

2021 年度

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—

一橋大学大学院法学研究科

ビジネスロー専攻

小島 信子

目次

はじめに

- 1 研究の背景 (4)
 - 2 研究の目的 (5)
 - 3 本論文の構成 (8)
- 第1章 問題の所在－税務紛争解決の潮流とわが国の状況 (9)
- 第1節 OECDの動き (9)
 - 1 税務コンプライアンス戦略 (9)
 - 2 租税の確実性プロジェクト (10)
 - 3 OECDの方向性 (15)
 - 第2節 税務紛争の予防手段と解決手段 (16)
 - 1 税務紛争予防手段 (16)
 - 2 税務紛争の解決手段としてのADR (17)
 - 第3節 租税条約上の仲裁 (21)
 - 1 租税条約 (21)
 - 2 米国 (28)
 - 3 英国 (29)
 - 4 日本 (31)
 - 第4節 小括 (33)
- 第2章 英米の紛争解決 (34)
- 第1節 米国 (34)
 - 1 米国政府の紛争解決への取組み (34)
 - 2 内国歳入庁 (IRS) の権限 (41)
 - 3 事前照会制度(Rulings) (45)
 - 4 事前確認制度(Advance Pricing Agreement) (47)
 - 5 ADR (50)
 - 第2節 英国 (59)
 - 1 英国政府の紛争解決への取組み (59)
 - 2 歳入関税庁 (HMRC) の権限 (65)

3	HMRC の裁量 (69)
4	事前照会制度(Clearance) (75)
5	事前確認制度 (77)
6	税務紛争における ADR (78)
第 3 節 小括(86)	
第 3 章 わが国における税務紛争解決(89)	
第 1 節 概論(89)	
1	わが国における行政の概念 (89)
2	行政事件訴訟法の立法経緯 (90)
3	行政裁量 (91)
4	行政契約 (92)
5	わが国の ADR に係る議論 (93)
6	税務行政における「合意」の意義 (98)
第 2 節 事前の紛争回避制度 (100)	
1	文書回答制度 (100)
2	事前確認制度(Advance Pricing Arrangement) (107)
第 3 節 わが国の税務紛争解決プロセス(112)	
1	不服申立制度 (112)
2	税務行政の現状 (113)
3	修正申告 (115)
4	仲介者としての税理士の役割 (119)
5	勧奨による修正申告の課題 (121)
6	法的「合意」の導入について (125)
第 4 節 小括 (128)	
第 4 章 わが国税務行政における和解の位置づけ (130)	
第 1 節 和解に係る議論 (130)	
1	行政法上の和解に係る議論 (130)
2	租税法領域における議論 (135)
3	争訟手続における処分の取り消しと争訟の取下げ(いわゆる裁判外の和解) (135)
第 2 節 和解事例の検討 (137)	

1	和解に係る裁判例 (137)
2	税務における和解の必要性 (142)
3	国税不服審判所 (143)
4	和解を許容すべきと考えられるケース (144)
5	和解導入により想定される影響 (147)
第3節 和解導入の可能性 (154)	
1	求められるもの (154)
2	法制化 (154)
第4節 小括 (157)	
第5章 納税者と課税庁の協働関係にむけて (158)	
第1節 協働関係への潮流 (158)	
第2節 納税者と課税庁の合意 (160)	
1	「合意」の意義 (160)
2	OECD プロジェクト (161)
3	APA (162)
4	修正申告に係る合意の可能性 (163)
5	最終合意 (Closing Agreement) (163)
第3節 納税者と課税庁の合意 (方針案) (164)	
1	合意の範囲と目的 (164)
2	合意及び和解の意義 (164)
3	透明性及び公正性の担保 (165)
第3節 小括—むすびにかえて (165)	

はじめに

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。

ADRは訴訟に代わる紛争解決手段であり、交渉、調停、中立的評価、専門家の決定、仲裁、裁定等が挙げられ、裁定や仲裁のような他者による決定プロセスもあるが、ADRで広く利用されている交渉や調停は合意に至る手段であり、ADRの中でも調停等の合意に基づく紛争解決は広く利用されている。他国においても強行法である租税法に対しこのような合意に基づく紛争解決を推奨し、それを実施できる根拠は何なのであろうか。わが国では、憲法により租税法律主義が定められていることから、税務に交渉や合意はありえないとされ、また、仲裁・調停・あっせんは行政処分に係る紛争解決手段に区分されていない一方で、合法性の原則と公平性の原則に拠りつつも、課税庁の裁量による納税者と課税庁との合意が認められている国もある。このような国では、合法性の原則や公平性の原則をどのように理解し、理論づけているのだろうか。また、わが国でも法律に明定されれば合意が認められると言われており、近年合意(あるいは和解)を認めるべきとする見解も増えてきているが、認められるとしたら、そこにはどのような前提が求められるのであろうか。

納税者と課税庁の間の合意制度を有しないわが国においても、事前照会制度や、移転価格税制における事前確認制度といった、事実関係についての課税庁との共通認識を形成しようとするプロセスは既に導入されている。これらは他国と同様の制度であるものの、他国では agreement の形態で合意をし、わが国ではそのような形態をとっていない点が相違点となっている。

一方で、わが国も参加している OECD の「租税の確実性」プロジェクトは、2017年の報告書において租税の確実性を高めるための実用的な手法を提案しており、そこにはルーリングと技術的解釈の発遣や、効果的な紛争解決メカニズムが含まれている。また、このプロ

プロジェクトはその後、多国籍企業に対して情報を課税当局と共有してリスク保証を与える ICAP や複数の税務当局が多国籍企業と情報共有しながら行う合同調査に発展しており、納税者と課税庁の協調関係は、次世代に移行しつつあるように思われる。

このプロジェクトに参加している国の多くは納税者と課税庁の合意を認めており、ADR を積極的に推進している。納税者と課税庁の合意を認めるということは、双方が同じ立場に立って協働する環境整備を構築することであると考えられる。租税法は強行法であるがゆえに、課税庁の恣意性を排除すべく明確・一義的でなければならず、したがって、画一的・硬直的であり、そこに納税者と課税庁の交渉の余地はないと考えられてきた。納税者との協働という概念を包摂することによって、強行法イコール紛争という図式を、他国は可能な限り否定しようとしているように思われる。税務行政においては、OECD が租税の確実性プロジェクトをはじめ様々な施策を試行し、わが国もそのプロジェクトの多くに参加している。しかし、租税法に対する根本的な思考方法が、諸外国の協働関係とわが国とは異なっているように思われる。

もちろん、歴史も法も異なるため、すべてが同じである必要はない。しかし、諸外国のように、納税者と課税庁の「合意」という意識を醸成することによって、納税者と課税庁の関係に根本的な変化を生み出すことにならないだろうか。国税庁の使命は、「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します。」である。自発的な納税義務の履行のために、「合意」は何らかの役割を果たすのではないだろうか。

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、これが、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。

英米同様、わが国においても、文書回答制度や事前確認制度等の税務紛争の未然防止策は構築されているが、課税処分に係る納税者と課税庁の合意は法定されておらず、課税事件に係る裁判上の和解は行われていない。これは、わが国において「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定をすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）」という租税法律主義が強い影響を有しているからと考えられる。

しかし、OECD の租税の確実性プロジェクトのように、近年では納税者と課税庁の協働が重視されるようになり、諸外国では、納税者と課税庁の関係は課税庁からの一方的な行為ではなく、納税者との協働を主体とし、敵対的ではなく、相互に話し合い、情報を提供しあい、お互いに理解し合える関係を構築する方向へ変化してきている。この関係は、コミュニケーションと相互理解と言い換えることができるだろうし、納税者と課税庁の「合意」というプロセスは、両者のコミュニケーションと相互理解という意味で、ADR、特に調停において大きな役割を果たしているように思われる。一般に、税務紛争は、課税処分等の行政処分に対する訴訟の形で発現するが、OECD が述べるように、コンプライアンスの維持向上のための施策は、申告後のチェックだけではなくより上流の税確保活動へ移行している。したがって、税務行政においては、①申告や取引前の照会等の場面、②税務調査における場面、そして③争訟の場面において、納税者と課税庁の協働関係を図ることができると思われる。「合意」という概念を未だ持たないわが国において、これらの場面における協働関係すなわち納税者と課税庁のコミュニケーションと相互理解を促進することができるだろうか。

諸外国では、合法性の原則と公平性の原則から、税務紛争の解決は法律に従わなければならないという点が指摘されており、「法に従った合意」が認識されている。これは、「合意」が法定されていれば足りるという意味ではなく、例えばその合意は課税要件を満たしたものであるべきという意味であろう。

わが国の行政法では、法定の課税要件を充足していることを納税者と課税庁との間で確認する行為がどのように位置づけられているかは明白ではない。さらに言えば、わが国の税務における「合意」という言葉にはともすれば「妥協」や「馴れ合い」といった感覚が包含されているようにも思われる。しかし、諸外国では上述の通り、法に従った合意を認識し、そのための体制を整えようとしている。税務の場面で「合意」を検討する場合、その「合意」は、法に従ったものであるべきであり、「納税者と課税庁が、事実関係及び法解釈共に見解

が一致していること」であると位置づけられるべきであろう。どちらかが妥協して課税を控えたり、課税を受け入れたり、あるいは双方が手間を省くために何等かの妥協をすることは租税法律主義にそぐわない。その意味で、そもそも「合意」に慣れていないわが国において、税務紛争における「合意」の概念を明確に認識する必要があるのではないかと考える。

さて、①の場面については、わが国において、文書回答制度は納税者の説明する事実関係及びこれに係る納税者の法解釈に対して課税庁が自らの見解を述べるものであり、事前確認制度は納税者が示す取引関係において設定された価格が、独立企業間価格を満たすか否かを課税庁が確認するものであって、双方ともわが国の制度上「合意」の形式を取っておらず、また法定されてもいない。しかし、このような事実関係の開示及びそれに対する見解をめぐる納税者と課税庁のコミュニケーションが、税務紛争の未然防止に資することはOECDの租税の確実性報告書でも触れられている通りである。

おそらく、これは②の税務調査における場面にも当てはまるのではないかと考える。問題点の提示及びこれに対する納税者の意見聴取の場面で行われているのは、当初申告あるいは課税庁の指摘事項が課税要件を満たしていることを相互に確認する作業である。このような相互確認作業も納税者と課税庁が、「事実関係及び法解釈の双方において見解が一致している」という意味で「合意」と認識することができるだろう。これに「合意」という法形式を付与することによって、納税者のコンプライアンスの向上に資することができるのではないかと考える。また、わが国においては税務争訟事件が非常に少ないと理解されているが、これは勧奨による修正申告が相当に貢献しているためと考えられる。調査において、十分な情報及び意見交換が行われることで、つまり納税者と課税庁のコミュニケーションと相互理解が十分に行われることで、不要な争訟を避けることができているのであれば、この勧奨による修正申告をよりよく育てていくことが、納税者のコンプライアンスの維持促進に更に役だつのではないかと考える。

③の争訟においては、裁判上の和解が「合意」を示すものと考えられる。後に示すように、本稿は、裁判において、連続変数的な（オールオアナッシングではない）解が可能な場面であり、課税要件を満たす一定の幅が想定し得る場合において、裁判官の仲介の下行う和解であれば認めてもよいと考えている。その幅の中の1点に双方の見解を集約させることができるのであれば、当該和解も課税要件を満たす和解ということができよう。このような租税法律主義を逸脱しない和解を認めることで、訴訟においても勝つか負けるかだけでなく、納税者と課税庁の協働により紛争を解決に導くという考え方が定着するにつれ、訴訟

上の争い方も変わってくるであろうし、両者の関係もより協働的な関係に移行していくのではないかと考えられる。

一方で、上述の通り「合意」にはある程度の胡散臭さが付きまといっている。租税法律主義に沿った合意を実現する上で、留意すべき点やその公正性を担保するために必要な枠組みを英米の経験からまとめてみたい。

3 本論文の構成

本稿は、まず第1章において、税務紛争解決を促進する考え方を3点(OECDの考え方、税務紛争の予防及び解決手段及び租税条約に係る仲裁)概観する。第2章において、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する。そして、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する。本稿において合意は、法定要件を満たすものであり、また、一つの取扱いが法定要件を満たすことを相互に確認することを含むものとする。未然防止策はわが国においても英米とほぼ同様の制度を有しているが、事前確認制度は、納税者の申し出を課税庁が確認する形式を取っており、確認をするために納税者に申し出の修正を求めているにも関わらず、「合意」とは扱われていない。しかし、その内容は、当該取扱いが課税要件を満たすことを確認していることであり、仮にこれが合意であっても、当該価格取極めが法定要件を満たしていることの合意であって、租税法律主義を逸脱した合意とは言えないであろう。

また、調査における勧奨による修正申告に至る過程は、実質的に納税者と課税庁のネゴシエーションの過程であって、わが国の税務争訟の少なさに寄与するものと理解できる。透明性や公正性を担保する制度を整え、この制度をよりよく育てていくことが望まれる。

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する。連続変数的な(オールオアナッシングではない)解が可能な場合、その幅の中で納税者と課税庁の見解が一致する点が見いだされれば、それは課税要件を満たす和解であるということができると考える。この結果、裁判官の和解勧誘に応じることができるよう必要な法改正と、このような裁判上の和解を受け入れることのできる条件を事務運営指針等において明確化することを提案する。最後に第5章で納税者と課税庁の合意をどこまで拡大するかについて若干の考察を行う。

なお、文献の引用に当たっては、敬称は省略させていただいた。ご有罪願いたい。

第1章 問題の所在－税務紛争解決の潮流とわが国の現状

租税法は強行法であるがゆえに、納税者と課税庁の間に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。長い時間と費用が掛かる訴訟を回避し、納税者との長期的な協調関係を維持すべく、米国をはじめ多くの国が紛争を事前に回避する施策だけでなく、代替的紛争解決 (alternative dispute resolution: ADR) を採用している。本章では、導入として、OECD の動き、税務紛争予防・解決手段及び租税条約上の仲裁について概観する。

第1節 OECD の動き

1 税務コンプライアンス戦略

作田が指摘するように¹、OECD は 2017 年の「変化する税務コンプライアンス環境と税務調査の役割」において、「…OECD 租税行政フォーラム (FTA) のこれまでの出版物は、応答的活動 (reactive activities) - しばしば一対一で行われる伝統的な申告後のチェック - から、より事前的な一対多の介入、課税時期により近い上流の税確保活動へと移行し、そして究極的にはコンプライアンス・バイ・デザインアプローチへ移行することを推奨してきた」と述べているが²、事前照会制度や事前確認制度はこの流れに沿ったものであると言えるだろう。また、作田は OECD の 2001 年の「良い税務行政の原則 - プラクティス・ノート」における納税者行動に対する認識及び FTA のサブグループが 2010 年に公表した "Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour" に言及し、「…「合意」が税務当局への受容をもたらす効果を持つことをうたっている」と述べている³。

このような流れは、納税者を「顧客」と呼び、納税者と課税庁の協働関係を構築することにより、納税者の自発的コンプライアンスの向上を目指す方向への変化と言えるだろう。2017 年の租税の確実性プロジェクトでは、それが明確に示されている。

¹ 作田隆史「国税通則法改正 (平成 23 年 12 月) と税務行政」99 頁、税大論叢第 91 号 (2018)。

² OECD "The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit" p.22 (2017)。

³ 作田・前掲注 1) 82~83 頁参照。OECD Centre for Tax Policy and Administration, "Principles of Good Tax Administration - Practice Note" (2001)。作田は、OECD Forum on Tax Administration, Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup "Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour" (2010), para 60 を引用し、税務調査においては、「…手続的正義の認識は多くの方法、例えば、調査担当者が納税者の見解を考慮し、納税者に敬意と共感をもって扱うことで促進できるとしている。こうした調査担当者の行動は、納税者が調査の金銭的な結果については不満足であっても、税務当局の行っていることへの受容をもたらす」とし指摘している。

2 租税の確実性プロジェクト

(1) 2017 年報告書

OECD は、2017 年 3 月、「租税の確実性」報告書を G20 税務大臣会合に提出した⁴。これは、租税の確実性に関するビジネスと租税行政のアンケート調査結果、及び法人所得税の改正頻度と実施時期に関する調査に基づき、各国において租税の確実性を高めるための実用的な手法を提案するものである⁵。

その実用的な手法として、①租税法の複雑さを減少させ法律の明確性を向上させる、②ルーリングと技術的解釈を適時に発遣することにより、租税行政による予測可能性と一貫性を向上させる、③紛争解決メカニズムを、公正かつ独立し、納税者が利用しやすく、適時に紛争を解決できる効果的なものとする、④国際的文脈における租税の不確実性に対処する、が挙げられている。

また、上の④の租税の不確実性への対処として、a)紛争回避及び早期争点解決プログラム（事前確認制度や合同調査を含む）、b)強靱かつ効果的な国際的紛争処理手続（相互協議（MAP）、BEPS プロジェクト行動 14 のミニマムスタンダードの実施、仲裁の利用を含む）、c)多国間 BEPS 防止措置実施条約を用いた租税条約の更新、d)簡素化され効果的な源泉税徴収手続及び条約救済手続に向けた一層の前進、e)整合性のある国際基準とガイダンスの策定における協力と調整及び一貫性ある実施、が挙げられている。

租税の確実性に関しては③の紛争メカニズムだけではなく、④においても紛争回避や紛争処理手続等の紛争解決が掲げられている。この点について、青山は、租税の確実性をビジネスの側から見た場合、特に紛争解決というプロセスに問題点が集約されるとし、「紛争解決といっても事後的な紛争解決だけではなくて、新しい税制を前にして、その税制を申告納税制度の下でどのように納税義務を果たしていくのか。そしてそれに対して、どのように課税当局が税制を解釈適用してくるのか。これについての事前の Tax Certainty の

⁴ 2016 年 9 月中国杭州 G20 首脳会合が、OECD と IMF に対して租税の確実性の諸問題の検討を要請したことを受け、2017 年 3 月、独バーデン・バーデンの G20 財務大臣会合に「租税の確実性」報告書が提出され、毎年アップデートされている。同報告書については、増井良啓「「租税の確実性」報告書を読む」租税研究 2017.9、156 頁（2017）。本稿は Tax Certainty-IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers (March 2017)の抄訳とコメントである。また、2018 年のアップデートについては青山慶二「ポスト BEPS の Tax Certainty プロジェクトの動向」租税研究 2018.11、25 頁（2018）Update on Tax Certainty (July 2018)がある。さらに、2019 年版は 2019 Progress Report on Tax Certainty が発表されている。

⁵ 増井・前掲注 4)。

確立がより求められる環境になっている」と説明する⁶。

上に挙げられた①は立法サイドの問題であるが、②のルーリングと技術的解釈及び③の紛争解決は、執行サイドの問題として租税の確実性を担保する上で重要な要因となる。第3章及び第4章において、英米及び日本の執行のうち、事前照会制度（②に関連）及び事前確認制度（APA）（④に関連）及び不服審査過程及びADR（③に関連）を検討するが、これらは租税の確実性の向上に必要な要素である。また、多国間 BEPS 防止措置実施条約のうち仲裁規定（④に関連）についても後で触れる。

以下では、OECD が租税の確実性について推し進めているプロジェクトのうち、ICAP 及び合同調査について概観する。

(2) ICAP (International Compliance Assurance Program)

ICAP は、「国別報告書 (CbC レポート) の情報を十分かつ効果的に活用したリスク分析の改善、効果的なリソースの活用、より速く明確な多国間の税の安定性への道の提示及び相互協議につながる紛争の減少などにより、納税者、税務当局のいずれにも便益をもたらす」ものとして、OECD 税務長官会議第 11 回会合コミュニケ (2017 年 9 月 29 日) で、「多国籍企業グループと参加税務当局間の複層的な取り組みを促進するための、国別報告書その他の情報を用いたパイロットプログラム」と紹介されている⁷。

すなわち、「ICAP は、納税者と税務当局がほぼリアルタイムで協調的かつ多国間で取組を行い、主要な国際的税務リスクに関するリスク評価及び保証を実施するという新しいアプローチである。ICAP2.0 は、2018 年に開始されたより小規模な第一期パイロット (試行) の経験を基礎としている。」とされる⁸。なお、第一期パイロットプログラムに参加した 8 か国はオーストラリア、カナダ、イタリア、日本、オランダ、スペイン、英国及び米

⁶ 青山・前掲注 4) 26 頁。

⁷ OECD 税務長官会議第 11 回会合コミュニケ 2017 年 9 月 29 日ノルウェーオスロ。以下の URL より 2020 年 11 月 23 日確認。国別報告書 (Country-by-Country report: CbC レポート) は、多国籍企業グループの事業活動が行われる国又は地域ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額等を記載する報告事項の提出を求める制度で、我が国においては、平成 28 (2016) 年度税制改正において、BEPS プロジェクトの最終報告書に基づき講じられた措置の一つ (国税庁「移転価格ガイドブック」8~9 頁(2017))。 https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kousai/fta/press/pdf/20170929_kariyaku.pdf 米国は 2005 年にパイロットプログラムとして Compliance Assurance Process を試行し、2011 年に恒久化している。大規模ビジネス及び国際部門 (LB & I) により開発されたプログラムで、IRS と納税者が協力して、確定申告の提出前に問題を解決することで税務コンプライアンスを達成することを目的としている (IRSCAPH P より)。 <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process>

⁸ 「2019 年 FTA サンティエゴ・コミュニケ」以下の URL より 2020 年 11 月 23 日確認。

https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20190328_kariyaku.pdf

国⁹で、ICAP2.0 への参加国は、確認した段階ではアルゼンチン、オーストラリア、オーストラリア、ベルギー、カナダ、コロンビア、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、日本、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ポーランド、ロシア、シンガポール、スペイン、英国及び米国の 22 か国となっている¹⁰。

ICAP2.0 ハンドブックによると、ICAP は、「自主的なリスク評価および保証プログラム」であり、「多国籍企業（MNE）と複数の税務当局との間の会話を調整することにより、MNE の国別報告書を含む移転価格文書の効果的な使用をサポートし、多国間における税の確実性を向上させるためのより速く、より明確で、より効率的なルートを提供する。将来的には、ICAP は多国籍企業と税務当局の両方のリソース負担を軽減し、相互協議手続による解決を必要とする紛争を減らすことを意味するはずである。」¹¹と述べ、そのリスク評価及び保証プロセスをプレエントリー、スコーピング、リスク評価と問題解決、及び結果の 4 段階に分けて説明している。

プレエントリーの段階は、多国籍企業が ICAP への参加が有利に考慮されるかどうか、もしそうであれば、どの税務当局によって検討されるかを調査するための、単純で非官僚的で費用効果の高い方法を提供する。通常、多国籍企業は、提案されている対象税務当局及び各対象リスクに含まれる取引のカテゴリに関する基本情報以外の文書を提供する必要はない¹²。

スコーピング段階は、主要な税務当局及びその他の対象となる税務当局が、対象となるリスクに関連する多国籍企業のすべての取引の概要を確認し、ICAP リスク評価の範囲から除外する必要があるかどうかを判断する機会を提供する。これには、多国籍企業がスコーピングドキュメントパッケージを提供する必要がある。スコーピング段階の目標期間は 4～8 週間である¹³。

ICAP の中心となるのは、多国間リスク評価と、主要な税務当局及びその他の対象税務当局による対象リスクの保証である。通常、少なくとも 1 回の多国籍企業との多国間会議あるいは多国間電話会議が含まれ、これは、税務当局が同じ文書パッケージから作業し、

⁹ OECD, “International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0” para7.

¹⁰ OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)以下の URL より 2021 年 11 月 25 日確認。[Forum on Tax Administration - Forum on Tax Administration \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/Forum-on-Tax-Administration-Forum-on-Tax-Administration)

¹¹ OECD, supra note 9,裏表紙。

¹² OECD, supra note 9, p.21 box

¹³ OECD, supra note 9, p.23 box

調査結果についてお互いに話し合うためのユニークな機会を提供し、データの理解と解釈の一貫性を向上させる。これにより、対象期間または将来の期間に税務上の調整が必要かどうかを含め、対象取引の税務処理について ICAP プロセス内で合意に達することができる。リスク評価段階の目標期間は必要に応じて問題を解決することを含め、通常 20 週間以内である¹⁴。

結果の段階で、多国籍企業は、ICAP のリスク評価と保証のプロセスが終了したことを確認する、主な税務当局からの完了通知を受け取る。ほぼ同時に、各対象税務当局から、税務当局のリスク評価の結果と対象期間の対象リスクの保証を記載した結果レターをも受け取る。結果レターは、対象期間後のロールフォワード期間の詳細、及び毎年又は対象リスクに影響を与える重要な変更があった場合にフォローアップ情報を提供する多国籍企業の義務を確認する。結果段階の目標期間は 4～8 週間である¹⁵。

なお、ICAP において対象となる可能性のある国際的及び国境を越えた税務リスクには移転価格リスク、恒久的施設のリスク、及び多国籍企業、主要な税務当局、及びその他の対象となる税務当局によって合意された他のカテゴリの国際課税リスク（例：ハイブリッド・ミスマッチの取決め、源泉所得税及び条約上の利益など）が含まれる¹⁶。

以上のように、ICAP は多国籍企業と、多国籍企業の本社と子会社を有する各地の税務当局とが CbC レポート等の提出資料を基に課税リスクを判定し、保証するプログラムと言え、この後紹介する英米の調査前の段階における合意戦略に類似しているように思われる。日本も ICAP2.0 に参加しているが、実際に、どれだけの多国籍企業が ICAP プログラムに参加しているのかは定かではなく、また、わが国が具体的にどのようにこのプログラムを活用していくのかについての情報を得ることはできなかった。

次に、OECD のプロジェクトとして、OECD 税務長官会議第 11 回会合コミュニケ（2017 年 9 月 29 日）で挙げられた「より緊密に統合された国際的な税務調査 Joint Audit」¹⁷（以下では「合同調査」と表現する）は、多国籍企業の協力を得ながら複数の税務当局が同時に多国籍企業に税務調査を行い、かつ同時に二重課税の可能性を排除するというプログラムである。以下これを概観する。

¹⁴ OECD, supra note 9, p.25 box

¹⁵ OECD, supra note 9, p.29 box

¹⁶ OECD, supra note 9, para 34.

¹⁷ 前掲注 7)。

(3) Joint Audit 2019

“Joint Audit 2019-Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty”（以下「Joint Audit 2019」）は、「合同調査は税の確実性アジェンダの重要な要素であり、税務当局がますますグローバル化する環境で効率的かつ効果的に機能し、コンプライアンスを確保し、税源浸食と利益移転に取り組み、費用と時間のかかる紛争の可能性を最小限に抑えるために、これまで以上に緊密かつ頻繁に協力することを可能にする。」¹⁸と表現している。合同調査とは、概ね以下のようなものと説明される¹⁹。

- ・ 2以上の税務当局が一緒に参加して
- ・ 参加管轄区域で組織された関連会社が関与する国境を越えた取引を含む、国境を越えた事業活動を伴う、税務当局が共通又は補完的関心を有する1人以上の関連する課税対象者（法人及び個人）の問題／取引を調査する
- ・ プロセスへの高レベルの統合を保証し、他の税務当局からの職員を含む、事前に合意され調整された方法で調査を進める
- ・ 税務当局が納税者と共同で関与し、納税者が共同で情報を共有できるようにする
- ・ チームには、情報交換のために各税務当局の権限のある当局の代表者が含まれる

本報告書には、いくつかの実例が挙げられており、参加する税務当局の経験が合同調査から付加価値を実現していることを示しているものの、税務当局の、予想される主要な利益を実証する経営情報を慎重に検討する必要についても触れられており、コストとメリットについても言及されている²⁰。Joint Audit 2019によると、今回のプロジェクトは、ドイツ、イタリア、オランダ、ノルウェー、南アフリカ、英国及び米国の専門家グループが主導し、さらに14の管轄区域が情報を提供した²¹。そして、報告書は、合同調査が二重課税のリスクを最小限に抑えながら適切な金額の税金が支払われることを保証する効果的なツールであるとしている²²。そして、以下の点を推奨している。

- ・ 戦略的アプローチの決定：合同調査の戦略的アプローチを決定し、それに応じて組

¹⁸ “Joint Audit 2019-Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty”裏表紙。以下の URL より 2020年11月27日確認。 <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>.

¹⁹ Id.

²⁰ Id.

²¹ Id. at 11.14 か国は、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、日本、ポルトガル、ロシア、シンガポール、スペインである (p.12)。

²² Id. at 11.

織内措置を実施する。

- ・ 統合アプローチを使用する：様々なツールやプログラム（国際税務リスク評価、合同調査、APA、MAP など）を総合的に管理する税の確実性アジェンダ内に合同調査を統合する。
- ・ 費用便益比の最適化：費用と便益を測定し、ケースの選択やプログラムの評価などを通じてそれらの比率を最適化する。
- ・ 強固な法的枠組み：国内及び国際的に強固な法的枠組みを確立し、特定された法的不確実性に対処し、海外の税務当局の存在に適用される規則の強化を検討する。
- ・ 納税者の役割：事案の事実と状況が別段の示唆を与えない限り、定期的に関与し、協議することにより、関係する納税者との緊密な協力を目指し、納税者が前に出て自ら合同調査の事案を提案することを推奨する。
- ・ キャパシティビルディング：トレーニングと合同調査パイロットに従事して、合同調査の実施に関する実際的な経験を積み、国境のない税務調査官（TIWB）の支援を受けて、合同調査のキャパシティの低い管轄区域とのかかわりを検討する。
- ・ ベストプラクティスと知識の共有：他の人が行った経験に基づいて、このレポートに含まれているベストプラクティスと推奨事項を合同調査のプラクティスで検討する。

3 OECD の方向性

上述の通り、OECD で議論される税務コンプライアンスは、納税者が適切な申告ができるよう、課税庁による法令解釈や技術的説明、取引や申告前の照会制度等、納税者に対して十分な情報を開示し、照会制度においては納税者から十分な情報開示を受けて税務処理に対する相互の見解を表明する等、納税者と課税庁のコミュニケーションと相互理解を重視するようになった。また、これは ICAP や Joint Audit 等、多国籍企業の課税環境とその結果生じ得る二重課税の排除を一つのセットにした施策に拡大しつつある。

両者のコミュニケーションと相互理解の醸成は、両者の情報の非対称性を補完する動きであると言え、かつての税務行政における敵対的雰囲気を変化させるものと理解できる。OECD の動きは当然のことながら、加盟国の税務行政に大きな影響を与えている。以下では税務紛争の予防手段と解決手段の一般論を概観し、第 2 章で英米の状況を概観したい。

第2節 税務紛争の予防手段と解決手段

1 税務紛争予防手段

確定申告前に、納税者が課税庁に対して特定の税務上の取り扱いについて確認する制度として、事前照会制度と移転価格税制における事前確認制度（Advance Pricing Arrangement あるいは Advance Pricing Agreement : APA）を挙げることができる。制度そのものは国により若干の相違があろうが、両制度とも各国で採用されている。

事前照会制度は、納税者が申告前（あるいは取引前）に当該取引に係る課税関係について事実関係を説明して照会する制度であり、米国では Rulings、英国では Clearance、わが国では文書回答制度と呼ばれている。この制度においては、課税庁が与えたアドバイスや情報が拘束力を有するかという点が論点になろう。また、英国の場合は公開されないが、米国では回答が情報公開法上公開の対象となっており、わが国でも回答は公開されるため、情報公開に当たっての納税者の秘密保持が論点となりうる。

APA は、国外関連取引に先立って、一定期間にわたるそれらの取引の移転価格を決定するための適切な基準のセット（例えば、方法、比較対象および適切な調整、将来のイベントに関する重要な前提条件）を決定する取極めである²³。APA は納税者によって正式に開始され、納税者、1つ以上の関連企業、および1つ以上の税務当局の間で交渉する必要がある²⁴。APA は、移転価格問題を解決するための従来の行政、司法、および条約のメカニズムを補完することを目的としている²⁵。これらは、従来のメカニズムが失敗したり、適用が難しい場合に最も役立つ可能性がある²⁶。

英米は Advance Pricing Agreement を締結するが、わが国では OECD 同様、Advance Pricing Arrangement と呼び、合意契約の形式をとっていない。相手国との相互協議を併せて行う Bilateral APA(BAPA)が増えてきており、相互協議の合意を得た APA が、当初申し出から変更されている場合には、わが国の場合納税者が修正の申し出を提出し、これを課税庁が確認する形式をとっている。英米では相互協議合意後の内容で Agreement が締結される。相互協議合意の内容を納税者が受け入れない場合には、APA は無効となる。な

²³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017(以下「OECD 移転価格ガイドライン」), para 4.134. OECD では Advance Pricing Arrangement という用語を用いている。

²⁴ Id.

²⁵ Id.

²⁶ Id.

お、毎年納税者は年次報告書を提出して実際の取引が確認された価格設定どおり行われていることを課税庁に示すことされている。

特に相手国との相互協議を経た BAPA が締結されれば、納税者にとっては確認対象期間において当該取引に係る移転価格課税問題は発生せず、したがって二重課税問題の発生も回避できるため、紛争の未然防止という意味では非常に有用な制度である。一方で、相互協議件数の増大による合意（確認）の遅延や、情報を提供したにもかかわらず合意（確認）されないリスクが論点とされるだろう。

OECD 移転価格ガイドラインは、事前照会制度（private rulings）と APA の相違について、APA は一般に事実の問題を扱うが、より伝統的な事前照会制度は納税者によって提示された事実に基づいて法的性質の質問に対処することに限定される傾向があるとし、事前照会制度の根底にある事実は、税務当局によって疑問視されない可能性があるが、APA では、事実が徹底的に分析および調査される可能性があり、さらに、APA は通常、特定の期間における複数の取引、いくつかのタイプの取引を対象としており、対照的に、事前照会制度申請は通常、特定の取引のみを拘束する²⁷、と表現している。

なお、相互協議の合意は国際的二重課税排除に不可欠な要素であるが、合意に至るまで長時間を要することが問題とされてきたため、OECD モデル租税条約及び BEPS 防止措置実施条約は、相互協議に仲裁を導入することとした。この点については第 3 節で触れるが、現在のところわが国は米国を除き BAPA に係る相互協議は仲裁の対象としてはいない。

2 税務紛争の解決手段としての ADR

わが国においては、税務紛争は課税庁による更正・決定処分に始まり、納税者がこれらの課税処分等に不服があるときは、再調査の請求、あるいは国税不服審判所への審査請求、そして税務訴訟により納税者は課税庁の処分に対してその正当性を争うことになる。この流れは平成 23 年の国税通則法改正により税務調査手続が法定化されことなどにより若干の変更はあるものの、課税処分－再調査請求－審査請求－訴訟という流れは変わっていない。

諸外国においても、紛争解決の流れそのものはほぼ同様であると言えるが、多くの国において上のすべての段階で納税者と課税庁の間で合意による紛争解決を行うことができる

²⁷ OECD, supra note 23, para 4.143.

ようになってきている。具体的には、1990年に米国議会が民事司法改革法を承認し、同年に行政紛争解決法（ADRA）を制定した中で、IRSは1995年10月、最初の1年間の調停テストを開始した²⁸。米国を嚆矢として、現在では税務紛争手続としての調停は、オーストラリア、バングラデッシュ、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、メキシコ、ニュージーランド、ポーランド、南アフリカ、英国、米国など様々な国で様々な方法で適用されている²⁹。

ところで、ADRとは、訴訟に代わる紛争解決方法であり、民事・行政を問わないが、第2章で見ると、米国の行政紛争解決法571条(3)は、「紛争における争点を解決するために用いる、あっせん、交渉援助、調停、事実認定、ミニトリアル、仲裁、そしてオンブズの使用及びこれらのいかなる組み合わせも含み、さらにこれに限定されない手続」と定義している。また、英国の紛争解決コミットメントに係るサポートガイダンスは、紛争解決の手法として、「交渉、調停、中立的評価、専門家の決定、裁定、仲裁、訴訟」を挙げており(5.5)、「訴訟は通常、最後の手段の紛争解決方法として扱われるべきであることが政府の方針である(1.4)」と明言しており、ADRは上の訴訟以外の手法を指すことになる。わが国においては、行政処分に係るADRとして判決・決定等が認識されており、行政処分以外の手続（仲裁・調停・あっせん等）はADRとして認識されていない³⁰。

米国の不服審査局、英国の不服審判所、わが国の国税不服審判所はいずれも行政における行政処分に係る最終判断をする部署と言えるが、英米はADR導入以前から、不服審査における納税者と課税庁の合意が認められており、その上に更に調停、仲裁などの第三者を介したADRを採用したと考えられ、ADR導入による大きなポイントは第三者の存在による紛争解決（合意）の促進と言えるだろう。わが国の国税不服審判所は行政型ADRに分類されており、確かに訴訟前に行政処分に係る紛争を解決するという機能は果たしているが、英米が上に述べたような積極的な合意の促進を行っている状況とは、そもそも「合意」の不存在という意味で、異なっていると言えるだろう。本稿では、英米の紛争解決プロセスを確認して、そこに合意の促進プロセスとしてのADRをどのように導入してきたかを検討することにより、状況が異なるわが国に何等かの示唆を得ることを目的としてい

²⁸ Amy S. Wei, Can Mediation Be the Answer to Taxpayer' Woes: An Examination of the Internal Revenue Service's Mediation Program, 15 OHIO St. J. on Disp. Resol.5409 (2000)

²⁹ Diana van Hout, Is Mediation the Panacea to the Prefusion of Tax Disputes? at 47. World Tax Journal, February 2018.

³⁰ ADR検討会（第17回）資料17-2 参考資料・第三者的な行政機関による紛争解決手続の類型（例示）。

る。したがって、調停、仲裁等の第三者を介した納税者と課税庁との合意を目指すプロセスを ADR として認識したい。

調停は、紛争当事者が公平な第三者である調停人の支援を得る促進プロセスであり、調停人は、紛争の合意による解決に到達しようとすることを支援するもので、自らを拘束する決定を下す権限を有しないが、特定の手順、技術、スキルを利用して、裁定なしに紛争の合意による解決を交渉するのと支援するものと言われている³¹。

また、調停には促進的、自己決定、根底にある利益の回復、公平で独立した調停人、守秘義務、調停のテクニックと手順といった原則があり³²、調停者は決定権を有せず、当事者の自己決定の原則に基づいて調停を行う。自己決定とは、各当事者がプロセスと結果に関して自由で情報に基づいた選択を行う、自発的で強制されていない決定を下す行為である³³。調停の目的は根底にある利益を回復することであり、根底にある利益に関して、多くの学者は、調停は人間関係の回復に関するものであるというフレーの解釈を使用しているとしながら、Hout は、根底の利益に係る米国とオランダの視点の相違を指摘している³⁴。Hout は、自身が行ったオランダの税務裁判所での調停パイロットプロジェクト中に締結された和解合意に関する実証研究で、多くの和解合意が税額に影響を与えず、様々な合意は、基本的にコミュニケーション、誤解、または追加情報の提供に関するものであったと述べ、これは、市民と公務員の間の調停に関するオランダの行政法における和解合意における 5 つの最も一般的な解決策が、誤解の解消、誤解の解決、虐待に関する苦情の提起、意思決定プロセスの説明、および支払取極めの作成であるという結論に到達した Allewijn の調査結果とも一致していると述べる。一方で、米国における利用可能な調停は資産が 2 億 5,000 万米ドルを超え、金銭的利益が 1,000 万米ドル以上の企業が関与する協調審査プログラムのケースのみであったのは、行政紛争解決法の要件の 1 つが、政府機関の訴訟費用を制限する紛争解決手順を導入することであったためであると指摘している³⁵。しかし、1997 年 5 月の GAO レポートは、IRS イニシアチブの背景として、「連邦政府

³¹ H.J. Brown & A.L Marriot, ADR Principles and Practice at 154 (Sweet & Maxwell 2011).

³² Hout, supra note 29, at 57-65.

³³ Id. at 59.

³⁴ Id. at 60. Hout は、K. J. McDonough, Resolving Federal Tax Disputes Through ADR, Arbitration Journal, at 38 が、「税務紛争においては長期的な人間関係は税法に関係することはなく、調停と和解の余地はほとんどない」と述べていることから、米国における ADR が訴訟費用を制限する目的で導入されたとしている。

³⁵ Id. at 81. なお、米国の行政紛争解決法については、本稿第 2 章第 1 節 2 参照。

と民間部門は、訴訟には費用と時間がかかり、協力関係を破壊することを長い間認識してきた」³⁶と述べていることから、ADRは紛争解決の効率性のみならず、納税者と課税当局との協力関係を維持することもその目的とされていたと考えることもできるだろう。

Houtは、一般的な紛争では紛争当事者間の介入が公平な第三者によって行われるが³⁷、税務紛争の調停においては、予算の関係から税務職員を内部仲介人として使用している国が多く³⁸、この場合内部仲介人（税務職員）は独立性と公平性の原則に違反すると信じられている³⁹一方で、内部仲介人（税務職員）のメリットは税法について十分に教育され、内部から税務行政の仕組みを知っていることであると指摘している⁴⁰。また、内部仲介者（税務職員）を選択した場合、調停人の独立性と公平性を確保するための予防策が講じられていること、紛争当事者は外部調停人を選択するか、税務当局が選択した調停人を拒否することができ、更に、調停から脱退することができると指摘している⁴¹。

守秘義務は、根底にある利益を支援する機能を持ち、紛争当事者に信頼できる環境を保証する。人々が自由に話すことができるようにするために、調停協定には通常、守秘義務が含まれている⁴²。税務紛争において、調停中の連絡は税法の通常の守秘義務の範囲に含まれる⁴³。

なお、仲裁もADRの一つとして挙げられる。仲裁は、ADRメカニズムの中で最も正式なものであり、仲裁の明確な特徴は、当事者が紛争を仲裁に提出することに同意すると、仲裁人が拘束力のある決定を下すことである⁴⁴。いずれの手続でも調停人、仲裁人という第三者が紛争解決のために登場する。

税務紛争に係るADRが一般のADRと異なる点として、Houtは以下を挙げている⁴⁵。

- ① 合法性の原則と公平性の原則から、税務紛争の解決は法律（税法）に従わなければならない。

³⁶ GAO, IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities, May 1997, Background

³⁷ Hout, supra note 29, at 61.

³⁸ Id. at 82. 内部仲介者（税務職員）を使用している国として、Houtは、米国、ベルギー、オランダ、オーストラリア、南アフリカ、ニュージーランドを挙げている。この場合仲介者としての税務職員は、調査担当者ではなく仲介を行う部署の職員である。

³⁹ Id. at 83.

⁴⁰ Id.

⁴¹ Id. at 84. 調停への参加は任意である。

⁴² Id. at 61.

⁴³ Id. at 86.

⁴⁴ David. Parsly, The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: Moving from Infancy to Legitimacy, 8 CARDOZO J. CONFLICT Resol. 677 (2007).

⁴⁵ Hout, supra note 29, at 66-70.

- ② 納税者と課税庁に権力の非対称性がある。
- ③ 税法の知識を十分に有していない納税者は、手続的及び相互作用的正義に基づいて納税義務についての判断を行いやすい。

上の①は、税務紛争に係る ADR を紛争解決システムの枠組みで捉える Melinda Jone によっても指摘されており⁴⁶、特に納税者と課税庁の合意や裁量を認めないわが国には、「法に従った」解決という発想はなかったように思われる。わが国においては、課税庁の処分が法に従っているか否かを行政審判所である国税不服審判所か、司法判断に委ねるしか方法がなかった。他国が ADR を採用するにあたりどのようにこの問題を整理してきたかは興味のあるところである。②及び③は、この非対称性を埋める役割として、また納税者の判断材料について適切な情報を提供するという意味で仲介者（調停者）あるいは仲裁者の存在がクローズアップされるのかもしれない。

このように、代替的紛争解決手続として税務紛争においても ADR が諸外国において広く利用されているが、税務紛争における ADR は一般紛争における ADR と若干性格を異にする部分がある。端的には法に従った解決を目指すこと、中立の仲介人として税務職員が採用される可能性があるが、その場合独立性や公平性を担保する予防策が必要となること、権力の非対称性に対する担保が必要であること等である。その根底の利益としては、訴訟に係る時間及び費用の削減と共に、納税者と課税庁の関係改善も含まれていると思われる。第 2 章において英米の行政紛争解決のための対応及び税務紛争への ADR 導入の状況について検討したい。

第 3 節 租税条約上の仲裁

1 租税条約

(1) BEPS 報告書

OECD の税源浸食と利益移転（BEPS）行動プロジェクト行動 14「紛争解決メカニズムの効率化」は、2015 年最終報告書において、「クロスボーダーで行われる租税回避及び脱税の機会を排除し、二重課税を効果的かつ効率的に防止することは、経済活動及び強靱な世界経済を支える国際課税システムの構築にとって不可欠である。各国は、税源浸食と利益移転に対処するために BEPS 行動計画に基づき策定された措置を導入するこ

⁴⁶ Melinda Jone, Evaluating Australia's Tax Dispute Resolution System: A Dispute Systems Design Perspective at 558, 13 eJTR 552 (2015).

とによって、法令を順守する納税者にとって不必要な不確実性をもたらし、意図しない二重課税を引き起こすことがあってはならないということに合意する。したがって、紛争解決メカニズムを改善することは、BEPS に対する取組において不可欠の要素である」とし、「BEPS 行動計画の行動 14 に基づいて策定された措置は、MAP（相互協議）プロセスの実効性及び効率性を強化することを目的としている。…本報告の採択により、各国は、租税条約に関する紛争解決に係る…ミニмумスタンダードの効果的な実施の確保に関する合意によって、紛争解決のための自国のアプローチに重大な変更を加えることに合意している。ミニмумスタンダードは以下の通りである。

- ① 相互協議に関する租税条約上の義務の誠実かつ全面的な実施及び MAP 事案における適時解決の確保
- ② 租税条約に関する紛争の未然防止及び適時の解決を促進する行政手続の実施の確保
- ③ 申立要件を満たす納税者に対する MAP へのアクセスの確保⁴⁷ と述べている。

さらに、強制的拘束的 MAP 仲裁制度について、「経済界及び多くの国は、強制的拘束的仲裁制度を、租税条約上の紛争が MAP を通じて効果的に解決されることを確保する最善の方法と考えている。MAP 事案の解決を確保するメカニズムとして仲裁制度を採用することについては、すべての OECD 加盟国及び G20 諸国におけるコンセンサスは得られていないが、以下の国のグループが、さもなければ相互協議を通じた事案解決が妨げられるような紛争の解決手段として、強制的拘束的仲裁制度を採用し実施することにコミットした。…強制的拘束的 MAP 仲裁制度の規定については、BEPS 行動計画の行動 15 で構想している多国間協定の交渉の一環として策定する。」⁴⁸とした。ここで述べる多国間協定は、後述の(3)BEPS 防止措置実施条約 (MLI) である。

(2) OECD モデル租税条約

OECD モデル租税条約 25 条は、相互協議について規定している。わが国の租税条約は OECD 租税条約を基本としているので、以下では OECD モデル租税条約に従い、相互協

⁴⁷ 「紛争解決メカニズムの効率化 行動 14」2015 年最終報告書（仮訳）1 頁。国税庁ホームページより 2020 年 11 月 8 日確認。

⁴⁸ 前掲注 47)、「紛争解決メカニズムの効率化 行動 14」28 頁。なお、最終報告書上強制的拘束的仲裁制度を採用し実施することにコミットしたとして挙げられているのは、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、日本、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、英国及び米国である。

議手続を概観する。

OECD モデル租税条約 25 条コメンタリ序論は、本条について、相互協議は合意努力義務とされ（合意義務は付されていない：パラ 2）、外交手段を経ることなく直接相互に通信でき、その情報は条約上の情報交換規定に基づき守秘義務の対象となり（パラ 4）、合意義務が存在しないために生じる相互協議の長期化に対してモデル条約に仲裁規定が導入され、同様に仲裁に係るコメンタリが挿入された（パラ 5）と述べている⁴⁹。

わが国が締結した二国間租税条約にはそのすべてに相互協議条項が含まれているが、仲裁規定は一部の租税条約に導入されているのみである。

なお、OECD 移転価格ガイドライン第 4 章 G パラ 4.177 は、仲裁について、「第 25 条第 5 項の規定に類する仲裁規定を特定の租税条約が有する場合、この相互協議手続の拡大は、権限のある当局が合意に至ることを妨げる一又は複数の事項を仲裁に付託することにより、当該事案の解決を依然として可能なものとする」⁵⁰とし、その性質について、「第 25 条第 5 項の規定に基づく仲裁は、相互協議手続の不可分の一部であり、締約国間の租税条約に係る紛争を解決する代替手段をなすものではない」⁵¹とし、その効果について「仲裁規定が特定の二国間条約に存在することは、仲裁による必要がない場合であっても、相互協議手続自体をより効果的にするはずである。まさしくこのような可能性の存在により、政府と納税者の双方は、相互協議手続に投入された時間と労力が満足いく結果を生み出すであろうと最初から知ることになるため、相互協議手続のより一層の利用が促進されるはずである」⁵²と述べている。

租税条約上に仲裁規定が導入されたのは、1989 年のドイツーアメリカ租税条約が最初であると言われている。ドイツは、1980 年代末から租税条約に仲裁条項を定め、相互協議手続を仲裁手続で補完することによって、国際的三重課税の排除に関して、権限のある当局に対する法的拘束力を強化し、納税者の救済の実効性を高めようとする政策が採用されるようになってきた。また、EU 構成国間での移転価格課税に起因する二重課税のみに関してであるが、EC 仲裁条約も 1995 年 1 月 1 日から 5 年間の時限措置として施

⁴⁹ 水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』日本租税研究協会 423 頁（2019）。仲裁規定が導入されたのは 2008 年である。

⁵⁰ OECD 移転価格ガイドラインパラ 4.177、岡田至康「第 1 章 税の安定性（紛争の予防・解決）」13 頁。『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～ポスト BEPS の国際協調の下での国内法改正の動向～』21 世紀政策研究所研究プロジェクト（2019 年 5 月）。

⁵¹ OECD 移転価格ガイドラインパラ 4.178、岡田・前掲注 50）13 頁。

⁵² OECD 移転価格ガイドラインパラ 4.179、岡田・前掲注 50）13 頁。

行され、2000年1月1日からもさらに5年間延長されている⁵³。

(3) BEPS 防止措置実施条約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: MLI) ⁵⁴

MLI は、OECD の BEPS プロジェクトにおいて策定された税源浸食及び利益移転を防止するための措置のうち租税条約に関連する措置を、多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することを可能にするための多国間条約で、2016年11月24日に作成されている。正式な日本語は「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多国間条約」といい、わが国においては2019(平成31)年1月1日に発効している⁵⁵。

本条約に規定する租税条約に関連する BEPS 防止措置の規定は、原則として、各租税条約の全ての締約国(二国間条約の場合は、その両締約国)がその規定を適用することを選択した場合にのみその租税条約について適用され、各租税条約のいずれかの締約国がその規定を適用することを選択しない場合には、その規定はその租税条約については適用されない。また、本条約に規定する租税条約に関連する BEPS 防止措置の規定が既存の租税条約について適用される場合には、本条約の規定が、既存の租税条約に規定されている同様の規定に代わって、又は既存の租税条約に同様の規定がない場合にはその租税条約の規定に加えて、適用される⁵⁶。

本条約の前文は以下のように述べる⁵⁷。

⁵³ 谷口勢津夫「ドイツ連邦大蔵省「租税事件における国際的な相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領」(邦訳)租税研究2000.9、90頁(2000)。

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en

⁵⁴ 2020年10月29日現在、92か国・地域が署名し、うち、53か国・地域が批准書等を寄託している。財務省ホームページ「BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯」。以下のURLより2020年11月8日確認。https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/mli02.pdf

⁵⁵ 国税庁ホームページタックスアンサー源泉所得税 No.2891BEPS防止措置条約の概要[令和2年4月1日現在法令等]以下のURLより2020年11月7日確認。

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanser/gensen/2891.htm>

⁵⁶ 前掲注55) 国税庁タックスアンサーNo.2891。

⁵⁷ 「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(和文pdf)以下のURLより2020年11月8日確認。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm

2021年9月30日現在、94か国・地域が署名している(財務省ホームページ「BEPS防止措置実施条約の署名国」)。

「この条約の締約国は、

利益に対する租税が課されず、又は軽減される場所に人為的に利益を移転させる効果を有する積極的な国際タックス・プランニングによって政府が多大な法人税の収入を失うことを認識し、

税源浸食及び利益移転（BEPS）が、先進国のみでなく新興経済国及び開発途上国にとっても喫緊の課題であることに留意し、

利益を生み出す実質的な経済活動が行われ、かつ、価値が創造される場所において当該利益に対して租税が課されることを確保することの重要性を認識し、

OECD/G20BEPS プロジェクトの下において策定された一連の措置（以下「OECD/BEPS 措置」という。）を歓迎し、

OECD/G20BEPS 措置が、2以上の国又は地域における課税上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を利用する仕組みに対処し、条約の濫用を防止し、恒久的施設の地位の人為的な回避に対処し、及び紛争の解決を改善するための租税条約関連措置を含むことに留意し、

多数国間において、税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を迅速に、協調して、及び一致して実施することを確保することの必要性を認識し、

所得に対する二重課税を回避するための既存の協定が、当該協定の対象となる租税に関して、脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減（当事国以外の国又は地域の居住者の間接的な利益のために当該協定において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約漁りの仕組みを通じたものを含む。）の機会を生じさせることなく、二重課税を除去するものと解されることを確保することの必要性に留意し、

所得に対する二重課税を回避するための既存の協定ネットワーク全体において、当該協定のそれぞれについて二国間で再交渉することを要することなく、合意された変更を同時に、かつ、効率的な方法によって実施するための効果的な枠組みの必要性を認識して、

次のとおり協定した。」

本条約は、適用範囲及び用語の解釈（第1部）、ハイブリッド・ミスマッチ（第2部）、条約の濫用（第3部）、恒久的施設の地位の回避（第4部）、紛争解決の改善（相

互協議手続及び対応的調整：第 5 部)、仲裁 (第 6 部)、最終規定 (第 7 部) で構成されている。

MLI の仕組みは以下のように説明される⁵⁸。

MLI が成立・発効しても、MLI に署名・批准した国の締結したすべての二国間租税条約に MLI が自動的に適用されるわけではない。すなわち、MLI は、両条約締結国が MLI の適用対象租税協定 (「CTA」) に指定した条約についてのみ適用される。

CTA は、BEPS 行動 6 に記載の租税条約濫用防止のための必要最低限の要件と BEPS 行動 14 に記載の紛争解決改善のための最低要件を満たす必要がある。ある MLI 条項が BEPS 記載の最低要件を反映したものである場合には、CTA が既に最低要件を満たしている場合に限り、当事国は当該 MLI 条項全体を除外することができる。…重要なことは、MLI 条項は、CTA の両締約国が特定の MLI 条項について同じ立場を採った場合に限り適用されるということである。

(4) MLI の仲裁規定

上述の通り MLI では第 6 部に仲裁規定が置かれている。その主な内容は以下の通りである。

仲裁は、2 の当事者が仲裁を選択する場合に限り、当該 2 の当事国に関して対象租税協定について適用する (18 条)。一方又は双方の当事国の措置により当該対象租税協定の規定に適合しない課税を受けたと認める者が、その事案について一方の当事国の権限のある当局に対して申立てをし、かつ、両当事国の権限のある当局が、相互協議の申立から 2 年以内に当該事案を解決するための合意に達することができない場合において、当該者が書面によって要請する時は、当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託される (19 条 1)。仲裁決定は、両当事国の権限のある当局の合意によって実施される。仲裁決定は、最終的な決定とする (19 条 4a)。仲裁決定は、両当事国を拘束する (19 条 4 b) ⁵⁹。

⁵⁸ 駒宮史博「OECD の BEPS 防止措置実施条約 (MLI) と EU 租税回避防止指令」272 頁。租税研究 2018・10。

⁵⁹ 次の場合を除くとされている。(i)事案によって直接に影響を受ける者が、当該仲裁決定を実施する両当事国の権限のある当局の合意を受け入れない場合。(ii)いずれかの当事国の裁判所による最終的な決定によって当該仲裁決定が無効とされる場合。(iii)当該事案によって直接に影響を受ける者が、当該仲裁決定を実施する両当事国の権限のある当局の合意によって解決された事項について、いずれかの裁判所又は行政審判所において訴訟又は審査請求による解決を求める場合。

仲裁のための委員会は、国際租税に関する事項について専門知識又は経験を有する 3 人の個人によって構成される (20 条 2a)。各当事国の権限のある当局は、1 人の仲裁人を任命し、当該 2 名の仲裁人は仲裁委員会の長となる第三の仲裁人を任命する。この委員長は、いずれの当事国の国民又は居住者であってはならない (20 条 2b)。仲裁委員会等が受領する情報は、情報交換及び行政支援に関する対象租税協定の規定に基づいて交換された情報とみなす (21 条 1)。

両当事国の権限のある当局が、異なる規則について合意する場合を除くほか、仲裁手続には以下の規定 (最終提案方式：ベースボール方式) を適用する (23 条 1)。事案が仲裁に付託された後、各当事国の権限のある当局は、当該事案の全ての未解決の事項に対処する解決案を提出する (a)。仲裁委員会は、両当事国の権限のある当局が提出した解決案の一つを多数決により決定として選択する。決定の理由は付さず、仲裁決定は先例としての価値を有しない (c)。両当事国の権限のある当局が、23 条 1 の規定を適用しない場合、次の規定を適用する (23 条 2：独立意見方式)。両当事国の権限のある当局は、仲裁決定のために必要な情報を提供し、仲裁委員会は、仲裁に付託された事項を決定する。仲裁決定は、両当事国の権限のある当局に対して書面により送付される。仲裁決定には、その結論の法的根拠及びその結論に至った理由を付する。仲裁決定は、仲裁委員会の構成員の多数決で採択される。仲裁決定は、先例としての価値を有しない (23 条 2 a, b, c)。

岡田によると、21 か国・地域が最終提案方式 (ベースボール方式) を選択しており、日本を含む 7 か国・地域が独立意見方式を採用しているという⁶⁰。そして、「独立意見方式では両国出身でない仲裁人 (第三者) による独自の判断が事実上の決定を下す可能性があり、それは各国の課税主権と相容れないものとされていることにもよるようである。確かに、先進国の中でも若干の国においては、課税主権との関係で仲裁そのものの導入に消極的な国もあるようであるが、…OECD が推奨している仲裁は相互協議手続の不可分の一部であり、その結果は相互協議の結果として、両税務当局を拘束するもの

⁶⁰ 岡田・前掲注 50) 16 頁。ベースボール方式を選択しているのは、オーストラリア、オーストリア、バルバドス、ベルギー、カナダ、キュラソー、フィジー、フィンランド、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルグ、モーリシャス、オランダ、ニュージーランド、シンガポール、スペイン、スイス、イギリスの 21 か国である。なお、米国は当条約に参加していないが、自国の二国間条約ではこの方式を採用している。独立意見方式を選択しているのは、アンドラ、ギリシャ、日本、マルタ、ポルトガル、スロベニア、スウェーデンの 7 か国・地域である。

の、納税者までを拘束するものではない。ある意味では、このように相互協議手続の中のものとして解することで、課税主権の問題をクリアしていると解されているように思われる。課税主権の問題が、単に仲裁に対する消極的姿勢を擁護するために安易に唱えられている可能性もあり、国際法解釈面での検討をさらに行うことも求められよう。」⁶¹と述べ、更に、仲裁の意義について、「…今日、国際的な利益移転への対応のための制度として、移転価格税制では限界があると言われる中で、二重課税の頻発を防止するためにも、移転価格税制を基本的にできるだけ維持しつつ、そこから生じる紛争については仲裁によって解決する、との方向性をとることを確認する必要性が一層高くなっていると言えよう。」⁶²「仲裁制度に代表される紛争解決手段が有効に機能するかどうか、今後の国際課税制度の在り方全体に影響を及ぼす可能性があることを改めて十分に認識すべきであると思われる」⁶³とする。

なお、大野は、仲裁規定に係る留保や異議により仲裁条項が働かなくなるケースも多いことから、留保の縮小や撤回は行政府だけの判断で行ってよいか、あるいは立法府の判断が必要とされるのかとの疑問も生じると述べている⁶⁴。

2 米国

米国は、2006年以降、租税条約に強制仲裁規定を導入するようになった⁶⁵。米国の租税条約上の仲裁規定は、権限のある当局が2年以内に問題を解決できなかった場合には、両国の権限のある当局が当該事案は仲裁に適さないという合意をしない限り、権限のある当局は、解決のために仲裁委員会(arbitration board)に当該案件を付託しなければならない。仲裁委員会は、各権限のある当局のいずれか一方の立場を採択することによって案件を解決しなければならない⁶⁶。ここで採択された立場は権限のある当局双方の合意事項として採用され、あたかも条約上の新たな一つの相互協議合意（すなわち、権限のある当局同士

⁶¹ 岡田・前掲注50) 16頁。

⁶² 岡田・前掲注50) 17頁。

⁶³ 岡田・前掲注50) 18頁。

⁶⁴ 大野雅人「BEPS防止措置実施条約(MLI)における濫用防止規定と仲裁規定の働きかた」366頁。租税研究2018・3。

⁶⁵ 岡田至康「租税条約上の仲裁における重要性の高まりに異論なし」租税研究2011.8、296頁(2011)。本稿は、John Harrington, No Dispute About the Increasing Importance of Arbitration in Tax Treaties, Tax Notes International, Sep.6, 2010の翻訳であり、米国はこの段階でドイツ、ベルギー、カナダ、フランスとの租税条約(議定書)が発効、スイスが署名済みであるとしている。

⁶⁶ すなわち、米国は「ベースボール方式」を採用している。わが国の場合、MLIにおいては独立意見方式を採用しているが、租税条約上仲裁規定はベースボール方式を採用している。後掲注72)参照。

の交渉を経たもの) のように取り扱われる⁶⁷。

米国 IRS のホームページに記載されている“Mandatory Tax Treaty Arbitration”⁶⁸によると、現在ドイツ、ベルギー、カナダ、フランス、日本、スペイン及びスイスの租税条約において強制仲裁規定が導入されている⁶⁹。その概要は以下のようなものである。

仲裁では、各権限のある当局によって選択された 1 名のメンバーと、権限のある当局が合意した候補者のパネルからそれぞれのメンバーによって選択された議長の 3 人のメンバーで構成される仲裁委員会の決定によってケースが解決される。

条約に応じて、議長の任命から 60～90 日以内に、各権限のある当局は、提示された各問題（5 頁を超えない）と支持ポジションペーパー（30 頁を超えない）と付属書の決議案を理事会の検討のために提出する。

仲裁パネルは、提示された各問題に対して 2 つの提案された決議のいずれかを選択し、議長の任命から 6 か月～9 か月以内に、条約に応じて、書面でその決定を双方の権限のある当局に知らせる必要がある。書面による決定には、選択の根拠や分析を含めず、先例とはみなされない。書面による決定を含む仲裁手続に関する情報は、理事会メンバーによって開示されない。

3 英国

(1) 一般的な注釈⁷⁰

英国は、権限のある当局が合意に達することができなかった二重課税を排除するために仲裁制度を採用している。OECD モデル租税条約 25 条 2 項は、権限のある当局が相互合意によって事件を解決するよう努めると規定している—これは、モデル条約に従わない課税を排除するというコミットメントではない。モデル条約に従わない課税を排除するために、モデル条約 2015 年版には、MAP 事案の提示から 2 年以内に未解決の MAP 事案を仲裁に移行させる 25 条 5 項が規定された。仲裁パネルは、租税条約に従っ

⁶⁷ 岡田・前掲注 65) 296 頁。

⁶⁸ <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/mandatory-tax-treaty-arbitration> より 2020 年 11 月 3 日確認。

⁶⁹ なお、米国は MLI に加盟していない。MLI 加盟国は財務省 HP にて公表されている。以下 URL より 2021 年 10 月 22 日確認。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm#a03

⁷⁰ HMRC “Transfer pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Arbitration”以下の URL より 2020 年 11 月 3 日確認。なお EUAC を通じた仲裁は省略した。<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080>

ていない課税の排除が要請され、その決定は両条約締約国を拘束する。

英国は、政策により租税条約に仲裁条項を規定している。二国間租税条約における仲裁規定の範囲は、OECD モデル条約とは異なる場合がある。MLI の第 6 部には、署名者が必須の拘束力のある仲裁にコミットするためのオプションを提供する 9 つの条項が含まれているが、英国は MLI を通じて強制的な拘束力のある仲裁を採用した。

(2) 二国間租税条約による仲裁

英国は、二国間租税条約においてもモデル租税条約第 25 条 5 項に従っている。英国は、MAP の対象となる問題に関する決定が既に裁判所又は行政裁判所によって行われている場合でも MAP へのアクセスを制限していないため、そのような場合でも仲裁へのアクセスを制限しない。

モデル租税条約は、事案の影響を直接受ける者が仲裁決定を実施する相互協議の合意を受け入れない限り、いずれかの条約締結国の国内法の時間制限にかかわらず拘束力を持ち、実施すると規定する。納税者が MAP 仲裁の結果を拒否した場合、彼らは中断されていた国内救済を再開できる。このような場合、英国は、MAP による事件を解決するための権限のある当局の努力が尽きたと考える。

権限のある当局が第 25 条 5 項の仲裁条項の適用方法を決定するという規定により、権限のある当局は仲裁の形式を自由に決定することができる。いくつかの条約では、権限のある当局は、調停の形式を設定する覚書 (MoU) に合意した。これには、仲裁の要求の形式、MAP 事案が提示されたときに双方の権限のある当局に提供されなければならない情報、参照条件、仲裁人の選択などの事項が含まれる。

英国は、課税が租税条約に準拠していない場合に適用される仲裁に満足している。すべての租税条約締約国が同意するわけではないため、二国間協議は二重課税の場合、又は移転価格又は恒久的施設への利益の帰属に関する事案に限定される可能性がある。仲裁条項の正確な条項と範囲については、個々の条約及び MoU を参照する必要がある。

いずれの場合も、関連する租税条約を考慮する必要があるが、通常、仲裁条項のある条約では、相互協議を申立て、権限のある当局が 2 年以内にその事案を解決するための合意に達することができない場合、未解決の問題を仲裁に提出するよう要求できる。

(3) MLI によって改正された条約の仲裁

英国の条約締約相手国が関連する留保や通知なしに署名した MLI 第 6 部により、租税条約には仲裁条項が追加される。租税条約に既に仲裁条項がある場合、英国がその規定を保持又は置き換えるかは、仲裁のための最も包括的な範囲を提供するオプションによって決定される。

MLI の第 6 部はモデル租税条約第 25 条 5 項に基づいており、MLI 第 19 条から第 26 条において仲裁の構造と実施に関する更なる規定を定めている。署名者は、ルール内の仲裁への代替アプローチに同意する余地がある。仲裁は、適用される租税条約の規定に従って課税されていない場合には任意の場合に要求することができる。MIL の一部の署名者は、第 6 部の範囲を変更することを留保しているため、MLI によって英国の条約に挿入される仲裁条項は、構造、行動、および範囲が異なる。

仲裁決定は、MLI 第 19 条 4 項の例外の対象となる双方の権限のある当局に拘束力がある。拘束力を持つ決定を行うためには、決定の影響を直接受ける者は、解決された問題に関する訴訟を追求してはならないし、決定の通知から 60 日以内に仲裁の結果を保留している訴訟から撤退しなければならない。権限のある当局の双方が異なる決議に合意した場合、MLI 第 24 条は、パネルの決定を上書きし、合意された決議を実施することを許可する。MLI 第 22 条は、権限のある当局が合意に達した場合、又は影響を受けた人物が要求を撤回した場合、仲裁の終了前に事件を解決することを可能にする。

4 日本

わが国では、平成 22 (2010) 年に締結された日蘭租税条約に仲裁規定が導入されたのを皮切りに、仲裁規定が導入されており、現在仲裁手続に係る実施取決めは 7 件となっている。これらの実施取決めは、相互協議事案が協議の開始から 2 年⁷¹を経過しても当局間の解決に至らない場合に、納税者の要請により、独立した 3 名の仲裁人により構成される仲裁委員会の決定 (仲裁決定) を求める手続であり、納税者が仲裁決定を受け入れない場合を除き、その決定に従った相互協議の合意が行われることとなるとされている。また、米国以外の取決めでは、仲裁決定の実施が原則として仲裁の要請から 2 年以内に終了するように各手続に要する期間を定め、仲裁に移行する相互協議事案は、課税事案であって、

⁷¹ 日スウェーデン条約の仲裁規定は 3 年とされている。

事前確認事案は仲裁規定の対象外となっている⁷²。

なお、租税条約の規定を国内法に落とし込む租税条約実施特例法には、仲裁規定への言及はない。おそらく、仲裁の結果をそのまま相互協議の合意として、相互協議規定の取扱いを想定していると考えられる。

仲裁について、川村は、対象事案の範囲、非公開性と透明性の問題、仲裁規則違反の仲裁決定といった課題を検討し、対立する「迅速性」「経済性」と「透明性」を均衡させるために、現行の日米租税条約における仲裁委員会への意見提出機会の付与を提案している⁷³。租税条約上の仲裁は、あくまでも国と国との相互協議の解決方法の一つであり、納税者は当事者ではない。納税者が二重課税排除の迅速性と自身の意見表明のバランスをどの程度求めるかは想像しかねるが、担保としてこのような手続があってもよいのかもしれない。

租税条約上の仲裁規定が相互協議条項の一つとして挿入され、仲裁の結果をもって相互協議の合意結果とみなす形式であることは、OECD モデル租税条約 25 条コメンタリパラ 5 が「仲裁手続は、相互協議手続の不可分の一部であり、この条約の適用に関する紛争を解決するための代替手段ではない」と述べていることを端的に示していると考えられる。すなわち、少なくとも現在の実施取決めは仲裁の対象となる事案を 25 条 1 項事案とし、APA を対象にしておらず、また、その過程は守秘義務の対象とする。そして、仲裁の結果を相互協議の合意として、権限のある当局間で合意文書が作成され、通常の相互協議と同様、納税者がこれを受け入れれば相互協議の合意は成立する。逆に、納税者はこれを拒否することもできる。

仲裁条項を有する租税条約締結国の中では、米国が最も繰越件数が多いことから、米国との間で仲裁条項が発動される可能性もあるだろう⁷⁴。実際の仲裁案件が積み重ねられることで、制度がより洗練されることを期待したい。

⁷² 国税庁ホームページ「仲裁手続に係る実施取決め」は、オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、英国、スウェーデン及び米国との実施取決めを掲載している。2021 年 10 月 19 日以下 URL より確認。https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm
米国については各手続に期間制限があり、概ね 2 年以内に終了するよう設計されている。なお、米国との実施取決めは事前確認事案について、条約第 25 条 7 (d) の規定に従い、事前価格取決めの要請の対象である事案に関する仲裁手続開始日を定めている（実施取決め XVII (A)）。

⁷³ 川村晋策「租税条約における仲裁制度の現状と課題」2017 年租税資料館賞受賞作 66 頁（2017）。

⁷⁴ 国税庁令和 2 事務年度の「相互協議の状況」（令和 3 年 10 月）は、繰越件数の多い順に米国（19%）、中国（17%）、インド（15%）、韓国（11%）、ドイツ（7%）の順となっていると述べている。

第4節 小括

本章では、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、国際的二重課税を排除する租税条約上の相互協議に合意義務が付されていないことから、合意に時間がかかるという問題に対処するために、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 MLI を批准していることを見た。

わが国は、OECD 租税の確実性プロジェクトにも参加し、また、MLI 上の仲裁条項も承認しており、文書照会制度や移転価格税制に係る事前確認制度も各国と同様実装している。また、調査手続における勧奨による修正申告は、実質的な交渉であり合意であるとの見解も存在する。しかしながら、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、わが国の状況はそれと似ているのか異なるのか、合意をベースとする税務行政の長所を、わが国で活かすことができるのか。これらの間に答えるために、第2章で英米の状況を概観し、第3章では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い。

租税法が強行法であるのはどこの国でも同様である。納税者と課税庁の合意という認識が、今後わが国税務行政にとっても必要となりうるのではないかという観点から、「立法で要件を明定して和解を認める」⁷⁵ことができるかどうかを検討していきたい。

⁷⁵ 金子宏『租税法第23版』87頁（弘文堂、2019）。

第2章 英米の紛争解決

第1節 米国

IRSはADRを積極的に採用しているが、これはIRSの独自施策ではなく、米国政府が行政紛争解決法の立法により、行政に係る紛争をできる限り訴訟ではなくADRにより解決することを強く押し進めていることによる。本節では、米国政府の紛争解決への取組み及びIRSの権限について概観した後、IRSが採用している事前照会制度及び事前確認制度、そしてIRSのADRについて概観する。

1 米国政府の紛争解決への取組み

(1) 1990年行政紛争解決法 (Administrative Dispute Resolution Act: ADRA)

米国議会は1990年に民事司法改革法(Civil Justice Reform Act: CJRA)を承認した。これは、民事訴訟遅延の原因を調査するために制定され、裁判所が計画を立てる際に考慮すべき一連の事件管理の原則、ガイドライン、及び技法を特定するものである。この際5つの地区で差別化されたケース管理のシステムとコスト及び遅延の削減の他の方法をテストするためにデモンストレーションテストが確立された(代替的紛争解決(ADR))⁷⁶。ここで実施されたADRは、多くの裁判所が訴訟当事者にとって有益であると判断したとされている⁷⁷。

また、同年、議会は連邦政府との紛争を解決するためのより迅速で費用のかからない方法を奨励するために、行政紛争解決法 (Administrative Dispute Resolution Act: ADRA) を制定した⁷⁸。これは、1980年代後半、米国行政会議 (Administrative Conference of the United States: ACUS) が、連邦政府機関がADR措置の使用を拡大して、当事者が紛争の創造的な解決策を促進し、正式な訴訟よりも少ないリソースで迅速な決定を下せることを推奨したことによる⁷⁹。ADRAの規定により、連邦政府機関は実

⁷⁶ The civil justice reform act of 1990 final report, May 1997 at 1.

⁷⁷ Id. at 6.

⁷⁸ Robin J. Evans, The Administrative Dispute Resolution Act of 1996: Improving Federal Agency Use of Alternative Dispute Resolution Processes, at 218. 50 ADMIN. L. REV. 217 (1998). ADRAは連邦政府との紛争を迅速に解決することを目的としており、これには連邦職員と政府機関の間の紛争、政府契約の条件に係る紛争、政府機関の執行手続の当事者間の紛争が含まれている。なお、米国行政紛争解決法の制定に至る過程については、大橋真由美『行政紛争解決の現代的構造』(弘文堂、2005)に詳しい。なお、ADRA各条文の訳文は大橋に拠った。

⁷⁹ Id. at 220.

施活動を行う必要があり、代替的紛争解決手続の機密保持が提供され、ADR を使用する機関の権限が明確化された⁸⁰。

(2) 1990 年 ADRA の論点

1990 年 ADRA において、仲裁及び情報公開に係る規定が問題となり、これらは 1996 年 ADRA において改正された。

① 仲裁

歴史的に、政府機関はほとんどの状況で拘束力のある仲裁を行うことを禁じられていた。1990 年法はこの禁止を撤廃し、連邦機関に、非当事者と公益の両方を保護することを目的とした保護措置を条件として、紛争を民間仲裁人に提出する幅広い権限を与えた。1990 年の ADRA の検討中の議論は、拘束力のある仲裁に関する憲法上の懸念を提起したが、最終的に妥協をもたらし、決定の発行後 30 日間、何等かの理由で仲裁判断を一方的に無効にすることができた。事実上、このオプトアウト条項により、政府は不利な裁定を回避することができ、民間当事者は政府機関との仲裁に消極的となり⁸¹、1990 年法において仲裁は利用されていなかった⁸²。これは、1989 年のブッシュ政権下で、司法省(DOJ)が政府機関の紛争の拘束力のある仲裁がいくつかの点で憲法に違反する可能性があると考えていたからである⁸³。すなわち、司法省の懸念として、拘束力のある仲裁は、仲裁人が連邦政府の職員ではないことが多く、そのような方針決定を行う権限がないため、任命条項に基づく第 II 条に違反すること、拘束力のある仲裁は権力分立に違反すると考えられたこと、司法省の外部の人々に裁定権が伝達されたという点で、拘束力のある仲裁は第 III 条に反していると考えられたこと等が指摘されている。しかし、1995 年に、DOJ は拘束力のある仲裁の合憲性に関する立場を変更した。同省は、当事者が同意する限り、私的当事者による拘束力のある仲裁は許容されると判断し、これにより、1996 年改正で仲裁条項は改正された⁸⁴。ホワイトハウスも政府を合理化するための優先事項の一つに、規制を試行する際の代替

⁸⁰ Id. at 219.

⁸¹ Evans, supra note 78, at 228-229.

⁸² Jonathan D. Mester, The Administrative Dispute Resolution Act of 1996: Will the New Era of ADR in Federal Administrative Agencies Occur at the Expense of Public Accountability? at 176, Ohio State Journal on Dispute Resolution, Vol. 13:1 1997

⁸³ Id. at 170-171.

⁸⁴ Id. at 171.

的紛争解決の奨励を含めている⁸⁵。

なお、1996年の改正により、このオプトアウト条項は廃止されたものの、議会は、仲裁が全ての状況で実施されるべきではないと認識しており、以下の572条(b)(2)に示すように、政策関連の論争におけるADR手続の使用を禁じている⁸⁶。

② 情報公開法

もう一つの論点は、情報公開法(Freedom of Information Act: FOIA)との関係である。1990年法は、ADR手続の過程で行われた通信は機密であると規定しているが、FOIAに基づく開示からこれらの通信を免除しなかった⁸⁷。その結果、機密文書、特に中立者として行動する連邦職員の手にある文書は、FOIAの下で明らかになる可能性があり、和解手続の成功に必要な機密性を危うくし、ADRの使用を思いとどまらせることとなる⁸⁸。1996年法では、574条(j)として、「中立的第三者ならびに当事者の間でなされた紛争解決コミュニケーションであっても、本条のもとで非公開とされている情報に関しては、552条(b)(3)の下の開示対象から除外される。」と規定された⁸⁹(以下の条文参照)。

(3) 1996年ADRA

本法は、1996年に恒久的授権がなされた。1996年行政紛争解決法におけるADRの定義(571条(3))は、「紛争における争点を解決するために用いる、あっせん(conciliation)、交渉援助(facilitation)、調停(mediation)、事実認定(factfinding)、ミニトリアル(minitrials)、仲裁(arbitration)、そしてオンブズの利用(use of ombuds)およびこれらのいかなる組み合わせも含み、さらにこれだけに限定されない手続である」とする。

ADRAの中核となる規定は572条であり、(a)において、行政機関に対してADRの利用に関する包括的権限を付与し、(b)において、紛争解決手続を採用しない場合を示している。さらに、(c)において、ADRが自発的に利用される手続であり、既存の紛争

⁸⁵ Al Gore, *From Red Tape to Results: Creating a Government that Works Better & Costs Less: The report of the National Performance Review* 322 (1993).

⁸⁶ Mester, *supra* note 82, at 175.

⁸⁷ Evans, *supra* note 78, at 227.

⁸⁸ *Id.*

⁸⁹ Mester, *supra* note 82, at 187.

解決手法を補完するものであることを明言している。

572 条 一般的授權(General Authority)

- (a) 当事者が合意する限りにおいて、行政機関は、行政プログラムに関わる紛争における争点の解決を目的として紛争解決手続を用いることができる。
- (b) 行政機関は、次のような場合には、紛争解決手続の不採用を検討すべきである。
 - (1) ある事案につき、先例的価値のある確定的もしくは権威のある解決が必要とされており、紛争解決手続の利用による解決では、権威のある先例として一般に受け入れられないであろうとされる場合。
 - (2) 連邦政府の政策に関する重大な問題に関わる事案であるために、最終的な結論に至る前に、付加的な手続の履践が要求されており、紛争解決手続の利用を通じては、行政機関による有効な政策形成を行うことができないと判断される場合。
 - (3) 個々の決定の間で齟齬が生じないように、既存の政策の一貫性を維持することが格別重要であり、紛争解決手続の利用によってはそのような一貫性を維持することができないと判断される場合。
 - (4) 当該手続の当事者ではない個人もしくは組織に対して重大な影響を及ぼす場合。
 - (5) 手続に関して完全な公開記録が作成されることが重要とされる場合に、紛争解決手続の利用によってはそのような記録を作成することができないとされる場合。
 - (6) 行政機関が当該事案に対して、状況の変化に応じてその取扱いを変更できるような管轄権を保持し続けなければならない、紛争解決手続の利用が行政機関のそのような任務達成を阻害すると判断された場合。
- (c) 本節が規定する ADR は、自発的に利用される手続であり、行政機関が利用し得る紛争解決手法の利用を制限するものというよりはむしろ、これを補完するものである。

573 条は、ADR に特有の中立的第三者の存在を規定している。中立的第三者は、政府機関の職員が務める場合が多いが、当事者の意に沿って従事することが示されている。政府機関の職員が務めることに関しては、政府機関よりの見解から逃れられないとの批

判もあるが、専門知識を有することのメリットも指摘されている。

573 条 中立的第三者(Neutrals)

(a) 中立的第三者を務めることができるのは、連邦政府の常勤もしくは非常勤の行政官吏(officer)もしくは職員(employee)、またはその他の個人であって、紛争解決手続の当事者が受け入れる者である。中立的第三者は紛争における争点に関して、一切の公的、金銭的、ないし個人的な利益を有するものであってはならない。(以下略)

(b) あっせん人、交渉援助人若しくは調停人を務める中立的第三者は、もっぱら当事者の意に従って業務に従事する。

(c) 大統領は、本節が規定する紛争解決手続の行政機関による利用を推進するための行政機関を指名するか、もしくは行政機関横断的な委員会を指名もしくは設立する。この行政機関若しくは行政機関横断的な委員会は、紛争解決に関して経験が豊富な連邦行政機関ならびにその他の専門機関との協力のもとで、次の各号に定める業務に従事する。

(1) 行政機関による ADR の利用を奨励し、その利用を助ける。

(2) 行政機関が容易に中立的第三者のサービスを楽しむことができるようにする手続を整備する。

(以下略)

情報の非公開性について、上述の通り、1996 年法において、情報公開法上の除外規定から除外され、守秘義務が確保された。

574 条 情報の非公開性

(a) 本条(d)項ならびに(e)項に該当する場合を除き、中立的第三者は、紛争解決コミュニケーション並びに中立的第三者に対して秘密に提供されたコミュニケーションに関して、自発的にその内容を開示したり、または証拠開示ならびに強制的手続を通じて開示することを要求されてはならない。

(b) 紛争解決手続の当事者紛争解決コミュニケーションに関して、自発的にその内容を開示したり、または証拠開示並びに強制的手続を通じて開示することを要求されてはならない。

(c) 略

(d) (1)中立的第三者による情報開示に関して、他の手続を採用することについて

同意することができる（以下略）(2)本条(j)項における適用除外に対する例外として認められるためには、本項のもとで同意された手続による開示の範囲は本条で規定された開示の範囲よりも狭くあってはならない。

(e) 証拠開示その他の法的手続を通じて、中立的第三者に対して紛争解決コミュニケーションに関する情報の開示要求がなされた場合、中立的第三者はその要求について当事者その他に伝えるべく適切な努力を行わなければならない。

(j) 中立的第三者ならびに当事者間でなされた紛争解決コミュニケーションであっても、本条のもとで非公開とされている情報に関しては、552条(b)(3)の下の開示対象から除外される。

仲裁の利用に関しては、前述の通り、仲裁人の決定が最終決定となる点が議論となっていたが、当事者の同意という条件により許容されることとなった。

575条 仲裁利用権限の付与

(a)(1) すべての当事者が同意する場合にはいつでも、ADRの手法として仲裁を用いることができる。この同意を得るのは、紛争における争点が明らかになる前の段階においてでも、後の段階においてでもよい。

(2) 行政機関は、仲裁の利用に対する同意を契約の締結若しくは給付の付与の条件としてはならない。

(c) 本節で定める拘束的仲裁を利用するに先立って、行政機関の長は、司法長官と協議のうえで、また、572条(b)の内容を考慮したうえで、拘束的仲裁の適切な利用方法並びに上級官吏もしくは行政機関の職員が拘束的仲裁を通じて紛争における争点を解決することができるのはどのような場合であるかという点に対して指針を公表しなければならない。

580条 仲裁決定

(a) 仲裁手続の結果下された決定は、全当事者に通知されてから30日後に終局的(final)となる。(以下略)

(b) 終局的決定は仲裁手続の当事者に対して拘束性を有し、合衆国法典第9編9条から13条の規定に従って執行され得る。執行する対象が合衆国であること、もしくは合衆国が不可欠な当事者であることを理由として、仲裁決定の執行を求める行為が却下されたり、拒否されてはならない。

(c) 本節の規定に従って下された仲裁決定は、他の手続において、当該仲裁手続に

において解決された問題に関する禁反言の根拠として用いられてはならない。また、仲裁決定は、それが本節の規定に基づいて行政機関によって下された決定であれ、裁判所によって下された決定であれ、その他の仲裁手続を通じて下された決定であれ、いずれにしても、事実面において当該事案と無関係のあらゆる手続において、先例とされたり、参考とされたりしてはならない。

なお、1996年のADRA施行時に発行されたThe Administrative Dispute Resolution Act of 1996 Pub. Law 104-320⁹⁰は、Sec.3 紛争解決の代替手段の促進(Promotion of Alternative Means of Dispute Resolution)として、以下のように述べ、各行政機関が本法に基づきADRを促進するシステムを構築するよう指示している。

- (a) 行政機関方針の公布—各行政機関は、紛争解決と訴訟管理の代替手段の使用に対処する方針を採用するものとする。このような方針を策定するにあたり、各行政機関は
- (1) 第5章のサブキャプターに基づく代替紛争解決の代理使用を促進および奨励するために、合衆国法典タイトル5のセクション573に基づいて大統領によって指定された行政機関または大統領が指定または設立した行政委員会に相談する；そして
 - (2) 以下に関連して紛争を解決する代替手段を検討する
 - (A) 公式および非公式の裁定に関連して紛争を解決する代替手段を検討する。
 - (B) ルールメイキング
 - (C) 執行措置；
 - (D) ライセンスまたは許可の発行と取り消し。
 - (E) 契約管理；
 - (F) 行政機関によって、または行政機関に対して提起された訴訟。及び
 - (G) その他の行政機関の行動。
- (b) 紛争解決のスペシャリスト—各機関の責任者は、機関の紛争解決のスペシャリストとして上級役員を指名するものとする。そのような役員は以下の実施のための責任を有する。

⁹⁰ The Administrative Dispute Resolution Act of 1996 Pub. Law 104-320(amending Pub. Law 101-552 and Pub. Law 102-345). 右URLより2020年11月7日確認。 <https://www.adr.gov/pdf/adra.pdf>

- (1) この法律の規定およびこの法律によって行われた改正; 及び
- (2) サブセクション (a) に基づいて作成された行政機関の方針
- (c) 研修—各行政機関は、機関の紛争解決スペシャリスト及びサブセクションの下における行政機関の政策解釈において関与するその他の職員に定期的な研修を提供しなければならない(a)。そのような研修は、交渉、調停、仲裁及びそれに関連する技術の理論と実践を包含するものでなければならない。紛争解決スペシャリストは、定期的に行政機関の長に対し、同様の研修により便益を得る行政機関職員を推薦すべきである。
- (d) 権利付与及び契約のための手続
 - (1) 各行政機関は、契約、権利付与及びその他の支援のための標準的な契約を確認し、代替的紛争解決に権限を付与しその使用を推奨するためにそのような標準契約に変更を加えるべきか否かを決定する。
 - (2) (A)本法の施行(1990年11月15日)後1年以内に、Federal Acquisition Regulationが、本法及び本法による修正を執行するために必要に応じて修正される。
(B)本章の目的上、`Federal Acquisition Regulation` は、Office of Federal Procurement Policy Act (41 U.S.C. 405(a))の第六章(a)に述べられている単一の政府全体の調達規則を指す。

2 内国歳入庁 (Internal Revenue Service: IRS) の権限

(1) 概要

IRS は、内国歳入法 (Internal Revenue Code: IRC) 7801 条に基づいて財務長官の責任を遂行するために組織されている⁹¹。同法は、「法律で明示的に規定されている場合を除き、この称号の管理および執行は、財務長官によって、またはその監督下で行われるものとする。」と規定し、また、IRC7803 条は、内国歳入庁長官は上院の助言と同意を得て、大統領によって任命され、その職務を「米国が当事者である内国歳入法または関連法令および税法の執行および適用を管理、管理、実施、指示、および監督すること」と規定している。

ここに「財務長官」(Secretary) は財務長官 (Secretary of the Treasury) またはその

⁹¹ Internal Revenue Manual 1.1.1.3 Statutory Authority (1)以下の URL より 2020 年 5 月 7 日確認。
https://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-001-001

代理人をいい、財務長官の権限は、財務省令 (Treasury Order) 150-10⁹²により IRS 長官に委任され、IRS 長官の権限は、委任命令 (Delegation Order) 30-9⁹³により、IRS 内部部局及び首席法律顧問官に再委任される。

また、IRC § 7805(a)により、財務長官は税法を執行するための規則及び規制(rules and regulations)を規定するとされている⁹⁴が、これは首席法律顧問官室が担当している⁹⁵。

連邦税に関する規則には、財務省によって公布され、財務省及び IRS を拘束する立法規則(legislative regulations)及び解釈規則(interpretative regulations)と、IRS によって発出されが、必ずしも IRS を拘束するものではないとされる手続規則(procedural regulations)があり、立法規則の最終版については、施行日の少なくとも 30 日前までに連邦官報(Federal Register)で公表することが求められている (行政手続法 (Administrative Procedure Act: APA) § 553(d))⁹⁶。

行政手続法の下においては、立法規則は、不完全な法律の規定のあいまいな部分を補わせる目的で連邦議会が行った授権に基づくものとして位置づけられている。立法規則は、すべての当事者を拘束する新たな義務を創設するものであり、パブリックコメント手続に基づいて公布され、法としての効力を有する。他方で、解釈規則は、単に既存の法の解釈を示すだけのものである。解釈規則は、新たな義務を創設するものではなく、また、政府機関又はその反対当事者を拘束するものでもなく、パブリックコメント手続も適用されない⁹⁷。

(2) 合意権限

米国では、内国歳入法 § 7121 により、財務長官に納税者との間で書面により合意を行

⁹² 財務省令 150-10 は、「内国歳入庁長官は、内国歳入法の管理と施行に責任を負う(responsible for)」としている。 <https://www.treasury.gov/about/role-of-treasury/orders-directives/pages/to150-10.aspx>

⁹³ https://www.irs.gov/pub/foia/ig/spder/do_30_9_rev_1.pdf

⁹⁴ IRC § 7801(a) Except where such authority is expressly given by this title to any person other than an officer or employee of the Treasury Department, the Secretary shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of this title, including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue.

⁹⁵ Internal Revenue Manual 1.1.6.1 Chief Counsel for the Internal Revenue Service.

⁹⁶ カミーラ・E・ワトソン、大柳、神谷、田畑、生永訳『アメリカ税務手続法—米国内国歳入法における調査・徴収・争訟・犯則手続の制度と実務—』12 頁 (大蔵財務協会、2013)。

⁹⁷ ワトソン・前掲注 96) 13 頁。

う権限を与えている⁹⁸。

米国内国歳入法 (Internal Revenue Code : IRC) § 7121(a)は、終結合意 (Closing Agreement) として、「財務長官 (Secretary) は、すべての課税期間のすべての内国税について、すべての者 (及び彼がそのために行動する者あるいは財産) に係る義務について書面で合意する権限を与えられる」と規定する。財務長官がこの合意を承認する場合、当該合意は最終的かつ確定的とされ、詐欺、不法行為又は重要事案の不実表示であることが明らかなきを除き、(i) 当該事案は、米国政府職員または調査官と合意した事項または修正された合意に関して再開されることはなく、(ii) いかなる訴訟、行為または手続においても、当該合意またはこの合意に従ってなされた決定、賦課・徴収、支払、減免、還付または税額控除は無効とされず、修正されず、取り消されず、または無視されないものとなる (IRC § 7121 (b))。

また、IRC § 7122 は、コンプロマイズ (Compromises) として、「財務長官は、告発または防御のために司法省 (Department of Justice : DOJ) に引継ぐ前に、内国歳入法 (Internal Revenue Laws) に基づいて生ずるすべての民事事件または刑事事件についてコンプロマイズすることができる。司法長官またはその代理人は、告発または防御のために司法省に引継がれた後、これらのすべての事件についてコンプロマイズすることができる」とする。

財務長官がコンプロマイズを行う場合、指定された計算書を添付して、財務省法務総監 (General Counsel for the Department of the Treasury) の意見及びその理由を財務省にファイルすることとされる (IRC § 7122(b))。このほか、コンプロマイズのオファーの提出ルール(c)、オファーの評価基準のためのガイドライン作成 (d) に加え、(e) では行政審査について規定している。すなわち、財務長官は、(i)オファー拒否を納税者に通知する前に IRC § 7122 又は IRC § 6159 により納税者が行ったコンプロマイズのオファー又は割賦払いの合意案の拒否についての独立の行政審査の手続、及び(ii)このよう

⁹⁸ 本庄資「LMSB 局国際調査体制－『和解』を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割－」ZEIKEITSUSHIN '08.3, 253~281 頁、本庄資「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか－税務調査から租税争訟解決までみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として－」ZEIKEITSUSHIN '08.2, 149~181 頁。なお、一高龍司「米国における納税者と IRS との交渉と和解」日税研論集 Vol65『税務行政におけるネゴシエーション』(公益社団法人日本税務研究センター、2014)は、米国の交渉プロセスを丁寧に解説している。

Internal Revenue Manual (https://www.irs.gov/irm/part34/irm_34-008-001 及び 002)、26U.S.Code § 7121~7123 以下の URL より 2020 年 5 月 12 日確認。

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7121~7123>

なオファー又は合意の拒否について納税者が不服審査局に不服申し立てを行うことができることを定めなければならない、とする。

コンプロマイズは、税の賦課徴収に係る妥協を内容とする一種の和解であり⁹⁹、その目的は、潜在的に徴収可能な額をできるだけ早い時点でかつ最少のコストで徴収することである¹⁰⁰。一高は、コンプロマイズの主流は徴収可能性に関する疑義に係るものであり、そこでは納税義務確定後の減免に法令上の根拠が与えられているとし、わが国の換価の猶予と分割納付（税徴 151 条・152 条）、滞納処分の停止と納税義務の消滅（税徴 153 条）の規定が、概ねこの種のコンプロマイズに対応する、としている¹⁰¹。

このように、コンプロマイズは法定され IRS に裁量権が与えられているが、わが国では国税徴収法に換価の猶予や分割納付、滞納処分の停止及び納税義務の消滅といった要件が法律で明定されており、金子の指摘する「租税の減免や徴収猶予を行うこと」¹⁰²が法律の根拠に基づいていることを示している。

さらに、IRC § 7123 は、不服審査局（Appeals Office）の紛争解決手続（Appeals Dispute Resolution Procedures）として、不服審査手続への早期連絡（a）及び代替的紛争解決手続（b）を挙げている。代替的紛争解決手続（ADR）として、拘束力のない調停あるいは拘束力のある仲裁を要求することができるとする。

(3) 不服審査局

不服審査局は、1927 年に納税者との紛争を解決し、訴訟を回避することを目的として設立された¹⁰³。そのため、IRS 審査局（調査セクション）とは異なり、行政費用や訴訟や継続的な審査を継続するための費用など、より広範な問題を検討する権限を与えられている¹⁰⁴。IRS が調停及び和解メカニズムを実施するまで、不服審査局は和解に達するために主に交渉に依存していた¹⁰⁵。納税者が不服審査プロセスを開始した後、不服審査担当官がケースに割り当てられ、納税者の請求を評価し、納税者が訴訟を選択した場合

⁹⁹ 一高・前掲注 98) 102 頁。

¹⁰⁰ 一高・前掲注 98) 103 頁。

¹⁰¹ 一高・前掲注 98) 109 頁。

¹⁰² 金子・前掲注 75) 87 頁。

¹⁰³ Parsly, *supra* note 44, at 677- 678.

¹⁰⁴ *Id.* at 678-679.

¹⁰⁵ *Id.* at 680.

のケースの解決に係る時間とコストを見積もる¹⁰⁶。その後、不服審査会議において納税者と不服審査担当者が直接会って事件について話し合い、うまくいけば相互に合意できる和解を交渉することができる¹⁰⁷。不服審査会議中に行われる交渉は、本質的に非公式であり法的代理人は許可されているが、必須ではないとされる¹⁰⁸。IRSの統計によると、不服審査局に提出された紛争の約85~90%が和解に達しており、交渉は紛争の解決に非常に成功していることが証明されている¹⁰⁹。この、過去の成功が不服審査局によるADRの積極的採用の障害となっているとの批判があるが、紛争解決イニシアチブに基づくADRの導入状況については、本章5(2)で検討する。

和解の様態は、①訴訟になった場合の法律問題又は事実問題に係る結果に不確実性が大きな状況で、互いの見解の相対的な説得力に基づいて譲歩する和解（相互譲歩(mutual concession)和解）と、②裁判に至ればいずれか一方の当事者が完全に勝訴するタイプの争点に関する和解であり、争いある税額に係る具体的金額または百分率によって和解するもの（分割争点(split-issue)和解）である。分割争点和解は、他に適当な和解の方法がない場合にのみ利用可能であるが、これによる場合には、終結合意又は付随的合意(IRM5.8.6)の形式とすることが推奨されているという¹¹⁰。

上述のように、米国では財務長官に納税者との終結合意を行う権限を付与しており、また、コンプロマイズも認められている。不服審査局は訴訟に拠らずに納税者との紛争を解決することを目的として設立されており、後述の英国の不服申立ての合意権限と同様、行政庁内での紛争解決が目指されていることがわかる。

3 事前照会制度 (Rulings)

特定の納税者からの個別の質問に限った回答を意図する場合、内国歳入庁は、プライベート・レター・ルーリング (private letter ruling) として回答を発する。通常、レター・ルーリングやアドバンス・ルーリングと呼ばれる場合はこのプライベート・レター・ルーリングを指す¹¹¹。

¹⁰⁶ Id.

¹⁰⁷ Id.

¹⁰⁸ Id.

¹⁰⁹ Id. at 681.

¹¹⁰ 一高・前掲注 98) 113-114 頁。

¹¹¹ 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」5頁。REITI Discussion Paper Series 10-J-036(2010年6月)。

レター・ルーリングは1953年から現行制度が開始されたが、1966年に情報公開法（Freedom of Information Act of 1966）が制定されたものの、内国歳入庁は「他の法律によって特別に公開を免除されている事項」にIRC § 6103が当たるとし、公開の対象としていなかった。その後、Tax Analysts & Advocates v. IRS 事件¹¹²及びFruehauf Corp. v. IRS 事件¹¹³において、レター・ルーリングは情報公開法に基づいて公開の対象となるものであり、IRC § 6103により公開を免除される納税申告書又は納税申告関連情報には該当しないとの判断が下された¹¹⁴。

これを受けて、現在では、IRC § 6110においてレター・ルーリング等は公開されることがされている。

レター・ルーリングは、特定の事実関係に対する内国歳入庁の法令解釈・適用を示す文章である。発給を受けた納税者は、当該レター・ルーリングに依拠することができるが、その射程はこれを要求した納税者にのみ向けられており、内国歳入法 § 6110(k)(3)は、これを使用したり、前例として引用することはできないと規定している。

なお、レター・ルーリングはクロージング・アグリーメントを締結している場合を除き、内国歳入庁を拘束しない。

また、同 § 6110(c)によって、プライバシー、営業秘密に関する項目などは公開の対象から外されている。また、同条は、公開前に関連当事者に公開内容が通知され、不服な場合には、異議申し立てを経て公開差し止めを求める訴訟を提起することを認めることで、非公開を求める当事者間の権利保護に配慮している¹¹⁵。

内国歳入法 § 7805(b)において、財務省規則の遡及的変更が禁止されているのに対し、レター・ルーリングの撤回・修正は遡及的に適用することができる¹¹⁶。

レター・ルーリングの申請料は、当初は無料であったものの、申請の増加に伴う事務負担を抑制するため、1987年に連邦議会は手数料制度導入のための法改正を行い、段階的に引き上げられた。この手数料制度導入は濫用防止のほか、「法律、規則、最高裁判決、租税条約、レベニュー・ルーリング、レベニュー・プロシージャ、ノーティス若しくはその他の内国歳入庁告示に公表された見解に明白かつ十分に公表されている事案に関して

¹¹² Tax Analysts & Advocates v. IRS, 505 F2d 350, 354-355. (DC Cir 1974),

¹¹³ Fruehauf Corp. v. IRS, F2d 284, 289 (6th Cir, 1975).

¹¹⁴ 酒井克彦、「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44号 572頁（2004）。

¹¹⁵ 神山・前掲注 111）7頁。

¹¹⁶ 神山・前掲注 111）7頁。

は、ルーリングを発行しない」として、気休めに過ぎないいわゆるコンフォート・ルーリングの請求には応じないこととしている¹¹⁷。

4 事前確認制度(Advance Pricing Agreement)

(1) 概要

米国は、1991年3月歳入規則(Revenue Procedure) 91-22により正式に事前確認制度を導入し、その後数次の改訂を経て、2015年8月に公表された歳入規則2015-41に引き継がれている。

2019年3月22日付の事前価格設定および相互合意プログラム(APMA)の年次報告書“Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements”によると、2012年2月、APAプログラムは、IRSの大企業および国際部門内の主任顧問室から移転価格税制局に移され、移転価格訴訟を担当する米国管轄当局のスタッフと統合された。2018年9月、APMAは経営陣を再編成し、チームを再編成した。

現行の歳入規則2015-41は、2015年8月31日、相互協議手続(MAP)およびAPA申請に基づく要求を管理する新しい歳入規則として2015-35I.R.Bに公開された。

歳入規則2015-41の導入部分は目的と背景として、「この歳入規則は、米国管轄当局の構成事務所である事前価格設定および相互協議プログラム(APMA)から、国際副長官、大企業および国際部門の事務所内で事前価格設定契約を要求および取得するプロセスに関するガイダンスを提供する。」「この歳入規則は、実行されたAPAの管理に関するガイダンスも提供する。」と述べている。

(2) 法的効果

歳入規則2015-41の第6章は、APAの法的効果を概略以下のように説明している。

APAは、納税者とIRSの間の拘束力のある合意であり、納税者がAPAの利用規約を順守していれば、IRSは、本歳入規則で規定されている場合を除き、当該APAに異議を唱えない。別途規定されている場合を除き、APAは、納税者、課税年度、及びAPAが特に関連する問題を除いて法的効力を有しない。書面による合意又は規則による別段の定めがない限り、IRSと納税者は、APAの対象とならない課税年度、問題又は人に関する

¹¹⁷ 酒井・前掲注114) 575頁。

る司法手続または行政手続の証拠として、APAに関連して作成された非事実的な口頭及び書面による表明を導入することはできない。書面による合意又は規則による別段の定めがない限り、IRS及び納税者は、APAの提案、キャンセル、取消し、またはAPAプロセス中に行われた口頭または書面による表明または提出を、要求されたAPA期間の課税年度に係る相手方の承認として、司法または行政手続に導入することはできない。

(3) 開示

歳入規則 2015-41 の第9章が規定する開示に係る概要は以下の通りである。

APA、APAに関連する背景情報、納税者のAPA申請、及びAPA申請に関連して提出された補足資料は申告情報であり、機密情報である。APA、APAに関連する背景情報、APA申請及びAPA申請に関連して提出された補足資料は、「書面による決定“Written Determinations”」ではなく、一般に公開されない。財務長官は、公開のためにすべてのAPAに関する特別に指定された情報が、納税者、その企業秘密、又は専有情報又は機密情報を特定しない形式で含まれている年次報告書を作成する必要がある。APA、年次報告書、及びAPA申請に含まれる事実情報は、米国の租税条約又は米国の所得税情報交換協定に基づき、これらの条約及び協定の条件に従い、情報交換の対象となる。

米国では、当初APAプログラムはIRC § 6103(b)(2)(c)に基づき税務申告書及び申告情報は秘密とされると考えられ、非公開とされていた。これに対し、1996年 the Bureau of National Affairs(BNA)が情報公開法(the Freedom of Information Act)及びIRC § 6110 によってAPAの公開を求めた。訴訟の結果、IRSが認めることとなったのは、APAは書面による決定であり、§ 6110において編集された形式で公開されてしかるべきものであるということであった。しかし、実務家その他の利害関係者は議会へのロビー活動を開始し、APA及び関係資料を秘密情報とするよう修正を求め、その結果、1999年勤労切符及び勤労誘因改善法(the Ticket to Work and Work Incentives Improvement Act of 1999)により § 6103 は修正され、APA及び関連参考資料は秘密申告情報(confidential return information)であり、公開されないこととなっている¹¹⁸。

¹¹⁸ 岡田至康「事前確認 (APA) は公開されるべきか？」租税研究 2009.7。

(4) イートン事件 (Eaton Corp. v. Commissioner) ¹¹⁹

イートン事件は、締結された2つのAPAをIRSがキャンセルして課税を行った事例である。

イートン社は、オハイオ州クリーブランドに主たる事業所を置く工業製品の製造業者であり、ブレーカー製品を製造する技術ライセンスをプエルトリコ及びドミニカ共和国の子会社に提供し、当該子会社からブレーカー製品を購入していた¹²⁰。

イートン社は2001年度から2005年度までの期間を対象とするユニラテラルAPA1を締結し(2005年1月1日発効)、さらに、2006年度から2010年度までの期間を対象とするユニラテラルAPA2を締結した(2006年1月1日発効)。2010年初頭、イートン社はAPA1及びAPA2に準拠した移転価格算定方法(TPM)の計算でエラーが発生したことを発見し、IRSに当該エラーを通知した。その後、イートン社はこれらのエラーを修正し、修正されたAPA年次報告書と修正された連邦所得税申告書を提出した。2011年、IRSはAPA1及びAPA2を取消、APAと異なる移転価格算定方法により2005年について1億201万4000ドル、2006年について2億6664万ドルの所得を増加させる不足税額通知(追加税額7500万ドル、罰金5200万ドル)を行った。

納税者は、APAの条件を遵守していたと主張して租税裁判所に訴えを提起したが、その中で争点の一部(相手方である課税庁が、納税者によるAPAの条件違反があったことを証明しなければならないか)について、租税裁判所法121条に基づくサマリージャッジメントが双方から申し立てられた。

争点① サマリージャッジメントは、事実に関する真正な争いが存在せず、判断が法律上の問題として下すことができる場合に、下すことができる。

争点② 当裁判所の、不足税額に関する管轄は、課税庁の482条による配賦が正しいか否かを決定する権限を含む。申立が認められるためには、納税者は、課税庁の482条による配賦が、「恣意的で、気まぐれであり、法律又は事実に関する健全な根拠がないこと」を示さなければならない。当裁判所は、結果として、課税庁による取消について

¹¹⁹ T.C. Memo. 2017-147, T.C., No. 5576-12, 7/26/17. 弘中聡浩、中村真由子「事前確認制度の日米比較—事前確認の取消しの適法性に関する米国裁判例(イートン事件)の検討」中里実、太田洋、弘中聡浩、伊藤剛志『クロスボーダー取引課税のフロンティア』173頁(有斐閣、2014)は、証明責任に係るサマリージャッジについて説明している。その後の判決については、Deloitte “IRS’s determination to cancel Eaton’s APAs was abuse of discretion” Arm’s Length Standard August 2017.

¹²⁰ 弘中他・前掲注119) 173~174頁。

裁量の濫用があったかを審査する。

争点③ 納税者は、立法が別段の規定をし、又は裁判所が判断するのでない限りは、立証責任を負う。一方で、納税者は、課税庁が APA を「拘束力のある契約」であると述べたことから、一般的な契約法理にも服すると主張する。当裁判所はこのような議論に賛同しない。問題となる APA は、その法的効果及び運用は、適用される歳入規則によって規律されると規定する。適用される歳入規則は、問題となっている APA を一定の状況で取り消す裁量を課税庁に留保している。したがって、納税者及び課税庁は、問題となっている APA の条件に拘束されている。

したがって、APA の取り消しは、課税庁の裁量の濫用の基準により審査される。

その後、租税裁判所は、IRS は、重要な事実の不作为、間違い又は虚偽に関して、自らの財務省歳入規則を遵守していなかったと結論づけた。重要となる事実に関して、もし IRS がその事実を知っていたならば、異なる APA が与えられる又は APA が全く与えられないといった結果をもたらす事実関係であったと述べている。移転価格算定方法は APA におけるきわめて重要な部分であることから、重要な事実は移転価格算定方法に影響を与えるものでなければならないと説明している¹²¹。

5 ADR

(1) 米国税務調査とその解決方法

米国の場合、時効の延長が比較的容易に行われるため、申告事業年度終了後 2～3 年経ってから税務調査が行われることが多く、税務調査自体も 2～3 年かけて行われる。税務調査が終わる頃になると問題点が明確になり、納税者と IRS との間で、どのような形で調査終了するかについて話し合いがなされる¹²²。納税者が IRS の調査結果の一部またはすべてに同意しない場合、納税者は IRS 調査官又はその監督者と次の会議又は電話会議を要求できる。会議で合意に達しない場合、米国の税務紛争解決手順には通常、次の手順が含まれる¹²³。

- ・ 30 日以内に IRS 不服審査局に控訴する権利を納税者に通知する 30 日レター（欠陥

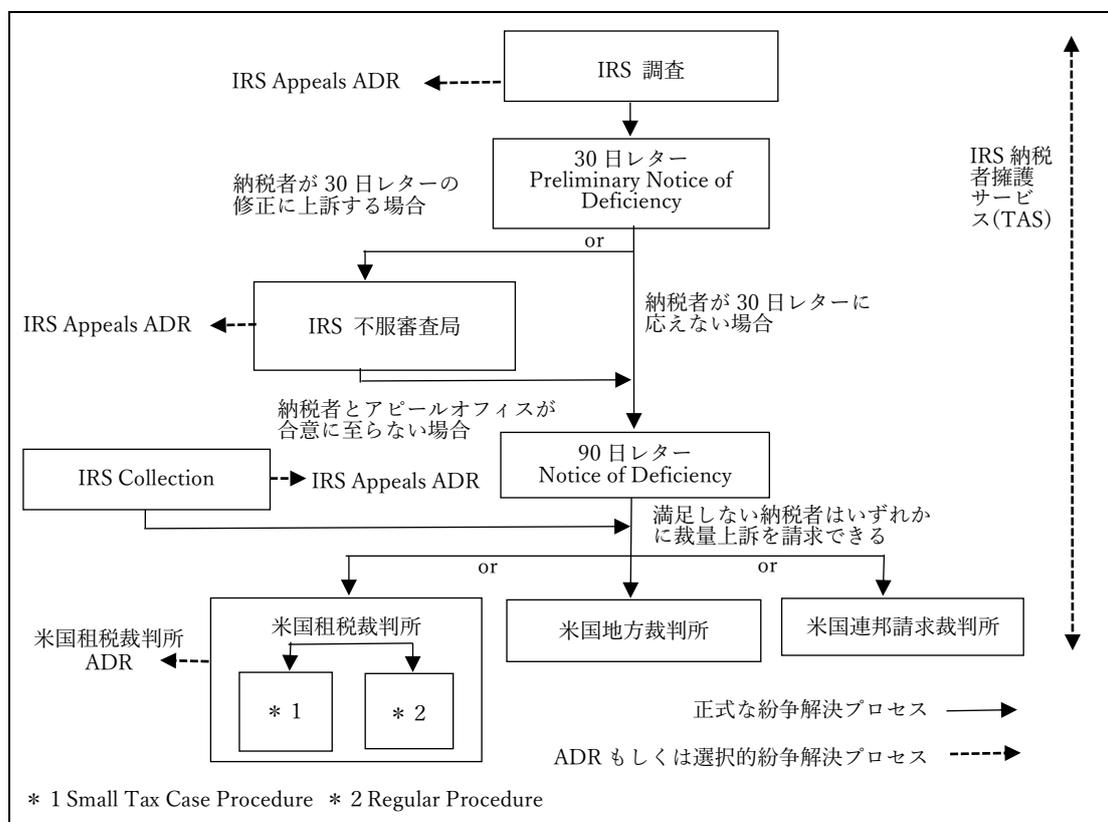
¹²¹ ベーカーアンドマッケンジー「租税裁判所でまたも移転価格事件で納税者が勝訴～Eaton Corp 事件～」6 頁。Corporate & Tax Global Update ニューズレター Vol.14 September 2017.

¹²² 八田陽子「米国税務調査において追徴を受けた場合の救済措置」租税研究 2003・12。

¹²³ Melinda Jone, A Dispute Systems Design Evaluation of the Tax Dispute Resolution System in the United States and Possible Recommendations from Australia, 16 eJTR 56, at pp 64,65.

の事前通知) が IRS によって発行される。

- ・ 納税者が控訴した場合、IRS 不服審査局は、事件の問題を検討し、当事者間の意見の相違を解決するために当事者間の会議（不服審査会議）をスケジュールする。
- ・ 納税者と IRS が不服審査会議後に問題の一部またはすべてに同意しない場合、または納税者が 30 日レターに回答しない場合（つまり IRS 不服審査システムをバイパスすることを選択した場合）、90 日レターが IRS より発出される。
- ・ 納税者は、90 日レターの日付から 90 日以内に、米国租税裁判所、米国地方裁判所、または米国連邦請求裁判所に裁量上訴を提出できる。



さらに、Jone が表現した上の IRS 紛争解決方法の図¹²⁴に示すように、IRS 不服審査局は、紛争解決プロセスの審査、控訴、及び徴収の段階で税務紛争を解決するために、特定のタイプの納税者向けに多数の ADR プログラムを提供している。米国租税裁判所に到達する紛争については、ADR プロセス（仲裁又は調停）も利用できる可能性がある。納税者擁護サービス(Taxpayer Advocate Service: TAS)は、納税者が自分たちで解決できなかった IRS の問題を解決するための追加の手段を提供する。TAS は従来の紛争解決プロセスと並

¹²⁴ Id.

行して利用できる¹²⁵。

(2) 紛争解決のための IRS イニシアチブ

IRS は、1990 年の ADRA 以前から、不服審査局 (Appeals Office) を通じて行政紛争解決プロセスを提供してきた。不服審査局の使命は、政府と納税者の双方に公正かつ公平であり、IRS の完全性と効率性に対する自主的なコンプライアンスと国民の信頼を高めることに基づいて、訴訟なしで税の論争を解決することである。

不服審査プロセスは、不服審査担当者による行政審査と、通常は IRS 監査後の、納税申告書の 1 つ以上の問題の税務処理に関する納税者との交渉で構成される。不服審査担当者は、最初に関連する事実、法律、規制、及び訴訟を検討する必要がある。次に納税者からの書面による提出と 1 回以上の非公式の会議を通じて、担当者は反対意見の相対的なメリットを評価し、IRS の許容可能な和解ポジションを決定する必要がある。税法の適用に限定される審査とは異なり、不服審査局は訴訟の危険性を検討する権限がある。したがって不服審査担当者は納税者と交渉し、訴訟が法廷で審理された場合に予想される結果を概算しようとする和解に到達するために譲歩することができる。また、審査部門は納税者が不服審査に行く前に、納税者との税務勧告に関する意見の不一致を解決しようとし、不服審査での交渉で紛争が解決されない場合、首席法律顧問官も役割を果たしている。3 つの機能はすべて、税務紛争をめぐる紛争解決を改善するためのイニシアチブを開発した¹²⁶。

1995 年 10 月 30 日、IRS は最初 1 年間の調停テストを開始し、1997 年 1 月 13 日にこのテストを 1 年間更新し、更に 1998 年 11 月 16 日さらに 2 年間更新した¹²⁷。ただし、調停は不服審査局との交渉が失敗した後にのみ使用することができる¹²⁸。

GAO レポートは、1990 年以降 IRS が行った 8 つのイニシアチブを示しているが¹²⁹、これはその後以下 (3) のように拡大されている。

¹²⁵ Id.

¹²⁶ GAO, IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities, May 1997, at pp 2,3. 以下本稿では「GAO レポート」という。

¹²⁷ Wei, supra note 28, at 553.

¹²⁸ Id.

¹²⁹ Id. at 24-25.

(3) IRS の和解戦略

IRS は、不服審査局を通じて IRS は 1995 年に最初に調停を実験し、その後調停の役割は増加している。納税者が交渉又は調停プログラムを通じて訴訟を解決できない場合、納税者は未解決の問題について拘束力のある仲裁を要求することもできる。IRS は 2000 年 1 月にパイロットプログラムとして控訴後の仲裁を導入し、仲裁はその後提供されている¹³⁰。

IRS が行っている ADR 関連プログラムとして、以下のようなものがある¹³¹。

- ・ A.I.R (Accelerated Issue Resolution) IRS と納税者の間で争点となった事項について、直近の年度まで IRS とその取扱いに関して合意をすることで解決するもので、この合意は最終的な決定となり、当該事項について納税者は将来何の申し立ても行わないことを約束する。納税者からの提案に基づき、IRS が当該 AIR の受け入れについて、妥当な根拠があり、IRS にとって不利にならないことが確認できた場合に応じる。
- ・ Pre-Filing Determination requests 申告書を提出する前に特定の問題に関して IRS と事前の合意をするもの。この合意は法解釈ではなく、例えば資産の評価などの事実関係の確認に関する合意である。
- ・ Early Referral to Appeals 特定の問題点に関して、調査と不服審査とを同時に進行させて早期解決を図ろうとするもの。その問題点を解決することにより案件の全体の解決が図れる場合、調査の最終段階である場合、IRS 及び納税者の意図が一致する場合に取扱いが可能である。ただし、30 日レター発出後は適用しない。
- ・ Simultaneous Appeals / Competent Authority Consideration 不服審査局と相互協議チームが一緒に案件を検討していくもの。不服審査を行っている間も、案件は相互協議チームの管轄下にある。不服審査の手続後、結論が固まる前であればいつでも相互協議の申請ができる。相互協議で合意に至らない場合、この手続はいったん却下され、不服審査局に戻ることになる。

¹³⁰ Parsly, supra note 44, at 710.ただし、Hout, supra note 29, at 72 は、IRS は ADR として 14 年間仲裁を提供してきたが、2015 年 9 月、成功しなかったため ADR プロセスから削除されたと述べており、以下の URL では、IRS は税務裁判所の場合を除いて、伝統的に税務事件で仲裁を使用することは許可されていない（税務裁判所規則 124 は事実問題の自発的な仲裁を規定している）とする。2021 年 11 月 12 日確認。
[IRS alternative dispute resolution initiatives. - Free Online Library \(thefreelibrary.com\)](#)

¹³¹ 八田・前掲注 122)。

- ・簡易不服審査手続 Mutually Accelerated Appeals process 調査が Coordinated Examination である場合、納税者と IRS との間に早期解決を求めるという強いコミットメントを持った合意を締結する。そのうえで、お互いに人的資源の投入を行うなど、早く進めるための体制を共同で作って進めるものである。早期解決のための施策。
- ・調停 Mediation 不服審査局において解決できなかった場合の手法。調停の手続を経て得られた結論に拘束性はない。中立的な第三者が、両者に極力合意を促す形で行われる。調停員には通常、訓練を受けた不服審判所の職員になるが、第三者の中立的な人を調停員とすることは可能。ただし、その場合のコストは IRS と納税者で折半する。調停は事実の判断が問題となる場合に非常に有効と言われている。調停による合意が成立したら、その件に関しては Closing Agreement を締結する。最終的には調停員が結果を記述したレポートをまとめるのみで議事録は作成しない。また、この結果は将来の前例にはならない。
- ・仲裁 Arbitration 不服審査局において解決できなかった場合の手法。仲裁者が決定権を持ち、その決定は終局性を有し、この結果に従う義務がある。仲裁者の条件及び選出方法は調停員同様である。仲裁者は事実関係の確認における見解の相違に関して決定するが、法律の解釈に関する意見の相違の仲裁は行わない。法律の解釈の前提となる事実確認の決定を仲裁者が行い、Closing Agreement を締結する。将来の解釈の前例とはならず、上級裁判所への上訴も認められない。
- ・複合的問題解決手段 Comprehensive Case Resolution 調査案件・不服審査案件・租税裁判所案件における問題の解決を図るため、調査官、不服審査担当者、IRS 弁護士合同で話し合い、問題解決をしようとするもの。
- ・FastTrack Dispute Resolution 120 日以内にすべて問題を解決しようという、2001 年 11 月に発表されたプログラム。調査レベルが終わりに近づいて、問題点がある程度確定され、事実関係も出尽くした状況の場合に、適用することができる。不服審査であり、問題の解決を目的とし、調停か決着 settlement の方法をとる。相互協議案件には適用されない。

(4) 評価

Jone は、IRS の一連の紛争解決メカニズムを自身が策定した 14 の紛争解決システム設計(Dispute System Design : DSD)原則に基づいて評価し、IRS の紛争解決システムが

DSD のベストプラクティスの多くを満たしている¹³²。特に、紛争解決のための複数のオプション、システムへの複数のエントリポイントの提供、手順の前後のループなどの設計の構造的側面に強みがあるとしている¹³³。一方で、より広範な税務行政内でのシステムと ADR の統合や、フィードバックの提供等の分野で不十分であるとする¹³⁴。

なお、Jones が指摘しているより広範な税務行政内でのシステムと ADR の統合については、不服審査局の和解プロセスと調停・仲裁との関係と考えられるが、他の論者からも指摘がある。Wei は、不服審査局が確立された手続を通じて納税者の紛争を解決することに成功したため、調停の実施に遅れを取っていると指摘し、この結果納税者が確立された不服審査手続に基づいて解決できなかった場合にのみ調停を要求することができると点等により、IRS の紛争解決プロセスの中で調停が十分に活かされていないと指摘している¹³⁵。Folan は、不服審査プロセスの下では、調停と仲裁の双方が相互の問題を抱えており、IRS が納税者の紛争を解決するためにそれらを効果的に利用することを妨げていると述べ、調停及び仲裁プログラムを IRS と納税者の双方にとって望ましいものにするために現代の商事仲裁原則の採用を提唱し、調停及び仲裁を現在の不服審査プロセスを補完するものとして利用することを提案している¹³⁶。Parsly は、調停の利点を考慮すると、IRS は、控訴後の調停と仲裁の交渉を行う前提条件を排除する必要があるとする¹³⁷。

また、機密性と調停者の中立性についてもいくつかの指摘がある¹³⁸。

¹³² Jones, *supra* note 123, at 85. Jones の DSD14 原則は、①設計プロセスに利害関係者が含まれる、②システムには、紛争に対処するための複数のオプションがある、③システムは前後のループを提供する、④解決プロセスの前に通知と相談があり、解決プロセスの後にフィードバックがある、⑤死してむには、内部の独立した機密ニュートラルとして機能する 1 人又は複数の人がいる、⑥手続は低コストから高コストに並べられている、⑦システムには複数のアクセスポイントがある、⑧システムにはトレーニングと教育が含まれる、⑨裁量のプロセスを選択するための支援が提供される、⑩紛争当事者は、好ましいプロセスを選択する権利を有する、⑪システムは公正であり、公正であると認識されている、⑫システムはトップマネージャーによってサポートされている、⑬システムは、組織の指名、ビジョン及び価値観と一致している、⑭システムの評価がある、である。

¹³³ *Id.*

¹³⁴ *Id.* IRS 不服審査局は独立性と公平性の指標を顧客満足度調査により提供されているが、その調査結果が発表されていないとする。

¹³⁵ Wei, *supra* note 28, at 557-558.

¹³⁶ Stephen Folan, Even ADR Must Pay Its Dues: An Analysis of the Evolution of the Internal Revenue Service's ADR Programs and Where They Still Need to Grow, 13 PEPP. Disp. Resol. L.J.281 (2013).

¹³⁷ David Parsly, *supra* note 44, at 684.

¹³⁸ *Id.* at 683-684.

Parsly は、年間 100 件以上のケースを処理し、85%以上の和解率を誇る ADR イニシアチブの中で最も人気のある、LMSB Fast-Track Settlement(FTS)プログラムの成功は、調停セッションを指導し、その存在が不服審査プロセスの交渉に関する懸念の多くを軽減する第三者の中立に直接起因すると述べる¹³⁹。一方で、FTS プロセスにおいては、納税者は LMSB 又は SB/SE のコンプライアンス担当者と和解する必要があり、コンプライアンス担当者が FTS プロセスにおける紛争を解決するという意図を理解しているか疑問視されているという¹⁴⁰。

一高は、IRS の交渉と和解プロセスを検討した結果、①IRS の交渉の対象とされる事案の殆どは、IRS が見出した不足額でその確定前のものであり、…米国では租税裁判所の判決までは、同裁判所での事実に関する合意の手続きを含め、未確定税額である不足額及びその基礎となる事実の確定に向けて、納税者と IRS との間で協働にも似た交渉が継続していると見ることもできる、②不服審査部では、敗訴の危険を見越し、訴訟に至った場合の結論を先取りした解決が指向されている、③合法性の原則に基づく和解の限界という、想像しうる憲法論にはほとんど接することができない、④交渉次第で課税上の帰結が変動する制度においては、専門家たる代理人の重要性と活躍の場が広がり、納税者と課税当局とをより対等な関係に近づけるのに資する可能性がある、⑤わが国でも裁判所の事実認定が当事者主義によることから、純粋な事実問題に関し当事者の合意を尊重する制度の導入は、現状を激変させるものではなく、もし現実には調査等の現場で同様の合意が存するのであれば、これを透明化することによる統制可能性の利点が、安易な妥協の懸念を上回る可能性がある、と指摘している¹⁴¹。

司法裁判所での決定までは税額が未確定であるという①の指摘について、英国及びわが国でも、不服審判所の判断が行政部局の最終判断であることを考えると、更正あるいは決定の税額確定処分を行わずに交渉により確定税額を定めていくという米国の方法は、納税者と課税庁の協働という意味では理解できる。一方で、それは、おそらく合法性及び公正性の原則から許容される範囲内に留める必要があり、その意味で、事務処理手続の明確化が重要な役割を有していると共に、調停人あるいは仲裁人といった中立の第三者は、中立でありつつも税法に係る専門的知識を有していることが求められると考

¹³⁹ Id. at 698.

¹⁴⁰ Id. at 706.

¹⁴¹ 一高・前掲注 98) 154-155 頁。

えられる。ただし、③にも関連するが、筆者も米国における合法性の原則という観点からの議論に接することができず、その点は英国とは観点が異なるのかも知れないと感じている。②で指摘されている、不服審査局は敗訴の可能性を勘案し、訴訟に係る時間及びコストも併せて和解すべきか否かの方針を決めているという点については、そもそも不服審査局の和解戦略は本庄の指摘するように、効率性に重点が置かれていたのかもしれない¹⁴²。一方で、政府として紛争解決を求める ADAR 導入後は、両当事者の関係維持もやはり考慮されているように感じられる。⑤については第 4 章以下で検討する。

(5) 和解事例

米国の Glaxo SmithKline 事案 (IRS)¹⁴³は、APA の申請をしたものの、これが受け入れられず課税された事案で、最終的に和解により決着している。概要は以下の通りである。

2006 年 9 月 11 日、米国内国歳入庁 (IRS) は、GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. (以下 GSK 社) と同社の英国親会社 (以下 Glaxo 英国) との移転価格紛争について、和解が成立した旨を発表した。和解条件は、IRS が GlaxoSmithKline 社から和解金約 34 億ドルを受領するという内容である。この和解は、IRS が 1 回で受領する過去最大の金額である。

GSK 社は、英国で開発された胃酸逆流症を抑制する医薬品ザンタックを開発・所有していた Glaxo Wellcome 社 (以下 GW 社) と、同種の製品であるタガメットを開発・所有していた SmithKline Beecham (以下 SKB 社) が、2000 年に合併して発足した法人である (③)。なお、SKB 社は 1993 年に IRS と APA を締結し (①)、GW 社は 1994 年にザンタックについて APA を申請したが、APA を締結することはできなかった (②)。

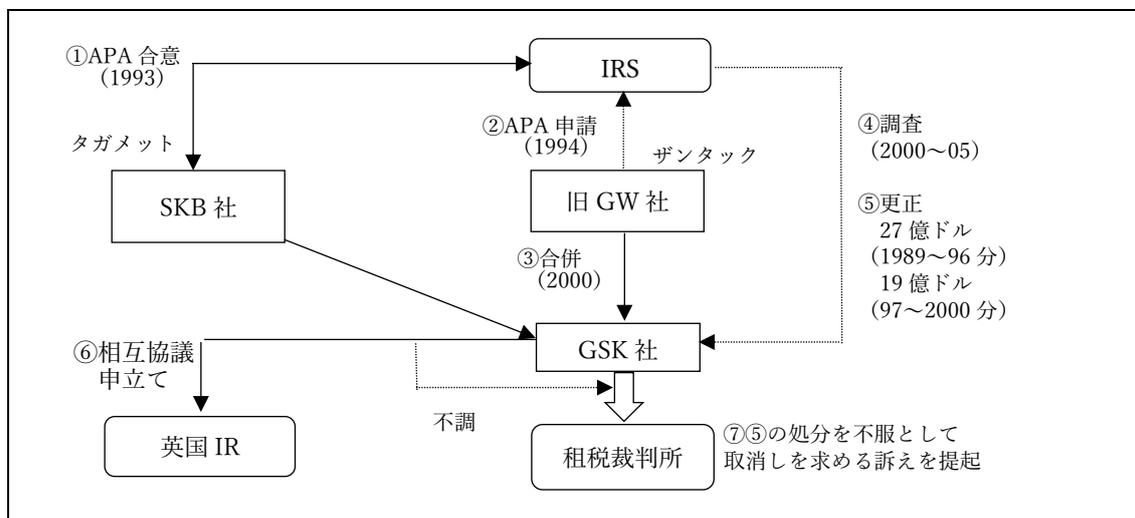
IRS は、2000 年ごろから GSK 社の調査を開始し (④)、旧 GW 社と Glaxo 英国との取引について、2004 年に 1989～1996 年分 27 億ドル、2005 年に 1997～2000 年分 19 億ドル、合計 46 億ドルの課税が行われた (⑤)。なお GSK 社は英米の権限ある当局に相互協議を申し立てたが不調となり (⑥)、2004 年、租税裁判所に課税の取消を求める訴えを提

¹⁴² 本庄・前掲注 98) 参照。

¹⁴³ 川田剛監修「移転価格課税係争案件、和解で解決！－GlaxoSmithKline 事案－」税務事例 Vol.38 No.12、35 頁(2006)。Audrey Nutt “Glaxo, IRS Settle Transfer Pricing Dispute” Tax Notes, September 18, 2006、IRS News Release “IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute” IR-2006-142, Spt.11, 2006。

起した (7)。

(参考1) GlaxoSmithKline 事案の概要¹⁴⁴



課税の概要は以下の通りとされている。

- ・ Glaxo 英国へのロイヤルティは 15%を上限とする。
- ・ Glaxo 英国と旧 GW 社との間の 1987 年の販売代理店ライセンス契約は、米国で販売される対象商品に係る一切の特許権を旧 GW 社に付与するものであったとみなす。
- ・ 旧 GW 社は、同社の由緒ある製品に付随する商標その他のマーケティング関連無形資産を所有しているとみなされ、これらの無形資産は当該製品が米国で最初に販売された際に Glaxo 英国から旧 GW 社に譲渡されたとみなされた。旧 GW 社は、商標の使用に係るロイヤルティを支払う必要はないとされた。
- ・ 旧 GW 社が行っていた研究開発活動は、Glaxo グループのために行われた研究開発であり、したがって IRC483 条が適用されるとみなされた。
- ・ 旧 GW 社から Glaxo 英国への支払いは、旧 GW 社から Glaxo 英国への推定上のローンとして振り替えられた。
- ・ 所得の調整額は、旧 GW 社から Glaxo 英国への配当支払いとして振り替えられた。

今回の 34 億ドルの和解は、課税年度である 1989~2000 年だけではなく、2005 年度までを対象としたものであるという。グラクソ社は、2005 年 12 月 31 日時点で、1989 年から 2005 年までの課税年度の潜在的な移転価格調整金額は 115 億ドルであると述べた。Glaxo の広報担当者である Patricia Seif 氏は、IRS と同社の移転価格事案について 17 年

¹⁴⁴ 川田・前掲注 143) 「移転価格課税係争事案、和解で解決！ - GlaxoSmithKline 事案 -」より転載。

間争った後、和解を達成したことは同社にとってよい結果であると述べた。Glaxo 社は「和解に満足している」と述べ、同社は「将来この種の紛争を回避するために IRS と協力することを約束している。」と語った。

IRS のニュースリリースは、以下のように述べている¹⁴⁵。

「この和解は、関連者間取引の独立企業原則を具体化する責任ある革新的な合意を通じて、または必要に応じて訴訟を通じて、移転価格紛争を解決するための IRS の継続的な取り組みを例示している。『多国籍企業グループの米国関連会社に適切な利益を割り当てる移転価格は、IRS にとって重要な焦点である』と(主席法律顧問官の引用者注) Korb 氏は述べた。『GSK がこの論争をその背後に置くことを選択したことを嬉しく思う。GSK の和解の申し出を受け入れるという我々の決定は、コンプライアンスの最終目標を損なうことなく、訴訟なしに移転価格の論争を解決するという我々のコミットメントを反映している。』」

このような和解による合意は、納税者と課税庁の将来の協力関係にも資するものと考えられる。一方で、第三者にとってこれが不適切な和解であると受け止められる可能性も少なくない。このようなケースについては、次節で英国の事例を参照したい。

第2節 英国

米国と同様、英国においても英国政府の紛争解決の取組として、2001年の代替紛争解決誓約及びその後の紛争解決コミットメントとして行政機関に代替紛争解決を検討すべきことを指示している。米国の行政紛争解決法の立法が1990年、英国の代替紛争解決誓約が2001年である。本節では、英国政府の国としての紛争解決の取組、HMRCの権限・裁量について概観した後、HMRCが採用している事前照会制度、事前確認制度及び税務紛争におけるADRを検討する。

1 英国政府の紛争解決への取組み

(1) 代替紛争解決誓約(ADR Pledge)¹⁴⁶

¹⁴⁵ “IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute” IRS News Release, IR-2006-142, Sept. 11, 2006.以下のURLより2020年11月28日確認。https://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-06-142.pdf

¹⁴⁶ 以下のURLより2021年6月25日確認。2002年7月の政府部門の活動に係る報告書もここに含まれ

英国政府は2001年3月、ADR Pledge を発表した。この誓約の下で、すべての政府部門及び機関は、以下の誓約をした。

- ・ 代替的紛争解決は、相手方が受け入れるすべての適切なケースで検討され、使用される。
- ・ 今後、政府部門は、紛争解決にADR技術を使用する場合、標準調達契約に適切な条項を提供する。和解の正確な方法は、個々のケースの詳細に合わせて調整される。
- ・ 中央政府は、政府紛争でADRに利用できる様々なオプションと、それらが様々な状況でどのように展開されるかについて、調達ガイダンスを作成する。これはベストプラクティスを広げ、政府全体の一貫性を確保する。
- ・ 政府部門は、可能な和解金額の独立した評価を使用するなど、財務報酬に関する合意に達する際の柔軟性を向上させる。
- ・ 政府部門は、この事業の有効性を監視するためのパフォーマンス測定を実施する。

そして、2002年7月、首相官邸はこの誓約に係る政府部門の活動を詳述した報告書を発表した。その中で2001-2002年度の政府紛争は49件であり、多くの部門でトレーニングプロセスを実施するためのステップに着手する等、ADR Pledge が非常に真剣に受け止められていると述べている。また、費用削減効果についても複数の政府部門から報告されており、ADR Pledge から直接的に導入されたイニシアチブとして、調達ガイダンス、政府弁護士会議及び政府保健法務サービスADRサブグループを挙げている。

(2) 紛争解決コミットメント(The Dispute Resolution Commitment : DRC) ¹⁴⁷

2011年5月、英国政府はADR Pledge に基づいて、新しい紛争解決コミットメントを開始した。その内容は以下の通りである。

① 紛争解決コミットメント

紛争解決コミットメント(DRC)は、紛争解決のための柔軟で創造的かつ建設的な

ている。

<https://www.google.com/url?q=https://publications.parliament.uk/pa/ld200203/ldselect/ldeucom/196/19683.htm%23:~:text=%3D19,this%2520paper&source=gmail-imap&ust=1624988580000000&usg=AOvVaw21CWqGoGOeIzEeOWjQ7Kj6>

¹⁴⁷ Ministry of Justice and Attorney General's Office, "The Dispute Resolution Commitment." 以下の URL より 2020年9月8日確認。 <https://www.gov.uk/government/news/djanogly-more-efficient-dispute-resolution-needed>

アプローチの使用を促進することを目的としている。これは、ビジネス、特に紛争がどのように管理及び解決されるかについてのベストプラクティスアプローチを実証する機会を提供する。これにより、政府部門とその機関(government departments and their agencies)は、最も適切な紛争解決メカニズムを使用して、紛争を迅速かつ効果的に解決するためのコミットメントを示すことができる。

このコミットメントを採用することにより、政府部門とその機関は、効果的な紛争解決に真剣であることを顧客、契約パートナー、サービスプロバイダー、従業員、そして一般の人々に伝えている。

- ・ 可能な限り正式な紛争メカニズムの使用に頼る必要を回避するために、潜在的な紛争の管理及び紛争の発生またはエスカレーションの防止に積極的に取り組む。
- ・ 紛争解決メカニズムを苦情および紛争処理手順に含める。
- ・ 訴訟の代わりに、組織の通常の苦情手続で解決されなかった紛争に関して、適切な紛争解決のプロセスに従事すること。
- ・ 他の当事者との契約に適切な紛争解決条項を採用する。
- ・ 交渉を完了し、紛争を解決するために、迅速で費用効果が高く効率的なプロセスを使用する。
- ・ 解決する必要のある問題に対し、適切なスタイルでコストに比例したプロセスを選択する。
- ・ 解決策を達成するために利用可能なすべてのプロセスについて、組織及び論争中の誰に対しても利益を検討することにより、情報に基づいた選択を行う。
- ・ 適切な紛争解決プロセスを使用すると、多くの場合、法廷に行くための時間とリソースの高コストを回避できることを認識する。
- ・ 従業員と職員に適切な紛争解決テクニックを教育して、それらを使用するときに成功の可能性を最大限に高める。

ドミニク・グループ QC (検事総長)

ジョナサン・ジャノグリ (法務大臣)

② 背景

紛争解決コミットメントの、その最も重要な目的は、紛争を迅速かつ効果的に解決するための模範となる政府のコミットメントを実証することである。これは、最も適切な紛争解決メカニズムを利用し、紛争を回避、管理、解決することで実現できる。

DRC は、2001 年の代替紛争解決誓約（ADR Pledge）に基づいている。

このコミットメントは、中央省庁全体で財やサービスのサプライヤーとの関係を維持できるようにするために、適切な紛争解決メカニズムを使用して、契約上の関与から生じる可能性のある紛争を回避、管理、解決することを政府部門と機関に奨励する。また、適切な紛争解決メカニズムの使用を通じて、政府部門及びその機関に対して個人又は組織が提起した一般的な請求の効果的な管理と解決を促進する。

紛争解決委員会は、政府部門と政府機関が適切な場合に最も効果的かつ適切な方法で慎重な解決メカニズムを使用して紛争を管理及び解決し、高額な法的費用及び訴訟の必要性を回避することを期待している。

司法省(Ministry of Justice)は、代替の紛争解決に関連する方針を含む、司法制度に関する政府の方針に責任を有する。

司法長官は国王の最高法務顧問であり、執行部門の監督を担当し、多くの独立した公益機能を有している。

③ サポートガイダンス

この紛争解決コミットメントの公表に当たり、サポートガイダンスも併せて発表されている¹⁴⁸。そこでは、概ね以下のことが示されている。紛争解決コミットメントは、紛争解決のための柔軟で創造的かつ建設的なアプローチの使用を促進することを目的としている（1.1）。政府として、紛争のある組織や個人が積極的に自ら解決する上でより大きな役割を果たすことを奨励するための規範を示すべきである(1.2)。政府の目的は、クライアントとサプライヤーの関係が敵対的でないことを保証することであり、…特に、訴訟は通常、最後の手段の紛争解決方法として扱われるべきであることが政府の方針である(1.4)。

この紛争解決コミットメントは、①商品およびサービスの契約紛争について、該当するすべての契約に関連する代替的紛争解決条項を挿入し、紛争が発生した場合に裁判所に代替して解決手法を使用する、②政府部門及びその機関に対する個人又は組織からの一般的な申立て、という、紛争の2つの主要な領域をカバーしている（2.1）。

税務については②に該当し、ガイダンスでは非契約事項として記載されている。例えば、紛争解決コミットメントの条件は、政府部門とその機関に関連して必須である

¹⁴⁸ Ministry of Justice and Attorney General's Office, "The Dispute Resolution Commitment, GUIDANCE FOR GOVERNMENT DEPARTMENTS AND AGENCIES," May 2011.

(2.5)、組織または個人が部署又は代理人に対して行った非契約事項に関連する紛争に関して、時間とお金の両方の面で双方に高コストのリスクがある。紛争回避テクニックに従うことの重要性は強調しすぎることはない(3.5)。非契約紛争の場合、最初の重要なステップは、組織の苦情処理及び／又はその紛争解決ポリシー又は手順内の紛争解決技術とプロセスの明確に定義されたフレームワークを確立して促進することである。その文言には、紛争が発生した場合に適用される適切な紛争解決手法とエスカレーションのための適切な取り決めの規定が含まれている必要がある(3.6)。非契約紛争については、苦情又は紛争処理手順に、問題を早期に発見するための監視プロセスを含める必要がある(3.7)。

また、ガイダンスは紛争解決の手法として、交渉、調停、中立的評価、専門家の決定、裁定、仲裁、訴訟を挙げている(5.5)。

交渉は、紛争解決の最も一般的な形式である。タイムマネジメントの点で最も効率的な形式の紛争解決になり得る(6.1)。

調停は、中立的な第三者による交渉であり、交渉のすべての利点を備えているが、中立の関与は交渉をより効果的にすることができる。調停は、民事及び商業のケース（政府部門が関与するケースを含む）に広く使用されており、複数当事者による高額な紛争に頻繁に使用されている。商業的調停の約75%は、調停時またはその後の短時間のうちに和解をもたらす(7.1)。1999年の民事訴訟規則(CPR)の導入以来、調停の使用は大幅に増加している(7.2)。CPRは「アクティブな事件管理には、裁判所が適切と考える場合は当事者にADR手順を使用するように促すことも含まれる」と述べている(7.2)。

中立評価（早期中立評価）の目的は、訴訟の法的ポイントの強さをテストすることである(8.1)。中立の第三者（通常は引退した裁判官または弁護士）が、裁判の結果について機密情報を提供する。この手順は完全に紙の上で行われるため、当事者は口頭審理の時間と費用を提供する(8.2)。

専門家の決定は、明示的な決定において、当事者が紛争分野の専門家の決定に拘束されることに同意する。専門家は通常、当事者が提示することを選択した証拠だけに頼るのではなく、自分自身で紛争の背景を調査する権限を与えられる(9.1)。

裁定(Adjudication)は、1996年住宅補助金、建設及び再生法(HGCR)のパートIIに基づく紛争解決のためにほぼ独占的に使用されている(10.1)。

仲裁は、1996年の仲裁法に準拠する。これは、仲裁人である第三者の決定に双方が拘束されることに同意する紛争解決プロセスである（11.1）。

訴訟には裁判官の前での裁判の準備が含まれ、また、長く、費用のかかるプロセスになる可能性がある。当事者は、訴訟が裁判にかけられる前に和解に同意することがよくあるが、場合によっては数か月又は数年もの努力が高額な準備作業に費やされるまでは解決しない（12.1）。訴訟が提起されたケース管理プロセスの一部として、裁判所の裁判や司法判断を必要とせずに、論争中の問題に関する和解合意を得ることを目的として、円卓会議の和解会議がしばしば行われる（12.3）。

上述の通り、紛争解決コミットメントは英国政府及び機関における取引業者及び従業員との契約と、行政庁が行う非契約事項を対象としており、これは米国の行政紛争解決法の対象範囲と同様であり、行政における紛争を裁判以外の解決法で解決しようとするものであると言える。

(3) 審判所制度改革

英国では審判所制度について2001年3月に提出された『利用者本位の審判所：一体化された制度、一体化されたサービス（Tribunals for Users: One System, One Service「レゲット報告」）』に基づき、抜本的改革が開始され、この改革案は「2007年審判所、裁判所及び実施法」として議会を通過し、2009年4月1日に正式に始動した¹⁴⁹。

租税関係審判所を含む70余りの審判所は、今回の審判所改革で関係省庁の系統から切り離され、各省や執行行政庁その他の公的政策実施機関の縦割りの垣根を越えた、進級制を取り入れた全国的に一元化された横断的な新たな二段階制（第一段階審判所＋上級審判所）に移行した。租税関係審判所も、審判所改革により、第一段階審判所租税部に引き継がれた¹⁵⁰。

第一段階審判所は、社会保障部、一般規制部、保険教育社会保護部、軍人恩給傷痍軍人補償部、租税部及び土地財産住宅部からなり、主として事実に係る裁決を行うとされている。上級審判所は行政不服審判部、不動産部及び金融租税部からなる。金融租税部は、第一段階審判所の租税部からの審査請求事案を管轄し、また、金融サービス金融市

¹⁴⁹ 石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革－第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学第16巻3～4頁（2009）。

¹⁵⁰ 石村・前掲注149）16～28頁。

場審判部及び年金調整審判所などが管轄する事案を承継し、法律に関する裁決を行うとされる¹⁵¹。

上級審判所はまた、今回の制度改革で高等裁判所から移譲を受けた行政訴訟（司法審査の管轄事項にかかる事項（執行行政庁その他の公的政策機関が行った処分に関する訴えでこれまで高等裁判所が管轄してきた事案））を管轄する。また、上級審判所は、第一段階審判所の裁決に不満な審査請求人から法的争点について再審査請求を申し立てられた事案も担当する¹⁵²。

上級審判所は、上位記録裁判所（superior court of record）とされており、高等裁判所と対等の司法機関とみなされる。そこでの裁判・審判記録は恒久的に保存され、またその裁決は、先例拘束性を有し、審判所及び公的機関を拘束することとされた¹⁵³。

これらの審判所改革に加え、課税庁によるレビュープロセスも見直された¹⁵⁴。

2009年4月1日以降、HMRCの処分等に不服な納税者は、①HMRCの内部に設けられた審査請求前レビュー手続を選択するか、②直接、第一段階審判所租税部に対する審査請求を通じて、紛争の解決を図ることができる。③さらに、第一段階審判所の裁決に不満な場合には、争点によっては上級審判所金融租税部に対して再審査請求ができる。④上級審判所の裁決に不満な場合には、司法裁判所へ提訴できる。イングランドとウェールズでは控訴裁判所民事部へ提訴することになる。⑤控訴裁判所の判決に不満な納税者は、さらに、2009年10月以降は連合王国最高裁判所の新設に伴い、租税事案は同裁判所へ上告することになる¹⁵⁵。

2 歳入関税庁（Her Majesty Revenue and Customs: HMRC）の権限

(1) 概要

HMRCは、2005年4月に内国歳入庁（Inland Revenue: IR）と関税消費税庁（Her Majesty's Customs and Exercise: HMCE）統合し発足した機関である。歳入関税法（Commissioners for Revenue and Customs Act 2005: CRCA）の explanatory notes¹⁵⁶によ

¹⁵¹ 石村・前掲注 149) 16～28 頁。

¹⁵² 石村・前掲注 149) 16～28 頁。

¹⁵³ 石村・前掲注 149) 16～28 頁。

¹⁵⁴ 石村・前掲注 149) 102 頁。

¹⁵⁵ 石村・前掲注 149) 102～117 頁。

¹⁵⁶ 以下の URL より 2021 年 5 月 30 日確認。[Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 - Explanatory Notes \(legislation.gov.uk\)](https://legislation.gov.uk/ukpga/2005/11/section-1/explanatory-notes)

ると、2003年7月、財務大臣は、税の方針と管理を扱う組織の主要な見直しを発表した。ガス・オドネル大蔵省事務次官は、2004年3月の予算とともに報告書を発表し、首相はその勧告を受け入れたと発表した。CRCA2005は、内国歳入庁と関税消費税庁を統合する新しい部門を創設するという勧告を実施し、新しい部門は「Her Majesty's Revenue and Customs」(HMRC)と呼ばれることとなった。

租税管理法 (Tax Management Act of 1970) 第1条は、CRCA制定以前については、内国歳入庁長官 (Commissioners for Her Majesty's Revenue) の権限について、「所得税、法人税、キャピタルゲイン税については、内国歳入庁長官の責務及び管理 (care and management) の下にあるものとする。」と規定されており、上述 CRCA5条1項は、「長官は以下のことについて権限を有する (responsible for) ものとする」と規定し、(a)号から(c)号に「本条の適用開始前において内国歳入庁長官が権限を有していた歳入の徴収及び管理」、「本条の適用開始前において関税消費税庁長官が権限を有していた歳入の徴収及び管理」及び「本条の適用開始前に内国歳入庁長官が権限を有していた税額控除〔の適用による還付金〕の支払い及び管理」を列挙している。なお、経過措置について規定する歳入関税庁長官法54条により租税管理法と歳入関税庁長官法の規定の大部分はなお効力を有する (untouched) ものとされており、歳入関税庁長官法5条(1)項の「歳入の徴収及び管理」という文言と租税管理法1条(1)項の「責務及び管理」という文言は、課税庁に同様の裁量を与えたものであると解されている¹⁵⁷。

更に、CRCA9条は、「コミッショナーは、(a) その機能の行使に関連して必要または適切である、または(b) 付随的またはそれらの機能の実行を助長する、と考えることは何でも行うことができる」と規定しており、HMRC長官には、その機能の行使に必要な又は適切であると考えられることを行う権限が与えられている¹⁵⁸。

¹⁵⁷ 高野幸大「イギリスにおけるネゴシエーション」163～164頁。『税務行政におけるネゴシエーション』日税研論集 Vol65 (公益社団法人日本税務研究センター、2014)。また、同167頁は、イギリスにおいて非制定法の取極めは、法ではないにも関わらず実務上法より優位に扱われるという意味で奇妙な性格を有していると解されている、と述べている。

Judith Freedman and John Vella, HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion, University of Oxford, Legal Research Paper Series, November 2012 at 79,

¹⁵⁸ Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 80-81. なお、条文は右 URL より 2021年5月30日確認。 <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/11/section/9>

(2) 合意権限

イ 不服申立ての合意解決（租税管理法 54 条）

1970 年租税管理法（Taxes Management Act 1970：TMA）54 条（不服申立ての合意解決（Settling of appeals by agreement））は、以下のように定める。

54 条 不服申立ての合意解決

- (1) このセクションの規定に従い、人が不服申立てを通知し、上訴が長官によって決定される前に、調査官又はその他の国の適切な職員と申立人が、書面又はその他の方法で、控訴対象となった評価または決定が、変更なしで支持され、または特定の方法で変更、破棄又はキャンセルされたとして扱われるべきであると合意した場合、同様の結果は、場合によっては、長官が不服申立てを決定し、評価または決定を変更せずに支持し、あるいは変更し、またはそれを破棄またはキャンセルすることを決定したその後に生じたであろうすべての目的のために維持されるものとする。
- (2) 本条（1）の規定は、合意されてから 30 日以内に、上訴人が書面で調査官又は国の他の適切な職員に対して彼が合意を拒否することを望む通知を提出した場合には適用しない。
- (3) 合意が書面で行われなかった場合—
 - (a) 本条の前 2 項の規定は、合意に達したという事実、及び合意された条件が、調査官又は国の適切な職員から上訴人に、又は上訴人から調査官又は適切な職員に与えられた書面による通知により確認されない限り、適用されない。
 - (b) 上記の規定において、合意がなされた時の言及は、当該確認通知を与える時の言及として解釈されるものとする。
- (4) (a) 口頭又は書面を問わず、調査官又はその他の国の適切な職員に対して上訴の通知を行った者が、当該不服申立てを続行しないことを希望しないことを通知したとき；及び
 - (b) 調査官又は他の適切な職員が、控訴人に対して不服申立てを取り下げるよう取り扱われることを望まないことを書面で通知することなく、通知が与えられてから 30 日が経過したとき
このセクションの前述の規定は、控訴人の通知の日付で、控訴人と調査官

または他の適切な職員が、口頭または書面で、当該事案は、評価または控訴下の決定は、変動することなく支持されるべきであると合意したとする効力を有する。

(5) このセクションでの控訴人との合意および上訴人による通知の言及への言及には、代理人との合意または言及または控訴に関連する控訴人の代理人による通知または通知の言及が含まれる。

なお、昭和 47 年の租税法学会総会における講演録には、「不服申立がされると、検査官と納税者（又はその代理人）とがあって、話し合い（negotiation）で紛争を解決しようとするのが、普通である。大部分の不服申立ては、この方法で処理される」と記載されている¹⁵⁹。

(3) 和解に係る手続

イ 話し合いによる合意解決

上述の通り、話し合いによる合意解決は、1970 年租税管理法（Taxes Management Act 1970）54 条（不服申立ての合意解決（Settling of appeals by agreement））を典拠とした法的手続であり、詳細は HMRC のマニュアルに規定されている¹⁶⁰。その概要は以下の通りである。

- ・ 不服申立ては、不服審査が裁判所によって決定される前の任意の時点での HMRC 職員と不服申立人（その代理人を含む。以下同じ）との間で合意により解決される場合がある（ARTG2710）。
- ・ 顧客と HMRC 職員が、決定又は評価を特定の方法で支持又は変更する必要があることに同意する場合、意思決定者又はレビュー担当者は、常に顧客との口頭での合意を書面で確認する必要がある（TMA1970 § 54(3):ARTG2720）。
- ・ HMRC 職員と不服申立人との間での合意は、HMRC 長官が当該不服申立てに対する決定を下したものと同等の効力を有する（租税管理法 54 条 1 項）。
- ・ 合意による不服申立ての決定は、原処分等の容認ないし取消（一部または全部）については、HMRC 職員と不服申立人との間で既定の様式で合意に達

¹⁵⁹ G.S.A ホイートクロフト金子宏訳「連合王国（イギリス）の租税争訟制度－政府と納税者との間の紛争の解決－」8 頁『租税法研究』第 1 号（1973）。

¹⁶⁰ HMRC manual ARTG (Appeals reviews and tribunals guidance) 2010~2050 – Reviews and appeals for direct taxes: Settlement of Appeals

し、かつ、不服申立人がその合意の日から 30 日以内にその合意を破棄または翻意しないことなどの要件を充足する場合に、これを行うことができる。

- ・ 不服申立ての合意解決は、HMRC 職員と不服申立人が、原処分等の容認ないし取消について、文書で確認しなければならない。
- ・ すでに文書で不服申立ての合意解決が図られた事項であっても、正当性のある裁判の判決など後発的事由により変更ができる。

ロ 税務調査終了手続としての合意契約

英国において、税務調査終了手続として HMRC と納税者との間で合意契約 (contract settlement) が交わされることが多いと言われている¹⁶¹。これは妥協的要素を含む税務調査終了手続として英国において長年にわたり定着してきたものの、その効力を直接明確に定める法規定は存在しない¹⁶²。この点について金山は、合意契約が 1970 年租税管理法 1 条等により HMRC に与えられた監督及び管理権限の範囲内にあると判示される形で、HMRC の見地からの有効性が確認され、また正当性予測の原則によりこれが支持されているとする¹⁶³。このような様々な段階での HMRC の裁量について、以下概観する。

3 HMRC の裁量

英国では、税務当局は職務の遂行においてある程度の裁量を行使できる必要があると一般に認められている¹⁶⁴。また、納税者と課税庁との合意の有効性が争点となった National Federation 事件 (1982 年貴族院)¹⁶⁵において、Wilberforce 裁判官は、1890 年内国歳入庁統制法 (Inland Revenue Regulation Act 1890) 1 条に規定されていた「女王陛下はその在位期間において、内国歳入庁の収税と管理 (collection and management) を担わせるためにコミッショナー (Commissioners) を任命することができる」という規定、及び「コミッショナーは議会が定めた内国歳入庁に関するすべての法令の執行に必要なあらゆる権限を有

¹⁶¹ 金山知明「イギリスの税務調査終了手続としての合意契約：その合法性と「法の支配」との関係性」
広島大学マネジメント研究、21:129-141(2020)。

¹⁶² 金山・前掲注 161)。

¹⁶³ 金山・前掲注 161)。

¹⁶⁴ Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 79.

Bowler, Tracy, HMRC's discretion: The application of the ultra vires rule and the legitimate expectation doctrine, at 1, IFS report, No. R102, 2014.

¹⁶⁵ IR v. National Federation of Self-Employed and small Business Ltd. [1982]. AC617(HL).

する」という規定を取り上げ、これらを受けて 1970 年租税管理法 1 条において当初規定されていた「所得税、法人税及び譲渡益税は内国歳入庁コミッショナーの監督及び管理 (care and management)の下にある」という条文を引用し、それらの規定により、内国歳入庁は租税に関する非常に広範な裁量を与えられていると述べている¹⁶⁶。

HMRC の裁量に係る背景については、憲法の原則及び正当な期待の教義により説明されている。

(1) 憲法の原則

英国には憲法制定規則を含む単一の文書がないため、英国には「不文憲法」があると言われることがある¹⁶⁷。実際、英国では、憲法慣行の基本的な規則が個別の文書に祀られているが、一般に「中核」憲法と見なされ、特別な経緯と配慮が必要な特定の法律があり、1689 年の権利章典はこのカテゴリに分類される¹⁶⁸。

納税者の保護は、各国の税制を支える憲法の原則によって最終的に保証される。したがって、歳入当局に付与できる裁量に係る議論は、各国の特定の憲法原則を背景に行う必要がある¹⁶⁹。以下、議会の優位性、不文憲法及び法制度、権利章典法第 4 条に具体化される法の支配について検討する¹⁷⁰。

イ 議会の優位性

憲法の原則は、法律によって HMRC にどの程度の裁量を与えることができるかを決定する¹⁷¹。伝統的な出発点は議会の優位性である。すなわち、議会は「いかなる法律も制定又は非制定する権利を享受している。さらに、英国法により、議会の立法を

¹⁶⁶ 金山・前掲注 161) 132 頁。National Federation 事件は、新聞各社で働く Fleet Street Casuals と称される日雇い労働者約 6000 名の賃金に係る源泉所得税が源泉徴収されておらず不納付となっており、その総額は年間で約 100 万ポンドに上ると推定されたものの、その労働者全員の身元を解明するには多大な困難と労苦が見込まれたため、IR は過年度の追徴を断念し、将来に向けての徴収システム作りとその運用の確約を盛り込んだ「特別合意(Special Agreement)」を調査法人との間で交わしたため、そのような特定の納税者に対する優遇の取扱いに疑問を持った National Federation 社が、当該特別合意の無効を主張して司法審査(judicial review)を請求したもの。Wilberforce 裁判官は、本件合意の内容は、将来に向けて IR が最善を得るための十分な検討がなされた結果であり、IR は純粋に監督及び管理の権限の範囲内においてこの事件を扱ったのであり、裁判所は司法審査によってそのような合法的行政管理に含まれる分野に立ち入ることはできないため、National Federation 社の請求を棄却すると判示した。

¹⁶⁷ Lucinda Maer and Oonagh Gay, *The Bill of Rights 1689*, Parliament and Constitution Centre, at 4.

¹⁶⁸ Id.

¹⁶⁹ Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 80.

¹⁷⁰ Id. なお、Judith Freedman and John Vella は 1998 年人権法及び EU 法も掲げているが、本稿では省略した。

¹⁷¹ Id. at 88-89.

無効にしたり、脇に置いたりする権利を有すると認められる人や団体はない」¹⁷²。したがって、1689年権利章典、法の支配等、そのような裁量を与えることを防ぐあらゆる法律又は憲法上の原則は、法の支配における明白な言葉によって克服される可能性がある¹⁷³。

ロ 合法性の原則

合法性の原則は、基本的な憲法上の権利及び原則との互換性を確保する方法で制定法を解釈するよう裁判所に命じる。ただし、これらが明示的な文言又は明確かつ必要な合意によって無効にされる場合を除く¹⁷⁴。これは、立法が明示的または明確かつ必要な合意によってそれらに反しない限り、そのような憲法上の権利及び原則との互換性を確保するために裁判所が法令の自然な意味から逸脱することを可能にする解釈的推定である¹⁷⁵。

ハ 1689年権利章典法(the Bill of Rights)第4条

第4条は、「議会の許可なしに、より長い間、または異なる方法で、または許可される以外の方法で、大権と称して国王の使用のために、または国王の使用に金員を徴収することは違法である。」¹⁷⁶と規定する。第4条は強力な憲法の原則であり、これは裁判所で使用されており、司法の租税回避防止規則を策定できなかったことを示すために発動された¹⁷⁷。また、*Woolwich Equitable Building Society v. Commissioners of Inland Revenue*¹⁷⁸において、違法な要求の下で課された税金の返還が権利の問題として執行できる場合、第4条に定められた原則にのみ完全な効果を与えることができ、さらにこの原則は、要求が非常に厳しいためだけでなく、当局が関連する法令又は規制を誤解した場合にも、公的機関によって税金又はその他の賦課金が誤って課された場合を対象とするように拡張された¹⁷⁹。さらに、*Attorney-General v. Wilts United*

¹⁷² Id. at 87, Dicey, Albert v., Introduction to the Study of the Law of the Constitution (London, Macmillan, 1885).

¹⁷³ Id. at 88.

¹⁷⁴ Id. at 89.

¹⁷⁵ Id. at 89.

¹⁷⁶ 原文は“*That levying money for or to the use of the Crown by pretence of prerogative, without grant of Parliament, for longer time, or in other manner than the same is or shall be granted, is illegal.*”である。

¹⁷⁷ Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 91. *MacNiven v. Westmoreland* [2001] U.K.H.L. 6; [2001] S.T.C. 237 at [29] per Lord Hoffmann.

¹⁷⁸ [1993] A.C. 70.

¹⁷⁹ Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 91.

Dairies Ltd.¹⁸⁰ 及び Commissioners of Customs and Excise v. Cure & Deeley Ltd.¹⁸¹において、第4条は、合法性の原則と併せて、行政機関に権限を委任する法定条項には増税する権限は含まれていないと見なされると裁判所が判断することを認めた。議会が、第4条に具体化された憲法の原則に反して、行政機関に税金を課す権限を与えることを意図したならば、それは明示的にそうしなければならない¹⁸²。これら2つのケースではこれが行われなかったため、裁判所は、権限は暗示されておらず、したがって、当局による税金の賦課は権限踰越であると結論付けた¹⁸³。

第4条が HMRC の裁量権にどのように影響するかについて、議会の優位性原則は、法律は、それが明確で明瞭な言葉で表現されている限り、裁判所によって尊重される必要があることを意味する¹⁸⁴。合法性の原則は、議会ではなく HMRC によって税を課すに等しい裁量権を除外することによって CRCA § 5 の規定（HMRC への裁量の付与）を狭める必要がある¹⁸⁵。議会の見解は、裁判所による裁定の前に納税者が他の納税者よりも不利に扱われることにつながるべきではない¹⁸⁶。

二 法の支配 (Rule of Law)

法の支配は、一般的に英国憲法の主要な柱の1つとみなされている¹⁸⁷。英国の法の支配の古典的な声明は、Dicey の Introduction to the Study of the Law of Constitution にある¹⁸⁸。政府が気まぐれや裁量ではなく既知の規則によって統治されるべきという、恣意性の排除は広く受け入れられている¹⁸⁹。Tomkins は、英国の公法では、行政は最初にその行動を許可する明確な法的権限なしには何もできないと述べている¹⁹⁰。また、法の支配に関する様々な議論から導き出された原則として、以下が挙げられる¹⁹¹。

- 個人の生活は、行政の裁量ではなく、法律によって管理されるべきである。

¹⁸⁰ (1921) 37 T.L.R. 884 confirmed on appeal by the House of Lords (1922) 38 T.L.R. 781.

¹⁸¹ [1962] 1 Q.B. 340.

¹⁸² Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 92.

¹⁸³ *Id.*

¹⁸⁴ *Id.*

¹⁸⁵ *Id.*

¹⁸⁶ *Id.*

¹⁸⁷ *Id.* at 93.

¹⁸⁸ *Id.* at 94.

¹⁸⁹ *Id.*

¹⁹⁰ *Id.*

¹⁹¹ *Id.*

- 法律は、個人が事前に自分の業務を規制できるよう十分に明確でなければならない。
- 個人の利益に直接影響を与える政府の権限の行使は、正当な基盤に基づいている必要がある。
- 法律の意味の最終的な決定は、独立した第三者によって行われるべきである。

これらの原則は簡単に正確な処方につながるわけではない¹⁹²。個人の生活は行政の裁量によるべきではなく法律によって管理されるべきであるが、ある程度の裁量が間違いなく必要であり、この原則はこれがどれだけあるべきかを決定する上で限られた助けになる¹⁹³。同様に、法律は個人が事前に自分の業務を規制できるよう十分に明確でなければならないという命題に同意せざるを得ない一方で、法律の曖昧さは避けられない¹⁹⁴。この原則は、法律がどれほど曖昧であるべきかを決定する上で限られた助けになる¹⁹⁵。この点で、法の支配は、主に税制が従うべき枠組みに関する一般的なガイドとして機能し、重大な違反を防止することを目指しているように思われる¹⁹⁶。

法の支配は、個人が事前に自分の業務を規制するために十分な確実性を備えた法律を要求し、確立された手順を通じて法律を制定することを要求する¹⁹⁷。Vestey v. Inland Revenue Commissioners¹⁹⁸において、規定の曖昧さ及び法律がどのように適用されるかについて HMRC が詳細に記載する必要性は、おそらく両方の法の支配の原則に違反したことを意味した¹⁹⁹。Wilberforce 卿は、HMRC の一般的な裁量を、この法定条項を実施する裁量を含むものとして解釈したり、関連する法定条項を、それを実施するために必要な裁量を暗示しているものと解釈したりすることを望んでいなかった²⁰⁰。

法の支配と第 4 条の問題を提起する可能性のある別の例は、納税者のリスク評価の文脈で見ることができる²⁰¹。これはクリアランス等の、HMRC が発出する解釈との関

¹⁹² Id. at 95.

¹⁹³ Id.

¹⁹⁴ Id.

¹⁹⁵ Id.

¹⁹⁶ Id.

¹⁹⁷ Id.

¹⁹⁸ [1980] A.C. 1148.

¹⁹⁹ Judith Freedman and John Vella, *supra* note 158, at 95.

²⁰⁰ Id. at 96.

²⁰¹ Id.

係で、次項の正当な期待で触れる。

(2) 正当な期待

HMRC の一般的な裁量権は、何年にもわたって司法審査の申請に関する裁判所の決定によって検討されてきた²⁰²。これらの訴訟では、HMRC の裁量権により、バックデューティー契約を締結して²⁰³、ガイダンスを提供し事前の認可を取得し²⁰⁴、状況によっては法定外の譲歩を行うことができる²⁰⁵が、厳密に計算された金額よりも少ない税金を徴収するために個人による将来にわたる税契約を締結することはできない²⁰⁶。

正当な期待の教義は、一方では個人の確実性と公平性、他方では柔軟性と公益の間で注意深いバランスをとることを要求している²⁰⁷。HMRC による表明又は保証は、正当な

²⁰² Id. at 102.

²⁰³ *Inland Revenue Commissioners v. Nuttall* [1990] S.T.C. 194 (C.A.). Nuttall 氏の所得税の税務調査の終了時に Inland Revenue (IR) が納税者と 3 年分の追徴税額、延滞金、制裁金を含む妥協的な金額として 15,000 ポンドの追徴税額を内容とする合意契約について、Nuttall 氏が 5,000 ポンドを納付したのみで、10,000 ポンドが未納となっていたため IR がその徴収手続に入ったところ、納税者が当該合意契約の無効を訴えたものである。納税者の主張は、IR は制定法に明記された権限のみを有するのであり、このような合意契約を結び納税者を拘束する権限を公法は IR に与えていない、このような合意は IR の権限超越であり、拘束力を持たないというものであった。判決において Parker 裁判官は、1890 年内国歳入統制法 1 条の IR の収税と管理規定と、コミッショナーの執行権限規定を取り上げ、また、1970 年租税管理法 1 条の監督及び管理規定にも触れ、National Federation 事件においても認められたように過去の税額を査定徴収しないという課税管理上の権限を IR が持つならば、同じく課税管理上の理由で税額の一部のみを徴収するという合意を納税者と結ぶ権限も有すると考えるべきであり、一部において妥協的に納税者と合意契約を結ぶことにより状況に応じた最善の課税管理を行うことも、付随的な課税庁の権限として認められるべきと判示した。金山・前掲注 161) 133 頁に拠る。

²⁰⁴ *R. v. Inland Revenue Commissioners, ex parte M.F.K. Underwriting Agents Ltd.* [1990] 1 W.L.R. 334. 特定の債券の譲渡に関する課税上の取扱いについて IR が公表した一般的な見解を信頼し、その償還損益を譲渡益課税の対象として有利な申告をした納税者に対し、IR がこれを認めず課税処分を行ったため訴訟に発展した事案である。この裁判では、IR の示した見解の基となった納税者の提示情報が不完全なものである場合や、IR の公表する見解が非公式又は不明確なものである場合などは、後続の事実を照らして歳入関税庁が事前の見解と異なる処分を行ったとしても権限の濫用には当たらないとして納税者の訴えは退けられた。しかしこの判決によって、後に IR がその回答と異なる見解を採ることは権限の濫用に当たること、つまりそのような条件を満たす環境下での IR の見解に対しては納税者側に正当性予測が生じ得るという原則が示された点に意義があるとされる。金山・前掲注 161) 135 頁に拠る。

²⁰⁵ *R (on the application of Wilkinson) v. Inland Revenue Commissioners* [2005] U.K.H.L.30; [2006] S.T.C. 270.

²⁰⁶ *Al Fayed v Advocate General for Scotland* [2004] S.T.C. 1703. イギリス国内に住所を有しない納税者が、海外事業から得る資金を国内に送金した場合に生ずる課税所得について、過去の年度ではなく将来にわたる課税年分に対する納付税額を予め契約により定め、納税者がこれに従って納税を行っていたところ、後に IR がその契約の無効を制限して税務調査を開始したことに對し、納税者が将来の納付税額であっても、合意契約により決定した税額は、いかに真実と相違しても正当性予測により拘束性が確保されるべきと主張した。裁判所は、将来税額の合意は HMRC の監督及び管理の範囲内に含まれず、その契約自体が権限超越(*ultra vires*)に当たするため、そのような契約は無効であるとの判決を下した。金山・前掲注 161) 137 頁に拠る。

²⁰⁷ *Judith Freedman and John Vella, supra note 158, at 102.*

期待を引き起こす可能性がある²⁰⁸。一方で、権限踰越の保証は正当な期待を生じさせることができないとされる²⁰⁹。

4 事前照会制度 (Clearance)

HMRC の Guidance “How to apply for clearance or approval of a transaction from HMRC”²¹⁰は歳入関税庁からの取引の認可または承認を申請する方法としてガイダンスを提供している。

なお、HMRC は、2005 年所得税（取引およびその他の所得）法第 5 章第 5 部の「和解法」の適用、または非公益信託証書または和解の実行による税務上の影響について、許可または助言を行わない。

① クリアランスと一般的な租税回避対抗規定

HMRC は、一般的な租税回避対抗規定（GAAR）が適用されない公式または非公式の許可を与えない。HMRC の見解では、取決めが租税回避を構成する場合、取引の税務上の取り扱いについての保証はない。HMRC は引続き大企業や裕福な個人と商業的取り決めについて話し合い、必要に応じて特定の取決めを租税回避と見なしていないことを確認する。

② 事前クリアランスの法定申請

HMRC のクリアランスおよび対抗措置チームは、キャピタルゲイン等非常に広範な法定規定に基づいて事前のクリアランスを受け付けている。

③ 非法定クリアランス

²⁰⁸ Id. at 103. R. v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Preston, [1985] 1. A. C.835.は、内国歳入庁の税務調査を受けた納税者が、自身が適用していた株式譲渡益税計算上の損失控除を取り下げて株式譲渡益税計算上の損失控除を取り下げて株式譲渡益税を支払う代わりに調査を終了し、当該年度の課税関係を終了する旨合意したものの、後に納税者の株式譲渡が租税回避スキームの一環であった疑いが強まったため、当時の証券取引に係る租税回避否認規定であった 1970 年所得・法人税法 460 条の適用を念頭に再調査を実施しようとしたところ、先の調査終結の合意を無視して再調査を行うことは不公正であるとし、納税者が再調査の無効を訴え司法審査を請求したものの。判決においては、当初調査時における納税者の情報提供が極めて不十分であったことから、調査終結という IR の判断は、完全開示とは程遠い不十分な情報のみに基づき行われたものであり、その判断（合意）はのちに新事実が発見された場合における再調査権限を放棄することまで含むものではなかったとされ、IR の権限濫用はなく、再調査は有効であるとされた。金山・前掲注 161) 135 頁に拠る。

²⁰⁹ Judith Freedman and John Vella, supra note 158, at 103.

²¹⁰ Guidance “How to apply for clearance or approval of a transaction from HMRC”.ここでは clearance の訳語として「承認」あるいは「クリアランス」を使用している。以下の URL より 2020 年 11 月 15 日 確認。 <https://www.gov.uk/guidance/seeking-clearance-or-approval-for-a-transaction>

HMRC は、Guidance “Find out about the Non – Statutory Clearance Service”²¹¹において、HMRC の非法定クリアランスサービスの内容を説明している。この内容は、HMRC のガイダンス “When you can rely on information or advice provided by HM Revenue and Customs”²¹²において公表している内容に従っている。

HMRC からの情報またはアドバイスは、申請者の義務、責任、資格、及び申請者の取引の結果についての確実性を申請者に与えるが、アドバイスに基づいて行動する必要はない。

情報又はアドバイスは、申請者のアドバイザーによって申請が行われた場合でも、申請者に適用される。これは、申請の対象となった特定の事項にのみ適用される。ガイダンス又は公告の形式をとる場合、情報はそれらの文書に記載されている通りに適用される。

上訴権が法律で定められている場合を除き、HMRC が提供するアドバイス又は情報に対する上訴の一般的な権利はない。

HMRC の情報又はアドバイスに拘束力があるとみなされるようにするには、関連するすべての事実を説明し、すべての問題に注意を向ける必要がある。例えば、HMRC は、関連する関連取引に関する情報を提供することを期待している。

HMRC は、取引が行われるときに法律で義務付けられている正しい金額の税金を徴収する義務がある。与えられたアドバイスと行われた取引に続く法律の変更を考慮することは、申請者の責任である。

アドバイスは、それが与えられた時点での法律の理解に基づいている。この理解が裁判所によって変更された場合、HMRC は、法律の新しい理解によって要求される正しい金額の税金を徴収する必要がある。これは、法律に従って税金を徴収するという HMRC の主要な義務が、それが与えたアドバイスにもはや拘束されないことを意味するいくつかの状況があることを意味する。

アドバイスが与えられる取引の性質が、取引全体に重大な影響を与える方法で変化した場合、アドバイスを求める時に不正確又は不完全な情報を提供した場合、助言を受け

²¹¹ Guidance “Find out about the Non-Statutory Clearance Service”以下の URL より 2020 年 11 月 14 日確認。 <https://www.go.uk.guId.ance/non-statutory-clearance-service-guId.ance>

²¹² Guidance “When you can rely on information or advice provided by HM Revenue and Customs”以下の URL より 2020 年 11 月 14 日確認。 <https://www.gov.uk/guId.ance/when-you-can-rely-on-information-or-advice-provId.ed-by-hm-revenue-and-customs>

た取引に関連する法律が変更された場合、裁判所又は不服審判所の判決が、アドバイスの基礎となった法律の確立された理解を変更し、その期間の納税義務が確定していない場合（例として、申告書をまだ提出していない場合、又は申告書を提出したが、申告を修正する機会が残っている場合—ただし、HMRC は、当初の理解を考慮に入れるべきかを検討する）、アドバイスや情報は拘束力を持たない。

HMRC は、それが明確であり、申請者が合理的にアドバイスを信頼したこと、申請者が全ての関連する事実関係を完全に開示したこと、法律を適用すると経済的損害が発生することを実証できる場合に限り、誤った情報又はアドバイスに拘束される。

HMRC がアドバイスを提供し、後にそれが誤っていると申請者に述べる場合、申請者はそれから正しい方法で税額を計算し始めなければならない。

5 事前確認制度

(1) 一般的な紹介²¹³

HMRC は、1999 年以来、事前確認制度（Advance Pricing Agreement: APA）プログラムを実施している。APA は法定されており、2010 年課税（国際およびその他の規定）法（Taxation (International and Other Provisions) Act 2010: TIOPA2010）のセクション 218~230 に記載されている。HMRC が APA 法を解釈し、英国 APA を運用する方法に関する一般的なガイダンスは、APA に関する実務声明（SP）SP02 / 10 に記載されている。

(2) APA とは何か²¹⁴

APA は、確定申告が行われる前に移転価格問題を解決する方法を決定する企業と HMRC のコミッショナーとの間の書面による合意である。合意の条件が遵守されるとき、合意の対象となる期間中、対象となる移転価格問題の取り扱いが HMRC によって受け入れられるという保証を納税者に提供する。二国間 APA は、以下で説明するように、国外関連者の所在するもう一方の課税行政庁に関して同様の保証を提供する。

TIOPA 2010 サブセクション 218 (2) は、APA の主題となる可能性のある移転価格

²¹³ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm422010>
より 2020 年 11 月 3 日確認。

²¹⁴ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm422020>
より 2020 年 11 月 3 日確認。

問題を規定している。APA は、移転価格の問題を引き起こす以下の幅広い状況に関連する問題を解決するために使用できる。

- ・ 個別の企業間での移転価格について、TIOPA 2010 パート 4 の規則に基づく独立企業原則の決定に関して疑問が生じる可能性がある場合。
- ・ 複数の国で事業を行っている企業間の所得または利益の帰属。そのような部分で認識される課税所得に関して疑問が生じる可能性がある（注－これは概念的に移転価格と同様の問題であり、このドキュメントの残りの部分での「移転価格の問題」への言及は、そのような帰属の問題を含むものとして読む必要がある）。
- ・ 英国石油関連のリングフェンス取引

APA の潜在的な範囲は柔軟である。これは、事業のすべての移転価格問題に関連する場合もあれば、1 つ以上の特定の問題に限定される場合もある。APA の開始は、既存の問題に適用できるように、APA が対処する取り決めの開始と一致する必要はない。

APA 法は、恒久的施設（「PE」）が存在する、または存在しないという決定を規定していない。PE に起因する利益の決定は、企業が英国での取引を行った、または行うことを提案している PE の存在が確立された後にのみ、APA に含まれると見なされる。

APA を申請できるのは、移転価格課税の対象取引を行うパートナーシップを含む英国居住事業、恒久的施設を通じた英国での非居住者の取引、及び英国外の恒久的施設を通じて取引する英国居住者である。

6 税務紛争における ADR(Alternative Dispute Resolution)

(1) 訴訟及び和解戦略 (LSS)

紛争解決コミットメントに従い、HMRC は訴訟及び和解戦略(Litigation and Settlement Strategy: LSS) を作成している。LSS は、すべての税金、関税、及び関連する支払いに係る紛争を解決するように設計されている²¹⁵。

また、LSS は、HMRC が法に基づき税務紛争を解決する枠組みであり、紛争は HMRC

²¹⁵ HMRC, Resolving Tax Disputes: Commentary on the Litigation and Settlement Strategy. なお、LSS を含む HMRC の和解戦略については、片山直子「イギリス歳入関税庁 (HMRC) による調停 (Mediation) の活用に向けた取り組み」和歌山大学経済学会『研究年報』第 16 号 (2012) 43 頁脚注 5) の他、片山直子「イギリス歳入課税庁 (HMRC) の租税紛争解決におけるガバナンス－大企業との合意に向けた交渉をめぐる諸問題を中心に－」税法学 580 号 3 頁 (2018)、「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向－ADR の活用を中心に－」ZEIKEN-No.200、44 頁(2018)。

とその顧客の双方にとって費用がかかるため、HMRC は紛争を引き起こす可能性をできる限り減らすことを顧客戦略の重要な部分として位置づけている²¹⁶。

HMRC は、法律を公正かつ一貫して適用する。紛争を解決することは、国庫の実行可能な最善の利益を確保することに貢献するとし、可能な場合は常に、紛争が対立しないように、また、顧客と協力して取り扱うよう努めており、これが最も効果的で効率的なアプローチであると認識されている。

HMRC は、最初に「オールオアナッシング」であると思われるものが実際に「オールオアナッシング」であるか、または納税額に一定の範囲の可能性がある場合かを常に検討する。紛争解決はすべての場合において、法律に従って解決されなければならない。HMRC が訴訟で成功すると信じるケースのみ、訴訟を継続する。

税務紛争は、合意又は訴訟を通じて解決することができる。納税額に様々な可能性のある数値がある場合、HMRC が合意により解決する条件は、どの結果が適切な税を最も効率的に確保するかを考慮に入れる。ほとんどの場合、合意による解決が最も効果的で効率的な結果をもたらす。しかし、HMRC は合意を確保するための法律の見方について妥協しないし、その文脈では、訴訟が最も効果的かつ効率的な紛争解決手段となる場合がある。課税対象となる可能性のある数値幅がある場合、HMRC は訴訟から得られると合理的に予測される金額よりも少ない金額で合意により解決することはない。

「オールオアナッシング」の性質の紛争に関しては、HMRC が訴訟で成功する可能性が高く、訴訟は効果的かつ効率的であると考えている場合、税、利子および罰則の 100% 未満では法廷外の和解に至らない。このような場合には、HMRC は訴訟により紛争をできるだけ迅速かつ効率的に解決するよう努める。

HMRC が成功する可能性が低いと考える事案に対して訴訟を起こすには、例えば非常に多額の税額が対象となっている又は、問題となっている原則又は行動の基本的なポイント等特定の状況によって正当化される必要がある。

(2) 大規模企業との和解

Richard Doran は、HMRC は 2009 年末に向けて税務紛争レビューが完了した後、ADR の使用を拡大するというレビューの推奨事項に照らして LSS を検討していると述

²¹⁶ HM Revenue & Customs “HMRC’s Litigation and Settlement Strategy” October 2017. LSS は 2007 年に発表された。HMRC, Code of governance for resolving tax disputes.

べている²¹⁷。

その後、HMRC は、大規模／複雑な事案に係るパイロットプログラムのフェーズ I (2011 年 7 月から 2012 年 3 月) とフェーズ II から得られた結果として、HMRC のファシリテーターは客観的であることが証明されておりあらゆるタイプの顧客に支援している、外部の利害関係者がプロジェクトをサポートした、調停と円滑化が成功したことで適切な税額が特定され、両当事者の時間とコストが削減された、紛争についてよりよい理解が得られた、リソースの節約が確認された、と述べている。そして、今後の方向性として、パイロットが、ADR と構造化された議論が紛争解決に役立つツールであることを示し、適切なケースへのアプローチと不足しているファシリテーターリソースの展開の一貫性を確保するための監視とガバナンスを提供することにより、価値を付加すると述べている²¹⁸。

また、会計検査院 (the Comptroller and Auditor General: C&AG) の 2012 年 6 月の報告書²¹⁹によると、C&AG は、2011 年 7 月に HMRC2010-2011 アカウントに関する報告書を公開し、紛争解決のための HMRC のガバナンスプロセスは健全であり、調査された 27 のケースの大部分でこれらが守られていると結論づけた²²⁰。しかし、最も多額の 4 件の和解において、HMRC は代替のガバナンス取極めを使用することを決定し、これらの 4 件のうち 3 件では、和解の交渉と承認の間に分離はなかったか、限られており、和解の適切さの保証を減じているとした²²¹。公会計委員会 (the Committee of Public Accounts:委員会) は、2011 年 10 月 12 日と 17 日及び 11 月 7 日に C&AG の報告書に関する公聴会を開催した²²²。これらの公聴会に関する報告書は、委員会が、

²¹⁷ Richard Doran, UK considers ADR to resolve tax disputes, 21 Int'l Tax Rev.41 (2020).この時点ではパイロットプログラムの詳細は発表されていないようである。

²¹⁸ HMRC, Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases, Pilot Evaluation Summary.

²¹⁹ Report by the Comptroller and Auditor General, HM Revenue & Customs: Settling large tax disputes. 14 June 2012. なお、同報告書については、片山直子「イギリス歳入課税庁 (HMRC) の租税紛争解決におけるガバナンス - 大企業との合意に向けた交渉をめぐる諸問題を中心に -」税法学 580 (2018) 3 頁以下で詳しく考察している。

²²⁰ Id. para 2.

²²¹ Id. para 2.

²²² Id. para 3. 公聴会の内容は、House of Commons, Committee of Public Accounts, HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-2012 として報告されている。この公聴会では、HMRC の他、Amazon, Starbucks, Google に対する質疑が行われた。その内容は、上記報告書の他、HC Committee of Public Accounts, Tax Avoidance-Google, Ninth Report of Session 2013-14, HC112, June 2013 にまとめられており、この調査において、Google の元従業員を含む内部告発者が、Google Ltd の英国スタッフが主要な英国のクライアントとの契約につながる実質的な作業を実行したことを示す詳細 (パラ 8) や、英国のエンジニアが製品を開発していることを示す証拠を提供した (パラ 14) という。

HMRC が手遅れになるまでガバナンスの取極めを迂回または見落とした和解を HMRC がどのように処理するか深刻な懸念を抱いていることを明らかにしたほか、納税者情報の開示が問題となった²²³。C&AG はこれらの和解のうち 5 件を調査し、退職した税務裁判官のアンドリュー・パーク卿が税務アドバイスを提供した²²⁴。なお、C&AG は 1989 年財政法 § 182 に拘束されており、識別可能な納税者に関する情報を開示することは違法であるため、納税者の名前を記載せずに本報告書を作成している²²⁵。

結果として、これらの 5 件の和解はすべて合理的であるものの、ガバナンスの取極めを強化する必要があるとの推奨事項が示された²²⁶。

2014 年 7 月に HMRC は Code of Governance for Resolving Tax Dispute を発出し、これは 2017 年 10 月に改訂された²²⁷。これは、税務紛争を解決する際に LSS の原則が一貫して適用されることを保証し、顧客との合意あるいは訴訟による紛争解決は、法律に準拠してのみ解決するとしている²²⁸。また、事件の特徴に応じて税務紛争を解決するための意思決定プロセスを示しており、事件の性質に応じた意思決定者、監視、保証及びケース間の一貫性を図示している²²⁹。HMRC コミッショナーが意思決定者であるケースは、最初に税務紛争解決委員会 (TDRB) によって検討される²³⁰。TDRB は、法曹を含む HMRC 全体の事業分野の役員を含み、事件の 1 つ以上の論点を解決するための適切な根拠について委員会に勧告を行う²³¹。また、複数の納税者に影響を与える論点についてのアプローチを決定し、それを一貫して適用することは税制の公正な管理の重要な部分であり、論争のある問題パネルが意思決定機関となる²³²。また、租税回避については租税回避防止委員会が意思決定パネルとなり、その監視は 3 人のコミッショナーが行う。また、移転価格の論点は移転価格委員会及び移転価格パネルが意思決定機関となる

²²³ Id. para 3.

²²⁴ Id. para 6.

²²⁵ Id. para 8.

²²⁶ Id. para 23-27. なおここで調査された 5 つのケースは、本報告書のパート 2 に示されている。いずれも CFC 課税、移転価格、移転価格に係る再構築等の問題を複数抱えている事案である。

²²⁷ HMRC, Code of governance for resolving tax disputes, October 2017.

²²⁸ Id. at 4.

²²⁹ Id. at 6-7.

²³⁰ Id. at 6.

²³¹ Id. at 6.

²³² Id. at 8.

233。その後も、HMRC は紛争解決について報告書を公表している²³⁴。

一方で、2016年に公会計委員会は再度、HMRCとGoogleを公聴会に召喚している²³⁵。これは、2016年1月、GoogleがHMRCによる6年間の調査の結果、2005年1月から2015年6月までの期間をカバーする法人税として1億3000万ポンド（約220億円）を支払うことを合意したことを受けたものであった²³⁶。2016年の報告書では、①和解に関する透明性の欠如がこの和解が適切であったかの判断を不可能とするため、企業納税者の守秘義務を保護する規則を変更することについて広く協議する必要があること、②税務調査がタイムリーに完了できるように、十分なリソースを投入し、必要に応じて調査に非協力的な法人に罰則を科す等新しい権限を模索する必要があること、③攻撃的な税務プランナーにペナルティを科すことができるようペナルティ制度を強化すること、④多国籍企業による積極的な租税回避を防止するために、国際租税法の変更を先導すること、⑤フランスやイタリアのGoogleの調査結果を監視し、新たな証拠が利用可能になった場合、Googleとの和解交渉を再開すること、を勧告している²³⁷。

また、本報告書で、HMRCは、事実が確立されると、これらの活動が市場で独立企業原則に基づいてどのような報酬を得るか、英国に他のGoogleの恒久的施設が存在しているかに焦点を当てた議論が行われたが、特に移転価格の場合、問題は絶対的なものではなく、判断の問題であることを認めたという²³⁸。

これらの問題を受けて、The Policy Instituteは、大企業の納税者との紛争を解決する際のHMRCに対する国民の信頼の問題に焦点を当て、①守秘義務が和解の妥当性検証の阻害要因になっていることに対し、特定の大企業納税者とのHMRCとの和解を公に精査するための議会委員会の設立と、②和解に際し、HMRCが財務省から指示を受けて

²³³ Id.

²³⁴ “How we resolve Tax Disputes, the Tax Assurance Commissioner’s annual report 2012-13”参照。なお、2016年からはAnnual Report and Accountsに含まれている。

²³⁵ 公聴会の報告書は、House of Commons Committee of Public Accounts, Corporate tax settlements, twenty-fifth Report of Session 2015-16, HC788, published on 24 February 2016.

²³⁶ Id. at 4. なお、本報告書はこの1億3000万ポンドの和解に対してメディア、一般市民、国会議員から重大な批判があったと述べている。Id. at 8. 年間40億ポンドの売上で実質利益10億ポンドと仮定すると、法人税は2億ポンド（約399億円）となり、10年間であれば3990億円になってしかるべきとする報道（木村正人2016/1/24）もある。<https://news.yahoo.co.jp/byline/kimuramasato/20160124-00053729/>

²³⁷ Id. at 5-7.

²³⁸ Id. at 10-11.

いると推測されることに対し、HMRC に対する財務省の権限の制約を提案している²³⁹。

この、大企業との和解に係る一連の流れを見ると、英国のみならず世界中で多国籍企業の行き過ぎた節税対策がクローズアップされた時期であり、メディアや国民等からの多国籍企業に対する不満が公会計委員会を動かしたように見える。この間 OECD で BEPS に係る議論が行われ、英国としても²⁴⁰2013 年に一般的租税回避否認規定 (General Anti-Abuse Rule)、2015 年には迂回利益税 (Diverted Profits Tax) が導入され、2016 年財政法では大企業に対し、英国における税務戦略の公表を義務化することが罰則付きで定められた。更に、2020 年からデジタルサービス税が導入された。

大企業に係る和解については、その金額的な影響や、所謂タックスギャップに対する HMRC のパフォーマンスとして評価されている部分も多い。なお、この Google の和解についていえば、一般的租税回避否認規定を発動したのではなく、移転価格税制の範疇で和解合意がなされたように見えるが²⁴¹、詳細は不明である。

(3) 英国の税務紛争解決プロセス

Jone は、英国の税務紛争プロセスを以下のように図示している²⁴²。

この図の通り、任意の ADR プロセスは大規模又は複雑なケースもしくは SME と個人納税者 (SMEi) の二通りある。前者の ADR プログラムでは、当事者は、外部で訓練された効果的な紛争解決センター (Centre for Effective Dispute Resolution: CEDR)²⁴³ 認定の HMRC スタッフのメンバーが、共同ファシリテーションモデルを使用するか、外部の独立した認定メディエーターと契約して紛争を調停する。後者の ADR プログラムには、当事者が解決に合意するのを支援するために、HMRC のトレーニングを受けた社

²³⁹ The Policy Institute, Restoring public trust in HMRC: Settlements with large corporate taxpayers, 2021 年 8 月。

<https://static1.squarespace.com/static/5e4a7793b0171c0e2321f308/t/613f6bb4c1e407659758a6ee/1631546293390/Scrutiny+of+HMRC+-+APPG+Policy+Paper+-+FINAL+-+August+2021.pdf>

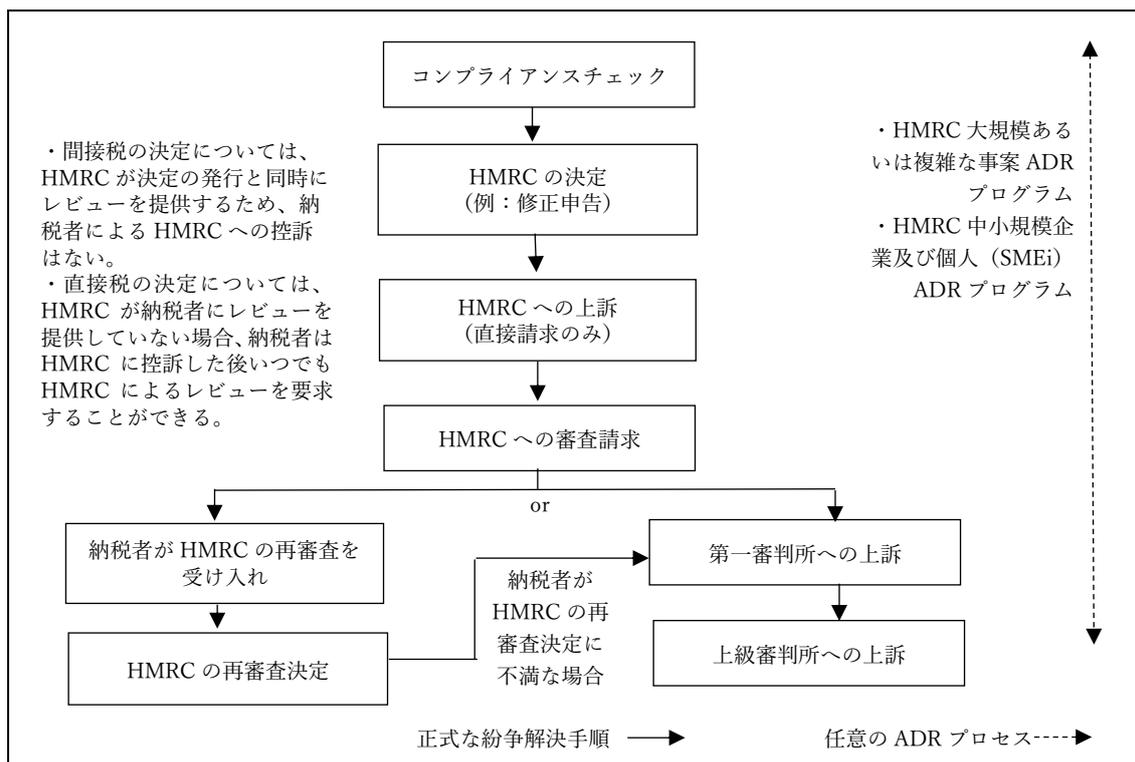
²⁴⁰ 公聴会での議論が税制改正に影響を及ぼしたと考えられることから、税制改正の流れを参照するもので、各改正内容に詳細に触れることは目的ではない。なお、デジタルサービス税については、OECD で議論されていた「経済のデジタル化に伴う課税上の課税に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」における第一の柱の合意により、今後国際的な調整が行われると考えられる。

²⁴¹ 前掲注 238)。

²⁴² Melinda Jone, What can the United Kingdom's Tax Dispute Resolution System Learn from Australia? - An evaluation and Recommendations from a Dispute Systems Design Perspective, at 14, 12th International Conference on Tax Administration 31 March & 1 April 2016, Sydney, AUSTRALIA

²⁴³ CEDR は、ロンドンに拠点を置く調停及び ADR 組織である。

内ファシリテーターを使用するファシリテーターディスカッションが含まれる²⁴⁴。どちらの ADR プログラムでも、ファシリテーター（又は調停人）は中立的な第三者として行動し、紛争に関与する納税者及び HMRC 職員と協力して、会議や電話での会話を通じて紛争を解決する方法を模索する²⁴⁵。



(4) 評価

大企業との和解に係る透明性等については前述の通りである。

一般的な税務紛争解決システムの評価について、Jones は、HMRC の税務紛争解決システムの強みは、紛争に対処するための複数のオプション、特定の納税者のための複数のエントリポイントの提供、手続の前後のループなど、システム設計の構造的側面にあるとし、一方で、システムのサポートとチャンピオンシップ、及びより広範な税務管理システムへの統合が不十分であると述べている²⁴⁶。そして、HMRC の ADR プログラム

²⁴⁴ HM Revenue and Customs, Resolving Tax Disputes: Practical Guidance for HMRC Staff on the use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases (April 2012) 4.

²⁴⁵ HM Revenue and Customs, Tax disputes: Alternative Dispute Resolution (ADR) (8 December 2014).

²⁴⁶ Melinda Jones, supra note 243, at 34.なお、チャンピオンシップとは、DSD 原則 12「システムはトップ

の推進が著しく不足しているとして、オーストラリアの税務紛争解決システムの実践と経験から、英国の税務紛争解決システムを HMRC の現在の 10 年間の税務行政の近代化プログラムに統合することを推奨している²⁴⁷。

(5) 和解事例

上述の Google の他、2012 年 12 月 7 日付日本経済新聞は、「スターバックスが「自発的」税金支払い」と題して、以下のように報道した。

「米コーヒーチェーンスターバックスの英国法人は、2013 年から 2 年にわたり 2 千万ポンド（約 26 億円）の法人税を「法の求めを超えて」（同社）支払うことで英当局と合意した。海外の低税率国を使って利益を低く抑える手法に消費者などから反発が強まったためだ。…スターバックスは 1998 年に英国に進出し、累計 30 億ポンド（4000 億円）の売上高を計上したが、法人税の支払いは 860 万ポンド（13 億円）にとどまっていた。課税対象となる利益が発生した年は 1 年しかなかった。今後 2 年は「利益に関係なく」1 千万ポンドずつ支払う。…議会の公会計委員会には、スターバックスやアマゾン、グーグルの代表者が呼ばれ、「法律違反ではなく道徳違反で糾弾している」（ホッジ公会計委員長）と批判を受けた。…」²⁴⁸

なお、スターバックスの租税回避策は、海外関連法人への過大な利子の支払い、スイス関連法人からの割高なコーヒー豆の購入、オランダ関連法人への割高なロイヤルティによるものと説明されている²⁴⁹。

ところで、本和解は将来に関する合意であり、Al-Fayed 事件²⁵⁰から考えると本来ならば認められないもののように思われる。仮にその後納税者が訴訟を提起したら、この納税は否定されていたかもしれない。しかし、公会計委員会での糾弾もあり、消費者の不買運動も激しくなっていたため、納税者は本件合意で決着することを望んでいたと考え

マネージャーによってサポートされている」に関し、HMRC 長官や事務次官による公開スピーチ及びその他のメディアリリースの形で、英国の税務紛争解決システムのチャンピオンシップの目に見える証拠が限られていると述べている。

²⁴⁷ Id. at 38.

²⁴⁸ https://www.nikkei.com/print-article/?R_FLG=0&bf=0&ng=DGXNASGM705G_X01C12A2FF2000 より 2020 年 11 月 8 日確認。なお、公会計委員会での質疑の様子は HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-12 Ev 21~Ev 50, Oral evidence on Monday 12 November 2012 に記載されている。

²⁴⁹ 2015 年第 24 回税制調査会総 24-1、3 頁。以下の URL より 2020 年 11 月 8 日確認。

https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022_27zen24kai5.pdf

²⁵⁰ 前掲注 206) 参照

られる。

第3節 小括

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」²⁵¹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。

米国のレター・ルーリングは1953年から現行制度が開始されたが、情報公開法との関係では、申告書情報には含まれないとされ、公開の対象とされるが、プライバシー、営業秘密に関する項目などは公開の対象から外されている。ルーリングの射程は、発給を受けた納税者にのみ向けられており、前例として引用することはできない。また、クロージנג・アグリーメントを締結している場合を除き、内国歳入庁を拘束しない。

事前確認制度（APA）は、納税者と課税庁の間の拘束力のある合意であり、納税者がこれに従っている限り、IRSは当該APAに異議を唱えない。APAは、機密情報として公開の対象とならない。財務長官は、APAに関して納税者情報等を特定しない形式で年次報告書を作成する必要がある。

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

²⁵¹ 前掲注2)。

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。

英国で事前照会制度に相当するクリアランスは、一般的な租税回避対抗規定が適用されない公式又は非公式の許可を与えない。また、HMRC からの非法定クリアランスは、納税者がこれに基づいて行動することを求めてはいない。ただし、HMRC からの情報又はアドバイスの拘束力を求める場合、納税者は関連する事実をすべて説明し、適切な情報を提供する必要がある。HMRC が誤った情報やアドバイスを提供した場合、納税者が事実関係を完全に開示し、合理的にアドバイスを信頼し、法律を適用すると納税者に損害が発生することを実証できる場合に限り、HMRC は誤った情報又はアドバイスに拘束される。また、アドバイスはその前提となる法律の変更によって修正されうる。

事前確認制度は、企業と HMRC 長官の書面による合意であり、法定されている。合意の条件が遵守されれば、当該合意の対象となる期間の移転価格問題は HMRC によって受け入れられるという保証を納税者に提供する。

ADR について、HMRC は「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、顧客と協力して解決することを目指している。紛争はすべて法律に従って解決されなければならないが、訴訟で成功すると見込まれる事案のみ、訴訟を継続する等としている。HMRC は 2011 年より 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、合意に関するガバナンスを強化してきた。HMRC は、合法性及び公正性の原則を強く意識していると考えられ、ガバナンスの強化により、これらを担保しようとしているようであるが、既に見た通り、守秘義務と透明性の確保のバランス及び財務省からの独立性の確保について提案がなされている。このように、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」²⁵²という信念が明確に貫かれているように思われる。わが国が和解の導入を検討する際には、このような英国のポリシーが参考になるものと考えられる。

²⁵² HM Revenue & Customs, Code of governance for resolving tax disputes, at 4.

英米の制度は同じ英米法体系の中で類似点も多いが、例えば一高が指摘しているように²⁵³、米国において合法性の限界といった憲法論が見出すことができない等、英国とは異なる点もある。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。おそらく英米においても税務紛争の多くは税務調査による課税庁の処分によるものが多いと思われるが、その発生状況も、争訟事案が多い理由も、国によって異なるだろう。しかし、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。更に、英米において ADR のうちでも合意ベースの解決となる調停が主流となっているのも、合意プロセスにおいて納税者から開示された事実関係等の情報に基づく課税要件の当てはめを、納税者と課税庁で確認しながら行うことができるからではないだろうか。

一方で、わが国では合意や和解がそもそも存在していないので、仮に和解や合意が法定化されたとしても、その適法性に係る司法判断が必要な場面が生じるのか、生じたとしたらその判断はどのようなものになるのかは不明であるし、どのような問題が生じるかも当然のことながら議論にもなっていない。和解や合意がなくてもわが国はこれまでもやってきたし、これからもやっていけるのかも知れない。しかし、税務をめぐる国際的な文脈は、今後合意を前提としたものとなっていくのではないかと思われる。ここで見た英米の経験から、わが国の制度にどのような当てはめ方ができるのだろうか。また、英米における税務紛争件数に比してわが国の紛争（争訟）件数はさほど多くないことから、そもそもこのような合意がわが国で求められるのかという疑問も生じる。この点を含め次章でわが国の状況を検討してみたい。

²⁵³ 一高、前掲注 98)。

第3章 わが国における税務紛争解決

第1節 概論

1 わが国における行政の概念

日本の社会は、明治維新によって「近代国家」への道を歩みはじめた²⁵⁴。明治憲法では、天皇が統治権の「総攬」者として位置づけられていたため、厳格な意味での権力の分立は行われず、議会は天皇が立法権を行う際の協賛機関にすぎなかったし、司法権も「天皇ノ名ニ於テ」裁判所が行うものとされた。また行政権の主体は天皇であり、内閣の組織は勅命たる「内閣官制」によって定められ、国務各大臣はそれぞれ単独に天皇に対して責任を負うものとされた²⁵⁵。行政権の統制を行政権の手に留保するため行政裁判所を設置し、行政事件については司法裁判所の裁判権を排除した²⁵⁶。

明治憲法は、権力を分立せず、また国家作用の機能に基づく分立もしなかったために、第一に、行政権は単なる法律の執行機関ではなく、8条の緊急命令、9条の独立命令に見られるように法創造機関でもあった。第二に、行政権の固有の裁量権が協調された結果、行政処分を行うに当たっても、法律が欲したところをではなく、行政官庁が正しいと信じたところを行うのが当然とされた。これは、行政がア・プリオリに公益を代表するものとされていたことを意味する²⁵⁷。

これに対し、日本国憲法は、国家機関と国家権力の配分について、国会に立法権（41条）、内閣に行政権（65条）、裁判所に司法権（76条）を割り振っている。憲法に示された権限分配に係るこの基本的指針をもって、権力分立は三権分立とほぼ同義のものと理解されている²⁵⁸。

行政法における最も重要な基本原理は、法律による行政の原理（法治主義）である。これは、文字通り、行政活動が法律に基づき、法律に従って行われなくてはならないことを意味する²⁵⁹。また、行政法全体を通じて妥当する一般原則として、適正手続の原則、説明責任の原則、公正性・透明性の原則、国民参加の原則、効率性の原則、補完性の原則等が

²⁵⁴ 大浜啓吉『行政法総論第四版』（岩波書店、2019）3頁。

²⁵⁵ 大浜・前掲注254）、6～7頁。

²⁵⁶ 大浜・前掲注254）、7頁。

²⁵⁷ 大浜・前掲注254）、7頁。

²⁵⁸ 櫻井敬子、橋本博之『行政法第6版』（弘文堂、2021）3頁。

²⁵⁹ 櫻井、橋本・前掲注258）12頁。

挙げられ、更に、法の一般原則として行政上の法律関係を規律するものに、信義誠実の原則、権利濫用禁止の原則、比例原則、平等原則などが挙げられる²⁶⁰。このうち、適正手続の原則と説明責任の原則は憲法の観点からも重要性をもつものであり、これらと関連し、あるいはそこから派生する原則として、公正性・透明性の原則、国民参加の原則があるとされている²⁶¹。

適正手続の原則は、戦後、アメリカ型の憲法の制定により導入されたもので、憲法 31 条に象徴される。現代では、行政活動は内容的に正しいだけでなく、手続的にも適正なプロセスを経ていること自体が「正義」であり、そこに独自の価値があると考えられている²⁶²。説明責任の原則は、政府が主権者である国民に対して国政にとって重要な情報を適時適切に提供し、国政に対する国民の理解を可能とするような施策展開を政府の責任として要請する。国民主権が、国民が自国の国政において生ずる諸問題についての的確な判断をし、国家としての統一的な意思形成をなすことを要請しているとするなら、国政に関する有用な情報が、適時適切な形で、国民に十分に提供されなければならない。政府には、このような情報を国民に提供し、自体を説明する責任があり、政府の説明責任は、国民主権原則から要請される²⁶³。

2 行政事件訴訟法の立法経緯

日本国憲法の施行に伴い、特別裁判所である行政裁判所は廃止され、行政訴訟も通常の裁判所で処理されることになったが、その際制定された「日本国憲法の施行に伴う民事訴訟法の応急的措置に関する法律」には、取消訴訟等の出訴期間に関する規定（8 条）が設けられていたので、行政訴訟は民事訴訟の一形態であり、行政訴訟には民事法を全面的に適用するとの考え方をしていたことになるが、行政訴訟についての単行法を用意する時間的余裕がなかったためのものである²⁶⁴、とされる。

²⁶⁰ 櫻井、橋本・前掲注 258) 21 頁。個々の説明については同書 23 頁以下を参照されたい。

²⁶¹ 櫻井、橋本・前掲注 258) 21 頁。

²⁶² 櫻井、橋本・前掲注 258) 22 頁。

²⁶³ 櫻井、橋本・前掲注 258) 23 頁。

²⁶⁴ 大島宗志執筆部分、第 7 条、南博方『条解行政事件訴訟法』228 頁（1987、弘文堂）。なお、同 227 頁は行政訴訟と民事訴訟との関係について、「行政訴訟について統一的基本法が完結的に存在し民事訴訟法規の適用ないし準用を一切しないフランス型、行政訴訟について行政訴訟法規で定めることを原則とするがその不備・欠陥を補充する意味で民事訴訟法規の適用ないし準用を認めるドイツ型、行政訴訟について行政訴訟法規がなく民事訴訟法規を適用するアメリカ・イギリス型」の三類型があるとし、「わが国の行政裁判所・行特法・行訴法はいずれもドイツ型である」と述べている。

行政事件訴訟法第七条は、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」と規定しており、行政事件訴訟法に規定のない和解に関しては、民事訴訟法の規定が適用されるべきかという点が長年議論となっていた。行政事件訴訟における和解の位置づけについては、第4章で検討したい。

3 行政裁量

行政裁量とは、法律が、行政機関に独自の判断余地を与え、一定の活動の自由を認めている場合のことをいう。行政活動を単純に法律の機械的執行とすることは現実的でなく、行政裁量をなくすことは困難であり、また適当ともいえない。そこで、行政裁量の存在は認めつつ、これを適切にコントロールする法的技術の確立が求められる²⁶⁵。

行政裁量は、立法者（法律）が、その執行者である行政機関に対し、独自の判断の余地を認めた場合に認められる。法律によって許容された行政庁の裁量権の範囲内にある限り、当・不当の問題となることはあっても、法律適合性の問題（適法・違法の問題）とはならず、司法審査は及び得ない。その意味では、行政に裁量が認められるか否かという問題は、当該行為に対する裁判所の審査権の範囲・限界を画するものとして、司法権と行政権の機能分担にも関わることになる²⁶⁶。

ある行政行為について、その根拠法令において一定の行政裁量が認められるとしても、法の一般原則である比例原則や平等原則、信義則等による縛りは及ぶし、憲法により保障された基本的人権を侵害することは原則として許容されないのであり、そのような観点から司法審査が及ぶのは当然である。また、行政庁は、法律との関係では、ある事案の処理に際して最も適切な選択肢をとることが合目的性（公益目的適合性）の見地から求められ、最善の対応をとる責務を負っている。行政庁に裁量があるといっても、このような見地から、ある行政活動が裁量権の行使として不当と評価されることはあり得る。行政裁量の不当性については、行政庁による職権取消や、行政不服申立てにおいて是正されることが制度上予定されている²⁶⁷。

租税法における行政裁量について、森²⁶⁸は、とりわけ課税処分に関して要件裁量を否定

²⁶⁵ 櫻井、橋本・前掲注 258) 101 頁。

²⁶⁶ 櫻井、橋本・前掲注 258) 101 頁。

²⁶⁷ 櫻井、橋本・前掲注 258) 102 頁。

²⁶⁸ 森稔樹「租税法における行政裁量」『税務行政におけるネゴシエーション』233 頁（公益財団法人日本税務研究センター、2014）。

する傾向が強いとして、金子宏及び谷口勢津夫の見解を紹介するととも²⁶⁹に、「課税処分
の要件規定についても行政庁の政策的判断が入る余地はあり、事柄によっては裁判所がこ
れを尊重せざるを得ない」ことがあるとする芝池義一の見解及び「行政庁の解釈にも合理
性が認められる場合、裁判所の判断を優先させるべき根拠が問われざるを得ない」とする
兼平裕子の見解には、「一定の範囲において理解することができるとしても、疑問を寄せ
ざるを得ない」として、「行政裁量は法律が行政庁に授権したものであり、それ以上のも
のではない」と述べられている²⁷⁰。

4 行政契約

行政契約とは、行政主体が行政目的を達成するために締結する契約をいう。契約方式
は行政にとって自由度が相対的に高く、柔軟な対応が可能であるというメリットもある。
そこで、今日では、契約、協定、申し合わせ、合意等名称は区々であるが、契約方式は行
政行為と並ぶ行為方式として、その重要性が承認されている²⁷¹。

行政領域と契約との関係を見ると、国や地方公共団体を一方当事者とする庁舎建設の請
負契約、事務用品の購入など、行政を遂行するにあたって必要な物的手段の調達・整備等
の準備行政は、もっぱら民法上の契約問題として認識されてきた。これに対し、侵害行政
においては、行政行為が中心であり、行政契約は例外（公害防止協定等）であるとされて
いる。一方、給付行政の分野では、実務上は契約方式が積極的に利用されているほか、法
律で契約方式を採用する例も少なくない²⁷²。ただし、行政契約についての法的枠組みは整
備されているとはいえ、その手続的統制は行政手続法の対象外とされており、具体的な
制度設計や基準作りは今後の課題である。行政契約も行政活動のひとつであるから、行政
の説明責任の履行、透明性の確保という観点から、行政契約に関連する情報は積極的に公
表されるべきであり、行政契約締結手続の法制化も検討されて然るべき²⁷³とされる。この
点、英国の和解に係る情報開示と守秘義務の論点は興味深い。

²⁶⁹ 金子の見解については、「明言はされていないものの、要件裁量を否定する見解であると考えられ
る」、谷口の見解は、「…とくに課税要件明確主義によって「課税要件の中で用いられている不確定法概念
の解釈は、法律問題として全面的に裁判所の審査に服すものとされ、そこに税務官庁の要件裁量の余地は
全く認められない」と述べる」とされている。森・前掲注 268) 246～247 頁。

²⁷⁰ 森・前掲注 268) 247～248 頁。

²⁷¹ 櫻井、橋本・前掲注 258) 120 頁。「行政手法としての契約に対するわが国の行政法の関心は相対的に
低く、議論の蓄積は十分とはいえない」と指摘されている。

²⁷² 櫻井、橋本・前掲注 258) 121～123 頁。

²⁷³ 櫻井、橋本・前掲注 258) 128 頁。

5 わが国の ADR に係る議論

(1) 司法制度改革推進本部 ADR 検討会

裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律は、平成 16 年 12 月 1 日法律第 151 号として制定された。その目的として、第 1 条は、「…裁判外紛争解決手続についての基本理念及び国等の責務を定めるとともに、民間紛争解決手続の業務に関し、認証の制度を設け、併せて時効の完成猶予等に係る特例を定めてその利便の向上を図ること等により、紛争の当事者がその解決を図るのにふさわしい手続を選択することを容易にし、もって国民の権利利益の適切な実現に資することを目的とする」とし、本法第 3 条では、以下の基本理念を示している。

- 1 裁判外紛争解決手続は、法による紛争の解決のための手続として、紛争の当事者の自主的な紛争解決の努力を尊重しつつ、更正かつ適正に実施され、かつ、専門的な知見を反映して紛争の実情に即した迅速な解決を図るものでなければならない。
- 2 裁判外紛争解決を行う者は、前項の基本理念にのっとり、相互に連携を図りながら協力するように努めなければならない。

なお、民間紛争解決手続とは、「民間事業者が、紛争の当事者が和解をすることができ民事上の紛争について、紛争の当事者双方からの依頼を受け、当該紛争の当事者との間の契約に基づき、和解の仲介を行う裁判外紛争解決手続をいう。(第 2 条一)」とされていることから、本法は民事上の紛争における裁判外紛争解決のための民間事業者の活用に係る制度的枠組みを明確化するものであることがわかる。

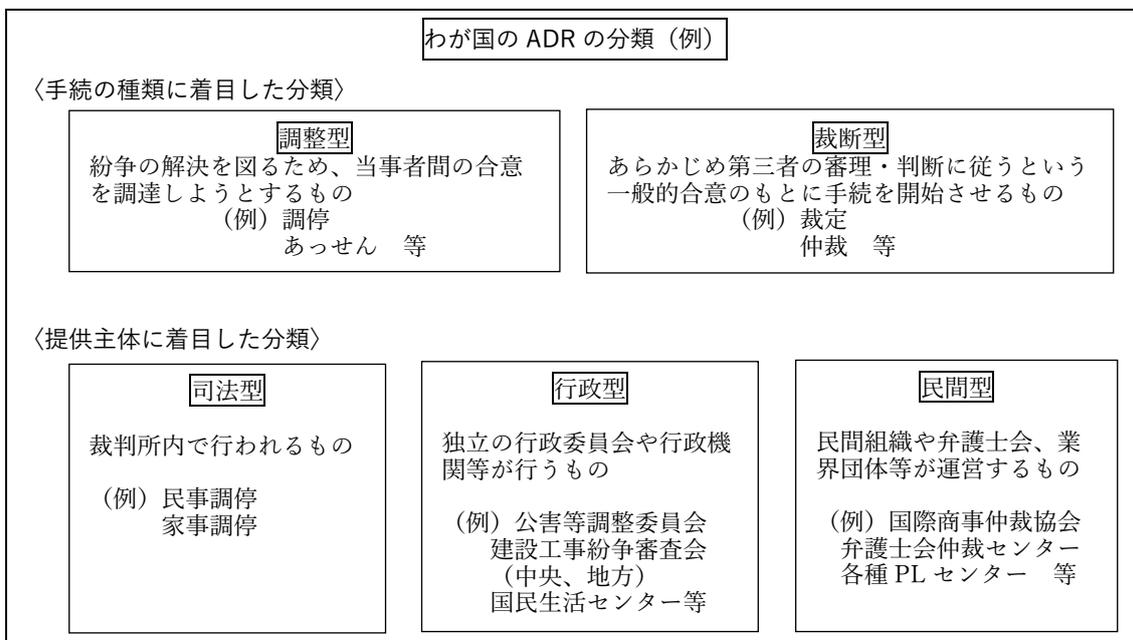
本法には ADR に係る定義は定められていないが、本法制定のための検討会（ADR 検討会）では、わが国の ADR の分類（例）として、以下の図のように示している²⁷⁴。また、第三者的な行政機関による紛争解決手続の類型（例示）として以下の表が示されている²⁷⁵。

このように、わが国では、ADR には調停、仲裁、あっせんの他、裁定も含み、国税不服審判所の裁決は行政処分を対象紛争とする行政処分と認識されている。そして、この表に示されるように、行政処分を対象紛争とする紛争解決手続の類型には、仲裁・調

²⁷⁴ ADR 検討会（第 17 回）資料 17-2 参考資料・わが国の ADR の分類（例）。

²⁷⁵ ADR 検討会（第 17 回）資料 17-2 参考資料・第三者的な行政機関による紛争解決手続の類型（例示）。筆者により国税不服審判所の部分をゴシック表示した。

停・あっせん等の行政処分以外の手続は想定されていない。これは、おそらく仲裁・調停・あっせんには、何等かの合意が必要であり、行政処分においてはそのような合意による解決が想定されていないことを示すものと考えられる。なお、行政事件訴訟法に係る議論については第4章で検討する。



【第三者的な行政機関による紛争解決手続の類型 (例示)】

手続 対象紛争	行政処分 (裁決・決定等)	行政処分以外 (仲裁・調停・あっせん等)
行政処分	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国家公務員に対する不利益処分等の審査請求・異議申し立てに対する審査 (人事院) ・ 国税に関する法律に基づく審査請求に対する審判 (国税不服審判所) ・ 独占禁止法に違反する行為に対する課徴金納付命令の不服申立ての審判 (公正取引委員会) ・ 鉱業権の設定に対する不服の裁定 (公害等調整委員会) ・ 労災補償保険給付に関する決定に対する再審査請求の裁決 (労働保険審査会) ・ 健康保険の被保険者の資格等に関する処分に対する再審査請求の裁決 (社会保険審査会) ・ 特許出願の拒絶査定等に対する不服の審判 (特許庁) ・ 公害健康被害の認定当に関する処分に対する審査請求の裁決 (公害健康被害補償不服審査会) 	行政処分以外 (仲裁・調停・あっせん等)
行政処分 以外	<ul style="list-style-type: none"> ・ 公害に係る紛争の裁定 (公害等調整委員会) ・ 不当労働行為の救済命令 (労働委員会) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 公害に係る紛争の仲裁、調停、あっせん (公害等調整委員会) ・ 建設工事の請負契約に係る紛争の仲裁、調停、あっせん (建築工事紛争審査会) ・ 個別労働関係紛争のあっせん (都道府県労働局紛争調整委員会) ・ 労働争議の仲裁、調停、あっせん (労働委員会)

紛争性なし (第一次的な行政処分 の手續)	<ul style="list-style-type: none"> ・独占禁止法に違反する行為等に関する審判 (公正取引委員会) ・海難の原因の探求等に関する審判 (海難審 判庁) 	
-----------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

(2) 国税不服審判所

国税不服審判所は、昭和 45 (1970) 年に設立された国税に関する法律の処分についての審査請求に対する裁決を行う国税庁の特別の機関である²⁷⁶。

国税不服審判所の前身は、シャープ勧告により昭和 25 年に設置された協議団である²⁷⁷。昭和 25 年 1 月 17 日に、「異議処理機関として専門の協議団を設置する等の方法を設け、その適切迅速な処理を図ること」を閣議決定し、この協議団の構想は、第 7 回国会において審議され、

- ① 協議団は決定権を持った独立機関ではなく、国税庁及び国税局の附属機関とする
- ② 協議団の人的構成として民間人を採用する
- ③ 審理は協議団の合議制とする

等、協議団の大要が明らかにされた²⁷⁸。そして、協議団が発足した結果、国税庁長官及び国税局長が審査の請求事案を処理する場合は、協議団の協議を経なければならないこととなった²⁷⁹。なお、昭和 37 年に国税通則法が制定されてからは、協議団の「議決に基づいて決定する」ことに改められた²⁸⁰。協議団の所掌事務は、国税庁協議団及び国税局協議団令第 1 条第 1 号により、所得税法、法人税法、相続税法、資産再評価法又は富裕税法に規定されている審査請求に対する決定のための協議を行うこととなっていたが、同条第 2 号で、「国税庁長官又は国税局長が内国税の賦課徴収に関する処分についての審査の決定に当たり、特に協議に付した場合において、当該協議を行うこと」と規定し、各税法によって協議団へ当然に付議される事案以外の審査請求事案についても、協議団が協議できるようその弾力的な運用が図られていた²⁸¹。協議官の協議は、協議に

²⁷⁶ 『国税庁レポート 2020』 57 頁。

²⁷⁷ 国税不服審判所「国税不服審判所の 50 年」(2020) 8 頁。

²⁷⁸ 国税不服審判所・前掲注 277) 8 頁。

²⁷⁹ 国税不服審判所・前掲注 277) 8 頁。

²⁸⁰ 国税不服審判所・前掲注 277) 9 頁。

²⁸¹ 国税不服審判所・前掲注 277) 9 頁。なお、昭和 34 年に国税徴収法が全面改正されてからは、法律上も審査請求事案のすべてについて協議団が協議を行うこととなった。また、各国税局協議団には、昭和 26 年 7 月から苦情相談所が併設され、協議団は、税務職員の態度等に関する苦情処理も行い、更に、昭和 36 年 3 月には、この苦情相談所が税務相談所と改められ、税法の解決等についての相談を行うことになった。

付された事案の課税が適法にされているかどうかを審理するものであるから、原処分庁及び審査請求人の意見を十分に聴き、必要によっては協議官自ら実地調査を行うことになっていた。この実地調査に当たっては質問検査権が認められていたが、必要以上の調査又は新たな所得を発見するような調査は慎むべきであるとされていた²⁸²。

この協議団制度については、昭和 33 年 3 月の大蔵委員会における「税の執行に関する調査小委員会」の中間報告で、①協議団は国税局長の下部機構であるため、主管部の反論に押されて当初の判断と異なる審査決定が行われる場合が多い、②審理が長期間に及ぶ、③協議官の人事が沈滞している、との批判があり、納税者救済のために強化拡充すべきとの意見がある旨報告された²⁸³。これを受けて国税庁は逐次その改善を図ってきたが、協議団は国税庁長官通達に拘束される以上、その裁決の結果については初めから不服申立人の納得し得る裁決を期待できないという批判もあり²⁸⁴、その後、昭和 43 年 7 月の税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」において、納税者の権利保護制度の問題として、協議団に代わる新しい審理・裁決機構として「国税不服審判所」を国税庁の附属機関として設けることを答申した²⁸⁵。

なお、この答申の背景として 3 点掲げられているが、特にその中で、「…結局、重要なことは、納税者が新しい問題の起こるつど、自らの立場や個別事情を申立て、納税者と税務当局が腹藏なく相互に意見をかわし、問題を正しく、かつ、迅速に解決しうるような環境を整備することであり、そのための制度を確立してはじめて、真の納税者の個別性と自主性を尊重することが可能になるものと考えられる。」²⁸⁶と述べている点が興味深い。

この答申に基づき、数次の国会での審議未了を経て、昭和 45（1970）年に国税不服審判所が設置された²⁸⁷。

その後、行政不服審判制度の改正²⁸⁸に伴う改正を含む数次の改革を経ており、現在の国税不服審判所には以下の特色がある²⁸⁹。

²⁸² 国税不服審判所・前掲注 277) 11 頁。

²⁸³ 国税不服審判所・前掲注 277) 19 頁。

²⁸⁴ 国税不服審判所・前掲注 277) 19 頁。

²⁸⁵ 国税不服審判所・前掲注 277) 20 頁。

²⁸⁶ 国税不服審判所・前掲注 277) 20 頁。

²⁸⁷ 国税不服審判所・前掲注 277) 23～28 頁。

²⁸⁸ 国税不服審判所・前掲注 277) 55 頁。

²⁸⁹ 国税不服審判所・前掲注 277) 37 頁。

- ① 国税不服審判所長は、審査請求について自ら裁決する権限を持っており、税務の執行系統の機関（税務署長、国税局長等）から分離・独立している。
- ② 国税不服審判所長は、一定の手続を経て国税庁長官通達に示された法令の解釈に拘束されずに裁決を行うことができる。
- ③ 国税不服審判所が第三者的立場で公平な裁決を行い、裁決に対する公正性と適正性を確保するため、外部の学識経験者等を任用し、その人的構成にも十分な配慮が行われている。

(3) 国税不服審判所と ADR

平成 14 年 9 月 30 日付日本税理士会連合会の「税理士の有する専門性を活用した ADR への関与の状況と今後の可能性」に関するヒアリング資料では、「四 ADR から見た国税不服審判所の意義と問題点」として、「①国税不服審判所は、行政上の救済制度として設けられたものであり、行政型の ADR 機関とされている。②国税不服審判所は、本来、納税者の救済を目的として、国税の執行系統から切り離されたものとして設けられたものであるが、その手続主宰者である国税審判官は、そのほとんどが税務行政の執行系統に属していた国家公務員であり、審判官の任期満了後は、また元の執行機関に戻っている状況に鑑みれば、中立性を旨とする ADR としての機能を十分に果たしているとは必ずしも言い難い。」と述べている。①については上述の種類の通りの認識であり、②については平成 23 年度税制改正大綱を受けて、審査請求事件の審理の中立性・公正性を向上させる観点から国税審判官への外部登用を一層拡大することとなり、拡大についての方針と工程表が策定・公表されており、現在も毎年継続して公募による採用が行われている²⁹⁰。

なお、片山は、租税行政処分に係る紛争の解決に ADR を利用することの可否をめぐり、わが国においては二つの視点から議論がなされているとし、その一つである「『この分野における ADR としては『国税不服審判所』が機能しており、すでに法制度としても定着しているところである』として、否定的に考える立場が通説である（日本税理士会連合会ヒアリング資料『総合的な ADR の制度基盤の整備』についての意見（ADR 検討会資料 22-4）1 頁（平成 15 年 9 月 1 日）。）」とし、「国税不服審判所を

²⁹⁰ 国税不服審判所・前掲注 277) 51 頁。

『行政型 ADR の一形態』として位置づける同立場（日本税理士会・前掲ヒアリング資料 1 頁）からは、現行の国税不服審判所の他に新たな ADR の可能性を考える余地はないであろう。」と述べている²⁹¹。ただし、英米の ADR を見てわかるように、ADR の形態は様々であり、英米では既存の紛争解決プロセスを補完するものと位置づけられているが、わが国では行政処分に係る ADR の類型として「行政処分以外」の合意型がそもそも想定されていない点に留意が必要であろう。

6 税務行政における「合意」の意義

憲法 84 条は「新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」として租税法律主義を定めている。これについて、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）。」²⁹²と説明されているが、租税事件の争訟手続の根拠となる行政事件訴訟法及び国税通則法上、和解を認める条文は現在のところ存在しないし、納税者と課税庁との間で合意を行う手続はいわゆる行政契約といった民法上の手続及び国家賠償法上の合意以外、つまり通常の租税行政分野においては行われていない。

これに対し、これまで見てきたように、OECD は納税者と課税庁の関係を「合意」主体に考え、「合意」あるいは「協働」といったアプローチを採用している。わが国も OECD のプロジェクトに参加していることから、わが国の税務行政に「合意」という概念を導入することの可否を考えるにあたり、まず税務行政において許される「合意」とはどのようなものなのかを考えてみたい²⁹³。

²⁹¹ 片山・前掲注 215) 「イギリス歳入関税庁(HMRC)による調停(mediation)の活用に向けた取り組み」和歌山大学経済学会『研究年報』第 16 号(2012) 43 頁脚注 5)。なお、もう一つの視点は租税行政処分の取り消し訴訟において、裁判上の和解は認められないとの議論であり、第 4 章にて触れる。

²⁹² 金子・前掲注 75) 87 頁。

²⁹³ 首藤は、「税務行政過程のみならず、税務訴訟においても、課税庁と納税義務者の〈互譲・合意〉による納税義務の完結・確定という現象が多様に存在していることは誰しも否定しないであろう。このような〈互譲・合意〉現象を、租税法のもとで認識・検討するためには、その現象を、まずは民事訴訟における(裁判上の)「和解」のイメージから解放する必要があると思われる。このことから、本書における研究においては、既存のイメージと結合していない「ネゴシエーション」という用語を使用することで、まず税務行政・争訟過程に存在する、〈互譲・合意〉の諸現象を、従来の和解のイメージと切り離して広く把握し(拾い上げ)、そのうえで、法的認識と検討の俎上に乗せることとした。」と述べているが、この表現から「合意」の概念を明確化することの難しさが伺われる。『税務行政におけるネゴシエーション』日税研論集 VOL65、4-5 頁(公益財団法人日本税務研究センター、2014)。

既に触れたように、税務行政においては、①申告や取引前の照会等の場面、②税務調査における場面、そして③争訟の場面において、納税者と課税庁の間で何等かの「合意」が行われる可能性があり得る。その際の「合意」はどのようなものであるべきなのか。

上記の「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）」という言葉から、「法律の根拠に基づくことなし」にイ)租税の減免や徴収猶予を行うことは認められない、ロ)納税義務の内容や徴収の時期・方法等について…和解なり協定なりをすることは許されない、ハ)ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる、ということになる。イ)の租税の減免や徴収猶予については、一高が指摘しているように²⁹⁴、米国ではコンプロマイズと呼ばれているものであり、わが国は国税徴収法 151 条～153 条により換価の猶予、分割納付及び滞納処分の停止及び納税義務の消滅について法定している。ロ)の納税義務の内容や徴収の時期・方法等について、わが国の文書照会や事前確認制度は、納税義務の内容等に関するもののようにも思われるが、次節以降で検討するように、事実関係と法定された納税義務に係る内容の照会もしくは確認であり、納税義務の内容そのものはあくまでも法定された課税要件である。したがって、これらの文書照会あるいは事前確認では、事実関係に基づいて法定されている課税要件を満たすか否かが照会あるいは確認されていることになる。なお、英米の事前確認制度が「合意」の形式を採っていることは前章で見た通りであり、文書照会についても米国では「最終合意」を結ぶケースもある。ハ)の、要件を法定すれば租税法律主義に則った和解が認められるということはその通りであろう。行政法においても、行政裁量は、根拠法令において一定の行政裁量が認められている場合にのみ許される。しかし、わが国においては裁判上の「和解」の可否について長い間議論されてきたが、導入には至っていない。裁判上の「和解」を認めるとしたら、法定が求められるであろう。

したがって、税務行政で認められる「合意」は、「妥協」「馴れ合い」「足して2で割る」といった漠然としたものではなく、「法定された」「法定の課税要件を満たしたものである必要がある。また、ロ)のように、「課税要件を満たしていること」を確認する作業にも、「合意」という概念を認めてもよいのではないかと考える。しかし、既に触れたよ

²⁹⁴ 一高・前掲注 98)。

うに、法定の課税要件を満たすか否かの最終的な判断は司法が行うべきものとすれば、仮にこのような「法に沿った」合意が認められたとしても、当該合意に係る争訟の機会は保全される必要があると考えられる。

一方で、法定の課税要件を満たしていることを合意する必要など、そもそもないのではないかという疑問も生じるだろう。この点については、確かにわが国において、合意する必要性は求められてこなかった。しかし、少なくとも英米は税務行政のみならず行政全般においてADRを主要な紛争解決策として位置づけ、その政府の方針に基づいて税務行政にもADRを採用していること、OECDも税務紛争解決から納税者と課税庁の協働を主眼としたプロジェクトを組んでおり、わが国もそこに参加していること、また、「…結局、重要なことは、納税者が新しい問題の起こるつど、自らの立場や個別事情を申立て、納税者と税務当局が腹藏なく相互に意見をかわし、問題を正しく、かつ、迅速に解決しうるような環境を整備することであり、そのための制度を確立してはじめて、真の納税者の個別性と自主性とを尊重することが可能になるものと考えられる。」²⁹⁵という考えから、上述の3つの場面における合意が、納税者の自主的なコンプライアンスの維持向上に資する可能性を想定して、合意の可能性について検討することは意義のあることと考える。

以下、本章においては第2節で事前の紛争回避制度として文書回答制度と事前確認制度を、第3節で税務紛争解決プロセスを見、次章にて裁判上の和解について検討する。

第2節 事前の紛争回避制度

1 文書回答制度

(1) 概要

国税庁発行の令和3年6月付の「ご存じですか？文書回答手続」は、文書回答手続を以下のように説明している。

○ 国税局においては、納税者の方からの個別の取引等に係る税務上の取扱いについての照会に対して、文書により回答するサービスを実施しています。

また、その照会及び回答の内容は、同様の取引等を行う他の納税者の予測可能性を高めるために、国税庁ホームページ【<https://www.nta.go.jp>】にて公表しています。

○ 同業者団体等からの照会（その構成員等が行う取引等に係る税務上の取扱いについ

²⁹⁵ 国税不服審判所・前掲注277) 20頁。

ての照会に限ります。)についても、上記と同様に、文書による回答を行うとともに、その照会及び回答の内容を国税庁ホームページにて公表しています。

上に記載の通り、文書回答手続は国税庁のサービスであり、その照会及び回答の内容は国税庁ホームページにより公表され、対象となる取引は納税者からの個別の取引及び同業者団体等からの照会である。また、このリーフレットの裏面記載の Q&A は、国税に係る申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）の照会が対象となり、実際に行われた取引等に関する照会のほか、将来行う予定の取引等に関する照会で個別具体的な資料の提出が可能なものが対象となるとしている。回答の公表によって同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えることを目的とするものである。

文書回答制度の沿革は、おおむね以下の通りである²⁹⁶。

同業者団体の照会を受けて発行された個別通達等、業界団体からの照会に対してアド・ホックに国税庁が回答する慣行は、かなり以前から存在していたものの、特定の納税者からの照会に対して個別事案に関する取扱いを文書の形で示す手続は整備されておらず、学説は、米国の制度を参考としたアドバンス・ルールの導入を求めていた²⁹⁷。

この中で、昭和 62（1987）年 4 月、通達として、移転価格税制の導入と共に事前確認制度が導入された。事前確認制度については後述する。

平成 12（2000）年 11 月、総務省行政監察局の「税務行政監察結果報告書」は、「質疑応答及び裁決の内容の公表を拡充するとともに、将来的には納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備するよう、その検討に着手すること」を勧告した²⁹⁸。

これを受け、平成 13 年 6 月 22 日付「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」を定め、その後の国税局の組織変更に伴い、新たに定められた平成 14 年 6 月 28 日付「事前照会に対する文書回答の事務処理等について（事務運営指針）」に拠

²⁹⁶ 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ 3 頁（2005）。

²⁹⁷ 例えば金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐる一」『岩波講座基本法学 6－権力』159 頁（岩波書店、1983）。

²⁹⁸ 「税務行政監察結果に基づく勧告」は、1 適正かつ公平な課税の実現（1）適正な申告、納税の基盤整備（2）適正な申告、納税の環境整備、2 適正かつ効率的な事務運営の推進、3 納税者の申告手続の負担軽減及び利便の向上、について行われ、主に全国的な取扱いの統一と取扱いの公表が勧告されている。以下の URL より 2020 年 8 月 10 日確認。http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/zeimu_a.htm

ることとされた。なお、平成16年2月17日、この事務運営指針は対象範囲を拡大し、同年3月29日以後に受け付けたものから、特定の納税者の個別事情に係る事前照会についても一定の要件に該当しない限り文書回答手続の対象とすることとされ、また、同時に同業者団体からの照会については別建てで平成16年2月17日付「同業者団体等からの照会に対する文書回答の事務処理手続について（事務運営指針）」が定められた。

以下、平成14年6月28日付(最終改正令和3年6月21日課審1-15)「事前照会に対する文書回答の事務処理等について（事務運営指針）」(以下「事務運営指針」)のポイントを挙げる。

(2) 文書回答制度の効果

文書回答はあくまで納税者サービスの一環として行うものであることから、不服申立ての対象とはならず、照会文書に対する回答がないことを理由に申告期限や納期限が延長されることはない(6 回答及び公表 (1) 回答(注)1)。

文書回答の対象として回答を行う場合は、イ) 照会事項について事前照会者の求める見解の内容が相当と認められる場合は、「貴見のとおりで差し支えない」旨を回答するが、「回答内容は、あくまで照会に係る事実関係を前提としたものであり、具体的な事例において異なる事実がある場合や新たな事実が生じた場合には、回答内容と異なる課税関係が生じることがある」旨及び「回答内容は、国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容を拘束するものではない」旨を必ず記載する、ロ) 照会事項について、事前照会者の求める見解の内容が相当と認められない場合は、事前照会者の求める見解が相当と認められない理由を記載した「貴見のとおり取り扱われるとは限らない」旨を回答する文書を作成し、事前照会者に対して送付する。この場合、「回答内容は、国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではない」旨を必ず記載する、ハ) 照会文書の提出後、文書回答が行われる前に同様の照会に対する税務上の取扱いが明らかになり、当該取扱いを示すことにより、新たな見解を示すことなく、事前照会に対する回答となる場合、「別添資料の回答内容と同様の取扱いとなる」旨を回答する文書を作成し、事前照会者に対して送付する。なお、この場合、「回答内容は、あくまで照会に係る事実関係を前提としたものであり、具体的な事例において異なる事実がある場合や新たな事実が生じた場合には、回答内容と異なる課税関係が生じることがある」旨及び「回答内容は、国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容等を

拘束するものではない」旨を必ず記載する（6 回答及び公表（1）回答）とされており、文書回答の拘束力を否定している。

さらに、留意事項として、文書回答を行うに当たっては、あらかじめ事前照会者に対して、照会内容及び回答内容の公表に関して取引等関係者の了解が得られており、仮に、取引等関係者間で紛争が起こった場合には、事前照会者の責任において処理することについての再確認を行う（6 回答及び公表（1）回答イ(ニ)留意事項）と述べ、公表に関する照会者及び取引等関係者の了解を再度確認している。

照会内容及び回答内容のうち同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えることとなる部分は、公表される。

また、事前照会者から申出があった場合は事前照会者名を公表することができる。

ただし、照会内容及び回答内容のうち、行政機関の保有する情報の公開に関する法律に定める不開示情報に該当すると考えられる部分や国税に関する法律上の守秘義務に抵触すると考えられる部分については、当該部分を被覆するなどして公表する。

公表は、原則として、回答後 2 か月以内に行うこととする。ただし、事前照会の際に、事前照会者から 1 年を超えない一定期間公表しないことを求める申出があった場合、その申出に相当の理由があると認められるときは、当該期間後に公表する。

回答内容は、あくまで事前照会に係る事実関係を前提としたものであり、実際の事実関係が事前照会に係る事実関係と異なるなどの理由により、事前照会に係る申告等に対して回答内容と異なる課税処理を行おうとする場合等には、当該異なる課税処理を行おうとする部署は、事前に局の審理課及び主務課等と協議を行うこととする（7 関係部署への連絡等（4）留意事項）。

（3）文書回答制度に係る論点

わが国における事前照会制度を巡る従来の議論は、主として外国の事前照会制度の紹介・分析、もしくは合法性の原則と信義則の関係などの点について議論がなされており²⁹⁹、酒井は、学説上の肯定説、否定説を紹介している³⁰⁰が、納税者の法的安定性と予測可能性が高められ、租税法律主義の趣旨がよりよく実現される（金子宏）、税務行政の

²⁹⁹ 神山・前掲注 111) 2 頁。

³⁰⁰ 酒井・前掲注 114) 520～526 頁。

公正・公平化に資する（碓井光明）、といった肯定的な見解が多く、これらは OECD の租税の確実性報告書でも触れられている³⁰¹。

論点として、納税者の租税負担は租税行政庁によって一方的に決められるものではなく、相当程度納税者自身による判断に委ねられており、納税者が事前に租税行政庁の見解を知り得る制度を精緻化すればするほど、實際上納税者による自主的な判断を奪うことになりかねないとする見解があるが³⁰²、事務運営指針は、文書回答に、「回答内容は、国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容を拘束するものではない」旨を回答に記載することとし、また、信義則との関係では、やはり事務運営指針は、「回答内容は、あくまで照会に係る事実関係を前提としたものであり、具体的な事例において異なる事実がある場合や新たな事実が生じた場合には、回答内容と異なる課税関係が生じることがある」旨記載することとしている。なお、この点について塩野義事案³⁰³は文書回答を受けた取引につき課税関係が生じたものであり、納税者は信義則を争点の一つとして挙げているが、第一審及び控訴審において課税庁が敗訴しており、事前照会との関係では特別な判示はされていない模様である。

法的安定性と予測可能性について、事務運営指針は、「貴重な先例となるような事案で、庁の判断が必要と認められるものについては、局は、庁の審理室又は酒税課へ連絡の上、局の回答案を付して庁へ上申を行うこととする。ただし、重要な先例となるような事案のうち、照会内容からみて、庁において審査すべきと判断されるものについては、速やかに庁の審理室又は酒税課へ進達することとする」として、必要に応じて国税庁の判断を仰ぐほか、「照会内容及び回答内容のうち同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えることとなる部分については、速やかに公表する」ことで、照会者以外の納税者への予測可能性及び法的安定性に資するよう配慮されており、制度設計にあたり、課題と考えられる点の多くは対応されているように思われる。

³⁰¹ 本稿第 1 章第 1 節 2 参照。

³⁰² 鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済 vol.83(1)126 頁。なお、菅原計「租税回避否認の論理と合法性原則」経営論集第 70 号（2007）24～25 頁も同旨。

³⁰³ 同社の英国子会社への現物出資が適格現物出資に当たらないとの 2014 年 9 月 12 日付の大阪国税局による課税処分について、課税処分取消訴訟を提起していたもの。2020 年 3 月 11 日東京地裁第一審判決及び 2021 年 4 月 14 日東京高裁控訴審判決のいずれも納税者勝訴により確定した。本件は、当該現物出資取引の適格性について事前照会を行い、その確認を得たうえで再編を行っていたとして、信義則についても争点とされていたが、当該現物出資が適格である旨の判示がなされ、判決において信義則には言及されなかった。

一方で、この手続が事務運営指針で定められていることから、法制化を求める声も少なくない。また、法制化を求める根拠も様々である。

酒井は、「文書回答制度を法制化することは、法治主義の原則に沿うこと、納税者サービスを明確にすることができること、透明性のある行政を確保し得ることのほかに、法的拘束力を付与するための法的基礎となることといった点からも是認されよう。更には、文書回答手続の法制化の検討は、後述するように、手数料有料化の実現への途を開くことにも繋がり得ることから、濫用防止の観点からも重要性を有すると思われるのである。」³⁰⁴と述べる。

増井は、「この（文書回答引用者注）手続が、法的拘束力のない納税者サービスとして位置づけられつつも、当該納税者にとっては信義則による保護の可能性がある、他の納税者にとっては先例として機能する可能性がある…。法形成の上で特に重要なのが後者の側面であり、先例としての機能をもつための鍵となるのが、どこまでの事実をどのように公開するかである。このような観点から、本稿では、今後この手続を育てていくためには情報公開の法的根拠を中心とした法制上の明確化が優先的な課題となると主張する。」「この手続の発展にとって公開のあり方が鍵となることから、どのような場合にいかなる手続によって納税者秘密の保護を解除すべきか、法律で正面から規定を整備することが望ましい。…情報の公開と秘密の保護との調整について法律上の根拠を整備することによって、納税者がこの手続についていわれのない不安を抱いたり、課税庁が守秘義務の範囲について更地から難しい判断を迫られたりする事態を、避けることができよう」³⁰⁵と述べている。

神山は、米国の Private Letter Ruling の利用がさほど活発ではない理由として、事前照会をすることで、税務当局からの監視・調査が厳しくなるなどのデメリットが指摘されていることから、事前照会制度をより利用しやすいものにするために、「申請者の税務当局に対する匿名性」及び「競業他社からの営業秘密の保護」を考慮に入れた制度設計の必要性を指摘している。すなわち、「例えば、税理士や弁護士などの代理人のみが税務当局との協議の窓口となり、納税者本人は匿名の状態です事前照会の申請を行えるようにすることが考えられる。納税者の税務当局に対する匿名性が確保されれば、納税者

³⁰⁴ 酒井・前掲注 114) 693 頁。

³⁰⁵ 増井・前掲注 296) 16 頁。

側にとっても利便性がまずと考えられる。」とする³⁰⁶。

情報の公開と秘密の保護について事務運営指針は、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律に定める不開示情報に該当すると考えられる部分や国税に関する法律上の守秘義務に抵触すると考えられる部分については、当該部分を被覆するなどして公表する」「事前照会者から申し出があった場合は事前照会者名を公表することができる」「取引等関係者名については、事案の性格上、明らかにすることが必要な場合を除き、例えば、X、Y等と記載することにより匿名化する」「事前照会者から一定期間（1年を超えない期間内）につき公表しないことを求める申出があった場合で、例えば、照会に係る新たな金融商品の内容が一般に明らかとなる前に公表されるとその金融商品の販売に支障が生じ得るといった、その申出に相当の理由があると認められるときには、当該申出に係る期間後に公表することとする」等、公表に関する規定を定めている。また、文書回答制度そのものが公表を前提とする制度であり、現在のところ情報の公開に係る問題は生じていない模様である。しかし、増井は、公開への同意をためらう結果、この手続の利用を控えることのないよう、公開から除外すべき情報の特定にあたり、課税庁によるルートと納税者の請求によるルートの両方を設け、さらに、公開につき不服のある納税者に対して争訟の方途を確保することを検討すべきであり、事前照会に際して提示された情報を、課税庁が他の手続においてどう利用できるかについても法律でルールを定めるべきと指摘している³⁰⁷。

この点は、おそらく米国 § 6110(c)の、プライバシー、営業秘密等に関する項目が公開の対象から除外され、かつ、公開前に公開内容を納税者に通知し、不服な場合に異議申立を経て公開差し止めを求める訴訟を提起できる仕組みを想定されているのではないかと考える。わが国の文書照会制度が、情報公開法を前提として制度設計されているのであれば、情報公開法上米国 § 6110 (c)と同様の対応となるか否かを確認しておく必要があるだろうし、もしそれが予定されていなかったら対処が必要と考える。

回答内容に関する信義則について、金子は、租税行政庁が納税者に対し信頼の対象となる公の見解を表示したこと、納税者の信頼が保護に値する場合には信義則が適用されると述べ、これらの要件が満たされている場合には租税行政庁は、さかのぼってその表示をくつがえすことができず、それに反する処分は、信義則に違反して違法な処分とな

³⁰⁶ 神山・前掲注 111) 22~23 頁。

³⁰⁷ 増井・前掲注 296) 16 頁。

る。ただし、将来に向かって表示をくつがえしても、納税者の信頼を著しく害することにはならないから、行政庁は、将来に向かって過誤を是正することは許されると解すべきであるとする³⁰⁸。

事務運営指針を読む限り、文書回答制度は課税庁が公表している Q&A に近い取扱いのように見える。納税者及び課税庁への拘束力はないとされており、少なくとも事前照会制度には、合意という概念を当てはめる必要はないように感じられる。

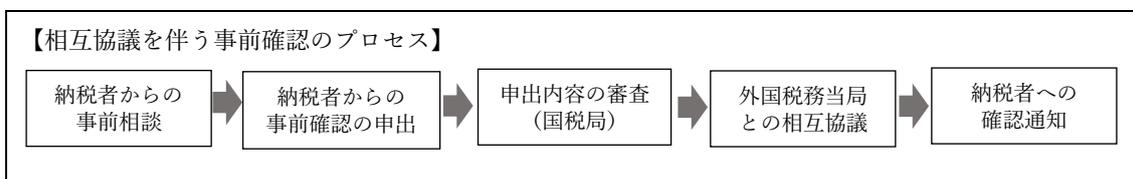
2 事前確認制度(Advance Pricing Arrangement)

(1) 制度の概要

平成 13 年 6 月 1 日「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」は、その第 6 章において、事前確認について定めている。事前確認の方針（6-1）は、「事前確認については、移転価格税制の適用に係る法人の予測可能性を確保し、当該税制の適正かつ円滑な執行を図るため、わが国の課税権の確保に十分配慮しつつ、事案の複雑性や困難性に応じたメリハリのある事前確認審査を的確かつ迅速に行う。また、事前確認に係る手続の利便性の向上および迅速化を図るため、事前相談に的確に対応する。」とある。

事前確認には、外国当局との相互協議を伴わないわが国単独のものと、相互協議を伴うものがあり、相互協議を伴う事前確認は、外国税務当局による移転価格課税に関する予測可能性も確保される。

平成 29（2017）年 6 月に国税庁が発行した「移転価格ガイドブック」は、相互協議を伴う事前確認のプロセスを以下のように図示している³⁰⁹。



以下事務運営指針に沿って、事前確認手続の主要点を概観する。

法人から事前確認の申出が行われた場合には、所轄税務署長は、これを収受するが、申出の際に事前相談を行っていない場合には、事前相談を行ったうえで申出を行うよう指導する（6-2）。事前相談は、事前確認の申出を行おうとする法人が確認申出書及び 6

³⁰⁸ 金子・前掲注 75) 145～147 頁。

³⁰⁹ 国税庁「移転価格ガイドブック」21 頁（2017）。

－3 (1) イからルまでの資料を作成することに資するものであり、かつ、当該法人が行おうとする事前確認の申出の内容を税務当局が適切に理解し、効率的かつ迅速に審査を行うことに資するものであることを踏まえ、局担当課はこれに的確に対応する (6－10)。

事前確認の申出は、法人が事前確認を受けようとする事業年度 (「確認対象事業年度」) のうち最初の事業年度の開始の日までに、国外関連者の所在する国又は地域の別に、確認対象事業年度、事前確認を受けようとする国外関連取引 (「確認対象取引」)、確認対象取引に係る国外関連者及び確認対象取引に係る独立企業間価格の算定方法等を記載した「独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書」 (「確認申出書」) を作成し、これを所轄税務署長に提出することにより行う (6－2)。

事前確認審査は、局担当課により行われる。局担当課は、速やかに当該申出に係る事前確認審査に着手し、事案の複雑性や困難性に応じたメリハリのある事前確認審査を行う、的確かつ迅速な事務処理に努める。なお、事前確認審査を迅速に進めるためには、確認申出法人の協力が不可欠であることから、確認申出法人にその旨を説明し、理解を求める。事前確認審査は、移転価格事務運営要領第3章 (調査) 及び第4章 (独立企業間価格の算定等における留意点) の取扱いの例により事前確認審査を行う。なお、事前確認審査は、調査には該当しないことに留意する (6－11)。

(事前確認を行うこと又は事前確認審査を開始することが適当でない場合) (6－14) は、事前確認を行わない場合を列挙しているが、その中の (1) へは、「その他以前確認を行うことが適切でないと思われる場合」として、「…確認申出法人が事前確認の申出の修正に応じない場合」等が記載されている。これら 6－14 に該当する場合には、所轄税務署長は「独立企業間価格の算定方法等の確認ができない旨の通知書」により事前確認を行うことができない旨の通知を行う (6－15)。

事前確認を受けた国外関連取引 (「確認取引」) について事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱われる (6－16)。申告が事前確認の内容に適合しているか否かは、納税者が (6－17) に定める報告書を提出し、局担当課はこれを検討することにより判断する。局担当課は、当該報告書の検討において、確認対象法人に接触する場合には、原則として、行政指導として行うことに留意し、事前確認の内容に適合した申告が行われておらず、所得の金額が過少となっていると疑われる場合には、当該確認法人に対して自発的な見直し

を要請したうえで必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請する。確認法人が行政指導に応じない場合には、調査に移行することに留意し、局担当課は国税通則法に規定する調査手続に従って調査を実施する。また、局担当課は、調査の結果、確認事業年度において確認取引について事前確認の内容に適合した申告が行われておらず、所得の金額が過少となっている事実が判明した場合には、当該確認法人に対し調査の結果を説明したうえで修正申告書の提出が必要となる旨を説明する（6-18）。

事前確認制度において、確認法人が確認取引の対価の額を事前確認の内容に適合した額とするために、確定した決算において行う必要な調整は、移転価格税制の適用上適正な取引として取り扱われる（6-19）。確定決算において当該調整ができなかった場合には、申告調整による修正あるいは修正申告を提出することも認められている。さらに、相互協議を伴う事前確認については、補償調整に係る相互協議の合意内容に従い、申告調整により当該所得の金額を修正することができ、所得の金額が過大となっていた時には更正の請求を行うことができる（6-19）。

(2) 事前確認手続における「確認」

事前確認は、納税者から提出された確認申出書の内容を税務署長が確認するというプロセスである。例えば事務運営指針 6-15(1)は、「相互協議を伴う事前確認の申出について、局担当課は、相互協議の合意が成立した旨の通知を受けた場合には、必要に応じ、確認申出法人から事前確認の申出の修正を受けた上で、速やかに、事前確認を行う旨を所轄税務署長に連絡する。」とし、6-15(3)は、「相互協議を伴わない事前確認の申出について、事前確認審査の結果、その国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法等が最も適切な方法であると認められる場合又は局担当課が事前確認の申出の修正を求め、確認申出法人が当該修正に応じた場合には、局担当課は、速やかに所轄税務署長に事前確認を行う旨を連絡する。」と規定している（下線引用者）。特に国内のみの事前確認（「ユニラテラル APA」）は、納税者が修正に応じるか否かの段階で、調査手続に係る修正申告の勧奨と同様の交渉あるいは説得が行われていると考えられる。

OECD の BEPS プロジェクト行動 5 において、ユニラテラル APA がルーリングとして情報交換の対象となっているのは、ユニラテラルに APA を締結することで、取引の

相手側の国の当局にとってリスクが極めて高いと認識されるためである³¹⁰。

このように、事前確認は、納税者と税務当局の協力関係をベースに、国外関連取引に係る移転価格上の条件を合意により決定するプロセスといえるだろう。

移転価格税制に係る事前確認制度は価格設定に関する事前の確認であるために、争訟の抑止に貢献していることは言うまでもなく、また、相互協議についても、相互協議が合意に至れば事案は解決されるという意味で、争訟抑止に貢献していると言えるだろう。なお、相互協議に関するガイダンス(Q&A)2-11には、「相互協議の申立ては、申立者又はその国外関連者が当該相互協議の申立てに係る課税について不服申立て又は訴訟を行っているかどうかにかかわらず、行うことができます。当該不服申立て又は訴訟を行っている場合には、相互協議申立書に、他の必要な添付書類に加え、不服申立て又は訴訟を行っている旨及び申立者又はその国外関連者の主張の概要を記載した書面並びに不服申立て書又は訴状の写しを添付してください。相互協議の申立ての対象となる論点に関して、わが国で不服申立て又は訴訟の結論が示されている場合、国税庁相互協議室は、その内容を尊重して相互協議を実施することとなります。」と記載されている。

事前確認制度は、申出対象取引における納税者と国外関連者の機能リスク等を詳細に検討して、納税者が申し出た価格設定が適切か否かを審査する。審査に当たっては納税者の協力が不可欠であり、移転価格調査とは異なり、納税者と課税庁の協力体制が構築される。一方で、事前確認は、納税者の事業そのものの情報を取り扱うため、公開には適さないと考えられる。

文書回答と同様、これを法制化すべきかが議論になる³¹¹。文書回答での法制化要請の根拠が情報公開だけであるとすると、公開の対象とならない事前確認制度は特段の問題にならないのかもしれない。わが国の事前確認は課税庁から確認通知を発出するが、実際の取引が事前確認の内容と異なっている場合には、自発的な見直しを要請した上で必要に応じて修正申告書の自発的な提出を要請し、確認法人が行政指導に応じない場合には調査に移行する³¹²。そして、調査手続に従い、納税者が修正申告の勧奨に応じない場

³¹⁰ 青山慶二「ポスト BEPS の Tax Certainty プロジェクトの動向」租税研究 2018.11、31 頁 (2018)。

³¹¹ 例えば、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・5) は、諸説を検討し、「法制化によって事前確認の機能をより明確にし、不安定な要素を取り除き、処理の迅速化を図ることは重要なことであると考えますが、どのような法制化がその要請に応えることができるかについては、十分な検討が必要である」とする。

³¹² 移転価格事務運営指針 6-18 (3)。

合は更正処分を行うこととなり、争訟手続に移行することになる。

これとは反対に、事前確認の内容に従った申告に対して、課税庁が調査の上更正処分を行った場合にも、同様に争訟手続に移行するだろう。いずれにしても事前確認を巡る納税者と課税庁の争いは、調査を経て調査手続に包含され、納税者の救済措置も同様に調査手続に包含されると考えることができ、特段の法定化は必要ないのかもしれない。

一方で、制度の明確化や安定性の観点等からは、法定化が望まれるのではないだろうか。また、上述したように、当該事前「確認」は、必要に応じて課税庁から納税者に申し出の修正を求め、この修正に応じた場合に「確認」がされる。このような修正の要請と修正という手続により、最終的に双方の合意がもたらされていることになる。これが「確認」であり「合意」ではないとするのは形式的に過ぎる気もする。

事前確認制度については、英米ともに納税者と課税庁の「合意」とされており、また、上述の通り、わが国においてこれを行政法上「確認」と見るべきか「合意」と見るべきかは明確ではない。ただし、既に見たように、当該事前確認の内容に沿わない状況が生じた場合でも、調査手続を通して争訟に移行することは可能であり、「確認」であることに対して法的に問題があるとは言えないだろう。

一方で、OECD等の、納税者と課税庁の協働という意味からは、現在の相互に一方通行な「確認」よりも「合意」が望ましいと言えるのではないだろうか。事前確認は、納税者の申出から、国税局の審査及びBAPAの場合には条約相手国との相互協議を経る、非常に長いプロセスである。わが国の場合、租税条約上相手国の権限のある当局とは「合意」が認められるが、納税者と課税庁との間では現在のところ「合意」は認められていないため、「確認」という形式を採用しているものと思われるが、ここに「合意」という概念を当てはめることは可能ではないかと考える。これを「合意」と認識し、例えば納税者と課税庁が「合意文書」を作成した場合、これは拘束力を得ることになるだろうが、合意内容と異なる申告や処分が行われたとしても、上述の通り争いは調査手続に吸収されることになるだろう。その際、信義則や拘束力について、司法でどのような判断が行われるかは未知数なのかもしれない。

なお、事前確認制度は将来に係る取極めであり、透明性という意味では、現在国税庁は「相互協議の状況」においてBAPAの件数を発表しているが、ユニラテラルAPAの件数も同様に発表すべきではないかと考える。

第3節 わが国の税務紛争解決プロセス

1 不服申立制度

『国税庁レポート 2020』は、わが国の不服申立制度について以下のように示している³¹³。

わが国の国税不服審判所は、昭和 45（1970）年 5 月に、国税に関する法律の処分についての審査請求に対する裁決を行う国税庁の附属機関（現在は特別の機関）として設立されました。「簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保する」という行政不服審査法の趣旨を踏まえ、国税不服審判所は、「税務行政部内における公正な第三者的機関として、適正かつ迅速な事件処理を通じて納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資する」ことを使命としています。

このため、設立当初より一貫して、「争点主義的運営」、「合議の充実」及び「納得の得られる裁決書の作成」の 3 点を事務運営の基本方針に掲げ、国税不服審判所設立以来、約 27 万件の審査請求事件を処理してきました。

国税不服審判所の裁決は、原則として非公開ですが、先例となるような裁決事例については、審査請求人等の秘密保持にも十分配慮しながら、参考判例などを付記するなどして国税不服審判所ホームページに掲載・公表しています。

国税庁レポートに記載された不服申立制度の概要³¹⁴を参照して、Jone が示した英米の紛争解決手段のフローチャートに倣ってわが国の紛争解決手段を図示すると次頁の図のように表現できるだろう。わが国では再調査請求と不服審査請求のどちらかを選択することができ、再調査請求の後 3 か月を経過しても再調査決定がない場合には審査請求を行うことができ、また、審査請求後 3 か月を経過しても裁決がない場合には地方裁判所に原処分取消訴訟等を提起することができる³¹⁵。

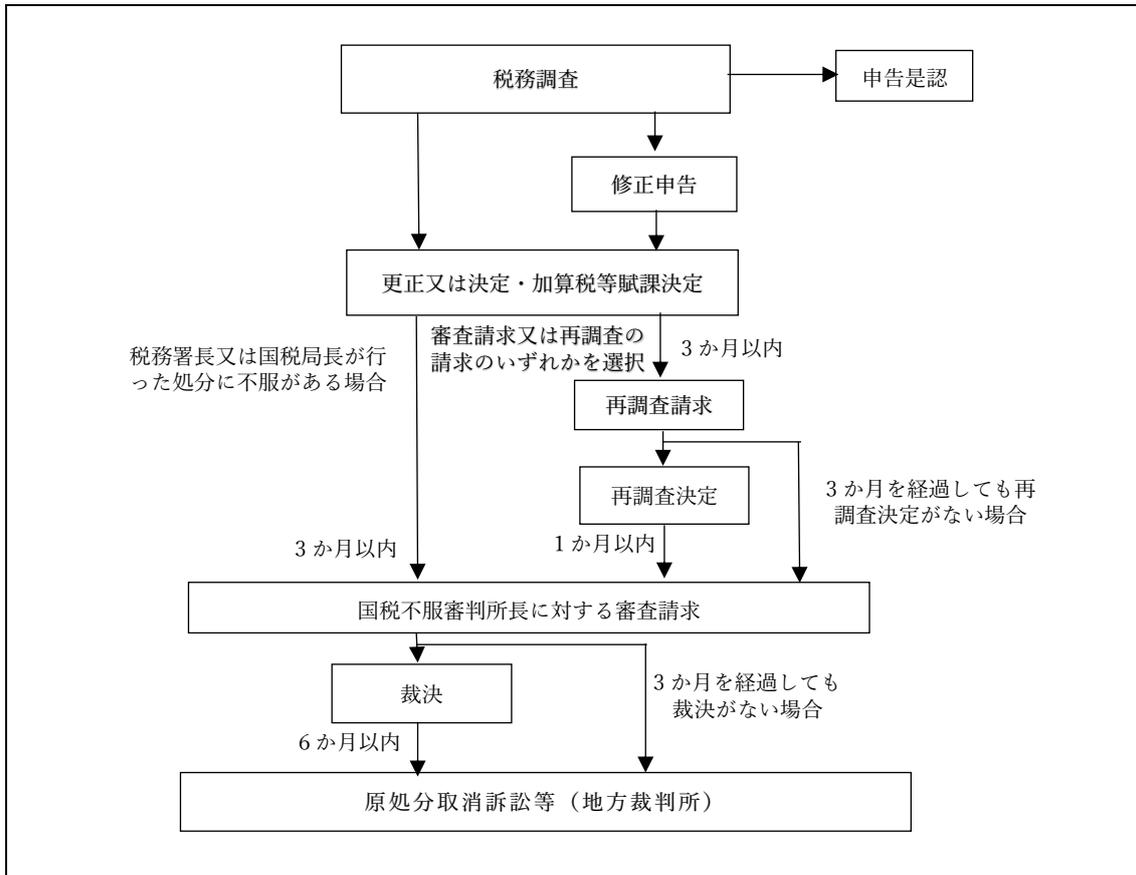
本章第 1 節で触れたように、わが国の国税不服審判所の裁決は行政 ADR と整理されている。そこに至るアクセスポイントは再調査請求を通す場合と通さない場合、あるいは再調査決定が 3 か月以内になされない場合等、複数あると言えるのかもしれない。しかし、前述の通り、わが国の行政 ADR の類型には、合意に基づくあっせん、調停、仲裁は含ま

³¹³ 『国税庁レポート 2020』 57 頁、コラム 8 「国税不服審判所設立 50 周年～半世紀変わらぬ使命これからも～」。

³¹⁴ 『国税庁レポート 2020』 54 頁。

³¹⁵ 国税不服審判所「国税不服審判所ってどんなところ？」 3 頁。

れていない。



2 税務行政の現状

わが国における行政改革は、「定員合理化計画」「減量・効率化方針」「行政効率化推進計画」等により進められ、国の行政機関の定員を平成18年度から5年間で5.7%以上純減するという目標等により進められて来たが、税務行政の現状を見ても、例えば平成元年と平成27年を比較すると所得税の確定申告者数及び法人数がともに1.3倍になっているにも関わらず、定員はマイナス2.7%となっており、所謂実調率は、個人は平成元年の2.3%から1.1%に、法人は8.5%から3.1%に低下している³¹⁶。このような資源の減少にも拘わらず、増加する納税者及び複雑化する取引に対して適正・公平な課税を実現することが求められている。

一方で、これまでわが国の申告納税制度に対して寄せられてきた批判の多くは、国税通

³¹⁶ 国税庁「税務行政の将来像」

則法の改正による調査手続の制定により解決されてきたと言われている³¹⁷。ADR が導入された頃の米国と比較しても、調査は一般的に確定申告が終了して1年以内に行われていると考えられるし、時効が延長になることはほとんどない。また、再調査の請求の3か月以内の処理件数割合と再調査の請求処理件数、審査請求の1年以内の処理件数割合と審査請求処理件数は以下の表のとおりであり、コロナ禍にあった令和2年を除き90%以上が設定期間中に処理を終了している³¹⁸。

【再調査の請求の3か月以内の処理件数割合と再調査の請求処理件数】

	平成 26	平成 27	平成 28	平成 29	平成 30	令和元	令和 2
件数(課税)	2,427	2,859	1,585	1,553	2,046	1,389	957
件数(徴収)	318	341	220	173	104	124	42
件数(合計)	2,745	3,200	1,805	1,726	2,150	1,513	999
処理件数割合	96.9%	99.3%	95.6%	96.6%	99.5%	91.1%	99.9%
認容割合	9.3%	8.4%	6.8%	12.3%	12.3%	12.4%	10.0%

【審査請求の1年以内の処理件数割合と審査請求処理件数】

	平成 26	平成 27	平成 28	平成 29	平成 30	令和元	令和 2
件数(課税)	2,793	2,136	1,725	2,295	2,787	2,736	2,177
件数(徴収)	187	175	234	180	136	110	151
件数(合計)	2,980	2,311	1,959	2,475	2,923	2,846	2,328
処理件数割合	92.2%	92.4%	98.3%	99.2%	99.5%	98.0%	83.5%
認容割合	8.0%	8.0%	12.3%	8.2%	7.4%	13.2%	10.0%

また、これらの再調査及び審査請求の原因となる調査件数は、単位が千件となっており非常に大雑把な数字であるが、この調査件数が同年に再調査及び審査請求を申し立てたとするとその割合は以下に示す通りである³¹⁹。

単位：千件	平成 27	平成 28	平成 29	平成 30	令和元
調査件数：申告所得税	66	70	73	74	60
法人税	94	97	98	99	76
消費税	125	130	132	133	105
相続税	12	12	13	12	11
合計	297	309	316	318	252

³¹⁷ 金子・前掲注 75) 906 頁は、「平成 23 年度 12 月改正で、国税通則法が大幅に改正され、更正の請求の期間の延長、質問検査の手続の整備等、いくつもの重要な懸念が解決された。」と述べている。

³¹⁸ 『国税庁レポート 2020』56 頁、『国税庁レポート 2021』57 頁のグラフを基に筆者作成。なお、再調査及び審査請求の件数は、4 月～翌 3 月の会計年度ベースであり、調査件数が 7 月～翌 6 月の事務年度ベースであることから正確な整合性はないが、概ねの発生状況の参考として掲載した。

³¹⁹ 『国税庁レポート 2020』36 頁、56 頁、『国税庁レポート 2021』37 頁、57 頁より筆者作成。

単位：千件	平成 27	平成 28	平成 29	平成 30	令和元
再調査(調査)件数	2.859	1.585	1.553	2.046	1.389
割合	1.0%	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%
審査請求(調査)件数	2.136	1.725	2.295	2.787	2.736
割合	0.7%	0.6%	0.7%	0.9%	1.1%
新規訴訟事件件数	0.231	0.230	0.199	0.181	0.157
割合	0.08%	0.07%	0.06%	0.06%	0.06%

このように、非常に大雑把な数値とはいえ、調査件数と再調査請求及び審査請求件数を比較するといずれも 1%程度かそれ未満で、また、概ね 90%以上が設定期間内に処理を終了しており、また、新規訴訟案件についてもその発生割合は非常に低い。この点、首藤が、「税務争訟件数の少なさは、それらの不満の大半が税務行政過程において、何らかの形で「処理」されているということであろう」³²⁰と指摘するところであろう。

わが国の税務行政においては、英米のような戦略的 ADR が用いられていない。それでもなお、争訟手続に移行する事案は上の表のとおり、再調査及び審査請求は概ね 1%以下と極めて少ない。その理由として考えられるのは、勧奨による修正申告が機能しているということである。

以下で検討するが、占部³²¹が指摘するように、勧奨による修正申告はある種の納税者と課税庁の合意の結果であり、勧奨に至る過程で、事実関係と法律解釈の双方についての話し合いが十分に行われていると考えられる。ここで十分な話し合いがなされないと、納税者は再調査あるいは不服審査を請求することになるが、現実にはこの勧奨による修正申告が極めて有効に機能していると言えるのではないか。

3 修正申告

納税申告書を提出した者は、納付すべき税額に不足額があるとき、純損失等の金額が過

³²⁰ 首藤重幸「「税務行政におけるネゴシエーション」の研究」24頁『税務行政におけるネゴシエーション』日税研論集 Vol65 (2014)。一方で、首藤は、不服審査や訴訟の件数が極めて少ないことが、「税務争訟における救済への納税義務者の不信ということを示しているとも指摘される」とも述べている。なお、単純な比較にはならないだろうが、Carl Islam, Barrister TEP, Aversose Chancery Chambers, MEDIATION OF TAX DISPUTES, May 2014 at 7 は、2012-2013 年の第一層税務審判所による審理待ちの税務紛争件数は 27,000 件で、2009 - 2010 年の 13,456 件から大幅に増えたとしている。また、米国法律顧問官 (Chief Counsel) の取扱事案数のうち“tax law enforcement and litigation”の 2020 年の終了件数は 41,602 件 (総数) となっており、このうち 30,787 件が Small Business and Self-Employed となっている (IRS Data book Table 28)。わが国の審査請求事案は 3000 件未満であり、英米とは大きく異なっている。

³²¹ 占部裕典『租税債務確定手続』21 頁 (信山社、1998)。本書は国税通則法改正前の記述であるが、勧奨による修正申告の法的性質は手続規定の導入によっても変わりはないものと考えている。

大であるとき、還付金の額に相当する税額が過大であるとき、納付すべき税額があるにも関わらず、申告書に納付すべき税額を記載しなかった場合、更正があるまでは、その申告に係る課税標準等又は税額等を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる（国税通則法第 19 条第 1 項）。

また、更正又は決定を受けた者は、更正があるまでは、その更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる（同第 2 項）。

これを修正申告書という。なお、修正申告書で既に確定した納付すべき税額を増加させるものの提出は、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない（同第 20 条）。

国税通則法第 74 条の 11（調査の終了の際の手続）第 2 項は、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする。」と述べ、同第 3 項は、「前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。」と述べる。

税務調査手続の概要及び争点整理表の作成・決裁のプロセスを、藤曲は次頁のように示している³²²。すなわち、実地調査においては、争点整理表を作成し、納税者に対し問題点を提示し、これに対する納税者の主張を踏まえた再検討を行う。この問題点の提示と納税者の主張の聴取そして再検討が、所謂ネゴシエーションプロセスと言えるのかもしれない。そして、内部決裁を受けた争点整理表に基づき納税者に指摘事項を提示、説明し、納税者の意見、主張を踏まえて「調査結果の説明書」を作成する³²³。

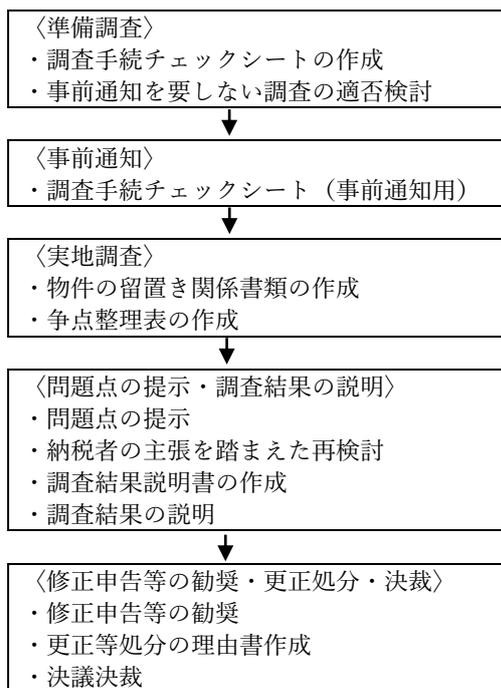
納税者が修正事項についての調査結果の説明を受け、修正申告を提出する場合には修正事項の内容について納税者と課税庁が合意に至ったと理解されるが、これが、金子が「納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反

³²² 藤曲武美「平成 23 年国税通則法改正後の税務調査手続の評価と課題」『税務行政法の制度的環境変化と法的課題』71 頁図表 1 及び 72 頁図表 2（公益財団法人日本税務研究センター、2019）、藤曲武美「税務調査等におけるネゴシエーションの分析」『税務行政におけるネゴシエーション』204 頁図表 2 及び 206 頁図表 3（公益財団法人日本税務研究センター、2014）。表記を修正のうえ転載。

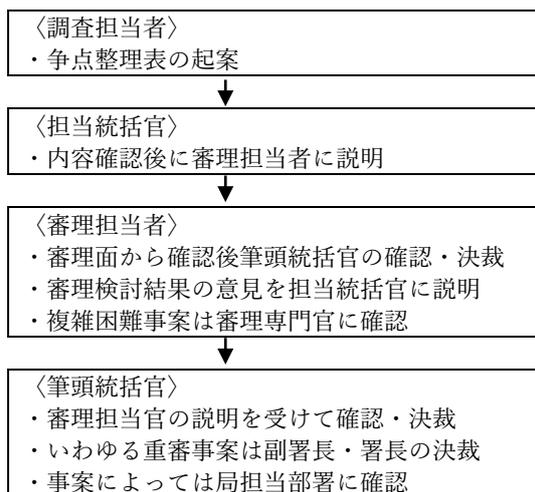
³²³ 藤曲・前掲注 322）「税務調査等におけるネゴシエーションの分析」206 頁。

映したものと理解すべきであろう」³²⁴と述べてところであろう。この合意に至る過程は、ネゴシエーションというよりも、むしろ指摘事項が課税要件を満たしていることを相互に確認する、つまり課税庁は説明責任を履行し、納税者はその妥当性を理解するプロセスのように見える。

【税務調査手続の概要】



【争点整理表の作成・決裁のプロセス】



調査終了の際の手続に従い、納税者が修正申告を提出し納税が行われると、その内容

³²⁴ 金子・前掲注 75) 88 頁。

が、課税庁が説明した調査結果の内容に即したものであれば、本税及び付帯税の納付をもって調査手続は終了し、わが国においてはそこに合意手続は存在しない。修正申告書の内容が調査結果の内容と異なる場合には、更正処分が行われることになる。

国税通則法に税務調査手続が規定される以前において、勧奨による修正申告に係る救済手段の不足が議論されていた。この点、税務調査手続において、修正申告等をした場合にはその修正申告等に係る異議申立や審査請求はできないが更正の請求はできることを説明し、その旨を記載した書面を納税者に手交することとされた。また、更正の請求の期間制限は1年から5年に延長されている。

占部は、勧奨による修正申告の法的性質を、「形式的・外観的には自主修正申告であるものの、実質的には課税庁の税務調査による動機づけにより、事実認定、法律解釈につき双方納得（同意）のうえ、納税者が形式的に自主修正申告手続に従って納税申告に及んだものであり、その過程において何等かの意思表示が存在し、意思表示に係る民法総則規定が適用される。」とし、「勧奨による修正申告の法的性質は、これまでの納税申告の法的性質に係る議論の前提と大きく異なるため、すなわち、法の予定する納税申告と勧奨による修正申告とでは前記したようにその申告に至る過程及びその内容は大きく異なるため、その法的性質をそれと平行に解することはできない。課税標準等又は税額等の算定に当たり、課税庁側の見解に従って、あるいは納税者と課税庁の同意又は合意した内容で納税義務を確定させることを欲する点で、明確に納税者の意思表示の存在を肯定することができる。勧奨による修正申告に至る過程において納税者（あるいは課税庁）の意思行為は否定できず、現実の運用を重視する限り、意思表示に係る民法総則規定の適用は肯定されるものと考えられる」（傍点引用者）と述べる³²⁵。そして、勧奨による修正申告が、①現実の法的状況の主観的不明瞭さを除去するため、②法についての客観的不明瞭さを除去するため、③事実についての客観的不明瞭さを除去するために大きな行政的利益を生んでいるという現実も否定できないことから、このような勧奨による修正申告の現実を踏まえたうえで、これを第三のあるいは新たな課税標準等又は税額等の確定方式として認知するための立法論を提唱されている。その中で、現行の自主修正申告書と様式を異にする「勧奨による修正申告書」の提出が提言されており、これには課税庁と納税者双方の名前の連記・

³²⁵ 占部・前掲注321) 21頁。

捺印を要し、この中に合意内容の内訳を記載する旨の提案がある³²⁶。

このように、修正申告は、形式上は納税者が自主的に提出する一方的な行為ではあるものの、勧奨による修正申告は納税者と課税庁の合意に基づくものと理解することができる。その意味で、昭和43年7月の「税制簡素化についての第三次答申」で、「…納税者が新しい問題の起こるつど、自らの立場や個別事情を申立て、納税者と税務当局が腹藏なく相互に意見をかわし、問題を正しく、かつ、迅速に解決しうるような環境を整備すること」³²⁷の多くを、勧奨による修正申告が果たしていると言えるのかもしれない。

この勧奨による修正申告は、国税通則法74条の11（調査の終了の際の手續）3項に規定されている手續である³²⁸。しかし、この規定には、「合意」という言葉が用いられていないために、わが国では未だ「合意」が認められていないと考えられている。占部の提案する合意内容の記載を実現するためには、「勧奨による修正申告書」を新たに法定するか、納税者と課税庁の「合意」という行為を法定する必要があるだろう。納税者と課税庁の「合意」を法定化し、勧奨による修正申告が「合意」であることを明確にするために、納税者と課税庁の名前の連記・署名と、合意内容の内訳を記載した「合意文書」を修正申告書に添付することを提案したい。

なお、米国内国歳入法には、修正申告書の提出を求める規定はないものの、IRSはこうした修正申告書の提出を奨励することで、真正かつ正確な申告書の提出を促しているという。ただし、連邦最高裁はBadaracco事件判決³²⁹において、修正申告書は運用上の宥恕措置に過ぎないとしている³³⁰。

4 仲介者としての税理士の役割

前述の通りわが国においては、勧奨による修正申告が成功していると考えられるが、その理由の一つとして、税理士制度が挙げられるのかもしれない。日本税理士会連合会は、「租税確定手続における紛争は、主として納税者の申告による税額と租税行政庁の調査に

³²⁶ 占部・前掲注321)『租税債務確定手続』29頁。

³²⁷ 本稿第3章第1節5(2)参照。

³²⁸ 酒井克彦「修正申告等の勧奨と不服申立てに関する教示等(上)」税務事例(Vol.52 No.9)(2020.9)31頁は、「前段(修正申告等の勧奨)は単に後段(教示等義務)の説明義務当を行うべきタイミングを規定したものであると解されるから、同条項は一つの内容(修正申告等の勧奨及び教示等義務)を規定したものと見ることの方が正しい理解であると思われる。」と述べている。

³²⁹ Badaracco v. Commissioner, 464 U.S. 386 (1984).

³³⁰ ワトソン・前掲注96)85頁。

よる税額が異なる場合に生じる。しかし、通常は、納税者の代理人である税理士が主張又は陳述することにより、当事者間に合意ができ、現申告が是認されるか、納税者が修正申告することにより紛争解決に至らない場合が多い」、「平成 12 年度の税務調査により更正・決定又は修正申告等により処理された件数は約 867,000 件であるが、同年度に国税不服審判所になされた審査請求の件数は、3,401 件、処理件数は 3,066 件、うち全部取消しまたは一部取消しの件数は 466 件であった…ことから、納税者と国との紛争は必ずしも多いとは言えず、紛争に至らないために果たしている税理士の役割は大きく、税理士制度の存在意義はここにある」と述べている³³¹。

税理士法第 1 条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」（傍点引用者）と謳っており、制度上は納税者側でも課税庁側でもない独立した公正な立場にあるとされている。税務調査に税理士が立ち会うことにより、専門知識を有する公正な調停者の役割を果たしていると言え、納税者が課税庁の指摘を理解し、その指摘を受け入れた場合に提出される勧奨による修正申告は、合意という形式は取らないものの、実際には両者の見解の一致を表すものと言えるだろう（そうでない場合には更正の請求を行うことができる）。

勿論すべての事案に税理士が関与しているわけではないし、税理士は調停者としての訓練を受けているわけではないが、上述の通り、勧奨による修正申告は納税者と課税庁の合意に基づくものと理解でき、更に税理士がそこに関与している場合、専門的知識を有する中立の第三者が介在している調停に近い状況となっており、これがわが国で争訟が少ないと言われる要因となっているのではないかと考える。

このように、勧奨による修正申告に至るプロセスが「合意」プロセスであると考え、税理士が立ち会う場合の修正申告の勧奨は、米国のファストトラック紛争解決に類似しているように感じられる。中立の第三者の立ち合いは納税者と課税庁がお互いに自らの見解に固執しすぎることを緩和する効果を持つと言えるだろう。仮に税理士の立ち合いがなくても、調査担当者が納税者に適切に課税の根拠を説明し理解を得ることで、争訟は避けられるものと考えられる。

³³¹ 日本税理士会連合会平成 14 年 9 月 30 日『「税理士の有する専門性を活用した ADR への関与の状況と今後の可能性」に関するヒアリング資料」1, 2 頁。

わが国の税務訴訟件数が少ないことについて、「税務争訟における救済への納税義務者の不信ということを示しているとも指摘される」³³²との見解もあるが、納税者と課税庁が争訟に至る以前に十分なコミュニケーションを取ることで相互の信頼関係が構築されることが考えられることから、この勧奨による修正申告をより充実させることによって、わが国の現状を踏まえたコンプライアンスの維持・向上のために役立つのではないだろうか。英米が訴訟件数を減らしたいと考え、そのために相当の労力を投下していることを考えると、わが国は勧奨による修正申告をより前向きに捉え、これを自らの強みとしてその制度的発展のための施策を検討すべきではないかと考える。

5 勧奨による修正申告の課題

先に触れたとおり、勧奨による修正申告は、わが国の課税事案の紛争解決に大きな役割を果たしていると考えられ、各国における交渉による事案解決と同様に位置づけられるものと考えられる。

一方で、税務調査手続導入後においても、勧奨による修正申告に対する否定的な見解も存在する。矢田は、修正申告後5年間更正の請求ができることになったといえ、提出した修正申告が取り消せるようになったわけではなく、また、租税法律主義や課税の公平性の観点から、調査官との「戦略的な駆け引き」などがあってよいのであろうかという疑問を抱かざるを得ないとして、修正申告の勧奨を廃止して、全て更正処分を行うべく提言している³³³。

酒井は、修正申告の勧奨対象となっている納税者は、非違を指摘され、往々にして心理的に追い込まれていると考えられ、このような弱みのある納税者に対して、「税務の専門家である税務職員」には、専門知識を有さない一般納税者に対し、その者が誤った判断をしないような説明が求められるであろうとし、このような「税務知識」に乏しい納税者に対する修正申告の勧奨の場面では、投資者保護法制における議論を参考として、修正申告書の提出行為という自己決定を援助するため、あるいは誤った認識の下で修正申告の提出を行うことによる自己決定権の侵害や危殆を防止するためのルールを当面は通達等により

³³² 首藤・前掲注320) 24頁。

³³³ 矢田善久「改正国税通則法の意義と問題点－税務調査手続を中心に－」27～30頁。立命館法政論集第18号27～30頁(2020年)。

措置することを提案している³³⁴。

谷口は、平成 27 年 3 月 26 日裁決（裁決事例集 98 集 1 頁）を題材に、修正申告の勧奨における調査手続の違法と申告の錯誤の主張の可否について検討している³³⁵。本件は、建築設計業を営む審査請求人 X の所得税並びに消費税及び地方消費税（以下「消費税等」）について、原処分庁 Y が、原処分庁に係る調査（以下「本件調査」）を受けた X から提出された所得税の修正申告書及び消費税等の期限後申告書に基づいて重加算税等の各賦課決定処分を行ったのに対し、X が、本件調査の手続（以下「本件調査手続」）には違法があるから当該各修正申告書及び当該各期限後申告書による修正申告及び期限後申告は無効であるなどとして、当該各賦課決定処分の全部の取り消し等を求めた事案である³³⁶。

本件の争点の一つは、本件各修正申告等は、調査手続の違法又は錯誤により無効であるとの X の主張が認められるかであったが、これに対し、裁決は、「修正申告及び期限後申告は、税務署長の調査の有無にかかわらず、納税者が自己の意思により行うものであって、更正や決定と異なり、調査が要件になっているものではない。したがって、修正申告又は期限後申告が課税庁の調査を受けてなされた場合であっても、当該調査の手続上の違法があることのみを理由に、その申告が無効になることはなく、当該申告に基づき行われた過少申告加算税又は無申告加算税の賦課決定処分が取り消されることもないと解すべきである。」³³⁷とした。また、錯誤については、「本件各修正申告書等には、X の氏名が記載され、X の印鑑による印影があること、及び X は、本件各修正申告書等に署名押印をしたことについては争っていないことから、本件各修正申告等が X の意思に基づいて行われたとの推定ができるところ、①修正申告書及び期限後申告書は具体的な納税義務を発生させるものであるから、内容を確認しないで署名押印をすることは通常あり得ないこと、②…中略 本件調査担当職員は調査期間中に調査対象となる税目と年分を X に伝えており、また、…中略 本件調査担当職員は、平成 16 年以降の M 銀行口座の入金明細を X に示した上、質問調査をしていることなどから、X は調査対象期間を認識していたと認められるこ

³³⁴ 酒井克彦「税務調査の終結時における修正申告の勧奨－修正申告の惑わし勧奨の排除－」中央ロー・ジャーナル第 13 巻第 4 号 47 頁（2017）。また、酒井は自主修正申告に対する加算税の免除・軽減措置を提唱している。酒井克彦「主体的納税者による自主修正申告の意義」中央ロー・ジャーナル 13 巻 3 号 3 頁参照。

³³⁵ 谷口智紀「修正申告の勧奨における調査手続の違法と申告の錯誤の主張の可否 平成 27 年 3 月 26 日裁決 裁決事例集 98 集 1 頁」島大法学第 63 巻第 2 号 31 頁。

³³⁶ 谷口・前掲注 335)、31 頁。

³³⁷ 谷口・前掲注 335) 36～37 頁。

と、並びに③…中略 本件調査担当職員は X に、7 年間分の調査結果の内容の説明を行ったと認められるのであるから、X は調査結果の内容を知っていたと認められることを総合して判断すると、X は、税目、年分を認識した上で本件各修正申告書等に署名押印し、提出したと認められるのであって、X の主張するような錯誤があったとは認められない。」³³⁸とした。

谷口は、「本件の証拠を前提とする限りは、…本判決の判断は妥当であると言える」ものの、税務調査の終了における修正申告の勧奨をめぐる租税手続法上の問題として「調査後に行われる更正処分と修正申告の勧奨には対等な救済手続の法整備がなされるべき」であり、また、「更正の請求は、その範囲が厳格に解されており、救済制度としての実効性があるとは必ずしもいえない。更正の請求の位置づけや、その守備範囲の検証が不可欠である」と論じ、「本判決の検討を通して顕在化した問題は、納税者の権利救済に直接かわるものであり、租税法律主義の手続保証の原則を踏まえて、法解釈及び立法による解決が図れるべきである。」³³⁹と結論付けている。

また、長島³⁴⁰は、東京地裁令和 2 年 1 月 10 日判決を題材として検討を行なっている。本件は、原告が平成 19 年分の所得税の期限後申告に基づき 113 万 6500 円を納付したことに関し、①本件申告は不存在、錯誤無効又は詐欺によって取り消されたものであることから、本件納付について納付すべき原因がなかったとして不当利得返還請求に基づき 113 万 6500 円及びこれに対する利息の支払を求める（予備的請求として過誤納還付請求権に基づく支払を求める）、②本件申告は杉並税務署職員の違法行為によってされたものであると主張して、国家賠償法に基づく支払を求めたものである³⁴¹。

事案の経緯は以下のようなものである。原告は、平成 19 年分及び平成 20 年分の所得税の申告を期限内にしていなかったところ、本件調査で杉並税務署職員による勧奨を受けて、平成 27 年 1 月 30 日、杉並税務署長に対し、平成 19 年分及び平成 20 年分の所得税の期限後申告書及び収支内訳書、平成 21 年分から平成 25 年分までの所得税の修正申告書及び収支内訳書（以下「本件申告書等」）を提出し、これらの所得税に係る期限後申告又は修正申告をした。原告は、平成 27 年 3 月 13 日、杉並税務署長に対し、平成 19 年分から

³³⁸ 谷口・前掲注 335) 39 頁。

³³⁹ 谷口・前掲注 335) 49 頁。

³⁴⁰ 長島弘「法定申告期限 5 年経過後の期限後申告にかかる更正の請求と更正の請求の期限」税務事例 (Vol.52 No.9) 15 頁 (2020)。

³⁴¹ 長島・前掲注 340) 15 頁。

平成 25 年分までの所得税に係る更正の請求をした。杉並税務署長は、平成 28 年 3 月 11 日、本件各請求のうち平成 19 年分から平成 22 年分までの所得税に係る分については、更正の請求を行うことができる期限を経過していることを理由として、更正をすべき理由がない旨の通知をし、杉並税務署長は、同月 14 日、法 23 条 4 項に基づき、本件各請求のうち平成 23 年分から平成 25 年分までの所得税に係る分について、更正処分をした。また、杉並税務署長は、平成 28 年 3 月 14 日、法 24 条に基づき、原告の平成 20 年分から平成 22 年分までの所得税に係る更正処分をした。

判決は、「原告の平成 19 年分の所得税については、平成 27 年 1 月 30 日に本件申告をしたことによって、本件申告額に係る納付義務が確定したのであり、その後にはされた本件申告に係る更正の請求（本件請求）も却下されたことからすると、本件納付について納付すべき原因がなかったとはいえない」³⁴²「平成 19 年分の所得税については減額更正処分がされていない以上、本件申告額の納税義務が消滅したということとはできないから、原告の主張は主張自体失当である」³⁴³とした。また、「原告は、提出された通帳を精査することにより、上記各クレジットカードを把握できたと主張するが、仮に原告から提出された通帳にクレジットカード利用による引き落としの記載があったとしても、当該引き落としと本件事業との関連性は、原告の説明によって明らかになるのであり、本件において、原告がそのような説明をしていたとは認められないことからすると、杉並税務署において、上記各クレジットカードの利用明細について調査すべきであったなどという主張は、およそ前提を欠くもの」³⁴⁴として原告の主張を退けた。

本件について、長島は、「平成 23 年改正により、更正の請求の期限は、更正期限と均衡をとって、5 年とされている。国税通則法 70 条 4 項該当の場合に、更正の期限が 7 年であるとして申告書の提出を 7 年分認めながら更正の請求の期限を 5 年に制限するのは、立法趣旨に反しよう。更正の請求が認められないのであるなら、5 年を経過した後の分については、期限後申告書の提出を認めるべきではなく、更正決定によって課税すべきであり、5 年を経過した後の分について期限後申告を認めるのであるなら、更正の請求も認められるべきであろう。」³⁴⁵と述べている。

国税庁は、平成 13（2001）年 7 月から納税者支援調整官を置き、納税者の権利、利益

³⁴² 長島・前掲注 340) 22 頁。

³⁴³ 長島・前掲注 340) 23 頁。

³⁴⁴ 長島・前掲注 340) 23 頁。

³⁴⁵ 長島・前掲注 340) 25 頁。

に影響を及ぼす処分に係る苦情について権利救済手続を説明するなどしているという³⁴⁶。このような側面支援を活用しつつ、納税者の権利保護と課税の公平性を両立させる必要があると思われる。

なお、藤曲は、平成 23 年の通則法改正による調査手続の改善効果として、(課税庁の)説明責任の強化と更正処分等の慎重化を挙げる³⁴⁷一方で、問題点として、効率性の著しい低下と調査件数の減少、調査手続等の硬直化を挙げ³⁴⁸、税務調査において柔軟性が必要であるとして、税務調査においては、「問題点の提示から調査結果の説明の過程において税務当局と納税者はお互いの主張を十分に行い、かつ相手の主張を尊重し、調整・合意の解決ルートを経度的にも位置づけるべきである。税務調査における両者の調整・合意における基準は、適法かどうか重要な判断基準であるとしても、同時に社会通念上どうかであるか、そして不当かどうかを重要な判断基準とすべきである」³⁴⁹と述べている。

ここで挙げた修正申告に係る錯誤の主張については、これが「合意」となると、より納税者が錯誤を主張することが難しくなるのではないだろうか。以下その点について検討する。

6 法的「合意」の導入について

これまで見たように、勧奨による修正申告について、かつてよりこれが納税者と課税庁の合意に基づくものであるという見解があり、平成 23 年の通則法改正により調整や合意の柔軟性が失われたのではないかとする見解もあるが、筆者は調査手続に則った調査結果に至るプロセスは、租税法律主義に則った合意を担保するために必要な手続きであると考えている。そして、藤曲が述べるような、「問題点の提示から調査結果の説明の過程において税務当局と納税者はお互いの主張を十分に行い、かつ相手の主張を尊重し、調整・合意の解決ルートを経度的にも位置づけるべきである。」という「制度的な調整・合意によ

³⁴⁶ 『国税庁レポート 2020』55 頁。なお、藤曲武美「平成 23 年国税通則法改正後の税務調査手続の評価と課題」日税研論集 75 巻 99 頁 (2019) は、わが国の納税者支援調整官は税務職員であり、かつ権限がほとんどないことを指摘し、その「組織的な位置づけ、独立性、権限などについて見直しておく必要がある」と述べている。

³⁴⁷ 藤曲・前掲注 346) 82~83 頁。

³⁴⁸ 藤曲・前掲注 346) 83 頁。同 84 頁は、「このように署内手続きが整備され、定型化されることになると調査担当者の判断による納税者への対応の範囲は狭められ、対応に柔軟性が失われ、硬直化してくる可能性があるといえる」と述べているが、組織として対応することによっても同 90 頁に述べるような柔軟な対応を維持することは可能ではないかと考える。

³⁴⁹ 藤曲・前掲注 346) 90 頁。

る解決ルート」として、「合意」の法定を検討すべきと考える。

この点は、合意の公正性や透明性を担保するうえでも重要である。課税庁が調査手続を組織として遵守し、それを会計検査院や行政監察等の第三者機構により確認することで、調査手続上の合意が適切に行われていることを明確にしておく必要だろう。この透明性・公正性の担保のためにも、勧奨による修正申告が納税者の一存で提出されたものではなく、課税庁が組織として勧奨したものであることを明確にする必要があると考えている。そのためには、前述のように課税庁と納税者双方の名前の連記と、合意内容の内訳を記載する合意書を修正申告書に添付することが望ましいと考える。

第4章で述べるが、筆者は、税務訴訟において一定の要件の下に「合意」＝「和解」を認めるべきと考えているが、そのためには行政事件訴訟法及び国税通則法に合意を法定する必要があるだろう。そして、勧奨による修正申告も、この「合意」に基づくものとして整理すべきと考えている。

勧奨による修正申告を「合意」と捉えた場合でも、法的効果は表面的には現在とさほど変わらないのかもしれない。合意内容と異なる事実関係（新たな証拠）が判明すれば、調査手続に則って課税庁は再調査を行うことになるし、修正申告後に納税者は更正の請求を提出することで、争訟の提起は保証されるが、これが「合意」であることを明確に認識することで、調査の過程における双方の主張の重要性が認識されるであろう。

一方で、争訟における錯誤の主張が困難になることも想定される。前出の平成27年3月25日裁決³⁵⁰や東京地裁令和2年1月10日判決³⁵¹を見てもわかる通り、もともと、錯誤の主張に係る裁判例は大半が、納税者の錯誤無効に基づく課税処分取消しを認めていない。その中で、相続税事案であるが、東京地裁平成21年2月21日判決は、錯誤無効が認められる要件を細かく判示している³⁵²。本件は、相続財産の同族会社株式の評価において、配当還元方式を適用して算定されていることを前提に、遺産分割協議を行い、これに基づいて法定申告期限内に相続税の申告を行ったが、申告から5か月後に、本件株式の評

³⁵⁰ 谷口・前掲注335)。

³⁵¹ 長島・前掲注340)。

³⁵² 原木規江「税務リスクに備える!! 課税処分と錯誤無効」KINZAI ファイナンシャル・プラン 48頁 2009.12による。本事案は申告前の遺産分割協議及び財産分割に錯誤があった事例である。同様の裁判例である高松高裁平成18年2月23日判決を題材にした論文として、楠木明理「錯誤無効と後発的な更正の請求について」(立法法制論集第6号、2008年)74頁。ほかに、澤井勝美「当初申告要件となっている課税方法の選択について 錯誤を理由とする選択変更の可否」(税務大学校論叢第90号平成29年8月)81頁。

価方法は類似業種比準方式を適用すべきことがわかり、Xらは遺産分割の前提となる評価方法に重大な錯誤があったため、当初の遺産分割は無効として、当初分割と同日付で新たな遺産分割協議書を作成し、これに基づき、1年以内に修正申告及び更正の請求を行った。これに対し、課税庁は、新たな遺産分割は再分割であり、新分割により新たな贈与がされたとして、納税者の更正の請求に対し理由がない旨の通知処分に加え、贈与税の決定処分も行った（贈与税の決定については、審判所で錯誤無効を理由に取り消された）。裁判所は、遺産分割無効の場合の要素の錯誤が、(i)分割内容自体の錯誤に該当する場合、(ii)課税負担の錯誤に該当する場合に分けて判断し、(i)の場合には、課税の根拠となる相続財産の取得を欠くことになるから、国税通則法23条1項1号が規定する「申告書に記載した課税標準等もしくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていない」などの事由に該当し、更正の請求ができると解した。これに対し、(ii)の錯誤無効を無制限に認めることは、租税法律関係が不安定となり、納税者間の公平を害し、申告納税制度の趣旨に反すること、また、税法上の信義則にも反し、許されないと判断した。ただし、錯誤無効の主張を認めても、上記の弊害がなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとは言えないと認めるべき「特段の事情」がある場合には、例外的に錯誤無効の主張が満たされるとし、以下の①から③のすべてを満たす場合を例示した。

- ① 更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気づいて、更正の請求をすること
- ② 更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に消失させること
- ③ その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する1回的なものであること

そして、本件は上記①から③のすべてを満たすとして、通知処分が取り消され、国側も上訴せずに確定した。ただし、本件判示は判例ではなく、あくまで本件に係るものであり、遺産分割以外の案件にも同様に当てはまるとはいえないが、課税の前提となる契約に係る錯誤無効に関しては、同様の当てはめが主張できるのかもしれない。なお、上の(i)(ii)については、遺産分割以外の一般事案の錯誤無効の主張は(ii)に該当すると考えられるので、少なくともこの判示から見ると、錯誤無効の主張はほぼ受け入れられないと考えられる。これまでの裁判例でも、一般に、錯誤無効の主張は受け入れられていないことから、特に、勧奨による修正申告が合意によるものと整理された場合においては、相当の

「特段の事情」を明確に主張立証し得る状況でなければ、錯誤無効の主張が受け入れられる可能性は更に低くなると考えられる。

このように、勧奨による修正申告に合意文書を添付するとなると、より納税者と課税庁との意思の疎通が求められることになるだろう。その意味で、調査担当者には納税者が納得できるような説明が求められるだろう。その結果、勧奨による修正申告のハードルが相当程度高くなるかもしれないが、それは錯誤無効の主張による争訟を予防する手立てと考えることもできるだろう。

更に、調査担当者だけではなく税理士にとっても調査手続において合意に達することの意義を十分に理解してもらうために、調査担当者及び調査立ち合いを行う税理士が、交渉に関する研修を受講し、自らの主張を客観視し、相手の主張に耳を傾ける訓練を受ける制度を確立してはどうだろうか。それにより、「合意」に至る議論及びコミュニケーションがより充実したものとなることが期待でき、わが国のネゴシエーションプロセスである勧奨による修正申告に至る過程をより充実させることができるだろう。

第4節 小括

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ったようであるが、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。そして、法定要件を満たす合意を確立するために、透明性や公正性を担保する組織的な仕組みが必要である。わが国は、以下に示すように、実質的には合意であるものが別の形式で採用されているため、その正当性を担保する必要があると考える。

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。事前確認制度においては、現在の確認という形式と合意という形式では法的にさほど相違は生じないのかもしれないが、合意という形式を採ることにより、納税者と課税庁の関係がより近く感じられるのではないだろうか。

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ものと考えられるし、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。

また、調査に税理士が立ち会っている場合、税理士は、制度上、中立な専門家として調査の立ち合いをしており、租税法の解釈適用において中立な立場にあるはずである。税理士という専門的知識を持つ第三者が立ち会うことで、双方が自身の見解に固執する状況が緩和され、相互理解が容易になると考える。

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。更に、当該制度をより発展させるために、調査担当者と税理士は、税務に係る専門的知識はもとより、相手の主張を十分に尊重し、調整・合意というものがどのようなものか、そのために何をすべきかについて更に深い知識・経験を積み重ねることが望まれる。英米が ADR の導入に当たり内部仲介人に行っている研修等を彼らに対して行うことも一つの方法と考えられる。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 わが国税務行政における和解の位置づけ

前章で、税務紛争の予防手続及び調査手続における勧奨による修正申告の意義とそれへの「合意」の導入可能性について検討した。本章では、税務訴訟における「和解」について検討する。

第1節 和解に係る議論

1 行政法上の和解に係る議論

行政法上、和解は、当事者の訴訟行為であるとともに実体的法律行為であるとされている³⁵³。そして、訴訟上の和解が抗告訴訟の性質に反するか否かは、専ら実体法上の和解契約としての側面において問題となる。すなわち、訴訟当事者である行政庁と私人が行政実体法上の和解契約（公法契約）により当事者間の法律関係に変動を及ぼすことが許されるか、許されるとしたらどのような範囲においてかが問題となる³⁵⁴。

(1) 行政庁の裁量権と処分権

行政訴訟上の和解について、行政庁に自由裁量が認められる場合にはその範囲内において許されるという見解に対し、雄川一郎は、行政庁は「義務にかなって」行動しなければならないし、裁量権と処分権は同一ではなく、ドイツ行政裁判所法も処分権がある場合にのみ和解を認めていると指摘している³⁵⁵。なお、雄川がこの指摘をしたのは1957年であるが、その後1976年に、ドイツ連邦行政手続法55条は、「事実関係または法状態の理性的評価において存在する不明確を相互の譲歩により除去する54条2文の規定の意味での公法契約（和解）は、行政庁が、義務に適った裁量により、不明確の除去のために和解の締結を合目的的と認めるときに、締結することができる」（傍点引用者）と公法契約を規定しており、ここで「義務に適った裁量により」和解の締結を容認している。

通説である否定説によると、行政処分は、権限ある行政庁が、法令に基づき、公権力の行使としてその一方的判断によってするものであるから、行政庁が私人との契約により

³⁵³ 南博方『行政訴訟の制度と理論』149頁（有斐閣、1968）。

³⁵⁴ 司法研修所、司法研究報告書第45輯第2号「行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究」（1995）216頁。

³⁵⁵ 雄川一郎『行政争訟法』216～217頁（有斐閣、1957）。和解否定論はこの見解を採っている。

行政処分取消し、変更あるいは新たな行政処分をする義務を負い、その履行として行政処分を行うことは、行政処分の本質に反し、また、行政処分の違法性の存否あるいは効力の有無は法令に照らして客観的に判断されるべきであり、行政庁と私人との契約でこれを確認することによって変動を及ぼすことはできないとされ、一方で、行政処分の効力に関しない内容の和解は許されるはずであると説明される³⁵⁶。

この見解によると、課税処分は羈束行為であり自由裁量は与えられていないので、和解をすることは許されないと考えられる。課税庁は一度行った処分を和解により取消・変更してはならないとする否定説は、当該処分が公益に従った合法的なものであることを前提としている。しかし、課税処分が適法であったか否かについての判断は、裁判所が行うべきであり、そこには和解の余地があるとするのが以下の町田等の見解である。

(2) 司法権との関係

イ 合法性の判断権

町田顕は、裁判所の判断の他に、その処分が適法かどうかの判断は、有権的なものとしてはありえず、裁判所が当事者間の妥協の結果を適法と認めれば、和解したことによって「法律による行政」の原理が害されたことにはならないのではないかとし、例えば課税庁が行った推計課税の方法は受け入れがたいが、原告に脱漏所得があることが明白で、証拠の見方を甘くすればある程度の妥当な金額が出るような場合には、和解をしても、あるいは裁判所が積極的に関与してもよいのではないかと述べている。これに対し、白石は、行政庁の所得の認定方法が唯一の絶対的に正しい方法であるという考え方を取り外して、何が所得の合理的な認定かということは裁判所の判断に係っていると置き換えれば、和解のケースもできるようになると述べており、所得の認定の問題、資料の見方、評価の問題といった点に用いること（浜）、事実認定の資料を絞る意味の一つの合意（杉本）は可能であるとの共通認識がある³⁵⁷。これらの議論は、後述の「事実に関する合意」と通じるものとする。

ロ 証明責任との関係

南は、「要件事実の存否不明確の場合には、和解は許されず、必ず確定判決によっ

³⁵⁶ 司法研修所・前掲注 354) 217 頁。

³⁵⁷ 「行政事件訴訟をめぐる実務上の諸問題」研究会判例タイムス 169 号 33 頁 (1965)。ここに挙げた出席者 (当時の肩書) は、町田顕 (東京地裁判事補)、白石健三 (東京地裁判事)、浜秀和 (東京地裁判事補)、杉本良吉 (東京地裁判事)。

て事案の解決を図らなくてはならぬという実定法上の要請も存在しない」とする。

「立証責任の法則によって勝敗を決することが、実体的真実発見に仕え、かつ公正行政の確保に資する所以であるという保障も存在しない。むしろこのような不確実・不安定な立証責任の分配によることは、かえって、将来当事者間に根強いしこりと裁判所及び行政に対する不信感とを残すことになるであろう。」³⁵⁸とする。ドイツの理論も、「証明責任規定から導き出される結論が法律と一致することについて、何の保証も与えない。不明確な事実関係における和解契約と証明責任に基づく決定は、原則として、その結論が法律と一致することについて同一の蓋然性を有している。したがって、法律による行政の原理から、証明責任規定の存在は事実関係の不明確を除去する行政上の和解契約の許容性を妨げるという結論を導き出すことはできない」とする³⁵⁹。

行政事件訴訟法改正のための検討会では、行政処分が高権的な行為であるがゆえに、行政処分の証明責任（真偽不明に陥った場合の）は行政庁に負わせるべきという見解を含め相当議論されたものの、法改正には至っていない。現時点では、真偽不明に陥った場合一般的に証明責任は課税庁にあると考えられていることから、納税者は和解に応じず、証明責任判決を待つことも可能ではあろう。

(3) 判決の効力

和解が判決と同じ効力を有するとされるがために、和解を認めないとする否定説³⁶⁰も

³⁵⁸ 南・前掲注 353)。ドイツの理論でも、証明責任は和解に影響を与えないとされる。ドイツの議論については、以下の館、石井論文及び手塚貴大「ドイツのネゴシエーション」『税務行政におけるネゴシエーション』日税研論集 29 頁（日本税務研究センター、2014）参照。館彰男「幅のある真実－合法性の原則の超克による租税争訟における和解の許容性－」判例時報 2423 号 3 頁（2019）、真偽不明の場合は立証責任の法則が適用されるとする。石井昇「行政上の和解契約の許容性」は、「行政上の和解契約の許否について論ずるには、資料・証拠の収集のための行政庁による職権調査義務の範囲を確定することが不可欠であると考えられる。」とし、不明確を解明することにより得られる利益（効果）に比例して行政支出が過大になるまで、行政庁は職権調査義務を免れることができないとする。民事訴訟における議論であるが、小林秀之・群馬弁護士会編『証拠収集の現状と民事訴訟の未来』（悠々社、2017）は「証明責任判決というのは、あくまでも事実認定ができない場合の最後の逃げ場としての「灰色の解決」であり、原告と被告のいずれかの言い分が正しいか不明だけれども、やむを得ず勝敗を決しただけであり、裁判官としての立場上あまり好ましいわけではない。」としている。なお、行政訴訟検討会においては、立証責任の議論に決着はつかなかった。

³⁵⁹ 石井・前掲注 358)「行政上の和解契約の許容性」223 頁。なお、連邦行政手続法 55 条は、「事実関係または法状態の理性的評価において存在する不明確」と表現している。

³⁶⁰ 雄川一郎、富澤達、原田尚彦は「仮に裁判上の和解を認め、これに確定判決と同一の効果を与えるとすると、裁判所は和解の内容が裁量権の範囲内かどうかをいちおう見きわめるべきであろうが、こうした

あるが、裁判上の和解はあくまでも（裁判官の立ち合いの下）双方の合意により到達するものであり、上記 3 (1) ②イからも、判決と同じ効力を与えることに問題はないと考える。

「裁判外での新たな処分はそれに不服があれば訴訟で争うことができるのに対し、訴訟上の和解として行政処分の変更がなされた場合には判決と同一の効力を有するのであるから、両者を同一視するわけにはいかない」³⁶¹という見解に対しては、和解を受け入れるか否かは納税者の判断であり、和解が紛争解決のために行われていること、民事裁判では、訴訟上の和解の効力を争う方法として、判例は、和解無効の訴えを提起する方法、請求異議の訴えを提起する方法、再審の訴えを提起する方法と並んで、受訴裁判所に従前の訴訟手続の続行を求めて期日指定を申し立てる方法を認めて³⁶²おり、何等かの救済は認められるのではないか。

第三者効については、行訴法 32 条の趣旨が第三者への既判力の拡張を意味するならば和解は許されないという見解に対し³⁶³、行訴法 32 条 1 項の規定について、和解の履行行為としてなされる行政処分によって権利を害される第三者には、これを争う抗告訴訟の途が残されていることから、仮に同条が取消判決の既判力の第三者に対する拡張を認めたものであるとしても、このことは和解を排斥する理由となし難いとする見解がある^{364, 365}。

(4) 訴訟経済との関係

前述の通り、英米はいずれも、紛争解決のための和解権限を課税庁に与えており、その目的は税務行政の効率的・効果的運用である。この目的はわが国においても求められ

審理手続は現行法上認められていないから、取消訴訟において、裁判上の和解を認めることは技術的に困難があるという見方があり得る」とする。

³⁶¹ 曾和俊文（7 条解説担当）。室井力・芝池義一・浜川清編『コンメンタール行政法Ⅱ行政事件訴訟法・国家賠償法』（日本評論社、第二版 2006 年）102 頁。

³⁶² 小田真治「最高裁時の判例」最高裁平成 27 年 11 月 30 日第一小法廷判決。ジュリスト 2016 年 11 月 (No.1499)

³⁶³ 松浦馨「裁判上の和解—その概念について」『契約法大系第 5（特殊の契約第 1）』230 頁（有斐閣、1963）。

³⁶⁴ 南博方「行政訴訟上の和解」『行政訴訟の制度と理論』133～195 頁（有斐閣、1968）。富澤達「行政事件における和解」鈴木忠一・三ヶ月章『実務民事訴訟講座 8』279～291 頁（日本評論社、1970）は南のこの説を支持している。

³⁶⁵ 馬場陽「租税争訟における和解—「合法性の原則」の行政法学的意義とその限界についての一考察—」税法学 574 号 182 頁は、立法論として、「官報に和解条項を公告する等の要件で第三者効を肯定する方向に賛成」としている。阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究 89 巻 11 号 19 頁（2013）は「その当事者が参加すれば、公益性は確保できる」とする。

ていることは否定しえないだろう。さらに、課税の場面はますます複雑化していくと見込まれる。「訴訟経済－紛争処理の迅速性・機動性よりも問題の原理的処理が優先されるべき」³⁶⁶との見解も存在するが、これは比例原則に則って判断すべき事項のように思われる³⁶⁷。また、納税者救済のために訴訟経済を勘案すべきとの意見もある³⁶⁸。

なお、2012（平成24）年12月21日付日本弁護士連合会による「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」は、「柔軟かつ迅速な救済の一手段として、当事者の合意による解決制度を導入する」ことを提言している。曰く、「租税手続における救済の一手段として、異議申立・審査請求・訴訟の各段階において、合意による解決が行えるようにする。現在、事案によっては、税務行政庁・納税者ともに、課税処分の一部を認め一部を否認すべきとの認識に達することがあるが、この場合でも、現行法に合意による解決の規定がないため、争点の解決に至らないことがある。アメリカ、ドイツ等では和解制度その他のADRの手続が設けられ、大半の事件が和解によって解決している。したがって、租税手続における柔軟かつ迅速な救済の一手段として、異議申立・審査請求・訴訟の各段階において、当事者の合意による解決が行えるようにすべきである。」というものである。

(5) 行政契約

行政訴訟における和解は行政契約と位置付けられる。手塚は、わが国ではドイツと異なり行政契約は個別法に特別の規定があるだけで、私法上の契約と並立しうるような体系を有しておらず、行政契約が如何なる場合に、如何なる要件のもとに締結可能か否か等の実践的投入に必要な事項は必ずしも明確ではないとし、このような「実定法規範の欠如を法の欠缺と捉え、それを目下の行政法理論を通じて埋めるという作業が考えられるし、加えてこうした行政契約が排除されると考える根拠はない」としている³⁶⁹。

³⁶⁶ 原野翹(7条解説担当)。室井力編『別冊法学セミナー基本法コンメンタール行政救済法』(日本評論社、1986) 221頁。

³⁶⁷ 篠原克岳「税務手続への和解の導入に対する検討－法的判断過程の分析に基づく試論－」(税大論叢、2014)は、「行政上の和解については「法律による行政の原理」に縛られることなく、利益衡量の視点から公平性の侵害の程度が十分小さく争訟費用節減のメリットの方が大きい場合においては許される、と考えるべきである」とする。また、石井・前掲注358)参照。

³⁶⁸ 阿部・前掲注365)。

³⁶⁹ 手塚貴大「税務上の和解と租税法律主義」『税務行政法の制度的環境変化と法的課題』日税研論集第75号(2019)。

2 租税法領域における議論

「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。これを合法性の原則と呼ぶが、この原則は、租税法律主義の手続的側面で、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきた。…したがって、法律の根拠に基づくことなしに、…納税義務の内容や徴収の時期・方法等についてあり租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）。」³⁷⁰とされる合法性の原則は、これまで租税法分野での和解を否定する根拠とされてきた。

一方で、藤谷は、租税法律主義の一内容として位置づけられてきた合法性の原則は、平等取扱原則に奉仕するものと言え、これ（合法性の原則）をむしろ租税公平主義の系統に属するものとして位置づけ、少なくとも租税法律主義の中核的価値である課税要件法定主義から区別し、他の価値との比較衡量に途を拓く可能性を提唱³⁷¹する概念的な再定置と考えることにより、①いわゆる緩和通達の存在、②裁判上の和解及び③信義則の適用という三点において、現実の制度をよりよく説明すると同時に実効的な統制への途を拓くとする³⁷²。

3 争訟手続における処分の取消しと争訟の取下げ（いわゆる裁判外の和解）

租税訴訟の過程で、課税庁が処分（の一部）を取り消し、納税者が訴訟を取り下げる場面がある。これは裁判外の和解あるいは事実上の和解といわれている。

租税訴訟においてはこのような裁判外の合意が多くなされているとされていたが、近年はさほど多くないとも言われている。この点、篠原は、1970年代まで税務訴訟における取下げによる終了割合は5割程度であったが、2000年以降は1割前後まで低下していると指摘する³⁷³。

ここでいう処分の取り消しと訴訟の取下げは、誤った処分を取り下げるという意味で、本来行われるべき処理であり、「和解」と表現するのはふさわしくないという意見もある

³⁷⁰ 金子・前掲注75) 87頁。

³⁷¹ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55頁（有斐閣、2007）。

³⁷² 藤谷武史「租税をめぐる立法・行政」中里他編『租税法概説第3版』（有斐閣、2018）。

³⁷³ 篠原・前掲注367)、20頁（税大論叢、2014）。

374。また、「抗告訴訟においても、当事者の合意により事件を解決することは、原告の権利利益の回復、法律関係の安定が早期に図られる上、訴訟経済上も望ましいので、適切な類型の事件については、積極的に事実上の和解の活用を図るべきであろう。」³⁷⁵、「中途半端な和解をして、その後になお債務の履行の問題とか指定代理人の権限についての疑義とかを残したりするより、裁判外で権限ある行政機関の手によって一切の行政上の手続を済ませ、しかる後に訴訟を取り下げさせるというやりの方が事件の処理方法としては確実性があり、優れている」³⁷⁶といった裁判外の和解の更なる活用を求める声もある一方で、「そうであるとしても法的に制度化されることは、法治国家である以上はそれなりの意義を有するものと言ってよいのではなかろうか」³⁷⁷、「行政庁の側で、和解が法律上認められていないということ等を理由として、事実上の和解にも応じないというケースはないではないように思う。したがって、和解はすべて認められないという考え方を見直す時期にきているのではないか」³⁷⁸と、和解に関して明確な制度構築を求める声も多い。

実際のところは、例えば、「手続としては、和解ということでやっているのです。和解期日の調書は作らず、普通の弁論期日の調書を作るのですが、要するに、弁論兼和解ということでやっていくわけです。法廷外の和解室に両当事者を呼んで、裁判官が双方をいろいろ説得して和解の手続を進めるのですが、最終的には訴えの取下げという形になるわけです（宍戸）」「課税処分のある部分がおかしいと裁判所が思った場合に、被告課税庁側の指定代理人にその点を指摘して「何か方法はないか」と言えば、「それでは、その部分を取り消しましょう」ということになる場合があります。そのように当事者だけで話をするのではなくて、裁判所が間に入って話をすることになるのです。…ただ、和解という形でたとえば何月何日までにこの行政処分を取り消す、という約束で訴訟を終わらせるということはちょっと無理だと思うのです。…もしその約束が拘束力のあるものだとしますと、後に何かの齟齬があったり、ちょっとした額を改めるということもできなくなるので、困るわけです。…行政処分の和解は取り消しとなる可能性を、裁判所が根拠をもって

374 『行政事件訴訟特例法逐条研究ジュリスト選書』1において、田中二郎氏は、「それは更正なんですね」と述べられている。

375 司法研修所・前掲注 354)。

376 遠藤きみ「行政訴訟における和解」別冊判例タイムス No.2(1976)。遠藤氏は、行政訴訟における和解が法定化されたとしても、実際の実務上において、従来よりなされている事実上の裁判外和解が、法定上の裁判内和解にとって代わられることはあまりないのではないかと述べられている。

377 栗本雅和「行政訴訟における和解—諸学説の整理と展望—」南山法学 23 卷 1・2 号 (1999)。

378 渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘・中里実編『政府規制とソフトロー』209～230 頁 (有斐閣、2008)。

被告に説得しないと、被告は応じないのです。(鈴木)」³⁷⁹と述べられているように、私見では、裁判官が課税処分 of 正当性を見極め、両者に合意を促す調停に近い役割を果たしているように思われる。和解という手続が認められていないがために、課税庁は処分の取り消しという形で合意を形成していると言えるのではないか。ただし、司法手続きにおいては、処分の取消と訴訟の取下げではなく、正式な和解手続をとるべきではないかと考える。

第2節 和解事例の検討

1 和解に係る裁判例

第2章で見たように、米国においては訴訟には費用と時間がかかり、協力関係を破壊するとの認識の上、IRS イニシアチブとして不服審査局の交渉による合意に加えて調停・仲裁等の ADR プロセスが導入され、英国においてはその和解戦略において、紛争は HMRC とその顧客の双方にとって費用がかかるため、HMRC は紛争を引き起こす可能性をできるだけ減らすことを顧客戦略の重要な部分と位置づけ、法律を公正かつ一貫して適用し、紛争への参加及び解決は、国庫の実行可能な最善の利益を確保するものと位置づけ、顧客と協力して取り扱うよう努めている。

このような考えの下、英米においては ADR を導入し、司法制度とは別の決着を調査以前から戦略的に活用している。

わが国においては、現在のところ勧奨による修正申告は事案の決着のために有効に機能していると考えられる。また、再調査請求はおおむね3か月以内に、審査請求は1年以内に処理されており、著しく納税者に負担をかけるほどの処理遅延には至っていないと考えられる。

和解に関する議論も、行政事件訴訟法と民事訴訟法上の取扱いを巡る議論であり租税法主義の観点から和解はあり得ないとされてきたが、近年租税法領域においても和解を認めるべきとする見解が増えてきているため、行政裁判におけるいくつかの具体例について検討してみたい。

³⁷⁹ 「行政事件訴訟法施行25年をふりかえって」ジュリスト No.925 (1989)。出席者(肩書は当時)は塩野宏(東京大学教授)、園部逸夫(成蹊大学教授)、小早川光郎(東京大学教授)、高木光(神戸大学助教授)、穴戸達徳(東京地方裁判所判事)、鈴木康之(東京地方裁判所判事)。

(1) 和解を認めた裁判例

イ 長崎地判昭和 36 年 2 月 3 日³⁸⁰

この判決は、土地区画整理法 77 条の建築物除却命令の執行時期について、執行の猶予と引き換えにこれらの処分が無効確認訴訟を取り下げること約した和解には何ら無効原因が見いだされないから、本件訴訟がこの和解によって終了したことは明白であり、これが無効であるとの前提でなされた口頭弁論期日指定の申立ては理由がないとした。「行政訴訟においても、当事者が訴訟物及びこれに関連する公法上の法律関係を処分し得る権能を有する限り、裁判上の和解をすることが可能であると解するを相当とすべく、特に行政庁の右処分権能については、少なくとも自由裁量が認められる範囲内の事項に属する限り、これを肯定すべきである」との判示が「裁量権あれば処分権あり」という見解を示したものとしてよく引用される³⁸¹。

ロ 東京地判昭和 49 年 11 月 25 日³⁸²

都市計画事業決定の取り消しが求められた杉並清掃工場建設反対訴訟事件において、ごみ焼却場の建設・運営に伴って公害の発生が懸念されたため、その防止対策が数多く和解条項に盛り込まれたが、訴訟の対象である都市計画決定の効力にふれた記述は見られない³⁸³。

ハ 徳島地判平成 17 年 6 月 7 日³⁸⁴

幼稚園の入園拒否について、仮の義務付け認容決定の本案で裁判上の和解が成立した事例である。「原告及び被告は、本和解成立後、児童の幼稚園への就園申請をし、園長が速やかにこれを許可することを確認する」とされた。原告は訴えを取り下げ、被告はこれに同意する。相互に債権債務なしとの条項も置かれた。ただし、阿部は、本件は形式的行政処分に関するものであるから、このことを根拠として不利益処分や課税処分についても和解が許されるとはおそらく言えないであろうとする³⁸⁵。

(2) 和解を否定した裁判例

³⁸⁰ 行集 12 卷 12 号 2505 頁。

³⁸¹ 交告尚史「行政訴訟における和解」ジュリスト増刊行政法の争点 132 頁 (2014)、渡辺・前掲注 378)「租税法における和解」215 頁。

³⁸² 判タ 315 号 212 頁。

³⁸³ 交告・前掲注 381)。

³⁸⁴ 判自 270 号 48 頁。阿部・前掲注 365)、交告・前掲注 381)。

³⁸⁵ 阿部・前掲注 365) 6 頁。

イ 福岡地判昭和 25 年 4 月 18 日³⁸⁶

Y 税務署長（被告）は、X(原告)がその長男 K に建物 2 棟及び土地 5 筆を贈与したことに對し、昭和 24 年 1 月 30 日、51 万円余の贈与税を賦課した。X は、これを一時に納付することが困難であったため、Y に対しこの贈与税の年賦延納許可申請をしたところ、Y は本件贈与税のうち 11 万円余は昭和 24 年 2 月 28 日までに納付すること、残額 40 万円の納付については、K において保証書を差し入れ、かつ贈与財産に抵当権を設定すること等の条件で、昭和 25 年から 28 年まで、毎年 2 月 28 日に、それぞれ 10 万円ずつ納付することを許可した。そこで X は、この約旨に従って、昭和 24 年 2 月 28 日に 11 万円余を納付し、残額 40 万円については、K に保証をさせ、かつ贈与財産に抵当権を設定させた。

判決は、租税徴収権の特徴は、「第一に租税は国家の財産権に基づき収入の目的をもって国民に対し無償かつ強制的に徴収される金銭給付であること次には納税義務の成立及びこれに基づいて負担すべき義務の内容がすべて当事者の契約によって定められることなく一に法規又は行政行為によって確定せられることつまり納税義務がそれぞれの租税実体法規の定める課税要件の完成によって成立しその法規に従って負担すべき義務の内容及び範囲が定められ…その成立につき当事者の合意を必要とするものでも又契約によってもその負担すべき義務の内容範囲が確定せらるべきものでもないということ第三には納税義務履行の面においては国税徴収法が特別の強制執行手続を定め又それぞれの租税法が国民に対する各種の公法上の義務を負担せしめる等租税徴収権確保のための権力的手段を講じておりこれ等納税義務履行の面における法律関係は国家と国民との間における権力服従の関係として規律せられているということである」として、「贈与税の年賦延納は法律上許されないものと解すべく従って税務署長がたとえこのような年賦延納許可処分をなしたとしても何等法律上の効果をも生ずるに由なきものというべきである」とした。

ロ 最判昭和 49 年 9 月 2 日³⁸⁷

これは、納税者が非課税財産について地方公共団体との間で固定資産税を納付する旨の約束をしたという合意についてのものである。判決は、「納税義務の成立、

³⁸⁶ 行集 1 卷 4 号 581 頁。なお当時は相続税法に贈与税の延納を認める規定がなく、当時の相続税法は、遺産税方式を採用しており、贈与をした者に対して贈与税が課されていた。渡辺・前掲注 378) 217 頁。

³⁸⁷ 民集 28 卷 6 号 1033 頁。渡辺・前掲注 378) 220 頁。

内容は、もっぱら法律がこれを定めるものであって、課税庁側と納税者側との間の合意又は納税者側の一方的行為によって、これを動かすことはできないというべきである。したがって、仮に、上告人狛江市長と被上告人との間の所論合意に所論のごとき約旨が含まれているとしても、そのことのゆえに、同上告人のした本件の故地資産税及び都市計画税の賦課処分が当然に適法となるものでないことは明らかであり、これと同旨の原審の判断は正当である」とした。

ハ 京都地判昭和 59 年 3 月 30 日³⁸⁸

京都市古都保存協力税事件である。京都市と社寺の間で交わされた「文化保護特別税の期限は 5 年限りとし、期限後においてこの種の税はいかなる名目においても新設又は延長しない」旨の覚書の効力についても論点の一つとなった。上記覚書の約 20 年後に「同種の税」である古都保存協力税条例が制定されたため、社寺が本条例の無効確認等を求めたものである。

判決は、議案提出権が市議会議員の固有の権利であるとし、「原告らと被告らとの合意によって、市議会の議員の固有の議案提出権を剥奪したり制限することは、議員の議案提出権を定める地方自治法に違反して許されない」「原告らは、本件契約（確約）が市議会の了解のもとに成立したと主張するが…選挙によって住民の代表として選出された議員が、最も重要な権限である固有の議案提出権の制限に同意を与えること自体法律上無意味である」として、合意の効力を否定した。また、信義則の主張も、「原告らの同種の税の新設や延長がないとの信頼は、主観的にはともかく、客観的には、事実上の、しかも基盤の弱い期待に基づくものであったというべきである」として排斥した。

ニ 東京高判平成 15 年 1 月 30 日³⁸⁹

平成 15 年 10 月 8 日に最高裁で和解が成立した東京都銀行税条例事件であるが、これも条例ないし課税処分の違法性を訴訟上の和解の対象としたものではない。

(3) 和解勧告の対象となった事例（横浜地判平成 13 年 10 月 10 日）³⁹⁰

本件は、訴訟の過程で原告から和解案を申し入れ、裁判所が職権で和解を勧告し、原

³⁸⁸ 行集 35 卷 3 号 353 頁。篠原・前掲注 367) 38 頁。

³⁸⁹ 判例時報 1814 号 44 頁、篠原・前掲注 367) 39 頁。

³⁹⁰ 長谷川博「租税訴訟における和解の意義とその課題—納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解—」税理 45 卷 3 号 179~183 頁 (2002)。

告・被告の話し合いを持ったが合意に至らず、原告敗訴となった事案である。

原告 X 社は内航船晴山丸を売却し、平成 7 年 10 月 2 日にキプロス共和国において設立した子会社 M（キプロス法人。以下「M 社」）の名義で、平成 8 年 3 月に外航船マサシママルを取得し、租税特別措置法の買換え特例（65 条の 7）を適用して申告した³⁹¹。

同時に X 社は、M 社はキプロス国に実体のないペーパーカンパニーであるので、キプロス船籍マサシママルは実質的に X 社の所有であると認識し、マサシママルに係る収益及び費用を合算した法人税申告をしてきた³⁹²。

その後、Y 税務署より、平成 9 年 9 月 7 日（平成 8 年 3 月期申告分）に買換え資産が M 社の所有であって X 社の所有ではないとして、買換え特例の適用が否認され、そしてマサシママルに関する減価償却費や借入金利息等の費用が否認された。また、平成 12 年 5 月 31 日（平成 9 年 3 月期から平成 11 年 3 月期までの申告分）にも更正処分を受けたが、この処分は前処分に引き続き、マサシママルに関する減価償却費や借入金利息等の費用のみを否認したもので、両処分とも運航契約者 JN 事務所からの定期用船収益は否認されないまま課税の対象となっていた³⁹³。

原告が提案した和解案の趣旨は、買換え特例の適用はできないにしても、費用収益対応の原則から、X 社の運航収益に係る M 社への運航委託費用等の計上は認められるべきであり、そうでないと、収益のみの課税になって X 社は納税が不能となり倒産に至るといふ不合理な結果を招来するというものである³⁹⁴。

判決では、マサシママルは M 社の所有であると認定され買換え特例の適用は否認されたが、判決の理由書の中で、運航契約者 JN 事務所との定期用船契約の当事者はキプロス法人 M 社である可能性が指摘され、さらに、マサシママルに係る収益及び費用の帰属も M 社であり、これに関する所得の帰属の誤りは、本来、更正の請求により是正されるべきであるという趣旨のことが述べられている。さらに、この点は、X 社と M 社との関係を明確にする必要があるが、そのための具体的主張がない本訴ではこれ以上

³⁹¹ 長谷川・前掲注 390) 179 頁。

³⁹² 長谷川・前掲注 390) 179 頁。

³⁹³ 長谷川・前掲注 390) 179 頁。

³⁹⁴ 長谷川・前掲注 390) 180 頁。

仮定的に言及できないとも述べられている³⁹⁵。

なお、判決後、原告 X 社は、本件判決の理由書を根拠に、更正の請求書と嘆願書を原処分長に提出し、代わりに控訴を取り下げ、また、平成 12 年 3 月期の更正処分に対する審査請求も取り下げたという³⁹⁶。

2 税務における和解の必要性

阿部は、和解不適法説は原告に不利であるとする³⁹⁷。一つには事実上の和解が不透明に行われ、公益が害される可能性を指摘している³⁹⁸。また、行政側が約束に違反しても法的な責任を追及することが困難である点も指摘する³⁹⁹。更に、事実上の和解においては行政側が単なる努力義務を課すだけの和解が多いとする⁴⁰⁰。訴訟の長期化は、納税者への多大な負担となるため、和解は、権利救済の実効性の観点から是非必要なものであり、原告側に立つ租税訴訟実務家が和解を求めるのはこのような理由によると述べる⁴⁰¹。

渡辺は、移転価格課税が行われた場合、企業は 2 つの国から二重に課税されること、その議論の大半が法律論ではなく、経済分析等の事実認定に関するものになっており、訴訟での論争も法律論ではなく、経済分析等の事実認定に膨大なコストと時間を要するものになることから、実務家から、移転価格訴訟について和解を認めてほしいとの強い要望が出

³⁹⁵ 長谷川・前掲注 390) 180 頁。判決は、以下のように述べている。「(2) しかし、そもそも、前記 2 の通り、本件船舶に係る法律関係はマサシマ社に帰属すると考えられ、本件備船契約上の備船料の支払いもマサシマ社に仕向けられる等の処理がされている以上、本来、本件船舶に係る費用のみならず収益も一旦はマサシマ社に帰属するとして租税法律関係が適用されるべきなのかもしれない。そして、次にマサシマ社と原告との間における本件船舶購入資金の貸し付け、株式配当等の法律関係の処理が必要となり、これが原告の租税法律関係に反映されるべきであるのかもしれない。いずれにしても、公正処理基準違反の有無の論点の場合であっても、まず所得の帰属者を法的に確定し、その確定された帰属者それぞれについて、同基準違反の有無が判断されるべきである。原告の主張は、原告がマサシマ社を実質的・経済的に支配していることを正面に打ち出したものであろうが、所得の法的帰属者の判定の問題を省略して、所得の経済的帰属者である原告について、かつ、一面的にのみ収益と費用の対応を考えようとするものであり、採用することはできない。(3) そして、このような考え方に立てば、原告は、本件確定申告において、所得の種類、収益と費用の帰属者等を誤ったということかもしれないが、原告自身が特定の目的をもって確定申告という公法上の行為をした以上、上記の誤りは、本来、更正の請求といった方法によってしか是正することはできなかつたものである。しかも、(2) のような諸点に照らすと、その是正は、原告に帰属するとしたマサシマ社に係る用船料収入をマサシマ社に帰属することとするほか、原告がマサシマ社のためにした支出がどのように扱われるべきか等、原告とマサシマ社との関係を明確なものとしなければできないのであり、そのための具体的主張もない本訴において、これ以上この問題を仮定的に言及することは適当でない。」

³⁹⁶ 長谷川・前掲注 390) 181 頁。

³⁹⁷ 阿部・前掲注 365) 7 頁。

³⁹⁸ 阿部・前掲注 365) 7 頁。

³⁹⁹ 阿部・前掲注 365) 7 頁。

⁴⁰⁰ 阿部・前掲注 365) 8 頁。

⁴⁰¹ 阿部・前掲注 365) 8~9 頁。

ているとする⁴⁰²。

前述の横浜地判平成 13 年 10 月 10 日に関して長谷川は、本訴以降も紛争として残り、また租税訴訟として裁判所の判断を仰がなければならないという事態は原告としても避けたいし、被告、裁判所においても同様と考えるものと思われるし、法律の専門家同士が話し合えば解決できる問題であると思われると述べている⁴⁰³。

3 国税不服審判所

和解は「足して二で割る」性質のものではなく、「所得の認定の問題、資料の見方、評価の問題」「事実認定の資料を絞る意味の一つの合意」と表現された合意の仕方となるだろう。それでは、不服審判所での和解は認めるべきだろうか。

米国における不服審判所の目的は settle であり、司法裁判所の求める公正さとは意味が異なるとされているが、わが国の国税不服審判所は「簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保する」という行政不服審査法の趣旨を踏まえ、国税不服審判所は、「税務行政内部における公正な第三者的機関として、適正かつ迅速な事件処理を通じて納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資する」ことを使命としている。また、審理の中立性・公正性を向上させる観点から、事件を担当する国税審判官の半数程度を、弁護士や税理士、公認会計士などの民間専門家から特定任期付職員として登用している⁴⁰⁴。

なお、2012（平成 24）年 12 月 21 日付日本弁護士連合会による「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」は、「異議申立・審査請求・訴訟の各段階において、合意による解決が行えるようにする」「国税不服審判所の第三者性を確保し、納税者の信頼を確保するため、税務行政庁から国税不服審判所への出向を禁止する」との提言を行っている。

後者については、既に第 3 章第 1 節 5（3）で触れたように、平成 23 年度税制改正大綱を受けて国税審判官への外部登用を拡大している。前者については、「現在、事案によっては、税務行政庁・納税者ともに、課税処分の一部を認め一部を否認すべきとの認識に達することがあるが、この場合でも、現行法に合意による解決の規定がないため、争点の解

⁴⁰² 渡辺裕泰「移転価格課税訴訟における和解の必要性」税務弘報 56 巻 8 号 2 頁（2008.8）。

⁴⁰³ 長谷川・前掲注 390）181 頁。その後、本件が決着したのか否かは不明である。

⁴⁰⁴ 『国税庁レポート 2020』57 頁。

決に至らないことがある。アメリカ、ドイツ等では和解制度その他の ADR の手続が設けられ、大半の事件が和解によって解決している。したがって、租税手続における柔軟かつ迅速な救済の一手段として、異議申立・審査請求・訴訟の各段階において、当事者の合意による解決が行えるようにすべきである」と指摘している。先に検討したように、裁判外の合意と言われる解決策では、このように一部を否認する場合には、処分の取り消しと訴訟の取下げが行われていると考えられ、それはまた、異議申立・審査請求でも同様と考えられる。また、再調査及び審査請求の前置に関しては批判も多いものの、再調査請求から 3 か月を経過しても再調査決定がない場合には審査請求を、審査請求から 3 か月を経過しても判決がない場合には訴訟を提起することができ、いたずらに時間を経過するという弊害は防止されつつあるのではないか。

米国は、審判所が主体となり調停・仲裁等の和解プログラムを用意しているほか、調査においても早期に事案が決着するよう各種のプログラムを用意しており、これらは包括的な行政紛争解決法に基づくものであった。

わが国の争訟過程において、上述したように再調査及び審査請求においては、敢えて当事者間の合意は必要ないのではないかと考える。一部認容が双方の納得を得られるのであれば、職権による処分の取り消しと請求の取下げで時間を短縮することはできるであろう。

では、訴訟においてもいわゆる裁判外の合意で足りるのではないか⁴⁰⁵。

この点を検討するために、以下において和解の概念をより明確にしてみたいと思う。

4 和解を許容すべきと考えられるケース

阿部は、交告の「どんなに不確実性が解消されない局面で相手方との協議により妥協点を模索するのも一つの実践理性であろう」という言葉を引用し、問題はどのような不確実性が和解を許容するのか、どこまでが法律の枠内かであるとし、検討を行っている⁴⁰⁶。そのうちの法の解釈については、裁判所の専権であるとしながらも、「当事者間では、裁判所がどのような法解釈をするのか、不確定な場合に、リスクを軽減するために、和解する

⁴⁰⁵ 櫻井、橋本・前掲注 258) 308 頁は、和解について、「実務上は、裁判所が事実上の紛争解決を促す場合が多いとされる。例えば、行政庁の側が職権により争われている処分を取り消し、あわせて原告の側が訴えを取り下げるといった方法がとられる」と述べている。

⁴⁰⁶ 阿部・前掲注 365) 16～20 頁。交告尚史「行政訴訟における和解」ジュリスト増刊『行政訴訟の争点〔第三版〕』（有斐閣、2004 年）127 頁。

ことは、裁判所の権限を奪うものではないので、許されるのではないか。法治行政だからといっても、行政機関は法解釈の最終的な責任者ではないので、リスクがあればそれを低減する必要があるからである。…事実に関する和解では、当事者間の合意だけでよいとすれば、法律の解釈に関する和解には、裁判所でも見解が分かれるほどの法の不明確性という要件をつければ、法治行政を侵害しないのではないかと述べ、前掲の最判昭和49年9月2日について、「法解釈について和解をすることを認めるとしても、本当に法解釈が不透明で、いずれかを主張することがハイリスクであることを裁判所が認めることが必要である」とする⁴⁰⁷。また、萬有製薬事件（東京高判平成15年9月9日判タ1145号141頁）について、「事案の解決として、どちらかが全面勝訴するのも公正に見えない場合、和解ができるというべきではないか。当事者としては、裁判所がどのように解釈するのか、不確定でありリスクが大きいので、互譲の精神で和解することもそれなりの適切な戦略である」と述べる⁴⁰⁸。

事実認定について、阿部は、「弁論主義で事実を確定できないときは、裁判所は立証責任で決着を付ける建前であるが、それでは二者択一で、実際的に妥当な結論とは言い難いことが少なくない。裁判所ではなく、当事者としては裁判所の判断を予測できないので、リスク回避のため和解することが適切な典型例である」⁴⁰⁹とし、特に不確定概念の法律への適用として、同族会社の役員給与の相当性、相続財産の評価を挙げている⁴¹⁰。さらに、武富士事件（最判平成23年2月18日判時2111号3頁。生活の本拠が日本にあるのか香港にあるのが争点になり、1、2審の判決が分かれ、最高裁で納税者勝訴となった事案）について、「この高額な贈与税についてはどちらかに決めるよりも、和解で半々などに決める方が合理的であったのではないかと」⁴¹¹とし、「単に税額とか法解釈が争点ではなく、事実認定が争点であるが、それに関する和解で合理的な結論が得られない限られた場合には、税額の和解も許されるというべきではなかろうか」⁴¹²と述べている。

篠原は、「連続変数的な課税要件を統計的に推定するような場合に関しては、…確信は

⁴⁰⁷ 阿部・前掲注365) 20～21頁。

⁴⁰⁸ 阿部・前掲注365) 21頁。

⁴⁰⁹ 阿部・前掲注365) 21頁。

⁴¹⁰ 阿部・前掲注365) 23頁。阿部は、「裁判所でどう判断されるのか、不明確であり、自己の主張に固執することがハイリスクである場合には、和解して、半分の納税義務があると決めるのがよいのではないかと」述べているが、和解の結果が常に半分の納税義務になるとは限らないであろう。

⁴¹¹ 阿部・前掲注365) 23頁。

⁴¹² 阿部・前掲注365) 24頁。

主観的確率分布に置き換わり、「証明度」の概念は消失して、「事実認定」は損失を最小化する推定点の統計的決定となる。ここで、確率分布の幅が広い場合（比準対象の類似性が弱い場合など）には、推定点をずらしても損失の増加が小さいことが理解されよう。和解イコール推定点をずらすことであるから、確率分布の幅が広い場合には和解を認めるべき余地が生ずることになる⁴¹³、すなわち、「課税庁の推定の根拠が弱く、だからといって納税者の申告をそのままでは容認はできないような場合においては、和解することが許される場合があり得る」⁴¹⁴と結論付け、「課税要件が連続変数的であり、かつこれを統計的推定により事実認定すべきもの」に和解を認めるべき場合を限定している⁴¹⁵。

そして、具体的な課税要件として、相続税法 22 条の「時価」、無償取引・低額譲渡による経済的価値の移転額全般（相続税法 7 条「時価」、法人税法 22 条 2 項「無償による資産の譲渡…に係る当該事業年度の収益の額」等）、移転価格税制における「独立企業間価格」（租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項）、役員給与の損金不算入制度における「不相当に高額な部分」（法人税法 34 条 2 項）を挙げ、更に、「時価」の概念が法文上の課税標準の内部に取り込まれている場合として、法人税法 37 条「寄附金の額」（現物が無償譲渡された場合の時価評価を含む）、所得税基本通達 33-5「土地の価額」、所得税法上の損害賠償金（損害補填部分とそれを超える部分）等を挙げている⁴¹⁶。なお、篠原は、和解を可能とすべき場合として、できる限りの証拠を収集し事実の審理を尽くしてもなお、連続変数的課税要件に関する確率分布の幅が十分に狭くならないような場合を想定しており、推計課税（所法 156、法法 131）については和解を認めない立場をとる⁴¹⁷。また、法解釈に関する和解は「線引き」のあいまいな部分を曖昧なまま残して決着することにほかならず、ある事案で法適用を棚上げしても、後続の類似事案で改めて法解釈が迫られることになるため、後続類似事案の発生の可能性が多少なりとも存在する以上、和解による争訟費用節減効果は限りなく小さいと指摘している⁴¹⁸。

⁴¹³ 篠原・前掲注 367) 5~6 頁。

⁴¹⁴ 篠原・前掲注 367) 72 頁。

⁴¹⁵ 篠原・前掲注 367) 78 頁。

⁴¹⁶ 篠原・前掲注 367) 79 頁。

⁴¹⁷ 篠原・前掲注 367) 81 頁。なお、石井・前掲注 358)「行政上の和解契約の許容性」218 頁によると、ドイツ連邦裁判所 1984 年 12 月 11 日判決は、営業税と売上税に関する推計課税の事案で、調査困難な事実関係に関する合意（課税額に関する紛争を終結することを目的として、租税行政庁は推計により算出したある年度の営業収入金額を 4 万マルク引き下げ、原告たる私人は訴訟と取り下げを合意する裁判外の合意）の許容性と拘束力を、合意であること自体を根拠に肯定している。その論拠として、連邦財政裁判所は、そうした合意は、手続を促進し、課税の効率性と法的平和に奉仕することを挙げている。

⁴¹⁸ 篠原・前掲注 367) 59~60 頁。

館は、「幅のある真実」については和解を認めるべきとの立場をとり、その具体例として時価に幅があることを認める学説及び裁判例を挙げ⁴¹⁹、租税争訟において、純粋な解釈論に争いのある場合には和解は許されず、また、法律解釈や事実関係が不明な場合には立証責任によって判断がなされるべきとする⁴²⁰。

篠原の連続変数的な課税要件あるいは館の幅のある真実は、HMRCの和解戦略でいうところの「HMRCは、最初に「オールオアナッシング」であると思われるものが実際に「オールオアナッシング」であるか、又は納税額に一定の範囲の可能性がある場合かを常に検討する」という和解戦略に通じるものである。そして、HMRCは、「課税対象となる可能性のある数値幅がある場合、HMRCは訴訟から得られると合理的に予測される金額よりも少ない金額で合意により解決することはない」と述べている⁴²¹。

また、米国行政紛争解決法572条(b)に規定する、紛争解決手続の不採用を検討すべき事項に挙げられている6点(先例的価値のある確定的もしくは権威のある解決が必要とされている場合、連邦政府の政策に関する重大な問題にかかわる事案、既存の政策の一貫性を維持することが重要な場合、当事者以外の個人または組織に重大な影響を及ぼす場合、手続に関して完全な公開記録が作成されることが重要とされる場合、行政機関が当該事案に対して状況の変化に応じてその取扱いを変更できるような管轄権を保持しなければならない、紛争解決手続の利用が行政機関の当該任務達成を阻害すると判断される場合)を勘案すると、篠原や館の指摘するような、連続変数的な事実関係に係る和解は許容される対象となるべきと考えられる。なお、推計課税については、推計の必要性が認められ、かつ、租税行政庁の側が推計の合理性を立証すれば、推計額が真実の課税標準額及び税額と異なることは、納税者の側で反証を挙げて立証しなければならないと解されていることから⁴²²、和解の対象とすべきではないと考えられる。

5 和解導入による想定される影響

以上のように和解を許容すべきケースとしては、連続変数的な(オールオアナッシングではない)ものが適していると考えられる。それでは、より具体的に、和解を用いること

⁴¹⁹ 館彰男「幅のある真実－合法性の原則の超克による租税争訟における和解の許容性－」判例時報2423号3頁(2020)。

⁴²⁰ 館・前掲注420)12頁。

⁴²¹ HMRC「訴訟及び和解戦略」。第2章第4節参照。

⁴²² 金子・前掲注75)1113頁。

でどのような影響が想定されるだろうか。

本稿ではこれまでの検討により、裁判における和解を前提としている。具体的には、裁判官が課税庁に心証を開示して「何か方法はないか」と問いかける場合⁴²³や、原告が和解案を申し出て裁判官がそれに応じて和解勧誘を行う場合⁴²⁴などがあるだろう。

もちろん、裁判においてはすべての事案が最高裁まで争われるわけではなく、原告あるいは被告はそれぞれの審級における判決を受け入れるか更に争うかを定めることになる。

以下の裁判例では、それぞれについて和解の対象と考えられるか否かも併せて検討したい。

(1) 移転価格事例

渡辺は、移転価格訴訟においては、経済分析等の事実認定に膨大なコストと時間を要するため、実務家から和解を認めてほしいとの強い要望が出ていると述べている⁴²⁵。具体的にどのケースでどのような要望があるのかは知る由もないが、移転価格事案について検討してみたい。

イ アドビ事案（東京地判平成 19 年 12 月 7 日：東京高判平成 20 年 10 月 30 日）

本件は、第一審では課税庁の課税を全面的に認めたものの、控訴審において、役務提供取引について、受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定して独立企業間価格を算定することは、この両取引の間の機能やリスクの相違にかんがみると妥当ではない旨を判示⁴²⁶し、納税者の逆転勝訴となった事案である。

比較対象取引の妥当性について、第一審は「原告は、本件比較対象取引が卸売業者であるから、商品の受発注や配送手配等の機能について差異が生じているにもかかわらず、当該差異の調整がされていないから、処分行政庁が適用した売り上げ総利益率は不合理である旨主張する。しかし、証拠によれば、本件比較対象法人は、飽くまでソフトウェアの販売業務を中心的業務として行っていたのであり、商品の受発注や配送手配等はその付随業務として行っていたところ、本件比較対象取引において、その売上高に対する商品の輸送費の割合は、平成 13 年度において 0.09%、平成 14 年度においては 0.16%であることが認められ、原告が主張する商品の受発注や配送手配等に係る費用の割合が上記輸送費の割合に比して特に大きいとは認めがたいことからすると、商品の受発注や配送手配等に係る差

⁴²³ 前掲注 377)「行政事件訴訟法施行 25 年をふりかえって」鈴木氏の発言部分。

⁴²⁴ 長谷川・前掲注 390) 横浜地判平成 13 年 10 月 10 日判決。

⁴²⁵ 渡辺・前掲注 402) 2 頁。

⁴²⁶ 金子・前掲注 75) 604 頁。

異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるとまで認めることは困難と言わざるを得ない。したがって、原告の主張を採用することはできない。」としていた。

これに対し、控訴審では「…再販売業者が行う販売促進等の役務の内容が控訴人の提供する役務の内容と類似しているとしても、およそ一般的に価格設定にかかわるそれ以外の被控訴人主張の上記要因等が単なる事務処理作業としてほとんど考慮する必要がないものとは言い難いのであって（本件において、考慮する必要性がないことを裏付けるに足りる具体的な証拠はない。）、本件役務提供取引において控訴人の果たす機能と本件比較対象法人の果たす機能との間には捨象できない差異があるものといわざるを得ない。」「本件比較対象取引はこのリスクを想定（包含）した上で行われているのであり、控訴人と本件比較対象法人とはその負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売形式を採っていたとしても変わりがない。本件比較対象取引において、この負担するリスクが捨象できるほど軽微であったことについては、これを認めるに足りる的確な証拠はない。」等とし、「本件国外関連取引において控訴人が果たす機能及び負担するリスクは、本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足りる証拠はない。本件算定方法は、それぞれの取引の累計に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないものといわざるを得ない。」として課税庁の主張を否定した。

上述の通り、本件は第一審と控訴審の結論が異なっており、課税庁は上告せずに敗訴している。控訴審では、課税庁が納税者の国外関連取引と比較対象取引の機能及びリスクの差異がないことを証明していないという理由により、課税庁の移転価格算定方法が合理的ではないと判示しており、課税庁に課された証明責任が敗訴の理由となっている。

課税における証明責任は課税が羈束処分であり、法に従った処分であることを処分庁が証明すべきとの考えに基づき、納税者があくまでも証明責任判決を求める場合には、これを否定する根拠は現在のところ見当たらない。しかし、仮に裁判官が所得移転の蓋然性を認識した場合に、和解という選択肢があれば、オールオアナッシングではなく何等かの方策で不足していたと認められる差異を調整することが可能となる。すでに触れたように、証明責任の結果が法律と一致するという保証はないのである。

ロ ホンダ事件（東京地判平成26年8月28日：東京高判平成27年5月13日）

所轄税務署長が、本田技研工業KKがブラジル子会社（アマゾナス州のマナウスフリー

ゾーンに立地) から、二輪自動車の部品等の販売、技術支援等の役務の提供の対価として支払いを受けた金額が、独立企業間価格に満たないとして、残余利益分割法を用いて独立企業間価格を算定し、移転価格税制を適用した事案について、マナウスフリーゾーンの域外に立地している複数のブラジル法人を比較対象法人として選定し、それらの法人の平均総費用営業利益率と比較して同子会社の総費用営業利益率が高いのは、本田技研の製品の優秀なことや、同社の技術支援や無体財産権の供与によるものではなく、ブラジル政府によるマナウスフリーゾーンに立地した企業に対する税負担の減免の恩恵によるものであるから、同子会社の総費用営業利益率が高い部分の利益は、残余利益分割法の適用上、基本利益に算入すべきものであって、これを残余利益に算入して独立企業間価格を算定した更正処分は違法であるとした⁴²⁷事例である。

本件は、残余利益分割法の計算方法に誤りがあるとして、更正処分を違法としている。本件の課税要件が判決のような「オールオアナッシング」事案なのか、連続変数的な事案なのかは検討を要するが、仮に判決が述べるように、総費用営業利益率が高い部分の利益を基本利益に算入して再計算をした結果、幾ばくかの所得移転額が算出されたとしたら、法の適用としてはオールオアナッシングであっても、本件の正解はその中間のどこかにあると言えるのではないか。そして、そのような結論を導くよう裁判官が和解勧誘をすることで、ありうべき結論に近づくことができるのではないだろうか⁴²⁸。

(2) 評価事例

イ 取引相場のない株式の評価（東京地判平成 29 年 8 月 30 日：東京高判平成 30 年 7 月 19 日：最三小判令和 2 年 3 月 24 日）⁴²⁹

本件は、非公開会社 A 社の発行済株式の 15.88%（B の親族との合計で 22.79%）を保有する B が、平成 19 年に保有する株式の一部を A 社の関係会社 C 社に譲渡し（これにより B と親族の持ち株比率は合計で 14.91%となった）、直後に死亡したため、X（B の子）らが B の平成 19 年分の所得税申告を行ったところ、所轄税務署長が、本件株式の譲渡対

⁴²⁷ 金子・前掲注 75) 604 頁。第 1 審、控訴審ともに納税者勝訴。

⁴²⁸ 岡村は、「本件では、不利益を被ったのは課税庁でした。その本質的な原因は、租税利益の帰属を明確化する国際的なルールを作ることができないからです。…もうひとつの原因は、課税処分における独立企業間価格算定方法に瑕疵があれば、裁判所が、別の算定方法を探すのではなく、課税処分を取り消してしまうことにあります。こちらの方は、今後、変えてゆくことができると思います。」と述べている。岡村忠生「租税利益と移転価格税制 (2)」86 頁 ZEIKEN-2016.3(No.186)。筆者は和解が裁判において別の算定方法を探し得る一つの方法ではないかと考えている。

⁴²⁹ 藤谷武史「租税判例速報最三小判令和 2 年 3 月 24 日」Jurist August 2020 Number1548

価は本件株式の価額の2分の1に満たず、所得税法59条1項2号の低額譲渡に当たるとして、更正処分と過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、Xらがこれら処分の取り消しを求めて出訴したものである。

取引相場のない株式の評価は、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合におけるその株主の取得した株式（少数株主）の評価は配当還元方式による（評価通達188（3））。Xらは、少数株主の該非は「株主の取得した株式」という文言に忠実に、移転後の株式の取得者の議決権割合を基に判定し、Bは少数株主に該当するとして、配当還元方式による評価を行った。これに対し、Y(国)は、この判定は株式の譲渡人の譲渡直前の議決権の割合によるべきであり、Bは少数株主に当たらないとして、原則的な評価方法である類似業種批准方式（評価通達179（1））の適用を主張した。

第1審はY側の主張を採用してXらの請求を棄却したのに対し、控訴審では通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当としてXらの主張を採用し、一部処分を取り消した。最高裁は、原審の判断には、所得税法59条1項の解釈適用を誤った違法があるとして、破棄差戻しとなった。

本件は、最高裁の判示にもあるように、所得税法59条1項の解釈適用に係る問題であり、評価に係る事例であってもあくまでも法律判断を行うべき事案であった。したがって、和解にはなじまないと考える。

ロ 評価通達6項（東京地判令和元年8月27日：東京高判令和2年6月24日）

本件は、被相続人の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達の定める評価方法により評価して本件相続に係る相続税の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうち一部の土地及び建物の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるとして、本件相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、本件更正処分等の各取消を求める事案である。

対象となった財産は以下の通りである。

- ・ 甲不動産 平成21年1月31日8億3700万円を取得
(同日付で三菱UFJ信託銀行から借入金6億3000万円)
評価通達評価額 2億4万1474万円
甲土地 1億1367万6734円

甲建物 8636万4740円
鑑定評価額 7億5400万円

- ・ 乙不動産 平成21年12月25日5億5000万円で取得
(12月21日付で妻から借入金4700万円

12月25日付で三菱UFJ信託銀行から借入金3億7800万円)

評価通達評価額 1億3366万4767円

乙土地 5816万2741円

乙建物 7550万2026円

鑑定評価額 5億1900万円

譲渡価額 5億1500万円(平成25年3月7日)

判示は、「本件各通達評価額が、本件各鑑定評価額、本件各取引額及び本件乙不動産売却高と相当程度乖離していることに加え、これによって、相続税額にも相当額の差を生じており、これらについて、本件被相続人及び控訴人らが意図してあえて実行したものと認められることからすると、本件各不動産については、評価通達の定めによって適正な時価を適切に算定することが困難であると認めるのが相当であるから、本件相続における本件各不動産については、評価通達の定める形式的な平等を貫くと、本件各不動産の購入及び本件各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別な事情がある場合に当たるものと認められるから、評価通達の定める方法以外の他の合理的な方法によって評価することが許されるものとする。そして、本件全証拠によっても本件各鑑定評価の適正さに疑いを差しはさむ点が特段見当たらないことに照らせば、本件各不動産の相続税法22条に規定する時価は、本件鑑定評価額であると認められる。」として、各鑑定評価額を時価と認めている。

本事案の争点は、①評価通達の定めによらない評価が許されるための特別な事情の有無、②評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無、③本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無の3点であり、3点とも課税処分の違法を主張するものであった。仮に和解が可能だとすると、納税者は、課税取消の効果には及ばないが、評価通達6の適用を受け入れた上で別案の鑑定評価額を提示することも選択肢に入るのかもしれない。

(3) まとめ

移転価格税制は、利益分割法を除き比較対象取引を必要とするが、比較対象取引が見いだされない場合、あるいは契約の変更等により独立企業間での取引形態と異なる取引形態とした場合、比較対象取引が見いだされない可能性は否定できない。その場合、移転価格税制が執行できないとしたら、それは課税庁の責なのだろうか。あるいは税制改正が必要なのだろうか。

ドイツで求められる事案解明義務⁴³⁰は、わが国では現在のところ法律上採用されていないため、原告被告双方が真の移転価格がいくらなのかを算定する義務はなく、訴訟は勝ち負けという結論のみを追求する。わが国においては、証明責任は課税庁にあることから、課税事案によっては納税者が真の取引目的を示すことなく、課税庁の求めに対し全ての証拠を提出しない可能性もある⁴³¹。

わが国で税務訴訟が提起されるのは、調査の過程で納税者と課税庁とのコミュニケーションが適切に行われなかった事案と、納税者と課税庁の法の解釈に明らかな相違があり裁判の決着を求める事案に大きく分けられるように思われる。後者については裁判官の判断が必要であるが、前者においては、納税者及び課税庁がお互いに一方通行な主張を繰り返して裁判官が適法か違法かを判断するのではなく、納税者と課税庁が双方の主張を尊重するよう議論を活性化させ、本来あるべき結論への道筋を示し、和解に導くことが望ましいと考える。

なお、裁判外の合意は、課税の一部取り消しと訴訟の取下げによるものであり、内容的には同じであったとしても、行為としてはお互いがそれぞれ各自の処理を行うだけで、和解調書を作成し署名を行う過程は存在しないことから、納税者と課税庁との協働という観点からは十分ではないだろう。

さらに、和解が採用されることにより、争訟の形態も変わってくるのではないかと考える。勝つか負けるかではなく、争訟に至る過程で不足していたコミュニケーションが行われることが期待され、納税者と課税庁の相互理解につながるのではないだろうか。

⁴³⁰ ドイツとわが国の事案解明義務と証明責任については、安井英俊「事案の解明と証明負担軽減についての一考察」福岡大学法学論叢 vol.60,4,683 頁（2016）。

⁴³¹ 落合は、質問検査権等に基づく課税資料収集の実効性確保のための方策として、ドイツの制裁金を模範とした情報提供義務執行強制金の導入を提案している。落合信之、「質問検査権等に基づく課税資料収集の実効性確保のための方策」税大論叢第 95 号 2 頁（2020）。

このような裁判における和解の効果が将来に及ぶかについては、あくまでも訴訟事案の解決ではあるが、移転価格事案は当該和解のポイントで当該価格設定が独立企業原則を満たすとの司法判断が行われたと理解されることから、状況が変わらない限り、当該価格設定に対し、課税庁が再度課税を行うことは考え難い。一方で、評価事案は、多くの場合一度きりの取引となるために、将来年度への波及効果は薄いと言えるだろう。

また、法解釈については和解の対象とすべきではないので、法令解釈通達との齟齬が生じる可能性もないと言えるだろう。

第3節 和解導入の可能性

1 求められるもの

わが国の行政裁判において、和解が行われていないわけではない。しかし、こと租税訴訟においては頑ななまでに和解は否定されてきたため、その方向性を変えるために、少なくとも裁判上の和解を導入すべきと考え、これまで検討を行ってきたが、更に言えば、英米のように行政事件に係る紛争解決を国としてより推進させようという動きを求めるべきではないだろうか。わが国の財政事情は英米に劣らず切迫しており、行政の効率化は喫緊の課題である。その意味で、英国の紛争解決コミットメントや、米国の行政紛争解決法のような、より積極的な紛争解決手段が必要であると思われるし、このためには私人と行政庁との合意契約を認めることも検討すべきであると考え。

OECDの租税の確実性プロジェクトにおけるICAPや合同調査等については、わが国課税庁はおそらくこれまでと同様の立ち位置で納税者との合意という形式をとらずに、これらのプロジェクトに参加することは可能であると考え、ICAPにしても合同調査にしても、納税者と課税庁が対等の立場で情報を共有しコンプライアンスの向上を図るという発想は、おそらくADRをはじめとしたさまざまな和解戦略の中から生まれたものではないかと思われる。そして、それは英米では2000年前後から生まれた動きであるように感じられる。わが国においても、そのような柔軟な発想を生むための第一歩として、裁判上の和解を認めることから始めてはどうだろうか。

2 法制化

(1) 日弁連の案

阿部⁴³²は、「実務で学説判例の多数に反して和解を試みても、無効とされるリスクがあるので、事実上の和解をした方が賢明だということになりかねない。そこで、解釈論として適法説を主張するだけでなく、立法的な解決が緊要である」として、日弁連の2012年法案を紹介している。案1が提出法案で、同時に検討された案2を阿部は推しているようである。

(案1)

第50条 当事者は、行政事件訴訟においても、訴訟上の和解をすることができる。ただし、他の法律に特別の定めがある場合は、この限りでない。

【説明】

行政事件訴訟においても、事案に応じ、訴訟上の和解が可能であることを明らかにした。

(案2)

第50条 事実関係について争いがある場合においては裁判所の関与のもとに和解により事実関係を確定することができる。

二 当事者は、行政庁の裁量の範囲内である限り、和解をすることができる。

さらに、「事実関係または法律状況を適正に評価して存在する不確実性を相互の互譲によって除去する公法上の契約は、官庁が、不確実性の除去のたえに和解契約を締結することが義務にかなった裁量により適正と判断する場合には、締結することができる」「前項の場合には、その事実、法律状況を適切に説明して、代替案との比較の上、和解案を1か月、国にあっては官報、地方公共団体にあってはその公報に掲載し、広く意見を求めなければならない。当該官庁は和解をするときは、この意見を踏まえて、国にあっては会計検査院及び総務省、地方公共団体にあっては監査委員と協議しなければならない。当該官庁は、これらの文書を秘密にわたらない範囲で公開しなければならない」としたらどうであろうかと考えていたという。

そして、結論として、「訴訟上の和解は裁判所が高度の不確実性のため当事者の互譲を尊重することが妥当であると判断した場合に適法とする。法の解釈に関する和解は、裁判所でも見解が分かれる法の不明確性を要件として、高裁以上でのみ和解できるとす

⁴³² 阿部・前掲注365) 25～26頁。

る。第三者の権利義務に影響する場合には、第三者を参加させなければならず、広く社会一般に影響する場合には、官報に公示して、広く意見を求めて判断するのはいかかか。裁判所としては、負担が増えるが。それ以外の和解は地裁でも、国税不服審判所でもできることとする。」としている。

(2) 管見

課税庁は、租税法律主義の下税務訴訟において和解を行うことができなかった。阿部が指摘するように、和解を認めるためには、行政事件訴訟法に和解を認める条文を置くことが必要であろうし、同時に国税通則法にも和解あるいは合意を規定する必要があるだろう。

民事訴訟法 267 条は、「和解又は請求の放棄若しくは認諾を調書に記載したときは、その記載は、確定判決と同一の効力を有する」と規定している。行政事件訴訟法には、「和解を調書に記載したときは、その記載は、確定判決と同一の効力を有する」としてはどうかと考える。

これまで示してきたように、筆者は現在のところ税務争訟においては裁判上の和解のみが求められていると考える。そして、司法手続として、裁判官には民事裁判において多くの場合和解の成立に寄与されているように、納税者と課税庁のコミュニケーションが不足している、オールオアナッシングではない事案については積極的に双方のコミュニケーションの不足を補い、和解に導くよう積極的に関与していただきたい⁴³³。そのような状況において、和解の対象となる事案類型を行政事件訴訟法に規定する必要はないと考えるが、課税庁としては国税通則法あるいは事務運営指針において、和解を認めてよいケースあるいは認めるべきではないケースを指針として示す必要があるであろう。これについては、米国の行政紛争解決法 572 条(b)⁴³⁴あるいは HMRC の争訟及び紛争解決に関する戦略 (LSS) ⁴³⁵の記載を参考とし、税務行政において和解をどのように位置

⁴³³ 知財高裁 HP は、「日進月歩の技術進歩に的確に対応し、より信頼性、納得性の高い裁判を実現するために、知財高裁では、各専門分野の第一人者である学者、研究者、弁理士等の豊富な知見を有する専門家（専門委員）に訴訟手続への関与を求め、専門委員が、裁判官や当事者に対して、その専門的見地から、公平、中立なアドバイザーとして、争点となっている専門的技術について説明等を行う「専門員制度」を積極的に活用し、事件の迅速かつ適正な解決を図っています」とし、現在約 200 名の専門員が任命されていると述べている。このような施策も参考となると考えられる。以下の URL より 2021 年 6 月 24 日確認。 <https://www.ip.courts.go.jp/aboutus/current/index/html>

⁴³⁴ 本稿第 2 章第 1 節 1 (3)。

⁴³⁵ 本稿第 2 章第 2 節 6 (1)。

づけるかを明確化して、戦略設定することが望ましい。

また、和解調書作成に係る具体的な日程等、派生的に生じる論点については、今後の検討課題としたい。

第4節 小括

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。和解を受け入れることのできる条件案については、次章で取り上げる。

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 納税者と課税庁の協働関係にむけて

第1節 協働関係への潮流

これまで、税務紛争の予防と解決策として、事前照会制度、移転価格税制に係る事前確認制度、そして不服審判制度と英米のADR及びわが国の勧奨による修正申告を概観し、わが国の勧奨による修正申告は、納税者と課税庁の合意に基づくものであることを見てきた。そして勧奨による修正申告に至る過程を、納税者と課税庁のコミュニケーションを活性化させ、納税者のコンプライアンスの維持向上に資する「合意」として認識し、勧奨による修正申告に納税者と課税庁の連名・署名による合意文書を添付することと、調査の過程においてより効果的なコミュニケーションが取れるように、調査担当者及び税理士に対して調整・合意に係る研修等により、更にこの勧奨による修正申告を育てていくことを提案した。

また、わが国の租税法領域に係る和解導入に係る議論を検討し、わが国の紛争解決プロセスに、裁判上の和解を含めること、そしてそのために必要な行政事件訴訟法と国税通則法の改正を提案した。また、和解を認める事案として、英国でいうところの「オールオアナッシングではない」事案がふさわしく、英国のLSSのような明確な方針を策定することも提案した。

検討の過程で、英米の税務紛争解決への取組を見てきたわけであるが、英米は、不服審査段階で納税者と課税庁との合意が認められていたのに対し、わが国における不服審査制度は行政型ADRと位置づけられつつも、そこには仲裁・調停・あっせん等の第三者による合意促進制度はそもそも念頭に置かれていないことを見た。わが国における行政処分に係る紛争解決方法は裁定・決定等によるものとされており、不服審判所の裁決は代替的紛争解決手段であることは間違いない。しかしながら、納税者と課税庁の間に、租税法主義に則った「合意」があり得ることを納税者も課税庁も認識すべきではないだろうか。

一方、英米はかねてから有していた紛争解決のための合意を更に促進させるために、更に第三者による調停・仲裁等のADRを導入した。これは、英米共に、国として行政紛争を積極的に解決しようとするものであって、そこでは、いわゆるニュートラルと言われる教育を受けた調停人や仲裁人が仲介に入ることで、双方の当事者が自らのポジションを死守しようとする態勢に変化が生じ、双方のコミュニケーションを促進させようとするものであった。また、米国では1995年まで司法省は憲法上の問題があるとして仲裁を認めて

おらず、行政処分にかかる仲裁の概念も、比較的新しいものであった。米国が仲裁を認知したことにより、租税条約上の仲裁条項が広く採用され始めたと言っても過言ではないだろう。このように、ADRによる紛争解決の促進を図るために、英米共に相応の努力をしている。租税法が強行法であり、合法性の原則が求められているのは他国でも同様であり、他国が和解やADRを推進しているのは、税務紛争の早期解決という明確な目的に従うものであったと言えるだろう。

IRS及びHMRCがADRを推進してきたことは、これまでも指摘されてきたことであるが⁴³⁶、両国の国としての方針と政府機関としてのIRS及びHMRCのADRへの対応、そしてOECDが掲げるプロジェクトを見ると、納税者と課税庁の関係を敵対的關係から協働關係へ捉え直しているように思われる。すなわち、米国GAOレポートが述べるように、「訴訟には費用と時間がかかり、協力関係を破壊する」⁴³⁷と認識されてきたことに対し、ADRの採用によって協力関係を維持・促進する方向に舵を切ったと考えられる。また、IRSのADRのもう一つの推進力となったとされる1998年IRS改革法（the IRS Restructuring and Reform Act of 1998）は、IRSの使命を、「より親切で穏やかなIRS」を作り出すこととしており、当時のIRS長官であるCharles O. Rossottiは、この法律の目的を、納税者の視点からIRSの事業を見たときに、顧客志向の機関となることにより、IRSの内部業務の焦点をシフトすることであると説明している⁴³⁸。このような税務行政におけるスタンスの変化が、調停や仲裁といったADRの促進につながったものと考えられる。

このように、米国は行政紛争解決法の改正に当たり、仲裁に対する見直し、仲裁を国として正式に採用することを可能にした。英国は、会計検査院及び公会計委員会の報告に基づき、公聴会を開催し、ADRの普及のためにガバナンスを強化し、更に大型和解事案に係る透明性の確保と守秘義務という問題に取り組んでいると考えられる。英米共に既存の紛争解決手法にADRを加えることに対し、相当の労力を投下しているが、それが必要であり、その価値があると判断されたものと考えられる。

わが国は税務行政を取り巻くこのような流れをどのように捉えるのだろうか。わが国で代替的紛争解決手続の利用の促進に関する法律が平成16年に制定されているが、前述の

⁴³⁶ 例えばIRSについては本庄及び一高・前掲注98）及び一高・前掲注98）脚注（1）、高野・前掲注100）、八田・前掲注122）参照、HMRCについては片山・前掲注196）及び238）参照。片山は英国政府の紛争解決コミットメントに触れている。

⁴³⁷ 前掲注36）参照。

⁴³⁸ Wei, *supra* note 28, at 554.

通り、これは民間紛争解決手続を対象としている。また、行政事件訴訟法の改正に当たっては、裁判上の和解について検討されたものの、措置されるには至らなかった。そして、米国が行政紛争解決法の、英国が紛争解決コミットメントの対象としたのは、政府職員と政府機関の間の紛争、政府契約の条件に係る紛争、政府機関の執行手続の当事者間の紛争であるが、わが国では行政契約そのものの概念が曖昧であり、政府機関の執行手続の当事者間の紛争については、行政型ADRで完結させてしまっている。わが国は納税者と課税庁の間の合意という概念がないまま、事前照会制度や事前確認制度を活用し、租税条約上の仲裁規定を受け入れ、さらにOECDのICAP2.0や合同調査といったプロジェクトに参加している。

実際のところ、納税者とわが国課税庁の協働関係に、実質的な「合意」は既に存在していると考えられる。実質的な「合意」を既に行っているとしたら、その透明性や公正性は十分に担保されているのだろうか。合意を正式に法定化することで、例えば訴訟の取り下げと処分取消しではなく、正式手続に乗せることで、処理の明確化を図るべきではないか。また、「合意」と認識することによって双方の関係がお互いに一方通行ではなく、双方向の関係となり、そしてお互いに納得できるように双方が説明責任を果たし、当事者間の議論を活性化させることが期待できるのではないか。

勧奨による修正申告は既に合意を体現しており、新たな場面としては裁判上の和解を検討した。また、わが国として税務行政における合意戦略を明確化すべきであると述べた。以下では、「合意」の機会をどのように拡大すべきかについて、若干の検討をしておきたい。

第2節 納税者と課税庁の合意

1 「合意」の意義

「合意」「和解」という言葉から、双方の主張を「足して2で割る」「妥協」「馴れ合い」という印象を受けるきらいがあるようであるが、本稿では、「法に従った合意」「課税要件を満たしていることを確認する合意」について検討した。

しかし、わが国の特に税務行政において、「合意」という概念はこれまで存在していなかったもので、曖昧な概念を持つ可能性も十分にある。必要なことは、「法に従った合意」「課税要件を満たしていることを確認する合意」といった、租税法律主義を満たす合意が存在することを納税者に理解してもらうこと、そしてその合意が租税法律主義を満たして

いることを適切に担保することだろう。

英国においては合法性の原則に則り、安易な妥協ではない合意を目指しているが、多額の和解について、その公正性・透明性をいかに担保するかが議論されている。米国でも IRS 監督理事会及び財務省税務行政監察総監が IRS の活動を評価している。わが国においては、合意という名目は使用していないが、実質的に合意と言える行為が行われていることから、英米のような税務行政に対する監督機能の要否も検討されるべきではないだろうか。

裁判上の和解は、オールオアナッシング事案ではない、連続変数的な解を求める事案について、裁判官からの和解勧誘を受けた場合に、これを前向きに検討することを許容するものである。連続変数的な解を求める事案であれば、課税庁側から裁判官に対し和解の申し入れをすることも認められるべきであろう。裁判上の和解は、中立の第三者である裁判官の存在により、原告及び被告間で途切れがちなコミュニケーションの活性化により到達できる可能性がある。

裁判上の和解は、和解調書にその結果のみ記載されることになると思われるが、訴訟の取り下げと処分取消しによる裁判外の和解が公表されないプロセスであることを考えると、和解という結果だけでも公表される正式な和解プロセスの方が明確であると言えるだろう。前章で記したように、法解釈に係る和解は認めるべきではないので、あくまでも事実認定に係る見解の相違に関する合意となるだろう。

2 OECD プロジェクト

第1章において、OECD の租税の確実性プロジェクトに係る ICAP と合同調査を概観し、わが国がいずれのプロジェクトにも参加していることを見た。当プロジェクトにおける具体的な企業と課税庁の関係や、わが国の企業及び課税庁が具体的なパイロットを行っているかについての情報は把握できなかったが、仮にわが国に最終的な親会社のある多国籍企業が ICAP に参加した場合、わが国が複数国の税務当局と当該多国籍企業とのやり取りを総括することになる。ICAP のエントリーから、それぞれの段階で多国籍企業と各国の税務当局は様々な情報を提供しあい、税務ポジションについて意見交換を行い、最終的にはその結果を提供することになるが、そこには様々な合意が必要になると考えられる。

合同調査も同様であろう。英米のように税務ポジションに関して納税者と課税庁が agreement を締結することが当然の国と共にプロジェクトに参加した場合、他国と同様に

わが国課税庁が納税者との agreement を締結する機会がないとも限らない。

これらのプロジェクトは現在パイロットに過ぎないのかもしれない、わが国における具体的執行方針がどのようなものかはわからない。しかしながら、納税者と他国税務当局との協働作業として何等かのプロジェクトが行われるのであれば、両者の合意というプロセスの必要性は拡大してくるのではないだろうか。そして、これらのプロジェクトは当該企業の税務ポジションに影響するものであるという意味で、法的に合意が認められていない現状では合意をすることは困難なのではないだろうか。その意味で、納税者と課税庁の合意が認められることにより、国際的な文脈での納税者と課税庁の協働作業の可能性が広がり、租税の確実性に寄与することができるのではないかと考える。

3 APA

移転価格に係る事前確認（APA）については、その基本的な仕組みと効果は英米と同様であり、最大の相違点は agreement の有無である。ICAP 等と異なり、APA はわが国の納税者とわが国課税庁の間の手続であり、かつ、合意という手続がないことについて、これまで手続上特段の問題点は見いだされていないように思われる。

一方で、APA の主流となっている二国間 APA（BAPA）においては、納税者は相互協議プロセスに参加することはできず、相互協議はあくまでも権限のある当局同士の協議であり、合意である。

上の ICAP でも見た通り、国際的な文脈での移転価格や PE 帰属所得の認定は、二重課税に直結するため、ICAP や合同調査の対象となりうる BAPA については、納税者と課税庁との間の agreement を認めることが適切な場合が増えてくるのではないか。もちろん、ICAP の対象となる法人は限られているのかもしれないし、上に述べたように国内手続きとして agreement は必要不可欠とは言い切れない。しかし、納税者と課税庁が時間をかけて将来の価格設定を合意するわけであるので、双方が同じ土俵に立って agreement を締結することにより、双方の協働関係が強まると言えるのではないだろうか。

なお、事前確認制度は「確認」であり、準法律行為的行政行為に位置づけられる⁴³⁹。行政行為概念のポイントは、①国民の権利義務を決定する法的効果があること（この点で、事実行為である行政指導等と区別される）、②その効果が個人の権利義務に具体的に及ぶ

⁴³⁹ 櫻井、橋本・前掲注 258) 77 頁。

こと（この点で、一般的・抽象的な事項を規律する行政基準等と区別される）、③行政庁の一方的判断によって権利義務関係を決定すること（この点で、相手方の同意を要する行政契約等と区別される）、とされており⁴⁴⁰、わが国の事前確認制度は、課税庁が「確認」をするために納税者に必要な修正を求めていることから、③に関して実質的には行政契約と言えるのではないだろうか。

4 修正申告に係る合意

前述したように、占部は国税通則法改正前に「勧奨による修正申告」の法制化を提言しているが⁴⁴¹、本稿では、調査手続の改正により「勧奨による修正申告」の合意形式を法定化するだけでなく、まず裁判上の和解を成立させるために、行政事件訴訟法と国税通則法に「合意」を認め、その波及効果として勧奨による修正申告も「合意」に基づくものと捉えることが適切ではないかと考えている。そのうえで、勧奨による修正申告においては、納税者と課税庁の合意文書を添付することが望ましいと考える。

5 最終合意(Closing Agreement)

米国のようにその他の場面で closing agreement を締結する必要があるだろうか。米国の歳入手続 68-16 § 4 は、クロージング・アグリーメントの使用例として、「政府に不利益がない場合、または政府が希望する場合、納税者が示す正当な理由により、契約締結による法定責任の決定を行うことができる。」として、株式売却に係る納税義務の確認等の例を挙げている。英国は、拘束力のあるアドバイスを行うためには、関連するすべての事実を説明し、すべての問題に注意を向ける必要があるとしている⁴⁴²。

「合意」の概念を認めることにより、情報や権力の非対称性が補正される可能性がある。納税者と課税庁では、これらの非対称性が指摘されるが、合意の概念は、双方の立場を同等にさせると考えられ、その可能性は限りなく広がるだろう。

現在のわが国の税務行政は、「合意」なく多くのことが行われており、そこにさほどの問題は生じていない。裁判上の和解及び国際的な文脈で「合意」の経験を積むことによって、それが納税者と課税庁の協働関係にプラスの作用を及ぼすのであれば、合意プロセス

⁴⁴⁰ 櫻井、橋本・前掲注 258) 73 頁。

⁴⁴¹ 占部・前掲注 321)。

⁴⁴² 第 3 章第 2 節 1 参照。

を拡大すればよいのではないか。

ただし、この「合意」を裁判上の和解や国際的文脈における合意から拡大する場合には、「合意」の概念を明確化しておく必要があるだろう。「足して2で割った」「なあなあで決めている」というような誤解を招かないためにも、課税庁は合意に関する明確な指針を定める必要があるだろうし、この「合意」が納税者と課税庁の間で適切に行われていることが社会に認知されるために、的確な内部監査や、会計検査院や行政監察の対象とすることや、必要な情報の開示が求められるだろう。

第3節 納税者と課税庁の合意（方針案）

最後に、これまでの内容と重複するが、合意が法定された場合、税務行政として最低限押さえておくべき合意の条件等を考えてみたい。なお、英国のLSSや、ドイツの合意に係る運用⁴⁴³では、詳細な規定が置かれており、参考になると思われる。

1 合意の範囲と目的

税務行政における納税者と課税庁の合意は、税務紛争の予防及び解決のため、納税者と課税庁が腹藏なく相互に意見を交わし、問題を正しく、かつ、迅速に解決し得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ことを目的とする。

税務紛争の予防には、移転価格税制における事前確認制度を含み、OECDプロジェクト等納税者と課税庁との合意が必要となり得る施策を含む。また、税務調査において、問題点の提示・納税者の主張の聴取及びこれを踏まえた検討等のプロセスを含み、勧奨による修正申告には納税者と課税庁の合意文書を作成してこれを添付する。

税務紛争の解決には、訴訟における裁判官の仲介による和解を含む。

2 合意及び和解の意義

税務紛争の予防措置及び調査における合意は、租税法律主義の下、法定の要件を満たし、または当該税務上の措置が、法定要件を満たしていることを相互に確認することをい

⁴⁴³ なお、手塚貴大「ドイツのネゴシエーション」のV補論 - ドイツにおける事実に関する合意に係る運用 - は、2008年7月30日財務省通達“租税確定のベースになる事実関係に係る事実に関する合意”が訳出されている。首藤他『税務行政におけるネゴシエーション』日税研論集 Vol.65

う。勧奨による修正申告は合意文書を添付する。

訴訟における和解は、連続変数的な解を求める課税事案について、裁判官への和解提案あるいは裁判官からの和解勧誘があった場合に課税庁としてこれを受け入れることをいう。この場合、推計課税、疑義ある法律問題の解明、特定の法律効果の発効、特定の法規定の適用、明らかに不適切な帰結に行き着く場合は和解を行うことはできない。

3 透明性及び公正性の担保

合意においては、部内の決裁手続を明確化し、必要な内部監査及び会計検査院の検査を受検し、件数を公表することが求められる。訴訟における和解は、司法手続となる。

第4節 小括—むすびにかえて

財政の逼迫を背景として、各国が訴訟による資源と協調関係の喪失を阻止しようとして協働による合意を目指すようになったのではないかと感じている。そして、国際課税は、行政法や租税法の歴史を飛び越えて世界的な協働関係を否応なしに各国に強制しており、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、国際的な文脈での合意を可能としてはどうだろうか。

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」⁴⁴⁴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のではないだ

⁴⁴⁴ 国税不服審判所・前掲注 277) 20 頁。

ろうか。

一方で、その場合、英米のような「合意」に係る公正性や透明性を担保する手段が十分に果たされているかを検討する必要はないだろうか。