

コンプライアンスと税務行政

渡 邊 英 之

1 はじめに

一連の企業不祥事を機に、近年、「コンプライアンス」という言葉が新聞・雑誌等によく見受けられる。コンプライアンス (compliance) は、一般に「法令遵守」と訳され、本来的には、申出・要請等に対する承諾ないしは応諾を意味する言葉であるが、税務において、納税者による租税法の遵守を意味するタックス・コンプライアンス (tax compliance) という言葉が用いられていたことから広く一般に使われるようになったという経緯がある。したがって、納税者のコンプライアンス (法令遵守) とは、租税を国家に納付しなければならないという法律上の義務を履行することを納税者が承諾・応諾することと解することが相当であり、言うまでもなく、申告納税制度を基本とする我が国においては、納税者の自発的な法令遵守を図ることが適正・公平な課税を実現するために必要不可欠である。そのため、納税者のコンプライアンス (法令遵守) の向上は、税務当局の最重要課題となっており、「納税は市民社会のルール」であって、租税は「社会共通の会費」であることを広く国民に訴えて、適正な申告を求めてきたところである。

そこで、本稿では、納税者のコンプライアンス (法令遵守) の向上に向けて、コンプライアンスの意義及び税務行政の意義と使命について考察することとしたい。

2 納税者のコンプライアンス (法令遵守) の意義

(1) 租税の意義

租税は、国家活動の原資となるものであって、我が国では、日本国憲法第30条に「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」との規定

があり、租税法律主義を前提とした国民の義務としての納税の義務が宣言されている。租税の根拠については、一般に、国家から受ける利益の対価とみる利益説と国家に対する当然の義務であるとする義務説という二つの考え方があり、臣民の義務として「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定していた大日本帝国憲法下では義務説的であったというべきであるが、日本国憲法第30条の規定については、利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものであると理解すべきとする金子宏東京大学名誉教授の主張が広く認められているところである。このような民主主義的租税観にあっては、同条の規定は、日本国憲法が国民主権を宣言した以上、国家活動は主権者である国民の意思そのものであるから、国家活動に必要な費用については、当然にして国民が納税の義務として負担すべきことを表明したものとみることとなり、換言すれば、主権者である国民が、主権の行使に当たり当然に必要な経費が租税であることを宣言したものであって、租税は国家社会を維持するためのいわば共通の会費であり、納税の義務が民主主義の原理そのものであることを意味しているといえることができる。

なお、この点について、最高裁昭和60年3月27日判決(大島訴訟判決)は、「およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め(30条)、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている(84条)」と述べている。

(2) 租税法律主義の意義

主権者である国民にとって、租税を負担することが当然の義務であるとしても、租税は基本的に国民の財産権を侵害するものであるから、租税の負担が「公正」であり、国民の財産権が不当に侵害されないことを保障

する原則を確立する必要がある。また、主権者である国民は、主権を行使する点において、何ら差別される理由はなく、その地位は同一であり、当然にして平等であると考えられるから、主権者であるがゆえに必要な経費である租税についても、当然にして「公平」に負担を求められなければならない。租税法律主義は、租税の負担が「公正」かつ「公平」であることを実現するために求められる原理であり、「国民が選んだ代表が構成する議会によって制定された租税法に従って自らに租税を賦課すること」という理念を内容とするものと考えられる。このような租税法律主義は、1215年にイギリスでマグナ・カルタによって国王の課税権が制限されて以来、市民社会と民主主義の発展の歴史の中で、「代表なければ課税なし」(No taxation without representation) という理念として発展してきた原理である。

今日、租税法律主義は、我が国のみならず諸外国においても広く憲法原理として承認されており、我が国においては既に大日本帝国憲法第62条第1項に「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」との規定があり、日本国憲法では第84条に「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定して、その理念を明言している。また、シャープ勧告に基づく租税の民主化に伴い、国税については、納税者自らが自分の租税を確定し納付する申告納税制度が基本となっている。

(3) コンプライアンス（法令遵守）の意義

イ 法令遵守の意義

租税及び租税法律主義の意義については、既に述べたとおりであるが、租税の負担が問題になるようになってきたのは、20世紀に入ってからである。言うまでもなく、租税は国家（行政）活動の原資となるものであるが、19世紀以前の自由放任で国家の機能を必要最小限にとどめようとした夜警国家の時代においては、財政規模も小さく、租税負担も大きな問題にはならなかったといつてよい。しかし、20世紀に入り、資本主義社会に内在する問題点が

顕在化すると、国家（行政）は、福祉国家の実現を求めて積極的な財政政策を展開するようになった。その結果、財政規模が飛躍的に増大し、租税は大衆課税に移行するとともに、租税の負担が急激に重くなってきた。このように、租税負担の上昇は、資本主義社会においては不可避であり、しかも、その歴史は百年程度とってよい。

さて、上記のとおり、国家活動としての行政は、今日、福祉国家の実現を主たる目的としており、その活動は、多くの場合、公共への財・サービスの提供という形で行われている。このように行政活動によって公共に提供される財・サービスは、一般に公共財と呼ばれ、その特徴として、非競合性と非排除性を備えていることが指摘されている。ここで、非競合性とは、誰でもがその財・サービスを利用することができることをいい、非排除性とは、特定人をその利用から排除することができないことをいう。

例えば、灯台は、近海を航行するすべての船舶が同時に利用することができる（非競合性）、料金を払わない船舶の利用を拒否することができない（非排除性）。このため、国民（納税者）は、費用（租税）を負担せずに公共財の便益を享受することが可能であり、また、費用（租税）を負担しないことが経済的にみて合理的であるといえる。このように費用を負担しないで便益を享受する者をフリー・ライダー（free rider；ただ乗り）と呼ぶが、公共財の提供は、結局、フリー・ライダーの発生をもたらすことになってしまう。そこで、国民（納税者）がこのようなフリー・ライダーになることを防ぐものが、本質的には納税倫理（租税の必要性を認め、租税を納付することを受け入れる意識形態）であり、それは市民としての自覚、社会的正義感をその内容とするものである。したがって、納税者の法令遵守すなわち納税者が租税法及び関係法令を正しく遵守することは、本質的には納税倫理に基づいて行われることが望ましいことは、既述した租税及び租税法律主義の意義からも明らかであるが、フリー・ライダーになることが経済的にみて合理的である限り、納税倫理のみでフリー・ライダーの発生を防ぐことは不可能であり、現実問題としては何らかの強制措置が必要であると考えられる。

ロ 法令遵守の分類

本質的には納税者の納税倫理に基づく法令遵守が望ましいことは明らかであるが、前述したように、公共財の特性から納税倫理の高揚のみでフリー・ライダーの発生を防ぐことは不可能であり、何らかの強制措置が必要である。したがって、納税者の法令遵守は次の二つの形態によって実現すべきこととなる。

(イ) 租税承認型遵守（積極的遵守）

納税倫理に基づいて自発的に租税法及び関係法令を遵守する形態をいう。市民としての自覚、社会的正義感によるものであり、積極的な遵守というべき形態である。

(ロ) 制裁忌避型遵守（消極的遵守）

フリー・ライダーになることを本質的には欲しているが、脱税行為が税務当局に発覚した際に受ける加算税・懲役刑等の制裁あるいは社会的な信用の失墜を恐れて、やむを得ず租税法及び関係法令を遵守するものであって、消極的な遵守というべき形態をいう。

なお、上記の二形態は法令遵守の両極を示したものであって、現実の遵守形態は、その中間あるいは混合した状態にあると考えられる。

3 税務行政の意義と使命

(1) 税務行政の意義

税務行政は、広義には「租税の賦課及び徴収を行う行政活動」と定義することができる。租税は、賦課徴収する行政主体に着目した場合、国が賦課徴収する国税と地方公共団体が賦課徴収する地方税に大別され、更に、国税は、外国からの輸入貨物に課される関税と、それ以外の内国税とに分類することができる。国税庁は、財務省の外局として内国税（輸入品に対する内国消費税を除く。）を賦課徴収することを主たる任務として設置されている行政組

織であって、その地方支分部局として国税局及び税務署が設けられている。また、内国税に関する制度の調査・企画・立案は、財務省の内部部局である主税局が担当している。一般に、税務行政とは、租税を賦課徴収するという執行的な行政活動を指し、制度の企画・立案は、その活動には含まれないと考えてよいと思われるが、むしろ上位概念として租税制度の企画・立案を含めた租税行政があり、その執行的な側面を税務行政と呼ぶことが適当であろう。

さて、福祉国家の実現を主たる目的とする今日の行政にあって、税務行政は、どのように位置付けられるのであろうか。税務行政や治安維持を目的とする警察行政のような行政活動は、今日では副次的であるとみる論者も見受けられるが、この見解には賛成し難い。むしろ、行政活動の原資としての財政的基盤を提供する税務行政は、経済的側面において、行政全体の下部構造を構成するものと位置付けることができよう。

したがって、下部構造としての税務行政も、その究極的な目的は福祉国家の実現にあると考えられる。

(2) 税務行政の使命

国税庁は、「国税庁の使命」と題した文書を公開しているが、同文書には、国税庁の使命は、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現することにある」と宣言されており、国税庁の任務については、財務省設置法第19条により「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」を図ること等が定められている。また、国税庁は、上記の使命を達成するため、財務省設置法第19条に定められた任務を、透明性と効率性に配慮しつつ、遂行することとしており、広報活動や租税教育など納税者が納税義務を理解し実行することを支援する活動（納税者サービス）や、善良な納税者が課税の不公平感を持つことがないように、納税義務が適正に果たされていないと認められる納税者に対し、的確な指導や調査を実施することによって誤りを確実に是正する活動（適正・公平な税務行政の推進）を行っているところである。

更に、国税庁は、これらの任務を遂行するに当たっては、納税者である国民の理解と信頼を得ることが何より重要であると考えており、国税庁の任務を遂行するに当たっての実施基準を取りまとめ、「国税庁の使命」として職員に示すとともに、国民に対して公表しているところであって、同基準には、納税環境の整備として、

- ① 申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて、分かりやすく的確に周知・広報を行う。
- ② 納税者からの問い合わせや相談に対して、迅速かつ的確に対応する。
- ③ 租税の役割や税務行政について幅広い理解や協力を得るため、関係省庁等及び国民各層からの幅広い協力や参加の確保に努める。

といった基準が、また、適正・公平な税務行政の推進として、

- ① 適正・公平な課税を実現するため、
 - イ 関係法令を適正に適用する。
 - ロ 適正申告の実現に努めるとともに、申告が適正でない認められる納税者に対しては的確な調査・指導を実施することにより誤りを確実に是正する。
 - ハ 期限内収納の実現に努めるとともに、期限内に納付を行わない納税者に対して滞納処分を執行するなどにより確実に徴収する。
- ② 納税者の正当な権利利益の救済を図るため、不服申立て等に適正・迅速に対応する。

といった基準が示されている。これらの基準は、租税は主権者である国民が当然の費用として提供すべきものであり、本来は自主的に納税義務を履行すべきであるとしても、租税法に財政・経済・社会政策等の国政全般からの政策判断が盛り込まれる結果、その解釈等に専門技術的な判断を必要とするこ

とが少なくないこと、また、公共財の特性から租税を回避するフリー・ライダーの発生を避けられないこと等から、税務行政に求められる当然の要請と考えられる。

(3) 法令遵守に向けての施策とポリシー・ミックス

前節において、「国税庁の使命」に掲げられた国税庁の任務を遂行するに当たっての実施基準を示したが、ここで納税者の法令遵守の実現に向けて税務行政にどのようなスタンスが必要であることを示しておきたい。既に述べたように、法令遵守には、租税承認型遵守と制裁忌避型遵守の二形態があるが、仮に納税倫理に基づく租税承認型遵守によって法令遵守を実現しようとする場合、広報活動の積極化、税務相談活動の充実等の納税環境の整備が有効である。しかし、公共財の特性からこれらの施策だけではフリー・ライダーの発生を防ぐことは不可能であり、結果として法令遵守を実現することはできないと考えられる。一方、制裁忌避型遵守によって法令遵守を実現しようとする場合、税務調査の充実、査察制度による犯則取締りの強化等が適正・公平な税務行政の推進のための施策として有効であるが、納税者数の増加、経済取引の広域化・複雑化等に伴い、税務職員の大幅な増員が必要になり、制裁忌避型遵守だけで法令遵守を実現することも不可能である。結局、納税環境の整備に基づく広報、相談等によって租税承認型遵守の向上を図るとともに、適正・公平な税務行政の推進に基づく税務調査等による制裁忌避型遵守を求めていくという施策の組合せ、いわゆるポリシー・ミックス (policy mix) が現実的であり、その方針が「国税庁の使命」に示されているものと考えられる。

4 おわりに

本稿は、納税者のコンプライアンス (法令遵守) の問題について、税務行政の意義や使命、施策との関係という観点から考察を行ったものであるが、国税庁の使命は明確であり、ある意味において単純であるということもでき

る。しかしながら、この問題を取り巻く環境は複雑かつ複合的であって、この問題が極めて解決の難しい問題であることは明らかというべきである。今後の税務行政の取組について、有効な処方箋を新たに提示することは難しいが、税務当局には、適正・公平な課税の実現に向けて、従来からの施策を一層充実させるとともに、環境の変化に即応した更に高度な税務行政の実現を目指して、着実に努力を積み重ねていくことが求められていることを指摘して本稿を終えることとしたい。

《参考文献》

国税庁編「国税庁レポート2010」 5～6頁

金子宏「租税法〔第16版〕」(弘文堂) 19～21, 69～71頁