

税制調査会納税環境整備PT報告書に対する意見書
【理由附記版】

2010年12月24日

日本租税理論学会 納税者権利憲章問題検討委員会

【目次】

はじめに	1
1 行政手続法の適用	1
2 租税確定手続について	2
(1) 税務調査は事前通知を原則に	2
(2) 税務調査理由開示の制度化を	2
(3) 反面調査は制限すべき	3
(4) 質問検査権に係る受忍義務の範囲拡大への懸念	3
(5) 調査結果通知後の是正は更正等で	4
(6) 申告是認を通知し再調査は禁止に	5
(7) 納税者の負担の最小化	6
(8) 調査対象年数の法定化	7
(9) 税務調査の見える化	7
3 納税者権利救済手続について	7
(1) 不利益処分を行う場合の理由附記	7
(2) 更正の請求期間の延長	8
(3) 不服申立て制度の改革	9
4 徴収手続における納税者の権利保障	9
5 その他の納税者権利保障措置	10
(1) 国税庁組織の独立性・透明性・説明責任の確保	10
(2) 納税者権利擁護制度の確立	11
(3) 税務職員に対するノルマの禁止と公平な人事評価制度の確立	12
(4) 「誠実性推定の原則」明定化の必要性	12
(5) 法律に根拠を置いた納税者保護手続きの必要性	13
6 政府の納税者番号制度導入案への懸念	14
むすび	17

【資料】日本租税理論学会 納税者権利憲章問題検討委員会

はじめに

政府は、2009年12月の税制改正大綱において、「納税者権利憲章（仮称）」の制定を決定し、その後税制調査会において議論を行ってきたが、2010年11月25日の税制調査会全体会議に提出された「納税環境整備 PT 報告書」（以下「PT 報告書」という。PT 報告書の内容は、2010年12月16日に閣議決定された2011年度税制改正大綱に盛り込まれた。）により、その具体化を図るとしている。納税者権利憲章制定は、長期に及ぶ国民・納税者による運動と学界における議論の到達点を反映している。同時に、諸外国における納税者権利憲章や納税者権利保障法の制定が国際的に顕著な傾向となっていることを背景としている。

国民・納税者が納税者権利憲章の制定を求めたのは、第一線の税務行政に憲法の保障する租税法律主義（租税条例主義）や適正手続き保障などの原則を真摯に反映して欲しい、恣意的な課税権限の行使を統制するために租税手続の適正化・透明化に向けた法制化をして欲しいというのが理由である。言い換えると、納税者と課税庁とが対等な立場であることを明確にし、納税者サービス（カスタマーサービス・お客様サービス）の原点に立った課税庁の権限行使の仕組みやそれを担保する法制を、政府と国民・納税者が一体となつてつくり上げようということにある。

ところが、政府においては、納税者権利憲章制定の課題を「納税環境整備」の一環としてとりあげてきたためか、PT 報告書は「納税者の権利・義務をバランスよく記載すべき」とするなど、納税者に対する新たな義務の体系化と課税庁の権限の強化策が表明されるものとなっており、きわめて不適切な内容であることに、率直に危惧の念を表明する。

記

1 行政手続法の適用

国税通則法第74条の2は、一般法である行政手続法の規定の多くを適用除外としている。租税行政に関しても、原則として行政手続法を適用し、同条は廃止すべきである。

【理由】

行政手続に関する一般法である行政手続法を租税行政には原則として適用しないと

しているが、納税者の権利保護を徹底しようとする以上、原則適用に変更すべきである。

2 租税確定手続について

(1) 税務調査は事前通知を原則に

PT 報告書が税務調査の事前通知の明確化・法制化を図るとしたのは重要である。事前通知の明文規定を置き、その通知は文書で一定期間前に行うべきことを課税庁に義務付け、変更可能なものとするべきである。事前通知に例外を認めるとしても、通達ではなく法律に典型的支障例を限定列挙して要件の明確化を図るべきである。また、事前通知に当たって、代理人がいない場合はその選任ができる旨のお知らせを義務付けるべきである。

【理由】

PT 報告書が、税務調査の事前通知の明確化・法制化を図るとしたのは重要である。しかし、通知不要を広く認める例外規定を置いてはその趣旨に反する。

また、国税庁課税部の配下にある「資料調査課」、通称で「料調」「リョウチョウ」が行う調査のあり方が問われている。いわゆる「料調方式」と呼ばれる税務調査の法的性格は、任意調査と解されている。しかし、たびたび手荒な現況調査の手法が用いられ、かねてから任意調査の法的限界を超えているのではないかとの批判がある。したがって、税務調査の事前通知の明確化・法制化に当たっては、料調方式のあり方やその調査手続き等の法的限界についても明定される必要がある。

さらに、例えば、アメリカ・ケンタッキー州の納税者権利章典 (Kentucky Taxpayer Bill of Rights・2005) では、納税者である「あなたは、歳入省と審問ないし協議を進める場合に、あなたが認めた代理人 (弁護士、会計士、登録税務士等) に代理してもらう権利を有しています。あなたは、審問ないし協議に先立ち、この権利の告知を受ける権利を有しています。」とうたっており、典拠となる。

(2) 調査理由開示の制度化を

PT 報告書は、調査理由の開示については触れておらず、事前通知の内容として「調査の目的」を記載することとしているにとどまる。調査理由の開示は、課税庁の権限濫用を抑制することが期待できるものでなければならないから、納税者が税務調査の必要性が判断できる程度の合理的理由を示すことを義務付けるべきである。

【理由】

PT 報告書は、調査理由の開示については触れておらず、事前通知の内容として「調査の目的」を記載することとしている。しかし、これでは、事前通知を制度化する意味が十分に反映しているとはいえない。

(3) 反面調査は制限すべき

納税者本人の調査を行う前の反面調査は禁止し、本人調査による資料収集が不十分な場合に限定する規定を置くべきである。したがって、反面調査を行う場合は、反面先への事前通知はもとより、反面調査先の一覧を求める権利を納税者本人に保障すべきである。

【理由】

アメリカの課税庁は税務調査の透明化を積極的に推進している。例えば、内国歳入庁（IRS）が納税者の権利擁護の観点から納税者向けに出している「納税者としてのあなたの権利（Your Rights as a Taxpayer 2005）」では、次のように定めている。「通例、IRS は、あなたやあなたの正式に委任をうけた代理人と直接に折衝をします。しかし、わたしたちは、あなたが提供できなかった情報を必要とする場合やわたしたちが受け取った情報が正しいのかを確かめたい場合には、時おり、他の人たちと話し合いをもちます。例えば、隣人、銀行、雇用主もしくは従業員のような人たちとの接触です。この場合、通例、これらの人たちに、あなたの氏名のような、限られた情報を知らせる必要があります。法律は、わたしたちが求めている情報やある情報の裏づけを取るに必要な範囲を超えてあなたの情報を開示することを禁じています。わたしたちは、あなたの事案に動きがある限り、他の人たちへの接触を続ける必要があります。わたしたちが他の人たちと接触している場合、あなたは、これら接触先の一覧を求める権利を有しています」。

反面調査は、反面調査先の時間的・精神的負担はもちろんのこと、納税者本人の信用問題や知る権利などにも深く絡む問題であり、安易に実施されてはならないものである。その法的限界を厳格に明定することに加えて、国民・納税者の権利保護の観点から、手続きの適正化・透明化を真摯に検討する必要がある。

(4) 質問検査権に係る受忍義務の範囲拡大への懸念

PT 報告書は、当該職員の質問検査権の範囲を拡大し、「質問」「検査」に加え、新たに「帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）」の「提示」及び「提出」を求めることができることとしている。しかし、これは、課税庁の権限強化を企図するものであり、「提示」や「提出」といった不確定な文言を用いて納税者に新たな義務を課すのは不適切である。

【理由】

現行法の質問検査権の対象には「帳簿書類その他の物件（その写しを含む。）」を含むとされており、当該（税務）職員は帳簿書類その他の物件を調査できることになっている。納税者に対してさらに、帳簿書類その他の物件の「提示」及び「提出」を義務付けることは、次のような新たな負担を納税者に発生させることが想定される。すなわち、「提示」の意味が不明確であるため、例えば、交際費のうち、交際費課税の対象外に当たる飲食費を提示するように求められた場合に、その提示が不十分とされた場合、その分について否認されることが考えられる。言い換えると、税務職員がその権限を行使すればできることを納税者の提示義務に置き替えて、調査の事務負担を納税者に転嫁することも想定される。また、「提出」の義務付けにより、例えば支店にある資料を本店に移動させるに当たり、その人件費、運搬費、機密保持費用等の負担を強いることなども想定される。

実務上、納税者からその協力を得て任意に提出を受けた帳簿書類等を「預かる」ことが行われている。しかし、こうした実務を許容する意味において、「提示」「提出」を義務付けることは許されてはならない。また、税務職員が納税者の帳簿書類等を借用することについても、半ば強制につながるものがないように法的に規制すべきである。

北村事件判決（大阪高裁平成 10 年 3 月 19 日判決・判例タイムス 1014 号 183 頁）後、東京国税局が作成した「現況調査の心得七か条」の第 6 条に、「書類等の借用は、やむをえない場合など、必要最小限にする」の記述があるように、税務調査において通常は書類の借用を前提としていない。また、国税犯則取締法に基づくいわゆる査察における任意調査においても、質問・検査のほか「領置」が認められているのは、犯則事件の立証のためであり、しかも任意提出の物件に対して及ぶものである。一般の任意調査において、「提示」「提出」を義務付ける必要性は存しない。

いずれにしろ、「提示」及び「提出」といった不確定な文言を用いて納税者の受忍義務の拡大をはかることは、憲法が要請する課税要件明確主義に反することはもとより、納税者の権利保護の面からみても重大な問題をはらんでいる。

（5）調査結果通知後の是正は更正等で

PT 報告書は税務調査の結果通知を行うとするが、この通知は法律に根拠を置いてなされる必要がある。通知においては、課税庁の説明責任の明確化だけでは足りず、その法的効果が明瞭でなければならない。すなわち、調査結果（非違事項、金額、理由等）の確定、納税者の不服申立て等の権利の説明義務、再調査の禁止等が伴わなければならない。調査結果により是正が必要であれば、原則として更正・決定等の処分を行うこととすべきである。したがって、納税者の不服申立て等の権利を損なうことにつながる「修正申告等の勧奨を行うこと

ができる」ことを法制化すべきではない。

【理由】

PT 報告書は税務調査については、その結果通知を行うことにしているが、これは当然のことであり、調査結果通知は法律に根拠をおいて制度化される必要がある。また、調査結果通知においては、課税庁の説明責任の明確化だけでは不十分である。すなわち、納税者が期限後申告書又は修正申告書を提出するかに関しては、納税者に選択の余地があるにしても、その旨の説明文書を交付するだけでは不十分であって、納税者の権利を保護することにはならない。調査結果（非違事項、金額、理由等）の確定、納税者の不服申立て等の権利の説明義務、再調査の禁止等が伴わなければならない。こうした中身のない調査結果通知制度を想定している背景には、調査終了時に修正申告等の懲罰の常態化を想定し、課税庁側の処分理由附記の負担軽減の思惑があるものと考えられる。調査結果通知後に、課税庁が修正申告等を懲罰（勧奨）できることを課税庁の権限として法定することは、納税者の不服申立て等の権利（争訟権）ひいては裁判を受ける権利（憲法 32 条）を侵害することにもつながるのは自明のところである。

修正申告等の懲罰は、状況によっては、公務員の職権濫用罪（刑法 193 条）が成立するとの見解もある。公務員の職権濫用罪は、公務員としての身分がある者が、その職権を利用して相手方に義務のないことを強要した場合に成立するからである。また、修正申告の懲罰が職権濫用罪に当たるとされた場合には、その職務の執行については公務執行妨害罪（刑法 95 条 1 項）の保護の対象にもならない。

今般、処分等をするに当たっては広く詳細な理由附記の義務付けが検討されていることを踏まえれば、「修正申告等の勧奨」を課税庁の権限に加えることは方向性を見誤っており、申告納税制度の趣旨に反する。したがって、こうした権限を法制化すべきではない。

(6) 申告是認を通知し再調査は禁止に

調査終了に際して当初申告が是認されるときは、明瞭な表現による「申告是認通知書」を交付すべきである。課税庁は、自らの調査結果を最終結論とすべきである。法的安定性からも、再調査は禁止されなければならない。

【理由】

PT 報告書は、「更正・決定等すべきと認められない場合」において、「納税者に対して『その時点で更正・決定等すべきと認められない』旨を記載した通知書」を交付するとする。しかし、そもそも税務調査は納税者の申告に対する何らかの疑念・疑問に基づいて選定されるのである。このことから、調査終了に際して当初申告が是認されるべきときは、「申告是認通知書」を交付すべきである。しかも、「その時点で」と時限付の文

書を交付するとしているのは、再調査の道を確保する狙いがあると考えられる。しかし、課税庁は税務調査に当たっては、当該職員に最新の知見と調査技術を与え、法に基づき公正で適正な調査を実現に努力すべきであり、その調査結果を最終結論とすべきである。このことは、法的安定性確保の観点からも要請されるところである。

(7) 納税者の負担の最小化

課税庁は税務執行及びそれに伴う納税協力において納税者の負担が最小になるように努めるべき旨を明定すべきである。したがって、税務調査は合理的時間内に実施され、かつ、合理的期間内に終了すべき義務を課税庁に課すべきである。また、例えば、税務調査において、課税庁に帰属すべき資料等の作成・複写等に係る費用負担について、課税庁負担の原則を明定する必要がある。

【理由】

PT 報告書ではふれられていない課題である。税務調査は公権力の行使であるから、受忍義務を課す以上、費用的、時間的、さらには精神的にも納税者の負担が最小になる必要がある。例えば、カナダ歳入庁（CRA=Canada Revenue Agency）が納税者の権利擁護の観点から納税者向けに出している納税者権利章典（Taxpayer Bill of Rights 2009）では、小規模事業者への 5 つの公約（commitment to small business）をうたっている。その一つとして、CRA は「小規模事業者の納税協力の負担が最小になるように税務執行にあたる旨を公約する」とうたっており、典拠となる。

すでにふれたように、PT 報告書では、帳簿書類その他の物件の「提示」及び「提出」を義務付けるような方向性を示しており、現実のものになるとすれば、納税者に新たに過大な負担を発生させることが想定される。また、PT 報告書では、課税庁への提出資料（法定調書）の電子データでの提出を義務付けるとしている。しかし、こうした義務化は問題であり、電子データによるか文書によるかは、納税者の選択にゆだねられる必要がある。なぜならば、小規模事業者、お年寄りや身体の不自由な人など電子行政サービスや手続に参加することに困難がある人たちに配慮し、デジタルデバイド（IT 技術の恩恵を受けられる人とそうでない人との間に生まれる情報格差）問題に真摯に対応するのが国や地方自治体の最大の務めの一つと思われるからである。事実、オーストリアなど電子政府推進先進国と言われる多くの諸国でも、電子行政サービスや手続への参加を本人の自由な選択に委ねている。

納税協力において納税者に過大な負担を負わせないようにするためにも、まさに、わが国でも「課税庁は納税協力において納税者の負担が最小になるように努めるべきである」旨を明定するように求められる。

(8) 調査対象年数の法定化

現行法には、税務調査の遡及可能年数の定めがない。実務上は、更正・決定の期間制限（除斥期間）にあわせて行われているが、更正の請求の期間の延長にかかわって、自動的に調査遡及年数が延長されることのないよう、一般の任意調査は3年を限度とするなど法律により制限すべきである。

【理由】

実務上は、更正・決定の期間制限（除斥期間）にあわせて税務調査が行われているが、更正の請求の期間の延長にかかわって、自動的に調査遡及年数が延長されることのないよう、一般の任意調査は法律により遡及制限をすべきである。そもそも国税通則法の期間制限の規定は、課税処分がいつまでもできることになっていては納税者の地位を著しく不安定にするので妥当ではないことから設けられているものである。

(9) 税務調査の見える化

わが国においても、納税者の権利保護のためには税務調査の見える化（可視化）は避けて通れない課題と思われるが、PT報告書では、何らふれるところがない。

【理由】

アメリカの内国歳入庁（IRS）発行の「納税者としてのあなたの権利」では、「あなたは、面談に立会人を同席させることができます。わたしたち IRS の調査官、不服申立て担当官もしくは徴収担当者との話し合いについてはすべて、音声録音をすることができます。ただし、わたしたちへの録音の申し出は、面談の10日前までに文書で行ってください。」とうたっている。また、例えば、アメリカ・ケンタッキー州の納税者権利章典（Kentucky Taxpayer Bill of Rights・2005）でも、納税者である「あなたは、歳入省とのあらゆる折衝、協議ないし審問を音声録音する権利を有しています。また、歳入省がその過程を録音することを計画している場合、あなたは、事前にその通知を受け、かつ、その記録のコピーを受け取る権利を有しています。」とうたっており、典拠となる。税務調査の見える化（可視化）については、わが国でも真摯に検討すべき課題である。

3 納税者権利救済手続について

(1) 不利益処分を行う場合の理由附記

PT 報告書が、すべての処分について原則として理由附記を実施するとしたのは妥当である。行政手続法第14条1項は、不利益処分に際して、原則として、理由の提示を義務付けている。理由提示には、処分理由を知らせて名宛人に不

服申立ての便宜を与える意義があるのであって、納税者の権利保障の観点からは、記帳・保存等の程度とリンクさせることがあってはならない。白色申告の所得金額 300 万円以下の零細な事業所得者等に対して記帳義務等を一般的に課すことは、その事業と生活の実情、事務負担や費用負担の増加をあわせて考慮し、慎重に検討すべきである。

なお、理由附記の程度については、課税庁の判断の慎重性、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、納税者が更正に対して十分に防御権を行使しうるべく、具体的でかつ納税者が理解できる程度に平易であることとすべきである。

【理由】

PT 報告書が、すべての処分について原則として理由附記を実施するとしたのは、一般常識からみて妥当である白色申告の所得金額 300 万円以下の零細な事業所得者等に対して記帳義務等を一般的に課すことの是非については、納税者の権利保護、権利拡充を議論するに際して検討すべきことではない。

(2) 更正の請求期間の延長

更正の請求は、法定申告期限から 1 年間に制限されてきたが、PT 報告書はこれを 5 年に延長するとしているのは、納税者の権利拡充の観点から妥当である。しかし、これにあわせて増額更正の期間制限を 3 年から 5 年に延長させるとしているが、この 3 年の期間制限はシャープ勧告以来のものであって、これが維持されてきたには伸長させる理由が存しなかったからである。今日においても、5 年に伸長させる理由はないから、調査の遡及年数とも関係する以上、これは 3 年を維持すべきである。なお、更正の請求書を故意に提出した場合の処罰規定を新設するのは、新たに未遂犯を創設するに等しく、租税刑罰法の強化という国民の生活と権利への規制を納税者の権利拡充の際に軽々しく論ずべきではない。

【理由】

この 3 年の期間制限はシャープ勧告以来のものであって、これが維持されてきたには伸長させる理由が存しなかったからである。今日においても、5 年に伸長させる理由はない。また、この更正の請求とは別に、新たに無申告脱税犯と不正受還付未遂犯の創設も税制改正大綱に盛り込むとしている。しかし、これは平成 21 年度改正において見送られたものであり、新たな租税犯罪類型や処罰規定の創設については、慎重を期すべきである。行政主導で拙速に行うべきではなく、国民・納税者や税界からの十分な意見聴取、さらには立法府での十分な審査が必要である。

(3) 不服申立て制度の改革

PT 報告書は、国税不服審判所の改革に関しては内閣府の行政救済制度検討チームの今後の議論に配慮し、検討課題として実施を先送りしている。

不服申立て前置主義についてはこれを廃止し、異議申立て、審査請求、または訴訟を提起するかは納税者の選択に委ねる制度とすべきである。また、国税不服審判所の組織改革について、PT 報告書は国税不服審判官の外部登用を拡大するとしているが、これは現行法において任用資格が規定されており（国税通則法施行令第 31 条）、民間からの任用の道が開かれていたのが生かされていなかったのであって、すぐにも実現可能である。国税不服審判所改革に必要なことは、課税庁から独立性を保障し、審判官に「行政官」（課税庁職員）を登用するのではなく、税理士などの職業専門家に加え、司法試験に合格した「法曹」を多数登用し、審判官に育成していく発想である。

【理由】

PT 報告書は、国税不服審判所の改革に関しては内閣府の行政救済制度検討チームの来年以降本格化する議論の方向性に委ねようとしている。その上で、①不服申立期間の 2 月の期間制限を延長の方向、②証拠書類の閲覧・謄写の範囲については拡大する方向、③不服申立前置は 2 段階の現行制度を抜本的に見直す方向を示しているが、検討課題として実施を先送りしている。不服審判所の独立性に関しては、課税庁から独立した組織にするとともに、審判官に、税理士などの職業専門家に加え、司法試験に合格した「法曹」を多数登用し、審判官に育成していく発想が必要である。

ちなみに、イギリスの審判所制度改革では「法曹」を多数登用するかたちでこれを実施した。わが国において司法制度改革が行われ、法科大学院が数多く誕生し、法曹の就職先がないなどというが、発想の貧困も一因と思われる。

4 徴収手続における納税者の権利保障

PT 報告書がまったくふれていないのが、徴収手続における適正手続の保障である。徴収行政実務においては徴収職員に広範な裁量が認められている。現行の国税徴収法制定時の議論の諒解として実務上の運用による「自制」が図られてきた経緯があるが、今日の経済財政状況を反映して、逸脱する事例が現れてきており限界がある。滞納処分における事前告知制度の法制化や財産調査に調査手続き同様に事前通知等納税者の権利保障の措置が必要である。督促から差押にいたる期間の延長（現行 10 日）や徴収手続きにおける聴聞・弁明手続の

制度化、手続き的保障の不均衡の是正、あるいは徴収手続きを納税者に平易に十分に説明する教示制度導入の検討等、慎重性、合理性、透明性を確保すべきである。

【理由】

アメリカにおいて納税者の権利保護の必要が内国歳入庁（IRS）の組織改革にまで発展したのは、租税徴収における納税者の人権侵害が問題になったことが背景にある。わが国においても、地方税における「徴収問題」が報道されており、国税についても問題が表面化しつつある。国税徴収法が独権を租税行政に付与し、徴収職員に広範な裁量権が認められることに対する批判が存在する。調査手続同様に、徴収手続に関して納税者権利保護の徹底が図られる必要がある。

5 その他の納税者権利保障措置

(1) 国税庁組織の独立性・透明性・説明責任の確保

国税庁と社会保険庁を一体化し、租税公課や社会保障に係る現業部門を一体化すべきとの構想が明らかにされている。しかし、いたずらに中央集権化を推進することにもつながりかねず、与党の地域主権確立の政権公約（マニフェスト）にも抵触しかねない。国税当局の独立性を確保すべきである。また、一体化は、地方自治体との連携において検討される課題であるにもかかわらず、国が一方的に進めているとの批判もある。また、国税庁は、組織の透明性を確保し、国民・納税者への説明責任を尽くせる組織に再構築されるべきである。

【理由】

課税庁の独立性確保は極めて重要な組織課題である。「福祉（社会保障）」と「税制」の一体化は、政策の失敗があれば政府の福祉部門と税制部門の全壊につながるおそれもあるとの指摘がある。危機管理の視点から、むしろ、双方は、融和すれども分離して置くことが望ましいとする意見がある。また、従来から第一線に福祉行政は地方自治体が担ってきているにもかかわらず、地方自治体を含めた国民的な議論をしようという方向性が示されていない。さらに、課税庁の組織的独立性に加えて、国民・納税者本位の透明性の高い課税庁につくり上げるためには、内部及び外部からの監査、国会による審査、さらには国民・納税者が参加した形で課税庁チェックできる制度構築が求められる。

この点、イギリスやカナダ、オーストラリアをはじめとした先進諸国の課税庁は、納税者権利憲章が絵に描いた餅にならないように、行政評価の手法を取り入れ、毎年、議会や国民・納税者に対して、お客さまサービスの努力目標値と達成率などを公表してい

る。

例えば、カナダ歳入庁（CRA）が納税者向けに出している納税者権利章典（Taxpayer Bill of Rights 2009）では、納税者である「あなたは、カナダ歳入庁に対してサービス規準を公表し、かつ、年次報告書を公表するように期待する権利を有しています。」「あなたは、カナダ歳入庁に対して説明責任を尽くすように期待する権利を有しています。」とうたっている。この規定に基づいて、CRA は、納税者サービス規準を公表し、かつ、その達成率を連邦議会へ報告し、国民・納税者に対する説明責任を尽くしている。

（2）納税者権利擁護制度の確立

納税者の権利を制度的に擁護するために、オンブズマンの導入など、税務行政を客観的にチェックする仕組みを構想すべきである。

【理由】

国税庁（定員 5 万 6, 158 人）は、2001 年 6 月に「納税者支援調整官」制度を導入した。現在、67 人以内の定員で調整官を、各国税局のほか全国 31 の税務署に配置しているが、明確な権限が与えられないまま苦情処理の業務を担ってきている。

わが国の仕組みを改革する場合、アメリカの納税者権利擁護官（NTA=National Taxpayer Advocate）制度が参考になる。連邦納税者権利擁護官（NTA）は、内国歳入庁（IRS）の組織内に置かれているが、苦情や問題が発生した場合に、納税者の立場にたって橋渡し役を演じるように期待されている。NTA は、内部に設けられた支援組織と納税者救済命令（TAO=Taxpayer Assistance Order）手続を使って、納税者の権利擁護にあたるように求められる。また、問題の対象となった部門への行政的ないし立法的な勧告をすることにより、納税者の権利擁護にあたるように求められる。連邦納税者権利擁護官（NTA）は、権利擁護オンブズマン（advocate ombudsmen）である。権利擁護オンブズマンは、独立し、公正に行動しかつ守秘義務を負う。連邦納税者権利擁護官（NTA）の使命は、「IRS の中にありながら、独立した組織として IRS 内で苦情を処理することで納税者を支援し、かつ、そうした苦情を未然に防止できるように改善を勧告すること」にある。NTA は、各納税者の権利擁護サービスに加え、連邦議会に定期的に報告を行うことにより、全米すべての納税者に貢献することも使命としている。このため、NTA は、年 2 回報告書を作成し、連邦議会下院歳入委員会と上院歳入委員会へ報告書を提出している。約 2, 200 人が連邦納税者権利擁護官（NTA）事務局で働いており、IRS 職員総数の 2% を占める。連邦納税者権利擁護官（NTA）サービスは、無償、部外秘、個々の納税者が申し立てた苦情に応じて提供される仕組みになっている。①苦情の聴き取り、②苦情処理に必要な処理策の決定、③問題が解決にいたるまで権利擁護官がすべての手続に対応する、という仕組みになっている。NTA は年間約 25 万 3, 000 件（2003 年）の苦情を処理している。

(3) 税務職員に対するノルマの禁止と公平な人事評価制度の確立

税務行政におけるノルマ追求と「適正・公平な課税の実現」の理念、「納税者手続上の権利保護」の実現の間には大きな隔りがある。税務行政手続の適正化を図る一方で、税務職員の権利を護るために、ノルマの設定を禁じ、その達成率を基にした人事評価の仕組みを抜本的に見直し、公平な人事評価制度を構築する必要があるが、PT 報告書には、納税者の権利と税務職員の権利とを一体で捉える思考が欠けている。

【理由】

税務行政が、納税者の財産権との間で軋轢を生むことを不可避としている以上、課税庁職員の仕事には常に大きな精神的負担が付きまどっている。現実の税務行政におけるノルマ追求と「適正・公平な課税の実現」の理念、「納税者手続上の権利擁護」の実現の間には大きな矛盾がある。このことが、納税者の手続上の権利を尊重したうえで調査業務を遂行することを難しくし、納税者の信頼を損ねることになっていると考えられる現実がある。税務行政手続の適正化を図る一方で、税務職員の権利を護るためには、ノルマの設定やその達成率を基にした人事評価を行わない仕組みに抜本的に見直す必要がある。

ちなみに、アメリカの税務行政では、納税者の権利を護るねらいから税務職員に対するノルマ禁止を明確にしている。例えば、アメリカにおける租税手続改革のさきがけとなったアリゾナ州の納税者権利章典（Arizona Taxpayer Bill of Rights 1986）では、州「歳入省は、職員が徴収または賦課した税額をもとに勤務評定をしないこととする。」と定めている。また、ケンタッキー州の納税者権利章典（Kentucky Taxpayer Bill of Rights 2005）でも、納税者である「あなたは、州歳入省職員が、更正税額若しくは徴収税額、又は更正税額若しくは徴収税額の割当額若しくは達成率に基づいて、給与が査定されたり、勤務評定されたり、又は昇進することはないということを保障される権利を有しています。」と定めており、典拠となる。

公平な人事評価制度の確立には、課税庁が定立した納税者サービス・お客様サービス規準の遵守度などが重視されるべきである。

(4) 「誠実性推定の原則」明定化の必要性

納税者権利憲章の法制化に当たっては、納税者の権利保護を図る趣旨を明確にすべきである。あわせて「国民が納税に関して行った手続は、誠実に行われたものとして、これを尊重すること」とする誠実性推定の原則の規定を置くべきである。さらに、国民・納税者は課税庁から主権者・国民として公平・公正かつ丁重に遇される権利を有する旨が明定される必要がある。

【理由】

「国民が納税に関して行った手続は、誠実に行われたものとして、これを尊重すること」との内容の規定を置き、誠実性推定の原則を明定すべきである。2002年7月12日に民主党・日本共産党・社民党の野党三党が共同提案した「税務行政における国民の権利利益の保護に資するための国税通則法の一部を改正する法律案」、いわゆる「国税通則法一部改正案」（廃案）には、「国税当局は、その職務の執行に当たっては、国民の権利利益の保護に常に配慮するとともに、国民が納税に関して行った手続は、誠実に行われたものとして、これを尊重することを旨としなければならない。」（法4条の2第4項）と規定されていたことが想起される。

誠実性推定の原則については、例えば、オーストラリア国税庁（ATO=Australian Taxation Office）が出している納税者憲章（Taxpayers' Charter 2010）では、「誠実性の推定（treating you as being honest）」原則をはっきりとうたっており、典拠となる。

一方、国民・納税者が課税庁から丁重・公正な処遇を受ける権利については、例えば、アリゾナ州の納税者権利章典（Arizona Taxpayer Bill of Rights 1986）では、州「歳入省職員は、あなたを公正かつ丁重に扱います」とうたっている。同様に、カナダ歳入庁（CRA）の納税者権利章典（Taxpayer Bill of Rights 2009）でも、納税者である「あなたは、専門的に、丁重かつ公正に処遇される権利を有しています。」とうたっており、典拠となる。

任意調査の法的限界を超えていると思われる手荒な調査が問題になることがある。課税庁による過度な権限行使を制御し納税者の権利を実効的に保障するには、国民・納税者が課税庁から丁重・公正な処遇を受ける権利を有する旨を明定することは、極めて重い意味を持つ。

（5）法律に根拠を置いた納税者保護手続きの必要性

課税庁のサービスを納税者本位に変え、納税者が自発的な納税協力をし易い課税環境をつくり出すためにも、納税者権利保護の仕組みや手続きについては、事務運営方針や通達等ではなく、法律に根拠規定を置いて担保されるべきである。

【理由】

国税庁は、特定の納税者から税法の適用・解釈や課税取扱いに関する個別の照会に対して文書で回答する仕組みとして、事前照会に対する文書回答手続き（以下「事前照会文書回答手続き」という。）を導入している。この手続きが課税分野一般に対する導入が検討されるに至った契機は、2000年に当時の総務省行政監察局（現総務省行政評価

局)が「税務行政監察結果報告書」の中で、「納税者が帳簿等の具体的資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備するよう、その検討に着手すること」を勧告したことにある。

この制度は、確かに課税関係について法的安定性や予測可能性を高め、申告納税制度の下での納税者の自発的納税協力を進めるためにも重い意味を持つ。ただ、わが国においては、こうした事前照会文書回答手続きないし事前確認手続きを、国税庁自らが、あくまでも納税者サービスの一環と位置付け(言い換えると、納税者へ権利を付与するのではない趣旨を強調し)、法律によるのではなく、国税庁の事務運営方針、言い換えると、法源性を欠く「通達」によって実施している。しかし、納税者の権利をしっかりと擁護するには、法的な根拠を有する手続きとすべきである。すなわち、「法律による行政」のルールを尊重し、国会が関与する形でこうした手続きを確立すべきである。

今般の納税者権利保護の仕組みや手続きの実現に当たっては、国民・納税者の権利を確固たるものとして擁護するためにも、事務運営方針や通達等ではなく、法律に根拠規定を置いて担保されなければならない。

6 政府の納税者番号制度導入案への懸念

納税者番号制度は、納税者に重複しないかたちで番号を付け、「税の捕捉」が関係する雇用や金融取引、納税申告書や課税資料に番号をつけて課税庁に提出を求め、コンピュータで(名寄せ)し集約管理する仕組みをさす。多くの国々で採用する「納税者番号」の方式は、“納税者本人と課税庁のみが知りうるような性格の番号”である。したがって、仮に納税者番号が必要としても、新たな共通番号ではなく、現在税務署で付番する「納税者整理番号」を整備し、納税者の所轄税務署が変わっても番号が変わらないようにすれば、それで足りる。しかも、この方が情報セキュリティ上も安全である。

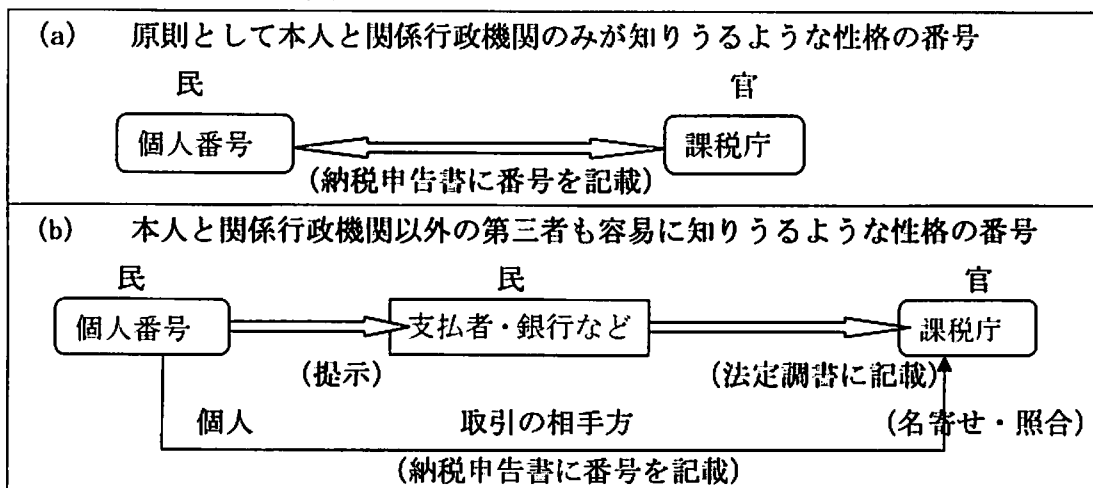
ところが、政府やPT報告書が考えている個人用の納税者番号は、第三者にも見える(可視的な)番号で、“官民にまたがり、かつ、多分野で共用する”汎用の「共通番号」である。この場合は、その使い方次第では、個人情報や番号情報漏えいのリスクと隣り合わせの社会をつくることになりかねず、納付情報各所に筒抜けになる危うさをはらむ。また、ネット取引全盛の今日、ネット空間にマスターキー(納税者番号=共通番号)付個人情報の垂れ流しは避けられず、成りすまし犯罪者が闊歩する社会の構築につながるおそれが極めて強い。共通番号を可視化(見える化)し一般に公開して納税者番号に使うべきでない。

【理由】

納税者番号制度は、納税者に重複しないかたちで番号を付け、「税の捕捉」が関係する雇用や金融取引、納税申告書や課税資料に番号をつけて課税庁に提出を求め、コンピュータで（名寄せ）し集約管理する仕組みを指す。大きく、①個人や事業者などすべての納税者に課税庁が付番する方式と、②個人には共通番号、事業者（雇用主）などには課税庁が付番する方式がある。わが国の場合、後者②が最有力候補である。

個人用納税者番号として共通番号を可視化して使うことは成りすまし犯罪を誘発する個人の納税者番号は、番号を知りうる者の範囲を基準に考えた場合、大きく次の (a) (b) 二つのタイプが考えられる。

番号を知りうる者の範囲



共通番号を、個人用の納税者番号として使うとなると、所得（収入）が発生するあらゆる場面で提示が求められることになる。すなわち、共通番号は官民にまたがり、かつ他分野で共用する汎用（多目的利用）の番号となる。また、共通番号（＝納税者番号）は可視化（見える化）して一般に公開して使わざるを得なくなり、納税者番号付き情報が現実空間はもちろんのことネット空間（電脳空間）を含め、社会の隅々にまで「垂れ流し」となることは避けられない。共通番号を可視（見える）化し一般に公開し納税者番号などに汎用することは、成りすまし犯罪の誘発に手を貸すに等しいことは自明である。

近年、住基ネットにおける住民票コードが格納された住基カードの成りすまし申請取得や濫用が散見される。しかし、住民票コードがなりすまし犯罪に使われたとの報告事例はない。これは、住民票コードが、原則として (a) 納税者本人と行政機関のみが知りうるような性格の番号だからである。「納税者番号」についても、多くの国々で採用する方式は、“納税者本人と課税庁のみが知りうるような性格の番号”である。つまり、わが国の税務署が付番する現行の「納税者整理番号」的な性格のものである。ところが、

政府が考えている個人用の「納番」は、見える（可視的）し一般に公開して使う番号、“官民にまたがり、かつ、多分野で共用する”汎用の「共通番号」である。このような共通番号は、確実に他人の番号自体を不正使用した成りすまし犯罪の多発につながる。

また、住民票コードは、一般に公開されていないだけでなく、可変式で本人の申請で何度でも変更を求めることができる。可変式であれば国民・住民は成りすまし犯罪等への対応が容易になるが、共通番号の民間利用にはブレーキがかかるのであるが、PT 報告書は、意図的にこうした問題に触れることを回避している。

アメリカにおいては、共通番号である可視的な社会保障番号（SSN=Social Security Number）を個人用の納税者番号に転用しているが、濫用され、「成りすまし犯罪」で手をつけられなくなっている。共通番号の利用制限が進まない背景には、官民が保有する膨大な数のデータベースのアクセスナンバー（本人識別番号）として共通番号が使われている事情がある。このことは、いったん一般に公開して使う共通番号を導入し、それを汎用し、納税者番号にも転用した暁には、さまざまなプライバシー問題で社会に混乱が生じて、その廃止はもとより規制を掛けることすら至難の業となることを教えている。

わが国において、共通番号を可視化し一般に公開して納税者番号として使うことは、個人情報や番号情報漏えいのリスクと隣り合わせの社会をつくることにつながり、番号付情報が各所に筒抜けになる。また、ネット取引全盛の今日、ネット空間にマスターキー（納税者番号＝共通番号）付個人情報の垂れ流しは避けられない。当然、国民・納税者側のプライバシーを護るコストは膨大になる。にもかかわらず、PT 報告書は、「プライバシーの保護等に十分配慮しつつ」と、抽象的に個人情報の保護には触れるものの、番号濫用の実態及び抜本的対策、プライバシー保護コストなどにはまったく触れていない。また、共通番号（マスターキー）を使って納税情報のみならず社会保障情報など国民・納税者の多用な個人情報を共通番号で集約的に国家が管理することになることについては、憲法 13 条に保障される国民の人格権の侵害につながり、違憲の疑いが強い。

一方、共通番号を個人用の納税者番号として使っても、その回避手段を有する一部の高額所得者や自営業者などの一部業種においては所得の正確な把握という目的の実現は事実上不可能である。それでも、なおかつ個人用の納税者番号が必要であるというのであれば、(a)納税者本人と課税庁のみが知りうる番号（現行の「納税者整理番号」）を、納税地が変わっても原則変わらないようにすれば十分なわけである。人権侵害的で無駄な大規模 IT 投資・公共事業につながる共通番号を導入しなくとも、住基ネットを使えば納税情報と社会保障情報の照合（マッチング）は可能である。あえて、一般に公開して使う汎用の共通番号を個人用の納税者番号に転用する危険な道を進むことはない。事実、イギリスやドイツなど多くの諸国で採用する個人用の納税者番号は、納税目的に限定して利用する「納税者整理番号」である。

むすび

租税手続きの適正化・透明化のための納税者権利憲章の制定とその課題は多岐にわたる。しかし、PT 報告書が掲げた課題はいまだ例示の域を出ていない。PT 報告書は、納税者権利憲章の制定に一定の指針を与えはするものの、むしろ納税者に新たに義務を課し、納税者のプライバシーを危険に陥れ、かつ、課税庁に多くの権限強化をもたらそうとする色彩が濃いものである。その内容は国税通則法制定時に断念された課題であったり、その後にも法制化が企図され実現されなかったものが盛り込まれている。このような方向での制度改革を実施するとすれば、納税者権利憲章の制定という本来の趣旨からかけ離れてしまう。

どのような課題を実現に導くのかについては、今一度原点に立ち返り、国民的議論を経て慎重に精査される必要がある。加えて、PT 報告書が納税者権利憲章制定という重要課題を追求するに当たって、番号制度の導入から説き起こしていることには、違和感がある。そこでの最大の問題は、国民の人格権（プライバシー）の保護、個人情報保護にあるべきなのにもかかわらず、法定調書の拡充策までも含まれるなど納税者の権利保障を論ずるに相応しくないことを指摘しておく。共通番号導入や共通番号の納税者番号への転用について、政府や一部の識者などからは、行政の効率性や利便性を基準に、一定のプライバシー保護措置を講じれば共通番号や国民 ID〔カード〕制などは許容されるとする、いわゆる「情報セキュリティ論」が主張される。しかし、行政の効率性や利便性は、憲法に保障された国民・納税者の人権がしっかりと確保されることを前提に精査されなければならないことを指摘しておく。

日本租税理論学会から検討を付託された特別委員会として、納税者権利憲章問題検討委員会は、2010 年 11 月 25 日の税制調査会全体会議に提出された PT 報告書を検討し、以上のような結果を得たので、意見書として公表する。

日本租税理論学会 納税者権利憲章問題検討委員会

(敬称略・五十音順)

氏名	職名等
委員長 石村耕治	白鷗大学法学部教授 日本租税理論学会理事
委員 岡田俊明	税理士 日本租税理論学会会員
委員 粕谷幸男	税理士 日本租税理論学会理事
委員 黒川功	日本大学法学部教授 日本租税法理論会理事・事務局長
委員 小池幸造	税理士・元静岡大学教授 日本租税理論学会理事