

# 納税義務者の協力義務

## —租税手続・争訟法序説—

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営学部 教授)

### 要約

本稿は、租税確定手続と租税争訟法における行為責任とは何かという問題意識に基づき、納税義務の確定手続における当事者の役割と責任の問題を解明しようとしたものであり、納税申告書を提出した者は、所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務職員に説明する義務を負うということを、裁判例等により検証しようとして試みたものである。

### 1. はじめに

納税義務は課税要件の充足によって成立し、成立と同時にその内容の確定する租税（自動確定の租税）を除き、納付すべき税額は納税者の申告または税務署長の処分（決定）という確定行為を経ることによって確定することとされている（国税通則法 16 条 1 項 1 号、2 号）。

本稿では、現行税法上の納税義務の確定の法的構成を分析し、これに基づいて、納税義務の確定における納税義務者の協力義務とそれに対応する課税庁の義務を検討し、両当事者の役割と責任を明らかにすることを目的としている。

筆者は、かつて税務大学校の税務理論研修受講時に、税務訴訟における証明責任の問題について考察し（税務大学校論叢 17 号所収、拙稿「税務訴訟における証明責任論の再構成」）、行為責任的証明責任論の考えを税務訴訟に導入し、証拠提出責任を中核とした証明責任の分配について検討したことがある。そこでの議論の中心は、租税法領域の特殊性がもたらす証拠資料の偏在をどのように是正し訴訟における事実の存否を明らかにしようという点におかれていた。

行為責任的証明責任論は、その論者によれば、行為責任の基礎として、実体法を行為規範の体系としてとらえたうえで、これを訴訟に投影させる<sup>1</sup>、生活規範として証明責任を主張している<sup>2</sup>。それに対して、拙稿では、租税法は課税庁、納税者を直接の名宛人とする行為規範であるとする説明しかなされておらず、

行為責任の基礎を具体的に提示できていなかった。租税確定手続と租税争訟手続を一連の行為の流れとして理論構成を試みてはいたが、訴訟における証明責任ということを中心に考察していたために、課税庁及び納税者の具体的な行為責任について検討が及ばなかったためである。「今後の検討課題として残されたことになる。」<sup>3</sup>と未完のままであった。

研修終了後、訴訟や審判所の勤務経験の中で、租税争訟制度についても検討の機会を得て租税不服審査や租税訴訟について検討した（拙稿「租税争訟法の現状と課題」「続・租税争訟法の現状と課題」）。

上記拙稿において、租税争訟を含む租税確定手続については、「国（国から権限を賦与されている税務行政庁）と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程である。」<sup>4</sup>という一応の結論に到達した。ただし、過程に関してであり、行為責任の本質は未解明であった。

本稿は、租税確定手続と租税争訟法における行為責任とは何かという問題意識に基づき、納税義務の確定手続における当事者の役割と責任の問題を解明する出発点としたい。

## 2. 納税義務

### （1）憲法と納税義務

租税について金子宏教授は「国家が特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」と定義している<sup>5</sup>。

租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえないことから、一方的・権力的課徴金の性質をもつ（租税の権力性）。それ故に、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行なわなければならないという租税法律主義の原則が近代国家において発展し憲法原理として承認されて来たのである。

大日本帝国憲法は「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」（第21条）、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」（第62条1項）と規定し、日本国憲法は「国民は、法律の定めるところにより、納税

の義務を負ふ」(第三十条)、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」(第八十四条)と規定し、租税法律主義を宣言している。

憲法 30 条が「法律の定めるところ」、84 条が「法律又は法律の定める条件」と定めていることから、租税法律主義につき重複して規定されているという印象を受ける。

しかしながら、憲法 30 条が第 3 章「国民の権利及び義務」のなかに掲げられていることにより、租税に関する法規全般が日本国憲法の指導理念である「基本的人権の尊重」「法の支配」の原理の下にあることを宣言したと考えることも可能である。

金子宏教授は「日本国憲法も、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方(民主主義的租税観)に基づいて、納税の義務を定めていると解すべきであろう。<sup>6)</sup>」と 30 条の意味を説いている。

木村弘之亮教授は、「憲法 30 条は法律に基づく納税義務を定める。その内容は、一に、租税債務の履行義務にとどまらず、二に、租税行政手続における納税のための協力義務をも国民に課している。この協力義務は「法律に基づいて」のみ国民に課される。申告書を提出する義務、質問検査に協力する義務、証拠方法の作成義務、保存義務や収集義務がその例である。(中略)租税行政手続の法的性格を権力関係に代えて、手続的権利関係と把握しなければならない憲法上の根拠は、憲法 30 条にも求められるのである。<sup>7)</sup>」と述べて、憲法 30 条は法律に基づく納税にかかる協力義務を明らかにしたものと主張している。

## (2) 租税法律関係—租税債務関係説と租税権力関係説—

国家と国民との間の租税をめぐる法律上の関係、租税法律関係については、租税法律関係を、国民が国家の課税権に服従する関係ととらえて、公権力の行使により形成される典型的な権力関係であると位置付ける租税権力関係説と、租税法律関係を、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立し合う公法上の債務関係として性質づける租税債務関係説の二つの見解がかって議論された。

この問題については、租税法律関係は、性質の異なる種々の法律関係の束であると理解するのが、実定租税法の解釈としては正しいという見解が有力である<sup>8</sup>。

国税通則法 15 条 1 項は、納税義務が成立した場合に税額確定の手続がとられるべきことを定めており、租税債務関係説を採用していると解されている<sup>9</sup>。

### (3) 手続的法律関係

租税債務関係は、租税債権者としての国または地方公共団体が、租税債務者である納税義務者に対して租税債務の履行を求める関係であり、租税法律関係の中心であるが、租税法は、その他に各種の義務を納税義務者または第三者に課している。それらの義務の多くは、租税債権の実現を目的とするものであり、租税債務関係に従属する租税手続法上の法律関係と考えられている<sup>10</sup>。

金子宏教授は「租税法は本来の納税義務（「租税債務」のこと。筆者注）のほか各種の義務を納税義務者または第三者に課している。」<sup>11</sup>として、租税法上の諸義務として以下の 4 種類を挙げている。

- イ 給付義務 一定の給付をなす義務で、徴収納付義務（源泉徴収義務(所得税法 181 条以下)や特別徴収義務(地方税法 1 条 1 項 9 号その他)のうち、徴収した租税を国または地方団体に納付する義務。
- ロ 作為義務 一定の行為をなすべき義務で、納税申告義務(国税通則法 17 条以下)、課税標準申告義務(国税通則法 31 条以下)、納税地の異動(所得税法 20 条その他)や法人の設立(法人税法 148 条)の届出義務、支払調書(所得税法 225 条)、総収入金額報告書(所得税法 233 条)、財産債務調書(国外送金等調書法 6 条の 2)等の届出義務、帳簿書類を備え付け記帳する義務(所得税法 148 条その他)等。
- ハ 不作為義務 一定の行為をしてはならない義務で、無免許での酒類の製造・販売の禁止（酒税法 7 条・9 条）等。
- ニ 受忍義務 公権力の行使に対して抵抗してはならない義務であり、検査受忍義務(所得税法 134 条その他)、財産の差押受忍義務(国税徴収法 47 条以下)、臨検・搜索・差押の受忍義務(国税通則法 132 条以下)等。

#### (4) 租税確定手続における納税者の協力義務

上記(3)イ～ロの租税法上の諸義務と租税債務(本来の納税義務)のうち、「実体的真実発見のための努力の過程」である租税争訟を含む租税確定手続において、重要な役割を担うのは、「本来の納税義務」とイの給付義務のうち「源泉徴収義務」を合わせた納税義務と、ロの納税申告の義務及びハの検査を受忍する義務(調査受忍義務)である。

これらの義務は、木村弘之亮教授の主張されるところの、憲法が国民に課した「租税行政手続における納税のための協力義務」に該当すると考えられる<sup>12</sup>。

なお、渡辺智之教授は、「本来の納税義務」と「源泉徴収義務」を合わせて「納付義務」と呼び、「作為義務」の主要な内容は、課税情報を整備し、これを課税当局に提出する義務であると整理して「情報提出義務」と呼び、この2種類の義務に焦点を合わせて課税プロセスを分析している<sup>13</sup>。

### 3 申告納税制度と賦課課税制度

#### (1) 概説

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

直接税については、明治20年に所得税法が創設されて以来、その課税標準及

び税額等を政府が決定する賦課課税方式を採っていたが、第二次世界大戦後に申告納税方式に移行している。その後、間接税についても申告納税方式に移行し、現在に至っている。

## (2) 憲法と納税制度

第二次世界大戦後、現行憲法が制定され大日本帝国憲法における天皇主権から国民主権に、主権の在り方が変革され、税制の面においても申告納税方式が採用された。このような経緯から、「申告納税制度は憲法の国民主権主義理念の積極的な税制面における決意の表明と解することができる。」と松沢智教授は述べている<sup>14</sup>。

上記2の納税協力義務等も、現行憲法下での申告納税方式を前提としての議論であり、納税義務者の協力義務を論じる者も、現行憲法30条を前提として説明している。

しかしながら、松沢智教授も同じ論文の後の箇所で述べているように、申告納税方式も賦課課税方式も憲法上の価値は等しいと解されている<sup>15</sup>。

申告納税方式と憲法の関係について、以下の裁判例が参考となる。

札幌高等裁判所平成3年8月29日判決税務訴訟資料186号488頁

「申告納税制度は、憲法の各法条から直ちに導かれる制度ではなく、一方で民主主義的納税思想に適合し、他方で租税の能率的徴収の要請に合致するという観点から、国税について納付すべき税額を確定する方式として、国税通則法一六条一項によって初めて認められた制度であり、しかも、同条一項二号及び同条二項二号は、申告納税方式と並列的に賦課課税方式をも採用しているところである。そうすると、申告納税制度の法的性格は、納税者の自主的な申告によりその租税債務が第一次的に確定するという点にあるのであって、納税者の申告行為は、課税標準と税額が各租税法の規定によって既に定まっている限り、当該納税者がこれらの課税要件事実を確認し、定められた方法で数額を確定し、それを政府（課税庁）に通知するという性質の行為であるにとどまるのである。

法律で定められた納税義務の適正な実現を確保し、課税の公平を期することは、政府（課税庁）に対する国民的要請であるところ、各税法が定める質問検査権は、正にこのような国民的要請に基づき、租税負担の公平を期するため、

納税者の所得についての調査を行う権限と職責を有する税務職員に対し、国民から信託されたものであるから、国民の共同の利益を擁護する正義の実現として観念されるべきものであり、その行使が国民全体の利益を侵害する必要悪として観念されてはならない。

したがって、質問検査権の行使は、過少申告の具体的な疑いのある者や、申告に係る所得金額の算定根拠が不明確でその正否を検討する必要のある者に限られるとする理由はなく、適正な申告を担保し課税の公平適正な運用を図るため、その行使が必要であると客観的・合理的に認められる場合には、常になし得るのであり、質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要があり、かつ、右必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある税務職員の合理的な裁量にゆだねているものと解すべきである。」

租税法領域の特殊性がもたらす証拠資料の偏在という状況は、申告納税方式であっても賦課課税方式においても、異ならないはずである。このような問題意識から、賦課課税方式における納税協力義務は如何なるものであったのか沿革等を検討することとしたい。なお、この分野において、税務大学校研究部に在籍した磯部喜久男氏と池本征男氏の優れた研究が在り<sup>16</sup>、参考になったことをお伝えしておきたい。

### (3) 賦課課税方式における納税協力義務

#### イ 明治 20 年創設所得税法

明治 20 年に創設された所得税法（明治 20 年 3 月 19 日勅令第 5 号）は以下のとおりである。所得税の算出に当たっては、納税者が「其年所得ノ豫算金高及ヒ種類」を記載した書面を毎年 4 月 30 日までに「居住地ノ戸長ヲ経テ郡區長」に届け出ることとされ、郡區長は調査委貞会の決議に拠り各納税者の「所得税等級金額ヲ走メ」これを納税者に通知すると規定されていた。

第一條 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ム可シ但同居ノ家族ニ屬スルモノハ総テ

戸主ノ所得ニ合算スルモノトス

第二條 所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出ス可シ

(略)

第三項 第二項ノ所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出ス可シ、但所得収入以来未タ三年ニ滿タサルモノハ月額平均其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ算出ス可シ

第六條 此税率ニ依リ税金ヲ納ム可キ所得アル者ハ、其年所得ノ豫算金高及種類ヲ記シ毎年四月三十日マテニ居住地ノ戸長ヲ經テ郡區長ニ届出ヘシ

第十六條 調査委員会ハ会員過半数出席スルニアラサレハ會議ヲ開クコトヲ得ス會議ハ出席員ノ過半数ヲ以テ之ヲ決ス可否同数ナルトキハ會長ノ可否スル所ニ依ル但自己ノ所得ニ關スルトキハ其會議ニ与ルコトヲ得ス

第十七條 郡區長ハ調査委員會ノ決議ニ拠リ各納税者ノ所得税等級金額ヲ定メ之ヲ納税者ニ達スヘシ

ロ 明治 32 年改正所得税法（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）

明治 32 年には、法人の所得に対する課税（法人税）を設ける画期的な税制改正（所得税法の改正）が行われているが、この改正における税額の確定に関する規定は以下のとおりである。この改正では、第一種の所得を法人の所得、第二種の所得を公債社債の利子、第三種の所得を右以外の所得とするとともに、第一種の所得及び第三種の所得については政府がこれを決定するが、第二種の所得は源泉課税の方法により徴収する仕組みが採られた

第七條 納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ但シ第二條ニ該當スル法人ハ各事業年度毎ニ此ノ法律施行地ニ於ケル資産又ハ營業ニ關スル損益ヲ計算シ其ノ計算書ヲ政府ニ提出スヘシ

第八條 第三種ノ所得ニ付納税義務アル者ハ毎年四月中に所得ノ種類及金額ヲ詳記シ政府ニ申告スヘシ

第九條 第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員會ノ調査に依リ政府之ヲ決定ス

第三十五條 政府ハ第一種及第三種ノ所得金額ヲ決定シタルトキハ之ヲ納税義務者ニ通知スヘシ

## 第四十二條 第一項、第二項 略

第三項 第二種ノ所得ニ付テハ其ノ金額支拂ノ際支拂者其ノ所得税ヲ徴収シ其ノ都度之ヲ政府ニ納ムヘシ

## ハ 相続税法の創設

相続税法は、明治 38 年に日露戦争の戦費調達のための第二次非常特別税として、所得税等、営業税の増徴と合わせて創設されたものである（明治 38 年 1 月 1 日法律第 10 号）。税額の確定に関する規定は以下のとおりであり、「相續財産ノ目録及相續財産ノ價額中ヨリ控除セラルヘキ金額ノ明細書」を政府に提出し、政府が課税価格を決定し、相続人等に通知するという賦課課税制度を採用していた。

## 相続税法

第十一條 相續人ハ相續開始ヲ知りタル日ヨリ遺言執行者又ハ相續財産管理人ハ就職ノ日ヨリ三箇月以内ニ相續財産ノ目録及相續財産ノ價額中ヨリ控除セラルヘキ金額ノ明細書ヲ政府ニ提出スヘシ

第十三條 課税價格ハ政府之ヲ決定ス課税價格ヲ決定シタルトキハ政府ハ之ヲ相續人、遺言執行者又ハ相續財産管理人ニ通知スヘシ

## (4) 賦課課税方式における納税協力義務の評価

上記(3)で紹介した賦課課税方式税の下では、納税者が提出した損益計算書や申告書は所得を調査する材料ないしは所得金額を決定する参考となるにすぎないものであり、納税者側の申告は重要視されていないように見える。

イ 池本征男氏はこの問題について「イギリスでの所得税の創設について記述した上で、当時の税制を論じた書では、次のような記述が見られる。すなわち、「所得を税源とし、且之を課税標準とする所得税が、租税制度の中枢を為すべきは一見自明の理の如くである、然るに此所得税の發達は比較的近代に属し」、「斯の如く、所得税の發達の後れたるは、所得を捕捉する事が徴税技術上困難であつたに起因する。即ち個々の財産より生ずる収益は、外形的標準に依って之を捕捉する事容易なるに反し所得は之を捕捉する事極めて困難である。所得

を捕捉するには結局納税者自身の申告（Fassion, Declration）に依らなければならない。然るに此申告制度が圓滑に運用せられる為には貨幣経済が発達して納税者が近代的の帳簿合計の整理をなす事、納税者の社会相互連帯の意識の発達、徴税技術の進歩に俟たなければならぬ。」とする。また、明治 20 年創設の所得税法において申告制度の採用を採用したことについては、当時の提案理由の説明によると、「英国ニ於テハ、主ニ人民ノ申告ニ拠リ、独逸ニ於テハ、調税委員ノ評定ニ拠ル、各政治風俗ノ然ラシムルモノアリテ、如此ヲ致スナレト雖モ、本邦ノ如キハ、人民ノ所得ヲ搜索スルニ其便ヲ得ス、且創始ノ際ニ於テハ、大体人民ノ申告ニ拠ラサルヲ得ス、必ス戸長ヲ經由セシムルモノハ、戸長ハ人民ニ近接スルカ故ニ、不真実ノ申告ヲ篤スニ警戒スル所アラシムルカ爲メナリ」とされている。」と述べて、賦課課税制度の下でも、納税者の申告が非常に重要であることは、立法担当者も理解していたとしている<sup>17</sup>。

相続税法に関して、池本征男氏は「当時の解説書は、「相続税は、本来、申告によって決定すべきものであり、申告書類は課税債格決定の資料となるものでありますから、其の提出の遅延を防ぐため、右の如く税務署長は書類の提出を怠った者に對して射して過怠金の制裁をも加へ得ることとなつてゐるのであります。」とし、「相続税は一種の申告税である。申告税といふのは課税標準の調査決定に當り、一に納税義務者の申告に基づいて決定することを、根本精神とする租税といふことである。」と記載している。」と記して、相続財産の把握は、所得のそれ以上に困難であることから、納税者の申告を重視する必要性があったのでないかと考察している<sup>18</sup>。

ロ 税務監督局長等を務められた税法研究者の勝正憲氏は、「所得税の話」（昭和 5 年千倉書房）において、「所得税は國民税であると同時に申告税である、税法はその法人たると個人たるとを問はず、先づ自己の所得を申告するの義務を負はしめ、同時にその申告を基礎として課税決定を爲すことを原則として居る、唯、現在のわが國租税道德心のなほ甚だ薄いものがあり、申告の虚偽怠慢が少しとせぬ、止むを得ず税法は申告なきとき又は申告を不相當と認むるときは税務署長の認むる所に依つて決定するという特例を定めて居るのであるが、而も今日の現況では、原則よりも特例に依ることが多い有様であることは甚だ残念であると云はねばならぬ、尤もこの弊は、法人よりも個人に頗る多い。<sup>19</sup>」と

述べて、申告に基づき決定がなされるのが原則であるとしている。

賦課課税制度の下においても、納税者の協力義務は重視されていたと理解しても誤りではないと考える。

#### 4 納税義務の成立と確定

前記3で賦課課税制度について説明したが、申告納税制度の下においては租税債務の確定手続は、賦課課税制度とは大きく異なっている。納税者の行う納税申告により第一次的に納税義務が確定し、その申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合や申告がない場合等については、税務署長のする更正又は決定により第二次的に納税義務が確定することとされているからである。この過程は、課税庁と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程と説明できる。納税義務の成立と確定については議論の存するところでもあり、検討する必要がある。

##### (1) 納税義務の確定の意義

###### イ 納税申告による納税義務の確定

納税義務は課税要件の充足により成立するが、まだ抽象的な存在であって納税申告等の確定行為を経て納付すべき税額が確定する、という考え方がとられてきた。

これに対して、谷口教授は、「国税通則法上の納税義務の成立時期に課税要件が充足していないと解される場合としては、特に、税法が課税要件について納税義務者による選択をその要素として定めている場合が挙げられよう。例えば、所得税や法人税においては、一定の必要経費や損金の算定方法の決定が、確定申告書への記載(所得税法 42 条 3 項その他)、確定申告期限までの届出(法人税法 30 条 1 項その他)、損金経理(法人税法 31 条 1 項その他)等の形式による納税義務者の選択にかからしめられている。<sup>20</sup>」と述べて、通説の考えに疑問を呈しているが、「納税義務者による選択が納税義務の確定のための納税申告や課税処分時間に時間的に先行する場合は勿論のこと、納税義務者による選択が確定申告書への記載という形で納税申告と同時に行為される場合であっても、選択と納税申告との間には、選択によって課税要件が最終的に・完全に充足され納税義務

が成立し、この成立した納税義務の内容を納税申告で確認するというような関係を観念することができるからである。」「要するに、国税通則法上の納税義務の成立時期には課税要件が完全に充足しているとは言えない場合もあるが、しかし、納税義務の確定を、課税要件の充足による納税義務の成立を前提として課税要件事実を認定する手続として性格づける債務関係説的構成は、現行の国税通則法これを採用していると解することができよう。」<sup>21</sup>として通説の解釈の妥当性を肯定している。

所得の内容を熟知した納税者が申告をすることによって実体的に納税義務は確定するのであるが、納税申告の内容に誤りがあれば、税務署長がこれを是正するという意味で税務署長の処分権が留保されているが、そのことによって納税申告による税額の確定が仮のものということではない。

納税申告による納税義務の確定については以下の最高裁判決がある。

最高裁判所第二小法廷昭和42年5月26日判決・訟務月報13巻8号990頁・税務訴訟資料48号62頁

「申告納税方式をとる所得税にあつては、納付すべき税額は、納税者の申告があれば、特に税務署長において更正をする場合を除き、その申告によつて確定し、納税者は申告に係る税額を納付すべき義務を負担するにいたるのであつて、所論のごとく、申告による課税処分なるものが行なわれるものではなく、またそれによつて税額が確定されるというわけではない。」

問題になるのは、法定の期間が経過するまで、納税者側からは修正申告や更正の請求が可能であり、課税庁の側では更正（増額及び減額）が可能であるという点である。

#### ロ 納税申告と更正との関係

納税申告と更正との関係については以下の裁判例が参考となる。

名古屋高等裁判所昭和48年1月31日判決／所得課税処分取消請求控訴事件・行政事件裁判例集24巻1・2号45頁・訟務月報19巻4号167頁・税務訴訟資料69号291頁

「所得税法はいわゆる申告納税方式をとり、納税義務者が納付すべき税額は、その者のする申告により確定することを原則としてはいるものの、最終的な税額の確定は税務署長に留保され、その更正のないことを条件として、該申告が

承認されるにすぎないものである。そして、税務署長は、常に納税義務者がその義務を正しく履行したか否かを調査する職責を有し、申告税額が自己の調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束を受けることなくこれを更正し得るのであり、しかも、税務署長がいかなる場合にかかる調査をなすべきかは、法律に特に定めるところがないのである。したがって、税務署長は、過少申告なることを疑うに足りる事情の存する申告について調査をなしうるのはもちろんであるが、かかる疑いの存せざる申告について調査をすることも、何ら妨げられるものではなく、該調査の結果万一過少申告なることを発見した場合には、申告税額を更正しなければならないのである。」

#### ハ 申告期限前に生じた事由と納税申告

暦年の終了により納税義務が成立した後に、当該所得年度の所得税に係る法定申告期限までに発生し、当該所得年度の収入をさかのぼって消滅させることになる事由については、期限内申告、期限後申告を問わず、当該所得年度に係る所得税確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることができる」とされた裁判例が存在している。

東京地方裁判所昭和60年10月23日判決／所得税課税処分取消請求事件  
行政事件裁判例集36巻10号1763頁・訟務月報32巻6号1342頁・  
判例時報1174号62頁・判例タイムズ576号64頁・裁判所ウェブサイト  
掲載判例

「被告は、所得税の納税義務は当該暦年の終了時に成立するものであるから、仮に、その翌年の三月一四日に本件合意解除があつても、これにより当然に（更正の請求という手続を経ないで）、前年分の譲渡所得に係る納税義務の内容に変更を生じるものではないと主張する。

しかし、国税通則法二三条一項一号が過誤に基づく過大な申告について更正の請求を認め、また同条二項三号、同法施行令六条一項が一定の要件のもとに、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求を許している趣旨に鑑みれば、当該所得年度の終了後その法定申告期限までに成立し、当該所得年度の収入を遡って消滅させることになる合意解除は、当該所得年度に係る所得税確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許され

るものと解すべきである。

被告の右主張によれば、当該所得年度が経過した日から同年度に係る所得税の法定申告期限までに発生した国税通則法二三条一項各号該当の事実があるときも、別個に更正の請求を経るべきであり、確定申告においては右該当事実の発生を反映させてはならず、反映させない申告こそ正しい申告ということになるが、同項は、このような確定申告書と更正の請求書の同時提出をも当然の事理として、更正の請求の制度を設けたのではない。けだし、同条一項一号によれば、更正の請求は、当該申告書に記載した課税標準等が「法律の規定に従っていないかつたこと」により過大申告となつている場合に許されるものであるから、前記該当事実を理由として更正の請求ができるということは、同事実を当該申告に反映させなかつたために、同申告が「法律の規定に従」わない過大な申告となつていることを肯定することになり、「法律の規定に従つ」か申告とは右該当事実を当該申告に反映させたものを指すと解釈するほかないからである。すなわち、「法律の規定に従つ」か確定申告と当該申告についての更正の請求とが同時になされるということは、法定の申告期限内の申告に関する限り、法の予定しないところといわなければならない（期限後申告は別論）。被告の右主張は採用できない。

右に述べたところと国税通則法二三条二項が、いわゆる後発的事由による更正の請求については、同条一項の場合により厳格な要件を設け、制限していることとを合わせて考えれば、法は、当該所得年度の経過により所得税の納税義務は抽象的には成立するものの、その具体的内容は法定申告期限内の確定申告によつて始めて明らかになることが法律上予定されているところから、更正の請求の理由に相当する事実がその法定申告期限までに発生したものであるときは、これを当該確定申告に反映させることを許容し、反面、当該納税義務の内容が具体的に確定すべき時期が経過した後に発生した事実については、その更正の請求を真にやむを得ない場合に制限したものと解するのが相当である。

被告は、また、当事者の恣意的な合意解除は税法上認められないと主張するが、当該所得年度経過後その法定申告期限内の合意解除であつても、それが真実であり、当該収入を遡つて失わせたものであれば、その動機がどうであるにせよ、これを確定申告に反映させることは許されなければならない。この場合

に、税務署長は当該合意解除によつて権利を害されることになる第三者には当たらない。また、右合意解除が租税回避の動機によつたものであつたとしても、合意解除が仮装のものでないならば、租税収入の減少を来すからといつて、法律上の根拠がないのに当該合意解除による収入消滅の効果を否認することは許されないといわざるをえない。

2 そして、右1に述べたところは、その確定申告が法定申告期限後になされた場合にも妥当すべきものである。」

## 二 納税義務の成立と遺産調査義務

仙台地方裁判所昭和63年6月29日判決／無申告加算税賦課処分取消請求事件／訟務月報35巻3号539頁・税務訴訟資料164号989頁

### (事案の概要)

納税者は被相続人の非嫡出子であるが、被相続人の死亡により、納税者が相続税を納付すべき遺産を取得すべきことを知ったうえで認知の訴を提起し、認知の判決を受けてこれが確定したのが昭和五九年四月六日であった。昭和五九年九月中旬過ぎになつて、他の相続人から、遺産分割協議書と相続申告書の写しが開示されたため、同月一七日仙台家庭裁判所に対し遺産分割の調停を申立てることが可能となつた。そのような場合、相続税法27条1項にいう「相続の開始があつたことを知った日」とは、自己のために相続の開始があり、かつ同条1項にいう相続財産があることを知った日を指すものと解すべきであり、本件では、納税者が右認知の裁判の確定により相続人としての地位が生じた日であるとされた事例。

「相続税法における申告納税方式についてみるに、納税義務は法律の規定する課税要件事実の存在によつて当然に発生するものであるところ、申告は、納税義務が生じた状態を前提として、納税者自らが進んで自己の納税義務の具体的内容を確認したうえ、課税標準及び税額を計算し、右計算に基づく申告書を提出することによつて、その申告に係る納税義務の実現を企図するものである。そして、納税者は申告義務を負うとともに、その前提として申告のために自ら遺産を調査する義務をも負担することになる。もつとも、申告義務を負つた相続人が相続財産を具体的に確定することが困難な場合のあることも予想される

ところではあるが、共同相続人間に相続財産をめぐる争いがあるなどのため遺産分割が行なわれず、相続人が現実に相続により取得した財産が確定しない場合について、相続税法五五条は当該相続人の法定相続分に応じて課税価格及び相続税額を算出して相続税を課し、後日遺産分割が行なわれて相続人の取得する財産が確定したときに、これを基礎として相続税額を改めて算出し、修正申告又は更正の請求をすべきものと規定している。これは、現実に相続により取得した財産が確定しないことを理由に相続税の納付を免がれることを防止し、もつて国家の財源を迅速確実に確保する趣旨に基づくものである。

しかして、かかる趣旨は相続税法二七条一項に係る遺産の内容につき調査したがるその明細を確認できなかつた場合にも妥当し、同項による相続税の額を知ることができなければ申告義務を負わないとすると、自ら調査し申告して納税した者との間で著しい不公平が生じ、迅速確実な国家の財源の確保という国家的要請からみて、許容することができないところといわなければならない。したがって、納税者が相続の事実自体を知る以上、相続財産の内容を自ら調査して申告をし、具体的な租税義務を確定させることが要求され、結果としてこれができなかつた場合には、正当な理由があると認められる場合を除き、行政上の制裁である無申告加算税を賦課されることもやむを得ないところである。」

相続税の納税義務の成立時期は、相続又は遺贈による財産の取得の時（国税通則法 15 条 2 項 5 号）であるが、相続税の申告書の提出期限は相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 月以内である。相続税においては被相続人の遺産が遺産に係る基礎控除額を超えるか否かは、遺産を調査しなければ分からないことが多いと考えられるところである。

所得税の場合には暦年の終了時に納税義務が成立し、申告書の提出義務が発生し所得計算を行い、3 月 15 日までに申告書を提出するということになるが、相続税の場合はその前段階として遺産調査の義務が発生することになる。

## 5 申告納税制度と調査協力義務

### (1) 憲法 30 条と調査協力義務

北口りえ氏は、申告納税制度と調査協力義務について

「国税通則法 16 条 1 項の「申告納税方式 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・・・」の解釈からしても分かるように、会計帳簿の記録や整備が申告納税制度の適切な運営にあたって必要不可欠であることは自明の理であるため、納税者には記帳や帳簿の保存義務が課されており、さらには派生して調査協力義務も包含されていると考えるのが最も妥当である。そしてその義務の性質は、納税者の自主性を重んじる民主主義的視点からしても、憲法 30 条により単に納税の義務を負っているという消極的な協力義務にとどまらず、自らが恩恵に与っている共同社会への対価として、さらには国家運営を支える一国民として積極的に納税義務を負担するという積極性を備えた協力義務であるといえることができる。<sup>22)</sup>として、調査協力義務は記帳や帳簿の保存義務から派生している旨説明されている。

## (2) 納税者の申告内容の説明義務

池本征男氏は納税者の申告内容の説明義務について、  
「申告納税制度においては、納税者自らが課税標準を的確に把握し、法定申告期限までに、その課税標準と税額を記載した納税申告書を所轄税務署長に提出し、併せて納税をするということを予定していることは既に述べたとおりであるが、その前提として、納税者が納税申告書に記載した課税標準等が正しいかどうかを税務職員が確認できるシステムが採られていてしかるべきである。<sup>23)</sup>」と述べ、裁判例（広島高裁昭和 59 年 10 月 17 日判決（税務訴訟資料 140 号 110 頁））を引用し、納税者の申告内容説明義務については申告納税制度の理念から導き出したものと評価している。

## (3) 青色申告者の帳簿提示義務

東京地方裁判所平成 6 年 2 月 10 日判決／所得税更正処分等取消請求事件・  
税務訴訟資料 200 号 576 頁

「所得税法は、納税義務者が自ら所得税の課税標準及び税額を計算し、その結果を申告して納税するという申告納税制度を採用し、納税義務者に対し課税標準（所得金額）を正確に申告することを義務付けているから、適正かつ公平な課税の実現のためには、納税者が日常の取引経過を継続的に帳簿に記録し、その帳簿や記録の基礎となった書類を保存することが望ましい。そこで、所得税

法は、納税者の帳簿書類への記録やその保存を奨励するため、同法一四三条以下に青色申告制度を設け、所轄の税務署長から青色申告書提出の承認を受けた者に対し、帳簿書類の備付け、記録及び保存の義務を課し（同法一四八一条項）、その代償として、課税標準の計算において各種の特典を与えるほか、帳簿書類の調査を経て所得金額等の計算に誤りがあると認められる場合でなければ所得税の更正を受けることはなく（同法一五五条）、推計による所得税の更正を受けない（同法一五六条）という課税処分における一定の手続保障をしているのである。

右のような青色申告制度は、申告の基礎となった帳簿書類の状況が所得税法二三四条に規定する税務職員の質問検査により確認できる状態にあるのでなければ実効性のないものとなることが明らかである。そうすると、同法一四八条一項が青色申告者に義務付ける帳簿書類の備付け等には、単に青色申告者において帳簿書類の備付け等を行っていけば足りるというものではなく、税務職員が調査のためにその閲覧を求めた場合にはそれら帳簿書類が確認できるような状態に置いておくことを含むものと解すべきである。したがって、青色申告者が、調査を行う税務職員の帳簿書類の提示要求に応じない場合には、右条項に従った帳簿書類の備付け等の義務が果たされなかったものとして同法一五〇条一項の青色申告の承認の取消事由となると解すべきである。」

#### （４）申告内容の説明義務に関する裁判例①

山口地方裁判所／昭和57年10月7日判決／所得税更正処分等取消請求事件・税務訴訟資料128号13頁

「申告納税制度は、所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている納税者自身に、所得金額や税額を計算して申告させ、その申告した税額を納付させることが、最も合理的であるという考え方に基づくものである。

従って、申告納税制度のもとにおいては、納税者は単に自分で任意に所得金額や税額を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというのではなく、税法に定めるところに従い正しい所得金額や税額を申告しなければならないし、税務署から求められれば、納税者はその所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告の内容が正し

いことを説明しなければならない立場にあるというべく、一方、税務署は国民からの信託により税法に従って適正公平な課税を実現する使命を有し、そのための手段として、所得税法二三四条一項は、税務職員が所得税の調査に必要なとき同項各号に掲げる者に対し、質問検査をなし得る旨規定しているのである。」

(5) 申告内容の説明義務に関する裁判例②

広島高等裁判所／昭和59年10月17日判決／所得税更正処分等取消請求控訴事件・税務訴訟資料140号110頁

上記山口地裁判決の控訴審、原判決引用（同旨）

(6) 申告内容の説明義務に関する裁判例(白色申告)

広島高等裁判所平成7年4月26日判決／所得税更正処分等取消請求控訴事件・税務訴訟資料209号272頁

「昭和五八年当時、控訴人のような白色申告者には記帳義務がなく、昭和五九年の所得税法の改正後も前々年度の所得が三〇〇万円以下の事業所得者には記帳義務がなかったことは控訴人指摘のとおりであるが、所得税についての申告納税制度は真実の所得を知るうる立場にある納税者の自主的で適正な申告を期待した制度であるから、白色申告者であっても、税務調査に際して、自己の申告所得額の基礎となるべき収入金額や必要経費の算出の根拠となるべき領収書等の関係書類についてはこれを権限ある税務職員に提示すべきであって、単にその存在を示しただけでは足りないというべきである」

(7) 申告内容の説明義務に関する裁判例（推計課税と実額反証）

大阪高等裁判所／昭和62年9月30日判決／所得税更正決定等取消請求控訴事件・高等裁判所民事判例集40巻3号117頁、行政事件裁判例集38巻8・9号1067頁

「(一) 推計課税取消訴訟における実額の主張、すなわち、いわゆる実額反証とは、原処分時において納税者が実額を算定するに足りる帳簿書類等の直接資料を提出せず、税務調査に協力しないため、やむを得ずなされた推計課税に対し、審査請求時または訴訟の段階になつて実額によつて所得を認定すべきであ

ると主張し、推計によつて算定された所得金額が実額に比べて過大であるとして、その推計課税の違法性を主張することをいい、その適否については見解の岐れるところであつて、原処分時において推計の必要性が存在すれば、後にこれが欠けることとなつても、その推計方法が合理的である限り、これによつて把握された所得金額を実額の主張によつては崩し得ないとする見解や、納税者が調査に協力せず、課税庁をしてやむなく推計課税をせざるを得ない事態に追い込んでおさながら、実額の主張をするのは信義則に反し許されないとの見解もある。しかし納税者の態度が著しく公正、妥当を欠き推計課税取消訴訟における実額の主張が訴訟法上信義則に反すると認められる場合は別論として、そうでない場合には、実額課税、推計課税といつても、それぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、両者の違いは、原処分時に客観的に存在した納税者の所得額（以下「真実の所得額」という。）を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料によるという点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということであるから、納税者の実額の主張は、それが真実の所得額に合致すると認められる限りは許さざるを得ないと解するのが相当である。

すなわち推計課税は、納税者が実額を算定するに足りる帳簿書類などの直接資料を提出せず税務調査に協力しないため、やむを得ず真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもつて真実の所得額と認定する方法であり、実額課税と同様に真実の所得額を認定するための一つの方法であつて、課税庁において右推計課税の合理性につき立証をした場合には、特段の反証のない限り、右推計課税の方法により算定された額をもつて真実の所得額であると認定するのである。そして納税者が推計課税取消訴訟において所得の実額を主張し、推計課税の方法により認定された額が右実額と異なるとして推計課税の違法性を立証するためには、その主張する実額が真実の所得額に合致することを合理的疑いを容れない程度に立証する必要があると解すべきであつて、右実額の存在をある程度合理的に推測させるに足りる具体的事実を立証すれば足りると解すべきものではない。けだし、申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従つた正しい申告をする義務を負うとともに、その申告

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

本件は、推計課税と実額反証に関する裁判例の代表である。経済取引の実態を最もよく知っている者として、その所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務職員に説明する義務を負うと判示しており、申告納税制度の理念を具体化した判決である。

## 6 おわりに

租税確定手続は、「国（国から権限を賦与されている税務行政庁）と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程」の第一段階である。納税者は自己の支配領域で生起した経済取引を記帳し、所得金額を計算し申告書を作成し税務署長に提出する。

税務署長は申告内容を精査し、申告内容が正しいか否か、真実の所得金額に接近するために質問検査権を行使し、申告内容が正しいと説明する納税者と所得金額について検討する。所得金額に誤りがあれば修正申告を勧奨し、納税者が拒否した場合には更正を行う。その場合には、税務署長は処分理由を提示し、租税争訟手続に移行する。

争訟手続においては、税務署長の提示した処分理由から検討が始まる。処分

庁における再調査、国税不服審判所での審査請求、裁判所での審理と判断を下す者は変るが、納税者は申告所得金額が正しいことを主張（説明）し、課税庁は調査した金額が正当である旨を主張（説明）する。いずれにしても、両当事者の説明責任を軸として、相対的な実体的真実発見のための努力がなされるのである。

本稿においては、納税者の説明責任が「納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程」の第一歩であり、租税争訟法における行為責任の基礎であることを論証しようと試みたが、粗さの残る議論であったように感じる。検討はスタートしたばかりである。

#### 注釈

- 1 佐上善和「立証責任の意義と機能」佐上善和他・これからの民事訴訟 142 頁
- 2 竜寄喜助「証明責任の分配」125 頁竹下守夫他編・講座民事訴訟五卷所収 3
- 3 青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構成」税大論叢 17 号 341 頁
- 4 青柳達朗「租税不服審査制度改革の問題点（続・租税争訟法の現状と課題）」新潟大学経済論集 91 号 30~31 頁
- 5 金子宏「租税法（第 23 版）」9 頁（弘文堂 2019）
- 6 金子前掲注 5、22 頁
- 7 木村弘之亮「租税法総則」127 頁（成文堂 1998）
- 8 金子前掲注 5、23~24 頁
- 9 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」（芝池義一他編「租税行政と権利保護」所収）65 頁（ミネルヴァ書房 1995）
- 10 関師善信教授は租税法律関係を債権債務関係とその他の税法律関係とに区分し、それらは税債権の実現を目的とするものであり、税債権債務関係に附随する手続法上の法律関係と考えられるとしている。関師善信「新税法理論」27 頁（成文堂 2018）
- 11 金子前掲注 5、155 頁
- 12 木村弘之亮教授は、租税債務関係と手続的権利義務関係と整理している（木

- 村前掲注 7、195 頁)
- 13 渡辺智之「課税プロセスにおける情報提出義務と納税義務」ジュリスト 1410 号 116 頁
  - 14 松沢智「租税手続法」25 頁（中央経済社 1997）
  - 15 松沢前掲注 14、26 頁
  - 16 磯部喜久男「創設所得税法概説」税大論叢 30 号所収、池本征男「申告納税制度の理念とその仕組」税大論叢 32 号所収
  - 17 池本前掲注 16、11 頁
  - 18 池本前掲注 16、20 頁
  - 19 勝正憲「所得税の話」130 頁（千倉書房 1930）
  - 20 谷口前掲注 9、64 頁
  - 21 谷口前掲注 9、65 頁
  - 22 北口りえ「推計課税の本質論—「補充的代替手段説」に代わる新たな説の提唱—」熊本学園商学論集第 9 巻第 1 号 127 頁
  - 23 池本前掲注 16、77～78 頁