申告納税制度の理念とその仕組み

池　本　征　男

（大和税務署長
前税務大学校研究部主任教授）

目　　次

はじめに …… 5
第１章　申告納税制度と賦課課税制度 …… 7
第１節　概説 …… 7
第２節　所得税法の創設と賦課課税制度 …… 8
一　明治期における所得税・法人税の課税方法 …… 8
1　課税方法の概要 …… 8
2　賦課課税の採用 …… 10
二　大正から昭和前期（終戦前）までの所得税・法人税の課税方法の改正 …… 13
1　大正時代の改正 …… 13
2　昭和前期の改正 …… 15
第３節　相続税法の創設と賦課課税制度 …… 19
第４節　申告納税制度の採用 …… 20
一　申告納税制度の創設過程 …… 20
二　創設時の申告納税制度 …… 23
三　申告納税制度採用時の税務行政 …… 27
四　シャウプ勧告とその後の申告納税制度に関する改正 …… 28
第５節　申告納税制度と賦課課税制度 …… 33
一　賦課課税制度の意義 …… 33
二　申告納税制度の理念 …… 36
三　申告納税制度下における税務運営 …… 38
第２章　申告納税制度の下での税額の確定 …… 44
第１節　納税申告行為 …… 44
一　納税申告の法的性格 …… 44
1　納税申告の意義 …… 44
2　納税申告の効力 …… 46

二　期限内申告と期限後申告 …… 50
三　修正申告 …… 52
第２節　更正の請求とその処理 …… 55
一　通常の場合の更正の請求 …… 55
二　後発的事由に基づく更正の請求 …… 56
三　更正の請求の処理 …… 58
第３節　更正及び決定 …… 61
一　更正及び決定の意義 …… 61
二　更正及び決定の効力とその立証責任 …… 62
1　更正及び決定の効力 …… 62
2　更正及び決定の立証責任 …… 64
三　申告と更正及び更正と再更正との関係 …… 65
四　更正及び決定の期間制限 …… 68
第３章　申告納税制度を支える諸制度 …… 71
第１節　納税者の自主的な申告と記帳制度 …… 71
一　課税物件の的確な把握と記帳 …… 71
二　青色申告制度 …… 74
三　青色申告の承認の取消し …… 76
四　納税者の申告内容の説明義務 …… 77
第２節　適正課税のための税務調査と推計課税 …… 85
一　税務調査の意義 …… 85
二　税法上の質問検査権 …… 86
1　質問検査の必要性 …… 87
2　調査理由の告知と調査日時の事前通知 …… 88
3　事前調査の許容性 …… 89
三　資料情報収集制度 …… 91
四　推計課税と実額課税 …… 93
1　推計課税の意義と本質 …… 93

2　推計課税の必要性 …… 95
3　推計課税の合理性 …… 96
4　実額反証の問題 …… 97
第３節　申告納税義務の違反に対する措置 ……102
一　加算税制度の意義と概要 ……102
二　租税罰則の意義と概要 ……105
三　加算税が課されない正当な理由 ……107
1　納税者の申告等に際して税務職員が関与したもの ……108
2　納税者の法の不知ないしは誤解に基づくもの ……111
3　学説上の争いがあり、税務当局の見解も明らかでないもの ……112
四　加算税が軽減される自発的な是正申告 ……113
1　「調査があったこと」の意義 ……113
2　更正等の予知の問題 ……115
五　重加算税の賦課要件 ……118
1　「隠ぺい又は仮装の行為」の意義 ……118
2　殊更過少の申告行為とは ……119
おわりに ……128

はじめに

申告納税制度は、第二次世界大戦後に経済の民主化の一環として採用され、ちょうど今年で、50年の節目を迎えたところである。申告納税制度が導入された昭和22年は、日本経済が疲弊のどん底にあり、インフレがとめどもなく昂進し、所得税の負担は極端に重く、納税者の税務官庁に対する信頼感は最低で、また、税務職員も昭和21年に２万７千人であったのが、昭和23年には７万４千人と５万人弱も増加し、職員も不慣れで、新制度の実施ついて最悪の環境であった(1)。このような環境の下で賦課課税方式から申告納税方式への制度の切替えは税務行政に大きな混乱を招き、殊に、個人所得税においては、昭和23年は約70パーセントに及ぶ納税者が申告怠慢とした政府の更正決定を受け、おびただしい異議申立て（当時の税法では「審査の請求」といった。）が行われ、税金の滞納も慢性化した(2)。

申告納税制度の導入の初期の所得税制においては、このような混乱も起きたが、昭和25年には、シャウプ税制使節団の手によって公平で中立的な恒久的税制を確立すべき勧告が行われ、その勧告に基づいて申告納税制度を担保する税制の整備が行われたほか、昭和30年代の青色申告普及の低迷、税務調査の忌避とこれに対する税務当局の推計による更正決定事案の増加、昭和37年の間接税に申告納税制度の導入、昭和40年代のクロヨン・トーゴーサンピン論議に見られる不公平税制論議あるいはサラリーマン税金訴訟で論議された給与所得者の自主申告権の問題など、申告納税制度をめぐる多方面の税制論議等を経て、納税者の理解の下に、申告納税制度発展の基盤も着々と整い、現在では、申告納税制度が税制の柱としてその機能を十分に発揮している(3)。

この申告納税制度は、納税者自らが税法を正しく理解し、その税法に従って正しい申告と納税をするという極めて民主的な制度である。申告納税制度の下にあっては、その納税者のする申告により第一次的に納税義務が確定し、納税者の申告がない場合又はその申告が正しくない場合には、税務署長がこれを是正する更正又は決定により第二次的に納税義務が確定することとしており、こ

の申告納税制度を担保するために、青色申告制度や各種の加算税制度及び租税罰則制度等が設けられ、適切な税務調査の実施と的確な資料情報の収集及び提供によって、申告納税の適正さが確保されることを予定している。

本稿は、申告納税制度が導入される前の賦課課税制度と申告納税制度との比較を踏まえて、申告納税制度の理念を考察するとともに、申告納税制度が導入されてから今日に至るまでの申告納税制度を支える諸制度の沿革や解釈の変遷を探り、申告納税制度の理念に則して各種税制に対する解釈が展開され、構築されてきていることを論述しようとするものである。

〔注〕

(1) 「昭和財政史（終戦から講和まで）8」361頁

(2) 「国税庁三十年史」56頁

昭和24年、25年頃の短歌に、税金に関する歌が数首あり、そのうちの“税金の異議申告に来し今朝のわが順番札は百五十二なり”“異議申立に殺気立つ人等列なせる税務署前に我も子と待つ”を見ると、当時、多くの異議申立てがされたことが窺われる（佐藤進「文学にあらわれた日本人の納税意識」219頁以下所収）。

(3) 現在、所得税の確定申告者数は1926万人、法人税の申告書を提出した法人は260万社、消費税の申告件数は247万件であり、これらの大部分は自主的な申告によって納税が済まされている（国税庁「日本における税務行政」平成8年版）24頁以下参照

第１章　申告納税制度と賦課課税制度

第１節　概　説

私法上の債権債務は、通常、当事者間の契約によって成立すると同時に当然にその内容も定まるのに対し、租税債権債務は、各税法の規定によって当然に発生するが、納税者又は税務官庁においてこれを具体的に確定するための特定の確認手続を採ることが予定されている。この債権債務の発生が「納税義務の成立」であり、特定の確認手続が「納税義務の確定」である。つまり、納税義務の成立とは、国が納税者に対して租税という金銭的給付を請求し得る権利の発生であり、納税者にとっては租税を納付しなければならないという義務の発生である。所得税の納税義務は原則として暦年経過の時に成立するが（国税通則法15条２項１号）、これは抽象的な納税義務であって、納付とか徴収等の対象とするには、納税義務の確定手続が必要となる。この納税義務の成立と確定については、国税通則法に基本的事項が定められており、納税義務の確定手続には、申告納税方式及び賦課課税方式があるほか、納税義務の成立と同時に法律上当然に確定する（いわゆる自動確定方式といわれている）ものがある。

申告納税制度の下では、納税者のする申告により第一次的に納税義務が確定し、その申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合や申告がない場合等については、税務署長のする更正又は決定により第二次的に納税義務が確定することとされており（国税通則法16条１項１号）、その納税義務の履行の段階で、その申告又は更正決定に係る税額を自発的に納付する建前とされている。現在、申告納税方式による国税としては、所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税の直接税ほか、消費税、酒税、揮発油税などの間接税等の多くの租税がある。他方、賦課課税方式は、納付すべき税額がもっぱら税務署長のする処分により確定するものであり、その納税義務の履行の段階で、納税の告知が発せられ、これに基づいて徴収が行われる。現在、これに属する国税としては、加算税及び過怠税のほか、特殊な消費税等があり、ま

た、自動確定による国税には、予定納税に係る所得税、源泉徴収に係る所得税、印紙税及び登録免許税等がある。

我が国における直接税については、明治20年に所得税法が創設されて以来、その課税標準及び税額等を政府が決定する賦課課税方式を採っていたが、第二次世界大戦後に申告納税方式に移行している。本章では、所得税法の創設から申告納税制度に至までの課税方式に関する沿革等を論じた上、賦課課税方式と申告納税制度との相違点などを踏まえて、申告納税制度の理念を探ることとしたい。

第２節　所得税法の創設と賦課課税制度

一　明治期における所得税・法人税の課税方法

１　課税方法の概要

我が国の所得税法は、明治20年に創設された（明治20年３月19日勅令第５号）もので(1)、全文29条からなる極めて簡潔な税法である(2)。その仕組みは、「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法に依テ所得税ヲ納ムヘシ」（所得税法１条）と規定して、資産、営業又はその他より生ずる所得を総合して課税する建前を採り、非居住者及び居住者を問わず個人を納税義務者とするほか、①資産又は営業等から生ずる所得については前３年間の所得平均高をもって当年の所得を算出する予算課税の方式を採用し（同法２条）、②所得税のうち１月から６月までの分をその年９月に、７月から12月までの分を翌年３月（明治38年の改正で９月、11月、１月及び３月の４期とされた。）に納付するが（同法５条）、③その所得税の算出に当たっては、納税者が「其年所得ノ豫算金高及ヒ種類」を記載した書面を毎年４月30日までに「居住地ノ戸長ヲ経テ郡區長」に届け出ることとし（同法６条）、④「郡區長ハ調査委員ノ決議ニ據リ各納税者ノ所得税等級金高ヲ定メ」て納税者に通知することとしている（同法17条）。また、通知された所得金高に不服がある納税者は、その通知を受けた日から20

日以内に「所得金高明細書及ヒ其證憑トナルヘキモノ」を添付して府縣知事に申し出ることができ（同法19条）、府縣知事は「府縣常置委員會ニ附シテ調査セシメ其決議ニ據テ之ヲ處分スヘシ」とする旨規定し（同法20条）、政府の所得金額の決定に対しては、納税者側からの異議を申し立てる機会が設けられている。

右のように、我が国の最初の所得税法では、「各郡區役所管轄内に所得税調査委員會を設置して所得の調査に當らしめ、之が決定に關する事務は府縣知事及郡區長をして管掌せしめた」ものであるが、その後、明治29年に税務署が創設されたことに伴い、明治32年には、「府縣知事及郡區長の管掌せし所得の調査決定に關する事務を獨立の税務機關たる税務管理局及税務署に移し」ている(3)。

次いで、明治32年には、法人の所得に対する課税（法人税）を設ける画期的な税制改正（所得税法の改正）が行われているが、この改正により、第一種の所得を法人の所得、第二種の所得を公社債の利子、第三種の所得を右以外の所得とするとともに、「帝国内此ノ法律ノ施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」（同法１条）、「前條ニ該當セサル者此ノ法律ノ施行地ニ資産、営業又ハ職業ヲ有シ若ハ公社債ノ利子支拂ヲ受クルトキハ其ノ所得ニ付テノミ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」（同法２条）と規定し、我が国に住所又は一年以上居所を有するか否かにより納税義務者を無制限納税義務者と制限納税義務者とに区分している。そして、その上で、第一種の所得及び第三種の所得については政府がこれを決定するが、第二種の所得は源泉課税の方法により徴収する仕組みが採られた（所得税法42条、同法施行規則34条）。また、第一種の所得及び第三種の所得を政府が決定するに際しては、まず、第一種の所得は、納税義務者である法人が各事業年度毎に通常総会後７日以内に損益計算書を所轄税務署に提出し（所得税法７条、同施行規則３条）、第三種の所得は、納税義務者が毎年４月中に所得の種類及び金額を詳記して所轄税務署に提出することとし（同法８条、同施行規則４条）、その上で、第一種の所得

金額は損益計算書（損益計算書の提出がないときは損益）を調査して[4]、また、第三種の所得金額は所得調査委員会の調査により、いずれも政府が決定することとしている（同法９条、同施行規則13条、31条）。なお、所得の決定について不服のある納税者は、審査請求及び訴願等の救済方法が設けられている（所得税法36条、39条）。

右のように、第一種の所得については、政府が調査したところによりその所得の金額を決定するのに対し、第三種の所得は、税務署長において納税義務者又は納税義務があると認める者の所得金額を調査し、その調査書を作成して所得調査委員会に送付した（所得税法10条）後に、所得調査委員会の調査により政府が決定する仕組みを採っている。第三種の所得について二段階の調査を行うこととしたのは、「所得調査委員會ノ決議ヲ遺憾ナキノ域ニ至ラシムル所以ノモノ」であって、「税務署長ノ爲シタル所得ノ調査ハ單ニ調査委員會ノ參考ト爲ルニ過キス所得金額決定ノ基礎タル調査ハ實ニ所得調査委員會之ヲ爲ス」ものといわれている[5]。この場合の税務署長の行う調査に関しては、「税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務者又ハ納税義務アリト認ムル者ニ對シ其ノ所得ニ關スル事實ヲ質問スルコトヲ得」旨の規定が設けられ（所得税法34条）、明治38年には、納税義務者又は納税義務があると認められる者に金銭又は物品を支払う義務のある者に対しても質問検査権が及ぶこととされるなど、調査の充実を図るための規定の整備が行われている[6]。

2　賦課課税の採用

明治期の所得税法においては、納税者の課税標準である所得金額は政府が決定し、これを納税者に通知することにより徴収されるべき税額が法律の規定により算出されるという仕組み、すなわち、賦課課税方式が採用されているということができよう。この賦課課税の下では、第一種の所得の納税者である法人は損益計算書を所轄税務署に提出し、また、第三種の所得者（個人）は所得の種類及び金額を所轄税務署に申告することとされていたが、納税者が提出した損益計算書や申告書は所得を調査する材料ないしは所得金額

を決定する参考となるにすぎないものであると理解されており(7)、納税者側の申告は重要視されていないように見えるが、当時の税法書等から見る限り、このように断定することはできない。例えば、イギリスでの所得税の創設について記述した上で、当時の税制を論じた書では、次のような記述が見られる(8)。すなわち、「所得を税源とし、且之を課税標準とする所得税が、租税制度の中樞を爲すべきは一見自明の理の如くである、然るに此所得税の發達は比較的近代に屬し」、「斯の如く、所得税の發達の後れたるは、所得を捕捉する事が徴税技術上困難であったに起因する。即ち個々の財産より生ずる収益は、外形的標準に依って之を捕捉する事容易なるに反し所得は之を捕捉する事極めて困難である。所得を捕捉するには結局納税者自身の申告（Fassion,Declration）に依らなければならない。然るに此申告制度が圓滑に運用せられる爲には貨幣經濟が發達して納税者が近代的の帳簿會計の整理をなす事、納税者の社會相互連帯の意識の發達、徴税技術の進歩に俟たなければならぬ。」とする。また、明治20年に創設された所得税法において申告制度の採用を採用したことについては、当時の提案理由の説明によると(9)、「英国ニ於テハ、主ニ人民ノ申告ニ拠リ、独逸ニ於テハ、調税委員ノ評定ニ拠ル、各政治風俗ノ然ラシムルモノアリテ、如此ヲ致スナルヘシト雖モ、本邦ノ如キハ、人民ノ所得ヲ捜索スルニ其便ヲ得ス、且創始ノ際ニ於テハ、大体人民ノ申告ニ拠ラサルヲ得ス、必ス戸長ヲ経由セシムルモノハ、戸長ハ人民ニ近接スルカ故ニ、不真実ノ申告ヲ爲スニ警戒スル所アラシムルカ爲メナリ」とされている。

ちなみに、我が国の所得税法のその後の改正に際しても、無申告や虚偽の申告に対しては罰則規定を設けることを審議したことが見受けられる。例えば、大正元年には、「無申告者・虚偽申告者・収税官吏職務執行妨害者に罰金又は科料の制裁を付すること」との立案がなされ(10)、また、大正９年には、「第一種又は第三種所得税の納税義務者に對し、其の所得を政府に申告すべき義務を課し、右申告を爲さざるとき又は政府において不相當と認むる申告を爲したるときは、政府に於て期間を定めて申告又は訂正の催告を爲す

ことを得しめ、右催告を受くるも尚期間内に申告又は訂正を爲さざるときは、税務署長又は其の代理官をして其の所得に關する帳簿物件の檢査を爲して所得金額を決定し、且徵税金の差額の五割に相當する金額を徵收することを得しむる規定を設け、而して右帳簿物件の檢査を拒み又は妨げたる者に對しては罰金刑を課すること」の立案がなされたが(11)、「納税義務者に對し圖れざる迷惑及損害を興ふる虞あり」として、又は「穩當を缺くもの」として、いずれも帝国議会において削除されたという経緯を窺うことができる(12)。

賦課課税制度の下においても納税者の申告が重要視されている点について、執行面から見てみると、「収税官吏ハ常ニ各人ノ所得ニ注意シ納税義務者ノ申告ノ當否ヲ勘案シ所得金額ノ調査ヲ爲スヘキハ勿論ナルモ納税義務者ノ申告ニ重キヲ置クコトニ注意スルコトヲ要ス」(大正２年４月28日大蔵大臣内訓「所得税法施行上取扱方心得」５条ノ二)、「所得ノ算出ニ當リ所得標準歩合ヲ適用スルハ一般ノ取扱ナルモ之ヲ適用スルハ所得推定ノ方法ニ過キサルヲ以テ納税義務者ノ申告ニシテ誠實ナリト認ムヘキモノニ付テハ其ノ申告ヲ是認スルヲ要ス」(同５条ノ(3))、「税務官吏ハ常ニ各人ノ所得ニ注意シテ適實ノ調査ヲ遂ケ以テ納税者ノ申告ノ當否ヲ勘案シ所得金額ノ決定ヲ爲スヘキコト勿論ナルモ納税者ノ申告ヲ輕視スルカ如キコトナク誠實ナル申告ヲ奬勵スルコトニ注意スヘキモノトス」(大正９年８月19日大蔵大臣達「所得税法施行上取扱方心得」14条)(13)としており、他方、納税者に対しては、次のような心構えを説いている(14)。すなわち、「中流以上の所得納税者は、進んで其の所得を開示するの美風を發揮すべき事。是れ課税の公平を計り、税制の健全を保持するに最も必要なる事と思ひます、然るに現今社會に中流以上の地位を占むる處の地主、商工業者又は醫師、辯護士等に對する所得調査は中々困難にして、未だ實際の所得額を有りの儘に申告して居るものは、蓋し多きに達しては居るまいと思はれます、故に政府は此の不公平を矯正し併せて國庫収入の充實を期せんが爲め、苦心慘憺綿密なる調査を行ふのであるが、前にも申した通り、動もすれば誅求苛察の聲を生じ、税務當局を苦腦

せしむるのであります、社會の中堅を以て自負する地主、商工業者又は醫師、辯護士其の他中流以上の人士は、國家の爲め不健實なる此の弊風を改むるに努め、率先して其の所得を開示し、一般國民をして反省せしむるの勞を採るに悋ならざる事を希望に堪へざる次第であります。」

なお、当時の所得税法46条では、「所得金額ヲ隠蔽シテ逋税シタル者ハ其ノ逋脱金高三倍ノ罰金又ハ科料ニ處ス但シ自首スル者ハ其ノ税金ヲ追徴シ其ノ罪ヲ問ハス」旨の罰則に関する規定が置かれている。右規定について当時の解説書は、「論者或は第一種又は第三種所得の如きは納税義務者か申告すると否と、其の申告か相當なると否とに拘わらす、政府は自ら其所得を調査し、所得金額の決定を爲すものにして、第二種の所得に在りては利子支拂者其の支拂の際税金を徴収するものなれは、實際上納税者に於て逋税する場合は存するものに非すと爲すものあり、素より納税義務者か申告の義務を有する第一種、第三種の所得に在つても納税義務者か惡意なく單に申告の義務を怠りたりと云ふのみにては、未た直ちに税金逋脱の犯罪行爲ありと云ふを得す、要するに本條犯罪の成立には納税義務者か所得金額を隠蔽するの行爲を爲したること及爲めに租税を脱漏せしめたることの二條件を要す、而して本條に該當する場合を想像すれは税法三十四條の規定に依り税務署長又は代理官か納税義務者に對して、調査上必要と認めたる所得事項に對し、又は税法三十七條第四項に依り所得審査委員會か審査請求者に對し、所得に關する事實を質問したる場合に於て、答辨を爲さす又は事實を僞りて答辨し爲めに所得を脱漏し又は納税資格に達せさるものと認定せしめたるか如きは、即ち所得金額を隠蔽して税金を逋税したるものと謂ふへきなり。」と記しており(15)、申告納税制度の下での罰則とは、その意味合いが異なっていることが分かる。この点については後述する。

二　大正から昭和前期(終戦前)までの所得税・法人税の課税方法に関する改正

1　大正時代の改正

大正２年の改正では、第一種所得の納税義務者である法人は財産目録、貸

借對照表、損益計算書及び所得の明細書を添付して、毎事業年度決算確定の日より７日以内に所轄税務署に所得金額を申告することとされる（所得税法７条、同施行規則３条）とともに、第一種の所得金額は、法人の申告により政府が決定し、申告がない場合又は申告が不相当の場合には政府の調査により政府が決定することとされ、法人の申告内容の充実が図られると同時に、その申告を重視する方向が示されている。また、同年には、「第三種ノ所得ニ屬スル俸給、給料、手當、歳費、年金、恩給又ハ退隱料ノ支拂ヲ爲ス者」はその受領者の氏名、住所及び金額を記載した調書を毎年４月中に所轄税務署に提出すべきことされ（所得税法33条の２、同法施行規則31条の２）、支払調書を提出した者に対しては手当（１件１人毎に金５厘）を支給することとされた（同法33条の２、同法施行規則31条の(3)）ほか、質問検査権の相手方に右の支払調書の提出義務者が加えられる（同法34条）など、所得を把握するための手続を重視する改正が行われている。当時の税法書によれば、「第三種ノ所得ハ第一種及第二種ノ所得トシテ課税セラレタルモノヲ除ク外一個人ニ歸屬スル一切ノ所得ヲ綜合シテ課税スル者ナルヲ以テ外部ヨリ其實額ヲ確知スルハ甚困難ナルノミナラズ納税義務者ノ申告ハ概ネ不誠實ナルヲ免レザルガ爲所得金額ノ決定ハ較モスレバ的確ヲ失スルニ至ル。是所得税ガ理論上ニ於テハ公正ナル租税ナルモ實際上ニ於テハ不公平ヲ免レザル租税ナリトノ批難アル所以ニシテ所得ノ調査決定ノ手續ハ可成之ヲ愼重精密ナラシムル必要アリ。」とする[16]。

その後、大正９年に家族扶養の控除が設けられ（所得税法16条）、大正12年に生命保険料控除が創設された（同法16条ノ(3)ことに伴い、その控除を受けるには申告と同時に申請書を提出すべきこととされ（同法26条）、免税や諸控除を受けるためには、期限内の申告が要件とされたように、納税者のする期限内申告が法的にも意味を持つような改正が行われている[17]。また、大正９年には、その年の所得金額の決定後に所得脱漏があることが判明した場合には、「其所得ノ決定ヲ爲スベカリシ年ノ翌年ニ於ル所得調査委員會ノ調査ニ依リ政府ニ於テ其所得金額を決定スルコトヲ得ル」旨の規定が設けら

れた。右規定については、「翌年の調査委員會が終了すれば最早決定することが出來ない。納税者から申出があれば何時でも決定し得るが、さうでない場合は一年を經過しても尚決定し得るとしては、何時でも所得金額の増額を爲し得る不安の状態に置くことになつて適當でないから、一年を經過すれば決定することが出來ないとしたのである。」とする(18)。

以上のほか、大正15年には、第三種の所得の算定について、前年実績主義（改正前は収入予算主義）とされ(19)、その申告時期が３月15日（改正前は４月中）とされるとともに、その納期が７月、10月、１月、３月の４期に改められている。

2　昭和前期の改正

昭和年代に入ると、軍備費の増大等により膨張する国家歳出を賄う税源を確保するため、所得税を中枢とする数次の税制改正が行われたが、納税義務の確定手続に関する改正は少なく、分類所得税制と綜合所得税制を採用し、新たに法人税法を創設した昭和15年の税制改正においても、甲種の配当利子所得、甲種の勤労所得又は甲種の退職所得に対する分類所得税について源泉課税の方法によることとされたが（所得税法72条）、その他の所得に対する分類所得税及び綜合所得税については、従前と同様に、前年中の実績により毎年３月15日までに所得の種類及び金額その他必要な事項を政府に申告し（同法34条）、政府が所得調査委員会の調査により所得金額を決定する仕組みが採られている（同法36条）。同様に、法人税においても、財産目録、貸借対照表、損益計算書又は清算・合併に関する計算書及び所得金額等の明細書を添付して所得金額等を申告し（法人税法18条）、所得金額等は、その申告により政府が決定し、申告がないとき又は申告を不相当と認めるときは政府の調査により政府が決定することとされている（同法19条）。

この場合、納税者の申告が重要視されていたことは従前と同様であり（昭和２年１月の主秘１号262では、「納税者ノ申告額カ税務署ノ見込額ニ對シ一割内外ノ差違ニ過キサルモノノ如キハ成ルヘク之ヲ是認シ漸次納税者ヲシテ誠實ナル申告ヲ爲サシムルコトヲ注意スルモノトスル」旨の主税局長通牒が

ある。)、昭和17年当時の東京財務局長は、この点について次のとおり述べている[20]。すなわち、「納税者の申告は税法に規定せられた納税者の義務でありまして、申告が一の洩も無く而も凡ての申告が絶對に事實と一致したものであれば申分無いのでありますが、税法を知らぬ人があり、知ってゐても申告を怠る人があり、仲には故意に不正の申告を爲す人も無いではない現状に於きましては、税務署が如何に資料の蒐集に努め實地調査に専念致しましても、完全なる實體の把握が出来難いのであります。其處に税務官吏の自由裁量の餘地が生じ認定の問題が生ずるのであります。此が誤謬の因となり賦に厚薄を生ずる源泉ともなるのでありまして甚だ遺憾とする所であります。此故に絶對的な課税の公平を期する爲には、税務官吏が公平無私であり、忠實勤勉であり、而も事實の把握を誤らざるだけの常識を涵養すべきであることは勿論でありますが、同時に納税者が洩れ無く申告し而も凡ての申告が誠實なるもので無ければならないのであります。」

なお、昭和15年の改正では、所得調査委員会の閉会後、所得の決定漏れが判明した場合には、「その決定を爲すべかりし年の翌年」から3年間、所得調査委員会の調査により、既往に遡って所得金額を決定することができることとされている。この場合の起算点は、暦年経過の時であると解されている[21]。

〔注〕

(1) 所得税法の創設過程については、山本洋・織井喜義「創成期の所得税制叢考」(税務大学校論叢20号所収)、雪岡重喜「所得税創設の事情と創設当時の所得税」財政21巻9号23頁が詳しい。

(2) 安井講三「所得税法解釋」(明治20年刊) 3頁では、「所得税は英語に之をインコム、タツキス Incometex と云ふ官民の別なく各自が儲け得たる處の純益の幾分を割きて納税するの謂なり此の税法たるや我が國開闢以來の新税法たる耳ならす東洋諸國中にも未だ曾て有らざる處の税源なり(中略)我が臣民たるものは能く此の解釋を熟讀して國民に盡すの義を思ひ進んで多額の納税者となれ決して納税者の列を漏る事勿れと聊か江湖の諸君に告ぐること斯の如し」と記している

(3) 「明治大正財政史」6巻978頁及び983頁

(4) 若槻禮次郎「現行租税法論」(明治33年度講義録) 307頁では、「損益計算書ハ法人ノ損益ヲ明カニスルモノナルカ故ニ別ニ之ヲ調査スル必要ナキカ如クナルニ法律

カ仍ホ之ヲ調査スヘキコトヲ命シタルハ一見鄭重ニ過クルカ如シト雖モ法人ニ因リテ性質上損金ニアラサルモノヲ損金トシテ計算シ以テ所得税ヲ免レンコトヲ諂ル者之レ無キヲ保セサルヲ以テ法律ハ此場合ニ於テモ尚ホ調査ヲ爲スヘキモノト爲シ以テ當該官吏ヲシテ損益計算書ニ掲上シタル金額ノ正否ヲ檢セシムルト同時ニ其計算ノ當否ヲ判セシメ之ニ依リテ課税標準ノ的確ヲ期シタルナリ」とする。

(5) 同上書308頁以下参照

(6) 明治38年の改正の趣旨については、「納税義務者にして、其の所得を隠蔽して眞實を申告せざるものあるを以て、間接調査の方法として、納税義務者又は納税義務ありと認むる者に對して、金銭又は物品を支拂ふ義務ある者に就き、其の金額・價格又は支拂期日に關して質問することを得るの規定を新に設くることとなし爲したり。」とする（「明治大正財政史」6巻1008頁）。

(7) 若槻前掲書307頁参照、なお、所得税法施行上取扱方心得（明治32年4月1日大蔵大臣内訓）第6条では「第三種ノ所得ニ關スル申告書ハ所得決定ノ參考ニ過キサルヲ以テ収税官吏ハ申告ノ如何ニ拘ラス常ニ各人ノ所得ニ注意シ申告ニ脱漏又ハ誤記アリト認ムルトキハ別ニ申告書ヲ訂正セシムルニ及ハス其見込ヲ以テ所得金額ヲ調査シテ調査委員會ニ送附スヘキモノトス」とする。

(8) 土方成美「稿本租税論講義（全）」（大正13年刊）

(9) 明治20年1月大蔵省請議（税務大学校研究部編「租税資料叢書四巻　明治前期所得税法令類集」所収329頁）

(10) 大正元年12月の臨時制度整理局の「所得税整理案」（「明治大正財政史」1052頁）

(11) 大正9年1月の第42回帝国議会「所得税法改正法律案」（「明治大正財政史」1090頁）

(12) 「明治大正財政史」1057頁及び1096頁

(13) 同上書1070頁及び1141頁

(14) 原田宗藏・柳井直四郎「國民の心得　納税之栞」（明治42年刊）36頁

(15) 武本宗重郎「改正所得税法釋義」（大正2年刊）348頁

(16) 鈴木繁「帝国税法論」（大正8年刊）415頁

(17) 渡邉善藏「所得税法、資本利子税法釋義」（昭和4年刊）309頁では、「期限後に申告するも妨げないが、期限中の申告でなければ正當なる申告と謂ふことが出來ない。從って此の期限を誤つた者は、調査委員の選擧資格なく、免税の申請或は控除の申請も亦其の効力がないことになる。」とする。

(18) 同上書320頁

(19) 同上書166頁では、「變更の理由は、豫算に依るものや實蹟に依るものや、又は前三ケ年の平均に依るものや、様々の計算方法があつて取扱上官民共に不便であるから、これを統一して大體前年實蹟の方針を採つたのである。」とする。

(20) 松山宗治「時局と課税方針」（税20巻1号3頁、昭和17年刊）

(21) 忠佐市「租税法要論」(昭和25年刊) 131頁では、申告納税制度の下においては、法定申告期限の経過の時から消滅時効の進行が開始するが、「賦課課税制度における所得税においては、課税権の行使が税務官庁の一方に義務づけられており、しかも、前年の実績所得を課税標準としており、かつ、納税義務者の申告は、自己賦課の宣言ではなくして、税務官庁に対し調査資料を提供する意味をもつものとせられていたので、消滅時効の進行は、租税債権成立の時、すなわち、一暦年の経過と同時に開始する」とする。

第３節　相続税法の創設と賦課課税制度

相続税法は、明治38年に日露戦争の戦費調達のための第二次非常特別税として、所得税等、営業税の増徴と合わせて創設されたものである（明治38年１月１日法律第10号）。同法では、相続人は、相続開始を知った日（遺言執行者又は相続財産管理人は就職の日）から３か月以内（相続が国外において開始したとき又は申告義務者が国内に住所を有しないときは６か月以内）に、①被相続人の氏名、②相続開始地、③相続開始の日、④家督相続、遺産の区別、⑤被相続人が相続開始１年内に法施行地にある財産を贈与したときには、その財産の価額及び受贈者の住所氏名、⑥相続人の住所氏名、⑦相続人と被相続人との続柄を記載した書面に、相続財産の目録及び相続財産の価格から控除される金額の明細書を添付して所轄税務署に提出することとし（相続税法11条、同法施行規則２条）、課税価格は、税務署長が決定して相続人、遺言執行者又は相続財産管理人に通知する仕組みが採られている（同法13条、同法施行規則３条）。この場合、相続人等が所定の期間内に右書類の提出をしないときは、政府が期間を定めて催告をすることができ、相続人等がなおその期間内に右書類を提出しないときは政府が課税価格を決定するとともに、勧告に関する費用及び税額の10分の１に相当する金額を相続人等から徴収することができる旨の規定が設けられている（相続税法22条）。もっとも、右規定については、「書類提出の遅延ヲ防クノ趣旨ニ出テタルナルヲ以テ其ノ故意怠慢ニ因ルモノノ外ハ之ヲ適用スルニ及ハサルモノトス」（明治38年１月23日「相続税ニ關スル大蔵大臣ノ訓示」第12）とする。

右のように、相続税法においても所得税法と同様に、納税者に課税価格の申告義務を課して、この申告を参考に政府において課税価格を決定する賦課課税制度を採用しているが、無申告者に対する措置が所得税法とは異なっている。相続財産の把握は、所得のそれ以上に困難であることから、納税者の申告を重視する措置であると思われるが、当時の解説書は、「相續税は、本來、申告によって決定すべきものであり、申告書類は課税價格決定の資料となるものであ

りますから、其の提出の遲延を防ぐため、右の如く税務署長は書類の提出を怠った者に對して過怠金の制裁をも加へ得ることとなってゐるのであります。」とし[1]、「相續税は一種の申告税である。申告税といふのは課税標準の調査決定に當り、一に納税義務者の申告に基づいて決定することを、根本精神とする租税といふことである。」と記載している[2]。

なお、市区町村長は、相続税の課税上必要な事項として、①死亡又は失踪、②戸主の隠居又は国籍喪失、③戸主が婚姻又は養子縁組の取消しによりその家を去ったこと、④入夫婚姻により女戸主が戸主権を喪失したこと、⑤戸主である入夫の離婚の届けがあった場合には、これを税務署に報告すべき旨の規定が置かれている（相続税法12条）。

〔注〕

(1) 宇佐美邦雄「相續税の課税と手續」（昭和４年刊）219頁
(2) 河沼高輝「現行相續税法釋義」（昭和３年刊）218頁

第４節　申告納税制度の採用

一　申告納税制度の創設過程

申告納税制度が採用されたのは、昭和22年の所得税法等の全面改正からであるといわれているが、それに先立つ昭和20年の法人税法の一部改正[1]においても申告納税制度ともいうべきものが設けられている。その昭和20年の制度は、資本金500万円以上の法人及び大蔵大臣の指定する会社等に限って、決算確定60日以内に法人税、営業税及び臨時利得税を申告し、納付させるものであるが、税額の決定は、あくまでも政府の手にある点で、現行の申告納税制度とは異なったものであった[2]。この申告納税制度の採用は、「現下の税務官庁に於ける人員不足に基く決定遲延の傾向を緩和し、且つ決戦下に於ける財政充足に可及的、迅速に応ぜしめ」るためであって[3]、昭和22年の本格的な申告納税制度の採用とは動機も異なっているのである[4]。

第二次世界大戦後、日本財政の再建に着手した連合国司令部は、戦時財政の処理のための諸策を指示するとともに、租税の賦課徴収手続について、従前の賦課課税方式をやめ、自国の自己賦課方式（self-assessment）の採用を熱心に勧告し(5)、戦時補償特別措置法（昭和21年10月18日法律38号）及び財産税法（昭和21年11月12日法律52号）において申告納税制度が採用され、続く昭和22年の所得税法等の改正によって、所得税法、法人税法及び相続税法などの直接税において本格的な申告納税制度が始まり、同制度が以後の税制の根幹となったのである。当時の池田勇人主税局長は、財産税法における申告納税制度の採用について、「今後における租税制度としては、税制の民主化の観点からも、従来の税制の建前を一擲して申告納税制度に進まねばならぬと考へられるのであって、財産税法は、これに先鞭をつけたものといふことができる。」とする(6)。

ところで、昭和22年の所得税法改正についての連合国司令部の側からするイニシアティブは、極めて積極的なものであったといわれており、ヘンリー・シャベルの昭和21年7月20日付けメモ「日本における所得税」では、一般税制改正に当たっての勧告として「所得調査委員会は廃止されねばならない。所得の算定は元来、納税者の責任であって政府の責任ではない。」旨指摘し(7)、同年11月16日付けメモでは、「所得税の課税は、できる限り、簡単に理解され且つ施行されなければならない。所得の査定は納税義務者の責務である。」旨の勧告をしている(8)。もっとも、申告納税制度を採用するように進めた連合国司令部の係官は、「納税制度の民主化といったような発想ではなく、自分が知っている母国の法制がベスト・ポリシーであるという考え方であった」といわれている(9)。

この連合国司令部の勧告に対する日本側の対応については、「昭和財政史（終戦から講和まで）7」201頁以下に詳しく記載されているが、それによると、申告納税については自信がもてなかったが、申告納税制度は税制の民主化という点からも理想としてやるべきであり、したがって、右制度を一応採用してみるが、その採用に当たっては、税務署が更正決定する権限を設けるなど、

その更正決定を重視せざる事情が明らかにされている。なお、「昭和財政史（終戦から講和まで）８」390頁では、日本の「徴税当局が何故申告納税制度そのものにそれほど強く反対したのか必ずしも判然としない」として上で、「日本側が申告納税制度をきわめて理想的に考え、その理想からあまりにもかけ離れた運営になることが目にみえているのに、せっかちにそれを強行するのは税務の混乱に拍車をかけるとする危惧が、反対論の根底にあったものと思われる。」とする(10)。右のように、連合国司令部と日本当局との間で様々な折衝を経た上で、申告納税制度の立法化に至るのであるが、その経緯を見てみると、①昭和21年12月５日付けの「改正所得税試案」では、税務署長が特に必要があると認めたときは、更正決定又は仮更正決定ができる旨を掲記した上で、予算申告納税制度の採用を決定し、②同年12月７日の勅令第594号によって設置された税制調査会第１回答申（12月24日付け）では、時期尚早という少数意見を併記した上で申告納税制度の採用が承認され(11)、③昭和22年２月22日の税制改正に関する法律案要綱では、「所得税を租税体系の中枢として収入の根幹を形成せしめることを目途とし、国民所得の現状、国民生活の実情及び財政需要の現況において、全国民が各々その分に応じてこれを負担する趣旨のもとに、あらゆる所得を綜合し、累進税率により課税することとし、当年の所得により課税所得を計算し、納税者がその申告するところにより自ら税額を算出して納税する、予算申告納税制度を採用すること」を掲げるとともに、法人税及び相続税についても申告納税制度を採用することとされ、連合国司令部との折衝を経た上で、「所得税法の一部を改正する等の法律案」は原案どおり可決された（昭和22年11月３日法律142号）。この申告納税制度の採用について立法に携わった忠佐市氏は、「結局は民主的な理念を高揚させるという点、それから財閥解体、農地改革等の経済構造の大変革によって相当大多数の納税者を包容する必要を感じて参ったわけですから、大多数の納税者に対して少額な税金でも合わせれば相当巨額な税収に達するというような租税構造をとる以外には考えようがないことになりましたので、インフレに追いつくという当面の要請もあって、結局は申告納税制度に切りかえる、大体こんなことが申告納税制度

に切りかえた動機だったと思います。」という(12)。

二　創設時の申告納税制度

昭和22年の改正所得税法は、昭和15年の改正以来行われていた分類所得税と綜合所得税の二本立てによる課税制度を廃止し、譲渡所得や一時所得等のあらゆる所得を総合して超過累進税率により課税する制度に改められるとともに、従来からの前年実績に基づく賦課課税を当年の所得により課税所得を計算する予算申告納税に改めた画期的な改正である。この改正における申告納税制度の仕組みは、毎年４月に納税者自らがその年の所得を予算して申告（４月予定申告）するとともに、その予定税額の４分の１ずつを４月、７月、10月及び翌年１月に納税した上（４月予定申告の提出義務がない者でその後に申告義務があることになった者は７月予定申告又は10月予定申告をし、その予定税額の３分の１又は２分の１ずつを７月、10月及び翌年１月に納税する。)、年の中途で所得の見積額に増減があった場合には、次の申告期に修正申告を行うと同時に納税額を調整し、翌年１月の確定申告において確定税額を計算して申告（確定申告）することとされていた（所得税法21条以下)。また、確定申告が不相当と認められるとき又は申告がないときは、税務署長が更正又は決定することができるほか、各四半期の所得金額の見積額又は予定納税額についても仮更正又は仮決定をすることができることとされていた（所得税法44条以下)。

ちなみに、法人税法の改正においては、事業年度（事業年度が６か月を超えるときは、事業年度開始の日から６か月を１事業年度とみなす）終了の日から２か月以内に法人自らがその所得等を申告すると同時に、その税額を納付することとし（法人税法18条以下)、また、相続税法の改正においても、相続税は相続開始後４月内に、また、贈与税は贈与をした年の翌年１月31日までに課税価格等を記載した申告書を提出し納税するが、その申告が不適切であった場合などは、税務署長が更正又は決定をする仕組みが採られている（相続税法31条以下)。

右のように、我が国の所得税法に採用された申告納税制度は、その年の所得

を見積り予定申告をし、この申告が過少であると認められる場合には仮更正ができるとする点において特徴的であり、納税者のする申告についても、4月予定申告、7月予定申告、10月予定申告、7月修正予定申告、10月修正予定申告があるほか、確定申告及び修正確定申告があり、その申告が適正でないとき又は申告がないときには、税務署長が仮更正又は仮決定及び更正又は決定ができることとされており、税額の確定手続としては、極めて煩雑であったものということができよう。この点については、「非常な経済の変動期は、前年実績でとってはナンセンスになるので、その理想をとって予定申告までやったわけ」で、「予定申告に、前年よりもそれまでの実績が相当高くなっておれば、それをもとにして計算した年間の予定を出して申告させよう、申告しなかったものは仮更正というものをやりまして、とにかくできるだけ取っておけ、そうでないと確定申告の第3期、4期分に、最後の期にほとんど全部納めてしまうことになって、早く取らなければインフレが進行してだめだというような要素も入れまして、理想的なやり方を制度として作ってみた」ものであるとする(13)。もっとも、この予定申告制度は、昭和29年の税制改正で予定納税制度に改められている。

以上のほか、申告納税制度が採用されたことに伴い、税務署長が賦課決定を行う際の諮問機関ともいうべき所得調査委員会が廃止され、他方、申告納税制度を推進する手段として、納税者が正確な申告をするよう第三者をして監視させる趣旨から、申告書等の閲覧制度と第三者通報制度が設けられるなど、申告納税制度を担保するための制度として、次のものが設けられている。

(1) 申告書の閲覧と第三者通報制度

納税者の提出した各種の申告書又は更正決定に関する書類は、何人も手数料を納めた上で税務署長に対して閲覧請求ができ（所得税法53条、同法施行規則51条）、また、第三者からの通報に基づいて納税者の所得金額を決定又は更正したときは、決定又は更正により徴収することができた税額の100分の10以下に相当する金額（10万円を限度）をその報告者に対して報奨金として交付することができる旨の規定が設けられた（同法54条）。この場合、第

三者は、報告者の住所氏名、納税者の住所氏名のほか、納税義務があると認められる者が確定申告書を提出しなかった事実又は申告税額に脱漏があると認められる事実の詳細を大蔵大臣又は財務局長に報告するすることとなっている（所得税法施行規則52条）。

なお、申告書等の閲覧制度は、「個人所得の秘密をあまりにも侵害し過ぎて、正しい申告納税をかえって妨げるおそれもある」(14)として、昭和25年の改正で公示制度に改められており、また、第三者通報制度は、「種々の弊害も多いと認められるし、税務当局の調査能力も充実してきている」(15)ことから、昭和29年の税制改正で廃止されている。

(2) 加算税

期限後申告書や修正申告書の提出又は更正決定があった場合には、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正決定について納税告知書の指定納期限までの期間につき、日歩３銭の割合で加算税が徴収されることとされた（所得税法55条、同法施行規則54条）。この加算税は、納期限までに所得税の全部又は一部が納付されなかったことに対する利子としての性質を有するものであって、昭和25年の改正で利子税と改められている。

(3) 追徴税

期限後申告書や修正申告書の提出又は更正決定があった場合には、申告書の提出がなかったこと又は当初の申告が過少であったことについて、やむを得ない事由がある場合を除いて、申告期限の翌日から期限後申告書若しくは修正申告書の提出をした日又は更正決定をした日までの期間に応じ、１か月を経過するごとに100分の５の割合で算出した金額（最高100分の50）に相当する所得税が追徴されることとされた（所得税法57条）。この追徴税は、財産税法及び戦時補償特別措置法の創設とともに設けられたものであるが、その後種々の改正を経て、昭和25年の改正により廃止され、代わって各種の加算税額が設けられている(16)。

(4) 資料等の提出義務

所得税法の適正な執行を確保するため、①公社債を募集した者の調書の提

出、②無記名の公社債、無記名の株式の配当の支払を受ける者の告知、③給与等の支払者の申告、④利子配当及び報酬料金の支払調書並びに信託計算書の提出、⑤源泉徴収票の提出義務が設けられた（所得税法58条以下）。なお、右の①から④までの提出義務については、従前の所得税法でも規定されているものであり、また、昭和25年の改正では、給与支払明細書の交付及び掲示義務と高額所得者の資産負債の明細表の提出義務が新たに設けられている。

(5) 収税官吏の質問及び調査の権限

収税官吏は、所得税に関する調査について必要があるときは、①納税義務者又は納税義務があると認められる者、②前記(4)に掲げる支払調書等の提出義務者、③納税義務者又は納税義務があると認められる者に金銭又は物品を支払う義務のある者に対しても質問検査ができることとされた（所得税法63条）。この質問検査に関する規定は、従前の所得税法でも定められている。

(6) 事業者団体に対する諮問

事業者団体に対する諮問は、昭和19年の所得税法の改正で「税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務者ノ組織スル団体又ハ町内会部落会其ノ他此等ニ準ズル団体ニ対シ其ノ団体員ノ所得ニ付質問スルコトヲ得」とする規定が設けられていたが、昭和22年の改正では、収税官吏は、所得税に関する調査について必要があるときは、事業をなす者の組織する団体にその団体員の所得に関する事項を諮問することができることに改められた（所得税法64条）。この団体諮問権については、昭和25年の改正で、「団体員の個人ごとの所得の金額」及び「団体が団体員から特に報告を求めることを必要とする事項」については諮問することができないこととされた[17]。

(7) 罰則の強化

戦前の所得税法等においては、直接税の逋脱犯について「逋脱シタル税金ノ三倍ニ相当スル罰金又ハ科料ニ処ス」と規定し、懲役刑に関する規定が設けられてなく、また、自首不問の規定が設けられていたが、申告納税制度の採用とともに、懲役刑（１年以下の懲役）を採用し、情状により懲役及び罰

金を併科することができるとするとともに、自首不問の規定は廃止された（所得税法69条）。この改正について、平田敬一郎元国税庁長官は、「従来の制度の下においては、租税犯に関する條文は單に法律上の体裁を整えるに過ぎず、租税犯として現実に処罰された実例はほとんど皆無に近い状態であつたのであるが、新しい制度の下においては、申告納税制度の本旨にかえりみて罰則の励行を図ることになり、昭和22年度以降現実に相当多くの起訴並びに有罪の判決をみるに至った。」と記している(18)。

なお、昭和23年には、脱税犯に対する調査の徹底を期するために、国税犯則取締法を制定するとともに国税査察官制度が発足し、また、昭和25年の改正では、罰金刑についても、確定額（500万円）以下の罰金刑を原則とし、例外として脱税額と同額以下の罰金に処することができる旨の規定に改められるとともに、無申告犯が創設された。無申告犯の創設については、従来、詐欺その他の不正の行為により脱税の意図をもって申告をしなかったときは、脱税犯として処罰されることとなっていたが、最高裁昭和24年７月９日判決（刑集３巻８号1213頁）において、詐欺その他の不正の行為とは、それが積極的に行われた場合に限るのであって、単なる不申告という消極的な行為は不正の行為とはならないとされたため、「単純無申告犯についてはなんらの刑罰も科せられることはないこととなったところ、申告納税制度の実施以来納税者の申告義務が重要なものとなっていることにかんがみ、無申告を申告納税秩序維持のため罰する必要が認識されるようになったことによるものである。」と説明されている(19)。

三　申告納税制度採用時の税務行政

申告納税制度が採用された昭和22年当時の税務行政については、「昭和財政史（終戦から講和まで）８」232頁以下によると、「最悪の出発」として、予定申告の状況は惨憺であり、課税見込みに対し、人員で57パーセント、所得金額で37.1パーセント、税額で17パーセントであったこと、税務署の具体的な申告指導としては、業種団体を通じる折衝によるものが中心で、「総額協定」によ

る納税請負式のやり方が公認されていたとした上で、「いくら申告納税制度が納税者の自発的協力を期待する民主的な制度である旨の宣伝がされたところで、この程度の申告指導によって満足のいく申告が得られるはずもなかった。闇取引の横行、インフレの亢進などそうでなくてもまともな申告を期待することが困難な情勢の中で、納税者は、新制度の下で徴税当局がどういう出方をするかがわからず、正直に申告しても税務署が認めてくれず、さらにそれを基準として何倍もの更正をされるようなことになってはたまらないという思惑から、申告をするにしても最小限にとどめておこうという心境になったものと考えられる。」とし、全国的に徴税目標額が設定されて大量の更正、決定がされたと述べている。そして、この場合の更正決定は、「権衡査案」によるいわば机上の見立てに基づいた大雑把な推計課税であったという。

この納税者が申告怠慢として更正決定を受けた割合は、昭和23年が約70パーセント、昭和24年が約55パーセントに達するものであったところ、昭和25年には4パーセント弱と急減しているが、これには国税庁の行政方針の大転換があったといわれている。つまり、それまでのように、納税者が任意に申告書を提出するのを看過しておいて後で更正決定をぶっつけるという方法に代えて、納税者が申告書を提出する段階において税務署の全精力を傾注し、税務署の期待する金額で申告書を提出するような強力な「申告指導」が展開されたというのであり、「申告納税制度の理想からは、あまりにもかけ離れていたが、このような方法で、ともかくも賦課についてのトラブルが大幅に減少し、所得税行政の第一歩が踏み出された」ものであるとされている(20)。

四　シャウプ勧告とその後の申告納税制度に関する改正

昭和24年5月に来日したシャウプ税制使節団は、同年9月に、「日本における恒久的な租税制度を立案することを主要な目的として」第一次勧告を発表したが、その中で、申告納税制度について、「所得税及び法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情や自分の所得額をもっともよく知っている。このある納税者の所得を算定

するのに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。」とした上で[21]、税務行政の改善について、次のとおり勧告し[22]、その多くの実現が図られた。

(1) 前年実績を基礎とする予定申告

所得税の納税者については、前年の最終決定所得額以上で予定申告をすることとし、そのような予定申告に対しては仮更正を行わないよう勧告され、昭和25年の税制改正から実現された。なお、昭和29年から予定納税制度に改められたことについては、既に述べた。

(2) 所得金額の公示制度

納税者の全般的協力を得るためには、申告書は秘密にした方がよいとして申告書の閲覧制度を廃止するとともに、税務行政の執行の一助として、比較的大所得を有する納税者の氏名、所得金額は一般に知らせることが望ましいとして、公示制度の創設が勧告され、昭和25年の税制改正で直接税一般に採用された。

(3) 青色申告制度

申告納税制度が採用された当時の所得税行政は、納税者の過少申告又は無申告、これに対する大量の更正又は決定、納税者からのおびただし異議申立て、更正又は決定の訂正という悪循環の繰返しが顕著であり、この悪循環を断ち切るための根本的方策として、納税者が正確な帳簿を備え付け、それに基づいて誠実な申告を行うことが必要であるとして、青色申告制度の創設と更正決定の理由をできるだけ詳しく通知することを求め、また、更正決定に対する納税者の異議申立制度の改革などが勧告され、昭和25年の税制改正で青色申告制度が設けられた。

(4) 不服申立て制度

申告納税制度が創設された昭和22年当時の所得税法や法人税法等では、税務署長が行った更正決定等の処分に不服がある場合には、処分があった日から１か月以内に不服の事由を明記し、税務署長を経由して国税局長に審査の請求をすることができるものとされていたが、昭和25年の税制改正により、

①税務署長の処分に不服がある場合には、まず、その処分を行った税務署長に対し、処分があった日から１か月以内に再調査の請求をすることができることとされ、②税務署長が行った処分であっても、その処分の基となった調査が国税局又は国税庁の職員によって行われた場合には、直接、その職員が所属する国税局長又は国税庁長官に対し審査の請求をすることができ、また、③税務署長が行った再調査の決定に不服があるときは、税務署長を経由して国税局長に対し審査の請求をすることができるという二審級制の権利救済制度が採用されるとともに、協議団制度が設けられた。この協議団制度は、シャウプ勧告に基づくものであり、同勧告は、「通常異議申立はかれの更正決定を行った同じ税務官吏に対してなされるから、（納税者の方から見れば）その官吏は同情をもって且つ公平な立場でその訴えに耳をかさないだろう」と述べ、納税者のこの不公平に対処する必要があると指摘し、この協議団において、原処分の調査に当たった税務職員とは別個の税の専門家によって、異議申立事案を第三者的、客観的立場で公平に審査することを期待し、その上で、有能で経験豊かな協議官を任命し、原処分と関係のない協議官の手によって審査が行われる制度を勧告したものである[23]

(5) その他

右のほか、①目標制度の廃止、②所得税の申告書様式の簡易化、③高額所得者等の資産、債務の明細書の提出、④同業者組合の課税に対する関与の廃止、⑤税務行政上の訓令、解釈通達の公開等[24]が勧告され、昭和25年の税制改正等で多くの実現を見ている。

また、シャウプ税制以降においては、昭和37年の国税通則法の制定に伴い、国税債権の成立と確定に関する規定が明確にされるとともに、間接税についても申告納税方式によることとされるなど、申告納税制度が我が国の税制の根幹とされたほか、昭和59年には、申告納税制度の定着と課税の公平の一層の推進を図る観点から、納税環境の整備として、記録及び記帳に基づく申告制度の導入、資料収集制度の整備等並びに官公署等への協力要請など、申告納税制度の確立のための所要の改正が行われている。

なお、法人税においては、昭和25年の改正により、「申告納税制度の本旨に従つてその責任を明らかにして正しい申告に導こうという意味において」(25)、法人の代表者及び経理担当の最高責任者が申告書に自署・押印する旨の規定が設けられていることを付言しておく。

〔注〕

(1) 昭和20年２月15日法律第16号「所得税法外十六法律中改正ノ件」臨時措置法ノ改正第二条～第六条

(2) 租税研究会編「租税法総論」147頁（忠佐市発言）参照

(3) 田中豊「今次税法改正案ノ概要」財政10巻２号38頁、なお、勝正憲「税」（昭和26年版）222頁では、本文記載の理由を掲げると同時に、「一面納税自治の見地から申告納税制度が昭和20年に創設された」と述べており、昭和22年１月22日の第86議会衆議院本会議における石渡蔵相の説明では、「従来法人に対する法人税、臨時利得税等の決定に当たりましては、その法人の決算確定後相当の期間を要し従つて自然相当の期間を経過致して納税を致すというように相なる訳でありまして、そのことは、一面今日のような場合におきまして国庫収入の遅延を來しますと共に、他面会社の経理上におきましても不都合の場合が少かくなかったのでございまして、今回資本金額の相当大きな会社等に付ては、決算確定後六十日以内に自分で税額を算定して納税することにしたいと存ずるのであります。」とする（大蔵省主税局調査課編「昭和の税制改正」126頁）。

(4) 忠佐市氏は、「大法人は帳簿も備えているし、経理もしっかりしている。そこで所得金額も税額も自分で計算できるはずですから、自分で計算したところで申告をして、同時に法人税を納めてもらう、という規定ができたわけです。」（前掲「租税法総論」147頁）とし、「納税義務の範囲を確認し、その税額を徴収する法律上の賦課徴収の権能は、あくまで政府に留保されている建前で、納税者は政府の確認する範囲を予想して、その税額を予納する義務を負わされているものと観念する、いわば「申告前納税制度」で、アメリカ流の自己賦課制度とはいささか理論構成を異にしていた」とする（「昭和財政史（終戦から講和まで）８」404頁参照）。

(5) 「昭和財政史（終戦から講和まで）８」388頁

(6) 池田勇人「財産税法概要」財政11巻２号16頁

(7) 「昭和財政史（終戦から講和まで）７」190頁

(8) 同上書194頁

(9) 「昭和財政史（終戦から講和まで）８」388頁

(10) 松山宗治「財産税はどう改定されるか」税１巻２号（井上一郎「改正税法のすべ

て昭和二一年」税務大学校論叢25号489頁に登載されている。）では、財産税法における申告納税制度について、「申告すること自体は従来の申告制度と同様であるが、申告納税制度では、納税義務者の申告義務が絶対的なものであり、又その申告は正直なものであることも絶対的な要件である。従って、申告をしなかったり、不正直な申告をした場合の罰則は一層厳重であるし、且つ罰則の適用は必ず励行せられることになるべきものである。申告納税制度は右のやうなものであるから、米国のやうに国民が民主主義に徹し且紳士的に訓練された所では適当であるが、我国のやうに国民が未だ民主主義を修得せず、殊に、戦争以来多年の困苦欠乏がもたらした道義心の低下が著しい今日、財産税創設に際して、申告納税制度を採用することは大に疑問とする所である。」とする。

(11) 前尾繁三郎「占領下の税務の思い出」（ファイナンス昭和44年11月号63頁）では、「申告納税制度は全然日本人に慣熟していない。現在の日本人の税に対する観念と知識ではうまくゆくとはどうしても思われない。まさに時期尚早であると考えた。税制調査会も全く同意見である。（中略）もっとも、申告制度は長い目で見れば日本もいつかはこの制度をとるべきで、相当の年月をかければ円滑に実行されるものと思うし、外国でやっているのに日本でできないとすれば日本人は永久に劣等国民に甘んじなければならない。ただ理論上は正しくとも、実行上からいうとこんな火急な場合にやれというのは、余りにも無理というものであると考えたが、時間切れでとうとう押し切られる破目になった」とする。なお、城山三郎「賢人たちの世」159頁以下には、当時の主税局長であった前尾繁三郎が連合国総司令部に呼びつけられ、申告納税制度の採用とその後の税収の確保について応答したことが面白く書かれている。

(12) 租税研究会編「租税法総論」148頁（忠佐市発言）参照

(13) 同上書151頁（平田敬一郎発言）

(14) 平田敬一郎「新税法」（昭和28年刊）255頁

(15) 志場喜徳郎「昭和二十九年度国税改正の要綱について」税経通信９巻３号49頁

(16) 追徴税の創設とその後の改正及び各種加算税制度については、拙稿「加算税制度に関する若干の考察」（税務大学校論叢14号146頁）以下を参照されたい。

(17) 平田前掲書258頁では、「従來この團体諮問に関する制度は必ずしも適正に運用されず、かえつて一部の團体役員等の公正でない意見によつて所得の決定が行われることがあり、また、税務官廳はややもすれば、責任ある徹底した調査を行わずに、團体との話し合いで、妥協的に所得税額をきめる等の弊害が認められたのと、他面においては事業者團体法の制定の趣旨に即應しようというのである。ことに今後における所得金額の申告およびこれに対する査定は、あくまでも各事業者ごとに所得の性質に應じて収入支出をよく調査した上で、個別的に、税法に従つて公正妥当な金額を得ることが最も重要であるから、團体に諮問して適当に、妥協によつてきめ

るというような方法はこれを避けなければならない」とする。

(18) 平田前掲書261頁、なお、忠佐市氏は「賦課課税というのは税務署で税額を決定して納税告知書を送る。それによって納税者が納税することになっているので、税金を決定する責任は税務署にある。したがって、脱税の規定によれば、詐欺その他不正の行為により、なになにの税を逋脱したる者という書き方がしてある。それで、政府の責任において税額を決めればいいのだから、調査がまずくて税金が少なかったりなんかするようなことで納税者を責めるわけにはいかない。税務署の当該官吏をごまかすとか、だますとかいうような方法を講ずることによって税金が少なくなったという場合に脱税ということが考えられるかもしれないけれども、いまだかって、そういう問題を裁判所に送ったことがない。」とする（平田敬一郎ほか「昭和税制の回顧と展望（上）」302頁）。

(19) 昭和36年７月税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」140頁参照

(20) 植松守雄「税務調査」（昭和49年度銀行税務基礎コースNo.34）11頁

(21) シャウプ使節団、日本税制報告書Ⅳ巻Ｄ４頁

(22) 詳細は、「昭和財政史（終戦から講和まで）８」455頁以下を参照されたい。

(23) シャウプ勧告と協議団の発足については、国税不服審判所「国税不服審判所の20年」８頁以下が詳しい。

(24) 吉国二郎「税金こぼれ話」129頁では、「申告納税の普及のためには法律・政令・施行規則のほか、国税の内部文書である解釈通達を公開することは、シャウプ勧告にも示されており、納税者が自主申告するからには公式解釈を公開することは当然のことであり、国税庁新設後の重要な事業の一つでもあったわけです。」といい、所得税基本通達（昭和25年10月12日直所２－69）の制定過程が記載されている。

(25) 平田敬一郎「新税法」39頁

第５節　申告納税制度と賦課課税制度

一　賦課課税制度の意義

既に見てきたように、旧憲法下における所得税や法人税などの直接税については、納税義務者に申告の義務を負わせているが、申告そのものによって納税義務は確定せずに、政府（行政庁）の賦課決定処分に基づいて初めて具体的な納税義務が確定する仕組みが採られており、行政庁が法律の規定に従って一定の税額を定め、その納付を納税告知書の送達によって納税義務者に命ずる場合の当該命令を賦課処分というものと理解されている(1)。この旧憲法下におけ

る租税の賦課について、美濃部達吉博士は、「法律ニ依り直接ニ納税義務ヲ確定シ、行政行爲ヲ以テ之ヲ賦課スルヲ要セザル場合」と「納税義務ノ成立ニ行政行爲ヲ要スル場合」の二つがあるとした上で、前者は、「課税物件及課税標準ガ特別ノ認定ヲ要セズシテ法律ニ依リ外見上明白ナル場合」であり、当時の第二種の所得税や印紙税などがこれに属し、また、後者は、「法律ニ依リテハ未ダ執行力アル納税義務ヲ生ゼズ、特別ノ行政行爲ヲ待チテ始メテ其ノ義務ヲ履行セシメ得ベキ場合」で、その行政行為には、「課税標準ヲ確認スル行爲」と「租税金額ノ納付ヲ命ズル行爲」とがあり、「課税標準ヲ確認スル行爲ハ課税物件ノ數量、價格、其ノ他凡テ租税金額ヲ定ムベキ標準ガ外見上明白ナラザル租税ニ付テハ常ニ必要ナリ。法律ハ概ネ納税義務者ヲシテ自ラ申告スルノ義務ヲ負ハシムト雖モ、其ノ申告ニ依リテ課税標準ガ直ニ決定セラレルルニ非ズ、収税官廳ニ於テ其ノ申告ヲ審査シテ之ヲ決定シ、若シ義務者ガ其ノ申告ヲ爲サザル場合ニ於テハ官廳ノ側ニ於テ自ラ之ヲ評定ス。」とし、当時の第一種の所得税、第三種所得税及び相続税等はこれに属するとする(2)。本稿では、右のような課税制度を賦課課税制度ということとする。

したがって、賦課課税制度の下においては、納税義務を確定させる主体は、あくまでも政府であって、納税者はその参考資料となる納税申告をするにすぎないものであるが、所得税の創設当初はともかく、所得税の納税者数が増大し、所得税が税制の中枢をなるに至っては(3)、政府がすべての納税者を調査し、その課税標準を正確に把握してこれを決定することは不可能であり、結局は、納税者の申告が重要視されざるを得ないことは明らかであろう。この点に関する執行上の取扱いなどについては既に述べたが、当時の税法書によると、「租税の徴収に當り納税義務ある國民に對し課税上必要なる事實の申告を爲さしむるは極めて必要の事項に屬し、課税の適否は實に此申告の良否如何に依りて決せらるゝこと多し、若し此申告にして不誠實なるか又は此申告を爲さざる場合あるときは税務當局が如何に努力苦心するも到底本人自己の如く事實を知る能はざるが故に課税上不權衡を生ずべし、」とするもの(4)、「租税義務ノ確定ニ付テ滿足セラレルヘキ結果ヲ得ントセハ租税義務者自身ノ届出ニ依ラサル

ヘカラス實ニ租税義務者ノミカ自身届出又ハ告知ニヨリテ其ノ所得構成ノ眞實ノ事情關係ヲ開示シ得ヘキ地位ニアリ故ニ古キ租税法ニ於テ通例ナリシ」(5)とするものなど、いずれも公平な課税を行うためには、納税者の正しい申告が不可欠であることを説いている。

税法上は、大正２年の改正以来、法人の所得についてはその申告に基づいて政府が決定するが、個人の第三種の所得については、政府が所得調査委員会の調査に基づき決定する（その前に税務署の調査が予定されている。）仕組みが採られていることについては既に述べたが、この場合の第三種の所得について行う税務当局ないしは所得調査委員会の調査は、納税者個々の真実の所得を把握するというよりも、同業者全体についてのバランスの取れた所得を査定するという方法が主要なものであったと指摘することができよう。例えば、当時の調査については、ある特定の納税者を対象に実地調査をした上で、その納税者の所得金額を把握し、これを柱として、その納税者と同一の業種に属する者の所得金額を事業規模等と比較して算定する「権衡査案」(6)という手法が中心的に行われており、また、実額調査を行って正確に所得金額等を把握し得た場合であっても、10パーセント程度の斟酌（「実額斟酌」）を施すことができ、前年分に比較して急激に所得が増加するときには、その増加額の何がしかを斟酌（「激増斟酌」）することが認められていた（昭和５年主秘１号主税局長通牒317ノ２）ほか(7)、納税者の所得金額の決定に際しては、所得標準率による推計課税の方法が多用されたり(8)、同業者団体や組合への諮問とその意見等を総合勘案して所得金額を算定する(9)というのが、当時の課税実務の実情であったようである。

以上、旧憲法下においても、「公平適實な課税」の実現が税務行政の使命であるといわれているが(10)、ここでいう「公平適實な課税」とは、現在にいう「適正公平な課税」とはやや意味合いが異なり、納税者個々人の真実の所得の把握とその課税というよりも、納税者全体としてのバランスの取れ、実情に合った課税を意味するものであると言えよう。この点を指摘するものに、「昭和財政史（終戦から講和まで）８」があり、同書320頁では、「戦前の所得税の

賦課は、大雑把にいえば、個人事業者の個別的な収支計算をもとに所得を計算するというよりも、各種の指標から種々推計を加えて、納税者の所得を推定し、同業者のバランスを比較考慮しつつ全体として大きな誤りのないところで各人の所得を査定するというやり方であり、いうなればその賦課は個別化に徹底せず、平均的な妥当性で満足していたものと評することができよう。」とする(11)。

二　申告納税制度の理念

戦後の新憲法下における直接税等については、第一次的に納税者自身が税法に基づいて自ら課税標準と税額を計算し、これを申告し納付するものであり、納税者の申告がないとき又はその申告が誤っているときに税務署長によって更正又は決定がされる税制（申告納税制度）が採用されたが、この申告納税制度の採用について、多くの学者は、国民主権主義理念の税制面における決意の表明であるという(12)。このように、申告納税制度が民主的な租税制度といわれるゆえんについて、忠佐市氏は次のように述べている(13)。すなわち、「租税の公平が現実の租税法によって設計されている限り、その租税法上の納税額が実現されて租税の公平が期待できる。納税者の所得の実情は納税者が知っているはずで、他人が知り得る程度は限られている。みずから知るところを、みずから実行する。事実をこえて要求されることはないし、事実に反して免れることは許されない。そのことをみずからの責任において行動する。このことが租税の民主化の実態と考えられる。」とする。

ところで、申告納税制度はアメリカにおいて1913年の所得税法の創設と同時に採用されたものであるが(14)、アメリカでは、西部開拓史にみられるように、西へ西へと荒野を開拓していく中で、移動した新しい土地に町を建設し、そこに信仰の中心である教会を建て、次代を担う子供たちを育てるための学校を作り、自衛・自警をし、そのために応分の税を出し合うというように、自分たちの国家や社会を支える共通の費用、それが税であるとの認識が強いといわれており(15)、そのため、納税申告に当たって「詐欺罪の対象になるとの条件

の下に私は添付明細書及び報告書を含むこの申告書を調べた結果、私の知る限りにおいて、また私の信ずる限りにおいて、これらが真実、公正かつ完全であることを宣誓します」としてサインをするという(16)。同様に、昭和25年当時の平田大蔵省主税局長は、「眞に進歩した民主主義國家であつて、政府はすなわち自分たちのものであるという観念が徹底し、從つてその政府に対して、政府の行うべき諸政策の財源として租税の形で自分たちがその経費を負担するのだというような考え方が充分に滲透し、政府に充分協力しようという政治体制ができ上がつている場合においては、所得税の実行は比較的容易になるわけである。就中、申告納税の所得税においてはこのことが特に強調されなければならない。」といい(17)、右のような納税観念が国民に徹底されるとともに、「正しい申告、税法通りの所得の申告が行われるかについて、税務官庁の側においても充分な調査と指導を行い、公正妥当な負担が実現することに努める」ことによって、申告納税制度が理想的な制度として定着する旨指摘する(18)。

第二次世界大戦後、連合国司令部の主導の下に、アメリカの申告納税制度をモデルとして我が国の直接税においてこれを採用したことは、その立法経緯に見たとおり明らかであり(19)、申告納税制度の担保としての税制の整備、例えば、罰則の強化や各種加算税及び青色申告制度の創設あるいは資料情報の整備等を通じて、さらには関係民間団体の協力を得て記帳方法などの指導に努めるとともに、申告漏れの多額な者に対する税務調査の実施などにより、今日、申告納税制度の趣旨が正しく理解され、税制の中枢として定着してきているわけである。この申告納税制度は、納税者自らが把握する課税標準等又は税額等を申告（単に、自己の信ずる課税標準等を申告するというのではなく、税法に基づいて算出した正しい課税標準等を申告するという意味での）し、納税するものであって、納税者自らが税法を守り、税法に従って行動することを理念とするものである。そのため、納税者が正しい申告をしなかった場合には、税務署長がこれを是正する手段（更正又は決定）と不利益な措置を課する制度（各種加算税の賦課や租税罰則の適用）が設けられているのである。

旧憲法下の賦課課税においても納税者のする申告が重要であることについて

は、先に述べたが、この場合の納税義務の確定は、あくまでも政府の責任であるのに対し、申告納税制度の下では、納税義務の確定をするのは第一次的に納税者の責務であり、税務署長はこれが正しく履行されなかったときの是正手段として第二次的に権限を行使して納税義務を確定させるのである(20)。そして、納税者が適正な申告をしない場合には、各種の加算税が課され、場合によっては租税罰則が適用されるのである。したがって、同じ申告行為といっても賦課課税制度における申告と申告納税制度におけるそれとは、その重みが自ずと異なってくるわけである。殊に、現行の所得税や法人税は、担税力の尺度としてよりすぐれた所得を課税標準とし、公平な税負担の配分並びに富の再配分の要請によりよく適合しているといわれているのであり(21)、申告納税制度の下では、納税者自らが知悉している真実の所得を適格な記録に基づいて算出した上で申告することが期待されているのである。

このような観点から、申告納税制度の関する諸制度の解釈に当たっても、申告納税制度の理念に沿った解釈論が展開されるべきものと考える。

なお、現在、世界の税制の中で申告納税制度を採っている国は、日本、アメリカ、カナダ、トルコ等の８か国で、ＯＥＣＤ加盟国の多くは賦課課税制度を採用している。賦課課税制度においても、納税者は所得の申告義務があり、申告納税制度と大きな違いはないといわれている。両者の違いについて，林大造氏は、①申告納税制度の下においては、納税者が税額まで含めて申告し、これにより税額が確定するので、税務当局による「賦課」という行為が要らず、税務当局の手が省けること、②申告納税制度の下においては、賦課課税制度におけるよりもより多くの義務を納税者に課しており、その一つが、納税者が常に税額の計算をなし得るとの前提に立ち、税額の計算を納税者自身がすることを期待していることを掲げている(22)。

三　申告納税制度下における税務運営

申告納税制度の下においては、納税者が租税の意義を正しく理解し、税法に関する知識を会得するとともに、その税法に従って法定期限までに正しい申告

と納税をする（自主的に納税義務を履行する）ことを予定しているから、税務当局にあっては、納税者のみならず国民各層が税を身近なものとして考え、税の意義や役割を正しく認識し、税務行政への理解と信頼を深める必要がある。元国税庁長官の福田幸弘氏は、アメリカ内国歳入庁（ＩＲＳ）の使命である「租税法規に対する自発的な遵守を助長し、それを可能な限り最も高い水準のものとすること」を引用し、「正しい申告を納税者が自発的に行うことを援助する、ボランタリー・コンプライアンスをエンカレッジすることが税務行政の使命」であり、「申告納税下における税務行政の基本的な姿勢である」と説く(23)。

現在の国税庁の税務運営方針では、「申告納税制度の下における税務行政の課題は、納税者のすべてが租税の意義を認識し、適正な申告と納税を行うことにより、自主的に納税義務を遂行するようにすることである。税務運営に当たっては、この課題の達成を究極の目標として、その基盤を着実に築き上げていくことをその基本としている。」とした上で、①納税者が自ら進んで適正な申告と納税を行うような態勢にすること、②適正な課税の実現に努力すること、③綱紀を正し、明るく、能率的な職場をつくることを基本的な考え方としているが(24)、この方針は、概ね右の見解に沿うものということができよう。申告納税制度の下における税務当局の役割をより具体的に述べると、納税者が正しい申告をするには、納税者を含めた国民各層が税の意義や役割を正しく認識し、税法をよく知っておく必要があるのであるから、最も重要なものは、広報活動であり、次いで、相談・指導・調査の順ということになろう。国税庁では、先に述べた運営方針の下で、①納税意識の高揚を図ること、②税法・簿記会計等税務に関する知識の普及と向上を図ること、③申告期限、納期限等について、納税者の注意を喚起すること、④納税者と税務当局との相互の理解を深めることを目的として活発な広報活動を行うとともに(25)、租税教育にも力を注ぎ、また、納税者が気軽に質問や相談ができるような税務相談体制の充実と積極的な指導行政を採っているところである。

ところで、納税者が自主的に正しい申告をするためには、税法を正しく理解するとともに、その課税標準を的確に把握する必要があり、このため、後述す

るように、記帳制度や青色申告制度等が設けられている。現在、法人の青色申告の普及割合は92パーセントであるところ、個人の記帳制度適用者（事業等を行う個人の白色申告者のうち、所得金額が300万円を超える者）は105万４千人であり、申告納税額のある個人営庶業所得者272万７千人のうち青色申告者は136万７千人（青色申告の普及割合は50パーセント）であるから[26]、個人の場合については、精度の高い記帳に基づく適正な申告を図るために、一層の青色申告の普及が望まれる。そのためには、税務当局においても、青色申告者の増加と質的拡大を目的とした行政が要求されるところである。ちなみに法人税の事務運営に当たっては、昭和42事務年度から優良申告法人制度が設けられているが、同制度は、過去の税歴・申告内容等からみて、特に税務に対する認識、協力の程度が高く、継続して適正な申告を行っていると認められる法人に対して税務署長が敬意を表するものであり、適正な申告納税制度を推進する[27]施策の一つであるということができよう。

もっとも、申告納税制度が国民各層に普及し定着したといっても、いつの時代においても、適正な申告納税義務を履行しない者が皆無となることはあり得ないのであって、税務行政の究極の使命は適正公平な課税の実現にあるのであるから、これら不心得の納税者に対しては、税務調査をもって厳正に対処することとし、悪質な脱税者には、刑事責任を追求する措置などが求められることはいうまでもない。税務調査は、悪質な者や指導に従わない者に対処する一方法であるが、その調査は、単に不正を発見することや増差税額を出す、加算税を賦課するというのが主目的ではなく、同じ誤りを繰り返さない、次からは正しい申告をするように指導していくというのが、申告納税下の税務調査の理想的な姿である。

なお、申告納税制度は、納税者自身が法定の期限までに正しい申告と納税をするものであるから、一方的に政府が所得と税額を通知する賦課課税制度とは異なって、納税者が申告した税額を期限までに納めやすい制度である筈である。かかる意味で、納税者が正しい申告をし、あるいは税務調査等に基づき修正申告をしたり、更正決定を受け不服申立てをしなかったとしても、その税額

が納付されなければ、申告納税制度の目的が実現されたことにはならない。現在、国税の滞納税額は累増しており[28]、とりわけ消費税や源泉所得税においては、本来の納税者が負担した税額が事業者や源泉徴収義務者の手元に滞留され、これが滞納国税となっている現状においては、滞納整理に一層の力を注がなければならないことはいうまでもない。

〔注〕

(1) 忠佐市「租税法の基本理論」193頁

なお、租税研究会編「租税法総論」158頁では、「賦課課税では納税告知書を政府の手によって納税者に送達します。その納税告知書が納税者の手元に渡らないうちは納税者は現実に納税する法的の義務を負わないという点が特徴として現れているわけであります。」という（忠佐市氏の発言）。

(2) 美濃部達吉「行政法撮要下巻」（昭和15年刊）625頁

なお、鈴木繁「帝国税法論」（大正８年刊）59頁では、「納税義務ノ範圍ヲ決定スル行政上ノ手續ヲ稱シテ租税ノ賦課ト謂ヒ納税義務ノ範圍ヲ決定シテ人民ニ告知スル處分ヲ稱シテ租税ノ賦課ニ關スル處分ト謂フ。而シテ賦課ニ關スル處分ハ課税標準ノ決定ニ關スル處分即チ賦課準備ノ處分ト税額ノ決定ニ關スル處分即チ狹義ノ賦課處分ノ二種ニ分ツコトヲ得ベシ。」とする。

(3) 所得税が酒税を抜いて税収の第１位になったのは、大正７年度であり、同年度の第三種の所得税の納税者数は102万7320人（所得税創設時の納税者数は11万8594人）、第一種（法人税）のそれは２万5871件（法人税が創設された明治32年の法人の納税者は6133件）である（「国税庁統計年報書第100回記念号」124頁）。

(4) 堀内正作「納税要論」（大正９年刊）88頁

(5) 泉至剛「最新租税學」（大正９年刊）415頁

(6) 植松守雄「税務調査」（昭和49年度銀行税務基礎コース№34））９頁

(7) 鬼丸政雄「五年後の申告納税制度」財政21巻８号136頁参照

(8) 渡邉善藏「所得税法、資本利子税法釋義」（昭和４年刊）324頁では、「所得の調査は其の納税者の個々の事實により具體的に調査することを理想とする。けれども、多數の納税者に就て悉く個人毎の収支關係を調査することは、實行困難であるから、其の場合は適當なる所得標準歩合を設けて、それに依つて所得を算出するの外はないであらう。」とする。

(9) シャウプ勧告は、「同業組合の団体交渉による課税の制度は、客観的税務行政とは明らかに一致しない」と批判し、同業組合の税務行政への参加について廃止するよう勧告している（シャウプ使節団、日本税制報告書Ⅳ巻Ｄ62頁）。平田敬一郎

「新税法」（昭和25年刊）42頁は、「團体諮問とか民間諮問委員会のごとき中途半端な機関を設けて適当に話合いできめたり、いたずらに丸くおさめたりするような方法は、近代的な所得税その他の行くべき方法と完全に相反するものであるというのがシャウプ勧告の意見のようであった」とする。

(10) 東京税務監督局直税部所得税係長山本貞作氏の「直税調査法講話」（大正13年稿）は、税務調査に関する「税務官吏の亀鑑として將又座右の銘として離すべからざる宝典である」とされているが（国税庁税務講習所「国税調査法講話」昭和32年印刷の「刊行の辞」より）、同書では「公平適實な課税」は我が税界の一大金看板である。」と記載されている。

(11) 同旨、植松前掲書10頁

(12) 松沢智「税理士の職務と責任」44頁及びそこに掲げる文献を参照のこと

(13) 忠佐市「申告納税制度の発足」ファイナンス11巻８号78頁

なお、日本租税研究協会編「戦後日本の税制」４頁は、「申告納税制度はアメリカにおいて発達したもので、アメリカにおける用語セルフ・アセスメント（自己賦課）が示すように、税務官庁によらないで納税者がみずから査定し、みずから所得税を賦課するということからセルフ・アセスメントと称せられるので、このためには、納税者が税法をよく理解し、納税者がなすべきことを当然なし、進んで税務に協力するという態度が要請されるわけで、この点が租税の民主化という目標に合致するゆえんでもあった。」と記している。

(14) 加藤清「戦後の各國租税制度概説」（昭和24年刊）48頁参照

なお、福田幸弘「税制改革の視点」281頁では、1862年に申告納税の萌芽が出ているとする。

(15) 門田實「変化の時代を生きる」69頁参照。なお、加藤同上書42頁は、米国の租税制度の特質として、「ピユリタリズムの精神を背景とする強固な民主主義思想と相俟つて、未開の荒蕪地開拓の過程を通じて彼らの抱く宗教的情熱と積極的合理性は『フロンテイア精神』へ發展し、この二つが米國に傳統的な國民性を形成するに至った。」と指摘する。

(16) 福田前掲書284頁参照。また、野津高次郎「米國税制發達史」（昭和４年刊）545頁では、同国の申告納税制度について、「納税者にして申告を偽り、脱税を圖る者多ければ、其の妙味全く失はれ、政府の事務は極度に煩瑣となるから、之が對策として」、「所得税に關する申告は總て宣誓の上之を提出するの形式を採りたる」とする。なお、我が国の法人税の申告書については、代表者及び経理担当者が自署及び押印をしなければならないこととされている（法人税法151条）。

(17) 平田前掲書63頁

(18) 平田敬一郎「申告納税の回顧と展望」財政17巻１号20頁参照

(19) 同上書18頁によると、昭和25年現在、所得税につき申告納税制度を実施していた

国は、アメリカとイタリアであり、賦課課税制度を実施していた国には、イギリス、ドイツ、フランス等があるが、その運用がうまく行っているのがアメリカとイギリスであるとする。

⑳　日本租税研究協会編前掲書６頁では、「租税の民主化は、その執行面の民主化が伴わなければその実をあげることはできないとする見地から、税務官吏のあり方も新憲法とともに根本的に改められ、税務官吏は『国民の公僕』として納税者のために奉仕すること、特に、申告納税制度の租税については、税務官吏は正確な申告と納税がされるか否かについて公平な審判をする立場をとることになった」とする。

㉑　金子宏「租税法」（第五版）83頁

㉒　林大造「所得税の基本問題（昭和41年刊）270頁

㉓　福田幸弘「税とデモクラシー」84頁

㉔　国税庁「日本における税務行政平成８年版」13頁

㉕　国税庁「国税庁四十年史」147頁

なお、福田前掲書84頁では、「広報と併せて納税者の声を聞く『聴報』ということも重要である。」とする。

㉖　前掲「日本における税務行政平成８年版」18頁以下

㉗　国税庁「国税庁三十年史」136頁

㉘　平成７年度の国税の滞納は、889万4452件、４兆539億２千３百万円であり、そのうち、源泉所得税は199万9969件、6170億８千２百万円、消費税は150万8955件、7621億８千百万円である（国税庁「第121回国税庁統計年報書平成７年版」200頁

第２章　申告納税制度の下での税額の確定

第１節　納税申告行為

一　納税申告の法的性格

１　納税申告の意義

申告納税制度の下における納税申告は、賦課課税制度の下での申告と異なり、納税者の責任において税額を確定するというものあり、法的な意味をもっている。この場合の税額の確定については、「申告は、課税処分と同様な意味で納税義務を確定するわけではない。申告に従って行われる納付はいわば仮のものであるにすぎない。」のであって、「納税義務者の第一次的判断権なるものも、それは、単に時間的にまず納税者が自己の納税義務の内容について判断・申告する機会を与えられている、ということを意味するにとどまる。」とする見解もあるが(1)、最も所得の内容を熟知した納税者が正しい申告をすることによって実体的にも納税義務が確定するというべきであろう(2)。

もっとも、納税申告の内容に誤りがあれば、税務署長がこれを是正するという意味で税務署長の処分権が留保されているが、そのことによって納税申告による税額の確定が仮のものということにはなるのではない。国税通則法では、修正申告や増額更正の効力は、これによって増加した部分の税額についてのみ生じ、それ以前の申告等の納税義務に影響を及ぼさないこととしているのも、その表れといえるのではなかろうか（国税通則法20条、29条）。最高裁昭和42年５月26日判決（訟務月報13巻８号990頁）は、「申告納税方式の下では、納税者は、納付すべき租税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の内容を具体的に確認し、その結果を課税行政庁に申告するものであるが、納税者が納付すべき税額は、納税者の申告があれば、特に税務署長において更正をする場合を除き、その申告によって確定し、納税者は申告に

係る税額を納付すべき義務を負担する。」旨判示して、この点を明らかにする。先の見解では、申告納税方式の下では、申告内容を課税庁が審査し、申告に誤りがあれば更正をされるのであり、申告に誤りがないと判断した場合にも、その旨を納税者に通知すべきであるとするが(3)、課税庁がすべての納税申告書を審査し、その結果（是否認事項）を納税者に通知するということになると、賦課課税制度と何ら異ならないことになるというべきであろう。

もとより、納税者の申告によって税額が確定するといっても、一部の識者が主張するように、納税者の申告により税額が確定する以上、税務署長は原則としてその申告額を調査し更正することはできないという見解を肯定するものではない。税務署長は納税者の申告が正しいかどうかをチェックする機能を有していると解するのが、申告納税制度の正しい理解であろう(4)。

この納税申告の法的性格については、概ね次の説がある(5)。

(1) 通知行為説

申告内容の主要な内容をなす課税標準と税額は、既に客観的な存在として定まっているものであるので、納税者のする納税申告は、これらの課税標準及び税額の基礎となる要件事実を確認し、これを税務官庁に通知するにすぎないものとする。

(2) 意思表示説

納税者の意思により、客観的な要件事実に適合しない申告がなされ得るし、そこに租税回避の意思や脱税の意欲が認められるものであるので、納税申告は、課税標準や税額に関する納税者の意思表示であるとする。

(3) 知識表示説

申告は、民法の意思表示の規定を類推適用すべきでなく、申告の段階における納税者の課税標準及び税額に関する知識を表示するものであるので、いったん申告しても、後に誤りを認めたならば修正の手続を採らねばならないところから、納税者の知識の表示であるとする。

税制調査会の答申は、「申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額で

あるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であろう。」として、通知行為説を採り(6)、これが多数説といえようが、この通知行為説においても、観念通知説、意思通知説、複合説等に見解が分かれている(7)。園部逸夫判事は、「課税標準と税額とは、法律上客観的に定まっているのであるから、本来は、申告者の主観によらない客観的な要件事実の確認に基づいて数額を算定し、それを通知するということになり」、申告は観念の通知の性格を有するのが建前であるとしながらも、「現実問題として納税者の意思が働くと見る考え方がでてくる。」として、観念の通知と意思の通知の両者を兼ね備えた性質を持つとする(8)。申告納税制度の下での納税申告は、納税者自らが税法をよく知り、税法に基づいて「課税要件事実」である課税標準等を算定した上で、これを確認し、確定させて国に通知するという性質のものであって、賦課課税制度の下での課税資料のための申告と異なり、課税標準と税額を確定させる意思の通知ということもできるのであるから、納税申告の性格を「観念の通知」と「意思の通知」の両者を法的事実とする「複合説」の見解が説得的であると思われる。

2　納税申告の効力

納税申告の法的性格を右のように理解すると、「法律的に見て納税者自身の申告行為と言えない場合や、申告をすることにつき納税者の意思を全く欠いている場合においては、申告の前提を欠き、申告行為は無効となる。」(9)ということができ、したがって、意思能力のない者の行った申告は無効とあり、この場合には、法定代理人又は後見人が申告することになると解されている(10)。納税申告は、納税者自らの判断と責任においてするものであるが、意思無能力者の場合に限らず、一般に、代理人によって納税申告を有効になし得ることには異論がない（国税通則法117条１項、税理士法２条１項

参照)。一般的に、代理行為が有効であるためには、本人が第三者に代理権限を与えていることが必要であるが、この代理権の授与は、要式行為ではないので、必ずしも書面によることなく、口頭によることも可能であり、そこで、納税申告の代理に関しては、代理権の授与があったかどうか、あるいは、納税申告に表見代理の規定（民法109条以下）の適用があるかどうかが問題となる。判例は、「法律行為その他これに準ずべき私法行為の代理に関し取引の相手方保護のために設けられた民法110条の表見代理の規定は、納税申告に適用がない」ものとし（東京地裁昭和45年11月30日判決・行政事件裁判例集21巻11・12号1385頁)、学説もこれに賛同するものが多い(11)。

もっとも、裁判例では、秘書が納税者本人の不知の間に提出した修正申告書につき、秘書は納税者の具体的指示ないしは包括的な指示を受けて納税申告書の作成・提出を代行していたものと認定してその効力を肯定するもの（前掲東京地裁判決は、納税者の秘書のした修正申告を無権代理行為に基づくものと認定したが、その控訴審である東京高裁昭和47年２月９日判決．訟務月報18巻６号935頁は、本文のとおり代理権の授与を肯定した。)、修正申告書は、納税者の代理人である母の承諾のもとに履行補助者が記載し押印して提出したものであって、真正に成立したものであるとするもの（京都地裁昭和48年11月26日判決・訟務月報20巻６号９頁)、納税者は所得に関する確定申告手続を公認会計士に委託したのであるから、特段の事情のない以上、右確定申告について修正申告の手続をなすことも右委託の範囲に含まれるとするもの（福岡高裁昭和59年９月５日判決・訟務月報31巻６号1405頁）など、第三者が行った納税申告行為について、代理権の授与があったと認定するものが多い。また、無権代理人によって土地の売買契約が締結され、しかも、その譲渡所得について確定申告がされた後、右確定申告が納税者の代理人によって追認された場合につき、無権代理人のした右確定申告が本人の代理人の追認によって有効となった以上、課税の原因となった売買の有効無効は、右申告の効力に直接何ら消長を来さないとするもの（徳島地裁昭和56年11月26日判決・訟務月報28巻３号515頁、その控訴審である高松高裁昭和58

年３月９日判決・シュトイエル260号２頁）など、無権代理の追認があったことを認定して納税申告の効力を肯定する判決も少なくない。第三者のした納税申告を無権代理行為としてその効力を否定することについては、前掲東京地裁昭和45年11月30日判決を批判して「納税申告は、必ずしも本人がするとは限らず、代理人によってされることが極めて多いのであり、しかも、その際いちいち印鑑証明付の委任状などを求めることは、その性質上望み難い実情にある。したがって、代理権存否の事実認定については、かかる実態をふまえ、慎重になすべきであろう。本判決のように安易に無権行為なるものを容認するときは、税務官庁は納税申告後いちいち更正処分などして申告の無効を防ぐほかなくなり、申告納税制度を崩壊させることにもなりかねない。」旨の法曹関係者の見解がある(12)、傾聴に値しよう。

次に、納税申告の法的性格に関して議論がある点に、申告内容の変更や申告の撤回が許されるかという問題がある。税法上、納税者のした申告内容の過誤については、修正申告や更正の請求という方法によって納税者自らが是正する手段が設けられており（更正の請求については、税務署長の処分を待って是正されるが）、納税者自らが税法をよく知り、税法に基づいて「課税要件事実」である課税標準等を申告するという申告納税制度の理念に照らすならば、右のような税法上の手続によって申告内容の変更をするのが原則あり、右手続によらないで申告内容を変更したり撤回することは許されないというべきであろう。もっとも、納税申告書はもともと申告期限までに提出すれば足り、期限ぎりぎりに提出する者との権衡上から、法定申告期限前の申告内容の訂正・差替えは許されるものと解されている（そもそも、税法が予定する修正申告や更正の請求は、いずれも、法定申告期限後に行うことを予定しているので、本文のように解さないと、納税者は、いったん提出した納税申告書の記載内容に誤りがあることを発見しても、期限内にはその訂正ができないことになってしまい、合理的とはいえない。）。同様に、申告の撤回についても、法定申告期限内にあっては、その申告に基づく還付などの行政行為がされるまでは許されるが、法定申告期限後は否定されると解すべき

であろう(13)。実務上も、確定申告義務のない給与所得者が提出した確定申告書については撤回を認めている（所得税基本通達121の２）。所得税法121条は、適法に所得税の源泉徴収がされている給与所得者について、給与等以外の所得が少額である場合に、申告手続を省略し、税務執行の簡素化を図る趣旨の規定であるから、所得税法の規定に従えば申告義務がないにもかかわらず誤って申告をした納税者については、その申告に係る税額の納付を強いるのは酷であるという点が考慮されて申告の撤回を認めることとされているものである。

以上のほか、納税申告の効力に関する従前の裁判例は、錯誤を理由として納税申告の無効を主張し得るかどうかについて見解が分かれていたが、最高裁昭和39年10月22日判決（民集18巻４号1762頁）は、「所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認める場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたからにほかならない。したがって、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、前記所得税法で定めた過誤是正の方法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でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」と判示して、「錯誤が客観的に明白かつ重大であること」及び「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こと」の二重のしばりをかけて納税申告の無効が認められる場合があるとする。税務調査後に調査担当者の指摘に基づいて修正申告書を提出し、その後に、その修正申告の撤回の意思表示を表明したり、修正申告の無効を主張したりすることがあるが、上記最高裁判所の見解のとおり、これらの主張が採用される事例は極めて稀であ

るといえよう[14]。

右最高裁判決の判示する「特段の事情」があるとした裁判例には、税務職員の誤った強い指導があったため、これを信頼して申告した場合に、申告の錯誤無効を認めるものがあるが（京都地裁昭和45年４月１日判決・行政事件裁判例集21巻４号641頁、東京地裁昭和56年４月27日判決・行政事件裁判例集32巻４号661頁）、税務職員の強力な指導に基づいて申告した場合であっても、その申告が客観的に正しい所得額に基づくものであれば、申告は有効であるとする（東京高裁平成５年７月22日判決・税務訴訟資料192号526頁）。一般的に、納税申告の錯誤無効を認めずに、後述するように、やむを得ない場合の合意解除等を理由とする後発的理由の更正の請求制度が設けられているが、その理由については、大阪高裁平成８年７月25日判決（税務訴訟資料220号272頁）では、「我が国は、申告納税方式を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に右のような課税負担の錯誤を認め、その法律行為が無効であるとして納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税制度の破壊につながるからである。」旨判示しているように、申告納税制度の理念から理解することが可能であろう。

なお、納税者が申告はするが、その申告額は真実の金額を反映させたものではないというつもりで、「仮」と記載した申告書や「条件」を付した申告書（仮申告・条件付き申告）の効力という問題があるが、先に述べたような納税申告の理念ないしはその法的性格にからみて、法律的には条件付きや仮の意味はなく、申告どおりの税額が確定するというべきである（最高裁昭和57年１月19日判決・税務訴訟資料122号１頁、広島高裁岡山支部平成２年４月19日判決・訟務月報37巻８号１頁参照）。

二　期限内申告と期限後申告

国税通則法では、納税申告書を期限内申告書、期限後申告書及び修正申告書に区分し、期限内申告はその提出が義務付けられるのに対し、期限後申告及び

修正申告は任意な申告とされている（国税通則法17条１項、18条１項、19条１項）。これらの申告のうち、期限内申告と期限後申告とは、納税者自らが第一次的に納税義務を確定させるものであって、特に、申告納税制度においては、法定申告期限内に正しい課税標準等を申告することが予定されているので、期限内申告が基本的な納税申告ということができる。期限内に申告をしなかった場合においても、税務署長による決定がある前に納税者が自発的にする期限後申告をすることが、申告納税制度の理念に照らし望ましいことはいうまでもなく、税法では、自発的な期限後申告がされた場合には、無申告加算税が軽減される規定となっている（国税通則法66条３項）。

ここで、納税申告書とは、申告納税方式による国税に関し、国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものも含まれる（国税通則法２条６号）。

① 課税標準

② 課税標準から控除する金額

③ 純損失の金額（所得税法又は法人税法に規定する純損失の金額若しくは雑損失の金額又は欠損金額でその年又は事業年度以前において生じたもののうち、これらの法律の規定により翌年以後の年分若しくは翌事業年度以後の事業年度分の所得の金額の計算上順次繰り越して控除し、又は前年分若しくは前事業年度以前の事業年度分の所得に係る還付金の額の計算の基礎とすることができるもの）

④ 納付すべき税額

⑤ 還付金の額に相当する税額

⑥ 納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額

三　修正申告

修正申告は、納税者が期限内申告又は期限後申告をすることにより第一次的に納税義務が確定した場合に、その後、納税者自らが申告内容を増額変更するもの、又は税務署長の処分により納税義務が確定した後に、納税者自らが申告内容を増額変更するものである。つまり、修正申告書は、①納付すべき税額に不足があるとき、②純損失等の金額が過少であるとき、③還付金の額に相当する税額が過大であるとき、④納付すべき税額がないとしていた場合に、納付すべき税額があるときに限って更正があるまでの間に提出できる任意的な申告書である（国税通則法19条１項、２項）。ただし、修正申告書には、特定の事業用資産の買替資産等を一定の期間内に事業の用に供さず、又は当該買替資産等の取得価額が見積額に達しなかった場合の所得税の修正申告書など、租税特別措置法により提出が義務付けられたものもある。

申告納税制度の下では、納税者がいったん確定した納税義務について誤りを発見した場合には、納税者の自主的な判断で任意にその誤りを是正することが望まれるから、自発的な修正申告が行われると、その修正申告により新たに納付することとなった税額が確定するほか、過少申告加算税又は無申告加算税が賦課されず又はその割合が軽減されることとされている（国税通則法65条５項、66条３項）。

もっとも、修正申告の中には、税務調査の結果、課税庁から申告内容の不備を指摘され、修正申告のしょうようをされて提出される修正申告書も少なくなく、このような修正申告のしょうようのあり方について批判がないわけではない。玉國教授は、「仮に『長いものに巻かれろ』、『お上にはさからえない』という日本社会に古くからある思想・風潮に乗じて、背後に控える課税権力の力でもって申告納税額の増収を図ることを課税庁が意図しているとすれば、結果として修正申告制度とそれを支える理念からは程遠いものとなり、申告納税制度の根幹にも係わる事態が生ずることになる。」と指摘する(15)。右の指摘に異論がないが、税務調査の結果、申告内容の不備が課税庁の指摘のとおりであ

り、納税者がその点を十分に納得して修正申告をすることは、その修正申告書の提出がしょうようを契機するものであったとしても、何ら不都合はなく、むしろ申告納税制度の下では、その方が望ましいと評価して差し支えなかろう。

なお、修正申告をするには、次の事項を記載した納税申告書（修正申告書）を納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない（国税通則法19条４項）。

① 修正申告前の課税標準等及び税額等

② 修正申告後の課税標準等及び税額等

③イ 修正申告前の納付すべき税額が増加するときは、その増加する部分の税額

ロ 修正申告前の還付金の額に相当する税額が減少するときは、その減少する部分の税額

ハ 純損失又は欠損金の繰戻しによる還付金額に係る還付加算金があるときは、その還付加算金のうちロの税額に対応する部分の金額

④ ①から③までのほか、期限内申告書に記載すべき事項で、修正申告に係るものその他参考となるべき事項

〔注〕

(1) 芝池義一「税法と行政法」（芝池義一ほか編「租税行政と権利保護」所収）11頁

(2) 同旨、松沢智「租税申告行為の法理」(「中川一郎先生喜寿祝賀・税法学論文集」所収）204頁参照。なお、同書205頁では、申告確定の本質について、青色申告の場合は申告により内容的にも確定するが、白色申告の場合は、申告金額の正確性の担保がない以上、内容的に確定しないとする。

(3) 芝池前掲書13頁

(4) 松沢前掲書203頁では、「記帳義務に反対し、申告自体に何ら正確な所得金額の担保が無い白色申告者が適当な金額の申告をさえすれば、実体的にも内容がすべて確定してしまうとすることには到底これを容認することはできない。『人民主権説』は、“自主申告”を不当に強調するものであって憲法の正しい考え方ではない。」とする。

(5) 武田昌輔編「コンメンタール国税通則法」1223頁

(6) 税制調査会、昭和36年７月「国税通則法の制定に関する答申の説明」52頁

(7) 吉良実「納税申告の法的性格」(中川一郎先生喜寿祝賀「税法学論文集」所収) 223頁

(8) 園部逸夫「申告の性質と効力」(金子宏ほか編「租税法講座3・租税行政法」所収) 27頁、同旨、同上書233頁、岸田貞夫「現代税法解釈」97頁

(9) 玉國文敏「訴えの類型(2)—修正申告とその効力」(小川英明ほか編「裁判実務(大系20・租税争訟法」所収) 252頁

(10) 納税申告の法的性格について観念通知説を採った場合であっても、意思能力のない者の申告は無効となる。ただし、行為能力のない者の申告は、有効であるとする(田中二郎「新版租税法」194頁、新井隆一「税法の原理と解釈」128頁以下参照)。

(11) 納税申告について、表見代理の類推適用を否定するものに、金子宏「租税法(第五版)」503頁、中川一郎・シュトイエル108号1頁、木下良平・税務事例3巻6号8頁、首藤重幸「税法における申告等の法的性格」(北野弘久編「日本税法体系3」所収) 201頁、岸田前掲書42頁等があり、肯定するものに、樋口哲夫・ジュリスト518号140頁、吉良前掲書248頁、真鍋薫・税務事例3巻11号7頁がある。

(12) 樋口前掲書142頁

(13) 武田前掲編1232頁

(14) 中込秀樹「訴えの類型(1)—無効確認訴訟・行政庁の不作為に対する不服申立て」(小川英明ほか編「裁判実務大系20・租税争訟法」所収) 242頁

(15) 玉國前掲書263頁

第２節　更正の請求とその処理

一　通常の場合の更正の請求

納税申告書に記載した課税標準等又は税額等が過大であった場合には、納税者自らこれを是正することはできず、税務署長の減額更正という職権発動を促す更正の請求制度が設けられている（国税通則法23条）。納税申告に記載した課税標準等に誤りがあるときで増額変更する場合は、納税者が修正申告をすることにより是正できるのに対し、減額変更するときは、納税者の申告によることができずに税務署長の処分を待つこととしている法制度については、批判がないわけではない(1)。また、更正の請求は、原則として法定申告期限から１年以内というように、請求ができる期間が定められているが、この点についても同様な批判がある(2)。しかし、申告納税制度は、納税者自らが申告期限までに正しい申告をすることを前提にしているのであり、納税者が法定申告期限経過後に自由に課税標準等又は税額等を減額できるとすると、申告期限を設けている意味がなくなってしまうことから、このような更正の請求制度が設けられているわけであり、増額変更と減額変更の場合とで常に同一の法制度が採られなければならないものとは考え難い。申告制度納税では、納税義務の確定については、基本的には納税者の申告に委ねた上で、申告が過少であったときには納税者が修正申告することを奨励し、修正申告がされないときや申告が過大であったときは税務当局の審査に委ねているのであって、それなりに現行制度に合理性があるということができよう。また、法定申告期限から１年以内としたのは、余り長い期間にわたって法律関係を不安定にできないということ、次の申告時期には通常の誤りが判明できるであろうという点が考慮されたものであり、国税通則法制定当時は、法定申告期限から１月とされていたのが、昭和41年の改正で２月とされた後、昭和45年の改正で１年に延長されている。

ところで、更正の請求には、通常の場合の更正の請求と後発的な事由による更正の請求とがある。通常の場合の更正の請求ができるのは、納税申告書を提

出した者（これらの相続人などの権利義務を包括して承継した者を含む。）について、納税申告書に記載し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かったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」により、①当該申告書の提出により納付すべき税額（更正があった場合には更正の税額）が過大であるとき、②納税申告書に記載した純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には更正の金額）が過少であるとき又はその金額の記載がなかったとき、③納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があった場合には更正の税額）が過少であるとき又はその金額の記載がなかったときに限られている。つまり、当初の申告に原始的・内在的な瑕疵があった場合に、法定申告期限から１年以内に限って、その是正を求める通常の場合の更正の請求ができるわけであり、国税に関する法律の規定により所得計算の特例や免税等の措置などが設けられ、所定の事項の申告がある場合に限ってその特例等の適用があるとしている場合については、その所定事項の申告をしそこなったことを理由として更正の請求をしたとしても、当初の申告に原始的・内在的な瑕疵がないので、その更正の請求は認められないものと解されている(3)。納税申告については、所得計算の特例の選択という納税者の意思の通知を含むものということができるのである。

二　後発的事由に基づく更正の請求

後発的事由に基づく更正の請求は、申告時点では申告に誤りがなかったが、申告時に予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後に生じた場合、すなわち、当初の申告に原始的・内在的な瑕疵はなかったが、その後の事情の変更により、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等が過大になったときに、その減額更正を求めるものである。

後発的事由に基づく更正の請求ができる場合は、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者（これらの相続人などの権利義務を包括して承継した者を含む。）について、法定申告期限後に次のような理由が生じたことにより、前記(1)の①から③までに該当することとなった場合である（国税通則法23条２項、

同施行令６条)。また、この更正請求の理由も法律で定める後発的事由に該当する部分に限られ、当初の申告時に計算誤り等があった場合のその計算誤り等について併せて是正を求めることは許されない。

(1) 申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解等を含む。）により、その事実がその計算の基礎としたところと異なることが確定したとき、その確定した日の翌日から起算して２月以内。

(2) 申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たって、その申告をし又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする他の者に係る更正又は決定があったとき、その更正又は決定があった日の翌日から起算して２月以内。

(3) 次の理由が生じたとき、その理由が生じた日の翌日から起算して２月以内。

① 申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと

② 申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され又は取り消されたこと

③ 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、その後、当該事情が消滅したこと

④ 租税条約に基づき我が国と相手方当時国との権限ある当局間の協議により、先の申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の関し、その内容と異なる合意が行われたこと

もっとも、これらの後発的事由の多くの部分は、法人税や事業所得等に係る所得税に適用されない。国税通則法は手続法であって、税額の計算に関する実

体法は所得税法や法人税法であり、これらの実体法によって税額を計算した結果、当初の申告に係る税額が過大でなければ更正の請求は認められないのである。法人税や事業所得等に係る所得税における所得計算に当たっては、収益と費用とが期間対応し、既往年分の所得発生原因が消滅し、利得を返還等した場合には、返還等の年分の費用として処理され、過年分の所得計算に影響を及ぼさない。したがって、既往年分の所得発生原因が後発的に消滅したとしても、そのことを理由とする更正の請求は許されないということになる（東京高裁昭和61年７月３日判決・訟務月報33巻４号1023頁、原審・横浜地裁昭和60年９月18日判決・シュトイエル290号１頁）。

なお、国税通則法に定める後発的事由に基づく更正の請求のほか、所得税法等においても更正の請求の特例が設けられている。

三　更正の請求の処理

更正の請求をするに当たっては、①その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、②更正後の課税標準等又は税額等、③更正の請求をする理由、④更正の請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない（国税通則法23条３項）。更正の請求をする理由が、課税標準たる所得が過大であることその他その基礎となる事実が一定期間の取引に関するものであるときは、その取引の記録等に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類を更正請求書に添付しなければならない。また、更正の請求の理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するもの以外のものである場合においても、その事実を証明する書類があるときは、同様にそれを添付することとされている（国税通則法施行令６条）。

更正の請求がされたからといって、修正申告の場合と異なって、請求に係る税額等が確定するものではない。更正の請求がされた場合、税務署長は、その更正請求書に記載されたところに基づいて課税標準等又は税額等について調査し、その調査に従って課税標準等又は税額等の全部若しくは一部を更正（請求

の全部又は一部の認容する減額更正）し、又はその更正をすべき理由がない旨（請求の拒否）を通知しなければならないこととされており（国税通則法23条４項）、この処分を待って税額等が確定する。相当の期間内に税務署長がこれらの措置を採らない場合は、不作為についての不服申立て又は不作為の違法確認の訴えが提起できるし（行政不服審査法７条、行政事件訴訟法21条３項）、更正の請求に基づき減額更正がされた場合の過誤納金については、更正の請求があった日の翌日から起算して３月を経過する日とその更正があった日の翌日から起算して１月を経過する日とのいずれか早い日から還付加算金が付されることになっている（国税通則法58条１項２号）。

更正の請求の一部の認容する更正（これには更正をすべき理由がない旨の通知が含まれている。）又は更正をすべき理由がない旨の通知処分に不服がある場合には、不服申立てをすることができる（国税通則法75条）。更正の請求に対する更正をすべき理由のない通知処分の法的性質については、更正処分類似のものと解する見解（更正類似処分説）と請求拒否に当たるものと解する見解（請求拒否処分説）とがあるが、右通知処分には課税標準等を認定し、税額等を確定させる機能をもっていると理解できること等から、更正類似処分のものと解するのが相当であろう(4)。

更正の請求に対して税務署長が行う調査手続について、裁判例では、申告内容が真実に反するものであることの主張立証がない限り、その納税者の提出した申告書に記載された所得金額等をそのまま正当なものとして、納付すべき税額をその申告どおり確定すれば足り、請求者に対する通知書にもこの旨を記載すれば足りるというべきであるとする（京都地裁昭和49年４月19日判決・訟務月報20巻８号109頁）(5)。申告納税制度は、納税者が法定申告期限までに正しい申告と納税をするということを前提としているので、納税者がいったん申告した課税標準等が客観的なそれに合致しないとしてその減額を求めるのであれば、その客観的な課税標準等を納税者が証明すべきであり、税務署長が調査を尽くしたにもかかわらず、客観的な課税標準等を把握できない場合には、国税通則法に定める更正はできないのである。また、裁判例では、「税務署長が更

正請求の当否を判断するための事実認定の資料は請求者の提出した書類に限られるものではないから、税務署長は請求者が証拠書類を提出しないときでも、その調査に基づき事実認定のうえ請求の当否を判断すべきである」とするが（大阪地裁昭和52年８月２日判決・行政事件裁判例集28巻８号808頁）、更正の請求が税務署長の職権発動を促すものである以上、税務署長は、納税申告書に記載されている課税標準等を全面的に見直して更正の請求を処理するものと理解すべきであるから、かかる意味で判旨は正当であろう。

〔注〕

(1) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」（芝池義一ほか編「租税行政と権利保護」所収）70頁、新井隆一編「租税法講義」87頁（北野弘久筆）、首藤重幸「税法における申告等の法的性格」（北野弘久編「日本税法体系３」所収）204頁。

(2) 谷口前掲書77頁

(3) 最高裁昭和62年11月10日判決（裁判集民事152号155頁）では、租税特別措置法26条の社会保険診療報酬に係る所得計算の特例を適用した申告に係る税額が、実額による収支計算で算出した税額よりも高いことを理由に更正の請求をした事例について、同法26条に基づいて算出した課税標準等は法令の規定に従ったものであるから、「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」に当たらず、したがって、更正の請求はできないと判示する。

(4) この問題については、拙稿「更正をすべき理由がない旨の通知処分に対する不服申立ての審理等について」（税務大学校論叢28号552頁）に詳しく述べたので、そこを参照されたい。

(5) 広島地裁昭和61年３月20日判決（判例タイムズ621号102頁）及びその控訴審である広島高裁昭和63年８月10日判決（シュトイエル328号１頁）では、更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟において、確定申告書の記載が真実と異なる旨の立証責任は納税者にあるとする。

第3節　更正及び決定

一　更正及び決定の意義

申告納税制度の下では、納税者自らが法定申告期限までに正しい申告とその申告に基づく税額を納付をすることを前提としているので、その申告が正しくなかったり申告がなかった場合には、何らかの是正措置が設けられていなければならない。我が国の申告納税制度においては、納税者の申告が正しくなかったり申告がなかった場合には、税務署長がこれを是正するすることとし、この場合の税額等の確認手続を更正、決定及び再更正という。すなわち、税務署長は、納税申告書の提出があった場合に、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に従っていなかったとき、その他調査したところと異なるときは、その調査に基づき当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正することとし（国税通則法24条）、納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかった場合には、その調査に基づき当該申告書に係る課税標準等又は税額等を決定することとしている（同法25条）。また、税務署長が更正又は決定をした後にその更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、除斥期間にかかるまでは、その調査によりその更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正することができる。これを「再更正」という。国税通則法26条）。

更正には、納付すべき税額を増加させ又は純損失等の金額で課税期間に生じたもの若しくは還付金の額相当額を減少させる増額更正と、納付すべき税額を減少させ又は純損失等の金額で課税期間に生じたもの若しくは還付金の額相当額を増加させる（これらの額がないとしていた場合にあるとするものを含む。）減額更正とがあり、また、税務署長が職権に基づいて行う更正と納税者の更正の請求に基因して行う更正（この場合は減額更正に限られる。）とがある。青色申告については、原則として、その帳簿書類を調査し、その調査により所得金額等の計算に誤りがあると認められる場合に限り、更正をすることが

できるとされ（所得税法155条）、また、青色申告以外の申告に係るものについては、財産又は債務の状況等により所得金額等を推計して更正又は決定をすることができることとされている（同法156条）。

なお、これらの更正又は決定のうち、納税者に不利益となる処分に対しては、納税者において不服申立て（異議申立て・審査請求）及び訴訟を提起することができることはいうまでもない。

二　更正及び決定の効力とその立証責任

1　更正及び決定の効力

更正又は決定により納税者の税額が確定するから、当該納税者は更正又は決定に係る税額を納付しなければならない（国税通則法35条２項）。更正又は決定に不服ある者が不服申立てができることはいうまでもない（国税通則法75条）。

更正及び決定は、原則として現在の納税地を所轄する税務署長が調査したところに基づき行うが（国税通則法30条１項）、この場合の「調査」とは、必ずしも実地調査のみをいうのではなく、机上調査や資料調査も含まれるが、国税犯則取締法に基づく強制調査はこれに含まれない（国税不服審判所昭和46年８月９日裁決、裁決事例集３号１頁参照）。

税務訴訟においては、質問検査の範囲や程度又はその方法、立会権の侵害、調査の欠如、特定団体の組織破壊を目的とするなどの調査目的の違法等、調査手続の違法を理由として更正の効力を争う事例があるが、裁判例は、「税務調査の違法は当然に課税処分の違法事由になるものではないが、調査を全く欠くなど違法性の程度が著しい場合には課税処分も違法となる。」とするもの（名古屋高裁昭和48年１月31日判決・行政事件裁判例集24巻１・２号45頁）(1)、「所得税法234条所定の質問調査等いわゆる税務職員による税務調査の手続は、課税庁が課税要件を構成する具体的事実の存否を調査するための資料を収集する手続にすぎないから、仮に税務調査手続に違法があったとしても、当然には課税処分の違法事由となるものではなく、調

査が公序良俗に反する方法で行われるなど違法の程度が極めて重大な場合にはじめて課税処分の違法事由となるにとどまるものと解するのが相当である。」とするもの（岡山地裁昭和61年11月26日判決・税務訴訟資料154号651頁）(2)など、税務調査の違法が当然に課税処分の違法事由となるとは解していない。

この点についての学説は、大別して、①調査の違法は、課税処分の違法にはならないとするもの、②調査の違法性の程度が著しいときに限り、課税処分は違法になるとするもの、③調査の違法は、当然に課税処分の違法事由となるとするものに分かれており、違法調査により収集された資料の証拠能力についても争いがあるが(3)、国税通則法24条にいう調査とは、証拠資料の収集、証拠の評価、経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考・判断を含む包括的な概念であって、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものであり（大阪地裁昭和45年９月22日判決・行政事件裁判例集21巻９号1148頁、名古屋地裁平成４年12月24日判決・シュトイエル375号１頁）、違法な調査のみに基づいて更正が行われるものではないこと、課税処分の適否は、客観的な課税要件の存否によって決っせられるものであることから、違法な調査があったことを理由として課税処分そのものが違法とされるものとは解されないというべきであろう(4)。税務署長の認定した課税標準等の額が客観的に正当なものと認められる場合に、その調査過程において違法な部分があることを理由に、更正又は決定処分そのものが違法であるとして取り消されるとすると、適正な申告をした納税者との間の均衡を欠き、申告納税制度の理念に照らして相当でないというべきである。もっとも、そうはいっても、行政の適正手続の保証という点も無視しえず、そうすると、論者の指摘する「税務調査の範囲、方法、程度等に係る手続上の違法は、全く調査を欠き、あるいは公序良俗に反する方法で課税処分の基礎資料を収集したなどの重大のものでない限り、取消原因にならないと解すべきであろう。」とする見解(5)が相当ということになろう。

2　更正及び決定の立証責任

申告納税制度の下においては、納税者自らが法定申告期限までに正しい申告と納税をすることを前提としているから、その申告が適正でないとして更正をされ又は申告すべきであるのに申告がないとして決定をされた場合、その更正又は決定を争う訴訟を提起したときには、その申告額が適正であること又は申告義務がないことの立証は納税者がすべきであるという考え方もあり得よう。例えば、米国における課税処分取消訴訟の立証責任は納税者側にあるとするが、その考え方は、申告納税制度の理念に基づくものではなく、英米の証拠法では官吏はその職務を正当にしたものと推定するという証拠法上の一般原則が認められていることから、この一般原則というものが税法に持ち込まれた結果であろうと説明されている(6)。この問題が行政訴訟における立証責任の分配である。

行政訴訟における立証責任の分配に関して、かつての有力な見解は、行政行為が公定力（適法性の推定）を有することを根拠にして、その違法を主張する原告の側が常に行政行為の違法原因について立証責任を負うとするものであったが、現在では、この説を採るものは少ない。すなわち、行政行為の公定力は、事実上の推定であって法律上の推定というほど強いものではなく、立証責任については、行政行為の公定力とは別個の観点から考慮されるべきであって、民事訴訟と同様の原則に従って決すべきであるというのがその後の多数説となっている。この説によると、実体法規の構造そのものが立証責任の分配を決することになり、権利の存在を主張する者は権利発生規定の要件事実を、その不存在を主張する者は権利障害規定及び権利消滅規定の要件事実につき、立証責任を負うことになる。更に、この多数説に対し、行政法規を対等者間の利害関係の調節を目的とする私法規定と同様に扱って、法規の構造そのものから立証責任の法則を導き出そうとすることに疑問を持ち、憲法秩序そのものから帰納して、国民の自由を制限し、あるいは義務を課する行政行為の取消訴訟においては、行政庁の側がその行為の適法なることの立証を負担すべきであり、逆に国民の側が国に対して自己の権利利益の

拡張を求める場合には、原告がその請求権を基礎付ける事実について立証責任を負うとする有力な見解がある(7)ほか、当事者の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的な事案についていずれの当事者に不利益に判断するかを決定するという見解もある(8)。

税務訴訟における立証責任の分配の問題は、主として、更正及び決定における課税要件事実である所得の有無の面から論じられており、判例、学説の大勢は、所得の立証責任は課税庁側にありとする(9)。申告納税制度の下においては、納税者自らが法定申告期限までに正しい申告と納税をすることを前提としているからといっても、その申告自体を課税庁が覆すのが更正処分であり（同様に、決定処分は、納税者が法定申告期限までに申告する必要がないとした判断を課税庁が覆すものと評価することも可）、その更正又は決定処分の取消しを求める税務訴訟は、民事訴訟における債務不存在確認請求と類似した面を持っていることから、税務署長が処分を適法ならしめる根拠事実につき立証責任を負うものと解されるのである。

なお、納税者が申告書に記載した所得金額を下回る額を主張する場合には、申告納税制度の理念に照らして、その立証責任は納税者側にあると解されている(10)。この点に関しては、「申告納税制度は納税義務者が課税要件を正しく申告書に記載することを前提に、更正による変更の余地は残しているが、租税債務を一応確定させるものであるから、課税要件に関する申告書の記載が課税処分取消訴訟において何らの法的意味を有しないとするのは妥当とはいえないと考える。そして、申告書の記載は納税義務者が自らの責任と判断で記載したものであるから、このような記載については納税義務者にそれなりの根拠があったものと推認することができるし、また公平の観点からも納税義務者に立証責任を負わせてよいものと考える。」という指摘があり(11)、正当といえよう。

三　申告と更正及び更正と再更正との関係

申告納税制度の下においては、納税者のする申告により第一次的に納税義務

が確定するが、その申告に誤りがあったり、申告がない場合には、税務署長により更正又は決定がなされるほか、納税者において修正申告又は期限後申告をすることができ、また、修正申告や更正が再度にわたって行われることから、各種申告と更正又は再更正との間の法律関係については、①更正・再更正・修正申告（以下「更正等」という。）の効力は、その処分によって変更を生じた増差額についてのみ生じ、後の更正等の処分は前の申告・決定・更正（以下「申告等」という。）とは別個の法律行為として併存するという見解と、②更正等の処分により前の申告等の効力は、その行為時に遡ってなかったものとされ、更正等の効力は、改めてその処分に係る全額について生ずるとする見解に分かれていたところである。この問題については、国税通則法の制定により、「更正等の処分の効力は、増差額に関する部分についてのみ生ずるが、同時にその処分が行われた結果として、前にされた申告等は、更正等に吸収され、あわせて一体のものとなると考えることが適当である」として、立法的な解決が図られている(12)。しかし、更正決定や再更正は、税務署長が納税者の課税標準等又は税額等を全体として確認し通知する処分であるから、その後においても、更正処分や再更正処分が行われた場合に、その申告と更正処分又は更正（決定）処分と再更正処分との法的な相互関係をどのように解するか、主として不服申立てや税務訴訟の場面で争訟利益ないしは訴えの利益の問題として議論がある(13)。

そのうち最も議論があるのは、更正又は決定処分がされた後、これを増額する再更正処分があった場合において、当初の更正又は決定処分の取消しを求めることができるかという更正（決定）処分と増額再更正処分との関係であり、吸収説（一体説ともいう。）と併存説（段階説又は分離説ともいう。）とに見解が分かれている。吸収説は、当初の更正（決定）処分は増額再更正処分の内容としてこれに吸収されて一体となり、その外形が消滅して独立の存在を失うとする見解であり、したがって、増額再更正処分がされた以上、当初の更正（決定）処分を争うことはできないとするものである。これに対し、併存説は、当初の更正（決定）処分と増額再更正処分とはそれぞれ別個独立の行為として併

存し、増額再更正処分の効力は増加する部分についてのみ生じ、当初の更正（決定）処分と増額再更正処分の両者で一個の納税義務を確定させるという見解であり、したがって、増額再更正処分がされた場合であっても、当初の更正（決定）処分を争うことはできるとするものある。判例は、一貫して吸収説を採っており、最高裁昭和55年11月20日判決（訟務月報27巻３号597頁）は、「更正処分がされたのち、これを増額する再更正処分がされたことにより、当初の更正処分の取消しを求める訴えの利益が失われたとしてこれを却下すべきものとした原審東京高裁昭和53年１月31日判決（行政事件裁判例集29巻１号71頁）の判断は正当である。」と判示する。裁判実務上は、吸収説がほぼ定着しており、学説では、併存説に立つものが多いが(14)、司法関係者には吸収説が多い(15)。

次に、更正又は決定処分がされた後、これを減額する再更正処分がされた場合において、更正（決定）処分と再更正処分のいずれの取消しを求めるかという問題がある。最高裁昭和56年４月24日判決（民集35巻３号672頁）は、「申告に係る税額につき更正処分がされたのち、いわゆる減額再更正がされた場合、右再更正処分は、それにより減少した税額に係る部分についてのみ法的効果を及ぼすものであり（国税通則法29条２項）、それ自体は、再更正処分の理由のいかんにかかわらず、当初の更正処分とは別個独立の課税処分ではなく、その実質は、当初の更正処分の変更であり、それによって、税額の一部取消という納税者に有利な効果をもたらす処分と解するのを相当とする。そうすると、納税者は、右の再更正処分に対してその救済を求める訴の利益はなく、専ら減額された当初の更正処分の取消を訴求することをもって足りるというべきである。」と判示している。実務上はこの見解が支持されている(16)。

なお、横浜地裁平成３年６月10日（訟務月報38巻３号511頁）及びその控訴審である東京高裁平成４年６月29日（訟務月報39巻５号913頁）は、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分と増額更正処分との関係について吸収説を採り、通知処分と増額更正処分の両者について取消訴訟が提起された場合には、「通知処分は増額更正の処分内容としてこれに吸収されて一体

となり、その外形が消滅することにより、通知処分の取消訴訟はその対象を失って不適法な訴えとなる。もっとも、通知処分に取消原因がある場合には、課税標準等又は税額等が申告額を下回ると認められる限り、増額更正について申告額を下回る額まで取り消すことができる。」とする(17)。

四　更正及び決定の期間制限

国税の法律関係については、法的安定及び画一的執行の見地から賦課権及び徴収権に関する期間制限の規定が設けられており、賦課権については除斥期間の制度が設けられている。除斥期間とは、法律上賦課権を行使し得る期間を意味し、時効ではないから、中断や当事者の援用になじまないものである。更正及び決定の期間制限については、次のように定められている（除斥期間経過後であっても、例外的に更正ができる特例が国税通則法71条に定められている。)。

(1)　期限内申告に対する更正については、法定申告期限から３年を経過した日以後においてはすることができない（国税通則法70条１項１号)。還付請求申告書にあっては、法定申告期限の定めがないので、その除斥期間の起算日は当該申告書の提出があった日の翌日となる（国税通則法70条１項１号かっこ書)。

(2)　申告期限後１年以内に期限後申告書の提出があった場合にする更正については、(1)と同様に法定申告期限から３年を経過した日以後においてはすることができない（国税通則法70条１項１号)。

(3)　申告期限から１年を経過した日から３年を経過する日までに期限後申告書の提出があった場合にする更正については、期限後申告書の提出があった日から２年を経過した日以後においてはすることができない（国税通則法70条１項本文かっこ書)。

(4)　減額更正及び純損失等の金額で当該課税期間に生じたものについてする更正若しくは還付金の額を増加する更正については、法定申告期限から５年を経過した日以後においてはすることができない（国税通則法70条２項１号か

ら３号)。申告期限から３年を経過した日以後に期限後申告書の提出があった場合にする更正についても同様である。

なお、京都地裁昭和51年９月10日判決（訟務月報22巻９号2326頁）は、課税処分の取消しを求める訴訟の係属中において課税庁が原処分の誤りに気付き減額更正をする場合には、法定申告期限から５年を経過した日以後においてもすることができるとする。

(5) 申告書の提出がない場合にする決定及びその決定後にする更正については、法定申告期限から５年を経過した日以後においてはすることができない（国税通則法70条３項)。還付請求申告書の提出がない場合にする決定又はその更正については、還付金がなく納付すべき税額があるものと仮定した場合における法定申告期限の翌日が起算日となる（国税通則法施行令29条)。

(6) 偽りその他不正の行為により、その全部若しくは一部の税額を免れ又は還付を受けた国税についての更正決定は、法定申告期限から７年を経過する日まですることができる（国税通則法70条５項)。同様に、偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合に、当該申告書に記載されたその純損失等の金額（更正があった場合には更正後の金額）についての更正は、法定申告期限から７年を経過する日まですることができる（国税通則法70条５項)。還付請求申告書に係る更正にあっては、その申告書を提出した日の翌日が起算日となる（国税通則法70条５項１号かっこ書)。

「偽りその他不正の行為」とは、ほ脱犯の構成要件と同義であり、最高裁昭和42年11月８日判決（刑集21巻９号1197頁）は、「逋脱の意図もって、その手段として税の賦課徴収を不能ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うことをいう。」ものとする。国税の一部について「偽りその他不正の行為」により税額を免れていた場合には、単純な過少申告部分を含めて除斥期間が延長されることになる。なお、減額更正については、「偽りその他不正の行為」に対応する部分に限って６年前及び７年前に遡って行うことができる。

〔注〕

(1) 同旨のものに、東京地裁昭和48年８月８日判決（行政事件裁判例集24巻８・９号763頁）、東京地裁昭和55年10月29日判決（シュトイエル230号17頁）、大阪高裁昭和59年３月30日判決（行政事件裁判例集24巻35巻３号275頁）、東京地裁昭和61年５月26日判決（税務訴訟資料152号192頁）、その控訴審である東京高裁平成元年３月20日判決（税務訴訟資料169号619頁）等がある。

(2) 同旨のものに、東京地裁昭和62年４月27日判決（税務訴訟資料158号237頁）、その控訴審である東京高裁平成２年１月30日判決（シュトイエル345号27頁）、東京高裁平成３年６月６日判決（訟務月報38巻５号878頁）、広島地裁平成４年６月24日判決（税務訴訟資料192号698頁）等がある。

(3) 泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について」司法研究報告書36輯２号89頁及び宮谷俊胤「税務調査」日税研論集28号122頁参照

(4) 大阪地裁平成元年７月25日判決（税務訴訟資料173号328頁）、京都地裁平成３年７月３日判決（判例タイムズ783号123頁）参照

(5) 泉ほか前掲書90頁

(6) 斉藤秀夫「税務訴訟の立証責任について」裁判官特別研究叢書43号18頁

(7) 以上の論述は、主として、高林克己「行政訴訟における立証責任」行政法講座３巻294頁以下参照

(8) 雄川一郎「行政争訟法」214頁

(9) 詳しくは、紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判例タイムズ315号37頁及び泉ほか前掲書148頁参照

なお、最高裁昭和38年３月３日判決（訟務月報９巻５号668頁）では、「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである。」とする。

(10) 最高裁判所昭和39年２月７日判決（訟務月報10巻４号669頁）は、「納税義務者において一たん申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものとの主張、立証がない限り、その確定申告にかかる所得金額をもって正当のものと認めるのが相当である。」とする。

(11) 加藤就一「課税処分取消訴訟における立証責任」判例タイムズ652号33頁

(12) 税制調査会、昭和36年７月「国税通則法の制定に関する答申の説明」63頁

(13) この問題については、泉ほか前掲書34頁が詳しい。

(14) これらの学説を紹介したものに、中村隆次「裁判実務大系20」132頁、宮崎良夫・ジュリスト466号109頁、碓井光明・判例評論275号10頁がある

(15) 泉ほか前掲書38頁、中尾巧「税務訴訟入門（改訂版）」118頁

(16) 泉ほか前掲書40頁、中尾前掲書120頁

(17) この問題については、訟務月報38巻１号別冊209頁以下の訟務座談会（平成３年の回顧）及び法務省訟務局編「課税訴訟の手引（全訂版）」84頁以下が詳しい。

第３章　申告納税制度を支える諸制度

第１節　納税者の自主的な申告と記帳制度

一　課税物件の的確な把握と記帳

申告納税制度は、納税者自らが税法を正しく理解し、税法に基づいて課税標準等と税額等を計算し、法定期限までにこれを申告・納付する税制であるから、納税者の自主的な申告と納税がなされること、そして、その申告・納税の適正さが確保されていることが必要であり、そのための諸制度が税法上において整備されている。本章では、申告納税制度を支える諸制度について所得税や法人税を中心に考察するものであるが、まず冒頭において、納税者が自主的な申告をするための措置について論じておきたい。

納税者自身が自主的に正しい申告をするためには、税法を正しく理解すべきことはいうまでもないが、そのほかに課税物件を的確に把握する必要がある。納税者が税務官庁に申告する課税標準は課税物件を数量又は金額等で表したものであり、課税物件とは、課税の対象とされる物・行為又は事実をいい、具体的には、所得税及び法人税にあっては個人及び法人の所得がそれであり、相続税及び贈与税にあっては相続及び贈与により取得した財産が、また、消費税にあっては資産の譲渡等がこれに当たるのであるから、納税者が正しい課税標準を申告するには、課税物件を的確に把握しなければならないのである。これらの課税物件のうち、とりわけ所得税や法人税の課税対象となる所得の把握は困難である。

そして、ここでいう所得とは何かが問題であり、従来からこの点については種々の議論があるところであるが、金子宏教授の説によれば、「真の意味における所得（rear inkome）は、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するが、これらの効用や満足を測定し定量化することは困難であるから、所得税の対象としての所得を問題にする場合には、これらの

効用や満足を可能にする金銭的価値で表現せざるをえない。」とした上で、消費型（支出型）所得概念と呼ばれるものと取得型（発生型）所得概念と呼ばれるものとがあるとし、取得型（発生型）所得概念が各国の租税制度で採用されているが、この所得概念のもとにおいても、制限的所得概念と包括的所得概念の二つの考え方があるとする(1)。そしてその上で、包括的所得概念が一般的な支持を受けており、我が国においても、戦後は包括的所得概念が採られているとする。

このような所得概念の下で、現行の我が国の所得税法は、所得を10種類に分類した上で、不動産所得・事業所得・山林所得及び雑所得（公的年金等に係るものを除く。）については、その年中の総収入金額から必要経費を控除して所得金額を算出することとし（これが所得金額算出の基本類型ということができよう。）、他の所得金額と総合して課税標準を計算する仕組みを採用しており（所得税法22条以下）、また、法人税法にあっては、各事業年度の益金の額から損金の額を控除して所得の金額を計算する仕組みを採用している（法人税法22条）。この所得の発生について最も知りうる地位にあるのは、その原因となる経済取引の当事者である納税者自身であることはいうまでもなく、納税者が正しい申告と納税をするには、所得金額の算出要素である一暦年中の総収入金額や必要経費の額あるいは一事業年度の益金の額や損金の額を的確に把握することが必要であり、現に納税者は何らかの方法でこれらを把握している筈である。とりわけ、個人事業者や法人の経済活動は、多岐にわたっており、その経済活動の成果である収入金額や益金の額あるいは必要経費や損金の額を的確・正確に把握するには、取引のすべてを正確に帳簿に記載し、その証憑を整然と保存していることが不可欠であろう。

この問題については、既にシャウプ勧告において、「所得税及び法人税の執行面の成功は全くの納税者の協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情や自分の所得額をもっともよく知っている。このある納税者の所得を算定するのに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。」と指摘し、「正当な申告納税には、かような記帳は不可欠の要素である。」とし

て、記録及び記帳に基づく申告納税制度の確立を唱えている(2)。ただ、同勧告では、当時の社会経済情勢からして記帳義務を法定することは困難であるとして、正確な帳簿記録をつけるための誘因策として、青色申告制度を導入するにとどめている。その後、昭和36年の「国税通則法の制定に関する答申」では、「青色申告制度は、納税者による記帳の普及を図り、申告納税制度の理想的な運営を目ざして設けられたものであるが、本来は一般的な記帳制度に包摂されるべき性質のものと考える。また、青色申告制度の創設後すでに10年余を経て、記帳慣習もかなり高まってきたと認められる。」とした上、所得税及び法人税について記帳義務の制度を導入すべき旨の答申をしたが(3)、なお時期尚早として立法は見送られ、結局は、昭和59年の税法改正により記帳制度が導入されている。この記帳制度の導入の法制化に当たって税制調査会の昭和58年中期答申「今後の税制のあり方についての答申」では、「申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らの課税標準と税額を計算しなければならないものであり、具体的には、納税者がその税額を算定するのに必要な資料を持ち、これに基づいて適正な申告を行うことを根幹としていると言うべきである。」とする(4)。

この改正により導入された記帳制度の概要は、次のとおりである。

(1) 所得税関係

その年において不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を営む者（青色申告者を除く。）で、一定基準日において、その年の前々年分又は前年分のこれらの所得金額の合計額が300万円を超えるものは、帳簿を備え付けて、これにその業務に係るその年分の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を大蔵大臣の定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿を一定期間保存しなければならない（所得税法231条の２第１項)。

(2) 法人税関係

青色申告書を提出する法人以外の法人は、帳簿を備え付けてこれにその取引を簡易な方法により記帳するとともに、当該帳簿並びに当該取引に関して作成し又は受領した書類及び決算に関して作成した書類を保存しなければな

らない（法人税法150条の２第１項）。

なお、記帳制度と青色申告制度とは併存させて、青色申告者については高度な記帳に移行していくことを期待するとともに、記帳対象者においても、税務調査に際しては、記帳義務に基づいて作成した帳簿の検査を困難とする事情がある場合を除き、これを検査しなければならないこととされている（所得税法231条の２第２項、法人税法150条の２第２項）。

二　青色申告制度

申告納税制度は、納税者の行う申告により第一次的に税額が確定する制度であるから、それが適正に機能するためには、納税者が自発的な納税意欲をもち、継続的で正しい記帳を行い、客観的な計数に基づいて所得金額を計算するということが基本的な前提となっていることは、既に述べたとおりである。青色申告制度は、このような基盤を築いていくため、昭和25年にシャウプ勧告に基づく税制の全面的な改革の一環として創設されたものである(5)。この青色申告制度は、事業等を行っている個人（事業所得、不動産所得及び山林所得を有する個人）又は法人が税務署長の承認を受けて、青色の申告用紙により申告を行うもので、青色申告者は、帳簿書類を備え付け一定の水準の記帳を継続的に行うとともに、これを保存することが義務付けられる一方、青色申告者以外の納税者に比し、税制上有利な所得計算や取扱いが認められることを骨子とする制度である。

青色申告制度の創設時には、①納税者が長い間、賦課課税制度になじんでいたこと、②個人事業者は記帳慣習が乏しかったこと、③税務署に対して不信感を抱いていたことなどのため、青色申告をしようとする者は少なく、会計帳簿の基礎が整っている法人の場合は50パーセントが青色申告を申請したのに対し、個人の営庶業所得者の場合はわずか５パーセントの９万４千人にすぎなかったが(6)、税制及び執行の両面から青色申告制度の普及と育成に努めた結果、現在（平成７年分）では、個人で454万８千人（営庶業所得者についていえば50パーセントの普及割合）、法人で250万件（普及割合92.6パーセント）が

青色申告をしており[7]、青色申告制度は納税者の間に定着してきているといえよう。青色申告の定着に向けては、税制面では、①昭和27年の青色事業専従者控除制度の創設、②昭和28年の簡易帳簿方式の採用、③昭和43年の専従者給与の完全給与性と現金主義による所得計算の特例の採用、④昭和47年の青色申告控除制度の創設、⑤昭和48年のみなし法人課税制度の創設、⑥平成４年のみなし法人課税制度の廃止に伴う青色申告特別控除制度の創設など、個人の青色申告者を中心に各種の施策が採られたこと、執行面では、記帳指導に重点を置いて量的拡大の必要性を強調した税務運営方針が採られて、記帳になじみの薄い小規模事業者の指導の充実と青色申告の普及に努めたことなどが挙げられるほか[8]、昭和25年秋ごろから結成された青色申告会や法人会などの民間面からの活動を挙げることもできよう。

ところで、青色申告制度は、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って青色の申告書を用いて申告することを認め、青色申告者に各種の特典を与えることとしたものであるから[9]、青色申告者には、一定の帳簿書類の備付けと記録及び保存の義務が課されている反面、各種の特典が付与されている。この場合の青色申告の特典には、実体上の特典と手続上の特典とがあるが、青色申告制度創設の経緯からみて、手続上の特典が重要である。その一つが青色申告書に係る更正であり、税務署長が課税標準等を更正するときは、原則として、その納税者の帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがある場合に限って更正することができ（所得税法155条１項、法人税法130条１項）、また、その更正通知書には更正の理由を附記しなければならないこととされている（所得税法155条２項、法人税法130条２項）[10]。青色申告者は、帳簿書類に基づいて申告をするのであるから、その帳簿書類を無視して更正されることがないことを保障したのが、これらの規定であり、したがって、この手続上の特典は、誠実な記帳義務をする青色申告者と課税庁との間に信頼関係が保たれていることを前提とするのである。青色申告者に対して決定する（国税通則法25条）場合には、帳簿書類を調査することや理由附記を要することの規定の適用がないのは

いうまでもない。

なお、手続上の特典のもう一つの重要なものに推計課税の禁止がある（所得税法156条、法人税法131条）。推計課税は、税務署長が納税者の所得金額を実額で算定することができないような事情があるときに、間接的な資料から所得金額を算定し更正又は決定をするものであるから、誠実な記帳に基づいて申告がされることを予定している青色申告者については、推計による更正又は決定は許されないのである。

三　青色申告承認の取消し

青色申告書の提出につき承認を受けようとする個人又は法人は、青色申告書を提出しようとする年の３月15日又は当該事業年度開始の日の前日までに、青色申告の承認申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならず（所得税法144条、法人税法122条）、税務署長は、青色申告承認申請書が提出された場合において、承認するか却下するかの処分を行うときは、その申請をした者に対して書面によりその旨を通知するが（所得税法146条、法人税法124条）、この場合、①帳簿書類の備付け、記録又は保存が大蔵省令で定めるところに従って行われていないこと、②帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載していることその他不実の記載があると認められる相当の理由があること、③青色申告の承認の取消しの通知を受け、又は青色申告の取りやめの届出書の提出をした日以後１年以内に申請書を提出したことの事実があるときは、税務署長はその申請を却下することができることとなっている（所得税法145条、法人税法123条）。申告納税制度の下において、適正な申告納税を推進すべき誠実な者が青色申告者に相応しいことはいうまでもなく、したがって、青色申告承認の申請段階で、誠実な申告納税が期待できるかどうかの観点から承認する旨の規定と解され、この場合の青色申告の承認は、納税義務者に青色で申告することのできる法的地位を賦与する設権的行政処分であり、青色申告をなし得る法的地位は一身専属的なものであると解されている(11)。

また、青色申告制度は、誠実で信頼性のある記帳を約束した納税者に対し

て、税法上の各種特典を与えるものであるから、青色申告者の帳簿に信頼が置けないような事実が生じた場合には、所轄税務署長が青色申告の承認を取り消すことができることとされている（所得税法150条、法人税法127条）。青色申告の承認の取消理由には、①帳簿書類の備付け、記録又は保存が大蔵省令で定めるところに従って行われていないこと（１号）、②帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと（２号）、③帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載し、その他その記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること（３号）等が掲げられており、これらに該当する事実がある場合には、その事実が生じた年にまで遡って青色申告の承認を取り消すことができ、取消年分以後の所得税、法人税については青色申告書以外の申告書（いわゆる白色申告書）とみなされる（所得税法150条第１項、法人税法127条第１項）。

右のように、法は、青色申告承認の取消事由として、①帳簿書類の備付け・記録・保存義務違反、②帳簿書類に関する税務署長の指示に対する違反、③帳簿書類への不実記載の３点を掲げており（法人税法では、このほかに、法定申告期限までに納税申告書を提出しなかった場合を掲げている。）、これらの事由以外の事実があっても青色申告承認は取り消されないが、青色申告者が税務調査に際し帳簿書類の提示要求を拒否した場合には、前記①の帳簿書類の備付け・記録・保存義務違反に該当するものと解されている(12)。青色申告者が税務職員の帳簿書類の提示要求に応ぜずに、これを拒否したために行われた青色申告承認の取消処分は正当であり、その取消処分の取消しを求める不服申立手続において、当該納税者が帳簿書類を提示したとしても、青色申告承認取消処分が違法となるわけではないことはいうまでもない(13)。

四　納税者の申告内容の説明義務

申告納税制度においては、納税者自らが課税標準を的確に把握し、法定申告期限までに、その課税標準と税額を記載した納税申告書を所轄税務署長に提出し、併せて納税をするということを予定していることは既に述べたとおりであ

るが、その前提として、納税者が納税申告書に記載した課税標準等が正しいかどうかを税務職員が確認できるシステムが採られていてしかるべきである。現行法では、納税者が確定申告書に記載すべき事項は、法人にあっては所得金額、法人税額及びこれらの金額の計算の基礎となる事項（法人税法74条１項）のほか、貸借対照表及び損益計算書等を添付することとされているが（同条２項）、個人にあっては総所得金額、所得控除、課税総所得金額及び所得税額並びにこれらの金額の計算の基礎となる事項（所得税法120条１項）とし、個人の納税者のうち、個人事業所得者等（不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を営む者をいう。）については、その所得に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した収支内訳書を（同条４項）、また、青色申告者においては貸借対照表及び損益計算書等を添付することとされている（同法149条）。個人事業所得者等の収支内訳書の添付制度は、昭和59年の改正で納税環境の整備の一環として設けられたものであるが、その趣旨は、納税申告書に課税標準と税額を記載したのみでは、その金額が正しく算定されているか全く不明であり、したがって、青色申告者以外の事業所得者等についても、「所得の金額の計算を行った根拠（計数）を、極めてラフな項目で記載する」ということにある(14)。

ちなみに、法人税の実務においては、納税者である法人に対して事業概況説明書を納税申告書に添付するよう指導しているが、この事業概況説明書は、「納税者から事業形態及び申告内容について、あらかじめ補足説明があれば指導や調査の際に双方が煩さを回避できるので、その関係書類として昭和27年に『会社事業概況説明書』の提出を求めるとしたのが最初である。」といわれているように(15)、上記の申告書に添付すべきものとされている法定書類と同様に、納税申告に当たっては、納税者が申告内容について説明する施策であり、申告納税制度の理念に沿うものということができよう。

この納税者の申告内容説明義務について、広島高裁昭和59年10月17日判決（税務訴訟資料140号110頁）は、「申告納税制度は、所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている納税者自身に、所得金額や税額を計

算して申告させ、その申告した税額を納付させることが、最も合理的であるという考え方に基づくものである。したがって、申告納税制度の下においては、納税者は単に自分で任意に所得金額や税額を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというものではなく、税法に定めるところに従い正しい所得金額や税額を申告しなければならないし、税務署から説明を求められれば、納税者はその所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告の内容の正しいことを説明しなければならない立場にある」旨指摘しているところであり、申告納税制度の理念に沿った解釈論が展開されているものと評価し得よう(16)。

ところで、青色申告においては、納税者が所定の帳簿書類を備え付けることが義務付けられているが（所得税法148条、法人税法126条）、税務当局からの提示要求があった場合には、青色申告制度の趣旨に照らして、当該納税者は帳簿書類を提示すべきであり、この提示義務は帳簿書類の備付け義務に包含されているというべきである。なぜならば、申告納税制度の下においては、納税者自らが正しい課税標準と税額を法定期限までに申告し、これを納付することが前提となっているので、正しい申告がなされたかどうかを税務当局が確認できることは、制度上明らかである。そして、青色申告者の場合は、法により帳簿書類を備え付けることが義務付けられている以上、税務当局の調査あるいは指導に際しては、申告内容を説明するとともに、その申告が正しいことを帳簿書類に裏付けて明らかにすべき義務があると解すべきである。青色申告者が税務当局の帳簿書類の提示要求に対してこれを拒否した場合には、法所定の帳簿書類の備付けがあるか否かについて確認ができないのみならず、青色申告の承認を取り消す以外には更正をすることもできない（所得税法155条、法人税法130条）のであり、これでは、他の誠実な納税を済ませている者との間に課税上の公平を著しく欠く結果を生ずることになるからである（京都地裁平成６年11月７日判決・訟務月報41巻11号2844頁参照）。

この点について、和歌山地裁昭和57年９月８日判決（税務訴訟資料127号754頁）及びその控訴審である大阪高裁昭和58年９月30日判決（シュトイエル265

号46頁）は、「青色申告者が法律によって備付け、記録、保存を義務づけられている帳簿書類は、青色申告者自身がそれによって、自己の納付すべき税額等を計算し、申告するための前提としての機能を有するとともに、税務官庁による税務調査に供せられ、申告内容の適否を検討すべき資料とされることが予定されているものということができる。したがって、青色申告者は、帳簿書類を備付け、記録、保存する義務を負うのは勿論、税務調査のため税務職員より帳簿書類の提示を求められた場合には、右調査を受忍し、速やかに帳簿書類を提示すべき義務を負っているものと解するのが相当である。」とし、また同様に、浦和地裁昭和58年１月21日判決（行政事件裁判例集34巻１号32頁）は、「青色申告制度は、納税者が自己の計算した税額を納付するという民主的な租税制度で、納税者がその計算の根拠となるべき帳簿書類を備付け、記録、保存することにより、申告納税の公正を確保し、白色申告者に対する賦課方法との公平を図り、申告を容易ならせてその協力を促進している。このように、帳簿書類の備付け、記録、保存がその制度を支える根幹となっており、納税者がその義務を負うことは所得税法148条の定めるところであって、この義務には、課税庁の税務職員が必要に応じ所得税法234条の質問検査権検査をする際に申告者が所定の帳簿書類を提示してその調査に応ずる義務を包含しているものと解される。」旨判示しているところである。

先に述べたように、青色申告者が税務調査に際し帳簿書類の提示要求を拒否した場合には、青色申承認の取消理由に該当するというのが判例及び学説の通説であるが(17)、この見解は、青色申告者には帳簿書類の提示義務があることを前提としている申告納税制度の理念から導き出すことができるものである。もっとも、最近の裁判例では、東京高裁平成５年２月９日判決（訟務月報39巻10号2070頁）に見るように、青色申告承認の取消事由が法規上明文をもって規定されていないこと、青色申告承認取消処分が納税者に対して不利益を課する処分であること等を理由に、「納税者の帳簿書類の提示拒否の事実の有無は、一定の時点においてのみ判断されるべきものではなく、税務当局の行う調査の全過程を通じて、税務当局側が帳簿の備付け状況等を確認するために社会通念

上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行うことが客観的にみてできなかったと考えられる場合に、青色申告承認の取消事由の存在が肯定される。」旨判示した上で、「課税庁係官が短時間で切り上げたことには、その経緯からして無理からぬところもあるが、調査を継続しておれば、帳簿書類の備付け等の確認ができたのではないかとの疑いを否定できない。」として、青色申告承認の取消処分を取り消した事案がある(18)。また、この判決と同様の趣旨を示した上で、税務職員は帳簿書類の提示要求をしており、社会通念上当然に要求される程度の努力をしたと認められるとし、あるいは努力をしなかったとまではいえないとして、青色申告承認の取消処分を肯定したものもある（長野地裁平成５年11月25日判決・税務訴訟資料199号909頁、広島地裁平成７年２月22日判決・訟務月報41巻12号3118頁、東京高裁平成７年12月11日判決・税務訴訟資料214号715頁）。

右の判決にいう、「社会通念上当然に要求される程度の努力」とはいかなる努力をいうのか等、残された問題も少なくないが(19)、帳簿書類の不提示を理由とする青色申告承認取消しについて、税務当局側にも帳簿書類の確認を行うための積極的な姿勢が要求されていることを見逃すことはできない。もとより、税務当局においても、税務調査に際しては、納税者に申告内容の確認のためには帳簿調査が必要であることを説明し、帳簿書類の提示を求めるべきであろうし、現にそのように努めている筈である。税務職員の努力義務を要求する一方で、納税者の帳簿不提示という状況を見過ごすということは、納税非協力者ほど有利となり、申告納税制度の趣旨に照らしても相当でなく、この観点からは「課税庁側に過度の努力義務を課すことに疑問」があるといえよう(20)。東京地裁平成６年２月10日判決（税務訴訟資料200号567頁）は、「税務行政を公正・公平に遂行する責務を担う税務署職員が、青色申告のように本来帳簿を基礎にして行われるべきである納税申告について、これが適正に行われたか否かを調査するに当たっては、まず、何よりも、申告の基礎となった帳簿が存在し、申告がその帳簿の記載を正確に反映していることを把握することが当面の最大の課題となるはずである。そのような調査に従事する税務署職員は、その

ために納税者の自宅や店舗を訪れるのであるから、その際、納税者から、その帳簿を提示されれば、余程特別の事情がない限り、まずはこれを手にとって、その内容を吟味しようとするはずである。」と指摘した上で、税務職員が帳簿調査をしなかったのであるから、青色申告承認取消処分が違法である旨の納税者の主張を排斥しているが、税務調査の実態を把握した正しい判断であるということができよう。

〔注〕

(1) 金子宏「租税法」(第五版) 163頁以下

(2) シャウプ使節団、日本税制報告書Ⅳ巻D 4頁、40頁

なお、林大造「所得税の基本問題」(昭和41年刊) 272頁では、納税者が所得を計算できるということは、申告納税制度の基本的前提であるとした上で、我が国では、「一方では青色申告を普及させて、納税者の記帳水準を高めることにより、他方では農家等の所得標準を公開し、標準による申告を認めることにより、法の予定する理想と、現実との間の橋渡しをはかっている」とする。

(3) 税制調査会、昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第2次答申)」14頁

(4) 国税庁「昭和59年改正税法のすべて」50頁では、「記録、帳簿その他の客観的な資料に基づく申告納税制度は、申告納税制度に内在するものであり、その原点から当然に導き出されるものであって、これを申告納税制度を採用している税のうち、代表的な所得税の場合について考えれば、申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告することをいうのであり、これは、適正な申告水準を維持、確保するためのその他の納税協力を含めて納税者の当然の責務といえます。この考え方に基づき、記録及び記帳に基づく申告制度の整備は、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ものであり、これを確認する制度として構成すべきものであるとされたのです。」とする。

(5) シャウプ勧告は、「農業以外の個人所得者には、……青色申告用紙の方法で記帳することを奨励すべきである。大蔵省は、納税者が青色申告用紙で申告することを認められる場合に記帳を必要とする帳簿の見本を公表し、この見本を広く配付すべきである。青色申告用紙で申告する納税者は、その帳簿を検査することなく更正決定を受けることはないであろう。」(シャウプ使節団、日本税制報告書Ⅱ巻225頁) とする。

(6) 国税庁「国税庁三十年史」62頁以下

(7) 国税庁「日本における税務行政（平成８年）」18頁、19頁

(8) 国税庁「国税庁三十年史」62頁以下

(9) 金子宏「租税法（第五版）」507頁参照

(10) 更正の理由附記の規定について最高裁昭和38年５月31日判決（民集17巻４号617頁）は、「一般に、法が理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消しを免れないものといわなければならない。」と判示して、右規定が効力規定であることを明らかにするとともに、以後の一連の最高裁判決は、理由附記の程度につき、「単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿書類以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要する。」とする。

(11) 金子前掲書508頁

なお、最高裁昭和62年１月30判決（訟務月報34巻４号953頁）は、「青色申告の承認は、課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を伴う特別の青色申告書により申告することのできる法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的処分の性質を有することが明らかである。」とする。

(12) 東京地裁昭和55年３月15日判決（行政事件裁判例集31巻３号401頁）及びその控訴審である東京高裁昭和56年10月21日判決（行政事件裁判例集32巻10号1848頁）は、「青色申告者が帳簿書類の調査をいわれなく拒否した場合には、法150条１項１号に該当すると解すべきであるが、この解釈は、調査拒否自体を「備付け」、「記録」又は「保存」の違反と並ぶ別個独立の取消事由とするものではなく、右調査の結果として帳簿書類の「備付け」、「記録」又は「保存」が正しく行われていることを処分の時において確認し得ないこととなるので、これをもって「備付け」、「記録」又は「保存」を欠くと評価するものであるから、法の規定していない取消事由を創設したことになるとの非難は当たらない。」とし、また、東京高裁昭和59年11月20日判決（行政事件裁判例集35巻11号1821頁）は、「帳簿書類の調査拒否の事実をもって、その備付け、記録又は保存がされていない場合と別個の青色承認の取消事由としようとするものではなく、青色申告制度の本旨・法意にそう法条の合理的解釈として、所定の帳簿書類の備付け等は、当該職員からの提示・閲覧に応じ得るものでなければならないとするものである。」と判示している。

(13) 東京地裁平成３年３月27日判決（判例時報1392号51頁）参照

(14) 国税庁「昭和59年改正税法のすべて」58頁

(15) 足立正喜編「新訂版税法用語辞典」246頁

(16) 大阪高裁昭和62年９月30日判決（行政事件裁判例集38巻８・９号1067頁）も、同様に、「申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従った正し

い申告をする義務を負うとともに、その申告を確認するための税務調査に対しては、所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務職員に説明する義務を負うものといわなければならない」とする。

(17) 金子前掲書509頁、金子昇平・ジュリスト986号101頁ほか

(18) 横浜地裁平成7年6月21日判決（判例タイムズ885号181頁）も、同様な観点から、青色申告承認の取消処分を取り消している。

(19) 東京高裁平成5年2月9日判決の解説・訟務月報39巻10号2070頁を参照されたい。

(20) 田部井敏雄・税理39巻10号196頁

第２節　適正課税のための税務調査と推計課税

一　税務調査の意義

申告納税制度は、納税者の申告により第一次的に納税義務が確定する税制であるから、その申告が正しいかどうかを税務当局が確認できることを前提として成り立っているといってよかろう(1)。かかる意味で申告納税制度の維持に当たっては、申告額の適否の検討等を行う税務調査が重要である。税務調査は、税法に基づく徴税を確保する上で重要な担保的機能を果たすものであり、税務官庁の主要な任務が適正な税務調査の遂行にあることは明らかである。もっとも、平成７年分の所得税の確定申告者は1926万人（そのうち申告納税額のある者は802万人）、調査指導等の件数は82万5674件（実地調査件数は15万4509件）、また、平成７事務年度における法人税の確定申告書の提出件数は263万2164件で、その実地調査の件数は18万5729件という現状(2)に見るとおり、納税者一人ひとりについて調査するなどということは到底できるものではない。また、税法の建前も、戦前の賦課課税制度から、戦後は、納税者が税法に基づいて自ら課税標準と税額を計算し、申告と納税をする申告納税制度に改められている今日、税務行政を支えるものは、納税者の自発的な納税協力である。このような状況の中で、今日の税務行政は、脱税者を刑事訴追する目的を持つ査察制度のような納税者の責任を厳しく追及する分野がある一方で、所得税の「申告相談」や「青色申告の普及育成」というような正しい申告を助長・誘導するための指導行政的な側面があり、欧米の行政に比し、税務調査の頻度と深度が高い上に、日本的なきめの細かい、もろもろの“税務指導”が行われ、総じて徴税のために税務当局の果たしている役割は大きいといわれている(3)。

ところで、税務調査には、任意調査と強制調査とがあり、通常の税務調査である任意調査の法的根拠としては、各税法に基づく税務職員の質問検査権がある。税法は、故なくしてその質問検査権の行使に従わなかった者に対して罰則

を科することとしているので、任意調査といっても、調査を受けるのも受けないのも全くの“任意”という意味でなく、強制調査のように直接強制力を用いて調査することができないというにとどまり、いわば調査の執行が罰則によって間接的に担保されている調査を意味しているものである。この質問検査権は、他の諸々の行政法規において認められている質問検査権と同様、行政目的、すなわち、税法を正しく適用し、税法が守られているかどうかを調査するものであって、脱税の疑いがある者に対して脱税摘発の目的で行使されるというような性質のものではない。

なお、広い意味での税務調査は、必ずしもそのすべてが厳密にこのような質問検査権に基づいて執行されているわけではない。税務当局は、各種資料の収集その他種々の態様の税務調査を行っているが、そのうちには、必ずしも質問検査権によらず、相手方の同意を根拠としているものも含まれているのである(4)。

また、強制調査は、単に税法が守られているかどうかを確かめるというような目的でなされるものではなく、脱税の嫌疑がある場合に、これを犯則事件として追及するために発動されるものであり、したがって、臨検・捜索等の強制処分を行うためには、原則として、犯罪捜査の場合に準じて裁判官の許可状の発付を受けることが必要である。

二　税法上の質問検査権

税法上の質問検査権の解釈に関しては、適正公平な課税の実現という徴税上の要請と納税者の基本的人権の尊重との調和の問題を含め、長い間、学界及び実務界あるいは裁判上において見解が分かれていたが、最高裁昭和47年11月23日判決（刑集26巻９号554頁）及び最高裁昭和48年７月10日決定（刑集27巻７号1205頁）によって一応の決着がつけられた。

右最高裁昭和47年判決は、質問検査権は所得税の公平確実な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的とする手続であって、刑事責任の追及を目的とする手続ではないこと、実質上刑事責任追及のための資料の収集に直接結

びつく作用を一般的に有するものとは認められないこと、刑罰による強制の度合いが検査の相手方の意思を著しく拘束して、実質上直接的物理的な強制と同視すべき程度にまで達しているとは認め難いことなどから、所得税法上の質問検査があらかじめ裁判官の発する令状によることを一般的要件としていないからといって、憲法35条の法意に反するものではなく、また、このような検査制度に公益上の必要性と合理性が認められるものである以上、右規定は憲法38条１項にいう「自己に不利益な供述」を強要するものではない旨判示している。また、最高裁昭和48年決定は、「質問検査権に対しては、相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的に強制されているものであって、ただ、相手方において、あえて質問検査を受忍しない場合には、それ以上、直接的物理的に右義務を履行し得ないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているものである」とするとともに、税法上の質問検査権に関する規定の文言の意義は明確であること、右規定の不当解釈と濫用を招来すべき危険性がその規定上明白に存するとは認め難いこと、質問検査制度の趣旨・目的に照らして罰則が著しく不合理・不均衡であるとも認められないこと等を指摘して、右規定が憲法31条に違反しない旨判示している。

最高裁判決等が指摘する質問検査権の法理は、申告納税制度の理解のために極めて重要であるので、以下、申告納税制度の維持という観点から質問検査権に関する諸問題を概観してみることとする。

1　質問検査の必要性

質問検査権は、所得税や法人税等に関する調査について必要がある時に行使できることとされており、前掲の最高裁決定は、質問検査権に関する条項について、「調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等、諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、職権調査の一方法として（中略）、質問し、又はその事業に関する帳簿書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を定めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等、実定法上

特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべきである。」旨判示して、課税庁の全くの自由裁量というわけではないが、調査の必要性と方法の第一次判断を課税庁に委ねている。

右決定以後の下級審判決は、①申告内容の真実性・正確性を確かめるなど、過少申告の疑いが当初から明らかでない場合でも、質問検査権は行使できるとし、調査の必要性を広範囲に認めるもの（東京高裁昭和52年10月31判決・訟務月報24巻12号2589頁ほか）、②申告内容が正しいか否かの疑義が客観的資料に基づく場合はもとより、税務官庁において主観的にせよ申告に疑いがあるため、申告内容の適否について調査する必要がある場合も含まれるとするもの（松山地裁昭和48年10月１日判決・訟務月報20巻４号133頁）、③納税者の申告内容を前年の所得や同業者の所得率と比較するなど、調査理由を個別的に参酌し、課税庁に過少申告ないし申告内容に疑義を持ったことが認められるとして、調査の必要性を肯定するもの（大阪地裁昭和49年３月７日判決・訟務月報20巻７号120頁ほか）、④納税者の確定申告書に、事業専従者控除額及び事業所得金額のみが記載され、収入金額及び必要経費の記載がない場合には、調査の必要性があるとするもの（東京地裁昭和57年11月15日判決・訟務月報29巻６号1161頁ほか）などがあり、裁判例の多くは、課税庁側が調査の必要性について一応の主張・立証をすることにより、恣意的な調査でないと認められる限り、調査の必要性を認めている。

2　調査理由の告知と調査日時の事前通知

質問検査権の行使の要件として、調査の客観的な必要性がある場合のほか、納税義務者に対して調査理由を告知する必要があるのか、調査日時を事前に通知しなければならないかについては、判例・学説上議論が分かれていたが、前掲の最高裁決定は、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度

にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的選択に委ねられていると解すべく、実施の日時場所の事前通知・調査理由及び必要性の個別的具体的な告知ごときも、質問検査を行ううえでの法律上一律の要件とされるものではない。」と判示する。

前掲の最高裁決定以後の下級審判決は、表現上の違いはあるにしても、調査理由の告知等については質問検査権行使の要件でないとするもの（東京高裁昭和56年10月21日判決・行政事件裁判例集32巻10号1848頁ほか）、社会通念上相当の範囲内で調査が実施されれば、調査理由の告知等がなくとも質問検査権の行使は適法であるとするもの（大阪地裁昭和59年10月25日判決・行政事件裁判例集35巻10号1748頁ほか）が多く、個別的具体的な調査理由の告知を要求するものは殆どない。また、調査日時の事前通知が質問検査権の行使の前提要件となるとするものもない。通常の税務調査においては事前通知が望ましいことではあるが、税務調査の実際においては、所得の実体を把握するために営業のありのままの状態を確認し、これを帳簿書類と対比するなどの方法を採ることが必要な場合もあり、そのために事前通知なしに調査が行われたとしても、その調査が違法・不当となるものでもないといえよう。

3　事前調査の許容性

所得税の確定申告書の提出期限前において質問検査権の行使をすること（いわゆる事前調査）が許されるか否かについては、質問検査の相手方である「納税義務がある者」「納税義務があると認められる者」（所得税法234条）の意義とともに、質問検査権の行使の対象となる税務調査をどのように理解するかなどによって、見解が異なっている。そのいくつかを示すと、①「納税義務がある者」とは確定申告書を提出して納税義務があることを申告した者をいい、「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ないで納税義務があると認められる者をいうのであるから、国税通則法に定められた納税義務の成立又は確定する以前に行う事前調査は許されないとするもの(5)、②申告納税制度の下では、第一次的な納税義務は納税者のする確定申告によって確定し、課税庁の更正決定処分は第二次的・補充的なもの

であるから、確定申告を待って調査がなされるべきであり、質問検査権の行使たる調査は更正決定のためのものに限るのではないが、少なくとも更正決定処分に必要な調査は、申告期限後でなければ行うことができないとするもの(6)、③納税義務は、第一次的には納税者のする確定申告によって確定し、第二次的に課税庁の更正決定によって確定するのが建前であるから、無制限の事前調査が認められるものではないが、「納税義務があると認められる者」とは、税務職員の合理的判断によれば課税要件の充足によって納税義務が成立していると認められる者を意味するから、暦年経過後の事前調査は許されるとするもの(7)、④質問検査権の対象となる調査は更正決定のためものに限られないと解するとともに、法が調査の時期について何らの定めを置いていない以上、更正決定のために事前調査を行うかどうかは、税務職員の合理的裁量であるとするものなどがある(8)。

これに対し、前掲の最高裁決定は、暦年終了前又は確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではないとし、かつ、質問検査の相手方である「納税義務がある者」とは、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、未だ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによって、将来、終局的に納税義務を負担するに至るべき者をいい、「納税義務があると認められる者」とは、権限ある税務職員の判断によって、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきであると判示している。右決定は、納税義務の概念を所得税法５条から導き出して「将来、抽象的納税義務の成立をみるいわば資格のある者一般をも納税義務のある者に含めている」(9)のであって、国税通則法15条及び16条に定められた納税義務の成立・確定といった手続と関連させた意味で納税義務の観念を捉えていない。

以上のほか、質問検査権を巡る諸問題には、質問検査権の行使の方法やその対象となる物件、第三者の調査立会いの問題等のほか、取引先等に対する調査（いわゆる反面調査）の補充性、副次性の問題等があるが、本稿では割

愛する。

三　資料情報収集制度

申告納税制度の下においては、納税者の申告により第一次的に納税義務が確定するから、その申告が正しいかどうかを税務当局がチェックできる制度が設けられている必要があり、その制度の一つが税務調査であるわけであるが、その他に、税務当局が各種の手段で収集する資料や情報は、納税者の申告内容や無申告の適否をチェックするための重要な手掛かりとなる。資料情報収集制度は、税務当局が各種の手段で収集する資料情報に基づいて税務調査の対象となる者を選定する場合に活用されるとともに、資料情報を提供する者自身も正しい申告しなければならないという認識を持つことにも役立ち、かかる意味で、資料情報制度は、申告納税制度の適正な運営を確保する上で不可欠ともいうべき役割を担っているのである(10)。高度情報化社会といわれる今日、税務行政においても例外なく資料情報事務の重要性は、年々高まっているところであり、その一つの現れが、海外預金口座の開設自由化等を盛り込んだ改正外国為替管理法（平成10年施行）に対応して、課税漏れ等を防ぐ資料情報制度、具体的には、国外送金等の調書の提出等を義務付ける制度の立法化の動きである。

現行の課税資料情報には、①所得税法等の各税法の規定により提出が義務付けられている支払調書、源泉徴収票、計算書及び調書（所得税法225条以下、相続税法59条、租税特別措置法37条の16、法定資料）のほか、納税申告書、総収入金額報告書及び財産債務の明細書等を含めた各種の資料情報、②税務当局が任意の方法により収集する各種の資料情報（法定外資料）、③税務官庁以外の国及び地方公共団体等から提供を受ける各種の資料情報があり、課税の公平の実現のためには、「納税者自身の書類提出義務を充実するのはもとより、第三者にも（民間はもとより、官公庁にも）資料提出義務を広く課すべき」であるといわれている(11)。

これらの資料情報のうち、①の法定資料以外の資料情報は、納税者自身による情報提供であり、これには、各種の納税申告書（所得税法120条以下、法人

税法74条以下、相続税法27条以下）及びその添付資料、開業等の届出書（所得税法229条）、給与等の支払事務所等の開設届出書（所得税法230条）、納税地の異動の届出書（所得税法20条、法人税法20条）、事業年度の変更届出書（法人税法１度条）、内国法人の設立届出書等（法人税法148条以下）、事業所得等に係る総収入金額報告書（所得税法231条の３）、財産債務の明細書（所得税法232条）があるが、これらの書類の中には、第三者の課税資料として活用することも可能な記載事項も含まれている。

なお、総収入金額報告書は、昭和59年の税制改正で設けられてものであり、その立法趣旨については、税制調査会の昭和58年11月の中期答申において、「いわゆる総収入申告制として提起されている議論は、確定申告義務がありながら無申告となっている者の発見に資する等適正な課税の確保を図るために、確定申告義務の有無とは無関係に、収入金額の大きい者について何らかの申告ないし報告の義務を負わせることとしようとするものである。こうした観点に立つ場合、この制度は、新たな申告義務の導入ということではなく、現在の財産債務明細書の提出義務にならい、資料の提出制度として構成することが適当であると認められる。」と指摘されているとおり、申告納税制度の維持という観点から位置付けられるものである。

次に、②の法定外資料は、税務当局が納税者等の任意の承諾のもとに、税務調査や指導を行う上で効果の高いと認められる資料情報を重点的に収集するものである。現在行われている法定外資料の収集方法は、(a)調査の際の収集、(b)資料デーの際の収集、(c)特別収集、(d)一般収集の４種の態様があり[12]、「税務官庁が、納税義務者その他の関係者の任意の承諾のもとに、法規の根拠をまたないで、取引の状況、財産の状況、物件の移動の状況その他必要と認められる課税資料を収集することは、それが法令による禁止または制限を受ける場合のほかは、自由にこれを行うことができる。」ものと解されているところである[13]。

また、③の資料情報のうち官公庁から提供される資料情報については、相続税法58条に規定する死亡又は失踪に関する届出事項の通知義務があるほか、昭

和59年の税制改正により官公署等の協力制度が設けられ（所得税法235条２項、法人税法156条の２、相続税法62条の２、ただし、相続税法は昭和63年の改正である。）、この協力によって提供されるものがある。税制調査会の昭和58年11月の中期答申のおいては、「国の官公庁間の協力についは、国家行政組織法において国の行政機関相互間の協力義務が規定されているが、抽象的な規定であり、守秘義務との関係が明らかでないため、税務当局が他官庁から協力をうる上で必ずしも有効な規定として働いているとは言えない状況にあり、また、地方公共団体との関係も同様の実情にある。これについては、フランスのように、『官公庁及び官公庁により許可され又は監督に服する公企業が税務当局から情報を求められた場合には、所掌する事務に関する資料につき、守秘義務をもって対抗することはできない』との規定を設けるべきであるとする意見もあったが、我が国においては、行政官庁の守秘義務が行政目的を達成する上で無視できない役割を担っている面もあり、このような一般規定を設けることには、当面慎重を期すべきではないかと考える。しかしながら、例えば、経済取引及びそれに準ずるもの（官公庁へ提出される開業届等）にあっては、一般的に言って秘匿の必要性がないのではないかと考えられ、このように税務当局に資料を開示しても、行政目的を阻害するおそれがないものにあっては、守秘義務を理由に協力を拒否することができないであろうと考える。したがって、税務当局は、必要があると認められるときは、官公庁及び政府関係機関に対して書類の閲覧、資料の提供その他必要な協力を求めることができる旨の規定を当面は整備することとし、更に将来にわたり、その強化を検討することが適当であると考える。」としている。

四　推計課税と実額課税

１　推計課税の意義と本質

税務署長が更正又は決定を行う場合には、「財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他の事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額

を推計して、これをすることができる。」旨規定されており（所得税法156条、法人税法131条）、青色申告を除いて、税務署長に推計課税を行うことが認められている。帳簿書類等の直接資料に基づいて収入金額及び必要経費の実際の額を計算し、課税標準たる所得金額を算出して課税する方法である実額課税に対して、各種の間接資料を用いて所得金額を推計し課税する方法を推計課税というのである。申告納税制度の下においては、担税力に応じた公平な課税の実現を目的とするものであるから、本来は、客観的に存在する真実の所得金額を課税標準として課税することが理想であるのであり、税法では、帳簿書類等の直接資料に基づいて算出された所得金額をもって真実の所得金額としているのであるから（所得税法27条２項ほか、法人税法22条１項）、推計課税は例外的な課税方法といえないこともない。

この推計課税に関する規定はシャウプ勧告に基づき昭和25年に設けられたものであるが、推計課税は、明文の規定があることによって初めて許容されるものではなく、信頼し得る調査資料を欠くために実額調査ができない場合に、適当な合理的な推計をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するするのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても、当然の事理として認められるものと解されている（最高裁昭和39年11月13日判決・最高裁判所裁判集民事76号85頁参照）。つまり、申告納税制度の下においては、納税者の自主的な申告により納税義務が第一次的に確定することを前提にしており、納税者には申告義務があるとともに、申告内容の説明義務があるにもかかわらず、納税者がその義務を果たさないがため、税務当局が申告内容の正否を帳簿書類等によって確認できない以上、何らかの方法によって所得金額を確定させる必要があり、そこに推計課税の存在が是認されることになるのである。

ところで、推計課税の本質については、①推計課税は、実額課税に対置する課税方式であり、外形基準課税を肯定する特別の課税方法であって、実体的真実からの乖離を積極的に認めたものであるとする説（いわゆる「別世界

説」とか「独立説」とか呼ばれる。）と、②推計課税は、真実の所得を認定するための立証方法にすぎず、実額により得ない場合にやむを得ず用いられる課税方法（補充的課税方法）であり、また、推計課税又は実額課税といっても、それぞれに独立した二つの課税方法があるわけではなく、実額課税と推計課税の差は、納税者の所得額を認識するための方法の差にすぎないのであって、推計課税は、真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法であるとする説（いわゆる「事実上推定説」とか「同質説」とか呼ばれる。）とがあり、更に、③事実上推定説に立ちながらも、推計による所得額が真実の所得額からある程度乖離することもやむを得ないものと考える説や、④推計課税は、本質的に実額課税とは異質なものであって、実額課税を行うことができないときに、やむを得ず課税庁に代替手段として認められる所得額の認定方法であるとする説（「補充的代替手段説」と呼ばれる。）などが台頭してきているとされる(14)。このような、推計課税の本質論を踏まえた上で、推計の必要性や合理性の問題について各種の議論がある。

2　推計課税の必要性

一般に、推計の必要性とは、①納税者が帳簿書類その他の資料を備え付けてなく、収支の状況を直接資料によって明らかにすることができないとき（帳簿書類の不存在）、②納税者の帳簿書類の記載内容が不正確で信頼性が乏しいとき（帳簿書類の不備）、③納税者が課税庁の調査に協力しないため直接資料が入手できないとき（調査非協力）などの事由により、実額の把握が不可能なことをいうのであり、推計の必要性がなかった場合にされた推計課税の効力については、①効力要件説（処分時に推計の必要性を欠く場合には、推計による課税額が実額の範囲内であることが認定されたとしても、手続上の適法要件を欠き処分が違法となるとするもの）、②行政指針説（推計の必要性は税務署長が裁量権を行使する上での行政上の一指針ないし訓示にとどまり、たとえ推計の必要性を欠いていたとしても推計課税は適法であるとするもの）、③折衷説（推計の必要性は課税処分の適法要件をなすが、推

計による認定額が実額の範囲内にあることが認定された場合には、必要性の欠けつという手続上の瑕疵は、事後的・相対的に軽微化したものになるとするもの)、④必要性欠けつの瑕疵の程度による説（必要性欠けつの瑕疵が大きい場合に限って推計課税を違法とするもの）に分かれている(15)。実額課税、推計課税といっても、それぞれ独立して二つの課税方式があるわけではなく、両者の違いは、原処分時に客観的に存在した納税者の所得金額を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、最終的に問題となるのは、真実の所得金額がいくらであるかということである（大阪高裁昭和62年９月30日判決・行政事件裁判例集38巻８・９号1067頁参照）という点を強調すれば、行政指針説によるのが相当であろうが(16)、税法が予定している所得金額とは帳簿書類に基づいて算出されものであって、実額課税が本則であり、推計課税は例外的な近似値課税ないしは概算値課税であると理解すれば、効力要件説ないしは折衷説が妥当するであろう。最近の裁判例（広島高裁松江支部平成５年12月22日判決・訟務月報40巻12号3123頁ほか）に折衷説に立つものが多くなっているのは、この現れといえよう。

3　推計課税の合理性

推計の合理性とは、推計の方法が真実の所得額に近似した数値を算出し得る合理的なものでなければならないことをいい、推計方法が合理的であるとされるには、①推計の基礎事実（収入金額、仕入金額など）が確実に把握されていること、②推計の方法のうち具体的事案に最も適切なものが選択されていること、③推計方法ができるだけ真実の所得額に近似した数値が算出され得るような客観性を持ったものであることが必要であると解されている(17)。推計課税は、所得の実額を直接資料に基づいて算出できないときに、やむを得ず間接資料により所得を推計するものであるから、推計方法が合理性のあるものでなければならないことは明らかであるが、その推計の合理性の程度については、「推計方法が一般的にみて合理的であり、真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められればよく、必ずしも裁判所におい

て、被告主張に係る推計の結果が真実の所得額に合致すると推認することができるとの心証までを得なければならないものではない（この点を、推計課税の立証は、『一応の立証』で足りるとか、『一応の推定』の文言で説明することがある。）」と解されている(18)。推計課税の性格上、このような理解が正当といえよう。

4　実額反証の問題

最近の推計による課税処分の取消訴訟等において、納税者側から帳簿書類等の直接資料による実額に基づいて反論（これを「実額反証」と呼んでいる。）される事例が少なくない。この実額反証については、原処分時に推計課税の必要性があった以上は、その後の訴訟等において実額の主張をすることは許されないという見解や、納税者が訴訟において初めて実額の主張・立証をすることは信義則に反するいう見解もないではないが、裁判例及び通説は、一般に実額反証を肯定する(19)。推計課税、実額課税といっても別個独立の課税方法があるわけではなく、所得の認定方法の差にすぎないのであるから、推計課税がされた場合には、実額の主張は有効な反論になり得ないとはいえないとされるのである(20)。

税務署長が行った推計課税に対し、納税者がこれを覆すために行う実額の主張が有効な反論として許されるとしても、その反証は、文字どおり「反証」で足りるのか、「本証」程度の立証責任を負うのか争いがあるが、裁判例の多くは、実額反証を間接反証と見るか再抗弁と見るかの違いはあるものの、納税者に立証責任があるものと解している(21)。そしてその上で、実額反証の証明の程度については、①通常人なら誰でも疑いを差し挟まない程度に真実らしいとの確信（真実の高度のがい然性）で足りるとする見解と、②合理的疑いを容れない程度の証明が必要であるとする見解に分かれており、最近の裁判例は、通常の証明よりも高度の「合理的疑いを容れない程度の証明」を必要とするものが多くなっている。その理由について、大阪高裁昭和62年９月30日判決（行政事件裁判例集38巻８・９号1067頁）は、「申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従った正しい申告をす

る義務を負うとともに、その申告を確認するための税務調査に対しては、所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務署に説明する義務を負うものといわなければならないのであって、申告納税義務に違反して直接資料を提示せず、調査に協力しないために、やむを得ず課税庁をして推計課税を余儀なくさせた納税者が実額反証を許される結果、申告納税義務を遵守する誠実な納税者よりも利益を得るような事態を生じしめるべきでないことは当然であるばかりでなく、納税者の実額反証後に実施される課税庁の反面調査、証拠の収集は、確認すべき個々の経済取引がなされてから相当の年月を経過してなされるため、関係資料の保存期間の経過や取引関係者の転出、所在不明などによって限界があり、著しく困難であるのに反し、実額反証を主張する納税者は、もともと経済取引の当事者であって、自己に有利な証拠を提出するのは容易であり、対等な立場にないからであって、かかる納税者に右のような立証責任を負担させても酷であるとはいえない。」と判示する。申告納税制度の理念から実額反証の証明の程度を説く右判決は、説得力があるものと思われる。

また、課税庁が収入金額及び必要経費ともに推計した場合には、納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲は、納税者の主張する収入金額に漏れがなく全ての収入であること及び納税者の主張する経費を支出したことの両者を主張・立証する必要があるとされるが（東京地裁平成元年11月７日判決・判例時報1331号44頁ほか）、課税庁が収入金額については実額を把握し、これに基づいて必要経費の額を推計している場合には、納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲は、①課税庁が把握した収入金額が真実のものであることを立証するか、実額主張に係る必要経費が収入金額に対応するものであることを立証する必要があるとする見解（名古屋地裁平成４年４月27日判決・行政事件裁判例集43巻４号671頁ほか）、②総収入金額及び総経費額の立証が必要であるとする見解（東京高裁平成７年３月16日判決・行政事件裁判例集46巻２・３号280頁ほか）、③納税者の主張する収入金額がすべての取

引先からのすべての取引について捕捉漏れのない総収入金額であり、かつ、その主張する必要経費が実際に支出され、その必要経費が総収入金額に対応することを立証しなければならないとする見解（京都地裁平成６年12月14日判決・訟務月報42巻10号2515頁ほか）があるが、③の見解（「三位一体説」と呼ばれる。）が有力である(22)。

右のように裁判例の多くは、実額反証そのものは肯定するが、その立証責任及び立証の範囲について納税者側に負担させ、安易に実額反証を成功させるものは少ない。その理由としては、申告納税制度においては、納税者の正しい申告がされることを期待しているにもかかわらず、納税者が調査に協力しないために、課税庁をして申告内容の正否を確認できずに余儀なく推計課税に至らしめた者が、争訟段階に至って実額主張をすることにより課税処分が取り消されることになっては、当初から誠実に申告した納税者が不公平になるからである。殊に、課税庁の主張する収入金額を基に必要経費についてのみを主張・立証する実額反証については、課税庁の把握した収入金額が納税者のすべての収入であるとの保証がないのであるから、その収入金額から現存する記録等に基づいて必要経費の額を控除したとしても、そこで算定された金額は真実の所得額とはいえないのである。したがって、このような実額反証は認められないといわざるを得ず、仮にこれが認められるとすれば、申告納税制度の崩壊に繋がりかねないのである。

ちなみに、平成７年中に第１審判決のあった事例のうち、実額反証がされたものについて申告額と実額主張額との関係をみると、課税年分数43件のうち、申告額を下回る主張をしたものは17件、申告額を上回る主張をしたものは26件となっているところであり（税務訴訟資料208号から214号までに基づいて抽出した。）、このことからみると、納税者は余り根拠のない実額に基づかない申告をしているのであって、当初の申告そのものが疑わしいといわざるを得ない。

〔注〕

(1) 忠佐市「租税法要論」(昭和25年刊) 401頁では、「誠実な納税義務者がその完全な義務履行に協力する反面、義務履行に対する無頓着、怠慢または無視によつて、納税が完全に行われない場合があることも、また予想しておかなければならない。これらの場合においては、税務官庁は、全国民の利益において、かつ、誠実な納税義務者の納税への協力に応えるため、不正当な納税を正当な納税へ是正する行動を起す。(中略) これらの行動は、いずれも、自主的な申告納税または源泉納税によつて現出した事態を補足し完全ならしめるものとしての機能をもち、できるかぎり、自主的な申告納税もしくは源泉納税を推進するものとしての使命をもつ」とする。

(2) 国税庁「第45回事務年報 (平成7年度)」11頁以下参照

(3) 植松守雄「税務調査」(昭和49年度銀行税務基礎コース№34) 20頁参照

(4) 金子宏ほか「租税法講座3 (租税行政法)」(小島建彦筆) 110頁では、いわゆる「純粋の任意調査」が許されるかについて、「行政指導の一環とみるとか、公法上の契約であるとかの見解もあるが、およそ法が明示の根拠を示さなくとも、課税庁に税務調査 (課税要件事実の認定) の権限が与えられ、かつ相手方に何らの受忍義務を負わせるものでなく、相手方の任意の承諾を要件とする以上、その承諾を根拠としてこれを許すことができると解される。」とする。

(5) 北野弘久・税経通信28巻3号62頁、高梨克彦・税経通信28巻3号74頁

(6) 北野弘久「税法解釈の個別的研究Ⅰ」284頁、清永敬次・シュトイエル137号19頁、高梨克彦・シュトイエル163号10頁

(7) 金子宏「租税法 (第五版)」535頁。なお、同書では、質問検査権は更正・決定権の適正な行使のための補助的権限であると解すべきであるとする。

(8) 松沢智・税務弘報22巻1号88頁、村井正・税理16巻11号30頁

(9) 柴田孝夫「最高裁判所判例解説 (刑事編昭和48年)」104頁

(10) 税制調査会、昭和58年11月の中期答申「今後の税制のあり方についての答申」参照

なお、荻野豊「所得課税における納税協力について」税務大学校論叢4号102頁では、「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。」とする。

(11) 林大造「所得税の基本問題」(昭和41年刊) 262頁

(12) 国税庁「国税庁四十年史」101頁

(13) 忠前掲書403頁

(14) 小野雅也「推計課税と実額反証に関する裁判例の分析」税務大学校論叢28号172

頁以下、今村隆・税理39巻2号22頁以下、内田義厚・判例タイムズ913号286頁以下参照

(15) 泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について」(司法研究報告書36輯2号92頁、中尾巧「税務訴訟入門(新訂版)」130頁、法務省訟務局編「課税訴訟の手引(全訂版)」84頁参照

(16) 法務省前掲書136頁

(17) 泉ほか前掲書174頁

(18) 同上書177頁

(19) 中尾前掲書182頁、法務省前掲書154頁参照

(20) 泉ほか前掲書181頁

(21) 泉ほか前掲書184頁では、「再抗弁と考えるにせよ間接反証と考えるにせよ、通常の場合と立証責任の所在が逆になることとなるが、推計の必要性があり、やむを得ず推計課税がされたところ、訴訟に至り初めて実額の主張・立証がされるわけであるから、むしろかく解することが公平に合するように思われる。」とする。

(22) 中尾前掲書192頁、法務省前掲書162頁、小野前掲書288頁参照

第３節　申告納税義務の違反に対する措置

一　加算税制度の意義と概要

申告納税制度は、納税者自らが法定の期限までに正しい申告と納税をすることを予定しているから、納税者が申告を怠った場合には、税務当局がこれを是正するための更正又は決定という手続が設けられていることは既に述べたが、ただ単に申告が是正されただけでは、適正な申告をした者との間の公平さを保つことができない。そこで、現行の税法では、このような申告納税義務の違反の態様に応じて各種の加算税を課するとともに、悪質な申告納税義務の違反者に対しては罰則を適用することとしている。

このうち、加算税制度は、申告納税制度の採用と同時に発足した追徴税制度を受けてシャウプ勧告(1)に基づく昭和25年の税制改正で創設されたものである。より正確にいうと、昭和22年に誕生した追徴税制度は、無申告等であったことについて「已むを得ない事由あると認められる」場合を除いて、申告期限の翌日から期限後申告書若しくは修正申告書を提出した日又は更正若しくは決定をした日までに期間の応じ、１ケ月を経過するごとに100分の５（最高100分の50）の割合で算出した金額を追徴するというものであったが、「追徴税という字句は本来の税金の徴収不足を追徴する場合の税金とまぎらわしい名前である」という理由で(2)、シャウプ勧告を経て加算税額に名称が変更され、昭和37年の国税通則法制定により、ほぼ現行の加算税制度になったものである(3)。

加算税の趣旨について、裁判所は、「確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であるから、申告が適正になされることが根幹であり、したがって、申告秩序の維持が強く要請されるところから、当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生ずる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置として置かれたもの」であるとし（福岡地裁平成３年２月28日判決・税

務訴訟資料182号522頁)、「国税通則法は、納税者の行うべき申告義務に違反した者に対し、行政上の措置として、各種の加算税を課し、これにより誠実な納税申告書の早期提出を促し、間接的にせよ不正な申告事態を防止するとともに、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行を確保し、健全な申告秩序の形成を図ろうとしているものと解される。」旨判示している(大阪高裁平成5年11月19日判決・行政事件裁判例集44巻11・12号1000頁)。

このように、各種の加算税は、申告納税制度の下で国の歳入を確保する目的で、正当な納税義務の履行者とそうでない者との間の公平負担を図るための行政上の措置であると位置付けることができよう(4)。

現行の加算税制度の概要は、次のとおりである。

(1) 過少申告加算税

①期限内申告書(還付請求申告書を含む。)が提出された場合、又は②期限後申告書が提出された場合であって、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められるときにおいて、修正申告書の提出又は更正があったときは、その修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額が課される(国税通則法65条1項)。ただし、修正申告又は更正に基づく納付すべき税額(この修正申告又は更正前において既に修正申告又は更正があるときは、これらの累積増差税額を加算した額)が、その国税に係る期限内申告額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、過少申告加算税の額は、前記金額に、当該超える部分に相当する税額(納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たない場合は、その納付すべき税額)に100分の5の割合で計算した金額を加算した金額となる(国税通則法65条2項、3項)。

なお、修正申告又は更正に基づく納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額(還付金の額相当額を含む。)の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その正当な理由があると認められる事実に基づく部分には、過少申告加算税は課されないし(国税通則法65条4項)、また、修

正申告書の提出がその申告に係る国税についての調査があったことにより、当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、過少申告加算税は課されない（同法65条５項）。

(2) 無申告加算税

期限後申告書の提出又は決定があった場合、若しくは期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合には、その申告、決定又は更正に基づき納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額が課される（国税通則法66条１項）。無申告加算税は、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には課されないし（国税通則法66条１項ただし書）、期限後申告書又は修正申告書の提出がその申告に係る国税についての調査があったことにより、当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その納付すべき税額に100分の５の割合を乗じて計算した金額に軽減される（同法66条３項）。

(3) 不納付加算税

申告納税制度ともに現行納税制度のもう一つの柱である源泉徴収制度を維持するために設けられた加算税である。不納付加算税は、源泉徴収等による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合に、納税告知に係る税額又はその法定納期限後に納税告知を受けることなく納付された税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額が徴収される（国税通則法67条１項）。ただし、不納付加算税は、納税の告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合には徴収されないし（国税通則法67条１項ただし書）、納税の告知を受けることなくその法定納期限後にされた場合であって、その納付が当該国税についての調査があったことにより納税の告知があるべきことを予知してされたものでないときは、その納付された税額に100分の５の割合を乗じて計算した金額に軽減される（同法67条２項）。

(4) 重加算税

重加算税には、申告納税方式による国税に係るものと源泉徴収等による国税に係るものとがある。申告納税方式による国税に係る重加算税は、①過少申告加算税が課される場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部若しくは一部を隠ぺい又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて納税申告書を提出していたときに課されるものであって、過少申告加算税に代えて、過少申告加算税の額の計算の基礎となる税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当するもの（国税通則法68条１項）と、②無申告加算税が課される場合に、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部若しくは一部を隠ぺい又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて法定申告期限までに納税申告書を提出せず又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときに課されるものであって、無申告加算税に代えて、無申告加算税の額の計算の基礎となる税額に100分の40の割合を乗じて計算した金額に相当するもの（同法68条２項）とがある。また、源泉徴収等による国税に係る重加算税は、不納付加算税が課される場合に、納税者が事実の全部若しくは一部を隠ぺい又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいてその国税を法定納期限までに納付していなかったときに課されるものであって、不納付加算税に代えて、不納付加算税の額の計算の基礎となる税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する金額とされるものである（国税通則法68条３項）。

重加算税は、申告納税制度の維持にきわめて重要な位置を占めるので、その賦課要件については、後に詳述する。

二　租税罰則の意義と概要

各税法の罰則規定が賦課課税制度の時代から存在するものであることは、第１章で述べたところであるが、租税罰則は申告納税制度の創設を機に従来の罰則とは質的に変貌した(5)。具体的には、直接税に懲役刑が採用されるとともに、罰金刑についても従来の脱税額の３倍ないし５倍といういわゆる定額刑主

義が廃止されて、情状により一定の上限と下限との範囲内において裁判官の量刑が認められるようになり、また、自首不問罪も廃止されるなど、刑事制裁であることを鮮明にしている。

ところで、刑罰が科される税法上の義務違反行為のうち、租税の納付・賦課・徴収に直接的な関連を有する犯罪を狭義の租税犯といい、脱税犯と秩序犯とに大別される(6)。そして、脱税犯には、①納税者が偽りその他不正の行為により租税を免れ又は還付を受けることを構成要件とする犯罪（これを「ほ脱犯」という。所得税法238条、法人税法159条等）と、②酒類の密造犯罪等の税法上の禁止違反行為で、その行為の裏に当然に納税義務の不履行が予想される犯罪（これを「間接的脱税犯」という。酒税法54条等）、及び③租税の源泉徴収義務者等がその義務を怠り、徴収して納付すべき税額を納付しないことを構成要件とする犯罪（これを「不納付犯」という。所得税法240条等）があり、また、秩序犯には、「単純無申告犯」（正当な理由がないのに、法定の申告期限内に納税申告書を提出しなかったことを構成要件とする犯罪）と、「不徴収犯」（徴収義務者が徴収すべき租税を徴収しなかったことを構成要件とする犯罪）などのほか、職務妨害の罪（不答弁犯、虚偽答弁犯、検査拒否妨害忌避犯、虚偽記載書類行使犯）がある。

これらの租税犯のうち、申告納税制度の担保という観点からみれば、ほ脱犯が最も重要である。松沢教授は、「ほ脱犯制裁の保護法益は適正な申告納税制度の確保にあり、そのため、国家という国民全体の利益を享受するための共同社会を維持するに要する共通の費用を各自において分担すべき責任があるにもかかわらず、これを回避して他の者に不当に負担させようとする犯意のある者に対し、その社会的責任を追及することが租税ほ脱犯に対する処罰の基本理念ということになる。」とした上で、昭和55年になって初めて脱税犯に実刑判決が言い渡されるなど、その理念が戦後30年を経て浸透してきたと指摘する(7)。申告納税制度の維持という観点から、ほ脱犯に対しては実刑を科するという厳しい裁判所の姿勢を窺うことができる。

右に見たように、昭和22年の申告納税制度の採用により、納税者が適正な申

告と納税を行うための措置として、新たに行政罰的な追徴税を創設するとともに、より悪質な申告納税義務の違反者に対しては租税罰則を強化してこれを適用し、場合によっては、追徴税と租税罰則とを併科する制度が構築されたといってもよかろう。ちなみに、申告納税義務の違反に対して加算税（又は追徴税）を課するとともに刑罰を科することが、憲法39条後段に規定する二重処罰の禁止に抵触するものでないことについては、最高裁大法廷昭和33年４月30日判決（民集12巻６号938頁）ほかの判決がある(8)。右判決では、「法人税法43条の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に付加して租税の形式により賦課せられるものであって、これを課することが申告納税を怠った者に対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反者および法人に科せられる罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法人税法48条１項のほ脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字から窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法人税法43条の追徴税は、単に過少申告、不正申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告、不正申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げんとする行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により課すべきものとしたことは追徴税を課せられるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを科する趣旨でないことは明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものではないと解するのが相当である。」旨判示しているところである。

三　加算税が課されない正当な理由

各種加算税は、過少申告又は無申告等であったことについて正当な理由がある場合には賦課されない（国税通則法65条４項、66条１項ただし書、２項、67

条１項)。各種加算税は申告納税義務の不履行に対して経済的な負担を課するものであるから、その不履行が納税者の責めに帰し得ない正当な理由に基づく場合には、加算税を課する必要性に乏しいからである。この場合の過少申告加算税を賦課しない「正当な理由」については、①税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解が、その後改変されたため修正申告をなし又は更正を受けるに至った場合、②災害又は盗難等に関し申告当時に損失とするを相当としたものが、その後予期しなかった保険金、損害賠償金等の支払を受け又は盗難品の返還を受けた等のため、修正申告をなし又は更正を受けるに至った場合、③上記①及び②のほか、真に已むを得ない事由があると認められる場合を指すものと解されており（昭和26年１月１日付け旧所得税基本通達696)、この見解は概ね支持されている(9)。

裁判例では、各種加算税が税法上の義務の不履行に対する行政上の制裁という性格を有するものであることから、加算税が課されない「正当な理由」とは、納税者に加算税を賦課することが不当若しくは過酷ならしめる事情をいうとの見解の下に、各事案に則して判断しているものが多い。以下、申告納税秩序の維持という観点から、加算税が課されない「正当な理由」の具体的な事例を見てみよう。

１　納税者の申告等に際して税務職員が関与したもの

申告納税制度は、納税者の自発的な申告が前提となっているが、我が国の申告納税制度においては、その創設過程から長い間にわたって、申告指導という名の下に税務相談が行われていたほか、納税者の税務知識が乏しいことや税法の複雑さなどのため、納税者が申告に際して税務職員に相談をし、それに基づいて納税申告書を提出することが少なくない。このような、税務職員の指導の結果に基づいて納税申告をしたにもかかわらず、税務職員の誤指導により当該申告が過少であったり又は申告をしなかった場合には、その過少申告又は無申告であることの責めを納税者に問うのは問題であろう。

裁判例では、申告期限前の納税相談において納税者の誤解を解くに足る十分な説明を税務職員がしなかった場合に、納税者が期限内に納税申告をしな

かったことが無申告加算税を課されない「正当な理由」に当たるとするもの（東京地裁昭和46年５月10日判決・行政事件裁判例集22巻５号638頁）、納税者が帳簿書類を提示して納税相談を受け、税務職員の助言により所得税の確定申告をしている場合、その申告が過少であったことにつき「正当な理由」に当たるとするもの（札幌地裁昭和50年６月24日判決・訟務月報21巻９号1955頁）などがあるが、右両判決は、その控訴審において税務職員に誤指導はないとの事実認定の下に覆されている(10)。

また、近時の判決では、税務職員の指導は客観的には誤ったものではあるものの、納税者が右指導に際して正確な資料を提示したとは考えられないから、右誤りは納税者自身が責めを負うべきものであるとするもの（福岡地裁平成元年６月２日判決・税務訴訟資料170号630頁）、確定申告は納税者が自らの判断と責任においてその納税額を確定させる行為であるから、納税者が税務職員に対し申告内容について相談したとしても、それは事実上のものにすぎないというべきであって、その際、特に右職員から課税の特例が適用できない旨の指摘がなかったことから、納税者が右特例が適用されるものと誤解したとしても、右の事情が過少申告加算税が課されない「正当な理由」に当たるということはできないとするもの（東京地裁平成６年１月28日判決・税務訴訟資料200号430頁）などがあり、申告時点での税務職員の関与があることをもって直ちに加算税が課されない「正当な理由」に当たるとするものは少ない。税務相談時における納税者の提供する資料や相談内容によって、税務職員の指導内容が異なるのは当然であり、その指導に基づく過少申告等について納税者の責めを問うのは酷であるとするような事例は、少ないものと考えられる。

もっとも、税務職員の誤指導等を信頼して行動をした納税者に対し、その信頼を裏切って加算税を課することについては、禁反言の法理ないしは信義則の法理の適用といった面から妥当かどうかを検討すべきであるという見解もある(11)。租税法の分野に禁反言の法理ないしは信義則の法理の適用があることは、最高裁昭和62年10月30日判決（訟務月報34巻４号953頁）に示す

とおりである。同判決では、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしても、なお当該課税処分に係る課税を免れしめて、納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて、納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものといわなければならない。」旨判示している。

右判決が示すように、一般的には、税務職員が行う相談や指導については、禁反言ないしは信義則の法理の適用場面は少なかろう(12)。この点について論じた東京高裁平成3年6月6日判決（訟務月報38巻5号878頁）では、納税相談において、父親（原告・控訴人）とその子とで医業に係る所得を折半で申告した方が有利である旨の助言がなされ、その後、右所得はすべて父親に帰属するとの課税処分がなされた場合について、納税相談は一般に相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で税務署の一応の判断が示されるものであって、最終的にいかなる納税申告をすべきかは納税者の判断と責任に任されていることから、納税相談の助言は、それが税務署長等の権限等のある者の公式の見解の表明と受け取られるような特段の事情のない限り、信義則の法理にいう公的見解というには不充分であるとして、右処分が信義則の法理に違反するということはできないとする。

2　納税者の法の不知ないしは誤解に基づくもの

申告納税制度は、納税者自らが税法を正しく理解し、その税法に従って正しい申告と納税をすることを予定した税制であるから、納税者が税法を知らなかったために過少申告をし又は申告をしなかったとしても、その過少申告又は無申告が「正当な理由」になるものではない。裁判例では、原告が収用裁決に不服があったため、専ら自己の個人的な見解に従って補償金を所得として申告しなかったにすぎないというに帰するのであるから、過少申告の「正当な理由」の存在を肯定することができないとするもの（東京地裁昭和54年12月12日判決・訟務月報26巻２号360頁）、国際運輸業を営む外国法人が有する債権の利子収入につき、旧日米租税条約５条の免税所得に該当すると誤信したとしても、過少申告の「正当な理由」があるとはいえないとするもの（東京地裁昭和57年６月11日判決・行政事件裁判例集33巻６号1283頁）、過少申告になった理由が税理士のアドバイスによるものであったとしても、そのことから納税者本人が右過少申告についての責任を免れるものではなく、また、申告書に過少申告となった理由が付記されていたとしても、右過少申告が正当化されるものではないとするもの（大阪地裁平成５年５月26日判決・税務訴訟資料195号544頁）などがある。

また、過少申告等の理由が法の不知ないし誤解によるものではなく、相続財産の全容が判明しなかったため、相続税の申告書を法定期限までに提出しなかった事案につき、判明し得た財産をすべて未分割財産として申告したとしても、これらの財産が相続財産の範囲外であることが判明した時点で更正の請求をすることによって、過重な税負担を免れることができるのであり、納税者に過大な負担を課することになるわけでもないのであるから、相続税の申告をしないことが正当化されるものではないとするもの（大阪高裁平成５年11月19日判決・行政事件裁判例集44巻11・12号1000頁）もある。右判決では、法定申告期限内に相続人が相続財産の存在の一部を認識している限り、相続税の申告義務は免れられないというのであり、申告納税制度の理念に沿った判断ということができよう。

3　学説上の争いがあり、税務当局の見解も明らかでないもの

法律の解釈について学説上の争いがあり、税務当局の見解も明らかでない場合で、右解釈の相違から結果的に過少申告等となった場合には、過少申告等の「正当な理由」があると解するのが一般的である。事例は少ないが、このような場合に、納税者のみに過少申告等の責任を負わせるのは酷であるからであろう。

裁判例では、名古屋地裁昭和37年12月８日判決（行政事件裁判例集13巻12号2229頁）があり、右判決では、株主優待金が法人税法上の損金に該当するかどうかが争われた事案につき、株主優待金の損金性は否定したが、過少申告加算税の賦課決定処分については、「株主優待金を法人所得計算上損金とすべきか否かについては、税務当局においても、昭和28年３月31日付通達によりこれを配当と解するものとされるまでは、取扱いが確定しておらず、これを課税対象としていなかったことは被告も明らかに争わないところであり、一般的にもこれを損金と解する傾向にあったものと認められ、右の事実によれば、原告が本件株主優待金を損金に計上し、これに基づく税額を確定申告したことについては、正当な事由があったものと認めるのが相当である。」として取り消している。当時、株主優待金の損金性については、各地で訴訟が提起されており、本判決以前においても、これを否定する下級審の判断はあったが、これに反対する学者の見解もあり(13)、このような結論になったものと思われる。

なお、高松地裁平成７年４月25日判決（訟務月報42巻２号370頁）では、介護費用保険に係る支払保険料の法人税法上の会計処理について、国税庁の取扱通達が発遣される前に、その会計処理と異なる方法で確定申告をし、結果的に過少申告となった事案につき、原告は、保険代理業務を営むものであり、申告期限前に発行された右通達案の内容を解説した業界紙により、右通達の内容を十分に知り得た可能性が高く、右通達に基づいた会計処理をすることができたものというべきであるとして、過少申告加算税の賦課処分を相当としている。

四　加算税が軽減される自発的な是正申告

1　「調査があったこと」の意義

申告納税制度は、納税者自らが法定の期限までに正しい申告と納税をすることを予定しており、このため、申告納税義務の不履行者に対しては、行政上の措置として各種の加算税を課するととしているが、法定期限後に納税者自らが申告義務の不履行を是正した場合には、期限までに正しい申告等をしなかったという責任はあるにしても、自主的に申告義務を果たしたという点において、正当な申告納税義務の履行者と同様であると評価できる。そこで、法は、昭和25年に加算税制度が創設されて以来、更正等を予知しない修正申告又は期限後申告あるいは期限後納付については各種の加算税を軽減又は免除することとしている（国税通則法65条５項、66条３項、67条２項）。

自発的な是正措置を講じた場合に加算税を軽減又は免除する趣旨について、裁判所は、「加算税制度の趣旨は、適法な申告をしない者に対し所定の率の加算税を課することによって納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持してその基礎を擁護するところにある。この加算税制度の趣旨にかんがみれば、前記法条の趣旨は、過少申告がなされた場合には修正申告書の提出があったときでも、原則として加算税は賦課されるのであるが、『申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知』することなく、自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。」とする（東京地裁昭和56年７月16日判決・行政事件裁判例集32巻７号1056頁、東京高裁昭和61年６月23日判決・行政事件裁判例集37巻６号908頁）。右にいう加算税が軽減又は免除される自発的な是正申告等については、法文上「その申告に係る国税についての調査があったこと」と「当該国税について更正があるべきことを予知したものでないこと」との二つの要件が設けられているが、その意義については、申告納税制

度の維持を図るという観点から理解すべきものと考える。

そこで、前段の「その申告に係る国税についての調査があったこと」という場合の「調査」とは、具体的には何かという点について見るに、法は、納税者の自発的な是正申告の判断要素として、税務当局の調査権の発動とこれに基づく更正等の予知とを掲げているから、ここでいう「調査」とは、国税通則法24条以下に規定する更正又は決定のための調査のみに限るものではなく、国税犯則取締法上の強制調査のほか、更正の請求、予定納税額の減額承認申請、純損失や損金の繰戻しによる還付の請求又は青色申告の承認の申請があった場合等に行われる調査など、広く税務調査一般をいうものと解される。もっとも、税務調査とは、既に述べたように、課税標準等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味するものであって、納税者本人やその取引先に対する外部調査のほか、机上調査等の準備調査も含むのであるが、ここでいう「調査」とは、「調査があった」と「更正等の予知」とが結び付くので、外部から認識し得る具体的な調査を指すものと解される。そうすると、税務職員から調査日時の事前連絡や所得内容の照会又は呼出しがあった場合に、これらをもって直ちに「調査があった」と即断する訳にはいかず、個々具体的なケースによって結論が異なってくるというべきであろう。例えば、申告漏れと認められる事項を指摘した上での照会又は呼出しあるいは調査の連絡などについては、「更正等の予知」に当たるかどうかの問題は別として、「調査があった」と外部から認識し得るケースに当たると解されるであろう(14)。

なお、国税通則法では、「その申告に係る国税についての調査」と規定するのみで、調査の主体については何らの規定も置いてないが、申告納税制度の趣旨にかんがみて、正当な権限を有する課税庁の職員が修正申告等に係る国税についての調査を行えば、仮にその調査が他の税目の調査の際に関連してなされたものであっても、右「調査」に該当するものと解される（名古屋高裁昭和45年７月16日判決・行政事件裁判例集21巻７・８号1033頁参照）。例えば、法人課税部門に所属する職員が法人税及び消費税の調査に際し、そ

の代表者の所得税に関する調査を併せて行い、当該所得税について修正申告書が提出されたとすると、その申告書の提出は調査に基づくものと解されるのである。

2　更正等の予知の問題

次に、自発的な是正申告等の解釈に当たっては、納税申告書の提出が「当該国税について更正があるべきことを予知したものでないこと」かどうかが問題となり、これについては、①納税者に対する当該国税に関する実地又は呼出し等の具体的調査により、申告不足額が発見された後の修正申告書等の提出でないことをいうとする説（「不足額発見説」と名付けられる。）、②税務当局の調査着手後にされた修正申告書等の提出でないことをいうとする説（「調査着手説」と名付けられる。）、③税務当局の調査着手後、申告額（又は無申告）が不適正であることの端緒となる資料が発見された後の修正申告書等の提出でないことをいうとする説（「端緒把握説」と名付けられる。）がある(15)。

この点について判示したものには、前掲の東京高裁昭和61年判決がある。右判決では、「文理上、右条項は調査着手以前に申告書が提出された場合を問題とするものではなく、調査着手後に提出された場合にその適用の有無を問題としているものであることは明白である。従って、調査着手後の提出はすべて予知してされたものであると解するのは、明らかに右の文理に反することになる。又、実際問題としても、被控訴人のような解釈をとると、調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、たまたま申告書提出前に調査の着手があったときは、折角その後に申告書を提出してみても重加算税が課せられてしまうのであるから、むしろ申告書を提出することをやめ、調査の結果を見守り、発覚した分についてのみ重加算税を支払うにとどめ、未発覚分があるときはその分の申告をやめてしまうであろうことが容易に考えられる」として、調査着手説を否定する。そして、その上で不足額発見説についても、「そのように解すると、税務職員の調査において前記のような資料（申告が不適正であることを発見する端緒となる資料をいう。筆者注）を発

見した後であっても、所得金額ないし税額の脱漏を具体的に把握される前に修正申告を決意し、修正申告書を提出すれば加算税の賦課を免れうる場合もあることになって、前記法条の趣旨に反することになる。実際問題として、納税者の脱漏所得に対する隠ぺい・仮装行為が巧妙、悪質であればあるほど、税務職員において所得脱漏の事実を把握することが困難となる訳であるから、調査進展の段階として控訴人主張の段階まで調査が進むことを必要とするならば、悪質な納税者ほど調査を受けても、これに協力しないで、何とか所得脱漏の事実を隠ぺいして、あわよくば追加税額と重加算税の双方を免れようとし、いよいよ右事実を発見されそうになったとき、その寸前に申告をして重加算税だけ免れてしまうことになり、その不当なことは明らかである。」旨判示しており、同判決は端緒把握説が妥当であるとする。

国税通則法では、税務調査の着手以前に修正申告書等を提出した場合には過少申告加算税等を賦課しないという規定振りとしないで、「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」について、加算税が軽減される要件としているから、修正申告書等の提出は更正等を予知したものであると推測できる場合であっても、「調査」との因果関係が客観的に認められる必要があり、したがって、文理解釈の上からは、調査着手説は判決のいうとおり採りにくい(16)。しかしながら、税法上の加算税制度が申告納税秩序の違反を防止する趣旨で設けられたものであり、国税通則法65条5項等の規定の趣旨が自発的な修正申告等の奨励にあることにかんがみれば、税務調査開始後の修正申告等は、通常、調査の進展に伴い、いずれ過少申告等の事実が判明するものであるとして提出したものと評価し得るのであり、自発的、任意的なものとは言い難いであろう。まして、納税者が確定申告に際して、隠ぺい又は仮装の行為をした上で過少申告等をしていた場合には、この点は顕著であり、税務調査着手後に修正申告書等が提出されたにもかかわらず、自発的な是正申告であるとして重加算税を賦課し得ないとするのは問題である。「更正等があるべきことを予知」したものかどうかは、納税者の内心の意思に関

わるものであり、外部から認識し得ないものであるから、あまり厳格な解釈を採ることは、申告納税制度の理念に照らして相当でなかろう(17)。

これに関する裁判例を見ると、前掲東京高裁昭和61年判決及びその原審である前掲東京地裁昭和56年判決は端緒把握説を妥当とし、また、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（シュトイエル162号19頁）は、税務当局が実地調査に着手し、収集した具体的資料に基づき先の納税申告が適正なものでないことを把握するに至った場合であることを要するが、申告漏れの所得金額を正確に把握し、そのための全資料を収集していなければならないものではないとし、不足額発見説を採っている。もっとも、これらの判決は、いずれも加算税の賦課処分が相当であるとされた事例である(18)。一方、旧法時代のものであるが、大阪地裁昭和29年12月24日判決（行政事件裁判例集5巻12号2992頁）は、「政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものではなく、その調査の前に、即ち政府に手数をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを慫慂せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当である。」と判示しており、また、最高裁昭和51年12月9日判決（税務訴訟資料90号759頁）も明確ではないが、原審を相当とした理由からみると、調査着手説を採るものと評価することができよう。

右のように、裁判例から見る限り、各説のいずれも採り得るが、どの判決も結局は自発的な是正申告に当たらないとしたものであって、加算税賦課処分を取り消したものではないから、これらの判決から結論付けることは相当でないものと考える。文理解釈上、端緒把握説が妥当であると解されるとしても、申告納税秩序の維持という観点からは、納税者の是正申告が税務調査を契機としてなされたものでないかどうかについて、納税者の行動等の外部に表れた客観的事情を勘案した上で、当該申告が自発的なものと認められるかどうか個々のケースに応じて慎重に判断されるべきものといえよう。

五　重加算税の賦課要件

1　「隠ぺい又は仮装の行為」の意義

重加算税のうち申告納税方式に係る国税のものは、納税者が国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて過少に申告していたこと等を賦課要件とする申告納税義務の違反者に対する行政上の措置である。

この重加算税は、「隠ぺい又は仮装の行為」に基づく悪質な申告納税義務違反者に対し、特に重い経済的負担を課し、もって申告納税秩序の維持を図ろうとする制度であるから(19)、「隠ぺい又は仮装の行為」の意義が重要である。判決では、「隠ぺい又は仮装の行為」とは不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、「事実を隠ぺいする」とは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を仮装する」とは、所得、財産或いは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要するものと解すべきであるとするもの（前掲和歌山地裁判決)、隠ぺい行為等とは、納税者の取引状況などの所得を基礎付ける事実を隠ぺい又は仮装するなど、申告納税主義の趣旨を没却する行為をいうと解するのが相当であるとするもの（神戸地裁平成５年３月29日判決・税務訴訟資料194号1112頁)、「隠ぺい」とは、納税者がその意思に基づいて特定の事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「仮装」とは、納税者がその意思に基づいて特定の所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、積極的に税務調査を困難とするような「操作」をすることを必要としないものと解するのが相当であるとするもの（大阪高裁平成６年６月28日判決・税務訴訟資料201号631頁）などがある。

裁判例及び学説の多くは、「隠ぺい又は仮装の行為」とは故意を要素とすると解しているが(20)、故意の内容については、①隠ぺい又は仮装の行為についての認識で足りるとする説(21)と、②租税を免れる認識をも要するという説(22)とに分かれている。この点について最高裁昭和62年５月８日判決

（訟務月報33巻１号149頁）は、「国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課するべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正の方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、同法による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」と判示している。

重加算税は、申告納税制度を維持するために悪質な納税義務の違反者に重い経済的負担を課し、以後正しい申告がなされることを目的とするものであるから、行為の反社会性、反道徳性なるが故に刑罰を科する場合と異なって、租税を免れる認識の有無自体を重視する必要はないといえよう(23)。

2　殊更過少の申告行為とは

「隠ぺい又は仮装の行為」の具体的事例としては、二重帳簿や虚偽の帳簿を作成し又は棚卸資産の一部を故意に除外して所得を過少に申告した場合、取引先と通謀の上で架空名義の取引口座を用いて所得を過少に申告した場合のほか、虚偽の契約書を作成し又は架空名義預金を設定するなどの方法により所得を過少に申告した場合など、典型的な不正申告等の行為を挙げることができるが、納税者が納税申告の時点で積極的な不正行為をせずに、故意に虚偽申告をしたり、記録等を残さないで過少申告等をし、その後の税務調査において虚偽答弁を行った場合等には、これらの行為が「隠ぺい又は仮装の行為」に当たるかどうかについて積極、消極の両説がある。

国税通則法では、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実」を隠ぺい又は仮装し、それに「基づき」納税申告書を提出していた又は提出していなかったことを重加算税の賦課要件としているところ、①所得そのものは「課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実」に該当しないから、文理

解釈上、消極説が妥当とするもの[24]、②加算税の成立時期は、法定申告期限の経過の時（国税通則法15条２項15号）であるから、「隠ぺい又は仮装の行為」はこの時以前に行われていなければならず、したがって、消極説が妥当とするもの[25]などの見解が有力であった。筆者も、かっては、収入金額の未記帳、脱漏等をもって積極的な隠ぺい行為があったと認定することは困難であるとした上で、次のように述べていたところである。すなわち、「記帳のある者がない者に比して重加算税の取扱上不利益な結果となるのは、申告納税制度の維持を目的とした重加算税制度の本旨にも反することになるので、隠ぺい又は仮装の行為の有無の判断に当たっては、より慎重さが必要であろう。したがって、帳簿に記載せず又は何らの記録も残さないで所得を脱漏していた場合には、右事実以外の諸要素を勘案して、何らかの操作が行われているかどうかを見極める必要がある。例えば、隠ぺいした所得を税務調査によって発見されないために故意に原始記録を破棄した場合など、故意の存在を推認せしめ得る程度の立証をすることによって、右行為も隠ぺい行為に該当することになる。」と記載し、文理的には、虚偽申告行為自体は「隠ぺい又は仮装の行為」に当たらないものと解していた[26]。

この問題について最高裁平成６年11月22日判決（民集48巻７号1379頁）は、金融業者Ａが正確な所得金額を把握していながら、３年間にわたり真実の所得金額の約３、４パーセントにすぎない額のみを所得金額として記載した白色申告による確定申告書を提出し、その後の税務調査に際しても、過少の店舗数や利息収入金額を記載した内容虚偽の資料を提出し、所得金額を少額ずつ増加した修正申告を繰り返した上、その後の最終修正申告で初めて所得金額を飛躍的に増加した申告に至った事例につき、次のとおり判示して積極説を採っている。すなわち、「Ａは、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿書類を作成していながら、３年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているので

あって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのための具体的工作を行うことをも予定していたことも明らかであるといわざるをえない。」「以上の事情からすると、Aは、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得金額の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿書類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことは明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまることなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在の一部を隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるものというべきである。」とする。

右判決について、最高裁判所の川神調査官は、次のように論評している(27)ので引用しておく。

「過少に記載された納税申告書の提出の前後を含む外形的、客観的な事情を合わせて考えれば、真実の所得金額を隠ぺい、秘匿しようとする意図、態勢（すなわち、税務調査等の動きがあれば、帳簿操作、虚偽答弁等をして発覚を防ぐつもりでいること）の下に、計画的、作為的に所得金額を殊更過少に記載した申告書を提出したことが明らかな場合には、このような意図の下に所得を脱漏して虚偽の内容を記載した申告書を作成し、提出する行為は、申告書の提出と併せて実質的に課税要件事実を隠ぺい又は仮装するものであると考えられるから、隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たると解する考え方があり得る。このような場合の過少申告行為は、そのような意図を伴わない単なる過少申告行為とは異なり、外部に表れた客観的事情からして、虚偽の過少申告を課税庁に対して貫徹する

態度を維持し、税務調査を困難にする危険性が高く、申告納税制度を侵害する程度が大きいものであって、重加算税制度の趣旨からいって、単なる過少の申告書の提出という評価に尽きるものではなく、『隠ぺい』に当たるものと評価すべき行為と解される。このような作為的な殊更の過少申告行為であることを外形的、客観的に推認させる事情としては、正確な会計帳簿書類が存在するのに、不自然に多額の所得金額の申告控除を繰り返すこと、記帳能力がありながら通常備え付けておくと考えられる帳簿を備え付けなかったり、当然保存しておくと考えられる原始記録を保存しないこと、過少申告後の税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が挙げられよう。この考え方は、右のような外形的、客観的な事情が認められない限り、殊更の過少申告に当たらないと判断することを前提としており、結果的には、こうした外形的附随事情を伴った過少申告をもって、殊更の過少申告として重加算税の賦課対象となるとするものである。」

最高裁判所は、この判決に続いて、平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）において、納税者が3年間にわたり株式等の売買による多額の雑所得を申告しなかった事案で、取引名義を架空にしたり、隠し口座を設けたりするようなことがなかったものにつき、「重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに併せた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告行為をしたような場合には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。これを本件について見ると、上告人は、昭和60年から62年までの3箇年にわたって、被上告人に所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書に全く記

載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを税理士に対して秘匿し、何らの資料も提出することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを被上告人に提出したのである。（中略）右によれば、上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件過少申告行為は、国税通則法68条１項所定の重加算税の賦課要件を満たすものというべきである。」旨判示している。

右の両判決に見るように、「殊更過少な申告」（積極的に記帳をせず、原始記録や証拠書類を保存せず又は破棄等をして申告書に虚偽の記載をした過少な申告をいう。）や「つまみ申告」（当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部から窺い得る特段の行動をした上での過少な申告をいう。）などについては、国税通則法の文言に拘泥するなく(28)、申告納税制度ないし重加算税制度の趣旨から解釈論を展開しているものと評価し得よう。品川教授は、この問題について、次のとおり鋭い指摘をする。すなわち、「不自然に多額な所得金額の申告除外やつまみ申告、合理的な理由もないのに借名等で申告したりする行為、申告書に架空の経費項目を加えたり虚偽の証拠書類を添付する行為、記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が複合して行われている場合（その行為いかんによっては、単独で行われる場合も含む）には、それぞれの事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為、つまみ申告行為又は虚偽申告行為と推認し、隠ぺい又は仮装と認定し得るであろう。（中略）不申告行為やつまみ申告行為或いは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装と認定し得るか否かについては、国税通則法68条の文言にのみ拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、そ

れらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為と推認して判断されるべきであろう。」とする(29)。

なお、国税通則法68条では、重加算税は「納税者が国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装」したときに課されることとなっており、納税者とは、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者又は源泉徴収義務者をいうのであるから（国税通則法２条１項５号）、文理上、重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装の行為」は、納税者本人が行ったことを要することになる。しかし、学説及び判例の多くは、隠ぺい又は仮装の行為者を納税者本人に限定せず、その従業員や家族等が隠ぺい又は仮装の行為を行った場合においても、重加算税の賦課要件を満たすものと解している(30)。例えば、京都地裁平成４年３月23日判決（税務訴訟資料188号826頁）では、「国税通則法68条１項は、重加算税の賦課要件として、納税者が隠ぺい又は仮装することを定めている。これは、納税者自身が隠ぺい又は仮装の行為を行うのはもとよりのこと、納税者が他人にその納税申告を一任した場合、その受任者又はその者の受任者が租税をほ脱する目的をもって、故意に基礎事実を隠ぺい又は仮装した場合にも、特段の事情がない限り、同条項にいう納税者が隠ぺい又は仮装したに該当するというべきである。けだし、申告納税制度の下においても、納税義務者の判断とその責任において、申告手続きを第三者に依頼して、納税者の代理人ないし補助者に申告させることが許される。しかし、納税者が申告を第三者に委任したからといって、納税者自身の申告義務は免れず、その第三者がなした申告の効果、態様はそのまま納税者の申告として取り扱われる。即ち、納税者が納税義務者たる身分のない者に申告を一任し、これをいわば納税申告の道具として使用した以上、その者の申告行為は納税者自身がなしたものと取り扱うべきである。納税者は、誠実に受任者を選任し、受任者の作成した申告書を点検し、自ら署名押印する等して適法に申告するように監視、監督して、自己の申告義務に遺憾のないようにすべきものである。これを怠って、受任者により不正な申告がなされた場合は、特段の事情がない限

り、納税者自身の不正な申告として制裁を受ける。」旨判示する。

加算税制度が申告納税制度の維持を図るための行政上の措置であり、つまみ申告等の行為が重加算税の賦課要件を充足すると解するのと同様に、右解釈は、申告納税制度の趣旨に沿った解釈論が採られているのである。

〔注〕

(1) シャウプ勧告では、「申告の遅延が1か月を超えれば、その税の10パーセントが民事罰として加算されるべきである。毎月加わるごとにもう10パーセント加算し、遅滞が続く期間その総額が税額の30パーセントになるまで加算することを示唆する。もし申告の遅延が故意の怠慢でなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない。」とする（シャウプ使節団日本税制報告書Ⅳ付録）。

(2) 平田敬一郎「改正税制解説（其Ⅱ）」財政経済弘報172号（昭和25年2月6日）

(3) 追徴税制度の創設と加算税制度の沿革については、拙稿「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢14号144頁以下を参照されたい。

(4) 白石健三「最高裁判所判例解説（民事）昭和33年度」103頁では、「追徴税は、申告納税制度の下で、真面目に申告納税したものとこれを怠ったものとの間に生ずる不公平を是正するとともに、申告納税の懈怠を防止し、これにより申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護する見地から、本来の税金に附加して課されるその変形物である。」とする。また、金子宏「租税法（第5版）」474頁では、「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である。」とする。

(5) 藤本英雄・別冊ジュリスト行政判例百選（新版）282頁では、戦前におけるほ脱犯に対する罰金刑は「徴収権の確保を期する一種の政策的見地から租税の減収を予防し、且つ犯則者に脱税額を賠償せしめる」のが目的であったのに対し、戦後の租税罰則は「次第に本来の刑事制裁的色彩を強めるようになり、（中略）倫理的非難の面が前面に押し出されてきた」と指摘する。

(6) 金子宏ほか「租税法講座3（租税行政法）」350頁（松本昭徳筆）参照

(7) 松沢智「租税法の基本理念」227頁

(8) 最高裁昭和36年5月2日判決（刑集15巻5号745頁）は国税通則法施行前の過少申告加算税額に関するものであり、同36年7月6日判決（刑集15巻7号1054頁）は同法施行前の重加算税額に関するもの、また、同45年3月13日判決（判例時報586号97頁）及び同45年9月11日判決（刑集24巻10号1333頁）ほか多数の判決に、国税通則法施行後の重加算税に関するものがある

(9) 北野弘久「税法学の基本問題」381頁、金子宏ほか「租税法講座２（租税実体法)」328頁（松沢智筆）ほか

(10) この内容については、拙稿前掲書172頁以下参照

(11) 波多野弘・シュトイエル79号９頁

(12) 宮谷俊胤・シュトイエル200号127頁では、「信義則は、本税に関する処分の違法を主張すべき道具として、その有効な意義があるのであって、信義則により本税が違法となるのであるならば、本税処分に係る加算税も必然的に付随して違法となる。従って、信義則が、本稿の課題である加算税に係る正当な理由の存否を判断する際の原則でもあるとして適用したとしても、それは加算税のみを違法とする効果を得るにすぎないのであって、その意義は少ない。」とする。

(13) 中川一郎・税法学115号37頁、北野弘久・税務弘報８巻11号86頁参照。

ちなみに、株主優待金が損金に該当しないとして判例で確定したのは、最高裁昭和43年11月13日判決（民集22巻12号2449頁）であり、この判決でも、損金性を肯定する奥野裁判官の反対意見が付されているところである。

(14) 品川芳宣「新版附帯税の研究」131頁では、「単なる調査の事前通知や照会・呼出しがあったのみでは、それらをもって『調査があったこと』にはならないと解するのが一般的のようであるが、それらの調査手続の事前に又は併行して取引先調査、銀行調査、概況調査、同業種調査等が行われている場合には、それらの事実関係を総合した上で『調査があったこと』の有無が判断されるべきであるから、事前通知や呼出し調査があっても、場合によっては『調査があったこと』が肯定されることもあり得よう。特に、最近のように納税者の増加につれていわゆる実調率が低下している現状においては、いわば“バレモト”的に過少申告をしておき、調査の事前通知があった時に即修正申告を行う風潮も見られるところから、当該事案の事実関係いかんによっては、『事前通知』又は『呼出し』自体が『調査』の一環であると解すべき必要があるとも思われる。」とする。

(15) 武田昌輔編「コンメンタール国税通則法」3558頁

(16) 筆者も、かつては「調査により更正があるべきことを予知した」とは、「文理解釈の上からも、調査により過少申告等であったことが察知されたとの認識を要するものであると解するのが相当である。」としていた（拙稿前掲書195頁参照)。

(17) 品川前掲書146頁では、「調査開始後に提出された修正申告書については、特段の事情のない限り、当該納税者が更正があるべきことを予知して提出したものと推定せざるを得ないものと思われる。そしてそのことが、自発的な修正申告を奨励し、かつ、自ら進んで適正な確定申告をなし納税義務を果たしている者との権衡を図ろうとしている本制度の立法趣旨にも適うものと解される。」とする。

(18) 鳥取地裁平成４年３月３日判決（訟務月報38巻10号1960頁）は、調査により更正があることを予知して修正申告をせざるを得ない状況に追い込まれていた納税者

が、新たな事実を自ら明らかにして修正申告書を提出したとしても、自発的に修正申告書を提出した場合には当たらないと判示しているが、この判決は、不足額発見説又は端緒把握説のいずれでも説明が可能である。

(19) 最高裁平成７年４月28日判決（民集49巻４号1193頁）では、「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい・仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」とする。

(20) 忠佐市「租税法要論」478頁、金子宏・武田昌輔編「税法の基礎知識」55頁（板倉宏筆）、金子宏ほか編「租税法講座２租税実体法」337頁（松沢智筆）、北野弘久「税法の基本問題」394頁、品川前掲書246頁

(21) 寺西輝泰・税理19巻14号58頁、村井正・税理19巻14号75頁、品川前掲書253頁

(22) 碓井光明・税理22巻12号４頁、北野弘久・税法学252号10頁

(23) 同旨、品川前掲書253頁

(24) 碓井前掲書５頁

(25) 三木義一・判例評論443号27頁

(26) 拙稿・税経通信38巻12号45頁以下

(27) 最高裁判所判例解説・法曹時報49巻１号185頁

なお、この判決の評釈等については、同書の（後注）に掲げるもののほか、「訟務座談会、平成７年の回顧」訟務月報42巻１号別冊218頁以下がある。

(28) 川神前掲書189頁では、「文理には完全に反しない限度で国税通則法68条１項の合目的的解釈をしたもの」であるとし、小貫芳信「平成６年行政判例解説」115頁以下では、「つまみ申告」が重加算税の賦課要件を充足することについて、文理上の問題はクリアーできるとする。

(29) 品川前掲書309頁

(30) 拙稿前掲税務大学校論叢202頁、品川前掲書260頁参照

おわりに

本稿執筆中に大和税務署長に転任になった。その大和税務署に赴任して最初に目に止まったのは、管内の大和市と綾瀬市の二市にまたがっている厚木飛行場である。厚木基地内には、マッカーサー・ガーデンがあり、そこには「日本の民主主義の生みの親」と記されてマッカーサーの銅像が建っている。かつて、昭和20年8月に厚木飛行場へ愛機バターン号で飛来した元帥の姿を雑誌で見たことがあるが、コーンパイプを片手にタバコをくゆらせ、ピストルも持たずに丸腰のままタラップから降りた姿は、極めて印象的であった。このマッカーサーの来日とともに、わが国の戦後の民主化が始まったわけであるが、租税制度も、これを機会に賦課課税制度から申告納税制度へと大きく転換している。

明治20年の所得税法の創設以来、我が国の税制の中心は賦課課税制度であり、その課税方式の下においても、納税者には、所得金額を申告する義務が課されていたが、その申告は、政府が課税標準等を決定する参考資料にすぎないものであり、その政府の決定も、納税者の業種毎に特定の者の所得金額を調べ、それを基にその業種に属する納税者の所得金額をバランスを採って課税するというのが主たる方式であった。税法上の建前はともかく、現実には、個々の納税者の真の所得額を把握し課税するというのとは、やや趣を異にしているものである。これに対し、戦後の昭和22年に採用された申告納税制度においては、納税者自身が税法に基づいて課税標準である所得と税額を正しく計算し、これを法定期限までに申告して納付するものであり、納税者の申告がないとき又はその申告が誤っているときに税務署長によって是正されることになっている。この申告納税制度の下での納税者の自主的な申告とは、納税者自らが真の所得額を把握し、これを期限までに申告するという意味であり、担税力に応じた適正な課税の実現が求められているのである。

わが国に申告納税制度が採用されてから今年でちょうど50年となり、右制度は今や成熟期を迎えた。この税制の普及と発展には、青色申告制度の創設等の

申告納税制度を支える各種の税制の整備が行われ、その制度について申告納税制度の理念に沿った解釈論が展開される一方、税務当局の指導や広報活動のほか、青色申告会や法人会等の納税者側の理解と支援並びに税理士の重要な役割があることはいうまでもない。申告納税制度の維持のための納税者側の活動や同制度の理念に沿った税理士の使命については、本稿では論述していないが、機会があれば考察してみたい問題である。申告納税制度が定着し、その理念が国民に理解される一方、未だ悪質な脱税事件の報道が少なくない。先日も、プロ野球選手が大量に関わった「脱税指南」事件が発覚し、新聞報道（読売新聞平成９年11月20日の社説）では、「バブル経済の崩壊後、税をごまかそうとする例が後を絶たない。税務署の調査官が脱税請負人に加担する事件も起きている。そうした倫理感や規範意識の低下傾向の中で、黙々と納税義務を果たしている多くの国民を裏切る行為と言える。」と指摘するが、正鵠を得ているところである。

なお、申告納税制度の導入50年、間接税申告納税制度の採用35年という節目の年に大和税務署に着任し、職員研修や管内関係民間団体の会合等の場において、申告納税制度の導入の背景やその理念、それにまつわるエピソードなどを紹介する機会を得たこと、本稿執筆により得た知識がその際に活用できたことは、私の望外の喜びである。

平成９年11月