

TCフォーラム研究報告 2020 年第 1 号 ©石村耕治「アメリカの納税者権利章典を読む」

TCフォーラム研究報告 2020 年第1号 主要国の納税者権利憲章を読む《アメリカ》

アメリカの納税者権利章典を読む¹

～わが国での納税者権利憲章づくりの展望

石 村 耕 治

(TCフォーラム共同代表・白鷗大学名誉教授)

2020 年 7 月 13 日補訂

課税庁が納税者を「お客様（カスタマー/customer）」扱いするのは世界の常識（グローバル・スタンダード）になってきている。多くの諸国では、課税庁職員が、納税者をお客様として礼儀正しくかつ敬意をもって、公平に接するのは当たり前になってきている。

納税者の権利利益を保護するために、議会は、繰り返し法律を改正してきている。一方、税金の申告を受け付け、調査や強制的な取立てをする課税庁も、課税手続の透明化に努力している。納税者にはどのような権利があるのかをわかり易い言葉で説明した納税者権利憲章を作成・アナウンスし、納税者や職員に周知・徹底をはかっている。

わが国は、納税者の権利利益を保護し透明にするために、立法府（国会/議会）が、課税手続の法律を改正するのは待ったなしである。また、課税庁も、納税者にはどのような権利があるのかをわかり易い言葉で説明した納税者権利憲章を作成・アナウンスし、納税者や職員に周知・徹底する必要がある。納税者サービス・スタンダードをあきらかにし、そのスタンダードにしたがって課税庁職員が納税者と接する仕組みづくりが急がれる。

■ 世界中で「納税者憲章」制定ラッシュ

欧米諸国では、公務員は、文字どおり“パブリックサーバント”、つまり“一般の人たちへの奉仕者”である。したがって、課税庁が、納税者をカスタマー（お客様/customer）として接することは常識である。

近年、先進各国では、課税庁が、お客様である納税者に接する際の「納税者サービス・スタンダード」を明確にしてきている。そのため、「納税者憲章（Taxpayer's Charter）」や「納税者の権利宣言（Declaration of Taxpayers

¹ 本報告は、著者の個人的な見解や分析を表したものである。TCフォーラムの共同代表としての見解ではないことを断っておきたい。

Rights)」などの制定、租税手続法改革のラッシュが続いている²。わが国は、こうした流れに完全に遅れてしまっている。納税者サービス・スタンダードをあきらかにし、そのスタンダードにしたがって課税庁職員が納税者と接する仕組みづくりが急がれる。

■ 納税者サービス・スタンダード確立の動き

・ フランス	1975 年	税務調査における憲章、1981 年	租税手続法典制定
・ ドイツ	1977 年	租税基本法改正	
・ カナダ	1985 年	納税者の権利宣言。その後、2007 年	納税者権利章典を制定 ³
・ イギリス	1986 年	IR（内国歳入庁）納税者憲章。	
	1991 年	IR 新・納税者憲章	
	2006 年	HMRC（歳入関税庁）サービス公約	
	2016 年	HMRC あなたの憲章 ⁴	
・ ニュージーランド	1992 年	IR（内国歳入庁）お客様（納税者）憲章 ⁵	
・ アメリカ	1986 年	アリゾナ州「納税者権利章典法」を制定。以降、各州で	
		次々と同様の法律を制定	
	1988 年	IRS・納税者としてのあなたの権利（その後改定）	
	1988 年	連邦第一次納税者権利章典法（T1）制定。	
	1996 年	第二次（T2）制定、	
	1998 年	第三次（T3）制定	
	2016 年	第四次（T4）制定	

² 名称は、国（州）により異なる。カナダのように、当初は「納税者の権利宣言（Declaration of Taxpayers Rights）」、その後は「納税者権利章典（Taxpayer Bill of Rights）」の名称を使っているケースもある。また、英文表記も「taxpayers rights」、「taxpayers' rights」、「taxpayer's rights」のように、さまざまである。本稿では、統一した名称として「納税者権利憲章（taxpayers rights charter）」、「納税者権利章典（taxpayer bill of rights）」の表記を用いる。納税者権利憲章一般については、拙著『先進諸国の納税者権利憲章－わが国税務行政手続きの課題（第 2 版）』（中央経済社、1996 年）、湖東京至編著『世界の納税者権利憲章』（中小商工業研究所、2002 年）、望月爾「納税者権利憲章の国際的展開」立命館法学 2013 年 6 号（352 号）、石村耕治「納税者の権利保護のための納税者サービス改革の課題」月刊税務事例 41 巻 4 号、石村耕治「開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する(1)～(5)」税務弘報 55 巻 5 号～11 号。なお、納税者権利憲章がカバーする範囲を、目に見える現実空間（リアル）な税務に加え、電脳空間（ネット/オンライン/デジタル）にまで広げる必要性が指摘されている。以下、筆者 HP 最終閲覧は 2020 年 2 月 20 日現在。

³ Available at:
<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/taxpayer-bill-rights.html>

⁴ Available at:
<https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>

⁵ Available at:
<https://www.classic.ird.govt.nz/resources/b/c/bccdf4004ba3d313a262bf9ef8e4b077/ir614.pdf>

2019 年 納税者ファースト法制定

- ・ オーストラリア 1997 年 納税者憲章⁶
- ・ 大韓民国 1996 年国税基本法改正、1997 年 納税者憲章⁷
- ・ OECD 1990 年「納税者の権利と義務～OECD 各国の法制調査」発表
- ・ その他、台湾⁸、インド、南アフリカ、ルワンダなどのアップ・カミング諸国を含めて、納税者サービス・スタンダードや納税者憲章を制定・アナウンスし、租税手続を整備する諸国が急増

■ 納税者保護のアプローチ

「納税者の保護」をはかろうとする場合には、大きく「古典的なアプローチ」と「現代的なアプローチ」の 2 つがある⁹。

■ 「納税者の保護」の方法(アプローチ)

古典的なアプローチ《納税者への脅しを強める「ハード・アプローチ」》

執行中心のアプローチ(enforcement-focused approach)である。つまり、税務調査の強化・罰則(附帯税など)の強化・一般的な租税回避規定の創設などで、“納税の義務”の遂行を強調し、いわゆる「自発的納税強制(voluntary tax compulsion)」により、税金を徴収するやり方である。悪質な納税者を見せしめにする一方で、善良な納税者は保護するという姿勢のアプローチである。

納税者の保護の制度化についても、裁決・判例・行政先例などが認めた範囲で、最小限の法典化・租税手続の整備をするやり方である。どちらかといえば「課税庁が主役」のアプローチである。課税庁は、税務調査に専念し、有償・無償を問わず、税務支援を含む広範な納税者サービスは、税務の専門職団体などへアウトソーシングするというやり方も、この種のアプローチの 1 つに分類される。

現代的なアプローチ《納税者サービスの徹底を基本とした「ソフト・アプローチ」》

サービス主導のアプローチ(service-oriented approach)である。つまり、国民・納税者に「自発的納税協力(voluntary tax compliance)」を求めるために、「職員の服務ルール」の改

⁶ Available at:

<https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--charter/>. また、ATO (Australian Taxation Office/オーストラリア国税庁) は、納税者憲章を日本語でも公表している。

<https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Japanese/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know-in-Japanese/>

⁷ 阿部徳幸「韓国における納税者権利保護の動向」(2019 年 12 月) 日本租税理論学会会報 59 号参照。学会 HP Available at: <http://www.j-ast.com/>

⁸ 相澤拓也「台湾の納税者権利保護法案」立命館法学 326 号参照。

⁹ See, L. Lederman, “The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance,” 64 Ohio St. L.J. 1453 (2003).

善やカスタマー・サービスの質的管理(QC)基準の強化を含む納税者サービスの徹底」＋「大胆な手続的権利の保障の仕組みを法制化」双方の面での改革をすすめる。これにより、抜本的な“納税者の保護”をはかる方法である。「国民・納税者が主役」のアプローチともいえる。

こうしたアプローチを採用したのがアメリカやイギリスである。アメリカの場合は、1998年にIRS再編・改革法(RRA=IRS Restructuring and Reform Act of 1998、通称「T3」)で実施した。これに伴い、課税庁(IRS)が「すべての納税者に最高のサービスを提供する」方針をうたったIRSの使命宣言「納税者としてのあなたの権利(Your Rights as a Taxpayer)」を公表した。従来の「クライアント・サービス」の手法から、民間の「カスタマー・サービス」手法の導入による納税者サービスの徹底、課税庁職員の服務ルールの適正化、租税手続の適正化・透明化を進めた¹⁰。さらには、税務支援制度の強化・多角化、大胆な市民ボランティアの活用をはじめとした「国民の国民による国民のため」の申告納税制づくりを進めた。

■ サービス主導のアプローチ(ソフト・アプローチ)選択の理由

イギリスやアメリカ、オーストラリアなど、多くの諸国では、サービス主導のアプローチ(ソフト・アプローチ)を選択するようになっている。この背景には、次のような理由がある。

■ なぜサービス主導のアプローチ(ソフト・アプローチ)を選択するのか

- ・申告納税制度の仕組み、自発的納税協力の理念を徹底する意味において、“罰則の強化＋課税庁職員の増員で、税務調査の回数を増加させる”といった古典的な手法は、時代遅れである。税務行政サービスの質的改革が問われている時代にはなじみにくい。
- ・「自発的納税協力の強化・納税者サービスの徹底」対「税務調査・罰則の強化」でみた場合、前者の策の方がコスト・パフォーマンスがよい。幅広い民のカスタマー重視の経営手法の導入・サービス化が時代の流れに沿う手法である。
- ・とりわけ、罰則の強化策は、調査・附帯税の対象となった納税者と、調査・附帯税の対象とならなかった納税者との間での“不公平・不満”を拡大する懸念がある。申告納税制度への信頼を広げるためにも、ソフト・アプローチが適切とされる。

¹⁰ 近年、諸国の課税庁は、これまでの「クライアント(client)」ということばに替えて、「カスタマー(customer)」ということばを使うようになってきている。この背景には、課税庁と納税者との間の課税関係(租税関係)を、権力関係、課税庁優位にとらえる考え方を薄め、双方を対等関係、つまり民間の債権債務関係と同等にとらえ、課税庁や税務職員に「お客様」である納税者の権利を尊重する姿勢をより鮮明にするように求めるねらいがある。

《Contents》

◎アメリカの納税者権利憲章：納税者権利章典法

- 1 諸州の納税者権利章典
- 2 税金別の納税者権利章典をアナウンスする州もある

◎ 連邦レベルの納税者権利憲章

- 1 連邦税制と税務組織の特質
- 2 納税者権利章典の所在
- 3 相次ぐ納税者権利章典法の制定
 - (1) T1 のあらまし
 - (2) T2 のあらまし
 - (3) T3 のあらまし
 - (4) T4 のあらまし
- 4 T4 のもとでの「納税者としてのあなたの権利」
- 5 トランプ政権の納税者フォースト法
～トランプ版「納税者権利章典法」を読む

◎わが国で頓挫した納税者権利憲章の制定

- 1 頓挫した民主党の納税者権利憲章づくり
 - (1) 幻に終わった納税者権利憲章づくりの経緯
 - (2) 納税者権利憲章が税制改正案に盛り込まれた理由
 - (3) 納税者権利憲章案が消えた経緯
 - (4) 納税者権利憲章の火が消された舞台裏
- 2 なぜ再チャレンジが必要なのか
- 3 問われる単一争点運動体の政策実現手段
- 4 自治体レベルでの納税者権利憲章を制定し、
国レベルまでステップアップする手法とは
- 5 名古屋市の納税者憲章制定の動き

◎むすびにかえて～TCフォーラムは二刀流で再チャレンジしよう

◎アメリカの納税者権利憲章：納税者権利章典法

アメリカにおける納税者権利憲章の特徴は、従来から保障されている納税者の権利に加え、あらたに納税者の権利を保障するための法改正を行い、かつ、納税者の権利を分かりやすい言葉で文書にまとめてアナウンスし、納税者や課税庁職員に周知・徹底する形をとっていることである。

アメリカは、連邦＋州＋地方団体からなる連邦国家（federal state）である。わが国のような単一国家（unitary state）ではない。

1 諸州の納税者権利章典

アメリカにおける納税者権利憲章である「納税者権利章典法（taxpayer bill of rights）」は、当初、州レベルで制定された。1986 年にアリゾナ州が「納税者権利章典法」を制定したのがはじまりとされる。それ以降、各州で次々と同様の法律を制定していった。各州が制定する納税者権利章典法の内容はまちまちである¹¹。カリフォルニア州のように、連邦の納税者権利章典法（1996 年の T2）の影響を受けて、1997 年に州独自の納税者権利章典を制定した州もある。

アメリカの場合、各州が憲法をもっている。多くの州では、州憲法（State Constitution）に、立法府（州議会）に対して、納税者の権利や課税庁の責務などを分かりやすい言葉でまとめて文書でアナウンスし、納税者や課税庁職員に周知・徹底するように求める規定をおいている。

例えば、フロリダ州は、州憲法第 1 章 25 条で、州議会に納税者権利章典（Taxpayer's Bill of Rights）を制定し、アナウンスするように求め、次のように規定している。

【図表 1】フロリダ州憲法第 1 章 25 条【納税者権利章典】

州議会は、一般法で、明瞭かつ平易な言葉で納税者の権利および義務ならびにこの州の法律のもとで納税者を公正に取り扱う政府の責務を、納税者権利章典にしかつ説明しなければならない。

これを受けて、フロリダ州議会は、1992 年に、次のような州納税者権利章典（Florida Taxpayer's Bill of Rights）を制定し、アナウンスしている。憲章は 21 項目からなるが、一部を抜粋し紹介（仮訳）する。

¹¹ アメリカ諸州の納税者権利章典について、多少古くなっているが、詳しくは、石村『先進諸国の納税者権利憲章（第 2 版）』（中央経済社、1996 年）第 14 章 165 頁以下参照。

【図表2】フロリダ州納税者権利章典（抜粋）

フロリダ納税者権利章典

あなたはフロリダ州法のもとでのあなたの権利を知っていますか？

州課税庁 (Department of Revenue) は、フロリダ州税法を公正かつ効率的な方法で執行する責任を負っています。自発的納税協力、すなわち、すべての納税者に自身が負う税金の支払、をお願いすることは、州課税庁の重要な使命の1つです。また、州課税庁は、納税協力をモニターし、納税者が税法を遵守していない場合には必要な手続をとるように求められています。納税者権利章典の規定は、州課税庁が必要な手続をとる際に納税者のプライバシーや財産を保護するものです。

1992 年に、フロリダ州議会は、納税者権利章典をつくるための法律を制定しました。納税者権利憲章とは、納税者と州課税庁双方の権利や義務を非専門的でわかり易い言葉で簡潔に説明する文書です。このパンフレットは、フロリダ州法 (州法典 312.015 条) が認める基本的な権利をリストにしたものです。

- 1 納税支援の一環として、質問や請求した情報や正確な回答をすみやかに受ける権利
- 2 納税者権利擁護官 (taxpayers' rights advocate) に支援を求める権利。納税者権利擁護官は、州課税庁職員による不満足な応対に対する納税者からの苦情のような、州課税庁の通常の行政機構を通じて解決できない納税者からの苦情や問題の解決にあたる責任を負っています。納税者権利擁護官は、州課税庁がその行為を続ければ納税者が取り返しのつかない損害を被ると判断する場合には、執行停止命令を発することができます (州法典 20.21 条 3 項、213.018 条)。
- 3 州課税庁と行政的折衝をする場合にはいつでも弁護士その他資格のある代理人に代理してもらうまたは相談する権利、州課税庁による課税処分または徴収の際の面談を録音する権利、州課税庁職員に専門職らしい丁重な扱いを受ける権利、および、犯則調査や内部調査の場合を除き、合理的な時間と場所で調査や帳簿の調査や面談を受ける権利 (州法典 198.06 条、199.218 条、201.11 条 1 項など〔以下、邦訳・略〕)
- 4 〔邦訳・略〕
- 5 調査対象に選定された理由や、調査、不服申立ておよび徴収手続中に保障される手続、救済措置や権利についてわかり易く説明した、非専門的文書を受け取る権利。こうした権利には、この納税者権利章典に書かれた権利のみならず、調査後変更額、査定予定額、査定額や還付の否認などの根拠の説明を受け、増差額、経過利子または加算税額を表記し、かつ、その納付に応じない場合にはどのような結果になるのかをわかり易く説明を受ける権利も含まれます。
- 6 緊急差押えの場合を除き、滞納者の財産を占有取得または換価、封鎖などの徴収行為をするに先立ち通知を受ける権利、および、滞納額を納付するかまたは不服審査を請求するかの通知を遅くともその期限の 30 日前に受ける権利 (州法典 198.20 条、

199.262 条など〔以下、邦訳・略〕

7 〔邦訳・略〕

8 正式な手続きかどうかを問わず、調査または徴収において不利益な処分が行われた場合に審査を請求できる権利、および、納税者がフロリダ州法のもとで活用できる課税以外の他の行政救済を求めている間は、合理的な期間にわたり処分の執行開始の停止を求める権利(州法典 120.80 条 14 項 b 号、213.21 条 1 項など〔以下、邦訳・略〕)

9 税務情報を部外秘としてもらう納税者の権利(州法典 213.053 条)

10～20 〔邦訳・略〕

21 州課税庁に、州税法を公平に、えこひいきなく適用を受ける権利

2 税金別の納税者権利憲章をアナウンスする州もある

州によっては、税金の種類別に納税者権利憲章をつくり、アナウンスしているケースもある。例えば、ジョージア州やテキサス州など多くの州では、州内の地方団体の主要な財源になっている税金である固定資産税（財産税）に固有の納税者権利憲章、つまり「財産税納税者権利章典（Property Taxpayer Bill of Rights）」を、州が制定し、アナウンスしている。

また、天然資源が潤沢にあることで知られているノースダコタ州（ND 州）のように、主要な税金別に、それぞれの特徴を織り込んだ包括的な納税者権利憲章をつくり、アナウンスしている州もある。ND 州の包括的な納税者権利憲章の構図は、次のとおりである。

【図表3】ND 州の包括的な納税者権利章典の構図

- (1) 課税庁(ndTax)の基本方針
- (2) ① ①個人所得税(Individual Income Tax)、②法人税(Corporation Income Tax)、③金融機関税(Financial Institution Tax)、④石油・ガス産出税(Oil & Gas Gross Production Tax)、⑤石油掘削税(Oil Extraction Tax)
 - ② 前記①にかかげる税金の査定・調査手続
- (3) ①売上税や特別税(Sales and Special Taxes)
 - ② 前記①にかかげる税金の査定・調査手続
- (4) ①固定資産税(Property Taxes)
 - ② ①非公式な不服申立て
 - ②正式な不服申立て
 - ③申請手続
 - ④未納税の和解
- (5) 徴収行為
- (6) 納税者支援

◎ 連邦レベルの納税者権利憲章

次に、連邦レベルでの納税者権利章典制定の動きについて紹介する。

連邦レベルでは、1988 年に、IRS（連邦課税庁）が「「納税者としてのあなたの権利：納税者権利章典（Your Rights as a taxpayer: Taxpayer Bill of Rights）」を公表した」（その後改定）のが最初である。その後、連邦議会は、①1988 年に第一次納税者権利章典法（通称「T1」）を制定、②1996 年に第二次（T2）を制定、③1998 年に第三次（T3）を制定、④2016 年に第四次（T4）を制定した。さらに、2019 年 7 月には、トランプ政権が、“トランプ版納税者権利憲章”とも呼べる「納税者ファースト法（Taxpayer First Act of 2019 年）」を制定した。

以下においては、連邦の納税者権利章典法や、課税庁が作成・アナウンスしている「納税者としてのあなたの権利」などを取り上げて、アメリカにおける納税者権利憲章の現状を紹介する。

1 連邦税制と税務組織の特質

まず、アメリカの連邦税制について簡単にふれておく。アメリカ連邦税法は、「法典（code）」方式を採用している。言いかえると、日本のように、所得税法、法人税法、消費税法といったような個別税法方式を採用していない。

このため、連邦の租税実体法および租税手続法は、連邦の内国歳入法典（IRC=Internal Revenue Code of 1983）に目を通すと一覧できる。

わが国と同様、アメリカの税法もきわめて複雑である。本法（IRC）を見ただけでは、よくわからないことも多い。その場合には、財務省規則（Treasury Regulations）やその他連邦課税庁定めた通達（Revenue Rulings、Letter Rulings）や告示などに目を通さないと、具体的な課税取扱いを理解するのは難しい¹²。

連邦税の執行を担当しているのは、連邦財務省（Treasury Department）の外局である内国歳入庁（IRS=Internal Revenue Service）である。IRS は、酒税やたばこ税、関税¹³を除く、所得税や遺産税・相続税をはじめとした各種連邦

¹² 財務省や IRS が発出する規範（tax authorities）は多様である。合衆国法典（行政手続法/Administrative Procedure Act）553 条に基づき規則制定（rule making）手続の一環としてパブリックコメントの収集を要するものと、そうでないものがある。また、納税者に対し法源性（legally binding）があるものが多い。See, Camilla E. Watson, Tax Procedure and Tax Fraud in A Nutshell (5th ed., West, 2016) Cha. 2.

¹³ 酒税やたばこ税（個別消費税）は、連邦財務省の酒税たばこ税貿易管理局（TTB=Alcohol and Tabaco Tax and Trade Bureau）が所管している。また、関税は、国土安全保障省（DHS=Department of Homeland Security）の関税・国境管理局

税の賦課徴収および社会保障税¹⁴の徴収などを担当している。

IRS のトップである長官（Commissioner）は、政治任用職（political appointment）であり、連邦議会上院の推薦と同意により、5 年の任期で大統領が任免する。再任は妨げない（IRC7803 条 a 項 1 号）。

2 納税者権利章典の所在

1988 年 10 月、連邦議会は、連邦納税者に対する連邦税法の執行/コンプライアンス、とりわけ税務調査と徴収過程における適正性と公平性を確保し、内国歳入法典（IRC）に納税者の権利保護措置を強化するため条項を盛り込むための税制改正法（TAMRA=Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988）を成立させた。

改正法（TAMRA）に盛り込まれた措置は、税の賦課徴収にかかわるものを中心に、IRS 内部への独立した納税者オンブズマン局（OTO=Office of Taxpayer Ombudsman）【後に納税者権利擁護官/TA=Taxpayer Advocate、全国納税者権利擁護官/NTA=National Taxpayer Advocate に改称/発展】の創設から、税務調査手続改革、滞納/徴収手続改革、合衆国租税裁判所（U.S. Tax Court）の管轄にかかわるものまで多岐に及ぶ。このため、改正法（TAMRA）は、「包括的納税者権利章典法（OTBR=Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act）」と呼ばれる。その後も、1996 年、1998 年、そして 2014 年と、数次にわたり改正が行われ、IRS の納税者サービス指針である「納税者としてのあなたの権利（Your Rights as a Taxpayer）」も改訂されている。

3 相次ぐ納税者権利章典法の制定

1988 年に、連邦議会は、包括的納税者権利章典法（OTBR=Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act）を通過させた。その背景には、内国歳入庁/IRS が、税金徴収の組織としての性格を強める余り、納税者サービス精神に欠いた高圧的な税務行政が目につくようになっていた現実があった。IRS の権力濫用にも近い人権に配慮を欠いた税務行政がマスコミや納税者からの厳しい批判にさらされ、政治も座視してはいられなくなった。政治は IRS の納税者サービス改革に積極的に動き、1988 年 OTBR の成立につながった¹⁵。

（CBP=Bureau of Customs and Border Protection）が所管している。

¹⁴ 連邦社会保障制度の運営・給付事務は、社会保障庁（SSA=Social Security Administration）が所管している。

¹⁵ 邦文によるアメリカの納税者権利憲章法（TBOR=Taxpayer Bill of Rights Act）制定の

連邦における納税者権利章典法 (TBOR=Taxpayer Bill of Rights) の制定は、その後も数次にわたり実施されている。一般に、1988 年の TAMRA を成立させた改正を、第 1 次納税者権利章典法 (TBOR 1 =Taxpayer Bill of Rights Act 1)、通称で「T1」と呼ぶ。

また、1996 年の改正を第 2 次納税者権利章典法 (TBOR2=Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act 2)、通称で「T2」と呼ぶ。

1998 年の IRS 再編・改革法 (RRA 98=IRS Restructuring and Reform Act 1998) を成立させた改正を、第 3 次納税者権利章典法 (TBOR3=Taxpayer Bill of Rights Act 3)、通称で「T3」と呼ぶ。

さらに、2014 年の改正を第 4 次納税者権利章典法 (TBOR4=Taxpayer Bill of Rights 4)、通称で「T4」と呼ぶ。T4 は、内国歳入法典 (IRC) の各条項に散在していた納税者の権利を 10 のカテゴリー (10 か条) にまとめて、分かり易い言葉で、IRC7803 条 a 項 3 項 [納税者の権利を遵守した職務遂行 (Execution of duties in accord with taxpayer rights)] に規定した。

(1) T1 (1988 年) のあらまし

T1 の典拠となった OTBR (包括的納税者権利章典法) 案は、連邦議会の委員会での一連の審議を経て、1988 年 10 月 22 日に上院を通過、11 月 10 日に大統領の署名を得て成立した。この第一次納税者権利章典法 (T1) で新たに適正化・透明化された租税手続をあげると、次のとおりである。

【図表4】T1 で実施された主な改革項目一覧

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">①納税者に対する権利の告知②納税額および不足額/更正等の通知の際の理由附記③IRS の指導を信頼した納税者への信義則の適用④税務調査録音権の保障⑤税務調査の際の権利の告知・専門家と相談する権利⑥税務調査の際の代理人(専門職)の依頼権⑦納税者オンブズマン局(OTO)の設置⑧租税徴収手続の適正化⑨争訟費用の補償⑩IRS 補償制度の新設⑪IRS 納税者サービス担当副長官のポスト新設 |
|---|

経緯やその内容を含めグローバルな視角から分析したもとして、石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章』(中央経済社、1996 年) 第 11 章、石村耕治編『現代税法入門塾 [第 10 版]』(清文社、2020 年) 73 頁以下参照。

(2) T2 (1996 年) のあらまし

一般に、「従来は、納税者だけが高度の義務遂行が求められた。しかし、1998 年に制定された第一次納税者権利章典法 (T1) は、課税庁にも、同じだけの高度の義務の遂行を求めるものであり、正義に資する。」とのことで好評を得た。

1990 年代に入ると、連邦の租税手続をさらに適正化・透明化しようという動きがでてきた。紆余曲折を経て、1995 年に第二次納税者権利章典法 (T2) を制定するための法案が連邦議会に出され、審議が本格化した。そして、1996 年に成立した。

1996 年の第二次納税者権利章典法 (T2) によって、連邦の税務行政庁である内国歳入庁 (IRS) の税務行政は、さらに適正化・透明化された。

T2 で新たに適正化・透明化された租税手続をあげると、次のとおりである。

【図表5】T2 で実施された主な改革項目一覧

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">① 納税者オンブズマンを改編・強化し IRS 納税者権利擁護官 (TA=Taxpayer Advocate) に改称② 利子税や加算税の減免権の拡大③ 夫婦合算納税申告書と情報開示の整備④ 争訟費用の補償拡大⑤ 第三者記録保存者への召喚手続の明確化⑥ IRS の違法行為に対する民事罰の強化⑦ 納税者に対する通知および情報提供の適正化⑧ 無申告および滞納に対する罰則の適正化 |
|--|

(3) T3 (1998 年) のあらまし

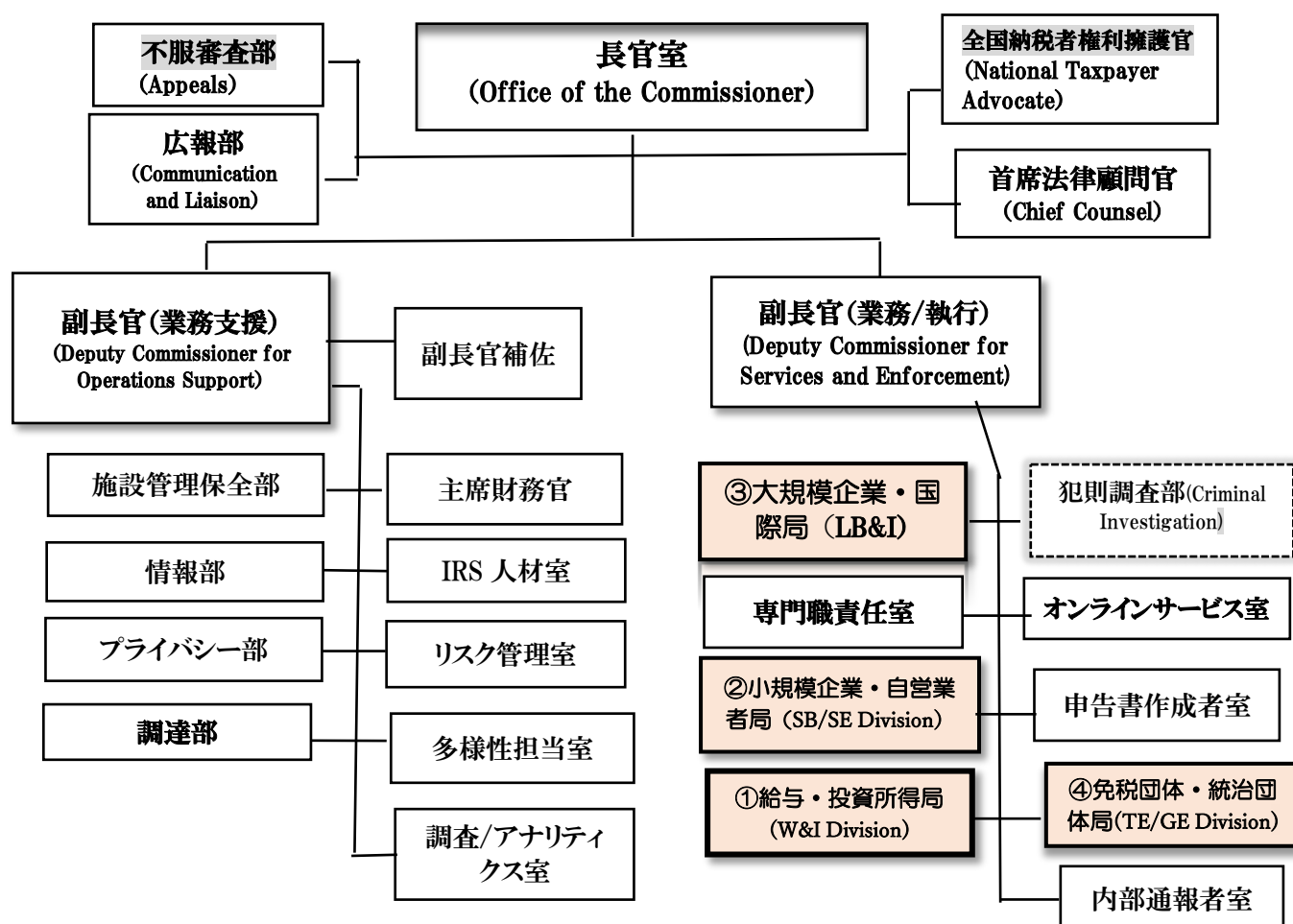
その後もさらに、連邦の租税手続を適正化・透明化しようという動きは加速していった。そして、1998 年には、第二次納税者権利章典法 (T3) を制定するための法律 (RRA98=IRS Restructuring and Reform Act of 1998) (以下「T3/RRA 98」ともいう。) が成立した。T3/RR98 は、第 1 部～IRS の組織と運営の再編、第 2 部～電子申告、第 3 部～納税者の保護と権利、第 4 部～IRS の議会への説明責任、第 5 部以下～その他、のカテゴリーからなる¹⁶。

T3/RRA98 は、「IRS の再編・改革法」という名称で成立していることからわかるように、IRS の組織改革を核に据えている。IRS の組織を、それまでは連邦の首都、ワシントン D.C. に本庁 (National Office) を置き、4 つの局 (regional

¹⁶ See, Leandra Lederman, “Tax Compliance : Should Congress Reform the 1998 Reform Act: Tax Compliance and the Reformed IRS” 51 Kan. L. Rev. 971 (2003).

offices)、33 の税務署 (district offices)、10 のサービスセンター (service center) からなる機能別・地域別組織であった。T3/RA98 は、これを、納税者別の 4 つの**運営局** (ODs=operating divisions) からなる分権的な組織に再編した。まさに「IRS の文化や組織を、これまでの税金徴収から納税者サービス中心に変革する」ことが立法目的である。

【図表6】 IRS の組織の概要 (2020 年 6 月現在)



1998 年の組織改革の結果、現在、IRS の組織は、連邦首都のワシントン D.C. にある本庁 (National Office)、10 の IRS キャンパス (IRS Campuses)、ウェストバージニア州マーチンスバーグにある IRS の全国コンピュータセンター (NCC=National Computer Center)、全米各地にある税務署 (local IRS offices) およびその支所 (branches) からなる。IRS 本庁は、約 1,900 人の職員をかかえ、そのなかでも、税務調査や徴収事務においては、給与・投資所得局 (Wage and Investment Division) と小規模事業/自営業者局 (Small Business/Self-Employment Division) が最も重い役割を担っている。

T3 /RRA98 成立後、IRS は、「懸念され罪 10 か条 (10 dreadly sins)」として、IRS 職員が職務上してはならないことをあげるなど、納税者サービスの抜本的な改革に取り組む姿勢を鮮明にした。

T3/RRA98 は、IRS の租税手続を“納税者ファースト”に刷新することで、納税者サービスの「量」的側面と「質」的側面の双方にメスを入れることもねらいにしている。

IRSは、租税債権の徴収にあたっては、民事債権とは異なり、原則として司法の介入を要しない。例えば、連邦納税者は、夫婦合算納税申告

(MFJ=married filing jointly) をすることを選択できる。夫婦は、この種の申告を選択している場合、納税申告後に離婚など婚姻関係に変更があったとしても、原則として当該申告内容については「共同かつ個別的に (joint and several liability)」責任 (連帯納付義務) を負うものとされている (IRC6013 条d項3号)。T3 /RRA98成立前も、善意の配偶者にあたるとしての救済

(innocent spouse relief) を受けることは可能ではあったが、極めて例外的に適用されるに過ぎなかった。IRSは、連帯納付義務を課すIRC 6013条d項3号のもと、連帯納付を求め、納付がない場合には、財産を有するいずれの配偶者に対しても、自在に財産差押え (levy) 処分をかける実務を継続していた。しかし、こうした自在な差押実務は、民事債権ではゆるされないことであった。T3 /RRA98は、連帯納付手続の整備に加え、従来からある善意の配偶者に対する救済措置 (innocent spouse relief) を大幅に強化した (IRC6015条b項)¹⁷。

T3 /RRA98は、すべての夫婦合算納税申告者 (MFJ) に対して、連帯納付義務の救済にかかる情報を、善意の配偶者に対する救済措置について言及した IRS刊行物 1 号 [納税者としてのあなたの権利 (Publication 1: Your Rights as a Taxpayer)]、IRS刊行物971号 [善意の配偶者の救済 (Publication 971: Innocent Spouse Relief)]、IRS刊行物594号 [IRS徴収手続 (Publication 594: IRS Collection Process)] などを使って、徹底することを求めた (T3 /RRA98 3501条)。

T3/RRA98は、その他納税者の財産差押え (levy) 処分や連邦税リーエン/先取特権通知書 (NFTL=Notice of Federal tax lien) の登記、争訟手続継続中の差押制限など、納税者に徴収上の適正手続 (CDP=collection due process) を保障するための措置を設けた。

T3/RRA98は、IRS納税者権利擁護官 (TA=Taxpayer Advocate) を「全国納税者権利擁護官 (NTA=National Taxpayer Advocate)」に改称し、IRSの執行現場から独立した事務局を持つ組織に改編した。NTAは、納税者がIRSとの間

¹⁷ 最新の善意の配偶者に対する救済手続について詳しくは、See, IRS, Publication 971 [Innocent Spouse Relief] (Rev. October 2014)。

に抱えたトラブル/紛争を“中立的な仲裁人・調整官（neutral arbitrator）”としてではなく、“納税者の権利利益を代理する権利擁護者（Advocate on the behalf of the taxpayer）”として処理する。つまり、NTAは、IRSの利益よりも納税者の利益を代弁する存在である。NTAは、納税者サイドにたつて、主に租税手続上の紛争（事実問題）を処理する存在である。しかし、納税者がIRSとの間で抱えた実体税法上の紛争についても、納税者を代理することも可能な存在である。

T3/RR98 で新たに適正化・透明化された租税手続（RRA 第 3 部）のうち、主なものをあげると、次のとおりである。

【図表7】T3 で実施された主な改革項目一覧

- ①課税庁側への立証責任の転嫁の強化
- ②納税者への争訟費用の補償権限の拡大
- ③夫婦合算納税申告における善意の配偶者の救済
- ④心身障害にあった期間の還付請求期限の延長
- ⑤経過利子と民事制裁/民事罰の適正化
- ⑥第三者への反面調査実施の際の納税者本人への事前通知
- ⑦税務調査および徴収処分にかかる納税者の保護
- ⑧争訟権放棄につながる修正申告の強制（懲罰）の禁止
- ⑨IRS による納税者への面談の際に納税者の権利の教示
- ⑩調査対象選定基準の開示を含む納税者への情報開示の強化
- ⑪還付拒否処分の際の理由附記
- ⑫低所得納税者相談所（LITC=Low Income Tax Clinic）プログラムへの助成
- ⑬IRS 納税者権利擁護官（TA）を全国納税者権利擁護官（NTA=National Taxpayer Advocate）に改称し、IRS の執行現場から独立した事務局を有する全米的な納税者権利擁護官サービス（TAS=Taxpayer Advocate Service）を提供する組織に再編

（４）T4（2014 年）のあらまし

連邦議会は、2014 年の税制改正法で、内国歳入法典（IRC）の各条項に散在していた納税者の権利を 10 のカテゴリー（10 か条）にまとめた。この改正は、「T4」（第四次次納税者権利章典法）とも呼ばれる。

T4 は、納税者の権利（taxpayer rights）を、分かり易い言葉で、IRC7803 条 a 項 3 項〔納税者の権利を遵守した職務遂行（Execution of duties in accord with taxpayer rights）〕に、次のように規定した。

【図表 8】T4で実施された主な改革項目一覧

- ①知らされる権利 (Right to be informed)
- ②高い質のサービスを受ける権利 (Right to quality Service)
- ③適正な納税額以上の支払いをしない権利 (Right to pay no more than the correct amount of tax)
- ④IRS の見解に反論し、意見を聴いてもらう権利 (Right to challenge the IRS's position and be heard)
- ⑤独立した争訟の場で、IRS の決定に不服申立てする権利 (Right to appeal and IRS decision in an independent forum)
- ⑥最終決定を受ける権利 (Right to finality)
- ⑦プライバシーの権利 (Right to privacy)
- ⑧秘密を保護される権利 (Right to confidentiality)
- ⑨代理人を依頼する権利 (Right to retain representation)
- ⑩公正かつ正当な税制を期待する権利 (Right to a fair and just tax system)

4 T4 のもとでの「納税者としてのあなたの権利」

数次の納税者権利章典法 (TBOR) の制定は、納税者に対して手続上の権利を法認することにつながり、IRS に対して公正で透明な課税権限を求める納税者の信頼を勝ち得てきた点は、大きく評価されている。その一方で、TBOR による改革は、IRS の日常の業務に生かされなければ、画餅に帰す。IRS 職員が旧態依然とした実務を続け、納税者も改正を知らないという常態は回避されなければならない。IRS は、業務の現場で“納税者の権利を実現する (Making taxpayer rights real)”方策を探っていた。

2012 年に、IRS の全国納税者権利擁護官局 (OTA)¹⁸は、納税者が、TBOR で法認された納税者の権利をどれ位の市民が知っているかについて検証を試みた。その結果、よく知っているのは 11%程度であった。全国納税者権利擁護官 (NTO) は、連邦議会へ提出した年次活動報告書 (Annual Report 2013) など、一連の租税手続改革において実現された手続上の権利が“絵に描いた餅”と化しているのではないかと疑問を呈した¹⁹。

¹⁸ 後に詳しくふれるように、NTA/TAS は、IRS 職員の怠慢や不当な行為など納税者から申出のあったさまざまな苦情を、IRS の執行/コンプライアンス部門から独立して、無償で公正に処理する機関である (IRC 7803 条 c 項)。NTA/TAS は、年次報告書を作成し、連邦議会へ提出する義務を負う (IRC 7803 条 c 項 2 号 B、IRM 13.1.1)。

¹⁹ See, NTA, Toward a more perfect tax system: A taxpayer bill of rights as a framework for effective tax administration; Recommendations to raise taxpayer and

こうした疑問にこたえる形で、連邦議会は、T4 の制定にこぎつけた。T4 は、発効後、IRC7803 条 a 項 3 項〔納税者の権利を遵守した職務遂行 (Execution of duties in accord with taxpayer rights)〕に盛り込まれた²⁰。

IRS は、2014 年 6 月に、新たな「納税者としてのあなたの権利：納税者権利章典 (Your Rights as a taxpayer: Taxpayer Bill of Rights)」を公表した (IRS, Publication 1 (Rev. 12-2014))。これを機に、IRS は「納税者としてのあなたの権利」教育、職員研修を強化する方向に転じた。

以下に、IRS が、カスタマーである納税者に対して配布している「納税者としてのあなたの権利：納税者権利章典」(2014 年 6 月)を翻訳(仮訳)紹介する。

IRS 納税者としてのあなたの権利

2014 年 6 月改定

1. 知らされる権利

納税者は、税法を遵守するために何をすべきかを知る権利を有しています。納税者は、法律や IRS 手続通達に関し、あらゆる納税様式、説明書、刊行物、通知および書簡において明瞭な説明を受ける権利を有しています。納税者は、自分の税額計算に関する IRS の決定を知らされ、かつ、結果についての明瞭な説明を受ける権利を有しています。

2. 高い質のサービスを受ける権利

納税者は、IRS との折衝において、迅速、丁寧かつ専門的な支援を受け、納税者が理解しやすい方法で話をし、IRS から明確で容易に理解できる通知を受け取り、かつ、不満のサービスについて上司と話し合いをする権利を有しています。

3. 適正な納税額以上の支払いをしない権利

納税者は、法的に期限のきた税額に利子税や加算税を加えた額のみを納付し、かつ IRS に対してすべての納付額に適切に充当してもらう権利を有しています。

4. IRS の見解に反論し、意見を聴いてもらう権利

納税者は、公式な IRS の行為または予定される行為に応じて反論しかつ追加的な証拠資料を提供する権利を有しており、IRS は反論や証拠資料を迅速かつ公正に精査し、かつ

employee awareness of taxpayer rights (2013).

²⁰ T4 について詳しくは、See, “Amanda Bartmann, Making Taxpayer Rights Real,” 69 Tax Law. 597 (2016).

IRS が納税者の意見に同意しない場合にはその旨の回答を受け取る権利を有しています。

5. 独立した紛争解決の場合、IRS の決定に不服申立てする権利

納税者は、加算税を含むほとんどの IRS の決定について公正かつ偏見のない行政不服審査を受ける権利を有し、かつ、不服審査部決定にかかる回答を文書で受け取る権利を有します。納税者は、原則として自己の事案を裁判所へ持って行く権利を有します。

6. 最終決定を受ける権利

納税者は、その課税年において IRS が調査を行うまたは租税債務を徴収する期間に加え、IRS の見解に不服を申し立てられる期間を知る権利を有します。納税者は、IRS がいつ調査を終了したのかを知る権利を有します。

7. プライバシーの権利

納税者は、IRS が行う質問、検査または執行行為においては、法律を遵守し、必要性を越えて侵害的であることはなく、かつ、搜索や差押における保護措置や滞納/徴収上の適正手続審理(CDP hearing)を含むあらゆる適正手続を受ける権利を尊重すると期待する権利を有しています。

8. 秘密を保護される権利

納税者は、自分が IRS に提供したいかなる情報も、自身または法律が認める場合を除き、開示されることはないことを期待する権利を有しています。納税者は、職員、納税申告書作成者その他納税者の申告書情報を不正に使用または開示した者に対して適切な処置を講じると期待する権利があります。

9. 代理人を依頼する権利

納税者は、IRS との折衝において自身を代理するために、自身の選択で公認された代理人を依頼する権利を有します。納税者は、自身で代理人を依頼する資力に欠ける場合には、低所得納税者クリニック(LITC)から支援を受ける権利を有しています。

10. 公正かつ正当な税制を期待する権利

納税者は、自身が負う債務、支払能力、適時に情報を提供する能力の影響を与える事実と環境を考慮すること税制に期待する権利を有しています。納税者は、自身が財政面で困難を抱えている場合、または IRS が通常の経路を通じて適切かつ適時に自身の課税問題を解決していない場合には、納税者権利擁護官サービスから支援を受ける権利を有しています。

IRS の使命:アメリカの納税者に対し最高の質のサービスを提供することにより、すべての納税者が自らの納税義務を理解した上で果たせるように支援し、かつ、誠実・公平に税法を執行することです。

■ 調査、不服申立て、徴収および還付

《調査(検査)》

ほとんどの納税者の申告は是認されます。わたしたち IRS が、あなたの申告書について照会をする、あるいは申告書を調査対象に選んだとしても、それはあなたが不誠実であるとみてのことではありません。照会なし調査の結果、もっと税を負担することになるかも知れませんし、あるいはそうならないかも知れません。わたしたちは、何の更正もなくあなたの事案を終了させることになるかも知れません。あるいは、あなたは還付を受けることになるかも知れません。

調査対象となる申告書の選定は、通例、次の 2 つ方法のいずれかで行われます。1つは、わたしたちは、コンピュータ・プログラムを使って、金額に誤りがあるとみられる申告書を発見する方法です。これらのプログラムでは、書式 1099 や W-2 のような情報申告書、過去の調査結果の分析、あるいは納税協力度測定プロジェクトで発見された問題項目を基にチェックをします。もう1つは、わたしたちが、外部の情報源を使って、金額に誤りがあるとみられる申告書の確認を行う方法です。これらの情報源には、新聞、公的記録、さらには個人からのものなどがあります。わたしたちが、その情報が正確かつ信頼できると判断したとします。この場合には、その情報を調査対象となる申告書の選定に利用することになります。

公刊物 556[申告書の調査、不服申立て権、還付請求]は、わたしたち IRS が調査を実施する際にしたがるべき規則や手続について説明をしています。以下は、わたしたちがどのように調査を行っているかについての概要です。

《書簡による調査》

わたしたち IRS は、書簡を使って数多くの調査や照会を行っています。わたしたちは、さらに情報を求める手紙、あるいは、わたしたちがあなたの申告書の更正を必要としている理由を記した手紙を送付することがあります。あなたは、書簡で応答するか、あるいは、調査官との個人面談を求めることができます。あなたが、わたしたちに求められた情報を送付する、あるいは説明をしたとします。この場合、わたしたちは、あなたに同意するか、しないかはわかりませんが、その際に、わたしたちは更正を必要とする理由を説明します。あなたに分からないことがあったら何でも遠慮なく手紙で質問してください。

《面談による調査》

わたしたち IRS が個人面談によって調査を実施したい旨をあなたに通知する、あるいは、あなたがこうした面談を求めるとします。この場合、あなたは、あなたと IRS 双方に都合のよい合理的な時間と場所で調査を受けられるように求める権利を有しています。IRS の調査官が、あなたの申告書の更正を提案する場合には、更正の理由を説明します。あなた

が、そうした更正に応じたくないとします。この場合、あなたは、その調査官の上司と面会し話し合うことができます。

《再調査》

わたしたち IRS が、過去 2 年間のいずれかの年にあなたの申告書の同じ事項について調査を行い、かつ、あなたの租税債務にいかなる更正の提案もしていなかったとします。この場合には、できるだけ速やかにわたしたちに連絡してください。そうすれば、わたしたちは、調査を打ち切るべきかどうかを検討することができます。

《不服申立て》

あなたは調査官の示した更正案を受け入れないとします。この場合、あなたは、その更正案について IRS の不服審査部で争うことができます。ほとんどの見解の相違は、費用と時間のかかる裁判所での審査を経ることなしに、解決することができます。あなたの不服申立て権については、公刊物 5〔あなたの不服申立て権およびあなたが同意しない場合の申立書の作成の仕方〕と公刊物 556〔申告書の調査、不服申立て権および還付請求〕に詳しく説明されています。

あなたは不服審査部に申し立てたくない、あるいは不服審査部の判断を受け入れないとします。この場合には、事案を、所轄となる連邦租税裁判所、連邦請求裁判所ないし連邦地方裁判所へもっていくこともできます。あなたが、事案を裁判所へもっていくとします。この場合で、あなたが、自身の租税債務を証明するに十分なだけの記録を保存し、かつ、IRS と協力的であるなど一定の条件を充たしているときには、IRS が事実を立証する責任を負います。裁判所が、事案のほとんどの争点について、あなたに同意し、かつ、わたしたち IRS の主張の大部分を不当であると判断したとします。この場合、あなたは、一定の行政費用や裁判費用の補償をうけることができます。ただし、あなたが、不服申立て制度を利用しその事案を行政的に解決しようとしていないときや事案の解決に必要な情報をわたしたちに提供していないときには、こうした費用の補償を受けることができません。

《徴収》

公刊物 594〔IRS 徴収手続〕は、連邦税の納付に関し、あなたの権利と義務について、次のように、説明をしています。

- 納付税額がある場合にあなたがすべきこと～この公刊物では、あなたが税金納付通知書を受け取った場合、さらには、その納付通知書に誤りがあると思う場合に、何をすべきかについて説明しています。また、分割納付、滞納処分、徴収猶予および滞納税額免除の申請(OIC)などにもふれています。
- IRS の滞納処分～この公刊物では、リーエン/先取特権、リーエン/先取特権の解除、金銭差押え、金銭差押えの解除、財産差押えと公売、財産差押えの解除などについてふれています。

あなたの徴収手続に対する不服申立権については、公刊物 1660〔徴収上の不服申立権〕に詳しく説明されています。

《善意の配偶者の救済》

一般に、夫婦合算納税申告については、あなたとあなたの配偶者は各々、納期が来たすべての税額、利子税および加算税を支払う義務を負っています。しかし、あなたは、善意の配偶者の救済要件にあてはまる場合には、連帯債務の一部または全部を免除されます。この救済を求めるためには、あなたは、書式 8857〔善意の配偶者の救済申請〕を、IRS があなたから最初に税の徴収を試みた日から 2 年以内に、提出しなければなりません。〔〔訳注・以下翻訳中略〕善意の配偶者の救済について詳しくは、公刊物 971〔善意の配偶者の救済〕および書式 8857 をみてください。〕

《第三者への接触可能性》

一般に、IRS は、あなたやあなたの正式に委任を受けた代理人と直接に折衝をします。しかし、わたしたち IRS 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 IRS が受け取った情報が正しいのかを確かめたい場合には、ときおり、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 IRS 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 IRS 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 IRS 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。

《還付》

あなたは、税を納めすぎたと思う場合には、還付請求をすることができます。原則として、あなたは、最初の申告書を提出してから 3 年以内か、納税してから 2 年以内か、いずれか遅い方の期間内に還付請求をしなければなりません。申告書の提出日からか、あるいは還付請求の日から 45 日以内に還付が行われないとします。この場合、法律に従い、還付加算金が支払われる原則になっています。公刊物 556〔申告書の調査、不服申立権、還付請求〕には、還付に関するもっと詳しい情報があります。

還付期日が来ているのにもかかわらず、あなたが、申告書を提出していないとします。この場合、還付を求めるには、原則として、申告期限の日から 3 年(更新期間を含む)以内に還付申告書を提出しなければなりません。

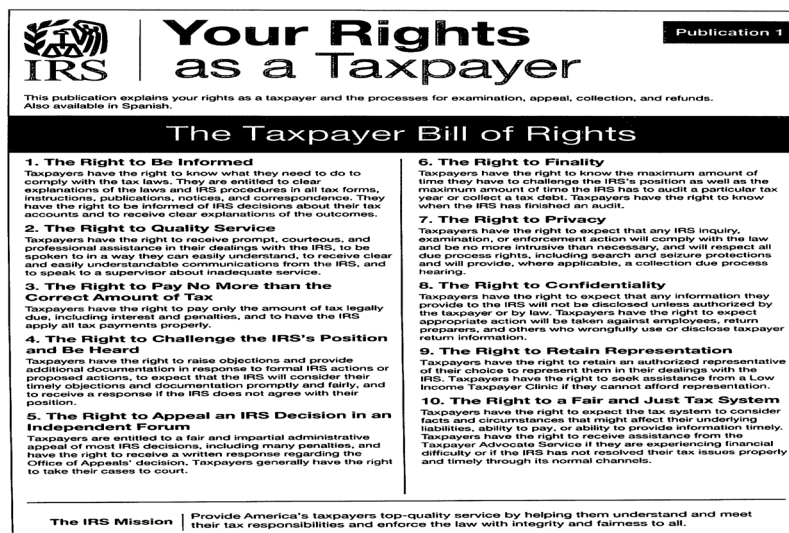
《税務情報》

IRS は、次のようなソースから、書式、公刊物その他の情報を提供しています。

- タックス・クエッション：無料の電話番号〔訳注・番号翻訳省略〕
- 書式・公刊物：無料の電話番号〔訳注・番号翻訳省略〕
- インターネット： www.irs.gov
- 小規模企業オンブズマン：小規模企業は、〔連邦小規模企業庁(U. S. Small Business Administration)の規制監視手続に参加し、同庁に設けられている連邦

規制の公正な執行を監視するオンブズマンの～訳注追加]無料の電話番号[訳注・番号翻訳省略]に電話し、IRS の業務執行に対して意見を述べるすることができます。

- 財務省税務行政総監：あなたは、無料の電話番号[訳注・番号翻訳省略]に電話し、IRS 職員の不正行為、むだ遣い、虚偽もしくは職権濫用について、名前を公表しないかたちで報告することができます。あなたは、匿名でも、報告ができます。



5 トランプ政権の納税者ファースト法 ～トランプ版「納税者権利章典法」を読む

2016年の大統領選挙で勝利したドナルド・トランプ氏は、2017年1月に大統領に就任した。就任後、大統領はただちに税制改革を実施した。2017年のトランプ税制改革（TCJA=Tax Cuts and Jobs Act of 2017）は、「減税」が核となっている。ほかに、課税ベースの拡大、税の抜け穴封じ、経済の奨励策など、どちらかといえば、租税実体法（substantive tax law）上の課題に傾斜している。租税手続法（procedural tax law）上の課題にはほとんどふれなかった²¹。

議会共和党は、従来から、納税者の権利保護、租税手続法/手続税法（procedural tax laws）改革にも積極的である。ところが、2017年のトランプ税制改革（TCJA）では、租税手続法改革が後回しにされている感があった。トランプ政権は、2020年の大統領選挙も近づいてきて、こうしたイメージを払拭する必要があった。2019年6月に、租税手続法改革法案（H.R. 3151）である「納税者ファースト法（Taxpayer First Act of 2019年）」を連邦議会下院に提出した。法案は、連邦

²¹ See, Jake E. Balogh, "Holistic Tax Reform: Procedure, the Missing Companion to the Tax Cuts and Jobs Act's Substantive Law Focus," 16 Pitt. Tax. Rev. 209 (2019).

議会上下両院を通過、7月1日に、大統領の署名を得て成立した。納税者ファースト法は、おおむね納税者の権利保障を強化するために租税手続の適正化を推進する内容となっている。いわば、トランプ版の「納税者権利章典法」ともいえる。2019年納税者ファースト法の主な改革項目を一覧にすると、次のとおりである²²。

【図表9】納税者ファースト法の主な改革項目一覧

- (1) 内国歳入庁 (IRS) 不服審査部の独立
- (2) 納税者サービスの刷新
 - ① 包括的なお客様サービス態勢の確立
 - ② 合意に基づく滞納税額免除 (OIC) 制度の低所得者特例の適用拡大²³
- (3) IRS の執行
 - ① 夫婦合算納税申告における善意の配偶者の救済強化
 - ② ジョンドー・サメンズ (召喚状) の利用規制強化²⁴
 - ③ 民間徴収機関 (PCA) による租税徴収のアウトソーシングの適正化
 - ④ 反面調査に先立つ少なくとも 45 日前まで納税者本人への通知の義務化
 - ⑤ サメンズ (召喚状) 一般の利用規制強化
 - ⑥ IRS の鑑定・検査業務受託者の行動倫理や監督の強化
- (4) IRS の組織改革
 - ① IRS の全国納税者権利擁護官 (NTA=National Taxpayer Advocate) や擁護官事務局 (OTA=Office of the Taxpayer Advocate) が IRS との紛争を抱えた納税者の権利利益を擁護・代理する際の独立性保障の強化
 - ② IRS の組織刷新
- (5) IRS の情報化とサイバーセキュリティ強化
 - ① 納税者フレンドリーな IRS 執行体制の電子化推進 (インターネットプラットフォーム、IRS ポータルサイトの構築) と納税者支援の強化
 - ② なりすまし犯罪対策の強化、納税者への被害警告通知、被害納税者への保護・救済の強化
 - ③ 電子申告 (e-file) の推進

²² See, News, “Special Study on Taxpayer First Act of 2019,” RLA Federal Tax Update (June 17, 2019); Steven Toscher, et al., “Taxpayer First,” 42-DEC L.A. Lawyer 22 (December, 2019).なお、項目により、施行や適用の時期は異なる。

²³ 合意に基づく滞納税額免除 (OIC) 制度について詳しくは、拙著「アメリカの滞納処分手続適正化の動向」国税制研究 5 号 53 頁以下参照。http://jti-web.net/wordpress/wp-content/uploads/2019/12/05f524d65a1b3e36f7f2bc8e170ed401.pdf

²⁴ サメンズ (召喚状) について詳しくは、石村耕治『アメリカの連邦所得課税法の展開』(財経詳報社、2017 年) 377 頁以下参照。

- ④IRS に課してきた記入済み申告 (return-free tax system) 制度導入推進義務の解除²⁵

(6) その他

- ①低所得者の申告支援をするコミュニティ・ボランティア所得税支援プログラム (Community Volunteer Income Tax Assistance (VITA) Program) への財政支援の強化
- ②低所得者などの税務代理や争訟代理をする低所得納税者相談所 (Low Income Taxpayer Clinics) への財政支援の強化
- ③内部通報者の保護の強化

◎わが国で頓挫した納税者権利憲章の制定

多くの諸国では租税手続改革を実施し、納税者権利憲章を公にしている。これにより、納税者の権利を尊重する税務行政におおきく舵を切っている。わが国でも、納税者権利憲章をつくろうという動きがあったが、実現にいたらなかった。

1 頓挫した民主党の納税者権利憲章づくり

2009 (平成 21) 年に、民主党 (当時) は、戦後最多の絶対安定多数を超える 308 議席を確保して政権交代を実現した。政権奪取後、民主党は、租税手続の透明化・適正化をねらいに、政権マニフェストで「納税者権利憲章」の制定を打ち出した。しかし、残念ながら、納税者権利憲章は産声をあげることはできなかった。

(1) 幻に終わった納税者権利憲章づくりの経緯

民主党における納税者権利憲章制定の主な経緯をおおまかに図説すると、次のとおりである²⁶。

²⁵ アメリカでの記入済み申告導入検討の動きについて詳しくは、拙著「AI 税務と税務専門職の将来像を展望する～税務のスマート化とタックスプライバシー」国民税制研究 5 号 84 頁以下参照。トランプ政権は、かねてから論争ある記入済み申告制度の導入を断念したとみてよい。

²⁶ 衆議院調査局「各委員会所管事項の動向―第 179 回国会 (臨時会) における課題等一」(平成 23 年 10 月) などを参照。

【図表10】 幻に終わった民主党の納税者権利憲章づくりの経緯 (tentative)

- ①2001(平成 13)年 6 月 河村たかし議員ほか 3 人の民主党議員「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」を衆議院に提出
- ②2002(平成 14)年 7 月 海江田万里議員ほか 3 人の民主党議員「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」を衆議院に提出
- ③2008(平成 20)年 12 月 民主党税制調査会「民主党税制抜本改革アクションプログラム」の中で、納税者権利憲章の制定を提案
- ④2009(平成 21)年 7 月 2009 年衆院選民主党マニフェスト(政権公約)・政策集 INDEX2009 に納税者権利憲章の制定を盛り込む
- ⑤2009(平成 21)年 8 月 民主党が政権奪取
- ⑥2009(平成 21)年 9 月 民主党鳩山政権誕生
- ⑦2009(平成 21)年 12 月 22 日閣議決定 2010(平成 22)年度税制改正大綱において、納税者権利憲章の制定等について、「1 年以内を目途に結論を出す」と明記
- ⑧2010(平成 22)年 6 月 11 日 政府税調納税環境整備小委員会が「論点整理の素案」を取りまとめ
- ⑨2010(平成 22)年 9 月 14 日 政府税調専門家委員会が「納税環境整備に関する論点整理」をとりまとめ
- ⑩2010(平成 22)年 11 月 25 日 税府税調「納税環境整備 PT 報告書」をとりまとめ
- ⑪2010(平成 22)年 12 月 16 日 納税環境整備 PT 報告書を踏まえ、国税通則法改正の一環として納税者権利憲章の制定を盛り込んだ 2011(平成 23)年度税制改正大綱を閣議決定。国税通則法の名称を「国税に係る共通的手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」(国通法改正当初案)に変更し、あわせて「納税者権利憲章」(行政文書)の制定を盛り込む
- ⑫2011(平成 23)年 1 月 25 日 「所得税法等の一部を改正する法律案」(税制改正当初案)を国会に提出。2 月 15 日に審議入り。
- ⑬2011(平成 23)年 3 月 11 日 東日本大震災発生
- ⑭2011(平成 23)年 3 月 31 日 ねじれ国会や大震災が災いして年度内成立が困難になるなか、税制改正当初案のうち 3 月末期限のものについては、当時野党の自公提案の議員立法である、いわゆる「つなぎ法」(国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法等の一部を改正する法律)に与党民主党が賛成する形で成立、6 月末まで 3 カ月延長
- ⑮2011(平成 23)年 6 月 10 日 6 月 8 日の 3 党合意(民主党・自由民主党・公明党)に基づき、税制改正当初案を、いわゆる「切り出し法案」(現下の厳しい経済状況及び

雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」と「新法」（経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案）とにわけ、さらに、「新法」は、“抜本的改正部分”と“それ以外（納税者権利憲章を含む納税環境整備など）”に分け、“それ以外の部分”については見送り、骨抜きに。

- ⑯2011(平成 23)年 6 月 22 日 切り出し法案が成立
- ⑰2011(平成 23)年 9 月 2 日 野田民主党政権誕生〔2012(平成 24)年 1 月 13 日まで継続〕
- ⑱2011(平成 23)年 10 月 11 日 与党からの政府に対する法案修正要請をふまえて、税制調査会が「東日本大震災からの復興のための事業及び B 型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」（復興増税大綱）をとりまとめ。この大綱では、国税通則法の名称変更の見送りに加え、国税通則法の改正案のうち「納税者権利憲章の策定」などが見送りとされた。復興増税大綱に盛り込まれた改正項目は、「復興増税法案」（正式名称は「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」）と「平成 23 年度修正税制改正法案」（正式名称「東日本大震災の被災者に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の一部を改正する法律」および「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案中修正」）などに分けられ、2011(平成 23)年 10 月に始まった臨時国会に上程された。
- ⑲2011(平成 23)年 10 月 28 日 「復興増税法案」の内閣修正
- ⑳2011(平成 23)年 11 月 30 日 法案が参院本会議で可決・成立
- ㉑2011(平成 23)年 12 月 2 日 法律を公布

（２）納税者権利憲章が税制改正案に盛り込まれた理由

わが国の課税庁は強力な権限を与えられている。これに対して、納税者はそれに対峙できる十分な権利が保障されていない、または保障されていても、十分に理解していないことも少なくない。こうした状況を改善するために、国税通則法を改正し納税者に手続的権利をしっかりと保障するとともに、その内容を納税者にわかりやすく説明するために「納税者権利憲章」、「納税者権利保障法」、「納税者権利宣言」など（以下「納税者権利憲章」）を制定・発布しようというのが当時の民主党の方針であった。

この方針を実現すべく、税制調査会が検討を開始した。ところが、この検討が財務省関与のもとで行われたこともあってか、「租税手続改革」が、いつの間にか「納税環境整備」という方向に変わった。そして、⑩2010（平成 22）年 11 月 25 日に、税制調査会は、「納税環境整備 PT 報告書」を作成し、公表した。それでも、以下のように、“6 「納税者権利憲章（仮称）」 策定の方向性” が盛り込

まれていた²⁷。

【図表11】税調 PT 報告書に盛られた「納税者権利憲章(仮称)」策定の方向性

6. 「納税者権利憲章(仮称)」策定の方向性

(基本的考え方)

以下の基本的な考え方に沿って「憲章」を策定する。

(1) 専門家委員会の多数意見(「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)を踏まえ、納税者の立場に立って、複雑な税務手続を納税者の目から見てわかり易い形でお知らせするため、

- ① 納税者が受けられるサービス
- ② 納税者が求めることのできる内容
- ③ 納税者に求められる内容
- ④ 納税者に気をつけていただきたいこと

を一連の税務手続に沿って、簡潔・明瞭に示す必要がある。

これを踏まえ、税務当局も納税者からより一層信頼される税務行政に向け、取り組むものとする。

(2) 納税者にとってのわかり易さを追求する観点から、納税者に関わる様々な事柄や国税庁が行っているサービス(上記(1))を一覧性のある形で、できるだけ法令用語に縛られずに平易な言葉で納税者にお示しする。

(具体的内容・位置付け)

(1) 諸外国の例も踏まえ、「憲章」に記載すべき具体的な項目は、以下のとおりとする。

- ① 国税庁の使命と税務職員の行動規範
- ② 納税者の自発的な申告・納税をサポートするため、納税者に提供される各種サービス

③ 税務手続の全体像、個々の税務手続に係る納税者の権利利益や納税者・国税庁に求められる役割・行動

④ 納税者が国税庁の処分に不服がある場合の救済手続、税務行政全般に関する苦情等への対応

(2) 上記の項目は、現在、法律・政省令・告示・通達等、様々なレベルに記載されており、一覧性に欠けている。一連の税務手続に関して、これらを納税者にわかり易くお示しする観点から、諸外国の例も踏まえ、平易な表現で一覧性のある文書として作成し、公表する。

また、「憲章」の制定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、内容の概容を国税

²⁷ https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/10/221125houkoku.pdf

通則法に規定するとともに、国税通則法(第一条)の目的規定を改正し、税務行政において納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にする。

(3) 加えて、以下のような各種税務手続の明確化等について同法に規定を集約する。

① 税務調査における事前通知(通知対象者、開始日時・場所・目的・対象税目・課税期間等の通知内容、通知方法などを規定)

② 税務職員による質問検査権(所得税法、法人税法、相続税法、消費税法、酒税法、たばこ税法、揮発油税法、印紙税法などの各税法の関連規定を集約)

③ 税務調査終了後における調査内容の説明(更正・決定等すべきと認められる場合について、調査結果(非違の内容、金額、理由)、「修正申告又は期限後申告を行った場合にはその部分について不服申立てができないこと」などを説明)

④ 税務調査において申告内容に問題がある場合の修正申告等の勧奨

⑤ 税務調査における終了通知(納税者から修正申告書又は期限後申告書の提出があった場合及び税務署長が更正・決定等をした場合には「調査が終了した」旨、更正・決定等すべきと認められない場合には「その時点で更正・決定等をすべきと認められない」旨を通知)

⑥ 税務調査において納税者から提出された物件の預かり・返還等に関する手続(納税者から物件を預かる際の「預かり証」の発行等を規定)

⑦ 更正の請求期間の延長

⑧ 更正の請求における「事実を証明する書類」の添付の義務化⑨ 内容虚偽の更正の請求書の提出に対する処罰規定

⑩ 処分の理由附記(更正決定・加算税・青色申告承認取消・督促・差押え等の「不利益処分」、更正の請求に対する拒否処分・青色申告承認申請の却下等の「申請に対する処分」について理由附記)

(名称等)

「憲章」の名称については、「納税者権利憲章」とする方向で検討する。また、国税通則法については、上記の改正後の法律の内容をよく表すものとなるよう、題名の変更を検討する。

(地方税について)

国税の見直しにおいて、課税庁である国税庁長官が行政文書である「憲章」の作成・公表を行う方向性であることを踏まえ、地方税については、課税庁である各地方団体の判断により「憲章」の作成を行うこととすべき。

ただし、地方税については、地域主権改革の観点を踏まえ、全地方団体に同様の対応を一律に義務付けるのではなく、各地方団体において適切に対応することができるよう、国税における取扱いについて情報提供を十分に行う。

（３）納税者権利憲章案が消えた経緯

その後、⑪2010 年 12 月 16 日に閣議決定された「2011（平成 23 年）税制大綱」（以下「税制改正当初案」）には、国税通則法の名称を「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」（以下「国通法改正当初案」）に変更し、あわせて「納税者権利憲章」（行政文書）の制定を盛り込んだ。しかし、財務省関与でまとめられた「納税環境整備 PT 報告書」およびその内容を盛り込んだ国通法改正当初案は、①罰則付きで帳簿書類等の提示・提出を求めることができる、②提出した帳簿書類等の留め置くことができる、③修正申告の勧奨をすることができる、③偽りの更正の請求に罰則をかけることを前提とした期間（現行 1 年）を 5 年に延長する、④更正処分や税務調査の期間（現行 3 年）を 5 年に延長する、⑤すべての白色申告者への記帳義務を課すなど、課税庁の権限強化、納税者の義務強化一色の内容になっていた。それでも、税制改正当初案には、納税者権利憲章を制定する方針は堅持されていた。

国通法改正当初案は、2011（平成 23）（年度税制改正法案（正式には「所得税法等の一部を改正するための法律案」）に盛り込まれ、⑫2011（平成 23）年 1 月 25 日にはじまった通常国会に上程され、2 月 15 日に審議入りした。しかし、⑬3.11 東日本大震災の影響で審議がストップし、その後、日切れ法などの延長を内容とする「つなぎ法」（国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法等の一部を改正する法律）と、それ以外の法案に 2 分割された。つなぎ法は 3 月 31 日に成立した。ねじれ国会が続くなか、6 月 8 日の 3 党合意（民主党・自由民主党・公明党）に基づき、⑭6 月 10 日に、税制改正当初案は、いわゆる「切り出し法案」（現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案）と「新法」（正式には「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」）とに分けられた。さらに、「新法」は、“抜本的改正部分”と“それ以外（納税者権利憲章を含む納税環境整備など）”に分け、“それ以外の部分”については見送り、骨抜きにされた。⑮6 月 22 日に、切り出し法案が成立した。

その後、残りの税制改正については、民主党・自民党・公明党の三党で協議が行われ、修正のうえ合意にいたった。修正点は、⑯10 月 11 日に「復興増税大綱」（正式には「東日本大震災からの復興のための事業及び B 型肝炎対策の財源等に係る税制改正大綱」）に盛り込まれ公表された。

この協議でまとまった国税通則法改正修正案（以下「国通法改正修正案」）は、一言でいえば、ほとんど課税庁の権限強化と納税者の受忍義務強化を軸にした「超改悪」の内容であった。一方、民主党が 2009 年衆院選マニフェスト（政権公約）で公約した納税者権利憲章の制定は、国税通則法改正当初案に盛られていた「国民の権利利益の保護を図りつつ」の文言挿入とともに、全面的に見送ら

れた。

その後、復興増税大綱に盛り込まれた改正項目は、①「復興増税法案」（正式名称は「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」）と②「平成 23 年度修正税制改正法案」（正式名称「東日本大震災の被災者に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の一部を改正する法律」、③国税通則法の法律名や目的の改正、納税者権利憲章の作成を見送るための「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案中修正」）などに分けられ、2011（平成 23）年 10 月に始まった臨時国会に上程された。⑩復興増税法案は 10 月 28 日に内閣修正が加えられた。これらの法案は、⑪11 月 30 日に可決・成立し、⑫12 月 2 日に公布された。

【図表 12】成立した「国税通則法改正の修正」ポイントと施行期日

- 1 「税務調査手続」については、(1)現行の運用上の取扱を法律上明確化するものは実施する。一方、(2)現行の運用上の取扱を超えて手続を「新たに追加」するものは先送りする。
- 2 「更正の請求期間の延長等」については原案どおりとする。
- 3 「処分等の理由附記」については原案どおりとする。
- 4 「納税者権利憲章の策定等」は見送りとする。
- 5 「施行時期」については、原則として、2012(平成 24)年 1 月 1 日から 2013(平成 25)年 1 月 1 日に変更する。
ただし、2「更正の請求期間の延長等」は、2011(平成 23)年 4 月 1 日から改正法の施行日に変更する。
また、3「処分等の理由附記等」のうち、現在記帳義務が課せられていない白色申告者に対する理由附記については、記帳義務化と併せて、2013(平成 25)年 1 月 1 日から 2014(平成 26)年 1 月 1 日に変更する。

(4) 納税者権利憲章の火が消された舞台裏

このようにして、大震災後誕生した野田政権は、納税者権利憲章の制定を見送った²⁸。見方を変えれば、この政権は、財務省と一心同体、消費税増税や税務執行の強化に賛成で、市民・納税者の味方からは程遠い存在であったともいえる。その後、民主党は、政権から転落し、分裂、幅広い国民・納税者の支持を失った。

²⁸ 日本租税理論学会 納税者権利憲章問題検討委員会「税制調査会の納税者環境整備 PT 報告書【理由附記版】」〔日本租税理論学会編〕『市民公益税制の検討〔租税理論研究叢書 21〕（2011 年、法律文化社）所収参照。

このように、大震災からの復興のようなより重い政治課題の出現、財務省とタッグを組んだ納税者の権利擁護意識の低い野田政権の出現などにより、納税者権利憲章をつくる動きは急停止した。国税通則法改正案から「納税者権利憲章の策定」が消えた謎を解くカギは、●2011（平成 23）年 10 月 11 日の政府税制調査会の議事録にある中野寛成民主党税調会長代行の次のような発言に見いだせる。

（前略）民主党税制調査会として、通則法の抜本改正部分について自民、公明両党の感触を探ってまいりましたが、これを踏まえまして、党税調としては、まず「1. 税務調査手続」につきましては、①現行の運用上の取扱いを法令上明確化する部分と、②更に、手続を新たに追加する部分とに分割し、前者のみを実施すべき、「2. 更正の請求期間の延長」、「3. 理由附記等」につきましては、そのままの内容で実施すべきと判断いたしました。

最後に「4. 納税者権利憲章の策定等」についてであります。これにつきましては、累次にわたり自民、公明両党と接触をし、感触を探ってまいりましたが、最終的に今回は見送らざるを得ないとの判断をいたしました。本件は、かつて野党時代に策定した2007年の民主党税制改正大綱、また2009 年衆議院選挙マニフェストにも掲げてきた事柄でございます。昨年の政府税調におきましても、憲章策定についての議論の中で名前を「納税者権利憲章」とすべきとの意見と「権利」を付けるのはどうかとの意見の両論があった中で、政府・与党としてとりまとめて、本年1月に国会に提出をいたしました。

その後、付託先の衆議院財務金融委員会においては、野党から強い反発がありましたが、これを乗り越え、6月の3党合意においては、本件については成案を得るとされたとの経緯があります。その後、この成案を目指して自公両党の税調との間で党税調としても努力をしてきたところではありますが、やはりこの「権利」という言葉が哲学して相手方と相入れない中であって、局面転換を図るため、また、更正の請求期間の延長や理由附記など、納税者の権利を具現化する事項を早期に実施することによって、納税環境整備は相当前進する。言わば実が取れるとの判断に立って、憲章については断腸の思いではありますが、今回は見送ることとしたものであります。

以上が通則法関連部分についての野党の感触を踏まえた民主党としての判断であります。政府におかれましては、この判断を踏まえ、継続審議となっている23 年度税制改正法案について、地方税部分も含め、所要の作業を行っていただくようお願いをいたします。また、特に納税者権利憲章の策定等を見送ることになったことを踏まえ、政府としては、今後とも国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境整備に向け、引き続き検討を行うとの趣旨の附則を修正後の法案に追加していただくようお願いをいたします。（後略）

（５）なぜ再チャレンジが必要なのか

中野寛成民主党税調会長代行の発言、信念の欠如には失望を禁じざるを得ない。「『権利』という言葉が哲学して相手方と相入れない」などということは、おおよそ民主主義とは相入れない考え方である。野田政権で復活した民主党税制調査会の位置づけが不明確なこともあり、党税調は政府への要望に力点を置く状況となり、責任を持って決定する税調の姿は見あたらなかった。民主党は、2009 年衆院選マニフェスト（政権公約）に、納税者権利憲章の制定と共通番号（マイナンバー）の導入を盛り込んでいた。納税者権利憲章の制定は吹っ飛んでしまい、そして共通番号（マイナンバー）だけが猛威を振るう結果となってしまった。民主党に対する国民・納税者、税界の不信感はいまだ根強い。

自公政権が長く続く今日、確かに納税者権利憲章の制定に向けた巻き返しは容易ではない。しかし、復興増税大綱のなかで、「納税者権利憲章の策定等（「納税者権利憲章」の作成・公表、国税通則法の名称変更、同法の目的規定の改正）については、見送ることとする」としながらも、「政府は、国税に関する納税者の利益の保護に資するとともに、税務行政の適正かつ円滑な運営を確保する観点から、納税環境の整備に向け、引き続き検討を行うものとする。」と記している²⁹。この記載においては、納税者の「権利」の文言が意図的に抜かれていることがわかる。下書きをした財務官僚の巧妙さが透けて見えてくる。いずれにしろ、わが国において納税者の「権利利益」を確固たるものにするための納税者権利憲章の制定が優先的な政治課題である状況には変わりがない。

3 問われる単一争点運動体の政策実現手段

先の衆院選では、消費税廃止を掲げたれいわ新選組、NHK のスクランブル放送化を掲げた N 国党（NHK から国民を守る党）のような「シングルイシュー（single issue）」で選挙に臨んだ政党が票を伸ばした。議席も獲得した。もちろん、これらの政党に対する評価は分かれている。しかし、国民的な政策課題に真正面から取り組んでくれない既存の野党に対する批判票がシングルイシュー政党の得票につながった面もあながち否定できない。

「シングルイシュー政党（単一争点政党）」「シングルイシュー政治（単一争点政治）」は、1970 年代後半からアメリカではじまった。「シングルイシュー（single issue）」のほかに、「シングルアイテム（single item）」、それから和製英語では「ワンイシュー（one issue）」という言い方も使われる。

「イシュー（争点）」は、憲法改正、人工中絶反対、脱原発、共通番号（背番号）

²⁹ https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2011/_icsFiles/afieldfile/2011/10/11/23zen11kai11.pdf

廃止など多岐にわたる。

納税者権利憲章をつくる会/TC フォーラムのような単一の争点で運動をする団体は、「シングルイシュー団体/運動体 (single issue organization)」にあたる。

2019 年 12 月のイギリスの選挙では、「EU 離脱」をシングルイシューとして前面に押し出したジョンソン首相率いる保守党が地滑り的に勝利した。対立軸の労働党は、党内に離脱賛成派と反対派を抱えていた。そこで、社会保障の改善問題とかを持ち出し争点をぼかし、選挙民に愛想を尽かされ大敗北した。わが国でも、郵政民営化のシングルイシューを掲げて選挙で勝利した政治家もいる。このように、シングルイシュー政治は、妥協をゆるさないという、排他性があることを織り込んで考える必要がある。一方の側の「勝ち」は、他方の側の「負け」となりがちである。この結果、そのイシューを長期的に判断するのが難しくなる。もっとも、2019 年 12 月のイギリスの選挙の場合は、散々議論をして国民はもうウンザリで、国民投票で決着をつけた、という感じもする。

何事にも流行り廃りがある。「継続は力なり」ともいわれる。シングルイシュー運動体（団体）の TC フォーラムも、「納税者権利憲章つくりの灯を消さない」運動体から「火をつける」運動体に一步ステップアップが要る。「火をつける」運動体になるには、①TC フォーラム自らが政党（納税者権利憲章をつくる党）を立ち上げる、あるいは②既存の政党とタッグを組み議連を立ち上げて流れをつくることで、納税者権利憲章の実現をめざすのかが問われている。現在の力量からすると、②既存の政党とタッグを組み議連を立ち上げて流れをつくる手法になるのではないかと思う。

こうした手法を進めるには、「運動方針」で旗色をより鮮明にし、さらには「議連立上げ」の政治手腕がある有能な人材を前面に押し出し、戦えるウイングへの脱皮・成長が是非とも必要である。

納税者権利憲章というシングルイシューを実現するには、もう一つの手法がある。これは、自治体レベルでの納税者権利憲章の実現を急ぎ、その成果を国レベルでの納税者権利憲章の実現につなげる手法である。以下、その手法について、少し説明してみる。

4 自治体レベルでの納税者権利憲章を制定し、 国レベルまでステップアップする手法とは

アメリカでは、納税者権利章典法制や納税者権利章典の発布は、当初、州レベルで進められた。そして、こうした州レベルでの実績をもとに、その後、連邦レベルで制度をつくる手法が取られた。

わが国の場合、自治体レベルから国レベルの法制に広げた例としては、個人情報保護法制がある。1984 年 7 月に、福岡県春日市がわが国ではじめて個人情報

保護条例を制定した。翌 1985 年に、政令指定都市である川崎市が個人情報保護条例を制定した。その後、多くの地方団体が相次いで個人情報保護条例を制定した。

一方、国レベルでは、自治体レベルの動きに刺激を受けて、1983 年の国の審議会答申（第二次臨時行政調査会最終答申）を契機に、1988 年 12 月に現在の個人情報保護法の原型が成立、1990 年 10 月に全面施行にいたった。

5 名古屋市の納税者憲章制定の動き

一方、自治体レベルでも、納税者憲章をつくろうとする動きも出てきた。名古屋市の河村たかし市長は、2009 年（平成 21 年）【4 月 26 日投開票】の名古屋市長選の時に、河村たかし市長は、「政策マニフェスト：減税ナゴヤ/庶民革命・脱官僚」を公表した。そのなかで、「市民税の 10%減税」に加え、「納税者権利憲章の制定」（名古屋市に納税する住民の保護のために、「名古屋市納税者憲章」を制定し、市税務行政サービスの充実をはかる。）を掲げた³⁰。

ちなみに、地方団体（自治体）が、新たな条例などをつくる場合、住民を対象にアンケート調査を実施し、その結果をもとに、条例などの原案をつくる手法がとることが一般的である。

市長の命を受けた担当部署（市主税局財政課）は、「名古屋市納税者憲章（仮称）について、市民を対象にアンケート調査も実施し、結果を公表している³¹。

この調査結果に基づいて、内部で検討されていた草案（未定稿）は、次のようなものである。

【図表13】 名古屋市納税者憲章（案/未定稿）

名古屋市に納められた市税は、健康と福祉の充実、都市の安全の確保と環境の保全、教育と文化の充実などさまざまな施策の貴重な財源となっています。

このような市税を納税している納税者の皆様の、納税義務の適正かつ円滑な履行と法律や条例で定められた権利利益の保護に資するため、この憲章を定めます。

わたしたち名古屋市税務職員は、納税者の皆様に対し、次のこととお約束し、税務行政サービスのより一層の充実に取り組んでまいります。

1 わたしたちは、法律や条例を遵守し、適正かつ公平に課税及び納税の手続を行い

³⁰ 拙著「今、なぜ市民減税・納税者憲章制定なのか！」CNN ニュース 59 号 15 頁～17 頁参照。<http://www.pij-web.net/cnn/CNN-59.pdf>

³¹ 一般に、地方団体が、新たな条例などをつくり場合、住民を対象にアンケート調査を実施し、その結果をもとに、条例などの原案をつくる手法がとることが多い。名古屋市納税者憲章(仮称)について <http://www.city.nagoya.jp/shiminkeizai/page/0000004298.html>

ます。

- 2 わたしたちは、納税者の皆様に公正、公平かつ丁重に対応します。
- 3 わたしたちは、課税及び納税に関する説明責任を果たします。
- 4 わたしたちは、納税者の皆様に市税に関する情報を適切に提供します。
- 5 わたしたちは、納税者の皆様の税務情報を保護します。
- 6 わたしたちは、納税者の皆様の課税及び納税上の手続の基準を明確にし、不服等に対して誠実に対応します。

わたしたちの具体的な取組みについては、「市税事務の運営方針」と「納税者サービス指針」に定めるとともに、税務行政サービスの実施状況については、毎年努力目標値を定め、その達成率を納税者の皆様に公表します。

名古屋市は納税者憲章づくりを進めた背景には、2010（平成22）年11月25日に、政府税制調査会が、「納税環境整備PT報告書」を作成・公表し、そのなかに“6「納税者権利憲章（仮称）」策定の方向性”を示し、次のような項目が盛り込まれていたこともある。

（地方税について）

国税の見直しにおいて、課税庁である国税庁長官が行政文書である「憲章」の作成・公表を行う方向性であることを踏まえ、地方税については、課税庁である各地方団体の判断により「憲章」の作成を行うこととすべき。

ただし、地方税については、地域主権改革の観点を踏まえ、全地方団体に同様の対応を一律に義務付けるのではなく、各地方団体において適切に対応することができるよう、国税における取扱いについて情報提供を十分に行う。

しかし、㉑2011（平成23）年11月30日に成立し、㉒12月2日に公布された2011（平成23）年度修正税制改正法では、“4 「納税者権利憲章の策定等」は見送りとする”とされた。これにより、潮目が変わり、名古屋市の納税者憲章は、その後動きを止めており、いまだ日の目を見ていない。「旬」が過ぎたということかもしれない。

さきにふれた国レベルでの個人情報保護法制の流れをつくる際には、福岡県春日市（2019年10月現在人口約11万人）のような小規模な自治体が源流になった。小規模自治体で憲章づくりに成功すれば、ストップしている政令指定都市である名古屋市での憲章づくり再開を後押しする力となるかもしれない。

◎むすびにかえて～TCフォーラムは二刀流で再チャレンジしよう

アメリカにおける納税者権利章典（納税者権利憲章）づくりの手法やその意義について探ってみた。納税者権利章典とは、やさしくいえば、課税庁が自分らのお客様である納税者に接する際のサービス・スタンダードである。

課税庁が、納税者サービス・スタンダードを上げたいとする。この場合には、水準を高めるための法改正が必要である。また、法改正をした場合、課税庁は、納税者と接する際の新しい納税者サービス・スタンダードをわかり易い言葉で要約し、納税者や職員などに周知・徹底する必要がある。アメリカの場合、連邦課税庁（IRS）は、「納税者としてのあなたの権利（Your Rights as a Taxpayer）」のタイトルの文書を作成し、税務調査や税金の徴収の際に納税者に配付・内容を説明している。

アメリカでは、納税者権利章典法制や納税者権利章典の発布は、当初、州レベルですすめられた。そして、州レベルでの実績をもとに、その後、連邦レベルで制度をつくる手法が取られた。

わが国では、2009（平成21）年の民主党政権マニフェストでうたった「納税者権利憲章」の制定が実現するかにみえた。しかし、野田政権の誕生で、土壇場へ来て頓挫した。幻に終わったことで、「旬」が過ぎたのとの見方もある。疲労感が重くのしかかり、再チャレンジするための道づくりは必ずしも容易ではない。

しかし、納税者の手続上の権利保護をねらいに法改正を重ね、その成果をわかり易い言葉で納税者権利憲章に要約し、納税者や税務職員などに周知・徹底する手法は、世界の常識となりつつある。言い方をかえると、納税者サービスの“基本中の基本”であり、アメリカにできて、わが国にできないことではない。

納税者権利憲章というシングルイシューの実現をめざす納税者権利憲章をつくる会/TCフォーラムは、「火を消さない」運動体から、理論や戦略を明確にし「火をつける」運動体に脱皮する必要がある。そのためには、（1）議連を立ち上げ国レベルでの納税者権利憲章の実現をはかる手法とともに、アメリカの例にならい（2）自治体から国の上げて行く憲章づくりの手法も活用し、二刀流でチャレンジすべきではないか。

（いしむらこうじ）

（2020年7月13日補訂）