

様 式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

科学研究費助成事業

研究成果報告書



平成 30 年 5 月 30 日現在

機関番号：13301

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K16919

研究課題名(和文) 租税行政における「ソフトな手法」に関する日仏比較研究

研究課題名(英文) A comparative study of "Regulation" system in tax administration.

研究代表者

平川 英子 (HIRAKAWA, Eiko)

金沢大学・法学系・准教授

研究者番号：90510371

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,100,000 円

研究成果の概要(和文)：日本の租税争訟における納税者と租税行政庁との間の柔軟な問題解決手法の導入に対しては、紛争の早期解決という観点から積極的な評価がみられた。一方で、固定資産税の誤課税をめぐる紛争処理の過程で自治体ごとに取扱いが異なったため、納税者間に不公平あるいは不公平感が生じ、固定資産税の賦課行政に対する不信をまねいている。財産評価をめぐっては、客観的な時価の立証がともすれば水掛け論に陥りやすく、訴訟経済上非効率である。客観的な時価にも一定の幅が想定されることからすれば、時価の客観性を担保しつつ、納税者と租税行政庁とが納得しうる評価制度の構築が必要である。

研究成果の概要(英文)： The introduction of the flexible solution to the problem technique between a tax payer and the tax administrative agency is evaluated at a point to solve a dispute quickly. On the other hand, in a process of the dispute over the false taxation of the property tax, tax payers had a feeling of unfairness because the handling was different every local government. Over a property value, the proof of the objective current price is easy to often fall into endless dispute and is non-efficiency in suit economy. It is necessary to make the structure of the current price evaluation that the tax administrative agency can agree with a tax payer.

研究分野：租税法

キーワード：租税行政法 租税争訟 評価行政

1. 研究開始当初の背景

研究代表者は、修士論文におけるフランスの税務調査の法制度についての研究を端緒として、主にフランスの租税法、租税行政についての研究を行ってきた。その中で、租税法率主義や課税の公平・公正といった、租税法における基本原則ないし基本的な価値は共通であるにもかかわらず、具体的な制度のあり方は日本とフランスとでは大きく異なること、また、その差違はとくに租税行政過程や租税行政手続きにあらわれることに関心を寄せてきた。さらに、近年、フランス租税法のテキストにおいて、租税法におけるレギュレーション (Regulation) を租税法体系に積極的に位置づける見解に接し、フランス租税法における新たな潮流に目を向ける必要があると考えた。レギュレーションという概念は、多様な手段を用いて、納税者の行動を誘導して、法目的の達成をはかる手法 (そうした手法の総体) ということができる。そもそもフランス行政法における概念として登場してきたものと考えられるが、それがどのように租税法において受容されてきたかにも大きな関心を抱いた。

2. 研究の目的

本研究の目的の一つは、フランス租税行政に関する最新の知見を得ることである。フランス租税法・租税行政法については、研究者が少ないため、わずかであっても継続して新たな知見を得ることは意義のあることと考えられたためである。

次に本研究の主たる目的として、租税法律主義という基本的理念を共通にしつつも、日本とフランスとでは、租税行政の制度の在り方がかなり異なることについて、レギュレーション (本研究では、これを「ソフトな手法」の一つとして位置づける) の概念を手がかりとして分析し、日本における「ソフトな手法」の導入の是非について分析することがあった。

本研究が当初ソフトな手法の問題として想定したのは、租税訴訟における和解の可否、事前照会に対する回答の法的拘束力、税務調査におけるネゴシエーションなどであった。研究過程において、固定資産税の誤課税を巡る紛争が各地で絶えないのには、誤課税に対して自治体ごとの取扱いが異なることが課税行政に対する不信を招いていることがあるのではないかと考え、これについてもソフトな手法の問題として検討することとした。また、民法 (相続法) 改正の議論の中で、配偶者の居住権確保のための立法案 (民法改正案) が浮上したことに関連して、国税庁からフランスの相続税財産評価における虚有権の取扱いについて照会を受けたことを契機に、評価行政の問題の一つとしてフランス相

続税における財産評価の基礎理論についても、研究の対象に含めることにした。

3. 研究の方法

(1) 現地調査・ヒアリング

当初、研究の方法として、現地調査によるヒアリングを予定していた。とくに、フランスの国税組織、税務会計事務所および税務会計業界団体、地方税における評価委員会等にヒアリングを行い、対審的調査手続や財産評価に関する不服申立制度の仕組みおよび実際の運用について具体的な情報を得ることを考えていた。しかし、諸事情により海外渡航に制約が生じたため、フランスの議論状況については、文献研究を中心に進めることとし、フランス租税法に関するテキスト類を収集したほか、あわせて上記のような各種団体のホームページ等での発信情報などから情報を得ることとした。

日本国内においては、研究代表者が所属する各種の学会・研究会において、研究成果を報告するとともに、参加者から有益な情報を得ることができた。とくに、フランス行政法におけるレギュレーションについては、早稲田行政法研究会における参加者の報告などから最新の知見を得ることができた。また、日本の租税行政において、とくに実務的観点から、ソフトな手法 (例えば、和解の可否) にどのような評価 (あるいは期待) があるのかについて、税理士や弁護士等の租税専門の実務家の見解をきくことができた。

(2) 文献研究

日本の議論状況

日本の学説状況については、まず、租税訴訟における和解などをキーワードとして、ソフトな手法に対する最近の学説状況について、比較的近年の論文等から分析をはじめた。ソフトな手法 (例えば和解の可否) については、とくに実務家による研究論文では一定の評価があることが確認された。

フランスの議論状況

フランスの議論状況については、まず租税法の基本的テキストをはじめ、引用されている論文等の翻訳をベースとして、基礎資料をまとめた。とりわけ研究代表者が注目したのは、Martin Collet 教授 (パリ第2大学) による租税法のテキストおよび一連の論文である。同教授は、2008年に租税法におけるレギュレーションと題する論文を発表し、現在のテキストではレギュレーションを租税法体系の一つの要素として記述している。これらの文献を中心に研究を進めた。レギュレーションの概念については、これまで日本では、フランス行政法上のレギュレーションに関する研究はあるものの、租税法に関する研究は皆無であることから、フランス行政法研究の研究成果を参照しつつ、もっぱらフランス語

資料の読解と分析を行なった。

4．研究成果

（１）固定資産税賦課行政をめぐる不信

違法な課税処分に対する国家賠償請求と取消訴訟の排他性について、これを否定する冷凍倉庫誤課税事件（最判平成22年6月3日）を契機として、自治体が誤納金相当額を還付金の時効（5年）を超える分についてまで自主的に返還するという例が散見されるようになった。納税者にとってはすでに還付請求権の及ばない部分につき、誤課税による経済的損失の回復を図ることができるという点で、また自治体にとっては、納税者の納得を得て信頼を回復するという点で、一見するとメリットがあるように受け取られている。しかし、そのような取扱いが自治体によって区々であることから（還付金の時効期間を超えて還付するのか、また何年遡及して返還するのか等）、かえって納税者の不信をまねいている。租税法令に従えば5年分の返還が正当であるにもかかわらず、それが誤った対応であるかのように（あるいは批判の対象として）納税者に受け取られる。そして、時効期間を超えて、課税処分を巡る争いの蒸し返しを生み出している。固定資産税の誤課税をめぐるのは、固定資産の評価や課税の制度自体の問題、また課税行政に携わる人的物的リソースの問題から、誤課税が長らく放置されてきたことにより問題が大きくなっているのではあるが、返還をめぐるアドホックな対応が問題をより複雑なものにしている。こうした対応を租税法におけるソフトな手法とみれば、こうした手法を用いる際の注意点として、納税者の不信や不公平・不公平感をまねかないために、手続の透明性を確保することが必要である。

（２）財産評価行政における財産評価の法定の意義

財産評価の問題は、相続税や固定資産税において重要である。「時価」を具体化する評価方法として、相続税の実務では財産評価基本通達、固定資産税では評価基準が重要な地位を占めているが、両者の法的性格は大きく異なる。納税者の予測可能性や法的安定性の保障の観点から、財産評価基本通達の内容を法定することにより、財産評価方法に法的拘束力を与えることは十分に評価されてよい。とりわけ現実的には、時価は客観的に一つ存在するというより、ある一定の幅のもとにあるものと考えられることからすれば、その一定の幅のもとで一つの時価（課税のための時価）を課税庁と納税者との合意で決定することには、行政コストの削減や事後の争訟リスクの回避といった点で合理性があるものと考えられる。

財産評価行政の問題に関連して、目下進められている民法改正において検討されてい

る配偶者居住権について、その財産評価の方法について国税庁からヒアリングを受けた。というのも、民法改正における配偶者居住権の発想は、フランス民法を参考としており、フランス相続税法における虚有権の評価に関する議論が、わが国においても参考になるからである。この問題に関しては、フランスにおける虚有権の評価は、法定されているところ、その財産評価方法はある種の割り切りに基づくものである旨を回答した。フランスにおける虚有権の評価は、完全な所有権に対して、虚有権を設定した時における虚有権者の年齢により一定の割合を乗じて行なわれる。虚有権の存続期間は、その設定の段階では不明であり（虚有権者の死亡という偶発の出来事にかかっている）、客観的に虚有権の時価を求めることは難しい。そうであるからこそ、客観的な時価を追求するよりも、立法によって評価を定めることが合理的となる。このようなフランスにおける議論は、わが国の立法作業においても、参考になるものと思われる。これに加えて、フランスにおける財産評価の仕組み、相続税の課税方法（財産の登録税としての性格）、財産評価における公証人の役割など、わが国とは事情の異なる点を指摘した。

（３）更正の請求をめぐる諸問題

平成23年度税制改正など、近年、更正の請求をめぐる重要な改正が続いた。納税者の権利救済の実効性を高めるため、更正の請求が果たす役割は大きい。更正の請求に関する改正や、近時の判例の動向を分析し、確定申告後の事情の変更によって、課税のやり直し（減額方向でのやり直し）がどの範囲において認められるかを検討した。法改正により、更正の請求の範囲が拡大したこと（選択権のミスによるやり直しが一定程度認められるようになったこと）については、実務家サイドでは評価されているものの、更正の請求期間が延長されたことについては、その評価は微妙である。従来の議論（更正の請求期間と更正の除斥期間の不均衡に対する批判）からすれば、積極的に評価されるものと予想されたが、実際のところ更正の請求期間の延長に合わせて除斥期間の延長を伴ったために、とくに実務家の間では消極的な評価がなされているようである。理論的には首尾一貫した改正であると思われるが、それが単に除斥期間の延長という権限強化だけでなく、納税者の権利利益の実効的な救済をもたらすよう運用される必要があるだろう。例えば、税負担の錯誤については、判例は原則として更正の請求を認めていないが、近時の裁判例では、一定の要件のもと、更正の請求を認めるものが出現しており、こうした裁判例の動向が今後も注目される。

5．主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計3件)

平川 英子

生計の形態・遺言形式等と相続税、日税研論集、72号、51 - 101頁、2017年、査読無

平川 英子

外国における同族会社に係る税制～フランスにおける事業承継をめぐる税制、税研、32巻6号、66 - 71頁、2017年、査読無

平川 英子

固定資産税における時価の諸問題：固定資産評価行政の問題も含めて、日税研論集、68、203 - 249頁、2016年、査読無

6. 研究組織

(1) 研究代表者

平川 英子

(HIRAKAWA Eiko)

金沢大学・法学系・准教授

研究者番号：90510371