

# 租税行政の国際的動向

——協力的コンプライアンス(Co-operative Compliance)の意義と課題——

宮 崎 綾 望<sup>\*</sup>

はじめに  
I 意義  
II 課題  
III 展望  
結びに代えて

## はじめに

本稿は、「協力的コンプライアンス」(Co-operative Compliance)の意義と課題を明らかにし、わが国における租税行政のあり方へ示唆を得ることを目的とするものである。最近、OECD 主要国の税務当局の間では、これまでの事後的な税務調査だけに頼るのではなく、納税者との間で信頼と相互理解に基づく関係を構築して、納税者による租税法の法令遵守を高めるという手法が重視されるようになってきている。具体的には、良好な税務コーポレートガバナンスを有する納税者や税務リスクを開示する納税者に対して、課税関係を申告前に確認・合意するなどのメリットを付与するという取組みが広がっている。わが国においても、国税庁により「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」(税務CG)が始められた<sup>1)</sup>。これは、納税者が良好な税務コーポレートガバナンスを有すること及び税務リスクを開示することを条件として、税務調査の間隔を延長するというものである。OECD は、このような手法を「協力的コンプライアンス」

---

『一橋法学』(一橋大学大学院法学研究科) 第14巻第2号 2015年7月 ISSN 1347-0388

※ 京都産業大学法学部准教授

ス」と呼び、そのベストプラクティスをモデル化しようとしている<sup>3)</sup>。

申告納税制度では、課税の基礎となるべき情報の提供が納税者に委ねられ、さらに、その自主性により、納税義務の確定と履行がなされることが期待されている。つまり、租税行政に対する納税者の信頼と協力がなければ、この制度は維持しえない<sup>2)</sup>。その意味で、税務当局と納税者が協力することは望ましいことのように思われる。しかし、わが国における協力的コンプライアンスの実施においては、法の下での平等又は法律による行政の原理に反するのではないかといった法的な問題が生じうる。本稿では、OECDにより公表された2つの報告書を参考にして、協力的コンプライアンスの意義（Ⅰ）と課題（Ⅱ）を明らかにしたうえで、今後のわが国における租税行政のあり方へ示唆を得たい（Ⅲ）。

## I 意義

### 1 背景

2008年に、OECD租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）のFTA（the Forum on Tax Administration）により「税務仲介者の役割についての検討」“Study into the Role of tax Intermediaries”（以下、「2008年報告書」と呼ぶ。）と題する報告書が公表された<sup>4)</sup>。FTAは、税務行政の幅広い分野にわたって議論を行うことを目的として2002年に設置されたフォーラムである<sup>5)</sup>。同報告書

---

1) 「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」については、拙稿「『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』の背景と今後のあり方」税研177号（2014）100～107頁、伏見俊行「税務に関するコーポレートガバナンスの背景・経緯と日本の取組み」税理56巻15号（2013）75～82頁、藤田利彦「税務コンプライアンスの維持・向上に向けたコーポレートガバナンスの充実について」租税研究（2011）33頁参照。

2) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』有斐閣（2011）37頁。

3) OECDにおける議論については、石井道遠「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（2010）、増井良啓「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化：吉村報告に対するコメント」ソフトロー研究18号（2011）49～53頁、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」ファイナンス509号（2008）9～18頁を参考にした。

は、とくに税務仲介者に焦点をあてて、積極的租税回避 (aggressive tax planning) への対応を分析したものである。こうした租税回避には、会計事務所・法律事務所等の専門家や、金融機関・大企業の税務部門の専門家といった「税務仲介者」の関与が必要とされると考えられたためである。しかし、この報告書が最終的に結論付けたのは、供給側である税務仲介者よりも需要側である大企業の経営陣に重要性があるということである<sup>6)</sup>。税務仲介者のクライアントである大企業の経営陣こそが、税務戦略についての意思決定を行うからである。そして、同報告書は、税務当局が大企業との間で協力と信頼に基づく関係を確立することが重要である旨の勧告を行った<sup>7)</sup>。このような税務当局と納税者との関係は、「高められた関係」(enhanced relationship) と呼ばれている<sup>8)</sup>。

「高められた関係」という言葉は、「基本的な関係」(basic relationship) という言葉と対比される。税務当局と納税者の「基本的な関係」は、国によって異なるが、典型的には、納税者には、期限までに申告書を提出し租税を納める義務があり、その申告書には、課税所得や支払うべき税額といった情報を記載することが法令により求められる。他方で、税務当局は、その申告書に関して納税者に質問を行い、追加の情報提供を求め、税額の計算上の誤りを正し、税を徴収する権限を有している。こうした権限に基づいてなされる税務当局の処分等に対して、納税者は法的救済を求める権利を有する。このように法律に定められた義務と権利による税務当局と納税者の最低限の関係が「基本的関係」である。これに対し

4) 2008年報告書については、本庄資『国際課税の理論と実務——73の重要課題』大蔵財務協会(2011)に所収の本田光宏「OECDにおける『税務仲介者』の位置づけについて」、須藤一郎「国際課税における税務仲介者の役割及びそのあり方に関する考察」、本庄資「納税者と税務当局との対決関係から協力関係への転換のための税務仲介者の役割」、阿部泰久「コーポレートガバナンスと税務コンプライアンス」税研29巻6号(2014)46~51頁を参考にした。

5) その会合には、OECD加盟国及び主要な非加盟国・地域の長官クラスが参加している。国税庁HP (<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/14.htm> (2015年3月23日閲覧))。

6) OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008), p 5.

7) *Ibid.*

8) *Id.*, pp 39, 40. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO CO-OPERATIVE COMPLIANCE* (2013), p 15.

て、「高められた関係」は、税務当局と納税者の「基本的関係」を土台としながらも、さらに相互の信頼に基づいて協力的に両者が行動するような関係をいう<sup>9)</sup>。このような関係については、その後も、OECD 税務長官会議のたびに繰り返し議論されており<sup>10)</sup>、税務当局と納税者の信頼関係を構築することの重要性が税務行政庁の間では国際的に共有されるようになってきている。

2013年に、FTAはこの問題についての新しい報告書を公表した。同報告書は、「協力的コンプライアンス：高められた関係から協力的コンプライアンスへ向けた枠組み」“Co-operative Compliance: A Framework FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO CO-OPERATIVE COMPLIANCE”（以下、「2013年報告書」と呼ぶ。）と題されている。同報告書では、その表題のとおり、2008年報告書における「高められた関係」という表現は、「協力的コンプライアンス」という表現へと変更されている。これは、その目的が納税者のコンプライアンス（正しいときに正しい金額を納めること）を高めることにあることを明確化するためである<sup>11)</sup>。そして、2013年報告書は、調査に参加した26か国のうち24か国がすでに何らかの形で協力的コンプライアンスを経験していることを明らかにしている<sup>12)</sup>。「協力的コンプライアンス」という言葉は、明確に定義されたものでは

9) このような関係を構築するためには、税務当局は、納税者に対して、①営利的な感覚に基づく理解（understanding based on commercial awareness）、②一貫性（impartiality）、③比例性（proportionality）、④開示と透明性による開放性（openness (disclosure and transparency)）、及び⑤応答性（responsiveness）の5つの原則に従って接するべきであり、納税者は、税務当局に対して、開示と透明性を示すべきであるとされる。「高められた関係」の具体的な事例としては、アイルランドの The Co-operative Approach to Tax Compliance、オランダの Horizontal monitoring、米国の Compliance assurance program (CAP) が紹介されている。

10) 第5回 OECD 税務長官会議（2009年パリ会合）総括声明（FIFTH MEETING OF THE OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION, 28-29 May 2009, FTA Communiqué, Paris）、第6回 OECD 税務長官会議（2010年イスタンブール会合）総括声明（Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, 15-16 September 2010, Istanbul Communiqué）、第7回 OECD 税務長官会議（2012年ブエノスアイレス会合）総括声明（The 7th meeting of the Forum on Tax Administration, 18-19 January 2012）。

11) OECD (2013), *supra* note 8, pp 13, 16, 17.

12) オーストラリア、オーストリア、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、香港、ハンガリー、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポルトガル、ロシア、シンガポール、スロベニア、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、英国及び米国である（OECD (2013) *supra* note 8, pp 22-24）。

なく、各国における経験をそのような表現で抽出しようとしたものである。以下では、協力的コンプライアンスが重視されるようになった背景を検討し、協力的コンプライアンスの意義を明らかにする。

## 2 租税回避への対応

「協力的コンプライアンス」は、当初は「高められた関係」という言葉によって表現されていた。「高められた関係」という概念は、FTAにおいて積極的租税回避 (Aggressive tax planning) への対応が模索されるなかで生じてきた概念である。積極的租税回避とは、①攻撃に耐えうるが意図又は予測されていなかったような結果をもたらすタックスポジションに関するプランニング、又は②申告書上の重大な問題が法に従っているか否かについて不確実性が存在することを開示することなく納税者が自己に有利なタックスポジションをとること、である<sup>13)</sup>。2008年報告書は、協力的コンプライアンスが構築されたなら、税務当局に積極的租税回避に関するより多くのより良い情報をもたらし、したがって税務当局は納税者に対してより実効的応答しうると考えられる旨述べている。たしかに、申告前に税務リスクを開示してもらうことによって、そのような税務リスクをとることについて納税者自身が見直しを行うことを期待することができるかもしれない。

しかし、各国における協力的コンプライアンスは、租税回避への対応というよりは、むしろ低リスク納税者を対象とする手法として用いられている。なぜなら、協力的コンプライアンスは租税行政上の枠組みであり、そのような枠組みでは、積極的租税回避が必ずしも違法ではないことからすれば、それをやめるように納税者に強いることはできないからである (それが可能であれば法的に問題がある)<sup>14)</sup>。協力的コンプライアンスを租税回避への対抗策として用いるには限界がある。

租税回避については、1990年代以降、主要国において、その否認規定の立法

13) OECD (2008), *supra* note 6, pp 10, 11.

14) 2013年報告書も、解釈上の相違については司法上の救済を保障すべきであると述べている。

化や、租税当局間の情報交換について規定する条約の締結が進められてきた。最近では、OECDにおいてBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクトが立ち上げられ、租税回避を防ぐ方策が検討されている<sup>15)</sup>。租税回避への対応は、こうした立法上の措置が必要不可欠である。むしろ協力的コンプライアンスは、こうした租税回避に関係のない納税者への資源の投入を減少させる取組みである。結果として、租税回避への対応策の執行により重点的に資源を配分することにつながるであろう。

### 3 コンプライアンス・リスク管理

協力的コンプライアンスは、コンプライアンス・リスク管理手法の一部として位置付けられている<sup>16)</sup>。近年、国境をまたぐ取引や資産移転、電子商取引といった税務当局が把握することが難しい取引等が増加する一方で、各国は厳しい財政状態に直面しており、税務行政の効率化が重要な課題となってきた。このような状況で、リスク管理手法（a risk based approach）への関心が高まっている<sup>17)</sup>。税務調査の実施には大きな事務量が必要となるため<sup>18)</sup>、納税者の不正などの発生可能性（コンプライアンス・リスク）を分析し、それに基づいて納税者に応じて適切な手法を選択することによって、税務行政の効率化を図ることができるからである<sup>19)</sup>。協力的コンプライアンスは、こうしたリスク管理手法のもと、リスクの低い納税者に向けた枠組みとして位置付けられる。たとえば、オーストラリア税務当局は、納税者を「リスク」と「租税制度へ及ぼす影響」によって、「高いリスク」、「重要な納税者」、「中程度のリスク」又は「低いリスク」の4つに分類したうえで、「租税制度に及ぼしうる影響」が大きい「リスク」

---

15) BEPSをめぐる国際的な動きについては、赤松晃『国際課税の実務と理論～グローバル・エコノミーと租税法～』税務研究会出版局（2015）2～23頁を参考にした。

16) OECD（2008）, *supra* note 6, p 25; OECD（2013）, *supra* note 8, p 87.

17) OECD（2013）, *supra* note 8, p 41.

18) 国税庁『国税庁レポート2014』（<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2014.pdf>, 2015年5月23日閲覧）31、32頁。

19) 水野・前掲注2）37頁は、「申告納税制度は、大多数の納税者の協力により真正な税額の確定がなされ、それにより省かれた行政の労力を、一部の不正の発見に努めることを可能とするものでなければならないと考えられる」と指摘している。

の低い「重要な納税者」(key taxpayer)を対象として、協力的コンプライアンスを実施している。具体的には、税務ガバナンスを整備し税務リスクの高い問題を開示する大企業に対して、その重大な税務問題について予測可能性を付与するなどのメリットを付与するものである<sup>20)</sup>。それは、ACA (Annual Compliance Arrangements) と呼ばれている。その基礎には、「租税制度に及ぼしうる影響」が大きい「リスク」の低い「重要な納税者」には、審査 (review) よりも継続的な監視 (monitoring) が適するという考え方がある。

このように、協力的コンプライアンスは、租税行政の効率化を図るためのリスク管理手法の一部であり、とくにリスクの低い納税者を対象とする手法として位置付けられる。

#### 4 租税情報の収集

2013年報告書は、協力的コンプライアンスの特徴を「確実性と透明性の交換」(Transparency in exchange for certainty) という言葉で表現している<sup>21)</sup>。協力的コンプライアンスは、典型的には、納税者が税務当局に情報を開示することと引き換えに、税務当局が納税者に確実性又は予測可能性を付与するものであるからである。

税務当局が上述したようなリスク管理を行うためには、租税情報の収集が必要不可欠である<sup>22)</sup>。もっとも、税務行政庁にとって必要な情報の収集は、法令により開示・提出を義務づけることによることも可能である<sup>23)</sup>。しかし、法令に

---

20) Australian Taxation Office, Risk-differentiation framework (2014). ATO の HP ([https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB\\_I/downloads/NAT73993\(1\).pdf](https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/NAT73993(1).pdf) (2015年4月6日閲覧)) から閲覧可。

21) OECD (2013), *supra* note 8, p 29.

22) OECD (2008), *supra* note 6, p 27. 大規模納税者は、税務当局よりも自己のビジネスについてより多くの最新の情報を有している。これは、情報の非対称性と呼ばれる。大企業が関連情報と税務リスクを開示すれば、この情報の非対称性を軽減することができる。BEPS 行動計画も、大企業と税務当局の間の情報の非対称性を解消することが重要であることを指摘している。

23) BEPS 行動計画の行動 12 は、納税者による租税回避についての情報の開示を義務づけるルール設計について検討するよう提言している (OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013), pp 22, 23)。

よる情報の開示・提出の義務化は、企業の事務負担の増加につながる。そのため、法令による義務化だけでなく、納税者による自発的な情報提供制度を組み合わせしていくことは望ましいことである。また、納税者の任意性に基づくということは、申告前の情報収集を可能とする。つまり、申告納税制度の下においては、その趣旨・精神からすれば、質問検査権の行使は原則として法定申告期限の経過後においてのみ許されると解され<sup>24)</sup>、法定申告期限前に行われる情報提供行為については、それが何らの強制も伴わない純粹に任意による情報提供行為として構成される場合にのみ、許容されると考えられる<sup>25)</sup>。納税者による申告前の情報開示・提出がなされれば、税務当局はより実効的な対応を行うことができ<sup>26)</sup>、租税行政の効率化を図ることができる。こうした納税者の任意性に基づく情報提供制度は、税務当局側にメリットをもたらすものである。そのためには、納税者と税務当局の相互信頼関係を構築することが重要となる。

## 5 予測可能性の付与

協力的コンプライアンスの広がりには、それが税務当局と納税者の双方にメリットをもたらす手法であることによると考えられる<sup>27)</sup>。協力的コンプライアンスは、納税者側にも、予測可能性の付与及び税務に係る事務負担の軽減をもたらす。協力的コンプライアンスが納税者にもメリットをもたらすと考えられるようになった背景には、コーポレートガバナンス強化の流れがある。米国では、2001年のサーベンス・オクスリー法（Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, SOX法）により、公開会社のCEOは、財務諸表の妥当性について責任を負う一環として、税務申告書への署名が要請されるようになった。これと関連して、2006年に公表された米国会計基準解釈指針第48号

24) 谷口勢津夫「移転価格税制の研究（第4章事前確認制度）」日税研論集64号103～139頁（2013）116頁。質問検査に応じなければ刑罰が科されることになる（税特措66条の4第11項）という意味において、間接強制（心理的強制）を伴うものであるが、そのような構成をとるが故に、法定申告期限前には認められないと解されるとされる。

25) 谷口・前掲注24）117頁。

26) OECD（2008）, *supra* note 6, p 40. 申告納税制度では、納税義務に関する情報の収集が十分であり、それが適正であることが重要である（水野・前掲注2）37頁）。

27) OECD（2013）, *supra* note 8, pp 15, 29.

(FIN48, FASB Interpretation No. 48) では、税務上の取扱いが税務当局に否認される可能性がある場合の会計処理を明確にするために、不確実な税務ポジションを採用した場合において財務諸表上の開示が義務付けられた<sup>28)</sup>。これにより、大企業の経営陣が、税務当局との間の信頼関係を構築することによって、不確実な税務上の取扱いについて早期の予測可能性を得ることに価値を見出すと考えられるようになったのである。とくに、国際的に展開する法人の経営陣にとっては、複雑な取引についての税務上の取扱いに早期に予測可能性が得られることのメリットは大きい。協力的コンプライアンスを実施している国のほとんどにおいて、その対象が大企業とされているのは、大企業が税収へ与える影響の大きさとともに、大企業についてはたいてい法令によりコーポレートガバナンスの整備が義務づけられており、大企業側においてもメリットがあるためである。

## II 課題

協力的コンプライアンスは、税務当局と納税者の双方がメリットを享受することを求めた結果として、公権力の行使の枠外で展開された枠組みであるといえる。このような関係に法的な問題はないのだろうか。以下では、協力的コンプライアンスと法の下での平等及び法の精神との関係と、そのような問題を乗り越えるための協力的コンプライアンスのあり方について検討する。

### 1 協力的コンプライアンスと法の下での平等

協力的コンプライアンスは、一部の納税者にメリットを与えるものとして法の下での平等に反するのではないかという懸念が、2008年報告書の公表以来示されてきた。この問題は、2013年報告書において論じられており<sup>29)</sup>、協力的コンプライアンスは原則として法の下での平等に反するものではないと結論づけられてい

28) FIN48と企業におけるリスクマネジメントについては、吉村政穂「リスク要因としての税：米国FIN48の背景、CSRとの関係」租税研究705号176～189頁(2008)参照。

29) 増井良啓「海外論文紹介 OECD, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)」租税研究(2015)334～341頁を参考にした。

る<sup>30)</sup>。その理由は下記の通りである。

第1に、このような懸念は、「高められた関係」という表現から生じている可能性がある」と答える。この表現は、税の減免のような特別な利益を一部の納税者に与えるような印象があるからである。そのため、「高められた関係」という表現は、2013年報告書では「協力的コンプライアンス」という表現に変更されている。

第2に、法の下での平等は、同じ状況の者には同じ待遇が与えられるべきことを求めるが、全ての納税者について税務調査が行われるべきことを求めるわけではない。大規模法人が支払うべき租税の金額は、協力的コンプライアンスのもとにおいても伝統的な調査のもとにおいても同じはずであること、異なる待遇が客観的かつ合理的なプロセスの結果として生じるものであることを前提とすれば、協力的コンプライアンスと法の下での平等の衝突は生じないと答えている。

以上のように、納税者に対する待遇の差異に正当な根拠があり、その手続きが客観的で合理的であることを前提とすれば、基本的には協力的コンプライアンスは法の下での平等に反するものではないと考えられる<sup>31)</sup>。

それでは、協力的コンプライアンスにおいて、何が待遇の差異を正当化する客観的かつ合理的な根拠となるのだろうか？ 2013年報告書は、それをタックス・コントロール・フレームワーク (TCF, tax control framework) と呼んでいる<sup>32)</sup>。TCFは、企業の内部統制のうち、税務に係る開示情報が正確であり完全であることを保障する枠組みである。これは、その納税者に税務リスクが存在しないことを保障するものではない。また、税務当局と同じ見解をとっていることを保障するものでもない。それは、その納税者において、税務リスクの統制を欠いている又は理解不足を原因とする税務リスクの発生がないという確信を税務当

---

30) OECD (2013), *supra* note 8, pp 45-48.

31) もっとも、各国の法制度は異なっており、その国における平等原則との関係は、個別具体的に検討される必要がある。わが国についていえば、租税に関する取り扱いの区別は、その目的が正当なものであり、かつその区別の態様が目的との関連で合理的であることが少なくとも求められる（最大判昭和60年3月27日参照）。税務行政の効率性や納税者への予測可能性の付与という目的自体は正当なものであると考えられるから、その設計にあたっては、その区別の態様を目的に合ったものにすることが重要である。

32) OECD (2013), *supra* note 8, pp 57-62.

局に与えるものである。したがって、適切な TCF に基づいて異なる待遇を行うことを前提とする限りは、それは法の下での平等に反するものではないとされる。なお、わが国では、このような枠組みは「税務コーポレートガバナンス」と呼ばれている。

TCF は具体的にどのような内容をもって構成されるべきであろうか？ 2013 年報告書の調査の対象となった国は、いずれも TCF の具体的な内容を法令に定めておらず、納税者ごとに TCF の内容が異なることを許容している。たとえば、オーストラリアの ACA 制度では、納税者が自社の税務コーポレートガバナンスが良好であることを文書により申請し、又は税務当局による審査を受けることとなっており、納税者と税務当局の合意という形式がとられている<sup>33)</sup>。このような仕組みのもとでは、税務当局による判断の一貫性を保障するような仕組みが必要になると考えられる。

2013 年報告書は、TCF について各国がさらなる分析と議論を行うように促しており<sup>34)</sup>、その際には、内部統制の枠組みの世界標準となっている「COSO 内部統制フレームワーク」や、OECD による多国籍企業ガイドライン<sup>35)</sup>が参考となる可能性を示唆している<sup>36)</sup>。国際的な企業に対して、各国の税務当局がそれぞれ異なる形式・内容の報告を大量に求めることになると、企業側に過度な事務コストが生じることにつながるため、他国の TCF の内容にも関心をもってその内容を検討すべきである。

## 2 協力的コンプライアンスと法の精神

2013 年報告書は、協力的コンプライアンスにおいては、法の精神に従うことが強調されるあまり<sup>37)</sup>、一部の納税者について法律の命ずる以上の過剰なコン

---

33) ATO の HP (Annual Compliance arrangements (<https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements/>)).

34) OECD (2013), *supra* note 8, p 87.

35) OECD, *OECD Guidelines for Multinational Enterprises Recommendations for Responsible Business Conduct in a Global Context* (2011).

36) OECD (2013), *supra* note 8, pp 57, 59.

プライアンスを招くのではないか、という懸念にも取り組んでいる<sup>38)</sup>。

この問題に対して、2013年報告書は、現代の事業活動は複雑であるので、何が法の精神に合致しているかについて、正当な見解の違いの余地があり、最終的な決着は裁判所がつけるべきであると述べている。したがって、協力的コンプライアンスのもとでは、税務当局と納税者の解釈上の見解の相違について司法判断を受ける権利を妨げるものではないことを保障する必要がある。

### 3 税務行政庁における内部統制

上述したように、協力的コンプライアンスには法的な問題を生じさせる危険性があるため、その実施にあたっては、そのような危険性が顕在化することを防ぐようなインフラの整備が必要となる。2013年報告書は、協力的コンプライアンスの導入にあたっては、納税者への対応に一貫性と合理性があることを保障するための税務行政庁内における実効的な統制 (internal governance) が必要であると指摘している<sup>39)</sup>。そのような統制としては、下記の6つの手法が紹介されている<sup>40)</sup>。

#### ① 行動規範の設定

第1に、税務当局の職員が納税者に対して一貫性のある取り扱いを行うように、信義則及び基本的価値観 (Integrity rules and core values) について定めておくことである。わが国においては、税務職員の行動規範として、①納税者に対して誠実に対応する、②職務上知り得た秘密を守るとともに、綱紀を厳正に保持する、③職務の遂行に必要とされる専門知識の習得に努めるものとされているが、これは法的拘束力をもつものではない<sup>41)</sup>。

---

37) OECDによるA Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies (2010)及び多国籍企業ガイドライン (2011)は、企業は税法の精神に従うべきであると述べている。

38) 増井・前掲注29) 338頁。OECD (2013), *supra* note 8, pp 48-50.

39) *Id.*, p 65.

40) *Id.*, pp 65-71.

41) 国税庁・前掲注18) 6頁。

## ② 事務運営手続の設定

第2に、税務職員の事務運営手続 (Standard working programmes and operating systems) を定めておくことである。これにより、納税者が税務行政庁の行動を予測できるようになる。また、それを公表し、国民からの意見を募ることによって、よりよい指針へと改善すべきであるとされる。

## ③ 複数人の関与

第3に、複数人の税務職員を関与させること (second pair of eyes) である。複数の職員を関与させることによって、意思決定が個人によってなされたものではないことを保障する。その具体的な方法は国によってさまざまであるが、①ピアレビュー：相互評価、②共同意思決定やチームの確立：法人との接触を複数人で行う (デンマーク、ノルウェー、スウェーデン)、③エスカレーションモデル：より上位の職員あるいは専門の職員による意思決定や監視 (シンガポール、アイルランド、オーストラリア) や、④中央で集中的に監視する (イタリア、ニュージーランド) といった手法がある<sup>42)</sup>。ほとんどの国は、これらの方法を組み合わせているとされる。

## ④ トレーニング

第4に、トレーニング・プログラム及び専門家同士の定期的な接触をもつことである。その目的は、税務職員がともに学び合うことである。トレーニングの内容は、社会的なスキルの習得 (アイルランド)、コミュニケーションスキルの習得 (ノルウェー)、TCF についての知識の習得である (オランダ・ノルウェー)。

## ⑤ 担当者の交代

第5に、担当者の定期的な交代を行うこと (rotation system) である。これは、新鮮なアイデアを税務行政庁内に生じさせる。また、職員が独立性を失ったり、専門家としての批判的な態度を失ったりするリスクを軽減させる。他方で、協力的コンプライアンスは、税務当局と納税者の関係を築くために、ある程度の時間を必要とする。協力的コンプライアンスの担当者の交代は、英国では4年、スウェーデンでは5年である。

---

42) OECD (2013), *supra* note 8, p 70.

## ⑥ 点検と監視

最後に、点検と監視 (review and monitoring) の制度をもつことである。これは、税務行政庁内における個々の意思決定及びそれら全体の品質・公平性・実効性を評価するために必要な措置である。協力的コンプライアンスの当事者ではないシニアスタッフによる意思決定もここに含まれる。これらは、そのプロセスと結果に一貫性があるという確信を与える。さらに、税務当局が取り組むべきことは、リアルタイムの点検・監視の制度を構築することであるとされる。

## Ⅲ 展望

### 1 わが国における協力的コンプライアンスの実施

わが国においても、税務コンプライアンス確保における困難さの増大と厳しい国家財政は同様であり<sup>43)</sup>、税務行政における効率性の向上は重要な課題となっている。国税庁は、税務行政の効率化を目的として、「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」を始めた<sup>44)</sup>。これは、税務に関するコーポレートガバナンスの体制を A~D の4段階で判定し、まずは「優良」と判定した A 段階の企業から、過去に悪質な所得隠しの指摘が無いかなどを考慮して選ばれた企業に対して、申告漏れなど税務上の指摘を受ける可能性が高い取引を自主開示することなどを条件として、現在、毎年か2~3年に1回の頻度で行っている税務調査を1年単位で省略するというものである<sup>45)</sup>。以下では、協力的コンプライアンスの枠組みを参考にして、同制度のあり方について若干の検討を行う。

---

43) 国税庁の定員は、ピークである平成9年度の57,202人から、平成26年度には55,790人へと減少している (国税庁・前掲注18) 9頁)。

44) 国税庁・前掲注18) 29頁。

45) 項目としては、①トップマネジメントの適切な関与・指導、②経理・監査部門の体制・機能の強化、③内部牽制の働く税務・会計処理手続の整備、④税務に関する情報の社員への周知、⑤不適切な行為に対するペナルティーの適用が挙げられている (日本経済新聞2013年8月16日)。この取り組みは、現在は法令や通達において定められていない。

## 2 協力的コンプライアンスと法律による行政の原理

2013年報告書によれば、協力的コンプライアンスを実施している国は、それを立法によることなく行政上の措置として実施している<sup>46)</sup>。わが国においては、法律によることなくこれを実施することは法律による行政の原理や租税法律主義に抵触するのではないかという問題が生じる。

法律による行政の原理の内容の1つである法律の留保の原則は、「ある種の行政活動を行う場合に、事前に法律でその根拠が規定されていなければならないとするもの」<sup>47)</sup>である。従来通説によれば、国民に義務を課したり、国民の権利を制限する侵害的な行政作用については、法律の根拠が必要であるが、そうでないものは法律の根拠を要しない（侵害留保説）<sup>48)</sup>。この立場のもとでは、原則として協力的コンプライアンスは国民の財産又は自由を侵害するものではないと考えられるから、作用法上の根拠を要せず、組織法上の根拠のみで足りると解される。もっとも、相手方に対し強い事実上の強制を及ぼすような場合には、作用法上の根拠を要すると考えられる。

これに対して、戦後、日本国憲法の民主主義の理念に照らして、すべての行政活動には、国民代表機関である国会の事前承認が必要であるとする説が唱えられた（全部留保説）<sup>49)</sup>。しかし、全ての行政活動を法律で一義的に拘束することは可能ではないし、適当でもなく<sup>50)</sup>、全部留保説を採ったとしても、行政指導には組織法上の根拠があれば足り、必ずしも作用法上の根拠を要しないとされる<sup>51)</sup>。したがって、通達が国家行政組織法14条の規定を基礎としていることからすれば<sup>52)</sup>、協力的コンプライアンスについて、通達においてその手続を規定することが法律による行政の原理に反するものではないと考えられる<sup>53)</sup>。

46) OECD (2013), *supra* note 8, p 31.

47) 宇賀克也『行政法概説1 行政法総論〔第5版〕有斐閣 (2013) 28頁。

48) 塩野宏『行政法I 行政法総論〔第五版〕有斐閣 (2012)、宇賀・前掲注47) 31頁。

49) 宇賀・前掲注47) 34頁。

50) 宇賀・前掲注47) 41頁。

51) 塩野・前掲注48) 76頁。良好な税務コーポレートガバナンスを促すという点において、この取組みは行政指導の要素を有していると考えられる。

52) 酒井克彦「事前紹介に対する文書回答手続きの在り方」税大論叢44号464～723頁(2004)485頁参照。

つぎに、租税法律主義、とくに合法性の原則との関係が問題となる。合法性の原則とは、租税の軽減・免除にあたって、法的根拠が必要であるという原則である。協力的コンプライアンスは、協力的な関係を望む納税者に何らかのメリットを与えるものであるため、合法性の原則に反しないかが問題となる。この点については、租税法が規定する租税の金額を変更するものではないことを前提とすれば、協力的コンプライアンスは合法性の原則に反するものではないと考えられる。

### 3 法的拘束力の付与

協力的コンプライアンスは、法的にどのように位置付けられるべきであろうか。具体的には、税務CGにおいては、税務行政庁は、調査の間隔を延長するか否かについて決定を行い、納税者の開示したリスクの高い税務問題についての取扱いについて確認を行うことになると考えられるが、このような決定や確認に法的拘束力を認めるべきであろうか。また、納税者にその内容に関する事後審査・修正請求権を付与すべきかどうかといった点が問題となる。

税務当局の決定や確認に法的拘束力を認めるかどうかについては、税務行政の効率化と納税者への予測可能性の付与という両方の観点から、納税者の信頼をどの程度保護すべきかという点を検討する必要がある。2013年報告書によれば、協力的コンプライアンスを実施している多くの国は、税務当局と納税者との“agreement”又は“arrangement”という形式をとっている<sup>54)</sup>。それが法的拘束力を有するかどうかは国により異なっている<sup>55)</sup>。わが国においては、たとえば、納税者へ予測可能性を与えるという点において重要な制度である事前確認制度は、法令により定められたものではなく、国税庁長官通達により運営されている。こ

---

53) 国税庁における「事前照会に対する文書回答手続」について、それは照会者の権利利益を侵害するものではないので、侵害留保の原則によれば、特別の法律の根拠なくして可能であるとするものとして、塩野・前掲注48) 204頁。

54) わが国では、学説上、課税権者と納税義務者との合意は租税法律主義ないし合法性の原則に照らして認められないとする考え方がとられている。

55) たとえば、アメリカのクロージング・アグリーメント (Closing Agreement) は、特定の争点または納税義務に関して、内国歳入庁と納税者との間でなす合意である。その法的拘束力については、金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣 (2010) 163頁〔初出・1994年〕。同100~101頁〔初出・1983年〕参照。

の制度における確認通知は、「確認という行政上の事実行為」<sup>56)</sup>にすぎず、法的拘束力はないとされている<sup>57)</sup>。また、この確認通知に対して取消訴訟を提起することはできないと解される<sup>58)</sup>。他方で、確認通知が税務署長という権限ある者によって（移転価格事務運営要領 5—16）、しかも、確認通知書（同要領 5—15 (5)）という書面でされるが故に、「公的見解の表示」に該当し、信義則の適用があると考えられている<sup>59)</sup>。これに対して、税務相談室における回答内容には信義則が適用されるとは考えられない。これらは、納税者サービスの一環として位置付けられているが、こうした従来の取組みを踏まえただけで、税務 CG について、税務当局による決定や確認をあくまでも申告後の税務当局の対応とは切り離されたものとして位置付けるのか、信義則の適用を認めるのか、それとも法律に基づく法的拘束力を付与し法的安定性を確保するののかについて議論する必要がある<sup>60)</sup>。

納税者にその内容に関する事後審査・修正請求権を付与すべきかどうかという点については<sup>61)</sup>、第 1 に、調査の延長に係る決定について司法的救済を認めることは、制度の趣旨に沿わないと考えられる。納税者は、不満がある場合には、その調査後になされる課税処分について争うべきである。第 2 に、事後的救済は完全な救済ではないから、むしろ決定が公正になされるように、事前の行政手続

56) 佐藤編著『Q & A 移転価格税制——制度・事前確認・相互協議』227 頁。

57) 塩野・前掲注 48) 204～205 頁、行政指導の法的拘束力については 207 頁。

58) この取組みを行政指導として捉えれば、行政指導は行政事件訴訟法 3 条に定める行政庁の処分当たらないから、納税者はその取消しを求めて取消訴訟を提起することは原則として認められない。ただし、改正行政事件訴訟法の下では、訴訟要件を充足する余地がある（塩野・前掲注 48) 201、205 頁）。

59) 確認通知が「公的見解の表示」に該当するとされることについては、谷口勢津夫『税法基本講義 [第 3 版]』弘文堂 (2012) [83] 参照。もっとも、公の見解の表示は、「必ずしも文書でなされる必要はないが、口頭の表示はその存在と内容を立証することが困難であり、また信頼が形成される程度が低いと考えられる」（金子宏『租税法第 16 版』(弘文堂 2014) 132 頁）。

60) 納税者サービスという事前確認制度の基本コンセプトからは、信義則に基づく法的拘束力ではなく法律に基づく法的拘束力を事前確認に付与して、納税者の不安を解消すべきであるとするものとして、谷口・前掲注 24) 136 頁参照。

61) 事前確認制度について、確認の事後審査のみちを設けるべきではないかという問題提起について、谷口・前掲注 24) 138 頁。法制化に消極的な見解として、大野雅人「事前確認の法制化は何故必要なのか」筑波ロー・ジャーナル 16 号 (2014) 1～35 頁参照。

を整備することの方が重要である<sup>62)</sup>。したがって、行政の裁量を認めたくえで、裁判所の事後的統制が及ばない部分について、事前の手続的整備を行うことが重要である<sup>63)</sup>。第3に、租税行政についても、法の一般原則である平等原則・比例原則等が及ぶと考えられ、程度を超えた指導・勸奨については違法となると考えられる<sup>64)</sup>。税務当局による判断が恣意的になされるかもしれないあるいは一貫性を欠くことがあるかもしれないといった納税者の懸念に対しては、上述したような税務行政内部の統制を整備することによる対応を検討すべきである<sup>65)</sup>。

協力的コンプライアンスは、法律に基づく権利と義務の関係による限界を超えて、納税者と税務当局の双方にメリットをもたらすことを意図したものである。時間とコストのかかる争訟手続をここに持ち込むことは、その趣旨から外れるように思われる。もっとも、そのためには、租税法の解釈についての見解の相違についてまで司法救済を妨げるものにならないように設計を工夫する必要がある。

## 結びに代えて

協力的コンプライアンスは、法律に定められた義務と権利に基づく税務当局と納税者の「基本的関係」を土台としつつも、その限界を超えて、税務当局と納税者が相互の信頼に基づいてともに利益を得ようとする関係である。このような関係は、「透明性と予測可能性の交換」という言葉によってうまく特徴づけられている。税務当局にとっては、納税者の純粋な任意性を前提とすることによって、法令上義務づけられたもの以上の情報あるいはタイムリーな情報を入手することが可能となる。これにより、より適切に税務問題を扱うことができ、税務行政の効率化を高めうる。他方で、納税者においても、とくに大企業に対するコーポレートガバナンス強化の流れのなかで、早期の予測可能性をもたらすというメリットが協力的コンプライアンスに見出されるようになってきている。このように、協力

---

62) 塩野・前掲注48) 81頁。

63) 塩野・前掲注48) 82頁。

64) 行政指導と法の一般原則については、塩野・前掲注48) 209頁。

65) その手続面に瑕疵がある場合は、行政の一般原則により救済されるべきである。

的コンプライアンスは、税務当局と納税者の双方にとってメリットをもらす手法を探し求めた結果として広がってきたものである。

協力的コンプライアンスの重要な要素は、第1に、納税者の任意性である。納税者の純粋な任意性を前提とする場合にのみ、法令以上の又は申告前の情報の開示を求めることが許容されると考えられる。納税者の任意性を前提とするような信頼関係を構築するためには、納税者の懸念を払拭することが重要となる。たとえば、協力的コンプライアンスのために法令上の義務を超えて任意に開示・提出した資料を、納税者の同意がない限りは税務調査に用いないことを保障する仕組みや<sup>66)</sup>、納税者の機密性を守る仕組みが必要である<sup>67)</sup>。

第2に、多くの国において、協力的コンプライアンスは、新しい立法によらずに、行政上の措置として実施されている。納税者に情報の提出・開示を義務付けるという方法では、納税者にとっての事務的負担が大きい反面、「納税者サービス」の側面を強調しすぎれば、税務当局にとっての負担が大きくなる。そのため、協力的コンプライアンスは、詳細な法令上の規定に基づくことなく、その枠組みを公表することによって、税務当局と納税者の「合意」という形式で実施されている。

このように、協力的コンプライアンスは、公権力の行使や争訟手続の枠の外に準備された枠組みである点に特徴があるといえる。こうした枠組みに対しては、法的な懸念がないわけではない。本稿では、協力的コンプライアンスと平等原則及び法律による行政の原理との関係について検討を行った。その結論は、その制度の設計と運用次第である。法律による行政の原理との関係においては、①納税者の支払うべき税額を変更するものではないこと、②税務当局による事実上の強要が行われないこと、③納税者と税務当局の租税法についての解釈上の見解の違いについてまで司法救済を妨げるものでないことを保障すること、④手続面について下級行政機関職員を拘束する事務運営指針において定めておくことが重要で

---

66) 移転価格事務運営要領 2-22 (2) 参照。

67) OECD (2013), *supra* note 8, p 65. もっとも、わが国では、国家公務員法により公務員には「職務上知ることのできた秘密」の守秘義務が課されているのに加えて (100条、109条)、税務職員が税務調査などで知った秘密を漏らした場合には、さらに重い刑事罰が科されることとなっている。

ある。平等原則との関係については、納税者に対する行政上の待遇の差異が客観的かつ合理的なプロセスの結果であることを保障すること、及び税務行政庁内における一貫性を確保するための内部統制を整備することが重要である。具体的には、TCFの内容、及び複数職員の関与や第三者による点検といった制度について検討していく必要がある。

わが国では、これまでに、適正な申告が自主的に行われるための「納税環境の整備」という考え方にに基づき、「納税者サービス」の一環として、税務相談や事前照会制度などが通達により実施されてきた。その法制化について議論がなされているが、協力的コンプライアンスの観点からは、そこに時間とコストのかかる争訟手続を持ち込む前に、事前の手続面及び税務行政庁内の統制を整備すべきであるといえる。税務当局と納税者の信頼関係を土台とする協力的コンプライアンスの枠組みは、こうした議論にも新しい視点をもたらすと考えられる。

※ 本研究は JSPS 科研費 25780020 の助成を受けたものである。