があるとすれば、税法違反事件の捜査を課税当局が行わないというのも不自然な話ではあるが、例えばその場で司法警察職員に協力要請（税通 74 の 12）を行い、捜査を委嘱することが考えられるが、現実的な選択肢ではないだろう。

このように、検査拒否等の罪は立件に到る前提としての捜査の段階から、課税庁による権限行使が法的に困難な状態である。このような現状に鑑みれば、検査拒否等の罪はその適用機会が現実には生じることがおよそ考えられず、刑罰による威嚇は実効性を喪失している。そこで、何らかの手法により、適法な質問検査に対して、納税者から課税要件事実の存否に関する正確な答弁を得られるような措置を講じなければ、税務行政の執行の公平性は担保されないまま放置されることとなる。

拒否等に対する罰則の適用にあたっての留意事項等の記載は全くない。また、同じく国税庁の職員向けの文書である「税務運営指針」（昭和 51 年 4 月 1 日）においては、「各種の妨害行為をもって税務調査を阻む者に対しては、納税秩序を維持し、かつ、課税の適正を期するため、これらの妨害行為に屈することなく、的確な調査を行い、一般納税者との間に、不均衡が生ずることのないよう特段の配慮をする。」（第 2 の 1(1)ホ）との記載があるものの、「納税秩序を維持」する具体的方策や罰則の適用については、何ら言及がない。

²¹ 最二小決平成 16 年 1 月 20 日刑集 58 卷 1 号 26 頁参照。

²² 松沢智『租税処罰法』126 頁（有斐閣、1999 年）参照。

第2章 納税者の「権利」と検査拒否等に対する制裁のあり方

本章では、質問検査に際して納税者において保障されるべき「権利」の内容と、それを踏まえた検査拒否等に対する制裁のあり方について検討する。租税法における納税者の行政上の義務履行確保手段としての制裁についての議論は、適正に申告・納税義務を履行せず、不履行の態様が極めて悪質である脱税犯に対する刑事制裁や、行政上の措置としての重加算税の賦課に関するものが中心であり、行政上の秩序違反に対する制裁についての議論は深められてこなかった。また、納税者において質問検査に際して保障される「権利」の具体的内容についても、現在まで争訟の場において様々な「権利」の存在が主張されているところであるが、その多くは裁判所に承認されるに至っていない。このような議論の現状を踏まえ、本章では憲法や行政法における議論を参照して、納税者が制裁を受けるに際して保障されるべき「権利」と調査受忍義務の権衡に配慮した制裁のあり方について考察する。

第1節 検査拒否等の罪が現実に適用されない原因

現実の検査拒否等に対して刑事罰が科されることがないことの税務行政固有の原因として、齋藤文雄氏は①検査拒否等に対して刑事罰をもって臨むことにより、申告納税制度の円滑な運営が阻害されることを懸念したこと②明確な告発基準・手続の作成が困難であったこと③違法行為の巧妙化により犯罪の立証が困難になったことを挙げている²³。

また、行政罰（行政刑罰）一般についての議論として、宮崎良夫教授は、行政機関が認知した行政法違反件数と告発数との間にはかなりの開きがあるとし、その理由を「行政機関にとっては違反を是正させることが第一次の目的であって、違反者に処罰を受けさせることが目的ではない」「刑事処罰がなされることと違法状態が是正されることは当然に結びついているわけではない」からとしている。また、行政法違反に対して行政罰が活用されない理由として、①いかにも強権発動の印象を招きかねず、行政庁のやり過ぎという印象を招きかねない②単なる行政法違反に対する制裁としては苛酷ではないかという印象を避けがたい③ごく一部の者に刑事罰を科すことは全体とのバランスが取れていない④告発しても司法警察当局や検察当局が対応してくれるか否かの基準が不明確であり、告発を躊躇ってしまう⑤刑事罰が科されても、招来の違反行為に対する抑止効果をあまり期待で

²³ 齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策について—」税大論叢 50号 187-190頁（2007年）参照。

きない⑥行政目的達成のために告発に至るとするのは、問題への対処法として拙劣という評価を受けかねないという点を指摘している²⁴。

これらの指摘は現在においても概ね妥当するが、そもそもこれらの執行上の難点が指摘できる時点で法制度及びそれを執行する組織の両面において致命的な欠陥を抱えていると言わざるを得ず、また、これらには課税庁内のみで解決することが困難な原因が含まれており、加えて、前述のとおり、課税庁としても納税者に対して刑事制裁を課したところで課税上の問題を解決することには繋がらないから、検査拒否等の罪を現実に適用することを真剣に検討するインセンティブ・メリットがおおよそ存在しないことが、現在の検査拒否等の罪の有名無実化に拍車をかけたものと考えられる。

そして、この現象の納税者側の要因として、筆者はさらに現行法の手続規定の不備について触れるべきと考える。国税通則法の調査手続規定は極めて抽象的であり、納税者の「なぜ自分が税務調査を受けなければならないのか」という疑問に対して、十分応えるものになっているとは、お世辞にも言えないであろう。増田英敏教授は、2006年（平成18年）の時点で、既に川崎民商事件や荒川民商事件で確立した判例法理があるにもかかわらず、納税者により調査手続違背の主張が繰り返されている状況について、「質問検査権規定が抽象的であり、具体的な調査手続規定が存在せず、調査の対象となる納税者にとって、調査手続について予測可能性が確保されていないところにその主たる原因が存在するのである。」²⁵と分析されている。この傾向は平成23年12月改正を経た現在においても変わっておらず、それはすなわち、税制改正による手当てが不十分であったことを意味する。国税庁には、質問検査、特に調査受忍義務について、現行法の解釈を納税者が容易に理解できる形で説得的に示すことが求められよう。

第2節 納税者において保障されるべき「権利」の内容

第1項 平成23年12月改正で頓挫した「納税者権利憲章」

先に挙げた平成23年12月改正は、それまで課税庁が行っていた調査の事前通知や調査終了時の修正申告等の態様といった実務慣行について、法律上の根拠規定を置くことにより明確化するものであり、これらの改正事項は「税務調査手続の見直し」と称されていた。

²⁴ 宮崎良夫「行政法の実効性確保」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 上』208-209頁（有斐閣、1990年）参照。

²⁵ 増田英敏『租税憲法学』184頁（成文堂、第3版、2006年）。

そして、当該改正に先立つ「平成 23 年度政府税制改正大綱」（平成 22 年 12 月 16 日閣議決定）には、納税環境整備に係る事項として、次のような記載がされていた〔5 頁〕。

「憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。」

これはいわゆる「納税者権利憲章」の策定方針を示すものであり、当初第 177 回国会に提出された国税通則法の改正案によれば、同法に「納税者権利憲章」に関する次のような規定が措置されることとされていた。

（納税者権利憲章の作成及び公表）

第四条 国税庁長官は、次に掲げる事項を平易な表現を用いて簡潔に記載した文書（以下この条において「納税者権利憲章」という。）を作成し、これを公表するものとする。

- 一 納税者権利憲章を作成する目的及びその根拠となる法律の規定
- 二 第十七条（期限内申告）に定める納税申告書の法定申告期限内の提出及び第三十五条（申告納税方式による国税等の納付）に定める納期限内の納付並びに第十一条（災害等による期限の延長）に定める災害等による期限の延長
- 三 第二十三条（更正の請求）に定める更正の請求
- 四 第二十四条（更正）又は第二十五条（決定）に定める更正又は決定
- 五 第三十四条（納付の手続）に定める国税の納付の手続
- 六 第三十七条（督促）及び第四章第一節（納税の猶予）に定める督促及び納税の猶予並びに国税徴収法に定める滞納処分、換価の猶予及び滞納処分の停止
- 七 第五十六条（還付）及び第五十八条（還付加算金）に定める国税の還付金又は過誤納金の還付及び還付加算金の加算
- 八 第六章第一節（延滞税及び利子税）に定める延滞税及び利子税の納付並びに納税の猶予等の場合の延滞税の免除
- 九 第六章第二節（加算税）に定める加算税の賦課及びその減免
- 十 第七十条（国税の更正、決定等の期間制限）に定める国税の更正決定等の期間制限並びに第七十二条（国税の徴収権の消滅時効）及び第七十四条（還付金等の消滅時効）に定める国税の徴収権及び還付金等の消滅時効

- 十一 第七章の二（国税の調査）に定める質問検査権、調査の事前通知、調査の終了通知及び身分証明書の携帯
- 十二 国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長が国税に関する法律に基づき申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合の行政手続法（平成五年法律第八十八号）第八条（理由の提示）及び第十四条（不利益処分の理由の提示）の規定に基づく理由の提示
- 十三 第七十五条（国税に関する処分についての不服申立て）及び第百十四条（行政事件訴訟法との関係）に定める国税に関する法律に基づく処分に関する不服申立て及び訴訟
- 十四 税理士法（昭和二十六年法律第二百三十七号）に定める税理士（同法第四十八条の二（設立）に規定する税理士法人を含む。）又は同法第五十一条第一項（税理士業務を行う弁護士等）の規定による通知をした弁護士（同条第三項の規定による通知をした弁護士法人を含む。）が同法の規定により行う同法第二条第一項各号（税理士の業務）に掲げる税務代理、税務書類の作成及び税務相談
- 十五 納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行う情報提供
- 十六 国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員がその職務の遂行に当たり法令に従う義務及びこれらの当該職員が職務上知り得た秘密を守る義務
- 十七 前各号に掲げるもののほか、国税庁が行う事務の実施基準その他当該事務の実施に必要な準則に関する事項その他国税に係る手続並びに納税者の権利及び義務に関する事項

前記の改正案によれば、「納税者権利憲章」は国税庁長官が作成・公表することとされているが、これは国税庁長官告示という形式ではなく、特別なプロセス²⁶が想定されていたようである。しかし、この憲章が租税法の体系上どのような規範として位置付けられるか

²⁶ 平成 23 年 3 月 25 日衆議院財務金融委員会において、当時の野田佳彦財務大臣は「憲章については、策定根拠や記載すべき項目を法定化した上で、行政文書として国税庁長官が定めるわけでありすけれども、基本的には、改正税法の施行後、国税庁長官が改正税法の規定に従って作成し、財務大臣の承認を経て、税制調査会に報告した上で公表するという段取りを踏みます」と答弁している。

という点が明らかになる前に、本改正案が国会における議論²⁷や世論を踏まえて修正²⁸されて削除されたため、憲章の具体的な議論は進まないまま廃案となった。このため、納税者が質問検査を受けるに当たって保障されるべき権利の具体的内容は、未だ不明確なままの状態であると言える。

第2項 納税者の権利に関する OECD 報告書²⁹

わが国の「納税者権利憲章」は策定の初期段階において放棄されてしまったため、当時それがどのようなものとして構想されていたのか、現在において窺えることは限定的であり、また議論も深められていない。しかし、世界に目を向けると、主要国やそれらの支援を受けて租税法体系が整備された一部の途上国において、既に「納税者権利憲章」が制定されている国家が複数存在する。

世界的な議論の初期段階において、納税者の基本的な権利について言及された報告書として、1990年に OECD 租税委員会 (Committee on Fiscal Affairs :CFA) の第8作業部会が取りまとめた報告書である “Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries”³⁰ がある。当該報告書には、1988年の調査時点で、ほとん

²⁷ 改正案に反対する見解として、「国税庁長官が作成するとなると、いわば徴収する側からつくるといことになるわけでありまして、「税務行政についても納税者の立場に立ち、根本から改革を進める。」そういう民主党の先ほどの立場からいうと、このつくり方に問題があるんじゃないでしょうか。」(平成23年3月25日衆議院財務金融委員会における佐々木憲昭議員発言)や「納税者権利憲章というこの非常にミスリーディングな言葉には強く反対」(平成23年6月21日参議院総務委員会における片山さつき議員発言)がある。

²⁸ 「納税者権利憲章」の提案趣旨及び制定見送りの経緯についての政府見解として、「納税者の権利を保護しなければいけないというのは、これはもう当然のこととございまして、納税者が受けられるサービスというものは何かということをはっきりとお知らせする必要があるということ。それから、課税の適正化、知っている人だけが得をするというようなことがないようにしなければいけない。義務も当然発生をしまりますので、納税者に気をつけていただきたい事項などを、これは法律に今までもあるもの、政令、省令等であるもの、それから通達で行われているものといったようなもの、各レベルはさまざまなんですけれども、これを一覧性のある形にして示すということに意味がある。」「外国の会社の例もありますように、日本でははっきりした明文の法律がないんだ、法令がないんだということで、多くの納税者の方々が当然のようにやっていたいことをあえて拒否するという方が中にはおありになる。そういうことはほかの方々とバランスがとれなくなりますので、そういうバランスをとる、公平性を考えるという意味で、こうしたことをもう一度改めてはっきりさせようということで納税者権利憲章を提案させていただいたわけですが、与野党の協議の中で、野党の皆さんの感触を踏まえて与党から要請を受けましたので、今回はそうした形では見送ることにいたしました。」(平成23年11月18日衆議院財務金融委員会における五十嵐文彦財務副大臣答弁)がある。

²⁹ 納税者権利憲章及び納税者の権利救済手続に関する国際的動向については、望月爾「納税者権利憲章の意義と課題」税法学 569号 233頁(2013年)参照。

³⁰ これらの文書の和訳引用部分は、政府税制調査会の第6回納税環境整備小委員会(平成22年4月13日)の補足資料中の仮訳によっているが、望月爾「OECDによる納税者権利憲章

どの国は成文の納税者憲章 (Taxpayers' charter) を持っていなかったが、全ての国において、納税者の基本的権利 (basic rights) として、次の 6 つの権利が存在していたことが報告されている。すなわち、①「税務情報の提供を受ける権利、税務手続上の支援を受ける権利、税務に関する意見を聴取してもらう権利」 (“The right to be informed, assisted and heard”) ②「不服申立の権利」 (“The right of appeal”) ③「正しい税額のみを支払う権利」 (“The right to pay no more than the correct amount of tax”) ④「税務の確実性 (予測可能性) に関する権利」 (“The right of certainty”) ⑤「プライバシーの権利」 (“The right of privacy”) ⑥「納税者情報の守秘が確保される権利」 (“The right to confidentiality and secrecy”) は、税制の多様性こそあれども、各国共通して (“a number of common threads that can be identified”)、納税者の権利として認められているというものであった。

また、2003 年に OECD 租税委員会の税務行政フォーラムが公表した “Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note”³⁰ は、前記の各権利について次のように説明し、これらを踏まえた納税者憲章モデルを例示している³¹。

- (1) 「納税者は、税制の執行や課税の方法に関する最新の情報の提供を受ける権利があり、不服申立の権利を含む納税者の権利についても情報提供を受ける権利がある。全ての納税者は、提供される情報が税の状況の複雑さを反映し、それによって自己の税務問題を更に理解することが可能になることを期待することができる。税務当局は、これらの義務を果たすため、税務情報パンフレット、納税者憲章、電話による口頭説明、及びビデオによる案内等の様々な手段を利用することができる。」
- (2) 「税務当局の決定 (処分) に対する不服申立の権利は、法律あるいは行政上のルーリングとして適用されるかにかかわらず、(納税者が直接関係するものである限り) 全ての納税者に対して、税務当局によるほぼ全ての決定 (処分) に認められる。」
- (3) 「納税者は、個々の状況及び所得に基づいて、税法が求める税額を支払うべきである。したがって、納税者は合法的なタックスプランニングにより租税債務を引き下げることが認められる一方、税務当局は、このような合法的なタックスプランニングと明らかに立法趣旨に反する税の極少化の形態を区分する。納税者は、また、要

の指針「納税者の権利と義務—実務覚書」の紹介」税制研究 45 号 16 頁 (2004 年) を併せて参照した。

³¹ *Id.* at 4-5.

件を満たしている全ての税制上の特典及び控除が受けられるよう、税務当局から合理的な手段による支援を受ける権限がある。」

- (4) 「納税者は、自己の行為の税務上の取扱に関して高い水準の確実性（予測可能性）を得る権利を有する。しかし確実性は全てのケースで保障されているわけではない。例えば、納税者は特定の事案において、事実と状況に依存する法令の適用結果を必ずしも事前に知り得ないかもしれない。また、税務当局は、立法趣旨の抜け道を考えようとする納税者に狙いを定めた濫用防止規定の適用に関して、予測可能性を納税者に提供することを強制されてはいない。しかしながら、通常の個人的な、あるいは事業上の問題の課税関係に関して納税者の予測可能性を確保することは、税務行政の目標の一つである。近代税制は複雑で日々改正されていることから、この目標の達成はしばしば困難である。」
- (5) 「全ての納税者は、税務当局が不必要にプライバシーを侵害しないことを期待する権利を有している。この権利は、実務的には、納税者の住居への不必要な立入及び納税者の正しい税額決定に関係のない情報提供依頼を回避する権利と解釈される。すべての国において、実地調査や半面調査〔筆注：原文ママ。「反面調査」の誤りか〕の過程では、調査官による個人の住居あるいは事業所への立入については非常に厳格な規則が適用される。ある国では、納税者宅への臨場には納税者の同意が必要であり、多くの国では、税務当局による臨場を拒否している納税者の住居への立ち入るには、原則として署名のある令状が必要とされる。同様に、第三者からの税務情報の入手には厳格な規則が適用される。」
- (6) 「その他の納税者の基本的権利は、納税者に関して税務当局が入手する情報は機密であり、税法に規定された目的のみに使用されることである。税法は、通常、機密情報を悪用した税務職員に対しては非常に重い罰則を課しており、税務当局に適用される守秘義務は他の政府職員に適用されるものよりもはるかに厳格である。」

これらに加えて、OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration :FTA）の報告書である“Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)”は、納税者権利憲章の成文化方法について、立法手続による方法（“codified approach”）と、行政手続による方法（“administrative approach”）があるとして、それぞれの手法における相違点を指摘している。同報告書は、行政手続による場

合の利点として、立法手続と比較して、①策定と執行を迅速に行うことができる②立法技術上困難な内容を、読みやすく、かつ容易に理解できる表現で立案することができる③立法化するには適さない行政サービスやその他の広範な権利を含むことができる④納税者のニーズの拡大に対して柔軟に対応することができる⑤救済手続が簡易迅速である傾向が強い点を挙げ、立法手続による場合の利点として、①納税者に対して公文書として強く認識させることができ、同時に歳入官庁の責任を明確化させ、結果として納税者の安心感に繋がる②歳入官庁職員の手によって迅速に執行される③政治的利害による変更を受けにくく、持続性がある④確立した司法救済手続や不服申立手続の審査の対象となる点を挙げている³²。

第3項 国内における論説

わが国において、前記の OECD 報告書が述べるような納税者の基本的権利がどのように法的に根拠付けられるかという点については、議論が深められていない。わが国の憲法及び租税法がその制定過程においてアメリカ法の影響を強く受けているのは事実としても、英米法のコモン・ロー体系を採らないわが国の法体系上、個々の権利は究極的には成文法上の根拠が必要と解さざるを得ない。この点、納税者において保障されるべき基本的権利について憲法を根拠として構成したものとして、次の論説が注目に値する。

(1) 北野弘久教授の見解

北野教授は、憲法 30 条に規定する納税義務の解釈から「納税者基本権」という新しい人権が成立するとしている。北野教授によれば、同条は「単なる義務規定ではなく、納税義務の限界、言葉をかえていえば、徴税権行使の限界を明示することにより、納税者の権利を擁護しようとする人権規定としての性格を有する」³³とされ、憲法の他の規定（13 条、14 条、25 条、29 条、84 条等）と併せて、租税の徴収面及び使途面についても統制が加わり、その範囲内においてのみ、個々の担税力に応じた納税義務を負うという権利が存在するとして、これを「納税者基本権」と定義している。そして、この「納税者基本権」の範囲を超える課税に対して、その主観的

³² *Id.* at 122.

³³ 北野弘久『税法学原論』63 頁（勁草書房、第 8 版、2020 年）。

な権利侵害を主張することができるとしている³⁴。

(2) 松沢智教授の見解

松沢教授は、現行憲法における国民主権原理は「参政権」と「納税権」の両方に共通の法理に支配されるとし、このため憲法 30 条の納税義務について、「主権者としての国民が費用を自弁するとの責務の表明」という「納税者主権主義」を宣言したものと解している³⁵。この結果、申告納税制度は「納税者主権主義」、ひいては国民主権原理によって導かれた結論であると位置付けられる。そして、申告納税制度における納税者の地位は、国家の行政事務の一部を負担することで国政に関与し、国政に対する自らの決意表明という個人の権利（「納税権」）を有する主体であるとされる³⁶。この点、申告納税方式の租税において青色申告制度が採用されている場合、税務署長が承認した青色申告者については、申告行為によりその税額について公定力と実体的確定力が発揮されることによって、各種権利の保障が根拠付けられている。

(3) 増田英敏教授の見解

増田教授は、税務調査における納税者の権利保護の視点として、質問検査権の行使により私人のプライバシー権に概括される権利が侵害される可能性を指摘し、権利の内容としては①調査を拒否する権利（質問検査権の発動要件を充足しない調査を拒否する権利、調査における平等取扱いを求める権利）②調査過程における調査手続の合理性を求める権利③適正手続の保障を求める権利といった権利が想定されたとしている。そして、質問検査権の行使に当たっては、これらの権利が保障されているか、憲法 14 条の平等取扱い及び適正手続保障の視点から検討されなければならないとする³⁷。

第 3 節 租税判例において争われた納税者の「権利」

前記の OECD 報告書や学説において俎上に上がった納税者の「権利」は、わが国の現行法上明示的に規定されているものはほとんどなく、そのような「権利」に類似した内容が

³⁴ 北野・前掲注(33)67-68 頁。

³⁵ 松沢智『租税手続法』14-15 頁（中央経済社、1997 年）参照。

³⁶ 松沢・前掲注(35)16 頁参照。

³⁷ 増田英敏「税務調査手続の実効性の確保と納税者の権利保護—改正国税通則法の運用の現状と課題—」税法学 586 号 554 頁（2021 年）参照。

判例上言及されるに止まっている。そこで、納税者の「権利」侵害が争われた租税判例を参照し、当該「権利」の具体的内容について、司法判断及び憲法学説上どのように評価されているかを確認する。

第1項 適正手続保障（憲法 31 条）

本条は、憲法の基本原理である個人の尊重や法の支配を基礎として、人身の自由に関する権利について規定する憲法 33 条ないし 40 条の総則的規定として位置付けられる。本条が要請する「適正手続」の意義については 2 つの側面があるとされ、1 つは適正手続を保障することによって、当該手続が正しい結果を導くための手段となるという点、もう 1 つは当該手続に従うことにより実現される手続固有の価値の実現という点にあるとされる³⁸。そして、本条が保障する権利の内容は、現在も学説上争いはあるものの、①法律で定められた手続が適正でなければならないこと②刑罰が法律で定められなければならないこと③法律で定められた刑罰の内容が適正でなければならないことと解するのが通説³⁹であるとされる。この点に関して、判例は密輸を企てた被告人が有罪判決を受けた際に、付加刑として密輸品について没収（刑法 9）判決を受けたところ、当該密輸品に第三者の所有物が含まれていた事件について、「所有物を没収せられる第三者についても、告知、弁解、防禦の機会を与えることが必要であって、これなくして第三者の所有物を没収することは、適正な法律手続によらないで、財産権を侵害する制裁を科するに外ならない」と判示した⁴⁰。

なお、本条の権利主体は法文上「何人も」とされているところ、これに法人その他の団体が含まれるかが問題となる可能性があるが、特別刑法においては、理論上「法人の代表者の行為を法人の行為と捉えることが実態に即しており、犯罪による利益が法人に帰属する場合などには、法人に対して高額の罰金刑を科すことにより犯罪の予防が期待できることなどから、法人の犯罪能力を肯定する見解が通説となっている」⁴¹とされ、実体法上も法人及びその代表者を処罰する両罰規定や三罰規定が定められている⁴²。

³⁸ 長谷部恭男編『注釈日本国憲法(3)』158-159頁〔土井真一〕（有斐閣、2020年）参照。

³⁹ 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法』（岩波書店、第7版、2019年）253頁参照。

⁴⁰ 最大判昭和37年11月28日刑集16巻11号1593頁〔1596-1597頁〕。

⁴¹ 長谷部編・前掲注(38)168頁〔土井真一〕。

⁴² 例えば、法人税法においては、昭和22年改正により脱税犯及び秩序犯（検査拒否等の罪）について両罰規定が措置されている（旧法48及び49）。現行法においては第163条に規定が置かれ、処罰の対象者は法人の代表者（人格のない社団等の管理人及び法人課税信託の受託者である個人を含む。）、代理人、使用人その他の従業者（当該法人がグループ通算制度

本条は、法文上「生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」となっていることから、直接的には刑事手続を対象としているものである。しかし、現代社会においては、行政活動が適正な手続に基づいて行われなければならないこと、そしてそれが憲法の要請するところであることは、一般的に理解されている。そうすると、行政手続の適正保障を憲法上どのように根拠付けるか、ということが問題となり、学説上、①行政手続に憲法 31 条が直接適用されるとする説②本条の対象は刑事手続であるが、一定の行政手続については本条が準用または類推適用されるとする説③本条は適用されず、13 条が適用されるとする説④行政手続の適正は、行政法の基本原理である「法律による行政の原理」または「法治国家原理」から導かれるとする説⑤行政手続の適正は、本条や 13 条、41 条といった「法の支配」の原理を基礎づける規定から導かれるとする説等に分かれて説明される⁴³。

当該職員の質問検査権について、本条を含む刑事手続を念頭に置いた憲法規定との関係で合憲性が争われた租税判例の 1 つが第 1 章で挙げた川崎民商事件であり、最高裁は旧所得税法 63 条及び 70 条 10 号の規定に関して、「憲法三五条一項の規定は、本来、主として刑事責任追求の手続における強制について、それが司法権による事前の抑制の下におかれるべきことを保証した趣旨であるが、当該手続が刑事責任追求を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない」と述べたものの、①「収税官吏の検査は、もつぱら、所得税の公平確実な賦課徴収をのために必要な資料を収集することを目的とする手続であつて、その性質上、刑事責任の追求を目的とする手続ではない」こと、②「実質上、刑事責任追求のための資料の取得収集に結びつく作用を一般的に有するもの」とは認められないこと、③「強制の態様は、収税官吏の検査を正当な理由なく拒む者に対し、同法七〇条所定の刑罰を加えることによって、間接的心理的に右検査の受忍を強制しようとするものであり、〔中略〕その作用する強制の度合いは、それが検査の相手方の自由な意思をいちじるしく拘束して、実質上、直接的物理的な強制と同視すべき程度にまで達しているものとは、いまだ認めがたい」こと、④「その目的、必要性にかんがみれば、右の程度の強制は、実効性確保の手段として、あながち不均衡、不合理なもの

を採用している場合は、他の通算法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者を含む。）とされている。

⁴³ 学説の分類は、長谷部編・前掲注(38)277-281 頁〔土井真一〕によった。

はいえない」ことを挙げ、違憲ではないと判示した⁴⁴。

第2項 自己負罪拒否特権、自白の証拠能力（憲法38条）

本条1項は、刑罰を科される根拠となる事実の供述（「自己に不利益な供述」）を強要されない権利を保障している⁴⁵。保障の対象となる供述は、判例⁴⁶・学説ともに一般的に刑事責任を招来されるものに限定されると解されている。同項を受けて、刑事訴訟法は被疑者・被告人に供述拒絶権（いわゆる「黙秘権」）を認めている（刑訴146）が、刑事訴訟法上保障される権利は、自己の意思に反する供述を拒む権利（刑訴198②）や質問に対して応答せず沈黙し、又は個々の質問に対して供述を拒む権利（刑訴311①）を含み、その範囲は憲法上の権利より広いものと解されている⁴⁷。

本条2項及び3項は、自白の証拠能力の制限・補強に関する規定であり、第2項は被疑者・被告人の任意性のない自白は証拠能力を認めないという原則（自白排除の法則）を、第3項は証拠能力のある自白が唯一の証拠である場合には、被告人は有罪とされず、刑罰を科されないという原則（自白補強法則）を定めている。これらの規定を受けて、刑事訴訟法は「強制、拷問又は脅迫による自白、不当に長く抑留又は拘禁された後の自白その他任意にされたものでない疑のある自白、これを証拠とすることができない。」

（刑訴319①）、「被告人は、公判廷における自白であると否とを問わず、その自白が自己に不利益な唯一の証拠である場合には、有罪とされない。」（同条②）と規定している。刑事訴訟法上の自白（狭義の自白）は、「被害者・被告人が自己の犯罪事実ないし公訴事実の全部または主要部分を認める供述をいう」⁴⁸とされているが、「広義においてはひろく不利益な事実の供述をいう」⁴⁹とされ、この場合、刑事訴訟法上は「承認」という用語で用いられている（刑訴322①）。

本条についても35条と同様に行政手続への適用関係が問題となるが、前掲川崎民商事件は、本条1項の保障は「純然たる刑事手続においてばかりではなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追求のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とする」[560頁]としたも

⁴⁴ 最大判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁〔558-559頁〕。

⁴⁵ 芦部・前掲注(39)261頁参照。

⁴⁶ 最大判昭和32年2月20日刑集11巻2号802号参照。

⁴⁷ 酒巻匡『刑事訴訟法』（有斐閣、第2版、2020年）188頁参照。

⁴⁸ 酒巻・前掲注(47)520頁。

⁴⁹ 法学協会編『註解日本国憲法 上巻』664-665頁（有斐閣、1953年）。

の、旧所得税法の質問検査権の性質について、憲法 35 条の判断において示した基準をもって、同項の「自己に不利益な供述を強要」するものには当たらないとして、違憲ではないと判示した⁵⁰。

第3項 二重処罰の禁止（憲法 39 条）

「本条は刑事法に関する一般的な原則を宣言するという性質を備えている」⁵¹が、制定時の経緯及び条文の文理を踏まえたところで、その規定内容について、①本条前段後半部分と後段の両者が「一事不再理の原則」を定めたものとする見解、②両者とも「二重の危険」の禁止を定めたものとする見解、③前者は「一事不再理の原則」を、後者は「二重処罰の禁止」を定めたものとする見解に分かれているが、いずれの説を採っても結論に大きな相違は生じないとされている⁵²。

本条が問題となり得る場面として、刑事罰と併行して刑事罰以外の他の制裁が科され、責任を問われる場合がある。一般的には刑事責任と刑事以外の責任を重ねて問うことは可能であると考えられており、最高裁も法人税法違反による罰金刑と加算税等の併科⁵³及び刑事裁判における証人の証言拒否による過料（刑訴 160①）と刑事罰（1 年以下の懲役又は 30 万円以下の罰金：刑訴 161）の併科⁵⁴について、本条に違反しないと判示した。しかしながら、刑事罰と行政制裁がその目的が異なり区別ができるからといって、そのみを理由として常に併科が認められるかという点は、議論の余地があると考えられている⁵⁵。

⁵⁰ これに対し、供述拒絶権は公共の福祉による制限を受けず、検査拒否罪規定は違憲であるとする見解として、中川一郎「再び質問不答弁犯・単純無申告犯の規定の違憲性を論ず—長野地裁の判決を中心として—」税法学 5 号 23 頁（1951 年）参照。同稿は課税権の行使にあたり質問権は当然認められ、虚偽の答弁又は申告に対して刑罰を科すことは不利益な供述の強要とはならないとしている。

⁵¹ 長谷部編・前掲注(38)428 頁〔川岸令和〕。

⁵² 芦部・前掲注(39)263 頁参照。

⁵³ 旧法人税法 43 条の追徴税につき最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁、旧法人税法 43 条の 2 の重加算税につき最一小判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 1054 頁参照。

⁵⁴ 最二小判昭和 39 年 6 月 5 日刑集 18 卷 5 号 189 頁参照。

⁵⁵ 辻村みよ子＝山元一編『概説 憲法コンメンタール』218 頁〔大林啓吾〕（信山社、2018 年）は、行政制裁は「義務の態様次第では事実上の刑罰に近くなる可能性もある。」「制約の程度次第では本条との関係が問題になってこよう。」とする。また、長谷部編・前掲注(38)441 頁〔川岸令和〕も、「本条の精神を活かすためには、二重処罰あるいは二重起訴に該当するかどうかについて、より実質的に判断していくことが求められよう。」としている。

第4項 平等権（租税公平主義（憲法14条））

本条第1項は、国民は「法の下に平等」であり、同項後段に掲げた事由によって差別されないことを規定している。「法の下に平等」の意義は、法律を執行する行政権及び司法権が国民を差別してはならないという「法適用の平等」と、法律の内容そのものも平等原則に従って規定されなければならないという「法内容の平等」の両者を意味し、立法権も含んだ三権全てを拘束する概念と考えられている⁵⁶。また、後段は判例⁵⁷上例示列挙と解されており、例示されていないものに対しても前段の平等則は及ぶが、本条から直接平等を実現する法的義務が国に対して生じるものではないと解されている⁵⁸。

財政分野における租税の公平負担の原則及び本条の平等原則から派生して租税法において「平等」概念が現れる場合、それは「租税公平主義（租税平等主義）」と呼ばれ、一般に承認されている。そして、租税公平主義違反が争われた事例として、いわゆる大島訴訟がある。本件は①所得税法に規定する事業所得及び給与所得の所得金額算定方法について、前者は必要経費の実額控除（所法27②）が認められるのに対し、後者は給与所得控除（所法28②③）による概算控除しか認められていないこと、②事業所得と給与所得の所得捕捉率に著しい較差が恒常的に生じていることを主要な争点としたものであり、前者について最高裁は「租税法の定立については、〔中略〕立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法一四一条一項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」として、結論として目的の正当性及び制度の合理性を認め、違憲ではないと判示した⁵⁹。

なお、木戸口久治裁判官の補足意見において、「租税公平主義」の意義について、「憲法一四一条一項の命ずる租税公平主義は、租税法の制定及びその執行につき、合理的理由なくして、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでなく、特定の者に対し特別の利益を与えることをも禁止するものである。」〔267頁〕と述べられており、租税公

⁵⁶ 芦部・前掲注(39)131頁参照。

⁵⁷ 最大判昭和39年5月27日民集18巻4号676頁参照。

⁵⁸ 芦部・前掲注(39)130頁参照。

⁵⁹ 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁〔259頁〕。

平主義は本条を根拠とする概念であると考えられる。

第5項 幸福追求権、プライバシー権（同意権）、比例原則（憲法13条）

本条は「人間存在の在り方に対する憲法の基本思想を示し、国家と国民の関係および国民相互の關係の根本を規律するものであり、憲法の中にあつて最も重要な条文であるといふことができる」⁶⁰。そして、憲法に列挙されている個別の人権以外の権利で、社会の変革に伴って新たに認められるようになった、個人の人格的生存に必要で法的保護に値する権利の根拠規定として位置付けられている。そして、「幸福追求権によって基礎づけられる個々の権利は、裁判上の救済を受けることができる具体的権利である」⁶¹と解されている。

本条はその性質上、あらゆる基本的権利の根拠規定となる可能性を持っている。他方、本条に裁判規範性を承認する場合、他の基本的人権との保障範囲の重複・競合の問題が起りうる。特に本条によって保障される「自由」に関する権利は、個人の人格的生存に不可欠なものに限定されるという見解（人格的利益説）が多数説となっているが、個人の自由な行為一般⁶²が本条による保障の対象に含まれるとする見解（一般的行為自由説）も有力に主張されている。

これまでに様々な「権利」が本条を根拠として存在すると裁判上で争われたが、裁判所がある具体的権利が本条によって保障されると正面から判示した例は少ない。これまで本条により法的に保護されるものとされたのは、プライバシー権⁶³、承諾なしにみだりに容貌を撮影されない自由⁶⁴、前科をみだりに公開されない自由⁶⁵、人格権としての名誉⁶⁶などがある。

プライバシー権が質問検査との関係で問題となる場合、それが当該職員の要請に対する納税者の不同意という形で顕在化することがある。国税通則法には、質問検査権の行使要件として納税者の同意を前提とする規定は存在せず、また質問検査権の法的性質に

⁶⁰ 長谷部編・前掲注(38)64-65頁〔土井真一〕。

⁶¹ 芦部・前掲注(39)121頁。

⁶² ただし、一般的行為自由説を採用したとしても、一切の行為自由が保障されるという見解（「無限定な一般的自由説」）とは異なり、本条により保障される自由には一定の限定が付されると考えるのが一般的である。長谷部編・前掲注(38)102-105頁〔土井真一〕参照。

⁶³ 東京地判昭和39年9月28日下民集15巻9号2317頁（小説「宴のあと」事件）。

⁶⁴ 最大判昭和44年12月24日刑集23巻12号1625号（京都府学連デモ事件）。

⁶⁵ 最三小判昭和56年4月14日民集35巻3号620頁。

⁶⁶ 最大判昭和61年6月11日民集40巻4号872頁（北方ジャーナル事件）。

ついて、現在では罰則に裏付けられた間接強制調査⁶⁷（行政調査の一類型としての権力的事実行為）として理解するのが通説⁶⁸であるところ、適法な質問検査である限り被調査者は応答義務を負うと解されている⁶⁹ことから、納税者の同意の有無は理論上は当該職員の権限行使上問題とはならないが、これに加えて質問検査権はいわゆる立入権を認めるものか、及び住居の不可侵の保障との関係といった別の論点を伴って争点となるケースも多い。どちらも国賠事案であるが、当該職員が納税者の不在を確認する目的で、その意に反して店舗の内扉の止め金を外して内部に侵入したと認定され、当該行為が違法とされた事例⁷⁰や、当該職員が営業専用店舗内のレジスター下の引出し内に保管されている書類を納税者の同意を得ないまま見ようとしたため口論となり、以後納税者は明確に調査を拒否することとなった事例について、質問検査権行使は社会通念上相当な限度を越えた違法があるとは認められなかったと判示した事例⁷¹などがある。

本条により、行政法における一般原則としての比例原則も基礎付けられるものとされている。比例原則とは「当該措置により目的達成が可能であるという適合性原則、当該措置が目的達成に必要な限度を超えてはならず、より侵害的でない他の手段により目的を達成できる場合ではないことを必要とする必要性原則」及び「当該措置が名あて人に及ぼす不利益と当該措置により実現される公共の利益が均衡していることを必要とする狭義の比例原則」と説明され、不適合、不必要、過剰な規制を禁止するものとして、今日では行政の権力活動一般に妥当する原理と解されている⁷²。

⁶⁷ 質問検査の態様として、納税者の同意を前提に、罰則を背景としない任意の調査（これを講学上「純粋な任意調査」と呼ぶ）をなし得るか、という点が問題とされている。金子・前掲注(2)996頁はこれを肯定するが、これを肯認することは「法律の定める手続によらない行政機関の行為を容認することであり、やがては、行政機関が、この「純粋な任意調査」と、かの法律に要件の定めのある「間接強制調査」とを、たくみに分離または混合して使い分けることによつて、税務行政機関が、結果的には、法律の定める手続によらないで調査をする権限を拡大していくことを、ゆるさざるをえないことになる」（新井隆一「税務調査権の法的限界 税務職員の質問検査権—直接税を中心として—」税法学 232号 33頁（1970年））として、そのような態様での権限行使を認めない見解もある。

⁶⁸ 金子・前掲注(2)995-996頁参照。判例も、前掲荒川民商事件最高裁判決において、「質問検査に対して相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであつて、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合はそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているだけのこと」〔1209頁〕としている。これに対して、質問検査権は被調査者の任意の協力を前提としてのみ成立するという見解もある。谷山治雄『日本の税法』116頁（東洋経済新報社、1966年）、北野・前掲注(33)297頁参照。

⁶⁹ 金子・前掲注(2)995頁参照。

⁷⁰ 最三小判昭和 63年 12月 20日 訟月 35巻 6号 979頁参照。

⁷¹ 最二小判平成 6年 6月 24日 税資 201号 561頁参照。

⁷² 宇賀克也『行政法概説 I』62-63頁（有斐閣、第7版、2020年）参照。

第6項 調査理由の開示を受ける権利

質問検査権は、調査について「必要があるとき」に行使することができる。この調査の必要性について、前掲荒川民商事件最高裁判決は「国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合」〔1211頁〕に行使することができる」と判示し、通説も同様に解している⁷³。これに対して、必要性を当該納税者について特に調査しなければならないだけの個別的必要性（過少申告のケースにおいては、過少申告を疑うについての相当の理由）と解する見解⁷⁴もある。

納税者に対する調査理由の開示に関しては、実務上は調査開始に際して事前通知事項として調査の目的が通知される（税通74の9①三）に止まり、理由開示は通知事項とされていないが、従来から質問検査の適法要件に含まれるか否か学説上議論のあるところであり、これは課税庁の義務、すなわちその表裏の関係において納税者の権利とも観念し得るものであるが、憲法上積極的に根拠付けられるとする学説は見当たらない。しかしながら、手続的正義の観点からは、適正手続保障の31条又は人格的利益の尊重原理の13条により根拠付けられると解すべきであろう。

調査理由開示の要否について、裁判例は積極的に解するものと消極に解するものがあるが、最高裁は前掲荒川民商事件判決において「調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」〔1211頁〕と消極に解している。これに対して、調査理由の開示がされなければ納税者において受忍義務を負う具体的範囲を認識することができず、また法が「必要があるとき」という規定を置いた意味がなくなってしまうとして、権限行使の適法要件と解する見解⁷⁵もある。

第4節 小括

ここまで見てきたところによれば、制裁による義務履行確保の手法においては、①制裁を受ける側において、行政違反によりどのような制裁を受けることとなるかが予め明らか

⁷³ 金子・前掲注(2)997頁参照。

⁷⁴ 北野・前掲注(33)305頁参照。

⁷⁵ 北野・前掲注(33)306-307頁参照。

であること（制裁の予見可能性）、②制裁の方法は、違法状態を除去する方法として適切であること（制裁方法の合理性）、③制裁の内容は、制裁によって侵害される権利とのバランスにおいて過剰でないこと（制裁内容の相当性）、④制裁に先立ち、制裁を受ける側に意見を述べる機会を与えること（防御権の保障）、⑤制裁の発動プロセスが明確に定められ、遵守されること（制裁手続の透明性）といった考慮要素が要求されると考えられる。

行政手続については、その保障を高めるために法律及びその委任を受けた下位の命令、所管行政庁の内規等において詳細に規律されることが望ましいが、納税者に保障される「権利」の具体的内容については、行政的手法により成文化された「納税者権利憲章」において規定することが有効ではないかと筆者は考える。先に述べたとおり、行政的手法による納税者権利憲章には「立法技術上困難な内容を、読みやすく、かつ容易に理解できる表現で立案することができる」「立法化するには適さない行政サービスやその他の広範な権利を含むことができる」「納税者のニーズの拡大に対して柔軟に対応することができる」といったメリットがあり、この需要に応える余地があると思われる。もともと、行政的手法により作成されているため憲章に一切の裁判規範性が認められないということになっては意味がないため、例えば国税に関する法律（国税通則法の通則部分に規定するとか、納税者の権利に関する基本法を新規制定する等）に憲章の根拠条文を規定することで司法審査の対象となるようにしたり、憲章の改定には立法過程に準ずる民主的プロセスを踏むことを要求する等の制度設計上の工夫が必要と考えられる。

なお、憲章に納税者の「権利」のみを定めるか、「権利」に対応する「義務」（抽象的な納税義務以外にも、具体的な調査受認義務や真実応答義務等が考えられる）の両者を定めるかという議論も起こりうる⁷⁶が、筆者は「権利」と「義務」は対等の関係において論ずべきであり、納税者による「義務」違反は、行政上の措置により是正される余地を残すためにも、権利義務の双方を定める方式が望ましいと考える。

⁷⁶ 望月・前掲注(29)253-254頁は、「国は、憲法30条において納税の義務を規定しており、それとのバランスを考慮しても、まずは納税者の権利を国税通則法の名称や規定として法定することが先決である。」として、納税者権利憲章に納税者の法的義務を盛り込むことは適当ではないとするが、同条の規定の存在をもって初めて国民に納税義務が生じるとは解されていない点（法学協会編・前掲注(49)575-576頁参照）や、同条の措置に至る経緯（納税義務は国民が当然負担するものとして憲法に規定する必要性がないとされたことから政府原案には規定が存在しなかったが、衆議院での審議過程での修正提案により挿入された。清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第2巻』721-723頁（有斐閣、1962年）参照）に鑑みれば、本条との較量で義務規定を置かないとすれば、本条によって認められる権利も一般的、抽象的、宣言的、確認的なものに過ぎないと言わざるを得ず、当事者の権利義務の明確化という目的を逸することとなろう。

第3章 租税法における制裁手法の再検討

本章では、前章で検討した検査拒否等に対する制裁のあり方を踏まえ、租税法における既存の制度によって現行制度に代替できないか検討する。租税法における制度には、納税者に対する制裁の性格を持っていると考えられるものが複数存在するため、これを実体法領域と手続法領域に分けて検討する。

第1節 実体法における制裁手法

第1項 刑事罰（行政刑罰）

山口厚教授は、犯罪とは「その遂行に対して刑罰が科されるべき行為」をいい、刑罰とは「罪を犯した者に対して科される制裁であり、それによって犯罪を抑止ないし予防することを目的としている」ものであるため、「本質的に害悪の付科を内容としている」。そのような前提の下、国家は政策的に犯罪の抑止・予防のため刑罰権を行使することが正当化される。また、刑罰には犯罪に対する非難という要素も含んでおり、「非難としての害悪である刑罰の付科を個々の事例で正当化できるよう、その成立要件が検討される必要があるといえよう」としている⁷⁷。

租税犯に対する刑罰は、懲役刑及び罰金刑が設けられているものが大半である。実際の適用状況については、令和2年度の国税庁の統計⁷⁸によれば、直接国税の犯則事件について、起訴件数の合計数は146件であり、内有罪判決が85件、無罪判決が1件、公訴権消滅が1件、未決が59件となっており、全てが脱税事件に係るものであって、秩序違反の罪が問題となったものは1件もなく、統計上の項目すらない。有罪判決85件の内訳は、所得税法違反が16件、法人税法違反が48件（全件が両罰規定適用あり）、その他（相続税、源泉所得税及び消費税）が22件（内20件について両罰規定適用あり）となっている。刑種については、懲役刑が77人、罰金刑が94人（社）⁷⁹となっている。

なお、間接国税犯則事件の検挙件数8件はすべて酒税法の無免許販売（酒9①、56①一）であり、全件通告処分により処理されている。

懲役を含む自由刑の刑事政策上の意義は、犯人の身体的自由を拘束して刑務作業に従事させることで苦痛を加える一般予防効果、犯人を社会から隔離して刑事施設に拘禁す

⁷⁷ 山口厚『刑法総論』2-4頁（有斐閣、第3版、2016年）。

⁷⁸ 国税庁「第146回 国税庁統計年報書 令和2年度版」352-360頁。

⁷⁹ 懲役刑に罰金刑を併科された者が32人いるため、合計において一致しない。なお、判決に執行猶予が付された件数については、統計上記録がない。

ることによる再犯防止機能、受刑者を更生させ社会復帰させることにあるとされる⁸⁰。また、財産刑の一類型である罰金の刑事政策的意義は、特に短期自由刑の弊害⁸¹を回避した上で予防効果が期待できること、執行に多くの費用を要しないことから、国庫収入が大きいこと、法人に対する処罰として有効であること等が挙げられる。他方、罰金刑が自由刑に代えられるだけの機能を有するかという点や、刑罰の効果が受刑者の資力に依存する点は問題があるとされる⁸²。

なお、実務では懲役実刑、執行猶予付懲役刑、罰金刑という順で刑の軽重が考えられており、罰金刑は軽微な犯罪に対するものであるという認識があると解されている⁸³。

租税犯に対する刑事罰は、その事務を専門的に所掌する行政組織（国税局の査察部門）が設置されている脱税犯に対するものですらその実効性に疑義が呈されており⁸⁴、秩序犯については前述のとおり現状全く機能しておらず、加えていずれも憲法上の疑義について完全な解決を未だ見ない状態となっている。行政上の義務履行確保手段として一般的に刑事罰を設定することは刑法学者からの批判が強いことも踏まえれば、前述のような意義があるとしても、刑事罰を拡充することにより租税法上の義務履行を促す手法は、もはや取り得ないものと考えられる。

第2項 使途秘匿金課税

使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例（措特法 63）は、平成 6 年 4 月 1 日以降に法人が支出した使途秘匿金について、支出額の 40%を法人税額に加算するという制度である。本条は、当時のゼネコン汚職事件を背景として「企業が相手先を秘匿するような支出は、違法ないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなるので、そのような支出を極力抑制することを目的として設けられた規定である」⁸⁵。近年の国税庁の統計には記録がないが、報道⁸⁶によれば、国税庁の 1995 事務年度以降の 19 年間に 4,235 億円の使途秘匿金の支出があり、追加課税額は 1,694

⁸⁰ 大谷實『刑事政策講義』123 頁（弘文堂、新版、2009 年）参照。

⁸¹ 短期自由刑の弊害とは、①受刑者に改善効果や威嚇力がない②受刑者が刑務所で他の受刑者から悪影響を受ける③刑を科されることで社会的地位や職業を失うため再犯に陥りやすくなるという点について、古くから指摘されていた議論である。大谷・前掲注(80)130 頁参照。

⁸² 大谷・前掲注(80)141-142 頁参照。

⁸³ 芝原邦爾ほか『経済刑法 実務と理論』146 頁〔佐伯仁志〕（商事法務、2017 年）参照。

⁸⁴ 佐藤・前掲注(3)45 頁参照。

⁸⁵ 武田昌輔監修『DHC コメントール 法人税法』3241 の 3 頁（第一法規、1979 年）。

⁸⁶ 2015 年 8 月 11 日付日本経済新聞朝刊 34 頁。

億円とされている。追加課税に係る税率が40%に設定されているのは、「平成6年3月の制度創設時の通常の法人税と地方税との負担を合わせれば、支出した使途秘匿金の額とほぼ同額(96.9%)の負担」⁸⁷となるように制度設計されたからである。

なお、帳簿書類に支出の相手方の氏名等が記載されていないことについて「相当の理由」がある場合、当該支出が資産の譲受け等の対価の支払としてされたことが明らかである場合及び不記載が相手方の氏名等を秘匿するためでない認められる場合には、追加課税は行われぬ(措特法63②③)。

本制度は使途秘匿金の抑制という政策的な目的を実現するために法人税の加重という制裁をもって臨んでおり、この姿勢に対しては制度導入時に批判もあったようである。すなわち、①課税標準を所得金額としている法人税において、特定の支出を行った場合に法人税を加重する本制度は、課税の原則から外れた建付けとなっていること⁸⁸、②使途秘匿金の抑制は商法や刑法において取り組むべき課題であり、本制度の導入により税制度が使途秘匿金を倫理的に悪である(制裁の対象とする)と取り扱うこととなり、税の中立性を損なう⁸⁹といったものである。このような背景から、本制度は法人税法の改正により制度化するのではなく、租税特別措置法において時限立法として措置されたこと及び所得税法には同様の規定が存在しないことの原因が推察できる。

本制度は非常に政策色が強いものであり、特定の規制対象を狙い撃ちして制裁を課すものであるから、その効果は確実であるものの、導入により政策目的を確実に実現できるかという点はまた別問題であり、既存の制度との整合性についても必ずしも十分に説明できるものではないため、このような対応方法については慎重であるべきであろう。

第3項 仕入税額控除の否認

現行の消費税法は、課税標準額に対する消費税額から控除対象仕入税額を差し引いて

⁸⁷ 柿塚正勝『使途秘匿金—税務・監査と経営判断—』34頁(1998年、改訂版、税務経理協会)。

⁸⁸ 柿塚・前掲注(87)36頁は「法人税は所得課税であるという基本を守るためには、本来であれば使途秘匿金の追加課税制度は法人税とは別建ての立法をすべきであったろう。しかし、そこまでの必要性もボリュームもない。むしろ現行法人税法の枠組みの中で処理する方が、使途不明金の損金不算入との整合性がとれるし、企業および税務当局にとって事務処理の簡素化にも役立つと思われる。」と肯定的に捉えている。

⁸⁹ 税制調査会「平成6年度の税制改正に関する答申(平成6年2月9日)」6頁は、「いわゆる使途不明金問題は、企業経営者のみならず社会的なモラルの問題でもあり、このような問題を是正するために税制を活用することは、厳に慎むべきであるとの意見も強い。」と指摘している。

納付すべき税額を算出する方法を原則とする（消法 45①）ところ、仕入税額の控除は、納税者が当該控除対象仕入税額に係る帳簿及び請求書等の保存しない場合には、適用されない（消法 30⑦）。この帳簿等の保存要件について、判例⁹⁰は「〔消費税〕法 30 条 7 項は、〔中略〕事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、法 30 条 8 項 1 号所定の事項が記載された帳簿を保存している場合又は同条 9 項 1 号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条 1 項を適用することができることを明らかにするものであると解される。」と判示し、納税者の調査拒否により当該職員に提示されなかった帳簿書類に係る仕入税額控除を認めなかった。本判決の判旨は以降の裁判例においても維持され、近時には仕入税額控除の全額が否認された結果、追徴本税の合計額が 33 億 3,970 万 9,900 円、過少申告加算税の合計額が 4 億 8,568 万 4,000 円という極めて多額に上る事例⁹¹も生じている。

消費税法 30 条 7 項のこのような解釈は、検査拒否等の一態様である帳簿書類不提示に対する対抗手段として非常に有効であるが、①同項の文理解釈からは判例のような解釈⁹²は困難であること、②納税者が課税事業者であり、かつ控除対象仕入税額の計算方法について簡易課税制度（消法 37②）を選択していない場合にのみ有効な手法であること、③納税者に対する帳簿書類の提示要求を、どのような態様でどの程度繰り返せば納税者の帳簿不提示が認定されるのかの基準が不明確であることといった難点が挙げられる。

第 4 項 証拠書類のない簿外経費の否認

令和 4 年度税制改正により、令和 5 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する所得税及び法人税について、納税者が隠蔽仮装行為に基づいて確定申告書を提出した場合又は無申告の場合は、当該隠蔽仮装行為が認められた年分に係る申告に織り込まれておらず、課税庁が納税者において保存されている帳簿書類その他の物件を検査する、又は反面調

⁹⁰ 最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁〔2464 頁〕。

⁹¹ いわゆるヒノックス事件（東京地判令和元年 11 月 21 日税資 269 号順号 13343 号）。控訴審である令和 2 年 8 月 26 日税資 270 号順号 13441 号も原判決を維持したため、原告は最高裁に上告受理申立てを行ったが、令和 3 年 2 月 12 日に上告不受理決定がされた。

⁹² 岩品信明「判批」中里実ほか編『租税判例百選』184 頁（有斐閣、第 7 版、2021 年）は、同項は税額計算に関する実体規定であり、帳簿等の不提示は一種の調査拒否であるから、同項の適用場面とは異なり、本来は立法的解決がはかられることが望ましいとする。

査等によってもその存在を認定できない経費（簿外経費）は、必要経費又は損金の額に算入されないこととされた（新所法 45③、新法 55③）。この措置は、「所得税の税務調査において家事関連費の計上を発見した後に、納税者が簿外経費の存在を後から主張し、課税当局が多大な事務量を投入してその簿外経費が全て存在しないことを立証して更正に至ったという悪質な事案」⁹³があったことから、調査時に簿外経費を主張する納税者、虚偽の書類を提出するといった「調査妨害的な対応」を行う納税者、調査に応じなかったり、申告の意思が当初から認められない納税者といった、既往の制度では対応が困難な事案への対抗手段として導入されると説明されている。

本件措置については、検査拒否等に対する対抗手段として有効か否かという点は疑問が残る。その理由としては、本件措置が導入されることによって課税庁が経費を認容する余地が狭まる、すなわち課税庁の経費認容に係る裁量権が法律によって制限されるが、調査拒否等を行う納税者はそもそも遵法意識が希薄な者が多く、経費認容が法律によって制限されるというデメリットの存在が牽制になるとは考えにくい。そうすると、納税者にとって自分の望む結論が得られないとなれば修正申告等に応じるメリットが小さいので、実際に争訟に発展するか否かは別として、課税庁に処分を任せるという思考に陥るのが自然と考えられる。また、そもそも当初申告がある場合に損金不算入の要件となる隠蔽仮装行為の立証について、検査拒否等がなされている場合はその認定が非常に困難であることから、現実問題として本件措置が検査拒否等の場合に果たしてどれだけ適用できるのかという問題もある。加えて、無申告である中小企業の場合において、従業員給与や役員給与のようにその支出の際、あるいは支出の根拠となる契約等（会社と役員間の選任関係、会社と従業員の雇用契約等）に係る原始記録が作成されないこともあり得る経費は、帳簿書類への記載がない限りその存在を客観的に確認することは不可能であるところ、こういった類の経費についてはどのような帳簿書類が存在すれば認容することができるのかが不明確である。具体的には、出金の事実が判断可能な預金の取引履歴があれば足りるのか、帳簿書類への記載まで要するのか、仮に後者であれば、無申告者に経費認容の要件として帳簿書類の記載を求めることとなり、およそ現実的とは言えない解釈となる。

⁹³ 石井隆太郎ほか『令和4年版 改正税法のすべて』320頁（大蔵財務協会）。

第2節 手続法における制裁手法

第1項 加算税等

加算税は「納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税」⁹⁴とされる。これにより適正な申告の保障を図り、自主的に適正申告をした他の納税者との間に生じた較差について、負担の公平の観点からこれを是正する行政上の措置として本税の他に課されるものであり、当該較差の発生原因に応じて過少申告加算税（税通 65）、無申告加算税（税通 66）及び不納付加算税（税通 67）に分けられるが、これらが課されることとなった事実について隠蔽又は仮装行為が認められる場合には、これらに代えて重加算税（税通 68）が課される。また、加算税に類するものとして印紙税法上の過怠税（印紙 20）があるが、これは本税に相当する税額（印紙税法別表一課税物件表に記載されている課税物件毎に定められた収入印紙の貼付額）と加重部分（本税額の 1.1 倍又は 3 倍）が併せて賦課決定される（印紙 20①②）という点では加算税とは異なるものの、①賦課決定の目的は収入印紙の不貼付に対する行政制裁であること、②過怠税の税目は印紙税とされており、税額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であること（印紙 20⑦、加算税について税通 69 参照）、③課税所得の計算上、必要経費又は損金の額に算入されないこと（所法 45①三、法法 55③一）等の共通点を有することから、加算税とパラレルに考えることができよう。

先に述べたとおり、脱税犯には刑事罰が科されることとなっているが、行政罰としての加算税は、刑事罰を科すべき行為と比較してそれほど厳格なものではなく、単に正当な理由なくして申告・納付が遅延した場合に課されるものとされている⁹⁵。しかしながら、加算税の目的が純粹に行政目的であって刑事手続とは別個のものとして観念されていたとしても、その負担の内容如何によっては、賦課決定が憲法上の二重処罰の禁止（憲法 39）又は行政法上の比例原則に抵触し違法とされる余地が全くないとは言い切れないことについては、既述のとおりである。これらのことから、判例・通説上は明確にされ

⁹⁴ 金子・前掲注(2)904 頁。なお、前掲昭和 33 年 4 月 30 日判決は、現行の加算税に相当する追徴税の制度趣旨について、「単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已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、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、似つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。」〔941 頁〕と判示している。

⁹⁵ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 国税通則法』3524 頁参照。

ていないが、その実質に鑑みれば、加算税は税の形式をとった行政制裁である⁹⁶と考えられる。

このように、加算税は純粹に行政目的の制裁と考えられることから、金銭負担の通告による間接強制として効果が期待できる。しかしながら、検査拒否等に対する対抗手段としては実効性に懸念が残る。すなわち、検査拒否等に対して加算税の賦課という制裁を通告することで義務の履行を促すとしても、加算税は過少申告又は無申告の事実を前提として賦課されるため、そのために本税を否認するための調査・立証が別途当然に要求されるところ、それらに要する課税庁への負担・困難性については何ら手当てがされないという点において、調査拒否等を封殺する根本的な解決手段とはならないと考えられる。ただし、過怠税については、法的には単純な行政上の義務不履行に対して過料を課すことと何ら変わるところはないため、この点についての解決策になりうると考えられる。

第2項 帳簿等の提出がない場合等の加算税の加重

令和4年度税制改正により、令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について、記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置が適用されることとなった。本件措置は、納税者の記帳不備や帳簿不保存を防止するため、当該職員から提示又は提出を求められた一定の帳簿⁹⁷について、当該帳簿を提示又は提出しない場合若しくは当該帳簿に記載すべき売上金額の記載が不十分である場合⁹⁸には、過少申告加算税又は無申告加算税の税率が5%ないし10%加重されるというものである（新税通65④、66④）。

本件措置の施行に先立ち、令和4年10月28日に「帳簿の提出がない場合等の加算税の加重措置に関するQ&A（令和4年10月）」（以下「Q&A」という。）が国税庁ホーム

⁹⁶ 同旨、佐伯仁志『制裁論』12頁（有斐閣、2009年）。野一色直人「国外財産調書提出制度における加算税の優遇措置等の意義と課題」税経通信70巻10号175頁（2015年）は、加算税の納税者に対する制裁としての性格に加え、納税者全体に対する違反行為の抑止のための動機付けとなる機能を有すると指摘する。

⁹⁷ 納税者が青色申告者か白色申告者で判定の対象となる帳簿の範囲が異なるが、基本的には個別税法の規定により保存することとされる仕訳帳や総勘定元帳等の帳簿書類が該当すると考えられる。新税通規則11の2①、Q&A問8参照。

⁹⁸ 当該帳簿に記載されている金額が記載すべき金額の3分の2に満たない場合に「記載が不十分」な場合、帳簿の提示又は提出がされない若しくは記載すべき金額2分の1に満たない場合に「記載が著しく不十分」な場合に該当する（新税通規則11の2③～⑥）。

ページに掲載され、新法の解釈や制度の運用方針が、部分的にはあるが示された。例えば、売上の計上がいわゆる期ずれになっており、進行年度において計上されている又は通常の経理過程によれば確実に計上されると認められる場合には本件措置の適用がないこと（Q&A 問 17）や、追徴税額のうち帳簿に記載すべき事項に係るもの以外の非違事項に起因するものが含まれる場合には、当該部分に係る過少申告加算税等は加重されないこと（新税通令 27①⑥、Q&A 問 19）等が示されている。

記帳義務（帳簿の備置義務）は、青色申告者はもとより白色申告者についても、個人については平成 26 年 1 月 1 日から（所法 232①）、法人についても従来（法法 150 の 2 ①）から課されているが、本件措置は当該義務の不（完全）履行に対する制裁と位置付けることができ、本件措置の発動要件に帳簿等の不提示も含まれていることから、検査拒否等に対してもある程度の効果が期待できる。しかしながら、本件措置についても加算税に対するものと同様の欠点が指摘できる。すなわち、本件措置は検査拒否等に対して加算税の加重という制裁を通告することで義務の履行を間接的に促す建付けとなっているが、加算税賦課のために本税を否認するための調査の負担・困難性については、何ら手当てがされないという難点がある。

第 3 項 延滞税

延滞税についても、法定納期限を経過した後にされた納付について、期限内に適正額を納付した他の納税者との較差税制のための行政措置といえるが、現行の延滞税についてはその制度沿革から、制裁としての要素が制度的に織り込まれていると考えるべきであろう⁹⁹。すなわち、所得税法及び法人税法の全部改正により申告納税制度が導入された昭和 22 年改正に際して、旧所得税法及び旧法人税法に「加算税」（法定納期限の翌日から期限後申告書又は修正申告書の提出日若しくは更正決定に係る納期限までの期間について日歩 3 銭の金額）が導入され、従来国税徴収法に規定されていた「延滞金」（督促により指定された具体的納期限の翌日から完納又は差押えの日の前日までの期間について日歩 4 銭の金額）と併せて遅延利息的性格を持つ租税が 2 種類併存することとなった。これがさらに昭和 25 年のシャープ勧告により「加算税」が「利子税」に名称が変わり、「延滞金」のうち利息相当額部分は「利子税」に統合され、新たに滞納に対する制

⁹⁹ 同旨、田中二郎『租税法』388 頁（有斐閣、第 3 版、1990 年）。

裁に相当する部分が「延滞加算税」と定義されたことにより、それぞれの制度の性格¹⁰⁰が異なっていたことが理解できる。これがさらに昭和36年答申による簡素合理化方針を受けて、「利子税」のうち延納又は徴収猶予の部分を「利子税」として存置し、遅延利息部分と「延滞加算税」が統合されて「延滞税」とされたという経緯¹⁰¹を踏まえれば、現行延滞税は制度的には制裁の要素を内包していると考えられる。

しかしながら、現行の延滞税制度が持つ制裁としての効果にどれほどの実効性があるかという点は、疑問を禁じえない。令和3年1月1日以降分について、延滞税の額は、原則的には納期限の翌日から2ヶ月間は滞納額に年7.3%、それ以降は年14.6%の割合となっている（税通60②）が、これは延滞税特例基準割合に1%又は7.3%を加算した額に軽減されている（措特法94①）。この延滞税特例基準割合は、日本銀行が公表する短期貸出約定平均金利の合計額を12で除した額に1%を加算して算出され、令和3年分はそれぞれ2.5%及び8.8%、令和4年分は2.4%及び8.7%となっている。短期貸出約定平均金利は返済期間1年以内の貸付金に対する実効利息であることから、近時の市場金利の低迷を反映する形となっており、そこにもはや制裁効果を含んでいるとはいえないであろう。また、そもそも高額な延滞税が累積すると滞納者の納税意欲を著しく削ぐという考え方¹⁰²により現行の延滞税が制度設計されており、現実として支払能力がないと判断されれば滞納処分は停止（税徴153）され、延滞税も免除されうる（税通63①）ことから、延滞税が課されても全く負担を伴わないまま消滅することも考えられる。

第3節 小括

ここまでに見たところを総合すると、現行租税法において制裁として有効に機能しうる手法は限られていると言わざるを得ないであろう。現行法においても、仕入税額控除の否認のような強い実体的効力を持つ手法はあるものの、前述のとおり、例えば検査拒否等を要件に実体法上の税務処理を一般的、包括的に否認するような措置を手続法に導入することは相当ではなく、仮にそのような措置を租税法全般に導入するのであれば、実体規定である個別税法に措置すべきであろう。

¹⁰⁰ 当時の理解では、延滞加算税の性格を「民事罰」と捉えていたようである。租税徴収制度調査会「租税徴収制度の改正に関する答申」（昭和33年12月8日）46-47頁参照。

¹⁰¹ 改正沿革については、佐藤・前掲注(3)413-414頁、武田・前掲注(95)3313-3316頁及び田中・前掲注(99)391頁を参照した。

¹⁰² 佐藤・前掲注(3)439頁参照。

そして、使途秘匿金課税の導入経緯からも見て取れるように、政策色の強い新制度の導入にあたっては、既存の法体系や制度との調整が必要な場合が多いことも鑑みると、検査拒否等を狙い撃ちする特例制度を租税法において措置することは、実体法と手続法の別を問わず、現時点では適当ではない。そうすると、現状課税庁にとって現実的に採用可能な手法は、既存の制裁である金銭負担の加重程度しか残されていないと考えられる。

金銭負担を課す態様としては、義務違反に対して金銭の納付を命ずる仕組みか、新たな制裁税を創設するかのいずれかが選択肢となるが、この点、肥後治樹教授が指摘¹⁰³するように、租税回避商品のプロモーターに対して情報開示義務を課し、義務違反に対して課徴金を課すような場合、すなわち、課税関係に関連して当事者に直接的に発生するものではない義務の違反に対しては、租税法以外の法領域において採用されている課徴金納付命令といった手法も考えられるが、そのような対応をする場合は、義務の内容から制裁手続に至るまでを新規立法により措置すべきであろう。ただし、租税法に課徴金と加算税という複数の金銭制裁が併存することは、法的性質が明確に異なるものと位置付けられないと、制度設計や整合性の観点から物議を醸すおそれがある。

これらに加えて、現状検査拒否等は、申告納税制度を担保する極めて重要な機能を有する質問検査権を無力化する行為であるにもかかわらず、「処罰されない構成要件該当行為」と言える矛盾した状態のまま放置されており、違反についても違法性・有責性が大きくないものとしか評価されていない¹⁰⁴ことも考慮すると、「せいぜい加算税的なものを科すだけで十分」¹⁰⁵とされるように、検査拒否等を純粋な行政上の義務違反として再構成し、違反に対して追加的な税負担を求めることで、より機動的かつ実効的な制裁に代えるというのが現実的な線ではないかと思われる。

¹⁰³ 肥後治樹「租税法への課徴金制度導入の可能性について」筑波ロー・ジャーナル 5号 95頁（2009年）参照。

¹⁰⁴ 最二小判昭和45年12月18日刑集24巻13号1773頁は、旧所法70条の検査拒否等の罪について「公務執行妨害罪にいたらない程度の行為を禁じようとするものであつて、公務執行妨害罪の補充的規定たる性格」を有するものと判示している〔1776頁〕。

¹⁰⁵ 北野・前掲注(6)17頁。

第4章 租税法以外の行政法規において採用されている制度の導入可否

前章において、現状課税庁が採用しうる納税者に調査受忍義務の履行を促す手法としては、金銭制裁に限定されるとの結論に達したが、納税者に制裁が課されたからといって、調査受忍義務が適切に履行されたとは言えない。質問検査権行使の目的は、納税者から提出された確定申告書に記載されている課税標準等又は税額等が正当であるか否かの確認であるから、納税者から当該事項に関する資料情報が提供されなければ、その当否は依然検証不能なままである。そこで、行政庁が所掌事務を適切に執行するための前提となる情報収集に係る一般的行政作用として、行政法領域で論じられてきた行政調査に関する議論を参照し、これを踏まえて、租税法以外の行政法規、特に監督権限に基づく調査権を認めている法令において採用されている情報収集の制度や、被調査者に自主的な情報提供を促す仕組みが租税法に導入可能か検討する。

第1節 行政調査総論

行政調査がいかなる行政作用であるかという点については、未だ定説がない。従来は行政上の即時強制¹⁰⁶の枠組みで論じられてきたが、行政調査には多様な調査手法や調査態様が認められることから、これを一律に即時強制の概念で説明することは困難であり、現在では独立の概念として説明されることが一般的である。行政調査は統計調査のような一般的な目的を持って行われるものと、行政機関の意思決定のために必要な情報を収集する個別的な目的を持つものに区分され、ここから調査に応じる義務の存否、強制力の有無、強制の態様という観点から、①調査に応じるか否かが全くの任意であるもの、②調査に応じる義務は法定されているが、これを強制する仕組みがないもの、③調査を拒否すると行政からの給付が受けられなくなるもの、④調査に応じない場合は、被調査者にとって不利益な事実が存在するものとみなされるもの、⑤罰則により間接的に調査に応じることが強制されるもの、⑥実力を行使して相手方の抵抗を排し調査を行うことが認められるものに分類できるとされている¹⁰⁷。

¹⁰⁶ 即時強制とは「目前急迫の障害を除く必要上義務を命ずる暇のない場合又はその性質上義務を命ず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」(田中二郎『新版行政法 上巻』180頁(弘文堂、全訂第2版、1974年))。質問検査権の行使に際しては実力をもって検査を執行することができるとは解されておらず、またそのような法的根拠もないため、質問検査権の行使が即時強制に該当しないことは明らかである。

¹⁰⁷ 宇賀・前掲注(72)148-151頁参照。

任意調査は被調査者の同意を得て行われるが、「強制と任意との区別が重要であるにもかかわらず、その区別を明らかにしうるような基準等の検討はいまだ不十分であるように思われる」¹⁰⁸とされるように、ある行政調査が真に任意と言えるものかが問題となる例もある。判例¹⁰⁹は、警察官職務執行法 2 条 1 項は警察官にいわゆる職務質問¹¹⁰を認めるものであるが、同法に明文規定がなかったとしても、職務質問の付随行為として所持品検査を行うことができるとの前提に立ち、「所持品検査には種々の態様のものがあるので、その許容限度を一般的に定めることは困難であるが、所持品について搜索及び押収を受けることのない権利は憲法三五条の保障するところであり、搜索に至らない程度の行為であつてもこれを受ける者の権利を害するものであるから、状況のいかんを問わず常にかかる行為が許容されるものと解すべきでないことはもちろんであつて、かかる行為は、限定的な場合において、所持品検査の必要性、緊急性、これによつて害される個人の法益と保護されるべき公共の利益との権衡などを考慮し、具体的状況のもとで相当と認められる限度においてのみ、許容されるものと解すべきである。」〔676 頁〕と判示し、警察官が被質問者の携行する施錠のされていないボーリングバッグのチャックを同意なく開披して内部を確認した行為は許容されるとした。また、自動車の一斉検問についても、判例は警察法 2 条 1 項の規定に照らし、「それが相手方の任意の協力を求める形で行われ、自動車の利用者の自由を不当に制約することにならない方法、態様で行われる限り、適法なものと解すべきである。」¹¹¹〔275 頁〕と判示した。

第 2 節 監督権限に基づく調査—一般的な行政調査手法

規制監督行政分野においては、行政調査の法的根拠として、所管行政庁が対象者に対して法令の実施状況等について報告や資料提出を求めることができる規定が置かれることが多い（金商法 56 の 2、銀行法 24、保険業法 128 等）。近年では、令和 4 年 10 月に SMBC 日興証券の相場操縦事件に関連して金融庁から三井住友銀行及び三井住友フィナンシャルグループに対して¹¹²、令和元年 5 月から 6 月にかけて、かんぽ生命保険の不適正募集問

¹⁰⁸ 水野忠恒「行政調査論序説」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 中』472 頁（有斐閣、1990 年）。

¹⁰⁹ 最三小判昭和 53 年 6 月 20 日刑集 32 卷 4 号 670 頁。

¹¹⁰ 警察官から質問を受ける者は「その意に反して警察署、派出所若しくは駐在所に連行され、若しくは答弁を強要されることはない」（警職法 2③）とされており、同条 1 項の規定には強制手段が法定されていないことから、職務質問自体は任意調査であると解されている。

¹¹¹ 最三小決昭和 55 年 9 月 22 日刑集 34 卷 5 号 272 頁。

¹¹² 金融庁「SMBC 日興証券株式会社及び株式会社三井住友フィナンシャルグループに対する

題に関連して金融庁からかんぽ生命保険に対して及び総務省から日本郵便に対して¹¹³、それぞれ報告命令が出される等、社会的に大きく取り上げられた事案においても活用されている。

一般的には、前記の報告徴求命令のほか、事業所への立入検査権、関係者に対する質問権、帳簿書類その他の物件の提出又は提示命令といった権限が法定されている例が多い。これらの権限は、後続する行政処分（業務停止命令、業務改善命令等）の前提として所管行政庁が事実関係を把握するために行使するが、相手方に作為を要求する命令はそれ自体が1つの行政処分として構成されていて、罰則（懲役刑又は罰金刑）により間接強制されている例が多い。これらの命令に応じないことも想定される¹¹⁴が、その場合対象者は後続する行政処分により事業の継続が不可能になるという重大な不利益を被るおそれがあるため、正面から命令に不服従の姿勢を示す例はほとんどない。また、立入検査に裁判所の事前許可が必要か否か及び検査に際して相手方の抵抗を實力により排除できるか否かについては、立法例や法令解釈ごとに異なっている。

第2節 金銭制裁を調査状況により柔軟に設定する制度—独占禁止法の例

第1項 独占禁止法の概要

独占禁止法（昭和22年法律第54号：「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」）は、事業者による競争制限行為を規制して自由競争を促進し、消費者の利益確保と国民経済の発展を目的としている（1条）。規制の体系は、①私的独占行為等の単独行為規制②不当な取引制限等の共同行為規制③組織再編行為を対象とする企業結合規制の3類型に分かれ、それぞれ規制の対象となる行為が類型化され法定されている。

同法の執行は、内閣府設置法に基づいて内閣府の外局として設置される公正取引委員会により行われる（27条の2）。違反行為に対する調査の態様は、指定された審査部所属の職員（審査官）に法律に基づく強制処分権限を行使させて行政調査（「審査」と呼ばれる）を行わせ、違反行為によって生じた違法状態を除去する措置である排除措置命令

行政処分等について」

（<https://www.fsa.go.jp/news/r4/shouken/20221007/20221007.html>）（令和5年3月21日最終閲覧）参照。

¹¹³ かんぽ生命保険契約問題特別調査委員会「調査報告書（2019年12月18日）」75頁（<https://www.jp-life.japanpost.jp/information/20191218-pr-3-1.pdf>）（令和5年3月21日最終閲覧）参照。

¹¹⁴ 金融庁監督局証券課「金融商品取引業者等向けの総合的な監督指針」（令和5年1月）375頁及び416頁は、国外事業者が命令に応じない場合を想定した記述がされている。

を目的とするものと、指定された犯則審査部所属の職員に刑事告発を目的として犯則調査権限を行使させるものがある¹¹⁵。行政調査の拒否、妨害及び忌避には刑事罰が設けられており、法定刑は1年以下の懲役刑又は300万円以下の罰金刑となっている(94条)。

これにより、審査手続は間接強制調査であると解されている¹¹⁶。行政調査は無予告の立入検査をもって開始される例が多く、義務違反に対しては、違反行為の除去を命じる排除措置命令や課徴金納付命令等の法的措置や、行政措置の公表(43条)のほかに、事業者に対する警告、注意といった法的効力ないし法的根拠を持たない事実上の措置で臨んでいる。

公正取引委員会は、違反事件の調査に際して、関係者に出頭を命じて審尋したり、意見や報告を徴することができる(47条①一)他、鑑定人に鑑定させること(同項二)、物件を留置くこと(同項三)及び帳簿書類の検査(同項四)といった処分も行うことができる。事件の担当審査官は、当該処分を行う場合は、対象者に対して文書(出頭命令書、報告命令書、鑑定命令書、提出命令書)を送達する(公正取引委員会の審査に関する規則9条①)。これらの命令に対する違反には刑事罰が科される(94条)が、これまでに適用されたことは一度もない^{117 118}。

なお、処分によらない任意の出頭要請や供述聴取、関係者以外の者に対する任意の報告依頼が行われることもある。

第2項 課徴金制度

行政上の義務違反に対して課徴金を徴収する制度は、独占禁止法以外にも金融商品取引法、公認会計士法、「医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律」(薬機法)等で導入されている。独禁法の課徴金制度は、当初その法的性質について議論がされてきた。公正取引委員会は課徴金制度をカルテルによる不当利得を事業者から剥奪するものと説明してきた¹¹⁹が、独占禁止法は当時から刑事罰や損害賠償規定

¹¹⁵ 村上政博『独占禁止法』(第9版、2020年)529-530頁及び585-588頁参照。

¹¹⁶ 公正取引委員会決定「独占禁止法審査手続に関する指針(平成27年12月25日)」第2の1(1)。

¹¹⁷ 村上・前掲注(115)530頁参照。

¹¹⁸ 村上政博編集代表『条解 独占禁止法』1054頁(弘文堂、第2版、2022年)によれば、「諸外国では、各種の届出義務の懈怠のみならず、当局から求められた情報提供要請の拒否や虚偽情報の当局への提供についても行政制裁金の賦課対象としていることが多い。」とされている。

¹¹⁹ 伊永大輔『課徴金制度—独占禁止法の改正・判審決からみる法規範と実務の課題—』5頁(第

も併置していたことから二重処罰の危険性が指摘されることとなり、制度導入初期においては、制裁的機能を認める一方で法的性質との関係においては不当利得の剥奪を強調しない見解と、不当利得の徴収を目的としており、制裁ではないとする見解に分かれた¹²⁰。

課徴金制度は平成 17 年に大きく改正され、金額の算出に用いる算定率が引き上げられた。本改正を境に、課徴金の「行政処分それ自体としての性格が、社会的公正の確保手段から違反事業者に対する制裁手段へと変わったと考える見解が有力である」¹²¹とされている。

課徴金額は事業者に対する調査状況等によって増減する建付けとなっており、①過去 10 年以内に課徴金の対象となる違反行為を行っていた場合（7 条の 3①）、②違反行為の主導的役割を担っていた場合（7 条の 3②）、③前記①及び②の双方に該当する場合に算定率が加重され、④違反行為を自主的に公正取引委員会に報告し、申請順位に応じて、課徴金の金額を 5%～100%減額し、事件解明のための調査への協力度合いに応じて、減額割合に最大 40%が加算されるという制度となっている。協力度合いの参酌については、公正取引委員会が運用基準¹²²を示しており、評価要素としては、事業者が行った報告等の内容が「①具体的かつ詳細であるか否か、②公正取引委員会規則で定める「事件の真相の解明に資する」事項について網羅的であるか否か、③当該報告等事業者が提出した資料により裏付けられるか否かの要素を考慮する。」としている。「事件の真相の解明に資する事項」については、当該基準の別紙に具体例が挙げられている。

第 3 項 手続保障

独占禁止法は、手続面において、事業者の権利保護を念頭に置いた措置が充実していることも特徴的である。行政罰と刑事罰の棲み分けについては、解釈規定（47 条④）だけでなく、前記のとおり、行政調査と犯則調査に携わる職員を公正取引委員会の機構上

一法規、2020 年）参照。

¹²⁰ 伊永・前掲注(119)10 頁参照。

¹²¹ 伊永・前掲注(119)14 頁。村上・前掲注(115)486 頁は、現行課徴金は「明確に不当利得を上回る金員の納付を命じることとし、累犯加算、主導的役割加算などを設けて、課徴金減免制度を伴っているため、行政上の制裁を課して違反行為の抑止を図る目的で設けられたものであって、その法的性格は行政上の制裁である。」とする。

¹²² 公正取引委員会「調査協力減算制度の運用方針」

(<https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/tyousakyouryoku.html>) (令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧) 参照。

峻別しており（私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律第四十七条第二項の審査官の指定に関する政令、公正取引委員会の犯則事件の調査に関する規則 2 条）、「行政調査部門と犯則調査部門の間で情報交換がされないようファイアウォールを設けている」¹²³。そして、どのような事件を犯則事件として調査・告発していくかという基準として、「独占禁止法違反に対する刑事告発及び犯則事件の調査に関する公正取引委員会の方針（平成 17 年 10 月 7 日）」を設定し、①「一定の取引分野における競争を実質的に制限する価格カルテル、供給量制限カルテル、市場分割協定、入札談合、共同ボイコット、私的独占その他の違反行為であって、国民生活に広範な影響を及ぼすと考えられる悪質かつ重大な事案」、②「違反を反復して行っている事業者・業界、排除措置に従わない事業者等に係る違反行為のうち、公正取引委員会の行う行政処分によっては独占禁止法の目的が達成できないと考えられる事案」について積極的に刑事処分を求めて告発を行う¹²⁴とし、③「調査開始日前に単独で最初に課徴金の免除に係る事実の報告及び資料の提出を行った事業者」、④「調査開始日前に他の事業者と共同して最初に課徴金の免除に係る事実の報告及び資料の提出を行った事業者」、⑤前記④又は⑤に該当する事業者の「役員、従業員等であって当該独占禁止法違反行為をした者のうち、当該事業者の行った公正取引委員会に対する事実の報告及び資料の提出並びにこれに引き続いて行われた公正取引委員会の調査における対応等において、当該事業者と同様に評価すべき事情が認められるもの」については、告発を行わないとしている¹²⁵。また、比例原則の観点¹²⁶から、同一の事件について、課徴金と罰金刑の双方が課された場合には、課徴金額から罰金額の 2 分の 1 を控除することとされている（63 条）。令和元年には、不当な取引制限に係る審査手続において、公正取引委員会の物件提出命令（47 条①三）に対して、事業者と弁護士間の文書等（「特定通信」）について、一部を提出・開示の対象に含めないこととし、当該物件がその対象となるか否かを判別する手続が導入された（公正取引委員会の審査に関する規則 23 条の 2）。

¹²³ 村上ほか・前掲注(118)833 頁〔高宮雄介＝水口あいこ＝後潟信吾〕。

¹²⁴ 村上ほか・前掲注(118)1052 頁〔河合弘造＝田中伸祐〕によれば、独占禁止法が制定された昭和 22 年以降で同法違反の罪により刑事告発された事件数は 23 件（令和 3 年 9 月末時点）と極めて限定的であり、終戦直後及び景表法違反事件を除くと、全て不当な取引制限に関するものであるとされている。

¹²⁵ これらの者が告発の対象から除かれる理由として、村上ほか・前掲注(118)1087 頁〔河合弘造＝田中伸祐〕は、課徴金減免制度の実効性担保を挙げている。

¹²⁶ 村上ほか・前掲注(118)970 頁〔大野志保＝堺有光子〕。伊永・前掲注(119)16 頁は、二重処罰禁止への配慮も含むとしている。

行政手続については、排除措置命令や課徴金納付命令は処分発効前に意見聴取手続が前置されており（49条、62条④）、行政手続法の聴聞手続に準じた手続¹²⁷が定められている。処分に不服がある場合は、抗告訴訟（行訴法3）により効力を争うこととなる。

第3節 被調査者にとって不利益な事実の存在を擬制する制度—特定商取引法の例

第1項 特定商取引法の概要

特定商取引に関する法律は、特定商取引を公正にして消費者に損害が発生することを防止し、併せて商品の流通及び役務の提供を適正かつ円滑にして、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを目的としている（1条）。「特定商取引」とは、訪問販売、通信販売及び電話勧誘販売に係る取引、連鎖販売取引、特定継続的役務提供に係る取引、業務提供誘引販売取引並びに訪問購入に係る取引をいい、同法はこれらに対して類型ごとに行政規制として①広告規制（誇大広告の禁止等）、②開示規制（特定商取引に係る書面交付義務等）、③行為規制（不実告知の禁止等）を設けている。

同法は、平成21年に消費者庁が設置された以降は経済産業省及び消費者庁の共管となっており、法執行権限は消費者庁の所管とされているが、地方における執行権限は経済産業局長に委任されている¹²⁸（法69③、令20①）ほか、金融庁の所掌事務に関するもの（金融商品の販売等）は、一部を除き財務局長及び財務支局長に委任されている（法69②、令18、20②）。また、事務の一部を都道府県知事に処理させることもできる（法68、令19）ことから、同法の主務大臣の規定（67条）はやや複雑な建付けとなっている。令和3年度は、全国で81件の行政処分を行っている¹²⁹。

第2項 行政違反の調査と処分

行政調査の手法としては、報告徴求命令、帳簿書類その他の物件提出命令、事業所へ

¹²⁷ 行政手続法は、行政庁に対して、不利益処分を行う場合に処分の名宛人に意見陳述手続を設ける義務を課している（行手法13①）が、「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」（同条②四）は、同条1項の規定は適用しないとされている。それにもかかわらず課徴金納付命令には意見聴取手続が前置されていることから、不利益処分一般に要求される手続保障より手厚いものといえる。

¹²⁸ 消費者庁は地方支分部局を持たないため、このような執行体制となっている。齋藤雅弘ほか『特定商取引法ハンドブック』（日本評論社、第5版、2014年）667頁参照。

¹²⁹ 消費者庁ホームページ「2021年度の執行状況」（https://www.no-trouble.caa.go.jp/action/result_1year.html）（令和5年3月21日最終閲覧）参照。

の立入検査及び関係者への質問が定められている（法 66①②）。物件提出命令は平成 20 年、質問権は平成 28 年改正により導入された。報告又は提出を命じることができる事項は、事業者の種類ごとに政令で定められている（令 17、17 の 2）。調査拒否に対しては 6 月以下の懲役又は 100 万円以下の罰金又はこれらの併科という罰則が設けられている（法 71 三）。懲役刑は平成 28 年改正により導入された。

違反に対する行政処分は、指示、業務停止命令、業務禁止命令及び氏名等の公表が事業者の種類ごとに定められている。指示の内容は、違反の是正や消費者の利益保護を図るために必要な措置をとるべきことを指示することとされ、「要するに、取引の構成と被害防止のために必要な措置をその事態に応じて具体的に指示することができる」¹³⁰というものである。業務停止命令は、事業者に対して 2 年以内の期間において、事業の全部又は一部の停止を命ずる。また、業務停止命令を受けた事業者の役員や一部の使用人は、業務停止の期間と同じ期間において、停止命令を受けた業務を新たに開始することが禁止される。業務停止命令及び業務禁止命令が出された場合は、対象となった事業者の名称、処分の内容、取引類型、取扱商品、違反行為の内容、処分の根拠条文、処分日及び処分行政庁が公表される。指示の場合は法令上公表しなければならないという規定は存在しないが、運用上公表されている。

第 3 項 合理的な根拠を示す資料の提出請求

不実告知と誇大広告の規制に関する調査には、特徴的な制度が導入されている。主務大臣は、違反行為があったか否かを判断するため必要があると認められるときは、当該告げた事項又は広告表示の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る（不実告知について法 21 の 2、34 の 2、44 の 2 及び 52 の 2。誇大広告について法 12 の 2、36 の 2、43 の 2 及び 54 の 2）。事業者が当該資料を提出しない場合は、違反行為があったものとみなされる。本制度は平成 16 年改正により導入されたもので、その趣旨は「主務大臣が不実告知や誇大広告に該当するとして規制するためには、本来、不実告知又は誇大広告であることの具体的な立証が必要である。しかし、このような立証を必要とすると、専門機関を利用した調査・鑑定等が必要となり、行政処分を行うまでに多大な時間を要し、消費者被害が拡大するおそれがあった。そこで、法 6 条の 2 等

¹³⁰ 齋藤ほか・前掲注(128)666 頁。

により、事業者が資料を提出しないときには立証を要せずに、不実告知または誇大広告をしたとみなされるとする効果を生じさせたものである。」¹³¹と説明されている。

本制度の運用は、「特定商取引に関する法律第6条の2等の運用指針—不実勧誘・誇大広告等の規制に関する指針—」（令和4年6月22日付）において指針が示されている。当該指針は、「合理的な根拠」と認められるには①提出資料が客観的に実証された内容のものであること②勧誘に際して告げられた、又は広告において表示された性能、効果、利益等と提出資料によって実証された内容が適切に対応していることの要件を満たす必要があるとされている（指針Ⅲ.1.）。また、「客観的に実証された内容のもの」とは①試験・調査によって得られた結果又は②専門家、専門家団体若しくは専門機関の見解又は学術文献のいずれかに該当するものとされている（指針Ⅲ.2.）。

なお、資料の提出手続として、資料提出要請は文書をもって行うこととされ（指針Ⅳ.1.）、資料の提出期限は当該提出を求めた日から原則として15日後とされている（指針Ⅳ.2.）。

第4節 小括

本章では租税法以外の行政法規における諸制度を参照したが、一般的な行政調査の手法にしろ、個別法における制度にしろ、法令や運用指針等に執行の根拠規定を置くことで法体系として完成したものになっているのが通常であるにもかかわらず、現行租税法はそうようになっておらず、調査手法に関する法的根拠が不足していると言わざるを得ない。これは単にそのような調査手法・制度が不要だったから規定されなかったという可能性がないでもないが、少なくとも行政調査権を行使する根拠法としては、他の法令と比較して法体系としての完全性は低いと見ることができる。他の法令同様、相手方から資料情報を取得する制度として、国税通則法に課税要件事実の存否に係る資料の提出命令に係る規定を措置すべきである。

特定商取引法の違反事実認定に係る立証責任を転換して、立証ができなかった場合に不利な事実があったものとみなす仕組みは、申告納税制度と記帳義務の観点からも租税法に馴染みやすいと考えられ、注目に値するが、これをそのまま租税法に導入すると、納税者に不利な課税要件事実の存在を法的に擬制した場合に、それを前提とした課税処分をどの

¹³¹ 上柳敏郎＝島藺佐紀『実務解説 特定商取引法』519頁（商事法務、第2版、2018年）。

ように争うのかという点、そして担税力のない部分に課税することとなる可能性がある点を克服する必要があるように思われる。この制度¹³²は、消費者被害の拡大を迅速に阻止するという政策目的を実現するための非常手段として位置づけられるのであろう。

また、独占禁止法の調査協力減算制度は、事業者の調査への協力度合いに応じて、金銭制裁である課徴金を減額するというポジティブ・サンクション¹³³の手法により情報収集を図るというアプローチを採用しており、こちらも行政違反に対して金銭制裁を基本的手法としている租税法と親和性が高いものと言える。しかも、金銭制裁を軽減するポジティブ・サンクションは既に租税法においても一部導入されている¹³⁴ことから、これをより一般的な形で、調査に応ずる姿勢に転じた納税者に対してインセンティブを付与する制度として、硬軟織り交ぜた対応により納税者に自発的な情報提供を促す仕組みとすることも選択肢となろう。

¹³² このような広告内容に関する規制を「不実証広告規制」といい、特定商取引法以外では不当景品類及び不当表示防止法（景品表示法）にも同様の規定がある（景表法 7②）。同法も一般消費者の利益保護を目的としている（同法 1）。

¹³³ 「サンクションとは、人の行動、関係、役割等を共通の基準によって規範的に拘束し、この基準に合致するものには価値利益を付与し、その基準から逸脱する者からは一定の価値利益を剥奪しまたは一定の反価値・不利益を賦課することを広く指す」（畠山武道「サンクションの現代的形態」芦部信喜ほか編『岩波講座 基本法学 8—紛争』367 頁（岩波書店、1983 年））。前者をポジティブ・サンクション、後者をネガティブ・サンクションと呼んで質的に区別することができる。

¹³⁴ 国外送金等調書法 6 条及び同法 6 条の 3 参照。

第5章 調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策の提言

本章では、これまでの検討を踏まえ、調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策として、次の措置の導入を提言する。

第1節 検査拒否等の罪の非刑罰化

検査拒否等に対する罪は、実効性確保手段としての機能不全及び憲法上の疑義を踏まえ、刑事罰の対象から除く。その方法としては、通告処分制度の導入による非刑事手続化か処罰規定の廃止が考えられるが、通告処分制度は①聴聞・弁明の機会の付与等の事前の意見聴取手続が存在しない、②判例¹³⁵上処分性が認められてないことから、処分は刑事裁判の場で争うしかなく、敗訴した場合には刑事罰が確定する、③そのため罰金相当額を納付することは事実上避けられず、裁判を受ける権利（憲法32）との関係で問題がある等制度上の欠陥が指摘されている¹³⁶ところであり、単純に処罰規定である国税通則法128条2号を廃止する方が望ましいと考えられる。

第2節 納税者権利憲章の成文化及び調査受忍義務規定の創設

佐伯・前掲注(96)28頁以下は、行政刑罰の非刑罰化に当たっての検討課題として、義務違反に関する調査権限の問題と執行の担保を挙げているが、当該職員が法律の規定に基づいて質問検査権を行使できる限り、非刑罰化に伴って義務違反の探知能力を喪失することは考えられず、問題にならない。この点、罰則が廃止されることにより質問検査がなんらの強制力を持たないものと解さざるをえなくなることは考えられる。しかし、国税庁は組織法上所管する行政分野について一般的な調査権を有すると解されるし、現状あまりに抽象的な根拠規定ではあるが、質問検査権は変わらず国税通則法上の根拠が存在する。また、質問検査は納税者の同意を前提とする見解や、いわゆる「純粋な任意調査」が承認されていることも踏まえれば、間接強制の理論的背景がなくなるからといって、実務上重大な影響が生じるとは考えにくい。

もっとも、質問検査は納税者の協力を得て円滑に執行されることが望ましいため、納税者の行政上の義務として、平穩に調査を受ける義務¹³⁷を明確に定める必要があると考え

¹³⁵ 最一小判昭和47年4月20日民集26巻3号507頁。

¹³⁶ 北野・前掲注(33)405-406頁参照。

¹³⁷ 非刑罰化により虚偽答弁が処罰対象から除かれるため、調査受忍義務には当該職員の質問に対する真実応答義務を含めるべきである。

る。そこで、諸外国のような納税者権利憲章を法律上の根拠とともに成文化し、これに納税者の一般的義務として調査受忍義務を定めることとする。成文化に当たっては、納税者の理解と定着を図ることを重視し、より平易な表現が可能な行政的アプローチによることが望ましい。さらに、憲章の内容をより具体化するために、ガイドライン等によって補足説明し、納税者の権利義務に関する事項について、規律密度を向上させることが期待される。

第3節 検査拒否等に対する過怠税の賦課決定

調査受忍義務を明文化したからといって、直ちに検査拒否等が皆無になるとは考えにくい。また、罰則による間接強制がなくなることを奇貨として、一時的に調査環境が悪化することも考えられることから、間接強制手段として、調査受忍義務違反に対して過怠税を賦課決定するという制裁をもって一義的な対応とする。

手続プロセスとしては、反面調査先を除いた本来的な質問検査権の行使対象である納税者本人¹³⁸又はその代理人である税理士¹³⁹による検査拒否等が行われたことを要件として手続を開始し、その場で対象者に資料提出命令を発して、警告文を交付する。警告文には質問検査の対象となる取引（無申告の場合は、調査によって判明する申告すべき課税標準額及び税額を対象とする）を特定して記載し、一定期間内に当該取引について課税要件事実の存否を明らかにするために必要な資料の提出を命じ、期限までに提出がない場合は、当該取引について更正決定等があったとすれば納付することとなる加算税の額と同額の過怠税¹⁴⁰を賦課決定する旨を通知する。併せて、事前統制手続として警告文に弁明書の様式を添付して弁明の機会¹⁴¹を付与し、資料と併せて提出を求め、検査を拒否する正当な理由¹⁴²があると認められる場合には、過怠税は賦課決定しない。そして、事後救済手続として

¹³⁸ 反面調査先を対象から除くのは、質問検査権行使に当たり事前の調査手続が踏まれていないためである。

¹³⁹ 税務代理人を対象に含めるのは、現実問題として税務代理人による幫助ないし教唆によって検査拒否等が行われる可能性を排除できないためである。

¹⁴⁰ 更正決定等を目的とする調査において、納税者に課されることとなる主要な制裁は加算税であるから、比例原則及び課税庁の裁量統制の観点から、制裁の内容は本来予定されているものを超えないように設定すべきである。

¹⁴¹ 行政手続法は、行政庁が行おうとする不利益処分が同法13条1項1号に掲げるいずれにも該当しない場合は、事前の意見陳述手続は弁明の機会の付与で足りるとしている（行手13①二）。

¹⁴² 例えば、そもそも当該取引に係る資料が存在しない場合等、真実応答義務が原始的に履行不能である場合が考えられる。

は、資料提出命令及び過怠税の賦課決定を再調査の請求（税通 81）若しくは審査請求（税通 87）又は取消訴訟（行訴 3②）により争うこととなる。

なお、本件措置が発動されたとしても、対象となった事項について更正決定等は妨げられないものとし¹⁴³、弁明書に虚偽の記載をして提出した場合は、過怠税を一定割合加重する。

本件措置は、法的には行政上の秩序違反に対する過料と執行罰の両者の性質を併せ持つ制裁税として位置づける。このような性質を持つ制裁は、裁判所による緊急命令又は確定救済命令に従わなかった場合の過料（労組 32 条）に立法例がある¹⁴⁴。

第 4 節 修正申告に応じる場合の加算税の軽減

前記の過怠税と併せて、納税者にインセンティブを与えて自ら真偽不明状態を解消することを促す制度を措置する。資料提出命令を受けた者は、調査を担当した当該職員から調査結果の説明（税通 74 の 11②）を受けるまでの間は、所轄税務署長に対して、資料提出命令を受けた取引について、自ら当該取引に係る税務処理を否認した修正申告書等¹⁴⁵を提出する旨を申し出ることができることとする。この場合、当該修正申告書等の提出により納付すべきこととなる税額に対して課される加算税の税率を軽減する。軽減割合は、調査通知後に自主的に提出された修正申告書等に対する加算税の軽減（税通 65①、66①）とのバランスを考慮して、5%の軽減が適当と考える。また、本件措置が適用される場合は、資料提出命令の不履行に対する過怠税は賦課決定しないものとする。ただし、修正申告書等を提出する旨の申出があった場合であっても、当該取引について更正決定等がなされ、併せて重加算税が賦課される場合は、本件措置の適用はないこととする。

本件措置は、課税庁と納税者の間に和解の可能性を開くものとして位置付ける。租税法領域においては合法性の原則¹⁴⁶の要請が強いことから、課税処分に係る争訟が和解によ

¹⁴³ 本件措置は、税務署長の更正決定等の権限に代替するものではないからである。

¹⁴⁴ 労働省労政局労働法規課編著『労働組合法 労働関係調整法—労働法コンメンタール 1—』796 頁（労務行政研究所、三訂新版、1988 年）は、「本条に規定する過料は、労働委員会の確定命令又は裁判所の緊急命令の履行を間接的に使用者に強制するという作用が強く、いわゆる執行罰としての作用を営むものである」としている。

¹⁴⁵ 無申告である場合の期限後申告書を含む。

¹⁴⁶ 合法性の原則とは、「課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」（金子・前掲注(2)86 頁）という租税原則であり、憲法の平等原則（租税公平主義）に根拠付けられる概念である。

って終局的に解決することは建前上起こりえないが、「立法で要件を明定して和解を認めることはできる」¹⁴⁷と解されており、既に租税法においても和解と解されている制度¹⁴⁸が存在すること、そして課税実務の現実として、「一方で租税紛争において和解はあり得ないとの建前をとりつつも、実際には税務調査段階において、課税庁と納税者側の交渉により「和解」としか言いようのない解決が事実上行われている」¹⁴⁹ことも踏まえれば、紛争の早期終結、納税者の簡易迅速な権利救済の観点から、和解による柔軟な問題解決も選択肢として考慮されてよいと考えられる。

¹⁴⁷ 金子・前掲注(2)87頁。

¹⁴⁸ 一部の間接国税の犯則行為について導入されている通告処分制度は、その法的性質について「多数説は、犯則者と国家との私和を認め国家の徴税の便宜を考慮した制度」(松沢・前掲注(22)175頁)と解されている。

¹⁴⁹ 青木康國ほか「納税者の権利保護を充実させるために 本改正において積み残された改革」自由と正義 63巻4号56頁(2012年)。

結語

「租税法規は、刑罰に支えられた調査受忍義務を要求しているのである。しかし、調査を拒否した者に刑事制裁が加わることはほとんどないと言われている。検査を拒否しても何らの制裁が加わらないのであれば、納税者の義務は画餅に陥るのではないか」¹⁵⁰。筆者が本稿の執筆中に会った、筆者の問題意識が最も端的に表現された1節である。この問題意識に自分なりの結論を出すべく本研究に取り組んだわけであるが、結論としては①調査受忍義務を私人の行政上の法的義務として明確化する、②調査受忍義務違反に対しては税負担の加重という制裁による履行強制を行う、③不利益だけでなくインセンティブにも目を向け、問題解決のために建設的な意思決定を行った者は、不利益を軽減される恩恵を受けるという3本の柱に落ち着くこととなった。小ぢんまりとしたものであると言わざるを得ないが、おそらくこれらでさえいざ実現するとなると、永田町界限で政治的な、あるいはイデオロギー的な闘争に勝利しなければならないこととなろう。昨今の税制改正はいささか政治の道具として弄ばれすぎているきらいがあり、主権者国民の一人として慚愧に堪えない。税務調査の場も含め、わが国社会全体に憲法が精神が浸透することを切に願って、本稿の結びとする。

なお、本研究においては、筆者の語学能力の都合により、海外法制との比較はほとんど割愛することとした。米国のサモンズ（administrative summons）、シビルペナルティ（civil penalty）やドイツの強制金（Zwangsgeld）といった各国独自の注目すべき仕組みが世界には存在する。日本語で書かれた文献として、大塚正民「アメリカ連邦税法における質問検査権(1)」税法学 231号 20頁（1970年）、同「アメリカ連邦税法における質問検査権(2・完)」税法学 232号 1頁（1970年）、宮谷俊胤「英国における質問検査権」税法学 232号 7号（1970年）、金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」日税研論集 9号 3頁（1989年）に接したが、詳細に立ち入ることはしなかった。

¹⁵⁰ 小林敬和「税法における検査拒否・忌避罪の新たな展開—税務調査の実効性をいかに確保させるか—」愛媛法学会雑誌 35巻 1号 2頁（2009年）。

参考文献等

1 基本書・体系書・概説書（単行本）

1. 芦部信喜編集代表『法律学の基礎知識』（有斐閣、新装版、1977年）
2. 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法』（岩波書店、第7版、2019年）
3. 板倉宏『租税刑法の基本問題』（勁草書房、1961年）
4. 宇賀克也『行政法概説Ⅰ』（有斐閣、第6版、2020年）
5. 臼井滋夫『国税犯則取締法』（信山社、1990年）
6. 鶴瀬恵子『独占禁止法実務の手引』（判例タイムズ社、2006年）
7. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第7巻 租税（1）』（東洋経済新報社、1977年）
8. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第8巻 租税（2） 税務行政』（東洋経済新報社、1977年）
9. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和27～48年度 第6巻 租税』（東洋経済新報社、1990年）
10. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度 第4巻 租税』（東洋経済新報社、2003年）
11. 大谷實『刑事政策講義』（弘文堂、2009年）
12. 柿塚正勝『使途秘匿金—税務・監査と経営判断—』（1998年、改訂版、税務経理協会）
13. 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）
14. 上柳敏郎＝島菌佐紀『実務解説 特定商取引法』（商事法務、第2版、2018年）
15. 北野弘久『質問検査権の法理』（成文堂、1974年）
16. 北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂、1992年）
17. 北野弘久『税法学原論』（勁草書房、第8版、2020年）
18. 北村喜宣『行政法の実効性確保』（有斐閣、2008年）
19. 小山嘉昭『銀行法精義』（金融財政事情研究会、2018年）
20. 伊永大輔『課徴金制度—独占禁止法の改正・判審決からみる法規範と実務の課題—』（第一法規、2020年）
21. 齋藤雅弘ほか『特定商取引法ハンドブック』（日本評論社、第5版、2014年）
22. 財務省財務総合政策研究所財政史室編『平成財政史—平成元～12年度 第4巻 租税』（大蔵財務協会、2014年）

23. 佐伯仁志『制裁論』（有斐閣、2009年）
24. 酒井克彦『裁判例からみる税務調査』（大蔵財務協会、第3版、2021年）
25. 酒巻匡『刑事訴訟法』（有斐閣、第2版、2020年）
26. 佐久間修『体系経済刑法』（中央経済社、2022年）
27. 笹倉宏紀「法の実現と行政手続・刑事手続」佐伯仁志編『岩波講座 現代法の動態
2 法の実現手段』（岩波書店、2014年）
28. 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂、増補版、2018年）
29. 塩野宏『行政過程とその統制 行政法研究 第3巻』（有斐閣、1989年）
30. 塩野宏『行政法Ⅰ』（有斐閣、第6版、2015年）
31. 芝原邦爾ほか『経済刑法』（商事法務、2017年）
32. 清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第2巻』（有斐閣、1962年）
33. 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』
（ミネルヴァ書房、1995年）
34. 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）
35. 田中二郎『新版行政法 上巻』（弘文堂、全訂第2版、1974年）
36. 田中二郎『租税法』（有斐閣、第3版、1990年）
37. 谷山治雄『日本の税法』（東洋経済新報社、1966年）
38. 鶴見祐策「質問検査権関係の刑事訴追の実態」北野弘久編『質問検査権の法理』115
頁（1974年）
39. 長澤哲也『独禁法務の実践知』（有斐閣、2020年）
40. 西津政信『間接行政強制制度の研究』（信山社、2006年）
41. 畠山武道「サンクシヨンの現代的形態」芦部信喜ほか編『岩波講座 基本法学 8—紛
争』（岩波書店、1983年）
42. 増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997年）
43. 増田英敏『租税憲法学』（成文堂、第3版、2006年）
44. 松尾直彦『金融商品取引法』（商事法務、第6版、2021年）
45. 松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999年）
46. 松沢智『租税手続法』（中央経済社、1997年）
47. 水野忠恒「行政調査論序説」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 中』（有斐閣、1990
年）

48. 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018年）
49. 宮崎良夫「行政法の実効性の確保」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 上』203頁（有斐閣、1990年）
50. 村上政博『独占禁止法』（弘文堂、第9版、2020年）
51. 山口厚『刑法総論』（有斐閣、第3版、2016年）

2 逐条解説・コンメンタール

1. 後藤卷則ほか『条解 消費者三法』（弘文堂、第2版、2021年）
2. 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、第17版、2022年）
3. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 法人税法』（第一法規、1979年）
4. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 国税通則法』（第一法規、1982年）
5. 辻村みよ子＝山元一編『概説 憲法コンメンタール』（信山社、2018年）
6. 長谷部恭男編『注釈日本国憲法（有斐閣コンメンタール）2』（有斐閣、2017年）
7. 法学協会編『註解日本国憲法 上巻』（有斐閣、1953年）
8. 村上政博編集代表『条解 独占禁止法』（弘文堂、第2版、2022年）
9. 山下和博編著『平成30年版 国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会、2017年）
10. 労働省労政局労働法規課編著『労働組合法 労働関係調整法—労働法コンメンタール1—』（労務行政研究所、三訂新版、1988年）

3 論文

1. 新井隆一「税務調査権の限界 税務職員の質問検査権—直接税を中心として—」税法学 232号 32頁（1970年）
2. 新井隆一「税務調査の法的限界再考」税法学 238頁 1頁（1970年）
3. 市橋克哉「行政罰—行政刑罰、通告処分、過料—」公法研究 58号 233頁（1996年）
4. 碓井光明「行政上の義務履行確保」公法研究 58号 137頁（1996年）
5. 近江亮吉「わが国税法における質問検査権の地位、機能および限界について(1)」税法学 232号 14頁（1970年）
6. 岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集 25号 23頁（1994年）
7. 落合信之「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」税大論

- 叢 95 号 1 頁 (2019 年)
8. 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等—納税者のコンプライアンス向上の観点から—」税大論叢 44 号 185 頁 (2004 年)
 9. 黒田覺「税法における二、三の憲法問題」税法学 1 号 1 頁 (1951 年)
 10. 小林敬和「税法における検査拒否・忌避罪の新たな展開—税務調査の実効性をいかに確保させるか—」愛媛法学会雑誌 35 卷 1 号 1 頁 (2009 年)
 11. 小林敬和「私の経済刑法論—税務調査手続きと関連しての覚え書き—」愛媛法学会雑誌 41 卷 3 号 137 頁 (2015 年)
 12. 小林奉文「行政の実効性確保に関する諸課題」レファレンス 649 号 7 頁 (2005 年)
 13. 小林良一「質問検査権の基本的性格について」税大論叢 5 号 33 頁 (1972 年)
 14. 齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢 50 号 169 頁 (2007 年)
 15. 佐伯千仞「税法と黙秘権」税法学 8 号 1 頁 (1951 年)
 16. 酒井克彦「国税通則法に規定する事前通知制度を巡る論点 (上)」商学論纂 (中央大学) 62 卷 3・4 号 231 頁 (2020 年)
 17. 作田隆史「国税通則法改正 (平成 23 年 12 月) と税務行政」税大論叢 91 号 1 頁 (2018 年)
 18. 下村慧「質問検査権の行使をめぐる諸問題」税大論叢 5 号 47 頁 (1972 年)
 19. 菅野保文「「税務調査を拒む正当な理由」について—調査の必要性和納税者の人権との調和の問題—」税大論叢 5 号 69 頁 (1972 年)
 20. 菅野保文「税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か」税大論叢 6 号 127 頁 (1972 年)
 21. 菅野保文「質問検査不答弁犯に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか」税大論叢 6 号 151 頁 (1972 年)
 22. 精園英一「租税法における質問検査権」紀要 (東海学園女子短期大学) 91 頁 (1973 年)
 23. 曾和俊文「行政の実効性確保の課題」行政法研究 20 号 51 頁 (2017 年)
 24. 高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 号 123 頁 (1994 年)
 25. 中川一郎「再び質問不答弁犯・単純無申告犯の規定の違憲性を論ず—長野地裁の判決を中心として—」税法学 5 号 23 頁 (1951 年)

26. 野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について—課徴金制度との比較を通じて—」税法学 576 号 115 頁 (2016 年)
27. 濱西隆男「行政法の実効性確保法制の整備に向けて」行政法研究 35 号 1 頁 (2020 年)
28. 早坂禧子「行政調査—強制の視点を中心にして—」公法研究 58 号 194 頁 (1996 年)
29. 林幸一「記帳義務化の影響」税法学 573 号 189 頁 (2015 年)
30. 肥後治樹「租税法への課徴金制度導入の可能性について」筑波ロー・ジャーナル 5 号 95 頁 (2009 年)
31. 増田英敏「税務調査手続の実効性の確保と納税者の権利保護—改正国税通則法の運用の現状と課題—」税法学 586 号 553 頁 (2021 年)
32. 望月爾「OECD による納税者権利憲章の指針—「納税者の権利と義務—実務覚書」の紹介—」税制研究 45 号 16 頁 (2004 年)
33. 望月爾「納税者権利検証の意義と課題」税法学 569 号 233 頁 (2013 年)
34. 吉田敏幸「広田事件と無罪判決 税務調査の合理的必要性と質問検査拒否処罰の合理性」税法学 232 号 39 頁 (1970 年)
35. 吉村典久「租税平等主義 (憲法 14 条) 日税研論集 77 号 1 頁 (2020 年)

4 雑誌記事

1. 青木康國ほか「納税者の権利保護を充実させるために 本改正において積み残された改革」自由と正義 63 卷 4 号 53 頁 (2012 年)。
2. 阿南主税「収税官吏による税務調査の限界」税理 7 卷 13 号 7 頁 (1964 年)
3. 新井隆一「質問検査権の本質と処罰規定」税理 14 卷 4 号 20 頁 (1971 年)
4. 北野弘久「税務調査権の実態と法的限界 中野民商事件を中心として」法律時報 42 卷 4 号 12 頁 (1970 年)
5. 北野弘久「納税者権利基本法制定の必要性」学術の動向 3 卷 4 号 41 頁 (1998 年)
6. 北野弘久「日本における税務調査権行使の実態と問題」税経新報 568 号 18 頁 (2009 年)
7. 関根謙一「行政強制と制裁」ジュリ 1073 号 62 頁 (1995 年)
8. 関本秀治「納税者の側からみた税務調査の問題点」税理 14 卷 10 号 20-21 頁 (1971 年)

9. 野一色直人「国外財産調書提出制度における加算税の優遇措置等の意義と課題」税経通信 70 巻 10 号 175 頁 (2015 年)
10. 広瀬正「国税通則法の答申とその税務への影響」税理 4 巻 10 号 2 頁 (1961 年)
11. 広瀬正「租税事件史 第 14 回 民商事件」税務事例 3 巻 1 号 60 頁 (1971 年)
12. 宮本信彦「令和 3 年度における独占禁止法違反事件の処理状況について」公正取引 864 号 22 頁 (2022 年)
13. 吉田敏幸「質問検査権百年の歴史(1)」税経新報 89-90 号 1 頁 (1968 年)

5 公的機関文書等

1. 国税庁編「昭和 40 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
2. 薄井信明ほか「昭和 56 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
3. 古谷一之ほか「平成 6 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
4. 泉恒有ほか「平成 22 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
5. 吉沢浩二郎ほか「平成 24 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
6. 吉沢浩二郎ほか「平成 25 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
7. 関禎一郎ほか「平成 27 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
8. 波戸本尚ほか「平成 28 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
9. 藤山智博ほか「平成 29 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
10. 内藤景一朗ほか「令和 2 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
11. 石井隆太郎ほか「令和 3 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
12. 石井隆太郎ほか「令和 4 年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会)
13. 租税徴収制度調査会「租税徴収制度の改正に関する答申」(昭和 33 年 12 月 8 日)
14. 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」(昭和 36 年 7 月 5 日)
15. 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(昭和 38 年 12 月 6 日)
16. 税制調査会「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」(昭和 55 年 11 月 7 日)
17. 税制調査会「平成 6 年度の税制改正に関する答申」(平成 6 年 2 月 9 日)
18. 税制調査会納税環境整備 PT「納税環境整備 PT 報告書」(平成 22 年 11 月 25 日)
19. 国税庁「税務調査の法律的知識」(1975 年)
20. 国税庁「税務運営指針」(昭和 51 年 4 月 1 日)

21. 国税庁「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」（令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧）
<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan02.htm>
22. 国税庁「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（平成 24 年 9 月 12 日）
23. 国税庁『「税務行政の将来像」に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」（令和元年 6 月 21 日）
24. 国税庁「第 146 回 国税庁統計年報書 令和 2 年度版」（令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧）
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei.htm>
25. 国税庁「帳簿の提出がない場合等の加算税の加重措置に関する Q&A」（令和 4 年 10 月）
26. 金融庁監督局証券課「金融商品取引業者等向けの総合的な監督指針」（令和 5 年 1 月）
27. 公正取引委員会決定「独占禁止法審査手続に関する指針」（平成 27 年 12 月 25 日）
28. 公正取引委員会「調査協力減算制度の運用方針」（令和 2 年 9 月 2 日）
29. OECD Committee of Fiscal Affairs “Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries”（1990 年）
30. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration “Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note”（2003 年）
31. OECD Forum on Tax Administration “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series ”（2008 年）

6 裁判例等

1. 最大判昭和 32 年 2 月 20 日刑集 11 卷 2 号 802 号
2. 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁
3. 最一小判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 1054 頁
4. 最大判昭和 37 年 11 月 28 日刑集 16 卷 11 号 1593 頁
5. 最大判昭和 39 年 5 月 27 日民集 18 卷 4 号 676 頁
6. 最二小判昭和 39 年 6 月 5 日刑集 18 卷 5 号 189 頁
7. 東京地判昭和 39 年 9 月 28 日下民集 15 卷 9 号 2317 頁（小説「宴のあと」事件）

8. 最大判昭和 44 年 12 月 24 日刑集 23 卷 12 号 1625 号（京都府学連デモ事件）
9. 最二小判昭和 45 年 12 月 18 日刑集 24 卷 13 号 1773 頁
10. 最一小判昭和 47 年 4 月 20 日民集 26 卷 3 号 507 頁
11. 最大判昭和 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁（川崎民商事件）
12. 最大判昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁（荒川民商事件）
13. 仙台高判昭和 49 年 10 月 22 日税資 84 号 508 頁
14. 最三小判昭和 51 年 3 月 16 日税資 84 号 553 頁
15. 横浜地判昭和 51 年 3 月 29 日税資 84 号 713 頁
16. 最一小判昭和 53 年 4 月 11 日税資 98 号 105 頁
17. 最三小判昭和 53 年 6 月 20 日刑集 32 卷 4 号 670 頁。
18. 最三小判昭和 56 年 4 月 14 日民集 35 卷 3 号 620 頁
19. 最三小決昭和 55 年 9 月 22 日刑集 34 卷 5 号 272 頁
20. 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁（大島訴訟）
21. 最大判昭和 61 年 6 月 11 日民集 40 卷 4 号 872 頁（北方ジャーナル事件）
22. 最三小判昭和 63 年 12 月 20 日訟月 35 卷 6 号 979 頁
23. 広島高判岡山支部平成 5 年 5 月 11 日税資 195 号 291 頁
24. 最二小判平成 6 年 6 月 24 日税資 201 号 561 頁
25. 最二小決平成 16 年 1 月 20 日刑集 58 卷 1 号 26 頁
26. 最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁
27. 岩品信明「判批」中里実ほか編『租税判例百選』184 頁（有斐閣、第 7 版、2021 年）
28. 東京地判令和元年 11 月 21 日税資 269 号順号 13343 号（ヒノックス事件）

（以上）

