

事前確認の法的効力と紛争回避の視点

- － 移転価格に関する事前確認について成立した
相互協議の合意実施の問題から －

濱 田 明 子

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

移転価格税制が適用された場合には、正常な対価と実際の取引価格との差額に相当する金額に対して二つの国が課税を行うことになるため、その部分について経済的意味における国際的二重課税が生じる⁽¹⁾。この経済的な二重課税の排除は、資本移動に対する税制の中立性等のわが国の政策目的の実現に当たり重要である。

わが国の締結する租税条約はすべて、条約に適合しない課税について、権限のある当局間の協議を行い、合意に達するよう努力することを規定している。そして、この合意に基づき、国内において対応的調整を行う場合の必要な手続は、租税条約実施特例法に規定されている。相互協議を実効性あるものとするためには、合意への努力とともに国内的調整措置の整備が欠かせない。

一方、移転価格税制の執行において、独立企業間価格の算定方法をめぐり、法的安定性の侵害あるいは私的自治の侵害という問題が指摘されており⁽²⁾、この問題への対処のために、事前確認制度が導入されている。

この制度により、納税者は独立企業間価格の算定方法等について、事前に税務当局の確認を得ることができ、租税条約に基づき、関係国間の相互協議における合意を求めることができる。現在、相互協議における事前確認の比率は増加の一途にある。相互協議における課税権の調整の機能は、各国の税務当局による課税に関する調整に加え、事前確認によるものへと拡張している。

事前確認に関する合意は将来年度の所得に関するものであるため、その実

(1) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」国際税務 Vol.11 No.12、15 頁。

(2) 増井良啓「移転価格税制—経済的二重課税の排除を中心として—」日税研論集 33 卷 (1995)、43—45 頁、金子宏「「移転価格税制の法理論的研究—わが国の制度を素材として—」樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開・下』439 頁、1993 年。

施においては事情の変更などにより、実際の課税年度の所得について減額調整あるいは増額調整が必要となる場合が生じうる。

しかしながら、相互協議の合意に基づく国内的調整措置を定める租税条約実施特例法7条は、相手国による課税が行われた場合の課税権の譲歩を内容とする相互協議の合意の実施を想定して、減額更正処分の手続を定めるに止まっている。増額調整が必要な場合には、現状では事前確認に係る事務運営要領により、納税者の自発的な申告調整又は修正申告が求められているのみで、課税権に基づく処分は行なわれない。

相互協議における合意を実施することは、国家間の申し合わせの実施の側面のみならず、適切な課税権の確保のためにも重要な事項である。このような相互協議の合意の実効性を高めるためには、国内的調整手続の整備が不可欠である。本研究では、事前確認にかかる合意の実施の根拠となるべき国内制度について検討する。

2 研究の概要

(1) 事前の紛争回避のための手続の重要性

移転価格課税により引き起こされる二重課税の問題が「国際資本移動に阻害的影響を与えたか」⁽³⁾という点にあり、その問題の解決において行政実効性を確保しようとするならば、事前の問題解決の視点が重要⁽⁴⁾である。事前確認制度は、課税庁と納税者との間の将来の紛争を事前に回避すること⁽⁵⁾が目的である。

(3) 増井良啓・前掲注2・50頁。二重課税の問題の核心はこの点にあると指摘されている。

(4) 中里実「国家目的実現のための法—公的介入の諸形態に関する覚書」『行政紛争の処理の法理と課題—市原昌三郎先生古希記念論集』法学書院、1993年、58頁。中里教授は、国家がその政策目的を実現するための法的手段・法的制度を公共政策の手法として考える場合には事前の(ex ante)視点が重要とされる。

(5) 中里実・前掲注4・58—59頁。中里教授は、事前の視点の重要性の帰結として、生じてしまった紛争の事後的解決に止まらない、紛争の事前の回避を含む法制度の動的運用の可能性を主張される。行政法の観点から、法制度の動的運用の可能性を探るとき、行政活動の適法性の判断において、行政庁のみならず私人についても、紛争を回

そしてその目的は、事前確認にかかる相互協議による合意実施において実現される。相互協議の合意の実施という観点から、国内的調整措置を検討する場合、租税条約実施特例法による対応の可能性に加えて、相互協議の合意の内容とわが国の租税法との関係を明確にする必要がある⁽⁶⁾。

相互協議の合意の実施にかかる国内的調整措置への対応の問題は、国際問題に対するわが国の租税法の対応の問題の射程にある。わが国の事前確認制度の方向性を明らかにし、法的手続を明確にすることが重要である。このような国内的調整措置の受け皿の充実が、相互協議の合意の推進力となるのである。

(2) 事前確認における法的問題—信義則の法理と合法性との調整

事前確認の法的位置付けの検討は、第一義的には正規の行政行為とされない行為に係る行政庁に対する拘束力の問題について行なわれる。行政庁の行政指導のような事実行為について、その法的拘束性を認める根拠は、信義則の法理であり、納税者側の信頼の形成がポイントである⁽⁷⁾。

法的拘束性の議論の中で信義則の法理の機能を考えると、信義則の法理の適用条件に関する議論⁽⁸⁾は、課税庁の行為に対する納税者の側の関与あるいは協力の程度をはかる基準を明らかにしているとも考えることもできる

避するための努力義務があり、この義務を双方どこまで尽くしたかという観点が存在しうる。(藤田宙靖『第四版行政法 I (総論)』青林書院、2003年、330頁)。

- (6) この問題は、条約の国内的効力と国内適用可能性という二面性を有する問題であるが(岩沢雄司『条約の適用可能性—いわゆる”self-executing”な条約に関する一考察』有斐閣、1985年、45頁)、本研究では、条約の適用の可能性を探る方向として、国内手続の整備を主張する。
- (7) 金子宏『租税法』弘文堂、1976年、109頁。なお、2004年の金子宏『租税法(第9版増補版)』では131頁。
- (8) 最高裁判決昭和62年10月30日、判例時報1262号91頁。本判決は、初めて租税法における信義則の意義、根拠・性格、適用の限界、適用要件などを包括的に論及している(乙部哲郎『行政法と信義則』信山社、2000年、102頁)。租税法における信義則の適用可能性を承認する判決は多いが、そこでは、公的な見解の表示など、信義則を適用すべき特別の事情の存在の条件について検討されている。この特別の事情の存在を容認する根拠が、さらに検討されなければならない。

のではないか。また、信義則の法理が、租税法において求められる合法性の判断における時間軸の相違を調整する法理⁽⁹⁾として機能しうると考えるならば、事前確認における租税法上の合法性の問題については、事前確認の後の事情の変更に関するルールを明確にすることにより解決することが可能となると考える。

信義則の法理をこのように位置付けるならば、信義則の法理は、私人の側からのみならず行政庁の側からも検討の余地のある法理となり、双方の行為の内容と双方から見た信頼性の形成について検討すべきものとなる⁽¹⁰⁾。

(3) 事前確認の深度ある審査と納税者の協力

事前確認に対する合法性の判断において、私人と課税庁の双方から見た信頼性を加味するという提案を行うのは、實際上、事前確認の審査においては一般抽象的な内容の判断に止まらず、事実認定に近い程度まで深度ある審査が行われていると考えられるためである。独立企業間価格の算定方法に関する事前確認の申し立ては課税部局において審査され、相互協議の申し立てを行う場合には、さらに国税庁相互協議室においても検討される。この過程は、調査権に基づくものではないが、具体的な取引資料の提出など納税者の協力を得て、詳細な審査・協議が行われている。

課税庁が、納税者の取引に対して行う事前の回答について、すべて一律に何らかの拘束力を認めることは問題であるが、納税者の協力によって深度ある審査が行われている場合には、課税庁・納税者の双方に対して、一定の法的拘束力を検討する余地はあると考えられる。その場合には、確認

(9) 事前確認の審査において確保される合法性は申告の行われる前に確保されることになるが、その後の事情の変更が生じた場合には、事前確認において形成された信頼が、その後の判断の時間軸の変更により（合法性を維持するという点で）生じる問題を解決する場合に考慮すべき条件として機能する。

(10) 藤田宙靖・前掲注5・338-39頁。判事は、行政指導をとりあげて、紛争回避のためには、行政庁に対する法治主義的コントロールを行おうとする場合、私人の側の「態度のあり方」についての規範的原則が明らかにされなければならないとする。

に必要とされる納税者の協力の度合いを具体化した上で、法的な拘束力の有無を検討する必要がある。

(4) ドイツにおける行政上の確約の法理

ドイツの学説で展開されている行政上の確約の法理は、行政庁に対する一方的義務付けの法的効力を認めるもので、正規の行政行為の先取的な機能を持つとされている。行政上の確約を、現在の多段階的行政手法の一段階と位置付けるならば、私人の側からみた効力のみならず、行政作用としての確約の「形成・操縦要素」が注目される。こうした、確約の法理の採用において、行政上のメリットを十分認識し、活用を図る必要があるのではないかと考える。

(5) 米国の事前確認手続

米国では、事前確認手続は課税庁と納税者の間の拘束力のある契約形式となっており、契約の取消・改定の条件が明記されている⁽¹¹⁾。課税庁と納税者との間に契約関係の成立を認める米国の事前確認制度は、わが国の行政制度と根本的に異なるので、直接この方式を輸入することは難しい。しかしながら、行政過程の複合化に伴って、課税庁と納税者双方の条件を衡量した上で、事前確認制度の運用を行っていく点は、ドイツにおける確約の法理等における議論と同様の観点に立つものであると考える。

3 結 論

課税庁と納税者の間の、租税法の適用関係に関する確認方法には、文書回答等様々な類型がある。その法的意味を検討するに当たっては、課税庁と納税者の関与の度合いを相互に検討する必要があると考える。

移転価格税制における事前確認制度に対する、納税者・課税庁の双方の深い関与の度合いを考えると、移転価格に関する事前確認については、課税庁の確認に従って課税庁を拘束するとともに、納税者に対して、一定の法的

(11) Rev. Proc. 96-53 Sec.11.

な協力義務を課すことを検討する余地があると考え。納税者に求められる協力には、審査にかかる情報の提供と事前確認に従った申告の調整が含まれよう。

また、事前確認の審査結果が、その後の課税関係に重大な影響を与える制度であることから、確認の基準と効果を法的に検討することは重要である。事前確認制度の効果的な運用・発展のためには、行政庁の側からみた法的効力と、納税者の側の協力義務の程度の明確化が重要である。

目 次

第1章	問題の所在	179
1	相互協議の合意に基づく国内的調整措置における問題	179
2	移転価格問題にかかる相互協議と事前確認制度	181
(1)	移転価格課税にかかる相互協議の合意の実施の方法	181
(2)	事前確認にかかる相互協議の合意に基づく国内的調整手続 整備の必要性	185
第2章	移転価格に関する事前確認制度と国内における法的コントロール	189
1	事前確認制度の問題	189
(1)	事前確認の方法	189
(2)	事前確認の効力とその問題	191
2	移転価格税制の適用に起因する経済的二重課税の排除の方法	194
(1)	経済的二重課税の原因	194
(2)	国家間の合意と国内的調整措置の関係	197
(3)	国家間の合意と司法救済	199
第3章	事前確認による問題解決のために	202
1	事前確認における法的対応に必要な視点	202
(1)	事前確認における「法律による行政の原理」の調整	202
(2)	事前の視点の重要性	207
2	事前の合意における信義則の法理	209
(1)	行政上の確約に関する議論	209
(2)	ドイツ判例における租税上の合意（事実問題に関する合意）	214
(3)	紛争回避の視点	215
3	行政過程に対する法的視点の拡張	220
(1)	現代の多段階の行政過程	220
(2)	課税庁と納税者の双方の紛争回避義務	222
(3)	行政上の確約の法理のメリット	225
第4章	今後の課題	229

第1章 問題の所在

1 相互協議の合意に基づく国内的調整措置における問題

移転価格税制が適用された場合には、正常な対価と実際の取引価格との差額に相当する金額に対して二つの国が課税を行うことになるため、その部分について経済的意味における国際的二重課税が生じる⁽¹²⁾。この経済的な二重課税の排除は、資本移動に対する税制の中立性等のわが国の政策目的の実現にあたり重要である。

わが国の締結する租税条約はすべて、条約に適合しない課税について、権限のある当局間の協議を行い、合意に達するよう努力することを規定している。この合意に基づき、国内において対応的調整を行うに当たり必要な手続は、租税条約実施特例法に規定されている。相互協議を実効性あるものとするためには、合意への努力とともに国内的調整措置の整備が欠かせない。

一方、移転価格税制の制度において、独立企業間価格の算定方法をめぐり、法的安定性の侵害あるいは私的自治の原則との抵触という問題が指摘されており⁽¹³⁾、この問題への対処のために、事前確認制度が導入されている。

(12) 金子宏・前掲注1・15頁。わが国の移転価格税制の射程を考える場合に、適用の基準となる独立企業間価格が「正常な対価」であって、それは何かという点について、議論の余地はあると考えるが、本稿では論じない。

(13) 金子宏・前掲注2・439頁。移転価格税制が私的自治の原則と抵触するとの懸念に対しては、移転価格税制は税制固有の制度であるので、そこで形成される適正な価格と、私的取引における当事者間の価格形成は独立であって、無関係であると考えれば、移転価格税制が私的自治に介入することはないとの批判がありうる。しかし、それでもなお、租税法における基準が私的取引に事実上参照され、大きな影響をもつことは否定できない（増井良啓・前掲注2・44-45頁。）。

増井教授の付されている「私的自治」の語を用いるかどうかはともかくとして」という留保と同様に、筆者も、ここでの問題が「私的自治」という観念に沿ったものであるかについては、検討の余地が有り、この用語の適切さについては留保を付したいが、移転価格税制は国際取引における価格について影響を与え、結果的に当事者間の取引を修正すると同様の効果を生じうると考える。

ただし、この問題は、申告調整制度を前提としたわが国の法人課税制度において、私人間の取引と税法との関係をどのように考えるかという問題を包含し、また、移転

この制度により、納税者は独立企業間価格の算定方法等について、事前に税務当局の確認を得ることができ、租税条約に基づき、関係国間の相互協議における合意を求めることができる。現在、相互協議における事前確認の比率は増加の一途にある。相互協議における課税権の調整の機能は、各国の税務当局による課税に関する調整のための合意に加え、事前確認によるものへと拡張している。

事前確認に関する合意は将来年度の所得に関する合意であるため、その実施においては事情の変更などにより、実際の課税年度の所得について減額調整あるいは増額調整が必要となる場合が生じうる⁽¹⁴⁾。

しかしながら、相互協議の合意に基づく国内的調整措置を定める租税条約実施特例法は、わが国又は相手国による課税が行われた場合の処分の維持又は譲歩を内容とする相互協議の合意の実施を想定して、減額更正処分の手続を定めている。増額調整が必要な場合には、現状では事前確認にかかる事務運営要領により、納税者の自発的な申告調整又は修正申告が求められているのみで、課税権に基づく処分は行なわれない。

相互協議における合意を実施することは、国家間の申し合わせの実施の側面のみならず、適切な課税権の確保のためにも重要な事項である。このような相互協議の合意の実効性を高めるためには、国内的調整手続の整備が不可欠である。本研究では、事前確認にかかる合意の実施の根拠となるべき国内制度について検討する。

価格税制の適用により生じる実際の取引価格と独立企業間価格との差額を課税上どのように取り扱うかという問題に関連する。本稿では、移転価格税制に関する事前確認から生じる差額調整の方法について、課税権の発動の理論的可能性について絞った議論を行いたいと考えるので、これらの点については、別稿にて論じたい。

- (14) 米国の事前確認手続においては、事前確認において検討された実績値と、移転価格算定方法を実際に適用した場合の実績値が異なる場合に、関連者間で認められる調整を Compensating Adjustment (補償調整) として規定している。

2 移転価格問題にかかる相互協議と事前確認制度

(1) 移転価格課税にかかる相互協議の合意の実施の方法

移転価格税制が適用された場合には、正常な対価と実際の取引価格との差額に相当する金額に対して二つの国が課税を行うことになるため、その部分について経済的意味における国際的二重課税が生じる⁽¹⁵⁾。二重課税の排除の問題の解決のために用いられるのが、租税条約に基づく相互協議及び合意の手続と、その合意に基づく対応的調整の手続である。

従って、租税条約に基づき、権限ある当局間の協議の結果合意が成立し、納税者がその合意の実施に同意した場合には、当該合意に従い国内法に基づく処理が行われる。この国内処理は、一方の条約締約国の移転価格課税に対して他方の締約国がそれにより発生した経済的二重課税を排除するために行う減額更正（対応的調整）、あるいは、一方の締約国により課税されたものに対する他方の締約国の課税の取止めを意味する⁽¹⁶⁾。

このような、相互協議の合意の実施について、OECD モデル条約 25 条 2 項は、「成立したすべての合意は、両締約国の国内法上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない」⁽¹⁷⁾と定めている⁽¹⁸⁾。

(15) 金子宏・前掲注 1・15 頁。

(16) なお、こうした減額調整等について、相互協議の合意自体が国内法をオーバーライドすると考える論者もある。しかしながら、国内法と条約に基づく相互協議の合意の実施について、問題が存することは理論的検討が、なお必要とされていることを意味するものである。（羽床正秀『移転価格税制詳解』大蔵財務協会、2000 年、49 頁。）

(17) そして、OECD モデル条約第 9 条 2 項は、「一方の締約国において租税を課された当該一方の国の企業の利得について、他方の国の企業の利得に算入して租税を課する場合において、その算入された利益が、双方の企業の間で設けられる条件であるとしたならば当該他方の国の企業の利得となつたとみられる利得である場合には、当該一方の国には、これらの利得に対して当該一方の国で課された租税の額について適当な調整を行う。」としている。

わが国では、外国税務当局による移転価格課税について、わが国の納税者の所得を減額する内容の合意が成立した場合、対応的調整として合意に従った減額更正処分が行われる。わが国の対応的調整は、租税条約実施特例法 7 条に基づき、条約相手国において増加された所得の金額と同一の額を、取引のあった年度に遡りわが国の企業の所得の金額から減算する「所得調整」の方法を採用している。

この規定は、相互協議の合意が両締約国に対して拘束力をもつことを前提とした上で、両国政府に合意の内容に即した国内的調整措置—減額更正と還付—を行うことを求めるものである。従って、発生した二重課税に対して働く国内調整措置は、基本的には二重課税の部分の解消のために、いずれかの締約国の譲歩を具体的に実施するための措置を意味する。

国内調整措置の検討においては条約の国内適用可能性と実際の国内的効力は区別して考える必要があるが、例え条約が直接適用されると考えるにしても、それは国内的効力の問題の文脈から独立しているのではない⁽¹⁹⁾。従って、合意の実施に当たっては、具体的な国内法に基づく調整措置の整備が必要と考える。

わが国は、1970年の国税通則法の改正により、国内的調整措置として、「権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われた」場合について、合意の日から2月の期限を限って、納税者が後発的理由による更正の請求を行うことを認めてきた⁽²⁰⁾。

対応的調整の方法については、「税額調整」の方法もある。日豪租税条約は、第17条(4)により、企業の利得に対する二重課税の救済は、配当等の源泉徴収によって納付される税額に対する救済と同様、税額控除によって行われることとなっている。ただし、わが国の租税条約実施特例法により相互協議の合意が実施されるときは、所得調整による更正処分が行われる。

- (18) かつて、わが国のほとんどの租税条約に、対応的調整は規定されていなかったが、1992年のOECDモデル租税条約コメンタリーで、わが国は対応的調整条項に対する留保を取り止めた。(増井良啓・前掲注2・53頁)。

例えば2003年11月締結された日本と米国の「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」では、新条約25条の相互協議についてもOECDモデル条約と同様の文言に改正されている。この新条約には多くの新しい重要な規定が盛り込まれ、従来の規定が大きく変更され、新条約は現行の租税条約を大幅に刷新する内容となっている(藤枝純「日米新租税条約の解説～現行条約との比較～」国際商事法務、Vol.32 No.1、1頁参照)。

- (19) 小森光夫「条約の国内的効力と国内立法」『山本草二先生古希記念国家管轄権—国際法と国内法—』勁草書房、1998年、543頁。
- (20) 国税通則法23条2項3号、同施行令6条1項4号。なお、この更正の請求に基づ

そして、1986年には、移転価格税制の導入と同時に租税条約実施特例法が改正され、条約相手国の税務当局によって行われた移転価格課税に関して相互協議が行われ、条約相手国の課税処分に対応してわが国の納税者の所得を減額することで合意が成立した場合の対応的調整の規定（租税条約実施特例法7）が新たに設けられた。

同法7条1項は、租税条約の相手国による移転価格税制の適用にかかる相互協議において、問題となっている取引についての適正価格について、合意が成立した場合には、税務署長は、前述の国税通則法の更正の請求に基づいて、当該取引がその合意した金額で行われるとした場合に計算される所得を基礎として更正することができる旨を定めている。

この規定の存在意義については、確認的規定とする考え方と創設的規定とする考え方の2つがある⁽²¹⁾。金子名誉教授は、対応的調整が相互協議の合意の実施であるという性質等を勘案した上、確認的規定説を正当とされる⁽²²⁾。対応的調整は、移転価格税制の適用に伴って生じる二重課税の解決として、当然に行われるべきであるという考えを示すものである。

対応的調整の手続としては、相互協議の担当部署である国税庁相互協議室が、合意に至った年月日とその合意内容を申立者と関係部署に通知し⁽²³⁾、

く更正については、合意の日から3年間という特別の除斥期間が定められている（国税通則法71二、同施行令30、24⑤）。

(21) 金子宏・前掲注1・22頁。

(22) 金子宏・前掲注1・22-23頁。増井教授も、条約上対応的調整に関する規定がなく、国内法において移転価格規制が存在しないことから、形式論理からみれば創設規定であるとも考えることもできるが、OECDモデル条約9条2項に関する留保を取り払った現状から、確認的規定説の方が、対応的調整の仕組みを活用する前向きな解釈であるとする（増井良啓・前掲注2・60頁）。

(23) なお、租税条約にもとづく権限ある当局との合意を受け入れるか否かは納税者の意思による。相互協議を具体的に担当する国税庁相互協議室は、相互協議の申立者が当該合意内容に同意することを確認した後に、相手国の権限ある当局と合意する。具体的手続については、平成13年6月25日発遣「相互協議の手続について（事務運営指針）」15「合意に先立っての申立者の意向の確認」参照。

そこで相互協議の合意内容に沿った処理を行うよう指示が出される⁽²⁴⁾。納税者は、租税条約実施特例法7条に基づき、更正の請求を行うが、国税通則法23条2項3号及び同施行令6条4号により、合意の通知から2月以内に行わなければならない。税務署長は、この納税者からの更正の請求に基づき、更正（対応的調整）をする。

対応的調整は、条約相手国で増額された所得と同額の所得を、取引のあった年度に該当するわが国の納税者の課税年度の所得から減額するという所得調整により行われる⁽²⁵⁾。

租税条約実施特例法7条1項の「更正をすることができる」との文言をどのように解するかについては、効果裁量説、権限授与説などいくつかの説がある⁽²⁶⁾。課税庁の対応的調整の義務については、対応的調整の成否とその額は、相互協議交渉の中で判断されるので、対応的調整の義務は自動的なものでないが、いったん相互協議において合意に達した場合には、その合意に従って対応的調整を行うことが義務付けられると考えるべきであ

(24) 前掲注23・16「相互協議の合意の通知」参照。

(25) なお、この所得調整においては、移転所得の返還の有無を問わないが、返還しなかった部分については、納税者の利益積立金を構成するほか同族会社の留保金額に含まれる。また、わが国の移転価格課税の対象となった所得は、原則として「利益の社外流出」として扱われる。しかし、わが国の納税者が合理的な期間内に国外関連者からその国外移転所得額の返還を受けることとして、その旨を所轄税務署長（調査課所管法人にあっては所轄国税局長）に届け出た場合には、その返還を受けるべき金額を国外関連者に対する「仮払金等」として処理することが認められている。

この所得移転額の取り扱いは、各国の移転価格税制により異なっており、対応的調整をどのように行うべきかという問題の検討について重要な側面をなすものである。しかしながら、本研究では、相互協議の合意を経た事前確認の実施についての国内的対応を中心として議論するため、所得移転の本質的問題については立ち入らない。

(26) 増井良啓・前掲注2・54-55頁。その説は以下のとおり。

効果裁量説—税務署長に対応的調整をするかしないかの裁量を認めたものである。
納税者の同意反映説—納税者が合意を受け入れるか否か選択できることを反映している。

権限授与説—税務署長に対して、減額更正の権限を与えたものとする。

調整方法例示説—対応的調整の具体的方法を確認的に規定したものである（この説は、丸田秀美「日本の相互協議手続」税務弘報40巻13号82頁）

るとの主張を支持したい⁽²⁷⁾。

なお、わが国の課税庁による移転価格課税について、相互協議の合意が成立して当該移転価格課税の一部又は全部を取り消すこととなった場合の国内処理は、租税条約実施特例法7条1項に基づく更正処理ではなく、税務署長は国税通則法71条に基づき職権で減額更正を行う。

(2) 事前確認にかかる相互協議の合意に基づく国内的調整手続整備の必要性

移転価格税制は、法的安定性と予測可能性を害しやすく、また、私的自治ないし契約の自由に介入することになりやすく、この問題への対処が、移転価格税制の重要な課題である⁽²⁸⁾と指摘されている。法的安定性ないし予測可能性を確保するためには、解釈適用基準の明確化とともに、独立企業間価格の算定に関する事前確認制度が必要かつ有益である⁽²⁹⁾。

この移転価格税制にかかる事前確認制度⁽³⁰⁾は、移転価格税制の導入の翌年、昭和62年の通達⁽³¹⁾により導入された。この62年通達では、当該確認は納税者と課税当局間で行われるものであり、それをもって相手国の課税

(27) 増井良啓・前掲注2・55-56頁注(7)。

(28) 金子宏・前掲注2・462-63頁。

(29) 金子宏・前掲注2・463-64頁。

(30) 国税庁相互協議室は、この制度は「移転価格税制の導入時において、移転価格課税を受けた後に、相互協議を通じて解決するというメカニズムがあったものの、独立企業間価格の算定という困難な問題に対し、納税者があらかじめ移転価格算定手法について確認を与えることにより、予測可能性を確保し、併せて移転価格税制の適正・円滑な執行を目指したもの」であり、基本となる目的は今日も変わっていないとする。事前確認は、国際課税において、APA (advance pricing agreement) と呼ばれる(国税庁相互協議室「事前確認の状況APAレポート」国際税務 Vol.23 No.11, 63頁)。

(31) 昭和62年4月24日付査調5-1他2課共同「独立企業間価格の算定方法の確認について」その後、この通達は、平成11年の改正を経て、平成13年6月1日付「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」(以下「移転価格事務運営指針」という)となって現在に至っている。また、相互協議手続については、平成13年6月25日付「相互協議の手続について(事務運営指針)」が公表された。なお、APAとは、advance pricing agreementの略。

納税者サービスの一環として、事前の照会への対応について、平成14年6月28日、国税庁長官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)を発出し、その運用が開始されている。

当局を拘束するものではなかった。

しかしながら、移転価格課税は国際取引を対象としており、取引の一方の当事者の居住地国において移転価格課税の問題を回避しても完全に二重課税が回避できるとは限らない。従って、事前確認についても、経済的二重課税を完全に回避するためには、課税処分による第一次調整が行われた場合と同様に、相互協議により相手国課税当局との合意を取り付けることが重要である。

その後、平成 11 年の通達「独立企業間価格の算定方法の等の確認について」⁽³²⁾において、二国間あるいは多国間の事前確認⁽³³⁾が認められることとなり、この納税者と課税庁の間の事前確認については、相互協議を通じて関係国の課税当局の間で合意を得ることができる⁽³⁴⁾。現在、相互協議処理件数における事前確認の比率は増加しており⁽³⁵⁾、相互協議の機能は、各国の税務当局による課税に関する調整に加え、事前確認による課税管轄権の行使による課税処分の前段階における調整へと拡張している。

事前確認は、独立企業間価格の算定方法を確認するが、具体的内容として将来年度の所得について売上総利益率などのレンジもあわせて確認が行われている場合、確認対象取引に係る損益の実績値が確認内容に適合せず、確認レンジから乖離する可能性がある。事前確認に関する合意が成立して

(32) 平成 11 年 10 月 25 日付査調 8-1 他 3 課共同「独立企業間価格の算定方法等の確認について」。なお、本通達は、平成 13 年 6 月 1 日付査調 7-1 他 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」に吸収された。

(33) APA には、一国の税務当局との間で確認の合意を行う APA と二国以上の税務当局との間の APA がある。

(34) 相互協議が、租税条約に適合しない状態あるいは租税条約に適合しない課税の行われることがかなりの蓋然性をもって予想されるときに行われることは異論のないところであろう。しかしながら、事前確認のような具体的な問題は生じていない場合に、相互協議によって解決し得るのかという点は問題があった。

(35) 国税庁相互協議室・前掲注 30・74 頁。2001 年の総処理件数における事前確認にかかる協議である MAP/APA の件数割合は 3 割となっているが、2002 年の相互協議処理件数 80 件のうち、MAP/APA の件数は 47 件で 6 割を占めている。MAP は multilateral advance pricing agreement の略。

も、事情の変更などにより、実際の課税年度の所得について何らかの調整（補償調整）が必要となる場合がある。この場合の確認レンジ内への調整をどのように行うかが補償調整の問題である。

ここで注意しなければならないのは、相互協議において事前確認の合意を得て、国内において実施する場合、通常に移転価格の課税処分について行なわれた相互協議の合意の実施とは異なる問題が生じることである。すなわち課税事案では、相互協議の合意は、いずれかの国の所得の減額を内容とするので、各課税当局による対応的調整は、相互減額更正の手續の整備で足りるのであるが、事前確認については、申告の時点における補償調整は、申告所得額の減額・増額のいずれのケースもあり得るのである。

しかしながら、相互協議の合意に基づく国内的調整措置を定める租税条約実施特例法7条は、相手国による課税が行われた場合の、課税権の譲歩を内容とする相互協議の合意の実施を想定して減額更正処分の手續のみを定めるに止まっている。従って、事前確認にかかる相互協議の合意の実施において増額が必要な場合の調整は、納税者の自発的な申告調整又は修正申告によることとなる⁽³⁶⁾。

事前確認制度は、移転価格税制の内包する問題点である予測可能性や法的安定性を回復し、課税庁と納税者との間の将来の紛争を事前に回避することが目的である⁽³⁷⁾と同時に、事前確認にかかる相互協議における合意を適切に実施し、適切に課税権を確保する機能を果たさなければならない。

(36) 平成13年6月1日付査調7-1他3課共同「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」移転価格事務運勢指針5-17「価格の調整」参照。

(37) 中里実・前掲注4・58頁-59頁。中里教授は、国家がその政策目的を実現するための法的手段・法的制度を、公共政策の手法として考える場合に事前の(ex ante)視点が重要とされる。そして、法的手段・法的制度において事前の視点を検討することは、生じてしまった紛争の事後的解決にとどまらない、法制度の動的運用が可能である主張される。このように考えると、法的制度は生じた事象に対する効果の付与だけではなく、事前の視点から発生し得る紛争に対する関与を積極的に行うことが求められるので、事前確認制度は、現在は法律上の制度ではないが、法的制度がカバーすべき分野として存在し、公共政策の一端をなすのである。

課税権確保の機能について検討を行う場合には、相互協議の合意の内容とわが国の租税法との関係を明確にする必要がある⁽³⁸⁾。もちろん、事前確認にかかる相互協議における合意実施のための国内的調整措置について、すべからく相互協議の合意の実施という観点から、租税条約実施特例法において個別の状況を立法化することにより対応する方策も検討し得る。

しかしながら、相互協議の機能が課税権の行使前の調整を行うところまで拡張されているならば、国内法上の実施手続もそれに対応しなければならない。そして、このような機能の拡張を受けて法改正を行う場合、そもそも事前確認の効力が国内法上どのような効果を有するかを認識し、検討する必要があると考える。

相互協議の合意の実施にかかる国内的調整措置への対応の問題は、国際問題に対するわが国の租税法の対応の問題の射程にある。わが国の事前確認制度の方向性を明らかにし、国内的調整措置の手続を明確化すること⁽³⁹⁾が、相互協議の合意の推進力となるであろう。

(38) 前掲注 6。

(39) 井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察—二国間の紛争処理としての機能を中心に—」税大論叢 36 号、437・445 頁。井上氏は、事前確認は、租税法律主義の一側面である合法性原則に反するとの疑義が生じるおそれがあるので、法令による制度化の必要を説く。そして、法制面での整備に関しては、個別の照会に対する回答として行っているものの整備（アドバンスルーリング制度の創設）との平仄を主張する。

第2章 移転価格に関する事前確認制度と国内における法的コントロール

1 事前確認制度の問題

(1) 事前確認の方法

確認の対象となる取引は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項で規定されている国外関連取引である。確認の対象事項は、納税者が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法と、その具体的内容である。納税者は、独立企業間価格の算定方法等の確認に関する申出書において、確認に必要な多岐にわたる書類⁽⁴⁰⁾を添付の上、確認を受けようとする国外関

(40) 移転価格事務運営要領の事前確認手続における資料の添付について説明する 5-2 は、所轄税務署長は確認申出法人に対して、確認申出書に次に掲げる資料を添付するよう求めるものとしている。

- イ 事前確認の対象となる国外関連取引(以下「確認対象取引」という。)及び確認対象取引を行う組織等の概要
- ロ 事前確認を求めようとする独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等(以下「独立企業間価格の算定方法等」という。)並びにそれが最も合理的であることの説明
- ハ 事前確認を行い、かつ、事前確認を継続する上で前提となる重要な事業上又は経済上の諸条件
- ニ 確認対象取引における取引及び資金の流れ、確認対象取引に使用される通貨の種類等確認対象取引の詳細
- ホ 確認対象取引に係る国外関連者(以下「当該国外関連者」という。)と確認申出法人との直接若しくは間接の資本関係又は実質的支配関係
- ヘ 確認対象取引において確認申出法人及び当該国外関連者が果たす機能
- ト 確認申出法人及び当該国外関連者の過去 3 事業年度分の営業及び経理の状況その他事業の内容に関する資料(確認対象取引が新規事業又は新規製品に係るものであり、過去 3 事業年度分の資料を提出できない場合には、将来の事業計画、事業予測の資料等これに代替するもの)
- チ 当該国外関連者について、その所在地国で移転価格に係る調査、不服申立て、訴訟等が行われている場合には、その概要及び過去の課税状況
- リ 申出に係る独立企業間価格の算定方法等を確認対象事業年度前 3 事業年度に適用した場合の結果等確認申出法人が申し出た独立企業間価格の算定方法等を具体的に説明するために必要な資料
- ヌ その他事前確認に当たり必要な資料

連取引、独立企業間価格の算定方法等の具体的内容を明らかにすることとなっている⁽⁴¹⁾。

(41) なお、移転価格税制の適用に関する規定である租税特別措置法 66 条の 4 は、第 8 項において、国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署長若しくは所轄国税局の当該職員は法人と当該法人にかかる国外関連者との間の取引に関する調査について必要があるときは、当該法人に対し、当該国外関連者が保存する帳簿書類又はその写しの提示又は提出を求めることができる、と規定している。

その具体的な内容は、移転価格事務運営要領の 2-4（調査時に検査を行う書類等）に規定されている。

- (1) 法人及び国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類等
 - イ 法人及び関連会社間の資本及び取引関係を記載した書類等
 - ロ 法人及び国外関連者の沿革及び主要株主の変遷を記載した書類等
 - ハ 法人にあっては有価証券報告書又は計算書類その他事業内容を記載した報告書等、国外関連者にあってはそれらに相当する報告書等
 - ニ 法人及び国外関連者の主な取扱品目及びその取引金額並びに販売市場及びその規模を記載した書類等
 - ホ 法人及び国外関連者の事業別の業績、事業の特色、各事業年度の特異事項等その事業の内容を記載した書類等
- (2) 法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等
 - イ 法人が採用した比較対象取引の選定過程及び当該比較対象取引の明細を記載した書類等
 - ロ 法人が複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合、その基となった個別の取引の内容を記載した書類等
 - ハ 法人がその独立企業間価格の算定方法を採用した理由を記載した書類その他法人が独立企業間価格算定の際に作成した書類等
 - ニ 比較対象取引について差異の調整を行った場合、その調整方法及びその理由を記載した書類等
- (3) 国外関連取引の内容を記載した書類等
 - イ 契約書又は契約内容を記載した書類等
 - ロ 価格の設定方法及び法人と国外関連者との価格交渉の内容を記載した書類等
 - ハ 国外関連取引に係る法人又は国外関連者の事業戦略の内容を記載した書類等
 - ニ 国外関連取引に係る法人及び国外関連者の損益状況を記載した書類等
 - ホ 国外関連取引について法人及び国外関連者が果たした機能又は負担したリスクを記載した書類等
 - ヘ 国外関連取引を行う際に法人又は国外関連者が使用した無形資産の内容を記載した書類等

この独立企業間価格の算定方法に関する事前確認の申し出については、国税局担当課の審査が行われ、国税庁担当課にその結果が報告される。国税局担当課では、事前確認申出書に添付された資料のほか、審査に必要であると認められる資料の提出を求めて、綿密な審査が行われている。さらに、相互協議手続において関係国間の合意が求められている場合には、作成された審査報告書は国税庁担当課のチェックを経て、相互協議室へ回付される。そして、国税庁相互協議室では、外国税務当局への相互協議の申し入れを行うと共に、受領した審査報告書を基に、更なる情報収集を行い、納税者と面接の上、日本側の対処方針を決定する⁽⁴²⁾。

(2) 事前確認の効力とその問題

移転価格税制が適用されると、課税庁は調査に基づく課税処分とその後の租税条約に基づく相互協議の実施という膨大なコスト（納税者の側も調査とその後の相互協議において、二重の負担が強いられる）が費やされる。

ト 国外関連取引に係る棚卸資産等に関する市場について行われた分析等に係る書類等

チ 国外関連取引に係る棚卸資産等の内容を記載した書類等

リ 国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類等

(4) その他の書類等

イ 法人及び国外関連者の経理処理基準の詳細を記載したマニュアル等

ロ 外国税務当局による国外関連者に対する移転価格調査又は事前確認の内容を記載した書類等

ハ 移転価格税制に相当する外国の制度にあって同制度の実効性を担保するために適正な資料作成を求める規定（いわゆるドキュメンテーション・ルール）に従って国外関連者が書類等を準備している場合の当該書類等

ニ その他必要と認められる書類等

(42) 国税庁相互協議室・前掲注 30・70-71 頁。金子名誉教授は、事前確認制度の実体的な問題として、「折角申請しても実際問題として納税者の希望するような確認がなかなか得られないという場合はもちろんのこと、手続が繁雑にすぎるとか、確認を得るのに時間と費用がかかりすぎるという場合にも、この制度の意義は半減してしまうであろう。また、企業秘密に触れる資料の提出を求められることが多いとすれば、それも納税者にこの制度の利用を躊躇させる原因となりかねない。」と指摘され（金子宏・前掲注 2・464 頁）、事前確認の制度の納税者利便の向上を主張されている。

従って、現在では、国家間の移転価格問題を事前確認制度によって解決しようとする方向にある。

事前確認の効果は、「確認法人が確認事業年度にお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、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う」ことである⁽⁴³⁾。事前確認においては、課税処分の行われる前に、納税者の行う取引を課税庁が確認することによって、適切な取引が行われたものとみなされ、課税庁による調査が回避されることになるので、納税者・課税庁の双方にとって有益である。

金子名誉教授は、事前確認は納税者の側で事実でない資料が判断の基礎として提出された場合を除き、課税庁の側からは取り消すことはできないとして、事前確認の法的効力を認められる⁽⁴⁴⁾。

なお、「事前確認制度が、適正価格の算定方法について、事前に租税行政庁の確認（合意）を得ることを目的とする制度であり、租税行政庁は確認によって法的に拘束されるから、納税者としては、確認を受けることによって、将来における適正価格の算定について法的安定性と予測可能性を得ることができる」とし、事前確認制度が実際にどの程度法的安定性と予測可能性の維持に役立つかは、制度の内容と運用にかかっていると指摘されている⁽⁴⁵⁾。

事前確認は、納税者の側に課税庁によって確認された独立企業間価格算定方法等による取引価格の設定等を履行しなければならないという義務を生じさせるものではない⁽⁴⁶⁾とされている。したがって、納税者は事情の変更が生じた場合には、事前確認の内容と異なる申告をすることも可能である。課税庁は、事前確認に基づく申告が行われないなどの問題が生じた場合には、税務調査を行う権限を行使して申告内容を検討することになる。

(43) 移転価格事務運営要領 5-16。

(44) 金子宏・前掲注 2・462-63 頁。

(45) 金子宏・前掲注 2・464 頁。

(46) 山川博樹『わが国における移転価格税制の理論と実務』税務研究会、1996 年、222 頁。

事前確認は、現在のところ行政指導⁽⁴⁷⁾と同じく、事実行為と考えられているが、そうであるとすれば、課税庁に対する事前確認の法的な拘束力は、租税法において適用されうる信義則の法理における責任の範囲内に止まることになる。事前確認を事実行為として捉えた場合、現状の事前確認が課税庁と納税者の間で機能することを担保するものは、納税者の側からは信義則、課税庁の側からは調査権であると考えられる。

既に確定した事前確認の改定が必要となるのは、内容と実際の所得の内容が乖離する場合である。その原因は、納税者の側において、確認時の状況と異なる状況が生じているか、あるいは、法令の解釈等の問題から、課税庁の確認した内容と異なる主張がなされる場合である。また、事前確認に基づく申告が行われている場合でも、課税庁からみて事後の状況の変化により事前確認の改定が必要となる事態も生じ得る。

移転価格事務運営指針⁽⁴⁸⁾は、事前確認について、確定申告後に所得金額が過大あるいは過小となった場合には、それぞれ更正の請求あるいは修正申告により、納税者の側からの対応を求めている⁽⁴⁹⁾。そして、「確認事業

(47) かつて、わが国においては行政指導が多用される、これが特殊で日本的性格であることが主張されていたが、行政指導については、その歴史的・社会的背景を問う作業とは別に、その機能それ自体を理論的に把握することの可能性と必要性が示唆されている（藤田宙靖「行政指導の法的位置付けに関する一試論」『高柳信一先生古希記念論集行政法学の現状分析』勁草書房、1991年、168-69頁）。そして、行政指導のような非公式の行政活動は、高度に発展した産業国家ではどこでも見られる現象であることが主張されている（Michael K. Young, “Judicial Review of Administrative Guidance: Governmentally Encouraged Consensual Dispute Resolution in Japan”, 84 Colum. L. Rev. 925）。

(48) 前掲注 31 参照。

(49) 移転価格事務運営要領 5-17（価格の調整）は、事前確認を得た法人のその事前確認に係る価格の調整について、局担当課は次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる処理を行うよう指導するとされる。

「イ 確認法人は、確認事業年度に係る確定申告前に、確定決算が事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過少となっていたことが判明した場合には、申告調整により所得金額を修正する。

ロ 確認法人は、確認事業年度に係る確定申告後に、確定申告が事前確認の内容に

年度について事前確認を継続する上で前提となる重要な事業上又は経済上の諸条件等について事情の変更が生じた」場合にも、納税者からの「改定の申出がなされ」なければならない⁽⁵⁰⁾。このような改定の申出がないか、あるいは、事前確認の内容に適合した申告を行わなかった場合には、課税庁は事前確認を取り消すこととなる⁽⁵¹⁾。

この場合の、事情の変更は、様々な要因が考えられるが、納税者の側から見た事情の変更と、課税庁の側からみた事情の変更は、必ずしも一致するとは限らない点注意が必要である。通達の本規定は、課税庁の側からみて事情の変更が生じている場合にも、改定の申出が必要となり、それが行われていない場合には、事前確認は取り消しうとするものである。

従って、事前確認が行われた場合、その後の事情の変更は、課税庁にその取消権を留保した上で、具体的な調整の処理は、納税者の自発的な協力に依拠しているということができよう。

2 移転価格税制の適用に起因する経済的二重課税の排除の方法

(1) 経済的二重課税の原因

移転価格税制において、独立企業間価格にもとづく課税処分が行われ、

適合していないことにより、所得金額が過少となっていたことが判明した場合には、速やかに修正申告書を提出する。

ハ 確認法人は、確認事業年度に係る確定申告前に、確定決算が相互協議の合意が成立した事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過大となっていたことが判明した場合には、相互協議の合意内容に従い、申告調整により所得金額を修正することができる。なお、所得金額が過少となっていたことが判明したときには、イによることに留意する。

ニ 確認法人は、確認事業年度に係る確定申告後に、確定申告が相互協議の合意が成立した事前確認の内容に適合していないことにより、所得金額が過大となっていたことが判明した場合には、相互協議の合意内容に従い、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第7条第1項に基づき更正の請求を行うことができる。なお、所得金額が過少となっていたことが判明したときには、ロによることに留意する。」

(50) 前掲注 49・第5章（事前確認の改定）5-18。

(51) 前掲注 49・第5章（事前確認の取消し）5-19。

相手国における対応的調整が完全に行われない場合には、経済的二重課税が生じる。このような二重課税の排除をどのように行うか、という問題が対応的調整の問題である。

対応的調整の可否を考えるに当たり、まず、何を手がかりとするべきか。移転価格税制の適用により生じる経済的二重課税と法律的二重課税が異なるという点から検討する。

法律的二重課税とは、同一の経済主体について、個別の課税管轄権がその課税を行うことから生じる。移転価格税制の適用により生ずる経済的二重課税は、同一の取引から生じる所得に対して、各課税管轄権を有する国に存在する双方の関係する納税者への課税を内容とするもので、租税の課税要件の法的な重複は生じていない。

多国籍企業のように課税管轄権をまたいで活動する場合には、経済的二重課税は各々の課税管轄権を有する国に存在する各納税者の課税要件に関して生じるわけではなく、各課税管轄権の有する現状の租税法の体系をまたいで存在する租税の間に存在する。従って、その排除に当たっては、租税法というフレームワークにおける経済的二重課税の位置付けの点から議論が必要であるといえることができるのではないかと考える。

移転価格税制についていえば、多国籍企業を一つの経済的主体として考える場合に、経済的二重課税の問題が生じるのであるが、こうした認識は、個別の企業ごとに課税主体を考える法人税法における基本的な考え方と相違する。こうした認識の相違は、昭和 61 年に改正された租税条約実施特例法 7 条における対応的調整の規定が、確認的規定か創設的規定かという議論にも現れている。北野教授は、日米租税条約の 25 条 1 項の相互協議の対象となるのは、法的に二重課税となるソースルール違反の問題のみであって、対応的調整のような経済的二重課税は協議の対象とならないとの立場にたって、この租税条約実施特例法 7 条の規定を創設的規定とされている。同教授は、国内法との関係からみて、対応的調整は強制され得るものではなく、従って、経済的二重課税がもたらされたとしても、具体的な法的な

対応がなされない限りいたしかたなしとの結論を導かれている⁽⁵²⁾。

租税法の中で、経済的二重課税の問題の位置付けを考えると、これは、多国籍企業のような課税管轄権をまたいで活動する企業の経済的な側面における租税負担の問題であると考えられる。そして、この多国籍企業の租税負担の問題は、こうした企業の実効税率の問題として考えることもできるのではないだろうか。

実効税率という観念は、「法律上異なる複数の租税」の租税負担を何らかの範囲で総合的に考えた結果として存在し、それは、経済的效果の面で一つの租税負担とみられる範囲において一体として考える前提の上に存在する⁽⁵³⁾。とすると、実効税率の観点からみると、法律上は別個の租税とされているとしても、経済的に一体として見られるようなものは、そもそも全体として、一つの租税としてとらえるべきであるという考え方も成立し得る⁽⁵⁴⁾ものとする。

このように考えるならば、納税者である多国籍企業が、課税ベースが実質的に共通することにより課される複数の租税（各課税管轄権により課される租税）は、納税者の側から見ると、経済約には一つの租税として観念されるのではないだろうか。このように考えると、移転価格税制の適用により生じる経済的二重課税の問題は、実効税率の多寡の問題であって、経済的負担の問題であると整理することができ、そこで排除されるべき経済的二重課税調整の要否の問題は、多国籍企業の租税に関する経済的負担を、多国籍企業でない企業と同様の実効税率に引き下げることの要否の問題と考える余地があろう。

このように、経済的二重課税にかかる対応的調整は、厳密には課税要件に関する租税の問題を解決するのではなく、経済的負担の調整を行うものであるということができると考える。このように考えると、相互協議にお

(52) 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店、1994年、148—150頁。

(53) 中里実「法人税の税率の法理論」日税研論集 Vol.49、54頁。

(54) 中里実・前掲注 53・36—37頁。

いて対応的調整の方法が検討されるとき、そこで手がかりにされるべき事項の複雑さが推測される。

各国の移転価格税制の執行において、各々の課税要件に従った課税が行われることは、法律上異なる複数の課税の賦課が行われることである。従って、複数の課税から生じた納税者の経済的な負担は、各国の課税権の行使によって生じたものであり、課税権の調整においては、当事者である各国の税制における課税要件の適用の妥当性についてのみ、議論を行うことはできないのである。

(2) 国家間の合意と国内的調整措置の関係

移転価格課税にかかる第一次調整の回避のための事前確認制度は、租税条約における相互協議を経て、実質的に経済的二重課税の回避手段として機能する。事前確認にかかる相互協議の合意の問題は、国家間の問題の解決である。従って、移転価格にかかる事前確認が相互協議における合意を経た後、自国内でどのように実施するかは国内法の問題として存在する。移転価格に関する事前確認制度は、アメリカや西欧諸国等多くの国で制度化されているが、国内税法との適用関係の問題が常につきまとうのである⁽⁵⁵⁾。

このような国際的経済問題を国内法上、どのようにコントロールするかという問題に対処が求められているのは、租税法の分野だけではない。例えば、WTO 体制における貿易救済措置⁽⁵⁶⁾も同様の問題を抱えている。貿

(55) ドイツは、最近、移転価格税制にかかる APA 制度について、二国間又は多国間の APA のみを検討する意向であるとされている（ピーター・ミーナン、ナポレオン・ダーニュース、福島節子「移転価格税制欧州の最新動向の概要」国際税務 Vol.24 No.5、14 頁）。このドイツの動向は、わが国の行政法の根源がドイツ法にある点、興味を引く。ドイツでは、行政庁と私人の間の確認が古くから行われてきており、そこで問題となってきたのは、確認の内容と現行法規との抵触の関係である。二国間等の相互協議を経た事前確認のみを検討することは、相互協議の合意の側面をとらえて、国内法における実施が考えられているものではないかと思われる。

(56) 貿易救済措置とは、輸入数量の増加によって国内産業に発生した被害を除去することを目的とする。具体的には、対象製品の輸入数量を関税率の引上げや数量制限等に

貿易救済措置は、WTO 諸協定によって推進される自由・無差別な国際貿易秩序の安全弁として機能することが期待される半面、それらが濫用されると WTO 体制の基本的な仕組み自体を危うくする契機を有している。このような貿易救済措置の WTO 体制上の意味ゆえに、従来は「国際規制としてどのようなものが望ましいか」が議論の中心であった⁽⁵⁷⁾。

しかしながら、貿易救済措置の発動は、国内経済状況に強い影響を与えるために、国際規制をどのように理解し、そのうえで国内的に発動の是非をどのようにハンドリングするかも重要な問題である⁽⁵⁸⁾。例えば貿易救済措置を実際に発動する場合には、国際ルール上の要件を満たす上に、別途の国内的な基準をクリアする必要があるのか、もしそうであれば、その基準はどうあるべきか、また、手続をどのように定めるかという問題がある⁽⁵⁹⁾。

移転価格税制の問題を相似的に考えると、OECD モデル条約などの租税条約に規定される特殊関連企業条項の適用は、条約締結国相互の課税管轄権にも重大な影響を及ぼすことから、この問題に関する最初の議論は、国際規制としてどのようなものが望ましいのかが議論の中心となる⁽⁶⁰⁾。そして、特殊関連企業条項の具体的発動である移転価格税制を執行する場合には、租税条約に従うことが当然であるとしても、そのような国際ルールに対し、国内において、どのように対応し、それをどのように執行していくのかが問われるのである。

対応的調整をどのように行うべきかの判断が行われているという点で、相互協議の合意の内容は非常に重要であるが、相互協議の合意は国内法上の合意の実施措置の影響を受けることは否定できない。

よって減少させる。これは、国内産業を保護するためにとられる措置である（小寺彰「セーフガードをめぐる法的課題」日本国際経済法学会年報第 12 号、2003 年、1 頁）。

(57) 小寺彰・前掲注 56・2 頁。

(58) 小寺彰・前掲注 56・2 頁。

(59) 小寺彰・前掲注 56・3 頁。

(60) OECD の移転価格にかかるガイドラインの策定や租税に係る国際会議の開催はこのような議論のあらわれであろう。

相互協議の合意実施のための国内措置の整備の問題は、租税法において対応すべき国際問題の射程にある。この問題へのアプローチにはいくつかの検討方法の道筋があり、相互協議の合意を基本として、その国内的調整措置の実施を検討する方法もある。本稿では、事前確認制度というわが国の目指す制度の方向性を明らかにし、法的手続を明確にした上で、対応する方法を検討したいと考える。

(3) 国家間の合意と司法救済

納税者に対する国内法上の司法救済の目的と、租税条約に適合しない課税を受けた場合の租税条約に基づく救済の目的は異なる。これは、前述の通り、相互協議においては、自国の税制の課税要件について、その適用の妥当性に関する議論を行うことはできないことから明らかである。すなわち、国内法上の救済手段が、課税庁の処分に不服のある納税者に対して、処分につき再検討を求める機会を与えるものであるのに対し、相互協議は、租税条約の規定に適合しない課税の排除又は回避、租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難若しくは疑義の解決を目的とする⁽⁶¹⁾。これらのルートは互いに独立したものとして運用されている⁽⁶²⁾。

国内における司法救済において検討される事項は、わが国の租税法において、所得の移転の基準として存在する独立企業間価格の適否である。移転価格税制の執行により行なわれる処分は、当然ながら国内法に則った

(61) 羽床正秀、『国際課税問題と政府間協議』大蔵財務協会、2002年、43頁。

(62) 例えば、相互協議と国内法上の救済手段の関係について、日米租税条約25条1項では次のように規定する。

「一方の締約国の居住者は、一方又は双方の締約国の措置によりこの条約に適合しない課税を受け又は受けるに至ると認める場合には、両締約国の法令で定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限ある当局に対しその事案について申立てをすることができる。」

そして、OECDのモデル条約コメンタリーによると、納税者の国内訴訟が係属している間に、相互協議において合意が成立した場合、合意を国内的に実施するには、納税者の同意を得て当該訴訟を取り下げることが条件とすべきであるとする(OECDコメンタリー第25条 para.31)。

個々の納税者に対する課税権の限界であり、司法救済は国内法に照らして処分の適否に関する判断が行なわれるのである。

一方、移転価格税制の適用の結果生じる経済的な二重課税は、あくまでも、多国籍企業を一体のものとするところから出てくる考え方である。このような考え方の前提の相違を踏まえると国内法における個々の納税者の所得移転に対応するという観点からは、経済的な二重課税の問題は生じないのである。経済的二重課税は、多国籍企業に対する過重な税負担という不利益であり（ある企業が、より高い実効税率を被るという量的な問題が存在する）、このような不利益を救済するためには、関係国の合意が必要ということになる。従って、相互協議は、移転価格税制の適用により生ずる経済的二重課税の救済制度の一つとして位置付けられるが、それは、複数の課税管轄権にまたがって活動する多国籍企業の過重な税負担という不利益の救済であり、その合意は国家間の課税権の配分に係る申し合わせであるということができる。

なお、さらに、納税者の申立てに基づく相互協議について、これを納税者の救済手続ととらえるのか、単なる国家間の外交交渉ととらえるかという問題もある⁽⁶³⁾。前者とすると相互協議における納税者の手続保障が要請され、後者とすると納税者の申立ては単なる外交交渉の契機にすぎず、そもそも権利保護の意味合いはない⁽⁶⁴⁾ものとなる。但し、移転価格税制における対応的調整という分野に限って言えば、OECD加盟国は、伝統的な枠組みからさらに一歩進めて、相互協議に救済手続の要素を読み込む方向に動きつつある⁽⁶⁵⁾。

増井教授は、相互協議と国内の司法救済の関係について、「相互協議自体には、十分な手続保証が備わっておらず、相互協議のみを選択した納税者にとっては、実質的にみて、権利救済の手続が与えられないことになって

(63) 増井良啓・前掲注2・62頁。

(64) 増井良啓・前掲注2・62頁。

(65) 増井良啓・前掲注2・63頁。

しまう。しかし、国内訴訟ではできないことがらについて、相互協議という特別な国家間交渉のルートを認めたという理解にたてば、自ら望んで国内訴訟よりも相互協議のほうを選択してきた納税者にとって「裁判を受ける権利の侵害」はなく、むしろ「裁判をうける権利の自発的放棄」があると弁ずることも可能」とされる⁽⁶⁶⁾。司法救済との二者択一の状況は、移転価格税制の適用における経済的二重課税の問題が、現状の司法救済制度の中では、完全な解決が困難であることをあらわすものとする⁽⁶⁷⁾。

次章では、このような認識を前提に、事前の手續としての事前確認制度に必要な視点を提供し、今後の対応について考察する。

(66) 増井良啓・前掲注2・71頁・脚注(14)。

(67) なお、アメリカでは、居住者ないし法人が協議の申立てに先立ち訴訟を提起することに著しくネガティブな態度をとっている（金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」国際税務 Vol.11 No.12、19頁）。権限ある当局は、現に裁判所に係争中の事件を含む協議の申立てを、副主任法律顧問（国際担当）の同意なしには受理しないこととされている（Rev. Proc. 91-23・Sec. 6.01.）。これは、アメリカにおいて、国内法による救済と相互協議による調整の役割が明確に区分された結果の現れであるとする。

第3章 事前確認による問題解決のために

1 事前確認における法的対応に必要な視点

(1) 事前確認における「法律による行政の原理」の調整

税法の規定や通達の取扱いが複雑化すると、課税要件事実についての納税者側の判断と課税庁側の判断との食違いが増加する。その結果として、行政制裁（加算税及び延滞税の負担）が課されることを考えると、納税者と課税庁との事前の合意（事前確認）があることは重要である⁽⁶⁸⁾。

国民の経済生活における租税との関係の緊密化により、国家の課税権力の行使をめぐって、国家と国民の間の緊張や紛争が増加するばかりでなく、課税権力そのものの行使の方法について、各種の利益集団の間にも社会的対立が生じる⁽⁶⁹⁾。このような紛争や対立の合理的な解決と調整は、今後の税制及び租税法理論の大きな課題であると位置付けられている⁽⁷⁰⁾。

事前確認制度の導入は、租税法主義の目的とする法的安定性や予測可能性を確実なものにすると期待されるし、納税者が自らの責任で税額を確定しなければならない申告納税制度の下、公定解釈があらかじめ明らかになることの効果は、より納税者に安心感と税務行政に対する信頼を与えるものである⁽⁷¹⁾。

金子名誉教授は、ルーリング制度の採用は、納税者にとって、経済取引に対する課税上の取扱いについて、法的安定性と予測可能性が高まるといふ意味で、メリットが多いと指摘されている⁽⁷²⁾。

(68) 品川芳宣「アグリーメント(事前協議)の法理と行政対応」税理 Vol.39 No.11、40—41 頁。現下の納税環境においては、アグリーメント（事前協議又は事前確認）あるいはアドバンス・ルーリングの問題は、移転価格税制における独立企業間価格に関するアグリーメントの問題に止まらず、税務処理一般に共通する広範かつ重要な問題であると指摘されている。

(69) 金子宏「財政権力」『岩波講座基本法学6 権力』、岩波書店、1983年、152—53 頁。

(70) 金子宏・前掲注 69・153 頁。

(71) 植田卓「事前確認制度の動向とその検討」税研 2001.1、59 頁。

(72) 金子宏・前掲注 69・163 頁。金子名誉教授は、ルーリングの内容の誤りは実際問題

一方、直接的に法律上の根拠を欠く通達上の規定に基づく事前協議(確認)制度は、租税法律主義の見地からの検討が必要であるとの指摘がある⁽⁷³⁾。

租税法律主義における合法性の原則は、課税要件法定主義の点から、事前協議(確認)制度について限界を画する⁽⁷⁴⁾。合法性の原則は、課税庁に対して、課税要件が充足されている限り、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に税額を徴収することを義務付ける⁽⁷⁵⁾。

また、この法的安定性は、納税者の信頼の保護の要請と同様のものであり、この信頼の保護の要請は、租税法律関係における信義則の法律の適用の根拠となるものであるが、法的安定性を租税法律主義の一側面であると位置付けると、租税法律主義における合法性の原則という価値と対立する⁽⁷⁶⁾。

上述の対立がみられるのは、法的安定性という価値が重視される局面、すなわち納税者側の信頼が形成されている場面である⁽⁷⁷⁾。このように問題

として多くはなく、誤りを過去に遡って訂正できないことによるマイナスを上回ると考えてよいとされている。

- (73) 品川芳宣・前掲注 68・43 頁。わが国の事前協議(確認)に類する制度としては、棚卸資産の評価方法の選定と変更などの法律上の各種承認申請のほか、譲渡所得等の課税の特例に係る事前協議、国等に対する寄付金の事前確認、同業者団体等からの照会に対する文書回答等がある。そして、平成 13 年 9 月には、納税者からの事前照会について、一定の要件に該当するものについて、文書により回答し、その内容を公表する文書回答手続を導入した。本稿で取り上げている、移転価格税制にかかる独立企業間価格の事前確認は、これらの制度のうちのひとつである。

例えば、米国において、将来の行為や取引に関する公定解釈であるアドバンス・ルーリングは、発給の相手方に対する関係では、一定の条件が満たされる限り、訂正や取消の効果は、原則として遡及させず、例外的に取消が遡及的に行われる場合には、納税者に対して、取消の理由とその遡及の理由が通知されなければならない(金子宏・前掲注 79・162 頁)。わが国の事前確認制度においては、このような事後の状況の変化に伴う取消についての具体的な法整備が必要であることが本稿の主張である。

- (74) 品川芳宣・前掲注 68・43 頁。

- (75) 品川芳宣・前掲注 68・43 頁。

- (76) 金子宏・前掲注 7。

- (77) 金子宏・前掲注 7・126-28 頁。また、次章以降で論じるが、行政上の確約の法理について、有効な確約の取消・撤回が認められるかという問題についても、相手方に

を整理すると、法的安定性の要請により納税者の信頼の形成されたことと、合法性が拮抗する場合の調整の方法として、信義則の法理が採用されていると考えることができる。

しかしながら、納税者と課税庁の間の具体的な事前協議の場面を考えると、合法性の原則と法的安定性の要請の関係は、更なる検討を要する。例えば、両者の合意に基づく課税の取扱いが決定した後、その後の事実関係の変動あるいは新たな事実関係の判明により、当該課税上の取り扱いが合法性を欠いた場合の課税庁の取扱いの修正は許されるであろうか⁽⁷⁸⁾。これは、合法性の原則により、課税要件の充足があったとして行われる事後の課税が、信義則の法理の適用を受け、許されないものとなるかという問題である。

こうした問題について、明確な回答はなく、通達上の事前協議(確認)が、その後の事実関係の変動などによって合法性を欠いた場合でも、事前確認の法的意味が明確でないことから⁽⁷⁹⁾、それを是正するための課税処分については、合法性の原則と信義則の法理の適用との拮抗が予測され、そのことが事前協議(確認)を制限的なものにするのである⁽⁸⁰⁾。従って、事前確認における問題は、その後の事情の変更、そして、課税要件の充足の判断が、課税庁と納税者のそれぞれの側からみて異なっている場合に、再び法律の適用上の問題が生じ得る点をどのように考えるのかということである。

この問題は、具体的には三つのケースが考えられる。すなわち、納税者側から課税要件が消滅したと考えられる場合に更正の請求ができるか、納税者側が課税要件を充足したと考えられる場合に、修正申告を要するか、課税庁側から課税要件を充足したと考えられる場合に更正、又は決定がで

保護に値する信頼があるか否かによって決めるべきであるとの主張がある(菊井康郎『行政行為の存在法』有斐閣、1982年、152頁)。

(78) 品川芳宣・前掲注68・43-44頁。

(79) 事前確認は、何の効力もないとの取扱いをすることは難しいゆえに、信義則の法理の適用が検討される状況が生じるものとする。

(80) 品川芳宣・前掲注68・45頁。

きるか、という三つの問題である⁽⁸¹⁾。特に、課税庁の側から増額更正が必要と判断される場合、課税庁が当初の課税上の取扱いに与えた何らかの承認に対して存すると考えられる納税者の側の信頼が保護されるかが問題となる⁽⁸²⁾。

合法性の原則は、法律による行政の原理の現われであるが、行政の執行の場面においては「信頼保護・法的安全の保護」、また「公平の実現」の観点から、法律による行政の原理が一部修正されるか、又は補足されなければならない場面は存在する⁽⁸³⁾。

違法であっても行政行為の取消が制限されるとする「行政による取消制限論」と、それが抵触する「法律による行政の原理」との関係は明確に理論的に位置付けられているとはいえない⁽⁸⁴⁾。それは、これらの関係が「法律による行政の原理」のもとに同等に存在し得ないものであるためである。すなわち、「法律による行政の原理」の前提となっている「行政の法適合性を確保すること」が、「私人の権利保護に仕えること」である認識が成り立たない場面が存在する。その場面では、「法律による行政の原理」を離れて私人の実質的権利保護を図る道が必要とされているといえる⁽⁸⁵⁾。

(81) 品川芳宣・前掲注 68・44 頁。

(82) 品川芳宣・前掲注 68・44 頁。租税法の執行においては、課税要件の判断について数多くの税務通達が発遣されている。通達は、上級行政庁が下級行政庁に対してなす命令ないし指令であるから行政組織の内部においては法的拘束力を有しても、納税者や裁判所を拘束するものではないが、納税者が通達の原則規定を信頼して何らかの経済行為を行い、一定の経済効果を期待しながら納税申告をした場合にも、「課税上弊害のあるとき」や、「著しく不適當」と認められるときには、当該原則規定の適用が否定され、更正処分等を受けることがありうる（品川芳宣「通達の規定を前提とした経済行為と租税法上の効力」税理 Vol. 38 No. 14、24-27 頁）。

(83) 藤田宙靖『第四版行政法 I（総論）』青林書院、2003 年、127 頁。

(84) 藤田宙靖・前掲注 83・125 頁。

(85) 藤田宙靖・前掲注 83・125 頁。なお、行政行為の取消の問題に関連して、行政行為の撤回の問題も関連して検討されなければならないと考える。但し、本稿の事前確認制度における問題点は、将来において、納税者と課税庁の間に、適法な状態を確保しようとするものであって、事実上の行政作用である「確認」の改定や取消については、法律による行政の原理に加えて、それらの関係を律する観点が必要となるものと考え

例えば、課税庁による税務相談に対する信義則の法理の適用が争われた事例において、納税者の主張はほとんど退けられている⁽⁸⁶⁾。その原因は、税務相談において、納税者の側にどのような協力のための義務が存在するかが明確にされていないことが問題であると考えられる。税務相談という場面において、仮に事前確認制度が整備されていれば、その制度に従って、納税者は必要とされる資料を揃えて相談に臨んだはずで、その結果、当局に対する信義則の適用も違った結果となったのではないかと⁽⁸⁷⁾との指摘もある。

一つの問題解決の方法として事前確認の手続の法的根拠を整備することもできる⁽⁸⁸⁾。それにより、確認された事項が、租税法上法的効力を有するものとなり、確認の手続や法的効力の発生の要件が明確になる⁽⁸⁹⁾。

る。

(86) 名古屋地裁平成5年9月3日判決、横浜地裁平成10年2月25日判決など。なお、租税法における信義則の法理適用は、最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決(判例時報1262号91頁、税資160号542頁)において認められている。多くの判例においては課税庁側の行為が信義則の法理の適用を受けるべきかものとなっているかという点が議論されている。そして、理論的には信義則の法理の適用の余地を否定するものは皆無に近い。しかし、実際に信義則の法理を適用したものは少なく、総論賛成・各論反対的な傾向が現れているとの分析がされている(乙部哲郎『行政法と信義則』信山社、2000年、69頁)。

(87) 植田卓・前掲注71・60頁。

(88) 品川芳宣・前掲注68・45頁。

(89) 納税者サービスの一環として、国税庁が平成13年9月に導入した文書回答手続について、平成16年3月、全面的な見直しが行われた(平成16年2月17日課審1-2外「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)」参照。なお、本制度は、本稿において取り扱っている移転価格税制における事前確認には適用されない。この事前回答手続も、直接の法令上の根拠を有するものではない。)。この見直しは、米国の納税者ガイダンス制度を目標として整備され、これまで回答しないものとして取り扱われてきた「個別性の高い照会」も一定の条件のもと回答することとしている。そこでは、事前照会ができる者を限定し、全ての関係書類の提出を求め、照会する者の見解の根拠を示す、より精緻な報告書の提出を求めている。そして、事前回答後の申告の取扱いについては、濫用防止の観点から対応がなされており、各国税局審理課(官)が発行する文書回答が、申告実績を管理する部門においても確実に保持(傍線:濱田)されるように事務手続を定められている。そして、申告実績を

(2) 事前の視点の重要性

納税者の側からすると、租税は取引コストである⁽⁹⁰⁾。タックス・プランニングの隆盛は、租税の存在が経済取引の成立そのものに影響を及ぼしていることをあらわしている。租税が投資収益率と資金調達コストに影響を及ぼすために、取引の設計段階から、租税負担の検討が行われていることは、タックス・プランニングが「効果的な取引の仕組みを設計する」ことをその本質とすることを意味している⁽⁹¹⁾。

従って、納税者と課税庁の間で事前に確認される事項は、租税債権の成立そのものに関する問題までを含んでおり、その結果、事前の確認の内容は、課税要件事実にかかる判断のみならず、取引における事実認定に近接する側面もあると考えられる。

事前相談において確認された事項がその後変更された場合には、納税者の側に生じる負担は、行政制裁のみならず、租税負担そのものも含まれる。申告の誤りなどに対して課される行政制裁のみならず、その租税負担の存在自体が重要な考慮の対象となっているのである。

こうした事実認定の問題に関しては、手続的な問題解決の方法が有効であり、事前確認手続や、アドバンス・ルーリングのような手続的対応が課題であると指摘されている⁽⁹²⁾。

管理する部門が、回答内容と異なった課税処理を行う場合等には、事前の回答を行った部署と協議することとなっている（上斗米明「文書回答手続の見直しについてー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ー」税研 2004年5月号、14-21頁）。

従って、事前の文書回答制度において、予測可能性を高めるためには、個別性の強い照会への回答を行うことが不可欠で、適切な回答制度の維持のためには、制度の濫用防止への対応と共に、資料の提供等、納税者の協力が重要であり、事後の申告の内容の検討が必要である。

(90) 品川芳宣「通達の規定を前提にした経済行為と租税法上の効力」税理 Vol.38 No.14、22頁。

(91) マイロン・ショールズ他著坂林孝郎訳『MBA 税務工学入門』中央経済社、2001年、5頁。

(92) 中里実『タックスシェルター』有斐閣、2002年、134頁。

中里教授は、執行の観点から法的な課税問題を考える場合の視点を三つ挙げられる。

「その第一は、一定の取引が行われた後で、そこから発生する税額をどのように計算するか考える立場である（いわば静的な視点）。第二は、これから行う取引について慎重にプランニングを行い、支払税額の減少（ないし、税引き後利益の最大化）を考える立場である（いわば、動的な視点）。第三は、ありもしない取引を捏造してタックスメリットを得ることを画策する立場である（タックスシェルターの視点）。」⁽⁹³⁾

これは、課税上の取扱いを検討する上で必要な判断の基準が、時間軸において拡張しており、動的な視点における点を明確に指摘するものと考えられる。これまでの行政指導や通達による課税要件の解釈の問題は、第一の静的な観点から行われてきたといえるであろう⁽⁹⁴⁾。事前確認制度において提起される問題は、第二、あるいは、第三の視点から生じる問題であり、そこで組み立てられた取引について、どのように対応していくか、また対応の指針をどのように置くかが決定されなければならない。

そして、第三の視点から、組み立てられた取引については、司法の場における直接的な対応が必要となる⁽⁹⁵⁾。中里教授は、執行は政策そのものであり、行政庁は課税逃れの実態について十分に調査したうえで、積極的な対応を行って、司法判断を仰ぐという運営が必要であると指摘されている。そして、形成される判例理論が、事前確認における指針となるとされる。事前確認の法的効果を事実認定の観点から考える場合には、第二の視点と第三の視点のそれぞれの立場を念頭においた確認の効果の限界点を具体化する必要がある。

(93) 中里実・前掲注 92・175 頁。

(94) 静的な視点からみた場合の納税者の救済の方法としては、国税通則法の解釈や適用、すなわち、延滞税や加算税の賦課について、同法 65 条 4 項等に定める「正当な理由」を認めて免除するなどの方法も検討に値する（品川芳宣・前掲注 68・44 頁）。

(95) 中里実・前掲注 92・185 頁。

2 事前の合意における信義則の法理

(1) 行政上の確約に関する議論

行政庁と私人の間において、私人が何らかの法律行為を行う以前にその行為について、行政庁の不作为（あるいは作為の場合も考えられる）が表明される場合がある。こうした場合について「行政上の確約」に関する議論を踏まえて検討する。

判例は、かつて、土地を買収しないという農地委員会の約束⁽⁹⁶⁾や、「所得標準表により申告すれば決して更正決定はしない旨の説明⁽⁹⁷⁾」など、確約に当たると解しうる行政作用について、これを契約又は準契約とみて、契約・準契約はそれ自体、法的効力をもつから厳格に法律により羈束される行政領域ではその許容性・拘束性は認められないとする傾向にあった⁽⁹⁸⁾。

このような傾向を踏まえ、乙部教授は行政上の確約⁽⁹⁹⁾について、法的検討をすべき理由を二つ掲げられる。

第一は、確約が具体的に存在していることを前提とした法的なコントロールの重要性である。「現代のように行政機能の肥大化に伴う行政法令の量的増大・質的複雑化のもとでは、とりわけ、相手方が取引その他の行為に着手するまえに、あらかじめ、このような行為から生ずる法的効果（たとえば、納税義務の有無・範囲など）あるいは、この行為に対して行政庁が

(96) 神戸地判昭和 25 年 8 月 7 日行集 1 巻 5 号 673 頁。自作農創設特別措置法 3 条は政府に同条の要件に合致する農地を買収する権能を与えると同時に買収の責務を課したものと解すべきであるから、農地委員会と農地所有者との間で同条の要件に合致する農地を買収しない旨の合意をしても、右合意は無効と解すべきであり、農地委員会が右不買収の代償として他の買収不適地に付き買収契約を定めた後、さらに右合意を無視して先に不買収を約した農地につき買収計画を定めたとしてもこれがため後の買収計画が違法となることはない、と判示した。

(97) 広島高松江支判昭和 26 年 9 月 21 日行集 2 巻 9 号 1523 頁。税務係官が税務署の定めた農業所得標準表により所得申告すれば決して更正しない旨を申し出たのでこれに従ってした申告所得額であったとしても税務署長はこれに拘束されることなく、一方的に更正するのを妨げない、とした。

(98) 乙部哲郎『行政上の確約の法理』日本評論社、1988 年、6-11 頁。

(99) 乙部哲郎・前掲注 98・6 頁。

どのような措置をとるかを確かめたいうえで自己の企画する行為を実行に移す必要があるわけである。そこで、このような確約の意義のほか、確約の法的性質は単なる事実行為かそれとも行政契約・行政行為であるか、租税法領域のごとく厳格に法律に羈束される行政領域でも確約は許容されるか、また、確約はこれを発した行政庁を拘束するか、拘束力発生のための要件、拘束力の程度範囲はどうかなどについて考察する必要があるがでてくるであろう。」⁽¹⁰⁰⁾

そして、理由の第二は、「確約自体の有する機能の重要性のために、確約は行政過程において他の行政作用または国家作用に対し重要な影響を及ぼし、ひいては、これらの作用の実効性の有無・程度を決める役割をはたすことがあり、このことから確約の法理について究明する必要がある。」⁽¹⁰¹⁾という、行政作用において確約の果たす役割の重要性である。

判例の数は少なく、法的性質などに厳密な考察は加えられていないけれども、ある種の行政作用を「確約」あるいは「確言」として目すべきであり、それが一定の法的効果あるいは重要な法的意味を有することを承認するものがみられるようになっている⁽¹⁰²⁾。そして、このような法的意味の承認の根拠として、信義則の法理が適用されている。事前確認の法的意味を検討するに当たり、行政庁の「確約」などに類する行政作用の効果と信義則の関係について、以下若干の分析を加えることとする。

昭和40年の東京地裁判決は、税務事務所長が、財団法人の学校用土地、建物を地方税法384条2項九号に当たると判断し、非課税の取扱いをすることに決定した旨を右法人に通知したのち、約8年経過後右物件につき過去5年分の固定資産税を遡及賦課した処分が争われた事件である⁽¹⁰³⁾。判決は、課税庁の「非課税取扱いの決定」は事実上の行為ではあるが、これに

(100) 乙部哲郎・前掲注98・12-13頁。

(101) 乙部哲郎・前掲注98・13頁。

(102) 乙部哲郎・前掲注98・7頁。

(103) 東京地判昭和40年5月26日行集16巻6号1033頁。

対する市民の依存を重視してその許容性⁽¹⁰⁴⁾を認め、かつ、同決定が違法な場合でも禁反言則又は信義則に基づきその拘束性を認めて同決定に違背する課税処分は無効と判示した。

本判決において、事実上の行為に拘束性を認める根拠は、禁反言の法理又は信義則の法理によっている。税法関係における禁反言の原則の適用の要件については、行政庁の誤った言動をするに至ったことにつき相手方国民の側に責められるべき事情があったかどうか、行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか、相手方がそれを信頼することが無理でないと認められるような事情にあったかどうか、その信頼を裏切られることによって相手方の被る不利益の程度等の諸点が吟味されなければならないとした⁽¹⁰⁵⁾。

この東京地裁判決は、国家行政が権力作用のみならず、事実上の行政作用によって行われていることを認めている。そして、このような事実上の行政作用は、実定法上の根拠を欠くために、具体的な法的なコントロールは行われていないのであるが、もしそこにコントロールを及ぼすならば、信義則の法理がコントロールの条件となりうるものが具体的に指摘されたものとする。本判決の注目すべき特徴は、国民の側の事情と行政の側の事情の双方が考慮の対象となっている点と、形成された信頼が失われることによって生じる不利益な結果が考慮の対象となっていることである。こ

(104) 行政上の確約の許容性が認められる理由は、「国家、公共団体の行政は、いわゆる権力作用によってのみ行われるものではなく、實際上法の根拠を欠くとはいえ、法の禁止しているものとは認められない数多くの、事実上の行政作用（たとえば、行政法規の解釈、適用等に関する通達、その他本件で問題となっている非課税決定通知なども、かような事実上の行政作用に属する。）によって行われるものであり、ことに、国民の社会生活が公法法規により規制される度合が増大し、しかも、この種の法規がますます専門技術化するに依りて、かような事実上の行政作用の果たす役割りはますます重要なものとなり、その反面、国民は、善良な市民として適法に社会生活を営むためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。」ためである（前掲注 103・1042 頁）。

(105) 前掲注 103・1043－44 頁。

の観点は、法律に基づいて行われた行政処分に関する不服の申立が行われた場合において検討されるべき事項とは異なっていると言えるであろう。こうした場合には発生した事実と法の適用の適否が検討されるのである。

次に取りあげたい熊本地玉名支判昭和 44 年 4 月 30 日⁽¹⁰⁶⁾は、地方公共団体の市営団地の建設計画の廃止が、団地用の公衆浴場の建築者に対して不法行為となるとした事例である。本判決で興味深いのは、前述の「確言」の存在が、不法行為の判断の基準として取り上げられている点である。この「確言」の存在が表象するのは、公共団体の行政行為の中にある事実上の行政作用の重要性である。

本件では、この市営団地において共同浴場の必要性を満たすことは公共団体として重要な任務であって、原告の共同浴場の建設は、この公共団体の公営住宅法上の義務を実質的に肩替りするもので、原告の行為は行政上重要なものであると考えられる。

その上で、原告の側に何らその確言を信じるに至る過程において、責めに帰する点は指摘されておらず、従って、原告と被告の間には、協力を期待し得る信頼関係が成立していることから、被告の計画廃止の行為が、信義則ないし公序良俗に反し、また禁反言の法理からも許されないとされている。市営団地の建設計画の廃止という行為が違法性を帯びるのは、「団地建設計画の変更などについての原告の危惧についてそのようなことは絶対ない旨確言して安心させ右浴場の建設の工事を進行せしめ」ていながら、原告の被る不利益を防止あるいは損害を賠償することなく行われたとしている点である⁽¹⁰⁷⁾。

(106) 判例時報 574 号 60 頁。

(107) なお、判決では、さらに、このような損害の発生は、間接侵害又は反射作用による損害の範疇に属して公法上の事業損失ないし適法行為に基づく損失補償の問題となるに止まらず、管理行政の範囲に属する行政行為類似の事実的行為に属し、権力の行使を本体としない性質のものに属するので、被告市の首長たる代表機関がその職務を行うに付き他人に損害を加えた場合に該当する民法上の不法行為責任に基づくとする。

また、静岡地判昭和 47 年 10 月 27 日⁽¹⁰⁸⁾は、国民健康保険条例改正規定の遡及適用に関する事件である。本件では、信義誠実の原則ないし禁反言の法理に違背したとの主張について、被告の浜松市が「保険料の引き上げを行わない旨言明していたことが認められるけれども、昭和 43 年度以降保険料の引上げを行わない旨確約したことを認めるに足りる立証はない」ことを理由として、その主張を失当としている。

この判例は、私人の主張を退けているけれども、「確約」、「確言」と目すべき行政作用があること、それが一定の法的効果あるいは重要な法的意味をもつことを承認している⁽¹⁰⁹⁾。すなわち、事実上の行政作用について、法的な救済を検討する条件として、「確約」のようなものの存在を認めているが、「確約」たり得る行政作用ではないという判断が行われたのである。

一方、この確約の法理を明確に否定する判決もある。東京地判昭和 57 年 9 月 22 日⁽¹¹⁰⁾は、在日韓国人の国民年金誤用訴訟である。ここでの最大の争点は、国民年金法 12 条 4 項の被保険者資格取得届出の受理と同法 16 条の裁定との関係であった。判決では、届出の受理等をもって被告が裁定をすべき確約をしたとみるべき根拠はなく、確約の法理により本件却下処分の違法をいうことは許されないとされた。

本判決においては、確約の法理について、適用要件が不明確であって、直ちに採用されることが困難であることとされており、また被保険者資格を認定して裁定する権限のない荒川区長等による上述の保険者資格取得届出の受理について裁定を行うべき確約の存在は認められないとされている。これは、届出の受理の行為の事実上の行政作用としての重要性から見て、「確約」の存在する段階にない、すなわち、保護すべき信頼関係の成立には至っていないことを意味するものと考えられる。

(108) 行集 23 卷 10・11 号 774 頁。

(109) 乙部哲郎・前掲注 98・6 頁。たとえば、釧路市工場誘致条例訴訟控訴審判決（札幌高判昭和 44 年 4 月 17 日判時 554 号 15 頁）。

(110) 行集 33 卷 9 号 1814 頁。

また、京都地裁における古都新税訴訟⁽¹¹¹⁾は、行政上の確約の法理に基づいて、原告と被告の間に、一定の危難後は、同種の税を新設又は延長しないことを内容とする契約の効力を認めることは無理であるとした。しかしながら、この行政の確約の法理に関する問題が、行政側と私人との間の具体的関係によって何らかの信頼関係が生じた場合、行政側がその信頼を覆すことは場合によっては許されないという論理を背景として有することが認められている。従って、本判決は行政主体が信義則上信頼関係を維持すべき義務が認められる場合には、訴訟によってその義務の履行や確認が求められると判示している。

(2) ドイツ判例における租税上の合意（事実問題に関する合意）

わが国では、基本的に租税法律主義の観点から、租税法律関係の成立要件（課税要件）及びその内容はすべて法律に抛り定められているため、納税者と税務行政庁との合意（租税契約）によってそれらが左右される余地はないとされており、同様に、ドイツの伝統的な租税法学説及び判例は、租税請求権に関する納税義務者と課税庁との租税上の合意を厳格に否定していた⁽¹¹²⁾。しかしながら、その一方で事実問題に関する合意については信義則を援用することによって法的拘束力を与えてきた⁽¹¹³⁾。

1984年12月11日BFH判決は、租税請求権に関する合意は許されないけれども、事実関係に関する合意は事実関係の解明が難しい場合には、合意が認められる余地が有り、その事実関係に関する合意に法的拘束力を認

(111) 京都地判昭和59年3月30日行集35巻3号353頁。

(112) 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」『公法学の法と政策—金子宏先生古希祝賀上』、有斐閣、2000年、241頁。本項の記述は、吉村教授の上記論文に多くを負っている。1925年の租税請求権に関する合意は許されないとするRFH判決による。

(113) 吉村典久・前掲注112・253頁。吉村教授は、その例として、1955年1月17日BFH（連邦財政裁判所）判決(BFH, Urteil vom 27. Januar 1955 III 281/54 U, BFHE 60, 235.), 1961年5月26日BFH判決 (BFH, Urteil vom 26. Mai 1961 III 326/58 U, BStBl 1961, III 380.), 1963年1月11日BFH判決 (BFH, Urteil vom 26. Januar 1963 IV 97/61 U, BStBl 1963 III, 180.)等をあげられる。

めた⁽¹¹⁴⁾。そして、1991年ハンブルク財政裁判所判決において、この合意の拘束性の根拠が明らかにされた⁽¹¹⁵⁾。本判決は、事実上の合意を明確に公法契約として判示し、その有効性については民法の規定を準用した⁽¹¹⁶⁾。

ドイツの判例においては、法律問題に関する合意と事実問題に関する合意を区別して、租税法律主義の観点からは、法律問題に関する合意は認められないが、事実関係に関する合意は認められるとされている⁽¹¹⁷⁾。この点は、課税上重要な事実に関する合意は、租税請求権の金額に影響を与えるのであるから、特定の事実の取扱いに関する合意は、租税債権に関する部分的な合意となることから、妥当性を欠く⁽¹¹⁸⁾。しかしながら、BHFは、租税上の合意を、それ自体から法的拘束性を引き出した上、その存在を部分的に認めながら、その有効性を認定する個別要件を模索している点、注目に値する⁽¹¹⁹⁾。

(3) 紛争回避の視点

租税法律主義の下で、課税庁に対して一定の条件の下、信義則の法理を適用することができるとの判断が下されたのは、昭和62年のことである。最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決は、租税法律主義原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、適用の是非を考えるべきであるものとした⁽¹²⁰⁾。

(114) 吉村典久・前掲注112・255頁。なお、当該判決は、BFH, Urteil vom 11. Dezember 1984, VIII R 131/76 U, BStBl 1985 II, 354.

(115) 吉村典久・前掲注112・257頁。なお、当該判決は、Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 4. Dezember 1991, II 125/89, EFG, 1992, 379.

(116) 吉村典久・前掲注112・258頁。

(117) 吉村典久・前掲注112・263頁。

(118) 吉村典久・前掲注112・262-63頁。

(119) 吉村典久・前掲注112・266頁。

(120) 判例時報1262号91頁、判例タイムズ657号66頁。

そして、この特別の事情が存するかの判断にあたり、「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により、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ところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けるものになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼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理由がないかどうかという点」の検討であるとした⁽¹²¹⁾。

この特別の事情は、信義則の法理が適用される場合に検討を要する点は例外的場面の列挙として現れている。それが、例外的であるのは、行政行為の相手方である私人の情状について、多くの条件が付されている点である。すなわち、信義則の法理の適用の場面において、行政過程に参加する私人の側の関与の度合いや行政指導により被る影響が検討されているものと考えることができる。

そして、信義則の法理の適用にあたっては、行政庁の側からの検討としては信頼の対象となるものをどのように考えるのか、私人の側からの検討としては、信頼した事実とその信頼に基づく行動という点が重要となっている。

「納税者の行動」には、自らの納税申告において課税庁の表示に基づいた税務上の計算を行うという行動から、そもそもの契約を行うに至ったという行動までである。信義則の法理の適用を検討するにあたっては、個別の事件において、課税庁の納税者の関与の度合いについての検討が必要である⁽¹²²⁾。

(121) この特別の事情として掲げられた点は、東京地裁判決（昭和 50 年 5 月 26 日行裁例集 16 卷 6 号 1033 頁）、金子宏名誉教授（『租税法』）、品川教授（「税法における信義則の適用について」税大論叢 8 号 19 頁）の学説に影響されていると指摘されている（碓井光明「青色申告の承認と信頼の保護」ジュリスト 910 号 51 頁）。

(122) 本件の射程範囲について、課税処分に限定したものであって、租税法律関係における一般的判示ではなく、行政上の法律関係一般に直ちに妥当するものではないとする指摘がある（碓井光明・前掲注 121・51 頁）。それは、この判決において、信義

藤田判事は、信義則の法理が、行政に係る紛争のなかでその場を与えられた理由と、今後の方向性について以下のように述べられる。

「私人の信頼保護の問題に関連する諸例を概観するならば、租税の賦課徴収の場合の問題状況は、いわば違法な行政行為の取消制限の場合に、また、企業や事業誘致の場合の問題状況は、行政行為の撤回制限の場合と類似していることに気が付く。前者はすなわち、違法な行政活動に対する信頼を保護するために、場合によっては、この違法行為を是正することを断念すべきか、という問題であり、後者はすなわち、後発的な事情変更の場合に、一度適法に行われた行政上の行為を将来に向けて変更することは、そのこと自体は適法であるとしても、この行為に依拠している相手方の財産上の損失を補償せずに、そのような変更を行い得るか、という問題である。行政行為の場合に、先に見たように、取消制限、撤回制限に関する一応の法理が、伝統的な学説判例においてすでに確立せしめられて来たのは、一つには、行政行為の場合、一度行われた行為は、取消または撤回がなされるまでは、相手方たる私人のみならず、行為者たる行政庁（行政主体）をも法的に拘束するという原理（いわゆる、行政行為の両面拘束性）が確立していればこそ、このような状態の変更に対しては、私人の信頼保護、法的安定性の保護、という要請が比較的定型的に出て来得たからである、ということができよう。これに対し、行政指導⁽¹²³⁾の場合には、右のような前提自体が欠けているために、信義誠実の原則・禁反言の法理という、法の一般的な原則を拠り処としての手探りの状態が続けられてきたもの、とすることができる。しかし、先に述べたように、このような一般原則自体は、実際には殆ど無内容の法原則であるといわなければならなのであって、法解釈論としては、その内容をより具体化して行くことが必要である（傍

則の法理の適用という観点から、「特別の事情」の判断要素が検討されているためであろう。この判決において明らかにされたのは、行政過程の法的な意味付けの検討過程において、納税者の側の関与あるいは影響の度合いの基準を提供したことであると考える。

(123) 法的効果がなく、行政処分とされない行政作用の一つとしてとりあげられている。

線濱田)。その際、問題の考え方としては、さしあたり例えば、契約の拘束力の原理、行政行為の取消し・撤回の制限の法理等が、どのような行政指導に、どのような場合に類推適用され得るかを、きめ細かく詰めていくことも、一つの試みとして考えられるであろう。」⁽¹²⁴⁾

行政処分とされず、具体的には法律関係の変動を生じせしめない行政の行為について、そのような法的意味を付与するかについては、その条件について様々な行政手段の性質を踏まえた個別の判断を行う必要があるものと考えられる⁽¹²⁵⁾。行政過程における私人の関与あるいは協力という観点から、改めて制度を検討する必要がある。行政法学上の私人の信頼保護の要請を、今後、法解釈論上どのようなものとして位置付け、理論的に構成していくべきかという問題提起がされている⁽¹²⁶⁾。

なお、租税法律主義における法的安定性の機能について、それが合法性原則を内容として含んでいるという前提に立つとしても、課税要件明確主義や、遡及立法の禁止といった形式的意味での「法律」によって確保されるものであって、民主的正当化の手續を要求するものであり、従って、相手方との信頼関係は、租税法律関係が形成される制定法を基礎にして生じ

(124) 藤田宙靖・前掲注 83・336-37 頁・脚注(5)。そして、藤田判事は、ドイツ行政法の理論と制度を参考にしつつ、行政行為の一種（又は独自の行為形式）としての行政庁の「確約」というカテゴリーを提唱する見解が存在することも注目されてよいと指摘されている。次章では、乙部教授によるドイツにおける行政における確約の法理について分析する。

(125) 違法な行為の取消制限と適法な行為に関する担保責任の構成の違いについて留意する必要がある。行政法関係では、根拠法規との関係では適法であっても、そのもたらす結果について不法行為責任を負うべき事案がしばしばありうる。たとえば、最高裁昭和 56 年 1 月 27 日第三小法廷判決（民集 35 卷 1 号 35 頁）は、企業誘致の政策が変更された場合の企業に対する法的保護に関するものである。判決は、ドイツの計画担保責任の理論等を参考にして、原被告間に工場誘致施策に関する契約がない場合でも、代償的措置を講ずることなく施策が変更された場合には、信頼に対する法的保護を与えるべきであり、住民自治の原則によっても、法的責任を否定することはできないとして村の不法行為責任を認めた（園部逸夫「最高裁判所の行政裁判」『京都大学法学部創立百周年記念論文集第二巻』有斐閣、1999 年、5 頁）。

(126) 藤田宙靖・前掲注 83・336 頁。

るとの考え方もある⁽¹²⁷⁾。

課税庁と納税者の間の問題は、「租税法令の解釈というよりは、租税法令の適用の結果についての判断が問題になることが多く、その場合には、事実の認定（多くは仮定的な事実）と法令の解釈が背後に隠れている」⁽¹²⁸⁾との指摘は興味深い。

碓井教授は、納税者の側の信義則の法理の適用については、租税手続面のみならず、課税要件に関する納税者の主張にも適用すると、租税法律主義の予定する実体的真実主義を犠牲にしてしまう点で、大きなジレンマを持つとされる⁽¹²⁹⁾。合法性の原則を超えて、実体的真実主義を問題とされていると解する。

ここから発見しうることは、課税庁と相手方との間の信義則の法理の適用が、個別の事実認定の問題を背景にしているかぎり、その問題について絶対的な真実を前提とする合法性の原則を検討することは、課税庁の判断できる領域を越えているのかもしれないということである。なぜなら、課税庁の事前確認にかかる判断はその時点における合法性の原則に基づいた判断であり、租税行政において、恒久的に絶対的な実体的真実が求められるとすれば、それは裁判において明確にされるべき問題となるのではないかと考えられるためである。

典型的に信義則の法理の適用が検討されるのは、行政庁の何らかの行為あるいは表示を信頼した結果被った私人の不利益が、具体的な法律関係を発生させる行政行為が行われていないために私人を救済する術がないケースである。納税相談等の行政指導あるいは本稿における事前確認も、行政行為としての類型に含まれず、従って、行政不服審査法や行政事件訴訟法の対象とはならないため、私人と行政庁の間に形成された信頼という形で

(127) 碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理 Vol.23 No.12、4頁。

(128) 碓井光明・前掲注 127・5頁。

(129) 碓井光明・前掲注 127・7頁。

救済の道を探っている。

従って、事前確認における法的安定性を確保しようとする意味における信義則の法理の適用問題は、将来における何らかの行政行為の義務付けが、それが現実となった時点でどのように評価されるかという、状況の変化への対応の手段としての適用の是非の問題と考えることができる。すなわち、信義則の法理が、こうした状況における、私人と行政庁の間の紛争処理における法理であるとする、その適用に当たっては、相手方の言動を信頼した者を保護する必要性は、納税者のみならず、租税行政庁にも認められる余地もある⁽¹³⁰⁾のではないかと考える。

その場合には、藤田判事の指摘されるように、信義則の法理の適用の具体化が必要であり、契約の拘束力や、行政行為の取消・撤回の制限にかかる法理等の考え方を再検討することが有用と考える。

3 行政過程に対する法的視点の拡張

(1) 現代の多段階の行政過程

行政の過程を律する行政法は、法律行為を基本とした効力を基礎にその構造を分析している。法執行作用として行われる行政過程の基本構造は、まず法律が一般的・抽象的に定めたところに基づき、行政行為が行われ、さらに行政行為の効果を担保するために強制行為が行われるという三段構造モデルである⁽¹³¹⁾。伝統的な行政法理論では、すべての行政作用を、このような共通の行為形式の組み合わせによって、横断的かつ統一的に把握してきた⁽¹³²⁾。

行政庁と私人の間で法律関係が形成される行政過程の最終判断である行政行為等の行為形式を固定的にとらえた上で、その法律効果に着目すると、その法律効果の生じる過程にある「指導」、「確約」など、私人に対して直

(130) 確井光明・前掲注 127・6 頁。

(131) 小高剛「現代行政の手法」公法研究 49 号（1987 年）119 頁。

(132) 小高剛・前掲注 131・119-20 頁。

接の法律効果をもたない行政作用は行政法学の視野の外に置かれる⁽¹³³⁾。

しかし、このように現代の行政活動は、複雑な多段階の過程を構成し、複数の行為と手続の結合、連鎖として行われている⁽¹³⁴⁾。それは「行政国家として位置付けられる現代国家の現実的機能から見て、行政が政策決定と政策執行の大部分を占めている」⁽¹³⁵⁾ためである。行政過程とは、このような行政の機能を行為の連環としてとらえたものといえる⁽¹³⁶⁾。

行政は質量ともに拡大し、行政過程は、様々な手法、手段、および行為形式をとって政策の実現が図られており⁽¹³⁷⁾、行政過程の複雑化、行政手法ないし行政手段の多様化が認識されている⁽¹³⁸⁾。例えば計画行政は、計画という手法による総合的な判断を経て具体的な行政活動を求めるという意味で一つの行政過程であり、計画が具体的な問題解決のための政策手段としての性格をもち、その中で、錯綜して存在する多元的かつ複雑な利害の調整が行われている⁽¹³⁹⁾。

(133) 小高剛・前掲注 131・122 頁。このような状況に対し、行政活動の行為形式については、これまでの行政行為を法律効果に着目した分類（藤田判事は、従来の行政行為類型の諸概念の果たす機能は、現在では私人の活動に対する行政機関の介入様式を類型的に説明し叙述する、説明的機能に限られているとする。藤田宙靖「行政行為の分類」ジュリスト行政法の争点、19 年、58 頁）から、行政の実効性を確保するための手法として、機能に着目する観点が提案されている（小高剛、前掲注 142、130 頁）。このような観点から、行政過程は、義務の履行を確保する機能から総合的に考察される（高木光「行政の実効性確保の手法－強制及び制裁の概念を手がかりとして－」神戸法学雑誌 36 卷 2 号 204 頁）。

(134) 小高剛・前掲注 131・122 頁。

(135) 園部逸夫「行政手続」『現代法 4（現代の行政）』、岩波書店、1966 年、96 頁。

(136) 園部逸夫・前掲注 135。

(137) 行政は、立法により一般的に政策決定された政策の執行ないし実現過程である。小高剛・前掲注 131、120 頁。

(138) 小高剛・前掲注 131・120 頁。

(139) 小高剛・前掲注 131・121 頁。さらに、手島孝『行政国家の法理』、学陽書房、1976 年、22 頁によると、計画は、結果（目的）を指定し、次いでそれへの手段（原因）をフレキシブルに体系化する「目的プログラム」であり、原因（法要件）から出発し結果（法効果）を当為としてリジットに規定する「仮言プログラム」たる法律と

連環をなしている行政の作用については、行政の行為が多段階あることを認識し、政策実現のための手法として全体を検討しなければならない。

国家の目的を機能的にとらえた場合には、次にいかなる目的を、どのような手続で設定し、それをどのような手法で実現するかという点が問題となる⁽¹⁴⁰⁾。行政作用の連環が静的な面からの解決ではなく、動的な解決を求めるのである。

国家による公共サービスの提供を政策とすると、それは、法的手段・法制度によって直接にあるいは間接に実現が図られるものといえる。従って、法的手段・法的制度は、国家が政策目的を実現するための手法として位置付けられる⁽¹⁴¹⁾。

政策的な判断は、その政策による将来の波及効果を予想して行われるべきであるから、法制度は政策の実現の手法である以上、法制度は将来の波及を考慮して運営されなければならない。そのように考えられるならば、既に生じてしまった紛争の事後的な解決という視点に止まらず、事前の視点から法制度を動的に運用していく可能性が存在することとなる⁽¹⁴²⁾。

(2) 課税庁と納税者の双方の紛争回避義務

課税庁と納税者の間のある種の合意が存在し、一定の役割を果たしていることは事実としてあり、その場面で行われる届出や確認は、いずれも法的根拠を欠いた「事実行為」、「行政指導」又は「確約」と構成することができる⁽¹⁴³⁾。こうした届出等を媒介とする課税庁の受理行為を、事実行為と構成するか否かにかかわらず、行政行為と異なったある種の事実上の効

は、全く異質の別体系の国家作用であると、されている。

(140) 中里実・前掲注4・57頁。

(141) 中里実・前掲注4・58頁。

(142) 中里実・前掲注4・58-59頁。

(143) 村井正「アグリーメント方式の理論と実際」税理 Vol.30 No.7、2-7頁。村井教授は、この合意の個別の事例として、「土地の無償返還に関する届出書」のケースと移転価格税制における独立企業間価格の算定方法についての確認を取り上げる。

果を伴うものであることは否定できない⁽¹⁴⁴⁾。

例えば、行政指導は「私人を直接相手として行われる、行政主体（行政機関）の行為であって私人の法的利益に直接の変動を及ぼさないという意味において事実的な行為であるが、現実には、経済的・心理的その他法外的な影響力をもち、私人の意思決定にとってしばしば重大な意味を持つようなもの一般」と定義される⁽¹⁴⁵⁾。

行政指導は、現実には私人に対し極めて大きな影響を及ぼし、行政目的の実現のために重大な機能を果たしていると同時に、私人にとっては、種々の事情からしてこれに対する服従を拒むことが困難である⁽¹⁴⁶⁾。しかしながら、行政指導が行政指導たる決定的な点は、行政指導を受ける相手方たる私人がその指導に従わなかったとしても、何ら法的不利益を受けないという点であり、伝統的な行政法理論の枠内では、行政指導は本来いわば法的には「無」とされるのである⁽¹⁴⁷⁾。

行政指導に、何らかの法的意味を与えようとすることは、行政過程のなかに法的意味を見出すことができる段階を発見し、そこに法的コントロー

(144) 村井正・前掲注 143・4 頁。

(145) 藤田宙靖・前掲注 83・322-24 頁。ここでさらに藤田判事は、「行政指導という概念が、正確にはどのような行政の活動様式を指すのかについては必ずしも一致したものがあられるわけではない。なお、形式の違いは、法的根拠の観点から、法律の定めるところに基づき行われるものもあれば、行政内部での一般的な基準に基づいて行われるもの、また、そのような具体的な根拠を持たず、行政組織法上の権限分配規範にのみその拠り処の求められるもの等が挙げられ、内容の違いについては、相手方にとって利益に働く助成的行政指導、相手方にとって不利に働く規制的行政指導があるとされる。但し、内容的には下命的でなく、勧告あるいは警告的なものに過ぎないような場合であっても、相手方がこれに従わないでいると何らかの法的不利益が伴って来る場合には、この行為はもはや「行政指導」ではなく、「行政行為」である。」とされる。

(146) 藤田宙靖・前掲注 83・324 頁。

(147) 藤田宙靖・前掲注 83・323-24・338-39 頁。その例として、石油カルテルに対する独占禁止法の適用の事件（最高裁昭和 59 年 2 月 24 日判決刑集 38 卷 4 号 1287 頁）を挙げられている。なお、近年施行された行政手続法は、行政指導についての規制を措くが、それは伝統的な法治主義的手続法の枠内において、行政指導を機能させようとしていると指摘されている。

ルを行う方法を検討することである。その場合に必要な観点は、行政庁に対する法的拘束力(これまで信義則の法理等で構成しようとしてきた)と、私人への拘束力の具体化である。それは、行政過程に対する行政庁と私人「双方」関与の度合い、あるいは関与の方法の検討であると考えられる。

裁判所は、行政指導は法的に無であるとの伝統的な思考の枠に立ちつつ、既存の法制度の中で、間接的な形で行政法的に「認知」する試みを展開していると分析されている⁽¹⁴⁸⁾。これまでの判例では、行政指導が実際に私人の利益に重大な影響を及ぼしていることから、私人に実効的な救済を与えるために、行政指導に何らかの法的意味付けをしようとすると同時に、行政指導の機能を積極的に評価して、行政主体の側に法的意味を見出そうと試みられてきた⁽¹⁴⁹⁾。

すなわち、行政指導に関する裁判例においては、行政活動の的確性を判断するためのひとつの基準として「紛争回避義務」を双方が果たしてどの程度尽くしたかということが、採用されているとみることが可能である⁽¹⁵⁰⁾。裁判においては、行政主体と私人の間に紛争を生じさせないために「それぞれ」がどのような義務を負うか、が問題とされ、それが、現実には紛争が生じたときの紛争解決基準として用いられている⁽¹⁵¹⁾。行政指導をめぐる法律問題の解決においては、紛争解決のみならず「紛争回避」の観点が不可欠であるとの前提に立てば、行政庁と同様に行政を受ける側の態度のあり方についての何らかの規範的原則もまた明らかにされなければならない⁽¹⁵²⁾。

(148) 藤田宙靖・前掲注 83・325 頁。

(149) 藤田宙靖・前掲注 83・327 頁。建築行政における行政指導は準法的な性質を広く認めてきたのであるが、具体的判決として、大阪高裁昭和 53 年 9 月 26 日判例時報 915 号 33 頁、あるいは東京地判昭和 52 年 9 月 21 日例集 28 卷 9 号 973 頁が掲げられている。

(150) 藤田宙靖・前掲注 83・330 頁。

(151) 藤田宙靖・前掲注 83・330 頁。

(152) 藤田宙靖・前掲注 83・338 頁。藤田判事は、行政手続法において行政指導の実体法的規制を定める 32 条から 34 条について、この点の認識が欠けているのではないかと指摘している。

これは、「法律による行政の原理」を始めとする従来の行政法理論は、行政主体（行政庁）と私人の間には当然に利益の対立が生じ紛争が生じることを前提として、それを解決するための法的基準は何か、という事後的な対応の基準を問題としていたこととは大きく異なる⁽¹⁵³⁾。

行政指導は、従来の行政法の制度及び理論の枠組みの外に発生してきた現象であるため、その法的コントロールのありかたも、在来の法治主義とは異なった形がありうるし、それが、裁判例の中に示唆されている⁽¹⁵⁴⁾。

行政指導の存在意義が上述のような「法外的」性格にあるとすれば、そのような行政指導について法治主義的なコントロールを行うことの必要性については、行政機関のみならず広く私人の側の意識の確立がなされることが不可欠である⁽¹⁵⁵⁾。行政手続法の想定する規制の実効性は、私人の側に法治主義的コントロールの必要性についての意識の確立に依存する⁽¹⁵⁶⁾。

(3) 行政上の確約の法理のメリット

ドイツにおける「行政上の確約」は、ほとんどの行政領域で発給されるが、規制（侵害）行政である租税法領域でとりわけ多く発せられている⁽¹⁵⁷⁾という。行政上の確約の機能のひとつは、行政行為等の発付の可否やその内容を打診し、あらかじめ行政側の対応を知ることができることにより、相手方が具体的に法的明確性・法的安定性を得さしめることであり、私人の側に大きなメリットがある⁽¹⁵⁸⁾。

同時に、行政上の確約は行政側の利益のためにも発せられるべき場合がある。行政上の確約を、私人の側からみた効力と行政作用の一貫としての

(153) 藤田宙靖・前掲注 83・330 頁。

(154) 藤田宙靖・前掲注 83・330 頁。

(155) 藤田宙靖・前掲注 83・338-39 頁。

(156) 藤田宙靖・前掲注 83・339 頁。

(157) 乙部哲郎・前掲注 98・17 頁脚注(1)。なお、官吏法領域でも多数発せられており、確約発給の主な行政領域は、官吏法・租税法が双璧であるとされる。

(158) 乙部哲郎・前掲注 98・117 頁。

効果を捉える考え方は、1977年のフィードラーの研究に端を発している⁽¹⁵⁹⁾。フィードラーは、行政側がその施策や計画目標の実現に資するための企業側の投資等を誘うために優遇措置などを与える旨の確約を発する場合があり、これを確約の「形成・操縦要素」(Gestaltungs- und Steuerungselement)として重視している⁽¹⁶⁰⁾。そして、確約はその高権的自己拘束により、相手方の行為に対する影響・嚮導という意味において(事実上の)拘束性をも生じ、これによって、相手方を将来の社会・経済活動を行政が意図し、公共の福祉に適合すると思われる方向に誘導する⁽¹⁶¹⁾。

このフィードラーの諸説において、確約を行うことの利益は、行政庁による形成・方向づけの機能であるが、それは、行政上の確約固有の特色ではなく、伝統的な手法である、法規・行政行為・契約・一般的告示等とともに共有するところのものであるとされる。それは、行政上の確約が、一方的な自己義務付けとしての法的効力をもち、正規の行政行為等の先取的な機能を有する点で、その形成・方向付けの機能は、伝統的な手法よりも強いと指摘されている⁽¹⁶²⁾。

そして、このような確約の機能から、確約は行政過程にある他の行政作用に加えて立法作用に影響をおよぼし、ひいてはこれらの作用の実効性の有無や程度を決める役割をはたすものと分析されている⁽¹⁶³⁾。

「確約が発せられることにより、行政は行政行為・最終決定の発行を義務付けられることにより、最終決定の内容等は確約に依存しその拘束を受けることになる。換言すれば、非正式のいわば予備手続段階における確約

(159) 乙部哲郎・前掲注 98・116 頁。乙部教授は、多段階的行政行為の存在とそこにおける確約の作用としての「形成・操縦要素」の重要性を Fiedler (Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, 1977, 194 ff) の諸説から引かれている。

(160) 乙部哲郎・前掲注 98・116 頁。

(161) 乙部哲郎・前掲注 98・116 頁。Wilfried Fiedler, Supra note 159, 185 ff.

(162) 乙部哲郎・前掲注 98・117-18 頁。

(163) 乙部哲郎・前掲注 98・118 頁。

が正規の行政行為・最終決定の発行手続の前に組み込まれ、正規の決定手続が実質的に前の段階に移行することになる⁽¹⁶⁴⁾。…確約とその対象である最終決定との依存関係を利用することにより、行政上の確約は、いわゆる(多)段階的行政手続 (mehrstuftiges oder gestuftiges Verwaltungsverfahren) における行政目的達成のための行政手法の一つとして位置付けることも可能となってくる。」⁽¹⁶⁵⁾

ここで注目したいことは、行政行為は法的な効果の発生において、その法的な存在を認められるのであるが、法的な存在となるまでに、多段階の行政手続があり、その各段階が、最終的な行政行為の成立に影響を及ぼしているという点である。このような行政行為の前段階にある事実上の行政作用は、フィードラーの指摘のように「正規の決定手続が実質的に前の段階に移行している」と考えられる。

近時のドイツにおいて関心が集められているインフォーマルな行政活動⁽¹⁶⁶⁾は、行政上の決定手続の前倒しをいう性格を有するものではないかと考える。関心を集める原因の一つとして、法律行為の執行が単に機械的な活動ではなく、一つの動的な過程であって、そこに関与する当事者の行動・行政組織のあり方・行政手続の態様などが大きな影響を及ぼすものであるとの理解がされるようになったことがあげられる⁽¹⁶⁷⁾。

このインフォーマルな行政活動の手法を分析するにあたり、協力的行政指導というカテゴリが設けられていること⁽¹⁶⁸⁾は興味深い。そして、このような行政活動の存在理由として、以下の分析がされている⁽¹⁶⁹⁾。インフォーマルな行政活動について法的意味付けを整理する場合には、以下のような存在理由を踏まえた検討が必要となろう。

(164) Fiedler, Supra note 159, 194 ff.

(165) 乙部哲郎・前掲注 98・118 頁。乙部教授の翻訳による。

(166) 大橋洋一『現代行政の行為形式論 (行政法研究叢書 7)』弘文堂、1993 年、107 頁。

(167) 大橋洋一・前掲注 166・108-109 頁。

(168) 大橋洋一・前掲注 166・109-122 頁。

(169) 大橋洋一・前掲注 166・125-26 頁。

- ① 当事者の了解によって、事後の執行上の問題が生じないこと。
- ② 当事者がインフォーマルに正規の基準を変更できる（しかし、この点については、法定基準の緩和というマイナスの結果を生じる可能性があり、この点で脱法的であるとの批判もある）。
- ③ 高度の専門知識の求められる場合に、私人との間の相互依存関係の中で処理が行われることが可能である。
- ④ 裁判所の介入を回避できる（訴訟放棄が求められる場合など）。
- ⑤ 申請前からの調整活動により、早期の紛争解決が可能。
- ⑥ 行政組織間の対立の緩和。
- ⑦ 法的な監督制裁制度の実施のための立証が困難であることから、その立証の回避⁽¹⁷⁰⁾。
- ⑧ 法定制裁措置のもつインパクトが市民に対して強すぎる場合、その執行を回避するため⁽¹⁷¹⁾。

(170) 監督制裁制度の実施における立証の困難性の回避は、この分析の④にあたる裁判所の介入の回避にも関連する。租税行政は、複雑化する経済取引に対応する上で、課税処分⁽¹⁷⁰⁾の立証の困難性は現在の多くの租税訴訟事件において現れている。

(171) 増井教授は、「事前確認制度が、過大な制裁や紛争費用を背景として納税者に「押し付けられる」と、逆に私的自治の侵害を助長するおそれが出てくるという意味で、事前確認制度に一面で危険が伴うことは確かである。しかし、その原因は事前確認制度ではなく、重い制裁や過大な紛争費用にあり、このような危険をさけるには、制裁の緩和や紛争処理費用の軽減が重要である。」として、移転価格税制そのもの、ひいては、租税制度における紛争処理の方法についても、見直しが必要と指摘されている。増井良啓・前掲注2・46頁。

第4章 今後の課題

租税条約に基づく相互協議は、二国間の租税に関する問題の解決手段として機能することを目的とするために、わが国及び相手国の双方の税務行政の影響を受ける。

移転価格問題の解決の困難さは、その適用から発生する経済的二重課税の排除という問題に対処することのできる、主権国家の立法管轄権を直接に制限する一般国際法が存在しない⁽¹⁷²⁾ことから、政策的な問題として存在する。しかしながら、租税理論上、国際的なコーディネーションに関する明確な原則は存在しない。移転価格税制の適用において重要とされる独立企業原則は、独立当事者間における実績値を算出するための概念であり、その一律の適用によって国際的な協調を導き出すことは難しいのではないかと考える⁽¹⁷³⁾。それゆえに、租税条約に基づく各国の権限ある当局間の交渉による解決が重要となってくる。相互協議の機能と、その合意の実施にかかる国内調整措置の重要な所以である。

近年、移転価格税制の適用に係る問題は、事前確認制度による解決が図られている。事前確認制度は国内の制度であるが、相互協議において関係国間の合意を得ることができる。その合意の実施は、わが国の租税のシステムにおいて適切に行われなければならない。

事前確認の国内法上の効果は、移転価格税制の適用上「独立企業間価格で行われているものとみなす」⁽¹⁷⁴⁾ことであるが、その法的効果とその法的な効果の生じる要件を明確にする必要がある。相互協議の合意の成立した事前確認を

(172) 中里実「国際課税における法律学と経済学の役割」国際税制研究、No.1、102頁。

(173) 独立企業原則の本質は、国家課税管轄権の具体的な適用場面において、国際的事業活動から生じる所得を決定する基準として、所得源泉地国に所在する支店・子会社等の施設に帰属すべき所得以外の残余の利益について居住地国が課税権を確保することを意味するとの指摘がある（赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に—』税務研究会、2001年、13頁）。筆者は、独立企業原則は、課税権の確保の原則であって、国際的な課税権の協調のための原則ではないと考える。

(174) 前掲注36・第5章（事前確認の効果）5-16。

国内で実施するに当たり、原則的な事前確認に対する法的コントロールの方法が検討されなければならない。そして、その検討にあたっては、これまで行政法の中心となってきた法律による行政の原理をどのように調整するかという観点が必要である。

これまで、行政過程における課税庁と納税者の間に成立した何らかの合意にかかる紛争については、信義則の法理の適用の道が探られてきた。信義則の法理は、行政過程の最終段階にある行政行為（課税処分）が適法な場合に、その行政過程において形成される何らかの効力に着目した私人の救済の方途として存在してきた。しかしながら、行政過程において法的効力の発生を検討する場合には、その行政過程における行政庁と私人の双方の紛争回避を目的とした協力義務の達成の観点が重要である⁽¹⁷⁵⁾。

このような検討が可能となるのは、實際上、移転価格税制にかかる事前確認は一般抽象的な内容の判断に止まらず、事実認定に近い程度まで深度ある審査が行われているためである。移転価格に関する事前確認の申立ては課税部局において審査され、相互協議の申立てを行う場合には、さらに相互協議室においても検討される。この過程は、課税庁の調査権に基づくものではないが、前述のとおり具体的な取引資料の提出など納税者の協力を得て、詳細な審査・協議が行われている。

課税庁が、納税者の照会に対して行う課税上の取扱いに関する回答について、

(175) 紛争回避のための事前の視点を、移転価格税制の適用においてどのように考えるかという問題は、移転価格にかかる事前確認制度の運用において重要な論点となる。たとえば、米国の内国歳入法 482 条に基づく、無形資産取引にかかる費用分担取決めにおいて、そこから生じる便益の算定を、事前の観点から行うか、事後の観点から行うかは重要な論点であると指摘されている（岡村忠生「内国歳入法典四八二条における費用分担取決めについて」『京都大学法学部創立百周年記念論文集第二巻』有斐閣、1999 年、218 頁）。内国歳入法の 95 年規則は、合理的に予測される便益を対象とするとして、事前の観点であることを明らかにしている(Reg. § 1.482-7(e)(2).)。

また、無形資産の評価において、インカムアプローチを採用した場合には、将来の超過収益は推計値であり、予想収益額と実際の収益額が大きく異なった場合には事後的に評価額の修正を行うか問題となってくる（駒宮史博「無形資産に係る移転価格課税についての一考察」法政理論第 29 巻第 2 号、81 頁）。

すべて一律の取扱いを与えることは問題であるが、納税者の協力によって深度ある審査が行われている場合には、そこで行われる確認については、課税庁・納税者の双方に対して、一定の法的拘束力を検討する余地はあると考えられる。法的拘束力を認めるシステムの構築に当たっては、確認に必要とされる納税者の協力の度合いを具体化し、課税庁と私人の法的な拘束力の有無を検討する必要がある。

同時に、事前確認を、現在の多段階的行政手法の一段階と位置付け、私人の側からみた拘束力と同時に、行政の確約の法理において指摘されている行政の側のメリットとしての「形成・操縦要素」も注目されなければならない⁽¹⁷⁶⁾。

移転価格税制の執行の中にある事前確認制度における課税庁と納税者の双方の深い関与の度合いを考えると、この事前確認制度において、課税庁に対する法的拘束力のみならず、納税者に対して、一定の法的な協力義務を検討する余地があると考えられる。それは、審査にかかる情報の提供に加えて、事後の事情の変更に伴って生じる補償調整が含まれる。事前確認制度の効果的な運用・発展のためには、課税庁の側からみた法的効力と、納税者の側の協力義務の程度の明確化が重要であり、このような制度により、行政上のメリットを十分に認識し、生かすことができると考える。

経済的二重課税の排除をどこまで、そしてどのように行うかという問題が、移転価格税制における事前確認という制度の根本にある。経済的二重課税の排除が所得の調整により対応できるのかという問題も存すると考えるが、これは今後の研究の課題としたい。

(176) 乙部哲郎・前掲注 98・118 頁。