論　説

納税者による自発的情報開示と課税権限の衡平

－イギリス租税管理法による調査・査定手続の分析からの考察－

滋賀大学経済学部准教授
金　山　知　明

◆SUMMARY◆

イギリスでは、1997 年の申告納税制度の導入に伴い、申告から原則 12 か月以内に開始される照会調査と、この期間を経過した場合であっても、税務当局による課税処分が可能な新発見査定規定が設けられた。申告をした納税者に対して発見査定を行うためには、「納税者やその代理人の不注意により、又は故意により過少申告等が行われていたこと」あるいは「照会調査開始可能期間の末日、又は照会調査終了時点までに納税者から調査担当者に提供されていた情報のみでは、過少申告等の事実を推定し得なかったと合理的に見込まれること」のいずれかの要件を満たす必要がある。これにより、申告時に詳細かつ十分な情報開示を行っていれば、後発的な発見査定による課税処分を受けにくく、課税関係の早期確定という納税者側の利益が生じ得る構造となっている。

一方、我が国では、青色申告制度や税理士法上の書面添付制度はあるものの、納税者が重要な事実について自発的かつ詳細な情報を開示した場合であっても、法的なインセンティブを与える仕組みに乏しいのが現状である。

本稿は、税務当局と納税者の間に存在する大きな情報の非対称性を解消するために、イギリスの租税手続法や社会心理学上の公正理論の分析を通じ、我が国における納税者の自発的情報開示を促進するための制度設計について考察・提言するものである。

（税大ジャーナル編集部）

キーワード：税務調査、イギリス租税管理法、自発的情報開示、加算税、公正理論

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目　　次

Ⅰ　はじめに ……2
Ⅱ　イギリスの税務調査と発見査定……3
　1　照会調査通知書(notice of enquiry)……3
　2　発見査定規定(discovery assessment)……4
　　⑴　発見査定の要件……4
　　⑵　発見査定要件の立証責任……6
　　⑶　発見とは何か……7
　　⑷　発見の鮮度……8
Ⅲ　発見査定適用要件の解釈……9
　1　納税者又は代理人の不注意又は故意……9
　2　情報開示と過少申告等の推定可能性……9
　　⑴　情報開示の具体性……9
　　⑵　申告書上の単純なミス……11
　　⑶　租税回避スキームの事案……11
　3　調査官の知識と能力の水準……12
　4　まとめ ……13
Ⅳ　発見査定規定の評価……14
　1　改正背景 ……14
　2　社会心理学上の公正概念からの考察……15
Ⅴ　我が国における納税者の自発的情報開示……19
　1　現状の情報開示促進規定……19
　2　税理士法 33 条の２第１項の添付書面……19
　3　納税者による自発的情報開示……20
　4　加算税制度を用いた情報開示促進の可能性……21
Ⅵ　おわりに ……22

Ⅰ　はじめに

納税義務を生ずる所得は、納税者が日々行う取引や、納税者自身が保有する資産から生じるものである以上、その確定に必要な情報のほとんどは、第１次的に納税者が保有するものである。税務申告によりそのような情報がすべて税務当局に提供されるわけではなく、納税者と税務当局との間には必然的に大きな情報の非対称性が残ることになる。

このような情報の非対称性を解消する方法として、税務調査、法定調書等、国家間の情報交換、移転価格税制上の文書化など諸々の制度が設けられている。これらは税務当局の「権限」または納税者の「義務」としての情報開示規則であるが、一方で納税者または代理人による「自発的」な情報開示のための方策については、我が国において研究も施策も少ないといえる。

この自発的情報開示に関し、申告納税制度導入に合わせて創設・改正されたイギリスにおける租税管理法(1)上の照会調査と発見査定規定は、納税者による開示行為を促進し得る点で注目に値する制度である。そこで本稿ではまず、照会調査及び発見査定規定の内容をみたうえで、これら制度がどのように自発的情報開示の誘因を形成するかを確かめる。さらに、この創設・改正の背景に触れ、当該法規定を社会心理学上の公正概念に照らして評価することを試みる。

我が国では、適正な帳簿の整備を促進する青色申告制度や、申告書に関する追加的な情報開示手段ともいえる税理士法 33 条の２の添付書面制度があるが、これは納税者による申告書や決算書とは別の追加的な情報開示を明確な目的とした制度とはいえない。そこで本稿では、イギリスの手続法規定と、社会心理学上の公正理論をとおして得た示唆から、我が国における納税者の自発的情報開示促進を目的とした法規範導入の可能性について、若干の提言をすることを目的とする。

Ⅱ　イギリスの税務調査と発見査定

本章では、申告納税制度導入後におけるイギリスの税務調査（照会調査）制度と、照会調査によらない後発的な課税制度である発見査定規定について、後章における分析の基礎とするため、その概要をみていく(2)。

１　照会調査通知書（notice of enquiry）

イギリス所得税が賦課課税方式から申告納税制度に移行したのは 1997 年（法案成立は 1994 年）である。この申告納税制度への移行に当たっては、税制としての公正性とともに、税務行政の効率性の向上という目的も挙げられている(3)。照会調査制度は、申告納税方式の導入と同時に、1994 年財政法（180 条）で租税管理法が改正(4)されたことにより、所得税申告書に対する新たな調査規定として新設された。その後短期間において、譲渡益税及び法人税についても申告納税方式に移行したことにより、これら税目についても同様の照会調査制度が導入された。

この照会調査は通常の場合、所得税については租税管理法９Ａ条、法人税については 1998 年財政法附則 18 条 24 に基づき、原則として納税申告書提出日後 12 か月以内(5)に、照会調査を開始する旨を記載した「照会調査通知書（notice of enquiry）」が文書にて納税者に送付されることにより開始される(6)。

この 12 か月間の照会調査開始可能期間（enquiry window と呼ばれる。）の終期につき、裁判例

(1)　Taxes Management Act 1970 をいう。以下同じ。

(2)　以下の照会調査と発見査定に関する記述の一部は、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―」公益財団法人日本税務研究センター「第 42 回日税研究賞入選論文集」10-45 頁の内容のうちの関連部分を基に改訂を加えたものである。

(3)　Wilma Teviotdale & Susan Thompson, *Self assessment: revenue authorities v. taxpayers: a state of conflict?*, 4 British Tax Review 271, 274（1999）.

(4)　租税管理法 9A 条に notice of enquiry が入り、初めて照会調査が規定された。

(5)　当初は申告期限日から 12 か月以内とされていたが、2007 年財政法 96 条（1）により再度租税管理法 9A 条の改正があり、「申告書提出日から 12 か月以内」とされた。

(6)　法人税の場合も基本的には個人納税者と同様であるが、小規模法人グループ（直近２事業年度いずれも連結総売上 1800 万ポンド以下、連結総資産 900 万ポンド以下、及び総従業員数 50 人以下の３条件のうち２つ以上を満たす法人グループ）以外のグループに属する法人に対する照会調査開始可能期間は、申告書提出日の翌日からでなく、申告期限日の翌日から 12 か月間となる（2007 年財政法 96 条（4））。

では厳格な判断がなされている(7)。HMRC（歳入関税庁。イギリスの税務当局である。）が照会調査通知書を発送した日が 12 か月の照会調査開始可能期間の終了日前であったとしても、その通知書が実際に納税者のもとに到着した日が期間終了日後であった場合には、その通知書は無効となり照会調査を開始することができないとされている(8)。

２　発見査定規定（discovery assessment）

⑴　発見査定の要件

照会調査開始可能期間は上記のとおり申告後原則 12 か月間と比較的短く、納税申告書の提出後、照会調査通知書が送付されずにこの期間を経過した場合、HMRC は照会調査を開始できないため、照会調査による査定処分等をすることができない。しかし、それでは申告後 12 か月超が経過してからある納税者の重大な過少申告等（過少申告、過大還付請求、及び過大損失申告をいう。以下同じ。）が発覚した場合などにも、それを是正することができないこととなってしまう。そこで、租税管理法 29 条において、照会調査によらない課税処分の権限として発見査定（discovery assessment）が規定されている。

この発見査定規定は実は賦課課税制度時代から租税管理法 29 条に定められていたものであるが、旧 29 条(3)は、当局が過少査定等を発見した場合には再度査定を行って過少となっていた部分の税額を徴収する旨の簡素な条文であった。ところが、申告納税制度導入に伴い、その導入を定めた 1994 年財政法によって租税管理法 29 条も改正され、納税申告書を提出した納税者に対する発見査定の行使に関し、HMRC の権限を制限する新規定が盛り込まれた(9)。

すなわち、同条(3)以後において、納税申告書を既に提出している納税者については、次の２要件のうちの１つ以上を満たさない限り、発見査定を行使することはできないとされた（租税管理法 29 条 (3)～(5)）(10)。

> 要件①　納税者やその代理人の不注意により（carelessly）、又は故意により（deliberately）過少申告等が行われていたこと（租税管理法 29 条(4)）。
>
> 要件②　照会調査開始可能期間の末日、又は照会調査終了時点までに納税者から調査担当者に提供されていた（made available）情報のみでは、過少申告等の事実を推定し得なかったと合理的に見込まれること（租税管理法 29 条(5)）。

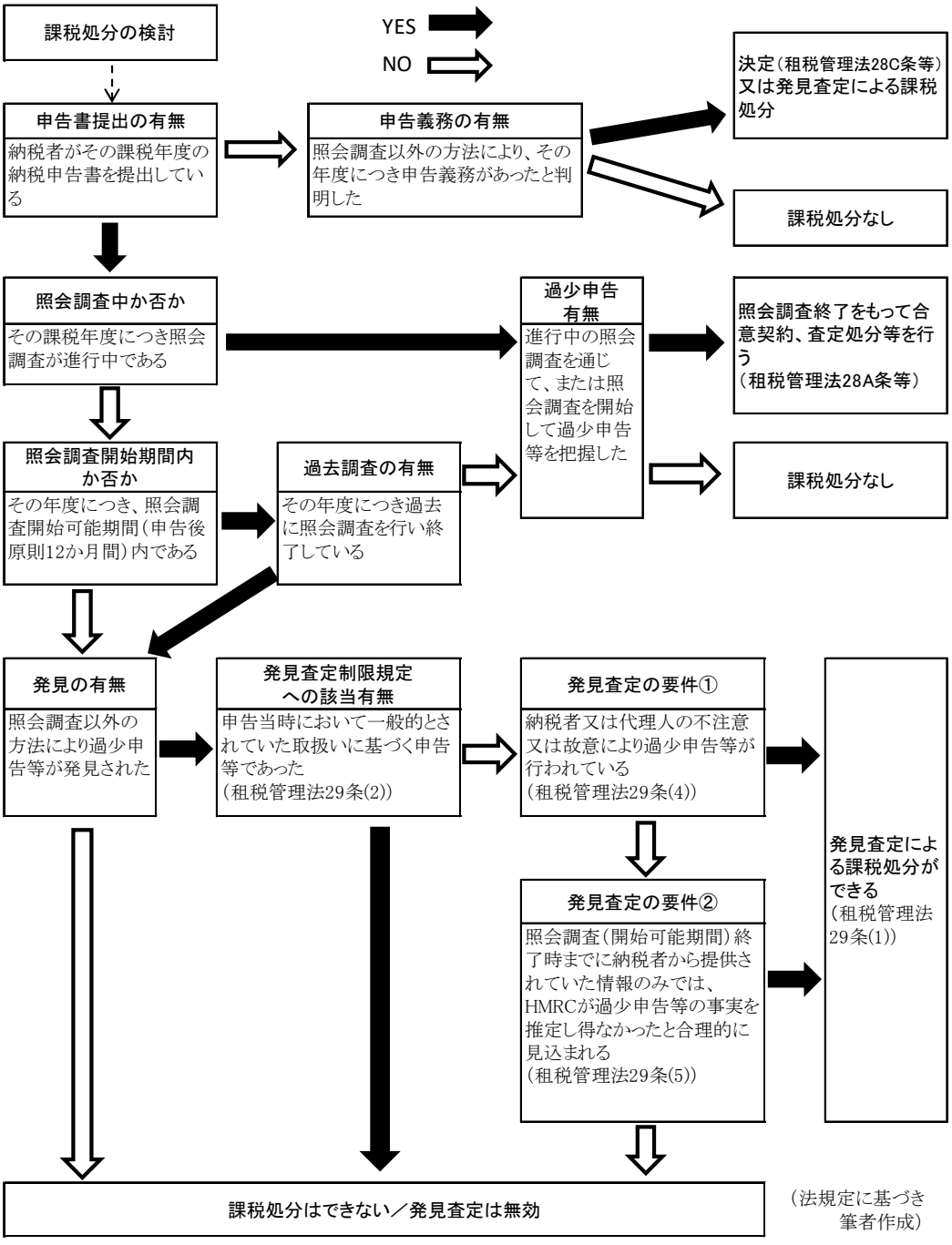
(7)　たとえば *Wing Hung Lai v. Bale* [1999] STC（SCD）238 においては、照会調査通知書が照会調査開始可能期間終了日の３日前に発送されたが、納税者の住所に到着したのは当該期間終了日の２日後であったという事実から、納税者がその照会調査通知書の無効を主張して審査請求をした。特別委員会は納税者の主張を採用し、この照会調査通知書を無効と判断した。同旨の事例として *Holly and Another v. Insp of Taxes* [2000] STC（SCD）50.

(8)　Simon's Taxes, at A6-52.

(9)　1994 年財政法 191 条によって租税管理法 29 条の改正が行われたという意味である。

(10)　このほか、租税管理法 29 条(2)では、その申告書における計算が申告当時において一般的に認められていた取扱いに基づき行われていた場合にも発見査定はできないと規定される（本稿では取り扱わない）。また、法人税の発見査定については 1998 年財政法附則 18 条 43～44 に規定があるが、本稿では租税管理法の条文のみを示す。

《図表１》申告納税制度導入後における照会調査と発見査定の関係



この改正を踏まえて、申告納税制度導入後の照会調査と発見査定の関係を図で示すと《図表1》のようになる。上記要件①につき、租税管理法 118 条(5)では「不注意」の定義として「合

理的な注意を払わなかったこと」と示し、HMRC の執行マニュアルにおいて「故意」とは、納税者又はその代理人が誤りを知りながら申告書その他の文書を提出し、HMRC を誤認させる意図が認められる場合をいうとされる(11)。

納税者の「不注意」と「故意」は、2007 年財政法にて刷新されたイギリスの過少申告等に関する制裁金(penalty)の適用要件とも共通するものであり(12)、特に不注意に基づく過少申告等制裁金の適用をめぐり多くの事例で争われている。

一方、要件②にいう「提供されていた(made available)」とは、租税管理法 29 条(6)において以下のように定義されている。

> ⑷　納税者が提出したその年度の申告書その他の文書にその情報が含まれていること。
> ⑸　納税者が提出したその年度の還付請求書その他の文書にその情報が含まれていること。
> ⑹　その年度の申告書または還付請求書に係る照会調査の過程で、その情報が納税者によって提出されたこと。
> ⑺　上記⑷から⑹により提供された情報に基づき、過少申告等の状況を示す情報の存在が税務調査官によって合理的に推定されると認められ、または納税者により税務調査官に通知されたこと。

すなわち、納税申告時又は照会調査中において、納税者側から提供された情報が不十分であれば、要件②が満たされ発見査定の対象となり得るが、逆に納税者から過少申告等の存在を窺わせるに十分な情報提供がなされていた場合には、たとえ除斥期間内であったとしても要件②による後発的な発見査定はできないこととなる。

このような発見査定の制限規定が入ったことにより、納税申告書を提出した者については、上記２要件のいずれも満たさない場合は、発見査定による課税処分を免れ、もし課税処分を受けたとしても、２要件の不充足を主張して、審判所に不服申立てを行うことができることとなった(租税管理法 29 条(8))。この２要件については、次章でさらに検討を加える。

⑵　発見査定要件の立証責任

発見査定の上記２要件のうちいずれかを充足することについての立証責任は、HMRC 側にあるとされるため(13)、その立証がなされなければ発見査定による課税処分はできないことになる。

このことに関して、発見査定の有効性が問われた裁決例として *Burgess and another v. HMRC*(2015 年上級審判所裁決)(14)がある。この事件では、個人事業所得の過少申告につき HMRC が発見査定を行ったが、上級審判所は HMRC の発見査定要件の立証が不十分であるとして、第一段階審判所の裁決を覆す形で発見査定の適用を否定した。

この裁決書の中で審判官は、「この納税者(請求人)が相当額の過少申告を行っていることは

(11) HMRC Enquiry Manual 3220. HMRC Compliance Handbook 53700.
(12) 2007 年財政法附則 24 条 1 において、過少申告等制裁金を課すための要件として、納税者の不注意又は故意により過少申告等が引き起こされたことと規定される。
(13) Simon's Taxes, at A6-134.26.
(14) *Burgess and another v. The Commissioners for HMRC*, [2015] UKUT 578 (TCC).

確かではあるが、発見査定制度は税務当局の権限と納税者の権利の適正なバランスの構築を目的として議会により定められたものであり、そのバランスは発見査定の権限行使が HMRC による要件の立証によってのみ行われることで保たれる。もしも HMRC がその充足を立証することができないのであれば、納税者は発見査定による課税を免れることができるのであり、それがこの制度の企図するところである」と述べている。

つまり、発見査定規定の発動に必要な上記２要件のうち少なくとも１以上を満たすことについての立証責任は HMRC 側にあるため、HMRC が実質的にそれら要件の充足を立証できない状態が認められるのであれば発見査定規定は働かず、その査定による課税は無効であるということになる。

⑶　発見とは何か

発見査定規定の全容を理解する上で、まず「発見（discovery）」の意味を確かめることが必要である。発見査定規定自体は申告納税制度導入前から存在するものであるが、何をもって発見とするか、つまり発見の定義については明確な法規定がない。そこで、発見の意味については、過去の裁判例をみることにより究明していくこととなる。

Cenlon Finance Co Ltd v. Ellwood（1962 年貴族院判決）(15)では、納税者（Cenlon 社）が子会社から受けた資本配当の課税関係が問題となった。税務当局は当初課税所得に該当しないと判断して査定を終えていたが、その後新たに着任した担当調査官が、その配当は益金とすべきという結論を得た。新調査官がその配当を所得に加算する形で再査定を行ったところ、納税者がそれを不服として提訴したものである。

納税者は、発見とは新たな事実が明らかになることをいうのであるから、当初調査で課税関係を検討済みの事実に対して、それと異なる事実が現れたわけではないのに、発見査定により課税することは許されないと主張した。これに対し貴族院は、発見というのは新たな事実の発見に限定されず、例えば当局による解釈の変更、査定の誤りの判明などを含む広いものと判示し、本件の発見査定による課税を適法とみとめた。

ただし、過年度の税務につき、当局と納税者の合意により課税関係が一度終結している場合、同じ年度に対して二度目の査定を行う権限を制約する趣旨の賦課課税制度時代の判例がある。*Scorer v. Olin Energy Systems Ltd*（1985 年貴族院判決）(16)は、ある会社の特定の事業における損失繰越しの可否を巡る事案である。この事件では、繰越損失の控除を認めずになされた査定処分に対し、納税者が異議申立てを行い、結局当局が損失の控除を認める形で納税者側との合意契約(17)を行った。後に別の調査官がその損失控除は誤りであることを発見し、旧法における発見査定を行って課税したが、合意済みの課税関係を発見査定で修正することはできないとして納税者が争ったものである。

貴族院は、実体法上は当該損失控除ができないことを認めたうえで、担当調査官にとって判断に必要な事実関係は、合意契約成立時点で顕在しており、そのような状況下で合意された課

(15) *Cenlon Finance Co Ltd v. Ellwood（Inspector of Taxes）*, [1962] 40 TC 176, HL.
(16) *Scorer v. Olin Energy Systems Ltd,* [1985] STC 218, HL.
(17) イギリスにおいては税務調査や異議申立てによる議論の終結方法として、税務当局と納税者の間で妥協的な合意契約を結ぶ実務が定着している。合意契約については、金山知明「イギリスの税務調査終了手続としての合意契約―その合法性と「法の支配」との関係性―」広島大学マネジメント研究 21 号（2020）129-141 頁参照。

税結果を、後続的に変更することはできないとして、当局の発見査定の権限を否定した。

すなわち、発見の意義自体は査定の誤りや異なる解釈の採用などを含む広いものであるが、ひとたび調査が行われて課税関係が決められた後においては、その調査時にすべての情報を納税者が開示している限り、査定の誤り等により再度課税することは許されないという法的構造は賦課課税時代から存在していた。

ただ、申告納税制度導入後の発見査定規定では、これを一歩進めて、申告後照会調査の実行がなく 12 か月を経過した時点で納税者の情報開示が十分なされていたのであれば、発見査定の要件②を満たさず適用できないという構成にまで発展させたものといえる。

⑷　発見の鮮度

これまでみたように、照会調査開始可能期間の終期、または照会調査終了時において税務当局の手中になかった新たな情報により過少申告等が浮上した場合には、当局は発見査定の権限をもつことになる。ここで、その発見から査定までの期間はどの程度まで許容されるかという問題がある。つまり、発見後、相当に長期間が経過してからの査定も可能かどうかということである。

この問題が顕在化したのは、それほど古い時期ではなく、2008 年ころからとされており(18)、発見の時期と査定の時期の間隔が大きい場合には、除斥期間内であっても発見査定を無効とする法理が形成されつつあった。例えば *Hargreaves v. HMRC*（2019 年第一段階審判所裁決）(19)は、納税者の居住地判定をめぐる事案であるが、発見の時期に関連して発見査定の有効性が争点の一つになった。納税者はモナコに移住し、2000 年度において自らはイギリス居住者でなかったという前提のもと、有価証券に係る譲渡益を課税対象外として申告していたが、HMRC はこれを認めず、イギリス居住者として譲渡益を課税対象に含め発見査定を行った。

本件の場合、HMRC は遅くとも 2004 年 11 月には、納税者が 2000 年度において居住者に該当するとの発見をしていたとされるが、実際に査定を行ったのは 2007 年 1 月になってからであった。第一段階審判所はこの点を指摘し、発見から実際の査定までに長期間を経過したことで発見の鮮度（newness）は失われ、陳腐化（become stale）しているため、発見査定は無効であると判断している。

このように一定の期間が経過することで発見査定の権限が失われるという論理は、同時期の他の事案においても認められているところである(20)。このことは、最初の調査担当者が発見した課税事象につき、後年において同人（又は別の調査担当者）が同じ理由による二度目の発見をして査定を行うことは許されないという論理をもって説明されている(21)。

ところが、このような法理は *HMRC v. Tooth*（2021 年最高裁判所判決）(22)により覆される結果となった。この事案では、納税者（Tooth 氏）が Romangate scheme と呼ばれる雇用関係を利用した作為的損失を生み出す租税回避スキームに参加して計上した損失の控除可否、及び故意の過少申告の有無を巡り、発見査定の有効性が争われた。HMRC は 2009 年にはこのスキームによる損失控除は違法であり、過少申告であることを把握していたが、実際の発見査定が行われた

(18) Simon's Taxes, at A6-129.
(19) *Hargreaves v. HMRC*, [2019] UKFTT 244（TC）.
(20) *See*, e.g., *Beagles v. HMRC*, [2018] UKUT 380（TCC）. *HMRC v. Charlton and another,* [2012] UKUT 770（TCC）.
(21) *Beagles v. HMRC*, supra note 20, para. 74.
(22) *HMRC v. Tooth*, [2021] UKSC 17.

のは 2014 年であった。このため納税者は発見の陳腐化による発見査定の無効を主張して争い、上級審判所裁決、控訴院判決はいずれもその主張を認めていた。

しかし本件最高裁判決は、下級審のこのような解釈を退け、そもそも発見の意義に新鮮さという要素を加えることは根拠に乏しく、期間の経過をもって発見の実質が失われるものではないとの判示を行った。この判決のインパクトは大きく、その後上記の *Hargreaves v. HMRC* を含め、複数事案の上級審において、陳腐化を理由に下級審で否定された発見査定の効力を有効とする判断がなされている。

これは、過少申告等に関する発見時期の認定自体が不明確な状況であるなかで、発見から短期間で(発見が新鮮である間に)課税処分をなさなければその処分が無効となるとの判断は、HMRC の課税権限を過剰に制限する結果となるという事情が考慮された結果であると考えられる。

Ⅲ　発見査定適用要件の解釈

前章で述べるとおり、納税申告書が提出されている場合、発見査定による後発的な課税処分を有効とするためには、２つの要件のうちいずれかを満たす必要がある。本稿は自発的情報開示の促進を議論するものなので、要件②の情報開示の不十分性の分析を主眼とし、要件①の不注意又は故意の内容については最小限の記述にとどめる。

なお、要件①にいう不注意又は故意については、イギリスの過少申告等に対する行政制裁金の賦課要件と共通の事項であり、この制裁金規定の内容や背景等を考察した別稿において扱っている(23)。

１　納税者又は代理人の不注意又は故意

要件①にいう不注意とは、「合理的な注意を払わなかったこと」とされるが(租税管理法 118 条(5))、これは多分に不確定的な基準であるといえる。不服審査においては、その者と同様の立場や状況にある慎重な者がとるであろう行動に該当するかどうかを基準とし、事情に応じてケースバイケースで判断される(24)。

一方、故意とは、納税者又はその代理人が誤りを知りながら申告書その他の文書を HMRC に提出しており、その内容につき正しいと誤認させる意図が認められる場合をいうとされる(25)。ここで、その者が正しい所得や税額を知っていたことまで立証する必要はなく、ただそれらが誤った数字であると知っていたことを示せば足りるとされる(26)。

２　情報開示と過少申告等の推定可能性

⑴　情報開示の具体性

要件②の「提供されていた情報のみでは過少申告等の事実を推定し得なかったと合理的に見込まれる場合」とは、税務職員として一般的な能力と知識をもつ架空の調査担当者を想定し、要件②にいう時点において提供されていた情報のすべてをもってしても、その調査担当者は過

(23) 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―制度の構造を導入の背景に関する考察―」税法学 583 号(2020)313-331 頁参照。
(24) 金山・前掲注(23)319-321 頁
(25) 金山・前掲注(23)321 頁。HMRC Enquiry Manual 3220. HMRC Compliance Handbook 53700.
(26) HMRC Compliance Handbook 81150.

少申告等を推定できなかったと合理的に見込まれる場合をいう(27)。つまり、照会調査開始可能期間の末日、または照会調査終了日の時点で、納税者から提出されていた情報が過少申告等の存在を窺わせるに不十分であったような場合を想定しているのである。

この情報開示の内容と程度が争われた事例のうちリーディングケースは、*Langham v. Veltema*（2004 年控訴院判決）(28)である。この事件は、農業を営む法人の唯一の役員であった個人納税者が、その法人から不動産の贈与を受けた取引に関し、ある鑑定機関による評価額 100,000 ポンドを収入金額として確定申告したが、後年において税務当局がその収入金額が低すぎるとして、発見査定による課税を行ったものである。

当局は納税者から提出された確定申告書に対し照会調査を行わず、照会調査開始可能期間を経過したが、その後当局の方で別の鑑定機関に依頼をしたところ、適正評価額は 145,000 ポンドと認められたため、差額 45,000 ポンドに対する税額について発見査定が行われた。納税者は発見査定の２要件を満たしていないため、処分は無効であると主張して争った。

この事件では、下級審において納税者の不注意（要件①）は否定され、結果として要件②にいう情報開示の程度の問題が争点となっている。要件②について、下級審ではいずれも情報開示に関する納税者の主張が認められ、発見査定は無効という判断がなされた。すなわち、納税者は納税申告時において、法人から不動産の贈与を受けたことと、その評価額が 100,000 ポンドと鑑定されたことを明らかにしているため、税務当局はこの評価額の適正性を検証するに当たり、照会調査開始可能期間（申告後 12 か月）内に照会調査を始めるべきであったのに、これを実行しなかったのであり、その場合は納税者の申告確定権が優先し、後年において発見査定により課税をすることは許されないという判断であった。

ところが、この判断は控訴院において覆される。控訴院判決では、「調査担当者に提供されていた情報のみでは過少申告等の事実を推定し得なかったと合理的に見込まれる場合」とは、その事実を具体的にまでは推定し得なかった場合をいうのであり、このことは税務当局が受理した申告書に対し調査等による過少申告等の具体的確認行為を要求するものではないとされ、発見査定は有効であるとの判断がなされた。つまり、納税者の確定申告書上、法人から不動産の贈与を受け、その評価額が 100,000 ポンドと鑑定されたことが開示されているとしても、これによりその 100,000 ポンドが低すぎることが直ちに推測されるわけではないため、納税者の情報開示は不十分だったという判断である(29)。

この判決によれば、発見査定の発動が妨げられるのは、照会調査開始可能期間の終期または

(27) このような架空の税務職員を想定し、その者が税務職員としてもつであろう一般的な能力や知識を基準に「過少申告等の事実を推定し得なかった」か否かを判断する法理を用いた事例として、*HMRC v. Charlton and another*, supra note 20 や、*Pattullo v. HMRC,* [2016] UKUT 270 (TCC) などがある。

(28) *Langham v. Veltema,* [2004] EWCA Civ 193.

(29) 他の *HMRC v. Household Estate Agents Ltd*, [2007] EWHC 1684 (Ch) (2007 年高等法院判決) においても、上記２要件のいずれかを満たす事実についての立証責任を HMRC 側が負うことを認めつつも、特に要件②について緩やかに解釈されている。この事件は納税者（法人）が従業員の福利厚生目的の信託を設定し、そのために 1999 年度に支出した金銭を費用として課税所得から控除して申告したが、照会調査を経ることなく、数年経過後に発見査定によりその費用控除を否認する形で課税処分が行われたものである。法人は当初申告による情報開示が十分なされていたことを根拠の一つとして発見査定の無効を主張して争ったが、裁判所は、当該従業員厚生信託に対して法人が支出した金銭を費用控除した旨は申告書から読み取れるとしても、それだけでは過少申告の存在を合理的に推認させるには不十分であったとして、発見査定の有効性を認めた。

照会調査終了時において、HMRC が具体的に過少申告等の事実を推定し得る状態であったにもかかわらず照会調査や査定処分を実行しなかった場合であることになる。そうすると、例えば過少申告等をある程度推認させる情報は提供されていたが、それが具体的かつ明確でなかった場合においては、後年における発見査定の行使は可能ということとなる。このことから、要件②の充足を免れるためには、納税者の申告時又は照会調査時において高度かつ詳細な情報開示が必要となることがわかる。

⑵　申告書上の単純なミス

では、逆に要件②を不充足として発見査定が妨げられるのはどのような場合だろうか。比較的単純な申告上のミスに起因する過少申告について、発見査定の可否が争われたものとして *Cooke v. HMRC*（2017 年第一段階審判所裁決）[30]がある。この事例においては、税務代理人のミスにより、配当所得に関して過大な外国税額控除を適用した申告となっていたが、HMRC はそれを察知しないままに照会調査開始可能期間を徒過してしまった。後年にその事実を確認した HMRC は、発見査定により遡及的に課税処分を行った。審判において HMRC は、税務代理人の合理的注意の欠如（要件①）と、申告書上の不十分な情報開示（要件②）の両方を根拠に発見査定は有効であると主張した。

裁決ではまず、要件①について、税務代理人の税務専門家としての知見が十分でなかったと考えられること、また普及度の高いソフトウェアによる計算結果を信頼することは不自然と言えないことを理由として、税務代理人の不注意は否定された。また、要件②については、配当控除が過大に入力されていることは、申告書を一見すれば明らかであり、平均的なスキルをもつ架空の調査官が合理的注意を払って確認を行えば、追加の情報開示がなくとも過少申告を認識し得たはずだとして要件②も充足しないと判断した。結果として、過少申告の事実が除斥期間内に発覚したにも関わらず、課税処分は取消されている。

⑶　租税回避スキームの事案

それでは、より複雑な事案として租税回避スキームが関係する場合はどのように判断されるだろうか。この点に関してはまず、納税者が申告時に提供した情報を十分と判断し、HMRC が行った発見査定を無効とした例として、*HMRC v. Charlton and another*（2012 年上級審判所裁決）[31]がある。この事件では、納税者が SHIPS と呼ばれる生命保険の段階的解約スキームを利用し、キャピタル・ロスを発生させ損失申告を行った。このスキームは、イギリスにおける租税回避スキームの義務的開示制度（DOTAS）[32]により HMRC に開示されていたため、納税者はその開示により HMRC が付したスキーム番号（SRN）[33]に加え、取引内容の説明文も記載して申告を行った。HMRC は照会調査を開始することなく申告後 12 か月を経過してから、当初の納税者の情報開示が不十分であり、過大損失申告の事実を推定することは不可能であったとし

---

[30] *Cooke v. HMRC,* [2017] UKFTT 844（TC）.

[31] *HMRC v. Charlton and another*, supra note 20.

[32] DOTAS は、Disclosure of Tax Avoidance Schemes の略で、租税回避スキームの開発や販売等に関与するプロモーター等に対し、租税回避商品の内容開示を義務付ける制度であり、HMRC は、「租税回避行為を早期に発見し、法令改正により抜け穴をふさぐとともに、租税回避案件への重点調査を行うために設けられた制度」としている（川田剛「GAAR の補強策、代替策としての租税回避商品の開示、登録制度」財務省財務総合政策研究所フィナンシャル・レビュー126 号・2016 年 84 頁）。

[33] SRN は Scheme Reference Number の略で、DOTAS により開示された各租税回避商品に対して HMRC が付与する番号をいう。

て、要件②を満たすとして発見査定をしたが[34]、納税者がその要件の不充足に加え、「発見」に該当しないこと等を主張して争ったものである。

裁決では、発見査定における「発見」の意味については、かなり広く認定し、新事実の発覚に限らず、調査官の見解の変化なども含むとしたものの、要件②については、納税者が申告書にスキーム番号とともに説明文を記していることから、HMRC の一般的な知識と経験を有する架空の調査官を想定すれば、その調査官はそのスキームの内容と、そのスキームによる損失の法的根拠が脆弱であることを察知したはずであるから、納税者の提供情報が不十分であったとはいえないとして、発見査定を無効と判断した。この裁決では、このように正直に完全な情報開示をした納税者の権利を保護することが現在の発見査定規定の趣旨であることが繰り返し述べられている。

一方、同じく租税回避スキームを利用した申告に対する発見査定が有効とされた事例としては *Pattullo v. HMRC*（2016 年上級審判所裁決）[35]がある。この事件では、納税者が Capital Redemption Contracts という租税回避スキームに参加し、損失申告していたが、HMRC は照会調査開始可能期間内にその開始をしなかったところ、後年になってからその損失を否認する形で発見査定が行われた。

納税者はこれを不服として争ったが、第一段階審判所は納税者が *HMRC v. Charlton and another* のようにスキーム番号やスキームの内容についての説明を記載することなく申告を行っていたため、その情報開示は不十分であり、架空の調査官は過少申告等の可能性が高いことに気づくことはできなかったとして、要件②の充足を認めて発見査定は有効とした。

裁決は、要件②の解釈として、納税者の情報開示が単に過少申告等の可能性を示すにとどまる場合は過少申告等を推定できる場合に当たらないとし、調査官がさらなる調査により情報を得なければ判断できなかったような状況を含まないとしている。

この裁決においては、要件①（納税者又は代理人の不注意）は争点となっていないが、要件②に関連して、申告書における納税者の情報開示内容は、HMRC の注意を引くであろう詳細な説明を注意深く避けることで、照会調査の開始を招来しないようにする意図が見受けられるとして、このような情報開示には発見査定を妨げる保護は与えられないという判断がなされた。

さらに、上級審判所では、この租税回避スキームの複雑性から、照会調査開始可能期間の終期においては、このスキームの有効性についての別審の判決が未だ出ておらず、HMRC 内での見解も十分に形成されていなかったことから、過少申告であることの推定が十分にできなかったことも指摘し、要件②の充足を認めた。

３　調査官の知識と能力の水準

では、要件②にいう、過少申告等の事実を推定できなかったかどうかの判定に当たり、調査官にはどの程度の専門性や能力が想定されるのだろうか。重要な点は、「過少申告等の事実を推定できなかった」かどうかを判定する上で、参照される調査官の知識や行動の水準は、実際にその案件の調査に当たった人物のものではなく、架空の調査官（hypothetical officer 又は notional officer と呼ばれる。）の資質を想定していることである[36]。つまり、実際の調査官の知識や経験のレベルに左右されることなく、通常程度のスキルを有する架空の調査官がその事案に当たっ

(34)　発見査定の要件①（納税者の不注意）については争点になっていない。
(35) *Pattullo v. HMRC*, supra note 27.
(36) Simon’s taxes, at A6-134.13.

たとした場合に、過少申告等の事実を合理的に推定するに足る内容の情報が、納税者から提供されていたかどうかを問題にするのである。

ただし、ここで想定される調査官の知識や能力の水準は、すべての事案について同一のものと考えられているわけでもない。先述の *HMRC v. Charlton and another* では、架空の調査官に付与される知識は、個別の事案ごとに、その事案を担当する調査官として合理的に期待される水準を想定する旨判示されている(37)。

いずれにしても、納税者から提供された情報が詳細であればあるほど、後年における発見査定が困難になることに相違ない(38)。しかし、特に複雑で高度な検討を要する事案の場合には、その複雑さゆえに、通常の能力をもつ調査官にとってその時点での過少申告等の存在を推定させることが困難となり、後年の発見査定の有効性が担保されるという方向に働くことも考え得る(39)。

例えば上記 *Pattullo v. HMRC* においては、租税回避スキームに参加した納税者に対する発見査定の可否が争われたが、類似のスキームが税務上否認されるものか否かにつき、裁判所の判断も未だ示されていない状況において、過少申告等である(そのスキームが否認される)ことを推定する高度な判断までを調査官に求めているわけではないとされた。つまり、特別に高度な知識でなく、通常の合理的な知識を有する調査官であることを想定したうえで、過少申告等の存在を合理的に推定し得たかどうかを問うということが予定されている。

４　まとめ

上記の一連の裁判例等から読み取れることを整理すると、まず納税申告書を提出している課税年度について発見査定により課税を受けた納税者は、２要件の不充足を主張して争うことが可能であり、その場合これらの要件充足についての立証責任は HMRC が負担しなければならない。このため、納税申告書が提出されている課税年度について HMRC が発見査定を行使する場合、実質的には２要件のうちいずれかの充足を事前に確保しておく必要が生じるものと考えられる。

また、*Cooke v. HMRC* にみるように、比較的単純な申告書上の誤りに起因する過少申告等で、追加の情報開示がなくとも申告の誤りが明らかといえるような場合には、要件②を満たすことが困難となり、それは発見査定が制限される方向に働く。このことから、HMRC の調査官にとって、申告書に単純な誤りがないかについてのチェックを怠って 12 か月を徒過することは、大きなリスクであることがわかる。

しかし、単純な誤り以外の過少申告等について、発見査定の要件②の解釈はより深く検討を要し、その解釈をめぐっては申告納税制度導入後においても *Langham v. Veltema* のように曲折があったことが窺える。現在、要件②で求められる納税者の情報開示の度合は、過少申告等の可能性を示す具体的な情報提供まで求める高度なものということができる。このことは、イギリスの発見査定規定上、２要件のいずれも満たさない場合、過少申告等であることが明らかであり、かつ更正可能期間内であっても本税の課税処分をすることができないという強度の制限が加えられていることとのバランスにおいて妥当と理解できる。

また、高度で複雑な論点に基づく課税処分について発見査定が争われる場合に、要件②を不

(37) *HMRC v. Charlton and another*, supra note 20, para. 58.
(38) See *Hicks v HMRC,* [2018] UKFTT 22（TC）, para 87. Simon's taxes, at A6-134.17.
(39) Simon's Taxes, at A6-134.18.

充足とするためには、*Pattullo v. HMRC* 等にみるように、納税者には極めて高度かつ詳細な情報開示が要求されることになる。さらに、その高度な情報開示を行ったとしても、その論点に関する法的解釈が定まっていない状況下では、後年において発見査定が有効となる場合もあることがわかる。

しかし逆に、*HMRC v. Charlton and another* のような租税回避スキームに関連する事案であっても、例えば納税者が自ら租税回避スキームの参加者である旨を開示した上で、既存の裁判例や HMRC の有権解釈と異なるポジションを採り、その解釈の根拠について説明を伴う申告を行う場合は、申告後 12 か月間の照会調査開始可能期間を経過した後において、HMRC が発見査定により課税を行うことは、相当に困難となると考えられる。

これらをまとめると、納税者の納税申告に伴う自発的な情報開示が詳細かつ十分であればあるほど、仮に申告後 12 か月を経過するまで照会調査がなかったとすれば、その後発見査定による課税処分を受ける可能性がかなり少なくなることになる。つまり、HMRC にとって 12 か月を経過することは大きなリスクであり、逆に納税者にとって、申告時に十分な情報開示をすることは、申告内容の早期確定を期待できる意味で、自らの利益となり得るということになる。

Ⅳ　発見査定規定の評価

前章までに、申告納税制度導入と同時に導入・改正されたイギリスの照会調査と発見査定の法構造をみてきたが、本章においては、そのような改正が行われた背景を探った上で、社会心理学上の公正理論の観点から、このような法規定が納税者の行動に与える影響について考察する。

１　改正背景

先述のとおり、上記のような発見査定の２要件が制定されたのは、1994 年法で申告納税制度が導入されたことと深く関係する。従前においては、HMRC が過少査定を発見した場合、それが更正可能期間内であるかぎり、再査定に制限はなかったが、申告納税制度導入に伴い抜本的な改正が行われた(40)。

すなわち、申告納税制度の導入により、納税者は新たな責任と事務を負担することとなるため、これとの均衡を図るために、申告後 12 か月という比較的短い照会調査開始可能期間を導入したうえで、発見査定の権限に対する制限規定が設けられたということである(41)。

このように、イギリスの調査・査定制度は申告納税制度導入を機に、納税者に課された追加的な負担と責任とのバランスを考慮して見直されたものであり、多くの納税者に申告納税制度を受け入れてもらうための政策的改正であったということがうかがえる。

改正後の発見査定制度は、先述の *Burgess and another v. HMRC* でもみたように、２要件のうち少なくとも１つを満たすことにつき、HMRC に立証責任を負担させ、仮に過少申告等が明確である場合においても、発見査定要件の立証が不十分であれば課税することができないという意味で、HMRC の課税権限に厳しい制限を加える内容である。

しかし、近年の事案をみると、特に複雑な租税回避スキームが関係する場合に、申告時の情報開示があったとしても、その時点で過少申告等であることを推定することが困難であったと

(40) Simon's Taxes, A6-121.
(41) *Langham v. Veltema*, [2002] EWAC 2689（Ch）, para.10 において説示されている。

して要件②の充足が認められるものもある。また、発見の鮮度については、発見から査定までの期間が長過ぎることを理由に査定権限が失われるという法理が形成されようとした時期があったが、*HMRC v. Tooth* で時の経過による発見の陳腐化という概念自体が否定された。

このような動きから、申告納税制度及び新発見査定規定導入から 20 年余の間に、課税権限に対する制限は徐々に緩和されてきたように見受けられる。この間、納税者の申告確定権尊重と、当局の課税権限保持という相反する２つの目的のもと、発見査定はその均衡点をめぐって揺れ動いてきたということがいえる。

しかし、先にみたように、納税者が納税申告書提出と同時に注意深く十分な情報開示をしており、照会調査がない場合には、実質的に申告から 12 か月を経過した時点で課税関係の終結を見込むことができるという構造自体は変わっていない。このことは、納税申告を期限どおりに行うことに対し比較的早期の確定権を付与するだけでなく、「開示をすれば報われる」という法的なインセンティブを備えていることを示し、自発的情報開示行為を促進し得る要素を認めることができる。

先述のように、1994 年以後のイギリスの税務調査・査定制度の改正は、申告納税制度導入による納税者の新たな負担との均衡を期して、申告確定権の強化を図る目的で行われた面が強いが、改正の結果として形成された構造は、納税者による自発的な情報開示を促進しうるものといえる。

２　社会心理学上の公正概念からの考察

次に、これまでみてきたイギリスの照会調査、発見査定規定と、納税者の自発的情報開示促進との関係性を、社会心理学における公正理論の知見をもとに評価することを試みる。社会心理学上の公正概念は、20 世紀半ばから発展してきたものであるが、公正概念（特に手続的公正）の最も重要な知見は、客観的な結果だけでなく、当事者の主観的な知覚に基づく公正性の認識が、その事象に対する当事者の満足度や行動傾向に影響を与えることを解明した点であるとされる(42)。

公正理論のうち、手続的公正の分野では、もともと利己的思考に基づき手続の正当性を評価する当事者の性質を前提とした研究が先行している(43)。つまり、人はある手続について、自己に有利な結果を得られやすいと考えられるかどうかにより、その手続の公正性を判断するという理論である。

法学者・心理学者 Tom R. Tyler は、この利己的思考による公正性の捉え方につき、自己にとっての経済的利得の道具たり得ると知覚する場合に、これに正当性を認識するという意味で、経済的思考に基づく道具観念（resource-based instrumental model）と呼んだ。そして、この道具観念による公正知覚への対比として、グループの一員として構成員の立場が尊重されることで、構成員は権力者の正当性を認め規則を遵守するという立場に基づく関係性観念（identification-based relational model）を確立し、その優位性を説いている(44)。

---

(42) E. Allan Lind & Tom R. Tyler, *The Social Psychology of Procedural Justice*, at 26, (1988).

(43) 初期の手続的公正研究として著名なものは John Thibaut & Laurens Walker, *Procedural Justice: A Psychological Analysis*, (1975) であり、裁判における当事者の手続的公正観念として、裁判上の糾問主義より弁論主義の優位性を説く。

(44) Tom R. Tyler, *Psychology of Legitimacy: A Relational Perspective on Voluntary Deference to Authorities*, 1 Personality and Social Psychology Review 323, at 325 (1997).

ただし彼は、道具観念によるコンプライアンスを否定しているわけではなく、道具観念と規制者の正当性についても有意な相関関係を認めている(45)。つまり、構成員が権力者の正当性を判断する要素として、関係性観念と道具観念の両方を考慮する必要があるということである(46)。道具観念による公正性判断の効果は他の多くの研究においても認められている(47)。

この社会心理学上の公正概念の特徴は、権力者側の姿勢や行為の態様によって左右される構成員の知覚に基づき、構成員側の満足度や規則遵守傾向を検証しようとすることである。社会心理学上、手続的公正の主要素として、敬意（respect）、中立性（neutrality）、信頼性（trustworthiness）、表明（voice）が挙げられる(48)。すなわち、権力者が構成員に敬意をもって接遇し、偏見のない中立的な判断を下し、信頼関係を前提とした対応を行い、かつ、判断に先立ち構成員に表明の機会を与えることで、手続的公正は果たされ、構成員は権力者の正当性を認めその判断を受け入れるという論理である(49)。

このうち、敬意、中立性、及び信頼性については、関係性観念に基づく要素であるということがいえるが(50)、表明の機会は、構成員が自らの事情や情報、見解を表明することで、権力者の判断に影響を及ぼす（構成員の利益となる）ことがあり得るという点で、道具観念による手続的公正であるといえるだろう。

筆者は Tyler がいう関係性観念に基づく手続的公正の重要性を肯定するが(51)、本稿の主題である自発的情報開示についていえば、表明という要素と深く関係するため、道具観念の働きに依拠する面が強いと考えられる。表明を道具観念から捉えると、与えられた手続的権利としての発言機会に自らの見解を述べることで、後続する権力者の判断に何らかの有利な影響を与えることができることに価値が見いだされる。

ここでいう表明は、権力者による判断に先立ち、当事者である構成員にその事案に関する説明の機会が与えられることを意味するため、情報開示そのものとは内容を異にするものではある。しかし、納税者が申告時において十分な情報開示とともに、その事項に関する自らの判断結果を示し説明し得ることまで想定すれば、それは表明との共通点を有するといえる。

この表明可能性の観点から、イギリスの発見査定規定を評価すれば、以下のようなことを述

---

(45) *Id*.

(46) *Id*. at 338.　道具観念の有効性を認める他の研究として、Ben Bradford et al., *Obeying the Rules of the Road: Procedural Justice, Social Identity and Normative Compliance*, 31 Journal of Contemporary Criminal Justice 192（2015）は、交通警察の手続的公正と市民の交通ルールの順守との関係を探り，やはり関係性観念と並んで罰則への恐れによるコンプライアンス傾向を確認し，道具観念の有効性を認めている。Kristina Murphy, *Procedural Justice and Its Role in Promoting Voluntary Compliance*, in *Regulatory Theory: Foundations and Applications* 43, 52（2017）では、手続的公正の研究は、道具観念を過少評価してはならないと説く。

(47) *See*, e.g., Derek R. Avery & Miguel A. Quinõnes, *Disentangling the Effects of Voice: The Incremental Roles of Opportunity Behavior, and Instrumentality in Predicting Procedural Fairness*, 87 Journal of Applied Psychology 81, 85（2002）.

(48) Denise Meyerson et al., *Procedural Justice in Law, Psychology, and Philosophy*, in *Procedural Justice and Relational Theory: Empirical, Philosophical, and Legal Perspectives* 1, 8（2021）.

(49) Kristina Murphy, *Procedural Justice and its Role in Promoting Voluntary Compliance*, in *Regulatory Theory* 43, 46-47（2017）.

(50) D. Ramona Bobocel & Leanne Gosse, *Procedural Justice: A Historical Review and Critical Analysis*, in *The Oxford Handbook of Justice in the Workplace* 51, 56（2015）.

(51) 金山知明「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―」公益財団法人租税資料館「第 30 回租税資料館賞受賞論文集（上巻）」161-255 頁参照。

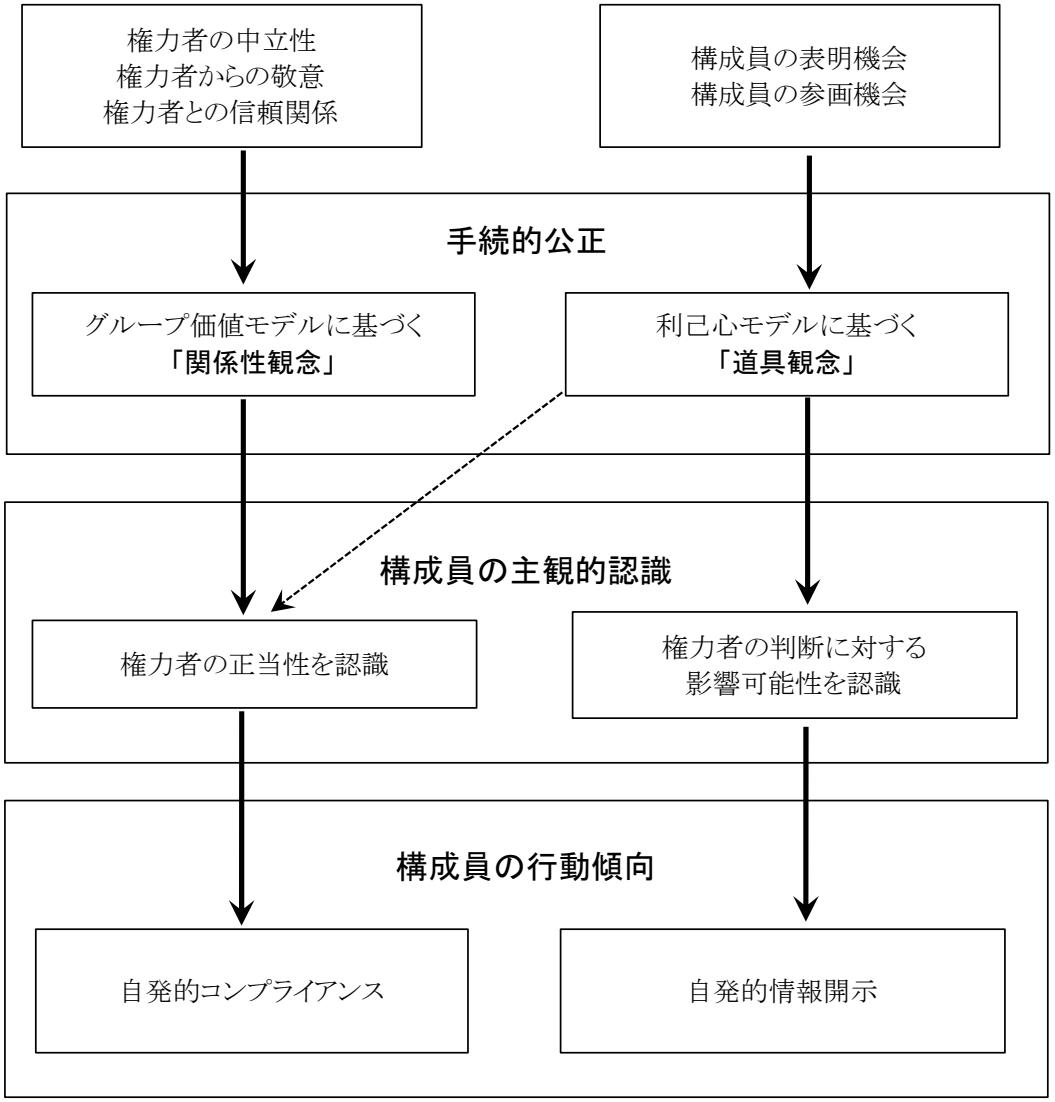
べることができるだろう。発見査定の要件②では、課税処分前の段階における納税者からの情報開示の程度が重視される。これは、納税者からの情報開示の程度によって、発見査定の有効性が左右されるという意味で、納税者に事前の表明(開示)行為に基づくある程度の結果コントロールが与えられていることを示す。この場合における情報開示は、手続法という道具により与えられた権利という意味で、道具観念による手続的公正を形成するものと考えることができる。

このように納税者に認められる情報開示の機会は、手続への参画という意味に捉えることもできる。自らが当事者である事案について、予め表明を行うことでその判断プロセスに関与することができるからである。手続的公正と法規定の関係につき、人々は権力者による裁定を受ける前に、参画(participation)の機会を与えられているかどうか、また、その参画により結果を左右できる可能性があるかどうかにより、その手続の正当性を評価する傾向があるという議論[(52)]は、道具観念からも説得的である。

イギリスの発見査定規定の改正を通じて、納税者の申告確定権が強化された理由は、ここで検討したような社会心理学上の論理に基づくのではなく、申告納税制度導入により納税者に新たに課せられた責任と負担への配慮と衡平によるものである。しかし、上述のとおり、この新たな発見査定規定は、結果として納税者に道具としての判断プロセスへの参画権を与え、これを介して手続的公正を向上させ、自発的情報開示を促す性質を有すると考える。本節での考察を図示すれば《図表２》のようになる。

(52) Sarah Sorial, *Legal Legitimacy and Participatory Procedures*, in *The Oxford Handbook of Justice in the Workplace* 141, 149 (2021).

《図表２》手続的公正と構成員の行動傾向



（Tylerらの見解を参考に筆者作成）

Ⅴ　我が国における納税者の自発的情報開示

本稿ではこれまで、イギリスの租税手続法を概観した上で、社会心理学の公正理論から、その法構造は納税者による情報開示を促進し得るものと評価した。そこで、これまでの議論を踏まえ、我が国における自発的情報開示促進の可能性について、現状をみたうえで今後に向けた若干の考察・提言を試みる。

１　現状の情報開示促進規定

我が国において主要税目に申告納税制度が導入されたのは 1947 年（昭和 22 年）であり(53)、それはイギリスにおける申告納税方式の採用より約半世紀前のことである。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(54)。申告納税制度はこの理念にも合致するものであり、我が国の主要な国税における税額の一次確定手段(55)として定着しているといえる。

また、シャウプ勧告を契機として導入された青色申告制度は、自発的協力に大きく貢献したと考えられ、特に中小企業に対し、正しく記帳したうえでの適正な納税申告を促したという意味で我が国における重要な実績といえる(56)。さらに、正確な記帳による申告行為自体を自発的情報開示と捉える場合、開示の面においても青色申告制度が果たした役割は大きいということもできる。

ただ、青色申告制度の趣旨はあくまで自発的な帳簿書類の整備であるため(57)、申告書の提出と共に何らかの付加的な情報開示がなされることまでを想定し、これに特典を与えようとした制度とはいえないと考える。そうであれば、青色申告制度は自発的な適正申告を促進し得る重要な仕組みであるが、申告書や決算書に記載すべき内容以外に、納税者が任意に追加的な情報開示をする行為まで想定するものではないということになる。

任意の情報提供に対して具体的な法的インセンティブがあれば、納税者はそのような開示に向かう動機を得ることになり、自発的情報開示は促進されるはずである。また、この情報開示により税務当局と納税者の間における情報の非対称性をより小さくできれば、それは税務行政の円滑化に資すると考えられる。そこで、我が国における現状の制度を基盤として、納税者の自発的情報開示を実現し得る手段について検討する。

２　税理士法 33 条の２第１項の添付書面

まず我が国税務行政における特徴として、税務に関する専門家としての税理士制度が定着していることが挙げられる(58)。そこで、税理士が行い得る申告代理行為とは別の保証業務として

---

(53) 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂・2021）55 頁。

(54) 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」。

(55) 申告納税制度においては納税者が納税申告により税額を確定させる第一次的確定権を持ち、税務当局の調査等により更正を行う権限は第二次的なものとなるとされる（谷口勢津夫『税法基本講義（第８版）』（弘文堂・2025）134 頁）。

(56) 金子・前掲注(53) 60 頁は、青色申告制度の構想は極めてユニークなもので、我が国の申告納税制度発展に大きく貢献したと述べる。

(57) 山下壽文「シャウプ勧告と青色申告制度」佐賀大学経済論集 48 巻第１号（2015）３頁。

(58) 税理士法１条は「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法律に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定する。2024 年度（令和６年度）における納税申告に対する税理士関与割合は、所得税 20.4%、相続税 86.5%、法人税 89.8%となっている（財務省「令和６事務年度国税庁実

の書面添付制度(税理士法 33 条の２)に言及する。

書面添付制度は、「税理士が作成等した申告書について、計算事項等を記載した書面の添付及び事前通知前の意見陳述を通じて、税務の専門家の立場からどのように調製されたかを明らかにすることにより、正確な申告書の作成及び提出に資するという、税務の専門家である税理士に与えられた権利」とされる(59)。

この書面添付がある申告書に対して課税当局が事前通知のうえ実地調査を企図する場合、その通知前にその書面を作成した税理士に対して意見を述べる機会を与えなければならないこととされている(税理士法 35 条１項)。

しかし現状において、書面添付の効果は、事前通知前の意見陳述の権利を発生させるに過ぎず、記載内容について負う責任の重さに対して実益が少ないなどの理由から、税理士の実務において普及定着しているとまでは評価し難い状況であるといわれる(60)。

本来、書面添付の主要な利点の一つは、納税者(及び税理士)と税務当局の間の情報格差を縮小することであろうが(61)、そのような情報提供を積極的に行ったとしても、実地調査に先立ち「意見を述べる機会」を与えられること以外に法的なインセンティブがないことも、定着率の伸びを妨げていると考える。現状において書面添付制度は、自発的情報開示を促進し、情報の非対称性を解消する役割を十分には果たせていないと思われる。

３　納税者による自発的情報開示

また、納税者による自発的情報開示という観点からすれば、この添付書面は税理士により作成されるものであり、納税者による直接の情報開示ではないということになる。さらに、この添付書面の作成・提出は「税理士による税務に関する保証業務」であり(62)、あるいは税理士が税務書類の適正性を認識する税務監査の性質を帯びるという見解(63)がみられるように、添付書面は税理士による申告書の適正性の表明に主眼があり、そもそも情報開示を目的とする手続ではないということもいえる。

そこで、税理士法上の添付書面とは別に、納税者による情報開示を目的とした書面を法的に規定し、その提出をすることができる手続の創設という方策を提言したい。具体的には、納税者が所定の様式を用いて、申告の基となった特定の重要な事実や法令解釈で論点となり得るものを選択的に情報開示するとともにある程度詳細な説明を加え、それを任意に申告書に添付する手続を想定している。

このような納税者による情報開示行為が普及してゆけば、税務当局との間の情報の非対称性が緩和し、税務行政の円滑化に貢献することになろう。ただ、特に複雑な取引等について税務当局が必要とする情報を申告時に不足なく提供することは、納税者にとって困難であることも

績評価書」185 頁)。

(59) 国税庁「税理士制度の Q&A(４　書面添付・意見聴取制度)」22 頁(https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/qa/pdf/all.pdf)。

(60) 臼倉真純「加算税強化の潮流と書面添付制度への期待」国士舘法研論集 18 号(2017)112 頁。

(61) 国税庁「個人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について(事務運営指針)」(https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/shotoku/shinkoku/090401/01.htm)第１章２及び３では、過去の申告・調査事績等に加え添付書面の情報を管理し、申告審理や準備調査に積極的に活用するとされる。

(62) 小川晃司「中小企業会計研究」６号(2020)10 頁。

(63) 松沢智『租税手続法』(中央経済社・1997)175 頁。

想定され、そのような情報を十分な説明とともに開示し得るのは多くの場合、税務専門家たる税理士であると考えるのが自然である。

そうすると、このような開示行為は、実際上は税理士が、例えば申告計算の基礎となった取引等の事実関係や法令解釈についての十分な情報開示を、納税者を代理して行う方向が現実的といえる。この税務当局にとって有益な情報開示を促すには、調査通知前の意見陳述権とは別の、実効的なインセンティブの付与が必要となる。

４　加算税制度を用いた情報開示促進の可能性

既に述べたとおり、イギリスが照会調査開始可能期間を短く制限し、発見査定の要件を厳格化した背景には、約 30 年前の申告納税制度導入による納税者の新たな負担との均衡を図る必要があるとの思考があった。つまり、本来の目的は納税者に対する早期の申告確定権の付与であったが、結果として自発的情報開示への動機を提供する要素をもった手続法が整備されたということができる。

一方我が国では、申告納税制度導入から 80 年近くを経過し、国税通則法における申告納税義務、質問検査権、更正・決定とその除斥期間による統制が長年にわたり構築されてきた。その状況を踏まえると、イギリスの発見査定規定にみるような、納税者による自発的情報開示の程度と、更正処分の権限を直接連動させるような制度は、現状からは異質なものと捉えられるかもしれない。ただ、我が国においても、納税者による自発的情報開示を促進しうる制度の構築が望ましいことに異論は少ないと考える。

そこで、現段階で検討し得る情報開示促進規定の選択肢として、税務調査に基づく修正申告や更正処分があった場合の過少申告加算税につき、納税者の自発的情報開示との関係を見直すことが考えられる。現行法上、過少申告加算税は、「正当な理由」に基づく過少申告部分に対しては課されないことになっているが(国税通則法 65 条５項１号)、この正当な理由を認める場合として、判例は「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、……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(64)。

上記の「不当又は酷になる場合」は極めて限定的に考えられており、主として法令解釈の変更、税務当局による誤指導があった場合等、納税者側でなく外部事情の存在を前提としているといえる(65)。すなわち、少なくとも納税者が自発的に納税申告書に含まれる重要な論点につき詳細な情報開示を行い、その表明した解釈に相当の合理性があるとしても、それをもって正当な理由と認められる法理は存在しないため、その申告が結果として過少であった場合には過少申告加算税の対象となると考えられる。

つまり現状の加算税制度は、納税申告時における自発的情報開示を促進する仕組みとなっていないが、この加算税の減免というインセンティブを付与することにより、そのような開示行為を促すことは可能と考える。ただし、過少申告加算税に限定して情報開示誘引規定を機能させるためには、国税通則法 65 条５項１号の「正当な理由」とは別に、独立して情報開示による減免規定を考案する必要があると思われる(66)。

---

(64) 最判平成 18・４・20 民集 60-4-1611。

(65) 国税庁「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」。

(66) 納税申告書の提出と同時に納税者が情報開示を行うことを想定する場合、申告を伴わない無申告加算

実際に、アメリカにおいては、自発的情報開示を伴う納税申告書に対して、加算税（penalty tax）の賦課を制限する法規定が長年運用されている(67)。具体的にアメリカ法では、申告ポジションに合理的な論拠（reasonable basis）があり、かつ、事実関係が十分に開示（adequately disclose）(68)されている場合には、たとえ結果的にそれが過少申告等であったとしても罰則金が課されない仕組みがある(69)。

過少申告加算税の賦課率を一つの納税者行動の誘因と捉える法規定としては、例えば国外財産調書における記載内容に応じて、過少申告加算税等を増減させる措置が導入されるなど(70)、納税者の開示内容により加算税の水準を変動させる規則が近年現実に設けられている(71)。このことからも、納税者による自発的情報開示を、過少申告加算税の減免事由とする法規定は、現実に検討可能であると考えられる。

このような法的構造を採用することには、次のような利点があると考えられる。第１に、自発的情報開示行為の促進である。事前の情報開示によりその後における課税関係に影響を与えることが可能となれば、手続的公正のうち表明や参画を通じた道具観念の働きにより、納税者による自発的な開示行為を導き、納税申告書の質的向上を期待できる。

第２に、そのような情報開示行為の普及は、納税者と税務当局の間の情報の非対称性（情報格差）の緩和に貢献しうる。事後的な税務調査という手段が引続き必要であることは当然であるが、調査以前の納税申告の段階において、納税者による十分な情報開示がなされることで、申告に含まれる重要な論点の詳細について、当局は把握することが可能となる。このことは、税務行政の効率化、円滑化に役立つものであると考えられる。

したがって、納税者の自発的情報開示行為に対して法的な優遇を与えることは、結果として、税務当局に行政上の重要な進展をもたらすものと考える。このことは、協力的コンプライアンスの観点からも、一定の貢献をなすと考えられる。昨今、税務当局と納税者（企業）との積極的な接触、意見交換により、見解の相違を早期に解決することで、不確実性の軽減につながるとの議論がある(72)。税務当局が納税者側の情報と見解を把握し、これに対して早期に検討に入ることができるという意味で、納税者による自発的情報開示は重要性をもつといえる。

Ⅵ　おわりに

本稿の目的は、イギリスの照会調査及び発見査定規定と、社会心理学上の公正理論の検討をとおして得た示唆から、我が国における納税者の自発的情報開示促進を目的とした法規範導入

税や不納付加算税における「正当な理由」につき、情報開示との関係を考えることができない。

(67) 詳しくは金山知明「租税民事罰制度を通じた納税者のコンプライアンス向上と自発的情報開示―米国内国歳入法典における過少申告民事罰規定の分析を基に―」税法学 595 号（2026）29-52 頁参照。

(68) アメリカにおいては、Form 8275 又は Form 8275R という様式を用いて十分な情報開示を行うことが、過少申告等罰則金の賦課を免れる要件の一つとされている（金山・前掲注（67）35 頁）。

(69) 金山・前掲注（67）34 頁。

(70) 国外送金等調書法６条に、国外財産調書の記載内容（個別の財産の記載の有無）により過少申告加算税または無申告加算税の賦課率を増減させる規定がある。

(71) 倉見智亮「課税情報の収集と利用を通じた租税回避規制の課題」税法学 577 号（2017）304 頁もこの規定について納税者からの開示を誘引するための措置と捉えている。

(72) 増井良啓「大企業の税務コンプライアンスを考える」『日本租税研究協会第 77 回租税研究大会記録 2025』（2025）45 頁は、協力的コンプライアンス施策、事前確認制度（APA）など、税務当局と納税者（企業）との積極的な接触、意見交換により、租税の不確実性の軽減につながることを指摘する。

の可能性について、若干の提言をすることであった。イギリスでは、申告納税制度導入を契機に、申告納税義務という新たな負担とのバランスに配慮するかたちで調査開始可能期間を申告後１年間とする照会調査規定の導入と、発見査定の制限規定を設けた。

それは結果として、納税者にとって申告内容を早期確定させるために積極的に情報開示をするという選択肢を提供しており、本稿で検討した公正理論からも、租税手続法を通じて納税者の自発的情報開示を促す機能を与えられていると評価できる。

我が国でも、納税者と税務当局の情報の非対称性が、税務行政にとって大きな障壁であることは疑いなく、納税者の自発的情報開示はそれを軽減する効果的手段であるはずである。本稿では加算税制上で納税者の情報開示行為を考慮する規定について提言したが、イギリス法のように早期確定権との関係を備える法制度は、我が国におけるさらなる手続法発展の時機を捉えるとき、より強い情報開示への誘因を生じさせる法構造として重要な先例といえる。

本稿における提言は具体的なものに至っていないが、今後このような議論が高まり、詳細な検討を経た上で新たな法制度の導入がなされれば、それは協力的コンプライアンスの向上、情報格差の縮小という形で、税務行政に対して利点をもたらすと考える。