

平成 18 年 3 月 27 日

納税者からみた税務行政の今日的課題点について

- 平成 17 年度諮問に対する答申 -

日本税理士会連合会
税 制 審 議 会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は次のとおりである。

[特別委員]

(会長) 金子 宏
(会長代理) 品川 芳宣
加地 尚
久保田 政一
首藤 重幸
田近 栄治
玉置 和宏
坪田 秀治
中里 実
橋本 一美
本藤 俊男
松田 英三
水野 忠恒
柳島 佑吉
山田 二郎
若林 勝三

[専門委員]

(専門委員長) 小池 正明
(同副委員長) 池 淳一
上西 左大信
杉田 宗久
牧野 正高
山田 俊一

目 次

はじめに	1
過大申告に対する減額手続の問題点とあり方	1
1．更正の請求制度の意義と経緯	1
2．更正の請求制度の問題点	2
3．更正の請求制度のあり方	3
4．後発的事由による更正の請求制度のあり方	5
課税当局の見解に関する問題点と納税者救済のあり方	6
1．課税当局の見解の意義と種類	6
2．納税者の保護・救済の対象となる課税当局の見解の範囲	7
3．課税当局の見解を信頼した納税者の保護と救済	7
4．納税者の予測可能性を高める方策のあり方	9
おわりに	10

はじめに

当審議会は、平成 17 年 10 月 31 日付け日連 17 第 834 号をもって諮問のあった「納税者からみた税務行政の今日の問題点について」の審議に当たり、諮問の趣旨に沿って、第一に過大申告に対する減額手続の問題点とそのあり方について、第二に課税当局の見解を信頼した納税者が見解と異なる課税処分を受けた場合の納税者の救済と課税予測を高める方策について、それぞれ検討を行った。

このうち前者については、納税者の過大な申告を是正し、合法性の原則を維持する観点からは、現行の更正の請求制度には問題があるのではないかと、また後者については、納税者に法的安定性と予測可能性を保障するという面からみて現行の税制及び税務行政には改善する余地があるのではないかとというのが当審議会の基本的認識である。

本答申は、このような認識の下に総会 6 回、専門委員会 7 回を開催し検討した結果をとりまとめたものである。

過大申告に対する減額手続の問題点とあり方

1．更正の請求制度の意義と経緯

(1) 更正の請求制度の意義

わが国の税制は、大多数の税目に申告納税方式を採用しており、国と納税者との間の租税債権債務は、第一次的には納税者の申告により確定することとされている。申告納税制度は、納付すべき税額の計算の基礎となる事実は、納税者自身が最もよく知り得る立場にあるという前提の下に成立している。したがって、その申告は、納税者の責任において行い、法令に適合したものであることが予定されている。

しかしながら、実際問題とすると、税法の解釈や事実認定の問題等の関係から、すべての申告が適法な内容であるという保証はない。このため、国税通則法は、税務署長に対し調査に基づいて更正処分を行う権限を与えている。

一方、租税法律主義の要請する合法性の原則の下では、法の予定する税額を超えて租税を賦課することは許されない。このため、当初の申告額が過大であった場合には、適法な課税標準額や税額に是正するための措置が必要であり、納税者から是正を求める手段として更正の請求制度が設けられている。租税の確定方法として申告納税方式が採用されているとしても、合法性の原則が働く以上、更正の請求制度は納税者の基本的な権利として位置付けることができる。

(2) 更正の請求制度の経緯

更正の請求制度は、シャウプ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正で初めて導入されたものであり、当時の更正の請求の期間は、法定申告期限から 1 か月以内とされていた。また、当時の制度では、所得税及び相続税については更正の請求が可能であったが、法人税には認められず、昭和 34 年の税制改正において法人税についても更正の請求ができることとされた。

更正の請求の期間を法定申告期限から 1 か月以内とする昭和 25 年の税制は、昭和 37 年の

国税通則法の制定の際に受け継がれ、その後、昭和41年の改正で所得税及び法人税については2か月以内とされた。法定申告期限から1年以内とされたのは、昭和45年の税制改正時であり、それ以後は今日に至るまで改正はない。

なお、後発的事由による更正の請求の期間は、所得税及び法人税については、一般の更正の請求と同様に、昭和25年当時は法定申告期限から1か月以内であり、昭和41年の税制改正時に2か月以内とされた。ただし、相続税はこれと異なり、昭和25年当時から4か月以内であった。すべての税目で一般の更正の請求と後発的事由による更正の請求との間に期間の差異が生じたのは、昭和45年の税制改正時である。

2. 更正の請求制度の問題点

(1) 更正の請求と合法性の原則

更正の請求を行うことができる期間について、法定申告期限から1年以内とされているのは、納税者が過大な申告を行ったことを認識するのは、通常は次の申告期限が到来するまでの間であることを前提にしていると考えられる。

しかしながら、所得税や法人税の申告の場合とはかく、反復的に行うことのない相続税や譲渡所得等の申告では、法定申告期限から1年を経過した後に過大申告となっていることを認識する場合がある。また、経済システムの複雑化と取引形態の多様化が進行している今日においては、所得税や法人税においても同様の事象が生じることがある。このため、現行の1年以内という期間制限が適切かどうかという疑問がある。

この点について、法定申告期限は、納税者の申告準備に必要な期間を考慮して定められていることからみると、納税者の事後的な手続を必要以上に許容し、実質的に申告期限の延長を認めるような制度は好ましくないという考え方がある。また、当初の申告内容を納税者の有利に変更する更正の請求について、租税法律関係を安定的なものとするため、一定の期間制限があることはやむを得ないという見方もある。

しかしながら、更正の請求ができる期間が短期に過ぎる場合は、過大申告を救済する機会が限定され、結果として納税者間の課税の均衡が図られず、合法性の原則も維持できないことになる。

(2) 更正の請求と除斥期間

現行の国税通則法は、税務署長による賦課権の行使について、増額更正の場合は法定申告期限から原則として3年間とし、いわゆる減額更正の場合は5年間できることとしている。

このような規定を背景として、実務的には、更正の請求の期間を経過した後に過大申告が判明した場合に、どのように減額を求めるかという問題がある。

この問題に関しては、職権による減額更正を促すため、納税者が税務署長に対して、いわゆる「嘆願」により減額を求める方法が実務として行われている。しかしながら、この方法は制度的な裏付けのないものであり、また、納税者の嘆願に応じるか否かは税務署長の裁量に属すると解されている。

また、国税通則法は、税務署長は調査に基づいて納税者の申告内容を更正する旨を規定しており、この場合の更正には増額更正のみならず、合法性の原則からみて減額更正も含まれ

るが、調査を行うかどうかは税務署長の裁量であると解されている。したがって、申告税額に減額要因が含まれているとしても、税務署長の権限によって減額更正を受けられるという制度的保障はない。

いずれにしても、現行の法制上は、更正の請求の期間が経過した後において、納税者から申告税額の減額を求めることは、権利として認められていないことになる。

(3) 税務調査と更正の請求

現行の制度では、所得税や法人税等に関する税務調査の結果、複数年にわたる過年分の修正申告を行った後に過大申告であることが判明しても、法定申告期限から1年以内という期間制限があるため、直近の年分についてのみ更正の請求が可能であり、それ以前の年分の過大申告について、納税者から減額を求めることができないという問題もある。

この問題は、税務調査の実施時期に関することであるが、反復的に申告を行う法人税等のみならず、相続税等についても法定申告期限から1年以上経過した後に税務調査が行われた場合には同様の問題が生じる可能性がある。

3. 更正の請求制度のあり方

(1) 更正の請求期間

上記のような問題が生じるのは、1年という更正の請求の期間制限と5年という税務署長の職権による減額更正期間との間に開差があることが主たる原因である。

この点に関して、納税者に認められる更正の請求は、申告納税方式による租税債務の確定手続の例外的措置であり、不服申立期間や出訴期間との兼ね合いで定められているのに対し、職権による減額更正の期間は、公法上の金銭債権の消滅時効との関係から定められたものであり、本来的に制度の趣旨が異なるものと考えられている。

したがって、両者を対比することは必ずしも適当ではないが、現行の更正の請求の期間は、今日の経済実態からみると短期に過ぎるとともに、結果として納税者間の課税の均衡と合法性の原則を維持できない問題があることは前述したとおりである。

また、両者の期間制限の違いがあるためにやむを得ず行っている課税当局に対する「嘆願」は、法的根拠がないばかりでなく、その名称や手法からみて、およそ今日の国民感情にそぐわないものというべきである。したがって、このような方法を採用する必要のない制度に改める必要がある。

これらの点を勘案すると、納税者において更正の請求ができる期間は、税務署長の職権による減額更正の場合と同様に、法定申告期限から5年以内とすることが適当である。

なお、更正の請求の期間については、賦課権の除斥期間を勘案すれば、3年程度が適当であり、その期間を経過した後の納税者の救済は、いわゆる後発的事由の範囲を拡充して対応すべきであるという意見があった。

(2) 更正の請求期間と除斥期間の特例

更正の請求の期間を延長した場合に、減額更正の除斥期間の満了直前に更正の請求がなされると、実質的に除斥期間を延長することになるという問題がある。また、減額更正のために税務署長が行う調査の期間を考慮すると、除斥期間を経過し、結果として減額更正を受け

られなくなるおそれもある。

ただし、現行の国税通則法には、除斥期間を経過した後に提起された争訟に係る判決等があった場合には、更正の期間制限を延長する特例が定められている。上記のような問題については、この特例によって対処することが適当である。

(3) 法人税法における更正の特例制度

法人税法では、法人の申告した所得の金額のうち事実を仮装して経理したところに基づくものがあるときは、税務署長は、当該法人がその事実を修正した経理をし、その修正した経理に基づく確定申告書を提出するまでは、減額更正をしないことができることとされている。

この規定が適用された場合には、正当な所得金額を超える申告について減額更正は受けられないことになり、合法性の原則に抵触するとみることができる。

しかしながら、この規定は法人が自らの意思で過大申告した場合に適用されるものであり、直ちに減額更正を認めると、粉飾経理を排除して適正な経理に基づく申告を実現するという要請に反することになる。

したがって、現行の制度はその趣旨としては適切なものと考えられるが、納税者から減額を求めることができないとすれば、5年の除斥期間が経過し、結果として救済されない場合もあり得ることになる。更正の請求の期間を法定申告期限から5年以内とすれば、こうした問題も解消することになる。

(4) 更正の請求と請願制度

わが国憲法は、すべての国民に「請願」を行うことを保障し、請願法その他の法令にその規定が設けられている。

現行制度の下において、更正の請求の期間を経過した後に減額を求める方法として、請願の制度によることも考えられる。しかしながら、国税通則法及び個別税法に更正の請求や税務署長による減額の手続が定められていることからみると、請願の制度は、税の減額を求める方法にはなじみにくいと考えられる。

(5) 更正の請求と義務付け訴訟制度

平成17年4月から施行された改正行政事件訴訟法は、いわゆる義務付け訴訟制度を拡充し、行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらず、その処分が行われない場合において「その処分がされないことにより重大な損害が生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、訴えを提起できる」とこととされた。

現行制度の下で、更正の請求の期間を経過した後に減額を求める方法として義務付け訴訟によることも可能であるという見方があるが、法解釈上それが可能であるかどうかは、現段階では必ずしも明らかではない。

また、税の減額を求めるために訴訟を提起するというのは、事務的及び経済的な負担を考慮すれば、納税者と税務当局の双方からみて現実的な方法とはいえない。義務付け訴訟を提起することによって減額を求めることができると解する余地もあるが、納税者の救済は、更正の請求の期間を延長するなど行政手続において解決することが望ましい。

4．後発的事由による更正の請求制度のあり方

(1) 後発的事由の問題点とあり方

いわゆる後発的事由による更正の請求制度は、申告の基礎となった事実関係が事後に異動した場合に、納税者から減額更正を求める特則である。一般の更正の請求の例外措置として位置付けられる限り、その事由について、ある程度まで限定されることはやむを得ないと考えられる。

しかしながら、現行の法令では、後発的事由を限定的に列挙しているため、真に納税者を救済することが適当と認められる事由が生じた場合でも、その事由が法令に規定されていないために更正の請求ができないという問題がある。

したがって、現行の後発的事由を拡充することが適当であり、差し当たり、様々な事実関係の異動が生じることを考慮して、次の事由を加えることとすべきである。

税法の解釈・適用について従前と異なる判決が確定したこと等を契機として通達等による取扱いが変更されたこと

現行の後発的事由に「準ずるやむを得ない事実」が生じたこと

このうち の「通達等による取扱いが変更されたこと」に関しては、平成 18 年度の税制改正において、国税庁長官の法令の解釈が変更され、その解釈が公表されたことにより、課税標準等又は税額等が異なる取扱いを受けることとなったことを知った場合には、更正の請求ができることとされた。上記と同様の趣旨であり、適切な改正である。

この点に関し、法令解釈通達等による取扱いの変更が行われない場合においても、いわゆる先例性のある最高裁判所の判決が確定したときは、そのことを事由として更正の請求が可能になるのではないかという意見があったが、そのような判決が確定した場合には、国税庁は速やかに通達等による取扱いを変更し、更正の請求を認めることとすべきである。

なお、国税通則法施行令は課税標準等の基礎となった契約が解除された場合には、後発的事由に該当する旨を規定しているが、現行の法人税の取扱いでは、売買契約の解除等に伴ういわゆる前期損益修正は、その解除等のあった年度の損金とし、更正の請求の対象にはならないこととされている。しかしながら、企業が破綻したような場合には、損失の繰越控除制度等では救済できないこともあり得る。したがって、国税通則法の規定に基づく後発的事由による更正の請求と現行の取扱いとの選択を認めることとするのが適当である。

(2) 後発的事由による更正の請求の期間

一般の更正の請求の期間が法定申告期限から 5 年以内とされた場合には、国税通則法及び個別税法に規定されている後発的事由については、その多くが一般の更正の請求によって減額を求めることが可能になると考えられる。ただし、法定申告期限から 5 年を経過した後に、課税の基礎となった事実に関する訴訟が解決するなど事実関係に異動が生じることがある。したがって、一般の更正の請求の期間が延長されたとしても、その後の一定の期間は更正の請求を認めることとし、納税者の救済を図る必要がある。

後発的事由による更正の請求の期限について、現行の国税通則法、所得税法、法人税法及び消費税法はそれぞれの事由が生じたことを知った日の翌日から 2 か月以内とし、相続税法では 4 か月以内とされているが、税目間で差異を設ける合理的な理由はない。また、納税者

が事実関係の異動を直ちに認識しないこともあり得るため、後発的事由によっては2か月又は4か月という短期間のうちに更正の請求を行うことが困難な場合がある。

したがって、その期限を各税目間で統一し、それぞれの事由が生じたことを知った日の翌日から1年以内とすることが適当である。

課税当局の見解に関する問題点と納税者救済のあり方

1. 課税当局の見解の意義と種類

(1) 課税当局の見解の意義

租税法律主義は、その内容として課税要件の明確性を求めている。その機能は、国民や企業の経済行為に対し、法的安定性と予測可能性を保障することにある。しかしながら、今日のように複雑化した経済現象のすべてを明確な法令で律することは、およそ困難なことであり、法令の定めは一般的かつ抽象的なものが少なくない。

一方、納税者は申告に当たって法令の解釈を行う権利を有しており、納税者がこれを行って自らの判断で納税申告を行い、課税当局に否認された場合は争訟によって解決するのが本来の税務のあり方である。

しかしながら、争訟に伴う経済的及び時間的な負担を考慮すれば、課税当局との争いはできる限り回避したいという納税者が多いのが現実である。このため、納税者には、自らの法令解釈が課税当局に容認されるかどうかをあらかじめ確認したいという要望がある。こうした実情からみると、法令の解釈に係る課税当局の見解の表示は、税務行政を円滑化する上で重要な意義を有している。

(2) 課税当局の見解の種類

一般に課税当局の見解と称しているものには、「法令解釈通達」、「事務運営指針」、「法令解釈に関する情報」及び「事前照会に対する文書回答手続による回答」のほか、いわゆる「質疑応答事例」及び「タックスアンサー」などがある。また、税務相談等における税務職員の口頭による回答や指導もこれらに類するものである。

このうち法令解釈通達と事務運営指針は、国家行政組織法に基づいて国税庁長官が国税局長等に対して発する命令であり、国税局及び税務署の職員は、その事務の遂行に際してこれに拘束されることになる。

これに対し、法令解釈に関する情報と称するものは、国税庁の各部課から発せられることが多いが、その示達先は明示されておらず、その法的根拠や性格も不明である。

いわゆる事前照会に対する文書回答は、その手続に関する事務運営指針に基づいて国税庁又は国税局が実施する行政サービスと位置付けることができる。いわゆる質疑応答事例及びタックスアンサーも納税者に対する行政サービスとして行われているものであり、申告相談等の現場で示される税務職員の口頭による回答や指導も同様である。

2．納税者の保護・救済の対象となる課税当局の見解の範囲

(1) 法令解釈通達及び事務運営指針

国税庁長官が発出する法令解釈通達及び事務運営指針は、その法的根拠や性格からみて、納税者の保護及び救済の対象となる課税当局の公的見解に当たることは明らかである。したがって、これに反する課税処分は納税者の保護・救済の対象となる。なお、その性格からみて納税者に不利益となる内容に変更された場合に、その通達等を遡って適用することは許されない。

なお、国税庁の各部課から発せられる法令解釈に関する情報は、その法的根拠は不明であるが、一般にも公表されていることからみると、法令解釈通達や事務運営指針に準ずるものと考えられる。

(2) 事前照会に対する文書回答手続による回答

事前照会に対する文書回答手続による回答は、納税者から関係資料の提出を求め、取引等の事実関係を確認した上で行うものである。したがって、行政サービスとして行われているものではあっても、照会した当事者からみれば、課税当局の公的見解である。このため、納税者の保護・救済の対象となる課税当局の見解に当たるが、現行の文書回答手続は、納税者及び課税当局のいずれに対しても拘束力はないものとされている。

なお、同手続による回答は、一般にも公表されることからみると、照会事例と同様の取引等を行う他の納税者においても課税当局の公的見解に当たると解することができる。

(3) 質疑応答事例その他

国税庁の公表する質疑応答事例及び国税庁が実施しているタックスアンサーは、文書回答手続による回答と異なり、納税者から事実関係を聴取して回答したものではない。一般的かつ通常生じ得る事例についての税務の取扱いを解説したものであり、課税当局の公的見解ではあるが、納税者の個別事例について、質疑応答事例等の内容がすべて保護・救済の対象となるものではない。

納税相談等における税務職員の口頭による回答、指導、助言等は、課税当局の公的見解の一種であるが、その実施方法の実態からみると、税務職員の「意見」にすぎないことが多く、必ずしも納税者の保護・救済の対象となるものではない。ただし、納税者から関係資料が提出されるなど十分な情報提供があった場合の回答、指導等は、納税者の保護・救済の対象となる見解に当たることになる。

なお、税務職員の執筆・監修による書籍は、個人の責任において著わされたものであり、その内容は課税当局の見解ではないといわれている。しかしながら、個人的な著作物とはいえ、現職の公務員が著わしたものである以上、単なる個人的な見解であるというのは疑問である。

3．課税当局の見解を信頼した納税者の保護と救済

(1) 課税当局の見解と信義則

課税当局の見解を信頼して申告を行い、後にその申告が否認された場合の納税者の保護及

び救済に関して、いわゆる信義則の適用があるかどうかという問題がある。

この問題は、納税者の申告内容が法令の予定するところと異なる場合においても、その納税者を保護しなければならないかどうかということであるが、租税法律主義の要請する合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者を保護することが必要と認められる場合には、一定の要件の下に信義則の適用があると解されている。

ただし、過去の判例等では、次のような内容をすべて充足することが信義則の適用要件とされている。

税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと

納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したこと

税務官庁が公的見解に反する課税処分をしたこと

納税者がその課税処分により救済に値する経済的不利益を被ったこと

納税者が公的見解に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと

このような信義則の適用要件を満たすかどうかは、争訟を通じて個別の事例ごとに判断されることになるが、実際問題とすると、その適用事例は多くはない。合法性の原則が強く要請される租税法の解釈適用において、信義則の適用要件が厳格になるのはやむを得ないと考えられる。

(2) 納税者の救済と加算税等の減免

課税当局の信頼できる見解に基づいて行動した納税者について、その見解と異なる課税処分が行われた場合には、信義則の適用がないとしても、その納税者に対しては、何らかの救済措置が講じられるべきであり、そうでなければ納税者の税務行政に対する信頼は著しく損なわれることになる。

この場合の具体的な救済方法として、加算税に関する国税通則法上の「正当な理由」があるものとして加算税を免除すべきであり、また、延滞税についても同法施行令における「延滞税の免除ができる場合」に該当するものとして取り扱うことが適当である。

この点に関して、加算税の取扱いを定めた国税庁の事務運営指針では、納税相談等において納税者から十分な資料の提出があつたにもかかわらず、税務職員が誤指導を行い、結果として過少申告となった場合で、納税者がその指導を信じたことにやむを得ないと認められる事情があるときは、過少申告加算税を課さない正当な理由があるものとしている。また、延滞税の取扱いを定めた国税庁の法令解釈通達においても、税務職員の誤指導について延滞税を免除できる人為による異常な災害又は事故に該当するものとしている。

これらの取扱いでは、税務相談等における税務職員の誤指導の場合を例示しているが、前述した課税当局の公的見解に従って申告した後に、これと異なる課税処分が行われた場合にも過少申告加算税及び延滞税について、これらと同様に取り扱うべきである。

なお、税務職員の誤指導を基因として過少申告となった場合に、過少申告加算税を課さない正当な理由があるとしているのは、国税庁の事務運営指針のうち「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」のみである。税務職員の誤指導を正当な理由と解するのであれば、加算税の取扱いを定めた他の事務運営指針においてもその旨を明記すべきである。

4．納税者の予測可能性を高める方策のあり方

(1) 課税当局の見解の表示と納税者の利便性

前述したとおり課税当局の見解と称するものには様々なものがあるが、それが納税者の信頼の対象になるものかどうか、また、その見解を信頼して行動した納税者の保護・救済の対象となるものか否かという観点からみると、必ずしも一様ではない。

このことは、税務行政の実態からみるとやむを得ないことであるが、税知識の普及や課税を予測する上で課税当局の見解が果たしている役割は大きなものがある。申告納税制度の下で、課税当局の見解の表示は、その内容・程度にかかわらず必要不可欠なものであり、行政サービスを拡充するという面からは、課税当局が可能な限り多くの問題について見解を公表することが好ましいことになる。

このような課税当局の見解に対して、必要以上にこれを拘束し、あるいは信義則の適用を認めることは、合法性の原則に反するとともに、納税者間の課税の公平を損なう結果となるおそれがある。また、これらの問題に基因して課税当局が見解の公表を控えることとなった場合には、納税者の利便性が損なわれ、税務行政の円滑な遂行にも障害が生じることになる。

一方で、その見解を信頼した納税者の保護・救済も看過できない重要な問題であり、結局、納税者の利便のために行う課税当局の見解の公表とその見解を信頼した納税者の保護とは、相反する面を有していることになる。このような対立する問題が更正処分等に至った場合には、本来は信義則の適用を求める訴訟によって解決すべきであるが、争いを望まない納税者が多いという実情を踏まえれば、前述した加算税等の減免によって解決することも現実的な方策であると考えられる。

(2) 事前照会に対する文書回答手続の問題点とあり方

納税者の予測可能性を高めるための具体的な方策として、いわゆる事前照会に対する文書回答手続が導入されている。平成 16 年 3 月には、それまでの同業者団体等を対象とした手続が見直され、特定の納税者の個別の取引等に関する事前照会もその対象とされた。

現行の文書回答手続は、対象となる照会事案に一定の制約があるものの、課税当局の一般的な見解である法令解釈通達や質疑応答事例などでは判断できない税務の取扱いについて、その見解を得られるという意味で有意義なものである。したがって、この手続を推進し拡充することが納税者の利便性を一層高めることになる。

しかしながら、納税者の予測可能性を高めるという文書回答手続の趣旨からみると、現行の手続には改善すべき点が少なくない。

この手続の対象になるのは、納税者が実際に行った又は行うことが確実である取引について、国税に関する法令の解釈・適用に関する事前照会で、これまでに法令解釈通達等によりその取扱いが明らかにされていなかったものとされている。このため、回答の結果によって取引等を行うかどうかを決定しようとしている事例や納税者の行う取引等が法令に抵触し又は抵触するおそれのあるものなどはこの手続の対象にはならない。

この点に関し、平成 13 年から導入されている「行政機関による法令適用事前確認手続」(いわゆる日本版ノーアクション・レター制度)では、照会者が将来行おうとする行為に係る個

別事例や法令に基づく不利益処分適用可能性のある行為も回答の対象とされている。したがって、この制度と文書回答手続とはその趣旨・内容が異なるものである。

また、わが国の文書回答手続は、米国で導入されているアドバンス・ルーリング制度に類似するものであるが、同制度では、将来行う取引等に対してもルーリングが発給されることがされており、わが国の文書回答手続とは大きく異なっている。

文書回答手続が回答の対象を限定しているのは、手続の濫用と租税回避行為への悪用を危惧したためであると推測できるが、納税者が取引等を行うか否かを決定するに際して事前に課税関係を予測できないのであれば、納税者の利便のための手続とはいえない。

このような観点からみると、現行の文書回答手続は、次のような点を見直すべきである。

納税者が計画している将来の行為や取引に関しても回答の対象とすること

個別の財産の評価や取引価額など事実認定に属する問題も回答の対象とすること

回答した内容については、納税者から提供された情報資料の範囲で課税当局は拘束されること

課税当局の行う回答について期間の定めを設けること

なお、米国のアドバンス・ルーリングは、内国歳入庁の規則に基づく制度として導入され、また、日本版ノーアクション・レター制度は、閣議決定による指針に基づいて定められた各府省庁の細則により実施されている。

これに対し、文書回答手続は、国税庁長官による「事務運営指針」によって運用されている。納税者と課税当局との信頼性を高めるとともに、適正な運用を図るためには、国税通則法などの法律に基づく手続とすることが望ましい。

おわりに

租税の確定方法としての申告納税方式では、納税者に自己責任が求められており、申告内容に過誤があっても納税者の責めに帰すべき問題であるが、他方において、租税法主義が強く要請する合法性の原則の下では、その過誤は納税者と課税当局のいずれにおいても適法なものに是正する権利と権限を有する、というのが当審議会の基本的考え方である。

この点に関して、更正の請求期間と職権による減額更正の除斥期間とは、制度の趣旨や沿革からみて対比又は対応させるべき事項ではないことは本文のとおりである。しかしながら、両者に期間制限の差異があるため、実務上やむなく行っている「嘆願」について、それに応じるかどうかは税務署長の裁量であるというのであれば、納税者の権利は擁護されず、合法性の原則も維持できないことになる。

こうした問題を踏まえ、本答申は、「嘆願」を不要なものとするために更正の請求期間を5年に延長することとし、あわせて後発的事由を拡充することを提言するものである。

なお、更正の請求制度とはやや趣が異なるため本答申では言及していないが、源泉所得税や登録免許税などのいわゆる自動確定方式による租税について、過大徴収や過誤納があった場合の納税者の救済に関しても現行制度の見直しが必要であるとの意見があった。

一方、課税当局の見解について、その見解と異なる課税処分に信義則の適用を強く求めることは、結果として合法性の原則に反するおそれがある。また、納税者がその見解に過度に依存する

ことは、自ら法令解释权を放棄することになるという問題もある。

したがって、課税当局の見解に強い拘束力を求めることは必ずしも適当なこととはいえないが、税務の実態をみれば、その見解を信頼して行動した納税者には、一定範囲で保護と救済が図られるべきである。そのような納税者に対し、本税はともかく加算税や延滞税が賦課されるのであれば、課税当局に対する国民の不信感は増し、円滑な税務行政の実現は期待できない。

これらを踏まえ本答申は、信頼できる課税当局の見解に基づいて行った申告について、その見解と異なる課税処分が行われた場合には、加算税等を減免することとし、あわせて納税者の予測可能性を高める方策として、事前照会に対する文書回答手続の改善を提言するものである。

納税者の権利の保護・救済に資する税制が整備されるとともに、国民や企業の活発な経済活動を支援し擁護する税務行政が実現することを望みたい。