昭和36年7月

国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明

税制調査会

本　書　の　内　容

○　国税通則法の制定に関する答申
（税制調査会第二次答申）

○　国税通則法の制定に関する答申の説明
（答　申　の　別　冊）

○　附　　属　　資　　料

国税通則法の制定に関する答申

（税制調査会第二次答申）

国税通則法の制定に関する答申

（税制調査会第二次答申）

昭和36年7月5日

内閣総理大臣　池田勇人殿

税制調査会会長　中山伊知郎

昭和34年5月19日付諮問に対する第二次答申として，国税通則法の制定に関する当調査会の意見を別紙のとおり取りまとめました。

当調査会は，政府がこの答申に基づいて国税通則法を制定することを希望します。

ま　え　が　き

税制調査会は，昭和34年５月19日付で内閣総理大臣から「国税及び地方税を通じ，わが国の社会経済事情に即応して税制を体系的に改善整備するための方策」について諮問を受け，３年間の目標で，わが国税制の全般について体系的な検討を進めている。

当調査会は，昭和34年10月以降，税制一般，企業課税及び税源配分の三部会に分かれて，それぞれ審議を重ねるほか，さらに税制整備に関する専門的事項について国税通則法小委員会及び税法整備小委員会を設けて審議を行なつてきた。

これらの審議の過程において，当調査会は，主として税負担の点に関し，昨年12月９日付で内閣総理大臣の諮問に対する第一次の答申として「当面実施すべき税制改正に関する答申」を行ない，昭和36年度における税制改正を中心としてわれわれの意見を述べた。

われわれの審議はなお中途にあり，今後引き続いて検討すべき諸問題が残されているが，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は，国税通則法小委員会において昭和35年１月29日の第１回の会合以来本年５月27日まで26回にわたり慎重に審議検討を行なつた結果，その意見がまとめられた。

われわれは，今後の税制整備の基礎とするため，国税通則法制定の大綱をここに明らかにする必要があると認め，同小委員会の意見を基にしてこの大綱を決定し，当調査会の第二次答申として，これを提出する。なお，これに関するわれわれの審議の内容，経過等の詳細は，別途この答申の別冊として提出する。

当調査会は，政府がこの答申に基づき，すみやかに国税通則法を制定し，あわせて所要の法令の整備を行なうことを希望する。

当調査会の委員及び専門調査員は，次のとおりである（なお，氏名の前に○印を付した委員及び専門調査員は，国税通則法小委員会を構成した者である。）。

委　員

○	石井照久			金刺不二太郎	
	岩井章			金子佐一郎	
	稲葉秀三			上子俊秋	
	植村甲午郎		○	木村元一	
	小畑勇二郎			五藤斉三	
	荻田保			佐々部晩穂	
	奥村綱雄		○	田中二郎	

	東畑精一			松隈秀雄	
	豊崎稔		○	松宮隆	
	中山伊知郎			三巻秋子	
	中山素平			三好重夫	
	林慶之助			水上達三	
	原吉平			山添利作	
	平田敬一郎			山本力蔵	
	福良俊之			和田春生	

専門調査員

	遠藤湘吉			中村孝士	
	小沢辰夫			西野知彦	
○	金子宏			藤津清治	
○	小島和司		○	星野英一	
	越村安太郎			水野誠	
	近藤光太郎		○	矢沢惇	
○	新堂幸司				

なお，国税通則法小委員会には，上記の委員及び専門調査員のほか，下記4名がこれに参加した。

荒井勇		木村喬行	
宮脇幸彦		杉本良吉	

目　　次

第一　国税通則法制定の趣旨とその法形式…… 1

第二　実質課税の原則等…… 4

第三　租税債権の期間制限…… 6

第四　課税方式及び申告賦課の手続等…… 8

第五　記帳義務及び質問検査権等……13

第六　附帯税及び通告処分……17

第七　税　務　争　訟……22

第八　罰則及び犯則取締り……26

第一　国税通則法制定の趣旨とその法形式

一　現行の国税に関する法律は，法体系としてみると，所得税法，法人税法，酒税法，物品税法等のいわゆる各税法と国税徴収法とからなつている。各税法は，各税ごとに課税物件，納税義務者，税率等の課税実体が異なつているところから，それぞれ独立の税法として制定され，課税実体に関する規定とこれに関する手続規定を中心として構成されている。また，国税の滞納処分を中心とした徴収手続は，各税に共通して統一的にされるものであるから，まとめて国税徴収法に規定されている。

各税に関するこれらの法律は，各税ごとにそれぞれの実体上の必要から，いわば自然発生的に個別的に制定され，成長してきたものであつて，およそ租税法の基礎にあるべき基本的な法律関係，すなわち政府と納税者との間における権利・義務の態様や限界に関する制度上の仕組みを明らかにし，その上に立つて各税法を組み立てたというのではなく，これまでの税法改正もまた，その時時における各税ごとの必要に応じて，各税法につき部分的に手当が加えられてきたにとどまつている。

したがつて，現行のこれらの法律の規定を総合的にみると，そこには，租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けているし，また，各税に共通する事柄でありながら，規定の不備不統一ないしは重複等がかなりみられるのであつて，そのため，税法についての統一的な理解を困難にしたり，あるいは解釈上の疑義を生じる結果となつているものが相当みられることは否定できないと思われる。

たとえば，その主な例として次のようなものがあげられよう。

(1)　税法と私法との関係その他税法の解釈・適用に関する基本的なあり方について規定が不充分なため，解釈上疑義を生じているものがあること。

(2)　租税債権の成立及び確定のような租税法律関係の基本的な事柄について実定法に規定がないこと。

(3)　政府が課税標準や税額の更正決定をするについて，これをすることができる期間が直接税と間接税とで異なつていること及び更正決定と納税者の申告又は前にされた更正決定との間の法律効果の関係について規定がないため，判例等でも種種の解釈を生じていること。また，このような租税の賦課権と徴収権とについて，その区分が明らかにされていないため，これらの行使に関する期間制限について解釈に疑義を生じていること。

(4)　利子税や各種加算税の制度について，直接税と間接税との間に，更には各税

の間に不統一があつて，負担の公平上問題があること。

(5) 課税処分に関する不服申立ての制度について，直接税と間接税との間において規定の仕方が不統一であること。

(6) 人格のない社団又は財団の納税義務に関する規定が統一的に定められていないため，税法上の法律関係の解釈につき問題を生じていること。

したがつて，このような租税制度の基本的な仕組みないしは各税に共通する事項，すなわち租税に関する通則事項と称すべきものについては，この際，これを統一的に整備規定することが必要であると考えられる。

もつとも，現在，国税徴収法は，単に滞納処分等の徴収手続のみを定めたものにとどまらず，その外に各税に共通する事項について部分的に規定を設けており，この意味で同法は，中間的な通則法としての性格を有しているといえよう。しかし，国税徴収法として制定される限り，通則法としての性格をもたせるには限度があり，かえつて現行の制度はこの意味で国税徴収法の性格をあいまいにしているといわなければならないであろう。また，このような事項を各税法においてそれぞれ規定することは，いたずらな規定の重複と複雑化をもたらすだけでなく，法律形態としても適当でないと考えられるのであつて，結局，これを統一的に整備して規定した法律を制定することが最も適当かつ必要であると認められ，このような法律として，国税通則法の制定が望ましいと考えられる。

上記のようにして国税通則法を制定するに際しては，単に現行の不備不統一を是正したり，解釈上疑義のある点を明らかにするにとどまらず，従来から内容について問題のあつた諸点について，これまで毎年のように行なわれてきた税制改正が各税の課税実体に関する部分に重点がおかれたため，共通的な事項でしかも負担に関係するものでありながらその検討や改正が見送られてきたと事思われる情を考慮して，この際充分検討を加えて，所要の改正を行なうことが適当であると考える。

なお，現行の地方税制度は地方税法及びその規定に基づき地方公共団体の制定する法規によつて定められているが，このうち地方税法が基本的な法規とされている。地方税法については，特にこれを取り上げて論議しなかつたが，この答申の趣旨を参しやくして所要の改正が行なわれることを期待するものである。

二 国税通則法の法形式の定め方については，通則法と各税法をすべて統合する単一法典の方式と，各税法と国税通則法とをそれぞれ単行法として並存させる方式とが考えられる。両方式のいずれを選ぶかについては，各税法において時時の情勢に応じ所要の改正が予想されることを考慮すれば，後者の方式すなわち通則法

と各税法とをそれぞれ単行法とする方式のほうが法形式として実際的であると認められる。

この場合，各税法と通則法との連結の便を図るため，アメリカ内国歳入法に用いられているクロス・レフアランス（参照規定）の方法を必要に応じて適宜とり入れることが望ましいと考える。

なお，国税通則法の体裁をどうすべきかについては，他の税法の規定との調整その他技術的に種種の問題の生じることが予想されるので，政府部内において他の税法の整備とも関連して立法の際法律技術的に充分検討を加えたうえ立案するところにゆだねるのが適当と認められるが，参考のために，当調査会において審議の対象としてとりあげた一応の素材的な試案を示せば，次のようなものである。

第１章　総　　則

（目的，用語の定義，国税に関する他の法律との関係，納税者，期間計算，書類の送達）

第２章　納税義務の成立

（成立の要件，連帯納税義務，納税義務の承継，実質課税，租税回避行為，同族会社の行為計算の否認等）

第３章　納税義務の確定

（申告納税方式，賦課課税方式，源泉徴収方式，特別徴収方式及び印紙納付方式ごとの納税義務の確定手続）

第４章　国税の納付及び徴収

（納付手続，第三者納付，繰上請求，徴収手続，第二次納税義務，詐害行為の取消し等）

第５章　納税の猶予及び担保

（納税の猶予，未納税移出，担保）

第６章　国税の還付

（還付，充当，還付加算金）

第７章　記帳義務及び調査

（記帳義務，質問，検査，諮問等）

第８章　附　帯　税

（延滞税，利子税，加算税）

第９章　国税の賦課，徴収及び還付の期間制限

第10章　不服審査及び訴訟

第11章　雑　　則

（納税管理人，端数計算，納税証明，施行地域等）

第12章　罰　　則

われわれは，これらの事項のすべてについて，一応検討した。しかし，これらの事項のうちには，期間計算，書類の送達等その内容について格別の変更を加えること又は特に説明することを要しないと認められるものがかなりある。これらについては，現行法の規定に所要の整備を加えたうえ国税通則法に移行させれば足りると考えた。

そこで，以下においては，上記に該当するような事項については説明を省略することとし，われわれが特に重点的に検討することを必要と認めた主な事項について，検討の結果を述べることとする。

第二　実質課税の原則等

税法の解釈・適用に関しては，現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ，これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが，国税通則法制定の機会において，各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする。

一　実質課税の原則

税法の解釈及び課税要件事実の判断については，各税法の目的に従い，租税負担の公平を図るよう，それらの経済的意義及び実質に即して行なうものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。

二　租税回避行為

税法においては，私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには，各税法において，できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが，諸般の事情の発達変遷を考慮するときは，このような措置だけでは不充分であると認められるので，上記の実質課税の原則の一環として，租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。

なお，立法に際しては，税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮するものとし，たとえば，その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には，税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。

三　行為計算の否認

1　現在，法人税法等において，税負担を不当に減少する結果となると認められる行為計算はこれを否認することができる旨の規定が設けられているが，国税通則法においても，実質課税の原則規定に関連して，特殊関係者間等における行為計算の否認に関する基本的な規定を設けるものとする。

2　現行法人税法等における同族会社及び特定の法人の行為計算の否認規定については，次のように改正するものとする。

(1)　否認の対象となるものの範囲

現在，行為計算の否認規定は，同族会社等に対してのみ適用されることになつているが，否認の対象となつている行為計算の態様や現在の諸情勢からみて，これを同族会社等のした行為計算のみに限定する理由に乏しいと認められるので，同族会社等の行為計算のほか，おおむね下記のような特殊関係者間の行為計算についても，これを否認することができることとする。

(イ)　非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算（系列下にあるかどうかの範囲については，現在の同族会社等の範囲に限定することは適当でないと認められるので，資本，資金，人的関係等の諸点から通常系列下にあるとみられる範囲を実情に即して検討のうえ定めることとする。）

(ロ)　非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算

(ハ)　企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算

(ニ)　医療法人，財団法人等とその理事者等との間の行為計算

(ホ)　親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2)　否認の対象となる行為計算の態様

現行法では，否認の対象となる行為計算の範囲ないし態様については規定がなく，取扱上の基準が通達で示されているにとどまつている。現行通達に示されているところはおおむね妥当と認められるが，重要な事項であるので，具体的にその態様を法令において明らかにするものとする。

なお，課税上否認される行為計算は，上記の態様に該当しているばかりでなく，これを容認した場合においては租税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものに限定されることは当然であるが，系列会社間の行為計算については，原則として，これら両当事者を通じて不当に租税負担を減少させたかどうかを判定することとするのが妥当であると考える。

四　無効な法律行為，取り消しうべき法律行為等と課税との関係

1　従来から，課税の基因となるべき行為が無効なもの又は取り消しうべきもの

である場合においても，その行為に伴つて経済的効果が生じているときは，課税を行なうことを妨げないと解されているが，これを明らかにする規定を設けるものとする。

これに伴い，上記の課税が行なわれた後において，行為の無効であることが確認されて経済的効果が除去されたとき，又はその取消しが行なわれたときは，課税の取消し又は変更を行なうべき旨を明らかにする。

2　従来から，課税の基因となるべき行為が法令による禁止その他公序良俗に反する場合においても，課税を妨げないと解されているが，これを明らかにする規定を設けるものとする。

第三　租税債権の期間制限

租税債権を行使することができる期間の制限については，現在，国税徴収法第174条において国税の徴収を目的とする国の権利は5年間で時効によつて消滅することとされているほか，直接税に関する税法において3年間の更正期間の制限規定があり，なお別に会計法の規定との関連がある。

租税債権は，更正，決定その他税務官庁が租税債権を確定する処分をすることができる権利（以下「賦課権」という。）と徴収権とに区分されるが，現行のこれらに関する期間制限の規定上はその区分が必ずしも明らかでなく，解釈上問題があり，また各税目を通じて統一されていない点があるので，この区分に応じて次のように規定の整備合理化を図るものとする。

一　賦課権の期間制限

1　除斥期間

賦課権の期間制限は，中断及び当事者の援用になじまないものであるから，時効ではなく，除斥期間として定めるものとする。

2　除斥期間の起算日

賦課権の除斥期間の起算日がこの権利を行使することができる日であることはいうまでもないが，これを明らかにするとともに，同一の課税期間分に係る賦課権の除斥期間は画一的に満了することとするのが望ましいので，その除斥期間の起算日は，税の性質に応じそれぞれ次に掲げる日の翌日とすることを明定するものとする。

(1)　申告納税による国税……法定申告期限

(2)　源泉徴収義務者又は特別徴収義務者が徴収して納付すべき国税……法定納期限

(3) 賦課課税による国税のうち課税標準の申告のあるもの……法定申告期限

(4) 印紙納付すべき有価証券取引税及び登録税……譲渡又は登記もしくは登録の時

3 除斥期間の長さ

除斥期間の長さは，現行直接税の規定にならつて，原則として3年とし，無申告の場合において決定するとき又は詐偽その他不正の行為に基づき税を免れた場合に更正決定するときは5年とする。

ただし，次に掲げる場合においては，それぞれ次に掲げるところにより除斥期間の特例を認めるものとする。

(1) 権利の変動があつた場合に登記又は登録をするものとされている不動産，記名株式その他の財産については，所有権の移転等があつた場合にその移転等と同時に名義の変更をするのが通常である。この場合に，名義変更がされないでしかも納税者からの申告がないときは，その移転等の事実を知ることが通常困難であるところから，故意に名義変更を遅延させて賦課権の制限期間を経過させるに至ることも考えられる。そこで，このような事態に対処するため，当該移転に係る賦課権の除斥期間については，その名義変更が行なわれた日から3年間は，本来の除斥期間経過後においてもなお賦課権を行使することができるものとする。

(2) 申告又は更正決定があつた後に課税標準の基礎となつた行為が取り消され又は無効となつた場合に行使すべき賦課権の除斥期間については，その取消しが行なわれ，又は無効の確認により経済的効果が除去された日から当該賦課権を行使することができると認められるので，その日から原則として3年間は，本来の除斥期間経過後においてもなお賦課権を行使することができるものとする。

(3) 課税処分についての不服申立て又は訴訟の提起があつた場合において，その決定，裁決又は判決において示された事項で他の課税処分の内容に異動を生じさせるべきものがあつて，それに従つた更正決定をすべきとき，又は手続の欠陥を理由として決定，裁決又は判決により原処分が取り消されたため，あらためて適式な処分をすべきときは，最終的な判決等のあるまでに相当長期間が経過し，通常の除斥期間によつて賦課権を消滅せしめることが適当でないと認められる場合のあることにかんがみ，当該決定もしくは裁決があつた日又は判決が確定した日から6月間は，本来の除斥期間経過後においても賦課権を行使することができるものとする。

4　減額更正の除斥期間

減額更正の期間制限は，現行法上必ずしも明らかでないと認められるが，原則として，５年の除斥期間に服するものとしてこれを定めるものとする。ただし，上記３のただし書の各号に該当する場合には，それぞれ当該各号に定めるところに準じて除斥期間が延長されるものとする。

5　各種加算税等の附帯税の賦課権は，本税の賦課権の除斥期間が満了した時以後は行使できないものとする。

二　徴収権の期間制限

1　徴収権の時効

徴収権については，現行の時効制度をそのまま維持するものとする。

2　時効の起算日

徴収権の時効の起算日は，この権利を行使しうる日であることはいうまでもないが，これを明らかにすることとし，税の性質に応じてそれぞれ次に掲げる日の翌日とする。

(1)　申告納税による国税……法定納期限

(2)　源泉徴収義務者又は特別徴収義務者が徴収して納付すべき国税……法定納期限

(3)　賦課課税による国税のうち課税標準の申告のあるもの……法定納期限

(4)　印紙納付すべき有価証券取引税及び登録税……譲渡又は登記もしくは登録の日

3　時効期間の長さ

時効期間は，現行どおり，原則として５年とする。ただし，前記一の３のただし書により除斥期間が延長される場合には，時効期間もそれぞれに対応する期間だけ延長されるものとする。

4　延滞税及び利子税の時効

延滞税及び利子税は，本税が時効により消滅したときは，ともに消滅するものとする。

本税の完納によつて確定した延滞税及び利子税については，その時効の起算日は，本税の時効の起算日と同一とするが，その本税に係る申告又は納付は，延滞税及び利子税について時効中断の効力を有するものとする。

5　各種加算税の時効

各種加算税（延滞税及び利子税を除く。）の時効の起算日は，本税の時効の起算日と同一とするものとする。

第四　課税方式及び申告賦課の手続等

一　課税方式

現行国税の課税方式は，直接税と間接税とで異なつており，直接税が申告納税方式であるのに対して間接税は原則として賦課課税方式とされている。

しかし，間接税においても原則として課税標準の申告制度がとられており，両者を区別すべき実質的理由に乏しく，かつ，一般に申告納税方式に慣熟してきたと認められるので，国税通則法の制定を機会として，間接税にも原則として申告納税方式を採用することとし，課税方式の統一を図るものとする。ただし，たとえば関税が同時に課される入国者の携帯輸入物品に対する間接税のように申告納税方式により難い特別の理由のあるものについては，例外的な措置を講ずるものとする。

二　申告手続

申告に関する事項は，各税ごとにそれぞれ異なつているところが多いので，これに関する規定をすべて国税通則法に統合して規定することは困難であり，また，各税ごとの納税者にとつては，当該税について特有の申告手続の規定が各税法に規定されていることが理解に便利である。

しかし，次のような申告手続一般に通ずる事項については，国税通則法においてできるだけ統一的な規定を設けるものとする。

1　申告内容の変更

(1)　現在，所得税及び法人税については，申告に係る課税標準又は税額が過大である場合には，これを減額するため，申告期限後１月以内に限り，更正の請求をすることができるものとされているが，これを申告納税に係るすべての税目について認めるものとする。

(2)　申告又は更正決定があつた後に課税標準の基礎となつた行為が取り消され，又は無効の確認がされた場合については，現在，更正の請求又は修正申告の特例が認められていないが，このような原因によつて申告額等が減少すべきときは，当該取消し又は無効の確認がされた日から３月以内に更正の請求をすることができるものとし，申告額等が増加すべきときは，その日から３月以内に修正申告をしなければならないものとする。

(3)　申告期限内において，すでに提出した申告書を差し換え又はその内容を簡易に訂正することは，申告期間を設けた趣旨にかんがみ，別にさしつかえはないと考えるが，このような場合において，期限内の納付に係る過誤納金に

対する還付加算金の計算の始期は，法定納期限の翌日とする。

2　申告期限

(1)　申告書の提出については，到達主義によることを明らかにする。ただし，申告書を郵便で提出した場合については，郵送に要した日数は算入しないものとする。

(2)　通信，交通，その他やむを得ない理由がある場合の申告書の提出期限の延期について，統一的な規定を設けるものとする。

3　申告書を提出すべき税務署

申告書は，納税地の所轄税務署長に提出すべきものとされているが，その納税地に異動があつた場合の申告書の提出先については，現行法上明らかでないので，これを明らかにするものとし，直接税については，納税者の便宜を図るため，原則として新納税地とするものとする。この場合においては，納税者は，前の納税地及びその所轄税務署名を申告書に記載すべきものとする。

また，間接税についても，原則的には上記と同様に考えてよいと認められるが，製造場の移転といつてもその移転先が必ずしも一箇所に限られず数箇所に分散して移転することがあること等の事情を考慮して，検討のうえ適宜所要の規定を設けるものとする。

三　更正決定の手続

更正決定その他の賦課の手続に関する現行規定は，所得税法，法人税法及び相続税法では詳細であるのに対して，間接税諸法においてはきわめて簡単である。

この手続は，各税を通じて共通なものであり，また，間接税も原則として申告納税制度によることとするのに伴い，租税債権確定の一手続として，現行直接税法の規定に準じた規定を統一的に国税通則法に規定するものとし，なお，次のような規定の整備を行なうものとする。

1　納税地に異動があつた場合の所轄税務署

納税地に異動があつた場合の所轄税務署は，上記の申告書の提出先と考え方を合わせ，原則として新納税地の所轄税務署とする。

しかし，納税者が新納税地を記載しない申告書を旧納税地の所轄税務署に提出した場合，申告書の提出があつた後に納税地の異動がありその異動の事実を新旧いずれの所轄税務署にも通知していない場合又は納税者の移転先が不明である場合において，必要があると認めるときは，旧納税地の所轄税務署において更正決定をすることができるものとする。この場合において，その更正決定が新納税地の所轄税務署における申告又は更正決定と競合することが明らかな

つたときは，旧納税地の所轄税務署における更正決定を取り消すべきものとする。

なお，間接税については，上記二の３に述べたと同様に，その特殊な事情を考慮して，適宜検討のうえ所要の規定を設けるものとする。

2　繰上請求

現行国税徴収法第43条（繰上徴収）は，納期限をまつては租税の徴収を困難にすると認められる場合において，納税義務のすでに確定した租税につき納期限前にその徴収をすることができることを定めているが，納税義務の確定した租税の範囲の定め方が税目間に不統一であり，繰上徴収の趣旨が充分に生かされていないと認められるので，各税目を通じて統一的に，すでに納税義務の成立した租税については繰上請求をすることができるものとする。

この場合，租税債権の成立の時期は，税目に応じて，それぞれ，次に掲げる時とする。

(1)　申告所得税の第三期分……暦年の終了した時

申告所得税の第一期分及び第二期分……７月１日（特別農業所得者については，11月１日）

死亡又は出国した者に係る所得税……死亡又は出国の際

源泉徴収義務者が徴収して納付すべき所得税……給与，配当等を支払つた時

(2)　法人税の確定申告分……事業年度の終了時（清算所得に対する法人税については残余財産の確定時）

法人税の中間申告分……事業年度の開始した時から６月を経過した時

残余財産の分配のつど納付すべき法人税……分配を決定した時

(3)　相続税……相続の開始があつた時又は遺贈の効力が生じた時

(4)　贈与税……贈与のあつた時

(5)　再評価税……再評価又は譲渡等が行なわれた時

(6)　有価証券取引税……有価証券の譲渡の時

(7)　取引所特別税……売買手数料の収入のあつた時

(8)　取引税……差金の授受によつて決済することができる売買取引の行なわれた時

(9)　通行税……徴収義務者が運賃又は料金を領収した時

(10)　内国消費税（(11)に掲げ……内国消費税の課される物品を製造場から移出

るものを除く。）　　した時又は保税地域から引き取つた時

(11) 第一種の物品に係る物品税……物品を小売業者が販売した時

(12) 入場税……入場料金を領収した時

(13) 登録税……登記又は登録をする時

四　申告，更正等の法的性質

租税債権は申告及び更正決定等の手続により確定し，その確定のつどそれに応ずる納付又は徴収手続等が行なわれるが，これらの手続が互いに継起して行なわれ，それらによつて租税債権の額に変更されることがある点から，これらの手続相互間の法律効果等につき解釈上疑義をいだく向きがみられるので，次のように規定の整備明確化を図るものとする。

1　申告等に基づく徴収処分等の効力

申告，決定又は更正（以下この項において「申告等」という。）に基づき徴収処分（納付，徴収猶予，滞納処分等を含む。）が行なわれた後に，更正，再更正又は修正申告（以下この項において「更正等」という。）があつた場合において，申告等に基づく徴収処分の効力が更正等により影響を受けないことを明らかにするものとする。

申告等に基づき各種加算税の賦課処分が行なわれた後に更正等があつた場合の当該賦課処分の効力についても上記と同様とする。

2　更正等の取消しと前の申告等の効力

更正又は再更正の内容が違法であるため，又はそれらの手続に欠陥があるため，その処分が取り消された場合においても，それ以前にされた申告等の効力は影響を受けないことを明らかにするものとする。

3　更正等と時効の中断

更正等があつた場合における時効中断の効力の及ぶ範囲は，その更正等に係る増差税額の部分に限るものとする。

なお，更正等に伴う租税の請求手続のあり方に関し，更正等の処分の通知とは別に納税告知を要することとされている現行制度を引き続き維持すべきかどうかについては，政府の今後の検討にゆだねることとする。

五　その他の問題

1　申告義務の承継等

(1)　相続開始又は法人合併の場合における納税義務の承継については現在国税徴収法等に規定があるが，申告義務の承継について明らかにされていないの

で，これらを統一的に明らかに規定するものとする。

(2) 法人が清算結了の登記時までに，法人税その他の租税の申告又は納付をしていないときは，当該租税の賦課徴収については，その法人は，清算結了の登記の後もなお存続していることを明らかにするものとする。

(3) 現在国税徴収法に規定されている第二次納税義務制度について，所要の整備を図ることとし，たとえば，会社がその業務を廃止したまま清算を行なわず，他方その会社の関係人が新たに別会社を設立し，当該新会社が旧会社の資産，負債及び事業を受け継いだ場合において，旧会社に租税の滞納があるときは，新会社は，その滞納に係る租税の第二次納税義務を負うこととする等の規定を設けるものとする。

2 人格のない社団等

(1) 人格のない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるもの（以下「人格のない社団等」という。）に対する納税義務については，現在一部の税法のみに規定されているにとどまるが，各税法に特別の定めのない限り，これを法人とみなして各税法を適用する旨を統一的に規定するものとする。

(2) 人格のない社団等が消滅した場合において，当該社団等に課すべきであつた租税があるときは，当該租税の賦課徴収については，なお社団等が存続するものとみなし，消滅の際における代表者又は管理人をその代表者又は管理人とみなすものとする。

(3) 人格のない社団等に関する罰則については，現行国税徴収法第189条の規定に準じて規定の整備を図るものとする。

3 納 期 限

更正決定等により，納税者の申告した税額をこえて租税を徴収する場合におけるその超過額の納期限は，現行法令では直接税と間接税とで異なるが，これを更正決定の通知をした日から原則として1月後とするものとする。

4 詐害行為取消権の対象となる行為の範囲

国税徴収法第178条は，国税の徴収に関して詐害行為の取消権についての民法の規定を準用する旨を定めているが，租税債権が税法の規定により一定の時点において客観的に成立するに至るものであるという特質をもつことにかんがみ，国税の徴収に関する詐害行為の取消権は，その対象となる財産の譲渡行為等が租税債権の成立時よりも前にされた場合であつても，その行為時にすでに租税債権成立の基礎があり，かつ，それに基づいて租税債権が成立する確率の高い原因が現存する場合には，その行為についても行使することができる旨を

明らかにするものとする。

第五　記帳義務及び質問検査権等

一　記帳義務

1　所得税及び法人税についての記帳義務

納税義務者による正確で継続的な記帳は，申告又は賦課の適正を維持するための基本的かつ不可欠な要件であると認められるが，現行法では，間接税についてのみ記帳義務の制度があつて，所得税及び法人税にはこれがなく，別に青色申告書の制度がある。青色申告制度は，納税者による記帳の普及を図り，申告納税制度の理想的な運営を目ざして設けられたものであるが，本来は一般的な記帳義務の制度に包摂されるべき性質のものと考える。また，青色申告制度の創設後すでに10年余を経て，記帳慣習もかなり高まつてきたと認められる。

よつて，この際，所得税及び法人税についても新たに記帳義務の制度を導入するものとし，記帳義務制度につき次のような整備を行なうこととする。

(1)　法人については，法人税に関しすべて記帳義務を課すものとする。個人については，記帳の現状をも考慮して，さしあたり，前前年における事業所得，山林所得又は不動産所得の金額が100万円以上の個人所得者につき，これらの所得に関して記帳義務を課すものとする。ただし，農業所得者その他記帳義務を課することが困難と認められるものについては，これを課さないものとする。

(2)　記帳の方法等については，継続的にかつ正確に行なうべきこと，虚偽又は架空の名義による勘定を用いてはならないこと等の要件を課すべきであるのは当然であるが，所得税及び法人税に係る帳簿様式等の要件は，青色申告に係るものよりも簡易な要件で足りるものとする。

(3)　記帳義務者は，帳簿についてはその閉鎖の日の属する年の翌年から起算して5年間，重要な書類についてはその作成又は受領の日の属する年の翌年から起算して5年間，これらを保存しなければならないものとする。

(4)　記帳義務者に対しては，原則として，その帳簿書類を調査した後でなければ，更正決定をすることができないものとする。

(5)　記帳義務の違反については，間接税については，現行の秩序罰を維持するが，所得税及び法人税については，罰則又は過怠税の制度は設けないものとする。

なお，記帳義務制度を採用する場合においても，納税者の記帳水準の向上等を期待する見地から現行の青色申告制度を引き続き維持するものとし，記帳義務制度と青色申告制度との関係は，上記のように記帳内容の程度に差を設けることにより調整するものとする。

2　記帳がない場合等の推計課税

(1)　申告所得税及び法人税については，現在，青色申告者でない者については，当該納税者の財産の価額もしくは債務の金額の増減の状況，収入もしくは支出の状況又は生産量，販売量その他の取扱量，従業員数その他事業の規模により所得金額を推計して課税することができることとされているが，この趣旨を一層明らかにするため，記帳義務が課されていると否とを問わず，記帳がない場合又は記帳が不完全なため本人の記帳によつては所得金額の計算ができない場合には，上記の各要素その他合理的と認められる標準的な基準によつて推計課税ができる旨を明らかにするものとする。

なお，青色申告者に係る更正についての現行規定（所得税法第45条第１項及び法人税法第31条の４第１項）は，その帳簿書類について調査をしなければ更正することができないというにとどまるものと解すべきであるが，この点について誤解を生む虞れがあるので，この規定を整備して，その旨を明らかにするものとする。

(3)　間接税についても，記帳がない場合，又は記帳が不完全なため記帳に基づく課税ができない場合には，当然に推計課税ができるものと解されるのであるが，この点を明らかにするため，推計課税の規定を設けるものとする。

なお，上記のほか間接税については，月別の区分又は等級別もしくは価格別の区分を明らかにすることができないときは，過去の実績その他合理的と認められる基準によりこれらの区分を定めることができるものとする。

二　質問，検査及び諮問

1　質問，検査及び諮問の対象となる者の範囲

質問，検査及び諮問の対象となる者の範囲については，基本的には現行規定を維持するものとするが，各税法において若干の不統一がみられるので，所要の整備を図つたうえ，これをできるだけ統一的に国税通則法に規定するものとする。

2　質問，検査及び諮問の権限の行使と税務官署の管轄区域との関係

質問，検査及び諮問の権限の行使と税務官署の管轄区域との関係については，現行各税法において不備不統一がみられるので，これを明らかにすること

とし，税務職員は，その所属する税務署の管轄区域内に納税地のある納税者のためにする質問，検査及び諮問については，その管轄区域の内外を問わず，権限を行使することができるものとし，その所属する税務署以外の税務署の管轄区域内に納税地がある納税者のためにする質問，検査及び諮問については，その管轄区域内に当該納税者の支店，事業所，取引先等がある場合において，当該支店，事業所，取引先等に係る質問，検査及び諮問につき，上記と同様な権限を行使することができるものとする。

3　質問，検査及び諮問の方法等

質問，検査及び諮問の方法等については，一般的にいえば実質的に現行法を改正する必要はないと認められるが，規定の整備に関連して所要の検討を加えるものとする。

なお，現在，間接税のうち酒税，砂糖消費税，揮発油税及び地方道路税については，分析検定の必要から必要最少限度の見本の採取ができる旨の規定が設けられているが，物品税及びトランプ類税についても同様の規定を設けるものとし，また，質問，検査等の権限を行使する職員は，その身分を示す証明書を携帯し，関係者の請求があつたときは，これを呈示しなければならない旨を統一的に明らかにするものとする。

4　特定職業人の守秘義務と税法に基づく質問，検査の権限の行使との関係

弁護士，医師等の特定職業人は，他の法律によりその職務上知り得た秘密を守るべき義務があることとされているが，このような守秘義務と税務の調査との関係について，その調整を図つて濫用を防止するため，これらの特定職業人がその依頼人等の租税に関して質問又は検査を受けた場合には，職務に関して知り得た事項で通常の経済取引関係と認められる事項については，当該質問又は検査を拒否することができないものとする。

三　資料提出義務

資料提出義務については，おおむね現行制度を維持するが，所得税法第60条（給与支払者の申告），同法第61条（支払調書等），同法第62条（源泉徴収票），相続税法第59条（退職手当金等の支払調書の提出）等に規定する資料については，所定の期限までに正確な資料の提出がされるようにするため，所定の期限までにこれを提出しない者又はこれらの資料で虚偽の事実を記載したものを提出した者に対しては，提出すべき資料1件ごとに100円（ただし，同一人につき年間を通じて10万円をこえない。）の過怠税を課する制度を新たに設けるものとする。

四　官公庁等の協力援助について

課税の適正を図る見地から，国及び地方公共団体の官公庁並びに政府関係機関等は，可能な限り，税務調査に協力援助しなければならないことは当然であるが，国税通則法制定の機会においてこの旨を明らかにするものとする。

五　税務職員の守秘義務違反に対する制裁

税務職員がその守秘義務に違反した場合には２年以下の懲役又は３万円以下の罰金に処するという現行の所得税法，法人税法等の罰則規定は，国家公務員法に定める罰則よりも重くなつている。

この守秘義務違反のうち，「職務上知り得た他人の秘密」に関する違反については，税務職員に強力で広はんな質問検査権が認められている点にかんがみ，また，税務職員に対する納税者の信頼を高める見地から，これを国税通則法において規制することとし，すべての税目を通じて，この罰則の適用があるものとする。

なお，「職務上の秘密に属する事項」に関する守秘義務の違反に対する罰則については，これを国家公務員法にゆだねることとして，両者の関係を明らかにするものとする。

第六　附帯税及び通告処分

一　延滞税及び利子税

現行法では国税が本来の法定納期限を経過した後に納付された場合には，利子税額及び延滞加算税額の制度が適用されることになつている。

利子税額には二つのものがあつて，一は本来の法定納期限を経過して納付する場合に，原則として，納期限の翌日から納付の日までの期間に応じて日歩３銭の割合で課されるものであり（ただし間接税の場合には若干の例外がある。），他は，相続税法上認められる延納又は所得税法もしくは法人税法上認められる徴収猶予の場合に，それら延納又は徴収猶予の期間に応じ，原則として日歩２銭の割合で課されるものである。

延滞加算税額は，滞納により督促がされた後10日を経過した日までになお納付がない場合に，その後に納付された税額について，当該10日を経過した日の翌日から納付の日までの期間に応じて日歩３銭の割合（最高は，督促後10日経過時現在の滞納税額の５％とされている。）で課されるものである。

このような現行制度については，まず，納期限を徒過した滞納等の場合にも，また，法律によつて許される延納又は徴収猶予の場合にも同じく利子税額の制度

を適用することは，これらの性質上適当でないと認められるとともに，督促後10日を経過した後の期間について，利子税額と延滞加算税額の両者が併課されることは，これら両者の性質にどのような区別をつけるにせよ，制度として複雑なだけで，結局は負担率の差に帰するにとどまると認められる。このような事情を考慮して，制度の簡素合理化を図り，あわせて市中金利の動向をも勘案してその負担割合の適正化を図る等の見地から，次のとおり，現行における通常の場合の利子税額と延滞加算税額とを統合して新たに延滞税の制度を設けるとともに，延納又は徴収猶予の場合の現行利子税額は利子税として存置するものとする。

1　延　滞　税

(1)　延滞税は，法定納期限（間接税法の規定による徴収猶予がされた場合には，その徴収猶予の期限）の翌日から本税納付の日までの日数（その日数のうちに下記2の利子税の計算期間に算入された日数があるときは，これを控除した日数）に応じて課されるものとし，その課税率は，原則として日歩4銭の割合とする。ただし，督促の効果を重視してこれによる納付しようようの実をあげる趣旨から，督促状発付の日から起算して10日を経過した日までの期間については，日歩2銭の割合とする。

なお，上記の改正に伴い，還付加算金は日歩2銭（現行は日歩3銭）の割合とする。

(2)　課税標準及び税額に係る申告書の提出後1年を経過した後に更正又は修正申告が行なわれた場合には，当該1年を経過した日から更正又は修正申告の行なわれた日までの期間については，現行利子税額の計算上これをその計算期間に算入しないこととしているが，延滞税についてもこの制度を引き続き維持するものとする。

なお，課税標準の基礎となつた行為が後に取り消され又は無効が確認された場合において，それに基づき更正，決定又は修正申告が行なわれたときは，その更正，決定又は修正申告により増加する税額については，法定納期限の翌日から当該増差税額の申告期限までの期間を延滞税の計算上除算するものとする。

(3)　延滞税は，所得税又は法人税における所得の計算上，必要経費又は損金に算入しないものとする。

(4)　災害等による徴収猶予の場合等における延滞税の減免については，現行国税徴収法第155条の利子税額の減免規定等と同趣旨の規定を設けるものとする。

2　利　子　税

(1)　相続税法の規定による延納又は所得税法もしくは法人税法の規定による徴収猶予がされた場合においては，これらの延納又は徴収猶予がされた期間については，延滞税を課さず，利子税を納付すべきものとする。

利子税の課税率については，現行利子税額では原則として日歩２銭であり，これは負担率としておおむね妥当なものと認められる。しかし，現行法では，法人税における所得の計算上は利子税額を損金に算入することとされているのに対して，所得税においてはこれを必要経費に算入しない不統一があるので，両者間の負担の公平を図るため，所得税についても，所得の種類に応じてこれを必要経費に算入するよう検討するものとする。

また，相続税法の規定による延納の場合において，延納に係る相続税額の計算の基礎となつた財産の価額のうちに占める立木の価額の割合が３割をこえるときは，延納税額に対する利子税額の割合は日歩１銭５厘とされているが，特に立木についてのみこのような取扱いをする理由に乏しいと認められる。

(2)　酒税，物品税等の間接税についての徴収猶予は，間接税が転嫁税である建前から，課税物品の代金回収期間に対応する期間だけ納期を延長する性格のものであることにかえりみ，当該猶予期間中利子税を課さないものとする現行制度は，そのまま維持するものとする。

なお，「徴収猶予」の名称は，たとえば「納期の延長」のように改めることを検討するものとする。

二　無申告加算税，過少申告加算税，源泉徴収加算税及び重加算税

1　無申告加算税及び過少申告加算税

現行法では，申告納税制度をとつている直接税について，申告期限内に申告書を提出した者が後に，更正を受け又は修正申告書を提出した場合には，更正や修正申告による増差税額（ただし，当初の申告が過少であつたことについて正当な理由があると認められる部分の税額を除く。）に対して５％の税率で過少申告加算税が課されることとなつており，他方，正当な理由がなくて申告期限内に申告書を提出しない場合には，期限後の申告又は更正決定による税額に対して，提出期限から申告又は更正決定がされた日までの期間の長短に応じ，最低１月以内のときにおける10％から最高３月超のときにおける25％までの税率で無申告加算税が課されることとなつている。

申告納税制度においては，期限内に申告書が提出されることをまず重視すべ

きであると考えられるので，期限における申告書提出の有無に応じて過少申告加算税と無申告加算税とを区別し，その課税率に差を設けることは適当であると認められる。しかし，無申告加算税の課税率について現行のように経過期間に応じて課税率に差を設けることは，その課税原因が期限内における無申告であること及び経過期間の差に応じては別に延滞税の制度があることからみて適当でない上に，過少申告加算税との負担のバランスにおいても問題があり，また，実情からみてその実益も乏しいと認められるので，これを改めて一律の課税率とし，過少申告加算税の課税率５％に対して，10％の課税率とする。

なお，税務署長による調査着手前に自発的に申告があつた場合に，これらの加算税率をそれぞれ５％軽減する現行制度は維持するものとする。

間接税についても，申告納税制度の採用に伴い，上記の過少申告加算税及び無申告加算税の制度を導入するものとする。

2　源泉徴収加算税等

現行法では，源泉徴収所得税の徴収義務者が徴収して納付すべき税額を期限までに納付しない場合には，期限から納付の日までの期間の長短に応じて，無申告加算税の場合と同様に，10％ないし25％の税率で源泉徴収加算税が課されることになつている。

このような源泉徴収加算税についても，上記の無申告加算税の改正と同様に，期限から納付の日までの期間による累進税率の方式を廃止するものとし，一律に10％（調査着手前に自発的納付があつたときは５％）の税率とする。

なお，通行税等の特別徴収義務者が徴収して納付すべき税額を期限までに納付しない場合に課する軽加算税についても，上記の源泉徴収加算税の場合と同様な改正を行なうものとする。

3　重加算税

現行法では，直接税について，課税標準又は税額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し，その隠ぺいし又は仮装したところに基づいて過少の申告書を提出し又は申告書を提出しなかつた場合には，申告に係る税額又は更正決定による増差税額のうち，隠ぺいし又は仮装したことに基づく税額の部分については，50％の税率で重加算税を課すこととされている。

このような隠ぺい又は仮装が認められる場合に通常の加算税よりも重い税率で重加算税を課すことは，そのような行為を防止するとともに負担の公平を維持するためにも適当であると考えられるが，現行50％の税率は，高きに失して，かえつて厳正な執行を困難にする面があるほか，実質的にみて刑罰的色彩

があるとみられ，罰則との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので，課税率を30%に引き下げるものとする。

なお，重加算税の課税の基礎となつた税額分については過少申告加算税を課さず，無申告加算税及び源泉徴収加算税等はそのうち5%に相当する部分を課さないこととする。

ところで，後述のように間接税の犯則者に対しては，税務署長（又は国税局長）が罰金相当額を通告する通告処分の制度がある。通告処分は純然たる行政処分とはいえないが，この場合さらに同一の税務署長が重加算税を課すことは行政の実際運営上困難をきたすとみられるので，間接税については，重加算税を適用しないこととする。

4　上述したように，過少申告加算税又は無申告加算税は，過少申告又は無申告であつたことについて正当な理由がない場合に課されるものであるから，これらが課されるについては納税者に責任があるといわなければならないであろう。このような納税者の責任には各種の態様のものが含まれると考えられ，責任の程度も比較的軽いものから重いものまで，段階が分かれていると考えられる。

他方，重加算税は，上述したように過少申告又は無申告の場合のうち課税標準又は税額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し，その隠ぺいし又は仮装したところに基づいて過少申告をし又は申告をしなかつたことが税務官庁により証明された場合にのみ課されるのであるが，このような証明がされるかどうかは，主として，納税者による帳簿書類の作成，記載の状況及び呈示の有無等のいかんによつて大きく左右されることは明らかである。したがつて，これら記帳状況等が千差万別とみられる状態のもとでは，上記のような隠ぺい又は仮装の証明がすべての場合において実質上画一的にされることを期待するのは行政運営上困難であり，極端な場合には故意に記帳をしないか又は記帳を著しく不完全にして，隠ぺい又は仮装の証明を実際上不可能にする場合等その証明がされる場合よりもかえつて悪質な場合もあり得よう。

このように，過少申告加算税又は無申告加算税を課される場合において，納税者の責任の程度に軽重の差がある反面，重加算税制度の適用について行政上限界のあることを考えるときは，過少申告加算税又は無申告加算税の課税率について，申告内容の程度のいかんにかかわらず，これを一律の課税率にとどめておくことは問題があると認められるので，この点については，今後なお検討

すべきである。

三　過　怠　税

前記**第五**の**三**に述べたように，新たに過怠税の制度を設けるものとする。

四　通告処分

間接税に関する犯則事件については，現在，国税犯則取締法の規定による通告処分の制度があり，税務署長（又は国税局長）は，間接税に関する犯則事件について犯則の心証を得たときは，直ちに告発する場合を除き，罰金もしくは科料に相当する金額等を指定の場所に納付すべき旨を通告することとされている。この制度は，間接税に関する犯則事件に，印紙税法違反や酒類密造犯のような特殊な事犯もあつて，事件の発生件数がきわめて多く，通常の刑事手続のみによつて処理することは双方の手続の煩雑さからみて適当でないと認められること，証拠の収集及びそれに対する価値判断に専門的な経験と知識を必要とすること等の特殊な事情にかえりみて設けられたものであるから，間接税に関する犯則事件については，今後もこの制度を維持するものとする。

第七　税務争訟

国税の賦課もしくは徴収に関する処分又は滞納処分に関する不服申立てについては，現在，税法においてすべて規定し，訴願法の規定の適用を排除しているのであるが，近く訴願法が全文改正されて，新たに行政不服審査法が制定される見込みであり，そこにおいてはすべての行政処分を通じて統一的な手続による不服審査を行なうべきことが予定されている。よつて，税務に関する不服申立てについても，原則として同法の規定によることとすべきである。ただし，税務における不服審査の特異性にかんがみ，裁決庁，不服申立期間，執行停止，不服申立前置等について，次のような特例規定を設けるものとする。

一　不服申立事項

行政不服審査法案においては，不服申立事項について概括主義を採用し，行政庁の処分につきひろく不服申立てのみちを開くこととしているが，一定範囲の行政処分については，不服申立てを認めないこととされている。

税務に関する不服申立ての除外事項については，同法案では，国税犯則取締法に基づく処分を規定するにとどまり，その他の事項については，税法の規定にまつこととされているが，この点につきわれわれの検討したところでは，「内閣，主任の大臣又は外局の長の処分で，高度の政策的見地から行なわれるもの」を除

外事項とすることが適当であると認められるので，税法において，これにあたるものとして，「特別償却をすることができる試験研究又は新技術企業化用機械設備である旨の承認又は不承認」等を除外事項として規定するものとする。

二　審級，裁決庁等

1　行政不服審査法案においては，不服申立ては，原則として処分庁の直近上級庁に対して審査請求をすべきものとし，例外的な制度として，処分庁に対する異議申立ての制度を認めている。

税務に関する処分については，それが大量的，反覆的にされ，かつ，事実認定に関する問題が多いこと等を考慮して，不服のある者は，原則として，まずその処分をした税務署長（又はその処分をした職員の所属する税務署の長）に対して異議申立てをすることができるものとし，税務署長のした決定に対してなお不服のある者は，その決定をした税務署長の管轄区域を所轄する国税局長に対して審査請求をすることができるものとする。

なお，処分庁の態様に応じて不服申立庁を明らかにする等のため，次のように定めるものとする。

(1)　青色申告書に係る所得税又は法人税の更正決定については，申立人の選択により，上記の異議申立てをしないで直ちに国税局長に対し審査請求をすることができるものとする。

(2)　国税庁長官によつてされた処分については，国税庁長官に対して異議申立てをするものとする。

(3)　国税局長その他国税局の職員によつてされた処分については，国税局長に対して異議申立てをするものとする。

(4)　税務署長から通知を受けた処分でその通知に係る事項に関する調査が国税局の職員によつてされた旨の記載があるものについては，国税局長に対して審査請求をするものとする。

(5)　税関長その他税関の職員によつてされた処分については，税関長に対して異議申立てをするものとする。

(6)　国税庁，国税局，税務署及び税関以外の行政機関の職員によつてされた処分については，その行政機関の所在地を管轄する国税局長に対して審査請求をするものとする。

2　処分を受けてから不服申立てをするまでの間に納税地が異動した場合の手続が現在明らかにされていないので，これを明らかにすることとし，異議申立て又は審査請求は，新納税地を管轄する税務署長又は国税局長に対してするもの

とする。この場合には，不服申立書に処分庁を明示しなければならないものとする。

また，不服申立てがされた後，不服申立人の納税地が異動した場合には，申立人の申立てにより，又は職権で，新納税地の所轄庁に事案を移送して，新納税地の所轄庁において決定又は裁決をするものとする。

なお，間接税については，前記**第四の二**の3に述べたと同様に，その特殊な事情を考慮してなお検討を加え，適宜所要の規定を設けるものとする。

三　協議団制度

現在，国税庁及び国税局に協議団を設け，不服申立事案について審理をすることとされている。協議団の制度は，税務争訟に特有なもので，行政不服審査法案においてもこのような制度は存しないが，事案の公平な審理を図るのに妥当な制度と認められるので，これを引き続き維持することとするほか，その設立の本旨にかんがみ，その第三者的性格を制度上明らかにすることを考慮するとともに，事務運営の能率化の要請をも勘案し，協議団制度につき次のような改正を行ない，その円滑適正な運営に資するものとする。

1　協議団の名称をたとえば「国税審査団」というように改める。

2　現行規定では，審査の裁決は，「協議団の協議を経なければならない」とされているが，国税審査団の審査意見を尊重する趣旨が一層明らかになるよう規定の仕方について検討するものとする。

3　国税審査団による審査請求の審理において，法令等の解釈につき疑義を生じた場合には，すみやかに国税庁長官の判断を求めることとすべき旨を法令上明らかにするものとする。

4　上記3の法令等の解釈に関する事案の審査等について，第三者の公正な判断と意見を求めるため，国税庁に学識経験者等からなる参与を置くものとする。

5　国税審査団は，従来の協議団と同様に，国税庁及び各国税局の附属機関として設置するものとする。

四　執行停止

1　行政不服審査法案においては，不服申立てがあつた場合にも処分の執行は原則として停止しないこととされている。税務争訟においては，不服申立てがされた場合，財産の差押えまでは原則としてできることとするが，財産の換価及び配当は，緊急の必要があるときを除き，することができないものとする。

なお，上記に伴い，青色申告書に係る所得税又は法人税の更正決定につき不服申立てがされた場合において督促及び滞納処分を制限する現行制度は，廃止

するものとする。

2　上記1により，不服申立てがされた場合，財産の差押えまでは原則としてできることとなるが，これを緩和するため，不服申立てを受けた税務官庁は，申立人の申立てにより，担保を提供させて差押えを行なわないことができる制度を設けるものとする。

五　そ　の　他

1　不服申立期間

行政不服審査法案では，不服申立期間は，処分があつたことを知つた日から60日以内とされている。税務争訟については，税務に関する処分が大量的，反覆的にされること及び後行処分との関連からそのすみやかな確定を図る必要が強いこと等にかんがみ，現行法と同様に，異議申立て（第一審としての審査請求を含む。）は，処分のあつたことを知つた日から1月以内に，第二審である審査請求は，異議申立てについて決定のあつたことを知つた日から1月以内に，それぞれ提起しなければならないものとする。

ただし，天災その他申立人が不服申立てをしなかつたことについてやむを得ない理由があると認められる場合には，行政不服審査法案の規定にならい，上記の期間が経過した後においても，その理由がやんだ後1週間以内は，不服申立てをすることができるものとする。

なお，国税徴収法第171条においては，滞納処分手続の安定を図るため，督促，不動産の差押え等特定の処分について不服申立ての期限の特例を設けているが，この特例は引き続き存置するものとする。

2　関連請求の併合等

税務に関する処分の特異性にかんがみ，次のような関連請求の併合等の制度を新たに設けて，申立人及び税務官庁双方の利便に資するものとする。

(1)　決定又は更正（以下この項において「決定等」という。）について不服申立てが係属している間にされた再更正についてさらに不服申立てがされた場合には，決定等についての不服申立てが係属している審級において両者の処分を統一的に審理の対象とすることとし，もし，決定等についてすでに訴訟が係属しているときは，再更正については不服申立ての前置を要しないで出訴できることとする。

(2)　再更正について不服申立てがあつた場合には，すでに不服申立期間を経過した決定等の内容についてもあわせて審理の対象とすることができるものとする。ただし，決定等があつた後に申告書の提出があつたときは，その申告

書に係る額の範囲内においてはこの限りでないものとする。

3　本審査・副審査制の廃止

現行法では，再調査の決定に対してさらに審査請求がされた場合には，その決定に対するものを本審査とし，原処分に対するものを副審査として，それぞれにつき審理裁決することとされているのであるが，このような制度はいたずらに複雑で理解し難いと認められるので，このような本審査・副審査の制度は廃止するものとし，第二審たる審査の請求においては，原処分（第一審たる異議申立ての決定により原処分が変更されたときは，その変更された後の原処分）について審査するものとする。

4　決定又は裁決の裁判所への通知

不服申立て後その決定又は裁決がされる以前に訴訟が提起された場合においても，裁決庁は，その決定又は裁決をすることを妨げないものとするが，決定又は裁決をしたときは，裁決庁は，その内容を直ちに裁判所に通知しなければならないものとする。

なお，現行の取扱いでは，いつたん決定又は裁決がされた後においてその決定又は裁決を取り消す決定又は裁決のされることがあるが，争訟制度の本旨にかんがみ，すでに訴訟が提起された場合には，このような取扱いを行なわないものとする。

5　出訴における不服申立ての前置

現行法では，税務に関する処分に対する訴訟の提起は，原則として，第二審である審査請求を含む不服申立てを経た後でなければすることができないこととされている。近く全面的な改正を予定されている行政事件訴訟特例法の改正案では，一般の行政事件訴訟について原則として不服申立前置主義をとらないこととされているが，税務に関する処分は，大量的に行なわれるものであること，不服申立ての裁決により行政の統一を図る必要が強いこと及び専門技術的な性質を備えていること等にかえりみ，税務に関する処分の訴訟については，引き続き現行制度を維持するものとする。

第八　罰則及び犯則取締り

一　刑法総則の一部適用除外規定

現行各税法の罰則中には，脱税犯につき刑法総則の規定のうち一部のもの（併合罪における罰金の併科，従犯減軽等）の適用を除外する旨規定されているが，

租税犯について特にこのような特例を維持すべき理由に乏しいと認められるので，この特例を廃止するものとする。

なお，現行印紙税法においては，印紙税事犯の特異性にかんがみ，これを故意犯に限定しないこととし，このため刑法第38条第１項の適用を排除する規定が設けられているが，このような規定の仕方を改めて，新たに過失犯を設け，その過失のないことの立証責任は犯則嫌疑者が負う旨の規定を設けるものとする。

二　法　定　刑

1　脱税犯に科される懲役刑は，現在，直接税（源泉徴収所得税を含む。）の場合は「３年以下」，間接税の場合は「５年以下」とされており，これに伴つて，脱税犯の公訴時効は，直接税の場合は３年，間接税の場合は５年となつている（刑事訴訟法第250条参照）。

直接税の脱税犯は，その罪質が詐欺犯に類するとみられること（刑法における詐欺罪の懲役刑の長期は10年），脱税犯の性質上その発見及び告発が他の一般の犯罪の場合に比して遅れるのが通常であること等を考慮して，直接税の脱税犯に対する懲役刑の長期を５年とするものとする。

2　脱税犯に科される罰金の額は，現在，直接税の場合は500万円以下（源泉徴収所得税の脱税については50万円以下，所得税の源泉徴収義務違反については100万円以下）とされ，脱税額が500万円（又は50万円もしくは100万円）をこえるときは，情状により500万円（又は50万円もしくは100万円）をこえ脱税額に相当する金額以下と定められているのに対し，間接税の場合は50万円以下とされ，脱税額の10倍が50万円をこえるときは，情状により50万円をこえ脱税額の10倍以下と定められている。

罰金の多額を上記のように脱税額にスライドさせて定めることは，税法に特有なもので，罰金刑の性格上問題があるとする意見もあるが，このスライド制を一挙に全廃することは実情に即さないと認められる。ただ，間接税の場合の10倍の倍率については，その範囲が広すぎるとともに現実の執行状況とのかい離も大きすぎると認められるので，これを適度の倍率に引き下げることとする。

なお，上記の500万円又は100万円もしくは50万円の金額の適否については，税目による差異及び実際の執行状況等を勘案してさらに検討することとすべきである。

三　無申告脱税犯

不正に税を免れた者は，過少申告によるものであると無申告によるものである

とを問わず，ひとしく脱税犯として処罰されるべきである。現行法が脱税犯の構成要件として定めている「詐偽その他不正の行為により税を免れた」という規定によると，過少申告については，それ自体が詐偽その他不正の行為にあたるとされて別段の問題はないが，無申告については，同時に二重帳簿の作成のような積極的行為を伴うものはとも角，このような積極的行為を伴わない場合においては，たとえ本人に脱税の犯意が認められるときでも，上記の詐偽その他不正の行為に該当するかどうかについて，必ずしも見解が一定しているとはいい難い。

よつて，無申告による脱税犯も過少申告による脱税犯と同様に処罰される旨を明定すべきである。

四　即時徴収の規定

現行罰則中にある税金の即時徴収に関する規定は，その置かれている位置が適当でないのみならず，国税徴収法にも同趣旨の規定があるので，罰則中にあるこの規定を削除するものとする。

五　犯則取締り

国税犯則取締法については，基本的に現行規定を踏襲することとすべきであるが，規定に若干の不備がみられるので，刑事訴訟法及び関税法（昭和29年全文改正）の規定を参考として，たとえば次に掲げるような手続上の技術的諸点について，所要の整備を行なうこととすべきである。

なお，国税犯則取締法の改正法形式をどのようにするかについては，それが犯則取締りに関する特異な手続を定めるものであることにかんがみ，これを国税通則法に統合することは適当でないと考える。

1　現行法では，収税官吏は，「既に着手したる犯則事件に関連し」てその管轄区域外においても調査をすることができるものとされている。この「関連し」という規定によると，たとえば間接税の犯則事件の調査中に，同一犯則者に係る他の月分の犯則事件が発見された場合にも，これについて上記の調査をすることができないこととなるが，このことは，犯則取締りの実情に即さないと認められるので，所要の改正を図るものとすべきである。

2　現行法のもとでは，腐敗その他損傷の虞れがある差押物件又は領置物件は，その処理として公売できるにとどまるが，実務上の要請を考慮して，このような物件については，それが没収品に該当するものと思料され，かつ，換価しても売却できる見込がないときは，廃棄することができることとすべきである。

また，換価の方法は，これを公売に限定せず，随意契約による売却もできることとすべきである。

国税通則法の制定に関する答申の説明

（答　申　別　冊）

ま　え　が　き

この説明は，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」の別冊として，同答申を決定するまでの調査会における審議の内容や経過のほか，問題に対する考え方等を詳細に述べたものである。

答申では，国税通則法等に規定すべき事項として最終的に採択された事項その他重要な事項について述べられているにとどまるが，この説明では，最終案が決定されるまでに委員から述べられた各種の意見，審議の対象となつた種種の試案等についても，できるだけ説明を加え，また，審議の結果成果をうるに至らなかつた事項についても調査会の検討の結果を広く記録した。

当調査会は，このような形で審議の結果の詳細を公表することにより，国税通則法制定の問題が広く国民の関心を集め，各方面でいつそう詳密な研究が行なわれる一つの契機となるとともに，この説明がそのための有力な参考資料として活用されることを期待する。

目　　次

第１章　国税通則法の体系…… 1
第２章　実質課税の原則等…… 9
　第１節　実質課税の原則の考え方…… 9
　　１・１　課税における実質主義の要請…… 9
　　１・２　実質課税の原則と表見課税の原則……10
　第２節　実質課税の原則に関する諸問題……11
　　２・１　実質課税の原則の宣明……11
　　２・２　租税回避の問題……11
　　　１　租税回避行為の意味……11
　　　２　立法の必要性……12
　　　３　規定のあり方……14
　　　４　実質所得者課税の問題……14
　　２・３　特殊関係者等の行為計算の否認……16
　　　１　現 行 制 度……16
　　　２　問　題　点……16
　　　３　検討と結論……17
　　２・４　帰属の問題……19
　　　１　帰属の問題の意味……19
　　　２　信　　託……20
　　　３　譲 渡 担 保……20
　第３節　無効な法律行為，取り消しうべき法律行為等と課税……22
　　３・１　無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為と課税との関係……22
　　　１　無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為と課税……22
　　　２　個別的な検討……23
　　３・２　不法原因所得と課税……24
第３章　租税債権の期間制限……27
　第１節　現行制度の概要と沿革……27
　　１・１　租税債権・債務の成立，確定及び履行……27
　　１・２　賦課権の除斥期間及び消滅時効……28
　　　１　現行制度の概要……28

2　沿　　革……29
1・3　徴収権の消滅時効……29
1　現行制度の概要……29
2　沿　　革……30
第2節　外国の制度……31
2・1　アメリカ……31
2・2　イギリス……31
2・3　西ドイツ……31
第3節　問題点……32
第4節　検討と結論……33
4・1　賦課権と徴収権の性格及び両者の関係……33
4・2　賦課権の除斥期間……34
1　除斥期間の起算日……34
2　除斥期間の長さ……34
3　減額更正の除斥期間……38
4　申告と除斥期間……39
5　附帯税の除斥期間……39
4・3　徴収権の時効……39
1　時効の起算日……39
2　時効期間……40
3　延滞税及び利子税の時効……41
4　各種加算税の時効……41
第4章　課税方式及び申告賦課の手続等に関する問題……43
第1節　課税方式の整備……43
1・1　問題点……43
1・2　現行制度等……43
1　現行制度……43
2　沿　　革……45
3　外国の制度……46
1・3　問題点の検討……47
1　通告処分……48
2　加算税……49
3　延滞税……49

4　質問検査権等……49
5　申告期限と納期限……50
6　未納税移出等の承認制度……50
1・4　結　　論……50
第2節　申　告　手　続……51
2・1　問　題　点……51
2・2　検討と結論……52
1　申告の法律的性格……52
2　申告内容の変更……52
3　申 告 期 限……55
4　申告書を提出すべき税務署……56
5　申告の適正に資するための保証……57
第3節　更正決定手続……57
3・1　更正決定の方式……58
1　更正決定の理由附記……58
2　青色申告に係る更正の制限……58
3　更正決定をした場合の更正通知書又は決定通知書と納税告知書との関係……58
3・2　納税地に異動があつた場合の所轄税務署……59
3・3　繰 上 請 求……59
第4節　更正等の法的性質……61
4・1　問　題　点……61
4・2　問題点の検討と結論……62
1　基本的な考え方……62
2　個別の問題点について……63
第5節　その他の問題……65
5・1　納税義務及び申告義務の承継……65
5・2　第二次納税義務制度の整備……65
5・3　清算中の法人の納税義務……66
5・4　人格のない社団等……66
1　現行制度……66
2　検討と結論……66
5・5　納　期　限……68

第５章　記帳義務，質問検査権等……71
第１節　記帳義務，質問検査権等についての考え方……71
第２節　記帳義務……71
２・１　直接税における記帳義務……71
１　現　　状……71
２　問題点とその検討……72
３　結　　論……76
２・２　間接税における記帳義務……77
第３節　推計課税の問題……77
３・１　直接税における推計課税……77
１　現行規定……77
２　検討と結論……77
３・２　間接税における推計課税……78
１　現行規定……78
２　検討と結論……78
３・３　挙証責任の分配……79
第４節　質問，検査及び諮問……80
４・１　質問，検査及び諮問について……80
１　質問，検査及び諮問についての考え方……80
２　現行規定……81
３　検討と結論……82
４・２　質問検査権等に関連する特殊な問題……82
１　自己帰罪との関係……82
２　拒否特権との関係……83
第５節　資料提出義務……84
５・１　現行規定……84
５・２　外国の例……85
１　アメリカ……85
２　イギリス……85
３　西ドイツ……86
５・３　検討と結論……86
第６節　官公庁等の援助義務……87
６・１　現　　状……87

6・2　外国の例……87
6・3　検討と結論……87
第7節　税務職員の守秘義務……88
第6章　附帯税及び通告処分……89
第1節　延滞税及び利子税……89
1・1　現行制度……89
1　利子税額……89
2　延滞加算税額……90
1・2　沿　　革……91
1・3　外国の制度……91
1　アメリカ……91
2　イギリス……92
3　西ドイツ……92
1・4　問題点とその検討……92
1　納付遅延の場合の利子税額と延滞加算税額の統合……92
2　徴収猶予等の期間中の利子税……95
第2節　各種加算税の体系……96
2・1　現行制度とその沿革……96
2・2　外国の制度……98
1　アメリカ……99
2　イギリス……99
3　西ドイツ……99
2・3　問題点とその検討……100
1　無申告加算税と過少申告加算税……100
2　源泉徴収加算税……101
3　重加算税……102
4　過少申告加算税及び無申告加算税と重加算税との間の問題点……104
第3節　各種加算税制度の間接税への導入……105
3・1　問　題　点……105
3・2　検討と結論……105
第4節　過怠税制度……107
4・1　問　題　点……107
4・2　外国の制度……107

1　アメリカ…… 107
2　イギリス…… 107
3　西ドイツ…… 107
4・3　検討と結論…… 108
第5節　通告処分制度…… 108
5・1　現行制度とその沿革…… 108
5・2　外国の制度…… 109
5・3　問題点…… 110
5・4　検討と結論…… 111
第7章　税務争訟…… 115
第1節　税務争訟の考え方…… 115
第2節　行政不服審査法との関係…… 116
2・1　訴願制度調査会の答申…… 116
2・2　行政不服審査法の要綱…… 116
2・3　国税通則法の争訟規定と行政不服審査法との関係…… 117
第3節　不服申立事項…… 117
3・1　現行規定…… 117
3・2　税務不服申立事項…… 118
3・3　不作為についての不服申立て…… 120
第4節　審級及び裁決庁…… 121
4・1　行政不服審査法の規定…… 121
4・2　現行規定…… 121
4・3　検討と結論…… 122
1　異議申立て…… 122
2　審査請求…… 123
第5節　協議団制度…… 124
5・1　沿革と現状…… 124
5・2　問題点の検討…… 124
1　協議団の第三者的性格について…… 124
2　通達の審理について…… 126
5・3　結論…… 127
第6節　不服申立てと処分の執行との関係…… 127
6・1　現行規定…… 127

6・2　行政不服審査法の規定…… 128
6・3　外国の例…… 128
1　アメリカ…… 128
2　イギリス…… 128
3　西ドイツ…… 128
6・4　検討と結論…… 129
第7節　その他の事項…… 129
7・1　不服申立期間…… 129
1　現行規定…… 129
2　行政不服審査法の規定…… 129
3　検討と結論…… 130
7・2　関連請求の併合…… 130
7・3　本審査・副審査制の廃止…… 130
1　沿革と現状…… 130
2　検討と結論…… 131
7・4　裁決の更正等…… 132
1　裁決の更正…… 132
2　訴訟係属中の裁決…… 133
7・5　納税地に異動があつた場合の裁決庁…… 133
7・6　不服申立前置…… 134
1　現行規定…… 134
2　行政事件訴訟法の規定…… 134
3　検討と結論…… 134
7・7　証拠申出の順序…… 135
第8章　罰則及び犯則取締り…… 137
第1節　罰　　則…… 137
1・1　現行規定…… 137
1　租税犯の類型…… 137
2　罰則中問題のある規定の概要…… 137
1・2　沿　　革…… 139
1・3　外国の制度…… 140
1　アメリカ…… 140
2　西ドイツ…… 140

1・4　問　題　点…… 141
1・5　検討と結論…… 142
1　刑法総則の一部適用除外…… 142
2　法　定　刑…… 145
3　脱税犯の構成要件…… 148
4　即時徴収の規定…… 150
第2節　犯則取締手続…… 150
2・1　国税犯則取締法の概要と沿革…… 150
1　概　　要…… 150
2　沿　　革…… 151
2・2　西ドイツの例…… 151
2・3　検討と結論…… 153
1　総括的検討…… 153
2　諸規定の検討…… 154

第1章　国税通則法の体系

1　われわれは，現行の租税法体系の構成を概観した結果，現行税法には，租税に関する基本的な仕組みに関する規定が欠けていること，また，このことと関連して，各税に共通する事項でありながら各税法にそれぞれ別れて規定されているため，それらの間に不備不統一がみられること等の事情があつて，このため，税法についての統一的な理解を困難にしたり，あるいは解釈上の疑義を生ずる結果ともなつているという欠陥があることを認め，このような欠陥を是正するには，この際国税通則法を制定する必要があると考えた。

このような事情については，従来からもつとに指摘されていたところであつて，さきに大蔵省に設置された租税徴収制度調査会が昭和33年12月に租税の徴収制度に関する改正案を答申した際にも，これに言及し，「納税者の税法に対する理解を容易にするという観点からは，各税法に分散する租税の共通規定を整理統合し，かつ，租税債権の発生，消滅，時効等の総則的規定を整備した租税通則法を制定することが最も望ましいといわなければならない。しかし，現行の租税の賦課形態についても根本的に検討すべきものが含まれているから，将来できるだけ早い機会において租税通則法を制定することが……適当である。」と述べている。

2　われわれは，今回の税制調査会の設置の趣旨にもかんがみ，この問題について根本的な検討を行なうこととしたのであるが，まず国税通則法の法形式をどのように定めるべきかの問題を検討するにあたり，その参考として，外国の税法について概観を試みた。

現在，主要外国のすべてが租税通則法の体系をもつているわけではないが，これを有する主な国としてアメリカ及びフランス並びに西ドイツをあげることができる。

しかし，これらの国における租税通則法の法形式の定め方は，二つの類型に分類される。一つは，通則法と各税法をすべて統合する単一法典の方式であつて，アメリカの内国歳入法及びフランスの租税統一法がこれにあたる。

例をアメリカ内国歳入法にとつてその構成をみると，次のごとくである。

内　国　歳　入　法

第1編　所得税

第2編　遺産税及び贈与税

第3編　雇用税

第4編　消費税

第5編　アルコール税，たばこ税等

第6編　通　則

第61章　申告及び資料提出

第62章　納期及び納付場所

第63章　賦　課

第64章　徴　収
第65章　減額，充当及び還付
第66章　期間制限
第67章　利子税及び還付加算金
第68章　各種加算税等
第69章　印紙に関する通則
第70章　繰上請求，破産及び財産管理
第71章　譲受人及び受託者の責任
第72章　免許及び登録
第73章　債務証書
第74章　終結協定及び和解
第75章　罰　則
第76章　争訟手続等
第77章　雑　則
第78章　質問検査権等
第79章　定　義
第80章　官庁の権限，法の施行等
第７編　税の執行に関する合同委員会

第二の方式は，通則法と各税法とをそれぞれ単行法として併存させる方式であつて，西ドイツの租税通則法及び租税調整法がこれにあたる。

もつとも，前者は，租税のみならず一般の公課にも適用されるものであつて，むしろ「公租公課通則法」とでも呼ぶにふさわしいものであるが，その対象の主要なものはやはり租税であつて，まさに租税通則法としての性格を持つている。後者は，租税の各領域における多くの重要な問題を規律しており，租税法の基本法たる意義を有する。

西ドイツにおけるこれら二つの法律の構成をみると，次のごとくである。

租　税　通　則　法

緒　編
第１章　基本概念
第２章　租税通則法の適用範囲
第３章　（削除）
第４章　租税法の施行
第１編　官　庁
第１章　総　則
第２章　税務署
第３章　財務監督局長
第４章　連邦財務裁判所

第5章　職務担当者の除斥及び忌避
第2編　課　税
第1章　総　則
第1節　手続規定
第1款　土地管轄
第2款　期間，除斥期間の徒過に対する宥恕及び送達
第3款　処　分
第2節　実体規定
第1款　租税請求権
第1項　成立及び納期
第2項　行為能力，代理，代理権及び責任
第3項　納付猶予，免除及び担保の提供
第4項　時　効
第2款　還付請求権及び補償請求権
第2章　租税の調査及び決定
第1節　納税義務者及びその他の者の義務
第1款　総　則
第2款　納税義務者の義務
第3款　第三者の情報，検閲の承認及び意見についての義務
第4款　届出義務
第5款　官公庁及び職能団体代表の援助義務
第6款　租税監督
第7款　強制手段及び保証金
第2節　調査及び決定の手続
第3章　争訟手続
第1節　許される争訟手続
第2節　手続に関する総則
第3節　控訴手続
第1款　異議申立て
第2款　控　訴
第3款　上　告
第4節　（削除）
第5節　訴願手続
第6節　連邦財務裁判所の裁決手続
第7節　訴訟費用
第1款　訴訟費用の負担義務

第２款　手　続
第４章　強制徴収
第１節　総　則
第２節　金銭債権についての強制手続
第１款　動産に対する強制手続
第１項　総　則
第２項　有体動産に対する強制執行
第３項　債権その他の財産権に対する強制執行
第２款　不動産に対する強制執行
第３節　金銭債権以外の給付についての強制手続
第４節　保全手続
第５節　担保の換価による弁済
第５章　分割及び分配手続
第１節　分割手続
第２節　分配手続
第３編　罰則及びそれに関する手続
第１章　罰　則
第２章　罰則に関する手続
第１節　総　則
第２節　行政刑罰手続
第１款　総　則
第２款　手　続
第３款　手続費用
第４款　刑の執行
第３節　裁判手続
第４節　免　訴
経過規定及び終結規定

租　税　調　整　法

第１章　租税総則
第１節　解　釈
第２節　裁　量
第３節　租税債務
第４節　租税の免除
第５節　親　族
第６節　帰　属

第7節　住所及び居所

第8節　業務管理所，本拠及び営業所

第9節　公益的，慈善的及び宗教的目的

第10節　租税利子

第2章から第8章まで（削除）

第9章　施　行

3　われわれは，わが国において国税通則法を制定する場合に，上記二つの法形式のいずれによるのが適当であるかについて，種種の角度から比較検討してみた。

単一法典の方式は，税法のすべてが統合されているだけに，税法の体系的な理解に資するという面ではすぐれていると認められ，また，税法間の規定の不統一もおのずから少なくなるという利点があると考えられる。

しかし，他面，実際的な見地からいえば，通則法と各税法とをそれぞれ単行法として併存させる方式の方がよりすぐれていると考えられる。すなわち，各税法は，各税目ごとにその課税実体に関する定めをすることを主体とするから，時時の要請に応じて所要の改正を行なうことが予想されるのであるが，このような事情を考えると，単一法典の方式は，種種の不便を伴う。たとえば，ごく卑近な例をとつても，部分改正において新たに条文を追加する必要があるときは，単一法典方式の場合には改正がたび重なるとおびただしい枝番号を生み，検索に非常な不便を伴うことが予想れさる。また，納税者にとつては，通常，税法典のすべてを常に必要とするというわけでもなく，各税に関する実体規定をできるだけてつとり早くしかもできるだけ簡明な形で知ることが先決問題であるから，この点からみても単一法典の方式よりは単行法の方式の方が実際的であると思われる。

上記のような実際的考慮から，われわれは，国税通則法の法形式としては，国税通則法と各税法とをそれぞれ単行法として併存させる方式が望ましいと考えた。

4　このように各税法と国税通則法とを各単行法とした場合に，これら各法律の規定間の連結をどのようにして図るかという問題がある。

この点についてアメリカの内国歳入法では，Cross References（参照規定）の制度をとり入れて，納税者の理解の便に資することとしている。参考のために，この Cross References を例示すれば，次のとおりである。

第34章　証券印紙税

第4301条　（課　税）

（省　略）

第4305条　（Cross References）

この款に適用される定義，罰則及びその他の通則規定については，第4381条（定義）及び第4883条（納税義務）並びに第6編（通則）の規定を参照。

わが国の法形式では，従来このような制度がみられなかつたが，昭和35年に制定された道路交通法において上記に類する方式が採られたことでもあるので，われわれは，国税通則法制定の機会に，各税法と通則法との間の連結につき，必要に応じ，このような Cross References の方式を適

宜採り入れることが適当であると考えた。

5　次に，国税通則法を制定する場合に，そこにどの範囲までの規定を設けるかという問題がある。ことに国税通則法を各税法から独立した単行法として制定する場合には，事項によつては，他の税法の規定との調整配分をどのようにするかにつき，立法技術上の問題がある。われわれは，この点につき細部にわたる論議を充分尽す余裕がなかつたし，この点の詳細は，他の税法の整備の問題とも関連して，多分に実際の立法段階における検討にゆだねるのが適当であると考えた。

しかし，国税通則法のおおまかな輪かくはおのずから明らかなところも多いと思われるし，また，この答申の理解のためにも一応の目安を示す必要があると考えられるので，われわれが前記諸外国の例をも参考として検討したこれらについての一応の素材的な試案を示せば，次のようなものである。

第１章　総　　則

国税通則法の制定の目的，用語の定義及び他の税法との関係について規定するほか，人格のない社団等を含めて納税者の範囲を明らかにするとともに，税法に規定する期間の計算方法，やむを得ない理由がある場合における申告期限その他の期限の延長及び書類の送達手続等について統一的に定める。

第２章　納税義務の成立

納税義務の成立について，その要件及び時期を明らかにするとともに，連帯納税義務に関する通則及び納税義務の承継に関する規定を統一的に定めるほか，納税義務の成立に関連し，税法の解釈適用についての基本的な規定として，実質課税の原則，租税回避行為に対する措置，特殊関係者間等の行為計算の否認に関する規定及び私法上の行為と課税との関係に関する規定を統一的に定める。

第３章　納税義務の確定

納税義務の確定について，まず，国税の賦課徴収方式として申告納税方式，賦課課税方式，源泉徴収方式等の各制度を明らかにするとともに，これら各課税方式ごとに，納税義務を確定するための申告及び更正決定等一連の諸手続について統一的に定める。

第４章　国税の納付及び徴収

国税の納付につきその納付場所その他の納付手続及び督促その他の徴収手続を定めるほか，繰上請求，納税者から国税を徴収できない場合におけるその者と特殊な関係を有する者の第二次納税義務，国税の詐害行為の取消し等について規定する。

第５章　納税の猶予及び担保

納税の猶予に関する共通的な事項，間接税についての未納税移出に関する通則的な事項並びに国税の担保の種類，提供手続及びその処分手続について統一的に規定する。

第６章　国税の還付

国税の過誤納金の還付及び充当の手続並びにその場合の還付加算金について定めるとともに，国税に関するその他の還付金の還付に関する通則を定める。

第７章　記帳義務及び調査

国税に関する記帳義務についての通則を定めるとともに，国税に関する調査のための質問，検査及び諮問並びにこれに関連する税務職員の守秘義務等について統一的に定める。

第８章　附　帯　税

国税が法定納期限後に納付された場合における延滞税及び法人税法の規定による徴収猶予等をした場合における利子税の制度並びに申告納税秩序の確保等のための過少申告加算税，無申告加算税，重加算税等の制度について統一的に規定する。

第９章　国税の賦課徴収及び還付の期間制限

更正決定等の賦課権の行使をすることができる期間の制限並びに国税の徴収権及び還付請求権の時効について定める。

第10章　不服審査及び訴訟

税務に関する処分に対する不服申立て等について，行政処分に関する救済手続の基本法として近く制定される行政不服審査法及び行政事件訴訟法の特例として，不服申立期間，裁決，執行停止，協議団による審査，不服申立前置等の規定を統一的に定める。

第11章　雑　　則

納税者が外国に住所又は居所がある場合等における納税管理人に関する規定，課税標準及び税額に関する端数計算の規定，納税証明に関する規定等を統一的に定める。

第12章　罰　　則

国税に関する調査のための質問又は検査の拒否及び税務職員の守秘義務違反等に対する罰則を定める。

第2章　実質課税の原則等

第1節　実質課税の原則の考え方

租税においては，いわゆる実質課税の原則ないしは課税における実質主義ということが論議される。ところが，一口に実質課税の原則といつても，それがもつ意味は必ずしも明確であるとはいい難く，それについての考え方が必ずしも統一されていないように思われる。それにもかかわらず，この原則が，租税法の解釈適用にあたつて基本的な原則となるものであることを否定するわけにはいかないと認められる。

そこでわれわれは，なにゆえ課税において実質主義の考え方が強くいわれるのか，またこの実質課税の原則をどのように理解すべきであるか，とりわけ，いわゆる表見課税の原則との対比において，これをどのように理解すべきであるか等の諸点についてまず検討を加えた。

1・1　課税における実質主義の要請

(1)　租税負担の公平の原則が租税における基本原則のうちで最も重要なものであることは，古くから承認されてきたところである。このことは，近代租税制度の歴史も示すところであつて，租税負担の公平を保障することができないような租税制度は決してながくこれを維持することができないのである。

ところで，公平の原則においては，公平の尺度となるものが必要である。租税制度が公平に構成されているか否かはこの尺度によつて判定されるのであるが，この公平の尺度となるものが納税者又は担税者の実質的担税力であることはいうまでもない。

(2)　上記においては，租税制度を構成するについて公平の原則が重要視されるべきことを述べたのであるが，このようにして構成された租税制度のもとで現実に課税を行なう場合においても，租税負担の公平を図ることが重要であることは勿論である。公平を失する租税行政はとうてい納税者の高い支持を得ることができないからである。

しかも，課税にあつても，上記と同様に公平の尺度となるものが実質的な担税力であることは疑う余地がない。

(3)　かつて古くは，課税にあたつては，「疑わしきは国庫の利益に」という説が唱えられたこともあつたと伝えられるが，このような考え方は，租税法のどこからも導き出されないものであるばかりでなく，租税行政の立場として守るべき範囲をこえていると考えられる。もしこのような立場による租税行政が行なわれるとすれば，納税者の支持を得ることはできず，したがつて公平円満な執行を期待することはとうていできないであろう。同時にまた，「疑わしきは納税者の利益に」と考えることも正しいとはいえない。このような考え方による租税行政は，いきおいし意に流れやすく，したがつて客観性と公平を維持することができず，結局納税者の支持を失うことになるからである。

(4)　かくて，適正な課税の基本的なあり方は，上記(3)のような二つの相反する考え方のいずれとも

異なり，事態の実体ないし実質を各租税法規と結びつけて実質的に見きわめ，もつて各税法の所期する租税負担の公平の実現を図ることにあると考える。

1・2　実質課税の原則と表見課税の原則

(1)　課税において，上記のような実質課税の原則の考え方により，事態の実体ないし実質を各税法の規定と結びつけて実質的に，すなわち主として経済的実質に即して，判断適用することは，通常特に問題となることはないと考えられる。このことが主として問題となるのは，課税要件事実が私法上の法律行為として現われる場合であろう。すなわち，租税法のもろもろの規定は，法規として当然のことながら，私法において用いられる用語や概念と同じ用語等を用いることが多い。このような場合に租税法が，任意に私法の法律形式を否定することとなるならば，全体としての法体系に混乱を招き，法律生活の安定もまたそこなわれる結果となるであろう。

そこで，私法秩序を尊重する立場から私法上の形式や名義に即して課税がされるべきであるとする考え方（これをかりに表見課税の原則と呼ぶ。）が，税法を解釈適用する際の考え方の一つとして考えられてくる。

(2)　しかし，この表見課税の原則が租税法解釈の原則として承認されるについては，一つの前提要件が必要である。たとえば，課税物件がいずれの納税義務者に帰属するかの問題についていえば，所得や財産が法律形式上帰属する主体に，それらの経済的実質もまた帰属するという命題がこの前提要件をなす。このような要件がみたされる限り，表見課税の原則は担税力に照応した公平負担の原則に一致し，したがつて租税法の目的に適合した解釈となるのである。

逆に，上記の前提要件が充足されないときには，表見課税の原則による課税は，租税の公平を破る結果となり，租税法の正しい解釈とはなり得なくなる。

すなわち，表象としての形式が，対象の経済的実質からかい離するときには，表見課税はたんに無用であるだけでなく，かえつて有害なものとなるのであり，ここにおいて実質課税の原則が要請されることになる。

(3)　もつとも，私法上の関係においても，たんなる形式や名義等だけに着目するにとどまつて，そこに真実実現された実質が何であるかは，これを問わないというものではあるまい。私法関係においても，当事者にとつては実体が問題となるのであつてその実体の実現をみる限り，当事者間においては形式や名義は必ずしも第一義的な意義を有するものではなく，当事者が争わない限り，形式か実質かというような議論は通常問題とはならないということなのであろう。このように考えると，実質課税の原則といつても，ことさら特異なものと考えるべきではないであろう。それは，客観的，実質的に実現されたものから全く離れて，課税上任意に，あるものを構成するというようなものではないのであつて，税法上の評価をしながら，客観的，実質的に実現されたものを求めようとするものである。しかも，課税にあたつては，画一的，普遍的にこのことが要請されるところから，実質課税の原則ということが特にとりあげられるのであるというべきであろう。

また，一般に，形式がそのまま経済的実質を正確に反映する事例が通例であると認められるから，実際にこのような意味での実質課税の原則の適用をみるべき事例の数はごく限られたものになるであろう。しかし，このことは，実質課税の原則が表見課税の原則の根底にあつて租税法解

釈の基本原則であることに変更を加えるものではないと考える。

第2節　実質課税の原則に関する諸問題

この節においては，実質課税の原則に関する問題を，実質課税の原則の宣明，租税回避行為，行為計算の否認及び帰属の問題の4つに分けて検討する。

2・1　実質課税の原則の宣明

(1) 前節においてわれわれは，実質課税の原則が，各税法を課税要件事実に適用するにあたつての基本原則となるべきものであることを検討した。

ところで，実質課税の原則は，前節にも述べたように，課税の性格に照らし，税法を解釈適用する原則として承認されていると認められ，そのための特別の規定をまつまでもないという議論もあるが，われわれは，国税通則法を制定する機会において，このことを明らかにすることが望ましいと考えた。

(2) 現行税法においては，この原則に関連する規定として，所得税法第3条の2及び法人税法第7条の3の規定等があげられる。これらの規定は，従来から実質課税の原則の一環として解釈適用されていたものを宣言的に明定したものであるといわれており，われわれもそのように理解するのであるが，このような立法の傾向は，これをおし進めることが望ましいと考える。そうして，上記の規定は，収益の帰属に関する問題を中心とするもので，実質課税の原則の一部面を明らかにしたにとどまるものであるから，その他の部面につき，たとえば用語の用い方や定義等について，各税法においてできるだけの配慮を加え，所要の整備を行なつて，解釈上の余地を少なくすることがまず必要であると考える。

(3) しかし，各税法においていかにこのように整備を行なつたとしても，千差万別の，しかもたえず流動する社会経済事象を対象とすること及び法律用語の制約があること等からして，そこにはおのずから限度があることはやむを得ないと考えられる。よつて，国税通則法において，各税法におけるそれらの規定の淵源となり，また時に応じて具体的事例についての最後の担保としての機能を果すべきものとして，実質課税の原則を宣明する規定を設け，課税は，租税負担の公平を図るよう，課税要件事実の経済的実質に即し，かつ，税法規定の経済的意義に従つて行なわれるべき旨を明らかにすべきであると考えた。

2・2　租税回避の問題

1　租税回避行為の意味

(1) 租税法においては，一種の法諺（げん）として「取引行為をう回させることによつて租税を回避軽減することはできない。」又は「一個の取引行為は，租税を回避するため数個の行為に分解することは許されない。」ということがいわれる。

われわれは，このようなう回行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避することを租税回避行為と呼ぶこととする。

(2) 上記の租税回避行為とみられるものについて，われわれは，具体的事例を収集してつぶさに検討を加えた。これらの事例には種種なものがあり，簡単に類型に分けて検討することは困難であ

るが，そのうち顕著な例とみられるものを税法改正との関連を示す意味で参考までに挙げれば，次のようなものがある。

(イ) 昭和34年改正前の所得税法によれば，借地権設定の対価として得た権利金は不動産所得とされ，これに対し所得税が課されることになつていた。この課税による所得税を軽減するため，通常受けるべき権利金の金額の一部を権利金として受け取らず，これに代えて借地人から一定の金銭の貸付を受け，その貸付の条件を通常の場合の金銭の貸付の条件に比し特に有利な条件によつて契約を結ぶという事例があつた。

(ロ) 昭和36年改正前の所得税法によれば，有価証券の譲渡による所得は，特にそれが事業所得とされる場合を除き，一般的に非課税とされていたが，土地等を現物出資することにより不動産会社を設立し，その後この会社の株式を売却する方法等により土地等の譲渡所得課税を回避する事例がみられた。すなわち，現物出資に際しては，現物出資の対象となつた土地等を譲渡したものとして，譲渡所得について課税されることになつてはいるが，その場合の出資財産の価額が時価の2分の1以上であればその評価が認められ，したがつて，その際の譲渡所得は通常第三者に譲渡した場合よりも小さくなり，また，株式に化体した後の土地等の値上り益は有価証券の譲渡所得として課税されない結果となる。

(3) 上記(イ)の例においては，通常ならば全額について権利金の授受があるべきところを，その一部について当該権利金の授受を行なわず，代つて一般に比して有利な条件による金銭消費貸借を仮装して行なうものである。

また，(ロ)の例においては，通常ならば直接的に土地の売買を行なうべきところを，土地の現物出資による不動産会社の設立及び当該会社の株式の譲渡という二段階の行為を仮装して行なうものである。

2　立法の必要性

(1) 上記1に述べたような租税回避行為が無制限に許されるならば，租税負担の公平は著しく害される結果となろう。そのような租税行政がとうてい納税者の高い支持を得ることができないことは当然である。

したがつて，このような租税回避行為により不当に租税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであつて，このような場合には，仮装のために採られた法形式にとらわれることなく，通常あるべき取引行為によつて得られる経済的実質，しかも，その法形式がどのようなものであれ，その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行なわれるべきこととなる。

(2) 租税回避行為に対して上記のように対処することは，広義における実質課税の原則の一部面であるということができる。

このような回避行為は，いかに仮装のために行なわれるものであつても，私法上の形式としては完備されており，契約の履行等それに従つた実行がされている反面，これをそのまま認めれば，通常あるべき取引行為によつて生ずべき経済的実質に即して課税がされた場合に比し，経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら，税負担においてのみ不当に軽減が図

られるという点に問題がある。

これに対処する規定のあり方としては，さきに実質課税の原則に関して述べたところから明らかなように，租税回避として典型的な類型が考えられる場合には，できるだけそれに即した規定を具体的に明らかにすることが，法的安定を保つために望ましいというべきであろう。したがつて，われわれはこのような事情からみて，類型的に考えられる租税回避行為については，税法に明文の規定を設けることが望ましくかつ必要なことであると考える。

既に上記1(2)の(イ)の事例に対しては，昭和34年における所得税法及び同法施行規則の改正により，借地権の設定の際に授受される対価を従来の不動産所得から譲渡所得に移行させたときに，前記のような特に有利な条件による金銭の貸付その他の方法により受けた特別の経済的利益の額を当該設定の対価の額に加算した額をもつて借地権の設定の対価として支払いを受けた金額とすることとされている。

また，1(2)の(ロ)の事例については，昭和36年における所得税法及び同法施行規則の改正により，有価証券の取引市場を通じない譲渡（譲渡人及びその特殊関係者の相互間における譲渡を除く。）が行なわれた場合において，下記の(a)及び(b)に掲げる要件のいずれにも該当するときは，その年における(b)の株式又は出資の譲渡による所得については，非課税所得から除外し，譲渡所得として課税することとされた。

(a)　その年以前3年内のいずれかの時において，その者及びその特殊関係者が法人の株式金額又は出資金額の100分の50以上に相当する金額の株式又は出資を有していること。

(b)　その年においてその者及び特殊関係者が上記(a)の法人の株式金額又は出資金額の100分の10以上に相当する株式又は出資の譲渡をし，かつ，その年以前3年以内において当該法人の株式金額又は出資金額の100分の25以上に相当する金額の株式又は出資の譲渡をしたこと。

(3)　租税回避行為に対処する立法のあり方としては，上記(2)のように，各税法において個別的，具体的に規定を設けることが望ましいものであることはいうまでもない。たしかに立法者は，現にある事例に限らず予想される事例についてもできるだけそれに対処しうる規定を税法に設けるべきであろう。

しかし、あらゆる事例を予見し，いかなる経済発展の形態をも想定して，すべての場合につき，しかも個別的，具体的に明文規定を設けよということは無理というべきであろう。もつともこれに対しては，そのような事態が現実に発生したつど，所要の立法をすればよいという議論もあろう。もちろん，このようにして，漸次具体的な規定が整備補完されてゆくことは，それ自体必要なことであり，望ましいことである。しかし，立法における上記のような限界を考えるときは，税法において規定が欠けていることに乗じて，ためにする納税者が私法上許された形式を濫用することにより不当に租税を回避し又は軽減することがいかなる場合にもありうるわけで，このような場合に，これを黙過してよいとすることは負担の公平を生命とする税法のとるべき態度とはいえないであろう。

(4)　よつて，われわれは，租税回避行為により不当に租税負担が回避され又は軽減されることのないよう，努めて各税法に個別的に明確な対処規定を設けることはもとよりであるが，広義の実質

課税の原則の一環として，租税回避行為につき，これを否認する旨の最後の担保的な規定を国税通則法に設けることとすべきであると考えた。

3　規定のあり方

租税回避行為に対処する規定のうち個別的な規定は，各税法に設けられるべきものであり，それぞれの箇所において具体的に検討されるべきものであるから，これはわれわれの検討の対象とはならない。問題となるのは，いうまでもなく租税回避行為に対する最後の担保的な規定のあり方である。

(1)　現行のわが税法においては，このような規定は設けられていない。

諸外国の税法には，これについて種種の立法例があるが，参考のために西ドイツの例をみると，租税調整法第6条は次のように規定している。

「納税義務は，民法の形式又は形成可能性を濫用することによつて，回避し又は軽減することはできない。」（同条第1項）

「濫用が存在する場合においては，租税は経済上の行為，事実及び諸関係に適合する法的形態に即して徴収されるべき額において徴収しなければならない。」（同条第2項）

(2)　上記のような最後の担保的規定を設けるについて特に問題となるのは，税法上どのような行為を否認することとし，どのような行為を容認することとするか，換言すれば，税法上否認される租税回避行為の範囲をどのように定めるかということである。

通常採られるべき取引行為によらないで，う回的行為又は多段階行為を採ることにより租税負担が軽減される結果となるとしても，そのような場合のすべてのう回的行為を税法上否認するということははたして適当であろうか。

この問題の解決策として，われわれは，アメリカの税法において採られている「事業目的の検定」ということがきわめて有益な示唆を与えるものであると考えた。

この「事業目的の検定」は，もともとアメリカにおける判例法において展開をみたものであるが，この考え方は，特殊な場合について成文法にも取り入れられるようになつている。この「事業目的の検定」によると，租税を軽減することがその取引行為の主たる目的でないことが証明された場合には，当該取引行為は否認されないこととされている。換言すれば，通常の事業目的がその取引行為の主たる目的と認められるときは，その取引行為は税法上容認されるが，そうでないときには，税法上その取引行為は否認されることになる。

(3)　上記のような検討の結果，われわれは，租税回避行為に対処する最後の担保的規定を設けるについては，税法上容認されるべきであると考えられる取引行為までも否認する虞れのないよう配慮するものとし，たとえば，そのような取引行為を採るについて経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には，あえてこれを税法上否認しない旨の注意的規定を設ける必要があると考えた。

4　実質所得者課税の問題

(1)　現行税制においては，一般的な収得税として所得税と法人税の二本立制が採られている。このように二本立制が採られている限り，同じ所得であつてもそれが個人によつて稼得されたか法人

によつて収得されたかの区別によつて，税法上異なる取扱がされるのはやむを得ないことといわなければならない。このような所得税と法人税に関する税制の相違が，しばしば個人所得者を駆つて法人格の取得におもむかせるという，いわゆる法人成の現象を生む原因の一つになつているとみられている。

上記のように個人から転化した法人のうち，法人としての事業を営み，その実体を備えているものについては問題はないのであるが，そうではなくて，主として租税回避目的のため実体のない法人を設立し，そのような仮装的行為により税負担を不当に軽減し又は回避している場合には，問題がある。このような問題を，われわれはかりに実質所得者課税の問題と呼んだ。

(2)　アメリカにおいては，税法上いわゆる「法人格否認の法理」が認められ，法人が仮装のものであり非現実的なものであるときは，税法上その法人格は否認されることとなつている。

わが税法においても，これに関連する規定として，たとえば，所得税法に「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて，当該収益を享受せず，その者以外の者が当該収益を享受する場合においては，当該収益については，所得税は，その収益を享受する者に対して，これを課するものとする。」（同法第3条の2）という規定がある。

この規定が設けられたのは，昭和28年であるが，当時中小企業等協同組合法に基づく企業組合の設立が盛んで，多数の企業組合がつくられていた。ところが，その実質をみると，なかには，法の予定したものにほど遠く，多数の個人企業が依然実質的な営業を行ない，たんに法人の名称を用いるにすぎないといつたものが少なくなく，このような事情を背景として，形式的にのみ法人形態をとつて，本来所得税の対象たるべき所得を法人所得であるとし，なお事業所得を給与所得に転換して税負担を不当に軽減する事例が少なくなかつた。上記の規定は，主としてこれに対処する見地からそれまで実質課税の原則の内容の一つと考えられてきていたものを立法化したものである。したがつて，この規定は上記の実質所得者課税の問題に対する一つの立法的解決を示すものである。

(3)　実質所得者課税の問題は，上記の企業組合の場合に限られるわけではもち論ない。

芸能人その他のいわゆる自由職業者が中心となつて設立する法人についても，同様な問題がある。これらの法人の中には，その人的構成においてのみならず，その事業活動の面からみても法人としての実体について種種疑問のあるものが少なくない。

たとえば，いわゆる芸能人会社の中には，法人とはいつてもそれがたんなる仮装にすぎず，その法人の事業も特定の芸能人の役務の提供のみであるというような会社がみられるが，このような会社を税法上通常の法人と同様に取り扱うことが租税負担公平の見地から妥当であるかどうかが問題となつたのである。

(4)　上記のような芸能人会社等で，法人としての実体を持たず，それがたんなる仮装にすぎないものについては，これを税法上否認すべきであるという意見が強かつた。

しかし，この問題に対する立法的な解決として税法上法人格を否認する規定を設けることについては，一般的な法人成の場合とどのように区別して取り扱うかという点で，種種困難な問題点があり，容易に結論を得ることはできなかつた。

そこで，われわれは，上記の問題に対する解決策としては，さしあたり，現行の所得税法又は法人税法にある実質所得者課税の規定及びこの節で述べた租税回避行為に対する一般的規定を整備し，運用することによつて，個別的にその実態に従い，適宜処理することとすることが適当であると考えた。

2・3　特殊関係者等の行為計算の否認

1　現行制度

現在，所得税法第67条，法人税法第31条の3及び相続税法第64条において，いわゆる同族会社の行為計算の否認の規定が設けられており，同族会社（特殊な企業組合を含む。以下「同族会社等」という。）の行為又は計算で，これを容認した場合においては税負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは，その行為又は計算にかかわらず，政府の認めるところにより課税標準又は税額を計算することができることとされている。このような同族会社の行為計算の否認について税法に規定が設けられたのは，大正12年である。当時，同族会社とその社員又は株主との間において，取引を作為し，これによつて租税負担の軽減を図ろうとする者がしばしば出現し，弊害が著しくなつたからであるといわれている。

そうして，このような否認の対象となる行為計算の類型については，法令の規定はないが，現行の取扱いでは，おおむね次のようなものであるとされている。

(1)　過大出資
(2)　法人の高価買入
(3)　法人からの低価譲受
(4)　個人負担たるべき寄付金の法人による支出
(5)　無収益資産の法人への譲渡等
(6)　過大給与
(7)　法人による用益の無償又は低額の供与
(8)　法人による過大の利息又は賃貸料の支払
(9)　法人による不良債権の肩代り
(10)　同族会社等とそれを構成する社員が構成員となつている他の同族会社等との間の債務引受等

2　問題点

われわれは，実質課税の原則に関する問題として，上記のような行為計算の否認に関する規定につき検討を加えた。そして，まず行為計算の否認規定が適用される対象納税者の範囲が問題となつた。すなわち現行においては，この規定の適用は同族会社等に限られており，この場合の同族会社は，株主又は社員（これらの者の親族等を含む。）の数とこれらの者が保有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の総額に占める割合との相関関係において定義づけられている（法人税法第7条の2）。ところが，上記1に掲げた行為計算の類型は必ずしも同族会社等に限つて行なわれているとはいい難いことから，この適用対象の範囲を現行のまま維持することがよいかどうかが第一に問題となつた。

次に，行為計算の類型が検討の対象となつた。とりわけ，現行制度のもとでは，これらの類型は通達に規定されているにとどまるが，このことははたして妥当であるかどうかが問題となつた。

更に，第三の問題として，現行規定の「（所得）税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは」における「不当に」という文言は，もつと具体化し明確化することはできないか，またその意味をどのように理解すべきかということが検討された。

3　検討と結論

(1)　適用対象者の範囲

現行税法の下では，すでに2に述べたように行為計算の否認の規定が適用される納税者の範囲は同族会社等に限られているが，否認の対象となる行為計算の類型を検討すれば明らかなように，このような行為計算によつて租税負担の軽減を図ることができるのは単に同族会社等の場合に限定されるわけではない。

近時非同族である大法人が，他の競争会社に対して優位に立つため等の理由により，企業の系列化を強化して多数の法人を自己の支配化におく傾向にあるが，これら系列下にある会社相互間の取引においては，上記1に掲げる行為計算の類型にあたるものが現にしばしば見受けられ，これによつて租税負担の公平がそこなわれていることが認められる。

また，同族会社等が不当に税負担の減少をきたす結果となる行為計算を行なうのは，主としてその株主，社員又は役員との間においてであることは明らかであるが，非同族会社においても，これらの者との間においては同様な行為計算が行なわれない保証はなく，ことに近時このような傾向がみかけられるが，この場合に，全く同様な行為計算がされたにかかわらず，両者の場合について課税上の扱いを異にすることは理由がない。

このことは，同族会社の定義が事柄の性質上，一定の形式的，画一的な基準によつて定められていることによつて，いつそうその矛盾を露呈している。

更に，近年，会社以外の形態で各種の法人が設立されていることからみて，同族「会社」に限定すべき理由はなく，現行規定は多分に沿革的なものであると考えられる。また，親族等の特殊関係にある個人間においても，なおさらのこと作為的な行為計算の行なわれる可能性が強いといわなければなるまい。

そこで，これを諸外国についてみると，この問題に対する立法例は区区であつて一概に論ずることはできないが，たとえばアメリカにおいては，特殊関係者間の取引というは握のしかたがされている。そして，そこにいう特殊な関係にある者とは，家族の構成員相互，発行済株式の価額において50％以上の株式が直接又は間接に個人により所有されている法人と当該個人，それぞれの法人の発行済株式の価格の50％以上が直接的に同一者により所有されている二個の法人相互等であるとされている。

このような特殊関係者間における取引においては，経済的利害が相対立する当事者間に行なわれる通常の取引の場合とは異なり，租税負担の軽減を図る操作が行なわれやすいことは同族会社の場合とかわらないのである。

われわれは，現状にかんがみ，以上のことを総合して検討した結果，この否認規定を適用すべ

きであると認める特殊関係者間の行為計算に，次のものを含めることが適当であると考えた。

(イ) 非同族である会社とその系列化にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算（系列下にあるかどうかを認定する基準は，資本，資金及び人的関係等の諸点を勘案して通常系列下にあるとみられる範囲を定めることとして，実情に即して別途検討すべきである。）

(ロ) 非同族法人とその株主（社員）又は役員間の行為計算

(ハ) 企業組合等とその組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算

(ニ) 医療法人，財団法人等とその理事者等との間の行為計算

(ホ) 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2) 行為計算の類型

現行法の規定をみると，たとえば法人税法第31条の3第1項は，「同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは，その行為又は計算にかかわらず，政府の認めるところにより，当該法人の課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算することができる。」と規定し，否認の対象となる行為計算の類型については，特に規定を設けていない。

しかし，実務の取扱上否認される行為計算には一定の類型が認められ，たとえば法人税については，前記1に掲げたような類型の行為計算が否認されることとなつている。

これらの類型は，いずれもおおむね妥当なものと考えられるが，税法における法律関係を明確にするという観点から，これらの行為計算の類型をできるだけ具体的に法令に例示すべきであると考える。

(3) 「不当」について

(イ) 特殊関係者間における上記の類型の行為計算が否認されるのは，その行為計算を容認すれば関係人の租税負担を不当に減少させる結果になると認められる場合に限られるべきであることはいうまでもない。この点に関しては，現行の同族会社等の行為計算の否認の規定についての考え方をそのまま踏襲することが適当であると認められる。しかし，法にいう「不当に」の文言はいささか簡潔にすぎて，解釈に疑義を生ずる余地はないか，できればこの表現をもつと具体化すべきではないかという意見があつた。そこで，この点について検討したのであるが，にわかに適当な表現を見出し得ないし，画一的な線を引くことも適当でないから，やはり具体的事案ごとに判断すべきものであつて，それについて異議があれば最終的には裁判所において審判されるところにゆだねるという性質のものであると考えた。

(ロ) 次にわれわれは，この「不当に」の規定をどのように解釈すべきかについては，次のように検討した。

行為計算の否認は，本来，広義における実質課税の原則の一環として考えられるものであり，その類型をみてもわかるようにこのような行為計算は，経済的な観察によつて得られた実質的評価からかい離し，その意味で仮装された行為計算であるところから否認されるのである。上記の「不当に」というのは，否認される行為計算に基づいて算出された税額と経済的実質に即して算定された税額とのかい離を示すものであると考えられる。もつとも，このかい離

によつてもたらされる税額の不当な減少は，たとえば同族会社相互間又は系列会社間においては，その行なつた行為計算の態様にもよるが，通常の場合は，原則として，それらの両者を通じて不当に税負担を減少させたかどうかを観察するのが妥当であると考えられる。

そこで次に，経済的実質に即して税額をどのように算出すべきかが問題となるが，これについては，われわれはその経済的実質に即するような標準的行為計算又は標準値を基準として判断すべきであると考える。そうなると，さらにこの標準的行為計算又は標準値がどのようなものであるかということが問題となろう。

ところで，この点について，判例が退職金の過大支給を論じて，「退職給与金の支給される時期における一般経済界の景況，金融事情等，支給する法人の業種，業態，規模等，支給を受ける役員又は使用人の地位，在職年数，功労等の諸要因が類似もしくは諸要因の価値総和が近似するときは，退職給与金の額は自らほぼ一定の標準を示し，格別の差異がみられないはずであり，その額は適正と認むべきである。この額に比較して当該同族会社のある特定の役員又は使用人に対して支給された退職給与金の額の過大であるときは，それは経済的事情以外のなんらかの事情の介入の結果であり，経済的観察においては異常不合理なものと考えるべきであるから，その額はかくれた利益処分として税法上は，否認されなければならないのである。」（昭和31.12.24　大阪地判）と判示しているが，この態度は妥当なものであると考える。

すなわち，課税上とらえられるべきものは経済的実質値であり，適正値でなければならない。そうしてそれは，特殊関係者間の取引という事情を度外視したとき，一般的条件下において経済的諸力の均衡値として得られるものである。しかも，現実にはその値はそのような条件下の標準値ないしは平均値として得られるものと考えるべきである。

したがつて，結論的には，この「不当に」という言葉の意義は，この標準値すなわち適正値からの偏差として理解されるべきこととなる。

(4)　以上検討したところに基づき，行為計算の否認に関する規定の整備をすべきこととなるのであるが，立法のあり方としては，法律関係の明確化を図る見地から，まず各税法において所要の設定を設けるべきであることはいうまでもないが，国税通則法においても，このことを明らかにする規定を設けることが適当であると考える。行為計算の否認の問題が実質課税の原則の一環をなすものであることは疑いないが，それが特殊関係者間の行為計算という特殊な分野に限られた問題であり，また一つの典型的な類型のものであるところから，前に租税回避行為に関して述べたように，実質課税の原則を宣明する規定のほかに，このことを明らかにする規定の必要性を認めるからである。

2・4　帰属の問題

1　帰属の問題の意味

ここで取り扱う帰属の問題は，法律的な権利の帰属や名義のいかんにかかわらず，実質的に経済的効果が帰属する主体に課税すべきであるという原則に関する問題である。したがつてこれは，実質課税の原則に関する問題の一環をなすものである。

しかし，この帰属の問題とこれまでに検討した租税回避行為や行為計算の否認の問題との間に

は，次のような差異がみられる。

(1) 租税回避行為等の場合には，税法上否認される行為又は計算の多くは仮装として作為されたものであつた。これに対し，帰属の問題において税法上対象となる法律関係又は名義は，通常，関係人が作為したものでなく，特殊な法律制度その他の事情に由来して必然的にそのようにならざるを得ないような性格のものと認められる。

(2) 次に，租税回避行為等の場合においては，通常納税主体に租税負担を大なり小なり不当に回避軽減しようとする租税回避の意図の存在が予想されるものであつた。これに対し，この帰属の問題においては，そのような租税回避の意図の存在が予想されないのが通常である。

われわれは，このような帰属の問題のうち主要なものたる信託及び譲渡担保の問題について，次のように検討した。

2　信　　託

信託財産所得に対する課税の規定がわが税法に定められたのは大正11年である。同年の信託法の制定に伴い，このような規定の必要を生じたのである。

ところで，信託財産から生ずる所得は，一応その財産の所有権者たる受託者が取得するのであるが，受託者は，信託行為の定めるところに従い，信託財産の管理又は処分をする義務を負い，原則として，信託行為により受益者として指定されたものが信託の利益を享受する。

したがつて，特に税法に規定を設けない限り，受託者に所得税ないし法人税が課され，さらに受益者が収益の支払を受けるとき受益者にも同様な収得税を課される結果となつて，二重の税負担となる。さらに，受益者が受ける収益は，信託契約から生ずる所得であるから，信託財産が不動産であると株式であるとを問わず収益に画一的な課税がされて，直接その財産を運用する者との間に不公平を生ずることとなる。

そこで，このような通常の信託については，信託財産から生ずる所得は受益者が信託財産を有するものとして，所得税を課すこととしている（所得税法第4条）。

上記の通常の信託の場合の外，合同運用信託及び証券投資信託について，所得税法又は法人税法に，それぞれ特別の規定が設けられており，また相続税法においても信託につき特別規定が設けられている。

われわれは，これらの規定を検討した結果，法律関係をできるだけ明確にすべきであること，及びそれぞれの場合に特殊性がみられることを考慮して，妥当と認められた現行規定を，そのまま各税法に存置することが適当であり，一般的な規定は必要としないと考えた。

3　譲渡担保

いわゆる譲渡担保については，それに関する租税の税目いかんによつては税法上の取扱いが必らずしも画一的にされるべきではないと認められるので，われわれはこの問題を次のような分類に従い，検討した。

(1) 直接税の場合

所得税及び法人税においては，譲渡担保が設定されたときに，譲渡所得ないし譲渡益を課税上どのように取り扱うか，及び譲渡担保財産である期間中減価償却資産たる目的財産の減価償却を

どのように計上させるかが問題となる。

まず第一の譲渡所得又は譲渡益の問題については，実質課税の原則の建前から，譲渡担保がその経済的実質において通常の担保権の場合と異ならない点に着目して，上記の譲渡所得又は譲渡益を計上せしめてこれに課税することは適当でないと考える。

第二の減価償却の問題については，担保の目的で譲渡された機械その他の減価償却資産が依然債務者の占有にとどまつており，債務者の事業において使用されている限り，当該減価償却を債務者において計上することを課税上認めるべきであると考える。

次に，相続税における譲渡担保財産の取扱が問題となるが，これについても上記の場合と同様な考え方により，譲渡担保の経済的実質に着目して，債務者においては目的財産の価額を相続税の課税価格計算の基礎に算入することとし，債権者については債権金額を当該債権者に係る相続税の課税価格計算の基礎に算入し，目的財産の価額は，これに算入すべきでないと考える。

(2)　内国消費税の場合

物品税等の内国消費税の課される物品が譲渡担保の目的財産とされた場合に，課税上これをどう取り扱うかが問題となる。このような譲渡担保においては，しばしばいわゆる集合物の譲渡担保として，原材料，仕掛品，半製品，製品等が一括して担保に供されることがあり，私法上は税法上の製造者等とは異なる債権者が目的財産について所有権を取得している場合がみられる。

内国消費税の大部分は，いわゆる移出課税であつて，課税物件が製造場から移出することを要件として製造者等に課される建前の租税であること，及び譲渡担保の設定があつても実質的な製造者等は債権者ではなく依然本来の製造者等であることにかんがみ，この場合においては，譲渡担保が設定されても物件の移出がない限り課税すべきでないし，移出が行なわれた場合の課税は，債権者ではなくて本来の製造者等に対してすべきであると考える。

(3)　流通税の場合

例を有価証券取引税にとつて現行の取扱いをみると，この税が有価証券の譲渡を課税客体とする建前であるところから，まず譲渡担保設定時に課税を行ない，さらに債務者が債務を履行して目的財産が債務者に復帰したときにも再び課税するものとしている。

たしかに，有価証券取引税等の流通税については，さきに検討した諸税の場合と異なり，それが強く法形式を尊重する性格をもつていることにかんがみ，特殊な取扱いが必要であると考える。しかし，法律形式的には二回の譲渡が行なわれるにしても，実質的には担保の提供及び返還に過ぎない譲渡担保について，現行取扱いのように，再度流通税を課すことは適当とはいえないであろう。

したがつてわれわれは，流通税にあつては，まず譲渡担保設定時に課税を行ない，債務不履行のため債権者が確定的に所有権を得ることになつても，その段階においては課税を行なわないこととすべきであり，他方，債務者が債務を履行して目的財産が一定期間内に債務者に復帰したときに再び課税をすることは適当でないと考える。

もとより租税に関する法律関係を明確にする見地からいえば，これを立法において明らかにすることが望ましいことはいうまでもないが，上述したように各税目を通じて統一した取扱いが許され

るわけでもないので，立法のあり方としては，なお個別的な検討を行ない，それぞれに適合した解決を図ることとすべきであると考える。

第3節　無効な法律行為，取り消しうべき法律行為等と課税

前節に引き続いてわれわれは，実質課税の原則に関連する問題として，無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為及び不法原因所得と課税との関係について次のように検討した。

3・1　無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為と課税との関係

1　無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為と課税

(1) 虚偽表示及び公序良俗に反する行為は，無効なものとされる。また，意思表示の欠陥等により法律行為が無効とされることもある。このような無効な行為がなんらの経済的結果を生じないときは，課税上問題はない。

これに対し，無効な法律であるが，その無効であることが知られず，経済的効果が発生し，かつ，そのまま存続しているとき又は無効行為の転換によつて経済的効果が有効に維持されているときは，課税が実質的負担力に応じてなされるべきであることから，それに対して課税がされなければならないことはいうまでもない。なお，現在，これに関する規定はないが，実務上はそのように扱われている。

(2) 課税の要件事実となる法律行為がいつたん有効に成立した後に取り消されることがある。無能力又は意思表示の欠陥によつて取消しが行なわれる場合がその例である。これと課税との関係については，その取消しが納税義務の確定前に行なわれた場合には課税上特に問題とすることはない。

問題となるのは，当該法律行為に基づいていつたん納税義務が確定した後に取消しが行なわれた場合である。この場合においても，取消しが適法にされるまで，すでに行なわれた課税を有効なものとみるべきであることはいうまでもないが，取消しが行なわれた場合に，すでに行なわれた課税処分をどのように取り扱うかが問題となる。

上記の問題は，取り消しうべき法律行為について問題となるだけでなく，前記(1)の無効な法律行為について課税が行なわれている場合に，後にその無効であることが確認され，さきに生じていた経済的結果が除去されたとき及び合意解除によつて既存の契約がなかつたと同一の状態になつた場合等においても，同様に問題となるものである。

(3) 上記の問題の場合にあつては，一般的には，行為の取消しもしくは合意解除等が行なわれたとき又は無効の確認がされ，さきに生じていた経済的結果が除去されたときに，前にされた課税処分を取り消し，変更し，又は納付済税額を還付しなければならないことになるべきであるが，これらの関係及び手続について現行税法は特に規定を設けていないので，これについて規定の整備を図るべきであると考える。

次に，上記の取消し，合意解除等又は無効の確認が通常の賦課権の除斥期間又は徴収権の時効期間の満了後に行なわれた場合におけるこれらの期間制限との関係について，現行法にはなにも規定が設けられていないので，これについても規定の整備を図るべきであると考える。

上記二つの規定の整備の問題については，それぞれ第4章及び第3章で詳しく検討することとしているので，議論の詳細についてはそれぞれの箇所に譲ることとする。

2　個別的な検討

上記1においては，無効な法律行為，取り消しうべき法律行為等と課税との関係を一般的に検討したのであるが，さらにこの問題を細かく検討すると，必ずしも各税目を通じて画一的な取扱いをすべきでなく，むしろ税目のいかんによつては異なる取扱いをすることによつて合理的な解決を図るべきものがあると考えられる。

そこで，われわれは，この問題を次のような分類に従つて検討した。

(1)　直接税の場合

所得税，法人税，贈与税等の直接税についても，一般的には取消し又は無効の確認がされたときに税額の変更ないしは納付済税額の還付を行なえばよいのであるが，特に所得税における事業所得者及び法人のようにその所得の源泉たる収益及び控除項目たる費用が期間的に対応するものとされているものについては，特殊な取扱いが必要となる。

すなわち，このような個人事業所得者及び法人にあつては，たとえば売買の取消しによるもどり品については，前の売上利益に相当する金額は当期において売上勘定に借記される慣行となつており（あるいはもどり品勘定により処理する。）それだけ当期の益金を減少させるわけであるから，税務計算において特にこれに変更を加える必要はないであろう。

このような処理は，もとの期間と今期とにおける実効税率の差異（税法の改正又は個人事業者に対する累進税率の差等に基づく。）が若干の問題を提起する点を度外視すれば，すでに確定したもとの決算を修正させる必要がないだけに，納税者にとつても税務官庁にとつても，望ましい処理のしかたということができるであろう。それゆえ，われわれは，このような者に対しては，上記の一般的な手続に対する例外を認めることが適当であると考えた。

(2)　間接税の場合

酒税，物品税等の間接税については，基本的にそれが物税であるという性格に着目してこの問題を処理することが適当であると考える。

すなわち，これらの間接税においては，課税物件が製造場から移出され，もしくは一定の場所から引き取られ，又は販売されたときに課税されるものであるから，当該課税の要件となる上記の物件の移出等があつたときは，その移出等の基礎となる取引行為が法律的にどのようなものであるかを問わず，課税されるべきこととなる。

上記の課税が行なわれた後になつて取引行為が取り消され又はその無効が確認されても，それだけでは課税の変更を行なう必要はなく，逆に，移出された物件が原因のいかんを問わず再び製造場等にもどし入れられたときには，前の課税処分を変更する等の措置が必要となる。

ところで，現行間接税法においては，上記のように物件を製造場等に戻し入れたときには，そのもどし入れた物件に係る租税に相当する金額を返還時以降に納付すべきこととなる租税から控除し又は還付するという，いわゆるれい税の制度があるので，上記の問題の処理としては，このれい税の制度によつてこれをまかなうことができると考える。

(3) 流通税の場合

有価証券取引税，印紙税等の流通税については，たんに手続上の問題だけではなく，実体上の問題がおこつてくる。

すなわち、法律行為について取消し等があれば，もとの法律行為は初めからなかつたものとされるから，それに伴つて，さきに納付されたこれら流通税についても課税の更正を行ない納付税額の返還を行なうべきであるという意見もあろうが，これらの租税が強度に形式を尊重するという特殊性をもち，その税率も軽く定められていること及び流通税が流通そのものを課税客体とすることにかんがみ，この場合においても課税をあえて更正しないことが妥当であると考えられる。しかも，いちいち取消しうべき行為であつたことを税務官庁に証明して課税の更正手続をとらしめること等は実際的ではないということも考慮しなければならない。

それゆえわれわれは，一般的にこれらについては，課税処分を更正しないとすることがかえつて望ましく，ただ，取消しによつて旧に復する際再び流通税を課することは酷に失するから，そのときは租税を課さない扱いとすることが適当であると考えるが，なお，それぞれの税目別に，法の目的や執行方法等を個別的に検討して合理的な解決を図るべきであると考える。

3・2　不法原因所得と課税

(1) 物価統制令違反のように国家の政策的な禁止規定に反する行為，と博のように善良な風俗に違反する行為等の不法原因に基因する所得に対しては，現行の取扱上一般的に課税が行なわれている。

これは，税法において課税の客体となるものが納税者の実質的資力であるという考え方に基づく。納税者の所得は合法的な原因によつて生ずることが通常であろうが，場合によつては非合法的原因によつて生ずることもありうる。そして後者の場合においても，資力そのものが否定されない限り，それは課税の対象となるべきものであるというのである。

(2) 上記の取扱いについては，これを支持する判例も多数みられることであるから，今日これについては特に疑問とすることはない。しかし，このことは税法上明らかにすることが望ましいことはいうまでもないから，国税通則法を制定する機会に，上記のことを立法的に明らかにすべきであると考える。

(3) ところで，この問題をさらに細かくみると若干の問題がないわけではない。すなわち，現行の取扱通達によれば，と博，物価統制令違反，詐欺，強迫等により取得した財物については，一応所有権が移転するものであるから所得であるとし，窃盗，強盗，横領等により取得した財物については法律上所有権が移転しないから所得とはならないとして，所有権移転の有無によって所得であるか否かを区別するかのように取り扱つている。

ところが，と博又は物価統制令違反による給付についても，その給付に係る物の所有権がはたして給付の受領者に移転するのかどうかについては種種議論のあるところであつて，判例も必ずしも一貫した態度を採つているわけではないから，上記のように所有権の移転の有無によって課税するか否かを決めるについては問題がある。

むしろ所有権移転のいかんにかかわらず，給付の受領者においてその物を経済的用法に従つて

使用，収益又は処分できるかどうか，あるいは資産の積極的増加となつているかどうか等の点に着目して課税の可否を決めるべきであるという意見もあるので，この点についはなお検討を続けることとすべきである。

第３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つ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つてされる。

納税者の申告が適正であつてその内容が税務官庁によつ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。）によつ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。

(3)　租税債務の履行

次に，上記によつて具体的に確定した租税債務につき，その履行が求められなければならな

い。ところで，申告納税制度のもとでは，申告により確定した税額については，納税者による自主納付の形で納税が行なわれることとされている。そうして，この自発的納付が法定納期限までに行なわれないときは，税務官庁は督促状を発し，さらに差押えその他の滞納処分を行なつてその徴収を強制することとされている。

他方，申告によらない税額すなわち上記(2)の更正又は決定に係る税額については，税務官庁により納税の請求が行なわれる。具体的には，更正又は決定の通知書と同時に発付される納税告知書により，その発付の日から1月後を指定納期限として納税の請求がされる。この指定納期限までに納税者による納付がないときは，督促が行なわれ，さらに差押えその他の滞納処分がされることとなる。

上記の確定した租税債権の履行を請求し，さらに強制的にその実現を図る権利を徴収権と呼ぶのである。

1・2　賦課権の除斥期間及び消滅時効

1　現行制度の概要

申告納税方式をとる所得税，法人税，相続税及び贈与税については，納税者の申告に係る課税標準又は税額を更正する処分は，原則として，次に掲げる期間が経過したときは，することができないこととされている。これが更正についての除斥期間の定めである（たとえば，所得税法第46条の2第1項参照。なお再評価税についての除斥期間は申告期限から1年とされている。）。

(1)　申告期限内又は申告期限後1年以内に申告書の提出があつた場合……申告期限から3年間

(2)　申告期限後1年経過日から，申告期限後3年経過日までの間に申告書の提出があつた場合……申告書の提出があつた日から2年間

しかし，この更正についての除斥期間の規定も，次のような場合には適用がないものとされている。

(イ)　詐偽その他不正の行為により租税を免れ，又は税額の還付を受けた者に対し更正を行なう場合

(ロ)　所得税及び法人税については，再調査の請求もしくは審査の請求又は訴訟の提起があつた場合において，その決定又は判決による原処分の異動に伴い，その決定又は判決の対象となつた年分（法人税の場合は，事業年度。以下この章において同じ。）以外の年分について更正を行なうとき。

(ハ)　所得税については，純損失又は雑損失の控除に関連してその損失の金額につき更正を行なう場合

また，税額を減少せしめることとなる減額更正の除斥期間については，相続税法に特に除斥期間の規定を適用しないと定められているほかは，所得税法や法人税法には規定が設けられていないが，これらの税法においても相続税法と同趣旨であると解され，除斥期間の適用はないものとされている。

次に，更正の除斥期間（3年）の規定が適用されない場合に賦課権の行使が一体いつまで許されるかの問題があるが，現行法はこれについて直接明文をもつて規定していないから，結局

これは法規の解釈にゆだねられていることになる。このような場合とは，

(a)　申告期限後3年経過日までに納税者による申告がないため決定をする場合

(b)　詐偽その他不正の行為があつた場合に更正を行なうとき等上記(イ)から(ハ)までにあたる場合

(c)　減額更正を行なう場合

の三つの場合であるが，このうち(a)及び(b)の場合については，次に述べる徴収権の消滅時効が5年とされ，かつ，その時効が絶対的消滅時効であるとされていること及び会計法第30条の規定があることから，賦課権も5年の消滅時効に服するものと解されている。これに対し，(c)の減額更正については，法定納期限から5年を経過すればこれをすることができないと解する考え方と，この減額更正については現行法上期間の制限は全くないと解する考え方とがあつて，解釈は統一されていない。

他方，申告納税方式以外の賦課課税方式をとる酒税，物品税等の各間接税あるいは源泉徴収方式又は特別徴収方式をとる源泉所得税又は通行税等については，申告所得税におけるような更正の除斥期間の規定がないので，これらの諸税における賦課権の行使の期間制限としては，例を酒税についていえば，これを増額する政府決定は5年間これを行なうことができると解しこれを減額する政府決定については上記のような二様の解釈がされている状態である。

2　沿　　革

上記のような更正についての除斥期間の規定が設けられたのは，比較的新しい。それは昭和26年4月の改正によるもので，シヤウプ使節団の第二次勧告に基づくものである。それまでは，一般的な会計法の規定が適用されるものとして，5年の間，賦課権を行使しうることとされていたのである。これについて，シャウプ勧告書は，「租税の賦課に関する期間制限は，政府の行使する又は政府に対して行使する請求権に関する会計法第30条によつて規定されている。それによると，租税の賦課は，課税されるべき日から5年以内に行なわねばならない。納税者が虚偽の申告書を提出したとしても，課税に対して5年の時効による制限が適用されるようである。納税者に対して更正することができる5年という期間は異常に長いようである。納税者に虚偽が存しないなら，租税の債務についてさらに更正を受けることがないということを，申告書提出後適当な時期にはつきりさせておくべきである。したがつて，われわれは，個人及び法人の所得税の更正又は再更正を，申告書提出期限後3年又は申告書提出後2年のいずれか遅い期限を過ぎれば，禁ずるように現行の期間制限規定を変更することを勧告する。しかし，この期間制限規定は，納税者の側に虚偽があつたり，又は無申告であつた場合には，適用してはならない。」と述べている。

次いで，所得税及び法人税については，昭和32年4月の改正により，この期間制限の例外として，再調査もしくは審査の請求又は訴訟の提起があつた場合において，その決定又は判決による原処分の異動に伴い，その決定又は判決の対象となつた年分以外の年分につき更正をすべきときについての規定が追加された。

1・3　徴収権の消滅時効

1　現行制度の概要

租税の徴収権は，これを行使することができる日から5年を経過したときは，時効により消滅

することとされている（国税徴収法第174条第1項）。これにより，一般の私債権に比して短期の消滅時効が規定されているのであるが，この点は他の公法上の金銭債権の消滅時効と同様である（会計法第30条）。この租税徴収権の時効に関しては，下記の事項について，それぞれに述べるような私債権と異なつた定めがされているほか，民法の規定が準用されることになつている（国税徴収法第174条第3項）。

(1) 5年の消滅時効が完成したときは，債務者たる納税者において時効の援用を要せず，また，時効の利益は，時効完成後にも放棄を許さないこととし，国税の徴収権の絶対的消滅が定められている（国税徴収法第174条第2項）。

(2) 一般的に民法に定める中断事由のほか，特に次の処分が効力を生じた時に時効が中断するものとされ，それぞれ各号に掲げる期間中は，その事由が継続しているものと定められている（国税徴収法第175条）。

(a) 納税に関する告知……その告知に指定された納付期限までの期間

(b) 督　　促……督促状を発した日から10日を経過した日までの期間

(c) 交付要求……交付要求がされている期間

(3) さらに，徴収の猶予，換価の猶予又は延納に係る国税についての徴収権の時効は，その猶予又は延納がされている期間内は進行しないものとされている。

2 沿　　革

国税の徴収権の消滅時効の制度は古く，その創設は，これを期満免除と呼んでいた明治22年の国税徴収法制定時にまでさかのぼる。その沿革は次のとおりである。

(1) 明治22年2月　旧国税徴収法（明治22年法律第9号）が制定され，国税の時効期間は，納期限の翌日から3年とすること及び徴税令書又は徴税伝令書が送達されたときは時効が中断されることが規定された。なお，同年に制定された会計法（明治22年法律第4号）では，政府の債権・債務の消滅時効は，これよりも長く，当該年度経過後満5年とされていた。

(2) 明治30年7月　時効期間の延長が図られた。旧国税徴収法（明治30年法律第21号）が制定され，その際国税の消滅時効についても会計法の規定が適用されることとなつた。したがつて，時効期間は，年度経過後5年に延長されたこととなる。

(3) 大正11年4月　時効の起算日につき規定が改められた。明治会計法の全文が改正され（大正10年法律第42号による。），時効期間は，権利を行使しうる時から5年とされた。

なお，納税告知が中断事由となることは従来どおりであるが，そのほか，中断，停止に関し規定がないときは，民法の規定を準用する旨が規定された。

(4) 昭和26年4月　中断事由等の追加がされた。時効の中断事由として，督促が追加され，また，滞納処分の執行猶予制度の創設に伴い，その猶予期間中は時効が進行しないこととされた。

(5) 昭和34年4月　新国税徴収法が制定され，現行規定の整備がなされた。これまでは，国税の消滅時効について総括的な規定がなく，中断，停止等につき（上記(4)参照）断片的に国税徴収法その他の税法に規定があるにとどまり，一般的には会計法の規定が適用されていたが，この機会に体系的な規定が設けられた（国税徴収法第174条から第176条まで）。

第2節　外国の制度

2・1　アメリカ

1　租税の賦課は，原則として，申告書提出期限又は申告書が提出された時（期限後申告の場合）後3年以内にしなければならない。しかし，課税標準の申告の洩れが申告された総所得の25%をこえるときは，この期間は申告書提出後6年となる。さらに，申告書不提出のとき，虚偽の申告書が提出されたとき又は租税のほ脱が故意にされたときには，期間の制限はない。

ここにいう賦課とは，税額を賦課台帳に登載することを意味し，原則として，これなくしては徴収を行なうことができない。納税者の申告が適正であれば，その税額が直ちに賦課台帳に登載されるが，申告税額が納税者の真実の所得を反映していないと認められたときは，その不足額について通知が行なわれ，この通知に係る税額について納税者が合意を与え，権利放棄書（租税裁判所に出訴する権利をあらかじめ放棄する書面）に署名したときに，はじめてその税額が賦課台帳に登載される。納税者が上記の通知に係る税額に不服を唱えたときは，納付不足額告知書が納税者あてに発付される。この書面の発付後納税者が争訟を提起しないで90日が経過するか，又は争訟の提起があつてその判決により税額が最終的に確定するまでは，同じく賦課台帳への登載が行なわれない仕組みである（なお，争訟の一種として国税局訴願部への訴願等があるが，ここではその説明は省略する。）。

2　上記の賦課がされると，差押え又は訴訟手続により徴収がされるが，この徴収は，賦課の時から6年以内に着手されなければならない。英米法における権利の期間制限制度は，わが法における時効の制度と異なつており，この6年の制限も一種の除斥期間と観念されるべきであろう。この6年の期間満了前に，国税庁長官は納税者との合意により，この期間の延長又は再延長を図ることができる。

3　上記の賦課及び徴収の制限期間は，政府が権限を行使することができない期間（通常は90日であるが，この期間内に租税裁判所に提訴があれば，同裁判所に事件が係属する期間）及びその後60日間は，その進行を停止する。また，裁判所が納税者の財産を占有又は管理している期間及びその後6月間は，徴収権の制限期間は進行を停止するし，さらに納税者の財産が合衆国外にあるため又は合衆国から持ち出されたために徴収が妨げられている期間についても，同様である。

2・2　イギリス

所得税については，賦課権の行使は，賦課年の末日から6年を経過したときはすることができない。この除斥期間は，政府又は納税者のいかなる行為又は不行為によつても延長されない。ただし，詐欺又は故意の過怠があつたときは，いつでもこれをすることができる。また，賦課権の制限期間満了後に更正決定がされても，訴願をもつて争わない限り，有効であつてこれを強行することができる。

次に，課税権が有効に行使されると，徴収権にはなんら期間の制限がない。これは，出訴期限法が特に規定するところである（出訴期限法　1939年第30条）。

2・3　西ドイツ

租税請求権は，時効により消滅する。

時効期間は，税目によつて異なり，消費税及び関税については１年，不動産税については３年，その他の租税については５年とされるが，脱税額については，税目のいかんを問わず10年とされる。

時効の起算日は，原則として請求権が発生した年の翌年１月１日である。

次にこの時効は，書面による督促のほか，請求権を決定するための処分，たとえば申告書の請求，納税義務者の召喚及び尋問，上級官庁による調査等によつても中断され，中断事由がやんだ年の翌年１月１日から新たに時効が進行する。また，納付が延期もしくは猶予され又は担保が提供されたときは，延期もしくは猶予の期間が経過し又は担保が消滅した年の翌年１月１日から時効は進行する。

時効が完成する直前の６月以内に不可抗力により請求権を裁判上行使することができないときは，その期間時効の進行が停止する。

なお，この時効は，民事上の消滅時効（援用がない場合）と異なり，時効が完成した後は請求権は強行し得ないものとなる。しかし，時効にかかつた租税請求権を満足させるため給付されたものについては，返還を請求することができないこととされている。

租税請求権に附帯する利子，経費その他の従たる請求権は，主たる請求権が時効消滅したときは，ともに消滅する。

第３節　問　　題　　点

租税の賦課権及び徴収権の行使に対する期間制限に関する現行制度の概要とその沿革については，第１節に述べたとおりであるが，その法律的解釈については，種種の問題点があつた。それは，これに関する規制が長い間会計法の簡潔な規定にゆだねられていたためであると考えられる。ところで，昭和34年４月新国税徴収法が制定されて，これに関する規定がほぼ整備されたけれども，なお，すべての問題が解決されたわけではない。

そこで，制度の合理化も要請されているこの際，われわれは，従来からの疑念を立法的に解決することをも含めて，主として次の角度から検討を加えることとした。

１　期間制限に関連して，賦課権と徴収権とを分離して規制することとすべきか，それとも一体のものとして規定を設けるのが妥当か。

現行法においては，「更正」の除斥期間に関する規定（たとえば所得税法第46条の２）と，「国税の徴収を目的とする国の権利」の時効に関する規定（国税徴収法第174条）とは，区別して規定されている。前者の規定は，更正の除斥期間を３年と定めるものであつて，３年の除斥期間に服さない決定その他については，一応５年の消滅時効に服することとされているが，その根拠規定が，国税徴収法第174条であるのか，それとも会計法第30条の規定であるのかが明確でないという問題がある。なぜなら，国税徴収法にいう「国税の徴収を目的とする国の権利」は，上述してきた徴収権にのみ限定されず，賦課権をも含む広義のものと解される余地があるからである。さらに，減額更正については，上記１・２の１に述べたように，期間制限があるとみるべきかどうかについて，解釈が統一されていない状態である。

これらの問題は，賦課権と徴収権を通じて期間制限のあり方をどうするかの態度にかかつている

といわなければならないであろう。

2　次の問題は，除斥期間や時効の起算日に関するものである。

この点についても，現行国税徴収法は必ずしも明確な規定を与えているとはいいがたい。現行規定の設けられた基礎には，賦課権についての除斥期間も，徴収権の時効期間もともに同時に進行するという考え方があると認められるが，除斥期間がまず進行し，更正決定があつた後次いで徴収権の時効が進行するという考え方をいれる余地が全くないとはいえないように思われる。

なお上記主要な2点のほか，附帯税についての期間制限をどのように理解するか等の問題点がある。

第4節　検討と結論

4・1　賦課権と徴収権の性格及び両者の関係

われわれは，上記第3節の問題点に関連して，まず，賦課権と徴収権の性格及び両者の関係について検討した。

賦課権は，すでに成立した租税債権の額を確定するものであるから，その作用は徴収権の前提手続を構成し，賦課なくして徴収をなし得ない。また，賦課によつて確定された税額は徴収権の作用によつて実現されるものであるから，徴収権を伴わない賦課権は実際的な意義を失なつてしまう。したがつて，両者相まつて，租税債権が実現されるというべきである。

そこで，この両者の性格と関係をさらに詳しく検討すると，次のとおりである。

1　賦課権と徴収権は相互に補完して租税債権の実現に奉仕するものであるから，両者の密接な関係を否定することはできないが，両者それぞれの性質や発現の態様が著しく異なつていることに注目する必要がある。

すなわち，賦課権は確認を主たる内容とする公法上の特殊な行政処分をすることのできる一種の形成権であると考えられるに対し，徴収権は一般の私債権ときわめて近似した性格をもち，特別に自力執行権と優先徴収権が認められることを除けば，むしろ私債権と同一に取り扱うことが適当である。

2　徴収権は私債権に類似した性格をもつから，徴収権については，私債権における時効制度を適用することができ，中断事由として民事の場合に比べて特別なもの（納税の告知，督促，交付要求）が認められること，徴収猶予等の場合に特別に時効の停止が認められること，時効による権利の消滅が絶対的なものとされることのほかは，全く同一な取扱いが可能である。

これに対し，賦課権については，それが確認を内容とする行政処分である関係上，中断にはなじみ難いと考えられ，しいてその中断事由を納税の告知に求めれば，その納税の告知に係る租税債権について時効を中断するにとどまらず，税務官庁において未確認の増差税額についてまで中断を認めることとなるが，しかし，これを制度として受けいれることが妥当であるかということになると，大いに疑問がある。以上のような点にかえりみると，中断の観念がなく，ある権利について法律上定められた存続期間を意味する除斥期間が，賦課権に親しむものと考えられる。

上記1及び2のように検討した結果，われわれは，結論として，賦課権と徴収権を明確に区分し

て，賦課権には除斥期間を，徴収権には時効を，それぞれ規定すべきであると考えた。

なお，このように両者を分離して規制するならば，徴収権の時効期間は賦課権の行使の後に進行することとすべきであるとの意見もあるが，もともと両者を分離して規定を設けるかそれとも一体として規制するかということと，時効の起算日をいつに定めるかということは別個の問題であつて，両者の問題の間に必然的な関連はないと認められるので，時効の起算日については別に合理的にこれを定めることとすべきであると考える（4・3 参照）。

4・2 賦課権の除斥期間

上にも述べたように，われわれは，賦課権の行使の期間制限としては，時効よりは除斥期間を設けることが妥当であるということを検討した。次に，この除斥期間に関連する下記の問題点について，われわれが検討したところは，次のとおりである。

1 除斥期間の起算日

賦課権の除斥期間とは，賦課権について租税法が定めるその存続期間である。租税債権が成立すれば，その成立時後は一応賦課権を観念することはできる。しかし，現行法の下では，租税債権の成立時と賦課権を行使しうる時とは同じでない。例を申告所得税にとると，納税義務者に申告期限（3月15日）までに申告せしめることとし，納税者の財産につき強制換価手続が開始される等の事由があつて繰上請求がされる場合（第4章3・2参照）は別として，一般的には，この申告期限を過ぎてからでないと税務官庁は賦課権を行使し得ないこととされている。このような事情にあるから，除斥期間の起算日は，上記の申告期限の翌日とすべきである。また除斥期間の定めは，その期間の満了後当該権利を行使し得なくなるところに実質的な意義があるのであるから，この時期を明確にしておくことが望ましいが，そのためには，繰上請求のように例外的に賦課権の行使が法定申告期限前にされるような場合であつても，ことさらこの時期を異動させることは妥当でなく，したがつて，その起算日も画一的に定めることとすべきである。

そこで，上記の申告所得税の場合の考え方に準じて，他の場合の起算日をも定めると，それらの起算日はそれぞれ次に掲げる日の翌日となる。

(1) 申告納税による国税（間接税を含む。このことについては第4章参照）……法定申告期限

(2) 源泉徴収義務者又は特別徴収義務者（これらの概念については，第4章参照）が徴収して納付すべき国税……法定納期限

(3) 賦課課税によるもので課税標準の申告のある国税……法定申告期限

(4) 印紙納付すべき有価証券取引税及び登録税……譲渡又は登記もしくは登録の時

2 除斥期間の長さ

(1) 現行税法の下では，すでに1・2で述べたように，所得税，法人税，相続税，贈与税及び再評価税について更正の除斥期間（所得税等については3年，再評価税については1年）の定めがあるが，その他の諸税については，これに相当する規定がなく，この間に不均衡がみられる。そこでわれわれは，まずこの更正の期間制限規定の設けられた趣旨を再検討することとし，そのうえで，除斥期間の長さに関する規定の整備を図るべきであると考えた。

ところで一般に，時効など権利の制限について規定が設けられる根拠としては，(a)永続した

状態をくつがえすのは法秩序の安定の上から妥当でないこと，(b)真実の権利関係の証明が時の経過とともに困難になること及び(c)権利の上に眠る者を保護する必要がないことの三つの理由があげられる。

上記の3年の更正についての期間制限に関する立法の経緯をみると，さきにあげたシャウプ勧告（1・3の2参照）の考え方がこの規定の基礎となつていたことがわかるが，この考え方では，租税負担が重いこと及びそれが回帰的に納税者の負担となることを重視していたことがうかがわれる。当時は，租税負担がかなり重く，納税秩序も相当混乱していたのであつて，そのような事情が勧告の背景となつていたことは否定できないであろう。じ来，租税負担も逐年軽減され，また納税秩序も正常化しつつある。しかし，今日でも，上記の点にかえりみ，この更正の制限期間を特に伸長すべき積極的理由もないから，基本的には，この制度を維持するとともに，これを上記の所得税等に限ることなく，他の租税についても適用することが妥当である。

(2) 次に，基本的には上記の制度を基礎とするのであるが，すべての場合をそのように画一的に律することは適当でないから，われわれは，納税者を次の四つの範ちゆうに分類して，それぞれの場合に適合した除斥期間を定めるべきであると考えた。

(イ) 申告期限までに申告をした納税者（(ニ)に該当する者を除く。）

この範ちゆうの納税者については，上記のとおり，申告書提出期限から3年を経過した日以後は更正できないこととすべきである。

(ロ) 申告期限から申告期限後3年経過日までの間に申告をした納税者（(ニ)に該当する者を除く。）

この範ちゆうの納税者については，申告期限から3年を経過した日又は申告があつた日から2年を経過した日とのいずれか遅い日以後は更正できないこととすべきである。

(ハ) 申告期限後3年経過する日までに申告をしない納税者（(ニ)に該当する者を除く。）

申告書を提出しない納税者については，賦課権の行使を特に短期に制限する必要はないから，その除斥期間の長さを5年とすべきである。

(ニ) 詐偽その他不正の行為により税のほ脱を図つた納税者

われわれの論議がもつとも集中されたのは，この類型の納税者について何年の除斥期間を定めるべきかということであつた。

すでに第2節でみたように，諸外国では一様に，この範ちゆうの納税者に対し相当の長期ないしは無期限の除斥期間を定めている。また上記のシャウプ勧告における考え方から推しても，このような納税者に対しては除斥期間を短期に制限する必要は認められないのである。

われわれの間にも，この点を強調して，現行（5年）よりも長期の除斥期間を定めるべきであり，このような納税者に対しては正しい賦課をなしうる権限を長期にわたつて留保すべきであるとの意見が強かつた。特に脱税犯事件の調査に関連して，出所不明の資金の源泉が5年前であつたことを犯則嫌疑者において弁解されると，その分については，ただちに刑事の訴追が困難となるばかりでなく，犯則嫌疑者に租税の追徴を免れる口実を与えることになるとして批判された。

しかし，(1)税務官署及び納税義務者における書類保存の年限（税務官署においては普通5

年）の制約から，この期間の延長を図るにも限度があること。(2)このような事情から除斥期間が延長されると，税務署ごとの課税がし意に陥りやすく，画一的な執行を期待し難いこと，(3)現行制度における5年の期間制限の下でも，的確な執行により相当の目的が達せられること等の理由により，この期間を延ばすにはいたらなかつた。

(3)　上記(1)及び(2)の除斥期間（3年又は5年）の定めは一般的なものであるが，これに対し，特殊的な次の三つの場合の除斥期間については，それぞれ次に掲げるところによりその延長を図ることとすべきである。

(イ)　権利の変動があつた場合に登記又は登録をするものとされている不動産，記名株式その他の財産について所有権の移転等があつた場合における当該移転等に係る課税権の除斥期間

例を不動産の譲渡による譲渡所得にとつて説明すると，現行法の下では，このような譲渡があつたときは，その譲渡のあつた日の属する年の翌年3月15日までに，譲渡人が納税義務者としてその譲渡所得を計算のうえ他の所得と合算して確定申告すべきものとされている

もし，この申告がなかつたときは，税務官庁において調査を行ない，その調査したところにより更正又は決定がされるのであるが，この種調査に税務官庁が使用する資料は主として登記簿の記載内容に求められる。したがつて，物件の譲渡と同時に所有権の移転登記が済まされているときは，調査によりその事実をは握しうるから問題はないのであるが，移転登記が譲渡時から相当の日時を経過して行なわれる場合において，納税者の申告がなくまた他からも適当な資料が得られないときは，税務官庁による当該譲渡所得のは握が除斥期間を満了した後にされることがありうる。しかも，このような事例の数は実務において少なくなく，ときには故意にそのような作為がされたと認められる場合すらある。このようなことでは，とうてい租税負担の公平を期することはできないであろう。

西ドイツにおいては，この問題の解決策として，(a)移転登記をするには，その登記について反対でない旨の税務署の証明書を必要とする。(b)しかし，税務署は，土地取得税等不動産の移転に伴う租税についてその納付もしくは担保の提供又は納税の猶予がされたときは，証明書を発行しなければならないものとし，その他の場合においても，税務署は，租税債権を危くする虞れがないと判断するときは，この証明書を交付することができると定めている。しかもドイツ法においては，周知のように，不動産の登記はその譲渡の効力要件とされているため，この方法は解決策としては完全なものになつている。

われわれも，この問題の解決策について種種検討を試みた。一つの案はドイツ法にならうものであつた。すなわち，租税法に推定規定（移転登記又は名義書換えの時に譲渡があつたものと推定する。）を設け，この法律上の推定をくつがえす証拠方法を公正証書のみに特定することとし，あわせて，この特定された資料（公正証書の記載事項）を定期的に税務官庁に通報させることとするものである。しかし，この案については，行政事件の証拠方法を特定することは立法論としても妥当でないとの反対意見が強く，採り上げることはできなかつた。

次にわれわれが検討し，終局的に採用することときめた案は，除斥期間を延長する案である。すなわち，このような場合における賦課権の除斥期間をその名義変更が行なわれた日から

3年間延長しようとするものである。この案をわれわれが適当であると考えたのは，正当に申告義務を果す納税者になんら負担をかけることにならず，かつ，上記の案のように法の構成・解釈にゆがみを与える虞れがなく，しかも法の盲点を利用して租税を回避しようとすることを的確に防止できると考えたからである。

なお，賦課権が除斥期間の満了によつて一たん消滅した後ある期間をおいて復活するという考え方は現行法の体系にはなじまないと考えられるので，上記の名義変更が通常の除斥期間（3年又は5年）の満了後に行なわれた場合には，解釈としては，通常の除斥期間満了後上記の名義変更までの期間も，賦課権を行使できる期間は断絶されることなく延長されるとするのが適当であろう。

(ロ) 争訟（不服申立て又は訴訟）の提起があつた場合において，その決定もしくは裁決又は判決による原処分の異動に伴い，その対象となつた年分及びそれ以外の年分について更正決定すべきとき，又は手続の欠陥を理由として決定もしくは裁決又は判決により賦課処分が取り消された場合において，改めて適式な処分をすべきときにおける除斥期間

賦課処分の取消しを求める抗告争訟，なかんずく抗告訴訟においては，争訟が長期にわたつて係属し，そのため決定もしくは裁決や判決が賦課権の除斥期間の満了後に行われる可能性があり，現にそのような具体例の数も決して少なくないことが認められる。

当該取消しの対象となつた原処分については，改めて処分を行なう必要はないから，これについて賦課権の除斥期間の延長を図る必要はないが，決定もしくは裁決又は判決による原処分の異動に伴いそれ以外の年分について更正（減額の場合も含む。）すべき場合に，すでにその除斥期間が満了しているときは，課税の公平を期する上から当然除斥期間の延長を認めなければならない。現行法においても，この場合については，3年の更正の期間の制限を排除することとしているが，5年をこえてなおこの更正又は決定をなしうるかについて規定がなく，さらに，(a)同一年分に属するものについて更正又は決定すべき場合（所得の額の認定について争いがなく所得の種類について争いがあり，税務官庁の認定に誤りがあつたことが判決によつて確定したような場合）及び(b)手続の欠陥を理由として賦課処分が取り消された場合に改めて適式な更正又は決定をすべきときについて，それぞれ規定が欠けているので，同じく課税の公平を期する見地から，いずれの場合についても新たに規定を設けて除斥期間の延長を図ることとし，当該決定もしくは裁決があつた日又は判決が確定した日から6月間は，なお賦課処分をなしうることとするのが適当であると考えた。ただし，これにより改めてする賦課処分の範囲は，当該争訟に係る部分又は原処分の異動に伴う範囲に限定されるものとすべきである。

(ハ) 申告，決定又は更正により租税債権が具体化した後に課税標準計算の基礎となつた行為が取り消され又は無効となつた場合の賦課権の除斥期間

現行法の下では，このような場合に，更正の請求もしくは修正申告又は賦課権の行使の特例が認められていないので，われわれは，別のところでこの問題について検討し（第2章参照）また，この場合にこれらの手続をなしうるよう規定の整備を図ることとした(第4章参照)が，これらの手続の整備と相まつて，この場合にも賦課権の除斥期間の延長を図ることとすべきで

あつて，これらの取消しの日又は無効確認に伴い経済的効果が除去された日から，通常の場合に準じて3年又は5年それぞれ除斥期間が延長されるものとすべきであると考えた。

3　減額更正の除斥期間

申告又は更正決定による課税標準又は税額が真実のそれより過大であるときに，これを減額する更正処分に更正の期間制限の規定の適用があるかどうかについては，現行税法の規定は区区であり，明確とはいえない。

現行法でこれについて規定を設けているのは相続税法だけであるが，それも，減額更正については3年の除斥期間の規定を適用しないと定めている（相続税法第35条の2）にとどまり，5年を過ぎてもなお減額更正をすることができるかどうかという点については触れていない。しかも，所得税法及び法人税法等においては，これに関する規定が全く欠けている。そこで，現行法の解釈論としては，規定の欠けている所得税法及び法人税法その他の税法についても，相続税又は贈与税の場合と同様に解すべきであつて，したがつて，減額更正については3年の除斥期間の定めは適用されないというのがおおかたの意見である。

しかし，公法上の金銭債権についての絶対的消滅時効をもたらす5年を経過した後にも，なお減額更正をすることができるかどうかの点になると説が全く分れてしまう状態であつて，この点については，積極，消極の二つの考え方がある。すなわち，租税に関する法律関係の安定を図る必要からいえば，税額を減少させる減額更正も無制限にすることができるとすることは適当ではないが，この減額更正をすることができる権限は時効制度になじまないものであり，また現行法の下では，明文の禁止規定がないから，現行法の解釈としては，減額更正について期間の制限はないと解釈すべきであるというのが積極説の根拠である。これに対し，消極説の根拠としては，国の租税請求権及び納税者の還付請求権については，法的安定性が求められ，それを時効という制度として考えるならば，現行法においては，5年の消滅時効の規定が国税徴収法に定められており（第174条，第176条），また一般に，公法上の金銭債権及び債務については同じく5年の消滅時効の規定が会計法に定められている（第30条）。しかも，それは絶対的消滅時効とされていることから，5年経過後に減額更正をしても減額による過誤納金については，これを還付することができず，したがつて，そのような無意味な減額更正をすべきでないという主張がされる。

この点に関し，さきの租税徴収制度調査会は，「減額更正又は誤びゆう訂正により税額を減少させる権限は，租税債権としての時効の対象とならないと解すべきであるが，行政処分の安定を図るためこれに制限期間を設けることは，徴収法の改正法形式とも関連し，別途検討すべきである。」と答申している。われわれは，この答申の趣旨にかえりみ，この際立法により明確な解決を図るべきであるとの考えから，この問題について種種の観点から検討を加えることとした。

ところで，減額更正が時効制度になじまないものであるとしても，租税債権・債務の法律関係を安定せしめ公平を図る見地からいえば，減額更正をいつまでもすることができるとすることは問題であろう。そこで，このような見地からこの問題をみると，第一に，いつまでも減額更正をすることができるといつても，減額すべき理由が資料によつて証明されない限り減額更正をすることができないわけであるが，5年を経過してしまうと多くの場合税務官庁は資料を廃棄してしまうから，

この減額を求めうる納税者は事実上その証明に必要な資料を保存している者に限られることになる。したがつて，たまたまこのような資料を保存している者が保存していない者に比べて有利な地位に立つこととなり，公平に反する結果となる（時効制度の存在理由の一つを想起すべきである。）。次に，減額更正は税務官庁の職権により行なわれるものであるだけに，し意的な取り扱いがされない保障を求め難く，勢い統一的な行政の執行を乱すこととなり，この面からも公平の要求にはそうことができない。第三に，ある程度永続した事実状態を法律的なものにまで高めてその安定を図る必要もあるから，これらの諸点を勘案して，減額更正についても一定の期間制限を設けることが適当であると考えた。

次に，この期間の長さをいかに定めるかについては，常識的に現行法の時効期間（この答申では，決定がされる場合及び詐偽その他不正の行為により税のほ脱を図つた納税者に対して更正する場合の除斥期間）と考え方を合わせ，かつ，税務官庁や一般の慣行として定められている書類保存年限（通常5年）等を勘案して，この期間を5年とするのが適当であると考えた。

なお，訴訟その他の理由により賦課権の除斥期間（3年又は5年）が延長される特例の場合には，減額更正もまた，その延長される期間これをすることができることとすべきは当然である。

4　申告と除斥期間

申告期限内に申告をすべきことは納税者に課された税法上の義務である。しかし，一たん申告期限を経過してしまうと，税務官庁はいつでも更正又は決定をすることができるのであり，税法上も，通常は期限後の申告や修正申告を納税者に義務づけてはいない。むしろ税法は，更正決定による不利を回避するため，これら申告をすることができる旨規定しているのである。しかし，規定の文言上はとも角，申告納税秩序は，やはり期限内であると期限後であるとを問わず，納税者の自発的な申告を期待していると考えられるから，納税者においても，これら期限後申告や修正申告を進んですることが望ましい。実際の取扱いとして，このような申告が一般に税務職員によつてしようようされている事実は，このことを裏書きするものといえよう。

ところで，この場合，納税者がいつまで申告をすることができるかということが問題となるが，これについては，賦課権の除斥期間と見合つて，この期間満了後は，納税者は申告をすることはできず，また，税務官庁もこれを受理すべきでないとすべきである。

5　附帯税の除斥期間

延滞税，利子税（現行の利子税額及び延滞加算税額にあたる。その説明については，第6章参照）及び各種加算税は本税に附従すべき性質のものであるから，これを賦課すべき権利も本税のそれと全く同一の除斥期間に服するものとすべきである。

4・3　徴収権の時効

1　時効の起算日

現行法においては，「消滅時効は権利を行使することをうる時より進行す」（国税徴収法第174条第3項において準用する民法第166条第1項）と規定するにとどまるところから，租税債権の消滅時効の起算日については，考え方として，同一年分の租税債権を一体としてみる考え方と，租税債権の具体化した時（確定した時）にその具体化した部分ごとにそれぞれ起算日があるとす

る考え方がある。これを具体的にいえば，前者の考え方によるときは，(a)消滅時効の起算日は一律に法定納期限の翌日となり，後者の考え方によるときは，(b)期限内申告による分については法定納期限の翌日がその消滅時効の起算日となり，期限後申告又は更正決定による税額については，期限後申告のあつた日又は更正決定に基づく納税告知の指定納期限のそれぞれ翌日がその消滅時効の起算日となる。

ところが，現行法においては，更正通知書又は決定通知書とともに発付される納税の告知が時効中断事由とされており（国税徴収法第175条。中断事由は，その発付の日から指定納期限まで継続することとされている。)また，申告も中断事由にあたると解されるところから，(a)の考え方をとつても，申告又は更正決定に伴う納税告知によつて，もとから進行して来た時効は中断され，中断事由がやんでから再び新たに時効が進行することになるから，結局(b)の考え方と結果において変りはなく，ただ考え方に差異があるだけである。

しかし，(b)の考え方では，上記のように納税の告知が時効中断事由とされていることを説明することができないので，実定法の解釈論としては，(a)の考え方が従来から一般に受けいれられてきたと考えられる。

また，民法第166条の「権利を行使することをうる時」という規定の解釈としても，権利者の一身上の都合で権利を行使できないことや権利行使に事実上の障害のあることは影響がないとされており，さらに，直ちには請求の訴えを提起することができない抗弁権の附着している権利についても，権利者がその抗弁権を自分の行為によつて消滅せしめることができる場合には，その権利はすでに「権利を行使しうる」状態にあると解されている。したがつて，この考え方を租税債権にあてはめてみると，なるほど納税の請求は租税債権を具体化するまではできないが，法定納期限を過ぎてしまえば税務官庁は自分でこの具体化（賦課権の行使）を図ることができるのであるから，納税を請求する権利は法定納期限を経過すればすでに「権利を行使しうる」状態にあると解することができるのである。

かくてわれわれは，徴収権の時効の起算日を，それぞれ次に掲げる日の翌日とすることが妥当であると考えた。

(1)　申告納税による国税……法定納期限

(2)　源泉徴収義務者又は特別徴収義務者が徴収して納付すべき国税……法定納期限

(3)　賦課課税によるもので課税標準の申告のある国税……法定納期限

(4)　印紙納付すべき有価証券取引税及び登録税……譲渡又は登記もしくは登録の日

そうなると，申告期限と法定納期限とが一致している租税，たとえば所得税や法人税については，賦課権の除斥期間の起算日と徴収権の時効の起算日とが一致することとなり，わざわざ賦課権と徴収権を分離して規定を設ける意味がなくなりはしないかとの意見もあろうが，さきにも述べたように，両者を分離して規制したのは，賦課権と徴収権を通じて期間制限のあり方をどのようにすべきかという観点からであつて，もとよりこのことは起算日のあり方とは関係がないと考えられるのである。

2　時効期間

時効期間については，特に現行の5年という期間を改める理由も見当らないから，これを維持することとすべきである。ただ，この点について，詐偽又は不正の行為による租税のほ脱があつた場合に時効期間を5年よりも伸長すべきではないかとの意見があつたが，これは賦課権の除斥期間と考え方を合せるべきものであつて，このことについては，すでに4・2の3において説明したように，5年の除斥期間を特に伸長しないこととされているので，時効期間についても特別の措置をとるべきでないとされた。

なお，4・2の2の(3)に述べた賦課権の除斥期間の例外となる三つの場合（(イ)，(ロ)及び(ハ)）において，除斥期間が法定納期限後5年を経過した日をこえて延長されるときは，それぞれ除斥期間の延長に対応して，徴収権の時効期間も延長されることとすべきである。

3　延滞税及び利子税の時効

延滞税及び利子税（第6章参照）を成立せしめる基本的な請求権は本税に従属する権利であるから，本税が存続する限り存続し，本税が時効により消滅したときは，同時に消滅したものと考えるべきである。次に，本税が法定納期限後に完納されることによつて確定することとなる支分的な延滞税及び利子税については，一見すれば，本税の完納時に確定するのであるから，それについての消滅時効の起算日をこの本税完納の日の翌日とすべきようにみえるが，この請求権も，上記の基本的請求権のいわば一分枝ともいうべきものであり，本税につき滞納処分による差押えを行なう場合には，その額が未確定であつても，本税とともに差押債権の一部となるものであるから，結局これら支分的な延滞税及び利子税もその消滅時効の起算日を本税のそれと同一にすべきであると考えられる。

ただ，国税の収納にあたつては，納税者の利益を考慮して，延滞税又は利子税に優先して本税に充当すべきこととされるが，これは私債権における利息及び元本間の充当の順序（利息の先取，民法第491条）の逆となつている。しかも，私債権においては利息の支払いは元本債務の承認であるとされている。そこで租税債権については，これとは逆に，本税の申告又は納付は延滞税及び利子税についての債務者の承認であると考えて，本税の申告又は納付があつたときは，その本税に係る延滞税及び利子税について，時効の中断があつたものとみなすこととすべきである。さらに，この場合，本税が分割納付されたときは，延滞税及び利子税の時効の中断を具体的にどうみるかという問題があるが，この点については，法律関係の簡素化の見地から，本税完納の時において，その本税に係る延滞税及び利子税の全額について時効の中断があつたものとみるのが適当である。

4　各種加算税の時効

延滞税及び利子税を除く各種加算税も，本税に従属するものとみられるから，延滞税や利子税と同様にその時効の起算日は本税の時効の起算日と同一であるとすべきである。ただし，その従属の程度は延滞税又は利子税に比べて小さいとみられるから，本税について時効の中断があつても，各種加算税については，当然には中断があつたものとすべきでないと考える。

第４章　課税方式及び申告賦課の手続等に関する問題

第１節　課税方式の整備

１・１　問　題　点

現行国税の課税方式をみると，直接税である所得税法人税等については，納税者が自己の納付すべき租税の課税標準及び税額を自主的に算出し，これを政府にに申告するとともに，その申告に基づいて納税するいわゆる申告納税方式が採られており，他方間接税である酒税，物品税等については，納税者はその課税標準を申告する義務を負うが，それによつては税額が確定せず，政府がその調査に基づき，納税者の納付すべき租税の課税標準及び税額を決定したうえ，これを納税告知し，それに基づいて納税者が納税するいわゆる賦課課税方式が採られている。

申告納税制度は，政府による処分をまつことなく納納税者自身がその計算に基づいて税額を確定し，納税するという民主的な制度であるとされているのであるが，上記のように，この制度は現在直接税にのみ採用されていて，間接税には採用されていない。しかし，酒税，物品税等の間接税についても，政府による賦課の参考資料の提供という意味にとどまるとはいえ，現行においても，納税者による課税標準の申告制度が採られており，また通常この申告に係る課税標準と政府の決定した課税標準が一致しているというのが一般の実情であるから，国税通則法を制定する機会に，間接税についても申告納税方式を採用すべきではないかという問題がある。

われわれは，上記の問題を審議するにあたつて，現行制度運用の実情や，賦課課税方式を捨てて申告納税方式を採るものとした場合の各種の問題点につき検討を加えた。また，これらに関連して，諸外国の制度をもひろく参考として検討することとした。

１・２　現行制度等

１　現行制度

現行国税の課税方式は，上記の申告納税方式及び賦課課税方式を含めて，下記のように分類することができる。

(1)　申告納税方式

この方式は，納税者が自主的にその納付すべき租税の課税標準及び税額を計算し，その計算したところに基づいてこれらを政府に申告することによつて納税義務が具体的に確定し，これに基づいて納税者が納税する方式をいう。したがつて，申告及び納付については，政府の処分をなんら必要としない。政府による処分が必要とされるのは，申告した課税標準もしくは税額が政府の調査したところと異なる場合，又は申告が所定の期限までに行なわれない場合である。この場合には，政府は，その課税標準又は税額を更正又は決定し，その更正又は決定したところにより，不足税額の追徴を行なう。

現在この課税方式を採用している税目は，所得税（源泉徴収所得税を除く。），法人税，相続税，贈与税及び再評価税であつて，直接税のほとんどがこの方式を採用しているということができる。

(2)　賦課課税方式

この方式は，納税者の納付すべき租税につき政府が調査を行ない，その調査に基づいて政府が課税標準及び税額を決定するとともに，その内容を納税告知するもので，このような政府の行政処分によつてはじめて納税義務が具体的に確定し，納税者がこの納税告知により税金を納付する方式をいう。

しかし，前述したようにこの方式においても，申告制度が採られており，納税者は課税標準を政府に申告する義務を負つているのであるが，この申告は，申告納税方式の場合とは異なつて，課税標準を確定する効果をもたず，政府が課税標準及び税額を確定するための調査について参考資料となるにすぎない性質のものとされている。

現在この課税方式を採用している税目は，酒税，砂糖消費税，物品税，揮発油税，地方道路税，トランプ類税，入場税，取引所特別税，取引税及び日本銀行券発行税である。

(3)　源泉徴収方式

この方式は，本来の納税義務者から直接納税させず，納税義務者が納付すべき租税の課税標準となるべき収入である金銭の支払をする者を徴収義務者としこの徴収義務者をして納税義務者の納付すべき税額を天引徴収させ，この徴収した金額を政府に自主的に納付させる方式をいう。この方式においては，申告納税方式や賦課課税方式の場合と異なり，法律の定める徴収義務者は，課税標準を確認する特別の行為をしないで，法定の税額を納付する義務を負うこととされている。そうして，所定の期限までにこの納付がなかつた場合には，政府は，その税額を徴収義務者に対し納税告知して徴収する。

現在この課税方式を採用しているものは，いわゆる源泉徴収の所得税といわれているものであつて，利子，配当及び給与に対する源泉徴収が代表的である。このうち，給与所得については，諸控除及び累進税率を織り込んだ源泉徴収額表によつて徴収が行なわれ，利子，配当等のように一定税率によるものと対比される。さらに給与所得についての源泉徴収については，年末調整の制度がとられている。

(4)　特別徴収方式

この方式は，納税者に直接納税させず，税金の徴収に便宜を有する者にこれを徴収させ，かつ，その者からその徴収すべき税金を納入させるという点において源泉徴収方式に類似するものである。しかし，源泉徴収方式の場合のように金銭の支払いをする者が徴収義務者となるのではなく，たとえば，通行税については運賃を領収する者，有価証券取引税（証券業者以外の者で証券業者を通じて有価証券を譲渡するものに限る。）については有価証券の売委託を受けた証券業者が徴収義務者となり，それらの者に納税義務者から納付すべき税額を徴収させ，これを政府に自主的に納付させる方式である。もし，所定の期限までにこの納付がなかつた場合には，源泉徴収方式の場合と同様に，政府はその税額を徴収義務者に対し納税告知して徴収する。

現在この課税方式を採用している税目は，通行税及び有価証券取引税（証券業者以外の者が証券業者を通じて有価証券を譲渡するものに限る。）である。

なお，形式的には申告納税方式とみられるが，法律的には特別徴収方式と考えられるべきものとして証券業者がその有価証券を譲渡した場合に課される有価証券取引税に採用されている方式がある。これは，納税義務者たる証券業者が自ら納付すべき税額を計算して納付することとされている点で申告納税方式に類似するが，申告納税方式の場合と異なり所定の期限までに申告納付がなかつた場合には，政府は，更正決定の手続を要せずに，税金を徴収することとされている。

(5)　印紙納付方式

この方式は，納税者が自主的に自己の納付すべき税額を算出し，税額相当額の印紙をちよう用して納付する方式をいう。この納付までの間においては，納税者と政府との間に接触はなく，納税者の自主にゆだねられている。しかし，所定の納税がされていない場合には，政府は，その調査したところにより，その納付すべき税額を納税告知して追徴する。ただし，税目によつては，この追徴の規定がなく，脱税犯として通告処分又は告発をする。

現在この課税方式を採用している税目は，印紙税，登録税及び有価証券取引税（証券業者を通じないでする有価証券の譲渡に係るもの）である。

2　沿　　革

明治初期においては，今日と異なり，地租及び酒税が国税の大宗をなしていた。これらの租税については，政府は，納付税額を調査決定して，納税者に対し徴収伝令書を発し，これにより納税義務を履行させていたのである。したがつてその課税方式は賦課課税の方式であつたということができる。もつとも，明治6年には，欧米諸国の制度にならつて印紙税を創設しており，これは印紙納付方式であつた。また，明治29年に創設された登録税も印紙納付方式であつた。

所得税は，明治20年に創設されたのであるが，地租や酒税と同様に賦課課税の方式であつたところ，明治32年に至つて，源泉徴収方式が導入され，公社債の利子に対して適用されることとなつた。

同じ明治32年の税法改正において，法人税が創設された（もつとも，当時は，法人税とは呼ばれず，第一種所得税と呼ばれていた。）が，その課税方式も賦課課税方式であつた。

明治38年には，日露戦争に伴う増税が行なわれ，賦課課税方式による相続税，印紙納付方式による骨牌税及び特別徴収方式による通行税が新設された。

したがつて，明治時代を通観すれば，国税はその主要なもののほとんどが賦課課税方式によつており，一部に印紙納付方式，源泉徴収方式及び特別徴収方式が併用されていたということができる。

大正年間においては，数次の税制改正をみたが，課税方式に関する改正として特記すべきものはない。

昭和年代に入つてからは，昭和15年の改正において，源泉徴収方式が甲種勤労所得及び甲種退職所得にも拡充されることになつた。ところで，最も注目すべき改正は，戦時下昭和20年春にされた申告納税制度の導入であつたといわなければなるまい。このとき政府は，戦時財政需要の重圧下に

あり，また税務官署の極端な人手不足に悩んでいたのであるが，法人に対する法人税及び臨時利得税の決定は，決算確定後相当の期間を要し，国庫収入の遅延は少なからざるものがあつた。そこで政府は，資本金 500万円以上の法人及び特殊な法人については，決算確定後60日以内に，その法人税等を自ら算定のうえ，申告納付させることとした。かくてわが国の申告納税制度は，一部の法人に対し国家目的への自発的協力を要請することによつて始まつたということができる。

次いで，昭和21年の税制改正において，財産税及び戦時補償特別税に申告納税制度が採用され，さらに昭和22年に所得税，法人税及び相続税に申告納税方式が全面的に採用されることになつて，今日に及んでいるのである。

なお，間接税の一部たる取引高税（昭和23年創設）について，申告納税方式が採用されたが，同税は昭和25年に廃止された。

3　外国の制度

主要諸外国においてどのような課税方式がとられているかを述べれば，おおむね次のとおりである。

A　アメリカ

(1)　申告納税方式

連邦税収入の大宗を占める所得税（法人所得税を含む。）遺産税，贈与税，アルコール税，製造者消費税及びたばこ税は申告納税方式によつている。したがつて，アメリカでは，直接税であると間接税であるとを問わず，主要な税目については，申告納税方式がとられていることになる。しかし，アルコール税等については，かつては印紙による納付が認められていたのであつて，現在も，経過的に印紙による納税が許されている。

これらの連邦税については，課税標準及び税額の申告がされ，その申告により納税義務が確定する。ただし，正当な申告が期限内にされない場合の処理は，次のようである。

(イ)　所定の申告書を提出しないが申告書作成に必要な一切の資料を開示することに同意した者については，税務官庁において申告書を作成し，それに本人の署名を求めて正規の申告書として受理することができる。

(ロ)　申告書に記載された税額が課されるべき税額に不足すると認められるときにおいて，納税者との間に和解が成立しないときは，最終的に不足額通知書が納税者に送付される。この不足税額通知書は，90日レターとも呼ばれ，税額に不足があること，その不足税額を納税者が支払うべきこと及び更正の理由が附記される。

(2)　源泉徴収方式

雇用者は，被用者に賃金を支払うに際して，賃金額の18%に相当する所得税を徴収し，これを政府に納付しなければならない。これは，わが国の源泉徴収方式にあたる。（しかし，この所得税については，わが国のように年末調整の制度はなく，給与所得者もすべて確定申告により各年分の所得税額の過不足額を調整する。）

(3)　特別徴収方式

入場料，クラブ会費又は運輸，通信等の施設もしくは役務の利用について課される税は，それ

ぞれの料金等の受領者がその支払者から徴収し，これを政府に納付することとされており，わが国の特別徴収方式にあたる。

(4)　印紙納付方式

株券や債券の売買等には，税が課され，これは会社の帳簿又は譲渡証書等に印紙をはることにより納付される。

B　イギリス

国税の課税方式としては，直接税，間接税の区分のいかんを問わず，賦課課税方式が一般的に採用されている。しかし，不動産の賃貸料，鉱業権の使用料，公債利子，特許権使用料及び給与等の所得については，賃借人又は利子若しくは給与等の支払者を徴収義務者とする源泉徴収方式が採られており，このうち，給与所得に対する源泉徴収方式は，いわゆるP. A.Y.E.（pay-as-you-earn）system と呼ばれ，諸控除及び累進税率を織り込んだ税額により徴収され，この徴収のみによつて所要の税額が徴収される仕組みであるが，他の所得に対する源泉徴収は，一定の標準税率によるものであり，別途賦課課税の際に精算される。

わが国の内国消費税に相当する酒精税，ビール税，甘味発酵酒税，たばこ税，マッチ及びライター税，砂糖及び糖蜜税，ガソリン税等も賦課課税方式により，課税標準となる課税物品の製造量その他必要な事項を課税の参考資料として納税者が政府に申告することとされているのであるが，仕入税（わが国の物品税に相当する。）については，申告納税方式が採られている。

なお，印紙税については，わが国と同様に印紙納付方式が採用されている。

C　西ドイツ

申告納税方式は採用されておらず，すべての税目について賦課課税方式が用いられている。その手続としては，政府の調査により納税額を確定したうえ納税者に対し税額決定書が交付される。所得税以外の税目については，口頭により税額の決定通知をする略式の手続によることもできることとなつているが，実際には，その通知は書面によりされることが多い。この賦課課税方式においても，課税標準の基礎となる事実の申告が，課税の参考資料として，納税者に要求される。

また，給与，配当又は公社債の利子に対しては，わが国の場合に類似した源泉徴収方式が採られている。

なお，わが国の印紙税に類似する手形税については，印紙納付方式が採用されている。

D　フランス

国税の課税方式は，一般的には賦課課税方式が採られているが，一般所得税及び法人税では申告納税方式が採用され，給与又は利子等の所得については源泉徴収方式が採られている。また，印紙税及び登録税については，わが国と同様印紙納付方式がとられている。

1・3　問題点の検討

すでに1・2に述べたように，現行国税の課税方式は申告納税方式，賦課課税方式，源泉徴収方式，特別徴収方式及び印紙納付方式の5種類に分類することができる。このうち，後の三者は，これらの方式が採用されている租税の性格に適合していると考えられ，これを変更する必要を認めな

いが，賦課課税方式を採る税目，すなわち間接諸税については，なお，賦課課税方式を維持すべき理由があるかどうか，この際むしろこれらについても，申告納税方式を採用すべきではないかという点について検討を加えた。

そもそも，申告納税方式の基本的性格をどう考えるかについては，いろいろなみ方がありうると思われるが，最も民主的な課税方式であるという点にこれを求めることについては異論はないであろう。すなわち，元来，種種事情の異なる納税義務者について適正公平な課税が行なわれるためには，その内容を最もよく熟知する納税義務者による課税標準等の申告が第一義的に要請されることは当然というべきであるが，さらに，納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念することによつて，その申告をできるだけ正しいものとし，同時に，その申告行為自体に納税義務確定の効果を付与せしめるということが，民主主義国家における課税方式としてふさわしいものということができるからである。シャウプ勧告も指摘するように，このような方式により，納税者をして，国家が当面している行政上の課題を自主的，民主的に分担せしめるものとなるのである。

このような点からみると，申告納税制度は制度として賦課課税制度よりも進歩した方式といえるのであり，しかも，

(1) 現在，直接税と間接税とで課税方式を区分しているのは，以上の考え方からみても，また各国において直接税と間接税とを区分して課税方式を定めることはしていない例からみても，理由がないと考えられる。

(2) 間接税については，現在すでに課税標準についての申告制度があり，しかも，法定納期限前の政府の課税はほとんど納税者の申告どおりとされており，申告と賦課とに相違がみられるのは，わずかな事例にすぎず，間接税に申告納税方式を採ることが納税者や税務官庁の事務量を増加せしめるとは考えられないし，かえつて納税者の申告自体で納税義務が確定するということにより，納税者の申告に対する心構えも変り，申告内容が改善されることが期待される。

(3) 間接税の賦課課税方式は，その沿革が古く運営についても納税者が習熟しており，この課税方式を改める場合には混乱が生ずるのではないかという考え方もあるが，間接税の納税者といえども，そのほとんどが所得税又は法人税の納税義務者であり，しかも所得税及び法人税につき昭和22年に申告納税方式が採用されて以来すでに数年を経過しているので，申告納税方式の運営に慣れており，上記のような心配は考えられない。

(4) 間接税に申告納税方式を採ることにより，現在法定納期限前に行なわれている納税告知をする必要がなくなり，また納税者においては，納税告知をまたずに自己の申告によつて納税を完結させることができる利点がある。

よつて，われわれは，この際間接税にも申告納税方申を採ることとすることが適当であると考えた。同時に，われわれは，このような課税方式の変更に伴つて現行の間接税に関する制度にどのような影響があるかについて，次のような検討を行なつた。

1　通告処分

現在，間接税については，犯則事件についていわゆる通告処分が認められている（国税犯則取締法第14条，第6章参照）が，直接税には，この制度が採られていない。その理由は，主として，(イ)

間接税の犯則事件には，酒類密造事犯や印紙税法違反の事案のようにその発生件数がきわめて多いという特殊な事情があり，普通の刑事手続によるときは，その処理に多くの日数を必要とするが，このことは国家にとつても犯則者にとつても利益でないこと，(ロ)その証拠関係について一般の刑事事件と相当異なるものがあり，証拠の収集にもまた証拠に対する価値判断にも，その方面の専門的知識と経験とを必要とすること。及び(ハ)間接税についての証拠が比較的はつきりと認められることにあると考えられている。そうだとすれば，通告処分制度は課税方式と直接関連をもたないことは明らかであるから，間接税に申告納税方式を採るとしても，そのことが通告処分の存廃の議論につながるものではないこともまた明らかである。

2　加　算　税

現在，直接税においては，課税標準の申告を怠つた場合には，行政上の制裁として，一般に無申告加算税又は過少申告加算税があり，さらに，課税標準又は税額の計算の基礎となる事実を隠ぺい又は仮装していた場合については重加算税が課される。間接税についても，申告制度が現在すでにある以上，正確な申告を期待する事情は直接税の場合と異ならないはずであるから，当然同様な加算税の制度があつてしかるべきであるが，税額決定が政府において行なわれる建前になつているという関係もあつて，しいて加算税の制度を設けることとはしていなかつたということであろう。

そこで，間接税にも申告納税制度が採られることとなれば，事情は直接税と全く異なるところはなくなるし，これら加算税を導入することが当然のこととなつてくる。なお，これら加算税制度の改正問題については，別途第6章でその検討を行なつている。

3　延　滞　税

現在，間接税においても，直接税の場合と同じく利子税額の制度が存するが，両者の間において，その取扱いに若干の差異がある。(この答申においては，この場合の「利子税額」を「延滞税」と名称を変えるべきであるとされている。このことについては第6章で詳しく述べる。)すなわち，間接税においては，本来の納期限後に行なわれた課税処分に係る税額に対し課される利子税額は，その税額についての納税告知書の指定納期限後の納付遅延期間に応じて課されることになつているから，その指定納期限内に完納すれば利子税額が課されないこととなつていて（ただし，犯則事件については，当該指定納期限までに納付がないときは，本来の納期限の翌日にさかのぼつて利子税が計算される特例がある。）直接税がすべて本来の納期限の翌日から利子税の計算をしているのと異なる取扱いになつている。

延滞税全般についてどうすべきかについては，さらに別の箇所で検討することとしている（第6章参照）が上記のような差異は，現行制度の下でも，延滞税の性質に照らして合理的ではないと認められるし，まして，間接税について申告納税方式を採用するときは，直接税の場合と区別すべき理由はないものと考えられる。

4　質問検査権等

現在，間接税においては，(イ)直接税と同様に税務職員に質問検査権が認められているが，その対象者は主として課税物件の製造，輸送，販売等の流れに応じてこれに直接関係する者とし，その対象物件は，態様に応じて原料，製品，帳簿から機械設備，副産物等にまで及んでおり，課税物件の

いかんによつては，事前検査の徹底がはかられている。(ロ)また，直接税と異なり，納税者（税目によつては，さらに課税物件の販売業者）にすべて記帳義務を課している。(ハ)さらに，課税物件の態様に応じ，たとえば課税物件製造の際に検定を受ける義務や，製造場内で課税物件が亡失腐敗したときに検査を受ける義務等を課しているものもある。

間接税行政におけるこのような特殊の事情は，諸外国においても同様にこれを認めることができるのであつて，これは，間接税が物税であるところからその移動を確実には握する必要があること，各間接税の課税対象に固有な技術上の要請があること及び間接税負担が重いことと納税義務者が限定された営業者であること等の理由に基づくものと考えられる。したがつて，間接税に特有な上記の事情は，いずれの課税方式を選んでも，それとは関係なく認められるものである。

5　申告期限と納期限

間接税は，一般に課税物件の製造場からの移出によつてその租税債権が成立することになつているので，その課税標準の申告は，租税債権の成立後できるだけ早くこれを行なわしめることが適当と認められ，現行では，その移出した月の翌月10日を申告期限としている。他方納期限は間接税の転嫁の点を考慮して，税目ごとの課税物件の差異によつてその取引上の決済期間に差が認められるところから，翌月末日又は翌翌月末日とする等それぞれの税目に応じ納期限が定められており，なお必要な場合には，徴収猶予が認められることになつている。

したがつて，現行間接税について申告期限と納期限とを異にする点は，両者を原則として同時期とする現行直接税の場合と違つているが，上記のような各間接税の事情は申告納税になるからといつて別段変るものでないから，申告期限と納期限はそれぞれの税目に応じて最も適切と認められるところに従つて定めるのが適当である。

6　未納税移出等の承認制度

間接税は，課税物品の移出段階（物品税法上の第一種物品については，販売段階，保税地域から引き取られる課税物品については引取段階となる。）において納税義務を課すこととしているが，この移出が消費と直接的関連をもたない場合，すなわち製造場間又は製造場と蔵置場との間の移動のための移出においては未納税で移出することができることとされ，また，その移出が輸出の目的で行なわれる場合等には間接税を免除することとされている。この未納税移出や輸出免税等の制度において，現行法は，事前に政府の承認を受ける承認方式をとつている。

これらの制度は，間接税が物税であるという性格を基盤として，このような非課税措置を適正に運用する必要から設けられている制度であると考えられ，賦課課税の方式であるが故に承認の制度が設けられているというものではない。

したがつて，間接税の課税方式を申告納税方式に改めても，上述のような必要性を認める以上，この制度を維持することについては，別段の問題があるものではないと考えられる。

1・4　結　　論

われわれは，以上のように検討した結果，間接税に申告納税方式を導入するかどうかについては，

1　申告納税方式が民主主義国家にふさわしい課税方式であること。

2　主要税目について課税方式を統一することは，納税者の理解のうえからも税務行政の便宜から

も望ましいこと。

3　間接税に申告納税方式を導入しても，1・3の1から6までにみたように，制度上及び取扱上なんら障害が予想されないこと。

4　現行においても申告制度があつて，間接税の課税方式を改めるとはいつても，実務に及ぼす影響はほとんど考えられず，摩擦や混乱をひき起す虞れがないこと。

等の理由により，申告納税制度を間接税にも及ぼすことは適当であり，かつ，望ましいことであると考える。

しかし，なにぶん明治以来親しまれてきた課税方式を改めるのであるから，変更に際しては，制度の移行を円滑にするよう，新制度の周知方，その他について行政上できるだけ配慮することが望ましいことであろう。

なお，間接税について申告納税方式を採るといつてもこの方式に親しまない場合も考えられよう。たとえば税関においてて保税地域から課税物品を引取りの際課税する間接税は，関税とともに徴収されるものであるが，この課税標準は引取価格に関税を加算したものであるから，納税者において事前に課税標準を確定することが困難であると予想されるし，またその物品が旅行者の携帯品であるような場合には適正な申告納税を期待できないと考えられる。このような申告納税方式に親しまない特別な場合については，画一的な方式で律することなく，例外的に適宜な措置を講ずることが妥当であると考える。

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つて申告納税方式は，国税の主要な税目を網らすることになり，量的にも内国税収入の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つているが，そのことは，充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つて，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つては，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。したがつて申告に関して，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つた。

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つている。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つ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，種種の考え方がある。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つている限り，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。

よつて，申告の法律的性格の問題は，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，上記の申告の法律的性格に関連して，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，両者の申告の法律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）。

2　申告内容の変更

納税者が申告をした後その申告内容に変更を加える必要の生ずる場合があるが，税法上このよう

な場合の法律効果ないし制度をどのように解釈し又は定めるべきかについて，次のように検討した。

(1)　期限内における申告内容の変更

税法上の申告には，その申告期限が定められているが，この申告期限内に納税者がすでに提出のた申告書の記載事項の誤りを発見してこれを訂正する必要を認めたときに，簡易にその差換え又は訂正を許すべきかどうかがまず問題となる。この点は，脱税犯の成立時期について，期限内に過少申告があつたとき，その申告時に過少申告脱税犯が成立するか，あるいは，申告期限内にこれを正当に補正せずに期限を経過したとき，その期限経過時に当該脱税犯が成立するのかという問題と関連をもつが，税務行政の実務は期限内における申告書の差換え又は訂正を認めておりまた理論的に考えても，納税者はもともと期限までに申告をすれば足りるのであつて，その後に申告をする者との均衡をも考えるならば，特に上記の差換えや訂正を禁止する理由はないもとの考えられる。

次に問題になるのは，このようにして申告の変更が許されるものとすれば期限内にされた前の申告のもつ租税債務を確定させるという効果をどのように考えるかという点である。申告書提出と同時にされた納付を有効なものとするためには，後の変更によつて前の申告が取り消され又はさかのぼつて無効に帰するとすることはできないであろう。そこで，この場合の理論的な考え方としては，後に第4節において詳しく述べるように，後の申告が前の申告を吸収していくと考えることが合理的である。

なお上記の問題と関連して，納期前に納付があつた税金が後日過誤納金として還付されることとなる場合における還付加算金計算の始期の問題がある。現行国税徴収法は，このような場合還付加算金を最初の納付の時から起算して計算すべきものとしているが，このように処理すると，たとえば期限内に変更が二回行なわれて申告額が当初の金額に一致したとき，結局還付加算金のみを生むこととなる不都合を生ずるし，一般に税法が一定の期間内に納税者が納付すべき旨を定めている場合に，その期間内の個個の納税の時期に応じて利子等を附する考え方がないことからみて，還付加算金の計算の始期は納期限の翌日とすべきであると考える。

(2)　更正の請求

上記(1)の申告内容の簡易変更手続を，期限後においても同様に許すこととすべきか。現行申告納税制度の下においては，これを税額の減額変更と増額変更とに分け，前者については納税者の申告による訂正ないし差換えを認めないが，後者については「修正申告」として追加的な申告を許している。もつとも，前者についても減額の変更を全く認めないわけではなく，一定期間内に納税者から請求せしめることによつて税務官庁に減額更正させることとしている。これが更正の請求と呼ばれる手続である。たとえば，現行所得税法によれば納税者の確定申告に係る課税標準又は税額が真実のそれよりも過大である場合には，確定申告書の提出期限後1月間に限り，政府に対し，それらの数額を減額更正すべき旨を請求することができることとされ，この更正の請求があつた場合には，政府は，調査を行ない，請求を正当と認めるときは，申告額を減額更正し，そうでないときは，これを却下すべきものとしている。

租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて，その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務づけ，納税者がその期限内に充分な検討をした後申告を行なうことを期待する建前となつていることを考えれば，特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが，納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし，また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも（下表参照），この制度を維持することが適当であると考えられる。また新たに設けられる間接税における申告納税制度においても同様これを設けることとすべきであると考えるが，この場合，更正の請求ができる期間をどのように定めるかは，各税の事情によつて決すべきことである。しかし，一般的に，この更正の請求をすることができる期間を長期に定めることは，実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることとなるので適当ではないであろう。

所得税及び法人税の更正請求状況調

税目		確定申告件数	更正請求件数
所得税	32年度	2,184,408	8,725
	33〃	2,119,378	6,781
	34〃	1,919,182	5,715
法人税		220,547	580

備考（注）　法人税の件数は，昭和35年7月から同年12月までの状況を示す。

(3)　無効・取消しの場合の申告の変更

申告，更正又は決定があつた後に，これらにおいて課税標準の基礎となつていた行為が取り消され又は無効となつた場合に租税法上どのような調整を図ることとすべきか。この問題についての考え方及びそれに伴い税法の改正を要する点については，すでに第2章第3節及び第3章第4節において検討を加えたところである。ここでは，これらの検討の結果と関連させつつ手続的側面について以下のように検討を行なつた。

(a)　取消し又は無効の確認が申告期限前であれば，特に手続上問題とすべきことはない。それらが租税債務成立時前であれば，なんら手続規定上配慮の必要がないし，租税債務成立後であつてもなお取消し又は無効の確認が申告期限前にされたのであれば，簡易に訂正差換えを認めればよい。

(b)　取消し又は無効の確認が，申告期限後に行なわれた場合。この場合には，当該取消し又は無効の確認に伴う期間制限緩和の問題と更正等のための手続の整備の問題がある。前者の問題については，3年と5年に分けて除斥期間を延長すべきことを第3章4・2の2において検討した。後者の問題については，取消し又は無効の確認に伴い税額に増差を生ずる場合と減少をきたす場合とに分けて考えなければならない。

まず，税額に増差を生ずる場合については，修正申告により処理すべきであると考えられる。現行法のもとにおける修正申告の制度は，原則として，前に提出した申告につき税務官庁から更正があるまでの間納税者が自らすすんで任意に修正する場合にとどまつているが，上記の場合には，取消し又は無効が確認された後一定期間（3月）内にこの修正申告を義務づける

規定を設ける必要がある。

次に取消し又は無効が確認されたことに伴い税額が減少することとなるときは，更正の請求ができるよう手続の整備を図るべきである。そうして申告書の提出期限後1月内に限つて認められる通常の更正の請求の制度のほか，このような場合には，取消しの時又は無効確認に伴い経済的効果が除去された時から一定期間（3月）内は更正の請求をすることができる制度を構成すべきである（現行においては，相続税法に，相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定等により相続人に異動が生じた場合その他の場合に更正の請求を特に認める規定があり，同じような考え方に立つているとみられる。）

なおこれに関連して取消し又は無効の確認が申告期限から相当の期間経過した後に行なわれることが考えられるので税務官庁における当該課税に関する書類の長期保存を確保するため，申告期限から5年を経過した後に上記の取消し又は無効の確認の行なわれることが予想される場合には，納税義務者から税務官庁に対してその旨の予告をなしうる制度を創設することを検討すべきであろう。

3　申　告　期　限

申告期限をどのように定めるか，又は申告期限と納期限との関連をどのように定めるか等の問題は，各税目ごとにそれぞれの実態に沿うよう，各税法に規定することとすべきである。

しかし，どのような申告を期限内申告として取り扱うかという問題や，災害等があつた場合の申告期限の延期をどのように定めるか等の問題は，租税法を通ずる問題として，国税通則法において統一的に規定されるべきであるから，われわれは，これについて検討を行なつた。

(1)　期限内申告の取扱い

申告書が所定の期限内に提出されたかどうかの点の判断については，現行税法上特別の規定はない。しかし，この点については，一般には民法の原則によりいわゆる到達主義を採るべきものと解釈されている。もつとも，この到達主義による運用も，申告納税方式の諸税について画一的にされているとはいえず，所得税では，厳密な到達主義の原則がとられ，本人又は代理人が直接提出の場合はもちろん，郵送による申告書の提出の場合においても，申告書の到達が期限内であつたか否かによつて期限内申告とそうでない申告とに区別する扱いがされているが，法人税及び相続税に関しては，郵送による申告書提出の場合には，当該郵便物の郵便官署による日付印が所定期限内となつている場合には，その到達が所定期限後であつても，当該申告は期限内申告として取り扱うこととしている。

そこで，この到達主義の取扱いについては，現在の郵便事情の下では，必ずしも通常の場合の郵送日数内に目的地に到達することが保証できない状況にあること，また，訴願法等においても郵送日数を訴願期間に算入しないこととしていること等にかえりみ，当該郵便物の郵便官署のスタンプ日付が期限内であるものについては，当該郵便物が期限後に到達した場合であつても，これを期限内申告として取り扱うこととし，立法的にも，このことを明らかにすべきである。

(2)　災害等があつた場合の申告期限の延期

次に，災害その他やむを得ない事由がある場合の申告書提出期限の延期については，災害減免

法のほか，各税法に分散して規定がされている。すなわち，

(a) 災害減免法では，災害により被害を受けた者の納付すべき租税については，特殊な税目を除き被害のあつた日以後1月以内にすべき課税に関する申告，申請及び請求は，災害のやんだ日から2月以内にすることができることとされている。

(b) 所得税法，相続税法及び資産再評価法では，通信，交通その他の状況によりやむを得ない理由があると認めるときは，政府は，納税者の申請等により申告書の提出期限を延期することとなつている。

(c) 法人税法では災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため，その提出期限までに申告書を提出できない場合においては，政府の承認を受け，その指定した日までに，これを提出することができることとなつている。

そこで，これらの場合のうち法人税法の特殊な場合を除き，通信，交通その他やむを得ない理由がある場合の申告書の提出期限の延期については，国税通則法制定の際に規定の統一整備をはかるべきであると考える。

4　申告書を提出すべき税務署

(1) 現行法においては，申告書の提出先は，直接税の場合は納税者の納税地を所轄する税務署長とされており，この納税地とは，たとえば所得税の場合は，原則として納税者の住所地とされている。

しかし，この納税地の異動があつた場合の申告書の提出先については，特別の定めがなく，必ずしも明確とはいい難い。

現行の取扱いでは，納税地に異動があつた場合にはその提出先は新納税地を所轄する税務署長としている。たしかに，納税者の便宜を中心に考えれば，納税地の異動に伴い，申告書の提出先も新納税地を所轄する税務署長に変更されることが望ましいと考えられるから，申告書の提出先は，申告書を提出しようとする時現在における納税地を管轄する税務署長とすることを明らかにすべきである。

ところで，税務官庁においては，納税者の納税地の異動に伴い課税資料の引継その他の事務連絡の円滑を図る必要があるから，上記に従い納税者が新納税地を所轄する税務署長に申告書を提出するときは，その申告書に新納税地のほか，旧納税地及びその所轄税務署名を申告書に記載せしめることとすべきである。

なお，納税者が誤つて旧納税地の所轄税務署に申告書を提出することも予想されるが，このような場合にその所轄税務署が無権限を理由として，これを受理しないとすることは実際的でないから，申告書を受理してこれを新納税地の所轄税務署に送付することとすべきであり，その受理の日は，旧納税地の所轄税務署が受理した日とすべきである。

他方，間接税にあつては，申告書の提出先は，課税物品の製造場等を所轄する税務署とされ，製造場等の移転があつた場合については，直接税の場合と同様に特別の定めがないが，実務の取扱いとしては，上記の直接税の取扱いと異なり，移転前に成立した租税に関する申告書の提出先は，移転前の所轄税務署とされており，たとえば，月の中途で製造場等が移転すると，その月分

の租税に関する申告書は，新旧の所轄税務署にわかれて提出されることとなる。

しかし，間接税にあつては一般的には直接税の場合と区別して取り扱うべき理由に乏しいと認められるので，原則的には間接税の場合にも上記と同様に取り扱つてよいと考える。

ただ，間接税にあつては，製造場等の移転といつても，ある製造場の機械設備，従業員等がまとまつて他の一つの製造場に移転するとは限らず，場合によつては，既存の数箇所の製造場に分散移転することがあること，移転前の製造場から移出された物品が移転先の製造場に返れいされた場合にれい入又は移入の措置を必要とすること等各種の事情があつて，上記の場合を単純に製造場等の移転とは考えないで，むしろ製造場の廃止及び新設と考える方が適当であるとみられる場合もあるので，その措置については，これらの事情を考慮してなお検討すべきである。

5　申告の適正に資するための保証

申告納税制度のもとにおいては，納税者の申告に納税者の租税債務を確定する法的効果が付与されること，申告が各種加算税の賦課要件となること，あるいは，申告により租税犯として刑事責任を負うにいたることから，納税者の申告が租税制度の上で基本的に重要な意味をもつことはいうまでもない。

この点に関連して，申告についての責任の所在を明らかにするため，法人税法においては，昭和25年の改正により，特に規定が設けられ業務を主宰する代表者が申告書の内容を確認のうえ自署押印することとされているほか，経理に関する事務の上席の責任者が同じく自署押印すべきものとされている。

また，外国の例をみると，西ドイツにおいては，申告書の作成が納税義務者の最善の知識と良心に従つてされたことの保証がも求られており，アメリカにおいても，申告書にはすべて納税者（法人にあつては，社長その他の経理責任者）の署名を要するほか，「偽証罪の制裁」のもとに作成された旨の表示が要求されている。

ひるがえつて，わが税法においては上記の法人税の場合のほかは法令上特別な規定はないが，申告書に署名押印欄が設けられており，実際上納税者の署名押印がされている。

そこで，納税者に申告納税の本旨にのつとつた正しい申告を要求し，適正な申告を期する意味から，法人税法の現行規定をそのまま維持するほか，他の税目に係る申告書についても，申告者が知識と良心に従つて記入したものである旨を申告書面に明らかにさせるような措置を講ずるのが望ましいと考える。

第3節　更正決定手続

更正とは，納税者の申告した課税標準又は税額が税務官庁の調査したところと異なるときに税務官庁がする処分であつて，この更正によつて，すでに納税義務者の申告によつて確定された税額は，増加しもしくは減少する。これに対し，決定とは，納税義務者が申告書を提出しなかつた場合に，税務官庁が，その課税標準及び税額を確定する処分である（ただし，所得税法と法人税法において現在若干用例の相違があり，たとえば損失（欠損）の申告書の提出があつた場合において，調査の結果所得のあることが明らかになつたときに，これを直し改める処分を，所得税法は申告の「更正」と呼び，

法人税法は，課税標準及び税額の「決定」と呼んでいる)。

更正があつた場合に，更正による税額の増減の法的関係をどのように考えるか（第4節参照)，更正又は決定はいつまですることができるか（第3章参照）等の問題は更正決定についての主要な問題点であるが，これらの問題点についてはそれぞれ上記の箇所で説明することとし，ここでは，もつぱら手続上の規制という観点から，検討を加えることとする。

このような更正又は決定の手続は，一に税務官庁がする手続であること及び税目のいかんによつて特に手続に差異がないところから，できる限り一括して国税通則法に規定を設けるのにふさわしいと考える。

3・1　更正決定の方式

現行の所得税及び法人税における取扱いをみると，更正決定の通知書は，特に法定されていないが，実務の取扱上一定の書式が使用されている。そこには，課税標準や税額について税務官庁が調査した結果が表示されおり，さらに，この処分に対する異議の申立てについても充分な教示がされている。そこで直接税については，原則として，現行の所得税や法人税についての手続を維持するものとし，間接税についても，これに準じた手続によることとすべきである。

ところで，更正決定の手続については，特に次の点が問題となつた。

1　更正決定の理由附記

現行法では，所得税及び法人税における青色申告書に係る更正をした場合には，更正の通知書にその理由を附記することとされている。

これは，青色申告制度を勧奨したシヤウプ勧告によつて示唆されたもので，その趣旨は，青色申告に係る記帳の要件をかなり細かく規制していることにかんがみ，税務官庁の更正の正当性を明らかならしめ，納税者をして納得のゆく納税をさせること及び不服申立てをすべきか否かの判断資料を与えようとするものであると解されており引き続きこれを維持することが適当であると考えられる。

ところで，この答申では，あらたに特定の納税義務者に対して記帳義務を課すこととしている。この記帳義務を履行している者について青色申告者と同様に取り扱うかどうかについては，記帳要件等との関係から今後なお実情をみて検討することとすべきである。

2　青色申告に係る更正の制限

現在青色申告書を提出することを認められている個人又は法人について更正をする場合には「その帳簿書類を調査し，その調査に因り，所得の計算に誤りがあると認められる場合に限り，これをなすことができる。」と規定され（たとえば所得税法第45条第1項)，いわゆる青色申告書に係る更正の制限が定められている。

上記の規定については，種種検討すべき問題があるが，記帳義務制度との関連上，これについては第5章第3節において詳しく述べることとする。

3　更正決定をした場合の更正通知書又は決定通知書と納税告知書との関係

申告納税方式による租税について更正決定があつた場合には，更正決定による課税標準，税額等を記載した更正決定通知書を発すると同時に，更正決定に基づく追徴税額の納付を求める納税告知

書が送付される。この場合，更正決定通知書の送付は更正決定に係る租税債権を確定する効果をもち，納税告知は追徴税額の納付を求める下命行為の性格をもつと解されている。

これに対し，賦課課税方式をとる国税については 1・1 の2に述べたように，納税者の課税標準についての申告（賦課のための参考資料となるにすぎない。）と同額又は同一量の課税標準の決定をする場合には，決定通知書を発せず納税告知書のみが送付されることとなつており，この納税の告知により租税債権が確定するものと解されている。また，納税者の申告に係る課税標準と異なる課税標準を決定する場合に決定通知書を送付することがあつても，この通知書には税額が記載されておらず上記の場合と同じく，納税告知によつて租税債権が確定するものと解している。

ところで，この答申においては，間接税についても，原則として，申告納税方式を採用することとしているのであるが，直接税であると間接税であるとを問わず，申告納税制度によることとなるすべての租税について，更正決定通知書と納税告知書とをあわせて送付することとすべきかどうかの問題がある。

この問題については，それがもつぱら税務官庁の内部手続に関係すること及び他の公法上の債権の収納手続とも密接な関連をもつことを考慮して，その合理化につき，今後別途検討がされるべきであると考える。

3・2　納税地に異動があつた場合の所轄税務署

納税地に異動があつた場合の申告書の提出先については，2・2 の4に述べたとおり，直接税については納税者の便益を考慮して新納税地の所轄税務署を提出先とすることを原則とすべきであるとしたが，これとあわせて更正決定を行なう税務署長についても，原則として，新納税地を所轄する税務署長にこの更正決定の権限を与えることとすべきである。

しかし，納税者が新納税地を記載しない申告書を旧納税地の所轄税務署に提出した場合又は申告書を提出した後に納税地の異動があり，その異動の事実を新旧いずれの所轄税務署にも通知していない場合には，旧納税地の所轄税務署においても更正決定をなしうることとすべきである。また，往往，納税者の移転先が不明であることがあるが，このような場合において旧納税地の所轄税務署が更正決定をする必要があると認めるときは，旧納税地の所轄税務署が更正決定をすることができるものとする。そして，これらの場合において新納税地の所轄税務署における申告又は更正決定と競合することが後に明らかになつたときは，新納税地の所轄税務署優先の考え方により，旧納税地の所轄税務署における更正決定を取り消すべきものとする。

なお，間接税において，製造場等の移転があつた場合の申告書の提出先をどう定めるかについては，2・2の4(2)に述べたとおり，今後の検討にまつこととされたが，この場合に更正決定を行なう税務署長をどう定めるかの問題についても，上記の検討したところとあわせて，その解決を図ることとすべきである。

3・3　繰　上　請　求

現在，納税者に対し滞納処分等の強制換価手続が開始された場合，納税者が納税管理人を定めないで本邦内に住所又は居所を有しなくなる場合等において，「既に納税義務の確定した国税」につき，その納期限まで期限の利益を与えるならばその金額の徴収につき全きを期し得ないと認められるとき

は，税務署長は，その国税につき，期限前においても，その繰上徴収ができるといういわゆる「繰上徴収」の制度がある。

ところで，この場合の「既に納税義務の確定した国税」としては，納税告知をした国税，申告納税方式による国税で申告又は更正決定がされたもの，製造場から移出され又は販売された課税物品に係る間接税等が規定されている。

われわれは，さきに第3章第1節において納税義務の成立と確定について述べたのであるが，その考え方に従つて整理すれば，前二者がすでに納税義務の確定したものであるのに対し，後の間接税においては納税義務は成立しているがまだ確定していないのであり，この点が不均衡となつている。

この点を所得税について具体的にみると，ある暦年にかかる所得税の納税義務は当該暦年の終了とともに「成立」するが，その申告及び納税は，翌年の2月16日から3月15日までに行なうこととされ，その申告をまつて「確定」される。現行繰上徴収の規定は，上記の2月16日から3月15日までに確定申告があつた場合に最長1月間の繰上徴収がされるにすぎず，1月1日から2月15日までの間にその必要があつても，繰上徴収をすることはできないこととなつている。しかし，上記のように，暦年が経過すると租税債権は成立しているので，これをその確定時まで待たなければならない必要は理論的にはないし，実際上の要請にもかえりみて，この繰上徴収ができる始期を暦年の終了の時までさかのぼらせることが妥当であると考えられる。

そこで，この点を各税につき統一し，租税債権の成立した租税については繰上徴収ができるとすることが適当である。なお，「繰上徴収」という用語は，その内容からみて適切ではないので，この際「繰上請求」とすることが望ましい。

ただ，上記のように措置することとなると，現在所得税の扶養控除等の各種控除，重要物産等の各種特別措置等が申告書に記載することを要件として適用されることになつていること，また法人税の申告が確定決算に基づくことを要求していることとの関連をどうするかという問題が生ずる。この問題については，技術的に困難な調整を要するので，なお一層具体的技術的に検討を加えるべきであると考える。

なお，租税債権成立時を「繰上請求」の観点から各税につき具体的に検討するとおおむね次表のとおりとなる。

(1) 申告所得税の第三期分……暦年の終了した時
　申告所得税の第一期及び第二期分……7月1日（特別農業所得者は11月1日）
　死亡又は出国した者に係る所得税……死亡又は出国の際
　源泉徴収義務者が徴収して納付すべき所得税……給与，配当等を支払つた時
(2) 法人税の確定申告分……事業年度終了時（清算所得に対する法人税については，残余財産の確定時）
　法人税の中間申告分……事業年度の開始時から6月を経過した時
　残余財産の分配のつど納付すべき法人税……分配を決定した時

(3) 相　続　税……相続の開始があつた時又は遺贈の効力が生じた時
(4) 贈　与　税……贈与のあつた時
(5) 再評価税……再評価又は譲渡等が行なわれた時
(6) 有価証券取引税……有価証券の譲渡の時
(7) 取引所特別税……売買手数料の収入のあつた時
(8) 取　引　税……差金の授受によつて決済することができる売買取引の行なわれた時
(9) 通　行　税……徴収義務者が運送料金を領収した時
(10) 内国消費税（(11)に掲げるものを除く。）…内国消費税の課される物を製造場から移出した時又は保税地域から引き取つた時
(11) 第一種の物品税……物品を小売業者が販売した時
(12) 入　場　税……入場料金を領収した時
(13) 登　録　税……登録又は登録する時

〔注〕 更正決定の問題とは関係がないが，上記の租税債権の成立時期の問題に関連して，われわれは詐害行為取消権の対象となる行為の時期についても，次のように検討した。

現行国税徴収法によれば，租税債権の詐害行為の取消権の行使については，民法第424条の規定が準用されることとなつており，税務官庁は納税者が租税債権者（国）を害することを知つてした法律行為の取消しを裁判所に請求できることとなつているが，この場合，納税者の詐害行為が租税債権の成立前にされたときにも，この詐害行為の取消権を行使することができるかどうかということが問題となる。この点については，民法では，このような行為があつた後に債権者となつた者は，当然それによつて減少した債権者の財産状態を承知した上で債権債務関係を成立せしめたものであり，債権者の予期した担保利益が害されたとはとうていいえないので，このような場合には詐害行為の取消権を行使できないとする考え方が学説上通説であると認められ，この考え方を支持する判例も多い。

これに対し租税債権にあつては，それが税法の規定により一定時点において客観的に成立するものであり，また債務者を選択する自由がないところから，上記の一般私法の場合とは事情が相当異なると考えられる。そこでこのような租税の特殊な性格にかえりみ，租税債権の成立前に詐害行為にあたる行為がされていても，その行為時にすでに租税債権発生の基礎が存し，かつ，将来租税債権が発生する確率の高い原因が現存する場合には，その租税債権の成立後に納税者の上記の行為を詐害行為として取り消しうることとすべきである（昭和32.12.5 佐賀地判参照）と考える。

第4節　更正等の法的性質

4・1 問　題　点

申告納税方式による租税については，まず，所定の期限までに納税者が申告し，その申告によつて納税義務が確定するとともに，これに基づき自発的に納税が行なわれる。この申告が過少であるとき

又は申告がないときは，税務官庁が更正又は決定をするほか，納税者においても期限後申告又は修正申告（前の申告又は更正決定を修正する申告）ができることとされている。しかも，修正申告又は更正処分が再度以上にわたつて行なわれることがあり，また，更正処分の後に修正申告が行なわれ，その後さらに更正処分がされる例もある。

以上の各種の申告と更正又は決定との間の法律関係については，現行法上明確な規定がなく，次のような種種の問題がある。

(1) 更正もしくは再更正又は修正申告（以下「更正等」という。）があつた場合には，前にされた申告，決定又は更正（以下「申告等」という。）等に基づく納付，差押え その他の徴収処分の効力は，どうなるか。

(2) 更正等の内容が違法であるため又は手続上の欠陥のためその処分が取り消されたときは，前の申告等の効力はどのような影響を受けるか。

(3) 更正等があつた場合に租税債権の消滅時効を中断する効力（中断事由は納税の告知又は修正申告である。）の及ぶ範囲は，その更正等による増差税額に限定されるか，それとも前の申告等による租税債権にも及ぶか。

(4) 前の決定又は更正（以下「決定等」という。）の係争中にさらに減額又は増額する更正等があつたときは，争訟の処理はどのようにされるか。

(5) 後にされた更正等について争訟の提起があつた場合において，すでに争訟を提起できる期間を徒過した前の決定等の内容についてもあわせて審理の対象とすることができるか。

4・2 問題点の検討と結論

1 基本的な考え方

(1) 納税義務の成立及び確定の順序又は過程をみると，まず，納税義務が成立すると，納付されるべき租税の額は，税法の規定により客観的に定まつた金額となるのであるが，これについて，第一次的には納税義務者が申告によりこの金額を確認して具体化することになる。この申告された税額を税務官庁が税法に照して正当でないと認めたときは，これを更正して追加的に税額を具体化することになり，また納税者による申告がないときは税務官庁が決定を行ない税額を具体化する。さらに納税者又は税務官庁がこれらの具体化した税額をなお正当な金額でないと認めたときは，修正申告又は再更正等が行なわれる。

したがつて，申告，決定，更正及び再更正は，納税者により又は税務官庁により，それぞれ別個独立の行為として行なわれるが，いずれも，成立した一個の租税債務をその正当な数額に具体化するための行為であつて，相互に密接な関係にある。

これらの行為相互間の関係を法律的にどのようにみるかについては，従来，次のような二つの考え方があつた。

(a) 更正等の効力は，その処分によつて変更を生じた増差額に関する部分についてのみ生じ，後の更正等の処分は前の申告等とは別個の法律行為として併存する。

(b) 更正等の処分により前の申告等の効力はその行為時にさかのぼつてなかつたものとされ，更正等の効力は，あらためてその処分に係る全額について生ずる。

この二つの考え方は，いずれも前記の問題点を合理的に解決するための基本的な考え方として導かれたものである。

(a)の考え方によると，後に更正等がされても以前にされた申告等の効力はなお維持されるから申告等に基づく納付，差押えその他の処分の効力の安定を図るという要請を満足させつつ，申告等と更正等との法律関係を説明するのに適しているが，争訟において一個の租税債権についてされた更正及び再更正等の数個の処分を統一的に審理しようという要請にこたえることを説明するのに困難である。

他方(b)の考え方によると，一個の申告，更正等が対応しているから，上記の争訟の問題を解決するのにふさわしい考え方であるが，他面，申告等に基づく納付，差押えその他の処分の効力の安定を図る見地からは，適当でないという欠点がある。

(2)　われわれは，4・1の問題点については，次の2に述べるように，それぞれ個別に合理的に解決すべきであると考えるが，これらの解決のあり方を統一的に説明する基本的な考え方としては，更正等の処分の効力は，増差額に関する部分についたのみ生ずるが，同時にその処分が行なわれた結果として，前にされた申告等は，更正等に吸収され，あわせて一体のものとなると考えることが適当であると認めた。

そうして，このような考え方の上にたつて，下記の各問題点を検討し，その結果を立法上明確にするよう，所要の規定を整備すべきであると考える。

2　個別の問題点について

(1)　租税の徴収手続について

申告等に基づき徴収処分（納付，徴収猶予，滞納処分等を含む。）が行なわれた後に更正等があつた場合に，申告等に基づいてされた徴収処分の効力をどのように考えるべきであろうか。

もしも更正等がつた場合に，前の申告等はなかつたことに帰し，それに基づいてされた納付や徴収処分が無効であるということになれば，すでに納付された金額は過誤納金となり，また徴収猶予がされていたときはその猶予が失効し，さらに，財産差押えがされていたときは，これを解除しなければならない結果になる。それでは，とうてい租税徴収を確保することができず，また手続の安定を要請する見地からも適当でないであろう。われわれは，更正の法的性質についてどのように考えるにせよ，これらの申告等に基づく納付や以前にされた督促，滞納処分を後にくつがえすということは妥当でないと考える。

(2)　更正等の取消しと前の申告等の効力について更正等の内容が違法であるため又は手続上の欠陥のためその処分が取消しになつた場合において，前の申告等の効力をどう考えるべきであろうか。

もし1の(1)(b)のような考え方をとると，前の申告等と後の更正等が不可分一体のものとみなされるので後の更正等が取り消されると，前の申告等の効力もともに消滅することになるが，このように前の申告等がその申告等の時にさかのぼつてなかつたことに帰すると，すでに申告等に基づいて納付や徴収処分が行なわれているときは，上記(1)と同様の問題を生ずるから，やはり，この申告等の効力に影響があるとすることはできないであろう。さらに，この場合には，納税者の

自発的申告までも納税者の意図に反して，それがなかつたことに帰せしめることとなり妥当とはいえないであろう。

(3)　更正等と時効中断について

現行法においては，更正もしくは再更正とともに発付される納税告知又は修正申告に時効中断の効力を認めているが，これによる時効中断の範囲をどのように考えるべきであろうか。

一つの考え方は，租税債権を一体として考え，その消滅時効が，更正等による税額についてのみならず申告等による税額についても同時に中断するものである。それに対して，いま一つの考え方は，租税債権は段階的に確定していくので，前の申告等による税額についてはすでに徴収手続を進めることができ，場合によつては差押えがされていることもあろうから（差押えは中断事由となる。），後の更正等による時効中断の範囲はその更正等による税額分に限定されるべきであるとする考え方である。

われわれは，時効の中断を図るためには具体的に請求しなければならないとの私法の考え方（昭34.2.20 最高二小判参照）を基礎とすべきであると考えるのであるが，税務の実務においては，更正等に伴なつて発付される納税告知はその更正等による増差税額に限定して行なつていること及び現行のこの取扱いを改めることは実務上困難であること等を考慮して，後者の考え方をとつて，時効中断の効力が及ぶ範囲を更正等による税額分に限定することが適当であると考える。

(4)　前の決定等について係争中に更正があつた場合の処理前の決定等に対し不服申立て又は訴訟が係属している場合において更正等がされたときは，係属中の争訟はどのように処理されるべきであろうか。また，新たな更正等に対する争訟の提起はどのようにされるべきであろうか。

決定，更正又は再更正についての争訟の意味を考えると，争訟の目的がこれら処分の一部又は全部の取消しにあることは疑いがないが，実質的に争いの対象となるものが税額又は課税標準であることはいうまでもない。

上記1に述べたように，これらの処分は，いずれも同一の租税債務の金額を具体化する行為であり相互に密接な関係にあるから，上記の争訟の実質的目的をも考えあわせて，争訟においては，これらの処分を統一的に審理することが適当であると考える。

もつとも，争訟のルールとして，争訟を提起した者がしいて争わないものについては，あえて審理すべきでないとされていることから，後の更正又は再更正について争いがないときは，あえてこれを審理の対象に加える必要がないことはいうまでもない。

われわれは，後の更正又は再更正について争訟の提起があつた場合においては，前の争訟の係属する審級において後の処分をも統一的に審理の対象とするよう，たとえば，(イ)前の処分について第二審たる審査請求が係属しているときは，後の処分については異議申立てを要しないで直接審査請求ができることとし，(ロ)前の処分についてはすでに訴訟が係属しているときは，後の処分については，不服申立ての前置を要しないで出訴することができるものとすべきであると考える。

前の決定等について，争訟を提起できる期間を徒過した場合において，後にされた更正等を契機として改めて前の決定等による税額についても審理の対象とすることができるかどうか。これについては，上記に述べたと同様の考え方に準じ，積極に考えるべきである。

第5節　その他の問題

第4節までに検討した課税方式の整備，申告又は更正決定の手続等に関する問題のほか，納税義務及び申告義務の承継，第二次納税義務，納期限，納税管理人等租税全般に共通する雑多な問題がある。われわれは，これらの問題について，次のように検討した。

5・1　納税義務及び申告義務の承継

相続の開始があつた場合又は法人が合併した場合の納税義務の承継については，一般的に国税徴収法に規定があり，また，法人税法，資産再評価法等に規定が設けられている。他方，同様な場合における申告義務の承継については，一般的な規定がなく，各税法において個別に規定されているにとどまるが，これらの規定は，その形式ないしは内容において必ずしも統一されておらず，なかには規定を欠くものもある。これらの問題は，各税を通じて統一的に規定されるべき性質，ないしは内容を有するので，現行法の規定を整備統合して国税通則法において統一的に規定すべきである。

5・2　第二次納税義務制度の整備

第二次納税義務の制度は，納税者の財産につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において形式的には財産が第三者に帰属しているが実質的にはこれを否認して納税者にその財産が帰属しているとみることが公平にかなうときは，あえて形式的な権利の帰属を否認して私法秩序を乱すことを避け，むしろその形式的に権利が帰属している第三者に対して補充的，第二次的に納税者の納税義務を負担させる制度である。

例を同族会社の第二次納税義務にとると，同族会社の株主又は社員がその納付すべき租税を納期限までに納付しない場合において，その者の財産につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき租税に不足すると認められるときに，その者の所有している当該同族会社の株式又は出資（滞納になつている国税の法定納期限の1年前までに取得したものを除く。）の価額の限度において，当該同族会社がその滞納に係る租税につき第二次的に納税義務を負うとされるものである。これは，同族会社の株式又は出資が市場性をもたないことが多いので，このことを要件として，租税徴収の公平を維持するために設けられた制度である。

この第二次納税義務制度の整備の問題として，われわれが採り上げたのは，合名会社又は合資会社を消滅させて株式会社を設立する場合又は同一関係人がその設立している会社を解散して新たに別会社を設立する場合である。このような場合に，前の会社の清算が適正に行なわれていれば問題はない。また，その会社が納付すべき租税を納付しないで残余財産を分配したときに清算人及び残余財産の分配を受けた者に第二次納税義務を負わせる規定も国税徴収法に設けられている。更に，旧会社がなお存続していて，新会社に引き継いだ資産に見合う新会社の株式又は出資を有しているときは，上記の同族会社の第二次納税義務が新会社に課されることになつている。

しかし，旧会社の業務を廃止したにかかわらず清算が行なわれないで，その資産，負債及び事業がそのまま新会社に受け継がれたときは，現行の第二次納税義務制度は適用されないこととなり，しかもこのような事例が実際に少なくないので，租税徴収の公平が著しくそこなわれていることが認められる。そこでこのような場合のうち，新会社が実質的には旧会社の延長にすぎず，資産，負

債ないしは事業の面からみても同一企業とみられる場合には，新会社をして旧会社の租税債務を負担せしめることが租税徴収の公平にかなうと考えられるので，第二次納税義務制度の整備をはかつて，なんらかの立法措置をとることとすべきである。

ただし，旧会社から新会社へ切り替えるときに従来の出資者以外の者をして出資をさせ増資する場合もあるので，このような場合には，旧会社から新会社に切り換わる時に旧会社から新会社に移転した財産の価額を責任限度とするよう，合理的な制度を設けるべきである。

5・3　清算中の法人の納税義務

法人が解散して清算手続に入つた場合に，清算が結了したと称して法人税その他の租税につき申告ないし納付を行なわないまま，清算結了の登記がされてしまう例がある。清算の結了があったときは，清算結了の登記をすべきものとされているので，かりにその法人に納付すべき租税があつても，いつたんその登記がされてしまえば，通常は清算が結了して法人が消滅したものと考えられるから，その租税を徴収することが困難となり，租税回避にも利用されかねないこととなろう。

ところで，この場合に未納税金があることは，法人の債務の弁済が完了していないことを意味するから，清算結了の旨の登記がされていても，その清算は実質上結了していないと考えるべきであり，したがつて，その目的の範囲内においては，法人はなお存続すると解されるとみるべきである。このような考え方は判例（大正6.7.24行政三判，昭和6.11.4行政三判）によつて支持されているが，国税通則法制定の際に立法によつてこれを明確にすべきであると考える。

5・4　人格のない社団等

1　現行制度

現行税法においては人格のない社団又は財団（「以下人格のない社団等」という。）につき次のように規定が設けられている。

(1)　所得税法及び法人税法においては，それぞれ，これを法人とみなして納税義務を負わしめる特別の規定があり，その違反行為に対する罰則も整備されている。

(2)　相続税法においては，人格のない社団等に対する財産の贈与又は遺贈があつた場合につき，これを個人とみなして贈与税又は相続税の納税義務を負わせることとしているが，罰則については特別に規定が設けられていない。

(3)　間接税諸法においては，人格のない社団等に納税義務を負わしめる明文の規定はないが，入場税法においては，免税興行の主催者の中に人格のない社団等にあたるものを掲記しており，人格のない社団等に納税義務があることを前提としていることが認められる。

(4)　国税徴収法においては，人格のない社団等を法人とみなして同法を適用することとし，さらにその納税義務の承継，人格のない社団等に属する財産の名義人の第二次納税義務及び人格のない社団等の財産の払もどし又は分配を受けた者の第二次納税義務につきあわせて規定が設けられており，その違反行為に対する罰則も整備されている。

2　検討と結論

(1)　納税義務

(イ)　人格のない社団等においては，一般に，以前は民法上の組合の規定を適用すべきであるとさ

れたが，それが組合のように個個人のたんなる集合でなく，それをこえた独立の存在であることが社会的にも認められるようになり，法人格のない点を除いては，できるだけ社団法人又は財団法人と同様に取り扱うべきであるとされるようになつてきた。

税法においても，人格のない社団等が社会的実体として種種の活動を行なうところから，これに対し納税義務を負わしめるべきであるということはつとに認められていたが，これを法人とみなして法人税を課税するか，それとも個人とみて所得税を課税するかについては従来種種の見解があつた。この問題については，上記のように，人格のない社団等が団体としての組織を有し，統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動する社会的実体であることに着目して，これを明らかにして税負担の公平を図るため，昭和32年の税法改正により，前記のように所得税法及び法人税法において明文の規定が設けられたのである。したがつて，所得税法及び法人税に関する限り，今日問題はない。

なお，相続税及び贈与税については，これらの租税の特殊性から，前記のように，特に人格のない社団等を個人とみなして課税することとしているのであつて，その限りにおいて正当な措置と認められる。

他方，間接税は，課税物品の製造，販売等が行なわれた場合に一定の税を課するいわゆる物税であるところから，上記の直接税の場合と異なり，本来製造者，販売者等がどのような性格のものであるかは税負担の面において関係はなく，人格のない社団等がそのような地位にあれば，これを個人とみるか法人とみなすかはさほど重要な問題ではないのであつて，いずれにしても当然納税義務を負うべきものと解される。したがつて，昭和32年の税法改正においても，間接税諸法には，これについて特に規定が設けられなかつたのである。

ところが最近，間接税法上の規定をめぐつて，人格のない社団等に対する罰則の適用について問題が生じているので，この際，人格のない社団等の基本的な納税義務を立法上明らかにすることが適当であると考える。

しかして，この場合，相続税及び贈与税についての特殊な場合を除外すれば，人格のない社団等の実体に着目して，これを法人とみなして税法を適用することとするのが適当と認められる。

(ロ)　次に，人格のない社団等が納税義務を履行しないでその財産の分配又は払もどしをした場合についてはどうするかという問題がある。現行法では，国税徴収法の規定により，その払もどし又は分配を受けた者等は人格のない社団等の第二次納税義務を負うこととされ，その徴税確保の措置が採られている。しかしこの第二次納税義務を負わせるにあたつて，その基本になる納税義務が人格のない社団等について具体的に確定していること，すなわち，申告，決定，更正等がされていることが前提要件となる。

ところで，人格のない社団等は，その設立，運営はもとより消滅に至るまで私法の規制対象外にあるところから，その設立や消滅が自由かつ容易に行なわれ，しかもその公示の制度は存しない。

したがつて，人格のない社団等が負うべき納税義務が具体的に確定する前に団体の消滅する

ことがしばしば見受けられるが，このような場合においては，課税の適正を期すため，前記と同様な考え方により，その租税の課税上は，人格のない社団等が存続するものとみなし，あわせて消滅の際における代表者又は管理人を引き続きその代表者又は管理人とみなすこととすべきである。

(2) 罰　　則

現行の所得税法，法人税法及び国税徴収法においては，前記のように，人格のない社団等について罰則規定が整備されているので，問題はない。

これに対し，間接税諸法においては，人格のない社団等について罰則規定が何ら触れていないところから問題を生じた。たとえば，物品税法においては，第18条に脱税犯等に対する罰則を定め，別に第22条に両罰則規定を置いているが，これらの規定をめぐつて，種種の解釈がされ，人格のない社団等に脱税行為があつたときに，現行規定のもとでこれに対し罰則を適用しうるかどうかについて議論がされた。

一つの解釈は，第18条の規定は，業務主体が個人である場合にその個人たる業務主体が違法行為をした場合に限つて適用され，その従業者等が違反行為をした場合には従業者等には適用がないのであつて，この行為者に対する処罰は，第22条の「行為者を罰するのほかその法人又は人に対し各本条の罰金刑を科す」とある場合の「行為者を罰する」という規定によつて処罰されるというのである。このような解釈をとるとしても，「法人又は人」については，罰則の根拠条文の引用に問題があるだけで，行為者が処罰されることは，差異がない。ところが，人格のない社団等については，物品税法の罰則に特に明記されていないから，このような解釈をとる場合には，両罰責任者としての人格のない社団等自体が罰せられないことはもちろんその違反行為者である従業員等も処罰されないことになり，人格のない社団等に関しては，いつさい罰則の適用がないことになる。

これに対し，他の一つの解釈は，第18条の規定は，使用人，従業者等の違反行為の行為者に対し直接適用されるのであつて，第22条の両罰規定をまつ必要はなく，第22条の両罰規定は，まさにその業務主体たる人又は法人をも処罰する規定であると解するのである。このように解釈するならば，人格のない社団等の脱税行為に対しては，現行法のもとでも，少なくとも行為者を処罰することは可能となる。

社会的存在として活動する団体については，それが法人格を持つと否とにかかわらず，税法上の違反行為に対しては，当然ひとしく処罰されるべきであるのに，現行法のもとにおいては，上記の後説にたつならばともかく，前説によるならば，人格のない社団等の違反行為について全く法律上の真空状態が生ずることとなり，とうてい妥当とはいえないので，この際，各税を通じて，人格のない社団等及びその代表者又は管理人等を処罰しうることを明確に規定すべきである。

5・5 納　期　限

現行税法では，二つの納期限の定めがある。その一つは，本来納税義務を履行すべき期限として法律で定められているもの（たとえば，所得税についていえば，課税されるべき所得の発生した年の翌

年の3月15日）である。他は，更正決定により納付すべき増差税額等について政府が納税告知を行う場合に，その納税告知書において指定されるもの等である。実務上両者を区別するため，前者を法定納期限，後者を指定納期期と称している。

ところで，指定納期限の定め方をみると，所得税等の申告納税方法による租税については，更正決定通知書を発する日から1月後を指定納期限とする（たとえば，所得税法第47条）のに対し，間接税や源泉所得税については，それぞれの税法に規定がなく，統一的に国税徴収法施行規則第4条の規定の適用を受け，納税告知書を発する日から20日以内の日を指定納期限としており，規定に差異がある。

この点は，申告納税制度による所得税等にあつては，本来の納期限の後に更正決定がされ，あわせて納税告知がされる事情があるのに対し，賦課課税方式によつている間接税にについては，本来の納期限前に納税告知書を発しそこに指定する納期限を本来の納期限に合わせなければならないという事情が関係していると考えられるが，今後は，間接税についても申告納税方式が採られることとなり，このような区別を設ける必要はなくなるので，これを統一して国税通則法に規定し，両者の歩調を合わせることとすべきである。

また，各種加算税については，各税法に特に納期限に関する規定がないため，国税徴収法施行規則の適用を受ける関係上20日以内に納期限を定めることとしており，たとえば同じ所得税であつても，本税と加算税の指定納期限が異なつているが，これについても，上記と同様統合を図ることとすべきである。

第5章　記帳義務，質問検査権等

第1節　記帳義務，質問検査権等についての考え方

納税義務者の記帳義務，税務職員の質問検査権，一般の資料提出義務，官公庁の援助義務等に関する法規制は，課税の適正を維持し税負担の公平を図るうえにおいて，はなはだ重要な意義をもっている。

適正な課税をしようとするには，納税者に対し税務官庁が一方的にきめた税額を押しつけてはならず，具体的な個個の納税者の実際の所得等の課税標準を計算して課税をすべきであり，これによって，負担の公平が図られるとともに納税者の正当な権利も保障され，民主的な税務行政が可能になるのであるが，そのためには，正確な記帳がなければならないことはいうまでもない。また，正直な納税者には，不正直な納税者がその不正直によつては決して利得することができないという保障が与えられなければならないが，そのためには，質問検査権や資料提出義務，さらには官公庁の援助義務は，不可欠なものとなる。

そうはいつても，たとえば記帳義務については納税義務者が現に行なっている記帳の水準を充分に見定めたうえで，制度を構成すべきであつて，理想を求めるのに急で現実から遊離することのないよう充分に配意する必要がある。また，税務職員の質問検査権等についても，同様なことがいえるのであつて，実際の運用が適正円滑にされるよう，慎重な検討がされなければならない。なお，このような質問検査権が納税者の経済生活の内容に相当立ち入つて行使されることとも関連して，税務職員の守秘義務についても充分検討を要するところである。

第2節　記　帳　義　務

2・1　直接税における記帳義務

1　現　　状

所得税及び法人税については，現在わが国には租税法上記帳義務の制度は存在しない。

しかし，この記帳義務制度に重要な関連をもつ制度として青色申告制度がある。この制度は，申告納税制度の下における納税義務者の記帳を重視していたシヤウプ勧告に基づいて創設されたものである。この制度は，その創設以来すでに10年を経過しているので，今日では一般の納税者にひろく親しまれるようになつている。したがつて，この制度の内容については周知されていることと思われるが，参考のため，その採用を勧告したシヤウプの文章を以下に掲げる。

「教育と道具の提示だけではおそらく充分であるまい。このような道具を納税者が利用するように積極的に奨励する報酬が与えられねばならない。一つの方法は，帳簿記録をつける納税者には特別な行政上の取扱いをする旨法に規定することである。かくして，このような特別取扱いを希望する納税者は，正確な帳簿記録をつける意図があることを税務署に登録するのである。これらの帳簿

は，国税庁で承認された様式によつてつけられる。このように帳簿記録をつけている納税者は，他の納税者と区別されるように異なつた色の申告書を提出することが認められる。」

過去10年間，この制度育成のため，税務行政の面で精力的な努力がされる一方，税法の面でも各種の特典が与えられてきた。その結果，青色申告の普及には顕著な成果がみられる。すなわち，青色申告制度施行の初期においては，その普及率は，法人において，47.2%，個人においてわずか4.2%にすぎず（昭和25年），ほとんどいうに足りないものであつたが，10年を経た今日では，この普及率は，法人について73%（休業法人を除外して考えればほぼ90%），個人営業所得者においても52%に達する。個人所得者についての普及率をさらに所得階層別に細かくみると，左表のようになる。この表でわかるように，この普及率は，所得金額が大きいほど高い。しかしながら，高額所得者で青色申告者となつていないものの数はなお相当にあるのであつて，これらの者の記帳が充分でないことは，税務行政の適正な運営を図る上にまだ大きな問題を残しているといわなければならない。

営・庶業所得者の所得階層別青色申告普及状況

所得階層	普及率
	%
30万円以下	33
30万円超50万円以下	40
50万円超70万円以下	60
70万円超	66

2　問題点とその検討

(1)　申告納税制度と記帳

シヤウプ勧告は，申告納税制度と記帳に関して次のように述べている。「申告納税制度のもとにおける納税者の適正な協力は，かれがそれによつて自分の所得を算定しうる正確な帳簿と記録をつける場合にのみ，可能であるということは自明の理である。今日（昭和24年），日本における記帳は嘆かわしい水準にある。多くの営利会社において，帳簿記録が全く存しないのである。他の会社ではあり余るほどたくさんな帳簿があつて，その納税者のみがどれが真実のものでどれが仮面にすぎないものかを知つている。その結果はなんともいえない悪循環となる。税務職員は，正確な信頼すべき帳簿がないから，標準率や他の平均値を基礎とする官庁式課税による外はないという。納税者は税務職員が帳簿を信用してくれないから，たとえかれらが記帳能力をもつていても，正確な帳簿をつけることは意味がないという。この悪循環は断ち切られなければならない。」

この報告をまつまでもなく，納税義務者による正確かつ継続的な記帳が上記のような悪循環を断ち切り，申告又は賦課の適正を図るとともに相互の信頼関係の上に立つ民主的な税務行政を確保する基本にして不可欠な要件であることはいうまでもない。

(2)　青色申告制度の意義と今後のあり方

青色申告制度採用の由来及びその普及ぶりについては前記1に述べたとおりである。昭和25年創設以来今日に至る10年間に，この制度がわが国における記帳慣習の普及につくした功績は没することができないであろう。

しかし，この青色申告制度は，租税制度に本来的なものないしは恒久的な制度として考えるべきであろうか。勧告者たるシヤウプ使節団が，この制度を過渡的なものとして考えていたことは明白である。シヤウプはこの制度を「正しい記帳のための誘引策」と呼び，また別のところで，次のように述べているからである。「申告納税制度が最近実施されたことにかんがみ，正しい帳

簿の記載を怠つた場合，所得税法及び法人税法の下でこれを刑事犯とするのは望ましくないであろう。記帳水準の低い現状においては，罰則を的確に適用することは困難であろう。しかし，徹底した教育運動と正しい記帳の必要性が広く認識されるよう考案された他の活動が実行された後，正当な帳簿記録をつけることを故意に怠つた者に対し罰則を適用することが適当となるであろう。」

さらに，このような制度は諸外国にもその例をみないものである。上述の制度創設当時の意図を考え，その後のこの制度の歩みをみれば，やはりこの制度は，本質的には過渡的なものとして理解すべきであろうと考える。そうして将来，納税者のすべてが記帳の必要性を認識しまた記帳能力をもつようになつたときには，記帳義務制度が納税者すべてについて無理なく実施できることとなり，その暁には，青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきことになる筋合のものであろう。

そうして，このような究極的な段階に達するまでは，青色申告制度を誘引策として維持すべきは当然であるが，だからといつて，それまでの間はこの制度のみで充分であるとすることは適当でないであろう。青色申告をするかどうかは納税者の選択にゆだねられているため，制度として限界があり，また，その普及率にも近年頭打ちの傾向がみられるからである。そこで，上記の目標達成への一里塚として現行の青色申告制度と平行して，一定範囲の納税者を記帳義務者とする記帳義務制度を導入することが考えられてくる。

(3)　外国の制度

われわれは，記帳義務制度の導入の問題を検討するにあたり，諸外国のこれらに関する制度を調べてみることが必要であると考えたのであるが，その結果は次のとおりであつた。

(イ)　アメリカ

まず所得税について典型的な申告納税制度をとるアメリカをみると，そこでは，記帳義務は法定化されており，納税義務のある者及び資料提出義務のある者は，総収入金額，控除金額その他申告及び資料提出に係る事項を明瞭ならしめるため，継続的な記帳をしなければならないものとされている。この一般的な記帳義務は，すべての納税義務者及び源泉徴収義務者並びに資料提出義務者に課される建前となつているが，規則による除外例が認められ，農業所得者や給与所得者等には適用がない。しかし，これら例外となる者についても，税務署長が課税所得を適正に決定するために必要な記録の保存は要求される。

(ロ)　イギリス

賦課課税制度のもとにあるイギリスにおいても記帳義務制度の必要は早くから認められており，1920年の王室委員会はこの問題を採り上げたが，記帳義務を課することは，個人事業者を圧迫する（法人については記帳義務を規制する一般法がある。）ものであり，ひいては一般私法を侵害する虞れがあるし，また税務当局に対する憎悪を深めさせるという理由で，この制度を思い切つて勧告することができなかつた。しかし，1955年の王室委員会報告書は，記帳義務の必要性を力説し，上記の反対意見には組することができないとして，記帳義務制度を導入することを勧告している。

(ハ) 西ドイツ

同様な賦課課税方式をとる西ドイツにおいても，一般的な記帳義務は早くから認められており，租税法以外の法令たとえば商法の規定により帳簿及び記録を記入しなければならない者は，商法によつて課された義務を課税のためにも履行する義務を負うこととされている。そのため，商法，記帳制度に関する原則及び原価計算の一般原則等に基づく記帳義務は租税法上の義務にまで高められており，この義務違反に対しては，1956年の租税通則法改正前は，同法第413条による秩序罰が科されていたが，現行法においては秩序罰の適用がなく，同法第202条第1項の規定により5,000ドイツマルク以下の過料が課されることになつている。

また，上記の法令による記帳義務を負わない者で所得，総売上高又は事業財産が一定水準をこえる等の要件に該当する納税義務者に対しては，租税通則法自体により記帳義務が課され，上記と同様，現行法においては，過料が課される建前となつている。

(4) 記帳義務制度の意義及び効果

次に記帳義務の導入を検討するにあたつて，このような制度の意義及び法律的な効果をさらに細かく見る必要があるが，この点に関しわれわれは次のように考えた。

(イ) 記帳義務の制度は，適正円滑な税務行政が運営されための協力を納税者に求めるものであるが，同時に少なくとも手続的に納税者に一定の保障を与えるものである。すなわち，法定化された記帳義務制度のもとでは，その規定に従つてされた納税者の記帳はこれを無視することはできないこととなるのである。

(ロ) 現行法においては青色申告者に対し更正をする場合には，「その帳簿書類を調査し，その調査に因り，所得の計算に誤りがあると認められる場合に限り，これをなすことができる。」といういわゆる更正制限の規定がある。これは，法令に定める記帳を行なつている青色申告者につき，その記帳を尊重する趣旨から設けられたものである。

この規定については，3.1の2に述べるように解釈上若干の問題点があり規定の整備の必要が認められるが，いずれにしても，上記の記帳を尊重する趣旨が維持されるべきであることはいうまでもない。

新たに設けられる記帳義務制度のもとにおける記帳義務者についても，同様であつて，前記(イ)にも述べたように，記帳義務者の記帳は税務官庁によつて尊重されるべきであるから，記帳義務者に対し更正を行なう場合にはその記帳を尊重すべき旨を法において明記すべきであると考える。

(ハ) 記帳義務制度のもつ法律上の意義を上記のようなものである考えれば，記帳義務を的確に履行しないときは，かれは記帳がもつ上記のような担保的機能を自ら放棄したことになるわけで，その結果記帳がない場合における現行法の規定と同様に，税務官庁による一般的，標準的な基準に基づく推計課税を受けることもやむを得ないということになる（第3節参照）。

(ニ) 記帳義務を課された者が故意にその義務を怠り，又は虚偽の記帳をした場合について，記帳制度秩序維持のため罰則を設けるべきかどうか。すでに，古くから記帳義務制度をもつ間接税においては，記帳義務不履行に対して秩序罰（罰金又は科料）が科される建前となつており，

現実にその適用をみる事例もある。

またアメリカにおいては，記帳義務違反はすべて軽罪とされ，1万ドル以下の罰金もしくは1年以下の懲役に処され，又は両者を併科される。

西ドイツにおいては，記帳義務違反に対して5,000ドイツマルク以下の過料を課することとされている。

ところで，ここで所得税及び法人税について，新たに記帳義務制度を導入することにつき検討しているのは，申告納税制度の健全な発展を図るためには，納税者による正確な記帳が不可欠なものであるという認識のもとに，できるだけ広い範囲の納税者が正しい記帳をするようしむけるためである。

前記2にも触れたように青色申告制度もまたこの目的のために設けられたものであるが，制度自体の制約から，この目的を達成するのに充分でないと認められたため，これを補強しながら，上記の究極目的を達成するため，この記帳義務制度を設けるのであるから，記帳義務不履行に対する罰則を考えるについては，青色申告制度との関連を充分に考慮しなければならない。

青色申告制度にあつては，その制度の性格上，種種の特典が認められているが，罰則はない。このような状態のもとにおいて，これと併存する記帳義務制度に罰則を設けるということは実際的でないであろう。また，記帳義務制度の上記ような意義と法律上の性格を考え，なお，納税者の記帳の現状をも考慮するときは，記帳義務違反については，上記(ハ)のような手続上の不利益を受けるにとどまることとするのが妥当であると考える。

(5)　記帳義務制度を実施するにあたつての問題点

以上のような検討の結果，われわれは所得税及び法人税について上記のような記帳義務の制度を設けるべきであると考えたのであるが，なおこの制度を具体的に実施するにあたつての種種の問題点について，次のように検討した。

(イ)　第一に，記帳義務はできるだけ広い範囲の納税者に課されることが望ましいことはいうまでもないが，今日のわが国における納税義務者の記帳水準の状態ではすべての納税者について法定化された記帳義務を受けいれるだけの基盤を備えていると考えることは無理である。しかし，他面これまで10年間における記帳推進運動の努力の結果，ある範囲の納税者がこれを受けいれる能力と準備をもつていることは充分に認められるところである。青色申告制度の普及の数字が示すように，このような納税者は法人にもつとも多く，次いで一定の所得水準以上の個人所得者にそれがみられる。したがつて，さしあたり，このような範囲の納税者に限つて記帳義務を課することが，制度の円滑な運営をはかる上に望ましいことであろう。

(ロ)　第二に，記帳義務制度をどのようにして充実してゆくかの問題がある。その義務化された記帳の水準の質的な向上は，一に今後の努力にかかることであるが，量的にもしだいに記帳義務者の範囲が拡大されていくよう制度の構成を考えるべきである。上述したようにさしあたりこの対象者が部分的であることはやむを得ないとしても，将来は徐徐にその範囲を拡大していくように努めなければならない。

そのため考えられる一つの方法は，記帳義務者の適格要件となる所得の限度金額をある期間

固定することである。われわれはこうしておいて，一方において納税者の所得水準が不断に向上している事実に注目するのである。かくて，この方法によるときは，むりのない自然の方法でわれわれの理想とする目標へ容易に到達しうることが期待できるであろう。

(ハ) さいごに青色申告制度との調整をどのようにして図るべきかという問題がある。すでに述べたように青色申告者として税務官庁から承認された者は一定の特典が付与されるから，この調整は結局記帳の程度によつて図るほかないであろう。具体的には，この区別は，複式簿記によることを要求するかしないかによつて設定することが考えられる。さいわい現行の青色申告制度のもとでは，原則として，法人と前前年分の事業所得の金額が 100万円をこえる個人所得者は複式簿記により，それ以外の青色申告者は簡易簿記により記帳することとされている。そこで，われわれは，所得税については，記帳義務を課されることとなる者の所得の限度金額を 100 万円に定めるならば，両制度の調整を容易に図ることができると考える。

なお，上記のように記帳義務を課されることとなる者の所得の限度金額を決めるならば，青色申告者でない個人であつて新たに記帳義務者となる者の数は，現状においては全国でおよそ1万人と推定される。

3 結　　論

以上のような検討の結果，われわれは所得税と法人税とについて，下記のように，記帳義務制度を導入することが適当であると考えた。

(1) 記帳義務者の範囲

(イ) 法　人

(ロ) 前前年における事業所得，山林所得又は不動産所得の金額が 100万円以上の個人所得者（これらの種類の所得に関するものに限る。）

ただし，わが国における各業種ごとの経営の実情に照らし，農業所得者等にまで記帳義務を課することは現在のところ困難であると判断されるから，これらの所得者の中でも，記帳義務を課することが困難であると認められる者は除外するものとする。

(2) 記帳の内容及び方法

記帳義務における記帳内容は，上記2の(5)において検討したとおり，青色申告制度下の記帳程度と均衡を図る必要がある一方，法律による記帳の強制が記帳義務者に大きな負担を課すことのないよう考慮すべきであるから，おおむね簡易簿記の程度とすることが適当であろう。

また，記帳の方法については，西ドイツの租税通則法第 162条の「記帳は継続的に完全かつ正確に行なわなければならない」「虚偽又は架空の名義による勘定を用いてはならない」等の規定を参考として，具体的に定めることとする。

(3) 帳簿記録の保存期間

現行の青色申告制度においては，帳簿書類を整理し，5年間これを保存しなければならないこととされている。

この5年の期間は，賦課権及び徴収権の制限期間に照応するものであり，新しい記帳義務制度のもとにおいても，同様に取り扱うことが適当であると考える。

なお，商法上の商人の商業帳簿及び営業に関する重要書類については10年の保存義務が課されているが，租税法上，上記のように保存期間を定めることが，商法上の保存義務を軽減するものと解してはならないことはいうまでもない。

2・2　間接税における記帳義務

現在，酒税，物品税，入場税，砂糖消費税，揮発油税及び地方道路税，トランプ類税，取引所特別税，取引税，有価証券取引税並びに通行税に関し，課税物件の製造者及び販売者，課税客体である役務を給付する運輸業者及び経営者等に記帳義務が課されている。この記帳義務は，間接税の納税義務者がある程度限定された範囲の営業者であること及び間接税においては納税義務者が担税者たる消費者の税金を預つていると考えられる特殊性から，納税義務の適正を期するため設けられたものである。

われわれは，以上に述べてきたように直接税にも新たに記帳義務制度を導入して納税者の記帳を充実向上させようとする立場にあるのであるから，間接税の記帳義務に関する現行規定をそのまま維持すべきであると考える。

なお，さきに述べたように（第4章参照），間接税の主要のものにつき，申告納税方式が導入されることになるが，課税方式の変更によつて上記の記帳義務制度を改める必要がないことはいうまでもないことである。

第3節　推計課税の問題

われわれは記帳義務制度の検討に引き続いて，推計課税の問題について検討することを必要と認めた。もとより推計課税は記帳義務の有無にかかわりなく，正確な記帳がない場合にされるものであり，現行法においてもこれについて規定が設けられている。ところがこの推計課税の規定については，次に述べるように種種の問題点があるので，これについて，検討を加えるとともに，あわせてこれに関連する問題として，挙証責任の分配についても検討した。

3・1　直接税における推計課税

1　現行規定

現行規定においては，一般的な推計課税の規定は所得税法及び法人税法において設けられており，例を所得税法にとつてみると，「財産の価額若しくは債務の金額の増減，収入若しくは支出の状況又は事業の規模により所得の金額又は損失の額を推計して更正する」ことができると規定されている。

この推計課税の規定は，昭和25年の改正により挿入されたのであるが，同じ改正において青色申告制度が導入され，特に青色申告者についてその記帳を尊重する趣旨から，2・1の2(4)にも触れたように，青色申告者について更正をする場合には，原則として「その帳簿書類を調査し，その調査に因り，所得の計算に誤りがあると認められる場合に限り，これをなすことができる」と規定されている。

2　検討と結論

(1)　課税ができるだけ納税者の所得の実額調査によつてされなければならないことはいうまでもな

い。この実額調査は，たとえば，事業所得者の場合についていえば，取引に関する出入金品伝票，備付帳簿等の整備，税務職員のこれらの書類等の調査，これに対する納税義務者の誠実な協力等が前提となつてはじめてなしうるものである。したがつて，このような前提を欠く場合には，実額調査による課税は不可能となるが，そのような場合に課税できないということは，負担の公平を尊重する租税の性格上問題とはならない。すなわち，このような場合には，なんらかの間接的な事実から推計して所得を認定し，これに基づいて課税すべきことは当然である。

(2)　ところで，なんらかの事実から推計して所得を認定する場合には，上述のような実額調査が当該納税者について，どの程度まで可能かというその程度に応じて種種の態様があることは当然であつて，たとえ青色申告者の場合であつても，実額調査に際して，限られた範囲内ではあるが，なんらかの推定ないし認定による計算がされることがあることは別段の規定をまたないで，事柄の性質上むしろ当然の前提とされているといわなければならない。

法律上問題となるのは，実額調査が全くできないか，又はきわめて限られた程度においてしかできないような場合に，これに対してもなんらかの方法によつて推計課税ができることを明らかにする点にある。

このように考えてくると，現行のいわゆる推計課税に関する規定は，上記後者の場合について規定したものと理解されるのであるが，そのことが規定上必ずしも明らかになつているとはいい難いと認められるので，これを明らかにし，解釈に紛議を生じないようにすべきである。

なお，新たに記帳義務の制度を設けた場合には記帳義務者がその義務づけられた帳簿，伝票その他の書類を全く備えつけていないとき，又はその記載内容に真頼性がないと認められるとき等，実額調査が全くできないか又はきわめて限られた範囲においてしかできないときに，はじめていわゆる推計課税の規定の対象となるのであつて，このことを明らかにするのが記帳義務制度を設けることの法律上の効果となるものであることは，すでに述べたとおりである。

(4)　なお，青色申告者に対する現行の更正制限の規定については，これをそのまま文理解釈して，「その帳簿書類を調査し，その調査に因り」更正ができるのであつて，帳簿書類とともにこれに関連する取引状況等の調査により違脱のあることが確認された場合でも，更正ができないというような解釈をとるむきも見られる。

しかし，このような解釈が誤りであることは上記(1)の検討によつて明らかであるが，現行の更正制限の規定は，この点誤解を招くふしも見られるので，これを整備することとすべきである。

3・2　間接税における推計課税

1　現行規定

間接税については，3・1の1に述べたような一般的推計課税の規定は設けられていない。

2　検討と結論

(1)　間接税については，前節に述べたように，現在においても記帳義務制度があり，納税義務者は，すべて課税物品の品名，数量，価額等を記帳しなければならないこととされている。この記帳が正確に行われているときは問題がないが，記帳が正確でないときは，先に直接税について述べたのと全く同様な関係にあるから，直接税の場合と同様な推計課税に関する規定を明らかにす

ることが適当である。ただし，推計の方法については間接税に特有の要素をとり入れることは別の問題として検討すべきである。

(2)　次に，間接税にあつては，それが月別課税であること，その税率が等級等によつて区分されていること，免税点が設けられているものがあること等に関連して直接税に見られない特殊な推計課税の問題が生ずる。

すなわち，かりに，ある月分又は数月分について，数量又は金額の総額がなんらかの方法で確実には握できたが個個の品目ごとの数量や価額，あるいに各月ごとのそれらの区分が明らかにされない場合を想定すると，このような場合には，正確な税額を算出することは困難である。しかし，このような場合においても，課税をしないことは許されず，他によるべきものがない場合には，前月，前前月の出荷状況，昨年同期の出荷状況，あるいは原材料の消費状況等から，これらの品目別の数量や金額等を合理的に推計し，これに基づいて課税することができるようにすべきである。

3・3　挙証責任の分配

(1)　更正又は決定の処分（以下この項において「課税処分」という。）の取消しを求める訴訟において，挙証責任を原告である納税義務者が負うべきか，それとも被告である税務官庁が負うべきかの問題については，学説には意見の対立があつて定説とみられるものがないようである。よくいわれる説として，税務訴訟は形成訴訟の形態をとつているが実質的には租税債務不存在の確認を求めるものにほかならないから，民事訴訟の債務不存在確認訴訟の例にならい，債権が存在することについての挙証責任は，その債権の存在を主張する税務官庁にあるとする説と，これに対立するものとして，一般に行政処分は適法かつ有効の推定を受けるから，これを争う納税者が，その推定をくつがえすに足りる事実を立証すべきであるとする説とがある。またこのほかにも，二三の学説が唱えられているようである。

(2)　挙証責任分配の法則は，その法規範が実体法規範であるか訴訟法規範であるかはともかくとして，その内容は，訴訟上相対立する当事者の一方に危険ないしは負担を負わせる実体的規範であることにまちがいないから，その分配の原則をいかに定めるかは，正義と公平に立脚して，実体的な視点から決定されなければならないと考える。

(3)　ところで，課税処分取消訴訟において，挙証責任の分配に関する理論が現実的な意味をもつのは，納税者が帳簿書類を備えつけていないとか，その記帳が不完全なため，間接資料に基づいて推計課税がされた場合が大部分である。そこでわれわれは，推計課税の一方法としていわゆる標準率が使用された場合を例にとつて，挙証責任の分配の問題を次のように検討した。

(4)　まず第一に，標準率によつて得られた所得金額が納税者の真実の所得金額であることの挙証責任を被告側に負わせることは正当であろうか。もともとこのような推計課税の方法がとられるのは，納税者の所得を実額調査によつて正確に算定することができない場合であり，しかもこのような場合にも，課税の公平を図るためには税務官庁は何らかの方法で課税権を行使しうるとしなければならない。したがつて，このような場合に上記についての挙証責任を税務官庁に負わせることは，本来むりなことを強いるというべきであろう。

しからば第二に，原告に，賦課処分の違法につき挙証責任のすべてを負わせることは正当であろうか。かりに誤つた標準率が適用されていても，その標準率の作成過程の詳細な事情は，通常原告に知れていないので，その誤りを攻撃する手段が原告側に充分に与えられていない場合が多数あるとみられる。したがつて標準率適用の基礎になる事実が納税者に存すること（たとえば，納税者が当該課税年度において特定の事業を一定の規模で営んでいた事実及び使用された標準率が適正に算出されかつ適用されたこと），いいかえれば当該納税者について推計課税が合理的にされたことについては，被告が挙証責任を負うべきであろう。そして原告はこれにつき，特段の理由（たとえば，当該年度中一定期間営業を休止していた事実等）を反証をもつて主張すべきこととなろう。

第三に，原告は，被告の主張にかかわらず別個の角度から自己の所得金額を立証して課税処分の違法を主張することができるが，この点については，原告は挙証責任を負い，たんに反証をあげて真疑不明の状態に追い込むだけでは足りず，本証をもつて完全にこれを立証しなければならないと考える。

(5)　アメリカにおいても考え方はほぼ同様であつて，最高裁判所は，税務官庁が一応充分に推計課税の合理性を主張したときは，税務官庁が a prima facie case をもつとし，推計によつて得られた所得が真実の所得に合致しないことについての挙証責任は納税者が負うものと判示している。

(6)　ところで，一方的な挙証責任分配の法則としては，権利関係の発生，変更，消滅等の法律効果を主張する者は，これを直接規定する法条の要件事実の存在について挙証責任を負うとされ，したがつて，たとえば契約に基づく債権の存在を主張する者はその契約成立に必要な要件事実につき挙証責任を負うとされる。それにかかわらず，租税事件について，上記のように考えることが適当と認めるのはなぜか。それは，課税処分にあつては税務官庁は一般の私債権者の場合と異なり，債務者を選択したり，あるいは争いに備えてあらかじめ豊富な証拠方法を徴求することが許されず，もつぱら租税法の定めるところに従つて公平な課税をすべきことが要請され，しかも大量的な処理を要求されるという特殊性が認められることに由来するものと考えられる。

第4節　質問，検査及び諮問

4・1　質問，検査及び諮問について

1　質問，検査及び諮問についての考え方

税務職員の質問検査権等の的確な行使は，すべての納税義務者をして租税法に定める納税義務を確実に履行せしめることの担保となるものである。したがつて，それは租税行政上の公平を保障する枢要な担い手となる。他面，税務職員によるこれらの権限の行使は，多かれ少なかれ納税義務者に負担を強いることとなるものであり，これが濫用されれば，私生活の平穏を害する結果ともなりかねない。

そこで，これらの権限をどのように定めるかは，国民の納税道徳，税務職員に対する信頼の程度，社会慣習等に依存する。それは，当然のことながら，時代と国とによつて異なることになる。かつて古くイギリスにおいては，税務職員の質問検査が強く非難の的となつたことがあつた。しか

し，今日では，税務職員の質問検査をかなりの程度に受忍する風潮が文明諸国一般の傾向である。たとえばアメリカや西ドイツにおける税務職員の権限は広くかつ強力である。調査に応じない納税義務者に対する喚問状の執行（アメリカ内国歳入法第7604条），宣誓による陳述書の真実性の要求（アメリカ内国歳入法第7602条，ドイツ租税通則法第182条)などはその一例である。さりとて，このような制度を風土と慣習の異なるわが国にそのまま移し入れることは，必ずしも適当であるとはいえないであろう。税務行政の分野においては，その円滑で適正な執行が大切だからである。

われわれは，質問検査権等の行使が円滑適正に行なわれるよう配意するとともに，他面税務行政の必要に充分こたえるよう，両者の調和を図りつつ，わが国の実情に即して，質問検査権等の制度の整備を図るべきであると考えた。

2　現行規定

現行規定は各税法に分散規定されているが，これを項目ごとに整理してその概要を示せば，次のようになる。

(1)　質問，検査及び諮問の対象となる者の範囲

所得税法を例にとつてみると，税務職員は国税に関する調査について必要があるときは次に掲げる者に質問し，その者の帳簿書類その他の物件を検査し，又は参考となる事項を諮問することができるものとされている。

(イ)　納税義務者，納税義務があると認められる者又は損失申告書を提出した者

(ロ)　上記(イ)に掲げる者に金銭もしくは物品の給付をする義務があつたと認められる者もしくは当該義務があると認められる者又は上記(イ)に掲げる者から金銭もしくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者もしくは当該権利があると認められる者

(ハ)　法定資料を提出する義務がある者

(ニ)　事業を営む者の組織する団体（諮問の対象である。）

なお，相続税法，間接税諸法等においては上記とは別に，それぞれの税目に関して特有な一定範囲の者に対し，上記と同じく質問，検査又は諮問の権限が規定されている。しかし，その対象者の範囲には所得税の場合に比べて若干不統一ないし不充分な点がみられる。

(2)　質問，検査及び諮問の権限の行使と税務官署の管轄区域

これについては法人税法にのみ規定が設けられている。これによると税務職員は，その所属する税務署の管轄区域内に納税地のある法人につき調査する場合において，必要があるときは，その管轄区域の内外を問わず質問，検査その他の権限を行使することができる。

また，税務職員は，その管轄区域内に納税地のない法人であつても，管轄区域内に本店，支店，工場，営業所，取引先等を有する法人につき，上記と同様な権限を行使することができる。

(3)　見本の採取

酒税法，砂糖消費税法，揮発油税法及び地方道路税法には，見本採取の規定があり，物件を検査するため必要があるときは，当該物件について必要最少限度の分量の見本を採取することができるとされている。しかし，同じ間接税法であつても，物品税法及びトランプ類税法にはこの規定が設けられていない。

(4)　身分証明書の携帯

質問，検査等の権限を行使する税務職員はその身分を示す証明書を携帯し，関係人の請求があつたときは，これを呈示すべきものとされているが，その根拠規定が統一されていない。

これを詳細にみると，所得税法及び法人税については法律に規定がなく政令に規定が設けられており，相続税は法律に，物品税，印紙税及び取引所税については大蔵省令に，酒税，砂糖消費税，入場税，トランプ類税，揮発油税及び地方道路税については法律に，それぞれ規定が設けられている。しかも，検査章の書式を定める根拠規定も上述と同様に不統一である。

(5)　質問，検査等の権限の性格に関する規定

税務職員の質問，検査等に関する権限は，犯罪捜査のために認められたものと解してはならないと規定されている。これは，各税法上の質問検査等の調査は，あくまで課税の適正を図つて行なわれるのであり，国税犯則取締法上の犯則取締りの目的で行なわれる調査とその性格を異にすることを明らかにする規定であり，多くの税法が規定しているところであるが，所得税法，法人税法，物品税法，通行税法及び印紙税法にはこの規定が欠けている。もつとも，解釈上はこれらの税法においてもこの規定を備えた他の税法と異なることはないと解されている。

3　検討と結論

上記1にも述べたように，税務職員の質問検査権等の規定は，一方課税の公平を保障する意味において重要な規定であるとともに，他方国民の基本的権利と密接に交錯する意味においても重要な規定である。したがつて，これらの規定は可能な限り明確でかつ理解しやすいものであることが要請される。

われわれは，上記2の現行規定の内容を詳しく検討し，また，外国の制度をも参照した。外国の制度の中には，わが税法が持たないものも散見される。しかし，われわれは，現行制度を基本的に維持することが適当であると考えた。この制度はすでに長年運用してきたところであるし，この際，新奇な方法を採用するよりは，むしろ現行制度の一層充実した円満な運用を図ることが制度の目的にかなうと考えたからである。

しかし，現行のこれに関する規定は，上記2のようにかなり不備・不統一が目立つので，特定の税目に特有なものは別として，可能な限り，この制度に関する規定を整備統一して，国税通則法に規定することとすべきであると考える。

4・2　質問検査権等に関連する特殊な問題

次に，われわれは，質問検査権に関連する問題として質問検査権といわゆる自己帰罪又は拒否特権との関係について次のように検討した。

1　自己帰罪との関係

(1)　わが憲法第38条第1項は「何人も，自己に不利益な供述を強要されない。」と規定して，いわゆる自己帰罪に対する特権のあることを明らかにしている。これは，拷問をてことして，それによつて得られた自白を尊重することが刑事司法多年の宿弊であつたことにかえりみ，侵すことのできない基本的人権としての自己帰罪に対する特権を憲法に明定したものであるといわれる。

(2)　この憲法の規定と上記4・1の租税法上の質問検査に対する受忍義務との関係をどのように理

解すべきかがしばしば問題となつた。もちろん，この場合問題となつたのは，本人の刑事責任に関するものであつて，課税上の不利益ということは問題にはならないとされている。そのような不利益はここにいう不利益ではなく，もともとかれが憲法の規定（第30条）により負うべきこととされている納税の義務を適正に履行することを要求されるにすぎないからである。

(3) この問題は，アメリカにおいては，古くから一般的に行政上の質問検査権との関係として論じられたものである。その理論によると，一定の行政上の目的から連邦又は州政府が帳簿の作成又は報告を命じた場合に，それによる義務が法令に明記されているときは，上記の特権（刑事訴訟法上黙秘権とも呼ばれる。）の範囲をこえて，義務の履行を強制しうるとされる。

その理由は，修正憲法第5条にいう不利益な供述とは，本人の刑事責任に関するもので，有罪判決の基礎となる事実，量刑上不利益となる事実等の供述を指し，したがつてたんに刑事の公判審理に適用があるだけで，行政上の手続とは関係をもたないというにあるといわれる。

(4) わが国においても，これについては，学説として種種の意見があるが，行政上の質問検査権が罰則による間接強制を伴つて行使されることは必ずしも上記の憲法の規定に触れるものではないとの意見が多いようである。次に判例についてみると，実際には，各行政法規を通じて質問検査に対する不答弁に対し罰則の適用を求めて訴追した例に乏しいため，直接質問検査権と憲法第38条の規定との関係を明らかにした判例は見当らないが，同様な問題とみられる麻薬取締法における記帳義務との関係につき，最高裁大法廷は，「麻薬は，その用法によつては人の心身にきわめて危険な害悪を生ずるおそれがあるから，麻薬取締法（昭和23年7月10日法律第123号)が，その取扱に厳重な規制を加え，またこれを取り扱う者の資格についても特定の制限を設け，免許制度をとつていることは，公共の保健衛生の要請からいつて正当な処置であり，そしてまた同法14条が麻薬取扱者に対し業務所ごとに帳簿を備え麻薬に関する所定の事項の記入を命じ，この違反に対し同法59条に刑罰制裁を定めていることは，前示のような麻薬の性能にかんがみ，その取扱の適正を確保するための必要な取締手続にほかならない。従つて所論帳簿記入に関する規定そのものは，憲法38条1項の保障とは関係なく，この規定を適用した原判決に違憲のかどはない。」（昭和31.7.18.最高大判）と判示して，右の記帳義務の規定を合憲であるとしている。また，法人税の申告にあたつて，その所得の源泉が闇所得であることを追求されることをおそれて申告しなかつた事件について，これを申告することについて期待可能性がないとはいえないと判示した例もある（昭和26. 6. 14. 名古屋高判）。

(5) このような判例の傾向にもかんがみ，われわれは，黙秘権も公共の必要から制約されることがあることを認めなければならないと考え，租税法上の質問検査権についても，罰則による間接強制を背景としてその行使によつて得られた供述を刑事裁判における証拠とすることがないのであるから，憲法第38条第1項の規定により，その行使が制約されることはないと解することを相当と考える。

2　拒否特権との関係

(1) 次に，弁護士，公認会計士，医師等のような特定職業人に特有な守秘義務と租税法上の質問検査権との関係の問題がある。これらの特定職業人には守秘義務が課されており（弁護士法第23

条，司法書士法第10条，税理士法第38条，民事訴訟法第281条，刑法第134条，性病予防法第29条等），例を弁護士法にとると，「弁護士又は弁護士であつた者は，その職務上知り得た秘密を保持する権利を有し，義務を負う。但し法律に別段の定めがある場合は，この限りでない。」とされている。そこで，このような特定職業人自体の所得調査に関し，又は特定職業人の依頼人の所得調査に関し行使される税法上の質問検査権と上記の守秘義務との関係が問題となる。

(2)　この問題は，アメリカにおいては，州法による弁護士及び会計士と依頼人，医師と患者とのそれぞれの関係に認められる privileged communications（かりに拒否特権と訳す。）と税法上の質問検査権との関係の問題として争われた。州裁判所では，一部に拒否特権を認めたところもあるが，連邦裁判所は，税務行政分野における拒否特権はついに認めなかつた。

他方，西ドイツにおいては，質問，検査の受忍及び情報提供の義務が広はんに認められているが，その反面，次に掲げる者については，情報の提供を拒否することができるとされている。

(イ)　刑事事件に関与していた弁護士

(ロ)　医師。ただし，業務を行なうに際し自己に打ち明けられた事項に限る。

(ハ)　弁護士。ただし，業務を行なうに際し自己に打ち明けられた事項に限る。

(ニ)　上記(イ)から(ハ)までに掲げる者の助手。ただし，助手としての資格において知り得た事項に限る。

もつとも，上記(ハ)又は(ニ)に掲げる者が租税事件における助言又は代理において知り得た事実については，この拒否特権は認められないこととなつている。

(3)　現在，この問題については，わが租税法になんらの規定も存しない。他方特定職業人が守るべきであるとされている秘密の意義も必ずしも明確であるとはいい難いように思われる。

これら特定職業人にあつては，その守秘義務は依頼人との間の信頼関係の基礎となるものであるから，それが守られるべきであることは当然であるとしても，秘密の範囲が上記のように必ずしも明確でないこと及び秘密の中にも種種のものがあつて，特に強くその保護が要求される人の身分に関する秘密や身体の欠陥等から経済的取引に関する事項にいたるまで，さまざまのものがあることを考慮しなければならないであろう。

また，税務調査においては，所得等の課税標準の計算に必要な範囲で質問検査が行なわれるものであるという事情も，あわせて考えなければならない。

われわれは，一方において特定職業人の拒否特権は尊重されるべきであり，他方において租税負担の公平が要請されるべきであるという両面の要請に応え，その合理的な調整をはかるためには，結局税務調査に必要とされる範囲内の事項については，特定職業人に拒否特権の濫用は許されず，他面税務調査に関係のない秘密，とりわけ特定職業人の業務に関しその依頼人との信頼関係に立つて特に打ち明けられた事項については，税務職員の質問検査権の行使は及び得ないと解すべきであると考える。

第5節　資料提出義務

5・1　現行規定

現在，課税のため必要と認められる資料のうち，特に法律上定期的ないしは不定期的にその作成提出が義務づけられているものがあり，法定資料と名づけられている。これら法定資料は大量的に作成され，通常の質問検査の方法で収集することが困難なものが多い。

現行法では，所得税法の規定によるものが大部分で，たとえば公社債もしくは預金の利子，配当，特許使用料，報酬，料金，資産の貸付に対する対価等の支払に関する調書，給与等の支払の明細を記載した源泉徴収票等の提出が要求されている。

所得税法以外においては，相続税法に保険金支払，退職手当金支給等に関する調書の提出義務が規定されている。

なお，これらの資料を提出せず，又は提出された調書等に虚偽の記載をした者は，秩序犯として1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処することとされている。

5・2　外国の例

1　アメリカ

アメリカにおいては，資料提出は information return によつてされ，資料作成者は return に署名することが要求される，義務づけられた資料が提出されなかつたときは，1件につき1ドル（暦年を通じて 1,000ドルをこえない。）の過怠税が徴収される。このほか，秩序犯として1万ドル以下の罰金又は1年以下の懲役に処され又は併科される。提出すべき資料の主なものをあげれば次のとおりである。（内国歳入法第6031条～6051条）

(1)　組合（partnership）の総所得，控除金額並びに組合員の氏名，住所又び分配額

(2)　非課税法人の特定の事業に関する収入金額，支出金額等

(3)　持株会社の外国人株主の氏名，住所，持株数等

(4)　事業を営む者が年間 600ドル以上の賃貸料，賃金，給与，プレミアム，年金及び報酬等（源泉徴収義務者が支払つたものを除く。）を支払つた場合における支払を受けた者の氏名，住所及び取得金額

(5)　法人が利子配当を支払つた場合におけるその支払つた金額並びに支払を受けた者の氏名及び住所

(6)　会社が解散した場合においてその残余財産を株主に分配した場合の分配金額及び株主の氏名，住所，持株数並びに分配時における株式の時価

(7)　ブローカー業者の顧客の氏名，顧客の収益その他の資料

(8)　源泉徴収義務者が支払つた賃金の総額，源泉徴収した税額，被用者の氏名等

2　イギリス

イギリスにおいても各種の資料提出が要求される。その主要なものは下記のごとくである。このうち，(1)及び(2)以外の資料については，税務当局からの求めに応じて提出される。

(1)　雇用主は，課税年度の終了後51日以内に被用者に支払つた報酬の総額，コード・ナンバー及び源泉徴収税額を徴収官に報告しければならない（所得税法〔雇用〕規則）。

(2)　法人は，退職年金支払計画を，その計画の実施後3月以内に検査官に報告しなければならない（所得税法第390条第5項）。

(3) 上記(1)の雇用主は，要求があつたときは，被用者の住所，氏名等を報告しなければならない（同法第27条）。

(4) 事業を営む個人及び法人又は一定の団体は要求があつたときは，被用者でない者に支払つた報酬及び年15ポンドをこえる著作権の使用料でそれに対して源泉徴収がされなかつたものにつき報告をしなければならない（1956年財政法第20条）。

(5) 事業を営む者は，所得税を源泉徴収しないで支払つた利子がある場合において，要求があつたときはその受領者の住所，氏名及び支払額を報告しなければならない。ただし，支払額が15ポンド未満のときはこの限りでない（所得税法第29条）。

(6) 法人は，要求があるときは，その発行に係る証券の所有者の氏名等を記載した登録原簿の写しを提出しなければならない（所得税法第233条）。

上記の資料提出義務が履行されないときは，第6章4・2で述べる過料が課される。

3　西ドイツ

西ドイツにおいては，一般の資料提出義務は，租税通則法において包括的に規定され(第175条)，その形式及び内容は各税に関する法律又は規制にゆだねられている。

たとえば，「資本収益税の源泉徴収実施に関する命令」によると，配当，特定の利子等の資本収益の支払をする者は，資本収益の額，支払つた者の氏名及び商号，支払日，資本収益の支払われる期間等を支払の日後3月以内に，税務署に通知しなければならないものとされる（同命令第9条a)。また「労賃税法施行令」によると，雇用主は，特に請求がなくても，前暦年の労賃が24,000ドイツマルクをこえる被用者等について労賃票を作成しなければならず，この労賃票を被用者の住所地を管轄する税務署に提出しなければならないとされている（同命令48条）。

5・3　検討と結論

(1) 課税の適正公平を図るため，税務官庁は，努めて具体的資料に基づき課税を行なわなければならないが，そのためには，これらの具体的資料ができるだけ多く税務官庁に収集されるよう図らなければならない。しかし他面において資料提出者が負担する労力と時間の損失をも考慮すべきであることはいうまでもない。

(2) われわれは，上記(1)の両面の要請を考えて，基本的には現行制度を維持しつつ，必要に応じて所要の整備を図ることとすべきであると考えた。

(3) 次に現行制度のもとにおける資料の提出状況を見ると，提出率が必ずしも満足すべき状態にあるとはいえないばかりでなく，資料が提出されても時期に遅れて提出されるため，せつかく得られた資料が充分に活用されていないことが認められる。

われわれは，上記のような状態を改善し，この制度の一層効果的な活用をなしうるよう，資料提出義務過怠者に対し，税務官庁が簡易に課しうる過怠税の制度を創設することとすべきであると考えた。

このような過怠税制度の創設により，必要な資料はより豊富に提供され，また時機に遅れて資料の提出をみるようなことが少なくなるであろう。

(4) なお，現行の罰則（5・1参照）は，この制度の最終的担保としても今後もこれを存続すること

とすべきである。

(5) 最後に，正確な資料提出が保障されるよう法定資料提出義務者に対し，提出資料の作成の基礎となつた取引等に係る帳簿記録を3年間保存することを求めるべきである。

第6節　官公庁等の援助義務

6・1　現　状

課税の適正と公平を図る見地からいえば，前節に述べた一般第三者の資料提出義務のほか，国及び地方公共団体の官公庁並びに政府関係機関等についても，税務官庁に対する協力援助として，その資料の提出又は開示の必要が認められる。

しかし，現行法では，相続税法において，市町村長が人の死亡又は失そうに関する届書を受理したときに当該届書に記載された事項を税務署長に通知すること，及び公証人がその作成した公正証書の原本に記載されている事項を税務職員に開示し又は質問に答えることを規定しているだけで，他の部面における協力援助に関する規定が欠けている。

そのため，家屋の新増築に関する事項，山林伐採事績等課税上その開示が要請されるものについては，当該資料保存官公庁等と税務官庁との話合いによつて，資料の提供や開示が行なわれている。ところが，これらの資料の所轄官公庁等の固有の行政業務との関連から，その充分な協力を得ることがしばしば困難な場合があるようである。

6・2　外国の例

西ドイツにおいては，連邦，州及び市町村のうちすべての官公庁，公証人等は，租税通則法第183条ないし第189条eにより税務官庁に対し援助義務を負つている。この援助義務はきわめて広い範囲のもので，これら官公庁及びその職員等は，職務上知り得た租税違反行為を自発的に税務官庁に通報する義務を負うほか，たとえば，相続税の決定に必要であると認められる公正証書，証明書等に関する事項を税務官庁に通知しなければならないものとされている。ただし，郵便，電信及び電話の秘密は侵されないとしている。

6・3　検討と結論

上記6・1に述べたように，官公庁等の税務官庁に対する協力援助については，それが課税の適正公平の見地から強く要請されることを承認する反面，税務官庁に対する資料の開示が，現実には，各行政分野に若干の影響を及ぼすことも考慮しなければならない。

肝要なことは，国の行政機関が相互に連絡を図り，すべて一体として最高度の行政機能を発揮しうるように図ることである。国家行政組織法第2条第2項はこのことを明らかにして，「国の行政機関は，内閣の統轄のもとに，行政機関相互の連絡を図り，すべて一体として，行政機能を発揮するようにしなければならない。」と規定している。

本来国の行政は複雑多様であるから，行政の執行面でしばしば行政機関相互の間に相反する傾向を生ずることは否定できないが，財政収入は国家活動の基盤であり，したがつて租税行政はあらゆる行政作用の土台となるべきものであるから，その円滑な運営を期して租税負担の公平を図ることを特に重視すべきであると考える。

他方，前節に述べるように一般私人について資料提出の義務を課しているのであるから，国や地方公共団体等に同様な協力を求めとことは当然のことであろう。よつてわれわれは，統計法上の指定統計等その性質上開示が許されないものを除き，可能な限り，他の官公庁等は，税務調査に必要な資料の提供等の協力援助をなすべきことを明らかに規定することが適当であると考える。

第7節　税務職員の守秘義務

(1) 税務行政における調査は，例を所得税にとつてみると，納税者の実際の所得をは握するものである。この調査は，その範囲が広く事業所得者の経営の全体に及ぶことはもち論，所得の種類や源泉が多様であることに応じて複雑多岐となる。

このような特殊な調査が承認されるためには，調査権限をもつ税務職員が国民一般に信頼されるものでなければならないことはいうまでもない。私人の経済内容その他秘密に属する事項が，税務職員によつてみだりに漏らされるおそれがあるならば，納税者は安んじて調査を受忍することができないであろう。それゆえ，守秘の義務を重くし，その違反に対して罰則を定めることは，調査受忍義務に対応して，制度上当然に要請されるところである。税務調査に当つて，権利の濫用を厳に戒めることと相まつて秘密を固く守ることは税務職員のゆるがせにできないことがらである。

(2) 一般に守られるべき秘密には，二つのものがある。一つは職務上の秘密であり，他は職務上知り得た他人の秘密である。これら両者の秘密は，特に税務職員に特有のものではなく，およそ国家公務員たる者が守るべきものである。

国家公務員法は，国家公務員が両者の秘密を守るべきことを定めて，「職員は，職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない」（同法第100条第1項）と規定するとともにこの義務に違反した者に対し1年以下の懲役又は3万円以下の罰金を科することとしている（同法第109条第12号）。

(3) これに対し，税法においては，所得税，法人税，相続税もしくは贈与税，再評価税，財産税又は有価証券取引税に関する事務に従事する者又は従事していた者が，その事務に関して知り得た秘密を漏らし，又は窃用したときは，2年以下の懲役又は3万円以下（財産税について2万円以下）の罰金に処することとし，上記の国家公務員法の罰則よりも重く定められている。

このことは，上記(1)に述べた事情から税務職員については特に職務上知り得た他人の秘密を守るべきこと又は窃用してはならないことを命ずるものであると考えられる。

(4) よつてわれわれは，税法において，税務職員が職務上知り得た他人の秘密を特に固く守るべきことを明らかにするとともに，他方職務上の秘密については，その守秘義務に関する規定を一般の国家公務員法にゆだねることとするのが適当であると考えた。

(5) 上記(4)の考え方から，守秘義務及びその違反に対する罰則規定を国税通則法に設けることとし，現行の所得税法の規定を承継するほか，現在その規定が欠けている間接税についても同様な守秘義務が課されることを明らかにすべきである。

第6章　附帯税及び通告処分

第1節　延滞税及び利子税

1・1　現行制度

現行制度においては，国税の納付遅延等に対して課される租税として，利子税額及び延滞加算税額の制度がある。前者の利子税額は，一般の利子に近い性格をもち，後者の延滞加算税額は，多分に行政罰的な性格をもつと考えられている。これらの制度の大要は次のとおりである。

1　利子税額

利子税額の制度は，さらに二つに分けて考えることができる。一つは，下記(1)のように国税の納付遅延に対して課される通常の利子税額であり，他は下記(2)及び(3)のように徴収猶予及び延納の場合に課されるものである。

(1)　通常の利子税額

この利子税額は，国税の納付遅延に対し，遅延期間に応じて日歩3銭の割合で納付すべきものとされている税額である。しかし，この遅延期間をどのように計算するかについては，直接税と間接税では異なつているところがある。

すなわち，直接税では，法定納期限の翌日から本税納付の日までの期間であるとされるのに対し，間接税では，普通の場合は上記直接税の場合とかわらないが，法定納期限後に納税告知がされたときは，納税告知書に指定された納期限の翌日から納付の日までの期間であるとされている。もつとも間接税にあつても，詐偽その他不正の行為により，国税を免れた場合において，そのほ脱税額が指定納期限までに納付されないときは，法定納期限の翌日から本税納付の日までの期間とされている。

また，直接税においては，申告書が提出された後1年以上経過して更正決定又は修正申告があつた場合には，当該1年を経過した日から更正決定の通知をした日又は修正申告の日までの期間について利子税額を徴収しないという除算期間の定めがある。もつとも，この定めは，詐偽その他不正の行為により国税を免れた納税者については適用されないこととされている。

(2)　徴収猶予期間中の利子税額

現行税法においては下記のように種種の徴収猶予制度があるが，それぞれの徴収猶予と利子税額との関係は次のとおりである。

(a)　所得税法又は法人税法の規定による徴収猶予期間中は，日歩2銭の割合で，利子税額が徴収される。

(b)　酒税法，物品税法その他の間接税諸法の徴収猶予期間中は，利子税額を徴収しない。

(c)　国税徴収法による徴収猶予の場合には，猶予の原因となつた理由が災害や疾病等によるときは，猶予期間中の利子税額は全額免除することとし，その理由が事業の廃止や損失等によるときは，利子税額の納付が困難と認められる範囲で免除することができるとされている。

(d)　災害減免法による徴収猶予の場合における猶予期間中の利子税額は，免除されることとなつている。

(3)　延納期間中の利子税額

相続税及び贈与税について延納が許可された場合における延納期間中の利子税額は，日歩2銭の割合による。ただし，相続税において課税価格の基礎となつた財産の価額のうちに占める立木の価額の割合が30%をこえるときは，立木価額対応分については，この割合は日歩1銭5厘となる。

なお，利子税額は，所得税法の所得の計算上は，必要経費に算入されないが，法人税法の所得の計算上は損金に算入される。

2　延滞加算税額

現行制度においては，上記のように国税の納付遅延等に対して，法定納期限から利子税額が課されるほか，督促が行なわれた後もなお納付がないときは，次のように延滞加算税額が課されることになつている。

(1)　延滞加算税額は，督促状を発した日（督促状は，国税がその納期限までに完納されないときに，その納期限後20日以内に発せられる。）から起算して10日を経過した日までに本税が完納されなかつた場合に，その経過した日の翌日から本税完納までの期間につき日歩3銭の割合で徴収される税額であり，督促に応じなかつた者に対し課される一種の行政罰であると解されている。

(2)　延滞加算税額は，利子税額と異なり，その税額に限度が設けられている。すなわち，上記により計算した税額が，督促状を発した日から起算して10日を経過した日における滞納本税額の5%相当額をこえることとなるときは，その5%相当額が限度とされている。

(3)　延滞加算税額は，また前記1の(2)(c)に述べた利子税額の免除理由に該当する場合に免除されるほか，滞納したことについてやむを得ない理由があると認められるときは免除されることがある。

なお，参考のために，最近における利子税額及び延滞加算税額の徴収状況を示せば，次のとおりである。

（第1表）　利子税額及び延滞加算税額の徴収状況調

（単位　百万円）

年度	利子税額		延滞加算税額		計	
	徴収決定	収納	徴収決定	収納	徴収決定	収納
30	12,625	6,879	2,459	1,066	15,084	7,945
31	13,072	7,880	2,263	1,056	15,335	8,936
32					15,606	9,973
33					16,945	9,793
34					16,489	9,902

1・2 沿　革

現行の利子税額及び延滞加算税額の制度は，シヤウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正により創設されたものである。それ以前は，延滞金及び加算税の制度があつた。

改正前の延滞金及び加算税を現行の利子税額及び延滞加算税額と対比しながら説明すると，まず延滞金は，すべての租税に適用されるもので，いわば，指定納期限から納付の日等までの期間分に係る利子税額及び延滞加算税額をあわせたものとみることができるのに対し，加算税は，申告納税制度を採る直接税にのみ適用されるもので，更正決定等があつた場合における法定納期限から指定納期限までの期間分の利子税額とみることができる。

以下において，その変遷の概要を述べよう。

(1) 延滞金時代

明治44.12.7　延滞金制度を創設。督促を受け，その指定納期限までに完納されない場合には，納期限の翌日から税金完納又は財産差押えの日の前日までの期間につき日歩3銭の割合で延滞金を徴収することとした。

昭和19.4.1　延滞金の割合を引き上げて，日歩4銭とした。

(2) 延滞金及び加算税の時代

昭和22.4.1　加算税制度を創設。申告納税制度を採る直接税について，期限後申告書もしくは修正申告書が提出され，又は更正決定があつた場合においては，その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正決定の指定納期限までの期間につき日歩3銭の割合で加算税を徴収することとした。

昭和22.12.1　課税率の引上げが行なわれた。

加算税……日歩5銭。ただし，源泉徴収所得税については日歩10銭

延滞金……日歩5銭。ただし，源泉徴収所得税等の強制徴収分については日歩10銭

昭和23.7.7　ふたたび課税率の引上げが行なわれた。

加算税……日歩10銭

延滞金……日歩20銭

(3) 利子税額及び延滞加算税額の時代

昭和25.4.1　利子税額及び延滞加算税額の創設並びに加算税及び延滞金の廃止。現行制度となる。ただし，課税率はそれぞれ日歩4銭であつた。

昭和30.7.1　課税率の引下げ。それぞれ日歩3銭。

1・3 外国の制度

1 アメリカ

(1) 利子税

租税の不納付については，法定納期限から納付の日までの期間につき，年6％の割合（日歩1銭6厘強にあたる。）で利子税が課される。

延納が許可された遺産税については，年4％の割合（日歩1銭1厘弱にあたる。）で利子税が課される。

利子税は本税に対してだけでなく各種加算税に対しても課される。すなわち，その納付が納期限から10日以内にされないときは，納期限の翌日から納付の日までの期間につき年6％の割合で利子税が課される。

(2) 延滞加算税に相当するものはない。

(3) 過納金については年6％の割合で利子を附して還付する。

2 イギリス

(1) 所得税のうち schedule D（わが税制における通常の事業所得にあたる。）及び附加税については，税額が 1,000ポンドをこえ，かつ，期限後3月以内に納付がされないときに限り，年3％の割合（日歩3厘強の割合にあたる。）で延滞税が課される。その他の所得税については，延滞税は課されない。

(2) 不動産に係る遺産税につき延納が認められた場合には，延納期限（8年）中につき年2％の割合（日歩6厘弱にあたる。）で利子税が課される。

3 西ドイツ

(1) 遅延利子

連邦税，州税，市町村税，市町村組合税を通じて，遅延利子を徴収しない。

(2) 納付猶予利子

(a) 関税及び消費税に係る納付延期期間中は利子を徴収しない。

(d) その他の税の納付猶予利子

i) 所得税，市民税，法人税，財産税，取引高税，地租，営業税及び家賃税に係る徴収猶予期間中は利子を徴収しない。

ii) その他の連邦税，州税，市町村税及び市町村組合税に係る徴収猶予期間中は利子を徴収する。その額は，税務官庁が個別に状況を考慮して決定する。ただし，場合によつては，無利子の徴収猶予を許可することができる。

(3) 延滞加算金

連邦税，州税，市町村税及び市町村組合税が納期限内に納付されなかつた場合には，納期限の属する月の翌月から納付の月までの各月につき最初の月は未納税額の2％，その後の月は1％相当額の加算金が徴収される。

納期限が猶予処分により延期された場合（上述(2)参照）には延滞加算金は課されない。

1・4 問題点とその検討

1•1 に述べた現行の利子税額と延滞加算税額の体系は，これを大きく分けて，通常の納付遅延の場合には利子税額と延滞加算税額が課され，徴収猶予期間中等には利子税額のみが課されるといつてもよいであろう。現行の体系をこのように分類したうえで，この分類に従い，われわれはこの制度について次のように検討した。

1 納付遅延の場合の利子税額と延滞加算税額の統合

(1) 利子税額と延滞加算税額の統合についての考え方

現行利子税額の意義は，次の3点に要約することができると考えられる。

(a)　私法上の債権債務における遅延利息すなわち債務不履行に伴う損害賠償とみられること。

(b)　滞納者と期限内納付者との間の負担の公平を図る意義をもつこと。

(c)　間接的に期限内納付を促す効果をもつこと。

これに対して，延滞加算税額は，一種の行政罰的なものであると考えられているが，これとても，国税の納付を促進する作用をもち，またこれを期待しているほか，利子税額と同じく，負担の公平を図り，また，損害賠償としての意義をもつことを否定することはできないであろう。

このようにみてくると，利子税額と延滞加算税額は実質的には同様の目的をもつているものであると考えられ，あえて両者間に異をたてて，二本建制度を維持する必要はないのではないかという問題が生ずる。

たしかに，延滞加算税額は督促状の発付を要件としており，しかもなお滞納が継続している場合に追加的に課されるものであるから，たんに納期限の経過によつて課される利子税額とは異なるところがある。

しかし，実質的には，納付遅延を要件とする点で両者は共通しており，ただ，その計算に算入される期間に差異があつて，督促後なお未納のときは負担割合が高まるというにすぎないといえる。納税者も一般にそのように受けとり，負担割合の点に関心をもつにとどまつているようである。

また，現行利子税額は，納付遅延の場合と法律上認められた延納や徴収猶予の場合と全く同一の構成となつているが，このことは制度として不合理であるといわなければならない。

そこで，このような考え方を背景として，われわれは，納付遅延の場合における利子税額と延滞加算税額の二本建制度は，実質的にほとんど変らない二つのものを重畳して課するものであり，いたずらな制度の重複であつて，さきにみたように外国にもその例を見出し難く，簡素化の見地からは，これを統合して，新たに一本の延滞税の制度を設けることが適当であると考えた。

(2)　延滞税の損金不算入

そうすると，まず，新たな延滞税の性格をどう考えるかに関連して，これを所得計算上，損金又は必要経費に算入するかどうかが問題となる。

現行制度においては，延滞加算税額は，所得税及び法人税における所得の計算上，必要経費又は損金に算入されないが，利子税額については，法人税法上は，これを損金に算入することを認めるが，所得税法上は必要経費とすることは認められない。

利子税額の損金算入における所得税と法人税とのこの取扱いの差異は，次のような理由に基づくものであるといわれている。すなわち，法人税においては，金融機関からの借入金により税金を納付した場合には，その借入利子が損金として認められることの権衡を考慮して損金算入を認めたのであり，この場合には，納付遅延の場合における利子税額の遅延利息としての性格を約定利息たる借入利子と比べて特に区別して考えていなかつたのである。他方，所得税にあつては，事業所得のほかに給与所得，譲渡所得等があり，また，事業所得についても，納税資金の利子がはたして「収入を得るに必要な経費」といえるかどうかという問題があつて，これを必要経費として構成するについて制度上の問題があるため，結局所得税の全体について必要経費に算入しな

いこととしたのである。

しかし，同一の附帯税について，上記のように法人においてはこれを損金に算入することとし，個人においてはこれを必要経費と認めないとすることについては，制度の不均衡を是正すべきであるということが考えられる。また，新しい延滞税は，現行の利子税額が前記のような両面の性格を有するのと異なり，常に納付遅延に対してのみ課されるものであることを考慮すべきである。さらに，上記の金融機関からの借入金により税金を納付した場合の権衡の問題も，延滞税による間接的な納付促進の効果を重視する立場からいえば，むしろ両者間に不均衡が生ずるのは当然であるという考え方もありうるであろう。

そこで，われわれは新しい延滞税は，法人税におけると所得税におけるとを問わず，ともにそれぞれこれを損金又は必要経費に算入しないこととすべきであると考える。

(3)　延滞税の割合

そこで，次に問題となるのは，延滞税の割合をどのように定めるべきかということである。

現行の利子税額及び延滞加算税額の体系は，さきに述べたようにシャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正によるものであるが，当時既存の加算税及び延滞金の負担はきわめて重く，同勧告でも，「現在のように高い延滞利子率（年間73%ないし36%）は自壊的である。そのため，納税者は短期間のうちにやけになつてしまう程の滞納状況になつてしまう。巨額の滞納税金が存在する理由の一つはおそらくこれであろう」と指摘された。

その後利子税額及び延滞加算税額の割合の低下が図られ，今日では，両者はそれぞれ日歩3銭の割合となつている。

ところで，本来，延滞税は債務不履行に対する遅延利息に見合うべきものであるから，貸付期間中の約定利息たる市中貸出金利と対比して考えるべき根拠は，格別には見出し得ないであろう。ただ，延滞税の割合が後者の市中金利よりも小さいときには，収納割合の低下を招来しないかとの虞れがあるという点で，両者は関連をもつている。このような観点から，従来利子税額の割合を定めるにあたつては，滞納の状況や市中金利の推移等を勘案してきたである。

他方，現行の利子税額及び延滞加算税額の両者をあわせてみるならば，督促状発付の日から10日を経過した日を境として，その以前の期間について課される割合は日歩3銭，それ以後の期間については日歩6銭として段階が設けられ，督促状による納付しようようの効果を高めるよう図られており，実質をみると，たしかにこのような負担割合の区分によつて，督促の効果があらわれていることが知られる。

われわれは，新たな延滞税においても，督促状の発付によつて延滞税の割合に区別を設けることは制度の趣旨から合理的であると考える。

そこでわれわれは，第一に最近において金利水準が低下したこと及び将来においても同様な傾向が予想されることにかんがみ，全体として延滞税の割合を引き下げることが適当であると考えた。次に上記(2)のように法人税の所得計算上延滞税を損金不算入とし，法人，個人を通じて実質的に同一割合の延滞税を課することとしたこと並びに現行の利子税額及び延滞加算税額の実質的割合を考慮して，延滞税の割合を原則として日歩4銭とすることが妥当であると考えた。ただ

し，上記のように，督促による納付しようようの効果を高めるよう，督促状発付の日から10日を経過した日前の期間分については，この割合を２銭とすることが適当であると考えた。

なお，このような改正に伴い還付加算金の割合についても，現行の日歩３銭を日歩２銭に引き下げることとすべきであると考える。

(4)　延滞税の計算期間の特例

現行法では，申告書の提出後１年以上経過して更正決定がされ又は修正申告があつた場合には，当該１年を経過した日から更正決定又は修正申告があつた日までの期間を原則として利子税額の計算期間から除算することになつている。これは，かなりの期間経過の後に更正決定があつたときに法定納期限までさかのぼつて多額の利子税額を負わせることが実際上酷であること及び税務官署の事務配分上更正決定の時期が納税者ごとに区区であることにより経済上の負担に差異が生ずるのは適当でないことから，このような措置がとられるに至たつたものと考えられる。

そこで，われわれは，新しくとられる延滞税の制度においても，このような実際的配慮をこの際特に改めるべき必要もないと認め，この制度を存続することが妥当であると考える。

(5)　間接税の延滞税

現行間接税においては，課税処分が本来の納期限後に行なわれた場合には，直接税と異なつて，その利子税額は，当該課税処分に係る納税告知書の指定納期限の翌日から計算されることとなつており，したがつて，当該納期限までに納付すれば利子税額はかからないこととなつている。

しかし，延滞税の性質に照らして，直接税の場合と間接税の場合とを区別して扱うべき根拠を認め難いので，われわれは，新たな延滞税の制度においては，これを改め，直接税と取り扱いを等しくすべきであると考える。

2　徴収猶予等の期間中の利子税

上記１の延滞税は，通常の納付遅滞に対して課されるものであつた。われわれは，次に，所得税法もしくは法人税法に基づく徴収猶予又は延納の期間中に納税者によつて負担される利子税について検討しなければならない。

前者の場合すなわち通常の納付遅滞の場合には，本来納付すべき期限を経過しているのにもかかわらず納付が行なわれていないのであるから，その遅滞に対して延滞税が課されるのである。これに対し，後者の場合，すなわち徴収猶予が認められ，又は延納が許可された場合には，本来納付すべき期限は経過していても，法律の規定により徴収猶予が認められ，又は延納が許可されているのであるから，納税者はまだ納付遅滞の状態にはなつてないのである。これを民事の場合になぞらえれば，前者は履行遅滞の状態にあたり，したがつて課される延滞税は遅延利息に相当するのに対して，後者は契約に定める履行期前の状態にあたり，したがつてそれに課される利子税は約定利息に相当するということもできよう。

現行法においては，上記の両者をいずれも利子税額と呼び，名称を区別していないが，両者の性格が上記のように異なつていることにかんがみ，この際われわれは，それぞれの性格を表わすよう前者を延滞税と名づけ，後者を利子税と呼ぶことが適当であると考えた。

上記のように名づけられた利子税を徴収猶予と延納とに場合を分けて検討すると，次のとおりである。

(1) 所得税法又は法人税法に基づく徴収猶予がされた場合には，現行では，日歩2銭の割合により利子税額を納付すべきものとされているが，この割合は，それ自体としてはおおむね妥当なものと考えられる。

しかし，この場合の利子税は，さきにもみたように，延滞税と性格を異にするので，課税所得の計算上これを損金に算入している現行法人税法の考え方は首肯できるが，所得税法においてこれを必要経費に算入していないことについては問題がある。なるほど所得税については，技術的な種種の問題も予想されるが，その調整を図ることは不可能であるとは考えられないので，事業所得等について両者の統一を図り，これを必要経費に算入することとすべきであると考える。

(2) 相続税における延納の場合においては，その延納の期間中における利子税の割合は，通常は日歩2銭とされている。

ところが，同じ延納の場合において，延納税額の計算の基礎となつた財産の価額のうちに占める立木の価額の割合が3割をこえるときは，さきにも述べたように，現行法では，その利子税の割合は日歩1銭5厘とされている。これは立木が一般の資産に比して著しく低収益の資産であることを考慮したからであるといわれているが，この程度の低収益資産ないし無収益資産は他に全く例がないというわけではないと認められるので，立木についてのみこのような特別の取扱いをすることは適当でないと考える。

なお，酒税，物品税等の間接税について徴収猶予が認められているのは，間接税が転嫁税であるところから，課税物品の代金回収期間を考慮したものであるとされている。現行法はこれを「徴収猶予」と呼んでいるが，このような性格からいえば「納期の延長」とでもいうべきものである。したがつて，現行法がこの種の徴収猶予について利子税を課さないこととしているのは合理的であると考えられる。

よつて今後も利子税を課さないとすることは当然であるが，さらに「徴収猶予」の名称は適当でないと考えられるから，本来の性格がよくあらわれるよう，名称の変更を考慮すべきである。

第2節　各種加算税の体系

2・1　現行制度とその沿革

現行の各種加算税の制度は，大きく分けて，無申告加算税額，過少申告加算税額，源泉徴収加算税額，軽加算税額及び過少納付加算税額の名をもつて呼ばれる広義の軽加算税と，これに対する重加算税額との二つとすることができよう（なお，上記のほか，一種の加算税として延滞加算税額があるが，これについては，前節ですでに検討したので，ここでは触れないこととする）。

しかし，これらの各種加算税はすべての租税について一様に適用されるものではない。税目の異なるごとに適用される各種加算税の種類をあげれば，次のとおりである。

申告所得税，法人税，相続税及び贈与税……過少申告加算税額，無申告加算税額及び重加算税額

源泉所得税……源泉徴収加算税額及び重加算税額

有価証券取引税及び通行税……軽加算税額及び重加算税額

再評価税……過少申告加算税額，過少納付加算税額，無申告加算税額及び重加算税額

酒税，物品税その他の間接税……なし

上記のうち，無申告加算税額と過少申告加算税額とは，申告納税制度のもとにおいて，法定の期限までに適正な申告をしなければならないとする税法上の秩序を維持するため，法定期限までに申告のなかつた部分の税額に対して定める割合により課されるものである。そうして期限内申告書の提出の有無を重視する観点から，無申告加算税額は過少申告加算税額よりも重く，かつ，申告書のすみやかな提出を促す意味から，申告期限から期限後申告（又は更正決定）の日までの期間の経過に従い，累進的に重い加算税率が適用されることになつている。

この体系は，シャウプ勧告に基づくものである。これについてシャウプは「申告書の不提出は現在，いかなる罰則の適用も受けないこととされている。まず，故意に申告書の提出を怠ることは刑事犯にあたることを明らかにするよう法の改正がなさるべきである。次に民事罰をも規定すべきである。申告の遅延が1月以内にとどまるときは，本税の10%が民事罰として加算されるべきである。1月の加わるごとにさらに10%を加算し，遅滞が続く期間，その総額が本税の30%に達するまで加算されるべきことを示唆する。もしその申告の遅延が故意の怠慢ではなく，正当な理由に基づく場合には，このような罰則は適用されるべきではない。かかる民事罰は事実上税の一部となるから，税の徴収と同様な方法で取り立てるべきである。」と述べている。

次いで，重加算税額について同じシヤウプ勧告書は次のように述べている。「現在詐欺事件に適用される唯一の罰則は，その適用に起訴を必要とする刑事罰である。詐欺行為は処罰することなく黙過することはできない。そこであらゆる事件に刑事訴追をなす必要から免れるため，詐欺に対する民事罰を採用することを勧告する。この罰則のもとでは，納税額の不足が税のほ脱を意図する詐欺によるときは，その不足分のほかに，不足分の60%相当額が支払われなければならない。この金額は，税と同様な方法で徴収され，実質的に税の一部となる。」

そこで，以下においては，かような背景をもつ現行の各種加算税制度の概観を試みよう。

(1)　過少申告加算税額

納税者が課税標準又は税額の申告書を期限内に提出した場合において，申告額が真実のものより過少であるため後に修正申告書が提出され，又は更正を受けたときは，その修正申告又は更正により増加する本税額の5%に相当する額の過少申告加算税額が，その本税に附加して徴収される。

ただ上記の場合において，修正申告又は更正により増加する税額の計算の基礎となつた事実のうちに，期限内申告税額が過少であつたことについて正当な理由があると認められる事実があるときは，その事実に係る増差税額分については，過少申告加算税額を徴収しない。また，納税者が修正申告書を提出した場合において，その申告が政府による更正があるべきことを予知してされたものでなかつたときは，過少申告加算税額は課されない。

(2)　無申告加算税額

期限内申告書の提出がなかつた納税者について決定もしくは更正があつた場合又はその者が後に期限後申告書もしくは修正申告書を提出した場合には，その申告又は更正決定により納付し又は徴

収されることとなつた本税額に対し，申告遅延期間に応じそれぞれ次の割合を乗じて計算した額の無申告加算税額がその本税に附加して徴収される。

申告遅延期間が1月以内のもの	10%
〃　1月超2月以内のもの	15%
〃　2月超3月以内のもの	20%
〃　3月超のもの	25%

ただし，上記の場合において，期限内申告書の提出がなかつたこと又は修正申告もしくは更正前の申告に誤りがあつたことについて正当な理由があるときは，無申告加算税額は課されないし，また，納税者が期限後申告書又は修正申告書を提出した場合において，その申告が更正決定を予知してされたものでなかつたときは，加算税率をそれぞれ5%づつ軽減し，遅延期間に応じ5%，10%，15%及び20%とすることとされている。

(3)　源泉徴収加算税額

源泉徴収所得税の徴収義務者が法定納期限後にその徴収した税額を任意に納付し，又はそれについて納税告知を受けて納付した場合には，その納付し，又は納税告知を受けた本税額に対し，その納付が遅延した期間に応じ，1月以内10%，1月超2月以内15%，2月超3月以内20%，3月超25%の割合をそれぞれ乗じて計算した額の源泉徴収加算税額がその本税額に附加して徴収される。

ただし，上記の場合において徴収した税額を期限内に納付しなかつたことについて正当な理由があるときは，源泉徴収加算税額は課されない。

また，納税告知があるべきことを予知しないで自発的に納付した場合の源泉徴収加算税額の軽減については，自発的申告があつたときの無申告加算税額の場合に準ずることとされている。

(4)　軽加算税額

(a)　特別徴収義務者に係るものについては，源泉徴収加算税額の場合に準ずる。

(b)　申告納税又は印紙納付に係るものについては，過少申告加算税額の場合に準ずる。なお，期限内無申告の場合も同様である。

(5)　過少納付加算税額

再評価資産の譲渡等があつたことにより納期を早めて納付すべき再評価税の納付がなかつた場合に課され，その計算は，過少申告加算税額に準ずる。

(6)　重加算税額

上記(1)から(4)までに掲げる加算税額を課されるべき場合において，納税義務者が課税の基礎になる事実を隠ぺいし，又は仮装し，その隠ぺいし又は仮装したところに基づき申告書を提出し又は申告書を提出しなかつたときは，その隠ぺいし又は仮装した事実に係る本税額の50%に相当する重加算税額を本税に附加して徴収する。

重加算税額を徴収するときは，その基礎となつた本税額に附加される過少申告加算税額は徴収しないが，無申告加算税額，源泉徴収加算額及び軽加算額は併課される。

2・2　外国の制度

1　アメリカ

無申告加算税，過少納付加算税及び重加算税の制度がある。

これらの加算税は，本税と同様な方法で賦課され，又は徴収される。しかも，刑事における有罪認定があつても，これらの加算税を課しうるし，反対に，刑事における無罪放免は，これら加算税を課すことの妨げとはならない。これら加算税をさらにこまかくみると次のとおりである。

(1)　無申告加算税

特殊な税目を除き，一般に適用がある。無申告の期間1月又はその端数毎に5％が加算されるが，25％をこえることはない。

納税者において正当な理由があり，故意の過怠に基づかないことを証明すれば課されない。予定申告の過怠については，これの適用はない。

なお，無申告であつても，税額の一部について納付があれば，その納付された部分の金額は，無申告加算税を計算する基礎の税額には算入されない。

(2)　過少納付加算税

所得税及び贈与税について適用がある。期限までに規則等を無視して納付せず，又は納付を怠つたときは，その過少納付額について5％の過少納付加算税が課される。

(3)　重加算税

上記(2)の過少納付加算税が課される場合において，その過少納付が詐偽に基づくときは，当該詐偽に基づく部分については，5％の過少納付加算税を課さないで，50％の重加算税が課される。

2　イギリス

(1)　所得税

所得税についての加算税は次のとおりである。

(a)　課税標準その他の事項を記載した申告書等を定められた提出期限までに提出しないときは，50ポンドと申告書等不提出のため課されなかつた税額相当額との合計金額以下の加算税を徴収される（1960年財政法第46条第2項）。

(b)　虚偽の申告書等を提出したことにより，課されるべき税額を免れたときは，50ポンドとその免れた税額相当額（虚偽の申告書を提出するについて詐欺行為があつたときは，その相当額の2倍）との合計金額以下の加算税を徴収される（同法第47条第1項）。

(2)　遺産税

遺産の明細表を提出する義務のある遺言執行人がその義務を履行しない場合等には，100ポンドとその義務不履行により免れた遺産税相当額の2倍の金額との合計額の加算税が徴収される。

(3)　仕入税

仕入税を課される物品を取り扱う卸売業者が登録を怠つたときは，100ポンドと怠つた期間1日につき10ポンドの金額との合計額の加算税を徴収される。

また，虚偽の申告書等を提出したときは，500ポンドの加算税を徴収される。

3　西ドイツ

第4章で述べたように，西ドイツではすべての税目につき賦課課税方式が採用されているが，別に課税資料の収集という意味での租税申告を納税義務者に要求している。

この申告書が期限内に提出されない場合には，最終決定税額の10%以下（義務過怠（宥怨）の程度と納税者の納税資力状況を勘案してその額が決定される。）の附加税が課せられる（租税通則法第168条第2項）。この附加税は，たとえば期限後1月以内に提出された場合2%，2月以内4%というように内規により期間に応じて徴収することになつている。

過少申告については附加税の制度はない。

2・3　問題点とその検討

1　無申告加算税と過少申告加算税

無申告加算税と過少申告加算税の制度は，さきにも述べたように，シヤウプ勧告によつて導入されたものであるが，じ来10年を経過し，申告納税制度についての啓蒙期も一応過ぎたと思われる今日，これらの制度のあり方について再検討する必要があろう。まさに，シヤウプもいうように，「行政のパターンが変化するにつれて，これらの体系は再検討されなければならない」のである。

われわれが，これについて検討したところは次のとおりである。

(1)　まず第一に，現行のように無申告の場合と過少申告の場合とを区別して取り扱うことは適当であるかどうかが問題となる。両者の場合とも，期限内に正当な申告をしなかつた点からは，申告期限現在における申告不足分については同様な加算税を課すべきであるという考え方もありうるであろう。たしかに過少申告といつても，その中には過少である割合が小さいものから大きなものまであるわけで，この過少の割合が10割に近づけば無申告の場合と変らないではないかといつた意見も充分考慮されなければならないであろう。

しかし，やはり申告納税制度の基本的秩序として，期限内申告書の提出の有無を重視することには意義があるというべきであろう。したがつて，たとえ不完全であつても期限内申告があつた場合とそうでない場合とでは，それに対する制裁に差別を設けるべきであるという考え方の方がより妥当であると考えられる。すなわち，シャウプも指摘するように，「納税するだけの資金を手許にもつていない者は，期限内申告をすることによつてなんらうるところはない」ということは適当でなく，加算税制度を工夫して，「誘引手段たらしめ，少なくとも税務署がその申告によつて，たとえ，すぐに支払を受けなくても，納税者の記録をつくることができる」ようにすべきであろう。

よつて，われわれは，無申告加算税と過少申告加算税との区別は，今後も維持すべきであると考える。なお，過少申告加算税の割合は，現行どおり5%とすることが適当である。

(2)　次に，上記(1)のように区別された無申告加算税において申告の遅延期限に応じて加算税率が段階的に上昇することとされていることが問題となつた。

この構成はかなり複雑であるばかりでなく，それだけ申告書の早期提出を促す効果があるとみることができるかどうかについては疑問がある。

過去10年間の申告納税制度の啓蒙期において，このことが申告秩序の形成にどれだけの役割を演じたのか，それを今になつて定量的には握することは困難である。しかし，最近において東京

都内の数税務署について実施された標本調査の結果では，それが申告書の早期提出に充分な効果をあげていると信じさせる根拠を示していないように思われる。すなわち，計数の示すところによると，申告所得税に関して無申告加算税が課されたものの件数が無申告経過期間の長短に従いどのような分布を示しているかをみると1月以内のもの 10.1%，2月以内のもの 22.0%，3月以内のもの16.5%，3月超51.4%となつている。この数字の分布傾向は，法人税では若干ちがうがいずれにしても格別の法則性はみられない。思うに，申告が遅延するについては種種の理由があることであるから，その遅延期間の分布状況と無申告加算税による間接的強制との相関関係は極めて弱くなるのであろう。

のみならず，もともと無申告加算税と過少申告加算税との区分は，提出期限内に申告書の提出があつたかどうかによるのであり，期限内に申告書の提出がなかつたということが無申告加算税の課税要件である。そこで，われわれは，このような無申告加算税の課税要件に照らし，さらに制度の簡素化の要請にこたえて，執行上の煩わしさをとり除くという見地から，さらには過少申告加算税との間の実質上の負担のバランスをも考慮して，申告遅延の月数による累進的取扱いはこれを廃止することとし，その率を一律に10%とすることが適当であると考える。

(3) 次に，現行制度によると，無申告加算税についても過少申告加算税についても（源泉徴収加算税についても同様），納税者により期限後申告書又は修正申告書が提出され，しかも，更正又は決定があるべきことを予知しないでその提出がされたときは，その期限後申告に係る税額又は修正申告により増加した税額の部分につき，それぞれ5%だけ加算税率が軽減されることになつている（したがつて無申告加算税の加算税率は，それぞれ5%，10%，15%又は20%となり，過少申告加算税は0となる）。

この制度は，納税者の自発的な申告をしようようする見地から妥当であると考えられるが，「政府の調査により……更正又は決定があるべきことを予知してなされたものでなかつたとき」という表現は明確でないとの批判がある。現行の取扱上は，この規定を解釈して，「当該納税義務者に対する所得税，法人税，その他直接税に関する実地又は呼出等の具体的調査により当該所得金額又は所得税額に脱漏があることを発見された後になされた申告でなかつたとき」としている。この解釈はほぼ妥当であると認められるので，この趣旨をできるだけ法令上明確にするのが適当であると考える。

(4) なお，現行制度では，無申告加算税額，過少申告加算税額というように「税額」と名ずけているが，ことさらこのようにする必要もないと認められるので，これを無申告加算税又は過少申告加算税と呼ぶこととすべきである。

2　源泉徴収加算税

給与所得等源泉徴収の対象となる所得の支払をする者は，その支払の際所得税を徴収し，翌月10日までにこれを納付しなければならないことになつているが，これを同日までに納付しなかつた場合には，現在，無申告加算税と同様な10%から25%までの割合により源泉徴収加算税額が課されることになつている。そうして，この場合，加算税率決定の基礎となる期間は，源泉徴収に関して「申告」の制度がないところから，翌月11日から源泉徴収税額の納付の日までの期間とされてい

る。

そこで，この加算税率を段階的に上昇させる制度がはたして適当かどうかということが問題となる。

この問題は，前記1(2)において検討したものと同様である。そこでわれわれは，これについても実態調査を試み，同じような検討を行なつた。

それによると，源泉徴収加算税についても，上記のような複雑な制度を存置する必要はほとんどないと判断された。しかもなお，前述のように申告の制度がないところから，無申告加算税の場合とはまた違つた意味で，その負担率に差を設けていることが問題である。

よつて，われわれは，源泉徴収加算税についても，経過期間による累進的加算税率の方式を廃して，一律に10%（調査着手前に自発的納付があつたときは5%）の加算税率とすべきであると考えた。

3　重加算税

現行の重加算税は，過少申告の場合又は無申告の場合に課される加算税であるという点において過少申告加算税又は無申告加算税と異るところはないが，単に申告の過少又は申告がないという事実のみではなく，課税標準又は税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を「隠ぺい」又は「仮装」したという納税義務者の脱税の行為があることを要件としてその脱税額に対して課される点が他の加算税と違つており，その課税率も脱税額の50%とされている。この重加算税制度について，われわれが検討したところは次のとおりである。

(1)　重加算税の性質について，それが税として課されるところから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政罰であるといえようが，その課税要件や負担の重さからみて，実質的に刑罰的色彩が強く，罰則との関係上二重処罰の疑いがあるのではないかという意見がある。

前記2・1にみたように重加算税額は，詐偽行為があつた場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり，また必ずしも適当でないところから，課されるものであることは否定できない。

しかし，そのことから同一事件に対し懲役又は罰金のような刑事罰とを併科することを許さない趣旨であるということはできないであろう。

むしろ，重加算税は，このような場合において，納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し，もつて納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう。したがつて，重加算税は，制裁的意義を有することは否定できないが，そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし，その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して，これに対する制裁として科される刑事罰とは，明白に区別すべきであると考えられる。

このように考えれば，重加算税額を課すとともに刑事罰に処しても，二重処罰と観念すべきではないと考えられる。それは「ある事象に対し民法上の不法行為に基づく損害賠償義務を命ずるとともに別個の立場から犯罪として刑罰の制裁を加えうるのと同じである」（昭26.1.26 富山地判）と考えられるのである。最高裁もまた，この問題について「(a)改正前の法人税法第43条の追徴税（正当の理由なくして無申告または過少申告であつたときに課されるもので，昭和22年の申

告納税制度の採用とともに新設されたものである。当初は1月ごとに5％づつ増加する税率（ただし，50％を超えない。）となつていたが，ほどなく一律25％に改められた。これは，無申告加算税や過少申告加算税に似ているが，その率の重さからいえば重加算税の前身であるともいえよう。この追徴税が重加算税に該当するとみられることについては，下飯坂裁判官の補足意見がある。）は，申告納税を怠つたものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないが，脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し，これに対する制裁として科される罰金とはその性質を異にするすと解すべきである。(b)追徴税は，これによつて過少申告，不申告による納税義務違反の発生を防止し，もつて納税の実を挙げんとする趣旨に出た行政上の措置である。(c)したがつて，憲法第39条の規定は，刑罰たる罰金と追徴税を併料することを禁止する趣旨を含むものではない。」と判示しているのである（昭33.4.30 最高大判）。

また，（2・1参照）今日でも「あらゆる犯則事件について刑事訴追をなす必要から免れる要請」はい然として少なくないと判断されるから，なお重加算税の制度を維持する必要が認められるのであり，執行の現状からみても，その維持の必要が認められるのである。

（第2表）　重加算税の課税件数及び告発件数調
（昭和34年度）

税　　目	重加算税の課税件数	告発件数
申告所得税	233	5
法人税	17,417	39

(2) 重加算税の課税率は，シヤウプ勧告では60％の提案であつたのを，立法に際して50％に抑えたものであるといわれているが，それにしても，かなりの高率であることは否定できない。申告納税制度は，納税者自身の良心的な申告を根本とするものであるから，脱税行為に対する制裁は厳重でなければならないという意見があるが，反面，その執行の実状からみて，高率であることはかえつて適正な執行を困難にしている点，また，隠ぺいまたは仮装の判断の基準いかんによつて負担に顕著な差を生ずる虞れがあるという点からみて，これを引き下げるのが適当ではないかという意見がある。

われわれは，両者の意見を勘案し，さらに重加算税の重さが前述(1)のような二重処罰の疑いの原因の一つ――しかも大きな要因とみられる――ともなつている点を考慮して，現行の50％を30％に引き下げることが適当であると考える。

(3) 次に，重加算税の課税要件として，「隠ぺい又は仮装」が定められているが，これが，刑事罰における構成要件と対比して刑事罰に近いとの感じをもたせることとなつていること，及びことに所得税の場合において，記帳が不完全でしかも正確な申告もされていないため悪質であると認められながらその課税要件を証明すべき手段がないまま重加算税を課し得ないことがあり，法人税の場合と著しく均衡を失する結果ともなつていることから，この課税要件について改正を行なうべきではないかとの意見がある。

しかし，そうであるからといつて，行政上の処分であるものにつき，ばく然とした課税要件を定めて，裁量の余地が多くなることは適当であるまい。また，重加算税の課税対象として，「隠ぺい又は仮装」に基づくものが典型的なものであることは否定できないことである。他方，二重処罰の疑いについては，上記(2)のように50%の課税率を30%に引き下げることにより解消されていると考えるべきであろう。よつて，われわれは，この課税要件は，現行どおり維持することが適当であると考えた。

4　過少申告加算税及び無申告加算税と重加算税との間の問題点

(1)　さきに述べたように，過少申告加算税又は無申告加算税は，過少申告又は無申告であつたことについて正当な理由があると認められるときは，これを課さないこととしている。したがつて，過少申告加算税又は無申告加算税が課されるについては納税者に責任があるといわなければならないであろう。このような納税者の責任には種種の態様のものがあると考えられる。納税者が負担すべき税額を故意に免れようとして，過少申告をし又は無申告であることがあろう。また，あやまつて税額を過少に申告する場合もあろう。上記の納税者の責任の程度もこのような場合に応じて比較的軽いものから重いものまで段階が分かれていると考えられる。

(2)　ところで，重加算税は上記に述べたように過少申告又は無申告のうち課税標準又は税額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し，その隠ぺいし又は仮装したところに基づいて過少申告をし又は申告をしなかつたことを税務官庁が証明した場合にのみ課されるものである。ところが，このような証明ができるかどうかは主として納税者による帳簿書類の作成，記載の状況及び呈示の有無等のいかんによつて大きく左右されることは明らかである。しかも，現状においては，納税者の記帳状況等は，いわば千差万別といつてよい状態にあるから，上記の隠ぺいまたは仮装の証明がすべての場合を通じて実質上，画一的にされることを期待することは行政運営上困難であるといわなければならない。このことは，端的に重加算税の課税状況に表われているのであつて，記帳の状況が一般に良好とみられる法人の場合に比して，個人の場合には重加算税の課税件数はきわめて少ないのである。そうして，このことから，個人の申告状況が法人の場合に比べて良好であると判断することは当を得ていないであろう。前記のような重加算税適用に係る各税の条件を考慮するときは，むしろ重加算税を課されていない者の中には，かえつて重加算税を課された者よりも悪質なものもかなりありうるのである。

(3)　われわれは，過少申告加算税又は無申告加算税を課される場合において，納税者の責任の程度に軽重の差がある反面，重加算税制度の適用について実際の行政上限界のあることを考慮するとき，はたして過少申告加算税または無申告加算税の課税率を一律5%または10%とすることでよいかどうか，申告内容の程度のいかんによつてはこれらの課税率になんらかの調整を行なつて，これら加算税間において負担の実質的バランスを図ることとすべきでないかを問題とした。

この点について，われわれはたとえば，納税者の申告内容が著しく低く，更正決定の結果による正当税額が本人の申告税額の2倍以上にも達するような場合には，更正決定による増差税額のうち申告税額相当額をこえる部分に対して過少申告加算税または無申告加算税の税率を一定の税率（15%程度）だけ加重して適用することとする等の数種の試案について種種の角度から検討し

たが，ついに成案を得るまでに至らなかつた。しかし，この問題は税務執行上長く懸案となつていたものでもあるので，今後もなおこの問題について検討を続けることとすべきである。

第3節　各種加算税制度の間接税への導入

3・1　問題点

現行法のもとでは，間接税については，無申告加算税，過少申告加算税又は重加算税の各種加算税の制度はない。間接税については，現在賦課課税の方式がとられていて申告納税制度ではないことから，申告義務違反に対する制裁としての各種加算税制度を適用しないこととしたものと一応考えられる。

しかし，間接税においても，たんに資料申告の意味をもつにすぎないとはいえ，課税標準の申告が行なわれているのであるから，これら各種加算税の制度があつてもおかしいとはいえないのではないかという考え方がありうる。このような考え方から諸外国の例を参照すると，2・2に見たように，賦課課税方式をとる西ドイツにおいて附加税（わが無申告加算税にあたる。）の制度があり，これは直接税であると間接税であるとを問わず課される建前となつている。また，アメリカにおいては，一様に申告納税方式を採る直接税と間接税とにひとしく無申告加算税が課されている。

したがつて，賦課課税方式であるか申告納税方式であるかの区別や間接税であるか直接税であるかの区別は，このような加算税制度に格別の差異をもたらすとは考えられないように思われる。

むしろ，現行のわが制度にみられる差別は，多分に沿革的な事情によるものと考えられるのであつて，現行の各種加算税制度はシヤウプ勧告によつて創設されたものといつてよいのであるが，税務行政の分野でシヤウプ勧告が深い関心を示し，また，強く改善の必要性を認めたのが直接税の領域であつたことが，その主たる理由であつたと考えられる。

そこで，国税通則法の制定を機会として，間接税にも申告納税制度が導入される（第4章参照）ということになれば，これをきつかけとして間接税にも各種加算税制度も導入すべきではないかということが現実に問題となつてくる。ただ間接税には，国税犯則取締法に基づく通告処分の制度が従来からあるので，これとの調整をどうするかがとりわけ問題となる。これらの問題点を述べれば次のとおりである。

(1)　間接税に申告納税方式を採用する場合に，どの範囲まで各種加算税制度を導入することが必要であるか。

(2)　現在間接税には通告処分の制度が採られているが，これと各種加算税制度との調整をどのようにして図ることとすべきか。もちろん，通告処分の制度自体をどうするかの問題もあるが，これについては，われわれは，現行制度を維持することが適当であると考えている（第5節参照）ので，この維持される通告処分の制度との調整をどのように図ることとすべきか。

3・2　検討と結論

上記二つの問題は，事柄の性質上密接不可分の関係にあるので，われわれは，両者をあわせて同時に次のように検討した。

(1)　まず第一に，間接税に申告納税方式を導入することとした場合に，加算税制度を採用する必要があるかどうかである。

たしかに，賦課課税方式のもとにおいては，課税標準の申告は，たんなる資料申告の意味しかもたず，その意義はそれほど重要であるとはいえなかつたであろう。これに対し，申告納税方式における申告は，税額すなわち納税義務を確定する効果をもつのであるから，その意義はまことに重要であつて，その申告書を提出しないことまたは正確でない申告書を提出したことに対し，行政上の不利益を加え，もつて申告秩序を維持しようとする要請はより強くなるといわなければならない。

(2)　現行間接税には，すでに述べたように，通告処分の制度があつて，税務官庁による行政処分によつて間接税の犯則事件の処理が行なわれることになつている。

したがつて，新たに加算税の制度を導入することは，手続の重複であり，他方犯則者にとつては行政段階で二重に制裁を受ける結果となり，妥当とはいえないのではないかとの意見がある。

通告処分は，行政庁の行なうものであつて，この意味から形式的には行政処分といえようが，その性格は私和としての特殊なものであると考えられている（第5節参照)。しかし，通告処分によつて履行が求められるものは罰金もしくは科料に相当する金額または没収品に該当する物品等である。

すなわち，通告処分の内容は，実質的には各税法の罰則の適用にほかならない。しかも，手続的には，通告処分の履行がないときは，税務署長（又は国税局長）の告発を経て刑事手続に移行するものである。さらに犯則者は，通告処分の履行によつて，二度と同一事件につき起訴されることはなく，一事不再理の効果が付与されているのである。

したがつて実質的には，通常の行政処分とは大いにその性質を異にしているといわなければならない。

これに対し，各種加算税の制度は，形式的にもまた実質的にも純粋の行政処分であつて，犯則行為の反社会性ないしは反道徳性に対して科される刑事罰とは，その目的や性格を異にし，適正な申告納税秩序を維持する観点に立つて設けられるものである。

よつて，われわれは，間接税に通告処分制度のあることが加算税制度の導入を妨げる理論上の障害になるとは考えないのである。

(3)　しかし，各種加算税制度のうちでも重加算税制度については「隠ぺい又は仮装」の課税要件が定められていること及びその加算税率がかなり重いことを考慮すべきである。われわれの勧告では，この加算税率は30%に引き下げるべきであるとしているが，しかし，重加算税の適用要件を満たす場合は，通常当然に通告処分の対象となる場合であると認められ，しかもこの両者がいずれも同一の税務官庁によつてされることを考えると，重加算税の負担の程度にもかんがみ，実際の行政運営上はたして円滑，適正な運営を期待することができるかどうかは疑問であり，いたずらに制度の複雑化と重複をもたらすにすぎないように思える。

よつて，われわれは結論として，過少申告加算税および無申告加算税は，原則として間接税にも適用することとするが，酒類密造犯等に係る租税その他申告納税方式によらない租税はついてはこれを適用ないこととするとともに，重加算税は，間接税には適用することは適当ではないと考えた。

第4節　過怠税制度

4・1　問題点

現行税法においては，課税の適正を維持するため，給与，報酬，使用料，利子等の支払者，利益等の配当をする者及び不動産所得となるべき資産の貸付等に対する対価の支払をする法人等に対して支払調書の提出義務が課されているほか，各種の資料提出義務が規定されており，これらの義務違反については罰則をもつて間接的にその履行を強制することとしている。

しかし，これらの罰則は，その義務違反が行政上の秩序義務違反にとどまるものであるところから，実際には，その適用は困難であり，適用事例は皆無に近い状態にある。

そこで，上記の罰則を義務履行のための最終的担保として維持するほか，訴追を要することなく，税務官庁において簡易な手続によりいわゆる行政罰を課しうることとし，もつて資料提出の促進を図ることとすべきではないかということが問題となつた。ちなみに昭和28年の改正前の所得税法においては富裕税の課税資料を確保するため，一定額以上の所得または純財産を有する者に対して，財産債務の明細書を提出すべき義務を課するとともに，その違反者に対しては，定額1万円の加算税を課した例がある。

4・2　外国の制度

租税法上の秩序義務違反に対して定額の過怠税又は過怠金を課する諸外国における例をみると，次のとおりである。

1　アメリカ

年間 600ドルをこえる賃借料，賃金，年金等を支払う事業者（内国歳入法第6041条），株式の配当金を支払う者（同法第6042条）及び源泉徴収義務者（同法第6051条）等が提出すべき資料の提出を怠つたときは，1件1ドルの過怠金が課され，税と同様にして徴収される（同法第6653条）。ただし，1人につき1歴年 1,000ドルをこえることはない（第5章，5•2参照）。

2　イギリス

第5章5・2で述べた資料提出義務を怠つた場合等においては，50ポンド以下の過料が課される。一般委員会もしくは特別委員会又は高等法院においてこの過料を課す。手続が開始した後になお義務の履行がされないときは，1日10ポンド以下の過料が加算される。（1960年 財政法第 46 条第1項）。

なお，配当又は利子を支払う会社は，その受領者に送付する支払証書に，支払われるべき総額，源泉徴収される税額及び税率，税引き後の支払額を記載しなければならないこととされているが，これを怠つたときは，1件につき10ポンドの過料が課される。ただし同一会社について 100ポンドをこえることはない。

3　西ドイツ

西ドイツでは，納税義務者以外の第三者に対し広く課税資料の提出を義務づけていることについては第5章でも述べた。

ところで，この資料提出義務を任意に履行しない者があるときは，履行するよう原則として書面

で催告し適当な期間をおいて強制手段をとることを通告し，それでもなお履行しないときは，税務署は 5,000ドイツマルク以下の強制金を賦課し徴収することができる。このときには，税務署の申立てに基づき区裁判所は拘留に換刑することができる（租税通則法第202条）。

4・3　検討と結論

(1)　新たに記帳義務制度を設けることとしたのは，第5章において述べたように，納税者の正確な記帳に基づいて適正な課税がされるようにすべきであるという趣旨からであつた。同じ趣旨から，正確な記帳や適正な申告がない場合においても，課税ができるだけ多くの資料に基づいて合理的にされるべきであることはいうまでもない。

他面シヤウプのいうように「正直な納税者には不正直な納税者の不正直によつては決して利得することができないという保障が与えられなければならない」が，このためにも資料提出は不可欠なものであると考えるべきである。

(2)　ひるがえつて，現行の各種加算税制度をみると，その創設は，主としてシヤウプ勧告に負うのであるが，当時は，申告納税制度がその緒についたばかりで，この申告納税秩序をいかに育成し維持して行くかということが，何よりも重視されたのである。各種加算税の制度がこの秩序維持のために設けられたことはもつともであると考えられる。

当時と対比すれば，今日においては，この基本的の申告秩序は一応整つた状態にあり，問題は，次の段階として，課税における科学性ないしは合理性をどのようにして追求していくべきかという点にあると考える。このように考えると，現在及び将来の段階では，いわば資料提出秩序ともいうべきものを確立し適正化していくことが，特に重視されるべきではないかと考える。

(3)　さきにも述べたように，資料提出義務違反に対する罰則は，実際上適用をみていない実情にあること及び資料提出秩序を適正に維持することが現段階において，特に重要であることにかえりみ，われわれは，この際，新たに加算税体系の一環としての制度を設けることが適当であると考えた。

なお，上記の罰則は，資料提出の義務を履行するための最終的担保として，今後も維持することとすべきであると考える。

(4)　よつて，われわれは，上記のような検討に基づき，また外国の例をも参酌して，次のように過怠税の制度を構成すべきであると考えた。

(イ)　法定資料提出義務について，定額の過怠税を設ける。

(ロ)　この過怠税は，法定資料を提出しなかつた者又は虚偽の事項を記載した資料を提出した者に対して課されるものとする。

(ハ)　過怠税の金額は，提出すべきであつた資料1件につき 100円とする。ただし，年間同一人について10万円をこえることはないものとする。

第5節　通告処分制度

5・1　現行制度とその沿革

(1)　現行の国税犯則取締法によると，間接国税に関する犯則事件については，事件の調査により税

務署長（又は国税局長）が犯則の心証を得たときは，理由を明示し，罰金もしくは科料に相当する金額，没収品に該当する物品，徴収金に相当する金額及び書類送達並びに差押物件の運搬，保管に要した費用を20日以内に納付すべき旨をその犯則者に通告すべきものとされている。これが通告処分である。

この通告処分を受けた犯則者が通告の趣旨を履行したときは，その者は告発を免れ，その事件について刑事訴追を受けることがないものとされている。

もつとも，犯則者が通告の旨を履行する資力がないと認められるとき，又は情状懲役の刑に処すべきものと思料されるときは，通告を要せずに直ちに告発しなければならない。

また，通告を受けた犯則者が20日以内にこれを履行しないとき，又は犯則者の居所が明らかでないため，もしくは犯則者の書類の受領を拒んだため，通告することができないときは，直ちに告発が行なわれる。

(2)　このような通告処分制度の歴史は古く，その創設は間接国税犯則者処分法（明治23年法律第86号）にさかのぼる（国税犯則取締法等の沿革については第8章2•2参照）。

この通告処分制度創設の理由を，同法についての大蔵，司法両大臣の閣議請議の書面によつてみると，間接国税の犯則者の多くは，ほ脱の目的よりそのような行為をするものであつて，一般の証拠方法により難い場合もあり，かつ初めから普通の手続によつて審問裁判をするときは多くの日数と多くの裁判費用を必要とし，被告人に不利益であるばかりでなく，国家の損失ともなるから，欧州の最近の法を参酌し，間接国税犯則者処分法を制定し，行政官庁に略式手続で直ちに処罰の命令をさせ，その命令に不服の者に正式裁判を求めることができるようにすることは犯則者にとつてすこぶる便利であるばかりでなく，国家の経済上においても利益であるというのである。

(3)　間接国税犯則者処分法は，明治33年に改正をみたが，それは他の手続に関するもので，通告処分に関する規定に修正が加えられたわけではない。しかし，このときに通告処分に対する見解は大きく変つている。すなわち，第14回帝国議会の政府委員の説明によると，それは従来のように行政官庁が行なう略式手続による処罰の命令ではなく，処分をするのに全く私和であるとされ，もし罰金に相当する金額を納付せよという行政官庁の通告に対して，それを本人が至当と思うならば履行して済ませるというにすぎないから別に厳しいものではないという見解が表明された。以後この見解が通告処分についてのいわば公権的解釈として今日まで維持されているのである。

5・2　外国の制度

通告処分制度に類似するものは，西ドイツにその適例をみるので，以下においてドイツ租税通則法に規定されたこの制度を概観する。

同法によれば，税務署は，原則として，すべての租税犯則事件につき事実を調査する権限を有し，かつ，義務を負うこととされる。この犯則事件に関する調査を終了すると，税務官庁は次のような処分を行なわなければならない。

(1)　処罰決定

犯則事件の調査により犯則の心証を得た場合において，その犯則に対する法定刑が罰金刑又は没収刑であるときは，処罰決定書を発し，その法定刑が懲役刑であるときは事件を検察庁に送致

しなければならないが，この送致は検察官に対する公訴提起の請求を伴つたものである。

処罰決定書には，被疑者の氏名のほか，刑罰，可罰行為，刑罰法規，証拠及び費用の決定の記載を要するほか，上訴方法に関する教示がされなければならない。

(2)　手続の停止

犯則事件の調査の結果，嫌疑に根拠がないことが判明した場合には，税務署は手続を停止し，その旨を被疑者に通知しなければならない。

(3)　不問手続

税務署は脱税犯等を除き，調査手続のいずれの段階においても調査手続を打ち切ることができる。この税務署の手続は，行為者の責任が軽微で，行為の結果が重大でない場合に限つてすることができる。

(4)　服罪手続

服罪手続は，自白した被疑者に対する租税罰の確定のための単純化された手続である。すなわち被疑者は，当該違反行為を無条件に承認した場合には，処罰決定の発令をまたないで服罪しうる。これは，訴訟経済に益せしようとする制度であるといわれている。この服罪は，確定判決と同一の効果を有するので，一事不再理の原則の適用がある。

上記の手続のうち，(4)の服罪手続が，わが税法にいう通告処分に類似していると考えられる。

5・3　問題点

この通告処分制度について，次に述べるようなことが問題とされた。

1　間接税に申告納税方式を採用し，あわせて各種加算税制度を導入することに関連して，通告処分制度を重加算税制度に置きかえることとし，したがつて，通告処分制度を廃止すべきではないかということが問題になつた。このような考え方の根拠は，次のようなものである。

(1)　間接税に関する犯則事件についてのみ特別の手続を認めることは理由に乏しいのではないか。すなわち，直接税については，すでに重加算税制度が導入されており，軽微なほ脱事件はこれにより能率的に処理することとされているが，反面，刑事罰を必要とすると認められるものについては，直ちに告発を行ない公訴が提起されることとなつている。そこで間接税にも申告納税方式を採用するのであるから，直接税と同様に重加算税制度を導入すれば，通告処分のような他に例をみない手続を存続させる必要は認められないのではないか。

(2)　通告処分は，罰金等に相当する金額を納付させるものであり，しかも，それを犯則者が履行した場合には，刑事訴追を免れることになつている。したがつて，これは行政官庁が行なう実質的な刑罰と考えられるから，刑事被告人に裁判を受ける権利を保障している新憲法の精神に反し，又は反しないまでも，その精神に合致しないのではないか。

2　次に，間接税の犯則事件について通告処分制度が存続されるものとし，これを前提とするなら，直接税にも同様に通告処分制度を導入すべきではないかということが問題となつた。このような考え方の根拠は，次のようなものである。

(1)　直接税犯則事件の中には，さまざまのものがあつて，脱税額が大きくかつ悪質なものから，脱税額が少額でそれほど悪質とはいえないものに至るまで，そこにはかなりの幅を認めなけれ

ばならない。そこで，重加算税のみでは制裁として軽過ぎるが，しかし，なお財産的負担を負わせることをもつて足りる事件が多数あると考えられる。そのような場合に通告処分制度があれば，犯則者にとつて有利であろう。そうだとすれば，これを間接税のみは認め，直接税に認めないのは不均衡であり妥当ではないのではないか。

(2)　刑事訴追をするということになると，犯則嫌疑者はこれに非常な抵抗を示し，すでに本人が納得しているものについてまで厳格な証拠を要求することとなり，事件の大局において疑いのないものについて，細部の点で相手が協力しないため事件の処理に多大の労力を必要としている実情にあるが通告処分制度を導入することにより，このような労力をはぶいて，より効果的な査察事務を行なうことが可能となるのではないか。

5・4　検討と結論

われわれは，以上のような問題点について検討した結果，次のような結論に達した。

1　間接税の犯則事件については，次のような理由から，なお通告処分を存置すべきである。

(1)　間接税に通告処分が認められているのは，主として次のような理由によるのであり，これらの事情は今日においても同様に認められる。

(イ)　間接税の犯則事件には，酒類密造犯および印紙税法違反のように間接税に特有の犯則事件があるが，第3表の示すように，これらの発生件数はきわめて多く，したがつて，普通の刑事手続によるときは，その処理に多くの費用と日数を要することとなるが，このことは国家にとつても犯則者にとつても利益でない。

第3表　間接国税の犯則処理状況調（昭和33年度）

（単位1件）

税目		要処理			処理内訳						処理未済
		前年度からの処理未済	犯則検挙	計	通告	通告不能	直告発	不問処分	通知処分	時効等による公訴権消滅	
酒税	酒類製造者		186	186	外 84 108	—	—	外 43 42	外 7 11		
	その他		22,383	22,383	外 372 17,963	29	外 12 3,736	外 60 319	外 28 322		
	計	1,795	22,569	24,364	外 426 18,071	29	外 12 3,736	外 103 361	外 35 333	10	1,824
砂糖消費税		3	55	58	外 8 48	—	外 1 3	外 10 4	2	—	1
物品税		97	1,835	1,932	外 518 1,691	—	外 12 25	外 45 90	外 2 38	3	85
トランプ類税		4	197	201	外 10 184	—	— 3	外 3 9	3	—	2
入場税		207	1,567	1,774	外 266 1,394	3	外 9 34	外 50 193	外 2 43	3	104
印紙税		361	35,010	35,371	外 147 32,643	3	2	外 144 599	12	3	2,109
その他の間接税		3	15	18	外 6 9	—	— 1	外 2 6	—	—	2
合計		2,470	61,248	63,718	外 1,381 54,040	35	外 34 3,804	外 357 1,262	外 39 431	19	4,127

（注）外書は，1事件で2人以上に対して通告その他の処理をした場合における事件数をこえる処理件数である。

(ロ) 間接税の犯則事件においては，その証拠関係について一般の刑事事件と相当に異なるものがあり，証拠の収集にも，また，証拠に対する価値判断にもその方面の特別の知識と経験を必要とする。

(ハ) 最近の通告処分の履行状況をみると，第4表の示すとおり，その履行率はきわめて高い。このことは，間接税犯則事件においては，直接税犯則事件と異なり，比較的証拠がはつきりしていて，犯則者においても，特別な場合のほかは，容易に犯則の事実を認めざるを得ないものが多いことを物語るものである。

このような事情から，通常の刑事手続により審判するよりも簡易な通告処分手続による方が合理的であると考えられる。

(2) 次に重加算税制度を間接税にも採用し，これを通告処分に代用することは，きわめて困難である。

なぜならば，間接税犯則事件の大部分を占めるものは，印紙税犯則事件および酒類密造犯であるが（昭和33年度にこれらの犯則事件が占める割合は94.0%である。第3表参照），これらの犯則事件は，本来加算税制度になじまないと考えられるからである。

すなわち，前者の印紙税犯則事件については，印紙税法の建前上，印紙税のほ脱等があつて，本税の追徴をしないで，犯則事件としてのみ処理するものとされていることから，加算税制度を導入することはきわめて困難であるばかりでなく，かりに加算税を課することにしても，本税額そのものが通常僅少な額であるだけに，充分な効果を期待しうる加算税制度を構成することがむずかしい。また，後者の酒類密造犯については，憲法第38条の規定（自己に不利益な供述）との関係からいかなる態様の申告も期待できないと考えられるが，他面加算税は本来申告制度を前提

第4表　通告処分履行状況（昭和33年度）

（単位1件）

税目	前年度からの履行未済件数	本年度通告 件数	本年度通告 罰科金相当額	件数計（A）	通告履行 件数	通告履行 罰科金相当額	不履行告発 件数（B）	不履行告発 告発率 $\left(\frac{B}{A-C}\right)$	時効等による公訴権消滅	履行未済（C）
			千円			千円				
酒税	3,014	18,497	122,289	21,511	15,853	内 2,138 100,727	2,968	16.4	15	2,675
砂糖消費税	4	56	1,940	60	48	内 — 850	—	—	—	12
物品税	498	2,209	157,789	2,707	2,124	内13,935 80,111	183	7.9	3	397
トランプ類税	19	194	315	213	203	内 — 336	2	1.0	—	8
入場税	541	1,660	51,131	2,201	1,604	内 5,345 43,201	208	11.4	5	384
印紙税	4,176	32,790	39,059	36,966	32,925	内 72 36,934	218	0.7	71	3,752
その他間接税	7	15	2,889	22	14	内 336 534	4	18.2	1	3
計	8,259	55,421	375,388	63,680	52,771	内21,825 262,680	3,583	6.3	95	7,231

（注） 罰科金相当額の内書は，一部履行の金額である。

とするものであるから，結局加算税制度になじまないこととなる。

(3)　最後に刑事被告人の裁判を受ける権利を保障する憲法の規定との関係が問題となろう。

しかし，これについては，通告処分が罰金又は科料に相当する金額を納付すべきことを通告するものであつて，罰金又は科料そのものの納付を命ずるものではなく，通告処分を受けた者はそれを納付するか否かを，自らの自由な意志で決定することができる点を考慮すべきである。犯則嫌疑者は，通告の旨を相当であると思うならば納付すればよく，相当でないと思うならば，そのまま放置すればよいのであつて，これを放置したからといつて，納付を強制されることはない。したがつて通告処分を経ること自体は，犯則者に格別の不利益を課するものではないと考えられる。この点は，かつての違警罪即決処分において，その言渡しを受けた者がなんらの行為もしないときは，言渡しが確定し，その執行を受けなければならないこととされていたのとは本質的に異なるのである。

2　直接税の犯則事件については，つぎのような理由から通告処分制度を導入すべきではなく，現行どおり，一般の刑事事件と同様に処理すべきである。

(1)　通告処分制度は，間接税等の犯則事件について，その件数がきわめて多くまた証拠も比較的はつきりしている等の特有の事情を考慮して設けられたもので，犯則事件の処理としてはしよせん特別的，例外的なものであるとともに多分に沿革的な事情も手伝つて是認されてきているものである。したがつて同じく租税だからといつて当然これを他に及ぼしてよいということにはならず，まして直接税の犯則事件は一般に複雑であり，その証拠の有無については，裁判において慎重に判定されるべきであると考えられるから，かような犯則事件の処理は努めて正規の刑事手続によるものとすることが妥当であるといわなければならない。

(2)　現在，直接税の犯則事件として訴追されるものはそう多い件数ではない（昭和33年度における査察の着手件数は，所得税と法人税を合わせて157件，告発件数は46件である）。

しかも，このような直接税犯則事件は，間接税犯則事件に比べて，その脱税額がはるかに多額であるとみられるので，このようなものについて，通告処分とはいえ，私和を認めることは，一般の納税者の支持を受け難いであろう。

第7章　税　務　争　訟

第1節　税務争訟の考え方

(1) 元来，行政訴訟を含む広義の行政争訟制度には二つの異なる目的が認められる。その一は行政権の作用に対する人民の権利利益の救済であり，その二は行政の適法性及び合目的性の保障である。しかし，行政処分が違法又は不当であるとして異議を唱える者の権利利益の救済をはかることは，とりもなおさず誤つてされた行政をきよう正することにほかならないから，このように二つの目的を認めることも，異なる目的論的見地から同一手続に二重の評価を与えるにすぎないことになろう。しかし，両者の目的のどちらに重きをおくかによつて，手続の構造や裁決機関の構成に差異をもたらすことになるので，目的論的にこの区別を認めた上で行政争訟を考察することは実益があるであろう。

(2) ところで，権利・利益の救済という見地からいえば，裁判所でする行政訴訟は，最も整備された形態であるということができる。しかし実際には訴訟は手続が慎重であるだけに敏速な処理を期待できないし，また要する手数と費用とを衡量すれば，この手続による救済を求めることの困難な簡易少額の事件が多数にある。それゆえ，このような行政訴訟の前置的ないしは補充的な権利利益の救済手続として，行政機関による略式の争訟手続（以下「行政不服審査手続」という。）がもつ意義はきわめて大きいといわなければならない。

(3) 税務官庁のする争訟の審判を上記にならつて税務不服審査と呼ぶこととするならば，税務統計の示すところによると，ここ数年における税務不服審査の件数は，年間，申告所得税においてざつと15千件，法人税において約12千件，その他３千件，計30千件というのが大体の目安である。同じ頃，司法裁判所に提起された租税に関する抗告訴訟の事件数は年間300件に満たないから，税務訴訟件数の税務不服審査件数に対する割合は，おおよそ１％である。すなわち，国税の賦課又は徴収の処分等に異議があるとして提起された税務争訟100件のうち99件は，司法機関の裁断をまつことなく解決されている。計数の示すところによれば，そのように処理された争訟件数の２分の１ないしは４分の１が容認裁決を得ており，原処分の全部もしくは一部が裁決によつて取り消されている。このように不服申立人が争訟提起の目的を達して実質的満足を得た場合のほかは，却下又は棄却の裁決があつたか，取下げがされたのである。このような場合においては，事実の認定や法の適用等の疑問点につき不服申立人の納得が得られたものというべきであろう。いずれにしても，提起件数100件のうち99件については，行政段階における税務不服審査手続が終局的な解決を与えたことは，疑う余地がないと認められる。

(4) かくて，われわれは，税務不服審査手続が実際に果した役割の重要さを知るべきである。他方，税務争訟手続が税務行政の適法性及び合目的性を保障するために演じた役割も決して軽視すべきではない。税務争訟は，現実に起つた賦課徴収処分の違法，不当を非難して提起された争訟を通じて税務行政の適法性，合目的性を保障しようとするものであるから，その効果は直接的で

実効を得やすい。そればかりではなく，税務行政における将来のよるべき規範を，争訟手続を通じて形成して行くところにも今後は充分な評価を与えるべきであつて，そのためには，たとえば通達の違法不当を難ずる争訟についても，所要の手続規定を整備するようなことが考慮されるべきであろう。

第2節　行政不服審査法との関係

2・1　訴願制度調査会の答申

現行の行政不服審査の制度は，一般に訴願制度と呼ばれ，これは，一般法たる訴願法とその他の法令によつて運用されているが，その間に不備不統一の点が少なくない。なかでも，

(1)　訴願法に規定する訴願事項が少なく，かつ，その内容が不明確であること。

(2)　裁決庁たる直接上級庁が明瞭でないことが多いこと。

(3)　執行停止，審理等の規定が不充分であること。

(4)　各行政法規が定める不服申立期間が不統一で，なかには極端に短かい期間を定めたものがあること。

(5)　各行政法規の手続規定が区区であつて，欠陥が多いこと。

等の欠点があつて，国民の権利利益の救済に充分でないと認められて，昭和34年6月総理府に訴願制度調査会が設置され，現行不服申立制度の根本的改善策が審議されることになつた。同調査会は昨年12月「訴願制度改善要綱」を決定し，これを内閣総理大臣に答申した。この答申には，別に参考案として「行政不服審査法（仮称）要綱案」が添付されている。

2・2　行政不服審査法の要綱

訴願制度改善要綱及び行政不服審査法要綱案によつて，改正の大綱を示せば，次のとおりである。

(1)　行政に関するすべての不服の申立ては，他の法律において特に規定する特許審判等特殊のものを除き，この法律によらせることとし，不服申立ての種類を，審査請求，異議申立て及び再審査請求の三種に定め，その名称の統一を図ることとしている。

(2)　不服申立事項の範囲を拡張し，従来の列記主義をすてて一般的概括主義により，ひろく行政庁の処分を不服申立ての対象とすることとしている。しかも，事実行為及び行政庁の不作為に対する不服申立てを認める等，不服申立事項の範囲を著しく拡張している。

(3)　不服申立ての方式，審理手続の整備等を図ることとしている。すなわち不服申立人は，不服申立書を裁決庁あてに直接提出することもできるし，処分庁を経由して提出することもできる。さらに処分庁の弁明書に対する反論書の提出権，関係書類の閲覧権等が与えられる等職権主義と書面審理の方式を基礎としながらも，可能な限り当事者主義をとり入れて権利利益の救済に資するように図つている。

また，共同不服申立人と総代に関する規定，代理人及び参加人に関する規定等を設けるほか，人格のない社団又は財団の当事者能力を規定する等申立人の地位の明確化を図つて，司法手続に近づけようとする努力が払われている。

(4)　その他処分の執行又は手続の続行をすることにより生ずる損害を避けるため，申立人に執行停

止申立権を認め，あるいは不服申立てをすべき行政庁等を処分を受けた者に教示する制度を採用する等権利利益の保護に意を用いている。

2・3　国税通則法の争訟規定と行政不服審査法との関係

(1)　現行税法の争訟規定をみると，「再調査の請求又は審査の請求の目的となる処分に関する事件については，訴願法の規定は，これを適用しない。」（たとえば，所得税法第50条）として，現行訴願法の不適用を明記している。この規定は，シャウプ勧告に基づき昭和25年に租税法が大幅に改正され，争訟制度についても自足的な規定が設けられたことに伴い定められたものである。

すでに述べたように，現行訴願法が明治23年の立法にかかり，その不備はおおうべくもなかつたから，上記のように訴願法の不適用を定めることは不服申立人の権利利益の救済をそこなうものではなく，むしろこのことを充分配慮した結果であるというべきであろう。

(2)　ところで，行政不服審査法案は前記2.2で述べたように，現行訴願法を全面的に改め，不服申立人の権利利益の救済に重点を置きながら規定の整備を図ることとしているばかりでなく，行政不服審査手続に関する基本法としてすべての行政不服申立制度を対象とするものである。

よつて，われわれは，国税通則法における税務不服申立制度もまた基本的にはこの基本法によることが当然であると考える。

(3)　しかし，税務不服申立制度には他の行政分野における不服審査手続にみられない特異なものがあり，したがつて，一般法たる行政不服審査法にどうしてもよりがたい部面については，規定を国税通則法に設けて一般法の例外となることを明記することは，これまた当然許されるものであり，かつ，必要なことと考えた。たとえば，賦課の処分が大量的集中的に行なわれ，しかも一定の期間をおいて回帰的にそれがされること等はその特異性の著しい例である。このような特異な面について対処すべき規定を，基本法たる行政不服審査法に望むことは本来無理なことである。

われわれは，このような特異な諸点に論議を集中して，基本法の例外事項となるべきものにつき，主として検討を行なつた。第3節以下に示すものは，この検討の経過と結論である。例外事項に関するこれらの規定は，基本法の例外規定をなすものと観念されるべきである。ただ，例外規定であるとはいつても，それらが断片的に基本法と脈絡なく規定されるならば，納税者の理解を困難にする虞れが多分にあるから，立法にあたつては，基本法である行政不服審査法との関連を考慮しつつ納税者の理解に便利なよう充分な配意がされるべきであると考える。

第3節　不服申立事項

3・1　現行規定

現行税法のもとでは，所得税法，法人税法，相続税法，資産再評価法及び国税徴収法のみに争訟規定が設けられている。このうち，所得税法，法人税法，相続税法及び資産再評価法の争訟規定においては，不服申立事項を特に法律に列記した事項に限る列記主義によつている。これに対し，国税徴収法は個別的概括主義をとり，「国税の賦課若しくは徴収に関する処分又は滞納に関する異議」を包括的に対象としている。

そこで，現行法のもとでは，

(1)　上記の所得税法等に基づく処分のうち，それらの税法における個別列記に該当しない処分で国税の賦課もしくは徴収に関する処分にあたるもの

(2)　自らの争訟規定をもたない各税法（主として間接税法）に基づく国税の賦課もしくは徴収に関する処分

(3)　国税徴収法の規定に基づく，国税の賦課もしくは徴収に関する処分又は滞納処分

に関する異議は，国税徴収法の争訟規定により処理されることになつており，国税徴収法の規定にもより得ない酒類の製造又は販売業免許に関する処分については，一般法である訴願法によることとされている。

上記のように，租税法全体を通じてみるならば，広く権利救済のみちが与えられることになつており，いわゆる概括主義に近いものになつているといえよう。

しかしながら，不服申立てに関する根拠法規が上記のように入り組んでいて明確を欠いていること，概括主義に近いものではあるといつても，国税徴収法が不服申立ての対象としている事項は「国税の賦課若しくは徴収に関する処分又は滞納処分」に限定されており，各税法に基づく処分であつて賦課，徴収に関しない処分については 不服申立ての方法がないこと，また，何が賦課，徴収であるかについて疑問がみられること等，なお不充分であることを否定することができない。

3・2　税務不服申立事項

(1)　さきにも述べたように，行政不服審査法要綱案は，不服申立事項について一般的概括主義を採ることを明らかにしているから，税務争訟についても，基本法のこの精神にのつとりひろく不服申立てのみちを開くべきであることはいうまでもない。したがつて，国税通則法においても概括主義により，不服申立事項を規定することとなる。

(2)　ところで，上記のように不服申立事項を規定すると，酒税法に基づく酒類免許に関する事項が問題となる。この酒類免許に関する事項は，従来税法の規定によらず，訴願法の規定により不服申立てができるものと解されていたのであるが，これは，酒税行政の一環として租税行政と密接な関連をもつ事項であること及び同一税務署長の同一税法に基づく処分につき直接適用される法律を異にすることは納税者の税法に対する理解を困難にすること等の事情を考慮して，この際これをも含めて税務争訟事項を一括して国税通則法に規定するのが適当であると考えた。

(3)　次に上記のように概括主義を採ることに伴う問題として，不服申立てを認めない，いわゆる除外事項をどのように定めるかの問題がある。「行政不服審査法（仮称）要綱案」においては，行政不服審査になじまない処分として19の事項を掲げ，これを二つのグループに分けている。

第一のグループに属するの事項は，行政不服審査法案において不服申立てができないことを直接規定されるものであり，このうち税務に関するものとしては，国税犯則取締法に基づき収税官吏が行なう処分がある。

これに対し第二のグループに属するものは，他の法律において不服申立てをすることができない旨を規定した場合に除外事項となる処分であつて，上記「要綱案」に9類型の処分が掲記されている。

(4) そこでわれわれは，上記の第二のグループに属する事項を検討した結果，たとえば同要綱案にいう「内閣，主任の大臣又は外局の長の処分で，高度の政策的見地から行なわれるもの」にあたると考えられる次に掲げるような処分を不服申立ての除外事項として取り扱うことが適当であると考えた。ただし，これらの処分の中には，いわゆる一般処分と認められ，特に法律に掲記しなくても不服申立除外事項となるとみられるものがあるとも考えられるので，規定のし方をどのようにするかについては，なお検討することとすべきである。

(イ) 特別償却をすることができる試験研究又は新技術企業化用機械設備である旨の承認又は不承認

(ロ) 初年度の3分の1償却又は特別償却をすることができる財産（合理化機械，探鉱用機械，鉱業用坑道）である旨の指定

(ハ) 山林所得の概算経費の指定

(ニ) 公益法人等の収益事業に該当しない医療保険業又は技芸教授業の指定

(ホ) 酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律に基づく大蔵大臣の処分

（注1） 第一グループ（行政不服審査法において個別的に列記されているもの）

① 国会の両院もしくは一院又は議会の議決によつて行なわれる処分

② 裁判所もしくは裁判官の裁判により，又は裁判の執行として行なわれる処分

③ 国会の両院もしくは一院もしくは議会の議決を経て，又はこれらの同意もしくは承認を得た上で行なわるべきものとされている処分

④ 検査官会議で決すべきものとされている処分

⑤ 刑事事件に関する法令に基づき，検察官，検察事務官又は司法警察職員が行なう処分

⑥ 国税又は地方税の犯則事件又はたばこ，塩もしくはしょうのうの専売に関する違反事件に関する法令に基づき，国税庁長官，国税局長，税務署長，収税官吏，税関長，税関職員もしくは徴税吏員又は日本専売公社の役員もしくは職員が行なう処分

⑦ 学校，講習所，訓練所又は研修所において教育，講習，訓練又は研修の目的を達成するために，学生もしくは児童，生徒，講習生，訓練生又は研修生に対して行なわれる処分

⑧ 刑務所，少年刑務所，拘置所，少年院，少年鑑別所又は婦人補導院において，収容の目的を達成するために，被収容者に対して行なわれる処分

⑨ 外国人の出入国及び帰化に関する処分

⑩ もつぱら人の学識技能に関する試験又は検定の結果に係る処分

（注2） 第二グループ（他の法律で，不服申立てをすることができない旨を定めることができるもの）

⑪ 裁判所又は裁判官の許可又は承認を得た上で行なわるべきものとされている処分

⑫ 主任の大臣又は外局の長の処分で，法令上利害関係人に対し意見を述べる機会が与えられた後に行なわれた審議会その他の合議制の行政機関の答申に基づいて行なわれるべきものとされているもの

⑬ 登記，戸籍の記載その他行政庁が私法上の法律関係に関し形式的審査権限のみに基づいて

行なうべきものとされている処分で，形式的に行なわれるもの

⑭　もつぱら物の品質性能に関する試験，検定又は検査の結果に係る処分

⑮　内閣，主任の大臣又は外局の長の処分で，高度の政策的見地から行なわれるもの

⑯　緊急事態に対処するために行なわれる処分でその執行をしないことが緊急事態の処理とあいいれないもの

⑰　処分の要件事実の認定が専門技術的知能に負うところが多いため，又は処分が社会的利害の調整の見地から行なわれ，もしくは政治的中立の立場を堅持して行なわれることが要請されているため，これを処理するにふさわしく構成された行政機関により，これを処理するにふさわしい手続を経て行なわれる処分

⑱　本案の手続に随伴して行なわれる派生的処分で，本案の処分と別に争わせる必要がないと認められるもの

⑲　その処分の形成過程において審査請求手続に準ずる不服申立手続が認められている処分

3・3　不作為についての不服申立て

(1)　税務官庁による握りつぶしや引き延しによつて納税者が苦しめられるという非難を，最近余り聞かないようになつたことはよろこばしいことである。しかしなお，このような税務官庁の不作為の事例が全くないという保障はないのであるから，これに対する不服申立てのみちを法律上開くことは極めて望ましいことであるし，また立法の大きな前進というべきであろう。

(2)　われわれは，審議の過程においていち早くこの点を問題にして，不作為の場合における措置促進の方途を講ずべきであると考えたが，訴願制度調査会においても，この問題が審議され，行政庁が，法令に基づく申請に対し，相当の期間内になんらかの処分その他公権力の行使にあたる行為をすべきであるのに，これをしないことを「不作為」又は「行政庁の不作為」として定義し（行政不服審査法要綱案第2の2項），これに対する不服申立てのみちを一般的に開くこととされた。それによると，当該不作為に係る処分を申請した者は，不作為庁に対し異議申立てをするか，又は当該不作為庁の直近上級行政庁に対し審査請求をするか，いずれかのみちを選ぶことができる。そして，不服申立てが適法にされているときは，異議申立てにあつては，不作為庁は，申立ての日から20日以内に申請に係るなんらかの行為をするか又は決定で不作為の理由を開示すべきものとされ，審査請求にあつては，審査庁は，当該不作為庁に対し，すみやかに申請に対するなんらかの行為をすべきことを命ずるとともに裁決でその旨を宣言することとされた。

(3)　われわれは，上記の制度がそのまま税務官庁の不作為の場合にも適用されてしかるべきであり，特に特例を認める必要がないと考えるので，この点に関しては，国税通則法に規定を設ける必要はないものと判断した。

(4)　なお，現行税法中には，政府に対し一定の申請がなされた後，これに対しなんらかの処分がされないまま一定時期が経過した場合に，当該申請が承認されたものとみなす，いわゆる自動承認の規定がある。たとえば，青色申告書の提出につき政府の承認を受けようとする個人は，青色申告書の提出を始めたいと考える年分の属する年の3月15日までに申請書を政府に提出しなければならないのであるが，この申請に対しその年の12月31日までに承認又は却下の処分がなかつたと

きは，当該申請の承認があつたものとみなすものとされている（所得税法第26条の3第8項）。

上記のような規定は，税務官庁の処分を促進し，納税者の利益に資するものであるから，この種の現行規定を維持するほか，別途各税法の整備の問題として，同様な制度をさらに設けることにつき検討を加えることが望ましいと考える。

第4節　審級及び裁決庁

4・1　行政不服審査法の規定

行政不服審査法案においては，第2節で述べたように，不服申立ての種類を審査請求，異議申立て及び再審査請求の3種としている。ここで審査請求とは，処分又は事実行為をした行政庁（以下「処分庁」という。）及び不作為に係る行政庁（以下「不作為庁」という。）以外の行政庁に対してする不服申立てをいい（現行税法における「審査の請求」にあたる。），異議申立てとは，処分庁又は不作為庁に対する不服申立てをいい（現行税法における「再調査の請求」にあたる。），再審査の請求とは，審査の裁決についての不服申立てをいう（現行税法ではこれにあたるものはない。）ものとされている。現行の訴願制度のもとにおいては，審査請求，異議申立て及び再審査の請求のほか，訴願，不服の申立て，再調査の請求，裁定の申請，裁定の具申等種種の名称が用いられ，しかもその用法がまちまちであつて混乱を来し，国民にとつて不便であつたことは否定することができない。そこで基本法たる行政不服審査法案としては，法に規定する不服申立ての種類を上記の三種に限定するにとどまらず，名称をも統一すべきであるとしている。

なお，異議申立ては，処分庁に上級行政庁がないとき及び処分庁が主任の大臣，外局である委員会又は外局の長であるときにすることができるが，そのほか，上級行政庁のある行政庁のした処分のうち，処分が大量集中的に行なわれ，かつ，当該処分に対する不服が概して要件事実の認定の当否に係る処分について各法律で異議申立てをすることができる旨を定めたときにすることができるものとされており，また再審査請求は，他の法令で別に定める場合等に認めることとされている。

4・2　現行規定

現行税法の下では，二種の不服申立ての制度が認められている。再調査の請求と審査の請求がそれである。おおまかにいつて，処分庁たる税務署長（税務職員が行なう処分については，その職員が所属する税務署の税務署長）に対するものを「再調査の請求」（上記4・1の「異議申立て」にあたる。）と呼び，処分庁である税務署長の管轄区域を所轄する国税局長に対するものを「審査の請求」（上記4.1の「審査請求」にあたる。）とし，再審査の請求の制度は存在しない。しかし，これもさらに子細にみると，下記のように定められている。

(1)　青色申告書に係る所得税の更正決定に対する不服申立てについては，請求人の選択により，再調査の請求をせず，直ちに審査の請求をすることができる。

(2)　国税庁長官によつてされた処分及び税務署長から通知を受けた処分ではあるがその通知に係る事項に関する調査が国税庁の職員によつてされた旨の記載があるものについては，再調査の請求ではなく，国税庁長官に対して審査の請求をする。

(3)　国税局長その他国税局の職員によつてされた処分及び税務署長から通知を受けた処分であるが

その通知に係る事項に関する調査が国税局の職員によつてされた旨の記載があるものについては，再調査の請求ではなく，国税局長に対して審査の請求をする。

(4)　税関長その他税関の職員によつてされた処分については，再調査の請求ではなく，当該税関長に対して審査の請求をする。

(5)　国税庁，国税局，税務署及び税関以外の行政機関の職員によつてされれ処分については，再調査の請求ではなく，その行政機関の所在地を管轄する国税局長に対して審査の請求をする。

さらにまた，「みなし審査の請求」という制度があつて，

(イ)　税務署長において再調査の請求を審査の請求として取り扱うことを適当と認め，かつ，再調査の請求をした者がこれに同意したときは，その同意のあつた日

(ロ)　税務署長に対し再調査の請求をした日から3月以内に決定の通知がされないとき（再調査の請求をした者がその期間内に別段の申出をしたときを除く。）は，その期間を経過した日

のそれぞれの日に，当該税務署の管轄区域を所轄する国税局長に対し，審査の請求があつたものとみなすこととされている。

いずれにしても，再調査の請求とか審査の請求とかの名称は，裁決庁に結びつけて規定され，裁決庁が税務署長であるものを再調査の請求とし，裁決庁が国税局長（国税庁長官又は税関長の場合もある。）の場合を「審査の請求」と名づけている。

なお，上記のことを審級という観点からみれば，不服申立てがされる大部分の事案につき二審構造がとられているということができ，したがつて出訴は，第二審の裁決（審査の請求についての決定）を経てはじめてなしうるものとされている。

なお，ここに注目すべき制度として協議団の制度がある。

すなわち，事案の公平な判断をするため，国税庁長官又は国税局長は，審査の請求に対する決定をする場合には，国税庁又は国税局に所属する協議団の協議を経なければならないものとされている。もつとも，この協議を経なければならないとされる事項は，審査の請求の対象となる事項のすべてにわたるのではなく，租税の賦課及び徴収処分等の重要な処分以外の処分のなかにはこの協議を要しない処分もある。

4・3　検討と結論

1　異議申立て

4.1 に述べたとおり，行政不服審査法案においては，租税法において「再調査の請求」と呼んでいる不服申立てを「異議申立て」と名づけている。税法上の「再調査の請求」は，制度の創設以来すでに10年を経て一般に慣熟した用語となつていると認められるが，われわれは，不服申立制度を基本法と歩調をあわせたものとするため，この名称を「異議申立て」に改めるべきであると考えた。さらに，基本法が用いる「異議申立て」は裁決庁が処分庁に一致する場合に使用される名称であるから，租税法においても，前記 4•2 (2)，(3) 及び(4) の処分のうち，処分庁と裁決庁が一致する場合の処分，すなわち，

(1)　国税庁長官によつてされた処分（裁決庁は国税庁長官）

(2)　国税局長その他国税局の職員によつてなされた処分（裁決庁は国税局長）

(3)　税関長その他税関の職員によつてなされた処分（裁決庁は税関長）

に対してする不服の申立てについては，これを異議申立てと呼ぶこととすべきである。したがつて，上記(1)の処分については国税庁長官に，(2)の処分については国税局長に，(3)の処分については税関長に，それぞれ異議申立てを認めることとする。このほか，現行法において再調査の請求の対象とされている税務署長又は税務署の職員の処分についてもひきつづき異議申立てを認めることとなる。

ところで行政不服申立制度の一般的な考え方によれば，税務署長又は税務署の職員のする処分については，直近上級行政庁たる国税局長に不服申立てをすることが本来のゆき方であるとされているが，特にこれらの処分についてまず異議申立てをさせることとして，現行制度を維持しようとする理由は，次のとおりである。

(イ)　国税の賦課，徴収に関する処分は，大量的かつ回帰的なものである。この処分に対してなされる異議申立て件数もしたがつてまた大量であつて，毎年ほぼ3万件に及んでいる。これら異議申立ての事案は，現在原則として処分庁たる税務署長（税務署数は504）が処理しているが，これを直近上級行政庁たる国税局長（国税局数は11）が取り扱うことになれば，国税局は事件のはん濫に悩み，予算・定員の現状からみて，迅速，適正な処理を期待することはとうてい困難である。かくては，簡易，迅速を特長とする不服申立ての趣旨にそぐわないばかりでなく，不服申立人にとつても不便，不利な結果を招き，また反覆して継起する大量的処分の後行処分の円滑な流れを阻害する虞れなしとしない。

(ロ)　税務不服申立ての大部分が賦課処分に関する異議申立てであることは計数の示すところであるが（おおよそ90%），賦課処分についての争訟は，租税法の解釈はいかにあるべきかという法規解釈の問題と，要件事実の認定等，事実認定に関する問題についての争いであるところ，なかでも，事実認定の問題が大きなウエイトを占めている。したがつて，異議申立てにおける審理は実地調査等の事実審理を必要とする場合が多く，事案に熟知し，事実関係の究明に便宜な位置にある処分庁たる税務署長が裁決庁となることは，審理の適正，迅速を期し争訟手続の経済をはかるという観点から望ましいし，また申立人の便益にも資するものと考えられる。

2　審査請求

(1)　税務不服審査制度に二審制がとられ，再調査の請求（今後は「異議申立て」と呼ばれる。）と審査の請求（今後は「審査請求」と呼ばれる。）の二段階の手続が認められてきたということは，裏を返していえば，通常の審査請求の前審として異議申立ての手続が特に認められてきたことにほかならないから，このような二審制がとられてきたことの理由は，結局上記1の(イ)及び(ロ)に求められることになろう。したがつて，このような事情の存する限り，二審制を改めることは適当でなく，今後もこれを維持すべきが適当である。

(2)　上記の第二審としての審査請求のほか，請求の対象となる処分に係る事項の調査が国税局の職員によつてされた処分でその処分についての通知が税務署長によつてされたものについては，現行にひき続いて，第一審としての審査請求を認めることとすべきである。なぜなら，これらの処分は，形式的には税務署長によつてなされるが，その処分に係る調査は国税局又は国税庁の職員

によつてされるから，不服を税務署長に申し立てても税務署長は実質的には裁決庁となり得ないと考えられるからである。

(3)　次に，現行のみなし審査の制度は，そのまま維持することとすべきである。けだし，この制度は，不服申立人の権利，利益の保護に資するとともに，異議申立てについての審理が不当に引き延ばされることのないよう機能している点きわめて有益な制度と判断されるからである。

なお，現行所得税法においては，青色申告書に係る賦課処分につき異議申立てと審査請求のいずれかを選択的にすることができるものとされている。青色申告者を優遇する趣旨から特に，このような制度が設けられたといわれているので，今後もこれを存続することとするが，これを特に所得税の場合に限る理由はないから，法人税の場合についても拡張適用することとすべきである。

第5節　協　議　団　制　度

5・1　沿革と現状

現行法の下では，国税局長又は国税庁長官が納税者の審査請求について審理し裁決するにあたつては，原則として，国税局又は国税庁にそれぞれ附置された協議団の協議決定を経なければならないものとされている。この制度はシヤウプ勧告に基づき新たに創設された制度である。

シヤウプ勧告においては，協議団制度の構成に関して，市民委員会による案と専門家からなる案との二つが比較検討されたが，これについては，「(イ)正規の訓練を受けた本職の税務官吏によつて構成される協議団の方が，内職的な市民委員会を基礎とするいかなる可能な方式よりも納税者の不服申立てを判定するためによりよい方法であることは明瞭である。というのは税法は専門的だからである。(ロ)市民委員会のもとでは正しい税務行政の責任が分散され，税務官吏と市民委員会は，非能率的な行政に対する責任を互になすり合うこととなる。税務官吏は委員会の方に決定の責任を負わせたがるようになるし，市民委員会の方は税法よりも他の要素に基づいて事件を判定しようとする。このようなやり方は容観的な課税を阻害する傾向がある。(ハ)さらに，委員会は特定の納税者に対しえこひいきするか，またはボス支配に陥るか，あるいはある要素によつて操縦される可能性すらある。」との理由で，市民委員会の案は採り上げられず，専門家からなる協議団制度が生まれることになつたのである。

このようにして発足した協議団は，その基本的構成として，(イ)決定権をもたない諮問機関とし，(ロ)その構成員には税務職員のほか大量の民間人を採用することとし，(ハ)審理は合議制とすることとされ，当初は約400名の民間出身者を含む600名余の協議官が国税庁及び各国税局に配置された。その後事件数の減少に伴い，協議官の数も減少され，今日においては，330名の協議官が全国に配置されている。

5・2　問題点の検討

1　協議団の第三者的性格について

前記5・1にみたように，協議団制度がシヤウプ勧告によつて導入されたのは，その第三者的，客観的立場からする協議決定に基づいて裁決が行われることとし，もつて裁決の公正を担保するためであ

つた。

ところが現実には，この協議団の第三者的性格が充分に生かされていない場合があり，上記の裁決の公正を図る担保的機能が円滑に作用していないのではないかとの批判がある。そこでわれわれは，その障害となるものがなんであるか，またこの障害を除くには どのような 改善を なすべき かについて，以下のように検討を加えた。

現行制度の下では，審査の請求があると，国税局長に提出された審査請求書は，まず請求人の納税地を管轄する協議団の本部又は支部に送られることになつている。そこでの審理は，3人以上の協議官からなる合議体によつて行なわれる。この審理にあたつては，請求人と処分庁の両者から意見をきき，必要な書類につきその提出を求め，また協議官自ら必要な調査を行なつて協議決定を行なうこととされている。その後国税局長がこの協議決定に基づいて裁決を行なうのであるが，その協議団の協議決定は裁決に先だち主管部（直税部，間税部，徴収部等）の審理に付されることになつている。このような具体的手続の過程において，協議団の協議決定の内容が主管部の判断するところとしばしば一致せず，むしろ意見の対立をみるということもありうることである。また，そのような場合に，主管部の意見が勝ちを占めることがあつて，このことが協議団に第三者的性格が少ないといわれるひとつの理由になつていることも否定できないと考えた。

われわれは，このような障害を除き，それに対する批判にこたえるため，種種の案を考えてみた。これらの案の概要とそれぞれについてのわれわれの検討意見は，次のようなものであつた。

(1)　協議団を執行系統外に位置する独立の裁決機関とする案

この案は，一種の行政委員会を構成し，裁決庁は独立的に権限を行使するものとし，審理手続も準司法的なものとし，また 場合によつては 審査官にある 程度の 身分保障を与えるとするもので，裁決の公正を期し，裁決における判断作用を重視する点に特色がある。したがつて，このような裁決庁は，行政機関ではあつても，裁決における他の面すなわち行政作用としての性格は稀薄になる。

この案は，裁決の公正を期待できるところに最大の利点があるが，他方，裁決が区区にわたり行政の統一的運用を図ることができない虞れがある点に欠点がある。特に税務争訟においては大量的，回帰的処分である課税処分に対してされるもののウエイトが大きいだけに，この欠陥は致命的であると考えられた。現実にはこのような裁決庁は地域的に分散して設置されなければならないのであるが（税務争訟件数の大きさからみて，全国で一の裁決庁を設けることとするのは不適当であり，また巡回裁決の構想も現実的ではない。），そうなると，それらの裁決庁が下級の争訟段階で独立して異なつた裁決を与える可能性を否定できないから，上記のことは容易にうなづけるであろう。しかも，この裁決が執行機関の意図に反して行なわれた場合には，執行機関側からの不服申立て又は出訴のみちをどのように開くかについても，種種法律的に難点が存する。

なお，この案を極端に押し進めると租税裁判所の構想となる。したがつて，租税裁判所がもつ長所と短所も，結局上記のそれとほぼ同じである。

(2)　協議団の独立性を維持しつつ内部部局とする案

この案は，協議団を執行機関内の一部局とし，もつぱら審査をつかさどる審査部とするもので

ある。

この案は，現行の協議団が国税庁又は国税局の附属機関であるとされるに対し，これを内部部局としてむしろ主管部と対等の立場におくことにより，協議団の地位を高め，欠陥を是正しようとするものである。この案のなかにも現行の国税局附属の協議団をその国税局内の部局とする案と，協議団を国税庁の内部部局とし，その支分部局を各国税局ごとに設け，これと国税局とを対立させようとする案との二つが考えられるが，前者は，現行の協議団の第三者的性格を一層後退させるものであることから，われわれの検討の対象となりえないことはいうまでもない。

後者の案の具体的構想は次のごとくである。すなわち，現在の国税庁及び国税局の附属機関としての協議団制度を廃止し，これに代えて，国税庁の内部部局として審査部（仮称）を設け，その支部を各国税局に置く。そうして各支部は国税庁の直轄下にあり，支部長は，国税局長から独立した地位が認められる。他方，執行面との調整を図るため，支部長に各国税局の次長を兼任させ，執行面にもたずさわらせることとするものである。

この案は，審査部と主管部との意見の対立を支部長と国税局長との関係とし，両者間の意見の調整を高次な面で図ろうとするものであるが，支部長（兼次長）の権限をどのように定めるか等組織上種種の難点が存すると考えられた。

(3)　協議団を附属機関とする案

この案は現行制度が骨子となつている。すなわち，現行制度を土台にして改善の方策を講じようとするものである。

ひとつの案として，協議団を附属機関のまま裁決庁として構成することが考えられるが，これは国家行政組織法との調整の問題を生ずる。同法第８条によれば，このような附属機関は，通常諮問的又は調査的な審議会や試験所，研究所ないしは医療施設等に限定されているからである。この問題を回避しようとするならば，結局現行のように諮問機関のままとすることを承認するほかなくなる。

上記のような検討の結果，結局協議団は，現行どおり諮問機関として存置すべきであるということになる。そうなると問題は，協議団制度の具体的運用面にあるというべきであつて，協議団と主管部との間の意見の調整をどのように図るか，あるいはまた，協議団に第三者的性格をもたせながら全体としての行政の統一をどのように確保すべきかという点に留意しつつ，改善策を講ずべきであると考えた。

2　通達の審理について

(1)　現行の協議団制度に対するいま一つの批判として通達審理の問題がある。

現在の税務行政は国税庁長官による通達に負う面が少なくない。もとより通達の性格は，税務行政の統一を図るため，国税庁長官が所管の機関たる国税局長及び税務署長並びに税務職員に対し，法令の解釈，運用方針等に関して示達するものである。

(2)　問題となるのは，通達のある内容が現状に適せず違法又は不当とみられる場合において，それに基づいて行なわれた処分につき納税者が不服を申し立てたときに，行政不服審査手続による救済を得させることとするかどうかということである。

上記のように，通達が国税庁長官によりその下部機関に対し示達されるものである限り，国税庁長官に属する協議団もまた当然長官の通達に拘束されることになる。したがつて，協議団の協議決定において，これに審理を加えて通達を否定することが許されないことはいうまでもない。しかし，せつかく第三者的性格をもつ協議団の協議決定を経させることとしながら，上記の問題について全く救済を与えることができないとすることは適当でないので，これにつきなんらかの改善案を考慮する必要を認めた。

5・3 結　　論

(1) 第一の問題点の解決策として，上記5•2の1の最後に述べたように，組織的には現行制度を維持することとするが，協議団の強化充実を図り，これにできるだけ第三者的性格をもたせるよう人事その他運営の面において国税庁当局が一層の配慮をすることを要望する。

次に，協議団は引き続き附属機関とするが，実質的に協議団の協議決定に基づいて審査の裁決がされるべき趣旨が一層明らかとなるよう，現行法律規定の「協議団の協議を経なければならない」という表現の改善について今後検討するものとする。

(2) 第二の問題点については，われわれは，法律上の難点を回避しつつ，問題の解決を図るみちを講ずるべきであると考えた。すなわち，審査請求事案を審理し協議決定を行なうに際し，通達の解釈適用につき疑義を生じた場合には，自己の意見を付してすみやかに事案を国税庁に上申して判断を求めることとすべきである。しかも，そのことをたんに内部手続としてで行なうのみならず，法令上にも明らかにすることが適当である。さらに，このような場合に，法令等の解釈について第三者の公正な判断と意見を求めるため，国税庁に民間の学識経験者等が，顧問等として参与しうる措置を講ずることが望ましい。

なお，上記のように協議団が内部的に充実されることを契機として，現在の国税庁協議団又は国税局協議団という名称がその性格を明確に表示してないと思われる点にかんがみ，これを国税審査団のように改めることが望ましいと考えられる。

第6節　不服申立てと処分の執行との関係

6・1 現行規定

不服の申立てがあつた場合には，直ちにこれにより原処分の執行を停止することとするならば，行政の運営を不当に阻害する結果となる虞れが多分にあるであろう。また場合によつては濫訴の弊を生じ，たんに行政処分の執行に障害をもたらすばかりでなく，争訟制度そのものが円滑に機能することを困難にするかもしれない。しかし反面，このことをおそれるあまり執行の停止を全く認めないとすると，不服申立人が有利な裁決をかち得ても，もはや権利の回復ができず，せつかく得た裁決も実効を伴わない場合も起りうるであろう。

現行の争訟規定は，これに関し，執行不停止を原則とし，たとえば，賦課処分について不服の申立てがあつても，税金の徴収を猶予しないこととしている。ただし，政府においてやむを得ない理由があると認めるときは，税金の全部又は一部の徴収を猶予することができることとし，職権により停止することを認めている。しかし，執行を停止しないで強行するとはいつても，実務の上では

差押えの段階にとどまるのが通常で，換価処分に至ることはほとんどないといつてよい。以上は白色申告者に係る事件についてであるが，これに反し，青色申告者に係る事件については，国税徴収法の規定により繰上徴収をする場合を除き，不服申立てのあつた日から決定の通知をした日までは督促又は滞納処分（差押えを含む。）をすることができないこととされている。

6・2　行政不服審査法の規定

現行訴願法は，不服申立てがあつても，申立てに係る処分はその効力に影響なく後行処分の執行を停止しないことを原則とし，ただ行政庁は，職権により又は訴願人の願いにより，必要があると認めるときは，これを停止することができるものとしている。

これに対し，行政不服審査法案では，職権による執行停止のほか，申立人に執行停止申立権を認めて，申立てによる執行停止の制度を設ける等の改正を図つている。同法案をさらにこまかくみると，不服申立ては，原則として処分の効力，処分の執行又は手続の続行を妨げないものとするが，裁決庁は，請求人の申立てにより又は職権で，必要があると認めるときは，執行停止をすることができることとしている。なお，執行停止の申立てがされたときは，裁決庁は，申立てのあつた日から10日以内に，執行停止をするかどうかの決定をしなければならないこととされている。

6・3　外国の例

1　アメリカ

アメリカにおいては，国税局訴願部への訴願又は租税裁判所への争訟の提起の段階では，リーエンの執行又は差押えはできないこととされている。

ところが同国では，滞納の事実があつたときは，原則として賦課の時にさかのぼつて滞納者のすべての財産の上に租税リーエンが設定されたものとみなされ（内国歳入法6321条，6322条），しかも，この租税リーエンは財産それ自体に設定される物的負担であるから，所有権の移転があつても，租税債権はリーエンの執行又はリーエン自体の売却によつてその満足を図ることができるとされている。したがつて，上記のように争訟の提起があつた場合に執行を停止するとしても，租税債権の確保や租税負担の公平をそこなうことはないようになつている。

2　イギリス

イギリスにおいても，前記1の場合と同様，訴願委員会への訴願によつて当該争訟に係る部分の税額については，納付の延期が認められる。

他方，納期限を経過した時に滞納者に属していたすべての動産は，他のいかなる強制執行，その他の手続，令状，権限又は譲渡によつても取り上げられることはないものとされ，たとえば，その動産が第三者に譲渡されても，徴収官はその動産を差し押え換価のうえ滞納となつている租税に充てることができる。したがつて，上記のように納付の延期が認められても，租税債権の確保には支障がないよう措置されている。

3　西ドイツ

西ドイツにおいては，上記のアメリカやイギリスの場合のような滞納処分を保全する制度が認められていない。しかし，争訟の提起によつても原処分の効力は妨げられず税金の徴収も猶予されないこととし，ただ場合によつては，担保を提供させて処分の執行を停止できることとしている（租

税通則法251条）。

6・4　検討と結論

(1)　前記のわが国における執行の現状及び外国の例から明らかなように，争訟の提起があつた場合において，どの範囲まで執行の停止を認めることとし，あるいは認めないこととするかの判断は，異議の対象となつている処分の性格及び執行停止に伴う影響を具体的に考察する見地からされなければならないと考える。この点については，従来から，行政処分一般の実効力ないしは執行力を理由として執行不停止を原則とすべきであるとする説があるが，むしろこれは，上記のように，処分によつて実現が意図される行政目的と不服申立人の利益との衡量において解決されるべき問題であると考える。

(2)　すでに述べたように，行政不服審査法案は，執行不停止を原則としつつ，不服申立人の執行停止申立権を一般に認めることとしている。そこで，われわれも基本的にはこれによるのが妥当であると考える。

(3)　上記の基本法の規定によることとするほか，われわれは，上記(1)の観点から，税務争訟の特殊性に着目して，次のように措置することが適当であると考えた。

(イ)　争訟の提起があつた場合には，上記(2)の執行不停止の原則によることとするが，それは財産の差押えにとどめることとし，換価又は配当は，目的財産の価額の急激な低下が見込まれる等緊急の必要があるときを除き，することができないものとする。

なお，これに関連して，現行の青色申告書に係る所得税又は法人税の更正決定につき争訟が提起された場合における滞納処分停止の制度は，これを廃止する。けだし，滞納処分のあらゆる段階でその手続を停止することは，白色申告者との権衡及び租税債権保全の見地から適当でないし，換価処分を原則として行なわないという合理的制度が一般的にとられることとなつたからである。

(ロ)　争訟の提起があつた場合には，上記(イ)にかかわらず，請求人の申立てにより，担保を提供させて差押えを行なわないことができる制度を新たに設けるものとする。

第7節　その他の事項

7・1　不服申立期間

1　現行規定

現行税法のもとでは，処分についての不服申立期間は，処分のあつたことを知つた日から1月以内とされ，さらに再調査の決定についての審査の請求をする期間も，同じく決定があつたことを知つた日から1月以内とされている。ただし，通信，交通その他の状況によりやむを得ない理由があると認めるときは，期限を延期することができるものとされている。

2　行政不服審査法の規定

行政不服審査法案においては，第一審たる審査請求については，処分のあつたことを知つた日から60日以内に請求をすべきものとされ，さらに異議申立ての決定について審査の請求をするときは，その請求期間は，決定のあつたことを知つた日から30日以内とされている。また，現行訴願法

の「行政庁において宥恕すべき事由ありと認むるときは」という宥恕の規定に代えて，天災その他やむを得ない理由があるときは，当然に期間の延長を認めることとし，その理由がやんだ後1週間以内に請求すればよいこととされている。また別に，不服申立書を郵送した場合における審査請求期間の計算については，郵送日数は算入しないものとされている。

3　検討と結論

上記のように，行政不服審査法案においては，一般的には不服申立期間は60日とされているが，特に，大量集中的に反覆して行なわれる処分であるため，できるだけすみやかに確定させることが望ましい処分などについては，例外として特別の定めをすることができるものとされており，税務に関する処分については，まさにこれに該当してその必要が認められるから，一般的な60日に代えて現行の1月の申立期間を維持することとすべきであると考える。この場合，この期間を30日とするか1月にするかの問題があるが，暦に従うのが簡明で取扱上も容易であると認められることから，現行の定めを維持して1月とするのが適当であると考える。

7・2　関連請求の併合

行政不服審査法案においては，「審査庁は，必要があると認めるときは，数個の審査請求を併合」することができると規定し（同法案第36条），また，別に近く国会提出を予定されている行政事件訴訟法案（この法案作成の経緯については，7・6 の2参照）においても，関連請求に係る訴えの併合について規定が設けられている（同法案第16条及び第19条）。

ところで，税務争訟に関連して上記のことが主として問題となるのは，課税処分について不服審査手続が継続している間に，その課税処分の基礎となつた課税標準又は税額について増額又は減額すべき理由が発見され，追加的に増額又は減額の更正がなされた場合である。

ところが，前記の行政不服審査法案の規定は簡潔すぎて，上記の場合にどのように適用すべきかが明らかでないし，同じく前記の行政不服審査法案の規定では，税務争訟のように不服申立前置の特例があるものについてどのように対処すべきかを定めていない。

このような事情から，上記の問題の解決はこれらの一般法により難いものと認められるので，国税通則法において，申立人及び裁決庁の双方の便宜を考慮し，争訟手続の経済を勘案するほか，相互に矛盾した裁決が下されて混乱を生ずることのないよう措置すべきである。もつとも，このことについてはすでに第4章第4節に詳しく述べたのでここでは再述しない。

7・3　本審査・副審査制の廃止

1　沿革と現状

シャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正において争訟規定がその面目を一新したことについてはすでに述べた通りであるが，その際に審査の裁決の方式が従来とは全く改められた。すなわち，それ以前においては，訴願があつたときは，裁決庁は，審査の目的となつた行政処分につき審理をし，その審理したところに基づき原処分庁がすべきであつた処分をあらためてやり直すという方式がとられていた。これに対し，改正後の方式は，再調査の決定又は審査の決定に際しては，再調査又は審査の目的となつた処分が適法であるかないかを審理し，その適否を判断するものであるとされたのである。

そこでこれに伴つて，第二審としての審査の請求においては，原処分と再調査の決定との両者につき審理することとなつた。そうなると，両者のいずれを主な対象として審理するかの問題を生ずるが，この点については，再調査の決定の当否について審理することを本則と考えることとし，これを本審査と呼んだ。他方原処分がどのような効力をもつかにつき宣言する必要があるが，これについての審理を副審査と呼ぶことにしたのである。

2　検討と結論

第二審である審査の請求において，直接的な不服の申立てが第一審の再調査の決定に対するものであることは当然であるとしても，究極的に申立人が求めるものは，原処分の一部又は全部の取消しであることは疑いがない。しかも第4章で説明したように，われわれは，更正や一部の取消しがあつたとき，原処分がいつたん消滅したうえ全く新たな処分が形成されると考えるのではなく，原処分が修正変貌を受けてなお存続するとの構成をとつていると考えている。したがつて，再調査の決定によつて原処分の一部取消しが行なわれておれば，その範囲で原処分は維持されているし，その決定が申立ての棄却であれば，原処分はまさにそのまま存続しているのである。このような観点に立てば，この場合審理が主として対象とするものは，その修正され，もしくは修正されない原処分の違法性又は不当性であつて，むしろ再調査の決定については，それを対象とする審理を従たるものと考える方がはるかにわかりやすいし，手続もまた簡易である。

この方式は，訴訟法にいう事後審査主義や覆審主義あるいは制限控訴主義とは異なる。また続審主義でもないということになる。しかし，強いていうならば，続審主義にやや近いということができよう。ただ続審主義と異なるところは，再調査の決定という行政処分によつて，原処分を変更するか又は変更しないことがすでに形式的にも確定しているという点である。換言すれば，訴訟における続審主義の基礎には，上訴期間内に適法な上訴の提起があれば第一審の判決の確定がしや断されるということがあるのに対し，租税法においては，不服申立期間内に適法な審査の請求があつても，さきの再調査の決定は行政処分として確定した効力を生じ，その限りにおいて，原処分は変更され，もしくは変更されないことが確定している点が違うのである。このような相違点を別とすれば，租税法における不服審査においても，ほぼ訴訟法にいう続審主義をとり，第一審の異議申立手続における審理を土台として，これに新たな資料を追加して，原処分を中心として再審理を行ない，あわせて異議の決定がなお維持できるかどうかを審理すれば足りるものと考える。それゆえ，税務争訟において，ことさら本審査，副審査の別を設ける現行制度は，これを改めることとすべきである。また，この考え方は，行政事件訴訟法案が原処分中心主義をとつていることにも照応するものといえよう。

なお，上記のような考え方に立つならば，再調査の決定が棄却又は全部もしくは一部の取消しであるときは，第二審たる審査の裁決にあたり，特に複雑な問題は生じない。せいぜい問題となるのは，再調査の決定が却下であるときであるが，この場合には，(1)当該決定が適法妥当であるときは，請求棄却の裁決，(2)当該決定が違法又は不当であるが原処分が適法妥当であるときは，請求棄却の裁決，(3)当該決定が違法又は不当であり，かつ，原処分が違法又は不当であるときは，原処分の全部又は一部を取り消す裁決をそれぞれすることとすればよいのであろう。

7・4 裁決の更正等

1 裁決の更正

(1) 異議申立てに対して決定がされ，審査請求に対して裁決がされた後に，その裁決（決定を含む。以下同じ。）に違算，書損その他これに類する明白な誤びゆうのあることが見出だされたときに，裁決庁は，申立てにより又は職権をもつてこれを更正をすることができることとすべきであろうか。

われわれは，これについては，裁決の実体に触れることなく，ただ表現の錯誤又は不適当を訂正補充するにすぎないものであるから，裁決庁はいつでもこれをすることができることとするのが適当であると考える。このことは，上級の不服申立てや訴えの提起がされた後でも，これを許してよいものと考える。ただし，その要件としては誤びゆうが明白であることが必要である。

(2) これに対し，裁決の実体に触れる変更については，ことにいつたん訴訟の提起があつた後は，裁決庁といえども変更することを認めることとすべきではないと考える。裁決が申立人の知らないうちに，裁決庁の判断により任意に変更されることとなれば，申立人や利害関係人の法律生活の安定を阻害することとなるし，また，裁決は，本来行政処分であると同時に一定の争訟手続における判断作用の結果でもあるから，その判断の慎重を期し裁決の権威を重からしめる点からも，このことは，許されないことと考えるべきである。

このような点につき，われわれが問題として取り上げたゆえんは，訴訟係属中に審査の裁決庁が訴訟の進行状況をみてさきにした自らの裁決を変更したため原告の訴訟追行に支障を来たした事例が若干報告されたからである。われわれの審議においては，このような裁決の変更を認めるべきでないとする意見がきわめて強かつた。

(3) なるほど現行法は，このような裁決の変更について沈黙しているから，上記の取扱いが全く違法であるとはいえないかも知れない。しかし，少なくとも妥当であるとはいえないであろう。たしかに，民事訴訟法においては，判決を言い渡した後に，裁判所が自ら法令に違背したことを発見したときは，これを変更する再判決ができることとされている（民事訴訟法第193条の2，昭和23年追加）。しかし，その再判決をなす期間は1週間に限られていることに留意しなければならないし，またその立法趣旨が，明白な法令違背を発見した場合にも上訴によらなければ是正することができないというのでは当事者に酷であり，また裁判官も心苦しいということにあると考えられるから，現にわれわれが問題としている裁決の変更のように，すでに訴訟の提起があつたものについては，この趣旨は全くあてはまらないのであり，このような裁決の変更を認める余地はないものと考えるのである。

(4) なお，上記のことと関連して，ある課税処分につき訴訟がされている間に，それと同一年分の課税標準及び税額に関し追加的に更正をすることができるかどうかの問題があるが，これについては，われわれは肯定的に解する。

この事情は，上記の争訟につき裁決がすでになされ又は判決が確定した後においても同様である。

けだし，争訟は原処分の適否につき審理をするものであるから，いかに職権主義が加味されて

も審理の中心はい然処分の適否にあり，当該処分の当該税目につきその課税要件のすべてにわたり審理しつくすことを裁決庁又は裁判所にもとめることは，もともと無理を強いるものというほかなく，したがつて審理の対象外となる要件事実の存在は，当然これを始めから予定すべきだからである。

また，課税処分は，他の一般の行政処分とはきわめて異なつた特異な性質を有する。すなわち，課税権がその期間制限の満了によつて消滅するまでは，税法に基づいて客観的に存在すべき額を求めて，再更正，再再更正等の手続により何回でも限りなく行なわれるべき性質のものとされていることからも，この事情は理解されるであろう。

2　訴訟係属中の裁決

現行税法では，処分につきすでに抗告訴訟が係属している場合でも，なお再調査の請求又は審査の請求がされているときは，これらの請求に対して裁決をすることを妨げないとされている。その趣旨は，同一行政事件について訴えが提起されていても，他方で不服申立てが裁決庁にされている限り，裁決庁は，裁判所とは別に独自の判断により裁決をすることができることは当然であるし，また不服申立人の利益をも考慮しているのである。

行政事件訴訟法案においても，まさにこのことを予想した規定（第8条第3項）のおかれていることが認められるのである。

したがつて，現行法のこの考え方は，そのままこれを維持することとすべきである。ただこのことは，いわば当然の事理ともいえるので，なお今後も法文上に同様の規定を存続することとするか否かについては，他の行政法との関連もあるので，立法の際に別途検討することとすべきである。

7・5　納税地に異動があつた場合の裁決庁

処分を受けてから不服申立てまでの間に納税地に異動があつた場合及び不服申立てがあつた後申立人の納税地に異動があつた場合に，裁決庁をどのように定めるべきか。

現在は，このことについて法令に明らかな定めがなく，実務上はたいていの場合異動のあつた後の納税地を中心として取り扱うこととされているが，それも必ずしも統一された扱いがされているとはいい難いと思われるので，これを明らかにする必要が認められる。

一般的には，申立人の利便を考えれば，申立人の新納税地を管轄する税務署長又は国税局長（以下において両者を「所轄庁」という。）を裁決庁とすることが望ましいし，さきに第4章で述べた納税地に異動があつた場合の申告書の提出先及び更正決定の所轄庁の定め方とあわせるべきであると考える。このような見地から，われわれは，上記の問題については，原則として新納税地の所轄庁を裁決庁とすべきであると考えた。

上記により，処分を受けてから不服申立てまでの間に納税地に異動があつた場合には，申立人は，新納税地の所轄庁に対して不服の申立てをすることとなるが，その際には，裁決庁の便宜を図つて，申立人は，旧納税地及び処分庁を不服申立書に明示するものとすべきである。

ところで，上記の原則にかかわらず，不服申立人がその納税地に異動があつた後に不服申立書を旧所轄庁に提出することが予想されるが，この場合において，

(1)　その申立書に新納税地の記載があるときは，申立てを受けた旧所轄庁は，事案を新納税地の所轄庁に移送するものとし，

(2)　その申立書に新納税地の記載がなく，申立てを受理した旧所轄庁において納税地異動の事実を知り得ないときは，その所轄庁が事案の裁決をすることができるものとする。

次に，不服申立てがされた後に申立人の納税地に異動があつた場合にも，上記の原則により，異動後の納税地の所轄庁が裁決庁となるのであるが，

(イ)　争訟手続上の経済を考慮し，裁決の迅速を期すため，旧所轄庁における事案の審理がすでに裁決をするのに熟しているときは，その所轄庁において裁決をすることができるものとし，

(ロ)　旧所轄庁において納税地異動の事実を知り得ないときは，その所轄庁が事案の裁決をすることができるものとする。

7・6　不服申立前置

1　現行規定

現行税法においては，不服申立ての対象となる処分については，原則として，審査の裁決を経なければ出訴できないものとして不服申立前置の建前がとられており，ただ例外的に，不服申立てをしたにかかわらず一定期間（審査の請求については3月，再調査の請求については6月）を経過しても裁決がされない場合及び不服申立てをすることにより著しい損害を生ずる虞れのあるときその他正当な理由がある場合に限り，直接出訴することができるものとされている。

2　行政事件訴訟法の規定

本年5月，法制審議会は，「行政事件訴訟特例法改正要綱」を決定し，現行行政事件訴訟特例法を全面的に改正して，新たに行政事件訴訟法を制定すべきことを法務大臣に答申した。そうして，近くこの要綱に基づいて，行政事件訴訟法が制定される予定である。改正案の審議において特に問題とされ，同時にわれわれの審議に関連が深いことは，現行の不服申立前置の制度を廃止すべきかどうかという点である。

すなわち，現行行政事件訴訟特例法は，その第2条において，訴訟を提起する前に不服申立てを強制するという不服申立前置主義をとつているが，このことは，現行訴願制度の不備（2.1 参照）と相まつて，国民の出訴権を不当に制約し，したがつて国民の権利利益の救済に欠けるところがあり，弊害を生じているとの批判がある。この批判に対しどのようにこたえ，またどのように制度を改善するかが問題となつたのである。この問題については，同審議会において種種の角度から検討が行なわれた。行政事件の性格にかんがみ，現行の不服申立前置主義を可とする少数意見もあつたといわれる。しかし，多数の意見は，不服申立前置主義を原則として廃止することとし，特に行政の統一を図る必要がある等の理由から不服申立前置主義を採る必要があるような処分に限つて，各行政法において不服申立てを規定することを了承した。

3　検討と結論

われわれは，上記2の経緯にかんがみ，税務争訟につき不服申立前置の制度を維持すべきかどうかについて独自の検討を加えることとした。検討の結果われわれが得た結論は，税務争訟についてはなお不服申立前置の建前を維持することが適当あでり　,したがつて，現行税法と同様な規定を存

置すべきであるということであつた。その理由は次のとおりである。

(1) 租税の賦課に関する処分については，課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから，出訴に先立つて行政争訟手続を要求することは，行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができることという二重の意味において意義を有し，かつ，合理的な根拠をもつと考えられる。

(2) 他面，国税の賦課は大量的回帰的であるから，不服申立ての前置を要求することは，上記のことと相まつて，裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうる。

なお，不服申立てと訴訟との関係につき現行規定においては，再調査の請求があつた日から6月を経過してもなお再調査の決定の通知がないときは，再調査の決定を経ないで訴えを提起することができるとし，他方当該再調査の請求があつた日から9月以内に，当該訴えを提起しなければならないものとして出訴期間を制限している。この規定は，他の出訴期間の制限の規定と合わせるため設けられたものであるが，この規定によると，場合によつては出訴期間が請求人の不知のうちに徒過してしまつて納税者の訴権に不当の制限を事実上加えることとなる虞れがあることにかえりみ，この際この規定を廃止すべきであると考える。

7・7　証拠申出の順序

(1) 所得税法第52条は，課税処分についての訴えにおいて，「裁判所が相手方当事者となつた国税庁長官，国税局長又は税務署長の主張を合理的と認めたときは，当該訴を提起した者がまず証拠の申出をなし，その後に相手方当事者が証拠の申出をなすものとする」と規定して，証拠申出の順序を定めている（争訟規定をもつ各税法のすべてにこの規定がある）。

この規定が，賦課処分の取消訴訟においては，「納税者は政府の行政上の決定が誤つていることを示す証拠をまず最初にもつて来る責任を負うべきである」とのシャウプ勧告に基づいて創設されたものである。

ところが，当時上記の勧告をどのように解釈するか，すなわちこれを通常の挙証責任に関するものと解するか，それともたんに証拠をまず最初に提出する責任の意味と読むかについて意見がわかれ，立案当局者も総司令部との折衝に相当苦慮したことが伝えられている。税務訴訟が通常裁判所の管轄に属することとされてまだ日が浅かつた当時において，税務訴訟における挙証責任の配分の問題をどう解決するか，その解決については幾多の困難な問題を包蔵していたのは当然である。したがつて，上記の勧告を挙証責任の分配に関するものであるとして立法的にこれを決めてしまうには，まだ時期が熟していなかつたのである。

しかし，立法の遅延は許されなかつたので，結局勧告の趣旨を広義に解し，たんに裁判所の訴訟指揮に関する証拠申出の順序に関する規定を設けることとし，別に挙証責任の分配の問題は，学説と判例の展開にまつこととされたといわれる。

(2) 挙証責任の分配の問題については，第5章で詳しく論議したから，再びそれを繰り返さないで，ここではもつぱら本規定につきわれわれの検討したところを説明することとする。

まず，この規定の「税務官庁の主張を合理的と認めたとき」とはいかなる意味か。多くの場合

税務訴訟で争われるのは税務官庁がした推計課税についてであるが，このような推計課税は，実額による所得のは握ができない場合にされるから，この推計課税によるほか所得の実体をは握する方法がなく，かつ選ばれた方法が最も適当と認められる事情を税納官庁において主張するならば，この方法が常識人の判断に適合するかぎり，上記の税務官庁の主張は合理的と解されるであろう。

もちろんこの場合に判断をする主体は裁判所であるが，その際裁判所は証拠資料によつて合理的と認めるのではなく，税務官庁の主張自体によつて判断するのである。なぜなら，この認定に証拠を必要とするならば，この規定自体が自己矛盾に陥ることとなるからである。

このようにして裁判所が税務官庁の主張を合理的であると認めたときは，納税者（原告）が，まず最初に証拠を提出すべき責任を負担することとなる。したがつて，税務官庁側（被告）は，原告が証拠を提出するまでは，証拠不提出による不利益を受けることはないと解される。以上が，この規定のもつ主たる意義である。

(3) 上記のようにこの規定を解するならば，挙証責任分配の問題を離れて，これはこれで独自の存在意義をもつのであるから，今後もこの規定を存置することが適当であると考える。

第８章　罰則及び犯則取締り

第１節　罰　　則

1・1　現行規定

罰則は，租税犯の要件を定め，これに結びつけられる法的効果としての刑罰の内容を定める規定である。したがつて，それは租税犯と租税刑罰とに関する規定である。

1　租税犯の類型

租税犯には，類型として次のようなものがある。

(1)　脱税犯等

(イ)　第一に脱税犯ないしほ税犯がある。これは，詐偽その他不正の行為により（所得税法第69条第69条の２，法人税法第48条，相続税法第68条，酒税法第55条，物品税法第18条等），課税標準の申告を怠りもしくは偽ることにより（取引所税法第15条），又は印紙不ちよう用により（印紙税法第11条），租税を免れ，又は還付を受けることを構成要件とするものである。

(ロ)　第二に酒類等の無免許製造犯（酒税法第54条）及び物品税を課される物品の無申告製造犯（物品税法第18条第１項第１号）等がある。この犯罪は，これらの税法で免許又は申告を条件として課税物件の製造又は販売が認められている場合に，免許を受けず又は申告をしないで当該行為を行なうことを構成要件とするものである。

(ハ)　第三の類型は，課税方式として源泉徴収方式や特別徴収方式を採る租税に固有なもので，不納付犯と呼ばれる。これは，源泉徴収義務者又は特別徴収義務者が，納税義務者から徴収して納付すべき税額を納付しないことを構成要件とするものである（所得税法第69条の３，通行税法第13条等）。

(2)　滞納処分不正免脱犯等

国税徴収法に規定するところであつて，滞納処分の執行を免れる目的で財産を隠ぺいし，損壊する等の行為をすることを構成要件とするものである（同法 187 条）。

(3)　秩序犯

租税法秩序維持のために設けられた義務規定に違反する行為である。このなかにも種種の類型が区別されるが，多くは形式犯であり，上記(1)の三類型が実質犯であることに対比される。この秩序犯には，無申告犯（所得税法第69条の4，物品税法第19条第１号等），検査拒否犯（所得税法第70条第10号，酒税法第59条第６号等），不答弁犯・虚偽答弁犯（所得税法第70条第12号・第13号，酒税法第59条第６号等），虚偽記載犯（所得税法第70条第３号，酒税法第59条第３号等），証紙不ちよう付犯（物品税法第19条第２号等）等がある。

2　罰則中問題のある規定の概要

そこで，問題となる現行規定の概要を示せば次のとおりである。

(1)　脱税犯等

(イ)　脱税犯

租税法の罰則体系の中心をなすものが脱税犯に関する規定であることはいうまでもない。これを直接税についてみると，たとえば所得税法では，「詐偽その他不正の行為により」申告所得税を免れ，又は純損失の繰戻による還付を受け，もしくは外国税控除額の還付を受けた者は，３年以下の懲役もしくは500万円以下の罰金に処し，又はこれを併科するものとされている（同法第69条第１項）。しかも，その免れた税額又は還付を受けた税額が500万円をこえるときは，罰金の多額は500万円ではなくて，その税額に相当する金額とされている（同条第２項。これは俗にスライド制と呼ばれるものである。）。源泉徴収に係る給与所得等について租税のほ脱があるときの罰則は，おおむね上記と同様であるが，罰金の多額は50万円である（同法第69条の2）。

ところで，同じ脱税犯であつても，間接税については，その法定刑が上記と相当異なるところがある。例を物品税にとつてみると，懲役刑の長期は５年とされ，所得税法等における３年よりも重い。しかし罰金刑の多額は50万円とされ，これは所得税法等の500万円よりも軽い。ただし，脱税額の10倍が50万円をこえるときは，多額は50万円ではなくてその脱税額の10倍相当額とされている（同法第18条第１項，第２項）。

したがつて，所得税の場合（源泉徴収される所得税の場合を除く。）と物品税の場合とを対比すると，脱税額が50万円未満のときは罰金の多額は所得税法の場合が大であり，脱税額が50万円をこえるときは，罰金の多額は物品税法の場合が大きいことになる。

(ロ)　不納付犯

次に脱税犯に類似するものとして不納付犯があるが，これを源泉徴収に係る所得税についてみると，源泉徴収義務者が法の規定により徴収して納付すべき所得税を納付しなかつたときは，３年以下の懲役もしくは100万円以下の罰金に処され，又はこれを併科される（所得税法第69条の３第１項）。不納付の税額が100万円をこえるとき，罰金の多額がスライドする点は，上記(イ)と同様である。

(ハ)　無申告犯

正当な理由がなくて確定申告書等を当該申告書の提出期限内に提出しなかつた者は，１年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処される。ただし，情状によりその刑を免除することができるとされている（所得税法第69条の４等）。

(2)　刑法総則の一部適用除外

上記の脱税犯及び不納付犯については，刑法総則のうち第48条第２項（併合罪における罰金の併科），第63条（従犯減軽）及び第66条（酌量減軽）の規定は適用されないこととされている。ただし，懲役刑に処する場合又はそれを併科する場合については，この適用除外はない（所得税法第73条。この規定は印紙税法，取引所税法及び国税徴収法以外の税法において共通である。）

印紙税の脱税犯及び不消印犯については，上記３か条の刑法規定の適用を排除するほか，刑法第38条第１項（故意・過失）の規定の適用除外を定め，過失犯をも処罰しうるものとしている。

(3)　即時徴収の規定

上記(1)の場合すなわち脱税犯又は不納付犯があつた場合においては，政府は，直ちにその免れ

た税額又は還付を受けた税額を徴収することができることとされている(所得税法第69条第3項，第69条の3第4項等)。

1・2 沿　　革

(1) 所得税法の創設(明治22年)以来，大正を経て，昭和19年にいたるまで，租税刑罰は長く財産刑に限られていた。これは，租税犯の特殊性を反映したものであつたといわれる。すなわち，脱税犯に対する罰金刑は，犯罪に対する非難というよりもむしろ侵害された財政権を回復し，又は国庫に財政上の損失が生ずることのないよう予防するものであつた。しかも，罰金又は科料の額は脱税類の3倍ないし5倍といういわゆる定額刑主義が一貫して採られている。たとえば，「ほ脱したる税金の3倍に相当する罰金又は科料」(所得税法（大正9年法律第11号）第74条)，「ほ脱したる税金の3倍に相当する罰金又は科料」(法人税法（昭和15年法律第25号）第29条)，「ほ脱し又はほ脱せんとしたる税金の5倍に相当する罰金」(物品税法（昭和15年法律第40号）第18条)，「酒類造石税の5倍に相当する罰金」(酒税法（昭和15年法律第35号）第61条，同旨酒造税法（明治29年法律第28号）第25条）というようにである。このようにして，定額刑主義が採られていたため，処断刑につき量刑する余地が全くなかつた。これは，一般の刑事犯のみならず他の行政犯と比べても著しい特徴をなすものであつた。

さらに，このような租税刑罰の特殊性から，刑法総則の適用除外も今日より範囲は広く，たとえば，所得税法（大正9年法律第11号）では，刑法第38条第3項ただし書（法律不知の減軽)，第39条第2項（心神耗弱者の減軽)，第40条（いん唖者の減軽)，第41条(未成年者不処罰)，第48条第2項（併合罪における罰金の併科)，第63条（従犯減軽）及び第56条（酌量減軽）の規定が適用除外とされ，別に，自首し，又は税務署長に申出た者は，その罪を問われないこととなつていた。

しかし，当時においても，租税秩序犯に対しては，一定金額以下の罰金が科されることとされており，これについては，刑法総則の適用を除外する規定もなかつた。

(2) ところが，第二次世界大戦下における間接税の増徴のため酒税法，物品税法，砂糖消費税法等の改正がされたときに，租税犯の悪質性を強調する考え方から，この財産刑主義は修正されることになつた。すなわち，例を酒税法についてみると，昭和19年法律第7号により改正された酒税法は，第61条において，「酒税の5倍に相当する罰金」として従来の罰則を維持しつつ，他方第63条において，「第61条の罪（酒税ほ脱の罪）を犯したる者は情状により5年以下の懲役もしくは酒税の5倍を超え10倍以下に相当する罰金に処し又は懲役及び罰金を併科することを得」として，あらたに自由刑を採用し，あるいは財産刑との選択刑又は併科刑とし，しかも財産刑についても，定額刑主義を修正して情状によつては一定の上限と下限との範囲内において，量刑しうることとした。

(3) 次いで，昭和22年直接税に申告納税制度を導入することとなつた税法改正において，上記と同様な罰則の変革が所得税，法人税等の直接税にも及ぶこととなつた。これを，所得税法についてみると，同法（昭和22年法律第27号）第69条は，「1年以下の懲役又はその免かれた税金の3倍以下に相当する罰金もしくは科料」に処すと規定し，さらに，情状により懲役及び罰金を併科するこ

とができるとした。しかし，その自由刑（1年以下）はきわめて短期であつて，い然財産刑を偏重したことがうかがわれる。なお，秩序犯についても，あらたに自由刑（1年以下）が採用されることとなつた。

ところが，上記の脱税犯に科される懲役刑（1年以下）は，間接税の場合（5年以下）と比べてみても，また秩序犯に対するもの（1年以下）に比べてみても，著しく均衡を失していた。そのため，日ならずして，その改正が図られ（同年法律第142号），脱税犯に科される懲役刑の長期を3年とするほか，あらたに源泉徴収義務者の不納付犯に罰則（3年以下の懲役又は不納付税金の3倍以下の罰金）が設けられることになつた。

罰則の主要な改正の最後のものは，シヤウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正である。例を所得税法にとると，脱税犯に対する罰金刑は，「500万円以下の罰金に処す」と改められた。なお，この改正において特記すべきことは，無申告犯の創設であつた。これは，従来，詐偽その他不正の行為により脱税の意図をもつて申告を提出しなかつたときは，脱税犯として処罰されることとなつていたが，申告しないということが，詐偽その他不正の行為にあたらないとされたため（昭和24. 7. 9 最高二小判），単純無申告犯についてはなんらの刑罰が科されることはないこととなつたところ，申告納税制度の実施以来納税者の申告義務が重要なものとなつていることにかんがみ無申告を申告納税秩序維持のため罰する必要が認識されるようになつたことによるものである。

1・3　外国の制度

1　アメリカ

内国歳入法の罰則は，第75章（犯罪，その他の違反，没収）にまとめて規定されているほか，例外的な規定が個別に分散して設けられている。なお，刑法総則の特別規定に相当する規定はなく，罰条のみが掲げられている。

租税犯のうち最も重要な脱税犯の構成要件は，「方法のいかんを問わず故意に税を免れた」と規定され，これは各税目に共通である。この脱税犯は重罪にあたり5年以下の懲役又は1万ドル以下の罰金に処され又は両者を併科される。

源泉徴収義務者の不納付犯も重罪とされ，同じく5年以下の懲役もしくは1万ドル以下の罰金に処され又はこれらを併科される。

また，申告書その他の重要な書面については偽証罪の制裁のもとに署名することが要求されるが，このような書面に，故意に，真実でないことを知りながらあえて真実でないことを記載する行為は重罪にあたり，上記に等しい刑が科される。このほか，印紙の不正使用行為も重罪とされる。

次に，秩序犯に対する懲役刑の長期は1年，罰金の多額はだいたい 1,000ドルである。記録保存義務や資料提出義務の過怠，出頭拒否等がこれにあたる。

なお，方法のいかんを問わず租税を免れる罪及び虚偽の申告書の提出等の罪については，租税刑罰の公訴時効期間は6年であるが，その他の犯罪に対するこの期間は一般に3年とされている。

2　西ドイツ

租税に関する罰則は，租税通則法第3編が規定するところであつて，実体法である他の各税法

には罰則規定は存しない。

罰則規定には，罰条のほか租税刑法の総則規定が定められ，たとえば，従犯については，ドイツ刑法は任意的減軽を認めているのに対し，租税通則法は従犯を正犯と同じく罰することとしている。

法定刑は，脱税犯に対しては，5年以下の懲役又は罰金とされるが，この罰金刑の多額は無制限である。他方，秩序犯に対しては，1万ドイツマルク以下の罰金刑が科される。

脱税犯の構成要件は，「自己もしくは他人の利益のため，不正に租税特典を詐取し，又は故意に租税収入を減少させた」と規定されている。

なお，特異なものとして，処罰の公示と公民権のはく奪がある。すなわち，脱税により500ドイツマルク以上の罰金を宣告する場合又は罰金刑と併科して懲役刑を宣告する場合には，判決の宣告と同時に，これを公告することができることとし，その費用は被告人の負担とされる。公示は，刑罰執行機関たる検事によつて実施されるが，公示の内容は，被告人の氏名，職業，住所，犯行及び宣告された刑罰である。公民権のはく奪は，脱税行為により3月以上の懲役に処せられた場合には，同時に公民権をはく奪することができるとしている。もつとも，公民権のはく奪はその影響の重大さにかんがみ，場合が限定されている。

1・4　問　題　点

上記に述べた罰則については，次のような問題点がある。

(1)　現在，脱税犯に関しては，刑法総則中の第48条第2項（併合罪における罰金の併科），第63条（従犯減軽）及び第66条（酌量減軽）の規定の適用を排除しているが，納税秩序に対する社会意識の推移に伴う租税犯の自然犯化への傾向等にかんがみ，この際この排除規定を廃止して，刑法総則を全面的に適用すべきではないか。

(2)　脱税犯の法定刑は，直接税と間接税とでは異なつており，まず，懲役刑をみれば，直接税では3年以下，間接税では5年以下となつているが，これを等しくすべきはでないか。

ことに，脱税犯に対する懲役刑の長期がこのように直接税と間接税とで異なつているところから，その公訴時効期間が，直接税の場合は3年，間接税の場合は5年となる（刑事訴訟法第250条参照）のであるが，この直接税の公訴時効期間は，租税債権の消滅時効期間（5年）よりも短かく，脱税犯の刑事訴追が時間的制約のために困難となる面がある。そこで，直接税の公訴時効期間は，間接税の場合と同様5年とすべきではないか。

次に，罰金刑については，直接税の場合は，原則として500万円以下とし，脱税額が500万円をこえるときは，情状により500万円をこえ脱税額に相当する金額以下とすることができることとしているのに対し，間接税の場合は，原則として50万円以下とし，脱税額相当額の10倍が50万円をこえるときは，情状により50万円をこえ当該相当額の10倍以下とすることができることとされている。ところで，罰金刑の多額を脱税額にスライドして定めていることについては，罰金の性格からみてどう考えるか。もしも，その情状が，一定額以上の罰金を科する必要があるような場合には，懲役刑を併科することにより処置することができないかどうか。また，罰金刑にスライド制を存置するとしても，間接税の10倍の倍率は重きに過ぎないか。さらに，この問題を含めて直接税の罰金刑と間接税の罰金刑との間に見られる差異をどう考えるか。

(3) 脱税犯は，「詐偽その他不正の行為」により税を免れたことが，その構成要件として定められている。この構成要件によれば，過少申告については，それ自体が詐偽その他不正の行為にあたるとされる。しかし，無申告の場合には，同時に二重帳簿の作成のような積極的行為を伴うものは詐偽その他不正の行為にあたるが何等の操作をせず単純に申告しないものは，たとえ本人にほ脱の犯意があつた場合においても，はたして「詐偽その他不正の行為」にあたるかどうかについては，必ずしも解釈が確立しているとはいい難い。したがつて，この際脱税犯の構成要件がもつと明確になるよう規定に工夫を加えるべきではないか。

(4) 現行罰則には，租税犯があつた場合において，そのほ脱税額が未徴収であるときは，これを即時徴収できる旨の規定がある。他方，国税徴収法には，脱税の場合における繰上徴収の規定がある。このように，この両者の規定に重複がみられるが，これを整備すべきではないか。

1・5　検討と結論

1　刑法総則の一部適用除外

すでに1・2で述べたように，租税犯なかでも脱税犯については，沿革的にみて，これを単なる財政犯とみることから他の一般の犯罪と同様に観念する考え方へ推移してきた事情を明らかに看取することができる。また，脱税犯に対する制裁も，財産刑に限定することなく自由刑をも採用することとし，法定刑としての財産刑の定め方についても定額刑主義から範囲刑主義へと変遷してきたことが認められる。

ところで，通常，裁判所が宣告刑をきめるについては，刑の量定が必要であつて，法定刑から処断刑を割り出すについて裁判所の裁量にかかる要素が多く，酌量減軽はもちろんのこと，法律上減軽も任意的なものが多いのであるが，それはすべて裁量によるのであり，また，この処断刑の範囲内において具体的に言い渡すべき刑をきめるのが裁量によるものであることもいうまでもない。

ところが，財産制を偏重していた古い租税罰則においては，上記のように定額刑主義を採り，処断刑として量刑の余地なからしめていたため，脱税犯に対しては，前記1・2のように刑法第38条ただし書（法律不知の減軽）その他かなり多くの規定の適用が除外されていたのである。しかし，脱税犯に対する考え方が変わり，定額刑主義が完全に払しよくされるや，この刑法総則の一部適用除外規定も修正され，現行所得税法その他の税法では，第48条第２項（併合罪における罰金の併科），第63条（従犯減軽）及び第66条（酌量減軽）の規定のみの適用排除が，また印紙税法においてはこれらの規定のほか第38条第１項（故意・過失）の規定の適用排除が定められているにとどまつているものである（取引所税法においては，旧来の規定がなお存置されているが，これは，罰則全体が旧態のまま残されているからである。）。

そこで，われわれは，上記の現行規定をなお存置すべきかどうかについて，下記のとおり検討を加えた。

(1) 刑法第48条第２項（併合罪における罰金の併科）について

(イ) 刑法第48条第２項では，２個以上の罰金は各罪につき定めた罰金の合算額以下において処断すると定め，罰金に関する併合罪（確定裁判を経ない数罪又は確定裁判があつた罪とその裁判の確定前に犯された罪）について規定している。これは一見，併科主義にみえるが，そうでは

なく一種の加重単一刑主義によるものと解され，罰金の多額については実質的に併合罪として特別の扱いがされたとはいえないが，寡額については意味がある。すなわち，併科と異なつて，罰金の寡額は各罪について定められた寡額の大きいものによるべきこととなるのである。

租税罰則においては，各罪の寡額が定められていないから，それは刑法第15条及び罰金等臨時措置法により 1,000円となる。したがつて，併合罪の扱いとされない場合の数罪については，罰金の寡額は 1,000円に犯罪の個数を乗じたものとなるが，併合罪となる場合には，その寡額は 1,000円にとどまる。この点が，併合罪につき同時審判の可能性を背景として，刑の適用につき妥当な考慮が払われているのであると説明されるところであり，われわれは，租税犯についてこの点を排除すべき理由を見出すことはできない。

(ロ) 次に，租税犯については，くり返し述べたように，以前は定額刑主義がとられていたから，刑法総則を適用すると，２個以上の罰金の合算額「以下」で処断することとなり，定額刑主義による「脱税額の３倍（又は５倍）に相当する罰金又ほ科料」という規定に矛盾することとなる。これが本条を適用除外とした理由であると考えられるのであり，このことは，定額刑主義によつていた脱税犯についてのみこの適用除外が規定され，その当時からいわゆる範囲刑であつた秩序犯については，同様規定がみられなかつたことからもうなずけよう。

しかし，1•2に述べたように，昭和19年以降租税罰則規定が逐次改正され，脱税犯の罰金が従来の定額刑から範囲刑へと転換されたのであるが，その結果今日では，上記のような矛盾の点は存在しなくなり，むしろ無意味になつているといわなければならない。

(ハ) 以上の点からみて，なお，租税犯を一般の犯罪と同様に考えるという上記の傾向にかんがみて，この際，われわれは，租税犯についても，刑法総則を適用することとすべきであると考える。

もつとも，本条の適用除外規定については，次のような解釈もみられる。すなわち，本条を適用しなくてはならないこととなれば，数個の間接税の犯則事件を摘発した場合には，これを併合罪としての単一の罰金相当額により通告処分しなければならないこととなり，その結果，それらの犯則事件の一部につき犯則嫌疑者において無罪を主張する場合においても，同時に通告処分を履行しない限り，全部について告発を余儀なくされるので，犯則者が有罪と認めた部分についてのみ通告処分を履行し，もつてその部分について刑事手続への移行を免れるという利便が失われ，手続として合理的でなくなるというのである。したがつて，本条を適用除外として，数個の犯則事件につき各別に罰金相当額を定めて通告処分をし，そのうち犯則者において履行しないもののみについて告発しうることになるというのである。

しかし，通告処分制度は，国家にとつてのみならず，犯則者にとつても有利な制度として構成されたものであり，かつ，それが行政手続として行なわれる点にかんがみ，上記のような場合には，この制度の建前から，数個の事件につき各別に通告処分をすることができると解する。

(2) 刑法第63条（従犯減軽）及び第66条（酌量減軽）について

(イ) 従犯（ほう助犯）とは「正犯をほう助したる者」（刑法第62条）であり，ほう助行為は，正犯の実行行為を容易ならしめる行為であるが，この従犯に対する刑は，正犯の刑に照らして減

軽することとされている（刑法第63条）。

次に，酌量減軽とは裁判上の減軽をいい，刑法第66条によれば，「犯罪の情状びんりようすべきものは酌量してその刑の減軽することを得る」と定められている。

(ロ) もともと租税刑法が，罰金刑について上記の二つの規定の適用排除を定めていたのは，定額刑主義によつていたためである。しかし，繰り返し述べて来たように，定額刑主義はすでに廃止されている。そうしてこの定額刑主義が廃止された後もこれら二つの規定の適用を除外してきたのは，さきの罰金に関する併合罪の規定の場合と同様に，罰金刑のみについては，なお，特殊な財政犯であるという考慮が働いていたからであると考えられる。

ところで，従犯の刑をどのように定めるかは，一般刑法の問題であつて，正犯と同じく罰する立法例としてフランス刑法第59条等があり，任意的減軽を認める立法例としてドイツ刑法第第49条がある。そうして，後者に対しては，ドイツ租税通則法第398条により，租税犯の従犯は正犯に準ずるとして，その例外を定めていることは上記１・３の３にみたとおりである。

わが国においても，昭和２年に発表された刑法改正予備草案は，従犯の刑は，原則として，正犯の刑により，ただ情状によつてこれを減軽することができるものとしている。したがつて，一般刑法の問題として，これについて種々の考え方のあることを否定することはできないと考えるが，今日この問題について租税法が特例を主張する理由はないとわれわれは考えるのであり，この考え方は酌量減軽についても同様である。

したがつて，われわれは，上記刑法の二つの規定の適用除外を定める規定は廃止すべきであると考える。

(3) 第38条第１項（故意・過失）

(イ) 印紙税法では，上記の他の税法に掲げている刑法総則適用除外のほか，刑法第38条第１項の規定の適用除外を定めている（同法第14条）。刑法第38条第１項は，「罪を犯す意なき行為はこれを罰せず。但し，法律に特別の規定ある場合は此限に在らず。」と規定しているが，この規定は二重の意味をもつといわれる。第一に，刑法たると他の刑罰法規たるとを問わず，その構成要件の規定において，特に反対の明文がない限り，その構成要件は，故意犯の構成要件であるとして解釈されなければならないということである。第二に故意犯について，故意の成立に必要な要件を具備しない限り，犯罪が成立しないものとされるものである。

(ロ) ひるがえつて，印紙税は，財産権の創設，移転，変更もしくは消滅を証明すべき証書，帳簿等を作成行使するときに，当該証書，帳簿にその税額に相当する印紙をちよう用して納税されるべき租税である。したがつて印紙税は，他の租税のように納税時期が一定でなく，また課税の度合は大きい。しかも，その税率は，国税中最も小さく，その大半が１件当り10円ないし100円という程度である。そうして，その脱税犯(印紙不ちよう用犯）の法定刑も３万円以下の罰金又は科料とされ（いわゆるスライド制はある。），不消印犯に対しては，2,000 円以下の罰金又は科料とされている。さらに，印紙税の犯則事件数は，租税事件中最も多い。

このような特殊な事情にある印紙税の犯則事件について，個々の脱税犯や不消印犯につきいちいち犯意の有無の調査を必要とするということになれば，犯則取締りは厳正かつ円滑な執行

を期し難いであろう。刑法第38条第1項の規定を印紙税の脱税犯と不消印犯に限つて適用除外するものとされているのは，このような理由によると考えられる。

(ハ) われわれは，上記のような印紙税事犯の特殊性にかんがみ，その脱税犯及び不消印犯については，故意犯と並んで過失犯をも処罰すべきであると考えるが，現行のように刑法第38条第1項の規定を適用しないという規定のし方は適当でないので，この適用除外規定を廃して，印紙税法に故意犯のほか過失犯を処罰するようその構成要件を明らかにすべきであると考える。

(ニ) ところで，過失において非難可能性が認められるのは，構成要件たる行為及び結果が行為者の不注意によるという理由によるものと考えられるのであり，このような行為及び結果がある場合においても，相当の注意が尽されていたときは，これを処罰することは許されないのが原則である。しかしながら，相当の注意が尽されていたかどうかについて検察官が挙証責任を負うのは，上記の印紙税事犯の特殊性にかんがみ実務運営上妥当とはいい難い。すでに類似の場合について，被告人が挙証責任を負い，この証明がない限り有罪とされる立法例が多数存するから（刑法第230条の2，爆発物取締罰則第6条，労働基準法第121条，船員法第135条第1項，児童福祉法第60条等），われわれは，これらにならつて，上記の過失のないことの挙証責任を負うのは犯則者であることを明らかにすべきであると考える。

2 法定刑

(1) 懲役刑

(イ) すでに1・1において述べたように，脱税犯に科される懲役刑は，現在，直接税（源泉徴収義務者が徴収して納付すべき所得税を含む。）の場合には「3年以下」，間接税の場合には「5年以下」とそれぞれ異なつており，これに伴い，公訴の時効も直接税犯則については3年，間接税犯則については5年とそれぞれ異なつている。

このように直接税と間接税の脱税犯に対する法定刑に差異がみられるのは，多分に沿革的な理由によるものと考えられる。すでに1・2に述べたように，昭和19年，間接税法はいち早く財産刑における定額刑主義を修正し，同時に自由刑を採用することとなつた。しかも，このときすでに懲役刑の長期は5年とされていた。これに比べて，直接税法の罰則の改正はおそく，それは昭和22年における申告納税制度の採用時まで待たなければならなかつた。そうしてこの時ようやく，各直接税法は，財産刑について定額刑主義を修正するとともに，脱税犯に対する刑罰として，新たに自由刑を採用したのである。しかし，当初の自由刑はきわめて短期なもので，依然財産刑を偏重していたがことが知られる。たとえば，所得税法は「1年以下の懲役又はほ脱税額の3倍以下に相当する罰金もしくは科料」と規定していた。ところが，このような罰則（1年以下の懲役）は，間接税の罰則（5年以下の懲役）と対比しても，また同じ直接税法の秩序犯に対する罰則(1年以下の懲役)と対比しても，著しく均衡を失していた。そのため，日ならずして，同年中にその改正が図られ，脱税犯に対する懲役刑の長期を伸長して，これを3年とした。

(ロ) もつとも，上記の直接税と間接税における法定刑の差異について，間接税が転嫁税であつて，その担税者は当該物件の消費者であり納税義務者でないのに対し，直接税においては納税

義務者と担税者が一致することに理由をもとめて説明しようとする考え方がある。この考え方によれば，ひとしく脱税犯といつても間接税の場合には他人が負担して，納税者が預つている租税を故意に免れてみずからが不正に利得するのであるから，直接税の場合よりは，より強く非難されるべきであるという。

しかし，この考え方に対しては，一般刑法における詐欺罪と横領罪の対比を考慮するときは問題があるというべきであろう。すなわち，間接税の脱税犯を納税義者が担税者（消費者）の負担した税額に相当する金額を横領したものであるとして，横領罪になぞらえるべきであるとすれば，直接税の脱税犯は，その罪質が詐欺的要素の強いものであることから，詐欺罪になぞらえるべきことになろうが，横領罪の懲役刑の長期は5年であるのに対し，詐欺罪のそれが10年とされているからである。さらに，間接税の脱税犯を他人から預つている税額相当額の横領であると考えるならば，源泉徴収義務者の不納付犯もまた同様に考えなければならないはずであるが，これに対する懲役刑の長期は3年であつて，これは，むしろ直接税の脱税犯に対する罰則に一致しているのである。

(ハ)　それはともかく，われわれは，なによりも，直接税の納税秩序とりわけ負担の公平を生命とする納税秩序に対する社会意識の向上を忘れるべきではないと考える。財政収入の規模が小さく，納税義務者も比較的少数の高額所得者に限られていた時代においては，脱税犯に対して，国民の大多数が非難を加えるまでに至らず，租税犯に対するきびしい処罰は，国民の法感情に一致しなかつたであろう。そのような時代には，脱税犯は，国庫の財政収入に損害を加えたゆえに非難され，特殊な財政犯として処罰されれば十分であつたであろう。しかし，この事情には大きな変化が生じている。すなわち，戦後まもなく，「個人所得税は，富裕な少数者に対してのみではなく，大多数の市民に対して突如として襲いかかつてきた。農地改革の生んだ小自作農は，農業者になると同時に納税者となつた。小額賃金所得者と小営業者は，ともに所得税のことには無経験であつたが，いまや課税を受ける市民層の一部となつた。」（シャウプ勧告書）のである。その後逐年の減税によつて，租税負担の軽減が図られ，また納税義務者も相対的に縮少してきたが，しかし，これを戦前の状態に比較するならば，直接税の納税基盤が根本的に変化したといわなければならない。直接税の脱税犯は，もはや単なる国の財政権に対する侵害にとどまらないのである。それは，国民の租税の均衡負担利益の侵害であり，このような租税法秩序に対する侵犯である。さらには，このような租税法秩序に内在する規範の違反とまで考えられてもよいであろう。したがつて，これに対する非難も，今日では，その反社会性，反道徳性に対して加えられるというべきであつて，租税犯の自然犯化の傾向といわれるのが，それである。ちなみに，「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」をみると，同法は，上記のような社会意識の推移を背景として，国の財政の歳入面における租税と同様に考えるべき，歳出面における補助金に関する犯罪に対して，長期5年の懲役刑を定めている（同法第29条）ことに注目すべきである。

また，諸外国の例をみると，脱税犯に対して科される懲役刑の長期は，アメリカにおいても，西ドイツにおいても，5年とされており，しかも，直接税であるか間接税であるかによつ

て区別が設けられていないのである。

(ニ)　以上の検討の結果，われわれは，直接税の脱税犯及び源泉徴収義務者等の不納付犯に対して科される自由刑を，間接税の脱税犯に対するそれよりも軽くすべき理由はないと考えるのであり，また，上記の補助金等の適化正法における罰則とも区別すべきではないと考えるのである。

(ホ)　次に現行の直接税と間接税の脱税犯に対して科される懲役刑の法定刑に差異があるところから，その公訴時効期間が前者は3年であり，後者は5年と異なつていることが問題となつた。

直接税の脱税犯が既遂となる時期は，その申告期限とされているが，脱税犯は，その性質上，一般の犯罪と異なり，それが既遂となつても，直ちにその調査が開始されることは稀であつて，通常は，相当期間経過した後に調査が開始され，しかもその調査は，その後かなり長期間（はなはだしいものは2年以上）を要するものである。そうして，検察官が公訴を提起するのは，事件が収税官吏から検察官に引き継がれ，さらにそこでの調査がされた後であるから，公訴時効期間が3年にとどまつていることが，検察事務の適正な執行に対し相当の障害となつていることが認められる。すなわち，一部の事件は公訴時効にかかつて起訴ができず，また，一部の事件は調査の万全を尽くさないまま起訴されることとなり，公訴の維持を困難にしている状況にある。

他方，租税の賦課徴収権については，直接税及び間接税の区別なく，ともにその行使の期間制限は5年となつている。したがつて，直接税において脱税にかかる追徴税額が発見されてこれを徴収することができるときでも，公訴時効期間が3年とされているため，場合によつては公訴の提起ができないこともある。また，外国の制度をみても脱税犯の公訴時効はすべて5年以上となつている（1•3参照）。

そこで，前記のように直接税の懲役刑が5年以下と改正されれば，その公訴時効期間は，刑事訴訟法第250条の規定により，当然に5年となるから，上述の不合理は是正されることとなるのであるが，いずれにしても脱税犯については，前記のような性質にかんがみ，公訴時効の3年は短かすぎるものと認められ，課税権の行使期間と同じ5年間とすべきであると考える。

(2)　罰金刑

(イ)　脱税犯に科される法定刑のうち，罰金刑については，1•4の(2)に述べたように，第一に罰金刑のいわゆるスライド制をどのようにすべきか，第二に直接税と間接税とにみられる差異をどのようにすべきかの問題がある。

(ロ)　第一のスライド制は，ほ脱税額が一定限度をこえる場合に，罰金の多額を脱税額相当額又は脱税額相当額の10倍とするものである。このような特殊なスライド制は，他の刑罰法規にほとんど類例をみないものである。

もしも，その情状が一定額以下の罰金を科するのみでは足りない重い罪であれば，これに対しては懲役刑を科し，又は両者を併科することにより処置するのが本筋であるからスライド制は廃止すべきではないかとの意見がある。これは傾聴すべき意見であると考えられるが，他面，租税犯の特異性への考慮はかんたんには捨て切れないと考えれらる。すなわち，ひとしく脱税犯といつても，脱税額の多寡に大きな懸隔があることは無視することができないし，脱税額が，

罰金の宣告刑をきめるについても一つの基準とすべきであるという考え方がありうるのであつて，一応通常の場合を想定して一定の上限を定めるほか，脱税額がその上限をこえるときは，それに応じた罰金を考えることは合理的であると考えられる。さらに，このような場合に懲役刑を科し，又は併科するといつても，法人については懲役刑を科し得ず，行為者について懲役制を科しうるにとどまることが考慮されるべきである。

われわれは，上記の議論を総合して，罰金刑におけるスライド制は，今後も維持することが適当であると考えた。

(ハ)　第二の直接税と間接税における罰金刑の差異については，まず一般的な場合の多額の差異(直接税では500万円，間接税では50万円）が問題となるが，これは，間接税にあつては，通常各月単位の取引結果又は個個の取引結果に基づいて，課税又は脱税犯の処罰が行なわれるのに対し，所得税や法人税にあつては1暦年又は1事業年度のすべての取引結果に基づいて課税又は犯則事件の処理が行なわれることを考慮すると，一応妥当であると考えられる。

もつともこの点については，上記(イ)に述べたと同様なスライド制の適用範囲をできるだけ狭くすることが望ましいという考え方があること，間接税においても無申告製造犯のように数月ないしは数年にわたる犯罪が包括して一罪とされる場合があること及び5年の懲役刑に対する50万円の罰金刑は一般の法定刑の場合に対比して均衡を失している認められること等にかんがみ，間接税の罰金の多額を引き上げて100万円とすべきではないかとの意見があつたので，なお実情もよく見定めたうえで今後検討を続けることとすべきであると考える。

次に，スライド制における倍数については（直接税は1倍，間接税は10倍），間接税の10倍はなんとしても酷にすぎると考えられるし，また，現実の処刑や通告処分の例をみても1倍ないし2倍というのが通常であることから，この際この倍数を引き下げて3倍程度とすることが適当であると考えた。

3　脱税犯の構成要件

(1)　直接税の通常の脱税犯の構成要件は，詐偽その他不正の行為により国税を免れたものである。問題となるのは，この「詐偽その他不正行為により」をどのように解釈すべきかということであるが，まず，従来の判例及び検察の実務において，この問題についてとられてきた解釈をみることにしよう。

(2)　申告納税制度による所得税及び法人税等について，その申告期限として法定されている期日の経過前において，(イ)納税者が虚偽の申告書を提出し，その納付すべき正当の税金の納付義務を過少ならしめてその不足税額を免れたとき及び(ロ)納税者がたとえば名義の仮装，二重帳簿の作成等の積極的な作為をし，法定の申告納税の期限までに申告も納税もせず正当に納付すべき税金の納付義務を回避してその税額を免れたときは，定型的な脱税犯が成立するとされる。

また，法定の申告期限が経過した当時においては単純無申告の状態にあつた納税者が，その法定申告期限が経過した後において，(ハ)虚偽の申告をし，その納付すべき正当の税金の納付義務を過少ならしめて，その不足税額を免れたとき，(ニ)税務官庁の決定に対する再調査又は審査の請求をするにあたり，虚偽の事実を主張して，その主張するところによれば正当の税金の納付義務を

過少ならしめたとき，及び(ホ)税務職員の調査上の質問又は検査に際し，虚偽の陳述をしたり，申告期限後に作為した虚偽の事実を呈示したりした場合において，その陳述し，主張するところにより，正当の税金の納付を過少ならしめたときは，いずれも脱税犯が成立すると解されている。

(3) しかし，納税者が法定の申告期限までに申告書を提出せず，その納付すべき税額を免れた場合でも，上記(ロ)から(ホ)までに述べた行為を伴わないときは，たとえ本人に脱税の犯意が認められても，脱税犯の構成要件にあたるかどうか，必ずしも解釈が確定しているとはいい難い。

すなわち，昭和24年7月9日最高裁判所第二小法廷判決は，「詐偽その他不正の行為によつて所得税を免れた行為を処罰しているが，それは詐偽その他不正の手段が積極的に行なわれた場合に限るのである。それ故もし詐偽その他の不正行為を用いて所得を秘し，無申告で所得税を免れた者はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが，詐偽その他の不正行為を伴わないいわゆる単純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。なる程所得税法は申告納税制度を採用し納税義務者の申告を所得税額決定の基礎とする建前をとつていることは所論のとおりである。しかしそれだからといつて不申告と消極的な行為をもつていわゆる「不正の行為」の概念のうちに包含させようとする所論の見解は到底これを是認することはできないのである。」と述べて，詐偽その他不正行為を伴わないいわゆる単純無申告について，消極的な見解を明らかにした。

ところが，これに対しては，無申告という不作為に，違法性及び「詐偽その他不正の行為」という構成要件該当性を認める考え方もないわけではない。すなわち，期限内に申告すべきことは租税法上の義務であるから，この義務に違反することによつて不作為の違法性が基礎づけられ，さらにこの不作為が上記の構成要件に該当すると考え，上記の最高裁の判決も，脱税の犯意を伴う無申告については，何らふれていないと解するのである。

(4) われわれは，過少申告によるものであれ無申告によるものであれ，不正に税を免れた者は，その者に税金をほ脱する意思が認められる限り，ひとしく脱税犯として処罰されるべきであると考える。なぜなら，納税義務者が積極的に虚偽の申告をして税金の全部又は一部を免れた場合と，消極的に全然申告をしないで故意に税金の全部を免れた場合とを区別する理由には根拠はないし，また虚偽の申告をして税金の一部を免れた者が処罰され，申告を故意に怠つてその全部を免かれた者が不問に付されることは，正義公平の原則に反することとなるからである。

ところで，現行法の下で，脱税の犯意は認められるが他の行為を伴わない無申告を脱税犯として処罰できるかどうかについては，上記(3)のように疑問があるので，このような無申告が脱税犯の構成要件にあたることをを立法例により明確にすべきである。

ちなみに，外国の立法例を参考のため掲げると，次のとおりである。

(イ) 「態様のいかんを問わず，税を免れることを故意に企だてた者」（アメリカ内国歳入法第7201条）

(ロ) 「自己の利益もしくは他人の利益を図つて，違法に租税特典を詐取した者又は故意に租税収入を減少させた者」（西ドイツ租税通則法第396条）

(5)　なお，上記(4)のように租税の犯意は認められるが，他の行為を伴わない無申告を脱税犯として処罰することを立法的に明らかにするとすれば，「正当な事由がなく申告書を当該申告書の提出期限内に提出しない」という単純無申告犯との関係が問題になるが，この点については，無申告脱税犯が税を免れようとする故意を必要とするに対し，単純無申告にあつては，このことは問題でなく犯則者において無申告のまま期限を徒過することの認識があれば足りるとされる点に区別があると解される。

4　即時徴収の規定

現行各税法の罰則中には，一般の更正又は決定及びこれらの処分による追徴税額の徴収規定とは別に，脱税犯があつたと認められるときは，政府は直ちにその免れた税額等を徴収するといういわゆる即時徴収の規定が設けられている（所得税法第69条第３項等）。

他方，国税徴収法第43条によれば，税務署長は，納税者が不正に国税の賦課もしくは徴収を免れ，もしくは免れようとし，又は国税の還付を受け，もしくは受けようとしたと認めたときは国税徴収の保全をはかるため，すでに納税義務の確定した国税でその納期限においてその全額を徴収することができないと認められるものに限つて，その納期限前においても，その繰上徴収をすることができることとされている。そうして，「すでに納税義務の確定した国税」とは，納税告知をした国税，申告又は更正もしくは決定の通知をした国税（申告納税制度によるものに限る。），及び製造場から移出された物品に係る間接税等であるとされている。

上記の二つの規定を比較検討すると，国税徴収法第43条に「その納期限において，その全額を徴収することができないと認められるものに限り」という要件が付されている点を除けば，両者の規定は全く重複することとなる。そこで両者の規定を整理統合すべきであるが，統合の方向としては，「その納期限においてその全額を徴収することができないと認められるものに限り」との上記の要件をもつ国税徴収法第43条の規定に統合すべきが妥当であると考えられるし，また統合した規定の位置づけをどうするかについては，通常の更正又は決定の場合の追徴税額の納期に関する規定の特例として繰上徴収と同じ位置に置くべきであると考える（繰上徴収の規定は繰上請求の規定として国税通則法に規定されることとなつている。第４章参照）。

第２節　犯則取締手続

2・1　国税犯則取締法の概要と沿革

1　概　　要

国税犯則取締法は，国税に関する犯則事件について収税官吏が行なう調査及び処分並びに税務署長等が行なう処分に関する手続を中心として規定している。

国税に関する犯則事件のうち，間接国税に関する犯則事件については，第６章第５節に述べた理由により通告処分の制度が認められており，この点直接国税に関する犯則事件の処理と異なるところがあるので，以下において，両者の場合を分けてこの法律の概要を述べることとする。

(1)　間接国税に関する犯則事件については，収税官吏は，質問，検査もしくは領置の方法による任意調査を行ない，又は臨検，捜索もしくは差押えの方法による強制調査を行ない，その調査を終つた

ときは，国税局長又は税務署長にこれを報告する。また，一定の場合には直ちにこれを告発する。

上記の報告を受けた国税局長又は税務署長は，当該犯則事件を調査し，犯則の心証を得たときはその理由を明示して通告処分をする。国税局長又は税務署長は，犯則者に通告処分を履行する資力がないと認めるとき，又はその情状が懲役の刑に処すべきものであると思料するときは，直ちに告発する。もし，国税局長又は税務署長が犯則の心証を得ないときは，その旨を犯則嫌疑者に通知し，通告処分等の処分は行なわない。

(2)　直接国税に関する犯則事件については，収税官吏は，質問，検査もしくは領置の方法による任意調査を行ない，又は裁判官の許可状に基づく臨検もしくは差押えの方法による強制調査を行ない，その調査を終り犯則があると思料するときは告発する。

2　沿　　革

現行国税犯則取締法の淵源は古く，明治16年太政官布告第43号にまでさかのぼることができるが，法律としては，明治23年法律第67号「間接国税犯則者処分法」がその最初である。このような特別の処分手続法が制定されたのは，間接国税の犯則事件については一般の証拠法により難い場合もあり，かつ，初めから普通の手続によつて審問裁判をするときは多くの日数と多くの裁判費用を必要とし，被告人に不利益であるばかりでなく，国家の損失ともなるから，欧州の最近の法を参酌し，行政官庁に略式手続で直ちに処罰の命令をさせ，その命令に不服の者に正式の裁判を求めることのできるようにするためであつたといわれている。

ところが，この法律による手続は往往厳密に失する虞れがあり，また不備の点もあつたので，その大改正がはかられ，明治33年法律第67号をもつて同法は全面的に改正された。これが現行法である。

以来数次の改正を経ているが，特に記しておかなければならない改正は，昭和22年法律第29号及び昭和23年法律第107号によるものである。前者による改正は，日本国憲法の施行に伴い必要な改正を行なつたものである。すなわち，この改正前の間接国税犯則者処分法は，間接国税に関する犯則があるときは，収税官吏は犯則事実を証明すべき物件，帳簿，書類を蔵とくすると認める場所に臨検し捜索することができることになつていたがこれが日本国憲法第35条(住居の不可侵)に違反するのではないかの問題があつた。この憲法の規定は，その置かれている位置その他からいつても直接には刑事手続に関するものであることは明らかであるけれども，行政権の行使の場合にもこの規定の趣旨によることは望ましいという考え方があつた。それで従来上記のように比較的容易に強制調査の権限を発動しうることとしていた規定を改め，強制調査は裁判官の許可状を得てこれをするのを原則とし，間接国税に関し現行犯あるいは準現行犯の場合にのみ裁判官の許可状によらない強制調査をしうることとしたのである。次に，後者すなわち昭和23年法律第107号による改正は，まずこの法律の題名を「国税犯則取締法」と改め，従来収税官吏の調査の権限が間接国税についてのみ，しかも通告処分の前提として認められていたのを，直接国税についても認め，収税官吏がこれら国税に関する犯則事件の調査により犯則があると思料するときは，告発の手続をなすべきものとしたのである。この改正とともに，査察官制度が創設されたことも忘れられてはならないことである。

2・2　西ドイツの例

租税犯則事件について税務官庁が行なう取締りの手続規定をもつのは西ドイツである。イギリスにおいては一定範囲の簡易な事件について略式手続がみとめられているが，特に説明するほどのものではない。そこで，以下においては西ドイツ租税通則法に規定されている上記犯則取締手続の概要を紹介する。

1　税務署の権限

税務署は，原則としてすべての租税犯則事件につき，調査する権限を有し義務を負つている（同法第421条）。税務署はその調査により犯則があると思料するときは，処罰決定をすることができる。しかし，この処罰決定の権限は，犯則事件の法定刑が罰金刑もしくは没収刑又はこれらの刑が併科される場合にのみ制限されている。

2　犯則事件の調査

税務署は，犯則事件につきあらゆる種類の調査を行なうことができるし（同法第441条第13項），また必要に応じ警察及び保安官庁の援助を求めることができる（同法第424条第2項）。

犯則事件の調査についてはこのように強力な権限が税務署に付与されているが，たとえば次の処分を行なうに際しては特に裁判所等の許可又は援助を受けなければならない。

(1)　郵便物の差押え

郵便局にある書簡及び小包の差押え並びに電信局にある電報を差し押える権限を有するのは区裁判所だけであり，税務署は，これらのものを差し押えることが必要であると思料するときは，区裁判所にその差押えを求めなければならない（同法第431条）。

(2)　被疑者の身体に対する強制

犯則事件の調査にあたり身体に対して強制手段を用いることは原則として許されないが（同法第438条），被疑者の取調のために出頭を強制する必要があるときは，刑事訴訟法の規定により区裁判所の援助を受けうる。

3　処罰決定等

(1)　処罰決定

税務署は，犯則事件の調査により犯則があると思料する場合には，当該事件に係る法定刑が罰金刑又は没収刑であるときは，処罰決定書を発し，その法定刑に自由刑が含まれているときは，検察庁に告発しなければならない（同法第446条第1項）。

処罰決定書には，被疑者の氏名のほか，刑罰，可罰行為，刑罰法規，証拠及び費用の決定の記載を要するほか，上訴方法に関する教示がされなければならない（同法第447条第2項）。

(2)　手続の停止

税務署は，犯則事件の調査により，犯則の心証を得ないときは，手続を停止し，その旨を犯則嫌疑者に通知しなければならない（同法第446条第1項）。

(3)　不問手続

税務署は，脱税犯以外の事件について，犯則者の性格，年令及び境遇並びに犯則の軽重及び情状を考慮して調査手続を打ち切ることができる（同法第477条第2項）。

(4)　服罪手続

服罪手続は，自白した犯則嫌疑者に対し租税罰を確定するための単純化された手続である。すなわち，被疑者は当該違反行為を無条件に承認した場合には処罰決定の発令を待たずに服罪しうることとされる（同法第445条）。これは訴訟経済に益するよう設けられた制度であるといわれている。この服罪は確定判決と同一の効果を有するので，一事不再理の原則の適用がある。

4 上　　訴

未だ確定するに至らない処罰決定に対し，被疑者は訴願又は裁判所への申立てにより法的救済を求めることができる。

5 刑の執行

確定した刑の執行は，科刑手続の差異により次の二つに分けられる。

(1) 処罰決定および訴願決定の執行

処罰決定及び訴願決定の執行は税務署の責任に属し，税務署は，租税請求権の執行の場合と同様に強制手続に関する規定に従つてこれを執行する（同法第459条）。罰金刑については猶予または分割払を認めることができる。罰金額の徴収または没収すべき物品の没収をなし得ない場合には，税務署は裁判所に対し自由刑に換刑するよう申立てることができる。

(2) 裁判所によつて宣告された刑の執行

裁判所によつて宣告された刑を執行することは検察庁の責任に属する。

2・3 検討と結論

1 総括的検討

国税犯則取締法は，国税犯則事件の取締りについて特別の手続を認め，または特別の処分を認めるものである。したがつて同法の根本的な問題として，国税犯則事件といつても実質的には一般の刑事事件と異なるところがないのであるから，このような特別規定を設けることは適当ではないという意見がある。しかしこの点については，次のような租税犯則事件の実質的特殊性からこのような特別規定を必要とすることが認められるであろう。

(1) 国税犯則事件については，その証拠関係についても証拠の収集についても，一般の刑事事件と相当異なるものがあり，証拠に対する価値判断にも，その方面の特別の経験と知識とを必要とする。

間接国税についてのこのような特殊性はいまさらいうまでもないが，直接国税についても同様であつて現に査察官制度という専門官を設けている事情が雄弁にこのことを物語つているといえるであろう。しかもシャウプ勧告書も指摘するように，査察官の仕事には高度の訓練が要求されるのである。

(2) 租税犯則事件，特に間接税犯則事件については，その発生件数が多く（昭和34年度の取締実績についてみると約72千件にのぼつている。），普通の刑事手続によるときは，その処理に多くの日数を必要とする。このことは，国家にとつても犯則者にとつても利益ではない。

そこで，われわれは，国税犯則取締法について，基本的には現行規定を踏襲すべきであるが，刑事訴訟法の規定および関税法（昭和29年全文改正）の犯則取締りに関する規定を参考とし，また，通達及び解釈で現在まかなわれているところを明文化して，たとえば下記2に掲げるような

手続上の技術的諸点について，所要の整備と合理化をはかるべきであると考えた。

なお，国税犯則取締法の大きな問題点として，通告処分制度の問題があるが，これについてはすでに第6章に詳しく説明したところである。

2　諸規定の検討

さきに述べた整備をはかるべき諸点のうち主要なものについてわれわれは，次のように検討した。

(1)　現行法では，犯則事件の証憑の集取は，国税局又は税務署の収税官吏がする場合については，事件発見地を所轄する国税局又は税務署の収税官吏がこれをすることとされ，土地管轄は，事件発見地を標準として定められている。

そこで，国税局または税務署の収税官吏は，その所属国税局または所属税務署の管轄区域内において国税犯則取締法上の権限を行使するほか，その管轄区域内において発見し，着手した犯則事件に関連して必要があるときは，他の国税局または税務署の管轄区域において，その権限を行使することができることとされている。

ところが「すでに着手した犯則事件に関連して」というのは，すでに着手した犯則事件につきという意味であつて，関連をもつ他の事件を当然に含むものではないと解釈されている。したがつて，たとえば，数月分にわたる物品税の脱税事件につき，物品の販売場所を管轄する税務署の収税官吏がその販売場所において事件の一部を発見した場合においては，すでに発見し，着手した部分については，他の税務署の管轄区域内にある当該物品の製造場において権限を行使することができるが販売場所において発見できなかつた事件の他の部分については，その製造場における調査によつて発見しても，調査権限が及ばないことになる。

このようなことは，実情に照らして範囲が狭きに失すると認められるので，この点につき所要の改正を行なうこととすべきである。

(2)　現行法では，国税犯則事件を調査するため，差押物件，または領置物件が腐敗その他損傷のおそれがあるときは，公売に付し，その代金を供託の方法により保管することができることとしている。

実際の執行状況をみると，差押物件または領置物件のうちには，密造酒のように市場性に乏しいため公売に付するに適さず，しかも腐敗しやすく時の経過とともに悪臭を放つ等保管に適しないものがある。

よつて，上記のような差押物件または領置物件については，刑事訴訟法第121条第2項（押収物の廃棄）の規定にならい，これを廃棄をすることができるものとすべきである。

なお，上記国税犯則取締法の規定による換価手続は公売に限定されているが，公売に付しても買受人がない物件については，関税法第133条第3項の規定にならい，随意契約により売却することができることとすべきである。

(3)　現行法では，間接国税の犯則事件につき国税局長または税務署長が通告処分を行なつた場合において，犯則者がその通告処分を受けた日から20日以内にその履行をしないときは，告発の手続をとるべきことが原則とされており，20日経過後であつても告発前にその履行があつたときは告

発しないこととされている。

この「20日」の期間については，国税犯則取締法の制定当初「７日」とされていたものが，昭和25年の改正の際に改められたものである。「７日」の期間は，犯則者が通告処分を受けた後これを履行すべきかどうかを判断し，かつ，履行すべきものと判断した場合に，それに要する資金を調達するのに適当でないと考えられたからである。

最近における通告処分の履行状況をみると，通告処分に付した事件のうち，約95％の事件について履行がされているが，この中には「20」日以内に履行されたもののほか「20日」を経過した後に履行された件数が相当数ある。

ひるがえつて，国税の納期限をみると，更正又は決定があつたときは，その更正または決定の日から１月後を納期限として納付することとされ，追徴税額にかかる納税資金調達のため１月の余裕がみとめられている。しかも，この更正または決定には，脱税犯が成立する場合における追徴税額も含まれていることがある。前記の通告処分の履行期間「20日」は，これと対比すると短かすぎると考えられる。

もつとも，この点については，通告処分をうけるのは租税罰則の適用をうける犯則者であつて，その履行を求められるものは罰金相当額等であるから，早朝に処理を行ない。その履行をしない者に対しては刑事訴追をし，もつて厳正な犯則取締りを行なうべきであり，しかも，古くは「７日」の期間であつたものが，すでに「20日」に伸長されているのであつて，この期間をさらに伸長する必要もないという意見もあろう。

しかし，通告処分の履行状況において「20日」を経過するものが少なくないことは上述のとおりであるし，通告処分がされるときは，通告処分に基づき履行すべき罰金相当額等と追徴税額とをあわせて納付することが建前であるから，一般の更正または決定を受けた場合よりもその負担は大であるというべきである。しかも，一般の更正又は決定を受けた場合の追徴税額の納付には上記のように「１月」の期限の利益が与えられている。したがつて，通告処分の場合にも，その執行の円滑を期するため，下記の「20日」の期間を「１月」に改めるのが適当であると考えるが，同様な通告処分制度をもつ関税法，たばこ専売法等との関連をも考慮しつつ，なお引き続き，この点について慎重に検討することとすべきである。

附　属　資　料

(税制調査会審議経過)
(国税通則法小委員会名簿)

税制調査会審議経過（国税通則法に関係のあるものに限る。）

回数	年月日	会合の種類	議事内容
1	昭和35年 1月29日(金)	国税通則法小委員会	○国税通則法の輪かく
2	2月13日(土)	〃	○再調査，審査及び訴訟
3	2月20日(〃)	〃	○　〃
4	2月27日(〃)	〃	○租税債権の成立，確定及び時効
5	3月12日(〃)	〃	○　〃
6	3月26日(〃)	〃	○税法の解釈・適用の原則
7	4月 9日(〃)	〃	○　〃
8	4月23日(〃)	〃	○　〃 ○課税方式，附帯税及び通告処分
9	5月14日(〃)	〃	○　〃
10	5月21日(〃)	〃	○　〃
11	6月 4日(〃)	〃	○　〃
12	6月18日(〃)	〃	○　〃 ○申告及び賦課の手続
13	7月 2日(〃)	〃	○　〃
14	7月16日(〃)	〃	○記帳義務，質問検査権，資料提出義務等 ○罰則，犯則取締り及び人格のない社団等
15	10月 1日(〃)	〃	○税法の解釈・適用の原則（審議のとりまとめ）
16	10月 8日(〃)	〃	○租税債権の成立，確定及び時効(　〃　) ○課税方式，申告及び賦課の手続(　〃　)
17	10月22日(〃)	〃	○附帯税及び通告処分(　〃　)
18	10月29日(〃)	〃	○記帳義務，質問検査権，資料提出義務等 (　〃　)
19	11月 5日(〃)	〃	○税務争訟(　〃　)
20	11月19日(〃)	〃	○　〃　(　〃　)
21	11月26日(〃)	〃	○　〃　(　〃　) ○罰則，犯則取締り及び人格のない社団等(　〃　)
22	昭和36年 1月28日(〃)	〃	○審議の総まとめ
23	4月22日(〃)	〃	○国税通則法の構成について
24	4月25日(〃)	〃	○　〃
25	5月13日(〃)	〃	○国税通則法と国税徴収法との関係について ○加算税制度の再検討
14	5月19日(金)	税制一般部会	○国税通則法制定に関する答申(案)の報告
26	5月27日(土)	国税通則法委員会	○加算税制度の再検討 ○行政不服審査法(案)と国税通則法との関係について
20	6月30日(金)	総　会	○国税通則法制定に関する答申の決定

国税通則法小委員会名簿

（36. 6. 30）

会長	中山伊知郎	（一橋大学教授）
部会長	三好重夫	（公営企業金融公庫総裁）
小委員長	松宮隆	（弁護士・税理士・日本税理士会会長）
委員	石井照久	（東京大学教授）
	木村元一	（一橋大学教授）
	田中二郎	（東京大学教授）
専門調査員	金子宏	（東京大学助教授）
	小島和司	（東京都立大学教授）
	新堂幸司	（東京大学助教授）
	星野英一	（東京大学助教授）
	矢沢惇	（東京大学教授）
関係官庁職員	荒井勇	（法制局参事官）
	宮脇幸彦	（法務省民事局局付・検事）
	木村喬行	（法務省刑事局参事官・検事）
	杉本良吉	（法務省訟務局局付兼民事局参事官・検事）

（大蔵省印刷局製造）