

論 説

国税庁の税務行政と租税法の基本原則

財務省財務総合政策研究所特別研究官
(前税務大学校長)

垣 水 純 一

◆SUMMARY◆

学問としての租税法は、その拠るべき基本原則を提唱している。これらの原則は、主として税制の構築に当たっての原則であるとともに、税務行政の原則としての意義も有する。

税制がその目的を達成するためには適切な執行が不可欠であることを勘案すると、税制の企画立案（立法面）のみならず、税務行政（執行面）が租税法の基本原則を満たしているかについて着目することは、租税政策全体を考える上で有益である。

本稿では、我が国の租税法における基本原則の内容を確認するとともに、税務行政への適用について検討した上で、国税庁の税務行政の現状及び課題について論じている。

(令和3年3月10日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全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

1. はじめに	102
2. 租税法の基本原則と税務行政への適用	102
(1) 租税法の基本原則	102
(2) 税務行政への適用	103
3. 国税庁の税務行政の評価	104
(1) 国税庁の取組全般	104
(2) 課税・徴収における公平	105
(3) 納税者の権利保護・権利救済	108
(4) 税務手続に関する納税者利便	110
(5) 執行側のコストと納税者側のコストの最小化	112
(6) 税務行政の将来像	116
4. まとめ	117
5. むすびにかえて	117

1. はじめに

学問としての租税法は、その拠るべき基本原則を提唱している。金子教授によれば、租税法律主義（その内容として、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」等）や租税公平主義（その内容として、「担税力に即した課税（の原則）」及び「公平ないし中立性の原則」）などが挙げられる（注1）。これらの基本原則は、一般に主として税制の構築に当たっての、すなわち立法上の原則として議論される場合が多いように思われるが、税務行政、すなわち執行上の原則としての意義も有する。そして、税制がその目的を達成するためには適切な執行が不可欠であることを勘案すると、税制の企画立案（立法面）のみならず、税務行政（執行面）がこれらの原則を満たしているかについて着目することは、租税政策全体を考える上で有益であろう。

そこで、本稿では、国税庁の税務行政について、租税法の基本原則に照らして評価してみたい。

以下では、わが国租税法の基本原則の内容を確認し、税務行政への適用について検討した上で、国税庁の税務行政の現状及び課題について論じることとする。

（なお、本稿は、原則として令和2年12月末までに公表された資料・データに基づいている。また、本稿の表及びグラフは、グラフ1を除きそれぞれの出典を基に筆者が作成した。）

（注1）金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）78頁以下。

2. 租税法の基本原則と税務行政への適用

（1）租税法の基本原則

租税法の基本原則（以下、単に「基本原則」という。）は、金子教授によれば、租税法律主義及び租税公平主義とされる（注2）。

租税法律主義の内容は、課税要件法定主義（課税要件及び賦課・徴収の手続は法律に

よって規定されなければならないこと。)、課税要件明確主義(法令において課税要件及び賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確であること。)、合法性原則(課税要件が充足されている限り、租税行政庁には賦課・徴収を減免する自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないこと。)、手続的保障原則(賦課・徴収は適正な手続で行われなければならない、それに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないこと。)、遡及立法の禁止(過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税義務者の不利益に変更する立法は原則として許されないこと。)、及び納税者の権利保護(違法な租税の確定または徴収に対し、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていること。))とされている。そして、租税公平主義の内容は、担税力に即した課税(税負担は各人の経済的負担能力に応じて配分されるべきこと。))及び公平ないし中立性の原則(同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきこと。))とされている(注3)。(なお、金子教授は、「租税制度は効率及び簡素の要請にも適合しなければならない」(注4)と指摘し、「効率」と「簡素」の概念に言及しているが、これについては後述する。)

清永教授は、租税法律主義の内容を、租税に関する重要事項をすべて法律で定めなければならないこと、の他に、金子教授の説を引用しつつ、課税要件明確主義、租税法律不遡及の原則、合法性の原則ないし税務行政の合法律性の原則及び納税者の権利保護に分類できることを紹介している。また、租税平等主義を挙げ、その内容を、(立法上または執行上、)租税または税法の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なって取り扱い、または本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁ずること、としている(注5)。

この他、基本原則の内容については、様々な学説が提示されている(注6)が、租税法律主義と租税公平(平等)主義を柱とすることは一般に定着していると考えられ、その内容についても上記のように金子教授の説が広範にとらえていると考えられることから、以下、基本原則については金子教授の説、すなわち、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性原則、④手続的保障原則、⑤遡及立法の禁止、⑥納税者の権利保護、及び⑦租税公平主義(金子説では、租税公平主義を担税力に即した課税と公平ないし中立性の原則とに分類しているが、これらはそれぞれ垂直的公平と水平的公平に対応すると考えられ、本稿では租税公平主義として一本化して扱う。)に基づくこととする。(以下、それぞれの原則を、適宜①、②…等の番号で示す。)

(注2) 金子・前掲(注1) 78頁。なお、金子教授は、自主財政主義も現行租税法の基本原則の一つとして挙げるが、これは地方団体の課税権に関する原則であるため、国税庁の税務行政について論じる本稿では取り上げない。

(注3) 金子・前掲(注1) 81-97頁。

(注4) 金子・前掲(注1) 91頁。

(注5) 清永敬次『税法(新装版)』(ミネルヴァ書房、2013) 28-34頁。

(注6) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007) 55頁以下。

(2) 税務行政への適用

基本原則のうち、③合法性原則、④手続的保障原則、⑥納税者の権利保護、及び⑦租税公平主義については、個別事案に対する課税処理や滞納処分に当たって遵守されるべき、税務行政の基本的な原則であるといえる。(⑦は、当然、立法上の原則としても重要である。また、④及び⑥については、国税に関する不服申立制度等の制度面の役割が大きく、その

意味で立法上の原則でもある。)

他方、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、及び⑤遡及立法の禁止については、立法上の原則と考えることが適当である。(ただし、②については、例えば法令解釈通達の内容を論点にすれば税務行政の原則となる余地がある。)

ところで、税務行政における個別事案の処理(更正・決定、滞納処分及び手続等)の適否については、主として②、③及び⑦に関する問題であるが、法令解釈に関わる問題として最終的には裁判所の審査に服することになる(その結果、通達の適否に及ぶこともある。)ことを勘案し、本稿ではこのような審理面には立ち入らず、国税庁の事務運営の監理面に着目して論じることとしたい。

また、前述のとおり、金子教授は①から⑦のほか、「効率」と「簡素」の概念を挙げているが、これらは憲法上の要請から導かれる基本原則とは異なる位置付けのものといえ、租税制度に関して論じられることが多いようであるが(注7)、政府税制調査会の答申も参考にしつつ「効率」的で「簡素」な税務行政とは何かを考えると、(i)税務手続に関する納税者利便と、(ii)執行側のコスト及び納税者側のコストの最小化、の2つの要素を持つものと理解することができる(注8)。これらは税務行政を論じる際に重要と考えられるため、併せて取り上げることとしたい。

上記の検討を踏まえ、以下、国税庁の事務運営が(⑦に対応した)「課税・徴収における公平」、(④及び⑥に対応した)「納税者の権利保護・権利救済」、並びに(「効率」及び「簡素」に対応した)「税務手続に関する納税者利便」及び「執行側のコスト及び納税者側のコストの最小化」の4つの要請を満たしているかについて論じる。

(注7) 例えば、中里実「制度の効率性と租税」論ジュリ10号(2014)84頁以下、増井良啓

「簡素は税制改革の目標か」国家学会雑誌107巻5・6号(1994)548頁以下。

(注8) 政府税制調査会の答申「わが国税制の現状と課題ー21世紀に向けた国民の参加と選択」(平成12年7月)では、「公平・中立・簡素」の3原則を税制を考える上での基本としており、この3原則はその後の政府税制調査会の答申(平成21年9月～24年12月の政権交代期を除く。)においても踏襲されている。上記答申が「簡素」について「税制が簡素で分かりやすいこと、自己の税負担の計算が容易であること、さらに納税者にとっての納税コストが安価であることは、国民が自由な経済活動を行う上で重要です。また、納税者側のみならず、執行側のコストが安価であることも税制を検討する上で重要な要請です。」

(二2.(3))と説明していることを勘案すると、税務行政における「簡素」とは、納税者利便のみならず、執行側及び納税者側のコストの最小化を要請するものと解される。また「効率」は「できるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにする」(二2.(2))ことを要請しているとの理解のもと、上記の「簡素」の要請に重なると考えられる(「効率」と「中立」については、田中治「租税における中立の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』(日本税務研究センター、2004)65頁以下参照。)

3. 国税庁の税務行政の評価

(1) 国税庁の取組全般

国税庁は、国民に税務行政に対する理解を深めてもらう一助として、毎年度「国税庁レポート」(以下、単に「レポート」という。)を公表し、その組織や活動状況等について報告している。レポートでは、「税務行政の運営の考え方」が示されており、「納税者サービスの充実」、「事務の効率化の推進と組織基盤の充実」、「適正・公平な課税・徴収及び納税者

の権利救済」、「酒税行政の適正な運営」、「税理士業務の適正な運営の確保」、及び「政策評価と税務行政の改善」の6項目の取組が挙げられており（注9）、これらのうち始めの3つの取組は、2.（2）で挙げた4つの要請に対応しているといえる（注10）。

上記の税務行政の運営の考え方に基づいて国税庁本庁において策定された各種施策は、全国の国税局（沖縄国税事務所を含む。以下同じ。）及び税務署に示され、国税局・税務署（以下、適宜「局」または「署」という。）はそれぞれの納税環境等を踏まえてその施策を実施する。このような流れを踏まえば、国税庁の運営方針のみならず局・署の事務運営も含めて税務行政を概観する必要がある。

（注9）国税庁「国税庁レポート2020」7-8頁。

（<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2020/index.htm>）

（注10）財務省設置法第19条には、国政庁の任務として「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」と並んで「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」が規定されており、酒税行政及び税理士業務に関する取組も税務行政にとって重要であるが、基本原則との関係を論じる本稿では立ち入らない。

（2）課税・徴収における公平

公平な事務運営のためには、まず、法令解釈・適用の全国的（全庁的）な均一性が確保されていないなければならない。国税庁ではその統一の見解として課税・徴収に関する法令解釈通達を制定しており、法令解釈が社会情勢や経済取引の実態から乖離することのないよう、毎年定期的に見直しを行っている（注11）。かつて、平成12事務年度（平成12年7月～13年6月；以下同様。）から平成17事務年度までの間、行政の透明性の確保や均一・均質の税務行政サービスの提供の確認等の観点

から、局・署の現状を正確に把握して事務運営の在り方を総合的に検討する目的で「国税局総合視閲」（注12）が行われた。これは、業務全般にわたる全国的な均一性に資するもので、その中で法令解釈等の均一化も一層徹底されたと考えられる。現在も国税庁監督評価官室が、局・署の事務運営等を客観的見地から検討するために必要な事務監察を行っており、調査審理などの調査事務運営についてもその対象とされている（注13）。

次に、調査・徴収の運営方針の全国的な均一性の確保も必要である。地域性や納税環境等により局・署ごとに調査・徴収の重点事項に違いが生じ得るが、納税者（還付申告者を含む。以下同じ。）や滞納者への接触頻度やその深度に大きな差が出るならば公平の観点から問題となる。もし、そのような実態があれば、例えば、調査・徴収の緩やかな税務署管内に納税地を移転することによる意図的な税逃れが横行することになる。調査・徴収のためのマンパワーの確保に限界がある中で、局においてはブロック中心署の税務職員が対象署の調査・徴収事務をカバーする広域運営を導入しているが、これは署間の事務量の均一性を確保する施策といえよう。また、国税組織全体においても毎年度、局・署の納税環境に見合った機構や職員配置の見直しを行っているが、不断の取組が求められる。

この点に関連し、納税者への接触度合を示す指標の一つとして、「実調率」（注14）が用いられることが多い。その推移を見ると昭和50年代後半以降低下傾向にあり、平成元年分の法人税及び所得税の実調率がそれぞれ8.5%及び2.3%であったものが、平成30年分にはそれぞれ3.2%及び1.1%と半減以下となっている。（グラフ1参照）（なお、大規模法人（原則として資本金額または出資金額が1億円以上である法人及び外国法人）に限れば実調率は10%を超えるが、その理由は、一般の法人と比べて申告所得金額が多額であ

ること、その企業グループや下請企業に与える税務コンプライアンス上の影響が大きいこと、及びその経済活動等の規模・複雑さの程度が大きく、調査に多大な事務量を要するため、調査1回当たりの対象年度が一般の法人と比べて少なくなり調査頻度が高くなることである(注15。)¹⁾ 実調率の低下は、個人の確定申告件数及び法人数の増加並びに経済・社会の国際化・高度情報化等による業務の量的・質的困難化に対し税務職員のマンパワーが追い付いていない現れといえるが、このような状況下では、調査対象者は高額・悪質な申告漏れが見込まれる者に確実に絞るべきであり、実地調査対象者の選定が的確に行われる必要がある。同時に、実地調査を行った事案については、十分な調査が行われ、申告漏れを適切に是正しなければならない。不正な申告をした納税者から見れば、めったに遭遇しない(数十年に一度程度の)確率で調査を受けたにもかかわらず、仮にもその不正が見過ごされるようなことがあれば、適正申告のインセンティブ(コンプライアンス)がさらに低下することは明らかであろう。

レポートでは、「消費税の適正課税の確保のため、十分な審査と調査等を実施」、「資産運用の多様化・国際化を念頭に置いた調査を実施」、「資料情報を活用し、的確に無申告者を把握」、「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」等が調査における重点的な取組事項として挙げられており(注16)、これに基づいて局・署による調査が行われる。国税庁の発表によれば、例えば、有価証券・不動産等多額の資産を有する者及び経常的な所得が特に高額な納税者などいわゆる富裕層に対しては、平成27事務年度から30事務年度までの4年間において、所得税の調査件数及びその実地調査件数全体に占める割合並びに追徴税額は、いずれも増加傾向にある。また、個人の無申告者(所得税及び消費税)に対する調査についても同様の傾向にあ

る。無申告については、個人(所得税及び相続税)と法人(法人税)を合わせて見ると、同時期の4年間で調査件数及び追徴税額が共に増加しており、調査が積極的に行われていることが確認できる。(他方、消費税還付申告法人に対する実地調査については、やや足踏み状態にある。)(注17) このように、調査対象者(または調査項目)の属性を絞り込み重点的に調査することは、(もちろんこの属性に該当する者(または項目)についてのすべてが不正な申告ではないが、)自発的に適正な申告をしている納税者との公平を確保する観点から適切であり、申告納税制度が円滑に機能するために極めて重要と考えられる。

また、限られたマンパワーの中で十分な調査を行うためには、調査必要度の高い事案を的確に選定した上で、調査着手後、問題の少ない事案は短期間で切り上げ、実態解明に時間を要すると見込まれる事案には調査日数を増やすといったメリハリが必要となると考えられる。

的確な調査選定や十分な調査の前提となるのは、資料情報の収集・活用であろう。近年、法制度の整備により各種の資料情報制度(注18)が導入される中で、令和2年1月には一定の要件に該当する場合、国税局長が暗号資産交換業者等の事業者に対し情報照会を行うことができる改正国税通則法の規定(税通第74条の7の2)が施行された。今後も必要な資料情報制度の拡充が望まれるが、国税庁としても、これらにより入手した様々な情報をAI(人工知能)等により適切に分析することが必要となろう。(下記(6)参照。)

また、国税庁が毎年発表する「法人税等の調査事績の概要」においては、平成29年度及び30年度に「簡易な接触」(注19)の事績(件数、申告漏れ所得金額及び追徴税額)が掲載されるとともに、令和元年度には簡易な接触と実地調査の件数の合計を法人数で除した「接触率」を掲載するようになった(平成

29 事務年度から令和元事務年度までの3年間合計で12.8%)。これは、国税庁の姿勢として、後述するようなコンプライアンスの維持・向上を図るために広範に納税者に接触していることとともに、実地調査の件数よりも調査のメリハリや追徴税額等の中身を重視しているというメッセージを、国民に対し発したものと理解できる。

なお、実調率が低い中では、調査のみに頼らず、納税者のコンプライアンスを自主的に向上させる取組が必要である。国税庁は様々な施策を実施しており、例えば、暗号資産(仮想通貨)の取引事業者から顧客に暗号資産に係る所得を簡便に計算できるような年間取引報告書を交付してもらうよう要請する、また、国税庁ホームページに相続税の申告の可否を簡便に判定できるような「申告要否判定コーナー」を開設するなどの施策がとられた。また、申告等の具体的内容に関する行政指導として、関係事業者・関係団体の協力も得ながら、一定の納税者に注意喚起を行う、または、法定資料等に基づく審査により計算誤り等が想定される場合に自主的な見直しを要請する施策もとられている(注20)。(このほか、下記(4)で論じる納税者利便の施策もコンプライアンス向上に資すると考えられる。)

次に、徴収については、まずは滞納の未然防止が重要であり、多様な納付手段を提供(下記(4)参照。)するほか、納期限までに納付のない納税者に対しては、滞納処分に移行する前に納付を促すよう連絡する事務運営がとられている。滞納が発生した場合は、集中電話催告センター室(納税コールセンター)を活用しつつ、毎年、文書によるものを含め、原則として全滞納者に接触し催告することとされている。法律の規定により納税の猶予や換価の猶予(注21)が認められた場合は、滞納者は分割納付が可能となり、局・署においてはその履行監視を適切に行い、納税に対する誠実な意思が認められない場合には、滞納

処分(財産の差押え及び公売等)を行うこととなる。滞納事案の中には財産を隠ぺいするなどの大口・悪質なものと見られるが、期限内に納税を行っている者や少額ずつ真面目に納税する者との間の公平の観点から、このような事案に対しては厳正に対処すべきであり、国税庁の重点的な取組の一つとなっている(注22)。その中で、滞納者の国外財産を利用した徴収回避行為については、外国当局に対する徴収共助の要請を積極的に行うとともに、関係部局の協力を得ながら、徴収共助規定を含む租税条約の締結国を増やすよう努めている。(国際的な徴収回避行為については、令和3年度税制改正において第二次納税義務に関する改正が予定されている。)

結局、調査と徴収のいずれについても、課税上または徴収上のリスクの大きさに相応した調査・徴収を行うことが公平な事務運営となると考えられ、国税庁はそのような取組に努めていると評価できよう。

(注11) 国税庁「国税庁70年史」110頁。

(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/70th/pdf/02-02.pdf#page=1>)

(注12) 「週刊税のしるべ」(大蔵財務協会、平成13年4月23日号)。なお、国税局総合視閲規程(国税庁訓令)は令和2事務年度に廃止された。

(注13) 国税庁・前掲(注11)236-238頁、同「事務年報(第64回)」87頁、同「事務年報(第65回)」85-86頁。

(注14) 「法人実調率」は実地調査の件数を対象法人数で除したもの。「個人実調率」は実地調査(平成20年分以降は調査項目を絞った短期間の実地調査を含む。)の件数を税額のある申告を行った納税者数で除したもの。

(注15) 中原広「税務行政の現状と課題」租税研究797号(日本租税研究協会、2016)8-9頁、22頁。

(注16) 国税庁・前掲(注9)36-38頁。

(注 17) 国税庁・前掲(注 9) 37 頁、同「国税庁レポート 2018」33 頁、同「所得税及び消費税調査等の状況(平成 27 事務年度～平成 30 事務年度)」、同「法人税等の調査事績の概要(平成 27 事務年度～平成 30 事務年度)」。

(<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/press.htm>)

(注 18) 国税庁・前掲(注 9) 45-46 頁。

(注 19) 税務署において書面や電話による連絡や来署依頼による面接により、納税者に対して自発的な申告内容の見直しなどを要請するも

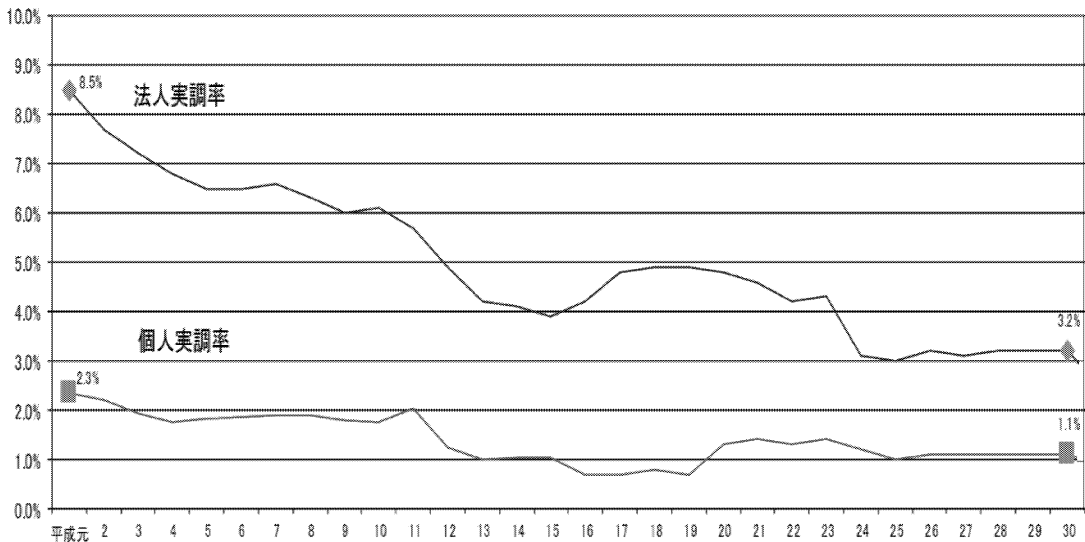
の。

(注 20) 藤井健志「税務行政の将来像」租税研究 833 号(日本租税研究協会、2019) 37 頁。

(注 21) 例えば、税通第 46 条第 2 項、税徴第 151 条第 1 項第 1 号。

(注 22) 国税庁・前掲(注 9) 41-43 頁。

(グラフ 1) 実調率の推移



出典：可部哲生「税務行政の現状と課題」租税研究 857 号(日本租税研究協会、2021) 27 頁を一部加工。

(3) 納税者の権利保護・権利救済

この点については、平成 23 年 12 月に、税務調査手続の整備等を内容とする国税通則法の改正が、また、平成 26 年 6 月には、国税不服申立制度の抜本的見直しを内容とする同法の改正が行われた(注 23)。

前者については、税務調査手続の透明性及

び納税者の予見可能性を高める等の趣旨による改正で、平成 25 年 1 月 1 日から調査の原則事前通知、調査結果の説明及び修正申告・期限後申告の勧奨、並びに処分理由の記載等の規定が施行された。これに伴い平成 24 事務年度以降の調査件数は、22 事務年度と比べ概ね 2 割以上減少して推移している(表 1 参

照)。

調査件数の減少は、上記の手の続の整備を受けて、更正等の不利益処分に係る処分理由書などの各種書類の作成や現場管理職による確認作業の事務が新たに発生し事務量が増加したこと(注24)に伴い、従前と比べて調査1件当たりの処理日数が多くなったことを意味するが、改正後の同法の規定の趣旨を踏まえた調査が実施されたことにより、納税者の正当な権利行使の確保に資したと考えられる。

作田教授の分類によれば、この改正の直前から、審査請求における手続関係の争点の中で、処分理由の記載に関するものが急増した。裁決の中には、処分理由の記載の不備を認定し、課税処分(更正処分)を一部取消した事案も見られることから、この改正が納税者の権利救済の趣旨に照らし一定程度機能していることがうかがえる(注25)。

後者については、平成28年4月に、不服申立前置における再調査の請求または審査請求との選択制への変更及び不服申立期間の2か月以内から3か月以内への延長等の規定が施行された。審査請求事件の年間発生件数は、平成24年度以降減少傾向にあったが、同規定の施行後は、増加傾向に転じており(注26)、同規定に一定の効果があつたものと考えられる。

審査請求を担当する国税不服審判所(支部・支所を含む。以下、単に「審判所」という。)は、国税庁の特別の機関として執行機関である局・署から分離されており、審査請求事件について、審査請求人と原処分庁(税務署長及び国税局長等)の双方の主張を聴き、公平な第三者的立場で審理・裁決を行う。制度面以外でも審理の中立性・公平性を保持するため、審査請求事件を担当する国税審判官の約半数(50%)を外外部登用者(弁護士、税理士及び公認会計士等)とする運用となっている(注27)。

また、納税者の権利救済のためには、迅速

な裁決がなされる必要がある。この点について、国税庁の実績評価における業績目標の中には「不服申立てへの取組」が設けられており、その内容は「不服申立てに適正・迅速に対応し、納税者の正当な権利利益の救済を図る」とされている。詳細は、毎年国税庁から発表されている「国税庁実績評価書」(以下、単に「実績評価書」という。)の記載のとおりだが(注28)、令和元年度の審査請求の1年以内の処理割合件数は98.0%と、4年連続で目標値の95%を達成している。(再調査の請求については、同様に3か月以内の処理件数割合の目標値として95%が設定されているが、令和元年度には91.1%と目標値を下回った。)また、審判所は四半期ごとに先例となるような裁決事例を公表しているが(注29)、納税者の正当な権利救済の観点から、一層公表の充実に努めるべきであろう。

なお、局・署の事務運営において、納税者に対し不快感や不当な不利益・負担を与えることがあり得る。局及び主要な署には納税者支援調整官が苦情の窓口として配置されており、職員の事務処理誤りや応接態度等に問題があるときには、納税者に対する謝罪や関係部署・職員に対する注意喚起等を迅速に行う体制(実績評価書によれば、苦情の3日以内の処理件数割合は令和元年度93.9%と、5年連続で目標値の90%を上回っている(注30))となっており、納税者の権利保護に対し前向きに取り組んでいると評価できる。

(注23)「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23年法律第114号)、「行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」(平成26年法律第69号)。

(注24) 佐川宣寿「税務行政の現状と課題」租税研究 821号(日本租税研究協会、2018)8-9頁。

(注25) 作田隆史「国税通則法改正(平成23年

12月)と税務行政」税大論叢91号61頁以下。
 (注26) 国税不服審判所「審査請求の状況」。
 (<https://www.kfs.go.jp/introduction/demand.html#header>)
 (注27) 国税不服審判所「国税審判官への外部登用の方針等」(平成22年12月17日)。
 (<https://www.kfs.go.jp/topics/10/index.html>)
 (注28) 国税庁「令和元事務年度国税庁実績評価書(令和2年10月)」94-96頁。

(http://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2019/evaluation/202010ntahyokasho2.html)
 (注29) 国税不服審判所「公表裁決事例集の紹介」。
 (<https://www.kfs.go.jp/service/index.html>)
 (注30) 国税庁・前掲(注28)23頁。

(表1)全国の実地調査件数の推移

(件)									
事務年度	22	23	24	25	26	27	28	29	30
所得税	94,759	98,687	69,974	61,635	67,774	66,016	70,238	72,953	73,579
	100	104	74	65	72	70	74	77	78
相続税	13,668	13,787	12,210	11,909	12,406	11,935	12,116	12,576	12,463
	100	101	89	87	91	87	89	92	91
法人税	124,688	128,558	93,273	90,688	95,111	93,561	96,869	97,663	98,910
	100	103	75	73	76	75	78	78	79
合計	233,115	241,032	175,457	164,232	175,291	171,512	179,223	183,192	184,952
	100	103	75	70	75	74	77	79	79

(注1) 調査件数の下段の数字は、22事務年度の件数を100としたときの指数。
 (注2) 「所得税」には、個人に対する消費税単独調査の件数も含まれる。
 出典: 各事務年度の「所得税及び消費税調査等の状況」、「相続税の調査等の状況」、「事務年報」(以上、国税庁)

(4) 税務手続に関する納税者利便

税務手続に関する納税者利便は、納税者にとって税に関する情報へのアクセスが容易であるとともに、明瞭・簡便な手続の選択肢が数多く提供されることによって実現する。レポートの「納税者サービスの充実」の記載によれば、国税庁は、ICT(情報通信技術)を活用しつつ、広報、税務相談及び税務手続の利便性の向上に取り組んでいることが分かる(注31)。

広報については、パンフレット、マスメディア、ホームページ(HP)、SNS等による情報提供のほか、講演会、説明会及び租税教室の活動が行われている。詳細はレポート

の記載のとおりであるが、まずHPが充実していることが特記される。国税庁HPには、高いアクセシビリティ(高齢者等への配慮、スマートフォン等からの閲覧)が確保され、タックスアンサー(「よくある税の質問」)及び60本以上に及ぶインターネット番組が掲載されている。また、YouTube「国税庁動画チャンネル」では、租税教育アニメビデオや局・署で開催された著名人参加のパブリシティ(広報活動)など、常時100本程度の動画が配信され、これらにより、様々な形で税制や税務手続についての情報を得ることができる。講演会等についても、「税を考える週間」(11月11日～17日)を中心に、庁・局・署のそ

それぞれの階層において、地方公共団体、関係民間団体、教育関係者及び事業者等の協力を得つつ行われている。国税庁はタイムリーな情報発信を重視していると考えられ、大型の災害等（最近では新型コロナウイルス感染症の感染拡大が挙げられる。）に際し、国税の申告・納付期限の延長等に関する情報を迅速に国税庁HP等で広報するほか、大きな制度改正に際しては、影響のある納税者等に十分な周知がなされるよう努めていると認められる。（令和元年10月に消費税の税率引上げ及び軽減税率制度が実施された際には、同年5月末時点で全国の税務署等において約6万回（延べ約192万事業者が参加）の事業者向け説明会が開催された（注32）。）

税務相談については、各局に設置される電話相談センター及び各署において一般的な相談を受け付けている。相談のニーズは所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告期間（2月16日から3月15日）において高まるが、各局は年明けから確定申告専用回線を設け、オペレータ及び税理士を配置して電話相談センターを拡充している。（電話相談については、新型コロナウイルス感染症の感染拡大を受けて措置された納税の猶予制度の特例に関する相談に対応するため、令和2年4月、各局に猶予相談センターが設置されたことが記憶に新しい（注33）。）実績評価書によれば、令和元年度の電話相談センターにおける10分以内の相談割合は98.4%と、また、電話相談センターにおける満足度（アンケート調査）は97.5%と、どちらも6年連続で目標値の95%を上回っていること（注34）から、同センターでは納税者に十分配慮した運用を行っている（「顧客志向」が徹底している）と認められる。また、主として確定申告期間中に、税理士会による無料相談会（委託事業の場合と税理士会独自の施策の場合がある。）が開催され、個人納税者の確定申告に関する援助が行われている。

令和2年10月には、国税庁HPに税務相談チャットボット（インターネットやAIを利用した自動会話プログラム）が導入され、令和3年1月には、所得税等の確定申告の相談内容を拡充するなど、順次対応税目等の範囲を広げている。

広報や税務相談は税務手続の利便性の一環と位置付けられる。上述したように、いずれも広範かつタイムリーな情報提供がなされるようデジタル化の進展も考慮した多様なチャンネルが用意されており、納税者の利便性に相当程度配慮したものとなっていると評価できる。

なお、納税者の予測可能性を向上させるため、申告等に先立ち法令解釈等に関する国税庁の見解を明らかにする取組（事前照会及び事前確認（注35））も行われている。

税務手続の利便性については、所得税、法人税、消費税及び相続税などの主要税目について申告等に必要データの電子的作成・提出が可能となる範囲が拡大している。例えば、確定申告期間中には、毎年2千万人を超える個人納税者が所得税等の確定申告書を提出するが、国税庁HPの確定申告等作成コーナーを利用して作成した申告書をe-Tax（国税電子申告・納税システム）により提出することができ、その使い勝手も順次改良されている（認証手続の簡便化、受付時間の拡大及びスマートフォン・タブレットの利用（注36））。

また、令和2年10月からの年末調整控除申告書作成用ソフトウェアの無償提供は、年末調整における雇用者（給与所得者）及び被雇用者（源泉徴収義務者）の負担軽減に資した。（令和2年10月以降、電子化された一部の生損保の保険料控除証明書が同ソフトや確定申告書等作成コーナーにとりこめるようになった。）

納付についても、平成31年1月のQRコード（（株）デンソーウェーブの登録商標）を利用したコンビニ納付の導入や、キャッシュ

レス化に対応した多様な納付手段が順次提供されていると認められる(注37)。このように、国税庁の提供する税務手続はデジタル化の進展に遅れずに対応してきていると言えるだろう。今後も、デジタル・ガバメント(注38)の実現に向けた取組の中で、国の行政手続の原則オンライン化の方針にしたがって、地方税当局や日本年金機構等との連携を含めた税務手続の利便性向上の取組が進展すると考えられる。

(注31) 国税庁・前掲(注9) 11-30 頁。

(注32) 内閣官房「第7回消費税の円滑かつ適正な転嫁等に関する対策推進本部幹事会」(令和元年8月)。

(http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/tenka_kanjikai/index.html)

(注33) 国税庁『『国税局猶予相談センター』の開設について』(令和2年4月)。

(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0020004-135.pdf>)

(注34) 国税庁・前掲(注28) 48-49 頁。

(注35) 事前照会は、納税者の取引に係る税務上の取扱いに関する取引前または申告期限前の照会に対して、国税庁の見解を回答(一定の場合には文書により回答)するもの。事前確認は、納税者が国税庁に申し出た独立企業間価格の算定方法等について事前に確認を与えた場合には、その内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税を行わないとするものの。

(注36) 国税庁・前掲(注9) 20-24 頁。例えば、マイナンバーカードを使用すれば、e-TaxのID・パスワードは不要。e-Taxの受付時間は、確定申告期においては土日・祝日を含む全日・24時間。スマートフォンを利用した所得税等の確定申告書の作成・提出については、令和2年度分からは、給与所得者及び年金受給者のほとんどの申告内容に対応。

(注37) 国税庁・前掲(注9) 26 頁。

(注38) 国民・事業者の利便性向上に重点を置き、行政の在り方そのものをデジタル前提で見直す政府全体の取組。

(5) 執行側のコストと納税者側のコストの最小化

以下では、執行側のコストは国税庁の予算額(最終的には決算額)と、納税者側のコストは税務手続に関する負担及び調査等の受忍に関する負担(経済的負担に限らない。)とそれぞれ定義する(注39)が、納税者側のコストのうち、税務手続に関する納税者利便については上記(4)で論じたため省略する。(なお、税制の執行に要するトータルコストの執行側と納税者側との間での配分については税制によって規定される面があるが、本稿では立ち入らない(注40)。)

執行側のコストについては、レポートにおいて「厳しい行財政事情の下で国税庁の任務を適切に遂行するため、必要な機構・定員・予算の確保を図り、適切に配分するとともに、国民の視点に立って行政の効率化・経費の節減に努めます。」との取組が示されている(注41)。このような中、近年、国税庁の予算については、人件費を除く一般経費として、事務の合理化・効率化の推進、納税者利便の向上、税制改正への対応、社会保障・税番号制度への対応などに必要な経費が措置されている(注42)(表2参照)。

予算の執行に当たり経費の効率的な使用の確保が図られている例としては、国税事務の基幹である国税総合管理(KSK)システムやe-Taxなどのシステム開発が、ガバナンスを特に重視する主に政府横断施策や投資額の大きいプロジェクトとして政府CIO(内閣情報通信政策監)レビューの実施対象と位置付けられ、費用の妥当性及び仕様の適正性などが毎年検証されていること、また、e-Taxについて、平成18年度から「成

果重視事業」としてその導入により達成される効果についての目標が設定され、達成状況が毎年検証されていること（注 43）が挙げられる。

他方、局・署の実務においては、確定申告期間中の電話相談センター（上記（4）参照）や確定申告相談会場の設置・運営に多額の経費がかかっていると推測される。税務署内や外部の施設に設営する確定申告相談会場（確定申告期間中、2 日間は日曜日にも相談会場を開いている。）には、約 430 万人以上の納税者が来場していると見込まれ（注 44）、様々な物件費・借料や納税者のパソコン操作補助等に対応するアルバイト賃金等は多額なはずである。納税者利便に反して行政コストを削減することは避けるべきであり、自分で申告書を作成できない、または e-Tax に対応できない納税者のために、書面による提出を前提とした事務は残すべきであるが、過剰な納税者サービスを削減する余地はあろう。自宅等で、そして極力 e-Tax で申告書を作成・提出してもらうよう誘導する施策を引き続き進めることが、上記の様々な経費を削減する上で効果的であると言える。

執行に係るコストの指標としては、通常、徴税コスト（国税庁の扱いによる租税及び印紙収入 100 円当たりに対する徴税費（注 45）の割合）が用いられる。徴税コストは景気動向に影響される面もあるが、この 10 年間については、ほぼ一貫して減少しており、国税庁の経費節減努力の取組も寄与していると考えられる（グラフ 2 参照）。

ところで、この 10 年間の国税庁の予算の推移を見ると、日々の業務に必要な諸経費に当てられる「庁局署一般経費等」及び税務職員の給与等に当てられる「人件費」は概ね横這いの傾向にあるが、システム開発に当てられる「情報化経費」がこの 5 年間増加傾向にあるほか、「税制改正関連経費」が 9 年間で約 3 倍と大幅な増加傾向にあり、（消費税の

軽減税率制度の導入の影響も大きいと考えられるが、）同経費のこの 9 年間の増加額約 128 億円は、同期間の一般経費の増加額約 237 億円の半分以上を占めている。「情報化経費」についてはデジタル化の流れや将来の税務行政（下記（6）参照）のために一定の増加は避けられないと考えられる。他方、「税制改正関連経費」の増加は、金額の大きさから推測すれば税制改正に伴うシステム改修費の増加によるものが大半であろう。（このほか、納税者に対する周知・広報等に伴う諸経費も生じる。

（上記（4）で言及した改正消費税法に関する約 6 万回以上の説明会を想起されたい。））税制改正の内容には、新たな法定調書の導入等資料情報制度の拡充や納税者利便の向上を目的としたものがあり、これに伴う一定の経費は必要と考えられるが、税制の複雑化（注 46）に伴う経費増については必ずしも望ましいとはいえない。この 10 年間をみると、例えば、NISA（少額投資非課税制度）をはじめとする証券税制、中小企業等に対する投資促進税制・研究開発税制及び住宅ローン税額控除等に関する租税特別措置法の改正が頻繁に行われている（注 47）が、税制の複雑化は、各種システムの改修費の増加のみならず、納税者、関係業界及び執行当局に対して様々な形での負担増をもたらすと考えられる。さらに、複雑な税制は、公平を目的としたものであっても執行の困難さ等により逆に納税者間の公平を損ねるおそれがあるとともに、税制の内容が多く国民にとって理解困難となることを通じて、税務行政及び税制に対する国民の理解及び信頼の低下を招くおそれがある点にも留意すべきである（注 48）。

次に、納税者側のコストについて、納税者の調査等の受忍に係る負担軽減がどの程度改善されているかについては、直接評価することは難しいが、上記（3）で論じた国税通則法の改正による調査手続の整備が定着していると考えられることから、少なくともその限

りにおいて、従前と比べ納税者の負担は軽減されているといえよう。(近年の資料情報制度の拡充に伴い納税者の負担が生じる場合があるが、納税者間の公平との比較衡量の中で受忍限度が決定されるべき税制上の問題と考えられる。)

なお、上記(2)で指摘したように、大規模法人に対する実調率は一般の法人と比べて高い。一定の大規模法人に対する法人税・消費税の調査については、一回の調査期間が半年に及び、かつ隔年で調査が行われることもある。このため、調査対応の負担軽減の観点から、税務について経営責任者等が自ら適正申告の確保に積極的に関与し必要な内部統制を整備するとの税務に関するコーポレートガバナンス(以下「税務CG」という。)の充実に向けた取組がとられており、税務CGの状況が良好で調査必要度が低いと認められる法人に対しては、税務リスクの高い取引を事前に確認した上で、次回調査までの調査間隔の延長や調査期間の短縮を適用するとされている(注49)。調査間隔の延長等が適用された法人数は増加傾向にある(令和元事務年度における対象法人は97社と5年間で3倍以上の増加。)が、この施策については、法人納税者の負担軽減の観点から、また、調査必要度の高い法人に調査を集中する観点から、一層の適用対象の拡大が適当であろう。このほか、国税庁では、大規模法人が申告書の点検・税務上の監査を自主的に行えるよう、確認表を作成・提供している。

また、令和2年4月1日以後開始する事業年度から、大法人(資本金の額が1億円を超える内国法人等)について電子申告(添付書類を含む。)が義務化されたが、国税庁は、提出情報の簡素化、データ形式の柔軟化、電子データの提出方法の拡充及び認証手続きの簡便化などの環境整備を合わせて行っており

(注50)、義務化による負担を軽減するよう努めていると認められる。むしろ、取引や諸手

続のペーパーレス化を推進する大法人のニーズに相当合致したものとなったともいえる。

(なお、令和2年度税制改正により、令和4年4月1日以後開始する事業年度から、連結納税に代えてグループ通算制度を選択することが可能となった。これにより連結法人グループを有する大規模法人の申告に関する負担は大きく軽減されると見込まれる。)

(注39) 執行側のコストは、フリンジベネフィットについて見られるようないわゆる「緩和通達」の制定や裁判実務上の推計課税の合理性の評価などにより影響を受けるが、本稿では立ち入らない(増井良啓「租税法の形成における実験」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣、2008)198-199頁、首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集54号『公平・中立・簡素・公正の法理』(日本税務研究センター、2004)102頁)参照。)。また、納税者側のコストについては、アダム・スミス(1723-1790)が「国富論」において提唱した「租税4原則」の一つである「最小徴税費の原則」について、徴税のための行政コストのみならず、頻繁な臨検や不愉快な検査により国民が被る無用の手数、迷惑及び圧制を実質的なコストとして挙げている(大河内一男訳「国富論」中央公論社を参照。))。

(注40) 宮島洋『「簡素」な税制について考える』(税研、1988年12月号)32頁。また、関係民間団体による税務行政への協力も、執行側のコスト軽減に寄与している。

(注41) 国税庁・前掲(注9)7頁。

(注42) 国税庁・前掲(注11)242-243頁。

(注43) 「デジタル・ガバメント実行計画」(令和2年12月閣議決定)37-42頁。

(https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/2020_dg_all.pdf)

及び国税庁・前掲(注28)137-140頁。

(http://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2019/evaluation/202010n)

tahyoka-seikajusi.pdf)

(注 44) 国税庁「令和元年分の所得税等、消費税及び贈与税の確定申告状況等について」(令和 2 年 6 月)により、税務署で所得税等の確定申告書を作成・提出した納税者が約 428 万人(平成 30 年分)いたことが分かる。来場者の中には相談だけの者や提出だけの者も含まれていることを勘案すれば、実際はより多くの納税者が来場したことになる。

(注 45) 国税庁の決算額から酒類行政にかかる一定の交付金及び補助金を除いたもの。

国税庁・前掲(注 11) 243 頁参照。

(注 46) 政府税制調査会答申「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(平成 14 年 6 月)の「補論」では、「経済取引が複雑化・多様化する中で、租税回避を防ぐためには、税制がある程度複雑なものとなることはやむを得ない。しかし、不断の見直しを行い、極力簡素なものとするべきである。」と述べられている。

(注 47) 例えば、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置等の創設・改正(平成 22 年度、26 年度、29

年度、30 年度税制改正等)、上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除等の改正(平成 24 年度、25 年度改正等)、中小企業投資促進税制の改正(平成 25 年度、26 年度改正等)、研究開発税制の改正(平成 25 年度、26 年度、27 年度改正等)、住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の特例の創設・改正(平成 24 年度、29 年度改正、令和元年度改正等)。

(注 48) 増井教授は「税制簡素化の意義は、簡素化による種々のコストの減少のみにつきるものではない」旨論じている(増井・前掲(注 7) 558-559 頁)。

(注 49) 中原・前掲(注 15) 8-9 頁、22-23 頁。

国税庁「令和元事務年度法人税等の調査実績の概要(参考)」(令和 2 年 11 月)。

(注 50) 財務省「財務省説明資料(総 17-3)」(政府税制調査会、平成 30 年 10 月 10 日)。

(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/30zen17kai.html>)

(表 2) 国税庁予算の推移

年度	(百万円;%)									
	平成23	平成24	平成25	平成26	平成27	平成28	平成29	平成30	令和元	令和2
情報化経費	41,369	41,288	40,366	39,765	36,707	38,361	41,337	41,738	43,587	49,189
	-10.4	-0.2	-2.2	-1.5	-7.7	4.5	7.8	1.0	4.4	12.9
納税者利便向上経費	12,453	9,712	9,585	10,019	10,806	11,370	9,831	10,634	11,511	11,742
	-9.3	-22.0	-1.3	4.5	7.9	5.2	-13.5	8.2	8.2	2.0
庁局署一般経費等	60,303	58,891	57,456	58,655	57,471	58,292	58,738	58,379	59,486	60,725
	0.2	-2.3	-2.4	2.1	-2.0	1.4	0.8	-0.6	1.9	2.1
職場環境整備・安全対策費	8,634	8,155	8,891	9,735	9,315	7,478	7,630	7,891	6,730	7,436
	20.5	-5.5	9.0	9.5	-4.3	-19.7	2.0	3.4	-14.7	10.5
税制改正関係経費	6,084	6,064	7,252	10,343	12,436	11,592	13,315	23,943	19,251	18,890
	28.3	-0.3	19.6	42.6	20.2	-6.8	14.9	79.8	-19.6	-1.9
一般経費計	133,515	134,998	129,495	143,251	139,782	139,146	140,612	152,099	149,127	157,242
	-2.5	1.1	-4.1	10.6	-2.4	-0.5	1.1	8.2	-2.0	5.4
人件費	585,027	574,326	540,667	565,367	567,569	564,323	559,804	550,548	556,788	562,138
	1.0	-1.8	-5.9	4.6	0.4	-0.6	-0.8	-1.7	1.1	1.0
国税庁予算合計	718,541	709,325	670,162	708,619	707,351	703,469	700,416	702,647	705,915	719,379
	0.30	-1.28	-5.52	5.74	-0.18	-0.55	-0.43	0.32	0.47	1.91

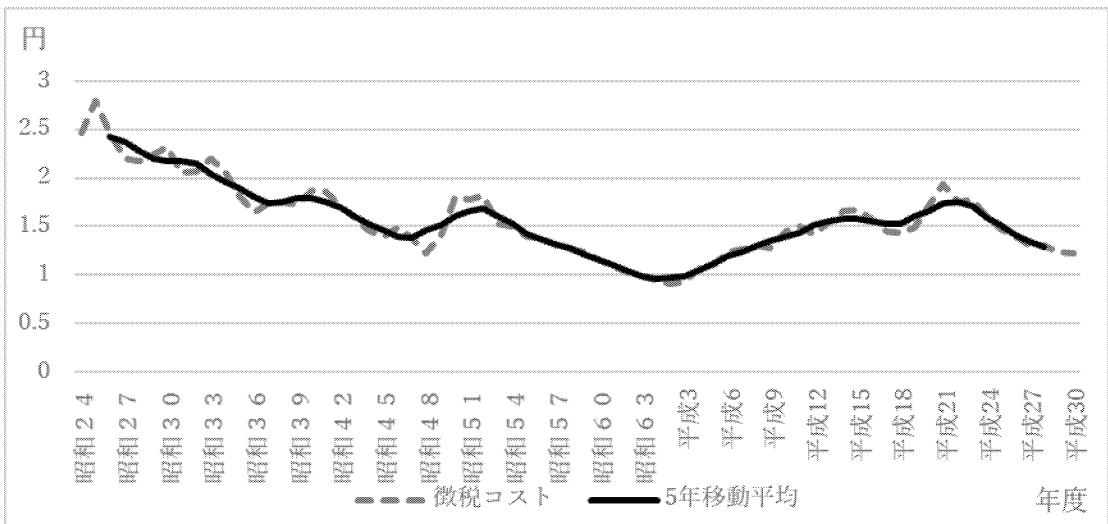
(注1) 下段は対前年度増減(%)

(注2) 一般経費については、主要な項目だけを挙げた。

(注3) 端数処理のため表内の数値の合計と合計欄が一致していないものがある。

出典: 各年度の「国税庁レポート」(国税庁)

(グラフ2) 徴税コストの推移



出典：「国税庁 50 年史」、「最近 10 年間の動き」、「事務年報（第 60 回～第 68 回）」（以上、国税庁）

（6）税務行政の将来像

最後に、国税庁が平成 29 年 6 月に公表した「税務行政の将来像～スマート化を目指して～」(以下、単に「将来像」という。)(注 51)について言及する必要がある。これは、ICT・AI の進展、税務申告の増加、経済取引のグローバル化、及び調査・徴収の複雑・困難化などの環境変化の中で、概ね 10 年後をイメージして、納税者の利便性の向上と課税・徴収の効率化・高度化を目指すものである。この将来像やデジタル・ガバメントの方針に沿って、上記(4)で挙げたとおり、これまでにスマートフォンによる所得税等の確定申告書の作成・提出、年末調整控除申告書作成用ソフトウェアの無償提供、チャットボットによる税務相談及びQRコードを利用したコンビニ納付の導入などの納税者利便向上の施策が実現している(注 52)。

今後は、「マイナポータル連携」の対象情報が拡大すれば、個人納税者が、マイナポータル上に保険料控除証明書等の控除関係書類及び支払調書等の所得関係書類を民間企業及び行政機関等からデータで入手し、確定申告

書に自動入力すること(いわゆる「記入済み申告書」)(注 53)が可能となり、e-Tax による申告書作成・提出がより簡便になろう。また、税務署からも納税者ごとにカスタマイズされたタイムリーな情報提供・注意喚起を行うことが可能となるとともに、申告書の審査の省力化も進むと考えられる。

大法人以外の法人についても、データ化の進展に合わせて順次電子申告を義務化していくことが可能と考えられ、個人・法人を通じた電子申告の普及に伴いペーパーレス化が進展すれば、執行側及び納税者側双方にとって紙ベースの申告書等税務書類の作成・提出及び保管事務が減少し、税制の執行に要するトータルコスト削減の効果も生じることとなる。

さらに、将来像においては、インフラ整備と業務改革として、「情報システムの高度化」及び「内部事務の集約処理」が挙げられている。これは国税組織の業務効率化に資するとともに、ICT・AI を活用したデータ管理及び高度な分析を通じて、申告内容の審理、調査対象者の選定、最適な接触方法及び効果的な滞納処分などの課税・徴収の効率化・高

度化を実現するものであり、執行側のコスト削減のみならず、調査・徴収の公平に資することとなる。

国税庁は、令和 8 年度中の本格稼働を目指して、令和 2 年度から次世代システムの開発に着手したとしており、将来像の実現に向けた取組を本格化させている（注 54）。

（注 51）国税庁「税務行政の将来像」（平成 29 年 6 月）。

（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/syouraizou/pdf/syouraizou_2906.pdf）

（注 52）国税庁『「税務行政の将来像」に関する最近の取組状況』（令和元年 6 月）。

（<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/syouraizou/pdf/syouraizor0106.pdf>）

（注 53）国税庁・前掲（注 52）7 頁。

（注 54）国税庁・前掲（注 9）31 頁、前掲（注 42）42 頁。

4. まとめ

以上、2（2）で挙げた 4 つの要請の観点から国税庁の税務行政を論じた。まとめると、まず、課税・徴収における公平についての近年の取組姿勢及び方向性は十分に評価でき、一定の成果が挙げたと考えられるが、例えば消費税が国の基幹税となる中、消費税の不正還付に対する調査については一層充実させる必要があると考えられる。納税者の権利保護・権利救済については、さらに改善の余地はあろうが、国税庁も国税不服審判所も制度の趣旨に忠実な事務運営に努めていることが確認された。税務手続に関する納税者利便については高く評価できると考えられるが、今後もデジタル化の進展に歩調を合わせた不断の取組が必要となる。執行側のコストについては、経費節減努力はある程度認められるが、

税制の複雑化がコスト削減の無視し得ない制約要因であることが分かった。他方、経済的負担に限らない納税者側のコストについては、納税者の権利保護・権利救済及び税務手続に関する納税者利便の取組、さらには 3（2）で論じたメリハリのある調査の推進と相俟って一層軽減されていくと考えられる。

そして、上記 3（6）で論じたように、将来像が実現すれば、国税庁の税務行政はこれらの要請に一層応えることができると考えられる。また、当然ではあるが、税に関する様々な制度改正が果たす役割も大きい。なお、これらの要請の間にトレードオフが生じる場合には、租税公平主義に基づく要請が優先されるべきことを付言する。

5. むすびにかえて

昭和 24 年の国税庁開庁時に GHQ 経済科学局内国歳入課長ハロルド・モス氏が贈った標語は「正直者には尊敬の的、悪徳者に畏怖の的」であった（注 55）。これは、一般の納税者には親切かつ丁寧な態度で接する一方、悪質な納税者に対しては厳正な態度で臨む必要があることに加え、広い意味で国民の理解と信頼を得ることが重要であると指摘したものとしよう（注 56）。本稿で論じた税務行政に適用されるべき租税法の基本原則は相互に関連しているが、その点もこの標語を媒介にすると理解しやすい。我が国税制の柱である申告納税制度が円滑に機能するよう、今後も国税庁が国民の理解と信頼を得つつ、基本原則に則した税務行政を行っていくことを期待したい。

（注 55）国税庁「国税庁 50 年史」53 頁、155 頁。

（注 56）「税務行政は、申告納税制度が円滑に機能するよう、適正・公平な課税を目指して、国民の理解と信頼を得ることが基本です。そのためには、職員全員が力を合わせるとも

に、一人ひとりが努力を積み重ねることが必要です。一般の納税者には親切かつ丁寧な態度で接してもらいたいし、他方、悪質な者には厳正な態度で臨んでももらいたいと思いま

す。」(「国税庁新長官にインタビュー」(「週刊税のしるべ」平成11年8月2日号)より)。

(補足表) 富裕層及び無申告に対する調査実績

(件、億円、%)

		26事務年度	27事務年度	28事務年度	29事務年度	30事務年度
富裕層 (所得税)	実地調査件数	4,361	4,377	4,188	5,219	5,313
	追徴税額	101	120	127	177	203
	実地調査件数全体に占める割合	8.6	9.1	8.5	10.5	10.6
無申告 (所得税及び消費税(個人))	実地調査件数	15,224	15,564	16,428	17,179	17,778
	追徴税額	234	269	281	362	366
	実地調査件数全体に占める割合	30.9	32.4	33.6	34.5	35.5
無申告 (所得税、相続税及び法人税)	実地調査件数	11,176	10,863	11,206	11,588	12,210
	追徴税額	241	249	279	345	374

(注1)「富裕層(所得税)」の「実地調査件数」は、着眼調査の件数を除く。

(注2)「無申告(所得税及び消費税(個人))」の「実地調査件数」は、着眼調査の件数を除く。

(注3)「無申告(所得税及び消費税(個人))」の「実地調査件数」には一部重複がある。

(注4)「無申告(所得税、相続税及び法人税)」の「実地調査件数」は、所得税及び相続税の着眼調査の件数を除く。

出典:「国税庁レポート(2017～2020)」、「所得税及び消費税調査等の状況(平成26事務年度～平成30事務年度)」、「平成26事務年度における相続税の調査の状況について(平成26事務年度)」(以上、国税庁)

(補足表) 平成以降の徴税コストの推移

(円)

年度	徴税コスト	5年移動平均
平成元年	0.95	0.96
平成2	0.90	0.97
平成3	0.93	0.99
平成4	1.06	1.04
平成5	1.10	1.12
平成6	1.23	1.19
平成7	1.26	1.23
平成8	1.30	1.30
平成9	1.28	1.36
平成10	1.44	1.39
平成11	1.50	1.44
平成12	1.42	1.51
平成13	1.54	1.56
平成14	1.66	1.57
平成15	1.67	1.58
平成16	1.58	1.56
平成17	1.45	1.52
平成18	1.43	1.53
平成19	1.49	1.60
平成20	1.71	1.66
平成21	1.93	1.73
平成22	1.75	1.75
平成23	1.78	1.71
平成24	1.60	1.60
平成25	1.47	1.51
平成26	1.39	1.41
平成27	1.30	1.34
平成28	1.30	1.29
平成29	1.24	
平成30	1.22	

出典:「国税庁50年史」、「最近10年間の動き」、「事務年報(第60回～第68回)」(以上、国税庁)