

論 説

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 ——

野一色直人

(立命館大学経済学部教授)

目 次

- | | |
|--------------------------------|--------------------------------------|
| I はじめに | 1 独禁法上の課徴金制度の趣旨（目的）等 |
| II 加算税について | 2 課徴金免除制度（リーニエンス（leniency）制度）の概要 |
| 1 加算税の趣旨・目的 | IV 課徴金制度を踏まえた加算税制度の方向性に
係る議論等について |
| 2 加算税制度の概要等 | 1 課徴金制度を参考とする上での検討の観点 |
| 3 平成28年度税制改正における加算税の見直
しの概要 | 2 批判等を踏まえた検討 |
| 4 平成28年度税制改正において想定されてい
る効果等 | V おわりに（今後の課題等） |
| III 独禁法上の課徴金制度等について | |

I はじめに

行政上の義務違反に対して金銭的不利益負担を課す制度は、将来の違反を抑制するものであり、また、金銭的負担が大きくなれば、経済的利得を求めて行われる不正行為の抑止手段としてかなりの効果があるとして、例えば、加算税、反則金（道路交通法）、あるいは、

課徴金（独禁法⁽¹⁾・金融商品取引法）等が制度化されている⁽²⁾。

ただ、このような金銭的不利益負担に関して、一定の場合、負担の軽減を図るといったいわゆるインセンティブ（奨励・報奨・誘引）⁽³⁾を行政上の目的達成のために活用する制度が導入されている。例えば、加算税に関しては、国外財産調書等の提出により一定の優

(1) 本稿においては、「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」を「独禁法」又は「独禁」と表記する。

(2) 曾和俊文『行政法総論を学ぶ』（有斐閣、2014年）390頁。加算税と課徴金について、経済的インセンティブを利用して義務履行を誘導ないし確保しようとする手法は効果が高く、多用されるもの（原田尚彦『行政法要論 全訂第七版補訂二版』（学

陽書房、2012年）239頁）、経済的な不利益を課すことを通じた制裁の効果をもって、義務違反を予防しようとする不利益による誘導（高橋滋『行政法』（弘文堂、2016年）182頁）、法令違反行為の防止を目的とした行政上の措置として違反者に課される金銭的負担との説明（大橋洋一『行政法Ⅰ現代行政過程論〔第3版〕』（有斐閣、2016年）324-325頁）。

遇措置等が図られることが規定されている⁽⁴⁾。

このような中、行政上の制裁としての機能を有するとされる独禁法上の課徴金等を参考とした上で、加算税の抑止効果（牽制効果）が必ずしも十分ではないとして、平成28年度税制改正において、加算税の改正が行われたことから、平成28年度税制改正の枠組みや課徴金制度との比較等を素材として、加算税制度の今後の方向性や課題等の整理を試みる。

II 加算税について

1 加算税の趣旨・目的

加算税の趣旨・目的として、例えば、申告義務及び徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、申告納税制度及び徴収納付制度の定着を促進しようとしたもの⁽⁵⁾、あるいは、「加算税とは、一般に本税が納付される時点での正当税額を超えた額の金銭的負担を課するものであり、それは、その負担を

避けるべく、加算税の課税要件となっている過少申告や不申告等の行為がなされなくなることを期待した制度である。」⁽⁶⁾とされている。

また、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、正当な理由等のやむを得ない事由のない限り、当該違反の法人等の納税者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、も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⁽⁷⁾とされている。

このような論者の見解等を踏まえると、国税通則法（以下、「国税通則法」又は「税通」という）上、加算税は税（計算の基礎となる税額の属する税目の国税）とされている（税通69条）が、その実質は、①税法上の義務に違反した納税者に対する制裁としての機能を有することにより、過少申告等の行為の防止（結果として適正な申告）を図るものであり⁽⁸⁾、同時に、②制裁としての金銭的負担を課された当該納税者のみならず納税者全体に対して、

(3) インセンティブ (incentive) の訳 (意味) について、例えば、「奨励」や「報奨」(小山貞夫『英米法律語辞典』(研究社、2011年) 537頁)、「誘引」(中川丈久「行政法における法の実現」佐伯仁志ほか編著『岩波講座 現代法の動態2 法の実現手法』(岩波書店、2014年) 134頁)、あるいは、「ある個人に特定の行動を選ぶように仕向ける要因」(飯田高『法と社会科学をつなぐ』(有斐閣、2016年) 5頁)。

(4) 吉沢浩二郎ほか『平成24年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2012年) 622頁、齊藤鉄夫議員への五十嵐財務副大臣答弁(平成24年3月6日衆議院・財務金融委員会)。

(5) 金子宏『租税法 第21版』(弘文堂、2016年) 782頁。刑罰ではないが、少なくとも事実上は制裁としての性格が色濃く、脱税抑止にとって重要な意味を持つとの指摘(山口厚編著『経済刑法』(商事法務、2012年) 159頁)。

(6) 佐藤英明『脱税と制裁』(弘文堂、1992年) 32頁。

(7) 最大判昭33・4・30民集12-6-938。加算税は、形式的には税金の一種であるが、延滞税と異なり、実質的には税法上の義務違反に対する制裁としての性格を有するとの評価(佐伯仁志『制裁論』(有斐閣、2009年) 12頁)。加算税は、重加算税を別として、行為の態様ではなく、租税収入の減少という事実を重視して課されるものとの評価(佐藤・前掲注(6)35頁)。

(8) 罰則的な性格を有する加算税や延滞税等は、法人税法上、損金算入を認めると罰則的な効果を減殺することから、法人税法の損金不算入を定める規定(法人税法38条)とは別の規定(法人税法55条)において、独禁法上の課徴金と同様、損金不算入とされている(武田昌輔監修『DHC コメント 法人税法 §37~61の7』(第一法規・加除式) 3449の5, 3449の27頁)。

税法上の義務の遵守（違反行為の抑止）のための動機づけを有するものではないか⁽⁹⁾と考えられる。

このような加算税の実質を踏まえ、平成28年度税制改正前後における加算税の加重措置や減免（軽減）措置を概観し、加算税制度の今後の方向性や課題等を整理する。

2 加算税制度の概要等

(1) 平成28年度税制改正前の国税通則法（以下、「改正前税通」という）における加算税の加重措置や減免（軽減）措置⁽¹⁰⁾の概要

(i) 加重措置

第1に、納税者の態様（行為）に着目する措置として、過少申告加算税等に代えて重加算税が、事実の仮装・隠ぺい（隠蔽）に基づく申告（納付）（改正前税通68条）に対して賦課される⁽¹¹⁾。

第2に、金額に着目する措置として、修正申告等の納付すべき税額が期限内申告税額相当額又は50万円を超える過少申告等の場合、過少申告加算税の加重措置が規定されている。当該措置については、無申告とのバランスを考慮し、過少申告加算税の実効割合が無申告加算税に近づくようにすることにより申告水

準を向上させようとするもの⁽¹²⁾とされており、過少申告の場合、10%ではなく15%が賦課される（改正前税通65条2項）。

また、無申告の場合、期限後申告等に基づき納付すべき税額が50万円を超える部分に5%の加重措置がされており、15%ではなく20%が賦課される（改正前税通66条2項⁽¹³⁾）。

(ii) 減免（軽減）措置

過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税に共通する減免（軽減）措置として、まず、「正当な理由」があると認められる場合（改正前税通65条4項、改正前税通66条1項ただし書、4項、改正前税通67条1項ただし書）、例えば、修正申告等の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令により計算した金額を控除する（改正前税通65条4項等）として、正当な理由があると認められる部分について、加算税は課されないことが規定されている⁽¹⁴⁾。この措置の趣旨については、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少

(9) 拙稿「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（2015年）177頁。

(10) 減免制度（谷口勢津夫『税法基本講義 第5版』（弘文堂、2015年）126頁）、非課税制度（志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 平成28年改訂』（大蔵財務協会、2016年）745頁）。

(11) 酒税、たばこ税等については、不適用（税通68条4項）。

(12) 志場・前掲注(10)743頁。

(13) 期限内申告の促進や無申告の抑止の観点（青木孝徳ほか『平成18年版 改正税法のすべて』（大蔵

財務協会、2006年）672頁）。

なお、本文で言及した事実の仮装・隠蔽に基づく申告に対する重加算税の賦課や金額に係る加重措置は、平成28年度税制改正において、内容の改正は行われず、同様の規定（税通65条2項、税通66条2項、税通68条）が設けられている。

(14) 本文で言及した「正当な理由」があると認められる場合の減免（軽減）措置は、平成28年度税制改正において、内容の改正は行われず、同様の規定（税通65条4項、税通66条1項ただし書、5項）が設けられている。

申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」⁽¹⁵⁾として、過少申告等の秩序違反に駆り立てた種々の人的事情を調べ、当該事情を責任（＝非難可能性）軽減の方向で斟酌との評価⁽¹⁶⁾が示されている。

また、自発的な修正申告の勧奨を目的⁽¹⁷⁾として、「調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知」（以下「更正予知」という）に該当しない場合、「第一項の規定は、修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」（改正前税通65条5項）との規定により、例えば、更正予知ではない修正申告書等の提出があつた場合、過少申告加算税は課されないとされていた。

さらに、無申告加算税（改正前税通66条5項）や不納付加算税（改正前税通67条2項）に関して、類似の減免規定が規定されている。

なお、無申告加算税・不納付加算税の賦課の特例として、納付すべき税額の全額が法定納期限等の所定の期間内（源泉徴収の場合、

法定納期限から1月を経過する日まで）に全額納付され、申告書の提出が法定申告期限から1か月以内、期限後申告書の提出5年前の間に重加算税・無申告加算税が課されたことがないこと等（改正前税通令27条の2）の場合、無申告加算税を課さない（不納付加算税を徴しない）とする規定（改正前税通66条6項、改正前税通67条3項）が設けられている⁽¹⁸⁾。

これらの規定が設けられた理由について、「無申告加算税制度の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があつたと認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかねません。」⁽¹⁹⁾として、申告納税の意欲へ配慮した規定とされている。

これらの措置については、適正な申告書を提出するインセンティブを考慮したものと評価できるのではないかと解される。

なお、これらの措置は、例えば、一定以上の水準の納税者に限定した税法上の特典（例えば、青色申告者への特典⁽²⁰⁾）とは異なるものと考えられる。

(15) 最判平18・4・20民集60-4-1611。

(16) 木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂、1991年）60頁。

(17) 金子・前掲注(5)784頁、品川芳宣『附帯税の事例研究 第四版』（財経詳報社、2012年）151頁、自主減刑（刑42）と共通するとの指摘（堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999年）225頁）、申告納税制度の趣旨に鑑み納税申告義務違反につき納税者による自主的・自発的是正を促すための措置との説明（谷口・前掲注(00)127頁）。

昭和25年の加算税制度の創設以来の制度であり、納税者が自発的に是正した場合、相応の考慮を払うことや手を差し伸べることを肯定する旨の見解

（石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税一制度の目的・内容、学説・判例とその検討一」日税研論集13号（1990年）「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」50頁）。

事前通知・調査開始後に提出した修正申告書が更正を予知したものでないとした事例（東京地判平24・9・25判時2181-77）。

(18) 本文で言及した期限内申告書を提出する意思があつたと認められる場合の措置は、平成28年度税制改正において、内容の改正は行われず、同様の規定（税通66条7項）が設けられている。

(19) 青木・前掲注(13)671頁。

(20) 金子・前掲注(5)832頁。

(2) 国税通則法以外の特例

国税通則法とは別に、国外財産調書・財産債務調書の適正な提出に向けたインセンティブ⁽²¹⁾として、国外財産調書等の提出の有無等により、国外財産調書等に記載の国外財産等に係る所得税と相続税について、加算税の減額措置（5%の減額）が、所得税について、加算税の加重措置（5%の加重）が規定されている（「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」（以下、「国外送金等調書法」という。）6条等）。

このような措置は、国税通則法上、納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情がなく、仮に、税法の不知・誤解等⁽²²⁾により納税者が誤った確定申告書を提出した場合であっても、当該納税者が国外財産調書等を適正に提出していたことにより加算税の軽減措置を認めるものである⁽²³⁾。

このような制度上の特色を勘案すると、上記のようないわゆるインセンティブ措置については、税法違反の是正や違反者に対する制裁を与えることよりも、むしろ、例えば、課税庁への情報提供を促すことや申告納税の意欲の醸成といった課税庁にとって望ましい納税者の行動を促すことを目的とする制度の一つとして位置づけることができるのではないのか⁽²⁴⁾と考えられる。

次に、平成28年度税制改正における加算税の見直しを概観する。

3 平成28年度税制改正における加算税の見直しの概要

平成28年度税制改正における加算税の見直しの項目として、第1に、加重措置の導入を挙げることができる。平成28年度税制改正において、期限後申告、修正申告（更正予知によるものに限る。）、あるいは、更正又は決定があった場合、期限後申告書等の提出の日の前日から起算して、①5年前の日の間に、②当該期限後申告等の税目について、③無申告加算税（更正予知によるものに限る。）又は重加算税を課された（徴された）場合、無申告加算税の割合（原則：15%）又は重加算税の割合（原則：35%）について、それぞれの割合に10%を加算（税通66条4項等）するとの措置が設けられた。

この規定については、加算税の加重措置の対象となる者に係る規定の創設、すなわち、無申告や事実の隠蔽・仮装に基づく申告書の提出を繰り返す納税者への新たな措置とされている。

例えば、制度の創設の理由等として、改正前の加算税率は、意図的に「無申告又は仮装・隠蔽」を繰り返す者に対する牽制効果は限定的なため⁽²⁵⁾、悪質な行為を防止する観点⁽²⁶⁾、独

(21) 増井良啓「国外財産調書制度の適用」税務事例研究132号（2013年）59頁。

(22) 課所4-16ほか「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日）第1-1参照。

(23) 平成28年度税制改正において、加算税の軽減等を規定した国外送金等調書法の条項に係る改正は行われていないことから、事前通知がなされた後

に修正申告書等が提出された場合であっても、国外財産調書等の提出が更正予知に該当しなければ、国外送金等調書法に基づく加算税の軽減措置は適用されると考えられる（国外送金等調書法6条4項）。

(24) 課徴金減免制度を例としての説明（北村喜宣『行政法の実効性確保』（有斐閣、2008年）322頁）。

(25) 波戸本尚ほか『平成28年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2016年）874頁。

禁法や金融商品取引法の課徴金制度における加重措置を参考²⁶⁾との説明がされている。

第2に、加算税の軽減措置の見直し、すなわち、軽減対象者・時期の絞り込みとして、例えば、修正申告書の提出が、①更正予知でない場合において、今回の改正において追加された要件である②実地の調査の事前通知(税通74条の9)(以下、「事前通知」という)がある前に行われたものであるときは、過少申告加算税を課さないこと(税通65条5項)

との規定が設けられた。

ただ、同時に、更正予知ではない場合の修正申告書の提出について、加算税を賦課するとの改正²⁸⁾が行われた。具体的には、調査対象税目、調査対象期間等の事前通知後、かつ、更正予知でない場合の修正申告書の提出については、過少申告加算税を5%の割合で賦課するとの改正が行われた(税通65条1項括弧書)。

このような改正の理由・背景については、

²⁶⁾ 波戸本・前掲注²⁵⁾874頁、税制調査会「説明資料〔平成28年度税制改正について〕平成28年1月28日(木)〔平28. 1. 28総29-1〕(以下、「説明資料」という)。55頁(内閣府HP (http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/_icsFiles/afieldfile/2016/01/27/27zen29kai6.pdf [最終確認日: 2016年9月19日]))。再犯者に対する制裁(サンクション)を重くすること(重く罰すること)を肯定する理由として、①抑止が不十分であること、②現在サンクションを科されるだけでなく、将来違反するとサンクションが大きくなることにもつながれば、個人は現在も違反行為の実行をより強く思いとどまることになるとする指摘(ステューブ・シャベル(田中亘・飯田高訳)『法と経済学』(日本経済新聞社、2010年)616頁)。

²⁷⁾ 説明資料55頁において、独禁法や金融商品取引法の課徴金制度においても、再度の違反に対する加重措置が設けられているとの説明はされているが軽減措置の言及はされていない。

なお、独禁法の課徴金の算定基準の見直し(引上げ)に関して、加重加算税(税通68条)を一例とする説明(直島正行議員への竹島一彦公正取引委員会委員長答弁(平成17年4月14日参議院・経済産業委員会))。

²⁸⁾ 修正申告書等の提出が更正予知に該当するか否かの判断を巡る争訟に関して、平成28年度税制改正において、過少申告加算税の割合(原則:10%)と更正予知ではない修正申告書等の提出の割合(過少申告の場合:5%)との間に一定の差が設けられ、また、同改正で創設される加重措置の対象として、過去の加重加算税や無申告加算税の賦課の

有無が要件とされていることから、更正予知か否かについての解釈や基準に係る議論(例えば、「調査があったこと」の意義(品川・前掲注¹⁷⁾156頁))は、今後より必要になると考えられる。

また、事前通知がされない、いわゆる無予告による実地の調査において(税通74条の10)、例えば、更正予知ではない修正申告書が提出された場合、更正予知ではない修正申告書の提出については、5%の加算税の賦課が原則であり、例外として、事前通知前の提出の場合のみ、加算税が賦課されないことから、事前通知がされない無予告による実地の調査前に提出された修正申告書については、原則通り、5%の加算税の賦課の対象になるとの結論が一つの解釈として示され得ると思われる。

ただ、このような無予告の実地の調査前の修正申告書の提出については、国税通則法上、実地の調査の開始の時期を知ることのできない納税者(更正予知ではないとの前提)による自主的な修正申告であることに変わりがないこと、また、更正予知ではない場合の加算税の免除に係る改正前後の趣旨である自発的な修正申告の勧奨を考慮すると、明文の規定は設けられていないが、事前通知前の取扱いと同様、加算税を賦課しないことが妥当である。他方、実地の調査の開始後の更正予知ではない修正申告については、事前通知、実地の調査との手続が進むことから、事前通知後に提出された修正申告書の提出と同様、更正予知ではない場合の5%の加算税の賦課が妥当ではないかと考えられる。

平成28年度税制改正前において、①更正予知でない場合の修正申告には過少申告加算税が課されないこと、②平成23年12月の国税通則法改正により事前通知に関する規定が設けられたこと、③事前通知後、多額の修正申告等を行い、加算税の賦課を避ける事例が散見されたこととした上で、こうした状況に対応して、「当初申告のコンプライアンスを高める観点、調査通知から更正等の予知までの間については、更正等の予知後の通常の加算税よりも一段低い水準の加算税を課すこと」との説明がされている²⁹⁾。

また、無申告加算税について、過少申告加算税と同様の見直しが行われ、事前通知前の更正予知ではない場合の期限後申告書の提出等に係る無申告加算税については、改正前と同様の割合（5%）で賦課される（税通66条6項）が、事前通知後の期限後申告書の提出等（更正予知でない場合）については、5%ではなく10%の割合で賦課される（税通66条1項括弧書）。

改正の背景・理由は、過少申告における説明と同様、「当初申告のコンプライアンスを高める観点」とされている³⁰⁾。

なお、不納付加算税（税通67条2項）につ

いては、上記のような更正予知（納税の告知の予知）に係る見直しはおこなわれていない。

上記改正については、例えば、事前通知後、過少申告により修正申告書を提出した納税者に対しては、5%の過少申告加算税の賦課、あるいは、原則（10%）よりも低い割合の5%の軽減措置を適用（税通65条1項等）³¹⁾といったように修正申告書等の提出時期、あるいは、無申告加算税等を賦課されたか否か等の納税者の過去の申告状況等といった外形的に判断できる事実（基準）によって、制裁を強化することを前提としつつも、制裁（加算税）の程度（割合）を段階的に（あるいは、細かく）設定する制度³²⁾を設けたものと捉えることができるのではないかと考えられる。

なお、上記の加重措置等は、平成29年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税に適用（平成28年改正附則54条3項）される。

4 平成28年度税制改正において想定されている効果等

まず、改正の前提として、繰り返して事実の隠蔽・仮装を行う又は無申告である納税者に対して、改正前の加算税の牽制効果は不十分である³³⁾とされていること、さらに、一般的

²⁹⁾ 波戸本・前掲注²⁵⁾873頁、説明資料49頁。事前通知後に多額の修正申告又は期限後申告を行い、加算税の賦課を回避している事例が顕著になったとされる（小林磨寿美「押さえておきたい更正の請求・修正申告最新事情」税務弘報64巻4号（2016年）63頁）、事前通知後、事前に用意した修正申告書等を提出することにより不当に加算税を免れる悪質な事例が散見されていたとの説明（青木文「納税環境整備」税理59巻3号（2016年）66頁）。この点に関して、本改正は、東京地判平成24・9・25判時2181-77の影響力を弱めて納税者による audit lottery を防止しようとする意図との指摘（高橋祐介「納税環境の整備」ジュリスト1493号（2016年）

48頁）。

³⁰⁾ 波戸本・前掲注²⁵⁾873頁。

³¹⁾ 事前通知後の加算税について、更正等の予知に至る前の自発的な修正申告等を促す段階において、課されることを踏まえ、更正等の予知後の通常の加算税よりも一段低い水準の加算税を課すとの説明（波戸本・前掲注²⁵⁾873-874頁）。

³²⁾ 過少申告加算税に段階的な減額措置のような柔軟な規定を創設すべきとの見解（林仲宣「更正の予知と税務調査」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』（信人社、2007年）304頁）。

には、当該納税者のみならず多くの納税者は、追加の金銭的負担である制裁を避けたいものとの点が前提とされていると考えられる。

また、改正の効果、すなわち、制裁の強化である加算税の割合の引上げ等により、抑止効果を高めること³⁴⁾は、適正な申告に繋がること、言い換えれば、過少申告や無申告等の減少に繋がることを目指すものであると考えられる。

さらに、事前通知後に修正申告書等を提出する納税者に関しては、軽減措置を適用した加算税の賦課を制度化することを通じて、修正申告書等の提出のインセンティブへ配慮することにより、修正申告書等の提出に繋げること（税通65条1・5項等）であると考えられる³⁵⁾。

加えて、前述（注29参照）のように、事前通知後の修正申告書の提出等に対して加算税を課さないことへの批判を踏まえつつ、修正申告書の提出等への意欲や調査の効率化³⁶⁾についても考慮しているのではないかと考えられる。

確かに、上記の整理等については、分かりやすいものがあり、その説明の妥当性を明確に否定しがたいものと言える。ただ、果たして、加算税に係る平成28年度税制改正により、

今後、過少申告等の納税者が、常に、上記のような想定されるような行動を選択すると言えるのかとの点に関して、いくつかの可能性を考える必要があるのではないと思われる。

例えば、事前通知後、一定の加算税を賦課する制度において、調査開始前に申告書を提出したとしても加算税が免じられないことから、納税者、特に、改正前において、協力的な納税者が積極的に修正申告書の提出を考えるのか³⁷⁾、あるいは、実地の調査に対して、従前と比較して積極的に協力をしない対応や修正申告書を積極的に提出しないとの選択をする可能性について考慮する必要があるのではないかと解される。

制裁の強化を前提とした上で、加算税の減免制度の対象を絞り込むことによる逆の効果として、前述の想定とは異なる効果が生じないのか、さらに言えば、納税者の実態や多様な考え（事情）等を考慮する必要があるのではないのか³⁸⁾と考えられる。

例えば、現時点において、インセンティブとの観点から概観した場合、国外財産調書制度に関して、導入されたインセンティブ措置の活用効果は全くなかったのか（あるいは、あったのか）³⁹⁾との点を断定することはできな

33) 波戸本・前掲注25)874頁。例えば、加算税の加重措置の導入案は正直な納税者の観点や税の公平性から重要とする旨の見解（落合貴之議員発言（平成28年2月24日衆議院・財務金融委員会））。

34) 繰り返して無申告や仮装・隠蔽を行う悪質な者に対する牽制効果を的確に発揮できる水準とする考えに基づくとの説明（波戸本・前掲注25)875頁）。

35) 修正申告等提出時期に応じた加算税の賦課によって、より細かなインセンティブを与える仕組みとの見解（高橋・前掲注29)48頁）。

また、例えば、類似の制度として、早期納付を促す趣旨から、延滞税の割合については、国税通則法上、本則（14.6%）よりも低い7.3%の割合が

適用されるとの説明（金子・前掲注(5)778頁）。

36) 加算税制度における減免規定の趣旨は徴税事務的・合理的な運用を図ることにあるとの指摘（林・前掲注32)304頁）。

37) 例えば、調査予告後における修正申告の提出を断念するという期待とは真逆の可能性をも包摂しているとの指摘（酒井克彦「調査手続の法整備と加算税強化の方向」税理59巻8号（2016年）14頁）。

38) 金銭的負担の導入により意図せざる結果（逆効果）が生じた事例（民間託児所の事例）や法律の世界における意図せざる結果の事例の紹介については、飯田・前掲注(3)9、12頁。

いものと考えられる。

次に、他の法制度の枠組みを参考として、加算税制度を検討する必要性があるのではないかと考えられることから、加算税の改正において、参考とされた独禁法上の課徴金制度との比較を進める。

Ⅲ 独禁法上の課徴金制度等について

まず、課徴金については、「一般的には、金銭を不当に利得した企業等に対し国家がそれを剥奪する制度」であり、その機能は、一定の国家目的の実現に向けた誘導措置としての機能、違反行為を行う者に対する「制裁」とされており⁴⁰⁾、法律上、「租税を除く外、国が国権に基いて収納する課徴金及び法律上又は事実上国の独占に属する事業における専売価格若しくは事業料金については、すべて法律又は国会の議決に基いて定めなければならない。」(財政法3条)とされている。

また、課徴金の意味について、罰金を含んだ国権に基づいて課す金銭的義務⁴¹⁾であり、金銭的ディスインセンティブの手法として、税

負担や課徴金⁴²⁾について共通性が見られる。

次に、このような制度が、どのような趣旨を有し、どのような要件に基づき、賦課されるのか等の点を概観する。

1 独禁法上の課徴金制度の趣旨(目的)等

昭和52年に導入された独禁法上の課徴金制度の目的については、例えば、不正に得た利益を収奪することによって、違反の抑止を図ることを目的(不正利益剥奪処分を科して、将来の違反行為を抑止しようとする制度であり、制裁の一種)⁴³⁾、独禁法に違反する行為⁴⁴⁾に対する抑止(「違反行為を行うことに対する金銭的不利益を課すこと」や「違反行為により得た不当利得相当額を上回る水準の課徴金を課すこと」⁴⁵⁾)とされている。

また、独禁法上の課徴金の加重措置(軽減措置)に関して、加重措置⁴⁶⁾として、繰り返し違反(独禁7条の2第7項)について、過去10年以内も課徴金納付命令を受けたこと(同一事業者として⁴⁷⁾)等に関して、10%から15%の賦課として5割加算の制度が設けられてい

39) 本稿に関連して、日本税法学会第485回関西地区研究会(2015年9月19日)での報告(「税法上の制裁措置及び優遇措置の課題について—国外財産調書提出制度における加算税の優遇措置等を素材として—」)における質疑応答において、優遇措置の効果があるのかとの旨の質問等をいただいたが、報告後の国税庁の公表資料(「平成26年分の国外財産調書の提出状況について 平成27年10月」(国税庁HP(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/kokugai_zaisantoyosyo/kokugai_zaisantoyosyo.pdf [最終確認日:2016年9月19日]))において、総提出件数8,184件等の数値は公表されているが、加算税の軽減(加重)措置についての効果の分析は明確に示されておらず、また、当該制度の効果を判断できる数値等は公表されていない。

40) 北村喜宣ほか編『行政法辞典』(法学書院, 2013年)211頁。

41) 同上。課徴金という言葉は実定法上必ずしも一義的に使われているわけではないとした上で、財政法上の課徴金は、国が行政権、司法権に基づき、国民から賦課徴収する金銭的負担を広く指すとの説明(宇賀克也『行政法概説I 行政法総論【第5版】』(有斐閣, 2013年)257頁)。

42) 宇賀・前掲注(41)135頁。

43) 佐伯・前掲注(7)11頁。

44) 不当な取引制限等(独禁7条の2)。

45) 村上政博編『条解独占禁止法』(弘文堂, 2014年)323頁(石田英遠=原悦子=高崙子執筆)、白石忠志『独禁法講義 第7版』(有斐閣, 2014年)103頁。

る。当該制度に関して、課徴金を納付しているにも関わらず、さらに違反行為を行うインセンティブが生じていると考えられることから、違反行為の抑止力を高めるため⁴⁶⁾とされている。

さらに、加重措置に関するその他の類型として、主導的役割の加算に係る規定（独禁7条の2第8項）が設けられている。

他方、軽減措置として、カルテルからの早期離脱者に対する軽減率の適用に関して、違反行為は2年未満であること等（独禁7条の2第6項）⁴⁷⁾が規定されている。このような措置は、不当な取引制限等を行った違反行為者が短期間で違反行為を中止するインセンティブを高めるため⁴⁸⁾とされている。

これらの制度に加えて、公正取引委員会に一定の協力をした場合、課徴金を減免する制度である課徴金免除制度（リーニエンシー（leniency）制度）が設けられていることから、次に、当該制度を概観する。

2 課徴金免除制度（リーニエンシー（leniency）制度）の概要

課徴金免除制度、いわゆるリーニエンシー（leniency）制度は、平成17年改正により導入され、公正取引委員会の調査に協力して情報を提供した違反者に対する課徴金の免除又は減額という恩典であり、上記の軽減措置の趣旨と共通する面⁴⁹⁾がある。

課徴金免除制度は、不当な取引制限（価格協定（カルテル）・入札談合）⁵⁰⁾について、「調査開始日」前の減免申請、最初に減免申請を行った者の課徴金を全額免除（独禁7条の2第10項）⁵¹⁾するが、調査開始日以後、30%の減額（公取委員の把握していない事実に関する報告・資料の提出（独禁7条の2第11項3号））、さらに、報告・資料提出に虚偽があった場合等、減免制度が適用されないこと（独禁7条の2第17項）が規定されている。

このような課徴金減免制度の趣旨（「愛知電

46) 加重・軽減措置について、違反行為の態様を反映した措置内容であることから、課徴金制度の硬直性を実質的に減じる効果があるとの指摘（鈴木孝之「課徴金制度の見直し」ジュリスト1294号（2005年）12頁）。

47) 村上・前掲注(45)360頁（石田英遠＝原悦子＝高寄直子執筆）。

48) 村上・前掲注(45)359頁（石田英遠＝原悦子＝高寄直子執筆）。

49) その他の軽減措置として、価格交渉力が弱い点等を考慮して、中小企業に対する軽減措置（独禁7条の2第5項）が設けられているが、談合事件の性質や中小企業の獲得している不当利得の程度から規定の再考が必要ではないかとの見解（伊永大輔「第2回 課徴金算定率の加減算(1)」公正取引777号（2015年）53-55頁）。

50) 村上・前掲注(45)357頁（石田英遠＝原悦子＝高寄直子執筆）。

51) 白石・前掲注(45)112頁、違反行為を法執行機関

に申告し、調査等に協力した者に対する制裁を減免するプログラムと説明され、また、独禁法上の措置ではないが、自治体等の職員等が自ら関与している違法な行為について通報をした場合には、当該職員の懲戒処分について、通常よりも軽減との措置が関連する制度として紹介される場合がある（宇賀・前掲注(41)164頁）。

52) 『「カルテル」は、事業者又は業界団体の構成事業者が相互に連絡を取り合い、本来、各事業者が自主的に決めるべき商品の価格や販売・生産数量などを共同で取り決める行為です。『入札談合』は、国や地方公共団体などの公共工事や物品の公共調達に関する入札に際し、事前に、受注事業者や受注金額などを決めてしまう行為（公正取引委員会HP（<http://www.jftc.go.jp/dk/dkgaiyo/kisei.html#csmShiteki>）[最終閲覧日：2016年9月19日]）。

53) 白石・前掲注(45)114-115頁、村上・前掲注(45)365頁（石田英遠＝原悦子＝高寄直子執筆）。

線(株)による審決取消請求事件」(東京高判平成25年12月20日公正取引委員会審決等データベースシステム)⁵⁴)⁵⁴に関して、「課徴金減免制度は、平成17年法律第35号による法の改正で初めて導入されたもので、平成21年法律第51号により拡充がされると共に項番号が変更されて現在に至っており、公正取引委員会の調査に全面的に協力して報告等を行った違反事業者に対し、その報告等の順番に応じて機械的に課徴金の減免を認めることにより、密室で行われて発見、解明が困難なカルテル、入札談合等の取引制限行為の摘発や事案の真相究明、違法状態の解消及び違反行為の防止を図るという趣旨に出たものである。その概要は、当該違反行為に係る調査開始日より前に報告等をした事業者のうち、1番目に報告等を行った者については課徴金の納付を免除し(法7条の2第10項)、2番目に行った者については50%を、3番目から5番目に行った者(ただし、4番目以下の者については、さらに報告等の内容が既に公正取引委員会によって把握されている事実に係るものでないことも要する。)については30%を減額する(同条第11項)というものである。また、当該違反行為に係る調査開始日より後に報告等を行った者についても、調査開始日から起算して20日を経過した日までの間に報告等を行った場合においては、調査開始日以前に行った者との合計が5社に満つるまでに限り、最大で3社を上限として、30%を減額するが、この場合にも、報告等の内容が既に公正取引委員会によって把握されている事実に係るものではないことを要する(同条第12項)。調査開始日より後にされた報告等につき期間を限定して課徴金減免制度の適用の余地を認めた趣旨は、調査開始後であっても、一定期間内に違反事業

者が当該違反事実に係る報告を自ら取りまとめて提出し、公正取引委員会の把握していない事実が明らかになれば、事件の全容の解明に資することとなって減額を認めることになお合理性があるものの、公正取引委員会による調査が進んだ後において報告等が行われても事案の解明に資することにはならないというものと解される。」とされている。課徴金免除制度は、発見や解明が困難なカルテル等の究明に係る情報収集のための手法として、さらに、このような情報収集に基づく制裁を通じて、カルテル等の違反行為の防止を図ることを趣旨としており、ある意味、加算税の減免と共通するものがあることは否定できないと考えられる。

このような制度の利用の状況について、平成18年度(79件)から平成23年度(143件)まで、申請件数は増加傾向⁵⁵にあったが、平成23年度をピークに平成24年度(102件)、平成25年度(50件)、平成26年度(61件)、平成27年度(102件)と推移⁵⁵しており、一定の成果があると言える⁵⁵。

さらに、課徴金減免制度の導入は、事業者と公正取引委員会の関係について、対立関係から一種の協力関係(協調的・対話的關係)に転換するとの評価⁵⁶が示されている。

なお、制度の特色の一つとして、課徴金の賦課判断等に裁量がないとの指摘⁵⁶がされてい

⁵⁴ 違反行為が年々巧妙化して証拠収集が困難になっていることを背景として、違反者自身による公正取引委員会への情報提供にインセンティブを与えることにより、違反行為をおこなうことのリスクを高め、違反行為の抑止を趣旨とするとの説明(白石・前掲注45)113頁)。

⁵⁵ 村上・前掲注45)334頁(石田英遠=原悦子=高畠直子執筆)。

るが、この点に関しては、課徴金減免が適用される条件は、制度の利用者から見て透明かつ明確なものであることが、利用を促進するために重要⁶⁰⁾との見解が示されている。

IV 課徴金制度を踏まえた加算税制度の方向性に係る議論等について

1 課徴金制度を参考とする上での検討の観点

加算税制度の方向性について、平成28年度税制改正にみられるように、適正な申告を促す観点から、加算税の制裁を強化し、抑止効果を高めるとの方向性が採用されていると考えられる。

確かに、加算税の割合の引上げの方向性自体を直ちに否定することはできないが、ただ、

同時に、果たして、制裁強化のみが妥当な方向性と言えるのか⁶¹⁾、例えば、納税者の申告状況等が検証された上での方向性と言えるのか⁶²⁾との点について疑問が生じる。平成28年度税制改正において、例えば、独禁法上の制度を参考とするならば、前述のように、一定の程度、有効に機能しているとされる課徴金制度における課徴金免除制度等を考慮した制度設計も議論できるのではないかと考えられる⁶³⁾。例えば、軽減措置の拡充等の可能性をも考慮したある意味バランスを考慮した検討が必要ではないか、すなわち、軽減措置を設けている独禁法上の課徴金制度を加算税制度等の参考とすることはできるのではないかと思われる。

ただ、上記のような検討や方向性に対する

56) 「(平成28年5月25日)平成27年度における独占禁止法違反事件の処理状況について」公正取引委員会 HP (<http://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h28/may/160525.html> [最終閲覧日:2016年9月19日])。

57) 「企業のコンプライアンス意識の向上を反映して、課徴金減免制度は順調に定着してきていると考えております。また、公正取引委員会の審査活動において、カルテル・入札談合等の発見・解明を促し、証拠収集を行う上で貴重な調査手段となっているものと考えております。」(「平成28年2月24日付 事務総長定例会見記録」公正取引委員会 HP (http://www.jftc.go.jp/houdou/teirei/h28/1_3/kaikenkiroku160224.html [最終閲覧日:2016年9月19日]))。

58) 高居良平「課徴金減免制度の現状と課題」公正取引787号(2016年)2-3頁、泉水文雄「課徴金減免制度10年の評価と課題」公正取引787号(2016年)15頁。

59) 伊永大輔「第4回 課徴金減免制度(1)」公正取引776号(2015年)35頁。

60) 伊永大輔「第5回 課徴金減免制度(2)」公正取引777号(2015年)62頁。

61) 負担の重い制裁措置について、予防措置はあつ

ても、既に違反状態にある者に対して、行政庁の目を逃れる方向に行動するインセンティブを与えることも否定できないとの指摘(確井光明「行政上の義務履行確保」公法研究58号(1996年)145頁)。

62) 例えば、説明資料55頁において、確かに、具体例として、短期間に無申告加算税や重加算税が賦課された3つの事例が紹介されているが、平成27年度税制改正における無申告加算税の不適用制度に係る期限後申告書の提出期間の延長(2週間から1月)(税通66条6項)の説明のように、母数は明らかではないが、期限内納付のあった納税者のうち9割超が1か月以内に期限後申告書を提出として、導入予定の制度に関して、一定数の調査を踏まえた説明が見られる場合がある(関楨一郎ほか『平成27年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会,2015年)919頁)。

なお、厳罰化に関して、抑止効果の増強が理由とされるが、違反の巧妙化・密行化が進み、さらに違法活動をするという悪循環がみられないではないとの指摘(北村善宣「行政罰・強制金」磯部力ほか編『行政法の新構想II 行政作用・行政手続・行政情報法』(有斐閣,2008年)145頁)。

疑問等⁶⁴として、以下の点からの批判等が考えられる。

第1点目として、法律上の義務の有無の違いに係る批判である。例えば、独禁法上、不当な取引制限等の違反行為の申告義務は存在しないが、国税通則法等の税法上、申告・納付義務が存在すること、すなわち、申告納税制度を採用しているとの相違点を無視できないとの指摘である。

第2点目として、当事者（関係者）が相違することに係る批判である。例えば、課徴金に関しては、談合関係者は複数の当事者であるが、私的独占⁶⁵や不公正な取引方法⁶⁶といった単独行為による違反行為は課徴金減免の対象とされていない⁶⁷。他方、国税に関して、申告義務を課された納税者の申告の有無等が加算税の賦課において、重要であることから、制度としてなじまない、あるいは、導入の効果は期待できないというものである。

第3点目として、両制度の趣旨・目的が異なるとの批判である。課徴金については、前述のように、不法な利得の没収を趣旨・目的とするものであるが、他方、加算税については、申告の義務違反や無申告に対する制裁であり、究極的には、申告納税制度の維持を趣

旨・目的とするものであることから、独禁法上の課徴金と国税の加算税の趣旨・目的が異なるとの批判である。

第4点目として、制度の効果の観点からの批判である。前述したように、課徴金免除制度に係る申請件数がピーク時と比較して減少していることは、制度としての効果に疑問を抱かざるを得ず、また、既に、国税通則法等において、申告、あるいは、情報提供を促す、加算税の減免や減額に係る規定が設けられているとの批判である。

確かに、上記の疑問等を直ちには否定できないが、ただ、以下の点から、これらの批判を踏まえつつも、課徴金制度を参考とする加算税制度の整理・検討は、一定の合理性があるのではないかと考えられる。

2 批判等を踏まえた検討

第1点目の法律上の義務の存在に係る相違について、確かに、税法上の申告義務が存在することが加算税の賦課の前提であり、申告義務の存在を無視することはできない。ただ、例えば、無申告加算税等の対象となる無申告の個人等は、税法上の申告・納付義務を認識していると言えるのか、すなわち、これらの

63) 加重措置を講ずるのみではなく、独禁法で採用されている課徴金減免制度との併用等、いわば「アメとムチ」ともいうべき制度設計が効果的ではなからうかとの見解（酒井克彦「新たな加算税②～期限後申告ないし隠蔽・仮装を繰り返す場合の加算措置」税理59巻8号（2016年）26頁）。

64) 課徴金減免制度の課題として、減免制度に頼るばかりでは調査能力が低下するとの指摘（「波紋追考 自主申告で相次ぎ摘発 調査能力の継承課題」日本経済新聞（2015年3月22日）松山隆英同志社大学教授コメント）。

65) 事業者が単独又は他の事業者と共同して、不当な低価格販売などの手段を用いて、競争相手を市

場から排除等の行為（公正取引委員会HP（<http://www.jftc.go.jp/dk/dkgaiyo/kisei.html#csMShiteki> [最終閲覧日：2016年9月19日]））。

66) 不公正な取引方法には、取引拒絶、排他条件付取引、拘束条件付取引、再販売価格維持行為、ざまんの顧客誘引、不当廉売等（公正取引委員会HP（<http://www.jftc.go.jp/dk/dkgaiyo/kisei.html#csMShiteki> [最終閲覧日：2016年9月19日]））。

67) 村上・前掲注(45)335頁（石田英遠＝原悦子＝高寄直子執筆）。

個人等に申告義務の観念が存在するののかとの点については課徴金納付命令の対象者と事実上共通性があることは否定できないのではないかと考えられる。

第2点目の当事者（関係者）が相違することに関して、例えば、課税関係等を考える上で複数の当事者の存在する可能性は否定できないこと、例えば、特定の金銭の支払者と当該金銭の受領者が存在する場合、談合と同様、共通の利害関係に基づく複数の当事者が関連することが税務上もみられる場合があると考えられる。

第3点目の両制度の趣旨・目的が異なるとの観点に関して、課徴金の機能（位置づけ）については、独禁法上の課徴金の趣旨・目的が不当利得の剥奪から行政上の制裁へ変化⁶⁸⁾していると指摘されており、加算税制度と課徴金制度の両者の制度に共通性が見られるものと解される。

第4点目の効果の観点や一定の制度が整備されているとの批判に関して、前述したように、国税通則法上、加算税の減免に係る規定が存在するにも関わらず、国外財産調書や財産債務調書の適正な提出に向けた加算税の軽減・加重措置が新たに導入されたことをどの

ように整理するののかとの点を考慮する必要があると思われる。

これらの制度は、経済取引の変化に対応する形で一定の制度が、税務上新たに導入されたと整理することも考えられる⁶⁹⁾が、課徴金減免制度の導入時の議論として、制度導入時の懐疑的な意見等⁷⁰⁾が見られたにも関わらず、現在、制度として一定の評価を得る状況に変化したことを踏まえると、例えば、課徴金減免制度を踏まえつつ、社会の変化に対応した加算税の制度の検討を進めることについては、一定の意味があるのではないかと解される。

さらに、制度の検討の前提となる税務上の統計（実態）等の分析に関して、例えば、更正予知ではない修正申告件数等が明らかではなく、平成28年度税制改正前の規定の効果が必ずしも明確ではないと思われることから、更正予知の対象の限定のような制裁強化の方向性が必ずしも納税者の実態に即した方向性と言い切れるものではないのではないのかとの疑問も生じる⁷¹⁾。

加えて、現行法上、両制度において、規定上、執行しない裁量が認められない⁷²⁾との共通性があると考えられることから、これらの点を踏まえると、独禁法等を参考とした金銭的

68) 加重措置や調査への協力者に対する減免措置について、不当な取引制限によって得られた不当な利益の収奪とは、やや異なる観点から課徴金が算定されることが承認されているとの指摘（山口・前掲注(5)268頁）、法的性格については、過去の租税法分野の最高裁判例に沿った説明が強調されているとの指摘（白石・前掲注(45)104頁）。平成17年の制度の改正前の裁判例であるが、課徴金について、カルテル禁止の実効性確保のための行政上の措置との言及（最判平17・9・13民集59-7-1950）、課徴金減免制度の導入や主導的事業者への課徴金の割増制度の措置等の改正により、課徴金の制裁としての性格はより明確なものとなっているとの

指摘（高橋・前掲注(2)184頁）。

69) 拙稿・前掲注(9)「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（2015年）188頁。

70) 第41回公開セミナー資料（川合弘造「課徴金減免制度導入後の10年の成果と今後の在り方」1頁（公正取引委員会HP（http://www.jftc.go.jp/cprc/koukai/seminar/h28/41_notice.files/160422opseminar_2.pdf [最終確認日：2016年9月19日]））、密告奨励という批判（竹島一彦ほか『回想独占禁止法改正—平成17年・21年・25年改正をたどる』（商事法務、2016年）28頁（上杉秋則執筆））。

不利益負担の引上げである制裁強化のみが、今後の加算税の制度の方向性として妥当なものと言えるのか、すなわち、制裁強化が執行力の強化への要請に答える唯一の方向性と言えるのかについては、議論の必要があると考えられる。

また、平成17年の独禁法改正により課徴金減免制度導入から10年を迎え、その制度の課題の分析・議論が進められており、制度上の課題として、例えば、申請の早さ（順位）が考慮されるが、調査開始後の事業者の公正取引委員会への調査の協力の程度が考慮されないことが挙げられている⁷¹⁾。さらに、現行法の枠組みや課徴金減免制度の基本的な性格についても議論がされている⁷²⁾が、ただ、少なくとも、加重措置一辺倒の議論ではないことに留

意する必要があると言える。

したがって、独禁法等の他の法令上の措置を参考にした上で、平成28年度税制改正における加算税の改正が進められたのであれば、今回の改正で参考とされた独禁法の加重措置のみならず軽減（免除）措置の概要、さらに、運用の状況も踏まえつつ、加算税の加重・軽減措置に関して、明確な規定に基づき、納税者の態様に応じて段階的に設定する制度の検討や規定に係る課題の整理をすること、例えば、更正予知に係る規定⁷³⁾や過去に重加算税の賦課された意味等⁷⁴⁾の整理等を行う必要があるのではないか⁷⁵⁾と考えられる。

V おわりに（今後の課題等）

以上のように加算税の検討の方向性として、

71) 例えば、平成27年10月の国税庁公表資料（注39）から国外財産調書等の軽減措置の検証が十分に行われていないのではないかと思われるが、他方、課徴金減免制度の効果・課題については、公正取引委員会の独占禁止法研究会において、2016年2月から検証・議論が進められるとの説明（前掲注57）：「平成28年2月24日付 事務総長定例会見記録」参照）。

72) 白石・前掲注(45)104頁（その他の基本原理として、客観性、簡明性及び不当利得を基本（同105頁））。課徴金納付命令の非裁量性については、一定の違反行為について、必ず課徴金納付命令を发出しなければならないこと、課徴金の額について、一定の算定方法に拠らなければならないこと（鈴木・前掲注(46)11頁）。また、誘導手段として用いられる利益付与や不利益賦課について、刑罰と比較して義務違反に関わらず、制裁が発動されないとの執行の欠如が起りにくいとの指摘（中原茂樹「行政上の誘導」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ 行政作用・行政手続・行政情報法』（有斐閣、2008年）212頁）。

73) 泉水・前掲注(58)21頁、山島達夫「実務家からみた課徴金減免制度の10年」公正取引787号（2016年）30頁、調査協力度合いに応じて課徴金額を加

減算する必要性に係る議論について、独占禁止法研究会「課徴金制度の在り方に関する論点整理（案）平成28年6月28日」（公正取引委員会HP（<http://www.jftc.go.jp/soshiki/kyotsukoukai/kenkyukai/dkkenkyukai/dokkinken-6.files/6kaisiryoku-1.pdf>）【最終確認日：2016年9月19日】）。

74) 「調査開始後の協力の対価としての課徴金減額の余地が無いことの硬直性」として、現在の課徴金減免を公正取引委員会への協力（情報提供）の対価と捉えた上で、調査開始後の協力に対する考慮がされないとの現行の枠組みの課題についての見解が示されている（第41回公開セミナー資料（川合弘造「課徴金減免制度導入後の10年の成果と今後の在り方」5頁（公正取引委員会HP（http://www.jftc.go.jp/cprc/koukai/seminar/h28/41_notice.files/160422opseminar_2.pdf）【最終確認日：2016年9月19日】）））。

75) 規定を肯定しつつ、趣旨を法令上明確にすることが適当との指摘（税制調査会「昭和三十六年七月 国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申及びその説明）」（「国税通則法の制定に関する答申の説明」（答申別冊））（以下、「答申別冊」という。）101頁）。

考慮すべき事項の整理を試みたが、納税義務の履行確保との広い観点から、税法上の申告のみならず法定調書の提出や納付等の納税者等に課された義務の適正な遂行の誘因に係る規定（措置）を分類した場合、①申告の段階（納税者の適正申告や法定調書の提出等の情報提供⁷⁶⁾等の動機づけとして、例えば、加算税等に係る措置）、②納付の段階（期限内納付等の動機づけとして、例えば、延滞税等に係る措置）、③徴収の段階（滞納処理の段階として、例えば、滞納処分の停止等に係る措置）が考えられることから、各段階における納税

者の動機づけ（インセンティブ）に係る規定（措置）の整理やこれらの規定の関連性の検討が必要ではないかと考えられる⁷⁷⁾。

さらに、課徴金減免制度を参考にした加算税等の税法上の制裁制度の方向性を考える上で、加算税と刑罰との関係について、例えば、刑罰を科すこと（国税犯則取締法上の告発等）と加算税の減免（免除）措置との関係に係る法的问题の整理・検討の必要性⁷⁸⁾が挙げられるが、これらの点については、今後の検討課題としたい。

76) 重加算税が賦課された法人を吸収合併した法人（合併法人）が、当該合併後、重加算税が賦課された場合、合併法人が被合併法人の納税義務を承継すること（税通6条）と被合併法人が過去、重加算税等を賦課された事実とは別の意味であること（承継される義務とみることができないこと）から、当該合併法人については、税通66条4項（「無申告加算税又は重加算税を課されたことがあるとき」）に基づく加重措置の対象とならないと考えられる（独禁法上の累犯事業者に係る類似の検討については、竹島・前掲注70)57頁（上杉秋則執筆）。また、税務職員から納税者への連絡が行政指導か、あるいは、事前通知であるか否かの区別がより求められると考えられる（ハツ尾順一『入門税務調査 小説でつかむ改正国税通則法の要点と検証』（法律文化社、2014年）73頁参照）。

77) 加算税以外の措置による適正な申告・納付の誘因（滞納対策）として、地方税との関係において、行政サービスとのリンクとして、公営住宅の入居・明渡し等の措置（久保井五洋「租税滞納政策としての行政サービスの制限」神戸大学法政策研究会編『法政策学の試み—法政策学研究』（信山社、2000年）174、184頁）、あるいは、公表制度（例えば、小田原市市税の滞納に対する特別措置に関する条例6条（滞納者に対する措置）、11条（公表の方法））が考えられる。

また、公表制度に関しては、罪悪感や他者の目といった要素抜きにして、ルール違反の可否を損得勘定で考える人は多数派ではないだろうとの見

解（飯田・前掲注3)160頁）が示されているが、本稿においては、これらに係る詳細な法的问题の検討は割愛し、今後の課題としたい。

78) 金銭等の一定の利益の提供により第三者から他の納税者に係る情報提供を促す仕組みも考えられるが、このような制度については、このましくないとして廃止されたとの説明（確井・前掲注6)163頁）、あるいは、租税に限定するものではないが、実効性のある行政強制制度の設計上、市民からの情報提供に対する褒奨金の付与について、議論するに値するとの見解（畠山武道「行政強制論の将来」公法研究58号（1996年）184頁）がみられることから、今後の検討課題としたい。

79) 「加算税制度を工夫して、『誘引手段たらしめ、少なくとも税務署がその申告によって、たとえ、すぐに支払を受けなくても、納税者の記録をつくることのできる』ようにすべきであろう」（答申別冊100頁）とした上で、無申告加算税について、標本調査の結果、十分な効果をあげていると信じさせる根拠を示していないとの説明（同101頁）。また、抑止効果や制裁効果は、履行確保手法と他の手法をリンクさせることによって、さらに強化することが可能との指摘（北村・前掲注62)156頁）を考慮すると、例えば、現行法上、滞納と酒税法上の酒類販売業免許の取消（酒税法10条等）が関連していることは、期限内の納付のインセンティブに繋がる仕組みであると考えられる。

⑧0 課徴金が免除されても、刑罰が科されることとなれば、減免制度における報告・資料提出が躊躇され、ひいては違反抑止の効果が得られないおそれがあるとの説明（山口・前掲注(5)294頁）。

（付記）本稿脱稿後、宍戸常寿「憲法学から見た裁量型課徴金制度」宇賀克也・交告尚史編『小早川光

郎先生古希記念現代行政法の構造と展開』（有斐閣、2016年）775頁以下、中原茂樹「景品表示法上の課徴金について」同793頁以下に接した。

本稿は、公益財団法人全国銀行学術研究振興財団2015年度助成に係る成果の一部である。