

納税者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言

2010年（平成22年）2月18日

日本弁護士連合会

第1 提案の趣旨

当連合会は、我が国の納税者の権利利益の保護・救済制度が諸外国に照らして立ち遅れている現状に鑑み、納税者の権利利益の保護・救済を図るべきであるとの観点から、納税者に保障されるべき権利利益の内容を具体的に明らかにし、かつ、その権利利益の保護・救済が実効性を持ちうるように、税務調査に関する手続を新たに規定し、さらに現行の不服申立手続及び訴訟手続を改革するとともに、国税不服審判所の独立性の強化や裁判所における租税訴訟担当専門部の設置などの関係機関の組織を改革する新たな法律「納税者権利保護法（仮称）」を制定すべきことを提言する。

第2 提言の理由

1 基本的考え方について

(1) 我が国の租税制度においては、納税者の権利を保護するための規定が乏しく、納税者の権利利益の保護・救済が十分でない。

現行の租税法制は、歳入の確保のための徴税の便宜という観点から制定されているためである。

(2) これを改めるため、現行の国税通則法を分割して、租税手続（租税債務の確定・徴収）に関する規定と納税者の権利保護救済関係の規定とを切り出して、「納税者権利保護法（仮称）」を新法として制定し、もって納税者の権利利益の保護・救済制度を充実すべきである。

2 納税者権利保護法の概要について

(1) 納税者権利保護法は、6章建てとする。

第1章 総則

第2章 納税者権利憲章

第3章 租税手続

第4章 租税救済

第5章 組織

第6章 その他

- (2) 第2章においては、先進諸外国には必ずあって、我が国においてのみ制定されていない納税者権利憲章を、実定法規範（裁判規範性のあるもの）として規定する。
- (3) 第3章においては、調査、処分（課税処分及び徴収処分を含む）、第4章においては、異議申立て、審査請求、訴訟、という手続の流れに沿った規定を整備して、納税者権利憲章の一層の具体化を図る。
- (4) 第5章においては、国税不服審判所の内閣府への編入と人事交流の禁止、裁判所における租税訴訟専門担当部の設置、国税庁派遣裁判所調査官の廃止などを定める。
- (5) 第6章においては、パブリック・コメント制度の導入、その他所要の規定の整備を図るものとする。

3 納税者権利憲章について

- (1) 先進諸外国では、納税者が、国民の代表を選出して税の法律を制定するだけでなく、その税法に基づく課税庁の権限行使等に対し納税者としての適正手続・適正救済等に関する権利を有することを「納税者権利憲章」の名の下に基本法規として制定している。しかるに我が国ではその規定を欠いているがために、納税者の意見等は行政の効率的運営に支障がない限度で採り上げれば足り、課税庁の判断・権限行使を優先してよいかの如き現状にある。この現状を改正するには、まずもって、納税者には、課税庁の権限行使は適正手続によらなければならないこと、いったん課税処分がなされた場合は適正な救済が図られなければならないこと等の権利が保障されている旨を宣言する憲章を制定することが不可欠である。そして、その制定に当たっては、その定めが、単にいわゆるプログラム規定に止まるものではなく、具体的な権利保障として機能するものでなければ無意味なので、実定法規範すなわち裁判規範性のあるものとして定める必要がある。
- (2) 納税者権利憲章の項目としては、先進諸外国に共通した項目を採用する必要があるが、それを列記したものが、別紙要綱の第二の一である。

4 租税手続法について

- (1) 税務調査における納税者の権利を明らかにする。

これまでほとんど全く規定が整備されていなかった分野である。

調査開始過程において

我が国の現状は、事前予告なしにいきなり訪問して調査を開始することがある。そのため納税者の事業の遂行等に支障をきたしたり、税理士等の立会権が実質的に侵害されるおそれがある。この点につき現行法制下で唯一税理士法に規定がある。同法34条には「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知して調査する場合において…あわせて申告代理書面を提出している税理士に対して（も）その調査の日時・場所を通知しなければならない」と定めているが、あくまで「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知して調査する場合」を前提とする定めとなっており、どのような場合が「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知する場合」に該当するのかの定めが欠けている。現行の国税通則法、所得税法、法人税法等にも定めが欠けている。現行法のもとでは課税庁職員の合理的裁量に委ねられている旨の判例がある。そこで「調査は事前通知を原則とする」旨を定めたものが、別紙要綱の第三の一（二）である。

また、調査の理由についても、現状は、単に「法人税の調査です」等のように税目を告げるに止まっている。これでは納税者側が十分な準備・対応ができず、それがために課税庁職員があらぬ予断偏見に陥って調査を進める弊害がある。この点も、現行の税法に定めを欠き、現行法のもとでは課税庁職員の合理的裁量に委ねられている旨の判例がある。

そこで「調査に際して、調査の理由を明らかにしなければならない」旨を定めたものが、別紙要綱の第三の一（四）である。

調査進行過程において

現行法では、調査等の場所的範囲、対象者の範囲、対象物件の範囲、その預り・返却の手續、調査の手段等について規制する定めを欠いている。そこでこれらの点を定めたものが、別紙要綱の第三の一（一）である。

調査終了過程において

現行法では、調査結果の通知の定めを欠いているため、いつ調査が終了したのか不安定のままである。とりわけ申告を是認する旨の通知制度を欠いているため、「前回の調査では是認してくれたはずなのに」と納税者とトラブルになることがある。そこで、この点を定めたものが、別紙要綱の第三の一（五）である。

(2) 不利益処分について、理由附記を義務付ける等

現行の行政手続法では、その第三章不利益処分の章で、行政庁は不利益処分をなすには、あらかじめ「処分基準を定め、これを公にしておくよう努めなければならない。処分基準を定めるに当たっては、不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的なものとしなければならない」と定め(同法12条)、「不利益処分をする場合には、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない」と定め(同法14条1項)ている。ところが、最も典型的な不利益処分である課税処分等については、国税通則法74条の2第1項で「行政手続法の第三章の規定は適用しない」旨定めている。これでは、納税者はいったいいかなる理由で処分されたのかすら知らされず、それを知るために異議申立をするという悲喜劇を演ぜさせられている。

そこで、これらの点を定めたものが、別紙要綱の第三の二(一)(二)(三)である。

- (3) また、更正の請求の期間制限を延長して、減額更正の期間と一致させる。

現行法は、納税者による自主申告制度をとりながらその納税者側からの是正権についてのみ1年の短期となっているのは極めて不公平であり納税者の救済に欠けている。そこで、減額更正の期間と一致させたのが別紙要綱の第三の三(一)である。

5 租税救済法について

- (1) 現行の不服申立前置主義を廃止し、異議申立、審査請求、訴えの提起については、すべて納税者による選択制とする。

現行の国税通則法では、課税処分等に対して、訴えを提起するにはこれに先立って審査請求をしておくことが義務付けられており(同法115条)、審査請求をするにはこれに先立って異議申立をしておくことが原則として義務付けられている(同法75条3項4項)。

しかし、事案によっては(例えば、現行の通達に明らかに反する申告をした場合等)、課税処分に対してこれら前置された不服申立をしても課税処分が維持される結果となることが相当程度明らかな場合がある。このような場合にまで、異議申立、審査請求の前置を強制することは簡易迅速に納税者の救済を図ることに反する。そこで、この点を定めたのが、別紙要綱の第四の二1(二)、第四の三(一)である。

- (2) 国税不服審判所の第三者性を確保するため、これを内閣府に設置することとする。国税庁との人事交流は、これを禁止する。

現行の国税不服審判所制度は、審判所長の人事について「国税庁長官が財務大臣の承認を受けて任命する」と定め（国税通則法78条）、審判所長の権限について「国税庁長官の発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき又は法令の解釈の重要な先例となる裁決をするときは、あらかじめ国税庁長官に申し出て指示を受けなければならない」と定め（同法99条）ているなど、組織上も権限上も国税庁の一機関に均しい。しかも、審判所審判官等の役職者は、原処分を行う立場にある税務署・国税局の職員からの出向がほとんどである。

そこで、組織及び権限の第三者性を確保するため国税不服審判所を国税庁から独立させ内閣府に設置する必要がある、また、原処分庁職員との人事交流を禁止する必要がある。その定めが別紙要綱の第五の一（一）（二）である。

- （3）国税不服審判所の口頭意見陳述の手續において処分行政庁の出頭義務及び審査請求人の発問に対する原処分庁の回答義務を明文で規定すること、国税不服審判所が有する全ての証拠書類につき審査請求人等の閲覧・謄写を認めること等、手續を整備する。

現行法の審査請求手續では、対審構造がとられてないため、納税者の救済手續が不十分である。そこで「口頭意見陳述手續において、処分行政庁に出頭義務を課し、審査請求人からの発問に対して回答義務を課す」必要がある。そのための定めが別紙要綱の第四の二3（一）（二）である。

また、現行法の審査請求手續では、証拠開示について、処分行政庁の提出した証拠について閲覧のみが定められ、その謄写が明示されていない（国税通則法96条）。そのうえ、審判所が自から収集した証拠については閲覧すら認められていない（同法97条96条）。これでは闇夜に鉄砲を撃つようなもので適正な攻撃防禦はできず、納税者の救済にほど遠い。そこで、この点を定めたのが、別紙要綱の第四の二3（三）である。

- （4）租税訴訟における裁判所の専門性を高めるため、地裁、高裁の両方に租税訴訟専門担当部を置く。また、従来不透明性を指摘されていた国税庁派遣の裁判所調査官制度を廃止する。

租税訴訟は極めて専門性が高い分野であるのに、裁判所にごく少数の例（東京等）を除いて租税専門部がない。また、専門性を補うためとのことで設けられた地裁調査官制度（裁判所法57条）は、その導入以来ずっと国税庁職員の出向者がそのほとんどを独占し続けている。課税処分等の違法等を争う

裁判手続に課税庁ないしその上級庁の職員が出向して補佐するのでは国民の信頼を得られないことは明らかである。

そこで、これらの点を定めたのが、別紙要綱の第五の二(一)(二)である。

- (5) 救済手続のすべての段階において、総額主義を改めて争点主義とし、処分理由の差替え・後出しを認めないこととする。

現在の実務では、課税庁が特定の理由によって課税処分をしながら、異議申立、審査請求、訴訟の途中で当初の理由の誤りが判明しても原処分を維持しようとして次々と別の理由を後出し又は差替えることが行われている。これでは、当初の課税処分を行うに当たってその適法性の理由・立証を欠くような偏ったあるいは雑な処分が横行することとなり、納税者の救済、行政の適法・適正な運営の要請に反することとなる。そこで、この点を定めたのが別紙要綱の第四の一(二)、第四の二4、第四の三(二)である。

- (6) 租税手続における救済の一手段として、異議申立手続・審査請求・訴訟の各段階において和解が行えるようにすべきかを検討することとする。

現在、事案によっては、課税処分の一部を認め一部を否認すべきとの認識に、課税庁・納税者ともに達することがあるが、この場合でも、現行法に和解の規定がないため、延々と争訟が続くことがある。アメリカ等では和解制度が設けられ大半の事件が和解によって解決している。

そこで、その点を定めたのが、別紙要綱の第四の一(三)、第四の二3(四)、第四の三(三)である。

6 その他

- (1) パブリック・コメント制度を法定し、強化する。

現在実施されているパブリック・コメントはその根拠が法定されておらず、またどのような場合に、どの程度の期間を置くか等の基準も明らかでない。納税者・各種団体等の民意をより一層反映させたものにする必要がある。

そこで、この点を定めたのが、別紙要綱の第六の一である。

- (2) その他所要の規定の整備を図るものとする。

納税者権利保護法案要綱

第一 総則

一 目的

この法律は、納税者の権利利益の保護・救済を図るため、納税者権利憲章に係る規定を整備するとともに納税者の権利の保護救済に関する手続及び組織に関する規定を整備することを目的とする

二 定義規定

第二 納税者権利憲章

一 以下の納税者の権利を保護するものとする

(一) 納税者は、適正な手続によらなければ租税を課されることはなく、適正な手続によらなければ租税債務の履行を強制されることのない権利を有する。

(二) 納税者は、租税に関するすべての手続において、専門家（弁護士等）を代理人として選任しその援助を受ける権利を有する。

(三) 納税者は、課税庁の違法又は不当な課税処分・徴収処分その他の処分に対して、適正な手続によってその権利利益の救済を図る権利を有する。

(四) 納税者は、課税庁の職員による違法又は不当な行為に関し、公平中立な機関に対して苦情を申立てる権利を有する。

(五) 納税者は、課税庁より情報の提供を求められた場合には、その情報が必要な理由、その情報の利用方法、その情報を提供しなかった場合の納税者の不利益につき、説明を求める権利を有する。

(六) 納税者は、課税庁が知り得た納税者に関する情報を、法律に別段の定めのある場合を除き、第三者に対して開示されない権利を有する。

二 その他所要の規定の整備を図る。

第三 租税手続

一 調査

(一) 調査及び質問検査権の行使をするに際して、調査等の対象者、調査等の範囲、調査等の程度、調査等の手段等について、所要の規定を設けること

(二) 調査は事前通知を原則とすること

(三) 代理人（弁護士等）の調査への立会いを認めること

(四) 調査に際して、調査の理由を明らかにすること

(五) 調査の終了に際しては、これを通知すること

二 処分

- (一) 処分については、あらかじめ処分基準を定め、公表すること
- (二) 処分については、文書によって理由を附記すること
- (三) 附記する理由の程度について、法律上の根拠、当該法律上の根拠に基づいて更正したことの理由、処分の根拠となった事実関係を明示すること

三 更正の請求

- (一) 更正の請求をなしうる期間について、現行の1年を、減額更正の期間と一致させること
- (二) 更正の請求をなし得る期間の終了が近い場合について所要の規定の整備を図ること

四 その他所要の規定の整備を図る。

第四 租税救済

一 異議申立て

- (一) 処分庁に対する異議申立制度について所要の規定の整備を図ること
- (二) 異議決定は争点主義とし、異議審理庁が理由附記によって納税者に示された処分理由以外の理由を根拠に処分の適法性を判断できないようにするものとする
- (三) 早期解決のため和解をすることができる旨を定めた規定を置くこと

二 審査請求

1 審査請求制度の整備

- (一) 審査請求制度について所要の規定の整備を図ること
- (二) 審査請求の要件として、異議申立てを前置することを不要とすること

2 審査の請求

3 審理手続

- (一) 口頭意見陳述手続において、処分行政庁の出頭義務を定めること
- (二) 審査請求人の発問に対する処分行政庁の回答義務を定めること
- (三) 審査請求人は国税不服審判所が有する全ての証拠につき閲覧謄写できるものとする
- (四) 早期解決のため原処分庁が和解をすることができる旨を定めた権限規定を置くものとする。

4 裁決

裁決は争点主義とし、国税不服審判所は原処分庁が理由附記によって納税者に示した処分理由以外の理由を根拠に処分の適法性を判断できないものとする。

三 訴訟

- (一) 不服申立前置を訴訟要件としないこととすること。
- (二) 訴訟物を争点主義とし，国は理由附記によって納税者に示した処分理由以外の理由を主張して処分の適法性の主張をすることができないようにすること
- (三) 早期解決のため国が和解をすることができる旨を定めた権限規定を置くもの
とすること

四 その他所要の規定の整備を図る。

第五 組織

一 国税不服審判所の組織

- (一) 国税不服審判所を内閣府に設置するものとする。
- (二) 国税不服審判官について，国税庁との人事交流を禁止する。

二 裁判所

- (一) 地方裁判所及び高等裁判所に租税訴訟専門担当部を置くものとする。
- (二) 国税庁派遣の裁判所調査官制度を禁止する。

三 その他所要の規定の整備を図る。

第六 その他

一 パブリック・コメント制度の導入

国税に関する法律・政省令・通達についてパブリック・コメント制度を法定する。

二 その他所要の規定の整備を図る（国税通則法中の納税者の権利保護救済関係の規定等は削除する。）。

(以上)