

## 論文要旨

申告納税制度下の税務行政における公正と自発的コンプライアンスの研究

— オーストラリアとイギリスの税務行政改革から日本への示唆 —

D172353 金山知明

本稿は、申告納税制度下の税務行政において、納税者の自発的なコンプライアンスを向上させるためにはどのような方策が必要かを論じるものである。この研究の起点となった問題意識は、申告納税制度の支柱である納税者の自発的コンプライアンスを助長するために必要な税務行政施策又は租税手続法の構造について、これまで国内では十分な研究がなされていないという点にある。国税庁は「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」という使命を掲げるが、わが国においては税について「強制的に取られるもの」という意識が強く、納税者の多くが国家の課税権により支配を受けるという意識に基づく義務的コンプライアンスの思考から抜け切れていないと考えられる。

現状の義務的コンプライアンスのフレームワークを脱して、大部分の納税者の意識を協力的な心理的姿勢に基づく自発的コンプライアンスへと進化させるには何が必要か、本稿ではその検討にあたり、納税者の視点からの税務行政の公正 (fairness) を中核的な要素と捉える。ここでいう公正は、社会心理学から発展した概念であり、被規制者は規制者が採る基準や姿勢を主観的に公正と認識し、心理的に規制者の正当性を認める場合、自発的に規制者の規則や決定に従うという理論である。そこで本稿では、納税者が税務行政を公正であると認識するために必要な因子は何かについて論証を試みた。

税務分野の特性から、納税者にとって複雑な税法により統制される「分配的公正」を的確に認識することは難しいことに加え、分配的公正の動向は主として租税実体法により規律されるため、税務行政の態様に直接影響されるものではないと考えられる。これに対して「手続的公正」と「応報的公正」は、税務当局の納税者に対する接触の性質や、当局による制裁の態様に直接左右される観念である。本稿では、そのように税務行政機関と納税者が直接接触する場面に焦点を当て、そこでの納税者の知覚とコンプライアンス姿勢との関係を論じるため、手続的公正と応報的公正を主要なテーマとした。

1980年代まで税務の分野においては、調査と制裁に依拠した経済的抑止モデルによるコンプライアンス研究が支配的であったが、1990年代になると経済的抑止モデルの限界が指摘され、手続的公正による規範意識や納税倫理等を育成することによるコンプライアンスの向上についての研究が隆盛となった。この背景には、それに先立ち Tyler らが社会心理学において確立した集団価値モデルに基づく手続的公正理論の影響があり、これが税務の分野に遅れて波及してきたものと考え得る。2000年以後は特に、オーストラリアや欧州において、当局と納税者の信頼関係に基づく自発的コンプライアンスが研究された。しかし、納税者に利己心がある限り、経済的抑止モデルを放棄することはできないため、公正アプローチと抑止モデルの適用のあり方が焦点であった。

この手続的公正を基調とした協調・説得アプローチと、従来の権力・制裁的アプローチを、論理的根拠をもって組み合わせたコンプライアンスモデルを最初に採用したのがオーストラリアである。同国では1998年に新たなコンプライアンスモデルを導入したが、このモデルの基礎となったのが Ayres and J. Braithwaite の応答的規制 (responsive regulation) 理論であった。オーストラリアではこの理論に基づき、それまでの公権力に依存した抑止モデルから脱却し、納税者に対して最初は常に協調・説得アプローチで接し、非協力的態度に直面した場合に限り権力・制裁アプローチに移行することを基本姿勢とするコンプライアンスモデルを導入した。

オーストラリアはこのコンプライアンスモデル導入と同時期に納税者憲章を制定し、手続的公正の価値観に見合う税務調査指針を納税者憲章内に定め、その運用を第三者機関が監督する仕組みを構築した。その結果オーストラリアでは、2018年までに申告数、申告所得ともに順調に増加し、かつ、納税者からの不服申立て件数は減少傾向にあるため、このコンプライアンスモデル導入は税務行政の円滑化という実績を挙げていると思われる。しかし、オーストラリアでは法的拘束力のないコンプライアンスモデルと納税者憲章を基礎とし、税務調査手続法も十分に整備されていないことから、納税者の法的権利尊重にまでは至っていないことも指摘し得る。この点で、オーストラリアでは「関係性観念」の見地から、法規定でないソフトローによる手続的公正を重視した施策が採用されていると考えられる。

一方、オーストラリアと同じく20世紀末に申告納税制度に移行したイギリスにおいては、申告納税制度導入と同時に、税務調査手続法規定を刷新し、納税申告を行った納税者に対する税務調査については、申告後原則12か月以内のみ開始できるという照会

調査規定を導入した。税務当局は納税者の申告から 12 か月間を経過すると照会調査を開始することができなくなるが、その後において過少申告等を把握した場合には発見査定により課税処分をすることはできる。しかし、この発見査定には納税者の不注意等一定の要件を満たさなければ発動できないという制限規定が加えられた。このことは、合理的注意を払い情報開示を伴う納税申告を行った納税者の申告確定権を強化する効果をもち、手続法による手続的公正を企図するものといえる。

さらにイギリスでは、2008 年に税務当局の新たな税務調査権限である情報提供通知書などを導入したが、納税者や第三者に情報や文書の提出を要求する場合に、納税者の権利を保護するための制限的な手続規定を入れている。このような権利尊重の道具としての一連の法規定は、主に Tyler が定義した「道具観念」に基づく手続的公正を通じて、税務当局の正当性の向上による自発的コンプライアンスに加え、納税者に自発的な情報開示の動機を与えるものと考えられる。この点においてイギリスは、オーストラリアのソフトロー・アプローチに対比するならば、ハードローたる租税手続法による手続的公正を目指したといえる。

また、応報的公正に関しては、オーストラリア、イギリスともに、申告納税制度導入後において過少申告等制裁金に関する法規定を改正し、納税者の不注意、故意といった帰責性に応じたカテゴリーを明確にして、そのカテゴリーごとに制裁金の割合を規定して運用している。さらに、納税者の合理的注意がある過少申告等には制裁金を適用せず、かつ、税務代理人が介在し、納税者の帰責性が低いといえる場合は、一定の条件のもとに制裁金を免除するセーフハーバー規定を導入した点でも共通している。このような改正は、悪質な少数の納税者を確実にかつ厳格に制裁対象とする一方で、帰責事由の乏しい過少申告等には制裁を加えることを避け、協力的な心理的姿勢を温存しようとするものである。誠実な納税者からみれば、不誠実な他者が確実に制裁を受け、自らが過少申告等となった場合にも過失責任のみを負うという意味で、法による応報的公正の実現が意識されている。

わが国では、申告納税制度が導入されて 70 年余になるが、これまで手続的公正と応報的公正の論理研究は乏しく、それら公正理論に基づく法規定等の導入にまでは至っていない。ソフトローによる手続的公正の見地からは、まずは納税者憲章策定を行って、礼節義務、誠実性の推定原則といった、手続的公正上の重要な方針を採用し、これを公表のうえ順守することで、税務行政に協力すべきという社会的規範を形成することが可

能と考える。また、ハードローにおいては、税務調査手続規定の拡充に加え、納税者の自発的な情報開示を伴う申告を尊重し、これを助長し得る手続法規定を備えることが有益であろう。これらの方策により、社会心理学上の「関係性観念」と「道具観念」の両方の効果を通じて、納税者の自発的コンプライアンス（自発的情報開示を含む）を向上させることができると考えられる。

また、わが国には過少申告等に対する行政制裁として過少申告加算税があるが、この過少申告加算税は、制裁的な性質があるにもかかわらず、納税者の帰責性の検討が十分なされないままに、過少申告等に対しほぼ自動的に賦課されているのが現状である。法規定上は過少申告等に「正当な理由」がある場合、その部分に対する過少申告加算税は課さないことになっているが、この正当な理由はこれまでの裁判例では、過少申告等が不可抗力であった場合、又は加算税を課すことが不当若しくは過酷といえる事情がある場合に限定されており、応報的公正の観点から問題がある。少なくとも税理士が介在したうえで適切な情報開示を伴って行われた申告が、誤りや解釈相違等で過少申告等となった場合には過少申告加算税を減免するなど、応報的公正を実現するための措置が必要であると考えられる。

上記のような手続的公正と応報的公正を向上させるための措置は、その必要性を憲法13条や31条などの国民の権利尊重規範に求めることもできるのであるが、本稿では社会心理学の知見を基底とする新たな論拠を用いて税務行政における公正の必要性について論証を試みた。その結論として、ソフトロー、ハードローの両面における手続的公正と、応報的公正を向上させることにより、納税者の総合的な自発的コンプライアンスの水準を引き上げることが可能と考えられる。このような施策は、納税者側からの一方的な手続的権利尊重という利益を企図するのではなく、税務当局にとっては納税者との信頼関係、情報の共有、円滑な税務行政運営という利点を生み、延いては争訟の減少、税収の増加という成果までを期待することができる。