

税法上の新たな情報収集手法の意義と課題

野一色 直 人

1. はじめに

税法上の義務履行の確保の前提となる納税者の収入等に係る情報を収集する手法として、いわゆるインセンティブ⁽¹⁾を活用することが、いくつかの税法において、新たに規定されている。本稿において、税法上の情報収集手法⁽²⁾の一つであり、新たに設けられたインセンティブを活用する手法が、どのような特色を有し、どのような課題があるのかを、整理することを目的とする。

2. 税法上の情報収集制度の概要

(1) 税法上の情報収集制度の類別

まず、税法上、特定の納税者の収入や資産等に係る情報を税務署長等の税務当局が把握(収集)する制度を概観する。制度を概観する上で、まず、税務当局が情報を収集する相手方(対象)の違いに着目し、整理する。

具体的には、①納税者自身に自己の収入や資産等に係る情報の提供(申告等)を求める枠組みと②納税者以外の第三者に対して、当該納税者が行った一定の取引等に係る情報の提供(申告等)を求める枠組みに区

(1) インセンティブ(incentive)の意味としては、「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 現代法の動態二 法の実現手法』(岩波書店、2014年)134頁)、「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)。

(2) 本稿において、税法上の規定に基づき、特定の納税者の収入や資産等に係る情報を税務当局が収集(把握)できる方法を税法上の情報収集手法と定義する。

分される。まず、納税者自身に情報の提供を求める枠組みを概観する。

(2) 納税者に対して情報の提供を求める枠組みの概要

納税者に対して自身の収入や資産の状況等の一定の情報の提供を求める枠組みとして、第1の類型として、納税者に申告義務等（一定の資料等の提出等）を課す枠組み⁽³⁾がある。第2の類型として、税務当局自らが納税者に係る情報の提供を納税者に求め、納税者自身から収集する枠組みとして、①国税通則法上の税務調査（国税通則法（以下、「税通」という）74条の2等）、②租税犯を処罰するための資料の収集である犯則調査（税通131条等）、あるいは、③国税徴収法上の質問検査・捜索（以下、「税徴」という）141条等）⁽⁴⁾等の権限が挙げられる。

(3) 納税者以外の第三者に対して情報の提供を求める枠組みの概要

納税者以外の第三者、例えば、取引先、金融機関、あるいは、業界団体等のいわゆる第三者に対して税務当局は情報の提供を求めることができる⁽⁵⁾ことが規定されている。

(3) 例えば、確定申告書の提出（所得税法（以下、「所得税法」又は「所税」という）120条）、青色申告者の帳簿書類の保存義務（所税148条）、給与所得者の扶養控除等申告書の提出（所税194条）、給与所得者の保険料控除申告書の提出（所税196条）、開業等の届出等（所税229条）、一定の国外財産を有する者に対する国外財産調書の提出義務（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、「国外送金等に関する調書法」という）5条）、一定の所得金額があり、一定の財産を有する者に対する財産債務調書の提出義務（国外送金等に関する調書法6条の2）等が該当する。

(4) 犯則調査によって得られた情報を更正等の課税処分に活用できることから、広い意味で、犯則調査を税法上の情報収集手法の一つとして、本稿において、位置付ける。

(5) 広い意味で、租税法約上の情報交換規定に基づき、他国の税務当局からの情報提供も当該枠組みに該当すると思われる。また、平成29年度税制改正において、導入された金融機関の口座等の自動的情報交換は、非居住者に係る口座等の情報を他国の税務当局に提供することにより、日本の居住者の国外の資産状況に係る情報を日本の税務当局が把握できる手法であると言える。自動的情報交換は執行面で国家間協力水準の飛躍的な向上をもたらしたとの評価等について、増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏編『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017年）9頁。

具体的には、第1の類型として、納税者の仕入先や納税者が利用する金融機関等、納税者と取引上の関係がある者等⁽⁶⁾に対して、これらのいわゆる取引先等への税務調査や犯則調査（いわゆる反面調査）を通じて、税務当局（当該職員）が当該納税者の取引に係る情報の提供を取引先等に求める権限が挙げられる（税通74条の2①一ハ、131条等）。

なお、上記の第1の類型に類する権限として、独立企業間価格や外国法人の内部取引に係る税務調査において、納税者が行う事業と同種の事業を営む者（いわゆる同業者）に対する税務調査を通じて、当該同業者に対して当該納税者の特定の取引に関する価格の算定に参考となる情報の提供を求める制度（いわゆる同業者調査に係る権限）が設けられている（租税特別措置法66条の4第12項、66条の4第6項）。

第2の類型として、納税者との特定の取引、当該納税者への支払、あるいは、当該納税者が行った送金等の財産の移転等が一定の基準（要件）を満たす等の場合、当該取引等に係る情報を第三者に対して税務当局へ申告等を求める枠組みが挙げられる⁽⁷⁾。

また、上記の(2)及び(3)に係る税務上の情報収集制度は、情報提供（情報の把握）の過程において、納税者等に対して強制力が行使されるか否か

(6) 平成29年度税制改正において、犯則調査において、通信事務を取り扱う者に対する差押えの権限が設けられた（税通133条）

(7) 例えば、年末調整等における扶養控除等申告書の提出等（所税194条等）、利子・配当等の受領者を告知する支払調書の提出等の義務（所税225条）、源泉徴収票の提出等の義務（所税226条）、信託の計算書（所税227条）、配当所得等の調書の提出義務（所税228条）、100万円を超える国外送金に係る調書の提出義務を定めた国外送金等調書制度（国外送金等に関する調書法4条）、国内証券口座から国外証券口座への有価証券の移管等をした場合の国外証券移管等に係る調書の提出義務を定めた国外証券移管調書制度（国外送金等に関する調書法4条の2）等）等が該当する。

なお、平成27年度税制改正により、いわゆるマイナンバー制度の導入を踏まえ、税務署長等に提出する報酬等の支払調書等の各種書類に、提出者の氏名や住所等のほか、支払を受ける個人の個人番号等を記載しなければならないこととされた（税通124条、所税規84条）。

このような他人に関する情報申告に係る制度が、自己の情報を税務当局が把握していることを納税者に認識させるので、納税義務者が正しく申告するための誘因となるとの指摘（渕圭吾「日本の納税者番号制度」日税研論集67号（2016年）40頁）。

の観点から、①税務当局（当該職員）が行う、臨検・搜索・差押により情報を収集する枠組み（税通 132 条、税徴 142 条等のいわゆる直接強制・強制調査）、②資料の提出等がない場合、罰金等の制裁を科すことにより、収入等の情報等の提出を促す枠組み（税通 127 条等のいわゆる間接強制⁽⁸⁾）、あるいは、③納税者等の任意により情報等の提出を求める枠組み（いわゆる純粋な任意の調査⁽⁹⁾）に区分される。

さらに、情報提供を促す上での上記の懲役といった罰則等の制裁に関連して、税法上の申告等の一定の義務違反に対する制裁（不利益）の内容としては、懲役・罰金等の罰則以外の内容として、①経済的負担の賦課、②公表⁽¹¹⁾、③特典等の停止、許認可の職権取消⁽¹²⁾、④契約からの排除⁽¹³⁾を挙げることができる⁽¹⁴⁾。

(8) 税務調査における質問に対する答弁の拒否等に係る罰則（税通 127 条、税徴 188 条）、国外送金等調査や国外財産調書の提出義務違反に対する罰則（国外送金等に関する調書法 9 条、11 条）、国外財産調書等に係る質問に対する答弁の拒否等に係る罰則（国外送金等に関する調書法 7 条）。

(9) 例えば、「不動産の利用状況等のお尋ね文書」（国税庁 HP（<http://www.nta.go.jp/hir-oshima/kohyo/press/h23/shinkoku/index.htm>）【最終確認日：2017 年 9 月 29 日】）といった、いわゆるお尋ね文書が該当する。

(10) 例えば、過少申告加算税（税通 65 条）等が該当する。

(11) 例えば、平成 18 年度税制改正により廃止された公示制度（旧所税 233 条等）が該当する。また、制裁としての側面が強いと思われるが、滞納者の氏名等の公表（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）等も該当すると考えられる。なお、廃止された公示制度において、公示を避けるため過少申告を行うといった納税者が正確な確定申告を躊躇するとの逆の効果が生じる場合があった。例えば、高額納税者の公示を避けるため特定の所得を除外した確定申告書を提出した事例（広島高判平成 14 年 9 月 27 日訟月 50 卷 10 号 3033 頁）がある。

(12) 例えば、青色申告承認の取消（所税 150 条等）等が該当する。

(13) 例えば、国、地方団体における入札参加資格審査に際しての納税証明書の活用（第 3 回国税審議会資料（滞納圧縮への対応）（国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingikai/020123/shiryu/06.htm>）【最終確認日：2017 年 9 月 29 日】））が該当する。

(14) 関連する制度として、叙勲制度が該当すると考えられる。例えば、重加算税賦課の効果として、重加算税の賦課決定の対象者が叙勲の対象から除外される点を指摘（八ツ尾順一『事例からみる重加算税の研究 第五版』（清文社、2014 年）373 頁）。一定の要件を充たせば通常は授与される叙勲が、法律違反を理由に授与されない場合は、授与されないことがネガティブサンクションとの指摘（佐伯仁志「法の実現手法」佐伯仁志ほか編著『岩波講座 現代法の動態二 法の実現手法』（岩波書店、2014 年）7 頁）。

(4) 税法上の情報収集制度の課題

多くの論者が指摘するように、一般的に、行政上の義務違反に対する制裁である行政刑罰等は、機能不全である⁽¹⁵⁾とされている。また、罰金の増額化等の厳罰化も期待された効果が挙がっていないとの指摘がされている⁽¹⁶⁾⁽¹⁷⁾。

このような行政刑罰が機能不全である状況を踏まえ、経済的負担の賦課である加算税等の活用が着目されている。例えば、加算税等の経済的負担の賦課が着目される理由としては、迅速な法の執行の必要性、義務履行確保としての有効性が指摘されている⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾。

また、負担の重い制裁措置は、予防措置ではあっても、既に違反状態にある者に対して、行政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がある⁽²⁰⁾。

さらに、税務当局が、特定の納税者の収入等の情報を当該納税者から直接把握できる税務調査や犯則調査に関して、人員や予算等の制約から、毎年、全ての納税者に対して税務調査等を行うことは不可能であり、また、いわゆる実地調査件数を増加させることは困難な状況にある⁽²¹⁾。

(15) 西津政信「行政上の義務違反に対する制裁」高木光・宇賀克也編『行政法の争点』（有斐閣、2014年）98頁。多くの規定が空洞化していること（高橋滋『行政法』（弘文堂、2016年）179頁）、法律違反が恒常化し、有効に規制する方法がないこと、規制機関の人員・予算の制約、代執行の要件・手続の嚴重性等（高木光『技術基準と行政手続』（1995年、弘文堂）86-87頁）の指摘。

(16) 北村喜宣「行政罰・強制金」磯部力ほか『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）144-145頁。

(17) 法人に対する罰金は、極めて制裁的效果が乏しいが、罰金刑に処されたこと自体は、報道を通じての社会的非難と相まって、ある程度の制裁的意味があるとの見解（田中英夫・竹内昭夫『法の実現における私人の役割』（東京大学出版会、1987年）170頁）は、罰金刑に処されたとの法違反行為の公表の効果に着目し、当該効果に関して、罰金刑の存在自体が、一定の意味があることを示すものと考えられる。

(18) 用語については、畠山武道「サンクションの現代的形態」『岩波講座 基本法学八 紛争』（岩波書店、1983年）371頁参照。

(19) 曾和俊文「経済的手法による強制」公法研究 58号（1996年）224頁。

(20) 碓井光明「行政上の義務履行確保」公法研究 58号（1996年）145頁。

(21) 人員の大幅な増加等が困難であることや手続的保障が厚くなることにより、実地調査の件数自体が減るであろうとの指摘（高橋祐介「租税法の手続的基層——手続・執行面の法的統制」金子宏監修『現代租税法講座 第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017年）165頁）

上記のような論者の指摘等に見られる制約が存在する中、近年、税法上、創設された新たな情報収集手法の特色として、①強制調査等の直接有形力の行使以外の手法である加算税（経済的負担）や公表制度の活用、すなわち、直接的アプローチではなく間接的アプローチの活用、②情報提供の拒否等に対する罰則等の適用といった不利益となる制裁ではなく、むしろ、何らかの利益を付与することにより、税務当局への申告や情報提供等の税法上の義務履行に係るインセンティブを納税者等の私人（市民）に醸成することにあると考えられる。

確かに、このような間接的アプローチの活用、あるいは、税法を含む行政関係の規定上の私人へのインセンティブ付与に関しては、既に、論者の議論において、行政目的を実現するために活用される手法の一つとして整理されている⁽²³⁾。このような整理等を踏まえると、各種の誘因措置を用いて一定の方向に納税者等の私人を誘導する手法は、税務当局への申告・情報提供、ひいては、行政上の義務履行の実効性を確保するための手法の一つとして位置付けられていると言えることから、必ずしも目新しいものではないとも考えられる。

例えば、納税者による税額の納付を促すため、市町村は、期日までに固定資産税を納付した一定の納税者に条例で定める金額を交付できる規定（いわゆる前納報奨金制度（地方税法 321 条 2 項等）⁽²⁵⁾）が既に存在する。

、頁）。近年のいわゆる実調率（例えば、「法人実調査率」とは「実地調査の件数を対象法人数で除したもの」との説明）の低下を示す資料として、税制調査会「説明資料〔税務行政の現状と将来像〕平成 29 年 9 月 26 日（火）国税庁」（平 29.9.26 総 11-2）参考資料 3 頁（「～実調率の推移～」）（内閣府 HP（http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/_icsFiles/afieldfile/2017/09/27/29zen11kai4_2.pdf）【最終確認日：2017 年 9 月 29 日】）が公表されている。

(22) 間接アプローチとの用語については、北村喜宣「行政の実効性確保制度」岡田正則ほか編『現代行政法の基礎理論』（日本評論社、2016 年）203 頁参照。

(23) 行政法の目的を積極的に実現するために一定の利益を付与する助成的手段はわが国の行政法のシステムの一つとの見解（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）』（有斐閣、1990 年）217 頁）。

(24) 高橋・前掲注(15) 187 頁。

(25) ① 収税の早期確保、自主納税意欲の高揚等の目的が達成できたこと、② 資金の余裕が

ただ、最近の税制改正により、創設されたインセンティブの活用を含む税法上の新たな情報収集手法は、税務当局への納税者等からの情報提供や申告義務の履行の確保の観点等から、いくつかの新しい機能・特色を有すると考えられることから、次に、①インセンティブを活用する手法の内容、②インセンティブを付与する対象に着眼しつつ、新たに設けられた手法を概観する。

3. インセンティブの活用による税法上の情報収集手法の概要

(1) 税法上の義務が課された者に対してインセンティブを付与する手法の概要・特色

第1に概観する新たな手法は、税法上の情報提供義務違反の状態である納税者や情報提供の義務を履行しない納税者等のうち、一定の行為等を行った納税者等に対して、経済的負担である加算税を減免、あるいは、加重するものである。

まず、一般的に、行政上の義務違反者に対して経済的不利益を与える加算税等は、違反することにより余計に金銭的に損するという心理的效果をもって、今後は違反をしない負の誘因とすることを最大の目的とするものと位置付けられている⁽²⁶⁾。

また、このような経済的不利益を与えることについては、当該不利益を制裁とした上で、当該制裁の対象者が合理的な経済主体であることを前提に、違法行為による利益を上回る不利益を課すことによって違法行為を抑止するという目的を達成しようとするものであるとされている⁽²⁷⁾。

例えば、加算税は、税法上の申告義務といった税務当局への情報提供の

、ある者しか利用できないとの批判、③財政上の負担等を理由として、多くの自治体は前納報奨金制度を廃止する方向であるとの指摘（谷口廣見「東京都における前納報奨金の廃止と固定資産税の納期の変更」税53巻3号（1998年）26-27頁）。

(26) 中川・前掲注(1) 139頁。

(27) 笹倉宏紀「法の実現と行政手続・刑事手続」佐伯仁志ほか編著『岩波講座 現代法の動態二 法の実現手法』（岩波書店、2014年）340頁。

義務違反に対して課される特別の経済的負担であり、租税に関する申告等の義務履行を確保する手段であると説明されている⁽²⁸⁾。

また、加算税と類似する課徴金は、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であり、効果が高く、多用されるもの⁽³⁰⁾、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⁽³¹⁾とされている。

税法等に定められた義務に違反した納税者等にとっての経済的負担である加算税等のこのような特質を考慮し、無申告等の税法上の義務違反等の状態であるにも関わらず、行政目的の達成のため、一定の場合、当該義務違反者に対する経済的負担が減免される場合がある。ただ、同時に、無申告等の税法上の義務違反等を繰り返す者に対する経済的負担が加重される場合もある。

例えば、平成 18 年度税制改正において、無申告加算税の賦課に関しては、法定申告期限時点で無申告であるが、全額納付をした上で、法定申告期限から 1 月以内に申告書を提出した納税者、いわゆる誠実とみられる納税者に対して加算税を課さないといった制裁が緩和される規定（税通 66 条 6 項等）⁽³²⁾が設けられた。

また、平成 24 年度税制改正においては、国外財産調書の提出の有無により加算税を加重・軽減する規定（国外送金等に関する調書法 6 条）が設

(28) 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁、金子宏『租税法 22 版』（弘文堂、2017 年）821 頁、佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂、1992 年）32 頁。形式的には税金の一種であるが、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（佐伯仁志『制裁論』（有斐閣、2009 年）12 頁）。

(29) 高田敏編著『行政法——法治主義具体化法として——』（有斐閣ブックス、1993 年）222 頁。

(30) 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。

(31) 高橋・前掲注(15) 182 頁。

(32) 制度の創設について、「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っ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。」として納税者の申告納税の意欲への考慮が示されている（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）671 頁）。

けられた。⁽³³⁾具体的には、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（5%の減額）が、所得税について、加算税の加重（5%の加重）が規定されている（国外送金等に関する調書法6条等）。当該制度はインセンティブ措置であるとの指摘が⁽³⁴⁾されている。

さらに、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）するとの加算税を加重する規定が設けられた。

加えて、平成28年度税制改正において、加算税を軽減する対象の見直し（絞り込み）が進められ、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、平成28年度税制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）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。同時に、更正予知でない場合の修正申告書の提出に関して、例えば、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ところである（税通65条1項括

(33) 国外財産調書の提出の有無により加算税の加重・軽減と同様、平成27年度税制改正において、財産債務明細書の提出の有無により、加算税を加重・軽減する制度が設けられた（国外送金等に関する調書法6条の3）。

(34) 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。国外財産調書の提出に係る加算税の減額は、ある種の経済的利得を前面に出すことにより、納税者の情報を税務当局へ提供することを促す法的な枠組みであると考えられる（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）181頁）。

(35) 弧書)。

なお、平成 28 年度税制改正における加算税を加重する規定に係る改正の参考とされたとされる⁽³⁶⁾課徴金制度において、いわゆるゲーム理論の考え方を応用した制度であり⁽³⁷⁾、公正取引委員会に談合情報等を申告した事業者、つまり、一定の情報を提供した事業者に関して、特に第一位の事業者は課徴金が全額免除される課徴金減免制度（リーニエンシー（leniency）制度）（私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律 7 条の 2 等）の活用が着目されている。

このような課徴金減免制度の趣旨は、「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⁽³⁸⁾」とされている。

上記の課徴金減免制度については、事業者と公正取引委員会の関係を、対立関係から一種の協力関係（協調的・対話的關係）へ転換するとの評価が示され、また、行政当局（公正取引委員会）への調査協力を促す観点か

(35) 平成 28 年度税制改正における加算税の改正の概要については、拙稿「加算税制度の今後の方向性と課題 — 課徴金制度との比較を通じて —」税法学 576 号（2017 年）119 頁以下。

(36) 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)」(平成 28.1.28 総 29-1) 55 頁(注) (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: 2017 年 9 月 29 日])) において、独禁法等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がされている。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、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））。

(37) 柳川隆ほか『エコノミカル・スタディのすすめ』（有斐閣、2014 年）115 頁。

(38) 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。

(39) 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、申告を促し競争秩序の早期回復を図るという趣旨に基づくとの説明（大橋洋一『行政法 I 現代行政過程論【第三版】』（有斐閣、2016 年）327 頁）。

ら、同制度の見直しに関する議論が進んでいる⁽⁴⁰⁾。

このような類似の制度等、あるいは、「納税者の行動に応じて加算税を課す、インセンティブを重視した方向性が一層鮮明になった⁽⁴¹⁾」との見解も踏まえると、近年の税制改正において創設・改正された加算税を軽減・加重する規定は、①加算税を加重する対象の拡大といった税務当局への情報提供等の義務違反に対する制裁を強化しつつも、同時に、②加算税の賦課の程度（割合）を段階的に（あるいは、細かく）設定する特色を有すると解される。上記のような特色を有する最近の加算税に係る種々の改正は、税務当局との間に一種の協力関係（協調的・対話的關係）を構築すると考えられる具体的な納税者の行動を明確に評価することが、納税者から税務当局への情報提供を促す上で、税法上、効果的な手法として重きが置かれていることを示しているものと解される。

(2) 税法上の義務が課された者以外の第三者に対してインセンティブを付与する手法の概要・特色

次に、税法上の義務が課された者（例えば、納税者）以外の第三者に対してインセンティブを付与する特色を有し、新たな公表制度である登録国外事業者制度を概観する。

一般的に、公表制度（公表）の定義として、「義務の不履行あるいは行政指導に対する不服従があった場合に、その事実を一般に公表するもの⁽⁴²⁾」とされ、同制度は、市民に対する実力行使を必要としないこと、不利益情報の公表は大きな制裁効果を持つこと等の理由から、法律や条例での整備が増加している⁽⁴³⁾。

また、公表制度は、例えば、情報提供によるインセンティブの付与と位

(40) 岸井大太郎「調査協力インセンティブを高める制度」ジュリスト1510号（2017年）50頁。

(41) 高橋・前掲注(21) 162頁。

(42) 塩野宏『行政法Ⅰ 第六版 行政法総論』（有斐閣、2015年）266頁。

(43) 大橋・前掲注(39) 323頁。

(44) 例えば、基準認定建築物表示制度は、耐震基準に適合した建物を増加させるインセンティブを付与することを企図しているとの指摘（宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論』

置付けられる場合がある。同時に、一定の情報の公表は、社会的非難の圧力を背景として事業者を行政上望ましい状態に導く手法⁽⁴⁵⁾とされる。

これまでの行政当局の公表制度の機能を整理すると、①市民の被害や損失の回避のための情報提供の機能を有すると同時に、②事業者等が、公表による事実状態の変動による不利益を恐れて活動することにより、行政上必要な状態が実現されること、すなわち、行政当局からの情報提供により、事業者以外の消費者等の行為主体の活動が影響を受け、行政上必要な状態が実現される機能⁽⁴⁶⁾を公表制度は有すると考えられる。

以上のような機能を有する公表制度は、市民への情報提供と同時に、何らかの法的義務を前提にしつつ、当該義務違反に対する制裁として制度化されたもの⁽⁴⁷⁾とされている。

ただ、このような従前の公表制度の機能のみならず、異なる機能や新しい特色を有すると考えられる制度として、平成 27 年度税制改正において設けられた、消費税法（以下、「消費税法」又は「消法」という）上の登録国外事業者制度を挙げることができる。

まず、登録国外事業者制度は、国内の事業者や消費者に対して電子書籍の提供等を行う国外事業者が国税庁長官へ登録し、当該登録情報を国税庁長官が公表することにより、国外事業者の自主的な登録や消費税の申告・納付義務の履行の促進を図ることを目的とする⁽⁴⁸⁾。つまり、登録国外事業者制度は、国外事業者が日本の税務当局へ自主的に情報を提供することを促すための枠組みであると言える。

また、登録国外事業者制度が創設された背景や現行税法上の制約としては、①登録対象となる国外事業者が課税対象となる一定の電気通信利用役務の提供を行った場合、当該国外事業者に申告・納付義務が課されるこ

、【第五版】』（有斐閣、2013 年）136 頁）。

(45) 曾和俊文『行政法総論を学ぶ』（有斐閣、2014 年）397 頁。

(46) 高木・前掲注(15) 104 頁。

(47) 北村・前掲注(22) 216 頁。

(48) 登録国外事業者は消費税の申告納付を適正に執行する蓋然性が高いとの説明（関禎一郎ほか『平成 27 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2015 年）840 頁）。

と（消法⁽⁴⁹⁾5条）、②無申告等の義務違反に対する罰則が規定されている（消法64条等）が、③国境を超え、インターネットを介する取引の特性、また、税務調査は執行管轄権の制約を受けること⁽⁵⁰⁾から、国外事業者の無申告等の消費税法上の義務違反者の把握等が事実上困難であることが挙げられている⁽⁵¹⁾。

このような背景や税法上の制約を踏まえ、消費税法は、国外事業者の取引先の事業者、すなわち、仕入側である国内事業者が、仕入税額控除を適用する上で、取引相手方である国外事業者が登録国外事業者として登録していること（登録情報の公表）を要件としている（平成27年度改正法附則38条）。

つまり、消費税法上、税務当局から公表されている登録国外事業者との取引のみが、国内事業者が納付する消費税額を少なくすることのできる取引である仕入税額控除の対象として認められる取引と位置付けられているものと解される⁽⁵²⁾。

このように、従来の公表制度の機能である私人（市民）への情報提供に加えて、登録国外事業者制度において、まず、国外事業者が登録していない場合、すなわち、消費税法上の申告・納付義務を履行していない可能性が高いと考えられる国外事業者が取引先であることが国内事業者において明らかになると言える。同時に、当該国外事業者との取引は、国内事業者における消費税の計算上、仕入税額控除の対象とならないこと、さらに、国内事業者が仕入税額控除を適用する上で、当該国外事業者が国税庁長官へ登録することが必要となることを制度化したものである。言い換えれば、国外事業者の無申告等の状態の是正の実効性（税務当局への登録を通じて

(49) 消費税法上、国外事業者に登録国外事業者制度への登録義務は課されていない。

(50) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第3版』（東京大学出版会、2015年）17頁。

(51) 岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号（2015年）40-41頁。

(52) 消費税法上、取引における買手側の納税義務者は仕入税額控除の適用を受けるため、税務当局に対して積極的に開示するインセンティブを持つとの指摘（渡辺智之「課税プロセスにおける情報提出義務と納税義務」ジュリスト1410号（2010年）120頁）。

の国外事業者の申告・納付の実効性)を当該国外事業者の取引先である国内事業者の行動(対応)により確保することを事実上制度化したものと捉えることができると考えられる。⁽⁵³⁾⁽⁵⁴⁾⁽⁵⁵⁾

加えて、消費税の納付等に対して協力的な姿勢である国外事業者との日本における評価を消費税に係る申告・納付に活かした制度が登録国外事業者制度であると解される。⁽⁵⁶⁾

以上のように、登録国外事業者制度は、①消費税法上、申告・納付義務が課された国外事業者を税務当局が直接把握し、当該国外事業者へ申告等の情報提供を直接働きかけることよりも、むしろ、②消費税法上の仕入税額控除の要件を改正することにより、国内事業者自身の納付税額への関心(自身の納付税額を減額したい等)との観点から、国外事業者と取引を行っている国内事業者の求め(要望等)により、国外事業者による登録・申告、つまり、国外事業者から日本の税務当局への情報提供を促すこと、加えて、③日本での評価に関心を有する国外事業者の行動も考慮し

(53) 全く同じサービスであれば、通常、国内事業者は仕入税額控除ができる登録国外事業者からのサービスを選択する旨の指摘(藤曲武美監修・秋山高善『Q & A 国境を超える電子商取引等に関する消費税の実務』(日本加除出版社、2015年)66-67頁)。

平成27年度税制改正により登録国外事業者制度とともに整備されたリバースチャージ制度に関して、国内の事業者へ転換された消費税額の計算において国外事業者からのサービスの仕入れに関して、仕入税額控除の適用を認めることは、国内事業者から日本の税務当局に対して、国内の事業者へサービスを提供している国外事業者に係る情報が提供されることに意味があるとして情報収集機能の重要性が指摘されている(渡辺智之「付加価値税におけるリバースチャージ方式」税務弘報63巻5号(2015年)57頁)。

(54) 禁煙条例の違反者の氏名等の公表は、公表自体の執行費用は小さく、容易に執行可能であるが、違反者を発見し指導・勧告のための人手を要すること等から実効性への疑問(佐伯・前掲注(14)16頁)。公表の実効性は公表される者の姿勢にかかるとの指摘(高田・前掲注(29)222頁)、社会的評判を気にしない事業者には効果がない(曾和・前掲注(45)398頁)。

(55) 税法以外の制度であるが、例えば、公表情報の受け手である市場がどのように反応するかが公表における工夫とした上で、ホームページに消防法に違反している事業者に融資している金融機関名を掲載することにより、行政指導よりも迅速に是正対応がされるとの見解(北村・前掲注(22)218頁注56)も義務違反者の取引先の関心(利害)を活用した手法と考えられる。

(56) 「シンポジウム 消費税の諸問題」租税法研究34号(2006年)121頁参照。

た公表制度と考えられる。

したがって、これらの点から登録国外事業者制度は、法律上の違反事業者の公表による制裁、あるいは、一定の基準を満たした事業者に係る情報の公表と異なり、納税者以外の第三者（取引先）である国内事業者を通じて、納税者（国外事業者）の税務当局への情報提供を促す機能（特色）を有すると解される。

4. インセンティブを活用した税務上の情報収集手法の今後の課題等

第1の経済的負担である加算税の加重・減免により情報の提供を促し、情報を収集する手法に関しては、例えば、国外財産調書等の提出による加算税減額に対して肯定的な評価⁽⁵⁷⁾がある。

同時に、加算税の加重に関しては、前述の平成28年度税制改正において、加算税の減免対象者を限定する改正や加算税を加重する規定が創設されたが、改正の効果に関して、種々の見解等が示されている⁽⁵⁸⁾。

ただ、加算税制度と類似の機能を有する課徴金制度において、種々の議論はあるが、公正取引委員会に対する調査の協力等の対価として課徴金減免制度自体を今後活用するとの見解等⁽⁵⁹⁾を考慮すると、納税者の行動に応じ

(57) 国外財産調書等の提出による加算税の減免に関して、制裁の軽減によって、税制に対する信頼を確保する効果も期待できるとの評価（吉村政穂「節税・脱税・租税回避行為の違いない」税務弘報60巻7号（2012年）17頁）。

(58) 加算税の軽減に係る改正の背景として、事前通知直後に多額の修正申告等を行うことにより加算税の賦課を回避している事例が散見された旨の説明（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）873頁）がされている。ただ、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）もある。また、加算税を減免する対象を絞り込むことによる過少申告等に減少に繋がるのと効果とは逆の効果が生じる可能性については、拙稿・前掲注(35)122頁参照。

(59) 「自己に不利益となる事実を自ら進んで当局に明らかにした場合に課徴金を減算するというメリットを用意することにより事業者が公正取引委員会の調査に協力するインセンティブを高め、同時に、事業者が公正取引委員会の調査を妨害することへディスインセンティブを高める必要がある。」との提案（独占禁止法研究会「平成29年4月 独占禁止法研究会報告書」31頁。減免制度は我が国に根付いたとの評価（多田敏明「課徴金減免制度」

て、経済的負担である加算税を軽減、あるいは、加重するとの枠組み自体は定着しつつあると解されることから、税務当局の情報収集手法として、納税者等のインセンティブに着目することの重要性は今後高まるものと解される。

第2の登録国外事業者制度は、主として、国外事業者の取引相手方である国内事業者における仕入税額控除の適用の可否といった経済的負担への関心を情報収集の手法として活用する公表制度である。実効性の観点から、今後、このような枠組みを通じて、税務当局の情報収集手法として活用される可能性は高まるものと考えられる。⁽⁶⁰⁾

ただ、国外事業者への付加価値税の課税に関して、欧州において類似する登録・公表制度が設けられたが、必ずしも登録状況や納付状況は芳しくないこと、加えて、登録状況が芳しくない等の要因として、執行管轄権の制約から、国外事業者への税務調査が事実上実施できないことが指摘されている。⁽⁶¹⁾このような指摘等を踏まえると、登録国外事業者制度の有する特

ㄨ の運用と課題」法律時報 89 巻 1 号（2017 年）18-19 頁）、課徴金減免制度における裁量の導入等に係る議論について、宇賀克也「独占禁止法の課徴金の見直し——独占禁止法研究会報告書の経緯と概要」ジュリスト 1510 号（2017 年）14 頁。

(60) 例えば、平成 35 年 10 月 1 日から導入される適格請求書等保存方式においては、①仕入税額控除の適用上、原則として、登録事業者（適格請求書発行事業者）（消法 2 条 1 項 7 の 2 号）の発行する適格請求書（いわゆるインボイス）が必要となり（消法 30 条、57 条の 4 第 1 項）、②税務署長に申請書を提出し、一定の拒否事由等に該当しないものとして登録された登録事業者の氏名や登録番号等の登録事項が公表される（消法 57 条の 2 第 4 項）。また、適格請求書の記載事項として、登録番号が規定されている（消法 57 条の 2 第 1 項等）ことから、仕入税額控除の適用の点から、課税事業者との取引を行う上で、登録番号等の記載された適格請求書の発行は、必要不可欠であることを意味する（谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法』（弘文堂、2017 年）193 頁）。

したがって、登録国外事業者制度と同様、適格請求書等保存方式は、納税者以外の第三者（取引先）の関心を税務当局の情報収集手法として活用する制度であると位置付けることができると解される。例えば、課税事業者登録制度は、一義的に税務当局の税務情報の把握に有用であるが、事業者にとっても何らかの便宜があることで、制度への信頼が増すとの指摘（西山由美「消費課税——国境を超えるデジタル取引をめぐる」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻 国際課税』（日本評論社、2017 年）412 頁）。

(61) Marie Lamensch, European Value Added Tax in the Digital Era, 143-144 (IBFD 2015). なお、零細なデジタル事業者が新たな仕組みに対応できず、滞納処分のリスクにさらされるとの紹介（西山・前掲注(60) 412 頁）。執行管轄権の領域的限界があるため、外国事業

色によって、税務当局が必要とする納税者に係る情報の収集を図ることは一定の限界があることは否定できないと言える。

また、国外事業者に対して、国内事業者に求められない登録、あるいは、新たな課税等の枠組みは、国外事業者にとって、新たな負担であることは否定できないと考えられる。⁽⁶²⁾

このような種々の点を考慮すると、他の制度等を通じて、国外事業者に係る情報を収集する手法も併せて検討する必要性があることが課題ではないかと解される⁽⁶³⁾

5. おわりに

税法上、新たに設けられた経済的負担である加算税の減免等の規定、登録国外事業者制度における公表に係る検討の意味を若干整理する。これらの共通点は、納税者等（取引先等の私人を含む）、主として、市場取引に参加する者の金銭的な利害を、税務当局が、納税者に係る情報を収集する上で活用する点である。これらの手法において、市場の論理である効率性やコストが重視されていると考えられる。⁽⁶⁴⁾⁽⁶⁵⁾

、者に任意の登録を促すために各種のインセンティブとディスインセンティブを組み合わせる必要があるとの指摘（増井・前掲注(5) 15 頁）。

(62) 国外事業者は、新たな内外差別と捉えるかもしれないとの指摘（西山・前掲注(60) 413 頁）。国外事業者の事務負担への懸念等について、拙稿「登録国外事業者制度の意義と課題」木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）184 頁以下。

(63) 情報交換協定上、情報交換の対象となる税目として、付加価値税（VAT）が規定されていないとの指摘（Thomas Ecker, A VAT/GST Model Convention, 414 (IBFD 2013)）。例えば、税務行政執行共助条約の締約国でないバミューダと日本との情報交換協定において、情報交換の対象税目として、消費税が規定されていないことから、消費税の納税義務者となり得るバミューダの事業者（国外事業者）の情報を同協定により入手することはできない。

(64) 用語については、ジェイン・ジェイコズ（香西泰訳）『市場の論理 統治の論理』（筑摩書房、2016 年）参照。

(65) 効率に関する議論として、山下竜一「行政法における効率——効率性分析試論」岡田正則ほか編『現代行政法の基礎理論』（日本評論社、2016 年）165 頁。

ただ、効率性等を重視するこれらの手法に関して、申告等の税法上の義務を果たした他の納税者との関係、効率性を優先することによる加算税等の本来の目的から逸脱する可能性への疑問等が考えられることから、このような経済的負担の減免制度等において、一定の法的手続に係る議論が常に必要であると解される⁽⁶⁶⁾。

このような新たな税務上の情報収集手法に係る課題については、従前から議論されている税務当局等の行政当局への情報提供に対する報奨金の支払制度の整備に係る議論⁽⁶⁷⁾を含め、更に検討を進めていきたい。

※本研究は JSPS 科研費 JP16K03308 の助成を受けたものです。

(66) 例えば、調査協力度合いに応じた課徴金減算制度の導入に伴う考慮事項に関して、公正取引委員会の審査方針に迎合した供述を行う結果として、事実と反する供述調書が作成されるおそれがあるとの指摘（独占禁止法研究会・前掲注(59) 33頁）。平成28年度税制改正で創設された加算税を加重する対象として、過去の重加算税等の賦課が要件とされていることから、例えば、修正申告の提出が更正予知に基づくものか否かに係る議論がより必要と考えられる。公表に係る法的規律の論点については、例えば、加藤幸嗣「行政上の情報提供・公表」高木光・宇賀克也編『行政法の争点』（有斐閣、2014年）98頁。

(67) 碓井・前掲注(20) 163頁、碓井光明「私人による政府の賠償請求額実現（一）——アメリカ合衆国不正請求法による Qui Tam 訴訟の検討」自治研究 75 巻 3 号（1999 年）3 頁）、阿部泰隆『内部告発〔ホイッスルブローワー〕の法的設計』（信山社、2003 年）、公益通報者保護制度の実効性の向上に関する検討会「公益通報者保護制度の実効性の向上に関する検討会第一次報告書 平成 28 年 3 月」51 頁、倉見智亮「課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制の課題」税法学 577 号（2017 年）309 頁等参照。

また、複雑な租税回避ないし節税商品等を販売利用する者に関して、情報提供義務を負わせるべきとの見解やマイナンバーを活用した取引当事者双方から情報収集を行うべきとの見解（高橋・前掲注(21) 170-171 頁）。