

納税環境整備に関する論点整理

はじめに

我が国の租税手続法制は、昭和 37（1962）年に国税通則法が制定されて以来、基本的に見直しがなされてこなかった。今般、平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定）において、「公平・透明・納得」の税制を実現する観点から、納税者権利憲章（仮称）の制定、国税不服審判所の改革、社会保障・税共通の番号制度の導入について、「1 年以内を目途に結論を得る」とされたことを受け、専門家委員会及び納税環境整備小委員会においては、見直しに当たっての基本的な考え方や、関連する論点、留意すべき事項など、専門的・実務的観点から検討が必要な事項について議論を行った。

具体的には、まず、平成 22 年 1 月 28 日の税制調査会企画委員会の議を経て、専門家委員会において行う論点整理の素案を作成するため、専門家委員会の下に納税環境整備小委員会が設置された。納税環境整備小委員会においては、平成 22 年 3 月 12 日の第 1 回会合以後、10 回の会合を重ね、3 月には、日本税理士会連合会、日本弁護士連合会、日本労働組合総連合会、日本経済団体連合会、日本商工会議所、全国商工会連合会からヒアリングを行い、4 月以降は、平成 22 年度税制改正大綱に記載された方向性を前提として、主要な検討課題について精力的に議論を行った。その後、専門家委員会においても、納税環境整備小委員会における検討を踏まえ、議論を行った。

以下は、専門家委員会及び納税環境整備小委員会における議論の概要をまとめ、また、両委員会において委員から出された意見を整理して掲げたものである。

なお、時間的な制約がある中での議論であり、必ずしも関連する論点について網羅的に議論が行われたわけではないこと、個々の論点における各意見の順番や記述の分量については、専門家委員会及び納税環境整備小委員会として何らかの方向性を示すものではないことを付言しておきたい。

I 納税者権利憲章（仮称）の制定

1. 総論

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

○ 「納税者権利憲章とは何か」という点について明確な定義はないが、OECD 租税委員会「納税者の権利と義務」プラクティス・ノート（2003年）によれば、「納税者憲章」（Taxpayers' Charter）とは、「納税者の税務に関する権利・義務をわかり易い言葉で要約しかつ説明して、こうした情報を多くの納税者に周知させ理解させようとする試み」と定義されている。OECDの調査によれば、現在、加盟国30カ国中、「納税者憲章」は24カ国で制定されており、わが国を含め6カ国で制定されていないこととされている。

諸外国の例を見ると、「納税者憲章」が法律の形式で制定されている国もあれば、行政文書として制定されている国もあり、その制定形式は必ずしも一様ではない。

「納税者憲章」の形式で規定されているか否かにかかわらず、税務手続において納税者の権利が実質的に保護されているかどうか重要である。

○ 平成22年度税制改正大綱においては、納税者権利憲章（仮称）の制定について、「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）』を早急に制定します。」とされている。

○ 小委員会の議論においては、納税者権利憲章（仮称）を早急に制定すべきであるという点について、委員の意見は一致した。ただし、背景となる考え方、制定形式、記載事項等については、様々な意見があった。

○ なお、専門家委員会の議論においては、納税環境の整備に当たっては、納税者の権利保護と課税の公平との適切なバランスを図ることが重要であるとする意見が数多く出された。また、納税者権利憲章（仮称）については、納税者にとってのわかり易さを重視するとともに、納税者の権利・義務をバランスよく記載すべき、とする意見が多く出された。

【小委員会・専門家委員会において出された主な意見】

(1) 基本的な考え方

○ 現行の申告納税制度は、賦課課税と比して、納税者がかなり関与し、行政コスト削減に協力している制度であるから、納税者の信頼を得られるように、手続

法の整備・充実を図るべき。

- わ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・救済が不十分。行政手続法及び行政不服審査法の1条と比して特別法たる国税通則法1条に「国民の権利利益の保護ないし救済」が謳われていないのは問題。正直な納税者に対して手続的権利を認め、本当に悪質な納税者に対しても憲法31条の Due Process of Law を保障すべき。納税者の権利を手厚くすることによってむしろ税収増にもなる。
- 税務手続については、適正な手続の下で、納税者に理解される税務行政を構築することと、課税の公平の見地から適正な納税義務の履行を図ることの双方が重要。現行制度については、納税者の権利利益の一層の保護の観点から見直しを図る必要。ただし、適正に納税義務を履行している多くの納税者の利益や、課税の公平性の観点も重要であり、適正に納税義務を履行していない一部の者を利することがあってはならない。
- 納税環境整備の問題を議論するに当たって、最初から、「納税者 対 課税庁」という対立構図で捉えるべきではない。検討に当たっては、納税者の健全な納税意識を維持する観点から、個々の納税者の権利の保護のみならず、課税庁の権限とのバランス、納税者・課税庁を合わせた全体のコストの最小化の観点も重要。

(2) 納税者権利憲章（仮称）の制定

① 憲章の制定形式、名称等

- 納税者の権利利益の保護や救済制度に関する部分を「憲章」として、国税通則法から独立した「納税者権利保護法（仮称）」として制定し、その中に章を設け、納税者権利憲章を実定法規範（裁判規範性のあるもの）として規定すべき。別途、納税者向けのわかり易い文書を出すこともありうる。
- 国税通則法を改組し、納税者の保護に関する総論的なものを設けて、それを憲章とすべき。こうすれば、別途規定された通則法上の各論的な手続規定を解釈する際に、その総論部分が裁判規範性をもって影響を与えることが可能となる。
- 憲章については、納税者が手にとって読めるような、わかり易さを重視した文書として導入すべきであり、必ずしも法律として定める必要はない。手続規定については、別途規定を国税通則法などに設けることを検討すればよい。
- 国税通則法の中に制定根拠を設け、それに基づいて文書を出すこともありうる。それにより、その文書に法規範性を持たせることもできる。
- 憲章はわかり易さを重視して文書として導入し、納税者の権利のみならず、義務についても規定すべきであり、そのことが明確になるよう、表題を「権利憲

章」としつつ、副題として、例えば、「納税者の権利と納税者の義務」といったものをつけてはどうか。

- 「納税者権利憲章（仮称）」の名称については、「権利憲章」とすると、税務手続上の納税者の権利を超えて、やや広い意味での「納税者の権利」をイメージしてしまうことから、端的に「納税者憲章」とすることもありうるのではないか。
- 地方税における納税者の権利保障も原則的には国税における権利保障と同様に解すべきであり、法律（地方税法等）によって一定レベルの権利保障を担保すべき。

② 納税者の義務に関わる規定を入れるか。

- OECDの「納税者の権利と義務」プラクティス・ノートには、納税者の権利と並列的に納税者の義務についても記載されているが、このレポートは各国の課税当局者から成る会議で作成されたものであり、義務の記載がある点については、必ずしも重要視する必要はない。日本国憲法は、納税の義務を規定しているが、政府の徴税が過度に厳格となって国民の権利を侵害してはならない。
- 納税者権利憲章には、①適正手続によらなければ租税の賦課・徴収をされない権利、②専門家（弁護士・税理士等）を代理人として選任し、その援助を受ける権利、③適正な手続によって権利救済が受けられる権利、④公平中立な機関に苦情を申し立てる権利、⑤情報提供要求に対して、説明を求める権利、⑥納税者に関する情報を原則として第三者に対して開示されない権利、等を規定すべき。
- 憲章には、憲法上の「納税の義務」の存在を前提として、税務手続上の「納税者の権利と義務」を規定することが必要。OECDのプラクティス・ノートにおいても、納税者の権利と並んで義務が記載されており、バランスが取れた合理的なものと考えられる。
- 記帳や帳簿等保存義務は、全ての根本となるものであるから、憲章には、最低限、記帳・帳簿等保存義務を履行しなければならないということと、適正な帳簿は尊重されるべきということは記載すべき。
- 納税者の税務行政・税制への信頼を向上させ、納税コンプライアンスを確保する観点から、納税者の権利保護の拡大を行うことは重要。ただし、権利の濫用を認めるべきではなく、憲章にもその旨明記すべき。
- 納税者の権利と義務とは裏返しの関係にあり、個々の納税者に正しく税を支払ってもらい、課税の公平の実現を求めること自体も国民の権利と観念できることからすると、「納税者 対 課税庁」といった対立構図で考えるのは適当ではなく、憲章には、納税者の権利と義務とをバランス良く記載すべき。

2. 各論

(1) 税務調査手続

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

○ 税務調査の手続については、わが国においては、各税法に規定が設けられ、一般的に税務職員は、ある税目の調査について必要があるときは、納税者や、納税者と取引のある第三者等に対して質問し、その帳簿書類その他の物件を検査することができることとされている。また、実務上、調査前には、納税者に対して事前通知が行われ、調査後は、非違のない納税者に対しては是認通知が行われているが、法律上の規定は存在しない。なお、非違の認められる納税者については修正申告のしようが行われている。

主要国においては、調査法制は必ずしも一様ではないものの、課税庁の調査権限の行使について、法律上、事前通知や調査終了通知、事前の司法審査といった手続的規制が設けられている一方、課税庁には、通常の質問・検査権限に加え、法律上、文書等提出要求や、具体的名称が不特定の納税者に関する文書提出命令などを行う権限が付与されるとともに、調査拒否等に対する罰則その他調査の実効性を担保する措置が設けられている。

○ 小委員会の議論においては、調査手続の法整備が必要との意見で一致した。この場合の具体的な法整備に当たっては、実務上の問題点や課税の公平性の確保について留意すべきといった意見など、様々な意見があった。

【小委員会・専門家委員会において出された主な意見】

① 総論

(基本的考え方)

○ 現行の調査手続については、判例により課税庁に広い裁量が認められており、課税庁の権限濫用を抑制するためにも手続規定を整備する必要。

○ 税務調査は、基本的に任意調査であるから、納税者の理解が得られるように手続を整備する必要。真に問題のある納税者には、別途、国税犯則取締法による強制調査もあるので、一般の納税者が調査を受けるときの手続を保障すべき。

○ 諸外国では、調査手続について法律が整備されている一方、文書提出命令など、調査に協力的でない納税者に対して税務当局が強力な権限を行使できるとされており、適正課税の側面からは、併せてこうした権限強化についても検討が必要。

- 継続的に記帳された帳簿がないことが、課税庁が直ちに反面調査などを行う一因となっているとも考えられることから、反面調査の必要性を低下させるためにも、調査手続の見直しと併せて、申告納税の基本である記帳や帳簿の保存のあり方についても見直すべき。
- あまり納税者の権利のみを主張しすぎて、その反面で諸外国のように非常に強力な調査権限が頻繁に行使されるといった事態を招くことは回避すべき。基本的には従来どおり納税者の自発的履行を促すといった点を基本に制度設計すべき。
- 調査手続については、課税庁の権限濫用を抑制する観点から厳格な手続規制を設けることは重要。他方で、課税逃れに対し課税庁が適切に対応できるようにしておくことも重要。

(法制化)

- 税務調査については、①調査等の対象者・範囲・程度・手段、②事前通知を原則とする、③代理人（弁護士・税理士等）の調査等への立会い、④調査理由を明らかにする、⑤終了通知、等を規定すべき。また、修正申告に至る過程（行政指導類似）についての手続的保障規定も必要。なお、法制化に当たっては、例外は幅をもって書かざるを得ない。明文化できない部分は、通達で補充し、また、判例の積み重ねで確定していけばよい。
- 調査手続については、現行においても、調査の事前通知、修正申告のしょうよう、是認通知など、通達上かなりの事項が規定されているが、このレベルのものを法制化しても実務上は問題が生じないのではないか。通達で行われていることに法律上の根拠を設けることは納税者にとって重要な意義がある。
- 調査手続について、現行制度のどこに問題があるのか、法制化することによどのような意味があるのか、という点について、具体的に把握するのみならず、法制化することによって、課税逃れを助長することのないよう、慎重に検討する必要。

(行政手続法との関係)

- 税務は専門性が高い領域であるから、行政手続法とは切り離して考えるべきであり、独自の手続規定を国税通則法上整備すればよい。
- 税特有の手続を作るにしても、一般法である行政手続法をみながら、税務の特殊性に応じてどうするか議論をする必要。

② 税務調査着手前の手続について（事前通知）

- 事前通知は、納税者の視点を基本とすると、制度上、税理士に対してだけでは

なく、納税者本人に対しても必要であり、どういふことを調査するかという点についても手続的な縛りをはける工夫が必要。

- 事前通知を励行するといつても、かつての調査では税務署毎にかなりバラつきがあつた。その意味で、法的にきちんとした手続を整備すべき。その観点からすると、「事前通知」・「調査理由の開示」を原則とすることを法制化すべき。
- 現状を確認するため、事前通知を行うことが適当でない場合もある。一方、前回の調査結果が良好であつた場合について一定の尊重が行われるようにすべき。
- 事前通知を法制化する場合、証拠隠滅等を図るおそれがある場合を除外する点は当然として、具体的にどのような者を除外するかを特定することは困難であり、除外した理由を課税庁が開示することも有効な調査の実施のためには困難ということもありうる。

調査理由の開示にしても、「○年分の所得について確認が必要」といつた概括的なものとならざるを得ないなど、事前に具体的な通知を行うことが不可能な場合もありうる。また、申告納税制度が予定している事後是正型の課税権行使を前提とすれば、調査着手後においても、合理的な範囲で調査項目の追加ができるようにしておくべき。

③ 税務調査中の手続（反面調査等）

- 反面調査についても手続的な縛りをはける必要があり、反面調査に際しても事前通知を行うべき。
- 反面調査に先立ち、納税者本人に対して反面調査先の名称等を事前通知することについては、納税者と反面調査先との通謀、証拠隠滅、反面調査先の威迫などのおそれがあることから、事前通知するにしても、こうしたおそれがある場合は除外するといつた対応が必要。
- 反面調査によって納税者に不利益が及ばないように注意する観点から、これに何らかの縛りをはけるべきとの主張には一定の合理性はある。しかし、所得の捕捉のためには、納税者の主張のみならず、取引先等の主張や帳簿の記載を含めて判断する必要があるとあり、あまり厳格な縛りをはけると、正しい事実に基づいた課税が行われなくなるおそれがあることから、バランスのとれた規定とすべき。

④ 税務調査終了後の手続

- 調査の結果、法令違反のない納税者に対して何らかの形で問題なしとの通知をすることは検討すべき。修正のしようの際にも、納税者にその理由等を丁寧に説明する必要があるとあり、手続の整備を検討すべき。

- 調査終了後、再調査を禁止すべきとの主張もあるが、これを徹底すると、却って1回当たりの調査の長期化を招きかねず、また、事後是正を予定する申告納税制度の下では当事者間のバランスに欠け、課税の適正化の観点からも問題。
- 現在、運用上、調査終了後に交付することとされている「修正申告等について」や「是認通知」といった文書については、税理士関与の場合にも交付を徹底すべき。また、税務知識のない納税者にも理解可能なものとするよう工夫すべき。

(2) 理由附記

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

- 課税処分（更正・決定等）の理由附記については、わが国においては、行政手続法の不利益処分の規定は適用除外とされ、税法上、青色申告者に対しては、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障する観点から、更正処分を行うに際して理由附記しなければならないこととされている。その他の課税処分については、原処分段階では理由附記は求められていない。

主要国における理由附記については、必ずしも実態が把握できてはいないものの、課税庁による調査が行われた場合は、調査終了時又は処分時のいずれかの段階で、法律上又は運用上、理由附記がなされている。
- 一方、納税者による申告の前提となる記帳義務・帳簿等保存義務についてみると、わが国では、税法上、白色申告者の一部には記帳義務・帳簿等の保存義務がいずれも課されていない。また、記帳義務・帳簿等保存義務が課されている場合でも、その義務違反に対して罰則は設けられていない。主要国においては、一般的に、事業者には原則として記帳義務が課されるとともに、申告書提出者には帳簿等保存義務が課され、これらの義務の不履行者に対しては罰則等が設けられている。
- 小委員会の議論においては、課税処分を行う際には、原則として理由附記を行うべきという点で委員の意見が一致した。理由附記を行うべき具体的な課税処分の範囲や記載の程度については、様々な意見があった。特に、白色申告者に対する理由附記については、記帳義務・帳簿等保存義務の拡大と併せて議論すべきとの意見が出された。

【小委員会・専門家委員会において出された主な意見】

① 理由附記を要する処分の範囲

(総論)

- 課税庁が処分を行う以上、何らかの理由はあるはずであるから、その記載を求めることは合理的であり、理由附記の記載の程度は別として、原則として、全ての課税処分に理由附記を行うべき。
- 国税・地方税（普通徴収に係る処分が大半であるが）ともに、理由附記の対象はあらゆる不利益処分とすべき。現行、青色申告者には記帳の特典として理由附記が行われているが、理由附記の有無（程度はともかく）と記帳義務とは性格の面で必ずしも関係がない。
- 税というのは、権利侵害的な領域であり、行政手続法における 12 条（処分基準の明示）・14 条（理由附記）というナショナルミニマムの規定は適用すべき。
- 理由附記を求める範囲については、例えば、重加算税の賦課や、相続税については理由附記を行うべき。
- 理由附記の議論は記帳の問題とセットで行うべき。申告納税制度が採用されている以上、少なくとも制度の前提となる記帳や帳簿の保存を原則的取扱いとすべき。

(理由附記の例外)

- 重加算税以外の加算税の場合は、その根拠となる事実や率も客観的に明白であるから、行政手続法上の申請に対する処分の場合の取扱いや、実務上のコストなどの問題も踏まえて要・不要を検討すべきであり、これらについては、必ずしも理由附記を行う必要はない。
- 仮に白色申告者に理由附記を行う場合には、併せて、白色のうち何らの義務も課されていない者についても何らかの記帳を求める点について検討すべき。

(記載の程度等)

- 附記する理由の程度については、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を規定すべき。
- 白色申告者に対して推計課税を行う場合においても、推計の理由については記載できるはずであり、記載を行うべき。
- 白色申告者に青色申告者と同程度の理由附記を求めるのは不合理である。仮に白色申告者に理由附記を行う場合には、併せて、白色のうち何らの義務も課されていない者についても何らかの記帳を求める点について検討すべき。
- 現在でも、判例上、帳簿の記載を否認して更正をする場合とそれ以外の場合とでは、理由附記の記載の程度に差が認められているところ。理由附記の記載の程度については、現行の記帳制度を前提とすれば、法律上設けられている記帳のバリエーションに応じた形にならざるを得ない。

○理由附記の程度については、実際の記帳の整備の状況に応じた濃淡を付けるべき。

② 記帳・帳簿等保存義務

(青色申告制度、記帳・帳簿等保存義務)

- 個人事業者の青色申告割合は、昭和 50 年代から 50%台で推移するなど、上げ止まっており、記帳制度の普及の上では、少なくとも今までの制度は大分インセンティブ効果が薄れてきている。
- 零細な事業者について義務化で記帳を強制できるかどうか。むしろ、インセンティブ効果を与えるということの方が社会的に望ましい。
- 現在では青色がインセンティブとはなっておらず、65 万円の特別控除くらいで記帳は付けたくないとする傾向もある。むしろ、青白区分の廃止を検討すべき。
- 特典を付けることで記帳を推進する青色申告制度がシャウプ勧告を受けて導入されてから 60 年以上経過するが、記帳に基づいた申告の理想に向け、そろそろ、零細な事業者への配慮は行いつつも、記帳義務の充実を考えていく必要。
- 青白区分の廃止の際には、所得金額別に記帳の程度にグラデーションを付けるということもありうる。
- 青白区分を廃止するにしても、記帳の程度が低めに集まるのは問題。より分かりやすい記帳推進策とともに、不履行の場合への対応として、現行の青色取消に代わる、罰則等の担保措置についても検討すべき。
- また、記帳の見直しの際には、帳簿の概念や、保存の意義についても併せて明確化すべき。
- 記帳・帳簿等保存義務の程度等を分ける基準について、事後的にしか判明しない所得基準から、外形的にわかり易い基準、例えば、「収入」などに変更すべき。また、本年の申告に係る帳簿等保存義務の有無について、前々年又は前年の申告等の有無により判定するのではなく、諸外国の例と同様、本年の申告等の有無によって判定すべき。

(実務上の対応)

- 現在、理由附記の記載の程度について判例が求めるレベルは非常に高いが、仮に理由附記を行う範囲を行政指導などにも拡大した場合、調査日数が延びて、件数が減少するといったことも想定される。
- 行政手続法や情報公開法が導入されたときも、事務量の懸念があったが、きちんと対応できており、理由附記に関する事務負担についても、同様に、吸収して対応していけるはず。
- 理由附記の趣旨等について税務職員の教育も重要。

(3) 更正の請求

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

○ 更正の請求は、申告に係る税額が計算誤り等により過大である場合等に、納税者自らが税額の減額変更を課税庁に請求できる権利である。現行制度においては、①課税庁は、原則として法定申告期限から3年間増額更正を行うことができる一方、減額更正は5年間行うことができることとされている。②納税者は、修正申告（自主的な税額の増額修正）は5年間できる一方、更正の請求については、原則として法定申告期限から1年間行うことができるとされている。これは、更正の請求が期限内の適正申告を求める申告納税制度の例外措置であることや、通常、納税者が誤りを発見するのは次の確定申告期であること等を踏まえたものである。なお、実務上は、法定申告期限から1年経過後は、法定外の手続により非公式に課税庁に対して税額の減額変更を求める「嘆願」といった実務慣行が存在する。

主要国においては、一般的に、納税者が税額減額請求ができる期間と、課税庁による税額増額変更ができる期間は一致しているが、課税庁には、別途、無申告や脱税の場合等には、さらに長期の増額更正期間が認められている。

○ 平成22年度税制改正大綱においては、更正の請求について、「更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が3～7年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。」とされている。

○ 小委員会の議論においては、更正の請求の期間について、現行の1年間の期間制限を延長し、「嘆願」という不透明な実務を解消するとの観点から、基本的に、増額更正・減額更正の期間と一致させるべきという点で委員の意見は一致した。具体的な更正の請求の期間や範囲等について、様々な意見があった。

【小委員会・専門家委員会において出された主な意見】

① 更正の請求期間

○更正の請求の期間の問題については、嘆願をしないと減額修正を認めないという機会をなくすという観点から考えるべき。この観点から、更正の請求期間は、減額更正期間である5年とすべき。

○現行の更正の請求期間は、納税者の簡易・迅速な救済という見地からは短すぎ

るのではないか。増額更正期間の3年に合わせればおそらく全ての問題は解決すると思われるが、嘆願をなくすとなれば、増額更正期間も併せて、5年で統一せざるを得ない。

- 更正の請求期間を現行の増額更正期間と揃えて3年に延長とした場合、嘆願問題も解決せず、減額更正の義務付け訴訟という議論も残ってしまう。制度の簡素さ、理論的整合性からは、納税者からの更正の請求期間を、課税庁の増額更正期間とセットで5年とすべき。
- 更正の請求期間を減額更正期間と一致させるとしても、増額更正の期間を延長する必要はない。
- 地方税における更正の請求期間、増額更正期間・減額更正期間についても、国税と同様、5年とすべき。

② 更正の請求を認める範囲

- 現行の更正の請求は、「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」に限定されているが、特別措置の選択適用の誤りや、契約が税負担の錯誤で無効になった場合等についても原則として適用すべき。
- 更正の請求が認められる範囲については、現行制度はやや厳格な面がある。租特の適用については、例えば住宅ローン控除などを含め、救済してもよい場合もあると考えられることから、場合を分けて検討すべき。
- 租特の選択適用については、例えば、後日の税務調査で税額が増加した場合に、特別償却から税額控除に変更するといったことは問題。租特透明化法が成立し、租特の適用に適用額明細書の添付も必要とされたことを踏まえれば、租特の適用は、税負担の軽減に見合う政策効果が期待できる場合に限る必要。租特の適用については、原則として申告時における納税者の意思表示が必要であり、更正の請求は認めるべきではない。個別の租特毎に例外措置を検討するといった対応が必要。
- 更正の請求の期間を延長するにしても、更正の請求が可能な範囲があまり広すぎると、そもそも税法が課税期間を設け、納税者からの期限内の適正な申告・納付を図る趣旨にも反し、モラルハザードが起こる可能性がある。対象範囲の検討に当たっては、全ての税額等の誤りについて認めるのではなく、真に救済すべきケースはどのようなものを念頭において検討する必要。

③ その他

- 更正の請求期間を延長し、更正処分の期間制限と一致させる場合、期間制限終

- 了間際における更正の請求の取扱いについて、所要の規定の整備を図る必要。
- 更正の請求期間の延長に伴い、租税回避的行為や粉飾といったモラルハザードが生じる可能性もあり、こうした点について個別の対応を検討する必要。
 - 更正の請求期間を延長した場合、更正処分後に不服申立てを行って確定した部分を含めて、再度更正の請求を行うといったケースも出てくる可能性がある。更正の請求という形で更正処分についても争えんとすることについては、何らかの措置を講じる必要。
 - 不服申立期間との関係については、当初申告に過大部分がなければ更正の請求はできないこととされており、更正部分については、不服申立期間経過後に更正の請求はできないのであるから、問題はない。
 - 課税庁の理由附記の範囲を今後拡大するならば、納税者側にも更正の請求に当たって、理由や根拠資料をきちんと示すといったことを求める必要。
 - 納税申告の後に更正が行われた場合の救済手続について、更正の請求を経なければ更正の取消訴訟において申告額まで争うことはできないとする「更正の請求前置」を改めるべき。
 - 更正の請求期間を延長する場合、実務上大きな影響が生じる可能性があり、技術的な細かい点についても適切な手当が必要。

Ⅱ 国税不服審判所の改革

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

- 国税の不服申立手続においては、異議申立てと、審査請求の二段階の手続が設けられ、原則としてこれらの手続を経た後に原処分の取消訴訟を提起できることとされている。審査請求の審理については、国税庁の特別の機関である「国税不服審判所」がこれを行うこととされている。
- また、地方税の不服申立ては、原則として、行政不服審査法に定めるところにより行われているが、異議申立て又は審査請求の一段階の手続を経た後に原処分の取消訴訟を提起できることとされている。なお、固定資産の価格に関する不服については、市町村長から独立した中立的・専門的な機関として固定資産評価審査委員会を設置し、審査決定させることとされている。
- 主要国においては、争訟手続は一様ではないが、概ね、訴訟前に何らかの形で行政が原処分を見直す手続が前置されている。
- 国税不服審判所の改革については、平成 22 年度税制改正大綱において、「国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。」とされている。
- 小委員会の議論においては、現行の国税の不服申立手続について、審理の公平性・中立性を高める観点から見直しを行うべきとの方向性、特に、①不服申立期間について、現行の不服申立期間（2 カ月）を延長すべきとする点、②証拠書類の閲覧・謄写の範囲について、審査請求人と処分庁のバランスを踏まえつつ拡大すべきとする点、③現行の国税審判官について、実務家・専門家の登用を拡充すべきとする点については、委員の意見は一致した。
- また、現行の二段階の不服申立前置の仕組みについては、何らかの見直しを行うべきとの意見で一致した。
- 具体的な前置主義のあり方、不服申立て・訴訟の手続のあり方、国税不服審判所の組織・人事のあり方等に関しては、様々な意見があった。
- なお、専門家委員会の議論においては、不服申立前置の仕組みについて、訴訟の前の時点で可能な限り納税者の簡易・迅速な救済等を図ることが望ましいとする意見が多数を占めた。

【小委員会・専門家委員会において出された主な意見】

1. 争訟手続

(1) 不服申立前置主義

(総論)

- 国税・地方税の不服申立手続においては、「大量的かつ回帰的」であることが前置主義を認める理由の一つとされてきたが、データをみると、実際の不服申立件数は「大量的かつ回帰的」とはいえず、その意味で、前置主義は不可欠といえない。
- 租税のように大量かつ専門的な処分については、直接出訴することよりも、行政サイドの自己統制機能・自浄作用を発揮させることにより、納税者の簡易な救済と裁判所の負担軽減が図られるという点で、不服申立制度にはメリットがある。他方、通達の違法無効を主張して争う場合など、不服申立てにより救済されない可能性がほぼ明らかである場合には、不服申立前置は余分な手続・時間を課すということとなるという問題がある。
- 現実の出訴割合等の実態を見ると、異議申立てした人数のうち9割は不服申立段階で処理が終わっており、不服申立前置には一定のスクリーニング効果が認められる。
- 現在の審判所が訴訟前の争点整理機能を果たしており、他の不服審査制度に比しても、かなりの役割を果たしているという点では評価できる。
- 現行の不服申立手続、審判所の組織や人事等の課題については、納税者の租税行政に対する信頼を確保できるよう、必要な見直しを図るべきと考えるが、検討に当たっては、納税者のコンプライアンスの維持の観点をも踏まえ、公平な課税の確保が図れるよう、課税庁の権限の整備や、トータルの行政コストの最小化といった観点も踏まえた検討が必要。
- 出訴選択制を取るかどうかは別として、納税者の簡易迅速な救済の観点から、行政の自浄作用としての不服申立手続について更なる充実を図るべき。例えば、不服申立手続においては、訴訟とは異なり、不当性についても判断できるとされているのであるから、調査手続の瑕疵などといった点についても積極的に判断を行うべき。
- 前置主義の見直しを検討するに当たっては、理由附記をどの範囲の課税処分に対して行うかということとの関係についても留意する必要。

(前置主義の見直しの方向性)

- 不服審査制度は、納税者の簡易・迅速な救済という点から不可欠である。税務調査を前提とした更正・決定に対して救済を求める場合、納税者としては、どの救済手続を利用すべきかについて一定の判断が可能なのであるから、納税者の権利に配慮する観点からは、前置主義を強制するのではなく、異議申立て、審査請求、訴訟のどこから争訟手続を開始するかを納税者に自由に選択させる

ことが望ましい。

- 出訴選択制とすれば、それぞれの争訟機関において納税者の救済制度としてより健全なものとしようとする意識を促す効果も得られる。
- 審判所を、その第三者性を高めるために国税庁から切り離す、あるいは、大綱にあるように歳入庁構想というものがあり、韓国の不服審理院のように、国税も地方税も関税も取扱う重装備なものとし、納税者がそちらに救済を求めた方がよいということとなれば、直接訴訟を提起する件数が激増するといったことは考えられない。
- 現行の不服申立制度をより充実させることにより、不服申立制度による救済が十分機能すれば、出訴選択制であっても、多くの場合は、まず不服申立てが選択されると考えられる。
- 地方税には不服審判所といった制度はないが、地方税も一審制で不服申立前置主義を採用していることから、国税・地方税ともに完全な自由選択制とし、国税・地方税ともにパラレルな争訟手続とすべき。
- 不服申立前置を廃止し、訴訟との自由選択制とした場合、不服申立制度が果たしてきた争点整理機能が確保されずに訴訟期間が長引いたり、訴訟件数が増加し、裁判所の過重負担が生じたりする可能性もある。また、時間的・費用的コストを負担できる者のみが訴訟で争えることとなってしまうおそれがある。
- 現行の不服申立制度におけるスクリーニング機能に鑑みれば、憲法問題を争う事例や法律解釈を争うものなど、一定の場合を除けば、何らかの形で一段階程度は、不服申立前置とすべき。
- 諸外国においても、訴訟前に少なくとも何らかの形では行政との調整手続が置かれていることからすれば、不服申立前置主義にも意義があり、わが国でも一段階は行政不服審査手続を前置すべき。
- 納税者の簡易な救済を図りつつ、裁判所の負担軽減も図る観点からは、不服申立前置を原則とするが、別途、通達違反を争う場合など、不服申立前置を要しない場合を法定し、その場合には訴訟をすぐに提起できるようにすべき。また、前置すべき不服申立ては、処分庁に対する異議申立て、国税不服審判所に対する審査請求のいずれかで足りることとすべき（両方経ることも可）。
- 国税不服審判所の組織のあり方によっても前置のあり方が変わると思われるので、前置主義の問題と組織の問題とは一体に考えるべき。
- 不服申立前置のあり方については、まず、審判官の一定割合を民間実務家から登用するなど、審判所の中立性・公平性を高めることを条件として、現行の不服申立前置の仕組みを弾力的に運用するような形にすることが適当。
- 地方税に関する争訟案件の大半は、固定資産税であるが、固定資産税は、課税の公平を維持するために、相当に複雑なものとなっている。現行の固定資産評価審査委員会に対して固定資産課税台帳に登録された価格について不服申立てする方法

は、訴訟前の論点整理として必要。

(行政不服審査法との関係)

- 前置主義の見直しの問題を含め、租税争訟手続については、行政一般の議論としてではなく、独自の体系を持ち金銭に関する処分としての性格を有する税独自の立場から検討を行うべきであり、行政不服審査法との関係に配慮する必要はない。
- 前置主義のあり方を見直す場合には、行政全般の不服申立制度との関係をも踏まえて議論する必要。
- 地方税の不服申立てについては、基本的に行政不服審査法に規定されていることを踏まえ、行政不服審査法本体の見直しの中で議論すべき。

(裁判所等の過重負担防止策)

- 出訴選択制とした場合には、裁判所の負担軽減の観点から、現在国税不服審判所が果たしている訴訟前の争点整理機能を担保するため、米国の租税裁判所のように、裁判所が事実関係の整理を行わせるために審判所などに事案をリファー（付託）できるような仕組みを作る必要。
- 米国の租税裁判所のように審理を行政にリファーするという話は考慮すべきであるが、日本の大陸法的構成の中でリファーは可能なのか検討する必要。また、米国でこのような制度が採用されているのは、米国の租税裁判所の裁判官が基本的に 19 人にすぎないという人力的な背景にも留意が必要。
- 行政にリファーするという制度は、出訴選択制の下でも、現行の不服申立前置のいずれの下でもありうる問題。
- 仮に不服申立前置主義を廃止した場合、訴訟の増加や、事実関係の整理等の事務負担の増加により、裁判所や法務省に過重負担が生じる可能性が高いので、それを避けるための人員の増加等の手当が、納税者の権利保護のためにも必要。また、法曹養成における租税法教育の充実も必要。

(2) 不服申立期間

- 不服申立前置主義を廃止した場合の不服申立期間は、必然的に出訴期間と同じ 6 カ月とすべき。3 カ月経過後に異議決定又は裁決がない場合に次のステップを取ることができる場合の調整規定を設けるべき。
- 現行の不服申立期間である 2 カ月は、実務家の感覚からいっても短い。特に、税務の繁忙期（2 月、3 月）に重なると対応できない税理士もあり、これを踏まえて延長すべき。
- 不服申立前置の有無にかかわらず、不服申立期間を現行の 2 カ月よりも延長す

ることが不可欠。出訴期間と同様の6カ月とすることも考えられるが、簡易迅速性を強調するのであれば、バランス上、4カ月とすることも考えられる。

(3) 審査請求手続

(証拠書類の閲覧・謄写等)

- 審判官職権収集資料については、審査請求人に閲覧・謄写を認めることは、より透明な審査請求制度につながると考えられる。処分庁による閲覧・謄写の範囲とのバランスも見ながら、審査請求人の閲覧・謄写の範囲を広げる必要。
- 審査請求人は、処分庁提出資料の閲覧が可能とされる一方、処分庁には審査請求人提出資料の閲覧が認められておらず、これについても同時に改善を図るべき。
- 審理の中立性を高めるには、審理のあり方として対審性を高め、議論の中で論点整理するといった仕組みにすることが重要。こうした観点からも、審査請求人と処分庁は、相互に提出資料について閲覧が可能となるようにすべき。
- 閲覧・謄写可能な資料の範囲については、行政不服審査法全体の議論との調整も必要。

(審理手続)

- 不服審判所の審理手続をできるだけ対審性を確保した方向に改革すべき。
- 平成20年に国会に提出された行政不服審査法改正に伴う国税通則法改正案(廃案)でも対審構造を取ることとなっていたことを踏まえ、口頭意見陳述手続における処分庁の出頭義務や、審査請求人の発問権、処分庁の回答義務などを定めるべき。
- 固定資産税の評価は、各地の不動産への評価基準の当てはめが中心となるので、その特性を考えた手続とすべき。

(審判所の裁決)

- 行政不服審査制度においては、行政救済であるため、違法性のみならず、不当性についても判断して救済できるのが建前である。租税法律主義の原則の下でも、裁量に関わる分野があり、審判所においても、不当性について判断を行うべき。
- 徴収や猶予といったところでは、不当ということが該当する場合があります。うるのではないか。
- 租税実体法のところでは、税については、課税の公平の確保の要請から行政裁量が基本的に認められないといったことから、違法性のみを判断しているのが実情ではないか。

- 不服申立前置主義を廃止して、審判所が独自に裁決できるとした場合、裁決に拘束性があることを前提とすると、例えば、審判所では納税者が勝訴し、訴訟では国が勝訴したケースのような場合には、同一論点について異なる考え方が存在することとなる。こうした場合に審判所の裁決が裁判所のレビューなく確定することに問題はないか。この問題については、納税者の予見可能性や納税者間の公平性の観点をも踏まえ、十分に検討する必要。

(裁決の公開)

- 公開されている審判所の裁決事例集の事例が少ないことから、すべての裁決事例を公開すべき。
- 少なくとも納税者が勝った事案について全部公開すべき。
- 裁決事例の全件公開については、納税者のプライバシーにも配慮しながら検討する必要。また、プライバシーへの配慮の観点から、個人名等の削除等に伴う事務負担の増加にも配慮する必要。

(4) 訴訟手続

(処分理由の差替え、総額主義・争点主義)

- 判例においては、税は「大量的・回帰的」で争点が整理されていないから前置主義が必要だとしつつ、全く整理されていない新たな争点が総額主義の名の下に訴訟に持ち込まれることも認められているが、これらの判例は論理的に矛盾している。
- 処分時の理由附記の保障を訴訟段階においても及ぼし、納税者の権利救済を図る観点から、租税債務の確定手続、事前・事後救済手続においては、処分に際して附記された理由のみを審理の対象とする、争点主義を前提として規定を整備すべき。特に、原処分が維持された裁決理由と異なる理由が主張できるなど、訴訟段階における総額主義による現行規定の解釈は、明文をもって争点主義に切り替えるべき。地方税においても同様。
- 争点主義を採用した場合、課税庁が附記された理由以外の理由によって判決後に新たな処分を行えることとしても実際上の差し障りはそれほど重大ではないと考えられるが、遮断効を制度化し、課税庁は別の理由によって新たな処分を行えないようにすべき。
- 総額主義の背景にわが国の課税庁の調査権限が強力でないことを指摘する意見もあるが、両者は理論的には結びつかない。
- 無限定な処分理由の差替えは論外であるが、納税者側にしても紛争の一回的解決や、判決確定後の遮断効・拘束力などの点で、総額主義にも相応のメリットもある。総額主義・争点主義の問題については、納税者にとって果たしてどち

らが望ましいのかといった観点から、現行行政事件訴訟法の各争訟方式との整合性も踏まえつつ、慎重に検討する必要。

- 総額主義と争点主義のどちらがよいのかについては、課税庁の調査権限の強さなどもみながらトータルに考えなくてはならず、それだけ取り出して検討すべきではない。わが国の課税庁の調査権限は、文書提出命令も認められていないなど、諸外国に比して非常に弱いものであり、こうした現状を前提とすれば、争点主義を直ちに採用して課税庁の追加主張を制限することには課税上も問題があり、総額主義を取ることも止むを得ない。
- 現行の課税庁の調査権限を前提として争点主義を採用するのであれば、判決後の課税庁の更正権限を留保する観点から、米国の租税裁判所への提訴の場合のように、訴訟提起の場合に増額更正期間の進行を停止する措置を検討する必要。
- 争点主義を採用しつつ、判決に広い遮断効を認めることは認めるべきではない。仮にそうすると、争訟手続において課税庁は一切新規争点を主張する機会がなくなり、税額の取り漏れが生じることとなるが、課税の公平性の観点からは、一般の納税者から理解が得られない。
- 総額主義・争点主義といった観点ではなく、結果的に正しい課税額となるような手続とすることが必要。例えば、訴訟において正しい税額がより大きいことが判明した場合、そのように課税できるようにすべき。この場合、仮に争点主義を採用するならば、課税庁が再処分できるよう、増額更正に係る期間の進行がストップするというような仕組みが必要。

(5) 課税処分と徴収処分との関係

- 租税訴訟における執行停止の要件について、現行の行政事件訴訟法の規定を超えて更に条件緩和を行う必要があるかどうかについては、他の公租公課や、行政事件訴訟法全体の中で検討する必要。仮に検討する場合であっても、自動停止とすべきではない。

2. 争訟機関

(1) 国税不服審判所の組織のあり方

- 国税不服審判所は国税庁から切り離して内閣府に置くべき。韓国では、不服審理院というところで、国税も地方税も関税もまとめてやっているという立法例もある。
- 行政内部での自浄作用となるべき手続が、より救済に手厚くなることは必要であり、国税審判のあり方を国民が本当に救済として信頼できるものとする

- が必要。そのためには、組織を移すとの提案もあるだろうが、むしろ、人材登用のシステムについて抜本的に考え方を変えて、より中立的なものとする必要。
- 審判所の裁決機能を維持したまま、他省庁に移管する場合には、その限度で、財務大臣に認められる税に関する最終的な処分権限・法律解釈権限が他省庁に移管されることとなるので、行政の分担管理原則との関係について、十分に検討する必要。
 - 税務の世界だけで、現行の行政事件訴訟法・行政不服審査法の枠組みを超える仕組みを作ることは困難。22年度税制改正大綱の趣旨は、納税者の信頼確保のため、納税者の簡易・迅速な救済を図りつつ、審査の公平性を確保する観点から、現行の争訟手続・組織をどのように見直すかということであり、現行の枠組みを超える見直しについては、行政不服審査法・行政事件訴訟法全体の見直しの方向性を踏まえつつ、検討する必要。
 - 地方税における不服申立制度について、地方自治の観点にも配慮しつつ、地方税法に国税不服審判所の利用を許容する制度をおくことが望ましいのではないかと。
 - 地方税に係る課税及び徴収に係る処分についての異議申立て又は審査請求は、地方税の税目が多岐にわたることから、原則として、地方公共団体の長に対して行うことが適当。
 - 全国的に数の限られている国税不服審判所に出向いて地方税の不服申立てを行う制度は、地方の納税者に酷だと考える。
 - 地方自治充実や行政改革の観点から、不服申立てについての事務処理や専門家確保について、地方団体間での広域化・共同化を行うべき。

(2) 国税不服審判所の人事のあり方

- 現在の国税審判官の殆どが将来税務に戻る者であるため、審判所が公平な審判を下すということには疑問も呈されており、審判所がうまく機能しているとはいえない。国税不服審判所と国税庁の人事交流は、これを禁止すべき。
- 米国内国歳入庁の不服審査部門は、内国歳入庁の一部局であるが、原則として執行部門との人事交流がなく、こうしたことにより公正性に対する信頼を得ているという側面がある。
- 国税審判官の構成について、国税出身者が多いことにより、その判断の中立性に疑問が呈されているのであれば、審判官の一定割合について国税庁出身者以外の高度の専門知識を有する者を任用することにより、審判所手続の簡易・迅速性を維持しつつ、審査の公平性・中立性の点の改善が期待できる。
- 審判所の中立性を高める観点から、人材登用システムを抜本的に変え、非常勤を含めて事案ごとに任命するような形としてはどうか。税の場合は、本当の意

味での第三者機関の設置ではなく、税を専門としている者による第三者的機関とする必要。

- 審判官への民間任用について、今後何年の間にどの程度増やすといった工程表も必要。
- 審判所の位置づけをどのようにするにせよ、審判所の中立性・透明性を高める観点から、国税職員の審判官任官に対する人数制限的な規定を設けるべき。
- 弁護士や税理士は個人事業が多く、専任は困難であることも多いことから、非常勤としての任用も検討すべき。
- 利益相反等を考えると、審判官への民間任用は、非常勤ではなく、専任の方が好ましい。
- 弁護士会や税理士会からの審判官任用者の推薦も必要。
- 弁護士会や税理士会からの審判官任用者の推薦枠を設けることは困難。むしろ、裁判官や検察官の交流も増やすべき。
- 国税出身者についても、事実認定の正確性の向上等、その知見を活かし、審理の充実に資すると考えられることから、一定数は国税出身者が必要。
- 審判所の中立性・公平性を確保するため、審判官の半数程度を民間実務家から登用すべき。
- 審判官への民間任用の拡大に当たっては、報酬のレベルをどうするかという問題がある。その問題を解決できるなら、専任の形式で増やしていくべき。

Ⅲ 番号制度

【小委員会・専門家委員会における議論の概要】

- 現在、番号制度については、平成 22 年度税制改正大綱を踏まえ、内閣官房 国家戦略室に設けられた「社会保障・税に関わる番号制度に関する検討会」において府省横断的な検討が行われており、「1 年以内を目途に結論を出す」とこととされているところ。

同検討会においては、国民の権利を守るための番号として、社会保障と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させ、国民負担の公正性を担保するとともに、国民の利便性の向上を図るために必要な番号制度の導入について検討が進められている。同検討会では、平成 22 年 6 月 29 日に「中間取りまとめ」を公表し、これについての意見募集手続も終了したところである。

税務の観点から見た場合、利用する番号については、①国民に悉皆的に付番されていること、②一人一番号が確保されていること、③民—民—官の関係で利用できること、④番号が目で見えること、が必要である。また、常に最新の住所情報が関連付けられていることも必要である。

- 小委員会の議論においては、社会保障の充実・効率化等の国民に対して目に見えるメリットが認められ、かつ、プライバシー保護にも十分な配慮がなされるとの前提の下で、番号制度を導入すべき、という点で意見が一致した。

また、課税の適正化や、社会保障制度の充実・効率化のためには所得捕捉の精度を向上させることが必要であり、そのためには、現行の法定調書の範囲の拡大が必要である、という点で意見が一致した。

【小委員会・専門家委員会における主な意見】

1. 番号を導入する意義・メリット

- 番号制度の導入については、国民の理解と納得を得ることが必須であり、そのためには、行政の効率化だけでなく、福祉の給付と連動させる、行政のワン・ストップ・サービスが可能となるなど、国民に対して目に見えるメリットや利便性の向上が必要。

- 番号制度は、将来的には社会保障制度等に関する国と国民の間のコミュニケーション・ツールに使えるようにする必要。そのためには、行政機関が国民に対して使用する番号を一本化することで、行政のオンライン化（E-Government）、窓口一本化を図る必要があり、そのことによって、国民に対する行政のワン・

ストップ・サービスが可能になる。

- 「給与支払報告書」（市町村長に全件提出）と「給与所得の源泉徴収票」（税務署長に一定範囲を提出）など、「共通した情報」については、横断的な利用を可能とすることにより、重複している行政事務を効率化することが可能となる。
- 番号制度を導入するためには、「納税者番号制度」という名前ではなく、「市民サービス番号」など、国民に受け入れられやすい名称とし、国民の利便性が向上するということが必要。
- 番号制度は、金融所得の課税方式とは必ずしも関係がなく、社会保障制度の給付面でのメリットの付与と、税制に対する信頼性を確保するため等に必要なもの。

○番号制度については、国民の信頼性の向上、国民の利便性の向上、行政の簡素化・効率化に資するように制度設計を行うことが望ましい。そうすれば、社会保障制度の充実・効率化、負担の適正化につながるとともに、正確な所得捕捉も担保できることとなるため、コストを考慮しても国民のメリットの方が大きい。

○番号制度については、信頼ある税制のための情報的な基礎を拡充する観点から位置づけることが重要。これにより、現行税制のもとで所得把握の精度向上に資するとともに、今後の税制改革において、例えば、総合課税を導入するための制度的基礎の整備にも資する。

○低所得者の所得を把握することは、番号制度を用いても困難ではないか。特に、給付付き税額控除を無職の人等も対象として行うためには、番号制度だけでは対象者の確定は不可能であり、年末調整を受けない国民全員が確定申告義務を負う等の制度の導入が必要となりうるが、そのためには、運用体制の確保について相当に時間をかけた慎重な検討が必要。

○共通番号制度の導入には、①国民総背番号制に対する国民感情からの反発、②番号制によっても所得の正確な捕捉には限界があること、③個人のプライバシー保護の問題の3つの問題の解決が必要。①については、粘り強く説明するしかないが、②については、先進各国のほとんどにおいて何らかの番号制度が入っているように、こうした問題があるから導入する意味がないとはいえない。③が最も重要。「見える番号」を共通利用することによる問題点についての解決策を国民に納得できる形で示す必要。

○番号制度は、社会保障制度の充実・効率化、負担の適正化に向けた制度の運営を支えるインフラであるが、こうした目的を達成するには、番号導入後、それを前提としてどのように具体的な社会保障制度・税制の設計を行うかといった点も重要。

2. 税務利用するための番号に必要な条件

(番号の可視性)

- 法定調書の提出者に中小企業が多いことを踏まえると、法定調書の提出者が、納税者から提示された番号を目で見てその番号を法定調書に記載し、税務当局に提出できるよう、番号は絶対に見えるものである必要。
- 番号は、将来的には社会保障制度等に関する国と国民の間のコミュニケーション・ツールに使えるように可視化されたものによって、国に対する国民の信頼感の向上につながる。オランダで導入されている市民サービス番号（BSN 番号）は、国と国民の間のコミュニケーション・ツールとしての役割を果たしており、国民はオンラインで自己の番号（情報）の正確性、自己の受ける社会保障情報を確認することが可能となっているなど、参考になる。

(利用する番号の選択肢)

- 効率性の観点からは、利用する「番号」として住民票コードを使うことが望ましい。ただし、住基ネットを導入するときには、そのうち納税者番号に使うのではないかなど、いろいろな反対があった。また、11桁の番号を常に書かせることに対する反発もある。最高裁で合憲判決も出されたところだが、利用する「番号」として住民票コードをそのまま使うことについては、いろいろな意見がありうる。
- 既存の住基ネットの活用について、考えるべきではないか。
- 何種類も番号が存在することは効率性の観点からも問題があり、利用する番号については、既存の番号の活用が最も効率的。ただし、現存番号の活用がプライバシー保護の観点からどうしても難しいとすれば、住民票コードと対応させた新しい番号の付番が現実的。

3. 番号を記載する法定調書の範囲

- 番号制度に所得把握効果を持たせるためには、法定調書の範囲をどのように広げるかどうかが、ポイントになる。
- 社会保障制度における給付面での所得情報等の有効利用することを考えると、所得把握の正確性を確保することが重要になる。現行の法定調書の範囲を拡大することで、所得捕捉の正確性を担保する必要。
- 社会保障制度の効率化及び所得税の公平性を担保するためには、フローの所得のみならず、ストックについての情報が不可欠。また、国境を越えた税情報等も不可欠であり、国内資料情報制度との体系的な環境整備が必要。

- 現行の法定調書制度は、手書きの世界を前提として制度設計されているため、番号導入の際には、法定調書の範囲の拡充や提出基準金額の見直しが必要。
- 給付付き税額控除や、税・社会保障の連携を検討する際には、低所得者の情報や、低所得者ではあるが財産がある人、親から多額の贈与や非課税所得を得ている者の情報なども把握する必要。
- 源泉徴収をした給与等や報酬・料金等は、金額基準の引下げ（又は撤廃）を検討してもよいのではないか。
- 税務調査においてほぼ確認が行われている項目、例えば、一定金額以上の交際費や修繕費など、また、対象企業を限定する必要はあるが、株主の異動に関する事項は、法定調書の範囲に含めてもよい。
- 法人税申告書に添付する勘定科目内訳明細書の記載欄について、所在地等の代わりに番号を記載するなど、法定調書に代替させる工夫も考えられる。
- 番号制度を導入する際には、どのように事業所得を正確に把握していくかが課題となるが、この点については、法定調書の範囲の拡大と併せて、零細な事業者にも配慮しつつ、記帳や帳簿の保存義務の範囲を拡大することも検討する必要。
- 法定調書の範囲の拡大と併せ、その提出手段として e-Tax の利用普及に努めれば、より法定調書の処理の効率化が進み、番号制度により大きい効果が見込まれる。
- 法定調書の範囲と金額の見直し（拡大）については、常に、事務負担（金額の多寡・取引件数）と課税の公平（取引の種別）のバランスを考慮することが必要。

4. プライバシー保護

- 導入された番号を民間の商業目的利用で用いることについては、厳格にこれを禁止する措置が必要。番号制度が、私的な番号と結びつくことから生ずる問題点に関する十分な検討が必要。
- 番号制度により収集した所得等情報について厳格な管理を行う観点から、所得等の情報については原則として第三者開示を禁止した上で、①法定資料等の情報を税務当局等に提出する民間事業者、②所得等情報を収集する税務当局等、③税務当局等から情報提供を受ける関係官庁のそれぞれについて厳格な守秘義務を課す必要。
- 社会保障制度の充実・効率化、負担の適正化の観点からは、税務上は必ずしも必要でない情報（例えば、非課税とされる給付金の受給情報等）についても収集することが必要となりうるが、税務当局がこれを収集することは、国民のプライバシーの観点からも適当ではない。
- 国民の間には、番号が一元化されるとデータも一元化され、一つ関門を破られ

たらずべての情報が流出してしまうのではないかという素朴な不安がある。こうした不安を払拭するため、番号の一元化と、蓄積されたデータの一元化とは全然別物であることを早い段階から周知していくことが必要。

- 個人のプライバシー保護については、①国家により個人一人一人の情報が総合的に把握されてしまわないかという問題と、②個人情報が増える予測のできない方法で悪用される可能性という問題とがある。共通番号は、民—民—官で利用できる「見える番号」である必要があるから、アメリカで発生している個人情報の官民の無制限なアクセスや、成り済ましによる目的外利用等の弊害をどのように回避するかが重要。「中間とりまとめ」は、「見える番号」を共通利用することにより発生しうる問題点に正面から触れていないが、番号制度の導入のためには、今後、これらの点について国民が納得できる解決策を提示する必要。
- 番号制度の導入にあたっては、プライバシーの保護に十分な注意を払う必要がある。国民が納得できるよう、国民の目に見える形で対策を取る必要。「中間とりまとめ」が指摘するとおり、国民が自己情報へのアクセス記録を自ら確認できる仕組みを整備すること、目的外利用の法令による厳密な禁止と罰則の規程、ICカードの活用による個人認証などは、特に重要。
- 番号制度の運用上、一定程度、家族単位の情報を得て、番号を家族単位で管理する必要がある場合も生じうるのかもしれないが、どこまで、番号制度の下で把握すべきであるかという点については慎重な検討が必要。
- 「給付付き税額控除」及び社会保障給付に所得制限等をつける場合においては、個人もしくは世帯の所得について、非課税の給付金収入や、分離課税となる所得等も含めて総合的に把握することも必要となりうるが、これらの情報を収集すること自体については、プライバシー保護の問題とはいえない。

5. その他

- 個人・法人間取引や、法人間取引についても適切に把握できるよう、法人等にも付番は必要。
- 番号の適切な提示・記載を確保するため、告知義務や本人確認義務、その不履行の場合の罰則等の実効性確保措置を整備する必要。
- 番号制度の導入にあたって、まず公正な第三者機関を作り、そこで相対的に政治や省庁の要求とは切り離して番号制の原案を作成・発表した方が国民の理解を得やすいのではないか。

IV その他

小委員会の議論においては、税務手続に関するその他の課題として、前記の検討課題のほか、例えば、事前照会制度、オンブスマン制度、源泉徴収制度・年末調整手続、パブリックコメント手続、連帯納付義務、裁判所の租税訴訟対応機能の強化、和解手続等といった点についても指摘があった。