

# 大阪大会



# 第62回租税研究大阪大会開催にあたり

社団法人日本租税研究協会副会長

宇野 郁夫

(日本生命保険相互会社会長)

本日は、第62回の租税研究大阪大会に、多数の会員の皆様と講師の方々にご参加いただき、誠にありがとうございます。

後ほど東京からも財務省の佐川審議官、総務省の岡本税務管理官にお越しいただきますが、業務ご多忙の中、パネリストを務めていただきますことに、この場をお借りいたしまして、心から御礼を申し上げておきたいと思えます。

また、ご出席の皆様方には常日頃、租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っていることにつきまして、あらためて御礼を申し上げます。ありがとうございます。

さて、現在の状況につきましては、ご承知のように景気が徐々に持ち直す気配を示しておりますけれども、依然として雇用情勢は厳しく、デフレ脱却が喫緊の課題となっております。

また、先行きにつきましても、このところの円高や諸外国の景気減速懸念とわが国経済の下振れリスクが存在しております。

このような足元の状況に加えまして、わが国は多くの構造的な問題を抱えております。

第1に、近年、世界におけるわが国の経済的地位が明確に低下してきております。日本経済に早期に活力を取り戻すべく、グローバル化時代にふさわしい成長戦略の策定とその実現に、官民を挙げて取り組むことが強く望まれます。

第2に、少子高齢化の進行です。社会保障費の膨張や人口構造の変化により、社会保障制度の持続は困難となることが懸念されております。



持続可能な制度を早期に再構築することが強く望まれます。

第3に、政府・地方の長期債務残高が巨額に達し、世界でもけた外れの財務赤字国となっております。このままでは、将来の国民生活や経済全般に重大な悪影響を及ぼすことは明らかです。財政再建に向けた具体的な改革案を、直ちに提示し、実行していくことが強く求められております。

このようにわが国では成長戦略、財政健全化、社会保障制度改革等を一体的に強力に推進する必要があります。

税制におきましても、このような一体改革の中で、国民の力、民間の力を活かし、明るく元氣な日本の未来を築くにふさわしい抜本的な改革を実現することが不可欠です。

当協会におきましては、民間の立場から税・



財政の問題を調査・研究し、中長期的な課題を含め、あるべき税制改正についての提言を毎年行っております。

そして、今後の抜本的な改革には「経済活力の強化」と「安定財源の確保」の2つがキーワードとなると考えております。

「経済活動の強化」のためには、企業の国際競争力を維持・強化し、地方も含めた日本全体の潜在力を発揮させる税制の構築が何よりも重要です。

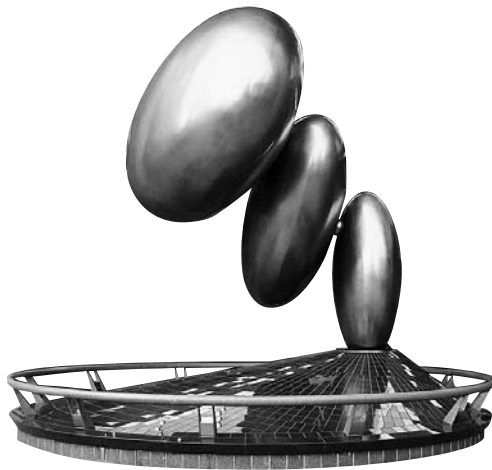
また、国民が安心して安定した生活を営むためにも、財政健全化を図り、社会保障の持続性を確保する必要があるとございます。そのための「安定財源の確保」には、消費税の引き上げを含む安定的でバランスの取れた税体系の構築が必要と考えます。

政府におきましては、抜本的な税制改革について早期に制度設計と工程表を国民に示し、実

現に向けた道筋をつける必要があると考えております。

本日のお阪大会におきましては、「税制改革を巡る現状と課題」と題した討論会、並びに「租税債務確定・租税争訟手続における課題と改正の方向性」と「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」の2つの報告を予定しております。ご担当いただくのは、皆様ご高承のとおり、税制に精通された専門家の方々ばかりで、大変貴重なお話をお伺いできることと存じます。ぜひ本日のプログラムに期待し、ご清聴いただきますようよろしくお願い申し上げます。

最後になりますが、ご出席の皆様方のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援・ご協力をいただきますよう切にお願いいたします。私のご挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。



# 租税債務確定・租税争訟手続における課題と改正の方向性

～平成22年度税制改正大綱における  
『納税環境の整備』を踏まえて

同志社大学大学院司法研究科教授

占部 裕典

## I. はじめに

おはようございます。過分なご紹介をいただきましてどうもありがとうございました。民主党政権下になりまして、税制は消費税とか、法人税率の引き上げとか、そちらの方に多くの関心が行っているかと思います。本日午後の討論会も恐らくメンバーからいたしまして財政学的な視点からの税制の議論等が華やかに活発に交わされるのではないかと考えております。私の方は、本日は税制の中では非常に地味な領域といってもよろしいかと思いますが、租税債務確定手続や租税争訟手続についての現在の課題等をお話させていただき、現在進行中のこのテーマでの改正の動きに関心をもっていただけましたらと思っております。

本日のテーマは「租税債務確定・租税争訟手続」ですので、申告書の提出（債務の確定）から確定額の修正、納付・還付までの一連の手続、確定後の不服申立、訴訟までの流れのなかで現在、非常に問題であると考えられて、これまでも現在も議論が活発に交わされている問題あた



りのお話を中心に進めさせていただきたいと考えております。

現在の改正議論の状況はといえば、自民党の政権下で政府はいわゆる国税通則法改正と申しますか、租税債務の確定・租税争訟手続の中核を占めます国税通則法の改正に影響を与える行政不服審査法案を国会に上程したことがございますけれども、ご存じのように廃案になった経緯がございます。そこでは、行政不服審査法、いわゆる不服申立の一般法、それから、行政手続法、これも行政手続の一般法ですけれども、

といったものの見直しといった部分的改正案を受けて、それに波及してまいります税務の領域について国税通則法の若干の手直しを法改正という形で議論を進めておりました。

民主党政権下になりまして、債務確定手続、あるいは租税争訟手続領域につきましては平成22年度税制改正大綱というもののなかでかなり明確にどこをどういうふうに改正するかという骨格が示されてまいりました。民主党のマニフェスト等におきましても納税環境の整備の要請は非常に強くうたわれております。恐らく、これらはそういった勉強会等が民主党（政権下）で続けられてきて、そういった課題を現政権が緊急の課題として承知された上で平成22年税制改正大綱に盛り込まれたものではないかと思っております。

その税制改正大綱の内容ですけれども、税制調査会の専門家委員会というものがございまして、納税環境整備小委員会という形で今申し上げたような議論がされておまして、内閣府のホームページに公表されております。その委員会の配布資料というものを本日の資料（本誌208頁～220頁に掲載）として掲げております。

平成22年度税制改正大綱というのを資料1（本誌208頁）に掲げておりますけれども、ここでは納税者権利憲章の制定、あるいは不服審判所制度の改革、社会保障と税共通の納税者番号制の導入についての検討、それから、歳入庁の設置等々について納税環境の整備は急務であるとうたわれております。平成22年度税制改正大綱の内容につきましては後ほど詳しく検討を加えさせていただきたいと思っております。

こういった流れの中で、今現在の債務確定手続、いわゆる租税手続法なり、租税争訟法の中で現行制度を見たときに存するいろいろな問題点がこれまでも議論されてきましたが、そういった総論、各論を含めまして、どういう点を今後議論に取り上げ、どのような方向で検討する必要があるのかなど、そういったことを個人的な視点からお話し申し上げたいと思います。

なお、本日お話し申し上げることは公的な委員の立場からではなく、あくまでも、私個人の立場からの検討であることをお含みください。

## 1. 「行政不服審査法」改正の方向性

現在の国税通則法は昭和37年に制定されたもので、ほぼ50年たっておりまして、その間ほとんど抜本的な改正はなされておられません。これは異常といえは異常といえます。ここ20年の間に行政法の領域というのは非常に目覚ましい発展を遂げておりまして、行政手続法の制定をはじめとして、行政事件訴訟法等の改正も行われております。また、行政不服審査法の改正にも着手しているという段階ですけれども、それから比べますと税務の領域というのは納税者の権利保障という視点からは非常に遅れていて、租税確定手続あるいは租税争訟手続についてはあらゆる行政分野で最も遅れた領域だと言えるのではないかと思います。

税務の領域は租税確定手続、いわゆる行政手続法の領域では後れを取っています。不服申立、あるいは訴訟のところも、ご承知のように国税通則法というものが行政不服審査法なり、行政手続法、行政事件訴訟法の特例を形づくっておりまして、その改正がなかなかストレートに国税通則法に反映されないということになってきているということです。レジュメ1の「はじめに」（本誌191頁）のところに行政不服審査法なり、行政手続法のここ数年の改正動向なり、それとの関係で国税通則法が改正についてどういう対応をしてきたかということを少し書き記しております。

行政手続法は平成5年に制定されまして、申請に対する処分、不利益処分、行政指導、届出など、さらにはいろいろな法案を作るときの意見公募手続等について、非常に細かな手続規定を置いておりますけれども、ご承知のように国税通則法74条の2という条文が行政手続法の租税への適用を原則排除しております。この排除

規定の関係で、ほとんどその恩恵といえますか  
手続保障は納税者において被っていないという  
状況です。一部行政指導のところで若干適用規  
定がございますけれども、あつてないに等しい  
ような、あまり意味をなさないようなものかと  
考えております。

行政手続法が導入されるときに国税通則法を  
中心とした、あるいは所得税法等のいろいろな  
個別税法ごとの手続規定のところでは一貫した、  
体系化した手続的な規定を持っているといわれ  
ておりました。例えば、青色申告に理由附記と  
いうのがございますけれども、行政手続におけ  
る理由附記の判例は青色申告の理由附記の規定  
からいろいろ理論が深められてきたということ  
もあつて、多くの行政法学者は「税は税で独自  
の手続的体系を持っている。だから、あえて行  
政手続法の適用を認める必要はないという考え  
方があつた」とも聞き及んでおります。ただ、  
一方で、行政手続法の適用については、税には  
いろいろ特質がありますので、それを踏まえて  
あらためて検討すべきであるというようなこと  
もあり、いろいろな議論が積み重なって適用除  
外になったとも聞き及んでおります。

この行政手続法の一部改正がその後に行われ  
まして、法案の内容はレジュメ 1 (本誌191頁)  
の下に書いてございますが、行政手続法の一部を  
改正する法律案という形で平成20年を中心に国  
会に上程されましたけれども、基本的には多く  
の部分で改正を見るに至っておりません。ちな  
みに、その中でも税務に使える、税務で適用さ  
れるという形で予定、期待されていた条文等も  
ございます。

例えばレジュメ 2 の b (イ) a というところ  
で「何人も、法令に違反する事実がある場合に  
おいて、その是正のためにされるべき処分又は  
行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれ  
ているものに限る。）がされていないと料する  
ときは、当該処分をする権限を有する一行政  
庁又は当該行政指導をする権限を有する行政機  
関に対し、その旨を申し出て、当該処分又は行

政指導をすることを求めることができる。」（行  
政手続法の一部を改正する法律案36条の3第1  
項）という規定案がありますが、導入が予定さ  
れておりました。例えば更正の請求をしたけれ  
ども、あるいは更正の請求期間経過後に嘆願書  
を出したけれども、応答してくれないといった  
ような場合についてはこの規定に基づいて減額  
更正処分をせよということが求められるのでは  
ないかということで、行政手続法の一部改正と  
租税の現場への影響、適用ということでもかなり  
期待された部分もございましたけれども、結局、  
現在はそこまでにも至っていないわけです。ち  
なみに先ほど申し上げた規定は、多くの方が嘆  
願書等の場面での活用を期待されていたようで  
すが、適用にあたってはかっこ書の条件があり  
ますのでその条文は基本的には使えない内容で  
す。そのあたりは一部誤解があつたわけですが  
けれども、非常に期待された規定ではありました。

## 2. 「国税通則法」改正の方向性

さらに、行政不服審査法の一部改正も同時に  
予定されておまして、その議論が深められた  
ことによって併せて国税通則法の改正というの  
も議論されていたわけです。レジュメ 2 の下  
の方に、行政不服審査法の改正法案を受けまして、  
国税通則法もどうあるべきか、どう改正すべ  
かということで日本税理士連合会、あるいは日  
本弁護士連合会等よりさまざまな内容の意見書  
が提出されました。その中身は非常に重要な  
ことを言っておりまして、後ほどそういった中身  
も言及しながら改正の動向なり、進むべき方向  
性を議論させていただきたいと思います。

平成20年を中心に行政手続法の一部改正ある  
いは行政不服審査法の改正というようなものの  
法案が出来上がりまして、それを受けて国税通  
則法も改正される予定でした。非常に議論とし  
ては活発に交わされました。ただ、行政手続  
法なり行政不服審査法の改正を受けてというこ  
とで議論の中心となり、独自の国税通則法の  
内容といえますか、広範囲な議論というのはそのと



きに必ずしもなされたわけではございません。しかし非常にここ数年そういった議論というのが各界で徐々に高まってきているのは確かでございます。残念なことに、そういった議論は先ほどお話ししましたが、平成20年の国会に法案等が上程されましたけれども、結局は審議未了に終わりまして、廃案になったということです。

### 3. 民主党政権下における改正の方向性

その後、民主党政権下になりまして、先ほど申し上げました「22年度税制改正大綱」とサブタイトルが「納税者主権の確立に向けて」ということで、21年12月22日に税制改正大綱が公表されました。そこでうたわれておりますことはレジュメ5（本誌195頁）に落としておりますけれども、資料の方では1から2（本誌208頁～209頁）にかけての記載です。

納税者権利憲章を早急に制定する必要があります。これはOECD加盟国ではわが国だけが立ち遅れているということで、納税者権利憲章を制定するとして、平成22年の税制改正大綱にはうたっております。「納税者権利憲章（仮称）を早急に制定します」と書いてありますが、この納税者権利憲章の中身については、いわゆる法的な効力を持たせるのか、どの程度裁判規範性を与えるのか、こういった内容まで書き込むのか、といったようなものが今後議論になるということで、税制改正大綱で見直すということになっているものと思います。

それとの関連で、税制改正大綱では更正等の期間制限が問題であるということが書いてあります。通常更正の請求の期間制限というところにこの税制改正大綱は着目しております。課税庁側の更正の除斥期間が3年から7年であるのに、納税者からの税額の修正（確定金額の変更）は更正の請求という手続（国税通則法23条1項）を経なければできません。それも法定申告期限から1年以内であるということで、特に両者の期間制限（除斥期間）のバランスが平仄

が取れていないということで納税者理解を得られないので、見直す必要があるということです。税制改正大綱は、権利憲章の制定の次に更正の請求についての見直しということをうたっております。

その次に、国税不服審判所の改革ということを書いていますが、国税不服審判所の現状がまず組織的に問題があるという指摘です。審判官の多くを国税庁の出身者が占めておりまして、このことは国税不服審判所の裁決の透明性といったことで非常に問題があるという指摘かと思えます。その他に証拠書類の閲覧・謄写ということで納税者の審理手続が制限されているということで、審理の手続等についても指摘がございます。さらに、国税不服審判所との関係で大きな問題としては、組織や人事のあり方の他に、不服審査前置主義の見直しということを言っております。

多くは国税のことを念頭にここでお話することになるかと思えますけれども、書かれている内容はパラレルに地方税にも該当するというところでお考えいただいているのではないかと思います。たとえば国税の不服申立ては二審制を取っておりますけれども、地方税は原則一審制です。しかし、両者とも不服審査前置主義を採用しておりまして、このことについて見直しが必要であるということです。

その次に、不利益処分理由附記ということが書かれてあります。青色申告者に限って更正理由附記が認められております。行政手続法等では広範囲な行政処分について理由附記が認められておりますが、税務行政の領域というのは理由附記が青色申告者に対する更正に限られていて、手続保障という視点からは最も遅れているという状態になっています。この理由附記などについても見直しが必要であるというようなことが書いてあります。

国税不服審判所の組織・人事といったハード面から、不服申立前置主義、さらに処分の理由附記の範囲といったようなことから、納税者手

続保障の視点に立って制度等を見直すということをやっております。

税制改正大綱は、3番目に本日お話しできるかどうか時間的に微妙なところですけれども、社会保障・税共通の番号制度導入ということを記しています。納税者番号制というものがいわゆる給付付き税額控除という建て付けを取りますと不可欠であるということで、納税者番号制の導入がうたわれています。ここでは社会保障制と税制を一体化するために納税者番号制ということも必要であるということで、当然それは、組織面では、4番目に、社会保障制度と税制を一体化するという意味で、歳入庁構想というものを平成22年税制改正大綱ではうたっておりました。恐らく歳入庁設置の議論というのはこのような議論のなかで一番遅れているのではないかと推測いたしますけれども、税制改正大綱のなかでは、非常に大きな項目として歳入庁の設置というものが検討課題に挙げられております。なお、税制改正大綱がいう罰則の適正化というのはもう既に改正が終わっておりまして、既に罰則の適正化というのは実施されています。

そういったことは民主党の政策集にも同じように列挙されているということです。資料の方には右上の方に手書きでページ数を打っておりますけれども、資料3（本誌210頁）からが民主党の政策集で、ほぼ同じようなことが納税環境の整備としてうたわれているわけです。

今、言ったような民主党政権下での平成22年度税制改正大綱に則しまして、そういったもの、さらにもっと改正すべき点、もっと議論や検討すべき点も含めて、お話しさせていただきたいと思います。

## Ⅱ．「納税者権利憲章」の 制定と内容

まず納税者権利憲章の制定と内容ですけれども、この点につきましてはお配りしております資料の4、5です。OECDの報告書で「各国

の納税者の権利と義務」というのがどういう状況であるかということが取りまとめてあります。OECD加盟国で納税者権利憲章というものがないというのは、この資料だけを見ますと、日本はなしということで、他国の制定年等を見ましても非常に立ち遅れているというところがございます。

ここで議論になりますのは、まず1つは納税者権利憲章の性格、いわゆる法的な拘束力の問題だろうかと思います。公文書という形でこういう権利が保障されていますよということを文書化して公表するというような国から法律にその権利を盛り込むといったような国まで少しバリエーションがあるかと思います。

納税者権利憲章というのをどういう形で制定するか。最も一番簡単な方法というのは国税通則法なり、各税法の納税者の権利にかかわる部分、義務にかかわる部分というのを文書化して納税者にわかるように配るという程度のもことから、ある程度納税者権利憲章という形で別途国税通則法の冒頭に盛り込むとか、あるいは別途納税者権利保護法みたいなものを盛り込んで、その冒頭に盛り込むとか、いろいろ考え方はあるように思います。法的な性格というものは各国、OECD加盟国間バリエーションに富んでおりますので、どの程度の法的拘束力、さらにその中身として何を書き込むかということが最大の論点で、検討課題になるだろうと思います。

現在、行政手続法なり、行政不服審査法については、第1条に「国民の権利・利益の保護」というのが法の目的としてうたっております。ただ、国税通則法につきましては一切そういうことは盛り込んでおりません。租税制度については、納税者の権利を保護するための規定というのが非常に乏しいのが現状です。言い替えますと、徴税の原理の方が優先するような規定が多くを占めておりまして、納税者の権利を保護するという規定はごく限られていて、不十分であるということです。そこで、こういったもの



は大綱で示しているように納税者の視点に立てば不可欠なものであろうということになるかと思いますが。

納税者権利憲章に法的拘束力を持たせなければ「絵に描いた餅になる」ということもございますけれども、この内容はどの程度納税者の権利というものを各論の中に書き込めるかにかかっているかと思います。その書き込んだものがある程度集約したものを納税者権利憲章の中で羅列していきまして、ある程度各論を抽象化したものを並べるというようなイメージになるのではないかなと個人的には想像しております。

そのときに「裁判規範」として基本的には各論というところが個々の紛争解決の具体的な裁判規範になるわけですが、総じて納税者権利憲章という形で総論で抽象的に書き込まれたところも併せて法解釈の指針になるという形での規定の下で、裁判規範として運用されるということがふさわしいのではないかと、といったような意見を個人的には持っております。

現在いろいろな税制改正についての関連のホームページを見ますと、日本弁護士連合会のホームページには、権利憲章というのを単に国税通則法の第1章ぐらいに入れるのではなくて、納税者権利保護法というものを別途制定して、徹底した納税者の権利保障を図るという形での新法としての制定ということがうたわれているかと思いますが。これは日本弁護士連合会の税制委員会、あるいはその有志が取りまとめた内容かと思いますが、そこまで納税者権利憲章について進んだ議論というのも一方ではございますということかと思いますが。

調査手続きとか、処分手続き、不服申立、訴訟手続きといったものを含めた各論の規定を総称したものを納税者権利憲章として持って、その上で裁判規範としての法的拘束力を持たせるというのが納税者の視点から考えれば望ましいといえるのではないかなと私は考えております。ここはまた各論の議論を積み重ねた結果、方向性が見えてくるものだと考えております。

レジュメ6（本誌196頁）の下あたりに先ほど申し上げました日本弁護士連合会の税制委員会が作っておりますホームページの中に納税者権利憲章としてどういったものを列挙するかということが記されております。(一)から(六)まで具体的に列挙されておりましたので、そこに掲げております。非常に抽象的な言い回しですけれども、納税者の権利として包括的なものがそこにかかけられているかと思います。

具体的な中身に入るとまいますと、それほど税制改正大綱では強く意識されているとは思われないものであっても喫緊の課題と考えられるものもあります。税制改正大綱は税制改正に列挙されたこと以外でも納税者の権利にかかわるものというのは恐らく検討するという方向性を示しているかと思いますが、もう少し広範囲なところから、手続法を見ていきたいと思えます。各論的なお話に入らせていただきます。

### Ⅲ. 租税手続法の課題と改正のあり方

まずレジュメ7の租税手続法の課題と改正のあり方ということで、最初に税務調査について手続的なお話を書かせていただいております。確定手続きの手続過程のなかで最も遅れているということが出来ます。税務調査における納税者の権利規定の整備が非常に遅れていて、これは不可欠といえる状況にあるのではないかと考えております。質問検査権の規定を中心にして、関係条文は質問検査権の規定を中心にわずか数条です。現行法の下では、税務調査の事前通知から調査の場所・範囲対象・日時といったものの通知、誰を立ち会わせるかという立会権の問題などを含めて、税務調査官の合理的な裁量に委ねられているということがございます。これは、昭和47年、あるいは昭和48年に税務調査についての根幹になるような最高裁判決（川崎民商事件・荒川民商事件）がでまして、その当時の最高裁判決の考え方が今なお税務調査の根

幹にあるということかと思えます。

## 1. 調査開始時にかかる規定

お手元にお配りしております資料6(本誌213頁)に「税務調査の流れ」というイメージ図がございますけれども、その中で資料7から最高裁判例が掲げてあります。資料8に下線を引いた箇所がございますけれども、これは質問検査権についての所得税法234条の条文の解釈といえますか、調査官にどれだけの裁量があるかというところ(判示部分)に下線を引っ張ってあります。

下線部のところに「この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との均衡において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねるものと解すべく…」というのがあります。

ポイントは、権限がある税務職員の合理的な選択、裁量に委ねられているということになっておりますけれども、これは税務署の職員に自由裁量があるということをいっているわけではないと思いますけれども、現実、あるいは裁判例を見てみますと、特に、下級審判例等の動向を見てみますと、裁量の逸脱・濫用等があり、違法であるといわれることというのはまず皆無であるということです。なかには調査官が自分で勝手に調査先の建物の鍵を開けてなかに入っているというので、国家賠償請求訴訟で税務調査(の質問検査権)の違法性というのが認定されたケースというのが数例ございますけれども、そういったものを除きましたら皆無の状態、自由裁量的な判断に実態に近い状態で税務調査は実施されているというふうな印象を、多くの判例のなかから個人的には持っております。

そうしますと、税務調査が租税債務の確定にあたって非常に重要な地位を占めておりまして、どういう制度が必要かということですが、これは以前からかなり言われているところです。レ

ジュメ8(本誌198頁)の下のあたりからご覧いただきたいと思います。まず事前通知が必要であるということです。事前通知なしにいきなり実地調査のための訪問をして調査を開始する、現実にはこういった場合は今日では非常に少ないかと思いますが、やはり規定は必要でしょう。

現在、税務調査につきましては、国税庁は実務取扱要領等で(いわゆる通達によって)、原則として事前通知の必要性というのをうたっております。例外的に事前通知をすることによって不正行為をする恐れが高いといったような場合には事前通知の必要はありませんけれども、それ以外は事前通知をすべきであるというような実務の運用がなされております。ただ、必ずしもそれがすべて貫徹されているわけではございませんので、そういう実務運営指針等に基づいて運用されているのであれば、それをそのまま法律に移していただきたい、いわゆる事前通知というものを手続規定のなかに盛り込む必要があるのではないかということかと思えます。

事前通知につきましてはご承知のように税理士法34条という規定がございます。資料9に「調査の事前通知及び意見聴取」の関係条文を掲げております。資料9ではあらかじめ申告書提出者に日時、場所を通知して調査をする場合においては、税理士に対してその調査の日時、場所を通知しなければならないという規定がございますので、普通、税理士が付いていれば事前通知は税理士に対してはあり得ることになるかと思えます。税理士の権利としてこの事前通知を法的にどのように構成することができるのかといった問題はあるでしょうが、まずは納税者に対して手続規定は必要であると思われる。

ただ、ここでも条文上は「あらかじめ申告提出者に日時、場所を通知して調査する場合」と書いてあるのですけれども、どういう場合にあらかじめ申告書提出者に日時、場所を通知する場合に該当するのかどうかという定めはございません。若干ここでも解釈上争いがございます

けれども、一応税理士法34条には事前通知の規定がございます。税理士の方に通知があって、いわゆる納税者の方に事前通知の規定がないというのが日本です。

なお、税理士法は税理士固有の権利というものを多く認めておりますので、恐らく申告書に印鑑を付いて、署名して、申告書を提出した以上は、当該申告についての税務調査は税理士の権利として認めようという趣旨だと考えますと、税理士を付けていない納税者も含めて、事前通知というのを法律の条文に盛り込むということが不可欠ではないかと思えます。

事前通知の内容ですけれども、調査の理由、調査の範囲、場所、そういったようなものをある程度具体的に告げるというのが納税者の権利という視点からは望ましいし、ひいてはある程度そういうものを明確にしておいた方が調査がスムーズに進んで、効率的な調査もできるところもあります。納税者に対して事前通知をする、あるいは税理士に事前通知をするといった場合にある程度、対象者の範囲とか、対象物件の範囲等も通知する、可能な限り通知する（事前通知と併せて告知をする）というのが制度の建て付けとしてはふさわしいのではないかと個人的には考えております。

## 2. 調査のあり方

税務調査のあり方ですけれども、**レジュメ9（本誌199頁）**に少し書いております。例えば、税務調査の冒頭からあらゆる電子メールをチェックしたいとか、帳簿書類等を見る前に取締役会等の議事録なり、稟議書等をチェックしますから全部出してくださいという形で調査が行われると、納税者はなぜそういうものを出さないといけないのか、なぜそこまで見られるのか趣旨がわからないままに、一方的に調査が進むというようなことも十分に想定できるということなどから、税務調査のあり方についても具体的に中身をある程度コントロールできるようにしておく必要があるのではないかなと思います。

先ほど申し上げた最高裁判決などは昭和40年代後半の判決ですので、いわゆる行政手続法とか、そういった手続的な権利というものが今のようによく評価される時代ではなかったかと思えます。最高裁判例を錦の御旗にして、税務調査のあり方というものを考えていくというのは今現在ではかなり無理があります。そうしますと、事前通知の内容等についても、ある程度の調査官の裁量の逸脱・濫用をコントロールできるような規定というものが必要になってくるのだらうと思えます。

調査の方法なり、特にここでは誰にどの範囲でとか、先ほど事前通知のところでそういったものを書き込んでどうかというお話を申し上げましたけれども、どういう場合にどこまで範囲を広げて調査できるのかとか、調査の方法、あるいはどういう場合に反面調査が可能かとか、そういったことも含めて書き込めるものは書き込んで、各論的な手続規定を少し整備する必要があると考えております。

冒頭に少し検討すべきだったかもしれませんが、いわゆる税務調査はご承知のように大きく分けて3つあると、一般的にテキスト類には書いてあります。贈与税とか、相続税とかの資金出処等を尋ねるといったような、純粋な任意調査的なものから、質問検査権といわれる間接強制が伴う任意調査、さらに国税犯則法に基づく強制調査と3種類に大きく分けられるかと思えます。

全く純粋な任意調査についても納税者はお尋ねが来ると非常にびっくりしてしまって、何としてでも正確に書いて出さないといけないという形で四苦八苦するというようなこともあります。質問検査権の行使の要件も大切ですが、そういった調査一般について納税者にわかる規定がいるのではないかと思います。これらは、納税者権利憲章の方にも書き方として反映するようなもののだらうと思っております。

もう1つは、2番目の間接強制を伴う任意調査である質問検査権の行使（税務調査）がどう



いう場合にできるかという質問検査権の必要性の問題というのがありまして、これも日本でははっきりしておりません。質問検査権の条文を読んだときに、「調査について必要があるとき」という権限行使のための要件が記載されていますが、たとえば、質問検査権に基づいて調査をするための理由として、御社とは5年間接触していないので調査に参りましたという程度で質問検査権の必要性という要件を充足したことになるのか、といった問題があります。先ほどの調査の事前通知などの際に、なぜ調査に来たのかということ（調査の理由開示）を告げる必要があるかというところともかかわってきます。

判例からは、必要性の判断についてかなり緩やかで、申告書の内容の適切性を調査するために参りましたというぐらいで必要性の要件を充足しているということになります。そうすると、何でも取りあえずは質問検査権の権限行使のための要件（発動要件）になり得るというのが恐らく現状ではないかと思います。この必要性の要件をどの程度、解釈上絞るかですけれども、ここは質問検査権行使の必要性について広範囲な裁量を認めるような考えから非常に絞りをかけて必要性の要件を判断すべきであるという考え方まで、議論が日本ではわかれております。判例等からはこの点についても非常に広範囲な裁量が認められます。しかし、一方で、学説は非常に狭く考えるという見解もあって、このあたりの必要性の要件についても少し要件規定を整備する必要があるのではないかというような気もいたします。ある程度具体的な適用要件ということを示すことによって質問検査権の行使の必要性を判断するというような建て付けに規定を近づける方が望ましいのではないか、という思いがいたしております。

### 3. 調査の終了

調査の終わりの場面での手続規定ですが、現在では調査が終わると何もなければ申告是認という形で是認通知を出すという実務の取扱い

（実務運営指針に基づいて）になっております。ただ、現実にはなかなか申告是認通知というのは出ないという認識しております。パーフェクトで何の指導事項も存しなかったといえない限り、恐らく申告是認通知は出してくれないのではないのでしょうか。税額が動かなかったから申告是認通知をもらえるというような意識が多く、納税者にはあるかと思えますけれども、「これは今後こういうふうに気を付けてください」とかいう指導を受けると、申告是認通知はもらえません。

そうすると、申告是認通知の実務の取扱いをどうするかということでございますが、やはり何も問題なければ是認通知を出すという取扱要領をまずは法律の規定に移し換えるというのはすぐできるかと思えます。ただ、申告是認通知をもらうことに、納税者にとって何の意味があるかということになるかと思えます。よく言われることですが、税理士にとっては申告是認通知をもらって、申告内容についての税務処理に問題がないというお墨付きを課税庁からもらっておくと、その後の納税者からの損害賠償請求訴訟等では非常に意義があるということにはなりません。しかし、納税者自身にとっては申告是認通知というのは現状では法的な効力もなくて、さしたる意味もないという考えもできます。

申告是認通知にある程度法的な意義を盛り込んだ場合については、たとえば申告是認通知を出したところまでの調査対象については蒸し返しができませんということも十分に考えられます。その後の調査でさかのぼって、その年度についても1回調査をかける場合でも調査の対象外になる、いわゆる「蒸し返し禁止原則」というものを働かせる、という形での運用なり、立法なども十分に評価に値します。調査の終了時について申告是認通知ということを制度化するのであれば、それに対して何からの法的意義を認め、そうすればどういう法的な効果が生ずるのかということを検討する必要があるように思います。恐らく申告是認通知が出た場合には、

もう1回調査を行って蒸し返すということではできない、いわゆる再調査の対象除外効果（遮断効）とか、蒸し返し禁止原則といわれるものが及ぶということになるべきかと思います。

それから、調査に際しての第三者の立会いの問題ですが、先ほどの昭和47年、48年の2つの最高裁判決がございすけれども、第三者の立会を認めるかどうかというのも調査官の合理的な裁量の範囲内であるということになっています。裁量であるというのは第三者を立ち合わせると納税者のプライバシーといったものが侵害されて、私的利益の侵害になると一般的に解されており、そういうものがなければ、税務署の調査官の裁量で認めてもいいというようなことが言われております。具体的には、税理士事務所の担当者を立ち合わせることができるかどうか、あるいは代表者以外の者を立ち合わせることができるかといった議論になるかと思います。税務調査官の合理的な裁量に委ねられているとして、非常に広範囲な裁量が認められているところですが、下級審判決等を見ますと、第三者の立ち会いを認めれば、納税者の取引先とか、営業の秘密等プライバシーにいろいろ波及する問題があるので、立会いは調査官の判断で拒めるということになっています。そういうものがないような場面では恐らく認めるべきであって、一番内容をよく知っている担当者に立ち合わせるというのがプライバシーの侵害という点などからも問題がないということであれば、立会を拒否されれば調査官の裁量権の逸脱になるというような可能性も出てくるのではないかと考えられるわけです。

反面調査についてもいろいろご意見がおりかと思ひます。実態は非常に自由裁量的に運用されているかと思ひすけれども、納税者を調べて、どうしても反面調査により補完する必要があるという場合だけ可能だというように厳格にその要件を縛るという方向性で考えていく必要があると思ひます。そういったことは現行の質問検査権の規定からは必ずしも明確に出てま

いりませんので、そういったことも含めて、調査過程のところでは規定をしっかりと整備していく必要があるのではないかと思ひております。

#### 4. 不利益処分にかかる理由附記

調査が終わった段階の決定、更正の場合の不利益処分にかかる理由附記ですけれども、レジュメ9（本誌199頁）の(2)というところです。理由附記は行政手続法では不利益処分については処分基準を定めて聴聞等の機会をあたえ、またあらゆる行政処分の発動に際しては理由附記をしなければならないという形の規定がございすけれども、これが先ほど来申し上げておりますように、国税通則法の排除規定で税務の現場には下りません。いわゆる青色申告者に限って更正の理由附記の規定があります。これも、たとえば重加算税とかいったような附帯税の賦課処分、不利益処分は及ばなくて、いわゆる更正の決定書の中身についてのみ理由附記が及ぶという建て付けにしております。ここでは、不利益処分すべてに理由附記を付けるかどうかという議論がまず1つあり得るかと思ひます。白色、青色すべてに不利益処分を行政手続と同じように要請するかどうかということがまず1つあり得るかと思ひます。

その次にいわゆる不利益処分については非常にたくさんケースがございす。お手元にお配りしております資料10（本誌217頁）に国税の不利益処分の件数というものを掲げてあります。対応するような形で国税の後に地方税関係の資料を付けております。

地方税の件数は資料12のところに記載がありますが、地方税においては普通徴収による賦課決定方式を多くの場合取りますので、2億1,800万件という記載にはなっておりますが、地方税の場合は少し特殊ですので、国税に比べて少し議論させていただきます。基本的に地方税にも当てはまる議論だともお考えいただいて結構なのですが、国税で説明させていただきますと、税務にかかる最高裁判決の積み重ねで理由附記

の理論の進化というものがあまして、租税法の青色申告の理由附記の規定を使って理論的進化があり、その成果が行政手続法に反映させられたといっても過言ではないと考えております。

その理由が曖昧であれば課税処分が取り消され、理由がなければ無効になります。いくら本税が正しくても処分理由がなければ無効確認訴訟等で無効にできるというような形で、最高裁判例は確定しているわけです。最高裁判例はその対象を、青色申告者についての条文を前提にして考えておまして、不利益処分については原則青色申告者に対する更正の本税分についてしか理由附記の法理は及ばないと考えております。そうしますと、重加算税等のほかの不利益処分については及ばないというところがありますので、その不利益処分のところで青色、白色をどうするか、それに関連して、不利益処分の範囲をどこまで広げていくかというところが問題としてあるかと思えます。件数的に不利益処分は広範囲なものがございしますので、これにすべて理由附記を付するのがいかがなものなのかというような議論になるかと思えます。

行政手続法はすべての不利益処分を原則的に対象としますが、税務は非常に件数が多いということを見ていきますと、内容によっては機械的な行政処分といったものから、ある程度税務署長の判断を伴うような行政処分というものがございますので、その範囲については、そこを使い分けて、少しその対象をあらゆる行政処分ではなく狭めるということも十分理由としては成り立ち得るのかと思えます。ただ、重加算税というのは非常に争いが多いと考えております。重加算税の賦課要件等については、少なくとも白色申告も含めて理由附記は最低限、要るのだらうと思えます。

白色申告書にかかる処分には理由を付けにくいと思われるかもしれませんが、白色申告書にかかる処分であっても不服申立て（異議申立）をすると、異議申立の段階ではすべてちゃんと理由が付いてくるわけです。決定の理由

は法的には必ず付けなければなりませんので、理由が付くわけです。処分庁に対して異議申立をすれば理由が付くというのであれば、はじめから理由は付けることが可能だろうと考えれば、青色ほど具体化しなくても、白色であってもそれ相当の理由を付すことができるのではないかと、恐らく推計課税的なものにイメージが及ぶかもしれないけれども、ある程度の理由を付すことは必要であろうと考えております。理由附記の対象となる行政処分の範囲についてはさらに検討する必要があると思いますけれども、白色申告にかかる更正等、重加算税の賦課決定あたりはすくなくともその必要性というのは高いのではなかろうかと考えております。

もう少し申し上げますと、この理由については何をどの程度書かせるのか（理由附記の程度）ということを具体化した方が条文の建て付けとしては好ましいのではないかと考えております。最高裁判例によれば、帳簿書類を義務づけております青色申告者に対してですけれども、帳簿に書いてあることを調査で否認するに際しては非常に厳格な理由附記が要ります。帳簿に記載されたことを覆すわけですから非常に厳格な理由附記が要ります。そうでないようなものについてはそれほど厳格なものは要らないというような二区分説に立って理由附記の程度を考えているかと思えます。一般的に行政処分の種類や内容によってどういう程度のものが要かということはある程度共通しているかと思えますので、その内容の程度差はありますけれども、取り上げる項目というのはある程度一般化して、法律に盛り込むということは十分に可能であろうと考えております。

重加算税につきましては判例等も多く、会社の関係者が偽りその他不正の行為といったものをしたときに会社代表者はそのような行為を認識している必要があるのかどうかとか、下級審判例等を含めて議論が錯綜しているところがございますので、ある程度こういったものというのは判例で解釈の煮詰まりを待つというののもあ



るかと思いますが、ある程度合理的な判断基準に応じた理由が立てられるところは法律のなかに理由附記の項目を盛り込むということが必要なと思います。

## 5. 勧奨による修正申告の 手続規定の整備

調査の過程のところで少し留意すべきところではないかと思いますが、レジュメ13（本誌203頁）の(3)に勧奨による修正申告の手続規定の整備というのがございます。わが国の制度は税務調査をして更正するというのは、資料10（本誌217頁）の方を見ていただいたらわかるかと思うのですが、非常に限られています。更正に代わる勧奨による修正申告という形で、税務の現場ではほとんど税額の変更決定は行われていると考えますと、この勧奨による修正申告の手続規定を整備しない限りは更正のところだけの不利益処分をいじくっても、それほど納税者の権利に資するところはないのではと考えられます。

勧奨による修正申告というのは行政手続法でいいですと非常に行政指導に似ているというところがございます。行政指導に似ているということだと、行政手続法で行政指導の内容等については書面を必要に応じて用意する必要があるわけですが、国税通則法ではその部分にかかる規定は排除されております。メモ等で調査官と納税者、あるいは税理士との間でやり合う場面があるかもしれませんが、何について指摘を受けて、何について合意に達したかということは少なくとも文書にまとめておくということは非常に意義があります。

結果的には増額になり、不利益処分が想定されるところです。不利益処分としての増額更正であれば理由附記が青色申告者に際してはあるのですが、勧奨による修正申告で応じた場合にはありません。表向きは納税者が合意したという形になりますので、あとあと内容について不満があっても不服申立もできませんし、訴訟に

ものってきません。さらには1年を過ぎて、更正の請求もできないという場面が多々ありますので、非常に大きな不利益を納税者が被るということを考えると、何か理由附記にかわるようなものが必要であるということです。そうしないと十分勧奨の修正申告の過程における納税者の権利が十分に守れないと考えることができます。そのあたりの手続規定の整備というのも不可欠であろうと思います。書面による行政指導とか、合意内容を書面にするとか、そういったようなことというのも1つ、理由附記にかわるものとして検討の余地があるのではないかなと思います。

ただ、昨今は以前に比べると更正処分を受けるという企業といいますか、納税者が増えているような印象もあります。いわゆる株主代表訴訟との関係があるのかもしれませんが、非常に増えているように思います。個人的には更正を受けて、更正処分の附記理由をみて、それで後々に備えるというのが本来の国税通則法の建て付けではないかと思っております。勧奨による修正申告という制度がないと税務行政は回らないという一面もありますけれども、これを税務の現場において非常に大きな租税債務の確定手続の1つとして残すのであれば、ここでも手続規定というのは不可欠だろうと思います。

## 6. 更正の請求の期間制限等

それから、調査後といいますか、申告後といった方がよいのかよくわかりませんが、更正の請求の期間制限の問題ですけれども、これは先ほどの税制改正大綱で行きますと、除斥期間との関係で更正の請求期間とのアンバランスを是正すべきであるとされているということでございました。レジュメ13の(4)の更正の請求期間ですけれども、これは何年まで更正の請求可能か、更正の除斥期間の何年と一致させるのかというのが恐らく最大の問題になるのだと思います。

資料11が更正・決定のできる期間ということ

ですが、法人税はちょっと別にしまして国税通則法では、納税者に不利な増額更正は3年で、納税者に有利な場合は5年で、偽りその他の不正の行為、税を免れた場合は7年という建て付けになっております。議論としては3年か5年かというところで見解が分かれるのではないかと想定されます。もしこれを3年で切ってしまうと、あと2年の更正の除斥期間というものに課税庁は減額更正について持ち続けることになります。3年の更正の請求のあとの2年、減額更正をしてほしいというときに、今の課税庁の立場の更正の請求が出ないと減額更正処分をしないという取扱いから行きますと、やはり今のようにその間は嘆願書にならざるを得ないようになってきます。さらに場合によってはその部分は今と同じように国税通則法23条2項の特別の更正の請求規定というものが想定されるようになります。ですから、3年とした場合については、残り2年間更正の除斥期間、課税庁が更正権限を持っているけれども減額の更正には動かないとしますと、あと2年部分についてどうするか。現在の特別の更正の請求規定を入れるのかどうか。仮に入れるとすると、今の特別の更正請求事由でいいのか、一方でもっと課税庁に対する減額更正義務のような法的に確立していく必要があるのではないかと、といった議論が生じてきます。5年に更正の請求期間を広げるべきであるという声も大きいのではないかと思います。

もう1つは特別の更正の請求事由に該当しない場合に嘆願書を出すということになるかと思えますけれども、その嘆願書の扱いをどうするかということに思いが及ぶと非常に複雑なことになって、納税者の権利に資するという点では中途半端な制度かなと思います。そうしますと、ここは5年に除斥期間を合わせてしまうというのが望ましいのではないかなと個人的には考えております。3年という意見も根強くあるのは承知しておりますけれども、理論的には5年ではないかと考えております。

更正の請求については請求期間のみが議論されるというのが一般的ですけれども、更正の請求をする場合は理由をある程度特定しないといけません。更正の請求については理由を特定して、それについて判断を仰ぎます。更正の請求を受けた税務署長は調査をしてその判断するという建て付けに、法律の規定はなっております。

ただ、現実にはAという更正の理由で更正の請求をしたら、逆にBという理由で増額が見つかって、増額更正処分をされましたというようなこともあるかと思えます。更正の請求については更正の請求の理由に対応した形での応答のみが課税庁側に許されていると現行法も読めるのではないかと思いますので、更正の請求を機に増額更正をするとか、そういったようなことというのは現行法でも許されないと私自身は考えておりますけれども、そういった実務的取扱を明確に排除するという意味であれば、理由について特化した応答という形での規定がいるのではないかなと思います。

現在は更正の請求をして、長い間応答がないと、税務調査をやっている、増額の更正処分が下りるのではないかなというような気がしてきます。そうすると、普通は更正の請求をして、ちょっと応答がないとすると、まず応答がないことに対して不作為の違法確認というのをして、減額してほしい税額の更正処分を義務づけるという意味で不作為の違法確認と義務づけ訴訟というのを併合提起して万全を期すというふうなこともやっていることもあり得ると聞きます。そういうことを考えると、本来の規定を素直に読むと個々の請求理由で判断したものを処分として出すという建て付けにならざるを得ないということです。解釈として非常に議論があり得るのであれば、やはりここも法整備が必要かなと思います。

次に、これは比較的意識されていない、顕在化していない大きな問題かと思えますけれども、レジュメ13（本誌203頁）のウというところに更正の請求の範囲というのがございます。ここ

は更正の請求という制度は、申告した額がおかしいと思えば、申告の範囲内で減額の更正の請求で争えらるゝとするわけですが、100で申告しまして、その後に増額の更正でさらに50が上積みされて150になりましたとします。このときに、納税者が更正の請求で争えらるゝのはあくまでも100の部分であつて、150まで争えないというのが国税通則法の23条に書いてあります。ただ、更正の請求は150をベースにすすめていくことになります。国税通則法23条の括弧書きを読むとそう書いてあります。更正の額をベースに争えらるゝと書いてあるのですが、その意味は更正の増額分には切り込めず、更正の申告ですので、あくまでも請求できるのは100までの範囲ということです。そうすると、増額更正の分については別途取消訴訟等で争ひをしないといけないという建て付けになりますので、ここは更正の請求段階で増額更正があるのであれば、その増額更正のなかのここもおかしいという形で申告額プラス増額更正分も含めてストレートに更正の請求の対象に載せるという手もあり得ると思います。

更正の請求をしていなくて増額更正された額を争う場合については、例えば、100で申告書を出して、更正の請求期間が経過した後、増額更正処分がなされて150になりましたと。そこで争うときに申告した額にもおかしいものが見つかつて、また増額更正にも我慢できないというので、70を争いたいとした場合について20は余分で、50までしか争えないというのが現在の規定の解釈かと思ひます。それは更正の請求を経ないからだとおられておまして、「更正の請求の排他性」というか、更正の請求規定の絶対性というのを非常に強く裁判例等が認めてるところからきてるともいえます。この更正の請求の排他性というか、絶対性を非常に強く認めるという見解は、現行法の解釈からはそこまで強く出てこないと個人的には思ひますが、単に自分の税金を取り戻すためには更正の手続きを経ないといふといふ意味であつて、

訴訟になつたときにも更正の請求を経ないものは争えませんか、そういったところまで更正の請求の排他性というものが及ぶのかなという疑問はあります。

そうしますと、そのあたりの整理というのが今後不可欠で、更正の請求段階で増額更正があるのであれば、更正の請求段階で申告額も増額も含めてすべて争わせてやる、更正の請求を経なくても、増額更正があると申告額まで含めて争わせてやるという建て付けでよろしいのではないかと思ひます。これは法解釈が難しいのであれば、改正が必要であらうとなるかと思ひます。そうすることによって納税者の権利救済というか、権利保障が更正の請求を通じて非常に厚くなると思ひます。

重加算税についての問題点とか、そういったものはちょっと省略させていただきます。先ほど申し上げたように、これは理由附記を付けさせる対象にすべきだという形になるということだけ一言付け加へさせていただきます程度にしたいと思ひます。

## Ⅳ．租税救済法の課題と改正のあり方

### 1．不服申立前置主義の廃止

次に不服申立と税務訴訟の話ですが、そこは先ほどの税制改正大綱によりますと、不服審判所の組織・人的構成の見直しというのが1点ございました。その他に不服審査前置の見直しというのがございました。不服審査前置の見直しというのは地方税にも同じように当てはまるものだと考えております。この点の議論につきましてはレジュメ13（本誌203頁）以降ですけれども、冒頭に申し上げました頓挫しました行政不服審査法の改正では異議申立審査請求という行政一般の不服申立の2段階制を廃止して、審査請求1本にするという考えでございました。



レジュメ17（本誌207頁）に行政不服審査法案の概要というのを付けております。廃案になった行政不服審査法案の概要ですけれども、ここで審査請求というものを異議申立というものと一元化するという形で考えられておりました。ただ、大量に行われる処分などは、税務調査、税務の領域における処分というのはそういうものだと思うのですが、異議申立と変わらないようなものかと思うのですが、再調査の請求というのできるという個別規定での対応が可能であるということにしておりました。それから、審理員とか、行政不服審査会等を設けるとか、そういった審議の客観性とか、公平性の確保も、改正が予定されておりました。行政不服審査法案には盛り込まれておりました。

そういう影響もあって、ここの議論も冒頭に申し上げておりましたように議論はここ数年活発化しておりました。行政不服審査の前置不要という考え方はかねてより言われていたところですが、前置を廃止するということは前置でいくか訴訟でいくかは納税者の選択になるということです。例えば行政不服審査法で行った方が費用的にははるかにかからなくて、経済面では非常に有利なわけで、事情は納税者によっていろいろだと思います。それを前置で縛るのはいかがなものかということです。

税務調査等で具体的に争点も明確になっていて、不服申立、異議申立をしても、あるいは裁決をもらうにしても結論は見えている、争点はすでに煮詰まっていて、直に訴訟にいきいたいという納税者もいるわけです。そういうものを排除する理由は殊更ないと考えられるかと思います。そうしますと、不服審査前置というものは廃止して、選択した方が納税者の権利救済には非常に迅速に対応できるということになるかと思います。ここについては、税制改正大綱もそうですけれども、検討するという意味は廃止の方向であるというような形の議論を予定しているのではないかと考えております。

## 2. 不服審判所の透明性・第三者性の確保

国税不服審判所の組織なのですが、これはいろいろ議論があるかと思います。国税庁から全く外してしまって、第三者的なものにする話から、透明性を高めるためには今の国税不服審判所の人事の任命のやり方とか、あるいは審判官の国税職員からの出向等を抑えるとか、そういう形で第三者性・透明性は高められるという議論もあるかと思います。その中で議論は煮詰まってくるものだと思いますが、なかなか困難な問題です。

もっと極端な議論を言えば、地方税と国税を1本化した不服審判所構成というものも議論としてはあり得るところです。ただ、地方税の場合は固定資産の評価審査委員会という特別な不服審査についてどうするかという問題があります。国税で相続税の財産評価ができるのだから、それも1本の審判所でやってしまえという議論もあり得るかと思います。このあたりは非常に大きなダイナミックな議論になりますので、今後の、国税不服審判所による透明性等の確保の自助的な努力も含めて、議論を重ねていき、民意をくんだ形での方向性ということにならざるを得ないかと思います。

ここは歳入庁構想とも絡みますので、非常に大きな問題かと思っています。本来の趣旨からいえば第三者的なもので、国税以外の、組織的には第三者性を保った上で、国税局の職員というのも審判官として可能だろうという建て付けにせざるを得ないと思うのですが、その場合についても何年間かは現場に戻れないとか、いわゆる調査業務に戻れないとか、そういった整備が必要になってくるだろうとは思っています。非常に難しい問題ということでご容赦いただきたいと思います。

## 3. 誤った教示をした場合の救済

誤った教示をした場合は条文等も現在ごさい

まして、これをさらに請求期間の誤り等を含めて規定を整備するかどうかということでございまして、時間の関係で省略させていただきたいと思います。

#### 4. 国税不服審判所の 審理手続きの整備

国税不服審判所改革と平行して、審理の手続きの整備というのは不可欠です。現在、審理は職権主義的な構造で行われておりますので、対審的な構造をさらに取り入れていくことが必要ではないかということで、一方的な職権主義的な審査構造や手続というのは見直す必要があるということになるのだろうと思います。

平成22年税制改正大綱にもございましたけれども、処分行政庁が提出した証拠について閲覧のみが認められて、例えば不服審判所が収集した証拠資料等については閲覧も、謄写もできないとか、非常に制限された状況にありますので、そういったものは広く納税者に閲覧・謄写を許す、開示という方向での改正が不可欠でして、これは税制改正大綱にうたわれているとおриかだと思います。

#### 5. 地裁調査官制度の廃止

レジュメ14（本誌204頁）の(5)の地裁の調査官制度というのは国税庁から派遣された調査官について弊害があるのではないかという懸念がありますので、これをどうするか。一方で、廃止という議論もあり得るかと思いますが、これも慎重に検討する必要があるということかだと思います。

#### 6. 総額主義的運営から 争点主義的運営へ

レジュメ14の(6)ですが、少し重いというか、大きいテーマになります。先ほどの理由附記について、後から理由附記を補うとか、追加するとか、異議申立の段階で決定に理由が付いたから、当初の理由附記の瑕疵が治癒されたとする

考え方を最高裁判所は一切許さないということとで非常に厳格に理由附記制度をとらえているわけですが、訴訟の段階になりますと理由の差替えというのはいとも簡単に行われるというのが現在の状況ではないかと思います。

Aという理由で争っていたのがあるところからBという理由に差替えられて、それを巡っての争いになるという形です。そういう考え方というのは現在の税務訴訟の不服申立でもそうかと思いますが、税額さえ正しければ理由は問わないという総額主義というのが行政救済法のわが国の特徴かと思います。

少し専門的な言葉で言いますと、訴訟物は違法性一般である、あらゆる理由であるということです。それからいきますと、税務の現場では自由に理由を変えて、税額さえ正しければいいというのが総額主義という形からいけば肯定されるということになります。一方で、学説上は理由と税額というのは一体となって判断されるべきであるとして、理由が変われば処分も変わるということです。Aという理由からBという理由に裁判を通して変えることは許されないという争点主義的な考え方というのも一方で学説上は強く主張されております。

ただ、判例では最高裁は総額主義を取っておりまして、基本的には理由の差替えは全く自由とは言いませんけれども、理由の差替えが手続的に違法であると判断したケースはごく稀にしかありません。理由の差替えというのは柔軟に認められているというふうな理解でよろしいかと思います。争点主義に立つ論者も理由と税額は一体として行政処分だという言い方をして、争点主義に相反する立場を取るのですが、争点主義論者も理由の差替えのところでは課税要件事実、いわゆる前提になっている事実がある程度関連性または一体性があれば差替えは可能ですよということを言います。

それは最高裁判所が、資料13（本誌220頁）に付けておりますけれども、比較的差替えを柔軟に認めるという判決を出したことを意識して



いるかと思うのですが、課税要件事実の一致があれば争点主義論者も自由に理由の差替えを認めるという傾向に立っておりますので、結果的に理由の差替えは、時機に後れて提出しない限りは、民訴法157条の規定に引っかからない限りは、自由なのだという認識ではないかと思っています。

具体的には裁判が長引きますと、更正の除斥期間を過ぎた後に現実に理由の差替えが行われます。行政上は別途更正処分さえできないのに、理由の差替えが裁判の中で行われて、別の更正処分が行われるのと同じような実態を取るというようなことさえ生じ得ます。理由の差替えというのは青色申告の更正理由附記なりの規定から考えていくのか、別途主張制限とか、別のところから理由の差替えについて制約を加えるのかという議論はあるかと思いますが、理由の差替えについては一定の制約はあるのだらうと思います。

この理由の差替えのところで、例えば訴訟になると、もはや税務調査はできないとか、そういったことも1つあり得るということかなと思います。米国では訴訟になるとそこで税務調査を1回ストップさせます。ですから、差替えが

非常にしにくくなるということにつながると思います。そういった建て付けにするということも1つ検討課題としてはあり得るのかなという気がいたします。

この総額主義という考え方は租税救済法一般を貫く日本では大原則だと思いますが、これを争点主義的な枠組みといいますか体系に現行の救済法を変えていくというのが納税者の権利救済という視点からいえば恐らく望ましいのだらうと思います。ただ、デメリットもあります。争点主義的思考を取ると、何度も何度も、その後に更正処分が行われて、訴訟が長引いて、一回的な解決が図れないなどといった弊害がありますから、そういったものと併せて総合的に検討せざるを得ないと思います。一般的に言えば争点主義的な枠組みの方が納税者の権利については保護されるといえるのではないかと思います。

## 7. 税務上の和解

時間が押しておりますが、レジュメ15（本誌205頁）のところで税務上の和解をどうするかというのがございます。税務調査のところで勧奨による修正申告は実質的には和解であると考え



える人も多くいるかと思いますが、訴訟や不服申立の中でも、税務調査の段階でも和解というのを認めたらどうかという議論がございます。これは諸外国にあるからということにもなるかと思うのですが、いわゆる集結合意といわれる制度です。クローズド・アグリーメントと申しますか、これで蒸し返しはあり得ません、これで確定する、以後、税務調査はあり得ないという意味での和解ですけれども、こういったものもどうするかということも今後検討課題の1つとして十分あり得るのではないかと思います。訴訟実務にたずさわるものにとっては、インパクトのある制度ではないかと思います。

## V. その他

その他といたしまして、大綱で関係するところで納税者番号制というのをお話し申し上げる必要があるかと思いますけれども、時間の関係で1点だけ申し上げますと、納税者番号制度の導入の背景が大きく変わってきています。いわゆる給付付き税額控除をするためには納税者番号制は不可欠であるということかと思います。

そうすると、例えば地方税の1年遅れの税額の確定などといった方式はこの枠組みでは取れないという形になるなど、いろいろ付随する多くの問題があるかと思いますけれども、納税者番号制度に限っていいますと、現在国税なり地方税が取っている法定調書やお尋ねを含めていますと、諸外国で行われている納税者番号制を導入したときに取っている情報量に相当するものを既に取っていると評価できるかと思います。今現在もう既に取っていますと考えますと、これは住所、名前等を書いているところが番号に変わるだけだというようなイメージが非常に近いというような認識が私にはございます。そうすると、今までは一生懸命打ち込んでいた住所と名前が納税者番号だけでいいということになります。取る情報を広げるかどうかという問題が議論になるかと思いますけれども、今現在

で取っている情報というのは諸外国が取っている情報の内容とそれほど大差がないということがあります。導入にあたってのハードルはどんどん低くなっているのではないかなと思いますけれども、やはりプライバシー保護という鬼門があります。納税者番号制というのは官と民というか、納税者と課税庁側の間に納税者番号を記載するもう1つ民という民間が入りますので、そこでのプライバシー保護なり、情報管理が徹底されるということであれば、納税者番号制導入に向かってのハードルはどんどん小さくなると言えます。

## VI. おわりに

少し時間が超過しましたけれども、冒頭で申し上げた権利憲章には各論で申し上げたようなことを抽象化したものを権利憲章に盛り込むという形である程度各論と併せて権利憲章のところで裁判規範性を持たせるという形が個人的には望ましいと考えております。本日お話し申し上げたような手続法や救済法の改正というのは政府において議論されているのですが、納税者すべてに直接影響を及ぼすことではないと考えるのか新聞等では取り上げられてこないのです。

また、こういった領域はどちらかというと政治家にもなかなかポイントにならないと思うのでしょうか。新聞等にも取り上げる機会が少なくないかと思いますけれども、納税者の権利保護は極めて重要です。50年たった国税通則法の内容から見れば、それは本当に行政領域の中でガラパゴス状態になっているような印象がございます。早急に改正という方向でのものとでの議論の整備が必要であると思います。

つきましては、先生方、皆様方に十分ご理解をいただいた上で改正の方向に向けて今後とも関心を深めていただき、ご支持をいただければと思っております。少し時間を超過して恐縮でございますけれども、どうもご清聴ありがとうございます。

## レジュメ

第 6 2 回租税研究大会（大阪大会）

報告者 占部裕典

### 租税債務確定手続き・租税争訟手続きにおける課題と改正の方向性

#### はじめに

##### 1、「行政不服審査法」改正の方向性

事前救済に関する法律としては、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図ることを目的として制定された「行政手続法」（平成 5 年制定）は、事前行政手続に関する一般法として、「申請に対する処分」「不利益処分」「行政指導」「届出」「意見公募手続」等について規定するが国税通則法第 74 条の 2（行政手続法の適用除外）の規定により、税務行政についてはほとんどが適用除外となっている。

一方、事後救済制度として、「行政不服審査法」「行政事件訴訟法」がある。（いずれも昭和 37 年制定）があり、一連の司法制度改革の潮流の中で、行政救済制度の改革も進められることとなり、平成 16 年に、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備を図るために、「行政事件訴訟法」の抜本改正が行われたが、国税通則法第 74 条の 2（行政手続法の適用除外）の規定により、その影響はなかった。

国税通則法は、一般法としての「行政手続法」及び「行政不服審査法」に対する特別法として位置付けられ、優先適用されることになっているところ、これら規定の改正はすくなくとも国税通則法に影響をあたえる。

自民党司法制度調査会は、「準司法手続」の改革に向けた議論について精力的に改正にむけての作業を行い、平成 18 年 3 月 20 日に、「21 世紀社会にふさわしい準司法手続の確立をめざして」という提言をとりまとめた。さらに、自民党司法制度調査会は、平成 17 年 12 月 14 日、「準司法制度改革の成果と今後の指針」と題する「緊急提言」を取りまとめている。

総務省に設置された「行政不服審査制度検討会」は、17 回にわたる検討会を経て、平成 19 年 7 月 17 日に、行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子を示す「最終報告」を公表した。

（参考）行政手続法の一部を改正する法律案

#### 新たな制度の創設等

行政手続法の一部を改正する法律案（衆議院解散に伴い廃案。以下「改正行政手続法」という。）で法律の要件に適合しない行政指導の中止等を求める制度が創設（改正行政手続法第 36 条の 2 と第 36 条の 3。対象となる行政指導の範囲は同じ）

ア 法律の要件に適合しない行政指導の中止等を求める制度

法令に違反する行為の是正を求める行政指導について、国民の側から行政機関に対し中止等を求める権限を付与するもの

(7) 法令に違反する行為の是正を求める行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれているものに限る。）が行われた場合

a その相手方は、当該行政指導が当該法律に規定する要件に適合しないと料するときは、当該行政指導をした行政機関に対し、その旨を申し出て、当該行政指導の中止その他必要な措置をとることを求めることができる。

b 行政機関は、上記 a の申出があったときは、必要な調査を行い、当該行政指導が当該法律に規定する要件に適合しないと認めるときは、当該行政指導の中止その他必要な措置をとらなければならない。

(4) 法令に違反する事実の是正のための処分又は行政指導を求める制度

行政機関に対し法令に違反する事実の是正のためにされるべき処分又は行政指導を求める権限を国民の側に付与するもの

a 何人も、法令に違反する事実がある場合において、その是正のためにされるべき処分又は行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれているものに限る。）がされていないと料するときは、当該処分をする権限を有する一行政庁又は当該行政指導をする権限を有する行政機関に対し、その旨を申し出て、当該処分又は行政指導をすることを求めることができる。

b 行政庁又は行政機関は、上記の申出があったときは、必要な調査を行い、その結果に基づき必要があると認めるときは、当該処分又は行政指導をしなければならない。

## 2、「国税通則法」改正の方向性

日税連は、平成 19 年 12 月 19 日、「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見」を機関決定した。日税連の意見書は、行政不服審査法改正に伴う整備関連として行うべき「国税通則法改正意見」と、行政不服審査制度検討会の最終報告の考え方にそった「改革の方向性」に区分して意見を述べている。

意見書の骨子は次のとおり。（日税研メールマガジン vol.14（平成 20 年 2 月 19 日発行）（財）日本税務研究センター参照）

### 【整備関連としての国税通則法改正意見】

- (1) 異議申立てを廃止し、再調査請求制度を創設すること。
  - (2) 審査請求期間を 2 ヶ月以内から 3 ヶ月以内に延長すること
  - (3) 審査請求の標準審理期間を設けること。
  - (4) 証拠書類の閲覧・謄写を認めること。
  - (5) 審理手続を充実させるために、
- ①口頭意見陳述を認める対審的構造の手続規定を整備すること。
  - ②争点主義的運営に基づく手続規定を整備すること。



【改革の方向性としての意見】

- (1) 再調査請求は審査請求の前置ではなく納税者の選択とすること。
- (2) 全ての課税処分に理由附記を義務づけること。
- (3) 第三者機関（審査会等）への意見送付手続を行うこと。
- (4) 国税審判官の任用基準を策定すること。
- (5) 行政庁の不作为について、処分を求める制度を設けること。
- (6) 通則法の抜本改正として。

- ①「国民の権利利益の保護及び救済を図る」との包括規定を創設すること
- ②審査請求手続を経ないで直接訴訟提起できる制度を創設すること
- ③行政手続法除外規定を廃止すること

なお、平成 19 年 12 月 13 日に公表された、与党の「平成 20 年度税制改正大綱」は、「国税に関する不服申立て手続について、行政不服審査法の見直しに伴い、次に掲げる所要の規定の整備を行う。」と記載し、次の改正案を明記している。

- ①「異議申立て」を「再調査請求（仮称）」に名称変更する。
- ②不服申立期間を処分があったことを知った日から 3 月以内（現行 2 月以内）に延長する。
- ③再調査請求（仮称） についての決定を経ずに審査請求をすることができる期間を 2 月（現行 3 月）に短縮する。
- ④審査請求人の処分に対する質問、争点及び証拠の整理等の手続規定の整備を行う。
- ⑤その他所要の整備を行う。

【国税通則法の改正に関する意見書】（2009 年 5 月 7 日）日本弁護士連合会

- ・ 納税者に対して不利益処分をする場合には理由を附記すること（74 条の 2 関係）

【理 由】日本弁護士連合会「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）及び日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）3 頁から 4 頁までに記載のとおり、行政手続法 14 条（不利益処分の理由の提示）を適用除外とすべきではなく、理由附記を実現すべきである。

- ・ 処分基準を公表すること（74 条の 2 関係）

【理 由】日本弁護士連合会「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）に記載のとおり、行政手続法 12 条（処分の基準）を適用除外とすべきではない。

- ・ 再調査前置主義・不服申立前置主義を改め、選択制にすること（75 条 1 項、3 項、5 項関係、115 条関係）

【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての

意見書」(平成 19 年 11 月 5 日) 3 頁に記載のとおり、再調査前置主義を採らなければならない必要性は存しない。

- ・不服申立前置主義についても同様である。
- ・審理手続の口頭意見陳述に対して原処分庁の出頭義務を明文で規定すること(改正後の 95 条の 2 関係)

【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」(平成 19 年 11 月 5 日) 7 頁に記載のとおり、原処分庁に出頭義務があることを明記すべきである。

- ・審理手続において、審査請求人等の発問に対する原処分庁の回答義務を明文で規定すること(改正後の 95 条の 2 関係)

【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」(平成 19 年 11 月 5 日) 7 頁に記載のとおり、原処分庁に回答義務があることを明記すべきである。

- ・審判官等が作成した質問調書や鑑定人の提出した資料などすべての資料について閲覧を認めること(改正後の 97 条の 3 関係)

【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」(平成 19 年 11 月 5 日) 9 頁に記載のとおり、すべての資料について閲覧を認めるべきである。

- ・証拠書類その他の物件について審査請求人等の謄写を認めること(改正後の 97 条の 3 関係)

【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」(平成 19 年 11 月 5 日) 9 頁に記載のとおり、証拠書類等の謄写も認めるべきである。

第 169 回国会(2008 年)において、不服申立ての手続を原則審査請求に一本化することや、審理員による審査請求の手続、行政不服審査会等による諮問手続の設置、審査請求期間の 3 ヶ月への延長などを内容とする行政不服審査法の全部改正法案が内閣より、提出された。当該法案は、2 度の継続審査とされた後、第 171 回国会(2009 年)が 2009 年 7 月 21 日、衆議院解散による審議未了により廃案となった。

### 3、民主等政権下における改正の方向性

平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～(平成 21 年 12 月 22 日)

#### 第 3 章 各主要課題の改革の方向性…………… 11

##### 1. 納税環境整備…………… 11

###### (1) 納税者権利憲章(仮称)の制定…………… 11

###### (2) 国税不服審判所の改革…………… 11

###### (3) 社会保障・税共通の番号制度導入…………… 11

|                     |    |
|---------------------|----|
| (4) 歳入庁の設置          | 12 |
| (5) 罰則の適正化          | 12 |
| (6) 納税環境整備に係るP Tの設置 | 12 |

#### (1) 納税者権利憲章（仮称）の制定

国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が3～7年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

#### (2) 国税不服審判所の改革

国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分理由の理由付記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。

#### (3) 社会保障・税共通の番号制度導入

社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度の効率化を進めるため、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。

#### (4) 歳入庁の設置

歳入庁は、国税と国が管掌する社会保険料の徴収を行うこととなりますが、国税徴収対象や賦課基準が類似の税について自治体が希望する場合、地方税等の徴収事務を受託することも検討します。

#### (5) 罰則の適正化

納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。そのほか、日本弁護士連合会税制委員会 有志（代表・青木康國）等による作業（ホームページ参照）

## 1、「納税者権利憲章」の制定と内容

行政手続法・行政不服審査法の各一条には国民の権利利益の保護（救済）が法の目的。国税通則法をはじめとして国税関係・地方税関係にはそのような規定は存しない。

我が国の租税制度においては、納税者の権利を保護するための規定が乏しく、納税者の権利利益の保護・救済が十分でない。そこで、たとえば、納税者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言（2010年（平成22年）2月18日）

日本弁護士連合会 現行の国税通則法を分割して、租税手続（租税債務の確定・徴収）に関する規定と納税者の権利保護救済関係の規定とを切り出して、「納税者権利保護法（仮称）」を新法として制定し、もって納税者の権利利益の保護・救済制度を充実すべきである。国税通則法は、歳入の確保のための徴税の便宜という観点から制定されているともいえるのか。

先進諸外国には必ずあって、我が国においてのみ制定されていない納税者権利憲章を、実定法規範（裁判規範性のあるもの）として規定する。

①調査、②処分（課税処分及び徴収処分を含む）、①異議申立て、②審査請求、③訴訟、という手続の流れに沿った規定を整備して、納税者権利憲章の具体化を図る。

#### （１）納税者権利憲章について

先進諸外国では、納税者が適正手続や適正救済等に関する権利を有することを「納税者権利憲章」として制定している（資料参照）。我が国ではその規定を欠いているために、納税者の意見や主張等は課税庁の有する裁量権限のなかで埋没してしまう。そこで権利憲章の制定が具体化してきた（各国、その内容等には格差がある。）。

その制定に当たっては、その定めが、単なるプログラム規定に止まるものではなく、具体的な権利保障として機能しなければならないであろう。どのような内容を、どの程度の具体性をもって、裁判規範性のあるものとして定めるが問題となる。

上記日弁連・日税連等の報告書、日本弁護士連合会税委資料参照→納税者権利憲章の項目としては、先進諸外国に共通した項目を採用する必要がある。

\* 納税者権利憲章（日本弁護士連合会税委）

以下の納税者の権利を保護するものとする

（一）納税者は、適正な手続によらなければ租税を課されることはなく、適正な手続によらなければ租税債務の履行を強制されることのない権利を有する。

（二）納税者は、租税に関するすべての手続において、専門家（弁護士等）を代理人として選任しその援助を受ける権利を有する。

（三）納税者は、課税庁の違法又は不当な課税処分・徴収処分その他の処分に対して、適正な手続によってその権利利益の救済を図る権利を有する。

（四）納税者は、課税庁の職員による違法又は不当な行為に関し、公平中立な機関に対し



て苦情を申立てる権利を有する。

（五）納税者は、課税庁より情報の提供を求められた場合には、その情報が必要な理由、その情報の利用方法、その情報を提供しなかった場合の納税者の不利益につき、説明を求める権利を有する。

（六）納税者は、課税庁が知り得た納税者に関する情報を、法律に別段の定めのある場合を除き、第三者に対して開示されない権利を有する。

## 2、租税手続法の課題と改正のあり方

（租税手続法について）

わが国でもっとも遅れている税務調査における納税者の権利規定の整備が不可欠である。

質問検査権の規定を中心にしてわずか関係規定は数条である（資料参照）。

現行法のもとでは課税庁職員の合理的裁量に委ねられている旨の判例がある（資料参照）。

税務調査にはいくつかのものが存するが現状は最高裁判決が課税庁（調査官）に広範囲な裁量を与えており、ややもすれば自由裁量的な運用がされている。わが国では、納税者は自分にどの程度の権利保障があたえられているかさえ十分に承知をしていないのではと解されることさえ多い。調査は事前通知を原則とすることが必要である。

\* 最高裁昭和47年11月22日（川崎民商事件）資料参照

（1）調査の必要性・程度等について

裁量行使基準に違反する場合であるが、調査の前提となる事実関係に誤認がある場合、調査の目的・動機に不正がある場合、信義則上で違法となりうる場合、平等原則違反の場合、比例原則違反の場合などが考えられる。

比例原則違反を取り上げると（1）調査権限を行使するか否か、（2）どの程度調査をするか、（3）どのような調査手段を選択するか、である。（1）も比例原則はあてはまるが調査を試みなければ規制権限を行使すべきかわからないことがあるので、この点での比例原則の拘束は弱い。調査を行うについての合理性ないし合理的必要性があればよいことになる。

（2）については、比例原則が厳格に妥当するところであり、調査により収集される情報はその目的に照らして必要ということになる。（3）については、報告の徴収、立入検査（実地調査）、質問などの調査手段を一括して法律の規定は授權をしている。いずれの手段をとるかににより相手方の被る負担も大きい。比例原則により調査目的の有効な達成の見地とともに、相手方の負担の最小ということも考慮しなければならない。いずれの方法による方が納税者の負担が小さいか衡量されなければならない。調査を行うに必要的合理性が認められない場合、調査目的に照らして調査の範囲が必要最小限をこえている場合、相手方の負担軽減が考慮されずに調査手段が選択された場合などをあげることができる。

（2）事前通知等について

「実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない」という判示は、法律上事前通知が義務づけられている場合もないではないという趣旨に理解できるし、事前通知・理由開示はいついかなる場合でも必要とされるわけではないが具体的な事情によって必要とされる場合もあるという趣旨にも理解することかできる。しかし、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているもの」としていることから行政庁の裁量を広く認め、調査日時等の事前通知や調査理由等の告知を当然に必要とはされていないと解するほかはない。質問検査についての事前通知を義務づけた法律はほとんどなく、行政手続法においても3条1項14号において行政調査にあたる行為を適用除外にしている。

よって、現在では個別の法律の規定のないかぎり、調査の必要性和相手方の私的利益の衡量によって決するほかはない。基本的には資料の改竄、隠匿のおそれ、緊急性の高さ、資料収集の効率性、私生活や営業活動への配慮、立入等に対する制裁の有無、程度を考慮することになる。

＊「調査について必要があるとき」の意義

最高裁昭和48年7月10日判決（荒川民商事件）の枠組みは不動のものとして判例は推移

申告内容が正しいかどうかを確認することでも認められる（一般的必要説）判例

（包括説）税務官庁としては客観的資料は乏しいが申告内容の適否について一応の疑いが存するときこそ、その客観的資料を得るために質問検査権の行使が必要（判例）。申告書の内容を確認するというのも大丈夫と解している。

（個別疑問説）具体的に机上調査等にもとづいて疑問点が存するときに、質問検査権の行使が可能となる。

課税庁の課税処分は2次的・補完的なものである。納税者の権利を侵害しやすく罰則規定も用意されていることなど。

中間説（折衷説）で大丈夫では。

最高裁48・7・10判決は、「客観的必要性」が要求されると述べるが、それがどの程度のものを要求するかについては明らかではない。

#### ① 調査開始時にかかる規定

##### ア、事前通知

事前通知なしにいきなり実地調査のための訪問をして調査を開始することがある。納税者の事業の遂行等に支障をきたすとともに、税理士等の立会や十分な反論ができないおそれがありうる。

わが国においては、納税者ではなく税理士法34条に「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知して調査する場合において…あわせて申告代理書面を提出している税理士に対してその調査の日時・場所を通知しなければならない」と定めている。この規定においても「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知して調査する場合」を前提とする定めとなっている（どのような場合に「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知する場合」に該当するのかの定めはない。）。

現在は実務においては通達で原則として事前通知を行う（なぜ法律にできないか）。

\* 税理士に対する「調査の事前通知」規定や「意見の聴取」規定は税理士固有の権利か。  
税理士法30条（税務代理の権限の明示）、33条の2（計算規定・審査事項等を記載した書面の添付）、34条（調査の通知）、35条（意見の聴取）

#### イ、事前通知の内容

調査の理由不備が現状である。

納税者側が十分な準備・対応ができるような理由告知を行うことが必要であろう。

質問検査権の行使の必要性との議論が一方で不可欠であるが、判例等の流れからは十分な理由づけは期待できないのではないか。

調査等の場所的範囲、対象者の範囲、対象物件の範囲についても多能な限り、納税者に事前通知とあわせて告知すべきであろう。

#### ② 調査のあり方

聞き取り調査の作成、調査資料の預り・返却の手続、調査の手段、反面調査等の必要性等について規制する定めを欠いている。

電子メールについての悉皆調査、稟議書等の調査を冒頭から理由をいわずに求めてくるなど問題が存する場面がある。

#### ③ 調査の終了

調査結果の通知の定めを欠いているため、いつ調査が終了したのか不安定なことがある。

申告を是認する旨の通知制度を実務では実施しているがなかなか是認通知が交付されることはない。仮に交付されたとして申告は是認通知の意義が乏しいのが現状であろう。税理士は納税者からの損害賠償請求訴訟等において意義があるかもしれないが、納税者自身にはさして法的な効力がなく、今後このような視点からの検討も必要であろう（蒸し返し禁止原則、調査の対象除外効果との関係など。）

#### （２）不利益処分にかかる理由附記等

現行の行政手続法では、その第三章不利益処分の章で、行政庁は不利益処分をなすには、あらかじめ「処分基準を定め、これを公にしておくよう努めなければならない。処分基準

を定めるに当たっては、不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的なものとしなければならない」（12条）、「不利益処分をする場合には、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない」（同法14条1項）と規定している。[どのような処分があるか]  
 前述したように国税通則法74条の2第1項は「行政手続法の第三章の規定は適用しない」旨定めている。処分理由を知るために異議申立をするという皮肉な事態も想定されうる。ただし、仮に同法12条の適用が税務においてストレートに適用されうるとしても適用にはかなりの限界があろう（重加算税の賦課要件等を明らかにするなどの点では意義があろう。）。

一定の処分について処分基準を定め、かつ、これを公表し、すべての処分について、文書によって処分の理由を付記するものとする、理由を付記するには、①根拠となる法律の名称、条文その他の規定、②その法律に基づいて更正したことの理由等、③事実認定を行った場合には、その根拠となった事実関係、④納税者から弁明又は反論がなされている場合には、これに対する判断、⑤その他参考となる事項を具体的かつ明確に記載しなければならないものなどがあることなどが求められよう。

また、その後、処分の対象となった税目及びその対象年度について納税者に不利益な新たな処分をすることができないものとする（偽りその他の不正の行為に該当すると認められる事実があった場合はこの限りではないとすること）についてはなお検討が必要であろう（和解との関係にも留意）。

#### \* 質問検査の実施の際の第三者の立会い

東京地裁平成9年6月26日判決・税務訴訟資料223号1116頁

第三者の立会いの可否については、法律上特段の定めがなく、調査理由の開示の問題と同様に、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択、裁量に委ねられている事項の一つであるところ、税務調査において一般私人の立会いを認めれば、被調査者及びその取引先の営業上の秘密ないしプライバシーに質問検査が及んだ場合には、税務職員と異なり守秘義務を負わない一般私人がその内容を聞知することになり、被調査者の取引先等の営業上の秘密を守るという守秘義務を定めた法の趣旨が実質的に損なわれる事態が、税務職員の質問検査を契機として生ずるおそれがあり、税務職員としての守秘義務が納税者の要請の故に免除されるものでもないから、税務職員がこうした事態を考慮して、調査に関係のない第三者の立会いを拒否したとしても、これは税務職員の裁量に委ねられた権限の範囲内の行為内行為であるというべきである

#### \* 調査の人的範囲

「所得税法五条においては、将来において課税要件の充足があるならばそれによつて納税義務を現実に負担することとなるべき範囲の者を広く『所得税を納める義務がある』との概念で規定していることにかんがみれば、同法二三四条一項にいう『納税義務がある者』



とは、以上の趣意を承けるべく、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによつて将来終局的に納税義務を負担するにいたるべき者をもいい、『納税義務があると認められる者』とは、前記の権限ある税務職員の判断によつて、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。』（最高裁判所第三小法廷昭和48年7月10日判決・最高裁判所刑事判例集27巻7号1205頁）

法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者

個人(所得税の場合も同様)の場合も同様だが、そのようなものの家族はどのように解するか。

特定職業人の拒否特権の限界（国税通則法の制定に関する答申昭和36年7月参照）

取引先等に対する反面調査

反面調査の要件、反面調査の範囲 広義説（裁量説）・補完要件説

参考（日本弁護士連合会税制委員会 有志による納税者権利保護法案参照）

#### \* 実地調査

- ・ 質問の相手方の限定（どこまでの者を調査対象とするか）
- ・ 代理人等の立会権（納税者に代わって、国税庁等の職員の質問に対して回答することができるもの）の原則肯定
- ・ 質問及び検査は、犯罪捜査のために行われるものと解してはならない（現行法の厳格化）
- ・ 国税庁等の職員が質問検査を行う場合は、国税庁、国税局、税務署又は税関の長（以下、「国税庁等の長」という。）は、質問及び検査を受ける者（質問及び検査の対象者）に対し、事前に、質問及び検査を行おうとする日時及び場所、税目、対象となる課税期間、質問及び検査を行う具体的理由及び調査を行う担当者の氏名を、書面により通知しなければならないとすること（日時変更の権利等）
- ・ 事前通知をする場合には、納税者の権利利益の内容を明らかにした書面を併せて交付しなければならないとすること
- ・ ただし、検査をしようとする物件が隠滅される等調査の目的を達成することが著しく困難になると認めるに足る相当な理由がある場合は、この限りでないとして

#### \* 反面調査

- ・ 納税者を対象とした調査だけでは当該調査の目的が達せられないと認められる場合に限り、納税者の親族、取引先その他の関係者に対し質問及び検査（反面調査）を行うことができるものとする
- ・ 反面調査を行う場合には、調査の対象となった納税者及び反面調査の対象となる関係者に対して、事前に、反面調査を行おうとする日時及び場所、調査の対象となる納税者、税目、

対象となる課税期間、反面調査を行う具体的理由及び調査を行う担当者の氏名を、書面により通知しなければならないとすること

- ・ 事前通知をする場合には、納税者の権利利益の内容を明らかにした書面を併せて交付しなければならないとすること。調査の対象となった納税者及びその代理人は反面調査に立ち会うことができるとすること

- ・ ただし、検査をしようとする物件が隠滅される等調査の目的を達成することが著しく困難になると認めるに足りる相当な理由がある場合は、事前通知をしないことができるものとする（補足性）

#### \* 調査の終結

##### （１）処分をしない場合

- ・ 国税庁等の長は、質問及び検査の結果、処分する場合を除き、納税者に対し、次のような内容を記載した書面（以下、「不処分通知」という。）を、税務調査終了後直ちに納税者に交付するものとする

イ 調査対象者の氏名（法人の場合は代表者名も付記）又は名称

ロ 調査を実施した税目

ハ 調査を実施した税目に係る対象年度

ニ 調査を担当した国税庁等の職員の所属及び官職並びに氏名

ホ 所轄税務署長氏名

ヘ 税務調査が終了したこと及び処分をしないこと

- ・ 不処分通知を交付した場合には、調査を実施した対象年度の税目について、再度、調査の対象とすることはできないとすること。ただし、偽りその他不正の行為に該当すると認められる場合は除くものとする

##### （２）処分をする場合

- ・ 税務調査の結果、当該税務調査の対象とされた納税申告書が法律の規定に従って計算されていない事実など正当な課税標準又は税額と異なる事実（以下、「問題点等」という。）が認められ、課税標準又は税額を是正する必要があると認められる場合には、処分をする前に、次のとおり手続を行うこととする

- ・ 税務調査が終了し、問題点等が認められた場合、国税庁等の職員は、納税者及び代理人に対して当該問題点等の内容について、法律上の根拠、事実認定の根拠その他当該問題点等があると認めた理由を具体的かつ詳細に説明する義務を負うとすること

- ・ 当該問題点等に関する国税庁等の職員の説明に対して、納税者及び代理人が弁明を申し出た場合又は反論をしようとする場合には、国税庁等の職員はその機会を与えなければならないとすること

ニ 国税庁等の長と納税者は、協議の結果、課税標準及び税額について合意することができる。

### （３）勸奨による修正申告の手続規定の整備

行政指導として手続法の保護の対象とする。更正処分に代置するものとして、勸奨による修正申告の実態を十分に理解する必要がある（資料参照）。

書面により行政指導を行い、協議内容を書面にして渡すことが必要である。なお、納税者が合意に基づき申告書を提出した場合には、課税庁は、当該申告書の提出を受けた後直ちに納税者に対して不処分通知を交付しなければならないとするなど、検討の余地があろう。

### （４）更正の請求の期間制限等

#### ア、更正の請求期間

期間を延長して、更正の除斥期間と一致させる（減額更正の期間と一致させるか議論はありえよう。）。現行法は、納税者による自主申告制度をとりながらその納税者側からの是正については原則１年となっているが合理的な理由がない。不公平であり納税者の救済に欠ける。

#### イ、更正の請求の理由

判決でその範囲を徐々に拡大してきている。このような苦労を納税者に課すことは不合理である。特別の更正の請求理由を含めて検討すべきであるが、除斥期間が延長すれば特別の請求規定事由は意味がなくなる。

#### ウ、更正の請求の範囲

更正の請求で更正による増額部分には切り込めない（国税通則法２３条１項かっこ書参照）。現行規定の改正が必要であらう。

### （５）附帯税（特に重加算税）等の賦課要件の明確化

## ３、租税救済法の課題と改正のあり方

### （租税救済法について）

#### （１）不服申立前置主義の廃止

異議申立、審査請求、訴えの提起については、すべて納税者による選択制とする。

国税通則法１１５条、７５条３項・４項では、課税処分等に対して、訴えを提起するにはこれに先立って審査請求をしておくことが義務付けられており、審査請求をするにはこれに先立って異議申立をしておくことが原則として義務付けられている。しかし、税務調査において対立が明確で、かつ課税処分に対してこれら前置された不服申立をしても課税処分が維持される結果となることが相当程度明らかな場合がある。このような場合にまで、不服審査の前置を強制することは納税者の救済に反する。

## （２）国税不服審判所の透明性・第三者性の確保

現行の国税不服審判所制度は、審判所長の人事について「国税庁長官が財務大臣の承認を受けて任命する」（国税通則法７８条）と定め、審判所長の権限について「国税庁長官の発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき又は法令の解釈の重要な先例となる裁決をするときは、あらかじめ国税庁長官に申し出て指示を受けなければならない」（同法９９条）と定めている。審判所審判官等の役職者は、原処分を行う立場にある税務署・国税局の職員からの出向がほとんどである。そこで、国税不服審判所の透明性・第三者性の確保が求められている。組織の性格（位置づけ）や原処分庁職員との人事交流の制約などが検討されるべきであろう（歳入庁構想とも関係）。

## （３）誤った教示をした場合の救済

## （４）国税不服審判所の審理手続の整備

### ア、審理手続の対審構造化

口頭意見陳述の手続において処分行政庁の出頭義務及び審査請求人の発問に対する原処分庁の回答義務を明文で規定すること、国税不服審判所が有する全ての証拠書類につき審査請求人等の閲覧・謄写を認めること等、手続を整備する（日弁連税委提案）。

現行法の審査請求手続では一方通行的、職権主義的構造がとられているが、対審構造的審理によって納税者の救済を図る必要があろう。

### イ、証拠資料の閲覧・謄写等

審査請求手続では、証拠開示について、処分行政庁の提出した証拠について閲覧のみが定められ、その謄写が明示されていない（国税通則法９６条）。そのうえ、審判所が自から収集した証拠については閲覧すら認められていない（同法９７条９６条）。

## （５）地裁調査官制度（裁判所法５７条）の廃止

## （６）総額主義的運営から争点主義的運営へ

・国税不服審判所では争点主義的運営がとられているといわれているが、訴訟を含めて総額主義的運営が広く認知されている。

### ・理由の差替え

現在の実務では、課税庁が特定の理由によって課税処分をしながら、異議申立、審査請求、訴訟の途中で当初の理由の誤りが判明しても原処分を維持しようとして次々と別の理由を後出し又は差替えることが行われている。

最高裁判決（資料参考）のもとで「課税要件事実の同一性」の範囲内で差し換えが自由に



行われているので大差はないが。

#### （７）税務上の和解

租税手続における救済の手段として、税務調査、異議申立手続・審査請求・訴訟の各段階において和解が行えるようにすべきかを検討する時期にきている（合法性の原則などの関連問題がある。）。現実にはこのような和解は存するといえよう。アメリカ等では和解制度が設けられ大半の事件が和解によって解決しているといわれる（集結合意）。

参考（日本弁護士連合会税制委員会 有志による納税者権利保護法案参照）

##### \* 審査審理

- ・ 担当審判官は審査請求の目的となった処分にかかる行政機関の長（国税局の職員の調査にかかる処分についての審理にあつては当該国税局長、以下「原処分庁」という。）が理由付記によって納税者に示した処分理由以外の理由を根拠に処分の適法性を審査できないようにすること

- ・ 担当審判官は、相当の期間を定めて、原処分庁から、答弁書を提出させるものとする

- ・ 審査請求人又は参加人は、審理手続が終結するまでの間、担当審判官に対し、首席国税審判官が審査請求に係る事件の審理のために所持するすべての書類その他の物件の閲覧又は謄写を求めることができるものとする。この場合において、担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は謄写を拒むことができないものとする

- ・ 担当審判官は、口頭意見陳述の請求があつたときは、期日及び場所を指定して、審査請求人、参加人、原処分庁を招集しなければならないものとする

- ・ 担当審判官がすべての審査請求人等を招集したときは、当該審査請求人等は、指定された期日及び場所に出頭しなければならないものとする

- ・ 担当審判官は、口頭意見陳述期日において、当該申立てをした者に口頭で審査請求に係る事件に関する意見を述べる機会を与えなければならないものとする

- ・ 当該申立てをした者は、口頭意見陳述の期日において、担当審判官の許可を得て、審査請求に係る事件に関し、原処分庁に対して、質問を発することができるものとする

- ・ 当該質問に対し、原処分庁は、正当な理由がない限り、そのとき又は後日改めて、回答しなければならないものとする

- ・ 租税行政庁は、偽りその他の不正の行為に該当すると認められる場合がない限り、異議決定又は合意により終結した事案の課税標準及び税額に関し、新たに調査又は処分をすることができないものとする

##### \* 訴訟提起

- ・ 国税に関する法律に基づく処分に不服のある者は、不服申立てをすることができる処分

について、異議申立て又は審査請求を経ることなく、処分があつたことを知つた日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して 6 月以内に、裁判所に対して、訴えを提起することができることとする

- ・理由の差替えの禁止

国は、訴訟において、理由付記により納税者に示した理由を差し替えて適法性の主張をすることは許されないとすること

- ・原処分庁の調査の制限

原処分庁は、訴訟が係属中、当該事件について調査をすることができないとすること

- \* 合意による終結

- ・ 国は、訴訟手続において、紛争の早期解決のために納税者との合意のもとに訴訟手続を終了させることができることとする

- ・ 合意により訴訟手続が終了した場合、処分行政庁は、合意の内容を誠実かつ迅速に実行しなければならないとすること

- \* 認容判決等の一事不再理

- ・ 原告の請求を認容した判決が確定した場合又は合意により事件が終結した場合、原処分庁はこの判決の基礎となる事案について、新たに調査を行い、又は判決の結論又は合意の内容と抵触する更正決定等を行うことができないとすること

- ・ 判決の言渡し後、判決が確定する迄に為された更正決定等は判決の確定により当然に無効になるとすること

#### 4、その他

（１）納税者番号制度－給付付き税額控除・手当て

（２）青色申告制度と白色申告制度（記帳義務との関係を含む）

（３）その他

源泉徴収された金額に誤りがある場合、その誤りを是正し、過大に徴収された金額の返還を求めるための所要の規定を整備すること（当事者訴訟等の検討）、電子情報処理にかかる規定の整備等

#### おわりに

この改革を実施するためには、実行性あらしめるためには。

## 行政不服審査法案の概要

### 1 手続の一元化等

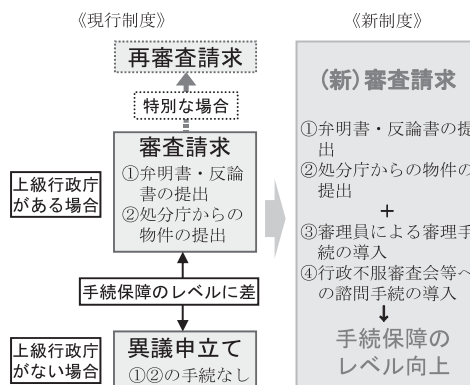
#### ①不服申立ての種類の一元化

手続保障のレベルが低い現行の「異議申立て」を「審査請求」に一元化する。  
一元化された後の新たな「審査請求」は手続保障のレベルを向上させる。

#### ②審理の一段階化

審査請求の手続保障のレベルを向上させるに伴い、再審査請求を廃止する。

※ 大量に行われる処分などについては、審査請求の前段階として、「再調査の請求」を個別法で設けることを認めることとする。



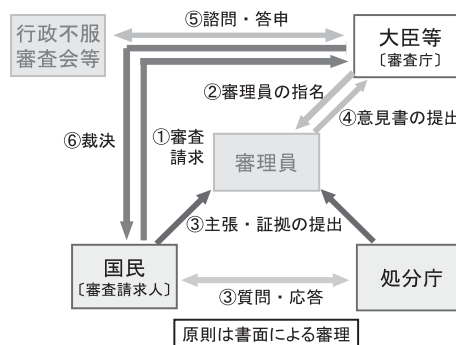
### 2 審理の客観性・公正性の確保

#### ①審理員による審理手続の導入

審理をより公正なものとするため、大臣等〔審査庁〕は、処分に関与した者以外の者の中から審理員を指名する。  
審理員は、審査請求の審理（主張・証拠の整理等）を行い、大臣等〔審査庁〕に対して裁決に関する意見書を提出する。

#### ②行政不服審査会等への諮問手続の導入

より客観的かつ公正な判断が得られるよう、行政不服審査会等を新設し、審査請求の判断過程に関与する。



### 3 審理の迅速化等

#### ①標準審理期間の設定

審理の遅延を防ぐため、大臣等〔審査庁〕は、審査請求がされてから裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努める。

#### ②審理手続の計画的な遂行

審理事項が多数・錯そうしているなど事件が複雑である等の場合、迅速かつ公正な審理を行うため、審理員は、審理事項・手順を整理し、審理の終結予定時期を決定する。

#### ③審査請求期間の延長

処分があったことを知った日から60日となっている審査請求期間を3か月に延長する。

### 4 施行期日

公布日から2年以内で政令で定める日に施行することとする。

※ 整備法において、関連法律の規定の整備等を行うこととする。

(出典) 総務省ホームページ国会提出法案平成20年4月11日行政不服審査法案概要から抜粋

## 平成 22 年税制改正大綱（抄）

平成 21 年 12 月 22 日 閣議決定

### 第 3 章 各主要課題の改革の方向性

#### 1. 納税環境整備

##### (1) 納税者権利憲章（仮称）の制定

「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が 3～7 年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が 1 年であることは納税の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

##### (2) 国税不服審判所の改革

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く「国税不服審判所」は、民主主義にとって極めて重要な機関です。

しかし、国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。

##### (3) 社会保障・税共通の番号制度導入

社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度の効率化を進めるため、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。そのために社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。

## 資 料

（出典）内閣府ホームページ税制調査会専門家委員会納税環境整備小委員会第 4 回、第 6 回～第 9 回までの公開資料から抜粋しています。（ただし 7～8 を除く）



番号は基礎年金番号や住民票コードなどの既存番号の活用、新たな付番など様々な選択肢が考えられます。付番・管理する主体については、(4)で詳述する歳入庁が適当であると考えます。

以上、徴収とも関連しますが、主として給付のための番号として制度設計を進めます。その際は、個人情報保護の観点が必要なのは言うまでもありません。

#### (4) 歳入庁の設置

年金制度改革と並行して、年金の保険料の徴収を担っている日本年金機構（2010年1月に社会保険庁より改組予定）を廃止し、その機能を国税庁に統合、歳入庁を設置する方向で検討を進めます。

歳入庁は税と社会保険料の賦課徴収を一元的に行います。行政の効率化が進み、行政コストも大幅に削減できます。国民にとっても、税は税務署、保険料は社会保険事務所など別々の場所に納付する手間が省けます。

歳入庁は、国税と国が管掌する社会保険料の徴収を行うこととなりますが、国税と徴収対象や賦課基準が類似の税について自治体が希望する場合、地方税等の徴収事務を受託することも検討します。

#### (5) 罰則の適正化

納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。

#### (6) 納税環境整備に係るPTの設置

以上、(1)納税者権利憲章（仮称）の制定、(2)国税不服審判所の改革、(3)社会保障・税共通の番号制度導入、(4)歳入庁の設置、等について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム（PT）を設置します。特に、(1)(2)(3)については1年以内を目途に結論を出します。

なお、社会保障・税共通の番号制度やこれを付番・管理する歳入庁の設置については、税制のみならず、社会保障制度も関連することから、税制調査会のPTと並行して、内閣官房国家戦略室を中心に、府省横断的に検討を行うこととします。

2009年7月23日

## 税・社会保障共通の番号の導入

厳しい財政状況の中で国民生活の安定、社会の活力維持を実現するためには、真に支援の必要な人を政府が的確に把握し、その人に合った必要な支援を適時・適切に提供すると同時に、不要あるいは過度な社会保障の給付を回避することが求められます。このために不可欠となる、納税と社会保障給付に共通の番号を導入します。

## 納税者権利憲章の制定と更正期間制限の見直し

国民の納税者としての意識を高め、より強固な民主主義を構築していくための第一歩として、確定申告を原則とし、給与所得者については年末調整も選択できるといふ制度を導入します。また、これを実現するにあたって、納税者の権利を明確にするために「納税者権利憲章」を制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、納税額の更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が5年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直しが必要です。

## 国税不服審判のあり方の見直し

納税者の権利を重視し、国税不服審判所のあり方や手続きを見直します。

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く国税不服審判所は極めて重要な機関です。しかし現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを財務省・国税庁の出身者が占めていることは問題です。

そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があることから、国税審判のあり方やその手続きについて、納税者の権利を十分に確保することを基本に見直します。

## 徴税の適正化

毎年、1兆円弱の新規滞納が生じている現状に堪え、徴税の適正化を図ります。また個人・法人合計で1000億円近くも加算税が生じている状況を是正するため、罰則の強化や重加算税割合の引き上げを行います。

消費税の還付額が年間3兆円にも達していますが、その中に相当額の不正な還付が存在します。これを防止するため、還付に係わる調査機能を強化します。

## 納税者権利憲章について

### 現 状

○OECD 報告書（「納税者の権利と義務」〔2003〕）によれば、

・「納税者憲章（Taxpayers' Charter）」は、「納税者の税務に関する権利・義務をわかり易い言葉で要約しかつ説明して、こうした情報をより多くの納税者に周知させ理解させようとする試み」と定義される。

・その性質については、「法令の説明文書（手引文書）であって、それ自体は法的な文書ではない。一般的に、納税者憲章は、関係法令に含まれているもの以上に権利義務を加えるものではない」とされている。

・また、基本的な記載事項例としては、

- (1)納税者の権利 ①情報提供や支援を受ける権利、②不服申立ての権利、③正当な税額のみを負担する権利、④予測可能性の確保、⑤プライバシーの権利、⑥個人情報保護、
- (2)納税者の義務 ⑦誠実に対応する義務、⑧協力義務、⑨正確な情報・書類を期限内に提出する義務、⑩記帳・帳簿の保存義務、⑪期限内に納税する義務、
- (3)税法上の義務不履行の場合に納税者が制裁が課されうること（⑫行政上・刑事上の制裁措置）、  
が掲げられている。

○現在、OECD 加盟国中、憲章を制定している国は、30ヶ国中、24ヶ国となっている（2009 年末現在・OECD 調べ等）（G7では5ヶ国で制定（米・英・仏・伊・加））。

### 主な論点

○ 趣旨・目的、記載事項、文書の位置付け等についてどう考えるか。



## OECD 加盟国における納税者憲章の制定状況（主な国）

(2009 年 11 月現在:未定稿)

| 国名       | 納税者憲章                            | 制定年(注1)          | 性格(注2)       | 備考                                                                                                                                             |
|----------|----------------------------------|------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| カナダ      | 納税者権利憲章                          | 1985年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| ニュージーランド | 納税者憲章                            | 1986年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| イギリス     | 納税者憲章                            | 1986年            | 公文書          | ○当初 1986 年に公文書として制定されたものは、2003 年に事実上廃止。<br>○2009 年・財政法により、憲章の作成・公表の根拠規定を創設(2009 年 7 月)。同年 11 月、歳入関税庁により憲章作成・公表。                                |
| フランス     | ①納税者憲章<br>②調査を受ける納税者の権利と義務に関する憲章 | ①2005年<br>②1987年 | ①公文書<br>②公文書 | ①「簡便、尊重、公正」の 3 大理念に基づき、利用者と税務当局それぞれの権利・義務をわかりやすくまとめたもの。2005 年 5 月に納税者委員会に提示された後、公表された。<br>②1987 年の租税手続法の改正により、税務当局が税務調査実施前に同意章を納税者に交付することとされた。 |
| アメリカ     | 納税者としてのあなたの権利                    | 1988年            | 公文書          | ○1988 年の税制改正法において、納税者の権利等を簡潔に説明した声明文を財務長官が作成・配布することとされた。                                                                                       |
| アイルランド   | 納税者憲章                            | 1989年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| スウェーデン   | 納税者権利憲章                          | 1996年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| オーストラリア  | 納税者憲章                            | 1997年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| 韓国       | 納税者権利憲章                          | 1997年            | 公文書          | ○国税基本法(1997 年改正)により、国税庁長官が憲章の制定、告示及び交付を行うこととされた。                                                                                               |
| トルコ      | 納税者権利宣言                          | 2005年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| オーストリア   | 納税者憲章                            | 2008年            | 公文書          |                                                                                                                                                |
| スペイン     | 納税者権利保障法                         | 1998年            | 法律           | —                                                                                                                                              |
| イタリア     | 納税者権利法                           | 2000年            | 法律           | —                                                                                                                                              |
| ドイツ      | なし                               | —                | —            | —                                                                                                                                              |
| 日本       | なし                               | —                | —            | —                                                                                                                                              |

(注1) 制定年とは、各国において最初に納税者憲章が制定された年であり、上記に示した納税者憲章が制定された年ではない場合がある。

(注2) 公文書とは、課税当局発表のもので、納税者の権利等をわかりやすくまとめた声明文あるいは法律に規定している納税者の権利を平易にまとめた公式文書をいう。



## 税務調査の流れ（イメージ）

### 準備調査（事案の選定）

- ・申告書等の審査、資料情報の活用（非違の端緒を把握）

### 主な論点

#### 【事前通知】

- ・事前通知（要否、内容、記載の程度、効果等）
- ・納税者本人、反面調査先、税理士・弁護士等

#### 調査着手

### 実地調査

- ・原則、事前通知（ただし、調査の必要に応じて無予告）
- ・帳簿等の確認、追加的な証拠書類収集  
（質問及び検査、官公署等への協力要請等）
- ・調査の際の指導 等

#### 権限行使

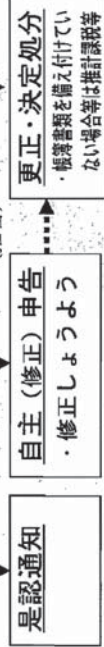
#### 【権限行使】

- 権限行使のための要件
  - ・調査の必要性
  - ・事前通知（再掲）
  - ・身分証明書の提示等
- 相手方（名あて人）
  - ・調査対象者たる納税者本人
  - ・取引関係にある者（反面調査）
- 対象物件
  - ・帳簿書類その他の物件
- 行使する権限の内容
  - ・質問及び検査
  - ・官公署等への協力要請等
- 実効性担保措置等（罰則、推計課税等）
- その他
  - ・第三者の立ち会い

#### 調査終了

#### 【終了通知等】

- 調査の終了通知（要否、内容、記載の程度、効果等）
  - ・非違がない場合
  - ・非違がある場合
- 修正申告のしようよう



最高裁判所第三小法廷昭和 48 年 7 月 10 日判決・最高裁判所刑事判例集 27 巻 7 号 1205 頁)

「所論は、質問検査権の行使は明白かつ現在の必要性の存在を要件としなければ許されないとしたうえ、被告人に対する本件質問検査は差し迫った必要もないのに、事前の通知もなく、かつ調査の理由および範囲を明白に示すことなく行なわれようとしたものであり、いまだ適法な質問検査の着手にいたらなかつたものであるとして違憲(三一条、三五条、三八条一項)および法令解釈の誤りをいうが、実質はすべて所得税法の前記規定の解釈に関する単なる法令違反、事実誤認の主張であり、適法な上告理由にあたらない。」

「所論のうち、所得税法の前記規定の違憲(三五条一項、三八条一項)をいう点は、実質は前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張であり、また、前記規定の犯罪構成要件としての不明確性を主張して違憲(三一条)をいう点は、右規定の文言の意義は後記一〇、において示すとおりであつてなんら明確を欠くものとはいえないから、その前提を欠き、適法な上告理由にあたらない。」

「所論は、所得税法の前記規定は、「当該職員」の範囲を定める法令が存せず、白地刑法を許容する結果となるとして右規定の違憲(三一条)をいうが、「当該職員」の意義は、後記一〇、に示すとおり規定上明確であり、前記規定はなんらいわゆる白地刑罰規定と目すべきものではないから、所論の前提を欠き、適法な上告理由にあたらない。」

「所論のうち、質問検査に応ずるか否かを相手方の自由に委ねる一方においてその拒否を処罰することとしているのは不合理であるとし、所得税法の前記規定の違憲(三一条)をいう点は、前記規定に基づく質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであつて、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているだけのことであり、この間なんら実質上の不合理性は存しないから、所論の前提を欠き、所論のその余の点は、すべて前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張であつて、いずれも適法な上告理由にあたらない。」

「所論のうち、原裁判所は被告人に無罪を言い渡した第一審判決を事件の核心たる主要な事実について実質的な事実の取調を行なうことなく破棄し、自判において有罪を言い渡したものであるとして判例違反をいう点は、記録によれば、原審において右の点に関する事実の取調が行なわれていることが明らかであるから、その前提を欠き、また、原審における自判の結果被告人の審級の利益が害されたとして判例違反をいう点は、引用の各判例はなんら所論のごとき趣旨の判断を示したものではないから、本件に適切でなく、また、所論のうち、原審における訴訟手続が直接審理主義、口頭弁論主義に反するとして違憲(三一条、三七条)をいう点は、記録によれば、原審における事実の取調は適法な公判手続において行なわれ、証人に対する弁護人の尋問も尽されていることが認められるから、その前提を欠き、被告人の審級の利益が害されたとして違憲(三一条、三七条)をいう点は、実質は刑訴法四〇〇条但書の解釈適用に関する単なる法令違反の主張であつて、所論はいずれも上告適法の理由にあたらない。」

「所得税法二三四条一項の規定の意義についての当裁判所の見解は、次のとおりである。

所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、原判示の更正、決定の場合のみではなく、ほかにも予定納税額減額申請(所得税法一一三条一項)または青色申告承認申請(同法一四五条)の承認、却下の場合、純損失の繰戻による還付(同法一四二条二項)の場合、延納申請の許否(同法一三三条二項)の場合、繰上保全差押(国税通則法三八条三項)の場合等、税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、所得税法二三四条一項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。そして、質問検査制度の目的が適正公平な課税の実現を図ることにあり、かつ、前記法令上の職権調査事項には当然に確定申告期間または暦年の終了の以前において調査の行なわれるべきものも含まれていることを考慮し、なお所得税法五条においては、将来において課税要件の充足があるならばそれによつて納税義務を現実に負担することとなるべき範囲の者を広く「所得税を納める義務がある」との概念で規定していることにかんがみれば、同法二三四条一項にいう「納税義務がある者」とは、以上の趣意を承けるべく、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによつて将来終局的に納税義務を負担するにいたるべき者をもいい、「納税義務があると認められる者」とは、前記の権限ある税務職員の判断によつて、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。

一一、以上のとおりであつて、所論は、すべて刑訴法四〇五条の適法な上告理由にあたらない」



## 税理士に対する「調査の事前通知」及び「意見の聴取」について【条文】

### ○税理士法（抄）

#### （税務代理の権限の明示）

第三十条 税理士は、税務代理をする場合においては、財務省令で定めるところにより、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない。

#### （計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）

第三十三条の二 税理士又は税理士法人は、国税通則法第十六条第一項第一号に掲げる申告納税方式又は地方税法第一条第一項第八号若しくは第一号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に關し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができ、

2 税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものににつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

3 （略）

#### （調査の通知）

第三十四条 税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に關しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）を調査する場合において、当該租税に關し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。

#### （意見の聴取）

第三十五条 税務官公署の当該職員は、第三十三条の二第一項又は第二項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に關しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に關し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該添付書面に記載された事項に關し意見を述べざる機会を与えなければならない。

2 添付書面に添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をするべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査しているとき、又は添付書面に記載されたところ、又は地方公共団体の長は、当該国税庁又は国税局の当該職員の調査に基づいて行われるものである場合には、国税庁長官又は国税局長は、当該申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。

3 国税不服審判所の担当審判官又は地方公共団体の長は、租税についての不服申立てに係る事案について調査する場合において、当該不服申立てに關し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に對し当該事案に關し意見を述べざる機会を与えなければならない。

4 前三項の規定による措置の有無は、これらの規定に規定する調査に係る処分、更正又は不服申立てについての決定若しくは裁決の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。



# 国税の主な不利益処分の件数

|                        |                | (単位:件)      |               |
|------------------------|----------------|-------------|---------------|
| 不利益処分                  | 処分             | 根拠規定        | 件数            |
| 課税                     | 加算税の賦課決定       | 通32①②、33③   |               |
|                        | 過少・無申告加算税      | 通65①、66①    | 325,203 (※1)  |
|                        | 不納付加算税         | 通67①        | 325,154       |
|                        | 重加算税           | 通68①        | 57,814        |
| 徴収                     | 税額等の更正・決定      | 通24、25、26   | 12,136 (※2)   |
|                        | 青色申告の承認の取消し    | 所150①、法127① | (59,587) (※3) |
|                        | 督促             | 通37         | 1,925,262     |
|                        | 納税の告知          | 通36         | 243,705       |
|                        | 充当             | 通57         | 164,445       |
|                        | 差押え            | 徴47①        | 93,437        |
|                        | 換価代金等の配当       | 徴133        | 54,462        |
|                        | 交付要求(参加差押え)    | 徴82①        | 30,574        |
|                        | 公売公告           | 徴95①        | 2,776         |
|                        | 繰上請求           | 通38①        | 586           |
|                        | 第二次納税義務者に対する告知 | 徴32①        | 180           |
|                        | 延納・物納の許可の取消し   | 相39②③、48②③  | 171           |
|                        | 納税の猶予の不許可      | 通47②        | 789 (※4)      |
| 対申<br>如す請<br>分に<br>するに | 延納・物納の不許可      | 相39②、42②    | 111           |

(注)平成20事務年度の計数。ただし、相続税については平成19事務年度の計数。

(※1)「加算税の賦課決定」は、所得税、法人税、相続税、贈与税及び消費税の合計。なお、申告所得税については人員ベースの計数(重加算税と過少申告加算税の賦課があつた場合には、重加算税分についてののみ1件としてカウント)、相続税・贈与税については相続人・受贈者ベース、法人税及び消費税については延べ件数ベースの計数(重加算税と過少申告加算税の賦課があつた場合には、それぞれ1件としてカウント)である。

(※2)「税額等の更正・決定」は、所得税(着眼を除く実地調査)、法人税(実地調査)、相続税及び贈与税の合計で、一部減額更正を含む。

(※3)個人(88)及び法人(59,499)の合計だが、法人については2期連続で無申告であるなど、ほとんどが課税調査に基づかない取消し。

(※4)「納税の猶予の不許可」は、サンプル調査に基づく推計値。

更正・決定のできる期間

【申告納税方式による国税】

| 区 分          |              | 通 常 の 場 合                                                                | 脱税の場合                 |
|--------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| 増額更正         | 期限内申告後の更正    | 法定申告期限から3年（法人税については5年）（通70①一）                                            | 法定申告期限から7年<br>（通70⑤一） |
|              | 期限後の更正       | 次のいずれか遅い日（通70①一）<br>・ 法定申告期限から3年<br>・ 申告書提出日から2年<br>（法人税については法定申告期限から5年） |                       |
|              | 申告後の更正       |                                                                          |                       |
|              | 3年経過後の期限後の更正 | 法定申告期限から5年（通70②四）                                                        |                       |
| 決定後の更正       |              | 法定申告期限から5年（通70③）                                                         |                       |
| 減額更正         |              | 法定申告期限から5年（通70②一・二）                                                      |                       |
| 決定           |              | 法定申告期限から5年（通70③）                                                         |                       |
| 純損失等の金額に係る更正 |              | 法定申告期限から5年（法人税については7年）（通70②二・三）                                          |                       |

地方税の主な不利益処分の件数

|       |          | (単位:件)             |                    |
|-------|----------|--------------------|--------------------|
|       | 処分       | 根拠規定               | 件数                 |
| 不利益処分 | 賦課決定     | 法151、法319、法364 等   | 約2億1,800万件<br>(※1) |
|       | 加算金の賦課決定 |                    |                    |
|       | 過少申告加算金  | 法72の46①、法144の47① 等 | 15,125             |
|       | 不申告加算金   | 法72の46②、法144の47② 等 | 12,559<br>(※2)     |
|       | 重加算金     | 法72の47、法144の48 等   | 60,043             |
| 徴収    | 差押え      | 法68、法167 等         | 219,225<br>(※3)    |

(注) 平成20年度の計数。調査により把握している項目のみ計上している。

(※1) 地方税については、全体の課税件数のうち、9割以上が賦課課税されている。

(※2) 「加算金の賦課決定」は、法人事業税、ゴルフ場利用税、軽油引取税、自動車取得税、道府県たばこ税、道府県民税(利子割、配当割、株式等譲渡所得割)及び道府県法定外普通税の合計。

(※3) 「差押え」は、道府県税(個人の道府県民税を除く)の合計。



○最判昭 56 年 7 月 14 日 法人税更正処分取消請求事件（青色申告者）

「 原審が適法に確定したところによれば、（一）宅地の分譲販売等を業とする上告人は、本件係争事業年度において本件不動産を 7600 万 9600 円で取得しこれを 7000 万円で販売したものと、右事業年度の法人税につき青色申告書による確定申告をした、（二）これに対して、被上告人は、本件不動産の取得価額は 6000 万円であるとして、他の理由とともにこれを更正の理由として更正通知書に附記し、本件更正処分をした、

（三）ところが、被上告人は、本訴における本件更正処分の適否に関する新たな攻撃防禦方法として、仮に本件不動産の取得価額が 7600 万 9600 円であるとしても、その販売価額は 9450 万円であるから、いずれにしても本件更正処分は適法であるとの趣旨の本件追加主張をした、というのであって、このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。そして、右のように解しても、所論引用の判例の趣旨に反するものではない。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。」

※参考

|          | 取得価額 (㉔)          | 販売価額 (㉕)  | 利益 (損失) (㉕-㉔)   |
|----------|-------------------|-----------|-----------------|
| 更正処分     | 6, 000 万円         | 7, 000 万円 | 1, 000 万円       |
| 納税者の主張   | 7, 600 万 9, 600 円 | 7, 000 万円 | ▲600 万 9, 600 円 |
| 追加主張 (国) | 7, 600 万 9, 600 円 | 9, 450 万円 | 1, 849 万 400 円  |



## 税制改革を巡る課題と展望



●参加者（五十音順）

総務省自治税務局税務管理官  
財務省大臣官房審議官  
神戸大学大学院経済学研究科准教授  
関西学院大学経済学部教授

岡本 誠司  
佐川 宣寿  
玉岡 雅之  
前田 高志

司会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～116 頁」に掲載されています。

## はじめに

(林) それでは、これから私の方で司会をさせていただきます。総務省、財務省のお二人の方に来ていただいておりますので、前半は総論的なことをそれぞれ説明していただいて、その後、両先生から質問とご意見等を伺って、またそれにお答えいただくということで進めてまいります。後半は、もう少し各税の内容といたしますか、各論に踏み込んだ形でお二人からご説明いただいて、それを受けてまたご質問、ご意見ということで進めてまいります。

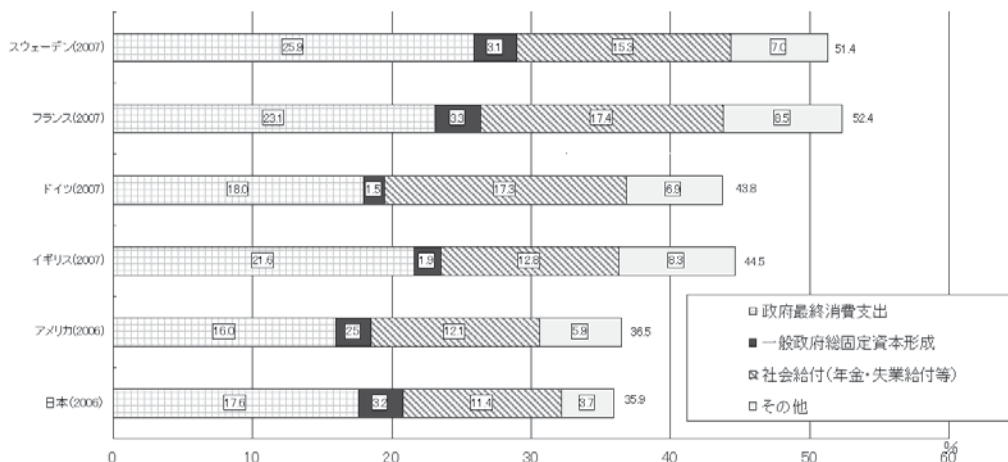
討論をはじめるときにあたり、私の方から簡単に最近の税制議論を取り巻く環境についてお話させていただきます。政権交代等いろいろな変化が起きている時代ではありますが、現在どういった大きな流れの中で税制改革の議論をするのかということでもとめました。もちろんこれ以外にも議論に発展することがあると思いますが、ここでは簡単に申し上げます。1つは「小さな政府論と税制」ということです。図1は財務省のホームページから持ってきたものですが、最近、盛んに税制の議論では、まず支出の見直し



だという議論がございます。特に、後で申し上げますが、増税という議論のときには、まず歳出カットが先決だということに議論としてはなりがちです。

図では、小さな政府論を検討するために、ほかの国と比較できる形で政府の規模を示しております。見ていただいたらおわかりのように、日本とアメリカは先進国の中では非常にこの割合が低い状況にあることが示されます。当然無駄遣いはなくさないといけませんし、それから、効率的な行政運営が求められるわけですが、この規模自体をどんどん縮めていくということ

図1 国民経済（GDP）に占める財政の役割



(備考) 1. データは、諸外国はOECD/Economic Outlook 80, National Accounts、日本は『国民経済計算』による。  
2. 社会給付は、現物給付を除く。  
3. その他は、利払い費、土地購入費（純）、補助金の合計。資料）財務省ホームページ。

は、ほかの国で実現されているような行政水準の達成はなかなか難しいのではないかとということです。その中で税制の議論だということをまず最初に申し上げておきたいと思います。

次に、選挙等々でも、消費税の引き上げが具体的な税率まで含めて議論になっておりました。税負担の引き上げについては、消費税が中心になるかもしれませんが、もう1つ所得税も取り上げるべきだと思います。90年代以降といえますか、80年代後半からの税制改革の中で所得税の負担のあり方も随分様変わりしております。具体的には90年頃と比較すると所得課税の負担は全ての所得階級でかなり下がっています。その中で税負担の引き上げを検討する際には、規模のある程度大きなものとして消費税だけでいいのかということ、これは私自身の問題意識でもあるということです。

それから、3番目に国と地方の税源配分の問題があります。地域主権という言葉が民党政権になって随分言われるようになりましたが、国と地方の税源のあり方、地方の財源のあり方、そして消費税に関しては地方消費税はどうなるのかということも含めて、国と地方のあり方ということが大きな論点になるかと思います。

そして4番目として、最近よく主張される議論で、社会保障と税制の一体改革という課題があります。それぞれ論者によって内容は異なりますが、このあたり社会保障制度の改革も含めた、あるいは相互の関係を配慮した形で税制改革議論が必要だろうと思います。

それから最後に、経済成長と税制ということです。これはもっぱら企業課税の議論になるかと思いますが、企業の税負担をどうすればいいのか、あるいは国際的な流れの中で企業の税負担はどのように変化していくべきなのか、さらに地域主権という中で企業の税負担というものはどうすべきなのかということも議論になるかと思います。

以上のような点がこれからの討論の中で幾つかポイントになって出てこようかと思います。



もちろんお二人の先生方にそれぞれの視点で質問もしていただきますので、私の方で取り上げなかった新たな問題も出てくるかと思っています。

前置きはこれぐらいにいたしまして、先ほど申し上げました、前半の総論の議論ですが、おおむね予定では15分ずつぐらいと考えております。まず、財務省の佐川審議官から「わが国の財政・税制の現状と課題」ということでお話を伺いたいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

## I. わが国の財政・税制の現状と課題

### 1. 財政の現状と課題

(佐川) それでは、お手元の「資料 財務省主税局」という厚い資料でございます。目次(資料編1頁)を見ていただきますと、「I. 税制総論」がありまして、ここが最初の1時間のうちの15分で、「II. 税制各論」は、後半の1時間の冒頭でご説明させていただきたいと思います。

それでは、税制総論の資料①から、簡潔にご説明させていただきます。前半でご説明する話は、まず、税制論議の背景事情となる財政の現状です。

ご承知かもしれませんが、平成22年度一般会

計予算という歳出と歳入の円グラフが2つございます。一般会計予算は、92兆円という大変大きな規模で、過去最大でございます。

左側の歳出を見ていただきますと、国債費、地方交付税交付金等という大きなものがあって、一般歳出の中でも、社会保障が全体の半分以上あり、社会保障、国債費、地方交付税交付金等で7割を占めます。

右側の歳入でございますが、租税及び印紙収入が37兆円である一方、公債金収入が44兆円ということで、大変形の悪い歳入構造になっていると言えます。

資料②をお開きいただきますと、一番上の折れ線が歳出総額、下の折れ線が一般会計税収、棒グラフが公債発行額でございます。われわれは、いつも「ワニの口」と申しておりますが、平成2年頃から歳出と歳入の間がワニの口のように開いてきて、一時、平成14～15年度から18年度ぐらいで少し閉まったのですが、最近、また大きく開いております。

特徴的なのは、一番下の「歳出に占める税収の割合」のところで、平成21年度の決算と平成22年度の予算がそれぞれ38.4%、40.5%となっていて、50%を切っているということでございます。平成21年度、平成22年度は、税収よりも公債発行額が多いという状況で、これは戦争直後の昭和21年度以来の話でございます。大変緊急的な事態にあると私どもは認識しております。

資料③は、平成21年度及び平成22年度の一般会計税収ですが、平成21年度予算が真ん中にあります。昨年、当初予算は46.1兆円と見込みでしたが、リーマンショック以来の景気もございまして、補正で9.2兆円落として、36.9兆円としました。その後、決算で38.7兆円まで戻しておりますが、それでも当初の46.1兆円から比べると随分落ちております。特に法人税は、平成21年度の当初予算が10.5兆円だったのが、決算で結局6.4兆円になっております。平成19年度が確か15兆円ぐらいありましたので、15兆円、

10兆円、5兆円ぐらいのベースで法人税収が落ちているというのが、ここ数年の傾向でございます。

資料④ですが、主要税目の税収の推移ということで、少し長めの期間を表示しております。税収については、所得税と消費税と法人税の3つが基幹税目ございまして、この3つが大宗を占めております。所得税と法人税は景気によって相当動いております、もちろん減税等もしておりますし、消費税を入れたこととの兼ね合いもございまして相当動いておりますが、消費税は比較的安定していることが見ていただけたと思います。

資料⑤は、今年6月のトロント・サミットについてですが、リーマンショックから1年半経ったところで開かれたサミットでございます。ポイントだけ申しますと、上の方の「先進国において」から始まる文章ですが、2行目の「健全な財政は、回復を維持し、新しいショックに対応する柔軟性を提供し、人口の高齢化という課題に対応する能力を確保し、並びに将来の世代に財政赤字及び債務を残すことを回避するために必要不可欠である」というのが、主要先進国の合意でございまして、その2行下の一番右から「先進国は、2013年までに少なくとも赤字を半減させ、2016年までに政府債務の対GDP比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした。日本の状況を認識し、われわれは、成長戦略とともに最近発表された日本政府の財政健全化計画を歓迎する」ということで、日本は少し緩いのですが、そこは発表したばかりということで認めていただいているというところでございます。

資料⑥ですが、先進各国ともに財政赤字に対する危機感を持っておりまして、財政収支の目標、あるいは、どういうテンポでどのように削減していくかといったような目標をそれぞれが持って、財政健全化を進めているということでございまして、わが国も、後ほどご説明しますが、中期財政フレームで同じような定量的な目



標を掲げているというところでございます。

資料⑦です。これはよくご覧になっていただいているかもしれませんが、フローの財政収支の国際比較ということでございまして、右側の折れ線グラフを見ていただくと分かりますように、近年、リーマンショックで各国とも相当に財政出動をしておりますので、ここ2年ぐらいいろかなり悪化しております。単年度で見ると限りに限っては、日本よりも英米の方がさらに悪くなっているといったような状況にあるわけでございます。

ところが、資料⑧ですが、ストックの債務残高の対GDP比で見ますと、これも右側のグラフですが、日本が200%弱ということで、イタリア、ギリシャ以上に圧倒的に高い数字にあり、先進国の中では相当悪いという認識が広がっているわけでございます。

資料⑨-1ですが、どのような財政健全化目標をわが国で持ったかということでございます。これは、財政運営戦略の概要で、今年の6月22日に閣議決定している政府の方針でございます。

上の箱の左側がフローの目標でございまして、国・地方の基礎的財政収支を、遅くとも2015年度までに2010年度から赤字対GDP比を半減、2020年度までに黒字化ということを言っております。また、ストックの目標は、2021年度以降において、国・地方の公債等残高の対GDP比を安定的に低下させることが大きな今の目標でございます。

そのためのルールがその下に幾つか書いてありますが、一番重要なのは、財政運営の基本ルールの(1)「ペイ・アズ・ユー・ゴー原則」とわれわれは呼んでおりますが、「歳出増・歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、恒久的な歳出削減・歳入確保措置により安定的な財源を確保」することとされており、代わりの財源を用意したときに初めて歳出増や歳入減ができますということが、基本のルールでございます。それから、(3)にありますように、「社会保障費のような構造的な増加要因である経費には

安定的な財源を確保」といったような、幾つかの基本ルールを定めているところでございます。

資料⑨-2ですが、この中期財政フレームで、ここ3年間どうするかということが、同じ閣議決定の中で定まっているわけでございます。①の国債発行額のところは、平成23年度、来年度の新規国債は約44兆円、今年度の水準を上回らないものとする。それから、②の歳入面での取組は、税制の抜本的な改革を行うため、早急に具体的内容を決定する。それから、③は歳出面での取組で、これは下の箱の数字を見ていただくと分かりますが、基礎的財政収支というのは全体の予算から国債費を除いたものですが、この基礎的財政収支をここ3年間は71兆円で固定しようということが目標になっているわけでございます。

以上、簡単に財政の概略をご説明申し上げました。

## 2. 税制の現状と課題

資料⑩からは、正に税の話になるわけでございます。税制調査会の体制が書いております。ご承知のように、昨年の政権交代がありまして、税制についてもいろいろと手続き面で変化が起きております。これまでの自民党・公明党の連立政権においては、与党税調というものがございまして、そこで税を決める。それから、別途、政府税調というものがございまして、そこでいろいろな中長期的な議論も行うということで、両方でやっていたわけでございますが、昨年の政権交代直後に、与党税調も政府税調も即座に廃止されたわけでございます。

その後どのようにしたかということ、政治家だけで構成する政府の税制調査会というものを設けて、財務大臣が会長、総務大臣と国家戦略担当大臣が会長代行ということになっておりまして、議論を全部公開して、オープンでやってみようということで、こういう税調が始まったわけでございます。

その下に、市民公益税制PTや納税環境整備PT等のプロジェクトチームがぶら下がっておりまして、その下に専門家委員会という箱がございますが、ここでは学者の方々に集まっていただきまして、中長期的な税制の抜本改革の実現に向けたビジョンの調査研究をしていただいているところでございまして、その下にも納税環境整備小委員会や国際課税小委員会といったような小委員会が設置され、随時開催されているということでございます。この専門家委員会は、今年の1月に立ち上がって議論しているというところでございます。

資料⑪ですが、税制改正大綱というものが昨年12月22日に閣議決定されているところでございます。詳細をその次の資料からご説明させていただきますと思います。

資料⑫－1に、税制改正大綱の要点を書いております。上の箱は税制改革の視点ということでございまして、「公平・透明・納得」の三原則を常に基本とすることや「支え合い」のために必要な費用を分かち合うという視点など、5つの視点が並んでいるわけでございます。

そうした中で、税制改革の進め方ということで、下の箱にありますように、税制抜本改革実現に向けての具体的なビジョンとして、工程表を作成し、国民に提示するといったようなことが、この大綱の中で大きく定められているわけでございます。

資料⑫－2、3では、各税目の改革の方向性を書いております。ポイントだけ申し上げますと、まず納税環境整備ですが、納税者権利憲章の制定については、午前中に占部先生からお話があったかもしれません。それから、国税不服審判所の改革、番号制度等々。それから、個人所得課税では、所得再分配機能を回復し、税率構造の改革、あるいは所得控除から税額控除・手当へ転換する。法人課税では、課税ベースが拡大した際には、法人税率を見直していく。資料⑫－3の資産課税ですが、これも格差是正の観点から、課税ベース、税率構造の見直しにつ

いて、平成23年度、来年度の改正を目指すということを書いております。それから、消費税も、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて検討していく。その他、個別間接税、市民公益税制といったところが、昨年12月にまとめられた大綱に示されている方向性でございます。

資料⑬－1ですが、これは右肩に専門家委員会委員長、神野直彦と明記されておりまして、東大の神野先生がこの委員会の委員長となっております。表題にございますように、税制調査会専門家委員会の「議論の中間的な整理」とありますので、神野委員長の責任で、全体の議論の中間的な整理を行ったというものでございます。

資料⑬－2以降に、「税制抜本改革を進める上での課題と考え方」とございますが、(1)の税収力の回復ということで、「破綻を回避し、安心と活力のある社会を実現するために」ということで、1行目の後ろの方に「租税とは、『支え合う社会』を実現するために必要な費用を国民が分かち合うものである」と定義しております。以下、(2)再分配機能の回復、(3)将来の人口構造と社会保障制度の安定的な財源確保、(4)経済成長と税制といったように、先ほど林先生が整理されたような項目についての整理が行われているというところでございます。

資料⑬－3ですが、1点だけ、一番上の1つ目のマルの最後の行ですが、「税制抜本改革の実施により、『強い社会保障』を『強い財政』で支え、『強い経済』を目指すという好循環を促す必要がある」としております。また、一番最後の行ですが、「税制をどう改革するのかを、スケジュールとともに国民に明示すべきである」と、この中間的な整理では締めているというところでございます。

ここまでが現政権の取り組んできた話です。最後に、ご参考でございますが、資料⑭です。実はこの所得税法等の一部を改正する法律といえますのは、平成21年と書いておりまして、つまり、前政権、自民党・公明党時代の政権が成

立させた法律でございます。この前政権の法律の附則に第104条とありまして、「税制の抜本的な改革に係る措置」というものが、その上に書いております。

ポイントは、第1項のところに線を引いておりますが、「消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成23年度までに必要な法制上の措置を講ずる」とあります。ただ、現在平成22年度でございますので、来年度、厳密に言えば平成24年の3月までに必要な法制上の措置を講ずるということが、国会で成立した法律の附則に書かれているということでございますので、そういう意味では、新しく政権を担っている今の政権もこの法律の下にあるということでございます。

それから、第3項の個人所得課税以降、それぞれの税目についての方向性が出ていますが、例えば、個人所得課税であれば、格差の是正とか所得再分配機能の回復などが書かれております。資料⑭－2を見ていただきますと、法人課税については、国際競争力等の観点から、課税ベースの拡大とともに、実効税率の引下げを検討するとか、消費課税については、社会保障給付や少子化に対処するための費用に充てられることの明確化を前提に、消費税の税率を検討する。それから、資産課税については、格差の固定化の防止の観点から見直す。そして、納税者番号制度、地方税制、税制全体のグリーン化などについても書かれております。

先ほどざっとご紹介しましたが、実は昨年の現政権で作った大綱と104条の各項目を見ますと、税制の抜本改革の時期への言及のところは別ですが、全体の各項目、所得税や法人税などの方向性は、実はかなり似ているのではないかと私などは思っているところでございます。

大変駆け足になりましたが、私からは以上でございます。

(林) ありがとうございます。財政の現状も含めて税収の動向、それから、現在の議論の



政府の方での進め方とポイントをお話いただいたと思います。所得税など個別の税制は後ほどまたお話を伺うということにいたしまして、引き続きまして、総務省の岡本管理官から、「わが国の地方財政・地方税制の現状と課題」ということをご説明いただきたいと思います。どうぞよろしくお願いします。

## Ⅱ．わが国の地方財政・地方税制の現状と課題

### 1．地方財政の現状と課題

(岡本) それでは、引き続きまして、「総務省自治税務局」という資料でご説明させていただきます。

資料編83頁を開いていただきますと目次がございます。1番の地方財政の現状、2番の地方税制の現状、ここまでをまず説明させていただきますと思います。

資料①を見ていただければと思います。先ほど国の予算のご説明がございましたが、地方財政のマクロの歳入、歳出の見通しを示すものを地方財政計画と呼んでおります。その地方財政計画、地財計画の推移がこの表ですが、その財源不足額の割合が下の方でございます。

一時期、特にバブル期などはほぼ解消したという時期もありますが、その後ぐっと落ち込ん

でまいりまして、平成19年ぐらいまではかなり回復してきた時期もございましたが、ご存じのとおり、リーマンショック以降、また大きく落ち込んでおります。22年度のところを見ていただきますと、18.2と一番下にございますのが、これは18.2兆円財源が不足しているということと、その財源不足額の割合が22.2%ということでございます。この表からわかるとおり、近年で最大の財源不足額となっておりますし、この財源不足額を国と地方の借金によって穴埋めして、将来に負担を先送りしているという厳しい状況にあるというのが現状でございます。

続きまして、資料②は、地方の借入金の残高の推移です。地方の方も残高はどんどん増えてきております。近年は、後ほどご説明します行革の進展等や収収がやや回復してきたということもあって、高止まりの傾向を見せておりましたが、先ほど言ったような財源不足額でございますので、今後さらに増加するということが予想されるということです。

資料③で、若干税の議論から離れますが、地方歳出について触れさせていただきたいと思っております。地方自治体の歳出、要するに使っているお金ですが、平成11年度は決算ベースで79.1兆円でした。20年度は65.8兆円で、13.2兆円(16.8%)も減少しているということでございます。ここでご留意いただきたいのは、社会保障関係経費は毎年高齢化に伴ってどんどん増えております。その増えている要素を飲み込んだ上でこれだけ歳出の減少をしているということでございまして、大幅なカットをその他の分野等でしている、せざるを得ない状況にあるということでございます。

特に都道府県全体で、一番右を見ていただきますと20.1%の減となっておりますが、ここで3つに分類しまして、財政力指数というのは、要するに低い方が厳しいわけですが、財政力指数0.3未満の団体というところを見ていただきますと、34.1%減ということでございますから、そういうところに非常にしわ寄せも来ている。

市町村全体で見ますと、全市町村の合計で11.7%減ですが、市町村を規模別に分類してみますと、5,000人規模の町村というところで見ますと、33.1%の減ということでございますから、大変厳しい財政運営の中、支出も縮減しているということが見てとれるかと思えます。

資料④をお願いいたします。一方で、定員管理、地方公務員の数ということですが、国でも行革を進めていますが、地方公共団体は国を上回る行革をしてきております。2段目にありますように、22年までに6.4%減が計画なのですが、21年までの4年間で6.2%の減となっておりますし、グラフの方を見ていただきますと、平成7年から15年連続して純減し、そのころから比較しますと42万人減っているということでございます。

ここで、左側の丸グラフになりますが、自治体は制約がある中で職員を減少させているということをご理解いただきたいと思うのですが、教育部門の関係、また、警察、消防、福祉の関係は国の規制でこれ以上下げはいけませんなどの法令等の基準がある中、全体で下げてきているということでございます。私も市役所に勤務していましたが、今、生活保護の方が大変増えています。生活保護の方80世帯に対して一人ケースワーカーを正規職員で配置するという原則があり、どの自治体も配置人数を増やしています。そういう人員を増やしている中でのこういう状況ということでございます。

資料⑤をお願いいたします。地方公務員の給与ということもいつも議論になるわけでございますが、給与水準について国と比較する、ラスパイレス指数という指数がございます。これに関して、平成16年から国家公務員を6年連続して下回っているという状況にございますし、給与削減の取り組みということで、中段上の方にございますが、独自の給与カットを行っているところが多数に上ってきておまして、実施団体1,139団体、削減額も2,500億円ということでございまして、こういう状況で努力をしてきて



いるということです。

## 2. 地方税制の現状と課題

そこで、税の話に戻らせていただきまして、**資料⑥**を見ていただければと思います。国税の説明は先ほどございましたが、地方税に関して申し上げさせていただきますと、2段目に地方税合計ですが、種類としまして、まず道府県税、市町村税と、主体に伴いまして2つあります。

そこで、地方税の方で見ていただきますと、個人住民税、地方法人二税、地方消費税、固定資産税などがあるわけですが、下のところに行きますと、道府県税に関しますと、地方法人二税の割合が非常に高くなっているというのが特徴であろうかと思えます。市町村税の方は、一番下ですが、市町村民税と固定資産税という非常に安定した財源になっておりまして、これで社会保障経費等を賄っていくという大きな仕組みになっております。

**資料⑦**は地方税収の推移ということです。平成19年のところを見ていただきますと、小泉政権下ですが、いわゆる所得税から個人住民税への3兆円の税源移譲が決められ、平成19年から実施されました。平成22年度の地方税は33.8兆円、3兆円の税源移譲がそもそもあったわけですから、これを差し引いて考えますと30.8兆円になりますから、これも平成元年のころから見ても一番低い水準になっているという見方もできていると思っております。

**資料⑧**は、国と地方の税源配分ということでございます。数値は平成20年度ということになりますが、国税、地方税の割合は、大体6対4だったのですが、近年、国税の落ち込み等もございまして、今は54.1%と45.9%になっていまして、歳出のベースになりますと、国歳出が41.2%、地方歳出が58.8%とかぎ括弧で書いてあるところになるわけですが、この差は補助金や地方交付税などで財源移転をしているという仕組みとなっております。

ここで1つ特徴的なのは、租税が国、地方を

併せて84.7兆円なのですが、一番下の国民へのサービス還元のところを見ていただきますと、国・地方純計で150.5兆円ということですから、この間は、わかりやすく言えば借金で補っているという状況にある。国、地方を通じて大変厳しい状況にあるということが見てとれます。

そこで、**資料⑨**ですが、以上のような状況を踏まえまして、望ましい地方税体系をいろいろと考えていくということになろうかと思えます。去年の平成22年度税制改正大綱ですが、第3章9、中段のちょっと下のアンダーラインを引いているところですが、「地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方間の税財源の配分のあり方を見直します。社会保障など地方行政を安定的に運営するための地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築します」ということが示されていますので、基本的にはまずこういう流れが1つあるのではないかと考えております。

また、**資料⑩**は、先ほどご説明がございましたいわゆる附則104条のところですが、地方税制は七号のところに書いてありますが、先ほど申し上げたことと同様の趣旨が記述されているということでございます。

そこで、1つ課題になりますのは、後ほどご指摘があるでしょうが、自治体は多種多様ですので、地方税の場合はどうしても偏在性という問題があります。**資料⑪**—1は、人口一人当たりの税収額を指数化しまして、全国平均を100とした場合にそれぞれの都道府県がどのようなものか税目ごとに見たものでございます。

そこで、地方税計というところを見ていただきますと、東京都が176.4と、一番下の沖縄県が58.4ということで、まず全体としていいものと、3.0倍ということになっております。

個人住民税の場合は、これも一番下のところから説明していきまして3.0倍ということなのですが、地方法人二税に関していいますと、一番下が奈良なのですが、東京都とやはり差がありまして、一番大きく6.6倍ということで、非



常に差が出てくるところがございます。一方で、地方消費税は1.8倍、固定資産税が2.2倍ということでございます。

資料⑪－②では、地方たばこ税は1.6倍とかなり少なく、自動車税は2.0倍なのですが、これは個別に見ていただきますと、どちらかというと逆の偏在性でありまして、栃木県が142.8で、東京都が71.4という状況になっております。軽油引取税も似たような状況でありまして、3.5倍ですが、一番低いのは東京都ということになっております。

資料⑫が、いわゆる地方税の主要税目の税収の推移ということでございます。長いスパンで見ますと非常にわかりやすい表になっていまして、個人住民税でありますとか、固定資産税、地方消費税は、非常に安定しているのですが、地方法人二税に関しましては、最近でも19年度9.2兆円でしたが、22年度、これは計画ベースですが、5兆円ということで、非常に大きく落ち込んでいるということでございます。基本的には先ほどの改革の方向にもありましたように、地方消費税のウエートを高めていき、地方法人課税は相対的なウエートを低めていく、というのが大きな方向性としてあるのではないかと考えているところでございます。

駆け足になりましたが、以上で終わります。

(林) どうもありがとうございます。国も地方もお金が足りないということが前半かなり

前面に出ていた気がします。先ほど出てきた「強い財政」というのは、どうなれば強いのだろうということも考えながら聞かせていただきました。

それでは、引き続きまして、まず前田先生から、財務省、総務省それぞれの担当の方からのお話に基づきまして、総論についてご意見、ご質問をいただきたいと思います。よろしくお願いいたします。

### Ⅲ. 財政・税制の現状と 課題についての討論

(前田) 前田でございます。私に与えられた時間が、佐川さん、岡本さんのお話について、それぞれ3分ずつということで限られており、お聞きになっていろいろとご不満な点もあるかと思いますが、お許してください。

#### 〔子ども手当と所得控除について〕

まず、佐川さんの方には、大きく2つのお尋ねをしたいと思います。最近の税制改正の動きといますか、新しい民主党政権になりまして、私は非常に疑問を感じていることがあります。それは子ども手当の導入と、その財源確保のための扶養控除（今後は配偶者控除も）の廃止に関する話でございます。私は財政学を30年ほど勉強させていただいているのですが、実は扶養控除や配偶者控除などいわゆる所得税の控除の部分につきましては、個人個人の税金を支払う能力を支払う指標として控除が設けられていると習ってきたわけです。ところが、ご承知のように子ども手当は、子育て支援ですとか、社会保障の一環として、子供一人につき1万3,000円を、昨日の新しい厚生労働大臣の話では、やはり2万6,000円を実施するなどと言っておられましたが、それを給付するということです。その背景には子育て支援であるとか、子供を取り巻く経済的な問題、家庭の生活が苦しいという話があります。昨年度の税制改正の中で、格差是正のため、再分配機能を高めるという話が

あって、それはそれでわかるのですが、格差の拡大と貧困化は別のごさいまして、今、わが国が問題なのは、税制とは直接的には別の貧困の拡大であると思います。

ところで、税金というのは、それぞれの負担能力に応じて税金を負担するのが公平であるということですが、所得の分配がどういう状態にあるかということと、税金を負担する能力を測って公平に税を負担配分しようという話は明らかに違う話です。したがって、税の世界では応能負担とか応能原則といいますが、担税力に応じて負担配分するために扶養控除とか、配偶者控除とか、基礎控除というものがあるわけです。控除の額自体が高い、低いは別にしまして、個々人の担税力を適正に測る際に、所得をその指標として用いるのであれば、担税力を構成しない部分、担税力を有する所得を確定するために、所得控除が用いられてきたはずで。ところが、そのために必要なお金を扶養控除を廃止して調達する子ども手当は、あくまで社会保障の施策であります。「次代の社会を担う子ども一人ひとりの育ちを社会全体で応援する」ことや「子育ての経済的負担を軽減し、安心して出産し、子どもが育てられる社会をつくる」といった政策目的の話と、税金を公平に分担する、課税を公平に行うために所得控除が設けられてきたという話とは、本来、異なった話であるはずなのに、新しい政権になってから、その点が混同されているのではないかという非常に強い危機感を持っております。

そうした不安がありまして、佐川さんはお答えにくい点であろうかと思いますが、政治主導ということでこの税制改革が進められていることの、それはある意味で民主的であり、素晴らしいことであるのですが、「政治主導」されている方々に、租税理論の基本的な部分が理解されていないのではないか、という不安があるわけです。それについてわれわれはどのように考えた方がいいのだろうかということを、いや、そうした心配はないのだと、われわれが支えるか

らということでお言葉をいただいたらありがたいのですが、それがまず1点でございます。

#### 〔成長エンジン〕

それから、もう1つは、先ほど貧困化が問題だと言いましたが、貧困化の問題の原因は、要するに成長エンジンである企業の活動が非常に弱っているということです。ご承知のように、労働生産性でいいますと、わが国の労働生産性は先進7カ国のうち最低です。それから、OECD 30カ国の中では20番目でしかすぎません。それから、よくご承知のように、国際的ないろいろな競争力の基準で見ましても、56カ国中の半分以下のポジションにあるわけです。

かつて日本の企業が元気で、経済成長率も高かったときに仕組まれた法人税制のあり方、考え方を、日本の企業の体力が非常に弱っている現在において、基本的なスタンスを変えずに続けていくというのはいかなるものであろうかと思います。アメリカのレーガン税制改革のときには、ご承知のように、特定の古い旧態依然とした企業に対するいろいろな優遇措置を見直して中立性を高めましょうということでした。ところが、わが国の場合は既にそういう旧態依然とした租税特別措置はかなり整理されてきていて、これから日本を引っ張っていく成長エンジンとなるような企業に対しては、むしろ租特措置というもので優遇していき、なおかつ、特定の頑張っている企業に集中している税負担を軽減する、そういう思い切った発想の転換をしないと、今、わが国が陥っている非常な閉塞状態を打破することはできないのではないかと考えます。そうした覚悟が新しい政権におありかどうか、官僚として支えておられるお立場からお考えをお聞かせいただければと思います。

#### 〔課税自主権と納税者の納税にかかわる負担のコスト〕

次に、総務省の岡本さんにお尋ねしたいことは、近年、地方分権改革が進められるなかで、課税自主権ということがよく言われます。課税自主権で地域主権や地方分権で狙いとするところ

ろは、地方公共団体の非効率な部分を是正しまして、それこそ強い地方財政にしようということであろうと思っております。それはそれで結構な話なのですが、一方で、果たして地域、地域によって税金が違うということが納税者から見ていいかどうかということも考えていただきたい。最近いろいろと企業の方とお話しまして、そのことに対する不満が非常に強まっております。そういう意味で課税自主権と、特に企業を中心とした納税者の納税にかかわる負担のコストをどのように考えたらいいかということをお聞かせいただきたいと思います。

#### 〔地方消費課税〕

もう1点は、先ほど成長エンジンということを申し上げましたが、企業の活動を支えるために地方税制がどうあるべきかを考えますときに、岡本さんからもお話がありました。私は、税収の安定的な確保や地域間の偏在の問題などを考えたとき、地方における企業課税のウエートを減らして、むしろ地方消費課税を拡充する方向がどうしても必要ではないかと思います。もう少し具体的に申しまして、地方公共団体が地方に対する企業課税をどこまであきらめるといいますか、縮小するお覚悟がおりなのかどうか、それについて政権がどのようにお考えだろうかということをお聞かせいただければありがたいと思います。

以上、お二方より2点ずつご教授いただければありがたいところでございます。

(林) ありがとうございます。

後ほどまとめてお答えいただくということにいたしまして、まず引き続いて玉岡先生からご質問をお願いします。

(玉岡) 今から申しますのは、質問とかコメントとかというのではなくて、最近のはやりで言うと、いわゆるつぶやきに当たるようなもので、そのつぶやきに反応していただければ幸いです。



#### 〔官の果たすべき役割は何か〕

国も地方も大変な財政状態で、今日お集まりの皆さんもどうすればこの状況を打破できるのか、そのような答えを求めてやってきているのではないかと思います。私もそういう答えがあれば、もちろん勉強はしているのですが、ぜひ知りたいと思っています。

答えがなかなか求められないというときに2つ原因があると思うのです。1つは問題として非常に難しく解けない、中学生が大学生の問題を解くような感じで難しすぎる。もう1つは、こっちが大事だと思うのですが、答えを出そうと思えば問題をきちんと設定しないと行けない。問題をきちんと設定しないから答えが出ない。逆に言うと、問題をきちんと設定すれば答えはかなり直前まで迫っているということです。

具体例を出しますと、この1～2年ですが、「無駄を省けば」ということがずっと言われておりました。私も小学生の気分になってよく考えるのですが、無駄を省けばというときの無駄というのは一体何かということを考えると、実はこれは非常に簡単ではない。無駄の定義は非常に難しく、数字で表すこともできれば、できないものもあって、場合によっては、無駄だと思っている人が「これが無駄だ」と言うのが無駄だという定義もできます。では無駄の反対は何かというと必要なものととりあえず考えることができる。では必要なものというのは何か。



これは行政がやっていることについて考えると、非常に難しくてなかなか答えは出てきません。そういう難しいことであるにも拘わらず、あたかも「無駄をなくせば」という一言で問題が解決すると思われて、これはちょっと問題の立て方が間違っていると思います。

もう1つ具体例を挙げると、これは数年前ですが、民でできることは民でやりなさいという話がありました。これ自体は全然間違っていないと思うのですが、原理的に考えて、民でできないことはほとんどない、ほぼすべてのことができる。問題は逆で、官にしかできないことは何か。税を取ってしかできないことは何かということについて問題設定がきちんとされていたかということ、どうもよくわからない。それが例えば今の郵政の改革などの問題につながっていると思います。

#### 〔所得分配〕

先ほど前田先生のお話にもありましたが、所得の分配の問題があって、貧困とかあるいは格差の問題があって、例えば格差の是正を、後ほど言いますが、所得税等を使って累進度を回復するような形で対処するということですが、あくまでも所得税でできるのは二次的な話で、第一次所得分配があって、その後でどうするかということです。つまり税を使って所得分配そのものを変えることはできない。最初の貧しさというのは解消できないということなので、これは先ほども言われていたように峻別しないといけないと思います。

今日は1冊の本を持ってきました。『租税国家の危機』という、シュンペーターという人が書いた本ですが、これは1918年、第1次大戦の末期ですが、経済学者でシュンペーターという、技術革新で有名な方が書いた本、講演をまとめた本なのです。後に彼はオーストリアの大蔵大臣になっています。当時のオーストリア、あるいはドイツというのは、今の日本以上に財政が危ない状態で、結果的に国家破産をしてしまったのですが、彼は租税国家というのはこのまま

存続できるのかという、そういう危機感を持って話したことなのですが、いわゆる財政社会学という当時ののはやりの学問で、問題設定をしています。

どういうものかということ、財政赤字ということですぐ考えるのは、歳出を減らすか、歳入を増やすか、つまり財政の手段を何かうまく用いれば財政赤字は解消できるのだと思うわけですが、それは間違いであると。つまり財政とか、税とか歳出とかをいじれば、それさえやればうまくいくのだと思っているけれども、そうではない。経済や社会構造が劇的に変化しているときに政策だけで何かやろうと思うと、それは間違っているのだと、経済や社会の構造の変化にちゃんと対応しないといけないということです。彼の出した答えというのは、税を取らないとやっていけない国家だから、税を取っていないとき、つまり財産を持っていた当時の国家に戻ればいいという、とてつもない答えを出したのですが、問題設定の大切さというものを言ったのだと思います。

つい先日、厚生労働省から「厚生労働白書」が出ました。そこで1つ注目すべき点は、社会保障というのは、ベバレッジ報告以降ですが、そこで言われる社会というのは国家で、社会保障イコール国家保障だったわけです。その国家が保障する体制が21世紀になって、日本はそうなのですが、崩れてきていると。再生するにはどうするかというと、文字どおり社会全体で保障するような体制に持っていく。「厚生労働白書」で参加型の社会保障というものを言っています。参加型というのは、国あるいは地方が一方的に支えるというのではなくて、住民とか、もちろん企業も入ると思うのですが、社会全体で社会保障を考えていくということです。

私は兵庫県在住で、兵庫県の例しか知りませんが、兵庫県のある自治体では、例えば自治会とか、町内会とかあるいはいわゆる隣組、そういう組織をかなりうまく使って、例えば要介護認定率が非常に他の自治体より低いということと

ろもあります。では、そういう組織があるところはいいけれども都市部はどうするのだということになります。都市部でそのようなつながりを持たせるにはどうしたらいいかという取り組みも実際に行われております。

#### 〔地方の組織のあり方〕

ということで、地方の実情は当然地方がよく知っているということで、その意味でも地方分権は非常に大事だと思うのですが、その地方分権をやっていくときに財源をきちんと保障するのが大切だと思います。事務配分と財源配分はペアで考えないといけないと思うのですが、事務配分に見合うような財源配分をきちんとやっていく。そのときに、後ほどまた出ると思うのですが、例えば地方消費税というものを拡充していったとしても、なおかつ、地方団体間で格差は残ります。その格差を今までのように国と地方の間で解消するのか、あるいは地方団体の中で、地方間の中でどう解消するか。それは道州制を含めて地方の組織のあり方の議論ともつながると思うのですが、それをどう考えるかということが私の考える問題設定です。

以上、つぶやきを終わります。

(林) なかなか難しい問い掛けだったと思います。

まず、前田先生の方で、格差の議論から、所得税の担税力の話、手当の話ということでご議論いただきました。所得税に関しては各論に入る後半でも議論が出ると思います。また先ほどのご質問の中で、税制を含めて政治主導でいろいろなことが決まってきた印象がありますが、特に税制については、中におられてどういう対応をされるのか、政治家主導の税制改革で問題はないのかというお尋ねがあったかと思いますが、それから、もう1つは、これは地方税にも同じ質問が当てはまると思うのですが、成長のためにということで企業に税負担を求めない、あるいは減らすということも含めて、どこまで覚悟をされておられるのでしょうかということ

です。前田先生からはもう1つ、課税自主権は、非常に大切だというご指摘がありましたが、一方では地域でばらばらの税制は問題であるとも言えます。この点についてはどうお考えでしょうかという質問が総務省の岡本管理官の方にあったと思います。

それから、玉岡先生の整理はなかなか難しいですが、基本的には官が果たすべき役割は何かということが大きな問題意識になっているのだろうと思います。日々の生活をしていて、今月これだけお金が足りないよ、これはどうしようかという議論をするのとは別に、生活態度を改めないといけないのではないかと、そこを見直すところからはじめようではないかということもご指摘されたのだと思います。

その意味で、私は先ほど国も地方もお金が足りない現状の説明がありましたと申し上げました。国も地方も官が果たすべき役割について、個別にこれは民間でもできるでしょうという議論があります。これは仕分けなどでもよく出てくるわけですが、公の中におられて、これは官がやはり責任として果たすべきだろうという分野があると思います。それを果たす上で今の税制で税収が十分に確保されているのか、あるいは不十分なのかどうなのかということを少しお考えいただけたらいいかなと思います。

では佐川さんからよろしくお願いします。

(佐川) 最初の前田先生のご質問は比較的答えやすいのではないかと思います。林先生のように整理されて「政治主導をどう見るか」と問われると、これは答えられないものですが、税は正に政治の原点でございますので、当然国民の代表たる政治家の方が決めるものだと考えております。

#### 〔所得控除から税額控除へ〕

本当は後段の話になるかもしれませんが、前田先生から、子ども手当と扶養控除の廃止の関係の整理についてのご質問でございますので、明確にお答えしておいた方がよろしいかと思っ

ております。大変恐縮でございますが、先ほどの資料の⑭（資料編33頁）です。前田先生のおっしゃることはよく分かります。ある意味で、伝統的な議論で言えば、税の垂直的公平と水平的公平という議論の中での水平的公平をどう考えるのだというご指摘かと私は受け止めました。所得が全く同じときに、家族構成の違いで担税力を調整するために所得控除があるのだらうと思いますが、そこを混同しているのではないかとというご指摘ではないかと私は理解をしました。

そういう意味で、現政権が昨年決定した税制改正大綱の考え方は、前田先生のお考えとはかみ合っていないのかもしれませんが、資料⑭において、所得税については、所得控除から税額控除・手当へという、こういう発想が非常に大きな命題になっております。したがって、下線のところだけ見ますと、「所得控除を一律の税額控除に変えれば、限界税率の低い低所得者ほど所得比で見た負担軽減効果が大きい仕組みになります。手当は相対的に高所得者に有利な所得控除に代えて現金給付を行うものであり、定額の給付であることから相対的に支援の必要な人に実質的に有利な支援を行う」、こういう基本的な考え方になっておりまして、そういう意味で、年少扶養控除を廃止して子ども手当を配っているというのが、この政策の発想の根源にございます。これが1点目です。

#### 〔成長と税〕

それから、2点目の成長が大事だという点は、これは当然おっしゃるとおりだと私は思っております。労働生産性も含めて全体の経済のパイが大きくなる限りは、税収も伸びません。これは全くおっしゃるとおりだと思っておりますし、現政権もその意識は相当強いものがありますし、新成長戦略実現会議というものも開いております。

そういう中で、成長と税の関係についてですが、前田先生から租特も含めてしっかりやった方がいいのではないかとのお話もございましたが、資料⑭を開いていただきますと、表題が

「新成長戦略実現に向けた3段階の経済対策」となっております。ステップ3の上段部分で、法人実効税率の引下げについては、「課税ベースの拡大等による財源確保と併せ、23年度予算編成・税制改正作業の中で検討して結論を得る」というのが1点、大きな話です。

それから、2点目は先ほどの租特の話ですが、総理が雇用を随分強調しておられて、やはり雇用は大事だと。今の雇用情勢ですから当然そうなのですが、そういう意味では、下線部にありますように、「『雇用』を機軸とした経済成長を推進する観点から、政策税制措置を平成23年度税制改正において講ずる」、あるいは次の下線ですが、「企業の環境関連の設備投資・技術開発等を推進するための税制上の措置を講ずる」として、最後の行ですが、「税制調査会に雇用促進税制等の検討を行うプロジェクトチームを設置し、早急に議論を開始する」ということで、今はそういう体制になっているということでございます。

#### 〔社会保障制度改革〕

それから、玉岡先生のご意見はなかなか答えづらいのですが、1点だけご紹介申し上げますと、真に必要な人に重点的に手を差し伸べることができるような社会保障制度改革を行うと、またそのために、「支え合い」が要るのだということが、大綱に書いてあります。玉岡先生の最初のお話で、どのようにしたら解があるのかということでございますが、これもそのまま総理の国会の答弁だけ読ませていただきますと、8月4日の参議院の予算委員会で、自民党の林芳正議員に対する答弁でございますが、「現在の日本の財政状況の厳しさを、林議員からのご指摘も含めて、あるいは国際会議などの場を通してひしひしと感じておりましたので、この財政の健全化という大きな仕事は、これはどなたが総理になろうとも、どの政党が政権を取られようとも避けて通ることはできない課題であると認識しておりまして、これからも財政健全化に向けての努力は精一杯、力の限り取り組んで

いきたい、このことをまず申し上げたいと思います」とおっしゃってしまして、とにかく超党派でいろいろと議論していきたいということを強くおっしゃいました。

私からは以上です。

(林) ありがとうございます。

それでは、引き続いて岡本管理官からお願いします。

#### 〔課税自主権〕

(岡本) まず、前田先生からのご指摘で、課税自主権にかかわるいろいろなお質問が1点ございました。課税自主権に関しましては、最近、減税を掲げる自治体なども出てきて大変関心が高まってきております。基本的に課税自主権の拡充というのは、目指すべき方向だろうと思っております。ただ、いろいろな理由・意義があると思っております。例えばまさにここにいらっしゃる方は税に関心がある方が多いと思うのですが、もっと税金に住民が関心を持ってもらおうと。そして、例えば高福祉をするのであれば、場合によってはもっと負担がいる。逆に、お金を節減して、低いサービスだけでも我慢する。そういうことを住民の人がみんな考えて決めていこうということがまずあるのだらうと思います。一方で、極端に、例えば企業課税などで、幾らでも増やしていいということで増やし、あまりにアンバランスが出るようなことがあれば、先ほどご指摘を賜ったように、企業活動に非常に障害を生じるようなこともあるでしょうし、そこのところは大変難しいところもあります。

一方で、後ほどご説明いたしますが、企業の方、納税する方の利便性ということに関していうと、全国统一で仕組みとしてできた方が便利などところが間違いなくありまして、国税庁でe-Tax というものを作っていますが、地方団体ではeLTAX という仕組みを作っています。これに自治体ごとに入ってもらい、入ってもらわ

ないがありますと非常に効果が薄れてきます。そういうところはなるべく全国统一でやる。そういうバランスを考えていろいろと今後進めていくということになろうかと思うのですが、1点言えますのは、税源配分の議論をしているときに、いや、税源配分などではなくて、課税自主権で対応すればいいではないかという意見が出るがありますが、これは論点としては違うと思っております。非常に金額的にも差がある話でございますから、課税自主権は課税自主権の話だし、税源配分は税源配分の話として区別して考える必要があると思っております。

#### 〔地方法人二税〕

そこで、2点目のご指摘の地方法人二税でございますが、基本的な方向性としては、先ほど最後に申し上げましたとおり、消費課税のウエートを高めて、相対的には企業課税のウエートを低めていくということがあろうかと思いますが、相対的にと申し上げたのでして、19年度に9.2兆円の法人二税が今5兆円まで急減している状況、地方財政の状況を踏まえると、地方団体としても大変厳しい状況にあるということ踏まえる必要があるのではないかと考えております。

#### 〔地方税財源のあり方〕

玉岡先生からのご質問でございますが、玉岡先生は大きな危機感を持っていらっしゃると思っております。その危機感は大変共有できることです。多分お聞きの皆さんも日本財政は大丈夫かなと思っている方は大変多いと思うのです。そういう意味でいうと、危機感を持って、ではどういう出口を探していくかというときに、それはいろいろなやり方があるのであって、私も今のご指摘の一部にしか答えられないのですが、地方自治体でいいますと、非常に多くの仕事を実はこなしているのですが、自由度がないということがあります。自由度を高めたい、自分のお金のウエートを高めた中で、自分の知恵と工夫で対処していきたい。ところが、今は補助金行政が大きいのですから、国にお願いして、



国から補助金を取ってくるということをしないと知恵と工夫は出せないというところがありますので、地方税のウェートを高めていくということが必要なのかなと思いますが、それで格差を全部埋めるということは到底できないわけですから、そここのところの格差を埋めるやり方はみんなが納得できるような仕組みを今後ともいろいろと考えていかなければいけないのではないかと考えております。

以上でございます。

(林) ありがとうございます。

両先生また追加でということがあるかもしれませんが、時間的にも若干押しておりますので、引き続き後半に入って参りたいと思います。先ほどの所得税から給付へのシフトということも含めて少し各論の議論がはじまっておりますが、まず財務省の佐川審議官から個別の税目についての検討課題ということでご紹介いただきたいと思います。よろしくお願いします。

## Ⅳ. 個別税制の現状と課題

### 1. 所得税

〔所得税の現状と課題〕

(佐川) 資料⑮(資料編24頁)、所得税から簡単にご説明を申し上げます。資料⑮には、閣議決定における所得課税の問題意識が載っております。ポイントだけ申し上げますと、最初の下線ですが、最後の方、「所得再分配機能や財源調達機能が低下している状況にあります」という認識になっております。

そのために何をするかというのが、「③改革の方向性」とありますが、第1は、所得補足のための番号制度、第2が、先ほどご説明しました所得控除から税額控除・手当へ、第3に、金融資産等に関しては、損益通算の範囲を拡大し、金融所得の一体課税を進めるといったようなことが概略書いてあるわけでございます。

資料⑯ですが、所得税収の推移でして、平成2年度、3年度頃は26兆円あった所得税収が、累次の減税や先ほどご紹介のあった住民税への税源移譲等々で、今は12兆円ほどになっております。一部の方に、昔の税率に戻せば、今の12兆円が26兆円に戻るではないかという方もいらっしゃるのですが、この下の棒グラフは実は分離課税分の税収を示しております。例えば、平成2～3年度頃には利子や譲渡所得で10兆円の税収がございました。今は2.5兆円ぐらしかございませんので、この差を埋めるのはなかなか大変だということでございます。その他、今までの改正の経緯が書いてあります。

資料⑰です。総合課税分の課税ベースのイメージで、分かりやすく説明する時に使っている資料ですが、全体で課税対象となる収入が240兆円ぐらいございます。そのうち控除を引いていきますと、実は課税所得は100兆円ぐらしかなくて、現在の所得税のうち総合課税分が11.2兆円ですから、所得税で増収しようとして控除を10兆円減らすと1.1兆円ぐらいの増税になるというような漠とした印象でございます。そういう意味では、配偶者控除で約5兆円、一般扶養控除で約3兆円とありますので、10兆円の控除を縮小するというのはなかなか大変な作業だと思います。

〔累進税率構造〕

それから、資料⑱は、過去から見て、随分と所得税率がフラット化しているということが分かる図です。消費税の導入等がございましたので、負担の累増感の軽減という意味で、所得税の簡素化、フラット化を進めてきているというものです。

その結果として、実効税率のカーブが徐々に下がってきているというものが資料⑳でございしますし、諸外国と比較したものが資料㉑でございします。

資料㉒ですが、これは各国でどのブラケットにどれぐらいの人がいるかというものです。一番太線が日本なのですが、所得税の一番低い限

界税率である5%のところに約6割の人がいらっしゃるって、限界税率の10%のところまでに約8割の方がいらっしゃるということなので、他国と比べると限界税率の低いところに随分多くの人がいるということでございます。

それを端的に示しているのが資料⑳でございます。これは便宜的に3つに分けております。限界税率が5%・10%の人が一番左の箱、20%・23%の人が真ん中、33%・40%の人が一番右の箱になっております。一番左の箱の5%・10%の納税者が3,785万人と、全体の約8割がいるわけですが、給与収入でいくと785万円ぐらいまでの人で、その税額は2.6兆円です。ところが、右の方に行きますと、一番重いところで納税者数は97万人で2%しかないのですが、所得税額だと4.8兆円あると、このような構図になっております。したがって、税率構造をどう見直すかという議論をするときに、こういうものを見ながら、様々な議論が出てくると思っております。

資料㉑は、先ほどご紹介しましたので、省略させていただきます。

#### 〔給付付き税額控除〕

資料㉒ー1以降は、大綱にもありますが、最近、給付付き税額控除という単語がよく見受けられます。給付付き税額控除というのは、要するに低所得者の税額を控除しても控除しきれない場合に給付をするというものです。説明は省きますが、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスとありますが、制度の名前だけ見ていただきますと、勤労所得税額控除とか、児童税額控除とか、目的は様々でございます。

次の資料㉒ー2のカナダを見ますと、GSTクレジットと言いまして、付加価値税の逆進性対策を目的とするものですから、一口に給付付き税額控除といっても、何のためにやるかということで随分仕組み方も違ってくるので、そこはいろいろとご議論が必要だろうと思っております。

#### 〔金融所得課税の一体化〕

資料㉓は、金融所得課税の一体化についてですが、基本の税率が20%であるところを、今、平成23年まで10%に減税されているのが、一番右下の上場株式の配当と譲渡損益でございます。

上の箱にあります、税率の20%本則税率化にあわせて、平成24年から少額上場株式等に関する非課税措置のISAという制度を導入しようとして、それは既に閣議決定しているのですが、この軽減税率10%の延長を金融庁が要望しておりますので、また年末にかけて議論になるだろうと思っております。

以上、所得税でございます。

## 2. 法人税

#### 〔法人税の現状と課題〕

法人税です。資料㉔は、昨年12月に閣議決定された平成22年度税制改正大綱ですが、(2)の下線部で「租税特別措置の抜本的な見直しなどを進め、これにより課税ベースが拡大した際には、成長戦略との整合性や企業の国際的な競争力の維持・向上、国際的な協調などを勘案しつつ、法人税率を見直していく」と書いております。

資料㉕が新成長戦略の閣議決定でございます。競争力強化と外資系企業の立地促進のため、法人実効税率を主要国並みに引き下げ、その際には、財源確保に留意すると書いております。

資料㉖は、先ほどご覧いただいた、本年9月10日の閣議決定でございます。

資料㉗は、法人数はあるけれども、実際に法人税を納めている企業はやはり大企業が中心であることを表すものでございます。

資料㉘は、法人税収の推移でして、棒グラフが税収、折れ線グラフが税引き前の当期純利益でございます。法人税収は平成元年に19兆円ありますが、折れ線グラフを見ていただきますと、平成元年と比べて平成17年から19年の方が当期純利益は高いにもかかわらず、法人税収はバブルのころには追いついていません。これは、法人税率を引き下げてきたこともありますし、課

税ベースが縮小してきたこともあろうかと考えております。

#### 〔欠損法人割合の推移〕

資料⑫は、欠損法人割合の推移ですが、景気が良くても悪くてもこの割合はあまり上がってこなかったものが、昭和50年以降、特に近年はこういう不況の中で71%台という高い欠損法人割合になっているということです。

資料⑬は、繰越欠損金の話でございまして、棒グラフの下側が繰越控除後の所得金額で、上側が繰越欠損金の控除額です。ここ数年を見ていただきますと、10兆円前後の繰越欠損金を控除しておりますので、こういうところも課税ベースに効いていると思っております。

資料⑭は、外国税額控除と租税特別措置による税額控除の推移でして、右側の棒グラフが租税特別措置による税額控除、左側の棒グラフが外国税額控除となっています。平成16年から右側の棒グラフが大きく伸びていますが、これは、研究開発税制を平成16年に見直して総額型にしておりますので、大きな研究開発減税になっているところでございます。左側のグラフは、近年海外で稼いでいる方が多いので、外国税額控除の金額が増えてきているということで、これも課税ベースに効いてきております。

#### 〔国際課税〕

資料⑮は、外国子会社からの受取配当益金不算入制度でして、以前は、日本の法人税率より低い税率の国で稼いだ子会社の配当を日本に戻すと日本の税率で課税され、現地に留保しておけば現地の税率で課税される制度でしたので、なかなか日本に利益が還流してこないのではないかとご議論がありました。そのため、外国子会社の配当を日本に戻した場合に日本では益金不算入とし、現地に残る分だけ課税ということにしたのが平成21年度の改正でした。下のグラフに見られるように、平成20年度に比べると平成21年度の方が、外国子会社からの配当として還流している額が多くなっています。

資料⑯です。これもタックスヘイブン税制で

すが、近年アジアに日本の企業が相当進出しておりますので、トリガー税率を25%から20%に引き下げることによって、中国や韓国、マレーシアやベトナム等がトリガーの対象から外れるということでございます。

資料⑰は、主要国は各国とも法人税率を右肩下がりに引き下げてきているということが見て取れると思います。日本も下げてきておりますが、この中ではやや高いかなということでございます。

資料⑱は、地方の法人課税も合わせた実効税率の国際比較でございます。この表が、日本の法人の実効税率は高いと言われているものでございます。右の3つがアジア諸国ですが、アジアは随分低くなっています。

ただ、実際は、実効税率だけの問題ではなく、政策税制もあるし、課税ベースもあるし、具体的な実質の負担率がどうなっているのだというご質問もよくいただきます。そういう意味では、各国の比較は相当難しいものですから、KPMG税理士法人に委託して調査した各業種別の各国の法人負担について、資料⑲で紹介しております。説明は省略しますが、こういう状況になっております。

資料⑳は、資料⑲を裏付けるものですが、企業の負担には税だけでなく社会保険料もありますというのが、この資料でございます。ヨーロッパ諸国では、税よりも社会保険料負担が高くなっており、これを併せて見る必要があるという議論もございます。

#### 〔租税特別措置〕

資料㉑は、租税特別措置による増減収見込額です。減収が約7兆円、増収が約2兆円、差引きで約5兆円が租税特別措置により減収となっています。5兆円というのは大きいなと思うかもしれませんが、法人税関係が資料㉒にあります。一番大きいものは研究開発税制で、次が特別法人税の課税停止。この特別法人税というのは退職年金の積立金課税を止めているものでございます。あとは中小企業関係です。法人税関

係全体ですと、およそ9,000億円となっています。

資料④③は、先ほど少し言及しました試験研究費の税額控除額の推移でございます。平成16年から大きく伸びて、5,000億円、6,000億円になっていますが、平成20年度で控除額が低くなっているのは、税収が下がってきていることの結果だろうと思います。

資料④④は、先ほどの租税特別措置による増減収見込額約5兆円の内訳でございます。法人税関係以外の主なところは、所得税関係では住宅ローン減税が約8,000億円。一番大きいものは、実は、「その他」にあります石油化学製品に使うナフサの原料でガソリン税が免税になっておりまして、これが約3兆7,000億円。これが一番大きな租税特別措置でございます。

以上、法人税でございました。

### 3. 消費税

資料④⑤ですが、最後の2行に、消費税のあり方については、今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、検討していきます、と書いております。

資料④⑥は、先ほど見ていただいた主要税目の税収の推移です。

資料④⑦は、平成元年に消費税制度が導入されて以後の改正の経緯でございます。

資料④⑧ですが、消費税の使途については、目的税化し、社会保障あるいは高齢者経費以外の少子化などに使うべきだという各党のご議論がございますが、現実の整理としては、毎年の予算書の中で、国の消費税分は高齢者3経費、基礎年金と老人医療と介護に充てると書いております。そして、消費税収は約12兆円ですが、この12兆円を国と地方で分けると、国が6.8兆円、地方が5.3兆円になります。この国分の6.8兆円がそのまま高齢者3経費に充てられていますが、高齢者3経費そのものは今16.6兆円あるので、半分にも満たないというのが現状でございます。

資料④⑨は、各国の付加価値税率のグラフであ

り、黒く塗ってあるところが軽減税率でございます。

資料⑤⑩は、主要国の付加価値税の概要でございますので、ご参考にしていただければと思います。

資料⑤⑪は、諸外国の軽減税率の適用例です。例えば、フランスであれば、キャビアは標準税率である一方で自国産のフォアグラやトリュフは軽減税率であるほか、マーガリンとバターの違いなどがあり、イギリスであれば、温かいか、温くないかの違い、それから、面白いのはカナダのドーナツでございまして、5個以下だと標準税率ですが、6個以上はその場で食べられないので持ち帰るであろうということで、軽減税率ということになっていまして、なかなか軽減税率の設定は難しいことが分かります。

資料⑤⑫は、カナダにおけるGSTクレジットの概要です。これが先ほど申しました付加価値税の逆進性対策ということでございますが、厳密に付加価値税分を還付しているわけではございません。2つ目の黒丸にありますように、本人には年間で2.2万円、児童には1.2万円、平均的には約2.8万円を各世帯に配るということで、この下のグラフのように、年収で286万円ぐらいのところまでは一定額を配っていった、それ以上所得が上がっていくと低減していくといったような配り方をしているということでございます。

### 4. 資産税

資産税ですが、資料⑤⑭です。中段の下線に「格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指します」と書いております。

資料⑤⑮ですが、ポイントは、バブルのころに土地の資産価格が大きく上がり、負担調整が必要だということで、随分減税をしてきたということでございます。

資料⑤⑯は、相続税の税率構造です。階段状の表の下に基礎控除がありますが、昭和63年12月



以前の基礎控除は2,000万円に400万円×相続人の数を加算した額だったのですが、現行は5,000万円に1,000万円×相続人を加算した額で、配偶者と子ども2人で8,000万円の基礎控除があります。これをどう考えたらいいかというのが相続税の課題でございます。

## 5. 環境関連税制

環境関連税制です。資料⑤⑨ですが、上の箱に、地球温暖化対策のための税、いわゆる燃料課税、CO<sub>2</sub>を出すものにつきましては、当分の間として措置される税率、これはガソリンの暫定税率の上乗せ分ですが、それも含めて平成23年度実施に向けた成案を得るべく、検討を進めるということになっております。

それから、下の箱ですが、車体課税については、エコカー減税の期限到来時、平成24年4月ですので1年先ではありますが、それまでに見直しを検討することとなっております。

資料⑥②が、昨年度の環境省の要望です。既に新しい環境省の要望が出ておりますので、少しミスリードかもしれませんが、昨年度の要望が右側の図でございます。昨年度の要望では、ガソリン税の上乗せは乗せたまま、石油石炭税でこの「C」というところを増税したいと言っております。

資料⑥④ですが、CO<sub>2</sub> 課税と申しますが、厳密にCO<sub>2</sub> の排出量の1トン当たりで一定の税率を掛けることには、各国いずれもなっておりません。フィンランドの付加税や、デンマークのCO<sub>2</sub> 税はガソリンから天然ガスまでほとんど一緒でございますので、ここはCO<sub>2</sub> の排出量に比例して掛けています。全体の大きさを見ていただきますと、やはりどの国もガソリンや軽油に重課しているというのが、各国の特徴でございます。

## 6. 番号制度

最後は番号制度ですが、税制改正大綱では、1年以内に結論を出すということが書かれてお

ります。

ポイントは資料⑥⑥、⑥⑦ですが、税務上での番号を考えますと、資料⑥⑦にあるとおり、税務面で利用する「番号」が最低限満たすべき要件として、①悉皆的に付番されていること。全員に付番するということが必要でございます。それから、②混乱しないように一人一番号です。引越等があったとしても、とにかく一人一番号は付いていること。それから、③源泉徴収義務者、会社が給料を払っている従業員との関係でも、そういう番号が必要ですので、官－民だけではなく、民－民－官の関係で利用できる番号であることが必要です。それから、④中小企業などいろいろな方がお使いになるので、目で見える番号であることが必要です。以上の4つが税務面で使う番号の要件だと考えております。

資料⑥⑧は、各国で番号をどのように使っているかということをもとめたもので、社会保障番号なのか、住民登録番号なのか、税務番号なのかといった分類ごとにまとめられているものです。

最後、長くなりましたが、資料⑦⑩の1枚紙がございます。これが、本年6月末に、菅総理を中心とした閣僚等がメンバーとなっている番号制度検討会が発表した中間取りまとめでございます。この中間とりまとめが7月から8月にかけてパブリックコメントにかかったところでございまして、その結果についてはまだ発表に至っていないと認識しております。以上です。

(林) かなりの情報量を整理していただき、どうもありがとうございました。

それでは、引き続いて、総務省の岡本管理官からご説明をお願いします。

## V. 個別地方税制の現状と課題

### 1. 個人住民税

(岡本) それでは、引き続きまして、資料⑧⑨

(資料編98頁) からご説明をさせていただきたいと思います。

まず、個人住民税ということでございます。個人住民税は、地域社会の会費として住民が広く能力に応じて分担してもらうという性格を有しているものなのですが、近年大きな改正として、税源移譲がございました。18年度まではその左上のような仕組みだったのですが、19年度から10%で比例税率化されました。従前の10%を超える部分につきましては、逆に地方から国へ移譲し、そして、国から地方への移譲がある。いろいろな差し引きをしまして10%一律ということになったわけですが、そういう中で応益原則ということに関しましては強化されたと思っております。一方で、所得税の方は累進性を強化して、そういう機能が強化されるということもありました。

これはマクロの話ですし、地方のそれぞれの立場からいいますと、例えば東京は非常に所得が高い人が多かったわけですから、13%のところに当てはまった方が大変多かったわけですが、そこが10%になったことにより、地方団体間の格差の是正ということも意図としてあったところでは。

資料⑭は、国税、地方税、県税、市町村税を併せて3税とも言いますが、それぞれ協力しているということで、市町村の部局も国税庁と連携しまして、いろいろとやりとりをしており、市町村は個人情報に特にありますので、そのところでお互い連携し合いまして公正な課税と一緒に協力して進めていくということをしています。これは社会保障番号の話と関連する資料でもあるのですが、そういう資料を付けさせていただいております。

## 2. 地方法人二税

資料⑮は地方法人二税に関してでございます。先ほど申し上げましたとおり、地方法人二税は、地方税の基幹税目ですし、特に都道府県にとって非常に大きな税収源になっておりますが、先

ほど申し上げましたように、非常に景気に左右されやすいという問題があります。かつ、地域間の差が大きいというのも先ほどご説明したとおりです。

そういう中で法人事業税の一部を国税に移譲した上で、地方に譲与税として配分して格差を縮める、地方法人特別税の議論もあり、実施されているところでありますが、申し上げたいのは、いろいろと課題があるということでございます。

そこで、その1つの方策として、資料⑯ですが、法人事業税の課税のあり方といたしまして、外形標準課税というものを導入しております。外形標準課税の導入に関しましては、上のところに4つございますように、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、基幹税の安定化、経済の活性化等々という観点から、発足当初いろいろと議論があったのですが、最終的には今の形では、資本金1億円を超える法人(大法人)を対象としまして、4分の1を外形標準課税するというところで決着したわけでございます。ここのところは中小企業への負担の配慮等もございまして、一定のところ、1億円以上というところで切らせていただいているということでございます。外形標準課税の拡大というのも1つ課題に今後なっていくだろうと考えております。

## 3. 地方消費税

次に、資料⑰は地方消費税に関してでございます。消費税全体の説明は先ほどございましたが、地方の財源という観点も含めてあらためて見てみますと、4%が国税の消費税、地方消費税が1%、この1%の地方消費税のうち、県税ではありますが、2分の1が市町村へ交付金として交付されております。また、消費税の一定割合、29.5%が、この割合でいうと1.18%ということになります。地方交付税の原資という状況になっております。地方消費税は平成6年の税制改正で導入されたわけですが、その前

は消費譲与税制度があり、その前にはさらに地方独自のさまざまな間接税があつて、それを廃止して振り替えたという経緯もございますが、いずれにしても、非常に重要な税源であると考えているところでございます。

そこで、資料⑱にありますように、先ほどもご説明がございましたが、国も大変社会保障関係経費は増えていきますが、地方も大変多く負担していくということです。

ここにありますような大きな項目で、例えば今、医療というものが大変話題になっています。地方は特に先生がいない、そういう医療体制の確保がないというのが地方の不安感の1つになっています。また、救急医療体制、予防接種等各種検診、母子保健対策等々、社会福祉の問題等もございます。そういう意味で言うと、強い社会保障を作り上げるため、また、国民に安心感を与えようとして、今の制度を基本的に維持しようとするれば、歳出がどんどん増えていくというような状況にある中で、財源がどうしても必要ということでございます。

資料⑲は、22年7月16日に全国知事会がまとめたものですが、地方団体としても、その充実・確保に向けて役割を果たしていく必要があるということで、資料⑲の(2)で、地方消費税の役割が書いてありますが、今後のサービス需要を賄える水準に引き上げていく必要があるということです。さらに地方に関しましては、社会保障給付でお金の負担に加えまして現物給付、対人サービスということがあると思っておりますが、その対人サービスを充実していく。「強い社会保障」の実現のためには、地方消費税の引き上げを通じた安定的な財源の確保が不可欠ですし、それに関しましては当然国民の理解を得ていく運動をやらなくてはいけない、ということも資料⑲の下から3行目に書いておられるということでございます。

#### 4. 固定資産税

資料⑳ですが、固定資産税でございます。こ

の丸が付いているところは評価替えということで、3年に1回するというルールになっておりますが、基本的には非常に安定的な傾向を示しているということがいえるかと思っております。

資料㉑ですが、地方税の中でも税負担軽減に関しまして、固定資産税はかなりいろいろと議論がある項目でございまして、さまざまな軽減措置がありますが、一番下にあります固定資産税・都市計画税関係の新築住宅に係る特例措置は、3年間2分の1ということになっているのですが、あまり知っていられないという方もおられないかもしれません。そういう中で、そういう制度をどう考えるのかという議論も今後必要になってくようかと思っておりますし、税負担水準をそもそもどうするかという議論も当然あり得るところかと思っております。

#### 5. 地方環境課税

資料㉒ですが、これは先ほどご説明がございましたので、ペーパーとしては同じになりますので省略いたします。

資料㉓、㉔も省略させていただきます。先ほどご説明がありましたように、環境省、経産省さんからいろいろな要求が出て、今後議論されていくことになろうかと考えております。

資料㉕も省略いたします。

資料㉖については1つご説明させていただきたいのは環境自動車税に関する話でございまして。これは、昨年12月7日に税制調査会に総務省が提出した資料でございまして。民主党のマニフェストには左の上のようなことが書いてあります。

欧州の動向としまして、右上のとおり、CO<sub>2</sub>を課税標準にして導入して車体課税などをしていくという流れがあるわけございますが、この自動車に関する税をどう考えていくのかということでございます。右下にございますように、環境損傷負担金の性格、要するに環境に与えた程度ということですが、今までは道路に与えた程度、道路損傷負担金という議論があつたので

ですが、道路特定財源がなくなっていますので、性格としても変わってきているということ、それから、財産税的性格というものは当然あるということです。これは資料が付いていなくて恐縮なのですが、自動車関係税制に関する研究会ということで、神野直彦東大名誉教授に取りまとめていただいて、9月15日に報告書が取りまとめられまして、基本的にはこの右下にあるように、環境損傷負担金の性格はCO<sub>2</sub>排出割、財産税的性格は排気量割という、こういう大きな2つの考え方で整理して、その環境自動車税というものを税収中立を前提として考えていくということが適当ではないかという取りまとめがされているところがございますので、今後議論をされていくということを期待しております。

資料⑳は、環境対策に関しまして、国も当然大きな役割を果たしていますが、地方も大きな役割を果たしていますよという、その数字でございます。これは精査中でございます。

## 6. 番号制度・地方税の電子化

番号制度に関しましては、先ほどご説明がございましたので基本的に省略します。

資料㉑は、第3回検討会と書いてありますが、社会保障・税に係る番号制度に関する検討会というものがあって、そこに当時の原口総務大臣が出した資料です。5原則ということで、こういうことを踏まえて検討していく必要がありますよということです。

資料㉒もそのような関連の資料ということでございます。

最後になりますが、資料㉓で、先ほど質問にお答えさせていただくときにも説明したeLTAXという仕組みがあります。このeLTAXという仕組みには今まで全団体までは入っていませんでしたが、今年の4月に全団体に入ってもらいました。

例えばどういうメリットが企業の皆さんにあるかということですが、資料㉔です。例えば給与支払い報告書というものを、例えば企業の皆

さんは支店がある市町村ごとに振り分けて郵送で送らなくてはいけないものが、このeLTAXシステム、地方税ポータルを使って、電子的にぱっと送れるようになるわけですから、明らかに負担が軽減されるということになるわけですが、これが自治体でまだ導入していないところがありますから、われわれとしてはぜひ導入してくださいということを言っております。

一方で、自治体の側からは、せっかく導入したのだけれども、企業さんから電子の報告書がないということと言われることもあるのです。ただ、企業の側からすると、地方団体が全団体が入っていないわけですから、それよりも今までどおり郵送した方がいいということになる。お互い立場があるのですが、そのままですと話が進まないわけで、やはり大きな方向としては、この電子申告等ができるように自治体は整備していくし、企業の皆さんも楽になるわけですから電子申告していただくということで、より良い方向に向かっていくということが必要かなと思っております。

以上でございます。

(林) ありがとうございます。

それでは、前田先生から、今の各論につきまして、ご意見、あるいはご感想等も含めて5分ぐらいでお願いします。

## Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

(前田) 時間制約と場所柄、法人関係について意見を言わせていただきますので、それに関するお考えをお二人からお聞かせいただければと思います。

まず、佐川審議官にご意見をお伺いしたいことは、先ほど来申し上げておりますように、わが国は人件費ですとか、土地コストですとか、市場の成長性ですとか、さまざまな面での調達コストですとか、明らかにライバルとなる国よ



り劣っております。そうしたディスアドバンテージを考えれば、せめて税制上のアドバンテージを与えないと、これから企業の成長は困難なのではないかと考えます。

そうしたことで実効税率の考え方も、10年前はイコールフットINGで良かったのですが、イコールフットINGではなくて、むしろ世界中から注目されるような思い切った引き下げが必要ではないかと思えます。

#### 〔欠損金の繰戻還付・繰越控除制度〕

これは非常に漠然としたことですので、もう少し具体的な細かなことについてご意見を申し上げますと、来年度の税制改正に向けまして租税研究協会のメンバーの方々からも出されていることですが、大企業に関しまして欠損金の繰戻還付ですとか、繰越控除制度についてぜひとも復活させてほしいというご意見がございます。

それから、先ほど繰欠の話がございましたが、繰越欠損金の控除期間につきましては、延長はなされてきていますが、それでもほかのライバル国などと比較いたしますと、やはりまだ短いということを考えますと、これの大幅な延長が必要ではないかと考えます。

#### 〔グループ法人課税制度〕

それから、グループ法人課税制度でございますが、これは先ほど私は所得税の最近の改革に懐疑的な意見を申しましたが、グループ法人課税制度の導入に関しましては、これは企業の組織形態の選択に対して極めて中立的で非常に優れた改正であったかと思えます。しかしながら、そうした制度のいいところをさらに伸ばすために、例えば連結納税制度の関連において、連結納税制度における連結子会社の連結前欠損金の持ち込みの制限を廃止でありますとか、それから、連結納税の開始に伴う資産の時価評価の廃止でありますとか、それから、除外要件の緩和など、一層の条件整備をすることが必要であると思えます。グループ法人課税制度の導入によって、連結納税制度を採用する企業を増やす土

台ができたわけですから、これをもっと後押しする必要があると私は考えますが、ご意見はいかがでしようかということです。

#### 〔事業税〕

それから、総務省の岡本さんに対しましての質問は、やはり法人関係でございますが、先ほど地方税は応益であるということが言われていたわけですが、その関連で言いますと、法人住民税をこの応益性の観点からどう説明するのかという、従来からある議論についてです。応益であればなぜ法人住民税を所得課税を中心にしてやっていくのか。要するに税金を払っていない企業は応益の条件を満たしていないという、いわゆる従来事業税につきまして言われた問題と同じ問題が残ってくるわけです。

先ほど来、言っておりますように、地方における法人課税のウエートを下げるためには、例えば法人住民税の法人所得税割というものを大幅に見直す必要があると思いますが、いかがでしようか。

#### 〔個人住民税〕

逆に個人で言いますと、個人住民税の、これも言い古されたことですが、均等割につきましては、明らかに非常に低い水準で推移しています。別に均等割を上げたからといって法人住民税を下げるための財源が確保できるというものではございませんが、やはりすべてにおいて法人の負担と個人の負担とのバランスが非常に欠落しているのではないかと考えます。

#### 〔固定資産税〕

同じことが固定資産税にも言えます。固定資産税の、いわゆる小規模土地の課税標準の6分の1特例がずっと続けられているわけですが、それに対して法人企業に対する減免というのは非常に限られたものであって、そのバランスをどう考えるのか。あるいは私は個人的には償却資産課税の必要性は認めるわけですが、ただ、企業の負担の関係から言いますと、その償却資産課税に対する明らかに企業の納税者の方からの不満は高まっていると思えます。そうした地

方税における法人税、法人課税における負担軽減について、具体的にどのようにお考えになるかということについてお聞かせいただきたいと思います。

以上でございます。

(林) 法人関係を中心にご意見、ご質問をいただきました。

それでは、玉岡先生からも引き続きお願いします。

#### 〔給付付き税額控除〕

(玉岡) まず国税について3点お聞きしたいと思います。1点目は、総論的には前田先生の話とかぶりますが、給付付き税額控除について、なぜ所得控除から税額控除に移るのかという、課税最低限の議論もありますが、制度を変えるときに十分時間をかけて議論して、それで漏れないように制度設計をして、それから実施するのがどういう税をつくる場合でも望ましいと思います。具体的に税額控除をどのように実施するのかということで、私が考えるには、多分これは世帯単位で税額控除を考えないとまずいだろうと思っているのですが、今考えられている給付付き税額控除というものが世帯単位で制度設計するのか、あるいは現在は個人単位課税ですが、個人単位課税の制度の枠組みの中で給付付き税額控除をやるのかどちらなのか。個人単位の場合も家族内に高所得の人がいる場合にどうなのだという問題がありますので、どちらを取ってもややこしいので、その辺を今現在どのように考えられておられるかということをお聞きします。

#### 〔法人課税〕

2番目が法人課税についてです。資料を使ってご説明もありましたが、企業が負担している税ですが、実効税率というのは表面的な税の負担を見ているだけで、課税前利益に対して租税特別措置等を考えた上でどれだけ税負担をしているかということで、実質負担税率という言葉

があります。実効税率を下げて、ペイ・アズ・ユー・ゴーで片方で租税を廃止してということがあるとは思いますが、ターゲットとする成長エンジンとなるような企業、産業に対して、実質負担税率というものをどういう水準にするのか。多分下げないとしんどいと思うのですが、決めたとおりペイ・アズ・ユー・ゴーで、その産業の中で代わりに租税を廃止して実効税率を下げたのだという形にするのかどうか。政策判断だと思うのですが、その辺についてはどうお考えかということです。

#### 〔消費税〕

3番目は消費税についてです。これも将来のことで、政治のことでどうなるかわからないのですが、今の雲行きからすると複数税率になるだろう、食料品について軽減税率、非課税、あるいはゼロ税率ということが考えられます。資料でご説明されたように、何が食料品で、何が軽減税率かというのは非常にややこしくて、私は消費税ばかり二十何年勉強してしまっていて、それでわかったことは、税率は基本的に1本でやった方がいい、それで生じる逆進性は財政措置全体で考えた方がいいというのが共通の見解だと思うのです。でも多分そのようにはならなくて、どうしても複数税率になってしまうと思うのですが、食料品の定義等をめぐって非常に大混乱が生じると思うのですが、どうお考えなのかということをお聞きしたいです。

#### 〔地域間格差の問題〕

次は地方税ですが、1点目は、格差の問題で、一人当たり税収で見ているいろいろな税目がどれぐらいの格差があるかと、都道府県別に見ています。地方消費税を増やしていったときにどうなるかということで、格差が縮まる方向に行くだろうと。でも地方消費税を拡充したとしても、なおかつ、格差は残るわけです。同じ県内であっても市町村に対する交付金の配分の仕方は今現在の基準がありますので、それによっても都道府県内の市町村での格差があるということで、偏在性の少ない税目を拡大していったときにな

おかつ残る格差にどう対処するか、これは財政調整、財源調整の話ですが、それについてどうお考えかということが1点です。

#### 〔地方消費税〕

2点目は、これも地方消費税ですが、現在、清算という仕組みで各都道府県に消費地に税収が行くように割り振っているわけですが、その清算の仕方を現行どおりのものを踏襲するのか、あるいは消費税の税率が引き上げられたときに何かもっと別の方式に変えるのかどうかということです。もっと進むと、今は国税におんぶに抱っこの状態ですが、地方の方で独自に地方消費税というものを課税、徴収するのかどうか、それについてどうお考えかということです。

#### 〔納税環境の整備〕

3番目は、これは国税、地方税共通ですが、あえて地方税の方でお聞きします。納税環境の整備というところで、eLTAXの話がありました。常々疑問に思っているのは、日本では納税協力費というのですが、企業や個人が税を納める際に帳簿をつけたりとかするのに掛かる税以外の費用のことを指します。日本では納税協力費についてはかなり関心が低く、研究も少なく、諸外国の研究を見ると、納税協力費というのは規模の大きな企業、事業ほど相対的に掛ける費用は少なくなっている。つまり小規模の事業ほど税を納めるに際して対売上げなどで見て相対的にたくさん費用を負担しているということで、この納税協力費用を下げる方向にした方がいいと思うのです。eLTAXとか、あるいは国税と連携して電子納税を進めていくと思うのですが、納税協力費をどうやって下げていくかということについてお考えをお聞きたいと思います。

以上です。

（林） 玉岡先生から幾つか質問をいただきました。お二方に、まず前田先生からの主として法人関係のご質問、それと玉岡先生からの各税目についてのご質問に対してお答えをお願いします。

ます。

#### 〔法人税関係〕

（佐川） 前田先生のご質問で、1点目の法人税の大幅なアドバンテージが必要ということについては、経済界、経産省からも言われておりますので、問題意識としては十分理解しております。税制改正大綱にあるとおり、課税ベースの拡大による財源確保と併せて、税調で議論をされていくということだと思っています。

それから、2点目の欠損金の繰戻還付とか繰越欠損金の延長の話は、パイ・アズ・ユー・ゴーの世界でどうやって議論していくのかと考えております。

それから、3点目のグループ法人課税のところは、ご評価いただきまして、ありがとうございます。今後、さらなる範囲の拡大とか、それから、SRLY ルールのさらなる拡充のような話は、当局として、租税回避行動をどのように考えるかということが非常に重要な課題でありますので、今回導入しました制度の様子を見ながら、また経財界、経産省と議論していきたいと思っています。

#### 〔地方税関係〕

（岡本） 先ほど前田先生からご指摘をいただきました法人住民税、法人税割に関しまして、そもそも地方の法人課税をどう考えるかということにもつながってくるかと思いますが、地方にとって法人は非常に大事な存在でございますし、一方で地方団体としてもその役割を当然果たしている。産業活動の基盤の整備であるとか、例えば企業誘致であるとか、そういうインセンティブ等を考えまして、また、実際問題として非常に法人課税のウエートも先ほど申し上げましたように大きいということも含めると、法人二税というものが非常に重要な役割を果たしているという中でどういう改革をしていくかということかと思っています。

併せて、法人住民税の均等割の話等々もされ



まして、個人住民税の方の均等割のところは低いのではないかとのご指摘がありました。これも前から議論があるところでもございますが、法人住民税の均等割のところでも、例えば従業員数50人以下の小規模な事業所については軽減税率を適用していますから、個人だけ非常に低く、法人にだけ過重に負担いただくというのはわれわれも当然考えていません。ただ、その一方で、法人への所得課税のあり方については、先ほど申しましたように、これは法人事業税の方ですが、外形標準課税を導入している中で、この割合を今後どうしていくのかというのは、当然検討課題ということになってくるのではないかと考えております。固定資産税も併せていろいろと議論を今後深めていく必要があろうかと思っております。

(林) 佐川さんに対する玉岡先生からのご質問で、所得税に、給付を組み込むとすると課税単位についていっそうの議論が必要ではないかということでしたが、これについてはいかがでしょうか。

#### 〔給付付き税額控除〕

(佐川) まず、給付付き税額控除の話で、1点目のなぜ所得控除から手当なのかということについては、先ほどお答えしたもので回答とさせていただきます。世帯単位なのか、個人単位かということについては、先ほどは詳しくご説明していませんが、各国両方あります。したがって、先ほど申し上げましたように、何のためにどのように配るのかということをしきりと議論しないとイケないのだと思っております。

#### 〔法人への実質負担〕

それから、2点目の法人の実質負担の話は、先ほどの資料⑨(資料編50頁)のKPMG 税理士法人の表を参考にいただければと思います。それから、研究開発税制を随分使っている一部の業界は、やはり10%ぐらい実質負担率が下がっているということもあります。それ以上にさらに引き下げるという議論であれば、そこは44兆円の国債発行、国の財政状況も含めてどう考えるかということだと思います。



### 〔消費税〕

それから、3点目の消費税ですが、逆進性について、社会保障をどう配分するかということを含めて議論すべきではないかという点は、全くおっしゃるとおりだと思います。ただ、全体の方針は、先ほどご紹介した税制改正大綱に沿ってということですが、逆進性対策として、軽減税率がいいのか、給付がいいのかということについては、本当にいろいろなご議論がありますので、これから議論させていただきたいと思います。

(林) ありがとうございます。

岡本さんに、偏在の少ない税源にしたとしても、なお残る問題があるのではないかということと、それから、徴収に関する議論がありました。これについてはいかがでしょうか。

### 〔財政調整のあり方〕

(岡本) まず、1点目の偏在の話ですが、先ほどのお答えと近くなってくると思うのですが、先ほど申し上げたように、地方税の格差は都道府県単位で見えますが、大体3倍、地方消費税は1.7倍ですから、そういう意味でいうと、地方消費税の充実ということになると偏在性は低くなっていくとは思いますが、いずれにしても、今後も財源調整は必要です。しかし、これはそのウエートが高まっていく中で地方税というものが大事だと自治体も思うし、住民の人も思う。そのようになったときの支出のあり方なり、システムのあり方は絶対変わっていくのではないかと考えております。いずれにしてもどのような財政調整をしていくのかというのは、多分一番初めのご指摘にありましたように、国のあり方をどうするのか、福祉というのは均一的に引き続きやっていくというふうにするのか、自治体によってものすごく柔軟なものとするのか、仕組みによって変わっていきますが、少なくとも最低限の保障は必要なのかなという気がいたしております。

### 〔地方消費税〕

もう1つ、消費税が軽減税率というか、複数税率になったときにどうなるかということで、地方消費税は多くの検討課題を抱えることになろうと考えております。そういう意味でいうと、国税でいろいろと議論があるように、地方消費税もいろいろと議論が出てくるのかなと思っておりまして、時間がないのでこれ以上具体的に説明できませんが、問題が出てくるのかなと思っております。

### 〔納税環境の整備〕

3番の納税協力のところに関しましては、繰り返しますが、納税される側のコスト削減は非常に大事だと考えておりますが、まずはステップ・バイ・ステップと思っていまして、先ほど申し上げたように、電子申告で対応できていない自治体がまだかなりありますから、まずその対応団体を増やしていくということがあるだろうと思いますし、一方で国税連携ということで、自治体と国税との協力ということで来年1月から始まる。そういう行政間の協力によっていろいろな方の負担を軽減するということもありますから、それは方向性としては誠にございまして、努力してまいりたいと思っております。

## おわりに

(林) ありがとうございます。すみません、司会の不手際で若干時間がオーバーしております。皆さんの方もまだもう少しこれは確かめたいということがおありかと思えます。私もありますが、時間がこういう状況でございますので、また紙面等で中身を見ていただく、あるいはまたご質問等あれば、事務局を通じてしていただくということでご容赦いただきたいと思います。

今日はお二人、財務省と総務省から来ていただいて、それぞれお立場もあると思いますが、かなり踏み込んだお考えも聞かせていただけた

と思います。どうもありがとうございました。  
それから、前田先生、玉岡先生、質疑に参加いただきまして、どうもありがとうございました。

# 税法における『司法的積極主義』 の意義と課題

大阪大学大学院高等司法研究科教授

谷口 勢津夫

## I. はじめに

ご紹介いただきました谷口でございます。本日は、「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」と題して、1時間半、報告をさせていただきます。

本日の報告につきましては、既にご案内にも書いておりますように、最近、税法の分野でも、特に租税回避事案を巡って、司法の役割あるいは裁判所の責任が問われ、注目を集めるようになってきております。判例の中には、これに応えるかのように、税法の解釈適用について、これまでにないような、かなり踏み込んだ判断を示すものがみられるようになってきました。この報告では、このような傾向を「司法的積極主義」と呼ぶこととした上で、いくつかの租税回避判例の検討を通じて、その意義や課題を明らかにしていきたいと考えております。

### 1. 最近の税務訴訟の状況と 「司法的積極主義」

はじめに、最近の税務訴訟の状況について、簡単に触れておきたいと思います。最近の税務訴訟の納税者勝訴率は、一部勝訴も含めると、



国税庁の統計によれば平成15事務年度以降はほぼ10%以上で推移しております。平成18事務年度は17.9%という納税者勝訴率になっております。

ただ、この6月で終わった平成21事務年度については、5.0%で、前年度に比べて5.7%ダウンしています。前年度に比べて半減というような状況なのですが、これだけで、納税者勝訴率が今後も下がっていくとみるのは、時期尚早だと思います。例えば、昨年12月3日のガーンジー島の法人所得税事件や今年7月6日の生命保険年金二重課税事件における最高裁での逆転判決みると、今後の行方をもう少し長く慎重に見守っていく必要があると思っております。

最近の税務訴訟については、納税者側の勝訴率が高いというだけではなくて、国側勝訴の判決をみても、裁判所はかつてよくみられたような、ちょっと言いすぎかもしれませんが、通達を読むかのごとき感覚を払拭できなかったような判決、税務行政追従的な判決があまりみられなくなり、裁判所が独自に積極的に踏み込んだ判断を示すようになったと思います。平成15年以降の最高裁判決だけをみても、後で取り上げます外国税額控除余裕枠利用事件、映画フィルムリース事件のほか、外国親会社ストックオプション事件、オウブンシャホールディング事件、タックス・ハイブン対策税制と日星租税条約の抵触事件など、注目すべき判決が次々と下されております。

先ほども言いましたが、この報告では、税法の解釈適用について独自に積極的に踏み込んで判断するような裁判所の態度というような意味で、「司法的積極主義」という言葉を使っております。ただ、この言葉本来の意味は、憲法訴訟における違憲審査権の行使に当たって、裁判所が、立法府及び行政府からなる政治部門の判断に積極的に介入する態度をいうわけですが、裁判所の積極的な踏み込んだ判断というようなところをとらえて、現在の税務訴訟における裁判所の判断の仕方あるいは態度を、「司法的積極主義」と呼んでみたわけです。

そのような裁判所の態度は、租税回避事案において特に強くみられるように思います。そのような租税回避判例の検討が本日のメインのテーマではありますが、その検討に入る前に、裁判所がなぜ租税回避事案において「司法的積極主義」の立場を取るようになってきたのか、その理論的背景や経済・社会的な背景について、簡単にみておきたいと思います。

本日の話は、簡単な資料「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」（本誌269頁～271頁）をお配りしておりますので、それに即して進めることにいたします。

## 2. 税法の解釈適用における実質主義

まず理論的な背景についてお話ししたいと思います。資料1（本誌269頁）中ほどに Blumenstein というスイスの税法学者の言葉を引用しておりますが、「租税というものは経済生活の諸現象の上に建てられるものである。」（\*報告者 注：E. Blumenstein, Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, Archiv fuer schweizerisches Abgaberecht Bd. 8, Heft 5 / 6 (1939), 161, 188.）といわれることがあります。この言葉が意味するのは次のことであろうと思います。

すなわち、租税という建物は、経済取引ないしその成果を対象にし、それを土台にして建てられるものではあるが、その課税の仕組みを定める税法は、経済取引を規律する私法を念頭に置いて、私法上の概念や法律関係を課税要件要素（Steuertatbestandsmerkmale）として取り込み、課税要件を定める場合が多い。つまり、租税という建物の建材として、税法は私法上の概念や法律関係を使用する場合が多い、ということの意味しているのだらうと思います。

そのように、土台は経済取引であるけれども、その上に建てられる建物の建材は、私法上の概念や法律関係であるというふうなことから、ということが起こってくるかという、その土台としての経済取引に関する経済的思考と、建材としての私法上の概念、法律関係に関する法的思考とが、その建物の中で対立し、建て付けの悪さが生じてきます。つまり、税法は、建て付けの悪い法律だ、ということができようかと思います。

税法のそのような建て付けの悪さを解決するために、古くから税法の分野で主張されてきたのが、経済的実質に即した解釈適用という考え方です。経済的実質に即した解釈適用を要請する考え方を実質主義あるいは実質課税の原則というのですが、その意味するところについて、ある論者の説明によると、次のように述べられ



ています。

「租税の賦課・徴収は、租税法律主義の意図するところにより租税法の定めに基づくものであるが、その対象となるものは現実の経済取引であって、その経済取引と租税法を結びつけるものが、租税法の解釈・適用の問題である。この解釈・適用に当たって要請される最も重要な基本原則の一つに実質課税の原則（又は実質主義ともいう。）がある。」（＊報告者注：金子宏ほか編『実践租税法大系（上）基本法編』（税務研究会・1981年）53頁〔品川芳宣執筆〕）

税法の建て付けの悪さというものが顕著に表れるのが租税回避の場面であると思います。租税回避の定義についてはいろいろなものがありますが、要は、納税者において、立法者が課税要件を定めるに当たって想定している私法上の取引形式ではなくて、それとは異なる取引形式を選択することによって、納税者が当該課税要件の充足を回避し、租税負担の軽減・排除という租税上の利益を得ること、といっていよいと思います。

ここで、「立法者が課税要件を定めるに当たって想定している私法上の取引形式」と言いましたが、教科書などでよくみられる表現として、「通常の取引形式」というような表現があります。そこでいう「通常の」についてですが、立法者が法律を定めるに当たって想定しているような取引形式を「通常の」と呼んでいるわけでありまして、逆にそれとは異なるような取引形式は、立法者の想定外であるという意味において「異常な」と呼ばれることもあります。「通常の」とか「異常な」というと、ちょっと別色の付いた言葉として受け取られるかもしれませんが、租税回避を考える場合の「通常の」とか「異常な」という言葉については、こういうふうに、その課税要件を定めるに当たって立法者が想定している取引形式であるか、想定外の取引形式であるかがポイントであろうかと思えます。

この点についてさらに敷衍しますと、私法の

世界においては私的自治、契約自由が支配しますので、立法者の想定内の取引形式であれ想定外の取引形式であれ、そのどちらを選択するかは、納税者の自由です。すなわち、納税者には私法上の選択可能性が当然認められておりまして、そのいずれの取引形式も自由に選ぶことができるわけです。

ところが、納税者がこの私法上の選択可能性を行使することによって、税法の世界においては、通常の取引形式を用いて定められた課税要件の充足を回避して、立法者の想定に反して租税負担の減免の利益を得ることが行われるのですが、これが租税回避といわれるのです。

このような定義によれば、租税回避のために私法上の選択可能性を利用するということは、税法の側からみると、私法上の選択可能性の濫用と評価されることになります。繰り返しになりますが、これは私法の側では濫用ということにはなりません。私法の世界ではいずれの取引形式の選択も自由であって、濫用とは評価されないのですが、税法の側からみると、私法上の選択可能性が濫用されている、租税回避だということになるわけです。

このように、租税回避の場面で問題となる通常の取引形式と異常な取引形式は、私法上の法形式の点では異なるのですが、達成される経済的成果、すなわち、経済的実質の点では同じですので、租税回避については、私法上の法形式を重視する法律的な思考と、税法の対象とする経済取引の経済的実質を重視する経済的思考、との対立が顕著になるのです。租税回避事案において法律的思考と経済的思考との対立が先鋭化するところに、司法的積極主義が登場してくる理論的な背景があると考えられます。

なお、気を付けなければならないのは、税法の建て付けが悪いからといって、直ちに、実質主義あるいは経済的思考の方にウエートを置くべきであるということにはならない、ということです。あるいはそのような結論を志向することにはならない、ということです。この点に関

しては、租税回避目的を裁判官がどのように評価するかが重要な意味を持つと思われますが、この問題については後で検討することになります。

もう一方、司法的積極主義の登場してくる経済・社会的な背景を簡単にみておきます。それは、端的に言えば、現在の経済社会において租税回避スキームが非常に活発化しているとか、あるいは複雑・高度化しているとか、あるいは国際化している、というような経済・社会的な実態があらうかと思います。別の角度からみると、租税回避スキームというのが商品化しているとみてもよいかもしれません。

こういう経済・社会の実態に対して立法的にこれに対応しようとする、法律を改正して租税回避を阻止することでは、迅速性といえますか、あるいは個別の対応という点で、不十分であると思われるわけです。そこで登場してくるのが、租税回避事案において司法の役割を重視する、あるいは司法の責任を重視する、という考え方であらうかと思います。

### 3. 司法の役割・責任論とそのための技法

お手元に「第62回租税研究大会報告用別添資料～判例抜粋～」(以下別添資料という。本誌272頁～278頁に掲載)をお配りしています。まず、そういう司法の役割論、あるいは司法の責任論というものについて触れた判決の例といたしまして、別添資料1(本誌272頁)の外国税額控除余裕枠利用事件の大阪高裁判決(\*報告者注:大阪高判平成14年6月14日 訟月49巻6号1843頁)の中での課税庁側の主張をみておきたいと思います。1頁の真ん中よりちょっと下の「これに対し」というところからご覧ください。

「我が国においては、租税法律主義を比較的厳格に適用すること、また、明文の租税回避否認規定がなければ否認をし得ないと解されていることなどから、ともすれば、租税法の解釈・適用が硬直的、形式的な判断に流れやすく、そのため、もともと外国のアレンジャーにねらわ

れやすい面がある。また、事後的に新たな立法を行うことにより租税回避防止を図ることに限界がある。

したがって、このような租税回避行為の濫用事案においてこそ、具体的妥当性を確保するための司法の役割が存するのであり、具体的妥当性確保の見地から事実認定、法律解釈を展開する裁判所の活動により、一定の範囲内において正義が確保されることにこそ司法権の存在意義があるのであり、これがされないことは、正に司法の役割の自己放棄にほかならない。」

もう1つ例を挙げるとすれば、別添資料には出ておりませんが、オウブンシャホールディング事件で、1審判決は第三者割当増資を構成する個々の行為に着目して法人税法22条2項の適用を否認したわけですが、この1審判決に対して、控訴審判決(\*報告者注:東京高判平成16年1月28日 訟月50巻8号2512頁)は次のように述べております。

「原審は、関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見ず、一部を恣意的に切り取って結論を導いた排りを免れず、争点について判断し、紛争解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない。」

これらをみても、租税回避事案において司法が積極的な役割を果たすべきであるというふうな司法の役割論あるいは責任論というもの为主張されたり、あるいは判決文の中で述べられるようになってきているという点が注目されると思います。

なお、このような司法の役割論あるいは責任論は、広い意味では司法制度改革の流れの中に位置づけることができるかもしれませんが、その検討は別の機会にしたいと思います。

さて、司法の役割・責任を果たすために、裁判所はどのような技法ないし手法を用いるのか。この点を特に租税回避への対処方法についてみておきますと、これまで裁判例に表れてきた代表的な方法としては、1つ目に、課税減免規定の限定解釈による否認論があります。これは外

国税額控除の余裕枠利用事件において下級審で採用された考え方ですが、上告審の方で、別の事件でありますけれども、同じような事案が争われた事件で、外国税額控除制度の濫用というような考え方が登場しました。これを私は「課税減免制度濫用の法理」と呼んでおりますが、これが2つ目です。3つ目として、私法上の法律構成による否認論があります。4つ目として、私のネーミングですが「取引の全体的・一体的観察法」というような事実認定の方法があるかと思います。

これらについては後で個別的に検討することになりますが、その前にこれらの位置づけを整理しておきたいと思ひます。租税回避に関してはドイツで非常に古くから議論されてきたところであり、わが国の租税回避論もドイツの議論の影響を強く受けていることから、ここでは租税回避に関するドイツの議論を念頭に置きながら、先の4つの方法の位置づけを整理しておきたいと思ひます。

#### 4. 租税回避の概念と租税回避への対処方法

ドイツでは、租税回避は、脱法行為と同じく、法律回避の一場合として位置づけられています。日本で、脱法行為が税法の分野で問題になった事件としては、一括支払システム事件があります。最高裁まで行った事件（\*報告者注：最判平成15年12月19日民集57巻11号2292頁）ですが、あの事件で問題になったような行為は脱法行為といえようかと思ひます。ドイツでは、租税回避のそのような位置づけからして、租税回避については、税法の許される解釈適用の限界を越えたところから、租税回避の概念が成立するか、あるいは租税回避が始まる、というような説明がされます。

一般論として、法律回避の中に含まれると考えられている租税回避について、ドイツでは、法律回避の議論を念頭に置きながら、対処方法についての整理がなされるのですが、法律回避

については、大きく分けて、法律の解釈による対処と、事実認定のための事実の解釈による対処とに分けて、対処方法が議論されます。

先ほど挙げました4つの方法のうち、法律の解釈による対処方法に対応するのが、資料1（本誌269頁）の①と②、すなわち、①課税減免規定の限定解釈による否認論と②課税減免制度濫用の法理だと思ひます。他方、③私法上の法律構成による否認論と④取引の全体的・一体的観察法が、事実認定のための事実の解釈による対処方法に対応するものだと思ひます。

時系列的にみますと、課税減免規定の限定解釈による否認論と私法上の法律構成による否認論というのが先に出て、その後、取引の全体的・一体的観察法と私が呼んでいるものが、私法上の法律構成による否認論の延長線上という形で出てきて、その後に、課税減免制度濫用の法理が出てくることになるわけですが、この報告では、ドイツの議論に従ってこれらを整理して、法律の解釈による対処方法の方から、まず検討していくことにしたいと思ひます。

## Ⅱ. 課税減免規定の限定解釈による否認論

### 1. 外国税額控除余裕枠利用 〔三井住友銀行〕事件

そこで、課税減免規定の限定解釈による否認論からはじめます。検討に入る前に、外国税額控除余裕枠利用事件がどのような事案であったかを簡単にみておくことにします。

簡単にいえば、ある外国法人が、その外国法人の所在地国の政府に対する外国税額控除の限度額に余裕枠がないために、第三国への投資による運用益に対して第三国でかかる源泉税が自国の政府に対する外国税額控除を通じて回収できないという事情にあったわけですが、その外国法人が、日本の内国法人である銀行を通じて、第三国に投資して、日本政府に対する外税控除

の利益を間接的に、銀行を通じて、享受するというふうな事案であったかと思います。

このような事案について課税減免規定の限定解釈による否認論を採用したのが、先にも少し言及した大阪高裁の平成14年6月14日の判決ですが、その内容をみておきたいと思います。**別添資料3（本誌274頁）**の10行目辺りからちょっと読み上げさせていただきますと、「租税法主義の見地からすると、租税法規は、納税者の有利・不利にかかわらず、みだりに拡張解釈したり縮小解釈することは許されないと解される。」ここまでは前置きですが、課税減免規定の限定解釈による否認論に関する説示はここからです。「しかし、税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈を取る余地もあり、また、これらの規定については租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものということができる。」と判示されていますが、その中の「その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈」というのが、課税減免規定の限定解釈というものであって、これによって当該課税減免規定の適用を否定するというのが、課税減免規定の限定解釈による否認論ということになるかと思っています。

## 2. 課税減免規定に関する 適用除外要件（規定）の創造

この、課税減免規定の限定解釈というものは、そもそもどういう意味を持つのかということについて考えてみますと、これは、別の角度から見ると、課税減免規定に関する適用除外規定あるいは適用除外要件を創造する行為です。ですから、純粋に法規の意味を明らかにするという解釈という行為を越えて、新たな課税要件を創造しているとみることができます。

すなわち、現在の法人税法69条1項の中には括弧書きがありまして、「内国法人の通常行わ

れる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額を除く。」と定めていますが、これは平成13年度改正で設けられたものです。まだこの適用除外要件が定められていなかった当時から、その要件が69条1項の中にあるかのような解釈をしたわけです。したがって、これは要件を創造する行為であって、法律規定の意味を明らかにするという狭い意味での解釈とは違う行為だと思っています。

これを、ドイツで広く普及しております法学方法論の観点からみますと、目的論的制限（teleologische Reduktion）と呼ばれる、法創造の一種とされるような行為です。すなわち、この適用除外要件がなかった当時からその要件があったように解釈するわけですので、いってみれば、適用除外要件の欠缺があるにもかかわらず、その欠缺がないように、その欠缺を補って、補充して法を適用するということが行われたわけです。

要するに、課税減免規定の限定解釈による否認論は、私人がその課税減免規定に適用除外要件が定められていないことに着目して、当該規定の趣旨・目的からすれば当該規定の適用を受けられないような行為について、当該規定による課税減免の利益を受けようとしたことに対して、そのような行為にかかる適用除外要件の欠缺を補充して、そのような行為に対する租税利益を否認する、というような方法であるとみてよいかと思っています。

この事件に即していえば、法人税法69条の趣旨・目的からすれば、外国法人税の「納付」という行為に該当しないような外国法人税の支払について、そのような支払にかかる適用除外要件の欠缺を補充して、外国税額控除の適用を排除するという方法だといってもよいと思います。

先ほど読み上げた判決文によりますと、課税減免規定の限定解釈というのは、「課税減免規定の趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈」とされておりまして、同様の解



釈方法は、わが国では、アメリカのグレゴリー判決で採用された解釈技術として紹介されています。

このアメリカのグレゴリー判決というのは、わが国でもしばしば紹介され、検討されている判決ですが、そのグレゴリー判決で採用された解釈技術に関して、ある論者は次のように述べています。すなわち、「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができる」と解すべきであろう。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。」（\*報告者注：金子宏『租税法（第15版）』（弘文堂・2010年）119頁）

また、別の論者によれば、「一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税者の採用する（租税支払の減免を主要な目的とする人為的で事業目的のない）私法上の取引形式は、当該課税減免規定の射程範囲外であり、したがって、

（当該課税減免規定が適用されない結果として）課税が行われることを認めるのが、この方式の帰結である。当事者が課税減免規定の適用を受けることのみを目的として事業目的のない不自然な取引を行った場合に、そのような不自然な取引形態は当該課税減免規定の本来予定していないものであるとして、その適用を否定すれば、結果として租税回避の『否認』を行うのと同様の効果を得ることが可能となろう。」（\*報告者注：中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002年）223頁）と述べられています。

### 3. 課税減免規定の立法目的と納税者の事業目的(租税回避目的)との関係

このように、課税減免規定の限定解釈による否認論を唱える論者の考え方をみますと、課税減免規定の限定解釈による否認論というのは、課税減免規定の立法目的と、納税者の事業目的、あるいは事業目的の対概念としての租税回避目的、とを関連づけて立論されたものとみることができると思われます。すなわち、課税減免規定は、その本来予定している事業目的のある行為には適用されるが、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為には適用されない、というふうな考え方として立論されたものということができると思います。

要するに、課税減免規定の限定解釈による否認論は、課税減免規定の立法目的との関連において納税者の事業目的あるいは租税回避目的を基準とする、または重視する解釈論であると理解することができます。ここでいう「解釈」というのは、先ほども述べましたように、狭い意味での解釈というよりもむしろ、法創造の領域に属するような「解釈」といふべきもの、鍵括弧を付けていふべきものだと思いますけれども、そういうふうな、租税回避目的を重視するとか、あるいは基準とする「解釈」論というのが、課税減免規定の限定解釈による否認論の本質であろうと思うわけです。

では、次に、そのように租税回避目的というものを解釈論の中に持ち込む意味といえますか、あるいは意図というのは、どこにあるのかということを考えてみたいと思います。まず、租税回避というのは不当であるということが一般にいわれております。その不当ということの意味なのですけれども、先ほど租税回避の定義のところでも述べましたように、納税者が通常の取引形式を選択するのではなくて、異常な取引形式、立法者の想定外の取引形式を選択することによって租税上の利益を得るとというのが租税回避ということなのですが、そうすると、通常の取引

形式を選択した納税者と、異常な取引形式を選択した納税者との間で、課税上の不公平が生ずることになるわけです。この不公平が生ずるということをもって、租税回避が不当であるというわけです。すなわち、租税回避というのは、租税正義の要請である租税負担公平の観念に反するということになるわけです。

このように不当と評価される租税回避については、それがどのような態様で試みられるかによって、その態様いかによっては、税法の解釈者すなわち税務官庁や裁判官の気持ちや、租税正義の実現、言い換えれば、租税負担の公平実現の見地から、何とかして、課税要件法の緩やかな解釈によって何とかして、租税回避を阻止しようという方向に動くということは、あり得ることだろうと思います。特に裁判官については正義の実現ということが使命ですので、納税者間の不公平をもたらす租税回避については、正義に反するということから、その法律の解釈を通じてこれを何とか阻止できないかと考え、そのための操作というか、あるいはそのための技法を駆使するということはある程度得ようかと思っています。

先ほど述べました課税減免規定の限定解釈というのは、そのような緩やかな解釈の1つであらうかと思っています。すなわち、その規定の意味内容を明らかにするというような意味での、狭義の解釈とは違って、法律上明文の規定では定められていないような要件を、定められているかのごとく解釈するという、一種の要件の創造を行うというようなことが、その限定解釈の意味であるということは先ほど述べましたが、そういう解釈は、正義を実現するための一種の技法とみることができようかと思っています。要するに、課税減免規定の限定解釈による否認論というのは、裁判官の正義・公平感覚に訴えて、裁判官に租税回避を阻止する解釈論を展開させようとするところにそのねらいといえますか、企図といえますか、そういったものがあるとみてよいと思います。

### Ⅲ．課税減免制度濫用の法理

#### 1. 外国税額控除余裕枠利用事件 [旧大和銀行・旧三和銀行]

そのような企図、ねらいがより前面に出たのが、次にみる、課税減免制度濫用の法理と私が呼ぶ考え方です。課税減免制度濫用の法理と私が呼ぶ考え方を採用したのは、外国税額控除余裕枠利用事件の、先ほどは三井住友銀行の事件でしたが、それとは別件の旧大和銀行事件の平成17年12月19日（＊報告者注：民集59巻10号2964頁）と、旧三和銀行事件の平成18年2月23日（＊報告者注：訟月53巻8号2461頁）の最高裁判決です。

別添資料3から4（本誌274頁～275頁）にかけて前者の判決を引用しておりますけれども、この課税減免制度濫用の法理と呼ぶ考え方を示している部分だけを読むとすれば、別添資料4の上の方の下線を引いた部分です。「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであ[る]」と述べておりますが、外国税額控除制度の濫用という表現をより一般化するとすれば、課税減免制度の濫用の法理と呼んでいいのではないかと思います。同じような判断はその次の旧三和銀行事件でも示されておりますが、「本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであ[る]」というように判示されています。

この2つの判決文をみると、同じようなことを書いているわけですが、文章の長さ自体がかなり違いますし、表現も違います。これにはそれなりに意味があると考えられるのですが、その点については後で時間があれば簡単に触れさせていたきたいと思います。

## 2. 課税減免規定の限定解釈による 否認論との関係

さて、この2つの判決で示されたような考え方をどういうふうに位置づけ、評価するのかを考えてみたいと思います。先ほどもしました大阪高裁の平成14年の判決が示した課税減免規定の限定解釈による否認論との関係から、まず、みていきたいと思います。

この2つの最高裁判決で示された考え方については、課税減免規定の限定解釈による否認論の延長線上でとらえる有力な見解があります。すなわち、最高裁判決は「法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」（\*報告者注：金子・前掲書119頁）と評する見解です。この2つの判決で示された考え方を以下では私のネーミングに従って「課税減免制度濫用の法理」と呼ばさせていただきますが、課税減免制度濫用の法理というのは、そのねらいといいますか、企図の点では、確かに、課税減免規定の限定解釈による否認論の延長線上にあるととらえてよいと思います。

旧大和銀行事件の最高裁判決に関する調査官解説をみますと、次のように濫用阻止の必要性を強調しております。ちょっと長くなりますが、読ませていただきます。

「特に、本件で問題となったような取引は、いずれも、本来は外国法人が負担すべき外国税額について、これを日本の銀行が、手数料その他の対価を得て引き受けて、それを自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって回収するというものであって、外国法人税額控除制度の本来の趣旨目的とは全く異なる方法で同制度を利用するものであり、同制度の濫用と評価することができるものである。……」。

……。このスキームは、外国企業にとって極めて都合のよいものであると同時に、我が国

の財政には看過することのできない悪影響を与えるものであるということが出来る。……。外国税額控除を利用した租税回避スキームの場合には、いったん海外に流出した利益はわが国には戻ってこないものであり、本来わが国に入るべき税収の多くが海外に流出することになるということもできる。

このように考えると、外国税額控除制度の濫用に歯止めをかける必要性は高いものである。そこで、このような事件の発生を防止するために、平成13年に法人税法の改正がされるに至っている。」（\*報告者注：杉原則彦・法曹時報58巻6号1981頁、1987頁～1988頁）

ここで述べられていることをみると、最高裁判決は、ある意味、財政政策といいますか、税収確保といいますか、そういった政策論にまで踏み込んだ判断を前提にして、外国税額控除制度の濫用を阻止したのだと、この調査官解説は述べているように解されます。こういうふうなねらいからすると、法的な正義の実現というよりもっと広い意味で財政政策の実現、あるいはその財政政策を阻害することを阻止するというふうな観点まで盛り込んで、租税回避の否認に対して、厳しい判断を下したことになるという理解することができます。

元最高裁判事が著書の中で次のようにも述べています。すなわち、「法律の規定の趣旨を無視して、条文のすき間を探して課税を免れようとするやり方については、裁判所の態度はかなり厳格です。……。その限界はむずかしい点がありますが、あまりにも姑息な手段を使って税を免れるようなケースには厳しいのではないかと思います。」（\*報告者注：滝井繁雄『最高裁判所は変わったか——裁判官の自己検証——』（岩波書店・2009年）195頁～196頁〔滝井発言〕）

このようなことも述べられておりますので、正義の実現、さらには税収の確保といったところまで踏み込んで租税回避を阻止するというようなことを、裁判所に判断させたという点では、先にみたような司法の責任論の影響があるので

はないかと思えます。

しかしながら、課税減免制度濫用の法理という最高裁判所で採用された考え方は、その方法論の点では、課税減免規定の限定解釈による否認論とは断絶している、延長線上にはない、と私は理解しております。つまり、課税減免規定の限定解釈による否認論というのは、法人税法69条の「納付」という文言に着目して、あくまでもその「納付」という文言の解釈という枠内で、69条の趣旨・目的を斟酌して、69条の中に適用除外規定が定められていないという欠缺を補充するというふうな考え方であったと思えます。したがって、あくまでも「納付」という文言の解釈というスタンスは崩していないと考えますが、最高裁の採用した考え方は、「納付」という文言の解釈という枠を取っ払って、69条の趣旨・目的それ自体を基準にして、あるいは趣旨・目的を要件として、といってもよいかもしれませんが、この趣旨・目的に反する行為を濫用だと端的にいつているわけです。濫用と認定して、その規定の適用を否認するということです。ここには「納付」という文言の解釈というような思考は、もうみられないと思います。ですから、課税減免規定の限定解釈による否認論と課税減免制度濫用の法理、この両者の間には、方法論の点では断絶があるとみるべきであると私は考えております。

### 3. 「濫用該当性の判断」と「濫用を許容しないとする価値判断」との関係

ところで、課税減免制度濫用の法理という最高裁判所の考え方については、濫用にあたるかどうかという濫用該当性の判断と、濫用を許さない、許容しないとする価値判断との関係に注意しておくべきだろうと思います。課税減免制度の趣旨・目的というものを探知することができれば、その制度の利用が当該制度の濫用すなわち目的外利用に該当するかどうかということを判断することはできます。

しかし、濫用に該当するから、直ちに、否認

すべきである、あるいは許容しない、という価値判断は、濫用該当性の判断からは導き出せないと思います。論理展開にワンクッションを置かないと、こういう、濫用だから許容しないという判断は出てこないはずです。そこで、両者を媒介する論理として、どのようなものが考えられるかという、例えば、課税減免制度には、明文の規定では書かれていない、不文ではあるけれども、その不文の濫用規制要件というようなものが内在しているのだ、というような論理が考えられます。そのような論理を介在させれば、濫用該当性から濫用否認の判断を導き出すことができると考えられるのです。その濫用は許さないということは、明文では書かれていないけれども、不文の形で当該規定の中に含まれているということ、括弧書きで、介在させれば、その濫用は許容されないと判断することができると思います。

とはいえ、税法の定める課税減免規定の中に、常に、そのような、濫用は許さないという不文の要件が内在しているという考え方は、租税法主義の自己否定であるといっても過言ではないと考えるところです。結局、課税減免制度濫用の法理というのは、ここまで突き詰めて考えると、租税法主義と抵触すると考えますので、その許容性については消極的に考えております。

### 4. 課税減免制度濫用の法理に関する権利濫用アプローチと租税回避アプローチ

先ほど旧大和銀行事件と旧三和銀行事件の2つの判決で、外国税額控除制度の濫用と書かれている部分の表現の違いを指摘しておきました。何がいいたいのかを簡単に述べておきますと、旧大和銀行事件の方は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは」という部分がこの文章の主語です（別添資料4・本誌275頁）。69条の下で与えられている外国税額控除権を行使するということが主語だと言い



換えてもよいと思います。外国税額控除権の行使が外国税額控除制度の濫用だということです。そういう読み方をすると、これは広い意味では権利濫用に当たるといえることです。

これに対して、旧三和銀行事件の方は、非常に短くて、「本件各取引は」という部分が主語になっております（別添資料4・本誌275頁）。この「本件各取引は」という部分をもう少し敷衍すると、「法人税法69条の要件に該当する取引」と読むことができます。つまり、私法上の選択可能性を利用して、わざわざ69条の要件に該当するような取引を行うと読むわけです。そうすると、そのような取引によって租税上の利益を得るといえることになりますから、この判決は、これを私法上の選択可能性の濫用とみて、租税回避のことを外国税額控除制度の濫用と呼んでいるのだと理解することもできると思います。

判決を書いた方がそこまで意識しておられるかどうかはちょっとわかりませんが、明らかに文章の書き方が違いますので、2つの判決を評価するときに分けて考えておく必要があるかと思います。

## Ⅳ. 私法上の法律構成による否認論

### 1. 映画フィルムリース事件 [パラツィーナ] 事件

続きまして、私法上の法律構成による否認論に入らせていただきます。これは先ほどの外国税額控除余裕枠利用事件などでも主張されたところですが、他の租税回避事案においても主張されております。ただ、これを採用した判決として一般に挙げられるのは、映画フィルムリース事件に関する大阪高裁平成12年1月18日判決（＊報告者注：訟月47巻12号3767頁）くらいであろうかと思います。映画フィルムリース事件は、ラフにその事案の骨子のみに着目していえば、

映画フィルムを対象とした一種のセール・アンド・リースバック取引の事案だとみることができようかと思います。すなわち、セール・アンド・リースバック取引は、現行の法人税法や所得税法では、明文の規定で、売買取引ではなく融資取引として扱うことが定められていますが、そういう明文の定めのないところで、映画フィルムの売買取引を金融取引であるとみることができるかが問題になった事案です。金融取引とみるというような事実認定は何を目的としているかという、売買取引であれば、映画フィルムの所有権を取得するので、その映画フィルムの減価償却費を計上することができますが、金融取引だから所有権は取得していないから、減価償却費の計上を否認することができる、という結論を導く目的で、そのような事実認定を行おうとしたのだと考えられます。

私法上の法律構成による否認論の内容を確認するために、別添資料5（本誌275頁）の上から3行目辺りを読ませていただきます。

「課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」。

最後の「仮に」というところからの部分が、私法上の法律構成による否認論のポイントかと思っています。

## 2. 課税要件事実の認定における 租税回避目的の意義と機能

さて、私法上の法律構成による否認論が何を意味するのかはいろいろな人が議論をしているわけですが、最近公表された法務省の租税訟務課長の方の書かれた論文（\*報告者注：岸秀光「租税回避事件の動向（『私法上の法律構成による否認』と『処分証書の法理』を中心として）」訟月55巻1号別冊133頁）を読みますと、「純粋な私法上の法律構成による否認」という言葉を使っておられますが、この「純粋な私法上の法律構成による否認」という言葉はどういう意味で使われているかという、「私法上の法律関係を私法的（経済実態を重視する税法的観点からではない。）に検討して、いかなる権利義務関係が生じているかを確定し、それに即して課税を行う」（\*報告者注：岸・前掲論文143頁）という意味で使われております。「私法的に検討する」という部分に括弧書きがありますが、「私法的に」というのは、「経済実態を重視する税法的観点」と対比して、用いられていますので、ここにも、冒頭で述べた法律思考と経済思考の対立がみられます。ともかく、純粋な私法上の法律構成による否認論は、税法的・経済的な観点から当事者の真の意図した法律関係を認定して課税を行うという手法とは異なるということです。後者のような手法、すなわち、税法的・経済的な観点から当事者の真の意図した法律関係を認定して課税を行うという手法を、仮に先ほどの「純粋な」との対比で「不純な私法上の法律構成による否認」というとすれば、大阪高裁が述べている考え方は、まさに、不純な私法上の法律構成による否認を認めたということになると思います。

判決文のどの部分からそういうふうにいえるかという、判決文の中で「租税回避を目的としてされた行為に対しては」云々という記述があります。私法上の法律構成による否認論として課税庁、あるいはそれを採用した大阪高裁が

いわんとする考え方は、租税回避目的を事実認定の基準として重視する考え方だと考えられます。しかも、取引に租税回避目的があるということは、その取引の真実性を疑わせる間接事実になるという考え方であるといえようかと思えます（\*報告者注：岸・前掲論文147頁参照）。このような考え方のことを、私法上の法律構成による否認論という考え方だと私は理解しております。

このような、租税回避目的を事実認定の基準として重視する考え方は、私法上の法律構成が問題となる事案だけではなくて、例えばいわゆる武富士事件のような住所の国外移転のような事実行為についても採用されることがあります。その判決（\*報告者注：東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁）については別添資料5（本誌276頁）に付けておりますが、時間の関係で割愛させていただきます。

## 3. 「経験則」の名の下での価値判断

さて、租税回避目的を事実認定の基準とする考え方が私法上の法律構成による否認論だと考えた上で、さらにこれを展開しますと、次のことがいえると思います。すなわち、租税回避目的を、当事者の選択した法形式が真実の法律関係と異なることを強く推認させる重要な間接事実とみるのであれば、その前提として次の価値判断があるかと思えます。

すなわち、「租税回避目的という経済的に不合理・不自然な目的をもって当事者の選択した法形式は、経験則によれば、取引通念上特段の事情のない限り選択したであろう法形式とは異なるから、取引通念に照らし通常の法形式を想定して定められた課税要件への該当性の判断においては、反証のない限り、真実の法律関係に合致しないものとして無視し、通常の法律関係に引き直すべきである」、というような価値判断が、先に述べたような、租税回避目的を事実認定の基準とする考え方に先行していると理解されます。

そのような、「租税回避目的があるような行為は、通常の取引形式とは異なって、異常な取引形式なのだ。だから、通常の取引形式に引き直すべきである」という価値判断が、私法上の法律構成による否認論の前提としてあるとすれば、次にどういうことがいえるかという、「当事者は租税回避目的をもって、ある法形式を選択した。その場合には、その法形式が真実の法律関係と異なるということが強く推認される」ということになろうかと思えます。

そうすると、「特段の反証のない限り、その法形式とは異なるような課税要件法上想定されている通常の法形式を基準にして、課税の適否を判断すべきである」との推認が裁判上働くことになるのではないか。そのような推認ルールが成立すると思えます。このことを前提としますと、私法上の法律構成による否認論については、次のような性格づけができると思えます。

すなわち、私法上の法律構成による否認論のねらいあるいは企図が、租税回避事案における契約解釈または契約の法的性質決定に関する裁判上のルールの確立にあることをも考慮すると、それは、立証責任の分配を考慮して課税要件法を解釈し、その適用に関する裁判上のルールを確立するに当たって、税法の目的、特に租税負担の公平の実現あるいは租税正義の実現といってもよいかと思いますが、そのような税法の目的を総合的に考慮して、租税回避の経済的な不合理性または異常性、換言すれば、租税回避の不当性というような見地から、課税要件法を訴訟法上再構成して、その中に先ほど述べたような裁判上の推認ルール、すなわち、租税回避目的をもって選択された取引形式は通常の取引形式とは異なることが強く推認されるという裁判上の推認ルールを、確立することができると思えます。そして、そのような推認ルールとして、私法上の法律構成による否認論が性格づけられることになろうかと思えます。

まさに今述べたことを実体法のレベルでもしいうとすれば、「租税回避目的をもって選択さ

れた取引形式というのは、通常の取引形式に引き直されるべきである。このことをもし法律の否認規定なしに認めるとすれば、現在の通説においては租税法律主義に違反する」ということになろうかと思えます。このことを裁判上の推認ルールとしていえば、これは実体法の議論ではありませんので、明示的には租税法律主義との抵触、バッティングは避けられそうですが、しかし、裁判上の推認ルールとしてではあれ、これに従って、租税回避目的をもって行われた取引形式は通常の取引形式とは異なるということが強く推認され、特段の反証のない限りは通常の取引形式に引き直して課税することが裁判上容認されることになれば、これはやはり租税法律主義の考え方が、訴訟法のレベルではあれ、損なわれると思えます。

また、裁判上の推認ルールはまさに事実認定のレベルで議論しているわけですが、本来法律論でやるべきことを事実認定のレベルで片付ける、処理することは、事実認定のあり方としては好ましくないと説かれています。もし実体法上否認規定がない場合に、訴訟法において推認ルールを働かせて、結果的には実体法上否認規定がないにもかかわらず、租税回避を否認することが行われるとすれば、これはまさに法律論でやるべきことを、事実認定のレベルで処理している、ということになると思えます。

映画フィルムリースの事件で、最高裁は、大阪高裁とは異なり、私法上の法律構成による否認論にはよらずに、減価償却資産の要件該当性、法律上の要件該当性という見地から、減価償却資産には該当しないという判断を示しました

(＊報告者注：最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁)。結論においては、大阪高裁と同じなのですけれども、その結論を導く理由づけ、あるいはそこへ持っていく論理、手法は大きく異なります。大阪高裁は、事実認定のレベルで先ほど述べたような推論を働かせて、「売買取引ではなくて、金融取引だ。だから、所有権の取得はなく、減価償却費は計上できないのだ」と

いう結論を導き出したのですが、最高裁の場合は減価償却資産の要件に該当しないという実定法の解釈に終始したというわけでありまして、法律論で処理しました。だから、最高裁のようなことが可能であるということであれば、敢えてそれをなぜ事実認定のレベルでやるのかというところが問われないといけないわけですが、私法上の法律構成による否認論はその、まさに法律論で処理すべき事柄を、事実認定のレベルで処理しようとしたところに大きな問題があるともいえようかと思えます。

また、映画フィルムリース事件最高裁判決の調査官解説によれば、この判決の意義として次のようなことが述べられています。すなわち、「本判決は、租税回避行為につき、税法に明文の根拠のない一般的な否認法理を用いることなく、個別の税法の規定の要件解釈により対処するという方向性を示したものである」ということができ、重要な意義を有するものと考えられる。」（※報告者注：谷口豊・法曹時報60巻8号2529頁）

映画フィルムリース事件の大阪高裁判決に關する私の理解のように、大阪高裁が、私法上の法律構成による否認論を採用し、訴訟法上の推認ルールによって租税回避の否認ルールを作って、実体法のレベルでは否認規定がなくても、訴訟法のレベルで否認ができるという考え方を示したということであるとすれば、この調査官解説のような考え方、理解というのは、まさにそのあたりを問題にしているのではないかと考えた次第です。

いずれにせよ、私法上の法律構成による否認論に対しては、先ほど引用した租税訟務課長の論文によると、「最高裁は消極的のようである。」（※報告者注：岸・前掲論文152頁）とされていますが、私もそのようにみております。明文の否認規定がない場合に否認は認められないという租税法主義の考え方を、訴訟法上潜脱するという点が、まず問題であり、しかも法律論で処理すべきところを事実認定で処理したという点でも問題であるという点からも、裁判所

としては消極的な態度をとっているのではないかと思われるところです。

## V. 取引の全体的・一体的觀察法

最後に、取引の全体的・一体的觀察法と私が呼ぶところの考え方について、残りの時間を使ってお話ししたいと思います。取引の全体的・一体的觀察法とかなり仰々しい名前ではありますが、私なりに定義しますと、「私法上の複数の契約ないし取引行為を課税上全体として一体的に把握し、そのような一体的に把握された取引事実をもって、課税要件事実として認定する考え方ないし方法」というようになろうかと思えます。事実認定に当たって個々の取引事実をみるのではなくて、複数の契約や取引というものを全体としてみて、それを要件、規範に当てはめていくという考え方として、取引の全体的・一体的觀察法というものを考えているわけです。

### 1. 私法上の法律構成による否認論との関係

では、このような考え方はどこで登場したのかということですが、最初にみた外国税額控除余裕枠の利用事件の1審段階では、この考え方は課税庁側の主張に含まれていました。私法上の法律構成による否認論が1審段階で主張されていたわけですが、私法上の法律構成による否認論は、少なくとも1審段階ではもう1つ注目すべき内容を含むものでした。

先に取り上げたのは三井住友銀行事件の大阪高裁判決でしたが、その原審・大阪地裁（※報告者注：大阪地判平成13年5月18日訟月48巻5号1257頁）の判示の一部を別添資料6と7（本誌277頁～278頁）に載せております。別添資料7のエのところでは、「上記イあるいはウの判断にあたっては」、これは私法上の法律構成による否認の判断にあたっては、と読んでもらったらいのですが、私法上の法律構成による否認



の判断にあたっては、「複数の当事者間で行われた個々の契約が存在するとしても、全体があらかじめ計画された一連のスキームであるならば、全体を一体のものとして判断すべきである」と判決の中で述べられています。

この部分で述べられている考え方を、私は取引の全体的・一体的観察法と呼んだわけです。そのネーミングについては後で述べますドイツの同じような考え方を参考にしたのですが、1審段階では私法上の法律構成による否認論との絡みで、取引の全体的・一体的観察法が出ていたのです。ただ、この考え方はその後の控訴審の段階では主張されなくなりました。ほかに、例えば航空機リース事件(\*報告者注：名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁)という別件でも当初はこの考え方が主張されていたわけですが、課税庁側がこの主張を取り下げる格好になりましたので、取引の全体的・一体的観察法は訴訟の場面からはいったん消えたかのように思ったわけです。したがって、この考え方自体があまり深く追求して検討するほどの意味もないと思っていたところです。

## 2. 課税減免制度濫用の法理との関係

ところが、先ほど取り上げました外税控除余裕枠利用事件の最高裁判決が別添資料3と4(本誌274頁～275頁)にありますけれども、別添資料4の方の上から3行目の部分が、本件取引が外国税額控除制度の濫用にあたるという判示の部分の書き出し部分です。この部分の「ところが」というところからですが、「本件取引は全体としてみれば」云々というふうな書き出しになっています。

旧三和銀行事件も同じような書き出しでありまして、「本件各取引は、これを全体としてみると」というふうな書き出しになっています(別添資料4中ほど)。これを仮に「取引を全体としてみる方法」と呼ぶとすれば、取引を全体としてみるというようなことをもって、外国税額控除制度の濫用という結論まで導く判示は、何

を意味しているのかと考えたときに、1審段階とかで出ていた、私が取引の全体的・一体的観察法と呼ぶべき考え方が、この段階で復活したのかと考えたわけです。

ただ、最高裁は、この判決文からもわかりますように、外国税額控除制度の濫用という結論を導く部分で最初に「取引を全体とみる」というようなことを述べているのですが、これに対して、1審段階では私法上の法律構成による否認論の延長線上でこういう考え方が示されていました。

## 3. ドイツにおける全体的 企図判例からみた評価

取引を全体としてみる方法、あるいは取引の全体的・一体的観察法というものをどういうふうに位置づけたらいいのかということについて、この1審段階と最高裁とで同じなのか、違うのかというあたりが興味深いところではありますが、時間の関係でそのあたりの詳細なことは割愛させていただきます。

結論のみをいわせていただくならば、私がドイツの議論も参照しながら考えますところでは、ドイツには全体的企図判例(Gesamtrechtsprechung)と呼ばれる考え方がありますが、これは、取引を全体としてみるという事実認定の方法で、連邦財政裁判所の判例法上確立されたものです。この判例法の考え方やその基礎にある考え方を検討したところからすると、取引の全体的・一体的観察法を最高裁が採用したと考えた場合でも、それはやはり1審の考え方とは違うだろうと思います。最高裁が、取引を全体としてみるということを敢えて説示したのは、最高裁が課税減免制度濫用の法理を規範として定立したがためではないかと考えられます。課税減免制度濫用の法理に基づく規範に事実を当てはめるとき、その個々の取引なり事実をみてただけでは濫用とは結論づけられないのですが、しかし、取引を全体としてみて、その規範に当てはめると、本件事実は濫用と評価されるべき



ものであるということがいえるから、全体としてみることを、まずやらなければならなかったのではないかと、そう理解しています。

したがいまして、この事件で、取引事実を全体としてみることを最高裁が説示したからといって、これを事実認定の方法として一般化できるかどうかは別問題だろうと思います。要するに、課税減免制度濫用の法理という規範を定立した判決であれば、事実認定の方法として全体としてみることをしなければならないかもしれないけれども、そういう規範を定立しない場合についてまで、事実認定の方法として一般的にこういうものを採用すべきであるということを、最高裁が判示したとは考えられないと思います。

したがいまして、取引の全体的・一体的観察法というのはなかなか位置づけが難しいのではないかと考えておりますし、ドイツの判例なんかをみても、日本の現在の議論とはちょっとかみ合いにくいところもありますので、また勉強して、皆さんに別の機会にご報告できればと思います。時間があれば、ドイツの全体的企図判

例についてももう少し立ち入った話がしたかったのですが、時間の関係で割愛させていただきます（\*報告者注：詳しくは、谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題－税法に『税法秩序の自力防衛』原則は内在するか－」税法学561号（2009年）158頁を参照されたい）。

## Ⅵ. おわりに

そろそろ時間が参りましたので、最後に「おわりに」ということで、資料3（本誌271頁）には司法的積極主義と租税法律主義ということが書いてありますが、その点についてまとめとして若干コメントして、今日の話を終えたいと思います。

裁判所が、司法的積極主義という流れの中にあるとすれば、この流れの中で裁判官は狭い意味での解釈にとどまらず、法創造という領域にも踏み込んでいるのではないかと、というのが本日の報告の出発点にある認識です。その場合の、

その法創造を行う場合の、根拠といいますか、別の言い方をすれば法創造の源泉といった方がよいかもしれませんが、その法創造の源泉として重要な意味、役割を担っているのは何かというと、それは租税法規の趣旨・目的であろうかと思います。

課税減免規定の限定解釈による否認論では、この規定の趣旨・目的を重視して、それを基準にして、その文言を限定的に解釈する考え方が採用されていますし、課税減免制度濫用の法理という考え方では、さらに一步踏み込んで、制度の趣旨・目的自体を要件あるいは基準として、濫用に当たるかどうかを判断することとされたわけです。裁判所が積極的に踏み込んだ判断をするに当たって租税法規の趣旨・目的は非常に重要な意味を持っていると考えるところです。

特に、課税減免制度濫用の法理については、趣旨・目的自体があたかも規範であるかのように、その趣旨・目的に反しないかどうかによって、その規定の適用があるか、ないかを決めるところまで来ているのです。私はそのような現象を「租税法規の趣旨・目的の法規範化現象」と呼んでいます。あるいはそういう傾向をそのように呼んでいるわけです。しかし、そこまで租税法規の趣旨・目的を重視することが果たして妥当かどうかは検討しておかなければならないと思います。

もともと、租税法規の趣旨・目的は、まずもって、租税法規の解釈において文理解釈を補うものです。文理解釈でその規定の意味が一義的に確定できない場合には趣旨・目的を斟酌して、その意味を明らかにする、というように、あくまでも文理解釈との関係で、これを補うものとして重視されるべきものと思うわけです。それを越えて、あたかも規範であるかのごとく趣旨・目的を扱うのは租税法律主義の下ではやはり許されないと思います。

特にわが国では、租税法規の趣旨・目的を示す一次的な資料が整備されていない状況にあるわけです。私はこの報告でも租税法規の趣旨・

目的とか、課税減免規定の趣旨・目的とか、あたかもそれが明らかであって、共通の理解があるかのごとく今まで話してきました。「では、法人税法69条の趣旨・目的は何ですか」ということについてどこまで共通の理解があるのかというと、これはなかなか難しい問題だろうと思います。

アメリカなどのように、立法趣旨あるいは立法目的について立法理由書のようなものが整備されていれば、租税法規の趣旨・目的を明らかにする手がかりがあらうかと思いますけれども、そういうものが整備されていないわが国においては、趣旨・目的を強調して、それを解釈適用の基準にするところまで行くと、裁判所といえども行きすぎではないか。司法的積極主義という流れを私は否定するものではなく、むしろそれは重要な流れであるとは思っておりますけれども、やはり限界はあるのではないかと、思っております。

それから、もう1点。この報告では租税回避目的に注目して報告してまいりました。ただ、裁判官による法創造を促すために、租税回避目的を強調しすぎることに問題があると思います。租税回避目的で行う行為は、確かに、納税者間の不公平をもたらします。したがって、不当であるといえようかと思います。しかし、租税回避行為は不当であっても、それを否認する明文の規定がない限り、それは許された行為であるとみるべきです。もっといえば、適法な行為であると私は考えております。

つまり、租税回避は、課税要件の充足を免れることによって租税負担を不当に減少させるが、それは適法であると考えるところです。租税回避は、不当だが適法な税負担の軽減と定義されるべきだろうと思うわけでありまして、その不当性の側面ばかり強調するというのは明らかにバランスを欠くのではないかと。むしろ適法であるという側面も強調するべきではないかと思っております。こういうふうな租税回避が適法であるという側面を強調する考え方を私自身は

「リベラルな租税回避観」と呼んでおり、私自身はこちらの方に足場を置いていると申し上げておきたいと思います。

もし租税回避目的を殊更に強調することによって、裁判官に法創造を促して、例えば課税減免制度濫用の法理にみられるように、租税法律主義の下で強調される厳格な法解釈、また場合によっては一定の厳格な要件の下では法創造も許されると私は考えますけれども、それらの限

界を越えることがあってはならないと考えます。また、私法上の法律構成による否認論のように、租税回避目的を強調することによって、事実認定を歪めるようなことがあってはならないと思っております。したがって、租税回避目的を強調することによる司法的積極主義に対しては、一定の限界を明確に認識しておく必要があるかと思います。

以上、ご清聴ありがとうございました。



資 料

## 「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」

谷口勢津夫（大阪大学）

### 【報告概要】

近時、税法の分野でも、特に租税回避事案をめぐって、「司法の役割」あるいは「裁判所の責任」が問われ、注目を集めるようになってきている。判例の中には、これに応えるかのように、税法の解釈適用について、これまでにないようなかなり踏み込んだ判断を示すものがみられるようになってきた。

本報告では、このような傾向を「司法的積極主義」と呼ぶこととした上で、いくつかの租税回避判例の検討を通じて、その意義や課題を明らかにすることにしたいと考えている。

## I. はじめに

### ○最近の税務訴訟の状況と「司法的積極主義」

#### ○税法の解釈適用における実質主義

- ・「租税というものは経済生活の諸現象の上に建てられるものである。」(E. Blumenstein)
- 租税という「建物」 ← -税法- - 「建材」 (課税要件要素 *Steuertatbestandsmerkmale*)
- ≡ 私法上の概念・法律関係



「土台」 = 経済取引



- ・税法の「建て付け」の悪さ（経済的思考と法律的思考の対立）

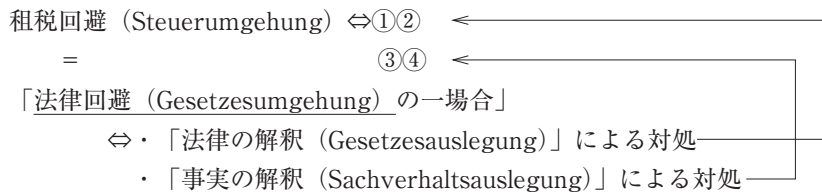


- ・「経済的実質」に即した解釈適用
- 租税回避 = 私法上の形成・選択可能性 (← 「建材」) の濫用

#### ○司法の役割・責任論とそのための技法

- ① 課税減免規定の限定解釈による否認論
- ② 課税減免制度濫用の法理
- ③ 私法上の法律構成による否認論
- ④ 取引の全体的・一体的観察法

○租税回避の概念と租税回避への対処方法



## Ⅱ．課税減免規定の限定解釈による否認論

○外国税額控除余裕枠利用〔三井住友銀行〕事件・大阪高判平成14年6月14日訟月49巻6号1843頁

○「課税減免規定の限定解釈」→課税減免規定に関する適用除外要件（規定）の創造

= 現行法人税法69条1項括弧書

cf. 適用除外規定の欠缺（隠れた欠缺）の補充 = 目的論的制限 (teleologische Reduktion)

○課税減免規定の立法目的と、納税者の事業目的（⇔租税回避目的）との関係

→課税減免規定の限定解釈による否認論 = 税法の解釈論において納税者の租税回避目的を基準とし、あるいは重視する考え方

## Ⅲ．課税減免制度濫用の法理

○外国税額控除余裕枠利用事件①旧大和銀行事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

②旧三和銀行事件・最判平成18年2月23日訟月53巻8号2461頁

○課税減免規定の限定解釈による否認論との関係

○「濫用該当性の判断」と「濫用を許容しないとする価値判断」との関係

○課税減免制度濫用の法理に関する権利濫用アプローチと租税回避アプローチ

## IV. 私法上の法律構成による否認論

○映画フィルムリース〔パラツィーナ〕事件・大阪高判平成12年1月18日訟月47巻12号3767頁

○課税要件事実の認定における租税回避目的の意義と機能

→課税要件事実に関する真実の法律関係（＝主要事実）の認定における「重要な間接事実」

→「目的論的事実認定」の基準

住所国外移転〔武富士〕事件・東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁

○「経験則」の名の下での価値判断→「裁判規範としての一般的否認規定」

## V. 取引の全体的・一体的観察法

○外国税額控除余裕枠利用〔三井住友銀行〕事件・大阪地判平成13年5月18日訟月48巻5号1257頁

○外国税額控除余裕枠利用事件①旧大和銀行事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

②旧三和銀行事件・最判平成18年2月23日訟月53巻8号2461頁

○私法上の法律構成による否認論との関係

○課税減免制度濫用の法理との関係

○ドイツにおける全体的企図判例（Gesamtplanrechtsprechung）からみた評価

・税法に内在する「税法秩序の自力防衛」原則

・広義の目的論的「解釈」（類推や目的論的制限を含む）→法創造

## VI. おわりに

○「司法的積極主義」と租税法律主義

## 別 添 資 料

### 【第62回租税研究大会報告用資料～判例抜粋～】

◆外国税額控除余裕枠利用[三井住友銀行]事件・大阪高判平成14年6月14日訟月49巻6号1843頁

(当審における被告の主張)

#### (1) 租税回避行為に関し司法に期待される役割

ア 急速な国際化の進展とともに、国際的取引における租税回避行為はますます巧妙化してきており、その形態は、タックス・ヘイブンの利用、租税条約の濫用による方法など様々であるが、実際の国際的租税回避戦略においては、各国の国内法、租税条約、外国為替管理法、金融事情、会社設立手続、地理的政治的経済的環境等を徹底的に研究し、各種の方法を組み合わせ、企業全体の全世界的租税負担を極少とするように複雑な秘密性のあるスキームを作成する高度な戦略が採られる。

このような国際的租税回避戦略は、各国の税制や税率の差異、タックス・ヘイブンの存在等を不自然な形態で、かつ、経済的合理性がないにもかかわらず、極限まで巧みに利用するものであり、これらの国際的租税回避行為は、1987年のOECD租税委員会報告書「国際的租税回避行為と脱税」に沿って述べれば、〔1〕租税負担の公平の原則に反し、〔2〕国家財政に深刻な影響を与え、〔3〕適正な国際競争や国際資本の流れをゆがめることになり、〔4〕特定の企業が国際的租税回避の利益を享受し、他の者はこれを享受できないという不公平をもたらすことになる。さらに、国民に対する法律の権威を失墜させ、納税道義あるいは申告水準の低下をもたらすという弊害をも生じるものであって、到底放置できないものである。

このような国際的租税回避行為による課税逃れに対し、各国はそれを阻止する立法的措置を講じているだけでなく、各国の裁判所もこれを許さないという姿勢を明確にしている。

これに対し、我が国においては、租税法律主義を比較的厳格に適用すること、また、明文の租税回避否認規定がなければ否認をし得ないと解されていることなどから、ともすれば、租税法の解釈・適用が、硬直的、形式的な判断に流れやすく、そのため、もともと外国のアレンジャーにねられやすい面がある。また、事後的に新たな立法を行うことにより租税回避防止を図ることにも限界がある。

したがって、このような租税回避行為の濫用事案においてこそ、具体的妥当性を確保するための司法の役割が存するのであり、具体的妥当性確保の見地から事実認定、法律解釈を展開する裁判所の活動により、一定の範囲内において正義が確保されることにこそ司法権の存在意義があるのであり、これがされないことは、正に司法の役割の自己放棄にほかならない（中里実鑑定意見書：乙20の2）。

イ しかも、租税回避行為は、本質的に、課税逃れであることを知って制度を濫用するものであり、特に、本件各取引においては、原告が確定申告をする前に本件各取引に係る外国税額控除



の適用を受けられないことが明らかになった場合には、その受けられない部分についてはペプシコ社及びロシコ社が負担することとなっており（甲2の7項、甲3の9項）、原告自身も、本件各取引において法69条の適用が否定される可能性があることを認識しつつ、あえて本件各取引を実行したものと認められるのであり、そこに租税回避行為の濫用事案であることの本質が見えているのである。したがって、このような本件各取引に同条の適用を否定したからといって、原告は基本的にそのような事態をも予定しているのであるから、租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性を害することにはならないのである。

ウ 本件の外国税額控除制度の濫用行為によって、我が国が受けた損失並びに原告及び外国企業の収益は、別紙表1「本件取引による被控訴人の損益等」に記載したとおりである。すなわち、別紙表1ないし3記載のとおり、外国税額控除を適用することにより、合計で2億6000万円余りの租税収入が失われることになる。ところが、原告は、合計で5500万円程度の収益を上げたにすぎず、租税回避の利益の大半である二億円余りは、外国企業に流れているのである。

この事実、本件各取引における外国のアレンジャー（外国企業）による提案が、いかに外国企業に都合のいいスキームであるかを端的に表すものである。

（当審における原告の主張）

(2) 被告の当審主張(1)（租税回避行為に関し司法に期待される役割）に対する反論

ア 合理的な思考の支配する私的経済取引の世界において、人が税負担の最も少ない取引形式を選択することはごく自然なことであり、租税回避行為（租税法規が予定しない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為）といえども、法律の根拠がない限り税法上否認することは許されない。

その意味において、租税回避行為は税法上許された一種の租税節約であるということができ、これを禁圧することが司法裁判所の役割などであり得る道理がない。

別言すれば、ある種の租税回避行為が容認できないというのであれば、その類型ごとに速やかに個別の否認規定を設けて立法的に問題の解決を図るべきであり、その責任は司法裁判所ではなく立法府にある。

イ 被告は、甲2の7項、甲3の9項の存在を根拠に、原告が、税額控除の適用が否定される可能性があることを認識しながら、あえて本件各取引を実行したと論難するが、上記各条項は、税額控除については頻繁に法改正が行われているところから、限度額の圧縮等により税額控除を行い得なくなった場合に備えた約定であって、本件各更正処分のごとき税務否認を予想した約定ではない。

ウ 本件において、原告が控除を求めている外国税額が、本件各取引により原告が得た利益と対比し、比較的高額となっているのは、現行法がいわゆる所有期間案分の制度を設けていないことから生ずる当然の結果であって、上記の事実をもって制度の濫用ということとはできない。

すなわち、法68条1項所定の所得税額の控除に関しては、法人が利払期直前に経過利子込みの価額で公社債の買い取り、利払期間全体に見合う所得税額の控除を受けて税負担の軽減を図ることを防止するため、施行令140条の2第1項1号が、いわゆる所有期間案分制度を設け、元本の所有期間に応ずる部分の所得税額のみを控除の対象にする旨を定めている。

これに対し、法69条1項所定の外国税額の控除の場合には、所得税額の控除とは違って、もともと控除限度額の枠内における控除しか認められない上、別途いわゆる高率負担部分の除外

計算の定めもあるところから、所有期間案分制度の導入は意識的に見送られた。

したがって、現行法が、それらの限度額の枠内において利払期間全体に見合う外国税額の控除を認めていることは明白であり、被告が主張する逆ぎやの問題は、結局、上述の所有期間案分制度を採用するか否かの立法政策如何にかかわっているといえることができる。

#### (当裁判所の判断)

「前記4において認定判断したところによれば、本件各取引から貸付金利息に係る所得、すなわち利子所得を得て、本件各外国源泉税を納付したのは、原告ということになるが、以下、法69条1項を限定解釈し、原告が同条項にいう本件各外国源泉税を納付したものではないとの認定判断をすることが可能か否かについて検討する。

租税法律主義の見地からすると、租税法規は、納税者の有利・不利にかかわらず、みだりに拡張解釈したり縮小解釈することは許されないと解される。しかし、税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除くとするの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものといえることができる。

したがって、租税法律主義の下でも、かかる場合に課税減免規定を限定解釈することが全く禁止されるものではないと解するのが相当である。

ところで、具体的にどのような限定解釈が可能であるかは、各課税減免規定を通じて一般化することはできず、各法規の文言、関連規定の定め方、制度の趣旨・目的等から、当該課税減免規定から要請される解釈を探るべきである。」

「法69条は、国際的二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。

したがって、内国法人が、本来69条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、第三者からその利用に対する対価を得ることを目的として、そのために故意に日本国との関係で二重課税を生じさせるような取引をすることは、前述した法69条の制度の趣旨・目的を著しく逸脱するものというべきであり、当該行為にはおよそ正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかないものであるから、内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法69条の制度を濫用するものとして、同条一項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。」

◆外国税額控除余裕枠利用〔旧大和銀行〕事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

「(1)法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度で

ある。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

(2) ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるといえることができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」

◆外国税額控除余裕枠利用〔旧三和銀行〕事件・最判平成18年2月23日訟月53巻8号2461頁

「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられたものである。

ところが、本件各取引は、これを全体として見ると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであることは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。そうすると、本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。」

◆映画フィルムリース〔パラツィーナ〕事件・大阪高判平成12年1月18日訟月47巻12号3767頁

「本件は、控訴人が、本件売買契約により《甲5》から買受けた本件映画が《甲3》の組合員らに共有的に帰属する減価償却資産に当たるとして、控訴人の《甲3》に対する出資割合に応じて当該資産に係る減価償却費を損金の額に算入したことに對し、被控訴人が、本件売買契約は事

実認定・私法上の法律構成による否認により、売買契約としては不成立ないし無効であるとして、本件映画が減価償却資産には当たらないとしたものである。

課税は、私法上の行為によって現実には発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。

《中略》

以上の事実によれば、《甲4》は、《甲5》（ないし《甲6》）を単なる履行補助者として、本件映画等の根幹部分の処分権を保有したままで、資金調達を図ることを目的として、また、《甲3》（ないし控訴人ら組員）は、専ら租税負担の回避を図ることを目的として、原始売買契約ないし本件売買契約を締結したと認めるのが相当である。

したがって、原判決も認定するとおり、本件取引のうち本件出資金は、その実質において、控訴人ら組員が《甲3》を通じ、《甲4》による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、《甲3》ないしその組員である控訴人は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に控訴人ら組員の租税負担を回避する目的のもとに、《甲3》が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である。」

#### ◆住所国外移転「武富士」事件・東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁

##### 「(1) 住所の認定について

法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和27年4月15日第三小法廷判決・民集6巻4号413頁参照）。

##### (2) 租税回避の目的等について

前記引用に係る原判決の『事実及び理由』中の『第3 争点に対する判断』の1(10)及び(12)（…）において認定した事実によれば、被控訴人は、平成11年10月ころ、H公認会計士から本件



贈与の実行に関する具体的な説明を受け、本件贈与後、定期的に国別滞在日数を集計した一覧表を作成してもらったり、H公認会計士から香港に戻るよう指導されるなどしていたのであるから、本件贈与以前から、香港に居住していれば多額の贈与税を課されないことを認識し、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認められる。

さらに、上記事実に、〔1〕贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避する方法が、被控訴人が香港に出国する相当以前から、いわゆる節税方法として一般に紹介されていたこと、〔2〕亡Dは、平成9年2月ころ、F弁護士から、上記の贈与税回避方法について一般的な説明を受けていたこと、〔3〕香港子会社の設立及び被控訴人の代表者就任は、亡Dの提案によるものであったこと（以上の事実について前記1(4)）、〔4〕被控訴人は亡Dの実子であり、平成5年11月の贈与につき多額の贈与税を負担したことがあったこと（前記1(3)）、〔5〕被控訴人は、平成9年5月8日、亡D、F弁護士、Iなどを交えた会合に出席したこと（前記1(4)）、〔6〕被控訴人は本件贈与契約の当事者であり、かつ、上記の方法による贈与税回避の利益を直接に受ける本人であることを総合すれば、被控訴人は、平成9年6月29日に香港に出国した際においても、贈与の実行の時期や贈与税の負担回避の具体的方法の詳細は別として、香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できること及び上記の方法による贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、出国後は、本件滞在期間を通じて、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認めるのが相当である。」

◆外国税額控除余裕枠利用[三井住友銀行]事件・大阪地判平成13年5月18日訟月48巻5号1257頁

「(2)私法上の法律構成による否認の可能性

ア 所得に対する課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則して行われるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。

しかしながら、その経済取引の意義内容を当事者の合意の単なる表面的形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、裁判所による事実認定の結果として、納税者側の主張と異なる課税要件該事実を認定し、課税が行われることは当然のことであるといえる。

イ 仮装取引

すなわち、当事者が外形上取引を仮装し、同外形に応じた経済的效果は発生していない場合には、これをもって課税要件を充足したものと解することができないのは明らかである（なお、通謀虚偽表示の結果、当該契約が無効とされ、結果として課税要件を充たさない場合があり得るが、これは、前記(1)イのとおり、通謀虚偽表示により契約が無効となるか否かが問題となるのではなく、その結果として、当事者間で利得の保有が確保されなくなる場合に問題になるにすぎない。したがって、私法上の契約の効力自体が直接問題となるものではない。）。

ウ 真実の法律関係

また、当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質

が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。

ただし、上記の解釈は、要件事実の認定に必要な法律関係については、表面的に存在するよう見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係から離れて、その経済的成果や目的に即して法律要件の存否を判断することを許容するものではない。

この限度で、かかる解釈も、租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性を充足するものである。

エ なお、上記イあるいはウの判断にあたっては、複数の当事者間で行われた個々の契約が存在するとしても、全体があらかじめ計画された一連のスキームであるならば、全体を一体のものとして判断すべきであり、そのような一連の取引は、個々の契約がそのとおり実行されていたとしても、そのことゆえに各契約が各契約所定の内容のものとして当然有効となるものではない。」