

# イギリスの過少申告等に対する制裁金制度の研究

—— 制度の構造と導入の背景に関する考察 ——

金山知明

(税理士・広島大学社会科学研究所博士後期課程3年)

## 目次

はじめに

### I イギリスの過少申告等に対する制裁金規定の

概要

1 旧制裁金規定

2 新制裁金規定

### II 制裁金の賦課要件についての検討

1 納税者の「不注意」

2 納税者の「故意」と「隠蔽のための作為」

### III 新制裁金規定における減免規定

1 税務代理人委任による場合の制裁金不適用

2 制裁金の軽減規定

### IV 新制裁金規定の総括と評価

1 総括的考察

2 新制裁金規定の導入背景と評価

3 日本の過少申告加算税制への示唆

おわりに

## はじめに

イギリスでは1990年代から現在に至るまでに、税務行政制度や組織に関する大規模な改革が行われてきた。本稿においては、1996年度における主要税目での申告納税制度の導入及びそれと同時期における税務調査制度の改正、2005年の歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs「HMRC」）の発足<sup>(1)</sup>、2009年の新納税者憲章（Your Charter）の策定といった税務行政の変革の流れの中で、イギリスにおいて新たに導入された2007年財政法附則24条による過少申告等に対する制裁金（penalty）<sup>(2)</sup>制度に焦点を当てる。

本稿の主要な目的は、その新たな過少申告等制裁金制度について、1970年租税管理法により賦課課税制度時代から適用されてきた旧

制裁金規定との違いを明らかにしたうえで、その構造や特徴について吟味し、またその導入の背景と企図された効果について考察することである。イギリスの制裁金制度を研究対象とする理由は、近年、歳入関税庁の権限に関する大規模な再検討プロジェクトの中で刷新された制裁金制度は、申告納税制度を採る現代民主主義社会の要請に即した仕組みとして、貴重な知見を含むと察するからである。

(1) 歳入関税庁は2005年歳入関税コミッショナー法（Commissioners for Revenue and Customs Act 2005）によりイギリスの新しい税務行政庁として誕生し、それまで関税消費税庁が担当していた間接税と、内国歳入庁が担当していた直接税を、統一的に管理運営することとなった。本稿では、この統合より前の課税当局に言及するときは「内国歳入庁」とし、統合以後については「歳入関税庁」とする。

なお、本稿で検討対象とするのは、納税者の過少申告等に対する行政制裁規定であり、刑事罰として科される罰則規定や、無申告又は不納付に対する罰則、制裁規定については範囲外としている。また、ヨーロッパにおいても広義では延滞金（interests）が附帯金（surcharges）に含まれ、「隠れた制裁金（hidden penalty）」と呼ばれることがあるが<sup>3)</sup>、本稿においては基本的に過少申告等に対する制裁的性質をもつ制裁金規定のみを取り上げることとする。

## I イギリスの過少申告等に対する制裁金規定の概要

イギリスにおいて過少申告等に対する行政制裁制度は従来、1970年租税管理法95条以下に規定されていたが、これらの条項が廃止されると同時に新たに導入されたのが2007年財政法による制裁金制度である。本稿では、1970年租税管理法95条以下に規定されていた制裁金規定を「旧制裁金規定」と呼び、新たに2007年財政法附則24条で規定されたものを「新制裁金規定」と呼ぶこととする。また、これら

新旧の過少申告等に対する行政制裁金を合わせて「過少申告等制裁金」と称する。

新制裁金規定は、旧制裁金規定の欠点に対処しつつ、申告納税制度に見合う制度とするため、規定内容の明確化、体系化が行われている。また、歳入関税庁は新制裁金規定についての検討文書、参考文書等を公開し、その制度の趣旨についての見解を明示している。その新制裁金規定によりどのような変革があったかを明確にするため、本章では旧制裁金規定と新制裁金規定の内容について概説することとする。

### 1 旧制裁金規定

従来、直接税に関する過少申告等制裁金制度は、1970年租税管理法95条及び96条に定められており、それによれば、納税者が不正（fraudulently）又は過失（negligently）により所得税、譲渡益税又は法人税について過少申告<sup>4)</sup>を行った場合には、その過少税額の100%（特定の場合は200%）に相当する額に50ポンドを加えた金額を上限として制裁金を課するとされていた。本規定の大きな特徴として

(2) “Penalty”を直訳すると「罰」となるが、本稿で論ずる過少申告等に対するpenaltyは刑事罰として告発、起訴を経て科されるものでなく、行政機関である歳入関税庁により、本税の更正等に伴い行政制裁として賦課される金銭であるため、日本の国税通則法上の加算税に近いといえる。このため、penaltyを「罰金」とすると誤訳となるが、税の一種ではないため「加算税」と訳すことも適切でない。そこで、本稿においては「罰金」や「加算税」という表現を避けて、一貫して「制裁金」という名称で呼ぶこととした。また、本稿において「過少申告等」とは、過少申告、過大還付請求及び過大損失申告をいう。

なお、税務制裁金制度のうち過少申告等に対する制裁金を含め一定のものは、ヨーロッパ人権裁

判所においてヨーロッパ人権条約6条の適用上は刑事罰と同様に扱われる場合がある（HMRC Compliance Handbook 300200）。過少申告等に対する制裁金について、上記条約の適用上刑事罰と同視されるとしても、イギリス国内法では行政罰として設けられていることから、本稿においてはこれら制裁金制度を行政罰と捉えることとする。

(3) Roman Seer and Anna Lena Wilms (2015) “Surcharges and penalties in tax law”, IBFD EATLP International Tax Series, at 20.

(4) 当該条項が設けられた当時は賦課課税方式が採られていたため、ここでいう過少申告とは、納税申告書の提出に関するものでなく、賦課計算の基礎資料として納税者が提出する所得申告書に係るものをいう（1970年租税管理法旧8条以下）。

は、納税者の不正又は過失を賦課要件としており、無過失の場合には制裁金が課されないという点である。反面、制裁金のパーセンテージが非常に高いという印象を受けるが、同法102条により制裁金の裁量減額の権限が歳入関税庁に与えられており、実際にはこの規定を根拠として、納税者の情報開示度合、調査時の協力度合、及び事案の重要度の3つの要素を勘案した減額が行われるという実務が定着していた<sup>(5)</sup>。この実務慣習により制裁金は大幅に軽減されるのが常であり、法的には過少税額の最大2倍の制裁金を課することが可能にもかかわらず、実際の制裁金割合が50%を超えることはほとんどなく<sup>(6)</sup>、比較的小規模な過少申告等の事案で、納税者が完全に調査協力をして追加納税に応じる場合、制裁金は0%まで軽減されることも多かったとされる<sup>(7)</sup>。

この旧制裁金規定では、制裁金の水準について上限の率のみが法定されており、納税者における過失又は不正による過少税額に対して、それぞれ何パーセントの制裁金を課すべきかという基準が決められていないという問題点があった。加えて、制裁金の軽減についての裁量権が1970年租税管理法102条により

内国歳入庁に与えられていたため、実質的に内国歳入庁は、0%から100%（場合によっては200%）までの間で制裁金を設定する非常に大きな権限を有していたこととなる<sup>(8)</sup>。納税者の見地からは、法的安定性の基礎となるべき法規定が欠けており、予測可能性も担保されていなかったといえるであろう。2007年財政法によって過少申告等制裁金制度の刷新が図られた背景には、このような問題を解決し、制裁金制度をより明確に体系化する狙いがあったとされる<sup>(9)</sup>。

## 2 新制裁金規定

イギリスの旧制裁金規定は、法人税、所得税、譲渡益税の過少申告等に対する制裁金規定であり、付加価値税に対しては別規定が設けられていたが、新制裁金規定（2008年4月1日以後に開始する課税年度から適用）は、付加価値税等他の間接税目と共通のルールとして明確化、統一化され、多数の税目に適用されることとなった。

新制裁金規定においては、制裁金の標準割合と下限割合の両方が、過少申告等の態様に基づく3つのカテゴリー毎に法定され、規定

(5) Phil Berwick and Rupert Shiers (2010) "HMRC powers and approach: Part 1: the new penalty regime", *Private Client Business*, 3, at 207. 同文献によれば、三要素に対応する減額割合は法定されていないが、情報開示度合に対して最大20%、協力度合に対して最大40%、事案の重要度に対して最大40%（合計100%）の軽減が可能という慣習が事実上定着していたとされる。

(6) Anil Kumar Jain (1987) "Income tax penalty and prosecution provisions: a comparison of the United Kingdom and Indian experiences" *British Tax Review*, at 365.

(7) *Id.*, at 366.

(8) その反面、納税者は仮に重大な不正申告の事例

であったとしても、交渉により20%程度まで制裁金の率を引き下げることが可能であったとされる (Phil Berwick and Rupert Shiers, *supra* note 5, at 207)。要するに、制裁金の具体的な帰責の程度に応じた水準について実質的に法定されておらず、税務代理人の交渉スキル次第で実際の制裁金の水準が変動するという状態であったという (Gunn Malcolm (2012) "Tax fine! The new unified penalty regime for direct and indirect taxes", *Taxation*, 168 (4333), at 20. Lagerberg Francesca (2007) "Penalty shootout. Penalties for incorrect tax returns", *Taxation*, 159 (4091), at 63)。

(9) Mark McLaughlin (2007) "Points of practice (February)", *Busy Practitioner*, at 1.

内容の明確化が図られている。依然、制裁金の軽減を与える裁量権が歳入関税庁に与えられているが、その裁量の幅が小さくなり、各カテゴリーにおける下限の制裁金割合までしか軽減できないため、実効性が強化されたとみることができる。反面、納税者が合理的注意をなしたうえで生じた過少申告等については制裁金の対象としない構造を維持し、さらに税務代理人が介入し一定の要件を満たす場合の制裁金不適用規定も設けられた。そのほか、第三者の行動に起因する過少申告等<sup>10)</sup>、過大損失計上に対する制裁金規定<sup>11)</sup>など、新たに法定されたものも多い。

新制裁金規定への改正の主目的として、歳入関税庁が公表する参考文書では、旧制裁金規定の不明確性、不安定性への対処に加え、過少申告行為の抑制機能を高めることと、制裁金制度の公正性に対する理解を広めることが挙げられている<sup>12)</sup>。また、新制裁金規定の趣旨について、歳入関税庁の検討文書においては、「税務制裁金制度は税収の源泉として認識してはならず、歳入関税庁の運営費用の財源と位置づけてはならない。歳入関税庁が求めるのは制裁金収入そのものでなく、納税者の法令順守行動である。」と明記される<sup>13)</sup>。また

同文書では、新制裁金制度全体の趣旨として、①法令違反行為を抑止し法令順守に導くという納税者行動への影響可能性、②法の規定を明瞭にすることで課税庁の管理と納税者の理解を容易にし、解釈の統一化を図るという効果的性質、③個々の納税者の事情に基づき衡平（比例的）であり、不服申立ての権利に服し人権法令に準拠するという公平性の三要素が挙げられている<sup>14)</sup>。

そのような趣旨目的を実現するために、カテゴリー制の導入を含め、納税者の思考と行動に影響を与えるための構造が新制裁金規定に与えられたと考え得るが、その導入の背景については第四章で検討する。以下、新制裁金規定の内容をみることにする。

2007年財政法附則24条

- 1 納税者の申告書等の誤りに対する制裁金
  - (1) 納税者は以下の(a)及び(b)に該当する場合には制裁金を納めなければならない。
    - (a) 納税者が歳入関税庁に対して申告書等の文書を提出したこと
    - (b) 以下の要件1と要件2の両方が充足されること
  - (2) 要件1 その申告書等に以下の(a)から(c)のいずれかの事象を引き起す誤りが含まれること
    - (a) 納付税額が過少であること

(10) 納税者が提供した文書のなかにその納税者以外の者（第三者）により作出された誤りがある場合において、その第三者が故意に誤った情報をその納税者に提供し、又は正しい情報の提供を留保していたときは、その第三者に対しても納税者と同様に制裁金が課されることとなった（2007年財政法附則24条1A）。

(11) 2007年財政法附則24条7。これは、納税者が不注意又は故意により過大な損失を計上して申告を行っていた場合において、その損失の一部又は全部が未だ税額の減少や還付のために使用されていない場合（つまり次年度に損失が繰り越されてい

る場合）においても、過大損失計上が発覚すれば、その未使用過大損失の10%相当額が潜在的逸失税額（制裁金の算定基礎）に含まれると規定するものである。このような規定は、旧制裁金規定にはみられなかったものであり、新制裁金規定により導入された全く新しいルールである。

(12) HMRC (2006) “Modernising Powers, Deterrents and Safeguards, a new approach to penalties for incorrect tax returns”, at 6.

(13) HMRC (2015) “HMRC Penalties: a Discussion Document”, at 5.

(14) *Id.* at 7-8.

- (b) 架空又は過大な損失を申告すること
- (c) 架空又は過大な還付税額の請求をすること
- (3) 要件2 その申告書等に含まれる誤りが、納税者の不注意 (careless) 又は故意 (deliberate) に起因するものであったこと

上記規定をまとめると、納税者が税務申告等を通じて歳入関税庁に対して真実と異なる申告書等を提出し、それが税負担の過少化又は損失や還付金の過大化に結びつくものであり、かつ、それが納税者の故意又は不注意によりなされたものである場合において、その納税者に制裁金を課することができるというものである。また、旧制裁金規定では納税者の不正 (fraudulent) 又は過失 (negligent) の存在を賦課要件としていたのに対し、新制裁金規定ではその要件が故意 (deliberate) 又は不注意 (careless) に変わっているが、いずれにしても、納税者の帰責事由を賦課要件とする点に変更されていない。

次に、新制裁金規定の特徴である納税者の帰責性に基づくカテゴリーと、制裁金の計算基礎についてみていく。

#### 2007年財政法附則24条

##### 3 納税者の帰責の区分

- (1) 第1項の申告書等の誤りに関する帰責の区分は以下の(a)から(c)のとおりとする。
  - (a) その誤りが納税者の合理的注意 (reasonable care) の欠如により生じたものである場合は「不注意」によるものとする。
  - (b) 納税者の故意による誤りであるが、その誤りの隠蔽のための作為 (making arrangement to conceal) を伴わない場合は「故意であり隠蔽を伴わないもの」とする。
  - (c) 納税者の故意による誤りでその誤りの隠蔽のための作為を伴う場合は「故意であり隠蔽を伴うもの」とする。

(中略)

##### 4 標準制裁金割合

- (1) 第1項の制裁金の割合は以下のとおりとする。
  - (2) その申告書等の誤りがイギリス国内の事案である場合の標準割合
    - (a) 「不注意」による場合 潜在的逸失税額 (potential lost revenue) の30%
    - (b) 「故意であり隠蔽を伴わないもの」である場合 潜在的逸失税額の70%
    - (c) 「故意であり隠蔽を伴うもの」である場合 潜在的逸失税額の100%
- (以下省略)

上記規定において特徴的といえるのは、過少申告等に至る納税者の行動の性質 (帰責の程度) に応じ、制裁金の適用対象事由が3つの部類 (カテゴリー) に区分されていることである。個々の過少申告等の経緯に着目し、その事情に応じた制裁金の率を段階的に定めているため、納税者の「行動態様」に基づく制裁金制度ともいわれる<sup>15)</sup>。規定によれば、(a)不注意によるもの (careless)、(b)故意であるが隠蔽を伴わないもの (deliberate but not concealed) 及び(c)故意であり隠蔽を伴うもの (deliberate and concealed) の3つのカテゴリーのいずれかに該当すれば制裁金の対象となる。しかし、納税者が合理的注意を払ったうえで生じたと認められる誤りに基づく過少申告等については、故意でもなく不注意でもないこととなり、(a)~(c)のカテゴリーのいずれにも該当せず、制裁金の対象にならない<sup>16)</sup>。この点は、旧制裁金規定においても、納税者の不正又は過失を適用要件とし、無過失の過

<sup>15)</sup> Rita de la Feria and Parintira Tanawong (2015) "Surcharges and penalties in UK tax law", *Oxford University Centre for Business Taxation*, at 28.

<sup>16)</sup> HMRC Compliance Handbook 81130.

少申告等については制裁金を課さないとされていたことを踏襲したものと考えることができる。

この納税者の故意又は不注意の存在が制裁金の適用要件である以上、納税者に故意があったこと、合理的注意を払っていなかったこと、若しくは誤りに気付きながらも報告を怠っていたことにつき、その要件事実についての立証責任は基本的には歳入関税庁側にあると考えられ、裁決例においてもそのように扱われている<sup>17)</sup>。

新制裁金規定では、カテゴリーごとに標準割合と下限割合が設定されており、制裁金の額はこれらの割合を「潜在的逸失税額 (potential lost revenue)」に乗じる形で算出される。この潜在的逸失税額とは、基本的には過少申告等が修正されることにより生ずる増差税額をいう (2007年財政法附則24条5(1))。また、制裁金の割合は、個々の案件ごとに、納税者の税務調査時における協力度合や情報開示度合等を勘案して、後述のとおり、標準割合から所定の下限割合までの範囲内で軽減することができる。

## II 制裁金の賦課要件についての検討

前章では過少申告等制裁金規定の概要をみたが、本章においては、制裁金の賦課要件として重要である納税者の「不注意」、「故意」及び「隠蔽のための作為」の意義について検

討を加えたい。

### 1 納税者の「不注意」

新制裁金規定においては、制裁金の賦課要件として、最低でも納税者の「不注意」の存在が必要であることから、不注意の認められない過少申告等であれば、調査により修正があったとしても制裁金の対象にはならない。ここで、「不注意」の定義として、2007年財政法附則24条3(1)では、「合理的注意 (reasonable care) の欠如」とされている。この合理的注意の欠如の考え方は、納税者の「過失」を一つの要件とする旧制裁金規定の適用判断においても用いられてきたものである。なお、旧制裁金規定の過失 (negligent) と新制裁金規定の不注意 (careless) の間には実質的な差異はないと言われており<sup>18)</sup>、実際に後述のとおり、新制裁金規定に関する審判所裁決においても、旧制裁金規定時代と同様の合理的注意欠如の判断基準が使われている<sup>19)</sup>。

歳入関税庁は、合理的注意を払ったうえでの (つまり制裁金の対象としない) 誤りの具体例として、①事実の確定が困難な状況において納税者が採った事実認定が後に誤りと判明した場合、②計算上の誤り又は数値の転記間違いで相対的にも絶対値としても明らかに不合理な計算結果を引き起すほどには多額でなかった場合、③納税者が詳細な情報を提供したうえで歳入関税庁や税務代理人から受け

(17) HMRC Compliance Handbook 81180. Andrew Banks v The Commissioners for HMRC [2014] UKFTT 465 (TC) TC03592, para 27.

(18) Simon's Taxes (2017) LexisNexis, London, A6644. しかし、これに反する見解もある。Jason Collins (2010) "HMRC powers and approach: Part 2 - discovery" *Private Client Business*, 4,

では、"careless" よりも "negligent" の方が語意が強くより狭義であるから、"careless" の方が広範な意義をもち、制裁金の適用範囲が広がる恐れを指摘している (at 257)。

(19) Heidi Poon (2014) "Litman & Newall v HMRC: DOTAS and taxpayer's obligations", *British Tax Review*, 2, at 144.

た助言に基づく行動で後に誤りであったと判明した場合、及び④第三者から提供された誤った情報でその正確性と完全性の検証が不可能であったものに基づく行動であった場合を示している<sup>20</sup>。歳入関税庁は、合理的注意の水準について、「人は間違いをなすものであり、もともと完全性を期待しているわけではない。問題にするのは、その納税者の能力と置かれた環境から考慮して、同様の状況にある人物に期待される合理的な注意を払ったか否かである」とし<sup>21</sup>、納税者に完璧な注意義務が求められるのではないことに加え、必要な合理的注意の水準は一律のものでなく、各納税者の資質や事情に応じて判断されるべきものであることを示している<sup>22</sup>。

実際に、新制裁金規定のカテゴリー(a)を課する要件である納税者の不注意の有無が争わ

れた Ashton 裁判<sup>23</sup>や Collis 裁判<sup>24</sup>等の審判所事案において、合理的注意の存在の判断基準として、その納税者と同様の立場や状況にある慎重な者がとることが想定される行動に該当するか否かを基準とする旨が示されている。このような思考は一般に「合理的納税者 (reasonable taxpayer)」の行動概念と呼ばれている<sup>25</sup>。

カテゴリー(a)の制裁金の適用是非を巡る争いでは、納税者の不注意、つまり合理的注意の欠如という事実認定が争点となるため、これまで専ら第一段階審判所<sup>26</sup>による裁判により終結しているが、それら審判所裁判での判断基準となる合理的納税者の行動概念は、1856年の Blyth v. Birmingham Waterworks 判決<sup>27</sup> (以下「Blyth 事件判決」という。)において示された「合理的人物 (reasonable man)」と

<sup>20</sup> HMRC Compliance Handbook 81130.

<sup>21</sup> HMRC Compliance Handbook 81140.

<sup>22</sup> HMRC Compliance Handbook 81120. 同頁において、税務代理人のいない小規模個人事業者と、大規模多国籍企業に対して同水準の資質を求めることはない (前者より後者に求める合理的注意の水準は高い) としている。

<sup>23</sup> Julie Ashton v HMRC [2013] UKFTT 140 (TC) TC02538.

<sup>24</sup> David Collis v HMRC [2011] UKFTT 588 (TC) TC01431.

<sup>25</sup> 「合理的納税者」の語は、「不注意」を一要件とする意味で、過少申告等制裁金規定と要件が一部共通する「発見査定規定」による課税の有効性が争われた第一段階審判所の裁判例である Anderson 裁判 (Miss M M Anderson v HMRC [2009] UKFTT 258 (TC) TC00206) をはじめ多くの裁判で使用されている。

<sup>26</sup> 審判所 (Tribunal) とは独立の行政機関で、司法省 (Ministry of Justice) の管轄下にあり、税務分野における不服申立ては、この審判所内の税務に特化した機関が受け付ける。租税に関する不服申立てはまず第一段階審判所 (First-tier

Tribunal) に行われ、第一段階審判所の裁判に不服がある場合は上級審判所 (Upper Tribunal) に審査請求することとなる。これら審判所の裁判は終局決定ではないため、納税者と歳入関税庁の双方がその裁判に対して審査請求又は出訴することができる。上級審判所の裁判に対しては、控訴院 (Court of Appeal) に上訴することができ、この段階においても法解釈における争いが終結しない場合は最高裁判所 (the Supreme Court, 2005年の法改正により新設。これに伴い貴族院 House of Lords は廃止) に判断がゆだねられる (ここまでの記述について Malcom James (2016) “*The UK Tax System: an introduction*”, 3rd ed, Spiramus, London, sec. 1.5)。なお、第一段階審判所から上級審判所への再審査請求が許可されるのは原則として法解釈上の争点に限られるため、事実認定での争点の場合は通常、第一段階審判所で終結することとなる (石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革」白鷗法学16巻1号 (2009) 84頁)。過少申告等制裁金規定における故意や過失の有無は事実認定の問題であるため、通常は第一段階審判所の裁判で終局となると思われる。

いうコモン・ロー上の観念に由来するものである<sup>27)</sup>。当該判決においては、「過失とは、社会通念により判断するところの合理的な人物がとるべき行動を怠り、又は慎重かつ合理的な人物であれば避けるであろうと想定される行動をとることである」と説明され、通常予測できないような危険への対処を欠いたとしても、それは過失に相当しないとされる。20世紀に入ってから、不法行為賠償責任を生ずる過失の有無が問われた *Donoghue v. Stevenson* 判決 (1932年、貴族院)<sup>28)</sup>、*Bourhill v. Young* 判決 (1943年、貴族院)<sup>29)</sup>、*Glasgow Corporation v. Muir* 判決 (1943年、貴族院)<sup>30)</sup> 等において、合理的注意の欠如とは、その事態が合理的に予見可能であったにもかかわらず

それを回避するための行動を取らなかったことをいうとの概念を採用しており、これら判決は *Blyth* 事件判決で示された「合理的な人物」の行動基準の流れをくむものと考え得る<sup>31)</sup>。

この基準は、イギリスにおいて他人に損害を与えたある人物の行動に過失があったか否か、つまり不法行為に基づく賠償責任を負うか否かを判断する根拠となるが、それに基づく合理的納税者の行動概念は、旧制裁金規定の時代から、その一要件である過失の有無の判定のために繰り返し用いられてきたものである<sup>32)</sup>。そうした近代のコモン・ローを通じて発展した過失の定義とほぼ共通する概念が、過少申告等制裁金規定上の合理的注意の判断

27) *Blyth v Birmingham Waterworks Company* [1856] 11 Ex Ch 781. *Blyth* 事件は寒波による水道管の破損で家屋の浸水被害を受けた原告が、その水道管工事を行った会社の過失を主張して賠償請求をしたものであるが、判決では、その事故が発生した1855年冬の寒波による冷え込みが予測不能なほどに厳しいものであったことから、通常予測できない状況において生じた事象は当事者の過失によるものではないとして、原告の訴えが退けられた。

28) Ross Fraser (2006) "The white open spaces -Revenue practice and penalties for negligent conduct", *British Tax Review*, 4, at 389.

29) *Donoghue v Stevenson* [1932] A.C. 562 (HL) において、Atkin 裁判官は「人は隣人を傷つけることが合理的に予見できるような行為を取ること避けるため合理的注意を払わなければならない」と述べる。

30) *Bourhill v Young* [1943] AC 92 (HL) において Macmillan 裁判官も前掲の Atkin 裁判官と同旨を述べる。

31) *Glasgow Corporation v Muir* [1943] AC448 (HL) においても Macmillan 裁判官は、「合理的な人物の基準から、注意の欠如の結果として合理的に予見可能である事象に対してのみ注意義務違反の

責任を負う」とする。

32) Wendy Bonython (2013) "Whose reason is reasonable? Reasonableness, negligence, and the mentally ill defendant". *Juridical Review*, 3, at 183.

また、*British Railways Board v Herrington* [1972] UKHL 1 において Diplock 裁判官は、ある人物に過失 (culpability) があったか否かの判断に当たっては、その人物の知識と能力の水準が考慮されるべきであり、同様の行為であっても、高度な知識と能力を有する人物による行為の場合は過失の存在が認められ、そうでない人物の場合には過失がないとするような価値判断を肯定している。このような主観的とも言い得る判断基準は、特にその人物の不作为 (omission) により生じた不法行為に関する過失を問う場合に妥当するとされる (Donal Nolan (2013) "Varying the standard of care in negligence", *Cambridge Law Journal*, 72(3), at 672)。「合理的納税者」の行動概念が、上述のように、すべての納税者に同一水準の合理的注意を要求するものではなく、個々の納税者の知識や経験等の実情に応じて判断されるのは、このような不法行為法上の過失 (culpability) の評価に由来するものと推察できる。



に適用されていることになる。

このように、旧制裁金規定にいう過失と、新制裁金規定の不注意の考え方はいずれも根源的には1856年のBlyth 事件判決の合理的人物の思考に由来し、そこから発展した概念としての、納税者の個々の資質の水準に基づく「合理的納税者」という基準によって納税者の合理的注意の有無を問うものであり、一貫して完璧な注意義務が要求されるのではなく<sup>34</sup>、合理的に予見可能であった誤りを防ぐための注意をなしたか否かを問うものといえることができるであろう。当然、ある者の行為が合理的納税者の行動といえるか否かが争点となる場面において、その価値判断は多くの場合、審判所が担うこととなるが<sup>35</sup>、少なくともイギリスの過少申告等制裁金制度においては、制裁金の適用要件となる納税者の合理的注意の有無の判断は、個別の事情を勘案してその都度検討が行われる性質が強いといえることができる。

## 2 納税者の「故意」と「隠蔽のための作為」

新制裁金規定では、故意の (deliberate) 過少申告等がある場合は、故意でない不注意のみの過少申告等 (カテゴリーa) の場合に比して高い制裁金の割合が設定されている。また、故意の過少申告等について、隠蔽のため

の作為 (arrangements to conceal) を伴わないもの (カテゴリーb) と、隠蔽のための作為を伴うもの (カテゴリーc) に区分し、カテゴリー(c)に対して最も高い制裁金割合が適用される。歳入関税庁は、ここでいう「故意」とは、納税者が申告書等の文書に不真実が含まれると知りながら歳入関税庁にそれを提出することとしている<sup>36</sup>。この故意の認定上重要視される要素は、①納税者が提出する申告書等に何らかの不真実があることを認識していたと合理的に推認されるか否か、②その誤りの規模が大きく又は計画的であったか否か、③誤った結論に導くように計算されたものであるか否か、であるとされる<sup>37</sup>。

カテゴリー(b)又は(c)の制裁金が成立するためには、少なくとも納税者において誤りについての故意、つまり文書に不真実が含まれることを知りながら歳入関税庁に提出していたことについて、歳入関税庁は立証する責任がある。ただし、納税者がその文書の不真実をその提出時に知っていたか否かは、その者の内心の状態 (state of mind) の問題であり、通常は直接的な証拠を得ることはできないため、外部から認識する状況からその文書に不真実が含まれることを納税者が知っていたと合理的に推認できる事実があるか否かが重要となる<sup>38</sup>。

<sup>33</sup> Andrew John Bingham v HMRC [2013] UKFTT110 (TC) TC02528, para 84. このBingham 判決においては、納税者が家族と共有していた銀行口座において発生した受取利子についての過少申告に関して、発見査定と旧制裁金規定の適用要件である過失の有無が問われた。審判官は、結果として過少申告が生じたことは間違いはないが、その課税関係の判断は複雑であり、この納税者と同等の知識と経験の水準を持つ合理的納税者を想定すると、過少申告となっている事実を把

握できなかったことは無理もないことであると、納税者に過失はなかったとして発見査定による課税処分と制裁金の賦課を取り消している。

<sup>34</sup> Ross Fraser, *supra* note 28, at 390.

<sup>35</sup> Mark McLaughlin (2011) "Disputed penalty", *Busy Practitioner*, 1, at 2.

<sup>36</sup> HMRC Compliance Handbook 81150.

<sup>37</sup> Simon's Taxes, *supra* note 18, at A6.644.

<sup>38</sup> *Ibid.*

これらカテゴリ(b)と(c)との違いはその不  
 真実の隠蔽のための作為を伴うか否かである  
 が、故意の過少申告等には常にある程度の隠  
 蔽的要素が付随するという考え方もできるこ  
 とから<sup>39)</sup>、その区分は必ずしも明確ではない。  
 しかし、ここで注意すべきは、カテゴリ(c)  
 の制裁金を課す要件である隠蔽行為とは、「隠  
 蔽のための作為」と規定されている点である。  
 この「隠蔽のための作為」という語句の文理  
 から、カテゴリ(c)の制裁金を課すには、単  
 なる事実の隠蔽でなく、事実の隠蔽を目的と  
 した作為の存在が要件となると考えられる。  
 隠蔽のための作為とは、事実の隠蔽のための  
 何らかの具体的な作為を指す概念であり、  
 arrangement to concealという語句の意義か  
 らも、作為(arrangement)に要点があるこ  
 とは容易に推察できるところである。

また、カテゴリ(c)の制裁金規定上、隠蔽  
 するための作為が行われる時期についてはそ  
 の法文上特に要件を付しておらず、その作為  
 が行われたのが必ずしも申告時以前である必  
 要はないと解される<sup>40)</sup>。従って、例えば申告後  
 の税務調査の段階において納税者が虚偽答弁  
 や虚偽資料の提出を行ったとすれば、それは  
 カテゴリ(c)の制裁金を課すための要件事実  
 となると考えられる。このように、申告の誤  
 りを「隠蔽するための作為」があったか否か  
 という一律の判断基準が明文化されているた

め、その申告の前後を問わず申告が過少であ  
 ることを隠匿するための具体的作為があれば  
 カテゴリ(c)の制裁金対象となり、逆に具体  
 的作為を伴わない場合は、その適用要件を充  
 足しないことが明確である。

先にも述べたが、納税者の故意の存在に関  
 する立証責任については、最終的には歳入関  
 税庁が負うのであり、故意の有無に関し真偽  
 不明の状態である限り、歳入関税庁側の立証  
 が不十分であれば故意は認められない。この  
 ことは、裁判例<sup>41)</sup>においてしばしば明言されて  
 おり、納税者にとっては救済的な効果をもつ  
 といえる。

### III 新制裁金規定における減免規定

前章では制裁金の賦課要件について検討を  
 加えたが、本章においては、反対に制裁金の  
 不適用又は軽減のために設けられた各規定に  
 ついてみていく。

#### 1 税務代理人委任による場合の制裁金不適用

前章で述べたように、イギリスの制裁金規  
 定では、たとえ過少申告等が発覚した場合に  
 おいても、その過少申告等が、納税者の資質  
 の範囲内で合理的注意を払ったうえで生じた  
 と認められる場合には制裁金の対象としない  
 という構造になっている。そして、そのよう  
 な思考が最も端的に表れているのが、税務代

<sup>39)</sup> *Ibid.*

<sup>40)</sup> HMRC Compliance Handbook 81160.

<sup>41)</sup> Auxilium 裁決 (Auxilium Project Management Limited v The Commissioners for HMRC [2016] UKFTT0249 (TC) TC05024) は付加価値税の過少申告に関し納税者の故意の有無が争われたが、審判所は納税者が申告書の不正を知りながら提出したことについて具体的な証拠がなく歳入関税庁の立証が不十分であることから、制裁金の適用を

取り消した。Joint Scaffolding 裁決 (Joint Scaffolding Ltd. v The Commissioners for HMRC [2012] UKFTT 341 (TC) TC02027) においては、故意の作為的隠蔽によるカテゴリ(c)の制裁金適用の可否が争点となり、審判所は納税者の事実の隠蔽を目的とした作為の存在について歳入関税庁が立証責任を負うところ、その具体的証拠が乏しく立証が不十分であるとして、制裁金の適用を取り消した。

理人が介在する場合に生じた過少申告等に対する制裁金不適用規定である。

上記納税者の合理的注意を認める具体例のうち、税務代理人が介在する場合の制裁金の取扱いについては、2007年財政法附則24条18(3)に明文で新設された特徴的な制裁金不適用規定が存在する。過少申告等の理由が納税者の依頼を受けた税務代理人が犯した誤りによるものであり、その納税者としてはその誤りを防ぐための合理的注意を払っていたと認められる場合には、その納税者に対して制裁金を課さないとされるものである。

この点、旧制裁金規定においては、税務代理人に委任して行った税務申告が過少申告等となった場合の制裁金の取扱いに関し、明文での規定は存在しなかった。しかし、旧制裁金規定の時代においても、制裁金適用の一要件である過失の有無の判定上、税務知識の乏しい納税者が税法の複雑な仕組みを理解しておらず、税務代理人を信頼して申告した結果生じた過少申告等については、納税者に過失はないとする考え方が審判所裁決において示されていた<sup>42)</sup>。すなわち、新制裁金規定における税務代理人委任の場合の制裁金不適用は創設的な規定ではなく、従来の概念に基づく裁決例により肯定されてきた取扱いを明定したものと考えることができる。

では、新制裁金規定においては、具体的にどのような場合にこの規定により納税者は免責されるのだろうか。このことについて歳入関税庁はまず、「納税者は税務代理人に依頼したとしても直ちに自らの税務に対する責任を免れるのではなく、依然その納税者の資質の範囲内において合理的注意を払う義務を負う」とし、代理人に委任して行った申告等であっても納税者が責任を負うことを原則としている。そのうえで、納税者の合理的注意の存在を認めて免責するために特に重要な点として、①納税者が税務代理人に対してすべての情報と事実を正確に伝えていること、②その税務代理人から受けた助言や税務書類を、その納税者の有する資質の限りでレビューし、③結果として誤りに気付かずにその助言や税務書類を採用したこと、を挙げている<sup>43)</sup>。これらの要素をすべて満たす限り、納税者に対して過少申告等に対する制裁金は課されないということである。ただし、この規定に依拠して制裁金の不適用を主張する場合には、その合理的注意の存在を立証する責任は納税者側にあるとされる<sup>44)</sup>。そのことは上記24条18(3)の規定が、税務代理人による過少申告も原則として制裁金対象としながら、例外的に制裁金不適用を定めていることから導かれる結果である。

本規定の適用可否が審判所で審査された裁

42) たとえば、Litman & Newall裁決 (Bernard Peter Litman & Ann Newall v HMRC [2014] UKFTT 89 (TC) TC03229) は旧制裁金規定時代の2004年度の案件であり、株式譲渡に係る譲渡益税の過少申告に対して課された制裁金の適否が争点となった。納税者は税務代理人の助言に従った申告であったため、自らに過失はないと主張した。この申告が租税回避スキームに基づくものであったこともあり、結果として納税者の請求は棄却となったが、裁決の中では、税務代理人の専門に属

する複雑かつ高度な税務問題に関し、その詳細を理解し得ない納税者が、その税務代理人の処理を信頼した結果過少申告であったとしても、その納税者に過失はないという見解が示されている。

43) HMRC Compliance Handbook 84540.

44) Helen Adams & Davina Boodnah (2014) "A simple mistake", *Taxation*, at 14-16. JR Hanson v The Commissioners for HMRC, [2012] UKFTT314 (TC) TC02000, para 22.

決例<sup>45)</sup>を概観すると、結論を分けた要素は、その申告書等の誤りは、納税者がその資質の範囲内でレビューを行ったとして発見可能な性質のものであったか否かである。すなわち、税務知識が乏しい納税者においても見落とすべきでなかった単純かつ重大な誤りがある場合は、それが受任した税務代理人のミスによるものであったとしても納税者に制裁金が課されるが、納税者の資質の及ばないある程度高度な税務知識を要する分野における税務代理人の誤りであって、納税者ができる限りの合理的注意をなしたことを示す場合には、24条18(3)の規定により救済され得るのである<sup>46)</sup>。新制裁金規定では、明文でこの条項が設けられたことにより、税務代理人が介在した比較的複雑な分野における誤りに起因する過少申告等について、納税者が制裁金の不適用を主張する法的根拠が明確になったということが

できるであろう。

## 2 制裁金の軽減規定

新制裁金規定においては、旧制裁金規定にも存在した軽減 (mitigation) 規定を発展・明確化させる形で新たな制裁金の軽減 (reduction) 規定を設けている。まず、納税者が自ら過少申告等を報告し、その是正のために歳入関税庁に協力を行う場合 (自発的情報開示)<sup>47)</sup>は、カテゴリ一(a)~(c)の制裁金の割合は軽減され、その軽減後の制裁金割合の下限はそれぞれ0%, 20%, 30%とされる。また、この報告と協力を歳入関税庁の督促を受けてから行う場合 (非自発的情報開示) においても軽減は可能であり、この場合のカテゴリ一(a)~(c)の下限はそれぞれ15%, 35%, 50%とされる (2007年財政法附則24条10) (表1参照)。

45) Blackman 裁決 (Nicholas Blackman v The Commissioners for HMRC [2016] UKFTT 465 (TC) TC05218) では税務代理人のミスで納税者の俸給の重大な一部が申告漏れとなっており、納税者の不注意が認定された。Coates 裁決 (Simon Coates v The Commissioners for HMRC, [2015] UKFTT 0460 (TC) TC04628) や Hanson 裁決 (JR Hanson v HMRC, *supra* note 44) では、住居の自己建築の場合の付加価値税の特例還付制度や債券譲渡に係る買換軽減特例など、高度な知識を要する分野における税務代理人のミスであったため、納税者の合理的注意を認め、制裁金の賦課が取り消された。

46) この規定により納税者の合理的注意が認められる場合は、その納税者も関与した税務代理人も過少申告等に対する制裁を受けないのが原則であるが、この規定とは別に2012年財政法附則38条では、税務代理人の不正行為に対する制裁金規定が設けられている。この規定によれば税務専門家が代理人として納税者の税務申告等を行うに当たり、意図的に納税者の申告税額が過少となるような不正

行為を働いた場合には、その税務代理人に対し最大50,000ポンドの制裁金を課すほか、制裁金が5,000ポンド超のケースではその税務代理人の氏名等及び不正行為の内容を公表することができる (Simon's Taxes, *supra* note 18, A6.652)。

47) 3つのカテゴリはそれぞれ、自発的情報開示 (unprompted disclosure) か、非自発的情報開示 (prompted disclosure) かに区分され、自発的情報開示の場合の制裁金上限割合と下限割合が他方よりも低く設定されている。ここでいう自発的情報開示とは、納税者の特定の過少申告等の事実を歳入関税庁が既に発見している若しくは間もなく発見しうることにつき、その納税者が認識していない時点で情報開示をいい、それ以外の状況における情報開示は非自発的情報開示とされる (2007年財政法附則24条9(2))。日本の過少申告加算税制にいうところの、更正を予知してされた修正申告が否か、及びその修正申告が調査通知前に行われたか否かにより税率又は賦課の有無を異にする規定 (国税通則法65条1項及び5項) に類似している。

表1 2007年財政法附則24条による過少申告等制裁金の賦課割合

賦課割合区分		カテゴリー	故意でない場合		故意である場合	
			納税者の合理的注意あり	(a)合理的注意なし	(b)隠蔽のための作為なし	(c)隠蔽のための作為あり
標準賦課割合			制裁金不適用	30%	70%	100%
下限賦課割合	非自発的情報開示の場合		制裁金不適用	15%	35%	50%
	自発的情報開示の場合		制裁金不適用	0%	20%	30%

(筆者作成)

これらの軽減幅を決定するうえでは、納税者の歳入関税庁に対する報告や協力の程度を、①事実報告 (telling) の度合い、②調査協力 (helping) の度合い、③記録へのアクセス承諾 (giving access) の度合いの3つの項目に区分し (2007年財政法附則24条9(1))、それぞれ30%、40%、30%の斟酌割合 (3項目の合計100%) で評価し、これにより計算した合計割合により最終的な軽減幅を決定することになっている<sup>48)</sup>。カテゴリーごとの標準と下限の割合の範囲内でどの割合までの軽減をするかは、上記の斟酌割合を勘案したうえで歳入関税庁が決定するが、その決定に当たり納税者と歳入関税庁の交渉の対象となることも多い<sup>49)</sup>。いずれにしても、この制裁金の軽減幅を決定するうえでは納税者の行動の性質を歳入関税庁が評価するというプロセスを最初に経

ることが前提となるため、第一次的には歳入関税庁の裁量による力が大きく働くものと思われる。新制裁金規定における歳入関税庁の裁量権の幅は、旧制裁金規定のそれと比較すると相当程度小さくなり、各カテゴリーに定められた標準と下限の制裁金割合の範囲内に限定される形になった。しかし、その新たな軽減規定について、依然として軽減幅の決定が主観的なものであり、予測可能性が小さく、運用の一貫性を欠く性質をもつという指摘がある<sup>50)</sup>。こうした軽減プロセスに内在する歳入関税庁の裁量権の大きさが、新制裁金規定移行後も問題視されており、この点は、イギリスの過少申告等制裁金規定上の重要な課題であると思われる。

しかしながら、歳入関税庁が行った制裁金の適用、割合と金額の決定等に関する処分に

48) HMRC Compliance Handbook 82430. また、特別の事情がある場合においては、これらの下限の割合をさらに引き下げることが可能とされる (2007年財政法附則24条11)。このほか、カテゴリー(a)の不注意による過少申告等の場合においては、一定の将来の法令順守等に関する具体的条件を付けることにより、制裁金の徴収を最大2年間猶予 (suspension) することも可能とされ、その猶予期

間の終了時において、猶予開始時に設定した具体的条件が満たされていると歳入関税庁が判断する場合は、その猶予された制裁金は免除されることとなる (2007年財政法附則24条14)。この制裁金猶予制度についてはHMRC Compliance Handbook 83110以降に詳細な説明があるが、本稿においては紙幅の都合上省略することとする。

49) Simon's Taxes, *supra* note 18, at A6.646.

対し不服がある場合、納税者には不服申立て（appeal）をする権利が与えられている（2007年財政法附則24条15）。不服申立てがなされた場合、歳入関税庁の決定に関して、審判所はその審査によりその決定を変更する権限をもつ（2007年財政法附則24条17）。こうした審判所裁決の積み重ねによる、一貫性の形成が期待されているといえるであろう。

#### IV 新制裁金規定の総括と評価

さて、ここまでイギリスの新制裁金規定の構造と特徴について概説してきたのであるが、本章では、まずここまでの内容を総括したうえで、新制裁金規定の導入背景と評価、さらには、本論とは外れるが、日本の制度への示唆についても若干の考察をしてみたいと思う。

##### 1 総括的考察

前章までにみてきたように、イギリスの2007年財政法による新制裁金規定は、まず納税者における不注意又は故意の有無及び隠蔽行為の存否に基づいて3つのカテゴリーに区分し、それぞれに標準制裁金割合が設定され、これに対して自発的情報開示と非自発的情報開示との区分に応じてそれぞれ軽減後の下限の制裁金割合を設けるという多層的構造になっている。納税者の調査協力度合いを勘案した軽減については、旧制裁金規定時代から定着し

ていた租税管理法102条の制裁金軽減規定には定めがなかった3つの軽減要素を法定し、明確化を図っている。また、旧制裁金規定には軽減後の下限の制裁金割合が存在しなかったのに対し、新制裁金規定ではカテゴリーごとに最低の制裁金割合が設定されているため、それを下回る割合まで軽減をする裁量は歳入関税庁にはないこととなる。各カテゴリーに対応する制裁金の最低割合を定めることにより、実効性を強化する目的によると推察される。これにより、特に故意の過少申告等の場合、従来よりも高率の制裁金が適用される結果となると考えられる<sup>50</sup>。この点は、新制裁金規定で厳罰化が図られた部分といえるであろう。

一方、新制裁金規定では、納税者がその資質の範囲内で合理的注意を払ったにもかかわらず生じた過少申告等については制裁金の対象にしないという旧制裁金規定の原則を引き継ぎ、近代コモン・ローを通じて発展した「過失」に由来する概念によりその合理的注意の有無を判断する構造を保持している。さらに、税務代理人への委任により行った申告で過少申告等が生じた場合においても、納税者に合理的注意が認められる場合には制裁金の対象外とする旨の明文規定を置いた。税務代理人の誤りによる過少申告等についても、納税者が責任を負うことを原則としてはいるが、納

<sup>50</sup> Mark McLaughlin (2008) "Points of practice (May/June)", *Busy Practitioner*, 2. この文献では、新制裁金規定による軽減条項について、主観的であり予測が困難である旨指摘している。また、HMRC (2015) "HMRC Penalties: a Discussion Document, Summary of Responses", at 6. では、歳入関税庁に対し新制裁金規定に関して15の団体及び33の企業を含め92の納税者から意見文書が寄せられ、うち4分の1超が、制裁金の軽減規定の

運用について、主観的であり一貫性が欠如しているという問題点を指摘したと報告されている。

<sup>51</sup> Phil Berwick and Rupert Shies, *supra* note 5, at 208. この文献においては、旧制裁金規定では重大な不正申告の場合でも20%程度まで交渉軽減可能であったが、新制裁金規定ではカテゴリーCとなれば最低50%の制裁金となる点を指摘している。

税者の資質の範囲内で合理的注意を払ったということを立てる場合には、制裁金の対象外とする趣旨である。このような考え方は旧制裁金規定時代から裁決例により示されてきたが、新制裁金規定ではこれを明定し、それにより制度の趣旨を顕現したものといえる。

また、故意の過少申告等に関し、旧制裁金規定において抽象的であった「不正(fraudulent)」の概念は、新制裁金規定においては、不真実の隠蔽のための作為を要件とするカテゴリー(c)の制裁金と、隠蔽のための作為はないが、不真実を知りながら申告することを要件とするカテゴリー(b)の制裁金に区分して規定することにより、具体化・明確化が図られたといえるであろう。特に、カテゴリー(b)という制裁金の存在は、新制裁金規定の顕著な特徴である。このカテゴリー(b)の制裁金は、申告の誤りを隠蔽するための作為がない場合であっても、その誤りが納税者の故意により生じたものであるときは、納税者の不注意によるカテゴリー(a)より一段高い制裁金を課す趣旨で設けられている。カテゴリー(b)の制裁金について、故意の過少申告等は何らかの隠蔽行為を伴うことが多いという推定からは、カテゴリー(c)の制裁金との境界が非常に曖昧になるという欠点が考えられる。しかし、カテゴリー(c)の制裁金を課す要件として求められる隠蔽のための「作為」の存在までは立証できないものの、状況的にみて納税者が誤りを知りつつ過少申告等を行ったと認定し得る場合の受け皿的な役割を担わせるためにカテゴリー(b)の制裁金は設けられたと推察することができる。

制裁金の軽減規定については、従来の軽減規定を体系化・明確化して承継したものと考えられ、納税者の自発的な調査協力等を得る

ために効果があると思われるが、軽減幅の客観性と統一性の欠如に対する批判がある。また、制裁金の軽減可能な部分は、調査協力等を引き出すための納税者に対するインセンティブとみることができ、調査非協力のため軽減されない部分は、実質的には調査非協力という行為に対する制裁という性質を帯びることとなり、過少申告等制裁金規定の趣旨に反するという議論も成り立つように思われる。このような点において、制裁金の軽減規定は構造的な問題を孕んでいるといえるであろう。ただ、イギリスの過少申告等制裁金制度では、旧制裁金規定時代から軽減実務は定着しており、それは既に納税者に与えられた権利であった。この点、イギリスの過少申告等制裁金規定は、もともと過少申告等に対する制裁と、調査協力を引き出すインセンティブという二つの機能を併せ持つ、いわばハイブリッドであり、新制裁金規定ではそれがさらにその性質が明確になったといえることができるであろう。

全体として新制裁金規定は、納税者の不注意による過少申告等(カテゴリーa)については、自発的情報開示を行えば制裁金をゼロまで軽減できる反面、故意の過少申告等(カテゴリーb又はc)については、自発的情報開示をしたとしても最低で20%の制裁金を課し、非自発的情報開示であれば最低で50%、最高では100%もの高率制裁金を適用するという、落差の非常に大きい構造となっている。このような納税者の行動に応じたカテゴリーを擁する新制裁金規定を導入したのはどのような理由によるのか、以下において検討してみたい。

## 2 新制裁金規定の導入背景と評価

本節においては、新制裁金規定の導入にどのような背景があったか、特に新制裁金規定の特徴であるカテゴリー制はなぜ導入されたのかについて、若干の考察を加えることとする。前述のように、イギリスにおいて新制裁金規定への改正が行われたことの主目的は、従来不明瞭であった規定の明文化、可視化による納税者の予測可能性の向上と、そのことによる過少申告行為の抑止及び法令順守行動の促進にある<sup>52</sup>。しかし、さらに大局的にこの改正の背景を考えると、このような新制裁金規定を導入した理由がより明確に見えてくる。

まず、イギリスでは個人所得税について1996年度より、法人税では1998年度より、従来の賦課課税方式から申告納税方式に移行している。つまり、旧制裁金規定は、賦課課税方式時代の租税管理法による制裁金規定であったということになる<sup>53</sup>。その後、2005年に内国歳入庁と関税消費税庁の統合により歳入関税庁という一大税務官庁が誕生したが、同年において歳入関税庁は、「公権力、抑止力及び保全力の再検討 (The Review of Powers, Deterrents and Safeguards)」というプロジェクトを立上げ、一貫性のある効果的な税務行政への大規模な転換を開始した<sup>54</sup>。そのプロ

ジェクトの一環として、過少申告等制裁金については、従来の制度の欠点であった税目による不統一性、納税者の行動との非関連性を見直し、どの税目にも一貫した公正な制度へと改善するとともに、より効果的に納税者の過少申告行為を抑止し、法令順守行動へと導く機能を備えた制度への変革を企図することが宣言されている<sup>55</sup>。なによりも、このプロジェクトの主目的は、「法令順守を意図する者を支援し、法令違反による不正な利得を追う者に厳正な対応を可能にする制度をつくる」ことであった<sup>56</sup>。このことから、申告納税方式への移行と、その後の歳入関税庁の誕生そのものが、制裁金規定を含めた税務行政制度が再検討される重要な契機になったことがわかる。

新制裁金規定においてはまず、納税者が合理的注意をなしたうえで生じた過少申告等については、制裁金を不適用とする構造を維持することで納税者の立場を尊重し、公正なルールとしての社会的評価の獲得を図っているといえる。カテゴリー(a)の制裁金の賦課要件として「過失」とほぼ同義の「合理的注意の欠如」と規定したのはこのためであると考えられる。そうすると、納税者の資質の範囲内のできる限りの合理的注意をなす動機を与え、より多くの納税者を慎重な申告行動へと導く目的をカテゴリー(a)の制裁金が担うというこ

<sup>52</sup> HMRC, *supra* note 12, at 7.

<sup>53</sup> 賦課課税方式とはいえ、内国歳入庁は各納税者に対する課税のための情報を必要とするため、納税者は1970年租税管理法8条以下により、内国歳入庁の要求に基づいて所得の明細や課税標準といった情報を申告する義務を負っていた。内国歳入庁は、納税者から提出された情報申告に基づいて税額を計算し、通知することとなるが、旧制裁金規定は、この納税者からの情報申告の内容に過失又は不正による誤りがあった場合に適用されるも

のであった。

<sup>54</sup> Phil Berwick and Rupert Shiers, *supra* note 5, at 205.

<sup>55</sup> HMRC (2005) "Consultation on the developing programme of work: Modernising powers, deterrents and safeguards", at 16.

<sup>56</sup> Hui Ling McCarthy (2011) "Navigating the Finance Act 2007 penalty regime: three case studies", *Private Client Business*, 4, at 210.



とになる。

他方、一部の納税者により、申告納税方式移行による第一次的確定権の獲得を奇貨とした不正申告が行われる懸念があることから、故意の過少申告等を行うことが重大な不利益につながることに付いて、納税者に明確に認識させる必要性が生じる。新制裁金規定は、このために不正申告に対する心理的な抑止力を強化し、故意の過少申告等を行った者が、そうでない者と比較して大きな制裁金の負担という形で確実に不利な立場に置かれる仕組みを構築するとともに、その仕組みの明示を実現するものでなければならないという思考に裏付けられていた<sup>57)</sup>。このため、故意に基づく過少申告等に対する制裁金（カテゴリーb及びc）について、下限の制裁金率が設定され、制裁金の水準は高止まりとなり、厳罰化されたとみられる。

このように、申告納税方式導入により納税者に第一次的確定権を認めたことは、納税者の申告の質的向上と、不正申告の抑止という二つの重要な課題を生んだのであり、その解決のために制度化されたのが新制裁金規定であると考えられる。旧制裁金規定になかったカテゴリー制を導入した背景には、制裁金そのものを体系化し、納税者にその明確な視認性を与えることにより、納税者の行動そのものに影響を与えようという意図があると考えられる<sup>58)</sup>。この点については歳入関税庁も、

2007年財政法による新制裁金規定の趣旨は納税義務を果たそうとする者を支援し、そうでない者に制裁を加えることを明確化することで、納税者の行動に影響を与えることにあると述べている<sup>59)</sup>。この姿勢は、先にみた検討文書にいう「歳入関税庁が求めるのは制裁金収入そのものでなく、納税者の法令順守行動である」という宣明との一致を示す。それは、制裁金の適用対象を、過少申告等のうち、「不注意」又は「故意」がある場合に限定している点に表れている。すなわち、いわば制裁金を課さないことに原則をおき、納税者の帰責要件を満たす場合のみ賦課対象としているのであり、これは趣旨に沿う構造であるという評価が可能であろう。

### 3 日本の過少申告加算税制への示唆

最後に、本稿の主目的ではないが、イギリスの新制裁金規定の要点を参考として、それと近似する役割を担う日本の加算税制度への示唆について言及をしておきたい。本格的な比較研究は今後の課題であるが、ここではイギリスのカテゴリー(a)の制裁金を参考に、日本の過少申告加算税について若干の検討をする。

過少申告加算税は、修正申告書の提出又は更正があったことにより生じた増差税額に一定の率（原則10%）で加算税を賦課するものである<sup>60)</sup>。過少申告加算税には、納税者の合理

57) HMRC, *supra* note 12, at 6.

58) Jason Collins and Maria Piggin (2007) "Finance Act notes: penalties - section 97 and Schedule 24", *British Tax Review*, 5, at 573.

59) HMRC Compliance Handbook 83110.

60) 増差税額が期限内申告税額と50万円の多い方の額を超える場合はその超える部分については5%

割増しとされる（国税通則法65条2項）。また、更正予知のない自主的修正申告については賦課されないが、平成28年度改正においては、更正予知がなくとも、調査通知以後に行われた修正申告については、原則5%の過少申告加算税が課されることとなった（同条1項及び5項）。

的注意の存否によりその賦課を左右するような規定はないが、「正当な理由」がある場合には過少申告加算税を適用しないとの規定がある（国税通則法65条4項）。この「正当な理由」と納税者の帰責事由とを関連付ける法規定はなく、現行法上、納税者単独の帰責事由の有無により「正当な理由」を判断する解釈も存在しないといえる<sup>61</sup>。この「正当な理由」の範囲はかねて、過失の有無ないし強弱でなく、過少申告等が不可抗力であった場合、又は過少申告加算税の賦課が不当又は過酷であると認められる場合に限定されているといわれ<sup>62</sup>、最判平成18年4月20日（民集60巻4号1611頁）等の判決内容<sup>63</sup>からも、いわゆる不可抗力説ないし不当・過酷事情説が健在であると思われる。

「正当な理由」を認める範囲が極めて限定的となるのは、構造上それによる減免自体が、原則賦課に対する例外規定であることから、解釈の厳格性が求められるためであるといわれ<sup>64</sup>、結果として調査により修正申告又は更正が行われるほとんどの過少申告等に対して当然に過少申告加算税が賦課されているように見受けられる。納税者にとっては、過失の大小にかかわらず、つまり自らの帰責の程度に関係なく、どちらにしても加算税を課されるのであれば、その過失を小さくしようと努力する動機が生まれにくく、それは過少申告等

の防止を目的とする過少申告加算税の趣旨を阻害することにつながるのではなからうか。

この点について、イギリスの新制裁金規定のカテゴリ(a)では、過少申告等に至る経緯を納税者の資質も考慮して個別に調査し、そこに不注意な点が認められてはじめて、制裁金の賦課が成立する。最大の特徴は、その不注意の有無の判定にあたり、コモン・ロー上の不法行為賠償責任を問う場合の「過失」の定義に近い判断基準を用いる点である。合理的注意の履行を怠った者のみを制裁対象とすることで、納税者が納得ししやすい制度としての構造を保ち、その行動を全体として法令順守の方向に導くという目的がより明確に示されている<sup>65</sup>。このような思考は、日本においても、コンプライアンスの向上という過少申告加算税の趣旨<sup>66</sup>を踏まえ、現状の加算税制を納税者がどのように捉え、その行動に如何に作用するかという見地から、効果を批判的に再検討するうえで、重要な参考価値があると考ええる。

おわりに

本稿では、イギリスの2007年財政法により刷新された過少申告等制裁金規定について、旧規定との相違や制定の背景も含め、概括的な検討を加えた。制度を部分的にみると、歳入関税庁の主観・裁量が入りやすく、運用の

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

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

(63) 当該判決では「正当な理由」を認める場合として、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、……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) 酒井克彦「最近の過少申告加算税の取扱いについて」租税研究667号（2005）19頁。

(65) HMRC Compliance Handbook 81001.

(66) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂・2019）881頁では、日本の加算税制度の趣旨目的は、納税者のコンプライアンス水準の向上にあるとしている。

一貫性を保持し難いといわれる制裁金の軽減規定など、問題点も認められる。しかし、全体としては、申告納税制度の安定・定着のために熟慮され、構築された制度と評価し得る点が多いと考える。

新制裁金規定の最大の特徴は、過少申告等の態様に応じて、「不注意」、「故意」、「隠蔽作為を伴う故意」という3つのカテゴリーに区分して、それぞれに対して制裁金割合を設定している点であろう。これは1970年租税管理法による旧制裁金規定にはみられなかったものであるが、申告納税方式の導入により納税者に第一次的確定権を与えたことに関連し、申告書の正確性の水準を引き上げると同時に、故意の不正申告行為を抑止するために、その趣旨の顕在化、規定の明確化に加え、実効性の向上をも図った結果であると考えられる。

また、故意で隠蔽のための作為を伴う過少申告についてはその作為の時期を問わずカテゴリー(c)の高率の制裁金を課す反面、納税者がその資質の範囲内で合理的注意を払っていた場合の過少申告等には制裁金を課さず、納税者の帰責事由に直接対応する形で機能するのも新制裁金規定の特徴である。このような構造は、「大部分の誠実な納税者をサポートし、故意の不正により税負担を免れようとす

る一部の者の行為を抑止する」という税務行政の方針<sup>67)</sup>を顕現するものであり、その方針の一貫性と制度の公正性の理解を納税者にもたらすことにより、効果を高める狙いを見出すことができる。こうしたイギリスの新制裁金規定の導入が、狙いどおりの効果を得ているか否か、その実績について本稿でみることはできなかったが、今後その実証的な研究が行われることが期待される。

本稿は「外国税制研究」であり、日本法との比較の見地からの考察は不十分であるが、日本の加算税制について、本来の目的に合う効果が得られる構造となっているか否かを再検討することは重要であろう。特に、過少申告加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者のコンプライアンス思考を高めることにあるはずである。その目的に沿う効果を得る観点から、イギリスの新制裁金規定にみる納税者の帰責事由に対応する制裁制度は、日本の加算税制のあり方について今後議論を深めていくうえで重要な参考例とされるべきであろう。

---

<sup>67)</sup> HMRC website: (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs> [accessed on 1 March 2020]).