

# 適正な税務行政を説明・確保するための諸装置

—税務行政のアカウントビリティ—

作 田 隆 史  
〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

# 要約

## 1 研究の目的等

我が国の税務行政組織の内外には、適正な行政の執行を説明・確保するための諸装置が数多く組み込まれている。本稿では、適正な税務行政を説明・確保するための各種装置が必要とされ、拡充されてきた理由、それぞれの装置が担うべき役割、今後期待される発展の方向について考察を加える。

## 2 本稿の概要

### (1) 装置が必要とされる理由

#### (イ) 行政責任の議論

行政学では、適正な行政を確保するための行政責任のあり方は、行政責任論において議論されている。そこでは、「適正な」行政を実現するための行政の責任を、自律的、能動的な責任であるリスポンシビリティ (responsibility) と他律的、受動的な責任であるアカウントビリティ (accountability) とに分けて考えるのが通常であり、そのどちらを重視すべきかが論じられる。アカウントビリティは、我が国では、「説明責任」、「答弁責任」、「応答責任」、「予算責任」、「法的責任」等と訳されてきたが、本稿では、主体の外部から他の主体により他律的に遂行させ得る責任であると考えている。

間接民主主義の下での行政責任の確保については、主権が国民に存することを前提に、国民、国会議員、国会、大臣、省庁トップ、公務員というアカウントビリティ関係の連鎖により説明するのが一般的であるが、豪州においては、アカウントビリティ確保のための各種装置をこの文脈でどう位置付けるかについて、活発な議論が展開されてきた。その中に、アカウントビリティを4つの機能、即ち、①報告・説明、②情報収集・調査、③評価・検証、④指示・統制とに分ける考え方があり、参考となる。つまり、アカウントビリティ関係の連鎖だけでは、上記のA

カウンタビリティの機能のうち特に②～③について、大臣のところにはボトルネックが生じてしまうので、その解消のために補完装置が必要になったと理解できるのである。この理解によれば、アカウンタビリティを確保する装置が主として担う機能は、上記①～③の情報収集、調査、評価、検証、報告、説明であり、情報の収集、集約、伝達である。アカウンタビリティ確保のための各種装置は情報（活動状況、問題点や改善点の指摘等）を収集・集約し、その情報を必要とする主体に個別に伝達、あるいは公表という形で伝達することで、その役割を果たしているのである。

なお、我が国においてアカウンタビリティの用語は、一般に国民に対して「説明する責任」と理解されているが、これは、国民から行政に到る指示・統制の連鎖を暗黙の前提として、アカウンタビリティの機能のうち①～③の機能に注目し、行政が国民に対して直接に情報を伝達することを指す訳語であると解釈できよう。この行政から国民への直接の情報伝達は、マスコミの発達、インターネットの普及等により、近年急速に容易化してきている。

#### (ロ) 行政裁量の議論

一方、我が国の行政法学における中心的な課題の一つは、行政の活動の法律適合性であり、行政の裁量をいかに統制するかが重要な関心事であった。アカウンタビリティの議論で論ずれば、司法という装置による、法律適合性を内容とするアカウンタビリティ（法的責任）の確保であり、司法は、上記④の指示・統制の機能を含む装置である。しかし、行政が専門化し、守備範囲が拡大すると、司法権の限界が認識されるようになり、行政法学では、行政による行為基準の定立とその公開、手続法の整備、裁量の判断過程の司法による統制という方向に解決策を見出していた。行政の裁量は、行政によるリスポンシビリティの発揮を期待する部分とも捉えられるが、この行政法学における動きは、アカウンタビリティの対象範囲を少しでも拡大しようとする試みであったと評価する

ことができよう。

#### (ハ) 行政組織内部の装置の意義

アカウンタビリティを確保するための装置の役割を上記(イ)のようにとらえると、そこに求められるのは信頼できる客観的な情報であり、それを確保するための装置の独立性であろう。それでは、行政組織の内部に存在する内在装置をどう理解すべきなのだろうか。この点、内在装置についても上記の議論と同様、情報の収集・集約・伝達の役割を担っていると考えるべきであろう。省庁トップがすべての事務について、情報収集、調査、評価、検証機能を果たすことは難しく、内部においてもこうした役割を果たす補完装置が必要とされるのである。内在装置は、情報収集の容易さ、対応の迅速さにおいて、外在装置に優れているといわれており、また、組織で統一的な行政を行う必要がある場合には、こうした装置が特に有効であると考えられる。

それでは、国民から見て、内在装置と外在装置と同様の役割を期待できるのかといえば、情報を公表することで、国民への情報の伝達の役割を果たすことになるのであるが、問題は情報の客観性であり、その装置への国民の信頼感である。情報を国民に公表することは、国民がその情報を指示・統制のための判断材料として利用できる状況に置くことであるから、行政に耳が痛いような情報は、公表しないでおこうとするバイアスが働きかねない。こうした問題から、最近の米国・豪州の税務行政における例を見ても、政治的にアカウンタビリティを確保する装置が設置される場合には、税務行政組織の外部に設置されている。しかし、情報公開法による情報開示制度もあり、内部情報であっても、それを基に政治的な対応を避けるための省庁の自律的な努力が行われると期待されるから、行政組織自身で対応が不可能なような大きな問題が生じない限りで、内在装置も外在装置同様の役割を果たせると考えることが適当であろう。

## (2) アカウンタビリティ装置の拡充とその理由

### (イ) 日本の行政を巡る環境変化

我が国においては、90年代に入って、行政手続法、情報公開法を始め、パブリック・コメント制度、政策評価制度等、行政の在り方に大きな変化をもたらす法律、制度が次々に導入されてきており、ここでは、特に行政の「透明性」、「説明責任」が強く要請されている。

我が国において、このような変化が生じたのはなぜだろうか。国民の主権者としての意識の高まりが背景にあるのは間違いなからうが、それに加え、諸外国のニュー・パブリック・マネジメントによる行政改革や諸制度の情報が流入してアカウンタビリティ重視の思想が浸透してきたこと、行政に色々な問題や不祥事が生じて国民の不信が高まったこと等が要因としてあげられよう。そして、特にこの時行政に生じた問題の多くが、行政の不作為あるいは国民が知る機会もなく為された判断に基づくものであり、合規性（適法性の他条理や行政準則への適合性を含む）や効率性（efficiency）等の形式基準を用いる伝統的なアカウンタビリティ確保のための装置では取り扱えない問題であったから、そのため、「透明性」、「説明責任」が足りないとして理解され、これを強化する諸制度の導入の機運が生じたものと理解できよう。また、これを、我が国の行政が、行政の効果による擬似正統性しか持たなかったため、行政への信頼が失われるとともに、本来の正統性調達手段であるアカウンタビリティが意識されるようになったと説明することもできる。

### (ロ) ニュー・パブリック・マネジメント

1980年代から「ニュー・パブリック・マネジメント」あるいは「新公共管理学」（NPM:New Public Management）と呼ばれる考え方が生じている。新公共管理学では、市場原理をそのまま導入できない分野では、市場原理に代わり国民のニーズや評価を知る装置としても、また、そもそもサービスの一環としても苦情が重視されることとなる。

また、行政が結果を生み出す過程については、行政の工夫や努力を最

大限に活用するため、行政の裁量に委ねるべきであると考えられており、行政のアカウントビリティの確保は、結果の評価、つまり行政評価という形で行われる。新公共管理学、特に行政評価の導入によって、アカウントビリティの対象に行政の「効果」(effectiveness)が取り込まれたといえる。行政評価は、「効果」という一点で、包括的に行政を評価するが、そこでは不作為も「効果」を減ずる限りで問題とされ得る。もちろん、行政の「効果」は、多くの要素の結合による産物であり、これにより厳格な統制が行われ得るわけではない。しかし、むしろ努力目標の提示、公表による行政の自己拘束による実現への期待が強いのである。この意味で、新公共管理学における行政評価は、行政の自律的、能動的責任と他律的、受動的責任、あるいはリスポンシビリティとアカウントビリティをうまく組み合わせて活用した仕組みである。

結局、国民との関係で考えた場合の新公共管理学の本質は、①行政の「有効性」、「効果」をアカウントビリティの内容に取り込んだことと、②国民を行政サービスの顧客として重視することに求められ、それを可能にした装置が行政評価制度及び苦情処理制度であったと言うことができよう。

#### (ハ) 権利救済機能の拡充について

裁判所、審判所、苦情処理制度等、アカウントビリティを確保する機能とともに、個別の権利利益の救済機能を併せ持つ一群の諸装置がある。これらの諸装置について、我が国では、行政訴訟の改革の議論、総合行政不服審判所設立の議論、オンブズマン制度の導入についての議論等がある。いずれも、行政のアカウントビリティの強化を目指すとともに、個別の国民を重視する立場から、権利救済機能の拡充を目指すものである。この点で、新公共管理学の、行政の「顧客」重視の姿勢とも共通する面があると考えられる。

### (3) 税務行政と各種装置

#### (イ) 税務行政の使命と装置

ここで税務行政について考えるなら、現代の税務行政に求められる価値は、「公平」、「公正」、「効率」、「効果」であり、それらの諸価値をバランスをとって実現するためには、①納税ルール（税法の統一解釈）や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること、②そのルールに従った行政運営を確保すること、③事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと、④サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと、⑤苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること、⑥外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウントビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保することが必要であると考えられる。つまり、税法の厳格な適用を強制する一面では、裁量を抑え、法規に合致した統一的な行政を行うことが要請され、権利利益救済重視の流れに対応していくことが課題となる一方、コンプライアンス向上を目指すサービス行政としての一面では、納税者の信頼と納得が重要であり、「効率的」「効果的」な事務運営を行ったうえ、アカウントビリティ重視の流れに対応していくことが課題になる。

#### (ロ) 我が国における現存各種装置

税務行政の外部には、裁判所による審査、会計検査院の検査、総務省の行政監察及び行政相談、情報公開法による情報開示制度等が整備されているが、税務行政組織の内部にある内在装置について概観すれば、次のとおりである。

上記(イ)の①から⑥の機能についてみれば、①の「納税ルール（税法の統一解釈）や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること」については、統一的事務運営の確保のために、法律の解釈を含め、各種の通達が制定されている。また、パブリックコメント、広聴制度等が備わっている。②の「ルールに従った行政運営を確保すること」につ

いては、職員の非行問題をチェックするのが監察官制度である。事務の運営や制度について、公平（統一的行政の確保）、効率と効果のみならず、公正（不正の防止）という観点からも事務監察（問題点の指摘と改善策の提言）が監督評価官制度により行われている。③の「事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと」は不服審査において行われる。④の「サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと」については、国税庁の使命及びそれに対応した実績の評価制度が導入された。⑤の「苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること」では、調査等において、行政官個人の能力（経験、知識、適性）ばかりでなく裁量部分（対象、方法、深度等）も大きいことから、自律的な責任の確保も必要である。そのためには、研修制度、税務の仕事に携わる者や同僚等による非制度的統制のほか、苦情処理の果たす役割が大きい。処分でない行政行為、組織や個人の倫理的問題、態度や調査の方法等に対する不満は、苦情という形で現れるので、苦情処理を通じて処理される。苦情処理制度については、これまでの、担当者による処理、税務相談官による処理に加え、新たに納税者支援調整官の制度が導入された。⑥の「外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウントビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保すること」については、ホームページの充実、実績評価の公表等の個別の取組みがなされているが、むしろ①から⑤までのすべての機能の成果として、全体として評価されるべき事項であろう。

このように、税務行政内部には、そこで必要とされるアカウントビリティ装置が万遍なく配置されていることがわかる。

#### （ハ） 諸外国の装置

次に、米国、英国、豪州の税務行政におけるアカウントビリティ確保のための装置を概観すると、①税務行政の特殊性（大量回帰性、専門性等）ゆえ、専門の装置あるいは、税務行政専門の部署を設けていることが多い、②情報を内部に円滑に流す（組織に活用してもらう）とともに、



少しでも独立性、客観性を高めるため、設置の場所を工夫している、③情報を議会あるいは外部に公表することで、アカウントビリティ確保のための機関として、権利救済機関として、実効性を高めている、等の特徴が指摘できよう。

#### (4) 課題と展望

我が国の税務行政組織においては、内部に適正な行政を説明・確保する装置が数多く組み込まれており、それぞれ大きな役割を果たしている。諸外国においては、アカウントビリティを確保する装置は、税務行政組織からは独立して設置されることも多いが、その場合でも、税務行政の特殊性（大量回帰性、専門性等）ゆえ、専門の装置あるいは、税務行政専門の部署が設けられる例が多い。内在装置は、組織内部でのアカウントビリティ確保に資するとともに、国民との関係でも、情報の公開により、実質的に外在装置と同様の役割を果たせるのであるが、その際の問題は、情報の客観性である。内在装置の場合、特に公表する情報の客観性に配慮しつつ、国民の信頼を獲得していくことが重要であろう。

税務行政は、①大多数の国民の唯一とも言える義務に関連した行政であること、②政治的に問題とされやすい行政であること、③行政の最大の目的が国民のコンプライアンスの向上にあることから、特に外部関係のマネジメントの必要性が高い行政である。このことから、行政のアカウントビリティを確保し、国民の行政への信頼、つまりは「正統性」を確保することが重要であると言え、また、アカウントビリティの内容としては、効率・公平と権利保護・公正とのバランスをとった効果的運営が求められる。そして、「バランスがとれた状態」とは、社会の環境とともに変化するものであるから、絶えず社会や国民の意識の変化、特に権利利益救済機能の重視と要求されるアカウントビリティの深化に注意を払いつつ、適正な税務行政を説明・確保する装置のそれぞれの位置付け（対象範囲、報告相手、情報集約の密度など）を変化させて、対応していくことが必要とされよう。

## 目 次

はじめに .....	11
第1章 装置が必要とされる理由 .....	13
第1節 行政責任の議論 .....	13
第2節 行政裁量の議論 .....	20
第3節 行政組織内部の装置の意義 .....	22
第2章 装置の拡充とその理由 .....	25
第1節 日本の行政を巡る環境変化 .....	25
第2節 ニュー・パブリック・マネジメント .....	32
第3節 装置技術の発達 .....	37
第4節 権利救済機能拡充の議論 .....	38
第3章 税務行政とアカウントビリティ装置 .....	47
第1節 税務行政の特徴 .....	47
第2節 我が国における現存各種装置 .....	50
第3節 伝統的装置の役割 .....	52
第4節 アカウントビリティの拡充 .....	54
第4章 諸外国の税務行政にかかる装置 .....	58
第1節 米国・英国・豪州の諸装置 .....	58
第2節 豪州・米国における税務監察総監設置の議論 .....	63
第5章 我が国税務行政にかかる諸装置 .....	75
第1節 権利救済制度 .....	75
第2節 視閲、監督、監察 .....	81
第3節 実績評価 .....	83
第4節 パブリックコメント・審議会 .....	85
第5節 広報・広聴・情報公開 .....	86
終章 課題と展望 .....	88

## はじめに

我が国の税務行政組織の内外には、適正な行政の執行を説明・確保するための諸装置が数多く組み込まれている。組織の外部に存在するものとしては、事後的なチェックをかける装置として、国会の国政調査、会計検査院の会計検査、総務省の行政監察、裁判所による審査、情報公開法による情報開示制度等があり、事前のチェック装置として国会による立法審議等が、従うべきルールとして行政手続法、国税通則法、各税法等がある。また、税務行政組織の内部には、事後的なチェックをかける装置として、不服審査制度、監督官制度、実績評価制度、監察官制度、苦情処理制度等があり、事前に外部の意見を取り入れる装置として、パブリック・コメント制度、国税審議会が、従うべきルールとして各種通達等がある。

我が国においては、1990年代に入って、行政手続法（1993年）、情報公開法（1999年）を始め、パブリック・コメント制度、政策評価制度等、行政の在り方に大きな変化をもたらす法律、制度が次々に導入されてきた。そこでは、特に行政の「透明性」、「説明責任」が強く要請されており、「アカウントビリティ」の用語が、行政を語る時のキーワードともなっている。また、諸外国においても、サービス憲章や行政評価の導入、苦情処理の重視、オンブズマン制度の導入、監察総監制度の導入等、アカウントビリティ確保のための装置の拡充が図られてきている。こうした行政の変化は、どのような理由に基づくものなのだろうか。これまで、必ずしも明確に意識されてこなかったのではないだろうか。

そこで、本稿では、こうした適正な税務行政を説明・確保するための各種装置が必要とされ、拡充されてきた理由を探り、その存在意義を明らかにするとともに、特に税務行政の特質に照らし、それぞれの装置がいかなる役割を担うべきであるのかを整理し、諸外国の状況も概観して、今後期待される装置の発展の方向について考察を加えることとしたい。

なお、本稿では、「装置」の用語を、広く税務行政システムを支える構成要

素としてとらえ、制度、組織及び活動等を含む概念として用いることとする。

# 第1章 装置が必要とされる理由

## 第1節 行政責任の議論

行政の制度や組織、活動を取り扱う学問分野として、行政学がある。そして、行政学には、行政の責任や適正な執行を説明・確保する諸装置等について分析する研究分野として、「行政統制論」「行政責任論」が存在している。このうち、行政統制論では、行政の統制が行政組織の外部からなされる（外在的統制）か内部で行われる（内在的統制）か、及び統制が公式なものか非公式なものかというギルバートによる分類<sup>(1)</sup>を用いて、行政を統制する装置を記述・分析することが行われてきた。ここでの、外在・公式統制としては、議会及び裁判所による立法的、司法的統制等があり、内在・公式統制には、上司や上位機関による監督等がある。また、内在・非公式統制としては、職業倫理、職場の指導、助言、忠告、慣行や不文律等があり、外在・非公式統制には、市民参加、専門家集団、マスコミ等による統制等がある。しかし、行政統制論は、統制装置の現実を記述することが中心で、必ずしも理想の統制の姿を追求する理論は備わっていなかったと評されている<sup>(2)</sup>。

---

(1) ギルバート (C. Gilbert) による統制装置の分類であり、行政学の各種教科書等に引用されている。また、近年は、ロムゼックらの、内在性、外在性と統制の強さにより、①官僚制的統制（指揮監督）、②プロフェッショナルな統制（専門性への忠誠）、③法的統制（信託）、④政治的統制（顧客への応答）の4つに分ける分類も用いられる。例えば、西尾隆「行政統制と行政責任」西尾勝・松村岐夫編『講座行政学（第6巻）』（有斐閣1995年）291頁。B. S. Romzek and M. J. Dubnick, “Accountability in the Public Sector: Lesson from the Challenger Tragedy” (1987), *Public Administration Review*, Vol. 47, No. 3 参照。

(2) 例えば、風間規男「行政統制理論の復権」（年報行政研究30、1995年）115頁は、「行政責任を実現する手段の体系として行政統制が扱われると、残念ながら具体的な手段のメニュー提示に終わってしまう」、「行政責任はそもそも価値概念である」ので、「統制手段を相互に関係づけることができないのである」と述べる。しかし、風間規男「行政統制理論序説」（近畿大学法学第43巻第1号、1995年）では、統制についての理論化を試みている。そこでは、統制の存在理由を、「民主主義を標榜する国

一方、行政責任論においては、適正な行政を確保するための行政責任のあり方が議論されている<sup>(3)</sup>。そこでは、「適正な」行政を実現する上での行政の「責任」には、自律的、能動的な責任であるリスポンシビリティ (responsibility) と他律的、受動的な責任であるアカウンタビリティ (accountability) とがあるとして、両者を分けて考察するのが通常であり<sup>(4)</sup>、そのどちらを重視すべきかが論じられる。このうち、アカウンタビリティを重視する立場からは、行

---

においては、国民の意思と行政活動の結果との間に不一致が存在することがどんな形でも認識されれば、その不一致を是正するのが当然であるという社会的な合意が存在する。その社会的な合意の存在が行政を統制する正統性を統制主体に与えているのである」とし、統制のメカニズムを「国民の反応を情報として吸収し組織化して、政策の内容、政策決定・実施の手続き、体制などに修正を加えるのが行政統制のメカニズムである」として、統制の機能を「枠組みの設定」「情報の生産」「是正行動」に分けている。これは、後に見るアカウンタビリティの理解と表裏一体をなす理解であると考えられる。

- (3) 西尾勝「行政裁量」西尾勝『行政学の基礎概念』(東京大学出版会 1990年) 316頁は、「アメリカ行政学は、行政権能の強化を是認する立場において、「代表性」に代わる正統性の根拠を、究極的には行政の民意への「応答性」(responsiveness)にもとめようとした。これが、『責任』(responsibility) 論の形成に導いたいわば積極的な原因であったといえよう」と述べる。
- (4) 例えば、西尾隆「行政のアカウンタビリティとその内在化」(年報行政研究33、1998年) 66・67頁では、「リスポンシビリティ」と対比・対照させたアカウンタビリティの本質として、第一に、「行政からみた、「問責主体の外在性・異質性』」、第二に、「応答形式の客観性」、第三に「問責者の応答者に対する権力的対等性・優越性」をあげる。山谷清志「行政統制の理論」(法学新報100巻5・6号、1994年) 223頁は、行政学では、「自律的責任、他律的責任の両方を含んでいる概念としてレスポンシビリティがあり、その中でとくに客観的に外部から制度によって追求できる(つまり統制できる) 価値をアカウンタビリティとしているのである」と述べる。また、西尾勝「行政責任」西尾勝『行政学の基礎概念』(東京大学出版会、1990年) 358頁では、西欧諸国では、「accountabilityは行政機関が政治機関に対して負う制度的責任、なかでも責任の第三の局面である答弁責任を指すことばとして用いられ、responsibilityは外在的制度的責任に包摂されつくせない責任を指していることが多いのである」と述べるが、西尾勝『行政学(新版)』(有斐閣、2001年) 401—402頁では、アカウンタビリティを「説明責任」と訳出した後、最近では、この説明責任の概念が究極の監督者である国民に対するそれにまで拡張された意味で用いられるため、「上級機関に対する制度的責任(accountability) と個々の行政サービスの利害関係者というべき国民集団(publics) に対する非制度的責任(responsibility)

政に責任を遂行させるための外在的統制装置の意義が強調されてきた。アカウンタビリティの用語は、我が国においては、使用される状況に応じ、「説明責任」、「答弁責任」、「応答責任」、「予算責任」、「法的責任」等と訳出されてきたが、第22期国語審議会においては、官庁や報道機関における外来語の取扱いの一環として、「説明責任」などの用語への言い換えが示唆されている<sup>(5)</sup>。しかし、行政学ではアカウンタビリティを（行政）主体の外部から、他の主体により他律的に遂行させ得る責任ととらえる考え方が一般的であると思われるので、本稿では、アカウンタビリティの用語をこの意味で用いることとしたい<sup>(6)</sup>。一方、リスポンシビリティを重視する立場からは、「適正な」行政を実現するためには、行政にリスポンシビリティを十分に発揮させることが重要で、そのためには行政の自由度を高め、行政の責任としては自律的責任、職業的仲間への責任、国民感情への責任<sup>(7)</sup>を強調すべきであると主張された。このアカウンタビリティとリスポンシビリティの何れを重視すべきかとの問題は、価値観の相違とも整理できる性格の問題であると考えられ<sup>(8)</sup>、必ずしも一意的な結論が導き出されるわけではない<sup>(9)</sup>。このように一意的な解答が見出せないこと

---

とをあえて区別する意味が失われてしまっている」と述べる。

- (5) 22期国語審議会「国際社会に対応する日本語の在り方」（2000年）。一般への定着が十分でなく、日本語に言い換えたほうが分かりやすくなるというのが理由である。これに対して、アカウンタビリティの意味が矮小化されるという批判がある。例えば、山谷清志「行政の評価と統制」福田耕治ほか編『行政の新展開』（法律文化社、2002年）161頁参照。
- (6) この他、アカウンタビリティを委任代理関係で説明する考え方も有力であるが、この考え方もここでの定義に含まれるものと考えている。
- (7) 山谷清志・前掲論文（注5）160頁では、「民衆感情に対する責任」とは、「行政官（公務員）が自ら民衆の感情に応答して判断し、行動する責任」であるとし、「現在の市民参画、住民投票、パブリック・コメントやパブリック・インボルブメントにつながる重要な意味を持つ」と指摘している。
- (8) この点について、西尾隆・前掲論文（注4）65頁は、「行政責任論・統制論についていえば、これら三つの次元のうち第三の「思想の提示」という性格が最も強い。代表的なものとして、ファイナーとフリードリッヒの行政責任論争がある」と述べる。また、前掲注2参照。
- (9) ただし、我が国については、アカウンタビリティや外在的統制を重視する立場が

に加え、行政統制装置については「行政統制論」の分野で取り扱われていたこともあり、行政責任論は、先のギルバートの分類において「内在・非公式統制」に分類される、行政の自律的責任の分析をその中心的な課題にしていったといわれる<sup>(10)</sup>。

ところで、間接民主主義、議院内閣制の下での行政責任の確保は、主権が国民に存することを前提として、国民、国会議員、国会、内閣、大臣、省庁トップ、公務員というアカウントビリティ関係の連鎖により説明されるのが一般的である<sup>(11)</sup>。それでは、この文脈で、アカウントビリティ確保のために設置されている各種の装置はどのように位置付けられ、理解されるべきなのだろうか。この点については、豪州において、1970年代の行政審判所の設立を巡る議論以来、活発な議論が展開されてきた。豪州政府の考え方は、こうした装置が上記のアカウントビリティ関係の連鎖を補完し、間接民主主義の健全な発展に欠かせないというものであるが<sup>(12)</sup>、学説<sup>(13)</sup>には、こうした装置の存在理由として、

---

強いように見受けられる。例えば、西尾勝・前掲論文（注3）331頁は、「わたしはあえてファイナーの見解に加担し、わが国における外在的制度的統制の強化の必要性を強調したい。非制度的責任論を生みだしたアメリカの現状をみれば、その立法府による行政統制と司法府による行政統制はわが国のそれに比してはるかに強力である事実を軽視してはなるまい」と述べる。また、中川丈久『行政手続と行政指導（有斐閣、2000年）189頁は、鶴飼信成の「我が国では、もともと官僚的行政国家として、統制権力の過剰に悩んでいた」ので、「行政的権力の解体こそ問題であって、決してその強化が、今日の課題ではあり得ない」との言葉を引用の上、「行政過程をよりよく機能させ受容性を高めるという連邦APAのプラクティカルな『行政手続観』が、従前のわが国ではそもそも必要なかった」と述べる。また、西尾隆・前掲論文（注4）66頁では、「行政活動は、行政とは異質な主体によって外部から統制されることによってはじめて、内在的・自律的な責任意識をもちうる」と述べる。

(10) 例えば、松村岐夫『行政学教科書（第2版）』（有斐閣、2001年）257頁参照。

(11) 例えば、大橋洋一『行政法』（有斐閣、2001年）96頁参照。

(12) 例えば、The Australian Law Reform Commission, “Open Government: a review of federal Freedom of Information Act 1982”, ALRC77 (1995), パラグラフ2.3では、「オーストラリアは代表民主主義である。憲法は国民に、議会の議員選挙を通じて行使される究極的な政府のコントロールを付与する。代表民主主義の効果的な運営は、政府の意思決定を精査し、議論し、貢献できる国民にかかっている。このために、彼らは情報が必要なのである」と述べる。また、Management Advisory Board,



政府が国民の直接の信託に基づくことをあげるもの、社会の多元化の中でアカウントビリティのルートも多元化したと説明するもの<sup>(14)</sup>、アカウントビリティの概念が多様化し近年では市場型アカウントビリティも発生しているとするもの<sup>(15)</sup>等がある。その中で、行政法学者であるマルガン教授の、アカウントビリティを4つの機能、即ち、①報告 (reporting)・説明 (accounting)、②情

Management Improvement Advisory Committee, “Accountability in the Commonwealth Public Sector”, MBA-MIAC Report No.11(1993)は、「議会は、政府の巨大化及び複雑化に対応して、また、議会自身や大臣の行政を精査する処理能力に実務上の制約があることを認識して、パブリック・アカウントビリティを高める別個の法や機構を作り出してきた。それには、オーディター・ジェネラル、オンブズマン、行政審判所、情報公開法等がある」、「選挙民、議会、政府、パブリック・サービスの間には、アカウントビリティ関係の連鎖が存在する。伝統的に、公務員の主要なアカウントビリティ義務は、そのときの政府に対するものである。公務員は委任された権限の行使に関して大臣にアカウントブルであり、大臣は大臣権限の行使に関して議会にアカウントブルである。しかし、現在、これらの階層的な関係は、大臣が知らず、また知ることを期待もされていないところで、多様なレビュー機関あるいは直接議会の委員会に対して、公務員が彼らの活動を説明あるいは正当化する義務により補完されている」と述べる。

- (13) Richard Mulgan, “The Processes of Public Accountability” (1997), Australian Journal of Public Administration, 56 (1), 25頁-36頁にまとめられている。また、鈴木庸夫「アカウントビリティと行政法理論 -オーストラリア行政法の視点から-」『憲法裁判と行政訴訟』(有斐閣、1999年)が豪州のアカウントビリティに関する学説を紹介している。
- (14) 多元主義モデルであり、社会全体が多元化して、政府と国民が多面的なチャンネルを通して、相互に交渉、交流し課題の解決に当たるとして説明する方法である。日本でも西尾勝・前掲「行政責任」(注4)は、行政における「責任」関係の発展についてまとめる中で、「近代民主制」において、責任の究極の対象が一元的意思を持つ君主から一般意思を確認し難い無定型な国民に変わり、政党が分化し、三権が分立したことによって、責任の系統が多元化したとし、さらに、「現代民主制」においては、政治過程が多元化し、行政が外在的で非制度的な国民諸集団に対しても直接的な責任を負うことになったと説明している。
- (15) Bruce Stone, “Administrative Accountability in the ‘Westminster’ Democracies: Towards a New Conceptual Framework” (1995), Governance: An International Journal of Policy and Administration, Vol. 8, No. 4 参照。毎熊浩一「NPM型行政責任再論—市場型アカウントビリティとレスポンシビリティの矛盾—」(会計検査研究No.25、2002年)に紹介されている。Bruce Stoneは、アカウントビリティについて「市場型」を含め5つの類型に整理している。

報収集 (information-seeking)・調査 (investigation)、③評価 (assessment)・検証 (verification)、④指示 (direction)・統制 (control) に分ける考え方に注目したい<sup>(16)</sup>。マルガン教授は、次のように述べられる。

「このように、アカウントビリティの全過程の一部として、4つの過程あるいはステージが見出し得るのである。第一に、報告 (reporting) または説明 (accounting) 機能である。他の3つ、つまり情報収集 (information-seeking) または調査 (investigation)、評価 (assessment) または検証 (verification)、指示 (direction) または統制 (control) は、責任を持つ人 (the accountable) が説明すべき (must give account) 相手、つまり優越的権限 (superior authority) を持つ地位にある人が有する権利である。アカウントビリティ関係の複雑さ、薄さ、及びそれらが予期された反応に頼る程度により、調査、評価、統制の多くの機能の間のラインは、しばしばぼやけ、識別するのが難しい。優越者への報告という行為が、あるいは単なる調査の予測でさえ、しばしば、優越者が好む線に沿った行動に誘導するのに十分であり、明示的な評価や指示の必要性をなくす。同様に、オーディターの評価は、オーディターが公式の統制の権限を持っていなくても、しばしば、それ自体がオーディットされる者の行動を大きく変える。それにもかかわらず、多様な過程の区別を行うことは、公務員のアカウントビリティにおける、多様な機関 (institutions) のそれぞれの役割を解明するのに役立つので、価値がある。」「前節で示したように、アカウントビリティは、確かに、責任ある (accountable) 者と彼らが説明すべき相手との権限 (authority) と統制 (control) の関係を意味する。しかし、これが常に、アカウントビリティを負われる者が責任ある (accountable) 者の行動に対する直接且つ即座の統制を持たねばならないという意味での「直接の」関係であるべき理由はない。民主的アカウントビリティの広い枠組みの用語では、

---

(16) Richard Mulgan, 前掲論文 (注13) 28頁。鈴木庸夫・前掲論文 (注13) 623頁で紹介されている。

公務員は国民のサーバントであり、それゆえ、国民の権限（authority）と統制に従う。代表制民主主義システムの下では、国民は彼らのサーバントを直接に統制する権限はないが、この統制の権限を、政府を形成する彼らの選挙による代表に、また一定の事項については裁判所に委任していると思われる。」

この考え方によれば、アカウントビリティを担う装置といっても、その4つの機能すべてを担っているわけではなく、多くは、一部を担う装置であると考えることができよう。つまり、アカウントビリティ関係の連鎖だけでは、上記のアカウントビリティの機能のうち特に②～③について、大臣のところにボトルネックが生じてしまうので、その解消のために補完装置が必要になったと理解できるのである。この理解によれば、アカウントビリティを確保する装置が主として担う機能は、上記①～③の情報収集、調査、評価、検証、報告、説明であり、情報の収集・集約・伝達であると理解できる。つまり、アカウントビリティ確保のための各種装置は情報（活動状況、問題点や改善すべき点等）を収集・集約し、その情報を必要とする主体に個別に伝達、あるいは公表という形で伝達することで、その役割を果たしているのである。ただ、この理解によっても、④の指示・統制の機能は、アカウントビリティの連鎖によらざるを得ない。この意味では、指示・統制の連鎖がうまく機能しているかは依然問題となり得よう。

なお、我が国においてアカウントビリティの用語は、一般に国民に対して「説明する責任」と理解されているが、これは、国民から行政に到る指示・統制の連鎖を暗黙の前提として、アカウントビリティの機能のうち①～③の機能に注目し、行政が国民に対して直接に情報を伝達することを指す訳語であると解釈できよう。この行政から国民に対する直接の情報伝達は、マスコミの発達、インターネットの普及等により、近年急速に容易化してきている。

また、アカウントビリティを確保するための装置の中には、司法のように、自ら指示・統制の役割をも持つものがあることにも留意する必要があるだろう。

## 第2節 行政裁量の議論

一方、我が国の行政法学においては、三権分立の原則から、立法府および司法府による行政府の統制が主要な議論の対象の一つであった。そこでの中心的な課題は、行政活動の法律適合性であり、行政の裁量をいかに統制するかという問題が重要な関心事であった。行政裁量とは、「行政権の判断が司法権の判断に優先することを意味」し、「行政裁量の根拠は、立法者による行政機関への判断授權にある」とされる<sup>(17)</sup>。行政法学では、法規裁量の考え方や裁量権の逸脱・濫用の法理により、行政裁量にも可能な限り司法権の審査を及ぼせようと努力してきたが、これをアカウンタビリティの議論で論ずれば、司法という装置による、適法性を内容とするアカウンタビリティ（法的責任）の確保であった。

しかし、法律に規定できる事柄には限度があり、行政が専門化し、守備範囲が拡大すると、司法権の限界も認識されるようになった。つまり、立法府による行政府への委任立法の増加や、高度に専門的な事項について裁判所が行政の判断を尊重する傾向がみられるようになったのである。この状況に対して、行政法学および司法府は、行政の裁量を抑制するため、手続法の整備、行政による行為基準の定立とその公開<sup>(18)</sup>、裁量の判断過程の司法による統制という方向に解決策を見出していった。このうち、手続法の整備については、近年行政手続法が制定されたし、また、行政による行為基準の定立と公開についても、「行政手続法」において、第5条で、申請に対する処分について、法令の定め

---

(17) 大橋洋一・前掲書（注11）337頁。

(18) 例えば、西尾勝・前掲論文（注3）334頁では、「裁量領域の『限定』と裁量の『規制』に必要なのは、準則の定立とその公開である」と述べ、335頁では、「それは、非制度的統制を徐々に制度化し、『機能的責任』と『市民感情に対する直接責任』を現実に作動させるためにも必要なものである」と述べる。また、大橋洋一・前掲書（注11）48頁は、説明責任（アカウンタビリティ）「原則の中核をなす仕組みは行政活動の基準・準則を予め設定し、市民に公表しておくというシステムである。行政が個別事例で基準から離脱する場合には、それを正当化する合理的理由を市民に示さねばならない」と述べる。

に従って判断するために必要とされる基準（審査基準）をできる限り具体的に定め、原則として公にしておかなければならないこととされ、また第12条で、不利益処分についても、法令の定めに従って判断するために必要とされる基準（処分基準）をできる限り具体的に定め、公にしておくよう努めなければならないこととされた。また、裁量判断過程の司法による統制とは、司法が行政の裁量を審査するに当たり、裁量判断の内容に着目するのではなく、結論にいたる判断過程や手続を審査することにより審査する方法をいうが、そこでは、裁量判断を行うに当たり考慮すべきでない事項を考慮していないか（他事考量）、あるいは考慮すべき事項を考慮しているかなどが審査される。著名な最初の判決として日光太郎杉事件の東京高裁判決<sup>(19)</sup>があり、最近では伊方原発訴訟の最高裁判決<sup>(20)</sup>がある。

以上のような行政法学における動きは、アカウントビリティの内容（対象範囲）を、法律に限定せず、可能な限り拡大することにより行政の裁量を抑えようとする試みであったと評価することができよう。しかし、こうした対応により行政のアカウントビリティ、あるいは統制が十分に確保されたかといえば、そうは考えられてはおらず、我が国では、行政統制の不十分さを理由として、後に述べるように、司法改革の一部としての司法による行政のチェック機能の強化、行政審判所の設置、オンブズマン制度の導入の必要性等が論じられている。また、行政の裁量の存在を、立法過程での十分な利害調整が済んでいない状態と捉え、国民の行政への参加を予定している状態と捉える議論もある。例えば、大橋洋一教授は、「法律の規律密度が低いことは行政裁量を期待したものと捉えるのではなく、市民参加の下で補っていくことを指示したものと解することが大切である」と述べられている<sup>(21)</sup>。

---

(19) 東京高判昭和48年7月13日行集24・6-7・533、判時710・23

(20) 最判平成4年10月29日民集46・7・1174、判時1441・37

(21) 大橋洋一・前掲書（注11）47頁。

### 第3節 行政組織内部の装置の意義

アカウントビリティを行政主体の外部から他の主体により他律的に遂行させ得る責任と考えるなら、アカウントビリティを確保するための諸装置とは、組織の外部に当該組織の責任ある行為を確保するために設けられる装置であると考えられよう。しかし、実際には、現在の行政組織の内部には、こうした装置が多数存在し、拡大を続けている。こうした内在装置はどのように理解すべきなのだろうか。

まず、アカウントビリティを確保するための装置は、その装置が置かれた場所、情報伝達の相手によって、誰の誰に対するアカウントビリティを確保する装置であるか、役割が異なることは当然である。例えば、裁判所による司法判断は、個別の訴訟事件を通して、主として行政組織としての判断を審査し、行政組織としての国民に対する責任を確保するものである。つまり、行政組織としての対応を責任ある、適正なものとする役割を担っている。一方、行政組織内の内在装置は、通常、行政組織内の部局あるいは職員個人の責任（適正な行政）を確保する、あるいは統一的な行政を確保するための装置である。行政組織の内部では、職員個人から係、課、部（あるいは部門、署、局、庁）に至るまで、行政の各段階において、責任ある行動を引き出すために、下方への指示監督の連鎖とそれに対応した上方への情報及び責任の連鎖が存在しているのであるが、例えば国税庁のように大きくかつ多層的な行政組織にあっては、その連鎖が常に適切に働くとは限らず、またそれが機能を停止していてもなかなか明らかとはならない。このため、行政内部においても、先程の議論と同様に、アカウントビリティ装置による情報の収集・集約・伝達の役割が必要になってくると考えられるのである<sup>(22)</sup>。つまり、省庁トップが省庁の事務のすべてに

---

(22) 片岡寛光「行政責任の位相」（年報行政研究33、1998年）は、「任務と責任と権限を組織の頂点に集中させ、必要に応じて任務を内部委任していく」行政責任の古典的モデルについて、省の規模の拡大、第一線公務員の裁量の存在等があつて、「下方に委任されていった任務を大臣が直接間接に監督し、統制していくことは益々困難

ついて、この多層的な組織のアカウンタビリティ関係の連鎖だけを通じて、情報収集、調査、評価、検証、報告、説明機能を果たすことは難しく、組織内部においても情報の収集、集約、伝達の役割を果たす装置、さらには外部に説明する装置が必要とされてくるのである。内在装置は、情報収集の容易さ、対応の迅速さにおいて、外在装置に優れていると指摘されており、また、組織内部において責任を確保し、適正、統一的な行政を行う上では、こうした装置が特に有効に働くと考えられるのである。

それでは、国民から見ても、内在装置に外在装置と同様の役割を期待できるのだろうか。つまり、国民に対するアカウンタビリティを確保することができるのだろうか。上記で見たように、アカウンタビリティを確保するための装置の主たる役割が情報の収集・集約と伝達であり、指示・統制の機能は旧来のアカウンタビリティ関係の連鎖に任せるとすれば、外部に情報を公表することで、内在装置も外在装置と同様の情報伝達の役割を果たしていることになる。情報の公表により、議会を通じた間接的な国民による指示・統制が働く環境が整うことに加え、情報が公表されるという事実により、行政が「自己の作為不作為について他人に弁明できる状態で行動する」<sup>(23)</sup> という意味での、国民が納得する責任ある行政も行われることになろう。ただ、その場合の問題は情報の客観性であり、その装置への国民の信頼感である。情報を国民に公表することは、国民がその情報を指示・統制のための判断材料として利用できる状況に置くことであるから、行政に耳が痛いような情報は、公表しないでおこうとするバイアスが働きかねない。こうした問題から、最近の米国・豪州の税務行政における例を見ても、政治的にアカウンタビリティを確保する装置が設置される場合には、税務行政組織の外部に設置されている。しかし、情報公開法による情報開示制度もあり、内部情報であっても、それを基に政治的な対応を避けるための省庁の自律的な努力が行われると期待されるから、行政組織自身で対応が不可

---

となり、不可能にすらなってくる」と述べる。

(23) 西尾勝・前掲論文（注3）317頁。

能なような大きな問題が生じない限りで、内在装置も外在装置同様の役割を果たせると考えることが適当であろう。

ところで、情報の公表は、組織内部においてその内在装置の重要性を高めることを意味するであろうが、一方、内在装置のメリットといわれる、情報収集の容易さ、つまり内部の協力を失わせることになりかねない。このため、情報を外部に公表し、国民へのアカウンタビリティ確保の機能を果たすためには、その装置の内部組織における位置付けを高いものとし、それにふさわしい権限と十分な情報収集体制とを整備しなければならないこととなろう。



## 第2章 装置の拡充とその理由

### 第1節 日本の行政を巡る環境変化

#### 1 行政を巡る環境の変化

我が国においては、1990年代に入って、行政手続法（1993年）、情報公開法（1999年）を始め、パブリックコメント制度、政策評価制度等、行政の在り方に大きな変化をもたらす法律、制度が次々に導入されてきており、そこでは、特に行政の「透明性」、「説明責任」が強く要請されている。例えば、行政手続法においては、第一条で、その目的を「行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。第38条において同じ。）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする」と定め、また、情報公開法では、第一条で、目的を「行政機関の保有する情報の一層の公開を図り、もって政府の有するその諸活動を国民に説明する責務が全うされるようにするとともに、国民の的確な理解と批判の下にある公正で民主的な行政の推進に資することを目的とする」と定めている。また、今回の行政改革の下敷きとなった、行政改革会議の最終報告書（1997年12月3日）でも、行政改革の目的として、行政の総合性、戦略性、機動性の確保、行政の簡素化・効率化と並んで、「行政情報の公開と国民への説明責任の徹底、政策評価機能の向上を図り、透明な行政を実現すること」をあげている<sup>(24)</sup>。

さらに、経済財政諮問会議の報告書（平成13年6月26日閣議決定）では、「政策プロセスの改革」として、新公共管理学の手法を取り入れることを明

---

(24) この他、行政の「透明性」、「説明責任」が強く要請されていることは、例えば、審議会・議事録の公開（中央省庁等改革基本法第30条第5項）、政策評価に関する情報公開（中央省庁等改革基本法第29条第3項）、パブリックコメント制度（中央省庁等改革基本法第50条第2項）、行政活動の基準の作成・公表の要請（行政手続法第5・12条）、ノーアクションレター（国税では、事前照会に対する文書回答制度）の導入等から明らかである。

言しており、具体的には次のように述べている。

「国民は、納税者として公共サービスの費用を負担しており、公共サービスを提供する行政にとってのいわば顧客である。国民は、納税の対価として最も価値のある公共サービスを受ける権利を有し、行政は顧客である国民の満足度の最大化を追求する必要がある。

そのための新たな行政手法として、ニューパブリックマネジメントが世界的に大きな流れとなっている。これは、公共部門においても企業経営的な手法を導入し、より効率的で質の高い行政サービスの提供を目指すという革新的な行政運営の考え方である。その理論は、①徹底した競争原理の導入、②業績／成果による評価、③政策の企画立案と実施執行の分離という概念に基づいている。(略)

我が国の行財政改革を推進していく上でも、こうした新しい行政手法の考え方を十分に活かし、政策プロセスの改革を図っていくことが重要である。(略)

こうした取組みにより、行財政改革を推進し、納税の対価として公共サービスの提供を受ける国民の満足度の最大化を図っていくことが重要である。」

我が国において、近年このような、説明責任の強化や新公共管理学導入の要請が生じてきたのはなぜだろうか。この点については、国民の主権者としての意識の高まりが背景にあることは間違いなからうが、それに加え、諸外国、特にアングロ・サクソン諸国のニュー・パブリック・マネジメントによる行政改革や諸制度の情報が流入してアカウントビリティ重視の思想が浸透してきたこと、行政に色々な問題や不祥事が生じて<sup>(25)</sup> 国民の行政に対す

---

(25) 行政に生じた問題としては、公務員の倫理的な問題（食料費問題、接待、公金流用等）、行政の不作為の問題（エイズ禍、BSE等）、計画・予測のずれの問題（米不足、バブルの生成と崩壊等）等があげられよう。

る不信が高まったこと等が要因としてあげられよう<sup>(26)</sup>。

そして、特にこの時行政に生じた問題の多くが、行政の不作为あるいは国民が知る機会もなく為された判断に基づくものであり、合規性（適法性の他条理や行政準則への適合性を含む）や効率性（efficiency）等の形式基準を用いる伝統的なアカウンタビリティ確保のための装置では取り扱えない問題であったから、そのため、「透明性」、「説明責任」が足りないと理解され、これを強化する諸制度の導入の機運が生じたものと理解できよう。この意味で、行政の効果面に目を向ける、あるいはアカウンタビリティを確保する装置が存在しなかったことが問題の一つであったと考えられるのである<sup>(27)</sup>。

---

(26) 橋本信之「NPMと日本の行政改革」（都市問題研究第54巻第4号、2002年）は、日本で1990年代に各種法律の制定等の行政改革が進んだのは、「官」の政策能力に対する批判あるいは信頼の揺らぎ、官僚のスキャンダルの続発による「官」批判、およびNPMの影響があるとしている。田中一昭「アカウンタビリティ論考」（年報行政研究33、1998年）では、この他、非自民政権の登場、時代の変化（社会経済のグローバル化等）、行政改革委員会が説明責任を取り上げたことをあげる。

(27) 森田朗「行政責任」森田朗編『行政学の基礎』（岩波書店1998年）208頁では、「情報公開、行政手続、そしてオンブズマン等の制度はいずれも、今日その統制機能にあまり期待できなくなった制度的統制の諸制度に代わって、行政活動の公正さ、透明性を高め、民意に即した行政活動を実現することをめざして設けられた制度である。これらの制度が共通して追求しているのは、行政上の決定が、いかなる基準に基づいて、またいかなる審議過程を経て最終的な決定に至ったかの説明を行政組織に義務づけるいわゆる応答責任（accountability）であり」と述べる。また、行政改革会議報告書（1997年12月3日）は、「行政が公正な政策判断を保つためには、その意思決定を透明かつ明確な責任の所在の下に行うことが必要不可欠である。また、時代環境がめまぐるしく変化するなかで、行政のみに無謬性を求めることは、その政策判断の萎縮と遅延、先送りを助長することになりかねない。この際、発想を転換し、行政の失敗の可能性を前提に、絶えず政策の評価や転換、さらには官民を問わない政策の自由競争を促す環境を整備するとの視点も必要ではなかろうか」と指摘している。

## 2 行政への正統性の要請

我が国で、近年急速に、説明責任や新公共管理学の考え方が広まったのには、以上のような要因が考えられるのであるが、個々の要因について、その背景をさらに詳しく考察すれば、次のことが指摘できよう。まず、我が国の行政に上記のような数々の問題が生じた理由として、高度経済成長という国家の単一目標の喪失と、それに伴う国民の価値の多元化、それに適合できなかった行政の姿がクローズアップされてくる。行政改革会議最終報告書にもこの点が指摘されている<sup>(28)</sup>。

高度成長期には、経済の拡大が、万遍なく国民生活の向上をもたらすから、国民の間に大きな価値観の対立がなく、その調整が最小限ですむ状況にあり、その下で、多くの施策が行政により企画立案実施されてきた。一方、当時の我が国において、議会による行政の統制あるいは大臣を通じた行政のアカウンタビリティの確保が十分に働いていなかったことを多くの論者が指摘している。この状況で、国民の価値観の多元化が生ずると、行政がその活動を行う上では、国民の間の異なる価値観の調整を自ら行うことが必要とされることになる。また、「行政機関による政策の自発的な発議、起案が期待される」が、「この能動的責任は、法律によって確保することが困難」なもので

---

(28) 行政改革会議最終報告書（前掲・注27）には、次のような指摘がある。

「物資の窮乏や貧困を克服するための生産力の拡大や、欧米先進国へのキャッチアップという単純な価値の追及が行政の大きな命題であった時期に形作られた、実施機能を基軸とする省庁編成と、行政事務の各省庁による分担管理原則は、国家目標が単純で、社会全体の資源が拡大し続ける局面においては、確かに効率的な行政システムであった。しかしながら、限られた資源のなかで、国家として多様な価値を追求せざるを得ない状況下においては、もはや、価値選択のない「理念なき配分」や行政各部への包括的な政策委任では、内外環境に即応した政策展開は期待し得ず、旧来型行政は、縦割りの弊害や官僚組織の自己増殖・肥大化のなかで深刻な機能障害を来しているといっても過言ではない。本来国民の利益を守るべき施策や規制が自己目的化し、一部の人びとの既得権益のみを擁護する結果を招いたり、異なる価値観や政策目的間の対立や矛盾を不透明な形で内部処理し、あるいはその解決を先送りしてきた結果が、最近における不祥事の数々や政策の失敗に帰結している実情をわれわれは真摯に受けとめなければならない。」

ある<sup>(29)</sup>。行政はこうした価値観の調整に必ずしも適した、正統性をもつ組織ではなく、利害の調整が行われぬまま問題が放置されるなどの不作為の問題も起きやすいと考えられる。また一方で、行政が自ら国民の間の異なる価値観の調整を行いつつ政策の立案を行うこととなれば、行政は国民に直接の責任を負うこととなり、少なくとも説明責任が「行政機関が自己の遂行する政策・施策・事業についてその背景・意図・方法とその成果などを広く国民一般に対して明らかにし、その理解を求める責任にまで拡張され」<sup>(30)</sup>るのである。

この点について、西尾隆準教授は、森田朗教授の「日本の行政システムの背景には、行政活動に対する国民の信頼が前提とされており、それに基づいて制度も形成されているように思われる。」「したがって、一般国民や消費者による行政機関の監視も、また行政機関の側の国民に対する正当性の証明も、行政活動を適正に行うために不可欠であるとは必ずしも考えられてはいないのである」<sup>(31)</sup>との記述を「わが国では官僚制というブラックボックス内の専門家の判断に国民が『信頼』することを前提に行政活動が営まれ、それで特段『正当性』の問題は生じてこなかった」との言葉でまとめられた上、「むしろそのことは行政に自由な領域を確保し、官僚が経済成長のために政策開発に専念することを可能にし、『結果が過程の不透明さを正当化する』といった現実が戦後日本を貫いていた。しかるに、一たびその非能率・逆機能・腐敗が明らかとなるや、是正すべき問題が一体どこにあるのか、外部からは接近不可能となる」<sup>(32)</sup>と指摘されている。

行政は、その活動の正当性、あるいは組織としての正統性を必要とする組

---

(29) 西尾勝「行政責任」(前掲・注4) 358頁。

(30) 西尾勝『行政学(新版)』(前掲・注4) 401頁。ただし、説明責任拡張の理由は、行政活動の対象集団、利害関係者の組織化に求めている。

(31) 森田朗「法治行政と裁量行為」西尾勝・松村岐夫編『講座行政学(第6巻)』(有斐閣1995年) 32頁。

(32) 西尾隆「行政手続」森田朗編『行政学の基礎』(岩波書店1998年) 193頁。

織である<sup>(33)</sup>。一方、行政の視点から考えると、行政が統制を受け入れるのは、その存在だけでは政治的正統性をもたない官僚制が統制を受けることで正統性を獲得するからだとする説がある<sup>(34)</sup>。また、行政の正統性とは、国民が本人に望ましくない結果や不利なことでも受け入れる受容性のことでもある<sup>(35)</sup>。高度成長期の我が国では、国家の究極的な目標がただ一つであったことも幸いして、国民の大多数が満足する結果が得られ、行政への信頼が維持され、行政はその効果に基づく活動の正当性や行政の擬似正統性を確保していた。国民が行政の無謬性を期待することで、行政組織は擬似正統制かもしれないが、一応の正統性を確保していたのである。しかし、時代が変わって、国民の価値観が多様化し、また、行政の数々の不祥事や明らかな判断ミスが相次ぐと、行政の無謬性神話は崩れ、行政への信頼が急速に失われることとなった。そして、行政改革会議の報告書では、現状ではむしろ、行政の無謬性の要求が政策判断の萎縮や遅延をもたらしかねないとさえ指摘している<sup>(36)</sup>。このように、もはや無謬性による擬似正統性が維持できなくなり、行政本来の正当性あるいは正統性の調達手段であるアカウントビリティが意識され、必要とされるようになったとも考えられるのである。我が国

(33) 例えば、大橋洋一・前掲書（注11）28頁は、「人為的に構成された行政という機構はその活動について正当化を絶えず要求される存在なのである（正当化の最も代表的手法が議会制定法による授權である。）」「議会制定法律は市民の自己同意と同等であるとみなされた」と述べる。

(34) 風間規男「行政統制理論序説」（前掲・注2）72頁では、行政が「統制」を受け入れるのは、「その存在だけでは正統性をもたない官僚制が政策過程において支配の正統性を獲得する手段として行政統制を利用できるからである。（略）官僚制は、このような立法統制にかぎらず、議会や大統領といった民主的な存在に統制されているという事実を示しあるいは印象を与えることによって、『代表性』を吸収し、自己の存在とそこで行われる決定を正当付けるのである」と述べる。

(35) 伊藤大一「正統性と行政改革」（年報行政研究34、1999年）3頁では、「正統性の観念が意味をもつのはむしろ政策が満足すべき効果をあげなかった場合である。そのような場合にも、なお人々が政策を受け容れ、それに従って行動するとき、われわれは正統性の働きによるものだというのである。政策に支えられた正統性とはある程度の満足を通して蓄積された信頼の所産である」と述べる。

(36) 前掲注27参照。

でアカウンタビリティが強く要請されるようになった理由をこのように行政の正当性、正統性の視点から説明することも可能であろう。

### 3 国民主権の再認識

次に、国民の主権者としての地位・意識の高まりについては、以下のように考えられる。西尾勝教授は、行政における「責任」関係の発展についてまとめる中で、「近代民主制」において、責任の究極の対象が一元的意思を持つ君主から一般意思を確認し難い無定型な国民に変わり、政党が分化し、三権が分立したことによって、責任の系統が多分化したとし、さらに、「現代民主制」においては、政治過程が多分化し、行政が外在的で非制度的な国民諸集団に対しても直接的な責任を負うことになったと説明されている。そして、「行政サービスは、政治権力が国民の支持を調達する主要な手段となっている。」「行政機関と国民との関係は、主権者たる全体としての国民との関係と、行政の客体である国民諸集団との関係とに分化したのである」と述べられる<sup>(37)</sup>。この行政と国民の間の二つの関係は、特に国民から見て「一つの関係の異なった側面であるにしか過ぎない」<sup>(38)</sup>のであり、特に前項で述べたような行政のアカウンタビリティ重視の流れにより、行政情報の国民への伝達は増加し、その結果として主権者（指示・統制者）としての国民の重要性は増すことになるから、行政サービスの供給相手（顧客）としての個々の国民も、また、より重要視されるようになるのは、ある意味で当然と考えられるのである<sup>(39)</sup>。

---

(37) 西尾勝「行政責任」（前掲・注4）356頁参照。

(38) 片岡寛光『国民と行政』（早稲田大学出版部 1990年）169頁は、「もしも国民がこのミクロなレベルにおける接触を通じて政府の正当性を疑うようになれば、政治過程を通じてマクロなレベルに働き掛け、政府に対する支持を撤回することになることもありうる」とし、「マクロなレベルの係わりとミクロなレベルでのそれとは、概念的に識別されたとしても、実際には、一つの関係の異なった側面であるにしか過ぎない」と述べる。

(39) 松村岐夫・前掲書（注10）257頁では、市民が「行政客体」から、アカウンタビリティやガバナンスの担い手に位置付けられるようになったとし、これを民間企業に

このように、現在の我が国においては、国民の意識、行政の役割、行政と国民の関係が相互に影響しながら、行政の状況（発展段階）を変化させつつあると考えられる。この点について、西尾隆準教授が、明治以後の我が国の行政及び行政統制の発展モデルを提示し、現代の行政を「自律的政府」（唯我独尊型政府）にとらえ、今後の在り方を（可能性としての）「応答的政府」として提示されている<sup>(40)</sup>。この「自律的政府」の「自律」とは、主権者たる国民からの相対的自律性、内閣、国会、政治家からの自律性、各官庁相互間の自律性を指している。そして、政府は、今後市民や企業がそれぞれ自己決定、自己責任の原則に立って活動し、政府もまた国・地方それぞれのレベルで社会からの要求、批判、苦情に反応するところの「応答的政府」に成長することが期待されるとし、この変容の契機となるのが、「財政破綻」と「政治行政への不信」であるとされている。我が国の行政は、国民との関係において、新たな発展段階に入りつつあると捉えるべきなのかもしれない。

## 第2節 ニュー・パブリック・マネジメント

1980年代からのアングロ・サクソン諸国における行政改革の中で、「ニュー・パブリック・マネジメント」あるいは「新公共管理学」（NPM/New Public Management）と呼ばれる考え方が生じており、前節で見たように、我が国にも多大な影響を与えている。この新公共管理学の特徴をまとめれば、第1に、民営化、民間委託等の市場原理の導入であり、第2に、官庁のエージェンシー化による裁量（自由度）確保と行政評価の導入による説明責任の重視である。そして、第3に、市民のニーズを尊重し、行政サービスの効果や質を高めるという意味での行政におけるサービス、「顧客」の重視、その一部としての苦情等の重視であり、第4に、組織のフラット化である。特徴としてあげる点は、論者

---

におけるコーポレート・ガバナンスの変化に対応した動きと捉えている。

(40) 西尾隆・前掲論文（注4）70頁以下参照。



により異なり、また、これを実施したとされる各国でも、それぞれに特徴があって、特に、市場原理の導入に重点をおく国と、行政評価に重点をおく国とがあるといわれている。しかし、行政評価を、民営化やアウトソーシングによる市場原理の導入が不適当な分野での、行政管理面での「市場主義的な手法の活用」と考えれば、両者は同じ思想に立つものと理解できる。つまり、それは、行政活動に市場原理の考え方を導入あるいは活用することで、「効率」とともに、的確に国民のニーズに応え、行政サービスの質を高める意味での「効果」的運営を確保しようとするものと考え得る。違いがあるとすれば、それは、ある種の公共（公正）性（サービスの供給量の適正さ、手数の掛かる顧客へのサービス提供等少数者の利益確保等）と効率性の間にトレードオフの関係が生じ得るので、どの行政サービスの提供に直接あるいは間接の政府の関与を確保すべきかという判断の問題と理解できよう。旧来から、行政においては、効率性より公共（公正）性が重視されるべきであると考えられてきたのではあるが<sup>(41)</sup>、こうした観点から、新公共管理学が公共性を無視しているとして批判する議論もある<sup>(42)</sup>。さらに、時代により効率性と公共性の間の揺り戻しは常にあった

---

(41) 例えば、室井力『行政の民主的統制と行政法』（日本評論社 1989年）235頁は、「行政的役務または行政の公共性は、国民の人権または福祉を確保・保障するところにある、そのことは、現代行政の存在理由でもあるが、行政の効率性は、行政の公共性に仕える手段的価値である。（略）手段または二次的な価値としての効率性は、行政にあつては、目的によって規制され、変動するとき性質のものであつて、その公共性とまったく独立した絶対的価値ではない」と述べる。

(42) 安章浩「イギリスにおける行政改革とその批判的考察」（片岡寛光編『国別行政改革事情』早稲田大学出版部1998年）76頁は、「市民憲章」について、「本来、基本的人権の持ち主である市民を国家が提供する行政サービスの単なる顧客として狭く解釈しており、その結果、顧客以外の側面の市民の部分は国家によって無視される危険性が指摘される」と述べる。また、森田朗・前掲論文（注27）212頁では、「行政活動において尊重されるべき価値は効率性だけではない。従来の政治的決定のメカニズムは、諸価値の比重を調整し、それらのバランスをとるメカニズムである。それが効率性を軽視する理由とされてはならないことはいままでもないが、これまで政府内部の政治過程においてなされてきた諸価値間の調整を、小さな政府を指向することによって放棄し、市場に委ねることによって果たして有効になしうるのであるか」と述べる。

し、今後もあるとする論者もいる。しかし、これらの新公共管理学を公共（公正）性を無視するものとして批判する議論についても、どの範囲に行政による（サービス）提供及び関与が必要かという、公共（公正）性確保についての政治的判断の問題であると整理できるのではないだろうか。

ところで、新公共管理学では、前節で述べたように行政サービスの顧客としての国民を重視する考え方から、消費者たる国民のニーズ及び評価にあわせ、高い質のサービスを効率的に確保しようとするから、市場原理をそのまま導入できない分野では、市場原理に代わり国民のニーズや評価を知る装置としても、また、そもそもサービスの一環としても苦情処理が重視されることとなる。

また、新公共管理学では、行政が結果を生み出す過程については、行政の工夫や努力を最大限に活用するため、できる限り行政の裁量に委ねるべきであると考えられており、行政の統制は、結果の評価、つまり行政評価という形で行われることになる。このことから、新公共管理学、特に行政評価の導入によって、行政の「効果」(effectiveness)がアカウントビリティの対象に取り込まれたということができよう。そして、行政評価は、「効果」という一点で、包括的に行政を評価するものであるが、そこでは不作為も「効果」を減ずる限りで問題とされ得るのである。もちろん、行政の「効果」は、多くの要素の結合による産物であるから、行政の結果を「行政評価」で評価するにしても、これによって、行政法学において期待されたような厳格な統制、あるいは統制密度の濃い統制が行われ得るわけではない。しかし、そこでは、むしろ努力目標の提示、公表による行政の自己拘束による実現への期待が強いものと考えられる。この意味で、新公共管理学における行政評価というのは、行政の自律的、能動的責任と受動的責任、あるいはレスポンシビリティとアカウントビリティをうまく組み合わせて活用する技術であり、芸術的とも評価し得る仕組みである<sup>(43)</sup>。

---

(43) 毎熊浩一「NPM型行政責任試論」(季刊行政管理研究81号、1998年) 69頁では、NPM型モデルには、顧客への応答、現場の自由活動の余地、起業家精神、能動的責任等、レスポンシビリティとして観念され得る視座を看取できる一方、レスポンシビリティ

ただ、行政評価は、その評価に用いる基準によって、単なる効率化のための管理手法にもなり得るし、「効果」までならんだ改革の手法にもなり得るものである。こうした行政評価の基準や評価の問題点について、例えば、森田朗教授は、「果たして多様な行政分野においてそのような的確な評価が可能であろうか。不完全な評価方法しかない場合、実施部門は評価指標に示された数値の向上のみに努力を傾注させ、それに表現されない重要な価値を軽視する可能性を否定できない」と述べられている<sup>(44)</sup>。また、毎熊浩一氏は、「目に見える”あるいは“記述し得る”価値及びそれを具体化する制度を強調するあまり、多元的かつ多様な価値ないし行政責任が、いわば“可視化可能なもの”へと限定されることに対する危惧を表明」されている<sup>(45)</sup>。なお、山谷清志教授は、評価について、「重要なことは、誰が評価するかということより、評価基準が客観的かどうかであり、また評価方法が公正で中立的であるかどうかということである。この2つの要請が満たされれば、評価そのものにあまり偏りはなくはざである」、「評価においてはこれまでの行政統制の議論（内部統制・外部統制）と違い、評価担当者（組織）が組織の内部にあるか外部にいるかという区別は、それほど問題ではない」と述べられている<sup>(46)</sup>。

ところで、素直な形で捉えれば、国民のニーズや評価を直接組み込む新公共

---

イ発揮条件としての活動の自由を認めるかわりに、事後のチェックを強化することにより「他律化」の要請に応じているとし、伝統的に次元を異にするものとして理解されてきた二つの責任概念が、「奇妙にも同居しているのである」と述べる。毎熊浩一「NPM型行政責任再々論」（島大法学第45巻第4号、2002年）124頁では、両者の共存を可能とする仕掛けを「“被統制”意識を希薄化させる仕掛け」、[裏をかえせば『（業績ないし組織）改善プロセスの当事者意識を職員に付与する』仕掛け]であるとしている。片岡寛光・前掲論文（注22）は、英国の「エージェンシー」について、「議会に対する説明責任にはそのまま手を触れず、よりよく責任が負われる状態を生み出そう」とする試みであると評価し、省から分離された執行庁（外庁）には、「与えられた機能を遂行するオートノミーが与えられ、コア機関たる省の大臣と議会に対して説明責任を負うものとされた」と述べる。

(44) 森田朗・前掲論文（注27）213頁。

(45) 毎熊浩一「NPM型行政責任試論」（前掲・注43）75頁。

(46) 山谷清志・前掲論文（注5）147頁。

管理学の考え方は、国民との対話・関係を重視する行政であり、一旦、これにより築かれた国民と行政の関係は、行政の国民とのコミュニケーションやアカウントビリティの強化の要請をもって、行政の変化をさらに迫る可能性があることに注目すべきであろう。大住荘四郎教授は、米国州政府の改革を分析した上で、戦略経営には、内部マネジメントのツールとしての型と、国民や市民の参加を得て、目標の選択（政策の順位付け）まで行う外部マネジメント重視の型が見られると整理されている<sup>(47)</sup>。日本で近年導入された行政評価（政策評価・実績評価制度）は、この意味では内部のマネジメントのツールとしての型に属すると考えられ、目標の選定は行政自身により行われ、これが国民に示されるという形をとる。この形であっても、行政の「透明性」が高まるとともに、内部のビジョンの共有や職員の意識改革が進み、内部管理上有効なツールとなるという点に加え、説明責任による拘束、つまり「説明可能な行為を行う」という自律的な統制が働くこととなるが、今後は、国民のニーズの重視という、新公共管理学自身が持つ性格によって、さらに、目標の設定に際して、国民のニーズを取り入れる外部マネジメント重視の型への移行が課題になる可能性がある。なお、大住荘四郎教授は、新公共管理学における国民参加の機能を、①顧客主義、②幅広いコンセンサス作り、③政府の意思決定に対する信認を高めること（オープンでアカウントブルな意思決定プロセス）に求めている<sup>(48)</sup>。いずれにせよ、アカウントビリティの強化拡大が、国民の行政への参加を進める方向への発展可能性を秘めていることには注意しなければならない。

結局、国民との関係で考えた場合の新公共管理学の本質は、行政の「有効性」、「効果」をアカウントビリティの対象として取り込んだことと、国民の行政サービスの顧客としての重視であると特徴付けられ、それを可能にした装置が行政評価制度及び苦情処理制度であると言い得るのではないだろうか。

---

(47) 大住荘四郎『パブリック・マネジメント』（日本評論社 2002年）89頁参照。

### 第3節 装置技術の発達

前章で述べたように、行政学でアカウントビリティの用語は、行政主体の外部から、他の主体により他律的に遂行させ得る、受動的、他律的な責任の意味で用いられてきた。その意味では、アカウントビリティの強化拡大とは、アカウントビリティを確保する装置の拡充を意味することともなる。山谷清志教授は、アカウントビリティの概念の拡大に、アカウントビリティを確保するための装置の技術的制約の問題が関係していることを指摘している。つまり、「業績とか有効性を追求できる手法が求められ、開発されると共に、この手法によって確保されるアカウントビリティの意味する内容もまた拡大したのである。それは逆に言えば、有効性や業績を追求できる手法の導入に促されて、アカウントビリティもまた概念の内容を拡大しはじめたとも言えるであろう」と述べられている<sup>(49)</sup>。この意味では、効果の測定に、厳密な費用便益評価でなく、精度を落としても、国民のわかりやすい指標による評価をする工夫をした点が新公共管理学、行政評価の大きな貢献ではないかと思われる。つまり新公共管理学は、行政（政策・実績）評価という手法の開発によって、行政の効果に関するアカウントビリティの技術的制約を解き放したと評価できるのである。特に、アカウントビリティの相手（情報提供先）として国民を想定する場合には、情報のすべてを生のまま伝えても、情報量の面でも、専門知識の上でも、受け手がそれを理解するには困難が伴うから、受け手にわかりやすい形で情報を集約して、説明する装置、あるいは受け手の代わりに説明を受け、統制する装置が必要となる。先のマルガン教授の議論で言えば、情報収集と報告、説明ばかりでなく、調査、評価、検証機能が必要とされるのである。行政評価制度は、こうした役割を担う装置である。ただ、行政評価もまだ発展途上の技術であり、行政評価の具体的評価基準によって、単なる効率化の道具にも、「効果」までに

---

(48) 大住荘四郎・前掲書（注47）199頁。

(49) 山谷清志『政策評価の理論とその展開—政府のアカウントビリティ』（晃洋書房1997年）188頁、山谷清志・前掲論文（注4）224頁。

らんだ改革の手法にもなり得るし、「多元的かつ多様な価値ないし行政責任が、いわば“可視化可能なもの”へと限定されることに対する危惧」といった批判も起こりうるのである<sup>(50)</sup>。

このように装置技術の発達もあって、アカウントビリティの内容、概念が変化してきたと考えられる。山谷教授は、アカウントビリティの内容を深化のレベルにより五つの発展段階に整理しておられ、次第に洗練、精緻化されて、「有効性」の程度にまで進んできたのではないかと指摘されている<sup>(51)</sup>。そこでは、第一段階が「合法性」、第二段階が「適切な手段を使用したか否か」、第三段階が「経済性と能率性」、第四段階が「プログラムにおけるアカウントビリティ」（目標の設定と達成）、第五段階が「政治的アカウントビリティ」（遂行、拒否する政策の選別）である。

現在は、アカウントビリティの内容に新たに「効果」も加わってきており、これは山谷教授の整理では第四段階のアカウントビリティということになる。こうした変化により、既存のアカウントビリティ装置も変化しており、例えば、国税組織にとっては外在装置ではあるが、会計検査院の検査や総務省の事務監察についても、その性格が有効性、効果の観点を含む事績の検査に変化しつつあることを指摘する論者もいる<sup>(52)</sup>。

#### 第4節 権利救済機能拡充の議論

裁判所、審判所、苦情処理制度等、アカウントビリティを確保する機能とともに、個別の国民の権利利益救済の機能を併せ持つ一群の諸装置がある。これらの諸装置について、我が国では、行政訴訟の改革の議論、総合行政不服審判所設立の議論、オンブズマン制度の導入についての議論等が生じている。いざ

---

(50) 毎熊浩一「NPM型行政責任試論」（前掲・注43）参照。

(51) 山谷清志「行政責任論における統制と倫理—学説史的考察として—」（修道法学13巻1号、1991年）、山谷清志・前掲論文（注4）参照。

(52) 山谷清志・前掲書（注49）182・183頁参照。

れも、行政の責任（アカウンタビリティ）確保の拡充を目指すとともに、個別の国民を重視する立場から、権利救済機能の拡充を目指すものである<sup>(53)</sup>。主権者たる全体としての国民重視の観点から派生して、個別の国民を重視するという点において、新公共管理学の、行政の「顧客」重視の姿勢とも共通する面があると考えられる。

## 1 司法改革

司法制度改革審議会意見書（平成13年6月12日）では、現行の行政訴訟制度に関して、次のような問題点を指摘している。

「当審議会の議論の中で、現行の行政訴訟制度に関しては、次のような指摘があった。すなわち、（i）現行の行政訴訟制度に内在している問題点として、行政庁に対する信頼と司法権の限界性の認識を基礎とした行政庁の優越的地位（政策的判断への司法の不介入、行政庁の第一次判断権の尊重、取消訴訟中心主義等）が認められており、その帰結として、抗告訴訟が制度本来の機能を十分に果たしていない。（ii）現行の行政訴訟制度では対応が困難な新たな問題点として、行政需要の増大と行政作用の多様化に伴い、伝統的な取消訴訟の枠組みでは必ずしも対処しきれないタイプの紛争（行政計画の取消訴訟等）が出現し、これらに対する実体法及び手続法それぞれのレベルでの手当が必要である。（iii）行政事件の専門性に対応した裁判所の体制に関する問題点もある。」

そして、「21世紀の我が国社会においては司法の果たすべき役割が一層重

---

(53) 大橋洋一・前掲書（注11）176頁では、従来は「オンブズマンのような仕組みは不利益を受けた個別市民の権利救済という視点の下でもっぱら行政救済法で論じられてきた。しかし、「市民監視、市民による政策評価を重視し、その結果を制度改善に結びつけていくシステムが対話型行政の核心部分を形成している点からすると、オンブズマン等の監視・評価の仕組みは民主的な行政過程の創造にとって不可欠なサブシステムとなる」と述べる。

要となることを踏まえると、司法の行政に対するチェック機能を強化する方向で行政訴訟制度を見直すことは不可欠である」と述べ、①原告適格、処分性、訴えの利益、出訴期間、管轄、執行不停止原則等の行政訴訟手続、②義務付け訴訟、予防的不作為訴訟、行政立法取消訴訟等の新たな訴訟類型の導入の可否、③固有の「行政訴訟法（仮称）」制定の要否、④行政訴訟に対応するための専門的裁判機関（行政裁判所ないし行政事件専門部、巡回裁判所等）の整備を検討が必要な課題としてあげている。

なお、行政訴訟に関して、南博方教授は、「従来、行政訴訟の目的が違法行政の統制にあるのか、権利保護にあるのかが曖昧であった」とし、「行政が公共の利益（不特定多数人に共通する利益）の実現を目指して行われる作用である以上、行政訴訟の目的もまた、単に個人の権利保護にとどまるものではなく、上記の意味での公共の利益をも保護するものでなければならない。この意味において、行政訴訟を公共利益訴訟（public interest litigation）として位置づけるのが相当であろう」と述べられている<sup>(54)</sup>。

## 2 総合的行政不服審判所

近年、代替的紛争処理手続、つまりADR（Alternative Dispute Resolution）が注目されている。ADRには、司法型ADR（司法機関における和解、調停）、行政型ADR、民間型ADRがあるが、ここでの問題は行政型ADRである。また、問題になっているのは、主として民事紛争の解決手段としてのADRであるが、ADRが注目されている経緯を考えれば、行政訴訟に代わるADRも当然注目されてしかるべきであろう。例えば、米国においては、IRS改革の一環として、ADR手続の充実が図られているところである<sup>(55)</sup>。

司法制度改革審議会意見書（平成13年6月12日）では、「ADRの拡充・活性

---

(54) 南博方「行政に対する司法審査制—その改革の必要と方向」（ジュリスト1220号、2002年）58頁。

(55) 米国IRSにおけるADR手続は、既存の正規の不服審査手続に代わる手続という意味で用いられている。



化の意義」として、次のように述べる。

「事案の性格や当事者の事情に応じた多様な紛争解決方法を整備することは、司法を国民に近いものとし、紛争の深刻化を防止する上で大きな意義を有する。裁判外の紛争解決手段（ADR）は、厳格な裁判手続と異なり、利用者の自主性を活かした解決、プライバシーや営業秘密を保持した非公開での解決、簡易・迅速で廉価な解決、多様な分野の専門家の知見を活かしたきめ細かな解決、法律上の権利義務の存否にとどまらない実情に沿った解決を図ることなど、柔軟な対応も可能である。（略）

こうした状況を踏まえ、国民がより利用しやすい司法を実現するためには、まず司法の中核たる裁判機能について、これを拡充し、国民にとって一層利用しやすくしていくことに格別の努力を傾注すべきことは当然であるが、これに加えて、ADRが、国民にとって裁判と並ぶ魅力的な選択肢となるよう、その拡充、活性化を図っていくべきである。」

上記意見書では、ADRのメリットとして、「利用者の自主性を活かした解決」、「非公開での解決」、「簡易・迅速で廉価な解決」、「専門家の知見を活かしたきめ細かな解決」、「実情に沿った解決」をあげている。行政訴訟に係るADRでは、このすべてを満たすことは不可能であろうが、特に、「利用者の自主性を活かした解決」、「非公開での解決」、「簡易・迅速で廉価な解決」、「専門家の知見を活かしたきめ細かな解決」については、やはりメリットとなり得よう。

この分野でのADRについての具体的な提案としては、次のものがある。まず、南博方教授は、我が国の憲法が前審的司法権の行政機関による行使を許容しているとされ、これを行政責任を全うさせるための制度として、最も効果的に違法行政の抑制と権利救済の実を挙げようよう整備すべきであるとして、「例えば、訴訟事項および訴訟方法の拡大、訴えの利益の拡大、仮救済の整備などが盛り込まれてよいであろう。（略） 活動行政機関からの独立

性と公開対審構造が採られるべきことは当然である。また、新たな社会現象に対する立法の対応が緩慢な我が国においては、アメリカにおけるように個別的行政分野につき必要に応じその都度設置されるのではなく、一般的行政事項につき単一の機関が設置されるのが望ましい」と述べておられる<sup>(56)</sup>。また、別稿では、「今日、一方では、行政自らが自制力を失い、行政的統制（行政監督・行政不服審査）はほとんど無力化している。他方では、司法は、司法権の限界論の厚い壁に阻まれ、司法的統制が萎縮し、国民の権利保障の実を挙げていない。司法と行政とのこの谷間を埋め、固有の司法でも、行政でもない、いわば中間的な行政審判法廷機関（私のいう前審的司法権）の創設が待望される所以である」と述べられる<sup>(57)</sup>。そして、具体的には、行政審判庁構想を提案されている<sup>(58)</sup>。

また、碓井光明教授は、通常の行政系統からの分離・独立による公平・公正な裁決を確保するため、人的資源を有効利用することによる効率性確保のため、審査手続等の整備・改善のため、裁判所の負担軽減のため、「総合的行政不服審判所」の設置を提言されており、そこでの課題として、専門性・公平性・迅速性の確保を掲げておられる<sup>(59)</sup>。碓井光明教授は、総合的行政不服審判所の判断について、原処分庁が訴えを提起できるようにすべきと考えておられるようである。

園部逸夫氏も、「現在の行政事件訴訟を前提とし、司法裁判所のオンブズマン機能を補完する制度としては、やはり、行政分野、行政領域別の専門的な不服審判庁を設けることがもっと考えられてよいと思っている」と述べて

---

(56) 南博方『紛争の行政解決手法』（有斐閣1993年）第2章「前審的司法権と終審的司法権」参照。

(57) 南博方『紛争の行政解決手法』（前掲・注56）第3章「国民の権利実現と行政活動原理の変遷」参照。

(58) 南博方「行政上の紛争解決制度」山田二郎先生古稀記念論文集『税法の課題と超克』（信山社 2000年）参照。

(59) 碓井光明「総合的行政不服審判所の構想」塩野宏先生古稀記念『行政法の発展と変革・下巻』（有斐閣 2001年）参照。

おられる<sup>(60)</sup>。

### 3 苦情処理制度

苦情処理も伝統的権利利益の救済装置の一つであり、納税者の救済や不満の解消を通じ、国民の行政に対する納得や信頼を確保する上での意味が大きい。また、行政官個人の国民（顧客）の取り扱い（態度、気分、説明責任の履行状況）等のチェック装置として、行政官個人の責任ある対応を確保する機能もある。近年は、この苦情処理の役割が重視されてきている。それは、一つに、司法判断等につながる正式な手続の不服審査では扱えない、事実行為、不作為等を含む幅広い国民の不満を取り扱うからであり、また、一つに、新公共管理学において、サービスとして、あるいは国民のニーズや評価を得る装置としても注目されているからである。

市原昌三郎教授は、「既存の諸制度を適切に補完する行政救済制度を求めて」<sup>(61)</sup>で、行政救済制度としての行政相談・苦情処理制度の存在理由について、「第一に、行政統制・行政救済制度としての現行行政争訟制度（不服申立て、行政事件訴訟）のもつ不備・欠陥を補うといういわば消極的な側面と、第二に行政相談・苦情処理制度が、行政統制・行政救済の制度として、本来的にもっている積極的な長所という側面との二つがある」と指摘し、現行行政争訟制度の不備・欠陥を補うという消極的な側面については、「行政事件訴訟法は、概括主義を採用したが、それは処分性をもつ行政活動についてであって、今日の行政実務の中で重要な意味をもつ『行政指導』や行政計画のような内部的行為さらには事実行為についてはその処分性の欠如を理由に裁判所の審査の対象とはなりえないのである。また憲法の権力分立原則や行政責任の原則からして、裁量問題は審査できず、その上、判例・通説は義務

---

(60) 園部逸夫『オンブズマン法（新版）』（弘文堂 1997年）24頁。

(61) 市原昌三郎「既存の諸制度を適切に補完する行政救済制度を求めて」総務省行政評価局行政相談課『学界等における行政苦情救済・オンブズマン制度の評価等に関する調査研究結果報告書』（2001年）。

づけ訴訟や予防的不作為命令訴訟も憲法上許されないとする。加えて争訟制度の本質に由来する訴訟要件の厳格さ（原告適格・訴えの利益・出訴期間等）が問題となる。（略）行政不服審査制度についても、訴訟に比し確かに簡易・迅速な解決であり、裁量問題についても統制できることになっているが事情は大して変わらない。不服申立事項についても不服申立要件について訴訟と同様な問題がある。

ここにこうした伝統的な救済制度のもつ欠陥を補完するために登場してきたのが行政相談であり、苦情処理である」と述べておられる。

園部逸夫氏は、処分に関わる不服申立手続以外の行政に対する不服申立手続すべてを含めたところで、広義の苦情処理制度と考えておられるが、その特徴として、かなり広範囲に苦情を受け付けるということと、手続が極めて略式であるため利用がしやすいという点を指摘されている。園部逸夫氏は、こうした苦情処理のシステムが十分に備わっていなければ、行政救済としては法の不備と言わなければならないと述べられ<sup>(62)</sup>、さらに、苦情処理制度を正式の行政争訟制度と並ぶ重要な行政救済制度として位置づけるとともに、この制度について、組織と運用の両面においてより一層整備し、拡充強化することが重要な課題になると指摘されている<sup>(63)</sup>。

また、我が国には導入されていないものの、現在、行政救済、苦情処理の分野では、世界的にオンブズマンの制度が注目され、各国で導入されている。行政の不作為、事実行為について統制が働かないことがオンブズマン制度が注目される有力な理由の一つとなっており、この面では、オンブズマンとは、司法的統制が働かない分野での権利救済や行政の統制（アカウンタビリティ確保）を期待する装置ということになる。

日本へのオンブズマン制度の導入可能性を検討した総務庁オンブズマン制度研究会報告書（昭和61年6月）では、行政内に設置する、行政相談制度等と補完連携する装置として設置する等の提言を行っている。そこでは、導

---

(62) 園部逸夫・前掲書（注60）2頁参照。

入が必要な理由として、①裁量行為や事実行為が司法統制の範囲外の問題となり、行政不服審査でも十分な対応ができない面があること、②これらの制度には、個別事案の中から、制度上の問題等を発見し行政運営の改善に結びつける機能や法令・制度に隘路が発見されたときに、その改正を勧告する機能は十分備わっていないこと等を指摘している。

小島武司教授他の「オンブズマン制度の比較研究」は、各国のオンブズマン制度を比較検討した上で、理想のオンブズマン制度として、次の特徴をあげている<sup>(64)</sup>。まず第一に、救済の普遍化に努めることである。仲介的な機能ばかりではなく、オンブズマンが行政機関への立入り検査、調査を行い、行政運営の問題点を発見して、それを改善するアクティブ・アクセスを認めること、看過された問題を積極的に発掘するためのアウト・リーチを試みることなどが必要であるとしている。第二に、効果的な救済に努めることである。窓口で取扱う事項は総合的で、他の機関に絡む話も包括的な処理が可能なこと（包括的な処理）、他機関に処理を付託する場合でも、苦情に適切な措置がとられたか確認すること（徹底的な処理）、同種の苦情の制度等の見直しによる一括的な救済を目指すこと（一括処理）、そのために記録しそれを活用（分析・報告）すること、監察との結合等が必要であるとしている。第三に、公表権限の活用である。オンブズマンは、公表権限が重要で、マスメディアを適切に活用することによって威力を発揮するとしている。第四に、独立性の要請を満たすことである。オンブズマンは、インフォーマルな制度であることを特質とし、司法制度と比べて、独立性、公開性、手続的権利の保障等の点において欠けるところがあるので市民の信頼を確保するための特段の工夫が必要であり、その公正性をオンブズマンの地位、身分保障、権限を法で定めることで確保し、専門能力のある人材を確保することで信頼性を確保することが必要であるとしている。

---

(63) 園部逸夫・前掲書（注60）38頁参照。

(64) 小島武司、外間寛編『オンブズマン制度の比較研究』（中央大学出版部 1979年）第四章参照。

一方、原田尚彦教授は、苦情処理について、「苦情に基づくあっせんはもともと客観的な法規範を強制する作用ではない。あっせん者の主観的判断に基づく行政の内部統制の作用であり、せいぜい行政庁に対しながしかの改善勧告なり提案をするにすぎないから、争訟制度のような強力な効果をこれに期待することは困難である。その意味ではあくまで争訟制度を補足する制度にすぎず、これに争訟に代替する機能を期待することはできない。オンブズマン制度の成否はオンブズマン個人の器量と識見、ならびに制度運用の妙にかかわるところが大きく、一面ではいわば前近代的な要素をもつ制度といふべきものである」として、「これへの過大な期待は幻想に終わる可能性も強いことに留意しておこう」と述べられている<sup>(65)</sup>。実際、苦情処理においては、先例となつては困るような特例処理というのはできないのであるから、法規適合性の審査が中心となつてしまうことが予想される場所である。また、不服審査では、適法性以外に、法の目的に照らした、不当の審査等もできることとなっているが、実際に機能していないとも指摘されるところであり、苦情処理についても同様のことが危惧されるところである。そこで、更に処理能力を強化した苦情処理装置が期待されてくるのであろう。

---

(65) 原田尚彦『行政法要論（全訂第三版）』（学陽書房 1994年）272頁。

## 第3章 税務行政とアカウントビリティ装置

### 第1節 税務行政の特徴

国税庁の任務は、財務省設置法第19条に掲げられており、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ること」である。また、国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令<sup>(66)</sup>では、第3条で、事務の実施基準として、「国税庁は、その所掌する事務の実施に当たり、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ため、納税環境を整備し、適正かつ公平な税務行政を推進することにより、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を図るとともに、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを基準とする」と述べ、第4条で「国税庁は、前条の基準にのっとり、次の各号に掲げる事項を準則とし、透明性及び効率性に配慮しつつ事務を行うものとする」と述べる。そして、第4条各号に掲げられているのは、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」、「酒類業の健全な発達」、「税理士事務の適正な運営の確保」であり、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」の下には、①「納税環境の整備」と、②「適正かつ公平な税務行政の推進」が示されている。更にこの①には、法令解釈・事務手続等の周知、相談への迅速かつ的確な対応、関係省庁及び国民各層からの幅広い協力と参加の確保が掲げられ、②には、関係法令の適正な適用、適正申告の実現と適正な調査と指導等による誤りの確実な是正、期限内収納の

---

(66) 2001年1月6日に、財務大臣により、「国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令」が制定された。この訓令は、中央省庁等改革基本法第16条第6項第2号により、府省の長が実施庁の長に権限が委任された事務の実施基準その他当該事務の実施に必要な準則を定めて公表することとされていることに基き、制定されたものであり、財務省設置法第19条に規定された国税庁の任務を中心にまとめられた「事務の実施基準」及び実施基準の内容について具体的に記述した「準則」により構成されている。なお、財務大臣は、「実施基準」及び「準則」に則した行政が行われるよう、国税庁を監督することになっている。

実現と滞納処分の執行等による確実な徴収、正当な権利救済が掲げられている。

また、国税庁では、これら事務を遂行する上で、日常的な事務運営を統一的に行うために「行動規範」を定めており<sup>(67)</sup>、そこでは、「上記任務は以下の行動規範に則って遂行する」とし、「任務遂行に当たっての行動規範」として、①納税者が申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて知ることができるよう、税務行政の透明性の確保に努める、②納税者が申告・納税する際の利便性の向上に努める、③税務行政の効率性を向上するため事務運営の改善に努める、④調査・滞納処分事務を的確に実施するため、資料・情報の積極的な収集・活用に努める、⑤悪質な脱税・滞納を行っている納税者には厳正に対応することを掲げる。また、「職員の行動規範」として、①納税者に対して誠実に対応する、②職務上知り得た秘密を守るとともに、綱紀を厳正に保持する、③職務の遂行に必要とされる専門知識の習得に努めることを掲げている。

ここで、税務行政の特徴について検討すれば、第一に、大多数の国民の唯一最大の義務とも言うべき納税義務の履行の事務を管轄しており、事務の対象が大量反復的であること、第二に、義務の履行を強制する権力行政的な側面を有する一方、納税者の義務の自主的な履行を容易化し、促進するサービス行政としての側面も有していること、第三に、税法の適用という意味では、なすべきことは比較的明確である一方、納税者が税法を遵守しているか否かは外観から客観的に明らかではなく、調査によらなければ判定できない場合も多いこと、第四に、調査が多く事務量を占めるが、納税者の全数を調査の対象とすることはできず、調査対象を抽出する必要があるなど、調査では職員の裁量に任される事項が多く、また税務職員の能力と裁量との区別はつけにくいこと等があげられよう。ここからは、国民の（あるいは政治的な）批判にさらされやすいという性質、職員の裁量及び能力により左右される面が大きな行政であるという

---

(67) 行動規範は、「国税庁の使命」(国税庁『日本における税務行政(平成14年)』3頁)に掲げられている。また、平成13事務年度においては、この行動規範に関して、「平成13事務年度国税庁の行動指針に係る評価」が行われたが、平成14事務年度では、「平成14事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価」に一体化された。



性質、行政の効果が国民の行政への信頼により左右される性質等が指摘できよう。

また、税務行政には、「公平」「公正」確保のため、伝統的な行政法学により要請される、裁量を抑え、統一的な行政を図るための統制が要請される側面と、課税庁による法令解釈の周知等のサービス行政としての、新公共管理学の考え方にも対応した新しい装置が必要とされる側面とがあるものであり、このうち、特にサービス行政としての側面においては、他の行政同様、行政が「効率的」かつ「効果的」に行われることも要請されており、現在税務行政に要請されている価値は、「公平」「公正」「効率」「効果」ということになる<sup>(68)</sup>。そして、これら二つの側面を有する税務行政において、こうした諸価値をバランスをとって実現していくためには、①納税ルール（税法の統一解釈）や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること、②そのルールに従った行政運営を確保すること、③事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと、④サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと、⑤苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること、⑥外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウントビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保することが求められると考えられる。つまり、税法の厳格な適用を強制する権力行政たる一面では、裁量を抑え、法規に合致した統一的な行政が要請され、権利救済の拡充の動きに対応していくことが課題となる一方、コンプライアンス向上を目指すサービス行政としての一面では、納税者の信頼と納得が重要となり、アカウントビリティ拡充の動きに対応していくことが課題となる。

ちなみに、国外の状況を見ると、OECDの「良い税務行政の原則」<sup>(69)</sup>には、「自発的な税法遵守の促進は、歳入当局の主要な課題である。歳入当局と納税者や

---

(68) ここで、「公正」とは、偏見に左右されたり、特定の利益に偏ることのない、また不正のない適正な状況を表現する語として用いている。

(69) OECD Center for Tax Policy and Administration, “Principles of Good Tax Administration”, 1999年6月（2001年5月改訂）, パラグラフ3。

職員との間の相互関与の方法は、国民の税制の理解及び自発的法令遵守の程度に影響を与える。自らの権利を理解し、公平で効率的な扱いを期待し、実際にそれを享受する納税者は、より積極的に税法を遵守する。正当に評価、処遇される熟練した、熱心な職員は、納税者への対応において公平に、かつ専門家として行動しよう」と述べている。また、米国IRS (Internal Revenue Service) のミッション・ステートメントには、「納税者が納税義務を理解し履行するのを援助することにより、また、すべての納税者に税法を誠実且つ公平に適用することにより、米国の納税者に最高品質のサービスを提供する」とある<sup>(70)</sup>。税務行政のサービス行政としての側面が強調されているといえよう。

## 第2節 我が国における現存各種装置

税務行政の外部には、司法、会計検査院の検査、総務省の行政監察及び行政相談等が整備されているが、税務行政組織の内部にある装置について概観すれば、次のとおりである。なお、外在装置と内在装置の区別は、元々、どこに内外の線を引くかでも異なる相対的なものではあるが、特に国税組織としての内在装置を考えれば、「公平」「公正」の価値が重視される税務行政の性格上、組織の方針や考え方、判断を統一的なものとする必要性が高いこと、大量回帰的な事務を多く含みチェックすべき対象となる事務が多いうえ、大きな組織であって、チェックすべき組織、個人の数も多いこと、内部組織であればチェックする事務の範囲に制約がなく事務へのフィードバックも容易かつ迅速にできること、さらに、外部に適正な行政を行っていることを説明すること自体も適正な責任ある行政を確保する上で重要であること等の観点からみて、最終的には外在装置の存在が必要な場合があるにしても、一次的には内在装置の果たす役割が大きいものと考えられる。

まず、前節で述べた①から⑥の機能についてみれば、①の「納税ルール（税

---

(70) IRS, “IRS Strategic Plan (Fiscal Years 2000-2005)” January 2001.

法の統一解釈)や手続を国民の納得する形でできる限り詳細に定めること」については、統一的事務運営の確保のために、法律の解釈を含め、各種の通達が制定されている。また、パブリック・コメント、広聴制度等が備わっている<sup>(71)</sup>。

②の「ルールに従った行政運営を確保すること」については、職員の非行問題をチェックするのが監察官制度である。事務の運営や制度について、公平(統一的行政の確保)、効率と効果のみならず、公正(事故の防止)という観点からも事務監察(問題点の指摘と改善策の提言)が監督評価官制度により行われている。

③の「事後的救済制度で、個別事情の見直しを的確に行うこと」は不服審査において行われる。

④の「サービス部分も含め、全体の行政運営を効率的効果的に行って、コンプライアンスの向上を目指すこと」については、国税庁の使命及びそれに対応した実績の評価制度が導入された。

⑤の「苦情処理等により個人や組織の自律的責任を確保すること」では、調査等において、行政官個人の能力(経験、知識、適性)ばかりでなく裁量部分(対象、方法、深度等)も大きいことから、自律的な責任の確保も必要である。そのためには、研修制度、税務の仕事に携わる者や同僚等による非制度的統制のほか、苦情処理の果たす役割が大きい。処分でない行政行為や、組織、個人の倫理的問題、態度、調査の方法等に対する不満は、苦情という形で現れるので、苦情処理を通じて処理される。苦情処理制度については、これまでの、担当者による処理、税務相談官による処理に加え、新たに納税者支援調整官の制度が導入された。

⑥の「外部関係のマネジメントの必要性が高いことから、アカウンタビリティを確保し、行政の信頼、正統性を確保すること」については、ホームページの充実、実績評価の公表等の個別の取組みがなされているが、むしろ①から⑤までのすべての機能の成果として、全体として評価されるべき事項であろう。

---

(71) 国税審議会については、酒類分科会が主として①の機能を、国税審査分科会、税理士分科会が主として②の機能を果たしているものと考えられる。

### 第3節 伝統的装置の役割

伝統的な装置は、行政からの国民の自由や権利の保護を主眼に、主として、法律、行為基準や手続規則に沿った行政が行われているか、不正や濫用、非効率な部分がないかチェックする装置である。ここでは、合規性や効率性を基準に、形式による統制が行われる。そこで確保されるのは、「公平な取扱い」、「国民の権利」、「行政の不正の防止」、「行政の効率」であり、これは、つまり「公平」、「公正」、「効率」の諸価値である。

行政法学においては、行政に裁量が存在するため、その統制が必要であると説かれた。この点についてみると、租税法の適用においても、課税要件事実の認定においては、話し合いの結果が、税務当局の認定に反映されたように見えるような場合があり得る<sup>(72)</sup>。また、法律の解釈については、租税法がしばしば不確定概念を用いていることもあり<sup>(73)</sup>、必ずしも一意の解釈が可能となるわけでもない<sup>(74)</sup>。また、税務調査に関しては、調査の方法について、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているうえ<sup>(75)</sup>、調査対象の選定については、個人あるいは組織の自律的な責任に任されている。指導や調査後に行われる修正申告の提出の指導（懲慝）は、事実行為であり、指導（懲慝）を行う

(72) 金子宏『租税法（第9版）』（弘文堂 2003年）84頁参照。

(73) 金子宏・前掲書（注72）83頁では、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念について、「一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確にしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される」と述べる。

(74) 山岸敬子『行政権の法解釈と司法統制』（勁草書房 1994年）5頁は、「法解釈は、複数の可能性を有している。解釈者は、複数の解釈のうちから、自分の価値観からみて『正義』に合致する結論をうる解釈を選び取る。したがって、法解釈は、解釈者の価値判断によって左右される。法解釈によって、一つの結論を導き出す作業は、解釈者の主体的決断である」と述べる。

(75) 調査の範囲、程度、時期、場所などの調査の方法に関しては、「質問調査の必要性和相手方の私的利益との比較衡量において社会通念上相当と認められる範囲内である限り」、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているとされる。最判昭和48

か否かについて、裁量がある<sup>(76)</sup>。このように、税務行政には、事実行為も含め、判断の余地という意味では多くの裁量が存在している。

そして、税務行政においては、特に、公平、公正な課税が要請されるから、行政官個人あるいは組織としての裁量の適正な使用、行政による判断や運営の適正さを確保し、国税組織としての統一的な解釈、運営を確保するための装置が必要となるのである。それが、通達による法解釈基準の統一や外観による課税等ある程度画一的な事務的処理を要請する。これは、大量回帰的な事務の効率的処理の要請にもかなうものであるが、そうであるとすれば、統一的処理の後、さらに実情に合った真実の「公平」、「公正」を実現するために、事実認定における個別的、主観的な特殊事情について、事後的に丁寧な見直しをかけ、納税者の権利利益の救済を図ることが重要となる。また、手続や事務面においても、組織、個人の判断余地（責任）を少なくするため行為等の基準や手続をルールとして策定（通達）し、これに従った行政が行われたかチェックする装置が必要とされる。

つまり、公平、公正について考えれば、これは、事前に従うべき統一的ルール（基準）及び行為や事務運営の方法についてのルール（手続）を定め、行政がその統一的ルールに従って行われたかチェックすること、個別の特殊事情等について、丁寧な見直しをかけ、以後の先例として取り扱うことにより確保されるのであり、それがまた、事務処理を「効率的」に行うのにも役立つのである。

また、行政官個人について、例えば調査の方法等、裁量に任される部分が大きいと、行政官個人の責任ある適正な判断を確保すること<sup>(77)</sup>、不正や非行

---

年7月10日、税資84号296頁。

(76) 国税庁としては、調査で申告の誤りを把握した場合全てに修正申告を促す指導を行い、また、修正申告には不服申立てができない旨教示するよう徹底することとしている。

(77) 税務行政の個々の業務については、「効率性」を確保する必要があるものの、税務行政には「公平性」や「公正性」という別の強い要請があることから、例えば調査対象の選定に際し、調査の効率を考慮するといったことがあってはならないため、

を防止し、効率的事務運営の確保に努めることも伝統的統制装置の重要な機能である。苦情処理は、そのための伝統的装置の一つである。また、納税者の救済や不満の解消を通じ、納税者の税務行政に対する納得や信頼を確保し、健全な納税規範の形成を図る上での意義や、行政官個人の納税者の取り扱い（態度、気分、説明責任の履行状況）等の担当者のサービス水準をチェックする装置として行政官個人の責任ある対応を確保する機能も持っている。

近年、苦情処理の役割が重視されてきているが、それは、一つに、司法判断等につながる正式な手続の不服審査では扱えない、事実行為、不作為等を含む幅広い国民の不満を取り扱うからであり、また、一つに、新公共管理学において、サービスとして、あるいは国民のニーズや評価を得る装置としても注目されているからである。

税務行政において、伝統的装置の重要性は不変であるばかりか、むしろ期待される役割は拡大していると言うことができよう。

#### 第4節 アカウンタビリティの拡充

行政改革会議の最終報告書が「Ⅲ 新たな中央省庁の在り方」の中で、国税庁について指摘している点を見ると、運営面では、通達の縮減と公表があげられているだけである<sup>(78)</sup>。それでは、税務行政は、現在の行政を取り巻く環境の変化から自由であるのかといえ、そうではない。現在の我が国で、行政を取り巻く環境、国民の意識に大きな変化が生じているのは先に見たとおりであ

---

この点について、他の行政と同一に「効率性」を中心に論じることができない。苦情処理の役割が大きい。

(78) 行政改革会議の報告書（1997年12月3日・前掲注27）が「Ⅲ 新たな中央省庁の在り方」の中で、国税庁について指摘している点は次の通りである。①当面、現行の国税庁を継続する。②徴税における中立性・公正性の確保を図るため、税制の簡素化を進めるとともに、いわゆる通達行政は縮減する。必要な通達については、国民にわかりやすい形で公表する。③国・地方を通ずる徴税の一元化については、地方自治との関係、国・地方を通ずる税制の在り方を踏まえ、今後検討する。④国税庁の人事については、幹部職員への内部登用を拡充し、その独立性を確保する。

り、行政と国民の関係も変化し、あるいは変化を要請されている。税務行政も当然その在り方の変革を迫られているのである。税務行政は、国民の納税義務の履行に関係するという意味で、ほとんどすべての国民が関心を抱く行政であり、多くの国民に経済的な負担を負わせる財産侵害的な行政でもある。納税に関する健全な社会的規範の形成を目的とし、行政に対する信頼、行政の正統性が納税者の行動に直接結びつくという意味で、他の行政における以上にアカウントビリティが重要な行政である。また、税務行政は、国民の最大唯一の義務とも言うべき納税の事務を管轄していることから、政治的な攻撃対象になりやすいという性質もある。また、財政赤字の拡大に伴い、政府全体の財源の調達を管轄する行政として、その行動が特に注目を浴びる面もあろう。

税務行政には、専門技術的な問題も多く、個人のプライバシーに影響する問題も多いため、通常は行政に対する批判や不満は個別的であるが、それが一たびマスコミ等で取り上げられると、納税が、国民の多くが負う唯一ともいえる財産侵害的な義務であるから、類似事例が噴出して、批判が雪だるまのように大きくなっていく可能性がある。特に、財政赤字が大きい状況では、政府の支出を賄う財源の調達機関として、徴税の強化が行われているのではないかとの疑惑を招きやすく、また、政府支出への不満まで税への不満に転嫁してしまう可能性もある。例えば、米国IRSの近年における改革は、クリントン政権による行政改革の流れがあったことは間違いないが、ロジェスキー事件といわれる徴収の訴訟<sup>(79)</sup>事件を発端としている。マスコミが取り上げ、その後、議会が一致団結して内国歳入庁の改革に乗り出したと言われる<sup>(80)</sup>。

---

(79) IRSの徴収方法は裁判所で適法であると判断されたにも関わらず、マスコミ等により不当であるとして非難を受けた事件。Lojeski v. Bondl, 788 F.2d 196 (3d Cir. Pa. 1986).

(80) マーサ・ダーシク「アメリカ合衆国における行政改革」日本比較政治学会編『世界の行政改革』（早稲田大学出版部 1999年）33・34頁は、現在の米国の行政の展開を読み解く鍵は「不信」であるとする。特に連邦議会が信頼を欠いており、政治家は国民の不信に迎合して、「大きな政府」の象徴である官僚機構に批判的な態度をとるといふ。そして、IRSに対する改革をその最近の代表的な例として挙げ、「民主、共和両党の政治家たちは、彼らが選挙区民を内国歳入庁から保護しているのを示すか

また、豪州においても、2002年から2003年にかけて、オンブズマン制度に加えて税務監察総官制度を創設する法案が議論されたが、これも税務行政に対する国民の不信を背景とする政治的な対応であった<sup>(81)</sup>。

この、米国や豪州の例は、議会による行政への統制が働いている証拠とも言い得るものの、見方を変えれば、不必要な反発を招くことで、税務行政に政治的な対応が加えられる場合があることを示している。そして、このような状況になると、税務行政の効率も落ち、適正な税務行政を行う上で必要な施策導入のハードルも高いものとなる。国民のコンプライアンスや税務行政に対する国民の受容性にも大きな影響を与えることとなる。日本においても、過去にグリーンカードの導入失敗時や売上税の導入失敗時等に税やその執行への批判が高まった経験があり、日本でも同様な事態が生じないとも限らないのである。

こうした事態を防ぐには、日頃から個別の不服や苦情、不満の解決を疎かにせず、納税者の適正な権利利益の救済に努め、説明責任を果たし、透明性を確保して、自らの行政の改善に努め、職員の不正等の事故が起きないように努めるとともに、民主性を組み込んだ装置の存在をアピールすることにより、行政の適正性、正統性を主張することが重要であろう。税務行政においては、国民との関係において必要とされる変革に対して、他の行政以上に積極的に取り組むことが必要なのである。

---

のように、共同して同行を攻撃してきた」と述べる。また、IRS改革法制定の経緯については、塩崎潤『1998年アメリカ内国歳入庁（IRS）再編成改革法』（今日社 1999年）にまとめられている。その53・54頁では、「1997年10月10日には、行政府の長としてのクリントン大統領の改革案も公表されたが、アメリカ議会は、これも『小手先の改善』とみて満足せず、抜本的改革を提唱したのである。アメリカ議会では、民主党も共和党も、また上院も下院も協力体制をとり、上院では民主党の議員、下院では共和党の議員が各々の共同委員長となって、総勢18名からなる『IRS再編成に関する全国委員会』を組織し、1年に及ぶ集中的な作業を行って、1997年6月25日、『新しいIRSのためのヴィジョン』という報告書を作成し、世に問うたのである。そして、このヴィジョン報告に基づいて、アメリカ議会自らの手によって、『IRS再編成改革法案』が作成され、上下両院において、(略)可決成立し、1952年に再編成されたIRSは、46年ぶりに再編成大改革されることとなった」と述べる。

(81) 本稿第4章第2節「豪州・米国における税務監察総監設置の議論」参照。



ところで、現在、アカウンタビリティを確保する装置に要請されている確保すべき新たな価値は、「効果」つまり「有効性」である。このため、我が国においても、近年政策評価制度（国税庁は「実績の評価」の対象）が導入されたところである。その具体的な方法は、行政の効果を示す指標を選定し、その目標を定め、達成度を公表するものである。ルールの設定とその遵守のチェックという意味では、伝統的装置の機能と同様であるが、行政の「効果」をルールに取り入れた点が革新的であり、また、その統制の度合い（規律密度）は非常にゆるいという点で伝統的装置と異なる。税務行政の場合、統一的処理や運営が強く要請される面があり、また、裁量や不作為については、例えば調査においては、調査先選定や調査の深度という形で、能力の問題とも絡むので、何が裁量か不作為か明確とならない。このため、「実績の評価」の導入により何を確保できるのかは、慎重に検討すべき問題である。

ただ、コンプライアンス向上を目的とする一群の行政においては、サービス行政としての側面を有しており、この面での「実績の評価」の活用が期待されるところである。つまり、コンプライアンスの向上、税に関する健全な社会的規範の形成には、公平な課税にかかる安心感が前提であり、行政の「効果」を国民に説明することは、この意味でも大きな意義を持ち得ると考えられる。健全な社会規範の形成という意味で、税務行政はもとより、外部との関係が重要なのであるが、適正な行政を行い、その結果について説明責任を果たすことは、組織や行政の正統性を主張し、国民の納得や信頼を得ることにつながり、それ自体、健全な社会規範形成の有効なツールとなるからである。

ところで、近年は、新公共管理学の影響もあって、アカウンタビリティの内容に、行政に国民を参加させる機能を含ませる議論もあるが、ルールの制定に納税者の参加を得ることは、納税者の自主性、ルールや組織の正統性及び受容性を一層高め、納税に関する健全な社会的規範を形成するのに役立つ可能性がある。

## 第4章 諸外国の税務行政にかかる装置

### 第1節 米国・英国・豪州の諸装置

ここで、アングロ・サクソン諸国の税務行政において、どのような装置が置かれているのかみておきたい。行政内部の装置を中心に述べることにする。

まず、米国では、近年のIRS (Internal Revenue Service) 改革の一環として、アカウントビリティ確保のための装置も拡充されている。租税に関する不服審査は、別系統の内部部門 (Appeals Division, Appeals Office) で行っている。IRS改革法で、不服審査手続の合理化、迅速化のために、ADR (Alternative Dispute Resolution) の促進が規定され、早期照会手続 (Early Referral Request)<sup>(82)</sup>、ファースト・トラック調停 (Fast Track Mediation)<sup>(83)</sup>、仲裁 (Arbitration)<sup>(84)</sup>、早期審査制度 (Fast Track Dispute Resolution)<sup>(85)</sup> 等の手続が導入されている。

苦情処理のための納税者擁護官 (Taxpayer Advocate) は、IRS内部に設置されているものの、拡充がはかられており、納税者に「著しい負担」が生じている場合に「納税者救済命令」を発することができる。そのヘッドである全米納

(82) 早期照会手続 (Early Referral Request) とは、照会項目に対する不服審査部門による不服審査と照会項目以外の項目に対する執行部門による調査とが併行して行われる制度である。

(83) ファースト・トラック調停 (Fast Track Mediation) とは、争われる税額が5万ドル以下の事案の事実認定に関する争いについて、調停技術に通じた不服審査官が参加し、30日レターの発出前に調停する制度である。

(84) 仲裁 (Arbitration) とは、和解できなかった事実認定に関する争点について、納税者がIRSの同意を得て、仲裁を申し立てることができる制度である。裁判所に提訴はできなくなるが、訴訟と異なり秘密保持が可能である。

(85) IRSの不服審査部と大規模法人局が試行中の早期審査制度 (Fast Track Dispute Resolution) とは、30日レター発出前 (調査中) でも、特定の争点に焦点を当てて紛争の早期解決 (90日~120日程度) を目指す制度であり、①不服審査官等が事実認定問題について調停人の役割を果たす制度、②事実認定及び法的観点双方の問題について、不服審査のリーダーが和解権限を有する制度が取り込まれている。

税者擁護官は、在職の前後はIRS職員であってはならないとされ、その全米納税者擁護官の下に指揮命令系統を通常業務とは別にして、独立性を確保している。納税者擁護官は、少額の場合を除き、賦課決定税額の変更を行うものではない。

また、事務監察、人事監察を税務監察総監（TIGTA: Treasury Inspector General for Tax Administration）が行っている。税務行政を専担する半独立（財務省のポートフォリオ内）の監察総監であり、外部からの苦情も受け付けている。IRS改革の一環として、IRS内部のチーフ・インスペクターが改組され、財務省ポートフォリオ内に設置された。統制装置として、合法性、効率性、業績、能力強化等について事務改善のための情報を財務長官に報告するとともに、報告書を議会に提出し公表することで、アカウントビリティ確保の装置ともなっている。なお、会計検査院（GAO: General Accounting Office）は、会計監査のほかプログラムや活動のレビューや評価を行っており、報告を議会に提出している。

米国の監察総監制度は、佐伯裕子氏によれば、「長官の『右腕』として会計・監査等の専門知識の裏付けをもって各省庁の『管理』を補佐し、また、省庁内の情報を長官・議会へ提供する『窓』として機能し、行政統制を支えている」制度である<sup>(86)</sup>。また、Paul Light氏は、米国の監察総監制度について分析する中で、アカウントビリティの内容について、合規・経済性、業績、能力強化の三種類のそれを想定しており、監察総監により、この三種類のアカウントビリティが確保されていることを分析している<sup>(87)</sup>。

英国では、異議申立てで不服が解決しない場合、租税不服委員会（Tax Appeal Commissioners）に申し立てできる。租税不服委員会は、独立した法定機関で、弁護士等の法律家により構成されている。

また、租税の苦情処理機関として苦情裁定官（Adjudicator）オフィスをお

---

(86) 佐伯裕子「行政統制の手法—米国監察総監制度を参考に—」（立法と調査No. 203、1998年）

(87) Paul C. Light, “Monitoring Government: inspectors general and the search for accountability” (1993), The Brookings Institution.

く。同オフィスはIR (Inland Revenue) の組織内にあるが、独立して事務を行い、トップである苦情裁定官には第三者を起用し、毎年の報告書を公表することで、機関の独立性と実効性を高めている。また、一般の議会オンブズマンも存在し、納税者が租税についての苦情で利用することができる。なお、英国では、各省庁がサービス憲章（チャーター）を発し、提供するサービスの水準を示すとともに、苦情申し出の基準として活用している。

英国には、税務監察総監に相当する装置はないが、会計検査院 (NAO: National Accounting Office) が、財政監査の他に支出についての 3 E 監査 (Economy, Efficiency Effectiveness) を行い、議会への報告を行っている。IR内部には内部監査室 (Internal Audit Office) がある。

豪州では、行政一般を扱う行政不服審判所が存在し、その一部門として税務専門の部署がある。行政不服審判所の審査は、メリット・システム（本案審理）と呼ばれる、決定の合理性も審査の対象とする、行政の判断を代替する方式である。

苦情処理制度としては、ATO (Australian Taxation Office) 内部に問題解決サービス (Problem Resolution Service) という他の部門から独立した専門部門をおいている。そこでは、ケース・マネージャーを割り当て、ケース・マネージャーが関係部門とともに解決に当たるシステムである。連邦オンブズマンは行政全般を取り扱うが、特に租税専門の部署が設置されている。また、サービス憲章制度を導入している。

また、最近の税務行政への批判から、税務監察総監 (IGT: Inspector General of Taxation) が創設された。その設置に当たった議論では、その独立性（財務大臣の指示権限）、財務大臣に報告の公表についての裁量を与えるかなどの問題が議論された。この税務監察総監のほか、会計検査院 (ANAO: Australian National Audit Office) が行政一般を対象に、業績・財政管理についての報告を議会に行っている。ATO内部には、内部保証部 (Internal Assurance Branch) が置かれている。

豪州では、一般に、権利救済、アカウンタビリティを確保する装置は、その

独立性を確保し効率化を図るため、装置をなるべく行政共通で設ける傾向があると指摘されている。

なお、上記三国とも、行政（業績）評価制度及び情報公開制度（英国は2005年より施行）を導入している。

このように、米国、英国、豪州のアカウンタビリティ確保のための装置を概観していくと、次のようなことが言えるのではないだろうか。第一に、不服審査、苦情処理、事務監察等、税務行政の特殊性（大量回帰性、専門性等）ゆえ、専門の装置あるいは、税務行政専門の部署を設けていることが多い。特に、苦情処理については、三国とも部内に独立した組織を設けて対応している。第二に、米国・豪州の租税監察総監等、財務省のポートフォリオ内で税務組織の外部に設置する、大臣を通じて議会で報告するなど、情報を内部に円滑に流す（組織に活用してもらう）工夫とともに、少しでも独立性、客観性を高める努力をしている。第三に、英国の苦情裁定官、豪州のオンブズマン等、情報を外部に公表することで、アカウンタビリティ確保のための機関として、権利救済機関として、実効性を高めている。

## 各国における税務行政のアカウントビリティ装置

		不服審査	苦情処理	事務・人事監察	その他
米国	内部	不服審査部	納税者擁護官	税務監察総監 会計検査院	政府業績成果法
	外部	租税裁判所 裁判所			情報自由法
英国	内部		苦情裁定官	内部監査室	行政サービス協 約・サービス提供 合意と業績評価
	外部	租税不服委員会 裁判所	議会オンブズマン	会計検査院	情報自由法 (2005年施行)
豪州	内部		問題解決サービス 部	内部保証部	プログラム管理 予算と成果評価
	外部	行政不服審判所 (少額租税不服審 判所) 裁判所	連邦オンブズマン (租税オンブズマ ン)	税務監察総監  会計検査院	情報自由法
日本	内部		税務相談室 納税者支援調整官	監督評価官 監察官	実績評価(政策評 価法)
	外部	国税不服審判所 裁判所	行政相談(総務省)	行政評価(行政監 察)	情報公開法

(注) 内部・外部の区分は、税務行政を担当する省庁を基準に考えている。

## 第2節 豪州・米国における税務監察総監設置の議論

### 1 豪州の税務監察総監

豪州では、2003年8月、豪州国税庁（ATO: Australian Taxation Office）が行う税務行政への批判を背景として、納税者の苦情を聞き、税務行政システムに係る問題点を調査し、改善策を勧告する、税務監察総監（Inspector-General of Taxation）が財務大臣の下に創設された。

豪州では、税務行政に係るレビュー（review）装置として、行政不服審判所及び連邦オンブズマン・オフィスに租税専門の部署が置かれ、さらに、会計検査院や情報公開法、行政評価制度等も行政のアカウンタビリティを確保するための装置と位置付けられている。このように、豪州では、税務行政について、多くの納税者権利救済制度、あるいはアカウンタビリティを確保するための装置が整備されているのであるが、さらにこの程、税務監察総監制度が創設された。

#### （1）税務監察総監の概要と経緯

税務監察総監制度創設の目的は、①すべての納税者の利益のために租税法の執行を改善すること、②租税法の執行に関して政府に独立的なアドバイスを提供すること、③租税法の執行に存在する構造的な(systemic)な課題を見出すことである。税務監察総監の役割は、連邦租税システムの執行についてのレビュー（review）を行い、大臣に報告を行うことである。レビューの対象は、税務行政及び税務手続であり、租税政策は対象外である。税務監察総監は、自らの発意でレビューを行う他、大臣からレビュー対象についての指示を受けるが、レビューの優先順位は税務監察総監が決め得る。税務監察総監は、納税者の意見を集めるものの、直接個々の納税者の苦情処理に当たるものではない。また、税務監察総監の報告については、大臣がその報告書の写しを受領後（税務監察総監が特定の非公表期間を定めた場合はその期限後）25議会開会日以内に議会に提出あるいは公表しな

ければならない。

税務監察総監創設の提案は、まず、ハワード政権与党連合の2001年の選挙公約<sup>(88)</sup>に登場した。この公約では、「連合は、企業や個人が繁栄し得る環境の創設において、ATOの果たす特別の役割を認識した。・・・連合は、シニアオフィスである税務監察総監の創設により、税務行政及び税務手続の事項に関して政府に与えられるアドバイスの強化を図る。このポジションは、財務大臣を通じて、議会に報告を行い、独立の立場からのアドバイスの新しいソースとなる。その任務は、豪州企業を含むすべての納税者の擁護者として行動し、現在よりもより効果的な紛争解決手段を提供することである」として2002年度末までに設立することを掲げている。

選挙後の2002年5月29日、歳入大臣（副財務大臣）は、税務監察総監に関する政府の提案を概説したコンサルテーション・ペーパーを公表し、同時に、ボード・オブ・タクセーション（The Board of Taxation）に対し、このコンサルテーション・ペーパーについてのパブリック・コンサルテーションを行い、勧告を含む報告を行うよう要請した。ボード・オブ・タクセーションは、租税の立法及びその手続、租税システムの機能の改善、財務大臣が指示する事項等に関し、財務大臣にアドバイスを提供する責任を持つ、非法定の独立主体であり、メンバーは財務次官、ATOコミッショナーを含む10名である。ボード・オブ・タクセーションは、外部の利害関係者とのミーティングやコンサルテーション・ペーパーに対する意見の募集を行い、これらの材料を基に、15の勧告を含む報告書を作成した。そして、9月16日、歳入大臣は、このボードの勧告及び報告書を公表するとともに、それに対する政府の反応をメディア・リリースの形で公表した。それは、「政府はボードの勧告すべてを原則として受け入れる」というものであったが、若干のコメントを付しており、政府が提出した法律案は、このコメ

---

(88) The Howard Government, “Putting Australia’s Interests First – Securing Australia’s Prosperity”.



ントを反映したものであった。

法律案は、下院に9月19日に提出され、10月16日に可決、17日に上院に送付された。上院では、経済立法委員会に付託され、経済立法委員会では、一般からの意見提出を受けるとともに、パブリック・ヒヤリングを開催した。この上院経済立法委員会の報告書では、政府にいくつかの修正を考慮するよう勧告し、併せて、審議を続けるよう勧告している。結局、民主党員により修正案が提出され、法案は12月13日に修正の可決されたが、下院はこの修正案を否決した。上院では、2003年3月27日に、政府側から新たな修正案が出されてこれに同意、同日下院もこの修正案に同意した。税務監察総監は、8月4日に任命され、活動を開始している。

## (2) 税務監察総監設置の背景について

豪州における税務監察総監の設置の議論は、その背景に税務当局に対する世論の激しい反発があり、これがマスコミないしは議会で取り上げられたことに端を発している。特に、問題とされたのがATOによる、大衆投資スキームへの対応である。事件については、行政不服審判所、裁判所への多くの訴え、オンブズマンへの多くの苦情の申立てがなされ、ATOの行為は適法とされる一方、オンブズマンとの協議により、ATOは、納税者が実際に支出した費用の控除、加算税免除、2年間の利子税免除を含む解決案 (settlement offer) を示すこととなった。ATOによれば、2002年6月21日現在で、58,000件の投資件数 (41,600人の納税者) のうち、87%が解決案を受け入れたという。

## (3) アカウンタビリティに関する議論

第2章で見たように、豪州においては、こうした装置を設立するに当たって、その装置自身のアカウンタビリティ確保の仕組みが議論されることはもとより、他のアカウンタビリティ確保の装置との関係やアカウンタビリティ確保体制全体の中での位置付けといった問題が議論される。

アカウントビリティ確保との関係では、政府は、税務監察総監を租税行政のアカウントビリティのギャップを埋める装置として説明しており、他の装置と異なり、政府に対する情報（アドバイス）提供に目的の一つがあることを明言している<sup>(89)</sup>。また、行政法学者であるマクミラン教授からは、行政に関するアカウントビリティ装置の統合という流れの中で、アカウントビリティ装置のモデル全体に対する危機となる可能性が指摘されている<sup>(90)</sup>。

こうしたアカウントビリティ確保のための各種装置は、主として情報（活動状況、問題点や改善点の指摘等）を収集・集約した上、外部（議会や国民等）に伝達、公表することで、その役割を果たしているのが、今回の税務監察総監についても、その位置付けは同様であり、主として大臣へのアカウントビリティ確保、情報の収集・集約・伝達の装置ということになる。実際、税務監察総監は、政府に対するアドバイザーの役割として設計され、ATOに対する指示や統制の権限は持たないのである。この点について、例えば、豪州の歳入大臣は、スピーチにおいて、税務監察総監の設立を「システムとその影響及び機会（opportunities）について、私の『知る必要性』（への対応—筆者注）の一部をなす。それは、法改正要求も含め、租税システムの深刻な問題に対して即座に対応する、私の能力を高めるであろう」と述べている<sup>(91)</sup>。大臣への情報の流れを確保するアカウントビリティを確保する装置がなかったことが、政府のイニシアティブの理由の一つであったのである。

---

(89) “The Inspector-General of Taxation in the Taxation System Consultation Paper”, May 2002. また、議会（2002年10月16日・下院）における財政行政管理省政務次官（Parliamentary Secretary）Slipper, Peter氏の発言。なお、議会での発言は、全て議会議事録（Hansard）による。

(90) 前掲注89、Consultation Paperの“Attachment D:Advice by Professor McMillan”参照。

(91) Minister for Revenue and Assistant Treasurer, The Hon Helen Coonan, “Speech to the Challis Tax Discussion Group Sydney”, 26 July 2002.

#### (4) 設置場所について

上記のように、監察総監を含め、省庁のアカウントビリティを確保するための補完装置は、情報を収集・集約・伝達するよう設計されているのであるが、どこに設置され、誰に対して情報を提供するかが、重要である。税務監察総監の場合は、大臣に対してアドバイスを提供する、大臣への情報の収集・集約・伝達装置として提案されたのであるから、設置場所は大臣の下、つまり財務省のポートフォリオ内に設置されることとなる。しかし、大臣への情報伝達装置とすることについては、異論も唱えられている。例えば、上院立法委員会の報告書では、「監察総監が財務大臣に報告するか、議会に報告するか、及び、監察総監が報告の公表あるいは（議会への一筆注）提出について権限を持つかあるいは要求できるかは、委員会への意見提出において重要且つ繰り返し述べられたテーマである。多くの者が、監察総監が財務大臣でなく議会に報告し、議会が報告を公表するか否かの裁量を持つよう強く主張した」と述べている<sup>(92)</sup>。

結局、税務監察総監は、単独で、財務省ポートフォリオに、財務省からもATOからも独立した機関として設立された。これは、税務監察総監では、大臣、政府へのアドバイザー機能が重視されているので、その条件下で独立性を可能な限り確保しようとする、こうした形に落ち着くからであろう。設置場所については、例えば、後に見る米国の税務監察総監においても、同じく、財務省のポートフォリオ内に、財務省及びIRSから独立した形で設置されている。

なお、豪州では、行政審判所やオンブズマン等の権利救済、アカウントビリティ装置についてみると、独立性を確保、強化しようという流れと、こうした装置をなるべく行政共通で設け、効率化を図ろうとする流れとがみられる。

---

(92) The Senate Economics Legislation Committee, “Inspector-General of Taxation

## (5) 独立性と情報の公表

一方、大臣の税務監察総監に対する指示権限、及び大臣の報告の議会提出・公表についての裁量権限については、最後まで議論の中心であった。大臣からの独立性及び議会や国民との関係をどうするか、という問題である。

大臣の指示権限について、政府は、ボード・オブ・タクセーションの「税務監察総監は、自らの発意によっても、大臣の指示によっても、仕事を遂行できることとすべきである」との勧告に対して、「原則として同意する。監察総監は、自らの発意によるレビューを遂行でき、仕事の優先付けに関して大きな裁量を持つ。しかし、監察総監は、税務行政の事項について、ATOや財務省からは独立した、政府に対するアドバイスの新しい源泉になるという役割を補強するため、財務大臣の指示に応答する義務を負う」と対応し<sup>(93)</sup>、当初の法案には、「監察総監は、大臣からレビューを行うよう、書面により指示され得る。監察総監は指示に従わなければならない」と規定した。これに対し、当初の野党による修正案では削除が提案され、3月の最終修正案では、結局「監察総監は、大臣からレビューを行うよう、書面により指示され得る。指示があった場合、監察総監はそのレビューを9条に言うワーク・プログラムに含めなければならない」こととされた。ここでは、監察総監は例えば、大臣が指示するレビューにどの程度の優先度を付けるかという点で裁量を持つこととなる。税務監察総監が、大臣からの指示だけで動くことがないようにしようとする配慮である。

また、報告の議会提出、公表について、政府は、ボード・オブ・タクセーションの「税務監察総監は、ATOが租税システムを管理執行するのに使うシステムのレビュー及びそれらシステムが改善され得る点についての政府への勧告（しかし政府へのアドバイスは含まない）についての報告を、

---

Bill 2002”, December 2002.

(93) Minister for Revenue and Assistant Treasurer, The Hon Helen Coonan, “Minister Responds to Inspector-General Report”, Media Release 16, September 2002.

大臣にコメントをする適切な機会を与えた後に、公表できることとすべきである」との勧告に対し、「政府は、監察総監の報告が公表されることは重要であろうと思う。監察総監が、納税者の懸念が処理される仕方に関して、納税者、そのアドバイザー、その代理人に対してアカウンタブルであることは重要であろう。それは、監察総監オフィスの運営が透明で、監察総監が納税者の尊敬と協力を維持しなければならないからである。しかし、税務監察総監は、オーディター・ジェネラル (Auditor General: 会計検査院のトップ—筆者注) やオンブズマンの役割と重複させることを意図したものではない。両者は、引き続き税務行政に関する公衆への報告を行う役割を持つ。税務監察総監の主要な機能は、租税システムのシステム的な問題の迅速な解決を可能とするため、納税者の懸念を財務大臣に主張することであろう。この理由により、監察総監は、財務大臣に報告を行うこととなる。監察総監の調査と報告には、法改正や行政手続の変更の勧告が含まれ得る。租税システムの変更を含む勧告は、租税システムへの思惑や不確実性を避けるため、それらの変更に対する政府の決定と同時に公表されることが望ましい。したがって、財務大臣が監察総監による報告を公表することについての責任を持つことを提案する」と述べ<sup>(94)</sup>、当初の法案には、「大臣は、10条の報告、またはその一部を、議会の各院に提出させること、公表させることができる」と規定した。野党による当初の修正案では、「大臣は、(a)10条の報告を大臣が受け取ってから、各院の15議会開会日以内に、議会の各院に提出させなければならない。(b)報告を公表しなければならない」とされたが、3月の修正案では、「(1)大臣は、10条の報告を、(a)一般公表期限の前、または(b)監察総監が報告の提出または公表を特定の期間延期すべきことを勧告した場合には、延長公表期限の前に、議会の各院に提出させ、または公衆に利用可能にしなければならない

---

(94) Minister for Revenue and Assistant Treasurer, The Hon Helen Coonan 前掲文書 (注93)。

い。(2)一項での、(a)一般公表期限は、大臣が報告を受けた日の翌日から起算して議会両院の25開会日の終了時とする、(b)延長公表期限は、一項(b)の期間が終了した日の翌日から起算して議会両院の25開会日の終了時とする」とされた。つまり、当初、政府は大臣に税務監察総監に対する指示権限を持たせ、また、公表については、財務大臣の裁量に任せることにしようとしたのであるが、議会で修正を余儀なくされたのである。財政・行政管理大臣は、公表を大臣の裁量に任せようとした点について、議会で「監察総監は、税務行政の改善点を勧告するが、政府は、必要なら即座に対応できる。政府は、租税システムについての、思惑や不確実さを避けるため、勧告が公表されると同時に、なすべき改革を発表できるような形で、監察総監による報告を公表するだろう」と述べている。

先にみたように、アカウントビリティ確保のための装置の多くは情報（問題点や改善点の指摘等）を集約、伝達することで、その役割を果たす。そして、税務監察総監の主要な情報の伝達相手は政府、財務大臣であった。大臣が通常の階層的組織により、ATOのすべての事務について、情報収集、調査、評価、検証、報告、説明機能を果たすことは至難の業であり、こうした役割を果たす装置が必要とされたのである。それでは、この装置に議会や国民に対するアカウントビリティ確保の機能を果たせるかといえば、情報を公表することで、そうした機能を果たすことも可能である。特に、今回の監察総監は、財務省のポートフォリオ内ではあるが、豪州国税庁（ATO）からは独立に設置され、情報の客観性も確保されているように見える。しかし、政府としては、報告に掲げられる改正等を先取りして利用しようとする動きを封じたいと考え、公表を状況に応じた財務大臣の判断に任せようと考えたのである。このように、アカウントビリティ装置の情報が公表されることで、それを利用した動きが生じると予想される点で、税務行政特有の難しさがあるように思われる。

## 2 米国の税務監察総監

豪州の税務監察総監制度は、規模は異なるものの、明らかに米国の財務省税務監察総監（TIGTA: Treasury Inspector General for Tax Administration）制度をベースとして議論されていると思われる。

米国の税務監察総監は、98年IRS改革法により、IRS内部にあったIRSチーフ監察官（IRS Chief Inspector）を引き継いで、財務省のポートフォリオ内の独立組織として設置された。税務監察総監オフィスは、人事監察もその役割に含む大規模な組織である。税務監察総監の下に、1名の首席審議官（Chief Counsel）、2名の副総監（監査、調査）及び2名の助総監（管理、情報技術）があり、さらに、副総監の下には7名の助総監がいる。職員は、99年3月現在で980名であり、監査に393名、調査に455名、情報技術に90名、他に42名となっている。

税務監察総監の責任は、①IRSのプログラムやオペレーションに関する独立かつ客観的な監査や調査を実施、監督すること、②IRSを、職員を買収したり脅迫したりする外部の試みから守ること、③現存あるいは提案中の、IRSのプログラムやオペレーションに関連する法律、規則のレビュー（review）及び、それら法律や規則の効果に関する勧告（recommendation）を行うこと、④IRSのプログラムやオペレーションにおける不正や他の重大な問題、濫用、欠陥を解決するための行動を勧告すること、⑤問題点及びその解決の進捗を財務省長官と議会に知らせることである。

税務監察総監オフィスは、2003年9月末までの半年間に、監査報告を123本公表している。また、4,034件の苦情（内IRS職員に対するもの2,352件）を受け付け、2,249件の調査（Investigation）を開始し、2,595件の調査を終了した<sup>(95)</sup>。

ところで、税務監察総監の設置について、会計検査院の報告書「納税者が

---

(95) Treasury Inspector General for Tax Administration, “Semiannual Report to Congress” (30 Sep. 2003)、その他米国税務監察総監ホーム・ページ（[www.treas.gov/tigta](http://www.treas.gov/tigta)）参照。

適切に扱われるようにする上でのIRSインスペクション・サービスと納税者擁護官の役割」では、次のように述べている（抜粋）<sup>(96)</sup>。

「監察総監法の88年改正で、財務省監察総監室(Treasury Office of Inspector General)が設立されたが、IRSインスペクションは統合されず、財務省監察総監室に、IRSインスペクションの監督をし、適宜IRSへの監査や調査を行う権限を与えた。(略)IRSチーフ・インスペクターは、IRSコミッショナーに直接報告し、(略)IRSインスペクションは、財務省監察総監室に活動、結果、活動に対する制約についての情報を提供し、財務省監察総監室の議会に対する半期報告に情報を載せていた。(略)

委員会の1997年9月のIRS監視ヒヤリングでは、何人かのIRS職員から、IRSインスペクションの効果やIRSの管理職による不当な圧力や影響からの独立性について疑問が呈された。それ以来、納税者の適切な取扱いを確保するためには、IRSインスペクションがどこに置かれるのが望ましいか議論が続いてきた。(略)我々はまた、IRSコミッショナーも、その管理上、IRSプログラムの有効性をレビューする内部的な権能(capability)を必要とすることを認識している。IRSインスペクションは、1952年以来、IRSプログラムを評価するための監査と調査の権能をコミッショナーに提供してきた。(略)

IRSインスペクションが組織上どこにあらうが、それが不当な圧力や影響力から独立してその使命を達成し、責任を果たすことを確かなものとするメカニズムが必要である。

(略)

現在のシステムでは、この種の情報がないので、結局、我々は、職員の誤った行為や納税者への過酷な対応についての申立てを発見し、調査し、再発防止を確保する上で、現在のIRSの統制が適当であるかを判断できない。財

---

(96) General Accounting Office, “IRS Inspection Service and Taxpayer Advocate Roles for Ensuring That Taxpayers Are Treated Properly” (5 Feb. 1998), GAO/T-GGD-98-63.



務省監察総監室と、IRSインスペクション両者が誤った行為の主張の調査に責任を持っている。我々は、独立した財務省監察総監を設立する監察総監法の1988年改正を支持したし、IRSコミッショナーにとってのIRSプログラムを内部評価する機能の必要性も認識した。監察総監法は、独立的な調査及び監査能力を保証するのに必要とされる権限、資質、保護、資源、報告の要求についてのガイダンスを提供する。」

結局、財務省のポートフォリオに財務省税務監察総監室として設置されたのであるが、その理由は、上院ファイナンス委員会の報告によれば、次の通りである<sup>(97)</sup>。

「委員会は、現在のIRSチーフ・インスペクター・オフィスが、構造上、また実際にも、監視し、調査する省庁からの自律性を欠いていると思う。さらに、現在の財務省監察総監とIRSチーフ・インスペクター・オフィスの関係は、IRSに対する適切な監視を促進しない。委員会は、財務省内に、IRSプログラムのオーディット、調査、評価に主な焦点を当て、責任を持つ、独立的な監察総監を創設することが、IRS監視の信頼性ととも質を改善すると信ずる。」

### 3 税務監察総監設置を巡る議論から

豪州においては、税務行政に対する国民の不満に対応して、税務監察総監が創設された。米国においても、納税者の不満に対応するIRS改革の一環として、IRS内部のチーフ監察官が税務監察総監に改組された。両者とも財務省のポートフォリオ内に国税組織（ATO及びIRS）からも財務省からも独立して設置されている。大臣に対してアドバイスを提供する、大臣への情報伝達装置として考えれば、設置場所は大臣の下、つまり財務省のポート

---

(97) Senate, “Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998” (22 April, 1998), Senate report 105-174.

フォリオ内となり、その条件下で独立性を可能な限り確保しようとするれば、この形に落ち着くものと理解できる。また、米国の場合は、情報伝達、統制装置として、IRS内部に設置して内部での情報の活用を重視するべきか、IRSの外部に設置して情報の客観性を確保するべきかとの議論において、議会が客観性を選択したということであった。

豪州では、この他、監察総監への大臣の指示権限や大臣が監察総監の報告を公表する裁量権限を持つべきかが問題となり、議論された。大臣の指示権限については、指示されたレビューをワーク・プログラムに含めなければならないが、優先順位は監察総監が決めるという、折衷的な形で落ち着いた。また、情報の公開については、税務監察総監が国民の不満に対応して設置が議論された装置であるため、特に重要視された。政府は、税務行政では、改革実施までのタイムラグによる投機や思惑を招かないような配慮も必要であるとし、報告の議会や国民への提出や公表を大臣の裁量とする方針であった。しかし、議会等での議論を経て、監察総監の勧告により公表期限を伸ばすことはできるものの、報告は原則公表されることになった。

このように、税務監察総監は、当初政府案に比べ、大臣からより独立的に、かつ外部への情報伝達機能を強めて設置されることになったのである。この結果、一方では、連邦オンブズマンとの機能の重複の可能性が高まったとも考えられ、税務監察総監とオンブズマンとがうまく協働し、それぞれの機能を果たしていくことができるか、若干の危惧が残るところである。

## 第5章 我が国税務行政にかかる諸装置

本章では、我が国の税務行政内部に設置されている諸装置について、個別に見ていくことにしたい。

### 第1節 権利救済制度

権利利益の救済制度といわれる不服審査・苦情処理システムであり、何らかの形で納税者の考えを組織として事後的（例えば、行政処分を行った後）に聞く装置である。機能としては、行政の判断を適法なものに統制する（法律的可アカウントビリティの確保）、国民の意見を処分や方針、運営に反映させる（国民へのアカウントビリティの確保）、個別事情を考慮し権利利益の救済を図る（権利救済）、行政官個人の責任を確保する、不満の解消による行政の受容性を高める、税法の解釈適用の先例（ルール）を作る等がある。事実行為を含め、有効に納税者の権利利益の救済が確保できる制度であるかが課題となる。

#### 1 不服申立て制度

国税の処分に関して納税者から正当な権利利益を侵害されたとして不服の申立てがあった時に、これを審理し、救済する制度として、不服申立て制度がある。処分を行った原処分庁に対して申し立てる異議申立てと、国税庁の特別の機関である国税不服審判所に対して行う審査請求の二段階から成り立っている。異議申立ては、「争いの当事者である行政庁自らが処理することによって、簡易迅速な手続により国民の正当な権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的」とする制度である<sup>(98)</sup>。異議申立てに係る事案の調査、審理に当たっては、公正で客観的な判断がなされるよう、更正、決定や差押えなどの処分を担当した者以外の職員が担当

---

(98) 国税庁『日本における税務行政（平成14年）』（2003年）77頁。

者となる。国税不服審判所制度の目的は、「納税者の正当な権利利益の救済を図り、併せて税務行政の適正な運営の確保に資する」ことにある<sup>(99)</sup>。国税不服審判所は、第三者的な立場で調査・審理を行う、通達に拘束されずに裁決を行えるなどの特徴がある。

不服申立て制度のメリットとしては、通常①簡易迅速な救済制度である、②審査が処分の適法性の問題に限定されない、③行政が自己の処分を見直す機会となる、④裁判所にとって量的側面でも質的な側面でもスクリーン機能を果たす等の点が指摘されている。一方、デメリットとしては、①裁判所に比し第三者性において弱く信頼性に劣る、②事実認定において裁判所ほど厳格なルールによらないため、事実解明や信頼性に限界がある、等の点が指摘されている<sup>(100)</sup>。

なお、行政事件訴訟法では不服申立てを経由することなく訴訟を提起することができることとされているのに対し、国税通則法では国税に関する法律に基づく処分の取消しを求める訴えについては、原則として、不服申立てを経た後でなければ、訴訟を提起することができないという不服申立前置主義が採られている。これは、課税処分等が大量かつ反復して発生するものであることから、原処分庁・審判所の段階で専門知識、経験を活かして解決を図ることにより、裁判所への大量の取消訴訟が生ずることを回避するとともに、税務行政の統一的運用に資すること等を意図した制度である。

異議申立ては、平成14年度に発生5,119件、処理済4,809件で、取下げ割合17.0%、全部または一部取消割合16.1%であった。また、審査請求は、平成14年度に発生2,823件、処理済3,403件で、取下げ割合9.9%、全部または一部取消割合14.7%であった。国税庁の実績評価においては、業績目標として、「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・迅速に対応します」と掲げられており、参考・モニタリング指標として、①異議申立ての3ヶ月以内の処理件数割合、②審査請求の1年以内の処理件数割合が

---

(99) 国税庁・前掲書（注98）77頁。

あるが、平成12事務年度は①が79.6%、②が48.9%、13事務年度は、①が84.7%、②が54.6%、14事務年度は、①が87.8%、②が56.9%と早期処理が促進されていることが分かる。

## 2 国税不服審判所

国税不服審判所は、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対して裁決を行う機関であり、不服申立て制度の一部を担っている。納税者の正当な権利利益の救済を図るため、昭和45年5月に国税の賦課徴収に当たる処分庁（国税局、税務署及び税関等）から分離された国税庁の附属機関として設置された。なお、昭和59年7月に国税庁の「附属機関」から「特別機関」に改められている。本部は東京に置かれ、全国の主要12都市に支部、7都市に支所が置かれている。国税不服審判所の審理は、権利救済、個別事情の見直しとしても、また、法解釈上の先例の呈示や見直しとしても重要な機能を持つ。国税不服審判所は、国税庁の機関でありながら、第三者的立場から、司法的手続に則った審理を行っており、司法外紛争処理機関として高い評価を得ている<sup>(101)</sup>。国税不服審判所の創設前は、シャープ勧告により導入された協議団が審査請求の処理に当たったが、協議団には、①独立性に欠け、国税局主管部の意見に抑えられる傾向があった、②国税局長が裁決者となり、国税庁長官の通達と異なる裁決ができなかった、③人事の停滞による士気の低下等の問題があったと指摘されている<sup>(102)</sup>。国税不服審判所は、こう

---

(100) 例えば、塩野宏『行政法Ⅱ（第二版）』（有斐閣 1994年）8・9頁参照。

(101) 国税不服審判所の機能を高く評価する論者が多い。例えば、園部逸夫・前掲書（注60）は、行政救済型オンブズマンと位置づける諸機関の中で、国税不服審判所を高く評価している。また、南博方「国税不服審査の理論と実務」南博方『紛争の行政解決手法』（有斐閣 1993年）114頁は、「審判所制度は、わが国明治以来の行政不服審査制の中において、初めて成功した唯一の例であるといっても、決して過言ではないであろう」と述べる。

(102) 例えば、南博方「国税不服審判所草創期の回顧」（自治研究第77巻第11号、2001年）等参照。また、国税不服審判所『国税不服審判所の30年』（国税不服審判所 2000年）13頁では、「『協議団は国税局長の下にあり、自ら裁決権を有しないことから、

した反省の上に設立されており、当初は、裁判所でも行政庁でもない機関として存続が危惧されたにも関わらず、現在では独特の存在として、高い評価を得ている。プライバシーを保持した非公開での解決、簡易・迅速で廉価な解決、専門家の知見を活かした細かな解決等の点で、国税不服審判所はその機能を十分に果たしていると言えよう。総合行政不服審判所、あるいは行政審判庁構想については、国税不服審判所の場合、独立性を高める意味はあるが、すでにそうした構想の見本ともいえる役割を果たしていると考えられる。税務行政は大量反復性を特徴としており、単独でも多くの審査請求があることから、国税不服審判所にとってのメリットは少なく、むしろ税務行政の最終チェック機関（統一的行政の確保）としての機能が失われてしまうことのデメリットのほうが大きいのではなからうか。

なお、国税不服審判所のあり方については、他の制度、特に司法制度や苦情処理制度の在り方との関係で議論しなければならない問題も多いと思われる。例えば、異議申立制度が行政の再調査・再審理機能を十分に果たせ、納税者支援調整官等の苦情処理制度の実効性が十分に確保できるのであれば、審判所は第三者的性格を強化して、準司法機関化するのが望ましいと考え得る。その場合には、裁判の二審制の導入や事実審としての位置づけ（認定事実の拘束性）の議論も生じよう。一方、逆に苦情処理の実効性が薄く、異議申立制度も行政の再調査・再審理機能を十分に果たせないのであれば、不服審判所は行政の再調査・再審理機能をより強化していく必要があることとなり、審査請求の対象、審理の範囲の見直し、拡大が要請されることになる。これまで、司法的機能をあえて強調することにより、司法的機能と行政の再調査・再審理機能の両者のバランスをとった運営がうまくいき、審判所の高い評価につながっていること、及び納税者支援調査官制度の導入等苦情処理装置の拡充が図られていること等を考慮すれば、審判所はより司法的機

---

直税部、調査部等いわゆる主管部の意見に押され、納税者に納得のいく裁決がなされない。また、国税局長の下にある協議団としては、当然、国税庁長官の通達に拘束される』という批判があった」と述べる。

能を強化していくのが時代の流れに沿っていると考える。

さらに、現在すべての裁決要旨をホームページで公表しているが、こうしたアカウントビリティ装置としての機能を充実強化していくことも課題である。

### 3 苦情処理制度

苦情処理制度の特徴は、広範囲の不満を取り扱い、手続が極めて略式で利用しやすいことである。園部逸夫氏は、苦情処理制度を正式の行政争訟制度と並ぶ重要な行政救済制度として位置付け、この制度を整備し、拡充強化することが重要な課題であるとされる。我が国の税務行政における苦情処理は、日常の業務における窓口での対応、税務相談室での受付を中心に行われてきた<sup>(103)</sup>が、平成13事務年度から納税者支援調整官の制度が導入され、局署に配置されている。署では総務課長級のポストと位置付けられ比較的高い地位のポストである。国税庁では、「平成14事務年度の国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画」において、「寄せられた意見・苦情に対しては、納税者の皆様の視点に立って迅速・適切な対応に努め」とし、苦情の3日以内の処理件数割合を業績指標として掲げているが、その処理割合は、平成12事務年度の78.3%（サンプル調査）から13事務年度の87.4%、14事務年度の88.4%へと上昇している。

納税者支援調整官の中心的な役割は、①窓口が不明なものも含めて苦情をワンストップで受け付けること、②内容に応じて、主管課、相談、広聴、不服審査、監督評価へ割り振ること、③事務処理手順が不適切である等の固有の苦情のうち、納税者の権利に影響を及ぼす、または納税者が不利益を被るおそれがあるもの、社会的影響が大きいものを取り扱うことである。③の重要な苦情に関しては、書面化し処理終了まで追跡すること、担当やその上司

---

(103) 国税庁が税務相談室で平成14年度に受理した苦情の件数は2,373件（所得税関連929件、法人税関連484件、資産税関連187件、徴収関連140件、消費税関連55件）である。

以外という意味で第三者的であること、重要事項は幹部に、事務改善の参考事項は監督評価官室に情報のフィードバックが図られることが特徴的である<sup>(104)</sup>。オンブズマンを巡る議論により発展した、苦情処理の技術が多く取り入れられている。

また、直接に統制機能を持つわけではないが、苦情処理を通じ、苦情対象の個人あるいは組織の監察機能（人事、事務とも）を果たすし、行政の問題点等に関する情報が集積され、行政が自主的に適正な行政を確保する上での重要な情報源となる。

園部逸夫氏は、オンブズマンについて、「苦情を処理する過程で行政に対する監察的機能を行使するところにオンブズマンのオンブズマンたる所以がある」とし、苦情の斡旋のみでなく処理するところが重要であるとされる<sup>(105)</sup>。この点について、納税者支援調整官においては、自ら苦情の事実関係の調査に当たるとともに、重要な苦情については局署幹部に、また、事務運営の改善に役立つ苦情については、監督評価官室に連絡することとなっており、組織内の連絡、連携によってその機能を果たしている。この意味で、納税者支援調整官が苦情をワンストップで受付け、他の装置への割り振り、連絡を行っていることが重要である。

そして、苦情処理においては、その処理の範囲、自由度、融通性において、また、苦情を行政に反映させ、行政の制度・運営の改善を推進していくこと

---

(104) 納税者支援調整官の役割は次のとおり。苦情の申し出を受けた場合は、担当者やその上司から事情を聴取するなど事実関係の確認を行い、その確認結果を納税者に迅速かつ正確に説明し、円滑な解決に努める。それで処理が完結しない場合には、納税者と担当者の上司等との面会の機会を措置し、税務署幹部による対応を調整するなど必要な措置を講ずる。また、苦情処理の経緯及びびん末について、処理の進展の都度規定の様式にて、その内容を局納税者支援調整官を経由して国税局総務部総務課長に報告する。局納税者支援調整官は、特に必要があると認めるときは、国税局総務部長に意見具申することができる。また、署も含め、納税者支援調整官は、苦情の処理に当たり事務運営の改善等を検討する必要があると認めるときは、国税局派遣監督評価官室にその旨連絡することとなっている。

(105) 園部逸夫・前掲書（注60）18頁参照。



も期待される点において、処理機関は組織の内部に存在する方が有効である場合も多い。先に見た米国、英国、豪州の税務行政組織においても、苦情処理は、日常業務における処理のほか、内部に専門の処理装置を設けていた。

しかし、納税者からみた場合、組織内の体制であるが故の問題もある。問題は実際の解決権限及び解決能力であろう。オンブズマンが十分にその機能を果たせるかは、むしろ人選の問題、運用の問題であるとも指摘されている。現在、納税者支援調整官の人的増強が行われている状況にあり<sup>(106)</sup>、他の装置との連携をしっかりと行い、その役割を十分に果たしていくことが期待されるところである。

また、現状では、日常窓口、税務相談室、納税者支援調整官と苦情処理のルートが多くあることから、納税者支援調整官に重要な苦情を集めるための工夫が重要であろう。ワンストップ化の機能を確保した上で、他の苦情受付機関（署の窓口、相談室等）とデマケーションをはっきりさせ、さらに連絡連携を確保することは難しい課題である。この点については、イギリスの苦情裁定官オフィスでは、重要な苦情処理についてのみ苦情が提出されるよう広報等の運用面で工夫しているとのことであり<sup>(107)</sup>、参考となるのではないだろうか。

## 第2節 視閲、監督、監察

事後のチェック制度ともいえる、事務監察、人事監察の系統であり、何らかの形で、専門の組織が、組織内の状況を事後的に把握して、改善点等を指導、監督あるいは長官に提言、勧告する形の装置である。自らが外部問責者の地位

---

(106) 平成15事務年度の納税者支援調整官の定数は68名で、各国税局及び全国56の税務署に配置、派遣されている。

(107) The Adjudicator's Office ホームページ (www.adjudicatorsoffice.gov.uk.)、石井耕治「イギリスの歳入庁苦情処理官制度」(税務広報 Vol. 42 No. 5、1994年) 参照。

で行う統制であるとともに、情報の収集・集約・伝達を担う装置でもある。機能としては、法律や規則に則った統一的事務運営の確保、不正や非行の防止、効率的、効果的な事務運営の実現等である。合規性や効率性、内部準則（通達等）に沿った統制である。最近では、さらに、「効果」等の観点も含め、事務の改善点等を探り提言する役割も担っている。つまり、不正や非行を防止し、統一的な行政運営を確保すること、組織内コンサルタントとして、自分の目、広聴、苦情の重要事項等の情報を合わせて監察を行い、結果を長官に報告するとともに運営担当部署にフィードバックすること、つまり情報の収集・集約・伝達が視閲、監督、監察の重要な役割と考えられる。現状では、外部への積極的な説明は行っておらず、主として、国税庁長官へのアカウンタビリティを確保する装置となっているが、諸外国の制度では、事務監察を行う装置は議会や国民への報告や公表を行っている例が多く、国民に対する説明責任、アカウンタビリティの確保についても考慮していく必要がある。

事務の監察は、監督評価官により、「税務を取り巻く環境の変化に即応して局署における事務運営の重要課題を的確に把握し、その事務運営を総合的視野に立って検討し、次の点についてその具体的な改善策を見出すことを目的」として行われている。その目的とは、①事務管理体制の確立、②職員の士気を高揚させるための最善の方策を見出すこと、③事務能率を向上させることである。「国税局等の現状を正確に把握して、事務運営の在り方を総合的に検討し、税務行政の刷新改善に資すること」を目的とした国税局総合視閲も、行政の透明性や行政サービスの均一性・均質性の確保に取り組む方策の一つとして、平成12事務年度から、27年ぶりに復活した。

なお、事務の監察においては、自らの目と耳による調査の他、広聴、苦情処理、不服申立て等の他の装置からの情報を収集することが重要で、そのための連携が重要であることは言うまでもない。

人事の監察は、監察官により行われている。監察官の職務は、「国税庁の所属職員についてその職務上必要な監察を行い」、「犯罪に関する捜査を行い、必要な措置をとること」である。そして、「監察」とは、「行政上の監督の立場か

ら職員の行為について調査して服務上の適否を判断するとともに、非行の防止及び発見並びにその処理を行う手続であり、非行とは、「人の社会的地位にふさわしくないものとして、社会通念上非難されるべき行為」である。監察は、予防監察（未然防止）、資料監察（早期発見）、非行監察（摘発処理）に三区別して実施されている。

### 第3節 実績評価

政策評価制度、実績評価制度は、新公共管理学の影響により導入された制度であり、行政の目標を体系的に整理した上公表することで、行政組織や行政官個人に、自己拘束による努力義務を課す装置である。

国税庁の場合、「主として政策の実施に関する機能を担う」ことから、中央省庁等改革基本法（第16条第6項第2号）に基づき、「実績の評価」が行われる。これは、財務大臣が、国税庁の達成すべき目標を設定し、その目標に対する実績を評価して公表するものである。国税庁では、「実績の評価」を、国民に対する説明責任（アカウンタビリティ）の確保、税務行政の効率性の向上、納税者利便の一層の充実等に資するものであるとの認識に立ってその実施に取り組むとともに、評価の結果を国税庁の事務運営に積極的に反映させていくこととしている。

平成13事務年度より、「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画」が財務大臣により策定・公表されている。この「実施計画」では、「国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令」に則し、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収」、「酒類業の健全な発達の促進」、「税理士業務の適正な運営の確保」の3つの実績目標の下に、「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・広報を行います」等9つの業績目標が掲げられるとともに、目標の達成度を測定するための業績指標及び参考・モ

モニタリング指標が選択されている<sup>(108)</sup>。

税務行政では、サービス行政部分や行政全体の実績については、「実績の評価」になじむと考えられるものの、国民の義務の履行を強制する権力行政としての一面では、行政がまず実現あるいは配慮すべき価値に「公平」、「公正」などがあり、必ずしも「効率」や「効果」を重視することができないので、これを直接に「実績の評価」の対象とするのは難しい面がある。権利救済系統の統制をしっかりと行い、指標に適切なものを選択した上で、行政全体のパフォーマンスとして実績評価を行うのが有効であろう。

政策評価制度、実績評価制度は、我が国において発展途上にあり、例えば、目標や指標の定め方や評価の方法、組織内フィードバックの方法等について、今後種々の改善や工夫が要請される可能性がある。国税庁の「実績の評価」では、数字による基準等の他、利用者へのアンケート調査による満足度の調査を行うなどの工夫をしている。政策評価制度、実績評価制度については、基準の設定と評価の方法が職員の意識や行動に与える影響も大きいと言われており、特に、第一線職員の労働資源（時間）の配分や仕事の進め方に裁量が大きい場合には、評価の基準によって、仕事に一定の方向付けがなされることとなる。そして、税務行政は、この第一線職員の裁量が大きな行政であると評価することが可能であろう。したがって、「実績の評価」の指標として、何が選定されるかが税務行政組織の方向性を決めかねない重要な問題となるのであり、慎重に検討される必要がある。西尾勝教授は、「評価の活用方法」として、「一方では、必要以上に、労多く精度の高い分析評価を求めず、他方では、分析評価の結果に対して、分析評価の精度に見合う程度以上の意味合いをもたせないことであろう」と述べられている<sup>(109)</sup>。

また、「実績の評価」は、国民に対するアカウンタビリティを確保する装置でもあり、税務行政としては、税務行政に対する国民の理解と信頼を確保する

---

(108) 平成15事務年度においては、14の業績指標、50の参考モニタリング指標が設定されている。

(109) 西尾勝『行政学（新版）』（前掲・注4）361頁。

ための装置として積極的に位置付け、活用していくことが望ましいと考えられる。

#### 第4節 パブリックコメント・審議会

パブリック・コメント制度及び審議会は、事前の外部意見の取入れ制度であるといえ、何らかの形で納税者の考え方、あるいは専門家の考え方を組織として主に事前（判断の前）に聞き、ルールや処分等の決定や税務行政の運営に活かすことで、行政の受容性、正統性を高める装置であると整理できよう<sup>(110)</sup>。

パブリック・コメント制度は、平成11年3月23日に閣議決定された、「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」により、我が国政府に統一的に導入されたが、対象が「広く一般に適用される国の行政機関等の意思表示で、規制の設定又は改廃に係るもの」となっており、国税庁の事務においては、正式に対象となるケースは少ないかも知れない<sup>(111)</sup>。ルールの受容性を高めるなどの機能があると考えられるが、パブリック・コメント制度に行政が定立した基準等をオーソライズする機能を持たせることには慎重な意見もある<sup>(112)</sup>。国民の行政に対するニーズを把握する上での活用が期待でき、そのための活用方法が課題

(110) 常岡孝好「パブリック・コメント制度に関する私的コメント（上）」（自治研究第75巻第4号、1999年）47頁では、パブリック・コメント制度の機能として、行政機関がより完全な情報・意見を収集でき、結果としてより適正で良質な行政立法を制定することが期待できること、「未組織の利益」「未代表の利益」に行政機関の注意が向くこと、行政立法の実施に当たり関係者の抵抗が少なくなり、執行を容易にすること、利害関係者の利益を保護すること、行政立法にある種の民主的正統性を付与することをあげる。

(111) 国税庁の事務においては、規制の対象となる事務が少ないので、酒税関係を除き、正式にパブリック・コメント制度の対象となるケースは少ない。

(112) 常岡孝好・前掲論文（注110）61頁の「（注35）」では、解釈基準がパブリックコメント手続を経ることで、「事実上民主的な正統性を獲得する」こととなり、「裁量基準さらには法規命令と同様な法的性格を事実上持つものとして扱われることも出て来よう」とし、「これを課すことでかえって各種の行政立法の間の法的性質の相違が曖昧にされることがあってはならない」と述べ、解釈基準をパブリックコメ

である。

国税審議会については、平成13年1月、これまでの国税審査会、税理士審査会、中央酒類審議会の3つを統合して設置された。審議会は、パブリックコメントと並んで、国民や第三者、専門家の意見を取り入れ、ルールや処分の受容性を高めるなどの機能が期待できる装置であり、国税審査分科会は審判所が通達と異なる裁決をする場合等における調査審議、税理士分科会は税理士試験の執行及び税理士の懲戒処分についての審議、酒類分科会は酒類の表示基準の制定等についての審議をしている。

ただ、審議会は行政の隠れ蓑といった批判等を受けて縮小された経緯があることから<sup>(113)</sup>、国税審議会の所掌事務のうち、規制の設定等に該当する酒類の表示基準の制定等に関しては、引き続き、国民の声を取り入れるパブリック・コメント制度も活用することが適当であろう。

## 第5節 広報・広聴・情報公開

申告納税制度の下における税務広報・広聴の役割は、国民が税務行政への理解と信頼を高め、税の意義や役割を正しく認識し、適正な申告と納税を行えるよう、納税環境の整備を図ることである。コンプライアンス向上、つまり税に関する健全な社会的規範の形成のためには、こうした行政が不可欠である<sup>(114)</sup>。

---

ントの対象とすることには慎重である。

(113) 高橋滋「行政評価と意見聴取・参加手続」西尾勝編『行政評価の潮流』（行政管理研究センター 2000年）162頁では、パブリック・コメント制度について、「機動的な政策決定・行政機関自体の責任ある政策決定といった観点から批判のあった審議会について、基本的に廃止の方向において検討されたこととの関係において、利害関係人の意見反映の代替的な手段としてこの制度が位置づけられたという経緯も存在している」と述べる。

(114) 西尾勝『行政の活動』（有斐閣 2000年）24頁は、「国民は知りもしない措置とか、その意味するところが明確に理解できない措置、あるいはその必要性和合理性について納得のいかない措置などに対しては、従いたくても従いようがない。そして、国民の多くが納得せず、進んで従おうとしないような措置は、いかに政府の強権をもってしてもこれを強制しきれものではない。（略）規制行政は、大半の国民に

国税庁では、①納税者意識の高揚を図ること、②税に関する知識の普及と向上を図ること、③税務行政に対する納税者等のニーズを的確に把握すること、④納税者等と国税当局の双方向の情報交換を推進することにより、相互理解を深め、両者の信頼関係を高めること、⑤報道機関の税務行政に対する理解と協力を確保すること、の5点を課題としてあげている。広聴の役割の重視から、2000年7月には、広聴事務を専担する係が国税庁に設置された。広報施策としては、マスメディアにおける各種広報、情報提供、租税教育の実施、パンフレットやビデオの作成等がある。広聴施策としては、国税モニター制度の運営（情報提供、アンケート、座談会）、窓口やホームページ等を通じて把握した納税者等の意見・要望の組織的な管理、対応、パブリック・コメント制度の活用等がある。

モニター制度を活用した広聴活動としては、納税者等に「国税モニター」を委嘱し、国税に関する意見等の提出、アンケートに対する回答、座談会等への参加、納税者意識の向上に関する諸施策への協力等を依頼している（平成15年度2,793人）。また、国税モニターが税務行政全般の実情を正しく理解し、活発に適切かつ公正な意見等を表明することができるよう、定期的に「モニター通信」を作成し情報提供を行っている。この制度により、施設やサービス、運営改善情報の補完収集が期待される。納税者の意見として偏りのない情報を得るため、モニターの選任に当たっては、そのための工夫と注意が必要である。

情報公開制度は、情報公開法に基づき平成13年4月から導入された。国税庁関係の情報開示請求は多く、情報公開法が施行されてからの一年間（平成13年度）に19,296件（省庁全体で48,636件）、平成14年度に32,278件（省庁全体で59,887件）あった。また、国税庁の開示及び部分開示決定の割合は高く、平成13年度で98%（省庁全体では89%）、14年度で99%（省庁全体では96%）であった。

---

よる支持を背景にして、ごく少数の例外的な不心得者の行為を取り締まればそれで済むような場合にのみ、所期の目的を効果的に達成することができるのである」と述べる。税務行政においても当てはまると考えられる。

## 終章 課題と展望

我が国の税務行政組織においては、前章で見たように、内部に適正な行政を説明・確保する装置が数多く組み込まれており、それぞれ大きな役割を果たし、拡充されてきている。諸外国においても、税務行政の特殊性（大量回帰性、専門性等）ゆえ、専門の装置あるいは、税務行政専門の部署を設けている例が多い。内在装置は、組織内部でのアカウントビリティの確保に資するとともに、情報の公開により、実質的には国民との関係でも外在装置と同様の役割を果たせるのであるが、その際の問題は、情報の客観性であった。公表する情報の客観性に配慮しつつ、国民の信頼を獲得していくことが重要であろう。また、情報の公開は、組織内部においてその内在装置の重要性を高めるであろうが、一方で、内在装置のメリットといわれる、情報収集の容易さ、つまり組織内部の十分な協力が失われる可能性もある。内在装置が、内部の十分な協力を得て、アカウントビリティ装置としての役割を果たすためには、それにふさわしいポスト、権限と独立性、情報の収集体制とが必要である。諸外国の例でも、こうした工夫がなされており、我が国で最近導入された納税者支援調整官も、比較的高い地位のポストと位置付けられている。なお、例えば国税不服審判所のように、内部組織でありながらも、第三者的機関として比較的高い評価を得ている機関もある。今後、例えば苦情等も、同様な第三者的機関での処理等を検討すべきなのかもしれない。

ここで、各種装置の長期的な発展方向を見た場合に考慮すべき個別の課題について触れるならば、次のような点を指摘できよう。

まず、納税者の行政の事実行為に対する不満や苦情を扱う装置についてである。これが近年重視されていることをみた。この点では、税務行政では、自主的に修正申告を促す指導（慫慂）が問題となりやすいが、国税庁では、調査で申告の誤りを把握した場合全てに修正申告を促す指導を行い、また、修正申告には不服申立てができない旨教示するよう徹底することとしている。ただ、調査や指導を受けて修正申告をする場合、不服申立てができないことに加え、既



に更正の請求の期限も徒過している場合が多く、納税者の不服に現行の苦情処理が十分に対応できているか検討する必要があるかもしれない。なお、事実行為ということでは、近年導入された事前照会に対する文書回答制度の回答に対する不服への対応方法等も考慮すべき課題であろう。

また、今後パブリック・コメント制度の拡充も考えられることから、その場合の通達の取扱いをどうするかについて検討しておく必要があるかもしれない。税務行政において、通達は行政当局が最終的には強制力を持って強制する基準ともなるのであるから、納税者の納税ルールでもあるともいえる。規範としての受容性を高める意味では、事前に納税者等関係者の意見を聴取する制度を考慮すべき時期が来るかもしれない。ただ、現在でも事実上、非公式な意見聴取は行われており、また行政が定立する基準（ルール）をパブリック・コメント制度でオーソライズしてしまうことには、反対の意見も強いことに留意しなければならない。

なお、事前照会制度については、回答が公表されることで、通達と同様の効果を持つものと理解され、行政の自己拘束によるアカウントビリティの拡大の意味で、この制度の拡充も議論されることになる可能性があるだろう。

本稿では、適正な税務行政を説明・確保するための各種装置の存在及び拡充の理由、期待される発展の方向について考察を加えることを目的とした。その分析の中心をなすのは、アカウントビリティの概念であった。最近まで、日本で行政責任の確保が論じられることは少なかったのであるが、現在では、アカウントビリティの用語が行政を語る際のキーワードともなっている。しかし、そこでアカウントビリティの用語は「説明する責任」として用いられており、行政学の用語としての語法とは若干の相違がある。この点については、アカウントビリティの機能の分化の議論を紹介し、国民から議会、大臣を通じる指示・統制の連鎖が働いていることを前提として、集約した情報の国民への伝達が「説明する責任」であるという理解をすることができた。

行政のアカウントビリティ（必要とされる情報）の内容、程度は、行政評価

（政策評価）等にみられるような装置の技術の発達もあって、深化してきている。また、主権者たる全体としての国民の重視の観点から、個々の国民を重視する流れが生じており、権利利益救済機能の拡充の動きも生じている。我が国の行政には、このような行政のアカウンタビリティの拡充、権利利益救済機能の拡充が求められており、税務行政においても例外ではない。むしろ、国民の唯一最大の義務の履行を管轄していることから、通常の行政以上に積極的な対応が求められていると言えよう。

税務行政は、①大多数の国民の唯一とも言える義務に関連した行政であること、②政治的に問題とされやすい行政であること、③行政の最大の目的が国民のコンプライアンスの向上にあることから、特に外部関係のマネジメントの必要性が高い行政である。このことから、行政のアカウンタビリティを確保し、国民の行政への信頼、つまりは「正統性」を確保することが重要であると言え、また、アカウンタビリティの内容としては、効率・公平と権利保護・公正とのバランスをとった効果的運営が求められる。そして、「バランスがとれた状態」とは、社会の環境とともに変化するものであるから、絶えず社会や国民の意識の変化、特に権利利益救済機能の重視と要求されるアカウンタビリティの深化に注意を払いつつ、適正な税務行政を説明・確保する装置のそれぞれの位置付け（対象範囲、報告相手、情報集約の密度など）を変化させて、対応していくことが必要とされよう。

本稿作成に当たっては、南博方教授よりご指導を頂いた。ここに記して、厚く御礼申し上げる次第である。ただし、論文中の誤りなどは、すべて筆者の責任であることは言うまでもない。