

租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割

増井良啓
東京大学大学院法学政治学研究科

2005年1月

【目次】

- 1 はじめに
- 2 アドバンス・ルーリング
 - 2 - 1 アドバンス・ルーリングの導入を求める学説
 - 2 - 2 先駆けとしての移転価格税制の事前確認
 - 2 - 3 文書回答手続の導入
 - 2 - 4 文書回答手続の拡大
 - 2 - 4 - 1 事前照会に対する文書回答
 - 2 - 4 - 2 実例・その1 照会
 - 2 - 4 - 3 実例・その2 回答
 - 2 - 5 類似する手続との比較
 - 2 - 6 外国の手続との比較
- 3 租税法の形成における課題
 - 3 - 1 問題状況
 - 3 - 2 権力分立原則
 - 3 - 3 信義則
 - 3 - 3 - 1 応答の種類
 - 3 - 3 - 2 法律による行政の原理と信義則
 - 3 - 4 平等原則
 - 3 - 4 - 1 有利な回答に関する不服
 - 3 - 4 - 2 他の納税者にとっての先例的意義
 - 3 - 5 納税者秘密の保護
 - 3 - 5 - 1 回答内容の公表
 - 3 - 5 - 2 情報公開と納税者秘密の保護のジレンマ

【本文】

1 はじめに

2004年3月、国税庁は、「事前照会に対する文書回答」の手続を拡充した。これによって、従来学説によって導入の必要が説かれてきたアドバンス・ルーリングのしくみが、日本でも本格的に動き出した。納税者はこの手続を利用して、個別の取引に関する税務上の取扱いがどうなるか、課税庁の回答を得ることができるようになる。

この手続によって得られる回答は、国税当局としての判断を示すものであって、納税者を法的に拘束するものではない。しかし、照会をおこなった納税者としては、得られた回答を前提として行動するであろう。また、回答の内容は公表されるから、事例が積み重なっていくにつれ、回答の集積が類似の問題についての解釈・適用の基準として参照されていくことが予想される。

このように、文書回答の手続は、現場における取扱いを広く一般に公開することによって、納税者にとっての参照点をかたちづくる機能を有している。いま仮に「人々が実際に遵守しているルール」という意味で法という語を用いるならば、この手続は、政府と市場の接点において具体的な法がどのように形成されるか、興味深い実例を提供しているものといえよう。

そこで本稿では、「事前照会に対する文書回答」の手続が租税法の形成におい

てどのような役割をもつことになるか、簡単に検討する。検討の結果、この手続が、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が、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ことを示す。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。

以下、2で、「事前照会に対する文書回答」の手続とはどのようなものを概観する。3で、この手続に関する課題を指摘する。

2 アドバンス・ルーリング

2-1 アドバンス・ルーリングの導入を求める学説

従来から、国税庁は、租税法令の解釈適用について基本通達を発する以外にも、個別通達の形で税務取扱いを公表してきた。たとえば、市販の通達集を開くと、所得税関係で昭和25年以降に発せられた個別通達を簡単にみることができる。その中には、初期のころから、同業者団体の照会をうけたものが多く存在する。たとえば、「音楽著作権の使用料に対する所得税法第204条第1項第1号の適用(昭25直所2-69)」は、日本音楽著作権協会に支払う著作権の使用料について源泉徴収の取扱いを示したものである。また、「乗員中の船員が支給を受ける航海日当に対する所得税の取扱(昭29直所2-141)」のように、日本船主協会と全日本海員組合が照会をおこない、国税庁が回答したことを明記するものもある。このように、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。

しかし、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、整備されていなかった。この中で、学説は、米国の制度を参考にしながら、アドバンス・ルーリングの導入を求めていた。たとえば、金子(1983)は、納税者からの個別事案に関する質問に応じて内国歳入庁が発する公定解釈をルーリング(ruling)と呼び、そのうち将来の行為や取引に関するものをアドバンス・ルーリング(advance ruling)と呼んだうえで、文書によるルーリングの発給を行う米国の制度を検討し、日本においてもアドバンス・ルーリングの採用を検討してしかるべきであるとしていた。

2-2 先駆けとしての移転価格税制の事前確認

1987年4月、移転価格税制において、事前確認制度が導入された。移転価格税制とは、多国籍企業の国際的所得移転に対抗する規定であり、実際の取引価額が「独立企業間価格」から乖離する場合に、所得の計算にあたって、「独立企業間価格」で取引が行われたものとみなすものである(租税特別措置法66条の4)。この規定を動かすためには、個別の取引において何が「独立企業間価格」であるかを決定する必要がある。しかし、この点については判断に迷う例が少なくない。そこで、企業が、独立企業間価格の算定方法と、その妥当性を示す資料が申し出た場合に、国税庁は、その方法が合理性であると認めたら、移転価格税制の発動を行わないという事前の確認を与えることとした。これが、事

前確認制度である。

この事前確認制度は通達の形で制定された。1987年から1992年の5年間に、20数件の相談があり、数件の確認が与えられた。事前確認の件数は増加しており、2003事務年度には、発生80件、処理39件を数えている。現在もこの手続は個別通達の形で定められており、数度の改正を経て、「移転価格事務運営要領の制定について(平成13年査調7-1)」が根拠とされている。

ところで、移転価格の問題については、日本だけでなく、外国の課税も問題となる。そのため、日本で確認をとっているだけでは、企業の予測可能性は必ずしも十分には確保されない。そこで、各国の移転価格税制において事前確認の利用が増えるにつれ、租税条約上の相互協議条項を利用して、二国間にまたがる事前確認も与えられるようになった。

このように、移転価格税制における事前確認は、「独立企業間価格」の算定方法という特定の領域に関するものであり、一般的なアドバンス・ルーリングの先駆けをなすものとみることができよう。

2 - 3 文書回答手続の導入

1990年代後半になると、当時の金融監督庁が法令解釈照会制度を導入するなど、さまざまな行政分野において、「日本版ノーアクション・レター」による手続の透明化が検討されるに至った。このような中、2000年11月、総務庁行政監察局は、「税務行政監察結果報告書」において、「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。

これをうけ、国税庁は、2001年6月22日付けで「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、同年9月から運用を開始した。これが2002年7月9日をもって廃止され、同年7月10日以降は「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について(事務運営指針)」によることとされた。

この手続は、対象となる事前照会の範囲を限定していた。すなわち、「特定の納税者の個別の事情に係るものではなく、次のいずれかに該当するものであること」が要件とされ、具体的には、「同種の業種・業態に共通する取引等に係る照会で、多数の納税者から照会されることが予想されるもの」「反復継続して行われる取引等に係る照会で、不特定多数の納税者にかかわるものであること」があげられていた。この点が、今回の改正で拡充の対象とされたわけである。

2 - 4 文書回答手続の拡大

2 - 4 - 1 事前照会に対する文書回答

2004年2月17日、国税庁は、「『事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について』」の一部改正について(事務運営指針)を発した(課審1-2他)。これにより、2-3でみた照会範囲に関する上記の限定が削除され、手続の適用対象が拡大された。すなわち、2004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たのである。

このときの改正により、同業者団体からの照会については、別建てで定めがおかれた。以下、「事前照会に対する文書回答」というときには、この同業者団体に対する文書回答とは区別して、特定の納税者からの個別の照会をカバーする新しいしくみを指すこととする。

なお、国税庁のウェブサイトでは、質疑応答事例が公表されている。これも照会に対する回答の要旨を集めたものであり、これを参照する他の納税者にとっては、「事前照会に対する文書回答」と同様、取引にあたっての参考になる。もっとも、その記載はあくまで一般的な形をとっている。以下でみる「事前照会に対する文書回答」は、公表する内容の具体性からしても、質疑応答事例と区別される。

2 - 4 - 2 実例・その1 照会

「事前照会に対する文書回答」は、開始後1年未満の2005年1月現在において、すでにかかなりの数が蓄積している。それらは、国税庁のウェブサイトに公表されており、容易に閲覧することができる。ここでは、具体的なイメージを得るために、所得税に関する文書回答の1例をみておこう。

たとえば、2004年12月22日付けで大阪国税局審理課長が回答した「『震災10年神戸からの発信』事業において企業等が支出する費用の税務上の取扱いについて」は、次のようなものであった。

2004年11月26日、「震災10年神戸からの発信」推進委員会は、代表者の加藤恵正委員長名で、大阪国税局課税第一部審理課長に対し、次の照会をした。

【照会の趣旨】

時下ますますご清栄のこととお喜び申し上げます。

「震災10年 神戸からの発信」開催準備に際してご協力を賜り、厚く御礼申し上げます。

さて、神戸市に甚大な被害をもたらした、阪神・淡路大震災からまもなく10年を迎えようとしております。この間、神戸市民は世界中からの暖かい支援のもとで、市民・事業者・行政が一体となって懸命に復興に取り組んでまいりました。

そこで、平成16年12月4日から平成17年12月3日にかけて、「震災の経験や教訓」、「復興への取組み」、「これからの神戸づくり」などを、国内外からいただいたご支援への感謝をこめて発信し、安全で安心な魅力あふれる神戸のまちづくりのきっかけとするため、市民・事業者・行政が協働と参画の理念に基づき、「震災10年 神戸からの発信」事業を順次開催致します。

つきましては、「震災10年 神戸からの発信」推進委員会（以下「委員会」という。）の主催する事業（メリケンパーク事業及び象徴的事業を指す。）（以下「事業」という。）にも、多数の企業・団体等（以下「企業等」という。）の参加をいただく予定ですが、その参加形態等は概ね別紙1 - 2のとおりです。

これらの参加形態に係わる企業等が支出する費用について税務上、別紙1 - 3のとおり取り扱って差し支えないかお伺いいたします。

これは、ウェブサイト公表された「照会の趣旨」から引用したものである。照会をおこなう納税者は、法令解釈・適用上の疑義を要約し、どのような見解を求めるかを示すこととされている。ここでは、費用の税務上の取扱いについて回答を求めているわけである。

個別の取引等の事実関係については、次のように記されている。

【別紙 1 - 2】

「震災 10 年 神戸からの発信」事業における企業等の参加形態

1. 出展参加

企業等が、メリケンパーク事業（平成 17 年 4 月 21 日～平成 17 年 8 月 31 日）の会場内において展示スペースを委員会から賃借して、製品等の展示を行うものであり、展示スペースの建設費、賃借料、内装費、展示費、運営費及び撤去費は全て参加する企業等が負担する。

2. 営業参加

企業等が、メリケンパーク事業の会場内において営業スペースを委員会から賃借して、飲食の提供等の営業活動を行うもので、その営業スペースの建設費、賃借料、内装費、営業費、管理費及び撤去費は全て参加する企業等が負担する。

3. 広告協賛

企業等が事業の広告協賛企業として、事業に要する費用を協賛金として委員会に支出する。

この場合、事業の広告協賛企業として次の権利が与えられる。

メリケンパーク事業の会場内に広告協賛企業名（以下「協賛企業名」という。）が表示された看板が掲出される。

メリケンパーク事業の屋外広告看板に協賛企業名が表示された看板が掲出される。

事業の協賛企業としてガイドブック、会場パンフレット等に協賛企業名が掲載される。

「震災 10 年 神戸からの発信」事業のホームページに協賛企業名が掲載される。

4. 物品等協賛

(1) 企業等が事業の開催・実施に必要な設備、資材、物品等（以下「物品等」という。）を委員会に無償で提供する。その物品等には提供企業名が表示される。

(2) 企業等が事業の開催・実施に必要な物品等を委員会に無償で貸与する。その物品等には提供企業名が表示される。

照会にあたり、納税者は、照会事項に関係する取引等関係者の名称をすべて実名で記し、取引等における権利・義務関係などの具体的な事実関係を明らかにしなければならないこととされている。しかし、この例から明らかのように、ウェブサイトでの公表にあたっては、実名は伏せられており、事実関係についても一般的な形で記載されている。この点に関連して、照会者は、自分の名前

や照会内容が公表されることに同意することが必要とされているが、これについては3 - 5で触れる。

注意すべき点として、この照会は、仮にメリケンパーク事業をおこなったとしたらどう扱われるか、といった仮定の事実関係を扱ったものではない。事務運営指針では、「仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること」が要件とされているからである。

この要件を上例にあてはめると、仮定の事実関係や複数の選択肢がある事業ではなかったことが分かる。「震災10年 神戸からの発信」の一連の事業は、2004年12月4日から2005年12月3日にかけて、順次開催されることとされていた。そして、その直前の2004年11月26日に、事前照会がされている。これに対する文書回答がされたのは、2004年12月22日付けである。一連の事業との関係では、すでに開始した事業に対して回答がされたこととなる。メリケンパーク事業そのものの開催はその翌年の2005年4月21日から2005年8月31日であるが、準備段階から事業は開始していることからすると、過去完了形で「実際に行われた」取引等にあたるとまではいえなくとも、「確実に行われる取引等に係る事前照会である」ことに疑いはない。なお、別の要件として、「申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）の事前照会であること」が必要とされているから、この要件も満たしていたはずである。

この例から明らかのように、事前照会に対する文書回答は、実際に取引をしたか確実におこなうかという状況において、どう申告すべきかを事前に照会する、というしくみである。逆にいえば、納税者が取引をおこなうかどうかを種々計画し選択肢を検討する段階でとりあえず回答を得ておく、という目的には使うことができない。その意味で、アドバンス・ルーリングとはいっても、正確には、申告との関係で「事前」の照会を受け付けるということの意味している。取引との関係では、むしろ、「事後」に回答されることも多いことであろう。

こうみても、この手続は、直接には、プランニングの局面での予測可能性を確保するためのしくみではないことが分かる。しかしながら、ある照会に対する回答が公表されることによって、他の納税者が将来において類似の取引をおこなうかどうかを検討する場合に、参照すべき実例が与えられることになる。このような参照点を提供することによって、いわば間接的に、将来のプランニングの役にたつわけである。

2 - 4 - 3 実例・その2 回答

さて、上の照会に対し、国税庁は、「表題のことについては、ご照会に係る事実関係を前提とする限り、貴見のとおりで差し支えありません」と回答している。ここに「貴見」とは、事前照会者が求めていた次の見解をさす。

【別紙1 - 3】

「震災10年 神戸からの発信」事業において企業等が支出する費用の税務上の取扱い

1. 出展参加費用

(1) 運営費については、支出の都度、損金の額又は必要経費に算入す

る。

(2) 建設費、賃借料、内装費及び展示費については、次のいずれかによる。ただし、展示終了後、企業等が引き続き事業の用に供することが明らかな資産については、一般の例による。

その支出額をメリケンパーク事業開幕日(平成 17 年 4 月 21 日)又はメリケンパーク事業閉幕日(平成 17 年 8 月 31 日)の属する事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

メリケンパーク事業開催期間を基礎として期間配分により事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

(3) 撤去費については、撤去の日の属する事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

2. 営業参加費用

(1) 営業費、管理費については、上記 1 (1) に準ずる。

(2) 建設費、賃借料及び内装費については、上記 1 (2) に準ずる。

(3) 撤去費については、上記 1 (3) に準ずる。

3. 広告協賛費用

企業等が、自己の広告宣伝を行うため、委員会に協賛金を支出する費用については、当該広告媒体の設置等により広告宣伝が開始された日からメリケンパーク事業閉幕日(平成 17 年 8 月 31 日)又は事業閉幕日(平成 17 年 12 月 3 日)までの期間を基礎として期間配分により事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

4. 物品等提供費用

(1) 物品等の提供費用

企業等が、物品等を提供するために支出する物品等の製作又は調達費用(その施設の搬入及び据付に要する費用を含む。)については、次のいずれかによる。

なお、物品等の撤去費用(廃材等の処分見込額を除く。)については、撤去の日の属する事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

ただし、事業終了後、企業等が引き続き事業の用に供することが明らかな資産については、一般の例による。

その支出額を事業において物品等を提供した日の属する事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

その支出額を事業において物品等を提供した日から事業閉幕日(平成 17 年 12 月 3 日)までの期間を基礎として期間配分により事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

(2) 物品等の貸与費用

企業等が、自己の物品等を無償で委員会に貸与する場合、その物品等については、貸与期間中も事業の用に供する資産として、一般の例により処理する。

なお、その物品等の搬入及び据付に要する費用(新規に建設、製作又は調達してそのまま委員会に貸与する場合を除く。)並びに物品等の撤去費用については、その搬入及び据付並びに撤去の日の属する事業年度又は年の損金の額又は必要経費に算入する。

この例から分かるように、公表される回答は、照会の事例が課税上どのように取り扱われるかを示すものである。その中心的な内容は、具体的な事例への法令の適用関係である。この回答では、出展参加費用・営業参加費用・広告協賛費用・物品等提供費用のそれぞれについて、費用を負担した法人（個人）においていつの年度（年分）の損金（必要経費）になるか、法律の適用関係が示されている。

関係する法令条項については、ウェブサイトにも、所得税法 27 条と法人税法 22 条が付記されている。読者はこの記載を読んで、事前照会に対する回答にあたりどの条文の適用が問題になったかを判断することになる。たとえば、この回答が、出展参加費用のうち運営費について、支出の都度、損金の額又は必要経費に算入することとしているのは、損金について法人税法 22 条（各事業年度の所得の計算）を、必要経費について所得税法 27 条（事業所得）を、それぞれ適用したものである。

ところで、上の文書回答には、次の但書が付されている。

ただし、次のことを申し添えます。

- (1) ご照会に係る事実関係が異なる場合又は新たな事実が生じた場合は、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあります。
- (2) この回答内容は、大阪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ありません。

この但書は、2つのことを述べている。第 1 に、回答内容が妥当する範囲が照会に係る事実に限られることに注意を促している。そこで、何をもって「事実関係が異なる」というか、また、「新たな事実」とは何か、といった点が、課税庁が回答どおりの取扱いをするかどうかの決め手となる。これらの点は、課税庁の行動を予測する場合や、信義則の適用を判断する場合に、現実の問題となるであろう。第 2 に、回答内容が事前照会者の申告内容等を拘束しないことを確認している。これは、照会者に対して法的拘束力を有しないことを前提とした記載である。他の納税者が同様の事例につきこの回答を参考にする場合には言及していないが、照会者を拘束しないのであれば第三者を拘束しないのは当然と考えているふしがかがわれる。

2 - 5 類似する手続との比較

先に 2 - 3 でみたように、1990 年代後半から、「日本版ノーアクション・レター」とよばれる手続の導入が、種々の行政機関において検討された。常岡（2001a）が検討しているように、2001 年 3 月 27 日に「行政機関による法令適用事前確認制度について」が閣議決定され、これをうけて経済産業省が細則を制定した。その後、私人の相談や照会に応じて行政機関が回答するしくみが、実際に運用されてきている。比較のために、回答の対象となる照会の範囲に焦点をあてつつ、2つの例をみておこう。

第 1 の例は、公正取引委員会の「事業者等の活動に係る事前相談」である。公正取引委員会は、事業者や事業者団体がおこなおうとする具体的な行為が独

禁法・下請法・景表法の規定に抵触するかどうか、申出を受けて回答し、その内容を公表することとしている。申出の要件として、「将来自ら行おうとする行為に係る個別具体的な事実を示すこと」が必要とされている。この要件は、国税庁の「事前照会に対する文書回答」が「実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること」を要件としていることと比較して、若干範囲が広い。なお、公正取引委員会の「企業結合計画に関する事前相談への対応方針」でも、「将来自ら行うことを予定している企業結合に係る具体的な計画内容を示すこと」が申出の要件とされており、将来に予定されている企業結合を対象としている。

第2の例は、金融庁の「法令適用事前確認手続」である。手続の対象となる法令条項の範囲は、行政手続法の定義にのっとりつつ、金融庁が所管する法律について、申請に対する処分の根拠を定める条項であってそれに違反する行為が罰則の対象となる場合、届出等の根拠を定めるものであってそれに違反する行為が罰則の対象となる場合、不利益処分の根拠を定めるものである場合、としている。照会者は、「将来自らが行おうとする行為に係る個別具体的な事実」を照会書面に記載しなければならない。この要件も、将来の行為を明示的に含めている点で、国税庁の「事前照会に対する文書回答」よりもやや範囲が広い。

このように、2つの例と比較すると、「事前照会に対する文書回答」が「実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること」を要件としていることは、適用対象を若干狭くとしているものとみることができよう。

このような違いを正当化する理由としては、次のような考慮があるかもしれない。一方において、独禁法との関係では、取引行為そのものが違反とされるから、取引をおこなう前の時点で相談しておく必要性が高い。同様にして、金融庁所管の法律、たとえば銀行法との関係では、認められる業務にあたらぬとされて免許を取り消されるような場合、事前に安全であるとの回答を得ておかないと事業の存立自体にかかわる。これらに対し、他方において、国税との関係では、取引行為そのものの効力は問題とならず、あくまで取引を前提とした課税関係が問題となる。よって、課税との関係では、取引が実際に行なわれた時点で照会に必ずれば足り、せいぜい確実におこなわれる場合にまで拡張するのが限度である、という考慮である。

しかしながら、両者の状況の違いは、果たしてそれほど大きな違いをもたらすべきものであろうか。納税者の経済活動にとって、課税関係がどうなるかは、しばしば、取引の成否を左右する決定的な意味をもつ。少なくとも、事業取引にかかる意思決定において、税務取扱いの考慮を抜きにすることは考えられない。そうだとすれば、国税との関係でも、照会内容がある程度具体化していることを条件として、将来の取引についても明確に対象に取り込むべきであろう。その意味で、事務運営指針が「確実に行われる取引等」としている点については、いま一步の拡充が望まれる。

2 - 6 外国の手続との比較

国税庁が事前照会に対する文書回答を拡充するにあたっては、米国の手続が参考にされた。この点につき、立案担当者は、次のように述べている。すなわ

ち、上斗米(2004)は、「同様の手続を有する先進諸国の中でも当該手続が最も定着していると考えられ、また、我が国との経済的な結びつきが最も強い米国の手続を参考に」見直しをおこなったとしている。この論文によると、米国における各種の納税者ガイダンスの中でも、レター・ルーリング(letter ruling)のしくみを参照したことがうかがわれる。もっとも、米国のレター・ルーリングは法令に直接の根拠を有している。これに対し、日本の文書回答手続の拡充にあたっては、国税庁の事務運営指針として制定され、特段の法令上の手当てを設けていない。

このように日本の制度設計にあたっては米国が参考にされたが、米国以外の国にもアドバンス・ルーリングがある。各国の状況についての報告については、やや古いが、IFA(1999)が参考になる。たとえば、ドイツでは、1987年および1990年の連邦財務省の書簡を根拠とした手続がある。

比較的新しい研究として、Romano(2002)が、米・蘭・伊のアドバンス・ルーリングを比較し、信義則や平等原則などの法原則との関係を検討したうえで、欧州共通のルーリング手続を提案している。それによると、国ごとの特色が読み取れる。

たとえば、オランダでは、第2次大戦後の混乱期に外国投資家に安定性を与えるために導入されたが、外国からの投資を誘致するために濫用されているとの批判が高まった。「オランダでは何でも交渉次第だ」という風評がたったわけである。オランダのルーリングが有害な租税競争であるという国際社会の非難をうけて、2001年には、ルーリングのしくみが一新されるに至った。この展開は、透明な手続を志向するはずのアドバンス・ルーリングが、運用のやり方次第では法の支配の理念に反し、ひいては国際的な批判を招くことを示している。

これに対し、イタリアでアドバンス・ルーリングが1991年に導入されたときには、租税回避規定に関する納税者の参加を促進することが目的とされていた。そのため、当時の手続の適用範囲は、いくつかの租税回避否認規定の適用についてのみに限られていた。2000年にこの限定は解除され、適用範囲は一般的な法令解釈適用上の疑義に拡大したという。租税回避否認規定についてルーリングを認める初期のイタリアのやり方は、日本の文書回答手続と異なっている。日本では、同族会社の行為計算否認規定にかかわる取引など通常の経済取引として不合理と認められるものや、税の軽減を目的とするものを、対象から外しているからである。イタリアの経験は、同じくアドバンス・ルーリングといっても、租税回避否認規定との関係で手続を構築する可能性が皆無ではないことを示している。

最後に、スウェーデンのアドバンス・ルーリングに触れておこう。2004年11月10日のPeter Meltzストックホルム大学教授の講演によると、スウェーデンでは、行政から独立した司法の一環として手続が運営されており、納税者からの照会のみならず、課税庁からの照会も受け付けている。この照会に対する回答が最高行政裁判所に上告できることから、スウェーデンのアドバンス・ルーリングは、先例を形成するための重要な経路となっているという。

3 租税法の形成における課題

3 - 1 問題状況

以上みたように、「事前照会に対する文書回答」の拡充は、日本もいよいよアドバンス・ルーリングの導入に踏み切ったことを意味する。地味ながら、かなり重要なできごとである。経済取引において課税がしばしば決定的な意味をもつことにかんがみると、個別具体的な事例につき取扱基準を公表する意義は大きいものといわねばならない。納税者の予測可能性の確保に資することを目的としたこの改革の方向は、高い評価に値する。

もっとも、法の形成という観点から眺めたとき、この手続をさらに育てていくためには、いくつかの課題が残されている。一方で、従来から、課税庁がいわゆる通達行政によって事実上の基準をつくりだすことについては、立法・司法によるコントロールの必要性が説かれてきた。他方で、他の納税者にとって参考になる事例を提供するために照会内容を公開すると、納税者秘密の保護の要請に反する場合がある。以下では、こういった角度から、若干の論点を指摘しておきたい。

3 - 2 権力分立原則

先にみたように、「事前照会に対する文書回答」の手続は、法律によって定められているものではなく、国税庁の事務運営指針として定められている。事務運営指針とは、国税庁の事務手続・運営に関する準則であり、その法的性質は通達に他ならない。

この点に関係して、課税取扱いのように納税者の権利利益に関わる重要なことがらについて、法令の根拠なしに手続を創設・拡充してよいかという問題がある。しかし、税務署員がおこなっている税務相談と同様に、納税者サービスとして位置づけ、執行にあたり国税庁のなすべき業務の一部とみることでも可能であろう。

もっとも、立法と行政の役割分担からして、この手続については法律上の直接の根拠を設けることが本来は望ましい。上斗米(2004)も、「本手続の活用が進み、納税者及び当局の事務運営において定着がなされた段階で、必要があれば米国のように文書回答の法的位置付けについて、より明確化を検討することも中長期的な課題となろう」と述べている。法的位置づけの明確化にあたって優先順位の高い課題としては、3 - 5で述べるように、課税情報の公開と納税者情報の保護との調整があげられよう。

3 - 3 信義則

3 - 3 - 1 応答の類型

事前照会に対する課税庁の応答の類型は、大きくふたつに分かれる。ひとつは、文書回答の対象として回答をおこなう場合であり、いまひとつは、文書回答の対象にならない場合である。

このうち、後者は、訴訟でいえば本案の審理に入らずに却下する場合に相当する。まず、照会文書に係る照会が文書回答の対象とならない事前照会に該当するときは、その理由を記載した「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ」を作成し、事前照会者に送付する。また、申告期限の到来するなどの理由により、審査中に文書回答の対象とならなくなったときは、その理由を記載した「事前照会に対する文書回答の対象とならなくなった旨のお知

らせ」を作成し、事前照会者に送付する。

これに対し、前者は、いわば本案の審理に入る場合である。これはさらに3つに分かれる。第1は、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である。この場合、「貴見のとおりで差し支えない」旨を回答する文書を作成し、事前照会者に送付する。2 - 4 - 3でみた実例は、まさにこの場合である。第2は、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である。この場合、事前照会者の求める見解の内容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、事前照会者に送付する。これらのうち第1が請求認容に、第2が請求棄却に、それぞれ相当する。これに対し、第3は、別の照会に対する回答をもって回答に代えるものである。すなわち、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である。この場合、「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、事前照会者に送付する。

3 - 3 - 2 法律による行政の原理と信義則

以上の応答自体をとらえて事前照会者がその取消を求めることは、事務運営指針では想定していないようである。いいかえれば、応答は処分に該当しないという整理である。

このような場合に生じうる不都合については、常岡(2001a)が、一般的な角度から3つの場合に分けて検討している。すなわち、不利益処分の対象となると誤って回答した場合、許認可等を受ける必要があると誤って回答した場合、事後に不利益処分が想定できない場合や行政命令が介在しない場合、である。

課税との関係では、特に の場合が問題になる。納税者は、文書回答が誤りであると信ずる場合には、自らの見解にしたがって申告をして増額更正や過少申告加算税賦課決定処分といった不利益処分を受け、その時点で争うことになるだろう。問題は、文書回答が誤りであると内心では思っている、不利益処分を受けることをおそれ、いやいや文書回答に従って申告することを選ぶ場合である。このような事態を避けるためには、事前照会の手続をふんで自らの見解を表明した納税者については、過少申告加算税を課さない「正当な理由」があるものと解することが必要である。もしこのように解することができれば、正々堂々とした異見の表明に対して、抑圧的效果を減ずることができる。

刑事罰との関係では、 に類する問題状況も生ずる。回答内容が誤りであると信ずる照会者は、自らの見解に立脚して申告することで、遁脱犯とされるリスクに直面する。この点については、納税者が取引内容を積極的に開示して税務署の見解を求めた以上、そもそも「偽りその他不正の行為」の構成要件に該当しないと考えるべきではないだろうか。

では、課税庁が、あとになって回答内容に誤りがあると考えに至った場合にどう解すべきか。この点については、いったん回答した以上は信義則が適用され回答に反する処分はできないという考え方と、回答には反しても法律に従って正しい課税処分をすべきであるという考え方が、対立する。この点につき、

最判昭和 62 年 10 月 30 日訟務月報 34 卷 4 号 853 頁は、後者の考え方を優先しつつも、特段の事情のある場合には、信義則の適用がありうることを一般論として認めている。最高裁は、この特段の事情の認定にあたって、少なくとも、公的見解の表示、信頼に基づく納税者の行動、表示に反する課税処分による経済的不利益、納税者の帰責事由の有無、について考慮しなければならないとしている。事前照会に対する文書回答が満たすことに異論はないものと思われる。もっとも、の帰責事由については判断が難しいであろう。

信義則を及ぼす場合の人的・物的・時間的範囲については、訴訟における既判力の範囲に準じて考えていくのが適切であろう。

3 - 4 平等原則

3 - 4 - 1 有利な回答に関する不服

ある納税者の事前照会に対して文書回答がなされる場合において、他の納税者が不服をもつ可能性がある。たとえば、特定納税者に対する文書回答の内容が有利すぎるといふ不服について考えてみよう。

いま、納税者 A が特定の取引につき事前照会をしたところ、「貴見のとおりで差し支えありません」といふ文書回答を得たとする。そして、この回答を得た A が、結果に満足して、その通りに確定申告をしたものとしよう。ここで、この事前照会と文書回答が公表されると、その内容は他の納税者の知るところとなる。そこで、A には何の不服のない場合であっても、他の納税者 B の眼からみて、A に有利な内容であることが不服の対象となる可能性がある。この場合に、B が、この文書回答そのものや、回答にもとづく A の申告について、争いを起こすことは困難であろう。訴えの利益があるかどうか疑わしいし、国税について住民訴訟のような争訟方法は認められていないからである。国家賠償訴訟の提起を検討するにしても、B の被った損害をどう構成するかが難しい。

もっとも、この事態は、仮に事前照会に対する文書回答が認められていなかったとしても、全く同様に生じうる。文書回答要旨の公表は、むしろ、取扱いの内容が広く納税者一般に知れ渡ることとなることを意味する。その意味で、特定納税者に対する有利な取扱いに対して、牽制効果をもつのである。透明性の確保のみならず、平等取扱いの担保のために、結果の公表が重要であるゆえんである。

3 - 4 - 2 他の納税者にとっての先例的意義

逆に、ある納税者に対してされた文書回答を、他の納税者が自らの申告にあたり先例として引用したいと考える場合がある。この点について、先に 2 - 4 - 3 でみたように、現行手続では、文書回答は個別事案に関する国税庁としての見解の表明と位置づけられており、他の納税者の取引に適用することは想定されていない。

たしかに、文書回答が事例限りの判断であるとする、回答の内容を先例として引用し、納税者が主張できる範囲は限られている。争いが具体化するの、次のような局面である。A に対してある文書回答がなされたとする。このとき、B が類似の事案につき文書回答を求めたところ、A に対する回答内容と異なる回答を得たため、それに従わずに申告をしたという局面である。あるいは、A

に対する回答内容に依拠してBが申告したところ、課税庁が異なる取扱いによって増額更正処分をしたという局面である。これらの場合には平等原則の適用が問題となるものの、AとBが等しい状況にあるかどうかは具体的事実関係に応じ微妙な判断を必要とする問題であり、事案の違いが結論の違いを正当化する場合も多いことであろう。

けれども、文書回答が集積していくことで、類似の取引に関する税務取扱いについて相場が形成される。それが広範囲の納税者によって継続的に参照されていくことは十分にありえよう。このようにして回答の内容が多数の納税者に共通の期待を抱かせる状況になった場合には、行政慣習法と位置づけるかどうかはともかく、生ける法が形成されたとみる余地がある。

仮にこの段階に至った場合、回答の集積から期待される水準に反して、課税庁が特定の納税者に対して不利な取扱いをとることは許されるか。不利な取扱いであったとしても、その取扱いが法令の正しい解釈・適用の結果である場合には、租税法律主義の観点からは、その結果を貫徹することが要請される。しかしそうすると、有利な取扱いをうけている他の納税者との平等に反する。租税法律主義と平等原則の相克が生ずるわけである。この点につき、スコッチライト事件に関する大阪高判昭和44年9月30日高裁民集22巻5号682頁は、平等原則違反を認めた例である。

3 - 5 納税者秘密の保護

3 - 5 - 1 回答内容の公表

先に述べたように、事前照会をおこなう納税者は、公開することに同意することが必要とされている。これをうけて、事務運営指針は、公表について以下のように定めている。

すなわち、次の2つの場合につき、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、原則として回答後60日以内に、公表することとされている。その1は、事前照会者の求める見解の内容を相当と認め、「貴見のとおりで差し支えない」と回答する場合である。その2は、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であり、「貴見のとおり取り扱われるとは限らない」と回答する場合である。

ただし、公表時期について例外がある。事前照会の際に、事前照会者から一定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、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。ここにいう一定の期間内とは、120日を超えないものとされているから、どれだけ遅くとも回答後120日が経過したら公表されることになる。

公表は、各局又は庁のホームページにおいて照会及び回答の内容を項目別に掲載して行うほか、各局又は庁の閲覧窓口において閲覧に供する。

なお、事前照会者等の同意があったとしても、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令上の守秘義務に抵触すると考えられる部分については、当該部分を伏せて公表する。事前照会者以外の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

匿名化することとされている。

3 - 5 - 2 情報公開と納税者秘密の保護のジレンマ

照会と回答の内容を公開することは、同様の取引を行う他の納税者の予測可能性を確保するために、必須の条件である。豊富な実例がウェブサイトで容易に閲覧できることは、課税取扱いについての調査を格段に容易にし、取引を計画する者にとって重要な判断材料を提供する。同時に、税務行政の透明性を確保するためにも、多大の意義があろう。

もっとも、公開の要請は、おうおうにして、納税者秘密の保護の要請と衝突する。この点に配慮して、事務運営指針は、事前照会者から同意を得ることはもちろん、守秘義務に反する部分を伏せて公表し、関係者を実名でなくXやYと記載することとしている。これらの措置は、いずれも必要なことであろう。しかし、第三者に対する秘密の漏洩をおそれる納税者は、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になってしまうかもしれない。現在の手続では、いったん公開することに同意すると、あとの処理はすべて課税庁に委ねられている。どの部分について公表を避けるかについて、事前照会者の関与が盛り込まれていない点には、再考の余地がある。

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。その際は、米国のしくみを参考にして、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る。なお、関連して、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ではないだろうか。

このように、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。

【参考文献】

新井隆一・岩崎政明・高野幸大・首藤重幸・水野忠恒『税務行政指導』日税研論集 36号(1997)

植田卓「事前確認制度の動向とその検討」税研 95号 54-60頁(2001)

碓井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ」税理 27巻 9号 2-7頁(1984)

碓井光明「新通達・改正通達の適用開始時期(上)(下)」ジュリスト 1013号 135-141頁、1016号 115-120頁(1992-1993)

笠井修・高山佳奈子「ノーアクション・レターに対する信頼と民・刑事責任(1)-(3・完)」NBL 720号 6-15頁、725号 59-67頁、731号 51-61頁(2001-2002)

金子宏「財政権力 課税権力の合理的行使をめぐって」岩波講座『基本法学 6権力』151-178頁(1983)

上斗米明「文書回答手続の見直しについて グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて」税研 115号 14-25頁(2004)

管納敏恭「事前照会への回答とその効力」税理 47 卷 10 号 35-40 頁 (2004)

玉国文敏「通達課税の一断面 相続財産評価通達とその変容」小早川光郎他編『行政法の発展と変革下』469-493 頁 (2001)

常岡孝好「法令解釈照会制度と不問通知(no-action letter)」碓井光明他編『公法学の法と政策上』445-471 頁 (2000)

常岡孝好「日本版ノーアクション・レターの導入」学習院大学法学会雑誌 37 卷 1 号 101-177 頁 (2001a)

常岡孝好「ノーアクション・レター制度の導入と税務行政への影響」税理 44 卷 10 号 2-9 頁 (2001b)

林仲宜「文書回答手続の対象となる事前照会の範囲」税理 47 卷 10 号 30-34 頁 (2004)

藤曲武美「税理士業務における文書回答手続の活用」税理 47 卷 10 号 41-46 頁 (2004)

吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」碓井光明他編『公法学の法と政策上』239-266 頁 (2000)

IFA (International Fiscal Association), Advance rulings, Cahier de droit fiscal international Vol. 84b (1999)

OECD, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)

Romano, Carlo, Advance Tax Rulings and the Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? (2002)