

## 租税法律関係の性質について詳しく述べなさい。

租税法律関係の性質には二通りの説があり、その性質を権力関係とみる租税権力関係説と、債務関係とみる租税債務関係説である。

租税権力関係説とは、オット・マイヤーを中心とするドイツの伝統的な学説である。租税法律関係は、国民が国家の強硬な課税権に従う関係であり、国家が優越的・権力的意志の主体となるため典型的な権力関係と考える。オット・マイヤーの説は、租税の賦課は査定処分（行政行為）を通して実行されるため査定処分は刑事判決と同じ性質であるというものである。刑法においては、犯罪があった場合ただちに刑罰権が発効されるのではなく、裁判の判決を通して刑罰が科される。同様に、租税法においても法律の定める課税要件が整っても、ただちに納税義務が発生するのではなく、査定処分という行政行為を通して発生するのである。従って、租税法律関係は課税処分を通して実施される権力に服従する関係であり、租税法は他の行政法の諸分野と同じ性質のものであるという説である。

租税手続法の領域においては、課税処分や強制徴収は、税務官庁の一方的行為の存在を重視するものであり、国または地方公共団体に優越的地位を認める権力関係が存在している。

租税債務関係説とは、ドイツのアルバート・ヘーンゼルにより体系化された学説である。租税法律関係は、国家が納税者に対して税金の納付を請求する関係であり、国家と納税者が法律の下では債権者・債務者として平等に対立しあう公法上の債務関係としての性質であるという考え方である。そこには優越的な税務官庁の行為は介入せず、租税手続法における関係は租税債権債務関係に対して補助的なものにすぎないとするものである。

我が国の税法はその内容から租税実体法、租税手続法および租税処罰法に分類される。租税実体法は、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率という納税義務が成立するための要件に関する法律を中心に納税義務の成立時期、その承継・消滅に関する法律を含むものである。これは納税義務者が負う租税債務の内容を規制するものである。従って租税法律主義の原則により厳格な解釈が要請されることになる。租税手続法は、租税実体法により定められた納税義務の確定や履行の過程に関係する法律である。つまり納税義務者による申告や納付については、納付義務者の申告が無かったり、申告が正しくなかったりする場合に税務官庁により納付義務の確定のための課税処分が行われ、租税が納付されなかった場合には、税務官庁により督促や滞納処分が行われる。租税処罰法は申告納税違反等に対しての加算税、様々な租税犯罪に対する刑罰や調査手続等に関する法である。

我が国の租税法律関係の性質は関係領域により性質が異なっている。租税実体法の領域では租税納付義務の関係が租税法律関係の主要な部分を占めており、一定の課税要件を満たすことにより法律上発生し、この領域では税務官庁の優越的な権力行為は必要無く、

租税債務関係の説が適切であると考えられる。しかし、租税手続法の領域においては、課税処分を行う課税権や強制徴収を行う徴収権または税務調査権が税務官庁に与えられており、この領域においては税務官庁の優越的権力が存在するため権力関係説があてはまる。租税処罰法についても、実体法、手続法に次ぐ第三次的な権力的な強硬法といえる。

しかし、日本における申告納税制度のもとでは、納税義務者が納税義務の確定をし、履行するものである。善良な国民が租税実体法のもとで国民の義務を果たしていけば諸問題は生じないが、税法上の諸問題が生じた場合に租税手続法及び租税処罰法が必要になってくるのである。この意味から税務官庁の権力的行為は第二次的・補助的なものと見ることができる。我が国における租税法律関係の性質は、国民が主体的に法律の下で平等に自らの義務を果たしていくことが期待されているため、租税債務関係説が主になり租税権力関係説が補助的に不正を正す関係にあると考えるのが妥当である。

以上

租税権力関係説及び租税債務関係説については金子宏「租税法」を参考にした。

(A)