

資 料

立命館大学税法研究会

台湾の納税者権利保護法草案

相澤拓也* (訳)

はじめに

1980年代以降、先進各国において、納税者の権利保障のための立法や宣言が制定されてきた。わが国でも、90年代から納税者団体や研究者、税理士会などを中心に納税者権利憲章案や納税者の権利保護手続の整備を図る国税通則法の改正などが議論されてきた。また、今時民主党政権は、納税者の権利保障を憲法的基礎から考えて、国税通則法を分割して「納税者権利保護法」を単独法として立法することを検討している。

わが国と同様、台湾でも従来から納税者団体や税法研究者、弁護士、会計士などの専門家が、アメリカやカナダ、韓国などの納税者権利保障法や納税者権利憲章を参考に納税者権利保護法の立法化に向けて積極的な活動を展開してきた。その成果として、この度草案として起草されたのが「納税者権利保護法草案」である。

本草案は、第1条の立法目的から施行日時を定めた27条までの全27か条からなる。まず、第3条の最低生活費非課税の原則、4条の租税法律主義、5条の租税公平原則といった憲法上の原則を法定している。また、第6条では実質課税の原則に基づく租税回避行為の否認、7条は租税優遇措置への比例原則の適用を定めている。さらに、9条は財政資料の情報公開、10条は解釈通達その他の行政規則の公開と税務通達編集委員会の組織、11条は弁護士会や会計士会その他納税者保護団体の違憲提議権、12条は調査徴収手続における適正手続の保障を規定している。13条以下ではアメリカの納税者権利保障法などをモデルに、税務調査における代理人選任権(13条)や拳証責任(14条)、推計課税(15条)、財産の差押えの制限(16条)など調査徴収手続の適正化についての定めを置いている。

本草案で、注目すべきなのが、一部の規定に日本の学説が採り入れられているこ

* あいざわ・たくや 立命館大学大学院法学研究科修士

とや第20条の行政による納税者の権利救済の保障強化に加え、税務再調査事案を審査する税務再調査委員会（19条）や税務訴訟専門の税務行政裁判所及び税法実務問題研究委員会（21条）、納税者保護基本政策の諮問機関である納税者権利保護委員会（22条）や納税者権利保護官（25条）などの各機関の設置と組織に関する規定である。とくに、税務再調査委員会や税務行政裁判所、税法実務問題研究委員会、納税者権利保護委員会の各機関や納税者権利保護官に、税法研究者や弁護士、会計士など積極的に民間の人材を登用する規定が盛り込まれている点は、わが国の納税者権利保護法の今後の議論にも参考となろう。

以下では、立命館大学税法研究会における本学法学研究科修士の相澤拓也君の翻訳により、納税者権利保護法草案の総説明と全文を紹介したい。なお、本草案は、日台法律家友好協会会長の日本大学の木村弘之亮教授を介して、高雄高等行政法院よりご提供いただいたものである。感謝の意を表したいと思う。（望月 爾）

立法院第7期第3会期第16回會議議案關係文書

立法院議案關係文書（中華民國41年9月より通し番号）中華民國98（西曆2009）年
6月3日発行
院総第225号 委員提案第8889号

概要：本院委員林淑芬、高志鵬、蘇震清、余政道等19人は、納税がこれまで人民の義務でありながら、それに相応する権利保障の措置を欠いてきたことに関し、税制を健全化し、納税者のあるべき権利保護、課税の公平と適正手続を実現するため、先進国家の立法例を参考に、現行わが国の税務調査徴収実務問題を斟酌し、ならびに学者、調査徴収機関等の各界の意見を広く求め、「納税者権利保護法」草案を作成した。謹んで議決を求める。

提案人：林淑芬 高志鵬 蘇震清 余政道

連署人：王幸男 潘孟安 薛凌 余天 翁金珠 陳節如 陳亭妃 李俊毅
陳瑩 涂醒哲 賴清德 邱議瑩 柯建銘 田秋堇 郭政成

納税者権利保護法草案総説明

一九四八年、世界人権宣言は次のように定める。「何人も公平かつ適切な報酬を受ける権利を有し、自己及び家族に対して人間の尊厳にふさわしい生活を保障す

る。」一九六六年、経済、社会、文化に関する権利の国際公約は次のように定める。「各締結国は労働者及びその家族が本公約に定める基本的生活を保証しなければならない。」わが国の憲法は、法律の定めにもと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、及び生存権等の各基本権を保証することにより人間の尊厳を維持しており、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。政府は税収をもって人民の生活条件の向上に努めるべきである。もっとも現段階のわが国の関連法令によって、人民の尊厳が完全に維持されているとはいえず、ときに侵害の恐れがある。今日、納税者の権利はすでに国際化の流れにあり、ヨーロッパ、アメリカ、日本などの先進国はここ二十年にわたり立法を重ね、世界的な民主化を進める重要な憲章や法案を明文化してきた。台湾では、民間団体「公平正義連盟」(泛紫連盟)が積極的に呼びかけを行い、税法の専門家を集め共同で草案を立案し、討論会や公聴会を開いてきた。本法案の作成には、特に泛紫連盟の呼びかけ人である簡錫土皆、台湾大学法学部葛克昌教授、台北市法規委員会陳清秀委員長、黃士洲弁護士、劉士昇弁護士、中国科技大学財稅学部陳敏絹教授らによる、条文の起草から脱稿までの間の献身的な尽力に感謝する。また公聴会に出席した多数の専門家や行政部門の代表による貴重な意見の提供が本法案の完成度をより高度なものとした。

租税は対価性を欠く公法上の金銭給付義務であり、強制性を備え、憲法第十九条が法律の定めにもとづく納税義務を明記する一方で、憲法は同様に平等権、労働権、財産権及び生存権等の各基本権を保障しており、もって人間の尊厳を維持している。納税者の自由と権利は納税義務という負担を伴い、相等的な尊重と保証を受けており、このような法治国家にふさわしい原則のもとで義務と権利のバランスが保たれている。

現行税務調査徴収法はいまだ行政手続法施行に伴う相対的な検討、修正が行われず、また調査徴収実務における行政手続法との関係も明らかになっていないことから、税務調査徴収執行手続において、人民の財産権、営業の自由、さらには人身の自由さえ、重視されずまた手続保障も受けていない。税務の技術性と専門性、数多くの税務解釈通達および行政規則について、一般人民がその全てを知るの難しく、強制力と執行力を備えた調査徴収機関と、調査徴収、救済手続において互いに対立する中で、法の網を誤って踏み外す、あるいは税法の見解の差異によって重罰を受けるという状況が多く存在する。現行税務行政救済制度は再調査前置主義を採用しているが、再調査の審理にはいまだ外部の専門家、学者が少なく、その中立性と救済実効性に関して、納税者の信頼を獲得できていない。さらに近年の国家財

政収支は租税優遇措置の氾濫と支出の制御不足によって日々悪化しており、国家の税金依存度は幾度も最低記録を下回り続けている。少なくない納税者が脱法によって納税義務を回避し、広範なサラリーマン階層に大部分の税負担を強いることとなれば、税負担の公平性に重大な影響を与えることとなる。納税者の権利保護について、消費者保護法のような専門立法による権利保障の基準がなければ、納税者が憲法によって保障された権利と自由、租税正義と公平を享受できず、納税者の政府に対する信頼は、恐らく次第に失われていくだろう。

世界各国の立法例を見ると、法治国家においては、普遍的に均しく納税者権利法案を制定している。たとえば、1985年にイギリスで「納税者権利憲章（The Taxpayer's Charter）」、オーストラリアで「納税者権利憲章（The Taxpayer's Charter）」、2000年にニュージーランドで「内国税憲章（Inland Revenue Charter）」、2002年にカナダで「納税者権利法案（Taxpayer Bill of Rights）」、フランスで「納税者憲章（Charte du contribuable）」、スペインで「納税者権利憲章（Carta de Derechos del Contribuyente）」、メキシコで「納税者権利憲章（carta de los derechos del contribuyente）」、イタリアで「納税者権利憲章（Statuto del Contribuente）」等があり、これらは納税者の権利保障を宣言し、調査徴収機関の法の執行を制限する基本原則に重点を置いている。また現行税法の修正手続を定めた、アメリカの1988年、1996年、1998年の三度の納税者権利保障法（Taxpayer's Bill of Rights）の制定は、税務調査徴収手続の過程で適正手続の理念を貫徹するため、内国歳入法（Internal Revenue Code）における納税者の権利保護の規定を徹底し、国内税務当局の調査徴収権力の牽制を行った。また1996年6月、韓国は国税基本法において、納税者の権利に関する明文規定を導入し、第7章の2第81条の2以下に「納税者の権利」の章を制定することを提案した。このほか、経済協力開発機構（OECD）および世界納税者連盟（World Taxpayers Association）は、1990年及び1996年にそれぞれ、「納税者権利示範憲章」と「納税者憲法宣言」（Constitutional Declaration of the Rights of Taxpayers）を提出し、納税者権利保障事項について、明確に法で定めるよう提案している。

納税者にとってあるべき権利保護を実現し、税制を健全化、また課税の公平と適正手続を実現するため、アメリカ、ドイツ、韓国、カナダなどの立法例を参考に、学者、専門家及び調査徴収機関などの各界の意見を広く求め、現行のわが国の税務の実体と調査徴収手続が直面している問題を斟酌した「納税者権利保護法」草案は全二十七条に及んだ。要点は以下のとおりである。

一、 本法の立法目的、すなわち納税者の権利を保護し、税制を健全化し、課税の

公平と適正手続を実現することを明記する。ならびに本法を納税者権利保護の「基本法」とし、税務事項に関して、本法の規定を優先適用し、本法に規定のないものについてはその他の法律の規定を適用することを定め、本法の主管機関を中央財政部、直轄市政府、県(市)政府とすることを明記する。(草案第一条及び第三条)

- 二、人民はもとより法律に定める納税義務、人間の尊厳、生存権等を有し、憲法が保障する全ての納税者は、人間の尊厳を守るための最低限度の生活に必要な費用、所得に対して課税を受けない権利を有する。いかなる課税も均しく納税者個人およびその家族の健康で文化的な最低限度の生活に必要なものを侵害することはできない。納税者が最低限度の生活を維持するための費用その他は、おそらく年度ごとの地域社会ないし経済等の状況に応じて差が生まれるため、中央主管機関と中央社政主管機関によって三年に一度定期的にこれを検討し、実際に近づける。(草案第三条)
- 三、人民は憲法第十九条によって法律に定める納税義務を負っているが、租税法律主義を貫徹し、法律に定める正確な税額を納める権利もまた有する。また税務の技術性と専門性に関して、一般人民はその全てを知っているとはいえないことから、納税者が正確な税額を納めるには、調査徴収機関が自ら納税者に適切な協力を行う必要がある。また主管機関が公布した租税行政規則と解釈通達は、下級調査徴収機関の税法の執行を指導するだけであって、税法の規定を越えて人民の納税義務の範囲を増加、減少させてはならない。(草案第四条)
- 四、司法院大法官釈字第三一八号解釈によれば、合算課税時、納税義務者と所得のある配偶者及びその他の扶養親族が合算計算した税額が、個別計算した税額と比べ、税負担を増加させるものは、租税公平原則に反することとなる。現行の所得税は夫婦合算申告制度を採用しているが、その納税方法は、個人の実質的な納税額を増加させるものであってはならない。この原則を貫徹するため、合算申告によって税負担が増加するものは納税義務を負わないことを定める。また目下、所得税法に規定する十種個人総合所得の中で、給与所得のみが必要経費を実額控除できない所得類型であり、公平原則に反しているため、給与所得においてその他の各種所得と同様に、給与所得を獲得するために支払った必要経費を控除すべきである。(草案第五条)
- 五、課税公平原則を維持するため、納税義務者が機会に乗じて不当利益を得る行為が、合理的な経済上の理由を欠くような状況下で、故意に経済的事実に相当する通常の法形式を選択せず、選択した迂回の法形式が経済的事実とは明らかに

不適切な異常な法形式である場合、それは課税要件の充足を免れることによって、故意に法形式を濫用する租税回避行為であるから、保護に値する信頼利益はなく、実質課税の原則にもとづき税額を更正すべきである。司法院大法官釈字第四二〇号解釈、調査徴収機関及び行政裁判所のこれまでの実務見解、ドイツ租税通則法第四十二条の規定を参照して、租税回避行為の構成要件、法律効果、調査徴収機関の挙証責任と理由説明責任を整理する。租税回避行為それ自体は税法上の真実の義務に違反する脱税行為というわけではなく、罪刑法定原則にもとづき、原則として更正によって対処することができるのみであり、法規違反行為と同視して科料罰金を科すべきでない。もっとも法の抜け穴をくぐる法規違反回避行為は、期日通りに納税したものと比べて公平でないため、税務調査徴収法第二十条及び三十八条に照らし、税額の百分の十五の延滞金、ならびに日数計算した延滞利息を徴収し、もって公平を図る。（草案第六条）

- 六、租税優遇措置の実施において、課税公平原則違反を免れるのは難しい。それゆえ政策目的を達成するための必要的合理的手段に限定し、また比例原則に適合させ、もって過度の氾濫を回避しなければならない。（草案第七条）
- 七、租税は無償の給付であり、私法上の一般債務とは異なるため、相続によって租税債務を継承したとき、相続人、受贈者等は経済的利益を受けた範囲内で納税義務を負えば足り、もって予測可能性と人民の信頼を保護する。（草案第八条）
- 八、中央政府は財政関連の公共資料および方針決定過程について、徴収面、支出面等を含めて均しくこれを公開し、外部の調査ならびに関連資料データの利用を許可することにより、納税者の信頼を維持する。行政手続法第四十四条第三項による授權を受けて、行政資料公開法第四条第一項は、主管機関が公開すべき財政資料およびその内容範囲を定める。（草案第九条）
- 九、税務行政は解釈通達及びその他の行政規則に依拠して初めて円滑に運用することができるが、その解釈通達は法律のように人民に均しく知らしめられたものとは言えず、また解釈通達は人民の納税の権利保護と密接に関連しているため、中央主管機関が作成した税務事項関連の解釈通達及びその他の行政規則について、原則として均しく全面的に公開し、納税義務者にこれを知らしめることを定める。ただし個別の税務解釈通達あるいは行政規則が公務上の機密、企業の営業機密あるいは第三者のプライバシーに及ぶ場合は、この限りにあらず。納税者の権利を保護し、解釈通達の合法性と妥当性を検証するため、中央主管機関によって集められた学者、専門家は税務通達編修委員会を組織し定期的にこれを検討する。（草案第十条）

十、主管機関が税務事項の適用のために作成した解釈通達あるいは行政規則が納税者の權益に過度の干渉となる場合、司法機関による個別事案の判決において合法性及び合憲性に係る審査を待っているだけでは、納税者の權益保護に対し、ほとんど間に合わない。各地区弁護士会、会計士会及びその他の経済主管機関が認可した納税者保護団体は、主管機関が税務事項の適用のために作成した解釈通達あるいは行政規則に対し、違法あるいは違憲の疑いがあると認めた場合、全ての納税者の利益のため、理由を付記して主管機関にこれの修正あるいは廃止を申請することができる。また最高行政裁判所に訴訟を提起し、司法院大法官に解釈を求めることができる。(草案第十一条)

十一、納税義務は人民と国家間の最も主要な行政法律関係であり、納税者の權益を確保するため、税務調査徴収手続上の保障要求は、その他の行政行為よりも優先する。税務調査徴収法は民国六十五年十月二十二日公布施行後、この間幾度も改正を重ねているが、民国九十年一月一日施行の行政手続法と比べて、その厳格度は遠く及ばず、妥当性にかける。行政手続法公布施行に至った今日においても、税務調査徴収法はいまだ相応の相互調整を行っていない。このため、納税者が調査徴収手続において受ける保障は、少なくとも行政手続法規定の標準を下回ることはできない。(草案第十二条)

十二、調査徴収機関の職権にもとづく事案の調査は、自ら調査方法及び範囲を決定し、その他の機関の調査あるいは認定の拘束を受けない。人民が調査を受けるとき権利を侵害されないように、調査の際に代理人を選定する権利を納税者に与える。代理人が現場に到着する前、納税者は陳述あるいは調査を拒絶することができる。(草案第十三条)

十三、課税と罰金処分は人民の権利、自由に均しく重大な干渉となるため、法治行政の原則にもとづき、その要件事実の存在は、処分を作成した調査徴収機関が拳証責任を負わなければならない。しかし現行の数多くの税務解釈通達、行政規則、調査徴収、司法実務が、拳証責任の多くを納税者の負担に転換し、納税者を明らかに不利な手続的地位に陥れている、ないしは納税者が拳証責任を果たせず、課税上の不利益を受けることとなり、その權益保障は明らかに不十分となっている。そこで調査徴収機関は課税あるいは処罰の事実について拳証責任を負わなければならないこと、ならびにその証明方法を提示しなければならないことを定める。税務調査徴収法第十九条第三項の規定は、共同所有者の内一人に送達すればその効力が全てに及ぶことを定めるが、これは納税者が送達通知及び行政救済を受ける権利を剥奪するのと変わりなく、いまだ法治行政の

原則に反しているため、課税処分関連事項は書面をもって理由及び根拠法令を説明し、全ての納税義務者に送達しなければならないことを定める。（草案第十四条）

十四、課税の基礎となる数額について調査あるいは計算できないとき、課税を放棄することは、租税公平原則違反であり、推計計算方法に基づき課税の基礎となる数額を把握し、もって課税の必要性を確定することは、司法院大法官釈字二一八号が肯定している。実質課税の応能負担原則にもとづき、推計課税は調査事実を基礎とし、重要性を備えた一切の事情を斟酌し、客観的合理性を求め、課税基礎の実額に相当させる。税務処罰の要件事実にいたっては、脱税の有無、脱税額の多少など、厳格な証明による直接証拠をもってはじめて根拠とし、推計による数値を処罰の基礎とすることを許さないのは、法治国家の要求するところである。（草案第十五条）

十五、法治行政原則及び比例原則にもとづき、税務調査、保全と執行が納税者の重大な権益事項に干渉する際、必要限度を超えてはならないことは当然である。納税額あるいは罰金を滞納する場合、法にもとづいてその財産を差し押さえることができる。義務者のいくつかの財産を持って足りるときはその価額の最低のものによって侵害を最小にとどめる。（草案第十六条第一、二項）

十六、税収債権を保全する重大な公益目的にもとづき、義務者の人身の自由を制限する間接強制措置は、比例原則に反しない範囲において憲法の許すところとなる。義務者が納税額あるいは罰金を滞納するときは、関連機関が先立って責任財産を調査、執行する。責任財産の調査が困難でなく、あるいは調査した財産が清算に足りる場合、あるいは執行できる財産がない場合、義務者の出国の自由を制限する必要はない。発見した財産が清算に不足し、税金あるいは罰金を納められないとき、客観的事情によって義務者に履行能力のあることを認定できたにもかかわらず、その財産状況の報告を拒絶あるいは虚偽の報告を行って、明らかに出国による逃亡の恐れのあるものは出国を制限でき、もって履行義務を間接的に強制する。また義務者の出国を制限できるか否かは、調査徴収機関が責任財産及び義務者に履行能力があるか否かの判断を行うに等しいことから、中立の第三者である裁判所が審査に介入することによって公正を期し、ならびに義務者の人身及び居住移動の自由を保障し、調査徴収機関あるいは行政執行機関は当該裁判所の裁定の後に、出国管理機関に申請し義務者の出国を制限できる。また、義務者に出国制限要件の事実があるか否かは、出国制限を申請した行政機関に挙証責任がある。（草案第十六条第三項から第七項）

十七、納税者は税務に関する専門能力に欠き、ゆえに税法違反行為を招くことがあるが、納税者の違反に関する主観的な故意あるいは過失を論ずることなく、均しく同様に処罰することとすれば、公平原則からかけ離れる。行政罰法第十八条第三項を参照し、故意あるいは重大な過失によらずに納税義務に違反するものは、処罰を軽減でき、もって納税者の負担を軽減する。(草案第十七条)

十八、源泉徴収義務者は調査徴収機関に協力するだけであり、第三者に給付する際、代わって税金を預かり、調査徴収機関にこれを納めるが、報酬は受けず、また個人の納税義務を履行するわけでもないから、行政罰責任は過重すぎないように、合理的な最高金額の制限を設けなければならない。ドイツ租税通則法第三七八条第二項にある、重大な過失による納税漏れの処罰は五万ユーロという規定を参照し、料金の最高額は二百万円の罰金とする。(草案第十八条)

十九、税務再調査事案は税務行政救済の一環であるとはいっても、現行法制と調査徴収実務に関わる原処分機関の法務専門人員によって処理、審理するのであるから、その中立性と専門性はいまだ人民の期待に届いていない。訴願法第五十二条の規定を参照し、各調査徴収機関は再調査審議委員会を設置し税務再調査事案を処理することを規定する。再調査審議と決定の中立性、専門性を維持するため、再調査審議委員会の構成は、法制を専門とするもの三分の二以上とし、社会公正の人士、学者は二分の一を下回ってはいけない。(草案第十九条)

二十、課税処分不服の納税義務者は、行政による救済を提起した後、当該処分が未確定段階において、先立って処分の瑕疵を争う場合を除き、もし原処分にその他の違法事由があり納税義務者の権益を侵害することが事後的に発見された場合、租税法主義を確保するため、ならびに納税者の権益を保護するため、これを併合して争い、行政救済機関あるいは裁判所に審査を請求することが許される。行政救済機関あるいは行政裁判所が職権にもとづき調査を行い、課税処分にその他の違法事由があることを自ら発見した場合、これを斟酌し、もって職権調査主義を貫徹及び行政客観合法性の精神を確保し、納税者が法令不知のために課税を受けることを回避する。ドイツ及び日本の学説判例を参考に、裁判所が審判範囲において採用する「総額主義」について定める。(草案第二十条)

二十一、税務訴訟案件は一般行政訴訟案件と異なり、財政と税務は専門性と大量性という事務的特性を備えており、また法制先進国家は均しく専門法廷を設置し審理を行っていることから、専利法第九十二条を参照し、各行政裁判所は専門法廷を設置し、税務専門法廷の専門官は毎年財政と税務の法律知識の研修を二

十時間以上受け、もってその専門能力の維持を図らなければならない。税務専門法廷の審判人員の派遣に関し、財税法、行政法の知識に詳しいものを優先し、人員の教育、昇進、奨励と専門訓練などの事項は司法院と行政院によってこれを定める。個別の税務訴訟案件が法律上の争いに及び、納税義務者の重大な税務権益に関係する場合、各行政裁判所間の判決に差異が生まれることを避けるため、ならびに人民の裁判に対する信頼を向上するため、人員がその裁量によって審判できるよう、税法学研究に従事するものに委託し、法律上の意見を陳述させ、参考に供する。司法院は税務訴訟裁判の品質を向上させるため、裁判実務で税法問題の及ぶものを検討し、これまでの税務判例と決議の妥当性を検討し、財税実務界と学界の意見を広く求める。このため、司法院は税法実務問題研究委員会を設立し、審判に介入せず独立した範囲内で、個別案件の審判人員に、専門的な税法意見を提供する。（草案第二十一条）

二十二、有償である消費関係とは相対的に、納税義務者は無償で納税義務を負担しているものであり、その税務権益は相等しい保障を受けて初めて公平といえる。消費者保護法第四十条の規定及び一九九八年アメリカ内国歳入法第七八〇二条「内国税監督委員会」（IRS Oversight Board）の構成を参照し、財政部の下に納税者権利保護委員会を設置し、納税者保護基本政策を検討、審議させ、ならびにその実施を監督させる。納税者権利保護委員会の職掌は、主に納税者保護基本政策、措置、計画、納税者権利保護の教育指導、各機関の納税者保護政策、措置、現行の租税優遇措置、租税回避、そして本法第九条に定める公開資料の執行状況を検討、審議する。（草案第二十二条から二十三条）

二十三、国内における財税法の研究水準と国外における法制先進国家のそれとは相当程度の差があり、納税者権利保護を進める妨げとなっている。中央主管機関は毎年定期的に相当の経費を編成し、専門家、学者が財税法の研究任務に従事することを助成する。（草案第二十四条）

二十四、納税者は公権力を代表する税務調査徴収機関に対し、相対的に弱い勢力であり、納税者の権利を確保し、訴えを受理あるいは事案の陳情のため、消費者保護法第三十九条及び一九九八年アメリカ内国歳入法（第二次納税者権利法）第七八〇二条の規定を参照し、中央と各地方政府によって設置する納税者保護官（Taxpayer's Advocate）が、管轄区内の納税者と調査徴収機関の税務上の争いの解決を助け、管轄区内の不公平な課税状況を受理、調査し、税務改正案を提出することを定める。納税者保護官が納税者を代表してその専門性と公正性を維持するため、消費者保護法施行細則第三十七条を参照し、その任用資格

を定める。(草案第二十五条)

納税者権利保護法草案

条 文	説 明
<p>第一条（立法目的）</p> <p>納税者の権利を保護し、税制を健全化し、課税の公平と適正手続を実現するため、本法を制定する。本法に定めのないものはその他の法律の規定を適用する。</p>	<p>一、本法の立法目的を提示する。</p> <p>二、税務事項に関して、本法の規定を優先適用し、本法に定めのないものはその他の法律の規定を適用することを本条末尾で定める。</p>
<p>第二条（主管機関）</p> <p>本法の主管機関は、中央財政部、直轄市政府、県（市）政府とする。</p>	<p>本法の主管機関を定め、権利と責任の所在を明らかにする。</p>
<p>第三条（最低生活費は課税を受けない権利）</p> <p>納税者が最低限度の基本的な生活に必要な費用、所得を維持するため、所得税を課してはならない。</p> <p>第一項に定める最低限度の基本的な生活に必要な費用は、中央主管機関と中央社政主管機関によって定められ、三年に一度、定期的に検討する。</p>	<p>一、人民はもとより法律に定める納税義務を負い、ただ人間の尊厳と生存権が憲法によって保障されているのみである。それゆえ、全ての納税者は、人間の尊厳を保つための最低限度の基本的な生活に必要な費用、所得について課税を受けない権利を有し、いかなる課税も納税者個人及び家庭の健康で文化的な最低限度の生活費を侵してはならない、ということの本条第一項で定める。</p> <p>二、そして、納税者が個人及び家庭の最低限度の基本的な生活の需要部分（生存を保障する必要経費及び不慮の負担のようなもの）を超えて始めて、税負担を負わなければならない、言い換えれば、ここから税金の徴収を始めなければならない。目下、個人総合所得税における控除額、免税額に関するものと最低限度の基本的な生活に関する費用は、相互補完的に修正しなければならない。追徴税額が滞納しているときであっても、納</p>

	<p>税者およびその扶養親族が最低限度の基本的生活を維持するための食物、燃料、金銭及びその他の財産を保障しなければならず、これを強制執行してはならない。</p> <p>三、納税者が最低限度の基本的生活に必要な費用を維持するにおいては、おそらく年度ごとに、各地区の社会、経済などの状況に応じて差異が生まれるが、中央主管機関と中央社政主管機関の定めによって、三年に一度、定期的な検討を行い、実際に近づけることとする。</p>
<p>第四条（租税法律主義）</p> <p>納税者は法にもとづき正確な税額を納める権利と義務を有し、各調査徴収機関は自ら納税者に対し、適切かつ必要な協力をを行う。</p> <p>主管機関が公布した行政規則及び解釈通達は、法律を執行するための技術的、細目的な事項に限られ、法律に定めのない納税義務あるいは免税の権利を増やすことはできない。</p>	<p>一、人民は法律に定める納税義務を負う、すなわち憲法第十九条は「租税法律主義」を定め、納税義務の範囲は法律の定めによること、この原則を貫徹するため、本条第一項は納税者が法にもとづき正確な税額を納める権利を有し義務を負うことを定める。</p> <p>二、税務の技術性と専門性について、一般人民がそのすべてを知っているとは限らない。納税者が正確な税金を納めるには、調査徴収機関が自ら適切な協力をを行う必要がある。またもし個別の課税資料、たとえば所得控除、地価税籍といったすでに徴税機関が把握しているものについて、納税者が善意、軽過失によって誤って高い税率を用いた場合、調査徴税機関は「愛の心による課税」の使命において、自ら調査し、有利な方に更正しなければならない。</p> <p>三、「租税法律主義」は以下の内容を含む、「人民は法律に定める納税主体、税目、税率、納税方法及び税額</p>

	<p>減免などの項目にもとづき、納税義務を負い、税額減免の優遇を受けるが、主管機関が法律にもとづいて包括授權により定めた施行細則は、法律に定める納税義務及びその要件関連の事項に規範を与えるのみであって、その他の増減を行ってはならない。」これは司法院大法官积字五六六号、五〇五号、四七八号、四一三号、三三七号、二一七号及び二一〇号などでその意味が解釈されている。また主管機関が公布した税務行政規則と解釈通達は、下級調査徴収機関による税法の執行を指導するのみであり、税法の規定を越えて、納税義務の範囲を増加、減少させてはならないことを、本条第二項に定める。</p> <p>四、本条にいう法律は直轄市及び県（市）政府の自治条例を含む。</p>
<p>第五条（個人の税負担の公平）</p> <p>納税者は配偶者あるいは他の扶養親族との合算申告によって、個人の税負担を増加させてはならない。合算申告によって個人の税負担を増加することとなるものは、部分的に納税義務を免れる。</p> <p>所得を獲得するために必要な資本、費用は所得を計算する際、減額する。</p> <p>前項の減額方法は中央主管機関の定めによる。</p>	<p>一、积字第三一八号解釈は次のように明示している。すなわち納税義務者が所得のある配偶者及びその他の扶養親族と総合所得税を合算申告課税する規定は、申告手続について憲法に抵触しないといえるが、合算課税時、納税義務者と所得のある配偶者及びその他の扶養親族が合算計算した税額が、単独計算した税額と比べて、税負担を増加させるものであった場合、租税公平原則に反することとなる。</p> <p>二、現行所得税が夫婦合算申告制度を採用するのは、合算申告が納税方法、つまり個人の実質的な税負担に影響がないと考えられるからである。それゆえ、納税義務者は法にもとづいて合算申告しなければならないとは</p>

	<p>いえ、合算申告するがゆえに個人の實質的な税額を増加させてはならない、すなわち第一項は合算申告によって税負担が増加するものは納税義務のないことを規定する。</p> <p>三、日本所得税法第五七条の二、所得税法施行令第一六七条の五が規定する給与所得の特定支出（通勤費、研修費、資格取得費、転任旅費、職務の都合による転任から派生した支出）が、給与所得控除額を超えたとき、超過部分は確実に控除できるとなっている。しかしわが国所得税法はいまだこの部分の規範を加えていない。</p> <p>四、また目下、所得税法に定める十種個人総合所得の中で、給与所得のみが確実に必要経費を控除できない所得類型であり、給与所得の多寡に関わらず、必要経費に等しく同じ控除標準が適用されるのは、公平原則に反するものである。ここにおいて、日本所得税法第五七条の二、所得税法施行令第一六七条の五の立法例を参考に、給与所得は他の所得と同様に、給与所得を得るために支出した必要経費を控除すべきである。</p>
<p>第六条（租税回避責任の法制化）</p> <p>故意に納税を回避するため法形式の濫用を行った納税義務者は、経済的事実に相当する法形式により課税される。</p> <p>前項規定の適用は、調査徴収機関が挙証責任を負い、課税処分書類において認定事実の理由を記載しなければならない。</p> <p>第一項の状況は、納税義務者が重要事項について不正確な資料の提供また</p>	<p>一、課税公平原則を維持するため、納税義務者が投機的手段で不当な利益を得る行為が、経済上の合理的理由を欠く場合、経済的事実に相当する通常法律形式を故意に選択せず、かえって経済上の事実とは明らかに不適切な、異常な法律形式を選択し、課税構成要件の充足を免れるのは、故意に法律形式を濫用する租税回避行為であり、保護に値する信頼利益</p>

は不実の陳述によって、調査徴収機関による税額の確定を妨げたという場合を除いて、脱税にもとづく税処罰にはあらず、補徴税額に百分の十五を加えた延滞金と、当該補徴税額の前納付期限の翌日から、補徴税額を追納したことの通知が発送される日までの、補徴税額に応じた、前納付期限日における郵政貯金事業局の一年定期貯金の利率に基づく利息を日数計算し、合わせて徴収する。

はなく、実質課税の原則において課税しなければならない。司法院八十六年一月十七日大法官釈字第420号解釈は徴税機関及び行政裁判所におけるこれまでの実務上の見解と一致してこれを肯定しており、次のドイツ租税通則法第四十二条の規定を参考に、より明確となる。「税法は法形式濫用によってその適用を免れることはできない。濫用の事実がある場合、経済的事実に相当する法形式に依拠して租税請求権を成立する。」第一項にこれを定める。

二、調査徴収機関は納税者に租税回避行為の存在することを主張して、実質課税の原則にもとづき、納税者の選択した法形式を否認し、課税を行うとき、調査徴収機関が納税者の租税回避事実の挙証責任を負い、その認定理由を課税処分書に詳細に記載し、納税者の了解を得なければならない。

三、上記の租税回避行為は、性質上、法の抜け穴を狙った脱法行為であり、それ自体は税法上の誠実義務に違反する脱税行為ではないから罪刑法定主義によって、ただ更正処分を行うことができるのみであり、脱税行為と同視して刑罰罰金を科してはならない。また納税義務者と調査徴収機関の法の見解の相違を原因として刑罰処分を行ってはならず、人民の経済活動の自由を維持しなければならない。納税者が税金の申告をするときあるいは調査徴収機関が税務調査を行うとき、事実を隠匿、あるいは虚偽不実の陳述を行って、調査徴収

	<p>機関を錯誤に陥れ、納税額を少なくしたものに至って初めて、脱税による罰金の可罰性を帯びる。法の抜け穴を狙った脱税回避行為の性質は、納税遅滞に近いものであるため、税務調査徴収法第二十条の規定を参考に、本条第三項後段において、期限を越えて納税したものは補徴税額百分の十五の延滞金を課し、また税務調査徴収法第三十八条の規定に照らし、遅延日数にもとづく利息を加えることを定め、もって公平を図る。</p>
<p>第七条（租税優遇措置は公平な課税を過度に犠牲にしてはならない） 国家が財政収入以外の公共的利益を図るため、法にもとづき人民に税務上の優遇を与えるものは、比例原則に反してはならず、過度の優遇となつてはならない。</p>	<p>租税優遇措置に関し、課税公平原則違反となることは免れ難いため、政策目的達成のための必要かつ合理的な手段には制限を設けなければならず（釈字第四八五号解釈を参照）、また比例原則にもとづいて、過度の氾濫を回避する。</p>
<p>第八条（租税債務の相続） 納税義務者が死亡し未納税額および遺産税がある場合、法にもとづいて相続人、受贈者は納税義務を負うが、各人が受け取った経済的利益の範囲内でのみ納税義務を負う。</p>	<p>一、租税は無償給付であり、私法上の一般債務と異なるため、納税義務者の納税義務が無限の束縛となつてはならない。相続によって発生した租税債務の継承時、相続人、受贈者等は、ただ個人の受け取った経済的利益の範囲内で納税義務を負うのみであつて、予測可能性と人民の信頼保護に反してはならない。 二、税務調査徴収法第十四条の立法理由を参考に、限定相続の概念を採用する。 三、日本国税通則法第五条第二項、第三項の規定を参考に、相続人が二人以上あるとき、各人の負担税額は受け取った経済的利益の按分及び範囲に限るものとし、各相続人の未納税額について、連帯債務責任を排除す</p>

<p>第九条（財政資料の公開）</p> <p>中央主管機関は自らそのウェブサイトで、以下の資料を公開し、調査、ダウンロード、利用に供さなければならない。</p> <p>一、全国民の所得再配分クラスとそれに相応する税負担比例状況。</p> <p>二、税の支出状況。</p> <p>三、その他租税の公平促進に有利な資料。</p>	<p>る。</p> <p>一、本条文は行政手続法第四十四条第三項が授權によって定めた次の行政資料公開法第四条第一項の内容を参考にこれを定める。「行政機関の以下の行政資料を自ら公開しなければならない。ただし、国家機密に及ぶものは、この限りにあらず。（一）法規命令。（二）行政指導関連文書。（三）許（認）可条件の関連規定。（四）施政計画、業務統計および研究報告。（五）予算、決算書。（六）公共工事および買付契約、対外関係文書。（七）補助金の承認及び支給。（八）合議制機関の会議記録。」</p> <p>二、中央政府は財政に関する公共資料及び決定過程について、徴収と支出面等を含めて、均しく透明に公開し、かつ外部の調査ならびに関連資料データの利用を許可しなければならない。</p>
<p>第十条（解釈通達の公開）</p> <p>調査徴税機関が租税事項を適用するために作成した解釈通達その他の行政規則は、公務の機密、営業機密、第三者のプライバシーに及ぶもの以外、均しく公開しなければならない。</p> <p>中央主管機関は毎年、学者、専門家を集めて税務通達編集委員会を組織し、解釈通達、その他の行政規則の検討を行い、通達規則集を編製、発行する。最新の通達規則集に入らなかったものは、もはや適用できない。</p> <p>前項の税務解釈通達編集委員会の構成は、学者の比率が二分の一を下回ってはならず、その組織及び審議方法は中央主管機関の定めによる。</p>	<p>一、租税法令は非常に多く、その事項も十分に広範であるが、解釈通達及びその他の行政規則に拠らずに順調な運用を行うことは非常に難しい。しかし解釈通達は法律のように均しく人民に知らしめられたものではなく、また人民の納税権利保護と密接な関係があることに鑑みて、本条第一項は中央主管機関が税務事項に関する解釈通達及びその他の行政規則を作成するとき、全面的にこれを公開し納税義務者に知らしめなければならないことを要求している。もっとも個別の税務解釈通達あるいは行政規則が公務における機密、企業の営業機密あるいは第三者のプライバ</p>

	<p>シーに及ぶ場合はこの限りにあらず。たとえば、調査徴収機関内部の調査徴税、案件選定標準、技巧等が納税者のよく知るところとなると税に関する投機的行為を助長する恐れがあり、これを公開すべきではない。</p> <p>二、解釈通達は中央主管機関が召集した学者、専門家で構成する税務解釈編集委員会によって定期的に検討を行わなければならない。納税者の権利を保護し、解釈通達が法令規定に確実に適合しているか検証するため、税務通達編集委員会における学者の比率は二分の一を下回ってはならない。</p>
<p>第十一条（納税者が憲法訴訟を提起する権利）</p> <p>各地区の弁護士会、会計士会およびその他の経済主管機関が認可した納税者保護団体は、中央主管機関が税務関連事項について作成した解釈通達およびその他の行政規則に対し、違法あるいは違憲の疑いがあると認める場合、全ての納税者の利益のために、理由を付記し中央主管機関に修正あるいは廃止を求めることができる。</p> <p>前項の提議について、中央主管機関は三ヶ月以内にこれを処理し、書面をもって原提議者に通知しなければならない。原提議によっても修正あるいは廃止されないものは、理由を明らかにしなければならない。</p> <p>中央主管機関が期間内に通知せず、あるいは通知の結果が違法あるいは違憲の恐れのあるものは、原提議者は最高行政裁判所に違法確認の訴えを提起することができる。もし原提議者がそ</p>	<p>一、主管機関が税務事項を適用するため作成した解釈通達及び行政規則は人民の権利、利益と密接な関係があることに鑑みて、各地区の弁護士会、会計士会及びその他の経済主管機関が認可した納税者保護団体は、主管機関が税務事項を適用するため作成した解釈通達及び行政規則に対し、違法あるいは違憲の疑いがあると認めるとき、全納税者の利益のため、理由を付して主管機関に対しこの修正あるいは廃止を求めることができる。</p> <p>二、中央主管機関が作為を怠ることを防止するため、特に処理期限を定めたにもかかわらず、中央主管機関が期限内に不作為であったものは、最高行政裁判所に訴訟を提起し、司法院大法官に解釈を求める権利を原提議者に与える。</p>

<p>の判決に不服の場合、司法院大法官に解釈を求めることができる。</p>	
<p>第十二条（適正手続の保障）</p> <p>納税者が調査徴収手続において受ける保障は、行政手続法が規定する標準その他の正当な法律の手続を下回ってはならない。</p> <p>前項が示す正当な法律の手続は以下のものを含む。</p> <p>一、調査徴収手続の発動は平等原則に反してはならず、恣意的であってはならない。</p> <p>二、課税及び処罰の処分は合法的調査によって得た証拠にもとづき認定した事実を基礎とする。</p> <p>三、調査徴収機関が納税義務者に調査を通知する際は、まず先に調査の範囲とその必要性を告知しなければならない。</p> <p>四、調査徴収の手段は合法的かつ妥当なものであるべきで、納税者の人格権、プライバシー権、財産権を侵してはならない。</p> <p>五、課税あるいは処罰の処分の際は、納税者に対し事前に説明の機会を提供しなければならない。</p>	<p>一、納税義務は人民と国家の間の最も主要な行政法律関係であり、納税者の権益を確保するため、それに対する税務調査徴収手続上の保障要求は、その他の行政行為よりも重要である。税務調査徴収法は民国六十五年十月二十二日公布施行後、この間幾度も改正されたが、民国九十年一月一日施行の行政手続法と比べて、条文数において約三分の一となっただけなく、質的側面においても厳格度は遠く及ばず、妥当性に欠けるのは明らかであるが、行政手続法公布施行に至った今日でも、税務調査徴収法との相互補完的な修正は未だなされていない。それゆえ、現行税務調査徴収法の納税者に対する保障が欠けていることに鑑み、納税者に係る調査徴収手続上の保障は、少なくとも行政手続法規定の標準を下回ってはならない。</p> <p>二、課税は適正な法律手続を遵守しなければならないが、本条第二項に挙げる例を除いて、その他の正当な法律手続は学説理論と租税実務の発展を待って、徐々にこれを強化する。</p>
<p>第十三条（課税調査）</p> <p>調査徴収機関は職権にもとづき独立の調査を行って事実を認定すべきであり、その他の機関の調査あるいは認定の拘束を受けない、ただしその他の法律に規定ある場合はこの限りにあらず。</p> <p>納税者が課税調査を受ける際には、代理人を選任する権利を有し、代理人が現場に到着する前は陳述、調査を受</p>	<p>一、ドイツ租税通則法第八十八条第一項の規定を参考に、調査徴収機関は職権にもとづき事案を調査する。調査徴収機関が決定した調査方法及び範囲は当事者の陳述及び申請した調査証拠による拘束を受けない。</p> <p>二、人民が調査を受ける際に権利が侵害されるのを防止するため、アメリカ一九八八年第一次納税者権利法案、</p>

<p>けることを拒むことができる。ただし、代理人が合法的な通知を受け、正当な理由なく現場に到着しない場合はこの限りにあらず。</p>	<p>韓国一九九七年国税法修正草案第八十一条の四、オーストラリア納税者権利憲章、カナダ納税者権利宣言とOECD 納税者権利義務憲章を参考に、税務調査において代理人を選任する権利、代理人が現場に到着する前に納税者は陳述あるいは調査を拒むことができる権利を納税者に与える。</p>
<p>第十四条（調査徴収機関が負う举证責任）</p> <p>調査徴収機関は課税あるいは処罰の要件事実について举证責任を負い、その証明方法を示さなければならない。しかし法律が別に明文で規定する場合はこの限りにあらず。</p> <p>課税あるいは処罰は合法的な調査にもとづき認定した事実によらなければならない。書面をもって理由及び法律の根拠を明らかにし、全ての処分を相手方あるいは法の定める当事者に送達しなければならない。</p>	<p>一、課税と処罰は均しく人民の権利、自由に重大な干渉を行う負担処分であり、法治行政原則にもとづき、その要件事実の存在については、処分を作成した調査徴収機関が自ら举证責任を負わなければならない。もっとも現行の多くの税務解釈通達、行政規則、調査徴収、司法実務は、举证責任の多くを納税者の負担に転換し、納税者を明らかに不利な手続的地位に陥れ、あるいは举证できず課税され、不利益を受けさせており、納税者権益保障について明らかに不十分となっている。そのため、第一項は課税あるいは処罰の事実について、調査徴収機関が举证責任を負い、その証明方法を示さなければならないことを特に定める。もっとも個別の法律が個別事案の特殊性にもとづいて、举证責任について特別に規定するもの、たとえば遺産及び贈与税法第五条第四款と第五款における未成年の子女が購入した財産で二親等以内の売買によるものは贈与と推定する規定は、この限りでないことを但書に定める。</p> <p>二、税務調査徴収法第十九条第三項の規定によって、共有者の内いずれか</p>

	<p>一人に対する送達は、その効力が全員に及ぶこととなっている。この規定は納税者が送達通知及び行政救済を受ける権利を剥奪しているのと相違ない。納税者の権利を確保するため、本条第二項は課税に関する処罰が均しく書面をもって理由及び根拠法令を明らかにした上で、全ての納税者に送達しなければならないことを要求する。行政手続法第二十七条第一項を引用すると「共同利益を有する多数の当事者が、未だ共同代理人を委任していないものは、その中の一人から五人を選定し全員のために行政手続行為をなすことができる。」また第2項は「未だ当事者を選定せず、行政機関が手続の正常な進行の妨げになると認定する場合、相当の期限を定めてその選定を命ずることができる。期限を越えても選定しないものは、職権によりこれを選定することができる。」となっており、調査徴収機関はまた、これにもとづき選定した当事者に送達することもできる。</p>
<p>第十五条（推計課税）</p> <p>課税の基礎が調査あるいは計算できないとき、公平な課税を実現するため、これを推計することができる。ただし推計結果が処罰となってはならない。</p> <p>推計課税の基礎においては、調査の事実を基礎とし、重要性ある全ての事情を斟酌し、客観的合理性を求め、課税基礎の実額に相当させる。二種以上の推計方法があるときは、もっとも実額に近い方法に拠ることとする。</p> <p>推計課税の処分は書面をもってその</p>	<p>一、租税法律主義と応能負担原則にもとづき、課税は確実な調査をもって課税基礎の実額を認定し、正確な税額を徴収することを原則とするが、課税基礎の数額を調査あるいは計算できないとき、課税を放棄すれば、租税公平原則に反することとなるから、これとは別に推計計算方法に基づいて課税基礎数額を把握し、課税の必要を調査して決定することを認める。ドイツでは租税通則法第一六二条が推計課税の一般規定を設けて</p>

推計方法を明らかにしなければならない。納税義務者の申請を経たものは、当該推計方法に関する資料を作成し告知しなければならない。

いる。わが国の大法官は早くも民国七十六年八月十四日公布の积字第二一八号で推計課税の合憲性を認めており、本条第一項をもって推計課税の法的根拠とする。

二、推計の客体は課税基礎，すなわち課税客体を数量化した数額に限られる。課税客体及びその他の課税要件事実については、各種の証拠方法に基づいて認定しなければならない。推計の対象ではない。また推計課税は、課税基礎の実額が調査あるいは計算できないとき、例外的、補充的に行われる課税方式でなければならない。調査あるいは計算ができず、かつ客観的にも不可能な場合、調査を進めることが調査徴収予算上の過度の支出を招く場合、あるいはプライバシーを過度に侵害するため調査を受けるものが拒む場合、納税義務者による税法上の協力義務違反が、課税基礎の調査あるいは計算を不可能にしているのかどうか、具体的に判断しなければならない。また推計の目的は課税を行うためであり、税務処罰の要件事実、たとえば脱税の有無ないし脱税額の多少については、厳格な証明を経た確実な事実をもって初めてこれを認めることができ、推計によって得られた数値を処罰の基礎としてはならない。ドイツの立法例、および学説上推計課税の必要性に関する理論が一般的に認められていることを参考に、本条第一項は推計課税の前提要件及びその範囲について規定し、ならびに推計結果にもとづいて処罰を行ってはならないこ

とを明記し、現在の課税実務を矯正して推計処罰という不合理な状況を排除する。

三、推計課税は、ある種の技術的な推計方法をもって実額の調査に代え、課税基礎を算定する課税方式である。推計課税を承認することは、実額課税の原則を放棄することを意味するわけではなく、あるべきあるいは平均的な数額をもって標準に代えるだけであり、ましてや懲罰的課税手段ではない。釈字第二一八号解釈によれば、「推計による調査決定方法は、納税義務者の所得額を推測するとき、経験則に基づき、できるだけ客観性、合理性を追求し、納税義務者の実際の所得に相当させ、もって租税公平原則を維持する。」、すなわち推計課税は近似値課税の要求に反してはならず、また推計結果は経験則上、納税義務者の実際の課税基礎数額に接近していると考えられるため、学説上もまた推計課税の合理性を一般的に認めている。この合理性の要求にもとづいて、使用する推計方法それ自体が、実額の近似値の把握を十分保障しなければならず、各種の具体的な状況に応じて適切な推計方法が採られなければならない。調査徴税機関はその使用する推計方法が合理性を備えるために、自ら調査、把握したいいくつかの確実な事実、たとえば納税義務者の財産あるいは債務の増減状況、収入あるいは支出状況、生産量、販売量、材料使用量、工員人数、事業規模等の事実を推計の基礎とし、単純な推測あるいは推定を根

拠として推計することは許されない。また個別事案はその推計について重要性ある全ての事情を考慮しなければならない、たとえば納税者本人の比率法あるいは効率法の運用において、納税義務者本人の経営形態及び経済環境の変化を考慮しなければならない、本人の比率を使用する年度は推計課税を実施する年度と比べて離れすぎてはならない。あるいは同業者比率法あるいは効率法を運用する場合、その類似性を確保するため、類似同業者及びその範囲を正確に選定することによって、納税者の業種と同一かどうか、その業態、事業規模、営業条件、立地条件等の事情について、具体的で十分な考慮を行う。このほか、平均数値をもって推計するとき、納税義務者が数値算定過程において未だ十分に特殊事情を考慮されていないとときは、さらに考慮を加えて適度に修正しなければならない、もって推計結果の妥当性を確保する。このほか、使用する推計方法自体が合理的なものである場合を除いて、現実に二つ以上の合理的な推計方法があるときは、調査徴税機関は選択の自由がなく、経験則にもとづき最も実額に近い方法を採用する義務を負う。上記の推計課税の合理性の要求は、すでに学説上通説となっているが、租税実務における推計課税の運用は、かえって近似値課税の本質から離れるばかりであり、さらには協力しない納税義務者への懲罰的課税手段となっていることを受け、上記の推計課税の合理性の要

	<p>求を、本条第二項に定め、調査徴収機関に従わせる。</p> <p>四、上記の合理性要求の遵守を確保するため、本条第三項の規定において、推計課税の処分は、書面をもってその使用する推計方法を説明しなければならず、納税義務者の申請があるものは、当該推計方法に関する資料、たとえば根拠となる推計基礎事実やそれぞれの比率あるいは効率の数値を算定した根拠資料といったものを作成し告知しなければならず、推計課税手続を透明化することによってその合理性を検査する。また推計課税処分は行政手続法第一〇二条規定の適用により、処分前に納税義務者に対して意見陳述の機会を与え、調査徴収機関は推計方法についての詳しい説明を行わなければならない。</p>
<p>第十六条（過剰制限禁止の原則）</p> <p>税務の調査、保全と執行は、必要限度を超えてはならない。</p> <p>納税額あるいは罰金額が滞納している場合、法にもとづきその財産を差し押さえることができる。納税者がいくつかの財産を提供して清算できるときは、その価額の最低のものとする。ただし納税者が他の財産を指定するときその指定による。</p> <p>すでに納税者の財産が税金あるいは罰金の清算に不足することが判明している場合、納税者のすべての収入、財産状況、職務能力を斟酌し、税務規定あるいは罰金の清算ができることを認めることができるが、財産状況の報告を拒絶あるいは虚偽の報告をし、もしくはあきらかに出国による逃亡の恐れ</p>	<p>一、現代給付国家において、税金の調査徴収は最も普遍的な公権力の行使であり、調査徴収機関は課税要件事実を明確にするため各納税者の負担すべき正確な税額を審査し、あるいは税金滞納者の責任財産を把握して税金の保全あるいは執行に供し、均しく税務調査、たとえば納税者の一般財産、所得資料の収集、税金を発生させる個別取引あるいは消費等の行為の調査把握等を行わなければならない。正確かつ有効な税務調査徴収は、国家あるいは地方財政及び公共支出等の重大な公益を保護し、納税者個人の權益及びその私生活もまた同様に保障する。そこで、課税権力の行使、税務調査、保全と執行、取り締まりは一定の制限をもってバ</p>

のあるものは、調査徴収機関あるいは行政執行機関は申請した管轄裁判所の裁定の後、入出国管理機関に納税者あるいはその法定代理人の出国制限を申請することができる。

裁判所は前項の申請に対し五日以内に裁定しなければならず、急を要するものは、直ちに裁定しなければならない。

前項の裁定に不服のものは十日以内に抗告を提起できる。その手続は民事訴訟法に定める抗告手続の規定を準用する。

前項の抗告は原裁定の執行を妨げることはできない。

出国を制限する原因が消滅したとき、調査徴収機関あるいは行政執行機関は裁判所に対し直ちに出国制限の解除を申請しなければならない。義務者もまた出国制限の解除を申請できる。

調査徴収機関あるいは行政執行機関が出国制限の解除を申請した場合、裁判所はこれを解除しなければならず、申請機関はこの申請に先立ち、出国管理機関に出国制限の解除を申請できる。

ランスを保ち、必要限度を超えてはならない、たとえば課税調査の際、無関係の第三者に調査した行動あるいは調査した内容と結果を知らせてはならない、また調査を受ける者に事の大小に関わらずその個人のプライバシーに係る情報を要求してはならない、また調査を受ける者に過度の支出、労力、時間、費用の協力を強いてはならない。追納によって保全あるいは執行する時、納税者及びその扶養親族が最低限度の基本的生活に必要なとする食物、燃料及び金銭等を留めなければならない。このほか、憲法第二十三条及び行政手続法第七条にいう比例原則は、調査徴税手続においてもまた適用される。本条第一項において一般的に規定する。

二、追納あるいは罰金が足りない場合、法に基づきその財産を差し押さえることができ、義務者のいくつかの財産をもって足りるときは、原則としてその価額の最低のものとするが、義務者が他に指定する財産があるときは、これを尊重し、その指定財産を差し押さえることを、第二項に定める。

三、重大な公益目的にもとづき、義務者の自由を制限する間接強制措置は、その公法上の金銭給付義務の貫徹のため、比例原則に反しない限りにおいて初めて憲法の許すところとなる。出国制限はまた人身の自由を拘束する一種の強制措置であり、同じく比例原則の適用を受けなければならない。義務者が税金あるいは罰金を滞納しているとき、関連機関がまず先

にその責任財産を調査しなければならないが、現行の財産戸籍資料はすでに完成しているから、調査徴税機関にとって義務者の責任財産の調査はほとんど困難でなく、その調査能力を尽くして、調査した財産が清算に足りる場合、その財産について執行しなければならず、義務者の出国の自由を制限する必要はない。すでに発見した財産が税金あるいは罰金の清算に不足する者、もしくは客観的事情によれば義務者の履行能力が足りるにもかかわらず、その財産状況の報告を拒絶あるいは虚偽の報告をする者、もしくは明らかに出国逃亡の恐れのある者は、出国を制限する措置を採ることができ、間接的にその履行義務を強制する。現行税務調査徴収法第二十四条第三項による授權を受け行政院が発布した「税金滞納者あるいは税金滞納の営利事業責任者の出国を制限する方法」は、滞納税金額の多寡をもって均しく出国を制限するか否か決定する標準であるため、滞納が一定の金額に達したものは、財産の追加調査をせず、また義務者に履行能力があるかないかに関わらず、内政部入出国管理局に直接その出国制限を請求することができるが、明らかに必要限度を越えるものは、憲法第二十三条規定の趣旨に反することとなるため、本条第三項において義務者に対する出国制限の措置要件を規定し、もって憲法の趣旨と合致させる。義務者の履行能力の有無の判断においては、義務者の全ての収入と財産状況および

仕事能力について観察し、労働収入あるいはその他の方法を通して、支払義務を履行する方法の獲得が期待できるかどうか判断しなければならない。その中で生計の維持に必要なものに注意しなければならない、また「仕事能力」について年齢、健康状態と労働市場の需給状況等を考慮しなければならないのは当然の理である。また義務者の出国を制限できるか否かは、調査徴収機関が調査した責任財産および義務者に履行能力があるか否か等の判断に及ぶため、中立な第三者である裁判所の審査を介入することにより公正を期し、調査徴収機関あるいは行政執行機関が申請した当該裁判所の裁定を経て初めて入出国管理機関に申請して義務者の出国を制限できる。裁判所の裁定手続中、義務者の出国制限の要件事実について、申請機関が挙証責任を負うのは当然である。

四、 出国制限申請に対する裁判所の裁定は、これを迅速に行わなければ実効性あるものといえない。裁判所の裁定に不服のものは、あるべき救済について、本条第四項から第六項においてその関連手続を定める。

五、 義務者の出国制限の原因が消滅したとき、また制限する必要がなくなるとき、制限を解除しなければならないため、本条第七項において調査徴収機関あるいは行政執行機関が自ら裁判所に制限解除を申請しなければならない、かつ義務者もまた制限解除を申請できることを定める。

六、 調査徴収機関あるいは行政執行機

	<p>関は税金あるいは罰金に係る債権を行使する代表として、義務者の出国を制限する必要がなく解除を申請する場合、裁判所はこれを受理しなければならない、第八項において裁判所が申請に基づき出国制限を解除しなければならないこと、申請機関はこの申請に先立って入出国管理機関に義務者の出国制限の解除を申請することができることを定め、もって義務者の権益を維持する。</p>
<p>第十七条（減免事由）</p> <p>納税義務を故意あるいは重大な過失によらず違反したものは、その処罰を軽減することができる。</p> <p>処罰を軽減するとき、法定罰金最高額の三分の一を超えてはならず、また法定罰金最低額の三分の一を下回ってはならない。ただし法律あるいは自治条例に別の定めがあるものはこの限りにあらず。</p>	<p>一、納税者が税務事項についての専門能力不足により処罰結果を招くのは、善意であるがゆえに免れがたいため、納税者の主観条件すなわち故意、重過失、一般的な軽過失に関わらず均しく同様に処罰するのは公平原則違反であり、特に故意あるいは重過失によって義務に違反したものでない者は、その処罰を軽減できることを定め、もって納税者の負担を軽減することとする。</p> <p>二、第二項後段の罰金の額について、行政処罰法第十八条第三項を参考にこれを定める。</p>
<p>第十八条（源泉徴収義務違反の上限）</p> <p>源泉徴収義務に違反した者は、各税法規定の税額を納める責任を負うほか、各税法に規定する罰金を納めることとなるが、その額は最高二百万円を限度とする。</p>	<p>一、源泉徴収義務者の任務は、調査徴収機関に協力し、第三者に対し給付するとき代わって税金を預かり、これを納めることである。性質上、「無償」によって国家の委任を受け、国家の税務調査徴収事項に協力処理するもので、報酬を受けず、また個人の納税義務を履行するわけでもない以上、責任が過重にならないように、合理的な最高金額の制限を設けなければならない。</p> <p>二、源泉徴収を受けていない納税義務</p>

	<p>者は、法にもとづき申告納税義務を負うため、調査徴収機関は納税義務者に対して納税額を追納させ、税収を確保することができる。それゆえ源泉徴収義務違反の類は、比較的軽微な違反であり、罰金が過重にならないよう、ドイツ租税通則法第三七八条第二項の重大な過失により納税額に漏れのあったものは五万ユーロの罰金という規定を受けて、科料は最高二百万元とする。</p>
<p>第十九条（税務再調査委員会の設置）</p> <p>各調査徴収機関が処理する税務再調査事案のため、再調査審議委員会を設置しなければならない。委員は法制を専門とするものを原則とし、法制を専門とするものでないものは三分の一を超えてはならない。</p> <p>再調査審議委員会の委員は、各税務調査徴収機関の代表、社会公正の人士、学者によって構成される。その中で学者の比率は二分の一を下回ってはいけない。</p> <p>再調査審議委員会の組織規定と審議規則は、中央主管機関の定めによる。</p>	<p>一、税務再調査は税務行政救済の一環とはいえ、現行法制と調査徴収実務は原処分機関の法務専門官によって処理されており、その審理の中立性と専門性は、必ずしも人民の期待に应付しているとはいえない。ゆえに訴願法第五十二条の規定を参照し、各調査徴収機関は再調査審議委員会を設置し税務再調査事案を処理しなければならない。</p> <p>二、税務再調査事案の審議が、単に計算による納税義務の多寡だけでなく、税務法規の解釈適用、さらには納税義務者の権益保障についても考慮することによって初めて、法制専門委員によって組織される再調査審議委員会は十分に職責を果たすことができる。訴願法第五十二条第一項の規定を参照し、本条第一項後段において、再調査審議委員会の構成は法制専門委員を三分の二以上と定める。</p> <p>三、再調査の審議および決定の中立性と専門性を維持するため、訴願法第五十二条第一項を参照し、再調査審議委員会における社会公正の人士、学者の数は二分の一を下回ることとは</p>

	<p>できない。</p> <p>四、再調査審議委員会の組織規定と審議規則等の細部性、技術性に関する事項は中央主管機関によって制定する。</p>
<p>第二十条（行政による権利救済の保障強化）</p> <p>納税義務者が課税処分不服の場合、再調査手続を経た後に、行政訴訟手続の進行過程において、原処分違法事由に対し主張を追加あるいは変更して、訴訟受理機関あるいは行政裁判所の審査裁決を求めることができる。</p> <p>訴訟受理機関あるいは行政裁判所は納税義務者の納税額について、調査確認しなければならない。ただし事実が複雑で調査に時間を要するもの、正確な税額を調べる方法のないものはこの限りにあらず。</p>	<p>一、納税義務者は課税処分不服の場合、行政救済の提起を経て、なお当該処分が未確定状態にあるときは、先の争いの処分の瑕疵を除いて、もしその後の原処分に何等かの違法事由があり納税義務者の權益に損害をもたらすことを確認した場合、法律にもとづく課税原則を確保するため、また納税者の權益を保護するため、自ら併合してこれを争い、行政救済機関あるいは裁判所に審査を請求することができる。行政救済機関あるいは行政裁判所は職権にもとづき自ら調査して、課税処分に何らかの違法事由があることを発見した場合、積極的に斟酌を加えなければならず、もって職権調査主義を貫徹し、行政客観合理性の精神を確保し、納税者が法令を知らずに違法な課税を受けることを回避する。ドイツ及び日本の学説判例を参考に、裁判所が審判範囲において採用する「総額主義」について定める。再調査決定後において、原処分に関する何らかの違法事由の主張、提出を許さないことは、行政による救済と訴訟の権利を異なる形で剥奪するのと変わりなく、これを廃止し、二度と援用してはならない。</p> <p>二、納税義務者が行政による救済を提起する過程において、受理機関は納税額及び例外事情を調査確認しなけ</p>

<p>第二十一条（税務行政裁判所と税法実務問題研究委員会の設置）</p> <p>各行政裁判所が処理する税務訴訟事案は、専門法廷を設置しあるいは専門人員を指定して処理しなければならない。その審判人員は毎年20時間以上の税法専門訓練を受けなければならない。</p> <p>前項の審判人員の派遣資格と専門訓練方法は、司法院と行政院の定めによる。</p> <p>行政裁判所が審理する税務訴訟事案において、納税者の権益が重大な法律問題に及ぶものは、税法学者を招集し、書面あるいは審判日にその場で法的意見の陳述を求めることができる。当事者はまた申請により、先に立て替える鑑定費用を明らかにすることができ、行政裁判所は正当な理由なくしてこれを拒むことができない。</p> <p>司法院は専門的税法意見を求めるため、また裁判実務における税法問題を研究するため、またすでに公布した税務判例と決議を検討するため、そして税務訴訟事案における審判品質を高めるため、税法実務問題研究委員会を設立し、司法機関に実務上の参考を提供しなければならない。この委員会は、司法院が選定した財政と税務を専門とする弁護士、会計士、裁判官、学者と行政官によってこれを組織する。</p>	<p>ればならないことを定める。</p> <p>一、税務訴訟は一般行政訴訟と異なり、財政および税務に関する専門性と大量性といった事務的特性を備えており、法制先進国家は均しく専門法廷を設け審理を行っているため、専利法第九十二条の立法を受け、各行政裁判所は専門法廷を設置し、税務専門法廷の人員に毎年財政及び税務の法律知識に関する研修を二十時間以上受けさせ、もってその専門能力を維持する。</p> <p>二、税務専門法廷における審判人員の派遣は、行政法、財税法に熟知したものを優先し、人員の育成、昇進、奨励と専門訓練等の事項は司法院と行政院が合同でこれを法定する。</p> <p>三、個別の税務訴訟事案が法律上の争いに及ぶ問題となり、納税義務者の重大な税務権益に関するもの、あるいは原則に関わる重要性を備えるものは、各行政裁判所間の判決に差異が出るのを避けるため、ならびに人民の裁判に対する信頼を向上させるため、審判人員はその裁量にもとづき、税法学の研究に従事する者に法律上の意見を陳述させ、参考に供することができる。もっとも当事者が訴状において申請原因を表明すること、ならびに意見陳述に先立ち専門家の鑑定費用を立替えることは、行政裁判所が当事者の申請を認めて訴訟を延ばす場合を除いて、これを認めなければならない。専門家の意見提供は、行税訴訟法第一六二条の規定を適用する。</p> <p>四、司法院は税務訴訟裁判の品質を向</p>
--	--

	<p>上させるため、裁判実務に関わる税法問題を研究し、またこれまでの税務判例と決議の妥当性を検討し、自ら財政及び税務の実務界と学会の意見を広く求めなければならない。このため、司法院は税法実務問題研究委員会を設立し、裁判に介入せず独立の範囲内で、個別事案に審判人員を供し、審判人員から専門的な税法意見を求める。税務訴訟諮問委員会は、司法院が選定した実務会と学会の専門的税法学の知識を備えた弁護士、会計士、裁判官、学者と行政官によって組織される。</p>
<p>第二十二條（納税者権利保護委員会の設置）</p> <p>中央主管機関は納税者保護基本政策の諮問意見を検討するため、納税者権利保護委員会を設置しなければならない。</p> <p>納税者権利保護委員会は本法に定める中央主管機関の首長を主任委員とし、関連政府部門の代表、弁護士会、会計士会、全国納税者権利保護団体および学者をその委員とするが、そのなかで政府の代表は三分の一を超えてはならない。またその構成方法は中央主管機関の定めによる。</p>	<p>一、有償である消費関係に対し、納税義務者は無償で納税義務を負担しているから、その税務権益は相対的な保障を受けて初めて公平といえる。消費者保護法第四十条の規定およびアメリカ「内国税監督委員会」（IRS Oversight Board）の規定を参照し、財政部の下に納税者権利保護委員会を設置し、納税者保護基本政策を検討及び審議し、並びその実施を監督する。</p> <p>二、納税者の権利保障事務は専門性を有し、また部会を越えた協調を必要とすることに鑑み、本条第二項において納税者権利保護委員会は関連部会の代表、弁護士、会計士、納税者権利保護団体、および学者等によって組織され、中央主管機関によって組織規定が定められることを定める。</p>
<p>第二十三條（納税者権利保護委員会の職務）</p> <p>納税者権利保護委員会は、以下の関連事項の諮問意見を提供する。</p>	<p>アメリカ一九九八年内国歳入法第七八〇二条及び消費者保護法第四十一条の規定を参照し、第一項において、納税者権利保護委員会の職務は、主に納税</p>

<p>一、納税者保護基本政策および措置。 二、納税者保護計画の研究，改訂および執行結果の検討。 三、納税者権利保護の教育，宣伝。 四、各機関の納税者保護政策，措置，主管機関の協調事項。 五、現存の租税優遇措置，租税回避，および本法第九条の公開資料の執行状況の検討。</p>	<p>者保護基本政策を研究及び審議し，ならびにその実施を監督し，部会を超えた協調を進め，納税者保護機関の職務執行を監督し，ならびに納税者保護政策の執行結果，国民の納税状況，租税優遇措置と租税回避の状況の検討および関連資料を定期的に公告することを定める。</p>
<p>第二十四条（財税法学の研究奨励） 中央主管機関は毎年相当の経費を編成し，学者が従事する納税者保護事務と税法実務問題研究を奨励あるいは補助しなければならない。 前項の奨励，補助方法は中央主管機関の定めによる。</p>	<p>国内財税法学の研究水準と国外法制先進国家のそれとは相当程度の差があり，納税者の権利保護の向上努力の妨げとなっている。中央主管機関は毎年定期的に相当の経費を編成し，専門家が財税法学研究の任務に従事することを助ける。</p>
<p>第二十五条（納税者権利保護官） 中央および地方主管機関は納税者権利保護官を設置しなければならない，その職務について以下のように定める。 一、担当行政管轄区内の納税者に協力し，調査徴収機関との税務争議における意思伝達と協調を図る。 二、担当行政管轄区内において，納税者の訴えの申し出あるいは事案の陳情を受理並びに調査する。 三、前款の事項について，主管機関及び調査徴収機関に改善建議を提出する。 納税者権利保護官は法にもとづき前項所定の職務を執行するため，調査徴収機関に対し関連書類の調査検閲を求め，また関連人員に通知して当該機関において調査することができ，通知を受けたものは正当な理由なく拒絶することはできない。 納税者権利保護官は財政部によって</p>	<p>一、納税者は公権力を代表する税務調査徴収機関に対して，相対的に弱い勢力であり，納税者の権利を確保し，訴訟を受理，事案を陳情するため，消費者保護法第三十九条及びアメリカ一九九八年内国歳入法（納税者権利法案）第七八〇二条の規定を参照し，中央および各地方政府は納税者保護官を設置し，管轄区内の納税者と調査徴収機関の税務上の争いの解決に協力し，不公平な課税状況を調査し，税務に関する改正案を提出する。 二、納税者権利保護官は納税者の訴えあるいは陳情した不公平な課税事件を受理，協力し，法にもとづき独立して職務を執行しなければならない，調査徴収機関と担当人員はその調査に協力しなければならないことを第二項で定める。 三、納税者権利保護官の任用及び職務</p>

<p>以下の資格のひとつを有するものを任用する。</p> <p>一、裁判官，検察官の経験のあるもの。</p> <p>二、弁護士，会計士の経験があり，かつ三年以上の実務を経験したもの。</p> <p>三、総合大学で税法あるいは財税課程を二年以上講義した教授，副教授，助教授。</p> <p>四、社会公正の人士であり，かつ納税者権利保護団体に一年以上勤めたもの。</p> <p>五、調査徴税機関における九階級以上の公務員。</p> <p>前項の任用方法は試験院が行政院とともにこれを定める。</p>	<p>は，財政部が公布した方法によって定め，また納税者を代表し専門性と公正性を維持するため，消費者保護法施行細則第三十七条を参照し，本条第三項においてその任用資格を定める。</p>
<p>第二十六条（施行規則）</p> <p>本法施行細則は中央主管機関の定めによる。</p>	<p>本法施行細則の制定機関を定める。</p>
<p>第二十七条（実施日時）</p> <p>本法公布の日より施行する。</p>	<p>本法施行日時を定める。</p>