

# 論 壇



## 「納税者権利憲章」のあり方 —平成22年度税制改正大綱を受けて—

横浜中央支部 長谷川 博

### はじめに

平成21年12月22日、政府は、「納税者主権の確立に向けて」と題する「平成22年度税制改正大綱」を公表した。その中の「税制改革に当たっての基本的考え方」では、税制改革の視点として、経済・社会の構造変化に適合した新たな税制を構築することは、新しい国のかたちを作るために必要不可欠とし、特に税制は「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については主権者たる国民、すなわち納税者にとって納得できるものでなければならず、常に納税者の立場に立って税制論議がなされることが必要であるとしている。

これを受けて、「各主要課題の改革の方向性」では、納税環境の整備の中で、国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定することを表明している。

我が国において、1980年以来、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が、昨年の政権交代により税務行政における官僚支配を排除する観点から初めて「納税者権利憲章」の制定が俎上に上ることになった。

本稿では、我が国での「納税者権利憲章」のあり方を考察するに際し、納税者権利憲章が導入されている諸外国での納税者の権利の共通内容を概観しながら納税者権利憲章の必要性を述べ、そして、特に立法例として国税基本法を改正して「納税者の権利」規定を制定し、納税者権利憲章を導入した韓国の実情を紹介することによって、我が国での納税者権利憲章のあり方の参考としたい。

### 1. 納税者権利憲章の必要性

#### (1) OECDの「納税者の権利と義務」報告書

1990年にOECDの「納税者の権利と義務」報告書は、納税者の権利保護に係る基本原理として、①情報を得、援助を受け聴取される権利、②不服申立ての権利、③適正な税額以外を払わない権利、④正確性の権利、⑤プライバシーの保護、⑥機密保持と守秘義務の6つを勧告したが、我が国はこれに積極的に応じた法制度の見直し等を行ってこなかった。

#### (2) 諸外国の納税者権利保護制度

諸外国では、次のように納税者の権利憲章を含む納税者権利保護制度が導入され、さらに改正により権利が拡充してきている。

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	イギリス	納税者憲章
1986年	ニュージーランド	基本的宣言
1988年	アメリカ	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

納税者の権利の基本的共通項目を挙げると、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不服申立ての権利、⑨オンブズマン（苦情申立て）制度などが保障されることである。

# 論 壇

## (3) 納税者の権利保障の必要性

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、近年の諸外国では、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。

## 2. 韓国の納税者権利憲章

### (1) 制定の経緯・背景

韓国では、1996年12月に「国税基本法」（日本の国税通則法に当たる）を改正して第7章の2「納税者の権利」の章を設け、納税者の権利に関する明文規定を導入した。さらに納税者の権利規定にもとづく納税者権利憲章が1997年7月に制定・公示された。

納税者権利憲章の制定の理由は、韓国国税庁の説明によると、租税手続を適正化・透明化することによって納税者の権益を保護し、これを通じて税務行政の信頼性を確保するためであるとされている。

筆者は、2002年7月に、1996年の「納税者権利憲章を制定するための公聴会」で意見を述べた元ソウル市立大学教授の崔明根先生（数年前に故人となっている）にインタビューしているので、その際に確認できたことを少し長くなるができるだけ要約して記したい。

韓国の納税者権利憲章制定の背景には、WTO（世界貿易機関）体制及びOECD（経済開発協力機構）加盟後の国際化に対応した国際基準の導入の必要性や税制の環境変化へ対応するために、納税者の権利を国際的レベルにすべく、政府が主導的に納税者権利憲章を制定したことは事実である。

しかし、納税者は国家の主人である。こういう租税哲学を込めて納税者権利憲章を起案し国会に提出した政府当局とその審議における慎重を求めるために公聴会まで開催した国会は、納税者から尊敬されるに値するものである。

租税法律主義は、まさしく国民の抵抗を通して獲得した国民の基本権である。いいかえれば、近代以降の租税史というのはまさしく民主主義の歴史なのである。納税者権利憲章の制定の核心的な目的は、租税手続で適正手続を保障するところにある。すなわち、租税の賦課・徴収手続の中で、税務官庁は納税者に処分の内容をあらかじめ通知して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適正手続の保障である。これを具体化する制度的装置がまさしく権利憲章なのである。これを裏付けるために、事前救済制度（賦課処分前の適正手続）が法律で整備されるべきなのである。

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、賦課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なことである。その理由は、事後救済制度によって違法な行政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のである。

### (2) 韓国の国税行政の改革

韓国では、納税者の権利憲章の実践を目指し、国税行政組織が改革されたことも注目されなければならない。すなわち、1999年9月1日から韓国国税庁は第2の開庁と名付け、これまでの税務行政を納税者向けのサービス中心に大きく改編した。

特に重要な点は、一つは、納税者権利憲章に対応して、税務公務員の具体的な行動の履行基準を「国税行政サービス憲章」として定めたことであり、二つは、国税庁の内規で「納税者保護担当官」制度を導入したことである。

### (3) 「納税者保護担当官」制度の創設

納税者保護担当官は、税金の賦課徴収又は税務調査の過程で、納税者の権益が侵害された場合や権益が侵害されるおそれがある場合に、納税者が納税者保護担当官にその事情を訴えその救済を求

# 論 壇

めることができる税務オンブズマンの役割を有する。

納税者保護担当官は、納税者の苦情処理及び納税者の権利保護に関する業務を遂行するために、税務署長から独立して納税者の立場に立って仕事ができるように、①税務調査中止命令権、②課税処分中止命令権、③職権是正要求権、④書類閲覧権の権限が付与されている。

#### (4) 課税前適否審査制度の意義

韓国国税基本法（現行第81条の12）の課税前適否審査制度は、納税者権利憲章の制定目的である租税行政手続上の適正手続（告知・聴聞手続）の保障を裏付ける課税処分前の事前救済制度として位置づけられる。課税処分に聴聞を受ける権利を保障することは、課税庁に慎重さが求められるとともに、納税者にとっては時間のかかる事後救済手続を行うことに比べ早期に問題処理ができるということになり、行政に対する信頼感を抱くことにつながる意義がある。

#### むすびにかえて

我が国において、納税者権利憲章の制定は、多くの納税者が望むものであり、韓国の例を見ても税収がアップするという効果も出てくるものと言えよう。

重要なことは、納税者権利憲章の内容が世界的水準のものでなければならぬということである。また、諸外国の例を見ても、納税者権利憲章の導入と罰則の強化とは結びついていないことに留意すべきである。この点、税制改正大綱が、納税者の権利の裏返しとして罰則を強化しようとしていることは世界的水準に逆行するものである。

なお、納税者権利憲章の制定は、必然的に、納税者の権利を擁護する代理人である税理士制度（税理士の使命）への見直しが求められる理由になるであろう。

（注）韓国の納税者権利憲章の動向について、詳しくは、「租税訴訟 No.3」（租税訴訟学会紀要・財経詳報社2010年1月発行）の拙稿を参照されたい。



#### 鶴見句会（岡安仁義先生選）

風邪なのよだけど休めぬ主婦なのよ

鶴見 佐藤 さわ

風邪三日なすすべもなく日の暮るる

横須賀 村里そんり

ふうふうと子供に冷ます葛湯かな

横浜南 仲田ふさ子

温もりを両手で受けて葛湯かな

大和 飯島きんじ

紙風船添へて富山の風邪薬

目黒 石原 一露

水底に落葉ありて輝ける

鶴見 川瀬せいじ

流行りるる風邪の話や会議前

鶴見 秋山耕一路

風邪気味の妻にすすめし玉子酒

鶴見 喜多 元晴