

学位論文全文の要約

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

I 序章

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。

本稿では海外事例としてオーストラリアとイギリスの税務行政改革を取り上げるが、その理由は、これら 2 か国はいずれも 20 世紀末期において主要税目で申告納税制度を導入し、それを契機として公正理論に基づく税務行政制度の改革を経ているからである。両国は特に手続的公正の実現方法としてそれぞれ異なるアプローチを採っており、両国における改革の論理的背景を対比的に研究することが有益であると考えた。

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。

II 公正理論の展開

税務分野において手続的公正と応報的公正によるコンプライアンスが論じられてきたのは主に 1990 年代に入ってからといわれるが、社会心理学において、税務以外の分野での手続的公正の研究は既に 1970 年代から発展しはじめており、その知見が税務の分野に遅れて波及したものと考えられる。手続的公正の諸要素のうち、最も重要と心得るのは、規制者の被規制者に対する接触の性質であり、税務行政に置き換えれば、税務当局が納税者に対してとる態度ということになる。特に、納税者の立場が尊重され、当局から敬意ある対応を受ける場合、納税者は当局の行為に正当性を認識しやすく、より順法的姿勢を示すという結果を得た研究が多くみられる。

それら研究の発展の基礎となったのは、Tyler (1997) によるシカゴ研究をはじめとする関係性観念に基づく手続的公正の理論であると考えられる。ただし、ここで留意しておくべきことは、Tyler 自身も認めているように、手続的公正の分野において、たしかに関係性観念の優位性が示唆されているが、被規制者の利己心に基づく道具観念が排斥されたわけではなく、規制者の正当性の形成に貢献する一要素として、道具観念による公正判断の存在も認められる点である。税務行政の分野においては、集団価値モデルや関係性観念を重視すべき論調が発展し、十分な根拠も示されているが、他方で道具観念による手続的公正も軽視されてはならないということである。税務行政において、納税者の利己心による道具観念に基づく公正感を、自発的コンプライアンスにつなげるためにどのような施策が考えられるかについても、十分な検討が必要である。

また、応報的公正は規則違反を犯した者に対する制裁が、その帰責の程度に対して比例的か否かを問う概念であるが、税務分野においては特に過少申告等に対する制裁金に

ついでの問題が重要と考えられる。つまり、その過少申告等制裁金が過少申告等に至った事情、帰責性の程度に見合うものであるか、その過少申告等は当事者にとって予見可能なものであったか、そしてその制裁の可否や割合の決定に至る仕組みとプロセスに公正を知覚するか否かという点である。

税務上の自発的コンプライアンスについて学説上は、特に 1990 年代からその促進手段についての関心が大きくなったといえるが、納税者のコンプライアンスを探究する多くの研究者たちが出した結論はまず、多くの納税者は税制とその目的の正当性をはじめから認めており、必ずしも自己の経済的利益を最大化する行動を示すわけではないことであった。またそれら研究者の学説において示される思考は、税務当局への信頼感が低い環境においては、効果的な税務調査権限の行使、すなわち義務的法令順守の徹底策は有効であるが、納税者と税務当局の相互信頼関係が成立している環境においては、調査と制裁は不必要な権威主義と不信感の現れと捉えられ、順法精神を増進するどころかマインナスに働くというものである。

James and Alley (2009) は、自発的コンプライアンスの定義を、「納税者自身が、当局による公権力の行使を受けることなく、税法の趣旨に従って自発的に納税義務を果たそうとする行為」とし、税務行政に必要なのは、この自発的コンプライアンスの育成であると説く。すなわち、納税者と税務当局の信頼関係をまず構築し、そのうえで納税者の自発的な納税義務履行を支援することを基本と考える。ただし、自発的コンプライアンスへの期待に背く納税者が存在する限り、やはり制裁アプローチも放棄できないことになる。James and Alley はこの点にも言及し、自発的コンプライアンスの助長を基本としながら、それに反する者に対する抑止施策との的確なバランスを考慮し、これらを統合したコンプライアンス方針を構築することが重要であるとした。

本章における先行研究レビューからは、納税者の自発的コンプライアンスを最大化するためには、納税者の立場を尊重し丁寧に扱う手続的公正アプローチと、公権力に基づく制裁アプローチの両方を用いることが必要という結論に至るが、それはどのような手法で実現できるのかという問題に直面することになる。すなわち、両アプローチはいわば正反対の手法であり、これらの両方を同一の行政機関が採用することは容易でないと考えられるため、結局はそれをいかにして統一的なモデルとして構成するかが最大の要点となる。そこで次章においては、申告納税制度への移行後において、手続的公正を基礎として納税者の自発的コンプライアンス促進を図りながら、違反行為を抑制し得る

仕組みとして考案されたモデルを用いて行われたオーストラリアの税務行政改革の検討を通じて、この公正概念との関係についてみていく。

Ⅲ オーストラリアの税務行政改革

本章では、税務行政の分野において、申告納税制度のもとで納税者のコンプライアンスを向上させるために必要な手続的公正と応報的公正の見地から、税務行政政策が転換されたオーストラリアの事例をみている。

かつて支配的であった経済的抑止モデルの後退と、手続的公正を重視する研究の台頭は、多くの国において税務行政政策に少なからず影響してきたと考えられる。そのなかでオーストラリア国税庁（ATO）が導入した Ayres and J. Braithwaite（1992）の応答的規制理論に基づくコンプライアンスモデルは、制裁による抑止力を背後に温存しつつ、手続的公正を顕在化させることで、社会心理学的思考に基づいて納税者の自発的コンプライアンスを促進しようとする施策として、研究に値するものである。実際にオーストラリアでは、このモデルに基づく税務行政の改革を行ったことが、安定した申告納税制度の維持と、不要な争訟の回避という効果を発揮しているとみることができる。

ただ、オーストラリアの納税者憲章やコンプライアンスモデルは、法規定ではないいわゆるソフトローに相当し、それらのフレームワークのもとで実際に運営される税務行政は、手続法としての支柱を得ているわけではない。そのため、上記の裁判例等でみるとおり、仮に ATO がコンプライアンスモデルや納税者憲章の定めから逸脱する行動を経て課税処分をしたとしても、司法的に納税者を救済することが不可能であるという問題点があるのも事実である。このような問題への対処を重視するならば、納税者憲章やコンプライアンスモデルといったソフトローとは別に、例えば自発的に情報開示を伴う納税申告を行った納税者を法的に保護し得る仕組みを、ハードローとしての手続法により形成することについて、検討の余地があると考ええる。

しかし、オーストラリアの税務行政において納税者憲章やコンプライアンスモデルを用いて企図されている手続的公正は、もともと法定すべき性質のものとは異なるという見方も可能であろう。なぜなら、Wenzel（2003）、V. Braithwaite（2011）、Torgler and Schaltegger（2005）らが提唱する手続的公正は、税務当局が納税者の立場を尊重し、支援的な姿勢を示すことと自発的コンプライアンスとの相関関係を指摘するものであ

り、納税者が税務当局から敬意をもって公正に扱われていると知覚することが重要であるが、それらの要素は法規定として制御するには相応しくないと考えられるからである。

オーストラリアの納税者憲章により明言される納税者に対する礼節、敬意といった要素、さらにATOコンプライアンスモデルの基礎となっている協調アプローチは、いずれも税務当局がとる「姿勢又は方針」を表明するものであり、法として規定することには困難性があると考えられるのである。オーストラリア税務行政において主にソフトロー・アプローチによって手続的公正が目指されている理由はそこにあると思われる。実際の税務調査等の現場において、こうした姿勢や方針がどの程度貫徹されているかを具体的に把握することはできないが、少なくともATOが納税者の立場を尊重するという明確な基本姿勢が広く公表されており、これを外部の監査機関がモニタリングしているため、実効性を有すると推定される。このことは、納税者全体に対して社会心理学上の手続的公正の観念を高め、主にATOへの信頼を通じた順法的な社会的規範（social norms）が形成されることにより、納税者の自発的コンプライアンスの水準を引き上げるものと考えられる。

次章においては、上述のような納税者憲章とATOコンプライアンスモデルのもとで実行されるオーストラリアの具体的な税務調査手続と、その調査の延長線上にある過少申告等制裁金規定についてみる。

IV オーストラリアの税務調査制度と過少申告等制裁金規定

オーストラリアにおいては納税者憲章の付属文書において、税務調査中のATO職員の行動指針をかなりの程度詳細かつ明確に納税者に示しているが、ここでも法規定を用いることなく、税務調査の手続についてソフトローによるアプローチを維持している。ATOが納税者憲章やコンプライアンスモデルにより定められた行動指針に従った行動を常にとるとすれば問題は生じないが、仮にその指針から逸脱して行動した場合には、納税者を保護する法規定が存在しないこととなる。

この点は法による手続的公正の見地からは問題として残されていると考えられる。ただ、ATOの行動がそうしたソフトローによる指針に沿ったものになっているか否かについて、IGT等第三者機関による監視の力が働いていることから、実質的にはこうした行

動指針が ATO の行動を拘束する環境が構築されているとも考えられる。20 世紀末から現在まで 20 年以上、ソフトローによる納税者の立場尊重をとおして手続的公正の実現を企図した ATO の姿勢は、納税者からみた ATO の正当性を引き上げ、自発的コンプライアンス向上に寄与してきたものと推測される。

税務の分野における応報的公正について重要となるのは、制裁を受けた者がその制裁に正当性を感じるか否かである。制裁の内容が帰責の程度に比例的となっている場合はその制裁は正当であるが、申告額の不足を予見できなかった（帰責性の低い）納税者に制裁を加えることは、応報的公正を低下させ、コンプライアンス意識を傷つけることになる。この観点から、オーストラリアの過少申告等制裁金制度については、その賦課には少なくとも納税者の不注意（合理的注意の欠如）の存在を要件とする点で納税者の帰責性との対応を図っている。

さらに、税務代理人が介在する場合のセーフハーバー規定、自発的情報開示の場合等の減免規定、裁量減額規定を設け、それらすべての適用の有無について、不服がある納税者は行政不服審判所や裁判所の判断を得ることができる。行政制裁制度に関するこれらの枠組みが、応報的公正の向上に貢献していることは疑いないであろう。

前章と本章においては、オーストラリアの ATO コンプライアンスモデル、納税者憲章、税務調査手続法及び過少申告等制裁金制度をみることにより、それらの行政制度全体として手続的公正と応報的公正がどのように企図されてきたかを確認した。総括的には、オーストラリアではソフトローを主体として社会心理学上の関係性観念に基づく手続的公正により、納税者のコンプライアンス向上を図っている。次章においては、オーストラリアとは対照的ともいえる手法により、納税者の行動に影響を与えることを目的に税務行政改革が行われたイギリスに焦点を移し、その改革の内容と背景、さらに手続的公正との関係を見ることとする。

V イギリスの税務行政改革

本章では、イギリスの申告納税制度導入の前後における税務調査制度と、その改正を経て具体的に実現されてきた納税者の見地からの手続的公正の内容についてみている。イギリスの制度の重要な特徴は、租税管理法による照会調査制度と、2008 年財政法による情報提供通知書という別個の枠組みが必要に応じて協調若しくは連動する形で効果

を發揮することを目指す仕組みになっていることであろう。イギリスにおける税務調査では原則としてこの照会調査が先行して行われるため、その適用は広範に渡ると思われ、税務調査総数の相当部分がこの照会調査により完結するものと予測できる。この意味において照会調査はイギリスの税務調査制度上、その根幹を成す重要な手続といえるであろう。

一方、2008年財政法による情報提供通知書と実地調査は、任意調査でありながら罰則による受忍義務を伴う。この点でイギリスでは、納税申告書を提出した者に対しては、受忍義務のない照会調査を基礎としながら、必要に応じて受忍義務のある納税者通知書・実地調査をその上に重ねるといって、いわば二段構えの制度により税務調査全体としての実効性の確保を目指しているのであるが、このうち前者のほうが主要な地位にあるという点に特徴を認めることができる。

照会調査、納税者通知書の発行制限、発見査定による課税の制限という一連の規定を関連付けて考察すると、合理的注意を払い十分な情報開示を伴う納税申告を行った者に対しては、他の者よりも強力な「申告確定権」が与えられる構造となっていることがわかる。手続法の組合せによりこうした構造を形成した背景には、納税者の自発的な情報開示を伴う納税申告行動を促す目的があると推察できる。このような法的構造による手続的公正は、主には Tyler (1997) がいう道具観念により税務当局及び法そのものの正当性への納税者の知覚を高め、自発的情報開示への動機を与えたと考えられる。

このようなイギリスの新たな税務調査制度は、全体として見れば、大多数の誠実な納税者に対して申告納税義務の負担に見合う「申告確定権」を手続法により授与し、法的な手続的公正を引き上げることでさらなる自発的協力を促すための機能と、「申告確定権」を悪用して利益を得ようとする一部の者の行動を抑制し、あるいは摘発するための調査権限強化機能の両方を兼ね備えようと熟慮されたものといえることができるであろう。そして、そのような構造は、応答的規制理論によるコンプライアンスモデルを導入したオーストラリアの税務行政手法と共通するといえるが、イギリスにおいてはこれをハードローとしての租税手続法を用いて達成しようとしている点でオーストラリアとの違いをみることができる。

イギリスでは申告納税制度の導入を契機に、調査権限の強化ともいい得る無作為の照会調査と、比較的制限の少ない実地調査権限が新設された点にも言及した。こうした動きがあったのは、納税者に高水準の「申告確定権」を与えるということになれば、同時

に租税回避行為あるいは脱税行為の助長につながるという根強い懸念が背景にあったためと考え得る。しかし、全体としては、納税申告書を提出した納税者に対して比較的高水準の「申告確定権」を手続法により付与する方向に舵を切ったといえるであろう。さらに、納税者通知書や第三者通知書といった情報提供要求権限行使の段階においても手続法規定により納税者の権利を保護しようという決意がみられる。

このような観点から、イギリスにおいては、オーストラリアにみるソフトローによる手続的公正を主体とした税務行政手法と異なり、法学の分野におけるハードローを主体とした手続的公正をも重視し、手続法規定を用いて納税者の権利と「申告確定権」を保護することにより法と税務当局の正当性を形成しようとしていることがわかる。法の分野における手続的公正の長所は、規制者がその公正を怠った場合に、被規制者が司法的に救済される道が開けることである。このことを納税者の主観からみれば、自己の権利と立場の尊重を期待し得る「道具」としての法規定が備わっていることにほかならず、道具観念に基づく手続的公正の効能がより顕著になり、それは特に自発的情報開示を伴う納税申告という意味でのコンプライアンスを助長する力となって機能すると考えられる。

一方、納税者憲章等のソフトローによる納税者に対する接触態様の改善という面においては、オーストラリアほどの徹底に至っていない可能性もあり、関係性観念に基づく手続的公正については問題が残されているとも推測される。しかし、複数の租税手続法を相乗的に組み合わせて形成された高度の法的な手続的公正には、納税者の行動に影響を与えるという明確な意図が見受けられる。比較的近い過去においてイギリスがこうした税務行政の転換を行った理由を考察することは、現代社会が税務行政の分野において直面している問題の本質を知ることであり、同じ申告納税制度を採る民主主義国家であるわが国にとっても、法による手続的公正という観点から、時代に即して申告納税制度を発展させる手掛かりになると考える。

本章においては、イギリスにおける税務行政の手続的公正を評価するため、申告納税制度導入と同時に刷新された税務調査制度をみたが、次章では、主として同国における税務上の応報的公正について検討するため、これも申告納税制度導入後に大幅な改正が行われた過少申告等に対する制裁金規定についてみていく。

VI イギリスの過少申告等制裁金規定の変革

本章では、イギリスの 2007 年財政法により刷新された過少申告等制裁金規定について、旧規定との相違や制定の背景も含め、概括的な検討を加えている。新制裁金規定の最大の特徴は、過少申告等の態様に応じて、「不注意」、「故意」、「隠蔽作為を伴う故意」という 3 つのカテゴリーに区分して、それぞれに対して制裁金割合を設定している点であろう。これは租税管理法による旧制裁金規定にはみられなかったものであるが、申告納税方式の導入により納税者に第一次的確定権を与えたことに関連し、申告書の正確性の水準を引き上げると同時に、故意の不正申告行為を抑止するために、その趣旨の顕在化、規定の明確化に加え、実効性の向上をも図った結果であると考えられる。

また、故意で隠蔽のための作為を伴う過少申告等についてはその作為の時期を問わずカテゴリー(c)の高率の制裁金を課す反面、納税者がその資質の範囲内で合理的注意を払っていた場合の過少申告等には制裁金を課さず、納税者の帰責事由に直接対応する形で機能するのも新制裁金規定の特徴である。このような構造は、「大部分の誠実な納税者をサポートし、故意の不正により税負担を免れようとする一部の者の行為を抑止する」という税務行政の方針を顕現するものであり、その方針の一貫性と制度の公正性の理解を納税者にもたらすことにより、効果を高める狙いを見出すことができる。そして、制裁と帰責の比例的対応を確保することにより、過少申告等を行った当事者と、その他の一般納税者の両方の見地からの応報的公正を高め、故意の過少申告行為への動機を弱めるとともに、合理的注意を伴う納税申告を助長する狙いがあると考えられる。

比較法の観点からすると、このイギリスの過少申告等制裁金規定は、第IV章でみたオーストラリアの過少申告等制裁金規定と多くの類似点を見出すことができる。納税者の合理的注意と故意の有無を基準として制裁金のカテゴリーを設定し、カテゴリー別に制裁金の割合を定める点は顕著な共通点である。さらに、過失責任の原理を制裁金規定にも採用し、特に税務代理人に依頼して正しい申告をしようとした納税者を制裁対象から除外する規定（セーフハーバー規定）を両国とも設けている点を特筆すべきである。いずれも申告納税制度導入後においてこれら規定を明文化していることから、当該制度が大きく依存する納税者の自発的コンプライアンスを高める目的のもとに、応報的公正を明確に顕示する狙いがあったと推察することができる。

第III章から本章にかけてオーストラリアとイギリスの税務行政改革と過少申告等制裁金規定を、手続的公正と応報的公正の見地から検証してきた。次章からは第I章で提起した問題への応答を試みるにあたりその前提を得るため、わが国の税務行政と加算税

制度についてみていく。

Ⅶ 日本の税務行政の現状と課題

わが国においても、国税庁はその使命として、「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」ことを宣言しているが、国税庁と納税者が直接接触する重要な場面である税務調査に関する法規定が、その自発的な納税義務履行を効果的に引き出すための手続的公正を備えるか否かを検討することは重要と思われる。

無論、税務調査権限により納税者による不正な申告行為を防止し、大多数の誠実な納税者に対して公平な課税の維持を示すことが必要であることは疑うべくもない。特に富裕層や多国籍企業など顕著かつ極端な租税回避行為に対して、その機会を最小化するための方策と抑止施策の必要性は否定できない。しかし、その大部分を占めるであろう順法的な納税者に対しては、協調・説得的姿勢で接し、誠実な納税申告に対してはその確定権を保護するという意味での手続的公正を重視すべきと考える。これにより納税者の自発的法令順守思考を高めることができれば、それは税務当局にとっても、国民（納税者）全体にとって大きな利益となるからである。

社会心理学の見地からの手続的公正は、これまでわが国の税務行政分野においては未だ十分な議論に発展していない領域であり、まずこうした視点の存在を示して議論の端緒とすることが重要であろう。本章においてはわが国の税務行政における手続的公正の現状を捉えるために、税務調査規定の変遷と、納税者権利との関係について考察した。そこで次章においては、主に納税者に対する行政制裁のあり方について、応報的公正の見地から検討を加える。

Ⅷ 日本の加算税制度の検証と課題

わが国の加算税制度は、昭和 22 年に創設された追徴税を前身とし、昭和 37 年の国税通則法制定により確立されて以来、その骨格において大きな改正がされていないが、それら加算税制について、本来の目的に見合う効果が得られる構造となっているか否かを検討することは重要であろう。本章では、過少申告加算税の免除要件である「正当な理由」について、本来の立法趣旨と応報的公正の両面から批判的に考察している。過少申

申告加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者に適正申告に向けた注意を促すことであるはずである。納税者が合理的注意を怠らず慎重に、かつ自信をもって申告したとしても、間違いがあれば結果責任にて制裁を受けるというのであれば、その納税者はそれを不当な制裁と認識することになり、応報的公正の理論からは、目的とは逆に順法意識を阻害する方向に働くことになる。

情報開示不足を含め過失や故意のある過少申告等に対して確実に加算税を課することが、納税者間の公平性の観点から重要であることは確かである。しかし、納税者の故意又は過失という帰責事由に基づいて正当な理由の有無を判断する思考は、加算税の創始規定である追徴税の導入時にはたしかに存在したものである。その意味で、創始的な思想に鑑みれば、少なくとも税理士を通じた高度の専門性があり、十分な情報開示を伴う申告で、税理士の誤りや解釈の相違等があるなど、納税者の帰責性の低い過少申告等に対しては、加算税を適切に減免するべきであることを述べた。このような税務代理人が介在する場合の制裁免除規定は、先にみたオーストラリアのセーフハーバー規定（1953年租税行政法 284-75条(6)）及びイギリスの税務代理人が介在した場合の納税者の合理的注意に基づく免除規定（2007年財政法附則 24条 18(3)）等の先例があり、これらは応報的公正の実現のために設けられた規定として合理性があると考えられる。

納税者からの積極的な情報開示を伴う帰責性の低い過少申告等に対して加算税を減免することは、納税者の権利保護という意味でも有効であるが、そのような積極的かつ詳細な情報開示を行う風潮が根付けば、納税者と税務当局の情報の非対称性が小さくなり、税務行政の円滑化、効率化に大きく寄与するものと考えられる。また、加算税に関する納税者の応報的公正の知覚を高めることは、税務当局の正当性を引き上げ、ひいては納税者の自発的コンプライアンス意識の向上につながると考えられる。加算税制度の本来の趣旨目的はまさに、この納税者のコンプライアンスへの姿勢を促進することである。本章で指摘する加算税制度の改革は、そのような観点から検討されるべきである。

IX 終章 検討と結論

本稿では、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向上を実現するうえで重要となる公正概念と、それに基づき必要となる施策について議論してきた。特に税務当局と納税者が接触する機会としての税務調査と行政制裁の場面

に着目し、ソフトローとハードローの両面から、納税者により知覚される手続的公正と応報的公正について論証を試みた。

無論、納税者の自発的コンプライアンスに影響する要素は、社会心理学上の手続的公正及び応報的公正だけではないと考えられ、ほかにも多くの事項の影響が指摘されるのは当然である。例えば分配的公正、政府そのものへの信頼感の高低、税収の使途の透明性と適切性、税法の複雑度、脱税や租税回避機会の多寡などがそれである。しかし、手続的公正は、納税者の意識や姿勢そのものに影響を与えることにより、分配の不公平感（結果の不満足）を和らげるばかりでなく、税を回避しようという姿勢や態度自体の後退と、納税者の規範意識等の向上を期待することができる点で、最も重要であると考えられる。

その証左として、20世紀後半に主に米国で発展した社会心理学上の公正の論理は、税務分野においてはそれまで支配的であった経済的抑止モデルを衰退させて、行政機関の方針に変革を加える力を与えてきた。制裁による抑止の限界が明らかになるにつれて、税務行政の分野においても手続的公正と応報的公正を背景にした方策や法規定が用いられるようになったのである。そして、オーストラリアやイギリスにおいては20世紀末期の申告納税制度導入を契機に、税務行政において手続的公正を支点としたパラダイムシフトが起きたといい得る。

わが国では、申告納税制度が導入されて70年余になるが、これまで税務分野における手続的公正と応報的公正の論理に関する研究はあまり進んでおらず、それに基づく法規制等の導入につながっていない。これらの公正概念を基点として新たな施策を取り入れることにより、大部分の順法的な納税者の立場が尊重されることを通じて、税務当局への正当性知覚を強化することができれば、理論上納税者の自発的なコンプライアンスの向上を期待することができる。そのことは、課税する側には税務行政の円滑化、争訟の減少という利点をもたらす、延いては税収の増加という効果につながる可能性がある。

本稿は、わが国において手続的公正や応報的公正による納税者のコンプライアンス向上についての実証的手続を経たものではないため、これまでに検討したような公正概念に基づく施策によりどの程度の効果が見込めるかの数値的根拠を示すことはできない。また、明確な形でその効果の程度を実証する試みは困難であると思われる。しかし、特に海外で発展してきた公正理論に関する多くの研究は、被規制者の主観的公正の認識が規制者の正当性を高め、自発的なコンプライアンスを促進する要因となることを既に

明確に示している。本研究が、わが国の税務行政における公正についての議論高揚の契機となり、今後のわが国の申告納税制度の発展に寄与するものになれば幸いである。