

税務制裁に関する政策決定の一考察*

佐藤 秀 樹

1. 序論

本稿において我々は租税犯に対する最適制裁及び抑止効果を検討する。ここで租税犯とは税法がその違反行為に対して刑事罰をもって制裁を加えている行為を意味する¹。

脱税モデルにおける租税犯への関心の萌芽は Allingham and Sandmo (1972) に見られ、その不確実性下の納税者行動の先駆的な定式化において、制裁水準をパラメトリックに導入する一方、自ら、Becker (1968) の刑事政策モデルとの関連に言及し、制裁決定が司法当局の裁量に一任される税法上の可能性を示唆している。このように制裁決定の問題を捨象していることが明示されていながら、現在までの脱税モデルの多くは、依然として、制裁水準を十分小なるパラメーターであると素朴に想定していることが、既に、指摘されている²。

他方、Becker (1968) 以来、刑事政策モデルにおける伝統的な結果は以下の通りである。すなわち、ある個人が不正を行うことにより有限の期待便益を得ることが見込まれるとき、その個人の不正が発覚する確率及び制裁を受ける確率の組合せに依存して、不正を抑止する可能性が生じ得るが、政府サイドで捜査を強化して発覚確率を増すことがコストリーであるにし

ても、制裁がコストレスで実行可能であるならば、そのとき不正を抑止するための最適な刑事政策は可能な限り厳しい制裁を課すと同時に発覚確率を最小値に設定することである。

このような伝統的結果は「最大制裁」(the maximal sanction) と呼ばれている。その極端な例としては、政府が最大制裁として死刑を用いるとき、それに対応する抑止効果は潜在的な不正を確実に防止するという意味において十分大であると言えよう。事実、本稿のモデルにおいても、一定の条件下において、その極端な例に相当する完全な租税犯の抑止効果が論証される。しかしながら、我が国の租税法では死刑と比較すれば相対的にはるかに軽い制裁水準が定められていることは言うまでもない。

今日までの刑事政策モデルは最適制裁が最大制裁よりも小であるという意味で現実的ではない理由を論じている。例えば、Ehrlich (1975) は制裁当局が誤判によって冤罪を科す可能性の存在をその根拠としており、Andreoni (1991) は陪審員制度に関して、有罪判決を下す際に「合理的疑い」の基準を用いるときには、制裁が十分に大である状況下で陪審員が有罪判決を下さないという傾向が生じ得ることを論じている。

そこで、本稿において我々は、最近の刑事政策モデルの動向に則しつつ、前述の Allingham and Sandmo (1972) の示唆に基づいて、租税犯に対する最適制裁及びその抑止効果を考察する。

本稿において我々が想定する経済には連続的所得水準によって特徴付けられる多数の納税者層と司法当局及び立法当局から成る分権的制裁機関とが存在する。特に、我々は税法に制裁水準を規定する立法当局を政府と想定し、最適制裁決定を政府の納税者層及び司法当局に関する経済厚生最大化問題の解と定義する。更に、制裁決定を租税犯に対する抑止効果と関連付けるため、制裁決定は納税者層及び司法当局の決定に先立って公表され

るものとする。

司法当局の決定を十全であるとすることは、特に、税務調査が租税犯を確証できないケースでは、妥当な想定ではないと思われる。そこで、簡単のため、パラメトリックな税務当局を想定して、その調査確率が所与であるものとするが、その税務調査の性質を“perfect auditing”及び“imperfect auditing”に区別し、後者のケースで不確実性下の司法当局の行動を検討する。そして、司法当局における心理的なコストの存在の効果を最適制裁及び抑止効果に関連付ける。その結果、我々はこれらの2つに相異なる税務調査の性質を想定することにより、最適制裁及び効果に関して正反対の結果を得る。すなわち、税務調査が前者のとき任意の正の税務調査確率の下で最適制裁は最大制裁となり、租税犯を完全に抑止し得るが、後者のときには司法当局の裁量との関連で最小制裁となり、租税犯を全く抑止し得ない³。

以下、本稿の構成に関しては、次節でモデルを設定し、第三節で“perfect auditing”のときの最適制裁を論じ、第四節で“imperfect auditing”のときの最適制裁を論じる。最後に、第五節を結語とする。

2. モデル

簡単のため、パラメトリックな税務当局の行動を想定し、経済は納税者集合、制裁に関する立法当局としての政府、及び司法当局から成るものとする。但し、簡単のため、司法当局の行動を裁判官の行動と同一視する。税務当局に関して、以下の2つの税務調査の性質を想定する。すなわち、税務調査が完全に所得情報を明らかにし得て、法廷において租税犯を立証するに足る十分な証拠を示し得る“perfect auditing”及び税務調査が不

完全であり法廷において裁判官が租税犯を疑い得る証拠を示すに過ぎない“imperfect auditing”である⁴。前者のケースにおいては、税務調査による所得情報と同一のものが司法当局においても認められるに過ぎず、司法当局の存在が明示的に考慮される必要はない。従って、“perfect auditing”下の制裁決定は納税者層及び政府間の問題として考察し得るが、これに対して“imperfect auditing”下の制裁決定は不確実性に直面する司法当局の行動をも考慮しなければならない。

税務当局に関する以上の想定の下で、本稿を通して所得税に関する税法遵守制度（申告納税制度）を考察の対象とする。すなわち、凡ての納税者が税務当局に対して自発的な所得申告を行うことが制度的に義務付けられており、課税は申告所得水準に対して行われるものとする。また、真の所得水準は納税者の私的情報であるものとし、虚偽申告の可能性が存在するものとする。この可能性を想定して、税務当局は申告後に税務調査を行う。但し、本稿において我々は税務当局の行動を固定して、税務調査は正の所与の確率 ($p \in (0, 1]$) で行われるものとする。但し、税務調査は個々の納税者に関して行われるものとし、調査対象となった納税者から他の納税者の所得情報は得られないものとする。このような税務調査の後、納税者の虚偽申告が発覚すれば、税務当局は虚偽申告に対して税法で定められた水準の制裁を科す。

納税者のタイプに関して本稿では以下の納税者集合を考える⁵。すなわち、戦略納税者 (strategic taxpayer) 及び習慣的遵守者 (habitual complier) を考察の対象とし、便宜上、この納税者集合のサイズを1に基準化する。納税者集合に属する凡ての納税者が同一所得 I を保有するものとし、個人の脱漏所得の水準が異なるものとする。我々はそれを各納税者のタイプと呼ぶ。このとき、ある特定の納税者は所定の所得税 (\bar{T}) からタイ

プ(T)に依存した虚偽申告により、低水準の所得税 $T(< \bar{T})$ に直面し得ることから、 $\bar{T} - T > 0$ の脱税が可能である。但し、タイプ T は閉区間 $[0, 1]$ 上で定義される一様な確率密度関数に従うものとする。

納税者は政府による制裁決定の後、所与の税務調査確率下における脱税決定を行うものとする。ここで従来の脱税モデルの多くが制裁水準を十分小なる外生変数であると想定していたことに対して、本稿において我々はその最適水準を検討する。政府が制裁決定を各納税者のタイプに応じて行うことは不可能であるが、タイプの定義域（最大値及び最小値）及びその上に定義される確率密度関数は知っているものとする。政府はこれらの情報に基づいて以下に定義する経済厚生を最大化を目的とした制裁水準 (s) を決定するものとする。但し、 s は発覚した虚偽申告（脱漏所得）の水準に応じて科されるものではなく、一律的であるものとし、政府は制裁決定を税法に定める形でコストレスで公表し、凡ての納税者がそれを知るものとする。このような政府行動の後、納税者は税務調査の確率及び制裁決定を所与として、自らのタイプに依存した期待効用を考慮して、脱税決定を行うものとする。すなわち、脱税決定は、一端、制裁水準が公表されると、各人のタイプに依存して脱税を行うか否かの2つのうちいずれかが選択される2項的決定である。

以上の想定から政府の制裁決定に対応して、戦略的納税者集合のうち脱税者集合のサイズがどのように決まるかを容易に見ることが出来る。今、簡単のため凡ての納税者は危険中立であるものとする。このとき任意のある納税者は所与の真の所得、税務調査確率、タイプ、及び公表された制裁決定の下で、自らの期待所得を脱税を行うときのそれと行わないときのそれとの関係を比較する形で2項的決定を行う。すなわち、今、各納税者の可処分所得 $I - \bar{T}$ をゼロと置くと、納税者が脱税を行うときの期待所得

(E^c) は

$$\begin{aligned} E^c(T, s) &= (1-p)T + p(T-s) \\ &= T - ps \end{aligned} \quad (1)$$

であり、脱税して発覚しないときの所得水準及び脱税して発覚し制裁を科された時の所得水準の期待値で定義される。脱税を行わないときの期待効用 (E^{nc}) はゼロであるから、一端、制裁決定が公表されると、脱税決定は $E^c(T, s) > E^{nc}$ なる納税者は脱税を行い、逆の関係ならば行わないというものになる。

上式はタイプに関して単調増加関数であることから、十分小なる正の s に関して、納税者の全体集合は脱税者から成る部分集合とそれ以外の部分集合とに分割される。両部分集合の境界に位置する納税者のタイプ (\hat{T}) は

$$E^c(\hat{T}, s) = E^{nc} \quad (2)$$

なるタイプによって定義される。このタイプは、(1)式より、 $\hat{T} = ps$ である。納税者の見地から制裁がコストの一種と考えられることが可能であるならば、上式の納税者は虚偽申告（脱漏所得）が期待制裁コストに等しいタイプであると言える。このタイプの納税者は脱税を行わないものと仮定すると、タイプ \hat{T} よりも大きいタイプの納税者は脱税を行い、 \hat{T} 以下のタイプの納税者は脱税を行わないことになる。 \hat{T} は明らかに s の単調増加関数であることから、制裁水準の増大（減少）は脱税集合の縮小（拡大）をもたらすことになる。

そこで、まず、次節において“perfect auditing”のときの経済厚生を定義し、政府の経済厚生最大化の解としての最適制裁決定を述べる。

3. perfect auditing 下の最適制裁政策

我々は功利主義的な経済厚生 (W) を想定し、以下の期待効用積分とする⁶。政府は納税者の一様な確率密度関数で与えられるタイプ情報に基づき、経済厚生を最大化する制裁水準を決定する。従って、政府の問題は次式のように定式化される：

$$\max_{\{s\}} W(s) = \int_0^{\hat{T}(s)} E^{nc} dT + \int_{\hat{T}(s)}^1 E^c(T, s) dT \quad (3)$$

期待所得 E^c は(1)式で与えられており、 E^{nc} はゼロであることから、上式の右辺に代入すると、政府の問題は具体的に次式のように書き直すことが出来る：

$$\max_{\{s\}} W(s) = \frac{(ps)^2}{2} - ps + K \quad (4)$$

但し、 K は任意の正の定数である。上の経済厚生関数は制裁水準に関する2次式であるが、具体的な形状を確かめるために、最適制裁水準のための一階条件を求めると次式を得る：

$$\frac{d\Omega(s)}{ds} = p(s-1) \quad (5)$$

上式の右辺をゼロと置いて s に関して解くと、任意の税務調査確率 $p \in (0, 1]$ に関して、一階条件を満たす制裁水準は税務調査確率の関数 $s(p) = \frac{1}{p}$ と書ける。従って、上の経済厚生関数は任意の正の制裁水準に関して、内点で最小値を持つ狭義凸関数である。今、最小タイプに等しいタイプ $\hat{T}(s) = 0$ をもたらす制裁水準 $s' = 0$ に関して経済厚生を求めると $W(s') = W(0) = K$ であり、任意のある正の値をとる。従って、制裁水準の増加(減少)は内点である $\frac{1}{p}$ より小(大)であるとき、経済厚生を減少(増

加) させて、経済厚生 of 最大値は最大制裁のときに得られ、明らかに、この決定が公表されることによって脱税が完全に抑止される。よって、以下の命題が得られる：

命題1 正の任意の税務調査確率に関して、perfect auditing であるとき、最大制裁が最適であり、このとき全納税者に関して、虚偽申告を行うときの期待所得が正直に申告したときの可処分所得を下回るために、脱税を完全に抑止する。

我々は“perfect auditing”の想定下において刑事政策モデルにおける伝統的な結果に相当するものを得た。しかし、“imperfect auditing”の想定下においては、司法当局が必ずしも税務調査の結果を追認するとは限らない。そこで、本稿において我々は司法当局の誤判の可能性に着目し、納税者層及び司法当局に関する経済厚生を考慮する政府の問題を次節で論じる。

4. imperfect auditing 下の最適制裁政策

本節において我々は税務調査の性質が“imperfect auditing”であるときの最適制裁を考察する。この性質の税務調査は申告後に習慣的遵守者及び戦略的納税者を区別し得るに過ぎず、個別の戦略的納税者の虚偽を立証し得ない。このとき租税犯が発覚しても法廷で無罪となる可能性が存在するので、“imperfect auditing”下における納税者行動は制裁決定に対応して2項的決定が行われる“perfect auditing”のときとは異なる。

そこで、法廷における有罪確率 r は税務当局による租税犯の立証水準を意味し、閉区間 $[0, 1]$ 上で定義される一様な確率密度関数に従うものとする。この情報は納税者個人、裁判官、及び政府が共有するものとする。

租税犯が誤判で過小制裁を受けたとき所得 \tilde{T} を得て、有罪判決を受けたとき $\tilde{T}-s$ を被るものとする、"imperfect auditing" のケースでの租税犯の期待所得は

$$\begin{aligned} E^c(r, s) &= (1-p)\tilde{T} + p(r(\tilde{T}-s) + (1-r)\tilde{T}) \\ &= \tilde{T} - prs \end{aligned} \quad (6)$$

であり、 E^{nc} はゼロであるから、 $E^c(r, s) > 0$ なる納税者は実際に脱税を行う。上式より実際に租税犯が生じる条件は、任意の $s \geq \frac{T}{p}$ に関して、ある確率 r^0 が存在して、 $r < r^0$ である。但し、 $r^0 = r^0(s) = \frac{T}{ps}$ である。任意の $s \geq \frac{T}{p}$ に関して、 r^0 は s に関する単調減少関数であるから、制裁水準の増加により納税者に有罪判決を受ける恐れが生じ、租税犯の抑止効果が生じる。なお、任意の正の $s < \frac{T}{p}$ に関して、 $r^0 = 1$ である。

税務調査は習慣的遵守者を特定し得ることから、納税者の経済厚生関数は任意の $s \geq \frac{T}{p}$ に関して

$$\int_0^{r^0} (T - prs) dr = \frac{T^2}{2ps} \quad (7)$$

であり、任意の正の $s < \frac{T}{p}$ に関して

$$\int_0^{r^0} (T - prs) dr = T - \frac{ps}{2} \quad (8)$$

である。

次に、司法当局には法廷で新たな証拠が提示されない限り誤判の可能性が存在する⁷。

ここで、一般に誤判は有罪の租税犯を無罪と誤判するケース及び無罪の納税者を有罪と誤判する(冤罪)ケースが考えられるが、税務調査は "imper-

fect auditing” のときでさえ習慣的遵守者の存在は確認し得るため、本稿において後者のケースは排除される。従って、本稿における誤判は所定の制裁水準と異なる制裁判決を行うことを意味するに過ぎない。

簡単のため、司法当局に関して過大あるいは過小な誤判のコスト (c) は同一の正の定数であるものとし、立法当局が定める制裁水準に対して加法的に評価されるものとする。

判決に先立って、租税犯に関する有罪確率 r は閉区間 $[0, 1]$ 上で定義される一様な確率密度関数に従い、更に、簡単のため、危険中立な裁判官を想定する。

過大判決を下すときの裁判官の期待所得 (E^e) は適正な制裁を科すときのそれをゼロと置くと、

$$E^e = -(1-r)(c+s) \quad (9)$$

であり、逆に、過小判決を下すときの期待所得 (E^u)

$$E^u = -r(c+s) \quad (10)$$

である。従って、合理的な裁判官は $E^e \leq E^u$ ($E^e > E^u$)、すなわち、 $r \leq \frac{1}{2}$ ($r > \frac{1}{2}$) であるならば、過大 (過小) 判決を下す。

従って、司法当局の経済厚生関数は

$$-\int_0^{1/2} ((1-r)(c+s))dr - \int_{1/2}^1 (r(c+s))dr = -\frac{3}{4}(c+s) \quad (11)$$

であり、制裁水準に関する単調減少関数である。

政府は納税者の経済厚生及び司法当局の経済厚生のを最大化する制裁決定を行うものとする。従って、政府の問題は

$$\max_{\{s\}} W(s) = \int_0^{r^0} (T - prs)dr - \int_0^{1/2} ((1-r)(c+s))dr - \int_{1/2}^1 (r(c+s))dr$$

(12)

である。具体的には、仮定より、任意の $s \in \left[\frac{T}{p}, \infty \right)$ に関して

$$W(s) = \frac{T^2}{2ps} - \frac{3}{4}(c+s) \quad (13)$$

及び任意の $s \in \left[0, \frac{T}{p} \right]$ に関して

$$W(s) = T - \frac{ps}{2} - \frac{3}{4}(c+s) \quad (14)$$

であり、任意の s に関する単調減少関数である。従って、ゼロ制裁が最適制裁であり、無論、脱税は全く抑止されない。よって、以下の命題が得られた：

命題2 “imperfect auditing” のとき、制裁強化により慎重な司法判断が生じるためゼロ制裁が最適決定となり、租税犯は完全に抑止されない。

5. 結語

脱税モデルの先駆的業績の一つである Allingham and Sandmo (1972) において制裁決定が法定の裁量に一任される可能性が示唆されていることから、本稿において我々は租税犯に関する最適制裁及び抑止効果を考察した。その結果、我々は制裁水準を十分小なるものとする従来の脱税モデルにおける素朴な想定に対して経済学的な根拠の一つを与えると同時に刑事政策モデルの伝統的な結果に対する反証の一つをも単純なモデルによって与えた。

無論、本稿における2つの結果はいずれも極端なケースであることから、現行税法に規定されている制裁水準を肯定的に評価するモデルの構築を当

面の課題としたい。

註

* 本稿は1995年2月18日に西南学院大学において開催された「第4回マイクロ経済学ワークショップ」の研究報告論文「脱税と最適制裁」に加筆及び修正を行ったものである。その際、フロアーの方々から多数の有益なコメントを頂いた。無論、本稿にあり得べき誤りは筆者に帰するものである。

- 1) 我が国の税法に定められた租税犯に対する制裁水準は重加算税に加えて5百万円以下の罰金あるいは5年以下の懲役の範囲内である。このような同一の租税犯に対する二重処罰に関して租税法において憲法39条（二重処罰の禁止）に抵触する違憲論と最高裁判例における合憲論が存在する。租税犯に関する租税法学的接近に関しては佐藤（1992）を参照。
- 2) 例えば、拙稿（1995）においては最適課税が達成されるために同様の想定を要した。なお、Pestieau, Possen, and Slutsky（1994）はその想定の理論的根拠が哲学ないし政治学における議論に委ねられていることを指摘している。
- 3) Allingham and Sandmo（1972）が指摘した関連分野の一つである刑事政策モデルにおける最近の議論は現実の制裁水準が必ずしも最大であるとは限らないことをどのように説明し得るかを問題にしている。例えば、Andreoni（1991）、Boadway, Marceau, and Marchand（1994）、Ehrlich（1975）、Kaplow（1990）、Malik（1990）、Mookerjee and Png（1992）、Pollinsky and Shavell（1979）、Shavell（1987）、Stigler（1970）、Shavell（1991）を参照。
- 4) これらの概念自体はCremer and Ghavari（1993）に依拠し、それはperfect auditingを想定して、脱税を伴うラムゼイ・ルールを導出している。しかし、その想定は本稿の定義のように司法当局の存在とは関連していない。
- 5) Gretz, Reinganum, and Wilde（1986）においては所得水準に関して高所得及び低所得者層の2つのタイプが存在して、高所得税及び低所得税の差額で表わされる脱漏所得が一定であることを想定している。
- 6) 刑法学の古典の一つであるベッカリーアの著書ではベンサム功利主義に基づく罪刑法定主義が論じられている（ベッカリーア著（風早八十二・風早二葉訳）『犯罪と刑罰』岩波書店1977年参照）。

7) 刑事政策関連の文献において Andreoni (1991) は陪審員制度の分析に誤判コストを導入し、合理的疑い (reasonable doubt) を定式化している。

参考文献

Allingham M.G. and A. Sandmo, (1972), "Income tax evasion: A theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.

Andreoni J., (1991), "Reasonable doubt and the optimal magnitude of fines: Should the penalty fit the crime?", *RAND Journal of Economics*, 22, 385-395.

Becker G.S., (1968), "Crime and punishment: An economic approach", *Journal of Political Economy*, 76, 169-217.

Boadway R., N. Marceau, and M. Marchand, (1994), "Time-consistent criminal sanctions", *CORE discussion paper 9410*.

Cremer H., and F. Ghavari, (1993), "Tax evasion and optimal commodity taxation", *Journal of Public Economics*, 50, 261-275.

Ehrlich I., (1975), "The deterrent effect of capital punishment: A question of life and death", *American Economic Review*, 65, 397-417.

Greatz M.J., J.F. Reinganum, and L.L. Wilde (1986), "The tax compliance game: Toward an interactive theory of law enforcement", *Journal of Law, Economics, and Organization*, 2, 1-32.

Kaplow L., (1990), "A note on the optimal use of nonmonetary sanctions", *Journal of Public Economics*, 42, 245-247.

Malik A.S., (1990), "Avoidance, screening, and optimum enforcement", *RAND Journal of Economics*, 21, 341-353.

Mookerjee D. and I.P.L. Png, (1992), "Monitoring vis-a-vis investigation enforcement of law", *American Economic Review*, 82, 556-565.

Pestieau P., Possen U.M., and A.M. Slutsky, (1994), "The penalty for tax evasion

when tax are set optimally”, *CORE discussion paper* 9416.

Pollinsky A.M. and S. Shavell, (1979), “The optimal tradeoff between the probability and magnitude of fines”, *American Economic Review*, 69, 880-891.

Sato H., (1995), “A Note on the optimal taxation and tax compliance game”, mimeo.

Shavell S., (1987), “The optimal use of nonmonetary sanction as a deterrent”, *American Economic Review*, 99, 584-592.

Shavell S., (1991), “Specific versus general enforcement of law”, *Journal of Political Economy*, 99, 1088-1108.

Stigler G.L., (1970), “The optimal enforcement of laws”, *Journal of Political Economy*, 78, 526-536.

佐藤英明 (1992) 『脱税と制裁—租税制裁法の構造と機能』租税法研究双書 3 弘文堂