

平成23年度 税制改正の実務ポイント

納税者権利憲章の策定

青山学院大学教授

三木 義一

税理士

長谷川 博

ポイント

- ① 平成23年度税制改正大綱において、「納税者権利憲章の策定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、憲章に記載すべき事項を法定する」ことが明記された。
- ② 納税者権利憲章の策定に伴い、納税者の権利利益を擁護する代理人としての地位を明確にするための税理士法の規定の見直しが求められる。
- ③ 納税者権利憲章の策定に伴い、各種税務手続の新設や統合化がなされ、それらが国税手続法に規定されるようになる。
- ④ 納税者権利憲章に記載される内容は、(1)納税者に提供される各種サービス、(2)税務手続の全体像、納税者の権利利益や納税者・国税庁に求められる役割・行動、(3)処分不服がある場合の救済手続等、(4)国税庁の使命と税務職員の行動規範――となる。

はじめに

一昨年(2021年)の税制改正大綱で、民主党政府は「納税者権利憲章」の制定を早急に行うと約束した。それを受けて、税制調査会の下部組織である専門家委員会に納税環境整備小委員会が設けられ、同委員会は昨年9月14日の「論点整理」で「納税者権利憲章(仮称)」制定に関して問題となるべき論点を示した。その後、この問題は政府税調の納税環境整備PTに委ねられて、政治家と財務省で各種論点についての検討がなされ、12月16日の平成23年度税制改正大綱の具体的改革案の冒頭に「納税者権利憲章」の策定が明記された。その内容は、論点整理で示された各種意見のうち、改革に前向きな意見を多く採用したものとなっている。

これは「公平・透明・納得」の税制を実現しようという民主党政府の姿勢が見事に反映したものであろう。税制は政治の反映であり、政権交代が税制を変え得ることを示した象徴的な部分といえよう。

本稿では、納税環境整備の諸論点のうち、納税者権利憲章策定の問題

に限定して、以下簡単に解説しておきたい。

I 納税者権利憲章策定の歴史的意義

我が国において、1980年頃から、税理士会や弁護士会、中小企業団体、政党、政治家、学者等が「納税者権利憲章」を含む納税者の権利保障制度の導入を求めてきていた。爾来30年が経ち、2009年（平成21年）の政権交代により初めて「納税者権利憲章」の制定が俎上に上ることになった*1。

我が国を含め先進諸国は、租税収入によって国家財政を運営する「租税国家」であり、租税国家は納税者の協力がなければ国の運営ができないという体制になっている。したがって納税者は、国家にとって大切な「クライアント」であり、近年諸外国では、納税者の権利を保障し税務行政の信頼を得ることによって税収の確保を図ることが潮流となっている。

例えば、諸外国の次のような納税者権利憲章制定の動きがこのことを示している。

- ・1975年 フランス 税務調査における納税者憲章
- ・1977年 西ドイツ 租税基本法改正
- ・1981年 フランス 租税手続法典、納税者権利憲章
- ・1985年 カナダ 納税者権利宣言
- ・1986年 英国 納税者憲章
- ・1986年 ニュージーランド 基本的宣言
- ・1988年 米国 納税者権利章典
- ・1989年 オーストラリア 国税庁サービス方針
- ・1990年 インド 納税者権利宣言
- ・1996年 韓国 国税基本法改正
- ・1997年 韓国 納税者権利憲章の制定・公布
- ・1997年 オーストラリア 納税者憲章
- ・1998年 スペイン 納税者権利憲章
- ・2000年 イタリア 納税者の権利憲章

納税者権利憲章の趣旨は、税務行政手続における適正手続の保障を確保するということである。我が国の税法には、税務調査に関する規定が、一条文のみ裁量的に「調査について必要があるときは……調査できる」*2 というものがあるだけであり、その他の手続*3は何ら法文化されていない。また、税務調査の違法性をめぐって多くの裁判例がでていますが、

*1 この間、2002年（平成14年）には野党民主党が中心となって提出された「国税通則法の一部改正案」のなかで、1条に国民の権利利益の保護を入れることや税務行政運営の基本方針、税務調査の事前通知等が提案されたが、廃案となっている。

*2 所法234（当該職員の問題検査権）、法法153（当該職員の問題検査権）参照

*3 調査の通知、理由開示、時間・場所、代理人の選任、弁明手続、苦情申立て手続等

手続法が不備であったため、原告納税者に不利なものがほとんどであった。

このような状況の下で、納税者権利憲章が制定されるということは、従来の納税者の不利な位置を改め、課税庁と納税者が対等の協力関係に立つようになることの第一歩になるであろう。

II 憲章の策定がもたらす大きな効果

1 国税通則法の目的・名称変更

平成23年度税制改正大綱のなかで、「納税者権利憲章の策定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、憲章に記載すべき事項を法定する」ことが明記されたが、策定の根拠法としては、改正国税通則法となっている。重要なことは、納税者権利憲章の策定に合わせて、国税通則法第1条(目的)の中に「国税に関する国民の権利利益の保護」という文言を入れること、そして同法の法律名が変更されることになったことである。

現在、法律名は、案として「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」(略称：国税手続法)が挙げられている。これに対しては、これまで国税通則法は納税者の義務を規定してきており、法律名に義務を入れなくてもよいとする意見もある。確かに、その方がより明確になる面があるが、権利保護を明記した法律名になることの意義はきわめて大きいことを強調しておきたい。

2 税理士法第1条(使命)への波及

先の政権の規制改革案を受けて、税理士制度については、平成23年度中に見直しの必要性や方向性について結論を出すこととされており、これに関し、平成23年度税制改正大綱のなかで、検討項目として、「(税理士制度)の見直しに当たっては、税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応するとともに、引き続き納税者の利便性の向上を図り、税理士に対する納税者からの信頼をより一層高めるとの観点をも踏まえつつ、関係者等の意見も考慮しながら、検討を進める」と明記されている。

したがって、納税者権利憲章の策定や国税手続法は、税理士法改正に大きな影響を及ぼしてくることになる。すなわち、国税手続法第1条(目的)の中に「国税に関する国民の権利利益の保護」という文言が入ることや、税務調査手続に事前通知書等が規定されることなどを踏まえると、

納税者の権利利益を擁護する代理人としての地位を明確にするための税理士法第1条（使命）や同法第34条（調査の通知）及び同法第35条（意見の聴取）等の規定の見直しが求められてくると思われる。

3 各種税務手続の新設・統合化

納税者権利憲章の策定に伴い、各種税務手続の新設や統合化がなされ、それらが国税手続法に規定されるようになる。

① 税務職員による質問検査権

- (イ) 所得税法、法人税法、消費税法、相続税法、酒税法、たばこ税法、揮発油税法、印紙税法等の各税法の関連規定を集約
- (ロ) 質問検査権は、質問し検査するだけでなく、帳簿書類その他の物件の提示又は提出を求めることができる。

② 税務調査における事前通知*4

- (イ) 事前通知の原則*5
- (ロ) 事前通知の例外*6

③ 調査において提出された物件の留置き

④ 税務調査終了後における調査内容の説明と修正申告の勧奨

- (イ) 更正決定等をすべきと認められない場合には、その旨の書面通知
- (ロ) 更正決定等をすべきと認める場合には、調査結果の内容を説明し、書面で交付
- (ハ) (ロ)の場合、修正申告又は期限後申告の勧奨ができる。
- (ニ) (ロ)の場合、修正申告書等の提出又は更正決定等をしたときは、調査終了の通知

⑤ 更正の請求期間の延長

⑥ 更正の請求における「事実を証明する書類」の添付義務

⑦ 内容虚偽の更正の請求書の提出に対する処罰規定

⑧ すべての処分に理由附記*7

なお、国税手続法の税務調査手続に関する規定は、質問検査権の強化、事前通知の例外規定、物件の留置き権、修正申告の勧奨等、課税庁の権限を強化しているという批判があるが、諸手続が明記されていない状況を一変させ、各種手続が法制化されるということはそれらの懸念以上に大きな意義があるといわねばならない。

税務行政手続の適正手続の保障の第一歩が始まるといえるが、諸外国の納税者の権利利益保護制度や実態と比較しながら、我が国の法制度がなお不備な点があるかどうかをきちんと検証して、今後も絶えず見直していく必要があることはいうまでもない。

*4 調査対象者、開始日時・場所・目的・対象税目・対象期間、対象となる帳簿書類その他の物件等の通知書の内容、通知方法を規定

*5 納税者・税務代理人及び反面調査先

*6 違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等の把握を困難にするおそれその他調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認められる場合には、書面通知を不要とする。

*7 ただし、白色申告者の記帳義務が拡大される。

Ⅲ 権利憲章の内容

納税者権利憲章は、法律上義務付けることとし、憲章に記載すべき事項を法定した上で、平易な表現で一覧性ある行政文書として、国税庁長官が作成し、2012年（平成24年）1月1日に公表するとされている。

憲章に記載すべき具体的な項目は、次のとおりとされている。

- ① 納税者の自発的な申告・納税をサポートするため、納税者に提供される各種サービス
- ② 税務手続の全体像、個々の税務手続に係る納税者の権利利益や納税者・国税庁に求められる役割・行動
- ③ 納税者が国税庁の処分不服がある場合の救済手続、税務行政全般に関する苦情等への対応
- ④ 国税庁の使命と税務職員の行動規範

具体的にどのような内容がどこまで分かりやすく説明された文章になるのかは、現時点では不明である。大事なことは、納税者に違法な課税がなされないように各種権利が保障されていることを、納税者が分かるように工夫したものでなければならない、ということである。

なお、2003年のOECDの覚書にある納税者権利憲章の例示（ガイドライン）は、次のとおりである。

<納税者の権利>

- ① 情報提供や援助、聴聞を受ける権利
- ② 不服申立の権利
- ③ 適正な税額以外を支払わない権利
- ④ 確実性の権利（事前通知や文書の記録）
- ⑤ プライバシーの権利
- ⑥ 機密保持と守秘義務の権利

<納税者の義務>

- ① 誠実である義務
- ② 協力的である義務
- ③ 文書提出の期限を守る義務
- ④ 記録保存の義務
- ⑤ 期限納税の義務
- ⑥ 義務違反のリスク

納税者権利憲章の内容についてみると、我が国の場合、これまで国税通則法や個別税法で納税者の義務については規定されているので、むしろ納税者の権利に係る規定の整備こそが求められていると考えられる。

IV 諸外国の憲章との比較・差異

諸外国の納税者権利憲章の内容に表現されている項目を挙げると、①納税者の誠実性の推定、②税務調査権の濫用の禁止、③税務調査の事前通知義務、④専門家に依頼する権利、⑤税務調査の期間制限、⑥税務調査の終了通知、⑦課税処分前の聴聞権、⑧不服申立の権利、⑨オンブズマン（苦情申立て）制度等を挙げることができる。

例示として、韓国の納税者権利憲章と米国の納税者権利憲章をみてみよう。

1 韓国の納税者権利憲章

・根拠法……国税基本法第7章の2 納税者の権利（1996年新設、2010年改正）

第81条の2（納税者の権利憲章の制定及び交付）

第1項 国税庁長は、第81条の3ないし第81条の16までに規定された事項その他、納税者の権利保護に関する事項を含める納税者権利憲章を制定し告示しなければならない。

納税者権利憲章*8

納税者としてあなたの権利は、憲法と法律の定めにより尊重され、保障されます。

このため税務公務員は、納税者が正しい納税義務を信義に基づいて誠実に履行するように、必要な情報と便益を最大限提供しなければならず、納税者の権利が保護され実現できるように最善を尽くして協力する義務があります。この憲章は、あなたに納税者として保障される権利を具体的に知らせるためのものです。

- ① あなたは、記帳・申告等納税協力義務を履行していない場合か、具体的な租税脱漏の疑い等がない限り、誠実な納税者であり、あなたが提出した納税資料は、真実なものと推定されます。
- ② あなたは、法令に定める場合を除いては、税務調査の事前通知と調

* 8 2007年改正

査結果の通知を受ける権利があり、やむを得ない事由がある場合には、調査の延期を申請する権利があります。

- ③ あなたは、税務調査時、租税専門家の助力を受ける権利があり、法令に定める特別な事由がない限り重複調査を受けない権利があります。
- ④ あなたは、法令で定めるところにより税務調査期間が延長される場合、その理由と期間について文書による通知を受ける権利があります。
- ⑤ あなたは、自身の課税情報に対する秘密の保護を受ける権利があります。
- ⑥ あなたは、権利の行使に必要な情報を迅速に提供される権利があります。
- ⑦ あなたは、違法又は不当な処分を受けた場合や必要な処分を受けられず権利又は利益を侵害された場合には、適切かつ迅速な救済を受ける権利があります。
- ⑧ あなたは、違法又は不当な処分により権利又は利益の侵害を受けることが憂慮される場合、その処分を受ける前に適法で迅速な救済を受ける権利があります。
- ⑨ あなたは、税務公務員からいつでも公正な待遇を受ける権利があります。

2 米国の納税者権利憲章

・根拠法……1988年「納税者権利保障法」(内国歳入法)、1998年「IRS組織改革法」

* 9 骨子のみ紹介

納税者権利憲章 (Taxpayer Bill Of Rights III) *9

納税者権利宣言

- I 納税者の権利保護—IRS 職員の納税者の権利の説明と保護等
 - II プライバシー及び守秘義務
 - III 専門的かつ礼儀正しいサービス
 - IV 代理権—専門家の助力を得る権利等
 - V 適正税額のみ納付
 - VI 解決できない税務問題に対する支援—納税者擁護官による支援等
 - VII 不服審査及び司法審査
 - VIII 一定の罰則規定の免除—IRS 職員の誤指導や遅延等
- 税務調査、不服審査、徴収手続及び還付手続

- ・ 税務調査—税務調査の選定等
- ・ 書面による調査—事前通知等
- ・ 面談による調査—調査の日時場所等, 理由の説明等
- ・ 再調査—重複調査の制限等
- ・ 不服審査—IRS 公刊物の紹介, 不服申立の方法, 挙証責任の転換, 費用弁償等
- ・ 徴収—IRS 刊行物の紹介, 徴収処分, 徴収手続の不服申立の権利等
- ・ 善意の配偶者の救済—夫婦共同申告の場合の善意の配偶者の救済等
- ・ 還付—IRS 公刊物の紹介
- ・ 納税情報—電話・インターネット・FAX 等での質問, IRS 刊行物の紹介, 小規模企業オンブズマン, 税務行政監察官への通報等

なお, IRS の使命や上記納税者権利宣言は, IRS 公刊物「納税者としてのあなたの権利 (Your Rights as a Taxpayer)」として公表されている。

我が国の納税者権利憲章は, 導入が遅れた分, その内容においてこれらの憲章よりも評価できるものでなければならない。納税者の権利が諸外国と比べて見劣りしないものになることが必要であり, 最終的には財務大臣等の政治家の姿勢が示されることを意味しよう。

■ おわりに

租税法律主義は, 国民の抵抗を通して獲得した国民の基本権である。近代以降の租税史というのは民主主義の歴史ともいえる。納税者権利憲章の制定の大きな目的は, 税務手続の適正手続を保障することである。すなわち, 適正手続は, 告知・聴聞 (notice & hearing) を要件とする手続保障であり, 課税庁は, 税務調査における事前通知, 課税処分前の通知を行い, 納税者に対して抗弁又は意見の陳述ができる機会を権利として保障するというのが重要な要素である。そして, これを具体化する制度的措置が権利憲章なのである。これを裏付けるためには, 課税処分前の適正手続 (事前救済制度) が法律で整備されなければならないのである。

事前救済制度は, 納税者の権利利益に対する侵害をあらかじめ予防できる先進制度であり, 課税処分の後で事後的に救済される行政争訟より

もっと重要である。その理由は、事後救済制度によって違法な課税処分を取り消す決定とか判決を引き出す場合、納税者にとってはすでに取り戻せないほど事業上の致命的な損失をした以後のことになるためである。したがって、事前救済制度の整備が裏付けられない権利憲章は事実上その機能が半減せざるを得ないというべきである。

我が国は、「租税国家」であり、租税国家は納税者の協力がなければ国の運営ができない。納税者は、国家の主人公であるとともに「クライアント」であり、納税者の信頼を確保するためには、納税者権利憲章の役割が重要である。

このような重要な役割を持つ「納税者権利憲章」が、ようやく我が国にも導入されることになったのである。今後さまざまな問題点が出てくると思われるが、より良いものを実現する方向での議論と実践を行っていきたい。

〔みき・よしかず／はせがわ・ひろし〕

国際税務の 疑問点

渡辺淑夫〔編集代表〕
A5判・定価7,700円(税込)

非居住者、外国法人、外資系内国法人、内資系外国法人に係る源泉徴収等の問題から外税控除を始めとする国際税務の関連諸制度、相続税・地方税まで、実務家が悩む問題を集大成。

- 海外出向者の給与、外国親会社派遣役員の報酬、取引先外国法人に支払う使用料など、税理士・中小企業に必須の税務問題を満載。
- 「疑問点—結論—見解」の構成、全690問の実務に密着したテーマでズバリ回答。

お近くの書店または弊社
までご注文ください。



株式会社 **ぎょうせい**

〒136-8575 東京都江東区新木場1丁目18-11



TEL : 0120-953-431 [平日9~17時]

FAX : 0120-953-495 [24時間受付]



http://gyosei.jp [HPからも販売中]