

# 租税法律関係における当事者の説明責任

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営学部 教授)

## 要約

本稿は、租税債務の成立と確定についての現行制度の存在理由を明らかにすることを目的に、国税通則法の制定当時の議論を検討している。租税確定手続における両当事者の役割を解明している。さらに、両当事者が「自己の行為を説明し正当化する責任」、アカウントビリティとしての説明責任を負担するということの検証を試みている。その上で、課税処分 of 違法取消が国家賠償の対象になるかを検討した先人の研究からヒントを得て、租税確定手続における行為規範を定立し説明責任の根拠とすることを試みたものである。

## 1. はじめに

租税確定手続は、租税債権債務の成立から納税義務者による確定行為により、第一次的には確定するが、税務行政庁（税務署長）は、課税標準等に誤りがある場合には更正処分を行い、租税債権を追加的に発生させる権限を保持している。

筆者は前稿「納税義務者の協力義務」において、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、裁判例を引用し論証したが、今回は、納税義務者と税務行政庁の「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」における「説明責任」とは何かを検討対象とするものである。

## 2. 抽象的租税債務の成立と租税確定手続

### (1) 納税義務の成立から申告等による確定

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）。納税義務は、納税義務が成立するため

の課税要件を充足したときにその法律効果として法律上当然に成立する。納税義務が成立するために、納税義務者又は税務官庁による特別の行為を必要としない。申告納税方式による所得税の場合は、暦年終了の時に、何らの特別の行為を必要としないで納税義務は成立する。

「納税義務は課税要件の充足によって成立するが、若干の租税の場合を除いて、それはまだ抽象的な存在であって、内容の確定したものではない。それが具体的な債務となるためには、その内容、すなわち課税標準と税額が確定されなければならない。<sup>1)</sup>」と説明されている。

成立した納税義務は一定の確定行為(申告納税方式による所得税の場合は「申告」)により納税義務が確定することによって納付すべきことになる。確定行為は、申告納税方式による租税の場合は、原則として、納税義務者の申告により(申告が適正に行われなときは、補充的に税務官庁の課税処分(更正処分、決定処分))、賦課課税方式による租税の場合は、税務官庁の課税処分(納税通知書による賦課処分)によることになる。

## (2) 抽象的納税義務と具体的納税義務

課税要件の充足によって成立した抽象的な納税義務(抽象的納税義務または抽象的租税債務)の発生と、一定の確定行為により納税義務が確定した具体的な納税義務(具体的納税義務または具体的租税債務)という法律構成がとられている。

### イ 抽象的租税債務と具体的租税債務を区別する理由

抽象的租税債務と具体的租税債務に関しては、ジュリスト 109 号～123 号(1956.7～1957.2)に掲載された「租税法セミナー」において、以下のような議論が交わされている。

なお、「租税法セミナー」は「租税法に多大の関心を寄せている学者と租税法の解釈運用の実践に多年の豊富な経験をもっている実務家との共同研究を行い、租税法をめぐる理論的・実践的な諸問題を摘出・解明し、一面には、租税法の理論の確立に資するとともに、他面には、その解釈運用の実践にも役立てようと考えた。「租税法セミナー」は、かような意図のもとに生まれた。」はしがき 2 頁参照。

抽象的租税債務と具体的租税債務を区別して考えることができるのではないかという田中二郎氏の問いかけに、忠佐市氏が抽象的租税債務と具体的租税債務を考えるという法律構成をとった方が理解しやすく、租税法律主義の原理にも忠実であると説明している。

## 「第七章租税債務の発生

### 第一節 抽象的租税債務の発生と具体的租税債務の確定

田中 租税債務の発生という問題については、すでに、いろいろお話がありました。が、これまでのお話を含めて、少し整理しながら、全般的に順序を立ててお話をさせていただいたらどうかと思います。

まず最初に、租税債務の成立とか租税債務の発生とかということをお願いします。が、厳密に言えば、抽象的な租税債務の発生と、具体的な租税債務の確定というか、具体的な請求権という形で成立する場合とを区別して考えることができるのではないかと思います。間接税のような賦課課税の場合は比較的是っきりしていますが、直接税の多くの場合のように申告納税の場合にはわからないことが多い。

すなわち所得税を例にとって考えますと、税法の定めている課税要件を充足することによって抽象的に租税債務が発生する。これが、いつ、どの段階で具体的な租税債権として行使されることになるかが問題ですが、具体的な租税債権とこれに対応する租税債務は、税法の定めるところに従って、たとえば源泉徴収の分については、所得が入るごとに具体的な租税債権が成立し、これに対応する租税債務が発生する。予定申告による納税の場合には、予定納税額の通知をするとその限度でその納税義務が具体的になる。しかし、私は、これらの源泉徴収とか予定納税の場合には、その租税債務は、未だ暫定的な義務で、最終的に確定したものとはいえないのであって、ただ租税徴収の便宜のために、それぞれの段階でとれるものをとろうという政策をとっているにすぎないと考えているのです。しかしその限りにおいては、具体的な租税債権が成立するものとし、租税債務の不履行があれば便宜、それに対する強制徴収の手段を講ずることもできることにしているわけです。そして、全体的には、翌年の三月十五日を期限として確定申告がされ、それが税務署なり国税局でそのまま認められれば、確定的な租税債務の内容がきまる。もし、それが更正または決定されれば更正又は決定された額

で一応きまる。さらにもし、この更正又は決定に不服があれば再調査の請求、審査の請求訴訟の手続を経て最終的にきまる、こういうようなことになるのではないかと思うのです。

ところで、この租税債務の発生という問題は、準拠法を決定するための基準を明らかにしたり、租税債権の消滅時効の起算点を定めたり、課税標準の算定の基準を示したりする上に意味をもってくると思うのですが、現実には、いつがその意味での租税債権の発生の時期すなわち租税債務の発生の時期と考えるべきかという、必ずしも明瞭でなく、いろいろ問題になる場合が出てくるのじゃないかと思われる。私の申し上げた考え方はあるいは間違っているのかもしれませんが、こういう問題はどうか考えていいのか、まず忠さんから一般的にお話をさせていただいたらいかがでしょう。

忠 一般的なことを先に整理させていただきますと、租税債務について抽象的なものと具体的なものとを区別する理由があるかという問題と、それから現在の実定法がそうなっているかという問題を考えてみたいと思います。

実定法がどうなっているかという点につきまして、具体的なれいをとって考えますと、間接税は大体一ヵ月ごとに製造上から移出された消費財貨について納税をするとか、あるいは具体的に税関から輸入貨物を引き取るか、証書、帳簿を作成した場合に納税するというような規定が多いようでございます。この点について、間接税は大体賦課課税と考えられる構成をとっておりますから、行政機関の行為によって納税の告知をするという手続が原則的に入りまして、それに基づいて納税者が納税をするというように法律関係が発展して参ります。従ってその際に、納税者についての法律関係としては、租税債務はいつ負うかという問題として、抽象的なものと具体的なものを分けた方が実定法の上で理解しやすいという問題が一応ございます。そして、ただ今お話がありましたように、課税されるかされないか、税率はいくらかという準拠法の問題、消滅時効の起算点を求める問題、課税標準の具体的な決め方の問題が、それによって解決されることになるわけでありまして。

そこで、なぜ抽象的なものと具体的なものを分けるほうがよいかという理由になります。とにかく行政機関が納税告知をすることを中心に考えますと、その納税告知をする前提としては、すでに租税債務についての法律関係が存在する

という考え方をとります。その法律関係を具体的な姿として納税告知をすれば、それによって、はじめて租税債務が法律上具体的に動き出すことになると思います。その法律関係が具体的な姿をとる前の段階について抽象的な租税債務を考え、具体的な姿をとったあとの段階について具体的な租税債務を考える、という法律構成をとった方がりかいしやすい、これが第一点だと思います。

もう一つは、そういうように法律の規定自体ができていた方が、租税法律主義の原理に忠実であると考えられると思います。つまり、租税債務としての法律関係を租税法自体が設定している、と考えるわけであります。その設定されている法律関係を行政機関が具体的な姿として現して納税告知をすることになります。現実には、納税告知を起点として発展し消滅することになります。行政機関がその具体的な法律関係を形成すると考えない点において、法律関係を一連の段階的なものとして納税告知前に抽象的な租税債務があり、納税告知を境として具体的な租税債務となると考えます。(以下略)<sup>2)</sup>

#### ロ 神のみぞ知る客観的な抽象的租税債務

林大造氏は

「私の説は、部内では少数派らしいのですが、こういう考え方もできるのではないのでしょうか。まず、抽象的租税債務とか具体的租税債務とかいう言葉の概念を離れて、具体的に所得税に例をとって考えてみます。

課税標準の計算期間である暦年が経過したとします。そうすると所得税法の実体的な規定によって、その年末には、ある客観的な所得の金額がきまり、これに対して税率の適用その他の方法により税額が算出されて、一定額の所得税をその年分の所得税として納めなければいけないという義務がそのときにきまる。ただ、災害被害者の所得税の減免とか租税特別措置法第30条(現)の山林所得の概算経費控除とかのように税額の計算方法がある程度納税義務者の選択に委ねられている部分もありますから、その点若干未確定な要素は残されております。しかし、選択が無い場合の税額計算は法律で定められているから、その意味では税額が確定しているともいえる。この客観的に定まった納税義務は、最も順調に進めば、翌年三月十五日の確定申告期限までに、申告により納税義務者と徴税機関の主観に映し出され、履行されることとなる。この客観的にきまっているはず

の納税義務を抽象的租税債務と名づけることもできる。

ところで、債権者たる徴税機関の主観に映し出された租税債務の額と、債務者たる納税義務者の主観に映し出された租税債務と、そのいずれも神ならぬ身ですから、客観的な抽象的租税債務に等しいかどうかはわからない。そこで、所得税法の手続規定では、客観的な抽象的租税債務が両当事者の主観に映し出されてゆく過程と、これに付せられる法的効果が、順を追って規定されている。

納税義務者の側からは確定申告、修正申告等という形で抽象的租税債務の確認が行われ、この確認により抽象的租税債務は履行期限があり強制徴収可能の債務となる。この債務を具体的租税債務と名づけることもできる。徴税当局の主観に映し出された抽象的租税債務の額が右の確定申告等により納税者の主観に映し出されて、具体的租税債務となっているものと異なるときは、更正決定次いで再更正がといった処分がなされる。これにも法的効果が付され、具体的租税債務の追加的発生という事態となる。更にこれが、納税義務者の主観に映し出された抽象的租税債務の額と異なるときは、再調査の請求、審査の請求、訴訟といった手続を経て、再調査の決定、審査の決定、判決という形で具体的租税債務が最終的に確定してゆく。このように、具体的な租税債務は、あるべき客観的な租税債務に次第に近寄ってゆくわけですが、このあるべき租税債務を抽象的租税債務と名づけるとすると、それは確かに暦年の経過のときに発生する。ただし、履行期限は、翌年三月十五日ですし、また三月十五日までは税額計算上納税義務者の選択に委ねられている部分があるから、租税債務の事項起算点は、先ほど忠さんがおっしゃたように権利を行使し得るときからという意味で、確定申告期限になると思う。確定申告期限までは債権者たる徴税機関の側から強制的に債務の履行を求めるわけにいかない。確定申告期限を過ぎると、それからあとは、手続的にどういう手続をしなければならないかという問題はあるにしても、更正決定の通知とか督促状を発するとかの手続を経て強制徴収をすることができる。この更正決定に続く納入の告知は、会計法の規定によって時効中断の効力を持つ。

このように考えてくれば、抽象的租税債務と具体的租税債務とは別個の債務で、別々の時効の起算点を持つというふうに考えなくともよいのではないか。<sup>3]</sup>

## ハ 相対的な実体的真実発見のための努力の過程

このように、林大造氏は、納税義務者の側からの確定申告等という形で抽象的租税債務の確認が行われ、他方、徴税当局の主観に映し出された抽象的租税債務の額が納税者の確認した具体的租税債務と異なるときは、更正決定等の処分がなされ、具体的租税債務の追加的発生があり、租税争訟手続を経て、あるべき客観的な租税債務に次第に近寄ってゆくという見解を提示している。すなわち、「神のみぞ知る客観的な抽象的租税債務」が存在し、「あるべき客観的な租税債務」に接近するために「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」が存在し、その過程を経て具体的租税債務が最終的に確定してゆく、と捉えているといえる。

## (3) 国税通則法制定に関する答申

税制調査会は、昭和34年5月19日付で内閣総理大臣から諮問を受け、税法整備に関し、国税の基本的な法律関係及び手続等についての規定を整備統合して国税通則法を制定する問題について、国税通則法小委員会において昭和35年1月29日の第1回の会合以来昭和36年5月27日まで26回審議検討を行なった結果、その意見をまとめて、昭和36年7月5日「国税通則法の制定に関する答申」を内閣総理大臣に提出した。そして答申を基に、昭和37年（昭37.4.2法66）に、国税通則法が制定された。

当該税制調査会には、「租税法セミナー」に参加した、平田敬一郎、田中二郎（国税通則法小委員会構成メンバー）の両氏が委員として参画しており、杉本良吉氏も国税通則法小委員会に参加していた。また、租税法セミナーのメンバーではなかったが、金子宏名誉教授も税制調査会専門調査員（国税通則法小委員会構成メンバー）に名を連ねていた。

答申の記述を読むと、「租税法セミナー」での議論の成果が取り入れられ、答申の内容に反映されていると理解しても誤りとは言えないようである。

税制調査会の昭和36年7月5日付答申「国税通則法の制定に関する答申」の別冊

「第三章 租税債権の期間制限

## 第1節 現行制度の概要と沿革

### 1・1 租税債権・債務の成立、確定及び履行

この章においては、租税債権の実現の過程において税務官庁が行使する賦課権と徴収権につきどのような期間制限を設けるべきかの問題を取り扱う。

租税債権は、成立、確定及び履行という過程を経て、その満足が図られることとなる。この全過程において税務官庁が行なう処分には種種のものがあるが、なかでも確定の段階における賦課権の行使と、履行の段階における徴収権の作用が重要である。これら賦課権と徴収権については、後に述べるように、法律関係の安定を図るため等の理由により、期間制限が設けられている。

そこで、この期間制限を論ずるのに必要な範囲で、上記の租税債権の成立、確定及び履行の全過程を申告所得税に例をとって概観することとしよう。

#### (1) 租税債権・債務の成立

所得税については、課税標準の計算期間である1暦年が経過して所得税法の実体的規定に定める課税要件が充足されると、租税債権・債務が成立する。換言すれば、その暦年における納税者の取引その他の事実に基づいて得られた総所得金額、退職所得の金額及び山林所得の金額の合計額が基礎控除額と扶養控除額との合計額をこえ、かつ、そのこえる額に対し定められた超過累進税率を適用して計算した税額が配当控除額をこえるとき、租税債権・債務が成立する。

#### (2) 租税債権・債務の確定

上記(1)のように暦年の終了時に成立した租税債務は、具体的に確定されなければならない。申告所得税においては、この具体的確定は、通例翌年の3月15日の確定申告期限までに納税者がする申告によってされる。

納税者の申告が適正であってその内容が税務官庁によって是認される場合は、この租税債務の確定は最終的なものになる。これに対し、申告された所得や税額が成立した租税債務を正確に反映していないときは、修正確定申告の形で納税者により追加的な租税債務の確定がされるほか、税務官庁による更正(減額更正を含む。)によっても同じく追加的な租税債務の確定が行なわれる。また、確定申告期限までに納税者による確定申告がないときは、その第一次的確定は、納税者による(期限後)申告又は税務官庁による決定という形をとる。そうして、こにいう更正又は決定が、すなわち賦課権の行使にあたる処分である。



なお、上記のような確定手続の過程において税務官庁がした更正又は決定につき納税者に異議があれば、税務争訟の手続が開始し、租税債務はこの手続を経て最終的に確定されることになるのはいうまでもない。<sup>4)</sup>

## 4 章 課税方式及び申告賦課の手続等に関する問題

### 第 2 節 申告手続

#### 2・1 問題点

第 1 節で述べたように、酒税、物品税等の間接税に申告納税方式が導入されることになると、所得税、法人税等の直接税に申告納税方式が採られていることと相まって申告納税方式は、国税の主要な税目を網らすることになり、量的にも内国税取入の 80% 近くの租税について申告納税方式が採られることになる。かくて申告納税方式は、課税方式のうち最も重要かつ基本的な方法となる。そこで、われわれは、申告手続に関する各種の問題について検討を加えた。

現行の各税法の申告に関する規定をみると、それらはそれぞれの税目ごとに特別な内容をもっているが、そのことは、十分に理由のあることである。たとえば、申告内容の事項をどのように定めるか、その履行期限をどのように定めるか等は、所得税や法人税等各税目にそれぞれ固有の分野であって、これらすべての申告に関する規定を国税通則法に統合することは困難であるばかりでなく、申告に関する手続規定は、各税目ごとの納税者にとっては、各税法にまとめて規定されている方がはるかに理解しやすいと考えられるから、納税者において通常承知していることが要求される部分についてはあえてこれを国税通則法に移さず、各税法においてまとめて規定することが望ましい考えられる。

したがって申告に関して、国税通則法の問題として検討が加えられるべき事項は、申告に関する法律効果、申告内容の変更、申告期限等に関する総則的事項その他相続や合併の場合における申告義務の承継のように申告一般に通ずる問題である。われわれは、これらの問題について、次のような検討を行なった。

#### 2・2 検討と結論

##### 1 申告の法律的性格

現行税法においては、「申告」という用語は、さまざまな用法をもっている。す

なわち、申告納税における課税標準及び税額についての申告のほか、たとえば所得税法や法人税法においては、営業等の開廃業の申告、納税管理人についての申告、法人設立の申告、納税地の申告、給与支払者の申告等の例がある。しかしわれわれは、申告納税における課税標準及び税額についての申告のみを検討の対象とした。

この申告が、納税者たる私人によってされる行為であり、その行為に納税義務の確定等公法上の法律効果が付与されるものであることは疑いがない。さらに、この申告が国家の行政に対する納税者の関与協力の発現であることも、第1節に述べたとおりである。

ところで、これを法律的にみた場合に、どのように解釈するかについては、種種の考え方があつた。この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であろう。もとより、申告の性格をこのように解釈するとしても、そのことは、刑事的な側面等から申告を眺めた場合に、過少申告に租税回避の意思を認め、脱税犯の構成要件としての詐偽その他不正の行為による租税回避の事実やほ脱の犯意を認めることを妨げるものではない。

申告行為の性格を上記のように通知行為として理解する場合、これにたとえば民法の無能力者に関する規定や無効、取消しに関する規定等が適用されるかどうかについては、各種の考え方があり得よう。

法律的な議論を徹底する場合には、これらの問題の解釈についてのわれわれの立場を明らかにし、所要に応じ立法的な解釈を図ることとすべきであろう。委員の一部にも、そのような意見があつた。

しかしこれらの問題は、私人の公法上の行為一般の問題として、本来一般的な行政手続法において議論され規制をみるべきものであると考えられるから、われわれは、特に国税通則法の問題として、この問題を検討することは適当でないと考えた。また、実際問題としても、これらの点につき紛議を生じたことはない実状にかんがみ、その必要を認めなかつたのである。

よって、申告の法的性格の問題は、一応上記のように理解するにとどめ、税務行政の実際において必要とされる以下に述べるような具体的な問題について、個別に検討を加え、それぞれについてのわれわれの考え方を明らかにすることとした。

なお、上記の申告の法的性格に関連して、一たん申告がされた後に申告に係る課税標準又は税額を増額せしめることとなる修正申告がされた場合に、両者の申告の法的関係をどうみるかの問題があるが、この問題については節を改めて詳説することとする(第4節参照)。<sup>5)</sup>

### 3. 行政手続における説明責任

#### (1) アカウンタビリティと説明責任

##### イ 説明責任

“説明責任”という語は、英語のアカウンタビリティを訳したもので、文字通りには、「説明する責任」であり、より詳細に定義すれば、「関係者に事情を説明する責任」ないし「誰かが誰かに対して何かを説明する責任」<sup>6)</sup>であり、本稿筆者もそのような意味に理解していた。

法律学小辞典(第5版)では、説明責務として

「説明責務・・・一定の関係に基づいて他者のために財産や事業を管理する者が当該他者に対する責任の一環として、その管理の状況をごまかさず正確に知らせるべき責務、アカウンタビリティ (accountability)。独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律 1 条及び「行政機関の保有する情報の公開に関する法律」(平成 13 法 140) 1 条においては、従来からアメリカ等でいわれているところをも踏まえつつ、“情報公開制度“の立法目的を“国民主権”の理念にのっとり、政府ないし“独立行政法人等”の有する「その諸活動を国民に説明する責務」が全うされるようにすることにあるとしている。<sup>7)</sup>」と記述されている。

櫻井敬子・橋本博之[行政法第5版]では、行政法の一般原則として、法律による行政の原理以外の一般原則として重要な原則として適正手続の原則と説明責任の原則があげられている。

「政府が主権者である国民に対して国政にとって重要な情報を適時適切に提供し、国政に対する国民の理解を可能とする施策展開を政府の責任として要請す

る。一連の情報公開法制の整備は、政府の説明責任を具体化したものである。<sup>8</sup>」

しかしながら、アカウントビリティは “説明責任” とイコールではないことが主張され、理解されるようになってきた。

#### ロ 自己の行為を説明し、正当化する義務

山本清教授は、アカウントビリティについて多角的かつ詳細に検討された著書において、

「本書ではアカウントビリティを「説明する責任」から区分し「はじめに」でのべたように、ボーベンス (Bovens, 2007) に準拠し「自己の行為を説明し、正当化する義務であり、説明者は懲罰を受ける可能性を持つもの」と定義した。<sup>9</sup>」

#### ハ 関係を表す概念

興津征雄教授は、以下のように、アカウントビリティが問責を発し答弁を受ける者と問責に応じて答弁する者との関係を表す概念であると定義している。

「アカウントビリティは、日本語で “説明責任” と訳されるように、誰かが誰かに対して何かを説明する責任である。しかし、日本の行政法(学)にいう説明責任の概念は、情報公開法制と結びついて理解され、国民や公衆一般に対して行政が情報の開示ないし提供をすべき客観的な責務であると理解されがちなのに反して、本来この概念は、問責者と答責者との関係を表すものであった。」

「本稿で用いるアカウントビリティの概念と、情報公開法制における説明責任(責務)の概念との異同を確認し、本稿が accountability を “説明責任” と訳さない理由を説明しておこう。周知のとおり、アカウントビリティの概念が日本の行政法(学)で一般的な認知を受けるようになったのは、情報公開法制の立案過程を通じてであると考えられ、現在ではこの概念は、行政機関の保有する情報の公開に関する法律 1 条等に規定された「説明する責務」と結びつけて理解されている。ところが、情報公開法制における説明責任(責務)は、次の二点において、答責者が自らの行為・決定についての問責者に対し責任を負うというアカウントビリティの意味からは乖離があるように思われる。第一に、情報公開法は何人に対しても開示請求権を付与し、国民主権原理と結びつくことにより “説明” の相手方すなわち問責者が国民・公衆一般へと拡散していること。それはそれで情報公開法制の立法・解釈上は理由のあることであり、また後述((5))のとおりアカウントビリティが行政活動の統制原理として機能するためにはア

カウンタビリティの連鎖構造が国民・公衆にまで到達していることが重要なのであるが、グローバルな行政空間においては単一の国民・公衆が観念できず、誰に対するアカウンタビリティかが深刻な問題となるので（後述 2）、少なくとも議論の出発点においては、(2) で定義するようにアカウンタビリティが問責を発し答弁を受ける者と問責に応じて答弁する者との関係を表す概念であると捉えておいたほうが議論の混乱を避けうると考えられる。第二に、情報公開は開示請求者によって特定された行政文書を、行政機関による加工や解釈を経ることなくそのまま開示するという制度であり、答弁者が自らの行為・決定を弁証し正当化するという契機が希薄であること。このような制度は、むしろアカウンタビリティとは区別される透明性を担保する制度ではないかと思われる。そうすると、行政法（学）の文脈では、accountability の訳語として“説明責任”の語を用いることは、情報公開法制との関連（のみ）を強く想起させる恐れがあるため、避けたほうが無難ではないかと思われる。<sup>10]</sup>

[参考]

行政機関の保有する情報の公開に関する法律（平成十一年法律第四十二号）

第一章 総則

（目的）

第一条 この法律は、国民主権の理念にのっとり、行政文書の開示を請求する権利につき定めること等により、行政機関の保有する情報の一層の公開を図り、もって政府の有するその諸活動を国民に説明する責務が全うされるようにするとともに、国民の的確な理解と批判の下にある公正で民主的な行政の推進に資することを目的とする。

中央省庁等改革基本法（平成十年法律第百三号）

（中央省庁等改革の基本方針）

第四条 政府は、次に掲げる基本方針に基づき、中央省庁等改革を行うものとする。

一号～六号略

七 行政運営の透明性の向上を図るとともに、政府の諸活動を国民に説明す

る責務が全うされるものとする。

## 独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律

(平成十三年法律第百四十号)

### 第一章 総則

(目的)

第一条 この法律は、国民主権の理念にのっとり、法人文書の開示を請求する権利及び独立行政法人等の諸活動に関する情報の提供につき定めること等により、独立行政法人等の保有する情報の一層の公開を図り、もって独立行政法人等の有するその諸活動を国民に説明する責務が全うされるようにすることを目的とする。

## 行政機関が行う政策の評価に関する法律 (平成十三年法律第八十六号)

### 第一章 総則

(目的)

第一条 この法律は、行政機関が行う政策の評価に関する基本的事項等を定めることにより、政策の評価の客観的かつ厳格な実施を推進しその結果の政策への適切な反映を図るとともに、政策の評価に関する情報を公表し、もって効果的かつ効率的な行政の推進に資するとともに、政府の有するその諸活動について国民に説明する責務が全うされるようにすることを目的とする

### (2) 行政法領域における説明責任

#### イ 法的アカウンタビリティ

興津征雄教授は、法的アカウンタビリティについて以下の通り述べている。  
「ここでは、行政機関のアカウンタビリティを確保する仕組みを、法的なものとしてそれ以外のものに分けて示しておく。まず、法的アカウンタビリティとは、答責者がその行為を説明・正当化する基準、および、問責者がそれを評価・判断する基準が法であるものをいう。権力分立が保障された国家においては、法的アカウンタビリティは、政治・行政部門から独立した裁判所において履行される。日本の用語法だと、訴訟・裁判ないし司法審査制をアカウンタビリティ確保の仕組

みと捉えることには違和感があるかもしれないが、英米法系の行政法ではアカウントビリティの類型に法的アカウントビリティを含めることは珍しくないようである。法的アカウントビリティにおいては、答責者たる被告が問責者たる原告ないし裁判所に対して訴訟の主題となる自らの行為・決定について法に基づいた説明・正当化をする責任を負い、それに失敗すると民事法・行政法・刑事法に基づく種々の法的帰結（損害賠償義務・処分の取消し・刑事罰等）を被る。<sup>11</sup>」

#### ロ 行政作用法における説明責任

北村和生教授は、行政訴訟における行政の説明責任として以下のように説明している。

「説明責任とは、「行政による情報提供、広報活動、行政活動の基準・準則を予め設定し、市民に公表しておくというシステム」と調査義務がその具体的内容であるとする体系書の記述(大橋・過程論 42 頁)が見られる。行政作用法における説明責任をこのようなものとして理解する考え方は、あまり異論の見られないところであろう。そうすると、説明責任とは、行政手続法の理由提示義務や審査基準・処分基準の制定に見られるように、行政がその行政活動を行うにつき、その根拠となる事実や理由を国民に提示することや、それらの事実を調査し収集すること、あるいは、事前に行政活動を行う基準を公にしておくことと言えるであろう。<sup>12</sup>」

「行政訴訟における説明責任とは、行政が何らかの判断をする上で、根拠としたルールや収集した事実を開示し意思決定過程を透明化するというだけでなく、より積極的に行政の意思決定過程の正当性や適法性を行政自らが論証する責務という面を持つのではなかろうか。<sup>13</sup>」

#### ハ 行政機関の調査・説明義務と私人の調査・説明義務

山本隆司教授は行政手続および行政訴訟手続における行政機関の調査・説明義務と私人の調査・説明義務に関して以下のとおり述べている。租税法における推計課税についても、具体的事実陳述＝証拠提出義務の問題として論じている。

##### 「1. 私人の調査・説明義務の範囲と行政機関の調査・説明義務との連関

まず確認すると、行政機関は公益を実現するために私人に対し決定を行う場

合、原則として、当該決定にあたり考慮すべき事項の全般につき調査・説明義務を負うと解される。行政機関は自らの特定の利益を追求するのではなく、社会における様々な利益を考慮・衡量して公益を実現する義務を負い、そのために包括的な調査を行う権限および組織を備え得るからである。しかしこのことは、行政機関だけが調査・説明義務を負う理由にはならない。以下のように、私人が行政機関に対し調査・説明を行う負担を負い、行政機関とともに調査・説明を行う役割を担う場合があることに注意を要する。両者の調査・説明義務は、証明責任と異なり、択一的な関係にない。

第1に、不利益処分を受ける可能性のある私人が自らの事情につき説明する負担を負う場合がある。例えば租税法の分野では、納税義務者が収入・支出の実態を正確に示す直接資料を備え、課税庁に提示すべきことを前提に、納税義務者がこうしたことを行わない場合に（推計の必要性）、課税庁が推計課税を行うことが認められている（明文規定として、所得税 156 条、法税 131 条）実額課税における必要経費・損金についても、単に納税義務者に証明責任を負わせる見解は少数にとどまるが、納税義務者が経費に関し具体的に指摘し資料を提出すべきことを前提に（訴訟手続の場面につき税通 116 条を参照）、こうした指摘・資料の提出がなければ、経費の不存在が事実上推定され、または経費の不存在に係る証明責任が転換されるという見解が有力である（処分手続の場面につき、国家賠償請求に係る最判平成 5・3・11 民集 47 卷 4 号 2863 頁を参照）。これを具体的事実陳述＝証拠提出義務と説明することもできよう。・・・<sup>14</sup>」

## ニ 行政庁の実体的真実探求義務と行政客体の手続上の権利

新山教授は、行政庁の実体的真実探求義務と解明への協力という義務をはたさない行政客体の問題について、以下のように「関係人の協力義務」として捉え議論している。推計課税の問題については、自らの事実関係の解明への協力という義務をはたさない行政客体（納税義務者）は、推計課税による課税額が真実の所得に対する課税額より高額であったとしても甘受するしかない、としている。「行政庁が国民に対して行政処分を行うという、行政法の中核をなす権力関係の基本的な法律関係を考えた場合、行政庁は、当然のことながら事案の基礎となる事実関係を調査し、認定した（要件）事実を適用されるべき法条にあてはめて、



処分を行う。この一連の過程を、ここでは「行政手続」と観念する。この行政手続を、法律関係の当事者である行政庁（＝行政主体）と国民（＝行政客体）の関係でいうと、国民が処分をうける要件を行政庁が一方的に認定し判断し、国民はそれを全面的に受け入れるにいたる手続ということになる。15」

「行政処分に関わる事案について、処分が行われる端緒となる事実の発生から、あるいは行政客体の申請から、行政庁が行う調査、事実認定、法律の解釈あてはめから処分書の交付にいたる行政手続において、行政庁が実体的真実探求の義務をおい、その反面として、処分をうける国民は、行政庁がこれらの行為によって実体的真実の解明をすることを期待しうる権利を有すると筆者は考える。16」

「関係人の協力が得られず行政庁の十分な事実関係の解明ができないときにこれにどう対処するかという問題」として推計課税の問題について検討し、

「行政客体のがわからみると、みずからの協力義務をはたさなかったことにより推計課税をうけた納税義務者は、推計課税によるものであるという手続上の瑕疵を理由に課税処分の取消しを求めることはできない、と筆者は考える。かりに、推計課税による課税額が、真実の所得に対する課税額より高額であったとしても、そのような納税義務者は甘受するしかない、と考える。これは、行政客体の実体的真実の解明をうける権利が手続上のものであって、みずからの事実関係の解明への協力という義務をはたさない行政客体は、その権利を制限され、不十分な解明を甘受しなければならないという、ドイツの「関係人の協力義務」に通ずる論理による。ドイツのような法制を欠くわが国でも、論理の問題として、共通の立論は可能であると思われる。すなわち、手続上の正義の論理である。17」

「基本は、すべての国民に課された憲法 30 条の「納税の義務」である。これは、もちろん各自の担税力に応じて納税する（税の応分負担）ということの意味する。そして、申告納税制度というわが国のシステムのもとでは、自分がどれだけの納税義務をおい、それ以上ではないということを、自分で直接資料をそろえ税務署長に示さなければならないというのが、手続上のルールである。それを納税者が怠り、不十分・不明確なままにしていたことが、推計課税が行われたことの契機となったわけであるから、推計課税の原因を作った納税者が、推計課税が行われたことを非難することはできないというのが、ここでいう「手続上の正義」の論理である。18」

## ホ 行政手続における説明責任と取消訴訟における主張責任

石塚武志准教授は、行政訴訟過程において行政の説明責任を観念し、主張立証責任に反映すべきか否かに関して検討した上で以下のように述べている。

「取消訴訟における主張責任の所在につき、証明責任の分配とは分離して検討し得べきとしたうえで、処分が「適法要件を具備していること」を行政庁に主張させるべきであるとする見解は、「処分を適法ならしめる要件事実が存在していることを行政過程において相手方に明らかにすることが要請される」という理が取消訴訟にも同様に当てはまるとしている。

行政訴訟の審理を経験した裁判官の記述を参照すると、取消訴訟における実際の審理の進み方は、これらの見解とも相容れないではないものとなっているように思われる。実務上、証明責任に関しては、法律要件分類説あるいは権利制限・拡張区分説の考え方を基礎に、課税処分・営業許可等の事件類型ごとに実務慣行がかたまっている場合にはそれにより、場合によっては個別判断説が挙げる事項おも考慮しながら判断を行っているようである。また、立証が不十分であると感じられる場合には、証明責任を負担する可能性のある当事者（とりわけ原告）に対して釈明権を行使して立証を促すとの発言もみられる。これらを総合すると、取消訴訟における実際の審理は、原告が違法として不服を抱く行政処分を特定して取消しを請求し、被告による、当該行政処分が実体的・手続的な適法要件を具備していることの主張を受け、これに対する原告の認否を経て争点が形成され審理が展開されていくというもののようである。<sup>19)</sup>

## へ 小括

上記イ～ホにおいて、行政法学における説明責任について検討したが、その場面での説明責任は、自らの行為・決定について法に基づいた説明・正当化をする責任を負う、という本来のアカウンタビリティ（法的アカウンタビリティ）に接近しているのではないかというのが、行政法学の素人である本稿筆者の率直な感想である。

## (3) 租税法領域への行政手続法の拡張

課税庁が青色申告に対する更正をする場合は、従来から、所得税法 155 条 2

項又は法人税法 130 条 2 項によりその更正通知書に処分理由の附記が求められていたが、平成 23 年 12 月の税制改正（平成 23 年法律第 114 号によるもの。）により、国税通則法 74 条の 14 第 1 項において、課税庁 が国税に関する法律に基づき行う申請に対する拒否処分（更正の請求(国税通則法 23 条)）や更正、決定等の不利益処分（以下「不利益処分等」という。）をする場合は、行政手続法 8 条又は 14 条の規定を適用することとされ、その結果、課税庁はいわゆる白色申告者に対する更正通知書にもその処分理由を示さなければならないこととなった。

### 3. 租税確定手続における当事者の責務と説明責任（当事者の行為規範）

#### （1）租税確定手続における行為規範

##### イ 税務署長の職務行為規範

小早川光郎教授は、取消訴訟において違法取消とされた事件について国家賠償が請求された、最高裁平成 5 年 3 月 11 日判決を素材として、租税確定手続における課税の職務を担当する税務署長またはそれを補助する公務員（以下「税務行政庁」という。）が従うべき職務行為規範について検討している。

「国税通則法の規定（二四条）によれば、更正は、税務署長が、納税申告書に記載された税額等がその調査したところと異なるなどの場合にその調査により行うとされているが、もちろんこれは、更正（増額更正）が税務署長の調査の結果により行われたのなら当然に適法だということではない。

もともと、税に関しては、“法定の課税要件が満たされるときはそれに応じた課税がされてよく、課税要件が満たされないときはその課税はされてはならない” という、租税法律主義の一要素としての基本的な規範が存在する。これを規範 P としよう。所得税の申告についての更正は、この規範 P に則り、申告が過少であるときにその過少である幅に応じてされるべきものである。すなわち、そこには、規範 P を具体化したものとして、“納税者の実際の所得が q であって、申告書記載の所得金額および税額が過少であるときは、所得金額 q に応じた更正 x がされてよいが、実際の所得が q よりも小さいときは、更正 x はされてはならない”、あるいは、簡略化して、“所得 q がないときは更正 x はされてはならない” という規範が妥当する。この規範に違反してされた一申告額が本当は過

少でないのに過少であるとされた、または、過少である幅を上回ってされた—更正は、取消訴訟において違法として取り消されるべきものである。しかし、ここでいう“違法”は、さしあたっては、“取消違法”の意味でのそれである。」

「課税の職務を担当する税務署長またはそれを補助する公務員が、申告につき調査・更正を行う場面に関し、“所得  $q$  がいないときは公務員は更正  $x$  をしてはならない”との規範命題を想定して、それを“規範  $Q$ ”とし、さしあたっては、この規範  $Q$  が公務員の従うべき職務行為規範として妥当しているという前提に立って考えよう。<sup>20</sup>」

「もっと抽象化すると、“公務員は、一定の要件  $r$  が満たされるときは、一定の所得  $q$  の存否それ自体として直接に認定できなくとも、所得  $q$  が存在するものとして更正  $x$  をしてよい”という規範である。これを“規範  $R$ ”としよう。<sup>21</sup>」

#### ロ 租税法律関係の当事者（税務署長等と納税義務者）の行為規範

小早川教授は、規範  $P$  を、行政救済法の分野において、税務署長の行為を規律する規範として把握している（論文のテーマは「課税処分と国家賠償」）。納税義務者の説明責任は、国賠違法における公務員の職務行為義務違反との関係で論じられている。

しかしながら、規範  $P$  は租税法律主義に根拠を有するものであり、納税義務者の行為を規律する規範でもあるともいえる。憲法 30 条の納税の義務と 84 条の適正公正な課税の実現は税務行政庁と納税義務者双方を規律対象としているものである。

規範  $P$  を納税義務者について具体化し変換すれば、＜納税者の実際の所得が  $q$  であるときは、所得金額  $q$  を申告し納付しなければならず、申告書記載の所得金額および税額が過少であるときは、所得金額  $q$  に応じた更正  $x$  がなされる＞という“規範  $O$ ”が妥当するということになる。

そして、真実の所得金額ないし実際の所得金額  $q$  は神のみぞ知るという租税法律関係の実体を考慮すれば、税務行政庁の主観に映し出された租税債務の額（認識した所得金額） $q_1$  と、債務者たる納税義務者の主観に映し出された租税債務（認識した所得金額） $q_2$  と、そのいずれも神ならぬ身であるから、 $q_1$  と  $q_2$  のどちらがあるべき客観的な抽象的租税債務（真実の所得金額ないし実際の

所得金額)  $q$  に等しいか、若しくは近似値を示しているか否かということが問題になる。

そして、申告納税制度の下においては、納税義務者に第一次的確定権が認められていることから、納税者は自己の申告した所得金額  $q_2$  が真実の所得金額  $q$  であることについて、税務行政庁の調査を受けたときには資料等を提示し説明しなければならないという“規範N”の存在を認めることができる。実定法上は、個人については国税通則法 16 条 1 項 1 号、同法 17 条、同法 24 条、所得税法 120 条の規定するところである。

[参考]

最判平成 5・3・11 民集 47 卷 4 号 2863 頁 (要旨)

「1 税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法一条一項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、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、右の評価を受けるものと解するのが相当である。

2 ところで、所得税法は、納税義務者が自ら納付すべき所得税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の具体的内容を確認した上、その結果を申告して、これを納税するという申告納税制度を採用し、納税義務者に課税標準である所得金額の基礎を正確に申告することを義務付けており(所得税法一二〇条参照)、本件のような事業所得についていえば、納税義務者はその収入金額及び必要経費を正確に申告することが義務付けられているのである。それらの具体的内容は、納税義務者自身の最もよく知るところであるからである。そして、納税義務者において売上原価その他の必要経費に係る資料を整えておくことはさして困難ではなく、資料等によって必要経費を明らかにすることも容易であり、しかも、必要経費は所得算定の上での減算要素であって納税義務者に有利な課税要件事実である。そうしてみれば、税務署長がその把握した収入金額に基づき更正をしようとする場合、客観的資料等により申告書記載の必要経費の金額を上回る金額を具体的に把握し得るなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において税務署長の行う調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が

過少であることを明らかにしない以上、申告書記載の金額を採用して必要経費を認定することは何ら違法ではないというべきである。

3 以上によって本件をみるのに、被上告人は、本件係争各年分の所得税の申告をするに当たり、必要経費につき真実より過少の金額を記載して申告書を提出し、さらに、本件各更正に先立ち、税務職員から申告書記載の金額を超える収入の存在が発覚していることを告知されて調査に協力するよう説得され、必要経費の金額について積極的に主張する機会が与えられたにもかかわらず、これをしなかったため、奈良税務署長は、申告書記載どおりの必要経費の金額によって、本件各更正に係る所得金額を算定したのである。してみれば、本件各更正における所得金額の過大認定は、専ら被上告人において本件係争各年分の申告書に必要経費を過少に記載し、本件各更正に至るまでこれを訂正しようとしなかったことに起因するものということができ、奈良税務署長がその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事情は認められないから、四八年分更正も含めて本件各更正に国家賠償法一条一項にいう違法があったということは到底できない。」

## (2) アカウンタビリティとしての説明責任

### イ 納税義務者の説明責任 (アカウンタビリティ)

納税申告書を提出した納税義務者には、「自己の行為を説明し、正当化する義務であり、説明者は懲罰を受ける可能性を持つもの」ないし「自らの行為・決定について法に基づいた説明・正当化をする責任を負い、それに失敗すると租税法に基づく種々の法的帰結（増額更正処分・加算税賦課決定・青色申告の取消・刑事罰等）を被るという“アカウンタビリティ”としての「説明責任」を負担すると考えられる。この“アカウンタビリティ”としての「説明責任」の根拠は、上記の規範O及び規範Nに由来すると考えられる（実定法上は所得税法120条、国税通則法16条1項1号、同法17条、同法24条）。

### ロ 税務行政庁の説明責任 (アカウンタビリティ)

税務行政庁には、“納税者の実際の所得が $q$ であって、申告書記載の所得金額および税額が過少であるときは、所得金額 $q$ に応じた更正 $x$ をしなければなら

ず、実際の所得が $q$ よりも小さいときは、更正 $x$ してはならない”、あるいは、簡略化して、“所得 $q$ がないときは更正 $x$ はされてはならない”という規範 $P$ （実定法上は国税通則法 24 条、同法 28 条、同法 74 条の 2）が存在しており、申告書記載の所得金額および税額が過少であると判断した場合には、増額更正処分を行わなければならない。平成 23 年 12 月の税制改正（平成 23 年法律第 114 号によるもの。）により、国税通則法 74 条の 14 第 1 項において、青色申告のみならず白色申告においても処分理由を附記しなければならないとされた。

従って、税務行政庁は、実際の所得が $q$ よりも小さいときは、更正 $x$ をしてはならない、という実体面での適法性の要請（規範 $P$ ）と手続面での適法性の要請（規範 $S$ とする）に拘束されることとなる。

そして、税務行政庁は、以後の租税争訟手続において「自己の行為を説明し、正当化する義務であり、説明者は懲罰を受ける可能性を持つもの」ないし「自らの行為・決定について法に基づいた説明・正当化をする責任を負い、それに失敗すると裁判所等の争訟裁断機関により増額更正処分等の取消等を被るという“アカウントビリティ”としての「説明責任」を負担することになる。

#### 4. 終わりに

本稿においては、租税確定手続における税務行政庁と納税義務者の「説明する責任」について、“アカウントビリティ”としての「説明責任」として構成できないかについて検討したものである。何分、行政法学の貧弱な知識では、作業は困難を極めた。今回の検討は、作業の入口に立ったばかりである。租税確定手続及び租税争訟手続における“アカウントビリティ”としての「説明責任」の確立のためには、租税確定手続の各段階における説明責任の具体的内容（更正処分・審査決定処分等の手続の内容や理由附記、訴訟における主張立証等）の検討が必要不可欠であるが、今回は時間的制約等もあり検討ができなかった。今後の課題は山積みのまま残されている。

#### 注釈

- 1 金子宏「租税法第 23 版」（弘文堂）905 頁
- 2 租税法研究会編「租税法総論」（有斐閣・昭和 33 年）194 頁

- 3 前掲注 2、197 頁
- 4 税制調査会昭和 36 年 7 月 5 日付答申「国税通則法の制定に関する答申」の別冊 27～28 頁
- 5 前掲注 4、51～52 頁
- 6 興津征雄「グローバル行政法とアカウントビリティー—国家なき行政法ははたして、またいかにして可能か—」東京大学社会科学研究所社会科学研究 65 卷 2 号 69 頁
- 7 高橋和之他編「法律学小辞典（第 5 版）」（有斐閣）780 頁
- 8 櫻井敬子・橋本博之「行政法(第 5 版)」(弘文堂) 23 頁
- 9 山本清「アカウントビリティーを考える—どうして『説明責任』になったのか」(NTT 出版 2013) 49 頁
- 10 興津前掲注 6、69～71 頁
- 11 興津前掲注 6、74～75 頁
- 12 北村和生「行政訴訟における行政の説明責任」(磯部力・小早川光郎・芝池義一編「行政法の新構想Ⅲ 行政救済法」所収、有斐閣) 87 頁
- 13 北村前掲注 12、88 頁
- 14 山本隆司「行政手続および行政訴訟手続における事実の調査・判断・説明」(小早川光郎先生古希記念『現代行政法の構造と展開』所収、有斐閣) 305～306 頁
- 15 新山一雄「実体的真実の解明を受ける行政客体の手続上の権利」(小早川光郎先生古希記念『現代行政法の構造と展開』所収、有斐閣) 266 頁
- 16 新山前掲注 15、270 頁
- 17 新山前掲注 15、283 頁
- 18 新山前掲注 15、283 頁
- 19 石塚武志「取消訴訟の役割と機能」(行政法理論の探究 -- 芝池義一先生古稀記念所収、有斐閣) 372 頁
- 20 小早川光郎「課税処分と国家賠償」(藤田宙靖博士東北大学退職記念「行政法の思考様式」所収、青林書院 2008) 427 頁～428 頁
- 21 小早川前掲注 20、430 頁