特別寄稿

# 国税通則法の抜本的改正が急務
# 「宣言」だけでは無意味な納税者憲章

金子秀夫【芝】

ドラスティックな政権交代が行われ、その際掲げられたマニフェストの実現が問われている。その中で世間の耳目は社会政策と財源問題に集中しているが、税理士の立場からすると、納税者に直接関わるテーマ「納税者権利憲章」をどう進めるのか、高い関心を持たざるを得ない。

東京税理士会においても一時期、税務行政手続の研究が進められ、納税者権利の態様についての論稿も纏められたのであるが、その後久しく沙汰やみの状態が続いていた。仄聞するところ、税務審議部では、本件についてのパンフレットを出版するとのことであるので、それにより会員の議論が進むことを期待したい。

一方、東京地方税理士会では、長年にわたって税務行政手続についてのアカデミックな研鑽が続けられ、その成果が適時出版物となって公表されている。東京税理士会としても、このテーマを政治的アプローチとして皮相にとらえるのではなく、行政法学の成果をふまえた、市民社会の基礎理念として深めていく必要がいま、あると思われる。

## マンパワーから「法の支配」へ

私のつたない経験からすると、日本の税務行政は、世界で最も円滑に行われている実例の一つであると思う。

その要因は二つある。第一は、税務職員が優秀な能力を備え、それを発揮していることによる。他国の例では、マイノリティの雇用が義務づけられているため全体のスキルが落ちたり、個人主義に片寄り職場への帰属意識が乏しかったり、すぐにアンダーテーブルで処理しようとしたりする。それに比べると、わが国では全職員が公平な国家試験に合格し、帰属意識を高めて勤務に励んでいる。誠に得難い例ではある。

第二は、青申会、法人会、税理士会など納税協力団体が全国的に組織され、その役員・構成員が一体となって税務行政に協力していることである。そのような国は、世界に類を見ない。

注目すべきは、この二つの要因とも、マンパワーそのものであり、わが国の税務行政が上手く機能しているのは将に良質のマンパワーに依存した結果である。

しかし、これも20世紀までのことである。社会経済がグローバル化し、人々の知識が高まり、価値観が多様化すると、帰属意識を強調するだけでは若者はついて来ない。行政協力一方の団体からは人は離れ、自らを主張する。もっぱらマンパワーに頼って行政を行う20世紀型の税務行政では、21世紀は乗り切れなくなってきている。

これからの税務行政は、視野を国際的に広げて海外の実情を知り、マンパワーに代わるシステムを構築しなければならないのである。それは、人の支配から法の支配（ルール・オブ・ロー）への転換である。

## 納税者保護原理を訴えるOECD

OECD（経済協力開発機構）の財政業務委員会はかつて「納税者の権利と義務」(Taxpayer's Rights and Obligations)という冊子の中で、20世紀最終の30年間が、徴税強化の世界的趨勢に見舞われていることを分析している。その上で、「納税者の高い協力度は、複雑な租税制度が有効に機能するためには不可欠である。もし納税者が租税制度が公平であり、納税者の基本権が明確に規定され、尊重されていると認識できるなら、納税者との協力関係はより進展するであろう」（傍線は筆者）と述べて、納税者の法的保護は基本原理（basic principle）であるとしている。

つまり、税務行政を有効にすすめるには、納税者の協力度を高めなければならないが、それには納税者の基本権を明確に規定すること――法の支配――が不可欠であることを示唆しているのである。

そして同書は、当時のOECD加盟各国が納税者の権利をどのように保証するよう努めているかを概観(Recent General Reviews of Tax Payer's Rights)している。この中では各国が法令や規則で納税者の権利規定を定めている様子が示されており、イギリスの「納税者憲章」(Taxpayer's Charter)やカナダの「納税者権利宣言」(Declaration of Taxpayer's Rights)、アメリカの「納税者権利章典」(The Taxpayer's Bill of Rights)などが紹介され、当然のことながら、フランス、ドイツ、オーストラリア、ニュージーランド等々、多くの先進諸国もそれぞれ対応を計っていることが記されている。しかし、誠に残念ながら、日本は無し(None)と明記された数少ない国であった。

その後わが国は行政手続法を制定したが、その際租税の分野の大部分を同法の適用除外としたため、税務行政に係る法的整備の機会を失ってしまった。OECDの納税者保護原理にもとる、例外的国家となって今日に至っているのである。

## 行政手続とは事前救済手続のこと

戦前のわが国の行政法学は、ドイツ行政法学の強い影響を受けて発展した。

その特徴は、国家権力の市民に対する優越性を認め、行政作用には私人に対する支配服従関係があるとして、これを公法関係と位置づけたことである。とりわけ、オットー・マイヤーの創始した特別権力関係論や行政行為の公定力論がわが国に直輸入され、行政行為は適法の推定を受け、公権力を有し、自力執行力が付与されているとされた。したがって、第一次行政処分（例えば租税についての更正や決定処分）に至るまでの手続規定は全くないがしろにされた。仮りに不当な行政処分がある場合、事後的救済手続を設けておけば足りるとされたのである。

一方、英米法の社会では適正手続（Due Process of law）が重要とされ、行政権の行使についても適正手続が求められるようになった。要は、行政行為にあたっては、事前に相手側に告知し、相手側に弁明の機会を与え、その意見を聴聞することを手続的に保障した上で、第一次行政処分を行うという原則である。

この考え方は、事前手続を事前救済手続として重視するものである。講学上、行政手続という用語は、行政庁がある作用を行うときの事前手続を指すとされている。ちなみに、わが国の行政手続法が事前手続のみを対象としていることでもそのことは知れよう。

この行政手続法制定にあたり、整備法で、国税に関する法令に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為は適用除外とされた。その理由の一つが、税務行政手続は国税通則法で整備されているからというものであった。しかし、わが国の国税通則法は事後救済手続を定めてはいるが第一次行政処分に至るまでの事前手続は全く定めていない。この整備法のエスケープ条項によって、OECDの納税者保護原理は未達成のままとなってしまった。

ちなみにドイツでは、戦前の行政法学が根本から改められ、英米法にならって事前手続規定が採り入れられた。租税の分野では租税基本法(AO)が事前手続の詳細な規定を設けている。

## 制定法準拠主義の日本

そこで冒頭に述べたマニフェストの実現であるが、民主党政策集「INDEX2009」また、それに続く閣議決定「平成22年度税制改正大綱」でも、「納税者権利憲章を制定します」とあるだけでその手法等は不明である。

1986年、最初に公表されたイギリスの納税者憲章は、内国歳入庁と関税・消費税庁が共同で策定したもので制定法ではない。またその内容も慢然とした表現（例えば「等しい公平さをもってすべての人を処理します」等）である。

ところが、日本は徹底した制定法準拠主義である。有名な判例をあげると「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については（中略）権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられ（中略）事前通知、調査理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない」（最高裁三小・昭48・7・10決）と判示している（傍線筆者）。この判決で明らかなように、日本の裁判所は、成文法で明定していないことを理由に、事前手続に係る独自の判断を放棄してしまった。したがって、国税庁がイギリスのような納税者権利宣言をしたところで、あるいは、国会でイギリスの納税者憲章と同種の宣言をしたところで、それは裁判規範には乏しいものである。その効果はせいぜい、地方自治体が「青色申告宣言の町」を標榜すると同程度のものでしかない。

一方、アメリカでは1988年に技術的雑歳入法（TAMRA）を議会で制定し、このJ編全体を「包括的納税者権利章典」と呼び、内国歳入法（IRC）で既に規定していた事前手続規定をいっそう整備している。また、連邦行政手続法（APA）は1946年の制定以来、税務行政もその対象として、租税手続を適用除外などとはしていない。

## 国税通則法の抜本改正が唯一の道

イギリスの納税者憲章が有効なのは、同国が慣習法の国だからであり、制定法準拠主義の日本にそれはなじまない。

そこでわが国に最も参考となるのは韓国の例と思われる。韓国では1996年国税基本法を改正して、第7章の2（納税者の権利）を新設し、①納税者権利憲章の制定と交付、②重複調査の禁止、③代理人選任権、④納税者の誠実性の推定、⑤調査の事前通知、⑥調査結果報告などの諸条項を法定している。これは、制定法によるアメリカ方式を採用した事前手続の整備と言えるものである。

わが国の国税通則法は、韓国の国税基本法、アメリカの内国歳入法と同じ法的位置づけを有する租税基本法である。それゆえ、事後救済手続に偏重した現在の国税通則法を抜本的に改め、税務行政における事前手続規定を明定することが、国際レベルからも求められている。

## 国税通則法で規定すべき事項

いま差し迫って求められることは、旧ドイツ行政法学の影響を断ち切り、税務行政の分野においても適正手続の法理を確立することである。その観点からすると、現行国税通則法第1条が「もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」とだけ規定するのは不適切である。21世紀の租税手続法としては「税務行政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」と明記すべきであろう。

また、新設したい手続規定としては、①代理人及び補佐人選任権、②調査の事前通知とその例外規定、③調査対象及び調査理由の開示、④行政指導の一般原則と書面交付、⑤弁明の機会付与と最終協議、⑥処分等の理由付記、⑦不服申立の教示、⑧特定職業人の守秘義務、⑨苦情申立てと税務オンブズマン、など多岐にわたる。

これらについては拙著「税務行政と適正手続（ぎょうせい）」に詳述してあるのでご参考に供して頂ければ幸甚である。