

# 租税法律関係における当事者の説明責任Ⅱ

## —アカウントビリティとしての説明責任—

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営学部 教授)

### 要約

本稿は、租税手続法における課税庁と納税者の説明責任についてアカウントビリティ概念を軸に考察する。

紀要 2 号、3 号の論文においても若干考察したがアカウントビリティ概念について消化不良の感があったことから考察を深めることを目的としている。

アカウントビリティについて、概念整理を行い、法的アカウントビリティについて、行政法学の視点からの考察を行うとともに、租税法とくに租税確定手続がアカウントビリティの法理により説明されるべきものなのか検討し、アカウントビリティの原理が妥当するとの結論に到達した。

### 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あるいは無申告の場合には更正処分または決定処分を行い、租税債権を追加的に発生させる権限を保持している。申告された課税標準等に誤りがあるか否かは個別に調査しなければ明らかにならないのであるから、納税申告書を提出した納税者は課税庁の質問検査権の行使を受忍する義務がある。

更正処分に不服のある納税者は不服申立てから取消訴訟の提起により裁判所に処分の取消しを求めることができ、納税申告の妥当性（所得金額・税額が税法の規定に合致しているか）は司法の場において判断されることとされている。

この一連の手続は、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」と評価できるが、その過程では、納税義務者と課税庁の双方がアカウントビリティとしての説明責任を負っていると考えられる。

筆者は拙稿「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を、裁判例を引用し論証し、同じく「租税法律関係における当事者の説明責任」において、租税確定手続における説明責任について、アカウンタビリティとしての説明責任であると述べたが、アカウンタビリティの概念等についての理解不足から、不十分な論証に終わっていた。本稿は租税確定手続における納税義務者と課税庁の説明責任がアカウンタビリティの法理により基礎付けられていることの検討を深化させることを目的とするものである。

## 2. アカウンタビリティとは何か

### (1) アカウンタビリティ概説（山本清教授による）

#### イ 自己の行為を説明し、正当化する義務

山本清教授は、アカウンタ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、

「本書ではアカウンタビリティを「説明する責任」から区分し「はじめに」で述べたように、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>1</sup>」

#### ロ アカウンタビリティの要素

山本清教授は、アカウンタビリティの概念についての説明で、歴史的発展経緯に着目すると、

- ①財務的アカウンタビリティ
- ②経営的アカウンタビリティ
- ③プログラム・アカウンタビリティ

の三つに区分されるとし、さらに、スチュワート(Stewart)による拡張形として

- a 誠実性・合規性アカウンタビリティ(財務アカウンタビリティの法令面)
- b 過程アカウンタビリティ(財務アカウンタビリティの手続き面)
- c 業績アカウンタビリティ(経営アカウンタビリティにほぼ対応)
- d プログラム・アカウンタビリティ(政策を所与としてその有効性・目標達成を図る責任)

e 政策アカウンタビリティ(その政策価値自体が妥当性、正当性を有するかの責任)

の五段階に区分されるとしている。<sup>2</sup>

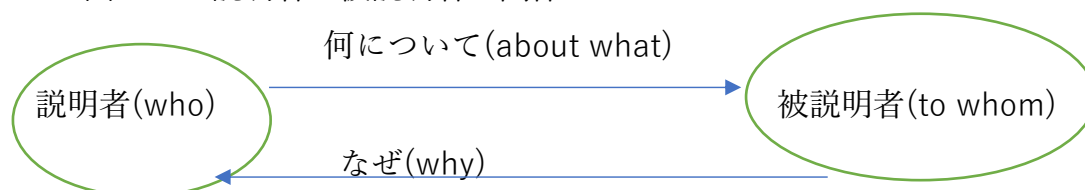
ハ 関係性としてのアカウンタビリティ

山本清教授は

「つまり、アカウンタビリティは説明する側と説明を受ける側の双方のアクターの存在を前提にし、両者がどのような関係性を有しているかによって決まってくる。図3-1は説明者・被説明者の二人のアクターと双方向の関係性を対応付けたものである。

前出の(Bovens,2007)は、アカウンタビリティを「誰に」、「誰が」、「何について」、「なぜ」という四要素から構成されるとするが、それは図3-1のような枠組みとして理解できる。

図3-1 説明者と被説明者の関係



と図3-1により四要素の説明をしている。<sup>3</sup>

二 アカウンタビリティの種類

また、山本清教授は、誰にアカウンタビリティを負うかについて、以下の類型を提示している。<sup>4</sup>

- ①政治的アカウンタビリティ
- ②法的アカウンタビリティ
- ③管理的アカウンタビリティ
- ④専門的アカウンタビリティ
- ⑤社会的アカウンタビリティ

ホ ガバナンスの観点からのアカウンタビリティの再定義

山本清教授は、説明者と被説明者及び両者の関係性だけでなく、この二者の関係を巻き込む制約としてガバナンスによっても規定されるとして、マショール(Mashaw)の拡大されたアカウンタビリティ概念の観点からの検討を試みている。<sup>5</sup>

以下の図はマショールの拡大されたアカウンタビリティ概念（政府ガバナンスのみ記載。市場ガバナンスと社会ネットワーク・ガバナンスは省略）である。

図マショールの拡大されたアカウンタビリティ概念

ガバナンス	誰が	誰に	基準	何に	どのように	報償・懲罰
政治的	政治家、官僚	有権者、政治家	信条、個人的選好	政策選択	選挙による監視	承認・拒否、財政、権限
管理的	公務員	上司	制度的合理性	実施	監視	承認、活動代替
法的	公務員、個人、企業	影響を受ける人、政府	法令規則	合規性	司法的検証、強制	証言、送還、命令、罰則、報償

「法的アカウンタビリティ」はガバナンスに関与する全ての者がその法令により影響を受ける者および政府に対して責任をおうものとされている。この場合の基準は法令であり、アカウンタビリティを果たしたかの判断は法令に適合しているかという合規性である。懲罰は、もし企業が主体であれば、違反金の徴収や行為の無効等になる、と説明されている。<sup>6</sup>

## (2) 山谷清志教授のアカウンタビリティの判断規準

山谷教授は「行政相談・政策評価とアカウンタビリティ再考」において、アカウンタビリティの判断規準について以下のように述べている。

「それではアカウンタビリティとは何か。その大前提は、責任を負う人と責任を追及する人の両方の「関係」にある。たとえば、政治家に結果責任を問う有権者、選挙公約を守らない市長のリコール請求する市民、行政官に法令遵守を求める政治家、行政手続上の瑕疵を判断する裁判所、会計検査院に施設整備金の流用を指摘された国立大学法人、窓口で申請書類を受理しない理由の説明を求める市民など、アカウンタビリティは関係から見るとよく分かる。

表：アカウンタビリティの判断規準（筆者(山谷)作成）

種類	規 準	主な確保の方法
政治責任	正統性	選挙、住民投票、リコール
法的責任	合法性	裁判、会計検査
手続的責任	合規性	手続遵守、行政評価・監視
政策責任	有効性	政策評価、プログラムの評価
マネジメント	効率・能率	業績測定、事業評価、経営

関係は政治、法令、財政、予算、会計、手続、政策実施（規制・補助・税制・広報教育・制度設定）、サービス提供、組織マネジメントなどいろいろな場面に出てくるので、アカウンタビリティは広がりのある価値観になる。」<sup>7</sup>

## (3) 鈴木庸夫「アカウンタビリティと行政法理論」による概念整理

鈴木庸夫教授は「アカウンタビリティと行政法理論」においてオーストラリア行政法におけるアカウンタビリティについて検討している。

「重要なことはアカウンタビリティという言葉や概念が、正確な意味では、上位の者に対する事務の履行に関する説明を行うことであり、それは評価や監督を伴ったシステムとして理解されるべきであるとされていることである。」<sup>8</sup>

## イ アカウンタビリティの機能レベルとその局面

アカウンタビリティの 4 つのプロセスについて、鈴木庸夫教授は、オーストラリアの行政学者マルギャンの見解を以下に提示している。

### (一) 報告・説明義務 (Reporting or Accounting function)

上位の者や監督的立場にある第三者に対して自己の職務遂行について報告し、説明することであり、アカウンタビリティの中心的な機能である。

### (二) 情報収集・調査義務 (Information-seeking or Investigation)

上位の者や監督機関が、当該職員や団体から情報を求め、または自ら調査権限を発動して調査を行うことである。

### (三) 評価、検証機能 (Assessment or Verification function)

上位者や監督機関が、報告を受けまたは説明を受け、そのうえで収集、調査された情報を客観的に評価し、その合法性や政策適合性などを評価検証することである。

### (四) 指示・統制機能 (Direction or Control function)

評価、検証された情報に基づいて、上位の者や監督機関が当該職員に対して行う事後的な指示、命令(Instruction)をする機能である。<sup>9</sup>

## ロ アカウンタビリティの適用される局面

アカウンタビリティの適用されるのは連邦政府のレベルで次のような局面であるとしている。

### (イ) 政治的・議会活動上のアカウンタビリティ

連邦政府が、連邦議会と選挙人に対して、説明を行い、またそれを正当化する責務があるとされている。

### (ロ) 財政上のアカウンタビリティ

連邦政府は連邦議会に対して財政上のアカウンタビリティの責務を有している。財政上のアカウンタビリティを強制的に行っているのは会計検査院長官(Auditor-General)であり、議会に報告を行っている。

### (ハ) 行政法メカニズムの下でのアカウンタビリティ

行政法システムは、政府が個人にたいして accountable であることを保障するための重要なメカニズムであり、また政治的、財政的アカウンタビリティを補

強する重要なシステムであるとされている。とくに行政救済法が重要な意義を有しているとされる。<sup>10</sup>

#### (4) 興津征雄教授のアカウンタビリティの概念整理

興津征雄教授は「グローバル行政法とアカウンタビリティ —— 国家なき行政法ははたして、またいかにして可能か ——」において、グローバル・ガバナンスを、行政法の対象である行政と捉え、アカウンタビリティを基軸とする手続的な法原理によって規律しようとする規範を構想しており、アカウンタビリティについて詳細な検討を行っている。

##### イ 関係としてのアカウンタビリティ

興津征雄教授は、アカウンタビリティは問責者と答責者(行為者)との関係を表す概念であるとして、以下の通り述べている。

##### 「(2) 関係としてのアカウンタビリティ

英語圏の学説では、前述のようにこの概念がもともとは答責者 (accounter) と問責者 (accountee; account holder) との関係を表す、という点は大方の一致があるようである。例えば、ボーヴェンスは、狭い意味でのアカウンタビリティを「社会的関係としてアカウンタビリティ (accountability as a social relation)」であるとして、次のように定義する。「自らの行動を説明し正当化すべき義務を負う行為者 (actor) と、行為者に対し質問を発し、判断を下し、行為者がその帰結に直面させられるフォーラム (forum) との関係」(92), (93)。ここにいう「行為者」に当たるものが公務員や行政機関であることは容易に了解であろう。それに対し、「フォーラム」の概念がわかりにくいのが、論者によれば、「フォーラム」は、上司や大臣やジャーナリストのような個人であることもあり、議会や裁判所や会計検査院のような機関であることもある。多くの場合、フォーラムと行為者とはプリンシパル (本人)・エージェント (代理人) (PA) 関係に立つが、例えば法的アカウンタビリティにおいて裁判所がフォーラムとなる場合や、専門職アカウンタビリティにおいて専門家集団がフォーラムとなる場合のように、フォーラムがプリンシパルではないこともある (95)。ここでは、「フォーラム」というやや論争的な概念とは距離を置くとしても、アカウン

タビリティが問責者と答責者（行為者）96)との関係を表す概念であって、その関係は PA 関係であることもあればそうでないこともある、ということを確認しておきたい。後述(2 (2))のとおり、グローバルな行政空間ではグローバル行政主体が誰に対してアカウンタビリティを負う(べき)かが明確でないことが多いため、このように問責者と答責者（行為者）との関係を抽象的・形式的に捉えておいたほうが、議論の整理に資すると考えられるからである。アカウンタビリティが答責者（行為者）に対する制裁の可能性を含意するものであるかどうかには、議論がありうる。ボーヴェンスは、損害賠償や刑事罰、あるいは公務員に対する懲戒など法的でフォーマルな制裁のみならず、社会的評価の低下や圧力など黙示的ないしインフォーマルな態様の反応まで含めた中立的な表現として、「行為者が帰結に直面する (the actor may face consequences)」ことをアカウンタビリティの要素としている。アカウンタビリティの内容が、答責者（行為者）に自らの行為・決定の正当性を説明させ弁証させることであるとすれば、答責者（行為者）による正当化が成功しているかどうかを問責者が評価・判断し、それを承認するところまで、アカウンタビリティ確保のプロセスに含まれると考えてよいであろう 99)。本稿では、このような意味で、ボーヴェンスにならって「帰結」という言葉を用いることにする。」<sup>11</sup>

#### ロ 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とおり述べている。「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者とに分けて示しておく。まず、法的アカウンタビリティとは、答責者とその行為を説明・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タビリティの類型に法的アカウンタビリティを含めることは珍しくないようである。法的アカウンタ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法・行政法・刑事法に基づき種々の法的帰結（損害賠償義務・処分取消し・刑事罰等）を被る。」<sup>12</sup>

### 3. 行政法(学)におけるアカウンタビリティ

#### (1) オーストラリア行政法におけるアカウンタビリティ

鈴木庸夫教授は「アカウンタビリティと行政法理論」においてオーストラリア行政法において、法の支配とアカウンタビリティは内在的な関係を有しており、行政救済法がアカウンタビリティにとって重要な意義を有していると述べている。

「このようなシステムとしては、連邦憲法上とくに権限を与えられた高等法院の司法審査(High Court Jurisdiction)、および裁判所法(Judiciary Act1903)によって権限を与えられた連邦裁判所の審査、行政決定審査法(Administrative Decisions(Judicial Review)Act 1977,以下、ADJR Act という)による審査、行政不服審判所 (Administrative Appeals Tribunals ACT 1975,以下 AAT および AAT Act という) による理由開示及び行政決定の審査、オンブズマン法に基づく調査と苦情処理、情報自由法に基づく行政情報の開示、プライバシー保護法(1988)や公文書館法 (Archives Act 1983) に基づく個人情報の利用・蓄積の規制などがある。このような行政法上のメカニズムは、政府による個人利益の侵害を救済するとともに、政府の決定活動の改善に資するところも大きく、政府のアカウンタビリティを確保するための重要なメカニズムである。行政法メカニズムの概要については後述するが、ここでは行政法、とくに行政救済法がアカウンタビリティにとって重要な意義を有していることを強調しておきたい。」<sup>13</sup>

「注意すべきは、法の支配に関する弱い理論にせよ、強い理論にせよ、権利を有し、または義務を有する個人には正当にかつ整合的に法的基準が適用され、決定が accountable でなければならないとされていることである。法の支配には、このようにアカウンタビリティの確保が内在しているとされているわけである。(中略)いずれにせよ、オーストラリア行政法学において、法の支配とアカウンタビリティは内在的な関係を有するものであるとされていることは注目に値する。」<sup>14</sup>

## (2) 「アカウンタビリティ・チャンネルとしての「理由提示」制度」

鈴木庸夫教授は、行政処分の理由付記・理由提示についての判例理論を分析した「アカウンタビリティ・チャンネルとしての「理由提示」制度」において、「アカウンタビリティ」という用語が国民一般に対する「説明責任」といった観念のみを指すものではなく、法の支配ないし法治主義に内在しており、「答責義務」や個別処分の「説明義務」が導かれる、と以下のとおり述べている。

「わが国では、アカウンタビリティという用語は、情報公開法と結合して「説明責任」と訳されてきた。しかし、英米法ではアカウンタビリティは問責者と答責者とが特定のかつ具体的に想定される関係での「説明」であって、国民や公衆一般に対する情報の公開や情報の提供をすべきであるとする客観的な責務ではない。したがって、統治機構における関係においても、例えば、議院内閣制のもとでの内閣の国会に対する責任というときにアカウンタビリティという用語が使われる。つまり、アカウンタビリティは本来的にはプリンシパル—エージェント、あるいは信託といった具体的な関係の中での「説明責任」なのである。国民や公衆に対する公共的責任としての「説明責任」といった表現では、こうした文脈が失われてしまう。少なくとも英米法では、アカウンタビリティという用語が国民一般に対する「説明責任」といった観念のみを指すということはない。原理的には「具体的な関係において、責任を負うべきものが、相手方に説明の責任を負う」ということである。情報公開制度のような制度は、オープンガバメントという透明性原則にほかならないし、アカウンタビリティ原則とは類型が異なると解したほうがよい。」<sup>15</sup>

「興津教授は、アカウンタビリティを特定の者の「問責性」と特定の「答責性」との関係で捉えることは英語圏では一致しているという(15)。行政法をかたち作る様々な「アカウンタビリティ・チャンネル」があり、その中に行政審判や行政訴訟もあり、議会の行政統制もあるというのが、アカウンタビリティの正しい文脈の読み方であり、捉え方である。この文脈で問題となるのは、法的アカウンタビリティ(問責者—答責者)である。行政法の下では、行政庁が答責者であり、その行為の法的正当性を問責者である処分の相手方に説明し、提示する必要がある。その根拠は法の支配、法治主義の原則である。そうすると、権限を与えられた処分庁はアカウンタビリティの原理によって「答責義務」「説明義務」

を負うことになる。したがって、究極の根拠は法の支配ないし法治主義であって、その中に「答責義務」や個別処分の「説明義務」が導かれることになる。ここでは公正手続としての事前手続たる行政手続は何ら関係はない。

さて、こうして原点に立ちかえると、理由付記・理由提示制度は事前の行政手続でもなく、事後の行政不服審査でもない。前述の裁判所の到達点である「判断過程の検証」理論などは、具体的な納税者（問責者たり得る）に対して、処分庁（答責者）がどう説明する義務を負うか、という文脈でとらえると、法原理的にもうまく説明がつく。つまり、理由付記・理由の提示はアカウンタビリティの原則に基づくものであったのである。最初に挙げた東京地判は理由付記制度を「説明を受ける権利」と捉え、その主観的権利性を肯定していた。37年判決も争訟判断行為の場合だが、理由付記強制は「行政機関としてその結論に到達した理由を相手方国民に知らしめることを義務付けているのであって、これを反面からいえば、国民は自の主張に対する行政機関の判断とその理由とを要求する権利をもつともいえる」と述べている。<sup>16</sup>

### (3) アカウンタビリティと行政法（興津征雄教授の見解）

「法的アカウンタ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>17</sup>

「法的アカウンタビリティにおいて問責者の立場に立つのは、裁判所なのか（Bovens, supra note 74, p. 456）、原告なのか（Mashaw, supra note 76, p. 19）、その両方なのかという問題が残る。訴訟制度の目的論や行政訴訟における弁論主義（的要素）と職権主義（的要素）の現れ方にも関連するように思われるが、本稿では深入りしない。」<sup>18</sup>

「ここでは、仮説的に、法的アカウンタビリティにおける説明・正当化が、法という基準に基づいて行われることが、根本的に重要だという考えを提示してみたい。本稿で法とは何かという法概念論に立ち入ることは到底できないが、例えば L・フラーを参照して 122)、個人の自由や自己決定を保障するような一定の形式的条件を法に求めることは 123)、行政法(学)ないし公法(学)が前提

とする法のイメージに適うと思われる 124)。このような法という基準に基づく説明・正当化を答責者に求めることは、その公共性を確保するうえで、大きな意味を持つであろう。つまりここでは、誰に対するアカウンタビリティかという問題以上に、法を基準とするアカウンタビリティであることが意味を持つのである。

以上をまとめると、アカウンタビリティの概念は、一つには政治的・行政的な回路を通じて正統性 (legitimacy) の確保に資するものであり、もう一つには一定の活動を法の支配のもとに置くことによって合法性 (legality) 126) を担保する機能を果たすものである。

逆にいえば、行政法という規範構想は、行政活動の正統性と合法性とを保証するメカニズムを体系化したものであり、アカウンタビリティはそうしたメカニズムの法技術的・制度的表現の一つであると理解することができるだろう。民主的議会立法による授権と正統化の連鎖や、独立した裁判所による司法審査という要素は、行政法の規範構想を支える実定制度のうち正統性と合法性の確保という観点から核心となる部分を取り出したものである。」<sup>19</sup>

#### (4) 税務行政の適正な執行を説明・確保するための諸装置

税務大学の作田隆史教授は、「適正な税務行政を説明・確保するための諸装置 — 税務行政のアカウンタビリティ —」において、税務行政におけるアカウンタビリティの意義やアカウンタビリティを確保するための内在装置について、その必要性や拡充された理由等について、諸外国の例を参照しつつ検討している。

##### イ アカウンタビリティとは

「アカウンタビリティは、我が国では、「説明責任」、「答弁責任」、「応答責任」、「予算責任」、「法的責任」等と訳されてきたが、本稿では、主体の外部から他の主体により他律的に遂行させ得る責任であると考え。」<sup>20</sup>

「なお、我が国においてアカウンタビリティの用語は、一般に国民に対して「説明する責任」と理解されているが、これは、国民から行政に到る指示・統制の連鎖を暗黙の前提として、アカウンタビリティの機能のうち①～③の機能に注目

し、行政が国民に対して直接に情報を伝達することを指す訳語であると解釈できよう。」<sup>21</sup>

#### ロ 税務行政におけるアカウンタビリティの拡充の課題

「税務行政には、「公平」「公正」確保のため、伝統的な行政法学により要請される、裁量を抑え、統一的な行政を図るための統制が要請される側面と、課税庁による法令解釈の周知等のサービス行政としての、新公共管理学の考え方にも対応した新しい装置が必要とされる側面とがあるのであり、このうち、特にサービス行政としての側面においては、他の行政同様、行政が「効率的」かつ「効果的」に行われることも要請されており、現在税務行政に要請されている価値は、「公平」「公正」「効率」「効果」ということになる(68)。そして、これら二つの側面を有する税務行政において、こうした諸価値をバランスをとって実現していくためには、①納税ルール(税法の統一解釈)や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること、②そのルールに従った行政運営を確保すること、③事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと、④サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと、⑤苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること、⑥外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウンタビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保することが求められると考えられる。つまり、税法の厳格な適用を強制する権力行政たる一面では、裁量を抑え、法規に合致した統一的な行政が要請され、権利救済の拡充の動きに対応していくことが課題となる一方、コンプライアンス向上を目指すサービス行政としての一面では、納税者の信頼と納得が重要となり、アカウンタビリティ拡充の動きに対応していくことが課題となる。」

22

#### ハ 我が国の税務行政内部に設置されている諸装置について

「現在税務行政に要請されている価値は、「公平」「公正」「効率」「効果」ということになる(68)。そして、これら二つの側面を有する税務行政において、こうした諸価値をバランスをとって実現していくためには、①納税ルール(税法の統一解釈)や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること、②そのルー

ルに従った行政運営を確保すること、③事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと、④サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと、⑤苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること、⑥外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウンタビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保することが求められると考えられる。つまり、税法の厳格な適用を強制する権力行政たる一面では、裁量を抑え、法規に合致した統一的な行政が要請され、権利救済の拡充の動きに対応していくことが課題となる一方、コンプライアンス向上を目指すサービス行政としての一面では、納税者の信頼と納得が重要となり、アカウンタビリティ拡充の動きに対応していくことが課題となる」<sup>23</sup>

「①から⑥の機能についてみれば、①の「納税ルール(税 (70)IRS,“IRS Strategic Plan (Fiscal Years 2000-2005)” January 2001. 51 法の統一解釈) や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること」については、統一的事務運営の確保のために、法律の解釈を含め、各種の通達が制定されている。また、パブリック・コメント、広聴制度等が備わっている(71)。②の「ルールに従った行政運営を確保すること」については、職員の非行問題をチェックするのが監察官制度である。事務の運営や制度について、公平(統一的行政の確保)、効率と効果のみならず、公正(事故の防止)という観点からも事務監察(問題点の指摘と改善策の提言)が監督評価官制度により行われている。③の「事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと」は不服審査において行われる。④の「サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと」については、国税庁の使命及びそれに対応した実績の評価制度が導入された。⑤の「苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること」では、調査等において、行政官個人の能力(経験、知識、適性)ばかりでなく裁量部分(対象、方法、深度等)も大きいことから、自律的な責任の確保も必要である。そのためには、研修制度、税務の仕事に携わる者や同僚等による非制度的統制のほか、苦情処理の果たす役割が大きい。処分でない行政行為や、組織、個人の倫理的問題、態度、調査の方法等に対する不満は、苦情という形で現れるので、苦情処理を通じて処理される。苦情処理制度については、これまでの、担当者による処理、税務相談官による処理に加え、新たに納税者支援

調整官の制度が導入された。⑥の「外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウンタビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保すること」については、ホームページの充実、実績評価の公表等の個別の取組みがなされているが、むしろ①から⑤までのすべての機能の成果として、全体として評価されるべき事項であろう。国税審議会については、酒類分科会が主として①の機能を、国税審査分科会、税理士分科会が主として②の機能を果たしているものと考えられる。」<sup>24</sup>

#### 4. 租税手続法におけるアカウンタビリティ

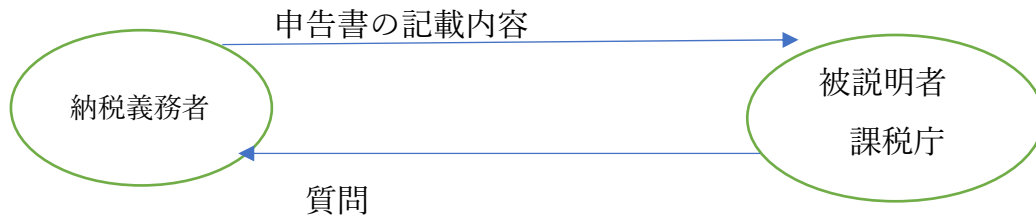
アカウンタビリティの概念や行政法メカニズムにおけるアカウンタビリティについて前項までで検討してきたところであるが、行政法領域におけるアカウンタビリティは、行政庁が答責者であり、その行為の法的正当性を問責者である処分の相手方に説明するというモデルが示されている。

しかしながら、租税手続関係においては、納税申告書の提出を起点として課税庁の調査権の行使に対して、納税者が申告内容について説明するという「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、納税者が許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。

この一連の手続きは、以下の図のとおりになるが、説明する側と説明を受ける側の双方のアクターの存在を前提にし、両者がどのような関係性を有しているかによって決まってくるというアカウンタビリティそのものであると考えられる。

説明者と被説明者の関係（申告書を提出した納税義務者(説明者)と課税庁(被説明者)の関係)

[山本清教授の図を変換したもの]



以下、納税者の申告義務と課税庁の質問検査権、租税確定手続の実体等を検討し、納税義務者と課税庁との関係がアカウンタビリティのそれであることを論証したい。

#### (1) 実定租税法における各種の義務

租税法は本来の納税義務（「租税債務」のこと。）のほか各種の義務を納税義務者または第三者に課しており、概ね以下の4種類に区分できる。納税申告義務と質問検査権の受忍義務が重要である。

##### 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 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(国税通則法 74 条の 2 その他)、財産の差押受忍義務(国税徴収法 47 条 以下)、臨検・捜索・差押の受忍義務(国税通則法 132 条以下)等。

### (2) 納税義務の確定と調査

#### イ 納税義務の成立と確定

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）。課税庁(税務署長)は、申告された課税標準等または税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他その課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、課税標準又は税額等を更正することができる(国税通則法 24 条)。また税務署長は、納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかった場合には、その調査により、当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定することができる(国税通則法 25 条)。

#### ロ 調査による確定権限の行使(課税庁の質問)

租税法律関係においては、納税義務者が自己の所得金額等を計算し申告する責任を負っているが、その申告に係る金額等に誤りが有る場合には税務署長(課税庁)に第二次確定権が留保されており、確定権限を行使するためには調査を経る必要がある。この申告書の提出から、調査、更正処分という一連の手続は、納税義務者と課税庁(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」と評価できるが、提出した申告書の内容が正当であること主張し説明する納税者と、申告書の内容が正確であるか否か納税者に質問し

資料等の提示を求め検査する課税庁との関係である。

ハ 納税者の説明責任（青色申告者の帳簿保存・提示義務）

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

「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あ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。」

ニ 納税者の説明責任（質問検査権の受忍義務）

申告内容の説明義務に関する裁判例・ 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 山口地裁判決の控訴審、原判決引用（同旨）

「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、国税通則法 74 条の 2 以下は、税務職員が所得税等の調査に必要なとき同項に掲げる者に対し、質問検査をなし得る旨規定しているのである。」

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「申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従った正しい申告をする義務を負うとともに、その申告を確認するための税務調査に対しては、所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務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」。

#### ホ 納税者の説明責任（租税法領域の特殊性—課税庁の第三者性）

申告書を提出した納税義務者の説明責任(説明義務)が、何故、重要なのであるかという点、課税庁は租税債権成立の原因となる私法上の事実関係からは、原則として排除されている点に求められる。

白石健三判事は以下のように述べている。

「一般民事訴訟では、たとえば、売買契約に基づく債務不存在確認訴訟を例にとれば、そこで訴訟の当事者として登場するものは、債務の存否いずれかに確定することに直接の利害関係を有するもので、その存否に関する事実をもっともよく知り、従って、これにつき相対立する当事者として主張立証を戦わせるのもっとも適切な地位にある者である。民事訴訟は、かように、紛争の当事者として直接の利害関係の対立するものに、公正な手続によって、お互いの主張立証を尽くさせた結果に基づき、公平な第三者たる裁判所が最終判断を下すことによって、もっとも公正妥当な結論に到達し得るとの思想を基盤とするものといえることができる。これと比較すると、税務訴訟では、事情が大いに異なるというのは、この訴訟で、通常被告として登場する税務署長は、なるほど原告(納税者)の所得額を確定することには関心があるが、所得の発生原因たる事実、たとえば売買等の取引自体についていえば、契約の当事者でもなければ、直接の利害関係人でもなく、従って、その成否について、直接具体的な事実や証拠を握っているわけではない。そこで、納税者の帳簿の記載が正確であり、申告が真正に行なわれている場合には問題がないが、帳簿の記載がずさんで、申告が信用できないという場合には、納税者やその取引の相手方等から事情を聴取し、その他間接的方法で所

得を推計して更正決定を行なうこととなる。訴訟となるのは、多くは、このような場合である。かような事情の下で、税務訴訟の対象となるものが、所得実額の存否ということであり、所得実額の存在(従って所得の発生原因たる事実の存在)につき、被告の側で、一銭一厘まで、所得の実額の存在を立証しなければならぬいとすると、税務訴訟では、被告の側が極めて不利な地位に立つこととなる。」<sup>25</sup>

納税環境の整備の一環として国税通則法 116 条の改正が行われた当時の政府税制調査会の中期答申では、以下のように述べており、課税庁の第三者性を認めている。

昭和 58 年 12 月税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」

「第二 個別税目についての検討

一 所得課税等の検討

5 納税環境の整備

(4) 立証責任その他の争訟手続関係

①立証責任に関する基本的考え方

イ 課税処分取消しを求める抗告訴訟(以下税務訴訟という。)における立証責任の分配については、明文の規定はなく、判例の示すところであるが、判例は、民事上の債務不存在確認訴訟の例に準じ、租税債権があると主張する税務当局に課税処分の適法性についての立証責任があるとしている。ところで、通常の民事上の債権の多くは、対等の立場にある当事者間の契約によって発生するのであるから、債権の存在を主張する者が証書その他によってこれを立証することは容易であり、逆に、債務者に債務の不存在を立証させることは、不可能を強いることになりかねない。従って、判例が民事上の債務不存在確認訴訟において債権者に立証責任ありとすることは首肯できるであろう。しかし、租税債権の場合には、債権者である税務当局は、所得の発生原因たる取引関係等からみて第三者であり、しかも、法律の規定に基づき国民全般に対して大量的、かつ、反復的に課税処分を行っているので、税務訴訟において税務当局に的確な証拠の提出を求められてもその提出が困難である場合が多いばかりでなく、遂には立証できないような場合もある。」

## 5. 租税確定手続から租税争訟へ

### イ 説明者(答責者)と被説明者(問責者)の関係(理由附記・理由の提示)

確定申告書が提出された段階から調査の終了までは、納税義務者が説明者(答責者)として自己の申告した課税標準等の金額が租税法の規定に合致する誤りのないものであることを、説明・正当化する義務を負っている。それに失敗する(課税標準、税額等が過少であることが明らかになった場合)と、更正処分が行われ、税額等が増加し、各種加算税等が賦課されるという不利益処分を受ける。

この更正処分等は租税法の規定するところであり、法的アカウンタビリティの一環を構成している。そして、課税庁(処分庁)として処分理由を附記、提示(所得税法 155 条 2 項、国税通則法 74 条の 14、行政手続法 14 条)しなければならないということになる。

説明者(答責者)と被説明者(問責者)の位置が逆転し、課税庁が自己の行為(更正処分)が正当であることを処分の相手方である納税者に説明しなければならない。更正処分が行われた後は、説明責任は、権利救済制度としての不服審査から税務訴訟という租税争訟手続において行われる。

### ロ 法的アカウンタビリティとしての租税争訟

鈴木庸夫教授は、理由付記・理由の提示はアカウンタビリティの原則に基づくものであり、確定申告に対する更正処分の理由付記は、自己の申告に対する処分庁の「答責」(「処分庁の決定を説明し、正当化する義務」)の表現である、と述べている<sup>26</sup>。

処分庁の更正処分が正当か否かは不服審査(再調査の請求、審査請求)において処分庁(再調査の請求においては処分担当者)から説明が行われ、その行為(更正処分)が法に合致しているか否かが審査される。

租税不服審査において事案の解決がなされない場合は、訴訟に移行するが、答責者たる被告(課税庁)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、失敗すると処分の取消し等を被る。

## 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。申告書を提出した納税者に対して、租税債権者である国の機関(代理人)である税務署長が質問検査権を行使し、質問検査権の受忍義務のある納税者が申告書の内容について説明するという構造である。

納税者には申告書の内容について説明責任(説明義務)が有るということは、以前から判例においても承認されてきたことである。アカウントビリティという原理を取り込む必要性は乏しかったのかもしれない。

しかしながら、①納税申告書についての納税者の説明責任と②更正処分についての理由附記、③訴訟手続における被告課税庁の正当化の説明(立証活動)は、いずれも「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」というアカウントビリティの法理により説明することが、租税確定手続から租税争訟という一連の手続における納税義務者と課税庁という両当事者の行為責任の根拠を解明することになると考えられる。

すなわち、アカウントビリティの中心的な機能は報告・説明義務であり、答責者(行為者)に自らの行為・決定の正当性を説明させ弁証させることであるとすれば、申告書を提出した納税者のアカウントビリティとしての説明義務が、租税確定手続の出発点として重要な機能を有していることは明らかである。課税庁(問責者)の処分は、納税義務者(答責者)の申告内容の正当化の説明が失敗したことの法的帰結(更正処分)として納税義務者に課されるが、処分内容に納得できない納税義務者は、不服審査から訴訟を提起することにより、処分の正当性についての説明を求めことになる。争訟段階において、問責者と答責者が入れ替わることになる訳である。このように、問責者と答責者が入れ替わりながら、説明責任を果たすことにより、「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」が実践され「相対的な実体的真実」に接近することになると考えられる。

本稿では、租税法律関係における両当事者の説明責任について、アカウントビリティの概念により説明を試みた。一応の結論には到達したが、まだ、争訟手続については未解明な点が多く、それらは、今後の課題として残されている。また、

前稿で検討した実定法上の規範、実体的真実主義の要請との関係も未解決である。課題は山積みのまま大きくなっている。

#### 注釈

- 1 山本清「アカウントビリティを考える——どうして『説明責任』になったのか」(NTT 出版 2013) 49 頁
- 2 山本前掲注 1、50 頁
- 3 山本前掲注 1、52 頁
- 4 山本前掲注 1、53～57 頁
- 5 山本前掲注 1、65 頁
- 6 山本前掲注 1、66～67 頁
- 7 山谷清志「行政相談・政策評価とアカウントビリティ再考」季刊行政相談 169 号 44 頁
- 8 鈴木庸夫「アカウントビリティと行政法理論」(佐藤幸治・清永敬次編「園部先生古希記念 憲法裁判と行政訴訟」所収) 622 頁(有斐閣 1999)
- 9 鈴木前掲注 8、623 頁
- 10 鈴木前掲注 8、624 頁
- 11 興津征雄「グローバル行政法とアカウントビリティ——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 71 頁
- 12 興津前掲注 11、74 頁
- 13 鈴木前掲注 8、625 頁
- 14 鈴木前掲注 8、630 頁
- 15 鈴木庸夫「アカウントビリティ・チャンネルとしての「理由提示」制度」明治学院大学法学研究 104 号 97 頁
- 16 鈴木前掲注 15、98 頁
- 17 興津前掲注 11、75 頁
- 18 興津前掲注 11、75 頁
- 19 興津前掲注 11、77 頁

- 20 作田隆史「適正な税務行政を説明・確保するための諸装置 —税務行政のアカウントビリティー」税大論叢 43 号 2 頁
- 21 作田前掲注 20、3 頁
- 22 作田前掲注 20、49 頁
- 23 作田前掲注 20、49 頁
- 24 作田前掲注 20、50 頁
- 25 白石健三「税務訴訟の特質」税理 7 卷 12 号 9 頁
- 26 鈴木前掲注 15、99 頁