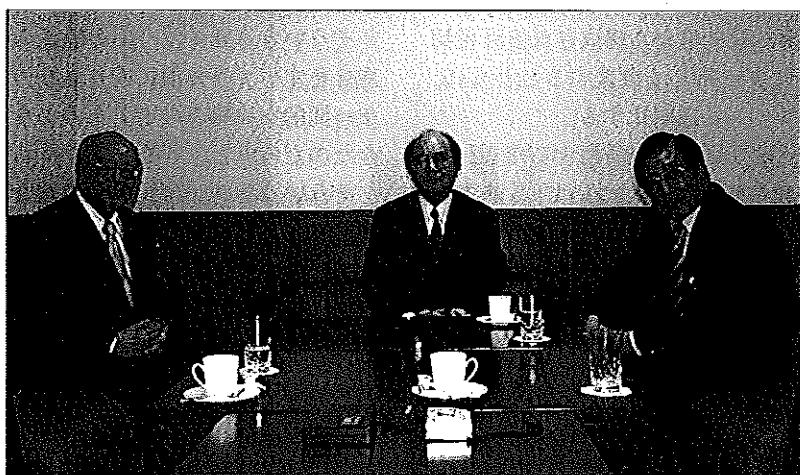


# 納税環境整備の目指すべき方向性

青木康國 弁護士  
 山本守之 税理士  
 三木義一 青山学院大学大学院教授・(司会)



山本氏

三木氏

青木氏

三木：今日は、税理士及び弁護士として第一線でご活躍になっている2人の先生にお越しいただき、政府税制調査会の下部組織としての専門家委員会のこれまでの委員会活動などについて忌憚のないご意見をいただきたいと思っています。

専門家委員会では、日本税理士会連合会、それから日本弁護士連合会等がそれぞれ団体としての意見を公表されていますが、今日、ここで先生方にお伺いするのはあくまで個人としての意見でございます。

私も、今日は一研究者として、先生方の率直なご意見等をお聞きしたいと思っています。

そういう意味で今日はこれからよろしくお願いをしたいと思います。

## ●昨年末の「税制改正大綱」について

三木：さて、昨年末に民主党政権は「税制改正大綱」を公表いたしましたけれども、これはいろんな意味で新しい動き、新しい税制改正の息吹がそこに示されていたわけですが、先生方は税制改正大綱及びその後の専門家委員会等のこれまでの議論などをご覧になって、税制改正大綱についてまずどんな感想をお持ちになられたでしょうか。

山本先生はいかがですか。

山本：まず、税制改正の改革の視点でございますが、従来の自民政権のときには「公平・中

立・簡素」ということを考えていったのです。ところが、民主党政権になって「公平・透明・納得」という考え方が出てきました。これがすべてを表しています。

三原則のうち「透明」「納得」は、自民党政権下では党税調が優位に立ち、密室で税制を構築していたことへの反省と考えています。

税制改正大綱では、次の2点を明らかにしています。

- ① これまでの与党と政府の税制調査会の機能を一元化し、政府の責任の下で税制改正の議論を行うため、政治家から構成される「税制調査会」を政府に新しく設置するとともに、税制改正プロセスを透明化する。
- ② 税制における既得権益を一掃するため、国及び地方の政策税制措置について、「基本方針」（「ふるい」）に基づき、今後4年間で、ゼロベースからの見直しを行う。また、租税特別措置等の適用実態を明らかにし、その効果を検証できる仕組みとして、「租特透明化法（仮称）」の制定を目指すとともに、地方税制において、所要の措置を講ずる。

①は、学者を中心とした従来の政府税制調査会の存在感のなさ、不公平を招来させた党税制調査会の密室性から新しく政府税制調査会1本とし、論議内容をオープンしたことを目指していますが、②の租税特別措置の検証は少なくとも平成22年度では進んでいません。

また、税制調査会自体はオープンになりましたが、学者を中心とする専門家委員会の小委員会では議事要旨だけの発表で、相変わらず密室です。

税制改正大綱を見ると、ご承知のように3章までは政治家が書いたということでしょう。見ればすぐわかります。4章は官僚が書いているということで、これもはっきりわかります。

3章まではこれからのあり方で議論すべきことがたくさんあります。ところが、4章の改正した部分が非常にスケールの小さいもので、そういう意味からすると、この改革はまだまだこ

れから、よくなるのも、悪くなるのもこれからだという感じがするので、本当は3章が一番重要なところなのかもしれませんが、4章は官僚が書いた言葉で、あまり期待していません。

三木：ありがとうございます。先生のご指摘はまさにそのとおりだと思いますが、ただ、もう一度、思い直してみますと、政権交代が起きたのは昨年9月です。それから税制改正について政府税調の仕組みを根本的に入れ替えて改正作業に入っていたわけですから、極めて短期間ですね。

そういう意味では、あの改正の中に民主党の理念をすべて具体的に盛り込むのは到底不可能な時間的な枠組みの中であのようなものが出てきたのだらうと思います。

そういう意味では民主党の理念は語られたけれども、具体的などころにはまだ十分に入り切れていないというのはそのご指摘のとおりだと思いますが、初めの第一歩としてどう評価するかということだらうと思います。

明治維新も一応完成するまで10年ぐらいかかったのではないのでしょうか。そういう意味ではまだ半年です。もう半年でいろいろぐらぐらしていますけれども、まだ半年程度だとみておいてもいいのではないかと思います。今のご意見を伺って改めてそれを感じました。

青木先生はいかがですか。

青木：私は、実体法だけでなく手続法も大切に「法の支配の原理」を重視している一人です。そういった意味で、今回の税制改正大綱では、特に手続法の方に関心があってしまいました。

というのは、私達が、日弁連や租税訴訟学会等を通じていろいろ主張してきた租税手続法を納税者の視点に立って大改正するというようなことについて、この税制改正大綱がやりましようとしているのは、大きな時代変革、それこそ租税手続法における革命がもしかしたらできるのかもしれないと思ったからです。12月のときにはそう読ませていただきました。

私達弁護士は基本的人権の擁護が使命ですので、国家権力対納税者というような問題のレベルではこれからもいろいろと発言させていただき、頑張っていきたいと思っています。そういう意味では、歴史的な意味がある大綱だなという認識を持っています。

三木：ありがとうございます。税制改正大綱に明記されたということは、政治的には大変重いですね。これは閣議決定でありますから、ここに明文で書かれていたということは、これはやはり速やかに実行を求められています。今、青木先生がおっしゃったように大綱に手続法関係が明記されたということは大変重いと思います。

そういう手続的な正義の実現に向けて少しずつ動き出しています。

青木：そうですね。それで先ほど山本先生がおっしゃった公平は、例えば納税者間の問題ですよ。今までは課税側が上から目線で納税者間の公平を重視していたと思うのですが、今回の税制改正大綱というタイトルの下に「納税者主権の確立へ向けて」という言葉が出ている。

これは明らかに、国民の主権者としての立場から法律も、租税法もこれからつくられていくのだという宣言だと思うのです。そういう意味でも非常に革命的と言ってもいいのかなという気はします。

三木：おっしゃるとおりです。大綱の中にサブタイトルがついて「納税者主権」という言葉が用いられたのは、恐らく日本の歴史上初めてだろうと思います。そういう意味でこの大綱は非常に新しい時代を切り開くものになるかもしれません。

それに加えて今回は文体が「である」調から「です、ます」調に変わりました。国民あるいは納税者に読んでもらいたい。訴えかけて、理解してほしい。それが先ほど山本先生がおっしゃった「納得」の税制へと何とかつなげようということでもあります。

そういう意味で、ようやく第一歩が踏み出されたわけですが、むしろ問題なのはこの第二歩と言いましょか、これからのことです。これをどう具体的にしていくのか。民主党政権が非常に華々しく打ち上げたこの税制改正のプロジェクトがどういうふうに具体化されていくか、これは本当に政権の評価を左右することになると思います。

その観点から申しますと、税制改正大綱が出た後、税制はしばらく動きがありませんでしたが、今年の1月末に専門家委員会が設置されて、政治家で構成されている税制調査会を補助する専門家の集団というものが、ようやくできたわけです。

## ●専門家委員会の議論について

三木：これを受けて税制改正作業の具体化に入るといってきになってきたわけではありますが、この間の専門家委員会の議論がもう既にインターネットではオープンになっており、本委員会の方はすべての議論がオープンになっています。小委員会の方は各委員の研究途上の問題などについても議論したり資料も中間段階のものが出てくるということで、原則非公開になっていまして、要旨のみしか載っていません。

資料はその提出した方々が了解したものについてはオープンにするという形で出させていたところだと思います。そういう意味ではまだその公開性のところでは若干の限定がありますけれども、いずれにしても、こういう形で専門家委員会の議論がスタートし始めたわけです。

先生方も税に関わる専門家として、かなり注目してご覧になっていただいていると思いますが、専門家委員会が発足して神野先生を委員長とするところで税制改正についての議論がいろいろとされています。山本先生はこの専門家委員会の議論に関連してこれまで税理士としてお感じになっている点、どんなことがございますか。

山本：大きく2つに分けていいと思いますが、

税制調査会は本体会議の全体会合の下に企画委員会があります。企画委員会の下に納税環境整備プロジェクトチーム、市民公益税制プロジェクトチーム、それから控除廃止の影響に係るプロジェクトチームができています。

しかし、これとはまた別に専門家委員会ができて、その専門家委員会の下に納税環境整備小委員会、基礎問題検討小委員会、最近では国際課税小委員会が検討されているわけです。

だから、税制調査会の方は結構いろいろな討議内容や資料が出ています。けれども、肝心の助言・報告をするという専門家委員会の小委員会の方が見えてはきません。小委員会の特別委員は官庁や特定の団体を代弁する人達の世界でしょう、何をやっているのかなという感じがしています。

三木：ありがとうございます。まさにそのものずばりというご指摘かなと思います。今の専門



山本 守之（やまもと もりゆき）

日本税務会計学会顧問、租税訴訟学会副会長、税務会計研究学会理事、日本租税理論学会理事、千葉商科大学大学院（博士課程）プロジェクト・アドバイザー、税理士。研究のためOECD、EU、海外諸国の財務省・国税庁等を30年にわたり歴訪。机上の理論だけでなく、現実の経済取引を観察し、公平な租税制度のあり方を考える。著書：『租税法の基礎理論』（税務経理協会）、『体系法人税法』（税務経理協会）、『税務形式基準と事実認定』（中央経済社）、『税金力』（中央経済社）、他多数。

家委員会が持っている困難な課題をむしろ山本先生からご指摘していただいたかなと思います。が、専門家委員会は当初は政府の税制調査会の基礎を形成するといいますか、政策の具体化の基礎をつくるために中長期的な、いわば民主党政権下におけるシャープ税制、シャープ勧告のようなものをつくることを意図してつくられていたといわれています。

それがご存じのように、実際に税制改正を行ってみますと、中長期的なことを言ってもいられない状況であることも徐々に明らかになってきて、この専門家委員会の位置づけが必ずしもはっきりしなくなってきたわけです。

そういう過渡期ですので先生のようなご意見があるのは確かかなと思っています。

青木先生は専門家委員会についていかがですか。

青木：専門家委員会ができた理由は、多分、政治家は専門家のいろんな意見を聞いた上で物事を決めようということだろうと思います。そういう意味で、まさに専門的な知識と論点整理は大事な仕事なのかなと思っています。そこに小委員会として納税環境整備小委員会ができて、具体的に税制改正大綱の納税者権利憲章とか、租税手続法の抜本的な改革ということが、具体的には国税不服審判所の改革とか、それから不利益処分の理由附記とかがテーマに挙がってきたこと自体が税制改正大綱が具体化したという意味では評価しています。

三木：ありがとうございました。今、青木先生のお話の中でも専門家委員会、本体の方の委員会から更にその小委員会として納税環境整備小委員会が今回、1つ設けられ、他方で基礎問題検討小委員会がありますが、今、この2つが動き出しております。

もう一つは、国際課税問題小委員会が一応、承認はされています。そういう状況の中で納税環境整備の論点等が検討され始め、インターネットでこれまでの経過が示されているところです。

## ●納税環境整備小委員会の課題

三木：この納税環境整備小委員会での議論について山本先生はどんな感想をお持ちですか？

山本：スタンスの問題ですけれども、一つは公開するかしないかという意味で、専門家委員会の議論は公開しないことになっていますが、せっかく自民党の暗闇の中から新しいものにして、税調自体はオープンにしたのです。

ところが、学者の方々が自由に発言できるように非公開にしたとされています。私に言わせれば公開できない意見なら言わなければいいのです。国民をちょっとなめているなと思っています。

例えば、納税者権利憲章の制定で権利を書くのなら、義務も書けというような学者意見が出ています。憲法に納税の義務があることは承知しています。しかし、アメリカでは納税者権利憲章がありながら、徴税実績を重視し、納税者の権利を踏みにじりがちな税務行政の執行側である内国歳入庁（IRS）に、納税者権利保障法を守らせ、その内容を実現していくためにIRS改革法を作り、IRSを法の番人から納税者サービスに変えました。

この改革法は1998年に提案されて、同じ1998年の6月に下院、7月に上院、そしてクリントン大統領が署名したのが7月22日です。

このような歴史を小委員の学者の先生に勉強してほしいですね。

出てくる議論をみていると、人間の権利を認めていないような議論がたくさんあります。例えば、納税者の権利を言うのであれば義務を書けとかね。なぜ権利憲章という問題が各国とも出てきているのかということを考えていない。

それから、納税者権利憲章を脱税を奨励するようなものだととらえる意見もありますね。

なお、税制調査会ではOECDの憲章を中心に検討しており、図表1のように1985年のカナダ

以来の憲章を列記していますが、正しくはフランス（1975年「税務調査における憲章」、1987年「納税者憲章」）、ドイツ（1977年に税務調査手続の適正化・透明化のための西ドイツ租税基本法改正）が最初です。委員の方は各国の憲章等の制定のいきさつを勉強して小委員会で発言していただきたいと思います。

三木：確かに公開の問題は私どもも悩ましいと思っているところでありまして、本来であれば、全部、オープンにした方がいいかもしれません。

ただ、基礎問題検討小委員会では、若い先生方の研究途上の資料等を皆さんと検討されるようですので、そういうまだ研究成果として固まっていないものについてオープンにすることは必ずしも好ましくないという判断があって、小委員会としては議事録については統一して要旨のみということにさせていただいたわけです。

そういう意味では、税調本体がかなりオーブ



青木 康國（あおき やすくに）

中央大学法学部卒業、政治学博士候補者検定合格（国士舘大学）。青木法律会計事務所所長、弁護士、税理士。日本弁護士連合会税制委員会国税通則法改正対策プロジェクトチーム座長、新司法試験考査委員（租税法）、事業承継協議会（中小企業庁）ガイドライン検討委員会委員、租税訴訟学会副会長。著書：「法的紛争処理の租税〈下巻〉—会社・倒産・国際租税」（民事法研究会）、「法律事務所の経理と税務」（新日本法規）、「実務租税法講義」（民事法研究会）、他多数。

ンになって、議論が見えてきたのと比べると少し物足りないところがあるのかもしれませんが。

先生がおっしゃった納税者権利憲章に関連して、小委員会ではOECDのデータをもとにして説明がされていますので、長年、この問題について研究をされている方からするともっと前からではないかというご指摘はよくわかります。

青木先生はいかがですか。

青木：私はたまたま日弁連から、ヒアリングに行ってきたさいと言われて、現実に約1時間、予定よりもかなり長い時間日弁連の意見の説明をしてきた人間なので、純粹に個人の意見というのとはちょっと離れてしまうかもしれませんが、私たち日弁連としてはまさにこの税制改正大綱の「納税者主権の確立へ向けて」というところから絶対離れないようにして、租税手続法を納税者権利保護法という名前をつけて制定し



三木 義一(みき よしかず)

中央大学法学部卒業。一橋大学大学院法学研究科修士課程修了。その後、日本大学、静岡大学、立命館大学大学院法務研究科教授を経て、青山学院大学大学院教授。税制調査会専門家委員会委員、同委員会納税環境整備小委員会座長、法学博士(一橋大学)、弁護士。著書：『よくわかる国際税務入門』(有斐閣)、『よくわかる税法入門』(有斐閣)、『給与明細は謎だらけ』(光文社新書)、『日本の税金』(岩波新書)、『実務家のための税務相談(民法編)』(有斐閣)、他多数。

ようということで、その中に納税者権利憲章も入れて、そして国税不服審判所に関しては国税庁から独立させて、内閣府に置こうと。それから、理由附記は例外なしに不利益処分については理由を附記せよという規定を置こうという改正案を出しています。

けれども、基本的に「納税者主権の確立へ向けて」ということで、国民の参加型民主主義という中で、税金も国民が納得して主体的に積極的に払っていけるような、国家と国民の信頼関係を築こうというシステムをつくらうというときに、何か納税者はほうっておけば税金を払わなかったり、隠してしまったりするというのを前提にしている考えもあるようです。

しかし、それはちょっと違うのではないかと。あくまでも納税者主権という参加型で、我々がこの国家を築いて運営していくのだ。そういう法律をつくらうという際に法律自体が国民を疑っていますというような姿勢からつくられるというのはどうも。やはり基本的な視点として、参加型の国民が自分たちがこの国を維持していくのだという租税手続法をつくっていくという視線をみんなで共有したいというのが、経験をした上での感想です。

三木：ありがとうございます。小委員会では具体的に納税者の権利憲章的なものをどういう形でつくるかということが一つの大きな課題になっています。

それから、2番目には国税不服審判所をどのようにより公正なものにするか。3番目には納税者番号制度をどのような仕組みにするか。それから更に細かい点でいいますと、現代型の租税に対する罰則のあり方を見直さなくていいのかということです。

更にもっと奥までいきますと、歳入庁構想に絡んで、それに関わる手続的、あるいはその徴収面も含めて、全体的な納税環境の整備に関わる論点を出さなければいけないということになってくるとは思いますが、今、差し当たり、課題

として検討されているのは納税者権利憲章です。

## ●納税者権利憲章とその具体化

三木：税制改正大綱でこれをつくりますと明記されておりますので、今、この具体化を図っていくわけですが、その具体化を図るに際して先生方が納税者権利憲章として具体的にイメージしているもの、こんなものをつくってほしいというものがあれば、先生方のこれまでのご研究も含めて日本型といえますでしょうか、日本型の納税者権利憲章としてこういうものが望ましいというものがあれば、是非、ご披露いただきたいのですが。

山本先生、いかがでしょうか。

山本：議論をしまして、一番役に立つのが小委員会から出てくる議事要旨です。例えば弁護士会に対してどういうことを言っているかという、国税通則法があるけれども、別途、なぜ権利保護に関する法律を設けるのだという委員の質問がありますね。これは1992年の参議院の予算委員会の答弁で当時の財務省がわが国の税務行政は国税通則法など、各税法の定めに従って納税者の権利を守るというのは適正に執行しているのだから、納税者権利章典など要らないと申しています。1992年のそのときの考え方を、現在の小委員会ですら委員や特別委員が言っています。官庁の代弁者になっていますね。

それから、納税者の権利について権利だけではなくて義務も書くべきではないかと。当たり前なのです。当たり前だけれども、OECDの報告は2003年に「納税者の権利と義務」が出てくる。この発言はそれが中心になっている。けれども、各国で現実に執行しながら出てきたのは納税者の権利なのです。

つまり、非常に強権的な執行が行われることに対して出てきたのです。まず、義務をとというのはちょっと頭の構造が違うのではないかと思うのです。これはそういう感じもしますね。

納税者権利章典の一番のもとになるのは、や

はり租税法の手續なのです。だから、どこの国の納税者権利章典も、当然、「法律なければ納税なし」ということから言って、例えばフランスは税務調査をする場合に何日にしますという通知が封筒に入ってくる。そして、入ってくる中に必ず納税者権利章典が入っているのです。

普通の国はもうそういう形になっている。それを、今、権利と義務などとやっている。小委員会は何を考えているのだと私は思っています。その辺はどうですか。

三木：ありがとうございます。今の点について青木先生はいかがですか。

青木：OECDのあれは覚書というのでしょうか、何というのか、そこで大したことはないですが納税者の義務が書かれていたり、イギリスのあれは法律ではなくて文書のような正規の法律ではないところにも若干の義務に関するものが書かれています。

実はヒアリングのときにも資料に出させていただいたのですが、「租税法研究」の20号で最高裁判所の裁判官を務められた憲法学者の伊藤正己先生が租税法学会で講演をされた記録が載っています。

そこに書かれているのは、要するに租税法は手續法も実体法も課税庁側に有利につくられている。なおかつ、それはわかっている課税庁側に立って判決を下すような裁判官がいると。だから司法による救済には限度がある。そういう法律そのものがそんなふうにつくられてしまっているということについては、租税法の研究者の先生方が立法活動で解決してくださるという方が効果がありますよという講演をされているのです。

このお話を伊藤先生がされたのは、1992年ですからもう18年ぐらい前ですが、現状、ほとんど変わっていない。つまり、課税庁側の目線に立った租税法から、今回、まさに税制改正大綱は納税者主権を真正面から見据えた法律に変えようという流れの中で納税者権利憲章という

きに特に義務規定を入れるべきとの意見を見てとても悲しいのは、納税者権利を確立すべきだということをさんざん言った上で、最後に「でも、義務規定をちょこっと入れてもいいのではないか」という論法だったらわからないのではないのですが、何かもう初めから「義務規定も入れるべきだ」というところばかりが目につくのです。

ですから、やはり納税者権利憲章という今までの歴史的に課税庁側の目線に立った法律がつくられてきてしまったというそれを大改革しよう。しかも、日本国憲法でもいろんな事情があって、納税の義務という規定があり、多分、それが理由で税を課す側の目線に立ってきってしまったと思うのです。

そこへ納税者権利憲章にまた義務規定などを入れたら、何のために権利憲章をつくったのかわからなくなってしまって、また相変わらず課税庁側の目線の立法解釈・運営がされていってしまうのではないかと思うのです。

ですから、私どもは義務規定を入れる必要など全くないというのは、私も実務もやってきた経験も踏まえてそういう考えで、今、活動しています。

三木：ありがとうございます。その問題は、今、おっしゃった納税者の権利と義務の問題はやはり日本の租税構造の基本的な問題にも関わってくると思います。従来、わが国の租税関係法制では例えば国税通則法に代表されますが、そこには納税義務の適正な履行の方を中心に組み立てられておりました。

いわば、納税者に義務を履行させるという観点から税法が構成されてきたのかなという気がするわけです。

政府がその義務に対応して、租税の支出も含めて適正に信頼を得られるような形で国家を運営してくれば、義務にされていても納税者はそれなりに払ってきたと思いますが、その信頼感がこの20年、30年の運営の中で国民から失われ

てしまったわけです。

したがって、国民は義務として税を払っても自分たちの社会にとって、また自分たちにとっても必ずしもいいものではないと思い始めた。したがって、納税者といいましょうか、国民は増税に対して非常に抵抗を示すようになった。自分たちが形成している社会であれば、必要であれば自分たちが税を負担するということは、普通は当然あり得る発想ですが、この2、30年、この政権交代以前の政治過程の中で国民からの信頼感が失われてしまって、政治家は増税を打ち出せなかった。

それで政権を維持するために何をしたかという、減税だけだったというのは御存じのとおりです。それがために、このように租税構造が非常にやせ細った国家になってしまったわけです。

こういう中で、現在、租税を含む財政構造を建て直さなければいけないという課題に直面しているわけです。こういうときに、税を負担してもらおう国民に今までのような義務の観点からだけで立ち向かって果たしてうまくいくかどうかということが問われているのだと思います。

民主党政権はそこを「納得」ということで、国民に納得してもらいたいという姿勢をはっきり打ち出したわけです。それが一つ、今回の納税者権利憲章につながっているのだと思います。

そういう意味では、今回の納税者権利憲章をきちんと制定することがむしろバランスのとれた租税構成につながっていくのだと、私などは思っているわけです。

山本：その権利憲章の位置づけですが、調べてみると、各国ともほとんど公文書でスペインとイタリアが法律ですね。しかし、ここでいう公文書は課税当局が発表して納税者の権利等をわかりやすくまとめた声明文、あるいは法律で規定している場合もありますが、納税者の権利を平易にまとめた公式文書だという位置づけです。だから、日本もそんな格好になるのかもしれないですね。

三木：その意味ですが、公式文書でそれに違反した場合に当該処分が無効になったりするの、違法になって取り消されたりするような意味での、つまり裁判規範性を持っているのか、いわば一種のスローガンとして政府はできるだけこうしますよというメッセージとして提示されているのかというところが問題になりますよね。

山本：今のところは後者ですが、当然に裁判規範性はあります。単なるメッセージではありません。

三木：いわゆるメッセージですか。青木先生、その点はいかがですか。

青木：私たちはもう数年前からこの問題を考えてきまして、ただのメッセージでは日本の場合、課税庁側の目線に立っている法律の中で、単なるメッセージでは弱いということで、やはり裁判規範になることを前提とした行為規範になるということで、先ほどありましたが、法律案をつくと。

ですから、今、私は納税者権利憲章は権利保護法の中の冒頭に近いところに総論的な入れ方もしますけれども、それぞれ関連部門でその納税者権利憲章に書かれていることを現実化できるような条文をつくるということです。

それで、なおかつ、国民すべてが善良な納税者ではなくて、やはり一部、税金を払わないような人もいますので、それぞれの各則のところでは原則は国民、納税者を信じるけれども、例外として、それでは都合が悪いときには例外的な規定で対応しますということもちゃんと考えてつくっているつもりです。納税者権利憲章自体に義務規定を入れるということは考えていません。

もう一つは、そういった裁判規範として納税者権利保護法自体はつくりますが、現実には例えば税務調査などのときに、当然、その納税者権利憲章を調査官が示してから税務調査をするということを私たちは当然の前提として考えています。

そのときに義務規定があったらどうなります

か。「あなたは税務調査のときにこういう義務があるんですよ」と、かえって義務のことが強調されてしまうのではないかと。

山本：諸外国で見ると、法律になっているのはスペインとイタリアです。スペインは納税者権利保障法、イタリアは納税者権利法、あと権利憲章というのが書かれています（図表1）。

三木：ありがとうございました。確かに裁判規範性を持たせるかどうかということも一つの今後の論点になってくるだろうと思います。

さて、今度は、日本で納税者権利憲章を具体的に導入するとした場合に独立した法律にした方がいいですか、それとも国税通則法の改正で十分でしょうか。山本先生、いかがですか。

山本：やり方は2つあると思います。一つは国税通則法に手続規定をきちっと入れて整理をするというやり方です。これには平成13年6月12日、衆議院の法制局でつくったものがあります。これはもう完全に国税通則法として税務調査の事前通知から書いてあります。

それと、それだけではなくて、国税通則法を直していくと同時に権利憲章、あるいは権利章典なるものをつくっていくというやり方と、2つあります。私は後者の方を考えております。

三木：国税通則法を修正して、それで独立のものをつくる。そういう方向ですね。

山本：そうです。国税通則法は通則法で今のような手続規定をきちっと入れますが、そのほかに権利章典は権利章典でつくるといことです。

三木：なるほど。では、青木先生も基本的に同じような考えですか。

青木：そうですね。私たちは日弁連からも、もう法案、要綱のようなものは出してありますけ

【図表1】 OECD加盟国における納税者憲章の制定状況(主な国)

(2009年11月現在：未定稿)

国名	納税者憲章	制定年(注1)	性格(注2)	備考
カナダ	納税者権利憲章	1985年	公文書	
ニュージーランド	納税者憲章	1986年	公文書	
イギリス	納税者憲章	1986年	公文書	○当初1986年に公文書として制定されたものは、2003年に事実上廃止。 ○2009年・財政法により、憲章の作成・公表の根拠規定を創設(2009年7月)。同年11月、歳入関税庁により憲章作成・公表。
フランス	①納税者憲章 ②調査を受ける納税者の権利と義務に関する憲章	①2005年 ②1987年	①公文書 ②公文書	①「簡便、尊重、公正」の3大理念に基づき、利用者と納税当局それぞれの権利：義務をわかりやすくまとめたもの。2005年5月に納税者委員会に提示された後、公表された。 ②1987年の租税手続法の改正により、税務当局が税務調査実施前に同意章を納税者に交付することとされた。
アメリカ	納税者としてのあなたの権利	1988年	公文書	○1988年の税制改正法において、納税者の権利等を簡潔に説明した声明文を財務長官が作成・配布することとされた。
アイルランド	納税者憲章	1989年	公文書	
スウェーデン	納税者権利憲章	1996年	公文書	
オーストラリア	納税者憲章	1997年	公文書	
韓国	納税者権利憲章	1997年	公文書	○国税基本法(1997年改正)により、国税庁長官が憲章の制定、告示及び交付を行うこととされた。
トルコ	納税者権利宣言	2005年	公文書	
オーストラリア	納税者憲章	2008年	公文書	
スペイン	納税者権利保障法	1998年	法律	—
イタリア	納税者権利法	2000年	法律	—
ドイツ	なし	—	—	—
日本	なし	—	—	—

(注1) 制定年とは、各国において最初に納税者憲章が制定された年であり、上記に示した納税者憲章が制定された年ではない場合がある。

(注2) 公文書とは、課税当局発表のもので、納税者の権利等をわかりやすくまとめた声明文あるいは法律において規定している納税者の権利を平易にまとめた公式文書をいう。

(出所) 税制調査会資料

れども、国税通則法とは別個の納税者権利保護法の第2章に「納税者権利憲章」という章を設けて、現在、そこに具体的に18項目ぐらい提示しています。

これについては日弁連の意見書にも出ていますし、それから、実は私どもはこの法律の改正運動でホームページをつくりました。「納税者

権利保護法を制定する会 (<http://bill-of-rights.jp/>)」ということで、ホームページに最新の細かいところまでも条文に近いような形にした要綱案を載せていますので、それも読んでいただければありがたいと思います。

三木：ありがとうございました。山本先生は具体的に今、どんな規定が、どんな手続規定が早急に導入されるべきだとお考えになっていらっしゃいますか。

山本：先ほど申し上げた衆議院の法制局でつくった国税通則法の改正の部分で何を入れてあるかという、その改正の法案がもうできているのですが、その法案は33条の2というのがあります、これは「税額の確定に係る調査等の質問又は検査の事前通知」というのがあり、事前通知のどういうものを決めて通知するかということ。それから、いや、それでは具合が悪いよというなら直すとかね。そういうことまで書いてあります。まず、それがあ。あるいは、なぜ調査をするのですかと。調査の理由を明らかにする。

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新旧対照表

(平成13年6月12日衆院法制局案)  
傍線部分は改正部分

#### 第4節 質問又は検査の事前通知等

(税額の確定に係る調査等のための質問又は検査の事前通知等)

第33条の2 国税庁、国税局、税務署又は税関の当該職員は、納付すべき税額の確定に関わる調査等のための所得税法第234条第1項の規定その他の政令で定める国税に関する法律の規定による質問又は検査（以下この条及び次条においてそれぞれ単に「質問」又は「検査」という。）をしようとする場合には、質問又は検査をする日の14日前までに、その相手方に対し、次に掲げる事項を書面により通知しなければならない。ただし、検査をしようとする物件が隠滅される等調査の目的を達成することが著しく困難になると認めに足りる相当な理由がある場合は、この限りでない。

一 相手方の氏名（法人については、名称）及び住所又は居所

二 当該職員の氏名及び所属する官署

三 調査を必要とする主たる理由

四 質問又は検査の根拠となる法令の条項

五 質問をする事項又は検査をする物件

六 質問又は検査をする日時及び場所

七 次項に規定する変更の申出に関する事項

八 その他財務省令で定める事項

2 前項の通知を受けた者は、当該通知をした国税庁、国税局、税務署又は税関の当該職員に対して、質問又は検査をする日時又は場所の変更を申し出ることができる。

3 国税庁、国税局、税務署又は税関の当該職員は、第1項ただし書に規定する場合において、質問又は検査をしようとするときは、その相手方に対し、同項第1号から第5号まで及び第8号に掲げる事項を記載した書面を交付しなければならない。

(税額の確定に係る調査の結果に関する情報の提供)

第33条の3 国税庁長官、国税局長、税務署長又は税関長は、当該職員が質問又は検査を行った場合には、当該質問又は検査の相手方に対し、当該質問又は検査に係る調査の結果に関する情報を提供する。

(出所) 中村芳昭監修・東京税財政研究センター編「税務行政の改革」(頸草書房、平成14年)262～264頁

三木：ありがとうございました。そうすると、今、差し当たり、先生が真っ先に導入すべき課題として考えていらっしゃるの、調査手続についての事前通知、それから調査理由の開示等の手続規定をこの機会にきちんと入れるべきだと。

山本：そうです。

三木：これは昭和40年ぐらいからずっと議論がされてきた問題ですよ。これがようやく入る

かもしれない。ようやくこういうものが立法の課題になってきたということですね。

山本：先ほどもお話ししました衆議院の法制局でつくったものは、全野党は全部賛成でやったけれども、自民党だけが反対で流れたということです。

三木：そうですね。それからようやく今日を迎えて議論ができるようになってきたわけですね。この手続については税理士の先生方もこれまでいろいろ苦勞をされて、弁護士先生方もそうですが、裁判でその手続が必要だという主張をされても、結局、先ほどの伊藤最高裁判官がおっしゃったように現行法では無理だということで、全部、一蹴されてきたわけです。

税金の場合は毎年のように改正もできるのだから、裁判で争うよりはきちんと立法で改正することが大事なのですが、これまでできなかったこと自体が日本の租税立法の一つの問題だったと思います。

調査手続の問題は、確かに、一つの大きな課題だろうと思います。

山本：それを言うっておかないと、日税連の意見の中では手続法を完備しろとは言っているけれども、納税者権利章典を作るべきだとはいつていない。非常にうまく逃げています。どうしてでしょう。そこが問題ですけどね。

青木：特にその税務調査関係についてはほとんど条文がないような状況ですね。これはやはり明治以来のお上がやってあげるのだという中で、ある種の人の支配、頭のいいお上がうまくやってあげるのだから法律は要らないよという感じで、それが戦争、第二次大戦で負けたときにほかのところではかなり入れ替わった面がありますけれども、どういうわけか、租税法の世界では明治時代の慣行がそのまま続いてしまっているのではないかと。

というのは、今、例えばもし税務行政、特に調査に関していいことをやっているよというのであれば、それを法律に定めればいいだけの話なのです。あとはやはり法律になっていないから、いろいろと納税者は信頼感が持てないということがあります。これはもう法治国家としては問題です。

だから、法律の整備をしようということについても、抵抗感が感じられる人がいるのは何なのかなど。租税法律主義は手続にも適用されるのですから、法で整備していくことが当たり前なのに、税務調査に関しては整備されていません。また、徴収法なども、もうほとんど裁量に任されているような感じで、その裁量に納得がいかにないで裁判にしても、裁量なのだから極端に不合理でなければ違法ではないというような判決が出てしまったりするわけです。

だから、この租税法律主義のもとで法律できちっと決めようということについては、本来、基本的合意があってもしかるべきだと、当然のことだと思います。

三木：ありがとうございます。本来、そうあってしかるべきであったと思いますけれども、これまでは裁量範囲が広がったわけですから、それをこのように法的に整備をしますと、その裁量の幅が非常に限定されることになりますから、それは今までそれだけの幅を持っていた人にとってはやはり抵抗は出てくると言わざるを得ないと思います。

ほかに手続のところでは青木先生がこの機会に、是非、検討すべきだと考えている手続にはどんなことがありますか。

青木：やはり、大体、皆さん同じ意見の部分はともかくとして、抵抗、意見が分かれるのが理由附記の問題で、その大きな理由としてはその理由を書くに経費がかかるとか、それから納税者が協力しないときにまで理由を書く必要はないではないかというような反対論がありますけ

れども、お客様からお金を払っていただくのに、お金を払っていただく理由も書かないでいいよと。そんなことが今の社会で通用するのかというのが、まず根本的なことですよ。

それで、なおかつ課税処分は調査をした上でなければしてはいけません。つまり、調査をしてこの人にはこういう課税をすべきだということをしちっと課税庁が決裁をしてやっているのですから、それを納税者側から見て自分が納得しないときに、一体、どういう間違いから課税されてしまったのだろうというそのポイントがわかればいいわけです。そのポイントさえわかればいいぐらいの理由は書けるのではないですかということです。

あと、その推計課税の理由が書けないということも、時々、意見で出ますが、推計課税は推計課税でどういう基準で推計しましたと。それと同時にその推計課税をせざるを得なかった理由、例えば帳簿がないとか、帳簿を見せてくれなかったとか、なおかつ推計の基準はこういう基準で課税しますと、そのぐらいのことは書いてほしい。だから、すべて、たくさんの理由を書けと言っているわけではなくて、その税目とか、あるいはその課税処分の具体的なケースに応じて納税者が何が論点か、争点なのかということがわかればいい。

そう考えていけば、理由が書けないということはある得ないと思います。そういう意味で、その理由附記に関しては例外なしに入れるべきだと思っています。

山本：私は問題になるのは理由附記と、それから更正請求期間です。

理由附記については、ご承知のように青色申告の特典、中には恩典などと言っている人もいますけれども、理由附記は更正という行政処分を行った場合の権利義務の問題として明らかにすべき問題であって、青色申告との関係でとらえるべきではありません。

更正処分という行政処分をしているのだから、理由を書くのは当たり前のことです。これも日税連の意見では理由を書くのは重加算税をかけた部分だけで、しかも青色申告をしている場合だけとしています。一体、何を考えているのかわからない。両方ともはっきり権利義務の問題ですよ。

青色申告の特典になっているために、相続税に青色申告はないですから、それから消費税に青色申告はないから、一切の理由を書かなくていいということになるでしょう。これでは権利義務の解決にならないでしょう。

それから、更正の請求、これはもう御承知のように課税庁が更正する場合は法定申告期限から3年、法人税は5年。けれども、納税者の更正の請求期間は1年となっています（図表2）。

なぜかという、課税庁が示しているのは課税庁が更正する場合、調査をする。その調査の期間があるからこちらが長くて、納税者の方がちょっと短くて当たり前だ。びっくりしてしまいました。その論理をそのまま日税連が使っているのです。

けれども、このところでは税務大学校がこの論点を書いています。例えば税務大学校論叢は更正期間が1年になっているからすぐ過ぎてしまう。過ぎてしまったらしょうがないから嘆願書で。嘆願書というのは、江戸時代に民百姓が奉行所に出したものです。それが残っている

【図表2】

区 分		期間制限(通常の場合)	脱税の場合
課税庁	増額更正	法定申告期限から3年(法人税については、5年)	法定申告期限から7年
	減額更正	法定申告期限から5年	
納税者	修正申告	法定申告期限から5年	—
	更正の請求	法定申告期限から1年(後発的事由の場合2月)	

(注) 申告納税方式による国税の場合について記載している。

のは日本だけ。しかも、税務だけです。

この嘆願書は納税者の税務調査に対する要望・陳情だから、更正する必要もないし、応答の義務もないとしています。これは税務大学校とか税務大学校にいたOBの大学教授が言っていますが、これも少し議論してもらわないといけない。

大体、更正の請求の期間が過ぎたらすぐ嘆願書を出せ、こんなことはもうやめましょうよ。

三木：ありがとうございます。いまだに「嘆願」という名称が使われていること自体、税務行政が時代に相応しくなくなっていることの象徴かもしれません。

しかも、1年以内の場合は更正の請求を広く認めるという建前であるにもかかわらず、1年以内であっても、更正の請求を認めないという事例がいろいろあります。

賦課課税の国ですと、一応、納税者も申告しますが、税額は書きませんし、税額を計算して処分をしてるのは税務署なのです。ところが、日本の場合は申告納税制度、しかも確定申告納税制度ですから納税者自ら税額を確定させなければいけない。そのため、自ら税額を計算して申告をする。これだけの手間暇をかけて協力しているわけです。

このことによって、そのコストが相当下がっているはずなのです。賦課課税の国は全員に処分書を送らなければいけませんから、それと比べたら日本は皆さんが非常に協力して税務行政を支えているわけです。

であれば、こういう納税者が間違えた申告についてはもっと幅広く救済してあげていいわけであって、もちろん、何らかの違法行為等があった場合はまたそれは別ですが、本当にうっかりしていた納税者を救済してあげることがなぜこんなに難しくなっているのかということが、むしろ問われなければいけないと思っているのです。

山本：かつて右山訴訟がありましたね。右山さんは最高裁で勝った。だから、課税されなくて

済んだ。けれども、争わないで、そのまま多額の税金を納めてしまった人がいる。その人たちはどうしたらいいのかというと、日税連の指導は嘆願書を出しなさいです。間違っていたのは国なのです。だから、間違った課税をした方が一言、ごめんと行って直すのが当たり前ではありませんか。

それを、その間違われた方が嘆願というのは、私には納得できないですね。

三木：だから、まだ本当にその税務行政の面では官と民とが対等化されていませんよね。そこをどう是正するかということが一つ、大きな課題だと思っていますが、その更正の請求制度については、青木先生は何かご意見はございますか。

青木：更正の請求については、本来、違法な行政が続いてはいけないという行政法の大前提があるのです。だとすると、更正処分がされるようなケースは違法な課税が進行して、違法な状況が存続しているということなわけです。

それについて誰が言い出すかによって、納税者側から言うのは1年で、課税庁側から言うのは3年とか5年というのは、本来、違法な課税があってはならないという大原則からすれば、時期が違うのはおかしいのです。

だから、私たちが日弁連を通じて言っているのは、課税庁が減額更正処分をできる期間は納税者のお願いではなくて権利として更正の請求をできていいではありませんかという話なのです。

ところが、それに対して減額更正の請求を延ばすのなら、増額更正も延ばすべきではないかと。どこからそういう理屈が出てくるのかわからないようなことを言っている意見があるんですよ。それもとても不思議なのです。

私たちはあくまでも違法な課税は黙視できないのですという中で、課税庁ができる期間と同じ期間、納税者が言えてもおかしくないでしょうということを言っているのに、納税者の減額更正の請求期間が延びるのなら、増額更正の課

税庁側の権利も延ばしたらというそれほどからそういう考えが出てくるのか、非常に理解に苦しみます。

山本：課税庁が是正しないという場合は、行政事件訴訟法37条の2を使って、義務付けの訴えができる。これについて東京大学の金子宏教授は『租税法』の14版の669頁で、「納税者は、更正の請求の期限の経過後であっても、更正の除外期間内なら義務づけの訴え（行訴法第3条6項1号、37条の2）を提起することができる」と解すべきであろう。」としています。

これはもう私がかねてから言っていることを、そのまま追認していますね。

三木：ありがとうございます。調査手続、理由附記、更正の請求などが取り上げられましたが、更正の請求については期間を延長することが大綱で示されています。山本先生はその期間の延長について何かご意見はありますか。

山本：私は非常に不思議に思ったのですが、第2回納税環境整備小委員会の議事要旨を見ると日税連が更正の請求の期間を何年と言っていないものだから、委員から逆に何年ですかと聞かれていますね。税理士として非常に恥ずかしいけれども、5年だったら5年ですよ。

というのは、2つ、理由があります。今、5年と1年で、一つは課税庁の書いた本を読むと、間違っても多く申告しても次の事業年度の決算のときに発見できるなら1年でいいというのと、それから自分の問題だから調査は必要ないとしています。これでは理由にならないでしょう。

やはり課税庁側の期間が5年だったら納税者側でも5年とすべきで、私はあくまでもこれは権利義務の問題として議論をする問題だと思います。課税庁から減額更正できる期間（5年）に合わせるべきですね。

青木：私はやはり、違法な課税状況を正すのに

人によって期間が違うということ自体が意味がないのではないかとことです。それも大きな理由ですよ。

## ●国税不服審判所の改革

三木：さて、次は審判制度です。この間、税理士の先生方が審判官になって雰囲気も変わってまいりました。また、いい判決なども始めていると思います。先生方が審判所制度をどう改革したらいいと思われているのでしょうか。

行政不服審査法の改正問題の中でより公正な審判制度にするということで、一応、原案としては、昨年、国税不服審判所を対審構造にする等々の改革案が出ましたが、今度の国会でこれは一応見送られました。

見送ったのは別に消極的な意味でやらないという意味ではなくて、もっとやりましょう、もっときちんとより公正なものをつくりましょうという意味で、今回、見送られたわけです。ですから、行政不服審査法の改正の問題もまた議論が出てくるとは思いますが、私どもの方はそれに先行して審判所制度のあり方を国税通則法の枠の中で再検討したいと思っています。

先生方は審判制度のどういうところをきちんと議論してほしいとお考えになっていらっしゃるのか、山本先生から教えていただけますか。

山本：審判所は第三者的要素をはっきりするための審判官の問題がまずあります。その審判官はどこに書いてあるかというと、国税通則法31条に書いてあります。31条は1号、2号、3号とあります。

### 国税通則法第31条（国税審判官の資格）

国税審判官の任命資格を有する者は、次の各号のいずれかに該当する者とする。

- 一 弁護士、税理士、公認会計士、大学の教授若しくは准教授、裁判官又は検察官の職にあった経歴を有する者で、国税に関する学識経験を有するもの

二 職務の級が一般職の職員の給与に関する法律第6条第1項第1号イに掲げる行政職俸給表(一)による6級若しくは同項第3号に掲げる税務職俸給表による6級又はこれらに相当すると認められる級以上の国家公務員であつて、国税に関する事務に従事した経歴を有する者

三 その他国税庁長官が国税に関し前二号に掲げる者と同等以上の知識経験を有すると認める者

山本：1号は「弁護士、税理士、公認会計士、大学の教授若しくは准教授、裁判官又は検察官の職にあつた経歴を有する者で、国税に関する学識経験を有するもの」。これが第三者性のある者というのをまず1号で書いた。

やっとなら2号に「一般職の職員の給与に関する法律の6等級以上の者、あるいは税務職の6等級以上の者」と書いてあるのです。ところが、実際には2号の人がほとんどで、この1号の人が審判官になるには審判所で試験官に選んでもらって、喜んで行くような場合もあります。

2号が大部分で、これで税理士がなればというのとはとんでもない話です。これは当然、なれるのです。それは法律の1号ですから。そういう要素がつくられているということ。これは第三者的な性格を有する者ということがあって1号に載せたのです。今の実際にやっていることは全然逆ということです。

私もいろんな国に行きましたが、審判所的な性格を持っているものは必ず第三者的な性格を持っています。例えば同業者団体の役員が審判官になってやるとか、問題は税務職員がやっているなどというのは、ほとんど外国ではありません。日本では税務職員もAという税務署の総務課長が審判官になって、何年かたって、今度、その人がBという税務署の副署長で帰ってくる。

これで第三者と言えますか。これからはっきりしなければいけない。だから、法律どおりやるなら、1号の人を主体にしなければいけないのであって、日税連では税理士を積極的に活用

することが望まれると。これが主体なのです。活用してくださいというのではないのです。

なお、国税審判官の構成等と公募の状況は図表3、4のようになっています。

三木：ありがとうございました。審判所制度はまずそれを支える人から始まる。審判官の第三者性を徹底すべきだと。現行法でも1号からすると第三者がなるのが原則だ。そういうご趣旨ですよね。

まさにそれは皆さんが求めている公正性の問題だろうと思います。審判制度、青木先生はいかがですか。

青木：まず透明性に関しては、今回、ほとんど皆さん、資料の謄写なども含めて意見が一致しているようですね。それで、大きく2つに分かれるのはまさに今言った人事の問題で、国税不服審判所の構成、作り方の方の問題ですが、その2つがあると思います。

一つは、私たちが考えているのは現在の国税不服審判所は国税庁の下にあって、組織上、下にあるということで、結果的に国税庁の通達に反するような裁決は最近でも十数年出なかったということが、如実に独立性がないことを表しているのではないかと国民が疑うに足りることだと思ふのです。

やはり、公正さというのは公正らしさということも大切で、公正らしさが保たれているから国民が裁決で負けても納得しなければいけないということになると思うのです。だから、そういう意味でやはり国税庁の下にあるということ自体、もうやめよう。

逆に、だったらもう完全に独立して準司法的な意味で独立行政委員会のような、完全に申立な機関にということも考えてみたのですが、そうすると今度は行政庁の最終処分ということが言えなくなってしまうのではないかと。

逆に課税庁側が争う、自分たちに不利な裁決が出たときに争う手段があつていいのではない

【図表3】 国税審判官等の構成及び任命権者

○国税審判官等の構成（平成22年4月1日現在）

官職	任用状況（出身）	任命権者
国税不服審判所長 1名	裁判官	国税庁長官が、財務大臣の承認を受けて任命（国税通則法78②）
首席国税審判官（支部所長） 12名	うち 裁判官（1） 検察官（1）	国税庁長官（国家公務員法55①）
国税審判官 153名	うち 裁判官（4） 検察官（3） 弁護士（3） 税理士（5） }（※）	国税庁長官（国家公務員法55①）

(注) 上記人員数は実数。

- (※) ・弁護士及び税理士は、いずれも公募による採用者。なお、平成19年に税理士4名、20年に税理士1名、21年に弁護士3名を採用。  
 ・弁護士・税理士から登用された国税審判官についても国家公務員法の兼業規則（国家公務員法103①、104）が適用される。  
 ・国税審判官の任期に特に定めはないが、一般的には、在任期間は2～3年程度。公募による採用者（任期付職員）の任期は3年。

(出所) 税制調査会資料

【図表4】 国税審判官の公募の状況

区分	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
募集数	10名程度	10名程度	若干名	15名程度
応募者数	39名	17名	17名	51名
採用者数	4名	1名	3名	未定
内訳	税理士4名(※)	税理士1名(※)	弁護士3名(※)	—
採用年月	19年7月	20年7月	21年7月	22年7月(予定)

(備考) 国税不服審判所調べ

(※) 採用者8名の採用時の平均年齢47.8歳、平均実務経験13.8年

(出所) 税制調査会資料

かということになってしまうと。不服申立ては今まで前置主義ですが、選択制に替えようという主張もしているのです。

そうすると、納税者が選択制の中で行政庁を頼って、そちらで助けてくださいと救済を求めたのに、最後に自分の方に有利な裁決が下ったと思ったら行政庁が裁判所に争うなどという道がつくられても、それは困るなど。

では、どうしたらいいという中で考えたのが、国税庁から独立させるけれども、内閣府に置いてということまでできるだけ中立性を持たせようということなのです。ただ、それだけでは足りないという問題が先ほど言った人事の問題があ

ると思います。

それで、一つ、現在は国税庁から来た人間が何年か勤めてもらって国税庁に帰って、最後の出世争いなどが絡んでいると。そういう中で独立したとは言えないのではないかとことですが、一つ、私たちが考えているのは国税庁と国税不服審判所の人事交流を禁止するというところで、人材の関係から国税庁から来るのはいいけど、終わったらまた戻りますというのはやめにしようということなのです。

それで、実はそういったことをやることによって審判官の数が確保できないのではないかとこと。今、現在、先ほど山本先生がおっし

やった31条の1号の人員が法律はあるけれども、なかなか人がいない。その一番の問題点は税理士にしても公認会計士にしても、基本的な日本のシステムからいって専任になってしまうと食っていけなくなってしまうし、何年かして帰ってきたとき、将来のお客さんの保証がなくなってしまうわけです。

アメリカのようにローファームのようになっていて、組織がお客さんを守ってくれるならいいのですが、日本はまだまだそこまでいいという中で、弁護士にせよ税理士にせよ、そういった危険負担をしてまで行くことは非常に厳しい。

では、どうするのかというときに、私たちは非常勤の審判官を大幅に取り入れてもいいではないかということなのです。

三木：ありがとうございます。この非常勤の審判官を入れるという制度は外国にはかなりあるだろうと思います。それから、人材不足の点については、御存じのように新司法試験制度になりまして、今、税法で合格している学生たちも出ております。今は就職状況もなかなか厳しいものですから、こういう審判官としてきちんと採用するという道もあるいはあるのではないかとはいえます。

山本：今のところもう一つは行政手続法です。行政手続法をつくったときに、大量回帰的に税務を行うのだから適用除外だと言っているのがほとんどです。だから、国税の反則事件に関するのも適用除外。質問形態の調査手続も適用除外。賦課徴収の処分も適用除外。そして、その他のものも適用除外で、単に適用されるのは賦課徴収に関する責任者の明示くらいです(図表5)。

だから、税務調査に来て「私は担当の何野誰兵衛でございます。この調査についての責任者は税務署長の何野誰兵衛でございます」と言うことになっていますが、実際にはやりません。

それだけです。そういう問題も基本的に考えなければいけませんね。

三木：そうですね。行政手続法の原則不適用をどう変えるか。あるいは今回はむしろ積極的に権利憲章などが整備されることに伴って、この問題も検討されるだろうと思います。

青木：今のことに関係しますが、私たちの意見として、国税不服審判所ですが、現在は所長の名前しか出ていないのです。現実にその審判をした人の名前が出ていない。やはりその名前を出そうというのが、今回、私たちが主張していることの一つなのですが、やはり人間は名前を出すことによっていいかげんな裁決は書けないという責任感が出るのではないかと。

三木：なるほど。

青木：あるいはその審判官を国会の承認ないし選任にしたらどうかとか、そういうことも考えています。今、私は山本先生のお話を伺っていて、更正処分とかそういうときに調査に基づいてやったときは調査担当官の名前も書かせるというのが、それだけしっかりした処分をさせるためにはいいのかなと。

山本：調査に行ったら、私は何野誰兵衛ですと。それで責任者はだれです。こう言いなさいというのがちゃんと書いてある。それをしゃべりなさいというのだけれど、小さい紙に書いたものを、これを見ながら言うのだけれど、ほとんどやっていません。

青木：異議申立てのときにその調査担当官から意見を聞くことを保証するという規定も設けて。

三木：ありがとうございます。審判所制度の改革についてはいろいろな課題があると思います。先ほど青木先生がおっしゃったその審判制

【図表5】 行政手続法における税務の適用

区 分		処 分	行政指導
国税の犯則事件に関するもの		適用除外	適用除外
質問検査等の調査手続に関するもの (例：質問検査権の行使、取引照会・各種のお尋ね)		適用除外	適用除外
国税の賦課徴収に関する処分 (例：更正・決定、滞納処分)		適用除外	
国税の賦課徴収に関する行政指導 (例：修正申告のしようよう、記帳及び記録保管指導)	(1) 「書面の交付」及び「指針の設定・公表」の規定		適用除外
	(2) (1)以外の規定（一般原則及び責任者等の明示）		適用
酒類行政事務及び税理士事務等についての処分及び行政指導		適用	適用
税理士会、日税連に対する税理士法に基づき行われる処分 (設立許可の取消し又は役員等の解任を命ずる処分を除く)		適用除外	

度のメリット、つまり行政内部の救済制度ですから、そこで納税者が勝てば課税庁はもう争えなくなるということと同時に、救済の範囲も本来違法な問題だけではなくて、不当な問題も救済できるという建前なのです。

ところが、現実の審判所、異議審理庁での異議申立てを見ると不当だから取り消せと言っても、なかなか正面からそれをやりませんね。今までその裁決で不当だから取り消すという裁決をしたものは恐らくないのではないかと思います。

恐らく、実務的にはこれはやはりおかしい、不当だと考えて取り消さざるを得ないかなという場合には何らかの違法な理由に無理やりくっつけて裁決をしているというのがどうも実情なのですが、もっと正面から、違法とまでは言えないけれども、普通はやらない処分を担当者がうっかりやってしまったよねという場合は、これはちょっと不当でしたということで取り消すぐらいのことがちゃんとされるべきなのではないかと思います。

山本：私はこういうグレーになっている理由の一つに、修正申告があると思います。日本の場合はほとんど調査があると修正申告。東京国税局の調査部の一部ぐらいのところになると、法

人は絶対に修正申告を出さない。

従来は所得の公示が修正申告を出すと明らかになってしまうから、という理由がありました。何しろ、新聞記者が所得の公示を見ていて、あっ、やられたということになってしまうからです。けれども、税務署とかほかのところはほとんど、90%ぐらいは修正です。

こういう国はあるのでしょうか。

三木：そこが一つ、大きな問題でしょうね。

山本：調査部の場合、更正する前に審理担当で完全にチェックをして、これで訴訟維持ができるかどうかというので検討した上で、これはだめ、これはだめとやって初めて更正してくる。

だから、本当は更正の方が税負担が少なくて済むんですよ。修正だとここはグレーでも課税するというのもあります。そういうところも問題だと思います。

三木：ありがとうございます。更正処分をしないで修正で済ませてしまうことの背景についてふれていただきましたが、納税者の納得の観点からどういう制度が望ましいのか、検討されるべき課題といえそうです。

山本：一つ追加したいのは、もう今年、改正になったからいいようなものですが、罰則の改正で大分負担が増えましたね。ところが、最高裁の裁判官をやった滝井繁男さんが消費税の仕入税額控除の要件となっている帳簿と請求書等の保存と提示の問題の最高裁判決で少数意見を出しています。

ここでは消費税の仕入税額控除の要件で帳簿・請求書の提示がない場合には、罰則を適用すべきなのに仕入税額控除を否認するのは罰則と実体法の適用を混合しており、租税法律主義に反するとしています。

青木：不当だから取り消すという点ですが、今回の私たちの改正案が法律になると、裁量でいろいろされているものがちゃんと法律で規定されるようになりますから、今、不当という問題が違法に随分変わると私は考えています。

## ●今後の課題

三木：わかりました。ありがとうございます。最後に今回の動きが今後どうなるか、もちろん、まだわからないわけですが、いずれにしても新しい手続法改正の動きが出てきたわけです。先生方に税制改正についてもっと広く、こういう状況の中で手続も含めて実体法も含めて、是非、こういう方向を目指せというご提言がありましたら、最後にお聞かせいただきたいわけです。

青木：司法改革の大きな流れの中で、やはり自由主義国家として自由人の主体的参加による政治というその中に裁判も入る。要するに自由人の主体的な参加によってこの国が成り立っているという国にしようというのは、租税法の世界では一番遅れているのではないかという気がするのです。

ですから、今回、この租税手続法の改正問題をきっかけにして、やはり、要するに真の自由主義国家、民主主義国家になるという国民参加型の租税制度、その結果、例えばスウェーデン型の社会民主主義になるのか、あるいは小さな政府になるのかは皆さんが考えて決めればいだろうと思いますけれども、あくまでも一人ひとりの納税者が納得して税金を払い、それによって自分が会費も払っているのだから政治に参加していこうという気になる。

そういう国家を目指してほしいという気がします。

三木：ありがとうございます。政権が交代して、新政権は「税制改正大綱」をまとめてその第一歩を踏み出したわけですが、その第二歩として「税制改正大綱」を具体化するためには、今日、先生方からお話があったような、さまざまな課題がございます。これらの課題は専門家委員会での論点整理を経て、最終的には政府税調で決定させることとなりますので、税調での議論に関心を持っていただきたいと思います。

本日はどうもありがとうございました。