

論壇

国税通則法が包摂する問題点と基本法制定への期待

酒井克彦
国士舘大学
法学部教授

はじめに—国税通則法は基本法か？

国税通則法については、「租税法の基本法」とみる見解もあるが（注1）他方で、国税通則法の制定時の税制調査会答申に盛り込まれていた、租税回避の否認規定や一般的記帳義務、質問検査権の統一的規定などは立法化されなかった。

また、田中二郎教授が、国税徴収法との関係について、実際的には一本でも二本であっても、そう大して違いはないだろうというので、国税通則法の中に盛り込むのが適当なものほそちへ吸収し、国税徴収法は、実質的には国税滞納処

分法という形にして残すという点にこだわらず、「と論じられる点なども併せ考えると（注2）国税通則法は基本法として整理されたものではなかったよ」である。

このように、国税通則法が基本法としての性格を有しているという点についての疑問は拭えない。理解の仕方としては、基本法としての性格を全面的に否定することほしないものの、手続法としての個別税法に過ぎないともいえる性格付けのしづらな個別税法が国税通則法であるといえよう。

と説明されている（注3）すなわち、「各税法の…構成を改め、各税法は、原則として課税実体に関する規定を中心に定めることとし、一方、手続等に関する共通の事項は、以前の各税法から削除して、これを国税通則法にまとめて規定することとした」のである。このようにして、「各税法は、課税実体に関する規定だけになって、すっきりした形となり、少ない条文数をもって簡明にその内容を知りうるようになるし、手続等に関する事項も、一本にまとまって統一的に理解しやすくなり、そして、「各税法が手続に関する共通の事項から解放されて身軽にな

るが故に、所得税法や法人税法についても、その課税実体に関する規定について整備改善してゆかため道が開かれた」というのである。そうであるとするならば、記帳制度や青色申告に関する規定あるいは、調査や質問検査に関する規定が国税通則法に用意されていないこと理由は、必ずしも明確ではない。また、加算税制度における課税実務上の取扱いが各税毎にバラバラであるという点も既に指摘されているところである。かような調整機能は本来国税通則法に期待されていたものであったはずである。

また、所得税法や法人税法についても、その課税実体に関する規定について整備改善してゆかため道が開かれた」というのである。そうであるとするならば、記帳制度や青色申告に関する規定あるいは、調査や質問検査に関する規定が国税通則法に用意されていないこと理由は、必ずしも明確ではない。また、加算税制度における課税実務上の取扱いが各税毎にバラバラであるという点も既に指摘されているところである。かような調整機能は本来国税通則法に期待されていたものであったはずである。

され、各税目における課税目的を追求することに主眼がおかれてきていたために、そこには、およそ租税に関する基本的な法律関係を明確に規定するという配慮を欠いており、そのため、解釈上の疑義や無用の紛争を招くとともに、納税者の正当な権利利益を擁護する上において充分とはいえない状態にあった」といわれている（注4）。

結びにかえて

このように、我が国には個別税法があっても、その束ねとなる基本法が存在していない。

筆者が他の税理士や研究者と共同で立ち上げた「アコード租税総合研究所」では、このような問題点を含め、学者や税理士が共同で21世紀のあるべき税制についての研究及び提言を行う。是非、ご関心を寄せて

I 国税通則法に求められるもの(1) —各個別税法の統一的理解

租税法は、複雑難解であつてはならず、つとめて簡易平明なものでなければならぬという点について異論を差し挟む向きはなから

う。国税通則法制定の第一の趣旨はまさにこの点から、「この税法の簡易平明化を図って、納税者の理解を容易にすることにあつた」

II 国税通則法に求められるもの(2) —私法や法の一般原則の適用問題の解決

納税義務が国民の最も重要な義務の一つであるとはいつても、租税が国民の利害にきわめて密接な関係を有していることから、租税

に関する法律関係は、これを明確に決定しなければならぬ」といわれている。ところが、「以前は各税法が個別のないし部分的に制定

されたこと特筆すべきであり、このことは現行国税通則法のもつ最も重要な機能の一つであると考えられるが、他方で、私法あるいは一般法理との関係の不明確性は依然として存在しており、かかる不明確性については、国税通則法は何らの解決もしていないといわざるを得ない。

例えば、従来から議論されてきたことに限定して取り上げるとしても、租税法関係における信義誠実の原則の適用や権利濫用法の適用といった民法あるいは一般法との関係は立法論的に解決されてもよいように思われる。かかる機能を我が国の国税通則法に求めることは無理なことであろうか。

III 納税者保護と納税義務の履行

国税通則法第1条は、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確

にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」と規定する。租税救済法が内包されている国税通則法の目的に「納税者の保護」という視点が欠落しているのはいかなる理由によるのであろうか。他方、「租税回避の防止」という観点も同法には示されていない。同法には、大きな課題が存在しているともいえる。

納税者の手続的保護が十分であるかという点からは、行政手続法の適用がなされない現行国税通則法には批判が加えられている。他方、租税回避の防止という観点から納税義務の適正な履行を確保するという点に對しても、立法的対応が十分になされているとはいえないように思われる。これらいずれの観点も重要であり、国税通則法の在り方を考えるに当たっては、この両者を明確に意識した上での議論が要請されると考

えらるべきであろう。

（注1）座談会「国税通則法をめぐって」平尾照夫発言「ジュリスト」251号21頁。
（注2）座談会「国税通則法をめぐって」田中二郎発言「ジュリスト」251号14頁。
（注3）荒井勇代表編『国税通則法精解（第12版）』2007年。
（注4）荒井・前掲注3、20頁。