

税法における申告の理論と現象

—納税申告行為と租税賦課行為の体系的理解への提言—

新 井 隆 一

(早稲田大学助教授)

- 一 納税申告行為の現象上の性格
 - 1 租税賦課行為から納税申告行為への転換
 - 2 事実認識の容易性と実体的真実による課税
 - 3 納税申告行為の代理行為性の否定
 - 4 申告納税制度と民主主義の原則
- 二 納税申告行為の法的性格
 - 1 納税申告行為における意思の要素
 - 2 納税申告行為における「意思表示」説
 - 3 租税賦課行為における「意思表示」説
 - 4 租税賦課行為の準法律行為性
 - 5 納税申告行為と租税賦課行為の関係の本質

一 納税申告行為の現象上の性格

1 租税賦課行為から納税申告行為への転換

近代憲法の要請する租税法主義の原則は、それが法の理論の原則として理解されるとき、法律の定立する租税要件を充足する事実が存在する限りにおいてのみ納税義務が発生する、とするいわゆる租税要件理論を基礎づけることとなるのである。^(一)

しかし、この租税要件理論は、実体法の理論であるから、として、直接に、法律の定立する租税要件を充足する事実の存在を確認する手段とその内容を規律するものであるとは、一般には、理解されてはこなかったようである。

なぜなら、租税要件理論がかなりの展開をみせている現在にあっても、この確認の手段については、国家権力をもってする行政処分としての租税賦課行為が、理論的にはその基本をなすものであり、国民による納税申告行為は、租税賦課行為の実現にあたっての税務行政機関の手続的負担の軽減のための便宜の措置にすぎない、とする見解が、租税債権債務関係の確定の理論の説明において相当に有力に潜在的な機能を果していることを知ることによって、そのことが認識されうるからである。^(二)

たしかに、申告納税制度の沿革をみれば、たとえば、戦時において、税務行政機関の課税能力の数的不足を補なう措置として、法人税法においてそれが採用されるようになった経緯はある。また、戦後の急速なインフレーションや経済統制法違反行為の横行などによる特殊事情から、課税の強化が現象し、一般に、それが不相当と印象づけられ、これを

緩和して収税の實際的効果をあげるために、民主主義の制度としての装いをもって、それが出発し、今日に至っている、という事実はある。^(三)

しかし、いかに租税賦課行為の實現にあたっての税務行政機関の手續的負担の軽減のための便宜の措置としての制度であるとはいえ、そこに正当な理論的背景がないでは、それが制度として拡大され一般化されることには、困難があるといわなければならないであろう。また、その制度が、これに関連する訴訟のなかで、係争の問題の基礎として維持されるに堪えうる可能性は、否定されなければならないであろう。

それゆえ、右の見解は、みづからその理論を求めざるべきであるとするならば、納税義務者の数的増大にともなう税務行政機関の課徴能力の量的不足の補充を納税義務者に転換するについての法理論的説明を用意しなければならない、というものであろう。

(一) 新井・税務行政の法律知識・三頁以下、等参照。

(二) この国における税法の理論のかかりの多くが、このような見解をとっている。

(三) 新井・税法の原理と解釈・四頁以下参照。

2 事実認識の容易性と実体的眞実による課税

しばしば、右の立場から、租税要件事実をもつとも容易に認識しうるものは、納税義務者であるから、これにその事実を觀念せしめ、申告させることが、実体的眞実により課税するについてもつとも適切である、とする説明がなされている。

しかし、事実をもつとも容易に認識しうるものが、事実をもつとも眞実に接近して認識するものとは限らないこと

は、自明である。しかも、納税義務者は、納税に関する限り、いうまでもなく、義務者であつて権利者ではないのである。事実をもつともよく真実において認識することによって事実を確認し申告するとき、そうでないときと比較して納税額の増大をもたらすことのありうることは、否定しえないのであるから、納税義務者に租税要件事実を認識するに十分な能力があり、その能力によって、真実の事実を認識しえたにしても、その事実を確認し申告することを期待することについては、蓋然性が乏しい、といわなければならないのである。

それにもかかわらず、この蓋然性の拡大を意図するにあたっては、納税義務者の納税倫理の徹底をもはや考慮しなければならぬはずである。申告納税制度に納税義務者の納税倫理の存在が、理論上不可欠のものであることを、ここで否定するものではない。何らかの納税倫理を予定することなしには、いかなる租税制度も存在しえないからである。しかし、それは、制度の定立と維持・運営との理念の基幹として意識されるべきものではあつても、制度の理論の不足とその維持・運営の欠陥を補なうべきものとして用いられるべきものではないのである。むしろ、それは、観念的には、そのようなものとして用いられることがあるとしても、実効的には、用いられるものではない、といわなければならないからなのである。

それに、この説明にもとづくときは、租税賦課行為としての決定の理論はともかく、租税賦課行為としての更正の理論を十分に説明することはできないのではないであらうか。

なぜなら、納税申告行為のないときに、租税要件事実の存在とその内容の確認の手段としての国家権力をもつてする租税賦課行為である決定が表面化することは、この立場からは当然であらうが、同じ租税賦課行為であるとしても、更正の場合にあつては、租税要件事実をもつとも容易に認識しうるものが納税義務者であり、これを申告させることが実

体的眞実により課税するのにもつとも適切であるとしたからこそ、この説明は成り立っているのであるのにもかかわらず、そのように性格づけられた納税申告行為の存在を前提としながら、そこでは、更正が、納税申告行為よりも、実体的眞実により課税するのについてさらに適切である、としなければならぬからである。

これについて、実体的眞実により課税するのに、納税申告行為と租税賦課行為としての更正といずれがより適切であるかは、それらの形式によってではなく、内容によって判断すべきことである、との反論がありうることはいうまでもない。

しかし、この説明がはじめに立脚したところは、納税申告行為と租税賦課行為としての更正との法効果的内容ではなく、理念上に措定しうる納税申告行為と税務行政機関による租税賦課行為との内容であったのであり、それは、個別具体的内容ではなかつたのであるから、いわば一般抽象的な内容であり、つまりは一種形式論であつたのであつて、ここに至つて、論理の実体を個別具体的な内容、つまりは、実質に移換させて反論するがときは、撞着であるといわなければならぬであらう。

納税申告行為と租税賦課行為としての更正との関係において、いずれが実体的眞実をより適切に表示しうるものであるかを、形式論によつてではなく、内容によつて判断すべきである、とするならば、この説明によつては、申告納税制度の理論的根拠を明らかにすることはできないことである、といわなければならぬであらう。

3 納税申告行為の代理行為性の否定

また、この立場からは、納税申告行為は、納税義務者による税務行政機関の租税賦課行為の代理行為であるとする理解がありうるはずである。さらに、納税申告行為を納税義務者による自己賦課であるとする説明もあるが、それはこの

理解をその理論的な基礎とするものであるといわなければならない。

たしかに、納税申告行為は、現象的には、特定の納税義務者にみずからその納税義務者に租税を賦課して租税債務を確定させるという効果を発生させるものである、というように説明しうることである。

しかし、それは、法の理論の理解からはまったく隔離した説明として、法の理論としての概念内容の矛盾を無視したときのみ、理解しうるものにはすぎないのである。

なぜなら、租税の賦課、という法的概念は、いかなる意味においても、税務行政機関の行為を示すものであって、納税義務者の行為を表わすものではないからである。

すなわち、租税の賦課の権能は、統治団体としての国家の権力にのみ帰属するものであって、これを国民に移譲することがあるとすれば、その意味において、それは、国家権力の否定であるにほかならないからである。

しかも、一の法主体がみずからに権利義務の帰属する法律関係において、みずからを代理して自己と行為をなすことは、不可能なことであるとしなければならないからである。

それゆえ、自己賦課の概念は、法の理論における概念としては、成り立ちえないものである、といわなければならないのである。

4 申告納税制度と民主主義の原則

さらに、この立場から、申告納税制度は、民主主義の原則を具現したものである、とする説明がある。それは、申告納税が納税義務者みずからの意思によって行なわれることが、主権者としての国民の意思の顕現である、と理解するからである。

しかし、一般的にいつて、民主主義の原則は、課税権の発動方式として、必ずしも申告納税の方式を強要するものではないのである。民主主義の原則が支配する租税制度のなかにあつても、申告納税方式以外の方式が制度としてありうるものであり、そうでないとすれば、申告納税方式以外の方式は、とりわけて、賦課徴収方式は、非民主主義の原則に立脚する非民主的な制度と説明されなければならないことになるからである。また、申告納税方式は、非民主主義の原則の支配する租税制度の体制のなかにあつても成り立ちうるものであり、その場合にこそ、まさにそれは、便宜の措置として有効性を發揮するものなのである。決して、非民主主義の原則の支配する租税制度の体制のなかに、民主主義の原則にもとづく方式が採り入れられたものと解する必要はないのである。このことは、既に述べたような、戦前のこの国において、申告納税方式の制度化された沿革を知れば、それによって十分に理解されるところであらう。

二 納税申告行為の法的性格

1 納税申告行為における意思の要素

納税申告行為が納税義務者の意思を要素とする行為として行なわれるものであるとする理解は、現象的觀察によるものにすぎない、といわなければならないであらう。

租税制度は、もともと、国家権力による私有財産権の制約として^(一)顕現するものであるから、そのもとにあつては、いかなる場合であつても、納税義務者の私有財産権の維持に対する執著を排除することは、不可能といわなければならないであらう。それゆえ、納税義務者のすべてに私有財産権の維持について満足にあたえる課税制度を定立することは不

可能である、としなければならぬのである。

課税制度における納税義務者の満足は、現実には、一の納税義務者に対する課税額が他の納税義務者に対する課税額よりも、少額であること、に求められるものであり、納税義務者の間における課税による経済的負担の均衡により満足がえられるとするのは、理論の擬制にはかならないからである。

その意味において、租税制度は、私有財産を基礎としながら、私有財産制度によって保障さるべき私有財産権を保有する国民の意思に反して存続するという矛盾を前提とする制度である、といわなければならないのである。それゆえ、この意味においても、納税義務者の意思を基礎として、納税義務の確定を求める理論は、否定されなければならないであらう。

たしかに、納税義務者に、納税の意義と現に制度とされている納税申告行為の意味とを弁識するに足りる能力がないでは、納税義務者みずからによって納税申告行為がなされるという状況は、発生しないであらう。しかし、問題のこのような理解は、法の理論によるものである、とはいえないのである。

(一) 新井・財政における憲法問題・一六頁以下、参照。田中二郎・租税法・八三頁以下の叙述も制度の淵源としてのこれを否定するものではないであらう。

2 納税申告行為における「意思表示」説

法の理論として、納税申告行為に意思の要素の存在を認識するものとしては、納税申告行為を、意思表示（法律行為的行為）であるとする見解がある。^(二)すなわち、この見解によれば、納税申告行為は、特定の人が、その人に帰属する租税要件事実が存在するときに、これに即応した特定の納税義務を自己について確定せしめようとする意思をいだし、こ

れを税務行政庁に表示する行為であり、この行為のあつたときに、その意思どおりに、その特定の納税義務が、その特定の人において確定し、その内容をなす納税義務の履行の責任が発生するものであつて、この意思は、納税申告行為の要素を構成する効果意思にほかならないものであり、この納税義務の確定とその責任の発生とが、その法効果である、ということになるのであらう。

しかし、この納税申告行為の内容の構成の理論には、租税要件事実の内容の眞実性を担保する理論は用意されてはいないのである。租税要件事実の存在は、これに即応した特定の納税義務を納税義務者が自己において確定せしめようとする意思をいさぐ動機的原因とはなつていても、その租税要件事実の内容が、納税義務者の意思によつて眞実において確認されるとは限らないからである。むしろ、租税要件事実の存在の発見においても、発見された存在する租税要件事実の内容の認識においても、それが結果において納税義務の確定をもたらすものである限り、事實は、納税義務を軽減する方向において眞実から距つて観念される蓋然性をはらんでゐることを否定することはできないのである。

(一) 忠佐市・租税法要論・一九二頁、等参照。

3 租税賦課行為における「意思表示」説

納税申告行為を意思表示（法律行為的行為）であると見る見解は、しかし納税申告と同じく納税義務をその法効果として発生せしめる租税賦課行為を、税務行政機関による法律行為的行政行為たる財政上の給付の下令であるとする、行政法学の一般の理解と体系的には統一性をもたしめられるものである。

下令行為は、行政機関による行政上の権力的な意思表示を要素とする行為であり、行政機関の表示する特定の人に対する行政上の権力的な効果意思に即応した法効果の発生が法律によつて容認されている行為にほかならないのであるか

ら、租税の賦課行為が、それが下命行為であるというのであるならば、税務行政機関が、その租税の賦課を行なうについては、みずから、特定の人に対して、その人に帰属する租税要件事実に対応した特定の納税義務を確定せしめようとする意思、つまり、税法上の効果意思をいだし、これをその特定の人に表示したときに、その効果意思どおりの法効果、すなわち、その意思の内容を形成する特定の納税義務の確定という法的結果が発生する、というものでなければならぬことになるのである。

しかし、租税要件理論は、もともと、租税要件を充足する事実の存在しない限り、人が納税義務を負担せしめられることはない、という法の理念を実現しようとするためのものであって、課税権力による恣意をもってする課税を排除しようとするところに、その導因をもつものであり、その理論の近代的発展過程において、すべての課税の作用から、課税権力による恣意はもとより、その課税権力による抱懐の可能性の危険をも配慮されて、すべての意思の介入を排除することをその目的とするものである。

それゆえ、租税要件理論の実現が要請されるべき租税法主義の原則の主張される制度のもとにあっては、租税要件は、客観的事実現象から抽象して構成される概念を要素とするものでなければならぬから、ここでは、租税賦課行為もこの租税要件を充足する事実の確認と、その確認された事実の金銭的評価による認定とを、その中核的要素として構成される行為にほかならないこととならざるをえないはずなのである。つまり、租税賦課行為は、その行なわれる以前にすでに存在する事実が租税要件を充足する事実であるか否かを確認する法技術上の行為であり、いわば手続法上の行為であって、一定の法的事実を発生せしめようとする意思的な行為でも、いわゆる実体法上の行為でもないのである。すなわち、租税賦課行為の実体法的内容は、租税要件の成立過程において形成される立法上の所産にほかならないから

である。

しかし、租税賦課行為を意思表示を要素とする法律行為的行政行為であるとする見解は、租税賦課行為があることによつて、租税要件事実の課税標準的評価による認定とその認定を基礎とする租税要件事実の税額的评价による確認があることから、この認定と確認とが、その租税賦課行為を行なう税務行政機関の意思によつて決定されるものであるかのごとくに推量し、そのことが、この見解に、租税賦課行為を意思表示（法律行為的行政行為）と考えさせしめるのであるが、それは、租税要件事実の存否の確認と存在する租税要件事実の課税標準的評価による認定の過程において、それらの内容を確定するための税務行政機関による判断が不可欠であることから生ずる誤解であるということができるのであろう。すなわち、租税要件事実の存否、存在する租税要件事実の内容は、理論上には、明白かつ確定して觀念上一個ではあつても、その具体的認定にあつては、租税要件事実の存否について二者択一であり、存在する租税要件事実の内容については複数の認識が存在する可能性の大なるものであつて、その認定の主体の異なるごとに、その結果が異なるとしても過言ではないからである。つまり、その具体的認定にあたる税務行政機関のそのいずれによるかの判断のないう限り、租税賦課行為の存在はありえないのであつて、この判断にいたるにあつてそれについての決断の意思が必要であるからである。

しかし、いかなる法的事実の存否とその内容の認定にあつても、その認定についての判断にいたる決断の意思は、当然に存在しなければならぬものであつて、これを法効果を生ぜしめる意思、つまり効果意思と同視することはできない、といわなければならないのである。すなわち、決断の意思は、法効果を生ぜしめる意思ではないからである。

ただ、右のような誤解が租税賦課行為について生ずるのは、決断の意思により複数の判断から一個の判断が選択され

ることによつて、一個の事実の存在とその内容とが確定することから、この確定にともなう法効果が発生することをもつて、この法効果が、この決断の意思の結果である、と誤つて認識されるからであらう。そして、このような誤つた認識から、この決断の意思によつて選択された判断をもつて決定される租税要件事実の存在とその内容との確定にともなう法効果が、効果意思の所産であり、この確定を中核的要素とする租税賦課行為がこの効果意思を要素として構成されるものであるとする理解がもたらされたのであらう。

これらの検討からすれば、行政法学の一般が、租税賦課行為を法律行為的行政行為であり、したがつて、財政上の給付の下命行為であるとすることは、誤りである、といわなければならないことになるのである。

(一) 土橋友四郎・行政行為法概論・五七頁、杉村敏正・行政法講義総論(上)・一三頁、有倉遼吉・行政法学・二〇九頁、等参照。

(二) 新井・税法の原理と解釈・一一八頁以下参照。

4 租税賦課行為の準法律行為性

しかし、租税賦課行為は、いうまでもなく、それによつて、納税義務の確定という法効果を発生せしめることをその制度目的とするものである。ただ、これまでの考察からすれば、それが、効果意思にともなつて発生するものではない、ということである。つまり、租税賦課行為の中核的要素である租税要件事実の存否の確認と存在する租税要件事実の金銭的評価による認定と、これによつて発生する納税義務の確定という法効果との間には、その法効果を発生せしめる効果意思という理論上の因果的關係がない、ということである。それゆゑ、この確認・認定と確定との間の因果的關係は、制度上の紐帯的存在によつて補なわなければならないのである。このような制度上の紐帯的存在を法制度の一般理論は、周知のごとく、実定法規の措置に求めるのである。税法制度の理論も、その例外ではない。

このような制度上の紐帶的存在としての実定法規の規定によって、行政上の行為と法効果との間に因果的關係の発生せしめられるとき、この行為が準法律行為的行政行為と呼ばれるのが一般である。それゆえ、租税賦課行為は、準法律行為的行政行為であり、行政法学の一般の分類にしたがえば、確認行為^(一)または通知行為^(二)とされることになるのである。

つまり、納税申告を意思表示（法律行為的行為）とする見解が、租税賦課行為を行政上の意思表示を要素とする法律行為的行政行為と解する行政法学の一般との体系的統一性においてその合理性を主張することは、否定されなければならないのである。

むしろ、これらに、そのような体系的統一性を求めるべきものとすれば、右のごとき理解により、租税賦課行為が確認行為または通知行為である限り、納税申告も確認行為または通知行為を要素として構成されるものと解されるべきであるということにならざるをえないであろう。

(一) 賦課徴収方式における「賦課決定」、申告納税方式における「更正」・「決定」がこれにあたる。

(二) 「納税の告知」は、これにあたる。「納税の告知」を給付の命令であるとする見解がないではないが、「納税の告知」は、すでに法令の規定または賦課決定によつて定まつている納期限・納付場所・税額を通知する行為であつて、それに相応した租税債務の履行を願望する内容をもつものであり、履行の請求にほかならない。田中・前掲書・二二五頁、等参照。

5 納税申告行為と租税賦課行為の關係の本質

租税賦課行為と納税申告行為とにおける制度的体系としての統一性を求めることは、いずれもが、同一の租税要件事実を対象として、理論上は同一の法効果の発生の原因となるべき行為であり、とりわけて、このことは、租税賦課行為

が、更正・決定の形態において、納税申告と競合的に併存するにあたって明白であり、同一の租税要件事実の確認について、それを可及的に真実に接近せしめるために必要であるといわなければならないであろう。

しかるに、この場合、租税賦課行為が国家権力を基礎とする国家の租税賦課についての効果意思を要素とする法律行為的行政行為であるとすれば、そのような効果意思をいなくことの不可能な納税義務者において、これと競合する効果意思を要素とする納税申告を行なうことは、不可能であるといわなければならないであろう。

また、これらの競合を、その法効果においてみるにしても、納税申告を意思表示（法律行為的行為）とするときは、行政手続の段階においては、租税賦課行為における効果意思にともなう法効果と納税申告における効果意思にともなう法効果とを合致せしめないでは、手続は終了しないから、そのためには、これらの効果意思の合致が必要である、といわなければならない。しかし、この場合には、これらの効果意思の形成の基礎をなすそれぞれの意思には、租税賦課行為における効果意思にあつては、租税収入の可能な限りの増加とその可及的な効率的・能率的収納を実現しようとする意思が影響し、納税申告における効果意思にあつては、租税負担の可能な限りの軽減ないし回避を実現しようとする意思が支配することになる、といわざるをえないであろう。そのような事情のもとにおけるこれらの効果意思の合致は、存在しうるとすれば、矛盾対立する効果意思の合致にほかならないから、それは、妥協の所産にすぎないことになり、これによる納税義務の確定は、結果的現象として、効果意思の合致による法効果の発生を意味することとなって、その論理は、つまりは、納税義務の確定にいたる法律関係を公法契約的性格のものとして理解することに帰することになるのである。納税義務確定にいたる法律関係のこのような性格づけは、租税法律主義の原則からは、周知のように、ゆるされうるところでないのである。

それゆえ、いずれにしても、租税賦課行為と納税申告行為とは、ともに、意思表示を要素とする法律行為的行為として理解することは不可能なのであるから、これらについて、その意味において、制度的体系としての統一性を求めることはできない、ということになるであろう。

それゆえに、ここにおいて、納税申告行為も、租税賦課行為も、その法的性格についての体系的理論づけは、それらを、意思表示を要素とする法律行為的行為としての性格においてではなく、觀念の通知なり、認識の表示なりを要素とする準法律行為的行為としての性格において、構成されるべきものである、ということになるのである。

このように、租税賦課行為についても、納税申告行為についても、納税義務の確定という法効果をもたらす効果意思の存在の可能性が否定されるときにおいて、はじめて、それらは、同一性をもつものとして、しかも、租税要件理論のうえにおいて、租税要件を充足する事実の存否の確認と存在する租税要件事実の金銭的評価による認定の手段として、並列的地位を占めることができることになるのである。

このような理解からすれば、この確認・認定の手段について、国家権力をもってする行政処分としての租税賦課行為が、理論的にはその基本をなすものであり、国民による納税申告行為は、便宜の措置にすぎない、とするすでに述べたような見解は、誤りであるとしなければならないことになるのである。すなわち、この確認・認定の手段としては、租税賦課行為も、納税申告行為も、理論的に、いづれか一方がその基本をなし、他方が便宜の措置である、という関係にたつものではなく、いづれによっても、結果に相違のあるところではないから、いづれによることも、行政上の便宜によって法定されれば足りることであって、それによって、いづれか一方を制度上基本的な手段として決定することが可能となり、その場合において、他方は、基本的な手段に対する便宜の措置としてではなく、補充的な手段としての機能

を果すことになるものであるとすることができらるからである。