

租税手続法の規範的意義 —合法性原則の再構成*¹—

異 智彦*²

要 約

租税手続法は、租税実体法を実現するに当たり、租税債務の存否ないしその内容に関する各主体の認識の差異に基づく紛争を処理するという、固有の規範的意義を有する。合法性原則は、課税要件が充足されている場合に、実体法の定めに基づいて成立している租税債権をその通り確定して行使することを課税庁に要請するものであるが、実際に課税要件が充足されているか否かが不明である場合に、課税庁が調査義務を尽くしたうえで、それ以上の調査検討を取りやめることまでを禁ずるものではない。課税庁が負うべき調査義務の範囲については、合法性原則が一定の規範的要請をもつ可能性もあるが、いずれにせよ、税務執行の効率性の観点から調査義務の限界が画される事態はあり得る。行政庁の調査義務の範囲の問題は、税務執行の正確性と効率性とを行政手続法の平面で調整する論点であると言え、納税義務に関する和解の許容性にも、同じ問題が含まれるものと考えられる。

キーワード：租税手続法，合法性原則，便宜主義，法定主義，調査義務，和解，協定，効率性
JEL Classification：H20，K34，K41

I. はじめに——本稿の目的

I-1. 租税手続法の規範的含意

「税務執行」の語は、租税に関する政策の実施に向けて法令を制定し、財源を確保し、人々を動員するといった、租税制度を現実に動かす作用を広く指す言葉として¹⁾、本特集のテーマを緩やかに結びつけている。他方で、「税務執行」

は、租税法の「定立」を前提とし、定立された租税法を「実現」する過程²⁾の一部と捉えることもできる。その中核をなすのは、納税義務の確定および租税債権の徴収であり、「税務執行」の語は、狭義にはこの過程を指すものと位置付けられる。

* 1 本稿の執筆に当たり、JSPS 科研費 JP21K13191, JP22H00041, JP22K01133 および JP23H00758, 並びに令和 5 年度東京大学卓越研究員（推薦型）の助成を受けた。

* 2 東京大学大学院法学政治学研究科准教授

1) 増井（2002）170 頁。

2) 中里ほか（2021）20 頁〔藤谷武史〕。

この狭義の「税務執行」が、租税の公平な負担ないし公平な課税を実現するための重要な意味を持つことは、かねてから認識されてきた³⁾。「租税法の定めるところに従って、确实・的確に租税収入をあげることができなければ、財政上の需要を賄ううえに支障を生ずるだけでなく、ひいては、租税負担の公平の原則にも反する結果となる⁴⁾」、「制度面で所得の範囲がどんなに広くとらえられていても、執行面でそれが十分に捕捉されないならば、あるいは所得の種類によって捕捉の程度に著しい相違があるならば、公平負担の要請は結局充足されないことになる⁵⁾」、「納税者利便の向上と租税手続の効率化に資する租税手続の簡素化により、結果として公平な課税が実現される⁶⁾」、といった言明は、「税務執行」の固有の意義を、正当に指摘するものである。

狭義の「税務執行」、ないしは納税義務ないし租税債権の確定および徴収を規律するのは、いわゆる租税手続法である⁷⁾。狭義の「税務執行」が、租税の公平な負担ないし公平な課税を実現するための重要な意味を持つのならば、租税手続法にもまた、それにふさわしい意義が認められて

しかるべきであろう。租税実体法と租税手続法の交錯状況は夙に指摘されてきたところである⁸⁾が、本稿はそこに改めて光を当てるものである。

I-2. 合法性原則の再構成

他方で、租税手続法は、租税実体法を実現することをその目的とするものである。すなわち、租税実体法の規定内容に沿って成立しているはずの納税義務ないし租税債権を、正確に確定し、徴収することに、租税手続法の目的がある。このような租税手続法の位置付けは、現在の日本の租税法の体系においては、「租税法律主義の手続法的側面」としてのいわゆる合法性（の）原則⁹⁾により、具体化されているとみることもできよう¹⁰⁾。

日本では、この合法性原則により、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことや、納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは、禁じられると解されてきた¹¹⁾。他方で、税務訴訟における和解については、早期の紛争解決¹²⁾、税務執行の効率

3) シャープ勧告の一つの重要な柱が、公平な課税のための租税行政の改革にあったことは著名である。金子（1983）64頁以下。金子（2000）232頁も参照。

4) 田中（1990）92頁。

5) 金子（1966-75）114頁。

6) 中里（2018）132頁。

7) 金子（2022）927頁は、「租税の確定および徴収の手続を租税手続といい、租税手続に関する法を租税手続法という」と定義する。なお、「税務執行」を広義に捉える場合には、租税手続法の語も、「税制を執行するための手続に関するルール一般」、「税制を動かすための担保措置のことを広くイメージ」するものとして用いられる（増井，2012，99頁）。

8) 碓井（1983）。

9) 金子（2022）86頁。

10) なお、合法性原則は、本稿で見る通り、元来はドイツ公法に特徴的な考え方であり、それを日本の租税法の体系の主軸に据えること自体の意味が本来問われなければならないが、本稿では立ち入らない（より広く租税法律主義に関する文脈における指摘として、測，2017，62頁以下，藤谷，2021，3頁）。とくに、本稿でも考察する和解・協定の許容性に対する各国の態度の差異は、各国の租税法の基本原理の差異に深く関係するものと推察される（参照，松原，2009，松原，2010，一高，2014，高野，2014，手塚，2014，平川，2014）。特に一高（2014）154頁は、アメリカについて、「筆者の調査する限り、合法性の原則に基づく和解の限界という、想像しうる憲法論には殆ど接することができない。租税法律主義的要請がデュー・プロセス条項に包含され、そこでの社会経済立法に対する強い合憲性の推定の下で、和解に係る制度と実務に対する実体的な統制が緩やかであることを反映するものと解される」と指摘する。アメリカに関してはさらに、伊川（2005）。

11) 金子（2022）87頁。

12) 長谷川（2007）192頁以下。

性・実効性¹³⁾、税務に関する紛争解決手続の国際ルールとの調和¹⁴⁾等の観点から、その有用性ないし必要性を認める見解が多い¹⁵⁾。また、近時は、税務調査や不服審査の段階における納税者と課税庁との交渉が税務執行において大きな意義を果たしている実態が指摘され¹⁶⁾、納税義務者と課税庁との間のネゴシエーションを積極的に評価する趨勢も見られる¹⁷⁾。いわゆる「協力モデル」に基づく税務執行の意義も、こうした納税義務者と課税庁との間の合意ないし協定をどこまで許容するかによって、異なる様相を呈しうる¹⁸⁾。

このような状況の下で、こうした和解ないし協定を許容する根拠や、その限界について、合法性原則との関係で立ち入った検討をすることが求められているところ、本稿は、租税手続法の固有の規範的意義(Ⅱ)から合法性原則の内容を再構成し、納税義務に関する和解の許容性について一つの指針を示すことを試みる。具体的には、この原則が正確には何を意味するのかを、その原意に遡って確認したうえで(Ⅲ)、租税手続法の規範的意義を前提に合法性原則を読み直し(Ⅳ)、和解の許容性についての考察の方向性に一言する(Ⅴ)。

Ⅱ. 租税手続法の規範的意義

租税実体法の実現の過程においては、租税手続法には、租税債務の存否ないしその内容に関する各主体の認識の差異に基づく紛争を処理するという意義が見いだされる(Ⅱ-1)。この租税手続法の固有の規範的意義は、租税手続法の目的従属性(Ⅱ-2)や、納税義務の成立と確定の区別(Ⅱ-3)といった議論を前提としても、否定されることはない。

Ⅱ-1. 租税手続法の固有性

租税実体法の規定内容に沿って成立しているはずの納税義務ないし租税債権を、正確に確定し、徴収することに、租税手続法の目的があるのだとしても、実際に納税義務が成立しているか否かの判断が、関係者間で一致するとは限らない。納税

者、税務官庁、裁判所といった具体的な主体の目線からは、租税債権ないし債務の存否または内容は、自らが認識しえた事実と、自らが正しいと思料する法の内容を前提として判断されるのであり、各自が認識しえた事実の範囲や内容、各自が正しいと思料する法の内容が異なるならば、租税債権ないし債務の存否または内容に関する各自の判断も異なることになる。このように、事実の認識、法の解釈、それらに基づく租税債権ないし債務の存否または内容に関する判断は、本来各主体ごとに異なり得るものであるため、事実認定や法解釈、ひいてはそれに基づく法関係の存否ないし内容の判断の仕方について一定のルールを設けることで、各主体の認識の差異に基づく紛争を解決することも、租税手続法の役割である¹⁹⁾。換言すれ

13) 本庄(2008a)163頁。

14) 本庄(2008b)254頁。移転価格課税訴訟における和解のニーズについてはさらに、渡辺(2008a)228頁、渡辺(2008b)3頁。

15) 最も詳細な検討として、阿部(2015)。

16) 藤曲(2014)。

17) 首藤(2014)。

18) 吉村(2011)42頁。

19) このようなものの見方は、そもそも事実認定や法解釈について唯一の正解が存在するか否か、ないしはそれを措定すべきか否かという問題とは、さしあたり別個のレベルで成立するものと考えられる。この問題については、法と裁判の関係性(藤田, 1972)、実体法と訴訟法の関係性(兼子, 1957)、いわゆる「権利既存の観念」(山本戸, 1953)などをめぐる一定の議論の蓄積があるが、立ち入らない。

ば、租税債権ないし債務が租税実体法の規定内容に沿って成立しているはずであるとしても、その確定、徴収という過程において、租税手続法には固有の規範的意義が存在する²⁰⁾。

Ⅱ－２．租税手続法の目的従属性

他方で、租税手続法は、租税実体法に対して「目的従属的な関係」に立つと言われる²¹⁾。一見すると、そこには、租税手続法の目的は、租税実体法の規定内容に沿って成立しているはずの納税義務ないし租税債権を、正確に確定し、徴収することに尽きるという含意があるようにも思われる。

しかしながら、上記の租税手続法の固有の規範的意義は、租税手続法が租税実体法に対して「目的従属的な関係」に立つという叙述においても、排除されてはいないと解される。「目的従属的（zweckgebunden untergeordnet）な

関係」という表現は、もともと、ヘンゼルの言葉を借りたものとされており²²⁾、そのヘンゼル曰く、「課税要件の設定のみでは、その実現によって発生する国家の請求権を貫徹することはできない。この請求権の貫徹は、最広義においては、国家の租税行政（原文隔字体）の任務である。租税行政法は、したがって、課税要件法にあらかじめ用途を決められた形で従属するもの（zweckgebunden untergeordnet）であるが、この点を除けば、特別の法的特徴を示すものである。この点を明らかにするのが、『租税行政法』理論の任務である」²³⁾。ここでは租税行政法と表現されているが、そこで意識されているのは、租税確定手続における課税庁の行政行為（Verwaltungsakt）の意義である²⁴⁾。おそらくそれを受けて、日本で行政法上の概念や理論を意識した租税手続法の研究の必要性が説かれた²⁵⁾のは、正当であったと言える。

20) 首藤（2014）18頁は、合意や協定を（一定の範囲で）許容する法制は、「客観的に一つだけ存在する正しい課税要件事実や法解釈を認定・確定する最終権限は課税庁が有しており、それらに関する納税義務者とのネゴシエーションは、あくまでも課税庁がそれらを認定・確認のための材料を納税義務者が提供するものとの考え方を採用しない」と分析する。この分析には、①前註で整理した、客観的に一つだけ存在する正しい事実や解釈が存在するか否か、ないしはそれを措定すべきか否かという問題（さらに細かく言えば、これらの問題を事実認定のレベルと法解釈のレベルとで同様に捉えられるか、ないしは捉えるべきかという問題）とは別に、②課税要件の充足の判断を優先的に通用させる権限をどの主体に認めるかという問題が含まれている。①②の問題はいずれも手続（法）の体系的考察において重要な意味を持つが、本稿は特定の理解を支持ないし否定するものではなく、また特定の理解に立たずとも成り立ち得る議論の範囲内で問題の解決を志向するに留まる。

21) 金子（2022）29頁。

22) 金子（1972）191頁。

23) Hensel (1933), S. 3: “Tatbestandsaufstellung genügt für den Staat nicht, die ihm aus der Tatbestandsverwirklichung erwachsenden Ansprüche zur Durchsetzung zu bringen. Diese Anspruchsdurchsetzung im weitesten Sinne ist Aufgabe der Staatlichen *S t e u e r v e r w a l t u n g*. Das Steuerverwaltungsrecht ist also dem Steuertatbestandsrecht zweckgebunden untergeordnet, weist aber abgesehen davon besondere rechtliche Eigentümlichkeiten auf. Diese klarzustellen, ist Aufgabe der Lehre vom “Recht der Steuerverwaltung.”” なお、該当箇所は同書の初版（Hensel, 1924）にはなく、第2版（Hensel, 1927, S. 3）から登場しており、第3版は第2版から変更が無い。本文の訳は第2版の邦訳（ヘンゼル（杉村訳）、1931, 5頁）を参考にした。

24) Hensel (1933), S. 3 f. ただし、ヘンゼルの体系における行政行為の位置付けについては、租税債務関係理論に関して、山本（2000）163-164頁に以下のような評価がある。「ヘンゼルは注目すべきことに、『構成要件の実現』という、実体法関係に固有の事象を、行政行為（手続）から独立に構想した。進んでヘンゼルは納税義務につき、構成要件の実現あるいは立法行為（法律）の法的レlevance（何らかの意味で法関係を変動させる効力）が、行政行為の法的レlevanceを排除すると解した。しかし、行政による強制徴収・執行の際は、行政行為のレlevanceを認めざるを得ない。したがって、構成要件実現あるいは立法行為のレlevanceと、行政行為のそれを、両立させ得る理論を考える必要がある。つまり『法治国』や『権力分立』を、ヘンゼルの考えより、複雑性を含む観念と見る必要がある」。

25) 金子（1972）192頁以下。

Ⅱ－３．納税義務の成立と確定の区別

ところで、納税義務については、その成立と確定とが区別される（国税通則法 15 条 1 項参照）。納税義務は実体法上規定された課税要件の充足により当然に成立する（租税債務の法定債務性²⁶⁾）が、多くの租税については、課税標準や税額の算定が複雑であるなどして、納税義務の具体的内容を確認する必要があるため、納税義務の確定の仕組みが予定されているとされる²⁷⁾。この建前からは、実体法上当然に成立している納税義務の具体的内容は、すでに一義的に定まっているものであり、その内容を確認する、ないしは納税義務を確定する手続の意味は、実体法の内容を忠実に実現することに尽きるようにも思われる。

しかしながら、繰り返しになるが、仮に、納税義務が租税実体法の規定内容に沿って当然に

成立しているはずだとしても、本当に納税義務が成立しているのかどうかの判断は、本来各主体ごとに異なり得る。課税要件が「時価」のような評価的要件により構成されている場合はもちろんのこと²⁸⁾、客観的には存否が一義的に定まるはずの事実から構成されている場合であっても、その事実の存否を判断するための情報や基準を各主体が完全に共有しているわけではない以上は、当該課税要件の充足の判断が各主体ごとに異なる事態は常にあり得る。それゆえ、各主体の認識の差異に基づく紛争を解決するルールが別途必要となるのであり、そのルールを構成しているのが租税手続法である²⁹⁾。要するに、納税義務の成立と確定を区別したとしても、その確定の段階における租税手続法の固有の規範的意義は、没却されることはないのである。

26) 金子（2022）153 頁曰く、「私法上の債務の内容が、通常、両当事者の合意によって定まるのに対し、納税義務の内容は、もっぱら法律の規定によって定まる。その意味で、納税義務は法定債務である」。

27) 金子（2022）940 頁、水野（2023）40-41 頁、谷口（2021）125-126 頁。なお、納税義務の成立と確定との区別の意義に関しては、租税債務関係理論の理解とも関わって、論者の間にニュアンスの差が見受けられ（芝池、1995、10 頁以下）、そもそも納税義務の成立という概念を観念することについて疑念も呈されている（岡村、2012）が、立ち入らない。

28) 館（2019）8 頁以下。

29) とりわけ、納税義務の確定が課税庁の処分によりなされる局面においては、処分ないし行政行為という行為形式と結びついた行政手続の仕組みが、一定のルールを形作っているということになる。原田（2015b）48 頁は、行政救済の局面を念頭においてではあるが、類似の趣旨を以下のように説いている。「課税処分は、法律で定められた納税義務の成立を基礎付ける要件事実の存否を認定し、その法的効果として、一定の金銭を租税として国家に対して支払う義務（＝納税義務）が確定することになる」。「それでは、租税法のように法令によって権利義務関係の要件効果が明確に規定されている（規定されるべきである）と考えられている分野において、行政行為により権利義務関係を確定する意味はどこにあるのだろうか。それは、要件事実の存否につき納税者と課税庁の判断が食い違った場合に特別の争訟手段を早期にとらなければ課税庁の判断が通用するというしくみを設定するためと考えられる。これは、大量の権利義務関係を早期に確定する手段として、また国家の活動の基盤となる金銭でありながら反対給付と切斷されているために任意の支払義務の履行が期待できない租税債権を確実に確定する手続として、一定の合理性を持つものと考えられる」。同 71-72 頁はさらに、「租税法は租税債権関係が法定債権関係であることを過度に強調し、課税要件面の確定に行政の認定判断が介在している構造の特殊性やその意味を重視しない傾向があるように思われる」と指摘する。もちろん、そのうえで、納税義務の確定に関するルールに不合理な点があるならば、それは是正されるべきであり、更正の請求の排他性や職権更正に関する議論などはそうした文脈に位置付けられるべきであろう（参照、芝池、1995、13-14 頁）。

Ⅲ．合法性原則の原意

以上で見たような、租税実体法の実現の過程における租税手続法の固有の規範的意義を前提とするならば、合法性原則が何を要請しているのかを、より踏み込んで明らかにすることができる。以下ではまず、もともと合法性原則には、租税法の強行法規性（Ⅲ－１）や効果裁量の否定（Ⅲ－２）といった、現在の日本でもよく知られた意義に加えて、（起訴）法定主義との類比という観点も存在しており、そこには租税手続法上の一定の含意があった可能性を指摘する（Ⅲ－３）。

Ⅲ－１．租税法の強行法規性

合法性原則は、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められた通りの税額を徴収しなければならない」という原則とされる³⁰⁾。そこで合法性原則の実質的な根拠とされているのは、租税（実体）法の強行法規性である。これは、租税実体法の規定に反する合意の効力が否定される

（租税実体法規を任意法規と捉えない）ことを意味しており、その結果、租税債務関係の当事者間の合意により納税義務の範囲、履行方法、履行時期等を定めたり、納税義務を免除したりすることは認められないことになる³¹⁾。この旨は、合法性原則という言葉が使われる前から説かれており、日本の租税法の基本原則として長らく通用してきたものと解される³²⁾。最高裁も、「納税義務の成立、内容は、もつぱら法律がこれを定めるものであつて、課税庁側と納税者側との間の合意又は納税者側の一方的行為によつて、これを動かすことはできないというべきである」³³⁾と述べて、同旨を認めている。

Ⅲ－２．効果裁量の否定

しかしながら、租税実体法が強行法規であるということのみでは、課税要件が充足されている限り課税庁が「法律で定められた通りの税額を徴収しなければならない」（傍点筆者）ことまでは導かれない。たとえば、租税実体法以外の行政法規も、少なくとも行政行為の根拠規範に

30) 金子（2022）86頁。そのほか、清水（2013）31頁。

31) 金子（2022）31頁，153頁。

32) 金子（1974）61頁。そこで挙げられている行判昭和10年12月24日行録46輯1160頁は、「納税義務ハ法令ニ基カサル契約ヲ以テ之ヲ処分シ得サルモノト解スヘキカ故ニスル契約ハ之ヲ有効ト認ムルヲ得ス」と述べている。当時において、杉村（1939）15-16頁，17頁註一は、租税債務関係が私法上の債務関係と異なる点として、「租税債務関係の成立及びこれに基き負担すべき債務の内容が、契約によつて定めらるることなく一に法規又は行政行為によつて決せらるること」を挙げ、そこに付された註において、「租税債務の免除の如き、契約を以てなすことの出来ぬのは明かである」として、同判決を挙げていた。また、田中（1936）118頁は、同判決を正当として、「本件租税の如きは、其の賦課徴収は法令により画一的に定められ、之が減免も法規の上に定められた場合に、而も一定の手続に従つてのみ之を為し得べく、任意の契約により自由之が減免を為し得ない性質のもの」と解すべき」とする。

33) 最判昭和49年9月2日民集28巻6号1033頁。ただしこの事案は、原告（財団法人電力中央研究所）が有する固定資産が、地方税法348条2項12号所定の研究目的の非課税資産に該当するか否かについて、原告と被告（東京都狛江市）との間で見解が対立しており、被告が、免税申請書を取り下げないならば原告の敷地内に存在する被告所有の町道の使用をさせないと発言したこと起因して、被告が町道の払下げ等の便宜を図ることと引き換えに原告が固定資産税を支払うことを約したというものであった。すなわち、この判決は、租税債務の存在を認める旨の合意がなされたとしても、それゆえに課税処分が「当然に適法となるものでない」旨を述べたものであり、納税者に不利な合意ないし和解が問題となった点で特殊である。

については、同様に合意による変更を予定していないと解されるが、それだけですぐに、根拠規範の要件を満たした場合に行政庁が常に行政行為を発しなければならないものとは考えられていない。たとえば、行政行為の根拠規範がいわゆる「できる」規定であり、行政庁に効果裁量が認められる場合には、根拠規範の要件を満たされていても行政行為を発しないことが許容されうる³⁴⁾。逆に言えば、合法性原則には、租税法規の強行性からは区別された内容として、課税庁の効果裁量を否定するという含意がある³⁵⁾。

このことは、合法性原則が Legalitätsprinzip の訳語として用いられている³⁶⁾ ことから裏付けられる。合法性原則 (Legalitätsprinzip) は、「ドイツにおいては、ビューラーによって強調されるところである」とされている³⁷⁾ ところ、当のビューラーの叙述は、「法律により租税行政の側が厳格に拘束され、それゆえに、法律にあらかじめ書き込まれた役務を実行することを望むか

否かについて、自由裁量を全く持たないこと」を、ひとまずは Legalitätsprinzip と呼ぶものであった³⁸⁾。

Ⅲ－３．法定主義——便宜主義の否定

他方で、Legalitätsprinzip という語は、元来はいわゆる (起訴) 法定主義を意味するものであり³⁹⁾、したがって便宜主義 (Opportunitätsprinzip) の否定という含意を持つ⁴⁰⁾。ビューラー自身も、この点に鑑みて、合法性原則 (Legalitätsprinzip) に、効果裁量の否定とも異なる、さらに別の内容を見出していた可能性がある。

Ⅲ－３－１．徴収手続上の含意

ビューラーは、「行政の法律適合性の原理に代えて法定主義の語を用い、その刑事訴訟における機能を考えるときに思い当たる何かさらに別のものが、行政の法律適合性の原理から取り出されないのかが問題となる」⁴¹⁾ としたうえで、

34) 宇賀 (2023) 372 頁。

35) 谷口 (2021) 37-38 頁曰く、「租税法律主義は、成立した納税義務の実現 (確定および履行) の段階においては、合法性の原則の要請として、税務官庁の効果裁量ないし行為裁量を排除している」。なお、行政庁の裁量権が、第一義的には法律が行政に対して授權したものである (塩野, 2015, 138 頁) ことからすると、この意味で合法性原則を理解する場合、それは立法府に対する要請 (租税実体法に「できる」規範を用いない要請) をも含むことになる。

36) 金子 (2022) 86 頁。

37) 金子 (1974) 61 頁。なお、同 75 頁註 39 はビューラーの著作を列挙するが、初出論文の時点から、「f.」が「5」に誤植されているなど、書誌表示にミスがある。

38) Bühler (1927), S. 65: “daß durch das Gesetz die Steuerverwaltung ihrerseits streng gebunden sei und daher kein freies Ermessen darüber habe, ob sie die im Gesetz vorgeschriebenen Leistungen durchführen wolle oder nicht.” 原文が間接話法であるのは、「オットー・マイヤー曰く (nach Otto Mayer)」とされているからであるが、マイヤーの著作が明示的に参照されているわけではない。とはいえ、例えば Mayer (1924) S. 316 には、以下のような叙述がある。「租税の賦課は、もちろん、侵害として、*法律の基礎* (原文隔字体) を必要とする。それに加えて、一般的な基準を要求する租税の本質に応じて、いかなる自由裁量も認めることなく、*法規適合的* (原文隔字体) に規律されなければならない。” “Die Steueraufgabe bedarf, als Eingriff, selbstverständlich der *gesetzlichen Grundlage*. Sie muss überdies, dem Wesen der Steuer entsprechend, das einen allgemeinen Maßstab verlangt, *rechtssatzmäßig* geregelt sein, ohne Zutat irgend welchen freien Ermessens.” マイヤーの財政権力 (Finanzgewalt) の理解については、塩野 (1962) 184 頁以下。

39) ドイツ刑事訴訟法 152 条 2 項 (§ 152 Abs. 2 StPO) は、「検察官は、法律に別段の定めのある場合を除き、訴追可能なすべての犯罪に対して、事実に関する十分な根拠が存在する限り、手続をとらなければならない」と定めており、条文の題名は法定主義 (Legalitätsgrundsatz) とされている。邦訳は法務省刑事局 (2018) 117 頁に依った。

40) (起訴) 便宜主義と (起訴) 法定主義という用語については、松尾 (1999) 164 頁。日独の比較分析として、松尾 (1985)、松尾 (2003)。

41) Bühler (1927), S. 70: “Es fragt sich, ob dem Grundsatz von der gesetzmäßigen Verwaltung nicht noch etwas anderes zu entnehmen ist, worauf wir stoßen, wenn wir statt seiner das Wort Legalitätsprinzip gebrauchen und an dessen Funktionen im Strafprozess denken.”

実定法上、請求権の放棄などにより徴収を取りやめる際の要件が規定されていること、および法律適用の平等の要請から、「課税庁は、原則として、国家の租税請求権の成立についての十分な手がかりがある事例においては、それを追求し、予定された手段によって実現することが義務付けられる」⁴²⁾としつつ、「課税庁が個別の事案において請求権を追及するにあたっては、多数の許容された手段の間での選択についてのみならず、追及全体の強度についても、そもそも広範な余地が承認されなければならないだろう」と述べていた⁴³⁾。

以上の叙述に、租税法の強行法規性からも、租税債権の行使についての効果裁量の否定からも区別された含意があるとすれば⁴⁴⁾、それは一つには、租税債権の徴収に関するものであろう。租税法の強行法規性や効果裁量の否定により、納税義務の成立および確定の段階において課税庁の独自の判断の余地が認められないのだとすれば、「多数の許容された手段の間での選択」や、「追及全体の強度」について認められる余地というのは、徴収の局面における執行官庁の裁量を指していると解するのが自然である⁴⁵⁾。

Ⅲ－３－２．確定手続上の含意

他方で、「国家の租税請求権の成立についての十分な手がかりがある事例においては」という留保に、徴収の局面ではなく、納税義務の確定の局面における手続法上の意味を見出す可能性もある。

具体的には、この留保は、裏面において、租税債権の成立、ないしは課税要件の充足について「十分な手がかり」がない場合には、課税庁が租税債権の追及ないし実現を義務付けられないことを述べていることになる。課税要件が充足していない場合には租税債権が成立していないのであり、成立していない債権の追及ないし実現が義務付けられないことは、租税法の強行法規性や効果裁量の否定を持ち出すまでもないことであるが、ここでは課税要件の充足の有無を判断するための「手がかり」の十分さが問題とされている。この「手がかり」は、直接には、課税要件の充足の有無を判断するための、課税庁側が保有している情報を指すものと考えられ、それがどの程度の、ないしはどのような内容のものであれば、課税要件の充足の有無を判断するに足りるかというのは、まさに租税手続

42) Bühler (1927), S. 70 f.: “Die Steuerbehörden sind grundsätzlich also in jedem Falle (ママ), in dem hinreichende Anhaltspunkte für die Entstehung eines staatlichen Steueranspruchs gegeben sind, verpflichtet, ihm nachzugehen und ihn mit den vorgesehenen Mitteln zu verwirklichen.” 「原則として (grundsätzlich)」という言葉の意味は、この文の前で述べられている、徴収を取りやめる際の要件が法定されている場合が「例外」であり、それ以外の場合には常に租税債権の追及および実現が義務付けられる、という意味であろう。

43) Bühler (1927), S. 71: “In Beziehung auf das, was die Steuerbehörden im einzelnen Falle (ママ) zur Durchführung des Anspruchs zu tun haben, wird man ihnen überhaupt weitgehenden Spielraum zuerkennen müssen, nicht nur bezüglich der Wahl zwischen mehreren zulässigen Mitteln, sondern auch bezüglich der Intensität der ganzen Verfolgung.”

44) ただし、Bühler (1950) S. 108 f., Bühler (1953) S. 132 f. では、叙述が大幅に簡略化されており、Bühler & Strickrodt (1960) S. 219 f. では、再び比較的详细な叙述がみられるが、趣旨がやや異なっているようにも読める。この間の行政裁量論の展開も含め、ドイツ租税法におけるその後の議論を精査することも、合法性原則の分析にとって有益であると思われるが、本稿では立ち入る余裕がない。

45) 金子 (2022) 84 頁は、「租税手続法分野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要のあることが少なくない」とするが、これは、課税要件明確主義の説明の中で、「租税法においては、課税リスクの最小化の見地から行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり……、また不確定概念 (抽象的・多義的概念) を用いることにも十分に慎重でなければならない」とされたうえでの叙述であり、効果裁量の否定の要請を緩和したものというよりは、徴収手続における執行官庁の裁量を念頭に置いたものと見るべきであろう。実際に同書で挙げられている裁量の例は、徴収手続においてどの財産を差し押えるかの判断 (金子, 2022, 1053 頁) や、債権執行における差押えの範囲に関する判断 (金子, 2022, 1060 頁) である。

法固有の規律を必要とする問題である⁴⁶⁾。

また、課税要件の充足について「十分な手がかかり」がない場合には、そのままでは課税庁が租税債権の追及ないし実現を義務付けられないとしても、その場合に課税庁がそうした「手がかかり」を得るべくさらに調査をすべきなのかは、別途問題になる。ここでもまた、課税庁が課税

要件の充足の有無を判断するためのルールの一つが問題となっていると言え、やはり租税手続法固有の規律が問題となる。ビューラーが言う「追及全体の強度」について認められる余地の中には、この問題が含まれている可能性があるようにも思われる。

Ⅳ．合法性原則の手続法上の意義

直前に見た、課税要件の充足について「十分な手がかかり」がない場合に、課税庁がそうした「手がかかり」を得るべくさらに調査をすべきかという問題は、合法性原則の内容を考えるうえで重要である。以下ではこの点をさらに掘り下げて、合法性原則が何を要請しているのかを、より踏み込んで明らかにしたい。具体的には、合法性原則は、課税庁が調査義務を尽くしたうえで納税義務の存否ないし内容に関する和解を行うことを一律に禁ずる原則ではなく（Ⅳ－１）、課税庁の調査義務の範囲についていくつかの含意を持ち得るものの（Ⅳ－２）、いずれの理解に立つとしても税務執行の正確性と効率性との衡量を否定するものではない（Ⅳ－３）。

Ⅳ－１．課税庁の調査義務

処分の要件が充足されているか否かを判断するのは、第一義的には行政庁であるところ、行政庁は、処分の要件が充足されているか否かについて、一定程度の、ないしは一定の範囲での、調査義務を負っている⁴⁷⁾。逆に言えば、処分の要件が充足されているか否かについて行政庁が調

査義務を尽くしたにもかかわらず、それでもなお要件の充足の有無が不明確である場合には、それ以上の調査・判断を取りやめることが禁じられるわけではない⁴⁸⁾。こうした処分一般に関する規律が、課税処分ないし処分による納税義務の確定についても同様に当てはまるのだとすれば、課税要件の充足の有無について課税庁が調査義務を尽くしたにもかかわらず、それでもなお課税要件の充足の有無が不明確である場合には、課税庁がそれ以上の調査・判断を取りやめること自体は、妨げられないはずである。

合法性原則は、少なくともその原意においては、「国家の租税請求権の成立についての十分な手がかかりがある事例において」課税庁に徴収を義務付けるものであり、そうした「手がかかり」が十分でない場合については、課税庁に徴収を義務付けてはいなかったと解する余地がある（Ⅲ－３－２）。日本の論者が合法性原則に言及する際にも、「課税要件が充足されている限り」⁴⁹⁾、ないしは「課税のための要件事実が充足されている限り」⁵⁰⁾、といった前提条件が置かれることが多い。そうすると、合法性原則は、上記のよう

46) この問題には、いわゆる事実認定論や証明責任論が関係するところであるが、なお基礎的な概念に精査が必要な状況であり、本稿では立ち入らない。参照、巽（2017）。

47) 小早川（2002）28-29頁。

48) 行政庁の調査義務に関する総論的分析も含め、小早川（1990）266頁以下、山本（2016）305頁以下。

49) 金子（2022）86頁、中里ほか（2021）23頁〔藤谷武史〕、浅妻・酒井（2020）9頁。

50) 岡村ほか（2023）24頁〔岡村忠生〕。

な課税庁の調査義務の限界を織り込み済みだと見るべきなのではないか。換言すれば、課税庁が調査義務を尽くしたうえで、納税義務の存否ないし内容に関する和解を行うことは、それ自体が合法性原則に抵触するものとは言えないのではないか⁵¹⁾。

Ⅳ－２．課税庁の調査義務の範囲

そうすると問題は、課税庁はどの程度の、ないしはどの範囲での調査義務を負っているのかである。

一方で、合法性原則がその原意において便宜主義の否定の趣旨を持つこと（Ⅲ－３）などに鑑みて、課税庁は正しい法解釈および正しい事実認定に基づく正確な課税を極力探求すべきだとして、課税庁の調査義務の程度を、高度に、ないしはその範囲を広く設定するという理解があり得よう。その場合、合法性原則は、課税のための要件事実が充足されているか否かについて、課税庁に可能な限り調査を行うべき義務を

課すという、手続法上の意義も有することになる⁵²⁾。合法性原則の理論的基盤を提供したとみられるドイツにおいて「事実に関する合意」の制度が機能していること⁵³⁾は、日本でも早くから知られているが⁵⁴⁾、ドイツ法も、行政手続における職権探知主義という形で行政庁の調査義務を元来高度に、ないしは広範に認めてきたのであり、「事実に関する合意」は決して無限定に認められているわけではない⁵⁵⁾。

他方で、近時、租税法律主義を租税公平主義に優位するものと位置付けたうえで、合法性原則を租税法律主義ではなく租税公平主義の系に属するものとし、合法性原則を相対化して、行政先例法、信義則、平等取扱原則といった合法性原則の制約原理を従来よりも広く機能させる見解が提示されている⁵⁶⁾。この見解のように、合法性原則を租税公平主義に軸足を置いて捉えるのであれば、課税庁の調査義務の範囲についても、合法性原則の制約原理による調整の可能性をより広く認めることがあ

51) 中里ほか（2021）24頁〔藤谷武史〕は、『「租税法の強行法規性」のドグマを別にすれば、租税法における和解を認めることは、『国民の租税負担の分配は民主的正統性を有する国会の法律により規定されねばならず、これにより国民の経済活動における法的安定性と予測可能性を確保する』という租税法律主義の拠って立つ価値を損なうものではないから、やはり否定的に解する理由はないということになる』とするが、本文のように考えるならば、「租税法の強行法規性」のドグマもまた、和解を完全に否定するものではないことになろう。また、金子（2022）87頁が、合法性原則の下で「納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない」と述べたうえで、「もっとも、現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、たとえば収入金額なり必要経費の金額なりについて和解に類似する現象が見られないではないが、これは、法的に見る限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう」としているのは、問題の本質が、合意に効力を認めるかどうかではなく、「租税行政庁による課税要件事実の認定」に関するルール如何だということを示しているようにも見える。

52) 谷口（1995）851頁は、課税庁が納税義務を確定する局面においては、「課税要件の充足によって客観的に又は法律上当然に成立している納税義務の内容どおりに（正しく）課税要件事実が認定されなければならない要請」が存在するとし、「この要請は、租税債務関係説的構成による納税義務の確定の場面における、合法性の原則（租税法律主義から導き出される執行上の原則）の発現形態である」と説明する。

53) 実態を端的に紹介するものとして、Grotheer（手塚訳）（2012）22頁以下。1998年当時の現地の様子を活写したものとして、三木（2001）25頁以下。

54) 交告（1992）、吉村（2000）、吉村（2001）、手塚（2014）。

55) 須田（2018）130頁は、「彼の地の実定法上の職権探知原則は消極的な意味内容で満足するものではなかった。必要な証明度に至っていない場合になお可能な調査を放棄して合意をなす場合職権探知原則との問題が生じることは否定できないように思われる」と指摘する。

56) 佐藤（2007）64-71頁。同論文は、ほかにも、租税法律主義を課税要件法定主義・明確主義と予測可能性原則とに分けて理解し（曰く、「租税法律主義の内容の二層化」）、前者を「固い」原則として維持しつつ、後者は派生原理として柔軟に捉え、他の原理との比較較量を認めるという主張も展開しており、注目される。

りうるかもしれない⁵⁷⁾。

Ⅳ－３．税務執行の正確性と効率性

いずれにせよ、課税庁ないし執行官庁の調査義務を無限定に認めることは正当化されないだろう。課税庁に高度の職権調査義務を課し、課税要件の充足の有無を徹底的に調査することを求めるのは、租税実体法の正確な実現、ないしは正確な税務執行を目的とする。しかし他方で、課税庁による調査には人的、物的、金銭的なリソースを必要とし、正確な税務執行にはコストがかかる。とりわけ、租税の目的が公的主体の財源を調達することにあることに鑑みるならば、税務執行には、正確性のみならず、効率性ないし能率性が求められるはずであり⁵⁸⁾、いかなる場面においても税務執行の正確性にこだわり続けることは正当化されないと考えられる⁵⁹⁾。具体的には、その事案についてこれ以上調査しても課税要件の

充足の有無が解明できない事態においてまで、さらなる調査を義務づけることは、仮に課税庁の調査義務の程度を高度に、ないしはその範囲を広く設定するという理解をとる場合でも、正当化されないと考えられる。

ここで、ビューラーが、「追及全体の強度」についての「広範な余地」を承認する（Ⅲ－３）際、続けてのように述べていたことが示唆的である。曰く、「課税庁には、重要な租税事案をより重要でない租税事案に劣後させる自由や、国家が達成すべき財政目的との、ひいては場合によっては危惧されるべき業務上の損害との一定の関係において、時間と費用を浪費する自由を認めることはできない」⁶⁰⁾。これが課税庁ないし執行官庁の調査義務の範囲に関わる叙述なのだとすると（Ⅲ－３－２参照）、ここでは、財政目的をかえって害するような非効率な税務執行が許容されないことが述べられていたのではないかと⁶¹⁾。

57) 篠原（2014）89頁はこの方向性をとるようである。ただし、合法性原則を租税公平主義の系に位置づけることには、有力な批判もある。谷口（2020）424頁以下は、合法性原則は、租税法律主義が要請する租税法規の強行性ないし「法律による画一的規制」を意味するにほかならず、税負担の公平はその帰結として達成されるものであって、租税公平主義が合法性原則の出自というわけではないとする。最高裁は、「課税庁による恣意を抑制し、租税負担の公平を確保する必要性にかんがみると、課税の減免は、法律又はこれに基づく命令若しくは条例に明確な根拠があつて初めて行うことができるものというべきである」と述べており（最判平成22年7月6日判時2091号44頁）、たしかに課税の減免に法律上の根拠を求める理由の一端を租税負担の公平に求めているが、同時に課税庁による恣意を抑制するという、租税法律主義の要請にも触れている。合法性原則の位置付けは、租税法の過小執行に対する納税者一般の利益保護をどのように考えるか（原田、2015a、39頁）などにも影響する問題だと思われるが、立ち入る余裕がない。

58) 田中（1990）92頁は、「収入確保・能率主義の原則」として、以下の旨を述べる。「租税法は、租税収入を确实・的確に、しかも、できるだけ能率的に実現することを企図している。租税法の定めるところに従って、确实・的確に租税収入をあげることができなければ、財政上の需要を賄ううえに支障を生ずるだけでなく、ひいては、租税負担の公平の原則にも反する結果となる。また、租税の徴収に多大の徴収費を要する等、租税債権の実現が非能率になれば、それだけ、租税課徴の目的は減殺されることになる」。

59) 手塚（2018）79頁は、「事実関係を完全に解明することは、平等課税の要請でもあるが、しかし、課税庁のリソースの有限性からして、全体的な執行作用は機能不全となる可能性がある。これは、不平等な執行作用の出現を意味し、回避すべき現象である」と指摘する。緩和通達の正当化の文脈であるが、手塚（2019）290頁は、「効率性を視野に入れた獲得可能税収と租税法律主義を徹底することに伴い生じる徴税費用との釣り合いに着目し、両原則間の調整を行う」可能性に言及する。

60) Bühler (1927), S. 71: “Man wird ihnen die Freiheit nicht absprechen können, über wichtige Steuerfälle minder wichtige zurückzustellen und den Aufwand an Zeit und Kosten allgemein in ein gewisses Verhältnis zu dem für den Staat zu erreichenden finanziellen Zweck, auch zu vielleicht zu befürchtenden geschäftlichen Schädigungen zu setzen.”

61) 非効率な法執行は、税務行政のみならず、行政一般について問題となり得る事柄である。行政法の一般理論としても、効果裁量とは区別された、「行政機関の執行リソースの限界」に対応した「事件選別裁量」ないし「法執行裁量」（興津、2014、573頁）について、法定主義（Ⅲ－３）に関する議論と比較しながら、考察を深める必要があると思われる。執行の過剰の問題についてはさらに、巽（2021）44-45頁。

V. おわりに——納税義務に関する和解・協定の許容性

租税手続法は、租税実体法を実現するに当たり、租税債務の存否ないしその内容に関する各主体の認識の差異に基づく紛争を処理するという、固有の規範的意義を有する（Ⅱ）。合法性原則は、課税要件が充足されている場合に、実体法の定めに基づいて成立している租税債権をその通り確定して行使することを課税庁に要請する（Ⅲ－1、Ⅲ－2）ものであるが、実際に課税要件が充足されているか否かが不明である場合に、課税庁が調査義務を尽くしたうえで、それ以上の調査検討を取りやめることまでを禁ずるものではない（Ⅲ－3、Ⅳ－1）。課税庁が負うべき調査義務の範囲については、合法性原則が一定の規範的要請をもつ可能性もあるが（Ⅳ－2）、いずれにせよ、税務執行の効率性の観点から調査義務の限界が画される事態はあり得る（Ⅳ－3）。

行政庁の調査義務の範囲の問題は、税務執行の正確性と効率性とを行政手続法の平面で調整する論点であると言え、納税義務に関する和解の許容性にも、同じ問題が含まれるものと考えられる。税務訴訟における和解を許容する条件として課税要件の充足の有無の不明確性が挙げられる⁶²⁾のは、行政庁が調査義務を尽くしたことを要求するもの⁶³⁾と理解できる可能性がある。また、和解を正当化する理由の一つに、税務執行の効率性の観点が挙げられることがある⁶⁴⁾のも、本稿の考察からすると正当である。本来であれば、納税義務に関する和解・協定の許容性について、訴訟上の和解の制度設計論をも含め、より詳しく論ずるべきであるが、これは機を改めることとしたい⁶⁵⁾。

参 考 文 献

阿部泰隆（2015）「行政訴訟特に税務訴訟における和解の許容性」、同『租税法への提言・挑戦』、信山社、2023、449-478頁

浅妻章如・酒井貴子（2020）『租税法』、日本評論社

伊川正樹（2005）「アメリカにおける税務訴訟の

62) 阿部（2015）、馬場（2015）など。

63) 木村（1998）107頁は、「事実説明が十分になされた後に事実確認の余地がなお存する場合」を和解の許容条件に挙げる。

64) 中里ほか（2021）24頁〔藤谷武史〕は、「複雑な租税争訟事案において、これ以上課税要件事実の存否をめぐって争うことは、国にとっても納税義務者にとっても利益にならないという場面において（国の訴訟追行費用も国民の租税負担で賄われていることを忘れてはならない）、両当事者が歩み寄るという意味での和解については、社会的な無駄を減らすという観点からの合理性がある」と指摘する。

65) なお、本稿の立場からすると、実務上、「事実上の和解」（司法研修所、2000、235頁）は合法性原則に必ずしも抵触するものではないと解されていることには、留保が必要であるように思われる。税務訴訟の実務においては、「被告が原告の請求の一部又は全部を理由があるとするときには、実質的に係争の課税処分の一部又は全部を取り消す更正（又は職権取消し）を行い、原告は訴えを取り下げ、被告はこれに同意するという形が採られることが多い」（泉ほか、2018、242頁）とされているところ、少なくとも、課税庁が調査義務を尽くさずに安易な更正や職権取消しを行うことは、租税手続法上許容されないというべきであろう。これらの問題についても、機を改めて論ずることとしたい。

- 実態 (1) (2・完) ——税務訴訟における『和解』再検討の一素材として, 民商法雑誌, 133 卷, 1 号, 99-118 頁, 同 2 号, 298-318 頁
泉徳治・大藤敏・満田明彦 (2018) 『租税訴訟の審理について (第 3 版)』, 法曹会
一高龍司 (2014) 「米国における納税者と IRS との交渉と和解」, 日税研論集, 65 号, 77-155 頁
宇賀克也 (2023) 『行政法概説 I (第 8 版)』, 有斐閣
碓井光明 (1983) 「課税要件法と租税手続法との交錯」, 租税法研究, 11 号, 14-45 頁
岡村忠生 (2012) 「納税義務の成立について」, 税研, 165 号, 18-26 頁
岡村忠生・酒井貴子・田中晶国 (2023) 『租税法 (第 4 版)』, 有斐閣
興津征雄 (2014) 「競争秩序と事業者の利益」, 民商法雑誌, 150 卷, 4・5 号, 533-586 頁
兼子一 (1957) 『實體法と訴訟法——民事訴訟の基礎理論』, 有斐閣
金子宏 (1966-75) 「租税法における所得概念の構成」, 同『所得概念の研究』, 有斐閣, 1995, 1-118 頁
金子宏 (1972) 「租税法の体系」, 同『租税法理論の形成と解明 (上)』, 有斐閣, 2010, 181-195 頁
金子宏 (1974) 「租税法の基本原則」, 同『租税法理論の形成と解明 (上)』, 有斐閣, 2010, 42-88 頁
金子宏 (1983) 「シャープ勧告と所得税」, 同『所得課税の法と政策』, 有斐閣, 1996, 16-87 頁
金子宏 (2000) 「シャープ勧告の歴史的意義——21 世紀に向けて」, 同『租税法理論の形成と解明 (上)』, 有斐閣, 2010, 216-249 頁
金子宏 (2022) 『租税法 (第 24 版)』, 弘文堂
木村弘之亮 (1998) 『租税法総則』, 成文堂
清永敬次 (2013) 『税法 (新装版)』, ミネルヴァ書房
交告尚史 (1992) 「課税処分の実事認定と当事者の合意——ドイツ連邦財政裁判所 1984 年 12 月 11 日判決に焦点を当てて」, 神戸商科大学商大論集, 44 卷, 1 号, 41-61 頁
小早川光郎 (1990) 「調査・処分・証明—取消訴訟における証明責任問題の一考察」, 雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題 (中)』, 有斐閣, 249-279 頁
小早川光郎 (2002) 『行政法講義下 I』, 弘文堂
佐藤英明 (2007) 「租税法律主義と租税公平主義」, 金子宏編『租税法の基本問題』, 有斐閣, 2007, 55-73 頁
塩野宏 (1962) 『オットー・マイヤー行政法学の構造』, 有斐閣
塩野宏 (2015) 『行政法 I (第 6 版)』, 有斐閣
篠原克岳 (2014) 「税務手続への和解の導入に関する検討—法的判断過程の分析に基づく試論」, 税務大学校論叢, 78 号, 1-89 頁
芝池義一 (1995) 「税法と行政法」, 芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』, ミネルヴァ書房, 1995, 1-25 頁
司法研修所 (2000) 『行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究 [改訂版]』, 法曹会
杉村章三郎 (1939) 『租税法』, 日本評論社
須田守 (2018) 「行政調査論の基礎的構成」, 行政法研究, 25 号, 109-167 頁
首藤重幸 (2014) 「『税務行政におけるネゴシエーション』の研究」, 日税研論集, 65 号, 1-27 頁
高野幸大 (2014) 「イギリスにおけるネゴシエーション」, 日税研論集, 65 号, 157-199 頁
巽智彦 (2017) 「事実認定論から見た行政裁量論」, 成蹊法学, 87 号, 97-127 頁
巽智彦 (2021) 「公法における分配問題」, 法律時報, 93 卷, 5 号, 42-48 頁
館彰男 (2019) 「幅のある真実——合法性の原則の超克による租税争訟における和解の許容性」, 判時, 2423 号, 3-16 頁
田中二郎 (1936) 「判批」, 国家, 50 卷, 6 号, 116-118 頁
田中二郎 (1990) 『租税法 (第 3 版)』, 有斐閣
谷口勢津夫 (1995) 「納税義務の確定の法理」, 同『税法創造論』, 清文社, 2022, 844-875 頁
谷口勢津夫 (2020) 「合法性の原則と行政裁量の統制」, 同『税法の基礎理論—租税法律主義論の展開』, 清文社, 2021, 424-433 頁

- 谷口勢津夫（2021）『税法基本講義（第7版）』，弘文堂
- 手塚貴大（2014）「ドイツのネゴシエーション」，日税研論集，65号，29-76頁
- 手塚貴大（2018）「納税者と課税庁の合意」，論ジュリ，26号，76-82頁
- 手塚貴大（2019）「租税法律主義」，日税研論集，75号，269-318頁
- 中里実（2018）「課税庁による情報収集」，『租税法回廊』，財務経理協会，2019，130-133頁
- 中里実・弘中聡浩・渕圭吾・伊藤剛志・吉村政穂（2021）『租税法概説（第4版）』，有斐閣
- 長谷川博（2007）「租税訴訟における和解の意義とその課題——納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解」，租税訴訟，1号，174-194頁
- 馬場陽（2015）「租税争訟における和解」，税法学，574号，173-197頁
- 原田大樹（2015a）「法治主義と租税法律主義」，同『行政法学と主要参照領域』，東京大学出版会，2015，23-40頁
- 原田大樹（2015b）「課税処分と租税債務関係」，同『行政法学と主要参照領域』，東京大学出版会，2015，41-72頁
- 平川英子（2014）「フランス税務訴訟におけるネゴシエーション」，日税研論集，65号，269-286頁
- 藤田宙靖（1972）「現代裁判本質論雑考—いわゆる“紛争の公権的解決”なる視点を中心として」，同『行政法学の思考形式（増補版）』，木鐸社，2002，291-303頁
- 藤谷武史（2021）「租税法律主義の総合的検討の必要性」，中里実・藤谷武史編『租税法律主義の総合的検討』，有斐閣，2021，1-8頁
- 藤曲武美（2014）「税務調査等におけるネゴシエーションの分析」，日税研論集，65号，201-231頁
- 渕圭吾（2017）「租税法律主義と『遡及立法』」，中里実・藤谷武史編『租税法律主義の総合的検討』，有斐閣，2021，61-103頁
- ヘンゼル，アルベルト（杉村章三郎訳）（1931）『独逸租税法論』，有斐閣
- 法務省刑事局（2018）『刑事法制資料—ドイツ刑事訴訟法』，法務省刑事局
- 本庄資（2008a）「『納税者との合意』，『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟解決までにみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として」，税経通信，2008年2月号，149-181頁
- 本庄資（2008b）「LMSB局国際調査体制—『和解』を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割」，税経通信，2008年3月号，253-281頁
- 増井良啓（2002）「税務執行の理論」，フィナンシャル・レビュー，65号，169-183頁
- 増井良啓（2012）「租税手続法の新たな潮流」，第64回租税研究大会記録『税制抜本改革と国際課税等の潮流』，98-112頁
- 松尾浩也（1985）「起訴法定主義の動向—西ドイツ刑事訴訟法に関する一つのBericht」，同『刑事訴訟の理論』，有斐閣，2012，202-224頁
- 松尾浩也（1999）『刑事訴訟法（上）新版』，弘文堂
- 松尾浩也（2003）「ドイツにおける刑事訴訟法及び刑事訴訟法学の発展—日本法との関連において」，同『刑事法学の地平』，有斐閣，2006，290-301頁
- 松原有里（2009）「租税救済手続の国際比較」，租税法研究，37号，23-44頁
- 松原有里（2010）「租税法上の和解・仲裁手続」，金子宏編『租税法の発展』，有斐閣，2010，425-444頁
- 三木義一（2001）「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景」，同編『世界の税金裁判』，清文社，2001，11-62頁
- 水野忠恒（2023）『大系租税法（第4版）』，中央経済社
- 山本戸克己（1953）「訴訟法学における権利既存の観念」，同『民事訴訟理論の基礎的研究』，有斐閣，1961，1-22頁
- 山本隆司（2000）『行政上の主観法と法関係』，有斐閣

- 山本隆司（2016）「行政手続および行政訴訟手続における事実の調査・判断・説明」，小早川光郎先生古稀記念『現代行政法の構造と展開』，有斐閣，2016，293-324 頁
- 吉村典久（2000）「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」，金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策（上）』，有斐閣，2000，239-266 頁
- 吉村典久（2001）「書評：ロマン＝ゼーア著『租税手続における合意』」，専修大学法学研究所報，22 号，14-19 頁
- 吉村政穂（2011）「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化」，ソフトロー研究，18 号，29-47 頁
- 渡辺裕泰（2008a）「租税法における和解」，中山信弘・中里実編代『政府規制とソフトロー』，有斐閣，2008，209-230 頁
- 渡辺裕泰（2008b）「移転価格課税訴訟における和解の必要性」，税務弘報，2008 年 8 月号，2-3 頁
- Bühler, Ottmar (1927), *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. 1, Vahlen.
- Bühler, Ottmar (1950), *Steuerrecht*, Bd. 1, Gabler.
- Bühler, Ottmar (1953), *Steuerrecht*, Bd. 1, 2. Aufl., Gabler.
- Bühler, Ottmar & Strickrodt, Georg (1960), *Steuerrecht*, Bd. 1, 3. Aufl., Gabler.
- Grotheer, Jan (手塚貴大訳) (2012)「ドイツにおける財政裁判所の手続——“事実に関する合意”を中心に」，租税法研究，40 号，17-28 頁
- Hensel, Albert (1924), *Steuerrecht*, Springer.
- Hensel, Albert (1927), *Steuerrecht*, 2. Aufl., Springer.
- Hensel, Albert (1933), *Steuerrecht*, 3. Aufl., Springer.
- Mayer, Otto (1924), *Deutsches Verwaltungsrecht*, Bd. 1, 3. Aufl., Duncker & Humblot.