

税理士による不正事実通報制度の創設提案（上）

酒 井 克 彦

Foundation Suggestion of the Injustice Fact Report System by the Licensed Tax Accountant

Katsuhiko SAKAI

The examination from the point of view called the third party report is necessary in thinking about the way of the tax practice compliance of our country. In the past, we had a third party report system. However, it was abolished, and the system ended in failure after it was carried out for several years. On the other hand, in the domain of the audit, a report system to the government is introduced. This report suggests the report system by the licensed tax accountant. In fact, violation of laws and ordinances takes the proposal system to the authorities of the inspector at the time of the discovery, the report rule of the certified public accountant about the illegal act into account on this occasion.

Key Words : 税理士, 不正事実, 第三者通報制度, 公示制度, 公認会計士, 申出制度, 公益通報者保護法, 違法行為報告義務

【目次】

はじめに

- I 公示制度の失敗
 - II 第三者通報制度
 - III 監査人の当局への申出制度（以上，本号）
- （以下，次号）

はじめに

我が国のタックス・コンプライアンスの在り方を考える上で、第三者通報という観点からの検討が必要であると思われる¹⁾。

1) タックス・コンプライアンスについて、酒井克彦「節税商品取引における税理士の役割—我が国における節税商品過誤訴訟と適正公平な課税の実現—」税大論叢 47号 529 ページ (2005), 同「タックス・コンプライアンスの現状と課題 税務に関するコーポレート・ガバナンスと企業への影響」会社法務 A2Z 119号 26 ページ (2017), 同「コーポレートガバナンスを取り巻く

もっとも、租税行政において、過去にこのような第三者通報制度がなかったわけではない。かつては高額所得者等を対象として「公示制度」が実施されてきたし、「第三者通報制度」が設けられていた時期もある。しかしながら、これらの制度は、数年の実施の末、いずれも廃止されているため、失敗に終わったと断じることもできなくはない。

しかしながら、他方で、会計監査の領域においては、いわば当局への通報制度の導入が図られており注目される場所である。

そこで、本稿においては、法令違反等事実発見時における監査人の当局への申出制度や、違法行為に関する公認会計士の通報規定あるいは、財務諸表監査における法令の検討や違法行為への対応に関する指針などについて概観することとし、これらの諸制度ないし指針がいかなる意義を有しているのか等の検証を通じて、我が国租税行政における通報制度の在り方についてのインプリケーションを得ることとしたい。もっとも、近時は、特定公益通報制度も創設されており、同制度の活用についても論じるべきところであるが、かかる制度の租税法領域への拡張論については、既に別稿において詳述したところであるので²⁾、本稿においては、簡単に問題点の摘示にとどめ、新たに税理士を通じた通報制度の創設を提案することとしたい。

I 公示制度の失敗

1. 公示制度の概要・沿革

第三者による不正事実通報制度の嚆矢として、高額所得者公示制度（以下「公示制度」という。）を挙げることができよう。この制度は、明治 20 年の所得税法創設当時から、大所得納税者³⁾として、人名・所得高・府県郡が公表され実質的な公示制度として始まったものである。その後、昭和 24 年 9 月のシャウブ勧告に基づき、昭和 25 年の税制改正によって戦後の公示制度が創設された。もっとも、このときに創設された公示制度は、昭和 22 年に設けられた申告書閲覧制度をもとにしたものであった。旧所得税法 53 条は、「納税義務者の提出した申告書又は更正若しくは決定に関する書類を閲覧しようとする者は、命令の定めるところにより、政府にその閲覧を請求することができる」と規定していた。すなわち、少額の手数料を払えば誰でも他人の確定申告書や更正・決定に関する書類を政

議論―株主との対話と法定申告期限―」税理 60 卷 8 号 162 ページ (2017)、同「タックス・コンプライアンスの維持・向上に向けた取組み」税理 60 卷 10 号 183 ページ (2017) など参照。

2) 酒井克彦「公益通報者保護法と租税行政」商学論纂第 59 卷第 1=2 号 133 ページ (2017) 参照。

3) 明治 21 年 5 月 16 日の官報に掲載された大所得納税者は 1 等所得 (3 万円以上) 60 名、2 等所得 (2 万円以上) 44 名であった。

府に閲覧請求することができることとなっていた。これは、無申告や過少申告の事実を政府に通報すれば報償金を得ることができる「第三者通報制度」（後述）の採用に伴って、その実効性を担保するための制度であった（その後、第三者通報制度は、戦後の社会情勢の正常化、税務調査技術の向上、通報を職業とする者による弊害排除などの理由⁴⁾から昭和29年に廃止されている。）。

シャープ勧告は、租税行政当局の事務負担の軽減や、申告内容を秘密にすることが適正な申告を担保することに資することからこの閲覧制度の廃止を求めるとともに、一定額以上の高額所得者を各税務署に掲示し一般の閲覧下に置くことによって、情報を有する者に過少申告の度合いの大きいものについて気づかせることが租税行政執行に有益であるとして、公示制度の創設を勧告したのである。すなわち、これは、申告内容が適正か否かを第三者に監視させるという牽制効果を通じて、納税者自らが正確な申告を身につけることを間接的に促進し、申告納税制度の円滑な実施を図ることを目的としたものである⁵⁾。

旧所得税法53条は、「政府は、確定申告書、農業確定申告書、修正確定申告書、修正農業確定申告書に記載された総所得金額が50万円をこえる者の住所、氏名及び当該申告に係る総所得金額を、命令の定めるところにより、公示しなければならない。」とし、旧法人税法39条は、「政府は、申告書又は修正申告書に記載された所得金額が100万円をこえる法人の名称、納税地、代表者の氏名、その申告書に記載された所得金額及びその事業年度又は期間を当該申告書提出の日から2箇月以内に、少なくとも1箇月間公示しなければならない。」と規定していた⁶⁾。

公示制度は、その後、昭和59年に、所得税の公示対象基準を所得基準から税額基準に変更するという大幅な改正を経た。これは、基準の引上げが論じられた前年の政府税制調査会での議論を前提としたものである。すなわち、昭和58年11月付け同調査会「今後の税制のあり方についての答申」は、「公示制度本来の意義が薄れており、本制度は廃止すべきであるとする意見、税額も併せて公示すべきであるとする意見、所得金額等に代えて税額だけを公示することとしてはどうかとの意見等があり、本制度のあり方については、その存否やこれに代わるべき制度を含め今後更に検討を続けることが適当である。なお、

4) 国税庁『昭和59年改正税法のすべて』62ページ。

5) 吉国二郎『法人税法〔昭和53年版〕』532ページ（財経詳報社1978）。

6) 旧相続税法49条は、「税務署長は、申告書の提出があったときは、当該申告書の提出があった日から4月以内に、当該申告書の記載に従い、課税価格が100万円をこえる者について、その者の氏名、納税地及び課税価格を少なくとも1月間公示しなければならない。」と規定していた。なお、昭和25年度税制改正が累積課税方式を採用していたため、贈与税が相続税に吸収されており、贈与税プロパーの公示制度はなかった。

公示限度額が昭和 46 年以降据え置かれていることから税務執行上種々の困難が生じているので、当面、少なくとも、公示限度額を引き上げる必要があるものとする。」と答申していた。

なお、当時、公示制度に関しては、次のようなメリットが指摘されていたことにも注意をしておきたい⁷⁾。

- ① 高額所得者の税額を具体的に明らかにすれば、一般国民が自己の税負担の水準を知る一つの参考となり、税負担に対する正しい認識を助けることになる。
- ② 税額公示は、高額所得者の国に対する貢献を明らかにすることにもなるので、これらの納税者の納税意欲にも良い影響を及ぼすこととなる。
- ③ 税額公示は、公示対象者の税負担を知らしめることによりその基礎となる所得を認識させる意義ある情報であり、第三者によるチェック機能も特段害されないものと考えられる。

2. 公示制度のメリット・デメリット

(1) メリット

このように、公示制度については、コンプライアンスに関する意義が指摘されていたところである。学説においても、この点はおおむね同様であり、次のような指摘がなされてきた⁸⁾。

① 適正申告への心理的効果

公示制度は、一定額以上の税額を公示することによって、各納税者を社会的監視の下に置き、心理的圧迫を加えようとするものである。これによって、少なくとも、著しく不正な申告をする者に対する抑止効果が認められることから、適正申告に対する心理的牽制効果を有していたといえよう。

② 第三者による課税資料提出効果

昭和 29 年の第三者通報制度の廃止に伴い課税資料の誘引機能は制度としてなくなったものの、公示制度によって公示されていない者に対する情報が集まるという機能自体が減殺されたわけではなく、任意の情報提供元となっていた面は少なからずあったのではなかろうか。

③ 国民の租税に関する社会的関心の醸成

公示制度をもとに新聞紙上に社会的関心が集まるなどしていたが、このことは、租税

7) 国税庁・前掲注 4)、62 ページ。

8) 武昌昌輔編『法人税法コンメンタール』5867 ページ（第一法規加除式）。

というものに国民が意識を寄せる機会でもあり、租税制度が社会の根幹であることの認識に間接的には寄与していたともいい得る。

(2) デメリット

他方で、かかる公示制度によって逸失する利益もあった。

① プライバシー情報の開示

納税者本人の意思を無視した形で申告内容が公示されるこの制度は、憲法上の保障を受ける基本的人権に反するとの指摘もあった⁹⁾。もっとも、一般的には、「政治家や高級官僚などの場合は、社会的活動の分野だけでなく、個人的生活においても世間の注目を受けやすいこと、その地位の公的性格及び公人の資産情報という事柄の公共性という観点からみて、保護される範囲〔筆者注：プライバシーの範囲〕は一般人と比べてきわめて狭い」という見解もあるが¹⁰⁾、公示制度は業種・業態を超えて単に税額（所得金額）の多寡のみで公示されるか否かが判断される性質のものであるから、そこに社会性が考慮されているわけではない。

いわゆる小説「宴のあと」事件東京地裁昭和39年9月28日判決（下民集15巻9号2317頁）¹¹⁾が、「近代法の根本理念の一つであり、また日本国憲法によって立つところでもある個人の尊厳という思想は、相互の人格が尊重され、不当な干渉から自我が保護されることによってはじめて確実なものとなるのであって、そのためには、正当な理由がなく他人の私事を公開することが許されてはならないことは言うまでもないところである。このことの片鱗はすでに成文法上にも明示されているところであって、たとえば他人の住居を正当な理由がないのにひそかにのぞき見る行為は犯罪とせられており（軽犯罪法1条1項23号）その目的とするところが私生活の場所的根拠である住居の保護を通じてプライバシーの保障を図るにあることは明らかであり、また民法235条1項が相隣地の観望について一定の規制を設けたところも帰するところ他人の私生活をみだりにのぞき見ることを禁ずる趣旨にあることは言うまでもないし、このほか刑法13条の信書開披罪なども同じくプライバシーの保護に資する規定であると解せられるのである。

9) 新井隆一『税法・権力・納税者』155ページ（敬文堂1970）。

10) 右崎正博「政治倫理制度・資産公開制度と国民の知る権利」『情報公開・個人情報保護』〔ジュリ増刊〕64ページ（1994）。

11) 判例評釈として、久保田きぬ子・憲法判例百選〔第3版〕58ページ（1974）、奥平康弘・判評75号13ページ（1964）、戒能通孝・法時36巻13号82ページ（1964）、五十嵐清・マスコミ判例百選〔第2版〕122ページ（1985）、松本昌悦・憲法判例百選Ⅰ〔第5版〕136ページ（2007）、内野正幸・メディア判例百選88ページ（2005）、大村敦志・法教355号99ページ（2010）、根森健・憲法判例百選Ⅰ〔第6版〕138ページ（2013）など参照。

ここに挙げたような成文法規の存在と前述したように私事をみだりに公開されないという保障が、今日のマスコミュニケーションの発達した社会では個人の尊厳を保ち幸福の追求を保障するうえにおいて必要不可欠なものであるとみられるに至っていることとを合わせ考えるならば、その尊重はもはや単に倫理的に要請されるにとどまらず、不法な侵害に対しては法的救済が与えられるまでに高められた人格的な利益であると考えるのが正当であり、それはいわゆる人格権に包摂されるものではあるけれども、なおこれを一つの権利と呼ぶことを妨げるものではないと解するのが相当である。」と説示するところが参考となろう。

② 平穩生活権等への脅威

上記東京地裁が「いわゆるプライバシー権は私生活をみだりに公開されないという法的保障ないし権利として理解される」とするとおり、この問題は、平穩生活権への脅威として考えることもできる。この点、公示制度が、本来の趣旨である租税領域以外の目的に利用されているという指摘があった。すなわち、例えば、寄附の依頼や商品のダイレクト・メールのリストに利用されることで、私生活の平穩を乱され、自由な活動や営業にまで影響がもたらされる弊害があることが指摘されてきた¹²⁾。

③ 公示制度を支えるメリットの効果の程度

公示制度は、第三者による課税資料の提出効果があるとして、そのことがひいては適正申告のために資するとされているが、そもそも、一般的に他人の所得金額についての情報を持ち得ない第三者に過少申告を見抜くことなど到底不可能ではないかという疑問も惹起される。現在のような複雑な税制の下ではなおさらその感を強くする¹³⁾。制度の効果について具体的に検証された記録は見当たらないものの、上記指摘は妥当であると思われる¹⁴⁾。そのほかにも、適正な納税義務履行を促す効果には疑問が寄せられていた¹⁵⁾。

④ 公示を巡る紛争や苦情の発生

公示を巡っては紛争が生じることも少なくなかった。一例を紹介しよう。

原告が、長期譲渡所得が高額となるため、いずれは高額納税者の公示により名前が公

12) 新井隆一「税務行政とプライバシー」『日本の税金』〔ジュリ増刊〕118ページ(1984)。

13) 新井・前掲注9), 155ページ。

14) 制度の実益が乏しいことについては、既に、昭和46年度税制改正正当時から指摘されていた。その当時、全納税者の4%近くもの者を公示する状況になっていたことを踏まえて、「このような多数の者を公示することは、いたずらに対象人員が増えるだけでその制度の実益も乏しいと考えられ」たとしており、その理由から対象所得をそれまでの倍額の1,000万円に引き上げている(国税庁『昭和46年改正税法のすべて』42ページ)。

15) 塩野宏ほか「研究会・行政強制〔第7回〕」ジュリ581号21ページ(1975)では実効性に対する疑問が論じられている。

表されることになるが、そうなれば、かかる資産譲渡の事実がPの労働組合に知られるところとなり、今後の労使交渉においてそのことが話題に取り上げられて経営者側が窮地に立たされかねないと考え、高額納税者の公示に名前が載らないようにしたいと思いつつ過少申告をした事例がある。同事例において、鳥取地裁平成13年3月27日判決（訟月50巻10号3044頁）は、のちに納税者が提出した修正申告書が旧国税通則法65条5項にいう「更正を予知してされたもの」ではないとして加算税は免除されるべきとの納税者側の主張を排斥した¹⁶⁾。加算税自体の問題は置いておくとして、これは、公示制度によって取引や社会関係において不利な立場を招来することを回避しようとした事例の一つであるとみることができる。上記の目的外利用にも通ずるところであるが、公示されることで無用なコンフリクトが生じていたのも事実である。このような問題は、昭和54年5月8日の参議院大蔵委員会において市川房枝議員が、「所得税の公示制度について、4月1日以降に申告をすると公示がされないということをそのまま放置していくと、だんだん増えていき、加算税・延滞税を払ってでも公示されたくないという人は、このような方法をとると思われる。」と指摘していたとおりである。

⑤ 公示作業に伴う事務量

税務署では、確定申告の申告内容チェックと同時に公示対象者のリストアップ作業を行い、かかる作業には相当の人日数を費やしていた。特に、上記のとおり、公示内容はプライバシーの領域に関わるものである反面、マスコミを含めた一般国民の関心も高いものであったことから、特に誤りが許されない行政事務であり、再三にわたる入念なチェックを実施していた。また、この公示制度を巡る紛争や苦情が頻繁に発生していたこともあって、事務に携わる担当者の精神的負担は大きいものであったと推察される。もっとも、かような事務量やストレス負担を凌駕する制度的意義や効果が判然としていれば問題は大きいものではなかったと思われるが、その効果たるものが明確ではないことから、租税行政部内においても、かかる公示制度に対する疑問が指摘されることも少なくないという状況にあった。

3. 公示制度廃止

政府税制調査会は、「税務情報が適正・公平な課税の実現のためという公共の福祉とプ

16) 判例評釈として、品川芳宣＝松田弘達・TKC 税研情報 11 巻 1 号 26 ページ（2002）、品川・税研 101 号 100 ページ（2002）、林仲宣・ひろば 55 巻 3 号 58 ページ（2002）など参照。なお、控訴審広島高裁松江支部平成14年9月27日判決（訟月50巻10号3033ページ）においても第一審判断は維持されている。高裁の判例評釈として、石村耕治・白鷗法学 22 号 93 ページ（2003）、同・税弘 51 巻 12 号 153 ページ（2003）など参照。

プライバシーの権利という基本的な人権保護の利益を比較衡量した場合、国民に納税の義務が課せられていることから、必要な限度においてプライバシーの権利は制限せざるを得ない」としており¹⁷⁾、上記のプライバシーの権利に対する侵害問題については一応の整理をつけていたところではあるものの、やはり、国民のプライバシーに対する意識の醸成を受けて、平成18年から公示制度は廃止されることとなった。もっとも、法人についてはプライバシーという観念は直接的には生じ得ないと考えられるから¹⁸⁾、法人税について公示制度を廃止する理由としてプライバシーの問題は積極的理由にはなり得ていない。そこには、事務量の問題や期待されていた機能が不全であったという面を強調することができよう。

いずれにしても、公示制度はその役割を終えたというわけではなく、そもそも役割が果たされていたのかにつき疑問を持たれつつ、プライバシーの権利保護や事務量といった要因によって廃止されることとなったのである。したがって、同制度については十分に検証が加えられずに廃止され、放置されたままになっているとみるのが正しい観察ではなかろうか。

公示制度の廃止は、第三者の監視がもはや不要になったという理由によるのではなく、その制度自体に欠陥が包蔵されていた点に原因があったとみるべきかもしれない。すなわち、かつての公示制度は、第三者による監視的機能を期待できるような仕組みとはいえないものであったというべきであろう。

II 第三者通報制度

1. 制度の概要・沿革

昭和21年11月に導入された第三者通報制度は、当時の財産税法の創設に際して、連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）の「同法に密告制度を導入すべき」との強い要請によるものである。これは、脱税に関する情報に係る租税行政当局への通報が端緒となって脱漏額の追徴があったときに通報者に対して追徴税額の一定割合の報償金を与えるという制度であった¹⁹⁾。当初の報償金は、脱漏税額の100分の25以下とし、10万円以下の制限があった。これが、その後、昭和22年4月には、所得税法、法人税法、相続税法に拡張さ

17) 税制調査会「納税者番号等検討小委員会報告(2)」自研65巻9号154ページ(1989)。

18) 玉國文敏教授は、法人について、「プライバシーの権利が人格権の保障や個人の私生活保護との関連において論じられている限りでは、プライバシーの権利が成立する余地はない」とされ(玉國「税務調査とプライバシー」『情報公開・プライバシー』〔ジュリ臨増〕182ページ(1981))、右崎正博教授も、「プライバシーは本来、個人(自然人)の権利であって、企業(法人)が当然に有するものではない」とされる(右崎・前掲注10)、64ページ)。

れ、脱漏税額の100分の10以下、10万円以下の制限となった。昭和23年7月には、取引高税法に拡張され、上限額が10万円から20万円にまで増額され、昭和25年5月に富裕税法にまで拡張されるに至って、上限額が50万円に増額された。

例えば、旧所得税法54条は、「納税義務があると認められる者が、確定申告書若しくは修正確定申告書を提出しなかった事実又は所得金額若しくは所得税額若しくは第26条第1項第7項に規定する金額に脱漏があると認められる事実（同項に規定する金額が超過額であるときは、当該金額が過大であると認められる事実）を、政府に報告した者がある場合において、政府がその報告に因って当該所得金額、所得税額又は同号に規定する金額を決定し又は更正したときは、政府は、命令の定めるところにより、その報告者に対し、決定又は更正に因り徴収することができた税額の100分の10以下に相当する金額を、報償金として交付することができる。但し、報償金の金額は10万円を超えることができない。」と規定していたように、この制度は、納税義務があると認められる者が申告書の提出を怠っていた事実及び申告内容が正当でないとする事実を、第三者が政府に対して通報するものである。通報に当たっては、①報告者の氏名及び住所又は居所、②申告書を提出しなかった事実又は申告額に脱漏があると認められる事実の詳細、③納税義務者又は源泉徴収義務者の氏名及び住所又は居所、を記載した書類を提出することとされていた²⁰⁾。もっとも、通報は口頭によることも可能であったようである²¹⁾。

2. 第三者通報制度のメリット・デメリット

(1) メリット

第三者通報制度のメリットとしては、おおむね次のようなものが挙げられよう。

① 課税資料としての活用

当時の国税庁の事業年報書によると、第三者通報制度の導入から昭和28年末までの7年間における第三者通報の総数は、7万6,569通に及んでおり、これらの通報が査察事案の資料や国税局、税務署における課税資料として活用されていたようである。その実績は、処理件数が7万6,201通であり、そのうち、実際に犯則調査や課税調査に活用されたものが4万608通と実に53.5%を占めており、かかる通報に基づく調査によって

19) 制度の創設等に関しては、大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—』415ページ（東洋経済新報社1977）、武田昌輔編『近代税制の沿革—所得税・法人税を中心として』174ページ（ぎょうせい1985）、大槻義公『税務年鑑』233ページ（NP通信社1955）、知見寺仁「公示制度の在り方について」税務大学校研究科論文集などを参考にした。

20) 平田敬一郎『新税法』255ページ（時事通信社1954）。

21) 岩男一編『法律学体系コンメンタール所得税法Ⅱ』938ページ（日本評論新社1950）。

追徴された本税額は142億円である。当時の金額にして142億円もの追徴税額を実現していることは特筆すべきであろう。そして、これに対する報償金の交付は、1,867件で1億4,022万円に達しているのである。

第三者通報が査察着手の端緒となったものは、昭和25年度257件、同年度の総査察着手件数の37%、同26年度は74件で30%、同28年度は73件で22%と、査察調査に相当の寄与をしていたことがこれらの数字からも窺うことができる。

② 租税に関する社会参画意識の醸成

第三者通報制度の目的は、直接的には脱税者の不正発見に資する情報の収集にあったが、他方で、間接的には、一般納税者の誠実な申告への意欲を促進することにもあったとされている。この点を考えると、当然ながら、納税者は他人についても適正な納税義務の履行をすることを期待していることがその前提にあるはずである。

あるべき税社会の実現という視角からこの制度を眺めると、社会の共通経費である税金について、社会構成員がみな応分の負担をすることが社会運営の基礎ルールに含意されているところ、その社会的ルールの実現を希求するところに通報制度の根幹があるとみることも可能であろう。狡猾な態度を認めないとする社会正義がこの制度維持の根底にあるべきであって、それが理想であろう。かくして、かかる理想は、民主的参画意識の下においてのみ実現し得るはずである。

この制度を俯瞰した場合、かような社会参画意識の醸成に寄与する制度であるとみることもあながち不可能ではなからう。

③ 裁量権の下での第三者通報制度から得られた情報の自由活用

提供された情報に税務当局が拘束されることとなると、過度に租税行政に圧力がかかることになるが、この点について裁量が認められているという点は制度執行上のメリットとして挙げることができよう。ある者の所得金額につき第三者通報があったのにもかかわらず、国税局長がその者の所得金額を更正しない旨を決定したとしても、それは、通報者の権利義務に変動を生じさせるものではなく、また、その納税義務者の義務を免除するものでもないから、いわゆる行政処分には当たらず、取消訴訟の対象とならないとされた事例がある。以下、判決を簡単に確認しておくこととしよう。

東京地裁昭和28年4月15日判決（行集4巻4号891頁）は、「元来租税の賦課、徴収担当行政庁は法令の定むる処に従い、過不足なく適正に租税を賦課、徴収すべきものであり、所得税法第54条の所謂第三者通報は、右の適正な租税の賦課、徴収のために、一般国民より任意の資料提供を俟つものであつて、報償金交付の制度は単にその資料の提供を促進せしめるための手段に止まるものと解するのが相当である。従つてその第三者通報即ち資料の提供があつたからと言つて、租税の賦課、徴収担当行政庁が当初

から負つて居る適正なる租税の賦課、徴収をなすべき義務に何物をも附加するものではなく、第三者通報をなした者に対し何等かの義務を負担するものでもない。第三者たる通報者に対して交付される報償金は上叙政策的、便宜的のもので理論上必ずこれを交付しなければならぬものではない。所得税法第54条第1項によればその報告に基いて更正若しくは決定がなされそれによつて徴収することのできた金額の中一定額の金員を報告者に報償金として交付することができる旨定められて居り、その規定よりすれば、右報償金は課税、徴収担当行政庁が報告者に対する義務という関係においてではなく担当行政庁として負つて居る責務に基いて為した処分の結果税金を徴収し得たと言う結果に基いて交付されることのあるものにすぎないから、報告者はその報告に基いて更正若しくは決定の行われて居ない状態においては右報償金を求める如何なる権利も有し得ないものと言わなくてはならない。（もとより報告者において徴収し得た暁、報償金の交付を受けることがあると言ふ事実上の期待はあるであろうが、それは法律上の権利とは言ひ得ない。従つて原告の主張する通りに、課税、徴収担当行政庁を構成する公務員が故意又は過失により適正額以下の賦課、徴収をする場合も考えられないことではないがかかる場合にも、これにより何人も個人としての具体的権利を害されるものではなく、他方その公務員に対しては公務員としての責務に反するものとして刑事上若しくは行政監督上の処分を以て臨み得るであろう。）」としている。

ここに、第三者通報制度の法的性質を読み解く鍵が示されている。すなわち、第三者通報制度はいわば情報提供にすぎないことから、かかる制度によって情報が提供されたからといって、行政庁がその情報に拘束されるものではないということと、他方で、情報提供者の側からすれば、報償金が得られるかもしれないというのは、あくまでも事実上の期待にとどまるものであって、法律上の権利とまではいえないということである²²⁾。

この考え方は、控訴審東京高裁昭和28年6月29日判決（税資12号102頁）においても維持され、上告審最高裁昭和31年12月6日第一小法廷判決（集民24号305頁）は、「所得税法第54条によれば、政府は同条の通報をした第三者に対し、右通報の趣旨を調査し適正な額を決定しまたは更正してこれを右第三者に通報する義務を負担するものではなく、同条は政府が右通報に基いて決定又は更正をした場合には、命令の定めるところにより右第三者に報償金を交付することができる旨を定めたのであつて、決定又は更正をしない本件においては本件通知の有無に拘らず、報償金の交付は問題となり得ず、また報償金を交付されるという法律上の権利としての期待権も認めることができな

22) 報償金を権利的なものとして位置付けて批判する見解もあった（大蔵省財政史室・前掲注19）、279ページ）。

い。」として、この争点に決着を付けた。

(2) デメリット

これに対して、第三者通報制度のデメリットとしては、次のような点を挙げる事ができる。

① 道徳的荒廃の助長

通報のほとんどが正義感によるものではなく、内部の仲間割れの結果等、怨恨・嫉妬・悪意に基づくもので、近親者相互の猜疑心・復讐心を生み、これに国が報償金を交付するのは、人心の道徳的荒廃を助長するという指摘があった²³⁾。

② 職業的通報者の存在

職業的に報償金を得ようとする探偵社等が横行し、国民相互の監視という本来の趣旨から逸脱した制度運営がなされてきており、制度意義が失われたとの指摘があった。このように、一般国民による通報が減少してしまい²⁴⁾、そもそも、報償金たる金銭交付の仕組み自体にも疑問が提示されていたのである²⁵⁾。

これは、前述のとおり、報償金の額が大きいことが招来した問題とみるべきなのかもしれない。例えば、出入国管理及び難民認定法 66 条は第三者通報制度を設けているが、同制度は、国外退去を強制されるべき者を入国管理事務所へ通報するとその通報者に対して、5 万円以下の金額を報償金として交付するというものである。かかる制度は、不法入国者、不法残留者等が我が国社会に潜在して就労する機会が多いことに鑑みて、民間人からの通報等の協力を求めるために、広く被退去強制容疑者に関する端緒情報の提供を期待して設けられた制度である²⁶⁾。行政において広く一般国民の協力を得ることを目的として設けられたものという意味では、第三者通報制度に親和性を有する。第三者通報制度も、この制度のような比較的低額の報償金であれば、それを業として行う専門の探偵社等の横行もなかったのかもしれない。

3. 第三者通報制度の廃止

第三者通報制度は昭和 29 年に廃止され、公示制度のみが残った（その後、平成 18 年に同制度も廃止されたことは既に述べた。）。

第三者通報制度には上記に示したデメリットがあった上、租税行政庁の機構及び税務執

23) 国税庁『昭和 24・25・26 年度事業年報書』345 ページ。

24) 国税庁『昭和 28 年度事業年報書』306 ページ、武田昌輔編『コンメンタール所得税法』9213 ページ（第一法規加除式）。

25) 平田敬一郎編『昭和税制の回顧と展望〔上巻〕』226 ページ（大蔵財務協会 1979）。

26) 坂中英徳『出入国管理及び難民認定法逐条解説』746 ページ（日本加除出版加除式）。

行が整備されてきたことから、かかる制度に頼る必要性が従来に比して減少し、その意義がなくなったといわれている²⁷⁾。租税行政の機構や執行の充実の背景には、資料情報制度の拡充や、税務調査能力（技術）の向上、租税専門家の育成、租税教育の展開など複合的要素があると思われるが、それらの諸要素の充実は、他方で、調査そのものが、いわゆる「たれこみ」一辺倒だった情報にのみ頼る必要がなくなったという意味でのステップアップを意味しているといえよう。

ところで、井上一郎氏が、「申告納税制度が、密告と監視によって、制度の円滑な運営を図る発想によって出発したことは、不幸な出発であった」と論じられるように²⁸⁾、申告納税制度の揺籃期において創設されたこの第三者通報制度は必ずしもベストな政策ではなかったと捉えられているようである。しかしながら、この制度の何が大きな問題であったかを突き詰めれば、おそらくその「報償金支給」という制度設計にあったのではないかと思われるのである。

対価を得るために第三者通報を行うという部分のみが切り出されてしまい、本来の、社会における市民による相互監視という視点がそれによって曇ってしまったのではなかろうか。いったん報償制度として出発してしまったことから、報償金ありきとなってしまい、同制度が社会に馴致されるまでの間に報償金支給を廃止するという選択肢をとり得なかったのではなかろうか。この制度の失敗を分析するに当たって、単純に「監視」制度そのものを問題視するのは必ずしも正解とは思えない。報償金制度というインパクトを排除することなくして、この制度の失敗を語ることはできないと考えるべきであろう²⁹⁾。

4. 小 括

このように、現在では、租税行政における第三者通報制度に類似した制度はいずれも廃止されている。それは、これらの制度には上述したような問題点が内包されていたからである。そこでは、一般市民に通報のインセンティブを与えたり、通報のための情報提供制度（公示制度）を構築してきたのであるが、むしろ、広く一般市民に情報提供や通報を期待するのとは別に、脱税者の身近の者に通報を求める仕組みを構築すべきではなかろうか。そのアイデアとして、脱税を行っている法人等の事業に携わっている者に情報提供を求めるなどの方法があり得よう。例えば、税理士や経理担当者といった者に照準を当て

27) 大槻・前掲注19), 233ページ。

28) 井上一郎『租税行政史—終戦から占領初期まで—』251ページ（中央経済社1980）。

29) なお、第三者通報制度の「通報」を「密告」と評価するのは論者の自由ではあるが、語義感に強いイメージを有する「密告」などという表現をあえて使うことには不安を覚える。

て、租税行政庁はこれらの者から有益な情報を入手するという仕組みの構築を検討すべきではなからうか。この議論は、ひいては「税理士の通知義務」の創設にもつながるものである。

かような制度の検討を行うに当たっては、監査人に要請されている申出や違法行為への対応に関わるいくつかの試みが参考になるのではないか。外部監査の領域では、既に専門家による通報制度が構築されている。租税行政においては専ら一般市民に通報を求める手法を採用してきたのであるが、専門家による通報の途を議論するに当たって有益であると思われるので、以下では、「監査人の申出制度」や「公認会計士の通報制度」について概観することとしよう。

Ⅲ 監査人の当局への申出制度

1. 申出制度の概要³⁰⁾

平成 19 年 6 月 27 日に公布された「公認会計士法等の一部を改正する法律」（以下「改正法」という。）により、金融商品取引法（以下「金商法」という。）193 条の 3《法令違反等事実発見への対応》の規定が新設され、平成 19 年 12 月 7 日に、「金融商品取引法施行令」（以下「金商法施行令」という。）及び「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」（以下「監査証明府令」という。）の関係政府令の改正が行われた。かかる改正は、監査人が、金商法 193 条の 2《公認会計士又は監査法人による監査証明》第 1 項の監査証明を行うに当たって、特定発行者における法令に違反する事実その他の財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実を発見したときに、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を、遅滞なく、当該特定発行者に書面で通知しなければならないとするものであり（金商法 193 の 3①、監査証明府令 7）、当該特定発行者の自主的な是正措置を促そうとするものである。ここにいう「特定発行者」とは、金融商品取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の公認会計士等の監査証

30) 申出制度の背景、比較法については、弥永真生「財務諸表監査と違法行為」筑波ロー・ジャーナル 17 号 127 ページ（2014）、田村詩子「企業における不正会計と企業統治—ドイツにおける会計監査システム改革—」龍谷法学 37 卷 4 号 253 ページ（2005）、前越俊之「証券不実開示訴訟における『損害因果関係』—合衆国連邦最高裁判所 *Dura Pharmaceuticals, Inc. v. Broudo* 判決とその示唆を中心に—」福岡法学 53 卷 4 号 329 ページ（2009）、内田千秋「フランスにおける会計監査役の仕事と民事責任（1）（2）（3・完）—会計監査役のエラー（faute）に関する判例の分析を通じて—」早稲田法学 80 卷 4 号 99 ページ（2005）、同 81 卷 2 号 97 ページ（2006）、同 84 卷 1 号 111 ページ（2008）、王子田誠「アメリカにおける監査人の違法行為報告義務～違法行為の範囲と違法行為報告制度の運用を中心として」姫路法学 49 号 5 ページ（2009）など参照。

明を必要とする者をいう（金商法 193 の 2 ①，金商法施行令 35 ①）。

そして、これらの手続を踏んだ上でもなお、法令違反等事実が当該特定発行者の財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあること及び当該特定発行者による適切な措置がとられないことがあると認める場合で、重大な影響を防止するために必要があると認めるときは、監査人は、あらかじめ申出をする旨を当該特定発行者に書面で通知した上で、当該事項に関する意見について当局へ申出を行い（金商法 193 の 3 ②，監査証明府令 8），また、当局への申出を行った旨及びその内容を当該特定発行者に書面で通知しなければならないこととされている（金商法 193 の 3 ③）。かかる申出制度は、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する特定発行者の事業年度又は特定期間に係る財務書類の監査証明から適用されている（改正法附則 19）。なお、当該規定（金商法 193 の 3 ①～③）に違反した者に対しては、30 万円以下の過料に処すとされている（金商法 208 の 2 四～六）。

また、監査基準委員会報告書第 35 号「財務諸表の監査における不正への対応」（平成 20 年 3 月 25 日改正）において、監査人は、経営者等が関与する不正を識別した場合、速やかに、監査役等に報告しなければならないとされているが（報告書 95 項）、この制度への対応として、監査人は、不正を識別した場合、法令等の規定により、監査役等に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならない旨が追加されている。監査人が不正を識別した場合における第三者に対する報告についても同様に、法令等の規定により、第三者に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならない旨が追加されている（報告書 102 項）。

かかる制度が税理士の通知義務の議論に示唆を与え得ると考えられるので、以下において、同制度についての若干の紹介を行うこととしたい。

2. 申出制度の創設理由ないし背景

平成 18 年 12 月 22 日に公表された金融審議会公認会計士制度部会報告「公認会計士・監査法人制度の充実・強化について」に盛り込まれた提言の三つの柱の一つである監査人の独立性と地位の強化に関しては、監査人の独立性の確保に向けたルールの整備、ローテーション・ルールの整備及び監査人の選任・監査報酬の決定等に関する適切な枠組みの整備の三つの観点からの提言がなされた。かかる監査人の選任・監査報酬の決定等に関する適切な枠組みの整備の観点による提言事項の一つに、監査人の「不正・違法行為発見時の対応等」が掲げられ、「監査人の独立性や監査の実効性等を強化する観点から、監査人が財務書類に重要な影響を及ぼす不正・違法行為を発見した場合であって、監査役等に報告するなど、被監査会社の自主的な是正措置を促す手続を踏んだ上でもなお改善が図られないと考えるときは、当局への報告を義務付けていくことが適当である。」とされた。

これを受けて、平成19年の公認会計士法等の一部を改正する法律により、金商法の一部が改正され、法令違反等事実発見時における監査人の当局への申出制度が設けられることとなったのである。同制度により、監査人が被監査会社との関係において、より強固な地位に基づき適正に監査を行うことができると期待されている。

なお、諸外国においても同様の制度を導入している例があり、それらを参考にしたものと思われる。

図表1 諸外国の当局への通報義務

国名	概要
米国	上場会社の監査において、財務諸表に重大な影響を与え得る違法行為が発見され、経営者、取締役会等が必要な措置をとらなかった場合、SECに通報（Private Securities Litigation Reform Act of 1995, AU317 Illegal Act of 1995）。
英国	銀行等の監査において発見された違法行為について、FSAに通報（Proceeds of Crime Act 2002 Section 330 and 331）。
フランス	刑事行為について、監査人は検察官に通報。 上場会社等の監査において発見された違法行為について、監査人はAMFに通報（商法L823-12）。
ドイツ	特段の定めはない。

出所) 第6回金融審議会公認会計士制度部会（平成18年5月29日）配布資料：資料2「諸外国の監査法人制度等の比較」を筆者一部修正

3. 届出制度の内容

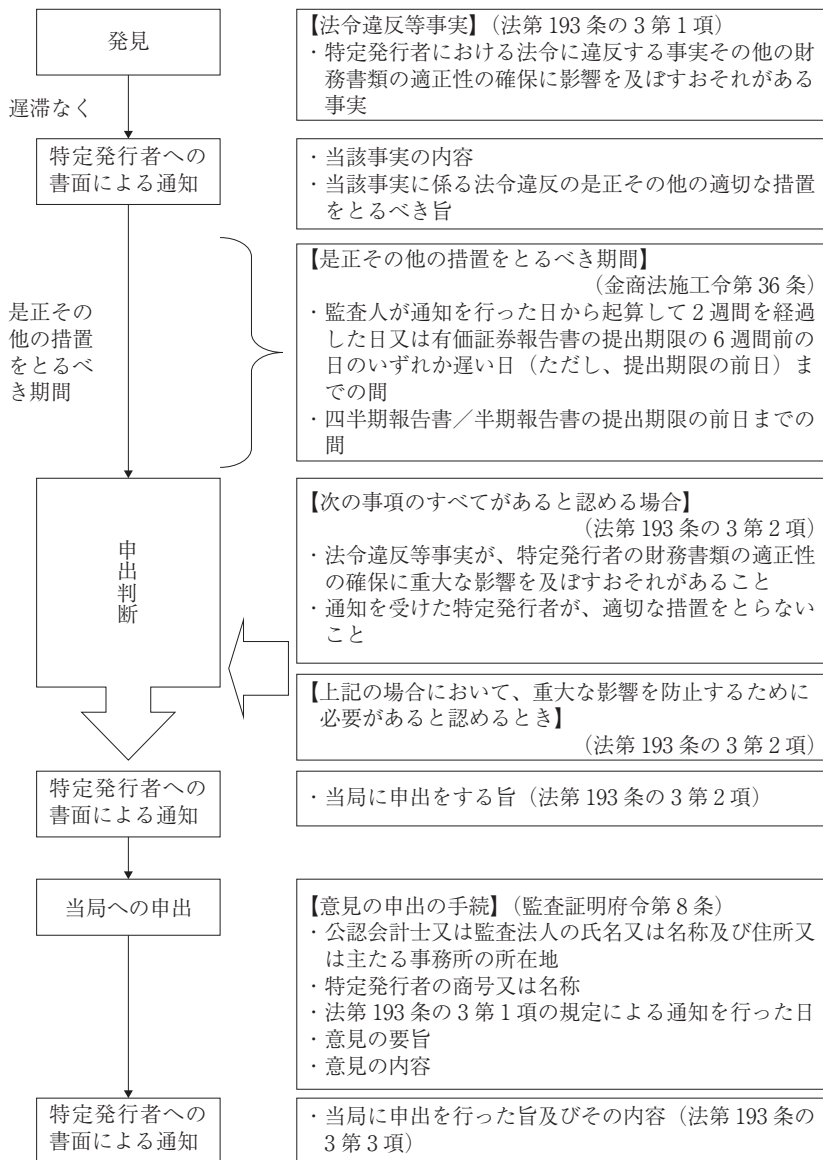
(1) フロー

この届出制度の内容・手続の流れは図表2のとおりである。

(2) 法令違反等事実

被監査会社（特定発行者）に適切な措置をとることを求めなければならない「法令違反等事実」とは、「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」であり（金商法193の3①）、その意義としては、仮に監査人や被監査会社において何らの対応も図られず、当該事実が放置された状態のまま当該財務書類が提出された場合に、重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実を指すものと解されている。したがって、法令違反等事実に該当するか否かについては、被監査会社の規模・特性やその財務書類の内容などを総合的に勘案し、当該事実が財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実として「法令違反等事実」に該当するか否かの判断を、監査人としての専門的知識・経験に照らし、独立した立場において行う必要があると考えられている（平成19年12月7日付け「提出されたコメントの概要とコメントに対する金融庁の考え方」（以下「金融庁の考え方」という。）Ⅲ. 29）。

図表2 我が国の監査人の当局への申出制度



出所）平成20年11月5日付け日本公認会計士協会法規委員会研究報告第9号「法令違反等事実発見への対応に関するQ & A」3ページ

また、金商法193条の3第1項では、いわゆる「重要性の判断」の明示はないが、「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれ」をもって、その影響の重大性が斟酌されると考えられる。「重要性の判断」も含めて具体的にどのような事実が法令違反等事実に該当するかについては、一般に公正妥当と認めら

れる監査に関する基準等に基づき、監査人において判断されるべきものと解されている（金融庁の考え方Ⅲ. 30）。もっとも、法令違反等事実が発見されなくとも、職業的専門家としての正当な注意を怠らない限り、監査人が責任を負うことはないと考えられている。また、かかる制度は、監査証明を行うに当たって設けられている制度であり、法令違反等事実を発見した場合に適用されることになるから、同制度の対象となる法令違反等事実は、本来監査実施年度の財務書類（注記事項を含む。）に反映されるべき事項であるにもかかわらず、適切に反映されていない事項であると考えられる。なお、過年度の財務書類の修正を要するような法令違反等事実を発見した場合も、本制度の対象となる。

(3) 当局への申出

特定発行者に対し法令違反等事実について是正その他の適切な措置をとるべき旨の通知を行った日から政令で定める期間が経過した日後なお次に掲げる事項のすべてがあると認める場合において、法令違反等事実が、特定発行者の財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあることから、その重大な影響を防止するために必要があると認めるときは、内閣府令で定めるところにより、当該事項に関する意見を内閣総理大臣（金融庁長官）に申し出なければならない（金商法 193 の 3 ②、監査証明府令 8 条）。

① 法令違反等事実が、特定発行者の財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあること。

② 適切な措置をとるべき旨の通知を受けた特定発行者が、適切な措置をとらないこと。

法令違反等事実が、被監査会社の財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、通知を受けた被監査会社が適切な措置をとらないと認める場合において、被監査会社により当該財務書類が監査人に提出されたときは、監査人は、監査意見の形成に当たり無限定適正意見以外の意見表明や意見不表明等の適否を検討しなければならないと考えられる。少なくとも監査人が不適正意見を表明することとなる場合には、監査人は経営者の採用した会計方針の選択及び適用方法又は財務諸表の表示方法に関して、財務書類に重大な影響を与える著しく不適切な事項がある、すなわち、重大な虚偽の表示があると判断しているのであり、通常、当該意見表明に先立って、法令違反等事実に関する被監査会社への通知及び当局への申出がなされることになる。

ところで、被監査会社に適切な措置をとるべき旨の通知を行う法令違反等事実の「財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれ」と、当局へ申出を行う場合の「財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な……影響を及ぼすおそれ」にはいかなる違いがあるのであろうか。

当局へ申出を行う場合における「重大な影響を及ぼすおそれがある」場合とは、監査人が発見した法令違反等事実について、被監査会社側に通知するなどの取組みを進めてきた

にもかかわらず是正が進まない等の事由により、当該法令違反等事実が財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼす蓋然性が高くなった場合等を指すと解されている（金融庁の考え方Ⅲ、31）。すなわち、監査人が発見した法令違反等事実のすべてについて当局への申出を求めることはせず、むしろ、監査人による一定の取組みにもかかわらず、被監査会社側による是正が図られないなど、当該法令違反等事実が財務書類の適正性の確保に影響を及ぼす蓋然性が高くなった段階で、当局への申出を求めることが制度の趣旨と考えられることから、「重大な」という要件が加重されていると考えられる。

監査証明府令8条《意見の申出の手続》によると、内閣総理大臣（金融庁長官）に申出を行う場合には、次に掲げる事項を記載した書面を提出しなければならないとされている³¹⁾。

- ① 公認会計士又は監査法人の氏名又は名称及び住所又は主たる事務所の所在地
- ② 特定発行者の商号又は名称
- ③ 法令違反等事実の内容及び当該事実に係る適切な措置をとるべき旨の通知を行った日
- ④ 意見の要旨
- ⑤ 意見の内容（金商法193条の3第2項1号の事項、同項2号の事項の別に記載）

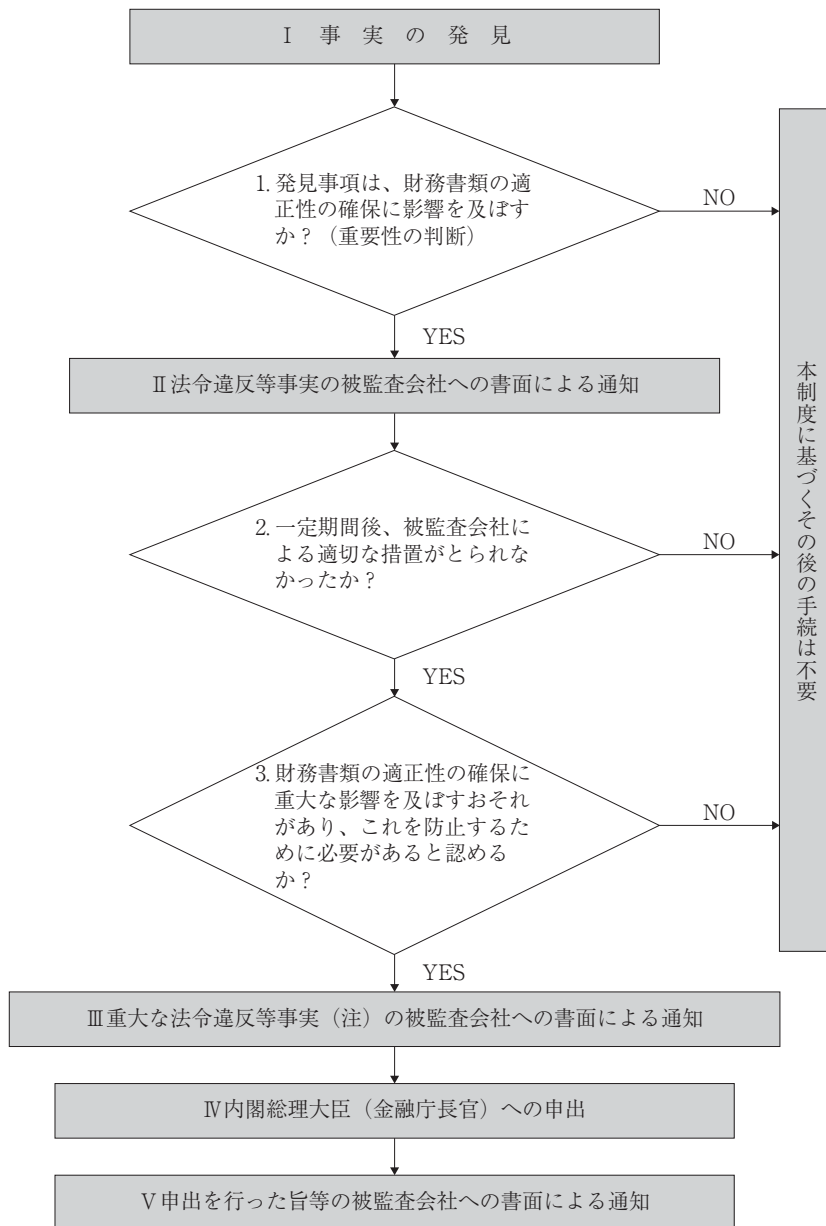
第1号：法令違反等事実が、特定発行者の財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあること。

第2号：適切な措置をとるべき旨の通知を受けた特定発行者が、適切な措置をとらないこと。

事実の発見から当局への申出までの流れを示すと図表3のとおりである。

31) 監査人が当局に申出を行うに至るような状況において、監査契約の解除等により監査人でなくなった場合には、監査人の当局への申出制度の対象とはならず、また、守秘義務も解除されないことに留意する必要がある。このとき、法令違反等事実が、特定発行者の財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、その重大な影響を防止するために必要があると認めるときは、監査人交代時の臨時報告書における交代理由等に対する監査人としての意見において、当該法令違反等事実を開示することも考えられる。なお、当局への申出を行った場合には、通常、監査契約の解除又は更新を行わない事由の一つに該当するものと考えられる。このため、契約の解除については、法規委員会研究報告第6号「監査及び四半期レビュー契約書の作成について」（平成20年4月15日改正）による監査約款及び四半期レビュー約款の様式例において、契約の解除・終了事由として「受嘱者が、金融商品取引法に基づき委嘱者の法令違反等事実に関する意見を金融庁長官に申し出た場合」が掲記されている（平成20年11月5日付け日本公認会計士協会法規委員会研究報告第9号「法令違反等事実発見への対応に関するQ&A」問9参照）。

図表3 当局申出までのフロー



出所) 平成20年11月5日付け日本公認会計士協会法規委員会研究報告第9号「法令違反等事実発見への対応に関するQ & A」10ページ