

平成 27 年 5 月 21 日現在

機関番号：34304

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2013～2014

課題番号：25780020

研究課題名(和文)現代税務行政の理論と課題

研究課題名(英文)Co-operative Compliance under Japanese Tax Law

研究代表者

宮崎 綾望(MIYAZAKI, Ayami)

京都産業大学・法学部・准教授

研究者番号：50633195

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 900,000円

研究成果の概要(和文)：申告納税制度は、納税者の信頼と協力がなければ、維持しえない。本研究は、従来の事後的な調査だけではなく、法律に基づく納税者の義務と権利を土台としつつも、その限界を超えて課税庁と納税者が信頼関係を構築することによってともに利益を得るという税務行政上の手法について研究したものである。このような手法は、OECD主要国では国際的な流れとなっている。本研究は、このような手法をわが国に導入するにあたっては、法律による行政の原理や平等原則との関係といった法的問題が生じることを指摘し、そのような問題を解決するためには行政上の内部統制が必要となることを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：This work analyzed Co-operative Compliance approach under Japanese tax law. OECD published "Co-operative Compliance: A FRAMEWORK FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO CO-OPERATIVE COMPLIANCE 2013". Within Co-operative Compliance approach, large taxpayers and revenue bodies base their relationship on mutual understanding and trust. So, this work analyzed the benefits of Co-operative Compliance, key issues of Co-operative Compliance, next step of Co-operative Compliance under Japanese tax law. The conclusion is that it is necessary for our revenue bodies to establish effective internal governance to introduce a Co-operative Compliance approach. Revenue bodies must have a system of checks and balances to ensure coherence of their judgement.

研究分野：租税法

キーワード：税務行政 協力的コンプライアンス 税務行政の効率化 納税環境の整備

## 1. 研究開始当初の背景

貿易・資本の自由化及び通信技術・金融技術の進歩により、地理的な制約が飛躍的に減少した。これにより国境を越えた経済活動が活発化した。国家の執行管轄には限界があり、原則として領域を越えることができないため、国際的な経済活動に関する税務コンプライアンスの確保が国際的に大きな課題となっている。他方で、国家の財政状態の悪化により、税務行政に用いることのできる資源は限られつつあり、税務行政の効率化がより強く求められるようになってきている。このような状況で、諸外国では、納税者の税務リスクの高低を把握し、低リスク納税者については課税関係を申告前に確認・合意する手法（リスク管理手法）が重視されるようになってきている。

わが国においても、税務行政上の困難さの増大と国家財政の厳しさは同様であり、こうした税務行政上の新たな手法の導入を検討する必要がある。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、税務行政についての諸外国の動向を明らかにすること、具体的なその手法の分析、わが国へ導入する意義や法的課題、その手法の理論的基礎を明らかにすることである。これにより、今日の複雑な社会に即した税務行政の展開に寄与できると考える。

## 3. 研究の方法

先行文献の収集、研究テーマに関する基礎知識の習得、諸外国の動向の把握と分析、応答的規制理論の税務分野への適用の検証を段階的に行い、それにより得られた成果を社会に公表する。

## 4. 研究成果

平成 25 年度は、資料収集を行った。その結果、わが国において「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けて取組」と呼ばれる新たな手法が始められたこと、オーストラリア税務行政において、「応答的規制理論」と呼ばれる理論を基礎として「コンプライアンス・ピラミッド」という新たな手法が取り入れられていること、OECD 主要国において、「協力的コンプライアンス」という手法が取り入れられつつあること、が明らかとなった。そこで、これらの 3 点について研究を進めることとした。平成 26 年度には、その研究成果をとりまとめた。その概要は下記のとおりである。

(1) 『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組』の背景と今後のあ

り方」

まず、わが国において始められた「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」(税務 CG)について検討し、その趣旨・目的を明らかにするとともに、その背景にある税務行政の国際的動向を明らかにした。

わが国では、「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」(税務 CG)と呼ばれる新たな手法が国税庁により始められた。これは、税務に関するコーポレートガバナンス(企業統治)の体制が優れていると認められる大企業を対象に、税務調査の頻度を減らす制度である。これは、国際的動向に従ったものであり、リスク管理手法の一部として位置付けることができる。

「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」の背景には、国際的租税回避への対応をきっかけとして、OECD において「課税庁と納税者の相互信頼関係の向上」ないし「協力的コンプライアンス」と呼ばれる手法が議論されるようになってきていること、エンロン事件などを背景とする米国におけるコーポレートガバナンス強化の流れがある。OECD 主要国の間では、良好な税務コーポレートガバナンスを有する納税者には早期に确实性を付与するという行政上の取組みが重視されるようになってきている。こうした背景のもと、わが国においても、事後的な税務調査だけでなく、納税者との信頼関係を構築することによって税務行政の効率化をはかるために、上記取組みが始められたのである。

(2) 「税務行政の課題と理論 - オーストラリアにおける応答的規制理論を中心に - 」

つぎに、オーストラリア税務行政における新たな取組みと、その基礎にある応答的規制理論と呼ばれる規制理論について検討を行った。

応答的規制理論は、John Braithwaite の経験を Ian Ayres がゲーム理論により裏付けたものである。「罰すべきか説得すべきか? 」というこれまでの規制のあり方をめぐる論争を乗り越えて、抑止的手段と協力的な手段を組み合わせたことを提案した点に、応答的規制理論の特徴がある。その基本的な考え方は、法令遵守をもっとも高める方法は報復戦略、つまり、規制者は被規制者に応答的な手段をもって対応すべきであるというものである。この理論の目的は、納税者の行動に影響を与えることであり、そのためには、税務行政庁が複数の段階的な手段を有していることを事前に明確に伝えておくことが必要となる。そして、協力的コンプライアンスは、この理論のもとでは、自主規制を行う納税者へ報償を与える手段として位置付けられる。

申告納税制度は、日本国憲法第 1 条の国民主義の理念にかなう民主的な納税制度として、わが国の租税制度の根幹をなしている。

この制度のもとでは、納税者の自主性により納税義務の確定と履行がなされることが期待される。わが国の国税庁は、納税義務の適正な確定と履行を促すために、たとえば、必要な場合に税務調査を行い、その調査により申告がない又は申告の内容が誤っていることが明らかとなった場合には、決定又は更正（国税通則法 24 条、25 条）及び加算税等の課税処分を行ってきた（国税通則法 65 条以下）。また、こうした手段に加えて、国税庁は、税務相談や情報提供などの納税者サービスをも行ってきた。応答的規制理論のもとで、前者は伝統的な抑止的手段、後者は支援的ないし協力的な手段として位置付けることが可能である。

このように、国税庁は、抑止的な手段と協力的な手段を組み合わせ、申告納税制度の定着において重要な役割を果たしてきた。かかる意味において、税務当局の用いることができる様々な手段はすでに用意されているといえる。しかし、応答的規制理論は、さらにこうした手段を体系的に整理し、納税者に十分に理解してもらうことが重要であることを示した。従来の手段とともに行政上の新たな取組みを体系的に整理することによって、そのより効果的な設計と運用のあり方を模索することが必要である。

### （３）「租税行政の国際的動向 - 協力的コンプライアンス(co-operative compliance)の意義と課題 - 」

最後に、OECD において議論がなされている「協力的コンプライアンス」と呼ばれる税務行政手法について研究を行った。

OECD 主要国では、リスク管理手法の一部として「協力的コンプライアンス」と呼ばれる手法が税務行政において広がっている。これは、納税者との間で信頼と相互理解に基づく関係を構築して、納税者による租税法の法令遵守を高めるという手法である。本稿は、この手法の法的課題と展望について検討したものである。

協力的コンプライアンスは、法律に定められた義務と権利に基づく税務当局と納税者の「基本的関係」を土台としつつも、その限界を超えて、税務当局と納税者が相互の信頼に基づいてともに利益を得ようとする関係である。このような関係は、「透明性と予測可能性の交換」という言葉によってうまく特徴づけられている。税務当局にとっては、納税者の純粋な任意性を前提とすることによって、法令上求められる以上の情報あるいは申告前に情報を入手することが可能となる。これにより、より適切に税務問題を扱うことができ、税務行政の効率化につながる。他方で、納税者においては、とくに大企業に対するコーポレートガバナンス強化の流れのなかで、協力的コンプライアンスによって早期の予測可能性を得られるというメリットが見出されるようになった。

協力的コンプライアンスは、こうした税務当局と納税者の双方にとってメリットをもたらす手法を探し求めた結果として広がってきたものである。その重要な要素は、第 1 に、納税者の任意性である。納税者の純粋な任意性を前提とする場合にのみ、法令に定められる以上の又は申告前の情報の開示を求めることが許容されと考えられる。納税者の任意性を前提とするような信頼関係を構築するためには、納税者の懸念を払拭することが重要となる。協力的コンプライアンスのために法令上の義務を超えて任意に開示・提出した資料を、納税者の同意がない限りは税務調査に用いないことを保障すること、納税者の機密性を守る仕組みが必要である。

第 2 に、多くの国において、協力的コンプライアンスは、新しい立法によらずに、行政上の措置として実施されている。納税者に情報の提出・開示を義務付けるという方法では、納税者にとっての事務的負担が大きい反面、「納税者サービス」の側面を強調しすぎれば、税務当局にとっての負担が大きくなる。そのため、協力的コンプライアンスは、詳細な法令上の規定に基づくことなく、その枠組みを公表することによって、税務当局と納税者の「合意」という形式で実施されている。

このように、協力的コンプライアンスは、公権力の行使や争訟手続の枠の外に準備された枠組みであるといえる。そのため、そのような枠組みに対しては法的な懸念も示されている。法の下での平等や法による行政の原理に反するのではないかという懸念である。

法律による行政の原理との関係においては、納税者の支払うべき税額を変更するものではないこと、税務当局による事実上の強要が行われないこと、納税者と税務当局の租税法についての解釈上の見解の違いについてまで司法救済を妨げるものでないこと、手続面について下級行政機関職員を拘束する事務運営指針において定めておくことが重要である。

平等原則との関係については、納税者に対する行政上の待遇の差異が客観的かつ合理的なプロセスの結果であることを保障すること、税務行政庁内における一貫性を確保するための内部統制を整備することが重要である。

今後は、納税者との信頼関係を構築するための評価基準の設定・公開や、それに関する複数職員の関与や第 3 者による点検といった税務行政庁内における整備について検討していく必要がある。

### 5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計 3 件）

宮崎綾望「現代税務行政の理論と課題 -

オーストラリアにおける応答的規制理論  
を中心に - 」同志社法学（校正中、2015  
年7月末刊行予定）査読無

宮崎綾望「租税行政の国際的動向 - 協力的  
コンプライアンス (co-operative  
compliance) の意義と課題 - 」一橋法学  
14 巻 2 号（校正中、2015 年 7 月末刊行  
予定）査読無

宮崎綾望「『税務に関するコーポレートガ  
バナンスの充実に向けた取組』の背景と  
今後のあり方」税研 177 号 110～117 頁  
（2014 年 9 月）査読無

## 6．研究組織

### (1) 研究代表者

宮崎 綾望（MIYAZAKI, Ayami）  
京都産業大学・法学部・准教授  
研究者番号：50633195