

紛争予防税法学のすすめ

- 税理士の職務と責任を踏まえて -

租税法務学会副理事長 増田 英敏

プロローグ

税理士への損害賠償請求訴訟の急増 税務調査の強化 租税回避の一般的否認規定の立法化への動き

紛争予防税法学のコンセプト

理念 租税正義

理論 租税法の基本原則

技術-リーガルマインド

租税法を学ぶ意義 紛争予防税法学の視点

Why What How When を考えよう！

税務弘報2009年2月号 『実践租税正義学』

租税法を学ぶ意義は紛争の予防にある！

「筆者は最近ある雑誌に『紛争予防税法学のすすめ』と題する短文を寄稿した。その内容を簡単に紹介すると次のとおりである。

すなわち、納税者の権利を事後的に救済する租税争訟はもちろん重要である。しかし、クライアントの信頼と幸福を考えるならば紛争を未然に防止することが重要であり、税理士は紛争予防のために租税法を学ぶべきであることを強調した。そのうえで、租税法の根底にある 理念と 理論、そして、リーガルマインドとは何かを三位一体として学ぶことが紛争予防に不可欠であることを力説した。

筆者は予防法学という言葉に魅力を感じる。将来発生するであろう紛争を未然に防止できたらそれに越したことはない。私人間の法律関係を規律する民法などの私法の分野では、紛争の当事者は私人であるから、経済力や法的知識に差異があるにしても両者は対等の関係にあるといつてよい。ところが、租税法律関係をめぐる紛争の当事者は、国家と納税者であるから、その背景とする力の差は歴然としている。紛争における攻撃と防御の関係において対等とはいえない。情報力、経済力、そして、人的資源において圧倒的に優位に立つ国家を相手に、租税の賦課・徴収過程において納税者自身の考えを主張するには大きなストレスを受けることは想像に難くない。場合によっては大きな痛手を被る。したがって、

租税法律関係こそ紛争予防のために租税法を学ぶという視点が重要視されなければならないと思うのである。

現在の税理士の職務は多様であるが、申告納税制度の下における税理士の本来の職務は、複式簿記の原理に基づいて作成された帳簿を出発点として税法の適正な解釈・適用過程を経てクライアントである納税者の適正な納税申告をサポートすることに集約される。租税法の専門家とされる税理士は紛争予防のために租税法を学ぶべきである。なぜならば、紛争予防は税理士のクライアントである納税者の利益になるからである。

ところで、租税法律主義は明確でわかりやすい租税法を立法するよう命じた憲法原理であるが、明確でわかりやすい租税法は国民に予測可能性と法的安定性を付与する。租税法による納税者の予測可能性と法的安定性の保障は、まさに租税法律関係における紛争予防のために不可欠である。そうすると、将来の課税関係を予測するために租税法自体が紛争予防のために存在するということがいえよう。

すなわち、明確でわかりやすい租税法の存在自体が租税法律関係をめぐる紛争を予防する法体系ということができるのである。

税理士は、税法が民法などと同様に行為規範と裁判規範の両者の側面を持つことをまず確認しなければならない。

たとえば、個人 X が取得した土地を譲渡したとする。そうすると、X は「譲渡所得とは資産の譲渡による所得」と定める所得税法 33 条の課税要件規定により譲渡所得を計算し申告納税する。このように課税要件規定の第 1 次的機能は行為規範としての機能に求められる。ところが、同法 33 条が規定する資産の範囲は有形のものに限られるのか、また、譲渡とは有償譲渡に限定されるのか、といったいわゆる規定の文言の射程の問題が、実務上は紛争として顕在化するのである。税法の規定の文言を、紛争を裁断する判断基準、すなわち裁判規範としての租税法に読み替える能力が紛争予防に不可欠である。

たとえば、所得税法 26 条の「不動産の貸付による所得」とは「目的物の使用収益の対価としての経済的利益」をいうと解することにより、平面的な条文を実際の複雑に錯綜する経済取引に税法を当てはめていく上での法的判断基準を抽出する。これが紛争予防の第一歩なのである。

紛争予防には租税法を裁判規範の側面から再構成する能力が必要なのである。クライアントの幸福は紛争の予防にある。」

紛争予防とリーガルマインド

なぜ税理士にリーガルマインドが必要か

税理士の多くは商学部出身者により占められている。会計は強いが法律は苦手であると公言する税理士も少なくない。しかし、税理士が税法の法律専門家であることを否定することはできない。

1 税理士と税務調査の行方

今回は、税法の専門家である税理士になぜリーガルマインド（法的思考）が必要かを税務調査の事例を想定して考えてみたい。

ここに頭のめっぼうきれる税理士 X（以下 X という）がいる。彼の顧問先の W 社に税務調査があった。X は顧問税理士としてその調査に立ち会うことになった。担当調査官 Y（以下 Y という）は、若いながらも所管税務署内でも論客との評判が高い。この Y が調査過程で W 社の税務処理について否認するとし、修正申告を慫慂した。この見解に対して X は論理的と思われる反論をした。ここでは、両者の主張は論理的に筋が通ってはいるようであるが法的主張とは言えないことを前提としておく。

そうすると、両者とも理論家として自己の主張を延々と続けるが平行線をたどることになり、ついには感情的にも引くに引けない状況に陥る。一般的にこの種の対立は、主張する側の背景にある力の大きさにより勝敗が決せられることになるから、X は不利な立場に追い込まれる。すなわち強大な組織を背景とする課税当局側の Y 調査官の主張が議論を制することになる。

2 税務調査を法の支配の下に置くことの有用性

この場合に X が活路を見出すためには、この議論を法の支配のもとに置くことが有用である。そもそも、法の目的である正義の意義は、強者が弱者を理不尽に支配していくことを阻止し、両者の関係を公平かつ対等に保つことにある。そうすると、税法は X が Y と対等な立場で自己の主張を展開していくための唯一の土台ともいえる。さらには、租税法律主義の下では、X の申告の正当性は税法により論証する以外に立証できない。

ところで、税務調査を法の支配の下に置くとは、具体的には次のように問題を法的に整理することに集約される。

まず、税務調査で問題となるのは税法の解釈・適用上の問題に限定されるはずであるから、法の解釈・適用上の問題に焦点を絞ることである。

つまり、税法の実務を法的に整理すると、事実認定に始まり、該当する個別税法の条文から抽出された課税要件を、事実認定により認定された要件事実にあてはめることになる。

したがって、調査で問題となっている争点が、事実認定の問題か、課税要件の導出をめぐる税法解釈の問題か、もしくは要件事実への課税要件のあてはめの問題かの、いわゆる法的三段論法を構成する三つのステージのいずれに属するかを整理する必要がある。

3 問題解決の処方箋はリーガルマインドに

争点をこのように立体的に整理することにより問題解決のための処方箋を的確に準備す

ることが可能となる。たとえば、事実認定の問題であれば、契約書や領収書、そしてそれらを反映した会計帳簿といった証拠の証明力が問題となる。また、課税要件規定の解釈上の見解の対立が争点とされるのであれば、学説・判例を検証し、そこから通説は何かを明らかにする以外にない。課税要件規定の要件事実へのあてはめの問題であれば、そのあてはめに恣意性が混入していないかが検証されねばならない。

争点をこのように法的三段論法を前提に整理することにより、税理士が用意すべき対応策が明確化できるのである。

将来の租税実務上の紛争の火種は税務調査の段階で消し去るべきである。そのためには税理士がリーガルマインドを駆使して争点を法的に整理し、対応すべき有効な処方箋を準備する以外にないと考えべきである。

リーガルマインドの練成と紛争予防

要件事実論と租税法

予測可能性の確保は紛争予防に連動

判例研究は宝の山の探索

まとめ

租税法を紛争予防の視点から再構成することは税理士に有益

リーガルマインドは紛争予防の中核的ツール

紛争予防により税理士はクライアントの信頼を獲得 幸福へ