

税務行政指導の法的性格と運用課題について

内 藤 晃 由
〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

目 次

序 章 行政改革にみる税務行政指導の行く手	323
第1節 行政指導手法の今日	323
1 健在なる行政指導	323
2 行政指導の手続的改革	324
3 残る問題	325
第2節 本稿の目的と研究の方向	326
1 税務行政の領域における行政指導の体系的な研究	326
2 行政改革の理念に沿った税務行政指導の行く手	327
第一章 税務行政指導の意義	328
第1節 行政指導の意義	328
1 行政指導の概念・・・その学説・判例上の定義付け	328
2 行政手続法上の定義	331
第2節 税務行政指導の意義	337
1 「税務行政指導」の定義上の前提	337
2 「税務行政」の意義	338
3 税務行政指導の概念	339
第二章 税務行政指導の機能と分類	341
第1節 税務行政指導の機能	341
1 行政指導の一般的機能と税務行政指導	341
2 税務行政指導に特有の機能	346
第2節 税務行政指導の分類	347
1 行政指導の作用別分類と税務行政指導	347
2 個別法の規定に根拠を有する税務行政指導	353
3 手続法の適用範囲を基準とした税務行政指導の分類	359
第三章 税務行政指導の限界	364
第1節 行政指導一般の限界（その1）	364

1	「法律による行政」の原理と行政指導	364
2	「法律の留保」原則と行政指導	365
3	「法律の優位」原則と行政指導	368
第2節	行政指導一般の限界（その2）	371
1	行政指導の一般原則	371
2	申請に関連する行政指導の限界	375
3	許認可等の権限に関連する行政指導の限界	385
第3節	税務行政指導固有の問題と留意点	387
1	租税法律主義と税務行政指導	387
2	税務通達に準拠した行政指導と任意性	388
3	修正申告の懲遷と修正申告を行った場合の法的効果	390
4	関係部局間の税務行政指導相互支援の可否	393
第四章	税務行政指導と救済	396
第1節	税務行政指導と法的救済	396
1	税務行政指導と行政上の不服申立て	396
2	税務行政指導と取消訴訟	397
3	税務行政指導と国家賠償	398
4	税務行政指導と附帯税	407
5	誤った修正申告の懲遷と法的救済	410
第2節	税務行政指導に関する救済上の運用課題	413
1	苦情処理制度の定着	413
2	税務行政指導に関する意見・要望等の積極的な聴取	416
終章	税務行政指導の展望と課題	418

序 章 行政改革にみる税務行政指導の行く手

第1節 行政指導手法の今日

1 健在なる行政指導

「これまで公的規制の緩和の措置が推進されてきており、併せて行政の運営面についても様々な改善が図られてきたところであるが、なお、我が国の行政運営については、本来の法律に定められた手続に従った申請の処理や処分を行わずに行政指導が多用される傾向があるとの指摘、あるいは処分によっては申請や処理の基準が明確化されていないとの指摘がなされるなど、国内のみならず、国際化の進展に伴い諸外国からも、公正で透明な行政運営の確保を求める声が高まっている。」「行政指導は、行政需要への機敏な対応、行政の弾力性の確保、行政目的の円滑な達成などの点からその意義を否定することはできないと考える。しかし、一方では、その濫用が法治主義の空洞化をもたらすおそれがあること、行政の透明性を阻害することなどの批判があり、特に急速な国際化の進展の中で我が国の行政手続に対する批判がこの点に集中している観がある。」

これは、行政手続法の制定に先立って提言された、臨時行政改革推進審議会（第三次行革審）「公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申」（平成3年12月12日）の「基本的考え方」中の行政指導の問題点に関する記述である。

我が国において、行政指導という手法による行政活動は、（それが「行政指導」という言葉で呼ばれていたかどうかはともかく）近代法治国家が成立した当初、古く旧憲法時代から既に存在し、幅広くその手法が用いられてきたが⁽¹⁾、行政指導が学問上取り上げられ始めたのは昭和30年代後半ないし40

(1) 田中二郎「行政指導と法の支配」『司法権の限界』（昭和51年10月）所収261頁、成田頼明「行政指導」『岩波講座現代法4』（昭和41年4月）所収136頁。

年代に入ってからと言われている⁽²⁾。以来、この行政指導をめぐるのは、その存在理由や実益、あるいは機能や限界といった点などについて、学説上様々な観点から議論がなされ、今日では「行政指導」は一般的概念として位置付けられるに至っている。

これら学界の見方は、当然のことながら行政指導なる手法に対し好意的なものは少なく、現実に用いられる行政手法としての存在を認めながらも、インフォーマルな手法であるとして、法治主義や行政救済上の視点から観た問題点が指摘され、あるいは経済行政の分野における行政指導に対しては「業者に密着の行政指導」、「官民協調の日本株式会社での日本独特の行政形態」といった批判的な形容も見られたわけである⁽³⁾。先の答申は、こうした指摘や批判の蓄積を受けて、行政指導に関する諸問題を政府レベルにおいて認識すべきとの警鐘を打ち鳴らしたものであると言える。

ところが、行政実務では、このような指摘・批判に臆することなく、あらゆる行政分野において依然として行政指導手法が多用されており、その健在ぶりは周知のとおりである。

行政指導をめぐる諸問題は普遍的な行政課題として、今後も議論的とされていくことは否定できないであろう。

2 行政指導の手続的改革

現在推進されている行政改革は、昭和56年3月の臨時行政調査会（第二次臨調）発足を起点とするが、実に20年以上を経過する長期改革となっている。ここでその経緯について触れることはしないが、長年の行政課題とされてきた行政指導についても、行政改革の一環である統一的行政手続の整備として改革がなされた⁽⁴⁾。

(2) 中川丈久「行政手続と行政指導」（平成12年12月）207頁、高田敏「行政指導と『法律による行政』の原理」ジュリスト別冊法学教室〈第二期〉5号84頁。

(3) 大田直史「フォーマル化する行政指導」法学セミナー479号53頁。

(4) 第二次臨調発足当初から、行政指導手法を含む行政手続の整備は行政改革の本質

すなわち、先の答申の「基本的考え方」は次のように続ける。

「このような批判にこたえるため、また、行政指導が我が国の行政のなかで大きな比重を占めていることにかんがみ、行政機関が行政指導を行う場合に遵守すべき一定の規定を設けることとした。

そこで、要綱案は、まず、行政指導が法律上の強制力を与えられていない手段であることなど、行政指導の一般的な原理、原則を確認する規定を設け、行政指導の在るべき姿を明示することとし、次に、行政指導はその目的、内容等を明確に示して行うべきこと、行政指導を行った場合に相手方から求められたときには原則として書面を交付しなければならないことを規定し、これらを通じて行政指導の透明性、明確性の確保を図ることとした。」

これを受けて平成5年11月、これら行政指導の手続的・訓示的規定を含む行政手続法（平成5年法律第88号）が制定された。この結果、従来議論されてきた行政指導の意義、任意性・明確性等の問題については一応法的にも明らかになり、行政改革の一つの成果をみたのである⁽⁵⁾。

3 残る問題

以上述べたように、行政指導の手続的改革は従来議論されてきた行政指導に関する理論を、制定法による明文化という形でいわば不動のものにしたと評価できる。しかし、例えば、「あらゆる行政活動に法治主義を徹底すべし」とする論者でなくとも、事実上私人の権利を制限し義務を課すような行政指導にあってはその行使権限について法令上整備し、法令の根拠に基づいて行

的課題であり、その整備の必要性を提唱されたものとして、さしあたり原野翹「行政手続改革の基本問題」法律時報53巻4号155頁、塩野宏「行政手続の整備と行政改革」ジュリスト750号69頁。

(5) もっとも、行政手続法整備の範囲について、計画策定手続や行政立法手続などの統一的規律が必要であり、今後の検討課題であると指摘するものとして、塩野宏「行政法Ⅰ」（第二版増補・平成13年6月）262～264頁、宇賀克也「行政手続法制定後の課題」法学教室180号13頁以下、南博方・高橋滋編「注釈行政手続法」（平成12年2月）512～517頁（執筆担当：山田洋教授）など参照。

使すべきであるとの議論は依然として残る。また、行政指導によって私人の権利利益を侵害した場合の救済制度を整備すべきとの意見もみられる⁽⁶⁾。

このように行政指導をめぐる問題は、行政手続法の制定をもって完全に収束したわけではない。そうすると、行政指導を行う行政側の今後の運用次第がやはり重要となってくるのである。このことが行政改革の真に期待するところであると言っても過言ではないであろう。そして、その運用の在り方を考えるためには行政指導に関する法理論を十分に理解しておく必要がある。本稿の基本的態度はまさにこの辺りにあるのである。

第2節 本稿の目的と研究の方向

1 税務行政の領域における行政指導の体系的な研究

行政指導については、これまで様々な体系的な研究がなされてきているが、税務行政の領域における行政指導（以下「税務行政指導」という。）のみに焦点を当てた研究は決して多くはない⁽⁷⁾。

本稿は、税務行政指導が如何に在るべきかということを考える場合の前提として認識すべき、行政指導一般に関する法理論、すなわち行政指導の意義、機能、分類、限界、法的救済といった問題を確認しながら、これを税務行政指導に当てはめるという作業を通じて税務行政指導の体系的な整理を試みるものである。

また、税務行政指導の体系的な整理に際しては、従来から税務行政指導をめぐる問題として指摘されてきた諸点についても幾つか取り上げ、税務行政実務の現状に照らしながら考察してみたいと思う。

なお、国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行わ

(6) 例えば、林修三「行政指導の問題点」自治研修167号（昭和49年7月号）5頁、原田尚彦「行政法講座⑮—行政指導—」自治研修181号（昭和50年9月号）64頁等参照。

(7) その中であって、日税研論集36巻（平成9年5月）は、税務行政指導の個別問題の特集した唯一の論集であり、本研究に当たり大いに参考となった。

れる行政指導については、行政手続法の行政指導に係る書面の交付の規定(35条2項)及び複数の者を対象とする行政指導の規定(36条)が適用除外とされており(国税通則法74条の2(2項))、これを問題視する見解も見られる⁽⁸⁾。しかし、この点については、本稿の目的とする税務行政指導の体系的な整理とは直接に関係するところではないので、本稿では深く立ち入らないことをお断りしておきたい。

2 行政改革の理念に沿った税務行政指導の行く手

今般の行政改革は、いわゆる「この国のかたち」の再構築を図ることを究極目標とし、そのためには、「戦後型行政システム」から自由かつ公正な社会を形成するにふさわしい「21世紀型行政システム」への転換が必要であるとした上で、新たな行政システムには総合性・戦略性の確保、機動性の重視、透明性の確保、効率性・簡索性の追求を要請している⁽⁹⁾。

行政指導の手続的統制は、まさに行政の透明性をいかに確保するかという観点からの改革であった。もちろん、行政指導の手続的統制のみで行政の透明性が確保されるものではないが、行政指導を一つとってみた場合に、然らばその透明性は、単に行政指導の内容や責任の所在が明確化すれば確保されるものであろうか。

そこで、本稿の最後には、このような問題意識の下で、いかなる税務行政指導運用が税務行政の透明性の向上に資するかという視点に立ちながら、今後の税務行政指導の行く手を展望し、税務行政としての当面の課題や留意事項について若干の提言をしてみたいと思う。

(8) 例えば、南博方「租税手続の公正・透明化に向けて」租税法研究22号8～9頁、宇賀克也「行政手続法の施行と国税通則法の整備充実に関する講演会」東京税理士界455号9頁以下、南・高橋編「前掲書(注5)」52～62頁(執筆担当：三木義一教授)。

(9) 平成9年12月3日行政改革会議最終報告「I 行政改革の理念と目標」参照。

第一章 税務行政指導の意義

第1節 行政指導の意義

1 行政指導の概念・・・その学説・判例上の定義付け

「行政指導」なる用語は、元來法令用語ではなく、マスコミや行政官庁において慣用的に用いられていたものであった⁽¹⁰⁾。しかしながら、行政官庁においても当初は、「行政指導」は漠然とした観念であり、その概念がいかなるものかは必ずしも判然としていなかったのではないかと考えられる。そのことは、この用語の意義をめぐって爾後、学説上様々な定義付けがなされていることから明らかであろう⁽¹¹⁾。

そこで、まずはこの「行政指導」の意義についての学説や実務上の見解を概観しておこう。

「行政指導」の概念を早くから論じてこられた林修三氏は当初、行政指導とは「一般には、行政機関が、ある行政分野に属することがらについて、法令の執行、適用として、特定の個人、法人、団体等に強権的に命令、強制したり、または、任意的ではあるが、法令の根拠に基づいてそういう者に対し指導、勧告、助言などをするのではなく、法令の根拠に基づかないで、行政機関として、このようにしたい、ありたいと希望し、願望するところを、相手方が自発的な協力、同意の下に実行するように働きかけることを意味する」と説明されていた⁽¹²⁾。

(10) 伊藤正己・園部逸夫（編集代表）「現代法律百科大辞典2」174頁。

(11) 「行政指導」の様々な学説上の定義については、関哲夫「行政指導」現代行政法学会全集⑤（平成3年2月）3～8頁が詳しい。

(12) 林修三「いわゆる行政指導について」行政と経営8号（昭和37年4号）17頁。

なお、この定義は、行政指導を「法令の根拠に基づかない」作用と捉えており、これに対して、法令の根拠に基づいてなされる指導、勧告等も機能的にみれば行政作用としての性質に差異はなく、「法令の根拠」如何で区別することは妥当ではないとの指摘（成田「前掲稿（注1）」131～132頁）もあってか、林氏はその後次の

これに対し、成田頼明教授は、行政指導を「行政機関が、その所掌事務に属することがらについて、特定の個人、公私の法人・団体等に非権力的・任意的手段をもって働きかけ、相手方の同意または協力の下に、行政機関がかくありたいと望む一定の秩序の形成をめざして、これらの者を誘導する一連の作用」⁽¹³⁾、あるいは塩野宏教授は、これを「行政主体が一定の公の行政目的を達成するため、行政客体の一定の行為（作為・不作為）を期待して、それ自体法的拘束力なく行政客体に直接働きかける行政の行為形式」⁽¹⁴⁾と定義付けている。

また、行政実務においては、堀江侃氏の「行政指導とは、行政機関が、その所掌事務および権限に属する事項について、その行政が対象とする個人・法人・団体に対し、特定の作為・不作為を願望として表示し、その意図する行政目的が実現するよう誘導する行為であり、「実体法上の強制力を持たず、「任意的・非強力的な形式で行われる」ものである、といった見解⁽¹⁵⁾

ように見解を改めている（林「前掲稿（注6）」1～2頁）。

「現在一般に使われている行政指導ということばに含まれているところを最大限にとり入れて定義すれば、それは、『行政機関が、法令の根拠に基づいて、または基づかないで、当該行政機関の任務または所掌事務とされている事項に含まれることがらに関し、当該行政機関として公的な立場において、こうありたい、こうしてもらいたいなどと希望するところを、相手方が自発的な同意ないし協力の下に実行するように働きかけること』というふうに行うことができるであろう。」

(13) 成田「前掲稿（注1）」132頁。

(14) 塩野宏「行政指導 — その法的側面 — 」『行政法講座』6巻（昭和41年10月）18頁。

(15) 堀江侃（当時：行政管理庁行政管理局課長補佐）「行政指導 — その概念・類型・限界 — 」商事法務663号（昭和49年）44頁。

なお、昭和49年当時に内閣法制局が国会において示した見解によれば、「行政指導とは、国民の権利を制限したり、国民に対し義務を課したりするような法律上の強制力を有するものでなく、行政機関がそれぞれの設置の根拠である法律により与えられた任務または所掌事務を遂行するために、かつ、その任務または所掌事務の範囲内において、行政の相手方の協力を得て一定の行政目的が実現されるように、一定の作為または不作為を求めて懲罰し誘導することをいう」（第72回国家・参議院商工委員会（昭和49年3月26日）・角田礼次郎政府委員（内閣法制局第一部長）

がみられる。

これらの定義には、表現や行政指導の射程範囲にニュアンスの違いがあるものの、共通して次のような行政指導の構成要素（以下「学説上の構成要素」という。）とそこから導かれる理念が見出される。

- ① 行政指導は、行政機関が一定の行政目的を達成（実現）するために行うものである。したがって、行政の目的外には用いられず、また、目的外には用いてはならないという理念が導かれる。
- ② 行政指導は、行政機関がその所掌事務に属する事項について行うものである。或る行政機関が達成する行政目的は、別言すれば当該行政機関の任務であり、その任務達成のために通常行われる事務の総称が「所掌事務」である。したがって、行政指導は、国の行政機関であれば、各省設置法に規定する各行政機関（各省庁）の任務及び所掌事務の範囲内で行われなければならない、また逆に任務及び所掌事務の範囲を逸脱したものであってはならないという理念が導かれる。
- ③ 行政指導は、非権力的な行政機関の行為であり、それ自体法的拘束力を有しない事実行為である。すなわち、行政指導は、法令の規定に基づき公権力の発動として法的効果を生ぜしめる行政処分とは性質を異にする。法的効果を生ぜしめないことが原則であることから⁽¹⁶⁾、行政指導は単なる事実行為として位置付けられる。また、非権力的な行為であるが故に、行政指導の相手方は基本的にはそれに従うかどうかは任意である。したがって、行政指導は相手方の任意の協力ないし同意があってはじめて実行性が確保され、逆に相手方の任意の協力ないし同意なくしては行い得ないとの理念

答弁）とする。

- (16) 行政指導に、一定の法的効果が生ずるものとして、①独占禁止法の適用除外効果（例えば酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律93条は、行政指導（勧告）に基づいて行われる共同行為について、独占禁止法を適用しない旨を定めている。）、②行政指導に応諾しながら、これに従わないときに、行政罰を科すもの（例えば旧石油資源探鉱促進臨時措置法21条）等がある（山内一夫「行政指導の理論と実際」（昭和59年9月）7頁）。

が導かれる。

以上、行政指導の意義について、学説及び実務上の見解をみてきたが、裁判例においてもほぼ同様な定義付けを行っている。

例えば、「行政機関が公の行政目的を達成するため、行政客体の一定の作為、不作為を期待し、その自発的協力、同意のもとに実行するよう働きかける事実行為」⁽¹⁷⁾、あるいは「行政機関が一定の行政目的を達成するためにとる裁量的な措置であつて、公権力の行使として命令又は処分をするものではなく、専ら相手方の任意の同意又は協力による一定の作為又は不作為を期待して相手方に働きかける非権力的な措置であり、それ自体法的拘束力ないし法的強制力を有するものではない」⁽¹⁸⁾といったごとくである。

2 行政手続法上の定義

以上のような学説等における「行政指導」の意義は、行政手続法（以下、本稿では「手続法」と略す。）の制定により明示的に整理されるに至った。手続法2条6号は、行政指導を次のように定義している。

行政指導 行政機関がその任務又は所掌事務の範囲において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であつて処分に該当しないものをいう。

この定義は、前述の学説上の定義と本質的な差異はないと考えられるが、制定法上の定義として税務行政指導にも直接関係することは言うまでもなく、改めてその構成要素の意味するところを確認しておく必要がある。以下、主として手続法の立案を担当した総務省（旧総務庁）行政管理局の解説を参照しながら、この点について概観しておく。

ア 「一定の行政目的を実現するため」に行うものであること

これは学説上の構成要素①と同一である。

(17) 浦和地裁昭和56年4月22日判決・訟月27巻10号1799頁。

(18) 大阪地裁昭和58年9月29日判決・行裁集34巻9号1681頁。

ここで「行政目的」とは具体的に何を指すのか、という問題がある。「行政目的」は包括的概念であるが、当然のことながら行政機関によって行政目的は異なることからすれば、国の行政事務の各行政機関への配分を規律する行政組織法（国家行政組織法（以下、本稿では「国組法」と略す。）、各省設置法）によって、複数の行政目的の帰属が決定されることになる。すなわち、国家行政組織は、内閣の統轄の下、その任務及びこれを達成するために必要となる明確な範囲の所掌事務を有する行政機関の全体によって系統的に構成されており（国組法2条1項）、各行政機関の任務及び所掌事務の範囲は法律事項とされている（同法4条）。この規律により国の行政機関の任務及び所掌事務が、各省設置法（設置法に委任された政令等を含む。以下同じ。）により各行政機関に配分され、それぞれの任務及び所掌事務は相互に排他的な秩序をもって形成される。したがって、或る行政機関の行政目的がその任務や所掌事務の範囲を超えたと仮定すると、その行政目的は他の行政機関の行政領域を侵すことになるから、あくまでもその任務及び所掌事務を遂行する範囲で当該行政機関の行政目的が設定されるとみることができるのである。

この点について総務省も、「『一定の行政目的を実現するため』とは、行政主体としての行政機関が行政客体としての国民に対して、その任務又は所掌事務の遂行を目的として行うものであることを意味している」と解説している⁽¹⁹⁾。ただし、所掌事務の遂行は行政機関の任務を達成するための手段にすぎないと考えれば、「一定の行政目的の実現」＝「任務の達成」と解すれば足りるように思われる。

いずれにせよ、或る行政指導が行政目的内かどうかは、当該行政機関の任務遂行との関連性に着目して個別に判断することになる。

- イ 行政機関の「任務又は所掌事務の範囲」におけるものであること
これも学説上の構成要素②と同一である。

(19) 総務省行政管理局編「逐条解説行政手続法」（増補新訂版・平成14年3月）33頁。

国組法2条1項及び4条の枠組みからすれば、行政機関の行政活動がその任務又は所掌事務の範囲内でなければならないことは言うまでもない。そして、行政活動は法的活動のほか、事実上の活動も含まれるから、事実行為と位置付けられる行政指導も行政機関の任務又は所掌事務の範囲内で行うべきものとなる。

このような当然の事理をあえて制定法上定義規定に明記したことに特別の意味があるのかどうかは明らかではない。ただし、行政指導には当該行政機関が執行する個別法（作用法）の根拠規定に基づく権限によりなされるものとそのような根拠規定のないものがある。そして、いずれの行政指導もその任務又は所掌事務の範囲に収まることには変わりないと理解すれば、法律の根拠がなくとも「任務又は所掌事務の範囲」であれば行政指導を行い得るということを黙示的に確認していると解することも可能である。

ウ 「特定の者」に対する行為であること

これは行政指導の相手方の範囲を限定するものであり、「行政指導」の定義の中でも重要な要素の一つであると位置付けられる⁽²⁰⁾。

総務省は、「不利益処分」の定義（手続法2条4号）中の「特定の者」について、「他者と明確に区別できる形で指定された個人又は法人（法人格を有しない団体であっても、当該法令上、処分の対象とされている場合には、当該団体を含む。）」であると解説している⁽²¹⁾。行政指導の相手方とされる「特定の者」についても同様に解される。

したがって、不特定多数の者に一般的に協力を求める行為は、手続法上の「行政指導」には当たらない。例えば、申告所得税の確定申告に際して、国税庁（税務署）が国民（納税者）一般に向けて、広報媒体等を通じて期限内申告・納付を呼びかける行為は、後述する「求める」行為ではあるが、対象が「特定の者」に当たらないので「行政指導」には該当しないことに

(20) 宇賀克也「行政手続法の解説」（第三次改訂版・平成13年4月）57頁。

(21) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」20頁。

なる。

もっとも、どこまでが「特定の者」で、どこからが「不特定多数の者」となるかは見解の分かれるところであるが、個別具体の行為について、手続法の目的とする国民の権利利益の保護が配慮されるべきであるかどうか、すなわち同法32条以下の行政指導関係規定の適用対象とすべき行為であるかどうかといった観点から判断することになる⁽²²⁾。

エ 「一定の作為又は不作為を求める」行為であること

総務省の解説によれば、「『行政指導』は、・・・当該行政目的を実現するために必要な作為を現に行っていない具体の者（特定の者）に対して当該必要な行為を行うように、又は行って欲しくない行為を現に行っている具体の者（特定の者）に当該行為を行わないように具体的に働きかける行為をいう」とされている⁽²³⁾。しかし、現に作為を行っているかどうかという点に限定すべきではなく、将来的な作為・不作為を求める行為も含むものと解される。例えば、申請に関する事前相談があった場合に、行政機関が事前指導を行うことがあり、この場合の事前指導がすべて「行政指導」には当たらないということは考えられないからである。

ところで、手続法上の「行政指導」の範囲は、当初から相手方に対して規制的に作用する行政指導が念頭に置かれ⁽²⁴⁾、一定の作為・不作為を行政機関の優位的立場で「求める」行為が「行政指導」であるとされている。逆に「求める」行為に当たらないものは「行政指導」ではないということになる。「公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申」（平成3年12月12日臨時行政改革推進審議会）の「行政手続法要綱案の解説」において

(22) 塩野宏・高木光「条解行政手続法」（平成12年4月）31頁。

(23) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」34頁。

(24) 第一次行政手続法研究会報告（昭和58年11月）の法律案要綱(案)第1301条では、「行政機関がその所掌事務に係る事項に関し、特定の者（(略)）に対して、一定の作為又は不作為を要請する（以下「規制行政指導」という。）場合には、・・・」とされていた。

も、「『行政指導』には、調査結果等に基づき一定の事実を提示したり、法令の解釈、制度・仕組みの紹介その他相手方の求めに応じその便宜に資するために情報を提供するような行為は含まれない」としており、総務省も同様に、これらの行為は「求める」行為に当たらないと解説している⁽²⁵⁾。

しかしながら、行政指導なのか、単なる情報提供なのか、そこに境界線を引くことが難しい場面が考えられる。「情報提供」と称しつつも、行政機関の希望ないし意図する方向へ誘導するために何らかの示唆がなされれば、「求める」行為に該当することとなる。総務省も「行政機関の行為が相手方に対して『求める』行為に該当するか否かについては、相手方に対する表現振り等の外形的なもののみにより区分されるのではなく、個別具体的な場面における各種事情等を勘案して判断されるべきもの」と説明しているように⁽²⁶⁾、両者の線引きは個別具体的な場面において実質的な判断が必要となる。

オ 「指導、勧告、助言その他の行為であつて処分に該当しないもの」であること

特定の相手方に対し一定の作為・不作為を求める行為は、その相手方の権利を法的に制限し、またはその相手方に法的な義務を課す行為と、かような権利義務に法的な変動をもたらさない行為とに大別できる。前者は不利益処分にはかならず、手続法は、行政指導が相手方の任意の協力を前提として行われるものであるから、不利益処分とは対照的な後者の概念とし、指導、勧告、助言といった非権力的行政手段である法令用語を例示した上で「処分に該当しないもの」との文言を加えている。

ここで「処分」とは、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」（手続法2条2号）であるとして、行政不服審査法1条2項や行政事件訴訟法3条2項と同様の表現を用いており、これらの「処分」概念は同一で

(25) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」33頁。

(26) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」34頁。

あるとされている⁽²⁷⁾⁽²⁸⁾。行政指導の定義において「処分に該当しないもの」との文言を加えたのは、行政指導は「公権力の行使」ではなく、法的効果を有する行為ではないとの確認的な意味であると解される。

ところで、行政機関が行う或る行為が、行政指導なのか、「公権力の行使に当たる行為」なのか判断が困難な場合がある。そこで総務省は、行政指導と行政処分の区分に関する一定の指標を示している⁽²⁹⁾。

この指標を要約すると、両者の区分は次のようになる。

- ① 処分性の有無について法令の規定で明確に判断できる場合はそれによって区分するが、明確に判断できない場合は原則として処分性を有しないものと解する。
- ② 行政庁の求めに従わない（応じない）場合に罰則による制裁を課し得るものや行政庁の行為について不服申立てができる旨の規定があるものは処分性を有すると解する。
- ③ 「命じる」「させる」という文言で規定されているものは処分性を有し、「勧告する」「助言する」「指導する」「依頼する」「要請する」という文言で規定されているものは処分性を有しないと解する。
- ④ 「指示する」「求める」「要求する」という文言で規定されているもので、行政庁の行為に従う義務規定があるものや従わないことを直接の理由にして不利益処分による制裁を課し得るものは処分性を有し、その行為に従わない場合に改めて同一内容の作為・不作為を求める処分（命

(27) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」13～14頁。

(28) 「行政庁の処分」の意義について判例は、「公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為により直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」（最高裁昭和39年10月29日第一小法廷判決・民集18巻8号1809頁）としている（この判決は行政事件訴訟特例法1条にいう「行政庁の処分」の意義について判示したものであったが、行政事件訴訟法においても妥当するとされる（塩野宏「行政法Ⅱ」（第二版・平成6年3月）78頁。）。）。

(29) 平成6年9月13日付総管第211号「行政手続法の施行に当たって」（総務事務次官通知）参照。

令)ができることとされている前段階の行為(指示)や最終担保措置が「その旨の公表」にとどまるものは処分性を有しないと解する。

第2節 税務行政指導の意義

1 「税務行政指導」の定義上の前提

税務行政実務では、従来「行政指導」が広く捉えられてきたように思われる。例えば、修正申告や期限後申告の懲通指導、納税申告に際しての申告納付相談指導(実務では「納税相談」と称しており、本稿においても以下ではこの用語を用いる。)、各種説明会(確定申告説明会、青色申告者を対象とする決算説明会、改正税法説明会、新設法人を対象とする説明会等)を開催しての集合指導、業種団体に対する指導、青色申告者や記帳義務制度に基づく白色申告者に対する記帳・記録保存方法の指導(本稿においては「記帳指導」と略す。)、税務相談官による税務取扱いの助言(実務では「税務相談」と称しており、本稿においても以下ではこの用語を用いる。)など、およそ「指導」「助言」と名がつくものは「行政指導」であると考えられてきた。

翻って、手続法上の「行政指導」は、行政機関が一定の行政目的を実現するために相手方に対し一定の作為・不作為を「求める」行為であり、文言上の形式にかかわらず相手方に対し規制的に作用するものが対象とされ、一方、相手方の求めに応じてその便宜に資するために情報を提供する、いわゆる「行政サービス」に属する行為は含まれないとされている(前節2参照)ところ、税務行政実務における上記の考え方は、手続法で定義されているような「行政指導」と「行政サービス」の両概念が截然と意識されていなかった感がある。

しかしながら、税務行政指導を法的に検討するという本稿の目的に照らせば、「税務行政指導」という場合の「行政指導」も、それが手続法上の「行政指導」と同義であるとの前提の下に、「税務行政指導」の意義を見出すのが有益であろう。以下、このような前提で考察してみたいと思う。

2 「税務行政」の意義

「税務行政指導」を最も簡単に定義すれば、税務行政の領域における行政指導である、ということになる。しかし、この場合の「税務行政」とは何かを明らかにしなければ「税務行政指導」の積極的な意義を見出すことはできない。そこで、ここではまず「税務行政」の意義について考えてみたい。

田中二郎博士は、「近代的行政は、法のもとに法の規制を受けながら、現実具体的に国家目的の積極的実現をめざして行なわれる全体として統一性をもった継続的な形成的国家活動」⁽³⁰⁾であるとして、「行政」概念を積極的に定義されている。この定義を参考にしながら「税務行政」概念を定義すれば、税務行政とは、租税法規に基づき国民（納税者）の自発的な納税義務の履行の適正かつ円滑な実現をめざして行われる統一的・継続的な国家活動である、となるであろう⁽³¹⁾。これを少し敷衍すると、次のようになる。

① 税務行政は、租税法規に基づいて行われる行政活動である。行政の外部的關係における本質は行政作用法に従ってこれを忠実に執行するという活動にあり、基本的には自由裁量の余地はない。特に税務行政は国民にとって強行性を有する租税法⁽³²⁾を執行する行政であり、その中心的な活動である租税の賦課・徴収は、国民の財産権に直結することから法律の根拠に基づかずしてなし得ないとする租税法律主義（憲法84条）に支配されている。したがって、税務行政は租税法規に拘束されており、これに基づいて活動していると言える。

なお、ここで租税法規としたのは、酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（以下「酒類業組合法」という。）、税理士法等その執行を通じて

(30) 田中二郎「行政法上巻」（全訂第二版・昭和49年4月）5頁。

(31) 斎藤明教授は、「『税務行政』とは、租税法の下に租税法律の規制を受けながら、国民の納税の義務の適正な実現を通じて租税収入を確保するとともに、公益実現のために奉仕することを目的として行われる統一的継続的な国家活動である」（斎藤明「租税行政指導をめぐる行政権と法の支配の相剋 — 私法秩序と公的権力の拮抗をめぐる諸問題 — 」租税法研究14号25頁）と定義されている。

(32) 金子宏「租税法」（第八版・平成13年4月）33頁。

国民の納税義務の履行に間接的に作用する法律をも含むものとして便宜的に用いている。

- ② 税務行政は、国民（納税者）の自発的な納税義務の履行の適正かつ円滑な実現を目的とした統一的・継続的な活動である。申告納税制度を基盤とする現行租税法の下では、国民（納税者）が税法を解釈し、租税要件を充足する事実に基づいて具体的に税法を適用し、納税義務を適正に履行する建前となっている。しかし、税法は経済社会の変化に伴い絶えず変化し、また複雑多岐にわたるあらゆる経済現象を対象とするから、その内容は抽象的、あるいは技術的にならざるを得ないという部分もあって、国民（納税者）にとっては複雑難解で馴染み難いものであるという特色がある。そのため、税務行政としては、申告・納税に関する法令解釈や手続について国民（納税者）が理解しやすいように周知・指導するほか、国民（納税者）からの相談に対して的確に対応していくような活動を行っていく努力が必要となる。また、税務調査や滞納処分は、特定の納税義務者の適正な申告・納税を実現するための行政活動にとどまらず、広く国民（納税者）が税法の定めるところに従って自ら進んで納税義務を適正に履行するという真の姿を実現する原動力として機能するところにその存在意義が認められる。したがって、税務行政は、国民（納税者）の自発的な納税義務の履行の適正かつ円滑な実現をめざしていくことを不変の行政目的（使命）⁽³³⁾として、あらゆる活動を通じて国民（納税者）を積極的に支援していく責務を負っていると言える。そして、この使命を実現していくことが、租税収入のより安定的な確保につながり、国家財政の安定を可能ならしめ、社会全体に利益（公益）をもたらす基礎となるのである。

3 税務行政指導の概念

(33) このような税務行政目的（使命）を追求していくため、国税庁は、「内国税の適正かつ公平な課税の実現」、「酒類業の健全な発達」及び「税理士業務の適正な運営の確保」をその任務としている（財務省設置法19条）。

以上考察した結果によれば、国が行う「税務行政指導」の概念は次のように整理することができる。

(1) 意義

税務行政指導とは、税務行政機関がその任務又は所掌事務の範囲において納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であつて処分に該当しないものをいう。

(2) 税務行政機関

国税庁、国税局（沖縄国税事務所を含む。）及び税務署である。

(3) 目的・範囲

税務行政指導は、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するために、財務省設置法19条又は同法20条に規定する任務又は所掌事務の範囲において行われるものである。

(4) 相手方

特定の個人・法人（団体）である。(1)の定義からすれば、税務行政指導の相手方は納税者（源泉徴収義務者を含む。）となる。しかし、租税法は広く個人及び法人を対象としていることから、租税法を執行、適用する上で行われる税務行政指導の対象範囲も「納税者」、すなわち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及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者（国税通則法2条5号）に限定されず、個人・法人（団体）広範に及ぶことになる。

また、酒類製造・販売業者（組合）及び税理士（会）に対する行政指導も、納税者の自発的な納税義務の履行の適正性・円滑化に間接的に作用するものであるから、これらの者も税務行政指導の相手方となる（なお、国税通則法74条の2（2項）の規定との関係については、後出、第二章第2節3参照）。

第二章 税務行政指導の機能と分類

第1節 税務行政指導の機能

1 行政指導の一般的機能と税務行政指導

税務行政指導がどのような機能を有するかを理解するためには、まず行政指導一般がもつ機能がどのようなものかを知り、これが税務行政指導にも妥当するかという対比論的な考察をしておく必要がある。

行政指導の一般的機能としては、行政指導が行政運営上果たしている役割に着目すれば、①法令執行の円滑化機能、②法令の補完的機能、③権力性の緩和機能、④利害の調整的機能、⑤新規施策の実験的機能及び⑥臨時応急対策機能が挙げられる⁽³⁴⁾。以下、それぞれの機能ごとに対比してみよう。

① 法令執行の円滑化機能

行政は、法令の根拠に基づき法令の定めるところにより実施されるのが原則であるが、現実の行政運営においては、法令の定めだけでは必ずしも十分ではない。そのため各行政機関は、法令の解釈、法令に基づく許認可等に係る基準、法令の運用方針等に関して、訓令・通達の形式をもって必要な定めを補充している。そして、これらの定めに基づく行政指導によって法令が統一的に運用され、偏りのない法令執行を図ることが可能となる。

その意味において行政指導は法令執行を円滑にする機能を有するとされる。

税務行政においても、税法各規定の解釈の統一を図ることは、納税者間の公平確保の見地から重要であり、国税庁長官が国税局長等に対し税法解釈通達（所得税基本通達等、以下「税務通達」という。）を発している。

(34) ここに列挙する行政指導の一般的機能とその内容については、成田頼明「行政指導の機能と功罪」ジュリスト741号39～42頁、「行政指導に関する調査研究報告(3)」『季刊行政管理研究』（行政管理研究センター）20号37～39頁を参考とした。

そして税務署等においては、必要に応じて税務通達に準拠した行政指導を行っている。したがって税務行政指導もこの機能を有していると言える。

② 法令の補完的機能

客観的事情や価値観が激しく変動する中であって、現実に規律を必要とする行政ニーズと既存法令による規律とが乖離し、法令所定の措置をもってしては十分な対応ができない場合がある。また、一般に、法令はひとたび制定されると、その後客観的事情に変化が生じても、これに迅速かつ的確に対応するように改正することは容易ではない。仮に法令を改正するにしても、通常、労力や時間を必要とするからである。

こうした法令と現実のギャップを是正し、法令を事実上補完するために行政指導が用いられる。例えば、都市計画法や建築基準法のみでは対応することのできない乱開発、ミニ開発、環境被害等の新たな事態や地域に特有の事情に対応するため、地方公共団体が要綱（開発指導要綱等）を策定し、これに基づく指導を行うようなものが代表的である。

このように行政指導は法令を補完する機能を有するとされる。

経済社会の変動や取引慣行の変化に適應して直ちに税法を改正することは立法作業の実情からみて困難である。さりとて、税務行政は租税法律主義に支配されており、税法が現実に対応していないからといって、税法を制定・改正することなく、新たに租税を課したり、現行の租税を変更したりすることは許されないから、そこには行政指導によって法令の欠缺を補完するというような発想は本来的に出てこない。したがって税務行政指導は基本的に「法令の補完的機能」を有するものではない。

ところで、こうした税法の空白現象について税務行政は税務通達による課税を行っており、租税法律主義に違背するとの批判が見られる。この点について深く立ち入ることはしないが、仮に税務通達に定める特定の内容が税法解釈の枠を越え、その取扱いを納税者に対し指導することが税法に根拠のない実質的な租税の賦課・徴収につながるとすれば、このような行政指導は「法令の補完的機能」を有すると考えられなくもない。しかし、

このような論理は、税務通達に定める個々の内容が租税法律主義に違背するか否かという観点での評価ないし認識の差異によって見方は異なってくる。

③ 権力性の緩和機能

私人の違法行為に対し、行政庁が法令の規定に基づき直ちに公権力（行政処分、行政強制、行政罰）を行使することは可能である。しかし、このような硬直的な公権力の発動によって、却って相手方との衝突を招くなど、早期の解決が図られない場合がある。そのため行政庁は、実際には直ちにこれを発動せず、穏便な解決を優先し、まずは相手方に対し、自主的に違法状態を是正するよう注意、勧告等を行い、相手方がこれに従わないときに公権力に踏み切ることが多い。

このように行政指導は、法令に基づく行政作用の権力性を緩和することによって相手方の納得と合意の下で、円滑に行政目的を達成する機能を有しているとされる。

税務行政においても、各税の更正・決定処分前に納税者に対し自主的な是正を求める行政指導（修正申告等の懲慫）、滞納処分（財産差押え）前に滞納者に対し自主納付を求める行政指導（納付懲慫・催告）、酒税保全のための命令前に行う勧告（酒類業組合法84条1項）、非行税理士に対する注意など、行政処分権限を行使する前に行政指導が行われている。したがって、税務行政指導もこの機能を有する。

④ 利害の調整的機能

例えば建築確認申請に対する審査の際に、地方自治体が建築主と建築に反対する付近住民との紛争が円満に解決するよう話し合いを勧めるなどの調整を行う場合がある。その意味において行政指導には利害の調整的機能があるとされる。

この機能は、かつて、経済産業行政の分野における、競業関係にある同業種間の利害対立を調整し、これを一定方向に誘導するといった行政指導の機能として強調されていた。しかし、この種の行政指導は、独占禁止法

に抵触する問題、すなわち行政指導が公正かつ自由な競争を制限するなどの役割を演じる結果となり、同法違反行為（違法カルテル）を誘発するといった問題を生む危険性があり、その目的、内容及び方法には注意が必要であるとされてきた⁽³⁵⁾。そして、規制緩和の動きに併せ⁽³⁶⁾、個別法に基づく独占禁止法適用除外カルテル等の制度は原則として廃止され（独占禁止法適用除外制度の整備等に関する法律（平成9年法律第96号））、今日では、この種の行政指導の必要性はほとんどなくなったとみられる。

税務行政の領域においても、酒類業の健全な発達を目的とした酒類業界に対する行政指導が行われているが、このような行政指導を含めて、今日では、税務行政機関と納税者等との二面関係における行政指導が一般的であり、ここでいう利害の調整的機能は基本的に現行の税務行政指導には当たらないと考えてよいであろう（なお、税務行政指導として将来にわたり調整的行政指導が全くあり得ないということではないことについては、後出、本章第2節1(3)参照）。

⑤ 新規施策の実験的機能

客観的情況の変化に対応して行政が新たな施策を実施するためには、立法措置による制度化が必要となることがあるが、制度化の問題点を把握したり、その効果を事前に確認する必要があるなど諸般の事情からみて直ちに立法化するのとは時機尚早と考えられる場合に、その施策を実験的に試行し、その試行結果（効果）を分析・評価した上で、立法措置を講ずるとい

(35) このため公正取引委員会は平成6年6月、独占禁止法違反行為の誘発を招く行政指導のガイドラインを公表した（「行政指導に関する独占禁止法上の考え方」（平成6年6月30日公正取引委員会））。

(<http://www.jftc.go.jp/guideline/gyousei.html>)

(36) 平成7年3月閣議決定の規制緩和推進計画によれば、「我が国経済社会の抜本的な構造改革を図り、国際的に開かれ、自己責任原則と市場原理に立つ自由で公正な経済社会としていく」ことが確認され、「我が国経済における公正かつ自由な競争を一層促進することにより、我が国市場をより競争的かつ開かれたものとするとの観点から、規制緩和とともに、競争政策の積極的展開を図る」こととされた。

うケースがある。このような試行において必要なデータを収集するに当たり行政指導が活用されることがある。

この種の行政指導は新規施策の実験的機能を有しており、現実適応性のある制度を実現する上で重要かつ有益であるとされる。

税務行政においても、新たな制度を導入するに当たり、どのような制度が納税者にとって有益か、あるいは税務執行上有効かを見極めるなどのために、事前に実験的な試行を行うという場合がないわけではない。その場合に、特定の納税者等に対し協力を求めるようなケースも考えられるので⁽³⁷⁾、その意味では税務行政指導もこの機能を有していることになる。

⑥ 臨時応急対策機能

行政の任務は、単純に法令を執行していればよいというのではなく、社会経済秩序を積極的に形成するような努力が必要である。例えば、災害等緊急の事態が発生した場合には、行政に対する国民の対応要請は顕著であり、法令の有無にかかわらず迅速に対応する必要に迫られることがある。このような臨時応急の対策を必要とする事態が発生したときは、行政機関の行政指導が不可欠となる場面である。

この意味において、行政指導は臨時応急対策機能を有しているとされる。

この種の行政指導の必要性は、すべての行政機関に共通する普遍的なものであり、この機能は税務行政指導の機能としても挙げることができよう。

(37) 国税庁（東京国税局管内の麹町・練馬東両税務署）においては、平成12年11月27日から翌年3月15日までの間、個人・法人納税者及び納税者から委任を受けた税理士（以下「実験参加納税者等」という。）の協力を得ながら電子申告の実験が実施された。実験参加納税者等は不特定多数の中から公募により決定され、実験に当たっては、この実験参加納税者等に対し、①国税庁が配付したソフトウェアを利用して申告データを作成・送信する協力、②国税庁が配付した電子証明書を用いて申告データに電子署名を添付する協力を求めたとされる（綿谷久司「国税の申告・納税手続の電子化—財務省における電子政府実現に向けた取組について—」国税速報5346号9頁以下）。

2 税務行政指導に特有の機能

以上、税務行政指導の機能について、行政指導一般が有する機能が税務行政指導についても妥当するかという視点から考察してきたが、次に税務行政指導に特有の機能としてどのようなものがあるのかを考えてみたい。

税務行政指導に特有の機能としては、自発的な納税義務の履行の適正かつ円滑な実現を目的とした税務行政の性質からみて次の2つの機能が考えられる。すなわち、①申告納税制度の本質的機能、②租税収入の早期実現化機能である。以下それぞれの機能について解説する。

① 申告納税制度の本質的機能

各国税について税法に定めるところにより成立した抽象的な納税義務は、成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税（例えば、予定納税に係る所得税、源泉徴収による国税、自動車重量税、印紙税、登録免許税、延滞税及び利子税）を除き、納税義務者又は税務行政庁の一定の行為によりその金額が確定する（国税通則法15条1項、3項）。そしてその確定の方式としては、申告納税方式と賦課課税方式の2つがある（同法16条1項）。このうち、申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律に従っていなかった場合や当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分により確定する方式である（同法16条1項1号）。要するに、申告納税方式による国税に係る税額の確定手續としては、納税申告（期限内申告、期限後申告及び修正申告）と更正決定があるが、前者による確定を原則とする建前となっている。

このような申告納税方式の建前は、納税者が自己の税額を自ら計算し納付するという申告納税制度の顕現として、民主的な納税思想に沿うものであることは言うまでもない。したがって、税務行政としても、納税義務の確定手續は納税義務者による納税申告を優先すべきとの認識を貫くことが、申告納税制度の本旨に適合した態度であるということになる。

税務行政機関が税務調査において非違を把握した場合に、直ちに更正決定の処分を行わず、まずは納税者に対して修正申告又は期限後申告を慫慂するという原則的運用（後出、第三章第3節3参照）は、かような態度を表現した行政指導である。

また、記帳指導も、申告納税の水準を高めていくためのものであると同時に、申告納税制度を背景とした記帳慣行の定着をねらいとする行政指導である。

このように、税務行政指導は「申告納税制度の本質的機能」を有しており、民主的な納税思想を醸成する役割を果たしていると言えるのである。

② 租税収入の早期実現化機能

納税申告や更正決定によって納付すべき税額が具体的に確定したとしても、それが適正に納付されず、滞納となっていたのでは納税義務が履行されたことにならない。

そのため、税務行政においては、滞納の未然防止をねらいとした行政指導（期限内納付の慫慂）や滞納処分（財産差押え）前に自主的な納付を求める行政指導（納付催告等）が積極的に行われている。特に後者の行政指導（例えば、いわゆる「差押予告書」にも税務署への来署依頼、自主納付の求めが記載されている。）には、行政上の強制執行・強制徴収（財産差押え・公売・換価）という迂遠な手続の回避を可能とするものである。

したがって、この種の税務行政指導は納税義務の履行を早期に実現する役割を果たすものであるから、税務行政指導は「租税収入の早期実現化機能」を有していると言えるであろう。

第2節 税務行政指導の分類

1 行政指導の作用別分類と税務行政指導

既に述べたように、手続法上の「行政指導」は、行政機関と相手方との二面的関係を前提として、規制的に作用する行政指導を念頭に置いたものであ

るから、税務行政の領域における或る行政指導が手続法にいう「行政指導」に該当するか否かを判断するに当たっては、一義的に規制側面を持つものであるかどうかが重要な要素となる。その意味で、ここでは行政指導の作用的な性質に着目した規制行政指導、助成的行政指導及び調整的行政指導の分類に従って代表的な税務行政指導（ここでは法令に直接の根拠を有するものを除く。）を区分・整理してみたい。

（1）規制行政指導

規制行政指導とは、行政の相手方たる国民の行為を規制する目的をもって行われるものであり⁽³⁸⁾、建築主に対し違法建築状態を是正するよう勧告したり、住環境を維持する観点から法令で定める建築制限よりも厳格な制限（指導要綱に基づく制限）を求めるような行政指導が例示されることが多い。また、規制行政指導は、法律による規制権限を発動する前段階の手段として用いられることが多いと指摘される⁽³⁹⁾。

税務行政の領域において、規制行政指導に概念的に該当するものとしては、例えば次のような行政指導が挙げられる。

【納税相談、来署依頼（案内）、修正申告・期限後申告の懲通、納付懲通（催告）、納税申告書・届出書への添付書類の補完・提出要請、取引照会・各種お尋ね、源泉徴収に係る自己監査の懲通等】

上記のような税務行政指導は基本的には手続法上の「行政指導」であるということになるが、注意しなければならない二つの点がある。

第一に、所得税の確定申告期における税務行政の事務運営が転換期にあり、納税相談自体の規制側面が薄くなってきていることである。従来の納税相談は、特定の納税義務者に対し来署案内をした上で税務職員が個別に面接し、所得税法に適合した適正な確定申告が行われるよう指導・助言

(38) 塩野「前掲書（注5）」166頁、南博方「行政法」（第三版・平成12年3月）124頁、小早川光郎「行政法 上」（平成11年6月）312頁など。

(39) 塩野「前掲書（注5）」167頁。

するというものであり、申告水準の向上策として位置付けられてきた⁽⁴⁰⁾⁽⁴¹⁾。しかしながら、近年、所得税の確定申告者数は還付申告者を中心として増加傾向にあり、確定申告期における税務署窓口は混雑をきわめているといった実情に対処するために、納税相談は個別指導方式から集合相談方式へと転換された。この集合相談方式における指導方法は、納税者が自ら確定申告書を作成し提出する（実務では「自書申告」と呼ばれる。）に際し、職員一人が数人の納税者を相手にするというもので、納税者の求めに応じて申告書の記載方法を助言するといった納税者援助タイプの行政指導となっている⁽⁴²⁾。したがって、今日の納税相談は「特定の者に一定の作為を求めるもの」というよりは、申告書記載方法や税法上の取扱いの「情報提供」としての性質に近いものである。今後、この方式が定着するに至れば、確定申告期における納税相談は手続法上の「行政指導」に当たらないと整理することも可能であろう。

第二に、取引照会・お尋ねの性質を相手方に理解できるような配慮が必要となる点である。取引照会・お尋ねは、特定の税務調査に関連して資料情報を収集するものと一般的な資料情報の収集を目的としてなされるものに分けることができる。前者は、質問検査権（所得税法234条等）に基づく「質問」の一態様であり、相手方がこれに応じない場合に罰則（同法242条等）の適用があり得ることから処分性を有するものとして扱われる（前節2参照）。一方、後者は、任意の協力を前提として相手方に対し資料情報の提供を求める行政指導に当たる。このように、取引照会・お尋ねは、

(40) 国税庁「国税庁五十年史」228～229頁参照。

(41) したがって、このような納税相談は規制的に作用する行政指導として捉えることができる。なお、「ある行為が法に適合するよう事前指導を行なう場合」は規制的行政指導に属するとし、これに当たる行政指導として「所得税申告に先立つ納税相談」を例示されている学説も見られる（今村成和「行政法入門」（第3版・昭和61年3月）123頁参照）。

(42) 国税庁においては、平成10年分の確定申告以降、全国的規模で「自書申告」の推進に取り組んでいる（国税庁「前掲書（注40）」229頁）。

資料情報の収集手段としては形式上同一であるが、性質の異なる二面性があるわけである。ところが、手続法は、「職務の遂行上必要な情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導」について同法第二章から第四章までの適用を除外することとしている（手続法3条1項14号）⁽⁴³⁾ことから、或る取引照会・お尋ねが行政指導であるという場合であっても同法35条1項・2項の適用を受けないため、相手方はそれが質問検査権の行使なのか行政指導なのか理解できないという問題が生じてくるのである。したがって、税務行政機関としては、質問検査権の行使と行政指導の本質の差異を踏まえ、相手方に両者の区別を容易ならしめるような形式上・文言上の配慮が必要であると言えよう。

(2) 助成的行政指導

助成的行政指導とは、国民の活動を助成ないし促進する目的をもって国民に対し情報を提供したり助言するといったものである⁽⁴⁴⁾。農家に対する

(43) 情報収集を直接の目的とする処分及び行政指導は、行政調査の範疇に属するものであるが、これらは次に掲げるような特殊性があり、手続法の適用になじまないとされている（総務省行政管理局編「前掲書（注19）」68～69頁）。

- ① 行政調査は、通常の処分と異なり、特定の法益侵害の予防や相手方の制裁を直接目的としたものではなく、法益侵害の有無ないしその程度を確認するなど業務を遂行する上で必要となる一定の情報を入手するための手段であるので、その性質上、処分の理由について相手方に争わせる意味がないことから、理由提示を行う意義に乏しいこと。
- ② 特定の者に係る違法又は不当な事実の有無を調べるために行われるものについては、事前通知においてあらかじめ調査の内容や理由を示したり、調査に際し理由を提示したりすると、証拠湮滅等のおそれがあり、調査の目的を達成しえなくなる場合があること。
- ③ 統計調査等については、調査対象の選定は、悉皆で行われたり、無作為に抽出されたりするなど行政庁の判断が入らないものであり、事前に相手方に意見を言わせてその事情を考慮することになじまないこと。また、あらかじめ又は調査に当たってその目的等を示すと、そのことによって相手方の回答内容に影響を及ぼすおそれがあり、正確な情報の収集ができなくなる場合があること。

(44) 塩野「前掲書（注5）」167頁、南「前掲書（注38）」124頁、成田「前掲稿（注1）」145頁など。

農作物の作付け指導、求職者に対する職業指導等は、その例である。

税務行政の領域において、助成的行政指導に該当するものとしては、例えば次のようなものが挙げられる。

【納税者の求めに応じた税務相談、記帳指導、各種申請・届出の事前相談指導、醸造技術指導、清酒製造業者等の近代化（整理合理化）のための指導等】

このような助成的行政指導は、それが「情報提供」の性質にとどまる限り手続法の適用対象とはならない。しかし、その指導内容によっては、ともすれば相手方に対し一定の作為・不作為を求めるような規制的に作用する側面を併有する場合もあり、その場合は手続法の適用対象となることに注意する必要がある。

例えば、記帳指導の内容は、帳簿書類備付の習慣のない納税者や記帳能力に乏しい納税者に対し、帳簿書類の備付習慣を奨励しながら正確な記帳方法を教示するというものであり、申告納税制度の下における記帳慣行の定着と記帳水準の向上にねらいがある。これは現行税制上、青色申告者や記帳・記録保存義務のある白色申告者の記帳義務等の履行を援助するという意味において一応助成的に作用する行政指導と位置付けられる。しかし、正確な記帳慣行は基本的には適正な納税義務の履行に反映されるという立場から、納税者の現に備え付けている帳簿の記帳内容の訂正を求めるなどは是正指導を伴う場合もある。このような記帳指導は規制の側面を有するということになる。記帳指導が一般に、税務行政機関から納税者に対し「求める」行為を伴うものである限りにおいては、手続法上の「行政指導」に当たると考えるべきであろう。

なお、記帳指導の大半は、日本税務協会、商工会議所等の民間団体を通じて一定の事業者に対して行われる。この場合は、行政契約に基づいて税理士等が指導に当たっており、税務行政機関が納税者に対し直接的に行うことを前提とする行政指導とは性質が異なる。

(3) 調整的行政指導

調整的行政指導とは、国民間の利害対立を調整したり、紛争を解決する目的をもって行われるものである⁽⁴⁵⁾。利害が対立する建築主と付近住民との間で話し合いを勧めるような調整等が、これに当たる。

手続法は、調整的行政指導について、それは行政機関・当事者双方の関係において授益的に働くものであるから、手続的規制の対象とするのはなじまないとの趣旨により、法令の根拠を有するものに限ってその適用を除外している（手続法3条1項12号）。

調整的行政指導も、行政機関と相手方当事者の一方との二面的関係を見れば、規制的な作用として働くものがある。すなわち、行政機関が当事者の一方に対して有する法律上の一定の権限を事実上の圧力として行われるという関係にあるものである⁽⁴⁶⁾。例えば、建築主と付近住民との紛争に対する調整的行政指導は、建築主事が建築主に対して有する建築確認処分権限を背景として行われるから、付近住民との紛争が円満に解決しない状態では確認処分を留保するというような場合には規制的行政指導との区別が困難である。そして、とりわけ法令の根拠を有しない調整的行政指導が相手方当事者の一方との間で争われた事例は枚挙にいとまがない。本来であれば調整的行政指導も、法令の根拠の有無にかかわらず手続法の規律に服せしめるべきであろうが、法令の根拠を有する調整的行政指導の規律は別途当該根拠法律の中でその性質に応じた整備が可能であることから、手続法はこれを適用除外としたというのが立法政策上の考え方である⁽⁴⁷⁾。

税務行政の領域においては、現在、利害対立を調整するなどの調整的行政指導が行われていないことは既に述べた（前節1参照）。ただし、これに当たるであろうケースが想定されないわけではない。例えば、前記(2)

(45) 塩野「前掲書（注5）」167頁、南「前掲書（注38）」124頁、山内「前掲書（注16）」23頁など。

(46) 「行政指導に関する調査研究報告(1)」『季刊行政管理研究』（行政管理研究センター）15号44頁。

(47) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」62頁。

(助成的行政指導)に例示した「清酒製造業者等の近代化(整理合理化)のための指導」に属する複数の業者の合併に係るもので、次のようなケースが考えられる。

いずれも清酒・しょうちゅう乙類製造業者であるA業者とB業者が合併するときに、合併後A業者は清酒・しょうちゅう乙類両者の製造業の継続意向があり、B業者はしょうちゅう乙類製造の廃止を考えており、合併後の経営方針に対立がみられる場合に、業者側の求めがあれば税務行政機関が合併後の経営基盤の安定に資するような助言を行うこともあり得る。このような行政指導は、業者間の合意形成のための調整的指導としての性格をもつものと考えることができそうである。

2 個別法の規定に根拠を有する税務行政指導

行政指導は一般に、法令に根拠を有するものと有しないものに大別されるが、税務行政指導もまた同様である。法令の根拠の有無を基準として税務行政指導を分類することは実益がないと考えることもできようが、税務行政指導は、国税庁の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないものであり(手続法32条1項、後出、第三章第2節1(1)参照)、特に法令に根拠を有しない税務行政指導にあつては、この点については十分留意が必要である。

その意味において、この基準による分類は有益であり、以下、現行(平成14年3月現在)の個別法の規定に根拠を有する税務行政指導をその性質に応じて分類した上で、その内容及び手続法の適用関係を整理すれば、次のとおりとなる。なお、(q)、(r)及び(v)の行政指導は、厳密に言えば本稿にいう「税務行政指導」とは性質が異なり、またその権限は財務大臣にあるが、国税庁の所掌事務(財務省設置法20条)の範囲で国税庁がその行政指導に当たっている関係を明らかにするために、敢えてここでの整理に加えていることを付言しておく。

(1) 税務調査等に関連して情報の収集を目的として行われる行政指導

(a) 事業を行う者等の組織する団体に対する諮問(所得税法235④、たば

こ税法27②、揮発油税法26②、地方道路税法14の2②、石油ガス税法26②、石油税法23②、租税特別措置法89の2⑨、89の3④、89の4③、90④、90の2③、90の4③、90の5⑤、90の6③、90の6の2⑤)

〔内容〕所得税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税又は石油税に関する調査について必要があるときに、事業を行う者等の組織する団体に対し、その団体員の所得若しくは製造又は取引に関し参考となるべき事項を諮問する。

〔手続法〕手続法3条1項14号による適用除外

(b) 官公署等への協力要請（所得税法235②、法人税法156の2、相続税法62の2、地価税法37、消費税法63）

〔内容〕所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税又は消費税に関する調査について必要があるときに、官公署又は政府関係機関に対し、当該調査に関し参考となるべき簿書及び資料の閲覧又は提供その他の協力を求める。

〔手続法〕手続法4条1項による適用除外

(c) 固定資産課税台帳等の閲覧等の求め（地価税法38）

〔内容〕地価税に関して、市町村に対し、固定資産課税台帳、土地名寄帳及び家屋名寄帳を閲覧し、又は記録することを請求する。

〔手続法〕手続法4条1項による適用除外

(d) 調査法人に対する国外関連者の帳簿書類の提示等の求め（租税特別措置法66の4⑧）

〔内容〕法人と国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときに、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する書類若しくは帳簿又はこれらの写しの提示又は提出を求める。

〔手続法〕手続法3条1項14号による適用除外

(2) 担保の提供・変更に関する行政指導

(e) 担保の提供の指示等（酒税法施行令41、たばこ税法施行令14、揮発油税法施行令4、石油ガス税法施行令18、石油税法施行令17）

〔内容〕酒税、たばこ税、揮発油税、石油ガス税又は石油税の納期限の延長のために提供する担保について、その提供を求め、あるいは当該担保を国税庁長官、国税局長若しくは他の税務署長に提供させる場合に、所轄税務署長からその旨を指示する。

〔手続法〕国税通則法74条の2（2項）による適用除外

- (f) 担保の変更の求め（所得税法133③、相続税法39②、相続税法施行令19の2⑤）

〔内容〕延払条件付譲渡に係る延納、相続税の延納又は相続税の物納の撤回に係る延納において、提供された担保が適当でないと認めるときに、その変更を求める。

〔手続法〕国税通則法74条の2（2項）による適用除外

- (3) 税務署長等が発する書類の送達に関する行政指導

- (g) 交付送達を行った場合の署名押印の求め（国税通則法施行規則1）

〔内容〕交付送達を行った場合に、その交付を受けた者に対し、交付送達を行った旨を記載した書面への署名押印を求める。

〔手続法〕手続法35条3項による適用除外

- (4) 滞納整理に関連して行われる行政指導

- (h) 差押財産の換価の催告（国税徴収法87③）

〔内容〕参加差押に係る滞納処分による差押財産が相当期間内に換価に付されないときに、速やかに換価すべきことを滞納処分をした行政機関等に対し催告する。

〔手続法〕原則として手続法4条1項⁽⁴⁸⁾による適用除外

(48) ここでいう「行政機関等」とは「滞納処分を執行する行政機関その他の者」をいい（国税徴収法2条13号）、この場合の「その他の者」とは法令に基づき国税（市町村税）滞納処分の例により滞納処分を執行する公法人であるとされており（吉国二郎ほか編「国税徴収法精解」（十四版・平成8年9月）117頁）、例えば、国民年金法に基づき設立された国民年金基金、土地区画整理法に基づき設立された土地区画整理組合等がこれに当たる。換価の催告は、差押財産の換価に関しては「その他の者」も税務行政機関と対等の立場であることを前提とした行政指導であり、手続

(i) 入札者等の身分に関する証明の求め（国税徴収法108④）

〔内容〕 入札等を妨害した事実がある者について、公売場に入場することを制限する等のために、必要に応じて入札者等の身分に関する証明を求める。

〔手続法〕 手続法35条3項による適用除外

(j) 有価証券の裏書等の指示（国税徴収法120①）

〔内容〕 換価した有価証券を買受人に引き渡す場合で、滞納者に裏書等の手続をさせる必要があるときに、期限を指定してその手続を求める。

〔手続法〕 国税通則法74条の2（2項）による適用除外

(k) 搜索調書又は差押調書への署名押印の求め（国税徴収法52②、21②）

〔内容〕 搜索の立会人に対し、搜索したときに作成する搜索調書へ、又は差押調書の搜索した旨等の記載箇所へ署名押印を求める。

〔手続法〕 手続法35条3項による適用除外

(5) 不服申立てに関する行政指導

(1) 異議申立書の補正要求（国税通則法81②）

〔内容〕 異議申立書の記載事項に不備があるなど、当該異議申立てが国税に関する法律の規定に従っていないもので、補正することができるものであると認められるときに、相当の期間を定めて異議申立人に対してその補正を求める。

〔手続法〕 手続法3条1項16号による適用除外

(m) 不服申立てへの参加要求（国税通則法109②）

〔内容〕 利害関係人が不服申立てに参加する必要があると認められるときに、当該利害関係人に対し「参加人」として不服申立てに参加するよう求める。

法が規律すべき官民関係の行政指導とは異質なものであると捉えることもできる。しかし、現行手続法の下では、同法4条1項を拡大解釈することはできないであろう。

〔手続法〕 手続法3条1項16号による適用除外

(6) 酒類業界に対する行政指導

(n) 酒税保全のための勧告（酒類業組合法84①③⑥）

〔内容〕酒類の販売の競争が正常の程度を越えて行われていることで、酒類の取引の円滑な運行が阻害され、酒類製造業又は酒類販売業の経営が不健全となっており、又はなるおそれがあるため、酒税の滞納又は脱税が行われ、又は行われるおそれがあると認められる場合に、酒類の原材料の購入数量、購入価格又は購入方法に関する規制、酒類の製造数量等に関する規制等について内容を定めて、酒造組合等又は酒販組合等に対し、これに従うべき旨を勧告する⁽⁴⁹⁾。また、事業経営が著しく不健全であるために、酒類製造業者が酒税を滞納し、又は滞納するおそれがある場合で、酒税の保全のために必要があると認められるときに、経理に関する改善等をなすべきことを勧告する。

〔手続法〕 適用対象

(o) 酒類の表示基準の遵守の指示（酒類業組合法86の6③）

〔内容〕財務大臣が定めた酒類の表示（酒類の製法、品質その他これらに類する事項及び未成年者の飲酒防止に関する事項の表示）の基準を遵守しない酒類製造業者又は酒類販売業者に対し、当該基準を遵守するよう指示する。

〔手続法〕 適用対象

(p) 酒類業組合等の運営の改善勧告（酒類業組合法89②）

〔内容〕酒類業組合等の運営が著しく適正を欠くと認めるときに、当該酒類業組合等に対し、改善のために適切な措置を講ずべきこ

(49) この勧告権限は、財務大臣から国税庁長官に委任されていない（酒類業組合法施行規則20条）ため、当該勧告を国税庁長官名で行うことはできない。したがって、国税庁（国税局、税務署）は財務大臣が行う当該勧告に係る事務を財務省設置法20条（同法4条19号）に基づいて実施するという関係にある。

とを勧告する。

〔手続法〕適用対象

- (q) 資源（酒類容器）の再商品化に関する行政指導（容器包装に係る分別収集及び再商品化の促進等に関する法律19）

〔内容〕再商品化義務量の実施を確保する必要があると認めるときに、特定容器利用事業者等に対し、当該再商品化の実施に関し必要な指導又は助言をする。

〔手続法〕適用対象

- (r) 資源（食品循環資源）の再生利用等に関する行政指導（食品循環資源の再生利用等の促進に関する法律8）

〔内容〕食品循環資源の再生利用等の適確な実施を確保するため必要があると認めるときに、食品関連事業者に対し、食品関連事業者の判断の基準となるべき事項を勘案して必要な指導又は助言をする。

〔手続法〕適用対象

- (7) 税理士会等に対する行政指導

- (s) 税理士会等の業務に対する勧告（税理士法49の19）

〔内容〕税理士会又は日本税理士会連合会の適正な運営を確保するため必要に応じ、その行う業務について勧告する⁽⁵⁰⁾。

〔手続法〕適用対象

- (8) 国税犯則取締に関連して行われる行政指導

- (t) 警察官に対する援助の求め（国税犯則取締法5）

〔内容〕犯則事件の調査において、臨検、搜索又は差押を行うに当たり、必要に応じて警察官の援助（臨検、搜索又は差押は収税官吏のみが行い得るものであり、ここでの援助は警察法規上の警

(50) この勧告も財務大臣名で行うこととされ、国税庁は当該勧告に係る事務を財務省設置法20条に基づいて実施するという関係にある。

察官の職務の範囲内とされる。)を求める。

〔手続法〕 手続法4条1項⁽⁵¹⁾による適用除外

(9) 独立行政法人酒類総合研究所に対する行政指導

(u) 独立行政法人酒類総合研究所の業務に関する必要な措置の求め(独立行政法人酒類総合研究所法13)

〔内容〕 酒税の適正・公平な賦課の実現のため必要があると認めるときに、酒類総合研究所に対し、酒類の高度な分析・鑑定等研究所の業務に関し必要な措置をとることを求める。

〔手続法〕 適用対象

(v) 違法行為等の是正のための必要な措置の求め(独立行政法人通則法65)

〔内容〕 酒類総合研究所又はその役員若しくは職員の行為が独立行政法人通則法又は独立行政法人酒類総合研究所法若しくは他の法令に違反し、又は違反するおそれがあると認められるときに、酒類総合研究所に対し、当該行為の是正のために必要な措置を講ずることを求める。なお、これは独立行政法人に共通する行政指導である。

〔手続法〕 適用対象

3 手続法の適用範囲を基準とした税務行政指導の分類

(51) この援助の求めについては、手続法3条1項6号に定める「国税又は地方税の犯則事件に関する法令」に基づいてする行政指導に該当するとして、同法第二章から第四章までが適用除外となると考えることも可能である。しかし、そもそも本号所定の処分等は、対国民との関係において「行政手続というよりも、本来、刑事手続に近いものであり、行政手続法を適用するに馴染まない」(宇賀「前掲書(注20)」63頁)ことを理由として適用除外とされているものである。然らば、警察官に対する援助の求めは、通常、警察署等を通じて要請しているものであるから、警察法上の共助(警察法59条)に類するものと考えれば、対等の行政機関相互の協力関係に基づく要請に対する手続法上の適用関係に準じて、同法4条1項に該当すると解するのが相当であろう。

手続法は、行政手続に関する一般法であり、他の法律に特別の定めがある場合を除き、すべての処分、行政指導（以下「処分等」という。）及び届出について同法第二章以下の規定が適用される（手続法1条2項）。しかし、特定の行政分野の特殊性、行為の性質等にかんがみ手続法に定める手続を適用することになじまないと認められる処分等や国の機関等に対する一定の処分等については、手続法自らが適用除外事項を定めており（手続法3条、4条）、税務行政の分野でもこれに該当するものがある。また、一定の行政指導については、35条2項に定める行政指導の趣旨及び内容並びに責任者を記載した書面交付手続（以下「書面交付手続」という。）は適用しないこととされている（手続法35条3項）。更に、特定の行政分野において独自の手続体系が形成されているものについては、それぞれの個別法により手続法の適用除外措置が講じられ、税務行政における処分等及び届出についても国税通則法の規定（74条の2）により同様の措置がなされている⁽⁵²⁾。そして、税務行政指導に関する国税通則法上の適用除外措置としては、国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導については手続法35条2項及び36条（複数の者を対象とする行政指導）の規定は適用しないこととされている⁽⁵³⁾。

(52) 手続法の公布と同時に「行政手続法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律」が制定され、個別法における手続法の適用除外規定等が定められた。なお、国税の賦課徴収に関する適用除外に関しては同法64条参照。

(53) 国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を目的とする行政指導は、次に掲げるような特殊性を有することなどから、行政水準後退の回避と申告納税制度の円滑な運営の維持を理由として、手続法は一部適用除外とされている（志場喜徳郎ほか編「国税通則法精解」（第10版・平成12年2月）739頁）。

- ① 国税に関する行政指導は、租税法律主義の下で国税に関する法令に明確に規定されている納税義務の適正な実現を図るために行われるものであり、その内容について自由裁量の余地はほとんどなく、公正及び透明性が十分に確保された下で行われること。
- ② 自主申告、自主納付を原則とする申告納税制度の趣旨にのっとり、確定納付すべき税額を一番よく知っている納税者に対して適正な申告・納付を促すために行われること。

このように手続法の適用範囲は同法・個別法によって画されており、行政指導についてこの適用範囲を分類基準とした場合、(1)手続法第四章の規定が適用される行政指導、(2)手続法第四章の規定がすべて適用除外とされる行政指導、(3)手続法第四章の規定が一部適用除外とされる行政指導に分けることができる。

税務行政指導を上記のような基準に従って分類すれば次のとおりとなる。

(1) 手続法第四章の規定が適用される税務行政指導

- ① 酒税法第二章に規定する酒類の製造・販売業免許に関する行政指導
- ② 酒類業組合法及び清酒製造業等の安定に関する特別措置法に規定する事項に関する行政指導
- ③ 税理士法に基づいて又は同法の規定に関連して行われる税理士並びに税理士会及び日本税理士会連合会に対する行政指導
- ④ 独立行政法人酒類総合研究所に対する行政指導
- ⑤ 印紙等模造取締法に関する行政指導
- ⑥ 納税貯蓄組合法に関する行政指導

(2) 手続法第四章の規定がすべて適用除外とされる税務行政指導

- ① 国税犯則取締法に基づく行政指導（国税犯則事件の調査、検査等に行われる行政指導を含む。）（手続法3条1項6号）

例えば、国税犯則事件における嫌疑者及び参考人の出頭要請などがこれに当たる。

- ② 情報の収集を直接の目的として行われる行政指導（手続法3条1項14号）

例えば、法定資料の提出催告、取引照会・お尋ね、法定外資料の収集・提出依頼、事業を行う者等の組織する団体に対する諮問、調査法人に対

- ③ 大量反復して行われることに加え、個々の書面作成に相当の事務量を要すること。

- ④ 例えば納税相談のように一定時期に集中し、賦課徴収に関する多彩な指導が情報提供と一体として行われるものがあること。

する国外関連者の帳簿書類の提示等の求め、税務相談の際の関係書類の提示要求、記帳指導の際の帳簿書類の提示要求などが該当する。

③ 不服申立ての審査手続において法令に基づいて行われる行政指導（手続法3条1項16号）

④ 官公庁に対する協力要請等国の機関、地方公共団体等に対する行政指導（手続法4条1項）⁽⁵⁴⁾

(3) 手続法第四章の規定が一部適用除外とされる税務行政指導

この一部適用除外とされる税務行政指導は、更に①国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導（前記(2)の税務行政指導に該当するものを除く。以下同じ。）、②手続法35条3項各号に掲げる行政指導の二つに分けることができる。

① 国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導（国税通則法74条の2（2項））⁽⁵⁵⁾

納税相談・税務相談における指導（「求める」行為に当たらない情報提供にとどまるものを除くことにつき、前出、第一章第1節2エ参照）、来署依頼（要請）、修正申告・期限後申告の懲遡、納付懲遡（催告）、納税申告書等への添付書類の補完・提出要請、源泉徴収に係る自己監査の懲遡、記帳指導、担保の提供・変更の求めなど、国税に関する法律に基づく納税義務に関連した行政指導が該当する⁽⁵⁶⁾。

したがって、「国税に関する法律」⁽⁵⁷⁾に該当しない税理士法に規定す

(54) 国の機関、地方公共団体等に対する行政指導は、手続法全体が適用除外となる。

(55) 「国税に関する法律に基づく」は「納税義務」を修飾するものであるから、法律に直接の根拠を有しない税務行政指導も含まれる。

(56) 税理士に対する行政指導であっても、国税の法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われるものは、書面交付手続は不要とされる。

(57) 「国税に関する法律」とは、国税の確定、納付、徴収、還付等に関する事項を規定した法律をいい、具体的には国税通則法、各種の国税の課税要件及び内容等を定める所得税法等の租税実体法、租税特別措置法、国税徴収法、国税犯則取締法などを指す。

る事項に関する行政指導は、納税義務の適正な実現に間接的に作用するとしても手続法は適用されることになる。また、酒類の製造・販売業免許等や酒類業組合法に規定する事項に関する行政指導は、納税義務の適正な実現に資するものであるが、産業行政面を有すること、また手続法第四章の規定を一部適用除外とすべき特殊性⁽⁵⁸⁾が必ずしも認められないことから、国税通則法はこれらを「国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導」として位置付けつつも手続法の適用対象としている。

② 手続法35条3項各号に掲げる行政指導

書面交付手続は、口頭で行われた行政指導について、その明確原則（手続法35条1項）の具体化の手段として行うものであり、口頭で行政指導を受けた相手方から求められたときは、原則として（行政上特別の支障がない限り）行政指導に携わる者は書面を交付する職務上の義務を負う（同法35条2項）⁽⁵⁹⁾。

ただし、このような書面交付を請求する意義に乏しいと認められる次の二種類の行政指導には書面交付手続は適用されないこととされている（同法35条3項）。

(a) 相手方に対しその場において完了する行為を求めるもの

交付送達を行った場合の署名押印の求め、公売に係る入札者等の身分に関する証明の求めなどが該当する。

(b) 既に文書（同法35条2項に規定する書面交付を含む。）により相手方に通知されている事項と同一の内容を求めるもの

督促状に記載されている内容の履行を求める行政指導（例えば差押予告書に記載される滞納税額の自主納付の求め）などが該当する。

(58) 注53参照。

(59) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」221頁。

第三章 税務行政指導の限界

第1節 行政指導一般の限界（その1・「法律による行政」との関係）

1 「法律による行政」の原理と行政指導

「法律による行政」の原理は、伝統的な法治主義行政の基本原則であり、字義どおり、行政は法律に従わなければならないとする考え方である。この原理は、①一定の分野、とりわけ国民の権利を奪い、自由を制約する国家行為は法律の根拠がなければならないとする「法律の留保」、②国家行為は法律に違反してはならないとする「法律の優位」の二つの原則を包含する概念である⁽⁶⁰⁾。

そして、この「法律による行政」の原理が導く行政指導の限界に関する議論も、「法律の留保」原則と「法律の優位」原則の二つの異なる視点から展開されるのが一般的である。

「法律の留保」原則との関係での議論は、行政指導と「法律による行政」の原理はどのような関係にあるのかという法理論上の問題である。つまり行政指導と法律の根拠の要否に関する問題として、公権力の発動と実質的に同様の効果を達成し得る行政指導が何ら法律上の根拠もなく、法律に基づかずして行われることが許されるのかという脈絡である。その意味では、「法律の留保」原則は行政指導の実体法的な限界を導く原理ではないが、本稿においても行政指導の許容範囲の根本的問題として概観しておく必要があり、その際に手続法がこの問題をどのように位置付けているかを理解しておくことも重要である。

(60) 厳密に言えば、「法律による行政」の原理は、「法律の留保」、「法律の優位」のほか、法規（実質的立法）は法律という形式が独占するという「法律の法規創造力」を加えたオットー・マイヤーの「法律の支配」三原則を内容とする（塩野宏「法治主義の現状と課題」（司法研修所論集95号）『行政法研究第7巻 法治主義の諸相』（平成13年6月）所収143～144頁、同「前掲書（注5）」57～58頁参照）。

次に、「法律の優位」原則は、あらゆる行政活動に適用される原理であるから、この原則は、法律の根拠如何にかかわらず行政指導にも適用があり、まさしくその法的限界を画するものとして実質的に機能する。

以下では、この二つの原則と行政指導の関係について分けて概観する。

2 「法律の留保」原則と行政指導

行政指導を行うには根拠規範としての法律の授権を必要とするか、法律の授権を必要とする行政指導の範囲はどこまでか、どのような法律が根拠となるのか、といった点がここで取り上げる問題である。

行政主体が法律に基づいて活動するという場合の「法律」は、行政作用法と行政組織法の二つに分けることができる。行政作用法には、行政主体が或る活動をするための権限を定める根拠規範とその権限を行使するに当たっての具体的方法を定める規制規範が包含される。また、行政組織法は、或る行政活動がどの行政機関の事務として帰属するかという、いわば行政事務の守備範囲を定める組織規範であり、国の行政機関であれば各省設置法がこれに当たる。このように分けてみた場合に、行政指導には法律の授権が必要であるとされる「法律」とは、根拠規範としての行政作用法となる⁽⁶¹⁾。

そして、行政指導には根拠規範たる行政作用法に具体的な根拠規定が必要であるか否かについては学説の一致を見ないが、一般に消極に解する立場が従来から支配的である⁽⁶²⁾。

消極説の立場の代表的見解は、いわゆる侵害留保理論がその根底にある。すなわち、行政が国民の自由と財産を侵害する行為については法律の根拠を必要とするが、行政指導は相手方の任意の協力ないし同意を前提とするもの

(61) 塩野「前掲書(注5)」60～62頁、千葉勇夫「行政指導に対する法的統制」公法研究40号195頁。

(62) 成田「前掲稿(注1)」149～150頁、塩野「前掲稿(注14)」21頁、同「前掲書(注5)」169～170頁、小早川「前掲書(注38)」312頁、林「前掲稿(注6)」3～4頁など。

であり、侵害行為には該当しないから法律の根拠は要しないとする考え方に基づいている⁽⁶³⁾。

このような「法律の留保」原則を侵害行為に限定する理論に対しては、例えば、規制的・調整的行政指導について、「それが国民の権利・自由を制限するといった、実質的には公権力作用と何ら変らない・・・ような行政指導にあつては、組織法上の権限規範だけでは不十分であり、作用法上の根拠規範が必要と解される」⁽⁶⁴⁾とか、「たとえ侵害留保の原則に立ったとしても、・・・事実上規制的に作用することが、客観的に予測しうるような場合、いいかえれば、相手方の任意性が客観的にみて期待できないような場合には、法律の根拠が必要となるのではないかと解される」⁽⁶⁵⁾というように、留保領域を修正ないし拡大すべきとする見解が近時有力である。

一方、行政指導にも原則として法律の根拠を要するとする立場は、いわゆる全部留保理論、すなわちすべての行政活動は法律の根拠を要するとする考え方に基づく。ただし、この立場においても、非権力的な事実行為たる行政指導のすべてについて厳格に法律の根拠を求める論者は少なく、例えば授益

(63) いわゆる権力留保理論、すなわち権力的な行為形式による限りは、その行為が侵害行為であると授益的行為であるとかかわらず法律の授權を要する（原田尚彦「行政法要論」（全訂第四版増補版・平成12年3月）86頁）との立場からみても、非権力的な事実行為である行政指導には法律の根拠を要せず、侵害留保理論の立場と結論において差異はないことになる。

(64) 皆川治廣「行政法の基本体系」（改訂版・平成12年4月）126頁。田中二郎博士も「侵害的行政の意味合いをもつ規制的・調整的行政指導は、仮りに形式上は相手方の同意と協力のもとに行なわれる建前ではあつても、実質上は相手方の任意性を抑制し、相手方が欲すると否とにかかわらず、これに従わせようとするのが通例で、それは、公権力の行使のいわば脱法的手段として行なわれるものともいえるから、法律の根拠又は授權に基づくことなくしては、これを行ない得ないと解すべきではないかと思う」と述べておられる（田中「前掲書（注1）」288頁）。

(65) 塩野「前掲書（注5）」170頁。なお、塩野教授は、「事実上規制的に作用することが、客観的に予測しうるような場合」として、確認留保という事実上の担保手段を備えている建築確認に際して行われる行政指導を例に挙げている。

的な行政指導は例外となり得るとの見解も存在する⁽⁶⁶⁾。

この問題について、行政実務は、法律の根拠がなくとも行政指導は行い得るとの立場をとっており⁽⁶⁷⁾、また判例も、基本的に行政指導には直接の根拠規定を要しないとの立場を貫いている⁽⁶⁸⁾。

ところで、手続法は、このような行政指導と「法律の留保」原則の関係をめぐる学説上の対立には中立的な態度をとっていると説明されている⁽⁶⁹⁾。つ

(66) 全部留保理論の立場からすれば、法律の根拠に基づかない行政指導は基本的に許されないことになる。しかし、法律の根拠に基づかずして現に行われている行政指導の実態を直視すると、この考え方は現実的ではない。そのこともあってか、例えば、この理論を前提としながら、作用法による授権がない場合でもそれに代替し得るほどの明確な組織法的授権があれば足りるとし、更に授益的に作用するものは法律（作用法）の根拠を不要とする余地を示唆する見解もある（高田「前掲稿（注2）」86～89頁）。ただし、この見解の前段部分については、組織法は行政指導の限界を画するものであって、行政指導の根拠規範とはなり得ないと指摘が見られる（塩野「前掲書（注5）」169頁参照）。

(67) 第72回国会・参議院商工委員会（昭和49年3月21日）において、角田礼次郎政府委員（内閣法制局第一部長）は「具体的な法律の根拠がなくとも行政指導を行ない得るというふうに私どもは解しておりますが、それにしても、それぞれの行政機関がそれぞれの任務または所掌事務についての定め、すなわち、設置法等の定めによつて与えられたその範囲内でなければならない」と答弁されている。

(68) 例えば、東京地裁昭和54年10月8日判決・判時952号18頁は「法律上、明文が存在しないとの一事をもって直ちに、いかなる行政指導を行うことも許されないと考えるのは早計である。いかなる目的のもとに、どのような方法、程度の行政指導が許され、あるいは違法となるかは、法秩序全体の立場から判定されるべき事柄と考えるのが正当である。」とし、また東京高裁昭和54年12月24日判決・判時955号73頁は「法は、申請にかかる当該建築物が関係法令に適合していることを確認することを通じて、当該建築物のみならず同建築物を含む附近一体の住環境の維持向上を図ることを、その趣旨・目的としていると解されるから、前記紛争につき地方公共団体又は行政庁が両者の間を調整し紛争を解決すべく当事者の任意の協力のもとに行政指導をすることは、むしろ行政機関としてその責務であるといえる。」と述べ、法秩序全体の立場、法（行政作用法）の趣旨・目的との整合性により法律に根拠のない行政指導を正当化している。このほか肯定説の立場として、東京地裁昭和52年9月21日判決・判時886号15頁、最高裁昭和59年2月24日第二小法廷判決・刑集38巻4号1287頁、最高裁平成7年2月22日大法廷判決・刑集49巻2号1頁等参照。

(69) 南・高橋編「前掲書（注5）」310頁（執筆担当：高橋滋教授）、小早川光郎編「行

まり、手続法は行政指導を行うに当たっての留意事項と方式を規定したにすぎないのであって、この問題に関する議論に終止符を打ったものではないから、したがって、手続法を根拠として、法律に根拠のない行政指導が明示的に認められたとの主張は成立し得ないという点に注意する必要がある(なお、手続法はこれを行い得ることを黙示的に確認していると解することも可能であることにつき、第一章第1節2イ参照)。

いずれにしても、法律の根拠を有しない行政指導は、その根拠を有する行政指導に比して国民に対する透明度が低いことは否めず、行政実務においては行政上の必要性を明確にしておかなければならないと言えるのである。

3 「法律の優位」原則と行政指導

行政活動は法律に違反してはならないとする「法律の優位」原則は行政指導全般にも適用される。

この原則から導かれる行政指導の限界は、大別して①法令違反の禁止、②組織規範による拘束に分けられる。後者は、手続法の制定により、その法的限界は概ね明らかとなった(その内容については後述する(後出、第2節1参照。))ので、ここでは前者について述べる。

法令が行政指導の基準、手順等を定めている場合には、行政指導に携わる者はこの法令の規定に反してはならないことは言うまでもない。例えば、審議会への諮問が勧告の前提要件となる場合に、その諮問を経ずして勧告を行うような行為は違法の問題が生じる。また、そのような規律が存しない行政指導や法律に根拠のない行政指導にあっても、憲法及び現存する法律に抵触するようなことはあってはならない。

そこで以下、「法令違反の禁止」原則との関係で注意ないし確認しておく必要がある事項を取り上げる。

(1) 行政作用法の趣旨・目的との整合性

行政は、公益を実現することを使命とし、行政作用法もまた公益追求の真理の下に存在する。このような行政作用法の趣旨・目的に反する行政指導が行われ、それが公益実現を阻害する結果を招くような場合には、行政指導の違法・不当の問題が生じるであろう。したがって、行政指導にはそれぞれの法の趣旨・目的との整合性が求められるのである⁽⁷⁰⁾。

何が法の趣旨・目的かということについては、行政作用法に置く目的規定が拠り所となる。そして、目的規定は一般に包括的・概括的であり、或る行政指導がその目的規定の範囲内か範囲外かは判別し難い場面が想定されるが、むやみに目的規定の解釈を拡大するようなことは慎むべきであろう。

もつとも、或る行政指導の正当性は、当該行政作用法の目的自体にのみ照らして検討すべきではなく、法の一般原則（公序良俗等）や関係（競争）する他の法令を含めた法秩序全体に照らして検討すべきである。行政の緊急な対応が必要であり、その対応を行政指導によることについて社会的妥当性があるという場合に、行政指導が行政作用法の目的規定に限定した狭い範囲でのみ許容されるとみるのは必ずしも適当ではないからである。

いずれにしても、この問題はやや観念的にならざるを得ないが、もとより法の趣旨・目的を逸脱するような行政指導は許されず、また、関係する他の法律の趣旨・目的に抵触するような行政指導も違法・不当の問題を生じることから⁽⁷¹⁾、行政指導の手法を用いて新たな施策を実施するには、

(70) 前掲（注68）・東京高裁昭和54年12月24日判決参照。

(71) 例えば、行政指導と独占禁止法の関係について前掲（注68）・最高裁昭和59年2月24日判決は、「流動する事態に対する円滑・柔軟な行政の対応の必要性にかんがみると、石油業法に直接の根拠を持たない価格に関する行政指導であつても、これを必要とする事情がある場合に、これに対処するため社会通念上相当と認められる方法によって行われ、『一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進する』という独禁法の究極の目的に實質的に抵触しないものである限り、これを違法とすべき理由はない。」と判示している。

行政機関は法秩序全体を踏まえた検討が必要であろう。

(2) 実定法の規定の反対解釈による限界

例えば「法令で許認可基準を法定し、その申請に際して添付すべき書類を制限的に列挙している場合に、免許基準として法定されている事項以外の事項を考慮するために、行政指導により、法令が定めている書類以外の書類を添付すべきことを要求し、その添付がないときに申請を受理しないというような扱いをすることは、行政指導によって法令を修正する結果をきたすので、許されないと解すべき」であるとの見解がある⁽⁷²⁾。実定法の規定の反対解釈により導出される行政指導の限界の一例として妥当する見解であると考えられる。

行政上の必要性の過度な強調によって実定法の規定を越えた行政指導を行うことは、行政権の濫用の問題が生じることから、行政機関としては、相手方の任意の協力を前提とするといえども慎重さが求められる。

(3) 法の一般原則による拘束

行政指導は、それが非権力的な事実行為であるといっても、公行政活動の一手法である以上は、公益原則はもとより、公行政一般に適用される法の一般原則たる平等原則、比例原則、信義則等の条理法の拘束を受けるものと解される⁽⁷³⁾。

例えば、同等の立場にある複数の相手方がいる中で、正当な理由がないにもかかわらず、一部の者に利益又は不利益を与えるような行政指導は平

なお、行政手続法研究会（第二次）中間報告（平成元年10月）における行政手続法（仮称）要綱案第0801条1項は、「行政機関が行政指導を行うときは、関係する法令の趣旨を逸脱することのないよう留意するものとする。」としていたが、臨時行政改革推進審議会における公正・透明な行政手続部会の行政手続法要綱案（第一次部会案）（平成3年7月26日）では、これが「任務・所掌事務の範囲の逸脱禁止」に変更された。手続法に実体法的規定を置くにしても、法治主義の下においては「法令の趣旨の逸脱禁止」事項は当然のことであるし、「関係する法令」の範囲も明瞭ではないから、立法論としては変更は妥当であったと思われる。

(72) 成田頼明「行政指導について」時の法令537号30頁。

(73) 塩野「前掲書（注5）」171頁。

等原則違反となる。また、行政指導は、法の比例原則により「行政目的を達成するためには必要最小限でなされることを要し、いやしくも強制にわたったり、不当な不利益を与えたりすることができない」⁽⁷⁴⁾ものと解される⁽⁷⁵⁾。

第2節 行政指導一般の限界（その2・手続法との関係）

1 行政指導の一般原則

手続法は、従来の裁判例や学界・産業界の議論ないし意見を踏まえ、行政機関が行政指導を行う場合における実体的な留意（禁止）事項について、確認規定（32条～34条）を置いている。

本節では、これらの規定が行政機関の行う行政指導をどのように拘束するのか、という視点に立って考察を進め、行政指導一般に共通する限界を探究する。

まず、「行政指導の一般原則」とされる手続法32条は、①行政指導に携わる者は、当該行政機関の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないこと（任務・所掌事務の範囲の逸脱禁止）、②行政指導の内容は、相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであること（任意性の原則）、③相手方が行政指導に従わなかったことを理由として不利益な取扱いをしてはならないこと（不服従者に対する不利益取扱いの禁止）を宣明している。

以下、それぞれ項を分けて考察を続ける。

（1）任務・所掌事務の範囲の逸脱禁止

具体的な法律の授権がなくとも、行政指導は行い得るとするのが、判例・学説の大勢であることは既に見てきたとおりである（前節2参照）。しかし、行政機関の任務や所掌事務は組織法令に定められ、各行政機関はそれ

(74) 成田「前掲稿（注1）」154頁。

(75) この理は、行政指導の任意性からみて当然のことであるが、後述するように手続法はこの点について確認的な規定を置いている。

ぞれ組織法令の枠内でのみ活動が許されることになるから、行政指導もその行政機関の任務又は所掌事務の範囲内で行われなければならない、これらの範囲を逸脱した行政指導は許されないということは言うまでもない。

本条に定める「任務・所掌事務の範囲の逸脱禁止」は、「その任務又は所掌事務の範囲において」行われるものが「行政指導」であるとする定義規定（手続法2条6号）の反対解釈によるものであり、当然のことを規定したものと言える。

ところで、或る行政指導が任務・所掌事務の範囲を超えた場合、これが違法となることには違いないが、このような行為はもはや行政指導としては評価されず、しかもそれは組織規範の範囲内の行為ではないから、行政機関には帰属しない、すなわち私的行為であるとする考え方がある⁽⁷⁶⁾。しかし、行政機関が組織として決定した行政指導方針がそもそも任務・所掌事務の範囲を逸脱したものであったという場合に、職務命令によりこれに従って実際に行政指導に当たった職員の行為が全く行政機関に帰属しない私的行為であると断言することはできないであろう。

なお、行政指導に携わる者がこの禁止事項に違反した行為は、職務上の義務違反としての評価を受けるほか、相手方がこれにより損害を被ったとなれば国家賠償法上の問題が生じることになる⁽⁷⁷⁾。

(2) 任意性の原則

行政指導は、非権力的な事実行為であり、相手方に法的拘束力を及ぼすものではないから、相手方の任意の協力ないし同意を前提とするものであることは既に述べたとおりである（第一章第1節1参照）。「法律の留保」原則との関係で、法律の授権がなくとも行政指導は許容されるとする論拠

(76) 塩野「前掲書（注5）」60～61頁・169頁、島田信次「行政指導手続上の課題」法律のひろば47巻9号32頁参照。なお、総務省行政管理局編「前掲書（注19）」35頁は、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲を超えて行った行為は、違法な行為となる。」と解説することどまる。

(77) 小早川編「前掲書（注69）」259～260頁。

も、相手方の任意の協力ないし同意を前提とした事実行為であることにあ
る（前節2参照）。

本条は、行政機関が強制にわたるような行政指導をすることがないよう、
この理をあえて確認しているものである。

この場合、この「任意性の原則」が行政指導の限界としてどのように機
能するかが問題となる。もちろん、強制にわたる行政指導は比例原則に反
する違法な行為であることは首肯できる。しかし、相手方の同意なくして
なされた行政指導が直ちに違法となるのかどうかは微妙な問題である。

従来の裁判例では、相手方の任意協力の意思を重視する立場と相手方の
任意協力の意思がなくとも公益上の必要性その他の諸事情を総合的に判断
して正当性を決すべきとする立場に分かれており、後者の考え方が手続法
が施行されている今日においては全く採用し得ないのかどうかは判然とし
ない。その意味で、ここでは任意性の「原則」という表現を用いた次第で
あり、この点については後に詳しく取り上げる。

もともと、この規定があるからといって、行政指導に携わる者が相手方
に対し行政指導に協力するよう説得を続けることが許されないという趣旨
ではない⁽⁷⁸⁾。

(3) 不服従者に対する不利益取扱いの禁止

この規定（手続法32条2項）は、行政指導不服従を理由に平等原則に反
するような行政サービスの拒否をしたり、別の場面での許認可等の処分に
当たり差別的な扱いをすることを禁じたものである⁽⁷⁹⁾。このような報復

(78) 塩野「前掲書（注5）」259頁。

(79) この規定は、例えば、東京高裁昭和51年1月26日判決・判タ339号313頁（銃砲所
持許可申請を取り下げるよう行政指導が行われていたが、相手方がこの行政指導に
従わなかったため、既に別の銃に与えられていた許可を軽微な事由を理由として取
り消し、上記申請の拒否理由を作出するがときは、当該取消処分が行政指導に従
わなかったことを理由とした報復的意図をもってなされた処分であり、違法である
とされた事例）や最高裁平成5年2月18日第一小法廷判決・民集47巻2号574頁（宅
地開発等に関する指導要綱に基づき一定以上の建設計画の事業に対して教育施設負

的・制裁的な取扱いを許容すると、相手方に対する間接的な強制となり⁽⁸⁰⁾、行政指導の任意性が損なわれる結果となるからである。

ところで、相手方が行政指導に従わなかったときに、行政機関がその事実を公表するということがある。例えば、酒類業組合法86条の6（4項）には、酒類の表示基準の遵守の指示に従わなかった酒類製造業者又は酒類販売業者があるときは、財務大臣はその旨を公表することができるとされており、これに類する規定は他の行政分野にも見られる（国土利用計画法26条、国民生活安定緊急措置法6条（3項）、農産物価格安定法8条の2（2項）等）。

この点について、第三次行革審の示した「行政手続法要綱案の解説」によれば、「『不当な取扱い』は、行政指導に従わない者に対して法律の規定に基づいて命令を発したり、公表の措置をとることを含む趣旨ではない。」（筆者注：要綱案段階では「不当な取扱い」としていた。）とされている。これは、公表が法律の規定に基づく場合や法律の根拠はないが国民の自己防衛を期待した国民に対する情報提供にとどまる場合は「不利益な取扱い」には当たらないことを意味する。したがって、行政指導の相手方に対する社会的制裁を目的とした事実上の公表は許されないことになる⁽⁸¹⁾。

また、法律上行政庁に不利益処分の権限があるときに、直ちに不利益処分をしないで当該処分の内容と同様の法的効果を行政指導によって実現しようとする場合があり、このような行政指導に従わなかった者に対し不利益処分を行うことは、先の「行政手続法要綱案の解説」にみるように「不利益な取扱い」には当たらないことになる。すなわち、この場合の不利益処分は、法令上の義務違反を理由とするものであり、行政指導に従わな

担金の寄付を要請する行政指導が、これに従わない事業主には水道供給を拒否するなどの制裁措置を背景としたものであり、行政指導の限界を超える違法な公権力の行使であるとされた事例）などを踏まえて置かれたものであると思われる。

(80) 塩野・高木「前掲書（注22）」320頁。

(81) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」212頁、塩野「前掲書（注5）」259頁。

ったことの制裁ではなく、これ以上行政指導に従うよう説得を試みても相手方の法令上の義務違反が自発的に是正される見込みはないとの消極的移行理由を伴うに過ぎないからである。もともと、平等原則に反したり、差別的な扱いをするわけではないから、そもそも「不利益」を与えたものではないと考えることも可能である。

2 申請に関連する行政指導の限界

国民の申請に対する処分を留保したまま、申請の取下げやその内容の変更を求めたり、他の利害関係人の合意を得ることを求めるような行政指導が行われる場合がある。このような行政指導については、申請者がこれに同意し従っているときは問題が生じないが、申請者がこれに不満の意を示し、従う意思がないにもかかわらず、行政機関が公益上の必要性を理由に、行政指導を中断して速やかに申請に対する処分に移行する態度を見せないという場面で紛争が起こり得る。

そこで、手続法は、「申請の取下げ又は内容の変更を求める行政指導にあつては、行政指導に携わる者は、申請者が当該行政指導に従う意思がない旨を表明したにもかかわらず当該行政指導を継続すること等により当該申請者の権利の行使を妨げるようなことをしてはならない。」（同法33条）と、同法32条が定める一般原則としての「任意性の原則」を補充する形で訓示の規定を置いている⁽⁸²⁾。

国税に関する申請の種類も相当の数があり⁽⁸³⁾、申請の取下げや内容の変更を求めるような行政指導が行われるケースも考えられるから、この規定の意

(82) この規定は、手続法第二章（申請に対する処分）、とりわけ同法7条（申請に対する審査、応答）の規定と連関させたものと位置付けられる。

(83) 国税における法令上の申請手続（申請を前提とする承認・許認可手続を含む。）は約330種に及ぶ（平成13年6月26日財務省行政情報化推進委員会了承「財務省申請・届出等手続の電子化推進アクション・プラン」別添資料（個別手続のオンライン化実施計画）より集計）。

（<http://www.mof.go.jp/jouhou/sonota/so014a.htm>）

味するところを十分に理解しておくことが必要である。

ここで重要となるのは、申請者の権利、すなわち申請権⁽⁸⁴⁾を侵害する行政指導の違法性判断の前提となる「行政指導に従う意思のない旨の表明」という部分であり、この「表明」の形式ないし程度をどのように捉えるかという問題がある。また、「申請者の権利（申請権）」と「行政上（公益上）の必要性」が衝突した場合の判断基準はどのように理解すべきかということも、行政実務においては重要な論点となる。これらの論点は、「任意性の原則」（同法32条）が行政機関をどこまで拘束するのかという点を解明する上で検討しておく必要がある。

（1）手続法33条創設の背景となった裁判例

そこで、本条創設の背景となったとみられる裁判例を見ながら、この問題について考察してみたい。

ア 最高裁昭和60年7月16日第三小法廷判決（民集39巻5号989頁）

X（原告・控訴人・被上告人）は、マンション建設のためにY（東京都、被告・被控訴人・上告人）の建築主事に対し建築確認申請を行ったが、付近住民から日照、通風等を理由とした建築反対の陳情書がYに提出されていたため、Yの担当職員から付近住民と円満に解決するようとの行政指導を受けた。Xは、付近住民との話し合いに努めたが、建築確認がなされないので、確認処分留保を背景とするYの行政指導には服さないこととし、建築審査会に建築確認申請に対する不作為の違法を理由とする審査請求を行った。その後、付近住民との間で金銭補償による合意が成立し、Xは審査請求を取り下げ、建築主事は漸く確認処分を行った。そこでXが、建築確認申請に対する審査が終了しているにもかかわらず、付近住民との話し合いを求める行政指導を行い、その期間建築確認

(84) 申請者の権利とは、申請権を意味し、これは「第一義的には、申請に対する処分についての申請者の『手続的な権利』」をいい、「申請に対して相当の期間内に諾否いずれかの処分を受ける権利を中核とする」と説明されている（塩野・高木「前掲書（注22）」329頁）。

処分を留保するのは違法であるとして、留保期間中の工事遅延に伴う請負代金増加額等の損害賠償を求めて本訴に及んだものである。

最高裁は、「右のような確認処分の留保は、建築主の任意の協力・服従のもとに行政指導が行われていることに基づく事実上の措置にとどまるものであるから、建築主において自己の申請に対する確認処分を留保されたままでの行政指導には応じられないとの意思を明確に表明している場合には、かかる建築主の明示の意思に反してその受忍を強いることは許されない筋合のものであるといわなければならない、建築主が右のような行政指導に不協力・不服従の意思を表明している場合には、当該建築主が受ける不利益と右行政指導の目的とする公益上の必要性とを比較衡量して、右行政指導に対する建築主の不協力が社会通念上正義の観念に反するものといえるような特段の事情が存在しない限り、行政指導が行われているとの理由だけで確認処分を留保することは、違法であると解するのが相当である。したがって、いつたん行政指導に応じて建築主と付近住民との間に話し合いによる紛争解決をめざして協議が始められた場合でも、右協議の進行状況及び四囲の客観的状況により、建築主において建築主事に対し、確認処分を留保されたままでの行政指導にはもはや協力できないとの意思を真摯かつ明確に表明し、当該確認申請に対し直ちに応答すべきことを求めているものと認められるときには、他の前記特段の事情が存在するものと認められない限り、当該行政指導を理由に建築主に対し確認処分の留保の措置を受忍せしめることの許されないことは前述のとおりであるから、それ以後の右行政指導を理由とする確認処分の留保は、違法となるものといわなければならない。」と判示し、Xの損害賠償請求を認容した。

本件は、直接には建築主事の建築確認処分の留保（不作為）の違法性が問われたものであるが、行政処分権限を背景として行われる行政指導

の違法性（限界）の判断基準を理解する上で参考となる⁽⁸⁵⁾。

本判決（以下「60年最判」という。）が示した行政指導の許容性の限界は、①申請者が、申請に対する行政処分を留保されたままでの行政指導には応じられないとの意思を明確に（あるいは真摯かつ明確に）示していないこと、②申請者が行政指導に不協力・不服従の意思を表明している場合には、申請者の受ける不利益と行政指導の目的とする公益上の必要性とを比較衡量して、当該行政指導に対する申請者の不協力が社会通念上正義の観念に反するものといえるような特段の事情が存在すること、である。

この点に関して、従来の下級審裁判例においては三つの考え方が見られた。第一は、上記①の要件を重視し、申請者が行政指導に対し任意に協力・服従している限りにおいては行政処分の留保には正当な理由があるとする主観説⁽⁸⁶⁾、第二は、行政指導の目的・方法・内容の妥当性等を重視し、申請者の活動をめぐって住民との紛争があること、行政指導が相当と認められる方法で真摯に行われていること、行政指導により円満解決が期待できることなどの事情から正当な理由があるか否かを総合的に判断するとする客観説⁽⁸⁷⁾、第三は、原則として申請者が行政指導に対し任意に協力している限りにおいて正当な理由があるとするが、申請者が行政指導に不協力・不服従の意思を明確に表明している場合であって

(85) 本件についての判例評釈として、阿部泰隆「行政指導の担保手段としての建築確認の留保」ジュリスト845号84頁以下、前田順司「行政指導の違法性の判断基準」法律のひろば38巻11号72頁以下、山内一夫「行政指導の実効性と建築確認の申請の留保」判例時報1183号（判例評論327号）195頁以下等参照。

(86) 例えば、前掲（注68）・東京高裁昭和54年12月24日判決（本件二審判決）、東京地裁昭和56年6月29日判決・判時1020号75頁。

(87) 例えば、東京地裁昭和53年7月31日判決・判時928号79頁（本件一審判決）、前掲（注68）・同昭和52年9月21日判決、同昭和52年12月19日判決・判時894号82頁、前掲（注68）・同昭和54年10月8日判決。

も他に合理的理由が存在すれば正当な理由があるとする折衷説⁽⁸⁸⁾である。

60年最判は上記折衷説の立場をとるものと理解できる⁽⁸⁹⁾。しかし、どのような場合に「行政指導の目的とする公益上の必要性」が優先し、どのような事情が「特段の事情」となるかについては明らかにしておらず、前記②の判断基準の一般的・具体的な射程距離ないし範囲は定かではない。

イ 最高裁昭和57年4月23日第二小法廷判決（民集36巻4号727頁）

不動産会社X（原告・控訴人・上诉人）は、マンション建設の建築確認を得て、A建設に工事を請け負わせ、Aから資材搬入の依頼を受けたB鉄筋及びC運輸が搬入に使用する車両について車両制限令12条による「特種車両通行認定」をY（中野区、被告・被控訴人・被上诉人）に対し申請した。ところが、道路管理者たるY長は、この申請を受理したが認定をしなかったため、約4か月後にB及びCはYの不作为について行政不服審査法に基づく異議申立てを行ったところ、Yは、本件マンション建設に反対する付近住民との話し合いが十分に行われ、円滑な建築工事ができるような状態になるまで認定を留保する旨を通知した。B及びCはその約1か月後再度異議申立てを行い、漸くYは認定した。そこで、Xは、5か月余も認定を留保したのはYの違法な不作为であり、工事遅延によって損害を被ったとして損害賠償請求に及んだものである。

最高裁は、「道路法47条4項の規定に基づく車両制限令12条所定の道路管理者の認定は、・・・（中略）・・・車両の通行の禁止又は制限を解除する性格を有する許可・・・（中略）・・・とは法的性格を異にし、基本的には裁量の余地のない確認的行為の性格を有するものである・・・（中略）・・・が、他方右認定については条件を附することができること

(88) 例えば、東京地裁昭和57年11月12日判決・判時1074号80頁。

(89) 前田「前掲稿（注85）」78頁、阿部「前掲稿（注85）」87頁、宇賀克也「申請に対する不作为と国家賠償（上）」ジュリスト1003号67～68頁。

(同令12条但し書)、右認定の制度の具体的効用が許可の制度のそれと比較してほとんど変るところがないことなどを勘案すると、右認定に当たって、具体的事案に応じ道路行政上比較衡量的判断を含む合理的な行政裁量を行使することが全く許されないものと解するのは相当ではない。」とした上で、「道路管理者としての権限を行う本件認定申請に対して約5か月間認定を留保した理由は、右認定をすることによつて本件建物の建築に反対する附近住民と上告人側との間で実力による衝突が起こる危険を招来するとの判断のもとにこの危険を回避するためということであり、右留保期間は約5か月に及んではいるが、結局Yは当初予想された実力による衝突の危険は回避されたと判断して本件認定に及んだ」という事実関係(留保理由及び留保期間)からみて、本件留保は行政裁量の行使として許容される範囲内にとどまるとして、その違法性を否定した。

以上のように本判決は、認定留保を行政裁量の問題として判断したものであり、行政指導の継続問題について直接的に判断したとは言い難い。しかし、申請者が異議申立て(2回)という「不協力の意思」を明確に表明しているにもかかわらず、付近住民との紛争が円満解決するまで認定を留保するという構図は、60年最判にみるような行政指導を理由とする処分留保の場合と同様である。そうすると、留保期間の適否の問題はともかく⁽⁹⁰⁾、本判決にみるような「行政処分を行うことによる申請者・

(90) 市が建築確認申請を受理しないまま行政指導を続けた留保期間の合理性に関して、横浜地裁平成9年12月26日判決・判時1660号91頁は、「社会通念上合理的な期間であるか否かについては、申請後の行政指導がなくても明らかに建築確認が得られた建築計画であるか、申請内容の補正方法を申請者自身が有し、指導内容を申請者が理解して申請内容の補正に生かすことができるなど行政指導により補正可能であると見られる場合であるかなどの諸事情を考慮し、時間をかけて行政指導をすることが申請者の利益となる可能性が高い場合には、相当長い期間であっても社会通念上合理的な期間であると考えらるべきであるが、右のような要素が整わず、行政指導を行っても補正可能の余地が乏しく、申請者の利益となる可能性が低い場合には、こ

第三者間の実力による衝突の危険を回避するため」といった事情は60年最判にいう「特段の事情」に当たると理解できるのである⁽⁹¹⁾。

いずれにしても本判決は、60年最判とは時期的に前後するが、60年最判にいう「特段の事情」の射程範囲を探る上で一つの参考となる。

また、いささか観念的ではあるが、例えば、申請者に公序良俗違反というべき点があり、直ちに申請に対する許可処分をすることが申請者の公序良俗違反を助長する結果を招くというような場合には、「特段の事情」があるとして、その違反状態の自発的是正を期待して関係法令の趣旨・目的に沿った行政指導を継続することは許されるものと考えられる⁽⁹²⁾。

もっとも、60年最判以降の下級審裁判例を見ると、60年最判の示した判断基準に沿って具体的判断を行っているものが多いが、「特段の事情」の存在が認められた事例は少ない⁽⁹³⁾。

の期間が相対的に短くなるというべきである。」と判示している。これによれば、許可処分を前提とした行政指導か、不許可処分を前提とした行政指導かによって、留保期間の合理性は異なることになる。

- (91) この点について直接的に示した下級審判決として、前掲（注88）・東京地裁昭和57年11月12日判決がある。その判示部分を引用すれば次のとおりである。「右留保も、行政指導を理由とする措置にとどまる以上、当事者の意に反してその受忍を強いることは原則として許されない筋合であるから、右行政指導に応じて協議が行われている場合であっても、建築主が確認の通知を留保されたままでの行政指導にはもはや服しがたい旨の意思を真摯かつ明確に表明し、確認の通知を行うべきことを求めたときは、他に首肯できる合理的理由（例えば、確認の通知をすることにより建築主と近隣住民との間で実力による衝突が起こる危険を招来する等の理由）なくして、なお行政指導が行われているとの理由のみで確認の通知を留保することが許されなくなるのは当然である。」
- (92) 給水契約を締結して給水することが公序良俗違反を助長するというような事情がある場合は、水道法15条1項にいう給水拒否の「正当な理由」に当たるとされており（最高裁平成元年11月7日第二小法廷決定・判時1328号16頁、東京地裁八王子支部平成4年12月9日判決・判時1467号106頁）、この考え方は処分留保の場合にも採用できるであろう。
- (93) 「特段の事情」の存在が否定された事例として、金沢地裁平成元年3月31日判決・判時1330号112頁、宇都宮地裁平成3年2月28日判決・行裁集42巻2号355頁、甲府地裁平成4年2月24日判決・判時1457号85頁、大阪地裁平成4年9月16日判決・判

結局、「特段の事情」の存在は、個別具体の事案に応じて、申請者の受ける不利益に比しても「行政指導の目的の正当性」及び「不作為の必要性」が優位することが客観的事実に照らして明らかでなければ認められる余地はないようである。したがって、この射程範囲はかなり狭いものであると理解するのが現実的であるように思われる。

ウ 最高裁昭和56年7月16日第一小法廷判決（民集35巻5号930頁）等

次に、行政指導に対する不協力・不服従の「（真摯かつ）明確な意思表示」の形式（程度）は如何という問題に移る。申請者が不服申立てをしたり、訴訟を提起したという場合や書面をもって不協力・不服従の意思を通告したという場合は、その意思表示は明らかである。問題は、申請者が行政指導に協力（同意）しているのか、協力（同意）していないのか、いずれとも明らかでないような場合である。

この点に関しては、建ぺい率違反の増築工事のため建築確認を受けていない建築主による給水装置工事の申込に対し、市水道局職員が「違反建築に対する給水制限実施要綱」に基づき、建築基準法違反の点を是正し、確認を受けてから給水申込をするようにとの行政指導を行い、その受理を事実上拒絶し申込書を返戻した措置が争われた事案について、最高裁昭和56年7月16日判決が示した次のような判断が一つの参考となるう。

時1467号86頁、千葉地裁平成5年11月9日判決・判時1513号145頁、名古屋地裁平成8年1月31日判決・行裁集47巻1＝2号131頁、東京高裁平成13年7月16日判決・判時1757号81頁等参照。

なお、付近住民の反対を避けるためパチンコ店経営目的の真意を隠し書店建築目的として建築確認を申請した後の、用途変更を理由とする変更確認申請に対する確認処分留保（不作為）の違法性が争われた事案について、横浜地裁平成10年9月30日判決・判タ1015号20頁は、原告の当初申請の不公正は一応「特段の事情（正義に反する事情）」に当たるとし、原告は、行政指導に従う意思がないとの立場を明らかにした以降一定期間は処分留保というペナルティーを甘受するほかないが、一定期間経過後には「不公正に対する非難」は解消し、その解消後の処分留保は違法であると判断しており、事例としては興味深い。

「本件建物についての給水装置新設工事申込の受理を事実上拒絶し、申込書を返戻した措置は、右申込の受理を最終的に拒否する旨の意思表示をしたものではなく、上告人に対し、右建物につき存する建築基準法違反の状態を是正して建築確認を受けたいと申し立てをするよう一応の勧告をしたものにすぎないと認められるところ、これに対し上告人は、その後1年半余を経過したのち改めて右工事の申込をして受理されるまでの間右工事申込に関してなんらの措置を講じないままこれを放置していたのであるから、右の事実関係の下においては、前記被上告人市の水道局給水課長の当初の措置のみによつては、・・・（中略）・・・不法行為法上の損害賠償の責任を負うものとするには当たらないと解するのが相当である。」

この事案は、契約締結の申込に対する受理の留保が争われたものであるが、受理後に行政指導を継続して応答を留保するというケースも想定されるところ、その行政指導に対し申込人が何らかの意思を表示（表明）しているか否かにより、応答留保に伴う不利益を理由とする損害賠償請求事案の認否は左右されることになる。

このことは申請に対する処分留保の場合にも同様の判断が採用され得るのであり、行政指導に従うか否か考慮中であると認められる場合や、不満の意思を示しているが説得によっては行政指導に応ずる可能性があるとして認められる場合には、その相当期間における処分留保に違法性はないものと解される⁽⁹⁴⁾。

(94) 前掲（注86）・東京地裁昭和56年6月29日判決は、「申請人において右行政指導に協力し、指導内容に応ずる措置をとるか否か考慮中であると認められる場合には、許諾の態度が明らかになるまで不適合処分を留保しても、これは社会通念上申請に対し応答しないことにつき正当な理由があるものといえることができるから、違法な不作為には当たらないものと解するのが相当である。」と判示している。また、前掲（注92）・東京地裁八王子支部平成4年12月9日判決は、「地方公共団体が右責務（筆者注：地方公共の秩序維持、環境の保全等の責務）をまっとうするため、行政指導に対する相手方の協力を求めて粘り強く説得を試みることは許されるべきで、

なお、「明確」と「真摯かつ明確」の違いについては、これまでの裁判例を概観するに、一旦行政指導に協力していた申請者が、ある時点で不協力の意思を表明したという場合には、国家賠償法上の違法性の総合的判断要素の一つとして「真摯」か否かをも考慮するという立場をとっているのではないと思われる⁽⁹⁵⁾。

(2) 裁判例と手続法33条

以上、手続法33条創設の背景となった裁判例をみてきたが、とりわけ60年最判と本条を対比すると、本条の適用に当たっては次の点が明らかではない。すなわち、①申請者の行政指導に対する不協力・不服従の意思表示の「(真摯かつ)明確性」、②行政指導に対する申請者の不協力が社会通念上正義の観念に反するものといえるような特段の事情(優先すべき公益上の必要性)の存在による「行政指導継続の例外」である⁽⁹⁶⁾。

学説の多くは、本条の解釈上これらの点が否定される趣旨ではないとの立場をとっている⁽⁹⁷⁾。

手続法6条が申請に対する処分までの標準的処理期間設定の努力義務を定め、同法7条が申請に対する審査・応答の迅速な処理を要請していることや同法32条の行政指導の一般原則を踏まえれば、申請者の行政指導に対する不協力の意思に反して、その行政指導の担保手段として処分を留保す

相手方が言葉の上では行政指導に協力しない旨を一応述べているけれど、未だ説得によっては翻意の可能性がある場合には、暫時行政指導を継続してその間給水契約の応諾を留保してもやむを得ない」として、「明確な意思表示」との境界についての一定の判断を示している。

(95) 南・高橋編「前掲書(注5)」322頁(執筆担当:高橋滋教授)参照。

(96) 総務省の解説では、本文①については「『表明』の方法は、何らかの形でその意思が明らかにされれば足りる」(総務省行政管理局編「前掲書(注19)」214頁)としているのみであり、また②については明らかにしていない。

(97) 宇賀「前掲書(注20)」154頁、南・高橋編「前掲書(注5)」321～323頁(執筆担当:高橋滋教授)、大橋洋一「行政法 現代行政過程論」(平成13年3月)382頁、芝池義一「『行政手続法』の検討」公法研究56号170頁、小早川編「前掲書(注69)」270～271頁(塩野・小早川発言)など。

ることは許されるべきではない。そして仮に「特段の事情」が認められるならば、申請に対し拒否処分なり不許可処分をすればよいということになる⁽⁹⁸⁾。しかし、同法7条は行政庁が申請を受理した後の行政指導を否定する趣旨ではないと解され、また迅速な処理に優先されるべき行政指導の必要性・正当性がある場合に、「特段の事情」が司法審査過程において全く考慮されないということは考え難い。また、本条が行政指導の本質に鑑み、行政指導に携わる者は申請者の主観的意思を尊重し、その手続的な申請権を侵害してはならないことを銘記すべきとの基本的な留意事項を確認した規定であると理解するのであれば、条文上は明らかではないが、本条に反する行政指導の継続による行政処分の不作為の違法性判断に当たっては、実際の司法審査において60年最判にいうような「特段の事情」の存在が斟酌される余地は残されていると言えよう。

そうすると、この限りにおいて、同法32条の一般原則であるところの行政機関（行政指導に携わる者）に対する「任意性」の拘束にも一定の例外があるとみることができるのである。

3 許認可等の権限に関連する行政指導の限界

許認可等の権限を有する行政機関が行う行政指導については、許認可等を受けて活動している相手方に対する監督権限を背景とした優越的地位を利用してなされるので、相手方は、行政機関の意向を無視しこれに協力しなければ「江戸の仇を長崎で討たれる」のではないかとの心理的圧迫から、不本意ながらこれに従わざるを得ないという影響力を持つことが指摘されてきた⁽⁹⁹⁾。そこで、手続法34条は、許認可等の権限をテコにした行政指導で、相手方の任意性が損なわれるような行政指導を想定した上で、「許認可等をする権限又は許認可等に基づく処分をする権限を有する行政機関が、当該権限を行使

(98) 仲正「行政手続法のすべて」（平成7年6月）71頁。

(99) 成田「前掲稿（注1）」166頁、橋本公亘「行政手続法要綱案（第一次部会案）を読んで」ジュリスト985号85頁など。

することができない場合又は行使する意思がない場合においてする行政指導にあつては、行政指導に携わる者は、当該権限を行使する旨を殊更に示すことにより相手方に当該行政指導に従うことを余儀なくさせるようなことをしてはならない。」との実体的禁止事項を定めている⁽¹⁰⁰⁾。

ここで、「許認可等」には、申請に対する拒否処分を含み、また「許認可等に基づく処分をする権限」とは、①許認可等に係る行為が適正に行われているかどうかについて把握するための行政調査権限、②許認可等に係る行為が適正でない認められる場合の業務運営等の改善命令、許認可等の効力の停止・取消権限、③許認可等が必要な行為を当該許認可等を受けないで行っている場合の行為の停止等を求める権限をいう⁽¹⁰¹⁾。

本条は、あくまでも権限を行使することができない場合（通常は処分要件が充足されていないような場合）や権限を行使する意思がない場合（不利益処分をする要件は充足されているが、行政裁量により不利益処分を見送るとの組織的判断がされた場合）に行われる行政指導を対象としている。したがって、処分権限を行使できる場合に、直ちに権限を行使せず、事前に自主的な行為を相手方に促すような行政指導を行うことや、行政指導の結果、状況によっては処分権限を行使することがあり得る場合に、そのことを示して行政指導を行うことは許容される⁽¹⁰²⁾。

要するに本条は、行政機関の不当な行政指導を厳に抑制したものと思われるが、本条規定の有無にかかわらずこのような行政指導が条理上許されない

(100) 行政手続法要綱案の段階では、その第28で、「許認可等の権限を有する行政機関は、当該許認可等に基づく権限の行使の対象となる者に対して行政指導を行う場合には、その相手方に対する地位を不当に利用して、法律の規定に基づく義務を課し、又は権利を制限するのと事実上同様な強制力をその相手方に及ぼすようなことをしてはならないものとする。」としていた。しかし、これは当然のことであり、敢えて規定するまでもないことから、本条は、上記の趣旨を体して掘り下げた規定振りに修正されたようである（小早川編「前掲書（注69）」274頁（仲発言））。

(101) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」216頁。

(102) 総務省行政管理局編「前掲書（注19）」216～217頁。

ことは言うまでもない。ただし、こうした不当な行政指導が現実に行われた場合に、国民の視点から不当判断を容易ならしめるためには本条を規定した意味はあると考える。

第3節 税務行政指導固有の問題と留意点

1 租税法律主義と税務行政指導

「法律による行政」の原理、なかんずく「法律の優位」原則により法律に抵触するような行政活動が許されるものではないことは既に述べた（本章第一節3参照）。とりわけ納税義務に関する事項は、国民の財産権に直結し、これを保障する憲法上の要請から法律の定めるところによらなければならないとする租税法律主義が機能する。この租税法律主義は、強行法たる租税法に着目した手続法的側面としての「合法性の原則」⁽¹⁰³⁾を内包する概念であるから、税務行政庁の行政裁量は他の行政分野に比して厳しく制限されている。

したがって、税務行政指導については、租税法の規定に根拠を有する行政指導にあつては当該規定に定める基準、内容、手続及び方式に則して適正・公正になされるよう、また租税法に根拠を有しない行政指導にあつても租税法の他の規定に抵触しないよう特に留意が必要となるのである。

もっとも、「他の規定に抵触しない」の意味するところは、租税法に規定がない事項についての税務行政指導が許されないという趣旨ではない。例えば、提出義務のある法定の支払調書等に当たらない各種取引資料の提出依頼は、あくまでも相手方の任意の協力を前提としてなされる税務行政指導である限り租税法律主義との関係では問題は生じない。しかし、法定外資料の提出がなかった相手方に対し、提出を強要したり、督促を執拗に繰り返してあたかも提出義務があるかのような誤解を与えたりする行為は、情報の収集を

(103) 金子「前掲書（注32）」82頁。

直接の目的として行われる行政指導が手続法第四章の適用除外とされているといえども、条理（法の比例原則）に反する違法な行為と評価されるほか、所得税法違反の問題も生じるであろう。

2 税務通達に準拠した行政指導と任意性

課税対象となる所得を形成する経済取引は極めて複雑多岐にわたり、また絶えず変動している。しかも納税義務者ごとに取引の結合の態様は千差万別である。こうしたあらゆる経済現象を想定して、税法が網羅的かつ具体的に対応することは立法技術上困難である。このため、税法には、抽象的・概括的な規定にとどめ、個別の事実関係に応じた具体的な適用の場面においては解釈という作業を通じた確定に委ねているものが存する所以である。とは言っても、抽象的な規定を解釈する場合には、多義的な解釈となり、異なる結論が生まれやすいという問題があることから、国税庁は、税法の合理的な解釈運用の統一を図り、課税の公平を期するために必要な具体的・細目的事項を定めた税務通達を発している。

通達は、上級行政機関から下級行政機関に対する示達（命令）にすぎず（国家行政組織法14条2項）、行政組織の内部的拘束力しか持ち得ず、国民一般を拘束するものではない。このことは税務通達にあっても同様である。ところが、税務署長が税務通達に拘束されるとなれば、現実に税務通達に準拠した課税が行われるから、納税者もこれを拠り所とした納税申告を行わざるを得ず、また、税務通達の中には一定の手続的要件を設定し、納税者がこの手続を履践すれば特例的取扱いを認めるといような、本来法律に規定すべき事項を定めているものもあるとして、結果的には、税務通達は納税者を（間接的に）事実上拘束する性格ないし機能を有していると指摘されるのである⁽¹⁰⁴⁾。

(104) 品川芳宣「税務通達の法的性格・法的拘束力と納税者の対応（その1）」租税研究619号51～52頁、同「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号5～6頁、松沢智「いわゆる通達行政に対する税理士の採るべき立場」税理34巻5号8頁、吉良実「税務通達の規範性」税法学248号19～20頁のほか、この点についての指

こうした指摘を前提とするならば、税務職員が行う納税者に対する税務通達に準拠した行政指導（税務通達に定める取扱いどおりに納税申告をするよう指導・助言するといった行為）は、その任意性が曖昧になるという問題がある。

たしかに、このような行政指導は、納税者の立場からみれば、これに従うことなく税務行政機関とは異なる自己の税法解釈に基づき納税申告を行ったとしても、事後に税務署長は税務通達に基づいた課税処分を行うことが予想されるので、行政争訟をもって争う場合はともかく、通常は税務職員の行政指導に従った方が賢明であるとの心理的効果をもたらすであろうことは否めない。

そこで、この問題の論点となる税務通達・行政指導・課税処分の関係を整理して考えてみることにする。

- ① 納税者は、税法解釈の拠り所を税務通達に求める場合は、これに準拠した行政指導に従う。
- ② 納税者は、税務通達とは異なる税法解釈をする場合は、当該行政指導に従わない。
- ③ ②の場合には事後に課税処分を受けることがある。

上記の整理では、①と②の選択は納税者の任意の意思に委ねられるから、この時点では行政指導の任意性が侵されることにはならない。次に、②と③は必然の帰結のような関係にも見える。しかし、両者を遮断して二元的に捉えると、このような行政指導に従うか否かはあくまでも納税者の任意の意思に委ねられていることに変わりはないことが理解できるのである。すなわち、納税者が税務通達の取扱いと異なる納税申告をした場合、税務署長はそこに税法の解釈・適用の誤りがあり違法であると認めるときに税務行政機関の統一的解釈に基づき課税処分を行うということになるが、当該課税処分は、税法の解釈・適用の適否が争点となるのであって、行政指導とは直接的な因果

関係はない。なぜなら、課税処分は行政指導に従わなかったことの制裁を意味するものではなく、手続法32条2項（不利益取扱いの禁止）の問題は生じないからである。

いずれにしても、この種の税務行政指導に当たっては、税務通達がそもそも納税者に対して強制力をもたず、税務行政機関内部の示達（命令）事項が間接的・反射的に納税者一般に対して及ぶことがあり得るにすぎない性質のものであるとの理解の下で⁽¹⁰⁵⁾、特定の相手方に対し税務通達の取扱いに従うよう強要することはできないという点に留意する必要がある。

3 修正申告の懲憑と修正申告を行った場合の法的効果

既に述べたように、申告納税方式による国税に係る税額の確定手続としては、納税義務者による納税申告と税務行政庁による更正決定があるが、民主的な納税思想を背景とする申告納税制度の下では前者が原則であるとされている（第二章第1節2参照）。修正申告もかような申告納税方式の納税申告にほかならず、その制度的意義は、先の納税申告又は更正決定に係る税額等が過少である、又はこれらに係る純損失等の金額が過大であるなどの場合に、納税者が自主的にこれを是正し、自ら納付すべき税額等を確定する機会を確保することが申告納税制度の趣旨に照らし妥当であること⁽¹⁰⁶⁾、また税務行政庁にとっても更正処分に係る事務負担の軽減が可能となり便宜であること⁽¹⁰⁷⁾、に求めることができる。

税務行政においては、税務調査等の結果、納税者の申告に係る税額が過少である非違を把握した場合に、納税者に対し非違事項を指摘し、修正申告書を提出するよう促す指導が行われており、これを税務行政実務では「修正申

(105) 岩崎政明「税務通達の公開と税務行政指導」日税研論集36巻36頁。

(106) 志場ほか編「前掲書（注53）」272頁、玉國文敏「訴えの類型(2)―修正申告の効力」小川英明・松澤智編『裁判実務大系20 租税争訟法』（昭和63年5月）所収247頁など。

(107) 岩崎政明「修正申告の懲憑の態様とその対応」税理32巻3号8頁。

告の態憑」と称している。この修正申告の態憑は、税務行政機関の指摘事項について納税者が納得して自主的に是正するように促すことが申告納税制度の精神に沿うものであるとの認識の下でなされる税務行政指導であり、民主的な納税思想を醸成するために果たす役割は大きい。それにもかかわらず、税務行政指導に関する指摘ないし批判はこの「修正申告の態憑」に集中するのである。

修正申告の態憑に対するこれまでの指摘等は、①修正申告の態憑が半ば強制的に行われ、実質的に公権力の行使と同視し得る、②更正処分的手続的負担や事後の紛争を回避する意図で行われている、といった税務行政機関に対する手続的な反省を迫るものが大半である⁽¹⁰⁸⁾。このような指摘等が現実を正しく捉えているのかどうかはともかく、修正申告の態憑行為が行政指導としての任意性を損なうものであってはならないことは言うまでもない。ただ、②に関して言うならば、税務行政機関としては、修正申告の態憑を行う以上、納税者が態憑に応じて修正申告書を提出した場合、法的には自主的になされた修正申告として扱われるから、不服申立ての機会が失われるなど事後的な救済手段が制限される⁽¹⁰⁹⁾という、修正申告を行った場合の法的効果を意識する必要があり、しかも修正申告の態憑に関する取扱いが国税局・税務署によって区々となることは好ましくない⁽¹¹⁰⁾。

(108) ①に関するものとして、武昌昌輔「修正申告の態憑と税務問題」税経通信42巻13号86頁、玉國「前掲稿（注106）」263頁以下、斎藤「前掲稿（注31）」46頁、小熊一臣「税務調査と修正申告」税理35巻5号302頁など、②に関するものとして、首藤重幸「修正申告の態憑と税務行政指導」日税研論集36巻75頁・82頁、斎藤明「税務行政指導の意義と限界」税理28巻9号6～7頁、竹下重人「租税行政と行政手続法」行財政研究20号20頁、船山泰範「修正申告の強要にたいする刑事法的規制」『納税者の権利』（北野弘久教授還暦記念論文集・平成3年6月）所収383頁など参照。

(109) 田中治「申告納税制度と税務行政手続」租税法研究22号24頁は、この点が修正申告の態憑をめぐる紛争の原因の一つであることを指摘される。

(110) 「税務行政監察結果報告書」（平成12年11月総務庁行政監察局）67～68頁も、修正申告を行った場合の法的効果についての納税者への告知に係る取扱いの明確性を指摘している。

国税庁が先般、非違を把握したすべての税務調査事案について原則として修正申告の懲遷を行うとの方針を明らかにし、その際には納税者に対し、(a)加算税及び延滞税が課されること、(b)修正申告書を提出したときは当該修正申告に係る不服申立てができないこと、(c)一定期間に限り納税の猶予が受けられること、等の告知（教示）を確実にを行うよう改めて部内に指示徹底し、当該告知については書面により制度的に実施することでその確実性を期すような運用を通達⁽¹¹¹⁾したことは、まさに先のような意識を再確認した対応であったわけである。

もっとも、このような修正申告の懲遷の原則的運用が国税庁全体の方針として統一的行われるとしても、その適時性が重要となる。つまり、税務職員が納税者に対し修正申告を行うよう説得を試みることはもとより許されることであるが、納税者がこれに同意しない、あるいは同意する意思を示さない場合に、どの時点で懲遷を打ち切り、更正処分へ移行するかという点を看過してはならないのである。

行政指導継続の適否は個別の実状に応じて時機をうかがうとしても、行政指導が更正等の処分をいたずらに延引しているとの非難を招かぬよう、修正申告又は期限後申告を懲遷するに当たっては、その適時性を失わないよう注意を払う必要がある。

(111) 「実地調査終了前において実施すべき事項について（指示）」（平成12年12月11日課所6-56ほか8課共同）。

4 関係部局間の税務行政指導相互支援の可否（納付態憑を素材として）

依然として高水準で推移している国税の滞納を圧縮していくことが税務行政の重要な課題と位置付けられ、国税庁では様々な取組みが行われており、特に消費税については納期限前後の納付態憑が組織的に実施されている⁽¹¹²⁾。

ここでは、税務行政指導を組織的に実施する上での問題、すなわち税務行政指導を税務行政機関の関係部局間で相互に支援し合うことが、特定の部局に配分された所掌事務の範囲を逸脱することになるかという問題について、納付態憑を素材として考察する。

国税徴収法2条11号は、徴収職員を「税務署長その他国税の徴収に関する事務に従事する職員」と定義しており、これは国税滞納処分又はその保全処分の執行機関を意味すると解されている⁽¹¹³⁾。ここにいう「国税の徴収に関する事務」は、国税通則法第三章第二節に定める「国税の徴収」に関する事務、すなわち「納税の請求」から「滞納処分」までに関連する事務であると解される。そして税務行政組織（税務署の場合）においては組織法令上一般に、「徴収職員」である統括国税徴収官及び特別国税徴収官並びにこれらの下に置かれる職員で構成する管理・徴収部門が「納付に関する事務」を含む「内国税の徴収に関する事務」⁽¹¹⁴⁾を所掌している⁽¹¹⁵⁾。

納付態憑は、納税者に対し確定した税額（追徴税額を含む。）を納期限までに納付するよう促したり、納期限後に滞納税金を早期に自主納付するよう態憑・催告したりする行政指導をいう。このうち、納期限後における納付態

(112) 尾原榮夫「税務行政の現状と課題」租税研究628号8頁。

(113) 吉国ほか編「前掲書（注48）」116頁。

(114) 組織法令上の「徴収」は、国税通則法に定める「国税の納付」、「納税の猶予」及び「担保」をも含む概念である。

(115) 財務省組織規則（平成13年財務省令1号）550条・552条・563条・565条、国税庁事務分掌規則（平成13年国税庁訓令1号）427条・429条。なお、これらの者以外にも内国税の徴収に関する事務を処理する専門職があるほか、管理・徴収部門を置かない税務署にあっては総務課が当該事務を所掌することとされているが、ここでは一般的な税務行政組織の例として、これらの実状は捨象する。

憑は国税通則法にいう「納税の請求」の概念に含まれ、税法上の「国税の徴収に関する事務」に属するから、組織法令上も「内国税の徴収に関する事務」を所掌する管理・徴収部門の職員が、当該所掌事務の範囲に属する行為として通常この行政指導に当たっているわけである。

そうすると、この納期限後における納付態憑について、滞納の圧縮を図るために税務行政が組織的に実施するとして、「内国税の賦課に関する事務」を所掌する課税部門⁽¹¹⁶⁾の職員が支援して当該行政指導を行うことは、手続法32条1項に反し許されない行為となるのであろうか。

課税部門においては、各個別税法の規定に従い、納税相談や税務調査を通じた納税申告等による納付すべき税額の確定に関する事務を担っており、その事務の一環として当該納税者に対し納付すべき税額について納期限内の納付を指導することがある。この行政指導は、納税義務の適正な履行の確保を目的とした納付手続に関する必要な事項をも定める各個別税法を直接に執行する部局としては当然の行為である。また、納税者から納期限までに一時的に納付することが困難であるとの申出を受けた場合には、延納制度を教示するほか、納付計画について管理・徴収部門の職員と相談するよう助言することも課税部門の所掌事務の範囲でなされるべき行為である。

要するに、「納付」に関する行政指導については、納税申告等→期限内の納付指導→滞納→期限後の納付態憑→滞納処分という過程において、課税部門による指導と管理・徴収部門による指導がそれぞれの所掌事務の範囲でなされるわけである。内国税の賦課・徴収という関連性の強い両部門の所掌事務の中で、「納税義務の履行の適正かつ円滑な実現」という共通の税務行政の目的を達成するためになされる以上、「納付」に関する行政指導を両部門が担当する必然性は肯定できよう。また、管理・徴収部門が通常行う納付態憑を課税部門が特定の時期に支援したとしても、そのことによって行政指導

(116) 税務署の課税部門は一般に、統括国税調査官及び特別国税調査官並びにこれらの下に置かれる職員で構成され、内国税の賦課に関する事務を所掌する（財務省組織規則551条・553条・564条・566条、国税庁事務分掌規則428条・430条）。

の相手方に特別の影響を与えることにはならないから、かような行政指導支援が否定されるものではないと考える。

したがって、このように共通する税務行政の目的を達成する上で税務行政機関内における複数の部局の指導が必要とされ、しかもそれぞれの指導が密接に関連している場合には、関係部局が相互に連携して一体となって税務行政指導を行うことも所掌事務の範囲内の適法な行為であると言えるから、手続法32条1項違反の問題は生じないということになるのである⁽¹¹⁷⁾。

ただし、この場合、特定の部局へ所掌事務を配分する組織法令の趣旨を踏まえれば、その相互支援は本来の所掌事務に支障が生じない範囲で行うべきであろう。

(117) この点に関し、前掲（注90）・横浜地裁平成9年12月26日判決は、市の開発指導課の職員が建築指導課の所掌事務である建築基準法上の接道要件に関する事務を行ったことが所掌事務の範囲外の行為であるとの原告の主張について、「行政機関の内部において、一面で他の部局の所掌事務の範囲に属する事務であっても、他面で自己の部局の所掌事務の範囲に属する事務を行うことが所掌事務の範囲を逸脱するものでないことは当然である」とした上で、「一定の行政目的を達成するために、いくつかの部局の所掌事務の範囲に属する指導が必要とされ、各部局の指導がそれぞれ密接に関連している場合には、関係部局が相互に連絡を取りながら右事務に関しては一体となって指導を行うことも、所掌事務の範囲内の適法な行為というべきである」として、これを排斥しているが、妥当な判断であると言えよう。

第四章 税務行政指導と救済

第1節 税務行政指導と法的救済

1 税務行政指導と行政上の不服申立て

行政上の不服申立てとは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為に関して不服のある者が、行政機関に対し不服を申し立て、その違法・不当な行為の取消し、変更等の是正を求めることを内容とする救済手続である⁽¹¹⁸⁾。

税務行政指導が行政上の不服申立ての対象となるためには、税務行政指導が「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」（行政不服審査法1条2項）又は「国税に関する法律に基づく処分」（国税通則法75条1項）に該当することを要する。

ここにいう「（行政庁の）処分」の意義及び範囲は、解釈に委ねられているが、後述する取消訴訟の対象となる「行政庁の処分」と同義の観念であるとされている⁽¹¹⁹⁾。旧行政事件訴訟特例法時代からの確立された判例によれば、行政庁の処分とは、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定する法的効力をもつ行政庁の行為であるとされ⁽¹²⁰⁾、国民の権利義務に影響を及ぼす効力をもたない行為は、これに該当しないとされている⁽¹²¹⁾。また、行政不服審査法における処分概念には「公権力の行使に当たる事実上の行為で、人の收容、物の留置その他その内容が継続的性質を有するもの」が含まれるとされるに止まる（行政不服審査法2条1項）。更に、「その他公権力の行使に当たる行為」とあるのは、行政不服審査法が処分という積極的な行為のほか、消極的な不作為をも不服申立ての対象とするとの趣旨を表現した

(118) 原田「前掲書（注63）」299頁。

(119) 芝池義一「行政救済法講義」（第2版・平成12年12月）149頁。

(120) 最高裁昭和30年2月24日第一小法廷判決・民集9巻2号218頁、前掲（注28）・最高裁昭和39年10月29日判決。

(121) 最高裁昭和36年3月15日大法廷判決・民集15巻3号467頁。

ものであるとされている⁽¹²²⁾。

以上によれば、税務行政指導は、それ自体処分性がなく、直接に国民（納税者）の権利義務に法的な影響を及ぼさない事実行為であるから、行政不服審査法にいう「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」に該当せず、また、国税通則法にいう「国税に関する法律に基づく処分」にも該当しないため、行政上の不服申立ての対象とならないのである。

なお、行政指導に従わないことを理由として何らかの行政処分がなされた場合に、当該行政処分を捉えて、先行してなされた行政指導の違法性を争うことは可能であるとする見解がある⁽¹²³⁾。ただし、この見解は、法律上相手方に行政指導に対する服従義務があり、当該義務に違反したときに不利益処分を行い得るような場合を想定したものであると考えられる⁽¹²⁴⁾。さすれば、例えば酒税保全のための勧告（酒類業組合法84条1項・3項）と命令（同条2項・3項）の関係のように、基本的に勧告とその後になされる命令が同一内容であるという場合には、命令自体の違法性を争えば足りるから、当該命令の取消しを求める不服申立ての段階で、勧告の違法性を争う余地はないであろう⁽¹²⁵⁾。

2 税務行政指導と取消訴訟

税務行政指導の違法性を直接的に訴訟をもって争う場合の救済手段としては、取消訴訟（行政事件訴訟法3条2項）が考えられる。

(122) 田中「前掲書（注30）」235頁。

(123) 成田「前掲稿（注1）」161頁・163頁、新井隆一「税務行政指導・序説」日税研論集36巻16頁。

(124) 塩野教授も「行政指導に対する不服従が次の侵害的処分の要件として法律上仕組まれている場合には、一種の段階的行為として、処分性が認められてもよいと思われる（生活保護法27条と62条のごとき関係）。」と述べておられる（塩野「前掲書（注28）」87頁）。

(125) 前掲（注29）・総務事務次官通知も、行政指導に従わない場合に、改めて同一内容の作為又は不作為を求める処分（命令）をすることができることとされている当該行政指導は処分性を有しないとの解釈を示している。

しかし、取消訴訟の対象は「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」であるとされており、ここにいう「行政庁の処分」の意義及び範囲は前述のとおりである。また、「公権力の行使に当たる行為」は、いわゆる「公権力的事実行為」、すなわち「行政庁の一方的意思決定に基づき、特定の行政目的のために国民の身体、財産等に実力を加えて行政上必要な状態を実現させようとする権力的行為」を意味するものと解されている⁽¹²⁶⁾。したがって、処分性を有せず、国民（納税者）の権利義務に影響を及ぼさない単なる指導、勧告等を内容とする税務行政指導は一般に、取消訴訟の対象とはなり得ないのである。

なお、酒類業組合法86条の6（4項）に定めるように、行政指導に従わないときに、その事実を公表するという制度をとる場合には、当該行政指導の取消訴訟が認められるべきであるとする見解がある⁽¹²⁷⁾。しかし、行政指導の最終担保措置が「その旨の公表」にとどまる限り⁽¹²⁸⁾、当該行政指導は処分性を有しないと解するならば⁽¹²⁹⁾、取消訴訟の対象となる余地はないであろう。

3 税務行政指導と国家賠償

違法な税務行政指導の結果、相手方が損害を被ったという場合には、損害賠償請求が認められる可能性はある。すなわち、国家賠償法1条が定める国の賠償責任の成立要件を充足する場合には、税務行政指導によって受けた損

(126) 杉本良吉「行政事件訴訟法の解説」（昭和38年8月）12頁。

(127) 山内「前掲書（注16）」104～105頁、千葉「前掲稿（注61）」202～203頁。なお、塩野「前掲書（注5）」201頁は、公表を差し止めるという意味で、公表に先行する勧告の取消訴訟が考えられるとされる。

(128) 酒類業組合法86条の7に規定する酒類の表示に関する命令は、酒類の表示の基準を遵守すべき旨の指示（同法86条の6（3項））に従わなかったことを理由として行われる行政処分ではなく、「特に表示の適正化を図る必要があると認められる事項」についてのみなされるものであるから、当該指示の最終担保措置は「公表」にとどまることになると考えられる。

(129) 前掲（注29）・総務事務次官通知参照。

害について国に対して賠償を請求することができる。以下、税務行政指導と国家賠償法の適用について、国家賠償責任の主たる成立要件ごとにみていくことにする⁽¹³⁰⁾。

(1) 公権力の行使

国家賠償法1条1項にいう「公権力の行使」の概念については、学説上次の三つの見解に分かれる⁽¹³¹⁾。

- ① 国家統治権に基づく優越的な意思の発動たる作用（権力的作用）（狭義説）
- ② 純然たる私経済作用及び国家賠償法2条の適用対象である公の営造物の設置・管理作用を除く、国又は公共団体のすべての作用（広義説・通説）
- ③ 権力的作用・非権力的作用に限らず、私経済作用に属する行為も含む公務員の行為全般（最広義説）

行政指導がこの「公権力の行使」に当たるか否かは、狭義説の立場によれば、それが非権力的作用であることを理由に否定され、通説である広義説や最広義説の立場によれば肯定されることになる。

判例は概ね広義説の立場をとっており、下級審裁判例においても、行政指導は国家賠償法上の「公権力の行使」に当たるとするのが大勢である⁽¹³²⁾。しかし、行政指導は相手方の任意の協力ないし同意を前提とするものであり、また専ら助成的に作用するものもあるわけであるから、すべての行政

(130) 税務行政指導は、税務行政機関の任務又は所掌事務の範囲で行われることを前提とするから、ここでは国家賠償責任の成立要件の一つである「職務を行うについて」との関係は割愛する。

(131) 国賠訴訟実務研究会編「国家賠償訴訟の理論と実際」（改訂版・平成12年6月）35頁。

(132) 例えば、京都地裁昭和47年7月14日判決・判時691号57頁、前掲（注68）・東京地裁昭和52年9月21日判決、同昭和56年2月27日判決・判時1013号51頁、静岡地裁昭和58年2月4日判決・判時1079号80頁、大阪地裁昭和60年5月24日判決・訟月32巻3号495頁、同堺支部昭和62年2月25日判決・判時1239号77頁など参照。

指導が「公権力の行使」と言えるかについては微妙である。下級審裁判例の中には、行政指導が法令上の行政処分を背景としてなされ、相手方がこれに従わざるを得ないような事情がある場合には、当該行政指導は公権力の行使に該当するとした判決⁽¹³³⁾や、行政上の各種申請の受理手続に至る前段階でなされる事実上の行政サービスとしてなされる事前相談指導は行政の申請受理権限を背景としてなされるものであることを理由として公権力の行使に当たるとした判決⁽¹³⁴⁾のように、「公権力の行使」の概念を広義説よりもやや狭く捉えているのではないかと思われる裁判例も見られるからである。

いずれにせよ、行政指導が国家賠償法上の「公権力の行使」に該当することは判例・学説の概ね認めるところであり、相手方に対し一定の作為・不作為を求める税務行政指導にあっても例外はないとみるべきであろう。

もっとも、行政指導の任意性の有無については、後述する違法性や損害との因果関係を判断する上で別途検討されるべき事柄であると捉えれば⁽¹³⁵⁾、行政指導も当然のことながら「公権力の行使」に当たるとする立場（広義説）を取って否定するまでもないであろう。

（２）違法性

税務行政指導の法的限界として、①法令（税務行政指導の根拠を定める法令や現存する他の法律）違反の禁止、②任務・所掌事務の範囲の逸脱禁止、③任意性の原則に反することの禁止、④法の一般原則（公益原則、平等原則、比例原則、信義則等）に反することの禁止などが挙げられることについては前章（第１節及び第２節）にみてきたとおりである。

(133) 東京地裁昭和51年8月23日判決・判時826号20頁、同平成3年3月25日判決・判時1397号48頁。

(134) 京都地裁平成12年2月24日判決・判時1717号112頁。

(135) 古崎慶長「国家賠償法の理論」（昭和55年12月）67頁は、「行政指導の任意性は、損害との因果関係の有無の面でとり上げられるべき問題であって、行政指導が『公権力の行使』になるかどうかの問題とは無関係である。」とされる。同旨、千葉勇夫「行政指導」成田頼明編『行政法の争点』（新版・平成2年6月）所収89頁。

税務行政指導が国家賠償法（1条1項）上違法となる場合として、最も重要な論点となるのは相手方の任意性を損なうような行政指導であったかどうかという点である。そして、これまでの裁判例を觀ると、行政指導に従うことを余儀なくさせるような事実上の強制によって相手方の任意性を損なっていると認定された場合には、当該行政指導は違法とされ、逆に相手方が自由な意思の下で協力している行政指導は違法とされていないのである⁽¹³⁶⁾。このように、行政指導の違法性は、相手方の任意性の有無によって判断が分かれるところが特徴的であるが、この点についてはなお吟味を要する。

国家賠償法1条1項の違法性については、学説上、行為不法説と結果不法説の対立がある。行為不法説は、法治主義の下では行政活動が行為規範（法の一般原則等条理上の制約を含む。）に違背する場合は違法となり、国家賠償法における違法性を判断する場合も、この意味での違法性を基本とすべきであるとする考え方である⁽¹³⁷⁾。これに対して、結果不法説は、公権力の行使である行政活動が行為規範に違背しているか否かにかかわらず、相手方私人の法律上保護された利益を侵害している場合には、その相手方私人との関係において違法性が肯定されるとする考え方である⁽¹³⁸⁾。

(136) 行政指導自体の違法性が争われた裁判例で、相手方の任意性が認められることにより当該行政指導が違法ではないとされた事例として、東京高裁昭和60年10月9日判決・判時1167号16頁、仙台高裁平成2年9月27日判決・判時1384号56頁及び大阪高裁平成6年6月3日判決・判時1518号29頁がある。逆に、行政指導が相手方の任意性を損なっているとの認定により当該行政指導が違法であるとされた事例として、前掲（注79）・最高裁平成5年2月18日判決及び大阪高裁平成9年5月27日判決・判時1634号84頁がある。

(137) 行為不法説を採るものとして、塩野「前掲書（注28）」246頁、原田「前掲書（注63）」273頁、宇賀克也「国家補償法」（平成9年2月）61頁など参照。芝池義一教授は、基本的には行為不法説の立場をとられており、国家賠償法上の違法性は、行為不法の意味での違法性と結果不法の意味での違法性という二重の意味を持つことを認めながらも、結果不法の意味での違法性が行為不法の意味の違法性を補完することとまると説かれる（芝池「前掲書（注119）」210頁）。

(138) 松岡恒憲「国家賠償法第一条の違法概念」北九州大学商経論集8巻1・2号28頁

これら二説を行政指導の場合に当てはめるならば、次のように整理することができよう。すなわち、行為不法説に従えば、行為規範に違背した行政指導は国家賠償法上直ちに違法となり⁽¹³⁹⁾、故意・過失の問題は基本的には違法性と切り離して二元的に判断され⁽¹⁴⁰⁾、また相手方の任意性の問題は損害との因果関係の問題として処理されることになる。これに対して、結果不法説によれば、行政指導が法律上保護された利益を侵害しているかどうかについて、故意・過失や損害との因果関係の問題を含めて総合的に判断され、相手方の任意性が認められる場合には、仮に当該行政指導が行為規範に違背していたとしても、一般に法律上保護された利益が侵害されたことにはならないから、その相手方との関係では違法性が否定されることになる。

しかし、行為不法説がすべての行政指導について妥当するのかどうかは疑問なしとしない。行政処分とは異なり、行政指導の多くは法令の根拠を有しないものであり、条理や社会通念に照らして正当性を欠くという場合が国家賠償法上の違法に包含されるとしても⁽¹⁴¹⁾、行政指導が関係する法

参照。

(139) 前掲（注132）・大阪地裁昭和60年5月24日判決は、「行政指導・・・が、違法と評価されるのは、当該行政指導がこれをなした行政機関の権限外のもので恣意的になされたものであり、若しくはその手段又は内容が実定法規則又は条理に反して著しく不合理なものであると認められる場合であると考えられる」との一般論を判示しており、行為不法説の立場をとっているとみられる。

(140) もっとも、行為規範の違背と過失は不可分の関係にあり、違法性が認められるならば過失の存在が推定されると考えた場合には、両者を二元的に判断するまでもないということになる。

(141) 東京地裁昭和51年5月31日判決・判時843号67頁は、「国家賠償法1条1項にいわゆる違法とは、厳密な法規違反のみを指すのではなく、当該行為（不作為を含む）が法律、慣習、条理ないし健全な社会通念等に照らし客観的に正当性を欠くことをも包含するものと解するのが相当である。ただし、不法行為責任が元来損害の公平な分担を目的としているのみならず、今日では公務員が法令に基づかないで事実上職務行為を行っている場合（例えば行政指導等）が少なくないからである。」と判示する。

律の趣旨・目的を逸脱したとする違法性ないし不当性は一義的に判断できない場合が少なくないと思われるからである。さりとて、結果不法説は、結果的であるにせよ、法令、条理等の違背を許容する場合があります。これを前提とすることになり、法治主義の観点からこれを採用することには抵抗があろう。

このように国家賠償法上の違法性判断基準は、「法律による行政」の原理を重視するか、国家賠償法の機能が被害者救済や損害の公平分担にあることを重視するかによって理解が異なってくるのである。

後者を重視する立場であるが、しかし両説の折衷理論であると理解されているものに相関関係説がある。相関関係説は、「加害行為が違法であるかどうかは、被侵害利益の種類・性質と、侵害行為の態様との相関関係から判断し、被侵害利益が強固なものでない場合には、侵害行為の不法性が大きくなければ、加害に違法性がないと解する」⁽¹⁴²⁾とする民法不法行為法の理論であり、法令適合性が問題とならない場合の多い行政指導の違法性の判断基準として妥当するとの見解がみられる⁽¹⁴³⁾。

また、最近の下級審裁判例は、職務上尽くすべき注意義務に違反した行政指導（情報提供を含む）によって相手方に損害を与えた場合には損害賠償責任があるとする傾向にある⁽¹⁴⁴⁾。これは、国家賠償法上の違法性は公

(142) 前掲（注132）・京都地裁昭和47年7月14日判決。

(143) 秋山義昭「行政救済の判例研究」（平成12年12月）162頁。同旨、古崎「前掲書（注135）」69頁。

(144) 例えば、前掲（注134）・京都地裁平成12年2月24日判決は、「申請受理手続の前段階でなされる事前相談において公務員からなされる情報提供ないし教示は、申請受理権限を背景としているため、一般私人によってなされる場合と異なり、相談者は特段の事情のない限り提供された情報を信用し、その教示内容に従って行動するのが一般であるから、事前相談に当たる公務員としては、関係法令等の調査を十分行い、誤った情報を提供したり、誤った教示をしてはならない注意義務を負っているというべきであり、その注意義務に違反して誤った情報提供や教示をしたことによって、これを信用した相談者に損害を与えた場合には、国または公共団体は、その損害を賠償する責任があると解するのが相当である。」と判示した。

務員としての職務上の法的義務や職務上尽くすべき注意義務に違背したかどうかという観点から判断すべきとする最高裁が示した判断基準⁽¹⁴⁵⁾に準拠したものと考えられる。

以上のように、国家賠償法上の違法性については、様々な理解の仕方があり、判例・学説の一致はみえていない。言うまでもなく行政活動は複雑・多様であるから、あらゆる行政活動に共通した判断基準を見出すことの困難性は否定できず、国家賠償法制の趣旨に照らしながら行為の類型・態様ごとに判断することもやむを得ないであろう。

相手方の任意性を損なう、あるいは税務行政機関の任務又は所掌事務を逸脱するような税務行政指導が手続法違反となることは否定し得ないが、法的限界として掲げられる禁止事項の違背が国家賠償法上の違法性の確定的・絶対的な判断基準となるわけではないであろう。税務行政指導に対する相手方の任意性の有無、税務行政指導の目的の正当性・関係法令との適合性（法令の趣旨・目的との整合性）、権限濫用の有無、職務上の注意義務の程度等を総合勘案しながら個別具体のケースに応じて判断していくことになる。

(3) 故意・過失

国家賠償責任は、公務員の故意・過失を成立要件とするから、税務行政指導についても、税務職員の「故意・過失」により違法に相手方に損害を与えた場合に税務行政機関は賠償責任を負うことになる。

通常は「過失」の存否が問題となる。そもそも過失は主観的要件であり、

(145) 最高裁昭和60年11月21日第一小法廷判決・民集39巻7号1512頁は、「国家賠償法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背して当該国民に損害を加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責に任ずることを規定するものである。」としている。また、同平成5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁は、所得税更正処分为国家賠償法上の違法性につき、「職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り」、国家賠償法1条1項という違法があったとの評価を受けるものと解するのが相当である、としている。

被害者にとっては、その立証は困難である。そのため、国家賠償法上の過失は、「職務行為を行うに必要な注意義務を怠ったこと」⁽¹⁴⁶⁾と解され、客観的な注意義務違反の有無を基準として判断するのが一般的である。そして、過失が「注意義務違反」を意味するならば、過失は行為の違法性と不可分の関係となり⁽¹⁴⁷⁾、違法性が認められれば過失が認定される（あるいは過失を認定するまでもない）というように、両者が一元的に判断されることになる。

行政指導に係る国家賠償請求事件においても、違法な行政指導を行ったことにより過失の存在を肯定する裁判例⁽¹⁴⁸⁾がみられる。

(4) 損害との因果関係

違法な税務行政指導の結果、相手方が損害を被ったとしても直ちに国家賠償責任が生じるわけではない。なぜなら、国家賠償法1条1項は、「故意又は過失によつて違法に他人に損害を加えたときは」と規定しており、加害行為と損害との間の因果関係を要件としているからである。

行政指導と損害との間にも因果関係を必要とするが⁽¹⁴⁹⁾、行政指導にあ

(146) 宮田三郎「国家責任法」（平成12年5月）83頁。

(147) 宮田「前掲書（注146）」85頁。

(148) 前掲（注132）・大阪地裁堺支部昭和62年2月25日判決は、「（行政指導に携わった職員は）本件開発協力金が開発者の任意の協力によって納付されるべき寄附であることを知っていたか、少くとも知るべきであったものというべきであるから、違法に開発協力金の納付を強要する本件行政指導を行ったことについては、少くとも過失があったものというべきである。」としている。また、前出（第三章第2節2本文）・最高裁昭和60年7月16日判決は、行政指導を理由とする建築確認処分の留保には違法があるから、建築主事にも過失の責があるとしている。

(149) この点についての裁判例としては、税務署長及び同職員の勸奨に応じて農業協同組合に納付委託をした組合員が、組合の収納機関への未払いによって損害を被ったとする事件につき、税務署長等の勸奨行為と損害の間の因果関係を否定した事例がある（仙台高裁昭和32年4月24日判決・税資25号352頁）。同様に因果関係を否定したものと、大津地裁昭和53年3月20日判決・訟月24巻7号1385頁参照。

また、行政指導と建築確認処分の遅延（これにより生じた損害）との間に因果関係がないとした原審の認定に経験則違反等があるとされた事例として、最高裁平成5年4月23日第二小法廷判決・判時1464号57頁がある。

っては、相手方が任意の意思で行政指導に従った結果損害を被ったという場合について、この任意性をどのように評価するかということが重要となる。

この点について、成田教授は、「相手方が当該行政指導によって生ずるであろう損害を認識しながら全くの自由な判断でこれに従ったような場合には、『同意は不法行為の成立を阻却する』の法理により、賠償請求は認められないであろう。」と述べておられる⁽¹⁵⁰⁾。この見解によるならば、例えば、行政指導を理由に申請に対する処分が留保され、その留保期間に対応した経済的損失が生じたという場合、当該行政指導に同意して従っていれば処分が遅延し、経済的損失が発生するであろうことは容易に推測できるから、このような損害発生認識がある場合に限り損害との因果関係が否定されるということになる。

これに対して、古崎慶長氏は、相手方が損害を認識しているか否かにかかわらず、「相手方が、全く自由な判断で行政指導に従った場合には、違法な行政指導と損害との間に法律上の因果関係がない。」とされる⁽¹⁵¹⁾。

基本的には、古崎氏の見解に与したい。行政指導は法的拘束力をもたない事実行為であり、これに従うかどうかは相手方の選択に委ねられているわけであるから、「損害の認識」がなければ国又は公共団体は損害賠償責任を負うというのは疑問である。また、「損害」が精神的損害であるという場合には、行政指導に従っている際に必ずしも認識できるものではなく、仮に途中で認識したとすれば、相手方は行政指導の継続を拒否することができるはずである。したがって、相手方が自由な意思に基づいて行政指導に従った場合には、違法な行政指導と損害との間の因果関係は原則として遮断されるものと考ええる。

ただし、違法な行政指導を相手方が信頼し、その信頼に基づいて行動し

(150) 成田「前掲稿(注1)」164頁。

(151) 古崎「前掲書(注135)」70頁。

たことについて相手方の責めに帰すべき事由がないにもかかわらず、社会通念上看過することのできない程度の損害を被ったという場合は、信義則の法理によって行政指導と損害との間の因果関係が認められる余地は一般論として否定できないであろう⁽¹⁵²⁾。

なお、相手方の任意性は、あくまでも相手方の自由な意思によって行政指導に従うことを意味するから、行政指導に従うことを余儀なくさせるような事実上の強制が働いているような場合には、因果関係が肯定されることは言うまでもない。

4 税務行政指導と附帯税

(1) 誤った税務行政指導と附帯税

申告納税制度の下では、納税者が税法を解釈・適用して自主的に申告し、納税する建前となっているが、税法は複雑難解であるだけに申告・納税を行うに当たり、納税者は税務職員の指導を受けることが多い。この税務職員の指導が誤っていたがために過少申告となり、後に税務行政庁がこれを是正するという場合、とりわけ附帯税（加算税・延滞税）との関係で問題とされることがあった⁽¹⁵³⁾。

国税通則法65条4項は、修正申告又は更正により納付すべきこととなる

(152) 同旨、千葉「前掲稿（注61）」202頁。

最高裁昭和56年1月27日第三小法廷判決・民集35巻1号35頁は、地方公共団体が一定内容の継続的な施策（工場誘致施策）を決定し、特定の者に対し当該施策に適合する特定内容の活動を促す個別的・具体的な勧告ないし勧誘をし、相手方はこれを信頼して資金を投入してきたところ、のちに当該施策を変更（工場建設に対する協力を拒否）する方針をとったことについて、やむを得ない客観的事情によるものとは認められず、信義衡平の原則に照らして不法行為責任がある、とした。行政指導自体の違法性が争点となったものではないが、事実行為に信義則の法理を適用した事例として参考となる。

(153) ここでの論点は、税務職員の誤った指導を納税者が信頼して行動（申告・納税）した結果経済的不利益を被ったという信義則上の問題であるから、適正な税法適用によって本来納付すべき税額を負担しなくともよいといった納税者の期待利益の喪失にすぎない追徴本税の問題は取り上げない。

税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額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、その部分に係る過少申告加算税を課さないとしている。また、同法63条6項及び同法施行令26条の2は、延滞税の免除ができる事由を列挙している。

税務職員の誤った指導（以下「誤指導」という。）を事由とした過少申告のケースが、このような宥恕規定の適用を受けるかどうかについて、従来の実務上の取扱いは、裁判例や旧所得税基本通達⁽¹⁵⁴⁾を拠り所に解釈していたのが実情であり、必ずしも明確ではなかった。しかし、行政の透明性・明確性が要請されている今日、誤指導に起因する過少申告で宥恕規定の適用を受ける場合についての取扱基準を明確にしておくことは重要である。

そこで、国税庁は先般、申告所得税の過少申告加算税等の取扱いに関する指針⁽¹⁵⁵⁾や人為による異常な災害等による延滞税の免除に関する税務通達⁽¹⁵⁶⁾を発し、これを公開している。

(154) 旧所得税基本通達（昭和26年1月1日直所1-1「696」）によれば、加算税を課さない「正当な理由」に該当するとして取り扱う事由は次に掲げる場合であるとしていた。

- 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、修正申告をし、又は更正を受けるに至った場合
 - ③ ①及び②のほか、真にやむを得ない事由があると認められる場合
- なお、裁判例については、品川芳宣「附帯税の事例研究」（新版・平成8年6月）65頁以下参照。

(155) 「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日課所4-16ほか3課共同）。

(<http://www.nta.go.jp/category/tutatu/jimu/kojin/01/01.htm>)

(156) 「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」（平成13年6月22日徴管2-35ほか9課共同）。

(<http://www.nta.go.jp/category/tutatu/kobetu/chosyu/02/01.htm>)

誤指導に起因する過少申告に関する宥恕規定の適用要件については、加算税・延滞税に共通した解釈が妥当する。ここでは後者の税務通達に定める適用要件を紹介しておく。

「次のいずれにも該当すること。

- ① 税務職員が納税者（源泉徴収義務者を含む。以下同じ。）から十分な資料の提出があったにもかかわらず、納税申告又は源泉徴収（以下「申告等」という。）に関する税法の解釈又は取扱いについての誤った指導（以下「誤指導」という。）を行い、かつ、納税者がその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかったこと。

（注）納税者が誤った税法の解釈に基づいて行った申告等について、事後の税務調査の際、税務職員が当該誤りを指摘しなかったというだけでは、誤指導には当たらない。

- ② 納税者がその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと。

なお、この事由の認定に当たっては、指導時の状況、誤指導の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意すること。」

上記適用要件によって、個別具体の事案の適否が直ちに画定できるわけではないが、誤指導と附帯税の関係について一定の判断基準が明示されたことの意義は大きいと言えよう。

（2）簡易な計算誤りと税務行政指導

申告所得税の申告は、1か月の確定申告期間内に行われるが、確定申告書上簡易な計算誤りがあると認められる申告について、当該期間中に税務署からその納税者に対しいわゆる訂正申告を求めるという場合がある。もちろん申告期限までになされた訂正申告は当初申告の補正を意味するものであるから、納付すべき税額の増減にかかわらず訂正申告をもって期限内の確定申告がなされたものとするのが実務上の取扱いである。

訂正申告の求めが行政指導であることは言うまでもないが、この行政指導は納税者の確定申告が申告期限内に行われ納税義務の履行が円滑になされるように配慮した対応であると言える。

ところが、申告期限（3月15日）間に提出された申告にあつては、税務署の事務処理上このような対応は極めて困難であり、申告期限後に修正申告による是正指導又は更正を行うことになる。このような申告期限後の修正申告又は更正は附帯税の賦課を伴うことになり、ここで申告時期の差異による行政上の配慮が問題となり得るのである。

両者の対応の差異が、納税者の申告時期と税務署の事務処理上の都合によるならば、後者の場合にも、訂正申告を求める場合と同様、確定申告書上一見して明らかな（簡易な）計算誤りが認められる過少申告については、行政指導の方法を工夫することにより、納税者が自ら申告内容を見直し、自主的に修正申告を行うことができるような行政上の対応が考えられる。納税者が自主的に見直した上でなされた修正申告は、そこに行政指導（税務調査の過程でなされるものではない）が介在するとしても「更正があるべきことを予知してされたものでない」と解され、当該修正申告に係る過少申告加算税は課さないこととされる（国税通則法65条5項）。つまり、行政指導方法の工夫によって期限内の訂正申告指導との均衡が保持できるのではないかと思うのである。

いずれにしても、訂正申告指導にせよ、期限後の自主修正申告指導にせよ、これらの行政指導は、申告納税制度の本旨に適うものであるから、その積極的な実践が期待されるところである。

5 誤った修正申告の懲罰と法的救済

修正申告の懲罰は、正しい事実認定と税法の適正な解釈適用により算定した課税標準等及び税額等に従って適法になされなければならないところ、仮に税務職員の誤った事実認定なり誤った税法の解釈適用に基づく修正申告の懲罰に納税者が応じてしまった場合には、その納税者はどのような方法で救

済されるのであろうか。

この場合、まずは国税通則法23条に規定する更正の請求の可能な期間内(法定申告期限から1年以内)であれば更正の請求によって減額更正処分を求めることが可能である。この更正の請求により、仮に「更正をすべき理由がない旨の通知」(拒否処分)がなされた場合には、当該処分を捉えて不服申立て又は取消訴訟を提起することができるので、最終的に救済される途は残されている。

ところが、更正の請求をしようとする時期が請求可能期間を徒過している場合には、税務署長が職権により減額更正処分をしない限り税法上の救済の途は閉ざされることになり、納税者にとっては不合理な結果となる。そのため、このような場合に適用される何らかの法的救済手段が用意されなければならないことになる。

上記の場合の救済方法としては、①行政指導の違法を理由とした本来納付すべき税額を超過する税額相当額等の国家賠償請求、②民法95条に基づく錯誤による修正申告の無効の訴え(主張)が考えられる。

第一の損害賠償請求については、これが無条件に認められるわけではない。誤った修正申告の態様が違法な行政指導であることは疑う余地はないが、納税者が自由な意思に基づいて態様に従って修正申告を行ったならば、既に述べたとおり違法な行政指導と損害との間の因果関係は遮断され、国家賠償責任の成立要件が充足されないということになるからである。しかし、態様が強要と認められるほど執拗になされ、納税者が自由な意思に基づき修正申告を行う任意性が著しく損なわれたというケースにおいては、国家賠償請求が認められる可能性は否定できないであろう。

次に、第二の錯誤による修正申告の無効の主張については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であり、税法所定の方法(更正の請求)以外にその是正を許さないならば、当該納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事

情がある場合に限り許されるとするのが判例である⁽¹⁵⁷⁾。

しかし、この判断基準によって錯誤の主張が可能であるとしても、税務職員が誤った修正申告の態憑に応じて修正申告を行ったことに、納税者の責めに帰すべき事情が認められないことが許容条件となるという点に注意しなければならない⁽¹⁵⁸⁾。例えば、税務職員が誤った事実認定を行い、あるいは税法の解釈適用を誤ったのは、税務調査に際し納税者が税務職員に対して正確な陳述や資料等の提示をしなかったことに基因する場合、税務調査結果や態憑の内容について十分な検討の機会が与えられていながら、納税者がこの検討をすることなく態憑に応じた場合⁽¹⁵⁹⁾などは、納税者に責められるべき点があり、錯誤の主張は認められないであろう。

また、態憑の程度によって判断が分かれるという点についても注意が必要である。下級審裁判例を観ると、誤った判断をした税務職員が、態憑に応じるべきか否か納税者に選択の余地を与えないような強い（修正）申告指導を行った場合には、錯誤の「明白・重大性」と「特段の事情」が肯定されているようである⁽¹⁶⁰⁾。

(157) 最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁。この判決は、確定申告書の記載内容に過誤があった場合は是正方法として、錯誤による確定申告の無効の主張が認められるかどうかについて、本文のような「特段の事情」が存すれば可能であることを示唆したものであるが、その後の下級審裁判例では、修正申告についても同様の基準に照らして判断している（東京地裁昭和56年4月27日判決・行裁集32巻4号661頁、浦和地裁昭和61年6月30日判決・税資152号575頁、広島高裁岡山支部平成2年4月19日判決・訟月37巻8号1297頁、東京高裁平成5年7月22日判決・税資198号409頁、札幌地裁平成7年11月28日判決・税資214号514頁等参照）。

(158) 首藤「前掲稿（注108）」78頁。

(159) 前掲（注157）・札幌地裁平成7年11月28日判決は、修正申告に記載された所得金額は、それまでの税務調査における原告の妻の陳述を最終的に基礎としたものであるから、仮に所得金額が重複計算される等客観的事実関係に反する事項があった場合でも、客観的に明白かつ重大な錯誤とまでいえるかどうかは疑問が残るところであり、また、修正申告に至るまでの間に、原告は課税対象金額について検討の機会が十分与えられていたとして、「特段の事情」は認められないとしている。

(160) 京都地裁昭和45年4月1日判決・行裁集21巻4号641頁、前掲（注157）・東京地裁昭和56年4月27日判決参照。

このように、税務職員の誤った修正申告の懲憑に納税者が応じた場合の救済の途は、現実にはかなり狭いものとなっている。このため、更正の請求について期間的制限の緩和や後発的事由の拡大を検討すべきであるといった主張⁽¹⁶¹⁾、あるいは「文書による修正申告の懲憑」を制度化すべきであるとの指摘⁽¹⁶²⁾も見られる。

このような立法論や制度論の是非についてはともかく、税務職員は、正しい事実認定に基づき適正に税法を適用していくべきことは言うまでもなく、また、修正申告の懲憑が行政指導にとどまるものであるとの意識を常に持ち、手続法32条1項に反するような強引な懲憑を行うことのないように配慮していくことがむしろ重要である。そして、税務職員は納税者に対し税務調査結果を懇切丁寧に説明し、納税者にその検討や弁明・陳述の機会を付与することによって、この問題の多くは解消することができるのではないと思われる。

第2節 税務行政指導に関する救済上の運用課題

1 苦情処理制度の定着

前節にみてきたように、行政指導はその相手方の権利義務に影響を及ぼすというような法的効果を生じさせるものではないから、これにより受けた相手方の不利益に対する行政救済は制限される。また、違法な行政指導がなさ

(161) 修正申告書の提出日を起算点とする更正の請求の制度を考えるべきであるとの主張として、首藤重幸「租税行政手続（通達・指導）」日税研論集25巻202頁、田中「前掲稿（注109）」24頁など参照。また、更正の請求に係る後発的事由の拡大を検討すべきであるとの主張として、三木義一「修正申告とその権利救済」税理29巻4号21頁参照。

(162) 首藤「前掲稿（注108）」91～92頁。また、高野幸大「懲憑に基づいた修正申告書提出後の調査と信義則」税理40巻10号47頁は、懲憑に基づく修正申告後の税務調査の許容性を判断する上で、修正申告の懲憑の文書化を制度化すべきであると説かれる。

れ、その結果損害を被ったとしても、相手方が自由な意思に基づいてこれに従った以上は原則として損害賠償の請求も認められないことになる。

このように行政指導自体の違法性・不当性を争う手段は極めて限定的であり、違法・不当な行政指導がなされ、相手方がこれに不服・不満であっても、その大半は法的手続によって救済を求めることができないのである。

行政は、この点について背を向けることなく、仮に法的な救済の途が失われた事柄であったとしても、国民の不満の聞き手となり、その不満の解決に努力していくことが、行政に対する国民の理解と協力を維持するためには必要であろう。

ここに、行政機関が行政に関する苦情の申出を受理し、必要な措置をとる制度（以下「苦情処理制度」という。）が重要な役割を果たすことになる。

現行の苦情処理制度は、各行政機関の業務等に関する苦情の申出についての必要なあっせんを行う総務省（行政評価局）の行政相談制度⁽¹⁶³⁾と各行政機関独自の運用上の制度がある。とりわけ後者は、国民が所管の行政機関に対し直接かつ簡易な手続で苦情を申し出ることができる民主的な制度である。また、申出を受けた行政機関にとっても、これを誠実かつ迅速に処理することによって国民の不服・不満を早期に解消し、行政に対する理解と信頼を確保することが可能となるほか、所管の行政運営に関する国民の反応を情報として吸収することができ、より公正かつ透明な行政運営の確保に資する制度としての意義も有するのである。

国税庁においても、税務相談官（国税庁本庁及び各国税局・沖縄国税事務所に設置）⁽¹⁶⁴⁾及び納税者支援調整官（各国税局・沖縄国税事務所に設置）⁽¹⁶⁵⁾

(163) <http://www.soumu.go.jp/kansatu/sodan.htm>

(164) 税務相談官の設置数（平成14年7月10日現在）は、国税庁本庁3人並びに国税局622人及び沖縄国税事務所6人の計631人である（財務省組織規則404条・466条・536条）。

(165) 納税者支援調整官の設置数（平成14年7月10日現在）は、国税局60人及び沖縄国税事務所1人の計61人である（財務省組織規則466条の2・536条の2）。

が税務一般に関する苦情に関する事務を処理しているほか、苦情処理の手続等に関する指針⁽¹⁶⁶⁾を定め、統一的な苦情処理制度を設けている。

特に、納税者支援調整官（平成13年7月新設）は、申告納税制度が円滑に機能するよう適正かつ公平な課税の実現に努め、納税者の理解と信頼を得るといふ税務行政運営の基本的な考え方を踏まえ、納税者から寄せられた税務署等の長又はその職員がした処分（不作為及び事実行為を含む。）、当該職員の職務の執行その他の税務一般に関する苦情について、納税者の立場に立って迅速かつ的確に対応することを任務として⁽¹⁶⁷⁾、苦情を申し出た納税者が適正かつ円滑に納税義務を履行するために必要な助言及び教示⁽¹⁶⁸⁾並びに調整に関する事務を処理することとしている。また、担当者が不明な苦情や困りごとの窓口となり、いわゆる「たらい回し」とならないようにワン・ストップの苦情処理が図られている。

このように、国税庁においては相当程度の苦情処理制度が設定されており、その対象となる苦情は事実行為に関するものを含むから、当然のことながら個別の税務行政指導に関する苦情についてもこの制度の下で処理されることになるわけである。

もともと、制度はあっても、それが形骸化してはならない。税務行政機関は、税務行政指導のような事実行為は納税者の法的救済が制限されることを十分に意識して、相手方の立場に立って苦情の申出を誠実に処理していくことが肝要である。また、当該苦情の申出に理由があると認めるときは、速や

(166) 国税庁においては、苦情処理の手続等について、現在「苦情等処理要領の制定について（事務運営指針）」（平成14年9月27日官総1-47）を指針としている。

(167) 「納税者支援調整官の事務運営について（事務運営指針）」（平成13年6月29日官相8ほか1課共同）。なお、納税者支援調整官49人（平成14年7月10日現在）が主要な税務署に派遣されている（納税者支援調整官が派遣されていない税務署にあつては総務課長が同様の対応を行うこととされている。）。

(168) 「教示」とは、国税に関する法律に基づく処分に不満を持つ納税者に対し、不服申立てその他の国税に関する法令等に定める権利救済手続の教示を行うというものである（前掲（注167）・事務運営指針）。

かに税務行政指導を是正・改善するなどの適切な措置を講ずる運用を実践していくことが必要である⁽¹⁶⁹⁾。

今日の税務行政において、このような運用は基本的に実践されているものと考えているが、税務行政指導に関する納税者の法的救済の不足を補うためには、この制度を定着させていくことが不可欠となるであろう。

2 税務行政指導に関する意見・要望等の積極的な聴取

国税庁においては、税務行政に対する納税者等のニーズを的確に把握し、納税者利便の向上や税務行政運営の改善に資するため、各部署における日常の窓口対応をはじめとして、様々な機会を通じて納税者等の意見・要望等の把握に努め、これらを広聴担当部署（国税庁広報広聴官、各国税局国税広報広聴室、沖縄国税事務所国税広報広聴官及び税務署税務広報広聴官又は総務課長）に一元的に集約し、聴取した意見・要望等に関する国税当局の見解や取組等を広く一般に公表する広聴活動を実施している⁽¹⁷⁰⁾。

税務行政指導に関する行政救済の実をあげるためには、こうした広聴活動を通じて広く国民から税務行政指導に関する意見・要望等を積極的に聴取し、

(169) 神奈川県行政手続条例は、行政指導に関する苦情処理手続について、次のような注目すべき独自規定を置いている。

「第35条 行政指導の相手方は、当該行政指導に関し苦情があるときは、当該行政指導をした県の機関に対し、理由を記載した文書を提出して、苦情の申出をすることができる。

2 前項の県の機関は、同項の苦情の申出を誠実に処理しなければならないが、当該苦情の申出に理由があると認めるときは、速やかに行政指導の是正等の適切な措置を講ずるものとする。」

(170) 国税庁においては、「『広報広聴事務運営要領』の制定について（事務運営指針）」（平成12年7月3日官広1-101ほか22課共同）に基づき、平成12年7月から広聴活動を組織的に実施している。

なお、「広聴」は「広報」に含まれる概念であるが、国税庁は、組織法令上「税務に関する広聴」事務を所掌事務として明記することによって、当該事務の必要性・重要性を強調している（財務省組織令89条、財務省組織規則390条・444条・463条・521条・549条）。

その現状を常に見直していくことが望ましいであろう。

終章 税務行政指導の展望と課題

税務行政は、租税法を機械的に執行しているのみではその行政目的を達成できず、国民（納税者）が自発的に納税義務を適正に履行することができるような活動を必要とする。戦後、民主的な納税思想を背景とする申告納税制度が導入され、税務行政ではこれまで半世紀にわたり、国民の正しい理解の下で「真の申告納税制度」を早期に定着させていくことを目指して適正かつ公平な賦課・徴収を実現していくために様々な活動が展開されてきた。ここで、その活動の一つひとつを振り返ることはしないが、言うまでもなく税務行政指導はその中心的存在であったわけである。

21世紀に入り、申告納税制度はその発達期を脱し、総じて定着期を迎えたと評価することができよう。然らば21世紀税務行政も、申告納税制度の定着期の行政を歩んでいかなければならない。そのためには、従来以上に税務行政に対する国民の理解と信頼を得る努力を邁進していくことが必要となろう。ここで、行政改革が目指す「21世紀型行政システム」として要請される行政の透明性を如何に向上させていくかということ意識した税務行政運営が重要となるのである。

行政指導の手続的統制、すなわち行政指導の内容や責任の所在の明確化は行政の透明性の確保に寄与することに異論はないが、行政機関の中において行政指導が不統一になされているには意味がない。税務行政組織のように、国税庁を頂点とし、11国税局1国税事務所、その下に全国524の税務署を擁する行政機関が行う行政指導にあっては、全機関が均一的かつ均質な運用に留意することが肝要である。しかも、税務行政は租税の賦課・徴収という強力な法的権限を有する行政であるから、行政指導といえども他の行政分野にも増してこのことを認識しなければならない。そして、こうした均一的・均質な税務行政指導運用が、税務行政の透明性を向上させ、税務行政に対する国民の理解と信頼の確保に貢献するというに多言を要しないであろう。

以上の点を踏まえ、また、前章までに縷々述べてきた税務行政指導の法的性

格や機能的役割、あるいは救済上の問題点を認識した上で、以下、今後の税務行政指導に関する当面の運用課題と留意事項について筆者なりの提言をしてみたい。

- ① 税務行政機関は、申告納税制度の定着を意識した税務行政指導に心掛けること。

申告納税制度の下では、税務行政指導は民主的な納税思想を醸成する役割を果たしていくことが重要である。申告納税制度の定着期を迎えた今日においては、納税者が自発的に納税義務を適正に履行することができるよう納税者の視点に立った税務行政指導運用が望ましい。

例えば、非違を把握した税務調査事案について修正申告等の懲慥を原則とするの運用についても、税務行政機関の一方的な指導とならないよう納税者にその検討や弁明・陳述の機会を付与し、相互理解の下で納税義務が適正に履行できるように導くことが、申告納税制度の趣旨に沿った税務行政指導の姿であり、またこの制度の定着にも資するものと考えられる。

ただし、行政指導が更正等の処分をいたずらに延引しているとの非難を招かぬよう、修正申告等の懲慥に当たっては適時性を失わないよう注意を払う必要がある。

- ② 国税庁は、統一的運用方針の策定が可能な税務行政指導についてはその策定に努め、統一された運用を確立すること。

税務行政指導の税務署を通じた均一性・均質性は、税務行政の透明性を向上させるであろう。そのためには、国税庁は税務行政指導の中で統一的運用方針の策定が可能なものについてはその策定に努め、地域や担当者による税務行政指導の時間的・質的な差異を回避することが望ましいと考える。

例えば修正申告の懲慥については、広く複数の納税者を対象として、これを原則とするの統一的な運用方針が既に通達されているが、どのような場合に修正申告の懲慥を行わないのか、あるいは、どの時点で懲慥を打ち切り、更正処分へ移行するのかといった事項をこれに盛り込むことによって均一性・均質性は更に高まると考えられる。

また、策定した運用方針は、税務行政上特別の支障がない限り、国税庁ホームページ等を通じて公表することが望ましいであろう。

なお、税務行政指導の統一的運用方針の策定が可能であるならば、手続法36条（複数の者を対象とする行政指導）を適用除外とする理由は実質的に失われるから、税務行政指導のすべてについて同条の適用対象とすべきであるとの指摘も予想される。しかし、例えば納付態憑のように、その対象となるのは複数の納税義務者（未納者（滞納者））ではあるが、対象者は確定申告等によって確定した「納付すべき税額」を十分認識しているはずであり、また納付態憑の内容も当該「納付すべき税額」の早期納付を促す行為にすぎないから、行政指導に際しての判断の拠り所とすべき「指針」をあらかじめ設定しておく実益は乏しいと言える。また、確定申告書の記載方法を税法の規定に従って助言することを中心とする納税相談のように、「指針」の設定になじまないものもある。したがって、税務行政指導全体を通じて議論すべき立法論よりも、むしろ税務行政実務における運用上の対応可能性の検討を先行すべきであると言えよう。

- ③ 税務行政指導に関する納税者の苦情等の申出があった場合には、税務行政機関はこれを誠実に処理し、当該申出に理由があると認めるときは、速やかに税務行政指導の運用については是正等の適切な措置を講ずること。

税務行政指導についても手続法32条の一般原則が及ぶから、まずは税務行政指導に携わる税務職員が「行政指導」の法的性格について正しい理解を持つことが必要である。しかし、税務職員の正しい理解の下でなされた税務行政指導であっても、それが事実行為であるが故に、相手方の不服・不満を伴う場合がないとは言い切れない。このため、税務行政機関は、行政指導のような事実行為については相手方に対する法的救済の途が十分に開かれていないことを意識した対応を用意しておくことが望ましいであろう。

この意味において、現行の国税庁における苦情処理制度を定着させていくことが重要であると考えられる。

税務行政指導の行く手は、「納税者の自発的な納税義務の履行の適正かつ円滑な実現」という税務行政の目的（使命）に向かって忠実に、そして透明かつ公正で、真摯に行われるか否かによって左右される。税務行政機関は、国民（納税者）から協力を惜しまないと評価されるような税務行政指導の姿を追求し、税務行政に対する信頼をより確かなものとしていく努力が必要である。そのためには当然のことながら、行政指導に携わる税務職員が、税務行政指導の法的性格を正しく理解しておくことが最低条件となるのである。その意味で、本稿 — 文中、意見にわたる部分は私見であるが — が多少なりとも税務行政実務の一助となれば幸いである。