

(要旨)

租税制度は公平や中立性と同時に効率及び簡素の要請にも適合しなければならない。事務に携わる職員数が減少する一方、税務行政を取り巻く環境は事務の増加や多様化など量的、質的に厳しさを増している。本論文は、税務行政に求められる効率性およびその追求のために考えうる方策を検討することを目的とする。

納税環境の整備について、効率性に加え、納税者の利便性を向上するためにも、可能な限りアウトソーシングを進めることが求められる。アウトソーシングにあたっては、セキュリティの問題について、特に個人情報の取扱いが重要視されているので、対象とする分野を慎重に検討する必要があるとともに、実施に当たっては業者の選定などに十分な注意が求められる。そして、電子申告・納税制度を納税者にとって便利で利用しやすいものとしていくことに加え、コンビニエンスストアにおける納税など、納税手段は多様化しているが、さらに推進する必要がある。

次に、個人の所得課税について、社会共通の費用を分かち合っていく意識を高める面から、給与の支払者による年末調整を廃止して、所得金額が所得控除の額を超えるすべての国民の確定申告を原則とすることが望ましい。そして、税務署よりも地域に密着した市区町村が納税者にとって便利であり、また、市区町村は住民登録等の納税者の情報を保有していることから、申告審理等にあたって、名寄せ効果が期待できる。国と地方の重複した事務を防ぎ、地方の自主性・自立性を高めるため、個人課税事務を国が市区町村に委託することも検討すべきである。

国・地方を通ずる徴税の一元化については、滞納者や私債権者の権利に十分配慮する必要がある。徴収の民間委託は徴税率の向上に寄与することも期待できるが、滞納処分手続は国民の権利義務に直接影響を及ぼす公権力の行使であるから、委託を受ける者の適格性や手続の公正さ、適正性の確保が求められる。

アウトソーシングに向いている業務として納税コールセンターの業務が挙げられる。コールセンターは、これまでの文書による催告と比較して、完納に至る割合が4~5倍に上がったことのみならず、徴収職員の事務量を投入すべき事務を選別する効果が発揮されている点に意義があると考えられる。

最後に、調査事務について、①税務署の管轄を異にするグループ法人全体について同時に税務調査を行う必要があるという場合には、それぞれの法人につき質問検査権を持つ各署の連携調査という方法によらざるを得ず、調査の事務量に連絡調整等に係る事務量が加わること、②同規模同業種の法人であっても、管轄する税務署によって生ずる調査頻度の格差をできるかぎり平準化すべきであることから、法人の調査は国税局が行うこととして、国税局に数箇所調査分室を設けることにより調査事務の集中化を図るべきである。また、照会などの納税者管理においても、事務量を重点的に配分すべき業務をアウトソーシングによる選別機能を活用して振り分けることが必要である。そして、幅広く資料情報を収集し、集積した情報を徹底して名寄せ、突合せすることにより、納税者の経済活動に注意を傾け続けることがますます重要となる。そのためにも、税務署に集まる情報は、すべて国税総合管理(KSK)システムに集積すべきであり、その入力、突合事務は、アウトソーシングにより効率的に行われるべきである。

税務行政の効率性について

—経済社会の変化への柔軟な対応と効率的な事務運営の推進のために—

中央大学大学院商学研究科博士後期課程 横田 雅志¹

はじめに

我が国における税務行政は、昭和 22 年に賦課課税制度から申告納税制度に改められて以降、この制度の下で運営されている。この申告納税制度は、納税者が自ら法令の定めるところに従って課税標準等及び税額等を確定することを原則としていることから、納税者が自ら進んで適正な申告、納税を行い得る基盤や環境を整備することが極めて重要であり、税務行政においては、これらの整備を進めることにより、課税の適正・公平についての信頼を常に確保していくことが求められる²。

一方、税務行政を取り巻く環境は、法人数及び所得税申告者数の増加等による申告・納税の事績管理等に係る事務（各税目に関する申告書、申請書等の情報の入力・管理、国税の収納・還付、資料情報の管理といったいわゆる内部事務）が恒常的に増加している状況に加え、消費税法の改正による課税事業者の増加や公的年金控除の見直しによる所得税申告者数の増加など量的な厳しさとともに、連結納税制度等従前と比して専門知識を要する事務の追加、相続時精算課税制度の導入による事務の多様化など質的な厳しさも増している。また、行政に対するニーズの変化に伴い、情報公開に係る事務量や納税者への適切な対応等に要する事務量が増加している³。さらに、相続税の物納制度について、許可基準及び手続の明確化、審査期間の法定などの措置が講ぜられるなど、今後も事務量が増加することが予想される。

租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみでなく、同時に効率及び簡素の要請にも適合しなければならない。公平と効率が両立する場合には問題はないが、この両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つ⁴。税務行政を取り巻く環境に厳しさを増す中、本論文は、税務行政に求められる効率性について、現状分析と効率性追求のために考えうる方策の検討を目的とする。第 1 章で税務行政の効率性について概観し、第 2 章以下、国税庁に求められている「納税環境の整備」、「適正かつ公平な税務行政の推進」の両面から検討

¹ 著者は税務署に勤務する国家公務員（上席国税調査官）であるが、本論文は中央大学大学院商学研究科在学中に個人として執筆したものである。

² 総務庁「税務行政監察結果に基づく勧告」前書き 2000 年 11 月

³ 財務省行政情報化推進委員会決定「国税関係業務の業務・システム見直し方針」2, 3 頁 2005 年 6 月 13 日

⁴ 金子 宏『租税法（弘文堂，第 10 版，2005）』89 頁。その場合には、効率を優先させなければならないこともありうるが、しかし、原則としては公平を優先させるべきであろうとされる。

を行う。

第1章 税務行政の効率

第1 公務員の削減

政府は、平成12年12月に行政改革大綱を閣議決定し、様々な分野の行政改革を集中的・計画的に進めてきた。行政改革については、不断に取り組むべき課題であり、引き続き、構造改革の重要な柱の一つとして強力に推進していく必要があるため、16年12月には、「今後の行政改革の方針」を閣議決定した。そして、今後、小さくて効率的な政府への道筋を確かなものとするため、更に推進すべき行政改革の重要課題について、現段階で新たに政府として具体的な方針を策定するものを一括して取りまとめ、17年12月に「行政改革の重要方針」を閣議決定した。「行政改革の重要方針」では、国家公務員（郵政を除く68.7万人）を5年間で5%以上純減する公務員の定員の純減目標を掲げ、政府はこれを達成するため必要な施策を講ずることとした（簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律第43条）。

定員の削減に当たっては、治安など真に必要な部門に増員し、政府全体を通じメリハリの効いた定員の再配置をすることが求められるから、これまで、国税庁には、税務行政の困難性、歳入官庁としての重要性及び消費税法改正等の緊急の諸課題への対応のため、一定の新規増員が認められてきた⁵が、行政減量・効率化有識者会議⁶では、「国税関係」も第2回の会議で委員からの関心が高かった事項の一つとして、業務・定員のスリム化の取組状況などについての資料の提出を求めたうえで、取扱いについて検討することとされた⁷。

第2 国税庁の任務と効率性

⁵ 平成17年度779人、18年度1,030人、19年度1,041人の新規増員が認められているが、新たな定員合理化計画に基づく合理化目標数、IT活用等に伴う事務の合理化減などがあるため、実定員は、18年度まで減少しており、19年度に26人の増員となった（国税庁「各年度予算（案）の概要について（定員・機構関係）」2004年12月24日、2005年12月26日、2006年12月25日）。

⁶ 「行政改革の重要方針」に基づき、独立行政法人に関する有識者会議が行政減量・効率化有識者会議に改組された。行政改革推進本部の求めに応じ、①独立行政法人の見直しその他の独立行政法人の中期目標期間終了時の見直しに関する事項、②国の行政機関の定員の純減に向けた業務の大胆かつ構造的な見直しに関する事項について検討を行う（行政改革推進本部長決定「行政減量・効率化有識者会議について」2006年1月23日）。

⁷ 内閣官房行政改革推進事務局（文責）「行政減量・効率化有識者会議（第2回）議事概要」3頁2006年2月8日

国税庁の任務は、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達⁸及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることであり⁹、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現のために、具体的には、「納税環境の整備」と「適正かつ公平な税務行政の推進」が要求される¹⁰。前者では効率性を確保する余地があるものの、後者には、納税者にとって均一・均質な行政でなくてはならないという別の強い要請があることから、例えば税務調査について、申告内容等の分析・検討を通じて、高額・悪質な不正計算が想定される納税者など調査必要度の高いものに重点を置くことはあっても、調査対象の選定に際し、調査の効率性を重視するといったことはあってはならないため、効率性を中心に論ずることはできない¹¹。

申告納税制度は、納税者が自ら法令の定めるところに従って税額等を確定することを原則としていることから、国税庁の効率性を数値で測定することは困難である¹²。現状、国の税務行政は一定の効率性を維持している¹³ものと考えるが、歳入官庁であっても、与えられ

⁸ 酒類産業行政は、社会経済情勢の変化に対応して、消費者、メーカー、流通業者全体を展望した総合的視点から必要な施策を行うとともに、酒類取引の安定を図ることにより、酒類業の健全な発達と酒税の確保を図ることを目的としている。酒類業界は、酒類小売業免許の規制緩和など経済社会システムの改革の進展等、生産・流通・消費のあらゆる面における大きな環境変化の中にあり、更に未成年者飲酒防止、酒類容器のリサイクル等の社会的要請の高まりに直面しており、それに伴う国税当局の事務も拡大している。しかしながら、酒税の確保は国税庁の守備範囲としてもそれを超える部分、特に他の省庁との共管となっている業務については、国税庁の所掌事務から外すことも検討すべきであると考えられる。

⁹ 財務省設置法第 19 条

¹⁰ 国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令第 4 条

¹¹ 本庄資教授は、行政手続法の適用除外及び国税通則法の適用除外とされる税務行政手続を「外部委託してはならないコア業務」と考えれば、①国税犯則取締法の執行、②職務の遂行上必要な情報収集、③不服申立手続、④国家機関、地方自治体に対する行為、⑤税理士会等に対する処分、⑥質問検査権の行使、⑦政省令・通達の制定、⑧税法に基づく処分その他公権力の行使（滞納処分等）などは、外部委託ができない領域であると同時に、民主的納税意識に基づく自主申告納税制度を健全な状態に維持するため、税法そのものと税務行政がともに公平であるという信頼感を確保することが不可欠であるとされる（「税務行政のスリム化で表われる変化と税理士業務への影響」税理 2005 年 1 月 8～16 頁）。

¹² 国税庁が扱っている租税及び印紙収入に対する徴税費の割合を税込 100 円当たりでみた金額（徴税コスト）は、平成 17 年度には 1.45 円である（財務省「平成 17 事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」45 頁 2006 年 10 月）。ただし、徴税費は公平確保のための原価でもあり、単に税込額との比較だけでは評価し得ない面も有している（「日本における税務行政（平成 15 年版）」http://www.nta.go.jp/category/outline/japanese/text/01/01.htm#2_02）。

¹³ ①税務調査は追徴税額だけを目的としているわけではなく、波及効果、牽制効果も考慮する必要があるが、これを測定することは不可能であること、②徴収事務には政策的配慮（納税の猶予、換価の猶予、滞納処分の停止等の緩和措置）に関する規定が用意されているから、当該規定の適用を受けない滞納者からは 100%徴収しなければならないという面があるが、税務調査は真実の把握による適正な賦課が目的であり、税務調査が必ず追徴税額に直接結びつくわけではないこと、③国税局、税務署職員の事務別配置状況を見ると、職員の 71%が所得税、法人税、消費

た任務を最小のコストで執行せねばならないのは他の省庁と変わるものではなく、また、今後、調査・徴収事務の充実、国際化・情報化等への対応等を進めながらも、行政組織等の肥大化を来さないスリムな組織が求められることは言うまでもない。

第3 効率的な税務行政を目指して

国税組織内での、あるいは他の行政機関との重複した事務をなくしたり、IT化を推進することなどによる合理化は公正性、公平性と衝突することは少ないであろう。また、特に総務関係事務や内部事務を中心に、一元化、集中化を図ることによる効率性の向上は必須である。一元化とは各税目の事務を標準化、共通化して、全税目を一元的に処理する体制であり、集中化とは例えば納税コールセンターのように複数署の特定の事務を署の管轄区域を越えて集中処理担当部署に集約することである。平成18年度から48署において内部事務一元化の実施に向けた試行が行われており、全署拡大に向け、今後試行署を拡大して実施することとされている。そして、郵送申告書の開封事務、決算事績等入力事務、資料収集・整理事務、文書発送事務等は、アウトソーシング化、アルバイト化になじむものと考えられ¹⁴、例えば路線価の評定など、民間の持つノウハウを活用すべき分野もある¹⁵。

税などの賦課の事務に、15%が国税債権の管理や徴収の事務に、残りの14%が総務事務等に従事しており（平成18年国税庁訓令第9号「税務大学校、国税局及び税務署定員細則」2006年6月8日）、予算・人員のすべてが税務調査のために使われているわけではないことなどから、国税庁の予算と税務調査による追徴税額とを比較することは必ずしも実態を表しているとい難いが、仮に要したコストとそれにより得られた収入との比較を事業の効率性のメルクマールとするなら、18年度の国税庁の予算は7,234億円（人件費5,797億、一般経費1,437億。国税庁、2005年12月26日報道発表資料）であるが、調査による追徴税額はこれを上回る。具体的には、いずれも17事務年度（17年7月～18年6月）における調査事績であるが、法人税3,953億円、消費税（法人）551億円（国税庁「平成17事務年度における法人税の課税事績について」2006年10月）。源泉所得税は580億円（国税庁「平成17事務年度における源泉所得税の課税事績について」2006年10月）。申告所得税1,144億円、消費税（個人事業者）220億円（国税庁「平成17事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について」2006年10月）。相続税864億円（国税庁「相続税の申告事績（平成17年分）及び調査事績（平成17事務年度分）」2006年12月）である。これらを単純に合計すると7,312億円となる。

¹⁴ 総務省行政管理局取りまとめ「国の行政組織等の減量・効率化の推進について（平成18年度減量・効率化方針）」別表15、16頁2005年12月24日。なお、このほか、民間給与実態統計調査、租税教室の講師、税理士試験受付事務、独身寮管理事務、確定申告期駐車場整理事務が例示されている。

¹⁵ 相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による（相法22）こととされている。財産評価基本通達は、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額としつつ、その価額は、同通達の定めによって評価した価額によるとしている（同通達1(2)）。宅地の評価は、市街地的形態を形成する地域にあるものは、路線価方式を採用し、それ以外のものの評価は倍率方式を採用しているが、路線価は、売買実例価額、公示価格、不動産

なお、アウトソーシング化にあたっては、セキュリティーの問題について、特に個人情報
の取扱いが重要視されている¹⁶ので、対象とする分野を慎重に検討する必要があるとともに、
実施に当たっては業者の選定等に十分な注意が求められる。

効率性を追及するあまり公平性や公正性を損なってはならないのは、言うまでもない。
しかし、「公平」についても再考する必要があるだろう。税理士が民間の専門家として多く
存しているのに、税務職員が行う「納税者サービス」ということで、対価なく無料で行わ
れていることは、自らの努力で申告を行っている者、税理士に相談・依頼している者との
均衡を欠くことになり、そのようなサービスのあり方を検討する必要がある¹⁷。また、過度
に公平性を強調することにより、かえって自主的な申告を促す面に悪影響を及ぼしてしま
う危険についても指摘しておきたい。税務署長は、納税申告書を提出する義務があると認
められる者が当該申告書を提出しなかった場合には、その調査により、当該申告書に係る
課税標準等及び税額等を決定する¹⁸。無申告の事業者や法人に帳簿記録がなく、また、取引
の事実を明らかにする資料が散逸している場合、調査に多大な労力と時間を要することは
想像に難くない。無申告は申告納税制度の根幹に関わる事態であり、決定のための事務量
が追徴税額を上回るケース（極端な場合、調査の結果、欠損であり追徴税額が発生しない
こともあるかもしれない）であっても、適正かつ公平な税務行政を推進するためには徹底
した調査が求められる。しかし、調査に伴う附加税が、期限内の自主的な申告のために帳
簿記録を整備するコストや税理士等専門家に依頼するコストよりも小さいケースでは、（調
査による精神的負担はあっても）調査を受けて決定された（あるいは、税務署の懲罰に応
じて期限後申告をして）税額を納めるほうが楽だという認識を納税者に持たせてしまう危
険がある¹⁹。税務調査のあり方も、調査対象者に集中的にマンパワーを投入するという手法

鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基としてその路線ごとに国税局長が評定（同通
達 14）、公表している。

国税局ごとに置かれている土地評価審議会が、土地の評価に関する事項で国税局長がその意見
を求めたものについて調査審議する（相法 26 の 2）こととされており、土地評価の実務的作業
を民間に委託した場合でもチェック可能であること、時価を的確に反映するために、民間の持つ
ノウハウを最大限に活用して評価精度を高めるべきことから、官民競争入札の対象とすべきであ
る。

¹⁶ 第 8 回国税審議会議事要旨 2006 年 2 月 9 日

¹⁷ 黒坂昭一「税務行政における納税者サービスの位置付け」税大論叢 50 号 91 頁

¹⁸ 通法 25

¹⁹ これを防ぐために考えられることは、①附帯税を引き上げる、あるいは罰則を適用するなど
追徴に伴う負担を増すこと、②税務調査における事後の指導を強化すること、③無申告の納税者
にとって、税務調査が苦痛であるようにすることが挙げられよう。しかしながら、①は無申告加
算税の割合について、納付すべき税額が 50 万円を超える部分に対する割合が 20%に引き上げら

から、税務調査時に限らず、幅広く資料情報を収集し、集積した情報を徹底して名寄せ、突合せすることにより納税者の経済活動に注意を傾け続けるという方法に変化する必要が出てくるかもしれない²⁰。

第2章 納税環境の整備

申告納税制度を行政の手続きとしてみた場合、ルールや手続きをできる限り詳細に定め²¹、そのルールに従った行政運営を確保する点で優れた制度であり、これを実現するために、税務行政は、義務の履行を強制する権力行政的な側面を有する一方、納税者の義務の自主的な履行を容易化し、促進するサービス行政としての側面を有している。以下、窓口・相談業務、納税手段、電子申告・納税、個人課税事務について、現状を踏まえた上で、簡素な事務の実現に向けた取組みを検討する。

第1 窓口・相談業務

(1) アウトソーシングの推進

窓口業務は、収受、収納事務を中心にアウトソーシングを推進すべきである。アウトソーシングの推進により、現在の税務署よりも拠点を増やすことも可能である。そして、税務相談も可能な部分からアウトソーシングすべきだと考える。電話相談については、一部の署において、自動音声応答装置による振り分けと相談官を活用した集中化が試行されており、確定申告期には外部委託によるオペレーターも活用された。現状では、オペレーターの対応範囲は限定的であるが、マニュアルや教育研修を整備することにより、委託業務を拡大すべきである。また、平成17年度から、税理士等の外部の指導機関に対する税務相

れた(19年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用)が、それ以上の負担、例えば重加算税(40%)の賦課は隠蔽又は仮装に該当する場合に限られ、また、各税法の無申告の罪の適用(所法241、法法160)は、いわば申告納税制度を守る最後の砦であり、偽りその他不正な行為により故意に税金を免れた者など特に大口・悪質な脱税者を除いては現実的ではないこと。②は調査終了時に指導を行うとしても、引き続いて指導し続けていく事務を確保する、あるいは強制力を持った指導を行うことは困難であること、③は税務行政のあり方として、税務調査の際に納税者の負担を軽減するよう努力するのは当然であり、これは無申告であっても変わるものではない。

²⁰ 第3章第2(3)参照

²¹ 通達行政は批判されることも少なくないが、反面、納税者の予測可能性を高める意義がある。鳥飼重和氏は、課税庁の見解を納税者の予測可能性の基礎となる「通達」という明確な公式見解で示していれば、多数のストック・オプション税務訴訟は起きなかった可能性が高いとする(中里実・神田秀樹『ビジネス・タックス』113頁(有斐閣、2005))。その意味で、現在効力を有する法令解釈通達のすべてが国税庁ホームページで公開されていることは評価されよう。

談業務の委託や会計ソフトを利用した記帳指導を外部の指導機関に委託する事業が行われており²²、こうした指導、相談業務のアウトソーシング化を推進すべきである。

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする²³。税理士会は、税務援助として、税理士が関与していない小規模事業所得者などに対して、税務に関する相談、記帳に関する指導、税務書類作成に関する指導を無償にて行い、又は会計帳簿の記帳代行や税務申告に係る決算代行又は決算書の作成を廉価な報酬によって行っており²⁴、効果を挙げている。こうした実績を踏まえ、税理士会にも相談業務が委託されることが予想されるが、その場合には、独立した公正な立場を尊重した上で委託が行われることが望まれる。

(2) 適切な相談業務のために

相談業務が適切に、統一的に行われるように国税局審理課等のサポートが重要である。また、納税者に対する文書回答手続は、まだ多くの納税者に手軽に利用される手続となっていないため、例えば国税電子申告システムの利用可能手続とするなど、よりいっそう利用しやすいものとするべきである。

文書回答手続は、納税者サービスの一環として、個別の取引等に係る税務上の取扱いに関する一定の照会に対して、文書により回答を行うとともに、その内容を公表することにより、税法の適用等に関する納税者の予測可能性を高めることを目的として、平成 13 年 9 月から実施され、16 年 3 月から特定の納税者の個別事情に係る事前照会についても、濫用防止等の要件に該当しない限り、文書回答手続の対象とされた²⁵。また、個別文書回答手続に加え、同一の業種・業態に共通する取引等であって、事実認定を要しない同業者団体等からの照会（一般文書回答手続）も認められた。

米国のアドバンス・ルーリングは、内国歳入庁の規則に基づく制度として導入され、また、行政機関による法令適用事前確認手続（日本版ノーアクション・レター制度）は、閣議決定による指針に基づいて定められた各府省庁の細則により実施されている。これに対し、文書回答手続は、国税庁長官による事務運営指針によって運用されている。納税者と

²² 前掲 14「国の行政組織等の減量・効率化の推進について（平成 18 年度減量・効率化方針）」15 頁

²³ 税理士法 1

²⁴ 日本税理士会連合会税務援助の実施に関する規則 2～4

²⁵ 導入後の 1 年間で 55 件、見直し後の 1 年間で 98 件と増加傾向にある（第 4 回 国税審査分科会 説明資料 3、2005 年 4 月 26 日）。

課税当局との信頼性を高めるとともに、適正な運用を図るためには、国税通則法などの法律に基づく手続とすることが望まれる²⁶。また、照会者が回答に拘束されるものではないこともあり、照会の事実や回答の内容を照会者がどのように公表しているのか、チェックする体制が規定されていない。このため、照会を行った事業者がその顧客を惑わすことのないよう、注意する必要がある。例えば、事業者がその事実がないにもかかわらず、「国税局審理課において事前照会に基づく文書回答済み」であるとして、あたかもその事業者が営んでいる事業についての税務上の取扱いがその事業者の判断どおりであることを公表した場合、現状では、当該事業者へ誤解を招く記載を行わないよう求めるほかには、例えば国税局のホームページなどで回答を行ったことがない旨を周知するしか方法がない。

(3) 相談業務の限界と自己責任

税務相談の限界について、利用する納税者に理解を求めることも必要である。更正処分を受けた納税者が信義則（民法1条2項）に反するとして、その取り消しを求めた判例²⁷では、信義則は、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めてこの法理の適用の是非を考えるべきものであり、この特別な事情があるかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちにこの表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものかどうかという点の考慮が不可欠であるとされている。このような信義則の適用要件を満たすかどうかは、争訟を通じて個別の事例ごとに判断されることになるが、実際問題とすると、その適用事例は多くはない。合法性の原則が強く要請される租税法の解釈適用において、信義則の適用要件が厳格になるのはやむを得ないと考えられる²⁸。

²⁶ 日本税理士会連合会税制審議会「納税者からみた税務行政の今日の問題点について」10頁 2006年3月27日。なお、同審議会は、次のような点を見直すことを提案している。①納税者が計画している将来の行為や取引に関しても回答の対象とすること、②個別の財産の評価や取引価額など事実認定に属する問題も回答の対象とすること、③回答した内容については、納税者から提供された情報資料の範囲で課税当局は拘束されること、④課税当局の行う回答について期間の定めを設けること

²⁷ 最判昭和62年10月30日 訴月34巻4号853頁

²⁸ 前掲26「納税者からみた税務行政の今日の問題点について」8頁。なお、確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、

また、税務相談をめぐる裁判例では、一般に、税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立てに基づき、その範囲内で、行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために一応の判断を示すものであって、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その助言どおりの納税申告をした場合には、その申告内容を是認することまでを何ら意味するものではなく、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されることを考慮すれば、税務相談における回答ないし助言は、税務署長等の権限のある者の公式の表明と解されるような特段の事情のない限り、信頼の基礎となる公的見解というには不十分であると考えられる。この税務相談の性質に加えて、日々多数寄せられる税務相談に対する回答の正誤について国が国家賠償法上の責任を負うこととした場合には、税務相談の維持自体が困難となることが容易に推測されることを併せ考えれば、税務相談は法的効果を伴わない行政サービスであり、回答者が個別の国民に対して正確な回答を提供すべき法的義務を負担するものではないものといわざるを得ず、税務相談に対する回答が誤ったものであった場合にも、国家賠償法1条1項の適用を基礎づけるに足りる職務上の法的義務の違反があるとはいえないとされている²⁹。

課税当局の見解について、その見解と異なる課税処分に信義則の適用を強く求めることは、結果として合法性の原則に反するおそれがある。また、納税者がその見解に過度に依存することは、自ら法令解釈権を放棄することになるという問題もある。一方で、その見解を信頼した納税者の保護・救済も看過できない重要な問題であり、結局、納税者の利便のために行う課税当局の見解の公表とその見解を信頼した納税者の保護とは、相反する面を有していることになる。このような対立する問題が更正処分等に至った場合には、本来は信義則の適用を求める訴訟によって解決すべきであるが、争いを望まない納税者が多いという実情を踏まえれば、加算税等の減免によって解決することも現実的な方策であると

納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情がある場合には、通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱われ（「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」第1 1(4) 過少申告加算税が賦課されないほか、税務職員が納税者から十分な資料の提出があつたにもかかわらず、納税申告に関する税法の解釈又は取扱いについての誤った指導を行い、かつ、納税者がその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかつた場合で、納税者がその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がない場合には、延滞税が免除される（「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」1）。

²⁹ 千葉地裁平成17年12月13日判決

考えられる³⁰。

こうした法的判断と相談者である納税者の認識とは必ずしも、一致しているとは言えない面があり、また、税理士が当局から委託された相談業務に従事した場合に、税務代理等の顧客との委任契約に基づくもの³¹と誤解されることのないよう、相談業務の受託者が負うべき責任の範囲を明確に定め、相談に訪れた納税者に周知する必要がある。

第2 納税手段の多様化

納税の方法としては、所轄の税務署の納税窓口で納付するほか、金融機関で納付する方法に加え、所得税と個人事業者の消費税及び地方消費税では振替納税の制度を利用することができる。国税通則法 34 条の 2 は、その納付が確実と認められ、かつ、依頼を受けることが国税の徴収上有利と認められる場合に限りその依頼を受けることができると規定している。法人税は納期限を失念するということが少ないことに加え、決算期が各法人によりそれぞれ異なるため、振替納税制度を採用した場合かえって事務が煩瑣となり、同制度を採用することが徴収上有利であるとはいえないことから、法人税や法人の消費税及び地方消費税などでは、振替納税は採用されていない。しかしながら、期限内収納割合を高めるため、そして、納税者の利便のため、すべての税目について振替納税を採用すべきである。

また、平成 19 年度税制改正において、納税者はコンビニエンスストアなどの納付受託者にその納付の委託をすることができ、納付受託者に金銭を交付した日に国税の納付があったとみなして附帯税等の規定を適用することとされた（所得税法等の一部を改正する法律案第 9 条。国税通則法 34 条の 3～34 条の 7 関係）。こうした納付手段の多様化をさらに進める必要がある。例えば、クレジットカードを用いて納付を行うことは、現行の法制度では、国税通則法 41 条で規定されている第三者納付制度を活用して行うことが考えられるが、現行規定では国税債権が消滅する時点（領収日）は日本銀行又は指定金融機関に第三者が入金した日とされている。クレジットカード払いの場合、利用者が手続きをし、カード会社が日銀又は指定金融機関に入金するまでにタイムラグが生じるため、利用者が手続きをした日を領収日とすることができない問題がある。振替納税と同様に、期限内申告書の提

³⁰ 前掲 26「納税者からみた税務行政の今日的課題点について」9～11 頁

³¹ 税理士は善良な管理者の注意をもって委任事務を処理する義務を負う（民法 644 条）ほか、税理士法上の義務として、法令に適合した適切な申告をすべきことは当然であるが、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるとされる（東京高裁平成 7 年 6 月 19 日判決、判タ 904 号 104 頁）。

出により納付すべき税額の確定した国税でその提出期限と同時に納期限の到来するものが、カード会社に送付された納付書に基づき、事前に政令で定める日までに納付された場合には、その納付の日が納期限後である場合においても、その納付は納期限においてされたものとみなして、延納及び延滞税に関する規定を適用する取扱いがなされるべきである。さらに、期限後納付の場合にも納税者が納付の手続きをした時点（クレジットカード会社が信用照会を行い、国への支払を保証した時点）を領収日とすることも可能とすれば、臨戸収納の際、モバイル端末によるクレジットカード収納も円滑に行われ、回収業務効率化に寄与する可能性もある（現行法の規定によれば、延滞金の計算が当日までではなく、カード会社から日銀等への入金日まで計算し徴収する必要があるため、納税者の理解が得られない可能性がある³²⁾）。

さらに、税務署の納税窓口金融機関の振込受付機を設置するなど、収納の機械化に努めるべきである。

第3 電子申告・納税

I T新改革戦略では、「世界一便利で効率的な電子行政」の目標の一つとして、利便性・サービス向上が実感できる電子行政（電子政府・電子自治体）を実現し、国・地方公共団体に対する申請・届出等手続におけるオンライン利用率を平成22年度までに50%以上とすることを定めている³³⁾。

国税電子申告・納税システム（e-Tax）は、申告や納税をオンラインで行えるシステムであり、I Tの活用などにより国民の利便性の向上と行政手続の簡素化、効率化を目指す電子政府構築計画の一環として、開発・導入に取り組みられてきたが、その「使い勝手」の悪さが普及を妨げているとの批判が少なくない。

I T新改革戦略に基づき、2006年3月、国税関係手続のオンライン利用促進のための行動計画を策定し、第三者作成の添付書類のオンライン化、e-Taxソフトのダウンロード方式による配付、早期還付によるインセンティブ措置、確定申告期における24時間受付、一部

³²⁾ 内閣府規制改革・民間開放推進室『『全国規模の規制改革及び市場化テストを含む民間開放要望』に対する各省庁からの再回答について』2006年1月17日

³³⁾ I T戦略本部（高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部）「I T新改革戦略」21頁2006年1月19日。I T戦略本部は、情報通信技術（I T）の活用により世界的規模で生じている急激かつ大幅な社会経済構造の変化に適確に対応することの緊要性にかんがみ、高度情報通信ネットワーク社会の形成に関する施策を迅速かつ重点的に推進するために、平成13年1月、内閣に設置された。

電子署名の省略などの機能及び運用の改善に取り組み³⁴、さらに 19 年度税制改正では、個人が e-Tax を利用して所得税の確定申告書を提出する場合に特別控除を認めること（所得税法等の一部を改正する法律案第 12 条。租税特別措置法 41 条の 19 の 3 関係）、医療費の領収証など第三者作成書類について提出又は提示に代えて、記載内容を入力して送信することができること³⁵など、法制面では大幅な改正がなされている。

今後、公的個人認証サービスなど認証基盤の普及拡大が求められる³⁶が、申告・申請時の「成りすまし」や「データの改ざん」などの不正が行われないよう留意しつつ、認証基盤以外のセキュリティ確保のための代替措置についても検討する必要があるだろう。また、日本税理士連合会では、18 年 6 月、会員の電子申告についての数値目標（税理士会員の 50%以上が e-Tax で顧客の申告・納税を行う）を設定しているが、e-Tax の普及のためには、納税者からの委任を受けて申告や納税に携わる税理士への普及をいかに進めていくのかが重要である。

第 4 個人課税事務

（1）年末調整の廃止と皆申告

所得税の源泉徴収制度は、給与のみならず、所得税法や租税特別措置法の規定の中で特定された種類の所得（例えば、報酬・料金等、配当、利子）について、その支払者（源泉徴収義務者）に対し、支払の際にこれらの法律で規定されたところに従って、その支払額から所得税を徴収し、国に納付することを義務付ける制度である³⁷。給与の源泉徴収は、適正な課税を担保し、納付の便宜、平準化などに資するために必要な制度である。給与所得について確定申告を行うこととすれば、源泉徴収は不要になるのではないかとの主張が行われることがある。しかし、年末調整を行うか確定申告を行うかという論点と源泉徴収を行うこととは別の次元の事柄であり、主要国においても、年末調整の有無に関わらず、適

³⁴ 『国税庁レポート 2006』18 頁 2006 年 6 月

³⁵ 「平成 19 年度税制改正の要綱」9～11 頁 2007 年 1 月 19 日閣議決定

³⁶ オンライン利用率の目標の前提として、認証基盤（公的個人認証、商業登記認証など）の普及見通しを平成 22 年度に約 1,930 万件（平成 18 年 1 月末現在 公的個人認証 約 12 万件）、IC カードリーダー・ライタの普及見通しを平成 22 年度に約 1,050 万台としている。

³⁷ 源泉徴収義務者は、2005 年 6 月 30 日現在で、給与所得は約 387 万件、報酬・料金等所得は約 311 万件、配当所得は約 13 万件となっており、2004 年度決算額では、所得税収入 14 兆 6704 億円中、源泉徴収の方法で徴収されるものは、その 87%にあたる 12 兆 1846 億円である（前掲 34 『国税庁レポート 2006』47, 48 頁）。

正で確実な課税を担保する観点から源泉徴収が広く行われている³⁸。源泉徴収制度は現行のまま維持した上で、給与の支払者による年末調整を廃止すべきである。

給与所得に対する源泉徴収は、個々の給与所得者の人的控除と所得の大小に応じ、これらを織り込んで作成された各種の税額表に基づいて行われ、これらの税額表は、給与に対して適用されるもの、賞与に対して適用されるものなどから成っており、それぞれの給与の性格に則して一定の前提の下に複雑な方法でその税額が計算されている。これらの税額表によって徴収された税額の年間合計額は、年末調整を行わなくとも、概算的にはその給与所得について納付しなければならない年税額に近い金額となっている。

年末調整を廃止することにより、確定申告義務を免れている大多数の給与所得者が確定申告を通じ主体的に自らの所得税額を確定することとなり、「社会共通の費用を分かち合っていく意識を高める」効果が期待できるほか、給与の支払者（源泉徴収義務者）の事務負担の軽減に資する面があるものと考えられる。源泉徴収義務者にとって年末調整事務は他の徴収義務と比較して特異な性格を持ち、負担感が大きいものであること、諸控除の適用のために必要となる個人情報を受給者のプライバシーに関する項目が含まれていることが指摘されている。

（２）市区町村への委託

すべての国民が申告をすることとなれば、税務署では量的物理的に対応が困難であることもあり、その窓口は税務署よりも地域に密着した市区町村の方が納税者にとっても便利である。全国には2000を超える市区町村があるのに対して、税務署数は524に過ぎず、東京都区内に40署、大阪市に19署というように都市部に偏って設置され、一税務署の管轄地域が10以上の市町村に及ぶことも少なくない。こうした納税者の利便もさることながら、国と地方で事務が重複している非効率の改善が図れるものと考えられる³⁹。

³⁸ 税制調査会 基礎問題小委員会「個人所得課税に関する論点整理（平成17年6月）」17頁

³⁹ 具体的には、「所得税及び個人住民税」の申告書をすべての住民が、居住する市区町村長に提出することとし、所得税の申告書の收受、整理、申告審理の事務を税務署長が市区町村長に事務委託する。申告書は1枚のものが所得税の確定申告書と個人住民税の情報申告書を兼ねることとなり、市区町村はそのデータを受任者の事務として国（法的には税務署長、実務上は国税総合管理システム）に送信することとする。法的整備としては、所得金額が所得控除の額を超える者すべてを申告義務者とする、そして、所得税法において市区町村長が管轄する税務署長から所得税の賦課に関する事務委託を受ける規定を設ける。また、市区町村職員のうち、税務署長が指定する者に所得税の質問検査権を付与することとする。

提案内容の詳細や問題点については、拙稿「地方分権時代の個人課税執行の一提案」（地方財務協会『地方税』2005年11月号69～80頁）を参照されたい。

第3章 適正かつ公平な税務行政の推進

滞納となった国税の整理や税務調査の事務は、納税者の権利・義務に直結する公権力の行使であることから、効率性よりも適正さ、公平さが重視される分野であるが、以下、アウトソーシングに向けた事務や事務の集中化などを通して効率性の追求が可能である業務について検討する。

第1 徴収業務

(1) 徴収職員の権限

滞納整理に当たっては、速やかに滞納者と接触し、深度ある財産調査を行い、早期保全を図るという基本に立ち、滞納者個々の実情に即しつつ、その状況に応じて財産調査・搜索や差押え等を行い、適時・適切な滞納整理を実施することとしている⁴⁰。特に、大口・悪質な滞納事案に対しては、滞納者が特定の債権者に債務を支払った行為の取消しを求める訴えを提起するなどの訴訟手段の活用や職員数十名によるプロジェクトチームを編成し、徹底した搜索を行うなど厳正・的確な滞納整理を行っている⁴¹。滞納処分としての財産の差押は、徴収職員の権限とされているが、徴収職員は財産の差押に当たって、滞納者の財産を調査する必要がある。そのため、徴収職員は、滞納処分のため、滞納者の財産を調査する必要があるときは、必要と認められる範囲内において、滞納者又は滞納者と一定の関係を有する者に質問し、又はそれらの者の財産に関する帳簿・書類を検査することができる⁴²。直接的強制の方法が定められていないため、これらの質問・検査はいわゆる任意調査であるが、相手方の受忍を間接的に強制するため、質問・検査に応じない場合については罰則の定めがある⁴³。さらに、徴収職員は、滞納処分のため必要があるときは、滞納者又は滞納者と一定の関係を有する者の物又は住居その他の場所につき搜索することができる⁴⁴。搜索は、通常の質問・検査と異なり、強制調査である。

(2) 徴収の民間委託

徴収のあり方については、国・地方を通ずる徴税の一元化について、地方自治との関係、

⁴⁰ 財務省「平成 18 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画」34 頁 2006 年 6 月

⁴¹ 財務省「平成 17 事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」88 頁 2005 年 10 月

⁴² 徴法 141

⁴³ 徴法 188

⁴⁴ 徴法 142

国・地方を通ずる税制の在り方を踏まえ、今後検討する⁴⁵とされているが、滞納者や私債権者の権利に十分配慮しなければならない⁴⁶。また、徴税率を向上させることにより国民の不公平感を払拭するためには、徴収業務にノウハウを有する民間事業者を活用し、効率的かつ公平な徴収方法を追求することが有効である。とくに時効間際の税の徴収について、適当なインセンティブを与えて民間に委託すれば、徴税率の向上に寄与するものと考えられる⁴⁷。しかしながら、上述したように、滞納処分手続は国民の権利義務に直接影響を及ぼす公権力の行使である⁴⁸点から、公正さ、適正さの確保がよりいっそう求められる。

また、民間委託を受ける者の適格性を確保する必要がある。債権回収会社は、債権者からの委託を受けて、金融機関等有する貸金債権又は有していた貸金債権（金融機関等から譲り受けた貸金債権）を管理回収する専門業者であり、1998年に制定された「債権管理回収業に関する特別措置法」によって、法務大臣の許可を得て設立される株式会社である。この法律では、委託を受けて債権の管理回収を行うことは、弁護士法により弁護士が独占する法律事務のひとつであることが前提となっている。この前提に疑問がないわけではないが⁴⁹、暴力団系の取立屋が貸金業者の委託を受けて債権取立を行う可能性がある。その弊害を考えると、この法が債権管理回収受託業務を原則として弁護士の独占業務とし、例外として所定の基準を備えればサービサー（債権回収会社）も債権管理回収業務の委託を受けて行うことができるとしたのは正しい選択であったともいえる。ただし、競争の導入による公共サービスの改革に関する法律では、国民年金保険料の納付請求業務について、弁護士以外の者であっても実施できるよう措置するとともに、実施に当たっての行為規制等を適用することとしている。仮に国税の民間委託を行う場合にも、同様の措置が採られる

⁴⁵ 行政改革会議「最終報告」1997年12月3日

⁴⁶ 私債権との間で優先順位の変動をもたらす徴収共助は許されないと考えるべきである（長坂光弘「地方税当局及び社会保険庁との徴収共助」税大論叢47号108頁2005年6月）。

⁴⁷ 規制改革・民間開放推進会議「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申」41頁2004年12月24日

⁴⁸ 前掲47「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申」では、①公権力の行使の権限をいかなる主体に付与すべきかについては立法政策上の問題であり、必ずしも公務員でなければ行えないものではないことから、制度の仕組み方により民間開放が可能である、②徴収業務に裁量の余地があること自体が問題であって、裁量の余地が極力なくなるように十分なガイドライン化、マニュアル化等を図ることが必要であり、このような措置を講ずれば民間が行うことは可能であるとする。

⁴⁹ 高木 新二郎教授（倒産法）は、訴訟手続きなどを弁護士業務とするのは当然としても、借金の返済を督促し債務者と協議して実行可能な返済計画を立てるのを弁護士の独占業務としなければならない必要性はないかもしれないとして、この前提が正しいかどうかについてはまったく疑問がないわけではないとされる（『事業再生』（岩波新書、2006）91頁）。

必要があることは言うまでもない。

(3) アウトソーシングが可能な分野

納税コールセンターでは、コンピュータシステムにより自動的に滞納者に電話をかけ、税務職員が端末機画面に表示された滞納者情報（基本情報、滞納発生額、収納未済額等）を参照しながら、納付の催告を行っている。平成 14 年度に東京、大阪の両国税局に設置された後、16 年度には全国に拡大された。17 事務年度には電話催告の対象となった 55 万件のうち、37 万 5 千件について、滞納税額の完納あるいは納付の誓約が得られた⁵⁰。コールセンターの効果は、これまでの文書による催告と比較して、完納に至る割合が 4～5 倍に上がった⁵¹ことのみならず、①納付困難や長期分納の申し出があった場合には、所轄署での納付相談をしようようすること、②接触から一定期間経過した場合などは、コールセンターから管轄署に戻されることにより、職員が対応しなければならない事務を選別する効果が発揮されている点に意義があると考えられる。現在、コールセンターでは国税局の職員がその事務に従事しているが、コールセンターにおける事務は徴収事務の中では、もっともアウトソーシングに向く事務であると考えられる。

厚生労働大臣から委任を受け、その直接的な監督の下で、公的年金に係る一連の運営業務を行う日本年金機構は、厚生労働大臣の定める基準に従って、業務の一部を委託（日本年金機構法案 31 条 1 項）し、一方で、悪質な滞納者に対する滞納処分について、日本年金機構からの申し出に基づき、保険料の滞納処分の権限を、厚生労働大臣が財務大臣を通じて国税庁長官に委任できる⁵²。このような振り分けのスキームを参考にすべきである。

第 2 調査事務

(1) 税務調査の集中化

税務調査はその納税者を管轄する税務署の職員が行うことが原則であるが、調査査察部等の所掌事務の範囲を定める省令（昭和 24 年大蔵省令第 49 号）では、国税庁の調査査察部（調査課・査察課）及び国税局の調査査察部（国税局によっては調査第一部ないし第四

⁵⁰ 前掲 41「平成 17 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」89 頁

⁵¹ 『国税庁レポート 2005』25 頁

⁵² 社会保険庁長官が行うと定められている業務は、厚生労働大臣が行うことに改めるとともに、厚生労働大臣は、日本年金機構（以下、法人）に権限の委任及び事務の委託をして行わせる。保険料の滞納処分は、厚生労働大臣から権限の委任を受け、法人において実施し、法人における滞納処分業務の公正性、客観性を担保するとともに、国の監督体制を十分に確保するために必要な措置を講じる。

部及び査察部)が所掌する事務の範囲は、内国税の賦課・徴収に関する事務のうち、原則として①資本金額等が1億円以上の法人及び外国法人についての法人税及び消費税の課税標準の調査ならびにこれらの法人についての両税に関する検査、②国及び公共法人についての消費税の課税標準の調査並びに国等についての消費税に関する検査、③内国税につき重要な犯則があると認められる納税義務者についての国税犯則取締法に基づく調査、検査及び犯則の取締りであるとしている。

税務署長は税法上その管轄区域の範囲で行政権が行使できるにとどまり、質問検査権についても、調査対象が連結関係又は本支店関係にある法人である場合を除き、原則として各納税者の納税地を所轄する税務署の当該職員にのみ与えられている⁵³ため、例えば税務署の管轄を異にするグループ法人全体について同時に税務調査を行う必要があるという場合には、各法人の納税地を所轄する税務署間の連携調査という方法によらざるを得ない。このため、調査の事務量に連絡調整等に係る事務量が加わる。

また、各税務署の職員の配置は、それぞれの税務署の事務量に比例したものとはなっていないが、署の管轄地域によって業態や企業の事業規模に違いがあることは否めない。そのため、同規模同業種の法人であっても、所在する場所(管轄する税務署)によって調査頻度に差が生ずることは不可避である。これを平準化するためにも、税務署を機能別に区分して、広域的に調査を行う税務署を設置することも考えられる⁵⁴。一方、税務署を区分するのではなく、調査査察部等の所掌事務の範囲を定める省令を改正する方法で、調査はすべて国税局の権限で行うこととして、国税局内に数箇所の調査分室を設けることによれば、一の法人を一般(窓口)税務署と調査税務署の両方が所管するという不都合を防ぐことができる。国際的な租税回避スキームや電子商取引などの先端分野への対応を充実させるためにも、調査事務の集中化は有効である。

そして、税務署には、異議審査などの機能を残し、厳正・中立な立場から充実した調査・審査を行い、適正な処理を行うこととすべきである。

(2) アウトソーシングが可能な分野

源泉徴収義務者は徴収して納付すべき所得税額がある場合、給与等の支給額、税額等を

⁵³ 所法 234、法法 153 等

⁵⁴ 内藤 晃由 税務大学校研究部教育官は、現在の税務署から基幹税務署へ内部管理系事務を、調査徴収税務署へ調査系事務を移管する(一般税務署は窓口系事務のみ行う)ことにより、税務署を機能別に①一般税務署、②基幹税務署、③調査徴収税務署に区分することを提案している(税大論叢 46号「税務行政における地域管轄について」329～333頁 2004年6月)。

記載した「納付書兼給与所得・退職所得等の所得税徴収高計算書（納付書）」を添えて、徴収した所得税額を法定納期限までに国に納付しなければならず⁵⁵、また、徴収して納付すべき所得税額がない場合には、税額欄にゼロである旨を記載した納付書（税額零納付書）を法定納期限までに税務署へ提出することとなっている。法定納期限内に納付や税額零納付書の提出がない場合には、税務署の源泉所得税担当者は、徴収義務者に対し、電話や照会はがきによって、自主納付や税額零納付書の提出を求め、未納となっている源泉所得税額を把握した場合には、納税の告知を行う⁵⁶。

会計検査院の指摘に基づき、国税庁では、源泉所得税の納付指導の効率化のために、照会はがきの未回答者への回答確認や税額零納付書を提出する必要がある徴収義務者への提出確認等の反復的な事務処理について、事務の集中化やアウトソーシング化等を通じて納付指導の効率化等を図ることにより、長期にわたって未納となっている徴収義務者に優先的に接触するなどして、未納が長期間滞留することのないよう、未納の早期処理に努めることとした⁵⁷。

この例のような実地調査に至らない税務署内部の調査、照会等はアウトソーシング可能であると考え、国税コールセンターの意義として、限られた事務量を振り向ける仕事を選別する機能を挙げたが、調査事務においても、事務量を重点的に配分すべき業務をアウトソーシングによる選別機能を活用して振り分けることが必要である。

（3）資料情報の高度活用

資料情報は、適正・公平な課税を実現するために必要不可欠なものであることから、法律で提出が義務付けられている調書の適正な提出を確保する必要があるが、それ以外にも、

⁵⁵ 所法 183

⁵⁶ 通法 36、所法 221。なお、徴収義務者の未納状況についてみると、2005年6月末現在、徴収義務者約386万件のうち、未納がある徴収義務者は約10万件となっていて、さらに、そのうち前年以前分についても未納がある徴収義務者は、約4万件に上っている（会計検査院「平成16年度決算検査報告」110～114頁 2005年11月8日）。

⁵⁷ 前掲 56「平成16年度決算検査報告」。会計検査院が、96税務署（管内の徴収義務者971,646件）について検査した結果では、96署のうち、照会はがきの発送枚数が確認できた82署における照会はがきによる納付指導の状況についてみると、徴収義務者に郵送した照会はがき95,776枚のうち、税額の有無等について回答があったのは27,280枚にとどまっていた。そして、未回答の65,429枚や所在不明等のため返戻された3,067枚に係る徴収義務者に対して、源泉所得税担当は改めて電話による照会を行ったり、所在地を再確認したりするなどして日時を要している状況であった。また、16年5月から17年5月までの間に作成した未納者リストに記載された113,184件のうちの20,377件を抽出して、過去の税額零納付書の提出状況について検査した結果、過去の納付指導において、納付すべき源泉所得税額がないため税額零納付書を税務署に提出させるなどしていた徴収義務者が4,630件見受けられ、このうちには、今回も納付すべき源泉所得税額がないものの、税額零納付書を提出していない徴収義務者が含まれていると史料された。

有効な資料情報を積極的に収集し分析して活用する必要がある⁵⁸。

また、①法人税確定申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書、損益金の処分表に加え、貸借対照表、損益計算書に係る勘定科目内訳明細書を添付しなければならない⁵⁹、②医療費控除等の所得控除を受ける場合には、控除を受ける金額の計算の基礎となる金額その他の事項を証する書類を当該申告書に添付し、又は当該申告書の提出の際提示しなければならない⁶⁰など、有効な資料情報の基礎となるデータが税務署に提出されているが、これを体系的に収集、分析する体制はとられていない。税務署に集まる情報は、すべて国税総合管理（KSK）システムに集積すべきであり、また、このような定型的な入力業務や単純な突合作業は、アウトソーシングに向いている事務である。

なお、納税者番号制度は、取引の際の本人確認と税務当局に対する課税資料の提出を的確に行うとともに、課税資料の名寄せの効率化を図るものである。したがって、所得や金融資産等を的確に把握することに資するので、課税漏れのない適正な所得課税や資産課税の実現に寄与することになる。また、同制度が持つ牽制効果は間接的に申告水準の向上をもたらすと同時に、税務調査など税務行政の効率化が可能になると考えられる⁶¹。しかし、納税者番号制度さえあれば、適正・公平な課税が全面的に実現するという誤解が一部に見られるが、納税者番号制度には、取引の全てを把握できるかといった量的な面に加え、個々の取引の質的な把握という面でも限界がある。納税者番号それ自体はあくまでも名寄せ・突合のための道具に過ぎず、資料情報制度があってはじめて有効に機能するものである⁶²。

⁵⁸ 平成 17 事務年度には、法定資料 112,451 千枚の提出が行われ、法定資料以外の資料情報は 53,884 千枚が収集されている（前掲 41「平成 17 事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」81, 82 頁）。

⁵⁹ 法法 74②、法規 35 三

⁶⁰ 所法 120③

⁶¹ 日本税理士連合会 税制審議会「納税者番号制度のあり方と問題点について」1, 2 頁 2004 年 3 月 22 日

⁶² 税制調査会 基礎問題小委員会「個人所得課税に関する論点整理」14～16 頁 2005 年 6 月。納税者番号制度の限界として、①税務当局が、個々の個人事業者の事業所得を正確に把握するためには、個々の事業者の収入（売上げ）や必要経費（仕入れ及び間接経費）の額を把握する必要がある。売上げを把握するためには、当該納税者の取引相手方である代金の支払い者が番号付きの資料情報を税務当局に提出する必要がある。こうした仕組みを事業者間取引に導入し、事業所得の捕捉に役立てることは想定し得るが、一般の消費者を顧客としている小売業やサービス業にかかる売上げを把握するため、消費者が番号付きの資料情報を税務当局に提出することは実際問題としては不可能である。②ある納税者の売上げの額が把握できたとしても、その売上げが取引相手方にとって仕入れであるのか家事関連経費であるのかまではチェックできないことが指摘されている。

おわりに

行政改革は、これまでの国・地方を通ずる行政の組織・制度のあり方、行政と国民との関係等を抜本的に見直し、新たな行政システムを構築するものであり、社会経済情勢の変化に対応したスリムで効率的な政府を実現するため、国の事務・事業の見直しを行い、必要性の低下した事務・事業については、積極的に廃止・縮小を進め、必要性はあるものの国が直接行う必要のない事務・事業については、民営化、民間委託等を進めることにより、組織・業務の減量・効率化を図るものである⁶³。

申告納税制度は、国民の主体性と自己責任を尊重する観点からも優れた制度であり、これを維持するために制度のみならず、執行面においても適正・公平な課税の実現に努めるとともに、まじめな納税者の視点に立って制度を改善していく必要がある。税制には、この適正・公平という重要な使命があることから、効率性のみを重視することは適切ではないが、経済社会の変化への柔軟な対応と効率的な事務運営の推進することは税務行政に強く求められていることである。その実現のために、本論文ではアウトソーシングや事務の集中化など方法論を中心に展開したが、まとめにあたり、行政改革の中で求められる効率的な税務行政について、考えることを述べたい。

第一に、納税者の自己責任の意識醸成を支援するために、制度や仕組みをできるだけ簡素でわかりやすいものとするとともに、情報公開などを通じて納税者の予測可能性を高めること、第二に、e-Taxなど事務の電子化、窓口の利便性の向上等を図ることにより国民本位の行政サービスの実現すること、第三に、国と地方の関係を見直し、地方公共団体の自主性・自立性を高める観点から、例えば個人課税事務など地方に委託可能な事務は地方に委ねることの三点である。こうしたことは、実現には困難も予想されるが、簡素な税制の目指すことは、単に効率的であることだけではなく、正直な納税者に対してはできる限り税務行政が事業活動等の支障にならないものであるとの理解のもと、今後ますます議論が深められていくことを期待したい。

⁶³ 「今後の行政改革の方針（平成16年12月24日閣議決定）」