慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	納税者の権利保護と事前手続の充実策 : 国税基本法制定の提案に向けて
Sub Title	The right protection of a tax payer and the substantiality of the prior procedure : for national tax basics enactment
Author	酒井, 克彦(Sakai, Katsuhiro)
Publisher	慶應義塾大学大学院法務研究科
Publication year	2009
Jtitle	慶應法学 (Keio law journal). No.12 (2009. 1) ,p.1- 25
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	慶應義塾創立150年記念号下巻 論説
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AA1203413X-20090125-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

納税者の権利保護と事前手続の充実策

――国税基本法制定の提案に向けて――

酒　井　克　彦

はじめに
Ⅰ　行政手続法の租税行政領域への大幅な適用除外
Ⅱ　行政手続法適用拡張についての検討
Ⅲ　文書回答手続の拡充
結びに代えて

はじめに

納税者保護の観点から実質的に納税者の権利を保護し確認するためには、具体的に何がなされるべきなのかという点に着目した議論が展開される必要があると考える。

その議論に先立ち、確認すべき点として、どのような納税者を念頭に置くかという問題がある。かかる問題関心は如何なる納税者を前提とするかによって、保護のための法的手法や保護領域にも大きな影響を及ぼすと考えるからである。そこで、本稿においては、議論を進める前提として、差し当たり自立した納税者を念頭におくこととしたい。この立場に立つ限りパターナリズム的発想からは距離を置くことになる[1)]。その際、従来から言われ続けてきたことではあるが、強調されるべきは事前手続の充実である[2)]。

租税行政手続については、「処分内容をまず確定し、その適否についてはむ

1)　酒井克彦「国税通則法を国税基本法へ―日本税制研究所・国税通則検討委員会での議論―」税務事例40巻12号24頁以下参照。

しろ事後的手続で処理することが適切」であるとの考え方[3] もあるが、事後手続は、納税者の権利利益の保護手続としては必ずしも十分ではなく[4]、限界があると考える[5]。この点について、塩野宏教授は、①裁判的救済、とりわけ、行政行為の取消訴訟では、観念的には処分前の状態に復帰するが、以前の状態が完全に回復するものではないこと、②裁判的救済にはコストがかかること、③一度行政行為なり、行政活動によって現状が変更されると、それなりの秩序が形成され、事後にこれが覆されることによるデメリットが甚だしく大きくなることがあること、④裁判的救済が及ぶのは処分の違法性に限定され、処分の不当性については、裁判所はそれが裁量権の逸脱・濫用等に及ばない限りは、取り消すことができないなどの理由を挙げる[6]。

行政手続法の施行によって事前手続の充実が図られ、租税行政関係において

2）もっとも、事前手続のみで納税者の保護が十分に図られるとは限らない。本稿では触れていないが、争訟制度や第三者機関によるオンブズマン制度など、これまで多くの論者によって提案が試みられてきた点についても検討を加える必要があろう。

3）国税庁『平成６年改正税法のすべて』357頁。

4）なお、事後的救済一般の限界論として、宇賀克也『行政手続法の解説〔改訂版〕』16頁（学陽書房1994）、阿部泰隆『行政救済の実効性』170頁（弘文堂1985）、小早川光郎「行政処分の確定と発効」法教141号65頁、金子秀夫『税務行政と適正手続』214頁以下（ぎょうせい1993）、石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章〔第２版〕』18頁（中央経済社1996）など参照。

5）いわゆる成田新法事件最高裁平成４年７月１日大法廷判決（民集46巻５号437頁）は、「憲法31条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。」と説示する。もっとも、事前手続について同判決は、「同条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、一般に、行政手続は、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である。」としており、どのような手続が要請されるかについては明確にはしていない。

6）塩野宏『行政法Ⅰ〔第４版〕行政法総論』243頁（有斐閣2005）。

も、同法１条の「目的」や32条の「行政指導の一般原則」の適用などはあると考えられる[7]ものの[8]、同法２章《申請に対する処分》及び３章《不利益処分》などは適用除外とされている[9]（通法74の２）。ここでは、その理由を概観した上で、租税行政分野における行政手続法の適用の見直しあるいはそれに代わる代替案を模索したい。結論的には、租税行政に特有の個別的事情に合わせた法整備が必要であると考える。そもそも、租税法には個別税法を束ねる基本思想を示す基本法がなく、その制定が望まれるところ[10]、試論としては、租税行政手続をかかる基本法に包摂させるという提案に結び付けたい。ここでは、紙幅の制限があるため、基本法に関する議論は割愛し、そのうちの租税行政手続法に関する部分など事前手続についてのみ議論を展開することとする。

7）松沢智教授は、国税通則法が行政手続法１条を除外していないし、同法32条の適用もあると指摘する（松沢「行政手続法の制定と税務調査の法理」税務弘報42巻８号６頁）。

8）一般に租税行政においても適正手続の保障は要請されると考えるべきと考えられているが、その根拠については議論が分かれ得る。憲法31条の適正手続の保障を根拠とする見解（松沢智『租税手続法』233頁以下（中央経済社1997）、租税法学会シンポジウム〔南博方発言〕租税22号71頁以下、山下学「『行政手続法』の制定と税務調査・行政指導」小川英明ほか編『租税争訟（18）』55頁（青林書院2005））と憲法13条に根拠を求める見解もある（租税法学会シンポジウム〔田中治発言〕租税22号69頁以下）がある。なお、憲法31条を適正手続保障とする見解に対して、芦部信喜教授は、同条について、「法文では、手続が法律で定められることを要求するにとどまっているように読める。」とする（芦部『憲法〔第４版〕』229頁（岩波書店2007））。

9）行政手続法上の適用除外された処分及び行政指導については、例えば、①国税犯則取締法に基づく処分等として（行手法3①六）、質問･検査･領置（国犯法1）、臨検･捜索･差押え（国犯法2）、出入禁止（国犯法9）、通知処分（国犯法14）、②質問検査権の行使等情報の収集を直接の目的としてされる処分等（行手法3①十四）、③異議申立て及び審査請求に対する決定及び裁決（行手法3①十五）、④行政争訟手続において法令に基づいてされる処分等として（行手法3①十六）、補正要求（通法91①）、補佐人帯同の不許可（通法84①）、異議申立事件の移送決定（通法86①）、⑤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（行手法4①）として、官公庁に対する協力要請（所法235②）、税理士会及び日本税理士連合会に対する処分であって、税理士法に基づいて行われる処分として（行手法4②二）、税理士会の会則の認可（税理士法49の2①）、総会決議の取消命令（税理士法49の17）などがある（堺澤良『国税関係課税･救済手続法精説』263頁以下（財経詳報社1999）も参照）。

Ⅰ　行政手続法の租税行政領域への大幅な適用除外

1　申請に対する処分及び不利益処分に係る行政手続法の適用除外

国税通則法74条の２第１項は、行政手続法２章（同法５～11）及び３章（同法12～31）を適用しない旨の規定であるが、この除外規定の根拠について、当時の国会における政府委員の答弁では、金銭に関する処分については、処分内容を確定した上で、事後的手続で処理するということが適当であることや、大量・反覆して行われる処分であり、これを限られた人員をもって執行していること、また、完結した独自の手続体系が国税通則法及び各個別税法に用意されており、既に納税者の保護は図られていること等が挙げられている[11)]。

このうち、完結した独自の手続体系が国税通則法及び各個別税法に用意されており、既に納税者の保護は図られているという点については、次のような主張が考えられる。

①　申請の審査基準（行手法５）及び不利益処分の処分基準（同法12）に関しては、そもそも、租税行政手続が租税法律主義に基づき、法令において裁量の余地がないよう明確に規定されているということができるかもしれない。

　とりわけ審査基準については、例えば、たな卸資産の特別な評価方法の承認申請（所令99の２③）、消費税の申告期限の特例の承認申請等（消令76⑥）に関して、遅滞なく審査しなければならないとする審査義務が定められている。また、租税行政庁は、法律解釈の統一を図ること等に資するため、通達を定め公表している（中央省庁等改革基本法20⑤[12)]、平成11年１月18日付官総1-3国税庁長官通達「通達の公表等について（事務運営指針）」）。

②　標準処理期間（行手法６）を規定したものはないが、例えば、青色申告の

10）山下学教授は、各個別税法に規定される手続規定を統一し、権力租税行政手続を体系化して、国税通則法に一本化することにより、同法を「真の租税行政手続法」とすることができると提唱される（山下「行政手続法と税務調査・事前手続に関する一考察」山田二郎＝増田英敏代表編『租税行政と納税者の救済』〔松沢智先生古希記念論文集〕96頁（中央経済社1997））。

承認申請（所法147）、法人税の確定申告書の提出期限の延長申請（法法75⑤）におけるみなし規定、更正の請求をした場合には、遅くとも、更正の請求があった日の翌日から起算して３か月を経過した日から還付加算金を付すこと（通法23、58①二）とされており、みなし承認期日等までの期間が実質的な処理期間となっている。

③　処分理由の提示（行手法８、14）との関係では、予定納税の減額の承認申請の却下（所法113③）、延納申請の却下（相法39④）、青色申告者に対する更正（所法155）等をする場合には、処分時に理由附記しなければならない。

11）平成５年10月19日衆議院内閣委員会において、大蔵省（当時）説明者は、弘友和夫委員の質問に対して、次のように答弁している。すなわち、「国税に関する法律に基づく処分につきまして、その性格を見てまいりますと、まず第一に金銭に関する処分であるということで、そういう意味では処分内容をまず確定いたしまして、その適否についてはむしろ事後的な手続で処理をするということが適切なものであるというふうに考えておりますし、また、主として申告納税制度のもとで各年あるいはまた各月ごとに反復して大量に行われる処分であるという特殊性を持っているところでございます。そしてこれに加えまして、限られた人員をもって税法を適正に執行し公平な課税を実現する必要があるということを勘案いたしますと、その手続は全体としていかにあるべきかという観点から国税通則法及び各税法におきまして必要な範囲の手続を規定いたしまして、完結した独自の手続体系が形成されているところでございます。これによりまして行政運営の公正と透明性は十分確保されているところでございまして、国税に関する法律については新たに整備の必要はないというふうに認識しているところでございます。」と述べている。

また、平成５年11月２日参議院内閣委員会では、合馬敬委員の質問に対して、「今回の行政手続法におきましては国税に関する法律に基づく処分については適用対象外ということにされているわけでございますが、議員からも今若干御指摘ございましたように、国税に関する処分につきましては、金銭に関する処分でございますので処分内容をまず確定した上でその適否についてむしろ事後的な手続で処理することが適切なものである、あるいは主として申告納税制度のもとで各年または各月ごとに反復して大量に行われる処分であるといった特殊性を勘案して今回のようなお取り扱いになったというふうに考えているわけでございますけれども、ただ、現行の国税に関する法律につきましても、幾つかの手続というものが全体として納税者の権利保護という観点も含めまして手続がとられているわけでございます。今回の行政手続法案に定める手続に則しまして現行の国税通則法あるいはその他の各税法におきましてどのような処分、手続が定められるかということを若干例示を申し上げますと、例えば審査処分基準の設定、公表という点につきましては、国税に

また、国税不服審判所に審査請求をする納税者は、その審査請求に先立って必ず処分理由を知り得ることとされている（通法84⑤、89②、90④、111②）。

④　弁明の機会の付与・聴聞の実施（行手法13）に関する規定としては、納税の猶予の取消し、延納の取消し等の特定の処分をする場合には、その猶予等をされている者の弁明を聞かなければならないと定められている（通法49②、相法40②）。

なお、行政手続法13条２項４号は、「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」を弁明及び聴聞手続から除外している。

関する法律に基づく処分の処理基準というのは、租税法律主義に基づき法令において明確に規定されているところでございます。」として、「審査義務、標準処理期間という点につきましては、例えば棚卸資産の特別な評価方法の承認申請等について審査義務を定めているほか、例えば青色申告の承認申請等がされた場合において、一定期間内に処分がされないときは承認されたものとみなすこととするといった手続も盛り込まれているところでございまして、実質的な審査義務あるいは標準処理期間というものを設けて納税者の保護を図っているわけでございます。」とする。

また、「処分理由の提示といった点につきましては、延納申請の却下あるいは青色申告者に対する更正等という場合には処分時に理由を付記しなければならないということが明記されているほか、その他の処分におきましても、第三者的機関である国税不服審判所に対して審査請求をしようとする納税者は、その審査請求をやる前に、これに先立って必ず処分理由を知り得るということで手続をされているところでございます。」とし、「弁明の機会の付与という点につきましては、行政手続法においては金銭に関する処分にはそもそも弁明の機会が一般的に付与されておりませんので税法においても同様の取り扱いになっておるわけでございますが、税法では、納税の猶予の取り消しあるいは延納の取り消し等の特定の処分をする場合には、その猶予等をされている者の弁明を聞かなければならないというふうにされているわけでございます。」と述べる。

そして、「いずれにせよ、行政手続法の精神というものは税法においても貫徹されなければいけないと考えているところでございまして、全体として、国税通則法あるいは各税法の規定におきまして手続等を明確化するということで納税者の権利保護を図っているというふうに私どもとしては考えているところでございます。」と説明している。

12）同項は、「税における中立性及び公正性の確保を図るため、税制の簡素化を進め、通達への依存を縮減するとともに、必要な通達は国民に分かりやすい形で公表すること。」と規定する。

これは、金銭に係る処分は、身体の安全や重大な権利侵害と異なり、事後の是正で現状回復し得るという考え方に基づくものである。納付すべき金銭の額を確定する処分である更正処分や賦課決定処分、金銭納付に関する徴収処分はこの規定の射程と解することができそうである[13)]。

２　行政指導及び届出に関する行政手続法の適用除外

国税通則法74条の２第２項及び３項は、それぞれ、行政指導に関する行政手続法35条２項、36条の適用除外及び国税に関する法律に基づき国の機関以外の者が提出先とされている経由機関を経て提出される届出に関する同法37条の適用除外を規定したものである。

(1) 行政指導に対する適用除外

国税に関する行政指導については、次のような特殊性を有するという点から、書面交付規定等（行手法35②、36）の適用が除外されたと説明されている[14)]。

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より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。

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則り、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。

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

---

13) 宮原隆「税務行政における行政手続法の運用」税理38巻２号94頁、総務庁行政管理極編『逐条解説行政手続法〔増補版〕』70頁（ぎょうせい1994）、国税庁・前掲注３、357頁参照。

この点、山下学教授は、事後に回復し得るからといって適正な納税額を超えて課税される理由はないとする点や、修正申告の慫慂の場面では事後回復の余地がないということなどを論拠として、税務調査における違法な処分や行政指導を抑制するための事前手続の不備を指摘する（山下・前掲注８、52頁）。

14) 荒井勇代表編『国税通則法精解〔第12版〕』780頁以下（大蔵財務協会2007）。

る。

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。

このような理由から、「書面の交付の規定を適用することとすれば、その行政指導の事務停滞のみならず、本来的な調査、相談等の事務にも多大な影響を及ぼし、行政水準の後退を招くことは必至であり、現行税制の根幹たる申告納税制度が崩壊するおそれがある」とする[15)]。

(2) 届出の適用除外

国税に関する法律に基づき国の機関以外の者が提出先とされている経由機関を経て提出される届出については、経由機関に到達した段階で手続上の義務が履行されたと解するとの行政手続法37条の規定の適用はない。

源泉徴収義務者に対して提出される非課税貯蓄申告書（所法10③④）、贈与税に係る障害者非課税信託申告書（相令４の９①）などは、非課税枠の限度額管理を税務署長が行っているため、経由機関に提出されても本来の提出先である税務署長に提出されるまでは税務署長に対して届出の提出があったとすることは適当ではない。

もっとも、行政手続法37条の適用を除外していても、特例規定（所法10⑥、相令４の９②）によって効力発生の日を経由機関に提出された日としたり、あるいは経由機関に受理されたときはその日に本来の提出先に提出されたものとみなすとする特例規定（所法198）などもある。

Ⅱ　行政手続法適用拡張についての検討

行政手続法の立案メンバー内においても、事後救済にウエイトが置かれている国税通則法を前提とすると、「そう簡単に例外にしてよかったのか」という

15）荒井・前掲注14、781頁。

議論が当時からあったと指摘されているが[16]、学説上も国税通則法における適用除外については疑問の声が上がっている。

例えば、塩野宏教授は、「行政手続法の適用除外となった領域で、最も整備が望まれるものの一つが、租税行政手続の領域である。手続法制定後も、その必要性が指摘され、かつ、具体的な提言もなされているが……、未だ実現していない。」とする[17]。また、南博方教授は、「租税手続を行政手続法から除外するのであれば、……納税者にとって納得のいく、合理的な根拠が示されるべきであった。」とした上で、「租税行政の特殊性からする一般行政手続法の修正はやむを得ない」としても、「租税行政の特殊性を考慮した『租税手続法』とも言うべき法典が、単独の立法として制定されることが強く望まれる」と論じている[18][19]。

1　審査基準・標準処理期間

租税行政庁における命令の多くは通達によってなされ、行政庁職員は法的に

16）立案作業に関与した総務庁八木俊道事務次官（発言当時は退官後）の発言参照（小早川光郎篇『行政手続法逐条研究』〔ジュリ増刊〕18頁）。

17）塩野・前掲注６、262頁。なお、平成５年11月４日参議院内閣委員会における塩野教授の発言も参照（判時1504号34頁）。

18）南博方「租税手続の公正・透明化へ向けて」租税22号10頁以下。なお、同教授は、「日本国憲法が、法治行政の原理のなかでも、とくに租税法律主義についてのみ規定を設けているのは、とりわけ課税の適正性と公平性を重視しているからにほかならない。」とし、「わが国では、租税法律主義は、実体的課税要件面に重点が置かれ説かれている。しかし、租税法律主義がしばしば罪刑法定主義とのアナロジーにおいて説かれていることからみても、課税処分においても、証拠に基づく事実認定と適正な法適用を担保する公正な手続保障こそ重視されるべきではあるまいか。」と主張する（同稿９頁）。

19）行政手続法と租税行政手続きとの関係についての論稿は膨大に及ぶが、主なものとして、差し当たり、北野弘久「租税手続の改革と納税者基本権」租税22号54頁以下、南・前掲注16、１頁以下、松沢智「租税行政手続法の法理とその展開」税務弘報40巻１号10頁以下、同・前掲注７、６頁以下、金子・前掲注４、214頁、岩崎政明「租税制度における行政手続の課題」ジュリ1304号32頁以下、山下・前掲注８、48頁以下、同・前掲注９、83頁以下など参照。

通達に拘束される（国家公務員法98、82）。審査基準の設定・公表は通達の公表によって担保され得ると解されるところ、租税行政庁内部において現在は秘通達が廃止されており、中央省庁等改革基本法の要請などを受けて通達は原則公表されている[20)]。このことからすれば、行政手続法の要請する審査基準の設定・公表は既になされているとみることができるため、改めて同法の適用は不要であるともいえそうである。

しかしながら、国税通則法についてみると、同法の解釈通達は徴収法関係を除けば存在せず[21)]、かような通達の空白域については、納税者からみていかなる基準が存在するのかが見えないのである。そこで、透明性を確保し、納税者の予測可能性を担保するためには、行政手続法の適用範囲の拡大を図るか、あるいは、通達の空白域を埋めることが考えられる。前者に比して後者の方が納

20）中央省庁等改革基本法が通達行政を警戒するとともに、通達を公表することを要請している点については、酒井克彦「裁量基準の設定とその公表―租税行政における通達公表の意味―」税理52巻２号を参照。また、通達公表と裁量権について述べた論稿として、同「法規裁量事項と加算税通達の意義―国税通則法65条４項にいう『正当な理由』の取扱いを中心として―」国税速報5575号４頁以下。

21）国税庁長官昭和45年６月24日付通達徴管2-43ほか「国税通則法基本通達（徴収部関係）の制定について」があるのみである。その他、個別通達として、国税庁長官通達平成13年６月22日付徴管2-35ほか「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）」、同平成13年８月23日付徴徴4-5ほか「国税通則法第９条の２の規定による連帯納付責任について（法令解釈通達）」などの法令解釈通達としての個別通達や、国税庁長官通達平成12年７月３日付課所4-16ほか「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）」、同平成12年７月３日付課所4-15ほか「申告所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」などの各税務所掌別の事務運営指針があるのみである。

22）中央省庁等改革基本法16条６項２号は、「府省の長は、実施庁の長にその権限が委任された事務の実施基準その他当該事務の実施に必要な準則を定めて公表するとともに、実施庁が達成すべき目標を設定し、その目標に対する実績を評価して公表すること。」と規定しており、かかる実施計画は、この規定を受けて財務大臣が行うものである。なお、かかる実施計画策定に当たっては、「財務省の政策評価の在り方に関する懇談会」における意見を踏まえていると説明されている（http://www.mof.go.jp/jouhou/hyouka/kokuzeichou/20nendo/jisshikeikaku/happyo.htm平成20年９月30日訪問）。

税者の実体的利益に資するとも考えられることから、差し当たり、「国税通則法基本通達」の制定を望みたい。このことは均一的行政執行にも寄与するはずであり、また、それが公表されることによって、租税行政庁における処理についての予測可能性が担保されるという意味では、行政手続法第５条を適用する以上により実質的に透明な行政を指向する方向性に合致するのではないかと考える。

また、標準処理期間については、「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画」が設けられており[22] 目標は高度なレベルで達成されているように思われる。一例を挙げれば、更正の請求については、３か月以内の処理が目標とされているが、98.4％が目標を達成されている（平成18年度）[23]。このような点に鑑みれば、特段の必要性はないのではないかと考える。

２　審査応答義務

行政事件訴訟法７条に規定する審査応答義務については、これを除外する積極的理由はないように思われる。国税通則法による除外を解除すべきではないかとも思われる。

もっとも、行政手続法が予定する「申請の到達」は、行政庁の支配圏内に置かれたときに、申請は到達したものされ、郵送の場合には提出先事務所に配達された時期と解されているが[24]、このような理解は、到達主義の緩和を図る国税通則法の要請[25] とは合致していないことなどに鑑みれば、同法の適用については、更に慎重な検討が必要であるように思われる[26]。

23）所得税還付金については、６週間以内の迅速な処理が要請されており、平成18年度では95.3％が目標を達成している。また、納税証明書については、15分以内の発行が要請されており、平成19年度では、94.5％が目標を達成している。

24）梶哲教「申請に対する審査、応答」室井力=芝池義一=浜川清編『コンメンタール行政法Ⅰ〔第２版〕行政手続法･行政不服審査法法』110頁（日本評論社2008）。

25）荒井勇代表編『国税通則法精解〔第13版〕』41頁（大蔵財務協会2007）参照。

26）この論点は、行政手続法37条《届出》（後述）とも関連する。

3　理由の附記

(1) 白色申告者への更正処分及び青色申告の承認取消処分の理由附記

シャウプ勧告は、「納税者には更正決定の理由について、だけ詳しく通知すべきである。その措置が実地調査に基づいてなされる場合には、税務署はその理由および新税額の算定についてこれを十分に説明できる立場にある」とし、「更正決定が標準率に基づいてなされる場合、その通知は必然的に制約を受ける。しかし、いずれの場合においても、納税者は何故に更正決定をされたか、また、追加課税はいかに算出されたかを知る権利を有する」としていた[27)]。シャウプ勧告では、青色申告者と白色申告者の別に関係なく、上記のように論じていたのであるが、更正処分の理由附記は、青色申告の場合にのみ要求されるよう制度設計されたのである（所法155）。

議論となるのは、白色申告者に対する更正処分があった場合の理由の附記である。この点については、十分な検討を要するが、理由を附記する方向性が採られるべきではなかろうか。もっとも、青色申告制度における理由附記は、申告納税制度が適正に機能するための手続保障という意味（恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能）をも包摂しており、単に名宛人に処分理由を明らかにして、不服申立への便宜を図るという意味で要求される制度ではない（最高裁昭和38年５月31日第二小法廷判決・民集17巻４号617頁など[28)]）。しかしながら、そのことは、白色申告者を対象外とすべき直截的な理由とはなり得ないように思われる。また、青色申告の特典とする位置付けも考えられなくはないが、シャウプ勧告が指摘するように納税者に知る権利があるとするのであれば、かかる理由

27）SHOUP MISSION, *REPORT ON JAPANESE TAXATION*, Appendix Vol.Ⅳ.

28）最高裁昭和38年５月31日第二小法廷判決は、「一般に、法が行政処分に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を免かれないものといわなければならない。」とする。判例評釈として、差し当たり、高柳信一「判解」『租税判例百選〔第２版〕』156頁以下、北野弘久「判批」税法151号17頁以下、下川環「判解」『行政判例百選Ⅰ〔第５版〕』250頁以下、浦谷清「判批」民商50巻１号132頁以下など参照。

付けにも違和感を感じざるを得ない。

そこで、開示請求があった場合にのみ対応するという形を採れば、真に理由の開示を必要とする者に対して情報が提供されることになる。かような案は、既に、平成12年２月14日付けの日本税理士会連合会税制審議会答申「重加算税制度の問題点について」において、なお書きとして示されていた考え方と類似の発想である。すなわち、同答申は「すべての場合に理由附記を行うことは課税庁の過大な負担となるおそれがあることを考慮し、納税者から請求があった場合にのみ重加算税の賦課理由を開示する制度とすべきであるとの意見もあった。」と附記している。かような提案に、「一つの現実的解決策として評価されるべき」とする意見もあるところ[29]、選択し得る提案ではなかろうか。

そこで改めて、理由附記の本来的目的の観点からこのことを考えると、最高裁は、理由附記の機能は、恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能と不服申立便宜機能の２つの機能を示している（最高裁昭和60年１月22日第三小法廷判決・民集39巻１号１頁）。開示請求が処分後、一定の時間を要した後の申請に対する応答であることを考えると、慎重配慮確保機能が機能するかについては疑問でもある。もっとも、開示請求される可能性が高いとなれば、理由を十分に検討した上で慎重なる処分を行うという抑止的機能が期待できなくもないが、やはり処分時に理由を附記することと比較すればかかる効果は相対的に弱いものとなろう。また、理由附記を求める者に対してのみ開示する制度を設けることとなれば、同制度を実際に利用する者には、処分に不服がある者が多くを占めるように思われる。そうであるとすると、不服申立便宜機能は十分に発揮されるようにも思われるが、そもそも、国税不服審判所に審査請求をする納税者は、その審査請求に先立って必ず処分理由を知り得ることとされており（通法84⑤、89②、90④、111②）、かような意味では必ずしも不服申立便宜機能についてはそれほど期待に応える機能を有するということにはなりそうもない[30]。

これに関して、前述のとおり、理由附記について、行政手続法の適用を排除

29）品川芳宣「重加算税賦課に求められる課税の明確性」税理43巻６号７頁。

する根拠の一つが、審査請求の段階で理由が開示されるというものであるが、最高裁昭和47年12月５日第三小法廷判決（民集26巻10号1795頁）[31]は、「処分庁と異なる機関の行為により附記理由不備の瑕疵が治癒されるとすることは、処分そのものの慎重合理性を確保する目的にそわないばかりでなく、処分の相手方としても、審査裁決によってはじめて具体的な処分根拠を知らされたのでは、それ以前の審査手続において十分な不服理由を主張することができないという不利益を免れない。そして、更正が附記理由不備のゆえに訴訟で取り消されるときは、更正期間の制限によりあらたな更正をする余地のないことがあるなど処分の相手方の利害に影響を及ぼすのであるから、審査裁決に理由が附記されたからといって、更正を取り消すことが所論のように無意味かつ不必要なこととなるものではない。それゆえ、更正における附記理由不備の瑕疵は、後日これに対する審査裁決において処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、それにより治癒されるものではないと解すべきである。」と判示しており、判例の考え方と矛盾することになりはしないか。

処分理由の開示請求制度は、審査請求までの間に少しでも早く不服申立準備に備えるという点では意味があるとは思えるが、いずれにしても、最高裁が示

30）最高裁昭和38年12月27日第二小法廷判決（民集17巻12号1871頁）は、「理由附記が要求されている所以の主たるものは、右附記されたる理由により、税務署長が如何なる点において更正すべきとしたか、その金額はいか程であるかを納税人をして了知せしめ、もって、税務署長の更正に対し、不服の申立をすべきか否やの判断の資料を与えようとするものであると解すべきであるからである。もとより、理由附記としては、なるべくその資料証拠等を示す等詳細に記載せしめるに越したことはないが、所謂行政経済の立場からいっても、すなわち、必要以上に前記理由を詳細に記載せしめることは、税務行政上の負担の過重をきたし、ひいては、いたづらに国民の国費負担額を増加せしめる原因となるおそれなしとしないから、その記載の程度は納税人が具体的に争点及び争点額を知るに足る程度でよいと考えるのである。」とする。なお、判例評釈として、杉村章三郎「判批」シュト34号１頁以下、清永敬次「判批」民商51巻４号134頁以下、田中真次「判批」曹時16巻３号114頁以下など参照。

31）判例評釈として、差し当たり、村井正「判批」民商69巻５号97頁以下、山田洋「判解」『行政判例百選Ⅰ〔第５版〕』172頁以下、佐藤繁「判批」曹時25巻９号135頁以下など参照。

す理由附記の２つの機能を前提に考えると、納税者の利益保護に十分に役立つかというと不安も残る。もっとも、この検討はあくまでも最高裁が理由附記の機能を示した２つのそれを前提とした議論である。学説上は、これらの２つの機能以外にも、「相手方に対する説明機能」、「決定過程公開機能」などが示されているところである[32)]。これらの機能は、最高裁が示す機能とはやや性質を異にしており、「行政手続の公正の確保、透明性の向上を図るもの」[33)] にほかならない。かような機能をも考慮に入れれば、たとえ爾後的にではあっても、開示請求に応じて理由が示されることには説明機能や処分決定過程の公開という透明性担保の側面から十分に意義を付与し得るのではなかろうか。

他方、制度設計次第ではあるが、開示請求制度を導入することは他方で更なるコンフリクトの発生の余地が生じることとなる。租税行政当局の処理の緩慢さが問題となったり、請求事項や許諾についての争いが生じることも十分に予想される。

また、理論的にも透明性の担保措置であれば、当初から理由を示すことを疑問視する積極的理由はないようにも思われる。さすれば、最終的に懸念されるのは事務量ということになろう。

そこで、チェックシート方式による理由開示制度の導入を提案したい。青色申告者についてはこれまでの理由開示のレベル[34)] を下げる必要はないのであるから、最高裁が要求するレベル以上の理由の附記が継続的になされるべきとして、白色申告者に対しては、多くの事例に共通的な項目を示し、かかる項目へのチェックによって簡便的な理由の附記とすることとするのである[35)]。特に必要な場合には「特記事項」を記載するなどの方法によれば、事務量自体はそれほど増加しないのではなかろうか。KSK（国税総合管理システム）を活用するなど効率的作業は十分に考えられるように思われる。

もっとも、かかる理由附記が必要となれば、更正処分を行うことに対して従

32）塩野・前掲注６、246頁。

33）塩野・前掲注６、247頁。

来以上に慎重になるとか、あるいは証拠資料の収集に従来よりも時間を要することになるというようなことがあるかもしれない。それこそが、判例の要請する理由附記の慎重配慮確保機能であるといえよう。

(2) 重加算税賦課決定処分の理由附記

納税者への侵害の程度がより強い重加算税の賦課についても、理由附記を義務付ける必要性があるように思われる。この点につき、品川芳宣教授は、「重加算税の賦課において理由附記制度が創設されることは、確かに時には不当な賦課処分を受ける納税者の救済には大いに役だつ」としながらも、司法判断において、更正の理由附記に求められている程度のものが要請されるとするならば、課税庁側に多大な事務量を要求することになり、ひいては調査件数等の減少を招くことにも繋がりかねないと指摘される[36)]。

34）青色申告の承認を受けた法人に対する更正処分の理由欄に、所得金額の加算項目として勘定科目と金額を列記しただけでは、更正の具体的根拠を知ることができないため、不備であるとの判断を下した判例として、前述の最高裁昭和47年12月５日判決を参照。また、前述の最高裁昭和38年５月31日判決は、「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、所得税法（昭和37年法律67号による改正前のもの、以下同じ。）45条１項の規定は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、同条２項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とすると解するのが相当である。しかるに、本件の更正処分通知書に附記された前示理由は、ただ、帳簿に基づく売買差益率を検討してみたところ、帳簿額低調につき実際に調査した売買差益率によって確定申告の所得金額309,422円を444,695円と更正したというにとどまり、いかなる勘定科目に幾何の脱漏があり、その金額はいかなる根拠に基づくものか、また調査差益率なるものがいかにして算定され、それによることがどうして正当なのか、右の記載自体から納税者がこれを知るに由ないものであるから、それをもって所得税法45条２項にいう理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。」とする。

35）このような提案は、近時説明義務違反に基づく取引的不法行為の目立つ金融商品の取引において、金融商品販売法や金融商品取引法領域で積極的に採用されている説明義務の履行の実効性担保の手法からヒントを得ている。

そこで、その際にも、前提のとおり年間６万件もの処理が行われるすべてに理由附記を義務付けるのではなく、納税者側からの開示請求があった場合にこれに応じるという制度が考えられる。このような制度設計を採用すれば、情報を必要とする者に情報が提供されるという意味でも理由附記の趣旨を没却することにはならないし、事務量増加の問題への解決の一助ともなり得ると考えるのである[37)]。

更に、事務量の増加を避ける必要性から、重加算税通達の番号を付する[38)]という形式によりチェックシート方式の理由附記を採用することを提案したい。もっとも、それに先立ち、国税通則法基本通達へ重加算税通達を編成し直すなどの整理が必要となると思われる。

４　行政指導の書面交付

行政指導の大量性などを考慮に入れるとすべての行政指導の書面交付について、これを要求するのは現実的には難しいといわざるを得ない。したがって、納税相談などの大量かつ繁忙時の行政指導について書面交付を行うことは実務

36）品川・前掲注29、７頁。この点は、行政手続法の制定準備作業の際にも議論されている。例えば、小早川光郎教授は、「現状57000人の国税の体制を大幅に増強すべきか。しかし、国税職員を倍はおろか、一割、二割増員することについても、おそらく一般の合意はとりつけられないだろう。」と論じる（小早川編『行政手続法逐条研究』〔ジュリ増刊〕20頁（有斐閣1996））。かかる発言に対して、山下学教授は、「〔こう〕いった考えは、行政改革、小さな政府が議論されるなか、自粛的な考え方だったのかもしれないが、それはある意味で行政サイドの独りよがりの論理であって、かかる理由により広範な租税行政手続の適用除外を合理化すべきかどうかは判断の余地があった。」と主張する（山下・前掲注８、53頁）。

37）やや古い資料ではあるが、平成元年～５年までの中国税理士会の調査によると、平均17.9％の者が重加算税の賦課処分に不満があった回答している（金子･前掲注４、８頁（第３表）参照）。かような数字をみると、あくまでも推測ではあるが、理由附記を請求する者の数は重加算税賦課処分対象者のうちの一部に止まるのではなかろうか

38）北野弘久教授は、「加算税処分のうちとりわけて重加算税処分にあたっては、具体的理由の開示には事実の隠ぺい･仮装を裏づける物的証拠等の適示も行うべき」と論じるが（北野「租税手続の改革と納税者基本権」租税22号60頁）、理由附記の機能を没却しない程度でよく、処分と具体的証拠との接続点の開示までをも要求しなくともよいと考える。

上不可能であると考える。むしろ、租税行政分野において問題となることが多いのは、修正申告の慫慂についてであろう。もっとも何が行政指導かという問題が十分に検討され、解決されなければならないが、差し当たりここでは、修正申告の慫慂も行政指導に含まれると考える立場が考えられよう。いずれにしても、修正申告の慫慂の際にも十分な説明がなされる必要があることは疑いのないところである。しかしながら、修正申告の慫慂の際に、書面交付を必要とすべきかについては、書面による指導の欠点にも目を向ける必要があるように思われる。すなわち、書面による指導が、結局は、行政側の説明上のリスクを問う形となって現われるため、口頭によれば行われていた説明さえもなされなくなるという可能性が十分にあるということにも思いを至すべきではなかろうか。

5　届出

上記除外理由のとおり、非課税貯蓄申告書（所法10③④）、障害者非課税信託申告書（相会４の９①）など多くの場面で、行政手続法が適用されると同様の効力が生ずるように租税法上も制度設計がなれている。もっとも、電子情報処理による場合には､特別法たる行政手続オンライン法が適用されるのであるが、同法３条《電子情報処理組織による申請等》３項は､「行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に当該行政機関等に到達したものとみなす」と規定している。この点につき、宇賀克也教授は､「一般に到達時期については、相手方が了知できる状態に置かれる時点と解されており、この考え方をオンラインによる申請等に当てはめると、行政機関等の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされたときに、当該行政機関等が了知可能な状態に置かれたといえることになる。」と論じている[39)]。これに対しては、データが行政機関内の電子計算機に到達してから、ファイルに記録されるまでの間のタイムラグやその間の危険負担を考慮に入れれば、行

39）宇賀克也『行政手続オンライン化３法―電子化時代の行政手続―』44頁（第一法規2003）。

政機関等の支配下に入った段階をもって、到達時期とみる方が実情に即しているともいえそうである[40)]。この点については、租税行政手続上のオンライン法制を確立する必要があるのではないかと考える[41) 42)]。

6　聴聞・弁明の機会の付与

金銭に関する処分については、行政手続法上、聴聞・弁明手続が不要とされている。しかしながら、権利の侵害の程度が強い、「隠ぺい仮装行為」があった場合の重加算税の賦課については、弁明（必要に応じて聴聞）の機会が設けられてよいのではないかと考える。

大量的処理とはいっても、弁明の機会を求める納税者数を考える際に、重加算税賦課決定件数による検討を加えることにはあまり意味がないように思われる。重加算税賦課決定処分の対象者の多くが弁明の機会を求めるとは到底思えないからである（この点、前述の重加算税賦課処分に不満がある者の数などは参考となろう（前掲注（37））。

もっとも、有力な反対意見もある。例えば、佐藤英明教授は、「重加算税は、

40）日景智「電子申告を巡る法令上の問題点」税大論叢43号230頁参照。

41）この問題と期限後申告との関係につき、申告手続の電子化等に関する研究会（座長:水野忠恒教授）での検討結果「望ましい電子申告制度の在り方について」（平成12年４月19日）が、「申告を含む届出手続において、いつ到達したと考えるべきかは、行政手続法上、届出が行政庁等の事務所に物理的に到着し了知可能な状態に置かれる、すなわち届出が当該部局の支配圏内に置かれる時点と解されていることを勘案すれば、電子申告における到達時期も、これと同様の考え方に立って、納税者から送信された申告データが税務当局の受付システムに入った時点で当局としていつでもその内容を見ることが可能となることから、その時点で到達したと考えるべきである。」として、行政手続オンライン化法３条３項の考え方を是認した上で、「電子申告の場合、納税者が期限内に送信し、通常であれ期限内に到達したにもかかわらず、通信の混雑やトラブルなど納税者の責めに帰することのできない理由により期限後申告となり、納税者にとって不利益な結果を招く場合が有り得ることなど電子申告特有の問題があり、これに対する何らかの措置が必要ではないかと考えられる。」として問題点を指摘する。

42）なお、この問題は、無申告加算税の議論にも繋がり得る。その点に関して、酒井克彦「申告書の提出時期と無申告加算税」税理51巻14号103頁以下も参照されたい。

……事実上、現在の我が国において脱税に対する中心的な制裁として機能していると考えられるのである。重加算税をこのように位置づけるならば、課税実務の第一線における重加算税の賦課を機動的に行い得ないような手続をその賦課に義務付けることは残念ながら現実的ではないといわざるを得ない。そしてここで、もし、重加算税の賦課に特別の事前聴聞を義務付けたり、その賦課を第三者的機関の権限としたりするならば、それは、重加算税の課税に対して、大きな桎梏となる恐れが大きい。したがって、そのような手続は置くべきではないと考えられる。」と論じる[43)]。

なるほど、佐藤教授の示される見解は傾聴に値するものであろう。筆者も、重加算税の賦課処分に大きな桎梏となる可能性は排除しなければならないように思われる。そこで、現実的な対応としては、これらの手続に代えて、課税当局に説明義務を課すという考え方もあり得よう。

その実効性を担保するために、ここでもチェックシートの活用が考えられる。具体的には、①申告の誤りの具体的内容についての説明、②修正申告書を提出したときは、かかる修正申告に係る不服申立てができなくなることの説明、③当該修正申告により重加算税及び延滞税が課されることの説明、④他方、重加算税の賦課決定処分については、これに不服があるときの権利救済制度があることの説明、また、その制度の活用方法についての説明、⑤納期限や納付額についての説明、⑥一定の要件を満たす場合には、その納期限から1年以内の期間に限り、納税の猶予が受けられることの説明などについて、チェックシート上でチェックを行い、納税者に当該説明があったかどうかのチェック（説明があった場合には、署名の上提出）をさせるというものである。

7　情報提供の拡充

上記の説明義務と併せ議論すべき点として、行政手続法９条１項の規定の適用問題がある。申請者から、申請に係る審査の進行状況、処分時期の見直しに

43）佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集25号224頁。

ついての問い合わせがあれば、できるだけ具体的な回答に努めるとともに、統一的な運営を図る必要がある。

これにより申請者は処分の時期等についての予測可能性を高めることができ、標準処理期間の役割も期待できる。更に、「国税通則法基本通達」において、その運営方法について指針を示すこととしてはどうかと考える。

また、情報提供の拡充に関連した議論として、事前照会に対する文書回答手続の拡充に関心を寄せたい。情報提供への視角の重要性の一環として、現在、国税庁が通達[44]によって実施している文書回答手続の法制化も視野に入れるべきであろう。

Ⅲ　文書回答手続の拡充

近代租税制度は申告納税制度に大きく依存しているのであるが、それはあくまでも納税者の自発的かつ適正な申告に委ねられている制度である。担税力に応じた租税負担は納税者が自由な社会生活を送るという民主主義的権利に当然に付随する義務と捉えることもできる[45]。納税者保護という文言には多元的な意味合いが包摂されているが、少なくとも納税者の民主的な権利に伴う申告義務[46]を適正になすために納税者が享受することができる機会の保障という側面もあるはずである。すなわち、申告納税制度下において適正な申告を行うための権利は十分に保護されなければならないし、租税行政庁はこの種の権利保護を通じて、適正公平な課税の実現への道標を立てるべきであると考える。

44）文書回答手続の運用は、国税庁長官通達平成14年６月28日付課審1-14ほか「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」及び同平成16年２月17日付課審1-3ほか「同業者団体等からの照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」による。

45）碓井光明教授は、このような立場から、「国民は、申告の義務を負っているのであって、民主主義との関係を強調するならば、『民主主義は義務を伴う』ということへの租税面への反映の一例であるといってよい。」と論じる（碓井「課税要件法と租税手続法との交錯」租税11号24頁）。

具体的には、納税相談を受ける権利や税務情報を受ける権利などが考えられるが[47]、国税庁が実施している文書回答手続なども、これらの権利保護にとっては有用であり、かかる手続の拡充は、納税者保護のために資すると考える[48]。

また、租税回避事例を巡って租税法律主義及び租税公平主義のそれぞれの観点から危惧が呈されている状況下、納税者にとっても、租税行政庁にとっても、租税回避否認に法的根拠となる明確な立法が必要なのではないかと考える。客観的基準による明確性を有した一般的租税回避否認規定の導入が考えられるところであるが[49]、そのことは他方でコンフリクトの発生を予感させる。そこで、

46）松沢智教授は、「納税者主権主義は、自己の責任において申告する申告納税制度が基礎となるから、賦課徴収主義から申告納税主義への転換となって現われる。申告納税制度こそ国民主権主義の税制面における優れたる表明であるといわれる所以である。」とする（松沢『租税法の基本原理』51頁（中央経済社1983））。同「青色申告の法理（1）」判時1071号３頁も参照。また、北野弘久教授は、申告納税制度と国民主権主義との関係につき、「申告納税方式は憲法理論的視覚からは国民主権主義の税法的表現の制度ともいいうる。けだし、この方式は、主権者たる納税者が税法の規定に基づいてみずからの納税義務額を申告し、その申告自体に納税義務確定効果を認める制度であるからである。このように、申告納税方式は少なくとも理念的には民主主義の思想に照応するものであるといえよう。」と主張する（北野『税法解釈の個別的研究Ⅰ』181頁（学陽書房1979））。反論として、碓井・前掲注45、24頁。

47）三木義一教授は、「申告納税制度では、ある事実を税法的にどう評価し、どのように適用するかの判断を納税者自身が行えるし、その判断による申告で原則として税額が確定するのである。課税庁の判断を待つのではなく、納税者自身が積極的に税法解釈を行い、課税庁の解釈（通達）の妥当性を問い直すことができるのである。」とする（三木「論壇」東京税理士界1997年７月１日号）。

48）国税庁が実施する文書回答手続を拡充すべきとする論稿として、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢44号463頁以下、同「事前照会に対する文書回答手続をめぐる考察と提言（上）（中）（下）」税理50巻15号50頁以下、51巻２号52頁以下、同3号104頁以下、同「これまでの文書回答手続の問題点と新たな見直し」税理51巻10号16頁以下など参照。アドバンス・ルーリング制度の一般論として、金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐって」『基本法学（6）』159頁（岩波書店1983）、碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ」税理27巻９号２頁以下、望月爾「アメリカのアドバンス･ルーリング制度の再検討」政経研究72号119頁以下、出村仁志「行政庁による公定解釈の表示―米国におけるアドヴァンス･ルーリング及び日本の現状」税大論叢19号171頁以下、鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済83巻1号89頁以下など参照。

フランスのアドバンス・ルーリング制度[50]のように同規定適用についての照会制度として、現在行われている文書回答手続の法的拡張と適用領域の拡張が必須なのではないかとの試案を有している[51]。

更に、税理士などの租税専門家にとってのインフラ整備という意味でも文書回答手続は重要である。税理士は適正公平な課税を実現することを使命としており、期待される社会的役割は大きい。かような税理士に業務執行上問題となった事案を租税行政当局に照会することができるよう措置すべきであり、そのことが申告納税制度の適正な運営に不可欠なのではないかと考える[52]。文書回答手続は世界に冠たる税理士制度のためにも、かかる職務遂行に寄与させる制度とし、もって適正公平な課税の実現に資せしめることができると考えるところである。

もっとも、自立した納税者を前提とするならば、文書回答手続を拡充する必要はないという議論も想定される。

そもそも、法の不知は許されない（Ignorantia juris non excust）という法原則下にあっては、自己の行為の前提事実についての認識さえあれば、法の不知や誤解があったとしても、責任を免れ得ないということになる。租税法におい

49）現行の同族会社の行為計算の否認規定（所法157、法法132、132の２、132の３、相法64等）とは異なるものである。

50）平川英子「国税通則検討委員会報告【第３回】フランス租税行政における文書回答手続」税務事例41巻２号27頁以下、湖東京至「フランスにおける納税者権利保護法の課題」関東学院法学12巻４号76頁以下、酒井･前掲注48、税大論叢547頁などを参照。

51）イギリスにおける租税回避否認規定廃案の経緯を見よ（例えば、辻富久「租税回避行為に関する一考察」国士舘大学政経論叢137＝138号93頁以下参照）。

52）弁護士には弁護士法23条の２における報告の請求が担保されている。すなわち、同法は、「弁護士は、受任している事件について、所属弁護士会に対し、公務所又は公私の団体に対して照会して必要な事項の報告を求めることを申し出ることができる。」と規定する。これは、「弁護士の使命にかんがみ、弁護士が訴訟事件その他法律事件の処理上必要とする訴訟資料等の収集を容易ならしめ、もって訴訟事件その他法律事件の適正な解決に資せしめるもので、直接弁護士の職務の遂行に寄与することとなるが、ひいて真実の発見に奉仕することとなる。」と説明されることがある（飯畑正男『照会制度の実証研究』2頁（日本評論社1984））。

てもこの考え方が根底にあるように思われる。そのことから、租税法規に対する違法性の認識の欠如は加算税の成立要件ではないし[53]、違法性の認識の欠如は加算税免除要件である「正当な理由」該当性の要件でもない[54]。

しかしながら、税理士制度がその存在意義を失わないのと同様、自立した納税者を前提としても、適正公平な課税の実現のための納税環境整備の必要性が褪せることはないと考える。すなわち、必ずしも文書回答法制の導入は自立した納税者像を否定するものではない。同じ租税法である関税法における事前教示制度が存在意義を有することからも同様のことがいえるであろうし[55]、同制度によって自立した納税者が否定されてはいないと考える。

53）逋脱犯の構成要件を検討するに当たって、違法性の意識なき場合の故意成立に関し、刑法上の事実の錯誤と法律の錯誤のいずれに該当すると解すべきかについては、議論のあるところである。すなわち、刑法38条２項は「重い罪に当たるべき行為をしたのに、行為の時にその重い罪に当たることとなる事実を知らなかった者は、その重い罪によって処断することはできない。」とし（事実の錯誤）、同条３項は「法律を知らなかったとしても、そのことによって、罪を犯す意思がなかったとすることはできない。ただし、情状により、その刑を減軽することができる。」と規定しているが（法律の錯誤）、収入経費の法律上の取扱いの認識については、法律上の錯誤と解するべきであると考える。なお、板倉宏教授は、「収益の税法上の益金性、損費の税法上の損金性は、逋脱犯の本質的な構成要件である納税義務を基礎づけるところの所得の形成要素としての収益・費用の法的帰属であるから、その認識は、逋脱犯の構成要件的故意の成立のためには必要であると解すべき」と論じ、法律上の錯誤と解する（板倉「租税犯における故意（中）」判タ194号32頁）。

54）平成12年７月３日付国税庁事務運営指針課所4-16ほか３課共同「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」は、正当な理由の例示として、「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること」を示すが、そこには、「税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない」との注書きを付している。

この点については、酒井克彦「『正当な理由』による加算税免除の意義―『不当若しくは酷』―」税理50巻２号130頁以下、同「加算税免除規定の『正当な理由』と税務職員による誤指導―納税者における『誤解』の帰責性―」税理50巻４号125頁以下、同「加算税免除規定にいう『正当な理由』と信義則―合法性の原則と信頼保護―」税理50巻６号76頁以下、同「加算税の免除規定にいう『正当な理由』の意義―不当酷（事情）説と帰責性不存在説―」国税速報5783号22頁以下など参照。

なお、租税行政庁における人的資源の問題などについても思いを至さねばならないと考えるが、かような手当が十分になされるべきであることも付言しておきたい。

結びに代えて

本稿において行った提案は、エンフォースメントを意識したものである。通達による審査基準の設定及び公表や、チェックシートの活用といったソフトローの活用を盛り込んだ提案であり[56]、納税者の権利保護のために実際的な情報提供システムの構築を指向するものである。

なお、本稿での提案は、民間のシンクタンクである日本税制研究所[57]に設置されている国税通則検討委員会（座長：筆者）[58]での議論を参考にしている。とりわけ同委員会の「納税者保護に関する検討WG」における筆者の提案をたたき台とした議論を素材としており、各委員への感謝の意をここに記したい。

55）関税法７条３項に規定する事前教示制度については、酒井・前掲注41「事前照会に対する文書回答手続の在り方」601頁以下参照。

56）租税法におけるソフトローの活用については、中山信弘代表編『政府規制とソフトロー』（有斐閣2008）参照。

57）国税通則検討委員会HP（http://www.zeiseiken.or.jp/kokuzeitsusoku/index.htm（平成21年１月１日訪問））。

58）委員は、池本征男税理士、伊藤雄二税理士、伊藤義一教授、今村隆教授、高野幸大教授、玉國文敏教授、朝長英樹税理士、堀口和哉教授、山下清兵衛教授、吉村典久教授（50音順）。