

所得課税における納税協力について

萩野 豊

(国税庁直税部審理課
税大研究科第一期生)

序 説

1 所得税・法人税が国家財政に占めている地位の重要性は、いまさら論ずるまでもないことである。所得を課税物件とするこの二税を考察する場合には、納税者または第三者の協力が常に問題となる。この事情は、法制度を定立する場面にあつても、法制度を執行運営する場面にあつても、同様である。所得課税の制度は納税協力をぬきにしては成り立ちえないといつても、けつして過言ではない。

さて、納税協力ということばの意味ないし範囲は、必ずしも一義的に定まつていないといつてはならない。納税者または第三者が課税手続のなかで課税権者である国に協力する行動の一切をいう、すなわち、ある場合には国の税務行政活動の客体となつてあらわれ、またある場合には行政手続の能動的主体となつてあらわれる国民の行動のすべてをいうものとすれば、問題領域は著しくひろいわけである。(注1) 稿は、その問題領域のほんの一端を考察するものにすぎない。関連する問題までとりあげるとすれば、たとえば、広報・教育・税理士・査察など、ほとんど税務行政の全域にわたるであろう。それは、どうして筆者の能力及ぶところではない。

2 それにもかかわらず、あえて納税協力の問題をとりあげようとするのは、次のような事情からである。

近時、納税非協力者の存在は、税務行政において看過できない重大な問題となつてゐる。ここでは、税務職員の間問検査権の行使の限界が鋭い議論の対象になつてゐる。他方、所得の捕捉について、いわゆるクロヨン(9・6・4)の批判を生じ、ゆゆしい社会問題となつてゐる。さらに、社会の構造はますます大衆化の度を加え、大量消費経済は一層進展しつつある。これを税務行政の側面からみると、納税人口は次第に増加し、所得税・法人税の普遍化・大衆化の途をたどる一方、所得の発生原因たる経済取引は大量かつ複雑化し、その情報は量的に拡大するかわり、質的ないし密度的には稀薄になる傾向を示しつつある。

これらの問題は、いずれも納税協力に関連する問題である。

そこで、本稿では、税務行政の運営の面でもとよりのこと、税務行政に関わる法的諸問題を考察するにあつても、それはもはや當所得課税における納税協力について

然ることではあるが、納税協力の重要性を再確認する必要があることを中心とし、納税協力には国民が行政活動の客体としてあらわれる側面と国民なかつく納税者が能動的主体としてあらわれる側面とがあることを指摘し、その後者が従来にもまして重要な地位を占めつつあることを示唆しようとした。

納税協力の確保を租税手続法を考察する視座に据えるということは、課税手続——所得認定手続——における納税者の主体的役割を單に行政の効率的ないし円滑な運営という面のみではなく、法的に評価することではなければならないと考えられたのである。

3. ここで、筆者がこのような問題意識をもつに至った契機について、言及しておきたい。

筆者は、かつて課税所得の立証の問題を考察し（昭和四〇年度税務大学校研究科論文集、第三分冊所収・拙稿「課税所得の立証について」）、さらに、所得の認定を争う訴訟の審理の方法ないし審理の対象の問題に論及したことがある（昭和四三年四月税務大学校論叢創刊号所収、拙稿「所得の認定を争う訴訟について」）。そこでの議論の中心は、白石判事、町田判事、雄川教授の見解に刺激されて課税所得の認定における推計（間接事実からする所得の認定）の不可避性を前提とし、行政と司法の分業と協同の理念に基づきつつ、課税処分取消訴訟における訴訟物は所得認定手続の合理性であるとする理論を分析し、その理論のもつ従来の理論との連続的側面と不連続的側面とを明らかにしようとすることであつた。

また、そこでの結論は、課税処分取消訴訟における証明の主題は、民事訴訟における事実上の推定の理論のアナロジーとして、所得認定の基礎となるべき間接事実の証明と所得認定法則（経験則）の証明とであり、所得認定方法の合理性は、課税手続における納税者の協力との相関関係において、尽さるべき調査の程度の問題として理解されるべきであり、訴訟の場面における主張の制限は、課税手続における攻撃防禦の機會の付与との相関関係において考察しようとするものであつた。このような見解は、いわゆる審決の司法審査の理論にも似た「行政処分の司法審査の系統的アプローチ」の一環であり、これを公定力本質論として位置づければ、行政と司法の機能を有機的に関連づける点において、具体法実在性説に類似するものであつた。

以上のような分析を通じて、筆者は、このような理論が照応しうる場面として、行政手続——所得認定手続——における当事者の役割——攻撃防禦——を法手続的に保障した制度とその運用を必要とし、そして、その問題の考察に当たっては、単に制度の靜態的側面の分析にとどまらず、その動態的側面、なかんづく法の主体的側面にも目を注がねばならないことに想到したのである。(注8)

筆者は、稅務訴訟における重要な問題——たとえば、裁決取消訴訟の問題、(注9) 訴訟物の問題、(注10) 質問検査の問題、(注11) 各種所得間の把握差の問題——に当面して、それらの多くは、従来、職權主義的な運営がなされてきた課稅手続(不服審査手続を含む。)において、当事者主義的運営がどのように加味されるべきかが問題になる場面であったとみる事ができると考えたのである。

さらに、昭和四五年五月、國稅通則法の改正とこれに伴う國稅不服審判所の設置によって、前叙の理論の前提となる制度的基盤は一層の前進をみたのであり、今こそより一層課稅手続の公正・充實を図る理論が求められているのである。

4 　ただ、本稿は、筆者の前叙の問題意識に基づきつつ、課稅手続における当事者の役割と責任の問題を残らず説き明かすものではない。筆者がさきにあらわした二つの論稿の後をうけて、訴訟の場面に限定しないで、より一般的な主題として、納稅協力をとりあげたにすぎない。また、限られた紙数の中で、二年間の研究と思索の結果を、いわば今後の研究の道標として、結論をはっきり提示する目的のために、本稿の構成も、筆者の研究の歩みが訴訟手続から不服審査手続、原処分手続へと遡っていったのとは全く逆に、納稅申告から順次訴訟へ及ぶ構成をとっている。

この問題の研究の完成には、稅法学、行政法学および訴訟法学のみならず、財政学、行政学、社会学、心理学等の隣接諸科学の知識を必要としよう。(注13) 筆者には、その多くが欠けている。また、本稿の議論は、立法論または運用論との批判もあろう。しかし、そもそのもの契機となった訴訟物論そのものが、どのような訴訟構造を構築するかという、多分にイデオロギー的性格をもつものであるだけに、また、本稿が課稅手続の一端を荷う筆者自身に宛てた筆者の主体的責任の自覚を吐露するものであってみれば、そのような批判も甘受せねばならぬまい。

[注]

- (1) たとえば、シャープ使節団日本税制報告書は、「第一章所得税における納税協力、税務行政の執行ならびに訴願」の標題の下に、目標制度、推計税額の申告、源泉徴収、税の申告および支払、農業所得の課税および徴税、更正決定、更正決定に対する納税者の異議申立権、訴訟、罰則、簡素化、人事、会計の役割、同業組合、納税に対する学究的関心を論じている（財政別冊・昭和二四年九月一八七頁以下によった）。
- (2) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七卷一二号（一九六四年一月）八頁以下。
- (3) 町田顕・税法事件の審理について・判例タイムズ二〇一号一七四頁。
- (4) 雄川一郎・行政訴訟の動向・岩波講座現代法五卷一二三頁以下。
- (5) 兼子一・審決の司法審査・訴訟と裁判（岩松裁判官還暦記念論文集）四五七頁以下。なお、雄川一郎・司法審査に関する一問題・裁判法の諸問題（兼子博士還暦記念）下巻五二九頁以下参照。
- (6) 白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会六・判例タイムズ一七五号一七頁以下、白石健三・行政事件訴訟のあり方・判例時報四二八号三頁以下。
- (7) 兼子仁・行政行為の公定力の理論（改訂版）三二四頁以下。なお、公定力本質論としての具体法実在性説は、兼子一博士の既判力本質論としての具体法実在性説の承襲をひくものであるが、けつして法現象的考察にとどまるものではなく、実定制度における行政手続の整備のあり方（当事者の審問手続のあり方）と照応して公権力の作用的法的コントロールを図るという意味で、すぐれて機能的な考察方法であるといつてよい。この点につき、兼子仁・同書三二〇頁以下参照。
- (8) このような法制度の考察方法について、三ヶ月章・法の客体的側面と主体的側面・民事訴訟法研究四卷一頁以下、同・訴訟・経営法学全集一九卷一頁、木川統一郎・新訴訟物理論批判・判例タイムズ一八八号二頁以下、田辺公二・民事訴訟の動態と背景。
- (9) その一事例として、大阪地裁・昭和四四年六月二六日判決・行集二〇卷五・六合併号七六九頁をみよ。
- (10) 税務訴訟の訴訟物の問題は、その審理方法の改善方策として、多く実務家によって、議論されている。従来通説に挑戦するものに、白石・前掲（注2に掲げたもの）、町田・前掲（注3に掲げたもの）、杉本良吉・行政事件訴訟の遅延・法律時報三〇卷一

一六頁以下、同・裁判の今日的課題（行政事件訴訟）・判例時報四六五号六頁以下、同・行政事件訴訟における裁判所の役割・法学セ
ミナー一九六九年三月号二頁以下、山田二郎・畦地靖郎・税務訴訟と裁判所・法律時報三九卷一〇号三四頁以下、白石外・前掲（注
6に掲げたもの）・研究会二・判例タイムズ一六八号二頁以下。また、そのような裁判例として、東京地裁・昭和三八年一〇月三〇日
判決・行集一四卷一〇号一七六頁。

これらの見解の背後には、租税事件については、事件の争点を整理する機会として不服申立前置の制度がとられているにもかかわ
らず、不服申立制度がそのような機能を必ずしも果していないという現状認識があり、このような現状に対する鋭い批判がこめられ
ているとみられる。

これに対し、通説的立場からする反論として、川村俊雄・所得額の確定に関する課税所得の取消し・税務弘報一九六七年八月号一
〇五頁以下、緒方節郎・課税処分取消訴訟の訴訟物・実務民事訴訟講座九卷一頁以下、藤井勲・課税処分の適法性の立証方法につ
て・司法研修所論集一九七〇年二号七六頁以下。

なお、裁判官研究会の記録・税務訴訟における諸問題・司法研修所論集一九六八年三号一一九頁以下、村井正・税法上の抗告訴訟
の訴訟物・税法学二〇〇号一〇頁以下参照。

次に、行政事件訴訟一般について、注6に掲げたもののほか、浜秀和・行政訴訟の審理方式についての若干の感想・判例時報四七
九号五頁以下、町田顯・通達と行政事件訴訟・司法研修所論集一九六八年二号二九頁以下、高林克巳・瑕疵ある行政行為の転換と処
分理由の追加・法曹時報二二卷四号一頁以下、田中二郎・抗告訴訟の本質・裁判と法（菊井先生献呈論集）下巻一一三五頁以下。

(11) その一事例として東京地裁・昭和四四年六月二五日判決・判例時報五五五号四六頁をみよ。

(12) 給与所得者は、他の所得者に比し相対的に重い税負担を余儀されているとして所得税法の違憲無効を争う訴訟として、大島正同志
社大学教授が提起した京都地裁昭和四一年（行ウ）第一〇号事件がある。これにつき、ジュリスト四一九号に掲げられた諸論稿参照。

(13) たとえば、R・グード・個人所得税（塩崎潤訳）三〇頁以下では納税協力の観点から、発生所得に対する課税には、個人消費と純
資産の両方に関する資料が必要であり、これと実現所得に対する課税、支出税および資産税との執行の難易を比較している。また、
G・シュメルダース・財政政策（山口忠夫訳）二九五頁以下は、財政の膨張（課税の増大）が租税抵抗の増大（租税忌避と脱税）に
よって一定の限界をもつことを論じており、同・租税の一般理論（中村英雄訳）一一〇頁以下は、租税意識や租税道徳によって課税

所得課税における納税協力について

所得課税における納税協力について

八四

に心理的境界があるという。

(14) 三ヶ月章・訴訟物理論における連続と不連続・民事訴訟法研究三卷七二頁。

一 納税義務および納税協力

1 租税の根拠

およそ国家が、国家活動を営むにあたって必要な財力を確保するため、その財政的基盤を主として租税収入に求め、国民に租税として課することは、歴史的に発達してきたものである。封建制度が崩壊して近代国家が成立する過程において、統治権と土地所有権とは分離し、財産権はことごとく個人の所有に帰するとともに、国家の収入はもっぱら租税に依存することとなった。近代国家は、このような意味で租税国家と呼ばれる。租税国家の成立は、同時に、市民の財産権と経済的、社会的自由の確立を意味し、それはまた、資本主義体制の発展、すなわち社会的分業とこれを統一する貨幣制度の発展に裏打ちされていたのである。

このように、「租税は国家の任務を遂行するための手段であり、この手段は国家の任務の推移に伴って絶えず変化にさらされている。」^(注15) 夜警国家から福祉国家へと、「国家目的が変化するにつれて、課税の任務もまた変化し、したがって、課税にかんする支配的な見解には同時にその時代の支配的な国家観も反映されるのである。」^(注16) この点については、従来、租税の根拠に関する二つの異なる見解の対立として議論されてきた。その第一は利益説であり、租税をもって、国家が市民に与える利益の対価とみる立場である。この見解は、国家の中に、共同の目標のための目的団体を認めるものであり、社会契約説的な国家観ないし法思想に結びついていた。その第二は義務説ないし能力説であって、国家の中に、個人の意思を超越した上級の価値を認め、国民生活の中に善を実現することが国家の任務であり、この目的を達成するために、国家は当然に課税権をもち、国民はその能力に応じて貢献するものとして納税の義務を負うと説くのである。今日^(注17) の政治思想においては、「国家は国民に各種のサービスを提供しその福祉を増進するために存在していると考えるべきであって、国家を

個人の意思を超越した存在と考える権威的国家思想は成り立ちえない^(注18)。といえよう。

もっとも、右にみた利益説と能力説の対立は、単に租税の根拠を論ずるにとどまらず、租税負担の配分の原則としての性格をも帯びていた。

アダム・スミスに源流を求められる古典的な利益説は国民が国家から受ける利益に一般報償的に対応して租税負担を配分しようとするものであり、国家契約説的な思想と安価な政府ないしは自由放任主義的な経済政策を背景として、所得の額を国家から受ける保護(利益)の表象とし、現実には比例税率を提唱するものであった。この見解は、国家契約が「国家の保護」を対象として行なわれるということ、国家の無干渉によって幸福を極大にするという功利主義を前提としていたから、所得や富の分配については、適正な分配状態がすでに存在するという仮説を内在するものであった。この仮説と、「安価な政府」という政策が崩れるに伴い利益説は衰えていくのであるが、近時、新たな装いの下に復活しつつある。リンダールやマスグレイヴの主張は、課税における公正の要求を、所得の公正な分配をつくりだすという「社会政策的」問題(マスグレイヴのいう分配部門の問題に相当するもの)と公正な分配状態はこれをなら攪乱することなしに公的欲求を充足するという「純粹に財政的な」問題(マスグレイヴのいう配分部門の問題に相当するもの)とに分け、後者の問題、すなわち公的欲求の充足は、個々人の選好に従って決定されるべきであるというのである。そして、公共支出および租税の総額(予算の総額)、種々の社会的欲求を充足する財・サービスへの総公共支出の配分(歳出予算の細目)、および個々人への総租税の配分(租税法の定立)という三組の決定は、個々人の選好と関係づけられて、統一的に(同時に)決定されるとするのである。^(注19) 古典派において利益原則は公正の原則であったが、新派においては利益原則は資源配分の均衡の条件となっているのである。さらに、予算決定において社会の構成員の選好が反映しうるメカニズムとして、代議制と政党政治の機構を予定している。つまり、社会の構成員の選好の相互調整が正しく行なわれるためには、代議制度の前提として、代議員となろうとする候補者および投票権を行使する有権者の双方に、公共財の価値や選好に関する正確な情報提供されなければならないが、政府活動について異なる評価(政見)を有する複数の政党が存在し、有権者に

所得課税における納税協力について

各種の情報を提供するとともに、国民の選好を反映した政策を掲げることによって得票の極大化と政権の獲得をめざすという民主的政治過程の機能に期待し、また、これを補充する機構として、中立的地位にあって客観的かつ正確な情報を提供できる立場にある行政官の組織の役割に期待しているのである。(注20)

次に、同じくアダム・スミスに萌芽の認められる能力説は、直接に給付能力に応じた負担を説くものであった。このうち、客観的な給付能力による配分を唱えるものは、能力の基準として、当初総所得をとっていたが、後には総所得から最低生活費を控除した残額、すなわち自由所得をとるようになり、それは基礎控除と比例税率の併用（すなわち累退税率）の採用を意味することとなった。

また、能力説のうち、主観的な犠牲の平等を主張するものは、均等犠牲説と呼ばれ、限界効用の逓減の法則を根拠として、累進税率を提唱した。その先駆をなしたのは、ジョン・スチュアート・ミルであったが、「課税における平等とは、犠牲の平等を意味する」と述べ、能力を犠牲にたえる力として、主観的な概念に変型している。その後、均等の意義をめぐって、(A)均等量犠牲説（均等絶対犠牲説）、(B)均等比例犠牲説、(C)限界効用変化量均等説、(D)限界利用変化比例均等説、(E)所得段階別均等量犠牲説、(F)最小犠牲説（限界犠牲均等説）が考えられた。(注21)この(A)から(D)までは、個人間の平等を目標としているが、(E)と(F)とは、個人間の平等を目標としない。(A)から(D)までは、個人間の限界効用が比較できるという前提にたっているが、この前提は、今日、厚生経済学によって一般に否定されているものである。また、特定の限界効用逓減率を仮定するのであるが、逓減率のとり方によっては、逆進税、比例税、累進税のいずれもが平等でありうる。(E)と(F)は、所得額の上昇につれて限界効用が低下するという仮定だけがあれば成立する。(F)の最小犠牲説は、社会全体で最小の犠牲を払うこととし、一定額を超える所得はその超える部分の全部を税に充てることを意味するのであるが、これは公平の問題ではなく、所得の均等化が経済的厚生を極大にするという厚生上の目的に出るものであった。しかし、このような極度の累進課税は経済の総産出量に有害な影響を与えることも考えられるから厚生目的からは、なんらかの修正を必要とするであろう。

このような立場をさらに進めて、社会最小価値説が唱えられた。(注22)これは、個人の立場からの限界効用の評価ではなく、社会の立場から

価値評価するところに客観性を求めたもので、社会政策ないし厚生の見地から、最低生活費の免税、奢侈重課を説く一方、国民総生産の低下を招くことがないよう過度の累進を戒しめてもいる。

このように、租税の配分原則としての能力説は、公平の問題から厚生の問題へと向っているのであり、所得の分配という問題をも含むものとなっている。そして、公共支出をも考慮に入れた極大厚生原則として、ビッグとドールトンは二つの原則を提案している。「第一の原則は、それぞれの型の支出にたいする満足の限界報酬を均等化するように資源が種々の公的用途に配分されるべきであるというのである。第二の原則は、公共支出は、支出される最後の一ドルから得られる満足と租税として取られる最後の一ドルから失なわれる満足とが等しくなる点まで、拡充されるべきである、というのである。それによって、公的セクターと私的セクターにおいて得られる満足は均等化されるのである。」^(注23)この前提となる公共支出と私的支出の効用函数が与えられなければならないが、この点について、マズングレイヴは、次のように述べている。「(これらの)函数を決定せねばならないならば、公共サービスから得られる利益と私的に用いられている資源の引き揚げから受ける損失とが評価され、相互に関係づけねばならない。このような評価は個人の選好から引き出してこななければならないか、さもなければわれわれは権威的に押しつけられる社会的効用函数を仮定しなければならない。民主的なモデルにおいては、前者の接近法がとられるべきである。」^(注24)

結局、利益説によるアプローチも能力説によるアプローチも同様の問題に帰着したわけである。

2 納税義務

近代国家においては、民主主義の下に租税制度が確立されている。わが国においても同様であって、憲法三〇条において国民の義務として国民の納税義務を宣言的に定め、八四条において租税の負担が法律に基づいて行なわれるべきことを定めている。

すなわち、納税はすべての国民の義務であり、元来国家社会が国民の生命、身体、財産等の保護を目的として形成されるものであり国民の基本的人権は分業社会の維持存在を前提としてのみ実質的に享受しうるものであるという当然の事理からして、租税は結局国民の利

所得課税における納税協力について

益に還元されるものであり、国民の承諾を基礎として、社会共同の費用の負担部分と観念されるべきものである。

しかしして、福祉国家理念の発展につれて、国家の活動は、国防や司法などかつて「安価な政府」の任務とされたものにとどまらず、交通、通信、保健衛生、教育、社会保障等々国民生活の広般な分野にわたってきわめて高度なものに発展しつつあり、これらもはや国民生活と切り離して考えることは不可能となっている。

他方、国民はこのような国家の行なう公共サービスの消費者であり、租税はその公共サービスに対する一般報償的な負担としての一面を有している。

もっとも、公共サービスによる利益の享受は包括的になされるもので、これを分割して選択する余地のないものであって、すべての国民が等しい量の消費の対象とすべきサービスであり、また、その費用を負担しないからといってその利益の享受から除去されるものではないが、それでもなお、租税は公共サービスに対する負担たる性質を有するものとして妨げない。すなわち、およそ國家の租税負担の水準は、國の財政需要との相関において定められるのであるが、民主國家の財政需要は國民の公的欲求によって定まるのであり、國民は公共サービスの消費者なのであるから、それは國民の公的セクターへの資源配分に対する選好を示すとともに、このような公共サービスに対する租税負担についても國民代表による承諾がなされているものといふことができるのである。

憲法三〇条が民主的な租税國家において自明のこととも思われる國民の納税義務を定めている所以のものは、右に述べた租税の本質に基づき、納税義務の内容たる納税義務者、課税標準、税率、徴税の手續等についてはすべて國民がその代表者を通じて定立する法律の定めるところに委ねるとともに、法律が制定された以上、國民が法律の定めに従い過不足なく自主的に納税の義務を負うべきことを明らかにしているものである。この点について、最高裁昭和三〇年三月二十八日大法廷判決（民集九卷三三三頁）は、「おもうに民主政治の下では國民は國會におけるその代表者を通じて自ら國費を負担することが根本原則であつて、國民はその總意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法三〇条）、その反面においてあらたに租税を課し又は現行の租税を變更するには法律又は法

律の定める条件によることが必要とされているのである(憲法八四条)。されば日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手統はすべて前示のとおり法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委ねられていると解すべきである。」と判示している。

3 納税協力

納税義務は、法定の手統を通じて具体化されなければならない。納付すべき税額の確定と徴収を含めた広義の課税手統は、最も便宜かつ合理的なものであることを要求される。これは、国と納税義務者との双方の徴税費を最小にすることであり、経済外負担たとえば課税をめぐる諸種の紛争をできるだけ回避することをも含んでいる。このことを通じて、公共経済部門の源資を確保することとなり、民間経済部門に生じる損失を小さくして、社会的厚生を極大にすることとなるのである。

そして、課税権が元来国家の権能であるならば、このような課税手統を進める主体は、当然に国家機関であることが予定されるというものであるが、国民の納税義務が、租税法主義の帰結として、実定租税法の構成要件的效果として当然に成立してくることから、納税義務を成立させ、あるいはこれを構成する要件事実を確認するにつき特別の便宜を有している者——その典型としてその要件事実が帰属する納税義務者本人——を課税手統の主体とすることも可能となる。

また、租税の本質が国民の生活利益に密着したものであること、および納税義務の自主的性格が、課税手統において国民に協力義務を負担せしめることを正当づける。

かくて、憲法三〇条に定める納税義務は、このような手統的な協力義務を内包するものである。すなわち、国民は、単に国家による課税を受忍するという意味で納税義務を負担するというにとどまるのではなく、法律に定められた納税義務を適正に実現するため、国民自ら積極的に参加協力することを期待する趣旨のものである。

〔注〕

- (15) G・シュメルダース（中村英雄訳）租税の一般理論六八～六九頁。
- (16) G・シュメルダース・前掲（注15に掲げたもの）六九頁。
- (17) G・シュメルダース・前掲（注15に掲げたもの）六九～七〇頁は、利益説的國家観をソフィスト的國家観と呼び、「こういった見解はすべて、國家の本質を見誤っており、したがってまた交換価値の理論をもつては決して十分に把握できない……租税の本質をも見誤っている。」といい、義務説的國家観をアリストレス的國家観と呼び、「こういった國家観は、原則として、ソフィスト的國家観よりも、現代の要求によく適っている。この國家観を首尾一貫して適用する場合、すでにウィックゼルの指摘した一つの危険が存在することはいうまでもない。というのはその代表者たちは、ややもすれば、財政上の國家需要をただ國家目的によって与えられた何物かとして甘受するだけで、実際上も個々の納税者に対して彼の租税義務が客観的に正しいと思わせることを断念してしまう傾向があるのである。納税する國民とかれの國家との間の関係が形骸化されることによって、もし徴税当局に対する忌避という形ではないにしても、無関心の増大という形の報復が生じる。したがって、それは一般的には『國家嫌悪』と特殊的には『租税抵抗』と強めるのであるが、これは、租税義務を心理学的にたくみに動機づけることによって見事にさけることのできるものである。」と評価している。
- (18) 金子宏・市民と租税・岩波講座現代法八卷三一―二頁。
- (19) マスグレイヴ（木下和夫監修・大阪大学財政研究会訳）財政理論一〇七～一〇八頁参照。
- (20) このような成員選好の調整について、木下和夫・公共経済学序説・税務大学校論叢三号八一頁以下参照。
- (21) 均等犠牲説の内容については、木村元一・近代財政学総論一八五頁以下が詳しい。
- (22) 社会最小価値説については、井藤半弥・租税原則学説の構造と生成（新版）四二九頁以下が詳しい。
- (23) マスグレイヴ・前掲（注19に掲げたもの）一六九頁。
- (24) マスグレイヴ・前掲（注19に掲げたもの）一七一～一七二頁。
- (25) このような最近の財政理論については、マスグレイヴ・前掲（注19に掲げたもの）のほか、木下和夫・大熊一郎編・財政学（有斐

閣双書)二五頁以下、大川政三(宇田川璋仁編・財政学講義二八頁以下にわかりやすい説明がある。

また、このような租税原則学説の生成発展については、井藤・前掲(注22に掲げたもの)および同・財政学総論が詳しく、租税國家成立までの財政思想については、木村・前掲(注21に掲げたもの)が詳しい。本稿の叙述は、これらによるところが多い。

二、所得の認定における納税協力の必要性

所得税・法人税において納税協力が制度を考ふる不可欠の条件となるということは、所得そのものの性格に由来するように思われる。いうまでもなく、所得は、ある経済主体の一定期間内における経済生活の成果のすべてを意味する。これを課税標準とするためには数額的に評価することが必要であり、所得類型ごとに異なる課税方式を採用しようとするためには、法的(あるいは経済的)性質決定が必要となってくるから、原則として、個々の経済取引を正確に把握して、これを集積する手続が必要である。これが所得実額の認定手続である。

近代の租税制度においては、公平な税負担を基礎原理とし、公平な税負担とは担税力に対応した税の配分を意味し、最もすぐれた担税力の指標として所得があげられているのであるから、所得課税は当然に実額課税を指向するといわなければならない。

問題は、その所得の認定手続に存するのである。

所得の発生について最もよく知りうる地位にあるのは、その原因たる経済取引の当事者である納税者自身であって、^(注26)課税権行使の主体

である税務官庁は、「納税者の所得額を確定することには関心があるが、所得の発生の原因たる事実、たとえば売買等の取引自体についていえば、契約の当事者でもなければ、直接の利害関係人でもなく、従って、その成否について、直接具体的な事実や証拠を握っているわけではない。」^(注27)このような事情の下で所得実額の課税が行なわれうるためには、納税者が取引のすべてを正確に帳簿に記録し諸種の

憑を整然と保存していることが不可欠な前提となる。青色申告制度は、「正しい記録をつけるための誘引策」としてきわめて有効な制度

所得課税における納税協力について

所得課税における納税協力について

九二

であるといえよう。^(注29)さらに、将来の問題として記帳義務制度が要請されてくることにもなる。^(注30)

このような納税協力が欠けているところでは、具体的にいえば、帳簿記録が不備であったり、税務調査に協力が得られない場合には、推計課税が必然的に要求されることになる。納税者の所得を捕捉するのに十分な資料がないということだけで課税を見合わせることは許されないものであるから、推計課税に関する規定（所得税法一五六条、法人税法一三一条）は創設の規定ではなく、確認の規定と解すべきものである。^(注31)

そして、推計課税がなされる場合にも、納税者はまったく協力しないでもよいというものではない。その場合にも、推計の基礎となる事実、たとえば財産もしくは債務の増減の状況、収入もしくは支出の状況または生産量販売量等についての税務調査に協力すべきものと考えられるからである。

以上のように、所得の認定方法は、事案の内容、納税協力の程度等の差異に応じて、多様なものとならざるをえないのであるが、納税協力の果すべき重要な役割を考えると、所得の認定方法の合理性は、納税協力の程度と相関的に判断されるべきであるとする見解には、^(注32)十分理由があるように思われる。

〔注〕

(20) 村井正・税法上の抗告訴訟の訴訟物・税法学二〇〇号一一〇頁は、「（私人間の私的）取引の実態を厳格な意味で客観的に認識できる立場におかれるのは、当事者たる私人だけである。」とされている。

(21) 白石・前掲（注2に掲げたもの）一〇頁。

(22) シェアアップ使節団日本税制報告書附録D・E節（財政別冊・昭和二四年九月附録八六頁によった。）

(23) 塩崎潤外・座談会・所得税法の基本的考え方・税経セミナー一三卷九号（昭和四三年八月）三三頁で、塩崎氏は、青色申告制度をシェアアップ税制の最大の遺産と評価されている。

(30) 昭和三六年七月税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」は、記帳義務に関する一般的な規定を設けることを提言したが、成

文化されなかった。

① 最高裁第二小法廷昭和三十九年一月一三日判決・税務訴訟資料三八号八三八頁。

② 町田・前掲(注3に掲げたもの)一七四頁。問題意識は若干異なるが、新井隆一・申告納税制度における推計課税・シニトイニル一〇〇号一二五頁以下(とくに一三三頁参照)もほぼ同様の結論を導いている。

三、申告納税制度

所得税(源泉徴収による所得税および予定納税に係る所得税を除く)、法人税は、原則として、納税申告によって納付税額が確定する。申告や納付について課税庁によるなんらの処分を必要とせず、申告は、それ自身租税債務を確定する効力を有する。^{(注34)(注35)} だが、申告がない場合またはその申告による税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていないなかった場合その他当該税額が課税庁の調査したところと異なる場合に限って、課税庁の更正決定によって租税債務が確定する。

納税申告は、租税法規によって抽象的に成立している租税債務を確認する行為であり、意思の要素を包含するものではないとはいえず、それが私人の、しかも租税負担の軽減の期待によってゆがめられやすい債務者の行為でありながら、行政行為の公定力にも似た効力をもつ^(注36) ということは、それが常に、無条件に、課税庁にその調査による正非の検討の機会が付与されているからであるといわざるをえない。^(注37) 納税申告と更正決定は、課税要件事実を確認する行為であり、課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競合的に併存している法律手続である。^{(注38)(注39)}

そして、債務者である納税者が第一次的に確認行為の主体となるのに適しているとされる背景には、納税者が課税要件事実を最もよく知悉しているという事情が存するからにはかならない。^(注40) さらに、民主的な社会の成員として個々の納税者が自ら進んで社会の費用を負担する制度が、民主主義の理念にそうものであることも、理由のひとつにあげられよう。^(注41) 他面、このことは、国家が納税者に対し、財政と

所得課税における納税協力について

租税法規の内容を知り、所得の計算を自らなしうることを期待していることもなろう。所得の計算に関し、帳簿書類の誠実な記録と保存が期待される所以も、またここに存する。

(注44)

また、申告納税制度は、課税庁の手続的負担を軽減し、徴税費を節約するメリットがある。大衆社会の進展につれて納税人口の増加は避けられないから、所得課税においては、このような納税協力で依存せざるをえなくなっているといえよう。

〔注〕

(33) 田中二郎・租税法(法律学全集)一七八頁。なお、村井・前掲(注26に掲げたもの)一一〇頁は、納税申告について黙示的な受理処分があつたものと観念することもできるとされる。村井教授が納税申告について黙示的な受理処分を観念しようとするのは、私人の行為である申告に公定力類似の効力を認めることが困難であるとの見解によるものである。しかし、課税庁による事実行為としての受理は、賦課課税方式における課税標準申告書についても認められるところであるし、単なる届出について受理処分があると観念しても公定力を認める根拠とはなしえないから、納税申告に受理処分を観念するだけでは不十分であるといふべく、その論理的な前提として課税庁による確認手続をも要求することとなる。

(34) 申告納税方式は、納税申告によつて納付すべき税額が確定するところにその特色がある。これに対し、賦課課税方式の場合にも課税標準申告書の提出が義務づけられることがあるが、この課税標準申告書は、単に税務署長等が賦課決定処分を行なう際の参考資料となるにとどまり、納付すべき税額を確定する効果をもたない。しかし、だからといって、申告納税方式と賦課課税方式によつて期待される納税協力が異なるというわけではない。ただ、賦課課税方式は、納税者による税額の申告を期待することが困難であるような場合に採用される方式とはいへよう。

(35) このほか、確定申告書の記載事項には、納税者の意思決定を表示させて、その記載に法的拘束を生ずるものがある。たとえば、事業専従者の控除は、確定申告書にその旨および金額の記載がなければ認められない(所得税法五七条五項)し、受取配当等の益金不算入は、確定申告書にその金額と計算の明細の記載がある場合に限り、その記載された金額を限度として認められる。なお、租税特別措置法三五条(昭和三十九年当時のもの)に規定する居住用財産の買換えの特例の適用にあたって、買換資産の取得価額につき、申告者は確定申告書に記載した価額に拘束されるかどうかが争われた事案として第一審・名古屋地裁昭和四四年四月二四日判決・税務

訴訟資料五六号六一〇頁、その控訴審・名古屋高裁昭和四五年五月二八日判決・シユトイエル一〇一号二七頁がある。これは、譲渡資産の譲渡価額と買換資産の取得価額の双方を圧縮して真実の価額より低額で申告した者が、その譲渡資産の譲渡価額のみを真実の価額に更正し買換資産の取得価額は申告書記載額を採用して譲渡所得を計算した更正処分について、買換資産の取得価額が低額であるという違法を主張することができるかという問題である。第一審判決は、課税庁が申告記載の取得価額を深く調査しなかったとしてもその責を果していないとはいえず、申告書記載の取得価額が時価より著しく低額でない以上は、申告者は何らかの意図で圧縮した額を記載しながらその取得価額が低額であるとして更正処分の違法を主張することは許されないとした。これに対し、控訴審判決は、租税特別措置法三五条の適用をうけるためには、納税者が確定申告書に同法条の適用をうけようとする旨ならびに所定事項を記載しなければならぬが、その記載事項中買換資産の取得価額について誤った価額を記載したとしても、同法条の適用をうける申告として欠けるところがないものというべきであり、税務署長は、納税申告について調査すべき責を負うものであるから、申告者は、譲渡資産の譲渡価額および買換資産の取得価額をいずれも真実の価額より圧縮した価額を申告していても、買換資産の取得価額につき申告書に記載した価額に拘束されることなく、譲渡資産の譲渡価額のみを更正した更正処分に対し異議を申し立てることができるとしている。買換えの特例は免税措置であり、その適用をうけるかどうかは納税者の選択に委ねられているのであるから、譲渡資産の取得費の計算を誤った場合はともかく、買換資産の取得価額を意図的に圧縮して申告したような場合には、その圧縮部分について免税をうける利益を放棄しているものとみる余地もあつたであらうと思われる。

⑥ 納税申告の内容の過誤の是正については、法定申告期限から一年以内に更正の請求の手續（国税通則法二三条一項）をとるべきものとされ、この方法以外に錯誤を主張しうるのは、「その錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、更正の請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合」（最高裁第一小法廷昭和三九年一〇月二日民集一八卷八号一七六二頁）に限られており、明らかに、納税申告の自縛性が認められる。

また、課税庁は、更正をしないかぎり、納税申告の効果を否定できない。

なお、このような効力は国と申告者との間においてのみ認められるものであつて、第三者は、納税申告に拘束されない。たとえば、第二次納税義務者（国税徴収法第三章等）は、自己の第二次納税義務の存否および範囲についての前提問題（先決問題）として滞納者の申告にかかる租税債務の正非を争いうるものと解される。

所得課税における納税協力について

(67) 注33で指摘したように、村井教授が納税申告につき黙示的な受理処分を觀念しようとするのは、私人の行為に公定力類似の効力を認めることが困難であるとの見解によるのであろう。しかし、もともと公定力が、法政策的な予先の実効性をもつことを意味するにすぎないとすれば、行政庁による正非の確認手続および行政行為による事後的補正手段が制度的に保障されるかぎり、行政行為がなされる以前においても、私人の公法行為にもこれに類似した予先の実効性を実定法が与えるということも成り立ちうるのではあるまいか。

(68) 申告納税方式に、賦課課税方式とは異なる特別の意義を与えようとする見解もある。たとえば、北野弘久・実体税法上の調査権の法的限界・杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集七七八頁は、申告納税制度の本旨を重視する立場からは、質問検査権の行使は確定申告期限後の、いわゆる事後調査のためにのみ認められるという。しかし、申告納税方式による納税申告に税額を確定する効果が付与されているのは、実定法的政策的効果であって、これを担保する課税庁の調査権について賦課課税方式の場合と異なる取扱いをすべきものとする理由に乏しいのではあるまいか。

(69) 本稿のように、納税協力との相関において行政手続を考察する立場からするのであれば、納税申告に公定力類似の効果が付与されるのは納税協力に対する代償とみるべきであって、そのことから課税庁に広範な調査の機会が付与されるべきことを導くのは誤りであるとする反論があるかも知れない。しかし、納税協力は適正な租税負担の実現のために要請されるものであって、納税協力の程度に応じて課税庁は一層慎重かつ周到な調査手続を要請されるものというべきであらう。実定法も青色申告の場合には課税庁に帳簿書類の調査を義務づけ、更正処分はその理由の附記を要するものとし(所得税法一五五条一項、二項、法人税法一三〇条一項、二項)、納税者の協力が欠けている場合には、推計による課税もやむを得ないものとしている(所得税法一五六条、法人税法一三一条)。

この点について、波多野弘・西ドイツの租税経営検査について・名城法学二〇巻一・二合併号一七頁では、西ドイツの制度について、「解明についての税務署の職務上の義務は、納税義務者が彼に正当に要求されるべき協力を拒否すると同程度で除去される……事実の解明は、官庁と納税義務者との間の合理的労働配分の方法において行なわれる。探究義務は期待可能性の原則によって限定され、換言すれば事実解明の職務義務と納税義務者の協力義務とは期待可能な限界に至るまで及ぶのである。」(Tiplke-Kruse, Reichsabgabenordnung, 2-4 Anf. I, S. 644) として用いられる。

以上、要するに、納税者の納税協力と課税庁の調査責務とは対応関係にあると考えられる。

(40) 新井隆一・租税賦課行為の理論の再構成序説・税法学二〇〇号一五二頁、同・税法における申告の理論と現象・税務大学校論叢刊号七八頁参照。

(41) 田中・前掲(注33に掲げたもの)一七九頁、シャープ使節団日本税制報告書附録D・B節(財政別冊・昭和二四年九月・附録五七頁によった。)参照。

(42) 塩崎外・前掲(注29に掲げたもの)三二頁の塩崎氏の発言参照。

(43) 林大造・所得税の基本問題二七〇～二七二頁参照。

(44) 林・前掲(注43に掲げたもの)二七〇頁、塩崎外・前掲(注29に掲げたもの)三二頁参照。

四、源泉徴収制度

源泉徴収による所得税についても、納税協力が重要な地位を占めることは、申告納税におけると変りはない。(注45)そこでの納税協力の主役

は、源泉徴収義務者(所得の支払者)であって、担税者(受給者)は一步後退した地位にある。これは税法が源泉徴収義務を納税義務と構成し(源泉徴収義務を定めた所得税法六条は納税義務という章におかれている。)、源泉徴収義務者を納税者と構成していること(国税通則法二条五号)によるものであり、源泉徴収による所得税の納税義務者(担税者)は、単に所得税の源泉徴収を受忍する義務(源泉納税義務)を負担するにとどまり、国との直接の法律関係から除外されているがためである。ただ、担税者も、課税される事情、たとえば給与所得にかかる源泉徴収において扶養親族の数、生命保険料等の金額を源泉徴収義務者に知らせることなどの納税協力を要請されている。

源泉徴収制度が徴収上合理的であり、能率的であるとされるのは、次のような理由によるものといえよう。

第一に、所得の発生時期と徴税の時期が密着している(注46)ので、担税者にとって納税が便宜であるとともに、国にとっても容易に徴収を確保できる利点がある。このことは、非居住者の課税において著しい(注47)。また、所得の発生時期と徴税の時期が密着していることは、所得税

のもつ景気自動安定機能において効果的である。(注48)

所得課税における納税協力について

第二に、納税義務者（担税者）よりも数少ない源泉徴収義務者を租税法律関係の当事者とすることによって、多数の納税義務者を規制することができることである。^(注49)これは、多数の納税義務者についての所得の認識や税額の計算に共通性があることに基づく。

第三に、源泉徴収義務者は所得の支払者であり、担税者と密接な関係を有しているため、所得の内容を知悉するものでありつつ、担税者ではない点で、租税債務の確認に客観性をもちうることである。

源泉徴収義務者の側面からみた源泉徴収制度の合憲性については、すでに最高裁判例（昭和三七年二月二八日大法院判決、刑集一六卷二号二二二頁）が確立している。^(注50)

これによれば、まず、源泉徴収制度は憲法二九条に違反しない。

「憲法三〇条および八四条の規定は、担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨である。その方法としては、担税義務者に直接納税させるのが原則であるが、税によっては第三者をして徴収納入させるのを適当とするものもある。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は徴収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約しうるのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免れることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月一〇日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない。したがって、源泉徴収制度は、能率的・合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものである。かように源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものであるから、この制度は憲法二九条一項に反するものではなく、また、この制度のために徴税義務者において負担を負うものであるとしても、右負担は同条三項にいう公共のために私有財産を用いる場合に該当せず、同条項の補償を要するものでもない。」

次に、源泉徴収制度は憲法一四条一項に違反しない。

「論旨は勤労所得者が事業所得者に比して徴税上差別的取扱いを受けることを非難するが、租税はすべて最も能率的合理的な方法によ

って徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であっても、所得の種類や態様の異なるに依じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であつて、それらが一律でないことをもつて憲法一四條に違反するということができない。次に論旨は、源泉徴収義務者で一般国民に比して不平等な取扱ひを受けるといふが、法は給与の支払をなす者が給与を受けるととくに密接な關係にあつて、徴税に特別の便宜を有し、能率を挙げうる点を考慮して、これを徴税義務者としてゐるのである。この義務が、憲法の條項に由來し、公共の福祉の要請にかのうものであることは上述したとおりで、かかる合理的理由がある以上、これにもとづいて拒税者と特別の關係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、憲法一四條に違反するものといふことはできない。」

また、憲法一八條違反の上告論旨に対しては、判決は、「源泉徴収義務者の徴税事務に伴う負担をもつて、所論のように、苦役であり奴隸的拘束であると主張するのは明らかに誇張であつて、あたらないこと論をまたない」とのべてゐる。

拒税者の側面からみた源泉徴収制度の合憲性も、すでにのべたところから明らかであらう。

なお、源泉徴収方式により課税される給与所得とこれによらない事業所得との間に捕捉の程度に差があるとして、このことから源泉徴収制度の違憲無効を帰結しようとする見解がある。^(注51)しかし、脱税の機会がないことをもつて税制の違憲理由としうるかどうか疑問があるばかりでなく、捕捉の程度の差異は、各種所得間のみならず同種の所得者間にも存しうる問題であり、捕捉の程度を計数的に測定することも事柄の性質上不可能である。さらに、かかる捕捉の難易の差を論ずるにあたっては、源泉徴収制度を可及的に拡大することによつて節約された徴税機構の調査余力は捕捉の困難な所得の調査に重点的にふりむけられ、むしろ源泉徴収制度の採用によつて所得間の捕捉の差を縮小することに役立っていることも考慮されるべきである。

ところで、源泉徴収制度を採用しうる範囲にも一定の限界がある。すなわち、源泉徴収の対象となる所得は、次のような諸条件を備えていることが要求される。^(注52)

所得課税における納税協力について

所得課税における納税協力について

100

- ① 必要経費が比較的に少いか、または画一的な性質のあること
 - ② 同一人に対して反覆的に支払われる所得であること
 - ③ 少数者から多数者に支払われる性格を有すること
 - ④ 源泉徴収を行なう事務能力を有する者から支払われるものであること
 - ⑤ 一回の支払金額があまり少額のものでないこと
 - ⑥ 支払の段階で徴税しておくことが徴収の確保、能率に資するものであること
- 現行所得税法において、非居住者の国内源泉所得については、国内において行なう事業より生ずる所得および国内にある資産の運用、保有または譲渡により生ずる所得を除き、ほとんどすべての所得が源泉徴収の対象とされている。また、居住者の所得については、利子、配当、給与、退職の各所得および報酬、料金など事業所得、雑所得、一時所得のうちの一定のものだけが源泉徴収の対象とされるにとどまっているのは、前述のような理由に基づいている。
- 事業所得一般について源泉徴収が行なわれていないのは、事業所得者の取引先には、たとえば個々の消費者も含まれるなど、源泉徴収の基礎となる記帳を必ずしも期待しえないことや国民全体に莫大な負担を課することとなるのを避けることに基づくのである。
- 期待しうべき納税協力と税制とは、機能的に結びつけられているものというべきである。

[注]

(46) 村井・前掲(注26に掲げたもの)一〇九頁は「(源泉徴収の場合)課税要件はきわめて一義的であり、課税庁は課税標準をきわめて把握しやすい立場にあり、それ故にはほゞ客観的な税額を認識することができる」といわれている。しかし、これは源泉徴収義務者としてそれだけの事務能力を有する者が実定法上選ばれていることを示すものであり、しかも、それは源泉徴収義務者の納税協力があってはじめていいうることであって、その前提が欠ける場合には推計による税額の認定も余儀なくされるのであり、推計による認定を争う訴訟事件も現に係属している。

(46) 林・前掲(注43に掲げたもの)二三八頁参照。

(47) 源泉徴収制度は、予定納税制度と並んで、所得税の予算課税制度(当年の所得に対し当年中に課税しようとする主義に基づくもので、概算的課税手続とこれを清算調整する手続、たとえば年末調整や確定申告を内在する。住民税のような翌年実績課税制度と対立する主義である。)の一環としての地位を占める。

(48) ヴィット・タンツィ(大熊一郎訳)・経済成長と所得税一四〇頁以下では、日本の所得税はドイツ、フランス、イタリアのそれと同様景気不安定であるとし、その原因として申告納税による所得の稼得時期と納税時期のずれを指摘している。しかし、予定納税制度の内容は、アメリカは四回、日本は二回の差はあるが、それほど大きな差はなく、GNPの増加と所得税の増加との期的なズレは、むしろ他の原因、たとえば、予定納税の対象とすることができないキャピタル・ゲインの増大(地価の急上昇)、所得分配構造の変化(景気の後退にかかわらず賃金とその所得税が増大すること)および毎年の税制改正(減税)に求められるべきであろう。なお、この点について、大川政三・宇田川璋仁編・財政学講義一三〇頁以下参照。同書一四七頁では、近年の税制改正が、給与所得の減税を中心としている点で、所得税の景気安定機能が弱められることを指摘している。

(49) 塩崎外・前掲(注29に掲げたもの)三六頁の塩崎氏の発言参照。

(50) この判決は、源泉徴収義務者の義務は「憲法の条項に由来する」といい、その意味が必ずしも明確ではないが、憲法三〇条に規定する「納税の義務」に含まれるものと解しているようである。したがって、源泉徴収義務者を納税者の地位においてとらえているとみられる。さればこそ、徴収義務者の受ける利益として徴収税金の運用を挙げることができたのである。国に納付されるまでは、会計上の歳入ではなく、国庫金ではないとされているのである。なお、これらの点について、有倉遼吉・評釈・ジュリスト別冊租税判例百選二二頁以下およびそこに掲げられた参考文献参照。

(51) 注12に掲げた訴訟事件では、そのような主張がなされている。

(52) 林・前掲(注43に掲げたもの)二三八頁以下、税制調査会・所得税法および法人税法の整備に関する答申(昭和三八年一月)七

〇頁参照。

五、情報の収集

税法は、正しい申告を確保するために、支払調書その他各種資料の提出義務を課す（所得税法二二四条ないし二二三条、法人税法一四八条ないし一五〇条）とともに、税務職員の問題検査権を規定している（所得税法二三四条、法人税法一五三条ないし一五五条）。これは、本来所得の認定に関してなんらの直接的な証拠方法をもたない課税庁の唯一の資料獲得の手段であって、課税権の行使の基礎をなすものである。

申告納税制度は、不正な納税申告が究極的には必ず探知され是正されるという保証なしには、円滑な運営が期待できないものであるから、本来、すべての納税申告の正非を判定できるだけの資料が課税庁に収集されることが必要である。

しかし、すべての納税申告について調査することは、行政の効率の運営の面からみて明らかに不可能であり、経済の高度化と納税人口の増大は、収集すべき情報の増加と収集される情報の相対的な稀薄化とを招来している。したがって、税務調査は、重点的・効率的に運営されなければならない。^(注53)

第一に、ある一定額を超える所得の申告はすべて調査されなければならない。^(注54)

第二に、過少申告の疑いのある申告は、優先的に調査されなければならない。

第三に、調査対象の選定基準をつくるための標本調査ないしは申告水準を調査するための標本調査がなされなければならない。

第四に、できるだけ数多くの納税者に接触するために、更正の除斥期間以内の数年で全納税者に及ぶような循環調査がなされなければならない。

このように、課税庁が調査対象を選定するにあたって、申告額に非違があることについての強度の心証を要するものと解すべきではない。シャープ使節団の報告書は、「このような選定は全く手当り次第に、そして、ある特定事件を調査する必要があるという疑念にとら

われずに、行なうべきである。従って、いかなる納税者も、たとえかれの所得がいかに少額であろうと、また表面上その申告がいかに尤もらしく見えようと、自分の申告書が調査されないだろうという気持を抱かないようにすべきである。」^(注55)としてゐる。せいぜい「処分の手続的適法要件たる調査は、いわば消極的に、課税が他の目的で全く根拠なしに行なわれた(課税権の濫用、他事考慮)ものでないことを示す程度のもので足りる」といふべきであらう。^(注56)

次に、課税資料はできるかぎり二方面から得られなければならない。個々の取引については、たとえば売手と買手の双方からであり所得の基因たる物の動きと資金の動きとからであり、所得の計算においては、所得の発生原因である損益計算の面と所得の存在形態を示す資産負債の面の双方からである。

銀行預金、有価証券、不動産に関する情報は、とりわけ重要であるが、課税庁の立場からみて、一般的包括的な支払調書提出の制度が欠けている点において、必ずしも十全のものとはいえない現状にある。

〔注〕

- 53) 調査すべき事件の選定については、シャープ使節団日本税制報告書附録D・C節(財政別冊・昭和二四年九月・附録六六頁)参照。
- 54) 西ドイツにおいても、大企業に対してはすべての事業年度について経営検査が行なわれることになっている。波多野・前掲(注39に掲げたもの)一〇四頁参照。
- 55) 注53と同じ箇所。
- 56) 川村俊雄・所得額の確定に関する課税所得の取消し・税務弘報一九六七年八月号一一二頁。

六、質問検査権

1 質問検査権の性格

所得税法二三四条および法人税法一五三条ないし一五五条は、国税庁、国税局または税務署の当該職員は、所得税または法人税に関する所得課税における納税協力について

る調査について必要があるときは、一定の者に対し質問し、またはその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる旨を定めている。さらに、所得税法二四二条八号、九号および法人税法一六二条二号、三号は、質問検査権による当該職員への質問に対して答弁せしめししくは偽りの答弁をし、または質問検査権による検査を拒み、妨げ、忌避しめししくは偽りの記載をした帳簿書類を提示した者は、一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金に処する旨規定している。

およそ法が具体的な租税債務を確定する手続としての更正決定の権限を課税庁に付与するものである以上、これに先行する判断過程としての調査が行なわれることは当然である。ここにいう調査は、税務官庁の証拠資料の収集、証拠資料の取捨選択、証拠の評価、経験法の適用を通じての事実の認定、税法その他の法令の解釈適用による法的判断などを経て最終的に具体的な租税債務を認識するに至る包括的な過程の一切をいうものである。^(注57) 国税通則法二四二条が申告による課税標準等または税額等が「その調査したところと異なるときはその調査により」更正すると規定しているのも、このような調査の意義およびその必然性を前提としてのことにはかならない。さらにいふならば、かかる調査は、およそ法を執行して行政活動を行なう行政権の機能に由来するもので、その一端（更正決定の場合）のあらわれ方が、国税通則法二四二条の規定であるといつてよい。

そして、この調査のうち、課税庁が対外的に証拠資料を収集する場合に、所得税法二三四条等の規定による質問検査権が認められているのである（もともと、質問検査権の行使は更正決定のための調査に限られるものではなく、「所得税（法人税）」に関する調査について必要があるとき¹⁾は、行使することができる。）すなわち、質問検査権は、支払調書の制度とならんで、適正な申告を一般抽象的に確保するために課税庁に納税申告の正非を判断する資料を収集する制度である。

所得税法および法人税法に定める質問検査権は、その行使に対する受忍義務を実力で強制することができない意味においては任意の調査であるが、質問調査に対する不答弁、虚偽答弁、検査拒否、検査妨害等があった場合等について罰則を設けることによって、間接的にその履行を強制しているところから間接強制と呼ばれる。

この受忍義務の内容は、単に質問検査権の行使に対し抵抗しないという不作為義務にとどまらず、真実応答義務という積極的内容を含むものである。(注58) このような税法上の質問検査権の内容として納税者の真実応答義務が要求されるのは、憲法に定める国民の納税義務に由来するものと考えられる。

すでに述べたように、租税は国家存立の基盤であり、国民は国家の存立を前提として諸々の基本的人権を享受しうることからすれば、納税義務は結局は国民の利益に還元されるものであり、公共の福祉を維持増進するための共同需要を満足するための費用の負担部分と観念されるべきものである。したがって、租税負担の適正、公平は、国民の共同の利益とすべきであるから、質問検査権は、このような国民的要請に基づき、課税の公平を期するため、所得の調査を行なう職責を有する税務職員に、法によって付託された権限なのであり、その行使は国民の基本的人権を侵害する必要悪として観念すべきではなく、まさに基本的人権の享受の基盤に対する国民の積極的協力による租税正義の具現過程ともいべきものである。

そして、わが税法は申告納税制度を採用しているが、この制度自体が個々の納税義務の実現の過程において納税者のイニシアチブを認めることによって、国民の共同利益の増進に国民自らが積極的に参加協力することを期待する趣旨のものであるから、申告納税制度の下で自主申告がなされることをもって質問検査権の行使を制限する理由となるものではない。否むしろ、自主申告がなされるが故に質問検査権の行使に対し積極的かつ誠実にこれに協力することによって、自己の申告が正しい計算に基づく正当な所得であることを立証すべきものなのである。

2 質問検査権に関する規定の合憲性

質問検査権に関する規定は、憲法三五条および三八条に違反するものではない。

憲法三五条は刑事手続に関する規定であって、行政手続に直接適用のないものであると解され、このことは、すでに最高裁昭和三〇年四月二十七日大法廷判決・刑集九卷五号九二四頁の補足意見等にも示されている。(注59)(注60)

所得課税における納税協力について

また、憲法三八条に定めるいわゆる黙秘権の規定が、もっぱら自己が刑事上の責任を問われるおそれのある事項について供述を強要されないことを保障したものであって、行政手続には適用がないものであることも、すでに最高裁の判例（昭和三十一年七月一八日大法廷判決、刑集一〇卷七号一一七三頁、昭和三十三年二月二〇日大法廷判決・刑集一一卷二号八〇二頁）によって明らかである。

次に質問検査権の規定の内容が不明確であって、国民がいかなる場合に国の租税権力の行使を受けるかを十分予測しうる程度に明確にされておらず、また罰則の構成要件としても不明確であるが故に、憲法三〇条、八四条に規定する租税法主義の原則および憲法三一条に規定する罪刑法定主義に反するとの主張がなされることがある。しかし、質問検査権に関する規定は、罰則の構成要件としても不明確であるとはいえず、^(注61)また、いかなる場合に納税者が質問検査権の行使として行なわれる税務調査を受けることとなるか、その税務調査がいかなる方法、範囲で行なわれるかは、個々の納税者の業態、記帳および資料の保存状況ならびに納税協力の程度等により千差万別であるから、これをあらかじめ一義的に予測しうるように規定することは、いさぐちして不可能であるといわざるを得ない。もとより、これらについて税務職員の恣意専断を許すものではなく、そこに自ら限界はあるにしても、その判断はまず第一次的に税務職員の裁量に委ねざるを得ないものといえよう。

3 質問検査権行使の対象

質問検査権の対象となる者は、大別して、①納税義務者、②法定資料（支払調書等）の提出義務者、③納税義務者の取引先である。^(注62)

このうち、納税義務者については、法人税の場合、非課税法人を除いたすべての法人が所得の有無にかかわらず確定した決算に基づいて法人税の申告書を提出しなければならないところから、法は質問検査権の対象を「法人」と定めているが、所得税の場合は、個人のすべてが申告義務を負うわけではなく、一定の金額以上の所得を有する者のみが所得税の申告書の提出義務を負うところから、法は質問検査権の対象者を「納税義務がある者、納税義務があると認められる者」と規定している。

この「納税義務がある者」と「納税義務があると認められる者」の異同について、従来下級審裁判例は、「納税義務がある者」とは

「確定申告を提出して納税義務があることを申告した者」(注63)をいうものと解し、「納税義務があると認められる者」とは「確定申告書を提出していないけれども客観的、実質的に納税義務が成立しているものと合理的に推認され確定申告書を提出すべきであったと認められる者」(注64)をいうものと解している。

しかしながら、所得税法上、質問検査権が機能すべき場面は確定申告提出期限後に限局されるわけではなく、所得税法一六条に規定する納税地の特例の適用を受ける旨の届出があった場合、同法一一一条以下の規定による予定納税額の減額の承認の申請があった場合および同法一四四条に規定する青色申告の承認の申請があった場合も質問検査権の行使が予定される税務調査の場面であり、また、文理的にも所得税法にいう納税義務は、確定申告によるファイナルな納税義務のみならず、源泉徴収および予定納税義務を含むもので、これらを統一的に解すれば予先的な納税義務をいうものと解され、さらに帳簿書類の記録保存が十分でないため申告期限後の調査が効果をもたない季節営業者、行商人等のあることを考慮すれば、事前の、まさに所得が発生しつつある過程の調査を必要とする事情が存することからいって、所得税法上の質問検査権の行使の対象となる「納税義務がある者」とは、「その所得の金額が一定の限度に達し、または達すると認められる等、国との間で所得税法上の法律関係に組み入れられた者またはそれが予定される者」をいうものと解すべきである。(注65)

すなわち、ここでいう「納税義務」とは、予先的な所得税法上の法律関係を意味し、国税通則法にいう具体的な税額の納税義務をいうものでもなければ、抽象的に成立している(すなわち暦年経過後の)納税義務をいうものでもない。納税義務は、暦年の経過により一時的に発生するものではなく、納税者の経済活動に伴い課税の基礎となるべき事実が時々刻々発生するのに対応して随時觀念しうるものである。したがって、納税義務の觀念がかかる予先的なものである以上、客観的に正しい租税債務は、最終確定手続(申告、更正、不服申立て)に対する決定、判決)に至って結果的に生じないこともありうるが、この場合にも当該質問検査権の行使が適法であったとされる場合として、法は「納税義務があると認められる者」という概念を用意しているのである。

もっとも、申告納税制度の下では、納税義務の確定は第一次的に納税者の自主的な申告によって行なわれるが、そのことが申告期限前所得課税における納税協力について

所得課税における納税協力について

一〇八

の税務調査を否定することとはならない(注66)ばかりか、むしろ、調査の機会に赤裸々な所得の発生過程が両当事者に確認されることを通じて自主申告の育成という行政指導をも可能にする利点があるのである。

4 調査の必要性

法は、質問検査権の行使の条件として「所得税(法人税)に関する調査について必要があるとき」と定めている。

まず、調査対象の選定に関する必要性については、すでに述べたところから明らかなように、申告が適正でないことについての具体的嫌疑を要求されるものではない。(注67)(注68) 申告期限前の調査も許されることからすればこのことは当然であるが、納税義務の存否自体調査の結果によってはじめて明らかになるものである以上、調査の前段階における「納税義務がある者」の判断は、税務職員の知識経験に基づく一応合理的な判断に委ねざるを得ないからである。(注69)

このことは、質問検査権が、支払調書等の提出の制度と同様に、適正かつ公平な租税負担の実現を、一般抽象的に保障しようとする手段であり、支払調書の提出義務者に対する質問検査がその目的にかんがみ個々具体的な調査の必要性を要せず、一般抽象的に調査の必要性が認められれば足りると解されることから、これと納税義務者に対する質問検査とを統一的に理解することからも首肯されよう。

また、質問検査権の行使の方法、範囲に関する必要性の判断も、同様に税務職員の合理的な判断に委ねざるを得ない。質問検査の方法範囲は、調査対象者の業態、記帳状況、証拠書類の保存状況および調査に対する協力度合等によって大きく異なるものだからである。

(注70) 包括的に帳簿書類一切を見せることを要求したり、包括的に得意先、仕入先全部の住所氏名を告げることを要求することも、当然許される。元来、所得というのは、課税年度内のすべての経済取引の成果をいう包括的概念であって、会計帳簿においてそれが有機的に関連づけられてはじめて算定しうるものである以上、一部の取引だけ、一部の会計帳簿だけを取り出してみても、所得の算定にはなんら意味がないのである。

5 質問検査権行使の限界

以上のように、質問検査の範囲は、納税義務者の所得に係る一切の経済的取引に及ぶものであり、場合によっては個人の私的な生活の内容にも及んでくるものである。これは、所得の経済的な定義、すなわち一定期間内に獲得された経済力の総和——純資産の増加と消費との和——であるということから、所得を正確に把握しようとする質問検査の目的から当然にここに及んでくるのが首肯されよう。また、資産合算の制度、事業専従者の控除、扶養控除等の要件に関連して、個人の親族関係や生計の同一性も調査の目的となる。

つまり、実体法が精緻なものであればあるほど（負担の実質的な公平を図るうえでそれが必要であるが）、課税要件が複雑になればなるほど、質問検査の役割は重大なものとなり、納税者と課税庁の手続的な負担がより重いものとなるのであり、また、私人の生活に及ぼす影響もそれだけ深刻なものとなる。

したがって、質問検査は、私人の生活の平穩に重大な影響を与えるものであるから、これをなんらかの形で制限しようとする要請も当然に生じてくるわけであり、税務職員の有する質問検査権が国民の有する諸々の法益に常に優先するとまではいえないから、そこにおらずから合理的な限界があるものと考えられる。他面、税務調査においては、元来上述したような包括的な質問検査を必要とする（そうでなければ正確な所得の把握という調査の目的を効果的に達成しえない）ものであるだけに、現実はその限界をどこに求めるかはきわめて困難な問題である。

もとより、質問検査は、一般に期待しうる納税協力の限度にとどまるべきものであるし、個々具体的に不能を強いるものではありえない。^(注71)

結局のところ、具体的な調査の目的、その調査の目的を達するために他に効果的な調査の手段方法が存するか否か、求められている情報の内容と質問検査対象者の関係、その質問検査によって生ずる質問検査対象者の負担などを衡量して、具体的なケースに応じてその限界を定めるほかはあるまい。

所得課税における納税協力について

〔注〕

- (57) 大阪地裁昭和四五年九月二日判決・シュトイエル一〇三号三四頁。
- (58) 波多野弘・西ドイツの租税経営検査について・名城法学二〇巻一・二合併号一一二頁では、西ドイツの制度について、「現在の租税手続において、個々の納税義務者は、課税手続におけるより高い積極性を義務づけられた義務主体として組み入れられている。納税義務者はなら課税の受動的客体ではなくして、自己の課税に際して思索し行為する主体として協力しなければならない。租税を納付するという主たる義務だけを納税義務者は負っているのではなく、納税義務者に正当に課税することができるときに、彼の課税にとつて基礎になる事実を提供すること、及び彼の事情の解明のために、このことが租税調査手続において要するに必要であると思われる限り、報告・説明・立証義務の履行によつて配慮することをもまた、負つてゐるのである。」(Hübshmann-Hepp-Spraler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Bd. II, § 204 Anm. 18)を引用してゐる。
- (59) わが憲法三五条の母法たる米連邦憲法修正四条は、従來の解釈では、刑事手続上の固有の「搜索・押収」についてのみ適用され、行政検査や物理的侵入を伴わない盗聴等は適用されないものとされてきたが、最近の連邦最高裁判所判決では行政検査や盗聴にも適用されるようになったことである。芝原邦爾・判例評釈・判例タイムズ二三六号八六頁参照。
- (60) 質問検査権に関する憲法上の問題については、光広竜夫・質問不答弁罪および検査拒否罪の成立・税務弘報一八巻四号九五頁以下。
- (61) 東京高裁昭和四三年五月二四日判決・下刑集一〇巻五号五四四頁。
- (62) いわゆる両罰規定が設けられていることから、ここに掲げた者の従業者も質問検査の対象者であると解される。最高裁昭和四五年一月二八日第二小法廷判決・判例時報六一六号三三三頁の色川裁判官の意見参照。なお、反対注61の裁判例。
- (63) 東京高裁昭和四三年五月二四日判決・下刑集一〇巻五号五四四頁、東京地裁昭和四四年六月二五日判決・判例時報五六五号四六頁。ほぼ同旨のものに広島地裁福山支部昭和四四年一月九日判決・判例時報五八一号九六頁。なお、この点についての諸説を紹介したものととして、光広竜夫・所得税法二三四条(当該職員の質問検査権)一項一号の「納税義務がある者」と「納税義務があると認められる者」の解釈・税務弘報一八巻一号一〇五頁以下がある。
- (64) 東京地裁・昭和四四年六月二五日判決・判例時報五六号四六頁。
- (65) 同旨、山口憲弥・質問検査権について(2)・税務弘報一八巻一〇号八六頁以下。

66) 納税義務の確定行為である更正・決定が納税申告に後れて行使されるからといって、その基礎となる情報の収集手段である質問検査までも申告期限が経過するまでなしえないという論拠になるものではない。村井正・税法上の質問検査権・税法学二三三号二一頁は、現行法の文理解釈上事前調査を積極的に禁止してはいないといわれている。反対、北野弘久・実体税法上の調査権の法的限界・杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集七頁以下、同・税務調査権の実態と法的限界・法律時報四二巻四号一七頁以下、新井隆一・税務調査権の法的限界・税法学二三二号三七頁。なお、山田二郎・税金紛争の問題点検討21・税理一二巻一二号九八頁では、青色申告の承認申請の調査や予定納税額の減額承認の申請の調査についても純粋の任意調査を行なうべきものとしておられる。

東京高裁昭和四三年八月二三日判決(判例集未登載)および注57に掲げた大阪地裁判決は、事前調査も許される旨を傍論ながら判示している。

67) 「調査に關し必要あるとき」とは「申告がない場合または申告が適正になされていない合理的な疑いのある場合をいい、犯則調査の場合のように具体的な嫌疑のあることは要求されない」という点では、裁判例はほぼ一致している。東京地裁昭和四〇年九月二一月判決(判例集未登載)、東京高裁昭和四三年五月二四日判決下刑集一〇巻五号五四四頁、東京高裁昭和四三年八月二三日判決(判例集未登載)参照。

東京地裁昭和四四年六月二五日判決・判例時報五六五号四六頁および広島地裁福山支部昭和四四年一〇月九日判決・判例時報五一号九六頁は、「合理的必要性が認められる場合にのみ許される」とするのに対し、前出二つの東京高裁判決は、「そこに客観的な基準の存することは当然である」としている。

68) アメリカ内國歳入法七六〇二条は「申告書の正確性を確めるため」質問検査権の行使を認めている。判例も、サード・ノース・ウエスタン・ナショナル・バンク事件(U. S. v. Third Northwestern National Bank, 102 F. Supp. 879 [1852])におよび、第三者たる銀行に対する調査につき、「相手方銀行は、本件における政府のやり方は、『見込み調査(fishing)』であると主張しているのであるが、この主張は必ずしも正当ではない。たとえば本件調査の目的がそうであったとしても、法律の趣旨としては、政府に少しは『見込み調査』の余地を認めていると解すべきである。しかしながら、当然のことではあるが、相手方銀行がいじくも指摘するように、その見込み調査は、ためにするだけの調査つまり担当調査官の恣意的な調査にまで至ることはできないのである。その調査をなすについての合理的な理由(a reasonable basis)というものが存在していなければならないのである。その調査が合理的なも所得課税における納税協力について

のであるか否か、つまるところ、『正当な見込み調査』であるか否かは、その調査のなされた目的を含めてその具体的な事例ごとにあらゆる事実を勘案して決定さるべきである。」といい、「調査官によって要請された帳簿その他の所有者が少くとも（納税者以外の）第三者である場合には、その調査は、その第三者に対して不合理な負担（an unreasonable burden）となつてはいけない」として、具体的事件の帳簿書類提出命令の申立を却下している（大塚正民・アメリカ連邦税法における質問検査権(1)・税法学二三一・二一三二頁によつた。）

また、西ドイツ租税基本法一六二条では、税務署は帳簿および記録が継続的、完全、かつ形式のおよび実質的に正確に作成されているか否かを検査することができるものと定められており、二〇五条および二〇七条では、税務署は、申告書を審査し、その不備または疑点の補充または除去を納税義務者に催告した後、なお情報が不十分であるか、または申告の真实性に疑点のある場合には帳簿書類を検査するものとしている。この前者を租税監督といい後者は租税調査と呼ばれるが、両者の手続は、実際には交錯して進められるようである（波多野弘・西ドイツにおける税務調査・税法学二三二号四四頁以下によつた。なお、同・西ドイツ租税基本法における経営検査・杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集一七五頁以下、同・西ドイツの租税経営検査について・名城法学二〇巻一・二合併号一〇二頁以下参照。）

これに対し、わが国では、所得税の場合、青色申告のものを除いて、所得の計算の明細や収支計算書の添付されない申告書がほとんどであるから、申告書の書類審査を通じて税務調査の対象を限定しようとすることは、ほとんど不可能であるといつてよい。

税務調査の対象の選定についてこのような限定を実効あらしめるためには、記帳義務の制度や公認会計士、税理士によるその主体的な責任を伴った監査の義務づけなどの制度を必要としようが、青色申告によるだけの事務能力に欠けたり、税理士等を依頼するだけの資力をもたない納税者がなお多数にのほる現状からすれば、とうてい実現できないといえよう。

例) 東京地裁昭和四三年二月一三日判決・行集一九巻一二二合併号二五七頁は、「質問検査権は、本来、税務職員が必要のあるときに納税義務者らに対して質問を発し、またはこれらの者の事業に関する帳簿書類等を検査するなど、積極的かつ能動的に調査する権限をいうものであって、この権限を行使するかどうか、またいかなる方法、場所で行使するかは当該職員が適宜定めるところであり、相手方の側から当該職員に対して税務庁舎内における質問検査権の発動そのものを求めたり、あるいは質問検査の方法を選定したり、または質問検査に対する回答その他行政上の義務履行の場所を税務署庁舎内と指定したりすることができるものではなく、質問検査

を受ける相手方の側にそのようなことのできる法的地位を保障した規定もない。」と判示している。

もっとも、このように解すると、「事柄が所得税に関する調査というほどとすべての国民が対象となるような広範囲の一般的事項であり、しかも直接公共の安全などにかかわる問題でもないだけに、刑罰法規としてあまりにも不合理なものとなり、憲法三一条のもとに有効に存立しえないこととなる」(東京地裁昭和四四年六月二五日判決・判例時報五六五号四六頁)という批判を生じるかも知れないが、むしろ、そのような一般的な性格のものであるところに、質問検査権の重要性があり、公共の安全にかかわる問題となるのである。この点につき、光広・前掲(注60に掲げたもの)参照。

(70) 東京地裁昭和四四年六月二五日判決・判例時報五六五号四六頁は、「所得税法二四二条八号の罪は、その質問等について合理的な必要性が認められるばかりでなく、その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特段の事情が認められる場合のみ成立する」といい、「刑罰の威嚇のもとに、包括的に帳簿書類一切を見せることを要求し、包括的に得意先、仕入先全部の住所氏名を告げることを要求し、さらに工場内を見せることを求めることが合理的に許されるものとは到底いいがたい」としている。もとより、可罰的違法性の理論や期待可能性の理論によって、暴行その他の行為を伴わない単なる不答弁が、処罰されえない場合の存することを認めるのにやぶさかではないが、所得の正確な計算には組織化された帳簿書類を必要とするから、包括的な帳簿書類の提示の要求が不当であるとはとうていいえず、帳簿書類の提示がない場合には次善の方法として得意先等の調査によってその取引額を確認すべきことも、税務調査として当然のことであり、これをしも拒むときは事業規模による推計課税の途をとるしかなく、そのために工場の検査を必要とすることも、また当然である。なお、この判決は、東京高裁昭和四五年一〇月二九日判決(判例時報六一一号二二頁)により取り消された。

(71) 波多野弘・西ドイツの租税経営検査について・名城法学二〇巻一一号一一九頁は、西ドイツの制度について、「原則的には、経営検査手続におけるいっさいの情報要求は衡平と合目的性(租税調整法二条二項)に合致しなければならず、情報要求は、合比例的で履行可能な期待可能なものでなければならぬ、とされるから、協力義務の一般的限界は、期待可能性にあるといえるが、その内容を一義的に明らかにすることは困難であるとしておられる。

七、行政手続における納税者の地位

ここで行政手続というのは、ひろく、更正決定のような課税庁によってなされるいわゆる第一的処分と、その処分に対する異議申立て、審査請求についてなされる決定裁決を含めて考えることとする。^(注72) 課税庁が持っている課税資料は限られており、しかも事件は大量に発生するのであるから、第一次処分である更正や決定は、「或る意味で行政権による終局的処分ではなく、一種の中間的処分と考えられる」ものであり、不服審査は、「「^(注73) 実発見の努力の競合的対立を継続せしめているもの」」であり、納税義務を確定する行政権内部の一連の手続と解すべきものだからである。^(注74)

このような理解からすれば、課税権行使の過程には権利紛争が存在し、課税庁と納税者が相争うなかで、納税義務が具体化して行くこととなる。すなわち、納税者は当事者として課税手続にあらわれ、反証を提出する機会を与えられることとなる。このような行政手続上の原理は、「「^(注76) 国民の能動的関与の法理」とよばれる。現行税制において、納税者はどのような手続的権利を有し、課税手続——所得の認定に参加して行くこととされているか、それがここで考察すべき主題である。

1 原処分手続

国税通則法二四条は、「「^(注75) 税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該課税標準等又は税額等を更正する」と定めている。この調査を処分の手続的要件と解する見解もあるが、^(注77) 国税通則法には具体的な調査の方法、手続に関する規定が欠けており、同条のみをもってしては、とうてい処分の規制について実効しえない。むしろ、同条の「調査」は、すでに述べたように、税法の解釈適用を含めて課税庁の課税要件事実の認識判断そのものを指していると解すべきである。およそ行政処分がなされるには当然にその認識に達する過程が存在するはずであって、全くの達観ないしは見込による課税、

換言すれば他の目的で全く根拠なしに行なわれた課税は、課税権の濫用、他事考慮として、手続的に違法になるものと解すべきである。

右のほか、更正決定に至る課税庁の心証の形成には、納税者側からの反証の提出の機会が十分に与えられているとはいえない。^(注78) わずかに、所得税法一五五条一項、法人税法一三〇条一項において、青色申告については帳簿書類を調査し、その調査により更正することを定

めているにとどまる。この規定については、二面の評価が可能である。すなわち、一面では、正規の帳簿には適法性の推定ともいふべき強度の実質的証拠力を与えて、帳簿の記載以上に信憑力のある資料によることなしに更正されない保障を与えるという実体的側面からの評価である。^(注79) それは、刑事訴訟法三二三条に特に掲記されている程のものであるからである。また、他の一面は、法が課税庁による調査の方法について一般に規制しておらず、課税庁にその選択を委ねているため、いわば職権主義的に課税庁の心証が形成されやすいこと

に対する反省として、納税者に処分前に反証を提出する機会を与えるという手続的側面である。

さらに、所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条二項において、青色申告について課税標準等の更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨定めているのも、処分の慎重と公正を保障し、納税者に争訟を提起すべきかどうかの判断の資料を与え、その後の手続における攻撃防禦の方法を準備させようとする趣旨に基づく。^(注80) したがって、附記すべき「更正の理由」も、さ

きに述べた帳簿書類の調査に関する規定の二つの機能に対応して、二とりの見解が考えられる。その一つは、帳簿書類のもつ実体的機能に対応して、更正の理由附記は「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して、処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」というものであり、他の一つは、帳簿書類の調査のもつ手続的機能に対応して、青色申告を是認することができなかった理由、換

言すれば、青色申告の帳簿書類によって誘導された所得計算体系を突き崩す、いわば非違事項を附記すべきものとする見解である。^(注82)

私見によれば、更正の理由附記に関する規定は、帳簿書類の調査に関する規定と有機的に関係つけて理解すべきであるから、青色申告を是認しない理由と関係つけて認定所得の具体的根拠を附記すべきものとして考えるものと考へる。

2 不服審査手続

所得課税における納税協力について

所得課税における納税協力について

一一六

行政事件訴訟法八条の規定によれば行政訴訟一般については行政上の不服申立ての前置の制限をはずしたにもかかわらず、税務訴訟については、二段階の行政上の不服審査を経由すべきものとされている（国税通則法一一五条）。税務事件について不服申立ての前置を必要とする理由は、通常次のように説明されている。^(注83)

① 租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるところから、出訴に先立って行政不服審査手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟に至ることなく事件の解決を図ることができること、および訴訟に移行した場合に、事実関係の明確化に資することとできることという二重の意味において有意義であり、かつ、合理的な根拠をもつ。

② 租税の賦課は大量的、回帰的であるから、不服申立ての前置によって、裁判所が訴訟事件の氾濫に悩まされることを回避しうること、および税務行政の統一的運用に資することが大きいこと。

私見では、税務における不服審査制度は、次のように理解すべきもののように思われる。

税法においては、課税要件事実の存在によって当然に、抽象的な納税義務が成立するものとされている。そして、この抽象的な納税義務を確認し、具体的な納税義務を顕在化する作用が納税者のなす納税申告であり、課税庁による更正、決定である。しかし、課税庁自身は、所得発生の原因となっている私的取引行為の当事者たる地位にはなく、その当事者に関する質問検査権、諮問権の行使を通して、いわば受身の立場で課税要件事実を認識しうることとされる。しかも、租税事件は大量的、回帰的に発生するから、課税庁としては、得られた資料の範囲で所得を認定せざるを得ないのであり、原処分段階では納税者の反証の提出の機会を十分に与える余裕がない。このような意味で、第一次的行政処分である更正・決定は、終局的な行政処分ではなく、一種の中間的処分と目されるのである。

このように、更正、決定がいわば仮の処分であるとすれば、本案の審理は、まさに不服審査手続のなかに予定されなければならない。不服審査は、単に納税者の権利救済の方途たるにとどまらず、真実発見の努力の競合的対立を継続せしめているものと評価すべきであり、抽象的に成立している納税義務を実在化する行政権内部の一連の手続と解すべきものである。

さればこそ、法は、更正、決定の場合と異なり、不服申立ての審理について種々の規制をしているのである。さらに、昭和四五年の国税通則法の改正によって、当事者主義的な色彩の審理手続をかなり採用している。

もっとも、異議申立ての審理手続については、異議申立人からの申立てにより異議申立人に口頭で意見を陳述する機会が与えられること(国税通則法八四条一項)を除いて、審理の方法、手続に関する具体的な規定を設けていない。これは、異議申立については、「納税者の税法に対する知識水準に応じ、形式的手続にこだわることなく見直し調査に応ずる等、納税者の個性性に応じた審理を行なう必要がある」と認められるので、その調査・審理手続については、細かい規定を設けない方がよい」とされたものであり、また、「異議申立てを審理するために必要な職員の権限については、その見直し調査的な性質にかえりみ特別の規定を設けず、各税法の質問検査権の規定によるもの」とされたのである。(注85)

さらに、慎重な審理手続が保障された審査請求の制度が存することを考慮して、その前審である異議申立ての手続においては、迅速性の目的を重視して、処理期間を原則的に三か月と定め、このような迅速性を要求される審理構造としては職権主義的な手続の進行が、その目的によりよく妥当すると判断されたのであろう。

これに対し、審査請求の手続については、国税通則法八七条三項は、審査請求書に記載すべき審査請求の趣旨は処分の取消しを求める範囲を明らかにするように記載するものとし、審査請求の理由は、処分に係る通知書その他の書面により通知されている処分の理由に対する審査請求人の主張が明らかにされていなければならないものとする旨定めており、さらに、国税通則法施行令三二条は、審査請求をしようとする者は、審査請求書に、審査請求の趣旨および理由を計数的に説明する資料を添付するように努めなければならない旨を規定している。したがって、審査請求人の主張は、審査請求書自体の上において明確にされることが必要であって、単に、更正決定に不服であるとか、原処分が認定した所得金額が高額にすぎるとの抽象的、概括的な記載では足りないこととされているのである。

なお、納税者が自己の不服の事由を十分具体的に主張できるように、原処分の理由を知る機会として、法は、青色申告書にかかる更正所得課税における納税協力について

の理由附記（所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条二項）、異議決定書の理由附記（国税通則法八四条四項）、異議申立て後三か月を経過して異議決定がない場合の審査請求をすることができる旨の告示の書面にする原処分理由の附記（国税通則法一一一条二項、八九条二項）、合意によるみなす審査請求の場合の同意を求める書面にする原処分の理由の附記（国税通則法八九条二項）、他の審査請求に伴うみなす審査の場合のみならず審査請求として処理した旨の通知の書面にする原処分の理由の附記（国税通則法九〇条四項、八九条二項）の各規定を留意している。

この審査請求に対して、原処分庁からは答弁書が提出される（国税通則法九三条一項）。従来、行政不服審査法二二条に定める弁明書の提出を求めるかどうかは審査庁の自由裁量による判断に委ねていたが、これを一歩進めて、答弁書の提出を義務つけたものである。答弁書には、審査請求の趣旨および理由に対応して、原処分庁の主張を記載しなければならない（国税通則法九三条二項）。答弁書の記載内容を規制している点も、行政不服審査法に比し一段の進歩であると評しえよう。^(注87)

この答弁書に対しては、審査請求人は、反論書または証拠書類もしくは証拠物を提出することができる（国税通則法九五条）。

また、原処分庁は、処分の理由となった事実を証する書類その他の物件を提出することができ、審査請求人は、原処分庁が提出した処分の理由となった事実を証する書類その他の物件の閲覧を求めることができる（国税通則法九六条一項、二項）。

また、審査請求人には、その申立てにより口頭で意見を述べる機会が与えられる（国税通則法一〇一条一項、八四条一項）。

以上のような当事者主義的な色彩の審理手続の規定のほか、職権主義的な審理手続の規定をも法は留意している。

すなわち、審査請求の審理は、国税庁の執行系列とは分離された、審査請求の審理、裁決を行なうための専門機関である国税不服審判所に配置される国税審判官によって行なわれる。担当審判官は、審理を行なうため必要があるときは、審査請求人の申立てにより、または職権で、審査請求人や原処分庁や参考人に質問をし、これらの者の帳簿書類等の提出を求め、提出された帳簿書類等を留め置きこれらを検査し、鑑定人に鑑定を求めることができる（国税通則法九七条一項）。

このように、行政不服審査制度の目的が、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為に対する救済を行政庁をして行なわしめ、簡易迅速な手続による国民の権利救済とあわせて、行政の適正な運営の確保を、行政庁の責務において達成しようとするものである以上、職権主義的な審理手続のもつ合理性は否定できないが、なおそこに当事者主義的な審理構造の原理を多く導入しようとしているのは、当事者の能動的な参与によって、審査庁の審理の資料を充実し、実体的真実により接近しようとするともに、納税者の個別性も尊重し、かつ、手続の公正を保持しようとしているのである。換言すれば、具体的かつ詳細な審査請求人の主張が展開されるならば、これに対応する原処分庁の主張もまた詳細なものが期待されるのであり、このことを通じて、国税不服審判所が、すみやかに事案の争点を整理し、迅速かつ公正な審理、裁決が行なわれることとなるのである。したがって、審査請求人の手続上の諸権利を無視してなされた裁決は、原則として、裁決の結論に影響を及ぼすべき審理不尽の違法があるものとして取消しを免れないものと解すべきである。(注88)

それと同時に、審査手続における納税協力は、当事者の責任をも伴うものでもありうるのであって、国税通則法九七条四項は、審査請求人もしくはその特殊関係者または原処分庁が、正当な理由なくして、担当審判官等の質問、提出要求または検査に応じないため審査請求人または原処分庁の主張の全部またはその一部についてその基礎を明らかにすることが著しく困難になった場合には、その部分に係る審査請求人または原処分庁の主張を採用しないことができる旨を定めている。

[注]

- (72) 「行政手続」をこの意味に用いているものに、雄川一郎・行政訴訟の動向・岩波講座現代法五卷一四四頁がある。
- (73) 雄川・前掲(注72に掲げたもの)一四五頁。
- (74) 新井・前掲(注40に掲げたもの)税法二〇〇号一五三頁。
- (75) 山口地裁昭和四〇年四月一二日判決・税務訴訟資料四一号三三〇頁参照。
- (76) 園部逸夫・行政手続・岩波講座現代法四卷一〇七―八頁参照。
- (77) 注57に掲げた大阪地裁判決参照。

所得課税における納税協力について

(79) 納税者の弁解をきくなどの措置をとらずにした課税処分も違法ではないとした裁判例に大阪地裁昭和四五年一〇月二七日判決（判例集未登載）がある。なお所得税や法人税では、調査によって過少申告であることが明らかになった場合にも、修正申告の提出のしようが行なわれているが、このことは、納税者が、じ後同様の非違を繰り返さないという行政指導の側面があるとともに、課税庁の認定判断を処分前に披瀝することにもなり、納税者に反証提出の機会を与えるという機能を果している。

(79) 最高裁昭和四二年九月一日第三小法廷判決・税務訴訟資料四八号三九五頁は青色申告書にかかる更正の理由附記の規定をもあわせて、この側面を強調しているようにみえる。

(80) 最高裁昭和三八年五月三十一日第二小法廷判決・民集一七卷四号六一七頁。

(81) 注80に掲げた最高裁判決および同昭和三八年一月二七日第二小法廷判決・民集一七卷一一号一八七一頁。

(82) 杉本良吉・租税法の解釈の動向・法律時報二九卷九号一五頁。

(83) 志場喜徳郎外・国税通則法精解六六八頁以下。

(84) 税制調査会・税制簡素化についての第三次答申（昭和四三年七月）。

(85) 注84に掲げた税制調査会答申。

(86) 大阪地裁昭和四四年六月二六日判決・行集二〇卷五・六合併号七六九頁、大阪地裁昭和四五年一〇月二七日判決シュトイエル一〇四号三三頁。

(87) 大阪地裁昭和四四年六月二六日判決・行集二〇卷五・六合併号七六頁は、審査請求人が弁明書副本の送付方を請求した場合、審査庁に弁明書の提出を求めるべき義務を生ずるとしながら、審査庁がその義務を怠っても、弁明書の記載内容が法定されていない以上、その瑕疵は裁決の結論に影響を及ぼす程のものとはいえず、したがって裁決の取消事由にならないとしている。

(88) 注86に掲げた二つの裁判例参照。なお、このうち大阪地裁昭和四五年一〇月二七日判決は、裁決取消請求が原処分取消請求と併合して審理され、後者の請求が棄却される場合にも、裁決に手続違背があるかぎり、これを取り消すべきであるとしている。これを支持するものに、中平健吉・裁決取消しの訴えにおける違法事由・実務民事訴訟講座八卷二二四頁、兼子仁・判例評釈・ジュリスト租税判例百選二二四頁。反対するものとして、旧行政事件訴訟特例法の下において、最高裁昭和三七年一月二六日第二小法廷判決・民集一六卷一一号二五五七頁、現行法の下において、審査裁決を経た後の異議決定取消しの訴えにつき、東京高裁昭和四四年五月二

八、納税協力の訴訟上の評価

課税処分取消訴訟において、課税処分の適法性についての主張、立証責任は、被告課税庁の側が負担すべきものとされている。^(注89) そこでの証明主題が所得実額の存否であるというのならば、納税者が帳簿を記録しておらず、または調査につき協力しないような場合には被告課税庁は訴訟上きわめて不利な地位におかれる一方、不誠実な納税者ほど有利にたつという結果となる。負担の公平の見地からはこのような結果はとうてい是認しえないところである。

このような問題意識から、課税処分取消訴訟における審理の対象は、所得実額の存否ではなく、所得認定方法の合理性の存否であると見る見解がある。^(注90)

「被告行政庁としては、課税処分が適法であることについて、処分認定額算出の手續、根拠を明らかにし、それが処分当時の事情の下で、最も適切かつ合理的な所得の認定方法であったことを主張立証すべきであり、かつ被告の主張は、これをもって足り、原告は、その不合理性を具体的に指摘することによって、これを争うことになる。」^(注91)

「本来、所得額は、個人または法人の年度中の無数の取引の集積の結果として得られるものであるから、帳簿書類の備付けなど納税者の協力なしでは、税務官庁がこれを正確に捕捉することは不可能である。しかし、税務官庁は、納税者のそのような協力が得られない場合でも、所得の存する限り、これを認定して課税すべき責務を有し、そこにいわゆる推計の許される根拠がある。従って、課税処分の合理性の有無は、納税者の協力の程度と相關的に判断されるものであり、これを税法事件の審理の対象とするということは、具体的な事情の下で、税務官庁が課税処分をするのに、どれだけ調査を尽くすべきかを明らかにすることである。」^(注92)

この見解が、当事者が構成した事件内容をそのまま裁判所が受領する、いわゆる「受けとり型」の審理構造を予定するものであるなら

所得課税における納税協力について

所得課税における納税協力について

一一二

ば、訴訟における当事者の主張しうべき範囲は制限的に解すべきこととなる。(注94)

結論的にいえば、課税庁の主張は、裁決の理由と認定の基礎を同一にする限度で、換言すれば納税者の挙証活動を著しく障害しないかぎりで修正、変更を認めてよく、原告の主張の制限は、行政手続の中で反証提出の機会がどのように与えられたかを具体的、個別的に判断して結論すべきこととなる。少くとも、国税通則法九七条四項の規定により裁決で排斥された主張を訴訟段階で持ち出すことは許されないかと解すべきであろう。

以上のように解することは、行政手続の充実を期待することになるといえよう。

〔注〕

89) 最高裁・昭和三八年三月三日第三小法廷判決・税務訴訟資料三七号一七一頁。

90) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七卷一、二号八頁以下。

91) 町田・前掲(注3に掲げたもの) 一七四頁。

92) 町田・前掲(注3に掲げたもの) 一七四頁。

93) 木川・前掲(注8に掲げたもの) 二頁以下は、民事訴訟の審理構造として、「引き出し型」(ドイツ型)と「受けとり型」(アメリカ型)に区分しておられる。

94) 主張の制限については、注10に掲げた諸論文参照。

結 語

本稿の全体を通じて、納税協力の重要性を論じてきた。しかし、納税協力の拡大には、自ら限界がある。国家の私生活への干渉は必要最小限にとどめるべきであるとの理念が存するからである。また一方、課税の公平に対する国民の要求は、きわめて根深いものがある。その調和をどこに求めるかは、困難な問題である。

課税庁としては、不断に、国民に対して自覚的な納税協力をよびかけていかなければならない。シャウプ使節団日本税制報告書（附録D、A節）にもいわれているように、税務行政をうまく執行していく責任は、政府、公務員のみが負うのではなく、給与所得者、農業者、漁業者、商工業者、自由職業者、会社経営者、投資家、要するに全国民にかかってくるものであり、所得税、法人税の課税の公正を期するには、あらゆる階層の納税者と政府との相互の協力を必要とするというべきだからである。