米国における税務行政の職責と納税者の権利保護

松蔭大学経営文化学部経営法学科専任講師 山本直毅

I はじめに

我が国では、平成 23 (2011) 年に納税環境の整備として、国税通則法が改正された。これは、納税者の自発的な納税協力を得て、租税行政庁の執行上の透明性を向上させ、公正性を確保するという世界的趨勢への対応であった。

租税の確定・徴収手続は、租税による歳入確保が国家運営に必要な不可欠であるとの公益性の観点から、権力関係的に構成される。租税法規が国民の財産権への侵害を根拠づける侵害規範であり、これを執行する税務行政には、租税債権者としての確定権と徴収権が留保されている。公益性を背景にした課税権の行使によって、適正・公平な執行が保障されることも租税制度の大前提である。しかし、侵害規範・侵害行政の観点から当然に保障されるべきである納税者の権利を保護制度を構築することで、租税制度を適正化することも必要不可欠である。

租税をめぐる国家と納税者の法律関係が、権力関係にあるならば、常に納税者は、税務行政の過酷な執行によって、その権利利益を侵害される危険性を抱える立場に立たざるを得ない。納税者の権利保障は、侵害される危険性を排除するという意味でも、安全装置として租税法上の仕組みに保障条項 (safeguards) が取り入れられていく必要がある。

納税者の手続的権利の保障は、公正な租税制度の本質的要素である。

租税法律主義は、納税者の権利保護の法理そのもの¹であるが、この当然の法原理が憲法原理によって確認的に規定されている (法の支配², 法律の留保, 法

¹ 増田英敏『紛争予防税法』31 頁 (TKC 出版, 2015)。

² 山田二郎「租税法における法の支配」租税訴訟 1 号 2 頁 (2007)。法の支配とは、「専断的な国家権力の支配 (人の支配) を排斥し、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護することを目的とする原理であり、「①憲法の最高法規性の観念、②権力によって侵されない個人の権利、③法の内容・手続の公正を要求する適正手続 (due process of law)、④権力の恣意的行使をコントロールする裁判所の役割に対する尊重」などがその内容と考えられている (芦部信喜 (高橋和之補訂)『憲法第七版』13 頁以下 (岩波新書, 2019))。木村弘之亮「租税法律主義の神髄—財産評価通達と固定資産評価基準に寄せて—」月刊税務事例 54 巻 9 号 17 頁 (2022) は、憲法 31 条及び 32 条等に基づく原則が課税原則として現れ、国税通則法 1 条の解釈論として、平等原則、法律に基づく課税の原則、防御権、そして原状回復請求権が導出され、防御権は、聴聞権、税務調査事前通知請求権が内包されるとする。

による行政の原理)。

確認された法の支配の原理の下では、個人の自由と権利を保護するものとして、法の内容・手続きの公正性の追求を当然のものとする。「法の理念は、正義に奉仕」³し、租税法の根底に租税正義が存在する⁴とすると、租税法律主義は、その内側で租税正義を指向し、外側で租税正義に奉仕するものであるはずである。正義の構成要素には、公正性が内在していることから、公正な適正手続の追求は、租税法律主義の要請に適うものとなる。

そうすると、当然に、租税法における納税者の権利保護の追求は、租税正義を実現するためには、不可欠である。

しかし、我が国では、事実上、適正・公平な税務行政の理念が前面に押し出されるのみで、納税者の権利を保障するという考えが、租税制度に一向に根付いていない。国民は、常に法の主体であると共に、権利の主体であるはずにもかかわらず、納税者の手続的権利が存在が法律で明確に確認されていない⁵。

そうすると、納税者の権利が侵害される危険性を払拭できないまま、課税実務が運営されることとなる。やはり、安全装置として確認的にそれらが、租税法上の仕組みに法律として取り入れられる必要がある。

(1) 納税環境の整備と国税通則法

国民主権の顕現である申告納税制度の定着のためには、①租税法律主義の要請を満たした法規により租税法の体系を構築し、そのうえで、②租税行政の意識を含む執行制度の近代化、納税者の納税意識の向上及び協力⁶を得られるように法的整備等を行っていく必要がある。

ここで納税環境とは、「制度上の手当のみでなく、国民の納税意識の向上、租

³ 木村弘之亮「租税正義—序文に代えて」木村弘之亮＝酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』10頁(信山社、2018)。同箇所の記述は、クラウス・ティプケの記述を参照し、立法者は、正義に適う形で価値判断を行い、法を制定し、法は、法価値、法理念に奉仕することを確認している。

⁴ 松沢智『租税法の基本原則』序にかえて5頁以下(中央経済社、1983)。

⁵ 木村・前掲注(4)31頁以下、38以下によれば、憲法上の基本的人権と共に、それらの解釈として、聴聞権、公正手続請求権、情報自己決定権、権利救済を受ける権利、理由附記請求権などが保障される一方で、納税の義務およびそれに関わる協力義務があるとすされる。

⁶ 申告納税制度と課税要件事実の的確な把握のために、青色申告、帳簿書類の備付、総収入金額報告書の提出、財産債務調書制度、国外財産調書制度、附帯税、推計課税、質問・検査、租税処罰、支払調書その他の各種の情報申告および法定資料の備付、各種の届出、利子配当等の受領者の告知、支払調書等の提出、源泉徴収制度の整備等を採用している(金子宏『租税法〔第23版〕』920頁以下(弘文堂、2019))。

税職員の近代化，租税に関する教育の充実までも含む広い観念である」⁷と定義される。広義の意味では，納税者の代理人としての税理士制度や納税者の権利保護の制度的手当も，納税環境の整備の一環として理解されている。

平成 23 年国税通則法の改正を確認する前に，国税通則法の制度趣旨を確認したい。

国税通則法の制定は，昭和 22 年の戦時立法の編成替えの作業の一環として制定され，そして，昭和 25 年のシャープ勧告による大規模な改正を受けたつぎはぎだらけの租税実体法や国税徴収法が，租税法律主義の建前に照らして，著しく不十分であったからであった⁸。制定当時の税務行政の執行は，つぎはぎだらけの租税法体系の解釈を通達により解決する運営を行っていた。

国税通則法 1 条は，「この法律は，国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め，税法の体系的な構成を整備し，かつ，国税に関する法律関係を明確にするとともに，税務行政の公正な運営を図り，もつ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。」と規定された。

国税通則法の制度趣旨は，その第 1 条の目的に適った形で，租税法律主義の見地から批判に耐えうる租税法の簡易平明化，基本的な法律関係の明確化，税制の改善合理化を実現することにより，通達による税務行政から，法律に基づく税務行政へと変革をもたらすことで，公正な行政運営を確保し，租税法律主義と租税法における民主主義の要請を満たすことを目指すものであった⁹。

納税者の理解を得るために制定された国税通則法が施行され，60 年近く経つにも関わらず，飛躍的な状況改善が見込めないのは，当該制度そのものが，一般通常人の常識または感覚（国民）とかけ離れてるからであるといわざるをえない。申告水準の向上，課税要件事実の適正な把握，適正な租税徴収の実現のためには，国民又は租税職員に対する納税意識の向上のための教育や課税権限の強化だけでは限界がある。

まずは，「納税者の協力（compliance）を得るための条件を整える」¹⁰ために，法の支配の徹底を目的として，租税手続法領域における納税者の権利保護の制度手当て（基本的手続要件の整備¹¹）をすることが必要である。租税手続法とは，租税法律主義の本質を踏まえれば，租税法の執行過程における租税行政庁の恣意または濫用的な活動を阻止し，納税者の自由権と財産権を保障する法領域であるべきである。

⁷ 金子・前掲注（13）920 頁。

⁸ 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』7 頁以下（大蔵財務協会，2019）。

⁹ 志場ほか共編・同上書 19 頁以下。

¹⁰ 水野忠恒『大系租税法（第 3 版）』66 頁（中央経済社，2021）。

¹¹ 木村弘之亮『租税法総則』100 頁（成文堂，）1998。

賦課・徴収手続における納税者の権利は、公正な適正手続により保護することができる。「納税義務は租税実体法に基づいて成立するものであるが、税務官庁は、その実現過程において手続的にも適正であることが求められる。これを納税者側からみれば、納税者は、納税義務が実体的に適正であることを求める権利を有するとともに、適正な手続によって納税義務が確定・履行されることについて手続的権利を有する」という¹²だろう。

(2) 行政手続法と国税通則法改正

i 平成5年に行政手続の一般法として、行政手続法が法制化された。

「(目的等) 第一条 この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。第四十六条において同じ。)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。」として、行政上の意思決定について、その内容および過程が国民にとって明瞭になることで、公正性が確保されることが明らかにされている¹³。

行政手続法の成立(行政手続法1条2項、同3条1項)と同時に、平成5年国税通則法改正により、特別法と位置づけられる国税通則法の適用除外規定が設けられた(同74条の14)。

同改正では、①「行政は極めて多岐にわたるものであるので、一般法である行政手続法をすべての行政分野に一律に適用することは妥当ではない」、②「課税処分が①金銭に対する処分であること、②大量・反復的に発生する処分であること、③限られた人員による適正執行と公正な課税の実現の要請を勘案したもの」等の理由から除外された¹⁴。

ii 平成23年11月30日に、「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」(平成23年法律第114号)が成立した。

同法が12月2日に公布され、国税通則法を改正することで、納税環境の整備が促進された¹⁵。平成23年改正国税通則法では、その74条の14により、行政手続法第2章8条の理由の提示と第3章の14条不利益処分の理由の提示は、そ

¹² 久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』137頁(ミネルヴァ書房、1995)。

¹³ 宇賀克也『行政手続法の理論』3頁(東京大学出版会、1995)。

¹⁴ 船本洋子「租税手続法の改正と税理士の役割」Tax&Law14号24頁(2015)。

¹⁵ 三木義一「租税手続法の大改革」Tax&Law14号15頁以下(2012)参照。

の適用除外規定から除外されることとなった。

調査手続の透明性と納税者が事前にいかなる順序を踏んで実施されるのかの予測可能性を高めることを目的として、税務調査手続について法定化された。また、すべての処分に対する理由附記の実施及び記帳義務の拡大等がされた。

	改正前	改正後
更正の請求関係	更正の請求は、1年の期間制限が設けられ、1年の期間制限を超える場合には、嘆願書を提出し、税務職員の職権による救済という方式が用いられていた。一方で、所得税などの増額更正処分の期間制限は3年だった。	①更正の請求期間の延長（国税通則法23条）（増額更正と統一） ②更正の請求の期間制限の延長（国税通則法70条） ③内容虚偽の更正の請求書の提出に対する処罰規定の創設（国税通則法127条）
税務調査手続関係 ¹⁶	税務職員が遵守すべき手続としては身分証所の提示ではなく携帯をする程度である。任意調査であったが、事前通知や終了の通知規定はない。	①税務職員の質問検査権の整備（国税通則法74条の2から74条の6まで） ②税務調査において提出された物件の留置き手続の明確化（国税通則法74条の7） ③税務調査の事前通知の明確化（国税通則法74条の9、74条の10） ④税務調査の終了の際の手続の明確化（国税通則法74条の11）
処分理由の附記関係 ¹⁷	青色申告に伴う理由附記	申請に対する処分及び不利益処分理由の附記の実施（国税通則法74条の14）
納税環境の整備	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（平成23年度税制改正法附則106条）	

¹⁶ 税務調査手続と納税者の権利については、有賀武夫「租税調査手続と納税者の権利」Tax&Law12号73頁以下（2011）を参照。

¹⁷ 高橋勇「租税手続における理由附記・理由の提示」Tax&Law14号42頁以下（2015）を参照されたい。

iii 平成 23 年税制改正大綱では、下記の内容も盛り込まれる予定であった。

「1. 納税環境整備納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査 手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和 37 年の制定以来、最大の見直しを行います。国税不服審判所の改革については、納税者の簡易・迅速な権利救済を図り、審理の中立性・公正性を高める観点から、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、不服申立ての手続、審判所の組織や人事のあり方について見直しを進めていきます。社会保障・税に関わる番号制度については、早期の制度導入に向け、「社会保障・税に関わる番号制度に関する実務検討会を中心に速やかに検討を進めるとともに、税務面においても積極的な検討を行います。

(1) 納税者権利憲章の策定 納税者の立場に立って納税者権利憲章（以下「憲章」といいます。）を策定します。憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分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、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。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、取り組むものとし、また、国税通則法について、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します。さらに、憲章の策定を法律上義務付けることとし、その策定根拠、憲章に記載すべき事項を法定するとともに、各種税務手続の明確化等に関する規定を同法に集約します。同法の法律名が改正後の法律の内容をよく表すものとなるよう、題名を変更します。」¹⁸

平成 23 年国税通則法では、事前通知¹⁹や理由附記が、納税者の権利を保護するために不可欠であることが確認され、納税者の権利を保障する仕組みづくりの契機（手続きの適正化の必要性の再認識）となった点で、意義を有する。しかし、租税行政の直接法律効果を生じさせない行為に対して、税務職員の裁量の限界を明確化し、手続きの公正性を担保するという意味でも納税者の権利規定の法制化の必要性は未だに残っていると考えられる。

一方で、米国租税法では、納税者の権利を遵守する執行上の職責（職務の執行）

¹⁸ 税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」5 頁以下（平成 22 年 12 月 16 日）。我が国で、頓挫した納税者の権利憲章の経緯及びアメリカの納税者権利憲章については、石村耕治「アメリカの納税者権利章典を読む～我が国での納税者権利憲章づくりの展望」TC フォーラム研究報告 2020 年第 1 号 24 頁以下（2020）に網羅されている。

¹⁹ 林仲宣『租税基本判例精選 100』43 頁以下（2019）参照。

が立法化され、納税者の権利を明示している。内国歳入庁長官は、税務行政の課税権の行使にあたり、内国歳入庁の職員に、法律上容認される納税者の権利によく精通し、かつそれを保護する活動をすることを保障すべきことを義務付けている。

そこで、本報告では、手続保障の強化の必要性を確認したうえで、米国租税法における納税者の権利を保障する内国歳入法典 7803 条 (a) 項 (3) を紹介し、わが国の租税制度において、納税者の手続的権利を合理的に構築するための示唆を得ることを目的としたい。

II 我が国における手続保障の強化の必要性の確認

1 OECD 報告書における国際的指針²⁰

2003 年に報告された OECD 租税委員会「納税者の権利と義務－実務覚書」によれば、納税者権利憲章 (Taxpayers' Charter) とは、「納税者の税務に関する権利・義務を平易な言葉で要約し、かつ、説明して、こうした情報を多くの納税者に周知させて理解させようとする試み」²¹であるとされている。

同報告書では、民主主義社会では、納税者は、政府と租税行政庁との関係で、基本的権利と義務を有し、この権利と義務の均衡が保たれない限り、租税制度は効率的かつ有効に機能しないことを確認している²²。

1990 年に OECD 租税委員会の第 8 専門調査委員会が公表した「納税者の権利および義務－OECD 諸国における法律に関する状況」の際には、ほとんどの国が明確な納税者権利憲章を有していなかったが、以下の権利が確認されている²³。

①知らされ、支援され、聴聞を受ける権利、②不服申立てをする権利、③適正な税額以上を支払わない権利、④確実性の権利、⑤プライバシーの権利、⑥機密および秘密保持の権利が保障されている。

また、①誠実であるべき義務、②租税行政に協力的であるべき義務、③適時に正確な情報と資料を提供すべき義務、④帳簿等の記録を保存すべき義務、⑤適時に納税すべき義務が提示されている。

本報告書では、納税者権利憲章や宣言という形式によらずとも、当事者を規律する一般文書やガイダンスという形式で提供している国もあるが、納税者権利

²⁰ OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note (Center for Tax Policy and Administration, Tax guidance series, General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations, 1 (2003)) .

²¹ *Id.*, at 3.

²² *Id.*

²³ *Id.*

憲章でなくとも、納税者の権利が尊重され、保護されていることは強調されなければならないことを指摘している²⁴。

2 1990年OECD租税委員会第8専門調査委員会の調査報告書

なぜ、納税者の権利が保障されなければならないのかについて理解を深めるため、1990年の報告書の冒頭を確認する。

「租税行政庁は、課税ベースを確定し、納税者および第三者によって提供された情報が正確な事実であることを確かめ、履行されるべき租税を徴収するために強大な権力を付与されている。脱税や租税回避を最小限に食い止めるための課税権力の行使と、各個人の納税者の権利を尊重される必要性とともに、すべての納税者が公正に取り扱われることの保障との間には、潜在的な対立が存在する。例えば、プライバシー、秘密の保護する、情報を入手する、そして租税行政の決定に対して不服を申し立てるための権利は、民主主義社会における基本的権利 (fundamental rights) である。複雑な租税制度が効率的に運用される場合には、高い程度の納税者の協力が必要である。納税者が租税制度を公正なものと理解し、納税者の基本的権利が明確に確立し、尊重されている場合には、納税者の協力は当然得やすいだろう。実際に、すべてのOECD加盟国の政府は、納税者の権利が尊重されることを保障するために大きな注意を払っている。

たとえ、近年これらの対策が、しばしば高度に政治的な側面を有し、これまでに以上に明確に表現されているとしても、OECD加盟国の政府は、課税権者 (tax authorities) による誤った権力統制から納税者を保護するための手段の重要性を常に認識してきている。このことは、課税水準が増大し、租税法規が益々複雑化し、新しい科学技術が異なる出所から新たな整合する情報を交換する新たな手法を開拓し、各国の課税権者の間での国際的協力が改善している時に、納税者は、納税者の権利を保護するためのより明確で包括的な法規が必要であるとの理解の結果によるものである。」²⁵

例えば、ドイツでは、1977年にドイツ租税通則法で、納税者の手続的権利が十分に保障されていないことから、クラウス・ティプケ教授により納税者の保障されるべき権利リストが教科書等に公表され、同法改正が実現している²⁶。

²⁴ *Id.* at 3-4.

²⁵ OECD, TAXPAYERS' RIGHT AND OBLIGATIONS A SURVEY OF THE LEGAL SITUATION IN OECD COUNTRIES 10 (1990). 増田英敏「外国における納税環境の整備」税研29巻6号40頁(2014)、増田英敏『納税者の権利保護の法理』14頁以下(成文堂、1997)参照。併せて、石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章』3頁以下(中央経済社、1993)、高野裕「納税者権利憲章に向けて」Tax&Law12号82頁以下(2021)を参照。

²⁶ 木村弘之亮「租税正義—追悼 ティプケ・クラウス」TKC585号26頁(2021)。

Ⅲ 米国における納税者の権利憲章

1 納税者の権利保護の方法²⁷

(1) 古典的アプローチ（執行中心のアプローチ（**enforcement-focused approach**）・課税庁が主役）（納税者への脅しを強めるハード・アプローチ）

税務調査の強化・罰則（附帯税等）の強化・概括的な租税回避規定の創設などで、納税義務の遂行を強調し、自発的納税強制により租税の徴収を図る方法である。悪質な納税者を見せしめにし、善良な納税者は保護するという姿勢に繋がる。納税者の権利保護の制度化についても、判例等が認めた範囲で、最小限の法典化・手続の整備を実施する。

税務調査に専念し、税務支援を含む広範な納税者サービスは、税務の専門職団体へとアウトソーシングするという性格の政策も、これに属する。

(2) 現代的アプローチ（サービス主導のアプローチ（**service-oriented approach**）・国民、納税者が主役）（納税者サービスの徹底を基本としたソフト・アプローチ）

国民・納税者に自発的納税協力を求めるために、職員の服務ルールの改善やクライアントサービスの質的管理の基準の強化を含めた納税者サービスの徹底に加え、大胆な手続的権利の保障の仕組みを法制化することで、抜本的な納税者の権利保護を図る方法である。

米国は、第3次納税者権利章典を施行し、内国歳入庁に対して納税者教育と納税者サービスを中心に、申告後の執行の負担を軽減するために、申告前の税務支援を強化するように求めた。これに対応する形で、内国歳入庁は、抜本的な組織改革を実施し、内国歳入庁の指名宣言を公表した。その基本方針は、すべての納税者に最高のサービスを提供することであり、内国歳入庁は、納税者としてあなたが持つ権利を公表している。

また納税者サービスおよび行政庁に対する評価手法を、クライアントサービスから、民間のカスタマーサービスへ変更し、課税庁職員の服務ルールの適正化、租税手続の適正化・透明化を推進した。

2 米国における納税者の権利憲章

1988年から1998年までの間、連邦議会は、内国歳入庁の職員による調査及び徴収過程における内国歳入法の執行の不公正を是正し、公平性（適正性及び公正性）（**fairness**）を確保するため、追加的な税制改正法で内国歳入法典の改正

²⁷ 石村耕治「納税者の権利と納税者権利憲章について」Tax&Law12号（2011），同・前掲注（18）3頁以下。

を実施した²⁸。

米国では、1988年に1988年税制改正法の一部で第1次納税者権利章典（The first Taxpayer Bill of Rights Act : TBRA 1）による改正を皮切りに、1996年に第2次納税者権利章典（TBRA 2）が、そして、1998年に1998年IRS改革法（IRS Restructuring and Reform Act of 1998）の一部として第3次納税者権利章典（TBRA 3）が制定された。米国における納税者の権利章典は、この一連の税制改正の総称である。

これらの納税者権利章典の各法規は、納税者が、その者の租税債務を内国歳入庁と争う場合に、納税者の有する権利を通知し、さらに、内国歳入庁による不適正な賦課・徴収行為に対する救済手段を定めて納税者の権利を保障することを目的とした。

この立法の主眼は、租税徴収手続における納税者に対する内国歳入庁の濫用的権限行使から納税者の権利を保護することにあつた。

1988年税制改正法（Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988）は、「納税者の権利と手続」と題するサブタイトル J の一部で、このサブタイトルを包括的権利章典（the 「Omnibus Taxpayer Bill of Rights」）と呼称することを規定している。同法は、米国における納税環境の整備の第一歩と位置づけられている。

第1次納税者権利章典の成立の背景には、租税法の執行機関として組織される内国歳入庁が、納税者に対する租税徴収機関としての性格を強め権利濫用に近い納税者の人権を配慮しない活動を行っていたことにあつた。

本改正では、内国歳入庁の内部に独立した納税者権利擁護官（Taxpayer Advocate）を創設したことから、質問検査手続及び租税徴収手続、そして、米国の租税裁判所の管轄等の改革に至るまで多岐にわたる。

質問検査手続においては、質問検査は合理的な時及び場所で実施されなければならない。内国歳入庁は、質問検査手続の手順と手続上の納税者の権利の両者を（内国歳入法典 7521 条（a）項の確定及び徴収手続における録音権の保障）事前に説明しなければならない²⁹。

租税確定手続との関係で、特に重要な項目は、手続を遅らせることを目的とする裁判所での濫訴の制限、分割による租税債務の支払い合意の創設（第2次納税者権利憲章により内国歳入法典 6159 条が創設され、第3次納税者権利憲章に

²⁸ 拙稿「米国における租税徴収手続と納税者の権利」税法学 585 号 99 頁以下（2021）。

²⁹ CAMILLA E. WATSON, BROOKES D. BILLMAN, JR., JENNIFER L. CHAPMAN, FEDERAL TAX PRACTICE AND PROCEDURE CASES, MATERIALS, AND PROBLEMS 251 (3rd ed. 2022) .

より同 (c) が改正), 内国歳入庁の職員による租税徴収行為に対する米国の損害賠償責任を創設したことが重要である。

また, 租税の適正手続の保障は, 第一次納税者権利章典では, 第 6233 条で, 「税額(筆者加筆: 租税債務) (Tax Due), 不足税額及びその他の通知書の内容」の一般原則として, 「本条が適用されるすべての通知書は, 理由及び税額の確認, 利息, 不足税額 (additional amounts), 加算税 (additions to the tax) 及び適用される罰則 (assessable penalties) を示さなければならない。」と定めている。同条は, 内国歳入法典 6155 条の長官からの租税の請求及び通知 (payment on notice and demand), 90 日レターと呼ばれる不足税額の通知 (notice of deficiency), 査定額の備忘及び確認を目的とする租税の通知及び請求, 情報申告書プログラム (information return matching program) によるすべての通知書, そして, 内国歳入庁不服審査部 (Internal Revenue Service Office of Appeals) での不服審査の対象となる最初に提示される不足税額の通知に適用されることとした。

連邦議会は, 内国歳入庁は, 原則として税額の決定又は徴収に関して接触するすべての納税者に対して, 納税者の権利及び不服申立て等の法律及び手続を明確に示した通知書を交付しなければならないこととして適正手続条項を立法した。当該要件の不備は, 内国歳入庁の租税の確定及び徴収の否定に直結する。

第 2 次納税者権利章典の目的は, 第 1 次納税者権利章典で改革が行われた項目を含め, 租税の確定・徴収手続の透明性・適正性をさらに推進し実現することにあった。1996 年税制改革法は, 当該改正法それ自体を納税者権利章典 2 (「Taxpayer Bill of Rights 2」) と呼称することを規定している。

まず, 第 1 次納税者権利章典で制定された納税者権利擁護官を強化した。さらに, 全国納税者擁護官の設置による納税者の積極的な救済や納税者と内国歳入庁との間の諸問題に関する年次報告書と納税者の権利保護にかかわる提案などが法定された。

特に租税徴収手続との関係で重要な改正は, 連邦租税リーエンの撤回や差押え実施過程における差押対象財産の返還による納税者の積極的な救済手続, 米国の損害賠償責任の強化並びに納税者による債務免除の申出の簡素化が図られた。

1998 年の IRS の税制改革法 (IRS Restructuring and Reform Act of 1998) の端緒は, 1997 年の連邦議会による公聴会である。

この公聴会では, 内国歳入庁の賦課・徴収手続における濫用的な実務慣行 (abusive practice) や誤って登記された連邦租税リーエン及びそれに基づく諸問題などの実務上の非効率的な事務処理手続 (inefficient procedures) に対する申立てを精査する (scrutinize) ために, 複数回開催された。公聴会における内国

歳入庁の証言に関し、その真実性に疑義が生じた。その結果、連邦議会は、より公正な手続及びより効率的な租税行政を作り上げ、国民に奉仕し国民の必要性に応えるための内国歳入庁の組織及び運営を改編する IRS 税制改正法を成立させた。

1998 年 IRS 改革法では、3 章で、「納税者の権利保護」(Taxpayer Protection and Right) と題するタイトルの下で、本章を納税者権利章典 3 (「Taxpayer Bill of Rights 3」) と呼称することを規定している。

本改正では、納税者救済命令の解釈基準、租税徴収不服審査手続、首席法律顧問官 (the Chief Counsel for Internal Revenue Service) による事前承認要件の追加、連邦債務公平徴収法が制定法によって準用されること等の改正が図られた。

IV 米国における税務行政と納税者の権利

2015 年に、内国歳入法典に納税者の権利を確認する規定が立法された。

立法者によって定立された納税者の権利憲章の納税者の権利は、内国歳入法典、財務省規則、判例といった多様な形式で散在しているが、これらの権利を集積し確認的に規定されたのが内国歳入法典 7803 条 (a) 項 (3) 号である。米国で明確に規定された納税者の保障される権利は、以下の内容である³⁰。

³⁰ Allen D. Madison, *Fundamentals of Federal Tax Procedure and Enforcement* 407-409 (2019). 同書では、内国歳入法典で保障される納税者の権利について、納税者の権利の根拠規定との関連を明確に説明している。

納税者の権利を遵守する執行上の職責（Execution of Duties in Accord with Taxpayer Rights）のタイトルの下で、内国歳入法典 7803 条（c）項³¹に、内国歳入庁の職員の果たすべき職責として、法律上容認される納税者の権利によく精通し、かつ、遵守する活動を保障しなければならないことが追加的に法定された。

確認される納税者の権利	権利の源泉となる根拠法	その内容
i 知らされる権利（the right to be informed）	内国歳入法典 7521 条（b）項 1 項	調査手続の説明および調査手続における権利を内国歳入庁に要求する（事前通知（調査理由と納税者の権利の告知）調査及び徴収手続の録音権、複写権、代理人への相談権、納税者の代理をする代理権（弁護士・公認会計士・登録代理人））
	内国歳入法典 7522 条	納税者の租税債務の金額が正式に告知（または通知）され、なぜその金額の租税債務となるのかの説明を内国歳入庁に要求する
ii 高い質のサービスを受ける権利（the right to quality IRS）	内国歳入法典 6212 条（a）項	あらゆる不足税額通知規定における納税者権利擁護官サービスについての連絡先情報（案内窓口）の提供を内国歳入庁に要求する（不足税額の通知）
	内国歳入法典 6304 条	公正な徴収行為に適合すべきことを内国歳入庁に要求する権利（納税者との意思疎通の制限）
	IRS 再生改革法 3705 条（a）項	内国歳入庁の職員に識別情報の提供を要求する

³¹ I.R.C. § 7803 (c) . Internal Revenue Amendments, PROTECTING AMERICANS FROM HIKES ACT OF 2015: A LEGISLATIVE HISTORY OF PUB. L. NO. 114-113 DIVISION Q, § 401 (codified at I.R.C. § 7803 (2015)) , 114th, Cong., 129 Stat. 3040, 3117 (2015) , reprinted in William H. Manz, Editor, Vol. 1, Doc.1 (2016) .

iii 適正な税額以上を支払わない権利 (the right to pay no more than the correct of tax) 33p	Superior Oil Co. v. Mississipp 事件判決	
	Helvering v. Gregory 事件判決	
iv 内国歳入庁の立場 (見解)に異議を申立て聞いてもらう権利 (the right to challenge the position of the Internal Revenue Service and be heard)	内国歳入法典 6212 条	内国歳入庁からの不足税額の通知を受領し、納税者が租税裁判所へ請願することが認められる (不足税額の通知)
	内国歳入法典 6320 条	内国歳入庁が連邦租税リーエンの通知を登記する時に、納税者が聴聞を要求することができる (連邦租税リーエンの事前通知)
	内国歳入庁 6330 条	(適正手続条項) 納税者は、必然的に世界で最も強力かつ畏怖される行政機関と対立することになる立場にあり、その活動に対する懸念を軽減し対処する必要がある。その必要性を満たすために、内国歳入法典に散在する納税者の権利を集積し、法律により納税者権利憲章の納税者の各権利の内容を明確化
v 独立した (公開) 紛争解決の場において内国歳入庁の決定に不服申立てをする権利 (the right to appeal a decision of the Internal Revenue Service in an independent forum)	IRS 再生改革法 1001 条 (a) 項 (4) 号	(内国歳入庁の再編の義務付け) 独立した不服審査部を確実に保障することを内国歳入庁に要求する
	歳入手続 2012-18	内国歳入庁の調査官と不服審査部の間の一方的な意思疎通の禁止
vi 最終決定を受ける権利	内国歳入法典 6501 条	(査定 (確定権の制限))内国歳入庁の

(the right to finality)		租税の査定期間を3年間に制限
	内国歳入法典 7481 条	もし不服がない場合には、租税裁判所が最終決定を行う
	内国歳入法典 7605 条 (b) 項	原則として内国歳入庁のは、課税期間の間に1度だけに調査の機会が制限される
vii プライバシーの権利 (the right to privacy)	財務省規則 301.6330 条-1 条 (e) 項	内国歳入庁が納税者の財産に連邦租税リーエンを登記する時、内国歳入庁の徴収活動において同意なしに侵入(押し入れらた)ことを考慮に入れることを不服審査官に要求する
	内国歳入法典 7602 条 (e) 項	報告されていない所得の合理的な兆候がない限り、調査中に、生活様式の情報に介入することを内国歳入庁が要求することを禁止する
viii 秘密を保護される権利 (the right to confidentiality)	内国歳入法典 6103 条	同意なしに内国歳入庁の職員は第三者に租税に関する情報を開示することを禁止する
	内国歳入法典 7525 条	税の専門家(実務家ないしは弁護士)の特権(privilege)を提供する
	連邦民事訴訟規則 26 条(b)項(3)号(A)	政府に対して訴訟を見越して準備された書面の開示から保護する
	内国歳入法典 7602 条 (c) 項	原則として納税者に事前通知をすることなしに、調査期間中に獲得した情報について第三者に内国歳入庁が接触することを禁止する
ix 代理人を依頼する権利 (the right to retain representation)	内国歳入法典 7430 条	特定の事例における代理人費用の賠償を提供する
	内国歳入法典 7521 条 (b) 項(2)号	内国歳入庁に納税者が依頼する代理人がいるときに調査するよう延期を要求する
	内国歳入法典 7526 条	不利益な立場にいる納税者の主張(抗議)する低所得者の納税者の相談所を提供する
x 公正かつ正当な租税制度が与えられる権利 (the	内国歳入法典 6159 条	完全に納税するための分割払いによる租税債務の支払の合意・財産の差

right to a fair and just tax system) 33p		押えを防止可能な納税者の利用可能な代替案の提示
	内国歳入法典 7803 条 (c) 項	納税者権利擁護サービスからの援助を求めるための手続の提供

V おわりに

平成 23 年の国税通則法改正は、租税の賦課・徴収手続きの適正化・法定化の必要性を確認し、スタートラインに立ったに過ぎない。租税行政の特質論や租税の特殊性では、公益性や効率性が強調される。租税手続法領域では、制度的に国家に大きな優越的権限が付与されていることから、本来、その背景には、権力関係に基づく考えがあることからしても、国家と納税者の権利・義務の均衡を保つためには、公正に税務行政の活動がされるよう適正手続の保障を加重したり、納税者の権利保障規定を導入するなどの整備が必要である³²。

本来、基本的人権の尊重という観点からみれば、租税法の特殊性としては、侵害規範たる性質や強行法規性ないしは滞納処分等にみられる侵害処分として性質を有する点が強調されるべきである。

最後に、納税者の権利保護のための安全装置は、税務行政の公正・公平な課税、効率的な活動に資することを指摘して結びに代えたい。

³² 増田・前掲注 (25) 44 頁。