

EU における納税者の権利保護の調和

——「EU 納税者法のモデルのための指針」の紹介を中心に——

望 月 爾*

目 次

はじめに

I EU における納税者権利保護の状況

- 1 EU における納税者権利保護の特徴
- 2 EU における納税者権利憲章の導入状況
- 3 EU における納税者権利憲章の課題

II 「EU 納税者法のモデルのための指針」の紹介

- 1 EU 納税者法の背景と経緯
- 2 EU 納税者法の意義
- 3 EU 納税者法のモデルのための指針
 - (1) 一般原則及び「ベスト・プラクティス」
 - (2) 推奨されるいくつかの「ベスト・プラクティス」と将来のアイデア

おわりに

はじめに

1970年代後半以降、欧米各国は、納税者の権利保護のための手続法制の見直しや納税者権利憲章の制定などを通じて、税務調査や徴収における納税者権利保護のための手続の整備を進めた。とくに欧州各国はいち早く租税手続法の制定改正や納税者権利憲章を導入し、その先導的な役割を果たすことになった。まず、フランスでは1975年に「税務調査における憲章」、

* もちづき・ちか 立命館大学法学部教授

1981年に租税手続法（FTPC）を制定した。ドイツでは1977年に租税通則法（AO）が改正され、納税者権利保護を目的とした大幅な手続の整備が行われた。イギリスは1986年に行政文書として「納税者憲章」を公表した。1988年にはスペイン、2000年にはイタリアにおいて納税者権利保護法が制定された¹⁾。

また、近年は納税者権利憲章の導入の動きは、ルーマニアやスロバキアなど東欧の旧社会主義国にも広がっている。2015年のOECDの調査によれば、EU加盟28カ国中イタリアやスペイン、デンマークをはじめ17カ国が納税者の権利を定めた法律を有し、フランス、ギリシア、アイルランド、マルタ、ポルトガル、ルーマニア、スロバキアの7カ国が行政文書としての納税者権利憲章などを導入し、イギリスは両者による保護、無回答のドイツ、ベルギー、ルクセンブルグにおいても憲法や手続法による保護が存在している²⁾。

さらに、すでに納税者権利憲章を導入した国々において、納税者と税務当局との環境変化に対応して改定が進んでいる。フランスは、2005年に新たな納税者憲章を公表した。イギリスでも、2009年に「あなたの憲章（Your Charter）」が公表され、直近では2016年1月に最新のものに改定されている³⁾。

EUの納税者権利保護は、各国の憲法や租税手続法、納税者権利憲章による国内レベルでの保護に加え、EU法の基本原則や条約、規則などに基づくEUレベルでの保護、そして、欧州人権条約（ECHR）の適用による欧州評議会（Council of Europe）レベルの保護と三重の手厚い構造となって

1) 1970年代から2000年頃までの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』（中小商工業研究所、2002）、拙稿「納税者権利憲章の意義と課題」税法学569号233-258頁（2013）ほか参照。

2) OECD Forum of Tax Administration, *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (2017).

3) 最近の納税者権利憲章の改定の状況については、拙稿「納税者権利憲章をめぐる最近の国際的状況」税制研究76号101-113頁（2019）。

いる。このように納税者の権利保護が進展する中で、EU 域内の納税者権利保護のための手続法制の調和や EU 共通のルールの導入を目的として、国際的なモデルとして「EU 納税者法 (European Taxpayers Code)」の導入の議論がある⁴⁾。

そこで、本稿では、まず EU における納税者権利保護の特徴や加盟各国における納税者権利憲章の導入状況やその課題にふれた上で、2016年に欧州委員会から公表された「EU 納税者法のモデルのための指針 (Guideline for a Model for a European Taxpayers Code)」⁵⁾の紹介を中心に、同指針に示された EU の税務行政における一般原則や「ベスト・プラクティス (Best Practice)」,そして、今後の税務行政の課題やそのあり方について述べたいと思う。

I EU における納税者権利保護の状況

1 EU における納税者権利保護の特徴

EU 各国の納税者の権利保護の状況は、その方法と程度ともそれぞれ異なっているが、全体を概観すると次のような5つの特徴がある⁶⁾。

第一に、主要な納税者の権利が各国の憲法に基づき保護されていることである。多くの国々の憲法が「権利章典 (Bill of Rights)」を含み、それら

4) EU における納税者権利保護については、Duncan Bentley, *Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation* (2007), Włodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek ed., *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspectives* (2009), Georg Kofler, Miguel Poiaras Maduro, Pasquale Pistone ed., *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (2011).

5) European Commission, *Guidelines for a Model for a European Taxpayers' Code* (2016) (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en) last visited on 20 Sep. 2019.

6) Pasquale Pistone, *The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law*, in *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspectives* (2009), Sek et al. ed., *supra* note 3 at 33-40.

が納税者の権利保護にも適用される。たとえば、ドイツでは憲法裁判所（BVerfG）によって、基本法（GG）に基づき大変幅広く納税者の権利が保障されている。

第二に、EUの加盟国として、EU法の基本原則に基づき締結された条約が納税者の権利の保護にも適用される。たとえば、これにはEU法の見地から租税事件においても、納税者の権利保護の目的から欧州司法裁判所（ECJ）によって適用される「有効性の原則（doctrine of effectiveness）」も含まれる。

第三に、欧州評議会（Council of Europe）の加盟国は、基本的に欧州人権条約（ECHR）の適用を受ける。欧州人権条約は納税者の権利保護を意図して起草されたものではないが、従来から重要な租税事件においても適用されてきた。ただし、もともと納税者の権利保護を目的とした条約でないことから、結果的に租税事件に適用されるケースを限定し、不十分なものとしているばかりか、その適用が不適切なこともある⁷⁾。

第四に、EU加盟国のなかには、立法により納税者の権利を保護している国々もある。通常の租税立法に納税者の権利を保護する規定を含んでいる場合とイタリアやスペインのように納税者の権利保護を目的とする特別な法律を制定した場合とがある。

第五に、EU加盟国において、憲法やEU法、欧州人権条約、納税者の権利保護のための立法において法的に保護された権利に行政上の権利を加えた「納税者権利憲章（Taxpayer Charter）」の導入が進んでいる。いわゆる、納税者権利憲章には納税者の権利について定めた「権利章典（Taxpayer Bill of Rights）」の形式をとる国々と、「納税者憲章（Taxpayer Charter）」として税務当局による宣言（declaration）や行政文書（administrative document）の形式をとる国々とがある⁸⁾。前者はイタリアやスベ

7) Philip Baker, *Taxation and The European Convention on Human Rights*, BTR2000, 211-377 (2000).

8) 中里実「納税者憲章と納税者権利章典」日税研論集67号1-32頁（2016）参照。

ン、アメリカの連邦や各州のように法的な権利を規定する。それに対し、行政文書形式をとる後者は、イギリスやフランスのように行政サービス上の権利や納税者の協力義務に関する定めも含んでいる。ただし、両者は類似しており、その違いは前者が法的拘束力を有するのに対し、後者はあくまで法的拘束力のない行政上の権利や義務を定めている点である。1970年代後半以降 EU 各国は、このような2つのタイプの納税者権利憲章をそれぞれ導入していった。次に EU における納税者権利憲章の導入の状況についてみていきたい。

2 EU における納税者権利憲章の導入状況

1970年代後半各国の財政状況が厳しくなるなかで、税務当局の権力が拡大し、税務調査や徴収などの過程で納税者とのトラブルが目立つようになった。そこで、欧州各国は納税者の権利保護のための法制の整備や納税者権利憲章の導入を進めていった。

まず、フランスでは1975年に「税務調査における憲章 (Charte du Contribuable vérifié)」, 1981年租税手続法 (FTPC) を制定し、1987年「調査の対象とされている納税者の権利と義務に関する憲章」を公表した。ドイツでは前述のように基本法により保障される手続的基本権に基づき1977年に租税通則法 (AO) が改正され、税務調査における事前通知や聴聞権の付与など納税者権利保護を目的とした大幅な手続の整備が行われた。イギリスでは1986年に「納税者憲章 (Taxpayer's Charter)」, 1991年には納税者憲章を改定し「お客様サービス方針 (Customer Service Initiative)」を公表した。スペインとイタリアでは、1998年と2000年にそれぞれ立法として納税者権利保護法を制定した⁹⁾。

9) スペインの納税者権利保護法 (スペイン法令第1号1998年2月) 全8章37条, イタリアの納税者権利保護法 (2000年7月イタリア法律第212号) 全21条, 湖東・前掲注(1)364-384頁, 171-182頁参照。イタリアの納税者保護法については, Giovanna Tieghi, *Taxpayer Rights: a Constitutional Perspective The Italian Taxpayer Bill of Rights 15 years on the Top of the World But what about effectiveness?*, presented at the 2015 International

また、近年は納税者権利憲章の導入の動きは、ルーマニアやスロバキアなど東欧の旧社会主義国にも広がっている。さらに、すでに納税者権利憲章を導入した国々において、納税者と税務当局との環境変化に対応して改定が進んでいる。

フランスでは、2005年5月に納税者と課税庁との信頼関係と相互の尊重の確立を目的として「納税者憲章 (la charte du contribuable)」を公表した。このフランスの納税者憲章は租税手続法を根拠として、冒頭でフランス人権宣言の6条と13条、14条を示した上で、納税者の権利と義務をバランスよく規定している¹⁰⁾。

イギリスでは、2005年の歳入関税庁 (HMRC) 発足後、2009年に同年の財政法 (Finance Act) 92条に基づき、新たに「あなたの憲章 (Your Charter)」が公表された。それによりこれまで行政文書であった憲章に法的裏付けが付与された。また、この納税者憲章の基準を満たすために、歳入関税庁は外部の有識者から成る「憲章委員会 (Charter Committee)」を組織し、憲章を擁護する「憲章擁護官 (Charter Champions)」を任命した。さらに、歳入関税庁は、憲章の遵守状況や問題点など憲章委員会の年次報告書 (annual report) を最低年に1回公表しなければならないことになった。そして、憲章委員会は、2018年秋から納税者へのサービスを重視する立場から「カスタマー・エクスペリエンス委員会 (Customer Experience Committee)」に改組された¹¹⁾。

そのほか、2010年11月には歳入関税庁の新しい「サービス基準 (service standard)」¹²⁾、2018年には「個人情報憲章 (Personal information charter)」も公表されるなど、納税者の権利保護とサービス志向の見直しが進められている。なお、2016年1月12日には、2014—2015年の年次報告書に基づき

↘Conference on Taxpayer Rights. <https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2016/08/Tieghi_Final_Paper.pdf> last visited on 20 Sep. 2019.

10) 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」北野追悼『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012）601-624頁。

11) 年次報告書は、次の URL から入手閲覧可能。<<https://www.gov.uk/government/collections/your-charter-annual-reports>> last visited on 20 Sep. 2019.

「あなたの憲章」をよりわかりやすく簡潔なものにするために、次のような新しい憲章に改定された¹²⁾。

2016年1月12日

歳入関税庁 (HMRC)

あなたの憲章 (Your Charter)

あなたの権利 (あなたが私たちに求めることができること)

- あなたに敬意を払い正直なものとして扱います。
- 有益で効率的かつ有効なサービスを提供します。
- プロ意識を持って、誠実に行動します。
- あなたの情報を守り、プライバシーを尊重します。
- 誰かがあなたを代理することを受け入れます。
- 苦情は迅速かつ公正に処理します。
- 法を曲げたり犯したりする者には対抗します。

あなたの義務 (私たちがあなたに望むこと)

- 正直に私たちの職員に敬意を払ってください。
- 正しいことをするため私たちに協力してください。
- あなたがしなければならないことを見つけたら、私たちに知らせてください。
- 正確な記録を保持し、情報を保護してください。
- あなたの代理人があなたのためにしていることを理解してください。
- 余裕をもって応答してください。
- 誤りを避けるために十分注意してください。

3 EU における納税者権利憲章の課題

このように EU 各国において納税者権利憲章は導入され、改定も進んでいるが、納税者や税務行政をめぐる環境が急激に変化する中で、次のようないくつかの課題もある¹³⁾。

12) HMRC Your Charter web site (<https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>) last visited on 20 Sep. 2019.

13) Philip Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, in *Protection* ↗

第一の課題は、納税者権利憲章は納税者の権利のみを定めるべきか、それとも権利と義務とを併記して規定すべきかである。1970年代後半以降に当初導入された憲章は、法律に基づき保護された納税者の権利を示していたのに対し、OECDのモデルやオーストラリアの憲章のように、最近のものは納税者の権利とそれに伴う義務とのバランスを考慮したものになっている。アメリカやカナダでは納税者権利章典として、納税者の権利のみを示している一方で、イギリスやフランスの憲章は近年法的根拠づけがなされたものの、権利と義務が併記される形式となっている。この点について、EUでは納税者と税務当局の対等な信頼関係を促進する趣旨として評価するむきもあるが、もともと税務当局の権力の拡大を規制する目的を有していた納税者権利憲章の趣旨や性格を考えると、あくまで権利を規定すべきとする声もある。

第二は、納税者権利憲章が法的効力を有するべきかである。それは各国の法文化や憲法上の保護のようなその他の法的保護の状況によって異なるが、それでも最低限税務職員はその業務の執行に当たって憲章に法的に拘束されるべきである。また、裁判所や審判機関も租税事件の審理に当たっては、納税者権利憲章に法的効力を認めるべきであるといえる。

第三は、納税者権利憲章の実効性をどのように担保し評価すべきかである。憲章を制定公表するだけでなく、その認知度や遵守状況などの実績を評価することも重要である。たとえば、前述のイギリスやオーストラリアでは、独立の機関により憲章の状況を定期的に調査している。また、カナダやイタリア、スペインのような納税者オンブズマン（Taxpayer Ombudsman）やアメリカのような納税者権利擁護官（Taxpayers' Advocate）を任命し、憲章の規定の遵守状況を監督している国々もある。

第四は、納税者権利憲章がどのような法的形式をとるべきかである。それ自体法律に規定されるべきか、それとも税務当局により発せられる宣言

↘ of *Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspectives* (2009), Sek et al. ed., *supra* note 3 at 130-135.

でもよいか。この点については、それぞれの国によって異なり、カナダのように納税者権利憲章 (Taxpayer Charter) が法的な権利を含む納税者権利章典 (Taxpayer Bill of Rights) に立法化された国もあれば、そのまま憲章として税務当局によって宣言や行政文書として発せられている国もある。また、アメリカのように納税者権利章典が法律に編入された国などもある¹⁴⁾。いずれがよいかは、それぞれの国の法文化や税務行政の事情などにより異なる。

第五は、納税者権利憲章はその形式において、具体的な権利を詳細に定めるべきか、それとも一般原則を示すにとどめるべきかである。近年の憲章の改定の動きの中では、オーストラリアやカナダ、イギリスのように憲章本文に規定する権利や義務はできるだけ簡潔にわかりやすい形にし、その具体的内容を補足的に別途行政文書により提示する形式のものが多くなっている。また、情報技術の発達により憲章は印刷物として提供されるよりも、インターネット上にアップされて、それを閲覧する場合の方が一般的になってきている。そうなると、ウェブ上の憲章は要約された権利や義務の見出しのみを表示し、それをクリックするとより詳細かつ具体的な権利や義務をみられるように設定できる。あるいは、もっと高度な方法として、基本的な憲章の文書の下にそれぞれの権利や義務を具体的に規定した文書群を配し、並行して特定の納税者層向けの刊行物に詳述する「マトリックス構造 (matrix structure)」をとることも考えられる。なお、後述する EU 納税者法のモデルのための指針も一般原則を示す形式になっている。

第六は、納税者権利憲章は手続上の権利のみを定めるか、実体法上の権利も含めるかである。納税者権利憲章は、税務当局より助言を受ける権利や誠実に扱われる権利、自身の税務申告を裏付ける正確な記録を保持する

14) アメリカでは2014年6月に「10の権利」からなる納税者権利章典 (Taxpayer Bill of Rights) が公表され、2015年12月の内国歳入法 (IRC) の改正により、7803条(a)(3)に「10の権利」が法定された。

義務などそのほとんどが手続法上の権利や義務を定めている。その一方で、租税立法の不遑及や納税者のコンプライアンス負担やコストの最小限化など実体法上の権利や義務に関連する基本原則もある。そして、租税法においては、手続法上と実体法上の両方に関連する権利や義務などもあり、両者の明確な区分は困難ともいえる。また、生存権や財産権などの人権保障の観点からも、一定の実体法上の権利の保護を求める声もある。

すでに述べたように、現在 EU において納税者の権利は、国内、EU 内、欧州評議会内の 3 つのレベルにおいて保護されている。そして、それぞれのレベルにおいても、課題が存在している。

まず、国内レベルでは、EU 加盟各国が採用しうる「モデル納税者権利憲章 (Model Taxpayer Charter)」の必要性である。各国が納税者権利憲章の導入や納税者の権利保護法制の整備を進める中で、その EU 域内での調和を図るため指針とすべきモデルが求められるようになっている。これについては、OECD の指針¹⁵⁾や欧州租税連盟 (CFE) とアジア・オセアニア・タックスコンサルタント協会 (AOTCA)、信託・相続実務家協会 (STEP) の 3 つの国際的税務専門家団体のモデル憲章¹⁶⁾があるが、さらに EU 各国の納税者の権利保護の現状や税務行政の事情を十分に考慮する必要がある。そして、それが後述の「欧州納税者法 (European Taxpayers Code)」の議論につながっている。

EU レベルでは、条約上の権利や EU 法上の一般原則、規則 (Regulations)

15) 2003年 OECD の公表した『納税者の権利と義務 - プラクティスノート (Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note)』に、納税者権利憲章のモデルが提示されている。これは、1990年の OECD の報告書『納税者の権利と義務・OECD 各国における法制度の現状 (Taxpayers' rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries)』の実務上の指針として、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ものである。とくに、その中では納税者権利憲章の雛形として具体的モデルが示していた。拙稿「OECD による納税者の権利憲章の指針——『納税者の権利と義務——実務覚書』の紹介」税制研究45号16-24頁 (2004) 参照。

16) 拙稿「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」立命館法学352号433-466頁 (2014)。

による権利が加盟国間で一致して同様に保護されている必要がある。これについて、有効性や明確性による保護は、欧州司法裁判所（ECJ）の訴訟を通じてや、一般原則ではなく規則の具体的な条文に基づき保護が進みつつある。また、欧州評議会レベルでも、欧州人権条約が納税者の権利保護を意図して起草されたものでないことは明らかであるが、新しい議定書は、租税の徴収における特定の状況に対応しており、それ自体で納税者の権利保護の有効な手段となっている。このような EU 法の基本原則や条約、規則などと欧州人権条約による保護も、税務行政の国際化の進展などにより、ますます重要性が高まっている。

1970年代後半から約40年を経過する中で、EUにおける納税者権利保護は着実に進展してきたが、加盟各国において保護の内容や状況が異なり、共通のルールや税務行政の調和の必要性が認識されるようになってきた。また、国際的な脱税や租税回避の深刻化やその対策としての OECD の BEPS プロジェクトや EU における国際課税の共通ルールの検討や国際的な税務行政協力の進展なども、EU における納税者権利保護の調和に影響を与えている。そのような状況のもと、欧州委員会で議論が進みつつあるのが以下で紹介する EU 納税者法のモデルについてである。

II 「EU 納税者法のモデルのための指針」の紹介

1 EU 納税者法の背景と経緯

グローバル化の進展による人やビジネス、資本の移動の自由に伴い、それに対応して国際的な課税ルールもますます複雑なものになっている。そのため、納税に関する権利や義務を示し納税者や税務当局を支援する方策を見つけることが重要になっている。また、租税分野での協力は EU 全体にとっても各加盟国にとっても有益であり、加盟国の租税の徴収や経済政策の遂行能力を制限する脱税や租税回避、税源浸食を防ぐ手段として税務上のコンプライアンスの促進は必要不可欠といえる。

欧州委員会が2012年6月27日付けの報告¹⁷⁾において示したように、税務行政に関する効率性や有効性を強化することはきわめて重要である。上記報告に続き欧州委員会は、2012年12月6日に行動計画（Action Plan）¹⁸⁾を採択した。欧州納税者法は、脱税や租税回避、税源浸食に対する対策を強化するために行動計画に示された34の提案のうちの1つであった。そして、この行動計画は、加盟国の税務上のコンプライアンスを促進する特別な戦略の1つに含まれていた¹⁹⁾。

各管轄権は独自の文化や政策、租税法、行政実務を有している。しかしながら、すべての納税者にとって、租税に関連する情報が容易に入手でき理解できるということは重要である。通常、各国の税務当局は、ウェブサイトや印刷された刊行物等によって租税に関する一般的な情報を提供している。そして、提供される情報の範囲とどのような言語でそれらを入手できるかは、加盟国ごとに異なっている。

前述のように、EUの加盟国のなかには、租税に関する事項に適用される一般原則や、納税者と税務当局の権利や義務を具体的に定めた法律や納税者権利憲章を有する国々もある。このような法律や納税者権利憲章は、法律によって確立した原則のみである必要はなく、納税者と税務当局の双方から求められる特定の行為や活動を表した両者の関係を明確化する指針も含んでいる。このような法律や憲章をもたないその他の加盟国は、納税者に積極的に権利や義務を認めていないか、それとも税務当局が一般原則を重要視していないかのいずれかである。そのような国々では、一般原則は法律と行政実務に散在している。

従来からの納税者権利保護のための法律や納税者権利憲章は、その範囲と内容においてさまざまである。ほとんどの法律や憲章は、OECDの指針でも示されているように、知らされる権利や、支援や聴聞を受ける権

17) COM (2012) 351 final of 27.06.2012.

18) COM (2012) 722 final of 06.12.2012.

19) European Commission *supra* note 5 at 5.

利、不服申立の権利、正確な税額のみを納付する権利、平等に取り扱われる権利、プライバシーの権利、守秘の権利などの権利の一覧を含んでいる。同様に、租税全般に関してや税務手続において納税者に求められる義務、たとえば、正直であるべき義務や期限までに納税する義務、協力的である義務、適時に正確な情報や文書を提供する義務や記録を保持する義務などの一覧を示している。

2013年2月25日 EU 市民や利害関係者は、欧州委員会によって、EU 納税者法の内容の可能性に関するオンラインによる諮問を受けた。この諮問は2013年5月15日を締切とし、同年10月31日には要約版の報告書が公表された。そして、EU 納税者保護法に EU レベルでの法的価値を付与することについて、以下のような懸念が示された²⁰⁾。

- 法律に拘束力を持たせることについて「補完性原理 (subsidiarity)」に反するおそれがある。
 - 同法の目的は国内レベルにおいて達成される方がより望ましい。
 - このような法律は異なる管轄権の異なる原則を統合してしまう。
 - 脱税や租税回避、税源浸食の防止のための有効な手段とはならない。
- それに対して、諮問に対する多くの見解は、EU 納税者法に好意的であった。その理由は以下のとおりである²¹⁾。

- すべての納税者の平等な取扱の保証
- 高度な法的確実性の保証
- 税務行政の透明性の促進
- 紛争の減少
- コンプライアンス過程の標準化
- 第三国のための基準となること
- 課税実務や納税義務の予測可能な査定の上
- 原則の明確化 (たとえば、税務調査や査察、確実な事実に基づく決定)

20) *Id.*, at 6.

21) *Id.*, at 7.

- 他の加盟国の税務当局との情報のやり取りをする場合の理解につながる

EU 納税者法によって、EU 域内の税務行政の「ベスト・プラクティス」の蓄積となり、公的諮問への見解は、その可能性を考慮に入れたものであった²²⁾。

2 EU 納税者法の意義

EU 納税者法は、欧州における納税者と税務当局との間の関係を管理する権利や義務を保護するための主要な原則を提案するものである。また、EU 市民に自らの居住地国以外の加盟国において税務当局により扱われる場合に期待しうる主要な権利や義務に関する有益な情報源を提供することにもなる。また EU 納税者法は、長い目で見れば次のような意義がある²³⁾。

- 税務行政の透明性の向上や権利や義務の理解を促進する。
- 公平性や効率性、 確実性の促進が税務当局と納税者との関係における礼節や信頼につながる。
- コンプライアンスの向上と税務上のリスクや対立の軽減となる。
- 税制における実行可能な基準となること。

3 EU 納税者法のモデルのための指針

欧州委員会は、2016年11月に「EU 納税者法のモデルのための指針 (Guideline for a Model for a European Taxpayers Code)」を公表した。このモデル法のための指針は、EU 加盟国に対して拘束力はないが、納税者と税務当局との関係を基礎づける一般原則を示すものとして、各国が必要や状況に応じて、その要素を自国の法制に追加あるいは採用することができるものとされている。

まず、同指針は、一般原則 (General Principles) として、① 合法性と法

22) *Id.*

23) *Id.*

的確実性, ② 納税者に対する非差別と平等, ③ 正直であることの推定, ④ 礼節と配慮, ⑤ 法律の尊重, ⑥ 公平性と独立性, ⑦ 財務上の秘密とデータ保護, ⑧ プライバシー, ⑨ 代理の9つの項目をあげて, 納税者と税務当局に求められる権利や義務, 態度や対応などを示している。また, これらの原則を補足する納税者と税務当局が協働 (Working together) すべき項目として, ① 納税者への情報と指針の提供, ② 納税者へのサービス, ③ 「主要なサービス基準」, ④ 一般的な性質の解釈, ⑤ アドバンス・ルーリング (事前照会制度) をあげている。さらに, 手続 (Procedures) として, ① 税務申告, ② 納税者の査定, ③ 税務調査手続, ④ 納付と徴収, ⑤ 自発的開示, ⑥ 制裁について, 納税者と税務当局にそれぞれに求められる「ベスト・プラクティス」を示している。

加えて, 指針は, 納税者と税務当局の見解が相違する場合を想定し, その相違点を解消するための争訟手続 (Resolution) として, 必要な① 内部の苦情処理手続, ② 裁判所または不服審査機関による審査, ③ 不服申立の権利の4項目にふれている。

以下では, 指針の具体的内容についてみていきたい。

(1) 一般原則および「ベスト・プラクティス」

まず, 「EU 納税者法のモデルのための指針」では, EU 加盟国における納税者と税務当局の協力や信頼, 信用を強化し, 税務上のコンプライアンスを促進する一般原則と「ベスト・プラクティス」を提示する。これらは納税者と税務当局との間のあらゆる局面を支える一般原則を含んでいる。加えて, それは税務行政手続の過程や解決が求められる見解の相違がある場合に, 納税者と税務当局が有効に協働するための特別な原則や実務を含んでいる。

税務当局の目的は, 税務行政の執行が効率的で有効であることや税制が信頼のおけるものであることを保証することにある。そして, 税務当局は, 生産性の向上を図るため, 組織の管理体制や訓練された職員, デジタ

ル・ソリューション（Digital Solution）を通じて、税収の赤字を削減し納税者の法律を遵守するための費用を最小限に保つため、資源を効率的に配分しなければならない²⁴⁾。

このような指針の考え方を述べた上で、まず9つの一般原則について、「納税者が期待できること」と「税務当局が期待すること」に分けて、次のようにそれぞれの具体的な権利や義務、態度や対応などについて列挙している。

1) 一般原則（General Principles）

納税者と税務当局との関係は、効率的な課税の基礎となる以下の一般原則によって管理されることになる。

① 合法性と法的確実性（Lawfulness and legal certainty）²⁵⁾

納税者が期待できること

- 法律によって請求された税額のみを納付すること
- 税務当局は合理的かつ一貫して法律を適用すること
- 法律や規則、手続の目的の開示性（openness）
- 法律の文言通りの税務当局の決定
- 税務当局は法律のみに基づき制裁を適用すべきこと

税務当局が期待すること

- 納税者が法的義務に従うこと
- 納税者は税務当局の法律に基づいて制裁を含む税制を統括する権利を尊重すること

② 納税者に対する非差別と平等（Non-discrimination and equality of taxpayer）²⁶⁾

納税者が期待できること

24) *Id.*

25) *Id.*, at 8.

26) *Id.*

- 税務当局が非差別の原則に従い、法の下に平等な取扱いを推進すること
- 税務当局が全ての納税者の必要に応じて、情報やサービスにアクセスできるように保証すること

③ 正直であることの推定 (Presumption of honesty)²⁷⁾

納税者が期待できること

- 正直と見なされること

そうでないと信じるべき明確な理由のある場合を除き

たとえ税務当局が納税者の税務上の問題を調査できるとしても立証するか調査に着手しない限り

税務当局が期待すること

- 納税者が正直に自らの納税義務を履行すること
- 納税者が正直に扱った情報を開示すること
- 納税者が合法的に求められた場合には全ての真実の完全な情報を提供すること
- 納税者が納税義務に影響を与えるような関連の状況の変化について、税務当局に遅滞なく自発的に知らせること
- 納税者が自ら負っている税額を納付し資格のある場合にのみ還付を請求すること

④ 礼節と配慮 (Courtesy and Consideration)²⁸⁾

納税者が期待できること

- 差別のない方法によって分別をもって礼儀正しく扱われること

税務当局が期待すること

- 納税者が自分たちを礼儀正しく扱い全てにおいて適切に協力すること

⑤ 法律の尊重 (Respect of law)²⁹⁾

納税者が期待できること

27) *Id.*

28) *Id.*, at 9.

29) *Id.*

- 税務当局が脱税や租税回避、税源の浸食に対して、国際協力を含み、納税者が国内法との不一致を利用したとしても課税される機会を最小限とするよう行動すること

税務当局が期待すること

- 納税者が合法的な財務上や経済的な必要性によって正当化される制裁や活動を受け入れること
- 納税者が国内法の不一致の利用によって課税されないこと
- 納税者が自ら遂行する業務に責任をもち、法律を尊重しないことの結果を理解すること

⑥ 公平性と独立性（Impartiality and independence）³⁰⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が中立的に、かついかなる不適切な影響にも左右されず行動すること

税務当局が期待すること

- 納税者が公平性と独立性を尊重し、自らへの配慮の働きかけや納税者の問題を不適切に行動するように求めないこと

⑦ 財務上の秘密とデータ保護（Fiscal secrecy and Data protection）³¹⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が個人情報を保護しこれに関して厳格に法律を遵守すること
- 個人情報が法律によって認められている場合を除き第三者に提供されないこと
- 税務当局が自らに関して保有する情報を国内法の規定に基づいて開示請求する権利

税務当局が期待すること

- 納税者が法律によって認められている場合には、納税者の情報を保有し

30) *Id.*

31) *Id.* 税務情報も EU 一般データ保護規則（GDPR）や加盟各国の個人情報保護法の保護の対象となる。

開示ないしは非開示とする権利を尊重すること

⑧ プライバシー (Privacy)³²⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が自らの職務に関連する情報のみを請求すること
- 税務当局が情報に対するアクセス権限のある職員のみによる管理を委ねること

税務当局が期待すること

- 納税者が関連する情報の提供の請求に応じること
- 納税者による開示性 (openness) と職務に関連する事項の場合の協力

⑨ 代理 (Representation)³³⁾

納税者が期待できること

- 自らの扱う税務上の問題について支援を受け代理される権利

税務当局が期待すること

- 納税者が代理の依頼を知らせること
- 納税者が必要な場合の直接の接触を理解していること
- 納税者が法律に従って自らの税務上の問題に責任が残ること

2) 協働 (Working together)

「EU 納税者法のモデルのための指針」は、税制の効率性や有効性について税務当局と納税者の両者の協力によるべきものとする。税務当局は、事前に税制の特徴を説明し、納税者ができる限りそれに従いやすいようにすることを目的とすべきである。納税者は、税務当局に正確な情報を提供し期限通りに納税すべきである。税務当局と納税者はいかなる状況においてもお互いを礼儀正しく扱い、常に最善の成果を目指して建設的な方法により行動すべきである³⁴⁾。

32) *Id.*, at 10.

33) *Id.*

34) *Id.*

税務当局は、情報と指針の提供のために、一般的な税務情報の必要性を特定し、人々の遵守を遅らせる潜在的な問題を回避するため事前に行動的であることを目的とすべきである。また、誠実であることを保証し、納税者とともに税務上の問題を解決するための協力の精神において、法律の限界の範囲内で納税者に影響を与える特定の状況を考慮に入れるべきである。

さらに、納税者は、情報や指針を超えるサービスを必要とするかもしれない。ただし、税務当局にとって支援を提供し、納税者にとって高品質なサービスを受けるには、特定のケースにおいて納税者は、正確かつ適的な情報の提供を求められる。そして、納税者は、税務当局に財務上やタックス・プランニングの助言を期待すべきでない。

「主要なサービス基準 (Key service Standard)」は、質的かつ量的な要素を含めるべきであるが、それらは各国の税制が異なっていることから、加盟国の間で多様であるかもしれない。しかし、それらには質的かつ量的な要素を含むべきである。このような「主要なサービス基準」は、その本質において一般的であり平均的である。「主要なサービス基準」への期待は、現実的であるべきである。また、それらは特定のケースでは納税者によって要求されるべきでない。ただし、税務当局は自らの行動がそうした基準に反していないか調査報告すべきである。そして、自らの活動を向上させるために、そうした調査の情報や成果を利用すべきである³⁵⁾。

指針やサービスに加えて、税務当局によって公式な立場から一般的性質の解釈が公表されることがある。また、利用できる場合は税務当局によって、アドバンス・ルーリングのサービスが提供されている。

以下では、納税者と税務当局との協働が求められる5つの項目のそれぞれについて「ベスト・プラクティス」が示されている。

① 納税者への情報と指針の提供 (Providing information and guidance to

35) *Id.*

taxpayers)³⁶⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が納税者の納税義務の履行を可能とするために正確かつ時宜にかなった情報を提供すること
- 税務当局が更新情報を保持すること
- 税務当局が適切と考えるときに、強化された将来を予測した方法によるコミュニケーションの導入を目指すこと（たとえば、ニューズレターやオンラインによる情報提供、公的キャンペーンの実施など）
- 税務当局が異なる種類の納税者やその集団（たとえば、起業したばかりの会社）への事前の指針に焦点をあて、このような集団のニーズに応えるオーダー・メードの方法によるコミュニケーションが可能となるように納税者に対する知識や理解を深めること
- 税務当局が納税者の自らの納税義務を予測し誤りを減らすための助けになることを狙いとした事前の指針を提供しようとする
- 税務当局が全ての納税者にとってその利用が容易ではなく、またそれぞれの利用が法律に従えば利用の制約を予測しうるような新たなデジタル化されたコミュニケーション経路を考慮に入れること

税務当局が期待すること

- 納税者が自身に送られた情報を読むこと
- 納税者がさまざまな経路によって提供される一般的な情報を利用すること（たとえば、公的キャンペーンへの応答、専門的な助言を行うウェブサイト（納税者が情報技術を利用する能力を有している場合））
- 納税者が関連の情報を見つけられないときに、それがどこで見つかるかの助言を求めること

② 納税者へのサービス (Service to taxpayers)³⁷⁾

納税者が期待できること

36) *Id.*, at 11.

37) *Id.*

- 自身の税務上の問題について税務当局と接触できること
- 必要な場合の税務当局との交渉
- 支援を求め適切なサービスを受ける権利を有すること（たとえば電話や公的事務所）
- 税務当局が総合的に適時な方法により支援の要求を処理すること
- 税務当局がサービスの範囲を公表すること

税務当局が期待すること

- 納税者が最善の可能性のある支援を得るために設計されたサービスを利用すること
- 納税者が明確化の必要性がある場合に質問すること
- 納税者が遅滞なく正確な情報を提供すること
- 納税者が税務当局の追加の情報を作成するためであれば、いかなる請求に対してもただちに応答すること

③ 「主要なサービス基準（Key service standard）」³⁸⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が「主要なサービス基準」を定めて導入しアクセス可能にすること
- 税務当局が「主要なサービス基準」を満たすことを目的とすること

④ 一般的な性質の解釈（Interpretations of a general nature）³⁹⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が一般的な性質の解釈を公表しそれらを一貫して適用すること
- 税務当局が専門的な解釈の納税者への適用に関する指針を提供し適時に応答するように努めること

⑤ アドバンス・ルーリング（Advance rulings）⁴⁰⁾

38) *Id.*, at 12.

39) *Id.*

40) *Id.* アドバンス・ルーリング（事前照会制度）については、金子宏「アドヴァンス・ルーリングについて」同『租税法理論形成と解明（上）』159頁（有斐閣、2010）所収、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢44号475-723頁（2004）、拙稿

納税者が期待できること

- アドバンス・ルーリングが整備されている場合には、税務当局が特定の場
合の法律の適用について確実性を提供すること

税務当局が期待すること

- アドバンス・ルーリングが可能な場合、納税者がそれを認識しリスクを
共有してアドバンス・ルーリングを請求すること
- 納税者が税務当局への請求に当たってすべての関連の情報を提供し、そ
れらが誠実に与えられること
- 状況が変化するときは、それ以上ルーリングによって拘束されない、納
税者がこのような場合はもはやアドバンス・ルーリングを適用できない
ことを理解していること

3) 手続 (Procedure)

次に、「EU 納税者法のモデルのための指針」は、税務行政手続について述べている。税務当局は、納税者が税務申告や納税義務の査定、税務調査、納付と徴収、自発的開示や制裁など適用される手続に従いそれらを尊重することを期待する。こうした手続は、加盟各国においてさまざまであるが、全ての手続を通して、税務当局は納税者の権利を尊重し、納税者は自らの義務を適正に履行し、手続を妨げないように行動することが重要である⁴¹⁾。

このような手続に従うことが可能なように、納税者は自身の状況や事業活動が真実かつ公正なことを明らかにする目的から、会計基準を遵守し、所得や損失を正当化するため法律に基づいて保存期間に適切かつ読みやすい状態で記録や原始資料を保存することを求められる。このような要件は、記録が電子的形式で保存されている場合も同様に適用される。

↘稿「アメリカのアドバンス・ルーリング制度の再検討——わが国制度導入に向けて」政経研究72号119頁(1999)ほか参照。

41) *Id.*, at 13.

税務当局は、納税者のコンプライアンス負担や費用を軽減し、脱税や租税回避、税源の浸食のような不公正な競争から守らなければならない。税務上の統制には予防的効果があり、税務当局は納税者集団の税務上の統制を目的として、リスク・マネジメントの手法を利用すべきである。そして、リスクや納税者の本質を把握するための「統制指標（control measures）」を考案すべきである。また、納税者は、自らの税務上の状況の正しさを立証するため、税務当局に従うよう行動すべきである。納税者の協力は、効果的な方法により統制を行うためや建設的な対話の維持のために税務当局の助けになる⁴²⁾。

指針は、上記のような税務行政手続に関する基本的な考え方を述べたうえで、以下の通り手続の流れにそって、6つの項目について納税者と税務当局がそれぞれ期待できる「ベスト・プラクティス」を示している。

① 税務申告（Tax Declarations）⁴³⁾

納税者が期待できること

- 申告書の提出のための手続や時期について、入手可能な情報を保有すること

税務当局が期待すること

- 納税者が税法に従って納期限を尊重し、申告書を正直に提出すること

② 納税者の査定（Taxpayer assessment）⁴⁴⁾

納税者が期待できること

- 税務当局が法律に基づき税額の査定を行うこと
- 税務当局が結果的に申告内容を更正（修正）する場合における説明

税務当局が期待すること

- もし申告が正しくないと考えれば、納税者が法律に従って申告内容を修正すること

42) *Id.*

43) *Id.*

44) *Id.*

- 机上調査を行う権限や調査官が納税者によって提供された情報が正しいことを検証する権限
- 請求した場合に納税者が追加情報を提供すること

③ 税務調査手続 (Audit process)⁴⁵⁾

納税者が期待できること

- 調査の着手時や調査過程の通知時に、自身の権利や義務について質問することや知らされること
- 税務当局が納税者に対して税務調査の性格について知らせること
- 税務当局が確認し適用する調査全体の範囲を知らせること
- 法律に従い自分たちの立場を説明し、明らかにするために情報を提供できること
- 一般的には調査結果を正式な報告前に協議する機会を有すること
- 税務当局が税務調査の結果と結論を納税者に対し明確に報告すること
- 税務当局が納税者に対して、税務調査の結果の再検討を要求することができる旨を知らせること

税務当局が期待すること

- 納税者は税務当局が税務調査に着手する権限を有していることやそれを拒否する権利がないことを理解すること
- 納税者が税務調査の間協力することや法律に従って完全かつ真実の情報を提供すること
- 納税者が税額の計算に用いた帳簿や記録などを速やかに提示すること
- 記録が電子的形式で保存されている場合には速やかに適切な方法により提供されること
- 必要であれば納税者の帳簿や記録その他の証票などを複写すること（電子記録については電子的形式での複製を含む）
- 請求に応じて納税者が追加情報を提供し、税務調査の範囲において関連

45) *Id.*, at 14.

する追加の質問に応答すること

④ 納付と徴収 (Payment and debt collection)⁴⁶⁾

納税者が期待できること

- 法律に従って過納付の場合は還付利子（加算金）が付される権利を有すること
- 財政上困難な状況において、それに配慮した支払協定（payment arrangement）を提案することができること

税務当局が期待すること

- 納税者が期限通りに総額を納税すること
- 期限後納付の場合は法律に従って利子（延滞）税を賦課すること
- 納付がない場合には法律に基づき特別な徴収手続を適用できること

⑤ 自発的開示 (Voluntary disclosure)⁴⁷⁾

納税者が期待できること

- 自発的に開示する情報にアクセスすることや、法律に従って可能であれば開示の動機付けのためのインセンティブを伴うこと

税務当局が期待すること

- もし納税者が適正な税額を申告納付していないことや、その他の税務上の問題について修正が必要なことを認識した場合には、納税者が正確な全ての情報を自発的に税務当局に提出すること

⑥ 制裁 (Sanctions)⁴⁸⁾

納税者が期待できること

- 法律違反の行為に対しては法律に従って制裁が適用されること
- 税務当局が法律に基づいてのみ特別な場合において、制裁の軽減や免除をする権限を有すること

税務当局が期待すること

46) *Id.*

47) *Id.*, at 15.

48) *Id.*

- 納税者が法律に従って制裁に応じること（たとえば、罰金の支払い）

4) 争訟 (Resolution)

「EU 納税者法のモデルのための指針」は、納税者と税務当局との見解の相違が生じた場合の争訟手続についても言及している。税務当局は、見解の相違や法的紛争、不服申立、苦情処理を考慮すべきであり、それに対して専門的かつ客観的な対応をすべきである。租税事件の審査を担当する内部の苦情処理手続があれば、税務当局ばかりでなく納税者にとっても、紛争解決の視点から双方の誤解を明らかにし、理解し学ぶよい機会となる⁴⁹⁾。

また、納税者は、裁判所や審判所のような独立の審査機関による事案の審査を請求することができる。納税者は、とくに内部の苦情処理の場合には予測できないような事案について、不服申立の権利を有するべきである。たとえば、不服申立が税務上の問題の処理や納税者への税務職員の行為に関するものである場合には、第三者機関である裁判所や審判所のような独立の審査機関への不服申立が認められる必要がある。そして、納税者は、法的に不服申立の権利がある場合には、裁判所や審判所など審査機関による審査を含めて、税務当局の決定や処分に対して、いつどのようにして不服を申立てることができるか周知されるべきである。ただし、納税者は、自らの納税義務の履行のただの遅延や妨害だけで税務当局の決定や処分に不服を申立てるべきでない⁵⁰⁾。

指針は、納税者と税務当局の見解の相違が生じた場合の争訟手続として、内部の苦情処理手続と裁判所や不服審査機関による審査、そして不服申立の権利の3つの項目について「ベスト・プラクティス」を提示している。

① 内部の苦情処理手続 (Internal appeal process)⁵¹⁾

納税者が期待できること

49) *Id.*

50) *Id.*

51) *Id.*, at 16.

- 裁判や審判以前の問題については、内部の苦情処理手続に従うことを奨励すべきこと
- それぞれの当事者の見解や証拠は、注意深く考慮されるべきこと
- 一定の状況下において行政上の不服申立てでは、法律に従って係争中の税額の徴収を猶予すべきであること
- もし手続が完了し主張することのできなかつた新たな事実や証拠が出てきたならば、法律に従って再審査の手続を適用すること

税務当局が期待すること

- 納税者は内部のあるいは行政上の不服申立の手続に積極的に参加すること
- 不服申立に明らかな利点がない場合には、内部の苦情処理手続に従う義務はないこと

② 裁判所または不服審査機関による審査 (Court or tribunal review)⁵²⁾

納税者が期待できること

- 税務当局の決定や処分への不同意の場合は、国内法の規定に従ってその利点について事案を判断することができる独立の管轄権を有する裁判所に訴訟を提起すべきこと
- 不服申立や裁判を受ける権利は、納税者に説明されるべきこと
- 税務当局は裁判手続が有効で短期間であるように保つべくあらゆる努力をなすこと

税務当局が期待すること

- 納税者が申立期間などを含めて、不服申立手続に従うこと
- 納税者は裁判手続が有効で短期間であるように保つべくあらゆる努力をなすこと

③ 不服申立の権利 (Right to complain)⁵³⁾

納税者が期待できること

52) *Id.*

53) *Id.*

- 税務当局や関連の不服審査機関に対し不服申立ができること
- 税務当局やその他の関連機関との不服申立について、協議することや意見を聴取されること
- 不服を申立てたために異なる取扱いを受けないこと
- 不服の申立てに対しては、客観的かつ時宜にかなった方法により解決されること
- 納税者に関する誤りについては、できるだけ迅速に修正されるべきこと
税務当局が期待すること
- 納税者がほとんどの事案では不服申立が徴収を含む税務手続を妨げず延期されないことを理解していること
- 納税者がとくに不服申立において正直であること

以上のように、「EU 納税者法のモデルのための指針」は、一般原則と納税者と税務当局との協働、手続、争訟の4つの分野について、「納税者が期待できること」と「税務当局が期待すること」に分けて、それぞれの原則や「ベスト・プラクティス」を具体的に列挙している。その内容は、納税者の権利や義務だけではなく、求められる姿勢や態度、対応なども広く含んでいる。また、納税者に一方的に権利を付与し義務を課すのではなく、税務当局との関係において双務的に期待できることや、両者の協力を具体的な税務行政の項目ごとに挙げている点に特徴がある。

OECD の指針や CFE, AOTCA, STEP の国際的税務専門家3団体のモデル憲章、オーストラリアのダンカン・ベントレー (Duncan Bentley) 教授の納税者権利保護法の国際モデル⁵⁴⁾などのモデル憲章やモデル法と比較しても、納税者と税務当局との関係を重視したこの指針の形式は、一般原則の部分を中心に一部に OECD の指針を参考とした形跡がみられる

54) 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』761-784頁(法律文化社、2011)参照。

が、従来のもとは異なる新たなモデルを提示しているといえる。さらに、指針が「ベスト・プラクティス」を挙げていることは、モデル法の付属文書に税務行政における「グッド・プラクティスの原則」を示したベントレー教授のモデル法と類似しているが、ベントレー教授があくまで税務行政の原則の提示にとどまっていたのに対し、この指針が税務当局だけではなく、納税者も対象としている点で大きな違いがある。

この指針をEUの納税者権利憲章のモデルと考えると、納税者の権利保護という点では、従来モデルと比較して権利の内容について抽象的な点もみられるが、納税者と税務当局との関係を重視した税務行政のあり方の指針と考えれば、具体的な提言を多く含むものと評価できる。そして、税務行政のあり方の指針という性格は、次に紹介する税務行政の将来と今後の課題を示す、この指針の後半においてより明確になる。

(2) 推奨されるいくつかの「ベスト・プラクティス」と将来のアイデア

「EU納税者法のモデルのための指針」は、その後半で推奨されるいくつかの「ベスト・プラクティス」と将来のアイデアについて、1) 電子的管理とオンライン・サービス、2) コンプライアンス向上のための「革新的なアプローチ」の利用、3) それぞれの言語による情報の入手と一般的に使用される言語の奨励、4) 透明性の向上の4つの項目をあげて、加盟各国の事例を紹介しながら税務行政に求められる今後の方向性と課題について述べている。以下ではそのそれぞれについて紹介する。

1) 電子的管理とオンライン・サービス

税務当局は、納税者のコンプライアンス負担の軽減を一つの目的としている。とくに電子サービスは、納税者からのデータの直接の請求や対人の接触が不要な場合に、納税義務の遵守の過程の迅速化の観点から提供されるべきである。電子行政とオンライン・サービスの継続的な発展は、納税者の納税義務の履行のための時間や費用の削減に貢献することになるであ

ろう⁵⁵⁾。

① 電子行政 (Electronic administration)

税務行政は、納税者の状況の正確かつ完全な把握のため、他の公的機関やその他の機関との関係を強化すべきである(たとえば、金融機関)。これは税務当局に秘密やデータの保護を考慮しつつ、より効率的な税務上の統制や租税の徴収の推進を可能にする。たとえば、税務当局と社会保障行政の担当機関との定期的な情報の交換は、情報のクロス・チェックを可能にし、納税者に対し同一の情報を二度請求することもなくなるであろう⁵⁶⁾。

② オンライン・サービス (Online service)

近年、EU加盟国は、自らの税務上の状況に関連する特定の行為のために税務当局との接触を図っている納税者に対し、オンライン・サービスの利用を推進してきた。

まず、多くのEU加盟国が電子申告を導入している。電子申告による処理が紙ベースの申告よりも簡単で迅速であることから、その方式は全ての加盟国に適用することができる⁵⁷⁾。

たとえば、オーストリアでは、2003年から全ての納税者がインターネット経由でオンライン・サービス *FinanzOnline* にアクセスできる。それによれば特別なソフトウェアは必要なく、7日間24時間いつでも利用可能である。オンラインで登録し、ログインすれば電子申告や個人データの管理、税額計算、納税通知の受取などさまざまな利用が可能となっている⁵⁸⁾。

とくに、オンライン・サービスは、申告前に他の公的行政機関や第三者からの財務情報や社会保障関係の情報、会社情報などを収集できる有効なツールである。いくつかの加盟国では、事業上の会計システムから自動的にデータを税務当局のシステムに転送できるような端末相互間での処理

55) *Id.*, at 17.

56) *Id.*

57) *Id.*, at 17-19.

58) *Id.*

(end-to-end processes) が電子システムとして確立している。このような自動のデータ転送は、税務上の報告義務を負う事業者の負担を大幅に軽減することになった。

他方、近年、電子納付も進展してきている。たとえば、イギリスでは *BillPay* サービスによりクレジットカードやデビットカードによる納税が可能となっている。フランスでも2012年から無料の納税者向けアプリケーションを提供し、スマートフォンから申告や納付ができる仕組みとなっている。さらに、スペインではオンラインによる税務上の電子認証が導入されている⁵⁹⁾。

いくつかの加盟国では、ウェブサイトからログインすれば、自身の税務上の状況や過去の履歴を閲覧できるシステムも稼働している。たとえば、デンマークでは、すでに電子申告が普及しているが、加えて、ウェブサイト上のアカウントにアクセスし、ログインすれば自らの納税額を確認し、スウェーデン語と英語による解説ビデオのようなさまざまな情報を閲覧することができる⁶⁰⁾。

エストニアでは、2000年に *e-Tax/e-Custom* による電子サービスが導入され、全ての納税者は個人向けの安全なアカウントを有している。このアカウントにアクセスすれば電子申告や電子納付はもちろん自己の情報の確認や税務当局との連絡、入手可能な納税者向けのすべての情報を閲覧できる。そして、最近では電子認証も可能となっている。2013年からは新たに電子メールや SNS と連動した *IRIS* という新たなシステムも稼働し、スマートフォンのアプリケーションにより申告もできる⁶¹⁾。

アイルランドでも、同様にビジネス向けや個人向けのオンライン・サービス *ROS* が提供されている。ROS は電子申告や電子納付のほかアクセスすれば自己の税務情報の詳細を閲覧することができる。また、イタリア

59) *Id.*, at 18.

60) *Id.*

61) *Id.*, at 19.

でも、*Cassette Fiscale* というオンライン・サービスにより登録をしてアクセスすれば、電子申告や電子納付のほか直接税や間接税の還付請求、税務上の情報の閲覧などが可能である。さらに、フランスでもオンラインによる電子申告や電子納付（法人税や付加価値税、所得税、地方税など）や還付請求もできる⁶²⁾。

このように「EU 納税者法のモデルのための指針」では、加盟国の税務行政の電子化やオンライン・サービスの進展の状況が各国の具体的事例とともに紹介されている。

2) コンプライアンス向上のための「革新的なアプローチ」の利用

次に、「EU 納税者法のモデルのための指針」では、納税者のコンプライアンス向上のための「革新的なアプローチ (innovative approaches)」の利用について、革新的な租税教育や行動科学的アプローチ、「協力的コンプライアンス (voluntary compliance)」に基づく「強化された関係性 (enhanced relationship)」の3つの項目について加盟各国の事例を交えながら紹介している。

① 革新的租税教育 (Innovative education)

納税者は、社会全体のために、納税の重要性について明確に理解すべきである。そして、この理解は、納税者に税制が実際にどのように機能しているか知ろうという意欲をもたせることになる。正確な税額を期限通り納付するため、納税者は税制がどのように機能しているかや、納税の期限はいつか、とくに何に租税が課されるかというような必要な知識を身につけることになる⁶³⁾。

第一に、そのような教育は、少年期から継続的に行わなければならない。たとえば、オーストリアでは16歳から19歳の生徒たちを対象とした教育的税務コンプライアンス・プログラムを各地の学校で開講している。税

62) *Id.*

63) *Id.*

務当局の代表者が生徒たちと一緒に、教室において「自発的な税務コンプライアンス・アプローチ (voluntary tax compliance approaches)」について議論したり、税務当局が若い世代に対し租税に関連する一般的問題（たとえば、人々はなぜ納税しなければならないかや、税収によって何がもたらされるか）を教えたり、生徒たちと先生が税務当局の代表者と一緒に特定の租税の現状について議論したりする⁶⁴⁾。

第二に、税務当局は、納税者教育プログラムを実施し、納税者が自身の現在や将来の納税義務を履行することを支援するために、現代的なメディア（たとえば、SNS）の利用に通じている必要がある。教育セミナーは特定の対象とする集団に対しオーダー・メイドの情報を提供し、無料のオンラインによる納税者教育コースも有益な手段である。さらに、理解を広めるためのキャンペーンも、法律改正やその他の重要事項に注意を喚起するよい手段となる⁶⁵⁾。

たとえば、イギリスでは、*Webinars* と呼ばれる特別のセミナーをウェブ上で開講している。これらはライブと事前収録により、起業家向けのような特定の納税者を対象としたものである。また、イタリアでは、YouTube のチャンネルを利用した講座が設けられている。このビデオ講座は Google での検索やクリックされた回数の多いトピックスをテーマとしている。さらに2014年からは Twitter のチャンネルによる講座も開講されている⁶⁶⁾。

フランスでは、2012年12月から税務当局が Facebook のページや Twitter アカウントを開設している。その狙いは、SNS を利用することによってより幅広く納税者に情報を提供するばかりではなく、オンライン・サービスの利用の促進も背景にある⁶⁷⁾。

64) *Id.*, at 20.

65) *Id.*

66) *Id.*

67) *Id.*

② 行動科学的アプローチ (Behavioural approach)

納税者は、自らの行動に責任をもち、税務上の要求に応えようとする義務を感じる。納税者のコンプライアンスと非コンプライアンスの背後にある行動科学的理解の進展は、税務当局が自発的なコンプライアンスを増すばかりでなく、非コンプライアンスに立ち向かう行動の効果の改善につながるようなアプローチを採用することの助けとなる⁶⁸⁾。

たとえば、イギリスでは最近のキャンペーンは、電気技師のために始められたものである。すなわち個人事業主の電気技師は自発的開示について手紙を送付され、告知が新聞紙上に出されることによって、自発的開示のための手段に従うことになる。このようにイギリスの税務当局は、特定の職業分野を対象を絞った調査やコンプライアンス活動に着手している⁶⁹⁾。

③ 「協力的コンプライアンス (Voluntary compliance)」に基づく「強化された関係性 (Enhanced relationship)」

いくつかの加盟国では、納税者と税務当局との間の関係が両方の当事者がお互いを知るような契約 (contract) のようなものに基づいている。このアプローチでは、税務当局と納税者は両方とも税法の完全な遵守という共通の目的を共有している。納税者は、自らの税務上の問題を自らのイニシアティブで処理し、期限通り全て納税することに合意している。引き換えに、税務当局は、納税者を選別するために「強化された関係性プログラム」を通して、適切かつ妥当な手続の提案を考えようとする⁷⁰⁾。

「強化された関係性プログラム」は、現状では加盟国において一般的な方法とはいえない。それらはより高度なコンプライアンスの提供が考慮され、助言を保証し有効な諮問と協議を通じてより明確なものとされる。そ

68) *Id.*, at 21.

69) *Id.*

70) *Id.*, at 21. 「協力的コンプライアンス (Cooperative Compliance)」については、宮崎綾望「租税行政の国際的動向：協力的コンプライアンスの意義と課題」一橋法学14巻2号495-514頁(2015)参照。OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (2013).

の立場にふさわしいように、加盟国ごとに異なっているとしても納税者は、多くの基準をみたすべきである。そして、誰が「強化された関係性プログラム」に参加することができるかを決めるのは、税務当局の権限である。

たとえば、オランダでは「強化された関係性プログラム」が推進されてきた。オランダのこのプログラムは、「水平的監視（horizontal monitoring）」として知られ、相互の信頼や理解と透明性に基づくものである。税務当局は、税法の限界の範囲内で納税者との間でコンプライアンス合意を締結する。それには監視の方法やその強度についての合意や当事者がどのように協働するかという方法が含まれている。オランダの納税者は、自身のコンプライアンス向上や税務上生じた問題や初期の段階でのシナリオ、疑問への統制制度からの利益を享受する。それに対して、オランダの税務当局は、事前の回答を与え、より開放的で敏感なアプローチの実行のための統制モデルを調整し、納税者に税務上の問題において高度な確実性を与える準備をする⁷¹⁾。

また、フランスでは、「強化された関係性プログラム」は、11社とコミュニケーションを推進し、それらの会社とフランスの税務当局とのより良い法的確実性を考慮に入れて開始された。この関係は税務当局と会社との間の協定への署名によって公式なものとされ、透明性や有効性、実用主義や相互の信頼のような原則に基づくものである。その協定に基づき税務当局は、それらの会社の正確かつ信頼性のある情報の提供を受けて、会社の税務上の義務と選択について年次意見書（annual opinion）を発することになっている⁷²⁾。

3) それぞれの言語による情報の入手と一般的に使用される言語の奨励
2013年のEU納税者法の公的諮問において、言語の障壁を緩和し、納

71) *Id.*

72) *Id.*

税者が他の加盟国の税務当局とコミュニケーションをとるときにより良い理解を保証することの重要性が認識された。そこで、使用言語の問題がクローズアップされた。

① 一般的に使用される外国語の推奨

基本的な公開情報の入手は、一般的に使用される言語である英語において行われる。それは納税者ばかりでなく他の加盟国の税務当局にとっても有益なことといえる。ある程度特別に調整された公開情報もそのような一般的に使用される外国語が用いられている。

たとえば、スペインでは、国内のウェブサイトにおいても、移民労働者に関するような特定の情報は英語による。フランスでも税制専用のサイトは、英語による情報を含んでいる⁷³⁾。

② それぞれの言語による情報の入手

税務当局による国内のウェブサイトにおいても、すでにある程度の情報は、公式言語とは別の一つ以上の言語や英語のような一般的に使用される外国語によって提供されている。

たとえば、スウェーデンでは、英語、ドイツ語、スペイン語、フランス語、ポーランド語、フィンランド語のほか、アラビア語やペルシャ語、ロシア語、セルビア語、ソマリア語、タイ語、トルコ語により情報が提供されている⁷⁴⁾。

4) 透明性の向上 (Greater transparency)

最後に、「EU 納税者法のモデルのための指針」は、透明性の向上についてまず納税者と税務当局の両方が追求すべきことであることを確認している。そのうえで、納税者側と税務当局側の両方からその考え方を示している。

73) *Id.*, at 22.

74) *Id.*

① 納税者側

「透明性指標 (transparency measures)」の確立は、秘密やデータ保護を考慮に入れば、税務上のコンプライアンスを促進し、非コンプライアンスの納税者に対する抑止効果にもつながる。とくに、透明性の向上は、納税者側において、事業会社が納税していることを公にする奨励策によって、達成できる。税務当局も、脱税や租税回避、税源浸食を減らす方法になる法人税の決定や処分の公的認知度が高まれば、透明性を考慮できるであろう。税務上の決定において透明性が増すことは、実際に抑止効果を有することになる。たとえば、環境のような他の分野において、認証は消費者に社会的価値と倫理を共有する会社からの商品の購入の可能性を与えることになる。

税務上は、たとえば、スウェーデンにおいて納税の情報は（直接税と間接税）は、社会貢献やその他の種類の情報と同様に十分に入手可能であり、誰でも誰かがいくら位の税を納付したかあるいは納付しなかったか照介することができる。フィンランドでは、インターネットを介して課税所得や納税額を閲覧できる開放されたデータベースがある⁷⁵⁾。

② 税務当局側

2013年のEU納税者法の公的諮問は、納税者と税務当局の間の関係の有効性に期待があることを示している。公的行政機関の説明責任は、非常に重要であり、税務当局もその例外とはいえない。税務当局は、たとえば統計や年次報告の公刊を通して、その活動についての質問の回答を入手できるようにすべきである。加盟各国においても、税務当局が有効かつ効率的な方法で自らの目標を公表しているかを適切に評価するための制度が整備されている。税務当局は、国際的な基準やベンチマークも考慮に入れながら、主要な基準を明示し更新することができる⁷⁶⁾。

たとえば、デンマークでは測定の様子は、「グッド・プラクティス

75) *Id.*

76) *Id.*, at 23.

(good practice)」として考慮される。それらは、いくつかの税務行政への納税者の満足度に関する実績指標を含んでいる。独立の機関存在に加えて、議会によって任命された独立のオンブズマン (Ombudsman) や特別なケースでは決定を行う職務を伴う独立の税制委員会 (Tax Board) も税務行政における法の支配を評価する⁷⁷⁾。

なお、イギリスでは、2011年に費用や電話対応の質や複雑な質問の解決までの経過時間のような分野をカバーする国際的な税務上のベンチマークの研究が公表されている⁷⁸⁾。

おわりに

本稿では、まず、EUにおける納税者権利保護の状況について、その特徴や加盟各国における納税者権利憲章の導入状況やその課題について述べた。1970年代後半からEUにおける納税者権利保護は着実に進展してきた。欧州各国はいち早く租税手続法の制定改正や納税者権利憲章を導入し、納税者権利保護の先導的な役割を果たすことになった。また、近年は国内レベルとEUレベル、欧州評議会レベルの三重の手厚い保護のもと、納税者の権利保護法制の整備や納税者権利憲章の導入や改定が進んでいる。

反面、EU加盟各国において保護の内容や状況が異なっており、共通のルールや税務行政の調和の必要性が認識されるようになってきた。また、国際的な脱税や租税回避、税源浸食の深刻化やその対策としてのOECDのBEPSプロジェクトやEUにおける国際課税の共通ルールの見直しや国際的な税務行政協力の進展なども、EUにおける納税者権利保護の調和の方向性に影響を与えている。

そのような中で2016年に欧州委員会は、「EU納税者法のモデルのため

77) *Id.*

78) *Id.*

の指針」を公表した。同指針は法的拘束力のあるものではないが、EUにおける納税者権利保護や税務行政のモデルを示したものとして重要である。また、指針の内容はOECDやCFE、AOTCA、STEPの国際的税務専門家3団体、ベントレー教授の納税者権利保護法や納税者権利憲章のモデルとは異なり、税務行政のあり方を納税者と税務当局にそれぞれ期待されることに分けて、一般原則や「ベスト・プラクティス」を示したものである。指針という性質からか、権利やそれに伴う義務の内容は抽象的な点もみられるが、一般原則、協働、手続、争訟の流れで税務行政のあり方を一貫して納税者と税務当局の関係で体系的に示していることから、今後のEUにおける納税者権利保護や税務行政のあり方を考えるにあたっての重要な指針となるであろう。そして、同指針の後半に示されている電子化によるオンライン・サービスや納税者のコンプライアンス向上のための革新的アプローチ、透明性の向上などの税務行政の今後の課題とともに、EU納税者法の制定に向けた議論がどのように進んでいくかが注目される。

* 本稿は、JSPS 科学研究費基盤研究(C)19K01308の助成を受けた研究成果の一部である。