

申告納税制度下における税務行政の公正と  
自発的コンプライアンスの研究

—公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察—

金山 知明

## 論文要旨

申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究

— 公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察 —

税理士・広島大学社会科学研究所博士後期課程 3年 金山知明

わが国国税庁はその使命として、納税者の「自発的な」納税義務の履行の実現を掲げている。しかし、わが国の大部分の納税者は、「税は強制的に取られるもの」という認識とともに、税に対する抵抗感をもっているといわれ、その意識は未だ国民が国の課税権に服するという「権力関係説」の領域から脱していないと察せられる。本稿の目的は、わが国のような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施策が必要かを論じることである。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 もしくは justice）を中核的な要素と捉える。

社会心理学上、被規制者の規則順守姿勢に影響を与える公正の分類として「分配的公正（distributive justice）」、「手続的公正（procedural justice）」、「応報的公正（retributive justice）」がある。税務の分野においては、分配的公正とは自己の税負担と他者のそれとの比較、又は国から受ける便益と税負担の比較における公正をいい、手続的公正とは税務当局の納税者に対する接触の性質や手続法規定自体の公正をいう。また、応報的公正は税法に違反した者に対する制裁の公正さを扱うものである。

税務の分野では、税法の複雑さ、他者との的確な税負担の比較や応益認識の困難さなどにより、納税者による主観的な分配的公正への認識は不正確になりやすい。これに対し、手続的公正と応報的公正については、税務当局の納税者を扱う姿勢、手続や制裁の態様により、納税者の主観的意識は明確な影響を受けることから、税務分野においてはより重要度を増すものと考えられる。これら公正概念について、主に米欧やオーストラリアにおける先行研究では、納税者が税務行政の姿勢に基づく手続や制裁のあり方を公正であると認識する場合、自発的なコンプライアンス姿勢をとる傾向があるという結論が示される。

オーストラリアにおいては、20 世紀末期の申告納税制度導入を契機に、納税者憲章の制定及び「応答的規制論理」を基盤としたコンプライアンスモデルの導入を行い、大部分の納税者はもともと順法的な心理的姿勢をもつという前提のもとに、手続的公正を通じて

納税者の自発的コンプライアンスの向上を図るという改革を行った。また、応報的公正の見地から、オーストラリアの過少申告等に対する制裁金規定は、納税者の帰責性に比例的な制裁を目指し、帰責事由の乏しい過少申告等について制裁金を減免する特例を備えている。

ただし、オーストラリアにおける納税者憲章とコンプライアンスモデルは、法的拘束力のないソフトローに相当し、税務当局がこれらの指針に反する行動を取ったとしても、納税者は司法的な救済を受けることができないという短所もある。しかし、オーストラリアでは、このように手続的公正と応報的公正の論理を税務行政において具現化し、主にはソフトロー・アプローチにより納税者の心理的姿勢に影響を与え、自発的コンプライアンスを高める施策を採っており、それは税収の増加、訴訟数の減少という形で成果をあげているとみられる。

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に基づく施策は、ソフトローとハードローの両面において不足していると考えられる。そこで、手続的公正の見地からは納税者憲章の策定と税務調査手続規定の拡充に加え、自発的情報開示を促進し得る手続法の導入を検討すべきと考える。また、応報的公正の見地からは、加算税のうち特に過少申告加算税について、納税者の帰責性に対して比例的な制度への転換が必要であろう。これらの措置により、大部分の順法的な納税者の立場が尊重されれば、税務当局の正当性に対する知覚は高まり、それは納税者の自発的コンプライアンスの向上をもたらすと考えられる。

申告納税制度下における税務行政の公正と  
自発的コンプライアンスの研究

—公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察—

金山知明

## 目次

|     |                           |    |
|-----|---------------------------|----|
| I   | 序章                        | 1  |
| 1   | はじめに（本稿の狙い）               | 1  |
| 2   | わが国の税務行政に関する問題の所在         | 2  |
| 3   | 本稿の構成                     | 4  |
| II  | 公正理論の展開                   | 6  |
| 1   | 序論                        | 6  |
| 2   | 社会心理学における公正               | 6  |
| 3   | 税務行政における公正                | 11 |
| 4   | 小括                        | 20 |
| III | オーストラリアの税務行政変革            | 22 |
| 1   | 序論                        | 22 |
| 2   | 手続的公正を基にしたパラダイムシフト        | 22 |
| 3   | 納税者憲章の創設                  | 25 |
| 4   | ATO コンプライアンスモデル           | 27 |
| 5   | 税務行政改革の効果                 | 33 |
| 6   | 手続的公正の検討                  | 35 |
| 7   | 小括                        | 40 |
| 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 | 42 |
| 1   | 序論                        | 42 |
| 2   | 税務調査手続                    | 42 |
| 3   | 過少申告等に対する行政制裁金規定          | 45 |
| 4   | 手続的公正・応報的公正の検討            | 49 |
| 5   | 小括                        | 52 |
| V   | 日本の税務行政の現状と課題             | 54 |
| 1   | 序論                        | 54 |
| 2   | 日本の申告納税制度導入時の問題点          | 54 |
| 3   | 租税手続法の変遷                  | 56 |
| 4   | 納税者の権利                    | 59 |

|     |                                 |    |
|-----|---------------------------------|----|
| 5   | 手続的公正の検討.....                   | 60 |
| 6   | 小括.....                         | 61 |
| VI  | 日本の加算税制度の検証と課題.....             | 62 |
| 1   | 序論.....                         | 62 |
| 2   | 過少申告加算税に関する問題の所在.....           | 62 |
| 3   | 過少申告加算税の性質.....                 | 64 |
| 4   | 納税者の帰責事由と「正当な理由」.....           | 68 |
| 5   | 補論（本来の「正当な理由」の意義）.....          | 71 |
| 6   | 小括.....                         | 73 |
| VII | 終章 検討と結論.....                   | 75 |
| 1   | 手続的公正と自発的コンプライアンス.....          | 75 |
| 2   | 日本における公正概念の検討（本稿の問題意識への応答）..... | 76 |
| 3   | おわりに.....                       | 79 |
|     | 参考文献.....                       | 81 |

## I 序章

### 1 はじめに（本稿の狙い）

本稿は、税務行政の手続的公正と、行政制裁の応報的公正の観点から、申告納税制度下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施策が必要かを論じるものである。この研究の起点は、公正理論からみたわが国の税務行政と行政制裁の現状、及びそれにより形成される税務当局と納税者との関係性についての問題意識にある。公正理論とは、社会心理学から発展した公正の概念をいい、被規制者が規制者の行為や基準を公正であると認識する場合、被規制者は自発的なコンプライアンス姿勢をとる傾向があるという先行研究の結論をいう。そこで、納税者が税務行政を公正と認識するために必要な因子は何かについて論証することになる。

社会心理学上の公正には大きくわけて「分配的公正 (distributive justice)」、「手続的公正 (procedural justice)」及び「応報的公正 (retributive justice)」がある。このうち税務分野における分配的公正は、主に租税実体法により規律されるが、税法の複雑さ等から納税者にとってそれを的確に認識することは困難であると考えられる。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等、及び納税者が当局から受ける制裁のあり方に左右されるため、いずれも納税者心理に直接明確な影響を与えると推察される。そこで本稿においては、主に税務行政上の「手続的公正」と「応報的公正」に焦点を当て、税務行政においてこれらの公正を実現するために、どのような方策を採るべきかを論証することを目的とする。

その議論にあたり、海外においてこれらの公正概念を基に改革が行われた実例として、オーストラリアの税務行政改革と行政制裁制度を取り上げる。具体的にはオーストラリアの納税者憲章とコンプライアンスモデルの導入、税務調査制度と過少申告等に対する行政制裁制度に着目し、それぞれについて、どのように手続的公正と応報的公正が企図されているかを分析する。最終目的は、そうした海外の税務行政改革と、その背後にある論理を参考に、わが国の税務行政に対して提起した問題への応答を試みることである。

海外事例としてオーストラリアを取り上げる理由は、オーストラリアは 20 世紀末期において主要税目について申告納税制度を導入しており、それを契機として、納税者の自発的協力姿勢の向上を目的として、パラダイムシフトともいえるべき大規模な税務行政の改革を

経ているからである。この改革は、民主主義国家において導入された申告納税制度を発展させる目的のもとに実行されたのであり、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、その実例をみることは、納税者の自発的コンプライアンスを促進するために、現代社会が税務行政に何を要請するかを知るうえで重要であると考えられる。

また、わが国においてはこれまで、租税の分野における手続的公正、応報的公正といった学術的議論は十分な高まりをみておらず、海外において社会心理学の基礎のうえに発展してきた税務行政の公正が納税者の姿勢に及ぼす影響についての研究成果が、税務行政施策に十分に活かされていないと考える。そこで、本稿ではこの分野に焦点をあて、上記2つの公正概念から、国は異なっても類似する構図となる税務行政機関と納税者との対置関係に基づき、両者の接触の態様と、それを司る法規定のあり方にまで考察を加え、納税者が真に自発的コンプライアンスを高めるために必要な施策について講究しようとするものである。

## 2 わが国の税務行政に関する問題の所在

申告納税制度が円滑に運用されるためには、納税者が法の定めに従い、自ら進んで申告納税義務を果たすことを当然と考える環境の構築が重要であることは議論を待たないであろう。そのため、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」ことを宣明している<sup>1</sup>。「自発的」という言葉の意味は、まさに「物事を自ら進んで行うさま」であるが、自発的な行動を促すにはそのための環境を備えることが重要である。国税庁レポートの中には、職員の行動規範として「納税者に対する誠実な対応」等が記されているが、納税者に対する接触の性質と、自発的コンプライアンス向上との関係から、なぜそれが必要で具体的にどう実現するかについて、明確な方策は述べられない。

Kirchlerらは、税務コンプライアンスに関するそれまでの多くの研究を集約した結果として、義務的コンプライアンスと自発的コンプライアンスを区別し、それぞれを引き起す要因について考究している<sup>2</sup>。そして、公権力の強化による監視・取締アプローチ (cops and robbers approach) は義務的コンプライアンスの環境を形成し、顧客サービスのアプローチ (service and clients approach) により自発的コンプライアンスは助長されると結論づけ

<sup>1</sup> 国税庁「国税庁レポート2020」6頁。

<sup>2</sup> Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008) “Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework”, *Journal of Economic Psychology*, 29, at 220.

る。すなわち、信頼・協力関係のもとで、納税者が税務当局から公正に扱われていると認識する場合、納税者は自発的コンプライアンスをもって応えるとする。

Kirchler らの識見が正しいものであるとすれば、自発的コンプライアンスを目指すわが国の税務行政においても、そのような納税者との信頼・協力関係に重点が置かれているかどうか重要となる。申告納税制度下の租税手続法は、賦課課税制度下では妥当し得た国民が国家の課税権に服するという「権力関係説」に基づくのではなく、少なくとも国家と納税者を対等に置くことを前提とする「債務関係説」に基づくという見解が説得力をもつ<sup>3</sup>。このような申告納税制度の理念と、自発的コンプライアンスに向けた公正アプローチの必要性について、今日わが国においてどれほど検討がなされているだろうか。

神野は、わが国においては国民主権の意識が低く、税は国民の外部に存在する支配者に取られていくものと認識される傾向があるため、国民は税に抵抗感をもっていると説く<sup>4</sup>。また、税に対する考え方について、国内で2012年に実施された意識調査アンケート(n=2140)によれば、「税は強制的に取られるもの」と強く思う、又はややそう思うとの回答は合計で67.8%にのぼっている<sup>5</sup>。

さらに、2017年において東京都主税局の委託により行われた租税に対する国民意識の国際比較調査(n=470)では、主要先進国と比較しても国民負担率が低いにもかかわらず、わが国の納税者には比較的強い痛税感があり、税に対する印象としては、国民の義務(71.5%)、負担感61.5%、強制的なもの(41.5%)など、義務的に徴収されるものであるという意識が強いという結果が出ている<sup>6</sup>。このような調査結果から、わが国の納税者意識は、申告納税制度移行後70年余を経た現在も、税とは取られるもの、つまり課税権による支配を受けるといふ「権力関係説」を基調とした心理から脱していないことが窺われる。すなわち、わが国の申告納税制度は今も、自発的コンプライアンスではなく、義務的コンプライアンスによって制御される傾向が強いといふことができる。

本稿の問題意識は、納税者の意識を義務的コンプライアンスから自発的コンプライアンスへと進化させることを目的とした税務行政施策ないし租税手続法の構造について、国内

---

<sup>3</sup> 松沢智『租税手続法』(中央経済社・1997)40頁。

<sup>4</sup> 神野直彦「インタビュー 税はどうあるべきか—国民主権を獲得するために」『別冊 環 税とは何か』(藤原書店、2003)10頁。

<sup>5</sup> 林智子=伊多波良雄=八木匡「税負担と行政サービス意識に関する経済分析」(2015・会計検査研究51)16頁。

<sup>6</sup> 株式会社日本総合研究所「租税に対する国民意識と税への理解を深める取組に関する国際比較調査・分析等委託 最終報告書」(2017)15頁。

での十分な検討がなされていないという点にある。諸外国においては、社会心理学に由来する公正概念と税務上の自発的コンプライアンスとの関係について、Kirchler らがその識見に至るまでに多くの研究がなされ、その成果が政策に具現化される例も増え始めている。

わが国の申告納税制度下において、自発的な納税義務の履行に向けた国民的な姿勢の定着を目指すためには、まずそれを助長する環境を育成する必要がある、それには国家を代表する行政機関と国民・納税者との関係性を変更していかなければならない。James and Alley は、税務行政の遂行上、もしも納税者のコンプライアンスが制裁と公権力行使のみによって実現されるとすれば、それは公共の（市民の）利益を図るという税の目的に背反することとなると述べた<sup>7</sup>。そのうえで、所得課税の成功いかんは、いかに納税者の協力姿勢を引き出し、納税者の自発的コンプライアンスを育成できるかにかかっていると説く。

本稿においては、そのような納税者の協力姿勢を促進する税務行政施策と、それを形作る手続法のあり方について、わが国においてこれまで議論の少なかった社会心理学（公正心理学）の知見を応用し、オーストラリアの税務行政改革の実例を検証したうえで、納税者の心理と行動態様に与える影響という側面から、自発的コンプライアンスのために必要な方策を考察することとする。

### 3 本稿の構成

本章では序論と問題意識を述べたが、次章においてはまず社会心理学上の公正概念と、それを税務行政の分野で論じた先行研究をレビューし、特に行政機関（規制者）の公正さが納税者（被規制者）の心理や行動にどのように影響するのかを理解する。

第Ⅲ章では、税務行政に公正アプローチを本格的に導入した実例として、特に手続的公正の見地から抜本的な改革が行われたオーストラリアの税務行政について、採用されたコンプライアンスモデル、納税者憲章をそれぞれ確認し、手続的公正との関係を改めて検討したうえで評価し、なおも残された問題点を指摘する。

第Ⅳ章では、オーストラリアの税務調査手続法と過少申告等に対する制裁金制度について、コンプライアンスモデルや納税者憲章により示された方針がどのように具体化されているか、及び手続的公正及び応報的公正との関係について考察する。

---

<sup>7</sup> James, S. and Alley, C. (2009) “Tax compliance, self-assessment and tax administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), at 32.

次に第V章においては、わが国の税務行政に目を転じ、わが国の申告納税制度下における申告納税義務と納税者権利の状況を把握したうえで、税務調査手続法の内容について確認し、手続的公正の見地からの批評を行う。

そして第VI章では、わが国の加算税制度について、特に現状における過少申告加算税の適用のあり方に対して問題を提起したうえで、応報的公正の見地から、納税者の帰責事由と過少申告加算税適用の関係性について議論する。

最後に第VII章において、本稿の総括として、社会心理学から発展した税務行政における公正理論と、オーストラリアの税務行政の研究から得た知見に基づき、本章で提起したわが国税務行政に対する問題意識に対してその解決策を考究し、自発的コンプライアンス向上のために必要な方策について述べ、本稿の結論とする。

## II 公正理論の展開

### 1 序論

申告納税制度を採る国家にとって、円滑な税務行政を実現するために納税者の税務申告の質を高く維持する観点から、個々の納税者がコンプライアンスに向けて意識的に努力をする社会をつくることは極めて重要である<sup>8</sup>。しかし、税務上のコンプライアンスの動向は、人それぞれの精神的な姿勢に左右され、もともと複雑極まるものである<sup>9</sup>。この納税者のコンプライアンス意識への関心と研究は、2000年以降、特に納税者の規範意識、公正性への観念、当事者間の信頼関係といった分野への考察を取り入れる形で目覚ましく発展してきた<sup>10</sup>。

このような公正性に関する議論の源泉は、20世紀後半から社会心理学の分野で発展しはじめた公正の概念にある。そこで本章では、まず社会心理学上の公正概念としての分配的公正 (distributive justice)、手続的公正 (procedural justice) 及び応報的公正 (retributive justice) についての研究をレビューし、その論理と実証研究成果について理解する。

次に、税務の分野において納税者のコンプライアンス姿勢と行動に影響を与える要因について、従来の制裁型のモデルが後退し、代わって社会心理学的見地からの公正概念が波及してくるまでの先行研究をレビューすることとする。それら研究を参照することにより、税務行政の分野において、特に手続的公正と応報的公正がどのように作用するかを見極め、次章以降の検討の礎石としたい。

### 2 社会心理学における公正

社会心理学の公正概念について、それまでの研究をレビューし体系立てた論文として、Tyler and Smith<sup>11</sup>がある。彼らは、社会における公正概念を分配的公正 (distributive justice)

---

<sup>8</sup> James, S. and Alley, C. (2009), *supra* note 7, at 30.

<sup>9</sup> OECD (2010) “*Understanding and influencing taxpayers’ compliance behaviour*”, Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise Compliance Subgroup, at 10.

<sup>10</sup> *Id.*, at 13.

<sup>11</sup> Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995) “Social justice and social movements”, *UC Berkeley Working Paper Series*, 61, pp. 1-86.

12、手続的公正（procedural justice）<sup>13</sup>及び応報的公正（retributive justice）<sup>14</sup>に分類し、これらの公正概念が、市民の行動傾向にどう影響するかを論じている。彼らは、分配的公正の概念が古くから認識されているのに対し、手続的公正性と応報的公正の概念は比較的新しいことを指摘するが、このように 20 世紀後半に発展した公正概念の最も重要な知見は、ある事象に対する人々の満足度や行動傾向に影響を与えるのは、客観的な結果だけでなく、主観的な知覚に基づく公正の認識であるという点であると述べる。

分配的公正は、主に他者との比較における給付や負担の配分結果についての公平性に基づく個人の満足感を焦点に、最も早く発展した公正概念であり、Merton and Rossi<sup>15</sup>の相対的剥奪（relative deprivation）理論や、Adams<sup>16</sup>のエクイティ理論（equity theory）に代表される。

相対的剥奪理論は、人は自己の置かれた状況を客観的に、また絶対的性質により評価するのでなく、周囲の人々との比較において主観的かつ相対的に評価するものであるという原則を表す論理である。この論理は、人は客観的には優位な立場にありながら不満を持ち、逆に客観的には劣悪な環境にありながら幸福を感じることもあるという現象が、周囲との相対的比較の結果生じるものであることを解き明かした点で有益とされる<sup>17</sup>。

エクイティ理論は、個人の組織への貢献と組織からの給付のバランスを他人と比較した場合の公平性の観念から発展したものである。これによれば、主に職場の環境において、人は他人と自己の組織への貢献度と報酬等の受給との衡平を問題とし、他人の貢献度に占める受給の割合が自己のそれより高い場合（又は低い場合）、分配の不公正を認識し、その差を収束させるための行動を取り得るという思考である<sup>18</sup>。

---

<sup>12</sup> Tyler and Smith は、分配的公正は労働者間の給与の公平性の概念、すなわち、労働者たちが会社への貢献度合いに比例した給与を受けていると感じるか、実績に応じた昇進をしていると感じるかという事項においてしばしば論じられるが、実際にはその分配の手続に対する公正さや丁寧さの度合いといった手続的概念に左右される部分があると述べる（at 10）。

<sup>13</sup> 手続的公正は分配的公正から独立した概念として、どのような手続によりその分配結果が得られたかを扱う分野であり、手続的公正に対する評価が高ければ、その手続により得られた分配結果はより受け入れられやすくなるという思考を前提とすると述べる（*Id.*, at 11）。

<sup>14</sup> 応報的公正は社会規範に背いた者に対する報復の公正をみるが、その価値観は、人々は社会規範が侵害されたとき、その損害を回復し公平な状態に戻すことだけでなく、その侵害をした者に対しその損害を超える処罰をすることが必要という社会的観念に由来するものという（*Id.*, at 13）。

<sup>15</sup> Merton, R. K. and Rossi, A. S. (1957) “Contributions to the theory of reference group behavior”, *Social theory and social structure*, New York: The Free Press, pp.225-280.

<sup>16</sup> Adams, J. S. (1965) “Inequity in social exchange”, *Advances in experimental social psychology*, 2, pp. 267-299.

<sup>17</sup> Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988) “*The social psychology of procedural justice*”, Plenum Press, at 12.

<sup>18</sup> Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 9.

分配的公正が当事者の満足度や行動態様に大きな影響を与えることは、1970年代までに既に多くの研究で明らかにされており、公正心理学の中核的な分野となっていたが、こうした分配的公正研究は、公正判断は当事者の主観的な認識によりなされるという前提の形成に寄与したといわれる<sup>19</sup>。ただ、こうした概念は、あくまで他との比較における相対的な分配結果が当事者の心理と行動に与える影響を扱うものであった。

しかし、1980年代となると、分配的公正から区別された分野としての手続的公正の概念が台頭し、これもまた公正心理学上の重要な研究対象とされるようになった。Tyler and Smith も、分配的公正の観念は、実際にはその分配の手続に対する公正さや丁寧さの度合いといった手続的概念に左右される部分が大きいと述べ、手続的公正の重要性を示唆している。手続的公正は、どのような手続によりその分配結果が得られたかを扱う分野であり、手続的公正に対する評価が高ければ、その手続により得られた分配結果はより受け入れられやすくなるという思考を基礎とする<sup>20</sup>。

手続的公正が当事者の心理に与える影響についての初期の研究書としては、Thibaut and Walker<sup>21</sup>がある。この書においては、特に仲裁や裁判といった紛争解決の場面において採用され得る 2 種類の手続として、当事者主義 (adversary procedure)<sup>22</sup> と糾問主義 (inquisitorial procedure)<sup>23</sup> を比較し、結果に対する当事者の主観的満足度の観点から当事者主義の手続的優位を認めた<sup>24</sup>。この書の重要な知見は、当事者は権威者の判断結果、つまり紛争の勝敗のみに関心があるのではなく、勝敗のいかんを問わず、手続的要素によってその結果への満足度や公正知覚を左右する傾向があることを発見したことであろう。彼らの研究以来、手続的公正は社会心理学上の公正研究の一分野として発展を遂げたといわれる<sup>25</sup>。

その後、Lind and Tyler は、Thibaut and Walker の手続的公正は「利己心モデル (Self-interest model)」に基づいており、争訟に用いられる手続が、自己に有利な結果が得られやすい手続であると感じるか否かによって手続の公正を判断するものであると述べ、分配結

---

<sup>19</sup> Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 12.

<sup>20</sup> Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 10.

<sup>21</sup> Thibaut, J. and Walker, L. (1975) “*Procedural justice: Psychological analysis*”, Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.

<sup>22</sup> 当事者主義とは刑事裁判において検察と被告人弁護士によって証拠収集や証人尋問が行われ、当事者双方が自分に有利な弁論を行う機会が保証されており、当事者コントロールが強い仕組み。

<sup>23</sup> 糾問主義とは証拠集めと証人尋問が、いずれも当事者でなく裁判所及び裁判官に委ねられ、裁判官のコントロールが強い仕組み。

<sup>24</sup> Thibaut, J. and Walker, L. (1975), *supra* note 21, at 118.

<sup>25</sup> Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 5.

果を重視する分配的公正の影響を受けすぎていると考えた。そして手続的公正においては、結果を得るための道具として手続をみる利己心モデルよりも、個人が集団の成員として尊重されているか否かにより公正を判断する「集団価値モデル (Group value model)」に優位性があると主張した<sup>26</sup>。すなわち、集団内の権威者と成員との関係性の観点から、権威者が成員をどのように扱うかによって、権威者に対する成員の態度は大きく左右されるのであり、権威者から発言権を認められ、敬意をもって扱われその立場を尊重される場合、成員は忠誠心を高め権威者の判断を受け入れる傾向を示すという思考である。

Tyler はその後も手続的公正の研究を続け、人々が社会の規則に従うか否かを判断するにあたり、規制者に正当性 (legitimacy) があるか否かという要素が最も重要であると説いた。彼はその正当性の判断基準として、改めて経済的思考に基づく道具観念 (resource-based instrumental model) と、自意識に基づく関係性観念 (identification-based relational model) の2つのモデルを対比した<sup>27</sup>。道具観念は利己的思考と交換価値概念から導かれるもので、規制者の正当性を、自己にとっての経済的利得の道具たりえるかどうかで判断するものである。これに対し、関係性観念は、規制者の自己に対する接触態様を問題とし、自己が規制者によってグループの一員として尊重されていると感じる場合に、規制者の正当性を認め、自主的な規則順守行動をとるという思考である。

Tyler は実証的回帰分析の結果から、自身に有利な結果であることを重視する道具観念にも一定の効果を認めつつ、手続的公正を通じて規制者の正当性を認める最大の要素は、やはり関係性観念に基づくモデルであると結論付けた<sup>28</sup>。つまり、手続的公正のより重要な知見として、規制者の丁寧で敬意をもった扱いが規制者の正当性を高める要素であり、被規制者はそうした扱いを受けることにより、規制者の説明と説得に応じる傾向を示すと説く。

そして Tyler は、被規制者が規制者に正当性を感じる時、コンプライアンスの特典や違反に対する制裁が存在しない環境においても、被規制者はルールに従う傾向を示すとした。すなわち、行政機関が公正性 (fairness) の実現に向けて取組む姿勢を示し、被規制者に対して丁寧で敬意ある接触をすることは、行政機関の正当性の向上を通じて被規制者を自発的コンプライアンスに導くという。そのうえで、このような姿勢を採ることは、被規制者からみた正当性を増すことができる意味において、行政機関側にとって大きな利益をも

---

<sup>26</sup> *Id.*, at 238.

<sup>27</sup> Tyler, T. R. (1997), "Psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities", *Personality and Social Psychology Review*, 1(4), at 324.

<sup>28</sup> *Id.*, at 335.

たらずと結論づけた<sup>29</sup>。

このような議論の流れは、自発的コンプライアンスを引き出すための主要因を、抑止力でなく、手続的公正に求めるという価値観に結びつく整理することができる。その要点は、手続的公正は、行政機関に対する正当性の認識を形成する効果をもたらすとされることである。すなわち、被規制者が行政機関の正当性を評価するにあたり、最大の要素が手続的公正、つまり、行政機関が被規制者を公正に扱おうとしているか否かについての認識ということになる<sup>30</sup>。

では、分配的公正と手続的公正はどのような関係に立つのであろうか。分配的公正が当事者の満足度に大きく影響することは多くの研究により明らかになっている。しかし、Lind and Tyler は、裁判を経験した当事者が裁判所に対する姿勢を形成するうえで、手続的公正は分配的公正より重要であると述べている。そして、裁判において悪い結果を受け取った場合に手続的公正が果たす役割がより大きく、手続的公正は分配結果に対する不満を和らげる効果（*cushion of support*）を有すると説いている<sup>31</sup>。すなわち、手続的公正は、分配的公正がもたらした配分結果の妥当性への認識を補強し、又は不当性の認識を緩和し、正当化する力をもつという示唆である。

一方、応報的公正は社会規範に背いた者に対する報復について、違反の程度及び経緯と処罰との関係性や、将来の違反行為の防止という観点から、どのように対処すべきかを扱う概念である。応報的公正は社会規範に背いた者に対する報復の公正をみるが、その価値観は、人々は社会規範が侵害されたとき、その損害を回復し公平な状態に戻すことだけでなく、その侵害をした者に対しその損害回復とは別に処罰を加えることが必要という社会的観念に由来するものという<sup>32</sup>。すなわち、社会心理学上の応報的公正は、規則違反に対する制裁レベルの適否について、主として違反者本人の主観を問うものというより、違反者以外の構成員（被害者及び他の構成員全体）が、その違反者に対する制裁の当否を公正と認識するか否かを問題にするものと考え得る。

ただ、いずれにせよ、社会全体の規範を維持するため、規則違反者がその違反の程度に比例的な制裁を受けるか否かが特に重要な要素となる<sup>33</sup>。この点について、社会心理学上、

---

<sup>29</sup> *Id.*, at 336.

<sup>30</sup> Tyler, T. R. and Lind, E. A. (1992) "A relational model of authority in groups", *Advances in Experimental Social Psychology*, 25, at 133. Murphy, K. (2004a), "Procedural justice and tax compliance", *Australian Journal of Social Issues*38(3), at 172.

<sup>31</sup> Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 64.

<sup>32</sup> Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 13.

<sup>33</sup> Hermann, D. H. J. (2017) "Restorative justice and retributive justice: An opportunity for

仮に違反行為が故意によるものであれば厳しい制裁を加えるべきことは当然と解されるが、故意でない違反行為については、違反者とその違反による侵害を予見できる状況であったかどうか重要であるとされる<sup>34</sup>。すなわち、違反者にとってその侵害を合理的に予見することが可能であったか否かによって、その違反行為に対して社会が求める制裁のレベルは変化するのであり、予見可能であった侵害に対してはより厳しい制裁が必要であるということになる。

応報的公正は当事者の心理に単独で作用するのではなく、ここでもまた手続的公正の補完を受けることになる。つまり、違反行為に対する制裁の内容を決定するにあたり、どのような手続が取られるか、またその手続は合理的な結果を導くための機能を備えているか否かが重要であるからだ<sup>35</sup>。そして、常に公正な手続により違反者への制裁が課せられることが保証される社会環境のもとでは、構成員はその権利が保護されていることを知覚することとなる。

以上、社会心理学上の公正観念を概観してきた。人々の主観的充足を支配する要素としての分配的公正は、その重要性が最も古くから認識されていたのであるが、遅れて発展した手続的公正の研究は、分配的公正に肩を並べ、あるいはそれを超えるほど重視されるようになったといえるであろう。特に、集団価値モデルに基づく手続的公正は独立して構成員の自発的コンプライアンスに作用し得るが、もう一つの重要な知見は、分配的公正と応報的公正の両方が手続的公正の影響を受けるという関係性が見出されたことにあると考える。そのことを踏まえると、税務の分野においても、手続的公正を中核に位置付けた研究を深めることは極めて重要であるとの認識に至る。

### 3 税務行政における公正

#### (1) 経済的抑止モデルの後退

税務に関するコンプライアンスを実現するための手段として、1980年代まで主要な地位

---

cooperation or an occasion for conflict in the search for justice”, *Seattle Journal for Social Justice*, 16(1), at 88.

<sup>34</sup> Darley, J. M. and Pittman, T. S. (2003) “The psychology of compensatory and retributive justice”, *Personality and Social Psychology Review*, 7(4), at 326.

<sup>35</sup> Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 42.

を占めていたのは、Allingham and Sandmo<sup>36</sup>に代表される調査と罰則の強化による抑止モデルであった<sup>37</sup>。これは期待効用モデルを用いて納税者の脱税行為の決断分岐点を検討したものであり、納税者が脱税を選択するか否かは、脱税による利益と、それが発覚した場合の制裁による損失との比較により決せられるとする。すなわち、合理的な納税者は、脱税により獲得する税負担の減少額が、脱税が発見される確率に基づいて計算した本税の追徴額と制裁金の和よりも大きい場合に、脱税することを選択すると考えるモデルである。この仮説に従うならば、納税者の脱税行為は、制裁金の率と、脱税発覚の確率を上昇させることによってのみ抑制することができることになる。

このような論理は、「経済的抑止モデル (economic deterrence model)」と呼ばれており、納税者の法令順守を、脱税による利益とその発覚による損失との比較、つまりコスト・ベネフィットを基礎として説明するものである<sup>38</sup>。Allingham and Sandmo 以来、この経済的抑止モデルは学术界でも支配的となり、その思考を基本として多くの研究者により改善が加えられた<sup>39</sup>。

Gordon<sup>40</sup>は経済的抑止モデルでは説明しきれない納税者の行動原因（納税者が脱税を思い止まる原因）として、Allingham and Sandmo のモデルに、精神的コストと社会的評判といった非金銭的な要素を加えて検討した。その点で Gordon の研究成果は純粋な経済的抑止モデルと異なるが、これもやはり、精神的要素を脱税のコストと考える意味において、コスト・ベネフィット比較に前提を置いているといえるであろう。

しかし、主として 1990 年代に入ると、こうした議論の潮流に変化が表れてきた。その理由は、納税者が脱税志向に支配されていることを前提とした経済的抑止モデルでは、実際に多くの国で見られる納税者のコンプライアンス水準を説明できないからであった。すなわち、納税者の行動が純粋な経済的抑止モデルに基づくのであれば、税務調査率の低さ、つまり脱税が発覚して追徴と制裁を受ける可能性が低い現状を考えると、ほとんどの納税者が意図的な過少申告を行うと予測されるが、多くの先進国において、コンプライアンスの水準は経済的抑止モデルで予測されるものよりとても高いのである<sup>41</sup>。

---

<sup>36</sup> Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972) "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, 1, pp. 323-338.

<sup>37</sup> Kirchler, E. (2007) *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge University Press, at 1.

<sup>38</sup> Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015) "Motivating compliance behavior among offenders: Procedural justice or deterrence?", *Criminal Justice and Behavior*, 43(1), at 3.

<sup>39</sup> James, S. and Alley, C. (2009), *supra* note 7, at 34.

<sup>40</sup> Gordon, J. P. F. (1989) "Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion", *European Economic Review*, 33, pp. 797-805.

<sup>41</sup> Alm, J., Sanchez, I. and De Juan, A. (1994) "Economic and noneconomic factors in tax compliance,

そこで、議論は Allingham and Sandmo 等の経済的抑止モデルでは説明できないコンプライアンスの要因を探る方向に発展した。Erard and Feinstein<sup>42</sup>は、経済的抑止モデルの欠点として、一般的な納税者が金銭的損得により脱税判断をすることを前提に構築されており、納税者に元来備わる正直な性質を考慮に入れていないことを指摘した。そして、常にある程度の割合で存在する誠実な納税者がもたらす効果を考慮したモデルへの改変を試みた。そのうえで、納税者が誠実な行動に向かうための諸要素として、税制の公平性、政府から受ける利益、及び税務当局の敬意をもった納税者への対応等をあげ、これらが実現されているとの認識が高まれば、納税者の誠実さを促進できると示唆した。

また、Smith and Stalans<sup>43</sup>は、コンプライアンスを高める方策として、経済的抑止モデルだけでなく、納税者に対する積極的インセンティブの必要性を説き、その二要素の最適なバランスを見つけることが重要と論じた。そのうえで、積極的インセンティブのカテゴリーとして、適正申告や法令順守行為に対して報奨金を支給するなどの物質的インセンティブと、丁寧な態度での接触や支援的姿勢などの間接的インセンティブの区別を示した。このうち物質的インセンティブは、経済的抑止モデルの見地からは有効であるといえるが、その効果は短期的でありそのインセンティブの廃止とともに消滅する傾向にあるとした。これに対し、間接的インセンティブは、長期的に納税者の順法的行動を促進する効果をもつと結論付けた。

Alm ら<sup>44</sup>は、スペインとアメリカでの大学生を対象にした実証実験を行い、いずれも調査と罰則の強化によりコンプライアンスが上昇することを確認したが、両国での結果について無視できない大きな差異を認めた。すなわち、調査を受ける確率が低い環境においては、アメリカの被験者のコンプライアンス水準が高く、スペインではより多くの被験者が脱税を選択したが、調査確率を引き上げるにつれて、スペインの被験者のコンプライアンスが上昇し、両国の差異が小さくなるという結果を得た。Alm らは、この差異の要因を両国における社会規範や納税倫理のレベルの違いに求めた。つまり、両国での結果の違いは、国民性の比較において、アメリカの社会規範や納税倫理レベルが高いことにより生じたと考えた

---

*Kyklos*, 48(1), at 6. Frey, B. S. and Feld, L. P. (2002) "Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis", *CESifo Working Paper* 760, at 3. Torgler, B., Schaffner, M. and Macintyre, A. (2007) "Tax compliance, tax morale and governance quality", *CREMA Working Paper*, 2007-17, at 3.

<sup>42</sup> Erard, B and Feinstein, J. S. (1994) "Honesty and evasion in the tax compliance game", *RAND Journal of Economics*, 25(1), pp. 1-19.

<sup>43</sup> Smith, K. W. and Stalans, L. J. (1991) "Encouraging tax compliance with positive incentives: A conceptual framework and research directions", *Low & Policy*, 13(1), pp. 35-53.

<sup>44</sup> Alm, J., Sanchez, I. and De Juan, A (1994), *supra* note 41.

のである。そこから導かれる結論として、調査と制裁による経済的抑止モデルを用いたコンプライアンス対策は、初頭施策としては合理的だとしても、社会規範や納税倫理が成熟した国においては、経済的抑止モデルだけではコンプライアンスの向上を期待できず、法令順守行動に対する報償、税収の使途の適正化といった納税倫理をさらに高める施策を加えていく必要があるとした。

調査と制裁の強化がコンプライアンスにもたらす影響について、Blumenthalら<sup>45</sup>も抑止力による一般的な効果を認めるが、アメリカにおける調査研究において、申告書に対する実査を強化する旨の通知を納税者が受けた場合、特に高額所得者については期待とは反対に、その後の申告額が減少することを発見し、高額所得者に対する経済的抑止モデルの効果に疑問を呈した。また、Williams<sup>46</sup>は、オーストラリアにおける申告書不提出の場合の告発や罰金の適用実績と、その後数年における当事者の申告書提出状況を追跡した結果として、特に厳しい告発や高額な罰金の効果は、期待されるほど長期的ではなく、短期に留まることを示した。これらも、制裁を強めれば強めるほどコンプライアンスは向上するという経済的抑止モデルの仮説を否定する結果であるといえる。

Andreoniら<sup>47</sup>も、実際の納税者のコンプライアンス水準は、従来の経済的抑止モデルにより推定されるレベルよりもはるかに高いことを指摘し、その背景にあるものとして、税を免れようとすることに対する罪悪感、羞恥心、納税倫理感といった心理的要素に加え、税制そのもの又はその執行に関する公正性の観念、さらには政府による税収の使途の適正性の観念などの存在を説き、それら分野の研究発展の必要性を述べている。

## (2) 税制と税務行政の公正

このように、経済的抑止モデルの効力には多くの疑問が呈されるようになり、多くの納税者（被規制者）が金銭的な損得だけにより行動するわけではないことが指摘されるようになった。そこで、当該抑止モデルのみでは説明できない納税者のコンプライアンス行動の要因について、社会心理学等の見地から様々な検討がなされるようになった。

---

<sup>45</sup> Blumenthal, M., Christian, C. and Slemrod, J. (1998) "The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota", *NBER Working Paper Series*, 6575, pp. 1-42.

<sup>46</sup> Williams, R. (2001) "Prosecuting non-lodgers: To persuade or punish?", *Center for Tax System Integrity*, Working Paper 12, pp. 1-30.

<sup>47</sup> Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998) "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, 36(2), pp. 818-860.

税務における分配的公正は、社会心理学上の分配的公正概念を応用するとすれば、同程度の所得水準にある納税者グループの税負担の公平性や、政府から受ける利益と納税との交換価値の適正さが焦点となる<sup>48</sup>。分配的公正に関しては、こうした水平的公平<sup>49</sup>や交換価値概念<sup>50</sup>に加え、垂直的公平<sup>51</sup>の見地からも多くの研究があり、それらの要素について納税者が知覚する公正とコンプライアンスには相関関係があることがある程度解明されている<sup>52</sup>。しかし、納税者が分配的公正について明確な判断をするためには、税制についてある程度の見識をもっていることが前提となるであろう。この点について、税制というものは一般の納税者にとってあまりにも複雑・難解であり、自己の税負担額を分配的公正の見地からの確に判断することは困難な場合が多いと考えられる<sup>53</sup>。

また、エクイティ理論をもとに納税者の分配的公正への認識を問うことも可能かもしれないが、税はもともと反対給付との因果関係なく国庫に納めるべきものであり、税の納付そのものと政府からの反対給付に直接の対応関係がないため<sup>54</sup>、交換価値の概念に基づくエクイティ理論は税務の分野においては妥当しにくいといえることができる。このようにみると、税務の分野においては納税者の主観的公正知覚に直接作用する要素としては、特に発展成熟した複雑な税制をもつ先進諸国においては、社会心理学上の分配的公正の重要度は幾分小さくなると考えることができるであろう。

さらに、税法学における分配的公正は、主に租税実体法による税負担の配分結果の公平性により判断されるものであるため、基本的には税務当局と納税者との関係性に左右されるものではない。一方、手続的公正は税務当局の納税者に対する接触態様を問題とし、応報的公正は行政制裁については、税務当局の初期決定により納税者に賦課される制裁のあり

---

<sup>48</sup> Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 75.

<sup>49</sup> ここでの水平的公平とは、同様の所得水準にある納税者間の税負担の公平性の概念であり、納税者は同水準の所得がある他の者に比して自己の税負担が不当に重いと感ずる場合、税負担を回避しようとする傾向があるとされる (Dean, P., Keenan T. and Kenney, F. (1980) "Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study", *British Tax Review*, 25(1), pp.28-44. Spicer, M. W. and Becker, L. A. (1980) "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33(2), pp.171-175.)。

<sup>50</sup> 交換価値概念は、社会心理学上のエクイティ理論に近い思考であり、納税者のコンプライアンスは自己の税負担と政府から受ける利益の衡平概念に左右されるとする (Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D. (1992) "Why do people pay taxes?", *Journal of Public Economics*, 48, pp.21-38.)。

<sup>51</sup> 垂直的公平は異なる所得水準にある納税者間の税負担の公平を扱う概念であり、納税者は一般的に、特に高額所得者がその担税力に応じた税負担を免れていると感ずる場合、コンプライアンス意識を低下させるという議論がある (Rawlings, G. (2004) "Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, group and globalization", *Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Working paper 52*, pp.1-36.)。

<sup>52</sup> OECD (2010), *supra* note 9, at 29.

<sup>53</sup> Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 28.

<sup>54</sup> 金子宏『租税法 (第23版)』(弘文堂・2019) 11頁。

方を問題にするため、ともに税務当局と納税者との接触場面に直接関連をもつものである<sup>55</sup>。これらの理由から、本稿では主として手続的公正に、従として応報的公正に着目し、税務行政に関してそれら公正概念の観点から、納税者の自発的コンプライアンスについて講究する。

Wenzel<sup>56</sup>は、納税コンプライアンスとの関係における経済的抑止モデルの思考を批判し、やはり社会心理学の見地から、納税者のコンプライアンス行動の説明を試みた。Wenzelは上述の Tyler and Smith の研究で示された分配的公正、手続的公正、応報的公正という3要素は、税務の分野においても適切に当てはまると考え、特に手続的公正については、それに含まれる4つの重要なファクターとして、当局と納税者の接触の性質、納税者に与えられる主張機会、当局からの情報提供の質、納税者のコンプライアンス費用を列挙している<sup>57</sup>。

Kirchler<sup>58</sup>は、社会心理学的見地からコンプライアンスを左右する要素として、税の知識、信念と価値観、規範意識 (norms)、脱税機会の認識、公正性 (fairness)、順守志向 (motivation to comply) を挙げている<sup>59</sup>。特にその一要素としての公正性は、2000年以後に研究活動の高まりをみており<sup>60</sup>、納税者の規範意識への訴求手段として、手続面と当局の姿勢までを含む公正性の強化の重要性を述べる研究者が多く現れた。こうして税務行政の分野においても重要視されるようになったのが手続的公正の概念であった<sup>61</sup>。

また、Torgler and Schaltegger<sup>62</sup>は、納税者のコンプライアンス行動の基盤となる要素を、特に納税倫理 (tax morale) と表現し、その納税倫理の向上に貢献する事項として、税務当局の納税者の扱いに係る手続的な公正を挙げている。すなわち、税務当局が納税者に対し、顧客サービスの視点から敬意をもって接し、かつ、手続的透明性と説明義務の履行が実現されている環境下では、納税倫理の上昇を見込めるが、当局が納税者の上に立ち権力を背景に支配しようとする場合、逆に納税倫理は阻害され、コンプライアンスは低下すると論じる<sup>63</sup>。一方で、制裁の適用も必要であり、それは正直な納税者が、そうでない者の行動により不利益を被ることを防ぐために行使されるべきと説いている。

<sup>55</sup> OECD (2010), *supra* note 9, at 32.

<sup>56</sup> Wenzel, M. (2003) "Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp. 41-69.

<sup>57</sup> *Id.*, at 54.

<sup>58</sup> Kirchler, E. (2007), *supra* note 37.

<sup>59</sup> *Id.*, at 3.

<sup>60</sup> OECD (2010), *supra* note 9, at 10.

<sup>61</sup> Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015), *supra* note 38, at 4.

<sup>62</sup> Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005) "Tax morale and fiscal policy", *CREMA Working Paper*, 2005-30, pp.1-34.

<sup>63</sup> *Id.*, at 21.

同様に、Kirchlerらは、納税者のコンプライアンス行動の改善に貢献する事項として、他の諸要素を挙げたうえで、当局の支援的姿勢等を協調し、それを最も重要な因子であると説く<sup>64</sup>。それは納税者と当局の間の円滑な信頼関係を築き、もって手続的公正に対する納税者の観念が形成され、引いては納税者の自発的コンプライアンスの実現に貢献するとしている。Kirchlerらはその後の研究においてもこの点を強調し、税務当局の手続の中立性、信頼感、丁寧 (polite) で敬意 (respect) と品格のある (dignified) 接触態度の重要性を述べる<sup>65</sup>。また、Frey and Feld<sup>66</sup>も、税務当局が納税者を敬意をもって扱い、その立場を尊重する姿勢を示せば、納税者の倫理観の向上を期待できるとし、これを通じてコンプライアンスの向上を見込めることを示した。これらの見解は、Tylerらによる社会心理学上の手続的公正研究の結論と軌を同じくするものと考えられる。

Wenzelは、実証研究の結果に基づき、納税者と税務当局が接触する場面において、仮に当局の判断や決定が、納税者の意に反するものであったとしても、納税者がその手続に公正を感じていれば、その判断や決定を受け入れる傾向があるとした<sup>67</sup>。すなわち、納税者は税務当局の手続が公正であると認識すれば、当局に対してより正当性を感じ、その決定の内容が納税者に有利又は不利であるかにかかわらず、当局の決定への合意を示すというものである<sup>68</sup>。このことは、税務の分野においても、分配結果の不满を手続が緩和するという作用が生じ得ることを示し、手続的公正が分配的公正を補完するという社会心理学上の知見と整合的である。

また、Stalans and Lind<sup>69</sup>は、税務分野における手続的公正性に関する研究を行い、納税者が税務調査に際して、調査官から敬意をもった接触、対応を受けた場合は、より当局が手続面において公正であると感じるが、逆に調査官の高圧的態度に接し、又は納税者の見解が無視されるような環境下では、当局が手続的公正を怠っているという認識を強める傾向があることを示した<sup>70</sup>。このような考察も、構成員が集団の一員として尊重されていると知覚するか否かを問題とする社会心理学の集団価値モデルの思考と調和するものと理解できる。

---

<sup>64</sup> Kirchler, E., Niemirowski, A. and Wearing, A. (2006) "Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers", *Journal of Economic Psychology*, 27, at 514.

<sup>65</sup> Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008), *supra* note 2, at 219.

<sup>66</sup> Frey, B. S. and Feld, L. P. (2002), *supra* note 41.

<sup>67</sup> Wenzel, M. (2002) "The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity", *Journal of Applied Psychology*, 87, at 31.

<sup>68</sup> Murphy, K. (2004a), *supra* note 30, at 160.

<sup>69</sup> Stalans, L. and Lind, E. A. (1997) "The meaning of procedural fairness: A comparison of taxpayers' and representatives' views of their tax audits", *Social Justice Research*, 10(3), pp. 311-332.

<sup>70</sup> *Id.*, at 326.

ほかにも、手続的公正と納税者のコンプライアンスの間に正の相関関係を認める研究結果は多数示されている<sup>71</sup>。手続的公正の認識は、納税者の当局への信頼性を高め、その決定や方針をより受け入れやすくするからである<sup>72</sup>。

これに加え、オーストラリアにおいて実際に確認された納税者行動としてMurphy<sup>73</sup>は、いったん納税義務違反を意図した者であっても、調査に際する当局の手続や態度が公正であると感じると、その後においてはより順法的となる傾向がみられたことを報告した。その反面、違反に対して加えられる制裁の程度は、その後の長期的なコンプライアンスの向上とは相関しないとみられることを説明している。

このように、税務の分野においても、手続的公正の重要性に関する研究は今世紀を迎えてから特に隆盛であり、手続的公正を実現することは、かつて支配的であった経済的抑止モデルに代わって、納税コンプライアンスの向上により大きく貢献するものとして認知されてきた。Murphyら<sup>74</sup>は、効果的な税務行政の枠組みとして、税務当局は経済的抑止モデルだけに頼ることなく、手続的公正の実現をとおして、当局の正当性への認識を提供し、納税者の倫理観、規範意識を助長することによるコンプライアンスの向上を図るべきとしている<sup>75</sup>。

一方、応報的公正は、先にみたように規則違反を犯した者に対する処罰がその反則の程度に比して適当か否か、及びその処罰を決定するプロセスが公正か否かを問う概念である<sup>76</sup>。つまり、税務の分野においては、過少申告等に対する制裁の内容が、その過少申告の性質や程度に対して比例的であるかどうか、そしてその制裁の内容を決定する仕組みとプロセスが公正であるかを問題とするものである。

社会心理学における応報的公正は、規則違反に対する制裁が、主にその違反により被害を受けた者又はその他一般からみて公正か否かを問題とするものであった。このことは税務においても、例えば脱税を図った納税者が、適切にそれに見合う制裁を受けているか否か

---

<sup>71</sup> 例えば Verboon, P. and Goslinga, S. (2009) "The role of fairness in tax compliance", *Netherlands Journal of Psychology*, 65, pp. 136-145. Braithwaite, V. (2003) "Perceptions of who's not paying their fair share", *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), pp. 335-362. Murphy, K. (2004c) "The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders", *Law and Human Behavior*, 28(2), pp. 187-209.

<sup>72</sup> Murphy, K. (2004b) "Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Tax Office", *British Tax Review*, 6, pp.603-619. Murphy, K. (2004c), *supra* note 71. Braithwaite, V. (2003), *supra* note 71. Kirchler, E. (2007), *supra* note 37..

<sup>73</sup> Murphy, K. (2005) "Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance", *Journal of Law and Society*, 32(4), pp. 562-589.

<sup>74</sup> Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015), *supra* note 38.

<sup>75</sup> *Id.*, at 5.

<sup>76</sup> Wenzel, M. (2003), *supra*.note 56, at 58.

は、他の正直な納税者にとって重要であり、脱税者が制裁を免れるような状況下では、他の納税者のコンプライアンス意識が低下するという形で論じられる。その一方で、税務の分野では、税務当局により制裁を課された納税者が、その制裁の内容を公正と知覚するか否かという論点についても重要視される傾向がある。すなわち、制裁を受けた納税者がその制裁に正当性を感じるか否かは、その後の納税者のコンプライアンス意識に影響を及ぼすという思考である。

Kirchler は、税法の複雑さに起因する意図しない納税者の誤りに対して制裁を適用することは、応報的公正を失すると説く<sup>77</sup>。また、Wenzel は、特に制裁の対象となる納税者の観点から、この制裁が重すぎると感じる場合や、その決定ルールとプロセスに公正さを認めない場合、当局に対する信頼は損なわれ、納税者の税務当局に対する反発的態度を助長する要因となることを説いている<sup>78</sup>。

Murphy は、オーストラリアにおいて 1990 年代に隆盛となった節税スキームに参加した納税者に対するアンケート調査 (n=2301) を行い、応報的公正に関する知見を得た。この調査研究では、税務当局が節税スキームに参加した納税者を非難し制裁的対応を行ったところ、納税者の反発が広まり税務当局の威嚇に対しても屈しない者が多数であったが、租税回避商品売りつけられた善意の被害者としての納税者の立場を当局が認め、制裁を不適用としたとき、大部分の納税者がスキームによる税務上の利益を放棄することに合意したことがわかった<sup>79</sup>。Murphy はこの現象が生じた理由として、単なる経済的な要因ではなく、多くの納税者が税務当局による制裁の正当性を認めなかったことを挙げる。つまり当局が納税者の善意を認め制裁を取り下げたことにより、納税者側も信頼をもって応えたという見解である<sup>80</sup>。応報的公正の見地からは、自己の責めを認識しない状況下で制裁を加えられる場合、納税者は当局への反発的姿勢を強め、その決定を拒否する態度を示すという実例である。

このように、税務の分野において応報的公正は、被制裁者からみた制裁の正当性と、それが被制裁者のコンプライアンスに及ぼす影響という文脈での議論がみられる。特に、税務当局の裁量が大きく働く税務上の行政制裁の場面においては、納税者側の事情を吟味せず安易に単純な制裁を加えることは、納税者の順法意識を傷付けることにつながる恐れがあ

---

<sup>77</sup> Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008), *supra* note 2. At 220.

<sup>78</sup> Wenzel, M. (2003), *supra* note 56, at 32.

<sup>79</sup> Murphy, K. (2002) “Trust me, I’m the taxman”: The role of trust in nurturing compliance”, *Centre for Tax System Integrity, The Australian National University*, Working paper 43, at 19.

<sup>80</sup> *Id.*, at 20.

るといえる。先にみた経済的抑止モデルについて、その限界や逆効果が指摘された理由の一端も、そのような安易な制裁の適用にあったとも推測される。

#### 4 小括

以上、税務行政における公正と納税者行動の関係について、社会心理学上の公正概念をもとに検討してきた。税務分野における手続的公正と応報的公正は、比較的新しい概念といわれるが、社会心理学において、特に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。

手続的公正の要素のうち、最も重要といえるのは、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。

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て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。

自発的コンプライアンスについて学術界では、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<sup>81</sup>。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が有効であるが、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ナスに働くというものである<sup>82</sup>。

<sup>81</sup> Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 116.

<sup>82</sup> Hofmann, E., Hoelzl, E. and Kirchler, E. (2008) Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate”, *Z Psychol.*

James and Alley 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<sup>83</sup>、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を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<sup>84</sup>。

そこで、次章においてはまず、申告納税制度への移行後において、納税者の自発的コンプライアンスを育成しながら、違反行為を抑制し得る仕組みを構築する目的で行われたオーストラリアの税務行政改革と、同国の税務調査制度及び制裁金制度の検討を通じて、この公正概念との関係についてみていきたい。

---

*Author manuscript*, 216(4), at 1.

<sup>83</sup> James, S. and Alley, C. (2009), *supra* note 7, at 32.

<sup>84</sup> *Id.*, at 28.

### Ⅲ オーストラリアの税務行政改革

#### 1 序論

前章でみたように、納税者のコンプライアンスを実現する手段に関する議論の潮流は、従来の制裁・強制アプローチから、手続的公正や応報的公正を重視した自発的コンプライアンスの助長アプローチに変化してきているといえる。しかしながら、税務当局が納税者に対する協力的姿勢を取り入れ、両者の信頼関係が高まったとしても、それによりすべての納税者のコンプライアンスを確保することができると思えるのは非論理的であろう。なぜなら、その税務当局からの信頼を悪用しようとする納税者が皆無とはいえないからである。税務当局の協力的アプローチを利用して利益を得ようとする納税者が存在する限り、調査と制裁による抑止と公平性の確保手段は放棄できないのであり<sup>85</sup>、それについての異論は少ないであろう。それゆえ、自発的コンプライアンスを高めるうえで政府や税務当局にとって重要となるのは、納税者の行動に応じ、協力・説得的アプローチを基本としつつ、どのような場合にそれを脱して権力・制裁的手段に移行するかという枠組みを構築し、そのルールに従った対応をすることである<sup>86</sup>。

その2つの一見相反するアプローチを、論理的根拠をもって組合せ、1つの枠組み（モデル）として構築し、実際の税務行政に採用した実例として、1990年代においてオーストラリア国税庁（Australian Taxation Office, ATO）が取り入れた行政施策を挙げることができる。この施策の重要な変化は、1997年の納税者憲章の導入と、1998年の税務行政方針の転換（ATOコンプライアンスモデル導入）という形をとって行われた。オーストラリアは、従来の経済的抑止モデルに頼る税務行政からの脱却を果たした最初の国の1つといわれる<sup>87</sup>。以下において、そのオーストラリアにおける税務行政の抜本的改革についてみていくこととする。

#### 2 手続的公正を基にしたパラダイムシフト

---

<sup>85</sup> Murphy, K. (2004a), *supra* note 30, at 188.

<sup>86</sup> Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 179.

<sup>87</sup> Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005), *supra* note 62, at 28. Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007) “Culture change in three taxation administrations: from command-and-control to responsive regulation”, *Law & Policy*, 29(1), at 85.

オーストラリアにおける ATO コンプライアンスモデルという新施策導入の契機として重要といえるのは、1986 年における申告納税制度の導入であった。新たなモデルが検討された経緯として、従来 ATO が採っていた制裁・抑止モデルに対する批判が高まったことがある。オーストラリアでは申告納税制度導入後も 1990 年代に入るまで、ATO の納税者への接触場面においては、従来型の公権力の過剰な行使が目立ち、公務員としての倫理が歪んでいて、それが税務システムの信頼性を損なっているという批判が大きくなった<sup>88</sup>。実際、ATO は長きにわたりいわば納税者を敵視し、厳格な公権力を行使して徴税を果たす方針を採っていた<sup>89</sup>。ATO 職員のなかに、大部分の納税者は不誠実な違反者であるという認識が広まっているという事実が、厳しい調査や制裁の適用の場面において顕在化する状況であった<sup>90</sup>。しかし、経済的抑止モデルの効果に対する疑問が高まる時代の中で、法令違反行為に対処し、又はこれを抑止するうえで、専ら納税者に脅威と制裁を与えるという単純な類型 (one size fits all) による施策は効果的でないという論調が高まったのである<sup>91</sup>。

税務行政の方針転換としてはまず、1997 年における納税者憲章の創設に始まり、その後まもなく ATO コンプライアンスモデル導入に至ることになるが、その新たなコンプライアンスモデルの基礎とされたのが、主に Ayres and J. Braithwaite<sup>92</sup>により提唱された応答的規制 (Responsive regulation) の論理であった<sup>93</sup>。Ayres and J. Braithwaite は、行政機関による規制論理について経済的抑止モデルと社会心理学的アプローチという相反する学説が主張されてきたが、結局のところ、それら学説の発展がもたらした答えは、規制目的の達成のためには、それらいずれか一方のモデルにのみ頼るべきではないという事実であったと述べる<sup>94</sup>。

オーストラリアでは納税者憲章創設の翌年 (1998 年)、国税庁長官の正式な表明と共に新たな税務行政の指針として、ATO コンプライアンスモデル (協力的コンプライアンスモデル) を採用するに至った。この ATO コンプライアンスモデルの基本的な考え方は、大部分の納税者は元来順法的であるため、税務当局から公正に扱われ、支援の姿勢による対応を

---

<sup>88</sup> Job, J. and Honaker, D. (2002) "Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office", *Taxing Democracy*, Ashgate, at 112.

<sup>89</sup> Hobson, K. (2002) "Championing the compliance model: from common sense to common action?", *Taxing Democracy*, Ashgate, at 148.

<sup>90</sup> Whait, R. B. (2014) "Exploring innovations in tax administration: A Foucauldian perspective on the history of the Australian Taxation Office's compliance model", *eJournal of Tax Research*, 12(1), at 138.

<sup>91</sup> Hobson, K. (2002), *supra* note 89, at 113.

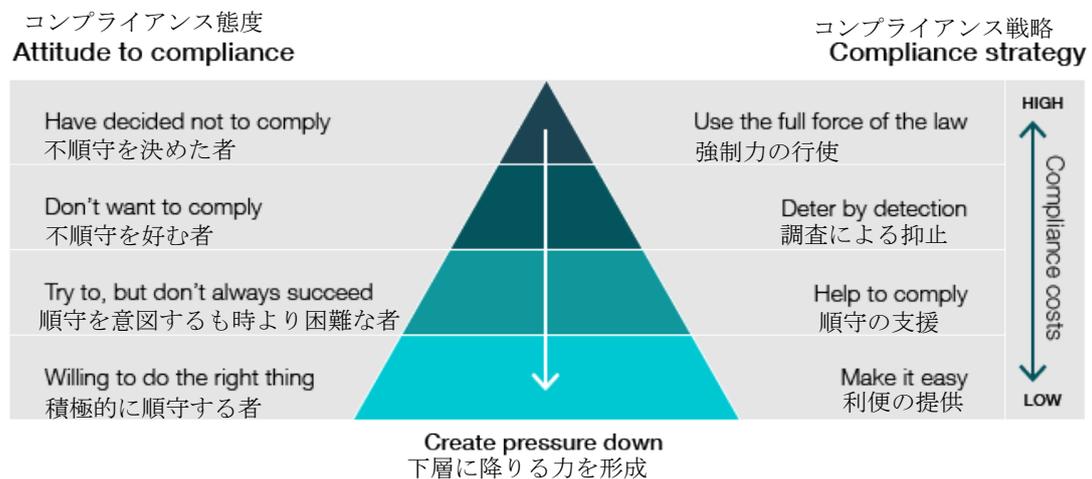
<sup>92</sup> Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992) "*Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*", Oxford University Press.

<sup>93</sup> Braithwaite, V. (2002a) "A new approach to tax compliance", *Taxing Democracy*, Ashgate, at 4.

<sup>94</sup> Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992), *supra* note 92, at 5.

受ける限り、最小限の外部モニタリングのみによって自己規制を維持することができるというものである<sup>95</sup>。しかし当然に、もし納税者の自己規制が不適切であり、かつ説得や協力要請に応じない場合には、段階的に法で認められた公権力の行使へとエスカレートさせていくという仕組みである。ATO コンプライアンスモデルは、法の不順守に対して厳しい制裁を与えればそれで済むという従来の制裁抑止モデルからの超越を求めるものであり、大部分の順法的な納税者に支援を与えつつ、法令違反の背後にある問題、心理や個々の状況を考慮に入れたうえで、そうした違反に向けて効果的に対処するために考案された仕組みである (V. Braithwaite, 2002) (図1)。

図1 ATO compliance model



(ATO ウェブサイトより)

この ATO コンプライアンスモデルは、オーストラリアの税務行政においてキャッシュエコノミーへの対処策を検討するために 1996 年に組成されたキャッシュエコノミー特別委員会 (Cash Economy Task Force) により 1998 年 4 月 3 日付で公表された報告書 “Improving Tax Compliance in the Cash Economy” に基づいて導入された新たな方針である<sup>96</sup>。この報告書は、当時のオーストラリアにおいてキャッシュエコノミーに起因して単年度に失われる税収額は 39 億～151 億オーストラリアドルに上り、これは当時のオーストラリアの GDP の 3.5%～13.4%にも相当するとし、この状況を改善するために必要な税務

<sup>95</sup> Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 113.

<sup>96</sup> Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 2.

行政の改革案の論理的基盤として、応答的規制理論の導入を提案したのである<sup>97</sup>。

報告書は、専ら税務調査による違反の発見と制裁だけに依拠した対策の効果は短期に終わる傾向があり、かつ、当局の事務負担が大きいものであることを指摘し、根本的な方針の転換を求めた。すなわち、硬直的な行政と重すぎる制裁、そして性悪説から脱却することを提案したのである。そして、法令違反を発見したとしても、直ちに機械的な制裁金を賦課するのではなく、納税者の行動に応じて、制裁金を減額又は不適用とすることにより、納税者側からみた公正性を高める方針の必要性を示した<sup>98</sup>。

ATOはこの応答的規制論理に基づくコンプライアンスモデルを税務行政に採用したのであるが、それは納税者の違反行為の背後にある心理と個々の状況を考慮した行政の実行を意味する。これにより、オーストラリアでは、脅威と制裁による対応は後退し、納税者の教育、説得、支援という分野に重点がおかれることとなった。納税者憲章とそれに続くコンプライアンスモデルの導入は、それまでの税務行政の文化を大きく転換するパラダイムシフトであり、高い手続的公正の実現をとおして納税者との信頼関係をつくるため、その目的に向けたATOによる納税者への対応方針を示したものである<sup>99</sup>。この点において、納税者憲章とATOコンプライアンスモデルの導入は、納税者に対する手続的公正を実現させるための施策であったのであり、納税者の自発的コンプライアンスの向上のための重要な一歩であったといい得るのである。そこで、以下においてはオーストラリアの納税者憲章とATOコンプライアンスモデルについてみていくこととしたい。

### 3 納税者憲章の創設

納税者憲章は、直接には税務行政の改善策の検討のため政府の付託を受けた1993年における公会計と監査に関する合同委員会(Joint Committee of Public Accounts and Audit)の答申に基づき、ATOと納税者間の権力の不均衡を是正し、ATOの納税者に対するサービス水準の向上を示すため、1997年において正式に導入された<sup>100</sup>。

<sup>97</sup> Cash Economy Task Force (1998) “Improving tax compliance in the cash economy”, at 14.

<sup>98</sup> *Id.*, at 40.

<sup>99</sup> Standing Committee on Tax and Revenue (2019) “The Taxpayers’ Charter”, at 5. Murphy, K. (2002) “Procedural justice and the Australian Taxation Office: A study of scheme investors”, *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper. 35, at 27.

<sup>100</sup> Inspector General of Taxation (2015) “The protection of taxpayer rights in Australia”, at 34.

Inspector General of Taxation (IGT) は、2003年に設立された税務行政の監査を行うための組織であり、税務の専門家により構成され、税制における手続的公正を高めることをその使命とする。IGTはATOからは独立した組織であり、主務大臣に直接進言する権限をもつ。また、IGTはATOに対する苦情

納税者憲章の発展を主導したのは ATO であるが、一般市民、事業者、税務専門家及び ATO 以外の政府機関との協議に基づいて作成されたものであり、その点において行政と市民が共同して完成させた憲章であるという特徴がある<sup>101</sup>。納税者憲章は、ATO と納税者の間の相互信頼関係を基盤として、税務行政を構築しなおすことを目的としている。すなわち、申告納税制度のもとで、ATO が納税者に胸襟を開き、身近な存在として共に税務行政に取り組むことにより、納税者の自発的コンプライアンスを高める意図が強調されているのである<sup>102</sup>。

オーストラリアの納税者憲章は、それより数年前に制定されていたイギリスの市民憲章をモデルにしていたが、イギリスの市民憲章がトップダウンアプローチで作成されたのに対し、オーストラリアにおいては、広く一般に意見を求め、協議による改善を経て完成されたという経緯がある<sup>103</sup>。

1997 年の納税者憲章には、納税者の 13 の権利と、6 の義務が規定された。そこで示された納税者の権利のうち重要なものとして、公正で敬意をもった納税者への対応、納税者の誠実性の推定、納税者のプライバシーの尊重、ATO の決定内容の納税者への説明、再審査の請求の権利、不平を述べる権利などがある<sup>104</sup>。これらはすべて、手続的公正の実現に直接貢献するものであるが、特に公正性と敬意をもった対応、納税者の誠実性の推定は、ATO コンプライアンスモデルの根幹を成す部分であるため、そのモデルを支える重要な役割を担うと考え得る。

このため、納税者憲章内の 13 の納税者権利を列挙するセクションに続く記述においては、再度「ATO は納税者に礼節、配慮及び敬意をもって対応する」ことが名言され、そのことにより、「納税者が ATO に対して協力と敬意により対応することを期待する」とある<sup>105</sup>。さらに、「ATO は、大部分の人々は、信用を受けて公正に扱われ、必要な支援を受ける

---

を受付ける母体ともなっており、従来 Ombudsman が担っていた業務をも所掌する。

<sup>101</sup> James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005) “The Citizen’s Charter: How such initiatives might be more effective”, *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper 65, at 11.

<sup>102</sup> Australian National Audit Office (2004) “Taxpayers’ Charter”, Audit Report 19, at 13. ATO は IGT のほかにも、この Australian National Audit Office (ANAO) による業務監査及び財務監査、Ombudsman による監督及び政府の House of Representatives Standing Committee on Tax and Revenue からの監督も受けており、これらの活動により納税者憲章に謳われた納税者の権利を守る取組みが備えられている。

<sup>103</sup> James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005), *supra* note 101, at 11.

<sup>104</sup> Inspector General of Taxation (2016) “Review into the Taxpayers’ Charter and Taxpayer Protections”, at 35.

<sup>105</sup> ATO (2018) Taxpayers’ Charter, at 15.

場合、自主的に法律を守ろうとするという信念を有する」旨が表明されている<sup>106</sup>。

また、誠実性の推定についても、「ATO は、別異に捉えるべき根拠がない限り、納税者が提供する情報は完全かつ正確であることを推定する」とし、「ATO は人々が誤りをなし得ることを承知しており、納税者に誤りがあつたとしてもなお、意図的な法令違反又は故意の納税義務の回避を裏付ける根拠がない限り、納税者は誠実な情報提供を試みようとしていたことへの信用を維持する」と明言している<sup>107</sup>。

納税者憲章に規定された納税者の義務としては、誠実であること、記帳と保管の義務、合理的注意を払う義務、期限内申告と納付義務の履行及び ATO 職員への協力が謳われている。なお、納税者憲章は 2003 年、2007 年及び 2010 年に改正されているが、公正性と敬意をもった対応、納税者の誠実性の推定といった原則は変更されていない<sup>108</sup>。

この納税者憲章は、まさに ATO の納税者への「関わり方」を規定したものであり、その翌年の ATO コンプライアンスモデルの導入と深く関連しており、その導入の土台を築くことに貢献したといえるであろう。そして、ATO コンプライアンスモデルは、納税者憲章の中心を貫く思想の実現を図るものであった<sup>109</sup>。

#### 4 ATO コンプライアンスモデル

##### (1) 論理的根拠

ATO コンプライアンスモデルの論理的根拠となったのは、先述のとおり、Ayres and J. Braithwaite による応答的規制 (Responsive regulation) 理論であった。Ayres and J. Braithwaite は、行政機関による規制論理について、それまで対立していた経済的抑止モデルと社会心理学的アプローチのいずれか一方に頼るのでなく、その 2 つを組み合わせモデルの有効性を提唱した。

応答的規制理論の基本的な考え方は、大部分の被規制者は元来順法的なものであり、規制者が性悪説に基づく経済的抑止モデルのみに依拠する場合、本来善良である被規制者まで悪者のように扱うことにより、そうした被規制者の尊厳を傷付け、順法心理を散逸させてし

---

<sup>106</sup> *Id.*, at 21.

<sup>107</sup> *Id.*, at 22

<sup>108</sup> Inspector General of Taxation (2016), *supra* note 104, at 17.

<sup>109</sup> Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 5.

まうというものである<sup>110</sup>。また、制裁的姿勢を前提とする規制方策は、被規制者の反発を招き、ループホールを利用して「法の精神（趣旨）」に背く行動を助長すると説かれる<sup>111</sup>。それを避けるためには、協調・説得アプローチを採ることが必要であるが、そうであるからといって、制裁アプローチを捨て去ることもできない。その理由として、被規制者の中には常に規制者の協調的姿勢を利用して利益を得ようとする悪意ある者が存在するからであるとする。結果として、効果的な規制手段は、経済的抑止モデルと協調説得モデルの相乗的システムを確立することであるとされる<sup>112</sup>。

そこで、経済的抑止モデルの欠点を踏まえ、手続的公正を向上させるため提唱された手段が、まず初期の対応としては被規制者を善意の者と仮定し、協調・説得を試すことにより、それが効果を発揮するかどうかを確かめることである。仮にその手段が効果的であれば、協調と説得のみにより規制目的を果たすことができる。そして協調・説得アプローチが効果を発揮せず、被規制者が当初の規制者の寛容な対応を悪用しようする場合、規制者は徐々に規制の内容を強化し、制裁アプローチに引上げるという「しっぺ返し（tit for tat）」の手法である<sup>113</sup>。

協力が得られない場合に行使できる最大の公権力（＝最終的に行政処分にまで至る権限）を顕示はするが、穏和な協力・説得アプローチを基本とすることで、被規制者の順法意識を助長しながら、法に背く場合に招く重大な帰結をも意識させることができるため、結果的に最大の公権力を使う機会は少なくなる。これを Ayres and J. Braithwaite は「穏和で巨大な銃（benign big gun）」と称している。つまり、規制者が実は巨大な銃をもっていることを被規制者は意識しているため、その銃が強力であればあるほど、協力・説得アプローチに応じる方向へと誘導する力が働くという思考である<sup>114</sup>。

ATO コンプライアンスモデルは、この Ayres and J. Braithwaite による応答的規制理論に基づくものであるが、これと協調する形で具体的な ATO の行動を決定するうえで重視される要素は、納税者の心理的姿勢（motivational posture）との対応関係である。ATO コンプライアンスモデルは、この納税者がもつ心理的姿勢をいくつかの種類に類型化し、これを応答的規制理論と組み合わせ、それぞれの心理的姿勢のカテゴリーに対応する最適な規制方法を適用することにより、自発的コンプライアンスを効果的に引き出そうとする行政手法であ

---

<sup>110</sup> Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992), *supra* note 92, at 25.

<sup>111</sup> *Id.*, at 20.

<sup>112</sup> *Id.*, at 21.

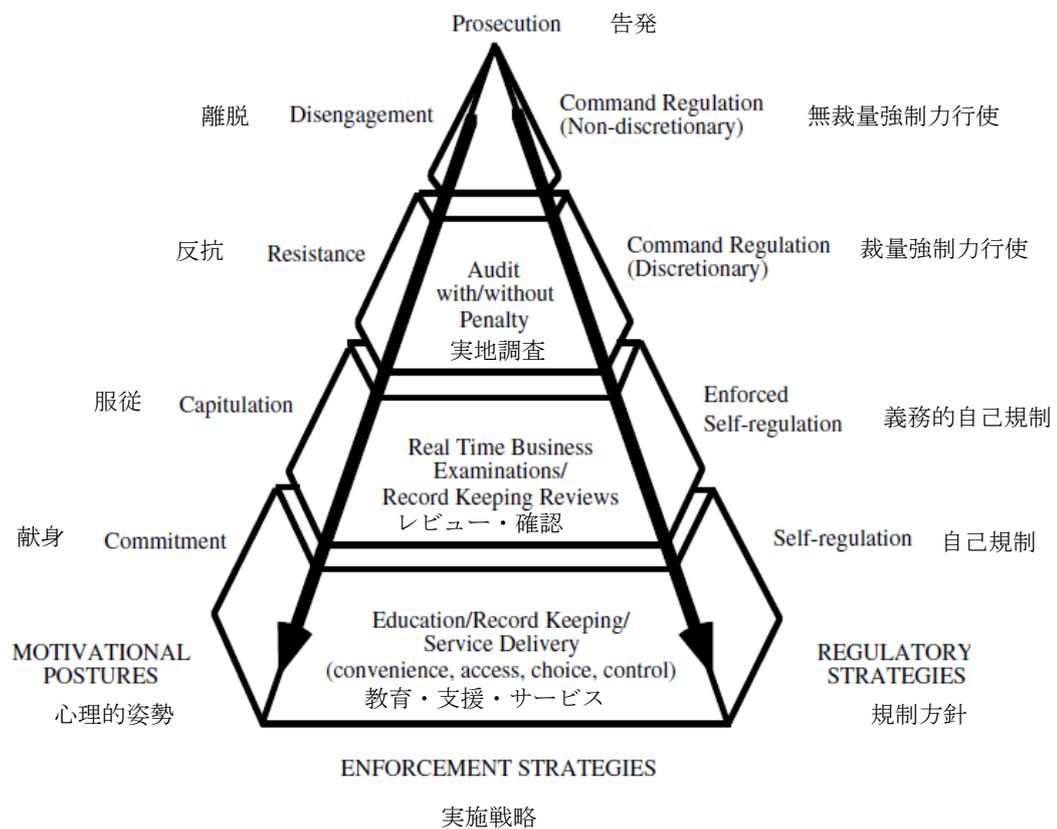
<sup>113</sup> *Id.*, at 26.

<sup>114</sup> *Id.*, at 40.

る<sup>115</sup> (図2)。

ATO コンプライアンスモデルは、その後 2000 年においてキャッシュエコノミーだけでなく大企業や多国籍企業を含む納税者を対象とした ATO の基本方針として全般的に採用されるに至った<sup>116</sup>。

図2 Cash Economy Task Force が立案したコンプライアンスモデル



## (2) 心理的姿勢

<sup>115</sup> Cash Economy Task Force (1998), *supra* note 97, at 22.

<sup>116</sup> Standing Committee on Tax and Revenue (2019), *supra* note 99, at 3.

ATO コンプライアンスモデルのピラミッド（図 2）の左側は、納税者の心理的姿勢（motivational posture）を示している。心理的姿勢とは、被規制者が規制者に対してもつ内的姿勢であり、被規制者が規制者（行政機関）の性質をどう認識するかにより左右されるとされる。心理的姿勢は、被規制者の内心的な姿勢であるが、規制行為に対する被規制者の反応や態度によって推測し得るものである<sup>117</sup>。税務行政において、心理的姿勢とは、税務当局の表象する情報・方針や実際の対応の性質によって形成される納税者個人が税務当局との間にとろうとする社会的距離感（social distance）である<sup>118</sup>。

法的地見地からは、行政機関が行政権限を行使する正当性をもっていることは明らかであるが、それは、被規制者が心理的に行政機関の正当性を認めることまで保証するものではない<sup>119</sup>。行政機関が納税者を丁重に扱い、信頼関係が構築されると、被規制者は協力的な心理的姿勢を強め、距離感を縮める傾向にある。逆に、行政機関が被規制者の立場に配慮せず高圧的対応をとれば、被規制者は反発的姿勢を示し、行政機関との社会的距離感を増す方向に行くこととなる。このことから、税務の分野における心理的姿勢は納税者と税務当局との動的な相互作用によって生じる納税者の潜在的価値観であるといわれる<sup>120</sup>。

心理的姿勢のカテゴリーとして V. Braithwaite が示すのは、Commitment（献身）、Capitulation（服従）、Resistance（反抗）、Disengagement（離脱）、Game playing の 5 つである<sup>121</sup>。Commitment は、納税者が自ら進んで法令順守に務めようとする姿勢であり、Capitulation とは、Commitment ほど積極的ではないが、ATO の正当性を相当程度認識しており、あえて ATO との対立を選ばず、その指示に従うタイプの納税者である。これに対し、Resistance は ATO に従わず対抗しようとする姿勢であり、Disengagement は、まったく ATO からの接触に応えようとしないタイプの納税者をいう。そして Game playing は法の趣旨を尊重することなく、法の不備を巧みに利用して目的を遂げようとする姿勢である<sup>122</sup>。大きく区分するとすれば、Commitment と Capitulation は納税者の順法的ないし協力的姿勢を示し、Resistance と Disengagement は不順守ないし非協力的姿勢を表す。また、Game playing は、モラルを欠くという点において順法的かつ協力的とはいえないが、

<sup>117</sup> Braithwaite, V., Braithwaite, J., Gibson, D. and Makkai, T. (1994) “Regulatory styles, motivational postures and nursing home compliance”, *Law & Policy*, 16(4), at 377.

<sup>118</sup> Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 3.

<sup>119</sup> Braithwaite, V. (2002b) “Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions”, *Taxing Democracy*, Ashgate, at 17.

<sup>120</sup> Taylor, N. (2002) “Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities”, *Taxing Democracy*, Ashgate, at 78.

<sup>121</sup> Braithwaite, V. (2002b), *supra* note 119, at 18.

<sup>122</sup> *Ibid.*

法令違反を意図しない点が特徴的といえるであろう。

心理的姿勢の分布について、2000年における調査研究によれば、オーストラリアにおいては、被験者の約92%がCommitmentに関連する心理的姿勢を保有しており、約73%がCapitulationの性質をもつことがわかった。一方、Disengagementの姿勢を示したのは、全体の7%に過ぎず、Game playingについても13%にとどまった<sup>123</sup>。このことは、ほとんどのオーストラリアの納税者は、ATOの協力的な敬意ある扱いに対して、積極的協力態度を示す可能性が高いことを表すものであり、これは応答的規制理論が前提とする被規制者の性質に沿うものである。当該理論には、これら大部分の順法的思考をもった納税者に違反があった場合において、即座に制裁で応じることにより生まれる反発的な心理的姿勢からは、行政機関が利するところはないという考えが根本にある<sup>124</sup>。

また、同調査研究においては、全体の55%の納税者が、Resistanceの姿勢を有していることがわかっている。つまり、協力的な心理的姿勢は、それを単独で有している納税者は実は少なく、同時に複数の心理的姿勢を有している実態があるということである<sup>125</sup>。

心理的姿勢についての重要な点は、人々の態度や行動は変化するものであり、常に一定ではないということである<sup>126</sup>。よって納税者の税務当局に対する心理的姿勢は、接触する人物の性質や言動によって<sup>127</sup>、また税務当局の正当性に関する認識のレベルによって変化するものであるといわれる<sup>128</sup>。このことは、納税者の態度や姿勢は、税務当局からの接触態度、より大きくはどのように公権力が行使され、当局がそれにより何を達成しようとしていると感じるかにより、変化する幅が非常に広いことを意味する<sup>129</sup>。

### (3) ATOの具体的対応

ATOコンプライアンスモデルは、組織の文化の変更を要求する大規模な改革であったが、実はマニュアル的な行動指針を与えるものでなく、哲学的ないし抽象的な概念である<sup>130</sup>。すなわち、税務調査等の現場における具体的な納税者への対応は、ATOコンプライアンス

---

<sup>123</sup> *Id.*, at 23.

<sup>124</sup> *Id.*, at 35.

<sup>125</sup> *Id.*, at 23.

<sup>126</sup> Taylor, N. (2002), *supra* note 120, at 78.

<sup>127</sup> Murphy, K. (2004b), *supra* note 72, at 607.

<sup>128</sup> Taylor, N. (2002), *supra* note 120, at 88.

<sup>129</sup> Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 95.

<sup>130</sup> Hobson, K. (2002), *supra* note 89, at 133.

モデルの論理を基盤として、個々の職員にその判断が委ねられているとすることができる。

ATO コンプライアンスモデルのピラミッド（図2）の右側は、税務当局が採り得る行動や戦略を示すものであり、Ayres and J. Braithwaite の応答的規制理論に基づく内容である。ピラミッドの最下層は、自己規制を前提とした説得姿勢であり、ここではATOは、納税者との信頼関係を維持しつつ、納税者に教育や情報提供を与える態度を前提とする。これにより、ATOは納税者の信頼を得ることを目指し、それを通じて、納税者に長期的なかつ自発的コンプライアンスの姿勢を根付かせることが意図されている。

ATOの納税者に対する接触態度と方針は、納税者の心理的姿勢とそれにより表面化する納税者の態度により変化することとなる。すなわち、ATOは納税者を正直者と認識し、最初は必ず協力的態度で接し、納税者との信頼関係を維持することによって、Commitmentの心理的姿勢を促進する。このように積極的に自ら納税義務を果たそうとする納税者に対しては、基本的には自己規制に委ねることが適切とされる<sup>131</sup>。しかし、このアプローチに納税者が協力的態度で応えない場合、ATOは徐々に対応をエスカレートさせ、最終的には納税者を告発する権限を維持する。ただし、総合的な戦略としては、協力的、説得的対応から始めることによって、ピラミッドの上方に位置するResistanceやDisengagementの心理的姿勢をもつ納税者を、ピラミッドの下方のCaptureやCommitmentの心理的姿勢へと誘導することを目指すのである<sup>132</sup>。

ATOは、納税者に対する接触の場面においてはまずこうした協力的姿勢で接するのであるが、そこで重要となるのは、もし納税者が協力的姿勢を示さない場合、罰則を含めた公権力の行使をする可能性があることと伝達することである。Ayres and J. Braithwaiteは、このような最悪の場合の結果を被規制者が認識することにより、協力的アプローチの効果は高まり、強力な公権力行使の機会は少なくなる方向に働くとする。

そして、手続的公正と応報的公正の観点から応答的規制理論に基づくATOコンプライアンスモデルの構造をみると、それら公正性とコンプライアンスモデルの観念に協調性を見出すことができる。すなわち、ピラミッドの最下層は、もともとATOに対して協力的姿勢をもつ納税者であるが、コンプライアンスモデルによりATOはこれらの納税者の立場を尊重し、支援的姿勢で臨むことから、ここでは手続的公正が確保されることになる。他方、協力的姿勢を示さない納税者に対しては徐々に制裁を引き上げていくことから、その納税

<sup>131</sup> Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 4.

<sup>132</sup> Cash Economy Task Force (1998), *supra* note 97, at 23.

者の行動（帰責性）に比例的な制裁を適用するという意味で、応報的公正の実現を図ることができる。つまり、ATO コンプライアンスモデルは、大部分の善良な納税者には高水準の手続的公正で臨み、ピラミッドの下層よりも上昇しようとする納税者に対しては「しっぺ返し」に相当する応報的公正を適用するモデルと分析することができる。

## 5 税務行政改革の効果

ATO コンプライアンスモデルへの移行はすなわち、従来の公権力の行使による納税者への支配的・義務的コンプライアンスから、顧客サービス品質の向上による公正手続への変化であった。しかし、元来の役割が規制者として納税義務を履行させることであった税務当局のような組織にとって、顧客サービスを提供する組織へと大転換を遂げることは、非常に困難を伴う課題であった<sup>133</sup>。税務官庁という大きな組織に根付いた文化の改変を拒もうとしたのは、伝統的な官僚的構造と、税務行政という分野の特殊な組織風土であった<sup>134</sup>。ATOのように部門別に階層化された組織においては、このような大転換を円滑に実行するには、すべての部門、すべてのレベルにおいて効果的なリーダーシップと考えの共有が必要であったためである<sup>135</sup>。

ATO コンプライアンスモデルの導入により、税務行政の方針が転換したことはすべての職員の念頭にあったが、それが具体的に何を意味するもので、日々の調査業務等にどのような反映させるべきかという点については、職員によって見解が異なるという問題があった。また、調査と制裁の適用を長年にわたり担当してきた職員にとって、納税者を支援して指導するという能力が欠如しており、混乱につながる面があった<sup>136</sup>。

ATO内では、新たな取組みに参加して間違いを犯すよりも、従来の慣れた方法をそのまま続ける方がやりやすく安全であるという考え方があった<sup>137</sup>。すなわち、職員の中には、長年培ってきた調査に関する能力を発揮する機会を失うことへの恐れや、調査と支援の両方を行うことへの違和感、新たな方法をうまく使用する自信のなさといった恐れが蔓延し、変化を避けようという風潮が見られた<sup>138</sup>。このように、コンプライアンスモデルは、最初

<sup>133</sup> Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 112.

<sup>134</sup> Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 86.

<sup>135</sup> Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 118.

<sup>136</sup> *Id.*, at 119.

<sup>137</sup> Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 93.

<sup>138</sup> Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 120.

から ATO の職員に歓迎されたわけではなく、従来の方法や思考と相いれないコンセプトを導入するに当たり、職員からの反発は多かった。

しかし、ATO は職員研修にコンプライアンスモデルの概念と事例研究を取り入れることにより、徐々にその内容を組織内に浸透させてきた。組織内においては、反発とは逆に、ATO コンプライアンスモデルの採用について、多くの肯定的な見解も見られるようになった。例えば、このモデルは調査と制裁を課す以外の選択肢を ATO 職員に与えるものであり、その正当性を高め、職員を保護してくれるものであるという意見や、このモデルへの移行後、納税者との関係構築が容易になり、税務職員としての職業により遣り甲斐を感じているなどの意見である<sup>139</sup>。また、納税者との関係改善だけでなく、税務職員同士でケーススタディを繰り返し、議論を深めることで、職員の能力向上、職員同士の関係改善が進み、組織文化の向上を感じるなどの意見も多かった<sup>140</sup>。

他にも、納税者対応の現場からは、納税者に対して丁寧で敬意をもった態度を示すことにより、納税者からの反応も丁寧で誠実なものに変わったとの報告や、納税者から受け入れられ、協調することにより、職業上の充実感が大きくなったとの報告があった<sup>141</sup>。また、最初は ATO コンプライアンスモデルに対して懐疑的で反発的意思をもっていた ATO 職員も、実際にこのモデルの思考に基づき行動し、経験をする中で、納税者にもたらす有意義な変化を認識するようになった<sup>142</sup>。これらのことから、ATO コンプライアンスモデルは、一般的には ATO 職員が望んでいた方向に舵を切るものであったといえる<sup>143</sup>。ATO コンプライアンスモデルは、ATO 職員にとって、単なる収税業務の範囲を超越した、あるべき倫理や真理を求める思考を与えるものであったのである<sup>144</sup>。

しかし、ATO コンプライアンスモデルは、抽象的な概念であり、現場の職員の日常業務にどのように取り入れるべきか明確でなく、当初は混乱が生じた。この意味で、ATO コンプライアンスモデルは長い期間をかけて徐々に浸透していく種類の改革であった<sup>145</sup>。ATO コンプライアンスモデルの導入後数年を経て、ATO 職員の態度がより丁寧で支援的なものに変化したことを認識したことにより、ATO に対する納税者の姿勢が変わってきたとされ

---

<sup>139</sup> *Id.*, at 116.

<sup>140</sup> *Ibid.*

<sup>141</sup> Hobson, K. (2002), *supra* note 89, at 140.

<sup>142</sup> *Ibid.*

<sup>143</sup> *Id.*, at 138.

<sup>144</sup> *Id.*, at 147.

<sup>145</sup> Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 120, at 127.

る<sup>146</sup>。

このモデル導入後の税務行政の具体的な実績としては、短期的には特に移転価格の分野における税収の増加が顕著であるとされる。加えて、小規模企業の申告書提出数も2年間で14%増加し、申告所得額は29%も増加している<sup>147</sup>。さらに、長期の申告所得の動きでは、2000年から2018年までの間に、個人の課税所得は2.61倍となり、法人の課税所得も2.39倍となっている。これは同期間のGDPの伸び2.52倍とほぼ同程度の伸びを示している。また、不服審判所への審査請求数は、2000年において1321件であったが、2018年においては826件になっている。申告数と申告所得が大きく増加するなかで、不服審査は減少していることから、ATOと納税者の関係性の変化を推測することができる。

オーストラリアの経験が実証した重要な事実は、組織の文化は必ずしも固定的なものではなく、新たな思考と仕組みを導入することにより、変更可能なものだという点である。この変化を通じて、結果としてオーストラリアでは古来の制裁抑止モデルから脱却し、市民の期待に接近する行政となったことにより、コンプライアンスの向上を実現したと考え得る<sup>148</sup>。

## 6 手続的公正の検討

### (1)手続的公正

以上に述べたように、オーストラリアの税務行政改革は、税務当局と納税者の信頼・協調関係を築き、大きな実績も挙げているようであるが、ここでは、納税者憲章とATOコンプライアンスモデルの導入による効果を、手続的公正の見地から改めて評価を試みたい。

Wenzelの提唱する税務分野における手続的公正の論理では、手続的公正性とは主として税務当局の納税者に対する接触態様により左右されるものとしている<sup>149</sup>。また、V. Braithwaiteが論じた納税者の心理的姿勢も、Torgler and Schalteggerが重視した納税者の納税倫理感にしても、やはり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

---

<sup>146</sup> Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 97.

<sup>147</sup> *Id.*, at 98.

<sup>148</sup> *Id.*, at 97.

<sup>149</sup> Wenzel, M. (2003), *supra* note 56, at 54.

との相関関係を指摘するものであった<sup>150</sup>。すなわち、これら研究者により説明される手続的公正においては、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感じるか否かが最も重要な事項となる。

この点においては、納税者憲章により明言される納税者に対する礼節、敬意といった要素と誠実性の推定原則、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、いずれも納税者への接触場面において、ATOが納税者の立場や権利を尊重することを定めたものである。実際の税務調査等の現場において、こうした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いるため、納税者全体に与える社会心理学上の手続的公正の観念は高まっていると推測できる。

しかし、そのような理解が社会心理学的アプローチから導かれるとしても、法律学の分野における手続的公正としては、行政機関の姿勢にのみ依拠した議論では不十分ではないかという考えに至る。なぜなら、そうした議論は、税務当局が行政機関として用いる手続法規定の内容自体が、適切な構造を伴っているか、そして客観的にみて公正か否かという視点を欠いているからである。

心理学と法学の両方に深く関連する手続的公正について、Lind and Tylerは、心理学上の分配的公正と手続的公正という概念の区分は、法学においては実体法と手続法という区別により論じられるものであり、心理学にとっての手続的公正は、法学においては手続法の働きによって実現が図られることを指摘している<sup>151</sup>。すなわち、税務行政が手続法に準拠して行われることを前提とすると、税法学の分野における手続的公正を論じるうえでは、税務に関する手続法の規定内容自体が納税者の見地から公正であるとみられるか否かにも大きな関心が寄せられるべきということである。

Murphyらもこの点に着目し、法規定そのものに対して納税者が観念する公正性についても、手続的公正の分野において議論されるべきものであると主張した<sup>152</sup>。そして、被規制者が法規定そのものに対して不公正を感じている場合、その者は行政機関との間により大きな社会的距離を取ろうとする傾向があると指摘する。手続的公正は、当局からの丁寧で敬意をもった対応だけで形成されるものではなく、その決定や処分の中立性という要素も

---

<sup>150</sup> Braithwaite, V. (2002b), *supra* note 119, at 35. Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005), *supra* note 62, at 30.

<sup>151</sup> Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 62.

<sup>152</sup> Murphy, K., Tyler, T. R. and Curtis, A. (2009) "Nurturing regulatory compliance: Is procedural justice effective when people question the legitimacy of the law?", *Regulation & Governance*, 3, at 3.

重要である<sup>153</sup>。すなわち、当局の決定や処分が、個人の主観に基づくものでなく、客観的な指針に基づくものであることが必要という思考である。このような中立性を確保するためには、個人や組織の裁量に依拠する部分を極力縮小し、可能な限り明文規定として整備することが必要になるであろう。そして、その規定されたルールが、被規制者からみて妥当であると認識されるものであるべきことは言うまでもない。

そこで、本稿では手続的公正については、被規制者への接触態様により形成される社会心理学上の手続的公正とは別に、手続法により実現される法学上の手続的公正をも重視して議論することとする。

## (2) 法学上の手続的公正の欠如

上記の議論を踏まえて、ここではオーストラリアの納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルについて、法学における手続的公正の見地から検討し、裁判例等も参照してその問題点を示したい。

納税者憲章の内容とその運用体制は、その制定以来、数年おきに ATO からは独立したオーストラリア政府の監査機関のレビューを受けているが、それにより指摘されている事項の中で、重要なものとして法的拘束力の欠如を挙げなければならない。納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルは、ATO 自身が定めたいわば運営指針であり、かつ、納税者に広く公表されたものであるため、実質的には ATO のすべての職員を拘束するものと考えことは可能かもしれない。しかし、両者はあくまでも法定されないいわゆるソフトロー (soft law)<sup>154</sup>である。ATO コンプライアンスモデルは、法規定によるものではなく、機関内部の方針決定によるものであるため、拘束力と統一性に欠けるという問題点が指摘されていた<sup>155</sup>。つまり、仮に ATO がある納税者に対して納税者憲章の理念を無視した対応を行ったとしても<sup>156</sup>、これを司法的に課税取消しないし賠償という形で救済することができないので

---

<sup>153</sup> Murphy, K. (2004a), *supra* note 30, at 159.

<sup>154</sup> 本稿において、「ソフトロー (soft law)」とは法的拘束力はないが、団体や個人が何らかの拘束感をもって従っている社会規範をいい、この対義語としての「ハードロー (hard law)」は法的拘束力のある(法源となる)社会規範をいう。

<sup>155</sup> Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 93.

<sup>156</sup> 実際に税務調査の現場においては、未だ納税者に対する敬意を欠く調査官の態度がみられるとの指摘がある (House of Representatives Standing Committee on Tax and Revenue (2017) “2017 Annual Report of the Australian Taxation Office”).

ある<sup>157</sup>。

実際に、ATO から受けた調査の内容が、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルに規定される納税者の扱いに反したものであったことを主張して、処分取消しを求めた行政不服審判所 (Administrative Appeal Tribunal) の裁決例 (2017 年)<sup>158</sup>がある。この事件で納税者は課税上有利な非営利法人としての認定を維持するために、継続的に内部管理等に関する ATO の助言を受け、これに従う努力をしてきたが、その後 ATO から受けた調査により、非営利法人の認定要件を満たしていないとして遡及して認定を取り消され、特典の喪失による課税処分を受けた。納税者は、その処分は公正かつ道義的に扱われる権利を定める納税者憲章、及び法を順守しようと努力する者には支援を与えるという ATO コンプライアンスモデルの価値観と正反対の行為であると主張して、その取消しを求めて審査請求をした。しかし、審判所は、納税者を公正に扱うという ATO コンプライアンスモデルの文言を尊重する必要性こそ認めたが、結局は ATO コンプライアンスモデルとの関係についての詳細な検討を行うことなく、非営利法人としての要件を満たしていなかったという事実のみに基づき納税者の主張を棄却している。

また、納税者憲章は法規定ではないため、ATO の行為がたとえ納税者憲章が掲げる行動規範から離れたものであったとしても、そもそも納税者憲章は ATO に法的義務を課すものでないため、その行為を理由に納税者が ATO に対して不法行為による損害賠償金を請求することはできないという州最高裁判決 (2001 年)<sup>159</sup>がある。このように、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルは、いずれも法規定ではないため、例えば ATO が納税者憲章やコンプライアンスモデルに示された価値観を逸する手法で調査を行い、その後納税者が課税処分を受けたとしても、その手法が納税者憲章やコンプライアンスモデルに従っていなかったことをもって、課税処分の取消しや損害賠償を得られるわけではないのである。

### (3) 法の支配の欠如

上記の論点と ATO コンプライアンスモデルの構造に関連して、特に大規模法人の問題としての、ATO との解釈や認定の相違により引き起こされる問題点を指摘し得る。税法の

---

<sup>157</sup> Standing Committee on Tax and Revenue (2019), *supra* note 99, at 1.

<sup>158</sup> The Study and Prevention of Psychological Diseases Foundation Incorporated v Commissioner of Taxation [2017] AATA377.

<sup>159</sup> Harris v Deputy Commissioner of Taxation, Supreme Court of New South Wales [2001] 47 ATR 406.

複雑さから生じるグレイ・エリアにおいて、解釈や認定の相違が生じる場合、ATO の解釈による説得に応じる法人は協調関係の維持によりロー・リスク納税者として好意的な対応を受ける可能性が高いが、ATO の説得に応じない法人はハイ・リスク納税者として厳しい調査を受け続けることになると考えられる。このことは、ATO と法人のいずれの見解が裁判上支持されるか不明確である場合においても、ATO の見解に従うか否かにより、法人の順法姿勢が判断されてしまうことから、法規定を超えるコンプライアンスを強要することにつながるという議論がある<sup>160</sup>。

そうすると、ATO にとっての自発的コンプライアンスとは、納税者による ATO の税法解釈や認定の採用ないしそれへの服従という意味になってしまうおそれがある<sup>161</sup>。この点、自発的コンプライアンスとは、あくまでも「法」の順守であり、税務当局の解釈や認定の採用やそれへの服従ではないはずである。その意味において、自発的コンプライアンスとは、納税者が法と事実に照らし、合理的な根拠をもって正しいと判断する解釈や認定を採用し、かつ、その採用した解釈や認定の内容と根拠を申告書等において自発的に開示し説明することであるとする。そうであれば、法学の分野における自発的コンプライアンスの促進とは、「納税者が自らの解釈や認定を進んで開示し、説明する行為を助長するに足る法規定の整備」と捉えることができる。そのためには、法の定めにより、自発的に情報を開示する者の立場を尊重する構造をつくることが必要となり、その構造が法学における手続的公正を高めると考えることができる。すなわち、法による手続的公正の概念には、自発的に情報開示を行う納税者に対する法的優遇措置という要素が含まれるべきということになる。

#### (4) 補論（イギリスの税務調査法規定における手続的公正）

税務分野における上記の法学上の手続的公正に関し、重要な参考例となるのが、イギリスが 20 世紀末期に新たに導入した税務調査制度である。イギリスは 1997 年に申告納税制度を導入すると同時に、大幅な税務調査制度の改革を行っている。この新たな税務調査制度は、大まかにいえば任意の税務調査制度を二段階に区分し、情報開示とともに慎重な納税申告を行った者の権利を法的に保護する仕組みを備える。

<sup>160</sup> Freedman, J. (2012) “Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP11/19, at 29.

<sup>161</sup> Dabner, J. and Burton, M. (2015) “Lessons for tax administrators for the introduction of the OECD’s ‘enhanced relationship’ model: the Australian experience”, *Tax Re-solutions and University of Melbourne*, at 8.

具体的には、一段階目に不応答の場合の罰則がない「照会調査通知書 (enquiry notice)」制度を位置づける。当該制度は納税申告書を提出した納税者にのみ適用され、その申告書に対する調査開始可能期間を申告後 12 か月間と短く設定し、12 か月を経過すれば通常の調査は開始できないことを法定している (1970 年租税管理法 9A 条及び 12ZM 条、1998 年財政法附則 18 条 24) <sup>162</sup>。

そして、二段階目に罰則付きの「情報提供通知書 (information notice)」制度と、「発見査定 (discovery assessment)」制度を用いて、納税申告書を提出していない者や、情報開示が不十分な、又は不注意や故意による過少申告等を是正する権限を税務当局に与える制度を構築している <sup>163</sup>。このような税務調査手続法は、イギリスにおける申告納税制度の導入 (1997 年) を契機に新設されたものであり、法学上の手続的公正の見地から、納税者の自発的な納税申告と積極的情報開示に導くことを意図した制度として重要な参考例といえる。

## 7 小括

本章においては、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きた。

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が導入した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、手続的公正の顕著性を引き上げることで、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、注目に値するものである。実際に、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。

---

<sup>162</sup> 申告後 12 か月を経過した後にも、過少申告等が発覚した場合に課税処分を可能とする発見査定 (discovery assessment) 規定 (1970 年租税管理法 29 条、1998 年財政法附則 18 条 41) があるが、この発見査定の適用要件として、①納税者又はその代理人の故意又は不注意、②納税者の情報開示の不足、のいずれか 1 つ以上の充足を求めることにより、実質的には合理的注意を払い、十分な情報開示を伴って納税申告をした納税者に対する発見査定による課税を制限している。

<sup>163</sup> イギリスの税務調査制度についての詳細は、金山知明「イギリスの申告納税制度導入と税務調査制度の変革—納税者の「申告確定権」尊重の意義と必要性に関する考察—」(日税研究賞入選論文集・2019) を参照されたい。

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。このことから、オーストラリア税務行政において、その施策の大綱としては、社会心理学の見地から法定外のルールを用いて税務当局の姿勢をコントロールする、いわばソフトロー・アプローチによる手続的公正の実現が企図されているといえるであろう。

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られる。

次章においては、上述のようなソフトローの枠組みのもとで実行ないし適用される、オーストラリアの現状における具体的な税務調査手続と過少申告等制裁金規定についてみていくこととする。

## 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

### 1 序論

前章においてはオーストラリア税務行政の抜本的な方針転換により導入されたソフトローとしてのATOコンプライアンスモデルと納税者憲章についてみてきた。これらのフレームワークは法的拘束力をもつわけではなく、ATO自身が定めたいわば組織内部の行動指針である。しかし、それらは納税者に広く公開周知されており、協力的コンプライアンスを基本とした税務行政に取り組むATOの姿勢を顕現するとともに、その職員の行為を統制することで、納税者からみた手続的公正を高めようとするものであった。

ただ、納税者憲章とATOコンプライアンスモデルはいずれも抽象的な行政の運営方針であり、実際に税務調査等の各段階における税務職員の行為を具体的に規定するものではない。現に税務調査等において税務当局との接触を経験する納税者が、どの程度の手続的公正と応報的公正を認識するかは、その直接的な接触の態様や性質により左右されることはいうまでもない。そこでここからは、ATOの抽象的なフレームワークのもとで、実際の税務調査手続は具体的にどのように規定され、実行されるのか、また調査の結果過少申告等（過少申告又は過大還付請求をいう。）が認められた場合の行政制裁金（penalty）はどう規定され、賦課されるのかを確認することにより、法による手続的公正と応報的公正がどの程度実現されているかを考察したい。

### 2 税務調査手続

まず、オーストラリアでの実際の税務調査と手続的公正との関係を検討するため、税務調査の運用ルールについて確かめることとする。なお、ここでいう税務調査には強制調査を含まない。

オーストラリアにおいては、実は税務調査手続についての総括的な法規定は存在せず、ATOコンプライアンスモデル導入後においても、開始手続や終了手続、第三者からの情報収集手続等に関しては法定外で運用されている<sup>164</sup>。すなわち、実地調査（audit）の手順や

<sup>164</sup> 石村耕治「2015年JTIオーストラリア税務実務視察研修報告書」国民税制研究2号（2016）31頁。

それに先立つリスクレビュー (risk review) の実行権限や具体的手続を直接規定する法文は存在しないということである。しかし、ATO の information power (情報提供要求権限) と呼ばれる納税者に対する文書及び情報の提供要求の権限は法定されており、ATO は 1953 年租税行政法 (Taxation Administration Act 1953) 353 条に基づき、納税者その他の者に対して公式に文書や情報の提示を要求することができる。これに従わない場合は 1953 年租税行政法 8C 条により罰則が課せられることもある。では、実際の税務調査はどのように行われるのだろうか。

通常、ATO は納税者に法令違反のリスクを認識した場合、まずはリスクレビュー (risk review) という手続を行い当該納税者の税務リスクを測定し、その後のプロセスとしての実地調査 (audit) に移行するかどうかを判断する<sup>165</sup>。ATO コンプライアンスモデルの導入前においてはこのように調査に先立って行われるレビュー手続はなく、非違の検出と制裁の適用を主眼に置いた調査 (audit) が大勢を占めていた。リスクレビューは同モデルの導入により調査手続の根本的な改革がなされるなかで考案され、開始された手続であり、当初はリアルタイムレビュー (real time review) と呼ばれていた<sup>166</sup>。このリスクレビューは実地調査とは違い、過少申告等の発見と制裁目的でなく、納税者の税務リスクの測定と、将来のコンプライアンス促進に向けた教育的、指導的な役割を帯びるものである<sup>167</sup>。納税者はこのリスクレビューを受けている期間においても自主的に過少申告等の情報開示をすることができる。リスクレビューにおいて ATO は納税者に財務資料や証拠書類等の提示を要請することになる<sup>168</sup>。リスクレビューの結果、重大なリスクが認識された場合には実地調査に移行することになるが、ATO はほとんどの場合、リスクレビューにて問題は解決し、実地調査に移行するケースは少ないとする<sup>169</sup>。

実地調査は、リスクレビューにおいて調査に値する大きなリスクが認識された場合にのみ開始されるため、通常はリスクレビューの後に実行されることになり、リスクレビューに比してより包括的かつ詳細な調査となる<sup>170</sup>。

---

<sup>165</sup> ATO (2021a) “Risk review and audit processes”. <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Tailored-engagement/Tax-assurance/Risk-review-and-audit-processes/> (最終確認日：2021/3/25)。

<sup>166</sup> Shover, N., Job, J. and Carroll, A. (2002) “The ATO Compliance Model in action: A case study of building and construction”. *Taxing Democracy*, Ashgate, at 164. Whait, R. B. (2014), *supra* note 90, at 151.

<sup>167</sup> Shover, N., Job, J. and Carroll, A. (2002), *supra* note 166, at 164.

<sup>168</sup> ATO (2013) “Our approach to information gathering”. at 8.

<sup>169</sup> ATO (2021a), *supra* note 165.

<sup>170</sup> ATO (2013), *supra* note 168, at 8.

リスクレビュー又は実地調査の開始手続としての法規定は存在しないが、ATO は納税者憲章に付属する文書の 1 つである “If you’re subject to review or audit”<sup>171</sup>において、一般的な実地調査中の ATO の行動指針を公表している。そこでは①事前通知に関する伝達事項、②初回面談時の説明事項、③調査中の調査官の行動規則、④調査終了時の文書説明事項などが具体的に示されている。特に③の調査中の行動に関しては、調査プロセスや各段階における状況説明、聴取目的の説明、納税者の意見表明機会の提供、会話録音の許可、見解相違理由の説明など 24 項目にわたる行動指針が示されている。

事前通知に関して、上記①には、書面による事前通知を行う方針のみ示されるが、実際は事前に調査対象となる納税者に電話等で連絡をした後、調査の対象範囲や調査官の氏名等が記載された事前通知書面を送付するようである<sup>172</sup>。また、実地調査は一般的には納税者側の施設において、納税者（又はその代理人）と面談のうえで行われる<sup>173</sup>。

終了手続についても法規定はないが、上記文書の④によれば、ATO は実地調査の終了にあたり、申告書の修正が必要と判断する場合には、納税者に対して ATO の解釈、その決定の理由及び修正案の詳細な説明を加えた後、内部決定から 7 日以内に、それらの内容を記載した終了通知書を送付するとしている<sup>174</sup>。ATO は、通常 18 か月以内に実地調査を終える方針をとっている<sup>175</sup>。

ATO は、ほとんどの納税者は資料の提供要請に対して積極的に応えようとするということ的前提に置いている。このため実地調査においても、通常は最初から **information power** を用いることはせず、非公式に帳簿書類の提示を要請するとしている<sup>176</sup>。協力的コンプライアンスを基本とするため、実地調査中においても、良好な関係の維持を目的とした任意の要請を行い、納税者がこれに従わない場合にのみ、**information power** を用いる。実地調査の場面においても、納税者との信頼関係の維持を最も重視すると ATO は述べている<sup>177</sup>。

しかし ATO は、納税者がそのような非公式な要請に応えようとしない場合には、1953 年租税行政法 353 条に定められた公式な **information power** による要求を用いることがで

---

<sup>171</sup> ATO (2021a), *supra* note 165.

<sup>172</sup> Inspector General of Taxation (2015), *supra* note 100, at 13. ATO (2021b) “Taxpayers’ Charter – If you’re subject to review or audit”, <https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/taxpayers--charter/taxpayers--charter---if-you-re-subject-to-review-or-audit/#Theprocess> (最終確認日：2021/3/25).

<sup>173</sup> *Ibid.*

<sup>174</sup> *Ibid.*

<sup>175</sup> *Ibid.*

<sup>176</sup> ATO (2013), *supra* note 168, at 11.

<sup>177</sup> *Id.*, at 8.

きる。この要求には、文書や情報の提示要求のほか、ATO との面談を要求する権限も含まれる。なお、これら公式な要求に従わない場合、その納税者は同法 8C 条による罰金、又は同法 284 条による制裁金を課される可能性がある。

ATO は実地調査にあたり、第三者に情報提供を要求（いわゆる反面調査）する場合があります、この場合、法的義務ではないが、通常は基本的正義の原則（*principle of natural justice*）に基づき、ATO は納税者に対して、誰からどのような情報を得たのかを示し、その情報を閲覧させて正確性を確かめる機会を与える<sup>178</sup>。

上記のように、税務調査にあたり、最初に ATO は通常、任意の非公式な接触を選択するが、これは協力的コンプライアンスモデルに基づき、納税者との信頼関係を維持することを目的とし、実際に大部分の納税者はこの非公式要請に応じるとされている。そして、この協力的アプローチに応じない納税者に対してのみ、罰金、制裁金等の罰則付きの情報提供要求が行われることになる。この点は、ATO コンプライアンスモデルの応答的規制理論と納税者憲章により、基本的に納税者の立場を尊重するための方針であるといえる。

### 3 過少申告等に対する行政制裁金規定

#### (1) 賦課要件等

次に、税務調査の結果として、納税者の過少申告等（過少申告又は過大還付請求をいう。）が発覚した場合に、ATO の決定により課される行政制裁金についてみていくこととする。この制裁金はわが国の過少申告加算税及び重加算税に類似するものといえる。

個人及び法人の所得税について過少申告等が判明した場合、過少税額の追徴とともに、状況に応じて、その過少税額に対して制裁金が課される（1953 年租税行政法 284-75 条）。標準制裁金割合は、その過少申告等の原因が納税者又は税務代理人の合理的注意（*reasonable care*）の欠如又は合理性のある解釈等<sup>179</sup>でなかったこと（*not reasonably arguable*）による場合は 25%、重大な不注意（*recklessness*）であった場合は 50%、故意

---

<sup>178</sup> *Inspector General of Taxation (2015), supra note 100, at 14.*

<sup>179</sup> この「合理性のある解釈等」については 1953 年租税行政法 284-15 条(1)に以下のような定義がなされている。「当該事案が生じたときの状況と法文や裁判例等に照らし、その解釈等が不当である可能性と同程度又はそれ以上に正当である可能性を有するといえる場合は、その解釈等は合理性のある解釈等であるものとする」。

の法律違反 (intentional disregard of a taxation law) であった場合は 75%とされ (同法 284-90 条)、それぞれその過少税額部分に乗じる形で算出される。なお、その過少申告等が、納税者側で合理的注意を払ったうえで生じたものであった場合には、制裁金の対象外となる (同法 284-75 条(5))。

つまり、合理的注意をなしたうえでなお生じた過少申告等については、制裁金の対象にならないこととなるが、そこでは合理的注意の定義が重要となる。多くの行政不服審判所の裁決例において採用される、納税者が合理的注意を払ったか否かの判断根拠は、「合理的人物 (reasonable person) テスト」と呼ばれる。合理的人物テストにおいては、その納税者と同等の立場にある合理的人物を想定し、その人物にとってその誤りが予見可能 (foreseeable) であった場合に、その誤りを防ぐために合理的に取ったであろう行動を取ったか否か、又は合理的に避けるであろう行動を避けたか否かを判断根拠とする。そのような取るべき行動を取らなかったことにより、又は避けるべき行動を避けなかったことにより過少申告等が発生した場合には、合理的注意を欠いたものとして制裁金の対象とされる (2011 年 Aurora Development Pty Ltd 事件連邦裁判所判決、及び 2013 年行政不服審判所裁決) <sup>180</sup>。これを反対解釈すると、その誤りがその人物にとって予見不可能であった場合、又は予見可能であったとしてもそれを防ぐための合理的行動を取っていた場合には、その状況下で生じた誤りについては、合理的注意をなしたものとして制裁金の対象外となることを意味する。

また、合理的注意の水準はすべての納税者に一律に求められるものでなく、個々の納税者の知識、教育、経験及び能力に照らして、それらの要素の程度に応じた注意力を求めるものである。すなわち、本制裁金規定上の合理的注意という概念は、納税者の個別の事情や主観的要素を考慮してその都度判定すべきものということになる <sup>181</sup>。

この標準制裁金に対しては、特徴的な増減規定が設けられている。調査の過程において納税者が過少申告の発見を妨害した場合、又は納税者が過少申告等の事実を認識しながら ATO への報告を怠っていた場合等には、それぞれの標準割合による制裁金額に 20%を加算した制裁金が課されることとなる (1953 年租税行政法 284-220 条)。逆に、リスクレビュ

---

<sup>180</sup> Aurora Development Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (No 2), Federal Court of Australia, 196 FCR 457 (2011), para 38. Re Vision Intelligence Pty. Ltd. [2013] AATA95 ATR424, para 48.

<sup>181</sup> Smailes, A. and McDermott, P. M. (2010) "An admirable safe harbour? Safe harbours from administrative penalty for taxpayers when engaging tax agents and the effects on the uniform penalty system", *Melbourne University Law Review*, 34(2), at 627.

一や実地調査の開始通知後、納税者が自発的に過少申告等の事実を ATO に報告した場合は制裁金額は 20%減額され（同法 284-225 条(1)）、その自発的報告がその通知前であった場合は制裁金額が 80%減額される（同法 284-225 条(2)以下）<sup>182</sup>。これらをまとめて制裁金割合を表示すると下表（表 1）のようになる。

表 1 過少申告等に対する制裁金の割合

| 行動区分 \ 状況区分                         | (1)不注意又は不合理な解釈等による過少申告等 | (2)重大な不注意による過少申告等 | (3)故意による過少申告等 |
|-------------------------------------|-------------------------|-------------------|---------------|
| 調査妨害、故意の無報告等の場合<br>§ 284-220(1)-(2) | 30%                     | 60%               | 90%           |
| 標準賦課割合<br>§ 284-90(1)               | 25%                     | 50%               | 75%           |
| 調査等開始通知後の自発的報告の場合<br>§ 284-225(1)   | 20%                     | 40%               | 60%           |
| 調査等開始通知前の自発的報告の場合<br>§ 284-225(2)   | 5%                      | 10%               | 15%           |

※過少税額に対して上記パーセンテージを乗じて制裁金の額が算出される。なお、過少税額が発生しない場合は、(1)～(3)の区分に応じた定額 (penalty units) による制裁金が課される。

※調査等通知前の自発的報告の場合、過少税額が1000ドル未満の場合は、制裁金はゼロとなる。

(法規定より筆者作成)

## (2) 制裁金減免規定

過少申告等制裁金について、上記の原則的取扱いとは別に重要な減免規定が設けられている。そのうちの 1 つは、2010 年 3 月 1 日から 1953 年租税行政法に盛り込まれたセーフハーバー規定 (284-75 条(6))<sup>183</sup>である。この規定により、税務代理人のミスによる過少申告について一定の要件を満たす場合には納税者に対する制裁金を免除する道が開かれた。

<sup>182</sup> なお、このとき過少税額が 1000 ドル未満であれば制裁金の全額が免除される (284-225 条(3))。

<sup>183</sup> セーフハーバー規定とは、一般的には制裁対象であるが、一定の基準を満たす限り法令違反とはみなされないことを定めた保護規定である。

この規定によれば、納税者が登録された税務代理人に依頼し、その税務代理人にすべての税務上必要な関係情報を伝達しており、その税務代理人が作成した申告書に故意の法意没却（intentional disregard of law）や著しい不注意（recklessness）以外の理由による誤りがあったことにより過少申告等となった場合には、制裁金を免除するとされている。ただし、同法 284-75 条(7)は、納税者がこのセーフハーバー規定に依拠して制裁金免除を主張する場合、登録された税務代理人に対してすべての税務上必要な情報を伝達していたことについての立証責任を納税者が負うと明記されている。

すなわちこの規定は、納税者が合理的注意を払っていたことを要件とするのではなく、税務処理に必要なすべての関係情報を税務代理人に伝達していたという客観的な基準に基づいて制裁金免除の可否を判断するものであり、この情報伝達の完全性立証責任は、セーフハーバー規定適用の特に重要な要件として行政不服審判所の裁決によっても示されている。多くの審判所裁決で重視される点は、税務代理人の税務判断に影響を与えるすべての関係情報が、納税者から提供されていたかどうかである（2017 年行政不服審判所裁決、及び 2016 年行政不服審判所裁決）<sup>184</sup>。この規定により納税者は、情報伝達の完全性立証責任という制限はあるが、たとえ納税者と税務代理人の双方に合理的注意を欠く点がみられたとしても、納税者の税務代理人に対する税務関係情報提供が完全なものであり、かつ、税務代理人に著しい不注意や故意がなかった場合には、過少申告等に対する制裁金を免れ得ることになる<sup>185</sup>。

この規定は、納税者が誠実な申告を意図して税務代理人に依頼し、必要な情報提供をしたにもかかわらず、税務代理人の判断ミス等により過少申告等となった場合に、納税者に制裁を与えるのは不合理であるという思考から導かれたと考えられる<sup>186</sup>。すなわち、納税者の帰責事由に着目し、その帰責性が低いと認められる場合に制裁を不適用とすることによ

---

<sup>184</sup> *Arnold v. Federal Commissioner of Taxation* [2017] AATA1318 WL3704671 では、個人の寄付控除の適用可否をめぐる過少申告案件において、納税者はこのセーフハーバー規定による制裁金免除を主張した。納税者は ATO からこの寄付控除の適用が租税便益否認の対象となり得る租税回避スキームに当たる可能性があるため自主的な修正申告を促す旨の通知書を受け取っていたが、これを税務申告時まで税務代理人に渡していなかった。このため、すべての税務関係情報を提供していたという要件を満たさず、制裁金の免除はできないと裁決された。一方、*Fowler v. Federal Commissioner of Taxation* [2016] AATA 416 WL3433816 では、納税者の賃貸用不動産の譲渡益税につき、賃貸物件の場合は適用除外となるはずの非課税規定（小規模事業者特例）を、税務代理人がその除外規定を見落として適用したため、ATO がこれを否認して修正査定と制裁金の賦課を行った。審判所は、本件は税務代理人の合理的注意の欠如により過少申告となったのであり、納税者はこの不動産が賃貸物件であった旨を税務代理人に伝えていたため、非課税規定の適否の判断に必要な「すべての税務関係情報」を提供していたと認定し、セーフハーバー規定適用の要件を満たすとして制裁金を免除する裁決を行った。

<sup>185</sup> *Smailes, A. and McDermott, P. M.* (2010), *supra* note 181, at 7.

<sup>186</sup> *Id.*, at 4.

り、応報的公正を高めて納税者の好意的な心理的姿勢を引き出す狙いがあるといえるであろう。

また、上記セーフハーバー規定とは別に、もう 1 つの行政制裁金の減免制度として、裁量減額規定（1953 年租税行政法 298-20 条）が存在する。この裁量減額規定は、先にみた同法 284-225 条の減額規定とも無関係であり、ATO コミッショナーに対して、個別の事情により行政制裁金の一部又は全部を減額する権限を与えたものである。減額の有無の決定は ATO の裁量により行われるが、その決定に不服がある納税者に対し、行政不服審判所又は裁判所にて争う権利を与えている（同法 298-20 条(3)）。

この規定により納税者の合理的法解釈があったことを理由に制裁金減額を認めた重要な一例として、Sanctuary Lakes Pty Ltd 事件（2013 年連邦裁判所判決）<sup>187</sup>がある。この事件においては、納税者が税務上計上したゴルフ場会員権の譲渡損失について、ATO がその計上を否認して課税処分及び過少申告等制裁金の賦課を行ったため争いとなったが、裁判所は結局 ATO の主張を採用し、控除可能な損失に当たらないとして課税処分を適法とし、納税者の不注意の存在も認めた。しかし、納税者による譲渡損失の計上は、一定程度「合理性のある解釈等」に基づくものであったことを理由として、当初 25%で課された制裁金を 298-20 条の適用によりゼロまで減額する判決が出されている。

この減額規定は制裁金の柔軟な運用を必要とする ATO コンプライアンスモデルとは親和的であると考えられる。ATO コンプライアンスモデルは、納税者のコンプライアンスを育成する目的から、基本的に納税者の申告を自己規制に委ね、結果的に不注意による過少申告等が発見されたとしても、機械的な制裁金の適用を避けるべきという思考に基づいているからである<sup>188</sup>。

このように、オーストラリアの過少申告等制裁金規定においては、納税者の過少申告等についての帰責性の程度と情報開示姿勢に基づいて制裁金の賦課率の変動する仕組みが採用されており、これらの点を見ると、法規定において応報的公正の実現が図られていると評価することができるであろう。

#### 4 手続的公正・応報的公正の検討

---

<sup>187</sup> Sanctuary Lakes Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [2013], 212 FCR 483

<sup>188</sup> Cash Economy Task Force (1998), *supra* note 97, at 42.

先にみたとおり、オーストラリアにおいては通常、実地調査に先立ってリスクレビューを実行し、リスクレビューにおいて調査の必要性が認識された場合にのみ、実地調査に移行するという方針が採られている。このような運営のあり方は、ATO コンプライアンスモデルに従った行政を実現するために考案されたものとして評価し得ると考える。また、リスクレビューや実地調査の開始、実行及び終了に関する手続は、納税者憲章に付属する文書 “If you’re subject to review or audit” にて、納税者にわかりやすい言葉で細かく示されており、手続の透明性が企図されているといえる。

しかし、法による手続的公正の観点からは、税務調査に関する行動指針を定めるこのような行政文書は、手続法規定ではないため、法的拘束力に欠けるといった問題点を指摘し得る。また、ATO が納税者以外の第三者に対して情報提供を求める反面調査に関しても、そうした調査を行うための手続を定める規定はなく、納税者本人に対する通知や報告についても、ATO の法的義務とはされていない。この意味において、現状オーストラリアにおいては税務調査の全体を通じてハードローとしての手続法規定が乏しく、法学上の手続的公正の実現にまでは至っていないといえる。

実際に、ATO の調査対応が、納税者憲章のなかで示される税務調査手続の内容に従っていなかったとして、納税者が ATO から受けた処分の取消しを要求して争った裁判 (Zeqaj 事件、2019 年連邦巡回裁判所判決、及びそれに先立つ 2016 年行政不服審判所判決)<sup>189</sup>がある。この事件では、納税者に資産譲渡益税 (Capital Gain Tax) の無申告が疑われる状況のなか、ATO が調査を開始したが、その調査開始の通知は納税者に行われず、しかも追徴税額及び制裁金の計算過程についての説明をすることなく納税者に修正査定通知がなされた。このため、納税者はそれを不服として課税取消しの審査請求を行ったが、審判所は、税務調査開始の通知や、調査終了時の説明といった事項は、1936 年所得課税法と 1953 年租税行政法のいずれにも規定されていないため、ATO の法定された義務ではないこと、及び当時の 1936 年所得課税法 263 条(1)において、ATO は調査のために、納税者の所有物件に対する「完全に自由な (full and free)」アクセスが認められていることを述べて納税者の請求を棄却した<sup>190</sup>。納税者は裁判所に提訴したが、裁判官は、納税者憲章は法的拘束力をもたないため、仮に ATO の調査手続が納税者憲章内に定める調査行動指針に反していたとしても、それをもって ATO の課税処分の有効性が損なわれることはないと言い渡している。

<sup>189</sup> Deputy Commissioner of Taxation v Zeqaj [2019] FCCA2740. Zeqaj v Commissioner of Taxation [2016] AAT218.

<sup>190</sup> この「完全に自由な」調査権限は、現在も 1953 年租税行政法 353 条に引継がれて健在である。

その後納税者はその追徴税額等を納付しなかったため、納税者はその租税債務の弁済不能を理由に破産宣告を受け、資産の差し押さえを受けるという経過をたどっている。

また、ATO に与えられている権限として、先にみた information power も強力である。この情報提供要求権限は 1953 年租税行政法 353 条にて法定されているものの、それら情報提供要求通知の発行に関する手続法規定がなく、ATO は、究極的にはその裁量において事前の手続なく、無条件にそれらの通知を発行し、罰金や制裁金の力を背景にして調査を進めることができる。

このような ATO の information power については、裁判例（Rennie Produce Pty Ltd 事件、2018 年連邦裁判所判決）<sup>191</sup>においても、ATO のコミッショナーは、1936 年所得課税法（Income Tax Assessment Act1936）の 8 条により、包括的な租税行政の管理義務を負っており、これには租税の査定をする義務を含むとされる。加えて、1953 年租税行政法 353 条等の情報提供要求は、その租税査定のために必要である限り、常にコミッショナーに付与されている権限であり、私法契約上の守秘義務等によって妨げられるものではないとされている。このように、実質的に ATO には一般的な租税管理の義務があることを根拠として、手続法規定による制限を受けることなく、広範な裁量をもって情報提供要求を行う権限が与えられていることとなる。これらの点をみても、オーストラリアの税務調査の現状は、法による手続的公正の実現を通じた納税者権利の尊重という段階にまでは至っていないと考えられる。

ただし、過少申告等に対する制裁金制度については、上述のように、申告書の作成状況に応じて区分けされた制裁金の標準割合が法定され、さらに納税者の調査協力行動に応じてその標準割合を上下させるルールも明定されている。これは、慎重に合理的注意をなして申告書を作成する納税者の過少申告等には制裁を加えず、自発的に情報開示と調査協力をする納税者の制裁金を軽減する仕組みが法として定められていることを示す。過少申告等について合理的注意があったか否か、著しい不注意や故意の存在の有無等、判定が困難な場合も多いと思われるが、これらの点が争点となる場合、行政不服審判所や裁判所により解決される。納税者の帰責の大小に応じた制裁金が法により具現化される仕組みであり、法学の分野における手続的公正及び応報的公正はかなりの程度達成されているように見える。

さらに、2010 年において整備された、税務代理人が関与した場合のセーフハーバー規定は、税務代理人に依頼して納税義務を果たそうとした納税者に対し、過少申告等が生じた場

---

<sup>191</sup> Deputy Commissioner of Taxation v Rennie Produce Pty Ltd [2018] FCAFC38.

合にも一定の要件のもとに制裁金を免除するものである。このセーフハーバー規定についても、納税者の事情を考慮し、その帰責性が低いと認められる場合に制裁を控えるべきという応報的公正の要請により設けられた免除規定と捉えることができる。

また、1953年租税行政法 298-20 条の裁量減額権限に関しては、どのような場合にどの程度の制裁金を減額するのかという基準がないという点で異質な面もあるが、過少申告等に至った納税者の事情により、機械的な制裁を避けるという ATO コンプライアンスモデルの趣旨には協調的であるといえる。

## 5 小括

このように、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、税務調査の手續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續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續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可能性が高いと考える。

税務の分野における応報的公正にお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、自らの責めを感じていな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、その賦課の前提として少なくとも納税者の不注意（合理的注意の欠如）をおく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、それらすべての規定の有無について、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。

以上、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。そこで、次章以後においては、ここまでで得た知見に基づいて、わが国における税務行政の現状と課題について論述することとしたい。

## V 日本の税務行政の現状と課題

### 1 序論

本稿においては、ここまで社会心理学上の手続的公正と応報的公正の論理を踏まえて、20世紀末期に申告納税制度に移行したオーストラリアの税務行政、税務調査、過少申告等制裁金規定をみてきた。本章からはわが国に目を転じて、序章で示した問題意識についてさらに掘り下げ、これに対する応答を探るために、わが国税務行政の現状と課題について、やはり手続的公正、応報的公正の見地から検討してみたい。

わが国では1947年に申告納税制度に移行してから、既に70年余が経過しているため、制度そのものは成熟し、社会生活に根付いているといえるであろう。しかし、未だ納税者憲章は制定されておらず、納税者の見地からの手続的公正、応報的公正の必要性に関する研究は、あまり蓄積されてはいないと考える。

申告納税制度の発展と円滑な運用のためには、納税者の自主的な適正申告の観念が必要であることはいうまでもないが、わが国においては、そのような納税者の自発的コンプライアンスを育成するような環境が整っているだろうか。本章では、そのことを検証するために、まずは申告納税制度の導入前後から現在に至るまでの、税務調査制度についてみていくこととする。

### 2 日本の申告納税制度導入時の問題点

わが国では戦後間もない1947年（昭和22年）において、主要な直接税に対して申告納税制度が導入されたが、その導入の要因としては、主として連合国総司令部（GHQ）の勧告によるところが大きく、激しいインフレへの対応や、税務行政の負担軽減ないし効率的な徴税の必要性といった現実的な理由もあり採用されたというのが実態であったとされる<sup>192</sup>。一方で、申告納税制度そのものの民主的納税思想への適合という要素も考慮されたといわれるが<sup>193</sup>、納税者の第一次的確定権の実質的水準を決めるうえで大きく作用すると考えら

<sup>192</sup> 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研13巻76号（1997）16頁-17頁。谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂・2018）121頁。右山昌一郎「申告納税制度50周年—その来し方行く末(1)」税理40巻8号（1997）24頁。

<sup>193</sup> 金子宏・前掲注54・919頁。

れる質問検査権をはじめとする税務調査手続法のあり方について、当時どのように検討されたのであろうか。

1949年（昭和24年）のシャウプ勧告においては、納税者の自発的協力（voluntary compliance）により、納税者が国家に代わって税務行政の一端を担うという思考が述べられているが、そのような考え方は、既に導入されていた申告納税制度に理想的な背景を与えるものであったといわれる<sup>194</sup>。しかし、納税者の自発的協力と、その協力を得る手段ないし条件としての手続法による納税者の権利尊重といった要素については記述がみられない。すなわち、シャウプ勧告においては、大部分の納税者が自発的に適正な納税義務を果たす状況を実現することの重要性と、そのために一部の不誠実な納税者に対して厳正な対処をすることの必要性こそ説いているが<sup>195</sup>、自己査定による申告義務を果たした納税者に対する手続的公正に直接関連する要素については明確に述べられていない<sup>196</sup>。そこで、当時の具体的な税務当局の質問検査権規定と更正処分権限の概要はどのようなものであったかを確認したい。

まず、質問検査権に関する規定は明治20年の所得税法創設時から存在しており（旧所得税法21条）<sup>197</sup>、遅くとも昭和15年の所得税法の全文改正時においては既に本人調査権（旧所得税法81条）と反面調査権（同82条）の両方が規定され、このうち本人調査における拒否や忌避等に対する罰金制度が導入されている（同92条）<sup>198</sup>。その後昭和22年の申告納税制度の導入時にも旧所得税法63条に質問検査権が規定されているが、反面調査の拒否に対する罰則（旧所得税法70条）が加えられたほかは<sup>199</sup>、昭和15年の規定との大きな差異はないといえる。これら質問検査権に関する規定は、いずれも「調査について必要があるときは」納税者（又は取引関係者）の帳簿書類その他の物件を検査することができるという簡素な条文に過ぎず、具体的な手続規定は見あたらない。つまり、申告納税制度の導入時において、少なくとも調査における手続的公正を中心とした納税者の権利尊重のための法規定は見られないといえることができる<sup>200</sup>。

<sup>194</sup> 湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護」静岡大学法政研究2巻2号（1997）6頁。

<sup>195</sup> シャウプ使節団報告書（1949）第4編付録D、B節第2款「自己査定」。

<sup>196</sup> シャウプ使節団報告書（1949）第4編付録D、D節第2款「税務官吏の実力」のeでは、税務官吏に親切さと忍耐力を求め、高圧的な態度を戒める内容の記述があるが、このような姿勢と納税者の自発的協力との関係についての説明はなされていない。

<sup>197</sup> 磯部喜久男「創設所得税法概説」税大論叢30号（1998）228頁。

<sup>198</sup> 所得税法改正・御署名原本・昭和十五年・法律第二四号（国立公文書館デジタルアーカイブ）。

<sup>199</sup> 所得税法を改正する法律・御署名原本・昭和二十二年・法律第二七号（国立公文書館デジタルアーカイブ）

<sup>200</sup> シャウプ勧告に基づき昭和25年に導入された青色申告制度は、申告納税制度の普及を支えた制度の一

これらのことから、申告納税制度の導入時において、当該制度が国民主権主義にふさわしい性質をもつという議論はあったものの、納税者に課せられる申告納税義務と、その義務を果たそうとした納税者に対する手続的公正、「申告確定権」の尊重とのバランスという見地からの制度構築について、十分な検討は行なわれなかったと推測されるのである。

### 3 租税手続法の変遷

その後昭和 40 年代に入り全国的に税務当局の質問検査権行使の必要性と納税者の権利意識が対峙する形での法廷闘争が激化したが<sup>201</sup>、紛争が継続する理由のひとつとして質問検査に関する手続規定の欠如が指摘されていた<sup>202</sup>。平成 5 年に行政運営の公正と透明性の確保により国民の権利利益を保護することを目的として行政手続法が制定された際にも、申請に対する処分手続きを定めた同法第二章、及び不利益処分の手続を定めた第三章は適用除外とされた。その後、平成 23 年 12 月に至り、国税通則法改正により行政手続法第二章及び第三章のうち、申請内容を拒否する場合及び不利益処分を行う場合の理由の提示（行政手続法 8 条及び 14 条）は税務行政においても（適用除外から除外される形式にて）適用されることとなった。

しかし、この国税通則法改正においても、行政手続法第二章及び第三章を原則として適用除外とする形は変わっていないため、例えば不利益処分に先立つ弁明の機会の付与（行政手続法 13 条 1 項 2 号）などの国税における適用は依然として除外されている。その適用除外の理由としては、金銭的処分に過ぎないこと、処分の大量・反復性、人員の制限があることが挙げられているが<sup>203</sup>、申告納税制度の下、国家運営に欠かせない税収という重要な財源を維持するため、申告納税義務を負う納税者の責任と、納税者に与えられるべき権利との衡平という観点からは、その権利を尊重する行政手続は最も重要視されなければならないと考える。

ただ、その平成 23 年国税通則法改正においては、税務調査に関して事前通知（74 条の

---

つであることは疑うべくもないが、青色申告制度創設の主目的は、事業者による継続的な会計帳簿の備え付けとそれに基づく納税申告の普及であり（池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32 号（1998）74 頁）、期限内申告を行った納税者の「申告確定権」を尊重する趣旨の制度ではないといえる。

<sup>201</sup> 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」（芝池義一・田中治・岡村忠生編「租税行政と権利保護」ミネルヴァ書房・1995）104 頁。

<sup>202</sup> 増田英敏「申告納税制度における租税調査の現状と課題」税法学 555 号（2006）135 頁。

<sup>203</sup> 作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（2018）38 頁。

9) や終了時の手続(74条の11)が法定されるとともに、更正の請求期間が1年から5年に延長される(23条)など、大きな動きがあった。税務当局の更正可能期間と同じ5年間の更正請求期間が認められたことは、従来の課税権と納税者権利のアンバランスを解消する重要な一歩であったと考える。また、事前通知と終了手続が法定されたことは、それまでの税務行政の態様を変更し、税務調査手続の透明性と納税者にとっての予見可能性を高めるものであるため<sup>204</sup>、そのような点において積極的に評価することができる。しかし、これらは従来から実務上実施されてきたことを法定したにすぎないともいわれ<sup>205</sup>、実地調査の実行中における税務当局職員の行動を規律する法規定やガイドラインが未だ乏しいといえることができる。

このため、最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定(刑集27巻7号1205頁)により示された「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解す」という解釈が未だ健在であり、税務調査中の手続については税務当局の合理的裁量に委ねられる部分が大きいという状況は変わっていない。

また、調査対象期間に関する定めもなく、法人税では実務上通常は直近三事業年度が対象期間として通知されるが、国税通則法74条の9第4項では対象期間以外においても非違が疑われる場合は税務当局の判断により調査対象期間を広げることが可能であり、その拡大の理由について納税者に説明をする義務はないとされる<sup>206</sup>。また、その調査対象期間の拡大に対して不服申立てをすることもできないため<sup>207</sup>、納税申告書の提出義務を果たして

<sup>204</sup> 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理57巻7号(2014)8頁。

<sup>205</sup> 谷口勢津夫・前掲注192・155頁。

<sup>206</sup> 国税庁「税務調査手続等に関するFAQ(職員用)」問1-54(情報公開法9条1項による開示情報)。

<sup>207</sup> 国税庁「税務調査手続に関するFAQ(一般納税者向け)」問30。わが国の国税に関する納税者の不服申立てについては、国税通則法75条において税務当局が行った処分に対する不服申立ての権利が定められているが、この「処分」には質問検査権の行使(国税通則法74条の2から74条の6まで)や、実地調査に係る事前通知(同法74条の9及び74条の10)、調査終了手続(同法74条の11)は含まれないと思われる。たとえば質問検査権の行使としての帳簿書類を検査することや、物件の提示又は提出を求めることは国税通則法75条にいう「処分」には該当しないと思われるため、同条に基づく不服申立ての対象にはならないであろう。また、同法74条の10により事前通知をせずに実地調査に入る行為や、74条の13で要求される身分証明書の携帯への違反などについても、「処分」とはいえないため不服申立ての理由にはならないと考えられる。ただし、更正処分等を受けた後において、事前通知がなかったことや身分証明書の不携帯があったことがそれぞれの条項の規定に違反していることを主張してその処分等の取消しを求めて不服申立てを行うことは可能であろう。しかし、税務調査の開始から終了に至るまで、その調査の遂行の過程における税務当局の行為に対し、調査の終了より前の時点で不服申立てを行うことができる機会は限定的となる。税務調査の過程において不服申立ての対象となり得るものとして、国税通則法74条の7(提出物件の留置き)により留置かれた物件の返還請求が税務当局により拒否された場合の不服申立てについて、山上淳一「国税通則法(税務調査手続関係)通達逐条解説」(大蔵財務協会・2013)61頁に説

いる納税者に対しても比較的容易に国税通則法 70 条が定める更正決定等の期間制限年数までを対象とした調査を行うことが可能と考えられる。このことから、わが国では納税申告書の提出いかんにより、調査対象期間の観点から有利に扱う規定はないことになる。

事前通知については、国税通則法 74 条の 9 において実地調査に先立って原則として行われることとされたが、文書による通知は法定義務でなく、さらに同条に規定される告知事項の中には「調査を行う理由」が含まれていない。つまり、事前通知の義務は法定されたが、なぜ調査を行うのかについての説明は法的な義務ではないということになる。このことは、質問検査権による調査を拒否した場合に刑事罰まで設けられているにもかかわらず、質問検査を行う具体的理由の説明を不要とするものであり、納税者の受忍義務に見合う権利が確保されていないことを意味すると考える。学説上も、主に憲法 31 条の適正手続の要請から、具体的な調査理由の存在が必要であるとする見解が平成 23 年度改正以前から多く示されている<sup>208</sup>。

さらに、国税通則法 74 条の 10 では事前通知を要しない場合として「違法又は不当な行為を容易に」するおそれがある場合や、「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼす」おそれがある場合と規定し、調査通達 4-8 ないし 4-10 においてそれらの場合の具体的内容を示しているが、そもそも事前通知を行わなかった理由を説明することは法的義務でなく、それが行われなかったことに対して不服申立てを行うこともできないとされる<sup>209</sup>。

反面調査については、納税者本人や外部機関の承認を受ける規則はなく、国税の「調査について必要があるとき」には実行可能とされており（国税通則法 74 条の 2 第 1 項）、その必要性については税務当局の裁量と判断に委ねられている部分が大いと言える。また、反面調査にあたり納税者や調査先への事前通知を行う義務も規定されておらず、納税者本人に対する調査を優先するという考え方も採られていない<sup>210</sup>。

---

明がある。また国税庁の「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」問 11 においても、留置かれた物件の返還要求が拒否された場合は不服申立ての対象となる趣旨の回答がなされている。

<sup>208</sup> 例えば増田英敏「租税調査手続の法解釈による補完の限界」税務事例 41 巻 10 号（2009）32 頁。松沢智『租税手続法』（中央経済社・1997）244 頁。北野弘久『税法学原論（第 7 版）』（勁草書房・2016）303 頁。

<sup>209</sup> 山上淳一『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会・2013）116 頁。

<sup>210</sup> 昭和 51 年 4 月 1 日の税務運営指針（国税庁）では、「反面調査は客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限って行うこととする。」とされ、平成 24 年 11 月の税務調査手続等に関する FAQ（職員用、法人課税事務関係）では問 1-11 において、「反面調査については、取引先等の反面調査を実施しなければ納税義務者の適正な課税標準等を把握することができないと認められる場合に限り行うこととしている」と述べられており、反面調査の実施について一定の制限を付しているとの解釈もできるが、「反面調査先の負担の程度等も勘案した上で反面調査を先に実施し、納税者本人への質問検査等の要否を判断することもある」としていることから、反面調査よりも納税者本人への接触と要請を優先する方針とまでは言うことができない。

#### 4 納税者の権利

現在、わが国においては、イギリス、オーストラリアのほか他の多くの先進国で見られる納税者憲章又は納税者の権利保護を主目的とした法律が制定されていない。すなわち、ハードローとしての税務調査手続法が不十分であるだけでなく、ソフトローにおいても、主権者としての納税者を尊重するための基幹となる枠組みが存在しないのである。この点について、日本国憲法に定められた租税法律主義の原則（30条及び84条）は、法律の規定によらなければ国民に税を課することはできないという意味において、納税者の権利保護の概念を含むと説かれる<sup>211</sup>。たしかに、納税者は法規定の根拠なく課税された場合は、司法による救済（課税の取消し）を受けることができるのであり、それは租税法律主義が予定する納税者の権利保護のための重要な原則であると考えられる。しかし、これは究極的にみれば実体法の定めにより分配（負担）結果が決定されるという仕組みを示すに過ぎず、納税者が常に敬意をもって接遇され、正しく納税義務を果たそうとした者の立場が尊重されるという意味での手続的公正が確保されることを意味するものでないといえる。

手続的公正と関連して、わが国においても納税者の自発的協力により育成される申告納税制度が真の成功を収めるには、政府・税務当局と納税者の信頼関係が必要であり、納税者性善説の立場を採らない限り、申告納税制度の発展は期待できないという見解を示す論者がある<sup>212</sup>。このような思考は、第Ⅱ章でみた Wenzel、Kirchler や Murphy などが示す研究の結論と整合するものであり、社会心理学の見地から妥当性がある。その意味で、実体法による負担配分の決定という原則を超えるレベルにおいて納税者の権利を保護する社会規範を形成することが重要となる。北野は、日本国憲法 30 条から納税者に関する自由権、社会権等の集合的権利たる「納税者基本権」という権利概念が成立し得るとし、日本の民主主義のバロメーターはその納税者基本権がどの程度において具体化・現実化しているかによって決まると説く<sup>213</sup>。

これまで納税者憲章導入に関する議論はなかったわけではなく、民主党政権時の平成 22 年 12 月 16 日付の閣議決定において、「納税者の立場に立って納税者権利憲章（以下「憲章」

---

<sup>211</sup> 金子宏・前掲注 54・81 頁。

<sup>212</sup> 湖東京至・前掲注 194・12 頁。

<sup>213</sup> 北野弘久「納税者権利基本法制定の必要性」学術の動向 3 巻 4 号（1998）42 頁。

といえます。)を策定します。憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。これを踏まえ、税務当局も納税者からより一層信頼される税務行政に向け、取り組むものとします。」と述べられた事実がある。また同閣議決定においては、国税通則法1条について、納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にする改正を行うことも明記されている。

上記のような当時の内閣の姿勢は、社会心理学上の手続的公正による納税者の規範意識の育成を目指すものであり、国税通則法の改正に向けた検討は、法による手続的公正の重要性にまで視野が広がっていたことを示すと考える。しかし、翌平成23年10月11日の税制改正大綱において、「納税者権利憲章の策定等（『納税者権利憲章』の作成・公表、国税通則法の題名変更、同法の目的規定の改正）については、見送ることとする。」とされ、憲章導入の最大の機会が失われたまま現在に至っている。

日本税理士会連合会は、その税制改正建議書において、平成25年度から令和3年度まで続けて納税者憲章の導入の必要性を訴えているが、未だ制定に至っていない。このことから、税務調査における当局の「合理的裁量」が、納税者憲章により実現されるはずであった価値観とは無関係に行使されるおそれがあり、わが国における手続的公正は相対的に低い水準にあると推測される。

## 5 手続的公正の検討

わが国の租税手続法及び法定外の指針等においては、申告納税制度が導入されてから今日に至るまで、納税申告書を正しく提出し納税義務を果たす姿勢をもつ納税者に対して、手続的公正の見地から、礼節義務、誠実性の推定や「申告確定権」の尊重等によりその権利を保護することに正面から取り組むものは見当たらない。さらに、税務調査に関する手続についても、特に反面調査を含めた調査実行中の手続に関する手続法規定等が存在せず、結果として未だ税務当局の広範な裁量が認められているといえる。

これらの点から、わが国の税務調査制度においては、申告納税制度の導入時点から手続規定に画期的な発展はみられず、納税者憲章等のガイドラインも存在しないことから、ハー

ドローとソフトローの両面において、手続的公正への配慮が十分ではない状態であると考えられる。このことは、納税者の自発的コンプライアンスの向上を企図するうえでは、重大な障壁となっていると考えられる。

まず、納税者憲章とコンプライアンスモデルにより税務当局の行動をコントロールし、法規定ではないが税務調査手続の指針を詳細に定めるオーストラリアに比してみると、わが国においては、社会心理学の観点からの手続的公正への検討が遅れていることを指摘し得るであろう。

さらに、第Ⅲ章の補論で言及したように、合理的注意を払い十分な情報開示を伴う納税申告書を提出した納税者に、課税関係の早期確定を期待し得る強い「申告確定権」を与えるイギリスとの比較においては、法学上の手続的公正に対する政策研究の遅れも認識されるべきと考える。

## 6 小括

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」<sup>214</sup>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極めて重要と思われる。

無論、強固な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、課税の公平を維持する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、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。

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てきた。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こととする。

---

<sup>214</sup> 国税庁「国税庁レポート」（2020）6頁。

## VI 日本の加算税制度の検証と課題

### 1 序論

わが国の加算税制度は、昭和 37 年に施行された国税通則法により現在の骨格を得て以来、大規模な改正なく半世紀以上の間運用されてきたといえる。このうち重加算税（国税通則法 68 条）が納税者の仮装又は隠蔽という帰責事由に対する制裁措置として、応報的公正の見地からも正当性がある点について異論は少ないであろうが、過少申告加算税（国税通則法 65 条）については、その趣旨に照らした適用のあり方、存在意義や納税者の帰責事由との関係について未だ議論の余地があると思われる。

そこで、本章では、過少申告加算税に焦点を絞り、それが制裁に該当するか否か、該当するとすれば、応報的公正の見地から、納税者の帰責性に対して比例的な制裁を与える機能を有しているか否かについて、これまでの海外の制裁金規定との比較も含めて検討してみたい。特に税理士（税理士法人及び税理士業務を行う弁護士等を含む）が関与している場合において、納税者の帰責性が少ないと考え得る過少申告等に対する過少申告加算税適用のあり方を問題として取り上げることとする。

### 2 過少申告加算税に関する問題の所在

国税通則法に定められる現行の加算税制度は、基本的には昭和 37 年の国税通則法制定時に確立されたものと考えられる<sup>215</sup>。このうち、過少申告加算税は、修正申告書の提出又は更正があったことにより生じた増差税額に一定の率（原則 10%）で加算税を賦課するものである<sup>216</sup>。過少申告加算税の趣旨について、納税義務違反に対する制裁措置と考えるならば、納税者側にその制裁を受ける原因としての帰責事由の存在が必要となるはずである。逆に言えば、納税者に帰責事由がないのであれば、過少申告加算税を課す理由が失われると考えることもできる。しかし、過少申告加算税を免除する「正当な理由」と納税

<sup>215</sup> 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14（1981）163 頁。

<sup>216</sup> 増差税額が期限内申告税額と 50 万円の多い方の額を超える場合はその超える部分については 5%割増しとされる（国税通則法 65 条 2 項）。また、更正予知のない自主的修正申告については賦課されないが、平成 28 年度改正においては、更正予知がなくとも、調査通知以後に行われた修正申告については、原則 5%の過少申告加算税が課されることとなった（同条 1 項及び 5 項）。

者の帰責事由とを関連付ける法規定はなく、納税者単独の帰責事由の有無により「正当な理由」を判断する解釈も存在しないといえる<sup>217</sup>。

この点について、税務当局は平成 12 年 7 月 3 日付の所得税の過少申告加算税に関する事務運営指針において、納税者の責めに帰すべき事由がなく、過少申告の「正当な理由」を認める例として、①申告書提出後の法令解釈の明確化、②減額更正後の修正申告等、③法定申告期限経過後の青色申告承認の取消し、及び④税務職員の誤指導等による過少申告を挙げ、税法の不知若しくは誤解又は事実誤認は「正当な理由」には当たらないとしている。この例示を注意深く見ると、「正当な理由」を認める条件として、いずれも税務当局側の行為、つまり納税者から見ると外的要因が介在する場合を挙げていることがわかる<sup>218</sup>。①については納税者による税法解釈の内容が関係するものであるが、やはり税務当局側の公式解釈の変更を起点にしており、税務当局の対応に関する問題という性質があるとされる<sup>219</sup>。

当該事務運営指針公表後における代表的な裁判例である最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 卷 4 号 1611 頁においても、「正当な理由」を認める場合として、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、(中略) 過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当」としている。すなわち、現状において「正当な理由」の範囲は、主に税務当局の行為に関連して過少申告等が不可抗力であった場合、又は過少申告加算税の賦課が不当又は過酷であると認められる場合に限定されているといえるであろう<sup>220</sup>。

例えば納税者の代理人である税理士が、専門的な検討を行ったうえで税務当局の見解と異なる法令解釈等を採って申告する場合でも、調査における議論の結果修正申告や更正に至るときなどは、基本的に「正当な理由」を認められず過少申告加算税が課されることになるであろう<sup>221</sup>。このように、税理士が専門的見地から税務当局と異なる法解釈等を採って

<sup>217</sup> 林仲宣「加算税免除規定における正当な理由と納税者の責任」税理 51 卷 6 号 (2008) 79 頁。

<sup>218</sup> この事務運営指針は税目別に発出されており、税目による違いがみられる。特に相続税の過少申告加算税通達では、正当な理由を認める事実の例示として、「災害又は盗難等により、申告当時課税価格の計算の基礎に算入しないことを相当としていたものについて、その後、予期しなかった損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還等を受けたこと。」を加えており、これは税務当局の行為とは無関係といえるが、災害や盗難という極めて限定的かつ不可抗力的な外的要因を想定していることが読み取れる。

<sup>219</sup> 品川芳宣『附帯税の事例研究 (第四版)』(財経詳報社・2012) 90 頁。

<sup>220</sup> 石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税研論集 13 卷 (1990) 33 頁。同文獻 44 頁以下での正当な理由の態様別分類でいえば、「不可抗力説」と「不当・過酷事情説」となる。

<sup>221</sup> 実際に、例えばニューヨーク州法上の LLC の外国法人該当性が争われたさいたま地判平成 19 年 5 月 16 日 (訟月 54 卷 10 号 2537 頁) 及びその控訴審である東京高判平成 19 年 10 月 10 日 (訟月 54 卷 10 号 2516 頁) では、税理士が一定の根拠をもって行った申告に対する更正処分に伴う過少申告加算税賦課

否認された場合の過少申告加算税について、「DHC コメントール国税通則法」においては、「難しい問題である」としつつ、「結局、裁判所で採用されないような解釈を採った結果責任である。『合理的な法解釈』という美名に隠れて、片寄った解釈を採ってはならない」とされる<sup>222</sup>。このような場合に過少申告加算税を課す実務は、争訟に至るものばかりでなく日常的に繰り返されていると思われるが、特に納税者が税理士の専門的判断を信頼しており、その信頼が妥当であるなど、いわば納税者の帰責性の小さい過少申告等を制裁の対象とすることに合理性はあるのだろうか。

そのような見地から過少申告加算税の現状を概観すると、その賦課を免除する「正当な理由」を認める範囲は極めて限定的であり、過少申告等に至った経緯があまり吟味されることなく、ほとんどの過少申告等に対して当然に賦課されているように見受けられる。このように帰責事由との関係に基づかない制裁が行われることは、納税者にとっての応報的公正を欠いていることにほかならず、それは社会心理学の見地からは税務行政への信頼を低下させる方向に働くことになる。また、納税者にとっては、過失の大小にかかわらずどちらにしても加算税を課されるのであれば、その過失を小さくしようと努力する動機が生まれにくく、それは過少申告等の防止を目的とする過少申告加算税の機能を阻害することにつながるというのが本章の問題意識である。

### 3 過少申告加算税の性質

#### (1) 裁判例及び学説

わが国の加算税制度の趣旨は、納税者のコンプライアンス水準の向上にあると理解できるが<sup>223</sup>、特に過少申告加算税について、応報的公正との関係を論じる前に、その加算税の本質が納税者に対する制裁であるか否かについて、まずは検討しなければならない。

過少申告加算税の趣旨について述べた福岡地判平成3年2月28日(税資182号522頁)においては、「確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であるから、申告が適正になされることが根幹であり、した

---

決定について、「正当な理由」の存在が争点となったが、いずれも「正当な理由」なしとされている。

<sup>222</sup> 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』3551の2頁。

<sup>223</sup> 金子宏・前掲注54・881頁。

がって、申告秩序の維持が強く要請されることから、当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置」とし、東京地判平成7年3月28日（税資208号1015頁）では、「納税者の申告が納税義務を確定させるために重要な意義を有するものであることに鑑み、申告に係る納付すべき税額が過少であった場合に、当初から適法に申告・納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正することにより、申告納税制度の信用を維持し、もって適正な期限内申告の実現を図ろうとするものである」としている。いずれも「制裁」という言葉を避けているが、申告を「不当に行った者」や適法な申告・納税を「怠った者」という表現を用いていることから納税者の帰責性に着目しており、制裁的性質を認めているといえることができるであろう。

しかし、大阪高判平成2年2月28日（税資175号976頁）では、「過少申告加算税は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式をとる国税につき、（中略）申告納税制度を維持するために正確な申告を確保することをその目的としている。」としている。また、最判平成18年4月20日（民集60巻4号1611頁）においては、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置」とする。これら判決においては、帰責性や制裁的性質について触れることを避け、納税義務違反の防止と適正申告の促進機能を強調している<sup>224</sup>。

この点について、加算税の前身である追徴税時代の最（大）判昭和33年4月30日（民集12巻6号938頁）まで遡ってみると、追徴税は「これによって、過少申告・不正申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべき」として、特に刑事罰との対比において、制裁的性質が小さいということが示された。この判決は、その後上のように過少申告加算税の趣旨を、明確な制裁ではなく、適正申告の確保や不公平是正のための行政上の措置とする各判決の主要な先例となっていると考えられる。

---

<sup>224</sup> このほか、東京高判平成18年4月26日（税資256号118）においては、過少申告加算税は「過少申告に対する行政上の制裁」であるが、その賦課に当たり、納税者の故意や過失といった帰責事由を要するものではない判示されている。

一方、学説上、過少申告加算税の趣旨については、その大半が当該加算税を行政上の制裁と認識しているように思われる。志場らは、過少申告加算税の趣旨として、「適正な申告をしない者に対しては、一定の制裁を加え、その申告秩序を維持することが強く要請される。この条は、この行政上の制裁の一環として過少申告加算税について規定したものである」とする<sup>225</sup>。この適正な申告をしない者に対する制裁という文言からすれば、過少申告加算税は、過失や不注意といった納税者の帰責性に対する制裁措置であるという解釈を採っていると考え得る。

清永も、加算税の総論的趣旨ではあるが、「原則として、申告納税方式が適用される場合に、納税義務者が法定申告期限内に正しい申告をしないで、申告義務に違反したときに、それに対する行政上の制裁として課される行政罰の一種」とし、過少申告加算税を含む加算税全体の性質として制裁措置であるという見解を明確にしている<sup>226</sup>。このほかにも、加算税の総論的性格として、行政上の制裁措置であることを明確にする文献は多いといえる<sup>227</sup>。

このうち、佐藤<sup>228</sup>は、追徴税について制裁的要素が小さいと判示した上記最（大）判昭和33年4月30日とその流れをくむ後続の判例に対し、そのような最高裁の判断は、各種加算税制度が刑事罰と同様の意味での制裁に当たらないことを示すに過ぎず、行政上の「制裁」であることまで否定したものではないとする。

これに対し、金子は加算税について、「刑事制裁と異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ない」であろうと述べている<sup>229</sup>。ほかにも最高裁判所判例解説民事篇の記載等を根拠として、加算税を「罰」や「制裁」とは捉えず、「特別の経済的負担」と見る見解もある<sup>230</sup>。

## (2) 検討

<sup>225</sup> 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2016）741頁。

<sup>226</sup> 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・2016）329頁。

<sup>227</sup> 例えば、北野弘久『税法学原論』・前掲注208・399頁、野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について」税法学576号（2016）116頁、品川芳宣「税務官庁の対応に起因する『正当な理由』と最近の最高裁判決の問題点」（納税者保護と法の支配）信山社（2007）222頁、品川芳宣・前掲注219・479頁及び谷口勢津夫・前掲注192・128頁などにおいても、加算税の性質を行政上の制裁ないし行政罰と位置付けている。

<sup>228</sup> 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂・1992）30頁。

<sup>229</sup> 金子宏・前掲注54・882頁。

<sup>230</sup> 佐藤謙一「国税通則法65条4項の『正当な理由』を巡る問題点」税大論叢53号（2007）114頁

以上のように、加算税のうち、特に過少申告加算税が納税者に対する制裁であるか否かについて、最高裁は制裁的要素を否定しているように見えるが、学説のうえでは見解が分かる状況であるといえる。いずれにせよ、その解明のためには制度創設時の立法趣旨を探る必要があると思われる。

加算税の前身である「追徴税」が、直接税に対して導入されたのは申告納税制度導入と同じ昭和 22 年である<sup>231</sup>。当時の税制調査会の資料において、追徴税導入の趣旨は、「申告をしない者又は不当の申告を敢てした者に対する適当な制裁規定の制定及其の適用」とされている<sup>232</sup>。また、昭和 25 年当時主税局調査課長であった忠はその著書において、「追徴税は、(中略)故意または納税義務者の責に帰すべき過失により正当な申告がなされなかつたことに対する納税義務違反の制裁たる実質を有する」と述べている<sup>233</sup>。これらのことから、追徴税の創設時の趣旨は、過少申告等を行った納税者の故意・過失といった帰責事由に対する制裁規定であったと考えて相違ないであろう。

その後、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正において、追徴税は加算税制度に引継がれることとなるが<sup>234</sup>、シャープ勧告では、「申告の遅延が 1 か月を超えなければ、その税の 10%が民事罰として加算されるべきである。(中略)もしその申告の遅延が故意の怠慢でなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない」としている<sup>235</sup>。この勧告は過少申告というより、無申告に対する罰則について言及していると思われるのであるが、加算税を、基本的には故意の怠慢 (willful neglect) などの帰責性のある行為に対する制裁として提案していると受け取るのが自然のように思われる。

さらに、昭和 37 年の国税通則法制定により現在の加算税制度が確立されることになるが、国税通則法の制定に関する税制調査会の答申では、「過少申告加算税又は無申告加算税は、過少申告又は無申告であったことについて正当な理由があると認められるときは、これを課さないとしている。したがって、過少申告加算税又は無申告加算税が課されるについては納税者に責任があるといわなければならないであろう」とし、帰責性についての言及が見

---

<sup>231</sup> 池本征男・前掲注 215・148 頁。旧所得税法 57 条及び旧法人税法 43 条 1 項の規定であり「追徴税」というのは法の文言ではなく通称である。

<sup>232</sup> 昭和財政史 7 206 頁。

<sup>233</sup> 忠佐市『租税法の基礎理論』(大蔵財務協会・1950) 167 頁。

<sup>234</sup> 時の大蔵省主税局長であった平田敬一郎は、追徴税という名称を改め加算税とした理由として、「追徴税という字句は本来の税金の徴収不足額を追徴する場合の税金と紛らわしい名称であるから」と述べているが(平田敬一郎「シャープ勧告に基づく国税の改正」自治研究(1950) 26 卷 3 号 48 頁)、追徴税から加算税への変更につき、その制度趣旨に変更があったか否かについては言及していない。

<sup>235</sup> シャープ使節団報告書(1949) 第 4 編付録 D, C 節第 8 款。

られる。これらのことを総合してみると、加算税制度は、その前身の追徴税時代ばかりでなく、現在のような骨格を得るに至った国税通則法制定時においても、基本的に納税者の帰責性に対する制裁を目的とした制度であったといつてよいであろう。

そこで以降においては、わが国の過少申告加算税の本来の趣旨は、オーストラリア等の過少申告等制裁金規定と同様に、納税者の帰責性に対する制裁と捉え、それを前提に議論を進める。

では、そのように考えたとき、過少申告等に至る過程における納税者の帰責性が低いと認められる場合において、どのような適用のあり方が妥当するであろうか。以下においては、特に税務代理人が介在する場合の納税者の帰責性と過少申告加算税の適用について、過少申告加算税を免除する要件の一つである「正当な理由」の性質という観点から考察することとする。

#### 4 納税者の帰責事由と「正当な理由」

過少申告加算税制においては現在、その免除のための「正当な理由」は不可抗力説若しくは不当・過酷事情説により限定的に運用されており、その正当な理由があることについての主張、立証責任は納税者にあるというのが定説である<sup>236</sup>。つまり、過少申告加算税は、税務調査の結果修正申告等により追加納税が生ずる場合は賦課されるのが原則であり、その賦課決定に当たり税務当局において「正当な理由がないこと」などの追加的な立証責任を負うものではない。そして、税務当局により行われた過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを受けるためには、納税者において過少申告等が不可抗力であり又は加算税の賦課が過酷である事情について立証しなければならないことになる。

そうすると、前述のように、現在の過少申告加算税制度においては、例えば納税者の知識の及ばない専門分野において税理士が計算や判断・解釈を誤ったために生じた過少申告であったとしても、納税者の「正当な理由」とは認められず免責されない可能性が高いといえる。

しかし、過少申告加算税を制裁と捉える立場からは、石倉<sup>237</sup>が説得的に指摘するように、故意、過失といった帰責事由と全く離れて加算税を課すという根拠はないため、納税者又は

---

<sup>236</sup> 金子宏・前掲注 54・885 頁。

<sup>237</sup> 石倉文雄・前掲注 220・45 頁。

その履行補助者が故意や過失なくして過少申告等となったことを証明する場合は加算税を課されない「正当な理由」ありと考える「帰責事由不存在説」が妥当するという考え方が合理的である。このような見解を踏まえ、税務申告の代理人として税理士が介在する場合の過少申告加算税の賦課のあり方について検討を加える。

ここでは大きく二つの場合に区分して考えることとする。第一は、高度かつ慎重な税務上の判断を要する事項について、専門家である税理士に委任することにより履行しようと思図し、税理士の法令解釈や認定事実の正当性を信頼して申告したが、それが結果的に誤りとされて過少申告等が生じた場合である。第二は、税理士の専門分野におけるミスにより過少申告等となった場合である。この場合の過少申告等は特に、専門性の高い高度な分野における誤りであり、納税者の知識の範囲内でそのミスを発見することが困難であったと認められる場合をいう。

これを踏まえ、わが国の過少申告加算税について検討するところ、その趣旨は制裁措置であるという前提からすれば、納税者による応報的公正の見地から考えると、第一及び第二の両方の場合において過少申告加算税を課すことにはいずれも疑問があると考えられる。なぜなら、高度な専門性が求められる税務に係る税理士の計算や判断を信頼した納税者が、自らこれを検算し誤りや判断の不合理を指摘できるとは考えにくく、そのような場合には納税者が適正申告への努力を怠ったとまでは言えず、制裁に値するほどの帰責性がないからである。このような場合に加算税を課することは、自らの帰責性を認識していない者に制裁を加えることであり、納税者は応報的公正に反する処分と捉えることになり、コンプライアンス意識の低下を招くと推測される<sup>238</sup>。

このうち特に第一の場合に関連して、佐藤は、アメリカにおいて1989年に制定・刷新された民事罰規定を参考に、「真摯な態度で課税庁による法解釈を争い、その事実を十分に開示している場合には、過少申告加算税を免除する正当な理由に当たる場合があり得るという結論を、まず認めることが必要である」とする<sup>239</sup>。また、三木は、「全く恣意的な解釈は別として、法解釈として合理性がある方法で税法を適用しているのであれば、申告納税制度が求めている納税者の役割は十分に果たしている」とし、法解釈を真摯に争った納税者に対して加算税を課することの不合理を説いている<sup>240</sup>。このような指摘は、過少申告加算税が

<sup>238</sup> 垂井英夫「過少申告加算税と『正当な理由』」税理 42 巻 10 号（1999）66 頁。

<sup>239</sup> 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察—IMPACTを手がかりとして」総合税制研究 2（1993）105 頁。

<sup>240</sup> 三木義一「税理士の合理的会計処理と加算税の関係」税理 39 巻 16 号（1996）19-20 頁。

納税者の帰責性に対する制裁であるという見地からすると、応報的公正から導かれる結論としていずれも妥当といえるであろう。

そしてこのような価値判断は、税務代理人が介在し、納税者としては情報提供義務を果たしたと認められる場合に制裁金を免除するオーストラリアの 1953 年租税行政法に盛り込まれたセーフハーバー規定（284-75 条(6)）の趣旨に近いものと考え得る。この規定は税務代理人に依頼したうえで生じた過少申告等について、納税者の帰責性が低いことを確認したうえで制裁金を免除することを定めた規定である。これら免除規定についても、納税者が自らの帰責性を認識し難い状況下で制裁金を課すことで、応報的公正を失し、コンプライアンス意識を損なうことを避けるために設けられたと考えられる。

その観点からは、上で述べた第一と第二の場合のように、税務代理人の専門知識と判断を信頼することで納税義務を果たそうとする納税者の申告について、専門分野における法令解釈等や計算の相違に基因して増差税額が生じたとき、過少申告加算税の免除をまったく認めないことは、わが国の税務行政にとってもコンプライアンスの低下という弊害を生む可能性を指摘し得るであろう。わが国においてこのような免除規定を設ける場合の具体的な要件設計などは別稿に譲るが、応報的公正の見地から過少申告加算税の役割を問い直すことが今後必要であると考えられる。ただ、納税者の「合理的注意」の定義のほか、「真摯な態度」や「十分に開示」といった事項を一律の要件として定義することは非常に困難といえるであろう。そこで、「正当な理由」の判断にあたり、明瞭性と一貫性を担保するためのある程度客観的な基準が必要となる。

この客観的な基準がどのようなものであるべきかについて、若干の私見を述べておきたい。第一の場合について、例えば税理士及び納税者が申告時において、税務当局と相違する可能性のある解釈等を行ったことを表明せず、顕在化・争点化を回避しようと企図した場合には「正当な理由」が認められないことは当然であろう。そこで、法令解釈や事実認定に議論の余地がある事項について、税理士が納税者との協議のうえある解釈等を行ったことについて、申告書の提出に併せて、その解釈等に至った理由を含め文書による合理的説明がなされることを条件に、過少申告加算税を減免する方策などが検討に値すると考える<sup>241</sup>。

---

<sup>241</sup> この文書による説明を可能にする具体的な一案として、税理士法 33 条の 2 第 1 項の添付書面を活用することは有用であろう。すなわち、税理士が申告時において税理士法 33 条の 2 第 1 項の添付書面上に当該解釈等に至った根拠と経緯を記載しており、そこに一定の合理性があることを条件とし、その記載のある事項に関連して生じた過少税額に対する過少申告加算税に限定して「正当な理由」を認める方法である。このような規定（解釈）を導入することで、税理士を通じた納税者からの情報開示が促進されるとすれば、税務当局にとっても申告内容の正確な把握に基づき論点を見出し検討材料とするうえで大きな利点

次に、第二の場合については、納税者がその知識と能力の範囲内で税理士が作成した申告書の内容をレビューしても発見することが困難であったと認められる過少申告に対しては加算税を減免することが考えられる。納税者にとってその誤りの発見が困難であったか否か判定が困難となることも想定されるが、少なくともその誤りが生じた事項に関し、納税者が正しい税額計算に必要なすべての情報と文書を税理士に開示していたことに加え、増差税額が相対的に小さく、指摘を受けたのち速やかに修正申告を行う場合には過少申告加算税の軽減・免除を与える制度の導入といった方策は検討の余地があろう<sup>242</sup>。

このような加算税の減免措置は、応報的公正を実現して納税者の税務行政への信頼性を引き上げることで、自発的コンプライアンスと情報開示へのマインドを向上させるための重要な施策となると考える。

## 5 補論 (本来の「正当な理由」の意義)

このように「正当な理由」と納税者の帰責性の低さを関連づける思考はわが国において妥当性があるといえるであろうか。それを探るために、「正当な理由」の本来の意味について、昭和 22 年に創設された追徴税（旧所得税法 57 条及び旧法人税法 43 条 1 項）まで遡り考察してみたい。当時の税務当局は、昭和 22 年 5 月主秘 28 号において、無申告又は過少申告の事実が「納税義務者の故意又は通常あり得べき過失以外の事由に基くと認められる場合に限り追徴税を徴収する」としていたという<sup>243</sup>。また、追徴税の趣旨について、忠は昭和 25 年の著書において深度ある説明を加えている。同氏はまず、追徴税は「申告または納税について、故意にこれに違背し、または、通常なすべき注意を怠ってこれに違背した者に対し、行政罰的に徴収する附加的税金である」<sup>244</sup>とし、この制度は北米の **penalty tax** の思想をひくものである旨述べている<sup>245</sup>。また、追徴税を課さない「已むを得ない事由があると認められる場合」の考え方については、「真実に反する申告について、通常の注意をな

---

となるであろう。

<sup>242</sup> ただし、例えば納税者がその方策を逆手にとり、税理士との間である種の通謀を経て、作為的に過少申告等を行い、それが発覚した場合に加算税を免れようとするなど、制度の悪用が懸念されるのであれば、そのような行為に関し税理士と納税者双方に対する罰則の強化を別途検討することで対処すべきであろう。

<sup>243</sup> 石倉文雄・前掲注 220・30 頁。

<sup>244</sup> 忠佐市・前掲注 233・242 頁。

<sup>245</sup> 忠佐市・前掲注 233・244 頁。同頁では、“penalty tax”という語義から「懲罰税」などの名称を用いるとすれば「ドギツ過ぎる」ので避けられていることを示唆し、「追徴税」という名称では正確にその性質を表さないことに触れている。

しても、その真実に反することを知らなかった場合において（中略）、義務違反の間責を免れるべき合理的な理由があると考えらるべきであろう」と示し、追徴税適用の是非については、個々の事態に即して公正な基準に従って決定されることが肝要という見解を残している<sup>246</sup>。さらに、課税標準計算に当たり、「複雑多岐、かつ専門技術的な社会経済現象に対する事実の認識および価値判断については、相当見解の岐れるところがある」と認め、加えて、「税法の解釈運用上、事実の認識およびその価値判断について、税務当局の見解と納税者の見解との間に、善意の食い違いが起こっているような場合においては、（中略）、行政罰的な追徴税を徴収することは、行き過ぎのきらいがある」と説明している<sup>247</sup>。

忠のこのような思考は、現在の過少申告加算税制の「正当な理由」に関する裁判例が採るいわゆる不可抗力説や不当・過酷事情説とは大きく異なるものであり、むしろ納税者の帰責性を適用要件とするオーストラリア（及びイギリス）の過少申告等制裁金制度のもとで用いられる、「合理的人物」の行動概念を基準とした判断に近似するということができる。現行加算税制度の原型である追徴税が、このような趣旨に基づき創設されたものであるとすれば、その賦課に当たっては納税者の過失の度合いを検討すべきであり、過失が小さいと認められる場合には加算税を適用しないとするのが適当である。少なくとも、上のように税理士に委任した納税者が合理的注意を払っていても、なお過少申告等が生じてしまった場合等において加算税を減免するという思考は肯定されるべきである。このような方向に過少申告加算税を発展させることは、本来の制度趣旨からの飛躍などではなく、逆に当初の追徴税の立法趣旨に沿うものであり、応報的公正の実現にも資するということができる。

しかしながら、現在に至るまでに、過少申告加算税制上の「正当な理由」は、個々の事案における納税者の帰責性を吟味するべきとしていた追徴税創設時の趣旨から徐々に離れ、大量の更正決定処分を機能させるという課税実務上の便宜から、ごく限られた場合にのみこれを認め、その他はすべて賦課対象とする形に変遷してきたといえる<sup>248</sup>。現状において、本来の立法趣旨から離れて課税実務を優先しているとすれば、それはその法規定が企図する効果と存在意義を減退させることにつながるというべきであろう。

---

<sup>246</sup> 忠佐市・前掲注 233・249頁・252頁。また昭和22年5月主秘28号通牒においても、無申告または過少申告の事実が「納税義務者の故意又は通常あり得べき過失以外の事由に基づく」と認められる場合に限り追徴税を徴収する」とされていたという（石倉文雄・前掲注30頁）。

<sup>247</sup> 忠佐市・前掲注 233・260頁。

<sup>248</sup> 石倉文雄・前掲注 220・47頁。

## 6 小括

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、本来の趣旨に沿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る。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、応報的公正を実現し、本来の制度趣旨に合うものとするための方策を検討した。過少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、納税者の自発的な適正申告意識を高めることにあるはずである。納税者が合理的注意義務を怠らず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。

無論、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は確実に厳格な加算税を課することは納税者間の公平性の観点から重要である。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、加算税の創始的な思考に鑑みれば、少なくとも税理士を通じた高度の専門性や情報開示を伴う申告で、税理士の誤りや解釈の相違等、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))等<sup>249</sup>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過少申告加算税を減免することは、一方的に納税者の権利保護を目指す方策というわけではなく、そのような積極的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、応報的公正の知覚を高めることは、ひいては納税者のコンプライアンス意識の向上につながると考えら

---

<sup>249</sup> イギリスにおいても、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))がある。イギリスにおける過少申告等に対する制裁金規定については、金山知明「イギリスの過少申告等に対する制裁金制度の研究—制度の構造と導入の背景に関する考察—」税法学 583 号(2020)を参照。

れ、それが加算税制度の本来の目的である<sup>250</sup>。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今後本格的に検討されるべきである。

---

<sup>250</sup> 金子宏・前掲注 54・881 頁では、わが国の加算税制度の趣旨目的は、納税者のコンプライアンス水準の向上にあるとしている。

## VIII 終章 検討と結論

### 1 公正性と自発的コンプライアンス

オーストラリアにおいては、税務調査制度について、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルといういずれもソフトローによって手続的公正を高める方策が採られた。納税者の権利を表象するルールがいずれもソフトローに委ねられている点については、ATO の行動を法的に拘束する効力がないことから、納税者の権利を司法において保護するに至っていないという問題点があることは指摘したとおりである。この点については、特に納税者憲章内の文書にて税務調査の具体的手続を示している部分については、ハードローとしての税務調査手続法に制定し直すことが重要であると考ええる。

しかし、当該納税者憲章内の文書は、ソフトローではあっても ATO の運営指針として公表されたものであり、IGT<sup>251</sup>等の外部機関からの監督も相まって、少なくとも ATO 職員の行動を制御する効力は十分に果たしているとすれば、この施策によって納税者の協力的な心理的姿勢を引出し、自発的コンプライアンスを高める効果を得ているはずである。現にそれは、申告書数、申告所得の順調な増加と、争訟の減少という形で顕在化していると考えられることも可能であろう。そうすると、ソフトローによる手続的公正の確保は、十分に納税者の行動に影響を与え、自発的コンプライアンスを引き出すことに成功していると評価できるであろう。

ただし、自発的コンプライアンスとは決して税務当局の解釈や見解に服従することと同義ではないのであって、納税者が自ら法に照らして正しいと信じる解釈や認定を採り、それを自発的に税務当局に開示することをもって自発的コンプライアンスと定義すれば、その意味における自発的コンプライアンスはソフトローの働きのみでは実現できないと考え得るのである。

この点において、本稿で詳述はできなかったが、イギリスの照会調査通知書、納税者通知書及び発見査定<sup>251</sup>の諸規定に代表されるハードローによる手続的公正の拡充アプローチは、納税者がもつ情報や解釈の根拠を開示する形で行われる納税申告に対して、強力な申告確定権を付与することにより、それをインセンティブとして自発的情報開示という意味での

---

<sup>251</sup> IGT (Inspector General of Taxation) については、前掲注 100 参照。

コンプライアンス行動を引き出そうとするものである。このようなアプローチは、納税者の積極的な情報開示によって、納税者と税務当局との間における情報の非対称性を解消することにより、税務行政の効率化に大きく寄与するものであると考え得る。その効果として、因果関係の証明までは不可能であるが、イギリスにおけるタックスギャップは2005年以来ほぼ継続して減少傾向にある<sup>252</sup>。

この観点から、ソフトローによる社会心理学上の手続的公正には、当局との社会的距離感を縮めて納税者の協力的姿勢を引出し、脱税行為だけでなく、法の抜け道を探す極端な租税回避行為へと向かう行動傾向そのものを弱める効果が期待される。一方、ハードローによる法学上の手続的公正は、誠実な納税者に対して法による明確な保護を与え得ることから、納税者の自発的な情報開示を促して税務行政の円滑化・効率化に寄与する可能性を有する。これらの点は、今後ますます複雑化が進む税法のもと、納税者の自発的行動に依拠して申告納税制度を維持していくうえで、非常に重要となってくると考えられる。

## 2 日本における公正概念の検討（本稿の問題意識への応答）

序章の問題意識においては、わが国では未だ国と納税者が「権力関係説」に近い意識をもつ傾向があり、義務的コンプライアンスのレジームから抜け切れていないという推論を提起した。本稿における議論は、その問題の主要な原因の一つが、ソフトローとハードローの両面における、わが国税務行政上の手続的公正と応報的公正への配慮の遅れにあることを指し示す。無論、国の成り立ち、国民性、歴史の相違などの点から、オーストラリアやイギリスの価値観に基づく手続的公正に関する施策と単純に比較するべきではない。しかし、民主主義国家にとって税とは、国民による国の運営を表象するものであり、国民すべての公共の利益を追求するための原資であるという本質は大きく変わるものでない。そうすると、納税者の自発的な税負担行為を期待するうえで、わが国においても、税務行政の手続的公正、応報的公正は欠くことのできない要素であると考えられる。

主権者たる納税者（国民）の公益のために存在するはずの税をめぐって、その上下において税務当局と納税者が対置され、公権力を背景にした上からの徴収がなされれば、納税者は税に対する抵抗感を深める方向に進むことになる。特に納税者の自発的コンプライアンスに頼る申告納税制度下においては、納税者の協力的姿勢を引き出すことに最大の重点が

---

<sup>252</sup> HM Revenue and Customs (2020) “Measuring tax gaps 2020 edition”, at 5.

置かれるべきということについて、異論は少ないと考える。そうであれば、わが国においては税務行政の手続的公正と制裁行為についての応報的公正を引き上げることが急務であると考えられる。そのために具体的に何が必要であるのかについて、改めて以下にまとめてみよう。

まず、社会心理学上の手続的公正の論理と実証から、被規制者は、規制者が被規制者の立場を尊重し、公正に扱おうとする意思を認めるとき、規制者の行為や判断に正当性を認め、自発的にルールに従う姿勢をとる傾向があることがわかっている。これを税務行政に置き換えると、税務当局が納税者の立場に配慮して丁重に対応し、その権利を尊重する基本姿勢を示せば、より多くの納税者が税務当局の正当性を認めて協力的な心理的姿勢で応え、結果として自発的コンプライアンス行動をとることが期待できる。ソフトローの立場からそれを実現する重要な施策として、納税者権利憲章の制定が必要であると考えられる。

平成 23 年度税制改正において、納税者権利憲章の制定が見送られた背景には、同年度においては国税通則法改正によって、更正の請求可能期間の 1 年から 5 年への延長、税務調査に関する手続規定（特に事前通知及び終了手続）の拡充、及び不利益処分に対する理由附記義務といった具体的な納税者権利保護規定が実現したことで十分な成果が出たため、野党の見解も考慮して、その成果と引換えに納税者権利憲章は断念するという政治的判断であったようである<sup>253</sup>。しかし、それら国税通則法改正の内容は、それまでの税務当局の権限と納税者の権利のアンバランスを考慮すると当然に必要な措置であったに過ぎず、またそれらの改正が行われたことは、税務行政全体が納税者の立場を尊重する方向に転換したことを示すものでないため、社会心理学上の手続的公正の論理からは、納税者の自発的コンプライアンスの向上に作用するものとは考えにくいのである。

この点において、納税者権利憲章は税務当局の基本姿勢として、納税者の積極的な納税義務の履行と引換えに、納税者の権利を尊重する姿勢への転換を宣言することにより、税務行政への協力と納税義務の自主履行を促すものであるため、上記の国税通則法改正とは基本的に性質が異なるといえる。特に、納税者権利憲章に典型的に含まれることが想定される原則で、本稿でみたオーストラリアの納税者憲章にも規定される、「納税者を丁重に敬意と配慮をもって扱うこと（礼節義務）」、及び「理由なき限り、納税者が提供する情報を正確かつ完全なものとして受け入れること（誠実性の推定原則）」などの要素は、税務当局がその基本姿勢として納税者の立場を尊重することを納税者にわかりやすい言葉で公言するもの

---

<sup>253</sup> 作田隆史・前掲注 203・30 頁。

であるため、税務調査等により税務当局と接触した特定多数の納税者だけでなく、納税者全体が税務当局の手続的公正への姿勢を認識するうえで重要な媒体となるはずである。そうすると、納税者権利憲章の制定は、今後わが国納税者全体としての自発的コンプライアンスの水準を高めるために欠かせないプロセスであり、これを税務当局が尊重することにより手続的公正の認識が高まれば、納税者の税務当局への協力的姿勢、脱税はもとより極端な租税回避行為への誘因の減退、ひいては争訟の減少といった利点を生むことが期待できるのである。

ただし、納税者権利憲章はあくまでもソフトローに留まり、オーストラリアにおいてもそうであるように、税務当局に法的拘束力をもって義務付けられるものではない。また、納税者の解釈や認定が税務当局のそれを相違する場合に、納税者に自己の解釈や認定を自発的に開示する動機まで与えるとはいえない。わが国においても、納税者権利憲章を制定しただけでは、納税者の自発的情報開示という意味でのコンプライアンスを期待することまではできないと考える。したがって、その目的を達するには、自発的情報開示を促進するための法規定が必要であろう。つまり、ハードローとしての手続法の規定により、自発的に情報開示をしたうえで合理的根拠をもって正しいと考える申告した納税者に対して、その立場を法的に尊重することが必要となる。これには、納税申告書を提出した納税者に対する照会調査通知書と情報提供通知書、発見査定規定といった手続法の組合せにより、情報開示のうえで期限内に納税者申告をした者の早期確定権を形成したイギリスの申告納税制度導入後の税務調査規定が重要な参考となり得る。

さらに、制裁法による応報的公正の見地からは、現在まで納税者の帰責事由と直接の関係なく課されている過少申告加算税について、例えば税理士の代理を受けた複雑な税務案件など、納税者の帰責性が乏しいと考え得るものについては、たとえ税務調査の結果修正申告や更正に至るものであっても、過少申告加算税の免除等の措置を設けるべきと考える。そのほか、応報的公正の見地からは、重加算税の賦課要件、その手続や刑事罰との二重処罰の問題への対処も重要といえるが、本稿においては帰責事由のないところ制裁なしという原則を、応報的公正の最も重要な条件と考える。このため、解釈論で対応するとすれば、過少申告加算税における「正当な理由」について、現在の「不可抗力・過酷事情説」のように狭い範囲とするのではなく、個々の納税者の過失の有無を個別に判定し、特に合理的注意をもって税理士に依頼したうえでも、解釈認定の相違や税理士のミスにより生じた過少申告等について、過少申告加算税免除への道を開くことが重要と考える。

上記のような施策により、ソフトローとハードローの両面において手続的公正を高め、制裁制度の改革により応報的公正を強化することは、社会心理学の知見を用いて考察すると、まさに納税者の自発的コンプライアンスを実現するために必要な基本的方策であるとの結論に至る。

### 3 おわりに

本稿では、申告納税制度下の税務行政における、納税者の自発的なコンプライアンス向上のために必要な公正の概念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事項は、手続的公正及び応報的公正という要素だけにはあり得ないのであり、ほかにも多くの項目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、最も重要なファクター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、税務の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見られる。

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、それに基づく法規定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、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、上記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。

## 《参考文献》

### (書籍)

- 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂・2019）。
- 北野弘久『税法学原論（第7版）』（勁草書房・2016）。
- 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・2016）。
- 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂・1992）。
- 品川芳宣『附帯税の事例研究（第四版）』（財経詳報社・2012）。
- 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2016）
- 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂・2018）。
- 忠佐市『租税法の基礎理論』（大蔵財務協会・1950）。
- 松沢智『租税手続法』（中央経済社・1997）。
- 山上淳一「国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説」（大蔵財務協会・2013）。
- Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992) “*Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*”, Oxford University Press.
- Kirchler, E. (2007) “*The economic psychology of tax behaviour*”, Cambridge University Press.
- Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988) “*The social psychology of procedural justice*”, Plenum Press.
- Thibaut, J. and Walker, L. (1975) “*Procedural justice: Psychological analysis*”, Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.

### (論文)

- 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14（1981）。
- 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32号（1998）。
- 石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税研論集 13巻（1990）。
- 石村耕治「2015年JTI オーストラリア税務実務視察研修報告書」国民税制研究 2号（2016）。
- 磯部喜久男「創設所得税法概説」税大論叢 30号（1998）。
- 金山知明「イギリスの過少申告等に対する制裁金制度の研究—制度の構造と導入の背景に関する考察—」税法学 583号（2020）。
- 金山知明「イギリスの申告納税制度導入と税務調査制度の変革—納税者の『申告確定権』尊

重の意義と必要性に関する考察一」（日税研究賞入選論文集・2019）。

- 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 13 卷 76 号（1997）。
- 北野弘久「納税者権利基本法制定の必要性」学術の動向 3 卷 4 号（1998）。
- 湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護」静岡大学法政研究 2 卷 2 号（1997）。
- 作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（2018）。
- 佐藤謙一「国税通則法 65 条 4 項の『正当な理由』を巡る問題点」税大論叢 53 号（2007）。
- 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察—IMPACT を手がかりとして」総合税制研究 2（1993）
- 品川芳宣「税務官庁の対応に起因する『正当な理由』と最近の最高裁判決の問題点」（納税者保護と法の支配）信山社（2007）。
- 神野直彦「インタビュー 税はどうあるべきか—国民主権を獲得するために」『別冊 環 税とは何か』（藤原書店、2003）。
- 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」（芝池義一・田中治・岡村忠生編「租税行政と権利保護」ミネルヴァ書房・1995）。
- 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理 57 卷 7 号（2014）。
- 垂井英夫「過少申告加算税と『正当な理由』」税理 42 卷 10 号（1999）。
- 野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について」税法学 576 号（2016）。
- 林智子=伊多波良雄=八木匡「税負担と行政サービス意識に関する経済分析」（2015・会計検査研究 51）。
- 林仲宣「加算税免除規定における正当な理由と納税者の責任」税理 51 卷 6 号（2008）
- 平田敬一郎「シャープ勧告に基づく国税の改正」自治研究 26 卷 3 号（1950）。
- 増田英敏「申告納税制度における租税調査の現状と課題」税法学 555 号（2006）。
- 増田英敏「租税調査手続の法解釈による補完の限界」税務事例 41 卷 10 号（2009）
- 三木義一「税理士の合理的会計処理と加算税の関係」税理 39 卷 16 号（1996）。
- 右山昌一郎「申告納税制度 50 周年—その来し方行く末(1)」税理 40 卷 8 号（1997）。
- Adams, J. S. (1965) “Inequity in social exchange”, *Advances in experimental social psychology*, 2, pp. 267-299.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972) “Income tax evasion: a theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, 1, pp.323-338.
- Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D. (1992) “Why do people pay taxes?”, *Journal*

of Public Economics 48, pp.21-38.

- Alm, J., Sanchez, I. and De Juan, A. (1994) "Economic and noneconomic factors in tax compliance", *Kyklos*, 48(1), pp.1-22.
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998) "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, 36(2), pp.818-860.
- Blumenthal, M., Christian, C. and Slemrod, J. (1998) "The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota", *NBER Working Paper Series*, 6575, pp.1-42.
- Braithwaite, V., Braithwaite, J., Gibson, D. and Makkai, T. (1994) "Regulatory styles, motivational postures and nursing home compliance", *Law & Policy*, 16(4), pp.363-394.
- Braithwaite, V. (2002a) "A new approach to tax compliance", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.1-14.
- Braithwaite, V. (2002b) "Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.15-40.
- Braithwaite, V. (2003) "Perceptions of who's not paying their fair share", *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), pp.335-362.
- Dabner, J. and Burton, M. (2015) "Lessons for tax administrators for the introduction of the OECD's 'enhanced relationship' model: the Australian experience", *Tax Re-solutions and University of Melbourne*, pp.1-25.
- Darley, J. M. and Pittman, T. S. (2003) "The psychology of compensatory and retributive justice", *Personality and Social Psychology Review*, 7(4), pp.324-336.
- Dean, P., Keenan T. and Kenney, F. (1980) "Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study", *British Tax Review*, 25(1), pp.28-44.
- Erard, B and Feinstein, J. S. (1994) "Honesty and evasion in the tax compliance game", *RAND Journal of Economics*, 25(1), pp.1-19.
- Freedman, J. (2012) "Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice", *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP11/19, pp.1-35.
- Frey, B. S. and Feld, L. P. (2002) "Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis", *CESifo Working Paper* 760, pp.1-41.
- Gordon, J. P. F. (1989) "Individual morality and reputation costs as deterrents to tax

evasion”, *European Economic Review*, 33, pp.797-805.

- Hermann, D. H. J. (2017) “Restorative justice and retributive justice: An opportunity for cooperation or an occasion for conflict in the search for justice”, *Seattle Journal for Social Justice*, 16(1), pp.71-103.
- Hobson, K. (2002) “Championing the compliance model: from common sense to common”, *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.131-158.
- Hofmann, E., Hoelzl, E. and Kirchler, E. (2008) Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate”, *Z Psychol. Author manuscript*, 216(4), pp.1-13.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I (2008) “Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework”, *Journal of Economic Psychology*, 29, pp.210-225.
- Kirchler, E., Niemirowski, A. and Wearing, A. (2006) “Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers”, *Journal of Economic Psychology*, 27, pp.502-517.
- James, S. and Alley, C (2009) “Tax compliance, self-assessment and tax administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), pp.27-42.
- James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005) “The Citizen’s Charter: How such initiatives might be more effective”, *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper 65, pp.1-24.
- Job, J. and Honaker, D. (2002) “Short-term experience with responsive regulation in the Australian taxation office”, *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.111-130.
- Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007) “Culture change in three taxation administrations: from command-and-control to responsive regulation”, *Law & Policy*, 29(1), pp.84-101.
- Merton, R. K. and Rossi, A. S. (1957) “Contributions to the theory of reference group behavior”, *Social theory and social structure*, New York: The Free Press, pp.225-280.
- Murphy, K. (2002) “Procedural justice and the Australian Taxation Office: A study of scheme investors”, *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper 35.
- Murphy, K. (2002) “ ‘Trust me, I’m the taxman’: The role of trust in nurturing compliance”, *Centre for Tax System Integrity, The Australian National University*, Working paper 43.

- Murphy, K. (2004a), “Procedural justice and tax compliance”, *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), pp.155-197.
- Murphy, K. (2004b) “Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Tax Office”, *British Tax Review*, 6, pp.603-619.
- Murphy, K. (2004c) “The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders”, *Law and Human Behavior*, 28(2), pp.187-209.
- Murphy, K. (2005) “Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance”, *Journal of Law and Society*, 32(4), pp.562-589.
- Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015) “Motivating compliance behavior among offenders: Procedural justice or deterrence?”, *Criminal Justice and Behavior*, 43(1), pp.1-18.
- Murphy, K., Tyler, T. R. and Curtis, A. (2009) “Nurturing regulatory compliance: Is procedural justice effective when people question the legitimacy of the law?”, *Regulation & Governance*, 3, pp.1-26.
- Rawlings, G. (2004) “Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, group and globalization”, *Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Working paper 52*, pp.1-36.
- Shover, N., Job, J. and Carroll, A. (2002) “The ATO Compliance Model in action: A case study of building and construction”. *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.159-176.
- Smailes, A. and McDermott, P. M. (2010) “An admirable safe harbour? Safe harbours from administrative penalty for taxpayers when engaging tax agents and the effects on the uniform penalty system”, *Melbourne University Law Review*, 34(2), pp.619-640.
- Smith, K. W. and Stalans, L. J. (1991) “Encouraging tax compliance with positive incentives: A conceptual framework and research directions”, *Law & Policy*, 13(1), pp.35-53.
- Spicer, M. W. and Becker, L. A. (1980) “Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach”, *National Tax Journal*, 33(2), pp.171-175.
- Stalans, L. and Lind, E. A. (1997) “The meaning of procedural fairness: A comparison of taxpayers' and representatives' views of their tax audits”, *Social Justice Research*, 10(3),

pp. 311-332.

- Taylor, N. (2002) “Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities”, *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.71-92.
- Torgler, B., Schaffner, M. and Macintyre, A. (2007) “Tax compliance, tax morale and governance quality”, *CREMA Working Paper*, 2007-17, pp.1-36.
- Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005) “Tax morale and fiscal policy”, *CREMA Working Paper*, 2005-30, pp.1-34.
- Tyler, T. R. (1997), “Psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities”, *Personality and Social Psychology Review*, 1(4), pp.323-345.
- Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995) “Social justice and social movements”, *UC Berkeley Working Paper Series*, 61, pp.1-86.
- Tyler, T. R. and Lind, E. A. (1992) “A relational model of authority in groups”, *Advances in Experimental Social Psychology*, 25, pp.115-191.
- Verboon, P. and Goslinga, S. (2009) “The role of fairness in tax compliance”, *Netherlands Journal of Psychology*, 65, pp.136-145.
- Wenzel, M. (2002) “The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers’ identity”, *Journal of Applied Psychology*, 87, pp.1-60.
- Wenzel, M. (2003) “Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field”, *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.41-69.
- Whait, R. B. (2014) “Exploring innovations in tax administration: A Foucauldian perspective on the history of the Australian Taxation Office’s compliance model”, *eJournal of Tax Research*, 12(1), pp.130-161.
- Williams, R. (2001) “Prosecuting non-lodgers: To persuade or punish?”, *Center for Tax System Integrity*, Working Paper 12, pp.1-30.

(裁判例・裁決例)

▷日本

- 最（大）判昭和 33 年 4 月 30 日（民集 12 卷 6 号 938 頁）。
- 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定（刑集 27 卷 7 号 1205 頁）。
- 大阪高判平成 2 年 2 月 28 日（税資 175 号 976 頁）。

- 福岡地判平成 3 年 2 月 28 日（税資 182 号 522 頁）。
- 東京地判平成 7 年 3 月 28 日（税資 208 号 1015 頁）。
- 最判平成 18 年 4 月 20 日（民集 60 卷 4 号 1611 頁）。
- 東京高判平成 18 年 4 月 26 日（税資 256 号 118）。
- 東京高判平成 19 年 10 月 10 日（訟月 54 卷 10 号 2516 頁）。
- さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日（訟月 54 卷 10 号 2537 頁）。

▷オーストラリア

- Arnold v. Federal Commissioner of Taxation [2017] AATA1318 WL3704671.
- Aurora Development Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (No 2), Federal Court of Australia, [2011] 196 FCR 457.
- Deputy Commissioner of Taxation v Rennie Produce Pty Ltd [2018] FCAFC38.
- Deputy Commissioner of Taxation v Zeqaj [2019] FCCA2740.
- Fowler v. Federal Commissioner of Taxation [2016] AATA 416 WL3433816.
- Harris v Deputy Commissioner of Taxation, Supreme Court of New South Wales [2001] 47 ATR 406.
- Re Vision Intelligence Pty. Ltd. [2013] AATA95 ATR424.
- Sanctuary Lakes Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [2013], 212 FCR 483.
- The Study and Prevention of Psychological Diseases Foundation Incorporated v Commissioner of Taxation [2017] AATA377.
- Zeqaj v Commissioner of Taxation [2016] AAT218.

(その他)

- 株式会社日本総合研究所「租税に対する国民意識と税への理解を深める取組に関する国際比較調査・分析等委託 最終報告書」（2017）。
- 国税庁「国税庁レポート 2020」。
- 国税庁「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」。
- 国税庁「税務調査手続等に関する FAQ（職員用）」。
- シャープ使節団報告書（1949）第 4 編付録 D
- 昭和財政史 7。
- 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』。

- Australian National Audit Office (2004) “Taxpayers' Charter”, Audit Report 19.
- ATO (2013) “Our approach to information gathering”.
- ATO (2018) Taxpayers' Charter.
- ATO (2021a) “Risk review and audit processes”. <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Tailored-engagement/Tax-assurance/Risk-review-and-audit-processes/> (最終確認日 : 2021/3/25).
- ATO (2021b) “Taxpayers' Charter – If you're subject to review or audit”, <https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/taxpayers-charter/taxpayers-charter-if-you-re-subject-to-review-or-audit/#Theprocess> (最終確認日 : 2021/3/25).
- Cash Economy Task Force (1998) “Improving tax compliance in the cash economy”.
- HM Revenue and Customs (2020) “Measuring tax gaps 2020 edition”.
- House of Representatives Standing Committee on Tax and Revenue (2017) “2017 Annual Report of the Australian Taxation Office”.
- Inspector General of Taxation (2015) “The protection of taxpayer rights in Australia”.
- Inspector General of Taxation (2016) “Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections”.
- OECD (2010) “*Understanding and influencing taxpayers' compliance behaviour*”, Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise Compliance Subgroup.
- Standing Committee on Tax and Revenue (2019) “The Taxpayers' Charter”.