

要旨

税務行政における紛争の予防と解決 - 納税者と課税庁の協働関係にむけて -

JD18L003 小島信子

1 研究の背景

租税法は強行法であるがゆえに、納税者と課税庁の間には敵対的な緊張関係を孕み、紛争が付きまとうと言われてきた。これに対し、多くの課税庁が紛争の予防及び解決のための施策を積極的に導入している。紛争予防手段として、確定申告あるいは取引前に当該取引に係る課税関係を課税庁に照会する事前照会制度や移転価格税制に係る事前確認制度があり、また、紛争解決手段として、再調査請求－審査請求－訴訟といったプロセスを各国も同様に備えているが、1990年代以降、これらのプロセスに加え代替的紛争解決(Alternative Dispute Resolution: ADR)を導入する国が増えてきている。

法制度の歴史や思想そのものが異なるとはいえ、租税法の本質は普遍的と考えられ、納税者のコンプライアンスの向上は、すべての税務行政にとって共通の目的と言えるだろう。諸外国においても、ADRは比較的新しい概念である。彼らがなぜADRを受け入れ、発展させ、どのように問題点を整理してきたかを知ることにより、わが国の税務行政における納税者と課税庁の関係を捉え直すための示唆を得ることができるのではないかということが、本研究の最初の動機である。

2 研究の目的

本研究は、税務紛争の未然防止策としての確定申告前の納税者と課税庁との協働関係と、税務紛争解決策として確定申告及び課税庁による税額決定前後の両者の関係にADRを採用している英米の考え方を確認し、納税者と課税庁との合意を受け入れる背景を検討して何等かの示唆を得ることを目的とする。

3 本論文の構成と概要

本稿は、まず第1章において、税務コンプライアンスに係るOECDの動き及び租税の確実性報告書に触れ、OECDが税務コンプライアンスの維持向上のため、事前照会制度及び事前確認制度などの事前の納税者と当局の取極め、納税者と課税当局が協調して課税リスクを測定するICAP及び二重課税を調査と同時に排除する合同調査を推進していること、これらは納税者と課税庁との協働関係をベースとしていることを見た。また、税務紛争の予

防手段としての事前照会制度及び事前確認制度（APA）を概観し、紛争解決手段として不服審査プロセスに加えて ADR が多くの国で採用されていることを概観した。更に、OECD モデル租税条約の相互協議条項及び BEPS 防止措置実施条約（MLI）に仲裁規定が規定され、わが国もこれを批准していることを見た。

わが国と英米との大きな相違点は、英米は納税者と課税庁の合意が認められているのに対し、わが国においては合意が認められていない点である。

OECD のプロジェクトは納税者と課税庁の協働関係を強く推し進めており、その根底には「合意」が課税庁への受容をもたらす効果を持つことが意識されている。OECD の税務行政に係る検討事項はますます各国に波及すると考えられるが、わが国はこれまで納税者と課税庁の合意をベースとする制度や経験を有していない。わが国は、今後このような税務行政の国際化にどのように対応していくべきだろうか。また、諸外国が税務行政に ADR を活用する背景は何なのか。これらの間に答えるために、以下の章で英米の状況を概観し、わが国で受け入れることができる「合意」の概念を明確化し、これを前提として納税者と課税庁の関係を検討した。

第 2 章においては、英米の納税者と課税庁の合意に係る理論的背景を検討し、税務紛争の未然防止策として、各国の文書照会制度及び移転価格税制における事前確認制度を、税務紛争解決策として ADR を概観してその論点を検討した。

英米では行政は法の支配の下に行われるとされつつも、行政庁に裁量権を与えており、更に不服審査に関しては英米とも課税庁に合意権限が付与されている。そのうえで、米国は行政紛争解決法、英国は紛争解決コミットメントとして、国として行政紛争解決のために ADR を推進する明確な方向性を打ち出し、課税庁を含めすべての行政庁に調停や仲裁といった ADR を、その具体的な施策を具体化して導入するよう指示している。そして、様々な施策について、判例を参照しながら問題点を修正してきたように思われる。

事前照会制度及び事前確認制度は、将来に係る取極めであり、特にその拘束力と情報公開については英米とも明確に整理されている。これらは、OECD が述べる「より上流の税確保活動」と言え、調査以外の場面で納税者が事実関係を開示して課税庁と意見を交換する機会であり、これらの施策には、納税者側からの事実関係の開示という積極的な役割があると考えられる。

米国の不服審査局は、古くから交渉による納税者との和解を通して多くの事件を解決してきたが、現在では不服審査のみならずあらゆる段階で ADR を行うことができる。ただ

し、調停と仲裁は、不服審査局で解決できなかった場合に用いられる手法であり、合意を促進するためには、調停及び仲裁に移行する前提条件を排除すべきという意見が多い。

なお、米国の交渉プロセスの対象となるものの多くは、確定前の不足税額及びその基礎となる事実の確定に向けて、納税者と IRS の間で協働にも似た交渉が行われると指摘されており、その中で合法性や公正性の原則を担保するためには、手続的な明確さと、専門的知識を有する中立の第三者の存在が重要な役割を果たすのではないかと考えられる。

英国 HMRC は、ADR について「争訟及び紛争解決に関する戦略 (LSS)」を作成し、すべての税金、関税及び関連する支払に係る紛争解決を促進しようとしている。HMRC は可能な場合には常に、紛争が対立しないように納税者と協力して解決することを目指しているという。HMRC は、紛争はすべて法律に従って解決されなければならない、訴訟で成功すると見込まれる事案のみ、訴訟を継続するとしている。HMRC は 2011 年より大規模／複雑な事案に係る ADR のパイロットプログラムを開始し、LSS に基づく合意について、会計検査院の指摘を受けつつ、合法性及び公正性の原則を担保するために合意に関するガバナンスを強化してきた。英国では和解戦略に係る公正性担保のために相当な労力をかけている一方で、ガバナンスコードでも触れられているように、「ほとんどの紛争は、事実が確立され、問題のポイントが議論された後、共同で合意することによって解決することができる」という信念を明確に貫いているように思われる。

英米の制度は同じ英米法体系の中で類似点も多いが、異なる点もある。しかし、両国が訴訟なしで税務紛争を解決しようとする明確な姿勢を示し、そのための様々な施策を試行錯誤していることは間違いない。英米がこれらの税務紛争解決のために訴訟ではなく ADR を選択する理由は、時間や費用の効率化のためだけではなく、納税者と課税庁の協力関係の構築に資すると考えられていることによると考えられる。

第 3 章においてわが国の制度及び合意の概念について検討した。

わが国において「合意」は、法の規定を逸脱するものというイメージがあるようであるが、税務行政における「合意」とは、法定要件を満たすもの、あるいは課税要件を満たしていることを相互に確認するものであるという認識を持つ必要がある。

わが国の文書回答制度は、米国の制度に倣って作られたものと言われ、対象とされる取引や手続きなど、非常に詳細な条件が付されている。また、公開を前提とするために、公開に関する紛争が生じないようあらかじめ照会者に理解を求めている。照会内容を肯定する場合にも、提出された事実関係に基づくものであること及び照会者はこれに拘束されな

いことを示し、また、照会内容が当局の見解と異なる場合でも、照会者がこれに拘束されるものではないことを示している。

事前確認制度については英米と制度はほぼ同様であるが、わが国は両国と異なり、納税者との書面による合意は行われていない。しかし、確認に当たっては、納税者の申出を修正するよう課税庁から指示をし、この修正を受け入れなければ確認されないことから、事前確認制度は、実質的には両者の合意に基づいているともいえる。

文書回答及び事前確認制度についての争いは、課税処分という手続を経て顕在化し、争訟につながる可能性が高いと考えられる。

国税不服審判所の裁決は、わが国においては行政型 ADR として機能している。英米のように第三者を介在した調停や仲裁は行政型 ADR には想定されていない。

勧奨による修正申告は、わが国において税務争訟が非常に少ない要因と考えられ、税務行政に相当程度貢献していると認められる。調査終結の段階で、課税庁の指導事項に対する事実関係と法の適用について納税者と課税庁が納得できるような十分な意見交換ができれば、争訟に移行することは避けられると考えられるし、指摘事項を理解したうえで提出される修正申告は実質的には納税者と課税庁の合意に基づくものと言えるだろう。

わが国の争訟件数の少なさを、司法に対する信頼の低さと捉えるのではなく、納税者のコンプライアンスの維持向上という観点から、これに資する「勧奨による修正申告」を更に育てるべきなのではないだろうか。そのために、まずこの手続を「合意」に基づくものと認識し、納税者と課税庁の署名及び合意事項を書面に記載し、当該修正申告書に添付することを提案したい。そして、その透明性や公正性を担保する意味でも、これまで以上に組織内部や会計検査院等の適切な監査を受ける必要があるだろうし、守秘義務の範囲内で適切に公表する必要があるだろう。

第 4 章においてわが国の行政事件訴訟法上の和解に係る議論と租税法上の和解に関する見解と、わが国における近年の和解を認める論点を検討した。

税務争訟手続に移行した事案は、納税者と課税庁のコミュニケーションが不足しているものか、あるいは明らかに法律の解釈適用について納税者と課税庁の間に見解の相違が生じている場合と考えることができる。後者については、法律の判断が必要であり、判決を求めることになるが、前者については、納税者と課税庁のコミュニケーションの不足を補い、課税関係を共に考えていくコミュニケーションが求められる。あくまでも司法手続の範囲内で、連続変数的な解が求められる案件においては裁判官という中立の第三者の仲介

による裁判上の和解による合意を認めてもよいと考える。

裁判外の和解（課税の取り消しと訴えの取下げ）は、和解に類似する行為ではあるが、処理はお互いに一方通行のままなので、納税者と課税庁の協働という意味からは十分ではない。また、司法の段階に進んだのであれば、処分の取消と訴訟の取下げではなく、和解という正式な処理を行うことで、透明性と公正性を担保すべきではないかと考える。

また、国税不服審判所においては、英米はかつてから納税者との合意を認めてきたが、行政処分の最終決定としてわが国の国税不服審判所の裁決を認めることに問題はなく、不服審査も迅速に行われており、また、一定期間を経て裁決が出されない場合には訴えを起こすこともできることから、国税不服審判所において和解を行う必要はないと考える。

第5章では、納税者と課税庁の合意をどこまで拡張できるかについてと、合意方針案をまとめた。

多くの国で採用されている仲裁や調停を含む、協働関係による紛争解決はおそらく国際的なプロジェクトには欠かせないツールとなっているように感じられる。そこに参加し続けるのであれば、わが国においても必要な範囲内で納税者と課税庁の合意を認める必要があるのではないか。当面は、行政事件訴訟法及び国税通則法を改正することで、連続変数的な解を求める課税事案に係る裁判上の和解を認め、納税者と課税庁の間の合意プロセスを策定し、事務運営指針等で和解あるいは合意に関する明確な指針を策定することにより、事前確認制度等の国際的な文脈での合意を可能としてはどうだろうか。

合意の方針案としては、合意の範囲と目的、合意及び和解の意義と、透明性及び公正性の確保が求められると考える。合意は、法定要件を満たすものであるべきであり、また、訴訟においては法定要件を満たす解が一定のレンジを構成し得るのであれば、その範囲内での和解を受け入れることは可能と考える。そして、和解あるいは合意について、手続の透明性及び公正性を適切に担保する必要があるだろう。

わが国の勧奨による修正申告は、納税者と課税庁の実質的な「合意」であって、わが国の税務争訟の少なさに貢献していると言えるだろう。この「合意」をわが国税務行政の特色と考え、更に育成することで、納税者と課税庁の関係が双方向となり、コミュニケーションや議論の活性化が期待できるし、正式な処理として、手続的な整備も期待できる。そのことによって、「納税者と税務当局が腹藏なく相互に意見を交わし、問題を正しく、かつ、迅速に解決しうるような環境を整備」し、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」という国税庁の使命をよりよく果たすことができるものと考えられる。