

① 我が国の納税者権利保護制度に関する提言

納税者権利保護法の制定について

納税者権利保護法を制定する会

I 納税者権利保護法の意義

1 納税者権利保護法の必要性

(1) 我が国における租税法律関係を見るに、納税者の権利に、十分に配慮がなされてきたとは到底いい難い。我が国の租税制度においては、納税者の権利利益の保護・救済を図るための規定が乏しく、納税者の権利利益の保護・救済が不十分である。

例えば、一般法である行政手続法及び行政不服審査法の第1条では、国民の権利利益の保護と、国民の権利利益の救済を、それぞれに掲げているのに対して、基本法たる国税通則法の第1条は、「国民の納税の義務の適正かつ円滑な履行」をうたうのみである。これはすなわち徴税する側の論理に立つのみの立法であって、納税者の権利利益の保護・救済ということへの考慮にはおよそ思いが及んでいない。

(2) このような見地から見るとときに顕著であるのは、我が国には納税者権利憲章というものがないということである。例えば、G7諸国との比較で見ると、納税者権利憲章がないのは我が国のみであるということが、改めて指摘されなければならない。なお、納税者権利憲章という場合、①納税者

の権利を保護するための抽象的な文言を書き連ねたピラ状の1頁ないし2頁のパンフレットを指す場合と、②実定法に規定を置いて裁判規範としての性格を持つ場合とを混同することは避けるべきである。

後者の実定法規範があるのであれば、前者のピラ状の納税者権利憲章は、実定法規範によって定められているのが通常である。

(3) もう一つ厳しく批判されなければならないことは、日本国の租税法関係において、手続の重視という観点の著しい欠如である。手続の重視は、英米法流の適正手続(デュー・プロセス・オブ・ロー)に淵源を発しているのであるが、我が国租税法学においては、ドイツ法を継受したためであると考えられるが、この点が必ずしも十分に理解されているとはいえない。

適正手続の考え方の根本は、何らかの不利益を課するときには必ず正しい手続に則って行うべきであり、それによってのみ不利益を課することの正当性、妥当性が担保されるという考え方である。逆に手続が適正でなければ仮に結果が正しいものであろうとも、それは結果論にすぎないのであって、仮に結果に正当性、妥当性があったとしても、手続が不備であったことのみによって、当該結果は否定されなければならないというレベルにまで高められているところである。

(4) 日本の租税法規範において、不利益処分について、理由付記が青色申告の場合にしか求められていないことなどは、その典型である。先進諸外国との比較において見れば明らかなように、かかる理由付記の問題は到底先進文明国における法律関係であるとは考えられない。

理由付記の問題以外にも、税務調査についての法規範の整備がほとんどなされていないことも同様に驚愕せざるを得ない事柄である。

2 納税者権利保護法の単独法としての制定について

(1) そこで、法改正をして納税者の権利利益の保護・救済の規定を明定することを前提として、それを国税通則法の改正によって行うべきなのか、新たに納税者権利保護法の制定によるべきなのかという問題がある。

〔2〕 かつて提案された各種の国税通則法改正案は、内容的にはそれほど充実したものとはいえなかった。例えば、税務調査に関する規定を設けようとする試みがあり、それ自体は斬新であったが、内容は1か条に収まるほどの量にすぎなかった。これに対して、現在検討作業中の立法提言は、その全体を条文化した場合、優に100か条を超える量であって国税通則法の改正によることには適しない。

〔3〕 量の問題よりも本質的に重要なのは、納税者の権利利益の保護・救済に関する規定を網羅的・体系的に提示していくことの必要性である。現行通則法の改正によって諸規定を改正し、また新たな規定（税務調査に関するものが新たな規定の典型である。）を入れるとすると、ただでさえ雑然とした現行国税通則法がますます分かりにくくなり、かつ、納税者の権利保護の規定がばらばらとなって、その立法趣旨が明確とならない。また、現行国税通則法の第1条は、徴税側の便宜という色彩が濃い、これに行政手続法と行政不服審査法のそれぞれの第1条のような精神を盛り込むことは木に竹を接ぐようであって適当とはいえない。

そうすると、現行の国税通則法を二分して、租税手続に関する規定と納税者の権利利益の保護・救済関係の規定とを切り出して、「納税者権利保護法（仮称）」を新法として制定することが望ましいという結論に至る。

国税通則法のその余の国税に関する法律についての総則的ないし技術的規定は、対応する改正を経て、国税通則法として残ることとなる。

〔4〕 このようにすると、技術的問題点として、国税に関する法律の総則的規定が、2本の法律によって規定されているように見える。そのこと自体による不便の解消については配慮する必要がある。また、納税者の権利保護についての規定の一部は、現行国税通則法の改正を含むから、当該改正は納税者権利保護法の附則によって処理されることとなるが、そのことは本則の規定からは見えにくいので、納税者権利保護法の体系性が失われる恐れがある。

これらの問題は立法技術の問題に解消していくことが可能であろう。

3 納税者権利憲章はパンフレットか実定法規範か

〔1〕 納税者権利憲章という場合に、二つの相異なるイメージの差がある。すなわち、納税者の権利を保護するための抽象的な文言を書き連ねたピラ状の1頁ないし2頁程度のペーパーなりパンフレットを指す場合と、実定法に規定を置いて裁判規範としての性格を持つ場合がある。これらを混同することは避けるべきである。

〔2〕 納税者権利憲章についての実定法規範があるのであれば、パンフレット状の納税者権利憲章は、実定法規範によって定められているのが通常である。

〔3〕 ドイツの場合については、租税通則法等に権利保護規定がちりばめられており、形式的な納税者権利憲章との包括的な名称こそないにしても、これらの規定群が納税者権利憲章の実質を有するものであることは専門家の間では常識である。湖東京至『世界の納税者権利憲章』（中小商工業研究所、2002年）の第2章はドイツである。また、同書には、ピラとしての納税者権利憲章が掲載されている。

〔4〕 米国では、1988年から1998年までに、3次にわたる納税者権利憲章（Taxpayer Bill of Rights）が制定された。米国の租税法は、内国歳入法典が合衆国法典タイトル26として、単独法の形式をとるために、結果としては内国歳入法典の一部改正となるが、第1次から第3次にわたる納税者権利憲章の各々は、一体のものとして参照することができるし、それぞれの第1条に該当する条文に、ショート・タイトルとして納税者権利憲章とする旨の規定が置かれている。

4 納税者権利保護法の構成

〔1〕 以上を勘案して、納税者権利保護法は9章建てとすべきである。すなわち、

第1章 総則

第2章 納税者権利憲章

第3章 調査

第4章 処分

第5章 異議申立て

第6章 審査請求

第7章 訴訟

第8章 組織

第9章 その他の所要の規定の整備

(2) 第2章は、納税者権利憲章を実定法規範(裁判規範性のあるもの)として規定するものである。

第3章から第7章までは、①調査、②処分(課税処分及び徴収処分を含む。)、③異議申立て、④審査請求、⑤訴訟、という手続の流れに沿って規定を整備する。

第8章は、国税不服審判所の内閣府への編入、国税庁と国税不服審判所との人事交流の禁止、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。

第9章は、オンブズマン制度の導入、パブリック・コメント制度の導入、アドバンス・ルーリング(事前照会制度)の強化などについて手当する。

5 納税者の義務の記載は必要か

(1) OECD「納税者の権利と義務—実務ノート」については、これを非常に重視する向きがあり、これにならって納税者権利憲章には、納税者の義務も併記すべきである、と主張する論者がいる。

(2) かかる議論については、OECDの権利憲章がそれほど重要な文書であるのであろうか、という疑問がある。すなわち、

- ① 当該文書は、Tax guidance seriesの一つでしかなく、ガイダンスにすぎないものであること、
- ② 当該文書の表題もPractice Noteとあるのみであって、ノートにすぎないものであること、

③ 当該文書の12頁によると、租税委員会のapprovalがあるのみであって、「モデル租税条約」がOECDの最高意思決定機関であるOECDの理事会によって採択されたものであることに比較して、明白な重みの差があること、

④ 当該文書の8頁ないし11頁の部分は、Exampleとされているにすぎないこと、

⑤ 当該文書の各頁には、Confidentialとの記載があるが、Confidentialなものが納税者権利憲章であるとは、なかなか理解しにくいものであること、

等である。

(3) そうすると、OECD「納税者の権利と義務—実務ノート」については、モデル租税条約における「モデル」のような意義を持つような誤解を与えるが、モデルとはいふべきでない。すなわち、上記④のように「Example」にすぎないのであるから、「憲章モデル」という訳語を当てるべきでない。

(4) なお、一部論者は、標記文書に「義務」の記載があることを非常に重視するが、これには次のような疑義があるように思われる。すなわち、

① OECD租税委員会は基本的に、各国課税当局からエキスパートを派遣して構成されているのであるから、その意味では課税当局一般の意向を反映するものとならざるを得ず、そうすると「義務」が権利と並んで対等に記載されていることの意味合いを重視するべきでない。

② しかも、OECD標記文書において、義務の条項は項目数から見ても決して対等ではない。

③ 標記文書は、いくつかの国において納税者権利憲章が制定されるようになってしばらくして、2003年に租税委員会で採択されたものである。その後、これに触発されて、次々と各国において納税者権利憲章の制定を見るようになったが、OECDの標記文書に従って義務が権利と並んで対等に位置付けられているケースはないとはいえないにしても少ないと

いわざるを得ない。

- ④ 「義務」を強調する一部委員においても、英国ただ1か国を引き合いに出すのが精一杯である。かつ英国における弁護士制度の劣化という英国特有の背景事情を知らず、その結果として英国の納税者権利憲章の特殊性を考慮できていない。

6 納税者権利保護法は脱税者を保護するのみであってオネストでサイレントな一般大多数の納税者にとって利益にならないとの論点

(1) 「納税者権利保護法は脱税者を保護するのみであって、オネストでサイレントな一般大多数の納税者にとって利益にならない。」との問題意識を持つ論者がいる。法律学一般なかんづく憲法学の素養のないアマチュアの意見にすぎないが、一応検討を加える。

(2) なお、「納税者権利憲章の制定」ということ自体は、平成22年度税制改正大綱によって閣議決定済みのことであって、当該閣議決定は与件であることについては繰り返さない。

(3) 一般の実務の経験からして、大多数の租税争訟は、サイレントでオネストな納税者が、苛酷な課税実務に耐えかねて、怒りの余りに採算を度外視して訴えを提起し、理非曲直を明らかにしたいとしているケースがはなはだ多い。

主として、以下のような例がある：

- ① 租税法、租税手続についてよく勉強していない担当官による、実績として人事評価に有利になるから取りあえず増差税額があればよいとする調査の態度、
- ② 納税者の無知につけ込み、実際には問題点ではない問題点を問題点として納税者に突きつけ、それらについての課税は見逃すから、これこれの課税については修正申告の懇懇に応じるべし、として納税者の泣き寝入りを狙う調査態度、
- ③ 問題点を指摘した上で、当該問題点は重加算税の対象になると脅して、

重加算税の賦課決定はしないから修正申告の懇懇に応じなさいと欺罔する調査態度、

- ④ 減額更正の請求の期間制限（現行は1年）を徒過した場合に、窓口で「嘆願書」として提出するのでなければ提出を認めないとする態度（「嘆願」という下々の者がお代官様に向かって使用するような語を使用することを実際に強制するのである。）、

- ⑤ 徴収に関しては、国税徴収法が広範な裁量権を徴収当局に与えているために、非常に恣意的な執行がまかり通っている、
- などである

(4) すなわち、サイレントでオネストな納税者がサイレントであるのは、泣き寝入りしているからサイレントなだけである場合がしばしばあるのであって、決して課税及び徴収が適正に行われているからサイレントであるというわけではない。

II 納税者権利保護法の憲法的基礎

1 憲法第30条の規定における「義務」の意義についての補論

(1) 憲法第30条に納税の義務が明文で書かれており、納税者の権利が書かれていないことを重視する論者もいる。

(2) 以下は、台湾における納税者権利保護法草案総説明（2009年6月3日発行立法員議案関係文書院総第225号委員提案第8889号）よりの抜粋である（相澤拓也訳）。

これによれば、

「わが国の憲法は、法律の定めに基づく納税義務を規定しているが、また同時に平等権、労働権、財産権および生存権等の各基本権を保障することにより、人間の尊厳を維持しているため、政府の徴税が過度に厳格となって人民の権利を侵害してはならない。」

として、憲法の納税の義務の文言にのみ着目することなく、憲法の基本的人

権の各条項に配意した上で、「納税者権利保護法」を提案している。

この提案理由説明は、台湾政府の国会議員4名の提案人と国会議員15名の連署人によるものである。上掲の憲法第30条の文言解釈にこだわる議論と比較して、はるかに優れた見識のあるものであると考える。

2 適正手続についての補論

[1] 日本の租税法は、ドイツ法を継受したこともあって、英米法流の適正手続 (due process of law) ということについての議論の展開が十分でない。先進国にも例を見ない理由付記の問題などはその典型である。

平成6年10月から施行されている行政手続法は、適正手続の根幹である「告知、聴聞、弁解の機会の付与」を中心としたものであり、その第12条及び第14条を中心として、ナショナル・ミニマムとして定着している。

行政法規一般に比して、権利侵害規範たる性格の強い租税法において、かかるナショナル・ミニマムさえも満たしていないという現状は恥ずべきことである。

[2] 脱税者であるから権利保護の規定は要しない、というかの如き主張もその一環として捉えることができるのであって、脱税者かどうかを決定することそれ自体も適正手続の結果でなければならない。この点を理解しない手続軽視の発想が足利事件や証拠改ざん事件を生む土壌である。

[3] 納税者権利保護法及びその内容たる納税者権利憲章は、このような憲法第31条の精神を実定法規範としようとするものであって、何ら特別に新しいことを試みるものではなく、当たり前のことが欠落している法制度を、当たり前に戻そうとしているだけのことにすぎない。

要するに、近代立憲主義の精神を具現する日本国憲法の租税法制の領域における具体化であるにすぎない。

3 適正手続保障の観点からの憲法第30条の義務の解釈

[1] 憲法第30条は無条件に国民の納税義務を定めているものではない。

国民は、「法律の定めるところにより、」納税の義務を負うのであって、その場合における法律は、明治憲法における法律の留保の意味の法律でもなければ、形式的法治国家の意味の法律でもない。法の支配の内容の一である適正手続保障のある法律であって、納税の義務もそのような法律の下での納税の義務である。そして、納税者権利保護法は、かかる納税者の手続的権利保障を目指すものであるから、納税者権利保護法に納税の義務に関する規定を入れるべきであるという提言は、近代立憲主義の意味内容についての知識に欠けるものであって、論者には租税法規範を論じる資格はないというほかはない。

[2] また、日本の租税法制及び実務の現状は、憲法の納税の義務から導かれて、徴税側の便宜に資するのみのもとなっている感みがある。

平成22年度税制改正大綱は、その点を重視して、その標題に「～納税者主権の確立へ向けて～」と記した。かかる大方針の転換の意義を理解しない議論は、誠に軽率の誹りを免れないというほかはない。

4 納税者意識の涵養

[1] 現状では、納税者の多数を占める給与所得者については、源泉徴収制度と年末調整の組合せにより、その大多数が確定申告を要せず、課税法律関係が完了する。

その結果として、納税者としては、税務行政当局とはほとんど全く切り離された状況にあり、納税ということについて関心が及ばない。しかもほとんどすべての場合において、若干多目の源泉徴収をしているから、年末調整の結果として還付があり、還付を受けた納税者は何かしら得をしたような気分となる。これは、あえていえば「朝三暮四」というべき技巧である。

[2] この問題については、現今はいざ知らず、かつては旧大蔵省主税局内においてさえ、「愚民政策」であるという自嘲気味の評価が一般であった(このようなことを勘案すれば、納税者はサイレントでオネストであるとの正鵠を射てはいない議論は、語の通常の意味において愚民的である。)

かかる愚民政策というべき状況があるのであれば、「代表なければ課税なし」の標語が物語るような議会制民主主義の濫觴（らんしょう）たる租税制度についての有権者の意識の高まりを求め得るべくもない。

年末調整の廃止を唱導する意見もあったが、現在では、年末調整と確定申告との間での「選択制」が提唱されている。

税制調査会はこの問題を真剣に考慮する必要がある。

Ⅲ 納税者権利憲章

1 納税者権利憲章の内容

納税者権利保護法における納税者権利憲章の条項が、カタログ的なものとなるか、実定法規範として裁判規範性を持つものとなるかの問題は、実際には立法技術の問題にすぎないともいえる。最も想定しやすい規定振りは、第2章においてカタログ的に羅列して一覧性を与え、第3章以下においてその詳細を定めるということであろう。しかしながら、法文を書き下ろすについて、すべてではないが、第2章の条項のうちに、そのまま直ちに要件事実としての性格を持つ条項が想定される。したがって、問題は結局のところ、カタログか実定法規範かのオール・オア・ナッシングではないことになる。オール・オア・ナッシングという前提でアプリアリな議論をするのはあまり意味がないように思われる。

2 実際に想定される第2章納税者権利憲章の梗概

納税者権利保護法の第2章「納税者権利憲章」の内容として、試案として検討されているその内容は、下記のような12項目である。これら12項目は、現段階におけるものであり、更なる整理や加除を要するものである。これら12項目は、第3章以下における実定法規範たる各条項のカタログであるほか、それ自体として実定法規範性を有するものとするのが目指されている。

1 適正手続保障についての権利

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ない。

2 税務調査についての権利

納税者は、税務調査について次の権利を有する。

- (1) 実地調査について事前に通知を受けること
- (2) 実地調査の日時の変更を求めること
- (3) 実地調査において代理人又は代理人になろうとする者の立会いを求めることができること
- (4) 実地調査についてその調査の理由の開示を受けること
- (5) 臨検、搜索、差押に類する不当な調査を受けないこと
- (6) 調査の結果の通知を受けること
- (7) 課税の予告に対しては弁明の機会を得ることができること
- (8) 重複調査を受けないこと
- (9) 正当な理由なく書類、物件その他の情報の開示提供を求められないこと
- (10) 納税者は、情報の開示提供の要請が正当な理由に基づくことの説明を求めることができること

3 十分かつ適法に収集された証拠なしに処分を受けない権利

納税者は、十分かつ適法に収集された証拠なしに処分を受けることがない。

4 理由付記についての権利

納税者は、理由を告知されることなく課税処分その他の不利益処分を受けることがない。

5 権利利益の救済についての権利

納税者は、租税行政庁の違法又は不当な課税処分・徴収処分その他の処分、不作為、事実行為に対して、適正な手続によってその権利利益の救済を得ることができる。

6 中立かつ公平な裁判所において裁判を受ける権利

納税者は、租税に関する事件について、専門部の設置その他法の定めるところにより組織された租税法に精通した中立かつ公平な裁判所において裁判を受けることができる

7 差別的待遇を受けない権利

納税者は租税に関する法律に基づく処分に不服を申立て又は訴訟を提起したことにより、いかなる差別的待遇も受けない。

- 8 専門家の援助を受ける権利
納税者は、租税に関する手続のあらゆる段階で専門家の援助を求めることができる。
- 9 プライバシーの権利
納税者は、租税行政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。
- 10 民意の反映された納税苦情機関に対して苦情を申し立てる権利
納税者は、租税行政庁の職員による違法又は不当な行為に関し、民意の反映された公平中立な機関に対して苦情を申し立てることができる。
- 11 内部基準等を知る権利
納税者は、租税行政庁に対し、法令及び通達の解釈適用に際し利用される内部基準等の内容について、知ることができる。
- 12 租税立法ないし通達の制定に対して意見を表明できる権利
納税者は、租税に関する法律、命令等や行政庁による租税に関する通達について、その内容を事前に検討し、これに関する意見を表明することができる。

IV 手続の整備

1 調査手続

調査手続の概要としては、以下を想定すべきである。

- ① 質問権又は検査権の行使としての調査（以下「調査」という。）をするに際して、調査の対象者、範囲、及び手段について所要の規定を設けること
- ② 調査対象者の選定基準が作成、公表されること
- ③ 調査は事前通知を原則とすること
- ④ 代理人（弁護士、税理士等）の調査への立会いを認めること
- ⑤ 調査に際して、調査の理由を明らかにすること
- ⑥ 納税者権利憲章に記載した書面が調査対象者に交付されること
- ⑦ 調査の終了に際し、処分する場合を除き、不処分の通知をすること

- ⑧ 不処分の通知をした対象年度、税目について再調査が禁止されること
- ⑨ 処分をする前に、処分事由に係る説明、弁明、協議がなされること
- ⑩ 協議の結果、国税に関する法律の定め適合する限りにおいて、処分に代えて、合意により終了することができ、この場合にも再調査が禁止されること

2 処分手続

処分についての規定としては、以下を想定すべきである。

- ① 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（行政手続法12条対応）
- ② 処分については、文書によってその理由を付記すること（行政手続法14条対応）
- ③ 付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

3 更正の請求

〔1〕 現行制度では、減額更正の請求をできる期間が1年とされている。これが短すぎることにについては、一定の意見の一致を見ているところである。実務においては、1年の期間制限が徒過した場合に、課税当局の窓口では、「嘆願書」の提出を求め、「嘆願書」と記載した書面でなければ受け付けないという前近代的な官尊民卑ともいべき慣行が横行している。これを正すには、減額更正の請求ができる期間を、課税当局によって減額更正ができる期間に一致させる必要がある。

期間制限終了間際における減額更正の請求については、所要の規定の整備を図る。

〔2〕 なお、更正の期間制限を変更して、減額更正をできる期間制限と平仄を合わせるべきとの主張がある。更正の期間制限の件は、納税者権利保護

去とは切り離して議論すべきであるが、どうしても平仄を合わせなければ、別途の方策を考慮するにやぶさかでない。

[3] 納税者権利保護法と国税通則法との規定のデマケーションの問題として、減額更正の規定をどちらに置くこととするかの問題がある。更正の請求制度そのものが、納税者の権利利益の保護・救済を目的とするものであるから、更正の請求の規定群の全体を納税者権利保護法の内容として収納することが妥当である。

[4] 現在、租税特別措置法については、納税者においてその選択を誤った場合について、更正の請求のような修正の機会が与えられていない。この点は妥当でなく、期間制限を有する何らかの救済措置を手当すべきである。

4 争訟制度の機能不全の改善

[1] 現在の異議申立て、審査請求、2段階不服前置強制及び租税訴訟等の救済制度はすべて機能不全に陥っている。

[2] 国税不服審判所はその第三者性・中立性・公平性に対して極めて重大な疑念が持たれている。平成22年度税制改正大綱は、閣議決定をもって「国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。」と断じた。

国税庁に復帰すれば署長ポストが待っている審判官に公平性を期待することには無理がある。したがって、

① 国税不服審判所は国税庁とは切り離して、内閣府に置く、

② 国税不服審判所と国税庁との人事交流は、これを禁止する、とすべきである。このうち、①の点は、平成22年度税制改正大綱においても論じられている歳入庁構想とも関連があるので、特段の不都合はない。また、韓国における租税審判院は、国税・地方税・関税に関する統合的不服審査機能を有する組織として国務総理（首相）の隷下にある。これも一つの参考になるであろう。

[3] 裁判所における租税訴訟についても、主として裁判所の租税訴訟に

関する専門性の欠如の観点から不満が絶えない。したがって、

① 裁判所に租税訴訟専門担当部ないし合議体を設置して、裁判所の専門性を高めるべきである。実際にも、知財高裁にその例がある（特別の単独法によるものである。）。

② また、かねて批判の強い国税庁派遣裁判所調査官の制度を廃止して、公平性についての疑念を払拭すべきである、

③ 同じ理由によって、判検交流を禁止する、とすべきである。

[4] 現在の不服前置は廃止して、納税者は、異議申立て・審査請求・提訴の三つのどのルートを選択してもよいこととすべきである。

① 単なる過誤で簡単に救済が受けられるのであれば原処分庁に異議申立てを行えばよい。

② 裁判所よりも簡易かつ専門性の高い国税不服審判所に判断を求めたければ審査請求をすればよい。

③ 行政庁に対する不信感が強いのであれば裁判所に提訴すればよい。これらの選択を納税者の自由意思に委ねるべきである。

[5] 期間制限については、6月でこれを統一し、3月経過後に異議決定ないし裁決がない場合において次のステップを取ることができる場合についての調整の規定を置く必要がある。

5 総額主義と争点主義

[1] 現状では、訴訟物が処分の違法性一般とされているため、総額主義をとっており、このため訴訟において争点の差替えができることとなっており、納税者にとっての不意打ちが避けられない。

[2] さらに、かかる仕組みであると、差し替えられた争点については不服前置がなされていないことに注意しなければならない。すなわち、大量かつ複雑な租税訴訟については、論点を整理してから裁判所に訴えを提起すべきであるという不服前置強制の制度理由に対する明らかな矛盾である。

(3) 異議審理・審査請求審査・訴訟追行のすべての段階において、処分の際する理由付記に記載された理由のみを審理の対象とすべきである。その場合、理由付記に記載された理由以外の理由によって再度の処分をすることができることとするか、遮断効を認めて、それ以外の理由ではもはや処分をすることもできないこととするかについては意見が分かれよう。別の理由を探して新たに処分をすることを認め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、一応遮断効を制度化する方向で検討すべきである。

6 和解

(1) 異議審理・審査請求審査・訴訟追行のすべての段階において、和解ができるように法制を整備すべきである。

(2) 租税争訟における和解については、米国をはじめとして、一部先進諸外国にも立法例が見られるところである。

V その他の重要事項

1 その他所要の規定の整備について

- (1) オンブズマン制度を国政レベルでも導入する。
- (2) パブリック・コメントの制度の整備を図る。特に、法律については、グリーン・ペーパー、ホワイト・ペーパーのような制度を考慮する。
- (3) アドバンス・ルーリング（事前照会制度）を法定し、制度の整備を図る。

2 暦年中の税制改正の完結

(1) 現状では、暦年末に次年度の税制改正の太宗が決定され、財政年度末である3月末に税制改正法案が可決成立し、関係政省令と同時に4月初旬に官報に掲載されて公示がなされる。政省令の中身は、官報に掲載されて初めて有権者の目に触れるのであるから、その内容を理解することについては

困難があり、実際に制度改正の中身が十全に理解されるのは、6月に『所得税法のすべて』などの課税当局による解説書が出版されてのことになる。

しかしながら、この6月という時期は、個人所得税の納税義務者の課税年度である暦年のほぼ半分が経過した時点であり、納税者の権利保護の観点からは制度設計として重大な問題を含んでいるといわざるを得ない。

平成16年度の税制改正において、不利益課税遡及立法が問題となり、違憲訴訟が2件、最高裁に係属していることもこのような制度的仕組みの欠陥によるものである面がある。

(2) 対処案としては、税制改正は暦年末までに終了する、という案を検討すべきである。

9月から予算編成作業を始めて年末まで4か月を費やす主計局の状況とは異なり、主税局の税制改正作業は、実質的には10月なかばから開始されるので、3か月程度の前倒しは困難ではないとはいえないが、非常に困難であるというほどには困難ではない。

結 語

「納税者権利保護法を制定する会」は租税訴訟学会の有志によって構成されている。その理念、活動内容等については「納税者権利保護法を制定する会」のホームページ (<http://bill-of-rights.jp/>) を参照されたい。