



RIETI Discussion Paper Series 10-J-036

事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》

神山 弘行
岡山大学



Research Institute of Economy, Trade & Industry, IAA

独立行政法人経済産業研究所

<http://www.rieti.go.jp/jp/>

事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》*

神山 弘行
(岡山大学)

要旨

事前照会 (advance ruling) 制度の導入は、法的安定性や予見可能性の確保に資するといわれてきた。しかし、Givati(2009)によると、米国の事前照会制度である Private Letter Ruling の利用は、あまり活発ではない。その理由として、申請手数料や発給までの期間という「直接的なコスト」だけでなく、事前照会制度を利用することで、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大きいというのである。本稿は、米国の Private Letter Ruling の法的構造について概観するとともに、Givati(2009)の主張を紹介・分析することで、我が国の文書回答手続を正規の法制度へと発展させる場合に考慮すべき問題点を明らかにする。その上で、事前照会制度をより利用しやすいものにするためには、「申請者の税務当局に対する匿名性」および「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が必要となる点を指摘する。

キーワード：事前照会制度，アドヴァンス・ルーリング，レター・ルーリング

JEL classification: H83, K34, K49

RIETI ディスカッション・ペーパーは、専門論文の形式でまとめられた研究成果を公開し、活発な議論を喚起することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、(独)経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

*本稿は、(独)経済産業研究所において、2009年11月から共同研究者として参加した研究プロジェクト「「タックス・コンプライアンス」を巡る国際的連携の動きと我が国の政策対応の在り方」の成果の一部である。本稿を作成するに当たっては、本研究プロジェクトメンバーの石井道遠上席研究員（経済産業研究所）および瀧圭吾教授（学習院大学）より有益なコメントを頂戴した。感謝申し上げます。

1. はじめに

本研究ノートは、事前照会(advance ruling)制度が直面する制度的課題について、今後、本格的に考察を進めるための覚書である。

事前照会制度の制度的課題を検討するにあたって、次の3の視点からの分析が考えられる。第1は税務執行に関する「行政実務」の視点、第2は「租税法解釈学」の視点、第3は法学と経済学の知見を融合させる「租税政策学」(立法論)の視点である¹。本稿は、主として第3の立法論の視点から検討を行うものである。

国境をまたいだ濫用的租税回避やマネー・ロンダリングといった行為に対して、一国だけで対応を行うのは困難を極める。この問題に対応するためには、各国間の情報交換や執行上の協力が必要不可欠である。しかし、一部の悪質な納税者に対処するために税務執行を強化することが必要であったとしても、通常の経済取引や、日々生み出される新たな経済取引を阻害するがあってはならない。

濫用的租税回避への対応は、アグレッシブな納税者に対して、国家が防御策として個別の否認規定の導入や情報提供の義務化などの措置を講じる、もしくは税務訴訟を通じて裁判所に法的判断を問うことが主流であった。このような対応は、国家と納税者の関係を「対立関係」ととらえることを暗黙の前提としている。これに対して、本稿の検討対象である事前照会制度は、国家と納税者の信頼関係を前提に「協調関係」の構築を理念とするという点で、ベクトルの向きが異なっているといえる。

事前照会制度を本格的に導入することで、納税者にとって予測可能性および法的安定性が高まることが期待され、租税法主義の趣旨の実現に資するとされる²。我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(我が国に導入する際に問題となる)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きた。これらは、事前照会制度を論じる際に必要不可欠な検討であることには異議はないであろう³。

¹ 第1の行政実務の観点から、事前照会制度を含むタックス・コンプライアンス全体に関して横断的な考察を加えているのが、石井道遠「タックス・コンプライアンスを巡る国際連携の動きと我が国の政策対応のあり方(試論)」RIETI Discussion Paper Series 10-J-033(2010年)、available at, <http://www.rieti.go.jp/jp/publications/summary/10060009.html> である。

² 金子宏「財政権力—課税権力の合理的行使をめぐる—」『岩波講座 基本法学6—権力』163頁(岩波書店1983年)

³ 金子・前掲注2, 160-164頁, 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続のあり方」税大論叢44号464頁(2004年), 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 COESOFTLAW-2005-1(2005年)参照。

本稿は、従来の検討課題に加えて、次の視点からの考察も必要であることを提示することを目的とする。それは、協調関係の構築を理念とする事前照会においても、法的制度の仕組み方次第では、国庫と納税者の戦略的な行動によって、危うい協調関係に陥る可能性があるという点である。この点について、本稿では、Givati(2009)の分析を援用しつつ、納税者の戦略的行動という視点から、事前照会制度に内在する問題について検討を加える。

本稿の構成は次の通りである。まず〔2〕において、米国の事前紹介制度であるレター・ルーリングの法的構造について概観する。続く〔3〕では、事前照会制度が運用される局面において、納税者と課税当局の双方に戦略的な動機が存在しており、執行・運用の仕方次第で、戦略的に事前照会制度を利用しない納税者が増えてしまう可能性について、米国の最近の研究である Givati(2009)を紹介した上で、若干の検討を加える。我が国で納税者サービスとして導入されている文書回答手続を、本格的な法制度に発展させるためには、〔3〕で検討した制度に内在する問題を改善する必要がある。そこで〔4〕では、事前照会制度を利用しやすいものにするためには、「申請者の税務当局に対する匿名性」と「競業他社に対する営業秘密の保護手続」を確立する必要がある点を指摘する。

2. 米国の事前照会制度の概要

以下では、米国の事前照会制度について検討を加えるための準備作業として、内国歳入庁が、課税の取り扱いに関して発給する文書であるレベニュー・ルーリングおよびレター・ルーリングについて概観する⁴。

2-1. レベニュー・ルーリング (revenue ruling)

1953 年以前は、納税者からの個別的な質問に対して税務当局が発する書面回答は、非公開とされていた。このような非公開の回答は、特定の納税者に便宜をはかることができるため、公正な制度運営に疑義がもたらされることになる⁵。議会ならびに弁護士会からの批判の高まりを受けて、1953 年に内国歳入庁は、税務当局による租税法規の画一的な適用を促進するとともに、納税者の自発的な法令遵守を助けることを目的に、

⁴ 米国の事前照会制度については、前掲注 3 の文献に加えて、*See, e.g.,* CARLO A. ROMANO, ADVANCE TAX RULING AND PRINCIPLE OF LAW: TOWARD A EUROPEAN TAX RULING SYSTEM? (IBFD Publications 2002); MICHAEL I. SALTZMAN, IRS PRACTICE AND PROCEDURE, ¶ 3 (Revised 2nd ed. 2002, Warren, Gorham & Lamont of RIA); CAMILLA E. WATSON & BROOKES D. BILLMAN JR., FEDERAL TAX PRACTICE AND PROCEDURE: CASES, MATERIALS, AND PROBLEMS (Thomson 2005).

⁵ Watson & Billman, *supra* note 4, at 24.

書面回答を公開することとした⁶。

現在においては、争点が国民全般に関係する可能性が高い場合、内国歳入庁は回答をパブリック・レター・ルーリングたるレベニュー・ルーリング(revenue ruling)と発することになる。レベニュー・ルーリングは、Internal Revenue Bulletin に公表される⁷。

レベニュー・ルーリングは、租税法規や租税条約に関する内国歳入庁の公的解釈を示すものであり、税務当局は当該内容に拘束される。また、全ての納税者は、レベニュー・ルーリングに記載されている事実関係と本質的に同じ事実関係のもとでは、当該レベニュー・ルーリングを先例(precedent)として参照することができる⁸。この点において、次に述べるレター・ルーリングと法的効果が異なっている。

なお、連邦租税裁判所は、レベニュー・ルーリングを内国歳入庁の立場を示すものとして扱うだけであり、裁判所は拘束されないという立場を貫いている。これに対して、連邦控訴裁判所の判決の中には、レベニュー・ルーリングの内容が合理的である限り、財務省規則(regulation)と同程度の法的効果があるとするものがある⁹。

2-2. レター・ルーリング(private letter ruling)

(1) 概要

特定の納税者からの個別の質問に限っての回答を意図する場合に、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ことになる

⁶ Id.

⁷ Id. なお、レベニュー・ルーリングは財務長官の承認を必要とせず、内国歳入庁が独自に発する権限を有するため、内国歳入庁細則もしくは個別通達と訳されることがある。これに対して、レギュレーション(regulation)は、財務長官の承認を要するところ、米国財務省規則もしくは基本通達と訳される。〔邦語訳については、田中英夫編『英米法辞典』(東京大学出版会 1991年)732頁参照。〕なお、レギュレーションの分類と法的効果については、下記注9参照。

⁸ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[1], at 3-30–3-31. レベニュー・ルーリングは、特定の事実関係を前提とするものであり、内国歳入法典の一般的な公的解釈を示す財務省規則よりも射程が狭いとされる。Id.

⁹ Id. ¶ 3.03[2][b], at 3-34.

米国財務省規則(Treasury regulation)は、立法規則(legislative regulation)、解釈規則(interpretive regulation)、手続規則(procedural regulation)の3つに分類される。

第1の立法規則は、議会の委任にもとづいて、特定の条文について細則を定めるものである。立法規則は、納税者に新たな義務を課すものであり、法律としての効果(the force and effect of law)を有することになる。裁判所は、当該内容が合理的であり委任の範囲(および議会の立法裁量の範囲)を逸脱していなければ、当該規則の内容を尊重することになる。Id. ¶ 3.02[3][a], at 3-12.

第2の解釈規則は、条文の意味について説明もしくは解釈を提示するものである。この規則の発行には、個別条文による委任は必要なく、内国歳入法典7805条(a)に基づいて発せられる。解釈規則は、裁判所から立法規則ほど尊重はされない。Id. ¶ 3.02[3][b].

第3の手続規則は、(財務省長官によって発せられる上記の2つとは異なり)内国歳入庁長官によって発せられる。そのため、法源としては、上記2つよりも劣ることになる。Id. ¶ 3.02[3][c].

¹⁰。通常、レター・ルーリングやアドヴァンス・ルーリングと呼ばれる場合は、こちらを指す。本稿では、特に断りのない限り、将来の取引に関する照会であるアドヴァンス・ルーリングのことを、単にレター・ルーリングとよぶ。

以下では、事前照会制度の分析の準備作業として、レター・ルーリングの法的効果、発給条件、プライバシーおよび営業秘密の保護との調整、レター・ルーリングの修正・撤回、申請過程、申請手数料について紹介をする¹¹。

(2) 法的効果とその射程

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・適用を示す文書である¹²。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¹³。また、出先機関は、当該事案に関しては発給したレター・ルーリングに従わなければならない¹⁴。

法的効果に関して留意が必要なのは、内国歳入庁自身は、禁反言など法の一般原則の適用がある場合を除いて、レター・ルーリングには拘束されないという点である¹⁵。内国歳入法典のもとで、内国歳入庁を拘束する制度は、クロージング・アグリーメントに限られている¹⁶。そのため、後述するように、レター・ルーリングの内容は遡及的に修正または撤回される可能性がある。

レター・ルーリングの射程は、申請をおこなった納税者の特定の取引にのみ及ぶものとされ、他の事案において、税務当局および他の納税者は当該ルーリングを先例として引用することはできないとされる¹⁷。

しかし、他の納税者が、既存のレター・ルーリングと同じ取り扱いを要求してきた場合に、同様の状況にある納税者であれば、事実上の問題として、税務当局は異なる取り扱い（とりわけルーリングの直接の相手方以外の納税者を不利に扱うこと）ができないと考えられているようである¹⁸。納税者間の公平的取り扱いの要請（水平的公平）というより一般的な法理を媒介することで、レター・ルーリングは直接の相手方以外に対しても、「事実上の先例」としての価値があると理解することも可能であろう¹⁹。

¹⁰ Watson & Billman, *supra* note 4, at 24.

¹¹ 本節の叙述は、主として Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03 に依拠している。

¹² 26 CFR § 601.201(a)(2).

¹³ Rev. Proc. 2010-1, § 11.01, 2010-1 IRB 1,49.

¹⁴ Rev. Proc. 2010-1, § 11.03, 2010-1 IRB 1,49. *Also see*, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6], at 3-82.

¹⁵ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6], at 3-83.

¹⁶ I.R.C. § 7121. *Also see*, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6], at 3-83.

¹⁷ I.R.C. § 6110(k)(3); Rev. Pro. 2010-1, § 11.02, 2010-1 I.R.B. 1, 49. なお、26 CFR § 601.201(l)(1)は“A taxpayer may not rely on an advance ruling issued to another taxpayer.”と明示的に述べている。*Also see*, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6][b].

¹⁸ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6][b], at 3-84.

¹⁹ *See, e.g.* United States v. Kaiser, 363 US 299 (1960); Internal Business Mach Corp v. United States, 343 F2d 914 (Ct. Cl. 1965); Sirbo Holdings, Inc. v. Commissioner, 476 F2d 981 (2d Cir,

(3) ルーリングが発給される場合とされない場合

財務省規則は、納税者から、その租税上の地位やその行為ないし取引の税効果について質問があった場合、それに答えることは、健全な税務行政の利益に合致する限り、内国歳入庁の慣行であると明記している²⁰。しかし、「健全な税務行政の利益に合致する限り」という留保の文言から分かるように、内国歳入庁にはレター・ルーリングを発行しない裁量が認められている²¹。

まず、次のような事案に関して、内国歳入庁は、通常、レター・ルーリングを発給しないとされている²²。(1)資産の時価などの事実認定に関する問い合わせ、(2)取引全体の一部分にのみ関する問い合わせ、または(3)取引完了の時期が将来にわたって不確定な場合などである。

さらに、特定の分野に関しては、内国歳入庁がレター・ルーリングを発給しないことが明記されている〔これは、no-rule リストとよばれる〕²³。Internal Revenue Bulletin に掲載されている no-rule リストは、2009 年時点で 14 分野に及んでいる。例えば、(i) 真正な事業目的を有さず、主要な目的が租税負担の軽減である場合、(ii) 複数の選択肢の選択に関する質問や、仮定の問題に関する質問、(iii) 連邦および州の法案に関する連邦税法上の質問、(iv) 訴訟中・調査中の案件に関する質問などが列挙されている²⁴。

(4) 「知る権利」と「プライバシーおよび営業秘密の保護」の調整

レター・ルーリングは、1976 年まで非公開とされ、当事者以外の納税者は内容を知ることができなかった。1974 年と 1975 年に 2 つの連邦控訴裁判所が、Freedom of Information Act による情報公開の適用を認めた判決を下したため²⁵、連邦議会は、内国歳入法典 6110 条を制定することで Freedom of Information Act の適用を除外し、独自の公開ルールを定めることとなった²⁶。

現在では、内国歳入法典 6110 条の規定に従って、レター・ルーリングを他の納税者

1973); *Oshkosh Truck Corp. v. United States*, 123 F3d 1477 (1977). 差別的取り扱いを巡る裁判例の動向については、Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][b], at 3-83 – 3-86 参照。

なお、我が国の文書回答手続との関係でも、同様の問題が生じる可能性がある。この点については、増井・前掲注 4, 14-15 頁参照。

²⁰ 26 CFR § 601.201(a)(1). 金子・前掲注 2, 160 頁参照。

²¹ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][a]. なお、内国歳入法典もしくは財務省規則が申請を義務づけている事項については、内国歳入庁は必ずレター・ルーリングを発給しなければならない。当該事項には、(1) アルコール、たばこ、および銃器に関する課税ならびに、(2) 特定の退職給付プラン(employee plan)および非課税団体の申請に関するものが該当する。2009-1 I.R.B. 1, 10; *Also see*, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][a][i].

²² 26 CFR § 601.201(b), (d), (s)

²³ Rev. Proc.2010-1, § 6, 2010-1 IRB 1, 14-17.

²⁴ Rev. Proc.2010-1, § 6, 2010-1 IRB 1, 14-17; *Also see*, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][a][i].

²⁵ *Tax Analysts & Advocates v. IRS*, 505 F2d 350, 354-355. (DC Cir 1974); *Fruehauf Corp. v. IRS*, 522 F2d 284, 289 (6th Cir. 1975).

²⁶ *See*, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][a][i], at 3-48 – 3-48; CAMILLA E. WATSON, TAX PROCEDURE AND TAX FRAUD IN A NUTSHELL, 25 (3rd ed. West 2006).

が閲覧することが可能となっている。ただし、内国歳入法典 6110 条(c)によって、プライバシー、営業秘密(trade secrete)に関する事項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も配慮をしている。

(5) ルーリングの修正・撤回

クロージング・アグリーメント(closing agreement)の効果が及ぶ場合を除いて、内国歳入庁はいつでも既存のレター・ルーリングを撤回または修正することができる²⁷。

内国歳入法典 7805 条(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て、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²⁸。ただし、現在の慣行として、内国歳入庁は、例外的な場合に限ってのみ、撤回・修正の遡及適用をするものとされている²⁹。遡及適用がされるのは、例えば(1)重要な事実(controlling facts)に関する誤記または省略がある場合、(2)ルーリングが依拠する重要な事実と、現実の取引に関する事実の間に実質的な違いがある場合などである³⁰。換言すれば、内国歳入庁が納税者から十分な情報の提供を受けていなければ、レター・ルーリングの法的効果は弱まるということである³¹。これは、本制度が納税者と税務当局の信頼・協調関係に基づくものである以上、当然の帰結であるといえよう。

なお、遡及適用については、裁判所は税務当局による裁量の濫用と判断する可能性がある³²。

また、納税者には、レター・ルーリングの申請を撤回することが認められている。撤回された場合でも、税務当局は当該申請によりもたらされた情報をもとに税務調査を行うことが許容されている³³。この点は、後述〔3〕で検討するように、納税者の戦略的判断に大きな影響を及ぼしていると考えられる。

(6) 申請過程

申請がなされた場合、出先機関の担当者は、申請の受領から 21 日以内に当該申請に関する手続きならびに実体上の論点につき協議するために、納税者またはその代理人と接触することとされている³⁴。担当官は、その権限の範囲内において、納税者に対して、

²⁷ 26 CFR § 601.201(l)(1).

²⁸ 26 CFR § 601.201(l)(1). *Also see*, Watson & Billiman, *supra* note 4, at 25; Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][c].

²⁹ 26 CFR § 601.201(l)(5)

³⁰ Rev. Proc.2010-1 § 12.05, 2010-1 IRB 1, 50. 重要な事実に関する誤記・省略がある場合に撤回・修正の内容を遡及適用することは、税務当局の裁量逸脱とはならないとの裁判例が確立している。See, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6][c], at 3-88, fn 312;

³¹ See, Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[6][c], at 3-88.

³² See, Camilla E. Watson, *Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell*, 34-37 (3rd ed. West 2006).

³³ 26 CFR § 601.201(j).

³⁴ Rev. Proc.2010-1 § 8.02, 2010-1 IRB 1, 30.

①担当官が納税者の要求する内容のレター・ルーリングを発給するように内国歳入庁本部に勧告するか、納税者に不利な内容のルーリングを発給するように勧告するか、またはルーリングを発給しないように勧告するか、②納税者に追加的情報の提供を要求するか、③Revenue Procedure 所定の要件を満たしていない旨を通知するか、または④提示されている取引または論点の性質から出先機関としては、暫定的な結論を出すことができない旨を通知することになる³⁵。

また、担当官は、取引の些細な変更によって納税者が望む内容のルーリングが発給できる場合、その旨を納税者に説示する³⁶。

内国歳入庁での協議後かつルーリングの正式な発給前に、出先機関の担当官は、納税者またはその代理人に対して口頭で、内国歳入庁の結論を伝える。もし発給されるであろうルーリングが納税者にとって不利なものであれば、当該通知から 10 日以内に納税者は申請を撤回することができる³⁷。10 日以内に申請撤回（ないし撤回期間延長の申請）がなされなければ、そのままルーリングが発給されることになる。

(7) 申請手数料

レター・ルーリングの需要が年々高まり、内国歳入庁の限られた物的・人的資源で効率的な運用を図るべく、1987 年以降、米国財務省はレター・ルーリング等の利用に対して、手数料(user fee)を課すこととした³⁸。本手数料は、要求内容および申請時期によって区分されており、毎年度更新される。2010 年度におけるレター・ルーリング申請の手数料については、概ね 90 ドル～14,000 ドルの間で規定されている³⁹。なお、Revenue Procedure に所定の条件を満たす納税者については、下記手数料の減免が認められている。例えば、通常の申請に 14,000 ドルかかる場合でも、総所得が 250,000 ドル未満の納税者は 625 ドルに減額され、総所得が 250,000 ドル以上かつ 100 万ドル未満の納税者は 2,000～2,100 ドルに減額される⁴⁰。

(8) 小括

以上を要約すると、先述のレベニュー・ルーリングが租税法規の全国画一的な適用を目指すために税務当局および納税者双方が依拠できる解釈指針を打ち出すことを目的としていた。これに対して、レター・ルーリングは個別事案に限って回答をすることで法的不確実性の排除を目的としており——納税者間の公平取り扱いの要請から事実上の先例的価値がある可能性はあるが——他の納税者は依拠できないという点に、大きな

³⁵ Id. 本文中の邦語訳については、金子・前掲注 2, 161 頁を参考にした。

³⁶ Id.

³⁷ Rev. Proc. 2010-1 § 8.06, 2010-1 IRB 1, 32. なお、納税者が申請を撤回した場合、申請手数料は還付されない。Id.

³⁸ See, Watson, *supra* note 32, at 26.

³⁹ Rev. Proc. 2010-1, Appendix A

⁴⁰ Rev. Proc. 2010-1(A)(4), Appendix A, 2010-1 IRB 1, 67.

差異があるといえる⁴¹。

3. 事前照会制度と納税者の戦略的行動

3-1. レター・ルーリングの申請状況

租税法規の解釈・適用が不確実な場合に、納税者が事前照会制度を利用する際の（納税者にとっての）利点ばかりが念頭に置かれがちである。

しかし、現実の制度利用において、納税者は一定の損得勘定のもとに、事前照会制度の利用の是非を判断していると考えるのが自然であろう。

Givati(2009)は、米国において税務訴訟や異議申立などの税務紛争の件数は、増加傾向にあるのに対して、事前照会制度の利用件数は近年減少していると指摘する⁴²。具体的には、2007年の1年間に提起された税務訴訟の数は30,869件【図1】、訴訟提起に至らなかった異議申立(internal tax appeal)の件数は79,479件【図2】であり、租税法令の解釈適用を巡る争いは依然として多いにもかかわらず、レター・ルーリングの発行数は1,436件【図3】にとどまっている点を提示している⁴³。

以下では、Givati(2009)の提示するデータとその解釈を紹介した上で、若干の検討を加えたい。

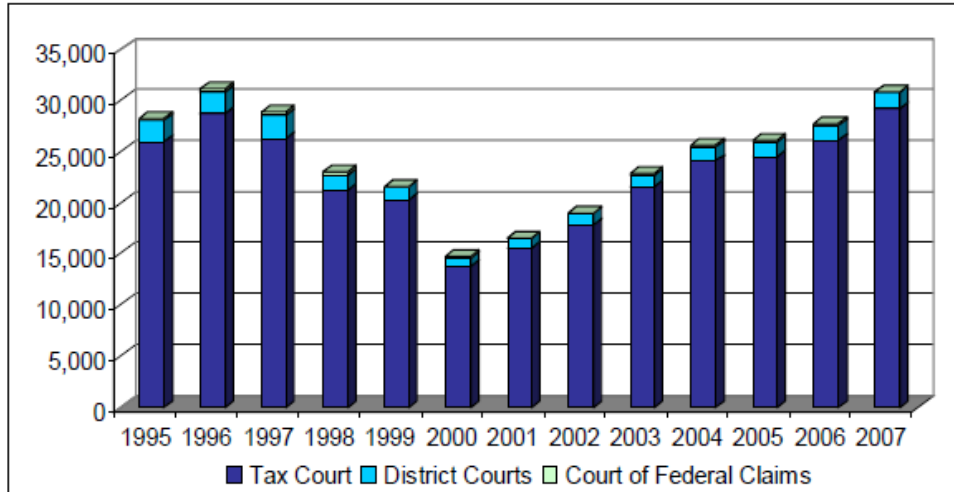
⁴¹ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[1].

⁴² Yehonatan Givati, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, 29 VIRGINIA TAX REVIEW 137 (2009). なお、本文において引用している図1～図4については、同論文のSSRN掲載版を用いている。Yehonatan Givati, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, available at, SSRN, <http://ssrn.com/abstract=1433473> [以下、Givati(2009 SSRN)と表記する]。特に断りのない限り、引用頁は前者のものである。

⁴³ *Id.* at 151.

【図 1 : 1995 年～2007 年の税務訴訟件数】

Figure 1: Tax Cases Filed 1995 – 2007

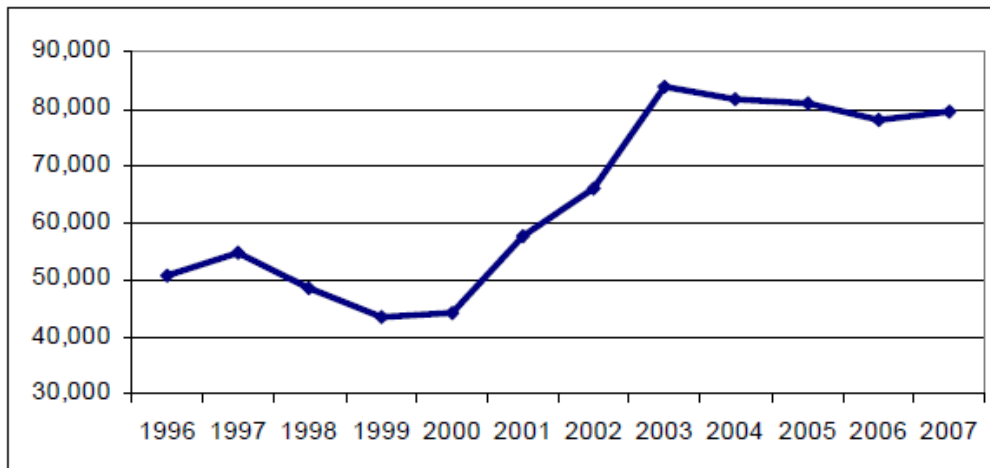


Source: Tax Court data: Provided by the Office of the Clerk of the Tax Court. District Court and Court of Federal Claims data: Judicial Business of the United States Courts (<http://www.uscourts.gov/judbususc/judbus.html>) 1995 Annual Report of the Director through 2007 Annual Report of the Director, Supplemental Tables C-2A and G-2A.

[出典: Givati (2009 SSRN), *supra* note 42, at 7, Figure 1.]

【図 2: 1996 年～2007 年の異議申立件数】

Figure 2: Internal Tax Appeals 1996 – 2007

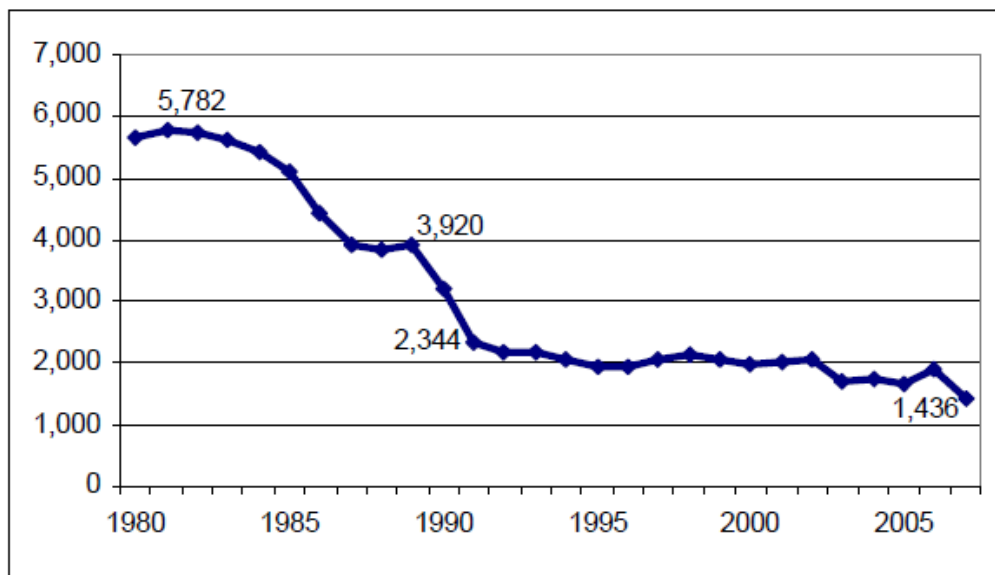


Source: Appeals in which the taxpayer has not filed a petition in the United States Tax Court, taken from INTERNAL REVENUE SERVICE DATA BOOK 1996 through INTERNAL REVENUE SERVICE DATA BOOK 2005, Table 17 (Appeals Workload, by Status and Type of Case). The figures for 2006 and 2007 were obtained from the Statistical Information Service of the IRS.

[出典: Givati (2009 SSRN), *supra* note 42, at 8, Figure 2.]

【図 3 : 1980 年～2007 年のレター・ルーリングの件数 (回答件数ベース)】

Figure 3: Private Letter Rulings 1980 – 2007



Methodology: Search Lexis-Nexis IRS Private Letter Rulings and Technical Advice Memoranda database for “private letter ruling and not (technical advice memorandum)”. For similar figures see Sheryl Stratton & Judy Parvez, *IRS Guidance 1980-2003: An Ever Changing Landscape*, 105 Tax Notes 985, 987 (Nov. 15, 2004). See also: Marion Marshall et al., *The Changing Landscape of IRS Guidance: A Downward Slope*, 90 Tax Notes 673 (Jan. 29, 2001)

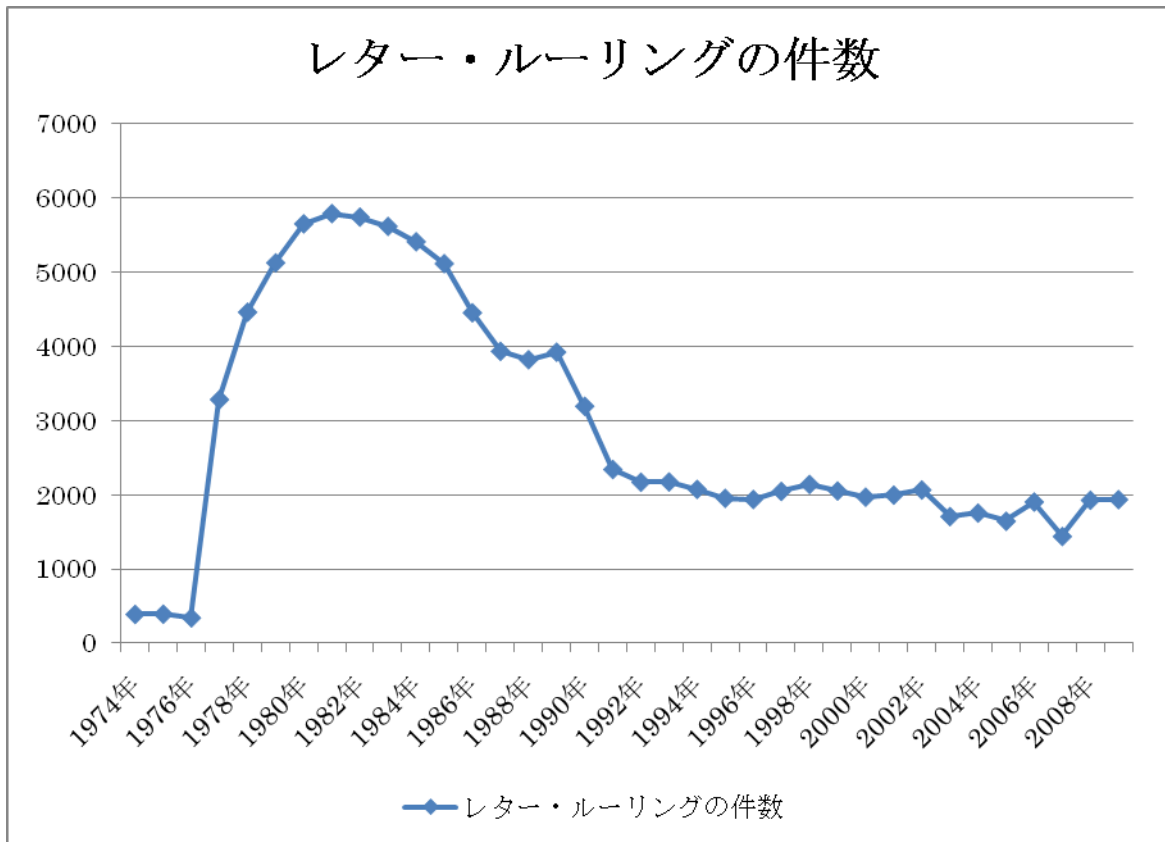
[出典: Givati (2009 SSRN), *supra* note 42, at 12, Figure 3.]

次の【図 4】は、【図 3】と同じデータベース(Lexis-Nexis)で同じ手法を用いて、1974年から 2009 年まで各暦年のレター・ルーリングの件数 (正確にはデータベース登録件数) を再調査したものである。1976 年以前のレター・ルーリングの件数が少ないのは、1976 年まで非公開とされていたことが影響していると考えられる⁴⁴。

興味深いのは、1977 年の件数が 3283 件、1978 年が 4457 件、1979 年が 5120 件と著しい増加が見られる点である。この増加傾向の原因は不明である。なお、Givati(2009)は、1980 年以降のデータのみ収集をしている理由は特に明記されていない。

⁴⁴ Lexis-Nexis 上の登録件数は、1974 年が 396 件、1975 年が 399 件、1976 年が 349 件である。

【図4：1974年～2009年のレター・ルーリングの件数（LexisNexis登録数）】



〔Source : Lexis-Nexis Private Letter Ruling and Technical Advice Memoranda. Givati(2009)と同様のデータベース上で、Private letter ruling AND NOT (technical advice memorandum)の条件下で該当した件数を表記している。〕

Givati(2009)の提示する上記データ（【図1】～【図3】）の解釈については、いくつかの注意が必要であろう。まず、税務訴訟の件数や異議申立の件数の増加傾向は読み取れるものの、それらのうちどの程度が法令解釈に関する争いで、どの程度が事実認定に関する争いを主とする訴訟かは不分明である点には注意する必要がある。

もしも、法令解釈を巡る税務訴訟等が増加傾向にあるにもかかわらず、レター・ルーリングの回答件数が減少しているのであれば、納税者は事前照会制度を何らかの理由により忌避していると理解することができる。

これに対して、税務訴訟件数の増加が、事実認定に関する争いの増加に起因するのであれば、納税者がレター・ルーリングを忌避しているとは必ずしもいえない。むしろレター・ルーリングなどの事前照会によるルール蓄積により、法令解釈に関する予測可能性が高まったのであれば、レター・ルーリングの回答件数が減少していることを説明できるかもしれない。この場合には、事前照会制度は、「法的安定性」を高めるためにむしろ有効に機能していると評価できることになる。ただし、もしも法的安定性や予測

可能性が高まっていると考えるのであれば、異議申立件数および訴訟件数が極めて多い状況と整合的に説明をするためには、法令解釈に関する争いはあまり多くなく、事実認定に関する争いが増加していることを示す必要がある。詳細なデータがないため正確なことはいえないものの、事実認定に関する争いのみが増加していると判断するのは、難しいと考えられる。

このように訴訟件数や異議申立件数の増加の原因については十分な分析がなされていないものの、上記データが興味深いものであることは否定できない。

もしも、法的不確実性は高いままなのに、納税者がレター・ルーリングなどの事前照会制度を忌避する傾向が強まってきたとすれば、どのような理由が考えられるのであろうか。Givati(2009)は、その理由として納税者が事前照会制度を利用するか否かを判断する際に、事前照会申請の「直接的なコスト」だけでなく、同申請の「戦略的影響」をも考慮に入れるからだとして主張する。その結果、事前照会制度を利用する不利益が利益を上回る場合が多いため、実際にはあまり利用されないというのである。

以下では、まず直接コストについて検討を加え、次いで戦略的影響について検討を加える。

3-1-1. 直接コスト

前者の直接的なコストとは、事前照会に伴う弁護士費用、申請料(request fee)、および回答待ち期間などである⁴⁵。

レター・ルーリングの申請料は、1987年まで無料であったものの、段階的に引き上げられて、2007年時点で約1万ドル(2007年時点の貨幣価値に換算)にもなる⁴⁶【図5参照】。申請料の上昇と、レター・ルーリングの減少の間には、ある程度の相関を見取ることができる。

しかし、Givati(2009)は、申請料の上昇という事実は、レター・ルーリングの減少を完全には説明できないと主張する⁴⁷。その理由として、第1に1990年まで申請料は600ドル程度であり、あまり大きな負担ではなかったにもかかわらず、1989年時点で3920件と比較的少数のレター・ルーリングしか発行されていない点をあげる⁴⁸。第2の理由として、1990年から2007年にかけて申請料の大幅な増加がみられるにもかかわらず、レター・ルーリングの発行数にはそれほど大きな変更がみられない点をあげる。第3の理由として、1990年に申請料を大幅に増加させた際に、一定額以下の少額納税者(1990年時点で課税所得150,000ドル以下、2003年時点で250,000ドル以下)には申請料を500ドル程度に抑える優遇措置を講じている点をあげる⁴⁹。

⁴⁵ See, e.g. Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][b].

⁴⁶ Givati, *supra* note 42, at 152-153.

⁴⁷ Id. at 152-153.

⁴⁸ Id. at 152.

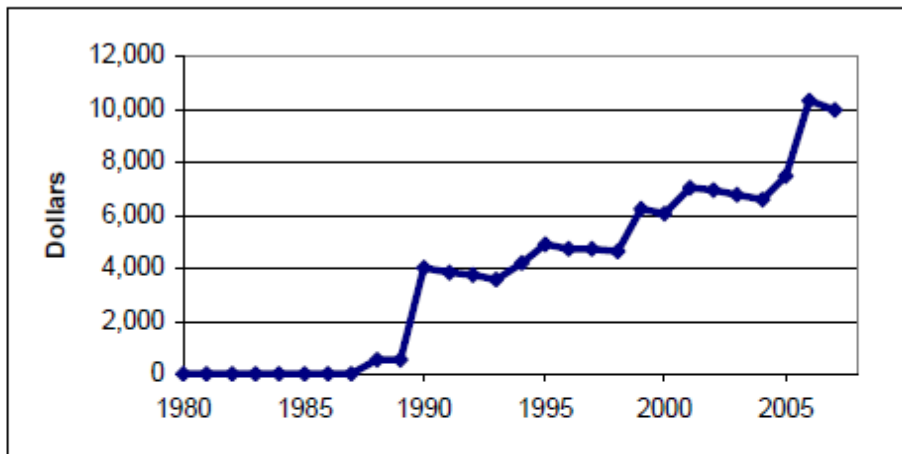
⁴⁹ Id. at 153.

また、回答までの待ち期間は、レター・ルーリングの場合 90 日から 183 日の間に収斂するものの、21 日以内に大まかな情報を課税当局から得ることができるとされるため、大きな問題ではないと指摘する⁵⁰。

ただし、申請料は、小額であっても「お試し的申請」もしくは（内国歳入庁が誤って納税者に好意的な法令解釈をする）「ダメもとな申請」をある程度抑止する効果があると考えられる。真摯に法令解釈の不確実性の減少を望む納税者であれば、申請料がある程度増加しようとも、新たな取引からもたらされる期待収益が高ければ、手数料が 4,000 ドルであろうが、100,000 ドルであろうが許容範囲内として申請をあまり阻害しないといえるかもしれない⁵¹。

【図 5：レター・ルーリングの申請料（ドル）】

**Figure 4: Private Letter Ruling Request Fee 1980 - 2007
(2007 Dollars)**



Source: Rev. Proc. 87-1, 1987-1 I.R.B. 7; Rev. Proc. 88-8, 1988-1 I.R.B. 7; Rev. Proc. 89-1, 1989-1 I.R.B. 8; Rev. Proc. 90-1, 1990-1 I.R.B. 8; Rev. Proc. 90-17, 1990-12 I.R.B. 13; Rev. Proc. 91-1, 1991-1 I.R.B. 9; Rev. Proc. 92-1, 1992-1 I.R.B. 9; Rev. Proc. 93-1, 1993-1 I.R.B. 9; Rev. Proc. 94-1, 1994-1 I.R.B. 10; Rev. Proc. 95-1, 1995-1 I.R.B. 9; Rev. Proc. 96-1, 1996-1 I.R.B. 8; Rev. Proc. 97-1, 1997-1 I.R.B. 11; Rev. Proc. 98-1, 1998-1 I.R.B. 7; Rev. Proc. 99-1, 1999-1 I.R.B. 6; Rev. Proc. 2000-1, 2000-1 I.R.B. 4; Rev. Proc. 2002-1, 2002-1 I.R.B. 1; Rev. Proc. 2003-1, 2003-1 I.R.B. 1; Rev. Proc. 2004-1, 2004-1 I.R.B. 1; Rev. Proc. 2005-1, 2005-1 I.R.B. 1; Rev. Proc. 2006-1, 2006-1 I.R.B. 1; Rev. Proc. 2007-1, 2007-1 I.R.B. 1; The data are for fees for advance ruling requests defined as "all other ruling requests." When a fee was changed in the middle of the year the fee that was attributed to that year was the effective fee in the majority of the months of that year. Prices are in 2007 dollars, calculated based on the Consumer Price Index for All Urban Consumers (Bureau of Labor Statistics <http://data.bls.gov/cgi-bin/surveymost?cu>).

⁵⁰ Id.

⁵¹ もちろん、申請料が高いほど、申請を抑止する可能性が高まる。そのため、別の理解として、法的不安定性が高まっており、潜在的申請希望者は多いにもかかわらず、申請料が上昇しているため、申請を断念する納税者が増えていると考えることも可能かもしれない。

[出典：Givati (2009 SSRN), *supra* note 42, at 14, Figure 4.]

3-1-2. 戦略的影響

(1) 納税者にとってのデメリット

Givati(2009)は、上述の直接コスト以外に、レター・ルーリングを申請することに伴う納税者のデメリットとして次の5点を指摘する⁵²。

第1は、事前照会に申請することで、内国歳入庁による監視 (inspection) の確率が劇的に高まる点である⁵³。内国歳入庁による調査の確率は、通常1%未満であるとされる⁵⁴。しかし、事前照会を申請するような非典型的な取引を行おうとする納税者に対して、課税当局の監視の目が厳しくなるというのである。これは、「どの納税者」を監視するかという納税義務者レベルの話である。

第2は、内国歳入庁による調査・査察(detection)の確率も劇的に高まる点である⁵⁵。調査の確率が高い産業(2004年時点で、大企業への audit rate は約84%、重工業や輸送業等については100%)においても、一定程度の法解釈の不明瞭さは発見されずにすむ可能性はあるものの、事前照会をすることで課税当局に明らかに法的不明瞭さの存在を認識され、特定の取引が調査・査察の対象になってしまうというのである。これは、「どの取引」を精査するかといった取引レベルの話である。

第3は、事前照会制度の担当は内国歳入庁の本庁が担当するのに対して、現実の調査等は地方部局が担当する。そのため、租税法規の解釈・適用について、優秀な法律専門家が多い本庁の方が、地方部局よりも誤りが少なくなる可能性があるという点である。法令解釈・適用の誤りは、納税者にとって利益になるものであればそのまま黙認すればよいし、不利益になるものであれば訴訟等で是正できるため、課税庁の誤りが多いほど納税者には有利な状況になるため、納税者はエラーが多いことを好むというのである⁵⁶。

第4に、納税者にとって好ましい法令解釈は、国庫の視点からすれば税収を減らすことにつながるため、課税当局は(税収最大化を目的とするのであれば)他の納税者にも内容が公表されてしまう事前照会制度では、(他の納税者には内容が公表されない)調査段階で個別の法令解釈・適用と比べて、納税者好みの法令解釈を出すことに相対的に躊躇する可能性がある⁵⁷。それは、内国歳入法典 6110 条(k)(3)において、レター・ルーリングの先例的価値を制限しているものの、事実上の先例として機能する余地は残されているからである⁵⁸。先述のように、似たような状況の納税者に対して、従前のレター・

⁵² Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3]; Givati, *supra* note 42, at 140-141.

⁵³ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][b], at 3-47; Givati, *supra* note 42, at 140, 156.

⁵⁴ Givati, *supra* note 42, at 2, 156.

⁵⁵ Id. at 156-157.

⁵⁶ Id. at 140, 157-158.

⁵⁷ Id. at 140-141, 19-21.

⁵⁸ Id. at 158-159.

ルーリングと異なる課税を行うことは、平等原則違反に問われる可能性があるため、事実上の先例として機能する余地がある⁵⁹。

これに対して、個別の監査(audit)における、法令の解釈適用について当該内容は公表されることはないため、事実上の先例として機能する可能性はゼロに近くなる。このような、事前照会と事後的な監査の事実上の先例機能の差異が、内国歳入庁の法令解釈態度に影響を及ぼす可能性があり、納税者は当該影響を考慮に入れて、事前照会制度よりも事後的な監査を選好することになるというのである。

第5は、アドヴァンス・ルーリングを申請せずに、取引を実行した方が納税者に有利な「コミットメント」になるというのである。もし、ルーリングを申請して、納税者にとって不利な内容であった場合に、納税者は当該取引を遂行するか否かのオプションを有することになる。不利なルーリングの結果、当該取引の税引後収益率が、他の取引よりも劣るのであれば、納税者は他の取引を選択するのが合理的といえる。そのため、内国歳入庁は、事前照会申請がなされた場合は、(当該解釈が法令に合致している限り)躊躇なく納税者に不利な内容のルーリングを発することになる。

これに対して、納税者がルーリングを申請せずに、取引をおこなった場合、もしも内国歳入庁が納税者に不利な法令解釈をして更正処分を行った場合、納税者は勝訴の可能性があれば裁判所に提訴することになる。内国歳入庁は、裁判で敗訴して将来の税収が減少することを恐れるとすれば、調査段階で納税者に有利な法令適用をする可能性がある。そのため、納税者には事前照会を敢えて利用しないインセンティブが生じる可能性があるというのである⁶⁰。

このような不利益の他に Saltzman(2002)は、納税者がレター・ルーリングを申請することで、営業秘密が漏洩する危険にさらされる点を指摘する⁶¹。内国歳入法典 6110 条(c)は、レター・ルーリングの公表に際して、当事者の氏名・住所や営業上の秘密に関して削除をすることを認めている。しかし、第三者(事業の競争相手)がレター・ルーリングの公開を求めた場合、内国歳入庁側は、当事者ほど営業秘密の漏洩に関して敏感でないとするれば、レター・ルーリングを通じて営業秘密の一部が漏洩する可能性は否定できない。また内国歳入法典 6110 条(f)は、当事者に公表差し止めの手続きを認めているが、裁判所が公表・非公表の判断について、どのような基準を適用するかは不分明であり、営業秘密が露呈する危険はゼロではないとされる⁶²。

⁵⁹ この点については、本稿 [2-2.(2)] および前掲注 19 の判例参照。我が国においても、仮に先例としての価値を認めないとしても、憲法 14 条の平等条項などを媒介として、事前照会の回答が事実上の先例として機能する可能性は高いと考えられる。増井・前掲注 3, 14-15 頁参照。

⁶⁰ Givati, *supra* note 42, at 161-163.

⁶¹ Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][b], at 3-47 – 3-48.

⁶² Saltzman, *supra* note 4, ¶ 3.03[3][b], at 3-47 – 3-48.

(2) 納税者にとってのメリット

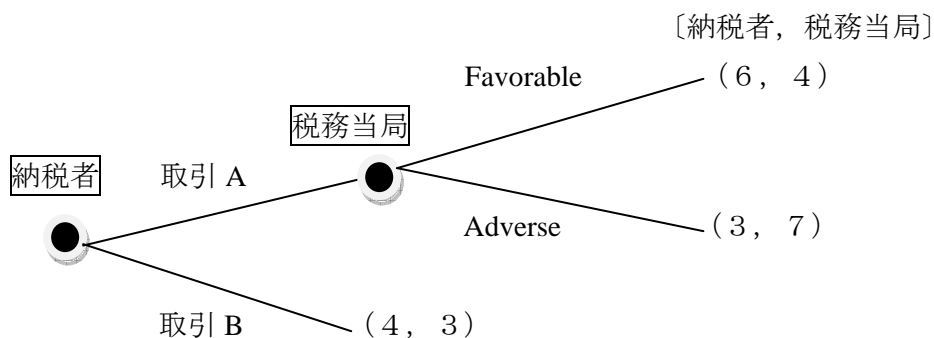
納税者がレター・ルーリングを申請する利点として、Givati(2009)は、次の2点を指摘している。

第1に、民事および刑事上の罰則の回避が考えられる⁶³。しかし、Givati(2009)は、これらの民事罰は、法令解釈に関して複数の可能性があり、納税者が「合理的な理由(reasonable cause)」を有しかつ「善意(good faith)」を示した場合には民事罰は賦課されないため、罰則回避は事前照会申請の大きな利点たり得ないと主張する⁶⁴。

第2に、納税者が自己に不利な回答(法令解釈)を得た場合に、他の代替的取引を仕組むことで、納税額を最小化させるという「脅し」を課税庁にかけることができるというのである⁶⁵。

この状況は、次のようなゲームに置き換えることができよう。納税者は当初、取引A(新しいタイプの取引のため、課税上の取扱が不明確であるものの、税引前収益率が高い取引)を企画しているところ、事前照会で有利な(favorable)内容のルーリングが得られれば、税引後利益を6得られ、税務当局は4の税収をあげることができる。これに対して、取引Aに対して不利な(adverse)内容のルーリングの場合、納税者の税引後利益は3になり、税務当局は7の税収を享受できるとする。しかし、納税者が取引Aではなく、代わりに取引B(既存の取引のため、課税上の不確実性はないものの、税引前収益率が低い取引)を行った場合、税引後利益4をあげ、税務当局は3の税収をえられるものとする⁶⁶。

【図6：納税者による「脅し」】



このような状況下にある場合、納税者はアドヴァンス・ルーリングを申請することで、

⁶³ 米国においては、我が国の過少申告加算税や重加算税は民事罰(civil penalty)として課されている。

⁶⁴ Givati (2009), *supra* note 42, at 164-166.

⁶⁵ *Id.* at 167-168.

⁶⁶ 納税者および税務当局は、自己および相手方のペイオフを全て把握しているものとする。

税務当局に脅しをかけることが可能となる。もしも税務当局が、Adverse を選択した場合、納税者は照会対象の取引 A ではなく、取引 B を実行することになる。上記のペイオフ構造のもとでは、税務当局にとっては、取引 B を実行されるよりも、取引 A が実行された方が望ましいため、Favorable なルーリングを発給することになる。

しかし、このような「脅し」は、常に機能するわけではなく、(上記の例に限られるわけではないが)一定の状況下でしか有効に機能しない。そのため、脅しが機能する状況下になれば、納税者にとって事前照会を申請するメリットは薄れることになる。

このようにレター・ルーリングを申請する利点は限られており、上述の不利な点を考慮すると納税者は申請を回避することが得策となり、現実におけるレター・ルーリングの利用状況を上手く説明できるというのである⁶⁷。

3-2. 事前確認制度 (APA) に関する分析

内国歳入法典 482 条に規定されている移転価格税制との関係で、特別な事前照会制度の一つとして、事前確認(advance pricing agreements; APA)制度が 1991 年から導入されている⁶⁸。

Givati(2009)は、レター・ルーリングの分析に続いて、事前確認制度(APA)についても分析を加えている。そして、1991 年から 2007 年の申請状況と、2000 年から 2007 年の新規締結件数を分析しており、申請件数は上昇傾向にあるものの、更新を除くと、実質的な新規の締結件数は横ばいであると指摘している⁶⁹。

Givati(2009)の APA の申請および締結動向に関する分析は、国内と二国間(多国間)の APA を区別していないため、本稿では、より詳細な分析を試みる。以下では、便宜上、多国間 APA を二国間 APA に含めて表記するものの、三国間以上の APA は希であ

⁶⁷ Givati, *supra* note 42, at 168-169.

⁶⁸ 制度の運用および解説については、JOSEPH ISENBERGH, INTERNATIONAL TAXATION: U.S. TAXATION OF FOREIGN PERSONS AND FOREIGN INCOME vol.1, ¶ 27.26 (CCH, 1996 & Supp. 2009) および JOEL D. KUNTZ & ROBERT J. PERONI, U.S. INTERNATIONAL TAXATION, vol.1, ¶ A3.11[13] (Warren, Gorham & Lamont of IRA, 2005)が詳しい。

2009 年度における APA の申請件数は、123 件(国内 39 件、二国間 88 件)であり、1991 年から 2009 年末までの累計申請件数は 1379 件となった。2009 年度に締結された APA は 63 件(国内 21 件、二国間 42 件)で、2009 年末までの累計締結件数は 904 件となっている。

2009 年度に締結された APA の所要期間の[平均値, 中央値]は、国内・新規で[25.5 ヶ月, 19.2 ヶ月], 国内・更新で[20.5 ヶ月, 15.1 ヶ月], 多国間(二国間)・新規で[45.4 ヶ月, 42.1 ヶ月], 多国間(二国間)・更新で[44.9 ヶ月, 37.9 ヶ月]となっている。申請から締結まで、国内案件で約 1~2 年、二国間ないし多国間案件で約 3 年~4 年という長期間を要することがわかる。See, Internal Revenue Service, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, at 11, Table 1 & 2 (March 29, 2010), available at, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/2009finalstatutoryreport.pdf>

我が国でも米国の制度にならって、事務運営要領レベルではあるが、移転価格税制に関する事前確認制度が導入されている。羽床正秀・古賀陽子『移転価格税制詳解 平成 21 年度版』248-267 頁(大蔵財務協会 2009 年)参照。

⁶⁹ Givati, *supra* note 42, at 172-174.

り、大半は二国間 APA によって構成されている。

【図 7】は、APA の申請件数の動向〔全体、国内、二国間以上〕を示している⁷⁰。全体的な傾向としては、国内 APA は横ばいであるものの、二国間 APA の申請件数が若干の増加傾向にある。ただ全体の申請数としては、(新規と更新の双方を含めても) 多い年でも 100~120 件程度に止まっている。

【図 8】は、APA の新規締結件数の試算を示したものである。近年は、30~50 件程度で推移していることが読み取れる。近年の傾向として、国内 APA よりも二国間 APA の方が若干締結件数は多いものの、まだまだ締結数は低迷しているといえよう。

APA があまり活用されていない原因として、レター・ルーリング同様に、直接的コストと戦略的影響の双方が考えられる。

直接コストに関して、APA がレター・ルーリングよりも大きいのは、「期間の長さ」と「手数料の高さ」であろう。

まず、期間の長さについてであるが、【図 9】は新規 APA の締結までに要する期間の平均値を、【図 10】は同期間の中央値を示している。平均値および中央値の推移を見ると、国内 APA については、概ね 1~2 年間、二国間 APA については概ね 2~4 年もの長期間を有するのが標準的なケースであることが読み取れよう。

2006 年における手続改正後の手数料については、APA の更新は 35,000 ドル、APA の修正は 10,000 ドル、小規模事業(small business)に関する APA は 22,500 ドル、それ以外は 50,000 ドルとされている⁷¹。小規模事業に該当しない場合の新規申請手数料は、50,000 ドルということになり、レター・ルーリング以上に高額の手数を要する。また、APA の申請に関しては、当該手数料以上に、法律事務所や会計事務所など専門家の助力が不可欠であるところ、それらの費用も納税者にとって負担となる。

Givati(2009)は、これらの直接的コストよりも、APA 申請によって税務当局からの監視が厳しくなるという不利益を納税者が忌避するという戦略的な影響が大きいと指摘する⁷²。

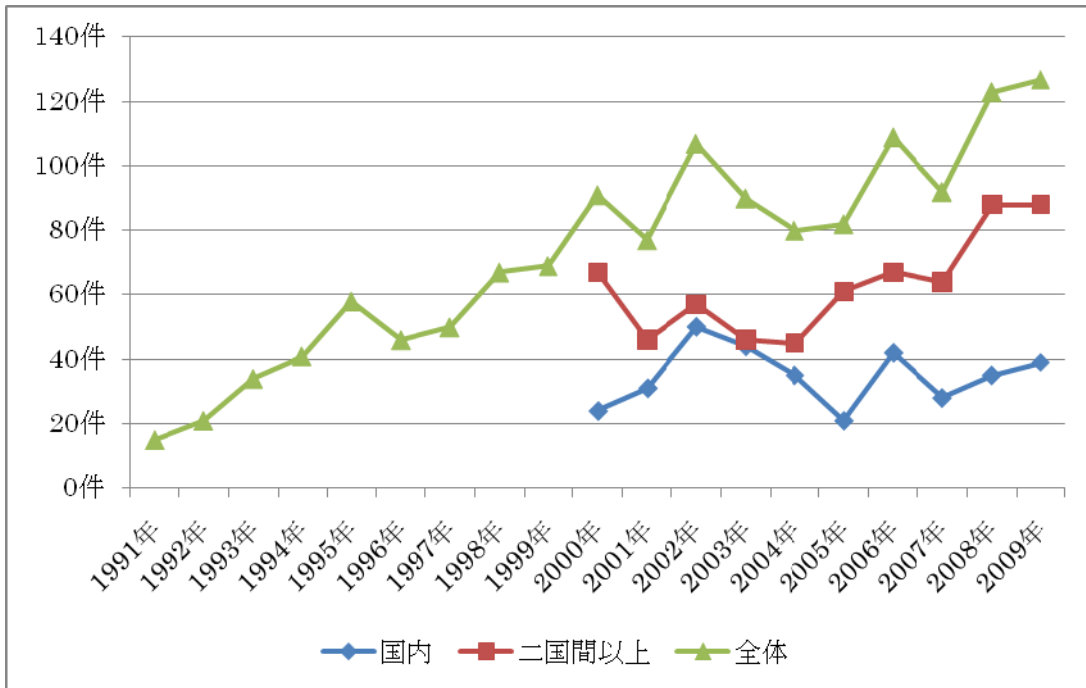
そのような戦略的な影響が存在することは否定できないものの、APA に関しては、期間がかなり長期化する点と、手数料だけでなく専門家集団の助力を必要とするために費用が膨大になる可能性があることに鑑みれば、納税者の多くが APA を忌避する主たる原因は、監査を避けたいという戦略的動機よりも、「直接的コスト」の高さにあると考えるのが自然ではないだろうか。この点については、実証的な分析を要するところ、今後の検討課題としたい。

⁷⁰ 本申請件数には、新規のものと更新の双方が含まれている。なお、多国間については、二国間のものが大半を占めている。なお、1991 年から 1999 年の申請件数については、国内 APA と多国間 APA を区別した数値は不明である。

⁷¹ Rev. Proc. 2006-9 § 4.12, 2006-2 IRB 1, 285.

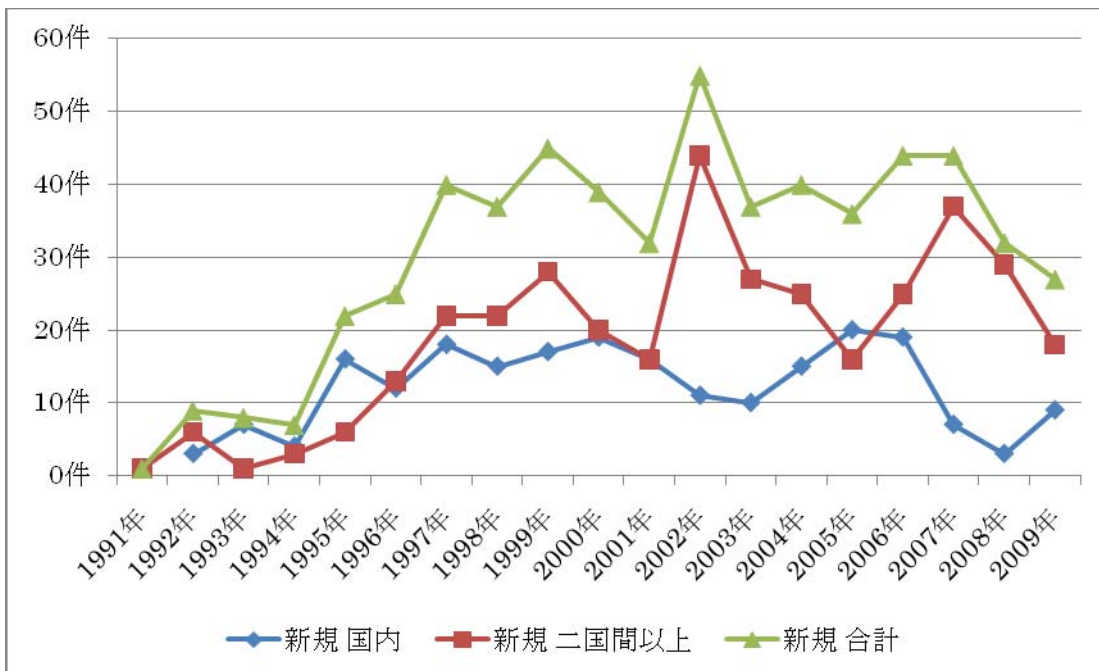
⁷² Givati, *supra* note 42, at 173-174.

【図 7 : APA の申請件数】



[Source : Internal Revenue Service, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 1991 through 2009; I.R.S. Announcement 2000-35, 2001-32, 2002-40, 2003-19, 2004-26, 2005-27, 2006-22, 2007-31, 2008-27, 2009-28, 2010-21.]

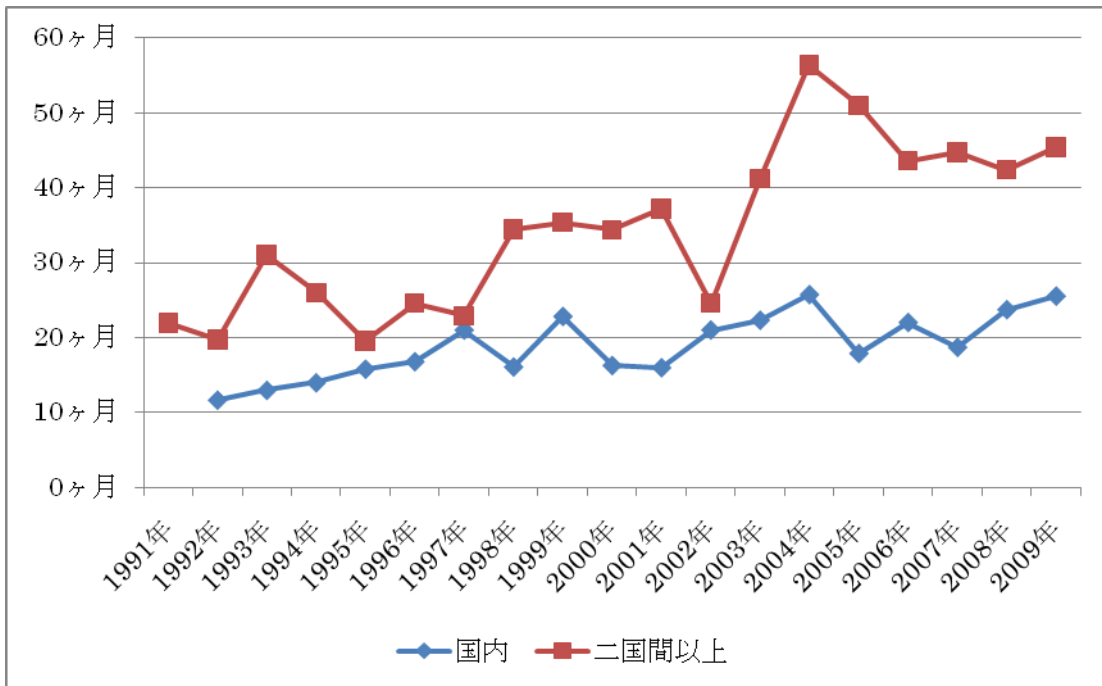
【図 8 : APA の新規締結件数】



[Source : Internal Revenue Service, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 1991 through 2009; I.R.S. Announcement 2000-35, 2001-32, 2002-40, 2003-19,

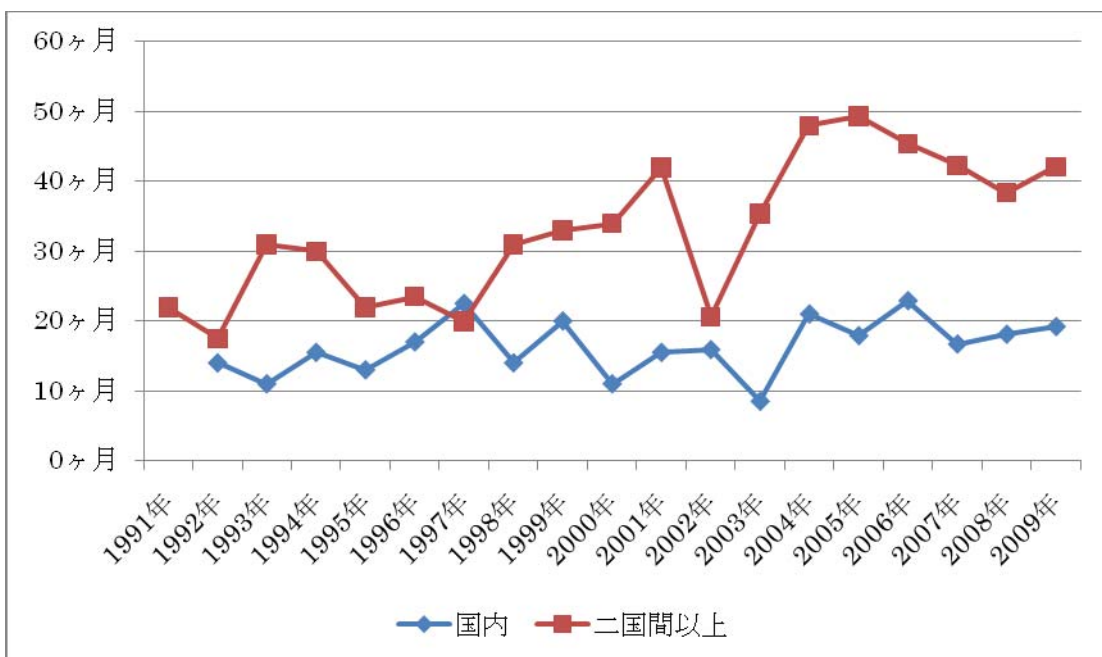
2004-26, 2005-27, 2006-22, 2007-31, 2008-27, 2009-28, 2010-21. なお, 新規 APA 締結件数は, 全 APA 締結件数から, APA 更新数および APA 修正数を控除する方法で試算した。]

【図 9 : 新規 APA の締結所要期間 (平均値)】



[Source : Internal Revenue Service, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 1991 through 2009; I.R.S. Announcement 2000-35, 2001-32, 2002-40, 2003-19, 2004-26, 2005-27, 2006-22, 2007-31, 2008-27, 2009-28, 2010-21.]

【図 10 : 新規 APA の締結所要期間 (中央値)】



[Source : Internal Revenue Service, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 1991 through 2009; I.R.S. Announcement 2000-35, 2001-32, 2002-40, 2003-19,

4. 最後に：事前照会制度の利便性を高める方策（試論）

我が国でも文書回答手続⁷³が導入されているものの、法律上の制度ではなく事務運営指針による「納税者サービス」の一環と位置づけられており、法的効力など不分明な部分が多い。文書回答手続を事務運営指針レベルの制度から正式な法制度に発展させる場合には、信義則と合法性の原則との関係や、平等原則との関係など解決すべき課題は多い⁷⁴。しかし、これらの法解釈上の問題を解決したとしても、先に検討したように、事前照会制度が必ずしも納税者にとって真に利便性の高いものになるとは限らない。そこで、以下では、立法論ないし租税政策論的観点から、我が国に事前照会制度を本格的に導入する際に留意すべき点について、言及したい。

米国において事前照会制度の中心的存在であるレター・ルーリングの利用が低調である理由として、やはりレター・ルーリングの申請により、申請した納税者への税務当局の監視が強まることを危惧していることは否定できないと考えられる。

そのような状況を回避する方策として、次のような制度を導入することで「納税者の匿名性」を確保することが可能かもしれない。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べて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、納税者側にとっても利便性がますと考えられる⁷⁵。

また、事前照会制度の潜在的な阻害要因として、回答の公表による「営業秘密の漏洩」の心配があるかもしれない。

文書回答手続の平成 20 年 3 月改正によって、「照会・回答内容の公表に関して、事前照会者名などの事前照会者を特定する情報を原則非公表」とされた。さらに、公表は、原則として、回答後 60 日以内に行われるところ、事前照会者からの申出があり、その申出に相当な理由がある場合には、180 日以内（改正前 120 日以内）の期間、公表を延期できるとされた。これは言い換えれば、180 日経過すれば、回答が公表されることを意味する⁷⁶。

⁷³ 「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）」および「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等について（事務運営指針）」参照
国税庁 HP にて閲覧可能 <http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/01.htm>

⁷⁴ これらの点については、例えば、酒井・前掲注 4、および増井・前掲注 4 参照。

⁷⁵ 納税者の匿名性を高める別の方策として、同業者団体などが、個別納税者に代わって広く事前照会を代行できるようにすることも考えられるものの、同業他社に対する「営業秘密の保持」という観点から、同ルートでの利用が敬遠される可能性があるだろう。

⁷⁶ 増井・前掲注 4、15-16 頁参照。

納税者が事前照会を申請するのは、既存の商品や取引形態ではなく、新型の金融商品やビジネスモデルなど同業他社にはあまり知られたくない営業秘密が含まれている可能性が高い。そうであれば、単に事前紹介者（申請者）の氏名を匿名化したり、（税務当局の視点から）守秘義務に抵触すると考えられる部分を非公開とするだけでは、不十分であると考えられる。なぜならば、税務当局が取引内容の一部を非公開にするとしても、事前照会者側との感覚の差が生じることは否めないからである。そのため、他の納税者（同業他社）が、事前照会の回答の公表を求めた場合に、公表前に事前照会の相手方による削除要請ないし差止請求の手続きを整備する必要がある⁷⁷。

もちろん、税務当局の限られた人的・物的資源で効率的な課税業務を行うためには、ただ単に事前照会の件数が増加することは、税務行政の質の低下を招きかねない。そのため、（万が一誤った回答がなされ、租税負担が軽減できれば好都合とばかりに）お試し的な事前照会が増えることは、税務行政に混乱をきたす恐れがある。そのため、真摯な納税者とそうでない納税者を峻別するために、（真摯な納税者にとって）過度の負担にならない程度の申請手数料を賦課することは合理的であろう。

事前照会制度を正規の法制度として導入することで、法的安定性と予見可能性を高めようとすることは望ましい。しかし、ただ法制度を導入すればよいというものではなく、納税者および税務当局が協調関係を築けるようにするためには、上記のように税務執行とそれに対する納税者側の反応まで考慮に入れた上で、広い視野から制度設計をおこなう必要がある。

<主要参考文献>

- ◆ Treasury Regulation § 601.201. Ruling and determinations letters, 26 CFR 601.201.
- ◆ Revenue Procedure 2010-1, 2010-1 IRB
- ◆ 石井道遠「タックス・コンプライアンスを巡る国際連携の動きと我が国の政策対応の

⁷⁷ この点に関して、増井（2005）は、「[事前照会制度の] 発展にとって公開のあり方が鍵となることから、どのような場面に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、課税庁が他の手続き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」との提案した上で、「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、納税者がこの手続き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」と指摘している。増井・前掲注4、16頁。

あり方（試論）」RIETI Discussion Paper Series 10-J-033 (2010 年)

- ◆ 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』163 頁（岩波書店 1983 年）
- ◆ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続のあり方」税大論叢 44 号 464 頁（2004 年）
- ◆ 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 COESOFTLAW-2005-1（2005 年）
- ◆ Givati, Yehonatan *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Ruling*, 29 VIRGINIA TAX REVIEW__ (2009).
- ◆ ROMANO, CARLO A., *ADVANCE TAX RULING AND PRINCIPLE OF LAW: TOWARD A EUROPEAN TAX RULING SYSTEM?* (IBFD Publications 2002)
- ◆ SALTZMAN, MICHAEL I. *IRS PRACTICE AND PROCEDURE*, ¶ 3 (Revised ed. 2002, Warren, Gorham & Lamont of RIA)
- ◆ WATSON, CAMILLA E. & BROOKES D. BILLMAN JR., *FEDERAL TAX PRACTICE AND PROCEDURE: CASES, MATERIALS, AND PROBLEMS* (Thomson 2005).