

タックス・コンプライアンス・リスクに対応する クリエイティブ・タックス・マネジメント Creative Tax Management against the Tax Compliance Risk

東洋大学経営力創成研究センター 研究員 菅原 計

要旨

タックス・コンプライアンスは、租税法律主義に基づく申告納税制度において極めて意義のある概念である。税法遵守は単に国家の税収を確保するという意味だけでなく、租税民主主義の根幹に関わる基本的な要請だからである。タックス・コンプライアンスは、タックス・リスクの排除又は軽減のために必要とされる。問題は、税法を遵守しているにもかかわらず、課税庁による更正処分を受けるリスクに対して如何に対処すべきかである。これは、単なる納税者の税法遵守を超えて、税法の不確定性概念による規定、解釈通達による課税、裁判所による司法的判断などが複雑に絡み合う広義のタックス・コンプライアンスの問題領域となる。これらのリスク分析を通じてクリエイティブ・タックス・マネジメントを展開しなければならない。

キーワード(Key Words): タックス・コンプライアンス(Tax Compliance)、コンプライアンス・リスク(Compliance Risk)、タックス・リスク・マネジメント(Tax Risk Management)、クリエイティブ・タックス・マネジメント(Creative Tax Management)

Abstract

Tax compliance (TC) is the most meaningful concept in the self assessment of taxation system based on the principle of no taxation without law. That is the reason why tax law compliance means not only to collect the financial resources of the state but also important postulate concerning the development of tax democratic system. TC is necessary for elimination and reduction of TR. However, the problem is how to cope with risks such as tax administration office traverses in spite of tax payer's tax law compliance. It is the problem of the TC in such a broad sense that uncertain concept in the tax law, administrative directive taxation and court decisions are tangled complicatedly beyond mere taxpayer's tax law compliance. We have to develop the new theory of creative tax management (CTM) through the analysis of this sort of TR.

はじめに

コンプライアンス・マネジメントとは、法令や倫理綱領の遵守を通して広く社会規範を尊重して高度な企業倫理の確立と実践を基盤に企業使命を遂行する経営を意味し、

このコンプライアンス・マネジメントの一つとしてタックス・コンプライアンスが位置づけられる。タックス・コンプライアンスは、会計倫理及び租税倫理を前提とするが、倫理そのものの問題ではなくむしろ法令遵守を如何に達成するかという問題領域を含む。タックス・コンプライアンスという法令とは、税法および税法の委任に基づく政令及び省令がある。租税の法源は係る成文法のみであり、慣習法、条理などの不文法は当然ながら法源には成りえず、行政庁の法文解釈及び統一的示達である基本通達及び個別通達も法源にはなりえない。タックス・コンプライアンスは、企業経営における税務損失又は税務リスクを統制する機能として位置づけられる。

ノン・コンプライアンスによるタックス・ロスの生起は、企業にとってあまりにも大きなタックス・リスクとなるから、内部統制システムの中にタックス・コンプライアンス機能を十分取り込んでおく必要がある。問題は、税法を遵守しているにもかかわらず課税庁による更正処分が行われることである。ここでは、かかる租税現象をタックス・コンプライアンス・リスクと呼び、このコンプライアンス・リスクに如何に対応しそれをタックス・マネジメントにどのように採り入れるべきかを検討する。

1. タックス・コンプライアンスの意義

憲法は、国民の権利及び義務を規定した第3章で、「国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負う」（憲法30）と国民の三大義務の一つとして納税の義務をあげる。納税義務を課する要件は、「法律の定めるところ」によるという租税法律主義が基本とされる。租税法律主義は、財政を扱った憲法第7章でも規定されている。すなわち、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」（憲法84）これら二つの条文から、憲法は立憲主義に基づく租税民主主義を基盤に（菅原, 2001, p. 69）、法律に基づいて納税の義務を課するという意味でのタックス・コンプライアンスを前提としていることが分かる。

課税要件を満たせば納税義務は成立するが、それは抽象的納税義務に過ぎない。抽象的納税義務が具体的納税義務へ変換するためには、納税義務の確定手続きが必要となる（新井, 1997, p. 95）。納税義務の具体的確定手続きは、賦課課税方式と申告納税方式の二つがある。賦課課税方式とは、納付すべき税額が課税庁の処分により確定される方式であるが、国税（所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税、電源開発促進税等）は原則としてすべて申告納税方式による。申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、この申告納税額を自主的に納付することにより、すべての納税手続きが完了する方式である。したがって、申告納税方式は納税者による自発的自主申告制度であり、租税民主主義に最も適した方法とされ、納税者のタックス・コンプライアンスが前提となる。

タックス・コンプライアンスの欠如により、申告すべき所得があるにもかかわらず申告をしないとき、又は申告をした納税額が過少であるときは二義的に課税庁による課税処分の行使により税額が確定される。申告納税方式が原則であるにもかかわらず、課税庁による課税処分を認める要件について、国税通則法16条は次の三つの要件を挙げる。

- ① 申告がない場合
- ② 申告による税額の計算が国税に関する法律に従っていなかった場合
- ③ 税務当局が調査したところと異なる場合

課税庁の二義的権限による処分権が更正又は決定である。更正とは、納税申告書の提出はあったが、その納税申告書に記載された税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他調査したところと異なるときは、税務当局がその調査により課税標準等又は税額等を更正することができる(通則法24)というものである。決定とは、納税申告書を提出する義務があると認められる者が申告書を提出しなかった場合に、その調査によって税務当局が税額等を決定することができる(通則法25)。これが決定であり、実額を算定するだけの十分な証拠が存在しない場合には推定課税も可能であるとする。

申告納税方式が原則であるが、申告すべき義務があるにもかかわらず、申告をしなかった場合には、法律に違反しているわけであるから課税庁による賦課決定処分もやむを得ないとも言えるが、その場合でも申告納税方式が原則であるならば、この決定処分に推定課税が可能であるか否かは検討を要する。

申告納税制度を原則とする税制において、脱税又は悪質な租税回避が行われると、租税民主主義の根底が揺らぎ税制自体が破壊されることになる。憲法理念に基づく租税民主主義をいかに定着させるかはタックス・コンプライアンスの問題であり、これには課税庁側からのアプローチと納税者側からのアプローチの二つがある。課税庁によるアプローチとは、いかに税法を遵守させて租税収入を確保できるかの問題であり、納税者によるアプローチとはタックス・リスクをいかに回避してタックス・セービングを達成するかという問題となる。

タックス・リスクとの関連でタックス・コンプライアンスを捉える必要があるが、その前提としてタックス・コンプライアンスの本質的形要素を解明しておく必要がある。タックス・コンプライアンスの本質は、納税者の税法遵守性だけの問題ではなく、納税者と課税庁の双方による税法遵守性および審判所又は裁判所の税法の正しい解釈に基づく公正な判断の行使という三者の税法遵守性を通して成立する概念ということができる。この三者のコンプライアンス要件を明らかにすると次のようになる。

- ① 納税者の税法に対する自発的遵守性、恣意性排除
- ② 課税庁の恣意性排除、課税権乱用の禁止(通達課税の禁止)
- ③ 審判所又は裁判所の中立・公正な判断、憲法理念に従った税法の正しい解釈、裁判所による違憲立法審査権の行使

タックス・コンプライアンスとは、一般に納税者の租税に対する自発的遵守性をいうが、租税法律主義を前提として考えると、納税者が遵守すべきものは税慣習でもなく、税務通達でもなく、租税に関する法律のみである。申告納税制度が成立する基盤も租税法律主義である。納税者の自主申告制度は、納税者が自ら課税標準等を計算し納税額を確定して納付するのであるが、その計算及び確定は税法の規定に基づいて行われなければならないのであって、通達に基づいて行われるべきものではない。

コンプライアンス経営における経営行動基準は、法令を遵守する合法的行動に加え、

内部統制及び社内規則の遵守、企業倫理及び経営理念への遵守など広範な行動基準を意味する(田中宏司, 2005, p. 40)が、タックス・コンプライアンスは先ず税法を遵守しなければならないのであって、納税者は税法に定められていない租税の納税義務は一切負わない。したがって、租税法律主義におけるタックス・コンプライアンスとは、税法遵守主義を意味し、それ以上でもなければそれ以下でもない。申告納税制度は、かかる租税法律主義を前提としてはじめて成立するものであるから、税法規定を無視して課税標準等を恣意的に計算し確定することは許されない。その場合には、相応のタックス・リスクを負わなければならない。

タックス・コンプライアンスを税法遵守と定義すると、税法を遵守しなければならないのは納税者だけではなく税務当局も含まれる。税務当局は税務行政の執行者であり、租税の徴収は税法に基づいて執行されなければならない。特に、税務当局は上級官庁からの示達である通達によって拘束されるが、通達は納税者を直接にも間接にも拘束するものではない。解釈通達は、国税庁が下級官庁に対して示達した税法の解釈であるが、国税庁解釈が税法解釈の唯一正しい解釈とは限らない。課税庁が通達だけで租税の徴収を行うと、本来の税法規定とは異なる課税権が行使されることにも繋がる(菅原, 2002, p. 53)。通達による課税庁の課税権行使は、明らかに租税法律主義に違反し、憲法理念にも反する。なぜなら、行政に立法権を与えるのと同じことになるからである。その意味で、タックス・コンプライアンスは課税庁による恣意的課税をも排除する概念となる。

タックス・コンプライアンスを税法遵守主義と定義すると、納税者と課税庁との争訟を公平に判断する国税不服審判所及び司法裁判所は、税法に基づいて正しく判断しなければならない。税法に基づいて納税者が作成した納税申告書の記載額と課税庁の税法解釈に基づく課税額等に齟齬が生じて租税争訟に発展するわけであるから、租税争訟を解決すべき機関である国税不服審判所又は司法裁判所は、税法の正しい解釈からみてどちらの主張に合理性があるかを判断しなければならない。少なくとも審判所又は裁判所は、通達を根拠に判断してはならず、特に裁判所は課税庁による解釈通達の合法性について個別案件を通して審査し、公正な計数的価値判断を行使しなければならない(菅原, 2004, p. 28)。

狭義のタックス・コプライアンスは、納税者の税法遵守性を意味し、タックス・ギャップを埋めるためには納税者の自発的意識をいかに高めるかの領域として認識されているが、広義には税法の課税要件が納税者を羈束するように同時に課税庁をも羈束するものとして捉えなければならず、さらに裁判所による違憲立法審査によって遵守すべき法律としての税法の合憲性が常に確認されていなければならない。

タックス・コンプライアンスの本質は、税法を中心として納税者、課税庁、裁判所がお互いにチェック機能を果たしながら、民主的により良い税制を形成しようとする過程を通じて成立するものであるということが出来る。

2. タックス・リスクを構成する法的制裁

リスクとは、損害又は損失を蒙る可能性、不確実な偶発的な危険を内包する要因、

要素、又はその過程を意味する(American Heritage Dictionary)。タックス・リスクとは、一般に租税法令に違反することにより生ずる精神的又は金銭的損失の発生の可能性を意味する。タックス・リスクの具体的内容としては、経理操作による不正リスク、課税庁との見解の相違に基づく解釈リスク、節税が租税回避と認定される租税回避リスク、加算税等の附帯税を負う附帯税リスク、税務調査で二重帳簿等が発覚する調査リスク、事実又は帳簿の仮装又は隠蔽による刑罰リスク、その他これらの要因発覚による社会的リスクなどがある。

タックス・マネジメントは、タックス・コンプライアンスを前提にタックス・リスクを回避又は軽減し、タックス・セービングを有効に機能させるための計画、分析、統制を意味する。仮装・隠蔽による税の遁脱は、タックス・リスクそのものの発生可能性に賭けた行為であって反社会的行為といえる。かかる反社会的行為は、それが国家的法益を犯したから犯罪となるのではなく、社会的法益を犯したことによる犯罪として刑事責任が問われる(松沢, 1999, p. 274)。

タックス・リスク・マネジメントとは税法遵守主義を前提に生じるタックス・ロスを予測しながら、そのタックス・ロスを回避又は軽減する計画、統制、証明をすることである。各種の加算税、延滞税、罰金、課徴金は、法人税の課税所得計算上損金に算入されないから、二重の損失をもたらすことになり、損金不算入となる過大な役員報酬、役員退職給与、寄附金の損金限度超過額、交際費等の損金限度超過額等も課税所得計算上二重のタックス・ロスをもたらす。

タックス・リスクの発生原因は次の二つに類型化できる。

- ① タックス・コンプライアンスの欠如によるタックス・リスク：懲役、罰金、加算税、及び社会的信頼の喪失
- ② タックス・コンプライアンスの要件を満たしているにもかかわらず生ずるタックス・リスク：課税庁による更正又は再更正による各種の加算税

タックス・リスクの発生により顕在化するタックス・ロスには、刑事責任としての刑罰、行政制裁としての各種加算税及び延滞税等がある。

法人税法は次のように規定する。偽りその他不正の行為により法人税の額につき法人税を免れ、又は欠損金の繰戻還付の規定により還付を受けた場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する(法法159)。正当な理由がなくて、確定申告、連結確定申告、特定信託に係る確定申告、退職年金等積立金に係る確定申告、清算確定申告等の申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処する(法法160)。法人の提出する法人税申告書には、法人の代表者等が自署、押印をしなければならないが、これに違反した者は1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処する(法法161)。

不正行為者に対して罰則規定が適用されるが、法人に対しても同様に罰金刑が科される。これを両罰規定という。すなわち、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務に関して、法人税法159条(法人税を

免れる等の罪)、160条(確定申告書を提出しない等の罪)、又は162条(偽りの記載をした中間申告書を提出する等の罪)の違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対して当該各条の罰金刑を科する(法164)。

罰則規定は刑事罰に属するが加算税は、延滞税及び利子税とともに、本税に対して附帯税といわれ、申告又は納付の義務違反に対する行政制裁の性格を有する。行政制裁は、これを通して申告水準の向上を企図したものであることができ、これには、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税の四つの種類がある。

過少申告加算税とは、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき期限後申告等による納付すべき税額に10%を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する(通則法65)というものである。なお、当該修正申告又は更正により納付すべき税額が当初の期限内申告税額又は50万円のいずれか多い金額を超えるときは、その納付すべき税額と超える部分の税額とのいずれか少ない金額の5%の加算税が課される。ただし、修正申告書の提出があった場合において、その提出が、国税についての調査があったことにより更正があるべきことを予知して提出されたものでないときは、過少申告加算税は課されない。

無申告加算税とは、期限後申告書の提出又は決定があった場合、その他期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合には、納税者に対しそれぞれの申告、更正又は決定に基づき納付すべき税額に15%を乗じた無申告加算税を課する(通則法66)というものである。ただし、期限後申告書又は修正申告書が提出された場合において、その提出がその申告に係る調査があったことにより更正又は決定があるべきことを予知してなされたものでないときは、その納付すべき税額に5%を乗じた金額をもって無申告加算税の金額とする。

不納付加算税とは、源泉徴収による税額が、その法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に10%を乗じて計算した金額を不納付加算税として徴収する(通則法67)というものである。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合はこの限りでない。

重加算税とは、過少申告加算税を課する場合において、納税者がその国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、過少申告加算税に代え、その基礎となるべき税額に35%を乗じて計算した金額を重加算税として課する(通則法68)というものである。

無申告加算税を課する場合において、その計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、無申告加算税に代え、その基礎となるべき税額に40%を乗じて計算した金額の重加算税を課する。

不納付加算税を徴収する場合において、納税者が事実の全部又は一部を隠蔽し又は仮装したところに基づき法定納期限までに納付しなかったときは、不納付加算税の基礎となるべき税額に35%を乗じて計算した金額に相当する重加算税を徴収する。

次の各号に該当するときは、納税者は延滞税を納付しなければならない。

- ① 期限内申告書を提出した場合において、当該申告書の提出により納付すべき国税をその法定納期限までに完納しないとき。
- ② 期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受けた場合において期限後申告等により納付すべき税額があるとき。
- ③ 納税の告知を受けた場合において、当該告知により納付すべき国税をその法定納期限後に納付するとき。
- ④ 予定納税に係る所得税をその法定納期限までに完納しないとき。
- ⑤ 源泉徴収による国税法定納期限までに完納しないとき。

延滞税は、国税の法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納の税額に年14.6%の割合を乗じて計算した額の延滞税をその額の基礎となる国税に併せて納付しなければならない(通則法60)。

各種の加算税は、過少申告、無申告、不納付によって生ずるものであるから、税法を遵守する限りかかるタックス・ロスは回避できる。また延滞税も、法定納期限までに納付する限り回避できるものである。したがって、係るタックス・ロスはタックス・コンプライアンスによって回避することが出来る。タックス・マネジメントにおいては、係る予測可能なタックス・リスクを回避するための正しい期限内申告及び納税資金の確保をプランし、最大限のタックス・セービングを可能とする税務戦略を練ることが必要となる。

3. タックス・コンプライアンス・リスクの潜在性

タックス・リスク・マネジメントは、予測可能なリスクと予測不能なリスクを識別し、予測可能なリスクを統制対象に折り込むとともに、予測不能なリスクを出来るだけ予測可能なリスクとして取り込むことである(津森・大石, 2005, p. 25)。問題は、法令を遵守しているにもかかわらず課税庁による更正又は決定の課税処分が行われるというタックス・コンプライアンス・リスクに対してどのように対応すべきかである。この領域は、かなり慎重なタックス・マネジメントが必要である。納税者にとって、係るタックス・コンプライアンス・リスクは常に生ずる可能性があり、租税争訟に発展する多くの訴訟はこの種のリスクによる。タックス・コンプライアンス・リスクの悲愴的問題点は、それが単なるタックス・リスクの問題ではなく、課税庁による恣意的な税務否認が、納税者の予測可能性を超え、それがやがてノン・タックス・コンプライアンスを招来し、ひいてはタックス・ギャップの増大へと発展(Worsham, 1996, p. 19)することによって税制破壊へと繋がることである。

タックス・コンプライアンス・リスクは、事実認定の齟齬か法解釈の相違か又はその両者によって生ずるが、基本的には次の二つの要因による。

- ① 事実の認定をめぐる、課税庁と納税者の判断が異なる場合

② 税法の解釈をめぐる、課税庁と納税者の解釈が異なる場合

税務事実の認定とは、租税対象取引の事実的発生を認識することである。事実的発生の認識とは、取引事実に最も適切な勘定科目を選択して、当該科目に最も適切な測定額をあてはめる認識プロセスを意味する。したがって、税務事実の認定とは単なる法律的事実の存否の問題ではなく、事実の存否に加えてその事実に適合する勘定科目の選択決定と測定額の確定をも含む概念となる。会計上の科目選択の決定と税務上の科目選択決定が異なる場合には税法に基づき税務申告書の中で修正する必要がある。適正な科目毎に集計された金額が税法の規定に従って再測定されて課税標準等の金額に置き換えられる必要があるから、最初の事実認定は税法に基づく科目組換えをも視野に入れた重要な出発点となる。

会計認識と税務認識が異なる場合とは、会計上交際費として処理したものが税務上交際費ではなく給与に該当し源泉徴収の対象となる場合、会計上売上割戻として売上高から控除したものが税務上交際費等に該当する場合、会計上広告宣伝費として処理したものが税務上交際費等に該当する場合、会計上海外渡航費として処理したものが税務上当該役員の賞与となる場合、無償取引で損失として処理したものが税務上寄附金に該当する場合、借地権の設定で権利金を収受していないにもかかわらず税務上権利金が認定される場合等がある。税法上、明確な根拠規定がある場合には、公正な会計処理基準の有無にかかわらず、税法規定に従って確定申告書を正しく記載する必要がある。

税法規定を税務事実に適用するためには、税法の解釈が必要となる。事実に適合する法条文を法規定に従って適用する必要があるからである。タックス・コンプライアンスとは、税法に従って正しく税務申告書を作成し納税することであり、国家の租税債権と納税者の租税債務が税法上一致することを意味する。

タックス・コンプライアンス・リスクとは、納税者が税務事実を正しく認識し、それに適合する税法規定を適切に適用したにもかかわらず、課税庁による更正処分が行われるリスクである(菅原, 2005, p. 59)。かかるリスクに対して、事実認定に差異が生じる可能性がある場合には、当該事実認定に対する認定根拠を明確にして証拠書類を収集保管するタックス・マネジメントが必要となる。税法解釈に差異が生じる可能性がある場合には、税法の文理解釈を通じて税法に違反していないことを適用段階で明確にしておく必要がある。タックス・マネジメントにおいては、税務調査が入る前に税務調査に対応する説明とその根拠書類を事前に作成し保管しておくことが重要である。単純な記載ミス及び計算ミスが発見されたときは、税務調査が入る前に修正申告書を提出すべきである。

税務調査のあとで、更正又は決定の処分が行われた場合には、その更正又は決定処分の理由を検討した上で、異議申立、国税不服審判所への審査請求、さらには地方裁判所への提訴、高等裁判所への控訴、最高裁判所への上告を視野に入れながら論点整理と税法解釈の合法性を立証する書類と証拠書類を準備して勝訴のために万全の準備をしておく必要がある。

タックス・コンプライアンス・リスクに関する重要な論点は、納税者の税法解釈と

課税庁の税法解釈との相違による租税債務と租税債権の完全な不一致を前提として生じるリスクである。この問題の解決は、不一致をもたらした税法そのものに問題がないか否かを憲法論的に検討する必要がある。税法上、不確定概念によって課税所得計算が定められていると、事実の認定に差異が生じ、税法解釈の多様性を生み、税務事実に対する税法適用に恣意的な判断が混入する。この恣意的な判断は、納税者だけでなく課税庁にも生じる可能性があり、かかる恣意的な判断の介入がタックス・コンプライアンス・リスクの潜在的可能性を増大させることになる。

租税裁判では、税法の不確定概念による規定については、憲法論上の納税者の権利として論ずる必要があり、法による明確な規定がない場合には課税権の濫用が問題となり、そのための違憲審査を誘導するような主張及び論証を形成すべきである(菅原, 2003, p. 52)。

4. タックス・コンプライアンス・リスクを増大させる不確定概念

法人税法34条は、内国法人がその役員に対して支給する報酬のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと定める。同34条による不相当に高額な部分の金額について、同施行令69条は、役員に対して支給した報酬の額が当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給料の支給状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合のその超える部分の金額をいう、と定める。

この規定は、不相当に高額な部分の金額とは相当であると認められる金額を超える金額をいうと定めたものであり、税法が損金の額に算入しないと定める不相当に高額な役員報酬の定義的規定となっていない。税法が明確な計算規定を有していないと、課税庁が前年度の報酬額を超える報酬額について不相当に高額であると認定したり、同種同規模とされる他の法人の役員報酬の平均を超えることを理由に不相当額と認定するケースが増え(山本, 2000, p. 82)、課税庁の恣意的判断又は裁量の余地を与えることになる。

租税特別措置法61条の4は、交際費等の損金不算入を規定したものである。同条3項は、交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人がその得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの(専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く。)をいう、と定める。資本金1億円を超える法人に対する交際費等の額は全額損金の額に算入されないから、交際費等に含まれるか否かは課税所得計算上重要なタックス・ロスに繋がる。

通常、法の定義は他と識別して、そのものを特定又は限定するために必要とされる。しかし、同条は限定概念を使っていない。費目名も大きな費用概念として捉え、交際費、接待費、機密費はその一部例示であるとする。交際費等の支出の相手方も限定していない。得意先と仕入先を支出の相手として特定しているが、その他事業に関係の

ある者とは事業に関係のあるすべての者が含まれ、従業員、役員、株主はもとより現在及び将来の利害関係者のすべてが含まれる。支出される行為についても限定されていない。接待、供応、慰安、贈答という行為のために支出されるものは交際費等に該当するが、さらにこれらに類する行為とは何を指すのか不明確であり、類する行為は無限に拡大する可能性のある表現である。

質の問題と合わせて、量の問題もある。同条は、括弧書きで運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除くと定めるが、この通常要する費用とはいかなる金額を意味するのかである。通常要する費用を超えると運動会、演芸会等の福利厚生費が交際費等に該当し、通常要する費用を超えると取材費又は会議費が交際費等に該当することになる。通常要する費用か否かを認定するのが課税庁だとすると、当に課税庁の裁量権を大幅に認めることになる。一般に、不確定概念による税法規定は納税者及び課税庁の双方に恣意性をもたらす、租税債権及び租税債務の確定的一致をもたらさないという意味で租税法主義に違反する。

その他、税法上の不確定概念には、「著しく減少」(法令96)、「著しく困難」(通則法63)、「著しく損傷」(法令68)、「著しく陳腐化」(法令60)、「著しく低下」(法令68)、「一般に公正妥当と認められる」(法法22)、「偽りその他不正の行為」(法法159)、「公益の増進に著しく寄与」(法令77)、「合理的と認められる基準」(法令142)、「正当な理由」(法法160)、「相当の地代」(法令137)、「通常受ける経済的利益」(措法29)、「通常要する費用」(措法61の4)、「特殊な関係」(法令34)、「必要があると認めるとき」(通則法55)、「不相当に高額」(法法36)、「やむを得ない事情」(法法37)、「理由が相当でない」(法法75)等がある。

法文における確定要件の欠缺は、課税庁の裁量権を大幅に拡大し、ひいては納税者のタックス・コンプライアンス意識を低減させ、タックス・ギャップを増大させることにもなる。本来、不確定概念による税法規定は、国会において十分議論されて否決されるはずのものであるが、それが国会を通過した場合には裁判所による違憲立法審査権の発動により是正されなければならない。課税要件明確主義、課税要件法定主義を満たさない税法は、そもそも租税民主主義の原則に反するものであり、憲法上当然認められない法律である(齊藤稔, 1992, p. 73)。

5. タックス・コンプライアンスの挙証責任

挙証責任とは、法律効果の存否を判断するために、一定の事実の存否又は主張を前提に、その要件事実の証明が出来ない場合に被る当事者の一方に帰せられる不利益をいう(小林・山本, 2005, p. 212)。申告納税制度は、納税者が自らの所得を認識し、納税申告書に記載し税額を納付することを意味するが、この前提は納税者が自発的に租税債務を認識・測定して、仮装・隠蔽することなく正しく税額を納付するという前提に立っている。仮に、納税申告書に誤謬があり、納税額等が過少に記載されているという場合には、それを受け入れることにより不利益となる課税庁に挙証責任が生ずる。刑事訴訟法上、「疑わしきは被告人の利益に」を前提に公訴権をもつ検察官に挙証責任がある(福井, 1999, p. 319)のと同様に、課税庁の挙証責任は「疑わしきは納税者の利益に」が前提とされているといえる。

ところで、挙証責任を負う課税庁は、納税者と異なり種々の情報源をもち、処分決定した更正又は決定を合法化すべき証拠をいくらかでも集めやすい立場にある。納税者に収集不可能な類似業種平均値又は平均時価等が、更正処分等の根拠的証拠資料として提出されるならば、証拠自体の信憑性、合理性、適正性が証明されない限り、納税者にとっては最初から不利となる。そこで、租税争訟においても、民事訴訟法学における武器対等の原則(吉野, 2000, p. 68)が実質的に貫かれなければならない。

米国では古くから租税の挙証責任(burden of proof)は納税者とされてきた。しかし、これでは納税者が無実の証拠をあげて、客観的に合理的に証明しない限り、いつまでも租税犯罪者という汚名から脱却できないことになる。1998年改正法では、納税者が信頼できる証拠を提示した場合には財務長官が挙証責任を負う(IRC7491)という規定が新たに設けられた。

わが国では、青色申告制度が普及し申告納税制度が定着しているから、信頼される帳簿記録とその完備、納税者の自発的納税義務の定着、納税者の権利の保障等が前提となって租税制度が形成されている。かかる前提の下で更正が行われるとすれば、一度確定した納税額が課税庁の権限で修正されることを意味するから、更正の理由を明示する必要があり、その更正理由の存在を証明すべき挙証責任は課税庁に生じる。

納税者にも挙証責任が生じる場合もある。異議申立、審査請求の後に訴訟を提起する場合には、裁判所への訴状提出が必要であり、訴状要件の挙証責任は原告納税者にある。また、過少申告加算税が課されない正当な理由の挙証責任も原告納税者にある。さらに、裁判においては弁論主義(民訴法87)がとられ、当事者自治に基礎を置く原則の下では、原告納税者が課税庁に対する反対主張をしない限り原告納税者に不利となるから、それ相応の反対証拠をもって反論する必要がある。証拠資料の収集力は課税庁の方がはるかに強力な権限と組織力をもっているから、納税者は正確な取引事実を証明するに足る証拠資料を取引発生の段階から常に収集・保管・整理しておくことが必要である。課税庁の主張を覆すためには、課税事実及び税法解釈において、裁判官が合理的な確信にいたるような証拠資料と論証方法を前もって準備しておくことが、タックス・マネジメントにおいて緊要なことである。

おわりに

タックス・コンプライアンスは、憲法上課せられた法的義務としても、現実にはタックス・リスクを回避するためのリスク・マネジメントの一環として位置づけられる。タックス・リスクを回避するためには、先ず税法を遵守して正しい納税額等を記載した期限内申告書を提出することである。単純な計算誤謬により申告額が過少に記載されていることが判明したときは、課税庁の更正権が発動される前に速やかに修正申告書を提出することが必要である。

税法を遵守しているにもかかわらず、課税庁による更正処分により税額が増額修正される場合には、正しい税法解釈をもって対抗する必要がある。税法の解釈権は課税庁にもあるが、申告納税制度を前提とすると第一の税法解釈権は納税者にある。ただし、解釈の多様性が存在する場合には、それは単なる解釈の問題ではなく、むしろ税

法の課税要件明確性の欠缺が原因であることも少なくない。不確定概念による税法規定は、明らかに課税要件明確主義に反するものであるから、税法そのものを速やかに改正しなければならない。

事実認定において判断差異が生じる場合には、それを証明するだけの証拠を納税者は準備しておく必要がある。課税庁が租税回避と認定し、事実否認する可能性がある場合には、実質的にも形式的にも租税回避と異なることを証明する契約書類等の証拠書類を取引生起の時点から準備しておかなければならない。かかる証拠書類は、税務調査が入ったとき、税務署長への異議申立のとき、国税不服審判所への審査請求のとき、さらには裁判所への提訴のときにも十分活用できる。

タックス・マネジメントは、リスクを回避するだけでなく税法を遵守して税法規定を十分活用することによりタックス・セービングを企図するものでなければならない。タックス・セービングを達成しながら、タックス・コンプライアンス・リスクの発生を予測して、リスク回避のためのプランニングとコントロールを設定し、リスクが顕在化したときはそれに対応する証拠物をいつでも提出できる準備を整えておくことが必要である。

コンプライアンス経営とは、リスク分析を通して当初コンプライアンスを常に変革する継続的コンプライアンス計画が必要であり(Marchetti, 2005, p. 103)、タックス・コンプライアンスもタックス・リスク分析を通じて常に対処すべき継続的コンプライアンスを創造しなければならない。これがクリエイティブ・タックス・マネジメントに他ならない。

【参考文献】

- 新井隆一〔1997〕『税法と税務』（現代税務全集1）ぎょうせい。
 荒井勇代表編者〔2000〕『国税通則法精解』大蔵財務協会。
 榎本成一〔2003〕「リスクマネジメント」朝日・あずさ監査法人『会計・税務・経営キーワード』清文社, pp. 328-333。
 金子 宏〔2005〕『租税法』弘文堂。
 KPMG ビジネスアシュアランス〔2005〕『内部統制の実践的マネジメント』東洋経済新報社。
 小林真一・山本英幸〔2005〕『税務訴訟入門—裁判例にみる税法の解釈から訴訟手続まで』中央経済社。
 齊藤 明〔1994〕『租税行政争訟法』中央経済社。
 齊藤 稔〔1992〕『租税法主義入門』中央経済社。
 菅原 計〔2001〕「税務行政及び租税裁判における合法性原則」『経営論集』第54号, 東洋大学経営学部, pp. 67-81。
 -----〔2002〕「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』第56号, 東洋大学経営学部, pp. 45-59。
 -----〔2003〕「実質課税主義の虚構性」『経営論集』第59号, 東洋大学経営学部, pp. 43-57。
 -----〔2004〕『税務会計学通論』白桃書房。
 -----〔2005〕「特殊関連企業の独立企業間価格認定とタックス・コンプライアンス」『経営論集』第66号, 東洋大学経営学部, pp. 47-61。
 田中宏司〔2005〕『コンプライアンス経営』生産性出版。

- 田中章介〔1994〕『判例と租税法律主義』中央経済社。
津森信也・大石正明〔2005〕『トータルリスク管理』中央経済社。
浜辺陽一郎〔2003〕『コンプライアンス経営』東洋経済新報社。
福井 厚〔1999〕『刑事訴訟法学入門』成文堂。
松沢 智〔1999〕『租税処罰法』有斐閣。
道幸尚志〔2003〕「コンプライアンス経営」朝日・あずさ監査法人『会計・税務・経営キーワード』清文社, pp. 239-245。
山本守之・守之会〔2000〕『検証・税法上の不確定概念』中央経済社。
吉野正三郎〔2000〕『民事訴訟法』成文堂。

- Marchetti, Anne M. 2005. *Beyond Sarbanes-Oxley Compliance – Effective Enterprise Risk Management*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
Magro, Anne M. and Beth Stetson. 2004. Tax decision making under the new burden of proof rules. *The Journal of the American Taxation Association* (Fall): 23-42.
Nigrini, Mark J. 1996. A taxpayer compliance application of Benford's law. *The Journal of the American Taxation Association* (Spring): 72-91.
Worsham, Ronald G. Jr. 1996. The effect of tax authority behavior on taxpayer compliance; A procedural justice approach. *The Journal of the American Taxation Association* (Fall): 19-39.