

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—

望 月 爾

目 次

はじめに

1. 序 文

2. 納税者の基本的権利

3. 納税者の基本的義務

4. 納税者権利憲章

5. 納税者権利憲章の具体例

むすびにかえて

義務—実務覚書」が公表された。本指針の原案は2002年10月に示され、2003年7月に最終案が税務行政フォーラムにおいて承認された。

今回の指針は、OECD諸国の中で納税者権利憲章をもたない数少ない国となったわが国において、今後納税者権利憲章や関連の立法の制定に向けて、重要な意味を有するものといえる。そこで、以下では、OECDの公表した指針「納税者の権利と義務—実務覚書」を翻訳紹介したいと思う。

1. 序 文

1. 民主主義社会の市民納税者は、政府や課税当局との関係において、義務ばかりではなくさまざまな権利を持っている。各国当局は例外なく、納税者の権利と義務を規定した立法を有している。

2. もちろん、世界中の当局の直面する環境の相違によって、国ごとに権利や義務の詳細は異なる。しかしながら、多くの一致する共通のテーマが存在している。1990年には、OECD租税委員会の第8作業部会において、「納税者の権利と義務—OECD各国における法制度の現状」と題する調査報告書が公表された。

3. 同調査報告書は、当時多数の国々が明

はじめに

1990年OECD（経済協力開発機構）の租税委員会より、「納税者の権利と義務—OECD各国における法制度の現状」¹が公表されてから、13年が経過した。この間も同委員会の税務行政フォーラムにおいて、税務行政や納税者の基本的権利や義務に関する議論が継続してきた。2000年12月には、同フォーラムの運営グループの合意に基づき、OECD租税委員会の租税政策・行政センターより、税務行政に関する一連の指針文書が公表されることになった。²

このようなOECDによる納税者権利憲章の指針として、2003年8月「納税者の権利と

確な形式での「納税者権利憲章」を有していなかったものの、次のような納税者の権利がすべての国の制度に存在していたことを示した。

- ・ 情報提供や援助、聴聞を受ける権利
- ・ 不服申立の権利
- ・ 適正な税額以外支払わない権利
- ・ 確実性の権利
- ・ プライバシーの権利
- ・ 機密の保持と守秘義務の権利

4. このような納税者の基本的権利は、同様に基本的義務を含んでいる。すなわち、各国政府によって求められる一連の納税者の対応の基準が存在する。これら求められる対応は、税制を円滑に執行するために、大変基本的なものである。さらに、それらは、ほとんどではないにせよ、多くの国々において法律上の要件となっている。この納税者の権利と義務のバランスなくしては、税制が有効かつ効率的に機能しないであろう。このような納税者の義務とは、

- ・ 誠実である義務
- ・ 協力的である義務
- ・ 期限通りに正確な情報や文書を提供する義務
- ・ 記録保存の義務
- ・ 期限通りに納税する義務

5. OECD加盟の多くの国々が、こうした基本的権利や義務を詳細に説明した納税者権利憲章を有する。また、このような文書は、通常税務職員と納税者に求められる対応に関する声明を含んでいる。一部の国では、納税者権利憲章や宣言について、納税者保護の法

律に統合する選択をした。また、一部の国では、課税当局と納税者との関係を規定すべく広範な諸原則の一般声明の形式をとった。その他の国々でも、このような文書は、課税手続の各段階における納税者の権利の案内をより詳細に提供している。そのうえに、税務行政の使命の声明のような、税務職員と納税者に求められる対応についての声明文を含む形式をとってきた。したがって、納税者権利憲章のない国々でさえ、納税者の権利に同等な重要性を付与し、このような国々の納税者も公式な納税者権利憲章にみられるのと同様な権利を有していることが強調されるべきである。

2. 納税者の基本的権利

6. 1990年調査報告の示した権利は次の通りである。

a) 情報提供や援助、聴聞を受ける権利 (90年報告 パラグラフ 2.16)

7. 納税者は、税制の執行と課税方法に関する最新の情報を得る権利を与えられる。同様に、納税者は、不服申立の権利を含む自らの諸権利について、知る権利を有する。すべての納税者は、自身の税務処理についてより理解できるような、税制の状況の複雑性を反映した情報の提供を求めることができる。課税当局は、この義務を果たすためにさまざまな方法を利用するであろう。すなわち、情報パンフレット、納税者権利憲章、電話や声明書、ビデオ・ガイドなどの方法である。

b) 不服申立の権利 (パラグラフ 2.17)

8. 課税当局の決定に対する不服申立の権

利は、すべての納税者に適用される。しかも、それは納税者に直接関係して規定される法律や行政規則の適用に関して、課税当局によってなされる、ほとんどすべての決定を対象としている。

c) 適正な税額以外支払わない権利
(パラグラフ 2.20)

9. 納税者は、個人的な状況や所得を考慮して、税法の求める以外の税を支払うべきではない。したがって、適法なタックス・プランニングによって、納税義務を軽減することは容認される。各国政府は、このような適法な形式のタックス・プランニングと、明らかに立法者の意図に反して税負担の極小化を図るタックス・プランニングとを区別する。そして、納税者は、免税措置や控除を受けるために、課税当局から適正な法律による援助を受ける権利を有している。

d) 確実性の権利 (パラグラフ 2.21)

10. 納税者は、自らの活動の課税上の結果に関して、かなりの程度の確実性を保障される権利を有する。もちろん、確実性は、常に確保できるというわけではない。たとえば、納税者が、特別な事案における事実や状況に基づいて適用される法規の効果について、いつでも事前に知っているとは限らないであろう。また、課税当局も、納税者による租税回避行為を対象とする濫用防止規定の適用との関係では、納税者に確実性を付与する義務を負わない。しかしながら、納税者が、通常の個人的または事業活動の結果を予測できるようにすべきというのは、明確な目標である。この目標の達成は、現代税制が複雑でしかも発達をつづけているために、多くの場合達成

が難しい。

e) プライバシーの権利 (パラグラフ 2.25)

11. すべての納税者は、課税当局が不必要に自身のプライバシーを侵害しないように求める権利を有している。実際には、これは自宅への不当な調査や正確な納税額の査定のためとは直接的な関連のない情報の要求を回避すると解釈されている。すべての国において、税務職員による税務調査や第三者よりの情報収集過程での住居または事業所の建物への立入には、大変厳格な法規が適用される。一部の国では納税者を訪問する際、納税者本人の同意が求められる。その他の多数の国々でも、一般的に課税当局による訪問を拒否する納税者の自宅への立入には、署名入りの令状が必要となる。同様に納税者の問題について、第三者からの情報収集にも厳格な法規が適用される。

f) 機密の保持と守秘義務の権利

(パラグラフ 2.26)

12. もう一つの納税者の基本的権利は、納税者の問題に関して、課税当局にとって有用な情報は機密であり、税法により特定された目的のためにしか利用されないという権利である。税法は、通常機密情報を濫用した税務職員に対して、大変厳しい罰則を科している。そして、課税当局への守秘義務規定は、他の政府機関に適用されるものよりも相当厳格である。

3. 納税者の基本的義務

a) 誠実である義務

13. もし、ほとんどの納税者が大部分の税

を期限通りに支払わないとしたら、税制は厳格な遵守の強制のもとに置かれ、政府は市民の提案による財政支出の財源を調達できないであろう。それゆえ、納税者の誠実性は、税制の執行の基本である。そして、すべての制度は、適切に要求に応じなければならない納税者が、たとえばそれに従わない場合、罰則や制裁を伴う調査権を備えている。したがって、納税者は、常に自らの義務に誠実に応じるべく、適切な注意と努力を払うべきである。

14. 課税当局による罰則や制裁の執行は、不服従の根拠となる証拠を考慮に入れなければならない。誤謬は誠実さからくる誤解、とくに複雑な課税要件に関してや、納税義務についての無知、あるいは、納税者が自然災害のような自らの管理の外にあるような事柄によって遵守協力を妨げられていることから起こりうる。

15. 納税者の誠実性に影響する段階の諸要因は、税制の設計や管理において、考慮に入れられるべきである。税制の公正性と公平性への理解や課税当局から税務職員による納税者に対する優先的な取扱は、納税者の将来の誠実性に影響を与えるであろう。

b) 協力的である義務

16. 現代税制は、強制的な活動の必要性を最小限に保つような、高度の自発的協力が存在する場合にのみ有効に機能する。ほとんどの納税者側の協力的な対応は、政府に比較的 low cost での税制の運用や、納税者と第三者への不必要な介入を最小限に抑えることにつながっている。ゆえに、納税者が自身の納税義務に応じようとすれば、関係の課税当局との協力が促進されることになる。

c) 期限通りに正確な情報や文書を提供する義務

17. すべての税制は、本人の所在や住所、納税口座の出納を確認するために、納税者によって提供される情報を利用している。また、多くの税制が、納税者が課税を可能にするために適切に借方と貸方に記帳して、期限通り特別な書式で申告することを前提としている。このように、納税者は、適切な課税管轄権の法律に従って、課税当局に正確な情報を提供すべきである。納税者がこの義務に従うのが困難な場合は、延納が認められるかもしれないので、その状況について、課税当局との間で議論が進められるべきである。

d) 記録保存の義務

18. 課税当局に正確な情報を提供するために、納税者は適切に同時期の財務取引の記録を保存すべきである。また、このような記録は、課税当局に対して、納税者によって提供された情報の正確性を検証することを可能にしている。たいていの税制は、どのような記録が保存されなければならないのか、取引の詳細を追い確認するには、どれくらいの長さの期間が必要なのか幅広く特定するであろう。したがって、納税者は、適切な課税管轄権の法律によって求められる記録を保存すべきである。

19. 記録保存の副次的な利点は、納税者に成功可能性を増すように、ビジネスセンスを磨かせ、ファイナンシャル・プランニングや意志決定を支援することにある。一部の課税当局は、特定の案内や処理を援助するソフトウェアを提供することによって、中小から中堅までのビジネスを支援している。

e) 期限通りに納税する義務

20. 最後に、すべての税制は、納税者に対し、自身の税を期限通りに納付することを求めている。また、納税者は、常に適切な課税管轄権の法律に従って、自らの税額を支払うように努力している。納税者がこの義務に従うのが困難な場合は、延納猶予が認められるかもしれないので、その状況について課税当局との議論が進められるべきである。

4. 納税者権利憲章

21. 納税者権利憲章は、以上のような情報が幅広く入手でき理解されるように、平易な言葉で課税問題に関する、納税者の権利と義務を要約して説明している。

22. ほとんどの納税者権利憲章は、法律に基づくものである。しかし、それ自体は「通達(rulings)」として制定されており、法律文書ではない。一般的に、納税者権利憲章が、関係の法律に含まれる以外の別の権利や義務を規定することはないであろう。

23. 納税者権利憲章に見出される権利や義務の事例は、本指針覚書に添付あるいは含まれている議論に基づいている。ただし、添付された憲章の事例やその中の声明は、すべての税務行政に適用可能なものではないということを強調しておくべきである。納税者権利憲章の制定において、課税管轄権はそれぞれの固有の政策や立法環境、税務行政の実務とその文化を適切に反映させなければならない。納税者権利憲章のない国々でさえ、実際に公式な憲章に見られるような納税者の権利に対し、同等な重要性を付与していることに注目すべきである。

指針

1. 納税者権利憲章をいまだにもたない課税当局は、納税者の権利と義務の概要を説明した納税者権利憲章の発布を考慮してもよい。
2. 納税者権利憲章を発布している課税当局は、本実務覚書に説明されているような基本的な権利や義務を網羅することが推奨される。

5. 納税者権利憲章の具体例

注記：これは、納税者権利憲章にみられる各要素を用いた具体例にすぎない。使用する場合は、関係の政策や立法環境、行政実務とその文化を反映するように調整される必要がある。

本覚書における基本的権利や義務を用いた納税者権利憲章の事例

納税者権利憲章

はじめに

我々の社会において税法は、教育や福祉、保健、安全保障、法律の執行、交通インフラの整備といった社会の機能への援助となるような、様々な政府の計画と公共サービスの財源を賄うために、税とその他の負担金の支払を求めています。

あなたの国の税務行政は、こうした税や負担金の徴収において、国民と非居住

の納税者が尊敬の念と公正さをもって扱われ、自身の義務に応じるのに必要なすべての情報や助言、援助その他のサービスを提供され、法律に従って行動するであろうという基本原則に基づいて執行されます。

この納税者権利憲章は、税制に基づきあなたの重要な権利と義務を広く要約しています。我々は、社会とともに求める相互の信頼と敬意に基づいた適切な協力関係の構築を支援するために、納税者権利憲章を公表してきました。

あなたの権利：

あなたの情報提供や援助、聴聞を受ける権利

我々は、いかなるときでもあなたを親切と思いやりをもって扱い、通常の状態では以下の通り努力するでしょう。

- ・あなたがご自身の納税義務を理解し、応じるように支援します。
- ・あなたの課税問題に関して我々が行った決定の理由を説明します。
- ・[…日以内] に還付請求の承認をします。/[できるかぎり早く]そして、法律が認める場合は還付税額についての利子を支払います。
- ・[…日以内] に書面で応答することが求められます。/[できるかぎり早く]
- ・緊急の請求は、できるかぎり早く処理します。
- ・あなたからの電話による問い合わせには、直ちにかつ他へ転送することなく返答します。

・あなたからの電話は、できる限り早くかけ直します。

- ・あなたが法律に従う際の費用を、最小限に保ちます。
- ・あなたに税務調査の間、資格のある法律上のまたは税務上の助言者を同席させる機会を与えます。
- ・あなたに対し、調査の終了時まで、あるいは […日以内] に/[できるかぎり早く] その完了や関係記録、調査結果の書面による助言と我々の行った決定の理由を通知します。
- ・あなたに対し、更正処分がなされた場合、その評価がどのように計算されたのか詳細を通知します。

あなたの不服申立の権利

我々は、通常の状態では以下の通り努力するでしょう。

- ・もし、あなたが処分について不確かで説明を必要とするなら、我々はあなたの再検討や異議、不服申立を求める権利を十分に説明します。
- ・もし、あなたが事実の解釈を誤り、間違っ法律を適用し、問題を適切に処理できていないと信じるなら、我々はあなたの事案を再検討します。
- ・当初の決定に関与しなかった審判官によって、総合的かつ専門的、公平な方法による審理を保証します。
- ・追加の情報を要求し、あるいは事案が異常なほど複雑でない限り、あなたの不服申立に対し […日以内] / [できるかぎり早く] 裁決・決定を下します。

- ・あなたの不服申立が、完全にまたは部分的に認容されなかったならば、その理由を提示します。
- ・係争中の問題の解決に必要な場合にのみ、あなたからの追加の情報を要求します。

あなたの適正な税額以外支払わない権利

我々は、

- ・あなたが法律に基づいた税額のみを支払い、控除や給付、還付その他の権利が適切に適用されるように、あなたへの接触の全過程において、誠実かつ公平に行動します。

あなたの確実性の権利

我々は、通常の状態では以下の通り努力するでしょう。

- ・あなたに行動の税務上の意味について助言を与えます。
- ・あなたに面談の実施や文書の作成要求の前 [少なくとも …日] に / [できるかぎり早く] 通知します。
- ・あなたに面談や要求の目的を助言します
- ・面談のための適切な時間や場所を手配し、あなたが諸記録を準備する時間を与えます。

あなたのプライバシーの権利

我々は、

- ・あなたの納税義務への遵守の確認が必要な場合にのみ、あなたについて調査を行います。

- ・我々の調査に関連する情報の入手のみを求めます。
- ・我々の入手、受領、保存する情報は、すべて機密として取り扱います。

あなたの機密の保持と守秘義務の権利

我々は

- ・あなたが書面で許可し、または法律の認める状況でない限り、あなたの個人情報や財務情報を利用しないし、公表することはないでしょう。
- ・我々のプログラムや法律の執行のため、あなたの個人情報や財務情報を要求しますが、法律によって権限が与えられた職員の管理の範囲内においてのみ、情報の利用を認めます。

あなたの義務：

あなたの誠実である義務

我々はあなたに以下のことを求めます。

- ・要求があれば完全かつ正確な情報を提供します。
- ・あなたのすべての課税所得を所得税申告書において申告します。
- ・あなたに資格のある所得控除や割引、税額控除のみを要求します。
- ・質問に対しては、完全かつ正確に、そして誠実に答えます。
- ・あなたが税務上の助言やアドバンス・ルーリングを要求する場合、我々にすべての事実と状況を説明します。

あなたの協力的である義務

我々はあなたに以下のことを求めます。

- ・我々があなたに接するのと同じように、

あなたも税務職員に対し、親切かつ思いやりと敬意をもって協力します。

あなたの期限通りに正確な情報や文書を提供する義務

我々はあなたに以下のことを求めます。

- ・特定の期限までに正確な申告書と文書を提出します。
- ・特定の期日までに完全かつ正確な情報を提供します。
- ・申告書や文書、情報の準備において適切な注意を払います。
- ・法人の設立や事業の開業、通信先住所の変更、事業所の移転、廃業のような関連事項について、我々が税法を適切かつ有効、効率的に執行できるように、必要な納税者の識別番号とともに知らせます。

あなたの記録保存の義務

我々はあなたに以下のことを求めます。

- ・あなたが納税義務に応じるのを可能にするような、十分な記録と帳簿の保存。
- ・求められる保存期間にわたっての記録と帳簿の保存。
- ・あなたの記録と帳簿の準備に適切な注意を払います。
- ・我々が、あなたの納税義務を検証できるようにするために、記録と帳簿の利用を認めます。

あなたの期限通りに納税する義務

我々はあなたに以下のことを求めます。

- ・納期限までにあなたの納税額の全額を支払います。

- ・更正・決定処分による未払税額の全額を支払います。
- ・もしあなたが未払税額の全額を支払えず、借金や財政問題の再整理によって、必要な資金の調達の相応な見込みをすべて失ってしまったなら、相互に受入可能な支払協定を進める我々を援助します。
- ・他人に代わって源泉徴収または徴収した納税額は、すべて納期限までに源泉徴収し送金します。
- ・あなたの管理を超えるような事柄が期限通りに納税する能力に影響を与えたならば、あなたを援助するため適切な措置が整うように、できる限り速やかに我々に報告します。

義務に協力しない場合のリスク

もしあなたが納税義務に応じなかったなら

- ・法律は罰則を科し／利子税が賦課されます。
- ・より重大な事案については、刑事訴追がなされるでしょう。

むすびにかえて

今回、OECDが、各国の納税者権利憲章に必要な納税者の基本的権利と義務のガイドラインを示したことの意義は大きい。とくに、実務覚書という形式ではあるが、加盟各国の多くが納税者権利憲章を有し、権利憲章をもたない国においても、同様に納税者の権利が保護されることを強調している点は重要である。

また、納税者権利憲章が、納税者はもちろんのこと、各国当局の税制の運営や税務行政の執行においても、必要不可欠であることを指摘しているのも見逃せない。しかも、納税者権利憲章が、納税者と課税当局との相互の信頼協力関係を醸成する重要な手段となっているという指摘は、わが国における制定に向けての動きに対しても、重要な示唆を与えているといえよう。

そして、何よりも今回の指針が、納税者権利憲章の具体例を添付している点に注目すべきである。もちろん、本文で述べられているように、加盟各国に同様な憲章の制定を義務づけるものではないが、OECDが90年報告から踏み込んで具体例を提示した意味は小さくない。

今後、OECD諸国の中で納税者権利憲章をもたない数少ない国となったわが国においても、今回の指針や具体例をふまえ、納税者権利憲章や関連の立法の制定に向けての一層の努力を進めていくことが求められる。

(もちづき ちか 静岡産業大学講師)

- 1 OECD Committee of Fiscal Affairs Working Party Number 8, *Taxpayers' rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries* (1990). 邦訳は、湖東京至訳【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)
<http://www.oecd.org/pdf/M00023000/M00023881.pdf>
上記 OECD のウェブサイトダウンロード可能である。
- 2 2001 年には「優良な税務行政の諸原則 (Principles of Good Tax Administration)」が公表されている。OECD Centre for Tax Policy and Administration, *GAP001 Principles of Good Tax Administration* (2001)
<http://www.oecd.org/pdf/M00017000/M00017627.pdf> 上記 OECD のウェブサイトダウンロード可能である。