

問題の所在

租税行政庁は、租税行政を営むに当たり、租税法令に関する解釈(行政解釈)を発する。現代において、かかる租税行政庁による行政解釈の存在形式は実に多様である。国税庁のホームページを閲覧してみると、租税に関する政令(施行令)、省令(施行規則)、告示、通達(以下、文脈に応じて「税務通達」という場合もある。)、通達の趣旨説明、各主務課が発出している法人課税課情報などの情報、文書回答事例、質疑応答事例、タックスアンサー、Q&A、お知らせ(平成 26 年 9 月付「年金の方法により支払いを受ける保険金の支払請求権(受給権)の相続税法上の評価の取扱いの変更について」等)など、様々な形式で行政解釈が発せられていることがわかる。ここに挙げた行政解釈は、その内容に汎用性があるとともに、広く一般に公開されるものであるから、納税者に対して広範な影響力を発揮するものが多いといえよう。

かように、租税行政庁が発する行政解釈の存在形式は多様化し、その数は累次の税制改正に伴って年々増加しているところ、その中にはその内容の法的根拠等が必ずしも明らかではないものが散見される。①租税法領域においては、租税法律主義の原則という憲法由来の最高原則が存在し、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率という、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件である課税要件のすべてと、租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないこと(課税要件法定主義の原則)並びに②租税行政庁による行政解釈の内部的及び外部的影響力の大きさを考慮すると、理論的ないし規範的に見て、租税行政庁による行政解釈に対して、租税法律主義との適合性という観点から統制を行う必要性が高いと考える。また、現に発出されている行政解釈の内容に目を向けると、行政解釈の統制に対する実際上の必要性を肯定することができる。

例えば、現行の政令又は通達の中には、租税法律主義の観点からその内容に疑問が持たれる又は検討の余地があるものが少なからず存在する。かような政令又は通達は、所得税法や相続税法など法人税法以外の税法にも存在しているが、とりわけ法人税法において、かかる観点からの統制を行う必要性が高いと考える。その理由は、一般論として、法人税は、本来的に法技術的な存在である法人を納税義務者としていることに加えて、組織再編成、連結納税、国際取引、金融取引又は資本取引など、法人が行う複雑多様かつ専門技術的な種々の取引や事業活動等に対応するために、一般的・抽象的かつ専門技術的な内容を法律で定めた上で、個別的・具体的内容あるいはより噛み砕いた内容については、政令又は通達等で臨機応変に定めざるを得ない面があると解されるからである。しかも、法人税には、各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な規定の定立を政令に委任する包括的な政令委任規定(法人税法 65 条)が用意されている。また、当該業年度の収益の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(公正処理基準)に従って計算されるものとする企業会計準拠主義規定(法人税法 22 条 4 項)が存在する。これらは、法律よりも行政解釈の規律密度を高める下地となる規定であり、実際にも、法人税においては、量的・質的に行政解釈の規律密度が高くなっているのではないかと考える。このことに加えて、本研究は最近における法人税関係の複数の裁判例(上記法人税法

22条4項や65条に関するものなど)に接したことを契機としていることなどを併せ考慮し、実際に租税法律主義適合性が問題となる政令及び通達を摘示することによって、租税行政庁による行政解釈の租税法律主義適合性という観点からの統制の現実的ないし実際的な必要性について論じる際には、法人税に関する政令及び通達を考察の中心に据えることとする。

ところで、租税行政庁による行政解釈に関するこれまでの先行研究を概観すると、行政立法である政令における憲法上の問題点や制定する上での限界に関する研究、通達の機能・効力や分類に関する研究が活発に進められており、なかんずく政令又は通達の規定内容に対して、租税法律主義適合性の観点から批判的考察を行う内容の研究が大宗を占めてきたといえる。筆者も、多様な行政解釈の存在形式の中でも、特に政令及び通達に対して、主として、そこに定められている内容の租税法律主義適合性という観点からの統制を強化する必要性が強いと考える。政令又は通達は、法律よりも具体的な内容を定めており、かつ、制定数が膨大であるという点に加えて、法律上又は事実上、課税庁職員や納税者に対して強い拘束力を発揮する点で、他の行政解釈の存在形式よりも納税者に対する影響力が一際大きいものであり、租税法律主義に抵触する政令又は通達が制定された場合に生じる弊害も大きいものになると解されるからである。しかしながら、租税行政庁による行政解釈の必要性及び必然性を否定することはできないこと及び租税行政庁による行政解釈は種々の有益な機能・効果を有していることを度外視して、批判的考察に偏することは妥当ではないと考える。

そこで、本研究では、租税行政庁による行政解釈、とりわけその影響力の大きい政令又は通達について、その必要性及び必然性あるいは有用性に対して改めて積極的な評価を与えるとともに、先行研究における批判的考察の内容及び租税行政庁による行政解釈の現状を踏まえた上で、租税行政庁による行政解釈の適正性の確保のあり方、換言すれば、租税行政庁による行政解釈に対する租税法律主義適合性という観点からの統制のあり方を考究する。具体的には、租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとして、行政手続法に定められているパブリックコメント制度の活用を企図し、現行パブリックコメント制度が抱える種々の問題点を析出した上で、同制度の改善策を提案する。その際、わが国パブリックコメント制度が範とした米国の告知コメント手続と租税行政との関係等の研究を行い、そこから得られた示唆を踏まえて、具体的な改善策を模索する。

なお、上述のとおり、実際に租税法律主義適合性が問題となる政令及び通達を摘示することによって、租税行政庁による行政解釈の租税法律主義適合性という観点からの統制の現実的ないし実際的な必要性について論じる際には、法人税に関する政令及び通達を考察の中心に据えている。この点、租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとしてのパブリックコメント制度に関する考察やその改善策の提案を行う際には、法人税法以外の税法も念頭に置いた考察ないし提案を行うこととする。これは、租税法律主義の観点からその内容に疑問が持たれる又は検討の余地がある政令又は通達は、所得税法や相続税法など法人税法以外の税法に関するものの中にも存在すること及び租税法律主義自体は租税法に通底する原則であることに対する考慮

を反映したものである。

さらにいえば、租税行政庁による行政解釈に対して、主として、租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性を考察する場面においては、法人税法に関する政令又は通達をその考察の中心に据えているため、租税法規の規律対象である社会経済事実に対する先行的規範である私法の観点に加えて、税務会計又は企業会計といった観点からのアプローチを採用している。他方、租税行政庁による行政解釈の統制手段に関する考察を行う場面においては、行政法、とりわけ行政手続法の観点からのアプローチを採用している。いわば複数の学問領域ないし専門分野を横断的・複眼的に観察するアプローチを採用していると言い換えることも可能である。これは、規律対象領域又は関連学問領域が極めて広範であるという租税法規の特徴に帰するものである。かような特徴があるからこそ、租税法規の解釈の必要性及び必然性を否定できないことをまず指摘しておきたい。