

納税者権利憲章の国際的展開

——国際的税務専門家団体によるモデル憲章の紹介を中心に——

望 月 爾*

目 次

- はじめに
- 1. 納税者権利憲章をめぐる最近の国際的状況
- 2. モデル納税者権利憲章の紹介
 - (1) モデル納税者権利憲章の概要
 - (2) モデル納税者権利憲章の具体的条項
- 3. 納税者権利憲章の制定に向けて
- おわりに

は じ め に

1970年代後半以降、欧米各国は「納税者権利憲章 (Taxpayer Charter)」の制定を通じて租税手続の整備を進めてきた¹⁾。現在、OECD 加盟34カ国中28カ国が法律または行政文書の形式により納税者権利憲章を制定している。そして、納税者権利憲章の制定は、韓国や香港、台湾のアジアや東欧の旧社会主義国、南アフリカやウガンダ、ケニアなどアフリカ諸国などに

* もちづき・ちか 立命館大学法学部教授

1) 納税者権利憲章の国際的な動向については、石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章 (第2版)』(中央経済社, 1996)、湖東京至編『世界の納税者権利憲章』(中小工業研究所, 2002) ほか参照。また、納税者の権利保護や納税者権利憲章に関する国際的な研究業績として Duncan Bentley, *Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation* (Series on International Taxation) (2007)、Włodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek, *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspectives* (2009) などがある。

も広がっている²⁾。また、こうした国際的な納税者権利保護の動きは、各国の税務行政はもちろん、税務専門家の業務のあり方にも影響を与えている。

そのようななかで、2013年5月、アジア・オセアニアタックスコンサルタント協会 (AOTCA) とヨーロッパ租税連盟 (CFE)、信託・相続実務家協会 (STEP) の3つの国際的な税務専門家団体が共同で課税における公正性の拡大を目指して「モデル納税者権利憲章 (Model Taxpayer Charter of Taxpayer Rights and responsibilities 以下モデル憲章と略称)」を公表した³⁾。このモデル憲章は、上記3団体による世界の GDP の73%を占める37カ国を対象とした納税者の権利と義務に関する実態調査に基づき作成されたものである。まだ第一次案の段階であるが、コンサルテーション・プロセスを経て最終案の国際的なコンセンサスを目指すことになっている。

納税者権利憲章の国際モデルとしては、まず、OECD が各国の税務行政の現状の報告とガイドラインとして1990年に「納税者の権利と義務：OECD 各国における法制度の現状」⁴⁾、2003年に「納税者の権利と義務——実務ノート」⁵⁾ を公表した。最近では、2007年にオーストラリアの

2) OECD Forum on Tax Administration, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series* (2010). 納税者権利憲章制定の意義や最近の動向については、拙稿「納税者権利憲章の意義と課題」税法学569号233頁 (2013)、石村耕治「納税者の権利と納税者権利憲章について」税制構造改革国民フォーラム (2009) ほか参照。

3) Michael Cadesky, Ian Hayes, David Russell, *Towards a Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter: Preliminary Report* (2013); CFE (<http://www.cfe-eutax.org/node/3134>).

4) OECD Committee of Fiscal Affairs, *GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries* (1990). 邦訳として、湖東京至「納税者の権利と義務：OECD 各国における法制度の現状」(全国商工団体連合会, 1991)。

5) OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note* (2003). 邦訳と紹介は、拙訳「OECDによる納税者権利憲章の指針——『納税者の権利と義務——実務覚書の紹介』税制研究45号16頁 (2003)。本報告の末尾に納税者権利憲章の事例が添付されている。

Duncan Bentley 教授が『納税者の権利：理論、起源とその実現』⁶⁾ を出版し、同書の第9章において、全10章25条の条文と付属文書を付した納税者権利保護法の国際モデルが明らかにされている⁷⁾。しかし、国際的に活動する民間の税務専門家やその団体によるものは、今回のモデル憲章がはじめてである。

そこで、本稿では、この AOTCA と CFE, STEP の3つの国際的税務専門家団体による納税者権利憲章の国際モデルについて、その基本的な考え方と具体的な規定を紹介する。あわせて、納税者権利憲章をめぐる最近の国際的状況についてもふれたいと思う。

1. 納税者権利憲章をめぐる最近の国際的状況

2010年の OECD の調査報告書によれば、OECD 加盟国34カ国・非加盟国15カ国の計49カ国の調査対象について、アメリカやイギリス、フランス、カナダ、ロシア、オーストラリア、アイルランド、ニュージーランド、シンガポール、南アフリカ、インドなど36カ国が、法律または行政文書の形式によって納税者権利憲章を作成・公表している⁸⁾。また、近年すでに納税者権利憲章を有していた各国において、それを見直し改定する動きもある。

たとえば、イギリスは、1986年に「納税者憲章 (Taxpayer's Charter)」⁹⁾、1991年の新納税者憲章と「お客様サービス方針 (Customer Service Initiative)」を公表し⁹⁾、2005年の歳入関税庁 (HMRC) 発足後2009年に、

6) Bentley *supra* note 1.

7) Bentley 教授の国際モデル法の詳細は、拙稿「納税者権利保護法の国際モデル——Duncan Bentley 教授のモデル法の紹介を中心に——」水野武夫先生古稀記念論文集『行政と国民の権利』761頁（法律文化社、2011）参照。

8) OECD *supra* note 2, at 202.

9) 石村・前掲注(1)214頁、益子良一「イギリスにおける納税者の権利保護」湖東・前掲注(1)184頁参照。The Chartered Institute of Taxation, *A Taxpayers' Charter for the United Kingdom* (2008).

新たに「あなたの憲章 (Your Charter)」を作成・公表した。新しい憲章は立法の形式をとるべきであるという意見もあったが、コンサルテーション・プロセスを経て法的根拠を明確にしたうえで、行政文書の形式をとっている¹⁰⁾。

カナダは、1985年に「納税者権利宣言 (Declaration of Taxpayer Right)」を公表した。その後2007年5月にカナダ歳入局 (CRA) の納税者に対するアカウントビリティを向上させるために、新たな「納税者権利憲章 (Taxpayer Bill of Rights)」を公表した。この憲章には、15の納税者の権利とスモールビジネスに対する5つの責務を規定している。この15の権利のうち7つが法律上の権利であり、残りの8つが行政サービス上の権利である。また、この新しい憲章の権利保護の実効性を高めるためにカナダにも、「納税者オンブズマン (Taxpayers' Ombudsman)」が設置された¹¹⁾。さらに、2013年には納税者オンブズマンの勧告を受けて、歳入局 (CRA) による納税者への差別的な取扱いにつながらないように、税務行政サービスに対する苦情の申し立てや公式の調査を要求する権利を、納税者権利憲章の16番目の権利として追加する納税者権利憲章の改定が行われた¹²⁾。

オーストラリアでは、1989年に国税庁 (ATO) が「ATO サービス方針」を作成し、その後1997年に正式に「納税者権利憲章 (Charter of Taxpayers' Rights)」が公表された。2010年には国税庁 (ATO) がコミュニティとの相互の信頼と尊敬に基づきその信頼関係を構築・促進することを目的に「納税者権利憲章 (Taxpayers' charter - what you need to

10) HMRC Your Charter (<http://www.hmrc.gov.uk/charter/index.htm>)., *id.*, *Your Charter Consultation Reports Document July 2009* (2009). 日本税務研究センター「納税者権利憲章に対する考え方——イギリスとドイツの比較」納税者権利憲章研究会報告書65頁 (2010)。

11) Canada Revenue Agency, *Taxpayer Bill of Rights Guide: Understanding your rights as a taxpayer* (2009).

12) CRA Taxpayer Bill of Rights Amendments (<http://www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/rlss/2013/m06/nr130626b-bckgrndr-eng.html>)

know)」を改定した。オーストラリアの納税者権利憲章は、日本語や中国語、スペイン語、インドネシア語、タイ語など英語以外の言語でも提供されており、それとは別に国税庁の「サービス基準（Service Standard）」も公表されている¹³⁾。

2013年2月、欧州委員会は、EU各国の納税者関連法制の統一と税務当局と納税者の信頼・協力関係を深めるため、「欧州納税者法（European Taxpayer's Code）」の制定に向けたコンサルテーション・ペーパーを公表した。EU各国ではすでに納税者の権利や義務、税務行政について定める法律や納税者権利保護法、納税者権利憲章などを制定している国々も多いが、その適用範囲や具体的な規定、権利や義務の構造や内容などはそれぞれの国において大きく異なっている。そうした違いが、とくに国境を越えた取引が行われた場合の一般納税者のコンプライアンスに混乱を生じさせている。そのため加盟各国の納税者関連法制の統一化を図る必要がある。また、あわせて「欧州納税者権利憲章（European Taxpayer's Charter）」を定めることにより、税務当局と納税者の信頼関係を強化し、その権利や義務の透明性を高め、税務行政におけるサービス志向のアプローチを促進して徴税の効率化にもつながる。現在、この欧州納税者法の構想は、アクション・プランに基づき具体化に向けた取組みが進行中である¹⁴⁾。

このような国際的な納税者権利憲章の制定や改定の動きのなかで、アジア・オセアニアタックスコンサルタント協会（AOTCA）とヨーロッパ租税連盟（CFE）、信託・相続実務家協会（STEP）の3つの国際的税務専門家団体が公表したのが、今回の「モデル納税者権利憲章」である。次にその趣旨や目的、具体的な規定の内容などについて紹介したい。

13) Bentley *supra* note 1, at45. ATO Overview of the Taxpayers' Charter (<http://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Overview-of-the-Taxpayers-Charter/>).

14) A 'European Taxpayer's Code' (http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_tpcode_en.htm).

2. モデル納税者権利憲章の紹介

(1) モデル納税者権利憲章の概要¹⁵⁾

モデル納税者権利憲章は、AOTCA¹⁶⁾ と CFE¹⁷⁾、STEP¹⁸⁾ の3つの国際的税務専門家団体により、世界の GDP の73%を占める37カ国の納税者の権利や義務に関する調査結果に基づき作成公表された。164項目の質問による調査の結果、各国の納税者権利憲章にはモデル憲章に含めるべき有益な要素もあるものの、典型的ないくつかの問題点があることが判明した。すなわち、① 法的拘束力がないこと、② 適用範囲が包括的でないこと、③ 一定の権利を列挙しているものの不十分であること、④ 憲章の文面が主に執行面に重点を置いた税務行政の政策の告知にすぎないこと、⑤ 租税立法を扱う課税問題を対象としていないこと、⑥ 税務行政が納税者に対して説明責任をとる努力をしていないこと、などが明らかとなった。モデル憲章はこうした問題点を補うべく起草することを目的としている。

モデル納税者権利憲章の起草の形式は、国際課税におけるモデル租税条

15) Cadesky et al. *supra* note 3, at 33.

16) AOTCA は、1992年に創設されたアジア・オセアニア地域の33万人の税務専門家による国際組織であり、税務専門職業の発展と専門家団体間の交流の促進、情報交換の場として機能することを目的として1993年から活動している。日本税理士会連合会も、設立当初から AOTCA の主要なメンバーとして活動を積極的に支援してきた。20年の歴史を経て加盟団体数は現在準加盟を含み16カ国・地域の22団体に拡大している。AOTCA <<http://www.aotca.org/>>.

17) CFE は、ヨーロッパ25カ国の33団体18万人の税務専門家による国際組織であり、1959年にベルギーにおいて創設された国際的非営利団体である。税務専門職業の発展と専門家団体間の専門的な交流などを目的として活動している。CFE は2008年からいち早く納税者権利憲章に関する取組みを始め、2009年にはすでにその成果を出版している。CFE <<https://www.cfe-eutax.org/>>.

18) STEP は、1991年に創設された遺産相続や事業承継を扱う国際的な実務家の団体であり、世界80の国や地域の18,000人の弁護士や会計士、税理士などの専門家から構成されている。関連の専門職の発展や交流、教育などを中心に活動を進めており、とくに税務はその中心的な領域となる。STEP <<http://www.step.org/>>.

約に類似しているが、あくまで一方的な宣言であって、双務的な合意ではない。また、モデル憲章は、条項とパラグラフの部分に分かれている。各条項は主題を示す領域であり、パラグラフは特定の規定を含んでいる。各パラグラフや条項の表題の下には、起草者の視点からパラグラフの趣旨を伝える注釈としての説明が加えられている。これは当該条項の具体的内容への理解を深めるための一つの工夫といえる。

モデル納税者権利憲章は以下のとおり全34条から構成されている。

- 第1条：序文及び目的
- 第2条：定義
- 第3条：適用事項
- 第4条：適用対象者
- 第5条：一般規定
- 第6条：納税申告及び情報申告
- 第7条：査定手続
- 第8条：調査手続
- 第9条：不服申立手続
- 第10条：納税者支援
- 第11条：サービス基準
- 第12条：ルーリング及び解釈
- 第13条：納税者記録
- 第14条：守秘義務
- 第15条：税務行政
- 第16条：立証責任
- 第17条：租税立法の起草基準
- 第18条：立法の遡及効
- 第19条：二重課税及びその排除
- 第20条：延滞税及び加算税
- 第21条：自発的情報開示
- 第22条：立法手続及びコンサルテーション
- 第23条：租税法律主義
- 第24条：納税者の平等
- 第25条：税務顧問に関する事項

- 第26条：憲章の権利に対する違反
- 第27条：本税、延滞税、加算税の執行及び徴収
- 第28条：租税回避
- 第29条：脱税及び詐欺
- 第30条：欧州連合特別規定
- 第31条：授権立法
- 第32条：施行及び経過措置
- 第33条：憲章の改正
- 第34条：最終条項

(2) モデル納税者権利憲章の具体的条項

次に、以下ではモデル納税者権利憲章の各条項について、具体的にみていくことにする。

① 第1条：序文及び目的

まず、第1条序文及び目的では、本憲章の正式名称が「納税者の権利及び義務に関する憲章 (Charter of Taxpayer Rights and Responsibilities)」であることと、その適用対象が納税者のみではなく、国家の歳入を調達し税制を管理する役割を遂行する税務当局、そして国家そのものや適用可能な政治部門にも及んでいることを述べている。また、モデル憲章が国家による租税の賦課における納税者の権利と、法律による国家への義務を明らかにするものであり、法律に基づき租税を賦課し、そのような法律を統制する国家主権を承認していることを確認している。さらに、モデル納税者権利憲章の目的として、憲章に規定された納税者の権利と義務について、一方が他方に優越することなく適切な重要性を与えられて両者が統合され、モデル憲章が納税者と国家の間の相互の信頼や敬意、責任の関係を発展させ、納税者のコンプライアンスを促進してコストを削減し、すべての納税者が偏見や優遇なく公平に扱われるべきことを定めている。そして、納税者の権利と義務のバランスや税務行政との信頼関係の醸成に留意して

いる点は、OECDのモデルやイギリスやフランスなど納税者の権利と義務を定める納税者権利憲章に近い考え方をとっているものと思われる¹⁹⁾。

② 第2条：定義，第3条：適用事項，第4条：適用対象者

第2条は、モデル憲章において使用されている「国家 (State)」や「納税者 (Taxpayer)」, 「租税 (Tax)」, 「納税申告 (Tax Filing)」, 「税務当局 (Tax Administration)」, 「税務職員 (Tax Officer)」, 「税務顧問 (Tax Advisor)」などの重要な概念や用語の定義規定をおいている。次に、第3条は、本憲章が申告納税かそれ以外の課税方式かにかかわらず、すべての租税とそれについて生じる延滞税や加算税に適用され、それらが賦課された場合のすべての異議や不服申立、あらゆる納税者の記録や申告に及ぶことを定めている。さらに、第4条は、モデル憲章の適用対象が、すべての納税者と契約した税務顧問、国家やその税務当局と税務職員に及ぶことを規定している。すなわち、モデル憲章が、租税法律関係全般について関係するあらゆる主体に対して包括的に適用されることを明らかにしている²⁰⁾。

③ 第5条：一般規定

第5条は、本憲章に関する一般規定をおいている。まず、第1項では、納税者はそれに反証がない限り誠実で信頼されるものと推定されるべきとしている。一方、第2項では、モデル憲章は納税者が法律に基づいて国家が租税を賦課する適正な手続や、税務職員が義務に従うことを身勝手な目的から遅延したり妨害したり干渉したりする場合には、適用されるべきでないことを定めている。次に、第3項は、納税者が法律によって求められる税額のみを支払う義務を負うべきことを明らかにしている。また、第4

19) Cadesky et al. *supra* note 3, at 35. フランスの納税者憲章については、湖東京至「フランスの『納税者憲章』と国税通則法改正のあり方」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』597頁（勁草書房，2012）参照。

20) Cadesky et al. *supra* note 3, at 38.

項は、法の不知はコンプライアンス違反や租税の不納付、加算税の抗弁事由になるべきでないと規定している。第5項は、延滞税や加算税の免除、申告期限の延長、相当な理由がある場合の選択期限の延長は、立法によるべきと定める。第6項は、税法は差別的な形で適用されるべきでないとしている。そして、第7項は、税法は適正手続によるか正当な理由によらずに、特定の産業や職業、部門を処罰したり罰金を課したりすべきでないと規定している²¹⁾。

④ 第6条：納税申告及び情報申告

第6条は、納税者による納税申告と情報申告について定めている。第1項は、納税者は法定の方法に従って、申告期限までに申告をすべきであるとする。第2項では、申告納税制度において、納税者は納税申告が真実に基づき正しくかつ完全であることの保証を求められていることを確認している。第3項では、国家による賦課課税制度において、納税者は賦課目的のために情報が真実に基づき正しくかつ完全であることの保証を要求されるものと定めている。また、第4項では、納税者が別人格（税務顧問）を納税申告の作成のために依頼したか否かにかかわらず、その正確性に責任を負うものとする。第5項は、納税者は、それぞれの手続において、当該申告や情報が修正的または補充的なものでない限り、一度のみ納税申告や情報申告を求められるべきであると規定する。次に、第6項は、国家が納税申告や賦課のための情報申告において、納税者を支援する説明書や案内、書式、情報を提供しなければならないとする。これを受けて第7項は、納税者は国家によって提供された書式を使用してその説明書や付属の案内に従って納税申告をしなければならないと定めている。第8項は、納税者が不服申立の権利を得ることを条件として、法律の要件に従って遅滞なく納期限までに正しく支払うべきすべての租税や延滞税、加算税を納付

21) Cadesky et al. *supra* note 3, at 39.

しなければならないとする。さらに、第9項において、税務当局は相殺を可能とする特別な立法なしに、異なる法令のもと納税者の納税義務に反する還付を適用すべきでないとしている²²⁾。

⑤ 第7条：査定手続

第7条は、租税の査定手続について、国家による正確かつ時宜に適い、適切な情報を含む租税の査定は重要であるとする。そのうえで、第1項は、国家は納税申告や査定のための情報を受けて、相当な期限内に遅延なく租税の査定を行わなければならないと定める。第2項では、租税の査定が税額の計算や納税者にその計算が理解できるような十分な明細に基づいて賦課されているという根拠を示さなければならないと規定している。第3項は、申告納税制度において、租税の査定が納税者による計算と異なる場合、その違いの理由が納税者にわかるような十分な明細による査定であることを説明しなければならないとする。第4項は、延滞税や加算税を賦課する査定の場合、査定の根拠が計算を検証する納税者に理解可能な十分な明細によるものであることを示さなければならないと定める。そして、第5項は、国家は納税者の不服申立を可能とするような手続や適用期間の詳細を伴う査定への不服申立の権利を詳述する査定通知を送付しなければならないと規定している²³⁾。

⑥ 第8条：調査手続

第8条は、まず税務調査を納税者の問題に関する重要な手続と位置づけている。そして、調査手続においては、国家の目的にも適い、納税者の権利も守られるような重要なチェックとバランスが求められることを述べている。そのうえで、第1項では、納税者は調査や質問検査の過程で情報の提供を要求された場合、時宜に適った基準において情報提供に協力し、完

22) Cadesky et al. *supra* note 3, at 40.

23) Cadesky et al. *supra* note 3, at 43.

全な情報と事実の質問への誠実かつ十分な回答を提供しなければならないと定めている。また、第2項は、納税者が事実に関する情報のみ回答を求められなければならないことを確認している。第3項では、調査や質問検査を開始する前に、税務職員は納税者に対して調査や質問検査の範囲や考慮されるべき争点とその争点の意味を告知し、納税者が法律や本憲章のもと有する権利を助言しなければならないと定めている。また、第4項は、税務職員が調査や質問検査の過程において、再調査でその問題に適用されるのに妥当であり、現場で合理的に必要な納税者からの情報のみを請求すべきと規定する。第5項は、加算税規定を含む罰則は税務職員による交渉戦術に利用されるべきではないとする。第6項は、税務職員による質問が回答される場合、質問の目的は明確に開示されるべきであり、納税者は判断を誤らせたり騙すことを意図したり、あるいは自己負罪や納税者と税務顧問との間の秘密の連絡の開示につながるような回答になる可能性があれば、納税者はそのような質問への回答を拒否してもよいと規定している。次に、第7項は、調査や質問検査の過程では、納税者はすべての連絡を書面によることや、税務顧問が協議やその他の手続に立ち会うことを求めてもよいとしている。第8項は、税務職員は調査や質問検査の結果を要約し、相当な期間内に納税者や税務顧問の求めに応じて提供しなければならないと定める。第9項は、租税査定は、納税者が正当に要求された情報を提供できない場合を除いて、事実と証拠、法的根拠によって明確に証明されなければならないとする。第10項では、調査と質問検査の過程において、国家の税務職員が加算税の適用を考慮する場合、税務職員が加算税を正当化する証拠を認識したときには、これを明らかにしなければならないと規定している。最後に、第11項では納税者は税務職員を敬意と礼節をもって扱い、自らの納税義務の履行と一緒に協力しなければならないことを確認している。本条は、基本的に事前告知や税務顧問の立ち会い、書面による調査結果の通知など、アメリカやオーストラリアといった欧米各国の憲章で定められている税務調査における納税者の権利や調査手続規定に

したがった定めをおいているといえる²⁴⁾。

⑦ 第9条 不服申立手続

第9条は、不服申立手続について、不服申立を行うことは納税者の基本的な権利であり、以下の具体的な規定が税務当局の行為や不服申立てを行う納税者に適用されるとする。まず第1項では、調査や質問検査により作成された再査定に関連した納税者の不服申立の権利は、法律によって明確に与えられ、明らかに説明されなければならないと定める。第2項は、国家は納税者の不服申立や紛争における問題の一部の和解契約の一環としての再不不服申立の権利を拒否すべきでないとしている。第3項は、不服申立に関連して納税者からの要求において、調査や質問検査の結果を裏付ける関連情報は、当該情報を除外する正当な理由（第三者から得た機密情報のような）がない限り、国家によって時宜に適った基準により提供されるべきであると規定する。第4項は、内部調査の要求や不服申立のための期間は、紛争中に納税者が要求したが、査定に関連して国家の保有する情報を受領していない期間は、一時中断されるものとする。第5項は、納税者が内部調査において自身で代表しようとするときは、助言ではなく正当な支援を与えるものと定める。第6項は、正当に任命された税務顧問との不服申立の専門的な問題に関連する連絡について、納税者に対し特権を求める権利が与えられるべきであると規定している。これはオーストラリアやアメリカなどで認められている弁護士や税務専門家と納税者の間の守秘義務特権のことである²⁵⁾。次に、第7項では、納税者は内部調査に関する費用の補償を求める権利を与えられるべきでないが、司法手続において正当に費用の補償を求める権利を与えられなければならないとする。第8項は、不服申立の際の内部調査は調査や質問検査部門から独立した税務職員

24) Cadesky et al. *supra* note 3, at 44.

25) 小川正雄「アメリカの租税行政における会計士等・依頼人特権について」税法学543号31頁（2000）参照。

によって行われるべきであると定める。第9項は、内部調査の審査を務める税務職員は中立かつ公平に行動すべきであり、国家の行政実務や解釈をふまえるべきであるが、それに拘束されるべきではないと規定している。第10項は、納税者は、内部調査や不服申立が継続中は、請求理由が根拠や利益がないか、査定税額の回収が危険にさらされない限り、本税や延滞税、加算税の納付を求められるべきでないとする。もし、納付を求められる理由がある場合には、税務職員は納税者に対して、そのような結果を開示すべきである。第11項は、納税者は法律による正当な根拠がなければ、本税や延滞税、加算税の納付を遅延するために、内部調査や不服申立を行うべきでないと定めている。第12項は、第一審裁判所への訴訟提起において、納税者は自己代理の権利を有し、そのような状況で求められる支援を受ける権利を有するべきであるとする。そのうえで納税者が自己代理のために手続上の問題から不利益を受けるべきでないことを確認している。第13項は、裁判の前に試訴 (test case) を提起する場合、納税者は試訴の結果に拘束されるかもしれないが、それに従う義務はないとする。第14項は、納税者も税務当局もともに故意に不服申立手続を遅延しようすべきでないと定める。最後に、第15項では、内部調査の請求を提出した納税者は、当該条件のもと相当な時間と場所において当該問題の決定を担当した税務職員との協議を要求する権利を有するとする。これは納税者の基本的権利として協議や聴聞を求める権利を定めたものといえる²⁶⁾。

⑧ 第10条：納税者支援

モデル憲章の特徴的な権利の一つとして第10条は、納税者が税務当局に対し正当な支援を要求しそれを受ける権利を有するものとする。具体的には、第1項では、納税者は意見を聴取され、応答され、納税申告を行うに十分な支援を受ける権利を有すると定める。第2項では、税務当局は税法

26) Cadesky et al. *supra* note 3, at 47.

の適用や解釈に関する支援を行うことを求められるものとする。ただし、納税者の計画に対する助言を求められるべきでない旨も明らかにしている。第3項は、税務当局は納税者が税法に基づく要件に従うことを可能にするために、十分な書式と案内、関連情報を提供すべきであると定める。また、第4項では、税務当局は、このような書式や案内や情報を更新し、一般的に納税者がアクセス可能な状態で保有し続けなければならないとする。そして、第5項は、税務職員が義務の履行において適切に法律を理解し、適用しなければならないと規定している。最後に、第6項では、納税者は国家が保有する過去の納税記録に関する正当な情報に対する権利を有していると定めている²⁷⁾。

⑨ 第11条：サービス基準

モデル憲章は、第11条において税務当局が納税者を扱うサービス基準を規定し、公表すべきとしている。これもオーストラリアをはじめ一部の国々に導入されているものを憲章の規定として確認的に定めたものといえる。また、納税者が税務当局に対して説明責任があるように、税務当局は提供されるサービスについて国家や納税者に対して説明責任を負っているとする。本条は、このようなサービス基準について、概括的にその意義を明らかにしている。すなわち、第1項は、税務当局は納税者を扱うためのサービス基準を明示し、公表すべきであることを確認する。また、サービス基準は、納税申告書や情報請求の処理手続、専門的な解釈やルーリング、免除や清算、不服申立に対する処分などを含むべきであり、このようなサービス基準に関する実績の報告を定期的に提出すべきであると定める。また、第2項では、税務当局は納税者の一般的な区分別（個人、法人、居住者、非居住者など）の調査件数や税収、調査プログラム期間、各年のそれぞれのプログラムの概算費用を含む調査実績を公表すべきである

27) Cadesky et al. *supra* note 3, at 50.

とする。そして、第3項は、税務当局は口頭の情報については責任を負うべきではないが、書面により請求され書面により助言を行う場合には、税務当局はそのような情報の正確性について責任を負うものとする。すなわち、次の第12条のルーリングやその他の税務当局による解釈のように、書面による見解に対して一定の拘束力があることを確認している²⁸⁾。

⑩ 第12条：ルーリング及び解釈

第12条は、税務当局によるルーリングや税法の解釈について定めをおいて、それらが税制の構成要素として重要であることを確認している。税務当局によるルーリングや専門的な解釈の機能は、取引や契約に関する明確性や確実性を求める納税者の要求に沿うものであると同時に、自らの義務を履行する税務職員に対する案内を提供することでもある。そして、租税回避否認立法はしばしば専門的な解釈やルーリングを求める理由となる。なぜなら、このような規定の適用は税務行政側では一方的に判断しがちであるからである。具体的には、第1項では、税務当局は法律の解釈や根拠とする財政統計について秘密の立場を主張すべきではないとする。税務当局の見解は公表されるべきであり、納税者や税務顧問が一般的に入手可能なものとするべきであるとしている。第2項は、納税者や税務顧問は問題についての専門的解釈を請求することができ、税務当局は通常相当な期間内に応答しなければならないと定める。第3項では、ルーリング手続は、納税者や税務顧問がそれに従って税務行政に対して納税者に影響を及ぼすような税法の執行にルーリングを請求できるようにし、さらに不利なルーリングへの内部調査や不服申立を求めることができるように整備されなければならないとする。第4項では、ルーリングは事実がルーリングに正当に適用される見解について、実質的に異なる事項が見いだされない限り、特定のルーリングが発せられ内部調査や不服申立の提起があった範囲におい

28) Cadesky et al. *supra* note 3, at 51.

て、税務当局を拘束すべきであると規定している。そして、第5項では、税務当局による課税問題の公表された解釈は、撤回されないかぎり国家を拘束するものとする²⁹⁾。

⑪ 第13条：納税者記録

第13条は、納税者の基本的な義務として、納税者の財務状況を調査において検証できるように適切に記録を保存しなければならないと定める。これも OECD のモデルや欧米各国の憲章を参考に採り入れた規定といえる。そして、これらの納税者の記録は、税務職員が税務行政のために義務を履行できるようにし、一般的に利用可能にしなければならないとしている。また、納税者が適切な帳簿や記録を保存できず、適用される期限内に所得を検査可能とする求められた情報を提供できなかったならば、納税者に不利に解釈すべきであることを確認している。これは一般的に納税者が誠実であるという推定を覆すことになる。具体的には、まず、第1項は、納税者は納税申告において、このような状況で正当と証明される範囲内で提供できる情報として十分な記録を保存しなければならないと定めている。次に、第2項は、納税者は適正な法定の手続によらずして不当な搜索や押収を強制されるべきではないとする。そして、第3項は納税者の記録が国家によって押収される場合には、押収により納税者の事業や職業を妨げない範囲で速やかに複写されるべきであると規定している³⁰⁾。

⑫ 第14条：守秘義務

第14条では、納税者への守秘やプライバシーの保護のための特別な規定が必要なことを定めている。守秘は重要な納税者の権利であり、いかなる納税申告に対しても税務当局は守秘義務を遵守すべきである。まず、第1項は、納税者の税務問題は、個人の私的領域に属する秘密として、納税者

29) Cadesky et al. *supra* note 3, at 52.

30) Cadesky et al. *supra* note 3, at 54.

の当該問題を担当する税務職員により外部に漏洩されないように守られなければならないと定める。また、第 2 項は、納税者の税務問題は、当該納税者に関係がありとくに国家の代理人としての関係が外部に知られるような税務職員に担当させるべきではないと規定している³¹⁾。

⑬ 第15条：税務行政

第15条は、税務行政が国家のため税法の執行や租税の徴収に対する責任を有し、その執行に関する権限については制限されるべきではないとしている。そのうえで、納税者の権利への配慮との適切なバランスが必要であることを述べている。具体的には、まず、第 1 項では税務行政が国家のため税法の執行や租税の徴収を行う責任を有していることを確認する。第 2 項では、税務行政は偏見や例外なく文言通りに税法を執行し、法律による基準なくして変更することができないものとする。第 3 項は、税務行政は一般的に言えば税制の管理に関連する正当な理由のためだけに納税者のプロフィールを利用して、特別な産業や経済部門、仕事や職業についての調査や質問検査プログラムを遂行しなければならないと規定している。第 4 項は、前項の規定が税務行政の正当な理由のある納税者グループへの調査や質問検査の遂行を妨げるべきでないと定めている。第 5 項は、税務行政は納税者によって提起された協議に対して、適切な納税者の事実関係の分析理由や納税者の状況に適用される法律の解釈を含む十分な詳細について、税法規定の引用とともに応答しなければならないとする。第 6 項は、税務行政は税法に基づく租税の賦課について、収収や適用可能な控除による租税軽減額を含む十分に詳細な統計を作成し公表しなければならないと定める。第 7 項では、納税者と国家とは、当該国において法律で強制されている公式な言語によりコミュニケーションをする権利を有するものとする。ただし、言語の選択は正当な理由がなければ納税者によって変更され

31) Cadesky et al. *supra* note 3, at 55.

るべきでない。そして、第8項は、もし納税者が国家によって使用されている公式言語に堪能でないならば、納税者は国家との対応について税務顧問サービスを利用することができると規定している³²⁾。

⑭ 第16条：立証責任

第16条は、立証責任が原則的には納税者にあるものとし、納税者に事実や問題になっている事実への税法の適用について立証させるべきものとする。その理由として、納税者は自己の情報にアクセスすることもでき事実を提示するに最適な立場にあるからであると述べている。ただし、加算税の賦課や除斥期間の適用のような特定の状況下では例外もあるとする。それは国家もまた立法のための政策を示す最適な立場にあるからである。具体的には、第1項では、調査や再査定における除斥期間については、通常除斥期間が延長されるようないかなる問題も、国家に立証責任があることが明確に示されなければならないとする。次に、第2項は、租税回避否認規定への適用可能性を示す立証責任は、国家にあるとすべきであると規定している。そして、第3項では、もし加算税に不服申立てがなされれば、加算税を正当化する立証責任は国家にあり、とくに国家は加算税を正当化する事実の証明を求められることになると定めている³³⁾。

⑮ 第17条：租税立法の起草基準

モデル憲章は、第17条において租税立法の起草基準について定めている。多くの国家において、租税立法の起草の特別な基準は存在しない。本憲章でも、国家は当該立法が適切なものであり、その方法が伝統的なやり方で行われるかぎり自由に起草できるとするが、これは税制の公平性の土台を壊し、納税者や税務顧問の税制について有する敬意を損なうものであ

32) Cadesky et al. *ibid.*.

33) Cadesky et al. *supra* note 3, at 58.

るとも述べている。そのうえで、租税立法の起草に対して一定の最低基準は適用されるべきであるとする。具体的に第1項では、租税立法は、専門知識が求められる相当な分野を除き、納税者に特別の専門知識がなくても適当な期間に適切な努力と学習によって一般的な規定を理解できるように、明確かつ一義的に起草されなければならないと定める。第2項では、租税立法は、もし納税者にとって延滞税や加算税が生じないように当該立法に忠実に従おうと行動する合理的な可能性がなければ、延滞税や加算税の賦課を認められるべきではないとしている。また、第3項では、租税立法は、適正な手続にしたがってのみ議会に提案されるべきであり、当該立法が法律として制定されるまでは発効させるべきではないと定める。第4項は、もし租税立法が課税ベースの拡大や税率の引き上げ、控除の縮小または廃止を通じた付加的な課税の効果を有するものであれば、当該立法とともに増加する予測収入についても開示されるべきものとする。そして、第5項では、租税立法が他の法律にふれる場合は、それはただ相互参照によって組み込まれるのではなく、法律への理解を可能にするような十分な詳細とともに、当該法律において言及されるべきであると定める。第6項では、租税立法は、基礎となっている租税政策に従って解釈されるべきであり、当該租税政策は租税立法に明確かつ一義的な文言で書かれるべきであるとする。第7項は、死文となったもはや妥当ではない税法規定は、租税立法から排除されなければならないと規定している。最後に、第8項では、租税立法の条項はすぐにアクセス可能なように参照でき、その他適用可能な規定は相互参照の範囲内で当該立法への理解を助けるような系統的かつ論理的な方法により税法において定められるべきであるとしている³⁴⁾。

⑩ 第18条：立法の遡及効

租税立法が遡及することは原則的には許されない。モデル憲章の第18条

34) Cadesky et al. *ibid.*..

も租税立法の遡及効については、納税者の基本的権利を侵害し税制の公正性を損なうことになる」と述べている。また、遡及立法については、制限が設けられるべきであるとしている。さらに、租税立法における遡及には二つの形式があり、過去に完了した取引等に対して将来に向けて適用する変更と、納税義務の変更をともなう当該立法の発効に先だって完了した取引等に遡及適用する変更である。まず、第1項は、租税立法は、納税者にとって有利な事実上租税の軽減にならない限り、遡及されるべきでないと定める。第2項では、租税立法が事後的に租税の賦課される原因を生じさせる効果を有し、あるいは完了した取引から生じる課税関係を変更するような場合、公平かつ正当な移行が可能となるように経過措置を定めるべきであるとしている³⁵⁾。租税立法の不遡及については、わが国でも土地建物の譲渡損失の損益通算を廃止した平成16（2004）年度税制改正の遡及適用の問題が最高裁まで争われたが³⁶⁾、Duncan Bentley 教授のモデル法第8条³⁷⁾の規定とともに本憲章でも定めがおかれている点は大変興味深い。

⑰ 第19条：二重課税及びその排除

モデル憲章の特徴的な規定として第19条は、二重課税について不公平や納税者への不利益、税制におけるもっとも例外的な場合の一つとして広く考慮されるべきであると定めている。したがって、租税立法では、できるかぎり二重課税を排除するための方法を提供すべきであるとする。すなわち、これは免除制度や税額控除制度、所得控除制度を通して行われている。このような制度は、すべて適切に設けられれば潜在的に二重課税の排除につながるであろう。二重課税が生じる例としては、租税が法人に賦課され株主段階における配当に再度課税される場合や、一人の納税者の同じ

35) Cadesky et al. *supra* note 3, at 61.

36) 最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁、同9月30日判時2132号39頁参照。

37) 拙稿・前掲注(7)679頁。また、スウェーデン憲法（統治法典）第10条2項は、租税や負担金、料金などの国の歳入に関わる立法の遡及効の制限について規定している。

所得の構成要素やキャピタル・ゲインについて二度以上課税される場合、外国において課税された所得が国内でも免除されることなく課税される場合などである。第1項は、租税立法は免除制度や税額控除制度を通して、当該状況下に適したように二重課税を排除しなければならないと定めている³⁸⁾。

⑱ 第20条：延滞税及び加算税

第20条は、延滞税と加算税は、納税者が申告期限までに租税を納付しないときや税法を遵守できない行動を行ったことに対し、適用される制裁であると規定している。そして、延滞税や加算税の納付は、通常賦課される本税に加えて課される制裁であるから、とくに延滞税や加算税の規定の適用にあたっては、納税者を公平に扱うことを保証すべきであることを確認している。そのうえで、第1項は、納税者は、国家の法律に従って算定される延滞税や正当に賦課される加算税を納付しなければならないと規定している。第2項は、国家は租税の延納の場合に加算税を賦課でき、反対に租税の過納金について延滞税の利率により、算定基準が国家のためあるいは国家からにかかわらず同様になるように還付利子を支払うべきであると定めている。第3項では、加算税が査定される場合、加算税の基準は立法において明確かつ一義的でなければならず、加算税を正当化する基準は国家によって開示されなければならないとする。次に、第4項は、納税者は正当な注意義務を履行した善意での誤りや不作為によって、加算税を賦課されるべきではないと規定している。第5項は、国家は適切な場合は、加算税を免除または軽減することができるとする。第6項では、納税者が正当に法律に基づく要件に従うことができなかつたことを理由に加算税が生じる場合、納税者が十分な詳細とともにその理由を立証することができれば、加算税は適用されるべきでないと定める。第7項は、加算税は、賦課

38) Cadesky et al. *supra* note 3, at 62.

される状況によって適正な金額や性質であるべきであり、加算税が刑事裁判に適するように考慮されるべき水準であれば、国家は納税者のすべての権利が保護され適正な手続に従うことを示すべきであるとする。第8項は、加算税をめぐる状況が過誤にかかわるものでない場合、加算税が合法的に納付される本税に加えて適用される制裁であることを認識するように、いかなる加算税も課されるべきではないと規定している。そして、第9項は、納税者によって国家に納付される延滞税と、国家が納税者に対して負う還付利子は、国家によって相互に相殺することができるものとする³⁹⁾。

⑬ 第21条：自発的情報開示

第21条は、自発的情報開示について規定している。自発的情報開示は、納税者が過去の申告や納税額の不足を修正することを可能にする税制の管理において重要な手続である。当該手続はアクセス可能であり、よく周知され、批判されないものでなければならない。同時に、「タックス・アムネステイ（租税恩赦）」のようにみられるべきでなく、また納税者が不服を申立てた場合よりも実質的によい結果が得られるようにみられるべきでない。このように税制を公平なものとし自発的協力を促進増加させ、納税者が不当に非協力から利益を得ることができないようにするには微妙なバランスが必要である。そこで、第1項は、自発的情報開示手続は納税者が税務職員に対して過去の納税申告の不足を当該不足が、故意であるか重大な過失かまたは単純な過失か不注意か怠慢かその他によるかにかかわらず、修正を自発的に申し出ることによるべきであるとしている。第2項は、納税者が自発的情報開示を申し出る場合、無効となるべき誤りに関するすべての資料を完全に開示すべきであると定める。第3項は、自発的情報開示のもと納税者は、遡及的なタックス・プランニングを許すためではなく、時宜に合った基準において行うように選択や指定をすることができ

39) Cadesky et al. *ibid.*.

るようにすべきであるとする。第4項は、自発的な開示の場合、過少申告加算税は軽減するか免除すべきであると規定する。第5項は、自発的情報開示に関しては、当該手続が相当な期間内に完了するように、国家によって適正な期限を設けられなければならないとしている⁴⁰⁾。

㊸ 第22条 立法手続及びコンサルテーション

第22条は、租税立法手続についての定めをおいている。租税立法を起草する者は、他者の助言や経験から利益を享受し、利益集団や専門家の立法過程への関与は、概してよりよい結果をもたらすであろうとしている。このような手続は、コンサルテーションが許されない場合よりは公平である。ただし、これは国家がそうした助言や勧告を受け入れなければならないと言うわけではない。若干の代表者（ロビーグループ、業界団体など）は、自己の利益を図ろうとするかもしれない。また、とくに控除の範囲を狭めたり課税上の抜け穴を封じたり、租税回避否認立法を提案したり、税率を引き上げるときは、すべての人々が立法に同意する必要はない。具体的に第1項は、租税立法手続では、利害や影響を受ける団体や専門家に法案の通過に先だって意見を陳述する機会を与えるべきであると定める。また、時宜に合った方法において通過しなかった立法は、修正されあるいは廃案になって、当該状況や国家の租税政策目的にもっとも適したように、立法手続において再提出されるべきであると規定している⁴¹⁾。

㊸ 第23条：租税法律主義

第23条は、税法上の基本原則の一つでもある租税法律主義について定めている。すなわち、租税やそれにもなう延滞税や加算税は、法律に基づき適正な手続によってのみ課することができるとする。また、租税は審議中の法案や国家の立法手続に従って制定されなかった行政規則を根拠とし

40) Cadesky et al. *supra* note 3, at 65.

41) Cadesky et al. *supra* note 3, at 66.

て賦課すべきではなく、租税の賦課は法律の根拠を有するべきであり、恣意的に、あるいは税務職員の裁量によって決定されるべきではないことを確認している。第1項は、租税は法律によってのみ賦課されるべきであるとする原則を確認する規定をおいている⁴²⁾。

㉒ 第24条：納税者の平等

モデル憲章は、前条の租税法律主義とともに第24条において、納税者の平等について規定している。第1項では、納税者は法律に基づき平等であるべきであると定める。すべての納税者が平等に扱われることは重要かつ基本的なことである。したがって、納税者の数や地位、価値、社会的、政治的、社会的立場その他の基準による重要性にかかわらず、いかなる納税者に対しても偏見や先入観がないことが示されるべきであるとする。しかしながら、国家は非営利団体や修道会、慈善団体、年金基金、政府機関、学校、病院など一定の納税者に例外を認めるかもしれないが、これは平等原則に反してはならない。しかし、もし同様な基本的区分の納税者（たとえば、個人、営利法人）が正当な理由や法律による適正な手続によらずして、基本的に異なる扱いを受ければ、平等原則に違反したものとされるべきであるとしている⁴³⁾。

㉓ 第25条：税務顧問に関する事項

モデル憲章が国際的な税務専門家団体によるものであることから、第25条は税務顧問についての定めをおいている。まず、税務顧問が、納税申告や法律解釈、租税紛争の解決やその他関連の問題の納税者の支援において重要な役割を果たすものとしている。この役割の重要性のために、税務顧問に対しては特別な規定が適用される。また、「税務顧問」という用語は定義され、引用はそうした定義に基づいてなされるべきであるとする。税

42) Cadesky et al. *supra* note 3, at 67.

43) Cadesky et al. *ibid.*.

務顧問は、納税者の立場で行動する使用人は含まれないものと規定している。具体的に第1項は、納税者は税務顧問によって代理される権利を有することを確認している。第2項は、国家はどのような者が税務顧問として納税者を代理できるか、その要件や手続について明らかにしなければならないと定める。第3項は、納税者は司法制度が求める場合に、司法手続における税務顧問は弁護士であるべきとする例外を除いて、税務顧問によって代理される権利を有するべきであるとする。第4項は、税務顧問は納税者のために納税申告書の証明や情報を提出する権限を有するべきであり、特別に権限が与えられていれば和解の交渉を行う権限も有するべきであると規定している。このような場合、当該権限の付与は納税者を拘束し、税務顧問はあたかも納税者と同一人物のごとく取り扱われるべきであると定める⁴⁴⁾。

④ 第26条：憲章の権利に対する違反

第26条は、憲章の示す権利への違反について定めている。すなわち、第1項は、納税者は、本憲章にあるような納税者の権利が忠実に守られない場合、本憲章の立法化において当該国家によって設けられた適切な方法を通じて、相当な補償を求めるための不服申立や苦情を申立てる請求権を有するべきであると規定している。また、世界各国の法的伝統の多様性のため、納税者が本憲章の権利を強制する方法を明記することは適当ではないとする。重要なのは、納税者が追及するための信頼できアクセス可能な開かれた方法があるということである。ただし、もし本憲章がその役割を果たせば、こうした状況はほとんど稀なことになるであろうと述べている⁴⁵⁾。

⑤ 第27条：本税、延滞税、加算税の執行及び徴収

モデル憲章は、納税の猶予措置として第27条において、納付協定

44) Cadesky et al. *ibid.*.

45) Cadesky et al. *supra* note 3, at 68.

(payment arrangement) について規定している。第1項は、納税者は財政的に困難な状況において、未納の本税や延滞税、加算税について納付協定を提起可能とすべきであると定める。租税債務のために破産した納税者によって得られる利益はほとんどなく、納付協定はすべての要件が満たされることになるであろう。それゆえ、納税者は税務当局が配慮すべき財政的に困難な状況にある場合には、納付協定を提起する権利を有する。ただし、税務当局はそれを必ず受け入れる義務はないと規定している⁴⁶⁾。

㊦ 第28条：租税回避

第28条は、租税回避についての定めをおいている。すなわち、第1項は、目的が主に特定の納税者の納税義務を軽減するような人為的であからさまに計画された法的取引について、税法上の有効性を否定する法的措置は、税制の完全性を維持するための適切な措置であるとして、立法による租税回避の否認を容認する。第2項は、このような法的措置は、インセンティブとなる取引をはじめ納税者に、租税の軽減を提供する多くの税法規定の目的と、納税者の採用する取引形態や事業構造の選択について明確に規定された限界の範囲内における合法性との両方が認識される必要があるとする。また、第3項では、租税回避否認立法は、適用範囲がすぐに理解できる十分な明確性と、税務職員に租税回避否認立法の特定の文言を越えて認められるべきでないとする裁量をとるようになって、起草されるべきであると定めている⁴⁷⁾。

㊧ 第29条：脱税及び詐欺

第29条は、脱税及び詐欺について定める。第1項は、脱税や詐欺は決して受け入れることはできず、加算税を賦課すべきであり可能なら刑事告発すべきであるとする。そのうえで、脱税は基本的に国家に対する犯罪であ

46) Cadesky et al. *ibid.*.

47) Cadesky et al. *supra* note 3, at 69.

ることを確認している。しかしながら、タックス・プランニングと租税回避、脱税の間の線引きは、不鮮明になりやすいので、その用語は明確性が必要であるとする。このように積極的であるが誠実なタックス・プランニングは、適切な情報開示がされている限り租税回避であり、脱税ではないであろうとも述べている⁴⁸⁾。

㊸ その他の規定

まず、第30条は、欧州連合の加盟国への特別規定をおいている。EU 加盟国によって導入される納税者権利憲章は、欧州連合の「4つの自由（モノ（商品）・ヒト（労働者）・資本の移動の自由と開業の自由）」の効力や重要性を認めるべきであり、それによって確認され由来する納税者の権利を確認すべきとする。また、加盟各国は、そうした権利への支持を強く訴えるべきであると述べている⁴⁹⁾。

次に、第31条は、納税者権利憲章をどのように導入するかについては、本憲章を含む授權立法が必要であるべきとする。また、それによって国内法との統合を進めやすくなるであろうと述べている⁵⁰⁾。

第32条は、本憲章の施行及び経過措置について、本憲章が採用される場合、移行期間があるべきであるとする。また、導入される国がすべての要件を満たすには数年を要するかもしれないとし、その過程や求められる制度の変更には問題が存在するであろうと述べている。さらに、ある場合では、立法の一部を見直す必要があるかもしれないとして、すべてが時間を必要とし、本憲章の規定の導入も段階的になされるであろうとしている⁵¹⁾。

第33条は憲章の改正について定める。まず、国家にとって本憲章を改正し、あるいはそのすべてを取り消すことは容易なことであろうと述べてい

48) Cadesky et al. *ibid.*.

49) Cadesky et al. *supra* note 3, at 70.

50) Cadesky et al. *ibid.*.

51) Cadesky et al. *ibid.*.

る。また、憲章の条項を簡単に骨抜きにするようなことを防止する規定の挿入も必要であるとする。通常立法手続を拘束することはできず、また国家がそのような拘束に同意するとは考えられないので、憲章の改正が検討される場合、予想される最良な方法はその告知と法的意思、公的議論、適正手続についてのステイトメントであるとも述べている⁵²⁾。

最後に、モデル憲章の第34条は、最終条項としていくつかの国家に特有なその他の事項や、本憲章の他の条項では扱えない事項を附則として規定すべきとしている⁵³⁾。

3. 納税者権利憲章の制定に向けて

納税者権利憲章の制定に向けて、国際的税務専門家団体が協力してこのようなモデル憲章を公表したことは大変重要なことである。とくにモデル憲章が租税立法による導入を基本とし、立法のあり方に関する基準を含む点が注目される。また、納税者や税務顧問と税務行政との信頼関係の醸成や納税者の権利と義務のバランスに留意している点などは、今後のわが国も含めた各国の納税者権利憲章の制定や見直しの動きにも一定の影響を与えることになるであろう。

最後に、納税者権利憲章に関する国際的に重要な動きとして、アメリカの納税者権利擁護官を中心とする納税者権利保護法の立法化に向けた最近の取り組みについて簡単に紹介したいと思う。

アメリカでは、まず、1988年に第一次納税者権利保護法（TABOR 1）、1996年に第二次納税者権利保護法（TABOR 2）、1998年には IRS 再編改革法（RRA98）として第三次納税者権利保護法（TABOR 3）を制定し、納税者の権利保護とカスタマー・サービスの視点からの内国歳入庁（IRS）の機構改革をとまなう租税行政手続の抜本的な見直しを行った。また、それ

52) Cadesky et al. *ibid.*.

53) Cadesky et al. *supra* note 3, at 70.

とは別に「納税者としてのあなたの権利 (Your Rights as a Taxpayer)」を行政文書として作成し、税務行政における納税者の権利の周知・徹底を図ってきた。

しかし、その後も連邦議会の審議や全米納税者権利擁護官 (National Taxpayer Advocate) による勧告などにおいて、納税者の権利保護の拡大と納税者や IRS の職員に納税者の基本的な権利をより具体的に認識させるための取り組みが進められてきた。2007年からは、納税者の権利の具体的内容を法律に盛り込む形での、新たな納税者権利保護法 (Taxpayer Bill of Rights) の制定が検討されてきた。

2013年に入って、IRS による大統領選挙期間中の保守派の団体への差別的な取扱いがスキャンダルとして明らかになるなかで、7月31日「納税者権利保護法案2013 (Taxpayer Bill of Rights Act of 2013)」⁵⁴⁾ が下院を通過した。また、11月には納税者権利擁護官が納税者と IRS 職員の納税者の権利への意識を高めるため、「より完全な税制に向けて：有効な税務行政の一体系としての納税者権利保護法」⁵⁵⁾ を公表し、納税者の権利保護のための新たな立法の必要性を勧告している。さらに、先頃議会に提出された全米納税者権利擁護官の2013年の年次報告 (Annual Report) においても、重要な勧告事項の最初に「10の権利と5つの義務」を具体的にあげた納税者権利保護法の立法化を勧告している⁵⁶⁾。

納税者権利擁護官の勧告では、OECD のモデルやカナダやオーストラリアの憲章を参考に、次のような納税者の基本的な権利と義務とを明示する形での新たな納税者権利保護法 (TABOR) を立法化することが提言されている⁵⁷⁾。

54) H. R. 2768.

55) Taxpayer Advocate Service, *Toward A More Perfect Tax System: A Taxpayer Bill of Rights as a Framework for Effective Tax Administration* (2013)

56) Taxpayer Advocate Service (<http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/>).

57) TAS *supra* note 55, at 9.

◇ 「10の納税者の権利」

① 知らされる権利

納税者は、税法を遵守するのに必要な事項を知る権利を有する。すなわち、納税者は、書式や説明書、印刷物、通知、文書などで税法や IRS の手続の明確な説明を受ける資格がある。また、税額に関する IRS の決定を知らされ、結果の明確な説明を受ける権利を有している。

② 品質の高いサービスを受ける権利

納税者は、IRS との関係において、わかりやすく話をされ、IRS から明確かつ理解しやすいようにコミュニケーションを受け、不適切なサービスには苦情を申立てる手段をもち、迅速にかつ礼儀正しく専門的な支援を受ける権利を有する。

③ 正確な税額を超えた納付を求められない権利

納税者は、税法上納付すべき税額のみを支払い、IRS にすべての納税を正確に適用させる権利を有する。

④ IRS の見解に異議をととなえ意見の聴取を受ける権利

納税者は、IRS の処分や提案に対して異議をととなえ、追加の文書の提供を受ける権利を有する。IRS がそれらの異議や文書を迅速かつ公平に検討することを期待し、もし IRS がそれらを不適切と考えるなら書面による回答を受ける権利を持っている。

⑤ 独立の公開の場で IRS の決定に対し不服を申立てる権利

納税者は、迅速かつ公平に IRS の処分に対し行政上の不服を申立てる権利を有する。また、不服申立部門の決定の説明を書面により受ける権利を持つ。そして、納税者は、通常不利な最終決定に不服を申立てるために裁判所に訴えを提起する権利を有している。

⑥ 終結させる権利

納税者は、IRS の見解に異議をととなえるための最長期間や、特定の課税年度の調査のための最長期間を知る権利を有する。また、納税者は、いつ IRS が調査を終了するか知る権利を持っている。

⑦ プライバシーの権利

納税者は、IRS が調査や質問検査、あるいはその執行において法律を遵守するであろうことや、必要以上に侵害的でないことを期待する権利を有する。また、搜索や押収からの保護や、徴収における適用可能な適正手続を含むすべての適正手続の権利を尊重されるであろう。

⑧ 守秘義務の権利

納税者は、自ら許可するか法律によって認められていない限り、IRS に提供したいかなる情報も開示されないであろうことを期待する権利を有する。納税者は、職員や申告代行業者による納税者の申告情報の不正な利用や開示について、IRS が調査し適切な措置をとることを期待する権利を持っている。

⑨ 代理を依頼する権利

納税者は、自らの選択により、IRS との対応において権限のある代理人を依頼する権利を有する。納税者がもし代理を依頼する経済的な余裕がない場合は、「低所得者クリニック」による適切な支援を受ける権利を持つ。

⑩ 納税者権利擁護官へのアクセスを含む公平かつ公正な税制に対する権利

納税者は、税制が基本的な納税義務や担税力、適時の情報提供能力に影響を及ぼす事実や状況を考慮することを期待する権利を有する。納税者は、もし財政的困難がある場合や通常的手段では IRS が適切かつ適時に課税問題を解決してくれない場合、納税者権利擁護官よりの支援を受ける権利を持っている。

◇ 「5つの納税者の義務」

① 誠実である義務

納税者は、納税申告書の作成やその他のすべての IRS への対応において誠実であるべき義務を負う。

② 正確な情報を提供する義務

納税者は、すべての関連の質問に完全にかつ誠実に回答し、すべての請

求された情報を時宜にかなう基準において提供し、IRS より案内を求められる場合はすべての関連の事実を説明する義務を負う。

③ 記録を保持する義務

納税者は、自らの納税義務の履行のための適切な帳簿や記録を保持し、IRS による調査を受ける可能性のある期間はそれらを保存し、また IRS が法律によって求められる納税義務の範囲内で調査ができることから、帳簿や記録にアクセスしようとするときはそれらを提供する義務を負う。

④ 適時に納税する義務

納税者は、自らが負う納税義務の総額と法律に従って修正された追加的査定税額を期限までに全額納付する義務を負う。もし全額納付できない場合は、IRS が受け入れることに合意した全額または部分的納付計画のすべての条件を遵守する義務を負う。

⑤ 礼儀正しくあるべき義務

納税者は、IRS の職員に対し丁寧にかつ敬意をもって接する義務を負う。

今回の納税者権利擁護官の勧告は、従来の納税者権利保護法が内国歳入法典（IRC）の個別の租税行政手続規定の整備という形で制定されたのに対し、上記の「10の納税者の権利と5つの納税者の義務」を明示する形で納税者権利保護法の立法化を提言している。その背景には、最近の納税者の権利に関する調査において、納税者が IRS に対して権利を有することの認知度が46%、具体的な権利内容の認知度はわずか11%にとどまったことなど、納税者の権利に関する認知度がなかなか高まらないという問題がある⁵⁸⁾。そこで、今回の勧告は、印刷物やポスター、ウェブサイトなどの広報手段の見直しを含むものとなっている。なお、IRS は現在 John Koskinen 新長官のもと、保守派の団体への差別的な取り扱いの政治

58) Forrester Research Inc., *The TAS Omnibus Analysis, from North American Technographic Omnibus Mail Survey, Q2/Q3 2012.20* (2012).

スキャンダルからの信頼回復の取り組みを進めている途上であり、納税者権利擁護官の勧告が16年ぶりの納税者権利保護法 (TABOR) につながる可能性もあるといえる。

おわりに

本稿では、AOTCA と CFE, STEP の 3つの国際的税務専門家団体が公表したモデル納税者権利憲章の紹介を中心に、最近の納税者権利憲章の制定や改定をめぐる国際的な状況を概観してきた。モデル憲章や各国の動向からは、納税者権利憲章について、法的根拠の明確化や立法化、税務行政のサービスとしての位置付け、納税者と税務当局との信頼関係の醸成、納税者の権利と義務のバランスの考慮などの重要性が明らかになった。

平成23年 (2011) 年、わが国は昭和37 (1962) 年の国税通則法制定以来、50年ぶりの大幅な改正を行ったが、当初の改正の方針に含まれていた「納税者権利憲章の策定」は実現しなかった。日本税理士会連合会は AOTCA の主要なメンバーであり、今回のモデル憲章のアンケートや調査にも協力していることから、わが国の納税者権利憲章の制定に向けて、OECD のモデルや Bentley 教授の国際モデル法などとともに、このモデル憲章も一つの重要な指針になるものと思われる。その意味で、モデル憲章がコンサルテーション・プロセスを経て、どのように見直され国際的に展開していくか注目する必要がある。なおモデル憲章の詳細な分析と検討については、今後その動向をにらみつつ、別稿に譲りたいと思う。

[付記]

浪花健三先生は、長年にわたり税理士として、税理士制度の研究者として、納税者の権利や利益の擁護に尽力されてきた。ご退職後も教育と研究両面においてますますご活躍されることを祈念したいと思う。