HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備（７） ： 税理士法33条の2の機能
Author(s)	川股, 修二
Citation	北大法学論集, 64(4), 308[55]-262[161]
Issue Date	2013-11-29
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/53719
Type	departmental bulletin paper
File Information	HLR64-4_003.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

論　　説

税理士制度と納税環境整備（7）

―― 税理士法33条の2の機能 ――

川　股　修　二

目　　次

はじめに

第1章　税理士制度の問題点
　第1節　税理士法第1条の沿革
　第2節　税理士の責任　（第63巻4号掲載）
　第3節　税理士制度の内部構造の問題
　第4節　まとめ　（第63巻5号掲載）

第2章　諸外国の税理士制度・他の専門家制度
　第1節　ドイツ・韓国の税理士制度　（第63巻6号掲載）
　第2節　日本の他の専門家制度　（第64巻1号掲載）
　第3節　まとめ　（第64巻2号掲載）

第3章　税理士制度と納税環境整備
　第1節　真の納税環境整備
　　第1款　税理士の立ち位置
　　第1項　税理士法第1条の意義
　　第2項　申告納税制度
　　第3項　税理士法第1条の本質
　　第2款　国側か納税者側か
　　第1項「保護者」である税理士
　　第2項「法の監視者」である税理士
　　第3項「権利救済者」である税理士

第３款　真の納税環境整備　（第64巻３号掲載）
第２節　納税環境整備の現状と改革
第１款　税務行政手続改革の経緯
第１項　国税通則法制定の経緯
第２項　行政手続法制定と税務行政
第３項　政権交代による納税者憲章の制定への期待
第２款　納税環境整備の現状と改革
第１項　申告納税手続・「申告」に関する納税環境整備
第２項　税務調査手続・「調査」に関する納税環境整備
第３項　権利救済手続・「権利救済」に関する納税環境整備
第３節　真の納税環境整備に何が必要か
第１款　三つの段階（フェーズ）における真の納税環境整備
第１項　申告納税手続・「申告」に関する納税環境整備で何が必要か
第２項　税務調査手続・「調査」に関する納税環境整備で何が必要か
第３項　権利救済手続・「権利救済」に関する納税環境整備で何が必要か
第４節　まとめ　（本号に掲載）

第４章　税理士法33条の２（書面添付制度）の役割
第１節　税理士法33条の２（書面添付制度）の沿革
第２節　書面添付制度の意義（前号まで掲載）
第３節　ドイツ・韓国の類似制度
第４節　書面添付制度の活用による功能
第５節　まとめ
結びに代えて

第２節　納税環境整備の現状と改革

前述において、真の納税環境整備という概念を論じた。そして、真の納税環境整備を実現するためには、現状の納税環境整備に不足している法制度を実現しなければならない。そこで、ここでは、納税環境整備の現状と近時の改革をみることにする。

第１款　税務行政手続改革の経緯

第１項　国税通則法制定の経緯

税務行政手続は、昭和37年の国税通則法が制定されるまで、明治30年制定の国税徴収法が基本的に適用され続けてきた。それは、個別実体税法と国税徴収法の二本立てで規定されてきた。国税通則法は、戦後の滞納増大等の状況変化を受けて、昭和34年に徴収法が改正され、さらに昭和37年に課税手続部分が国税徴収法から分離して成立したものである。この国税通則法の成立により、課税と徴収の区分が理論的にも整理されといえる。たとえば、課税処分には「除斥期間」、滞納処分には「時効」というように課税手続も体系化されたのである。もっとも、改正内容を審議した税制調査会[1]の提言がすべて採用されたわけではなく、「実質課税」、「記帳義務」、「質問検査権」、「課税後の無効と救済」、「過怠税」などについての一般規定は見送られた[2]。ただし、このうち、課税処分後の無効の問題は昭和45年改正で国税通則法23条２項が導入され基本的に整備された[3]。他方で、所得税法においては青色申告制度の採用と同時に、同申告者に対する理由付記規定も制定されており（昭和25年、所得税法46条の２）、税制全体として評価するならば、税務行政の特殊性は、他の行政領域と比較すると相対的に手続整備がなされていたともいえたのである[4]。

この時期の税務手続に大きな影響を与えた判例としては次の二つがある。一つは、最高裁昭和38年５月31日判決民集17巻４号617頁である。

---

[1] この税制調査会は、昭和34年に総理府の付属機関として設けられ、三年間にわたって税制全般に体系的検討を加えた。志場喜徳郎＝新井勇＝山下元利＝茂串俊「国税通則法精解（十二版）」大蔵財務協会、2007年、１頁。

[2] 志場喜徳郎＝新井勇＝山下元利＝茂串俊「国税通則法精解（十二版）」大蔵財務協会、2007年、24 ～ 31頁。

[3] 税制調査会が昭和43年に行った「税制簡素化についての第三次答申」に基づくものである。志場喜徳郎＝新井勇＝山下元利＝茂串俊「国税通則法精解（十二版）」大蔵財務協会、2007年、46頁。

[4] 三木義一、2011年８月４日北海道税理士会「平成23年度全国統一研修会」資料、２頁。

この判決は、「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」と判示し、理由附記規定を訓示規定にすぎないとしてきた課税庁の主張を明確に否定した。もっとも、この理由附記は、青色申告の特典とされ、白色申告にまで必要ないとされた。他の一つは最高裁昭和48年７月10日決定刑集27巻７号1205頁であり、質問検査の諸手続について、「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、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これ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程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」と判示した。これら理由附記と質問検査権は大きな問題を抱えながらも、その後の実務はこの枠組みの中で推移した。

第２項　行政手続法制定と税務行政

行政手続法制定は税務行政を相対的に遅れた行政領域へと変質させたといえる。行政手続法は行政運営の公正性と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資することを目的として平成５年に成立し、平成６年10月１日から施行されたものである。この法律の施行により行政処分、行政指導、行政に対する届け出に係る手続の共通事項が整備されることになった。したがって、国税に関する処分も同法の適用により、手続的整備は他の行政領域と同様の進展をみることが期待できたのである。ところが、国税に関する処分等の税務行政の大部分は国税通則法74条の２により適用除外とされてしまった[5]。これらの後退は、「税務行政の特殊

[5] 平成４年２月27日衆議院大蔵委員会の日本社会党の佐藤恒晴の以下の質問に対して「大蔵省の協力団体であります例えば日本税理士会におきまして、新年度の予算編成に当たって、国税通則法関係の改正について、一般行政手続法制定の動きと並行して税務行政の執行に関する手続規定を整備されたいということで、我が国では統一性を欠いて法令に明定されていない、国民の適正な権利を擁護するためにも欧米並みのことをやりなさい、やってほしい、こういう要望が出されております。それで、例えば国税通則法とか不服審査の関係の法律

性」という文言がひとり歩きしてしまった結果である。そして、それは税務行政の手続整備のさらなる進展を遮断するものとなった。このため税務行政領域は相対的に公正性や透明性について遅れた領域になってしまったといわれている[6]。このことは、不利益処分に対する理由附記を適用除外したことがその象徴でもあるといえる。それまでは、青色申告者に限定されているとはいえ、他の行政領域にはみられない理由附記の規定があったのに対して、同法成立後は一般行政の不利益処分には理由附記がなされるのに対して、税務行政では青色申告者に対する更正処分に限定される結果となるからである。

この行政手続法制定以後に、様々な行政手続の改革が行われた。平成11年の「行政機関の保有する情報の公開に関する法律」(法律第42号)や、平成13年の「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」の閣議決定、さらに、平成16年には行政事件訴訟法の37年ぶりの大幅な改正がおこなわれた。この改正により、出訴期間などが従来の３ケ月から６ケ月に延び、税理士が訴訟により納税者の権利救済に関与しやすい状況に変わったのである。

第３項　政権交代による納税者憲章の制定への期待

平成21年８月末の総選挙で政権交代が行われ、民主党政権は税調で制度改革を行うとともに、平成22年度税制改正大綱で「納税者権利憲章（仮

とか徴収法とか、こういうものを拝見をいたしましても、あるいはまた消費税を導入されるときの税制改革法の法の趣旨あるいは目的という規定を拝見いたしましても、納税者の権利を守るなどという言葉は一つも出てこないのですね。つまり、税務債権をどう確保するかということだけがこの法の目的の中に出てくる。こういうような状態が我が国の状態だろうというふうに思います。」

これにつき、濱本英輔大蔵省主税局長は、「我が国の法体系で、先ほどお話ございました納税者の側に立った規定というものが不備ではないかというお尋ねであったかと思いますけれども、税務の体系（下線部は筆者）といたしましては、かなり克明に納税者側の権利をいわば守るといいますか、納税者側の権利というものをきちっと踏まえた規定がございますことも申し上げておかなければならないと存じます。」と曖昧な答弁している。

[6] 三木義一「租税手続上の納税者の権利擁護」租税法研究37号、８頁。

称）の策定」を高らかに宣言した。この大綱は、「納税者主権の確立に向けて」というサブタイトルを付し、「です。ます。調」に文体を改めた。また、この制度改革案を政党自身が大部分を起草したこと等に象徴されるように新政権が納税者の目線に立ち、納税者に語りかけようと工夫されたものになっていた。また、この納税者憲章の策定に伴い、更正の請求制度などの税務行政手続改革の課題も大綱で明記されていた。この大綱の宣言を受けて、翌22年から納税者憲章の策定及び各種手続の見直し作業が始まった[7]。この論点整理を受けて、政府税調の「納税環境整備PT」で、詳しい検討がなされた。財務省とPT委員の間で激しい意見交換があったが、最終的には論点整理に示されていた積極的な考え方をかなり採用したものになっていたが、権利救済制度については今後の課題に止まった[8]。そして、平成22年12月16日の平成23年度税制改正大綱は、納税環境整備のための改革の具体策を明確に示すことになった。

第２款　納税環境整備の現状と改革

第１項　申告納税手続・「申告」に関する納税環境整備

わが国において、納税者の権利尊重（たとえば、誠実な申告であることの推定など）は、租税法律主義による申告納税制度の下で、残念なが

[7] 具体的には、税調の下に専門家委員会（神野委員長）が設けられ、その下にさらに「納税環境整備小委員会」が設置され、検討作業が平成22年３月12日から始まった。この委員会は９回の会議を行い、論点整理をまとめ、同年10月６日に政府税調に提出した。この「論点整理」は、諸論点を様々な角度から検討し整理したものに過ぎず、何らかの方向性を決定したりしているものではなかった。方向性や具体策を決定するのは、政治主導の観点からあくまでも政府税調であり、専門家委員会はその論点の整理に徹する、という役割が与えられていたからである。従って、委員会では、特に委員の意見をすりあわせて、委員会として一つに意見にまとめることはせずに、それぞれの意見が併記されていた。月刊「税理」編集局編「納税者権利憲章で税制が変わる」ぎょうせい、2011年、９頁。

[8] 三木義一、2011年８月４日北海道税理士会「平成23年度全国統一研修会」資料、３頁。

ら不充分といわざるを得ない。それは、その権利が法令に規定されていないからである。課税庁は、税務体系（つまり、法令に規定していないが、運用指針はあるという意味である。）で、納税者の権利を尊重するように格段の配慮をしているとしている。しかし、納税者と課税庁との意識の相違は、相当に大きいといえる。ここに、納税者の権利とは、具体的には、情報提供や援助と聴聞を受ける権利、不服申立の権利、適正な税額以外を支払わない権利、確実性の権利（事前通知や文書の記録）、プライバシーの権利、機密保持と守秘義務の権利があげられる。また、納税者の義務として、誠実である義務、協力的である義務、文書提出の期限を守る義務、記録保存の義務、期限納税の義務、義務違反のリスクがある。ことさら、言うに及ばないが、これらの権利および義務は法令に記載されなければならない。近代的な租税制度を有するわが国においては、これらが法令に規定されていない現状は許されない。これらは速やかに是正されるべきである。

また、納税者のひとりひとりが固有の番号を持つ、いわゆる、「マイナンバー」は、納税環境整備におおきな役割を果たすといえる。それは、課税捕捉が容易になるからである。そもそも、日本では、歴史的に法律や裁判が尊重されるような風土ではなかったため、法規範などのルール守っていくことがなかなかできない状況にあるといわれる。なかでも、ルール違反を犯す原因として「みんながルールを守っていない。」から「わたしだけがルールを守ることはない。」という偏った不公平感があげられる[9]。この「マイナンバー」の登場で、より、納税者の納税義務が実現することになる。つまり、税務の現場では、すでに課税捕捉手段として確立しているもの（たとえば、生命保険金の満期金に関する「支払調書」など）は、納税者に対してそれらが課税を受けるべき客体であることの理解が得られやすいということである。一方、租税は、個人の財産権に抵触することで成り立っている。それゆえ、別の見方からは、納税は財産権の侵害と映ることもあり得る。しかし、租税の本来の意味を理解するうえで、重要なことは納税者のもつ租税倫理観である。日本における租税倫理観は、いまだ発展途上にあり「税は、取られるもの」として醸

[9] 浜辺陽一郎「コンプライアンスの考え方」中公新書、2005年、１頁、65頁。

成されてきた。そこで、租税教育が大きな役割を果たすといってよい。なぜ、このように重要なことがおざなりにされてきたのか理解しがたいところがある。

他方、「更正の請求」は、手続の適正保障の観点から、「嘆願書」に内在する問題が指摘されてきた。租税法律主義の下では、適正手続の保証が堅持さなければならない。しかし、税務行政では更正の請求の期限が徒過した場合、納税者が救済を求めて税務署長に「嘆願書」を提出し、職権での減額更正を「お願い」することが慣例として存在してきた。これは、憲法第16条にいう「請願権」を法的根拠とするものではない。もっとも、納税者が税務署に対してこの憲法に基づく「請願書」を提出することを妨げないが、実務慣行として税務署は「嘆願書」なるものを受け付けることになっている[10]。このように、この慣習が救済措置制度の中に法律で規定されることなく、事実上の制度として運用されている。それは、法制度ではなく運用を重視し、税務行政の恣意的な裁量権の確保に固執する税務行政に内在する大きな問題を正当化する結果となっている。しかし、現実問題として、更正の請求ができる期限を経過した後に申告内容の誤りに気づく場合もあり得る。その場合に、納税者が当初の申告書に記載した、又は、計算事項や審査事項を記載した書面の添付にかかる「課税標準等又は税額等」の計算に誤りがあることを具体的に明示して申告内容の是正を求めたのであれば、課税庁は当該納税者の申立てに理由があるかどうかを調査し、その申告内容に重大な瑕疵（やむを得ない理由）があると認められる場合には、これを是正すべきものと考える。

1．納税者権利憲章

わが国の納税者権利憲章を含む納税者の権利保障制度の導入は、1980年ころから提唱されてきた。これらの納税者権利憲章の内容は、2003年

[10] 月刊「税理」編集局編「納税者権利憲章で税制が変わる」ぎょうせい、2011年、36頁、峰崎直樹内閣官房参与の発言「とにかく、『嘆願書』というものがあることに驚きました。・・・江戸時代的な、お代官様に訴えなければいけないようなそういう話があること自体に驚いたのです」。

のOECDが掲げる納税者の権利保護の基本原理や諸外国の税務行政の適正手続に関する法制度が参考になる。この納税者権利憲章には、すでに述べた納税者の権利及び義務が謳われている。これらをみると、納税者の権利及び義務につき、わが国では、納税者の義務は、国税通則法や個別法で規定されている。しかしながら、納税者の権利に係る規定の整備が不備であることが明らかになる。それゆえ、早急に納税者の権利に関する規定に整備が求められている[11]。一方で、租税収入で国家財政を

[11] 税務調査の適正手続きは、参議院で斎藤勁議員が二度取り上げた質問第14号、件名「税務行政における適正手続きの法的整備に関する質問趣意書」（平成11（1999）年12月14日）、これに対する政府答弁は、内閣参質146第14号・参議院議員斎藤勁提出税務行政における適正手続きの法的整備に関する質問に対する答弁（平成12（2000）年１月14日）からその動きをみることができる。同議員は同じ件名で平成12（2000）年５月29日に再質問（質問第44号）を行い、これに対する政府答弁（内閣参質147第44号）は平成12（2000）年６月20日になされた。

税務行政における適正手続の法的整備に関する質問主意書右の質問主意書を国会法第七十四条によって提出する。
平成11年12月14日　齋藤 勁

参 議 院 議 長　齋　藤　十　朗 殿

税務行政における適正手続の法的整備に関する質問主意書

１．わが国においては税務行政についての適正手続が法的に整備されていない。すなわち、わが国の税法には、税務調査に関する規定が、１条文のみ裁量的に「調査について必要があるときは・・・調査できる」（所得税法第234条、法人税法第153条参照）とあるだけであり、その他の手続（調査の通知、理由開示、時間・場所、代理人の選任、弁明手続、苦情申立て手続など）は何ら法文化されていない。また、税務調査の違法性をめぐって多くの裁判例がでているが、裁判例は、わが国の成文法主義の見地から原告納税者に不利なものがほとんどである。平成６年に施行された「行政手続法」においても、税務行政手続については、同法及び国税通則法の規定により広範囲にわたり適用除外となっている。しかし、同法案を審議した第三次行政改革審議会の答申の意見では、適用除外された行政手続の分野（税務行政を含む。）につ

運営する先進諸国は、1970年代に、フランス、西ドイツ、1980年代に、

いて、「それぞれの個別法で行政運営の公正性の確保と透明性の向上を図る観点から必要に応じて規定の見直し等を行った上で、行政手続法の適用除外措置を講ずることが適当」であると指摘されており、また、行政手続法の立法審議過程においても、総務庁長官の答弁において、第三次行革審の趣旨を踏まえた個別法における見直しが必要であることが述べられている。

私は、次のような理由から、国税通則法を改正すべきと考える。

・申告納税制度を維持発展するためには、納税者の協力が必要であり、特に国税通則法を改正して税務調査に関する適正な手続規定を整備することは、納税者の税務行政に対する信頼を得るものとなる。

・税務行政における適正手続が未整備であることは、税務行政に必要以上の裁量を期待する結果となり、効率的な行政運営を阻害する。国税通則法を改正して税務行政の適正手続規定を導入することは、効率的な税務行政の遂行に資することになる。

・1988年の OECD の納税者の権利に関する報告書等、納税者の権利を保護する観点から税務行政における適正手続を確立しようとする方向は世界的な潮流となっている。アメリカ、ドイツ、フランス、イギリス、カナダ等の諸国では、1980年代から納税者の権利保護に関する法制度が急速に整備されてきている。アジアにおいても、1996年に韓国の「国税基本法」が改正され、翌年には「納税者権利憲章」が公布された。わが国の経済社会が急速に国際化している現状において、納税者の権利を含む税務行政手続の法的整備はまさに急務である。

以下の点について、政府の見解を示されたい。

２．OECD が掲げる納税者の権利保護の基本原理や諸外国の税務行政の適正手続に関する法制度を参考にすれば、少なくとも次のような内容をもった国税通則法の見直しがなされなければならない。

・納税者は基本的に誠実であり、納税者が提出した申告書は真実であると推定すること（納税者の誠実性の推定）。

・税務調査を行う場合には、調査実施の一四日までに書面により通知するものとすること（税務調査の事前通知）。

・税務調査に際し、税理士等を代理人とすることができる旨を税務調査通知書等で教示すること（税務調査における代理人選任権の教示）。

・税務調査を行う場合には、調査対象税目、調査を必要とする理由等を書面により開示すること（税務調査の理由の開示）。

・原則として個人の住居において調査を行うことを禁止する。また、税務調

カナダ、英国、ニュージランド、米国、オーストラリア、1990年代に、

査においては納税者等のプライバシーを保護すること（税務調査におけるプライバシーの保護）。
・税務調査が終了した場合において処分を行わないときは、速やかに書面によって調査終了を通知すること。また、税務調査に際して行政指導を行う場合には書面によって行うこと（調査終了の通知）。
・同一税目で同一期間に関する再調査を行うことは原則としてできないものとすること（重複調査の禁止）。
・手続規定に違反して行われた税務調査に基づく処分は無効とすること（違法調査の無効）。
以上のような改正について、政府の見解を示されたい。
右質問する。

（政府の答弁書）
内閣参質146第14号
平成12年１月14日
内閣総理大臣臨時代理 国務大臣　青木　幹雄

参議院議長　斎　藤　十　朗　殿

参議院議員斎藤勁君提出
税務行政における適正手続の法的整備に関する質問に対し、別紙答弁書を送付する。
参議院議員斎藤勁君提出税務行政における適正手続の法的整備に関する質問に対する答弁書

１．について
わが国における税務行政に係る手続に関しては、各国税に共通な事項である更正の請求、更正又は決定、納付、不服申立て等の手続については国税通則法等において、各国税に固有な事項である確定申告書の提出、青色申告書に係る更正、質問検査等の手続については所得税法、法人税法等において、それぞれ必要な規定が設けられ、独自の体系が整備されている。
ご質問の税務調査については、例えば、所得税法第234条に質問検査権の行使の要件及び相手方、質問検査権の内容等に関する規定が設けられているが、最高裁判所の判例によれば、同条の規定は、「質問検査権を行使しうべき場合につき、具体的かつ客観的な必要性のあることを要件としており、質

インド、韓国、オーストリア、スペインが納税者の権利を章典とし、ま

問検査の範囲、程度、時期、場所等、権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねられていると解される。実施の細目についても、質問検査の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内という制限を課して客観的にその範囲を画定している」と解されている（昭和58年７月14日最高裁判所判決）。

また、同法第236条には、税務調査の際の身分証明書の携帯等に関する規定が設けられている。さらに、国税庁において税務行政を遂行する上での基本原則を税務職員に示した税務運営方針（昭和51年４月１日）等においても、一般の税務調査の際には事前通知の励行に努めること等とされており、これらにより税務調査は適正に実施されている。なお、国税に関する法律に基づく処分等については、行政手続法及び国税通則法により行政手続法の規定の一部を適用しないこととされているが、これらの処分等についても、国税通則法その他の国税に関する法律（以下「各税法」という。）等において必要な規定が設けられ、独自の手続体系が整備されており、行政運営の公正及び透明性は確保されている。税務行政については、右に述べたとおり、各税法の規定等により必要な手続が整備されており、これに基づき、納税者の理解と協力を得つつ、効率的に遂行されていると考える。また、諸外国の納税者の権利保護に関する法令に規定されているような納税者の権利については、日本国憲法第84条に定められているいわゆる租税法律主義の下、各税法において具体的な規定が設けられているものがあること及び各税法の具体的規定等の趣旨に則した適正な税務行政により、基本的にその保護が図られている。

したがって、ご質問のような理由に基づいて国税通則法の改正を行うことは考えていない。

２．について

ご質問の見直し項目は、必ずしも経済協力機構（OECD）の報告書（納税者の権利及び義務）や諸外国の納税者の権利保護に関する法令等に共通して掲げられているものではないと承知している。例えば、アメリカ合衆国の「納税者の権利章典」及び「納税者としてのあなたの権利」においては、納税者の誠実性の推定、通常の税務調査の事前通知、個人の住所等における調査の禁止及び違法な調査に基づく処分の無効に関する項目は掲げられていないと承知している。国により課税方式、税務調査の方法、挙証責任の所在、不服申立制度等に違いがあることを考慮すれば、諸外国の納税者の権利保護に関する法令等に掲げられている項目のすべてをわが国の制度に採り入れることが必要となるわけではない。わが国の税務調査については、調査の目的を達

たは、その権利の宣言をしている。これらは、租税国家の安定には、納税者の協力が不可欠であり、納税者は、大切な「クライアント」であるから、当然に、納税者の権利を保障し、税務行政の信頼を得ることが重要であるという思想がその根底にある。アメリカや韓国等の諸外国では、すでに「納税者権利憲章」を含む納税者の権利保護規定が整備され、①納税者の誠実性の推定、②税務調査の事前通知と調査理由の開示を受ける権利、③税務調査時に専門家の助力を受ける権利、④重複調査を受けない権利、⑤税務職員から公正な待遇を受ける権利、⑥事前救済制度の充実、が納税者権利憲章で規定されている[12]。租税法律主義の要請から、わが国においても、適正手続保証の整備は重要である。まさに、納税者権利憲章の制定の目的は、適正手続保証を制度的に措置することにある。その意味で、平成23年度税制改正大綱[13]には、国税通則法を改正し第１

成することができなくなるような場合を除いて事前通知を行うこと、必要に応じて概括的な調査理由の開示を行うこと、プライバシーの侵害となるような行き過ぎた調査が行われないよう十分に配意すること、実地調査の結果何らの非違も認められない納税者に対して書面により調査結果の通知を行うこと、再調査は新たな資料情報によって先の調査で把握した所得金額が過少であることが判明した場合等に行うこと等、所得税法第234条を始めとする各税法の規定等の趣旨に則して、納税者の権利に配慮した適正な運用が行われている。また、ご指摘のような内容の国税通則法の改正については、納税申告書の記載が真実であると推測することはその記載の真実性及び正確性を確認するための調査が必要とされる現状に合致しないこと、税務調査の事前通知を行うことによって帳簿書類が隠匿される等のおそれがあること、調査前に具体的な調査理由を開示することは困難であること、税務調査の際の行政指導を書面で行う場合には書面の作成に相当の時間を要し調査期間が長くなること等の問題があると考える。したがって、ご指摘のような内容の国税通則法の改正を行うことは考えていない。

[12] 湖東京至『世界の納税者権利憲章』中小商工業研究所、2002年に詳しい。

[13] 納税者権利憲章の策定「(1) 納税者権利憲章の策定、納税者の立場に立って納税者権利憲章（以下「憲章」といいます。）を策定します。憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿っ

条（目的）規定に「納税者の権利利益の保護」の文言を入れ、あわせて「納税者権利憲章」を策定し納税者の権利に関する規定が設けられていた。他方、質問検査権が「帳簿書類等の提示・提出」の要求まで拡大され、これに応じない場合の「罰則」規定の導入や「提出物件の留置き」など納税者の義務規定も強化されている[14]。また、「納税者権利憲章」は法案成立後一定の期間をおいて、国税庁長官が平易な表現を用いて簡潔に記載した文書にして公表する予定になっていた。ところが、この重要な改正が「政争の具」とされ[15]、国税通則法改正案の改正事項の一部見

て策定します。これを踏まえ、税務当局も納税者からより一層信頼される税務行政に向け、取り組むものとします。また、国税通則法について、第一条の目的規定を改正し、税務行政において納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にします。さらに、憲章の策定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、憲章に記載すべき事項を法定するとともに、各種税務手続の明確化等に関する規定を同法に集約します。同法の法律名が改正後の法律の内容をよく表すものとなるよう、題名を変更します。」。

[14] (5) 理由附記　処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、全ての処分について、理由附記を実施します。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することとします。なお、個人の白色申告者に記帳が義務化されることに伴い、以下の点について今後検討を行います。①白色申告者の記帳義務化に伴い、必要経費を概算で控除する租税特別措置についてどのように考えるか。②白色申告者に記帳が義務化されることを踏まえ、今後、正しい記帳を行わない者の必要経費についてどのように考えるか。③白色申告者の記帳水準が向上した場合には、現在、白色申告者に認められている専従者控除について、その専従の実態等を勘案し、どのような見直しが可能か検討してはどうか。

[15] 2011年10月11日、「政府税制調査会」の中野寛成民主党税制調査会会長代行は、「当税調としても努力をしてきたところでありますが、やはり、この権利という言葉が「哲学として相手方と相容れない」中にあって局面展開を図るため、また、「更正の請求期間の延長」や「理由附記」など、納税者の権利を具現化する事項を早期に実施することによって、納税環境整備が相当前進する、いわば、「実が取れる」との判断にいたって、「憲章」については断腸の思いではありますが、今回は見送ることにした。」発言している。また、2011年11月29日参議院財務金融委員会において、安住淳財務大臣は、「与野党交渉を行う与党側の責任者の方から合意をこれを持っているとなかなか難しいので、そういう

送りとが行われることになった。国税通則法の一部改正案から削除されたのは、法律名を「国税通則法」から「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」へと変更する改正規定、「納税者権利憲章」に係る改正案第４条（納税者権利憲章の作成及び公表）を新設する規定である。また、目的規定である第１条で、「・・、税務行政の公正な運営を図り、・・」とある部分を「・・、国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ、税務行政の公正な運営を確保し、・・」と改める案も見送られた。この結果、重要な納税環境整備が大きく後退してしまった。先進国において、納税者憲章を持たない国は、日本のみである現実を認識して、これらは、早急に創設すべきである。

２．租税教育

租税教育は、健全な納税者意識を養い、申告納税制度の維持発展に寄与するため重要なテーマである。過去、租税教育は、国税庁と税理士会がそれぞれに単独で取り組んできた[16]。しかしながら、その取り組みが単発的で戦略的でなかったことから、その実績や効果に疑問があるとの指摘もあった。平成23年度の税制改正大綱は、「本来、租税教育は、社会全体で取り組むべきものであり、健全な納税者意識のより一層の向上に向け、今後とも官民が協力して租税教育の更なる充実を目指す必要があります。特に、小中学校段階だけでなく、社会人となる手前の高等学校や大学等の段階における租税教育の充実や、租税教育を担う教員等に対する意識啓発について検討し、関係省庁及び民間団体が連携して取り組むこととします。」としてその整備を掲げた[17]。そして、税理士会は、

点では、最初から落とすようにというふうな指示がありましたので、私の政治判断で落とさせていただきました。」と答弁している。

[16] 税理士会の租税教育の取組は、平成15年度の租税教室講師派遣件数が全国で333回であった。当時は、税理士の個人的な繋がりで租税教室の開催を教育機関にお願いしていた。平成22年度は4634回に増加している。（税理士界1287号2011年12月15日）。

[17] (2) 租税教育の充実

国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として、社会のあり方を主体的に考えることは、納税に対す

租税教育のテーマである「税とは何か、なぜ税金を納めなければならないのか、税がどのようにつかわれているか」などの税の役割について指導すべき適任者は、独立した公正な立場で税理士制度を支える税理士であるとして、「租税教育推進部」を設置した。それでは、なぜ、いままで、国、税理士、教育機関で「租税教育」が進展しなかったのであろうか。それは、国レベルでの推進政策が存在しなかったからである。このような経緯をみると、日本は、納税者の「租税倫理観」の育成を租税政策において後順位としてきたと思われる。これらのことは、社会人予備軍として大学生に対しての租税教育に関するアンケートに如実に表れており[18]、租税教育のラストチヤンスでもあることから、今後はこれまでの

る納得感の醸成と民主国家の維持・発展にとって重要です。こうした健全な納税者意識を養うことを目的として、国税庁では、次代を担う児童・生徒に対し、租税教育の充実に向けた各種の支援を実施しています。また、税理士・税理士会においても、納税者又は国民への社会貢献事業の一環として、租税教育を通じて申告納税制度の維持発展に寄与するため、小中学校への講師派遣等を積極的に実施しています。本来、租税教育は、社会全体で取り組むべきものであり、健全な納税者意識のより一層の向上に向け、今後とも官民が協力して租税教育の更なる充実を目指す必要があります。特に、小中学校段階だけでなく、社会人となる手前の高等学校や大学等の段階における租税教育の充実や、租税教育を担う教員等に対する意識啓発について検討し、関係省庁及び民間団体が連携して取り組むこととします」。

[18] 澤田正教授は、「今の大学生の税知識はきわめて貧弱であり、税のことについてほとんど知らないということである。そして、多くの大学生が、何も知らずに成人し、租税教育を受ける機会のないまま卒業していく。それは、本人にとっても、国にとっても、地方自治体にとっても、そして、何より日本社会にとって、残念な状況である。さらに残念であるのは、大学生自身が租税教育を必要であると認識しており、自分たちが税の知識を身につけたいとしているとともに、子供ができたら、子供にもぜひ税知識を付けさせたいと考えている、というように彼らの側にも租税教育に対する大きなニーズがあるということである。そのような意味で、これまでの小・中・高校での租税教育に加え、大学生に対して租税教育の機会を増やしていくことには大きな意義があると考えられる。自分自身を含め、関係者の一層の努力を期待するものである。租税教育を通じて、学生に税を学ぶ面白さと学び方を伝え、やる気に火をつけられれば、学生は自分から学ぶようになるし、人生を通じて、よき納税者として、税

小・中・高校の租税教育に加え、大学生に対する租税教育の機会を増やしていくことに大きな意義があると指摘している。このように、「税」は、国民が便益をうける国家活動の運営資金を調達する手段＝会費のようなものであるという近代的な租税観の養成が納税環境の基礎的な土壌形成に最も重要なことであり、これを、丁寧に育成させなければならない。

3．更正の請求

申告納税制度の下では、納税者自らが法定申告期限までに正しい課税標準等又は税額等を申告するのが前提である。しかし、納税者はその申告に当たって計算を間違い、また、税法の解釈を誤ることもあり得る。その場合、法定申告期限後にその誤りに気づいたときは、納税者においても是正する方法が認められている。そこで、国税通則法は、修正申告と更正の請求という二つの手続を設けている。このうち、修正申告は、納税者が期限内申告又は期限後申告をすることにより第一次的に納税義務が確定した後に、また、税務署長の更正・決定により納税義務が確定した後に、納税者自らが課税標準等又は税額等の申告内容を増額変更するものいう[19]。他方、更正の請求は、納税申告により既に確定している課税標準等又は税額等が過大であるときに、納税者が税務署長に対し、その課税標準等又は税額等の減額をするように職権発動を求める手続である。それゆえ、更正の請求、それ自体は、課税標準等又は税額等を確定させることを意味しない。さらに、更正の請求には、「通常の場合の更正の請求[20]」と「後発的事由の更正の請求[21]」がある。この更正の請求

について関心を持ち、税の情報にアンテナを立ててもらうことにつながっていこう。」と述べている。（澤田正「大学生の租税教育に対する意識とニーズについて」税大ジャーナル、2008年２月、171頁。）

[19] 国税通則法19条。

[20] 国税通則法23条１項では、納税申告書を提出した者について、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」により、①当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき、②納税申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき又はその金額の記載がなかったとき、③納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき又はその金額の記載

があった場合、税務署長は、その請求に係る課税標準等又は税額等を調査し、その調査に基づいて減額更正をし、又は更正をすべき理由がない旨を通知する[22]。そして、更正の請求に係る税務署長の処分は不服申立ての対象となる[23] [24]。平成23年度大綱では、更正の請求に係る規定が大幅

がなかったときには、法定申告期限から１年以内に限り、更正の請求ができるとしている。

[21] 国税通則法23条２項では、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者について、次に掲げる事由が生じたことにより次の１から３までに該当することとなった場合には、その事由が生じた日の翌日から２月以内に更正の請求ができるとし、また、国税の更正又は決定等の期間制限に係る通常の除斥期間の経過後においても行うことができる。これを「後発的事由の更正の請求」という。

１．申告、更正又は決定（以下「申告等」という。）に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解等を含む。）により、その事実がその計算の基礎としたところと異なることが確定したこと

２．申告等に係る課税標準等又は税額等の計算にあたって、その申告又は決定を受けた者に帰属するとされていた所得その他の課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき

３．①申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと、②申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除されもしくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され又は取り消されたこと、③帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、その後、当該事情が消滅したこと、④租税条約に基づき我が国と相手方当事国との権限ある当局間の協議により、先の課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる合意が行われたこと、⑤申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官の法令の解釈が変更され、その解釈が公表されたことにより、その課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることを知ったこと

[22] 国税通則法23条４項。

[23] 国税通則法75条１項。

[24] この更正の請求規定は、従前から、さまざまな問題を抱えている。まず、

に改訂された[25]。しかしながら、まだ、残された問題がある。それは、更正の請求ができる事由の拡大についての問題である。国税通則法23条１項は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」と規定しているところから、国税通則法23条１項と２項の関係については、制限説[26]と無制限説[27]の二つの見解があり、仮に、法定申

更正の請求期間の問題である。課税標準等を増額する場合の修正申告は法定申告期限から５年間、課税庁の増額更正は３年（法人税に係る更正を除く。）又は５年（法人税に係る更正）内とされている。これに対し、更正の請求期間が法定申告期限から１年以内に限定しているのは、納税者の権利保護に欠けるのではないかという批判がある。しかしながら、昭和45年の国税通則法の改正に際して、更正の請求ができる期間を法定申告期限から１年（改正前は２か月）に延長したのは、「納税者が自ら誤りを発見するのは次の申告期限が到来するまでの間であるのが通例であり、租税法律関係の安定性の面からの合理的な制約の結果」（東京地裁昭和54年３月15日判決・訟月25巻７号1969頁）であるとして、１年という更正の請求ができる期間の制限については、それなりの合理性があり、更正の請求は、課税庁による職権発動を求める制度であるが、課税庁がこれを拒否した場合には、納税者がその拒否に対して不服申立てや抗告訴訟を提起することができるものであるから、更正の請求期間については、不服申立てや抗告訴訟を提起することができる期間との対比において検討されるべきものであるという意見がある。（池本征男「新しい時代を拓く国税基本法の制定に向けて　第４章　更正の請求と適正手続」21世紀政策研究所、2009年、69頁。）。

[25] （4）更正の請求

納税者が申告税額の減額を求めることができる「更正の請求」については、法定外の手続により非公式に課税庁に対して税額の減額変更を求める「嘆願」という実務慣行を解消するとともに、納税者の救済と課税の適正化とのバランス、制度の簡素化を図る観点から、更正の請求を行うことができる期間（現行１年）を５年に延長し、併せて、課税庁が増額更正できる期間（現行３年のもの）を５年に延長します。これにより、基本的に、納税者による修正申告・更正の請求、課税庁による増額更正・減額更正の期間を全て一致させることとします。また、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な「当初申告要件が設けられている措置」については、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていることを踏まえ、更正の請求を認める範囲を拡大します。

[26] その一つは、国税通則法23条１項は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当

告期限１年以内の合意解除を理由とする更正の請求にやむを得ない事情を必要としない見解、つまり、無制限説に立つと、課税負担に関する錯誤（想定よりも、多大な税額の負担となった場合）を理由とするものも許されると考えられる。これは、納税者の権利保護という観点からは、無制限説が優れているが、現在のところ判例のほとんどが制限説に立っている。しかし、後発的な事由による更正の請求は、昭和45年の税制改正において、通常の場合の更正の請求を「法定申告期限から１年」に延長した際に、「このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかったことについて、正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となったものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加するものとする[28]。」として、国税通則法に設けられたものである。このような法の

該計算に誤りがあったこと」と規定しているところから、当初の申告に原始的・内在的な瑕疵があった場合に限って法定申告期限から１年以内の更正の請求（通常の場合の更正の請求）ができると解するのである。そして、当初の申告に誤りがなく、法定申告期限後に予知し得なかった事態その他やむを得ない事情が生じたことにより課税標準等又は税額等が過大になったときには、国税通則法23条２項の更正の請求（後発的事由の更正の請求）ができるとする見解である。国税通則法32条２項のかっこ書では、「納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。」規定しているが、これは、法定申告期限後１年以内に、国税通則法23条２項に規定する後発的な事由が生じ、その結果、当初の申告内容が過大となった場合には、同条１項の更正の請求ができることを明らかにしたものであると解するのである。この見解を「制限説」と呼んでいる。

[27] 国税通則法23条２項は、同条１項の通常の場合の更正の請求に対して期限の特例を定めたものにすぎず、１項と２項の更正の請求で請求内容が異なるものではないとする。国税通則法23条２項のかっこ書の趣旨については、第２項の更正の請求は一定の後発的事由が生じてから２か月が期限となるところ、この２か月の期限が第１項の１年の期限内であるときは、この２か月を徒過したからといって更正の請求ができなくなるものではなく、本来の１年の利益は享受できるとし、確認的な規定であると説明するのである。この見解を「無制限説」と呼んでいる。

[28] 昭和43年７月30日税制調査会「税制の簡素化についての第三次答申」第３の

趣旨から、この「正当な事由」について、申告の基礎となった課税要件事実について、法定申告期限後に錯誤無効であることが確認された場合など、遡及効が生ずる事実が生じた場合についても、更正の請求が認められるようにすべきであり、立法上でそのことを明確にする手当が必要であるとする意見がある[29]。

４．社会保障・税に関わる番号制度

納税番号制度の導入の議論は、従前からあった[30]。マイナンバー制度法案[31]は、国民の一人ひとりに番号を割り当て納税や社会保障に関する

６（1）参照。

[29] 金子名誉教授は、更正の請求の排他性と後発的無効の理論について、期間制限の期間を経過してしまった後で間違いに気づいたようなこと、その後発的理由による更正の対象となっていないけれども救済を考えないと気の毒だという場合、やはりその後発的な理由による変動が非常に重要なものであって、更正の請求以外に救済を認めないと納税者の利益が著しく害されるような結果になるというような場合は、例外的に後発的無効の理論を使って救済を認める余地があるのではないかと述べられている。（金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル３号10頁）。

[30] 金山剛「わが国における（納税者）「番号制度」の考察―税と社会保障の一体化を見据えて―」札幌学院法学27巻２号97 ～ 134頁。

[31] 平成23年度大綱では、（7）社会保障･税に関わる番号制度として、社会保障･税に関わる番号制度（以下「番号制度」といいます。）は、主として給付のための制度であり、①真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障の充実とその効率化を図りつつ、②国民の負担の公正性を担保し、制度に対する国民の信頼を確保するとともに、③国民の利便性の更なる向上を図るために不可欠なインフラとして可能な限り早期に導入することが望ましいものと考えます。本制度については､「政府･与党社会保障改革検討本部」の下に設けられた「社会保障･税に関わる番号制度に関する実務検討会」の「中間整理」（平成22年12月３日）において、①幅広い行政分野での利用を視野に入れつつ、まずは税と社会保障分野から利用を開始する、②住民基本台帳ネットワークを活用した新たな番号を使用する、③データベースの管理方式については分散管理方式を前提に検討し、番号の管理方式については一元管理又は分散管理とすべき具体的分野について今後検討を進める、④付番機関については、社会保障制度や税制の改革の方向性に照らして「歳入庁の創設」の検討を進めるとともに、「まずはどの既

情報を管理するという制度であり、平成26年度中に番号が交付され平成27年１月には社会保障や税務の分野で利用が開始される予定である。主に利便性と個人情報保護の点から賛否が分かれているが、制度導入にあたっての課題とされているセキュリティー面やプライバシー保護の部分に関する具体的な解決方法が重要である。マイナンバー制度は、その導入によって、個人の所得や介護・医療などの社会保障の情報を一元管理し、徴税強化と保険料などの徴収強化の政策のために活用される。とりわけ、税務の面では、所得の過少申告の確認や税の不正還付防止、確定申告手続きを簡略化するための政策や、さらには消費税増税に伴う「給付付き税額控除」などの手続きに利用されると考えられる。政府はマイナンバー法の導入に際して、「国民への給付と負担の公平性の確保」、「国民の利便性向上」、「行政の効率化、スリム化に資する効果」などさまざまな目的を掲げている。また、事務処理にあたってマイナンバーを提供する場合は、個人番号カードの提示などによる本人確認が必要となる。そのほか自宅のパソコンから情報提供の記録を確認できる仕組み（マイ・ポータル）づくりや、行政組織が国民の個人情報をきちんと保護しているかどうかを監督する「個人番号情報保護委員会」の設置、行政組織などがマイナンバーの使用に際して情報漏洩した場合には、４年以下の懲役または200万円以下の罰金といった罰則規定を盛り込んでいる。

第２項　税務調査手続・「調査」に関する納税環境整備

納税者と国家権力の発動たる課税庁が激しく衝突する税務調査の場面

存省庁の下に設置すべきか」について、他の論点の方向性に鑑みつつ、検討を進める、⑤個人情報保護の徹底については、最低限、「自己情報へのアクセス記録の確認」、「第三者機関の設置」、「目的外利用防止に係る具体的法原則明示」、「関係法令の罰則強化」を実施する方向で検討する、という目指すべき方向性を明らかにしたところです。また、スケジュールについては、「社会保障改革の推進について」（平成22年12月14日閣議決定）に基づき、来年１月を目途に基本方針をとりまとめ、さらに国民的な議論を経て、来秋以降、可能な限り早期に関連法案を国会に提出できるよう取り組むこととしています。今後、このような方針に即し、早期の制度導入に向け、実務検討会を中心に速やかに検討を進めます。」としている。

では、「法の支配」がその根底に横たわっていなければならない。わが国に数多くある行政組織のなかで、とりわけ、国税吏員は職務に忠実であり、優秀であるといえる。さりとて、ときには、目標達成のため、やや、強引な質問検査権の行使も散見されることも事実としてある。その結果、税務吏員の行為に、もっといえば、課税庁に対して納税者が失望する場合も少なくない。税務行政の効率化に対して、税理士は「公器」としての役割を果たさなければならない。納税者と課税庁、そして、税理士が協調しながら、この三者による構成される三角形をバランスよく維持しなければならない。そこには、課税庁が納税者を信頼すること、そして、納税者の代理人としての税理士を信頼することが、真の納税環境整備にとって重要である。

1．税務調査手続の明確化

税務調査に関して、わが国の税法には、その規定が一条文にのみ裁量的に定められているだけであり[32]、その他の手続は何ら保証されていない。このことが、国家権力の発動である税務調査において、さまざまな問題を引き起こしている。平成23年度税制改正大綱では、「納税者権利憲章」を策定し税務調査手続規定を整備することが明記された。そして、その法案には「納税者の権利利益保護を図る」趣旨のもと、調査手続に際して、これまで規定のなかった「事前通知」や「調査の終了通知」など納税者の権利に関する規定が設けられる予定であった。また、「納税者権利憲章」は法案成立後一定の期間をおいて、国税庁長官が平易な表現を用いて簡潔に記載した文書にして公表する予定になっていた[33]。と

[32] 所得税法234条、法人税法153条。

[33] 納税者権利憲章は、法律上義務付けることとし、憲章に記載すべき事項を法定した上で、平易な表現で一覧性ある行政文書として、国税庁長官が作成し、2012年（平成24年）１月１日に公表するとされていた。内容は、憲章に記載すべき具体的な項目は、次のとおりである。①納税者の自発的な申告・納税をサポートするため、納税者に提供される各種サービス、②税務手続の全体像、個々の税務手続に係る納税者の権利利益や納税者・国税庁に求められる役割・行動、③納税者が国税庁の処分に不服がある場合の救済手続、税務行政全般に関する苦情等への対応、④ 国税庁の使命と税務職員の行動規範。

ころが、国税通則法改正案の改正事項の一部が見送られることになった。具体的には、「税務調査手続」については、改正案で「更に、手続を『新たに追加』」するとしていた部分が採用されなかった[34]。

国税局や税務署の職員が行う税務調査は、各税法に規定する質問検査を根拠としている。その条文は、「調査について必要があるとき、・・・質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することが出来る」とのみを規定し、具体的な手続規定は存在しない。そして、この規定中の「必要があるとき」との解釈は、課税庁の裁量に委ねられている。そもそも、令状に基づく査察部の調査以外は全て任意調査である[35]。質問検査権を根拠として行われる税務調査が任意調査である以上、「納税者の理解と協力を得て行うものである。（税務運営方針、昭和51年、調査方法の改善の項）」のは当然のことであり、それゆえ、質問検査権の行使にあったては一定の限界があることは明白である。しかしながら、昭和49年に国税庁が発遣した「税務調査の法律的知識」や昭和51年の国税庁長官が訓示した「税務運営方針」、平成９年の「今後の税務行政運営について」、さらに平成11年の「現況調査法」等の内部資料や平成17年に東京国税局法人課税課が発行した「税務調査の法律的知識」という研修資料をもとにして税務調査が行われているのが実態である。このように、租税法律主義の下での納税者にかかる適正手続保証という視点からは、租税法の

[34] 具体的には、次のような規定が審議中の国税通則法改正案から削除されることになった（74条の９～74条の11）、・一定の事項を記載した「書面の交付」により納税者、調書提出義務者、反面先等に調査の事前通知を行うとする規定・事前通知をしない場合、実地調査を終了するまでの間に一定事項を記載した書面を交付するとした規定・調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合に、調査結果の内容と更正決定等をすべきと認めた額、理由を簡潔に記載した書面を交付するとした規定・調査の結果について修正申告書の提出等があった場合に調査が終了した旨を書面で通知するとした規定・実地の調査を伴わない調査の場合、書面の交付は納税者の求めがあった場合に限るとした規定・調査の事前通知や終了通知を原則として文書で行うことなど、現行通達等の範囲を超えた手続を新たに追加することが見送られたもので、新たな事務とコスト負担が生じる部分については、引き続き検討するということのようだ。

[35] 調査に応じない場合に罰則規定があるので間接強制である。

実体法に税務調査に関する手続規定を創設する必要がある。

２．理由附記

行政手続法14条は、行政庁が不利益処分をする場合には、その名あて人に対し当該不利益処分の理由を示さなければならないと規定している。ただし、国税に関する法律に基づいて行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、理由附記が適用除外とされている[36]。それらが除外される理由として、課税庁は、国税に関する処分は、金銭に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については、むしろ事後的な手続で処分することが適切であること、また、主として申告納税制度の下で、各年又は各月ごとに反復継続して大量に行われる処分であること等の特殊性を有していること、さらに、限られた人員をもって適正に執行し公平な課税が実現されなければならないことによると述べている[37]。従前は、この理由附記につき、個別の税法において規定され、青色申告に係る更正通知書のみが、その更正の理由を附記しなければならないこととされていた[38]。

この更正処分に理由附記が行われる趣旨は、課税庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を納税者に知らせて不服申立ての便宜を与えることを目的としている[39]。この課税庁の恣意を抑制する作用は、「処分適正化機能」であり、更正に際しその更正理由を明確にして、課税庁がその更正内容を安易に変更することを許さず、その処分の対象を特定することでその責任の所在を明確にし、課税庁の判断を慎重にして合理性を期することを目的とする。

この理由附記の制度につき、どの程度の理由を附記すべきなのかという理由附記の程度の問題、また、理由が全く附記されていない又はその附記が不十分な場合の課税処分は取り消されるのか否か、さらには、理

---

[36] 国税通則法74条の２。

[37] 東京地裁平成11年12月17日判決税務訴訟資料245号930頁。

[38] 所得税法155条、法人税法130条。

[39] 最高裁昭和38年５月31日判決税務訴訟資料37号653頁、最高裁昭和60年４月23日判決税務訴訟資料145号97頁など。

由附記に瑕疵がある場合に課税庁による理由附記の追加や修正、差替えが認められるのか否かという問題が検討されてきた[40]。

すでに述べたように、現在、理由附記は青色申告者に対して、更正処分を行う場合、更正通知書にその更正の理由を附記することのみに求められている。その理由は、青色申告が仕訳帳・総勘定元帳等の一定の帳簿書類を備え付け、それにすべての取引を正規の簿記の原則に従って、整然とかつ明瞭に記録し、それを整理して一定期間保存している者のみ認められているため、所得金額の正確な計算について、高い信頼性が与えられているからである。この理由附記は二つに大別され、課税庁による更正処分が、帳簿書類の記載を否認して行われる場合と、帳簿書類の記載自体は否認することなく行われる場合がある。更正処分が、売上の計上漏れや経費の否認など、帳簿の記載を否認してなされる場合には、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して課税処分の具体的根拠を明らかにすることが必要とされている[41]。他方、帳簿書類の記載自体を否認することなく更正する場合で、更正処分が帳簿等の記載を前提として、単に法令の解釈適用の誤りを是正するものであるときは、帳簿否認によるほどの厳格な理由附記は求められていない。この場合、理由附記の程度としては、二つの見解に分かれている。更正の根拠法令の記載だけでなく、更正の根拠、つまり、課税庁の判断過程、認定理由の附記まで明らかにすることを求めるものと、更正の根拠までは求めないものである。前者は、更正に当たって帳簿書類以上に信憑力のある資料を摘示する必要はないにしても、課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に更正の根拠を明示することが求められるとするものである[42]。後者は、更正処分における根拠、

[40] これら関する判例は、理由附記の程度について、具体的な基準は示されておらず、処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨、目的から判断している。また、理由附記の瑕疵は取消原因であり、理由の追完による瑕疵の治癒を認めていない。そして、法律上理由附記の規定がない場合には、その必要を認めていない。（酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題」月刊税務事例43巻１号～４号、2011年）において詳しい。

[41] 最高裁昭和38年５月31日判決税務訴訟資料37号653頁。

[42] 大分地裁昭和42年３月29日判決税務訴訟資料47号515頁。

たとえば、課税庁の認定理由として、なぜその帳簿上の費用を税務上損金と認めなかったのかということまでの附記を求めていないとするものである[43]。上記のとおり、理由附記の程度には、帳簿書類以上に信憑力のある資料の摘示を求めるもの、更正の根拠法令、処分の対象、具体的な判断過程、認定理由を求めるもの、根拠法令処分の対象のみでよいとするもの、そして、単に「所得計算の誤り」といった抽象的な理由にとどまるものがある。とりわけ、青色申告においては、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以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障したもの[44]であるから、納税者の帳簿を否認して更正がなされる場合においては、附記される理由に、帳簿書類以上の信憑力のある資料によって処分の根拠を明らかにすべきという厳格な運用を求めている。他方、更正処分が帳簿の記載を前提として法令解釈の適用誤りを是正するものであるときは、上記に掲げる程度の理由附記が、個別税法の趣旨と個別の課税処分の態様によって決められているのが現状である。

今回の改正で、処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、全ての処分について、理由附記を実施することなった。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することになった。したがって、今後は、相続税等の従前は理由附記の対象ではなかったものにおいても、理由附記がなされることになる。とりわけ、今回の改正で最も実務に影響が大きいと思われるのが重加算税の決定における理由附記である[45]。これまで、重加算税の賦課決定処分については、その賦課要件である仮装又は隠ぺいの認定に至る課税庁の判断過程は明らかとなっておらず、納税者が納得するまでの説明があったとはいえない状況にあった。それゆえ、理由附記の実施により、この隠ぺい又は仮装であると認定するに至った課税

[43] 岡山地裁昭和47年２月３日判決税務訴訟資料65号79頁。

[44] 財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会編「戦後地方行財政資料　別巻一　シャウプ使節団日本税制報告書」勁草書房、1983年、160頁。

[45] 風岡範哉「相続・贈与の課税処分における理由附記」月刊税務事例43巻５号、2011年、74頁。

庁の具体的判断過程が明らかとなることは、納税者が処分理由を知ること、課税庁の判断を合理的・客観的なものにすることに機能するといえる。

第３項　権利救済手続・「権利救済」に関する納税環境整備

１．国税不服審判所の現状[46]

租税訴訟で、課税庁の処分の取消しを求める場合には、直ちに司法機関たる裁判所に訴えることは原則として許されない。それは、国税通則法115条１項が訴訟前手続きとして、異議申立や審査請求という行政の判断を要求しているからである。この不服申立前置は、原則として、国税不服審判所に対する審査請求の前に、原処分を行った税務署（異議審理庁）に対して異議申立前置を行うことを意味する。すなわち、司法の判断を仰ぐ前に二つの行政手続を経る必要があるということになる。た

[46] わが国の税法事件における司法判断に関して、元最高裁裁判官である伊藤正巳氏は、「実務で長く行われていることを覆すということに対しては、慎重というか、臆病でございます。殊に、最高裁がいままでの実務をひっくり返すような解釈を出しますと、日本の税務行政は大変なことになる。そこで、何とか苦労して税務行政のやっている実務を容認しようとする考え方がでてきます。不満があれば、こういうことは望ましくない、ぐらいのことは言いますけれども、まあ認めておこうか、ということになり、これは行政寄りと批判されるのです」とその当時を回顧し、そして、その理由として「裁判官的感覚なのですが、これは税法の専門の方から間違っていると言われるかもしれませんけれども、どうも実体法も手続法も、税を取る側に有利にできているのではないか、という感じをしばしば持つのでございます。税金はともかく取るのだ、というふうな考え方がどうも現れております。納税者がこれを逃れるということはけしからん、というような感じでこれを抑えることになっています。ですから、それを法解釈で変えるということはなかなか困難です。」とし、「最高裁の裁判官の中にも、ただでさえ徴税側に有利になっている法令を、さらに有利に解釈する、というような人がいるわけで、これは税務行政の実務の安定性を非常に尊重されるというのかもしれませんが、それでいいだろうかという感じが残るのであります。そういう意味では、処理した後、空虚感みたいなものがあるのが税法事件であったような気がするわけです。」と税法事件の特性を述べられている。（伊藤正巳「講演・憲法裁判について」租税法研究20号、租税法学会、1992年、１～４頁。）

だし、所得税法若しくは法人税法に規定する青色申告書又は連結確定申告書に係る更正処分等に不服があるときは、異議申立てを経ないで国税不服審判所に対して審査請求を求めることができる（国税通則法75条４項）。このように、現状は、二段階の不服申立前置が存在している。この不服申立前置はその必要性について、国税に関する処分が毎年大量かつ回帰的であるため、裁判所に過度な負担を与えるような訴訟事件の発生を防ぐためには、不服申立てによってなるべく多くの事件を解決する必要があること、また、租税事件が複雑な課税標準の認定を内容とする場合が多く、多分に専門的・技術的性格をもっているため、まず、行政段階で十分な審理を行い、争点を整理する必要があることが根拠とされている[47]。これらの根拠につき、国税に関する「処分が回帰的」であるかということは、税制の特性として、課税事業年度や課税暦年に連動する処分であるから肯定し得るといえる。しかし、「処分が大量」であるか否かについては、やや疑問を持たざるを得ない。というのは、単純な数比較であるが、国税に関する処分は毎年30万件[48]前後となっている[49]のに対して、税務行政以外の不服申立制度の発生状況をみると、労災保険給付に関する処分の発生状況は、平成21年度で529万件[50]であり、生活保護法に関する処分は平成21年度で61万件[51]であることからみると、国税に関する処分がとりわけ突出しているわけでもないからである。さ

[47] 最高裁昭和49年７月19日判決民事判例集28巻５号759頁、1961年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申及びその説明」第７章第四節４．３の１。

[48] 国税の処分や、異議申立て、審査請求に関する計数資料は、人数（事件）ベースのものと、その他に処分数ベースのものがある。処分ベースのものは、課税年度や、加算税、税目ごとに１件とカウントし、一人（一法人）の請求人に対する処分でも、延べ件数が数十件と膨らむことがある。

[49]「課税処分件数と課税関係訴訟数との比較」平成22年５月13日開催　納税環境整備小委員会 参考資料（国税関係）６頁。平成23年７月28日（木）行政救済制度検討チーム WG（第１回）厚生労働省提出資料２頁。

[50] 平成23年７月28日（木）行政救済制度検討チーム WG（第１回）厚生労働省提出資料２頁。

[51] 平成23年８月４日（木）行政救済制度検討チーム WG（第２回）厚生労働省提出資料３頁。

らに、「不服申立前置をとらないと裁判所の負担を超えた訴訟事件が発生する」という点では、平成20年度の異議申立件数は1,134件であり、行政訴訟事件における租税事件は、255件であるから、仮に、不服申立前置がなければ、現在より1,000件程度訟件数が増えることとなる[52]。確かに、不服申立制度が、訴訟の数について一定のスクリーニング機能を果たしているといえる。

次に、租税事件が専門的・技術的性格をもっているため、行政段階で十分な審理を行い、争点を整理する必要があるかどうかである。まず、事件に関し行政段階で十分な審理を行い、争点を整理することが納税者のための簡易、迅速な解決につながるというが、現行の不服申立前置機関が行政機関の一部である以上、争訟に至って十分な審理おこなうべきというよりは、まず処分を行う前に、十分な審理をすべきであるといえる。また、納税者のための簡易、迅速な解決を目途とするならば、事件の種類によっては、たとえば、国税の法律自体や憲法違反を争うような事件については、行政内部の組織としての国税不服審判所は、結論を出せないものもある[53]ので、行政段階で判断を求めるか、裁判所の判断を求めるかは、納税者自身の判断に任せるべきであるといえる。そもそも、これら審理は、課税庁の専門技術的な判断が税法の正しい解釈と適用に適合するかどうかが基本的な争点となっているのであり、納税者は、行政の知識と経験そのものに異議を申し立てているのであるから、課税処分の専門性・技術性の結果が妥当かどうかの問題をいくら主張してもそれは説得力に欠けるという意見がある[54]。

一方、審査請求の前段階である異議申立前置が必要であることは、ひとつの理由として、国税に関する処分が大量かつ回帰的なものであること、次に、事案に熟知し、事実関係の究明に便宜的な位置にある処分庁が裁決庁となることが望ましいこと、さらに、帳簿の備え付けや更正の

[52]「平成21年度行政事件の概要」法時62巻９号、23頁。

[53] 宇佐美敦子「国税の不服申立手続における実務的問題点」税務事例、Vol43、№12、2011年12月、37頁。

[54] 田中治「租税行政の特質論と租税救済」『租税行政と権利保護』、ミネルヴァ書房、1995年、47頁。

理由附記がない処分について、原処分庁の見直し調査を経ることにより、争点が整理され、後に続く審査請求での議論が容易になることがその根拠としてあげられる。それぞれにつき、「処分が大量かつ回帰的なもの」については、すでに、述べたとおりである。また、「事案に熟知し、事実関係の究明に便宜的な位置」に対して、「異議審理庁は原処分庁であって、処分の見直しを本質とし、審査請求に比べ、納税者の権利救済の色彩は希薄であるとされている。[55]」という意見がある。もっとも、仮に原処分庁が事案に熟知しているのであれば、処分をする段階と異議申立後に、同じ事案の結論がそれほど変わるとは考えにくい。かえって、そう簡単に結論が変わるようなら、処分の際にもう少し慎重に考えてほしいと納税者は考えるのではないだろうか。「理由附記のない処分」については、平成23年度税制改正大綱で、平成24年１月からすべての処分について理由附記を実施することとされた。その意味において、この異議申立制度は、もはや、その役割を終えたといえる。以上の検討から、現状の不服申立制度[56]には、一定のスクリーニング機能が認められるため訴

---

[55] 松沢智『租税争訟法一異議申立てから訴訟までの理論と実務一（第12版）』、中央経済社、1994年、82頁。

[56] (6) 国税不服審判所の改革

（争訟手続）国税の不服申立手続の見直しについては、基本的には、現在、内閣府の行政救済制度検討チームで行われている、①「行政不服審査法の見直し」や②「不服申立前置の見直し」の方向性を踏まえて検討を行う必要があります。内閣府・行政救済制度検討チームの議論が来年以降本格化することを踏まえ、不服申立期間、証拠書類の閲覧・謄写の範囲、対審制、不服申立前置の仕組みのあり方については、同検討チームの結論を踏まえて改めて検討した上、所要の見直しを図ることとします。なお①不服申立期間については現行の期間制限（２月）を延長する方向で、証拠書類の閲覧・謄写の範囲については審査請求人と処分庁とのバランスを踏まえつつ拡大する方向で、それぞれ検討を行うこととします。②不服申立前置のあり方については、納税者の利便性向上を図ることが求められていることから、争訟手続における納税者の選択の自由度を増やすことを基本に、以下の点にも留意しつつ、原則として２段階となっている現行の仕組みを抜本的に見直す方向で検討を行うこととします。

イ、現在、審判所における審査請求を含め、国税の不服申立手続が一定の争点整理機能を発揮しており、裁判所の負担軽減に役立っていること

訟の前段階としての行政制度として存続に意味があるといえる。また、訴訟と比べ行政の権利救済制度には、無料、簡易、迅速といった特徴があるため、納税者にとって利用価値がある。しかしながら、すべての更正処分について、理由附記がされるとなれば異議申立前置主義は実質的な意味を失うことになるといえる。

２．理由附記

理由附記の機能として、不服申立ての便宜を与える目的として「争点明確化機能」がある。これは、申告否認の理由（争点）を明確にして、これを納税者に告知することによって、告知を受けた納税者がその附記理由によって争点を把握、検討することにより、不服申立てをすべきか否かの判断を誤らずにすることができる機能である。この度の改正で、すべての更正処分について、理由附記がされることとなった。この理由附記は、行政運営の公正を確保し、違法な課税処分に対する司法の事後検証を機能させている。したがって、理由附記は国民の権利利益を保護する上で極めて重要な制度である。

ロ、税制調査会専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（平成22年９月14日）の指摘にもあるように、引き続き納税者の簡易・迅速な救済を図る必要があること

ハ、行政に対し自律的に迅速かつ統一的に運用の見直しを図る機会を付与する必要があること

ニ、主要諸外国においても、訴訟に先立ち、租税行政庁への不服申立てが前置されていること

（争訟機関）国税不服審判所における審理の中立性・公正性を向上させる観点から、今後、国税審判官への外部登用を以下のとおり拡大することとし、その方針及び工程表を公表します。①民間からの公募により、年15名程度採用します。②３年後の平成25年までに50名程度を民間から任用することにより、事件を担当する国税審判官の半数程度を外部登用者とします。さらに、国税不服審判所については､内閣府･行政救済制度検討チームの検討状況を勘案しつつ、簡易・迅速な行政救済を図るとの観点も踏まえ、審理の中立性・公正性に配意して審判所の所管を含めた組織のあり方や人事のあり方の見直しについて検討を行うこととします。

第３節　真の納税環境整備を具体化するために何が必要か

第１款　三つの段階（フェーズ）における真の納税環境整備

第１項　申告納税手続・「申告」に関する納税環境整備で何が必要か

納税者の「保護者」としての税理士の立ち位置は、やや、納税者よりである。つまり、「申告」における納税者と課税庁の綱引きでは、課税庁が、やや、強いという状況にある。いいかえれば、課税庁の方が強いから、税理士は「保護者」として、やや納税者寄りの立ち位置をとることになる。申告納税制度の下においては、租税法における第一義的な解釈権は、納税者のもとにある。しかし、現行の租税制度の法体系は、納税者がより税法を的確に解釈し、的確に適用できる環境ではない。それゆえ、不安定な租税法の解釈があれば、申告納税手続において、それを顕在化させ、不確実さを払拭する制度が必要であるということである。そして、その納税環境整備により、租税申告手続における納税者と国の均衡が実現されることになる。もっとも、不確実性の排除については、納税者による税務署に対する事前照会やタックスアンサーが制度として存在するが、いずれも、共通的、一般的な事項に止まり、本来、必要とされる個別的な解釈権の行使を満足させるものではない。そこで、とりわけ、税理士法に規定される「計算事項等を記載した書面添付制度」がそれを解決する制度として注目される。「計算事項等を記載した書面添付制度」（税理士法33条の２第１項）は、税理士が自己の作成した申告書について、その申告書の作成に関してどの程度の内容にまで関与し、その申告書を税務の専門家の立場から、どのように調製したものであるかを明らかにした書面を添付する制度である。そして、その書面が提出された場合に、帳簿等の税務調査の必要があるときは、納税者に通知する前に、課税庁は税理士から意見聴取（税理士法35条）をしなければならい。この制度は、申告手続にあたって、納税者とともに、どのように法令を解釈し、申告まで誘導したかということを課税庁に対して示すものであり、その誘導の過程で、解釈の不安定なところを抽出して、その解釈をしたプロセスを課税庁に明らかにすることで納税者を保護することができるというものである。つまり、法令の解釈理由を課税庁に対し

て、特段に書面で明らかにし不安定な解釈権の行使の不確実性を解消する機能を有するものである。これを「解釈適正化機能」と呼ぶ[57]。これは、課税庁において更正処分に理由附記が行われると同様に、納税者の代理人である税理士の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、解釈の理由を課税庁に知らせることで事前審査を促すことを目的としている。もっとも、税務行政は、継続して、大量な行為が行われるから、申告後の実体的審査がすべからく、税務調査の段階におこなわれている現状がある。しかしながら、それでは納税者の解釈権行使に不安定な要素が残留することになる。そこで、申告時において、税理士が納税者の保護者として解釈適用の微妙なところを事前に申請（書面添付）し、それにつき、課税庁の判断を求めることにより、不安定な事項は解決できるという機能を利用すべきである。課税実務においても、申告書の概観的な検討は、課税庁が申告書の受理した時に行われていることをみれば、充分に実現可能であると思われる。また、「計算事項等を記載した書面添付制度」は、納税者及び税理士の厳粛な解釈理由の記載、すなわち、立証責任の履行であるから、それを覆すには、課税庁において、それ以上の信ぴょう性がある立証が必要であることは言うまでもない。そのうえで、課税庁からの事前審査による納税者の解釈権に修正の必要が生じたときは、更正の請求の活用による「誤謬」や「合意解除」に関する救済を準備すべきである。

さらに、「計算事項等を記載した書面添付制度」は、税理士が依頼者との関係において、税務申告書類が信憑性を保ち、確定決算主義から求められる会計業務に関する保証を担保する税務監査の機能を持たせることもできる。つまり、税理士法33条の２第１項とそれに付加される「適正意見（５.「その他」において総合所見を記載すること）」は、税務会計業務に関する保証を利害関係者に行うものである。従前にも増して、企業の財務書類に信頼性に対する社会的な要請が高まるなか、税理士が

[57] 増田英敏教授は、予防法学の視点から書面添付制度には、法解釈の適正性を事前開示する機能があることを指摘されている。「リーガルマインドと税理士業務（巡回監査・書面添付の税法上の意義）」TKC 北海道研修所、2010年の講演。

そのチェック機能を担う専門家としての役割を果たさなければならない。そのことは、現実の経済社会では、すでに、税理士に対する要求としてその活動が行われているところから早期の制度設計が必要であるといえる[58]。これらにつき、三位一体の関係で整理すると、納税者は、申告手続における不安定な立場を解消することができ、国家との関係も適正な緊張関係を作ることができる。そして、税理士は、納税者とともに解釈権を行使する過程において、適正、妥当な解釈権を支援することにより、納税者と適正な関係を維持し、課税庁からも納税者からも等しい距離を保つことができる。それが、税理士の立ち位置を真ん中の戻すことになる。

第２項　税務調査手続・「調査」に関する納税環境整備で何が必要か

わが国は、「法の支配」のもとにある。先進国における近代的租税制度の下の納税者の権利は、納税者の誠実性の推定、税務調査の事前通知と調査理由の開示を受ける権利、税務調査時に専門家の助力を受ける権利、重複調査を受けない権利等が「納税者権利憲章」で謳われ、法令に規定されていることはすでに述べたとおりである。このように、税務調査による質問検査権の発動は、法令に定められた適正手続で履行されなければならない。そして、納税者の代理人としての税理士がこの「調査」の場面では、「法の監視者」としての立場を担わなければならない。このフェーズにおけるその税理士の立ち位置は、かなり納税者よりである。なぜなら、国家権力の行使たる税務調査に関する法令の規定が不充分であるからである。たしかに、近時の納税環境整備で税務調査に関する手続法の整備は整いつつある兆候を示した。しかし、それは、従前の税務体系のなかに存在していた税務吏員の行動指針を単に法令にすくい上げたということに留まっている。したがって、いまなお、税務調査手続を行使するにあたって、大幅な裁量権が税務吏員に委ねられている。このような現状は是正されなければならない。そのため、租税法律主義の下

[58] たとえば、金融機関において税理士法33条の２の「書面添付」を適用した申告書類は、高い信憑性が確認できるので、融資条件に優遇がされており、0.125％の金利が優遇される。

での適正手続保障という視点からは、早急に、租税法の実体法に税務調査に関する手続規定を創設する必要がある。一方、納税者は、税務調査を忌み嫌っているわけではない。課税庁の「不意打ち」や納税者の信頼を裏切る行為を許さないのである。実際、税務の現場では、税務調査の結果、経理担当の使い込みや工場での不正行為が発覚し、企業の内部牽制を改善することができたという事例が少なくない。そこで、この税務調査の場面で、まず、課税庁は、納税者と税理士に誠実性の推定を働かす必要がある。それにより、納税者と課税庁の歪なバランスを均衡状態に是正するべきである。具体的な処方箋としては、税理士法33条の２第２項が規定する他人が作成した申告書について、税務の専門家の立場から、どのように調製されたかを審査し、その申告書が適法に作成されている旨を明らかにした書面、すなわち、「審査事項等を記載した書面」の添付制度の活用がある。これは、税理士の「ピアレビュー」、すなわち、税理士同志の相互チェックにより適正な納税義務を担保する制度である。この機能を「ピアレビュー機能」と呼ぶ。現在のところ、解釈論として「審査事項等を記載した書面添付制度」でいう「他人」が作成して申告書とは、会社が自身で作成した申告書等を想定しており、他の税理士が作成した申告書を再度、税理士が審査することは納税者との関係（つまり、納税者と税理士は一対一の関係であるの）で、想定しづらいとしている。しかし、文理解釈上は、充分に可能なことであり、税理士法人のなかで所属を同じくするＡ税理士がＢ税理士の申告書を審査し「審査事項等を記載した書面添付制度」を活用することは解釈論としても問題がないといえる。そもそも、税理士法33条の２は、書面が添付された申告書を提出した納税者について、税務官公署の職員が帳簿書類の税務調査をする場合は、その書面を添付した税理士に日時、場所を通知して、その書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならないという制度であり、意見を述べた結果、疑義が解消された場合は、税務調査を省略する趣旨の規定である。そして、これは、納税義務の適正な実現という税理士制度の本旨に合致するものである。

この書面添付制度の運用につき、具体的には、納税者と税理士が誠実性の推定を受けて、税務調査の省略、すなわち、申告の是認を次の方法で選択することができる。①「計算事項等を記載した書面添付制度」を

活用する方法、②「審査事項等を記載した書面添付制度」を活用する方法、③「計算事項等を記載した書面添付制度」と「審査事項等を記載した書面添付制度」を活用する方法、これらは、税理士法上の権利として税理士に与えられているものであり、すべてに意見聴取権が具備されている。もっとも、これらの書面添付制度を活用することで、ただちに、税務調査が省略されるものではないが、課税庁からの信頼は得られるものといえる。それは、これらの制度が税理士法上の制裁規定で担保されているからである。しかしながら、これらの制度の活用は、税務行政の効率化に寄与するが、納税者にとって、必ずしも、受け入れられるものとは限らない。それには、動機づけするためのインセンティブが必要である。また、書面を添付する税理士もビジネスとして成り立つ必要がある。それには、一つの案として、「税務監査意見税額控除」を創設することにより、税務監査・意見報酬を捻出するということも考えられる。そして、これら書面に記載された審査理由及びレビューは尊重され、課税庁において、更正処分をおこなう場合は、審査書面の記載以上に信憑力のある資料を摘示して課税処分の具体的根拠を明らかにすることが必要とされるべきである。この制度の活用による三者の関係は、納税者において、調査手続における国家権力の理不尽な行使から解放される。そして、不安定な立場を解消することができ、国家との関係も適正な緊張関係を作ることができる。次に、税理士は、強い指導力と強い責任を負うとともに、公益的な使命としての「公器」の役割を果たすことで、適正な納税義務の履行に協力する。さらに、他の税理士の税務監査権を行使されることで、納税者からの不適切（脱税）な要求に対しても、断固とした態度を取ることができる。その結果、税理士が納税者と課税庁から同等の距離を維持することができ、それが、税理士の立ち位置を中心に戻す効果を生むことになる。そして、この制度が新たなビジネスモデルとして税理士の経済的自立の一助になる。最後に、当然のことながら、国家は、税務行政の効率化を押し進めることができるのである。

第３項　権利救済手続・「権利救済」に関する納税環境整備で何が必要か

「権利救済」において、税理士の立ち位置は「完全中立」を保つことになる。これにつき、納税者の権利救済であれば、納税者よりに位置す

るのが当然であるとの見解もあり得よう。しかしながら、税理士は、「権利救済」の場面では、整理役として救済制度の前置的な機能を負う必要があると思われる。そもそも、行政の権利救済制度には、一般の訴訟と比べ、無料、簡易、迅速といった特徴がある。それゆえ、納税者にとって利用価値が高いといえる。ところが、納税者が持ち込む異議申立や審査請求不服にはその内容にバラツキがあり、権利救済が必ずしも必要でないものも少なくない。これらを要因として、救済機関が疲弊している現状があると思われる。その結果として、現行の異議申立は、儀式として形骸化し、本来の意味での機能を果たしていないことが窺える。その限りにおいて、事前に税理士が整理役を務めることで、税務行政の効率化に資するとともに、一定のスクリーニング機能を発揮することができる。

平成24年１月からすべての処分について理由附記を実施することとされた。今後の税務争訟は争点が明確になると予想される、この視点からは、書面添付制度はいわば申告の適正性に関する争点を整理することになるから、「解釈適正化機能」、「ピアレビュー機能」によって、強固な立証責任の履行がなされ、不服申立ての便宜を与える目的として「争点明確化機能」が醸成される。さらに、税理士は、納税者の権利救済に関して、救済機関における「前置」として機能することが考えられる。それでは、税理士は、権利救済者としてどのような納税環境整備を求めるべきであろうか。そもそも、租税法は強制法規であるから、合法性の原則に支配され、租税法規を適用したときは、同様の結果が生じるとされる。しかしながら、経済市場の激しい変化や新しい取引行為の出現によって、租税法規がすべてを規律することはできない。また、税務における事実認定には、取引金額が低いとか役員退職金が高いなどの金額の多寡を問題とする場合が少なくない。そして、その解決をみるとき、必ずしも、経済市場原理にそった決着ではないといえる。その結果、その違和感（一般的な感覚に対して）を覚える法令の適用を国が権利救済の場面で貫いたとき[59]、納税者は失望し[60]、適正な納税倫理を捨て去るのである。

[59] 山田俊一「納税者と課税庁の意識のずれと司法判断」『租税法における法の支配』租税訴訟１号、2007年、146頁以下。

そうであれば、権利救済の場面で、税理士が納税者の代理として課税庁と合法的「和解」を行うことも納税環境整備として必要ではないだろうか。納税者は、自身の主張が受け入れられた早期の決着を望んでいるのである。この「和解」につき、金子宏名誉教授は「租税法は強行法であるから・・納税者との間で和解なり協定なりすることは、許されない。ただし、立法で要件を明確にして和解を認めることはできる。」と述べられている[61]。また、米国では、個人、法人を問わず、税務署内に設けられた不服審判部での協議の段階で納税者が課税庁と和解する可能性が非常に高いとされ[62]、租税裁判所事案の約７割が和解によっている[63]。さ

[60] 黒木貞彦『税務訴訟制度が壊れている』実業の日本社、2011年。

[61] 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、77頁。

[62] 松原有里「租税救済手続の国際比較」租税法研究37号23頁。同「租税法の和解・仲裁手続」金子宏編『租税法の発展』有斐閣、2010年、77頁。

[63] 伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態（二）」民商法雑誌133巻２号62頁。「法廷に紛争が持ち込まれた後で和解が成立するケースが非常に多いのには次のような理由が考えられる。第一に、不服審査部が職員数に比べて多くの案件を抱えているために、納税者との協議に十分な時間を確保することができず和解に達することができないうちに90日レターの期限到来が近づき、納税者がやむなく紛争を租税裁判所へ持ち込むという場合に、このような訴訟上の和解が利用されているという事情がある。もっともこのような場合、各当事者はそれぞれ和解へのインセンティブが働く。すなわち、納税者は訴訟に費やす費用と時間の点から、不服審査部は和解による紛争解決を図るという任務から、被告代理人たる地方諮問局およびそれを審理する裁判官は負担軽減という動機から、それぞれ和解による解決を望み、またそれを強く勧めるのである。納税者がこのような形での解決に満足しているかどうかは疑問であるが、インフォーマルな紛争解決が強く志向されていることは興味深い現象である。第二に、一般的な傾向として、不服審査部の審査官は更正処分を行った担当税務署の判断にかなり好意的であり、安易に90日レターを発行してしまうという事情がある。そのような事案が租税裁判所へ持ち込まれた場合 IRS の代理人である諮問局所属弁護士は、より有利な「落としどころ」を見つけて和解の道を選びがちだという。第三に、税法ないし実務に関して十分な知識を備えていないにもかかわらず、果敢にも IRS の判断に挑戦しようとする納税者の姿勢がある。彼らはその積極性にもかかわらず、提訴して初めて、あるいはその準備段階において初めて、裁判に要する費用と時間を知り、自己の案件を吟味した結

らに、ドイツでも合法性の原則と折り合いをつけながら、争訟を維持するための文書による意見表明や専門家鑑定の費用を節約し、行政効率の向上効果から訴訟における協議[64]や話合いによる合意[65]が採用されてい

果、より合理的な方法として和解を選択する例が多々あるという。」。

[64] 前ハンブルグ財政裁判長 Dr.Jan Grotheer「ドイツの税務訴訟について―名誉裁判官を含む参審制および話し合いによる合意制度―」2011年10月、租税訴訟学会・講演会録、６頁。

（訴訟における協議）「訴訟における協議についてですが、大部分の訴訟で首席裁判官もしくは稀に裁判所長もそうですが、当事者を話し合いまたは協議に召喚します。財政裁判所法第79条１項１号に規定されていますが、事実および紛争状況の認定に関する協議のため、また訴訟の友好的な解決のために利用可能となっています。私が1982年に裁判官として着任した当初にはこのような協議というのは稀でした。ところがここ数年、ドイツの裁判官はこのような協議を利用することが増えてきています。1983年に財政裁判所法に次のような文言が入ったこととこれは大きな関連があると思います。その文言は、協議は事実関係の確認だけでなく、訴訟の友好的な解決のために利用するという文言で、1988年に財政裁判所法に新しく入りました。それ以降この協議が利用されることが増えてきました。立法者が明らかにしたことは、租税訴訟においても友好的に訴訟を解決する可能性について、立法者としても支持しようという姿勢を打ち出したものと思われます。また、私自身の経験から申し上げても、何百回も協議をしてきましたが、このような協議という場で、口頭弁論という公式な場ではなく、打ち解けた雰囲気で協議ができる中での会談は非常に有益です。これにより、裁判官は原告に対して分かり易く法的な状況を説明することができますし、原告の側からすると、そのような協議の場で初めてどうしてそのような税額で課税されたのかというようなことに関して初めて理解するというようなことがしばしばあります。したがって、このような協議の機会は訴訟の平和的な解決に対して大変役立つものであると言えます。通常、裁判官は裁判所の観点から訴訟が適法でないと考えたら協議の機会を設定することはありません。しかし、純粋に法的な判断を行うというような場合でも協議の機会を設けることは意味があります。なぜなら、このような協議の機会に訴訟の当事者に対して首席裁判官がその時点での見解を伝えることができ、それに対して、訴訟代理人が自らの見解を述べることができるからです。訴訟の当事者が首席裁判官の見解に納得するようなケースも少なくありませんし、また、訴訟が取下げられたり、または税務当局が原告の申立てに対応してこの時点で課税処分を変更するというような場合もあります。このような協議に意味があるのは、単

る。このような視点からも広い意味での和解制度の導入について検討す

に異なるあるいは相反する事実認識が陳述の文書に述べられているようなケース、そして事実関係を明らかにする必要があるようなケースではこのような協議は大きな意味があります。また特に課税額の決定が納税申告ではなくて課税当局の推計により行われたような場合、裁判官はほとんどの場合協議の機会を設定することになっています。そしてまた裁判の当事者が希望する場合も協議を行います。ただし、協議の実行に関して法的な請求権は設定されていません。これに加え、専門家の意見を聞く必要があるような場合にも協議の機会が設けられることになっています。この場合は専門家を協議に呼び、そして専門家は訴訟当事者の意見を聞いてその印象を把握し、まずは口頭で意見表明できるようになっています。これにより文書での意見表明に必要な時間を大幅に節約することができます。また、文書による意見表明や専門家鑑定の方が当然にコスト的に高くなりますのでコストの面でも節約できるということになります。私自身の経験においても、この協議で得た印象は非常に良いものでありました。私の裁判官としての経歴の中で、扱った裁判の約80％では裁判の当事者と協議を行っています。そして、裁判の多くのケースでは双方が同意して解決に至り、訴訟を取り下げたり、あるいは税務当局によって課税処分の変更をするということが実現できました。このようなことが具体的に実現するのは、後に申し上げます、いわゆる「事実関係に関する話し合いによる合意」というものが達成されるケースであります。それに関しては後ほどまた述べさせていただきます。この協議の機会は、すでに申し上げたように、立法者の意思によると事実関係および争点の解明そして訴訟の友好的な解決に役立つものです。そして、協議は口頭弁論ではありませんので非公開で行われ、また召喚期限を守る必要もありません。事実関係が解明された場合、それは調書すなわち議事録ですが、そこに記載することになっています。この調書に対して、訴訟の当事者はもちろん意見表明をすることができ、口頭弁論に対する準備作業にもなります。多くの訴訟で、私の推察では全体の70％ぐらいでは、この協議の段階で訴訟がすでに解決していると言えます。このような形で解決するケースとしては、原告が裁判所の提案で訴訟を取り下げるケースであったり、また、原告にとってのメリットは、訴訟コストの増大を回避できるということですが、協議の結果、提訴した税務署や当局が、裁判官の提案で処分変更を行うことによって、原告が提訴してきたもともとの理由が満たされると言うことがあるわけです。さらに、いわゆる事実関係に関する話し合いによる合意ということも可能であり、当事者が訴訟物に関して合意して訴訟の本案をこれで解決するということができるわけです。」

[65] 前ハンブルグ財政裁判長 Dr.Jan Grotheer「ドイツの税務訴訟について―名

誉裁判官を含む参審制および話し合いによる合意制度―」2011年10月、租税訴訟学会・講演会録、７頁。

（話し合いによる合意）「このような話し合いによる合意は、行政裁判法第106条に定めているいわゆる和解とは異なるものです。財政裁判所法には行政裁判所法とは違って、いわゆる公法上の契約という規定はありません。このため財政裁判所での判決では、税法における公法上の契約すなわち和解の締結は適法でないとされています。これに関する根拠としては、税務当局の行政行為の法的な形態として当局の一方的な権限行使の性格、すなわち 租税法の強行法規性という意味ですが、高権的な行為の合法性の考え方があるわけです。租税法の強行法規性および合法性の原則というものです。この法的な根拠に関する交渉や公法上の契約を締結して法的な根拠から逸脱するということは税務当局には許されていないということです。特に税務当局に課せられた課税の公平という責任から個別的な契約を通じて法から逸脱するということは許されていないわけです。ただし、ドイツの研究者の過半数は財政裁判の手続きにおいても公法上の契約は可能であるという意見です。それでも特定のケースにおいては納税者と税務当局の間で合意する可能性がなければならないということは明らかです。連邦財政裁判所は、そのような可能性を裁判官の法創造という方法によって、いわゆる事実関係に関する話し合いによる合意という形で独自の法制度を形成してきました。判決ではこの場合、課税権に関して許容されない合意と事実関係解明を通して許容される合意というように合意を二つに区別しています。これによると、事実関係に関する話し合いでの合意は、納税者と税務当局を次のような条件の下で拘束するものとなっています。この合意は、純粋な法律問題の解決には使うことはできず、事実関係の解明が困難なケースでのみ使うというものです。このような場合として、特に推計、土地や企業の価値の解明あるいは将来の予測などを挙げています。財政裁判においてこの事実関係に関する話し合いによる合意というものが行われる可能性が生じてくるのは、特に推計課税、評価、判断、あるいは証拠判断などの、判断の余地があるような場合であり、財政裁判の実際において、事実関係に関する話合いの合意はかなり頻繁に行われているものです。当事者に合意をするような姿勢がある場合、通常、担当裁判官は、事実関係に関する合意を導きだすように努力します。連邦財政裁判所は、現在も純粋な法律問題においては拘束力のある合意は不適法だとして拒否しておりますが、しかし、実際にはしばしばこの制度は活用されています。事実関係に関する話し合いの合意において、その合意の詳細に関しては裁判官が正確に裁判記録に記載することが非常に重要です。というのは、このような合意決定に関しての対立は通常は起こらないものですが、もし起こるような場合は、その合意の規定が誤解を招くもので、はっきりと記載されて

る価値はあると考える[66]。また、現実的に、「事実上の和解」は、実務的には広く行われている[67]。そして、国際課税の分野でも、国際的な視野

いなかったために決定後に紛争になるというケースがあります。従って、裁判記録に正確に記載することが重要になります。特に事実関係に関する話し合いによる合意に基づいて裁判所が出す義務付け表明は明確な記述が必要です。この内容は税務署にとっても拘束力があり、通常は原処分の変更決定という形で実施されます。事実関係に関する話し合いの結果が調書または議事録に記載されると、裁判の結審が宣言され、そして、場合によっては費用負担の提案が付加されて終了します。裁判所は費用に関する決定で当事者の提案に拘束されることはありませんが、当事者が相互に合意して費用の負担を提案した場合は裁判所は通常これに従います。」

[66] 渡辺裕康「租税法における和解」中山信弘＝中里実『政府規制とソフトロー』有斐閣、2008年、209頁以下。「実務に携わっている裁判官や弁護士の間には、和解をまったく認めないということでは、法的に不安定な状態がなかなか解消されない、あるいは、時間と費用がかかりすぎるという不満があるようである。盛んに使われる「事実上の和解」は、このような要求から出てきたものであろう。しかしながら、行政庁の側で、和解が法律上認められていないということ等を理由として、事実上の和解にも応じないというケースもないようではないように思う。したがって、和解はすべて認められないという考え方を見直す時期に来ているのではないだろうか。」。また、和解は「納税者間の税負担の不公平、あるいは、税務職員の不正につながりかねないという心配がある」ことから「認めるとしても、法律で要件を定め、かつ、裁判官が関与した裁判上の和解に限るべき」かもしれない。

[67] 塩野宏ほか「行政事件訴訟法25年をふりかえって」ジュリスト925号78頁、鈴木康之発言

税務訴訟における「事実上の和解」について、鈴木康之判事は「課税処分のある部分がおかしいと裁判所が思った場合に、被告課税庁側の指定代理人にその点を指摘して『何か方法はないか』と言えば、『それでは、そこの部分は取り消しましょう』ということになる場合があります。このように当事者だけで話をするのではなくて、裁判所が間に入って話をすることになるのです。訴訟物についての和解はできないということから、私の部では、準備手続という形で話合いを進めています。そして、話合いの結果、被告のほうでその処分の一部分を取り消すということになり、これで、双方が満足するなら、訴訟は取下げになるのです。」「ただ、和解という形でたとえば何月何日までにこの行政処分を取り消す、という約束で訴訟を終わらせるということはちょっと無理だと思

から制度的にも整備すべきであるとする[68]。さらに、検討の結果、制度的に導入可能となれば、多少の条件整備は必要としても、審判所段階でも実施すべきあるとの見解がある[69]。これらのことから、この合法的な「和解」が適正に運用されるならば、納税者と税理士、そして、国家との信頼関係が形成され、また、ひとつ、真の納税環境整備が具備されるのである。

第４節　まとめ

本章では、「真の納税環境整備」について検討してきた。真の納税環境整備とは、その公共性と営利性という相克を税理士と納税者そして課税庁の三者が信頼関係のもとで、三位一体でバランスをとっていくために、それぞれの緊張状態が均衡して保たれた三角形、すなわち、正三角形の関係を作り出し、そして、税理士法１条の解釈論から導き出した申

うのです。被告は、いつまでに減額更正をするとか職権で取消をすると事実上約束して、そのとおり大体するのですが、その間いろいろな手続をとって、多額な取消をする場合には、会計検査院などにも話をしているらしいのです。」「裁判所がこの処分のこの点は取消の可能性があると説明し、課税庁側が判決で取消をされたくないと思うときに、原告がそれに満足すると和解ができる。民事訴訟の和解ですと、事件によっては証拠調べをしない段階で、半分ぐらいで満足したらどうかとか六対四で満足したらどうかということで片が付く場合もあるのですが、行政処分の和解は取消となる可能性を、裁判所が根拠を持って被告に説得しないと、被告は応じないのです。だから和解といっても、結構大変なのです」と述べている。

[68] 本庄資教授は「国内取引のみに係る課税の紛争事案については、「合意」や「和解」に関する日本流の解釈論に固執しても、国際的批判を浴びることはないかもしれないが、移転価格課税や事前価格決定合意などの国際課税の分野では、民主的、近代的な国際的課税紛争解決ルールとの整合性を図る必要があるため、「納税者との合意」「和解」、さらに「調停」及び「仲裁」についての明決な法的根拠を与えるよう努めるべき時機を迎えているのではないか」と述べている。（本庄資「和解を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割」税経通信、2008年３月号253頁。）

[69] 三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号14頁。

告納税手続、税務調査手続、権利救済手続の３つのフェーズでの税理士の立ち位置を税理士が求める真の立ち位置、すなわち、「完全な中立」に矯正し、税理士の「独立性」を確保する納税環境整備であるといえる。

従前の納税環境整備は、平成23年度税制改正で大きく改正された。先に述べた、３つのフェーズで整理すると、申告納税手続（申告）に関するものとして、租税教育の充実、更正の請求、社会保障・税に関わる番号制度、次に、税務調査手続（調査）に関するものとして、税務調査手続の明確化、更正決定にかかる理由附記がある。さらに、権利救済手続（訴訟）として、争点の明確化としての理由附記、国税不服審判所の改革が整備された。しかしながら、真の納税環境整備には、まだ、不充分である。これらの不備を補充する法制度として、「申告」に関する納税環境整備では、「納税者権利憲章」を含む納税者の権利保護規定が整備されなければならない。そして、「税」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いう近代的な租税観の養成が納税環境の基礎的な土壌形成に最も重要なことであり、これを、丁寧に育成させなければならない。さらに、これらは租税法における第一義的な解釈権が納税者のもとにあるということで支えられなければならない。しかし、現行の租税制度の法体系は、納税者がより税法を的確に解釈し、適用できる環境ではない。それゆえ、その不安定さを払拭する制度が必要である。そこで、法令の解釈理由を課税庁に対して、「解釈適正化機能」を有する税理法33条の２第１項の「計算事項等を記載した書面添付制度」の活用が重要である。それは、納税者及び税理士の厳正な解釈理由の表明による立証責任の履行である。また、仮に、そのうえで、課税庁からの事前審査による納税者の解釈権の修正の必要が生じたときは、更正にかかる「正当な事由」として、更正の請求の活用による「誤謬」や「合意解除」に関する救済をすべきである。

さらに、「計算事項等を記載した書面添付制度」は、税理士が依頼者との関係において、税務申告書類が信憑性を保ち、確定決算主義から求められる会計業務に関する保証を担保する「税務監査の機能」を創出する制度である。そして、企業の財務書類に信頼性に対する社会的な要請が高まるなか、また、その信憑性か依頼者に経済的利益をもたらすこと

から、税理士がそのチェック機能を担う専門家としての役割を果たさなければならない、そのために必要な制度なのである。

次に、「調査」に関する納税環境整備では、国家と納税者の信頼関係の構築が必須である。すなわち、税務調査手続の明確化、納税者が納得する理由の附記が完備されなければならない。これにつき、租税法律主義の下での納税者に関する適正手続保証という要請からは、租税法の実体法に税務調査に関する手続規定を創設する必要があり、また、理由附記の実施により、不適切な行為を否認するに至った課税庁の具体的判断過程が明らかとなり、納税者が処分理由を知ることは、課税庁と納税者の信頼関係をより強固にできる結果をもたらす。そして、これらを下支える法制度の具体的な処方として税理士法33条の２第２項が規定する「ピアレビュー機能」を有する「審査事項等を記載した書面」の添付制度がある。これは、他人が作成した申告書について、税務の専門家の立場から、どのように調製されたかを審査し、その申告書が適法に作成されている旨を明らかにした書面を添付することで、税務調査を省略する趣旨の規定である。税理士は、この制度の活用によって、依頼者に対して、強い指導力を得ることになり、その反作用として強い責任を負うことになる。これは、一見して、税理士と納税者の信頼関係に否定的な影を落とすようにみえるが、決してそうではない[70]。この制度を通じて、税理士は、公益的な使命としての「公器」の役割を果たし、適正な納税義務の履行に協力する。さらに、他の税理士が税務監査権を行使することで、納税者からの不適切（脱税）な要求に対しても、断固とした態度を取ることができる。

最後に、「権利救済」に関する納税環境整備では、税理士は、納税者の権利救済に関して、救済機関における「前置」として機能する。権利

[70] つまり、納税者は、税務調査を否定しているのではなく、「税務署は、10年に一度くらいしか、税務調査しないのだから、他の経営者も、税務調査が来ないことで､少々の不適正な行為を税理士から見逃してもらっているのだから､」という理由で、不正行為に及んでいる。また、税理士も「他の税理士は、そのように納税者に対して、便宜をはかっているのならば、少々の不正は、仕方がない」と思っている。

救済の場面において、国家がその威信にかけて、強引に、その納税者が違和感を覚える法令の適用を主張するとき、納税者は失望するのである。そうであれば、権利救済の場面で、税理士が納税者の代理として課税庁と合法的「和解」を行うことも納税環境整備として必要である。これらのことから、この合法的な「和解」が適正に運用されるならば、納税者と税理士、そして、国家との信頼関係が形成される結果となる。また、すべての処分について理由附記を実施するとされたことは、行政運営の公正を確保し、違法な課税処分に対する司法の事後検証の可能性を有効に実現させると思われる。その意味において、税務争訟は争点が明確になると予想され、この視点からは、税理士法33条の２の書面添付制度は、いわば申告の適正性に関する争点を整理することになるから「解釈適正化機能」、「ピアレビュー機能」によって、強固な立証責任の履行がなされ、不服申立ての便宜を与える目的として「争点明確化機能」が醸成されることになるのである。

このように、真の納税環境整備を下支えする具体的な法制度として、税理士法33条の２の「書面添付制度」の重要性を示してきた。そこで、第４章では、本章における「真の納税環境整備」を現実化するための具体的な手段としての税理士法33条の２のポテンシャルを論証する。