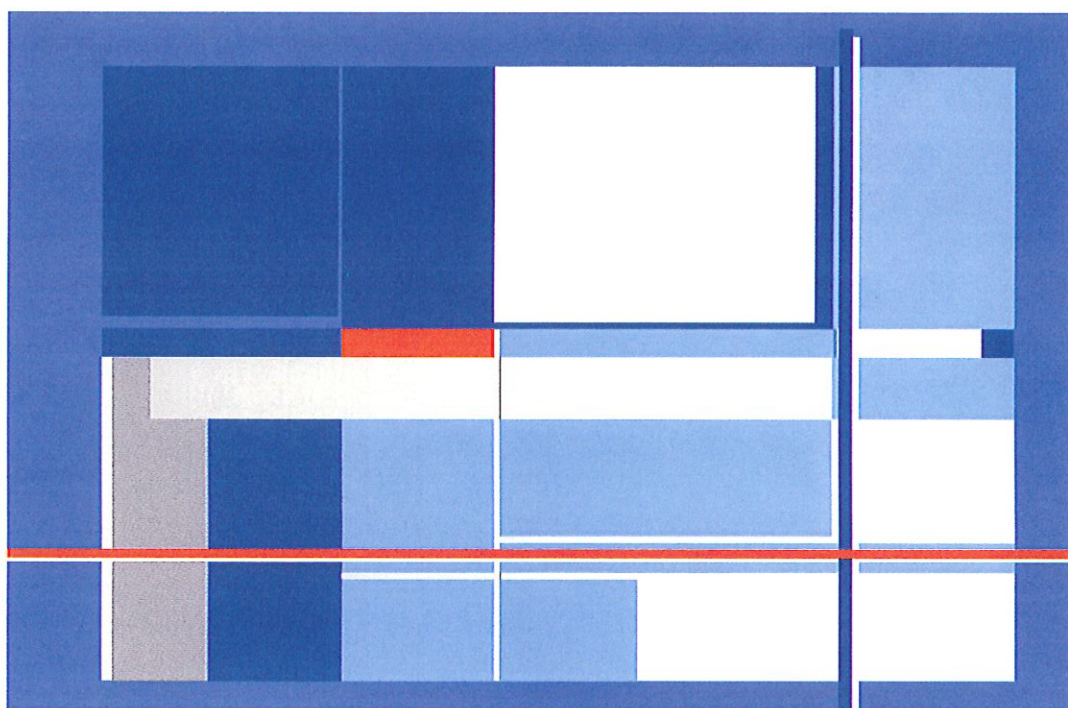


国税通則法を改正しよう

— 納税者のための税務行政の実現に向けて —



平成22年2月

東京税理士会 税務審議部

はじめに

平成6年11月に「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資する」ことを目的として行政手続法が施行されましたが、行政手続法では、特別の法律が存在するときは特別法を優先する旨の規定が定められています。

国税に関する行政手続については、多くが金銭によるものであることや大量・反復的に行われるものであることなどを理由に、行政手続法の適用から一部除外され、さらに行政手続法の特別法に相当する国税通則法においても行政手続法のうち不利益処分や行政指導など一部については適用しないことが規定されています。

しかし、納税者の権利利益の保護の観点から、税務行政についての事前手続、事後救済など手続規定を整備することは極めて大切なことです。そこで、東京税理士会は、毎年の「税制改正及び税務行政に関する意見書」において、税務行政の手続規定を整備することを強く要望しています。

具体的には、国税通則法第1条に「公正の確保と透明性の向上を図り、納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加すること、国税通則法を改正し、「納税者権利の章典」となるようにすべきこと、税務行政手続の事前手続を整備することや事後救済についても整備充実を図ることなどを改正事項に挙げています。

平成21年8月30日の総選挙を経て、民主党政権が発足し、鳩山総理大臣は「国民のための政治、国民が主役の政治」の実現に取り組む決意を表明し、税制改正については「公平・透明・納得」という納税者の視点に立った原則の下で、政治主導の政策決定を行うとともに、政策決定の過程も透明化することを公約しました。

国税通則法改正については、納税者権利憲章の制定と更正の請求の期間制限の見直し、国税不服審判所のあり方の見直しがマニフェストに掲げられています。

この小冊子は、納税者の視点から①納税者権利保護②事前手続③事後救済の3つに分け、具体的に項目を挙げて、どのようにすれば納税者の権利利益を明確にできるか、いかに、税務行政の手続を整備すれば公正かつ透明性のあるものにできるかを提言し、「納税者のための税務行政、納税者が主役の税務行政」の実現に向けて作成したものです。

納税者権利保護

納税者の権利がはっきりと規定
され保護されることをいいます

国税通則法第1条（目的）に「税務行政の公正の確保と透明性の向上を図り、納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加すること

平成6年に施行された行政手続法の目的は、第1条で「行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする」と規定しています。行政手続法の適用は、不利益処分、行政指導など国税に関する行政手続については適用除外とされていますが、行政手続法の目的は国税に関する行政手続については適用されることとなっています。

平成16年に、行政事件訴訟法は抜本的な改正が行われ、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備が図られました。また、行政不服審査法も簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的に制度の改正が求められています。国税通則法は、行政手続法・行政不服審査法・行政事件訴訟法の特別法ですから、それらの立法目的に合わせ、納税者の視点から国税通則法第1条の目的に「納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加すべきです。

国税通則法を改正し、納税者権利の章典の制定を行うこと

欧米等の先進国においては納税者の権利利益を明確に規定した「納税者権利の章典」を制定している国が数多くあります。「納税者権利の章典」とは、国税に関する行政手続について制度的に納税者の権利利益を保障する法律等のことをいいます。欧米等の先進国が「納税者権利の章典」の基本としているのは、OECD（経済協力開発機構）の税務委員会が平成2年に発表した「納税者の権利と義務（Taxpayers' Rights and Obligations）」です。この報告書には、税務行政庁が、納税者に接する場合における納税者サービスの基準が示されていますが、その視点は「納税者が主役」という考え方に基づくものです。

わが国においても国税通則法を改正し、国税通則法が「納税者権利の章典」となるようにすべきです。つまり、納税者の立場から国税通則法第1条に「納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言の追加し、事前手続の整備や事後救済手続の整備充実を実現する必要があります。

そして、「納税者権利の章典」には、納税者が守るべき義務と、少なくとも次の納税者の権利を定めることが必要です。

1. 情報を受け、援助をされ、聴聞を受ける権利
2. 不服申立ての権利
3. 正しい税額のみを納税する権利
4. 予測可能性の確保
5. プライバシーの保護
6. 機密及び秘密保持の権利



事前手続

税務調査の実施手続等を含め、
税務行政処分までの手続全般を
いいます

国税通則法において、税務調査の実施手続 に関する規定を整備すること

納税者にとって税務調査は大変ストレスを感じるものです。納税者権利の保護の観点から、税務調査の実施にあたって調査通知書を事前に納税者や税理士へ通知することを国税通則法に明記することは納税者の負担を軽減することとなり重要なことです。

税務調査の実施手続についての規定は、税務行政庁が更正又は決定をする場合に納税義務の確定手続の一環として、所得税や法人税などの個別税法に、いわゆる「質問調査権」として定められています。しかし、質問調査権の規定の中では、どんな場合に調査が必要となるのか明らかではありません。結果として税務調査の必要性の判断は税務行政庁の裁量に委ねられ、納税者のプライバシーや営業活動にさまざまな影響を与えています。

調査通知書には質問調査の範囲、時期、場所、調査理由など明記すべきです。また、税務調査が終了したときには迅速に終了通知書の交付をすべきです。その他、医師や弁護士など特定職業人の守秘義務の尊重、取引先等に悪影響を与えるような反面調査の原則禁止、重複調査の禁止、納税者等のプライバシー保護など事前通知から終了後通知まで一連の税務調査の実施手続について、はっきりと国税通則法に定める必要があります。

更正又は決定等の不利益処分等を行う場合 の理由附記を規定すること

現行の規定では青色申告者の更正処分を行う場合に、その理由を附記することを定めていますが、更正又決定通知書には具体的な内容を示す必要はありません。税務行政庁が更正又は決定等の不利益処分を行う場合は、あらかじめ、その内容、その根拠法令や処分基準等を書面で納税者に通知することを法律上明確に規定し、更正又決定通知書に具体的な処分理由を附記する規定を整備すべきです。

更正又決定通知書に具体的な理由を附記することを義務付けることは、税務行政庁の慎重で合理的な判断を促すとともに、恣意性・独断性を排除する効果があります。青色申告に限らず白色申告であっても通知書に理由附記を義務付けることが必要です。

重加算税は他の加算税に比較して制裁的な性格が強く、納税者に与える影響も大きいことから、仮装・隠蔽等を認定した具体的な理由を書面に附記する規定を定めるべきです。さらに、納税者側から書面又は口頭により、その正当性を主張する弁明の機会を設けることが必要です。

用語の説明

更 正 申告書の内容に誤りがあった場合に、
税務行政庁が課税標準額及び税額を
訂正すること

決 定 申告書が提出されていない場合に、税
務行政庁が課税標準額及び税額を確
定すること



税務行政指導に関する手続き規定を整備すること

税務行政は納税者の信頼を得ながら進め、納税者が税金について不誠実な行為をしない限りは、税務行政手続において善良な納税者として、税務行政庁は公平に、かつ、丁寧に扱うべきです。

税務行政庁が行政指導を行う場合には、納税者の求めに応じて、その指導内容を書面により交付することを明確に定めるべきです。また、一般的な税務相談の判断基準や各業界ごとの指導基準もその必要性とともに公表する必要があります。

税務行政庁が修正申告を勧めることは税務行政指導に当たり、強制力はありません。ひとたび、修正申告をすると修正申告をした部分についてはその後争うことができなくなる不利益を被ることや納税者の代理人として税理士を選任できる権利のあることを、税務行政庁は説明する必要があります。

税務苦情処理機関の設置に関する規定を整備すること

納税者が国税通則法に定める事後救済を求めることのできない案件、税務調査や税務行政に対する苦情、行政過誤についての不服については、学識経験者等によって組織され、適切かつ迅速な救済を受けることのできる公正な第三者機関としての苦情処理機関を早急に設置すべきです。

税務関係書類等の閲覧、謄写や印刷に関する規定を整備すること

納税者が過去の申告書等の控を紛失した場合など申告に支障が起きる場合があります。現行の規定では申告書等の閲覧は認められていますが、謄写については認められていません。納税者が希望すれば、税務行政庁の有する納税者自身の税務情報の閲覧、謄写や電子データの印刷等ができる制度を創設すべきです。

納税者のプライバシー保護の観点から、納税者

の税務情報について法律で定めた目的以外にその情報を利用されない権利と税務行政庁の有する納税者の誤った税務情報に関して訂正を求める権利を明らかにする必要があります。

公正の確保と透明性の向上を図るための立法手続に関する規定を整備すること

政省令及び通達の制定や改廃に関しては、国税通則法に規定を設け、公正の確保と透明性の向上を図るべきです。

あらかじめ、その内容を公表して意見を求め納税者の意見を反映させること、納税者の不利益になる事項については遡及できないこと、税務通達についてはすべて公開し、法解釈に役立てるような仕組みを作ることなど公正の確保と透明性の向上を図るための立法手続について規定を整備すべきです。

更正の請求期間を5年とすること

納税者が、納付すべき税額の過大等の事由により更正の請求ができる期間は、現行の規定では法定申告期限から1年以内に限ることになっています。更正の請求が納税者の権利救済の趣旨から設けられていることに鑑み、減額更正の除斥期間や公法上の金銭債権の消滅時効の期間が5年となっていることから、更正の請求期間を5年に変更すべきです。

また、判決、決定等の後発的理由による更正の請求期間は、現行の規定では2か月以内とされているほか、税目によって期間が異なることもあるので、これらを統一してその期間を1年以内とすべきです。

用語の説明

更正の請求 申告書が提出されている場合に、既に確定した税額が過大、または還付税額が過少のときに納税者が税務行政庁に更正を求めること

事後救済

税務行政処分を受けた者が、その処分に不服がある場合に税務行政庁に対して処分の取消しや是正を求める手続をいいます

税理士を納税者の代理人として選任することができる旨の規定を国税通則法に創設すること

適正な税務行政の確立のためには納税者と税務行政庁が対等でなければならず、納税者も租税法に精通する必要があり、納税者にとって税理士の援助は必要なことです。

したがって、納税者は、租税に関する法令もしくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求、もしくは不服申立て（以下「申告等」といいます。）について、または、その申告等もしくは調査・処分に関連した税務行政庁に対する主張・陳述について税理士を税務代理人として選任する権利がある旨をはっきりと規定すべきです。

国税不服審査制度の抜本の見直しを図ること

国税通則法は行政不服審査法の特別法です。行政不服審査法は簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的に制度の改正が求められています。国税通則法においても国税不服審査制度の抜本的な見直しを図る必要があります。

不服申立て前置主義を廃止し、納税者の選択に委ねること

現行の規定では、原則として、異議申立ての決定を経た後でなければ審査請求ができず、税務行政処分の取消訴訟は審査請求の裁決を経た後でしか提起することができません。（これを前置主義といいます。）しかし、納税者の権利利益の救済の観点から、異議申立てをするのか、審査請求をするのか、訴訟を提起するのかは納税者の選択に委ねるべきです。

不服申立ての期間を延長すること

不服申立て期間が過ぎたことで納税者が権利救済を受ける機会を失わないように、不服申立ての期間を、現行の2ヶ月以内から3ヶ月以内に延長すべきです。

標準審理期間を設けること

審査請求がされた日の翌日から起算して3ヶ月を経過しても裁決がないときには、取消しを求め訴えができますが、そもそも、行政手続法で定められているような標準的な審理期間が定められていませんので、納税者の利便性を確保する上で標準的な審理期間を定める必要があります。

また、行政手続法では審査基準を定めて公開することも規定していますので、国税通則法においても審査基準を定める必要があります。



国税審判官の所持する証拠書類の閲覧、謄写を認めること

税務上の審査請求において、原処分庁から提出された書類等の閲覧は認められていますが、審判官の所持する証拠書類についても原則的に閲覧を求めることができるようにすべきです。なお、行政不服審査法においても同様に、必要な証拠書類等の閲覧を求めることが要望されています。

また、複雑な課税標準の計算や税額計算など閲覧だけでは対処しにくい事例が数多くあることから、必要な証拠書類の謄写ができるような措置を講じるべきです。

審理手続を充実させること

国税通則法は、異議申立ての決定の手続などで申立人の申立てにより、口頭意見陳述の機会を与え、国税不服審判所は、必要があるときは原処分庁の職員にその意見陳述をきかせることができると定めています。また、審査請求の審理及び裁決についても同様の規定があります。

審査請求の審理は、書面により行われますが、審査請求人の申立てがあったときには、原処分庁の出席のもとで審査請求人の口頭意見陳述と処分内容や理由について、原処分庁に質問ができるように改めるべきです。

また、争点主義によれば、理由の差替えは原則として認められないこととなりますが、総額主義によれば理由の差替えは審査請求の審理または訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として自由に認められ納税者が不利益を被ることとなります。手続的に問題があると指摘される総額主義を廃し、争点主義による審理を進めるための手続規定を整備すべきです。

用語の説明

争点主義 税務行政処分に対する争訟の対象は主文理由との関係における税額の適否であるとする考え方

総額主義 税務行政処分に対する争訟の対象は確定された税額の適否であるとする考え方

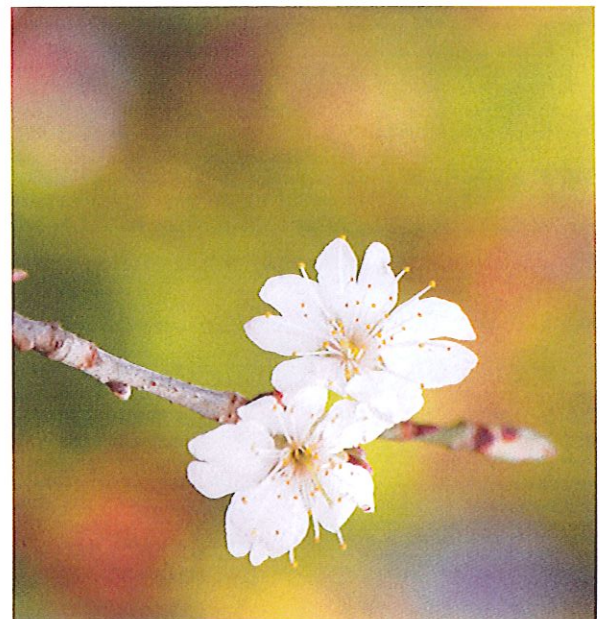
国税不服審判所の機構の見直し

納税者の権利利益に影響を与えるような不服申立てについては、より客観的で公正な判断が求められ、税務行政庁の通達に拘束されずに審議を行う第三者機関が必要です。国税庁長官が財務大臣の承認を受けて国税不服審判所長を任命するような制度下にある国税不服審判所では十分な独立性を保つことはできません。

また、税務行政庁の職員が多数を占めることなく、裁判官や弁護士、大学教授、税の専門家である税理士など税務行政庁以外の優れた識見を有する者でバランスよく構成された第三者機関として審理するような制度が必要です。

税理士等の民間専門家を国税審判官に任用する施策が実施されていますが、相変わらず、国税庁内の人事ローテーションが続けられています。国税不服審判所が、納税者の視点から、税務行政庁からはっきりと独立した存在となるように更なる改革が望まれています。

また、納税者が申告を行う上で有用な国税不服審判所の裁決内容については納税者の秘密保持に配慮しつつ、できるだけ公表すべきです。



諸外国の税務行政手続に関する法整備の例

OECD加盟の主要国では、税務行政に関する手続法や納税者の権利を保障する憲章が制定されています。また、その後も引続き見直しが行われ、納税者の権利はますます高められています。



アメリカ

第1次納税者権利保障法(1988年制定)
(1996年、1998年に改正)



カナダ

納税者権利宣言(1985年制定)



ドイツ

租税基本法(1977年制定)



オーストラリア

納税者憲章(1997年制定)



フランス

税務調査に関する納税者憲章
(1975年制定)
租税手続法



韓国

納税者権利憲章(1997年制定)
国税基本法



イギリス

納税者憲章(1986年制定)
財政法(2009年制定)



イタリア

納税者の権利憲章法(2000年制定)

おわりに

わが国の税務行政を取り巻く環境は、平成6年の行政手続法、平成11年の情報公開法をはじめとし、行政の「透明性」と「説明責任」が要請されるようになってきています。

上記「諸外国の税務行政手続に関する法整備の例」のとおり、OECD加盟の主要国では、納税者権利保障法や租税基本法などの法律によって納税者の権利利益の保護を規定する方法を採用する国が多く、政府の政策方針や税務行政の政策宣言として納税者権利宣言や納税者権利憲章などを制定し、それに従って各税法の中にある手続規定を整備する方法を採用する国もあります。平成2年にOECDの税務委員会が発表した「納税者の権利と義務 (Taxpayers' Rights and Obligations)」という報告書では、「課税制度の円滑な実施が納税者の協力を必要とし……こうした協力関係は納税者と税務当局が相互に信頼しあい、納税者の権利がはっきりと規定され、保護されることによって一段と確立されることになる」とし、納税者の権利を保障することが、納税義務の適正かつ円滑な実施に欠かせないものであると指摘しています。

税務行政手続の公正の確保と透明性の向上を図り、納税者の権利利益の保護を図るためには、欧米等の先進国において導入されている納税者権利章典等をわが国も導入する必要があります。

したがって、同税通則法第1条に「公正の確保と透明性の向上を図り、納税者の権利利益の保護に資する」旨の文言を追加すること、税務行政の事前手続に関する規定を整備することや国税不服審査制度についても抜本的な見直しを図るなど、国税通則法に納税者の権利保護に関する規定を定めるような改正が望まれています。

東京税理士会 税務審議部

〒151-0051東京都渋谷区千駄ヶ谷5-10-6東京税理士会館
TEL. 03(3356)4461(代) / FAX. 03(3356)4469