

## 論 説

### 税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因についての概論

前 税 務 大 学 校 長  
荒 井 英 夫

#### ◆SUMMARY◆

税制を議論する際には、税制の実施面からの議論も重要であり、その税制を円滑に実施していくための納税者と税務行政のコストがどの程度のものとなるのか、また、そのコストをどのように評価するのかといった検討を行っていく必要がある。このような検討を行うに当たっては、納税者や税務執行当局の税制に係る実施状況を踏まえたコストについての検討が必要であり、そのためには税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因についての理解と考察が必要となる。

本稿は、このような意識の下に、税制の実施を支えている①税制、②納税者、③税務執行当局、④税理士の項目ごとに、税制の円滑な実施に大きな影響を与えていると考えられる要因として、①に関しては税制それ自体により規定されている納税義務者等の範囲、②に関しては納税者の記帳習慣の現状、③に関しては税務執行当局の執行に係る現状、④に関しては税理士の役割について、制度的な枠組みやその実施状況、また、それに関連する課題について整理を試みるものである。(平成24年6月29日税務大学ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	100
1 税 制	101
(1) 税制による納税義務者の絞込み	101
(2) 税制による納税義務者の絞込みが税制の実施面に与える影響	102
(3) 源泉徴収制度	102
(4) 税制による納税義務者等の絞込み効果の推計	102
(5) 小 括	103
2 納税者	104
(1) 記帳習慣の重要性	104
(2) 青色申告制度と青色申告の状況	104
(3) 白色申告者に対する記帳・記録保存制度	106
(4) 制裁アプローチ領域への対応	107
(5) 小 括	107
3 税務執行当局	108
(1) 税務執行当局の役割	108
(2) 税務執行当局が果たすべき役割に負の影響を与えている要因	108
(3) 税務執行当局における納税者利便向上と業務効率化に向けた努力	110
(4) 小 括	111
4 税理士	112
(1) 税理士業務の特徴	112
(2) 税理士の役割	113
結び	114

はじめに

税制を構築する際には、構築しようとする税制が円滑に実施されていくのかどうかという実施面からの議論が重要であるが、我が国においては、一般的に、理論面からの議論に比べ実施面からの議論は少ない傾向にある<sup>①</sup>。しかしながら、税制の議論に際しては、税制の基本原則である「公平、中立、簡素」の三つの観点から議論することが必要とされており<sup>②</sup>、このうち、「簡素」とは課税を行う際の行政コスト（税務行政コスト）と納税者にとっての手間（納税に伴うコスト（納税協力費））が小さいことをいうとされている<sup>③</sup>。

また、税制の準拠すべき一般的な基準を示した租税原則<sup>④</sup>として有名な、古くは「アダム・スミスの租税原則」<sup>⑤</sup>、「ワグナーの租税原則」<sup>⑥</sup>においても、また、現代の「マスグレイブの租税原則」<sup>⑦</sup>においても、納税に伴うコストを小さくすべきであるという「便宜」や「納税協力費最小」の原則と税務行政コストを小さくすべきであるという「徴税费最小」の原則が掲げられており、税制を議論する際の重要な基準とされている。このように、税制を議論する際には、税制の実施面からの議論が重要であり、議論されている税制を円滑に実施していくための納税者と税務行政のコスト

がどの程度のものとなるのか、また、その税制がその効果とコストとの関係でどのように評価されるのかといった点についても、十分に検討されることが求められている。

また、税制の実施面からの議論を行う際の納税者と税務行政のコストについては、単に税務執行当局の予算面におけるコストといった狭い観点からだけではなく、納税者や税務執行当局の申告・納税・徴収に係る実施状況を踏まえたコストについて検討する必要がある。そのためには、税制の円滑な実施を支えている制度的枠組みや税制の実施状況などについての広い観点からの理解と考察が必要となる。

そこで、本稿においては、税制を構築するに当たり、また、現行の税制を考察するに当たり、税制の実施面からの議論の一助となることを目的として、我が国における税制の円滑な実施に大きな影響を与えていると考えられる要因について、項目ごとに整理を試みることにする。具体的には、税の申告・納税・徴収という税制の実施局面においては、①税制、②納税者、③税務執行当局及び④税理士が、それぞれ密接に関連し合いながら税制の円滑な実施を支えていると考えられるため、それぞれの項目ごとに、税制の円滑な実施に大きな影響を与えていると考えられる要因として、①に関しては税制それ自体により規定されている納税義務者等の範囲、②に関しては納税者の記帳習慣の現状、③に関しては税務執行当局の執行に係る現状、④に関しては税理士の役割について、制度的な枠組みやその実施状況、また、それに関連する課題について整理を行うことにする。なお、本稿においては、国税を中心として論じるため、税務執行当局とは、国税を執行する国税庁をいう。

## 1 税制

まず、税制それ自体が納税義務者等の範囲をどのように規定しているかが、税制の円滑

な実施に大きな影響を与えている要因と考えられるため、この点について論じることとする。

### (1) 税制による納税義務者の絞込み

税は、基本的に担税力に応じて課されることとされており、担税力の基準としては、所得、財産及び消費があるとされている<sup>(8)</sup>。税制の基本的な機能は、これらの担税力に着目して、納税義務の成立要件である課税要件を定めることにある。具体的には、所得税法、法人税法、消費税法等の各税法において、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等が定められているが、一般的に、担税力を示す指標としての所得等と税法で規定された課税対象とされる所得等とは、理論的な理由や政策的な理由により差異が生じている<sup>(9)</sup>。そして、この差異は、一般的に、前者に比べて後者のほうが小さい。例えば、所得税についていえば、課税標準とされる所得は、税法で規定されている非課税所得、各種の所得控除などにより、担税力を示す指標としての所得よりも小さく、また、相続税についていえば、基礎控除により、相続税の課税標準は、相続財産の価額よりも小さくなっている。このように、担税力を示す指標としての所得等よりも税法において課税標準とされる所得等が小さいため、本来は担税力があり納税義務者となり得る者であっても税法の規定上は納税義務者とならない者が存在することになり、税制によって納税義務者の絞込みが行われていると見ることができる。

この税制による納税義務者の絞込み効果を具体的に示す例として、平成15年度税制改正による消費税の小規模事業者に係る納税義務の免除制度(消費税法9条)の改正がある。この改正は、消費税の納税義務が免除されるその課税期間に係る基準期間における課税売上高(事業者免税点)を3,000万円以下から1,000万円以下に引き下げたものであり<sup>(10)</sup>、これによって、個人事業者の申告件数が、平

成 16 年分の 41.6 万件から平成 17 年分の 157.6 万件に増加した<sup>(11)</sup>。改正によって申告件数が増加したが、逆にいえば、その差に相当する納税義務者の絞込みが行われていたといえる。また、現行の所得税法の枠を超えて「負の所得税」<sup>(12)</sup>という制度を考えると、この制度は納税義務者を大きく拡大させる効果がある税制と考えられる。

このように、税制によって納税義務者の範囲が変わることになるが、一般的には、税制によって納税義務者の絞込みが行われているといえる。

## (2) 税制による納税義務者の絞込みが税制の実施面に与える影響

この税制による納税義務者の絞込みは、一般的に、少額な納税額となる者を納税義務者から除外しており、税制の実施面から見ると、少額な納税額となる者の申告・納税に係る負担を軽減するとともに、税務執行当局の執行に係る負担を軽減するものであり、税制の円滑な実施に大きな影響を与えている<sup>(13)</sup>。

我が国においては、国税については基本的に申告納税制度を採用しており、納税者が自ら申告・納税を行うことが求められている。そして、納税者が正しく申告するためには、①税制に関する知識の習得<sup>(14)</sup>、②経済取引の記録、③それらに基づく申告書の作成・提出・納税等の行為を行う必要がある。このため、少額な納税額となる者に対してまでこれらの負担を課すと納税者の自発的な申告を確保することが困難になるおそれがある。また、税務執行当局にとっては、納税者数が増加すれば、①納税者に対する申告・納税に係る支援、②申告・納税の処理及び管理、③調査・滞納整理的確な実施等の負担が増加することになる。以上のことを考えれば、種々の理由によって、少額な納税額となる者を納税義務者から除外する規定が税制の中に組み込まれているが、これは税制の円滑な実施の確保の面からも効果があるといえる。逆にいえば、申

告納税制度の枠組みの中で、少額な納税額となる者を納税義務者として取り込めば取り込むほど、税制の円滑な実施を確保するためのコストが納税者にも税務執行当局にもかかることになる。なお、税務執行当局の負担の増加は、税務執行当局の徴税に係る費用の増加をもたらす、最終的に、国民の負担につながることになる。

## (3) 源泉徴収制度

上記(1)で述べた担税力の指標と課税標準との差による納税義務者の絞込みのほかに、税制の実施面に大きな影響を与えているものとして、所得税法で規定されている給与所得に係る源泉徴収制度がある。給与所得に係る源泉徴収制度は多くの国で採用されているが、我が国の制度は、源泉徴収義務者による年末調整と年末調整を受けた給与所得者の一定の所得に対する申告不要<sup>(15)</sup>の制度が採用されているところに特徴がある<sup>(16)</sup>。これによって多くの給与所得者が自ら申告・納税を行う必要がなくなっており、給与所得者の申告・納税に係る負担と税務執行当局の執行に係る負担を軽減し、税制の円滑な実施面に大きな影響を与えている。もっとも、年末調整を含む源泉徴収制度は、源泉徴収義務者に相応の負担を課すものではあるが、後記(4)の推計で示すとおり、平成 20 年分の所得税について見ると、所得税の確定申告を行う者が約 2,300 万人であるのに対して、本制度により自ら申告・納税を行っていない給与所得者が約 3,400 万人いると見込まれる。このため、本制度がない場合の納税者側の負担と税務執行当局側の負担を考えれば、源泉徴収義務者の負担を考慮しても税制の円滑な実施に大きな影響を与えていると考えられる<sup>(17)</sup>。

## (4) 税制による納税義務者等の絞込み効果の推計

上記(1)及び(3)で述べたとおり、所得税については、①非課税所得、各種の所得控除等により納税義務者が絞り込まれているとともに

に、更に、②源泉徴収制度等により自ら申告・納税を行う必要がある給与所得者が絞り込まれている。これらの制度によって、①、②の納税義務者等の絞込みがどの程度行われているかについて、平成 20 年分の所得税について推計することとする。

総務省の「労働力調査（基本集計）」によれば、平成 20 年の我が国の 15 歳以上の人口は 11,050 万人、就業者数は 6,385 万人（うち 60 歳以上は 1,060 万人）、雇用者数は 5,524 万人である。非就業者であっても公的年金受給者には所得があるため、上記就業者数から公的年金を受給していると見込まれる 60 歳以上の者を控除した上で、重複のない公的年金の実受給権者数 3,583 万人<sup>(18)</sup>を加算すると約 8,900 万人となり、これが「課税対象となり得る収入を得ている者」の人数と見込まれる。また、ここから所得税の確定申告者 2,369 万人<sup>(19)</sup>を差し引いた約 6,500 万人が「税制に

より絞り込まれた納税義務者等」の人数、すなわち、上記①と②の合計の人数と見込まれる。更に、この 6,500 万人を上記①と②に区分するため、まず、②の人数を推計する。国税庁の「民間給与実態統計調査」によれば、年間の給与収入額 100 万円超<sup>(20)</sup>の給与所得者の構成割合は 82.5%<sup>(21)</sup>であるから、上記雇用者数<sup>(22)</sup>にこの割合を乗じ、所得税の確定申告をした給与所得者 1,156 万人<sup>(23)</sup>を控除した約 3,400 万人が「源泉徴収制度等により絞り込まれた給与所得者」の人数、すなわち、上記②の人数と見込まれ、6,500 万人とこの 3,400 万人との差の約 3,100 万人が「非課税所得、各種の所得控除等により絞り込まれた納税義務者」の人数、すなわち、上記①の人数と見込まれる。

以上を取りまとめたものが、下の表 1 である。

表 1 税制により絞り込まれた所得税の納税義務者等の人数

項 目	人 数
①15 歳以上の人口	11,050 万人
②課税対象となり得る収入を得ている者	8,900 万人
③所得税確定申告者	2,369 万人
④税制により絞り込まれた納税義務者等 (②－③) (①＋②)	6,500 万人
うち①非課税所得、各種の所得控除等により絞り込まれた納税義務者 (④－②)	3,100 万人
⑤源泉徴収制度等により絞り込まれた給与所得者	3,400 万人

#### (5) 小 括

上記(4)で推計したとおり、所得税については、非課税所得、各種の所得控除及び源泉徴収制度等により、納税義務者となる者及び自ら申告・納税を行う必要のある給与所得者が大きく絞り込まれており、これが税制の円滑な実施に大きく寄与していると考えられる。

また、所得税の納税義務者等の絞込み効果のある最近の税制改正としては、平成 23 年

度税制改正による年金所得者の申告手続の簡素化がある。この税制改正は、①公的年金等の収入金額が 400 万円以下で、かつ、当該年金以外の他の所得の金額が 20 万円以下の者については、確定申告を不要とし（所得税法 121<sup>(3)</sup>）、②公的年金等に係る源泉徴収税額の計算について、控除対象とされる人的控除の範囲に寡婦（寡夫）控除が加えられたものである（所得税法 203 条の 3<sup>(1)</sup>一ハ）。すなわち、

寡婦（寡夫）が相当数存在する公的年金受給者については、源泉徴収税額を計算する際に寡婦（寡夫）控除を行うこととして、確定申告によって算出される税額と源泉徴収税額の差を小さくするとともに、確定申告によって納付すべきこととなる税額が少額となる者については、確定申告を不要とするものであり、これも所得税の納税義務者等の絞込み効果があるものである<sup>(24)</sup>。高齢者の申告・納税に係る負担と税務執行当局の執行に係る負担が軽減されることや我が国の高齢化の更なる進展によってこれらの負担が今後増加することが見込まれることを考えれば、税制の円滑な実施を確保する観点から評価できるものと考えられる。

一方、現在、いわゆる「負の所得税」を背景としていると思われる「給付付き税額控除」の導入が検討されているが、この制度は、納税義務者等を大きく拡大させる効果がある税制と考えられるため、中里教授が指摘しているように<sup>(25)</sup>、税制の実施面からの十分な議論が行われる必要があると考える。

以上は所得税の納税義務者等の絞込みに関するものであるが、相続税については基礎控除の存在により、消費税については事業者免税点の存在によって納税義務者が絞り込まれており、このような税制による納税義務者等の絞込みは税制の実施面に大きな影響を与えていると考えられる。このため、所得税だけではなく税制の議論をする際には、実施面からの議論として、その税制が納税義務者等の範囲に与える影響や、それに伴う納税者や税務行政のコストに与える影響についても十分な議論を行っていく必要があると考える。

なお、以上の議論は、税制の実施面からの議論、すなわち「簡素」の観点からの議論であるが、税制を議論する際には、この「簡素」の観点だけではなく「公平」や「中立」などの観点からの議論も必要であることはいまでもないことである。要するに、税制の議論

の際には、「簡素」の観点などの実施面からだけの議論や、「公平」や「中立」などの理論面からだけの議論ではなく、両者を常にバランス良く議論していくことが重要であるといえる。

## 2 納税者

次に、税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因として、納税者の記帳習慣とその現状について論じることとする。

### (1) 記帳習慣の重要性

前述したように、我が国の税制は、基本的に申告納税制度を採用しており、納税者が自ら正しく申告・納税を行なうことが求められているため、税制の円滑な実施の観点からすれば、納税者がその中心的な役割を担っているといえる。納税者がこの役割を担っていくためには、前述のとおり、①税制に関する知識の習得、②経済取引の記録、③それらに基づく申告書の作成・提出・納税等の行為を行う必要がある。税を申告するという行為は、実際の経済取引を基礎として、税法の規定に従って所得金額と税額を計算していく行為であるため、その前提として実際の経済取引が正しく記録されていることが必要となる。特に、事業者においては、日々いろいろな経済取引を行っているため、日々の経済取引の記録、すなわち、日々の経済取引の記帳が不可欠である。このため、申告納税制度の下で税制の円滑な実施を確保していくためには、納税者が正しく記帳を行なう習慣をどのように確保していくかが重要な課題となる。

### (2) 青色申告制度と青色申告の状況

我が国に申告納税制度が導入された昭和22年当時は、納税者の記帳習慣が十分でなかった<sup>(26)</sup>。しかし、申告納税の水準を高めるためには、納税者が帳簿書類を備え付け、それに収入と支出を正確に記入し、それを基礎として所得と税額を正しく計算して申告することが必要である。このため、シャープ勧告に

基づく昭和 25 年の税制改革で青色申告制度が所得税法及び法人税法に導入された（所得税法第 2 編第 5 章第 3 節、法人税法第 2 編第 3 章及び第 3 編第 4 章）。

青色申告制度とは、税務署長に承認申請書を提出して承認を受けた納税者（個人では、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う者）に対して、一定の帳簿の備付け、これへの記録、かつ、帳簿・書類の保存を義務付ける一方で、それに基づいて正確に所得を計算する者に対して税制上の特典を与える制度である<sup>(27)</sup>。

この青色申告の普及率の推移<sup>(28)</sup>を見ると、昭和 25 年に、所得税で 4%、法人税で 48%であったものが、その後の制度改正、また、税務執行当局の努力や青色申告会・日本商工

会議所などの各種団体の活動などによって普及率が上昇したが、昭和 50 年頃から頭打ちの状況となり、近年では、所得税は 55%程度、法人税は 90%程度で推移している。法人税については、上限に近い割合と考えられるため、所得税について更に詳しく所得階層別の青色申告割合（表 2 参照）を見ると、所得階層が高い層では法人税と同程度の割合（90%程度）となっており、法人税並みの記帳習慣が確保されているが、所得階層が低い層ではその割合が低くなっており（50%程度）、低い層になればなるほど記帳習慣の確保が困難となっている状況が窺える。なお、青色申告割合が 50%程度となっている事業所得 300 万円以下の者の全事業所得者に対する割合は 81%となっている。

表 2 平成 21 年分の申告所得階級別の青色申告割合（事業所得者）（単位：人）

所得階級	事業所得者数	全事業所得者数に占める割合	青色申告者数	青色申告割合
100万円以下	1,731,920	44.0%	868,204	50.1%
100万円超 200万円以下	911,685	23.2%	432,735	47.5%
200万円超 300万円以下	540,340	13.7%	283,163	52.4%
300万円超 500万円以下	438,961	11.1%	272,159	62.0%
500万円超 700万円以下	132,986	3.4%	100,062	75.2%
700万円超 1,000万円以下	71,545	1.8%	59,729	83.5%
1,000万円超 2,000万円以下	67,650	1.7%	60,588	89.6%
2,000万円超	37,686	1.0%	35,596	94.5%
計	3,932,773	100.0%	2,112,236	100.0%

（注）第 135 回国税庁統計年報（平成 21 年度版）により作成

個人の青色申告者が備え付ける帳簿については、法人の場合と異なり、全ての青色申告者に正規の簿記に基づく帳簿での記帳を求めているわけではなく、その記帳能力や負担にも配慮して、①正規の簿記による記帳、②簡易簿記による記帳、③承認を受けた一定の小規模事業者<sup>(29)</sup>による現金主義での記帳（②より更に限られた帳簿による記帳）の三類型が

設けられている<sup>(30)</sup>。①については青色申告制度導入時の昭和 25 年から、②については昭和 28 年から、③については昭和 42 年から導入されており、記帳面からはすべての事業者が青色申告を行うことができる道を開いているともいえる。また、昭和 47 年から、個人の青色申告者に対して一律 10 万円の青色申告控除制度が導入されたが、平成 5 年からは、

不動産所得又は事業所得を生ずべき事業を営む青色申告者が上記①の記帳を行う場合には65万円、その他の青色申告者に対しては10万円の青色申告特別控除制度が導入されるなど特典の拡大も行われてきている。

### (3) 白色申告者に対する記帳・記録保存制度

上記(2)で述べた青色申告制度の進展を踏まえて、昭和59年からは、納税環境整備の一環として、個人の白色申告者に対する記帳・記録保存制度が設けられた。本制度の位置付けについては、「記録及び記帳に基づく申告納税制度の整備は、新たな義務の創設ではなく、本来、申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとする」<sup>(31)</sup>ものであるとされている。

申告納税制度が円滑に実施されるためには、納税者が自ら正しく申告することと、その申告内容が正しいことを必要に応じて税務執行当局が確認し、正しくない場合には是正していくことの両者が必要となる。一般的に言えば、記帳習慣の確立していない納税者に対して税務執行当局が行う申告内容の確認は、記帳習慣の確立している者に対するものより手間と時間を要し、しばしば困難なものとなる。納税者に記帳習慣がないことにより、その納税者の申告内容についての税務執行当局による確認・是正が的確に実施されない場合には、税に対する納税者の公平感の維持が困難となり、ひいては申告納税制度の円滑な実施が損なわれることになる。したがって、申告納税制度を支えている、納税者が自ら正しく申告することと、税務執行当局が的確にその申告内容を確認・是正していくことのためには、記帳習慣の定着が不可欠であるといえる。このような考え方を背景として、社会全体における記帳習慣の一定の進展を踏まえ、白色申告者であっても一定の者を除き、記帳を義務付けることとしたものである。

なお、本制度創設当時の考え方については、「事業所得者の中には、このような客観的な

資料に基づく申告を求める制度的な要請がないことを奇貨として、事実と反する不正な申告を行なって税負担を免れたり、ことさらに執行当局とトラブルを惹き起こして適正な納税秩序を混乱させる例も見受けられたのもまた事実です。・・・このような事態は、一般の申告所得者の適正な申告意欲を阻害するものとなりかねず、こうした批判が極端に高まると所得税に対する国民の信頼が薄れ、ひいては、税制全体への不信を招くこととなると考えられます。・・・このような事態に対処するために、・・・白色申告者についても、記録、帳簿その他の客観的な事実に基づいた申告を行うものとする制度的枠組みを確立する必要があるとされたのです。」と解説<sup>(32)</sup>されている。

本制度の概要は、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う白色申告者で、①前々年分又は前年分のこれらの所得の合計金額が300万円を超える者はこれらの所得に係る総収入金額及び必要経費に関する事項を青色申告の簡易帳簿よりも更に簡易な帳簿により記帳<sup>(33)</sup>し保存しなければならない、また、②前々年分又は前年分の確定申告書等を提出している者はこれらの業務に関して作成し又は受領した帳簿及び書類を保存しなければならないというものである(所得税法231条の2)。ただし、「平成23年度税制改正大綱」において、納税環境整備の一環として、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記が記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて掲げられ<sup>(34)</sup>、これを受けて、平成26年1月から、上記①の所得金額による適用対象者の制限は撤廃されることになっている。本改正は、罰則を伴わない義務の拡大であるが、今後の個人の小規模事業者の記帳習慣の確保にどのような影響を与えるかについて推移を見守る必要があると考える。

なお、主要国においても、一般的に、個人の記帳を義務付ける制度が設けられており、



また、その義務違反があった場合には一定の罰則が設けられているが、我が国においては、青色申告者に義務違反があった場合に青色申告の承認の取消しを行うことができることと、白色申告者にその義務違反があった場合に推計課税を行うことができるのみである<sup>(35)</sup>。

#### (4) 制裁アプローチ領域への対応

我が国における記帳習慣を前進させるためには、記帳習慣の状況を踏まえながら、「納税者の責務」と「納税者の事務負担」のバランスに配慮しつつ、施策を検討していくことが基本的なアプローチとなる。一方で、小規模事業者ではないため「納税者の事務負担」について配慮する必要性の低い者であるにもかかわらず、記帳を行っていない者への対応も別途検討する必要性が高まっている。酒井教授が指摘する「積極的理由に基づく青色申告不選択者（①計画的過少申告者・無申告者、②制裁措置・罰則適用回避者、③調査非協力者）」で、「制裁を回避したいというグループ」に対応するものであり、同教授によって「制裁アプローチ領域」とされている領域の課題である<sup>(36)</sup>。

個人の小規模事業者の記帳状況を踏まえて、記帳・記録保存の義務違反に対する罰則が設けられていない現状においては、これらの者に対しては、税務執行当局の十分な調査によって真実の所得金額を明らかにし、重加算税や罰則を課していくことにより、納税者の公平感を維持していく必要がある。しかしながら、制裁を回避するために帳簿も記録も保存しない者に対して、重加算税等を課すために必要となる隠ぺい・仮装等の事実認定を行うことは困難なものとなるのが一般的であり、税務施行当局の負担も大きなものとなっており、納税者の公平感の維持の観点から何らかの対応が求められているといえる<sup>(37)</sup>。このため、酒井教授は、この領域については、「消費課税と所得課税との法律的な建付けの

違いなどやこれまでの判例学説との整合的な理解など考えるべき課題は多い」が、「所得課税も（消費課税と<sup>(38)</sup>）同様に、帳簿がなければ必要経費や損金の算入を認めないという制度設計」、「納税者が本来用意しておくべき帳簿を、税務当局が確認できない場合に、説明上の責任の所在を見直すという取組みもあり得る」としている<sup>(39)</sup>。この課題は、納税者の記帳習慣を確立するという大きな方向性の中で先送りになってきた課題であるともいえるが、納税者の記帳習慣を確立していくためにも、積極的理由で記帳義務を果たさない者に対する対応を検討することが必要であると考える。

なお、平成 23 年度税制改正大綱においても、「白色申告者に記帳が義務化されることを踏まえ、今後、正しい記帳を行わない者の必要経費についてどのように考えるか」<sup>(40)</sup>が今後の検討課題とされている。

#### (5) 小 括

上記において、申告納税制度における記帳習慣の重要性とともに、その確立に向けた取り組みや課題について概観してきた。納税者の記帳習慣の状況は、税制の円滑な実施に大きな影響を与えているが、これまでの制度的手当てや税務執行当局等の努力にもかかわらず、上記(2)で見たとおり、個人の小規模事業者においては記帳習慣が十分に浸透しているとは言い難く、現状では頭打ちの状況になっている。このため、上記(3)で述べたとおり、個人の小規模事業者に対する記帳・記録保存制度の拡大が図られたところではあるが、申告納税制度の下で納税者の公平感を維持しつつ税制の円滑な実施を確保していくためには、特に、制度面において、「納税者の責務」と「納税者の事務負担」のバランスに配慮しつつ更に納税者の記帳習慣を前進させることのできる具体的な施策<sup>(41)</sup>の検討が、上記(4)で見た「制裁アプローチ領域」への対応の検討とともに必要な段階になっていると考え

る。なお、その前提として、引き続き記帳習慣の確立に向けた税務執行当局の努力が行われていく必要があることはいまでもない。

また、一方で、税制の議論をする際には、実施面からの議論として、既に述べた我が国における記帳習慣の現状を踏まえた上で、議論されている税制が納税者や税務行政のコストに与える影響について議論を行っていく必要があると考える。

### 3 税務執行当局

ここでは、税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因として、税務執行当局の役割とその執行に係る現状について論じる。

#### (1) 税務執行当局の役割

国税庁の任務は、財務省設置法 19 条により、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を図ること」とされている。この任務を達成するために、税務執行当局は種々の役割を担っているが、申告納税制度を維持し、税制の円滑な実施を支えている重要な役割としては、①納税者に対する申告・納税に係る支援、②申告・納税の処理及び管理、③調査・滞納整理の的確な実施がある。

申告納税制度の下では、納税者が自ら申告・納税を行うことになるが、納税者の中には、税制に関する知識や申告書の作成・提出・納税についての経験が十分でない者も多くいる。このため、税制の円滑な実施を確保するためには、第一に、納税者の申告・納税を支援するための体制の整備が必要となる。具体的には、納税者一般を対象とした申告・納税に係る情報の提供と個々の納税者を対象とした相談への対応や申告の支援などである。我が国においては、これらの役割を税務執行当局と税理士が担っているが、税理士の役割については後述する。

第二に、税制の円滑な実施を確保するためには、納税者が行った申告・納税に係る膨大な情報が税務執行当局によって適切に処理・

管理され、正確な情報に基づいて税務執行当局が納税者に対応していることが必要である。このことが適切に行われていないと、誤った情報を基に納税者に対応することになるため、納税者の信頼を失い税制の円滑な実施が損なわれることになる。

第三に、税制の円滑な実施を確保するためには、調査・滞納整理の的確な実施が必要である。この点については、前述したように、申告内容についての確認・是正が的確に実施されないと、税に対する納税者の公平感の維持が困難となり、ひいては申告納税制度の円滑な実施が損なわれることになるためである。また、この点については、滞納整理についても同様である。

#### (2) 税務執行当局が果たすべき役割に負の影響を与えている要因

上記(1)で述べた税務執行当局の三つの役割については、税理士も行うものを除いて税務執行当局が担っている。このため、これらの役割が税務執行当局によって円滑に実施されることが、申告納税制度の下で税制が円滑に実施されていくためには重要である。しかしながら、近年、税務執行当局がこれらの役割を果たしていく上で、負の影響を与えている外部環境の要因が増大している。

第一は、業務の量・質の両面での負荷の増大である。税務執行当局の業務の量に関する所得税や法人税の確定申告件数の推移を見ると、最近では歯止めがかかっているものの増加傾向が続いてきており（図 1 参照）、また、国税の申告件数全体としては増加傾向が継続している<sup>(42)</sup>。また、業務の質の面では、経済取引の国際化・高度情報化などに伴い調査・滞納整理事案の複雑化・困難化が進展しており、国税庁の定員が横ばいの中で、調査事務量の割合は維持又は増加しているものの税務調査等の件数は減少傾向にある<sup>(43)</sup>。

第二は、我が国の厳しい財政事情であり、上記のような業務の量・質の両面での負荷の

増大にもかかわらず、予算・定員の増加が困難となっている。平成 23 年度において国税庁に配分されている資源は、定員が 56,263 人、予算が 7,185 億円であり、この配分された資源により、上記の三つの役割を果たしていくことになるが、定員については、平成 9

年度をピークとして、平成 18 年度までの 9 年間に 1,000 人以上減少し、その後は微増にとどまっている。また、予算については、その大半を人件費が占めているが、人件費を除く一般経費については、平成 15 年度以降減少傾向となっている（図 2 参照）。

図 1 所得税及び法人税確定申告件数の推移

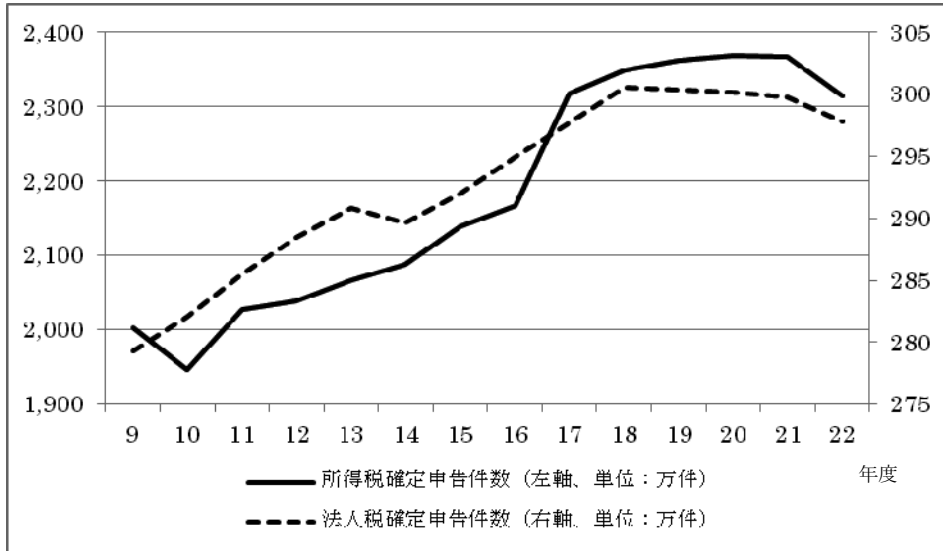
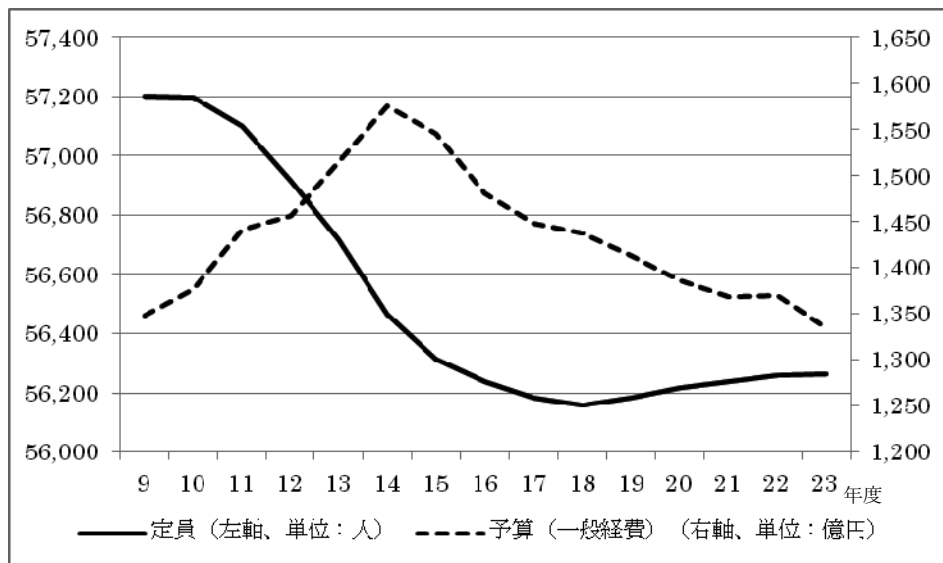


図 2 国税庁の定員と予算（一般経費）の推移



そして、これらの要因の増大は、我が国の人口減少・少子高齢化の進展や右肩上がり経

済の終焉、また、それらに伴う国の財政の悪化や働き方・家族のかたちの多様化、更には、

経済取引のグローバル化などといった我が国の経済社会の大きな変化に起因している面があると考えられる。このため、これらの要因が短期的に解消するとは考えられず、中長期的にもこの傾向は継続していくことが予想され、税務執行当局としては、引き続き、必要な定員・予算の確保や各種の納税者利便の向上と業務の効率化に努めていく必要があるといえる。

### (3) 税務執行当局における納税者利便向上と業務効率化に向けた努力

上記(2)で述べたように、税務執行当局に対する外部環境としての負荷が増大しているが、このような環境の中で、税務執行当局が納税者利便の向上と業務の効率化にどのように取り組んでいるのかについて、税務執行当局が担っている三つの役割のうち、第一の納税者に対する申告・納税に係る支援の分野を中心として概観することとする。この分野は、多くの納税者に関係する分野であるとともに、近年、税務執行当局の努力によって大きく変貌している分野でもある。

まず、納税者に対する申告・納税に係る情報の提供については、国税庁ホームページが大きな役割を果たしており、申告・納税に係る情報の提供だけでなく、申請・届出の様式も提供されているほか、所得税等の申告書作成システムである「確定申告書等作成コーナー」などの提供も行われている。国税庁ホームページが開設されたのは、平成10年11月であり、その後の種々の改善<sup>(44)</sup>によって、平成22年度における年間アクセス件数は1億2,500万件（17年度7,800万件。以下において、最近の進展状況を示すため5年前の平成17年度の計数を併せて示す。）まで拡大<sup>(45)</sup>しており、情報提供の拡大と迅速化<sup>(46)</sup>による納税者利便の向上と納税者からの問合せの減少等による業務の効率化に役立っている。

次に、相談体制について見ると、従来は各税務署で面接又は電話による相談を行って

いたが、平成20年11月からは、一般的な相談については、電話での対応を原則として、各国税局に設置された電話相談センターで税目別の専門的な相談員が集中的に対応するとともに、個別的な照会については、税務署での個別の面接により、原則として、事前予約制を導入して対応している。また、相談が増加する所得税等の確定申告期においては、税理士会等の公募による参加を得て税理士を中心とした確定申告電話相談センターを各国税局に設置するとともに、同センターにおいては、税務相談以外の問い合わせへの対応のアウトソーシング化も行なわれている。これらにより、納税者に対する質の高い迅速な回答による納税者利便の向上と、従来各税務署に配置されていた専担の相談員が各国税局へ集中配置され、確定申告期以外の時期においては当該相談員以外の職員が対応していた一般的な相談も含めて対応可能となるなどの業務の効率化が図られている。

更に、申告の支援について見ると、大部分の法人は税理士が関与しているため、税務執行当局による支援は個人を中心に行われているが、その中で大きな役割を果たしているのが、前述した「確定申告書等作成コーナー」と「国税電子申告・納税システム（以下「e-Tax」という。）」である。「確定申告書等作成コーナー」は、平成15年1月に導入されたが、納税者が画面に従って申告データを入力すると自動的に税額等を計算して申告書を作成することができるシステムである。また、e-Taxについては、平成16年2月に名古屋国税局から導入され、平成16年6月に全国拡大されたものであるが、インターネットで申告・納税ができるシステムである。両システムは、種々の改善や平成18年1月からの両システムの一体化（「確定申告書等作成コーナー」で作成してe-Taxで送信する）、平成20年2月からの所得税等の確定申告期における税務署の申告相談会場への両シス

テムがインストールされたパソコンの配備などにより、利用者が拡大している。「確定申告書等作成コーナー」により作成された平成 22 年分の所得税確定申告書は 779 万件(平成 17 年分 54 万件)であり、確定申告書提出件数の 34% (平成 17 年度 8%) を占めるまでになっている<sup>(47)</sup>。また、e-Tax については、平成 22 年度の利用件数は 1,757 万件、利用率 50.2% (平成 17 年度 19 万件、0.6%) まで拡大してきている<sup>(48)</sup>。両システムの普及は、納税者の自書申告の拡大にも繋がるため、申告納税制度の趣旨にも沿ったものであると同時に、納税者にとっては、申告書の入手や提出に時間を割かれることなく、都合のよい時にその作成や提出が可能となるなど納税者利便の向上が図られている。一方、税務執行当局にとっては、相談事務や申告書の誤り記載の訂正事務などが減少するとともに、e-Tax に関しては書面の申告データの電子データへの変換事務が不要となるなど業務の効率化に役立っている。また、両システムがインストールされたパソコンの申告相談会場への配備によって、これまで職員が行っていた業務を①パソコンの操作補助と②税務相談に区分することが可能になり、前者についてはアウトソーシング化が行なわれ業務の効率化が図られている。

上記のような税務執行当局による努力は、税務執行当局が担っている三つの役割の他の分野においても行われているが、ここでは紙数の関係もあり、第二の申告・納税の処理及び管理の分野における、平成 21 年 7 月から全税務署で実施されている「内部事務一元化」と部内と呼ばれている施策についてのみ概観することとする。申告から納税までの一連の内部事務や納税者の異動に伴う内部事務などは、これまで税務署内の複数の部門が行なってきたが、「内部事務一元化」は、これらの同種内部事務をまとめて一つの部門で行なうことによって、納税者の申告・納税に係る一般

的な手続の窓口を一つ(ワンストップサービス)にして納税者利便の向上を図るとともに、業務の効率化を目指すものである。「内部事務一元化」を実施するために、納税関係の内部事務を行なっていた管理部門の全部と個人課税部門・法人課税部門等のうち申告関係の内部事務を税目別に行なっていた部分を統合して、新たに管理運営部門を設置するという機構再編を行って実施している。「内部事務一元化」による管理運営部門における同種内部事務の量的拡大や業務の繁閑の平準化などによって非常勤職員の活用も含めて業務の効率化が図られるほか、職員が「内部事務一元化」事務を経験することによって、窓口業務も含め従来よりも多くの種類の内部事務を行なえるようになることによる業務の効率化を目指している。

#### (4) 小 括

上記(3)では、近年における税務執行当局による納税者利便の向上と業務の効率化に向けた努力について概観した。このような努力が引き続き行われることを前提として、税制の円滑な実施を確保する観点からは、「税務執行当局の業務の効率化」と税務執行当局に負の影響を与えている外部環境である「業務の量・質両面での増大」や「定員・予算の増加の困難化」との関係がどのような状況にあるかという執行に係る現状を把握しておくことが重要である。例えば、「業務の量・質両面での増大」という変化があるにもかかわらず、「定員・予算の増加の困難化」という制約のため、「税務執行当局の業務の効率化」の努力だけでは的確に対応できないという状況が考えられる。このような執行に係る状況下においては、税務執行当局がその役割を実施する能力が低下することになる。このため、税制の議論をする際には、実施面からの議論として、税務執行当局に関する上記の関係がどのような状況にあるのかという執行に係る現状も踏まえた上で、議論されている税制が納税

者や税務行政のコストに与える影響について議論を行っていく必要があると考える。

上記の例の場合には、税制の円滑な実施を確保していくために税務執行当局の執行をより円滑に行えるような制度的手当てを行っていくことが考えられる。このような観点から、最近の税制改正を見ると、平成 23 年度税制改正に盛り込まれた前述の年金所得者の申告手続の簡素化などは、税務執行当局の業務の量的な増大に対応した制度的手当てという側面も持っていると考えられる。また、平成 23 年度税制改正に盛り込まれた租税罰則の見直し<sup>(49)</sup>や平成 24 年度税制改正に盛り込まれた国外財産調書制度の創設<sup>(50)</sup>などは、税務執行当局の業務の質的な増大に対応した制度的手当てという側面も持っていると考えられる。

税制の円滑な実施という国の基本的な機能を支えるために税務執行当局の行っている業務は、国民の信頼の上に行われているものであり、行政一般がそうであるように、仮に国民の信頼を失うようなことになる場合には、その執行上のコストは通常の場合より極めて大きなものとならざるを得ない。このため、税務執行当局が高い倫理観を持って業務を遂行するとともに業務の効率化に向けて不断の努力を行っていくことは当然のこととして、税制の円滑な実施を引き続き確保するため、国民の信頼を維持しつつ税務執行当局がその役割を引き続き円滑に実施できるよう、財政当局や税制立案当局、ひいては国民全体が、税務執行当局の業務効率化努力の状況や税務行政を取り巻く環境などの状況を把握しながら、適切な対応をとっていく必要があると考える。また、税務執行当局としても、これまで以上に、このような観点からの迅速かつ的確な情報を発信していく必要があるといえる。

#### 4 税理士

ここでは、税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因として、税理士の役割につ

いて論じる。

##### (1) 税理士業務の特徴

税理士法第 1 条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」と規定している<sup>(51)</sup>。同条は、その条文から明らかなどおり、税理士の使命を規定するものであり、税理士の中心的な使命は「申告納税制度の理念にそって、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ること」であるが、その使命を達成するためには、「税務に関する専門家」であることが必要であり、また、その使命を達成するに当たっては、「独立した公正な立場」に立つべきこと、「納税義務者の信頼にこたえ」る必要があることを規定している<sup>(52)</sup>。そして、同条にいう「独立した公正な立場」とは、なんびとによっても拘束されることのない、すなわち、納税者からも税務施行当局からも拘束されない合理的で正当な立場をいうものと解される<sup>(53)</sup>が、弁護士法や司法書士法には、弁護士・司法書士にこのような立場で業務を行うことを求めておらず<sup>(54)</sup>、この点は、税理士業務の特徴であるといえる。

また、税理士法第 52 条では、「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」と規定しており、税理士以外の者は無償であっても税理士業務を行ってはならないという税理士業務の税理士によるいわゆる「無償独占」が規定されている。弁護士法 72 条が非弁護士の報酬を得る目的での法律事務の取扱い等を禁止していること、公認会計士法 47 条の 2 が非公認会計士の有償での財務書類の監査又は証明を禁止していることと比べると、この「無償独占」もまた、税理士業務の特徴であるといえる。

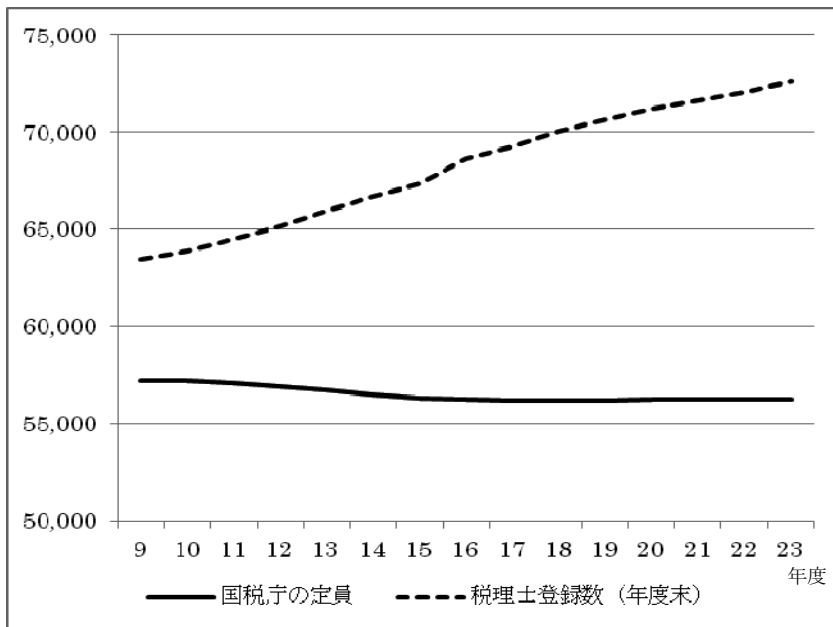
(2) 税理士の役割

税理士法は、昭和 26 年に、シャープ勧告に基づき、それまでの税務代理士法<sup>(55)</sup>に代えて制定されたものである。シャープ勧告は、我が国における税制と関連して、従来の税務代理士制度についても詳細に検討を加えた上で、税務運営の民主的な発達を図るためには税務代理業務が重要であると指摘するとともに、税務代理を行う者の水準の向上を図り、納税者と税務執行当局のためのよりよい協力者となって税務行政の適正円滑化を推進すべきであるとの観点から勧告を行っている<sup>(56)</sup>。この背景には、記帳習慣の定着を目指した青色申告制度を普及させ申告納税制度を定着させるためには、申告納税制度の定着という公共的な使命を持った税務に関する高度な職業専門家としての税理士を多数必要としていたということがあったと考えられる。そして、このような背景が、前述の税理士法における税理士の公共的な使命に

引き継がれているといえる。

また、税理士業務とは、他人の求めに応じて、租税（一定のものを除く）に関し、①税務代理、②税務書類の作成、③税務相談の事務を行うこと（税理士法 2 条）であり、税理士は、申告納税制度の円滑な実施に不可欠である納税者の相談への対応や申告の支援などの面で大きな役割を担っている。そして、税理士業務の税理士による「無償独占」は、税理士と税務執行当局によって、これらの相談への対応や申告の支援が必要としている多くの納税者に対して円滑に実施されていることを前提としているといえる。このため、このような観点からも、税理士は申告納税制度を税務執行当局とともに支える役割を担っているといえる。また、そのような立場であるため、税理士法が税理士に対して独立した公正な立場からの公共的な使命を求めた上で、同法において「無償独占」を定めていると考えられる。

図 3 国税庁の定員と税理士登録者数の推移



税理士の登録者数は平成 23 年度末で 72,635 人であり、国税庁の定員が減少し、そ

の後微増にとどまる中、一貫して増加傾向にある（図 3 参照）。税理士は、税理士法の趣

旨に則り、これまでも多数の納税者に対して無償で税務相談に応じ、昨年3月に起きた東日本大震災の際にも被災者に対する無料税務相談を行うなど、税制の円滑な実施に大きな貢献をしてきている。税務執行当局が「定員・予算の増加の困難化」に直面していることを考えると、申告納税制度を維持し、税制の円滑な実施を確保していく上で、その役割はますます重要なものとなっているといえる。

## 結び

以上、税制の円滑な実施に大きな影響を与えていると考えられる要因やその現状について論じてきた。従来あまり議論の行われてこなかった分野の議論であり、試論の域を出ないものであり、本稿で取り上げた税制、納税者、税務執行当局、税理士の各項目における要因は、それぞれが密接に関係するものであって、その関係のあり方などについても更に検討を要すると思われる。

一方で、今後の税制の議論に関しては、従来以上にオープンな場で行われていくことが予想されることや、税務執行当局を取り巻く外部環境がますます厳しくなることが予想されることなどを考えると、議論されている税制の実施に伴う納税者と税務行政のコストがどの程度のものとなり、また、そのコストをどのように評価するのかといった税制の実施面からの検討の必要性が高まると考えられる。このため、その検討に当たって必要とされる税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因についての理解と考察がますます重要になるものと考えられ、本論が試論ではあってもそのための一助になればと考えている。また、本論が、途上国における円滑な税の執行を確保するための一助にもなれば幸いである。

- 
- ① 税制の実施面に関する文献としては、例えば、増井良啓「税務執行の理論」フィナンシャル・レビュー65号169頁(2002)、本庄資「税務行政論—タックス・ギャップの推計の必要性」国土舘大学政経論叢140号71頁(2007)がある。
  - ② 平成22年度税制大綱以降、「公平・中立・納得」の3原則が、税制のあり方を考える際の基本とされている。
  - ③ 貝塚啓明『財政学〔第3版〕』217頁参照(東京大学出版会、2003)。
  - ④ 各租税原則については、神野直彦『財政学』158頁以下参照(有斐閣、2002)。
  - ⑤ ①公平の原則、②明確の原則、③便宜の原則、④徴税費最小の原則。
  - ⑥ ①財政政策上の原則(税収の十分性、税収の可動性)、②国民経済上の原則(税源選択の妥当性、税種選択の妥当性)、③公平の原則(課税の普遍性、課税の公平性)、④税務行政上の原則(明確、便宜、徴税費最小)。
  - ⑦ ①税負担の配分の公平、②効率的な市場の経済決定に関する干渉の最小化、③投資促進などの租税政策による租税体系の公平侵害の最小化、④租税構造と安定成長政策との調和、⑤公正で非恣意的な税務行政と理解の容易な租税体系、⑥徴税費及び納税協力費の最小化。
  - ⑧ 金子宏『租税法〔第17版〕』79頁(弘文堂、2012)。
  - ⑨ この点に関しては、増井良啓「租税法入門〔所得税1〕所得概念(1)」法教358号136頁(2010)参照。
  - ⑩ この改正は、今後の少子高齢化社会における消費税の重要性にかんがみ、消費税に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させる観点から、中小事業者に対する特例措置等について抜本的な改革を行うとの趣旨で行われたものである。税制調査会においては、3,000万円という水準は、消費税の創設当初から長期間にわたって据え置かれ、特例制度でありながら6割強の事業者が免税事業者となっていること等を問題とし、その割合を少なくとも事業者の半数以下となる水準まで引き下げる方向で議論が進められた(『平成15年改正税法のすべて』648頁、税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針(平成14年6月)」13頁、同「平成15年度にお



ける税制改正の答申（平成 14 年 11 月）」9 頁参照）。

- (11) 事業者免税点の改正は、平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から適用されたため、課税期間が暦年である個人事業者については、平成 17 年分の消費税の確定申告において初めてその効果が現れることになった。
- (12) 所得のない者及び一定限度以下の所得しかない者に租税制度の一部として、逆に所得を給付する制度である（金子・前掲注(8) 80 頁）。
- (13) 我が国の租税政策論においては、課税最低限という概念が用いられている。夫婦 2 人（子のうち 1 人が一般扶養控除、1 人が特定扶養控除の対象）の給与所得者の場合の課税最低限は、給与収入 325 万円である（財務省ウェブサイト（[http://mof.go.jp/tax\\_policy/summary/income/043.htm](http://mof.go.jp/tax_policy/summary/income/043.htm)）参照（2012.5.31 現在））。
- (14) この点について、税法の不知・誤解は、各種加算税の賦課を免れる「正当な理由」に当たる事実とはされない（平成 12 年 7 月 3 日課所 4-16 ほか三課共同「申告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）」参照）。
- (15) 給与等の収入金額が 2,000 万円以下であって、年末調整された給与所得等以外の所得金額の合計額が 20 万円以下であるとき等は、確定申告不要とされており（所税 121）、多くの給与所得者は年末調整された給与所得等以外に所得が 20 万円以下であるため、年末調整によって給与所得者の多くが確定申告不要となっている。
- (16) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」同『所得課税の法と政策』126 頁（有斐閣、1996）参照。
- (17) ただし、この点については、例えば、納税者側の事務負担及びプライバシー保護の観点から、選択的年末調整を導入すべきとの議論がある（渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集 57 号 142 頁（2006））。
- (18) 厚生労働省年金局「平成 20 年度厚生年金保険・国民年金事業の概要」3 頁参照（<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/nenkin/nenkin/toukei/dl/h20a.pdf>）。
- (19) 国税庁「第 134 回国税庁統計年報 平成 20 年度版」8 頁参照（<http://www.nta.go.jp/kohyo/>

[tokei/kokuzeicho/h20/h20.pdf](http://www.nta.go.jp/tokei/kokuzeicho/h20/h20.pdf)）。

- (20) 年間の給与収入が 100 万円以下の者は、給与所得控除（65 万円）及び基礎控除（38 万円）により課税所得がないため、①に属する者と考えられる。また、給与収入が 100 万円超の者であっても、扶養控除等の他の所得控除の適用を受けることによって①に属する者もいると考えられるが、推計に当たっては、100 万円以下の者のみを①に属する者と考え、②に属する者を推計する基礎計数から除外した。
- (21) 国税庁長官官房企画課「平成 20 年分民間給与実態統計調査」36～37 頁の計数より算出（ここでいう給与所得者は、1 年を通じて勤務した給与所得者と 1 年未満勤続者の計である）（<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/minkan/2008/pdf/000.pdf>）。
- (22) 「民間給与実態統計調査」の給与所得者は、民間の事業所に勤務している者を対象としており、官公庁の者が含まれていない等その対象範囲が狭いため、推計に当たっては、「労働力調査」の雇用者を基礎計数としている（「民間給与実態統計調査」の調査対象等は、国税庁ウェブサイト（<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/minkan/top.htm>）、「労働力調査」の用語解説は、総務省ウェブサイト（<http://www.stat.go.jp/data/roudou/pdf/definit.pdf>）参照（2012.5.31 現在））。
- (23) 国税庁・前掲注(19)114 頁参照。
- (24) 立案担当者の解説によれば、これらの税制改正は、年金所得者の申告手続の利便性の向上や給与所得者の申告手続とのバランス等の観点からの改正と述べられているが（「平成 23 年度税制改正の解説」76 頁）、納税義務者等の絞込み効果があることは疑問の余地がないと考えられる。具体的な減少数の公表が待たれるところである。
- (25) 中里実「給付付き税額控除の執行上の問題」税研 145 号 45 頁（2009）。中里教授は、給付付き税額控除を実施する上での問題点として、①納税者全員（特に、年末調整も確定申告もしていない者）の所得情報の把握と申告の確保をどのように行うのか、②所得税の課税単位をどうするのか、③不正還付をどのようにして防止するのかの 3 点を挙げ、これらの問題点を解決するため

には、①納税者番号制度の導入、②納税者番号制度の下での全員申告、及び、全部名寄せ、③国税職員の増員、④様々な支出項目の整理、⑤憲法との調整が必要であるとする。また、栗原克文「給付付き税額控除制度の執行上の課題について」(税大ジャーナル第18号97頁(2012))は、アメリカ、イギリス、オランダ、韓国及びカナダにおける制度と執行状況を概観した上で、我が国に給付付き税額控除を導入するためには、①不正受給の防止、②世帯単位の所得の算定、③資産性所得の合算及び資産要件、④執行方式と関係機関における情報共有のあり方、⑤制度の簡索性が検討課題であるとし、我が国に同制度を導入する場合の方向性について提言をしている。

- (26) 関取引の横行やインフレの昂進など外部事情が現在と大きく異なっていたこともある。当時の状況については、植松守雄「税務行政」大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—8』309頁(東洋経済新報社、1977)参照。
- (27) 個人の青色申告者の主な特典として、青色申告特別控除(正規の簿記(事業的規模)の場合65万円、その他の場合10万円)、引当金・準備金、償却の特例、棚卸資産の評価の特例、青色事業専従者の必要経費算入、純損失の取扱いの特例、税額控除の特例、調査・更正等における手続の特例がある。
- (28) 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税務大学校論叢60号327頁(2009)の「青色普及率の推移」参照。
- (29) 事業所得又は不動産所得を有する者で、前々年分の事業所得と不動産所得の合計額が300万円以下である者(所税231の2)。
- (30) 日野・前掲注(28)354頁の表参照。
- (31) 国税庁「昭和59年改正税法のすべて」50頁。
- (32) 国税庁・前掲注(31)50頁。なお、同引用文献において、本文で引用した事実の他に、「白色申告者にあつては、誠実に所得計算をして適正な申告を行っていても、給与所得者その他一般の納税者を納得させ得るような客観的な資料に基づく申告を求める制度的な背景がなかったために、大半の誠実な申告所得者にいわれなき非難を浴びせることとなるとともに、徒らに社会的な不信感を生んでいる面がありました。」という

事実も改正の背景にあったと解説されている。

- (33) 日野・前掲注(28)354頁の表参照。
- (34) 「平成23年度税制改正大綱」34頁以下参照(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/etc/2010/icsFiles/afiedfile/2010/12/20/221216taikou.pdf>)。
- (35) 平成22年7月9日開催・政府税制調査会第7回専門家委員会資料34頁参照(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/senmon/2010/icsFiles/afiedfile/2010/11/19/sen7kai1.pdf>)。
- (36) 酒井克彦「申告納税制度における記帳や帳簿保存の意義」税大ジャーナル16号13頁以下(2011)。
- (37) 品川教授は、重加算税に関する論考において、「なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課は免れるという税の執行に対する批判」が起こり得ることを指摘している(品川芳宣『附帯税の事例研究〔第3版〕』359頁(財経詳報社、2002))。
- (38) 文脈から筆者が挿入した。
- (39) 酒井・前掲注(36)22頁以下。
- (40) 前掲注(34)7頁。
- (41) 例えば、平成17年6月に開催された税制調査会基礎問題小委員会の「個人所得課税に関する論点整理」においては、「現在、情報技術の進展により、それほど困難を伴わず事業所得者が記帳を行い得る環境が整ってきている。事業所得について、売上げ、必要経費の記帳に基づく申告納税の趣旨の重要性を再認識する必要がある。簡素な税制を構築する狙いから、事業所得に関しては、実額での必要経費は正しい記帳に基づく場合のみ認めることとし、そうでない場合には、一定の「概算控除」のみを認めるとの仕組みを導入することも考えられよう」(4頁)、また、「事業所得について、前述の必要経費に係る「概算控除制度」を導入すれば、記帳水準が自ずと向上していくことが期待されよう」(16頁)、更に、「今後、納税者が自ら説明責任を果たすことが相応しいと思われる項目について、個別に制度的枠組みを整えていくことが望ましい。例えば、前述の、事業所得の必要経費に係る「概算控除制度」の導入・・・は、こうした観点から意義のあるものと考えられる」(16～17頁)との考え方が示されている。

- (42) 財務省「平成 22 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」参考指標 1-2 (47 頁) 参照 ([http://www.mof.go.jp/about\\_mof/policy\\_evaluation/nta/fy2010/evaluation/1110hyoukaa.html](http://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2010/evaluation/1110hyoukaa.html))。
- (43) 財務省・前掲注(42)業績指標 1-23、1-24 (93 頁)、参考指標 1-58、1-60 (94~95 頁) 参照。
- (44) 例えば、トップ画面の変更によるアクセス面での改善や確定申告期における「確定申告特集ページ」の開設、「タックスアンサー (よくある税の質問)」の掲載、「路線価図」の提供、「Web-TAX-TV」による動画による情報提供などコンテンツ面での充実が図られている。
- (45) 財務省・前掲注(42)業績指標 1-6 (66 頁) 等参照。
- (46) この例としては、例えば、「東日本大震災により被害を受けた場合等の税金の取扱い」や各税に関する「質疑応答事例」の迅速な情報提供が挙げられる。
- (47) 国税庁報道発表資料「平成 22 年分の所得税、消費税及び贈与税の確定申告状況等について」(表 7) 等の計数から算出 (ここでいう「確定申告書等作成コーナー」により作成された所得税確定申告書件数とは、(表 7) の「IT 利用人員」の計数から「自宅等での IT 利用」の「各種ソフト・e-Tax」の計数を引いたものである) (国税庁ウェブサイト ([http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/kakutei\\_jokyo/index.htm](http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/kakutei_jokyo/index.htm)) 参照 (2012.5.31 現在))。
- (48) 国税庁報道発表資料「平成 22 年度における国税電子申告・納税システム (e-Tax) の利用状況について」等参照 (国税庁ウェブサイト (<http://www.e-tax.nta.go.jp/topics/22pressrelease.pdf>) 参照 (2012.5.31 現在))。
- (49) 平成 23 年度税制改正では、経済社会状況の変化に対応し、税制への信頼の一層の向上を図る観点から、新たに「故意の申告書不提出によるほ脱犯」及び「消費税の不正受還付罪の未遂罪」が創設された。すなわち、「故意の申告書不提出によるほ脱犯」は、積極的な所得隠蔽行為は伴わないものの、故意に納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者を処罰する規定であり、5 年以下の懲役若しくは 500 万

- 円以下の罰金に処し、又はこれらを併科する規定である (所税 238③④、法税 159③④など)。また、「消費税の不正受還付罪の未遂罪」は、これまでの受還付犯 (既遂犯) の処罰規定に加え、その未遂罪を処罰する規定であり、10 年以下の懲役若しくは 1,000 万円以下の罰金又はこれらを併科する規定である (消法 64①③)。なお、刑法 43、68 による軽減があり得る。
- (50) 平成 24 年度税制改正では、国外財産に係る所得や相続財産の申告漏れが近年増加傾向にあること等を踏まえ、内国税の適正な課税及び徴収に資するため、一定額を超える国外財産を保有する個人に対し、その保有する国外財産に係る調書の提出を求める制度が創設された。すなわち、その年の 12 月 31 日において価額の合計額が 5 千万円を超える国外に所在する財産を有する居住者は、当該財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書を、翌年 3 月 15 日までに、税務署長に提出しなければならないこととされた (改正後の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 5)。
- (51) 昭和 55 年の税理士法改正で、第 1 条は改正されており、改正前は、税理士の職責として「税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるよう努力しなければならない」と規定されていた。
- (52) 松沢智『税理士の職務と責任 [第三版]』56 頁以下 (中央経済社、1995) 参照。
- (53) 新井隆一「税理士制度の基本理念」日本税務研究センター『日税研論集 24 巻-税理士制度-』10 頁以下 (1993) 参照。
- (54) ただし、司法書士法 2 条 (職責) は、司法書士に対して、公正かつ誠実にその業務を行うことを求めている。また、公認会計士法 2 条 (職責) は、公認会計士に対して、独立した立場において公正かつ誠実にその業務を行うことを求めている。
- (55) 昭和 17 年法律第 46 号。
- (56) 日本税理士会連合会編『新税理士法 [3 訂版]』6 頁 (税務経理協会、2008) 参照。