

煽動罪の導入と税務調査

浦野 広明

一 序

法は、社会のルール（規則）の一つである。ルールは何のためにあるのか、一言でいえば弱い者の利益を守るためにある。力の強いものの実力行使を認めないこと、これこそがルールの鉄則である。

ところで、法が他のルールと違う特徴は、ルールが守られなかった場合に制裁（罰すること）を受ける点にある。法というルールの場合、制裁の場面に国家が出てきて権力を行使するのが特徴である。国家は制裁のための組織を独占する（軍隊、警察、税務署、裁判所、刑務所など）。国家とは、このような組織を独占している政治組織である。

法は国家が強制力によって制裁を加えることができるルールであるから、市民に対して敵対的な国家であると、市民は恐るべき被害を受ける。そのような国家権力の行使を抑えるために、法が必要になってくる。重要なのは、国

家の上に法があつて、国家は嚴格に法にもとづき、法に従つてのみ行動しなければならぬ点である。

そもそも近代憲法が生まれたのは、国家権力の作用をルールによつて抑えることをねらつてのことである。つまり、憲法は国民に対する命令でなく、公務員に対する命令なのである。税務署員が国民から税金を取る場合には、このルール（税法）に従いなさいと命じたのである。税務行政は、もともと国民の基本的な人権に対する重要な侵害行為をしがちであるから、納税者の人権を侵害しないように税務行政手続には最大限の配慮が必要となる。

このように法は、国家権力の活動をルールに従わせるところに中心的な意味がある。権力を持つてゐる国家に比べて力を持たない国民のほう弱い立場にある。弱者である国民の権利を守らない法律などは「法」とはいえない。憲法三一条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その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、人身の自由についての基本原則を定め、国民の人権保障のために公権力の作用を制限する適正手続・行政手続をうたつてゐる。

今も昔も行政における適正手続は杜撰である。前近代的な日本の行政の適正手続・透明化を求める国民の声や外国の圧力に押されて、行政手続法は一九九三年一月に成立し一九九四年一〇月から施行された。

行政手続法の立法過程において大蔵省（現財務省）は、この法がそのままできたら乱暴な税務行政に歯止めがかつてしまふと大あわてをした。^(註)いくら大蔵省が適用除外を採用するように暗躍をしても、行政手続法一条（目的）がうたう「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もつて国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」は、適用除外とはならず、行政手続における公正の確保と透明性の向上が必要であることは、税務行政手続にも当てはまる。したがつて、税務調査においては、手続の公正・透明性を確保して国民（納税者）の権利利益を嚴格に保護しなければならない。

〔注〕 渡邊博史（大蔵省主税局税制第三課長）説明員は、わが国の税務行政について、「国税通則法及び各税法におきまして必要な範囲の手続を規定いたしましたして、完結した独自の手続体系が形成されているところでございます。これによりまして行政運営の公正と透明性は十分確保されているところでございまして、国税に関する法律については新たな整備の必要はないというふうに認識しているところでございます」と危機感をむきだしにしていた（衆議院内閣委員会一九九三年一〇月一九日）。

二 国税通則法

(1) 国税通則法の創設

国税通則法（昭三七法六六）は一九六二年に創設された。制定当時には「政治的暴力行為防止法」（政暴法）の税務版だとさわがれ、学会、言論界、中小企業や労働者の団体などから、はげしい批判をうけた。

政暴法は、一九六一年五月一三日、自民、民社両党が議員立法で国会に提出した。同法は、傷害、逮捕監禁、強要、集団的暴行、脅迫、器物損壊、官邸国会侵入などの、大衆運動の日常の過程でおこりがちな事犯のすべてを政治的暴力行為の概念にとりこんだ。小企業のささやかな労働争議から安保条約反対運動のような大国民運動にいたるまでの、ありとあらゆる民主的大衆運動を治安機関の管理のもとにおき、これを弾圧することをねらったものであった。さすがに反対の前に同年六月八日夜遅く、政暴法案は継続審議となった。しかし、民主勢力はたたかいたの矛をおさめず、闘争を継続し、一九六一年末の通常国会でついに廃案に追い込んだ。政暴法を廃案に追い込んだ運動は、国税通則法の反対運動に引き継がれた。反対運動に抗しきれず、政府は国税通則法案の修正を余儀なくされた。^{〔注〕}しかし、一方で「人格のない社団等」の納税義務等を強化する内容を盛り込んでおり、徴税を強化し民主運

動を押さえつける治安立法としての大きな意味合いを持った。

国税通則法（通則法）は、国税に共通する基本的事項（総則、納付義務の確定、納付・徴収、納税猶予・担保、還付・還付加算金、附帯税、更正・決定・還付等の期間制限、調査、不服審査・訴訟、雑則及び罰則の一〇章）からなる。個別税法に特別の規定がない限り本法が適用される。

通則法一条（目的）は、「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、税務行政の公正な運営を図り、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。」と規定している。この法律は課税庁の徴税手引法の構成となっており、納税者の権利を配慮していない。

(2) 国税通則法の二〇一一年改定

納税環境の整備を行うという口実で、五〇年ぶりに国税通則法（通則法）が改定された。すなわち通則法の改定を含む「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」（平成二三年法律第一一四号）が、二〇一一（平成二三）年一月三〇日に成立し、同年一月二日に公布されたのである。

この改定により、調査手続の透明性と納税者の予見可能性を高めるなどの観点から、税務調査手続について従来での運用上の取扱いが法令上明確化されるとともに、全ての処分（申請に対する拒否処分及び不利益処分）に対する理由附記の実施及び記帳義務の拡大等が定められた。税務調査手続の法定化及び理由附記の実施に係る規定については、二〇一三年一月一日から施行された。

(3) 二〇二一年度税制改定

政府は、二〇二一年度税制改定法案を二〇二一年（平成三三）年一月二五日発表した。その法案一七条は、「国税通則法」の一部を改定するものであった。この通則法の改定法案は納税者を抑圧する問題点と欺瞞があった。以下はその主な点である。

① 法律名変更

「国税通則法」という法律名を「国税に係る共通的手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」に変えるとしていた。結局この変更はされなかった。通則法の改定内容には、納税者の権利を前進させる項目はないのであるから、法律名の変更などできるはずもない。法律名変更は、「羊頭を掲げて狗肉を売る」ことが明らかになり、できなかつたのである。

② 目的の変更

改定法案一条は、「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。」と規定していた。この改定法案から「国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ」というくだりを削除した。その結果、一条は、「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、税務行政の公正な運営を図り、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。」となった。

結果的に一条の規定は改定前と一字一句違わないことになった。何ゆえにこんなことをしたのかといえ、改定

法案に心にもない「国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ」を入れて、通則法改悪反対運動を鎮静化するのがねらいだった。まったくもって姑息な手段である。

行政手続法一条(目的等)は、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによつて、行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。第四六条において同じ。)の向上を図り、もつて国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」と規定している。このように行政手続法一条は、「国民の権利利益の保護に資すること」を終局目的としている。行政手続法は行政手続法に準ずる基本法である。通則法一条で「納税義務」を強調し、納税者には義務しかないように定めても、税務行政の基本は、「納税者の権利」であることを規定する行政手続法一条が厳然と存在するのである。

③ 納税者権利憲章

改定法案には、四条(納税者権利憲章の作成及び公表)という規定があつた。この規定は、国税庁長官が、次に示す①から⑰の事項を平易な表現を用いて簡潔に記載した文書(納税者権利憲章)を作成し、公表するというものであつた。

①作成目的 ②申告・納付期限 ③更正の請求 ④更正・決定 ⑤納付の手続 ⑥督促・滞納処分 ⑦還付 ⑧延滞税・利子税 ⑨加算税 ⑩更正・決定の期間制限 ⑪税務調査 ⑫申請の拒否 ⑬不服申立て・訴訟 ⑭税理士の義務 ⑮申告を適正にするための情報提供 ⑯守秘義務 ⑰納税者の義務

何のことはない、内容は国税庁長官が作成する納税者の義務一覧表であり、納税者権利憲章と何の関係もない。

このようなことが平然となされるのは、官僚が、①憲法よりは法律の方を、法律よりは通達や上級の指示を重要視

する、②自らは法を軽視する反面、国民に対しては、法の力を過大評価し、法的統制の限界をこえて、法律による強制で当面の矛盾を解決できると過信する、③徴税政策を合理化するための技術として法を見る、という特質があるためである。この改定法案は削除された。

④ 国税の更正、決定の期間制限（七〇条）

改定法案の七〇条が規定する更正の期間制限は原則三年であったが、改定法は更正の期間制限を原則五年に延長した。^(注2)

⑤ 所得税等の調査権（七四条の二）

改定法は、〈国税庁、国税局若しくは税務署（以下「国税庁等」という。）又は税関の当該職員（税関の職員は消費税の調査に限る。）は、所得税、法人税又は消費税に関する調査について必要があるときは……質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる。〉と規定した。提出を求めるという規定は憲法三一条違反の疑いが強い。

⑥ 提出物件の留置き（七四条の七）

改定法は、「国税庁等又は税関の職員は、国税の調査について必要があるときは、提出された物件を留め置くことができる。」と留置きを規定した。憲法三五条は、「何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第三三条の場合を除いては、正当な理由に基いて発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。二搜索又は押収は、権限を有する司法官憲が発する各別の令状により、これを行ふ。」と規定している。「住居、書類及び所持品」について、恣意的な「侵入、搜索及び押収を禁止している」しているのである。この規定は、憲法三五条・三一条違反の疑いが強い。

⑦ 「事前通知」規定・抜打ち調査（七四条の九および七四条の一〇）
 改定法は、事前通知をする場合（七四条の九）と事前通知をしない場合（七四条の一〇）の規定を新設した。七四条の九は、税務署長は、税務調査に際し、納税義務者等に、事前に調査を行うということおよび調査に係る①開始日時、②場所、③目的、④対象税目、⑤対象期間、⑥対象帳簿その他の物件を通知しなければならない。税務職員は、通知を受けた納税義務者から合理的な理由を付して、①開始日時、②場所について変更する求めがあった場合には、納税者と協議するように努めることとした。課税庁側は法定化された「事前」通知事項として次の一一項目を掲げている。

通知一一項目（「図解国税通則法」大蔵財務協会）

No.	事前通知事項	(参考) 根拠条文
一	実地の調査を行う旨	国税通則法第七四条の九第一項
二	調査開始日時	国税通則法第七四条の九第一項第一号
三	調査開始場所	国税通則法第七四条の九第一項第二号 国税通則法施行令第三〇条の四第二項
四	調査の目的	国税通則法第七四条の九第一項第三号 国税通則法施行令第三〇条の四第二項
五	調査の対象となる税目	国税通則法第七四条の九第一項第四号
六	調査の対象となる期間	国税通則法第七四条の九第一項第五号
七	調査の対象となる帳簿書類その他の物件 ※ 国税に関する法令の規定により備付け又は保存をしなければならないこと	国税通則法第七四条の九第一項第六号 国税通則法施行令第三〇条の四第二項

	とされているものである場合にはその旨を併せて通知	
八	調査の相手方である納税義務者の氏名及び住所又は居所	国税通則法第七四条の九第一項第七号 国税通則法施行令第三〇条の四第一項第一号
九	調査を行う当該職員の氏名及び所属官署 ※ 当該職員が複数であるときは、代表する者の氏名及び所属官署	国税通則法第七四条の九第一項第七号 国税通則法施行令第三〇条の四第一項第二号
一〇	調査開始日時又は調査開始場所の変更に関する事項	国税通則法第七四条の九第一項第七号 国税通則法施行令第三〇条の四第一項第三号
一一	事前通知事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合には、当該事項に関し調査を行うことができる旨	国税通則法第七四条の九第一項第七号 国税通則法施行令第三〇条の四第一項第四号

この「事前」通知規定は、税務署長が部下の職員に調査権を行使させる場合、税務署長自らが納税者や代理人に通知をする事項を並べたものに過ぎない。事前通知で一番重要な「調査理由の開示」（次に述べる国税通則法が規定する調査の必要性）が欠落している事前通知の「まがいもの」である。

国税通則法七四条の二第一項柱書は、「国税庁等の当該職員は、所得税、法人税、消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件の提示若しくは提出を求めることができる（概要）」と規定している。

つまり、所得税等の調査は「必要があるとき」に限ってできるとしているのである。調査を行うためには、納税者が行なった申告内容について調査をしなければならぬ合理的な根拠を示す「真実の事前通知」が必要となる。調査は「必要がある」場合にできるのであり、理由（根拠）がなければ調査はできないのである。国税通則法七四条の九第一項は事前通知事項に「目的」を掲げている。しかし、目的と理由は意味がちがう。目的は調査をしたい

という課税庁の願望にすぎない。課税庁は願望で調査ができるのではない。あくまで申告した内容に関する個別・具体的な理由を納税者に明らかにし、納税者が理解した場合に調査を行うことができるのである。

刑事手続における適正手続の重要性は欠かせないが、行政権が強大化している今日、行政の場における適正手続の保障もその重要性において変わりがない^{注3}。

一方、七四条の一〇は、調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、通知をしな^いとした。事前通知のない調査は、憲法の適正手続(三二条、一三条)違反である。「事前通知」というものの七四条の九第一項(納税義務者に対する調査の事前通知等)は、税務署長が部下の職員に調査権を行使させる場合、税務署長自らが納税者や代理人に通知をする事項を羅列したものにすぎない。事前通知で一番重要な調査理由の開示が欠落しており、とても事前通知とはいえない代物である。さらに重大なのは、通則法七四条の九はみせかけの「事前通知」を規定したが、次条(七四条の一〇)では手のひらを返して「調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には」抜打ち調査をすると「例外」を規定した。税務署の恣意的な判断で「例外」がいとたやすく「原則」になる規定を置いたのであった。

たとえば、大阪・貝塚民主商工会(民商)のN副会長(中古重機販売業)は、二〇一四年七月二九日、岸和田税務署の抜き打ち調査を受けた。調査官はいきなりファイルを開いて、「氏名、住所は？」と聞き取りを始めた。N副会長は「これから仕事に出るので時間がない」と話し、帰ってもらった。同税務署になぜ「事前通知」をしなかったのかとその理由を求める情報開示を求めた。ところが開示された文書は全部黒塗りであった。

(注1) 学会等からの反対によって、原案にあった①実質課税の原則に関する一般規定、租税回避の禁止に関する規定や行為計算の

否認規定、②一般的な記帳義務規定、③質問検査に関する統合的規定や特定職業人の守秘義務と質問検査権の関係規定、④資料提出義務違反に対する過怠税の規定、⑤無申告脱税犯に関する改正規定、が削除された。

〔注2〕この改定により、調査が五年行われるかのような指摘がある。しかし、更正の期間制限が五年になったからといって五年分の調査をすることになるわけではない。税務調査は、納税者が行なった申告内容について調査をしなくてはならない合理的な根拠があるときにできるものである。通則法は、「必要があるとき」税務調査ができると規定している。更正決定等の制限期間がただちに調査ができる期間とはならない。

〔注3〕衆議院大蔵委員会は、七二国会（一九七三年一月一日～七四年六月三日）において、憲法の適正手続を保障する観点から、一九七四年六月三日、次の請願を採択した。

「中小業者に対する税制改正等に関する請願」

1. 税制改革について
 - (1) 現行の事業主報酬を改め、青色・白色を問わず店主・家族専従者の自家労賃を認め、完全給与制とすること。
 - (2) 大資本に対する特権的な租税特別措置を無くし、法人税を累進制とし、小法人の税率を大幅に引き下げること、等。
2. 税務行政の改善については、税務調査に当たり事前に納税者に通知するとともに、調査の理由を開示すること。

三 国税犯則取締法

国税犯則取締法（国犯法）は二〇一七年度税制改定で国税通則法（通則法）と合体されることになったが、その概要を見ておこう。

(1) 国犯法の制定

国犯法は国税（関税及びとん税（船舶の港湾利用税）を除く）に関する犯則事件（租税犯）について、その調査・告発・通告処分などの手続を定めた法律である。一七年前の一九〇〇年に制定・施行された。制定時の法律名は「間接国税犯則者処分法」であったが、一九五八年に名称を「国税犯則取締法」に改めた。その内容は大別して、①国税の犯則事件の調査、②犯則事件の処分、③通告処分、その他国税局長または税務署長の処分、④国税の徴収・納付を阻害する犯罪及び本法に基づく検査を妨害する罪の処罰、⑤扇動犯、からなる。この法律は、地方税にも準用される（地方税法七一条、七二条の七三、七三条の四一等）。

間接国税以外の犯則事件に関する、収税官吏の調査手続は、司法的性格を有するとされる^(注)。刑事訴訟法は、刑事事件につき、刑罰法規を適用する手続を定めた法律である。本来、犯罪は、刑事訴訟法の手続によって捜査機関による検査と裁判所による審理裁判が行われるのが原則である。犯則事件の調査は、租税犯の特殊性を考えて、刑事訴訟法の手続と違い収税官吏が行う。警察官は収税官吏の求めに応じて、収税官吏が行う臨検・搜索・差押えを援助することになっている。

(2) 国犯法の犯則調査

犯則事件の調査は、租税犯の特殊性を考慮して、収税官吏が行い、警察官は、収税官吏の求めに応じて、収税官吏が行う臨検・搜索・差押えを援助するにすぎない（国犯法五条）。収税官吏は、犯則嫌疑者もしくは参考人に質問し、これらのものの所持する物件、帳簿、書類等を検査し、任意に提出された物を領置できる（同法一条）。

(3) 脱税犯

租税犯は脱税犯と秩序犯に分類される(図参照)。

脱税犯は、①通脱(ほどたつ)犯(偽りその他不正の行為により税を免れる罪。不正の行為は、税を免れることを可能とする行為であつて、税務署が不正と認定するすべてのもの)。②受還付犯(偽りその他不正の行為により税の還付を受ける罪)。③源泉所得税不納付犯(徴収の義務を負う者がその義務を怠り、徴収して納付すべき税を納付しない罪)。である。秩序犯は、租税犯から脱税犯を除いたものであり、申告書不提出、調書不提出・虚偽記載、虚偽帳簿書類提示等がある。

脱税犯

	(通脱・不正還付犯)
所得税法二三八条、法人税法一五九条、相続税法六八条、消費税法六四条	懲役一〇年以下 罰金一、〇〇〇万円以下
所得税法二三九条一項(源泉所得税の納税義務者)・二四四条二項(源泉徴収すべきもの)	懲役一〇年以下 罰金一〇〇万円以下
印紙税法二二条(印紙税を免れる)	懲役三年以下 罰金一〇〇万円以下
	(無免許製造犯)
酒税法五四条	懲役一〇年以下 罰金一〇〇万円以下

(1) 国犯法と通則法の合体

四 国犯法を通則法に合体した問題

(4) 国犯法の二〇一七年度改定

国犯法は、①コンピュターの差押え、②接続サーバ保管のデータ等の差押え接続サーバ保管の自己作成データ等の差押え、③コンピュターの保管者等への記録差押え命令、④コンピュター扱者に操作要請、⑤通信事業者等に通信履歴の記録を消去しないよう求めるなどの規定をした。また、国犯法が関税法に比べ犯則調査が甘いとして、関税法にならない、①置き去った物件の差押え、②郵便物等の差押え、③強制調査の夜間執行、④一定の領置物件の国庫帰属、⑤管轄区域外における職務執行を規定した。改定国犯法は二〇一八年四月一日に施行される。

〔注〕 津田實・法務省大臣官房・司法法制調査部長は、間接国税以外の犯則事件に関する、収税官吏の調査手続は、「告発の前提となる手続であり、行政機関のする行政処分たる通告処分のための手続でない。したがってこれらに関する法則は刑事訴訟法的性格を有し、司法的性格を有する。」と述べている〔国税犯則取締法講義〕帝国判例法規出版社一九五九年〕。

国税通則法一二六条（審理のための質問検査忌避）	罰金三〇万円以下
印紙税法二五条一・三・四号（印紙を貼らなかつた者等）	懲役一年以下 罰金五〇万円以下
印紙税法二六条（印紙に消印をしなかつた者等）	罰金三〇万円以下

二〇一七年度税制改定法は、国犯法を改編し、通則法に合体した。つまり、旧国犯法については通則法に一章（犯則事件の調査及び処分）を設けて、その中に定めた。ところが、旧国犯法二二条（扇動罪）については一章からはずし、旧通則法一〇章（罰則）に混入した。

通則法は国税の基本的事項を定めた一般法である。通則法は、二〇一一年一月三〇日に改定され、それまで、各個別税法（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法等）に設けられていた税務調査（調査）の規定は、すべて通則法に規定された。この改定は、先に述べたように、抜打ち調査の容認、帳簿等の提出強制、提出物件の留置規定など、納税者を抑圧する規定を盛り込んだものであった。

とりわけ一七年度改定で危険なのは、通則法に「申告・徴収・納付扇動罪」（扇動罪）規定を入れたことである。扇動罪の先行規定は国税犯則取締法（国犯法）二二条であるが、国犯法は一七年度税制改定で廃止になった。

(2) 扇動罪

通則法は所得税、法人税その他税法の調査権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないと規定している（七四条の八）。刑事訴訟法は、刑事事件につき、刑罰法規を適用する手続を定めた法律である。犯罪捜査は、検察官が刑罰を科せようとする事件について、公訴（裁判を求める申立て）に備えて、犯人を発見、証拠の確保などをするための捜査機関の活動である（刑事訴訟法一八九条～二四六条）。

国犯法は、国税に関する犯則事件（租税犯）について、その調査・告発・通告処分などの手続を定めたものであった。国犯法に基づく調査および処分の対象となる犯則事件は、すべての税法が規定する罰則の対象とされる租税犯である。

本来、犯罪は、刑事訴訟法の手続によって捜査機関による検査と裁判所による審理裁判が行われるのが原則である。しかし、犯則事件の調査は、租税犯が特殊だという理由で刑事訴訟法の手続と異なり税務職員が行う。警察官は税務職員の求めに応じて、税務職員が行う臨検・捜索・差押えを援助する。

国犯法は、租税犯の特殊性から刑事訴訟法の特別の定め（特別法）として存在したものである。その国犯法が通則法と合体された。先述したように、通則法は犯罪捜査のために認められたものではないとしているながら、その通則法の中に、旧国犯法の犯罪捜査を規定した。通則法内部で食い違いが起きている。食い違いは調査の犯罪捜査的手法を用いた強権化への道である。

煽動罪について、通則法一二六条は、「納税義務者がすべき国税の課税標準の申告（その修正申告を含む。以下この条において「申告」という。）をしないこと、虚偽の申告をすること又は国税の徴収若しくは納付をしないことを煽動した者は、三年以下の懲役又は二〇万円以下の罰金に処する。2 納税者がすべき申告をさせないため、虚偽の申告をさせるため、又は国税の徴収若しくは納付をさせないために、暴行又は脅迫を加えた者も、前項と同様とする。」と規定した。

つまり、納税義務者に申告不履行、虚偽申告、不徴収、不納付を煽動する（二項）、申告不履行、虚偽申告、不徴収、不納付を目的に暴行・脅迫を加えること（二項）を構成要件としている。煽動とは、他人に対して正しい判断を失わせて実行させ、または間違った判断を助長させる刺激を与えることである。刑法の教唆（六一条）、幫助（六二条）と異なりその意味は曖昧である。

喫茶店に「平和のために再軍備の徴税に反対しよう」という趣旨のビラを置いたことが煽動罪に問われた事件がある。この事件について、最高裁は、煽動行為があれば煽動罪は成立し、他人が犯罪を実行しなくても、ビラを置

ただだけで扇動罪になるとした(最高裁第一小法廷、昭和二九年五月二〇日)。

扇動罪は濫用されれば危険であるという論者がいる。この考えには弱点がある。この論理は、逆に言えば濫用されなければ悪くないという考えを承認するものである。濫用が悪いというのでは、一切の他の法律について同様なことがいえる。課税庁は濫用しない、反対者は濫用するという水掛け論に終る。納税者にとって重要なのは、「濫用されれば」という仮定ではなく、「濫用の必然性」の予見である。必然性の一つは扇動罪の条文が、濫用を予定して制定されている点であり、他の一つは現行調査権の運用が将来の事態の予測を裏付ける事実を提供している点にある。

法規の条文は、できるだけ、その意味が具体的にわかるように書くのが優れた立法的構成であり、濫用の危険がなくなる。通則法一二六条は、抽象的であり、その意味は、どうにでも解釈できるようになっている。わざとそうしたのか、立法技術的に稚拙なのか、のどちらかであるが、立法にあたって慎重に検討したというのであるから、おそらく後者ではなからう。課税庁が本当に濫用を戒めるつもりがあるなら、意味がどのようになどとれる法律を制定することはなかったのである。濫用されなければ危険のではなく、条文そのものが危険を内包している。納税者は課税庁の恣意的な解釈・運用をたえず監視し、適正な手続に反している場合にはそれを正す努力をし続けなければならない。法が課税権力を拘束するものだという民主主義的な法治主義の実現にはいつそうの努力が求められる。

反応能負担、軍備拡大、格差と貧困などの矛盾の激化と、その矛盾を覆い隠すための中心となるのが治安立法である。治安立法というのは治安が乱れるのを取り締まる立法である。治安が乱れるというのは、階級間のたたかいはげしくなっていることである。応能原則の実現、消費税をなくせ、福祉に税金をなどの運動は、支配者からみ

れば治安の乱れが、はなはだしいのである。戦後日本の政治過程において治安立法が強化されるのは、国民の運動の発展にもなつてである。

このような治安立法の基本的特質は、警察を司法警察でなく、行政警察中心に据えることである。司法警察は、犯罪が行われた場合に犯罪者を捜索し、これを司法機関に送ることを任務とする警察で、刑事訴訟法にしたがつて動く警察官の活動である。この場合、あくまで、犯罪が発生してあとから警察が介入する。これに対して、行政警察というのは、犯罪捜査ではなくて、犯罪予防に重点を置く警察、予防警察である。つまり、犯罪が行われていない段階で、一般市民や自主的な団体を対象として動く。

司法警察が犯罪者のみを相手とするのに対して、予防行政警察は、まだ犯罪をしていないのに、将来その人が犯罪をするかもしれないとして、それを予防するといつて介入してくる。煽動罪は、おまへは脱税を犯すかもしれないから見張つてやるといって、納税者のなかに警察官や調査官が入ってくる。そうなると、犯罪と関係ない納税者が、警察権・課税権の監視、介入の対象とされる。犯罪予防ということを認めたら、どこまで警察権・課税権が入ってくるか分からない。この犯罪予防（扇動予防）が治安立法の特色である。治安立法は秘密警察（公安・警備）を強化する。将来行われるかもしれない犯罪にそなえて、いろいろ調査をして資料を集める。それはかくれてやる。予防のための調査活動は、尾行、はりこみ、もぐりこみなどである。ここでいう犯罪とは、一般的市民的犯罪でなく、かれらのいう犯罪であるから、労組、民主団体、サークル、学生団体、マスコミ、政党などが密偵活動の主要な対象になる。とくに、民主主義の確立のためにがんばっている団体や政党は、権力者の目からみれば犯罪者の根城であるから、密偵活動に力を入れる。

犯罪が行われていないのに取り締まるということは、具体的行為がないわけであるから、必然的に、目を向ける

のは、人間の行為ではなく、人間の思想に帰結する。国家の目からみて悪い思想を持つこと自体が犯罪の温床と見られる。いい思想と悪い思想の区別の基準は国家権力が握る。国家権力はいいと思う思想を国民におしつけ、悪い思想を犯罪として取り締まるのである。^(注1)

かつて「救援新聞」(国民救援会、一九八五年一月一日)は、国税庁が「調査妨害等事案の措置要綱」という民主商工会弾圧の手引書を刊行し、税務職員^(注2)の教育を行っている^(注2)と報じた。

(3) 罰金を払わなければ脱税犯(通告処分)

通則法と合体した国犯法条は「通告処分」の規定を置いている。つまり、国税局長又は税務署長は、間接国税に関する犯則事件の調査により、犯則の心証を得たときは、その理由を明示し、罰金若しくは料料に相当する金額、没収品に該当する物品、徴収金に相当する金額及び書類送達並びに差押物件の運搬、保管に要した費用を指定の場所に納付すべき旨を通告しなければならぬ。^(注3)

通告処分は罰金等(罰金相当額)を課す処分であり、払ったら再び審理されない(一事不再理、一六条)。つまり、通告処分は、「間接国税」に関する犯則事件について定めている手続である。犯則者が、通告を履行したときは、起訴されない(一六条)。裁判を受けなくて、刑罰が科される。犯則者が通告を履行しないときは、処分庁は告発する(一七条)。通告処分制度は、税務行政庁の公権力の行使に関して不服があっても、訴訟を認めないのであって、納税者の裁判を受ける権利を奪うものである(憲法三二条違反)。

国犯規則取締法施行規則一条は、国犯法における間接国税は次の国税であると規定をしている。

①消費税法四七条二項に規定する課税貨物に課す消費税^{*}

※消費税は、①国内取引と②輸入取引に課される。上記は輸入取引に課される消費税のことである。輸入取引の納税者は、外国貨物を保税地域（関税の賦課を留保したまま外国貨物の蔵置・加工・展示などができる場所）から引き取る者である。

②酒税③たばこ税④揮発油税⑤地方揮発油税⑥石油ガス税⑦石油石炭税

この国税犯則取締法施行規則は財務省令である。国会で決めなくても消費税を間接国税に入れれば、消費税の通告処分が可能となる。筆者の経験では旧物品税違反で零細事業者に三千万円の罰金を払えという通告処分の例があった。

(4) 国税犯則調査手続の性格

裁判例は、国税犯則調査手続は一種の行政手続であつて刑事手続（司法手続）でないから、収税官吏の差押処分に対する不服申立ては、行政事件訴訟法に定める訴訟によるべきで、刑事訴訟法四三〇条の準抗告^{（注4）}の規定を準用すべきでないとする（最^大決昭四四・一二・三）。

しかし、国税犯則調査手続は、形式的には行政手続であるとしても、実質的には、脱税犯処罰を目的とする犯罪捜査である。

税務行政庁と納税者との間の法律関係について、①「租税権力関係説」と②「租税債務関係説」の対立がある。

①は国家の財政権の行使で一方的に行われるもので、納税義務は税務行政庁の賦課処分によって発生し、履行されなければ、行政の強制執行・租税処罰によって実現される支配・服従の関係であるとする。

②は、租税債務は、法律が定める課税要件が充足された時に成立するとする。

行政が「法による行政」（封建領主の支配否定）である以上、法とは、近代的意味における法、「すなわち権利義

務の形態を意味する。行政権力と私たち国民の関係が権利義務関係であるということは、相互の争いが、当事者のいずれからも独立した第三者、すなわち司法裁判所によって解決されるべきであるという要請を当然に前提としている。なぜなら、争いの解決が一方当事者の意思によって強制されるなら、そのような関係は、法律関係ではないが、税法（行政法）が法であるためには、いかに特殊性があるからといって、権利義務関係の原則は犯されてはならない。この原則をおびやかすほどに行政法がみずからの特殊性を主張するにおいては、納税義務は税務行政の賦課処分によって発生し、履行されなければ、行政の強制執行・租税処罰によって実現される支配・服従の関係であるとする封建支配への逆戻りである。

〔注 1〕現在の刑事司法は原則として実行された犯罪を処罰対象とする。しかし共謀罪はまだ起きていない犯罪を取り締まる「扇動罪」と同じである。ジャーナリストの青木理さんは次のように指摘する。「話し合いや共謀などを警察が取り締まるためには、日常的に、特定の団体、特定の個人を徹底して監視しておかなければ摘発などできない。その判断は当局に委ねられていて、警察に『怪しい』『危険だ』と睨まれたら、それだけで監視の対象になりかねない。」「各種の市民団体や政治団体などへ広範に広がる」〔監視社会をつくり出す共謀罪は葬り去るしかない〕『前衛』No. 九四六、二〇一七年四月一日

〔注 2〕そこには「納税非協力者に対する調査心得一〇項目」として次の記載がある。

項 目	基本的な考え方
<p>第 1 課税の公平と法秩序の維持を目的として 厳正にたいしよすること。</p>	<p>納税非協力団体の反税闘争は政治的背景により現行の税制を批判するとともに、集団の威力をもって税務行政の正常な運営を阻害せんとするものである。したがって、申告納税制度実現のため誠実な一般納税者が課税上不利益な結果とならないよう厳正な処理を行う。</p>

<p>第2 調査は臨場調査と反面調査を効果的に反復し、深度ある調査を実施すること。</p>	<p>執拗な調査妨害等で臨場をあきらめ不誠実な要素に基づいた推計を行うことは避け、あらゆる困難を排除しつつ臨場調査、反面調査を反復して現場資料を把握し真の所得を追及する。</p>
<p>第3 調査（臨場初回）の事前通知は原則として行わないこと。</p>	<p>事前通知は調査を行う上において法律上要件とされているものではない。特に調査拒否または、これらに類する行為を常習とするなど納税非協力な者に対する調査の場合には調査上各種へい害が生じている例が多いから、事前通知は原則として行うべきでない。</p>
<p>第4 調査はすべて適法な調査権限に基づいて行うものであることを相手方に了知させること。</p>	<p>「質問検査章」を提示し、税務調査は質問検査権に基づき、行政目的を達成知ることを目途として行うもので、行政上の義務違反があったときは罰則の適用をうけるものであることを相手方に了知させる。</p>
<p>第5 調査理由の説明は、調査の進展を図る手段として必要に応じ行うこと。</p>	<p>原則として説明の必要はないが、説明をすることにより調査の進展が図られると認められるときは調査上へい害のない範囲で説明し調査の促進をはかる。なお、後日、調査拒否等により所得税法違反として刑事訴訟をする場合において、調査理由を条理を尽くして説明したにもかかわらず拒否等の行為が行われた状況が第三者にも認識されるよう配慮して対処しておく。</p>
<p>第6 正当な権限のない調査立会は認めないこと。</p>	<p>税理士以外の第三者の立会は、あくまで税務官庁および納税者の合意のうえに認められていることであって、納税非協力団体側が一方的にその立会を要求する権利はない。</p>
<p>第7 質問検査権の行使は節度をもって行うこと。</p>	<p>質問検査権は、まず納税者本人であることを確かめたうえで、質問と検査を効果的に使い分けて納税者が当然に調査を受忍せざるをえない方向で行使する。</p>

<p>第 8 無用な論争に巻き込まれないこと。</p>	<p>相手 が 論 争 を し か け る 目 的 は、調 査 担 当 者 を 論 争 に 卷 き 込 み 調 査 の 進 行 を 阻 害 し よ う と す る の と 同 時 に 有 利 な 言 質 を 捉 え て 後 日 の 紛 争 の 口 実 に し よ う と す る 意 図 で あ る こ と を 認 識 し、論 争 に 対 し て は 一 々 受 け 答 え す る こ と は 避 け る な ど 真 正 面 か ら 論 争 に 取 り 組 み 相 手 の 術 中 に お ち い る こ と の な い よ う 厳 に 配 慮 す る。</p>
<p>第 9 即日復命の徹底を期すること。</p>	<p>調 査 経 過 の 即 日 復 命 は、次 回 の 要 調 査 項 目、調 査 の 順 序、違 法 行 為 確 認 の 方 法 等 し 後 の 調 査 の 進 め 方 の 検 討 に 必 要 不 可 欠 の 要 件 で あ る こ と を 認 識 し 即 日 復 命 を 履 行 す る。</p>
<p>第 10 可罰性のある違法行為に対しては告発をもって対処すること。</p>	<p>公 務 で あ る 税 務 調 査 を 妨 げ る あ ら ゆ る 行 為 (質 問 検 査 権 に よ る 質 問 に 対 し 拒 み、妨 げ、忌 避 の 行 為) に 対 し て は 法 の 規 定 す る と ころ に よ り 告 発 お よ び 告 訴 を も っ て 対 処 す る。</p>

(注 3) この通告処分について、津田實・法務省大臣官房・司法法制調査部長は次のように解説(概要)をしている(前掲『国税犯則取締法講義』)。

通告処分は行政処分であり、犯則者との「私和」(引用者注・当事者双方が表沙汰にせず、話し合いで和解すること)である。すなわち、罰金や没収品の納付を犯則者に通知するのであって、罰金や没収品の納付を命ずるものでない。納付するか否かは自由である。納付しなければ脱税犯として告発するだけである。

(注 4) 準抗告は、刑事訴訟法上、勾留・保釈・押収などの裁判や検察官・司法警察職員による一定の処分について、裁判所にたいしてその取り消しまたは変更を求めること。

五 民主主義政治を発展させる

法律や条約の制定は国会にまかせておけばよい、と考えるなら、わたくしたち国民は、立法に「静観」し、自分たちで行動するする必要はない。この場合、国民の意思の表現は選挙権の行使につきる。これは立法過程で「静観」し、悪法をつくった代議士を今度の選挙で支持しない、という対応である。つまり、「事後処置」である。もちろん、立法と選挙の関係が密接につながっていることは民主主義にとって大切である。

しかし、民意を政治に反映させるための投票は、民主主義の最低の要請であり、それが最高なものであるわけではなく、ましてすべてあるわけではない。少なくとも民主権のもとで、民意が選挙で政治に反映することは、望ましい。けれど、さらに望ましいのは、選挙以外のあらゆるときに、あらゆる形をとって、敏感かつ的確に反映することである。選挙権の行使を最低の基準として、それ以外の民意の反映の度合いが高ければ高いほど、その国の民主主義は健全となる。だから、選挙による民意の反映は間違っていない。のみならずこの最低の指標さえ確立していない今日の日本では、この考えを主張することに意味はある。

けれど、国民はいつそう民主主義政治を発展させるために選挙権の行使という最低の要請に満足せず、すすんでその他の方法による民意の反映に積極的に努力する必要がある。

日本国憲法（憲法）は、「法の支配」（the rule of law）の原則（専断的な国家権力の支配を排し、権力を法で拘束する）を導入している。憲法は国民主権と基本的人権を二大支柱とする。憲法のもとでの「法律による行政」とは、行政権の行使が形式的に法規に従った行政であることはもちろん、行政権の行使が形式的に法規に従ったものであ

つても、実質的に国民の意思に反し人権を脅かすものであれば、それはもはや憲法下の「法律による行政」の枠を破ることになる。

調査は財産権の侵害につながるが多いことを常に念頭に置くことが求められる。憲法二九条一項「財産権は、これを侵してはならない」という規定は、個人の基本的な人権としての個々の具体的財産権を保障する側面と、私有財産制度という客観的法秩序を保障する側面との二つの側面がある。

歴史的には、自己の労働に基礎を置く生存権としての財産権が市民の基本的な人権として不可侵であったが、資本主義の発展過程で、資本所有権⇨資本主義的財産権の体系が確立するに伴って、資本所有権が資本主義国家体制にとって不可侵なものであるという考え方に立つ制度的保障の理論が新しく登場してきた。憲法は、このような対立関係にある人権(生存権)としての財産権と資本主義的財産権を支える権利としての財産権とを区別せず一括して、これを単に「財産権」と規定して、その不可侵性を保障している。憲法二五条の生存権を原点とする財産権(憲法二五条)は「生存権的財産権」もしくは「人権としての財産権」と呼ばれる。

「人権としての財産権」は、人権一般がそうであるように、それなくして人間が人間として生存できない権利であるから、これは、近代社会の出発点である市民革命期から今日に至るまで変わることはない「不可侵」な権利である。このような人間の生存を支えている財産権については、手厚い適正手続が保障されなければならない。

憲法三一条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その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。」と定める。この規定は公権力を手続的に拘束し、人権を手続的に保障するものである。憲法三一条の適正手続の内容として税務調査において重要なのは、「調査の事前通知と調査理由の開示」である。憲法三一条は、「その他の刑罰を科せられない」という文言からすると、刑事手続についての規定であるが、行政手続

に準用される。三一条が刑事手続だと固執する場合には行政手続の適正性の根拠は幸福追求権を保障する憲法三一条に求めることになる。

税務行政における適正手続について筆者はかつて述べたことがある。^(注1)

税法の解釈や適用の基本原理は憲法の法律なくして課税・納税なしの原則（八四条、三〇条）以外にない。徴税をする定めがなければ税金をかけてはならない。規定がないのに課税をしたら、それは税務職員が新しい法律を作ったことになり、租税法律主義（憲法八四条）違反になる。とはいっても「税務認定」という名のもとの八四条違反があつたとたない。天皇又は摂政及び國務大臣、国会議員、裁判官その他の公務員は憲法を尊重し擁護する義務を負う（憲法九九条）。公務員は、次に示す「職員の服務の宣誓に関する政令」（昭和四一・二一・一〇政一四）に基づき憲法を守ることを誓っている。この政令一条は「服務の宣誓」についての規定を置いている。^(注2)

憲法は、立法・行政・司法の三権をそれぞれ国会・内閣・裁判所に属させ、相互の抑制と均衡をはかっている（三権分立）。権力分立は、人権保障という憲法の目的を達成するために、国家の権力が強くなりすぎないように、その力を分散させる統治の仕組みである。内閣は行政権の行使について国会に対して連帯責任を負い（六六条三項）、国会を通して結局は主権者たる国民全体に責任を負う。明治憲法下の官吏は、「天皇の官吏」という立場から、国民を支配する官尊民卑の風潮があつた。現憲法は、国民主権の原則に依じて、「公務員を選定し、及びこれを罷免することは、国民固有の権利である。」（一五一条）とし、「公務員は全体の奉仕者であつて、一部の奉仕者ではない。」（同条二項）としている。

内閣は、「国民主権の理念にのっとり、日本国憲法第七三条その他日本国憲法に定める職権を行う」ことが義務付けられている（内閣法一条）。国家行政組織法は内閣の統轄の下における国の行政機関の組織の基準を定めており

(一条)、財務省設置法はこの国家行政組織法の付属法令である。一般に行政活動においては、①基本的人権の尊重という価値と②行政目的の実現という価値が比較される。現行憲法の下では①が基本的である。①と②は並列的に二つ並べて均衡をはかるものではない。①が基本的目的で②はそれを達成する手段である。財務省設置法一九条は国税庁の任務について、「国税庁は、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを任務とする。」と規定している。徴税の目的という手段のために本来の目的である基本的人権に制限を加えることは憲法に反する。

通則法に限らず法は究極に支配階級の意思を表現するものであるが、法は彼らの主観的意図をむきだしに表現しない。なぜなら支配者の意図はそれと矛盾対立する国民の主観的意図とぶつかり、それぞれが持つている力の程度によって規定され、被支配層の意図を一定の範囲で反映する。したがってその限りで支配者の意図や利益は制限される。すなわち法は、基本的には支配者の利益を維持しながら、その中に被支配者の利益を反映し具体化するという二面性を内在させている場合が少なくない。その一面だけをとらえて、それをただちに法の趣旨や目的とする誤った理解に導くおそれがないわけではない。悪法が制定された後には権力の手足をできるだけ解釈を主張することになる。

(注1) 適正手続は、誰もが法の適正な手続きによらなければ生命・自由または財産を奪われないという原則。日本国憲法は適正手続の規定を置き(三一条、一三条)、また、国家権力の行使者に対して憲法を尊重し擁護する義務を課している(九九条)。一九七四年、衆院大蔵委員会(当時)は『税務行政の改善については税務調査に当たり、事前に納税者に通知するとともに、調査の理由を開示すること』とする適正手続に関する請願を採択した。また、行政手続法は、『処分、行政指導及び届出に関する手続に関し、共通する事項を定めることによつて、行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国

民にとって明らかであることをいう）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資すること」を目的としている（二条。課税庁が納税者に修正申告を勧めるなどの行為は行政指導であり、同法三五条では『行政指導に携わる者は、その相手方に対して、当該行政指導の趣旨及び内容並びに責任者を明確に示さなければならない』として適正手続がうたわれている。〔税務行政の適正手続〕、『知恵蔵・二〇一四』朝日新聞社）

（注2）新たに職員（非常勤職員及び臨時的職員を除く。以下同じ。）となった者は、任命権者又はその指定する職員の面前において別記様式による宣誓書に署名して、任命権者に提出しなければならない。

2 前項の規定による宣誓書の署名及び提出は、職員がその職務に従事する前にするものとする。

別記様式（宣誓書）

私は、国民全体の奉仕者として公共の利益のために勤務すべき責務を深く自覚し、日本国憲法を遵守し、並びに法令及び上司の職務上の命令に従い、不偏不党かつ公正に職務の遂行に当たることをかたく誓います。