

## 納税協力と納税非協力 —税務長官会議の報告書を中心として—

増井 良啓<sup>\*1</sup>

### 要 約

本稿は、税務長官会議（Forum on Tax Administration, 以下「FTA」という。）の一連の報告書が、納税協力と納税非協力に関してどのようなアプローチをとってきたかを通覧する。FTAの報告書は、2004年から公表が開始され、すでに100本以上の蓄積がある。その全体像を整理して一覧化することで、日本の読者が気軽に報告書を参照できるようにしたい。

FTAの報告書について、その時々々の主要テーマの変遷をたどると、納税協力リスク管理（Compliance Risk Management）、納税者サービスの電子化、税務仲介者（Tax Intermediaries）の役割、業務効率化（Working Smarter）、オフショア納税非協力（Offshore Non-compliance）、協力的コンプライアンス（Cooperative Compliance）、デザインによる納税協力（Tax Compliance by Design）、成熟度モデル（Maturity Model）、行動洞察（Behavioural Insights）といった具合に、多くのアイディアが展開してきた。近年では、新型コロナウイルスまん延への対応を経て、「税務行政3.0（Tax Administration 3.0）」の標語の下に税務執行のあり方について新しい展望が示されている。

納税協力という角度からみると、初期の「租税申告書に対応する」というアプローチから、2010年ごろから「納税者の環境に働きかける」というアプローチへと、重点が変化した。この変化が、デジタル・トランスフォーメーションが進む中で、2020年の「税務行政3.0」の構想につながった。「税務行政3.0」の構想は、突然に生まれたのではなく、従来からの継続的な取り組みの中に萌芽的な内容が内包されていたのである。

キーワード：税務長官会議（Forum on Tax Administration）、納税協力（tax compliance）、リスク管理、協力的コンプライアンス（cooperative compliance）、デジタル・トランスフォーメーション、税務行政3.0

JEL Classification：H26, H83, K34

## I. はじめに

I-1. 多様な学問分野にまたがる文献群  
納税協力（tax compliance）と納税非協力（tax

non-compliance）はコインの両面である。言い換えれば、「人はなぜ納税するか」という問いは、

\*1 東京大学大学院法学政治学研究科教授

「人はなぜ納税しないか」という問いと表裏一体である。

この問いについては多様な系統の文献群が存在する。増井(2002)<sup>1)</sup>では、税務執行に焦点を絞って、法律家のアプローチ、エコノミストのアプローチ、ポリシーメイカーのアプローチを区別した。実際にはこれら3つのアプローチ以上に

多様な系統がある。納税者の同意や租税抵抗は財政社会学の主要な研究テーマであるし<sup>2)</sup>、経済思想史の観点からのアプローチ<sup>3)</sup>も興味深い。古今東西の歴史的素材を扱う書物は英語圏でも多く(図表1)、社会実験やラボ実験による実証研究が盛んに報告されている<sup>4)</sup>。

図表1 古今東西の歴史的素材を扱う書物の例

<ul style="list-style-type: none"> <li>•Margaret Levi, <i>Of Rule and Revenue</i> (University of California Press 1988) —政治学, 合理的選択論。準自発的コンプライアンス (quasi-voluntary compliance) という概念を提示。事例研究として, 古代ローマ, 中世とルネッサンス期の英仏, 18世紀末の英国, 第二次大戦期と戦後のオーストラリア, の4つを検討。</li> <li>•Martin Daunton, <i>Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain 1799-1914</i> (Cambridge University Press 2001) —歴史学。19世紀英国税制の展開を「信頼の形成」という観点から描く。その第7章が, 19世紀後半の税務執行を, 納税者との摩擦の最小化という視点から考察。</li> <li>•Benno Torgler, <i>Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis</i> (Edward Elgar Publishing 2007) —経済学。各国の実証研究, ラテンアメリカ。</li> <li>•Deborah Brautigam, Odd-Helge Fjeldstad, and Mick Moore ed., <i>Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent</i> (Cambridge University Press 2008) —開発学。国家形成における税制の役割を検討。東アフリカ, 中国, 東欧, チリ。</li> <li>•Valerie Braithwaite, <i>Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy</i> (Edward Elgar Publishing 2009) —心理学。租税抵抗の研究。</li> <li>•Michael G. Findley, Daniel L. Nielson, and J. C. Sharman, <i>Global Shell Games: Experiments in Transnational Relations, Crime, and Terrorism</i> (Cambridge University Press 2014) —政治学, 国際関係論。貝殻会社 (shell company) を利用した国際的脱税その他の違法行為に関する定量的・定性的研究。</li> <li>•Marc P. Berenson, <i>Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russia and Ukraine</i> (Cambridge University Press 2017) —政治学。ポーランド, ロシア, ウクライナの納税協力を扱う。</li> <li>•Michael Keen and Joel Slemrod, <i>Rebellion, Rascals, and Revenue: Tax Follies and Wisdom through the Ages</i> (Princeton Univ Press 2021) —経済学, 最適課税論。多数の興味深いアネクトドを配列。</li> <li>•Wei Cui, <i>The Administrative Foundations of the Chinese Fiscal State</i> (Cambridge University Press 2022) —法学。現代中国の税務執行が原始的強制 (atomistic coercion) による「法なき社会秩序」であると主張。</li> <li>•Korinna Schönhärl, Gisela Hürlimann, and Dorothea Rohde ed., <i>Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance</i> (Routledge 2023) —歴史学。古典期アテネ, ローマ期エジプト, 中世イングランド, 20世紀スイスなど14本の論文集。</li> <li>•Sébastien Guex and Hadrien Buclin ed., <i>Tax Evasion and Tax Havens since the Nineteenth Century</i> (Palgrave Macmillan 2023) —歴史学。スイスやその隣接国を中心とする欧州タックス・ヘイブンの展開に関する17本の論文集。</li> </ul>
---

1) 増井(2002) 169頁, 171頁。

2) 井出ほか(2022), 佐藤・古市(2014)。

3) 諸富(2013)。

4) Slemrod(2019), p.904, Guerra and Harrington(2021), p.355などを参照。

これらの文献は、法学・経済学・政治学・歴史学・社会学・心理学など、多様な学問分野にまたがる。扱う論題にも広がりがあり、納税非協力の側面だけからみても、脱税や租税回避といった（それ自身として議論の蓄積のある<sup>5)</sup>）大きな論題に関係する。とりわけ筆者のような法律家にとっては、法遵守のメカニズムや民事刑事を含む制裁の実効性など、法学の基本課題とのかかわりを意識せざるを得ない。

このように、きわめて魅力的な文献群がかなりの厚みをもって存在している。

## I-2. 税務長官会議の報告書への着目

本稿はこの中で、税務長官会議（Forum on Tax Administration, 以下「FTA」という）の一連の報告書に着目する。

FTAは各国税務当局の長官級の国際的なフォーラムである。税務行政の課題について各国の知見・経験の共有や意見交換を行うことを目的として、OECD租税委員会の下に2002年に設置された。当初は約1年半ごとに、2019年以降は毎年、全体会合が開催されている。

過去20年余りの間に、FTAは100本をゆうに超える報告書を公表してきた。これらは、税務執行に関するさまざまなトピックについて論じており、重要な知見が含まれることから、日本でも折に触れて言及される<sup>6)</sup>。しかし、FTAの一連の報告書を初期から現在まで全体的に通覧する作業は、これまで必ずしも十分にはなされてこなかったように思われる。

FTAの報告書で提示されたアイデアの中には、日本でよく知られたものもある。たとえば、「協力的コンプライアンス（Cooperative Compliance）」などはよく知られており、国税

庁による「税務に関するコーポレートガバナンス」<sup>7)</sup>の取組みと密接に関係する。しかしこれはむしろ例外であって、他にどのようなアイデアが提示されてきたかについては、それほど知られていないのではないだろうか。また、せっかくFTAの報告書の存在に気がついたとしても、報告書が大量に存在するという事実によって圧倒されてしまい、どの報告書を見れば何が書かれていそうかについてすら、見当が付きにくくなってしまっているのではないだろうか。

そこで本稿では、FTAの一連の報告書につき読みやすい手軽な一覧を日本語で作成し、いかなる論点につきどのような検討が試みられてきたかを簡単に整理することとした。いわば「索引をつける（indexing）」ことによって、蓄積された知的資源をより活用しやすくすることをねらっている。公表された報告書は広い読者に届いてはじめて意味があるからである。

このようなことから、本稿は、一連の報告書の全体的な流れを整理することを目標とする。初期から現在までの報告書を通覧することによって、時間の経過の中で忘却されがちな文書の中に現在のトレンドになっているアイデアの萌芽があったことを示す。全体像を整理するためのサーベイであり、個別の報告書の内容に関する突っ込んだ評価や、学説上の位置付け、日本の納税環境整備への提言などは、本稿の目標としない。それらは、別の論文によって取り組むべき課題である<sup>8)</sup>。とりわけ、FTAの報告書に記載されている各国のベスト・プラクティスは貴重な情報源であるところ、それぞれの背景や効果に関する批判的検証のためには突っ込んだ個別の議論が必要である。FTAの報告書に施策の失敗例が記載される例はほぼ皆無であ

5) 佐藤 (2021), 岡村 (2015), 森信 (2016), 長戸 (2021) 105 頁。

6) 石井 (2010) 48-58 頁, 宮崎 (2015) 919 頁, 920 頁, 神山 (2017) 148 頁, 151-152 頁。

7) 中田 (2023) 59 頁。

8) たとえば協力的コンプライアンスひとつだけをとってみても、応答的規制 (responsive regulation) の位置づけをはじめとして、論ずべき点が多い。日本の租税法研究において比較的早い時期に応答的規制に注目していたのは、高野 (2014) 157 頁, 180 頁である。さらに参照, Owens and Pemberton (2021), Majdańska (2021), Hein and Russo (2020), Bronżewska (2016)。また, Journal of Tax Administration, Vol.9, No.1 (2019) でも, cooperative compliance に関する特集が組まれている。

るため、失敗から学ぶためには別のアプローチが必要であることに注意を要する。

### I-3. 独立の研究者による通覧

FTAの報告書は各国税務当局の協働作業によって作成される。そのため当然のことながら、

政府の立場から報告書の作成に関与した人々が多数存在する。また、FTAの全体会合やワークショップに日本政府を代表して出席した方がその折々に報告を公表しており(図表2)、貴重な記録となっている。

図表2 FTA全体会合等に関する日本の文献

- 池田賢志「企業のコーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの向上：第4回 OECD 税務長官会議(FTA) ケープタウン会合について」ファイナンス 509号9頁(2008)
- 池田賢志「企業のコーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの向上：第4回 OECD 税務長官会議(FTA)・ケープタウン会合について」国際税務 324号31頁(2008)
- 松本千城「第5回 OECD 税務長官会議・パリ会合について」国際税務 340号72頁(2009)
- 木村藍子「第6回 OECD 税務長官会議(トルコ共和国・イスタンブール会合) —税務当局間における一層の協力関係の構築による税務コンプライアンスの向上について」ファイナンス 540号41頁(2010)
- 荒井夏来「第7回 OECD 税務長官会議(アルゼンチン共和国・ブエノスアイレス会合)」ファイナンス 557号67頁(2012)
- 恵崎恵「OECD 税務長官会議オフショア・コンプライアンス・ネットワークワークショップ(於：東京)」ファイナンス 567号35頁(2013)
- 上野絢子「第8回 OECD 税務長官会議(於：ロシア連邦・モスクワ)」ファイナンス 572号41頁(2013)
- 原田佳典「第9回 OECD 税務長官会議(於：アイルランド共和国・ダブリン)」ファイナンス 590号10頁(2015)
- 早川美希「第15回 OECD 税務長官会議(於：オーストラリア・シドニー)」ファイナンス 686号21頁(2023)
- 深澤舞「第16回 OECD 税務長官会議(於：シンガポール)」ファイナンス 700号28頁(2024)

これに対し、筆者は独立の研究者であり、FTAの作業に参加していない。そのような第三者的立場にある者がいわば「外側から」報告書を読むことには、理解の深度において一定の限界がある。しかし、税務執行が市民と国家をつなぐ重要な営みである以上、筆者のような立場の者が市民の側からの通覧を試みることに、一定の意義を認めて差支えないであろう。

### I-4. 本稿の対象

本稿が対象とするのは、FTAのウェブサイトで公表されている税務執行関係の報告書である。末尾に参考文献としてリストアップしておく。リスト作成の基準時は2024年2月19日である<sup>9)</sup>。

4点を付言する。第1に、報告書の入手可能性について。リストに載せた報告書のほとんどは公開サイトからダウンロード可能である。ただし、古い時期の報告書には若干の欠落がある。

第2に、報告書の公表年月について。公表年月の特定は原則としてOECD租税委員会における承認日付によった。実際には承認日付よりもあとに公開サイトにアップロードされたものもあるが、公表を予定して承認された日付を公表時と同視した。これに対し、古い時期の報告書には承認日付の記載がなく、表紙記載の年月によっている。

第3に、関連文書について。FTAの報告書は関連文書を引用することが多い。末尾のリストはそれらの多くを含んでいるが、必ずしも網羅

9) 以下で参照するインターネット上のリンク先は、2024年2月19日に最終確認済である。最終確認日の注記は省略する。

的ではない<sup>10)</sup>。また、報告書の作成過程では多くの資料が用いられていることが想定できるところ、本稿は、外部から容易に入手できる公表された報告書のみを対象とし、内部資料は利用しない。

第4に、FTA以外の機関の文書について。OECDが公表している税務執行関係の報告書として、本稿でとりあげる他にも、次のものがそれぞれ多数公表されている。

- 「租税と犯罪 (tax and crime)」に関する報告書<sup>11)</sup>
- 「納税道義 (tax morale)」に関する報告書（これは「グローバル関係と開発 (Global Relations and Development)<sup>12)</sup>」と呼ばれるアウトリーチ活動の一環)
- 「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)」の報告書<sup>13)</sup>
- 「BEPS 行動 14 (相互協議手続の効果的実施)」に関する報告書<sup>14)</sup>

また、途上国の能力構築において税務執行が重要な位置を占めることから、IMFやWBG、UN、ADBなどによるまとまった文書が公表されている<sup>15)</sup>。さらに、EUの取組みを示す文書<sup>16)</sup>は、時期や内容においてFTAの報告書と相互に連動することが多い。これらの文書は本稿の検討対象とせず、必要に応じて言及するにとどめる。

## I-5. 本稿の構成と用語法

以下では、まず、FTAの報告書を3つの角度から通覧する(Ⅱ)。すなわち、主要テーマの変遷をたどり(Ⅱ-1からⅡ-5)、現在のFTAの活動に即して整理し(Ⅱ-6)、「Tax Administration 2023」の章立てと対応させる(Ⅱ-7)。次に、納税協力と納税非協力に関するFTAのアプローチの変化を、若干の報告書を重点的に取り上げて分析する(Ⅲ)。

順序が前後するが、本稿では、タックス・コンプライアンス (tax compliance) を「納税協力」と訳す。これは「税務コンプライアンス」という訳語と同義である。FTAの報告書では単に compliance ということも多く、文脈から判断できる場合にはこれにも納税協力という訳語をあてる。コンプライアンスの原義がルールの遵守である点をおさえておけば、大きく意味を取り違えることはないだろう。訳語の選択は重要であるものの、それに過度にこだわることは生産的でない。

10) たとえば、2010年4月の報告書「企業と会計のソフトウェアの納税協力のためのガイダンスと仕様」(OECD, 2010d) 4頁は、納税者の使用する会計ソフトウェアに関連する文書を複数引用しているが、その中で「BtoC電子商取引の消費税徴収」などはFTAの報告書としてはリストアップされていない。

11) <https://www.oecd.org/tax/crime/> にリンクがある。

12) <https://www.oecd.org/tax/tax-global/> にリンクがある。

13) <https://www.oecd.org/tax/transparency/> にリンクがある。

14) <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/> にリンクがある。

15) それぞれの機関のウェブサイトの他、複数の国際機関による共同作業として Platform for Collaboration on Tax (PCT) がある。PCTの報告書は、<https://www.tax-platform.org/> で読むことができる。

16) EUのDACについては、大野(2024)を参照。

## II. 報告書の通覧

### II-1. 初期 (2004-2006)

#### (1) 納税協力のリスク管理

FTA の設置は 2002 年であるが、その報告書が公表されたのは 2004 年からである。初期の報告書のほとんどは、納税協力サブグループによるものと、納税者サービス・サブグループによるものである。

納税協力サブグループが初期に取り組んだのが、納税協力リスク管理 (Compliance Risk Management) である。FTA の設立に先立って、1997 年 7 月に OECD 租税委員会が「リスク管理」と題する practice note を承認した。これを受け、2002 年 5 月のロンドンでの会合で FTA が納税協力サブグループを設け、中小企業を念頭においてリスク管理のためのガイダンスを策定することとした。

その成果として、2004 年 9 月、「納税協力リスク管理—ランダム調査の利用」<sup>17)</sup> が、すべての申告書を等しい確率で税務調査の対象とするランダム調査 (random audit) の現況を整理しその得失を示した。

2004 年 10 月、「納税協力リスク管理—納税協力を管理し改善する」<sup>18)</sup> が、納税者の 4 つの義務 (納税システムへの登録、納税情報の適時の申告、完全かつ正確な情報の申告、適時の納税) について、税務当局がリスク管理アプローチを用いることが有益であるとした。この報告書は、納税者の納税協力に関する Valerie Braithwaite の研究を踏まえ、企業の納税協力に影響を与え

る要素につきいわゆる BISEP<sup>19)</sup> モデルを提示し、税務当局の執行戦略を示した。FTA の一連の報告書の出発点として重要である。

なお、2004 年 10 月、「OECD 加盟国の税務行政」のシリーズの初回が公表された<sup>20)</sup>。当初は納税協力サブグループが作成主体であった。2007 年 2 月に公表されたシリーズの第二回では FTA が作成主体となり、OECD 非加盟国にも対象を拡大した<sup>21)</sup>。このシリーズはその後定期的に更新されることになり、現時点の最新版である「税務行政 2023」<sup>22)</sup> に至っている。

2005 年 5 月、納税協力サブグループは「企業の納税協力と会計ソフトウェアに関するガイダンス」<sup>23)</sup>を公表した。これは、税務会計ソフトウェアの開発に適用すべき基準を一般的に記述するもので、標準税務調査ファイル租税 (Standard Audit File - Tax, SAF-T) による税務職員のアクセスを推奨した。1998 年オタワ枠組みを実務的行政指針に落とし込む作業の一環である。1990 年代末の電子商取引に関する OECD の取り組みがこのような形で展開していたことがうかがえる。

#### (2) 納税者サービス

納税者サービス・サブグループは、納税者サービスの提供に関して税務当局間で経験とアプローチを共有するためのフォーラムである。とくに現代的技術の利用に力点を置いていた。

2006 年 3 月、納税者サービス・サブグループ

17) OECD (2004a).

18) OECD (2004b).

19) Business, Industry, Sociological, Economic, Psychological の頭文字。これについては、III-2を参照。

20) OECD (2004c).

21) OECD (2007).

22) OECD (2023c).

23) OECD (2005).

は3本の報告書を公表した。いずれも Information note とされており、各国への質問表によるサーベイに基づいて情報を共有するものである。

- 「電子メールの管理」<sup>24)</sup> は、豪加新蘭英米の6か国のサーベイに基づき、税務当局と市民の間の電子メールでのやりとりの現況を示した。
- 「電子サービスの利用率改善のための戦略」<sup>25)</sup> は、8か国のサーベイに基づき、電子申告や電子納付の利用を増やすための取組例を収集し、周知、誘因、義務化、直接支援、その他の戦略がとられていることを示した。
- 「納税者の申告義務履行を支援するために第三者情報を利用する－記入済個人申告書に関する各国の経験」<sup>26)</sup> は、北欧6か国およびチリとスペインが記入済申告書を実施していることから、これらの国々の経験を調査した。個人所得税の記入済申告書が成功するための条件として、正確な源泉徴収、個人納税者の正確な同定（納税者番号）、第三者情報の包括的な税務当局への提供（主要な各種所得や控除項目をカバーすること）、法制上の枠組み、情報提供者間の高度の自動化、税務当局における情報プロセスの整備、自動化による税務当局と納税者間の最小限の接触、を挙げている。

なお、納税者サービスに関するこれらの報告書だけでなく、(1)の納税協力に関する報告書にも共通することとして、この時期の報告書の冒頭には定型的な但し書きが付されている。いわく、各国の政策上・法制上の環境が異なる以上、税務行政に対する標準的なアプローチを特定の場合にあてはめるのは実際的でもなく望ましくもない。この点に留意して報告書を解釈す

べきである、というのである。つまり、報告書の役割は、各国の経験を情報共有して一般的なガイダンスを示すところまでである。報告書の内容をどのように活かすかは、各国税務当局の判断に委ねられていた。その後、より新しい報告書には定型的な但し書きは付されなくなるが、ベスト・プラクティスを情報共有したり、成熟度モデルによる自己点検を促したりするなどの工夫を行うという基本的なスタンスは変わっていない。

## Ⅱ-2. ソウル宣言・ケープタウン声明・パリ会合（2006-2009）

### (1) 国際的な納税非協力

2006年9月のFTA第3回全体会合で、ソウル宣言（Seoul Declaration）が出された<sup>27)</sup>。ソウル宣言は、国際的な納税非協力（international non-compliance）が重要な問題であり国内的対応と国際的行動を必要としている、と指摘した。その上で、次の取組みを宣言した。

- アグレッシブ・タックス・プランニング（aggressive tax planning, ATP）のスキームの一覧を作成すること。
- 税務仲介者（tax intermediaries）の役割を検討すること。
- 2004年コーポレート・ガバナンス・ガイドラインを拡充すること。
- 国際課税の問題点につき税務職員の訓練を改善すること。

これを受けて、FTAの納税協力サブグループは、税務調査能力（tax audit capabilities）の強化に関する次の3本の報告書を公表した。

- 2006年9月の「税務調査能力の強化－調査職員の人員管理」<sup>28)</sup>

24) OECD (2006a).

25) OECD (2006b).

26) OECD (2006c).

27) OECD, Third meeting of the OECD Forum on Tax Administration, 14-15 September 2006, Final Seoul Declaration (2006), available at <https://web-archiv.e.oecd.org/2012-06-15/142380-37463807.pdf>.

28) OECD (2006d).

- 2006年10月の「税務調査能力の強化—一般原則とアプローチ」<sup>29)</sup>
- 2006年10月の「税務調査能力の強化—間接的所得測定法」<sup>30)</sup>

このうち「一般原則とアプローチ」は税務調査に関する体系的叙述であり、税務調査の役割、法的枠組み、税務調査機能の組織と管理、税務調査の技法、人員管理上の論点について論じていた。

## (2) 相互信頼関係の向上

2008年1月の第4回FTA全体会で、ケープタウン声明が公表された<sup>31)</sup>。声明は、税務当局・納税者・税務仲介者の間の協力関係という観点を導入した。声明は次の5点を確認しており、そのうち第2点と第3点がこの協力関係という観点到に密接に関係する。

- 税務当局による納税協力のリスク管理がより一層重要である。
- 大規模企業納税者との間で相互信頼関係(Enhanced Relationship)の向上による利益がある。
- 個人富裕層(High Net Worth Individuals, HNWIs)および金融機関(Banks)についてさらに検討する。
- FTAにおけるビジネスとの対話を継続する。
- ソウル宣言におけるその他の提言について引き続き検討を継続する。

2008年8月、「税務仲介者の役割に関する研究(Study into the Role of Tax Intermediaries)」<sup>32)</sup>が公表された。この報告書はBig Sixその他の会計事務所や法律事務所、BIACを含む民間部門との広範な協議を経ていた。同報告書によると、税務仲介者はアグレッシブ・タックス・

プランニング(ATP)の「供給側」である。税務仲介者の顧客である大企業は、タックス・リスク・マネジメントの戦略を自ら決定し、特定のプランニングの機会を利用するかどうかを決定する。その意味で納税者こそがATPの「需要側」である。同報告書の結論は、特に大企業についてはこの「需要側」に働きかける大きな余地があるというものである。そのためのツールがリスク管理であり、リスク管理のためには納税者からの情報開示を促進することが重要である。そして、税務当局が商業的意識・不偏性・比例性・透明性・応答性を備え、効果的なリスク管理を行うことにより、双方が法律上の義務を超えた相互信頼関係に入ることができる、というのが報告書の述べるところである。ここに相互信頼関係とは、英語を直訳するとより高められた関係(Enhanced Relationship)と表現されていた。この段階で、ATPの担い手として重要な金融機関と個人富裕層について、フォローアップ研究を行うことが予告された。

これを受けて、2009年7月、「金融機関による透明な納税協力を構築する」<sup>33)</sup>が公表された。この報告書は、金融機関が組成する複雑な金融仕組取引(complex structured finance transactions, CSFTs)に税務リスクがあるかどうかを税務当局が判断できるようにするために、金融機関には法定要件以上の一定の透明性を提供することを促すべきである、とした。世界金融危機の影響が深刻化していた時期である。のちに、この結論を反映しつつ、債務担保証券(CDO)を発行していた金融機関の破綻が相次ぐ中、2010年9月に「金融機関の欠損金に関する租税リスクに対処する」<sup>34)</sup>が公表された。

また、2009年9月、「納税協力について個人

29) OECD (2006e).

30) OECD (2006f).

31) OECD, Fourth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, 10-11 January 2008, Cape Town Communiqué (2008), available at <https://web-archival.oecd.org/2012-06-15/130826-39886621.pdf>.

32) OECD (2008c).

33) OECD (2009c).

34) OECD (2010h).

富裕層に「関与する」<sup>35)</sup>が、市販スキームが中低位富裕層で用いられ、受注スキームが超富裕層で用いられるなどの傾向を明らかにし、それぞれに対する対策を論じた。フォーカス・グループ14か国の経験から、個人富裕層に的を絞って資源を集中することにより納税協力が大きく向上するという知見を示した。また、銀行秘密の廃止などの環境変化に伴い、個人富裕層がオフショアに隠していた所得や資産を自発的に開示する場合の対応に触れた。

金融機関と個人富裕層に関するこれらの報告書は、2009年5月のFTA第5回パリ全体会で報告された。このように、この時期の主要な関心事は、大企業や税務仲介者の納税協力について、一方でリスク管理を徹底しつつ、他方で相互協力関係による法遵守を促すことにあった。

以上と並行して、この時期には、各国税務当局間の情報交換体制が整備された<sup>36)</sup>。2009年4月のG20首脳会議は「銀行秘密の時代は終わった」と宣言した。税の透明性と情報交換のグローバル・フォーラムも2009年9月に拡充された。

## II-3. 継続的な検討作業（2008-2012）

### （1）中小企業の納税協力

同じ時期には、中小企業の納税協力を検討する報告書も、従来の活動を継続する形で公表された。いずれも納税協力サブグループによるものである。なお、2008年の「納税者の納税協力を監視する－歳入部門の経験に基づく実践的ガイド」<sup>37)</sup>は、FTAの報告書リストには掲げられているが、ダウンロード不可である。OECD iLibraryでも入手できず、内容を確認できない。

2009年3月の「納税協力を管理し改善する－納税協力リスク対処における最近の展開」<sup>38)</sup>は、2004年10月のガイダンス・ノートの続編であっ

て、次の点を述べた。

- 各国税務当局のリスク対処の実例が増加した。
- 税務当局の対応は洗練されてきており、将来の誤りや脱税を防止抑制するための能動的な教育と対話を含む。
- 第三者との協力関係により広範な人々の行動変容をもたらす、外部情報とその突き合わせによりリスクのある人々を個別に絞り込んできている。

2009年8月の「中小企業と個人事業者のための源泉徴収および情報申告制度」<sup>39)</sup>は、中小企業と個人事業者の特定カテゴリーの所得に関して源泉徴収と情報申告を実施している国々の経験を検討した。その調査結果は、源泉徴収なしの情報申告が好まれる傾向にあること、不適切な情報申告に対する制裁として源泉徴収を行う例があること、給与所得に対してはほとんどの国が源泉徴収制度を普遍的に適用していること、を示した。報告書はまた、源泉徴収および情報申告の設計上の要点を示した。

2009年8月の「特定国における付加価値税の納税協力管理」<sup>40)</sup>は、付加価値税の納税協力管理に関する5か国の経験をまとめた。背景にはEUにおける付加価値税連脱の広がりがあったが、EU域内取引の問題は欧州委員会が重点的に取り組んでいたため対象外としている。同報告書の知見として、納税協力のリスク管理に対する戦略的アプローチが成熟していること、英加で改善がみられること、リスク管理にあたり税目別から顧客別のアプローチに移行していること、事業者の付加価値税登録の検証につきより体系的な仕組みを設けていること、不正還付をめぐる情報が不足していること、などが示された。

2010年11月には、2本の報告書が公表された。

35) OECD (2009g).

36) 増井 (2011) 253頁。

37) OECD (2008d).

38) OECD (2009b).

39) OECD (2009f).

40) OECD (2009e).

まず、「納税協力リスクの取扱戦略の効果を評価する」<sup>41)</sup>は、アウトプットとアウトカムの区別などの評価指標について述べたのち、次の4段階を示した。

- リスクの理解と特定
- 税務当局が望むアウトカムの明確な表明
- 納税協力戦略の効果を測定するための指標の特定
- 税務当局が納税協力行動を変えることに成功したか否かの評価とその報告

また、「納税者の納税協力行動を理解し動かす」<sup>42)</sup>は、①抑止、②規範、③機会、④公正さ、⑤経済要因、⑥以上の相互作用の6つの観点から、いかにして納税者の行動に働きかけるかを論ずる。この報告書は、2004年10月の報告書「納税協力リスク管理」を展開したものであり、納税協力の確保について多面的な観点を採用した点で重要である。節を改めて、Ⅲで再び触れることにする。

## (2) 納税者サービス

2008年から2010年にかけて、納税者サービス・サブグループは、納税者サービスに関する報告書を継続的に公表した。

2008年1月、次の2本の報告書を公表した。

- 「特定国の税務事務負担軽減プログラム」<sup>43)</sup>は、事業者の事務負担軽減 (reducing red tape) に関する OECD の取組みの一環として、各国の事務負担軽減戦略をまとめた。
- 「第三者申告アレンジメントと記入済申告書—デンマークとスウェーデンのアプローチ」<sup>44)</sup>は、2006年3月の記入済申告書に関する報告書の続編であり、記入済申告書が機

能する重要な条件である第三者からの情報申告の実務的側面について、北欧2国の経験に照らして叙述した。

2009年7月、「一元的な事業申告」<sup>45)</sup>は、企業の財務情報を税務・統計・金融規制・取引所などにばらばらに提供する現状を改め、ひとつの政府ゲートウェイまたはコア・サービス・ハブを通じて一元的に提供するやり方を示した。これによる事業者の納税協力コストの節減額の試算も示している。

2010年3月、次の3本の報告書を公表した。

- 「税務規制の事務負担軽減のためのプログラム」<sup>46)</sup>は、20か国の調査に基づき、規制改革、組織改革、情報通信技術の利用、広報、情報提供の一元化の動きを示した。
- 「納税者サービスの提供のための電子サービスの利用」<sup>47)</sup>は、インターネット上のサービス、電話、政府一体的な取組み、安全性について検討した。2004年から進歩があるものの、ほとんどの税務当局が成熟度フレームワークにいう高度の転換レベルには達していないとしている。
- 「特定国の歳入税務当局支援のためのアプリケーション・ソフトウェア・ソリューション」<sup>48)</sup>は、20か国の税務当局が、特注のソフトウェアと市販のソフトウェアをどのように利用しているかを示した。

## (3) 会計ソフトウェア

先にⅡ-1でみたように、会計ソフトウェアのあり方へのFTAの関心は初期から存在していた。2010年4月には、納税者の用いる会計ソフトウェアについて、さらに3本の報告書が出された。

41) OECD (2010k).

42) OECD (2010l).

43) OECD (2008a).

44) OECD (2008b).

45) OECD (2009d). 原語は Standard Business Reporting である。ここにいる Standard とは政府の各機関に対して統一的な様式で申告することを意味しているため、やや意識になるが「一元的」と訳した。

46) OECD (2010b).

47) OECD (2010a).

48) OECD (2010c).

- 「企業と会計のソフトウェアの納税協力のためのガイダンスと仕様」<sup>49)</sup>は、税務当局とソフトウェア開発者に対する勧告を示した。
- 「標準税務調査ファイルー税務第2版」<sup>50)</sup>および「標準税務調査ファイルー給与第1版」<sup>51)</sup>は、SAF-TやSAF-Pと呼ばれるファイルの設計を記述した。XMLスキーマ形式による統一仕様を用いることにより、内部監査や税務調査をより効率的かつ効果的にするためであった。

#### (4) 国際取引ー合同税務調査と移転価格調査

2010年9月のFTA第6回イスタンブール全体会合の主要議題は、オフショア納税協力の向上であった。これと同時に、「合同調査報告書」<sup>52)</sup>が13か国から成るグループにより作成された。この報告書は、納税者の国際取引に係る争点や取引につき複数国の税務当局が単一の税務調査チームを結成して合同調査(joint audit)を行う場合の法的枠組み、各国の経験、調査の組み立てを示した。

2012年1月、「移転価格の挑戦に効果的に対処する」<sup>53)</sup>が、税務当局の移転価格調査に関する実践的なステップを示した。この報告書は、効果的なリスク評価にはじまり、調査開始にあたっての調査範囲の確定、明示的なガバナンス過程、遅延防止のための代替的紛争解決技法の活用などのステップについて論じた。

#### (5) 租税の還付

租税の還付は、納税協力リスク管理と納税者サービスの双方にまたがる。2011年5月、「租税の還付ー還付サービスの提供・納税協力・完全性の間のバランスを維持する」<sup>54)</sup>は、還付事務

のあり方について税目横断的に検討し、納税協力リスクと対策を論じた。

#### II-4. 展開期(2012-2019)

##### (1) 第7回ブエノスアイレス会合ー業務効率化

2012年2月、OECD租税政策行政局長がGeoffrey Owens氏からPascal Saint-Amans氏に交替した。その後、新しい陣容の下でBEPSプロジェクトが徐々に形をとりはじめた。以下にみるのは、この時期の報告書である。

2012年1月、FTA第7回ブエノスアイレス全体会合が開催された。主要議題は、オフショア納税協力、業務効率化(Working smarter)、大企業の協力的コンプライアンスであった。オフショア納税協力については、2012年11月、東京でオフショア納税協力ネットワークのワークショップが開かれた。

緊縮予算環境において業務を効率化するためのプロジェクトが、「より賢く働く(Working smarter)」という標語の下で、2011年から始まっていた。2012年1月にはその成果として、次の3つの報告書が公表された。

- 業務効率化プロジェクトの全体的概要を示す報告書が「概要ー業務効率化」<sup>55)</sup>であり、①税務行政の構成、②納税協力、③立法、④納税者サービスの提供、の柱をたてた。
- このうち①②③を論ずる報告書が「業務効率化ー税務行政の構成、納税協力、立法に係る業務効率化」<sup>56)</sup>であり、各国の取組みを調査して提言をまとめた。②納税協力については、現代的なリスク管戦略をより厳格に適用すべきことや、納税協力リスクの早期発見と対処、電子サービスの改善が必要であるとした。

49) OECD (2010d).

50) OECD (2010f).

51) OECD (2010g).

52) OECD (2010i).

53) OECD (2012a).

54) OECD (2011b).

55) OECD (2012e).

56) OECD (2012f).

- ④を論ずる報告書が「業務効率化—需要管理戦略を用いてサービス提供目標を達成する」<sup>57)</sup>である。この報告書は、各国の現況調査に基づき、納税者サービスへの需要を管理するための内部ガバナンス過程が未成熟であるとして、その改善のための方策を提示した。

2012年1月にはさらに、中小企業納税協力サブグループと納税者サービス・サブグループが、それぞれ報告書を公表した。

中小企業納税協力サブグループの報告書は次の2本である。

- 「地下経済における納税非協力の機会を減らす」<sup>58)</sup>は、eBayやPayPalなどのインターネットを用いた電子決済の普及により地下経済活動からの所得を国内外に隠匿する機会が増えたという問題意識に基づく。これに対する包括的な戦略を有する国が存在すると同時に、多くの税務当局はそのような戦略を欠いていると注意喚起した。国際協力の余地のある領域として、給与をめぐる納税協力（不法就労、現金払い、偽装請負）とインターネット事業が指摘された。
- 「最初から正しく—中小企業の納税環境に影響を与える」<sup>59)</sup>は、「最初から正しく（Right from the Start）」という考え方を導入した。伝統的なアプローチは、納税申告を事後的に検証して介入の可否を判断してきた。これと併用するものとして、申告前の段階から納税者の環境に働きかけるアプローチを併用することを提案した。報告書は、このアプローチには4つの側面があったとした。すなわち、①リアルタイムで申告前（up-front）に介入する。②取引から申告納付までを端から端まで（end-to-end）つなげる。③納税協力を容易にする（納税非協力を困難にする）。④納税者と利害関係者を関与させる。報告書は、このようなアプローチの採用を呼びかけ、そのアウトカムの評価の設計と実施が残る課題であるとした。

納税者サービス・サブグループの報告書は、次のものである。

- 「納税者への電子サービスの提供における安全性と認証の問題」<sup>60)</sup>は、電子チャンネルに対する攻撃によるなりすまし・経済的損失・評判毀損の危険、に対処するためのものである。25か国の調査に基づき、本人認証やアクセス方法、データの機密性・完全性・改竄不可能性の確保、法制度の枠組みの現況を示した。

## （2）第8回モスクワ会合—協力的コンプライアンス

2013年5月、FTA第8回モスクワ全体会合が開かれた。主要議題は、オフショア納税非協力、BEPSプロジェクトを受けた多国籍企業の納税協力、税務行政の効率化であった。

この時期の大きな動きは、2013年8月の「協力的コンプライアンス—枠組み—相互協力関係から協力的コンプライアンスへ」<sup>61)</sup>の公表である。この報告書は、先にII-2(2)でみたイスタンブール会合の問題意識を展開した。2008年の「税務仲介者の役割に関する研究」<sup>62)</sup>が用いていた相互協力関係（enhanced relationship）という用語に代えて、協力的コンプライアンス（co-operative compliance）という用語を用いることとした。主に多国籍大企業を念頭において、企業が内部統制の仕組みとして租税統制枠組み（Tax Control Framework, TCF）を整備し、税務当局との間で透明な協力的関係を保つ

57) OECD (2012g).

58) OECD (2012b).

59) OECD (2012c).

60) OECD (2012d).

61) OECD (2013c).

62) OECD (2008c).

という方向を打ち出した。

2013年にはこの他にもいくつもの報告書が公表された。これらは、2012年の報告書の延長線上のものが多い。

- 2013年7月、業務効率化（Working Smarter）の一領域である④納税者サービスの提供について、「サービス需要を管理する」<sup>63)</sup>が、実践的ガイダンスを示した。この報告書は、豪の経験などを参考として、政府一体で取り組む（whole-of-revenue body approach）ためのやり方を論じた。事例研究で日本の東日本大震災への対応に言及している。
- 2013年8月、中小企業納税協力サブグループが、「最初から正しく」の考え方を展開し、「共により良いアウトカムを－中小企業納税者と利害関係者を関与させる」<sup>64)</sup>を公表した。この報告書は、参加と関与（engagement & involvement, E&I）の考え方に基づき、中小企業の納税過程への参加を促すために税務当局が積極的に関与することが有益であるとした。各国の取組みとその傾向を示し、関与政策の効果的な実施のための実践的ガイダンスを提供している。
- 2013年9月に次の3つのプロジェクトを始動する Scoping Document が公表された。すなわち、「納税協力アウトカムの測定」<sup>65)</sup>、「納税者による自助回路利用を増やす」<sup>66)</sup>、「租税債務管理における業務効率化」<sup>67)</sup>である。これらは、1年後のダブリン会合で報告書として結実する。

### （3）第9回ダブリン会合

2014年10月、FTA 第9回ダブリン全体会合が開かれた。主要議題は、BEPS プロジェクトの実施と、自動的情報交換であった。

2014年10月、前年から続いていた3つのプロジェクトにつき、それぞれ次の報告書が公表された。

- 「納税協力アウトカムの測定－実践的ガイド」<sup>68)</sup>は、伝統的に用いられてきたアウトプット指標（税務調査による増差額など）よりも広い成果（outcome）を測定するための実践的ガイドを提供した。
- 「納税者による自助回路利用を増やす」<sup>69)</sup>は、納税者サービス・サブグループによるもので、納税者がデジタル回路によりみずからサービスを得られるようにするための条件を指摘した。この段階で、納税者の自然なシステムの中にサービスを埋め込む（embedding services in the natural systems of taxpayers）という考え方が示されており、これがのちに「税務行政3.0」<sup>70)</sup>において前面に出てくることになる。
- 「租税債務管理における業務効率化」<sup>71)</sup>は、業務効率化（Working Smarter）プロジェクトの一環である。この報告書は、高度な統計的分析（Advanced Analytics）により租税債務者の属性に応じた対応を行うこと、介入手法の工夫、コールセンターの利用、徴収部門の組織構成、出国した租税債務者に対する徴収共助について論じた。

2014年10月、「デザインによる納税協力－システムの観点を採用することで中小企業の納税

63) OECD (2013b).

64) OECD (2013d).

65) OECD (2013e).

66) OECD (2013f).

67) OECD (2013g).

68) OECD (2014b).

69) OECD (2014c).

70) OECD (2020k).

71) OECD (2014a).

協力を達成する」<sup>72)</sup>が公表された。この報告書は、2004年の「納税協力リスク管理」<sup>73)</sup>に始まる納税協力に対するFTAのアプローチの流れを整理したうえで、納税環境を設計する(by design)ことにより納税協力を容易にするアプローチを提示した。納税協力に関するアプローチの変化をよく示す報告書であり、Ⅲで重点的にとりあげる。

#### (4) 第10回北京会合

2016年5月、FTA第10回北京全体会合が開かれた。主要議題は、G20/OECDの国際課税のアジェンダの実施(CRSやCbCR)、現代的税務行政の構築、能力開発であった。

2016年5月に公表された報告書は次の5つである。

- 「より良い税務行政のための技術」<sup>74)</sup>は、ビッグデータやスマートポータルを活用を検討した。「より良い税務行政のための高度な分析」<sup>75)</sup>は、統計的手法を用いた予測・推論(Advanced Analytics)について論じた。
- 「納税者サービスを再考する—中小企業の納税協力における税務サービス提供者の変わりつつある役割」<sup>76)</sup>は、技術革新に伴い税務助言者の役割が変化しつつあることを指摘し、その変化への対応策の方向を示した。
- 「協力的コンプライアンス—より良いTCFの構築」<sup>77)</sup>は、2013年の「協力的コンプライアンス—枠組み」<sup>78)</sup>を発展させるもので、大企業の内部統制システムの一部として租税

統制枠組み(TCF)を構築するためのガイダンスを提示した。

- 「税務行政と能力開発」<sup>79)</sup>は、2016年2月にG20財務大臣・中央銀行相殺会議がIMF・OECD・国連・世界銀行グループの合同プラットフォームの設立提案を歓迎したことを受けて、各国の税務当局の能力開発のための施策を報告した。

#### (5) 第11回オスロ会合

2017年9月、FTA第11回オスロ全体会合が開かれた。主要議題は、国際課税のアジェンダの支援(CRS情報の自動的情報交換、MAPピアレビューの報告、CbCRの実施ガイダンス、租税の確実性)、納税協力の改善(JITSIC、地下経済)、税務行政の将来であった。

- このうち地下経済に関する報告書が、「地下経済に光をあてる—機会と脅威」<sup>80)</sup>である。この報告書は、地下経済の性質を論じたのち、地下経済の近年の展開を示し、税務行政のとるべき戦略として、納税者教育と納税協力の容易化、機会の減少と発見の増加、社会規範の醸成を挙げた。
- 税務行政の将来に関する報告書が、「変化する納税協力環境と税務調査の役割」<sup>81)</sup>である。この報告書は、「税務行政の将来」シリーズの一環であり、2016年の「より良い税務行政のための技術」<sup>82)</sup>、「より良い税務行政のための高度な分析」<sup>83)</sup>、「納税者サービスを再

72) OECD (2014d).

73) OECD (2004b).

74) OECD (2016b).

75) OECD (2016d).

76) OECD (2016c).

77) OECD (2016e).

78) OECD (2013c).

79) OECD (2016f).

80) OECD (2017b).

81) OECD (2017a).

82) OECD (2016b).

83) OECD (2016d).

考する—中小企業の納税協力における税務サービス提供者の変わりつつある役割<sup>84)</sup>の続編である。今後の作業提案として、より容易な税額計算の支援と検証、税務調査のシステム評価に関する各国の経験共有、協力的コンプライアンスが中小企業にとっていかに機能するかに関するガイダンス、データのソースと安全性の確保、合同調査の促進、を挙げている。

## (6) 第12回サンチャゴ会合—DX

2019年3月、FTA第12回サンチャゴ全体会合が開かれた。主要議題は、BEPSおよび「租税の確実性」の実施(ICAP、合同調査、相互協議)、税務当局間協力の改善(CRSデータの活用、シェアリング・ギグ・エコノミー、JITSIC)、デジタル・トランスフォーメーション(DX)の支援、能力開発(能力開発ネットワーク、ジェンダー・バランス・ネットワーク)など、多岐にわたった。このうち「租税の確実性」については、IMFとOECDの合同報告書が2019年6月に出されることになる<sup>85)</sup>。また、この全体会合ではEUで議論されていた行動洞察(Behavioural Insights)も論題とされた。

2019年3月に公表された報告書は、次の6本である。この時期から税務行政のデジタル化関連の内容が増えており、翌年の2020年の「税務行政3.0」に至る準備作業が進んでいたことがわかる。

- 「合同調査2019—租税の協力を向上させ租税の確実性を改善する」<sup>86)</sup>は、2010年の報告書「合同調査」からの10年間に多くの成果があったことを示し、合同調査が適正課税と二重課税排除のために効果的な手法で

あるとしたうえで、ベスト・プラクティスと勧告を提示した。

- 「シェアリング・ギグ・エコノミー—プラットフォーム売主の効果的課税」<sup>87)</sup>は、2017年FTA全体会合でシェアリング・エコノミーにおける財やサービスの売買から所得を得ている者の効果的課税の取組みに合意したことを受けている。税務当局の採用しうる選択肢として、プラットフォーム事業者の教育や、情報申告要件の標準化、より高度な国際協力、国際的情報交換について検討した。
- 「オンライン金銭登録機—利点・考慮・ガイダンス」<sup>88)</sup>は、インターネットによって税務当局と接続する金銭登録機を実施した国の経験を示し、オンライン金銭登録機の導入を検討する場合の助言を記した。導入国の事例研究として、ハンガリー、韓国、ロシアをとりあげている。
- 「デジタル経済を解き放つ—政府のAPI実施ガイド」<sup>89)</sup>はAPIについて論じた。API(application programming interface)は、各アプリケーションがOSの公開機能を使うためのインターフェースであり、納税者の自然システムと政府のシステムを接続する。この報告書は、APIを通じたデジタル・エコシステムの利点を挙げ、良いAPI管理の要素を挙げた。
- 「商業的市販ソフトウェアを導入する—フィンランド税務当局の経験」<sup>90)</sup>は、フィンランドの経験を論じた。フィンランド税務当局は、ソフトウェアを商業的市販のものに取り換えていた(a comprehensive commercial off-the-shelf solution, COTS)。この経験に照らし、入札の方法、移行の準備、

84) OECD (2016c).

85) IMF/OECD (2019), 2019 Progress Report on Tax Certainty, Paris.

86) OECD (2019h).

87) OECD (2019c).

88) OECD (2019e).

89) OECD (2019f).

90) OECD (2019g).

互換性確保などの実施面の考慮、維持管理の支援につき助言を記している。

- 「成功した租税債務管理—成熟度を測定し変化を支援する」<sup>91)</sup> は、2014年の報告書「租税債務管理における業務効率化」<sup>92)</sup> を受けて、その後の各国の成功例を収集し、成功要素を提示した。いわゆる成熟度モデル (Maturity model) の草案を示し、税務当局が自己点検できるようにしている。ここで示された草案は、2019年12月の「租税債務管理の成熟度モデル」<sup>93)</sup> において確定版になった。

なお、2019年12月には、「納税協力負担の成熟度モデル」<sup>94)</sup> が公表された。この報告書は、納税協力上の負担の測定と最小化について、各国税務当局がみずからの到達度を自己点検するための成熟度モデルを示した。

## II-5. コロナとDX (2020年以降)

### (1) COVID-19 対応

2020年春から、新型コロナウイルス感染症が世界的に拡大した。FTAは、COVID-19対応の報告書として、次の5本の報告書を公表した。

- 2020年4月の「COVID-19への税務行政の対応—業務継続上の考慮」<sup>95)</sup> が、税務当局が業務を継続するための留意点をまとめた。
- 同月の「COVID-19への税務行政の対応—納税者の支援策」<sup>96)</sup> が、申請期限の延長や早期還付、税務調査方針、納税者サービスの強化などの例を挙げた。
- 2020年5月の「税務行政—COVID-19に関

連した開示と詐偽のリスク」<sup>97)</sup> が、リモートワークの増加や環境の変化に伴うリスクを示し、対策を示唆した。

- 同月の「COVID-19への税務行政の対応—回復期の計画」<sup>98)</sup> が、感染症からの回復期をみすえていかに税務行政を正常化するかを検討した。
- さらに、2020年7月の「COVID-19への税務行政の対応—広範な政府を支援する」<sup>99)</sup> が、コロナ危機において各国の税務当局が担うこととされた新たな役割を、金融面の支援(給付金の交付事務など)、サービス提供(スタッフやサービスの利用)、情報面の支援(情報共有や情報分析)に分けて論じた。コロナ環境下において、従来から継続するプロジェクトの成果が報告書として公表された。
- 2020年7月、「評判リスク管理の向上」<sup>100)</sup> が、税務当局の評判を毀損するリスクをいかに管理するかを論じた。この報告書は冒頭で、「評判を築くには20年かかるがそれを台無しにするには5分で済む」というWarren Buffetの言葉を引用している。
- 2020年11月の「従業員のジェンダー・バランスを促進する—集合的な責務」<sup>101)</sup> が、2019年3月のGender Balance Networkの設立を受けて、ジェンダー・バランスの促進のために各国が採用している取組例を示した。なお、公表月が明記されていないが、2020年の「行動指針—税務行政とシェアリング・ギグ・プラットフォームの間の協力」<sup>102)</sup> が、プラット

91) OECD (2019d).

92) OECD (2014a).

93) OECD (2019k).

94) OECD (2019j).

95) OECD (2020a).

96) OECD (2020b).

97) OECD (2020d).

98) OECD (2020c).

99) OECD (2020e).

100) OECD (2020f).

101) OECD (2020g).

102) OECD (2020l).

フォームに関する OECD モデル報告ルール<sup>103)</sup>を補完するものとして行動指針を示した。

## (2) 第13回アムステルダム会合－税務行政 3.0

2020年12月、FTA第13回アムステルダム全体会合が開かれた。新型コロナウイルス感染症の蔓延のため、会合はオンラインで開催された。主要議題は、COVID-19への対応、生じつつあるリスクの特定と緩和、税務行政のDX（「税務行政3.0」）、租税の確実性（ICAP、MAPs、安全な通信回路）、であった。

2020年12月の全体会合で公表された報告書の中でも特に重要なのが、「税務行政3.0」<sup>104)</sup>である。この報告書は、経済社会のデジタル化が進む中で税務執行のDXを構想した。「税務行政3.0」という表現は、紙ベースの「税務行政1.0」やデジタル化が一定程度進行した「税務行政2.0」から一歩進んで、納税者の用いる自然システムの中に課税プロセスを組み込む段階を意味する。報告書は、「税務行政3.0」の6つの構成要素を提示した。すなわち、デジタル本人確認、納税者タッチポイント、データ管理と基準、課税ルール管理と適用、新しいスキルセット、ガバナンス枠組み、である。

2020年12月、次の3本の報告書が公表された。

- 「中小企業の正しい納税を支援する－戦略的計画」<sup>105)</sup>が、中小企業の納税協力を支援して事務負担の軽減を図るための戦略的計画を論じた。中小企業支援に関するNoteの第一弾である。

- 「租税債務管理ネットワーク－国際的租税債務管理の強化」<sup>106)</sup>が、2014年の報告書「租税債務管理における業務効率化」<sup>107)</sup>の延長として、国際的な徴収に関する課題を検討した。
- 「自動的情報交換－金融機関の遵守を促進し評価する」<sup>108)</sup>が、CRSとFATCAがすでに実施段階を過ぎて金融機関の情報申告を税務当局が評価する段階に入っている中で、金融口座情報の自動的交換のためのガイダンスを示した。

## (3) 第14回パリ会合

2021年12月、FTA第14回パリ全体会合がオンラインで開催された。主要議題は、経済のデジタル化から生ずる税の挑戦に対処するための2つの柱の実施、より途切れのない課税モデルを支援するための税務行政のDX、途上国税務当局を支援するための能力開発であった。

この全体会合に先立って、2021年中に次の報告書が公表された。

- 2021年2月の「ICAP－税務当局と多国籍企業のためのハンドブック」<sup>109)</sup>は、2018年1月に試験的に始まった国際納税協力保証プログラム（International Compliance Assurance Program, ICAP）の経験を踏まえ、ICAPの進め方を体系的に叙述した。
- 2021年2月の「業務リスク管理の成熟度モデル」<sup>110)</sup>は、成熟度モデル・シリーズの一環で、税務行政組織の業務リスク管理の実現度合いを自己点検するためのものである。
- 2021年4月の「税務行政－コロナ環境での

103) OECD (2020), Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, OECD, Paris. なお、モデルルールに関連する文書へのリンクとして、<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm> 参照。

104) OECD (2020k).

105) OECD (2020i).

106) OECD (2020j).

107) OECD (2014a).

108) OECD (2020h).

109) OECD (2021a).

110) OECD (2021b).

デジタル復元力」<sup>111)</sup>は、新型コロナ危機に対処する上で税務行政のデジタル化が発揮した効果の現況点検を行った。税務行政のデジタル化がコロナ危機対応に役立ったこと、ITシステムの機能停止が生ずるなどのリスクも生じたこと、各国税務当局が短期間でこれらの挑戦に対処したこと、コロナ対応の経験が税務当局の将来戦略や納税者対応に影響を与えたこと、を指摘している。

- 2021年7月の「税務行政—ポスト・コロナ環境における維持可能なリモートワークに向けて」<sup>112)</sup>は、コロナ後の税務職員の働き方として、長期的に維持可能な形でリモートワークの機会を活用するための論点を示した。
- 2021年8月の「より良い税務行政のための行動洞察—短いガイド」<sup>113)</sup>は、ナッジをはじめとする行動洞察 (Behavioural Insights) を税務行政に活かすためのガイドである。その体裁は報告書というよりも絵入りのパンフレットというべきもので、各国における採用例も含んでいてわかりやすい。
- 2021年9月の「COVID-19への税務行政の対応—源泉税の還付請求を容易にするための行政上の措置」<sup>114)</sup>は、コロナ禍の中で紙ベースの手続が難しくなる中で、源泉地国と居住地国がタロスボーダーの源泉税の還付請求に協調して対応するやり方を論じた。
- 2021年11月の「納税文化の構築、納税協力、市民権」<sup>115)</sup>は、2015年にOECDが開始した納税者教育の取組みに基づくもので、59か国の経験をもとに、主に途上国の税務当局支援を念頭において納税者教育のあり方を論じた。

2021年12月のFTA第14回バリ全体会合では、次の報告書が公表された。

- 「DX管理の成熟度モデル」(2022年9月に改訂)<sup>116)</sup>は、税務行政のDXのための成熟度モデルを提示した。具体的には、デジタル本人確認、納税者タッチポイント、データ管理と基準、課税ルールの管理と適用、新しいスキルセット、ガバナンス枠組み、の諸点に照らして成熟度を自己点検できるようにした。これらの自己点検指標は、2020年の「税務行政3.0」が示した構成要素に即している。
- 「途上国税務行政のデジタル化を支援する」<sup>117)</sup>は、税務行政のデジタル化の動機、デジタル化の成功路程の共通段階、事例研究に基づくデジタル化の頻出領域を示した。

#### (4) 第15回シドニー会合

2022年にも引き続き、税務行政のDXに関する報告書が続々と公表された。

- 2022年1月、「税務行政3.0—行動計画の更新」<sup>118)</sup>が、7つの行動 (action) の進行状況と次のステップを示した。すなわち、①DX成熟度モデル、②税の技術に関する取組みの一覧 (The Inventory of Tax Technology Initiatives, ITTI)、③デジタル本人確認 (Digital Identification)、④グローバル電子インボイス、⑤シェアリング・ギグ・エコノミーのアプリケーションに課税プロセスを組み込む、⑥途上国税務行政のデジタル化支援、⑦知識共有グループ、である。このうち①②は、デジタル化の段階が各国で異なり、各国それぞれに異なる優先課題がある点をふまえ、成熟度評価により現況

111) OECD (2021c).

112) OECD (2021d).

113) OECD (2021e).

114) OECD (2021f).

115) OECD (2021h).

116) OECD (2022g).

117) OECD (2021j).

118) OECD (2022a).

を把握する行動である。③④⑤は国際的解決に向けた行動であり、2022年の全体会合への報告書の提出を意図していた。⑥⑦は能力開発のための行動である。

- 2022年5月、「途切れのない課税に向けて－中小企業の正しい納税を支援する」<sup>119)</sup>が、テクノロジーの新展開により中小企業の納税協力を容易にする取組みを紹介した。オランダの一元的申告とチリの記入済申告の事例研究が付されている。
- 2022年6月、「統計分析－成熟度モデル」<sup>120)</sup>が、税務行政の用いる統計分析につき成熟度モデルを示した。同月には「税務行政2022」<sup>121)</sup>も公表された。
- 2022年8月、「税の能力構築－税の能力構築プログラムを開発し前進させるための実践ガイド」<sup>122)</sup>が、税の能力構築支援のために、戦略設定・現地状況理解・行動準備・監視評価のガイドを示した。この報告書は、2016年の「税務行政と能力開発－集合的課題」<sup>123)</sup>を受け、FTA Capacity Building Networkによって作成された。

2022年10月、FTA第15回シドニー全体会合が開かれた。主要議題は、経済のデジタル化から生ずる税の挑戦に対処するための2つの柱の行政の実施および租税の確実性の適切な過程を準備すること、より途切れのない課税モデルを支持する継続中の税務行政のDX、途上国税務行政を支援するためのより一層の税の能力開発であった。このうち税務行政のDXについては、「税務行政3.0」の国際協力の第二段階に入

ることを合意した。

この全体会合に先立ち、2022年9月に次の5つの報告書が公表された。

- 「デジタルサービス－中小企業の正しい納税を支援する」<sup>124)</sup>は、Community of Interest on SMEsによるもので、中小企業部門を支援するデジタルサービスの展開を示した。
- 「税務行政3.0と納税者の自然システム接続－初期知見」<sup>125)</sup>は、主に直接税の観点から、連結したデータシステムへの移行に関連する論点と課題を提示した。特にシェアリング・ギグ・エコノミーにおけるプラットフォームに着目して、技術面、デジタル本人確認、教育、データ、信頼と透明性について検討している。
- 「税務行政3.0と電子インボイス－初期知見」<sup>126)</sup>は、付加価値税における電子インボイスの利用を論ずるもので、FTAの助言起草グループ（Advisory and Drafting Group）によるものである。グローバルな標準化と相互互換は短期的には現実的でないという認識に基づき、知識共有のために各国のアプローチを事例研究と質問調査により示した。
- 「税務行政3.0と納税者のデジタル本人確認－初期知見」<sup>127)</sup>は、DX成熟度モデルとITTI<sup>128)</sup>による応答に基づき、デジタル本人確認について、国内的側面と国際的側面に分けて、その現状と今後の検討課題を示した。
- 「二国間事前確認マニュアル」<sup>129)</sup>は、租税の

119) OECD (2022b).

120) OECD (2022c).

121) OECD (2022d).

122) OECD (2022e).

123) OECD (2016f).

124) OECD (2022f).

125) OECD (2022h).

126) OECD (2022i).

127) OECD (2022j).

128) ITTIについては、II-6(4)を参照。

129) OECD (2022k).

確実性を確保するために、移転価格ガイドラインの事前確認に関する付録を補完するものとして、二国間事前確認に関する一般的な指針を示した。

#### (5) 第16回シンガポール会合

2023年1月、「多国間相互協議手続と事前確認の処理に関するマニュアル」<sup>130)</sup>が、租税の確実性を確保するために、多国間で相互協議と事前確認を行う場合のガイダンスを示した。

2023年3月、「中小企業との対話と関与—中小企業の正しい納税を支援する」<sup>131)</sup>が、中小企業との間で税務当局が対話と関与の戦略を練るための選択肢を提供した。

2023年9月、「税務行政2023」<sup>132)</sup>が公表された。2006年の初版から数えて第11版である。現時点での最新版であるので、項を改めてⅡ-7でみることにする。

2023年10月にFTA第16回シンガポール全体会合が開かれた。成果声明では、次の3点について合意したことが明記された<sup>133)</sup>。

- 税務行政3.0のビジョンの実現を支援する野心的な一連のプロジェクトで協力し、新しいテクノロジー・ツールを活用してコンプライアンスを強化し、タックス・ギャップを縮小し、納税協力負担を大幅に軽減すること
- 世界的な最低課税ルール運用における遵守・協力・確実性を支援するために税務当局間の協力をどのように深めることができるかを検討することを含め、一貫した方法で柱2 (Pillar Two) の効果的な実施を確保するために協力すること
- 他の国際機関や地域機関との緊密な連携を通じて、世界的な能力構築の取組みの有効

性と範囲を強化すること

## Ⅱ-6. 現在の活動に即した整理

### (1) 3つの活動

FTAの現在の活動は、期間限定プロジェクト、ネットワーク、支援措置の3つに分かれる<sup>134)</sup>。報告書の作成主体がFTAの中でさまざまに分かれているのは、このような多様な活動の成果が報告書として取りまとめられるからである。過去20年の間でFTAの活動が拡大してくる中で作成主体も変化してきた。ここでは、現在の3つの活動に即して、どの活動にどの報告書が対応するかを整理しておこう。

### (2) 期間限定プロジェクト

期間限定プロジェクトは、その時々優先的な課題に取り組むもので、その成果が報告書や新しいツールキットになる。

現在の重点的な取組みが「税務行政3.0」であり、2020年の報告書<sup>135)</sup>が鍵となる考え方を示している。それによると、「税務行政3.0」関連の活動は、7つの行動から成る。

まず、評価ツールとして次の2つがある。

Action 1: Development of a digital transformation maturity model

Action 2: Global map of leading practices

次に、主要プロジェクトとして次の3つがある。  
Action 3: Digital identity – compatibility across countries

Action 4: E-invoicing – towards seamless global solutions

Action 5: Real-time exchange of information with sharing and gig economy platforms

130) OECD (2023a).

131) OECD (2023b).

132) OECD (2023c).

133) OECD Forum on Tax Administration, FTA Plenary 2023 Statement of Outcomes (2023).

134) この節の情報、FTAのサイト <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/> の The FTA's working arrangements による。

135) OECD (2020k).

最後に、能力開発として次の2つがある。

Action 6: Supporting capacity building for digitalisation in developing countries

Action 7: Knowledge sharing and development of new collaborative projects

2020年以降の報告書の多くは、これらの行動のいずれかの成果である。たとえば行動1については、2021年12月に成熟度モデルが公表され、2022年9月に更新された<sup>136)</sup>。また、行動3から行動5のそれぞれについて、2022年10月に「初期知見 (initial findings)」と副題のつく報告書が公表され<sup>137)</sup>、今後の活動に向けて取り組むべき課題が指摘された。さらに、行動6について、2022年6月、「税務能力開発－税務能力開発プログラムの展開と改善のための実践ガイド」<sup>138)</sup>が公表された。2023年9月の「税務行政2023」<sup>139)</sup>は、その第10章で、「税務行政3.0」の6つの構成要素の各国における現況を示している。

### (3) ネットワーク (Networks) および有志コミュニティ (Communities of Interest, COIs)

ネットワークおよびCOIsは、特定の主題に関する専門家の集まりである。以下のものがある。

- Large Business & International Programme
- Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC)<sup>140)</sup>
- Mutual Agreement Procedure (MAP) Forum<sup>141)</sup>
- Tax Debt Management Network

- Capacity Building Network
- Gender Balance Network
- Digital Transformation Knowledge Sharing Group
- Shadow Economy COI
- Analytics COI
- Behavioural Insights COI
- Enterprise Risk Management COI
- Human Resources COI
- Innovative Use of Information COI
- Small and Medium-Sized Enterprises COI
- Tax Gap COI

これらのネットワークおよびCOIsには、古くから存在するものもあれば、比較的新しいものもある。たとえば、中小企業COIの原型は古く、初期の2004年「納税協力リスク管理」<sup>142)</sup>からはじまって、報告書を継続的に産み出してきた。Gender Balance Networkの設置は比較的新しく、2019年のサンチャゴ会合のときであり、報告書も2020年のもの<sup>143)</sup>がはじめである。

### (4) 支援措置

支援措置は、FTA事務局が取りまとめる。以下のものがある。

- Tax Administration Series (TAS)。税務行政の各国比較を行い、新しい取り組みや成功例を提示する。これが「Tax Administration 2023」のような形で定期的に刊行される。初期から継続的に、題名を小幅に変化させながら、2004年、2007年、2009年、2011年、2013年、2015年、2017年、2019年、2021年、2022年に報告書を公表している。「税務行政〇〇年」というタイトル

136) OECD (2022g).

137) OECD (2022h), OECD (2022i), OECD (2022j).

138) OECD (2022e).

139) OECD (2023c).

140) <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/> を参照。

141) <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm> に、BEPS 行動14に基づく各国のプロファイルが掲載されている。

142) OECD (2004b).

143) OECD (2020g).

が定着するのは2013年からである。なお、それぞれの章立ては初期には版ごとにかなりの入れ替えがあったが、最近の章立ては比較的にみて安定している。

- The Inventory of Tax Technology Initiatives (ITTI)。オンラインデータベースである<sup>144)</sup>。
- Maturity Model Series。DXや企業リスク管理、滞納管理など各種領域について「成熟度モデル (Maturity Model)」を提示して、各国税務当局が自己点検できるようにする。各種の成熟度モデルが公表されている。たとえば、納税協力負担 (OECD, 2019j)、租税債務管理 (OECD, 2019k)、業務リスク管理 (OECD, 2021b)、統計分析 (OECD, 2022c)、DX (OECD, 2022g) などである。
- 税務職員養成の支援。電子学習の開発、オンラインや対面での訓練、個別支援。国境なき税務調査員 (Tax Inspectors Without Borders, TIWB<sup>145)</sup>) の活動を含む。

## II-7. Tax Administration 2023 の各章との対応

現時点で最新版の「税務行政 2023」<sup>146)</sup> の各章は、過去数年のFTAの報告書や、他のプロジェクトの報告書を参照しながら、新しい情報を体系的に盛り込もうとしている。その様子は、各章でどの報告書を参照しているかをみることで、可視化できる。

そこで、「税務行政 2023」の各章で参照された報告書を、末尾の文献リストと対応させておこう。

- 権限と徴収 OECD (2019i), OECD (2021g)
- 登録と本人確認 「プラットフォーム企業による申告モデルルール」<sup>147)</sup>, OECD (2020k), OECD (2020e), OECD (2019i), OECD (2019c), OECD (2017c)
- 申告納付 OECD (2020b), OECD (2022a), OECD (2019i), OECD (2017c)
- 納税者サービス OECD (2021e), OECD (2019f), ITTI<sup>148)</sup>
- 検証と納税協力管理 OECD (2022c), 「暗号資産の共通報告基準」<sup>149)</sup>, 「租税犯罪と闘うための10のグローバル原則」<sup>150)</sup>, OECD (2022h), OECD (2021c), OECD (2020i), 「プラットフォーム企業による申告モデルルール」<sup>151)</sup>, 「租税犯罪捜査の成熟度モデル」<sup>152)</sup>, OECD (2019c), OECD (2017a), OECD (2016d)
- 徴収 OECD (2020b), OECD (2019d), OECD (2019i), OECD (2016d), OECD (2014a)
- 紛争 OECD (2021a), OECD (2019h), OECD (2019i), OECD (2016e)
- 予算と人員 OECD (2021g), OECD (2021d), OECD (2017c)
- DX OECD (2022g), OECD (2021g), OECD (2020k), ITTI<sup>153)</sup>

144) <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/tax-technology-tools-and-digital-solutions/>.

145) <http://www.tiwb.org/>.

146) OECD (2023c).

147) OECD (2020), Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy.

148) 前掲注 144。

149) OECD (2022), Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard.

150) OECD (2022), Recommendation of the Council on the Ten Global Principles for Fighting Tax Crime.

151) 前掲注 147。

152) OECD (2020), Tax Crime Investigation Maturity Model.

153) 前掲注 144。

### Ⅲ．納税協力を確保するための戦略

#### Ⅲ-1. FTA 報告書にみる納税協力戦略の進化

各国の納税協力戦略が近年とみに進化していることは、従来から指摘されてきた。たとえば、事前アプローチの強化がすすみ、個々の納税者の納税非協力リスクをリスク管理手法によってプロファイルし適切な対応を講ずるようになってきていること、その理論的背景として、制裁を背景とした命令・支配モデルを納税者の自発的納税を促進する協力モデルに変えていく考え方が有力になっていること、といった指摘である<sup>154)</sup>。

この点、FTAの報告書を通覧すると、2010年ごろを境目として重点の変化があったことが、くっきりとわかる。これは、各国税務当局の取組みの進化を示す記録として重要である。特に、各国の先進的な取組みのサーベイによって具体例が記載されていることが貴重な手がかりである。具体的に何をベスト・プラクティスとして記載しているかをみると、その時々税務当局の自己認識がうかがえるからである。

納税協力戦略の進化の内容はかなり複雑であり、次の要素を含んでいる。

- 税務調査と事前的な働きかけは併存する
- 大企業の協力的コンプライアンスを中小企業にも拡大する
- 納税者行動の洞察に基づき「納税者の環境に働きかける」方向へと
- 納税協力と納税者サービスを融合する
- デジタル・トランスフォーメーション

これらの要素につき、2014年10月の報告書「デザインによる納税協力」は、次のように述べている。いわく、「歳入機関が採用する納税協力戦略は、この10年間で目覚ましい発展を遂げてきた。新しい知

識を適用し、環境の変化に適応することで、歳入機関はその有効性を向上させ、より少ない資源でより良い結果を出すことができるようになった。その戦略は、強制執行一辺倒のものから、納税者の行動をよく理解し、テクノロジーを活用した多面的なアプローチへと発展してきた。現在のアプローチでは、単に事後的な措置を適用するのではなく、部分的には、納税者や参加者を巻き込み関与させる（involving and engaging）ことで、最初から正しく対処する（getting it right from the start）ことに重点が置かれており、納税協力を支援し、納税非協力を防止するためにより前もって対策を講じること（up-front measures）が必要とされている。」<sup>155)</sup>

同報告書が、中小企業の納税協力に関する報告書の展開に即してアプローチの進化を図示しているのを、それを図1として引用しておこう。

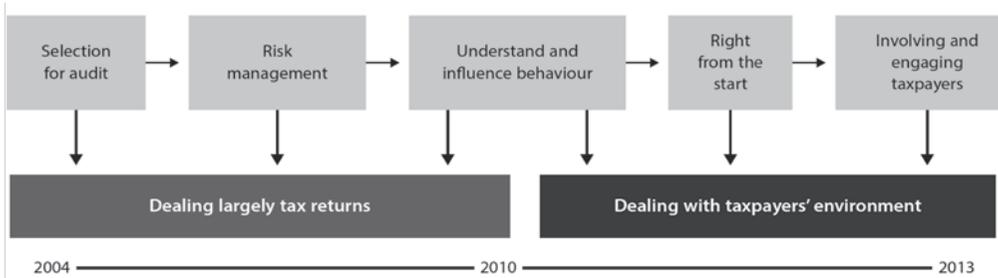
この指摘は2014年の段階でなされたものであり、それからすでに10年近くが経過している。しかし、FTAの過去20年の活動の折り返し地点における中間総括であるので、現時点で改めて確認しておくことに意味がある。

以下では、この指摘を追跡する形で、いくつかの報告書の内容を示し、どのような変化があったかをもうすこし詳しくみておこう。Ⅲ-2で初期の傾向を示す報告書を取りあげ、Ⅲ-3で2010年代初頭の報告書におけるアプローチの変化をみる。そこからわかるように、すでに2010年代初頭の報告書には、のちに2020年ごろから主流になる「税務行政3.0」の内容が部分的に顔を出していた。その意味で、「税務行政3.0」はある日突然に提案されたものでなく、10年以上にわたる継続的な議論を経ていたのである。

154) 吉村 (2011) 29頁。さらに参照、増井 (2012) 98頁。

155) OECD (2014d) at page 20.

図 1 納税協力戦略の進化



(出所) OECD (2014d) p. 20.

### Ⅲ－２．初期の取組み

初期の取組みの傾向を示すのが、OECD (2004b) である。

この報告書は、税務当局向けの納税協力リスク管理に関するはじめての手引書であった。同報告書は、望ましいアウトカムは納税協力の改善であるとした。納税協力の改善というアウトカムは、税務調査による増差益のようなアウトプットよりも重要な目標である、とはっきり認識された。リスクへの対処が単に調査対象の選定と税務調査だけに限られるものではなく、それ以上の広いものであることが明らかにされたのである。リスク管理のためのこのような全体的な視点を採用するとすると、税務当局には、納税非協力リスクの根本的な原因を理解することが必要となる。このようにして、納税者行動の要因への関心が高まった。

同報告書は、納税協力行動に影響する要因に関するいわゆる BISEP モデルに言及した。それは、Business profile, Industry, Sociological, Economic, Psychological の頭文字をとったモデルである。同報告書はまた、納税協力に対する納税者の態度に関する Valerie Braithwaite の考え方に言及した。それは、The disengaged, Resisters, Triers, Supporters の別に応じて、異なる執行戦略を採用するという考え方であり、応答的規制 (responsive regulation) の一種である。ただし、以下のⅢ－３でみるように、その後の FTA のアプローチは、納税者の態度のような内的要因よりも、外的要因に働きかけることに注力していくことになる。

2004 年のこの報告書ののち、「納税申告を扱う」ことに着目した報告書がいくつか出された。2006 年には、税務調査能力の向上に関する報告書が 3 本公表された。また、税務調査対象の選定に関する 2006 年の報告書や、リスク管理に関する 2009 年の報告書 (Managing and Improving Compliance) も、この系列に属する。このような傾向に変化が生ずるのが、2010 年あたりからである。

### Ⅲ－３．2010 年ごろからの変化

#### (1) 行動を理解し行動に影響を与える

2010 年ごろから、「納税者の環境に対処することへと重点がシフトしていく。

その変化を示すのが、OECD (2010l) である。この報告書は、納税者行動を理解することにより税務当局が資源を効果的に活用でき、納税協力に持続的な影響を与えるための戦略を策定できるとした。注目されるのは、抑止力のみに基づく戦略には大きな欠点があり、必ずしも納税者の納税協力向上につながらないとしていることである。報告書は、納税者が納税協力と納税非協力のいずれかを選択する際の原動力および動機として、①抑止、②規範、③機会、④公正さ、⑤経済要因、⑥以上の相互作用の 6 つを挙げた。

このうち②規範は、人々の価値観や信条によるものであり、政府が介入して変化を促すことには限度がある。こうして、税務当局の重点は、「納税者を変える」ことから「外的要因を変える」ことへと移り始めた。

## （2）最初から正しく

取引当初からの環境整備に着目するのが、OECD（2012c）である。この報告書の「最初から正しく」という表題は、文字通り、取引当初からの環境整備が重要であるというメッセージである。

この報告書は、環境の小さな変化（nudge）が納税者の行動に大きな影響を与えること、税務職員を含む人間は他人の行動を評価する際その人の性格を過大評価し外的要因を過小評価しがちであること、を指摘する。同じ人物が給与所得者であるときには高い納税協力を示し、起業して個人事業主になると低い納税協力を示すというとき、自営業への移行の結果として納税者の個人的性格が変化したとは考えにくいというのである。

こうして、「最初から正しく」のアプローチにより、納税協力を容易にし、納税非協力を困難にする環境づくりが目指されることになった。考え方としては、①過去への関心から現在への関心へ（提出された税務申告書から、企業の継続的な税務関連プロセスへと関心を移す）、②歳入機関の内部プロセスに重点を置くことから、納税者の外部プロセスも考慮する、③納税者に焦点を当てたものから、納税協力行動に影響を与える環境要因にも焦点を当てる、といった視野の拡大が求められた。

この報告書によると、「最初から正しく」のアプローチは次の4つの異なる次元を包む。すなわち、リアルタイムの行動、取引から申告納付まで（end-to-end）の過程の重視、容易な納税協力（困難な納税非協力）、納税者や利害関係者の関与、である。

## （3）納税者の関与

OECD（2013d）は、中小企業を念頭に、納税者や利害関係者の関与について論ずる。

この報告書は、納税者の関与を重視する。すなわち、税務当局と、納税協力環境下で活動する人々とは、納税環境を共に設計することで、納税協力をより良い状態にもっていける。納税者

や利害関係者の関与と参加は、正統性の強化や信頼の構築にもつながる、という考え方である。

この報告書は、納税協力の確保と納税者サービスの提供を峻別することについても、再考を迫った。納税協力の過程は、申告書を処理するような物理的処理の過程ではなく、主にサービス過程として捉え直された。大事なことは、適切な申告書により達成される望ましい価値が何かだ、というのである。

## （4）デザインによる納税協力

OECD（2014d）は、先に述べたように、2004年以降の取組みにおける重点の変化を総括した。その自己認識を前提として、この報告書は、中小企業を念頭において、納税者の外的環境に働きかけるやり方として、「デザインによる（by design）」納税協力という考え方を打ち出す。つまり、アーキテクチャをうまくデザインすることで、人々が納税しやすくし、逆に人々の納税非協力が困難になるようにする、というアプローチである。道路にスピードバンプを設けることで自動車運転手の行動に働きかけるほうが、警察官による検問を張りめぐらして速度規制を実施するよりも安価かつ効果的である。同様のことを、納税協力について検討しようというのである。

この報告書によると、「デザインによる納税協力」は、ほとんどの中小企業が納税協力をしたいと考えていることを認識するものである。歴史的には、貧弱なシステムと税制に対する無理解が納税非協力の主要原因であった。しかし、ソフトウェアのコストが下がり、クラウドが出現するとともに、中小企業は事業管理のための新しく洗練されたシステムを利用できるようになった。情報や決済のデジタル化も進み、安価で使いやすいオンライン会計システムが多数登場した。

「デザインによる納税協力」は、中小企業の事業運営方法におけるこのような根本的な変化を認識し、納税協力が、企業が使用するシステムの不可欠な一部となり得ることを示す。納税

協力は、企業が自動的に行う取引ステップの単なる副産物であれば、簡単かつ正確になる、というのである。

こうして、この報告書は、2012年の「最初から正しく」のアプローチを一歩進めた。また、2013年の「納税者の関与」という視点をデザインの観点に取り込んだ。税務当局の役割は、もはや納税申告書の受動的な受領者ではなく、納税協力の積極的な促進者へと移行するのである。そのために、税務当局と中小企業だけでなく、税務仲介業者、会計士、銀行、業界団体、ソフトウェア開発者など、プロセス全体における他の重要な参加者との協力が不可欠である、というのが報告書の立場である。

この報告書は、①安全鎖アプローチ (secured chain approach) と②集中データアプローチ (centralised data approach) について論じた。①は、商取引の把握から最終的な納税額の決定まで、安全な情報の流れを作り出すアプローチである。この場合、税務当局は、納税者からの情報の流れが十分に安全であることを確認するための環境づくりの役割を担う。②は、税務当局自身が、納税者からの最小限の情報で適切な納税額を決定するために、源泉からできるだけ多くの商取引を把握するアプローチである。この場合、税務当局が全プロセスを管理してすべての情報を自ら変換する役割を担い、納税者が自らの取引に関する情報を提供する必要性は大幅に減少する。

報告書は、①と②のアプローチを組み合わせることにより、より良い納税協力環境を作り出すことができるとする。①と②は異なるものであるが、重要な共通点がある。それは、必要なデータの流れが、事業目的を果たすプロセスに組み込まれていることである。これによって、税務コンプライアンスがより自動化され、企業にとっても税務当局にとっても費用が節減される。同時に、中小企業は、税務当局が信頼できる税務データを報告することになるから、税務当局に対して透明性を提供する。こうして、1対1の緊密な関係を必要とせずに、中小企業と

税務当局の間の信頼を高めることができる、とした。

#### (5) 納税環境の変化と税務調査の役割

このように納税環境に働きかけるアプローチに重点が置かれる中で、税務調査にはどのような役割が与えられるべきか。この点を検討するのが、OECD (2017a) である。

この報告書は、まず、新たなデータソースや高度な統計分析を含む新技術を踏まえて、納税協力戦略がどう進化しているか、今後どのような進化が期待できるかを明らかにする。その上で、ほとんどの税務当局にとってなお労働力の主要な割合を占める税務調査と税務調査担当職員

の役割にいかなる影響が及ぶかを検討する。報告書によると、税務調査は、納税者が納税義務を正しく評価・申告しているかどうかを調査するためのに行うのではない。税務調査は、納税協力を支援し、納税非協力を抑止し、税制の公正さと有効性に対する納税者の信頼を高めるといふより広範な役割を果たしている。これは、社会規範を強化し、税制の機能にとって潜在的に懸念される一般的な問題を特定するのに役立つ、という。

このような視点から、報告書は、今後、次の領域で税務調査の役割が展開しようとする。

- 納税者への積極的な関与 (proactive engagement)。具体的には、協力的コンプライアンス、透明性、データの一元化 (SAF-T)、中小企業の納税申告の簡易化、早期介入である。
- 納税者の自然システム (natural systems) の利用。
- 調査対象の選定。多様なデータ源を利用して、調査対象の選定をより効果的に実施する。データ源として、デバイス、金融機関、VATの供給者、顧客、納税者に関する未整理データ (電子メールやSNS上のポスト)、他の政府部門、CRSやCbCRなどがある。また、実施例として、シンガポールの Social Network 分析、米国の Auditor's

Workbench プログラムなどがある。

### Ⅲ－3. 税務行政 3.0

2020年12月の「税務行政3.0」は、このような流れの現時点での一里塚とみることができる。

この報告書は、現在到達しつつある2.0から一歩進んで、3.0にバージョンアップすることを将来像として描く。報告書は次の3段階を区別する（7頁）。

- 税務行政1.0 → 紙ベース・手作業・タコツボのプロセス
- 税務行政2.0 → デジタルデータ、デジタル分析ツール、政府の他部局・民間部門・外国との協働
- 税務行政3.0 → 納税者の用いる自然システムの中に課税プロセスを組み込む

この報告書は、第3段階の「税務行政3.0」の段階に至ると、次のような状態になるとする（12頁）。

- 納税が人々の生活や事業活動に統合された途切れのない（seamless）経験となる
- デジタル・プラットフォームが租税行政のエージェントとなる
- 税務執行がリアルタイム化する
- 透明なプロセスの下で納税者が賦課徴収をチェックする
- 政府一体のアプローチをとる
- ハイテクに適応する人材・組織にする

この報告書の章立ては次のとおりである。第1章「租税行政3.0への旅」は、租税行政の現況を把握してその構造的限界を指摘し、DXにより何が可能になるかを示す（9頁以下）。第2章「燃えるプラットフォーム」は、いままぜDXを検討すべきかを述べる（17頁以下）。理由として指摘するのは、仕事の変化、新しいビジネスモデル、グローバル化、技術変化、社会の期待である。第3章「租税行政3.0の実際」は、租税行政の未来像を物語タッチで描く（25頁以下）。

以上を受けて、第4章「租税行政3.0の構成

要素」は、6つの構成要素を提示する（34頁以下）。それらは、①デジタル本人確認（Digital identity）、②納税者タッチポイント（Taxpayer touchpoints）、③データ管理と基準、④課税ルール管理と適用、⑤新しいスキルセット、⑥ガバナンス枠組み、である。

### Ⅲ－4. まとめ

以上みてきたように、税務行政3.0の構想は、2020年に突然出てきた話ではなく、それ以前から継続的に取り組まれてきた検討内容をまとめたという性格が強い。たとえば、納税者行動の要因を考えて、環境を整備することで外的要因に働きかけるという「デザインによる納税協力」などは、すでに2014年の報告書で提唱されていた。納税者が日常業務で用いる自然システムに納税協力を途切れなく埋め込むことも、2012年の報告書には顔を出していた。これらを統合し、わかりやすい形で将来像を示したのが税務行政3.0であるといえよう。

さらにいえば、2000年代初頭の議論が価値を失うことなく、むしろ形を変えて展開しているように見える点も重要である。初期の報告書は、納税リスク管理の名の下に、新しい技術の利用を促し、税務調査による増差額といったアウトプットよりも納税協力の改善というアウトカムを目標とすべきであるとしていた。これなどは、税務当局と納税者とのコミュニケーションを重視するアプローチを準備するものであった。また、2000年代初頭には企業統治の仕組みが整備された大企業を念頭に協力的コンプライアンスのプログラムが提唱されたが、いまや中小企業に対しても拡大可能性が議論されるようになっていく。

このように、過去の議論の積み重ねの上に現在の議論がなされている。本稿は、FTAの報告書を通覧することにより、議論の連続性とその進化の方向を示した。今後、納税協力戦略を検討する際には、このような議論の流れを十分におさえたうえで立論することが望ましい。

## 参 考 文 献

### 【日本語文献】

- 荒井夏來(2012)「第7回 OECD 税務長官会議(アルゼンチン共和国・ブエノスアイレス会合)」, ファイナンス, 557号, 67-73頁
- 池田賢志(2008a)「企業のコーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの向上: 第4回 OECD 税務長官会議 (FTA) ケープタウン会合について」, ファイナンス, 509号, 9-18頁
- 池田賢志(2008b)「企業のコーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの向上: 第4回 OECD 税務長官会議 (FTA) ・ケープタウン会合について」, 国際税務, 324号, 31-40頁
- 石井道遠(2010)「タックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きと我が国の政策対応の在り方(試論)」, RIETI Discussion Paper Series, 10-J-033
- 井出英策・倉地真太郎・佐藤滋・古市将人・村松怜・茂住政一郎(2022)『財政社会学とは何か』, 有斐閣
- 上野絢子(2013)「第8回 OECD 税務長官会議(於:ロシア連邦・モスクワ)」, ファイナンス, 572号, 41-47頁
- 恵崎恵(2013)「OECD 税務長官会議オフショア・コンプライアンス・ネットワークワークショップ(於:東京)」, ファイナンス, 567号, 35-40頁
- 大野雅人(2024)「EUのDAC8—暗号資産取引を対象とする税務当局間の自動的情報交換—」, フィナンシャル・レビュー, 156号, 48-70頁
- 岡村忠生(編著)(2015)『租税回避研究の展開と課題—清永敬次先生謝恩論文集論文集』, ミネルヴァ書房
- 木村藍子(2010)「第6回 OECD 税務長官会議(トルコ共和国・イスタンブール会合)—税務当局間における一層の協力関係の構築による税務コンプライアンスの向上について」, ファイナンス, 540号, 41-46頁
- 神山弘行(2017)「税務執行の不確実性と納税者行動—租税法主義の機能—」, フィナンシャル・レビュー, 129号, 148-168頁
- 佐藤滋・古市将人(2014)『租税抵抗の財政学—信頼と合意に基づく社会へ—』, 岩波書店
- 佐藤英明(2021)『脱税と制裁[増強版]』, 弘文堂
- 高野幸大(2014)「イギリスにおけるネゴシエーション」, 日税研論集, 65号, 157-199頁
- 中田悟(2023)「国税庁の『税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組』に関する考察」, 税大ジャーナル, 35号, 59-77頁
- 長戸貴之(2021)「『分野を限定しない一般的否認規定(GAAR)』と租税法主義」, 中里実・藤谷武史(編著)『租税法主義の総合的検討』105-143頁, 有斐閣
- 早川美希(2023)「第15回 OECD 税務長官会議(於:オーストラリア・シドニー)」, ファイナンス, 686号, 21-28頁
- 原田佳典(2015)「第9回 OECD 税務長官会議(於:アイルランド共和国・ダブリン)」, ファイナンス, 590号, 10-16頁
- 深澤舞(2024)「第16回 OECD 税務長官会議(於:シンガポール)」, ファイナンス, 700号, 28-35頁
- 増井良啓(2002)「税務執行の理論」, フィナンシャル・レビュー, 65号, 169-183頁
- 増井良啓(2011)「租税条約に基づく情報交換—オフショア銀行口座の課税情報を中心として—」, 金融研究, 30巻, 4号, 253-312頁
- 増井良啓(2012)「租税手続法の新たな潮流」, 日本租税研究協会(編)『税制抜本改革と国際課税等の潮流』, 日本租税研究協会, 98-112頁
- 松本千城(2009)「第5回 OECD 税務長官会議・パリ会合について」, 国際税務, 340号,

72-79 頁

- 宮崎綾望 (2015) 「現代税務行政の課題と理論—オーストラリアにおける応答的規制理論を中心に—」, 同志社法学, 67 巻, 2 号, 141-158 頁
- 森信茂樹 (編) (2016) 『税制特集IV—BEPSと租税回避への対応』, フィナンシャル・レビュー, 126 号, 財務総合政策研究所
- 諸富徹 (2013) 『私たちはなぜ税金を納めるのか—租税の経済思想史』, 新潮社
- 吉村政穂 (2011) 「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化」, ソフトロー研究, 18 号, 29-47 頁

【英語文献（除く税務長官会議の報告書）】

- Berenson, Marc P. (2017), “*Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russia and Ukraine*,” Cambridge University Press.
- Braithwaite, Valerie (2009), “*Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*,” Edward Elgar Publishing.
- Brautigam, Deborah, Odd-Helge Fjeldstad, & Mick Moore (eds.) (2008), “*Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*,” Cambridge University Press.
- Bronżewska, Katarzyna (2016), “*Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*,” Doctoral series, Vol. 38, IBFD.
- Cui, Wei (2022), “*The Administrative Foundations of the Chinese Fiscal State*,” Cambridge University Press.
- Daunton, Martin (2001), “*Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain 1799-1914*,” Cambridge University Press.
- Findley, Michael G., Daniel L. Nielson, & J. C. Sharman (2014), “*Global Shell Games: Experiments in Transnational Relations, Crime, and Terrorism*,” Cambridge University Press.
- Guerra, Alice, & Brooke Harrington (2021), “Why do People Pay Taxes? Explaining Tax Compliance by Individuals,” in Lukas Hakelberg, & Laura Seelkopf (eds.), *Handbook on The Politics of Taxation*, pp.353-373, Edward Elgar Publishing.
- Guex, Sébastien, & Hadrien Buclin (eds.) (2023), “*Tax Evasion and Tax Havens since the Nineteenth Century*,” Palgrave Macmillan.
- Hein, Ronald, & Ronald Russo (eds.) (2020), “*Co-operative Compliance and the OECD’s International Compliance Assurance Programme*,” Eucotax series on European taxation, Vol. 68, Wolters Kluwer.
- Keen, Michael, & Joel Slemrod (2021), “*Rebellion, Rascals, and Revenue: Tax Follies and Wisdom through the Ages*,” Princeton University Press.
- Levi, Margaret (1988), “*Of Rule and Revenue*,” University of California Press.
- Majdańska, Alicja (2021), “*An Analysis of Cooperative Compliance Programmes: Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*,” Doctoral series, Vol. 58, IBFD.
- Owens, Jeffrey, & Jonathan Leigh Pemberton (2021), “*Cooperative Compliance: A Multi-Stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*,” Eurotax series on European taxation, Vol. 69, Wolters Kluwer.
- Schönhärl, Korinna, Gisela Hürlimann, & Dorothea Rohde (eds.) (2023), “*Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance*,” Routledge.
- Slemrod, Joel (2019), “Tax Compliance and Enforcement,” *Journal of Economic Literature*, 57 (4), pp.904-954.
- Torgler, Benno (2007), “*Tax Compliance and*

*Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis,* Edward Elgar Publishing.

【税務長官会議の報告書】

以下は、FTA のウェブサイト

<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/>に掲載されている報告書を公表順にリストアップしたものである（2024年2月19日最終アクセス）。正式の引用方法としては、末尾に「」と doi（デジタルオブジェクト識別子）を付すことが必要であるが、長くなるので省いた。また、報告書の様式が統一され、引用方法が明記されるのは、2013年公刊分以降である。そのため、2012年以前のものとは2013年以降のものとは、引用方法が異なる。2012年以前の報告書については、どのFTAのSub-groupが担当したものであるかがわかるように記載した。なお、2010年から2012年の間は移行期であり、報告書によって新旧の様式が混在している。

OECD (2004a), “Compliance Risk Management: Use of Random Audit Programs,” Forum on Tax Administration Compliance Sub-group, Information Note.

OECD (2004b), “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance,” Forum on Tax Administration Compliance Sub-group, Information Note.

OECD (2004c), “Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004),” Forum on Tax Administration Compliance Sub-group.

OECD (2005), “Guidance Note: Guidance for Developers of Business and Accounting Software Concerning Tax Audit Requirements,” Forum on Tax Administration Compliance Sub-group.

OECD (2006a), “Management of Email,” Forum on Tax Administration Taxpayer Services Sub-group, Information Note.

OECD (2006b), “Strategies for Improving the Take-up Rates of Electronic Services,” Forum on Tax Administration Taxpayer Services Sub-group, Information Note.

OECD (2006c), “Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers Meet their Return Filing Obligations – Country Experiences with the Use of Pre-populated Personal Tax Returns,” Forum on Tax Administration Taxpayer Services Sub-group, Information Note.

OECD (2006d), “Strengthening Tax Audit Capabilities: Auditor Workforce Management – Survey Findings and Observations,” Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group, Information Note.

OECD (2006e), “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches,” Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group, Information Note.

OECD (2006f), “Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods,” Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group, Information Note.

OECD (2007), “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006),” Forum on Tax Administration.

OECD (2008a), “Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries,” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group, Information Note.

OECD (2008b), “Third Party Reporting Arrangements and Pre-filled Tax Returns: The Danish and Swedish Approaches,” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group, Information Note.

OECD (2008c), “Study into the Role of Tax

- Intermediaries.”
- OECD (2008d), “Monitoring Taxpayers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience,” Forum on Tax Administration: Compliance Sub-group, Final report.
- OECD (2009a), “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008),” Forum on Tax Administration.
- OECD (2009b), “Managing and Improving Compliance Risk Treatments,” Forum on Tax Administration: Compliance Sub-group, Information Note.
- OECD (2009c), “Building Transparent Tax Compliance by Banks.”
- OECD (2009d), “Standard Business Reporting,” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group, Guidance note.
- OECD (2009e), “Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries,” Forum on Tax Administration: Compliance Sub-group, Information Note.
- OECD (2009f), “Withholding & Information Reporting Regimes for Small/Medium-sized Businesses & Self-employed Taxpayers,” Forum on Tax Administration: Compliance Sub-group, Information Note.
- OECD (2009g), “Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance.”
- OECD (2010a), “Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery,” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group, Survey report.
- OECD (2010b), “Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations (follow-up report),” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group, Information Note.
- OECD (2010c), “Tax Reference Model – Application Software Solutions to Support Revenue Administration in Selected Countries,” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group, Information note.
- OECD (2010d), “Guidance and Specifications for Tax Compliance of Business and Accounting Software,” Forum on Tax Administration, Guidance Note.
- OECD (2010e), “Tax Compliance and Tax Accounting Systems,” Forum on Tax Administration, Information Note.
- OECD (2010f), “Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0,” Forum on Tax Administration, Guidance Note.
- OECD (2010g), “Guidance for the Standard Audit File – Payroll Version 1.0,” Forum on Tax Administration, Guidance Note.
- OECD (2010h), “Addressing Tax Risks Involving Bank Losses.”
- OECD (2010i), “Joint Audit Report – Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration.”
- OECD (2010j), “SMEs, including self-employed.” [リンクなし]
- OECD (2010k), “Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies,” Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Sub-group, Overview Note.
- OECD (2010l), “Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour,” Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup, Information Note.
- OECD (2011a), “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010),” Forum on Tax Administration.
- OECD (2011b), “Tax Repayments: Maintaining the Balance Between Refund Service

- Delivery, Compliance and Integrity,” Forum on Tax Administration.
- OECD (2012a), “Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing.”
- OECD (2012b), “Reducing Opportunities for Tax Non-compliance in the Underground Economy,” Forum on Tax Administration: SME Compliance Subgroup, Information note.
- OECD (2012c), “Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises,” Forum on Tax Administration: SME Compliance Subgroup, Information note.
- OECD (2012d), “Security and Authentication Issues in the Delivery of Electronic Services to Taxpayers,” Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-group.
- OECD (2012e), “Working Smarter in Structuring the Administration, in Compliance, and Through Legislation and Working Smarter in Revenue Administration – Using Demand Management Strategies to Meet Service Delivery Goals,” Forum on Tax Administration, Executive Overview: Working Smarter.
- OECD (2012f), “Working Smarter in Structuring the Administration, in Compliance, and Through Legislation,” Forum on Tax Administration, Information note.
- OECD (2012g), “Working Smarter in Revenue Administration – Using Demand Management Strategies to Meet Service Delivery Goals,” Forum on Tax Administration, Information note.
- OECD (2013a), “Tax Administration 2013 – Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”
- OECD (2013b), “Managing Service Demand.”
- OECD (2013c), “Co-operative Compliance: A Framework.”
- OECD (2013d), “Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders.”
- OECD (2013e), “Measures of Tax Compliance Outcomes – A Practical Guide.”
- OECD (2013f), “Increasing the Use of Self-service Channels by Taxpayers.”
- OECD (2013g), “Working Smarter in Tax Debt Management.”
- OECD (2013h), “Improving Tax Compliance by Adopting an “End to End” Perspective.” [リンク先が異なる文書になっておりダウンロード不可]
- OECD (2014a), “Working Smarter in Tax Debt Management.”
- OECD (2014b), “Measures of Tax Compliance Outcomes.”
- OECD (2014c), “Increasing Taxpayers’ Use of Self-service Channels.”
- OECD (2014d), “Tax Compliance by Design: Achieving SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective.”
- OECD (2015), “Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”
- OECD (2016a), “FTA Annual Report 2015-2016.”
- OECD (2016b), “Technologies for Better Tax Administration.”
- OECD (2016c), “Rethinking Tax Services – The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance.”
- OECD (2016d), “Advanced Analytics for Better Tax Administration.”
- OECD (2016e), “Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks.”
- OECD (2016f), “Tax Administrations and Capacity Building.”
- OECD (2017a), “The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit.”

- OECD (2017b), “Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and threats.”
- OECD (2017c), “Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”
- OECD (2019a), “FTA 12th Plenary Meeting – Summary Report.”
- OECD (2019b), “FTA Annual Report 2018-2019.”
- OECD (2019c), “The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers.”
- OECD (2019d), “Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change.”
- OECD (2019e), “Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance.”
- OECD (2019f), “Unlocking the Digital Economy – A Guide to Implementing Application Programming Interfaces in Government.”
- OECD (2019g), “Introducing a Commercial Off-The-Shelf Software Solution.”
- OECD (2019h), “Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty.”
- OECD (2019i), “Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”
- OECD (2019j), “Tax Compliance Burden Maturity Model.”
- OECD (2019k), “Tax Debt Management Maturity Model.”
- OECD (2020a), “Tax Administration Responses to COVID-19: Business Continuity Considerations.”
- OECD (2020b), “Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers.”
- OECD (2020c), “Tax Administration Responses to COVID-19: Recovery Period Planning.”
- OECD (2020d), “Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19.”
- OECD (2020e), “Tax Administration Responses to COVID-19: Assisting Wider Government.”
- OECD (2020f), “Community of Interest Series: Enhancing Reputational Risk Management.”
- OECD (2020g), “Advancing Gender Balance in the Workforce: A Collective Responsibility.”
- OECD (2020h), “Automatic Exchange of Information: Guide on Promoting and Assessing Compliance by Financial Institutions.”
- OECD (2020i), “Strategic Planning: Supporting SMEs to Get Tax Right.”
- OECD (2020j), “Tax Debt Management Network: Enhancing International Tax Debt Management.”
- OECD (2020k), “Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration.”
- OECD (2020l), “Code of Conduct: Co-operation Between Tax Administrations and Sharing and Gig Economy Platforms.”
- OECD (2021a), “International Compliance Assurance Programme: Handbook for Tax Administrations and MNE Groups.”
- OECD (2021b), “Enterprise Risk Management Maturity Model.”
- OECD (2021c), “Tax Administration: Digital Resilience in the COVID-19 Environment.”
- OECD (2021d), “Tax Administration: Towards Sustainable Remote Working in a Post-COVID-19 Environment.”
- OECD (2021e), “Behavioural Insights for Better Tax Administration: A Brief Guide.”
- OECD (2021f), “Tax Administration Responses to COVID-19: Administrative measures to facilitate withholding tax relief claims.”

- OECD (2021g), “Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”
- OECD (2021h), “Building Tax Culture, Compliance and Citizenship.”
- OECD (2021i), “Enterprise Risk Management Maturity Model.”
- OECD (2021j), “Supporting the Digitalisation of Developing Country Tax Administrations.”
- OECD (2022a), “Tax Administration 3.0 – Action Plan Update.”
- OECD (2022b), “Towards Seamless Taxation: Supporting SMEs to Get Tax Right.”
- OECD (2022c), “Analytics Maturity Model.”
- OECD (2022d), “Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”
- OECD (2022e), “Tax Capacity Building: A Practical Guide to Developing and Advancing Tax Capacity Building Programmes.”
- OECD (2022f), “Digital Services: Supporting SMEs to Get Tax Right.”
- OECD (2022g), “Digital Transformation Maturity Model.”
- OECD (2022h), “Tax Administration 3.0 and Connecting with Natural Systems: Initial Findings.”
- OECD (2022i), “Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings.”
- OECD (2022j), “Tax Administration 3.0 and the Digital Identification of Taxpayers: Initial Findings.”
- OECD (2022k), “Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual.”
- OECD (2023a), “Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements.”
- OECD (2023b), “Communication and Engagement with SMEs: Supporting SMEs to Get Tax Right.”
- OECD (2023c), “Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.”