

第5章 税務通達の現状と統制の必要性

現行の税務通達に対して、租税法律主義適合性の観点から何らかの統制を行う必要性が高いと考える。それは、ごく単純化すれば、①税務通達の影響力の大きさ及び②現行の税務通達の中には、主として、その規定内容の租税法律主義適合性の観点から疑問を提起し得るものが存在することに由来する。

本章では、税務通達の拘束力及び機能等の観点から税務通達が課税庁自身や納税者に及ぼす影響力を考察するとともに(第1節及び第2節)、税務通達の必要性及び必然性を確認した上で(第3節)、先行研究を踏まえて、税務行政が通達行政として非難される理由として最も重視すべきは、税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていることであることを論じる(第4節)。そして、現行の税務行政が上記のような批判に耐えられるほど改善されてきているとは必ずしも断言できないことについて、租税法律主義との適合性が問題となる法人税に関する通達の具体例を摘示することにより論証し、税務通達に対する租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性を述べる(第5節)。さらに、通達に対する司法統制(行政訴訟による裁判的統制)に関する議論について確認する(第6節)。

第1節 税務通達の拘束力

1 税務通達の内部的拘束力

(1) 通達一般に関する議論

行政機関の定立する定めであるが、国民の権利・義務に直接的には関係しない、つまり、行政機関内部における効果のみを有し、外部に対する効果を有しないものを行政規則という⁴²⁵。通達は、上級行政機関が下級行政機関の権限行使を指図するために組織法上の監督権に基づいて発する行政組織内部における命令規範であり、行政主体と国民との間の権利義務について、法的効力を伴って規律する法規ではないし⁴²⁶、法律の授權に基づいて制定される行政立法(委任立法)にも該当せず、行政外部に対する法的拘束力を有するものではないから行政規則に該当するという整理である。

通達が外部効果(外部的な法的拘束力)を有しないことの実質的な意味は、①行政機関が行った行政作用が裁判所や私人との関係において適法であるか否かは、当該行政作用が通達に従っているか否かということとは直接には関係がないこと、②通達は行政組織の外部の者である私人に対する法的拘束力を持たないこと、③通達は裁判規範性を有しないこと、換言すれば裁判所を拘束する法規範ではないこと(裁判所は行政作用の司法審査に際して通達を裁判規範として直接に適用することはできず、また、適用する必要もないこと)という点にある⁴²⁷。行政規則

⁴²⁵ 塩野・前掲注105、111頁。なお、法規命令と行政規則の二分論に関する議論について、野口貴公美「行政立法—『裁判規範性』に関する一分析」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ 行政作用・行政手続・行政情報法』26頁(有斐閣2008)など参照。

⁴²⁶ 原田尚彦『行政法要論〔全訂第7版補訂二版〕』38頁以下(学陽書房2012)。

⁴²⁷ 平岡久「通達の法的性質」行政法の争点〔第3版〕45頁以下(2004)。

は、法治主義の原則に照らしてみても、行政機関が法律の根拠なくして自由に定立することができるものであり、また、その形式は一様に定められているものではなく、通達という形式のほか、訓令、要綱などとして発せられることもある⁴²⁸。

ところで、ある処分をする場合に行政上の取扱いが区々になることを防ぎ、行政の統一性を確保するために、上級行政機関が下級行政機関に対して法令の解釈基準を制定することがあるところ、かかる法令解釈基準は通達という形式で発せられる⁴²⁹。かような解釈基準定立権は行政組織法論上、上級行政機関の有する指揮監督権に当然含まれるものであり、したがって、各省大臣、各委員会及び各庁の長官が、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達⁴³⁰を発することができると規定する国家行政組織法 14 条 2 項は確認的規定であると理解されている⁴³¹。

解釈基準としての通達は、立法機関によって制定(あるいは立法機関からの委任を受けて行政機関によって制定)されるような国民の権利義務について規律する法規ではない。それは、国民を拘束せず、上級行政機関が下級行政機関に対して発する命令として下級行政機関を拘束するものにすぎない⁴³²。すなわち、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければなら」ず(国家公務員法 98 条 1 項)、職員が法令や職務上の命令に違反した場合、職務上の義務に違反した場合又は職務を怠った場合には懲戒処分となり得る(同法 82 条 1 項 1 号、2 号)ものであるが、他方で、通達は、行政機関内部における命令にすぎないから、裁判所が判断を行うに当たってその基準となる法規範としての法源とはなり得ず、国民や裁判所を拘束するものではない⁴³³。その意味で外部効果を持つものではない。したがって、ある通達に示された解釈に従って行政処分がなされ、その適法性が裁判所で問題となったときには、裁判所は独自の立場で法令を解釈・適用して、処分の適法・違法を判断すべきであって、通達に示された行政解釈を考慮する必要はないし、むしろ考慮してはならない⁴³⁴。かように通達は、直接的には、国民や裁判所を拘束せず、裁判所が行政処分の適法性・違法性を判断する際の規範となり得るものではない。

⁴²⁸ 塩野・前掲注 105、111 頁。

⁴²⁹ 塩野・前掲注 105、114 頁。

⁴³⁰ なお、訓令と通達の異同については見解が分かれているが(中西又三「通達の法的性質」行政法の争点〔新版〕52 頁(1990)、平岡・前掲注 317、145 頁以下、大淵博義「内部通達・事務連絡・情報の公表による課税の公平性の確保」税理 42 巻 2 号 46 頁(1999)など参照)、本稿では、租税実務で一般に用いられている「通達」という用語を使用する。

⁴³¹ 塩野・前掲注 105、114 頁、山内一夫「訓令と通達」田中二郎ほか編『行政法講座第 4 巻 行政組織』167 頁(有斐閣 1965)、新井隆一『公益法人課税 学校法人税制』97 頁(成文堂 1986)、中西・前掲注 430、52 頁。

⁴³² 通達と職務命令との差異について、中西・前掲注 430、52 頁は、通達は行政機関に対する命令であり、職員に対する職務命令と同一ではないとされた上で、通達は、それが当該行政機関に組織法上の地位を有する職員の職務運営を拘束するものである限りにおいては、職務命令としての機能をも有するが、職務命令は職務運営に関し職員の服務行動をも対象として発せられ、通達とは質的に差異を有すると説明される。なお、原田尚彦教授は、両者の差異は端的に受範者が異なるにすぎない(通達は下級行政機関、職務命令は下僚である公務員個人に向けられる)ことを指摘される(原田・前掲注 426、39 頁)。

⁴³³ 吉良実「税務通達の規範性」税法学 248 号 25 頁以下(1971)。

⁴³⁴ 塩野・前掲注 105、114 頁。

この点、厚生省公衆衛生局環境衛生部長から都道府県指定都市衛生主管部(局)長にあてられた墓地、埋葬等に関する法律の解釈・運用に関する通達の発遣が、行政訴訟上、取消の訴えの対象となり得るかが争われた事件において、最高裁昭和 43 年 12 月 24 日第三小法廷判決(民集 22 卷 13 号 3147 頁)は、通達の原則的な意義や性格について、次のとおり、的確に説示している⁴³⁵。

「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、これらのものがその通達に拘束されることはあっても、一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。このように、通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所は、法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」

(2) 税務通達に関する議論

税務通達も上記(1)で述べたような一般的な意味における通達と同じような意義ないし性格を有している。すなわち、各税法の基本通達や事務運営指針などに代表される税務通達は、上級行政機関としての国税庁長官又は国税局長から下級行政機関としての国税局長又は税務署長等に対する命令であり、課税庁内部に対しては拘束力を持つが、国民に対して拘束力を持つ法規ではなく、裁判所もこれに拘束されない。国会という立法機関が制定した法律ではなく、法律による授權に基づいて行政機関が制定した行政立法にも該当しない税務通達の、行政機関の外部の者に対する非拘束性、非法規性は、とりわけ租税法律主義の要請が強く働く租税法領域において強調されるべきであろう⁴³⁶。

この点を確認する裁判例は枚挙に暇がないが、例えば、納税者が物品税法違反に問われた事件において、東京地裁昭和 35 年 8 月 2 日判決(下級裁判所刑事裁判例集 2 卷 7=8 号 1098 頁)は、国税庁長官の物品税基本通達は、法令の規定が簡単にすぎるため、「解釈取扱が区々に岐れ

⁴³⁵ また、通達の裁判規範性を明確に否定した最高裁判所の判決として、行政機関による未墾地の買収計画の適否は、「法律の規定及びその趣旨に適合しているかどうかによってのみ判断すべく、通達に適合するかどうかについて判断すべきものではない。」として、農林次官通達に違反することを理由として未墾地買収計画及び適地選定の方法等の違法性を争った上告人の主張を排斥した最高裁昭和 28 年 10 月 27 日第三小法廷判決(民集 7 卷 10 号 1141 頁)がある。

⁴³⁶ 北野・前掲注 152、52 頁参照。

ることの弊害を慮り、その解釈及び取扱の統一を図るために発せられたもので、そのこれを示達することは一応心要かつ相当なるものと考えられる次第で、この基本通達のため、当該製造取引等に関係ある国民は一応右通達の定めるところによつて事実上課税その他の処分を受ける実情にはあるのであるが、その本質は要するに成文法に対する一つの行政解釈であり、その通達の指向する対象は税務を掌る下僚職員であり、その内容は職員に対する職務執行の規準にすぎないものであって、それは国民の権利義務の限界を直接的に定める法とは区別されるべきものである。したがって、それは裁判の上においては、物品税法に関する係争問題について税務官庁においては、これをいかように解釈し運用しているかということを知るうえにおいて、看過しえない重要な参考資料であり、この意味においては、裁判所が係争問題につき司法的解釈をなすに当って一つの参考資料となるものではあるが、それは、他の一般の法のように、裁判所を拘束するところの裁判の準則としての意味を持つものではない。」と判示している⁴³⁷。

かように税務通達は、国税庁という行政組織内の職務上の命令にすぎず、法規や法源に該当するものではなく、納税者や裁判所を拘束するものではない。かような通達の非法規性・非裁判規範性という原則的な性格からすれば、通達の内容が納税者の権利義務に重大な関わりを持つものであっても、あるいは法令の解釈を誤ったものであっても、かような通達が国民に対して及ぼす直接的な影響は大きくなく、納税者はこれらの通達に従って行政処分がなされた時点で当該行政処分の取消しを求めて提訴すればいいから、これらの通達を引き起こす問題は左程大きくないという見方もあり得よう。

しかしながら、法規性がないことや裁判規範性がないことのみによって、納税者に対する影響力の程度が低いと論断することは妥当ではない。かような要素は、形式的、理論的なものとして、納税者に対する影響力の程度を測る上で重要であることは否定できないが、通達は、その存在ないし公表及びこれに従って執り行われる税務行政により、かかる要素のみでは測り得ないような事実上の影響力を、行政機関内部のみにとどまらず外部の者である国民や裁判所に対しても、発揮していることに目を向ける必要がある。したがって、通達に対する問題点やその解決策等の議論を行う際には、かような通達の外部的な影響力ないし通達の外部化現象を踏まえ、通達の事実上の影響力の内容・程度及び要因を理解しておく必要がある。

この点については、既に、行政法学において指摘がなされ、考察も進められているところで

⁴³⁷ なお、法人の所得の計算上、損金に算入されるべき利子税額の損金算入時期に関する通達の内容が改められたことに対して、納税者が、国民の納税の義務に具体的に影響のある変更は「現行の租税の変更」であり「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 条）と主張したことに対して、最高裁昭和 41 年 9 月 7 日第二小法廷決定（判時 462 号 57 頁）は、「法人税法（昭和 40 年法律第 34 号による全文改正前のもの）の昭和 37 年法律第 67 号による一部改正前のもの。…9 条 2 項前段、42 条によって、法人の所得の計算上、損金に算入されるべき利子税額に相当する法人税を、いずれの事業年度の損金に算入すべきかという問題は、同法の解釈上当然定まっているものと解すべきであり、この解釈は、行政庁の通達によつて決定もしくは変更されるものではないから、所論昭和 25 年 9 月 25 日の国税庁長官通達 57 と昭和 30 年 4 月 9 日の同通達とが損金算入の事業年度の決定方法について異なった方針を示しているにしても、これを以って、法律の定める条件によらずして現行の租税を変更したものということとはできず、従って違憲の主張は、その前提を欠き、上告適法の理由とならない。」と説示していることも参考となるであろう。

あるが⁴³⁸、解釈基準としての通達に関する限り、まさに通達行政の代名詞として引合いに出される⁴³⁹税務行政は研究の対象として好個なものであり、かつ、現行の通達の内容及び通達による行政を改善する必要性が最も高い分野の1つであると考ええる。そこで、以下では、通達一般の外部化現象に対する議論を確認した上で、税務通達の外部化現象について考察する。

2 税務通達の外部化現象(外部的拘束力)

(1) 通達一般の外部化現象に関する議論

行政規則である通達は外部効果(外部的な法的拘束力)を有しないことは既に述べたが、かかる外部効果と区別する意味において、通達は、受命機関を担当する公務員に対する職務命令(訓令的職務命令)として、その公務員を拘束し、職務遂行上の権利又は義務を設定し又は変動させる直接の内部的な法的効力を持つと表現することが可能である⁴⁴⁰。しかしながら、近時においては、通達の有する外部的な効果が注目されている。

例えば、原田尚彦教授は、「行政の現実をみると、中央官庁の発する通達は行政の末端にまで強い指導力を発揮し、行政の内容を大きく左右する。一片の通達の改正で法律解釈や行政裁量の指針が変わり、行政庁の扱いが一斉に変更されて、法律改正以上に国民生活に重大な影響が及ぶことも少なくない。『通達による行政』によって『法律による行政』の原理が空洞化される、こうした実情にかんがみると、国民との関係では通達は法律上『無』に等しい存在であるとみてきた従来の形式論理を絶対視してよいかは問題である。状況によっては通達になんらかの外部的な効果を認める必要が生じてくるといってよい。」とされた上で、通達による慣行の尊重(通達による取扱いが法律解釈として社会的に定着した場合には、これを尊重して法的安定をはかる必要があること)及び通達による基準設定の効果(ある種の行政処分が通達に則して大量に反復して実施されているのに、同種の処分がひとり通達に違反して行なわれ、しかも国民に不利益な結果をもたらす場合には、平等原則違反が問題となり得ること⁴⁴¹)を通達の外部効果の具体例として示される⁴⁴²。

また、塩野宏教授は、行政規則とは、行政機関の定立する定めであるが、国民の権利・義務に直接関係しない(外部効果を有しない)ものを指すため、法治主義の原則からしても、法律の

⁴³⁸ 原田・前掲注 426、41 頁以下、塩野・前掲注 105、112 頁以下など参照。

⁴³⁹ 例えば、塩野・前掲注 105、115 頁参照。

⁴⁴⁰ 平岡久「訓令・通達」雄川一郎ほか編『現代行政法大系第 7 巻』212 頁以下(有斐閣 1985)、平岡・前掲注 317、176 頁。ただし、平岡教授は、訓令・通達の内部的な法的拘束力を認める一方で、「第一に、訓令・通達の内容・文言・具体性の程度によっては、行政組織内部・公務員との関係でも拘束力をもつとはいえないものもある。第二に、機関委任事務の処理に関する訓令・通達の地方公共団体の機関およびその担当者に対する拘束力の有無・程度および意味は、…職務執行命令訴訟制度…の存在にも着目して別途考察されなければならない。」という留保を付されている(平岡・同論文「訓令・通達」213 頁)。なお、公務員の職務命令の法的性質については、晴山一穂「公務員に対する職務命令の法的性質」根本到ほか編『西谷敏先生古稀記念論文集上 労働法と現代法の理論』251 頁以下(日本評論社 2013)も参照。

⁴⁴¹ さらに、原田尚彦教授は、「通達が平等扱いの基準と認められれば、そのかぎりにおいて通達はかなり法規に近い機能を果たすことになる」と述べられる(原田・前掲注 426、41 頁)。

⁴⁴² 原田・前掲注 426、40 頁以下。

根拠なくして行政機関が自由に定立することが可能なものであるし、行政規則を巡る紛争は裁判所によって取り上げられないことになり、その限りで、ある規律が行政規則であるとされるならば、それは行政法学の対象から外れることになることとされた上で、近年、国内外において行政規則の研究がなされつつあることは、行政規則が現実においては大きな機能を果たしていることやその定義に反して行政規則の外部化現象をそこに見出すことができることなどに由来すると論じられる⁴⁴³。

さらに、塩野教授は、かかる行政規則について、①各省の事務組織及び事務配分の定めなどの組織に関する定め、②公務員、国公立学校の学生・生徒に関する定めなどの特別の関係を持つ者に関する定め、③拠るべき解釈や裁量に関する基準を示すなど各行政機関を名宛人とする、各行政機関の行動の基準に関する定め、④補助金を交付する際に制定される交付規則とか交付要綱、⑤いわゆる建築指導要綱など行政の相手方に対する行政指導の基準を文言的に定めたものという5つに分類される⁴⁴⁴。そして、中でも、③の行動基準に関する定めの一つとして法令の解釈基準があり、かかる法令解釈基準として通達という形式が用いられるところ、このような解釈基準としての通達は下級行政機関を拘束するが通達の効果はそれにとどまり、対国民との関係で裁判所で基準として用いられることはなく、その意味で外部効果を持つものではないと論じられる。その上で、「通達の実際上の通用力によりこれを前提として私人が行動し、それが広範かつ継続的であると、通達を基礎とした秩序が形成されることがある。このような場合に、通達に反して私人に不利益な処分をすると予測可能性に反したり、法的安定性を欠く事態が生ずる」とされた上で、これが典型的にみられるのが、租税関係であることを指摘される⁴⁴⁵。

かような通達一般の外部化現象に対する見解を踏まえて、次に、税務通達の外部化現象について考察してみたい。

(2) 税務通達の外部化現象に関する議論

税務通達は、国税庁という行政組織内部の職務上の命令にすぎず、法規性ないし法源性を有さず、外部の者である納税者を拘束するものではないが、実際の租税実務は、租税法令のみならず(場合によっては租税法令上の根拠は判然としないまま)税務通達に大きく依拠して行われている。税務通達は課税庁職員のみならず納税者との関係でも行為規範化し⁴⁴⁶、納税者を事実

⁴⁴³ 塩野・前掲注 105、111 頁。

⁴⁴⁴ 塩野・前掲注 105、111～112 頁。

⁴⁴⁵ 塩野・前掲注 105、114～115 頁。通達が外部効果をもつものではないことについて、塩野宏教授は、ある通達に示された解釈に従って行政処分がなされ、その違法性が裁判所で問題となったときには、裁判所は独自の立場で法令を解釈・適用して、処分の適法・違法を判断すべきであって、通達に示されたところを考慮する必要はなく、むしろ考慮してはならないものである。別の言い方をすると、ある通達が出され、それによると将来自己に不利益な処分がなされると私人が考えても、私人は直ちに通達を取り消してもらう必要はない。将来、通達に従って不利益な処分がされたあとで、裁判所に出訴して、法律の正しい解釈により処分を取り消してもらえるからである」と付言される(塩野・同書 114 頁)。

⁴⁴⁶ 匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益(損失)の所得区分などが争われた事件において、上告人である納税者が平成 17 年改正前の所得税基本通達 36・37 共一21 に従って所得税の確定申告を行った

上拘束し、法源と同様の機能を果たしているといっても大過ないであろう。かように税務通達が納税者との関係においても事実上の規範化を遂げているという意味で税務通達の外部化現象が生じていることは、もはや衆目の一致するところであると考ええる。

例えば、わが国における租税法の代表的な教科書においても、「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。」という説明がなされているところである⁴⁴⁷。また、税務通達に依拠して税務処理を行うのは、課税庁の職員だけに限らないのであり、個人や企業が経済取引を行い納税申告をする場合には、税務通達の扱いを所与の前提とすることが多いことから、かような意味で、税務通達は、「租税法の法源ではないものの、現実には法源と同様の機能を果たしている。」とか⁴⁴⁸、法解釈学的には税務通達は法源性を有しないものの、「税務通達は、事実において人びとの間に法と同様にある意味では法以上に重要な行為規範としての機能を果たしているといつてよい。税務通達は、法社会学的には法源性を有するものといわなけ

ことが国税通則法 65 条 4 項の過少申告加算税を免除する正当な理由に該当するか否かという点につき、最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決(民集 69 卷 12 号 1121 頁)は、「少なくとも平成 17 年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるということができ、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。」と判示し、結論として、上記正当な理由があることを認めた。かかる判示に対して、酒井克彦教授は、「最高裁も国税庁が発出した通達に従って納税者が申告を行うと考えているのである。換言すれば、教室事例では、通達に法的拘束力はないとされているが、実際には納税者は通達に従って申告をしているという実態があり、最高裁はそこに着眼しているのである。通達はもちろん法的拘束力はないのであるが、実態をみると納税者が主観的に解釈をしているというよりむしろ税務通達に従った申告をしていて、そのような実態がある限りにおいては、これを単なる法令解釈の誤りにすぎないとはできないとしているのである。」と指摘されている(酒井克彦「最高裁判所の見せた通達観—通達発遣と解釈の変更が素材となった最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決—」税務事例 47 卷 10 号 5 頁(2015)。酒井・前掲注 208、40 頁以下も参照)。

また、上告人である納税者が代表取締役等として勤務していた会社の親会社である米国法人から付与されたストックオプションを行使して得た権利行使益を給与所得とした課税処分に関し、上告人が一時所得として申告していたことなどが国税通則法 65 条 4 項の過少申告加算税を免除する正当な理由に該当するか否かが争われた事件において、最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決(民集 60 卷 8 号 3128 頁)が、「課税庁は、〔筆者注：ストックオプションの権利行使益に係る所得区分について、一時所得から給与所得へ〕課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成 14 年 6 月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記したというのである。そうであるとすれば、少なくともそれまでの間は、納税者において、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションの権利行使益が一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。」と判示して、結局、上記正当な理由があることを認めており、かような判示においても、酒井教授が指摘される通達観を看取することができよう(酒井・同書、66 頁以下参照)。

⁴⁴⁷ 金子・前掲注 1、110 頁。金子・前掲注 6、3 頁以下も同旨。

⁴⁴⁸ 増井良啓「組合・信託課税の領域における通達の特徴」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW2004-2、2 頁(2004)。

ればならないであろう」⁴⁴⁹というような説明もなされている⁴⁵⁰。

そして、裁判例においても、税務通達は課税庁内部の命令規範にとどまらず、租税法規を補充する面があることを認めるものや、税務通達が実際には国民の権利義務に重大な影響を及ぼすものであることを示唆するものが散見される⁴⁵¹。

このような状況からすれば、租税法領域において、納税者との関係において税務通達が事実上の規範化を遂げているという意味において税務通達の外部化現象が見られることは紛れもない事実であるといわざるを得まい。

3 税務通達の外部化現象のメカニズム

(1) 課税庁職員による税務通達の遵守と納税者の予測や信頼

ア 遵守義務

通達は、上級行政機関が下級行政機関に対して発する命令であるところ(国家行政組織法 14 条 2 項)⁴⁵²、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければなら」ず(国家公務員法 98 条 1 項)、職員が法令や職務上の命令に違反した場合、職務上の義務に違反した場合又は職務を怠った場合には懲戒処分となり得る(同法 82 条 1 項 1 号、2 号)から、税務通達が一見して違憲・違法であることが明らかでない限り、課税庁職員は、それに従う義務があり、もし従わないときは国家公務員法違反として懲戒処分を受ける可能性がある⁴⁵³。したがって、課税庁職員は税務通達の遵守義務を有し、実際にも税務通

⁴⁴⁹ 北野弘久「税務通達のあり方—新法人税基本通達を素材として—」『現代税法の構造』298 頁以下(勁草書房 1972)〔初出 1969 年〕。また、北野・前掲注 152、54 頁以下も同旨。

⁴⁵⁰ 町田顕「通達と行政事件訴訟」司法研修所論集 1968 年 2 号 44 頁(1968)も、「税務通達は、法令を具体的事案に応じ得るよう細かく場合を分けて解釈したもので具体性に富み、一般にその大部分が公開されていて、人民を事実上それだけ強く拘束しており、法社会学的意味での法源性の高いものである」とされる。

⁴⁵¹ 例えば、福岡地裁昭和 32 年 2 月 4 日判決(高刑 12 卷 4 号 421 頁)は「税務官庁において、訓令・指令・示達・通牒・通達・回答などの名称をもって出されるいわゆる取扱通達は、一般の第三者に対して法的拘束力を有することはないが、純然たる税務官庁自体の事務規程としての取扱通達はともかくとして、それが一般的に公開されている場合は、納税者その他外部関係者との交渉をもつ事項、特に租税法規の具体的解釈を内容としているものなどについては、租税法規の補充として、それ自体、事実上、規範的性格を有する面があることは認めざるをえない」と判示する。

⁴⁵² 中川一郎教授は、国家行政組織法 14 条 2 項の存在により、通達が国民に対してではなく、所管の諸機関及び職員に対して発せられるものであることが明らかになると指摘される(中川一郎「税法の法源と税法規の解釈—取扱通達について—」税法学 1 号 25 頁(1951))。

⁴⁵³ 北野・前掲注 152、53 頁。なお、増井良啓教授は、「通達に反したことを理由に現実にどの程度の懲戒処分がなされているか、統計データは必ずしも明らかではない。その意味では、一般論にとどまる。」と指摘される(増井・前掲注 129、192 頁以下)。

他方、一般に通達は、法律解釈上の意見を示したもので、下級庁に対して法律上の拘束力があるわけではないから通達によらないで実務を処理しても、そのためにその処理が無効ないし違法とはならないことはもちろんのこと、公務員の職務上の義務違背ということにも直ちにはならず、税務通達についても同様であるとする見解として、田中ほか・前掲注 149、161 頁以下〔平賀健太発言〕参照。また、一般に、法令の解釈基準や職務上の運用方針などについての通達は、行政主体内部においてすら、法的には、職務遂行上の単なる参考でしかない場合もあり得ることを指摘するものとして、室井力「通達・勧告の法的性格と限界」『現代行政法の原理』100 頁(勁草書房 1973)〔初出 1968〕がある。さらに、職務命令への転換を前提としての、通達の関係公務員に対する法的拘束力及び不服従者に対する懲戒処分制度(国家公務員法 82 条 2 号など)の存在は、かかる通達の間接的な外部的機能を法的に支えるものであることを指摘するものとして、平岡・前掲注 440、217 頁、平岡・前

達に従った税務行政が執り行われている(もっとも、懲戒処分の可能性の有無にかかわらず、個々の職員が上司や上級官庁の見解に従わないことは通常は考え難い。)

イ 通達に従わない課税処分と平等原則・信義則

課税庁職員が税務通達に従って執務を執り行うことになる仕組みは、通達に反する課税処分を行った場合には、結局は裁判所によって当該課税処分が違法なものとして取り消され得るという点からも説明できよう。すなわち、通達に反する課税処分⁴⁵⁴はそのことゆえに直ちに違法となるわけではないが、平等原則や信義則などの観点から、その課税処分の違法性が問題とされ得るため⁴⁵⁵、課税庁職員は税務通達に従って行動せざるを得ない面がある。

(ア) 租税平等原則と通達

通達に反する課税処分が租税平等主義、平等原則違反として違法性を帯び得ることに関して、清永敬次教授は次のような見解を示される。曰く、立法原則としての租税平等主義として、憲法 14 条は、特定の所得について他に合理的な理由がないにもかかわらずこれを非課税にする若しくは軽減措置を講ずることにより、明白な著しい差別的取扱いが存する立法を行うなど、租税の立法をなすに当たって、租税の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なって取扱い、又は本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁じるものであるとともに、法の執行における平等を要請するものでもあるところ、かかる税法の執行上の原則としての租税平等主義は、例えば、通達の適用との関係で問題になるとされる。具体的には、「財産の評価が、ある通達(例、財産評価基本通達)によって一般的に行われているようなときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合である。その特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないというべきであろう。通達という形式のものが存在しない場合でも、一般的には同一の取扱いが税務行政上行われているような場合、ある特定の納税者に対するこれと異なる取扱いは特に異なる取扱いを正当化する特別の事情が存在しない限り、租税平等主義により許されないものといわなければならない。租税平等主義に反する課税処分は違法な処分となる。」と論じられる⁴⁵⁶。

掲注 317、183 頁参照。

⁴⁵⁴ 個々の課税処分が通達に反するものであるか否かを判断することは難しい場合もあり得よう。例えば、所得税基本通達前文や法人税基本通達前文においては、各基本通達の規定中の部分的字句について形式的解釈を行うのではなく、法令の趣旨や社会通念等をも踏まえた、個別具体的で妥当な運用を行うべきである旨を述べている。このことは、一方で、問題となる課税処分が通達に反するものであるかの判断を難しいものとしているという見方もできよう。「社会通念上相当」とか「おおむね」という判断に幅のある表現を含む通達にあっては、明白に違反とわかる局面が実際に生ずるのは限定されてくることについて、増井・前掲注 129、192 頁以下参照。

⁴⁵⁵ 清永・前掲注 2、22 頁。

⁴⁵⁶ 清永・前掲注 2、32 頁以下。

また、裁判例においても、税務通達に反する課税処分が平等原則違反として違法になることを判示するものは少なくない⁴⁵⁷。例えば、いわゆる航空機リース事件における名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決(判タ 1204 号 224 頁)を確認しておこう。この事件において、被告税務署長は、所得税基本通達 36・37 共-20 は、民法上の組合員の得る所得の所得区分を組合の事業内容に従って判断することを前提としているが、各組合員が共同して組合事業に参加し、当該事業に使用される組合財産を他の組合員とともに共有し、当該事業に対して無限責任を負う典型的な組合にあっては、組合の共同事業から生じた損益について、個人で事業を行う場合と異なる扱いをする必要がないため、各組合員に配賦される損益の所得区分を組合の事業内容に従って判断すべきである一方、こうした趣旨の妥当しない組合については、組合員の得る所得の所得区分を組合の共同事業の内容に従って判断する必要性も合理性も乏しいため、当該組合員の活動内容に着目して判断すべきものである旨主張した。これに対して、名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決は、「上記基本通達の内容は、このような主張に沿ったものとなっていないことに照らすと、課税当局は、民法上の組合に当たると判断されれば、組合の事業内容によって組合員個人の所得区分が決定されるとの前提で税務行政を行っていたと推測できるところ、本件において、上記のような主張に基づく課税を行うことは、平等原則に反するおそれを否定できない。」と判示し、控訴審である名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決(税資 255 号順号 10180)もかかる名古屋地裁判決の判断を是認している⁴⁵⁸。

(イ) 信義則と通達

租税法領域においても、信義則の適用により課税処分が違法なものとされる余地はある。すなわち、所得税について青色申告の承認を受けていない年分の被上告人である納税者における所得税の確定申告については、青色申告書としての効力を認める余地はなく、これを白色申告として取り扱うべきものであるところ、被上告人の確定申告につき、所轄税務署長が法令の規定どおりに白色申告として所得金額及び所得税額を計算し、更正処分をすることを違法とする特別の事情があるかどうかを判断する際に、最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決(訟月 34 卷 4 号 853 頁)は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法

⁴⁵⁷ 大阪地裁昭和 44 年 5 月 24 日判決(行集 20 卷 5=6 号 675 頁)、大阪地裁昭和 45 年 5 月 12 日判決(行集 21 卷 5 号 799 頁)、名古屋地裁平成元年 3 月 22 日判決(判タ 714 号 98 頁)、名古屋高裁平成 4 年 2 月 27 日判決(税資 188 号 446 頁)、東京高裁平成 5 年 1 月 26 日判決(税資 194 号 75 頁)など参照。

⁴⁵⁸ また、名古屋地裁平成 16 年 8 月 30 日判決(判タ 1196 号 60 頁)は、「通達の内容が法令の趣旨に沿った合理的なものである限り、これに従った課税庁の処分は、一応適法なものであるとの推定を受けるであろうし、逆に、課税庁が、特段の事情がないにもかかわらず、通達に基づくことなく納税者に対して不利益な課税処分を行った場合には、当該処分は、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則に反するものとして違法となり得るというべきである。」と判示している。なお、同判決は、その上で、「しかしながら、通達の意義は以上に尽きるものであり、納税者が反対証拠を提出して通達に基づく課税処分の適法性を争うことは何ら妨げられないというべきであり、その場合には、通達の内容の合理性と当該証拠のそれとを比較考量して、どちらがより法令の趣旨に沿ったものであるかを判断して決すべきものである。」としており、税務通達の関係する課税処分に対する司法審査のあり方に対して、興味ある素材を提供するものではないかと考える。

理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右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、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」と判示している。

かように、租税法領域においても、信義則の適用により課税処分が違法なものとされる余地はあると解されるところ、通達に反する課税処分が信義則の観点から違法性を帯び得ることについて、中里実教授は、「課税庁が通達において一定の取扱いを公表し、かつ、それに従った行政運営をしているのであれば、納税者はそれを信頼する(信頼せざるを得ない)であろうから、当該通達が納税者にとって有利な場合、課税庁は、信義則ないし法的安定性・予測可能性の確保の見地から、自ら表明した見解に拘束され、通達の内容とは異なる処分を行うことは許されないと解すべきである。」と論じられる⁴⁵⁹。

また、通達に反する課税処分が信義則により違法となり得ることを説示する裁判例も存在する。すなわち、原告である納税者が法人税基本通達 2-2-14 の短期前払費用に該当するものとして損金に算入したリース料について、税務署長が、当該リース料は手形の振出しに基づき計上されたものであって、かつ、当該通達的前提である法人税法 22 条 4 項の公正処理基準にも従っておらず、専ら租税回避目的でなされたものであるから、当該通達を適用することはできないなどとして、更正処分をしたため、納税者が、当該更正処分の違法性を主張して、その取消しを求めた。これに対して、松山地裁平成 13 年 10 月 24 日判決(税資 251 号順号 9010)は、課税処分の適否を判断する際には、租税法律主義の原則が貫かれるべきであり、信義則の適用については慎重でなければならないが、法人税基本通達は、「国税庁が税務行政、とりわけ、法律解釈について、公的見解を示すものであるから、当該通達による画一的な事務処理が確立しており、納税者が、その責めに帰すべき事由なく上記事務処理を信頼して行動したところ、その事務処理と異なる課税処分が行われた結果、経済的不利益を被った場合など、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おけ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ような特別の事情がある場合には信義則の法理の適用により、当該課税処分が違法と評価される余地があると解するのが相当である。」と判示している(かかる判示は、控訴審である広島高裁松江支部平成 15 年 5 月 30 日判決・税資 253 号順号 9358 においても維持されている。)。

(2) 納税者の心理・能力等

税務通達の外部化現象の要因としては、種々の理由から課税庁との争いを好まない納税者の

⁴⁵⁹ 中里実「通達に反する課税処分の効力」ジュリスト 1349 号 88 頁(2008)。

意識の存在も指摘し得る⁴⁶⁰。また、納税者の法律的・経済的能力等、納税者を支援する専門家(税理士、公認会計士、弁護士など)の法律的能力等とも無関係ではないと考える。要するに、非難されるべき通達行政の現状を作り出しているのは行政であることに異論はないし、環境的な要因も現に存在すると考えるが、行政の相手方である納税者がこれに全く寄与していないとはいえないように思われるのである。

この点、北野弘久教授は、税務に関する多くの実務雑誌における諸論稿は違憲・違法の疑いのあるものを多く含む通達を所与のものとして、もっぱらその実務的・会計的取扱いを読者に教授することを意図していることを指摘される⁴⁶¹。そのような諸論稿は、読者のニーズに合ったもの、あるいは合わせたものであると考えられるとするならば、問題の根源は読み手である納税者等の側にあるという見方もできよう。なお、いわゆる緩和通達については、納税者にとって有利な内容であり、納税者がかかる通達に従わないインセンティブは通常想定し得ないという納税者心理の存在についても言及しておくべきであろう(第5章第4節3参照)。

(3) 上記以外の各種構造的・制度的要因等

税務通達の外部化(事実上の規範化)現象の要因は、上記(1)及び(2)で述べたところにとどまらず、租税法規の複雑難解性・専門技術性(前記第2章第1節2)、租税法規の不完備性(前記第2章第1節3)、課税処分の公定力⁴⁶²、不服申立前置制度⁴⁶³、税務訴訟における納税者側の低調な勝訴率⁴⁶⁴、税務通達に従わない場合に納税者側において発生する種々のリスクや費用等の存在

⁴⁶⁰ 塩崎・前掲注204、41頁、平岡・前掲注317、185頁。なお、昭和41年12月付け政府税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」は、「わが国においては、異議申立てや税務訴訟にまで訴えて個別的事情に即した問題の解決を図ろうとしない納税者の慣習が、もっぱら税法通達にそのよりどころを求めることとなり、これが税務当局の画一的な基準や精密な規定を生むという傾向が看取される」としているが、これは租税法規そのものではなく、税務通達をも含めた税制の複雑化の文脈における指摘である(同答申第1の2)。

⁴⁶¹ 北野弘久「通達行政と不服審査法」『現代税法の構造』263頁(勁草書房1972)〔初出1964〕。

⁴⁶² 行政行為は仮に違法であっても、取消権限のある者によって取り消されるまでは、何人(私人、裁判所、行政庁)もその効果を否定することはできない、という法現象を指して、行政行為には公定力があると表現される(塩野・前掲注105、160頁)。現行法には、行政行為の公定力を明示する規定はないものの、現行法が違法な行政行為の取消手続として行政不服申立てと取消訴訟の手続を定めていることが、公定力がある(行政行為が違法でも取り消されるまでは法律上有効なものと扱う)ことを前提として、組み立てられている証拠であり、公定力の実定法上の根拠であると解されている(原田・前掲注426、140頁以下)。なお、最高裁昭和30年12月26日第三小法廷判決(民集9巻14号2070頁)は、「行政処分は、たとえ違法であっても、その違法が重大かつ明白で当該処分を当然無効ならしめるものと認むべき場合を除いては、適法に取り消されない限り完全にその効力を有するものと解すべき」であると判示している。

⁴⁶³ なお、国税不服審判所の裁決では、通達に示された法令解釈と異なる解釈をとる場合も制度上想定されているが(国税通則法99条)、実際にはそのような例はそれほど多くないことが指摘されている(増井・前掲注129、190頁以下)。

⁴⁶⁴ 国税庁発表の統計資料によれば、平成21年度から平成26年度における納税者側の勝訴率(国が被告である課税関係・徴収関係の訴訟)は、それぞれ5.0%、7.6%、13.4%、6.3%、7.3%、6.8%となっている(平成27年6月付け国税庁「平成26年度における訴訟の概要」参照)。

http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sosho_h26/index.htm#sanko_2(平成28年5月20日最終閲覧)。もっとも、課税処分やこれに対する訴訟は個別性が極めて高いから、この勝訴率の低さが、救済されるべき納税者が救済されていないことを如実に示すものであるかどうかは評価し難い。税務訴訟における納税者側の勝訴率が低い原因について、マーク・ラムザイヤー「国税庁はなぜ勝つか?—『法と経済学からみた勝訴率』」ジュリスト934号130頁以下(1989)、関根稔「税務訴訟の納税者側勝訴率が低い理由についての原因分

にも求めることができるように思われる。すなわち、納税者が税務通達に反して申告等を行った場合には、課税庁により、税務通達に従った課税処分がなされる可能性が極めて高いところ、かような結果は直ちに「納税義務者の権利・義務に直接関係を及ぼすことになるものであり、しかもそれは行政権の行使として一方的に、かつ強制的に行なわれる場合が多く、そして具体的に行なわれた税務行政処分は、適法性の推定を受け、いわゆる公定力・不可争力等が認められることにな」といえよう⁴⁶⁵。しかも、課税処分に係る納税額を納付しなければやがては滞納処分を受けることになる。仮に納税者が課税処分の取消しを求めて、裁判所に提訴するとしても、その前に、不服申立てを経なければならない(国税通則法 115 条 1 項)。かかる不服申立ての場面では、通達に従った結論が下される可能性が高い。かように時間と費用をかけた上で、裁判所に出訴するとしても、税務訴訟における納税者側の勝訴率は極めて低いことを税務通達の外部化の要因として挙げるのが可能である⁴⁶⁶。また、納税者からすれば、通常取引相手と異なり、課税庁の考えや対応等に不満があるからといって今後の関係を断ち切れるものではないことも等閑視できないように思われる。

(4) 税務通達の外部化現象のメカニズムのまとめ

以上の考察を踏まえた上で、租税実務の現状を見つめなおしてみると、納税者は、法律上、税務通達に拘束されるものではないが、実際には税務通達に従って行動せざるを得ない面があり⁴⁶⁷、事実上、税務通達に拘束されていると評価できるのではないかと考える(ここでは、行政解釈がその相手方である国民の諦めによって、事実上、裁判的に無統制で押し通る危険性の存在を指摘し得よう⁴⁶⁸)。ただし、いわゆる緩和通達については、納税者にとって有利な内容であり、納税者がかかる通達に従わないインセンティブは通常想定し得ず、この意味で上記とは異なった角度から外部化現象を説明し得るものとする(第 5 章第 4 節 3 参照)。かような、税務通達の外部化現象は、課税庁職員による税務通達の遵守行動とこのことに対する納税者の予測や信頼との結びつきが根底にあるものの、これにとどまらず、租税法規の複雑難解性・専門技術性、租税法規の不完備性、課税処分の公定力、不服申立前置制度、税務訴訟における納税者側の低調な勝訴率、税務通達に従わない場合に発生する種々のリスクや費用等、課税庁との関係の不可避性・継続反覆性、納税者及び納税者を支援する専門家の意識・能力等といった種々の要因が複雑に絡み合っているのではないかと考える。

析」税法学 546 号 149 頁以下(2001)参照。

⁴⁶⁵ 吉良・前掲注 433、20 頁。なお、通達行政の問題点として、公定力の存在が背景にあることを指摘するものとして、中川・前掲注 149、14 頁、広瀬正『税法研究』19 頁(財経詳報社 1985)がある。

⁴⁶⁶ 品川芳宣教授は、納税者の勝訴率の低さのほか、訴状に貼付する印紙代が高額であることは納税者の権利保護を図る上で問題であると指摘される(品川・前掲注 153、47 頁以下)。

⁴⁶⁷ 改廃が頻繁であり、技術性が高く、市民に概観が困難であり、また、商取引等と密接な関連をもつ租税法の分野においては、市民が通達に対して寄せる信頼、通達による法律具体化への期待は、他の法分野以上に強いものと考えられるという見解も存在する(大橋洋一「判解」租税判例百選〔第 6 版〕17 頁(2016))。

⁴⁶⁸ かような指摘については、山岸・前掲注 130、17 頁参照。

かかる考察を前提とすると、品川芳宣教授の次の指摘は、極めて説得的であるといえよう⁴⁶⁹。

「税務通達が租税に関する法源に該当しない以上、納税者が税務通達に拘束されることはない。これは、税務通達によって法源ある法令が定める以上に納税者の権利が侵害されないことを意味する。具体的には、納税者は、法令の定めるところにより納税申告を行なえば足りるのであって、税務官庁が税務通達に基づいて課税処分を行ったとしても、その是非を最終的には法廷で争えば足りる。そして、法廷では、裁判官は、税務通達に拘束されことなく、当該課税処分の是非を法令の定めによって裁けば足りる。しかしながら、このような論理は講学上の形式論に過ぎない。現実の税務執行においては、税務通達の内容によって税務官庁と納税者間の税務上の法律関係が成り立っている」

また、この点に関する新井隆一教授の指摘にも言及しておきたい。すなわち、新井教授は、通達一般の外部化現象について、「行政法学は、国民の権利・自由の保障を目的に、通達等が法規ではないから、国民を法的に拘束するものではないことを強調する」が、「争訟とはならない行政事象の場の多くにあつては、通達等は、直接に国民に対する現場行政機関を拘束し、これにもとづいて行政が実現され、そこでは、現場行政機関は、その通達等の内容を正当と教育されて、確信し、国民は、この確信の権力に裏づけられたろう固さのゆえに、権力に対する抵抗をやむことなく放棄することが常態的」であるから、「現象的には、通達等が国民を拘束している実感が、むしろ一般的である」と述べられる⁴⁷⁰。また、新井教授は、かかる現象的な通達等の拘束力の現実性の存在を前提とすると、通達等の非法規性の理論が、かえつて、権力に奉仕する側面を顕現すると指摘される⁴⁷¹。かかる指摘は、通達の非法規性ないし非裁判規範性を強調することは、租税法律主義の原則を支えるものであると同時に、同主義を脅かす危険性を孕んでいるという点に注意を促すという点で有益なものである。

これまで考察してきたとおり、税務通達は、納税者との関係において事実上の拘束力を背景として行為規範化⁴⁷²を遂げているといえ、納税者に及ぼす影響の程度が大きいことを考慮すると、税務通達の内容が租税法律主義に適合的なものであることを確保するため、あるいは、逆に租税法律主義に適合しない通達が発遣されることを阻止するため、何らかの形で税務通達の

⁴⁶⁹ 品川芳宣「租税法律主義の下における税務通達の機能と法的拘束力」井原宏ほか編集代表『現代行政法学の研究』360頁（信山社2001）。

⁴⁷⁰ 新井隆一「通達行政の今日的視覚」『財政における憲法問題』243頁以下（中央経済社1965）。

⁴⁷¹ 新井・前掲注470、244頁。

⁴⁷² この点、杉本良吉「税務通達の法的性格と民商法との関係—租税法の解釈・適用に関する基本問題の考察—」税経通信12巻13号71頁以下（1957）は、「税務通達に示された解釈がたとえ不当であっても、申告しないわけにはいかず、もし申告しないときは、無申告に対し制裁を加えられる可能性が生ずる。また、たとえ税務通達と異なる解釈を採って、申告しても更正の可能性は、きわめて多い。…かように考えてくると、税務通達は、下級税務官庁及び職員にとって直接的行為規範として法源性を有するのみならず、間接的には、納税義務者にとっても、行為規範たる性格を有するといえよう。」と論じられる。

また、森川正晴＝元村和安『税法学研究』2頁（法律文化社1972）は、「通達は税法の法源ではないにしても、これに触れないでは税務行政の実状はわからず、納税義務者の間でも現に実際に重要な行為規範としての役割を果たしているのである。不服審査前置主義をとり税務訴訟件数の少ないわが国では、通達によって示された税務官庁の解釈が司法審査を受ける機会が事実上きわめて少ないところにも問題がある。」と指摘される。

発遣を統制する必要性を肯定し得ると考える⁴⁷³。

この点、更生会社の欠損金の繰越順序に関して定める法人税基本通達を巡って、当該通達制定行為の違法性が国家賠償法上の違法性を帯びるか否かが争われた事件において、大阪高裁平成9年4月15日判決(訟月44巻8号1461頁)は、税務通達は行政組織の内部で拘束力を有するが、国民に対する関係では拘束力を持つ法規ではないことを確認した上で、「しかし、現実の租税行政は、通達の下に統一かつ画一的に行われるように運用されており、租税通達が極めて重要な役割を果たしていることは周知のとおりである。もとより、通達の内容が法令に違背してはならないのであって、このことは多言を要しない。本件に即していえば、通達によって租税法規が本来課税していない租税を納税者に課してはならない(反対に通達によって納税義務を減免することもできない)。ことに、基本通達は、実質上租税法規に比肩すべき重大な機能を果たしているのであって、以上の限界にとくに留意すべきである。そうであるから、国税庁長官は、その権限に基づき通達を制定するに際し、租税法規の適正な解釈とその執行を確保すべき重大な責務があるといわなくてはならない。」と説示している。かかる説示は、通達行政の現状や税務通達の租税法律主義適合性の要請に加えて、税務通達の制定者である国税庁長官に租税法規の適正な解釈を確保すべき重大な責務を認めるものであり、まさに順道を示したものである。

第2節 税務通達の諸機能

1 行政内部の統制・統一化機能

通達の本来的な機能は、行政内部を統制し、統一的な事務処理を行う点にあると解される⁴⁷⁴。各国税局・各税務署又は各担当者間で租税法令の解釈やその執行が統一されていないならば、納税者間に不公平を生じさせることとなるし、また僅かな課税上の取扱いの差異が「税額」の差という形で明示されやすい租税法の分野では、不統一な取扱いの差異が納税者に不公平感を与え、税務行政に対する信頼を損なわせるおそれが大きいから、税務行政における執行上・解釈上の不統一は、可能な限り除かれるべきである⁴⁷⁵。仮に税務通達が存在せずに、税務署ごとに自己の判断で租税法規を適用・執行するとすれば、税務行政は甚だしい混乱に陥り、納税者は困惑し、納税者間における取扱いの公平性も失するおそれが生じ得るという見方も示されている⁴⁷⁶。かかる文脈においては、通達という行政内部の命令規範を発することにより行政内部

⁴⁷³ なお、北野弘久教授は、「税務通達は、事実において人びとの間に法と同様にある意味では法以上に重要な行為規範としての機能を果たしているといつてよい。税務通達は、法社会学的には法源性を有するものといわなければならないであろう」とされた上で、「通達の制定は行政内部の問題であり、その意味ではその制定過程について外部からとやかくいうべき筋合の問題ではないと一応いえる。しかし、既述のごとき事実において果たす通達の機能にかんがみ、かつ、解釈通達の特質(行政内部の単なる執務手続等を定める執行通達とは性質を異にする)にかんがみるときは、通達の制定過程についても、立法過程に準じていわゆる『手続的正義』の要請が能うかぎり充足されなければならないといえよう。」と指摘される(北野・前掲注461、299頁以下)。

⁴⁷⁴ 岩崎政明「税務通達の公開と税務行政指導」日税研論集36号20頁(1997)。

⁴⁷⁵ 佐藤英明「税務行政監督結果報告書を読んで―若干の感想」税研95号48頁以下(2001)。

⁴⁷⁶ 金子・前掲注6、3頁以下。

の統制・統一化を図ることは、通達の有する本来的な、かつ、極めて重要な機能であるといえよう。ただし、租税行政庁における租税法令の解釈の統一性は、法体系としての解釈の統一性とは次元が異なることに留意する必要がある⁴⁷⁷。

2 法令の解説・補完機能

税務通達には、必ずしも法令についての専門的知識や情報を有していない課税庁の担当者に對し、抽象的に表現されている複雑難解な租税法規をわかりやすく理解させるという法令の解説機能がある。

また、通達が有する法令の補完機能について、川村博太郎大蔵省主税局総務課長(当時)は、「複雑な社会経済関係を律する租税法令において具体的なケースを網羅することは不可能に近く、法令における規定は抽象的にならざるを得ないが、与えられた抽象的な法規範を具体的な事実にあてはめようとする場合、必然的に法解釈の問題が起って来る。通達は一応行政機関内における解釈を統一的にするためのものとして出されているものではあるが、その内容が法令の解釈原理として客観的妥当性を有する限り、法令を補完するものとして実質的には法令に準ずる意味を持ち得るものとする。納税者が通達に違反したこと自体は法律違反ではないが、通達に表現されている法意に即しない納税者の行為は、法律違反としてペナルティを課されることになるからである。国税庁の通達が広く一般に公表されている所以もここにある」とされる⁴⁷⁸。

このほか、法人税法上の所得計算の前提となるべき企業会計における会計処理の基準や慣行が未発達であり、かかる未発達な分野を、事実上、通達が補完している趣旨の指摘をする見解も少なくない⁴⁷⁹。

⁴⁷⁷ なお、行政法一般の文脈であるが、上級行政機関から下級行政機関への法解釈の強制という上意下達方式の過度の徹底は、「下級行政機関のプライドを傷つけ、その主体性を損なわせることになる。また、上級行政機関の法解釈が常に適切であるとは限らない。それは、しばしば現場を知らない者が頭の中で創り上げた法解釈であり、それ故に、複雑な社会的現実に対応しえない場合がある。無理な法解釈に基づく行政運営を避けるために、現場により近い下級行政機関の法解釈が尊重されなければならない場合も少なくないのではないだろうか。」という指摘がある(山岸・前掲注 109、27 頁)。しかしながら、下級行政機関のプライドという劣後の評価基準の問題は措くとしても、法理論的に突き詰めれば、無理な法解釈に基づく行政運営となるおそれがある場合には、それは、当該法律自体に問題があるのではないか、「無理な法解釈に基づく行政運営を避けるために、現場により近い下級行政機関の法解釈が尊重されなければならない」という命題は法律による行政の原理や租税法律主義との緊張関係を生じさせるのではないか、という疑問が惹起される。

⁴⁷⁸ 川村・前掲注 113、30 頁。なお、川村氏の上記見解に対する批判として、三浦誠「租税法律主義というもの—『公共福祉の理念』と『通達行政』」税制研究 9 号 8 頁(1965)。

⁴⁷⁹ 金子・前掲注 1、323 頁、小宮・前掲注 204、29 頁以下、塩崎・前掲注 204、41 頁、岸田・前掲注 204、13 頁、北野・前掲注 204「税務行政における通達の機能と役割」、292 頁、北野・前掲注 152、51 頁以下、原・前掲注 205、103 頁以下、増井・前掲注 129、194 頁など参照。また、例えば、いわゆる興銀事件の控訴審である東京高裁平成 14 年 3 月 14 日判決(民集 58 卷 9 号 2768 頁)は、「企業会計の中心をなす企業会計原則(昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度調査会中間報告)や確立した会計慣行は、網羅的とはいえないため、国税庁は、適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達(昭和 44 年 5 月 1 日直審(法)25(例規))を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法 22 条 4 項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる。」と判示している。

もっとも、税務通達の法令補完機能については、「元来上級行政官庁の通達は、下級行政庁に対し法令の解釈基準ないしその運用方針等の準則を示すものであつて、一般国民を拘束するものではないから、通達による行政解釈に名を借りて実質上法令の改正または補充に等しい結果をもたらし、国民の権利義務に重大な影響を及ぼすが如きことは厳にいましめられなければならない」（東京高裁昭和 41 年 4 月 28 日判決・判タ 194 号 148 頁）ことに留意する必要がある。税務通達の法令補完機能については、租税法律主義に抵触する事態を招来することと紙一重であることを度外視して論じられるべきではない⁴⁸⁰。

3 行政の効率化機能

租税法規や租税法規が対象とする課税要件事実の複雑難解性・広範性等に鑑みれば、税務職員が個々の場面において、法令解釈や事実認定を一から行うことは、職員にとって極めて大きな負担となる場合があるし、能力的・費用的に難しい面もある。かかる場合に法令解釈や事実認定の基準に関する通達が存在するならば、当該職員の負担は相当程度軽減されると同時に、通達に従うことにより画一的、迅速な執行が可能となり、行政の効率に資することになる⁴⁸¹。この意味で、上記法令の解説機能は税務行政の効率化機能、迅速的遂行機能につながり得るのである。課税庁が直面する人的・費用的限界、除斥期間及び徴収権の消滅時効という時間的限界を考慮すると、かような効率化機能や迅速的遂行機能を軽視することはできない⁴⁸²。なお、例えば、基本通達の起源は、納税者から課税庁に寄せられた税務申告に関する照会に対する回答であることを前提とするならば⁴⁸³、基本通達の発遣・公表が税務行政の効率化に資するという説明を容易に受け止めることができるであろう。

4 恣意的判断防止機能

税務通達は、行政内部の統制・統一化機能と相俟って、解釈の名の下において担当職員の判断の余地を広げることを阻み、恣意的な法令解釈や執行を防止することにもつながり得る。すなわち、税務通達により法令解釈や事実認定に関する課税庁としての指針をあらかじめ定めておくことは、税務職員の個人的判断の余地を狭めることになり、ひいては法令解釈や事実認定に名を借りた恣意的な行政を防止する恣意的判断防止機能がある⁴⁸⁴。例えば青色申告

⁴⁸⁰ この点につき、吉良・前掲注 433、17 頁、酒井克彦「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(下)―法人税法における『課税標準』の計算構造―」税務事例 45 巻 6 号 84 頁(2013)、同『プログレッシブ税務会計論 I』98 頁以下(中央経済社 2016)参照。

⁴⁸¹ 税務通達が有する税務行政の迅速的遂行機能について、木村弘之亮『租税法総則』145 頁(成文堂 1998)参照。ただし、事案の個別性を捨象して、事実認定の判断基準を示した税務通達を硬直的に運用することは避けられなければならないことは当然である。

⁴⁸² この点につき、岩崎政明「租税行政規則の外部効果―特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について―」横浜国際経済法学 4 巻 2 号 25 頁以下(1996)参照。

⁴⁸³ 田中ほか・前掲注 149、154 頁以下〔忠佐市発言〕。

⁴⁸⁴ 岩崎・前掲注 474、20 頁。この点、阿部泰隆教授は、「裁量があればもちろん、法律論では裁量がないはずのシステムのもとでも実際には広い裁量が認められ、しばしば現場の担当官のいわばさじ加減で行政が行なわ

承認取消処分(所得税法 150、法人税法 127)など課税庁に一定の裁量権が認められている場合に、課税庁が、かかる裁量権行使の内部的基準を示した通達(例えば、平成 12 年 7 月 3 日付け事務運営指針「法人の青色申告の承認の取消しについて」など)を公表することは、通達が有する恣意的判断防止機能が発揮される好例であるといえよう。

5 予測可能性提供機能

税務通達が有する法令の解説ないし補完機能は、納税者からすれば、税務通達の予測可能性提供機能として評価し得ると考える。すなわち、納税者は、申告納税制度の下で、自らの納税義務について第 1 次的な判断を行わなければならないところ、通達が有する上記法令の解説・補完機能は、納税者自らが複雑難解な租税法令を解釈・適用する際の手助けとなり得るものであると考える。また、行政内部の統制・統一化機能に関連することであるが、課税庁職員は税務通達に従って行動することから、税務通達は、課税庁職員によって、どのような課税処分等が行われるのかという点について、納税者に予測可能性を提供する。

もちろん、税務通達の公表により、納税者や税理士が通達に過度に依存した解釈ないし税務処理を行うのではないかという不安を感じないではない。「通達等の公表は、国民の便宜を仮面とした行政の便宜を動機とするものであり、行政の民主化を装いとした行政からの国民疎外を意図するものにほかならず」、「法規の解釈または創設を内容とする通達を事前に国民に提示しておくことによって、権力は、権力に対立することに従来親しまない国民の一般意識を逆用し、通達等に不当・違法の解釈、違憲の法規創設がある場合にさえ、国民に、これに服して行動するならば、これに服さない場合に到来することであろう権力との煩雑な交渉を回避しようと認識せしめることを所期し、強行しようとして」おり、「このようにして、権力は、国民の無抵抗のうちに、不当の行政というまでもなく、違法・違憲の行政をさえ、遂行しうる」として、税務通達の公表化を厳しく非難する見解もある⁴⁸⁵。

しかしながら、税務通達の公表化を非難する見解に対して、様々な角度から反論をなし得よう。まず、上記見解は「通達等の公表は、国民の便宜を仮面とした行政の便宜を動機とするもの」と表現するが、税務通達の公表は、租税法規が複雑難解で専門技術的であることを前提とすれば、納税者の予測可能性に資することは否定できまい。上述のとおり、基本通達の起源は、納税者から課税庁に寄せられた税務申告に関する照会に対する回答であることを前提とすれば⁴⁸⁶、基本通達の公表が、行政上の便宜のみならず、納税者の予測可能性に資するものであることは至極当然であるように思われる。また、税務通達が公表されていることは、納税者が個別に質疑を行う手間や課税庁職員がかかる質疑に対応する手間を省略するのみならず、納税者が

れていることが多い。顔を利かせる、手心を加えるといったものがそうである。」と述べられ、かような人による行政や顔による行政に比べれば、行政官が作ったルールである通達による行政の方が幾分肯定し得ることを指摘される(阿部泰隆『行政法の法システム(下)』696 頁(有斐閣 1992))。

⁴⁸⁵ 新井・前掲注 470、239 頁。

⁴⁸⁶ 田中ほか・前掲注 149、154 頁以下〔忠佐市発言〕。

あらかじめ課税庁の公的見解を知り得るという点や税務通達が公表されることによって、課税庁の公式見解が大方の批判にさらされるという点で、不服申立の便宜、紛争の未然防止及び恣意的な税務行政の防止にもつながり得ると考える⁴⁸⁷。

仮に、基本通達のようなものが存在しないとすれば、税務申告に関する多くの質疑が個々の納税者から課税庁に寄せられることも容易に想像できるし、抽象的な定めである租税法規の解釈について、国税庁が税務通達を発遣し、あらかじめ明らかにすることを期待する納税者も多いように思われる⁴⁸⁸。租税法の解釈に関する具体的問題については、まだ通達がないとか、通達はあるがそれがどのように適用されるか明らかでない場合に、納税者としては、ある意思決定をするかどうかの前提として、その点に関する租税行政庁の公定解釈又は取扱いを事前に知りたいと考えることはごく自然なことであろう。この点、金子宏教授は、「納税者にとっても専門家にとっても、不確定概念の意味内容及びその射程範囲は必ずしも明らかでない場合が少なくないから、ガイドの意味で、それらがどのような場合に適用されるのか、すなわちその適用の基準と適用例とを、政省令なり通達なりで可能な限り具体的に明らかにしておくことが望ましい。」と述べられる⁴⁸⁹。

この点、税務通達の公表を非難する上記見解は、現行の税務通達の中には少なからず憲法・法令適合性の疑わしいものが含まれていることを前提としたものであると理解することも可能であると思われ、そうであればかような見解には共感できる面もある。もっとも、酒井克彦教授は、「通達の公表が納税者の判断を揺るがせることになるという一面のみを強調して、通達の

⁴⁸⁷ なお、納税者による適正な申告、納税が可能な環境を整備する観点から税務通達を発遣・公表することは、税務行政監察においても支持・勧告されていたことを付言しておく。すなわち、総務庁(平成13年に郵政省・自治省とともに総務省へ統合)は、平成11年4月から平成12年11月にかけて、税務行政の基盤である申告納税制度がその本来の趣旨に沿って引き続き機能していくためには、納税者による適正な申告、納税のための基盤や環境の一層の整備、適正かつ効率的な事務運営の一層の推進等がますます重要となることを前提として、国の税務行政運営の公正性、効率性等を確保する観点から、国の税務行政の実施状況等について調査し、関係行政の改善に資するために、税務行政監察を実施し、これに基づいて、平成12年11月に「税務行政監察結果に基づく勧告」を発表した。この中では、「納税者による適正な申告、納税が可能な環境を整備する観点」から、「納税者の適正な申告に必要な法令の解釈や適用の指針については、できる限り通達等への明定を行うこと」、「法令解釈通達に準じた法令の解釈や適用の指針としての実務的な機能を有する『情報』、『事務連絡』等のうち、納税者にとって有用なものについては、その位置付けを明確にした上で、広く分かりやすい形で公表すること。」又は「修正申告の懲罰の実施の取扱いを明確にするとともに、修正申告に伴う法的効果の納税者への告知に係る取扱いを定めること。また、重加算税の賦課基準など、納税者に重大な影響を与える基準を定めた場合には、公表すること。」などの勧告がなされ、これらに定めるために国税庁は新たな通達の発遣など所要の措置を取っている。上記「税務行政監察結果に基づく勧告」及びこれに対する国税庁の回答等は、それぞれ総務省及び国税庁のホームページに公表されている。

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/zeimu_kankoku.htm;

<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h13/08/01.htm>(いずれも平成28年5月20日最終閲覧)。

⁴⁸⁸ 実際、例えば、法人税法の中でも複雑難解さに定評のある組織再編税制については、通達等により、あらかじめ国税庁の解釈が公表されることを望む実務家の見解も多い。例えば、阿部泰久＝山本守之「対談 組織再編税制の考え方と実務検討」税務弘報49巻6号36頁〔山本守之発言〕(2001)、阿部泰久ほか「座談会 企業組織再編通達をめぐって」税務弘報50巻5号60頁〔阿部泰久発言〕、61頁〔山本守之発言〕(2002)、仲谷修ほか『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』56頁〔仲谷修発言〕(大蔵財務協会2012)など参照。

⁴⁸⁹ 金子・前掲注115、136頁。

公表に批判的な考え方をきくことがある。かような不安があるということに理解を示すことはできるが、租税行政庁の考え方や判断基準を知ることが、納税者からみて意味を有しないとは思えないし、マイナス効果のみがあるとも思えない。必要なのは、公表された通達の意味を納税者(や税理士)が自ら考えることではなかろうか。公表された通達をいかに活用するかは、むしろ、主体的かつ自立した納税者の判断に委ねるべきであると考え。」と指摘されており⁴⁹⁰、筆者も酒井教授のかかる指摘に賛同したい。

6 行政指導機能

通達一般に関する文脈であるが、新井隆一教授は、公表された通達と私人との関係は、当該私人が通達という行政組織内部の命令を第三者として知ったということだけにとどまるものではなく、それは、その公表が積極的にされたものである場合には、一種の行政指導の内容として意味を持つと論じられる⁴⁹¹。また、平岡久教授は、通達の内容が公開・公表されるなど一定の関係国民の知るところとなれば、通達は、効力の点でも純然たる内部的性格を失い、それ自体が国民の行動を訓令・通達に従った一定の方向に誘導する、行政指導的な事実上の効果を直接に生じさせ得るものとなり、また、行政機関が積極的に通達の内容を公表等する場合には、その行為は既に通達を発する行為とは区別され、行政指導そのものであると理解してよい場合も少なくなく、通達行政と指導行政はしばしば不可分であることを指摘される⁴⁹²。かような通達の行政指導機能は税務通達も有しているものと考えてよいであろう⁴⁹³。

7 説得機能・紛争防止機能

納税者が税務通達を通じて課税庁の解釈やかかる解釈に基づく申告処理や課税処分妥当性を受け入れることがあることからすれば、税務通達は課税庁の解釈や事実認定、ひいては課税処分等の妥当性について納税者を説得する説得機能があるといえよう。昭和 39 年時点の税務行政を前提としたものであるが、金子宏教授は、かかる説得的機能に関連して、通達が有する紛争防止機能ともいふべき予防法学的機能について次のように言及されている⁴⁹⁴。

「我国では判例の積みかさねがまだ不充分だと思うのです。そこで我国では通達がそれに代

⁴⁹⁰ 酒井・前掲注 55、158 頁。

⁴⁹¹ 新井隆一『行政法〔第 4 版〕』55 頁(成文堂 1980)。新井隆一「税務行政手続・序説」日税研論集 25 号 16 頁(1994)、同「通達行政と税法通達のあり方」税経通信 50 巻 8 号 7 頁(1995)、同「税法通達の本質」『公益法人課税 学校法人税制』105 頁(成文堂 1986)なども同旨。

⁴⁹² 平岡・前掲注 440、213 頁、平岡・前掲注 317、180 頁、185 頁

⁴⁹³ この点、首藤重幸教授は、「納税者に対する拘束力を有しないと理解されてきた通達も行政指導の一分野として位置付けられるべき側面を有して」おり、税務通達には、「特定の者に対する個別的行政指導があとになって抽象化され、一般的な通達として公表されるものが少なくない。また、通達は個別の納税者に対する行政指導ではないにしても、納税者や税理士は通達に示された基準での申告等を強く(個別的に)指導されていると感じている。」と述べられる(首藤重幸「租税行政手続(通達・指導)」日税研論集 25 号 171 頁(1994))。なお、解釈通達が、納税者との関係において行政法学上の行政指導の論理のなかにその位置を占めるべきものであるかどうかは今後の課題であるという見解も示されている(忠佐市『租税法要綱〔第 10 版〕』80 頁(森山書店 1986))。

⁴⁹⁴ 田中英夫ほか「座談会 法学教育における予防法学」ジュリスト 301 号 21 頁〔金子宏発言〕(1964)。

わる意味をもっているわけで、基本通達・特別通達を含めて非常に多数の通達があるわけです。租税法関係の通達を見た場合、全体として非常に高い水準をもっていると考えてよいと思うのですが、裁判所による客観的批判の機会が少ないことは、好ましくない結果をもたらしているということもいたるのではないかと思います。それは、程度の問題かもしれませんが、裁判所によって通達がオーバー・ルールされる危険が常に存在している場合には、行政庁の側では、通達の内容をいつも現在の時点の経済生活の実際や法律感覚に適合するように再検討するという努力を怠らないでし、また納税者や裁判所に対して説得をする必要から自己の法律解釈の論拠、通達の根拠を積極的に明らかにしてゆこうという努力をすることになると思うのです。それは、結局、通達のもつ予防法学的機能を高めると思うのです。もっとも、これは程度の問題だということになるかもしれませんが。いずれにしても通達は理論上は法規ではないわけですが、実際には補充法として重要な機能を営んでおりますので、予防法学的見地からいろいろ検討してみる必要があると思います。」

特筆すべきは、裁判所による税務通達の統制が、課税庁による税務通達の再検討を行う努力と課税庁自身の法律解釈の論拠や税務通達の根拠を積極的に説明する努力を促すことになり、このことが、通達の予防法学的機能を高めることを指摘されている点である。筆者は、租税行政庁の行為が最終的に裁判所による司法統制を受けるということが、租税法律主義や申告納税制度に適合した、より理想的な税務行政を実現するために不可欠であると解する一方、時間や費用のかかる訴訟を通じて実際に問題を解決することについては経済合理性の観点からやや消極的な評価を有しており、かかる意味で、通達の予防法学的機能ないし紛争防止機能が高められることに期待を寄せている。

8 行政先例形成機能・会計慣行形成機能

税務通達に示された解釈や取扱いに従って租税行政が執り行われていくことに鑑みると、税務通達には行政先例の形成機能があるといえよう。そして、かかる行政先例形成機能は、本来的には法源性を有しない通達が行政先例法として法源性を帯び得るか否かという議論を惹起するものである。税務通達の内容が行政先例法を形成することに積極的な学説⁴⁹⁵及び裁判例⁴⁹⁶が

⁴⁹⁵ 田中・前掲注2、100頁、新井・前掲注431、103頁以下など参照。また、金子宏教授は、「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ(行政先例)、それが法であるとの確信(法的確信)が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである」とされ、財産評価基本通達の「基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、特段の理由がないにもかかわらず…特定の土地について評価基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解すべきであろう」という見解を示される(金子・前掲注1、108頁、633頁)。

⁴⁹⁶ 例えば、長崎地裁昭和36年5月19日判決(行集12巻5号1017頁)は、「通達が発せられると、下級行政庁等は、これに従って事務を処理することとなり、長期にわたってこれを繰り返していく場合には、この事実上の取扱が一般の法的確信を得て慣習法たる行政先例法として認めらるべき場合もあり得る」と判示している。(かかる判示は、控訴審である福岡高裁昭和37年4月19日判決・税資36号473頁においても維持されている)。

ある一方、税務通達の内容が行政先例法を形成することに消極的な学説⁴⁹⁷及び裁判例⁴⁹⁸も存在する。

かように税務通達が行政先例法として認められ得るか否かについては議論が分かれるとしても⁴⁹⁹、税務通達が行行政先例を形成すること自体は否定し得ないと考えるところ、税務通達が有する行政先例形成機能は、平等原則や信義則を介して、行政先例法として認められた場合と類似の拘束力を帯有し得ることも想定される。さらに、納税者の行動にまで視点を拡大してみると、納税者が税務通達に従った会計処理を反復継続することにより、税務通達の内容が慣行化することもある(会計慣行形成機能)。税務通達の内容が慣行化することは、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準と結び付くことにより、税務通達の内容が先例法的性質を帯びる可能性があるという議論へと発展する。もっとも、税務通達(行政)先例法となり拘束力を帯び得るとしても、このことを予定して、税務通達を発することは、権力分立や租税法律主義の観点から決して好ましいものではない⁵⁰⁰。この意味では、税務通達に対する司法統制ないし民主的統制の議論は有益であると思われる(詳細は第 3 章第 1 節 2(4)イ参照)。

9 その他の機能

上記のほか、課税庁が選択する租税行政政策について、通達を発することにより、実施していく政策形成機能⁵⁰¹、税務通達において租税法令の解釈に対する課税庁の公式見解が表されているという点で課税処分等に対する不服申立等便宜機能などがあることを指摘し得る。

10 税務通達の諸機能のまとめ

以上、税務通達には、行政内部の統制・統一化という本来の機能のほか、法令の解説・補完機能、行政の効率化機能、行政の恣意的判断防止機能、予測可能性提供機能、行政指導機能、説得機能、紛争防止機能、行政先例形成機能・会計慣行形成機能、政策形成機能、不服申立便

⁴⁹⁷ 塩野・前掲注 105、115 頁。また、中川一郎編『税法学体系〔全訂増補〕』25 頁〔中川一郎執筆〕(ぎょうせい 1977)。中川一郎「税務行政通達の役割とその限界」税と財 15 巻 1 号 9 頁(1958)、松沢智「いわゆる通達行政に対する税理士の採るべき立場—現代的租税法律主義を看過した税実務家への提言—」税理 34 巻 5 号 9 頁(1991)も参照。

⁴⁹⁸ 例えば、東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決(税資 199 号 1288 頁)は、財産評価基本通達による相続財産の評価方法が、既に事実たる慣習あるいは行政先例法として確立しているから、これと異なる方法による評価をすることは許されないとする納税者の主張に対し、「しかし、専ら法律の定めるところに従って課税が行われるべきであるとする租税法律主義の原則(憲法八四条)の支配する租税法の分野においては、例え納税者にとって有利な内容のものであっても、法律の定める範囲より更にその内容が限定されているという意味で法律の定めとは異なる内容の行政上の先例が、法律と同一の拘束力を持った慣習あるいは先例法として機能するという余地を認めることは困難なものといわなければならない。」とした原審東京地裁平成 5 年 2 月 16 日(判タ 845 号 240 頁)の判断を維持している。

⁴⁹⁹ 租税慣習法の成立については、納税者にとって有利な内容のものであればこれを認める学説と、納税者にとって有利な内容のものであっても裁判所はこれを認めることに消極であり、学説と判例は決着をみていないことが指摘されている(酒井・前掲注 209、11 頁)。

⁵⁰⁰ 新井・前掲注 211、157 頁参照。

⁵⁰¹ 政策実現手段としての通達を用いることに警鐘を鳴らす見解として、碓井光明「租税法における通達の意義と問題点」税研 31 号 27 頁(1990)参照。

宜機能などが認められると考える⁵⁰²。

かような、税務通達に認められる諸機能は、税務通達の有する内部的又は外部的影響力の大きさを裏付けるものであるし、少なからず適正公平な納税義務の履行に資するものであるといえよう。税務通達に認められる諸機能に着目する限り、税務通達自体は課税庁及び納税者の双方にとって有意義な一面を有しており、その有用性を評価し得ると考えるが、かような一面は税務通達の内容の租税法律主義適合性が担保されてこそ認められるものであることを忘れてはならない。この点からしても、税務通達の統制の在り方を議論すべき必要を肯定し得ると考える。

第3節 税務通達の必要性等

1 税務通達の不要論

行政法の不文法源として、行政上の法の一般原則があり、その1つに行政は法律に従わなければならないといういわゆる「法律による行政の原理」がある⁵⁰³。かかる原理の存在に加えて、租税法律主義の原則の存在を顧慮すると、通達は不要であるどころか、かかる原理を脅かすものとして税務通達の必要性を疑問視するような見解もあり得よう。例えば、税務通達に関しては、木村弘之亮教授は、「法治国原則の表現としての法律要件適合性の原則(租税法律主義)は、納税義務者が自己に課せられることとなる税負担を予め計算可能でありうる程度に、税を根拠づける法律要件は明確にされていなければならないこと(租税法律要件明確主義)を求めている。この定式に従えば、租税法の多数の条文規定は憲法違反であるといわなければならない。いわゆる解釈通達存在とその実質的必要性は、法律明確性の要請(租税法律要件明確主義)に照らし、憲法上きわめて疑問である。」として、税務通達の実質的必要性に疑問を呈される⁵⁰⁴。

2 税務通達の必要性及び必然性

しかしながら、税務通達の内容が適法なものであることを前提とするならば、前節で考察した税務通達の諸機能は、租税法律主義を支えるとともに、適正公平な納税義務の履行の実現や申告納税制度の維持・発展に寄与し得る有益な一面を有していることは否定できないと考える。この点において、課税庁及び納税者の双方の立場から税務通達の実質上の必要性ないし有用性を説明し、税務通達に対して肯定的評価を与えることは、それほど難しいことではないように思われる。また、租税法規の複雑性・専門技術性を顧慮すると、税務通達の必然性を受け入れ

⁵⁰² この点、酒井克彦教授は、通達の機能として、①均一的行政の担保、②行政庁における審査基準の設定、③行政上の取扱いの公表—予測可能性・透明な行政の確保、④法令の空白と埋める通達の機能、⑤通達の逆基準性—会計慣行制定機能、⑥公務員にとってのセーフハーバー機能、⑦納税者にとってのセーフハーバー機能、⑧その他(ベンチマークなど)のようなものと整理される(酒井・前掲注 208、21 頁以下)。

⁵⁰³ 塩野・前掲注 105、71 頁。

⁵⁰⁴ 木村・前掲注 481、108 頁。

ざるを得ない面があるようにも思われる。実際、税務通達の内容が適法なものでなければならぬことを当然の前提とした上で、税務通達の有する諸機能を肯定的に評価する見解も存在するのである⁵⁰⁵。

他方、昭和 41 年 12 月付け政府税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」においては、税制の複雑化の要因として税務通達の内容を指摘していたことにも目を向ける必要があろう⁵⁰⁶。また、申告納税制度の下では、納税者は、税務通達ではなく、租税法令を通読することにより、適正な申告納税を行うことができることを理想とすべきであり、立法者や納税者も含めた租税法領域において活動するすべてのプレーヤーは、このことを自覚して、そのような理想を実現するための努力を日々積み重ねていくべきであることはいうまでもない⁵⁰⁷。さらに、税務通達の必要性及び必然性と、税務通達の内容が適法なものであることは次元の異なる問題であることは当然であるから、税務通達の必要性及び必然性をいかに強調しようとも、税務通達の民主的正統性や適法性とは関係がないことは重ねて強調しておかなければなるまい⁵⁰⁸。

⁵⁰⁵ かような見解について、新井隆一「租税法律主義と『命令課税』『通達課税』」奥平康弘＝杉原泰雄編『憲法学 5《統治機構の基本問題Ⅱ》』183 頁以下(有斐閣 1977)、田中治「税法通達の読み方」税研 138 号 22 頁(2008)も参照。

⁵⁰⁶ なお、同答申を中心とする税制簡素化の試みにおいて、税務通達がどのような状況にあって、どのような役割を果たしたかなどについて、大塚俊二「法人税関係通達の諸問題―簡素化並びに通達整備の問題を中心として―」租税研究 209 号 8 頁以下(1967)、同「法人税取扱通達の解説―原価差額の調整、減価償却資産の除却価額、償却制度の改正取等―」租税研究 212 号 14 頁以下(1967)、同「税制簡素化と通達改正の動向」租税研究 212 号 2 頁以下(1967)参照。

⁵⁰⁷ この点、松沢智教授は、泉美之松氏が「税金について規定している各種税法は、世間で、『一読して難解、二読して誤解、三読して混乱』といわれているように、各種の法令の中でも、最もむづかしいものの一つとなっている。それは、極端に言えば、世の中の森羅万象が『税金』に関連しており、特に、近年のように経済事象が複雑になると、できるだけ『税負担の公平』を期そうとするために、税法の規定が複雑。多岐になってきているからである。」と述べていることに対し(泉美之松『所得税法・法人税法・相続税法・消費税法 税法条文の読み方―条文解釈の手引き―』(東京教育情報センター1996)の「はしがき」)、「もし、そのとおりであるとすれば、租税回避を防止するためにむづかしくしてあるものであって、そこで、『負担公平の原則』をもって、租税法の解釈・適用の根本原則として、租税法の経済的、実質的目的に着目し、実質的に同様な経済的効果をとまなうものは、同様な課税を行うべきであるということになる。そして、租税法の内容が明確かつ一義的でないところから、極端に言えば、『公平負担の原則』をもって『租税法律主義』に代替させることを主張することになる。しかしながら、このような立場は、主として租税法をもって税を賦課・徴収するための課税行政庁にあてた手続規範としての面からの考察からくる結論であって、租税法が納税者の申告に当たっての行為規範である面を看過している。」と論じられる(松沢・前掲注 4、66 頁)。

⁵⁰⁸ 田中治教授は、「税法通達の内容が法令の根拠を欠き、あるいは法令に反する場合である。租税法令において、その執行に関する極めて些末で技術的なことがらまで定めることは現実的ではなく、適切でもないであろう。この意味において、税法通達は、租税法の統一な執行を確保するうえで必要であることは否定しえない。また、税法通達が、執行面における公平性を担保する機能をもつ、法の解釈および要件事実の認定において実務の混乱を避け租税行政の効率化に資する、などの積極的な側面をもつことは承認されてよい。とはいえ、税法通達の必要性があり。それが一定の合理性や有用性があることと、それが正当性をもつこととは全く別の次元の問題である。」と指摘される(田中・前掲注 505、22 頁)。

なお、民主的正統性の意義について補足しておく、興津征雄教授は、民主主義は自己決定や合意・同意に基づく統治だといわれることがあることを指摘された上で、「この言明は、なんらかの方法により決定された国民一般の団体としての意思に基づく統治を意味する限りにおいては正しい。しかし、個々の国民の合意・同意に基づく統治を意味しているのだとしたら、間違っているといわざるを得ない。一定規模以上の段階において、構成員全員の意思が常に一致することなどありえないからである。しかし、団体が団体として活動を行い、構成員に共通の利益を実現していくためには、異論を有する構成員に対しても団体としての決定を貫徹し、これに服従させなくてはならぬ」ず、その根拠が正統性であると論じられる(興津征雄「行政過程の正統性と民主主義」

第4節 「税務行政」＝「通達行政」という批判とその理由

第2節において掲げた税務通達の諸機能に着目する限り、税務通達自体は課税庁及び納税者の双方にとって有意義な一面を有するものであると解されるが、実際には、税務行政は通達行政として揶揄されることが少なくない。そこで、以下では、税務通達が通達行政と非難される理由がどの辺りにあるのか、考察を行うものとする。

1 「通達行政」に対する批判に関する一般的な議論

一般に、「通達行政」ないし「通達による行政」という言葉は、行政への批判的意味合いを込めて用いられる場合(いわば価値中立的に用いられる場合)と批判的意味合いを込めて用いられる場合がある。

例えば、平岡久教授は、「通達それ自体は外部的な法的効力を有さないが、受命行政機関がそれを遵守して私人に向けられた行政作用を行う又はそれに関与するならば、通達は実際に行なわれる行政作用の基準として機能し、通達に従った行政作用を媒介として、すなわち間接的に、外部の私人に対する影響力を有することになる。このような現象の発生は、行政組織法規上の指揮監督権に基づいて発せられる通達が行政作用をも規律対象とすることができること及び通達が下級行政機関に対する内部的な法的拘束力を有することを承認する限りにおいては、むしろ当然であり、不可避のことである。通達行政は、通達がもともと有することが予定している機能として、論理的にはとくに問題視することができない。」と述べられる⁵⁰⁹。その上で、平岡教授は、「通達行政」という語は、通達が多量に存在し、行政作用(及びそれに関連する私人)に対して通達が果たしている現実的機能が大きいことを、それらをどのように評価するかは別として、まずは表現するものであると説明される⁵¹⁰。現実の行政において多量の通達が様々な重要な機能を発揮していることをとらまえて「通達行政」と表現される場合があるが、この場合の「通達行政」という語には批判的意味合いは込められていないということであろう。

他方、批判的な意味合いを込めて「通達行政」という語が用いられる場合がある。例えば、「通達は、これまで『通達による行政』ということが『法律による行政』と対立し、これを損うものとして、非難をこめて述べられていることによって象徴されるように、法解釈論上はその存在を無視すべきものであって、その法的地位を定めるようなことは無意味なだけでなく、かえって有害なことを考えられているように思われる」という見解においては⁵¹¹、批判的意味

宇賀克也＝交告尚史編『現代行政法の構造と展開』344～345頁(有斐閣2016))。この点については、野田崇「行政法における『民主的な意思』」曾和俊文ほか編『行政法理論の探求』79頁以下(有斐閣2016)も参照。

⁵⁰⁹ 平岡・前掲注317、182頁以下。

⁵¹⁰ 平岡・前掲注440、218頁、平岡・前掲注317、183頁。

⁵¹¹ 町田・前掲注450、57頁以下。なお、続けて、同判事は、「現実の行政過程をみても、本来法規において定められるべき事項が通達の形式で定められたり、法令の趣旨に反するような通達が事実上の通用力をもったりして、法律による行政の原理が空洞化していることは、否定できないところである。したがって、通達に対し法的地位を認めることは、この現実を是認することとなる虞があり、これについて慎重な態度をとることは、

合いを込めて「通達による行政」という語が用いられている。それでは、その批判の中身はどういったものなのであろうか。この点、平岡久教授は、「通達行政」という語は、「法律による行政の原理」との関係において批判又は問題視されるべき現象を表現するものとして用いられることに言及された上で、「通達行政」が孕む問題に関する批判の内容について、適法性・合理性と行政法規の不十分さ・欠如の2点に整理される⁵¹²。前者は、通達行政の背景・要因に基づいて、その内容の適法性(合憲性を含む。)又は合理性に疑問のある通達が行政活動(とりわけ私人に向けられた行政作用)の基準として機能していることがあるということである。後者は、行政法規として定められるべきであるとも考えられる事項が通達によって定められていることが少なくないということである。

2 「税務行政」＝「通達行政」という批判に関する議論

(1) 通達行政として非難される理由

税務行政は、まさに通達行政の代表格としての地位を与えられており、税務行政の文脈で「通達行政」という語が用いられた場合には、そこには批判的意味合いが込められることが多いように思われる⁵¹³。それでは、税務行政が「通達行政」として非難される理由はいかなる点にあるのであろうか。

この点、山田二郎弁護士は、税務行政が通達行政として非難される理由として、①税務通達の数が膨大であること、②税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること、③税務通達が納税者に対する拘束力を有していることの3つを挙げられる⁵¹⁴。以下、ここに挙げられた3つの理由を素材として、税務通達が通達行政として非難される理由について考察してみたい。

(2) 税務通達の数が膨大であること

税務行政に対しては、膨大な数の税務通達が発せられている点をとらまえて、「通達行政」と表現される場合がある⁵¹⁵。なるほど、実際、昭和42年頃に行われた税制簡素化の議論を受けて昭和44年に法人税基本通達の全文改正が行われ、あるいは平成10年の中央省庁等改革基本法の制定を受けて、通達数を減少化する動きが過去に見られたが、その後も、税制改正の度に法令解釈通達が発遣されることが通例となっており、その結果、現行の税務通達数は相当数

理由がないことはない。」と述べられる。

⁵¹² 平岡・前掲注317、187～188頁。

⁵¹³ 例えば、「通達行政」の典型例として、税務行政を例に挙げる、あるいは税務行政を念頭に置いていると思われる文献として、例えば、室井・前掲注453、101頁以下、平岡久「行政法解釈の諸問題」公法研究66号39頁以下(2004)、斎藤英郎「税務行政と取扱通達」税理11巻2号14頁(1968)、新井・前掲注431、101頁、室井力編『新現代行政法入門(1)〔補訂版〕』102頁〔平田和一執筆〕(法律文化社2005)がある。

⁵¹⁴ 山田二郎「通達のあり方」税法学227号30頁以下(1969)。

⁵¹⁵ 例えば、杉本・前掲注472、69頁、村井正「税務行政の根拠としくみ」ジュリスト増刊『日本の税金』77頁(1984)、広瀬・前掲注465、53頁。

に達している。現在の国税庁は、昭和 42 年の税制簡素化の前に説明されていたような、法令を見なくとも税務通達を見ることにより、課税庁職員が執行に困らないように税務通達を発遣するという態度⁵¹⁶を採用していないとは思われるが、税務通達の数が相当数に達していることは否定し難い事実である。また、膨大な通達の中に、単に法令の内容を繰り返しているにすぎないか、あるいは法令から容易に解釈し得るような内容にとどまる無用な通達が存在しないか検証する必要があるという指摘もあり得よう⁵¹⁷。さらに、税務通達の膨大さが租税法をより複雑難解なものとしているのではないかという批判にも一理あると考えるし、租税法律主義の原則がある以上、課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないから、かかる意味において通達による行政には一定の限界があることは自明のことであり、広範囲に、かつ、常態的に税務通達によって説明を補足せざるを得ないような法律を作る立法者側に問題がないわけではない。

しかしながら、税務通達を発遣することの必要性及び必然性に鑑みれば、これらの点を考慮してもなお、「税務通達の数が膨大であること」をもって、全面的に非難されるべきであるとは思われない。税務通達の数が膨大である原因について、租税法規の規律対象の専門技術性・複雑広範性、企業会計原則の未熟性などが指摘されることに加えて⁵¹⁸、租税法の規律対象の複雑多様性・広範性・流動性等を考慮すると、税務通達の数が膨大になることはやむを得ない一面もあるように思われる⁵¹⁹。この点は、第 2 章において考察したところである。そうすると、税務通達の内容が適法であるという前提を置く限り、「税務通達の数が膨大であること」をもって、全面的に非難されるべきではないと解されるのである(そもそも、非難されるべき「膨大さ」とはどの程度のものか、という難しい問題もある。)

(3) 税務通達が納税者に対する拘束力を有していること

税務通達が納税者に対する拘束力を有していることという批判は、第 1 節で考察したような税務通達の事実上の拘束力に対する批判である。かかる批判は、例えば、「税務通達の役割が重視されればされるほど、日常の租税行政が通達に依拠して行われ、納税者が争わない限りは、租税法の解釈適用のほとんどが通達に則して解決されることになりやすい。法律による行政の原理ではなく、通達による行政の原理、略して通達行政と批判される原因がここにある。」という指摘や⁵²⁰、税務通達は納税者を拘束するものではないにもかかわらず、「通達があれば、それに反する行政処分のなされる可能性が実際上大きいので、仮にされた場合に救済手続があり得るとしても、これに要する時間的、経済的及び心理的負担の大きいことから、通達に従って納

⁵¹⁶ この点は、昭和 42 年当時、国税庁直税部審理課長であった大塚俊二氏の説明参照(大塚俊二「法人税取扱通達の解説—原価差額の調整、減価償却資産の除却価額、償却制度の改正等—」『第 19 回研究大会記録』231 頁以下(日本租税研究協会 1967))。

⁵¹⁷ 塩崎・前掲注 204、44 頁参照。

⁵¹⁸ 北野・前掲注 204「税務行政における通達の機能と役割」、292 頁以下。

⁵¹⁹ 同様の見解として、堺沢・前掲注 113、20 頁、川村・前掲注 113、30 頁参照。

⁵²⁰ 岩崎・前掲注 474、20 頁。

税していこうとする傾向が大きい。その結果、通達行政という言葉比喩的に用いられるほど法律によらない行政が税実務では横行し、税の専門家である税理士さえも、いかに通達に精通し税務当局との間にトラブルを防止できるかが有能な職業人といわれるように税実務は通達行政が著しい。」という見解⁵²¹に表れているといえよう⁵²²。

しかしながら、前述のとおり、税務通達が納税者を事実上拘束していること自体は種々の要因が複雑に絡み合って形成されてきた事象であって、税務通達の発遣者においておよそ制御可能なものでもないという見方も可能であること及び税務通達の必要性や有用性は否定し得ない面があることを考慮すると、税務通達の内容が法令に適合しているなどの条件を満たす限り、税務行政を通達行政と非難する理由としては必ずしも適当ではないと考える。

(4) 税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること

税務通達の数が膨大であること及び税務通達が納税者に対する拘束力を有していることは税務行政が通達行政として非難される理由として直ちに受け入れられるべきものではなく、むしろ税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること⁵²³、換言すれば税務通達の内容が租税法律主義に抵触する可能性があるような場合に、当該通達が持つ納税者に対する影響力の大きさを論じる上で斟酌すべきものであり、本研究において論じているような税務通達に対する統制の必要性を裏付けるものであると整理すべきである。

かように、税務行政が通達行政として非難される理由として最も重視すべきは、税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていることにあると考える⁵²⁴。租税法律主義は、憲法 30 条及び 84 条に由来するものであって、租税法領域における最高原則であると位置付け得るものであるし、前述のとおり、税務通達の有用性は税務通達の租税法律主義適合性を与件とするものであることは多言を要しないからである。この点、広瀬正教授は、税務通達が有する種々の機能に対する一定の肯定的評価を示された上で、もし通達課税に問題があるとすれば、まず第一にその内容についてであり、「当該通達の内容が法に規定されねばならないことを通達によって定めているとか、あるいは通達に定めていることが誤っているといっ

⁵²¹ 松沢・前掲注 497、8 頁。

⁵²² かような意味における批判としては、室井・前掲注 453、100 頁以下も参照。

⁵²³ かつては、法令に基礎をおくことなく、通達で課税要件に関する定めが新たになされている場合も少なくなかったことについて、金子・前掲注 115、132 頁参照。

⁵²⁴ 通達一般の文脈であるが、田中二郎教授も、通達は、法令ではなく、人民に対して拘束力をもつものではないといった通達の性質及び効力を前提とすれば、「通達が本来の使命の限界内において用いられる限りにおいて、『通達による行政』が、『法律による行政』の原理に背馳し又は矛盾するものとはいえない。それにもかかわらず、通達による行政が、今日、種々批判の対象とされ、法治、国家の要請に反するとさえいわれるのは、…本来、法律(少なくとも命令)で定められるべき事項まで、通達の形式で定めるとか、時には、法令の解釈又は取扱準則の名の下に、法令の趣旨に反する行政の運用を、通達の形式で指示するとか、一片の通達の制定改廃により、慣習的に行なわれてきたところに変更を加えるとか、通達の形式で、行政の運用を左右し、延いて人民の権利義務に影響を及ぼすことが少なくないためではなかろうか。」とされた上で、税務通達をその一例に挙げて検討を行われている(田中・前掲注 116、300 頁以下)。

た場合である」と述べられる⁵²⁵。逐一の引用は避けるが、実際、広瀬教授、あるいは山田二郎弁護士以外にも⁵²⁶、通達行政に対する批判的文脈において、法律で定めるべき課税要件や課税手続等を定める通達が存在することに言及する論者は多い。このことは、租税法律主義の存在や通達の影響力に鑑みれば、いわば当然の結果であるといえよう。

3 緩和通達の問題

本研究と租税法律主義との関係では、課税要件は法律という形式によって国会で定められているのであり、法律に基づかずに、法律より下位の規範である税務通達によって、課税要件を緩和したり、納税義務を免除したりすることは、憲法 41 条に対する背理である上、租税法律主義すなわち課税要件法定主義や合法性の原則にも反すると解されることを指摘しておきたい（なお、通達のみならず、授權法律からの委任の範囲を超えて、そのような政令を制定することも租税法律主義の原則に違背することは論を俟たない。）。納税者にとって有利なように課税要件を緩和する内容のいわゆる緩和通達（永年勤続者の記念品等については、一定の要件の下で、課税しないこととしても差し支えない旨定める所得税基本通達 36-21 などがこれに当たる。）について、租税法規が国民との関係において侵害規範に該当することを強調して、又は、憲法 84 条が「あらたに租税を課し」と規定していることを奇貨として、新たに国民の権利義務を定めるものではない、いわば国民にとって利益となるような通達については、租税行政庁が自由に制定できると解することは妥当でないのである。

しかも、緩和通達は、課税要件法定主義や合法性の原則に反するのみにとどまらない問題を引き起こすことに注意しなければならない。すなわち緩和通達については、納税者にとって有利な内容であり、納税者がかかる通達に従わないインセンティブは通常想定し得ないから⁵²⁷、納税者との関係で強い行為規範性を帯びることになる。また、納税者にとって不利な内容の通達と異なり、通常、納税者に訴えの利益があるとは認められず、課税処分等を通じて緩和通達の違法性自体を争うことはできない。このため、事実上、かかる緩和通達は民主的統制や司法的統制を受けぬまま、長い間放置されることになる。このことは看過し難い問題であると考えられる⁵²⁸。

この点、谷口勢津夫教授は、緩和通達について、「法令違反の通達が示す解釈や取扱基準が、

⁵²⁵ 広瀬・前掲注 465、20 頁以下。

⁵²⁶ なお、「税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること」を理由として「税務行政」を「通達行政」として批判することに関する山田弁護士の見解については、山田二郎「租税行政の諸問題」租税法研究 14 号 1 頁以下(1986)参照。

⁵²⁷ 高尾友三「通達—その意義と限界」『第 16 回租税研究大会記録』282 頁以下(日本租税研究協会 1964)は、税務通達に対する納税者側の心理について、「納税者の立場ないし心理は微妙なもので、自分に有利なことは黙認していますが多少でも不利な点は事新しくあげつらうという横着さが」あることを指摘される。

⁵²⁸ なお、村井正教授は、課税標準ないし課税要件に関することを通達という行政内部を規律する組織規範で要件化することは誤りであるとされた上で、「税務当局の考え方には、従来から納税者に授益的な効果を有する通達であれば、組織規範という法形式も問題とならない、と解してきたように思われる。」と述べられる(村井・前掲注 515、78 頁)。

納税者に有利なものである場合(いわゆる緩和通達。例えば、一定の経済的利益につき『課税しなくて差し支えない』とする所基通 36-21 以下参照)には、租税の賦課徴収の違法状態が、事実上放置されることがある。そのような通達の基礎にある考慮が、少額不追求・類型化等の執行上の考慮にとどまらず、政策的価値判断(ときに『社会通念』、『通常』等の名の下でされることもある)を含むと解される場合もある。確かに、行政先例法の成立を認めることによって、そのような通達に従った課税を正当化することもできなくはないであろう。しかし、課税要件法定主義からすれば、通達には、間接的にはあれ、やはり法規創造力を認めるべきでないと考えられる。」とされる。極めて妥当な指摘である⁵²⁹。

また、酒井克彦教授は、緩和通達については、①法源性が疑わしいものであっても、これについて具体的に損失を被る者が見えづらい(多数の背後にいる納税者・国民が、法律の根拠のない一部の者に対する租税減免によって間接的には損失を被っているのであるが、その被った損失は見えづらい)という問題があり、廃止の方向へのインセンティブに乏しいこと及び②そのような通達の違法性を訴える機会がない(他の納税者にとっては訴訟上の訴えの利益がない)という問題があることを指摘される⁵³⁰。非常に重要な指摘であり、筆者もかような問題意識を共有したい。

第5節 租税法律主義適合性が問題となる法人税に関する通達

「通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること」という通達行政に対する批判は、古くからなされてきたものである。租税法律主義の存在を考慮すると、かような批判は、課税庁としても真摯に受け止めざるを得ないと解されるところ、現行の税務行政がかかる批判に耐えられるほど改善されてきているとは必ずしも断言できないように思われる。

例えば、「法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めている」通達とは、法令の根拠なく通達限りで、課税要件や課税手続を緩和し、あるいは納税義務を免除・軽減するもの(いわゆる緩和通達)と、法令が求める以上の厳しい課税要件や課税手続を通達によって課すものの2つに大別することが可能であるとされているところ⁵³¹、かような通達は現在においてもなお存在していると考える。以下、この点について、法人税基本通達の中から具体的な通達を示して論証を行う。ここでは、いわば通達による会計慣行の組成と、当該通達ないし当該会計慣行の法人税法 22 条 4 項を媒介とした法規範化という現象が生起することへの懸念(第3章第1節 2(4)イ参照)が、より現実的なものとなることを改めて指摘した上で、検討を進める。

⁵²⁹ 谷口・前掲注 15、35～36 頁。

⁵³⁰ 酒井克彦「緩和通達を巡る諸問題—所得税法上の医療費控除に係る緩和通達を素材として—」税務事例 47 巻 10 号 54 頁(2015)。続けて、酒井教授は、「このような通達の制定の段階ではせいぜいパブリックコメントがあるくらいであろうか。むしろ、圧力団体による通達制定や改正の要請に対しては、行政官のコンプライアンスに委ねるほかないのが現実であるといってよかろう。」と述べられる(酒井・同論文 54 頁)。緩和通達を巡る問題については、酒井・前掲注 208、102 頁以下も参照。

⁵³¹ 田中・前掲注 505、22 頁。

なお、以下に掲げる通達は、その内容について、租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものの一例であり、かような通達は枚挙に暇がないことを付言しておこう(例えば、第6章第5節4で取り上げる保険料に関する個別通達との関係でいうと、同通達と同様に、養老保険に係る保険料について、その法的根拠が必ずしも明らかではない一種の割切り計算を定める法人税基本通達9-3-4がある。また、同節の6で取り上げる任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等に関する所得税基本通達36・37共-20との関係で、同通達と同様に任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算について、やはり法的根拠の明らかではない簡便な計算方式を定める法人税基本通達14-1-2がある。課税実務において、頻繁に適用されている事業税及び地方法人特別税の損金算入時期の特例を定める法人税基本通達9-5-2も挙げておこう。)

1 法人税基本通達2-1-18(固定資産を譲渡担保に供した場合)

(1) 通達の内容

法人税基本通達2-1-18は、固定資産を譲渡担保に供した場合の取扱いを定めている。これによれば、法人が債務の弁済の担保としてその有する固定資産を譲渡した場合において、その契約書に、①当該担保に係る固定資産を当該法人が従来どおり使用収益すること及び②通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払に関する定めがあることを明らかにし、自己の固定資産として経理しているときは、その譲渡はなかったものとして取り扱うこととしている。

法人税基本通達2-1-18(固定資産を譲渡担保に供した場合)

法人が債務の弁済の担保としてその有する固定資産を譲渡した場合において、その契約書に次の全ての事項を明らかにし、自己の固定資産として経理しているときは、その譲渡はなかったものとして取り扱う。この場合において、その後その要件のいずれかを欠くに至ったとき又は債務不履行のためその弁済に充てられたときは、これらの事実の生じたときにおいて譲渡があったものとして取り扱う。

(1) 当該担保に係る固定資産を当該法人が従来どおり使用収益すること。

(2) 通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払に関する定めがあること。

(注) 形式上買戻条件付譲渡又は再売買の予約とされているものであっても、上記のような条件を具備しているものは、譲渡担保に該当する。

(2) 通達に対する疑問

譲渡担保⁵³²とは、担保の目的たる権利(特に所有権)を債務者(設定者)が債権者に移転し、債務が弁済されると当該権利が設定者に復帰するが、債務不履行が生ずると、権利は確定的に債権者に帰属する(したがって債権は回収される)という形式をとる担保方法である。譲渡担保の目的物が物(所有権)である場合には、その現実の占有(直接占有)の所在は、通常は設定者に留められている⁵³³。

譲渡担保は、債権担保のための権利(特に所有権)移転という構成をとっており、「担保」という経済的目的と「所有権移転」という法律上の形式との間に齟齬があることから⁵³⁴、当初は譲渡担保の無効論⁵³⁵も存在していた。しかしながら、判例は、譲渡担保は一種の信託的行為として所有権を移転するものであり、当事者間に法律行為をなす意思が存在するため虚偽表示に当たらないとして、早くからその有効性を認めてきた⁵³⁶。他方で、譲渡担保は、担保という目的のために所有権の移転という過分な手段をとっていること及び民法典にない担保制度であることから、債務者及び第三者の保護という観点からは問題が生じやすい。そこで、判例・学説は、その解決に長年努力を積み重ねてきた。

そして、最近の判例は、譲渡担保権者に対する目的物の所有権移転を一応認める一方、かかる所有権移転という法律構成から具体的な法的効果を演繹的に導出するのではなく、個別論点ごとに担保目的であることを考慮して妥当な解決を図る傾向にある⁵³⁷。例えば、判例は、代物弁済予約(仮登記担保)に関して債権者の清算義務・債務者の受戻権を認めて以後⁵³⁸、譲渡担保についても、清算義務⁵³⁹・債務者の受戻権⁵⁴⁰など担保としての性質を認める判断を積み重ねて

⁵³² 私法及び租税法における譲渡担保を巡る議論について、泉絢也「譲渡担保を巡る課税上の取扱い―不動産取得税における『不動産の取得』の意義と借用概念論を中心として―」アコード・タックス・レビュー2号22頁以下(2011)参照。

⁵³³ 高木多喜男『担保物権法〔第4版〕』329頁(有斐閣2005)。

⁵³⁴ 法的な「形式」と「実質」に齟齬があると表現されることもある。

⁵³⁵ 所有権移転の意思がないにもかかわらず所有権移転を装うものであると捉え、虚偽表示(民法94条2項)又は質権設定における占有改定の禁止(民法345条)・流質契約禁止(民法349条)を潜脱する脱法行為として無効であるとするものである。

⁵³⁶ 虚偽表示に当たらないと判示したものとして大審院明治45年7月8日判決(民録18輯691頁)、脱法行為に当たらないと判示したものとして大審院大正3年11月2日判決(民録20輯865頁)、大審院大正8年7月9日判決(民録25輯1373頁)。

⁵³⁷ 同様の見解として、高木・前掲注533、336頁、小賀野晶一「譲渡担保法と法的構成―信託法理の応用可能性を求めて―」信託法研究9号45頁以下、平井一雄「不動産の譲渡担保」法律時報65巻9号29頁(1993)、松本恒雄「不動産譲渡担保権者の所有者性」判例タイムズ908号45頁(1996)。

⁵³⁸ 最高裁昭和42年11月16日第一小法廷判決(民集21巻9号2430頁)。

⁵³⁹ 最高裁昭和46年3月25日第一小法廷判決(民集25巻2号208頁)。同判決は、「自己のため所有権移転登記を経由した債権者は、債務者が弁済期に債務の弁済をしない場合においては、目的不動産を換価処分し、またはこれを適正に評価することによって具体化する右物件の価額から、自己の債権額を差し引き、なお残額があるときは、これに相当する金銭を清算金として債務者に支払うことを要する」と判示する。

⁵⁴⁰ 最高裁昭和43年3月7日第一小法廷判決(民集22巻3号509頁)は、仮登記担保における最高裁昭和42年11月16日第一小法廷判決(民集21巻9号2430頁)を引用した上で「債務者としては、停止条件成就ないし予約完結後であっても、債権者の換価処分前には債務を弁済して目的物件を取り戻しうる趣旨であると解すべき」と判示する。また、最高裁昭和57年1月22日第二小法廷判決(民集36巻1号92頁)は「債務者は、債務の弁済期の到来後も、債権者による換価処分が完結するに至るまでは、債務を弁済して目的物件を取り戻すこ

いった。かかる流れの中で、最高裁昭和 57 年 9 月 28 日第三小法廷判決(判時 1062 号 81 頁)は、「譲渡担保は、債権担保のために目的物件の所有権を移転するものであるが、右所有権移転の効力は債権担保の目的を達するのに必要な範囲内において認められる」と判示して、目的物が不法に占有された場合における設定者から不法占有者に対する目的物の返還請求権を認めた。同判決は、譲渡担保において所有権が移転することを認めつつも、それに債権担保の目的という制約がかけられている⁵⁴¹、あるいは「設定者に何らかの物権が帰属している」⁵⁴²との立場を示したものと理解できる。そして、同判決が示した「債権担保の目的を達するのに必要な範囲内においてのみ目的物件の所有権移転の効力が生じるにすぎない」という一般論は、その後の最高裁判決⁵⁴³でも繰り返されており、判例法理としてほぼ確立したものと解されている⁵⁴⁴。

かような議論を踏まえ、法人税基本通達 2-1-18 の内容を考察してみよう。同通達は、目的物の譲渡担保後に、債務者が賃貸借契約により、目的物を引き続き占有し使用する場合は想定しており、この場合には、経済的実質において通常の担保権の場合と異ならないところから、担保設定者(ここでは譲渡者)に譲渡益を計上させて課税することは適当でないので、税務上、譲渡はなかったものとして取り扱うものである。そして、同通達の適用により目的物の譲渡はなかったものとして取り扱う以上、目的物に係る減価償却費は譲渡者(債務者)において計上することが認められると解されている。なお、有価証券については、目的物たる証券の書類により担保権者と設定者との間に種々の複雑な権利関係が生じるので、この通達の適用はないと解されている⁵⁴⁵。

上記のとおり、私法の判例が譲渡担保について、「債権担保の目的を達するのに必要な範囲内においてのみ目的物件の所有権移転の効力が生じるにすぎない」としている点を重視するならば、法人税基本通達 2-1-18 の取扱いには一定の合理性を認めることができそうである。しかしながら、私法の判例は、譲渡担保権者に対する目的物の所有権移転を一応認めていることを重視するならば、税法上、目的物の譲渡はなかったものとする同通達の内容は法令で制定すべき事項ではないかという疑問がある。法人税法上の「譲渡」の意義等に関する法人税法の解釈論を駆使して、同通達の租税法律主義適合性を説明する余地があることを否定するものではないが、少なくとも、私法上、形式的には所有権を有しない譲渡者において減価償却費を計上することへの疑問や、逆に、私法上、形式的には所有権を有する譲受者において減価償却費を計上することが否定されることへの疑問につながるのである。また、固定資産にのみ同通達の適用があり、有価証券については同通達の適用がないとすることに一貫性があるのか、通達限りでそのような取扱いをすることができるのかという疑問も湧出する。ここではこれ以上の検

とができる」と判示する。

⁵⁴¹ 高橋眞『担保物権法〔第 2 版〕』282 頁以下(成文堂 2010)。

⁵⁴² 道垣内弘人『担保物権法〔第 3 版〕』302 頁(有斐閣 2008)。

⁵⁴³ 最高裁平成 5 年 2 月 26 日第 2 小法廷判決(民集 47 巻 2 号 1653 頁)、最高裁平成 7 年 11 月 10 日第二小法廷判決(民集 49 巻 9 号 2953 頁)。

⁵⁴⁴ 道垣内・前掲注 542、302 頁。

⁵⁴⁵ 小原・前掲注 222、115～116 頁。

討を行うことはしないが、かように法人税基本通達 2-1-18 の定める内容は租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものである。

2 法人税基本通達 2-1-20(法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴う土地の交換分合)

(1) 通達の内容

法人税基本通達 2-1-20 は、次のとおり、法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴い、一団の土地の区域内に土地を有する 2 以上の者が土地の交換分合を行った場合において、その交換分合が当該区画形質の変更に必要最小限の範囲内で行われるものである限り、その交換分合による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う旨規定している。

法人税基本通達 2-1-20(法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴う土地の交換分合)

一団の土地の区域内に土地(土地の上に存する権利を含む。以下 2-1-20 において同じ。)を有する 2 以上の者が、その一団の土地の利用の増進を図るために行う土地の区画形質の変更に際し、相互にその区域内に有する土地の交換分合(土地区画整理法、都市再開発法等の法律の規定に基づいて行うものを除く。以下 2-1-20 において同じ。)を行った場合には、その交換分合が当該区画形質の変更に必要最小限の範囲内で行われるものである限り、その交換分合による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。この場合において、当該区域内にある土地の一部がその区画形質の変更に要する費用に充てるために譲渡されたときは、当該 2 以上の者が当該区域内に有していた土地の面積の比その他合理的な基準によりそれぞれ有していた土地の一部を譲渡したものとする。

(注)1 その区画形質の変更に要した費用の額は、土地の取得価額に算入することに留意する。

2 この取扱い、当該交換分合が、一団の土地の区画形質の変更に伴い行われる道路その他の公共施設の整備、不整形地の整理等に基因して行われるもので、四囲の状況からみて必要最小限の範囲内であると認められるものについて適用できることに留意する。

(2) 通達に対する疑問

ア 法律の規定に基づく交換分合

一般に、交換分合とは、細分・分散している農用地を、区画、形状、地番を変更することなく、地域ぐるみの交換によって広く使いやすい農用地にまとめる(集団化する)土地改良事業であり、ほ場整備事業等の実施により、農用地の区画形質の変更に伴い、工事前の土地に対しその土地に代わる工事後の新たな土地(換地)を定め、一定の法手続を経た後、当該換地を工事前

の土地とみなす行政処分であると換地処分との対比で説明される⁵⁴⁶。

法人税基本通達 2-1-20 の適用対象から除かれているが、法律上の交換分合としては、農業振興地域の整備に関する法律、農住組合法、集落地域整備法、市民農園整備促進法に基づく交換分合があるところ、上記説明にあるように、通常は、土地改良法に基づく交換分合のことを指すことが多いようである。土地改良法による交換分合事業は、戦後、農地集団化の手段として主要な地位を占めてきたものであって、1960年代まで盛んに行われていたが、圃場整備に伴う集団化手法である換地が一般化して以降は実施地区が激減し、現在では離農跡地のリアロケーション手段として実施されている北海道を除くと、ごく一部の県で実施されるに留まっているようである⁵⁴⁷。

この土地改良法⁵⁴⁸に基づく交換分合は、「交換」という言葉から想像される個人間の農地交換の束ではなく、所有権の消滅と帰属によって所有関係を一括して再構成する行政処分である⁵⁴⁹。そして、土地改良法を概観してみると、同法 102 条は、農用地の所有権についての交換分合については、交換分合計画において、交換分合により所有者が取得すべき農用地及び失うべき農用地並びに所有権の移転の時期を定めなければならないとし(1 項)、この場合において、所有者の取得すべきすべての農用地と失うべきすべての農用地とは、用途、地積、土性、水利、傾斜、温度その他の自然条件及び利用条件を、農林水産省令の定めるところにより、総合的に勘案して、おおむね同等でなければならないが、その者の同意を得た場合には、この限りでないとしている(2 項)。また、同条は、所有者が取得すべきすべての農用地は、その地積及び価格において、その者が失うべきすべての農用地に比べて 2 割以上の増減があつてはならないが、その者の同意を得た場合には、この限りでないとしている(3 項)。さらに、2 項の場合において、所有者が取得すべき農用地及び失うべき農用地の用途、地積、土性、水利、傾斜、温度その他の自然条件及び利用条件を同項の農林水産省令の定めるところにより総合的に勘案して相殺することができない部分がある場合には、金銭による清算をするものとし、その額並びに支払の方法

⁵⁴⁶ 農林水産省ホームページ参照。http://www.maff.go.jp/j/nousin/kikaku/syudanka/(平成 28 年 5 月 20 日最終閲覧)。

⁵⁴⁷ 桂明宏「交換分合事業と農民層分解—北海道における交換分合事業を事例として—」農林業問題研究 150 号 98 頁(2003)、守屋洋「交換分合を利用した地域農業再編成」農政調査時報 485 号 15 頁(1997)、佐久間亨「交換分合の現状と課題—北海道の事例から—」北方農業 48 巻 2 号 9 頁(1998)。桂・同論文 98 頁では、「本来、交換分合事業は、事業地区内の農家間の等面積交換を原則としているため、農家の規模変動に対しては中立的であるように思われている。しかし、現在の交換分合事業の実態は、清算金のやりとりを前提として参加農家の大幅な面積変動が許容されており、その結果、交換分合事業は、狭い意味での農地の集団化から農民層分解を内包する構造改革的な内容に変質しているのである。」という説明がなされている。

⁵⁴⁸ 土地改良法 1 条は、「この法律は、農用地の改良、開発、保全及び集団化に関する事業を適正かつ円滑に実施するために必要な事項を定めて、農業生産の基盤の整備及び開発を図り、もつて農業の生産性の向上、農業総生産の増大、農業生産の選択的拡大及び農業構造の改善に資すること」を目的とし、「土地改良事業の施行に当たっては、その事業は、環境との調和に配慮しつつ、国土資源の総合的な開発及び保全に資するとともに国民経済の発展に適合するものでなければならない」ことを原則とし、ここにいう「土地改良事業」に、「用地に関する権利並びにその農用地の利用上必要な土地に関する権利、農業用施設に関する権利及び水の使用に関する権利の交換分合」を含めている(同法 2 条 7 号)。そして、同法第三章に交換分合に関する定めを設けている。

⁵⁴⁹ 桂・前掲注 547、98 頁、森田勝「土地改良法による交換分合の法構造」農政調査時報 442 号 22 頁及び 25 頁(1993)。

及び時期を定めなければならないとしている(4項)。要するに、同一の交換分合計画の中で大きく面積を拡大する農家と縮小する農家がいっても、同意がとれて清算金のやりとりが行われれば、交換分合を行うことが認められているのである⁵⁵⁰。

加えて、土地改良法 106 条は、交換分合の効果として、農業委員会若しくは関係農業委員会又は土地改良区が定めた交換分合計画を都道府県知事が認可したことの公告(同法 98 条 10 項、99 条 12 項)があったときは、その公告があった交換分合計画の定めるところにより、所有権が移転し、先取特権、質権、抵当権、地上権、永小作権、賃借権、使用貸借による権利若しくはその他の使用若しくは収益を目的とする権利(地役権を除く。)が設定され、又は地役権が設定され、若しくは消滅するとともに、これらの権利が設定された場合には、これに照応する従前の権利は、これらの権利の設定された時において消滅するものとしている。なお、土地改良法上のもう 1 つの農用地集団化手法である換地処分においては、権利の対象である土地が従前の土地から換地へ代わり、その間に権利の移動は全く生じないという法律上の取扱いをする点で(同法 54 条の 2)、交換分合と異なる⁵⁵¹。

イ 法律の規定に基づかない交換分合

法人税基本通達 2-1-20 の適用対象は法律の規定に基づかない交換分合である。このような交換分合の内容については次のような説明がされている⁵⁵²。

一定規模以上の整備された街作りのためには、道路、公園等の公共施設を完備し、整然とした街並みを持つ団地の造成が必要であるが、このためには団地全体をあらかじめ全面買収することが望ましい。しかしながら、計画区域内の土地所有者の全員が買収に応じてくれるというようなことは、民間事業としてはなかなか困難なので、既買収地と未買収地の全体をカバーする形で区画整理を行い、これにより整備された分譲地を生み出すとともに、その開発利益を未買収地の土地所有者にも還元するという形で宅地開発に協力してもらうという方式が考案されるようになった。このためには、宅地造成業者を含む計画区域内の土地所有者が相互に土地を提供し合って、団地経営に必要な道路、公園等の公共施設用地を確保する一方、不整形地を整形地とするための区画形質の変更(区画整理)を行うことが不可欠であるが、そのための公的な手続を定めたものとして、土地区画整理法がある。

土地区画整理法に基づく土地区画整理事業として宅地開発を行う場合には、事業の施行そのものに法的な強制力が付与される上、既存の公共施設との交換分合等も自動的に可能になるという大きなメリットがあるから、特に大規模な宅地開発の場合には極めて有効である。しかしながら、ごく小規模ないしは中規模以下の宅地開発の場合には、実際問題として土地区画整理法に基づく事業として区画整理を行うことについては、手続的にも、また時間的、経済的にも

⁵⁵⁰ 桂・前掲注 547、98 頁。

⁵⁵¹ 森田・前掲注 549、21 頁。

⁵⁵² 渡辺・前掲注 285、76～77 頁。

種々の障害があって、あまり現実的でない面がある。そこで、このような場合には、関係土地所有者が相談し合って、一種の組合契約として私的な土地区画整理を行うという形で宅地開発をすすめる例が少ないというのである。

ウ 通達に対する疑問

法律の規定に基づかない交換分合について、その実態や個別の法律関係は必ずしも明らかではない。仮に、交換分合により当事者間の間で所有権の移転があるとすると、法人税法の課税関係はどうなるであろうか。法人税法 22 条 1 項は、別段の定めがあるものを除き、「有償による資産の譲渡」に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべき金額として掲げているところ、ここでいう譲渡には交換分合による所有権の移転も含まれると解される(逆に、含まれないとする見解を採用するならば、その十分な論拠を示す必要があろう。)。また、交換によって必ず資産を取得するのであるから、清算金の授受があれば当然であるが、清算金の授受がなくとも、交換分合による資産の譲渡は「有償による資産の譲渡」に該当することになる。この場合には、法人税法上、交換分合により取得した資産の価額で収益の額を計上しなければならないことになると解される⁵⁵³。個々の交換分合の実態や法律関係により異なる結論となることも否定しないが、「税法上は、土地の交換分合も譲渡の一形態とみるから、税法上特別の規定がない限り、これによりキャピタル・ゲインの実現があったものとして課税するというのが建前である」という理解には一理あり、法人税基本通達 2-1-20 もこのような理解を出発点として定められたようである⁵⁵⁴。

現行法との関係では、交換により取得した資産の圧縮額の損金算入を認める法人税法 50 条⁵⁵⁵が法律の規定に基づかない交換分合に対して適用できるか否かという問題が浮上する。この点、少なくとも、国税庁は、法人税法 50 条の特例は、法律の規定に基づくか、基づかないかにかかわらず、そもそも交換分合に対しては適用できないという立場であるように思われる(仮に、適用できるとすると、法人税基本通達 2-1-20 は同条を蔑ろにするものであるという点で問題がある。)。すなわち、法人税法 50 条は、内国法人が、各事業年度において、1 年以上有し

⁵⁵³ なお、土地の交換がなされた場合には、交換取引に係る譲渡益(取得資産の時価から譲渡資産の帳簿価額及び交換差金の額を控除した額)について所得として課税されると解されている(東京地裁平成 12 年 9 月 29 日判決・訟月 47 卷 11 号 3466 頁参照)。

⁵⁵⁴ 渡辺・前掲注 285、74 頁参照。

⁵⁵⁵ この規定の趣旨について、「同一種類の固定資産を交換した場合には、経済的にみて同一資産が継続して保有されていると評価して、一定の条件に適合する交換に限り、交換差益についての課税の繰延べを図り、圧縮記帳方式による旧帳簿価額の引継ぎを認めた制度である」とか(静岡地裁平成 4 年 9 月 10 日判決・税資 192 号 400 頁)、「法人が固定資産を交換した場合、交換により差益が生ずれば、その差益について課税問題が生ずることになるが、本来、固定資産は長期間にわたって法人の事業の用に供されるものであり、同一種類の固定資産を交換したような場合は、むしろ、経済的に見れば同一資産が継続して保有されていると見ることができる。法人税法 50 条の交換特例は、かかる観点から、一定の条件に適合する交換であれば、圧縮記帳方式による旧帳簿価額の引継ぎを認め、交換差益(取得資産の価額から譲渡資産の帳簿価額及び譲渡費用を差し引いた金額)についての課税の繰延べを図る目的で設けられたものである。」と解されている(名古屋地裁平成 23 年 2 月 16 日判決・税資 261 号順号 11611 及びその控訴審である名古屋高裁平成 23 年 7 月 20 日判決・税資 261 号順号 11716)。

ていた土地等の固定資産をそれぞれ他の者が 1 年以上有していた土地等の固定資産と交換し、その交換による取得資産をその交換による譲渡資産の譲渡の直前の用途と同一の用途に供した場合において、その取得資産につき、その交換により生じた差益金の額として所定の金額の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入すると規定し、取得資産の帳簿価額について、いわゆる圧縮記帳による損金算入を認めることにより、譲渡資産に係る譲渡益との相殺(課税の繰延べ)を図っている。

そして、国税庁の主務課の職員が執筆を担当している「法人税基本通達逐条解説」は、法人税基本通達 2-1-20 について、「一般に」というやや微妙な言い回しではあるが、「同条の適用のある資産の『交換』は、いわゆる相対交換を予定しているので、区画整理に伴う交換分合のように三者間又は四者間など複数当事者間で土地の権利移転が行われる場合には、一般に同条の圧縮記帳の規定は適用できないことになる。」と説明しており、3 者間又は 4 者間など複数当事者間で土地の権利移転が行われる場合には法人税法 50 条の規定は適用できないという見解を示している⁵⁵⁶。そうであるにもかかわらず、同通達が、法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴い、一団の土地の区域内に土地を有する 2 以上の者が土地の交換分合を行った場合において、その交換分合が当該区画形質の変更に必要最小限の範囲内で行われるものである限り、その交換分合による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う論拠はいずこにあるのであろうか。この点について、「法人税基本通達逐条解説」は次のとおり解説している⁵⁵⁷。

「法律の規定に基づかない土地区画整理については、常にキャピタル・ゲイン課税が避けられないかのようなのであるが、実際問題としては、土地所有者間にその交換分合に伴って土地を譲渡したという認識はなく、むしろ道路用地のための減歩によつて損をしたという程度の意識しかないであろうから、これによりキャピタル・ゲインが実現し、課税適状になつたとすることについては、到底納税者の理解が得られないところであろう。経済実態としては、土地所有者相互間における相隣関係の問題として単に土地の境界線を整理しただけのことであつて、これにより土地の所有権の実体には何ら変化がなかったと考えるのが常識的な解決ではないかと思われる。本通達においては、このような認識に立つて、法律の規定によらない区画整理により、土地所有者相互間において必要最小限度の範囲内で土地の交換分合が行われた場合には、税務上はその交換分合による土地の譲渡はなかったものとし、キャピタル・ゲイン課税を行わないことが明らかにされている。」(下線筆者)

また、法律に基づく交換等ないし交換分合の場合には、同様に圧縮記帳の特例が租税特別措置法に用意されているが(租税特別措置法 65 条、65 条の 10)、法人税基本通達 2-1-20 において対象としている法律の規定に基づかない交換分合には適用がない。同通達と租税特別措置

⁵⁵⁶ 小原・前掲注 222、118 頁。

⁵⁵⁷ 小原・前掲注 222、118 頁。

法の取扱いとの関係について、「法人税基本通達逐条解説」は次のような解説を行っている⁵⁵⁸。

「本通達においては、法律の規定による土地区画整理については、わざわざ租税特別措置法に規定を設けて、圧縮記帳することを認めているのに、法律の規定に基づかない土地区画整理の場合には取扱通達により譲渡そのものがなかったとして取り扱うようなことが法律解釈として果して可能なのかどうかという疑問があろう。しかし、この点については、土地区画整理法等に基づくものについては、法律上も権利の変動のあったことが明確にされているから(土地区画整理法 104 等)、譲渡があったこと自体を否定することはできないが、法律の規定によらない土地区画整理にあつては、もともと実態論として所有権の変動そのものがなかったと解する余地も十分に存するわけであるから、その実態に従い、取扱通達において譲渡がなかったものとして取り扱うことも十分可能である、という解釈が採られたということであろう。」

しかしながら、法人税基本通達 2-1-20 の規定内容の合理性に係る上記各解説には疑問を提起し得る。すなわち、実際に所有する土地の変動があり(当事者間相互において土地の引渡しはなされ)、所有権移転登記もなされて、所有権を移転するという事実があることについては、法律に基づく交換の場合と法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴う土地の交換分合とで異なるものではないのではないか(無道路地の解消のため、三者間で行った法律の規定に基づかない土地の交換(所有権移転登記あり、土地の引渡しあり、清算金の授受なし)が、法人税基本通達 2-1-20 と同じ内容を定めている所得税基本通達 33 の 6-6 の適用がある土地の交換分合に該当するか否かが争われた事案における国税不服審判所平成 13 年 12 月 20 日裁決・裁決事例集 62 集 130 頁⁵⁵⁹の事実関係参照)。そうであるとすると、「法律の規定によらない土地区画整理にあつては、もともと実態論として所有権の変動そのものがなかったと解する余地も十分に存する」と解する十分な論拠を示す必要があるし、あるいは、私法上、所有権の移転の形式が採られた場合であっても、法人税法においては当該譲渡ないし当該譲渡に係る損益の認識を行うべきではないと解する十分な論拠を示す必要があろう。

⁵⁵⁸ 小原・前掲注 222、119 頁。

⁵⁵⁹ 同裁決は、「法律の規定に基づかない私的な土地区画整理は、その目的において、一般に、土地所有者間の協議により、従来不整形地であったところに道路を付け、あるいは区画を整理することによりその後の土地の利用増進を図るということにあると考えられる。このような場合、土地所有者相互の間で部分的な土地の交換分合を行うことは不可避とされるが、本件通達の取扱いは、その経済実態から、土地所有者相互間における相邻関係の問題として単に土地の境界線を整理しただけとか不整形地であったところに道路を付け区画を整理するというのであれば、その土地の交換分合が土地所有者相互間において必要最小限の範囲内で行われた場合には、税務上はその交換分合による土地の譲渡はなかったものとする趣旨であり、この取扱いは、当審判所においても相当と認めるところである。」と判断して、結局、請求人が行った交換に対して所得税基本通達 33 の 6-6 の適用があるとしているが、上記通達を相当なものとする判断基準や論拠が明らかにされておらず、およそ説得力に欠けるものである。同裁決は、「本件通達にいう土地の区画形質の変更とは、土地の区画を整理し、又は土地の形状及び土質を変更し、利用しやすい土地にすることをいうと解され、必ずしも土地の形質の変更を伴わなければならないというものではない。」という判断も示している。

なお、所得税基本通達 33 の 6-6 や法人税基本通達 2-1-20 の租税法律主義適合性を直截的に認めたものではないが、所得税基本通達 33 の 6-7 の租税法律主義適合性を認める文脈において、所得税基本通達 33 の 6-6 や法人税基本通達 2-1-20 の租税法律主義適合性をも認めているかのような判示をするものとして、奈良地裁平成 11 年 4 月 21 日判決(税資 242 号 184 頁)があるが、その論拠は必ずしも明らかにされていない。

この点、法人税法 50 条について、元々は税務通達や政令において定められていたことに着目して⁵⁶⁰、同条を確認的規定に位置付けた上で、法人税基本通達 2-1-20 の適法性を探る見解もあり得るかもしれない。しかしながら、同条は、①譲渡資産は 1 年以上有していた一定の固定資産であること、②取得資産は他の者(相手方)が 1 年以上有していたものであること、③取得資産は譲渡資産と同種の資産であること、④取得資産は当該他の者が交換のために取得したと認められるものではないこと、⑤取得資産を譲渡資産の譲渡の直前の用途と同一の用途に供したこと、⑥交換の時における取得資産の価額と譲渡資産の価額との差額がこれらの価額のうちいずれか多い価額の 20%相当額を超えていないこと、⑦取得資産の帳簿価額を損金経理により減額していること、⑧確定申告書に同項に規定する減額した金額に相当する金額の損金算入に関する明細の記載があること、という要件をすべて満たした場合に、その取得資産につき、その交換により生じた差益金の額として政令で定めるところにより計算した金額の範囲内で、その減額した金額に相当する金額を損金の額に算入するというものであり⁵⁶¹、単なる確認的規定と片付けることはできない。上記のとおり、同条は、「本来、固定資産は長期間にわたって法人の事業の用に供されるものであり、同一種類の固定資産を交換したような場合は、むしろ、経済的に見れば同一資産が継続して保有されていると見ることができる」という理解を背景として、どのような交換取引を、法人税法の課税所得計算上、経済的には譲渡がなかったものと取り扱うべきか、その要件を明確にしているのである。

また、法人税基本通達 2-1-20 は、通達の適用に当たり「その交換分合が当該区画形質の変更に必要最小限の範囲内で行われるものである限り」、「この取扱いは、当該交換分合が、一団の土地の区画形質の変更に伴い行われる道路その他の公共施設の整備、不整形地の整理等に基因して行われるもので、四囲の状況からみて必要最小限の範囲内であると認められるものについて適用できることに留意する。」という条件を付し、その「法人税基本通達逐条解説」において「必要最小限度の範囲内の交換分合」かどうかは、個々の事実関係に基づいて、当該交換分合が、一団の土地の区画形質の変更に伴い行われる道路その他の公共施設の整備、不整形地の整理等に基因して行われるもので、四囲の状況からみて必要最小限度の範囲内であるかどうかにより判断することになるが、単なる現位置換地やズレ換地の場合に限らず、飛び換地の場合も、それが必要最小限の範囲で行われるものである限りは、同様に譲渡がなかったものとして取り扱われることになろう。」と説明を加えている。かかる条件は、法人税法 50 条や租税特別措置法 65 条及び 65 条の 10 が定める各要件との関係が明らかではなく、法人税基本通達 2-1-20 が単にこれらの規定の法律効果のみを借用しているように見えてしまうのである。

ここでは、これ以上の検討を行うことはしないが、これまで考察したところによれば、法人

⁵⁶⁰ 法律化に至る経緯については、武田・前掲注 159、3075～3078 頁参照。

⁵⁶¹ 上記⑦及び⑧の要件があることからすれば、法人税法 50 条により、「課税の繰延べを受けるかどうかは当該法人の選択に委ねられている」という見方もできるであろう(東京地裁平成 3 年 12 月 25 日判決・税資 187 号 537 頁参照)。

税基本通達 2-1-20 の定める内容は、法人税法 50 条等の規定を蔑ろにする面を有していることを否定できないし、少なくとも、租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものであると考える⁵⁶²。

3 法人税基本通達 2-1-21(道路の付替え)

(1) 通達の内容

法人税基本通達 2-1-21 は、次のとおり、一定の道路及びその敷地の交換を行った場合に、その交換による土地の譲渡はなかったものとし取り扱うことを定めている。

法人税基本通達 2-1-21(道路の付替え)

法人が、自己の有する土地の利用上障害となっている既存の公道(他の者の有する私道を含む。以下 2-1-21 において同じ。)を移転する目的で当該土地の一部に当該公道に代わるべき道路を建設し、当該道路及びその敷地に係る土地と当該公道の敷地に係る土地とを交換した場合には、その交換による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。

(注) その道路の建設及び交換に要した費用の額は、土地の取得価額に算入することに留意する。

(2) 通達に対する疑問

法人税基本通達 2-1-21 は、上記法人税基本通達 2-1-20 における任意の土地区画整理の場合の考え方と同じように、既存の公道の付替えをするための交換の場合には、単に道路位置の変更があっただけのことと考えて、その交換による土地の譲渡はなかったものとして取り扱うものである⁵⁶³。そうすると、上記法人税基本通達 2-1-20 と同じ観点から、租税法律主義適合性の問題を指摘し得る。

4 法人税基本通達 2-1-25(相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特

⁵⁶² なお、参考として、民事法の分野では、土地改良法に基づく農用地の交換分合の場合に取得時効の成否に関する占有期間の通算ができるか否かが争われた事件において、最高裁昭和 54 年 9 月 7 日第二小法廷判決(民集 33 卷 5 号 640 頁)が、「土地改良法に基づく交換分合により農用地の所有権の得喪が生じる場合には特定の所有者が取得すべき土地と失うべき土地(以下「両土地」という。)とは別異のものであるが、同法が、両土地の同等性を保障しており(同法 102 条)、両土地を所有権その他の権利関係について同一のものに準じて取り扱っていること(同法 106 条)に鑑みれば、農用地の交換分合の前後を通じ両土地について自主占有が継続しているときは、取得時効の成否に関しては両土地の占有期間を通算することができるものと解するのが相当である。」と判示している。

⁵⁶³ 小原・前掲注 222、120 頁。

例)

(1) 通達の内容

貸付金等に係る利子については、法人税基本通達 2-1-24 が発生基準又は利払期基準により収益計上すべきである旨定めている。他方、法人税基本通達 2-1-25 は、次のとおり、債務者の状態から見て現実に利子を回収することが極めて困難であるなど一定の場合には、発生基準又は利払基準によらずに、実際に利子を回収するまで、その収益計上を見合わせる事ができる旨を定めている⁵⁶⁴。

法人税基本通達 2-1-25(相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特例)

法人の有する貸付金又は当該貸付金に係る債務者について次のいずれかの事実が生じた場合には、当該貸付金から生ずる利子の額(実際に支払を受けた金額を除く。)のうち当該事業年度に係るものは、2-1-24 にかかわらず、当該事業年度の益金の額に算入しないことができるものとする。

(1) 債務者が債務超過に陥っていることその他相当の理由により、その支払を督促したにもかかわらず、当該貸付金から生ずる利子の額のうち当該事業年度終了の日以前 6 月(当該事業年度終了の日以前 6 月以内に支払期日がないものは 1 年。以下 2-1-25 において「直近 6 月等」という。)以内にその支払期日が到来したもの(当該貸付金に係る金銭債権を売買等により取得した場合のその取得前の期間のものを含む。以下 2-1-25 において「最近発生利子」という。)の全額が当該事業年度終了の時に未収となっており、かつ、直近 6 月等以内に最近発生利子以外の利子について支払を受けた金額が全くないか又は極めて少額であること。

(2) 債務者につき更生手続が開始されたこと。

(3) 債務者につき債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがないこと、当該債務者が天災事故、経済事情の急変等により多大の損失を蒙ったことその他これらに類する事由が生じたため、当額貸付金の額の全部又は相当部分についてその回収が危ぶまれるに至ったこと。

(4) 更生計画認可の決定、債権者集会の協議決定等により当該貸付金の額の全部又は相当部分について相当期間(おおむね 2 年以上)棚上げされることとなったこと。

(注)1 この取扱いにより益金の額に算入しなかった利子の額については、その後これにつき実際に支払を受けた日の属する事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)の益金の額に算入する。

⁵⁶⁴ 小原・前掲注 222、136 頁。

2 法人の有する債券又は債券の発行者に上記(1)から(4)までと同様の事実が生じた場合にも、当該債券に係る利子につき同様に扱う。

(2) 通達に対する疑問

法人税法上の収益の年度帰属(計上時期)について、いわゆる大竹貿易事件の最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決(民集 47 巻 9 号 5278 頁)は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」(法人税法 22 条、4 項)とした上で、「もっとも、法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」と判示している。

法人税基本通達 2-1-24 が定める発生基準又は利払期基準は、上記判決が述べるところの公正処理基準ないし権利確定主義に適合することを前提とすると、法人税基本通達 2-1-25 は、収入すべき権利が確定した後に、一種の現金主義の適用を認めるものであるから、上記判決との適合性が問われよう(なお、法人税法における収益の年度帰属決定基準として、公正処理基準としての実現主義又は権利確定主義と、管理支配基準があることについて、第 3 章第 1 節 3 参照)。

また、法人税基本通達 2-1-25 は、債務者の状態から見て現実に利子を回収することが極めて困難であるなど一定の場合には回収基準の適用を認めるものであり、いわば経済的観点から見た回収可能性を考慮して回収基準の適用を認めるものであり、内容的には収益の年度帰属の問題ではなく、貸倒損失の計上の可否の問題として処理すべきではないかという疑問も生じる。この点、いわゆる日本美装事件の東京高裁平成 21 年 2 月 18 日判決(56 巻 6 号 1644 頁)は、権利確定主義という収入すべき権利の確定の時期について、「基本的には法的基準によって判断していくものである…から、債務者の資力、資産状況等といった経済的観点により債権の実現(債務の履行)可能性を判断し、それが乏しい場合には益金計上をしなくてよいとする処理は妥当でないというべきで、このような経済的観点からの実現(履行)可能性の問題は、…貸倒

損失の問題として捉えていくのが相当である。損害賠償請求権については、確かにこれと通常の商行為に基づく債権とを比較すると、経済的な観点からの実現(履行)可能性の乏しいものが多いといえるが、だからといってこれを別に扱う理由はないというべきである」と判示している⁵⁶⁵。法人税基本通達 2-1-25 はかかる判示との適合性が疑われる⁵⁶⁶。

もっとも、例えば、法人税基本通達 2-1-25 の(1)について、企業会計の取扱いと整合する内容であることを強調して、法人税法 22 条 4 項を介することにより、租税法律主義適合性の説明を試みる道もあり得るかもしれない。すなわち、金融商品に関する会計基準(企業会計基準第 10 号)の注(9)は、「債権の未収利息の処理について債務者から契約上の利払日を相当期間経過しても利息の支払を受けていない債権及び破産更生債権等については、すでに計上されている未収利息を当期の損失として処理するとともに、それ以後の期間に係る利息を計上してはならない。」と定めている。そして、金融商品会計実務指針 119 項は、この場合の「未収利息を不計上する延滞期間は、延滞の継続により未収利息の回収可能性が損なわれたと判断される程度の期間であり、一般には、債務者の状況等に応じて 6 か月から 1 年程度が妥当と考えられる」と定めている(同実務指針 301 項も参照)。

ただし、利息債権という収入すべき権利が法的に確定している、すなわち、所得が実現しているにもかかわらず、上記実務指針の定めをもって収益を認識しないことは、法人税法が要請する公平な所得計算に反し、法人税法 22 条 4 項が定める公正処理基準には適合しないという見方もあり得るであろう。第 3 章第 1 節 2(3)においても述べたとおり、法人税法 22 条 4 項の文言及び趣旨に照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であり、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するか否かについては、同法固有の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準とされるものと常に一致することを規定するものではないと解されるのである(い

⁵⁶⁵ この東京高裁判決は、不法行為により発生した損失の額は損失が発生した年度の損金に計上すべきものであり(最高裁昭和 43 年 10 月 17 日第一小法廷判決・集民 92 号 607 頁参照)、これに対応する不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則である旨判示している。このような「損害の発生と損害賠償請求権にもとづく収入の確定とを原則として同時と考える考え方」に対しては、通常の権利確定主義の下で用いられている具体的な権利確定時期の判定の基準に照らしてもあまりに早く、抽象的な段階を指して権利が確定したと判断しているとの批判が可能である。このような判断は、『損害賠償請求権という権利』の確定…と『損害賠償請求権を行使して収入すべき権利』の確定とが混同されていることに由来するものではないか」と指摘がなされている(佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究 115 号 80 頁(2015)参照)。

⁵⁶⁶ ただし、この東京高裁判決のような「不法行為に基づく損害賠償請求権と通常の商行為による債権との間で実現可能性等に差異はないとし、損害賠償請求権の実現不能の問題をすべて貸倒損失の議論の枠内で処理しようとする考え方」に対しては、後に現実の支払があることを軽々に前提とできない場合又は収入実現の可能性が高度であると認められない場合には、本来、権利確定主義は機能しないはずのものであるから、法的に権利が確定してもなおこのような前提に疑問がある場合には、権利確定主義のそもそもの基本となる考え方からして、現実の収入がない段階で課税所得に算入することは控えるべきであるという批判が示されている(佐藤・前掲注 565、81 頁参照)。

わゆるビックカメラ事件の東京地裁平成 25 年 2 月 25 日判決・訴月 60 卷 5 号 1103 頁及びその控訴審である東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決・訟月 60 卷 1089 頁参照)。

以上からすれば、法人税基本通達 2-1-25 の定める内容は、少なくとも上記に示した観点から吟味を要するものである。

5 法人税基本通達 2-1-39(商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期)

(1) 通達の内容

法人税基本通達 2-1-39 は、商品券、ビール券等の発行代金に係る収益の計上時期について、次のとおり、発行日の属する事業年度において収益を計上する方法(原則方式)を原則としつつ、ただし書きにおいて、法人が、商品引換券等の発行に係る対価の額をその商品の引渡し等に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、その発行に係る事業年度終了の日の翌日から 3 年を経過した日(同日前に有効期限が到来するものについては、その有効期限の翌日)の属する事業年度終了の時ににおいて商品の引渡し等を了していない商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の収益に計上することにつき、あらかじめ所轄税務署長等の確認を受けるとともに、その確認を受けたところにより継続して収益計上を行っている場合には、そのような例外処理(ただし書方式)を認めることを定めている。

法人税基本通達 2-1-39(商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期)

法人が商品の引渡し又は役務の提供(以下 2-1-39 において「商品の引渡し等」という。)を約した証券等(以下 2-1-39 において「商品引換券等」という。)を発行するとともにその対価を受領した場合における当該対価の額は、その商品引換券等を発行した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が、商品引換券等(その発行に係る事業年度ごとに区分して管理するものに限る。)の発行に係る対価の額をその商品の引渡し等(商品引換券等に係る商品の引渡し等を他の者が行うこととなっている場合における当該商品引換券等と引換えにする金銭の支払を含む。以下 2-1-39 において同じ。)に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、その発行に係る事業年度(適格合併、適格分割又は適格現物出資(以下この章において「適格組織再編成」という。)により当該商品引換券等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人の発行に係る事業年度)終了の日の翌日から 3 年を経過した日(同日前に有効期限が到来するものについては、その有効期限の翌日とする。)の属する事業年度終了の時ににおいて商品の引渡し等を了していない商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の収益に計上することにつきあらかじめ所轄税務署長(国税局の調査課所管法人にあっては、所轄国税局長)の確認を受けるとともに、その確認を受けたところにより継続して収益計上を行っている場合には、この限りでない。

この通達の原則方式の趣旨は、商品引換券等の発行代金は、実際に商品の引換えをするまで一種の預り金として処理する会計慣行があることを前提として、「本来、この商品引換券等の発行代金は、その性質上、発行者にとって確定的な収入なのであるから、このような収益計上基準が果たして妥当なものかどうかは疑問があり、仮に、「客観的にみてもはや永久に引換えがされないであろうと認められる部分までがエンドレスに預り金処理されたままになっているようなことがあるとすれば、会計的にも妥当な処理とはいえないであろうし、税務上も極めて弊害がある」という点に存する⁵⁶⁷。そして、ただし書方式の趣旨は、「従来の会計慣行にもそれなりに評価すべき面があることは否定できないし、特に比較的短期間にその商品の引換え等が行われる場合には、結局は一定期間内における『期間損益』問題にすぎないのであるから、税の立場としても、弊害のない限りこのような会計慣行を是認していくということも必要であろう」という点にある⁵⁶⁸。

(2) 通達に対する疑問

法人税法 22 条 4 項は単に会計慣行があることを問題とするものではなく、そのような会計慣行が一般に公正妥当であることまでを求めていることを考慮すると、上記のような原則方式の趣旨に対しては理解を寄せることができる。しかしながら、法人税基本通達 2-1-39 が、「発行者にとって確定的な収入なのであるから」という理由で原則方式の合理性を肯定しながら、ただし書方式の採用を認めることには、「既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待つて収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」という大竹貿易事件の最高裁判決の判示との関係で疑問もある。あるいは、ただし書方式は、原則方式を採用した場合における原価の見積り又は引当金の計上の問題として議論すれば足りるものではないかという疑問もある。

この点を措くとしても、ただし書方式が、商品引換券等の発行年度の翌期首から 3 年を経過した日、すなわち、足掛け 5 年目の年度末における未引換残券についてその時点で収益計上することを適用条件としていること⁵⁶⁹については、「足掛け 5 年目の年度末」における未引換残券についてその時点で収益計上しなければならないとする一種の数値基準の根拠が明らかではないという問題を提起し得る。ここでは、税務通達においては、通達の内容が法令上どのようなに正当化されるのかなど、実質上の根拠(根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)について十分な説明がなく(公開されておらず)、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しい場合も存在するという問題が、わかりやすい形で表面化していることを指摘しておきたい。

⁵⁶⁷ 小原・前掲注 222、169 頁。

⁵⁶⁸ 小原・前掲注 222、170 頁。

⁵⁶⁹ 小原・前掲注 222、170 頁。

裁判例を見るに、プリペイドカードの発行対価に係る収益計上時期が争われた事件において、名古屋地裁平成13年7月16日判決(訟月48巻9号2322頁)は、納税者である原告が採用した方式(商品引換券等の発行に際して収受する対価につき、発行時に収益計上することなく預り金として処理し、現実に所持者が商品等と引換えをした時点で収益計上する方法。以下「原告方式」という。)について、商品引換券等の発行代金について、実際に商品の引換えをするまで一種の預り金として処理する方式の場合、引換え未了部分に係る発行代金相当額は永久に預り金として処理され続けることとなるが、かかる事態は企業の会計処理として妥当なものとはいえない上、発行者が事実上、確定的な利益を享受するにもかかわらず、税務当局は当該発行代金部分に対する課税をなし得なくなるという税務上重大な弊害を生ぜしめることが明らかであることなどを理由に公正処理基準に合致しないと判示した。

その上で、判決は、「商品引換券等の発行代金が発行時において発行者の確定的な収入になると解することに会計理論上特段の問題はなく(この場合、期末において引換え未了の部分については引換費用の見積計上を認める必要があるが、これについては別途基本通達2-2-11に取扱いが定められている。)、通達方式〔筆者注：法人税基本通達2-1-39の前身である旧法人税基本通達2-1-33の定める会計処理の方法〕は、原告方式のような弊害がなく、公正かつ妥当な方法であると認められる上、…本件事業年度当時、企業の会計処理の基準として既に広く知られたものとなっていたのであるから、このような通達方式により原告の所得額を算定することは適法である。」と判示した。

しかしながら、これらの判示は、上記の疑問や問題提起に正面から答えるものではなく、原告方式が不合理であることと、通達方式が企業の会計処理の基準として広く知られたものとなっていたことを前面に出すのみで、通達方式の根拠について十分な検討を行わないまま、課税処分を維持してしまった感が否めないものである。したがって、この判決をもって、法人税基本通達2-1-39の租税法律主義適合性を裏付けるには至らないものと解される。

6 法人税基本通達4-2-1(広告宣伝用資産等の受贈益)

(1) 通達の内容

法人が無償で資産を取得した場合には、その取得した時の時価をもって収益の額に算入すべきであると解されるから(法人税法22条2項)、販売業者等が製造業者等から資産を無償又は製造業者等の当該資産の取得価額に満たない価額により取得した場合には、当該取得価額又は当該取得価額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額を経済的利益の額としてその取得の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則である⁵⁷⁰。

しかしながら、広告宣伝用資産等の受贈益について定める法人税基本通達4-2-1は、その取得した資産が、広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように専ら広告宣伝の用に供さ

⁵⁷⁰ 坂元左＝渡辺淑夫監修『逐条詳解法人税関係通達総覧―法人税基本通達編一』1091頁(第一法規加除式)

れるものについては、販売業者等が直接利益を享受するものではないから、その取得による経済的利益はないものとして販売業者等に対する受贈益課税は行わないこととしている。

また、一定の広告宣伝用のものである場合には、その経済的利益の額は、製造業者等のその資産の取得価額の3分の2に相当する金額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額とするとともに、当該金額が30万円以下であるときは、経済的利益の額はなしものとしている。

なお、法人税基本通達4-2-1は、販売業者等が製造業者等から広告宣伝用の資産の取得に充てるため金銭の交付を受けた場合について準用するとされている(法人税基本通達4-2-2)

法人税基本通達4-2-1(広告宣伝用資産等の受贈益)

販売業者等が製造業者等から資産(広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように専ら広告宣伝の用に供されるものを除く。)を無償又は製造業者等の当該資産の取得価額に満たない価額により取得した場合には、当該取得価額又は当該取得価額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額を経済的利益の額としてその取得の日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その取得した資産が次に掲げるような広告宣伝用のものである場合には、その経済的利益の額は、製造業者等のその資産の取得価額の3分の2に相当する金額から販売業者等がその取得のために支出した金額を控除した金額とし、当該金額(同一の製造業者等から2以上の資産を取得したときは当該金額の合計額)が30万円以下であるときは、経済的利益の額はなしものとする。

- (1) 自動車(自動三輪車及び自動二輪車を含む。)で車体の大部分に一定の色彩を塗装して製造業者等の製品名又は社名を表示し、その広告宣伝を目的としていることが明らかなもの
 - (2) 陳列棚、陳列ケース、冷蔵庫又は容器で製造業者等の製品名又は社名の広告宣伝を目的としていることが明らかなもの
 - (3) 展示用モデルハウスのように製造業者等の製品の見本であることが明らかなもの
- (注) 広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳のように、専ら広告宣伝の用に供される資産については、その取得による経済的利益の額はなし。

(2) 通達に対する疑問

法人税基本通達4-2-1において、広告宣伝用資産等の受贈益として計上されるべき経済的利益の額の算定基礎を製造業者等のその資産の取得価額の「3分の2」相当額としていることや、「30万円以下」のものについては課税を行わないことの条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠は必ずしも明らかではない。この点、後者の根拠については、「利益と

なる部分が 30 万円以下と少額なときにはしいて課税しないでも弊害がないと認められるので少額非課税の見地から経済的利益はないものとして取り扱われる」という説明が参考となるであろうか⁵⁷¹。

個々の事案における事実関係次第ではあるが、例えば、広告宣伝用資産等の贈与を受ける販売業者において、当該贈与を受ける代わりとして、製品の陳列、販売の用に供する義務など一定の義務を負担している場合には、広告宣伝用資産等の受贈益として計上されるべき経済的利益の額の算定基礎を製造業者等のその資産の取得価額からその負担する義務に相当する額を控除することは、解釈論として成り立つ余地があろう。例えば、千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決(判時 1143 号 67 頁)は、「一般に本件広告宣伝用資産のような器具備品の贈与にあつては、コーナー設置契約書等の記載などを通じて、化粧品メーカー等から小売店に対し、贈与者たる化粧品メーカー等の負担金額(化粧品メーカー等の購入金額と取付運送費等を合算した金額)の 3 分の 2 に相当する価額を小売店の収受した受贈益として経理上及び会計上の処理をするよう指導がなされていることは前記認定のとおりである」とした上で、上記のような「経理処理をなすことは化粧品業界において承認確立された会計慣行であることが認められ、前記認定のような本件コーナー設置契約及び本件広告宣伝用資産の性質、内容に照らし、本件において右のような計算方法を採用することも妥当なものと認めるのを妨げないところであるから、本件広告宣伝用資産の贈与につき化粧品メーカー等の負担した金額の少なくとも 3 分の 2 に相当する金額を右贈与にかかる原告の収益の額とすることは、法人税法 22 条 2 項、4 項に合致するものとして許容されると解するのが相当である。」と判示している(この点は、大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決・行集 35 卷 6 号 822 頁も参照)。

もっとも、千葉地裁判決のかかる判示に対して、村井正教授は、「裁判所は、なぜ右の『負担』〔筆者注：用途制限条項〕を 1/3 と評価すべきかについては、明らかにしなかったが、結局は、『化粧品業界において承認確立された会計慣行』に求めたものと思われる」とされた上で、ただ上記会計慣行と当時の法人税基本通達 4-3-1(現行法人税基本通達 4-2-1)とのうち、「どちらが先行していたかは、『確立された会計慣行』との判断にあたり重要である。たとえ通達が先行していても、これを業界が積極的にとり入れてある程度の定着を見ている場合は、これを『会計慣行』の承認確立と解しているものと思われる」と論じられる⁵⁷²。この点は、通達による会計慣行の組成と、当該通達ないし当該会計慣行の法人税法 22 条 4 項を媒介とした法規範化という現象が生起することへの懸念という観点から興味深い議論である。

いずれにしても、一律に「3 分の 2」相当額とすることや「30 万円以下」のものについては課税を行わないことについては、租税法律主義適合性の見地から疑問がある。税務通達においては、通達の内容が法令上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠(根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)について十分な説

⁵⁷¹ 小原・前掲注 222、426 頁。

⁵⁷² 村井正「判批」判例時報 1157 号 206 頁(1985)。

明がなく(公開されておらず)、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しい場合が多分に存在するという問題がここでも浮上するのである。

かように法人税基本通達 4-2-1 の定める内容は租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものである⁵⁷³。

7 法人税基本通達 4-2-3(未払給与を支払わないこととした場合の特例)

(1) 通達の内容

法人税基本通達 4-2-3 は、法人が、法人税法 34 条 1 項により損金の額に算入されない給与のうち未払であるものについて、取締役会等の決議に基づきその全部又は大部分の金額を支払わないこととした場合において、その支払わないことがいわゆる会社の整理、事業の再建及び業況不振のためのものであり、かつ、その支払われないこととなる金額がその支払を受ける金額に応じて計算されている等一定の基準によって決定されたものであるときは、その支払わないこととなった金額については、その支払わないことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入しないことができるものとしている。

法人税基本通達 4-2-3(未払給与を支払わないこととした場合の特例)

法人が未払給与(法第 34 条第 1 項《役員給与の損金不算入》の規定により損金の額に算入されない給与に限る。)につき取締役会等の決議に基づきその全部又は大部分の金額を支払わないこととした場合において、その支払わないことがいわゆる会社の整理、事業の再建及び業況不振のためのものであり、かつ、その支払われないこととなる金額がその支払を受ける金額に応じて計算されている等一定の基準によって決定されたものであるときは、その支払わないこととなった金額(その給与について徴収される所得税額があるときは、当該税額を控除した金額)については、その支払わないことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入しないことができるものとする。

(注) 法人が未払配当金を支払わないこととした場合のその支払わないこととなった金額については、本文の取扱いの適用がないことに留意する。

(2) 通達に対する疑問

しかしながら、取締役会の決議等により支払の確定した役員給与について、その後、受給者である法人の役員がその受領を辞退した場合には、その法人において、債務免除益として益金の額に算入されるはずである(法人税法 22 条 2 項)。このことは、当該役員給与が法人税法 34

⁵⁷³ 法人税基本通達 4-2-1 の規定内容の変遷の経緯を説明するとともに、批判的見解を加えるものとして、中川一郎「新法人税基本通達の批判(2)」シュトイエル 88 号 33 頁以下参照(1969)。また、北野弘久「通達のあり方」税法学 226 号 22 頁(1969)、山田・前掲注 514、33 頁も参照。

条 1 項により、損金の額に算入されないこととなるかという問題とは無関係である。したがって、このような場合であっても、一定の要件を満たしているときは、益金の額に算入しないことを認める法人税基本通達 4-2-3 の租税法律主義適合性には疑問がある。

この法人税基本通達 4-2-3 の趣旨は、法人税法 34 条 1 項により損金の額に算入されない役員給与は、課税所得の計算の上では損金不算入として課税済みであるから、この未払給与の債務免除益を益金の額に算入して課税すると二重課税となることにありと説明されている⁵⁷⁴。しかしながら、法人税法 34 条 1 項により損金の額に算入されないことと、その未払役員給与が債務免除によって益金の額に算入されること(法人税法 22 条 2 項)とは、別個の事実と別個の根拠条文に基づくものであるから、「二重課税」という抽象的な言葉で法人税基本通達 4-2-3 の内容を正当化することは妥当でない。二重課税又は二重非課税のような議論はひとまず措くとしても、一旦、支払うべきことが確定した法的債務の免除を受けたという経済的利益に対して、通達限りで、益金の額に算入しないこととする取扱いが認められる論拠を明らかにすべきであろう(例えば、厳格な要件の下で適用される会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入を定める法人税法 59 条と比較せよ)。

かように法人税基本通達 4-2-3 の定める内容は租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものである。

8 法人税基本通達 5-2-13 (評価方法の変更申請があった場合の「相当期間」)等

(1) 通達の内容

納税者が棚卸資産につき選定した評価の方法又は減価償却資産につき選定した償却の方法を変更しようとするときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならないところ(法人税法 29 条 2 項、31 条 6 項、同法施行令 30 条 1 項、52 条 1 項)、税務署長は、納税者から棚卸資産の評価方法の変更申請書又は減価償却資産の償却方法の変更申請書の提出があった場合において、その申請書を提出した納税者が現によっている評価の方法又は償却の方法を採用してから「相当期間」を経過していないときは、その申請を却下することができるとされている(同法施行令 30 条 3 項、52 条 3 項)。

かかる「相当期間」の意義について、法人税基本通達 5-2-13 又は同通達 7-2-4⁵⁷⁵は、一旦採用した棚卸資産の評価の方法又は減価償却資産の償却の方法は「特別の事情がない限り継続して適用すべきものであるから」、現によっている評価の方法又は償却の方法を変更するためにその変更承認申請書を提出した場合において、その現によっている評価の方法又は償却の方法を「採用してから 3 年を経過していないとき」は、その変更することについて特別な理由があるときを除き、法人税法施行令 30 条 3 項又は同令 52 条 3 項の「相当期間を経過していないときに該当するものとする。」とし、その注書きにおいてその変更承認申請書の提出がその

⁵⁷⁴ 坂元＝渡辺・前掲注 570、1111 頁。

⁵⁷⁵ 同様の内容を定める所得税の通達として、所得税基本通達 47-16 の 2 又は 49-2 の 2 がある。

現によっている評価の方法又は償却の方法を「採用してから 3 年を経過した後になされた場合であっても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。」と定めている。

法人税基本通達 5-2-13 (評価方法の変更申請があった場合の「相当期間」)

一旦採用した棚卸資産の評価の方法は特別の事情がない限り継続して適用すべきものであるから、法人が現によっている評価の方法を変更するために令第 30 条第 2 項《棚卸資産の評価の方法の変更手続》の規定に基づいてその変更承認申請書を提出した場合において、その現によっている評価の方法を採用してから 3 年を経過していないときは、その変更が合併や分割に伴うものである等その変更することについて特別な理由があるときを除き、同条第 3 項の相当期間を経過していないときに該当するものとする。

(注) その変更承認申請書の提出がその現によっている評価の方法を採用してから 3 年を経過した後になされた場合であっても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。

法人税基本通達 7-2-4 (償却方法の変更申請があった場合の「相当期間」)

一旦採用した減価償却資産の償却の方法は特別の事情がない限り継続して適用すべきものであるから、法人が現によっている償却の方法を変更するために令第 52 条第 2 項《減価償却資産の償却の方法の変更手続》の規定に基づいてその変更承認申請書を提出した場合において、その現によっている償却の方法を採用してから 3 年を経過していないときは、その変更が合併や分割に伴うものである等その変更することについて特別な理由があるときを除き、同条第 3 項の相当期間を経過していないときに該当するものとする。

(注) その変更承認申請書の提出がその現によっている償却の方法を採用してから 3 年を経過した後になされた場合であっても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。

(2) 通達に対する疑問

しかしながら、評価方法又は償却方法を変更するには現によっている方法を採用してから「3 年」を経過しなければならないことという上記通達のような解釈を法令上の「相当期間」という文言から直ちに導出することは困難である。通達で一種の数値基準を設定し、割切りを行うのであれば、条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠について十分な説明を提供すべきであろう。

ところで、法令における「相当期間」の意義について定める他の通達にも目を向けてみると

どうであろうか。すなわち、個別評価による貸倒引当金(所得税法 52 条 1 項、法人税法 52 条 1 項)の繰入事由の 1 つとして、所得税法施行令第 144 条 1 項 2 号は「債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続しその営む業務に好転の見通しがないこと」、法人税法施行令 96 条 1 項 2 号は「債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続し、かつ、その営む事業に好転の見通しがないこと」を掲げているが、それぞれに掲げる「相当期間」の意義について、所得税基本通達 52-6 又は法人税基本通達 11-2-6 は、上記各通達が定める「3 年」ではなく、「おおむね 1 年以上」とする旨定めている。評価方法や償却方法の変更の文脈における「相当期間」と貸倒引当金の繰入事由の判定の文脈における「相当期間」とでは、その解釈や事実認定の基準に自ずと相違が生じることは理解できるが、各通達を制定するに当たり、それぞれ、「3 年」又は「おおむね 1 年以上」とした条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠あるいはこれらに関する資料が存在するのであるから⁵⁷⁶、かかる根拠や資料を国税庁が進んで明らかにしない限り、各通達の内容の適法性を十分に検証することは難しいのではないかという疑問を提起せずにはいられない⁵⁷⁷。

また、仮に、通達のいう「3 年」は「相当期間」と定めた上記各施行令の趣旨に合致すると解するとしても、「3 年を経過した後になされた場合であっても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。」という上記各通達の解釈は、その法令上の根拠を直ちに見出すことが困難なものであり、租税法律主義との適合性が問題視される。

なお、次に示す法人税基本通達 2-3-21⁵⁷⁸は、有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法の変更の процедуруを定める法人税法施行令 119 条の 6 第 3 項の規定の適用に当たり、上記法人税基本通達 5-2-13 を準用することをそれぞれ定めている。また、次に示す法人税基本通達 13 の 2-2-15 は、外貨建資産等の期末換算の方法の変更申請があった場合等の「相当期間」(法人税法施行令 122 条の 6 第 3 項)の意義について定めているところ、その内容は上記法

⁵⁷⁶ 例えば、当該法人の事業年度単位で考えるべき棚卸資産の評価方法又は減価償却資産の償却方法の文脈における相当期間と、そうではない個別評価による貸倒引当金の繰入事由における相当期間とは、内容が異なることは当然であるという見方がある。

⁵⁷⁷ この点、「所得税基本通達逐条解説」は、所得税基本通達 47-16 の 2 が「3 年」と定めたことについて、『相当期間』の執行上の判断基準を示し、納税者と税務官庁との円滑な運営を期したものである。」と解説するのみであるが(森谷義光ほか編『所得税基本通達逐条解説 [平成 26 年度版]』480 頁(大蔵財務協会 2014))、「法人税基本通達逐条解説」は、法人税基本通達 5-2-13 が『「3 年」』とした理由には種々のものがあるが、一つには、このような場合の相当期間の判断については、すでに過去の執行においておおむね 3 年を基準として承認手続を行ってきた事実があり、このことは納税者側にも相当程度浸透していると認められる事情があることが挙げられよう。更に二つ目としては、このような場合の判断基準としては常識的に少なくとも 3 年程度の期間が必要であろうということである。」と解説している(小原・前掲注 222、457 頁)。しかしながら、「法人税基本通達逐条解説」における説明を一旦は受け入れるとしても、その裏付けとなる資料やデータを示さないのであればその妥当性の検証ができない。なお、所得税基本通達 52-6 又は法人税基本通達 11-2-6 が、「おおむね 1 年以上」とした理由について、各逐条解説においては明らかにされていない(森谷・同書 559~600 頁、小原・同書 1020 頁参照)。なお、所得税基本通達 47-16 の 2 の問題点について、酒井・前掲注 208、134 頁以下も参照。

⁵⁷⁸ 同様の内容を定める所得税の通達として、所得税基本通達 48-7 がある。

人税基本通達 5-2-13 又は同通達 7-2-4 とほぼ同様である。したがって、いずれの通達も租税法律主義との適合性を問題視し得る。

いずれも法解釈と事実認定の双方に関わる問題であるように思われるが、やはり、税務通達においては、通達の内容が法令上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠(根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)について十分な説明がなされていない(公開されていない)ことを問題視せざるを得ない。

法人税基本通達 2-3-21(棚卸資産の評価方法の選定に係る取扱いの準用)

売買目的有価証券(法第 61 条の 3 第 1 項第 1 号《売買目的有価証券の期末評価額》に規定する売買目的有価証券をいう。)を保有する場合の当該売買目的有価証券に係る令第 119 条の 5 第 1 項《有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法の選定及びその手続》の規定の適用に当たっては、5-2-12《評価方法の選定単位の細分》の取扱い(事業所別の評価方法の選定に係る取扱いに限る。)を準用し、有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の方法について変更承認申請書の提出があった場合における令第 119 条の 6 第 3 項《有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の変更の手続》の規定の適用に当たっては、5-2-13《評価方法の変更申請があった場合の「相当期間」》の取扱いを準用する。

法人税基本通達 13 の 2-2-15 (換算方法の変更申請があった場合等の「相当期間」)

一旦採用した外貨建資産等の換算の方法は特別の事情がない限り継続して適用すべきものであるから、法人が現によっている換算の方法を変更するために令第 122 条の 6 第 2 項《外貨建資産等の期末換算の方法の変更の手続》の規定に基づいてその変更承認申請書を提出した場合において、その現によっている換算の方法を採用してから 3 年を経過していないときは、その変更が合併や分割に伴うものである等その変更することについて特別な理由があるときを除き、同条第 3 項の相当期間を経過していないときに該当するものとする。

令第 122 条の 11《為替予約差額の一括計上の方法の変更の手続》の規定に基づきその選定した方法を変更する場合も同様とする。

(注) その変更承認申請書の提出がその現によっている換算の方法を採用してから 3 年を経過した後になされた場合であっても、その変更することについて合理的な理由がないと認められるときは、その変更を承認しないことができる。

9 法人税基本通達 7-8-4(形式基準による修繕費の判定)等

(1) 通達の内容

内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、その有する固定資産

について支出する金額で、次の①又は②に掲げる金額に該当するもの(資本的支出)(そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額)は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない(法人税法 65 条、同法施行令 132)。

- ① 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額
- ② 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時ににおける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額

他方、法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の通常の維持管理のため又は毀損した固定資産につきその現状を回復するために要したと認められる部分の金額は修繕費として損金の額に算入される(法人税法 22 条 3 項。法人税基本通達 7-8-2 参照)。

しかしながら、法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額が、資本的支出と修繕費のいずれに該当するか、判断に迷う場合もある。このようなことから、法人税基本通達 7-8-4 は、形式基準による修繕費の判定について定めている。

法人税基本通達 7-8-4(形式基準による修繕費の判定)

一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額がある場合において、その金額が次のいずれかに該当するときは、修繕費として損金経理をすることができるものとする。

- (1) その金額が 60 万円に満たない場合
- (2) その金額がその修理、改良等に係る固定資産の前期末における取得価額のおおむね 10%相当額以下である場合

(注) 1 前事業年度前の各事業年度(それらの事業年度のうち連結事業年度に該当するものがある場合には、当該連結事業年度)において、令第 55 条第 4 項《資本的支出の取得価額の特例》の規定の適用を受けた場合における当該固定資産の取得価額とは、同項に規定する一の減価償却資産の取得価額をいうのではなく、同項に規定する旧減価償却資産の取得価額と追加償却資産の取得価額との合計額をいうことに留意する。

- 2 固定資産には、当該固定資産についてした資本的支出が含まれるのであるから、当該資本的支出が同条第 5 項の規定の適用を受けた場合であっても、当該固定資産に係る追加償却資産の取得価額は当該固定資産の取得価額に含まれることに留意する。

また、法人税基本通達 7-8-4 よりも、更に簡便的な区分の方法として、法人税基本通達 7

－8－5 が定められている。

法人税基本通達 7-8-5(資本的支出と修繕費の区分の特例)

一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額(7-8-3 又は 7-8-4 の適用を受けるものを除く。)がある場合において、法人が、継続してその金額の 30%相当額とその修理、改良等をした固定資産の前期末における取得価額の 10%相当額とのいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とする経理をしているときは、これを認める。

(注) 当該固定資産の前期末における取得価額については、7-8-4 の(2)の(注)による。

(2) 通達に対する疑問

いずれの通達も、一種の簡便法として⁵⁷⁹、資本的支出と修繕費の区分に係る数値基準を設けているが、そのような取扱いが認められる条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠は必ずしも明らかではない。これまで述べてきたとおり、税務通達の内容の実質上の根拠が示されていないのである。かように法人税基本通達 7-8-4 及び 7-8-5 の定める内容は租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものである(なお、これらの通達に関連して、法人税法施行令 132 条に対して、その規定内容の不十分性という観点から見直しの余地があることを指摘できることについて第 4 章第 5 節 3 参照)。

10 法人税基本通達 8-2-3(繰延資産の償却期間)

(1) 通達の内容

内国法人が各事業年度終了の時に有するいわゆる税法固有の繰延資産(法人税法施行令 14 条 1 項 6 号。例えば、自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶ一定のものなどがこれに当たる。)について、法人税法 22 条 3 項により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額(損金経理額)のうち、その繰延資産の額をその繰延資産となる費用の支出の効果が及ぶ期間(償却期間)の月数で除して計算した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額(償却限度額)となる(法人税法 32 条、同法施行令 64 条 1 項 2 号)。

法人税基本通達 8-2-3 は、この場合の償却期間について、次のとおり定めている。

法人税基本通達 8-2-3(繰延資産の償却期間)

⁵⁷⁹ 小原・前掲注 222、632～634 頁。

令第 14 条第 1 項第 6 号《公共的施設の負担金等の繰延資産》に掲げる繰延資産のうち、次の表に掲げるものの償却期間は、次による。

該当条項	種類	細目	償却期間
令第十四条第一項第六号イ 《公共的施設等の負担金》 に掲げる費用	公共的施設の設置又は改良のために支出する費用(8-1-3)	(1) その施設又は工作物がその負担した者に専ら使用されるものである場合	その施設又は工作物の耐用年数の 7/10 に相当する年数
		(2) (1)以外の施設又は工作物の設置又は改良の場合	その施設又は工作物の耐用年数の 4/10 に相当する年数
	共同的施設の設置又は改良のために支出する費用(8-1-4)	(1) その施設がその負担者又は構成員の共同の用に供されるものである場合又は協会等の本来の用に供されるものである場合	イ 施設の建設又は改良に充てられる部分の負担金については、その施設の耐用年数の 7/10 に相当する年数 ロ 土地の取得に充てられる部分の負担金については、45 年
		(2) 商店街等における共同のアーケード、日よけ、アーチ、すずらん灯等負担者の共同の用に供されるとともに併せて一般公衆の用にも供されるものである場合	5 年(その施設について定められている耐用年数が 5 年未満である場合には、その耐用年数)

〔筆者注：以下掲載省略〕

(2) 通達に対する疑問

法人税基本通達 8-2-3 は、上記のとおり、「公共的施設の設置又は改良のために支出する費用」(種類欄)については、「(1) その施設又は工作物がその負担した者に専ら使用されるものである場合」(細目欄)の償却期間を「その施設又は工作物の耐用年数の 7/10 に相当する年数」(償却期間欄)とし、「(2) (1)以外の施設又は工作物の設置又は改良の場合」(細目欄)の償却期間を「その施設又は工作物の耐用年数の 4/10 に相当する年数」(償却期間欄)と定めている。

同通達は「7/10」とか「4/10」といった割切り計算を要請するものであるが、この趣旨については、「公共的施設がもっぱら費用の負担者において使用される場合には、所有権のない資産であることを考慮し、自己所有の減価償却資産である場合に適用される耐用年数の 7 割程度とし、その他の公共施設、すなわち、一般公衆の用に供されるとともに、合わせて費用負担者に利用されるようなものについては、専用の場合の 10 分の 7 の半分の程度の耐用年数の 10 分の 4 とされたものである」と説明されている⁵⁸⁰。

かような説明の背後にあると思われる通達制定の際に依拠した統計上のデータが公開されていないため、上記説明のみをもってしては、その内容の妥当性について検証する材料に乏しい。納税者が、繰延資産の償却期間を算定するに当たり、法人税基本通達 8-2-3 のような簡便な取扱いに迎合することは容易に想像できるところであるから、同通達の内容を検証する必要性は一層高いと思われるが、その検証材料に乏しいことは問題視されてしかるべきである。

1 1 法人税基本通達 9-1-6 の 2~4(補修用部品在庫調整勘定の設定)等

(1) 通達の内容

法人税基本通達 9-1-6 の 2 は、法人が法令の規定等に基づいて、製品の製造を中止した後一定期間保有することが必要と認められる当該製品に係る補修用の部品を相当数量一時に取得して保有する場合には、保有開始年度以後の各事業年度において、当該事業年度終了の時ににおける補修用の部品の帳簿価額の合計額が当該通達に定める一定の算式により計算した金額を超えるときにおけるその超える部分の金額相当額以下の金額を、損金経理により補修用部品在庫調整勘定に繰り入れることができる旨定めている。

法人税基本通達 9-1-6 の 2(補修用部品在庫調整勘定の設定)

法人が法令の規定、行政官庁の指導、業界の申合せ等に基づき製品の製造を中止した後一定期間保有することが必要と認められる当該製品に係る補修用の部品を相当数量一時に取得して保有する場合には、保有開始年度(その製品の製造を中止した事業年度の翌事業年度

⁵⁸⁰ 坂元＝渡辺・前掲注 570、2156 頁

(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)をいう。以下 9-1-6 の 2 において同じ。)以後の各事業年度において、当該事業年度終了の時ににおける補修用の部品の帳簿価額の合計額が次の算式により計算した金額を超えるときにおけるその超える部分の金額に相当する金額以下の金額を損金経理により補修用部品在庫調整勘定に繰り入れることができるものとする。

(算式)

保有開始年度開始の時ににおける補修用の部品の帳簿価額の合計額 ×
次の表の保有期間の年数及び経過年数に応じた率

〔筆者注：以下掲載省略〕

(2) 通達に対する疑問

法人税基本通達 9-1-6 の 2 の趣旨は次のようなものであると説明されている⁵⁸¹。

すなわち、家庭用電気製品、カメラ、自動車などのいわゆる耐久消費財について、メーカーがモデルチェンジ等により特定の製品の製造を中止した場合には、消費者保護の観点から、その製造中止後一定期間いつでも補修用の部品を供給できるような体制を整えておくことがあるところ、コスト面の問題もあることから、特に家庭用電気製品やカメラのようにその部品の単価が少額で、しかも極めて多種類にわたるような場合には、製品の製造中止時点で今後の必要量を見積り、一括して生産し、かつ、必要量の予測が難しいことなどから、かなり余裕を持った量の生産が行われるのが通例である。その結果、必要保有期間が経過しても消化しきれない多量のデッド・ストックを生み、廃棄等によって巨額の損失が一時に計上されるといった事例がしばしば見受けられるようである。このため、業界としては、このような製造中止に伴って一括保有する補修用部品については、その必要保有期間を基礎としてある程度規則的に費用化することが望ましいということになる。

しかしながら、法人税の取扱いの上では、見込み違いで過剰生産した製品については、そのことを理由として評価損を計上することを認めないという立場が一貫して採られているため(法人税基本通達 9-1-6 参照)、保有期間の途中で最終的に過剰在庫になることが明確に予測できるようになったとしても、評価損の計上は難しいというのが従来の考え方であった。しかしながら、その一括保有するに至った事情等を考慮すると、単純に過剰生産であるとして評価損の計上を認めないというのも実情に即さないため、このような特定製品の生産中止に伴って一括保有する補修用部品については、一定の方式に基づいて毎期末の適正保有高を推定し、これを上回る部分の在庫高について評価損を認める旨が本通達において明らかにされている。た

⁵⁸¹ 小原・前掲注 222、691～693 頁。

だし、この場合の評価損については、当該補修用部品の販売原価の算定に影響を与えることのないように、直接その帳簿価額を減額せず、「補修用部品在庫調整勘定」を設定するという形でいわば間接表示をさせることとされている。

上記説明によれば、法人税基本通達 9-1-6 の 2 の実定法の根拠は、棚卸資産について、災害により著しく損傷したこと、当該資産が著しく陳腐化したこと及びこれらに準ずる特別の事実があった場合にその評価損の損金算入を認める法人税法 33 条 2 項及び同法施行令 68 条 1 項 1 号にあると解される。そうであるとすると、同通達に基づいて計上した「補修用部品在庫調整勘定の金額は、その繰入れをした事業年度の翌事業年度の益金の額に算入する」として、いわゆる洗い替え処理を求める法人税基本通達 9-1-6 の 3 や「補修用部品在庫調整勘定への繰入れを行う場合には、その繰入れを行う事業年度の確定申告書に補修用部品在庫調整勘定の繰入額の計算に関する明細を記載した書類を添付しなければならないものとする。」として、確定申告書に補修用部品在庫調整勘定の繰入額の計算に関する明細書の添付を求める法人税基本通達 9-1-6 の 4 は、いずれも実定法上の根拠が明らかではないにもかかわらず、納税者に不利な経理処理又は手続を課していることになるのではなかろうか。租税法律主義適合性の観点から問題があるといわざるを得ない。

この点、逆に、法人税基本通達 9-1-6 の 2 が、実定法上の根拠に乏しい内容を定めたものであり、いわゆる緩和通達に該当するから、同通達を適用した場合の影響や同通達の運用を妥当なものとするために同通達 9-1-6 の 3 及び 9-1-6 の 4 を定めたものであるという説明も成り立ち得よう。しかしながら、この場合には、同通達 9-1-6 の 2 が実定法上の根拠を欠くものとして、租税法律主義適合性の観点から批判の対象になる。

このほか、出版業者が一定の売れ残り単行本を有する場合に、一定の算式により計算した単行本在庫調整勘定の必要経費又は損金算入を認める法人税基本通達 9-1-6 の 8、同勘定の洗い替え処理を求める同通達 9-1-6 の 9、確定申告書に明細書の添付を求める同通達 9-1-6 の 10 についても、上記一連の通達とほぼ同様の問題点を指摘し得るものと考え⁵⁸²。また、法人税法 53 条の返品調整引当金勘定を設けることのできる出版業者について、一定の返品債権特別勘定の必要経費又は損金算入を認め、同勘定の洗い替え処理を求め、確定申告書に明細書の添付を求める同通達 9-6-4 ないし 9-6-7⁵⁸³についても、ほぼ同様の観点から議論の対象となり得よう⁵⁸⁴。

⁵⁸² 同旨の所得税の通達として、それぞれ、同通達 36・37 共-7 の 2、36・37 共-7 の 3、36・37 共-7 の 4 がある。

⁵⁸³ 同旨の所得税の通達として、所得税基本通達 51-20 ないし 51-23 がある。

⁵⁸⁴ なお、出版業者について、単行本在庫調整勘定や返品調整引当金・返品債権特別勘定のような税務上の取扱いが認められるに至るまでには、業界と税務当局等との折衝、アグリーメントの取り付けなどがあったことを述べるものとして、日本雑誌協会『日本書籍出版協会 50 年史 Web 版』255 頁以下参照。
(<http://www.jbpa.or.jp/nenshi/pdf/p255-259.pdf>(平成 28 年 5 月 20 日最終閲覧))。併せて、一般社団法人日本書籍出版協会出版経理委員会編著『出版税務会計の要点〔第 11 版〕』12 頁以下(日本書籍出版協会 2016)も参照。

12 法人税基本通達 9-2-28(役員に対する退職給与の損金算入の時期)及び同通達 9-2-32(役員の分掌変更等の場合の退職給与)

(1) 通達の内容

法人税基本通達 9-2-28 は、役員に対する退職給与の損金算入時期について、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とすることを確認している一方、ただし書きにおいて、法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合にはこれを認める旨定めている。

法人税基本通達 9-2-28(役員に対する退職給与の損金算入の時期)

退職した役員に対する退職給与の額の損金算入の時期は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とする。ただし、法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める。

また、役員の分掌変更等の場合の退職給与について定める法人税基本通達 9-2-32 は、本文において「法人が役員の分掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる。」とし、その注書きにおいて「本文の『退職給与として支給した給与』には、原則として、法人が未払金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない。」と定めている。

法人税基本通達 9-2-32(役員の分掌変更等の場合の退職給与)

法人が役員の分掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる。

- (1) 常勤役員が非常勤役員(常時勤務していないものであっても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。)になったこと。

- (2) 取締役が監査役(監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者及びその法人の株主等で令第71条第1項第5号《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる要件の全てを満たしている者を除く。)になったこと。
- (3) 分掌変更等におけるその役員(その分掌変更等においてもその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。)の給与が激減(おおむね50%以上の減少)したこと。
- (注) 本文の「退職給与として支給した給与」には、原則として、法人が未払金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない。

(2) 通達に対する疑問

第3章第1節4(3)において論じたとおり、法人税法上、役員退職給与については、公正処理基準(法人税法22条4項)に基づいて、発生主義によって費用として認識されたもののうち、債務確定基準(法人税法22条3項2号)を通過したものが、当該事業年度の損金の額に算入することを認められるものと解されるところ、法人税基本通達9-2-28ただし書きの内容(支給年度損金経理)は、一種の現金主義の適用を認めるものであって、発生主義を採用する企業会計原則(第二の一A)に適合していない。かような支給年度損金経理については、法人税法上の計算処理(税務会計)が企業会計の空白部分を補完する場合とは状況が異なることに留意する必要があるし、公正処理基準に従ったものとはいえない。法的根拠は薄弱であるといわざるを得ない。

法人税基本通達9-2-28ただし書きは、法人税法において役員退職給与の損金算入に損金経理要件が存在していた時代の遺物であり⁵⁸⁵、国税庁としては平成18年度税制改正により損金経理要件が廃止された際に、他の関連通達(旧法人税基本通達9-2-20、9-2-21)が廃止されたことと併せて、公正処理基準への不適合が疑われる現金主義の下で、廃止されたはずの損金経理に基づく損金算入を容認する当該ただし書部分を廃止し、必要に応じて法律や政令による対応を行うべきであったように思われる。

仮に、かかる通達本文の取扱いが、通達で特例的に定めたものではなく、法令の解釈から導出可能なものであるという立場に立つとすれば⁵⁸⁶、未払金等の額は分掌変更等による退職給与として損金の額に算入することができないとする注書きの取扱いは租税法律主義に抵触する可能性があることを指摘し得る。分掌変更による退職給与を支払った場合においても、企業会計や会社法がこれを退職給与と取り扱わない積極的理由が見当たらないことが、上記立場の妥当

⁵⁸⁵ 成松洋一「報酬、賞与、退職給与及び寄附金等」税務弘報別冊通巻1号170～171頁参照(1980)。

⁵⁸⁶ かような立場に立つと解される裁判例として、東京地裁平成17年2月4日判決(訟月52巻8号2610頁)、その控訴審である東京高裁平成17年9月29日判決(訟月52巻8号2602頁)、東京地裁平成20年6月27日判決(判タ1292号161頁)、長崎地裁平成21年3月10日判決(税資259号順号11153)がある。逆に、上記通達本文の内容は特例的な取扱いであるという立場に立つと解される裁判例として、東京地裁平成17年12月6日判決(税資255号順号10219)及びその控訴審である東京高裁平成18年6月13日判決(税資256号順号10425)がある。ただし、上記通達本文の租税法律主義適合性については、役員に対する退職給与の損金算入時期として現金主義の適用を認めている法人税基本通達9-2-28と併せて検討を行う必要があろう。

性を後押しする。

なお、第3章第2節2(2)において取り上げた東京地裁平成27年2月26日判決(判例集未登載)の判断を一般化することが許されるならば、臨時に多額の費用が発生する役員退職給与について、一括で支払う資金的余裕がなく、経常収支が赤字とならない範囲で支給するという目的から、これを数年以内に分割支給するという事実が認められるような場合に支給年度損金経理を行うことも公正処理基準に従ったものとして認められることになる。課税庁がこのような経理は課税上弊害があると考えたとしても、同判決をもって本件通達ただし書きが公正処理基準に適合するというお墨付きを得たものと解するならば、もはや当該ただし書部分を廃止してもかかる弊害を取り除くことはできない。また、一定の分掌変更等役員退職給与が法人税法上の「退職給与」に含まれると解釈できるならば、法人税基本通達9-2-32注書きの取扱いが認められる法的根拠は乏しくなり(国税庁は同通達が緩和通達ないし特例通達に該当するという立場に立つと考えるが⁵⁸⁷、上記解釈は同通達が緩和通達ないし特例通達であることを否定することにつながることに留意する必要がある。)、租税法律主義に抵触するのではないかという疑問が惹起される。

以上、法人税基本通達9-2-28ただし書き及び法人税基本通達9-2-32注書きの定める内容は、いずれも、租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものである。

13 法人税基本通達9-2-43(支給額の通知)

(1) 通達の内容

第4章第4節において考察した使用人賞与の損金算入時期を定める法人税法施行令72の3第2号イについて、法人税基本通達9-2-43は、「法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合のその支給額の通知は、令第72条の3第2号イの支給額の通知には該当しないことに留意する。」と定めている。給与規則等で、賞与の支払基準日(例えば、決算期末)に在籍していた従業員が、支給日(例えば、決算期末の翌月10日)に在職していない場合には賞与を支給しないとする内容のいわゆる支給日在籍要件を定めている場合には、実際に、決算期末に在籍していたが支給日に退職した者がいるかいないかにかかわらず、法人税法施行令72の3第2号イの「支給額の通知」には該当しないという解釈を示しているのである。

法人税基本通達9-2-43(支給額の通知)

法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合のその支給額

⁵⁸⁷ 上記東京地裁平成27年2月26日判決の事件における国側の主張及び小原・前掲注222、769～770頁参照。なお、小原・前掲注222、769～770頁においては、同判決を受けて、同判決の判示事項を汲んだ追加記述がなされているが、国税庁の主務課の職員が、職務上作成した資料を利用しつつ、名目上は個人として執筆している書籍において、重要な「行政解釈」を追加し、事実上、執行の統一化を図るような対応には種々の観点から疑問を抱かざるを得ない。

の通知は、令第 72 条の 3 第 2 号イの支給額の通知には該当しないことに留意する。

(2) 通達に対する疑問

しかしながら、第 4 章第 4 節 2(2)イで述べたとおり、法人税法施行令 72 の 3 第 2 号イの文言から、上記のような解釈が導出できるか疑問である。すなわち、同号は、次に掲げる「要件」のすべてを満たす賞与は、使用人にその支給額の通知をした日の属する事業年度において支給されたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する旨を規定しているから、同号イにおいて定められている「その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知をしていること」は要件そのものである。

上記法人税基本通達 9-2-43 は、この「支給額の通知」には「法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合のその支給額の通知」は含まれないとしているのであるが、同通達という「法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合」と、法人税法施行令 72 の 3 第 2 号イが定める「支給日に支給を受けるすべての使用人に対して通知をしていること」とがなぜ競合すると解されるのか、なぜ同号からこのような解釈を導くことができるのか、必ずしも明らかではない。少なくとも、同通達の内容は同施行令の文言とは合致しておらず、政令で明確に規定している要件を、文言から離れて狭く解釈するものであるように思える。

以上、法人税基本通達 9-2-43 の定める内容は、租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものであると考える。

第 6 節 通達に対する司法統制(行政訴訟による裁判的統制)

個々の通達に基づく行政処分に不満がある者は、当該処分の違法や無効を主張して訴訟を提起し、当該訴訟の中で当該通達の違法性等を主張することが可能である。この意味では、租税法律主義適合性が疑われる通達が制定されたとしても、当該通達に関連して自己の権利利益が侵害された私人には裁判所によって救済される途が開かれているといえる。

他方、現行訴訟制度においては、個別の事件を離れて、通達そのものの適法性を問う訴訟は認められていない。通達の内容の適法性は、あくまで当該通達が関係する個別の事件に係る行政訴訟や国家賠償請求訴訟を通じて、裁判所によって付随的に審査されるにすぎず、個別の事件から離れて、通達それ自体を事後的な抗告訴訟としての取消訴訟や無効確認訴訟の対象とすることは認められないのが通常であること、とりわけ抗告訴訟の対象性の問題としての法律上の争訟性等の問題と処分性の問題という障壁があることは、行政立法の場合と変わらない(第 4 章第 6 節参照)⁵⁸⁸。

もっとも、そもそも、行政立法の場合と異なり、通達には私人や裁判所に対する法的拘束力はないことにも留意する必要がある。すなわち、ある通達に示された法解釈に従って行政処分

⁵⁸⁸ 通達に違法性があつた場合の訴訟ルートに関する議論について、酒井・前掲注 208、8 頁以下参照。

がなされ、その適法性が裁判所で問題となったときには、裁判所は独自の立場で法令を解釈・適用して、処分の適法・違法を判断すべきであって、通達に示されたところを考慮する必要はなく、むしろ考慮してはならない。ある通達が出され、それによると将来、自己に不利益な処分がなされると私人が考えても、私人は直ちに通達を取り消してもらう必要はないのである。将来、通達に従って不利益な処分がなされた後で、裁判所に出訴して、法律の正しい解釈により処分を取り消してもらうことができるからである⁵⁸⁹。

第7節 小括

本章では、①税務通達の影響力の大きさが相当なものであることを、税務通達の拘束力(課税庁に対する内部的な法的拘束力と納税者に対する外部的な事実上の拘束力)及び諸機能(例えば、行政内部の統制・統一化機能、法令の解説・補完機能、行政の効率化機能、行政の恣意的判断防止機能、予測可能性提供機能、不服申立便宜機能等)の面から論じた上で、②現行の税務通達の中にはその規定内容の租税法律主義適合性に疑問を提起し得るものが存在することについて、具体例を示して論証を行った。

また、税務通達の内容が適法なものであるという前提を置くとすれば、税務通達の上記諸機能は、租税法律主義を支えるとともに、適正公平な納税義務の履行の実現や申告納税制度の維持・発展に寄与し得る有益な一面を有していることは否定できない上、租税法規の複雑性・専門技術性を顧慮すると、税務通達の必然性を受け入れざるを得ない面があるという見解を示した。そして、かような税務通達の積極的な評価に値する一面をも踏まえた上で、税務行政が通達行政として非難される実質的な理由は、「税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めていること」にあると指摘した。

以上からすれば、税務通達の存在そのものや、租税行政庁が税務通達を用いて租税行政を執り行うこと自体を批判することは必ずしも妥当ではない面があり、むしろ、税務通達における租税法律主義適合性を確保することで、税務通達の有用性を高めるといった建設的な議論の醸成が求められると解する。換言すれば、税務通達の有用性を十分に理解した上で、主として租税法律主義適合性の観点から、税務通達に対して統制のあり方を議論する必要性が高いと考える。

もちろん、筆者も、第5節で列挙した税務通達の内容が「法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めている」と断定的に論じるものではなく、この点に関しては最終的には裁判所の判断に拠らざるを得ない面があると考え⁵⁹⁰。租税法令の解釈の困難性に加えて、上記に

⁵⁸⁹ 塩野・前掲注 105、114～115 頁。また、塩野・同書 115 頁は、「もっとも、通達が出されると、それに従った行政処分がなされる可能性が実際上高いので、処分が出される前に、予め将来の危険を予防する意味での抗告訴訟としての差止訴訟(行政事件訴訟法 3 条 7 項)が考えられる」という見解を示されている。

⁵⁹⁰ この点、広瀬正教授は、法律によってのみなされるべき租税の賦課徴収が法源たり得ない通達によって行われることは「もちろん許されるべきではない。当該通達が法律に定められるべき事項を定めているかどうか、あるいは法の誤った解釈を示しているかというかどうかは必ずしも明らかでない場合が多く、これは最終的には裁判所の判断によらざるをえない。」と述べられる(広瀬・前掲注 465、21 頁)。また、田中治教授も通達の

例示したものも含めて税務通達においては、通達に示す解釈が法令上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠(条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠であり、具体的には根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)についての説明がなく、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しい場合も存在するからである(他方、国税庁が公表する情報や国税庁の主務課の職員が執筆している「法人税基本通達逐条解説」などで、上記のような実質上の根拠が一定程度明らかにされている場合もある。)。この点は、第4章第7節において、租税法律主義適合性が疑われる政令であっても、その実質上の根拠(授權法律の規範内容又は委任の趣旨・目的の解釈、政令の授權法律等適合性及び政令制定の際に依拠した統計上のデータなど)や制定趣旨については必ずしも明らかではなく(公開されていない場合が多く)、租税法律主義に抵触することが明らかであるとか、規定内容が不十分であることが明らかであると論断しづらい面があることを指摘したことと通ずるところがある。

他方、少なくとも、第5節で示した通達を含めて「法律で規律すべき課税要件、課税手続について定めている」疑いがある税務通達が現に存在することは紛れもない事実であるし、裁判所の判断を受けるまで、かような税務通達が課税庁職員を拘束し、納税者をも事実上拘束することは問題視されよう。また、第4節3で述べたとおり、緩和通達については、納税者にとって有利な内容であり、納税者がかかる通達に従わないインセンティブは通常想定し得ないから、納税者との関係で強い行為規範性を帯びることになるし、納税者にとって不利な内容の税務通達と異なり、課税処分等を通じて緩和通達の違法性自体を争うことも困難であるから、事実上、民主的統制や司法統制を受けぬまま、長い間放置されることは看過し難い問題であることを重ねて強調しておきたい。

この点、行政法一般の文脈において、山岸敬子教授は、「行政権が、法解釈という方法によって可能にする法の道具性ないし手段性を統制しなければ、権力の恣意的な法の運用へと途を開くことになる。それ故に、解釈の名における行政権の法創造を統制することが、重要な問題となる。もし、それが無統制で放置されるならば、行政権が意のままに解するところのものが法となり、行政権を拘束すべき法を行政権自ら創ることとなり、法治主義は完全に形骸化する。」とされた上で、かように解釈の名における行政権の法創造を統制することが重要な問題であるところ、その重要性は、憲法上の罪刑法定主義のほか、租税法律主義などに関わるときは、さらに強調されることになると指摘される⁵⁹¹。

また、山岸教授は、解釈の名における行政権の法創造を統制することが重要であるという問題意識等に基づいて、訴訟統制(行政訴訟による裁判的統制)こそが行政権の法解釈統制の要で

内容が租税法令に反するといえるかどうかは、当該租税法令の立法の趣旨、目的をどのように理解するか、文言がどれだけ明確に定められているか、などによって評価が分かれ得ると指摘される(田中・前掲注 71、256頁以下)。

⁵⁹¹ 山岸・前掲注 109、9～10頁。

あるとされた上で、その理由として、最終的には訴訟による統制の途があるということ及びその訴訟の結果に対する予測が他の統制方法の利用度と効率を制約するからであるという見解を示される⁵⁹²。

かような山岸教授の指摘に含まれる問題意識や解釈の名における行政権の法創造を統制することが重要であるところ、数ある統制手段の中でも訴訟統制こそが行政解釈に対する統制の要であるという見解にはおおむね理解を寄せることができる。もっとも、現行訴訟制度においては、個別の事件を離れて、通達そのものの適法性を問う訴訟は認められていないこと、緩和通達については課税処分等を通じてその違法性自体を争うことすら困難であることに加えて、前記第1節3で論じた税務通達の外部化現象の要因を構成する課税処分の公定力、不服申立前置制度、税務訴訟における納税者側の低調な勝訴率、税務通達に従わない場合に発生する種々のリスクや費用等の存在を考慮すると、裁判的統制以外の統制(裁判所以外の統制主体として、例えば、行政機関、国会、第三者機関、国民一般などが考えられる。後記第6章第1節参照)が必要であるという見方も視界に入り込んで来る。

⁵⁹² 山岸・前掲注109、11頁。この点に関して、行政法一般の文脈ではあるが、裁判官の法解釈においては当該法律関係にとって直接利害関係のない第三者たる裁判官が、原告と被告双方の対立的立場から出される見解や資料を十分時間をかけて、かつ冷静に吟味することが要求されるが、行政庁の法解釈においては、解釈者がすなわち法律関係の一方当事者であり、一定の法律関係の形成に直接利害関係をもつ立場にあるし、その判断は一方的決定であり、対立当事者たる国民の法解釈に耳を傾けるとかそれを十分に検討することなどほとんどなく、目前の行政目的の遂行という制約を受けているから、時間をかけてゆっくりと検討する余裕などほとんどないという渡辺洋三教授の指摘が想起される(渡辺洋三「法治主義と行政権」『現代国家と行政権』60頁(東京大学出版会1972)〔初出1958〕)。

第6章 統制手段としてのパブリックコメント制度

本章では、他の統制手段の有用性や他の統制手段との併用の必要性を否定するものではないことを前提としつつも、租税行政庁による行政解釈の統制手段として、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提案する。具体的には、行政解釈に対する統制のあり方を巡る視点について簡述した上で(第1節)、パブリックコメント制度の概要等を通観し(第2節)、筆者が抱く同制度の魅力について述べ(第3節)、同制度が有する種々の有益な諸機能が十分に発揮されるのであれば、同制度は租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得ることを論じる。他方、同制度は、制度創設から日が浅く、いまだ発展途上のものであって、制度内在的な問題点や運用上の問題点を多分に有していること、具体的には、行政手続法の規定内容の検討(第4節)及び国税庁が実施した実際のパブリックコメントの案件の分析を通じて、同制度が制度上及び運用上の問題を抱えていることを明らかにする(第5節及び第6節)。

第1節 行政解釈に対する統制のあり方を巡る視点

行政解釈に対する統制のあり方については様々な観点から検討する必要がある⁵⁹³。例えば、行政解釈の制定時を基準としてその前か後か、原案の作成時を基準としてその前か後か、行政解釈に基づいて行われる行政処分時を基準としてその前か後かというように統制時期としてどの時点を選択するかという問題がある。また、統制の役割を担う者は、行政機関(行政解釈を発する当該行政機関、その上級官庁、内閣法制局など)、国会、裁判所、第三者機関、国民一般、マスメディアなどというように統制主体としていずれの者を選択するかという問題がある。さらに、かかる統制主体の問題とも関係するが、内部審査、立法、訴訟、監査、審議、意見提出というように、具体的にどのような統制方法を選択するかという問題がある。

これらのうち、どのような組み合わせが、行政解釈に対する統制手段として最も妥当であるかを一般的に述べることは困難であり、達成しようとする目的によっても妥当な組み合わせは異なり得る。また、それは、リソースやコスト面の問題又は制約によっても左右されるであ

⁵⁹³ この点、市原昌三郎教授は、「行政統制の各制度は、これを、それを担当する機関が誰かという統制主体の面、行政活動の行為時を基準に事前か事後かという統制発動の時機の面、統制の発動が統制機関の職権によるのかそれとも争訟の提起等利害関係人からの請求に基づいて発動されるのかどうかという統制権発動の動因の面、行政活動が適法か違法かという合法性の統制に限定されるのかそれとも適法な行政についてもその合目的性の統制をもなすかという行政統制の及びうる範囲という面その他いろいろな角度から類型づけうる。」とされた上で、「いずれにせよ、これら諸制度の中のどれが絶対的に最良であるというようなことはないのであって、統制される対象たる行政活動の性質いかんの問題にかかわってくるものである」と論じられる(市原昌三郎「序—行政統制の意義と態様」雄川一郎＝高柳信一編『岩波講座 現代法 4 現代の行政』172～173頁(岩波書店 1966))。この辺りの議論については、多くの先行業績があるが、差し当たり、小島和司「行政の議会による統制」雄川一郎＝高柳信一編『岩波講座 現代法 4 現代の行政』181～220頁(岩波書店 1966)、市原昌三郎「行政の内部的統制」雄川一郎＝高柳信一編『岩波講座 現代法 4 現代の行政』221～257頁(岩波書店 1966)、高柳信一「行政の裁判所による統制」雄川一郎＝高柳信一編『岩波講座 現代法 4 現代の行政』258～312頁(岩波書店 1966)、雄川一郎「行政の法的統制」雄川一郎論文集第1巻 行政の法理』213頁以下(有斐閣 1986)〔初出 1977〕、山岸・前掲注 109、宮田三郎『行政裁量とその統制密度〔増補版〕』(信山社 2012)のほか、公法研究 39号(1977)及び公法研究 72号(2010)に掲載されている各論稿参照。

う。そもそも、各々の統制手段としての特質は様々であろうから、1つの統制手段のみをもって行政解釈の統制を図るのではなく、複数の統制手段を有機的に結合させることが肝要ではないかとも思われる⁵⁹⁴。このことを踏まえ、本研究においては、他の統制手段の有用性や他の統制手段との併用の必要性を否定するものではないことを前提に、租税行政庁による行政解釈の統制手段として、行政手続法に定められているパブリックコメント制度を活用することを提案してみたい。

第2節 パブリックコメント制度の概要等

1 パブリックコメント制度の導入経緯等

平成5年11月に成立した行政手続法は、「行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。…)の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資すること」を目的に掲げていたものの(行政手続法1条1項)、国民の権利義務に直接関わる処分に関する手続、行政指導、届出の分野について優先的に立法化する一方、消極的意見が支配的であった行政立法手続⁵⁹⁵の立法化については将来の課題として先送りされた。その後、行政手続法の整備のみならず、国内外から規制緩和に対する要望が寄せられる中で、平成11年3月23日に「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」が閣議決定され、行政機関における意思決定過程において広く国民等に対して案等を公表し、提出された意見・情報を考慮して意思決定を行う規制の設定又は改廃に係る意見提出手続が行政措置として実施されるなど徐々に意見提出手続法制化の気運が高まっていった。

そして、平成16年3月19日に閣議決定された「規制改革・民間開放推進3か年計画」において、意見提出手続の法制化が明言され、これを契機に総務大臣の下に設置された行政手続法検討会は、平成16年12月17日に、行政手続法の改正要綱を盛り込んだ行政手続法検討会報告を総務大臣に提出した。この要綱をベースにして行政手続法改正法案が作成され、行政手続法制定から10数年の歳月を経た平成17年6月の同法改正により、行政機関が命令等を制定するに際して広く一般から意見を公募する制度が行政手続法に組み込まれた⁵⁹⁶。これによれば、

⁵⁹⁴ この点、例えば、議会や裁判所が行政立法を有効にコントロールすることには限界があるという議論について、常岡孝好「はじめに」常岡孝好編『行政立法手続』(信山社1998)、藤田宙靖『行政法総論』141頁(青林書院2013)など参照。

⁵⁹⁵ 「行政立法」という用語の意義について、行政手続法においては、国会が唯一の立法機関であるにもかかわらず行政機関が立法を行うという表現は適切でないという意見が存在したこと、「行政立法」の概念について学説・判例ともに見解が統一されていないことから、「行政立法」ではなく「命令等」という表現が用いられている(宇賀克也『改正行政手続法とパブリック・コメント』34頁(第一法規2006))。

⁵⁹⁶ 改正までの経緯については、宇賀・前掲注595、1頁以下、同『行政手続と行政情報化』47頁以下、68頁以下(有斐閣2006)、塩野宏＝宇賀克也『日本立法資料全集113 行政手続法制定資料(11)〔平成17年改正〕議事録編』3頁以下〔宇賀克也執筆〕(信山社2013)、白岩俊「パブリック・コメントについての政府の取組とその意義」自治研究81巻12号3頁以下(2005)、明渡将「行政手続法の改正(一)(二)―パブリック・コメント手続の法制化」自治実務セミナー44巻10号28頁以下、44巻11号24頁以下(2005)、紙野健二「行政立法手続の整備と透明性の展開」名古屋大学法政論集213号485頁以下(2006)など参照。行政手続法検討会報告の段階では、「規制の制定又は改廃に係る意見提出手続」と同様、国民が意見を提出する側面を重視して、「意見公募手続」ではなく「意見提出手続」と称されていたことにつき、宇賀・前掲注595、33頁参照。なお、法制化前の閣議

命令等を制定する行政機関には、かかる意見公募手続を実施する義務のほか、これに関連するいくつかの義務(意見公募手続の周知等義務、提出意見の考慮義務、結果等公示義務など)が課せられている(これら一連の手続等を総称して、パブリックコメント制度と呼ばれている。)

2 パブリックコメント制度の概要

(1) 概要

パブリックコメント制度は、大きく分けて①原案等の公示と意見公募、②意見提出、③提出意見の考慮、④結果の公示という4つの要素ないし段階で構成されている。また、それぞれの要素ないし段階は、一定範囲で、法律上の義務を伴うものである⁵⁹⁷。

まず、行政機関(命令等制定機関)⁵⁹⁸は、命令等を定めようとする場合には、原則として、命令等の案(命令等で定めようとする内容を示すものをいう。)及びこれに関連する資料をあらかじめ公示し、意見の提出先及び意見提出期間(公示の日から起算して30日以上)を定めて広く一般の意見を求めなければならない(これを「意見公募手続」という。行政手続法39条1項、3、4項1号)。命令等の案は、具体的かつ明確な内容のものであって、その命令等の題名及びその命令等を定める根拠となる法令の条項が明示されたものでなければならない(同条2項)。また、行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めるに当たっては、必要に応じ、意見公募手続の実施についての周知及び関連する情報の提供を行うよう努めなければならない(同法41条)。意見提出期間内に国民⁵⁹⁹から意見提出があった場合には、行政機関は、命令等を定めるに当たって、その提出された意見を十分に考慮しなければならない(同法42条)。さらに、行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名、命令等の案の公示の日、提出意見(提出意見がなかった場合にあっては、その旨)又は提出意見を整理・要約したもの、提出意見を考慮した結果(意見公募手続を実施した命令等の案と定めた命令等との差異を含む。)及びその理由を、インターネット等を利用して公示等⁶⁰⁰しなければならない(同法43条1項、2項、45条)。なお、意見公募手続を実施したにもかかわらず命令等を定めないこととした場合には、その旨(別の命令等の案について改めて意

決定における意見提出手続について、租税法との関連で考察する論稿として、阿部泰隆「パブリック・コメント手続導入で求められる税制論議の将来」税理42巻9号2頁以下(1999)、首藤重幸「パブリック・コメント制度と税務通達」税務弘報47巻3号6頁以下(1999)参照。

⁵⁹⁷ 常岡孝好『パブリック・コメントと参加権』48頁及び138頁(弘文堂2006)。この4つの義務について、常岡・同書138頁は、原案公表義務、意見提出機会付与義務、考慮義務、理由提示義務であると説明されている。

⁵⁹⁸ 行政手続法は、「命令等を定める機関(閣議の決定により命令等が定められる場合にあっては、当該命令等の立案をする各大臣)」すなわち「命令等制定機関」という語を使用しているが(行政手続法38条1項)、本稿では、便宜上、引用部分を除き「行政機関」という語を用いる。なお、行政機関の定義については同法2条5号参照。

⁵⁹⁹ 行政機関は「広く一般の意見を求めなければならない」とされており(行政手続法39条1項)、意見提出主体に限定はなく、わが国の国民のみならず外国や外国の企業・政府であっても意見を提出することができる(宇賀・前掲注595、45頁)、本稿では、便宜上「国民」という表現を用いることとする。

⁶⁰⁰ 提出意見に代えて、提出意見を整理・要約したものを公示する場合には、その公示の後遅滞なく、その提出意見を当該行政機関の事務所における備付けその他の適当な方法により公にしなければならない(行政手続法43条2項ただし書き)。

見公募手続を実施しようとする場合にあっては、その旨を含む。)並びに命令等の題名及び命令等の案の公示の日を速やかに公示しなければならない(同法 43 条 4 項)。

(2) 命令等の意義

かかるパブリックコメント制度の対象となる命令等とは、内閣又は行政機関が定める次に掲げるものをいう(行政手続法 2 条 8 号)。

- ① 法律に基づく命令(処分の要件を定める告示を含む⁶⁰¹。)又は規則
- ② 審査基準(申請により求められた許認可等をするかどうかをその法令の定め⁶⁰²に従って判断するために必要とされる基準)
- ③ 処分基準(不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするか⁶⁰³についてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準)
- ④ 行政指導指針(同一の行政目的を実現するため一定の条件に該当する複数の者に対し行政指導をしようとするときにこれらの行政指導に共通してその内容となるべき事項)

上記①は制定主体や制定形式に着目しているのに対し、上記②～④は、制定形式に着目したものではなく、閣議決定、閣議了解、告示、通達、訓令、通知等のいずれの形式をとっているかを問わない⁶⁰⁴。この②～④は、一般に法規規範性、裁判規範性はないとされているものの、行政機関が処分や行政指導を行う際の基準、指針となることから、国民の権利利益の実現に重要な意味を持つものであり、その実質的な機能に鑑みれば、法律に基づく命令又は規則と同様、本法の手続規制を及ぼす必要性が認められることから、これらも含めて命令等と定義されていると解されている⁶⁰⁵。いずれにしても、租税法との関係でいえば、パブリックコメント制度の

⁶⁰¹ 行政手続法 2 条 1 号は、「法令」について「法律、法律に基づく命令(告示を含む。)、条例及び地方公共団体の執行機関の規則(規程を含む。以下「規則」という。)をいう。」と定義しており、この場合の「告示」にはいわゆる法規たる性質を有する告示がすべて対象となるが、上記 8 号の「告示」は、そのような告示のうち、処分の要件を定めるものに限定されている。すなわち、法律や政令・府省令で定められるべき処分の要件について、法律や法律の委任にもづく政令・府省令の委任に基づいて告示によって定められる場合における当該告示を対象としている。これは、「処分の要件を定める告示」は、行政庁による処分権限発動の根拠たる性質を有するとともに、処分の違法等を争う訴訟における裁判規範としての性質をも有するものとされており、国民の権利義務に対し極めて強い影響を及ぼすものであるため、政令・府省令と同様に扱うべき必要性が高いという趣旨に基づくものであると解される(行政管理研究センター『逐条解説行政手続法〔平成 27 年改訂版〕』47～48 頁(ぎょうせい 2015)参照)。

⁶⁰² 「法令の定め」とは法律並びに法律の委任に基づく条例及び上位法令の委任に基づく命令をいい、法令の明文の規定のほか、「法令の定め」といえるほど定着している「法令の規定の解釈」も含まれると解されている。また、このような「法令の規定の解釈」であっても、必ずしも「法令の明文の規定」から何人も容易に導き出す(解釈する)ことができるというものではないので、その場合には、行政運営における透明性の向上という行政手続法の目的から見て、「審査基準」と一体のものとして明らかにされる必要があると解されている(行政管理研究センター・前掲注 601、51 頁)。

⁶⁰³ 「不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするか」とは、不利益処分の適否、その内容又は程度のことであり、具体的には、不利益処分の根拠となる法令に定められた処分の要件に該当するかどうか、処分を要するかどうか、又はどのような内容若しくは程度の処分とするか、ということであると解されている(行政管理研究センター・前掲注 601、52 頁)。

⁶⁰⁴ 行政管理研究センター・前掲注 601、50 頁、平成 18 年 3 月 20 日付け総務省行政管理局長「行政手続法第 6 章に定める意見公募手続等の運用について」(総管 139 号)の 1. (2)参照。

⁶⁰⁵ 行政管理研究センター・前掲注 601、50 頁参照。

対象となる命令等の中心を構成するのは、施行令・施行規則・通達ということになる。

もっとも、租税に関する個々の通達が上記②～④のいずれに該当するのかという問題がある。この点、審査基準又は処分基準が裁量処分に係る基準であることを前提に⁶⁰⁶、租税に関する法令解釈通達は通常、税務署長の裁量基準を定めたものではないことなどから、命令等に該当しないという議論もあり得るように思われる。かかる理解によれば、そもそも国税庁長官によって発遣される通達のほとんどすべてがパブリックコメント制度の適用対象外ということになる⁶⁰⁷。他方、審査基準又は処分基準のすべてが必ずしも裁量基準に当たるわけではなく、審査基準又は処分基準の中には、関係者を拘束する効力を持たない行政規則である解釈基準と見るべきものもあるはずであるという見解も示されている⁶⁰⁸。

いずれにしても、国税庁は、通常の基本通達など裁量基準を示したものとは思われないものも含めて、通達が処分基準に該当することを前提に、通達の改正等に係るパブリックコメントを実施しているのではないかと推察される。すなわち、e-Gov⁶⁰⁹では、国税庁を含めた各府省全体のパブリックコメントの募集状況や応募方法、結果を検索・確認することが可能であるところ、この e-Gov の意見募集案件画面には、「行政手続法に基づく手続であるか否か」という欄がある。国税庁は、通常、この欄において、通達改正に基づくパブリックコメントの実施が「行政手続法に基づく手続」とであると表記している。仮に、通達は処分基準に該当しないと整理しているのであれば、この欄は「任意の意見募集」と表記するはずである。

⁶⁰⁶ 審査基準又は処分基準が押しなべて裁量基準に当たることまでをも含意するものではないかもしれないが、例えば、宇賀克也『行政手続三法の解説〔第1次改定版〕』110～111頁(学陽書房2015)は、処分基準について、「不利益処分をなしうることを前提として、それをするか否か、する場合にいかなる不利益処分を選択するかという効果裁量の基準のみを念頭に置いているようにも読めるが、そうではなく、不利益処分をする要件を充足しているかという要件裁量の基準も対象としている」と述べられる。また、最高裁平成27年3月3日第三小法廷判決(民集69巻2号143頁)は、行政手続法12条1項「に基づいて定められ公にされている処分基準は、単に行政庁の行政運営上の便宜のためにとどまらず、不利益処分に係る判断過程の公正と透明性を確保し、その相手方の権利利益の保護に資するために定められ公にされるものというべきである。したがって、行政庁が同項の規定により定めて公にしている処分基準において、先行の処分を受けたことを理由として後行の処分に係る量定を加重する旨の不利益な取扱いの定めがある場合に、当該行政庁が後行の処分につき当該処分基準の定めと異なる取扱いをするならば、裁量権の行使における公正かつ平等な取扱いの要請や基準の内容に係る相手方の信頼の保護等の観点から、当該処分基準の定めと異なる取扱いをすることを相当と認めるべき特段の事情がない限り、そのような取扱いは裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たることとなるものと解され、この意味において、当該行政庁の後行の処分における裁量権は当該処分基準に従って行使されるべきことがき束されており、先行の処分を受けた者が後行の処分の対象となるときは、上記特段の事情がない限り当該処分基準の定めにより所定の量定の加重がされることになるものということができる。」と判示する。

⁶⁰⁷ 例えば、国税庁長官が平成12年7月3日付けで発出した「法人の青色申告の承認の取消しについて(事務運営指針)」などが、この場合の裁量基準に該当するであろう。なお、パブリックコメント制度の文脈ではないが、現状では租税行政における不利益処分についての、行政手続法に規定する処分基準は、重加算税賦課に関する取扱基準(平成12月7月3日付の各事務運営指針)を除いてほかにはないという見解として、村松芳弘「国税通則法改正における理由附記について」経営経理研究101号104頁(2014)参照。この点については、佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税務大学校論叢72号248～250頁(2012)も参照。

⁶⁰⁸ 常岡・前掲注597、179頁の脚注35。高橋滋『行政手続法』189頁(ぎょうせい1996)、小早川光郎編『行政手続法逐条研究』206頁(有斐閣1996)、塩野宏＝高木光『条解 行政手続法』186頁(弘文堂2000)も参照。

⁶⁰⁹ e-Govとは、総務省が運営する総合的な行政ポータルサイトである。

(3) 適用除外規定

行政機関は、命令等を定める場合に意見公募手続を実施しなければならないのであるが、これにはいくつかの例外があり、それは行政手続法に定められている意見公募手続規定のどの部分を適用除外にするかという観点から、2つの類型に分類できる。すなわち、行政手続法第6章(意見公募手続等)の規定全体を適用除外とするもの(行政手続法3条2項、3項及び4条4項に該当する命令等)と行政手続法39条1項の意見公募に係る手続規定が適用されないもの(行政手続法39条4項各号、同法施行令4条に該当する命令等)に大別できる⁶¹⁰。個々の事案における具体的な事情によっては、行政機関に対して意見公募手続を義務付ける合理性や必要性が認められないことがあり得るところ、このような場合にまで、意見公募手続の義務付けを徹底したのでは、逆に、公益の実現を損ね、行政の運営に支障を来すことになったり、他の諸制度との抵触を招いたり、あるいは、行政側に無用な事務処理の負担を強い得ることになるなどの弊害が生じ、ひいては国民生活に悪影響を及ぼすこととなることから、かような適用除外規定が設けられていると説明されている⁶¹¹。

ここでは、行政手続法39条4項において、同条1項の意見公募に係る手続規定が適用されないものとして列挙されている項目を示しておこう。

- ① 公益上、緊急に命令等を定める必要があるため、意見公募手続を実施することが困難であるとき。(1号)
- ② 納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき。(2号)
- ③ 予算の定めるところにより金銭の給付決定を行うために必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法その他の事項を定める命令等を定めようとするとき。(3号)
- ④ 法律の規定により、内閣府設置法49条1項若しくは2項若しくは国家行政組織法3条2項に規定する委員会又は内閣府設置法37条若しくは54条若しくは国家行政組織法8条に規定する機関(委員会等)の議を経て定めることとされている命令等であって、相反する利害を有する者の間の利害の調整を目的として、法律又は政令の規定により、これらの者及び公益をそれぞれ代表する委員をもって組織される委員会等において審議を行うこととされているものとして政令で定める命令等を定めようとするとき。(4号)
- ⑤ 他の行政機関が意見公募手続を実施して定めた命令等と実質的に同一の命令等を定めようとするとき。(5号)
- ⑥ 法律の規定に基づき法令の規定の適用又は準用について必要な技術的読替えを定める命令等を定めようとするとき。(6号)

⁶¹⁰ 常岡・前掲注597、49頁及び80頁。

⁶¹¹ 行政管理研究センター・前掲注601、296～297頁参照。

- ⑦ 命令等を定める根拠となる法令の規定の削除に伴い当然必要とされる当該命令等の廃止をしようとするとき。(7号)
- ⑧ 他の法令の制定又は改廃に伴い当然必要とされる規定の整理その他の意見公募手続を実施することを要しない軽微な変更として政令で定めるもの(他の法令の制定又は改廃に伴い当然必要とされる規定の整理及び用語の整理、条、項又は号の繰上げ又は繰下げその他の形式的な変更)を内容とする命令等を定めようとするとき。(8号)

かような適用除外規定のうち、租税法との関係で最も重要なものは、上記②である⁶¹²。すなわち、行政手続法 39 条 4 項 2 号は、「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」は、行政手続法 39 条 1 項の意見公募手続は要求されない旨規定している。もっとも、行政手続法 39 条 4 項各号により意見公募手続を実施しないで命令等を定めた場合であっても、行政機関は、その命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名・趣旨、意見公募手続を実施しなかった旨及びその理由を公示しなければならない(行政手続法 43 条 5 項)。また、同項は行政機関が任意に意見公募手続を実施することを妨げるものではない。すなわち、かかる適用除外に該当する命令等であっても、行政機関は、必要に応じて任意に、行政手続法の規定に準じたパブリックコメントを実施することがある。

3 パブリック・コメント制度の目的

(1) 中間目的と最終目的

「規制改革・民間開放推進 3 か年計画」(平成 16 年 3 月 19 日付け閣議決定)は、従来、行政措置として実施されてきた意見提出手続(平成 11 年 3 月 23 日付け閣議決定「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」)の法制化を検討することを宣言し、これを直接の契機として、総務大臣の下で行政手続法検討会(座長：塩野宏教授⁶¹³)が開催されることとなった。同検討会は、平成 16 年 12 月 17 日に行政手続法の改正要綱を盛り込んだ「行政手続法検討会報告」を総務大臣に提出した。この要綱をベースにして行政手続法改正法案が作成され、平成 17 年 6 月の同法改正により⁶¹⁴、パブリックコメント制度が行政手続法に組み込まれた。

「行政手続法検討会報告」においては、意見提出手続を法制化するに当たって、行政手続に

⁶¹² なお、租税行政手続については、意見公募手続に限らず、行政手続法及び国税通則法により、もともと広い範囲で行政手続法の適用が除外されている。この辺りの議論については、金子・前掲注 1、806 頁、酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第 2 版〕』30 頁以下(財経詳報社 2016)参照。

⁶¹³ また、検討会には、実務家のほか、宇賀克也教授、常岡孝好教授、平岡久教授が参加されている。

⁶¹⁴ かかる改正法について、立案担当者は、内容から見て、①意見公募手続等の新たな手続規定を定める 8 か条からなる行政手続法第 6 章の新設(これに伴い、改正前の行政手続法第 6 章『補則』は 1 章繰り下がり、第 7 章となる。)、②新第 6 章の手続の適用範囲の画定とそれに必要な定義規定を設けるための第 1 章の改正、③施行期日、経過措置、類似の手続について定める個別法の規定の整理等を行う附則という大きく 3 つに分けることができる旨説明する(塩野＝宇賀・前掲注 596、33 頁〔白岩俊執筆〕)。

関して「共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性(行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。…)の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする」ことを標榜する行政手続法 1 条を踏まえた上で、意見提出手続の目的を次のように整理している(同報告 5 頁)。

「意見提出手続は、多種多様な行政立法に共通に考えられる手続であるところ、行政手続法の目的である行政運営における公正の確保及び透明性の向上という目的に資することが挙げられる。また、情報を収集することによる行政立法機関の判断の適正の確保の目的又は判断の過程への国民の適切な参加の目的にも資する。さらに、この手続の中で、国民に対し行政立法の内容を分かりやすく知らせる努力がなされることに着目し、透明性の向上から進んで政策情報の積極的な提供へと、行政のスタイルを望ましい方向に変えるものであるとの指摘もあった。」

かかる整理を前提とすることが許されるならば、差し当たり、同報告における要綱を基礎にして設計されたパブリックコメント制度の主な目的は、①行政運営における公正の確保及び透明性の向上、②行政機関の判断の適正の確保、③行政機関の判断の過程への国民の適切な参加⁶¹⁵及び④政策情報の積極的な提供であると理解することになるであろうか。もちろん、これらは、行政手続法 1 条が掲げる同法の最終目的、すなわち「国民の権利利益の保護に資すること」との関係では中間目的として位置付けられることに留意する必要があるだろう。

(2) 国会における議論

パブリックコメント制度の主な目的を上記の 4 つに理解することは、平成 17 年行政手続法改正法案を審議した第 162 回国会総務委員会第 18 号(平成 17 年 6 月 9 日)における麻生太郎国務大臣(当時)の説明とも部分的に整合するところがある。すなわち、麻生大臣は、改正法案は、「政省令の制定に関する事前手続というものを透明にしよう、政省令の公正さを確保しようというもの」であること及び「意見公募手続の適用除外とした場合には…原則としてその理由を示さないかぬということに義務付けをいたしておりますので、こういうことによって、いわゆる隠しているんじゃないかとかいう意味のことができないように、高い、ガラス張り、透明性というものを確保することによって判断を公正なものにしたいと思っております。」と説明している。

また、「行政運営の公正さの確保と透明性の向上ということがこのパブコメ制度の一番の私は役割であると思っているんですが、国民の方からコメントを募るということを考えますと、国民の参加ということも視点として考えられる。ここら辺のバランスが難しいと思うんですが、国民の参加ということに関するウエート、このパブコメ制度においてのウエートはどの程度に考えられているか、大臣にお答えいただければと思います。」という寺田学委員の質問に対し、麻生大臣は、「基本的には、パブリックコメントというものの自体が、いわゆる行政にいる人間も

⁶¹⁵ 公衆参加がもたらす種々の有益な機能については、常岡・前掲注 597、167～168 頁参照。

しくはそれにかかわった地方を含めて議員と言われる人たち以外の第三者ということになりますので、パブリックコメントを求めること自体が、いわゆる第三者と言われる市民の目線に立ったという表現があるんでしょうが、そういったことを義務づけるということになりますので、かなりの部分、そういったものを重く見たがゆえに、この種のを私どもとしては義務化して、制度化しようとしております。…私どもとしては、広く意見を求めるというのは正しい、より効果のある法律、より効果のある政省令になっていくんだと思っておりますので、パブリックコメントを求めること自体が、かなり一般の意見を大事にしているというように御理解いただければと存じます。」と答弁している。かかる麻生大臣の答弁をもって、パブリックコメント制度における国民の参加という目的を肯定したもの、否定したもの、あるいはどちらでもないかと捉えるのか、意見が分かれるところであろう。

例えば、常岡孝好教授は、麻生大臣の上記答弁を「抽象的で不明瞭」なものと捉えるとともに、パブリックコメント制度の導入に伴い、行政手続法1条の目的規定の内容に基本的な変更を加えていないため、同制度の目的も、行政運営における公正の確保と透明性の向上、そして、究極的には、国民の権利利益の保護に収斂する、あるいはそれらに尽きると解すべきであるという見解を示されている(もともと、常岡教授は、パブリックコメント制度について、「行政立法制定に際し広く国民の意見を反映させようとする手続であり、国民参加にも資する手続といえ」ることや、「明文規定の有無はともかく、国民主権・民主主義原理に基礎づけられた手続と見ることもできる」ことを認められた上で参加権にまで昇華させていること及び行政機関における「情報収集」も目的の1つとして挙げられていることに言及されていることに注意する必要がある⁶¹⁶。)⁶¹⁷。

なるほど、パブリックコメント制度の導入に伴い、国民の参加という目的を行政手続法1条に追加する措置は取られておらず、「意見公募手続」という文言や同制度の具体的な手続内容を見ても、原則的には、命令等を制定する側である行政機関の目線での制度設計がなされているという見方もできよう。しかしながら、1条への追加的記載が施されなかったことが、パブリックコメント制度に、国民の参加(あるいは行政機関の判断の適正の確保、政策情報の積極的な提供)という目的が含まれていると理解することを積極的に排除するほどの理由にはならないと考える。そして、パブリックコメント制度によって国民の参加の機会が一定程度確保されたことは事実であり、このことに、麻生大臣の上記答弁を併せ考慮すると、少なくとも、同制度の目的として国民の参加という視点が皆無であるとまでは論決できないように思われる。

この点、塩野宏教授は、行政手続法は、意見公募手続で意見を提出する者について、特段の定めを置いていないので、何人も手続関係者となり得る点において、「意見公募手続が、他の行政手続と異なり、民主的参加の契機を含んでいるということが出来る」、あるいは意見公募手続は、「行政指導指針も適用の対象であり、ここに行政指導への国民参加の道も開かれたことにな

⁶¹⁶ 常岡・前掲注573、21頁、30頁、59頁、110頁、149頁参照。

⁶¹⁷ 常岡・前掲注573、50頁以下及び64頁。

る」と指摘される⁶¹⁸。また、行政手続法の適用対象となる命令等とは「国民の権利利益に関するもので、その公正の確保、透明性の向上は、国民の権利利益の保護に資するものである…ただ、意見提出をすることができる者は利害関係者に限られず、国民一般に開かれた手続であって、ここにわが国の行政立法手続法制に民主的要素が一部ではあれ加えられた」ことを明言された上で、「改正の時点で、手続法の目的規定の改正がなされなかったが、目的規定を形式的、硬直的に解釈することは、法の合理的発展に寄与するものではない」として注意を促されておる⁶¹⁹、筆者もかかる塩野教授の見解に賛意を示したい。

さらに、行政機関から、何らの積極的な情報提供なくして、①行政運営における公正の確保及び透明性の向上、②行政機関の判断の適正の確保、③行政機関の判断の過程への国民の適切な参加という目的は達せられないことは明らかであるから、④政策情報の積極的な提供という目的も第1次的ではないにせよ、存在すると見る余地もある一方、目的ではなく機能にとどまるという理解もあり得るように思われる。

4 パブリックコメント制度の機能

パブリックコメント制度によれば、命令等制定前に命令等の案や趣旨等が広く一般に公示されるとともに、国民から提出された意見は行政機関によって十分に考慮された後、その考慮結果と理由が公示されるのであるから、同制度には、行政運営における公正の確保・透明性の向上及び行政機関の判断の適正の確保といった機能が認められよう。すべての国民が命令等の案に対して意見を提出することができることから、パブリックコメント制度には行政機関における命令等制定過程・判断過程への国民の適切な参加(国民の意見の反映)といった機能も認められよう。これらは、同制度における国民の権利利益の保護機能をもたらすことになる。

また、パブリックコメント制度においては、意見募集時に、具体的かつ明確な内容で、命令等を定める根拠となる法令の条項を含む命令等の案及びこれに関連する資料が公示されるとともに、命令等公布時には提出意見等、提出意見を考慮した結果及びその理由が公示等される。そして、意見募集時に「命令等を定めようとする趣旨・目的・背景・経緯に関する資料」などの関連資料が公示され⁶²⁰、その後は、提出意見を考慮した結果及びその理由が公示される。こ

⁶¹⁸ 塩野・前掲注 105、315 頁及び 336 頁参照。

⁶¹⁹ 塩野・前掲注 105、344～345 頁。また、紙野健二教授は、パブリックコメント制度は、「制定に先立ってあらかじめ案が示され、広く一般の意見が募集され、提出意見が反映される国民参加の事前手続であり、これまで行政手続法の弱点であった民主主義的範囲を補強したものと評することができる」とされた上で、このような積極的意義にもかかわらず、改正法は総則規定とりわけ行政手続法 1 条の目的規定にかかる積極的概念を追加するに至らなかったことに焦点を当てた議論を展開される(紙野・前掲注 596、500～501 頁、505 頁の脚注 20)。かようなパブリックコメント制度における国民の参加という目的を巡る議論について、宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第 5 版〕』439～440 頁(有斐閣 2013)、塩野＝宇賀・前掲注 596、38 頁以下、60 頁〔白岩俊執筆〕、室井力＝芝池義一＝浜川清編著『コンメンタール行政法Ⅰ 行政手続法・行政不服審査法〔第 2 版〕』282 頁〔黒川哲志執筆〕(日本評論社 2008)、高木光『行政法』498 頁(有斐閣 2015)参照。

⁶²⁰ 平成 18 年 3 月 20 日付け総務省行政管理局長「行政手続法第 6 章に定める意見公募手続等の運用について」(総管 139 号)の 4.(3)。

これらのことに着目するならば、パブリックコメント制度は、政策情報を提供する機能に加えて、行政機関の説明責任に資するといった機能も有しているといえよう⁶²¹。

さらにいえば、同制度は理由提示機能も包摂している。すなわち、常岡孝好教授は、結果公示段階で当該命令等の趣旨目的や制定理由を公示せよと要求しているわけではないが「原案公示段階で、制定理由や趣旨について公示されるのが普通で、原案と最終的に制定された命令等の内容に大きな変更点がないとき、原案公示段階での制定理由等が、最終命令等の制定理由であると考えて大きな間違いはない。また、結果公示段階で『考え方』等を公表することになっている。この『考え方』は制定理由そのものではないが、当該命令等の全体の制定理由を推測することは容易であるといえよう。つまり、『考え方』から、命令等の制定理由や趣旨をうかがい知ることができる」ことを指摘される⁶²²。

かように命令等の制定根拠、理由又は趣旨が国民に提示されるということは、行政機関の判断の恣意抑制機能ないし慎重配慮確保機能(これらは、行政機関の判断の適正の確保機能と密接に関係するものである。)、処分等に対する不服申立便宜機能、命令等制定あるいは処分等に関する国民(納税者)に対する説得機能、行政機関と国民との間における合意形成機能など様々な機能を派生的にもたらすものと解される⁶²³。これらの機能は、とりわけ租税法の分野においても有益な効果をもたらす。すなわち、これらの機能が充実化することは、納税者側からみれば、租税に関する命令等についての課税庁の考え方に対する理解や当該命令等に関して命令等制定後の課税庁の行動・対応(例えば、当該命令等に基づいて行う修正申告の勧奨や課税処分など)に対する予測や理解、あるいは不服申立ての便宜に資することが考えられる。また、命令等制定作業時や命令等制定後における課税庁の行動・対応は、恣意性が抑制された慎重なものとなることが考えられる。租税法令の解釈が示されていることに鑑みれば、納税者に対する予測可能性提供機能もあるといえよう。そして、俯瞰的に見るならば、パブリックコメント制度は、行政機関と国民が相互に情報を提供(収集)し合うものであり、両者が有する情報、知識、経験又は統計上のデータなどといった社会的財産の有効利用を促進する機能を有するものと捉えることもできよう。

以上、パブリックコメント制度には、その実際の効果の程度は区々であるとしても、行政運営における公正確保・透明性向上機能、行政機関の判断の適正確保機能、行政機関における命令等制定過程・判断過程への国民の適切な参加機能、国民の権利利益保護機能、政策情報提供機能、行政機関の説明責任遂行機能、理由提示機能、行政機関の処分等に対する不服申立便宜機能、命令等制定あるいは処分等に関する国民(納税者)に対する説得機能、行政機関と国民との間における合意形成機能、予測可能性提供機能及び社会的財産の有効利用促進機能など種々の有益な機能が認められる。

⁶²¹ パブリックコメント制度が説明責任遂行を有していることについて、宇賀・前掲注 606、187～188 頁参照。

⁶²² 常岡・前掲注 597、47 頁以下。

⁶²³ 常岡・前掲注 597、48 頁。

ただし、現実には、現行パブリックコメント制度が有する上記各機能には濃淡の差があることに注意する必要がある。例えば、角松生史教授は、行政手続法の意見公募手続は、「説明責任機能を重視する制度設計になっている。…『具体的かつ明確な内容の』（〔筆者注：行政手続法〕39条2項）案の策定後、即ちほぼ『後戻りできないような段階』で提出された意見を考慮しても、原案の微修正しか起こりえないだろう。」とされた上で、行政手続法の意見公募手続は、「市民にとって、当該政策へ向けての意思決定という意味での『事務の処理への関与』としての意義は極小であり、むしろそれに対する『批評』—ただしこの場合の相手方は、命令等制定機関という『事務処理の当事者』であるが—としての意義が大きいのではないか。」と論じられる⁶²⁴。また、榊原秀訓教授は、「提出意見が一件でも採用があり得ることに注目して、『究極の民意反映』という評価も示されているが、制度的な特徴としては、『意見聴取型』として意見反映は行政に委ねられており、決定の『できる限り合理的な説明を行うための（説明責任を課すための）手段』という評価の方が妥当だと思われる。」と述べられる⁶²⁵。これらの見解は、現行のパブリックコメント制度が、行政機関側の目線から説明責任遂行機能を重視する制度設計となっている点を捉えたものである⁶²⁶。

いずれにしても、パブリックコメント制度のあるべき将来像は、パブリックコメント制度の制度目的との関係のほか、同制度が有する上記（又はそれ以外の）各種の機能のいずれに重きを置く制度設計を施すべきかという政策論との関係で形作られていくことになる。

第3節 パブリックコメント制度の魅力

筆者は、主に次のような理由から、政令又は通達の制定前に広く一般（国民⁶²⁷）から、政令又は通達の前案に対する意見を公募する行政手続法が定めるパブリックコメント制度の活用の魅力を感じている。パブリックコメント制度が有する次に示す魅力と前節で指摘したような同制度が有する種々の有益な諸機能とを考慮すると、かかる諸機能が十分に発揮されるのであれば、同制度は租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得ると解する。

⁶²⁴ 角松生史「手続過程の公開と参加」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ 行政作用・行政手続・行政情報法』307頁以下（有斐閣 2008）。なお、角松教授は、『行政を起点とした一往復半のコミュニケーション』としてのパブリック・コメントの意義と限界を踏まえれば、説明責任に重点を置く行政手続法の制度設計にも十分な理由があると述べられる（角松・同書 308頁）。興味深い見解である。

⁶²⁵ 榊原秀訓「議会外の行政統制」公法研究 72号 194頁以下（2010）。

⁶²⁶ この辺りの議論については、常岡・前掲注 597、152頁～153頁の脚注 39、豊島明子「パブリック・コメントの意義と課題」室井力編『住民参加のシステム改革』186頁以下（日本評論社 2003）、毛利透「行政権開放の諸形態とその法理」法哲学年報 2010年 67頁以下（2010）も参照。

⁶²⁷ なお、形式的には意見提出主体に限定はないものの、租税など一定の専門分野においては、原案修正に結び付くような意見を提出し得る主体が、実質的には一部の者（グループ）に限定されていると見ることもできるかもしれない。例えば、原田久教授は、原案を修正させるポテンシャルの高い意見を提出するには、原案について専門技術的な視点から分析・評価するとともに意見の信頼性を裏付けるデータを収集し資料等を作成する等の作業を、限られた期間内に行い得る各種リソース（財源、人員、情報、技術等）が必要となるため、修正ポテンシャルの高い意見の作成・提出能力という点では企業・団体等が一般市民に比べて圧倒的に優位であることを指摘される（原田久『広範囲応答型の官僚制—パブリック・コメント手続の研究』69頁以下（信山社 2011））。

1 統制時期が行政解釈の公表前であること

第2章第2節4及び第5章第1節で考察したとおり、政令又は通達が有する強い影響力、とりわけ課税庁職員又は納税者に対するその法的ないし事実上の拘束力に鑑みると、租税法律主義に抵触するような政令又は通達は、事後にその是正を図るだけではならず、その制定前(公表前)にその制定を阻止する必要性が高いと考える。課税庁の職員は政令及び通達の租税法律主義適合性等を疑わずに、政令及び通達に従って、日々の指導や処分等を行っており、納税者においても、政令及び通達の租税法律主義適合性をあまり問題とせず、政令及び通達に従って申告等を行い、政令及び通達の内容に異を唱えて争訟に持ち込むようなことはしないことが常態化していることを考慮すると、政令又は通達は、事後にその是正を図るよりも、事前にその制定を阻止しなければ、事実上、租税法律主義に適合しない政令及び通達が長きにわたって実際の拘束力を発揮し続けることになってしまうことを強調しておきたい。したがって、租税法律主義に抵触するような政令又は通達は、その制定前にその制定を阻止する必要性が高いと解される。

また、政令の策定などの租税行政庁の裁量領域や、課税要件を緩めるなどして納税者の税負担を軽減するような緩和通達の策定行為については、裁判所による事後的な統制が十分に機能しないことを考慮すると(第5章第4節3参照)、政令や通達自体又は原案自体の策定は租税行政庁に委ねつつも、政令や通達の制定前であるその策定段階において、意見提出という方法で統制を働かせることは、租税法律主義の原則を実効的なものとするために有効であると考えられる⁶²⁸。

なお、パブリックコメントは、租税行政庁が原案を作成し、これに対する意見を公募するものであるから、原案作成時を基準としてみると統制時期は原案作成後ということになる。たたき台としての原案を作成するのが租税行政庁であること自体は専門性や効率性という観点から一応の合理性がある。この点、パブリックコメントにおいて有効な提出意見を受けても、租税行政庁側に原案の内容を固持して、原案を抜本的に変更したり、廃案としたりするようなことを行わない傾向にあることが顕著であり、これを改善することが難しいのであれば、原案作成者を租税行政庁(のみ)とすることにも再考の余地はある。

⁶²⁸ 塩野宏教授は、事後的救済は決して完全な救済ではないところ、行政による決定はできるだけ公正になされることが望ましく、そのためには事前の行政手続の整備が重要であることが認識されるようになったこと及びさらに、現代行政においては行政の裁量領域が拡大していくのであるが、その裁量については裁判所の事後的統制がそもそも及ばないので、行政のコントロールとしては、手続的整備がますます重要性を帯びてくることを指摘される(塩野・前掲注105、90～91頁)。なお、一般に委任命令の制定に際して認められる行政機関の裁量は広範であり、その適正な行使を担保するに当たって実体的統制には限界があるため、手続的統制をより重視していくべきであるという指摘がなされていることについて、岡田幸人「判解」法曹時報67巻11号335～336頁参照。

2 統制の主体が広く一般であること⁶²⁹

わが国の国民及び内国法人のみならず、外国の個人又は外国法人も納税義務者になり得るといふ、租税法令の規律対象者の広範性という点に着目するならば、パブリックコメント制度が統制主体を限定していないことには一定の合理性を認めることができる⁶³⁰。また、統制の主体を国民一般に広げることによって、民主的正統性という点で法律よりも劣るが国民に対する影響力は決して侮ることができない政令又は通達に対して、民主的統制を加えることが可能となることに対しても積極的な評価を与え得る⁶³¹。

さらに、租税法規の規律対象たる経済事象の複雑性・多様性と租税法規の規定内容の複雑性・専門技術性を考慮すると、政令又は通達の作成段階において、租税行政庁と国民があらかじめ政令又は通達の内容、表現、解釈等に関する議論を深めることは、専門家等をはじめとする国民が有する情報、知識、経験、又は統計上のデータ等を利用し得るといふ点で租税行政庁にとっても利する面がある(この点は次の 5 参照)。また、納税義務者である国民自身が租税行政庁に意見を提出できることは民主主義的租税観に適合するところがあるし、国民が政令又は通達の作成過程に参加し、事前に疑問点や問題点を解消できることは、自らの事情を一番よく知る国民自身に第 1 次的に申告及び納税を委ねる仕組みである申告納税制度の下で国民が適正な申告を行うためにも有益であり、ひいては租税法律主義の実現やその機能(予測可能性提供機能)の向上にも資する面があるといえよう。平たくいえば、納税者の便宜や予測可能性という見地からしても、行政解釈の制定前に、納税者自身が租税行政庁に対して何らかのアプローチを行う方途が用意されていることは歓迎されるであろう。

加えて、統制の主体が広く一般であることにより、パブリックコメント制度は、緩和通達等に対する統制手段として、有効に機能する可能性を秘めていることになる。すなわち、租税法に抵触するような政令又は通達が納税者に有利な内容のものである場合には、かかる政令又は通達をまさに適用する／される可能性のある個々の納税者については、かような政令又は通達等を租税法に抵触するものであるとして、その改善を強く求めるなどのインセンティブが当該納税者側に存在しない。しかしながら、そのような具体的な利害関係ないし状況にある個々の納税者又はその代理人たる租税専門家ではなく、広く一般の者としての納税者又

⁶²⁹ なお、税務通達について、裁判所による事前統制は権力分立の観点から問題があり、国会による(事前)統制、すなわち逐一、国会に税務通達の内容について承認を得るといふのは適当ではないという見解について、塩崎・前掲注 204、42～43 頁参照。

⁶³⁰ 常岡孝好「諸外国の行政立法手続の動向と日本法の課題」常岡孝好編『行政立法手続』130 頁(信山社 1998)は、行政立法に関与する利害関係者の範囲という論点に関して、「利害関係者として多くの者を取り込めば取り込むほど、一人一人に対する手続的保護は希薄にならざるを得ないということも起こりうるでしょう。たとえば、関係する市民一般について、一人ずつ意見聴取することはとてもできそうにありません。間口を広げると、行政のリーソースとの関係で、どうしても奥行きは短くなるということがあり、それは仕方がないことだと思います。それで、限られた行政のリーソースをどのように有効に配分したら、より十分な手続的保護や情報収集、意味ある参加ができるのかなどを考えていかなければならないでしょう。」と述べられる。

⁶³¹ 通達案を国税審議会や他の第三者的審議会において審議するべきであるという見解については、木村弘之亮「国税不服審判所の通達拘束と裁決権(二)」法学研究 54 巻 12 号 53 頁以下(1981)、北野・前掲注 37、97 頁参照。

は租税専門家たる国民は、そのような政令又は通達が適用する／されるという利害関係にないのであるから、純粋に、租税法律主義適合性の観点から、そのような政令又は通達に異を唱えるインセンティブが生じ得るのではないかと解する。この意味で、統制の主体を広く一般の者とするパブリックコメント制度に対して、緩和通達等に対する統制手段としての期待を寄せるのである。

3 具体的な統制方法が意見提出等であること

意見提出という方法は、簡便で、種々のコストが比較的低いものであるし、匿名で行うこともできるため、一般の国民にとっては比較的に利用しやすいものであると考える(意見提出はインターネットを通じて行うことが可能であることに留意)。また、租税法律主義に抵触するような政令又は通達が納税者に有利な内容のものである場合には、これらに基づいて行われた課税処分取消しについて納税者に訴えの利益がないことが通常である以上、裁判所の判決を求める訴訟等の統制手段をもってしては、かかる政令又は通達の内容が是正されることは期待できないと考える(この点、緩和通達をもたらす問題については、第5章第4節3で考察したとおりである)。したがって、意見提出という方法による統制も、租税行政庁による行政解釈に対する統制制度の一翼を担うことができると解する。

筆者は、抑止力や最終的な救済手段として訴訟による解決を図ることには賛成であるが、訴訟による事後的な解決は、手間がかかり、時間的・金銭的成本もかかるものであることなどを考慮すると、可能な限り、訴訟に至る前に問題を解決できるような仕組みを構築することが望ましいと考える⁶³²。この意味では、必ずしも国民から有効な意見が提出されなくとも、また、実際に訴訟提起がなされなくとも、国民による事前的統制と訴訟による事後的統制という両輪が働く仕組みを整備することによって、租税行政庁が政令又は通達等を作成する際に、その自浄作用が効果的に働くようになることを期待したい。

4 租税行政庁による行政解釈の制定過程等を適正に公開する効果があること

第4章第7節で述べたとおり、租税法律主義適合性が疑われる政令であっても、その実質上の根拠(授權法律の規範内容又は委任の趣旨・目的の解釈、政令の授權法律等適合性及び政令制定の際に依拠した統計上のデータなど)や制定趣旨については必ずしも明らかではなく(公開されていない場合が多く)、租税法律主義に抵触することが明らかであるとか、規定内容が不十分であることが明らかであると論断しづらい面がある。

同様に、第5章第7節において述べたとおり、税務通達においては、通達に示す解釈が法令

⁶³² 山岸敬子教授は、解釈の名における行政権の法創造を統制することが重要であるという問題意識等に基づいて、訴訟統制こそが行政権の法解釈統制の要であるとされた上で、その理由として、最終的には訴訟による統制の途があるということ及びその訴訟の結果に対する予測が他の統制方法の利用度と効率を制約するからであるという見解を示される(山岸・前掲注109、11頁)。筆者もかような見解に賛意を示しておきたい。

上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠(根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)について説明がなく、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しい場合も存在する(ただし、国税庁が公表する情報や国税庁の主務課の担当者が執筆している「法人税基本通達逐条解説」などで、上記実質上の根拠が一定程度明らかにされている場合もある。)

パブリックコメント制度の理由提示機能が十分かつ適切に発揮されるならば、国民からの意見提出を通じて、行政解釈の制定過程、制定理由・根拠、政令又は通達の内容の租税法律主義適合性に関する租税行政庁の見解を明らかにすることが可能となり、あるいは同制度によって意見提出がなされることを前提として、租税行政庁が自主的にこれらに関する自身の見解を明らかにする可能性もあるといえよう。同制度によって、政令又は通達の租税法律主義適合性の検討のほか、これらの意味するところや射程範囲を検討する際に有効な情報や資料が開示されることが期待されるのである。政令又は通達の制定過程が透明化され、その制定に関わる情報や資料が公開されること及びそのために行政機関等によって情報や資料が整理され、保存されることは、政令又は通達に対する統制という場面のみならず、納税者における法令又は通達の解釈場面や、政令又は通達の内容等が裁判所で争われる場面においても、有意義な証拠や検討材料を提供するものであると考える⁶³³。

⁶³³ この辺りに関する先行研究について紹介しておく。

例えば、首藤重幸教授は、「通達は法規ではないが、納税者の権利義務の範囲に影響を及ぼさないというのは、明らかに法規概念の機械的適用によるフィクションである。租税における国民の手続的負担も含め、通達によって納税義務の範囲は大きく影響をうける。この通達の有する実際の機能は、『法規』ではないが、『法規的』効力を有していると表現するのが現実には適合している。法規ではないので、行政機関が『法規』を作成するにつき要求される手続は必要ないとしても、『法規的』という性格にふさわしい作成手続が要求されるべきである。」とされた上で、「以上のような行政規則の作成手続は、税務通達が、いわば『密室』で作成される点に税務行政への不信の原因があると指摘される日本の現状に大きな示唆を与えるものである。税務通達の作成過程の透明化により与えられる、当該通達がどのような事例や場면을前提に作成されているかの情報は、納税者の自己責任による真に自由な選択・決定の基礎を与えることになるところ、従来、例えば、通達の法規性や処分性を否定する議論は、通達に不満がある納税者は、あえて通達と異なる法解釈を選択して申告することで自己に対する不利益処分を誘発し、最終的に裁判所で判断してもらえばよいと主張してきたが、この議論は、納税者が通達と異なる解釈を選択するに十分な税務情報が与えられていて初めて成立する議論ではないだろうか」と指摘される(首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究 27 号 4～5 頁(1999))。

首藤教授のかかる指摘に対して、品川芳宣教授は、首藤教授がわが国の税務通達の作成手続においても、アメリカの内国歳入庁が、解釈的規則について告知コメント手続を積極的に採用していること、及びドイツでは、法規命令においてみられるような議会的コントロールが行政規則について行われる場合があることを参考にし、その作成過程の透明化を図るべきであるとしていることにも言及された上で、「確かに、税務通達の『法規的』性格に鑑みれば、同教授の提言にも一理はある。しかしながら、我が国の租税立法は、毎年多量に行われるわけであり、法律についてすら十分な国会審議が行われ難い状況にある中で、政省令についても国会の審議に服させることは、国民生活にとって緊急に必要な税法改正をいたずらに遅延させることになり現実的であるとは考えられない。ましてや、税務通達については、本来、法令の解釈事項であり、かつ、きわめて専門的・技術的であるため、国会に關与させることはメリットよりもデメリットの方が大きいものと考えられ、外部の審議会等の審議等に付すことについても、その審議会等の審議内容いかんによっては期待されるような成果も得られないものと考えられる。もちろん、税務通達の『法規的』性格に鑑みれば、その作成過程において納税者側からの何らかの参画はあって然るべきであるが、その参画は利益誘導的ではなく、法解釈において合理性のあるものでなければならない。」とされる(品川・前掲注 145、40 頁)。もっとも、品川教授は、あくまで税務通達に対する国会等による統制に対して消極的な見解を述べているにすぎず、税務通達の作成過程に納税者が参画することの必要性を全面的に否定するものではないであろう。

5 租税法律主義適合性という観点からの行政解釈の統制以上の恩恵を期待できること

パブリックコメント制度は、納税者に有利な内容である緩和通達も含めて、政令又は通達の内容の租税法律主義適合性という観点からの統制に資するだけでなく、政令又は通達を制定する前の段階において、国民が有する情報、知識、経験、統計上のデータなどを利用して、政令又は通達の内容をよりよいものとする、より充実したものにする可能性があり、この点は同制度の1つの魅力である。すなわち、前述のとおり、パブリックコメント制度は、行政機関と国民が相互に情報を提供(収集)し合うものであり、両者が有する情報、知識、経験又はデータなどといった社会的財産の有効利用を促進する機能を有している。行政機関と国民双方が有する情報、知識、経験又は統計上のデータ等が有機的に結合することで、租税法律主義適合性の観点のみならず、根拠法令と関係法令の規定又は趣旨により適合した、あるいは現実の経済社会事実・状況等により適合した内容の政令又は通達が生み出されるという観点からの期待を寄せることができると考えるのである。租税法以外の法律や会計に関わる事項、組織再編成、国際取引又は金融取引など様々な専門分野・領域と連関する租税法においては、もはや、基本的には租税のみに関する専門知識や経験を有する租税行政庁だけでは、十分な内容の政令又は通達を、漏らすことなく策定することは難しい(第3章第2節1において取り上げた裁判例②の事件は

佐藤英明教授も、「わが国の税務行政に関する情報として、より重要であるのは、その『理由』ないし『意図』だと思われる。納税者が課税庁の見解を知り、それを正当と判断するかどうかという際に最も重要なのは、その見解の根拠であろう(異なる場面で課税処分についてであるが、青色理由付記をめぐる判例・学説も理由の開示の機能として納税者の争訟の便宜を挙げてきたことを想起されたい)。また、税理士・弁護士等の専門家が新たな問題について納税者に助言する際にも、これまで生じてきた類似の問題に対する課税庁の対応の基礎を成す考慮要素を知ることがきわめて有益な資料となるはずである。」とされた上で、「しかし、現在の通達等は、それ自体からその理由や根拠が明らかではない。特に重要な個別通達において、関係他官庁や業界団体等から『このような扱いで良いか』という質問が国税庁の担当部署に対して行なわれ『貴見の通りで差し支えない』とした責任者の回答自体も『この取り扱うこととした』と公表されても、どのような点が問題となり、何が本当に認められたのかをそこから窺い知ることは難しい。」と指摘されるところである(佐藤・前掲注 475、52 頁以下)。

右山昌一郎税理士は、「国会の審議も経ない国税庁の通達は何の合理的な説明もなく膨大な量で発せられ税務調査に際しては、税務署員により法律と同等の効力があるものとして強制させる実状は権力主義に基づくものであり、民主主義に基づくものではないといわざるを得ない。したがって、通達を発する場合には、法律と同様に、①通達を発する理由、②通達の内容についての合法性、合理性を丁寧にコメントして納税者の信頼を基礎とした適切な対応が重要であると判断される」と指摘される(右山昌一郎「租税法律主義と通達課税」税法学 549 号 124 頁(2003))。

北野弘久教授は、「通達のあり方について外部からとやかくいうべき筋合いではないといえるが、通達が法社会学的に法源性を持ち、事実において国民の権利義務に重大な影響を与えているので、第一に、その制定過程にも国民の声が反映されねばならない。つまり、通達の内容を少しでも合理的なものにするために、重要通達の制定過程を立法過程に準ずるものとして構成することが大切である。『適正手続』ないしは『手続的公正』の要請を、重要通達の制定過程にも導入すべきであろう。そのためには、重要通達の制定過程を公開するとともに、通達案について専門家を含む第三者的審議会で審議することとされねばならない。」(北野・前掲注 37、97 頁)、あるいは「税務通達は、事実において人びとの間に法と同様にある意味では法以上に重要な行為規範としての機能を果たしているといってよい。税務通達は、法社会学的には法源性を有するものといわなければならないであろう」とされた上で、「通達の制定は行政内部の問題であり、その意味ではその制定過程について外部からとやかくいうべき筋合の問題ではないと一応いえる。しかし、既述のごとき事実において果たす通達の機能にかんがみ、かつ、解釈通達の特質(行政内部の単なる執務手続等を定める執行通達とは性質を異にする)にかんがみるときは、通達の制定過程についても、立法過程に準じていわゆる『手続的正義』の要請が能うかぎり充足されなければならないといえよう。」と指摘される(北野・前掲注 461、299 頁以下)。

その適例であると解する。)。このことから、パブリックコメント制度に対して、上記のような期待が寄せられるのである。

この点は、パブリックコメントという手段が、一国の行政立法や行政規則の制定手続以外においても、関係団体や専門家等をターゲットとして意見を募集する際に用いられていることから裏付けられる。すなわち、例えば、OECD(経済協力開発機構)は、近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで、多国籍企業がその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題(Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転)⁶³⁴に対処するための行動計画の草案等に対してパブリックコメントを行っているし、わが国の企業会計審議会も、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」や「実務対応報告公開草案第46号『平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に係る実務上の取扱い(案)』」など会計基準等の公開草案に対してパブリックコメントを実施している⁶³⁵。

第4節 パブリックコメント制度の制度上の問題点

パブリックコメント制度は、第2節4で述べたような諸機能が有効に発揮されるならば、同制度は租税行政庁による行政解釈の統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得ると考える。しかしながら、同制度は、制度創設から日が浅く、いまだ発展途上のものであって、制度内在的な問題点や運用上の問題点を多分に有していると考ええる。本節では、この点について論じてみたい。

1 意見公募手続の適用除外範囲について

(1) 適用除外の趣旨

租税に関する命令等(とりわけ政令又は通達)は、税制改正に伴って制定等されることが通例であるから、行政手続法39条4項2号により、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続を要求されないことになり、結局、パブリックコメント制度は租税の世界ではその有益な機能を発揮する機会を得ていないという問題がある。

行政手続法39条4項2号に定める意見公募手続の適用除外の趣旨は、租税や社会保険料など納付すべき金銭に関する命令等については、元々の法律が国会で十分に議論されたものであり、行政機関の裁量の余地も狭く、法律で規定できない部分を迅速かつ正確に命令等によって

⁶³⁴ OECDにおけるBase Erosion and Profit Shiftingへの取り組みについては国税庁のホームページにおいて紹介又はリンク付けがなされている。<https://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/beps/index.htm>(平成28年8月19日最終閲覧)

⁶³⁵ 「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に当たっては、あらかじめ質問項目が公開されている。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/domestic/shueki2016/(平成28年8月19日最終閲覧)

かように、意見募集する側が広く漠然と意見を募るよりも、ある程度、問題点等を絞って意見を募る方が効率的であったり、有益であったりする場面は、租税の世界においても存在するであろう。

定める必要があることにある。すなわち、「憲法に定められている租税法律主義の観点等から、租税に係る法律が制定されている。また、社会保険料等の負担についても、これに係る法律を制定する際に、幅広く国会において議論が行われているものであるといえる。したがって、国会で十分に議論され、決定されたこれらの法律において規定できない部分を補う命令等を迅速かつ正確に定めることが、まず行政機関に求められる」のであり、「さらに、実態面においては、議員内閣制の下、与党の合意の下に憲法及び財政法の規定に従い、歳入及び歳出を含む予算政府案を作成し、併せて、歳入予算を義務付ける税制改正要綱を作成し、その後、予算政府案、税制改正要綱を前提に作成された法律案が審議されるという手続を経ており、法律成立後においては納付すべき金銭に係る命令等制定機関の広範な裁量が認められるものではなく、広く一般の意見を求める必要性は乏しく、「この点から、行政機関が独自に改めて案を示し、広く一般の意見を公募するよりも、国会の意思を正確に把握しそれを正確に実現することが必要である」と考えられたことから、納付すべき金銭に関する法律の制定又は改正により必要となる事項を定める命令等を制定しようとするときは、意見公募手続の実施を義務付けないこととしたものである⁶³⁶。

(2) 問題点

行政手続法 39 条 4 項 2 号に定める意見公募手続の適用除外の趣旨は、租税や社会保険料など納付すべき金銭に関する命令等については、元々の法律が国会で十分に議論されたものであり、行政機関の裁量の余地も狭く、法律で規定できない部分を迅速かつ正確に命令等によって定める必要があるということにある。なるほど、同号により租税に関する命令等を意見公募手続の適用除外とすることについては、迅速性の要請や裁量の狭小性という点で一応の合理性を認めることができる。しかしながら、これらの点をことさら強調して、税制改正に伴って定められる命令等でありさえすれば、一律に意見公募手続の適用対象外とすることは妥当であろうか。かかる画一的な取扱い、法律で規定できない部分を命令等で正確に定めるという同号の上記趣旨に必ずしも適合するものではないと思われるし、元々の法律が国会で十分に議論されたものであるという上記前提が日本の租税立法手続の実態とかけ離れているという批判もあり得る⁶³⁷。租税に係る施行令等の中には、法律案や予算の国会審議の際に既に公表されており、国会審議の対象となり得るものもあるが、国会の意思を正確に反映するためにもパブリックコメントを実施すべきであるという考え方も十分成り立つものと考えられる⁶³⁸。

加えて、行政運営における公正の確保及び透明性の向上、行政機関の判断の適正の確保、行

⁶³⁶ 行政管理研究センター・前掲注 601、307～308 頁。なお、紙野健二教授は、行政手続法 39 条第 4 項各号に該当するか否かについては、もっぱら裁量的な運用に委ねられるのではなく、法の趣旨に照らしてこれを具体的な理由とともに公表し、可能な限り適用対象とすることが法の目的にかなうという見解を示される(紙野・前掲注 596、498 頁)。

⁶³⁷ 三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号 8 頁(2009)。

⁶³⁸ 常岡・前掲注 597、93 頁参照。

政機関の判断の過程への国民の適切な参加及びひいては国民の権利利益の保護に資すること、というパブリックコメント制度の目的との適合性の観点のみならず、租税法律主義等の観点からも問題視し得る。第4章第4節及び第5節並びに第5章第5節で示したように、実際に、租税法律主義適合性等の観点から問題のある政令又は通達が存在するからである。かように、現行パブリックコメント制度は、租税の領域においてその効力を十分に発揮することを、入口の段階で阻止されていることは決して等閑視されるべきではない。

この点、塩野宏教授は、通達の手続的統制を図るものとして既に行政手続法に定める意見公募手続があるが、この手続は行政手続法39条4項2号により、税務通達に関しては通達の改正の段階ではじめて適用をみるという点で中途半端なものとなっているとして、批判的な評価を示される⁶³⁹。また、一高龍司教授は、「新法又は改正法の施行に必要な命令等であるとの説明が可能な限り、実際には抽象的な制定法上の要件の下で納税者の権利義務を大きく左右する具体的な内容を伴う命令等の制定であっても、〔筆者注：意見公募手続の〕適用除外となりうる」一方、納税者の権利義務を法的に左右しない通達が、時折、意見公募手続の対象とされていることを指摘され、このような状況について、「むしろ逆ではないかとの疑問を抱かざるを得ず、租税法律主義が要請する民主的統制の観点から問題があると言わざるを得ない」と妥当な指摘をなされる⁶⁴⁰。

さらに、一高教授は、「新法又は改正法の施行に必要な命令等であるかどうかの線引きも、あまり明確ではない」点を指摘される⁶⁴¹。なるほど、時間的又は内容的にどの程度・範囲までの命令等の制定・改正が、適用除外の対象となる租税に関する「法律の制定又は改正によ」るものに該当するのか、その線引きが問題となる場面もあろう。例えば、次節5で取り上げる「国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達」(法令解釈通達)の制定(案)に対する意見公募手続の実施について」のパブリックコメントは、国税通則法の改正に伴う通達制定であるから、意見公募手続の適用除外となると解し得る(そもそも、かような法令解釈通達全般ないし個々の通達の命令等該当性の問題も提起し得る)。実際、国税庁は「任意の意見募集」であることを示して意見募集を行っているのである。それでは、仮に、国税庁が、通則法改正時に通達を改正せずに、通則法改正後、数年経過してから同様の内容の通達改正を行う場合には、意見公募手続の適用除外規定の要件を充足するのであろうか(時間的因果関係の問題)。

他方、内容的因果関係の問題もある。すなわち、既に一高教授が指摘されているとおり、平成23年度における法人税法施行令141条(外国法人税の範囲)3項3号等の改正により、外国税額控除の定義から、選択可能な複数の税率のうち最も低い税率による負担を超過する部分が除外されたものの、かかる改正に際しては、行政手続法39条4項該当を理由に、意見公募手続はなされなかった。この点につき、一高教授は、「確かにこの施行令の改正は、『法人税法施行

⁶³⁹ 塩野・前掲注105、121頁。

⁶⁴⁰ 一高龍司「租税に関する命令等と意見公募手続—米国の議論を参考に—」税法学566号73頁、87頁(2011)。

⁶⁴¹ 一高・前掲注640、73頁。

令の一部を改正する政令(平成 23 年政令第 196 号)』の一部としてなされ、この政令は、平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号の可決成立に伴うものであるが、外国税額控除の定義に限って言えば、法人税法 69 条 1 項において対応する改正はなされていない。そうであれば、このような立法的变化が、国会の審議も意見公募も経ずに行われたことになる」と指摘されている⁶⁴²。

この点、総務省行政管理局長から各府省等官房長等宛に発せられた平成 18 年 3 月 20 日付け「行政手続法第 6 章に定める意見公募手続等の運用について」(総管 139 号)(以下「パブリックコメント運用指針」という。))においては、行政手続法 39 条 4 項の適用除外事由に該当するか否かは、「案全体について包括的に判断せず、例えば条項など命令等の個別の規定ごとに検討し判断する必要がある」と明記されている(【1. 総論】(6))。一高教授が指摘された(財務省による)パブリックコメント制度の運用例は、行政手続法 39 条 4 項の適用がないにもかかわらず意見公募手続を実施しなかったという点において、行政手続法に違反する、あるいは少なくともパブリックコメント運用指針に違反する疑いがあるように思われる。かような例は、単に運用上の問題事例として「点」で捉えることもできるかもしれないが、制度上の問題点の連続「線」上に位置する運用上の問題点として一体的に捉えること、すなわち時間的又は内容的にどの程度・範囲までの命令等の制定・改正が、適用除外の対象となる租税に関する「法律の制定又は改正によ」るものに該当するか判然としないというパブリックコメント制度に内在する制度上の問題点が運用上の問題点として表出した一場面であると捉えることも可能である。

なお、ここでは指摘をするにとどめるが、行政手続法 39 条 4 項 2 号は、「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」は意見公募手続の規定が除外される旨規定しており、この「当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等」に法律からの委任に基づいて制定するものではない通達が含まれるのか否かという議論や、少なくとも国税庁はそうのように解していないようであるが、法令解釈通達は通常、税務署長の裁量処分に係る基準を定めたものではないことなどから命令等に該当せず、そもそもパブリックコメント制度の対象外であるという議論もあり得るかもしれない(第 6 章第 2 節 2(2)参照)。

2 意見募集時に公示される資料等の範囲等について

(1) 公示される資料等の範囲

行政機関は、命令等を定めようとする場合には、その命令等の案及びこれに関連する資料をあらかじめ公示しなければならない(行政手続法 39 条 1 項)。この場合の命令等の案は、「具体的かつ明確な内容のもの」であって、かつ、その命令等の題名及びその命令等を定める根拠と

⁶⁴² 一高・前掲注 640、72 頁。

なる法令の条項が明示されたものでなければならない(同条 2 項)。

また、パブリックコメント運用指針は、命令等の案と同時に公示すべき「関連する資料」(行政手続法 39 条 1 項)について、形式は問わないが、「国民が命令等の『案』の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」であるとし、具体例として次のものを挙げている(【4. 意見公募手続】(3))。

- ・ 命令等を定めようとする趣旨・目的・背景・経緯に関する資料⁶⁴³
- ・ 命令等の案の要約(概略をつかめるもの)、案の内容を説明する資料
- ・ 案に関係する制度の概要、関連法令の参照条文、政府方針など
- ・ 新旧対照条文(案として掲載している場合を除く。)
- ・ 当該命令等が定められることによって生じるとされる影響の程度や範囲が示された資料や代替案との比較結果(いわゆる RIA(規制影響分析)の結果)
- ・ 立案に際して実施した調査の結果や審議会答申等
- ・ 併せて改正される他の制度等の概要

(2) 問題点

しかしながら、命令等を定める根拠となる法令の条項を公示するだけでは、行政運営における公正の確保及び透明性の向上、行政機関の判断の適正の確保といったパブリックコメント制度の目的や、制定される命令等は根拠法令の趣旨に適合するものでなければならないことを確認した行政手続法 38 条 1 項の目的は必ずしも十分に達成されないのではなかろうか。とりわけ、租税法領域においては租税法律主義という根本原則の遵守が強く要請されるのであるから、行政機関に対し、租税に関する施行令・施行規則案の内容が本法からの委任の範囲内であることや通達案の内容が租税法律主義の要請に合致していること(通達案の内容が本法の解釈から導き出せること)について、租税法律主義に重心を置いた説明や資料の公示が必要であると考ええる。この点、租税法律主義適合性が疑われる政令又は通達であっても、その実質上の根拠や制定趣旨については必ずしも明らかではなく(公開されていない場合が多く)、租税法律主義に抵触することが明らかであるとか、規定内容が不十分であることが明らかであると論断しづらい面があることは、これまで述べてきたとおりである。

パブリックコメント運用指針が例示する意見募集時に公示すべき関連する資料自体は妥当であると考ええるが、そもそも、どの範囲の資料をどの程度公示しなければならないか、法律の文言からは直ちに読み取ることができないという問題がある⁶⁴⁴。すなわち、根拠法令の趣旨との

⁶⁴³ かかる資料が「関連する資料」ではなく、「命令等の案」に含まれると解する考え方につき、常岡・前掲注 597、74 頁参照。

⁶⁴⁴ この点、紙野健二教授は、意見公募手続を実施するに当たって、公表すべきものの範囲については法律上必ずしも明確ではないことを指摘された上で、提案の趣旨と必要、論点のほか、具体的な規制影響分析や費用便益分析等が想定されているが、環境配慮や安全性への配慮を含み得ること及び提案内容の具体性や明確性、示された論点の的確性や均衡にも配慮が求められているという見解を示される(紙野・前掲注 596、498 頁)。

適合性や租税法律主義適合性を明らかにするに足りないような関連資料が公示されないことが、直ちに行政手続法違反ということになるか、法文上からは必ずしも判然としない。また、関連する資料の範囲や量は制限がなく、膨大なものとなる場合も想定されるところである。

3 提出意見十分考慮義務等について

(1) 義務の内容

行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定める場合には、定められた期間内に提出された意見を十分に考慮しなければならない(行政手続法 42 条)。「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」に係る閣議決定手続も提出意見を考慮しなければならないという責務を課していたが、改正法はこれを法的義務に格上げしている⁶⁴⁵。すなわち、法律上、提出意見は十分に考慮しなければならないのであって、採用されてしかるべき適正妥当な意見であるにもかかわらず、これについて一応考慮するのみで簡単に排斥してしまうことは許されない⁶⁴⁶。ここでいう「十分に考慮」することの意義については、個々の意見を真摯な検討の対象とすべきということとどまり、行政機関が提出意見に拘束されることを意味するものではないことは当然である⁶⁴⁷。

また、パブリックコメント制度は、(これによって命令等に対して民主的正統性を与える類のものではないから)国民から提出された意見を多数決に基づいて採用するものではなく、意見の内容を精査して命令等に反映するか否かの判断がなされるべきものである。したがって、同趣旨の意見が相当多数提出されたとしても、そのことによって行政機関の判断が拘束されるわけではない⁶⁴⁸。この点、パブリックコメント制度において、個々人が意見・情報提出という参加を行うことは、行政機関に課せられた一般的な義務から生ずる反射としての便益ではなく、意見・情報提出権という参加権であると主張される常岡孝好教授も、かかる参加権が行政機関の判断を決定し拘束する権利ではなく、行政機関に適正かつ慎重な考慮を要求する権利であると整理される⁶⁴⁹。もっとも、同趣旨の意見が国民から極めて多く提出されたという事実をそれなりに重く受け止めることが妥当である場合もあろう⁶⁵⁰。しかしながら、この場合であっても、命令等の内容については、権限を有する行政機関が自己の責任において決定すべきものであることは当然である⁶⁵¹。

⁶⁴⁵ 常岡・前掲注 597、46 頁。

⁶⁴⁶ 常岡・前掲注 597、46 頁。

⁶⁴⁷ 宇賀・前掲注 595、52 頁、原嶋清次「パブリック・コメント手続の法制化」時の法令 1751 号 42 頁(2005)。

⁶⁴⁸ この点を確認した裁判例として、特定の医薬品のネット販売を禁止するための薬事法施行規則等の一部を改正する省令の制定手続の適法性が争われた東京地裁平成 22 年 3 月 30 日判決(民集 67 卷 1 号 45 頁)がある。高木光「判解」民商法雑誌 149 卷 3 号 281 頁(2013)も参照。

⁶⁴⁹ 常岡・前掲注 597、150～152 頁。

⁶⁵⁰ 常岡・前掲注 597、46 頁以下、46 頁以下、明渡将「行政手続法の改正(四)—パブリック・コメント手続の法制化」自治実務セミナー45 卷 1 号 22 頁(2006)。

⁶⁵¹ 高木光「行政法入門② 行政作用法(八)—命令等制定手続」自治実務セミナー45 卷 11 号 7 頁(2006)。

(2) 問題点

問題は、かかる提出意見十分考慮義務が遵守されることをいかに担保すべきかにある。この点、行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、その命令等の公布と同時期に、提出意見(提出意見がなかった場合にあってはその旨)、提出意見を考慮した結果(意見公募手続を実施した命令等の案と定めた命令等との差異を含む。)及びその理由等を公示しなければならず(行政手続法 43 条 1 項 3 号及び 4 号)、提出意見十分考慮義務の遵守は、かかる公示によって、かなりの程度担保されると考えられている⁶⁵²。かかる公示によって、提出意見の取扱いをガラス張りにして国民によるチェックを可能とすることで、提出意見十分考慮義務違反の発生を防止することが見込まれているのである⁶⁵³。この点については、十分考慮したこと又はその過程を示す義務は行政機関にあり、行政手続法 43 条の結果の公示において立証されることになるという見解も示されている⁶⁵⁴。

他方、パブリックコメント制度は、かかる提出意見十分考慮義務への違反を誘発する不安要素を制度的に内包している。すなわち、意見募集時に公示される命令等の案は、「具体的かつ明確な内容」のものでなければならないとされており(行政手続法 39 条 2 項)、これを受けて、パブリックコメント運用指針は、命令等の案は、「命令等制定機関として十分な検討を経て練られたもので、当該案を公示する時点で最終的に命令等において定めようと考えている事項が、『具体的かつ明確』に記載されている必要がある。」と定めている⁶⁵⁵。このことが、提出意見を考慮して原案の修正等を行うことに対する行政機関の硬直化という副作用を引き起こすのではないかという問題がある⁶⁵⁶。命令等の案の内容に具体性・明確性を求める規定の趣旨は、抽象的な案に対して意見を求めるよりも、相当程度具体化された案に対して意見を求める方が生産的であるという判断によるものであって一応の妥当性を認めることができよう⁶⁵⁷。しかしながら、仮に提出意見を反映して原案の修正等を行うとした場合の行政機関における追加的事務負担(修正作業、内部における決裁、関係者との協議・調整など)や時間的制約を考慮すると、行政機関において十分な検討(議論、決裁、審査、協議・調整など)を経て練られた案であればあるほど、行政機関は、提出意見を考慮して原案を本質的又は大幅に修正等することには、第 1 次的には硬直的・消極的な姿勢をとりかねないのではなかろうか⁶⁵⁸。

⁶⁵² 宇賀・前掲注 595、52 頁。

⁶⁵³ 室井＝芝池＝浜川・前掲注 619、294 頁〔黒川哲志執筆〕。

⁶⁵⁴ 紙野・前掲注 596、499 頁。

⁶⁵⁵ パブリックコメント運用指針(4)(2)③。

⁶⁵⁶ 同様の議論は米国でもなされている。See e.g., Brian Galle & Mark Seidenfeld, *Administrative Law's Federalism: Preemption, Delegation, and Agencies at the Edge of Federal Power*, 57 DUKE L. J. 1933, 1956 (2008).

⁶⁵⁷ 宇賀・前掲注 595、44 頁以下。なお、「規制の設定又は改廃に係る意見提出手続」の場合には、公示される案の具体性まで求められていなかったもので、「A 法 B 条に基づいて政令で指定される項目として何が望ましいと思いますか」というような抽象的な案に基づいた意見聴取も許容されたが、行政手続法では、かような案による意見公募は許されないこととなる(宇賀・同書 44 頁)。

⁶⁵⁸ 同様の指摘をするものとして、角松・前掲注 624、307 頁以下、藤原真史「パブリックコメント手続の 10 年」都市問題 100 巻 12 号 104 頁(2009)。宇賀・前掲注 606、181～182 頁。なお、このような懸念・認識が示

また、行政機関が提出意見を十分に考慮したか否かの判断が難しいという問題もある。すなわち、提出意見を十分に考慮するということは、提出意見を反映して原案を修正等することに必ずしもつながるものではないから、原案の修正等の有無という事実のみによって、行政機関における提出意見の考慮の程度を画一的に判断することはできないと思われる。提出意見を十分に考慮したか否かは、個々の提出意見の内容とその提出意見を考慮した結果及びその理由を照らし合わせた上で総合的に判断せざるを得ないものであり、個別具体性を帯びた相対的な問題である。加えて、パブリックコメント制度は、行政機関が命令等の案・関連資料を公示し、国民が意見を提出し、行政機関が提出意見を考慮した上でその考慮結果及びその理由を公示する、という過程を辿ることが予定されており、いわば行政機関と国民との1回半の情報交換制度であるから⁶⁵⁹、両者間における意思疎通や相互理解がスムーズに行われず、誤解が生じたり、議論が噛み合わないことも想定されるところである⁶⁶⁰。したがって、提出意見の内容、提出意見を考慮した結果及びその理由が公示等されたとしても、国民は、これらを踏まえた上で再度意見を提出したり、提出意見を考慮した結果の理由に対して行政機関に質問を行うこと及びより詳細な説明を求めることはできないことを考慮すると、意見提出後に公示等される事項のみによって、行政機関における提出意見の考慮の程度を客観的に評価することは難しいように思われる。したがって、提出意見十分考慮義務を確実に果たしたか否かについて総合判断が求められるとしても、それには困難な作業を伴う場合も多いと考える。

4 手続違反に対する是正・救済手段について

行政手続法は、パブリックコメント制度の上記目的を達成するため、行政機関に対し、意見公募手続実施義務のほか、具体的かつ明確な内容の案を公示する義務、関連資料公示義務、30日以上意見提出期間を設定する義務、意見公募手続の周知等義務、提出意見の十分考慮義務、結果等公示義務など各種の義務を課している。しかしながら、行政機関がこれらの義務に違反した場合の直接的な是正・救済手段は設けられておらず、このような場合に、国民は、どのような方法でその是正を要求し、救済されるのかが明らかではない⁶⁶¹。意見公募手続が適法・適正に行われなかった場合において、手続違反を是正する仕組みが必ずしも十分ではないのである⁶⁶²。そうすると、行政手続法1条は同法の究極目的として「国民の権利利益の保護」を掲げているが、少なくともパブリックコメント制度に関する限り、同制度の実効性の確保や同制度を通じた「国民の権利利益の保護」という目的の達成を確保するために欠かせないものが抜け

される場合に、これを裏付けるエビデンスを伴わないことを指摘するものとして、原田・前掲注 627、110 頁参照。

⁶⁵⁹ 常岡・前掲注 597、58 頁参照。

⁶⁶⁰ 常岡・前掲注 597、58 頁参照。

⁶⁶¹ 常岡・前掲注 597、60 頁参照。

⁶⁶² 常岡・前掲注 597、109 頁参照。また、常岡孝好教授は、総務省による施行状況調査や苦情処理などの制度を挙げた上で、それだけでは不十分であるという見解を示される(常岡・同書 109 頁)。

落ちているものといわざるを得ない⁶⁶³。

第5節 パブリックコメント制度の運用上の問題点

1 素材となる案件の抽出

租税に関するパブリックコメントは、国税庁のみならず財務省も担当しているところ、同省のホームページから e-Gov にページ移動し、その実施状況を通覧すると、その多くは行政手続法 39 条 4 項 2 号該当による結果の公示等、すなわち「命令等の題名及び趣旨」と「意見公募手続を実施しなかった旨及びその理由」のみの公示(行政手続法 43 条 5 項)を行っているものにすぎないものであることがわかる。したがって、個別案件にまで踏み込んでパブリックコメントの実施状況の分析を試みる本研究では、国税庁が実施したパブリックコメントを考察の中心に据えることとしたい。

国税庁は、ホームページ上において、自らが実施したパブリックコメントについて、「平成 18 年 3 月以前のパブリックコメント案件」と「平成 18 年 4 月以降のパブリックコメント案件」の実施状況とに区分し、前者については国税庁のホームページにおいて、後者についてはリンク先である e-Gov⁶⁶⁴において、それぞれ掲載している。e-Gov では、国税庁を含めた各府省全体のパブリックコメントの募集状況や応募方法、結果を検索・確認することが可能である。本節では、この e-Gov に掲載されている国税庁のパブリックコメントの案件のうち、平成 18 年 4 月以降に実施され、平成 28 年 4 月までの間に結果等の公示まで了したものの中から、本研究の問題関心上、有意義であると解されるものをいくつか抽出して、個別的にその実施状況进行分析してみたい。

なお、すべての案件、すべての提出意見及びこれに対する国税庁のすべての対応を検討することは、筆者の能力を超えているし、本研究は、国税庁におけるパブリックコメント制度の実施状況を網羅的に分析して批判することを目的とするものではなく、パブリックコメント制度の改善を見据えて、その運用上の主要な問題点を浮き彫りにすることを主たる目的とするものである。したがって、かかる目的達成のために、すべての案件、すべての提出意見及びこれに対する国税庁のすべての対応を網羅的に取り上げて、逐次検証を行うことまでは要しないと考える。このような観点から、以下、本研究にとって有益な素材となり得る案件を抽出して、検討してみたい。

⁶⁶³ 野口貴公美教授は、「行政立法手続の自由主義的な性格を重視すべきとの立場にたてば、手続の履行確保の法的な担保の問題を考慮してく必要が生じることになるのではないだろうか。手続に対する義務違反に対する矯正の手法がなければ、行政手続法の規定は「画にかいた餅に帰してしまうおそれがある」とした上で、「このような履行確保のあり方については、今後の判例理論の展開(とりわけ、改正行政事件訴訟法の下での確認訴訟の活用など)に委ねられている状況である」という見解を示される(野口貴公美『行政立法手続の研究』234 頁(日本評論社 2008))。

⁶⁶⁴ e-Gov とは、総務省が運営する総合的な行政ポータルサイトである。e-Gov を用いたパブリックコメントの運用については、パブリックコメント運用指針の【3. 公示の方法】参照。

2 個別案件の分析を行うに当たり着眼する3つの義務

前述のとおり、行政手続法は、行政機関が命令等を制定する場面において、行政機関に対し、種々の義務を定めている。国税庁のこれまでのパブリックコメントにおける対応を概観した結果を先取りする形で述べるとすると、行政手続法が定める義務のうち、関連資料公示義務、提出意見十分考慮義務及び結果等公示義務という3つの義務の履行状況について、特に問題視すべきであると考え。以下、個別案件の分析を行う前に、分析を行うに当たり着眼点となるこれら3つの義務の内容等について、改めて確認した上で、若干の補足的説明を加えておきたい。

(1) 関連資料公示義務

行政機関は、命令等を定めようとする場合には、その命令等の案及びこれに関連する資料をあらかじめ公示しなければならない(行政手続法 39 条 1 項)。この場合の命令等の案は、「具体的かつ明確な内容のもの」であって、かつ、その命令等の題名及びその命令等を定める根拠となる法令の条項が明示されたものでなければならない(同条 2 項)。また、パブリックコメント運用指針は、命令等の案と同時に公示すべき「関連する資料」(行政手続法 39 条 1 項)について、形式は問わないが、「国民が命令等の『案』の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」であるとし、具体例として、「命令等を定めようとする趣旨・目的・背景・経緯に関する資料」や「立案に際して実施した調査の結果や審議会答申等」などを挙げている(【4. 意見公募手続】(3))。

この点、命令等の案を公示することは当然であるし、e-Gov の意見公募様式には、「定めようとする命令等の題名」と「根拠法令項」という欄があらかじめ設けられているから⁶⁶⁵、意見募集時には、命令等の案に加えて、「定めようとする命令等の題名」と「根拠法令項」が公示されることになる。このことを踏まえると、形式上、上記の命令等の公示義務のほか、命令等の題名及びその命令等を定める根拠となる法令の条項の明示義務に違反するような事態が起こることは通常は考えにくい。そうすると、問題となるのは、行政機関は、意見募集時に、国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供しなければならないという関連資料公示義務である。

この点、前節で述べたとおり、根拠法令の趣旨との適合性や租税法律主義適合性を明らかにするに足りないような関連資料が公示されないことが、直ちに行政手続法 39 条 1 項に違反することになるかは判然としない。しかしながら、命令等を定める根拠となる法令の条項を公示するだけでは、行政運営における公正の確保及び透明性の向上、行政機関の判断の適正の確保といったパブリックコメント制度の目的や制定される命令等は根拠法令の趣旨に適合するものでなければならないことを確認した行政手続法 38 条 1 項の目的は必ずしも十分に達成されない。とりわけ、租税法領域においては租税法律主義という根本原則の遵守が強く要請されるの

⁶⁶⁵ パブリックコメント運用指針の【3. 公示の方法】の【様式 1】参照。

であるから、行政機関に対し、租税に関する施行令・施行規則案の内容が本法からの委任の範囲内であることや通達案の内容が租税法律主義の要請に合致していることについて、租税法律主義に重心を置いた説明や資料が公示されるべきであることを強調しておこう(ただし、このようなことを解釈論ベースでどこまで主張することができるのか、あるいは立法論として今後、検討すべきであるのか、という問題は残されている。)

(2) 提出意見十分考慮義務

行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定める場合には、定められた期間内に提出された意見を十分に考慮しなければならない(行政手続法 42 条)。法律上、提出意見は十分に考慮しなければならないのであって、採用されてしかるべき適正妥当な意見であるにもかかわらず、これについて一応考慮するのみで簡単に排斥してしまうことは許されないのである。現行パブリックコメント制度は、行政機関が提出意見を考慮して原案を本質的又は大幅に修正等することにつき、第 1 次的には硬直的・消極的な姿勢をとりかねないことを前提とすると、行政機関が提出意見十分考慮義務を適正に履行しているか否かは、特に注意して、観察しておかなければならない事項である。

(3) 結果等公示義務

行政機関は、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名、命令等の案の公示の日、提出意見又は提出意見を整理・要約したもの、提出意見を考慮した結果及びその理由(提出意見がなかった場合にはその旨)を公示しなければならない、意見公募手続を実施したにもかかわらず命令等を定めなかった場合にはその旨等を速やかに公示しなければならない(行政手続法 43 条 1 項、2 項、4 項)。

かかる結果等公示義務の履行状況については、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」のほか、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料の十分性」という観点から検証を行うべきであると考えられる。「提出意見の考慮結果及びその理由」が公示されているとしても、提出意見の考慮結果の理由が、形式的・表面的なものにとどまっていたり、あるいは論理性が欠如しているなどおよそ合理性が認められないような場合には、「提出意見の考慮結果及びその理由」の公示は形骸化し、実質的には「提出意見の考慮結果の理由」が公示されていないのと同じことにもなりかねないからである⁶⁶⁶。また、表面上は、「提出意見の考慮結果の理由」が公示され、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」も確保されているように見えても、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根

⁶⁶⁶ 「提出意見の考慮結果の合理性」も当然に問われることになるが、命令等の制定については、法令解釈のみならず、事実認定の基準の設定や政策的判断なども絡む問題であり、その合理性の判断が困難である場面もあろう。この点は、結論に至るまでの手続過程やその中身の適正性・合理性が確保されることによって、一定程度担保される、あるいは「提出意見の考慮結果の合理性」の判定が可能となるのではないかと考える。かような点を考慮して、本稿では、「提出意見の考慮結果の合理性」については、直接的には着眼点に含めていない。

拠資料」として内容的に十分なものが明らかにされていないために「提出意見の考慮結果の理由の合理性」を掘り下げて検証することができない場合には、同様に、「提出意見の考慮結果及びその理由」の公示は形骸化し、実質的には「提出意見の考慮結果の理由」が公示されていないのと同じことになりかねないという事態も想定し得るからである。

ここで強調しておきたいのは、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、パブリックコメント制度の最も基本的な成果物であるとともに、提出意見十分考慮義務の履行状況を検証するための材料ともなり得るものであって、行政運営における公正性・透明性や行政機関の判断の適正性を確保する趣旨の下に公示を要請されていることである⁶⁶⁷。したがって、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、単に形式的に公示されればよいというものではなく、一見してこれらの内容が理解できるように明示されるべきであるし、内容的にも合理的なものであることが要請されると解すべきである。また、その合理性を裏付ける十分な根拠資料の摘示が求められる場合もあると考える。

3 案件 No.【1】:「所得税基本通達の制定について」の一部改正(案)に対する意見公募手続の実施について

(1) 意見募集の内容及びパブリックコメントの経緯等

国税庁は、平成 19 年 4 月 27 日付けで『「所得税基本通達の制定について」の一部改正(案)に対する意見公募手続の実施について』を公示し、新設する所得税基本通達 30-2 の 2 の原案(新旧対照表)に対する意見募集を行った。関連資料として同時に公示された『「所得税基本通達の制定について」の一部改正案の概要(使用人から執行役員への就任に伴い退職手当等として支給される一時金の取扱いについて)』において、通達改正の経緯等について、次のとおり説明している。

通達改正の経緯等
企業においていわゆる執行役員制度が導入されている例がありますが、この『執行役員制度』については、法令上にその設置の根拠がなく導入企業によって任意に制度設計ができることから、権限や義務の有無が必ずしも明確ではないなどその法的な位置付けが区々となっている状況にあります。このような中、これらの導入企業において、使用人が執行役員に就任する際にその者に対し退職手当等として一時金を支給するケースが見受けられることから、その一時金について、別添の改正案により退職所得として認められるものを例示し、取扱いの明確化を図ることとしたものです。

⁶⁶⁷ 室井＝芝池＝浜川・前掲注 653、295 頁〔黒川哲志執筆〕は、意見公募手続の結果の公示等を定める行政手続法 43 条の趣旨について、「命令等の制定により一連の手続が完了したとき、提出意見を考慮した結果およびその理由などを公示して、制定された命令等に至る判断過程を明らかにすべきことを規定している。当該命令等の各条項が採用された理由が説明されることによって、命令等制定における判断過程が衆目に晒されることになれば、恣意的取扱いも防止され、判断の公正の確保が期待される。」と解説されている。

なお、原案(新旧対照表)は次のとおりである。

改正案	現行(改正前)
<p><u>(使用人から執行役員への就任に伴い退職手当等として支給される一時金)</u></p> <p><u>30-2の2 使用人(職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。)からいわゆる執行役員に就任した者に対しその就任前の勤続期間に係る退職手当等として一時に支払われる給与(当該給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上当該給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものに限る。)のうち、例えば、次のいずれにも該当する執行役員制度の下で支払われるものは、退職手当等に該当する。</u></p> <p><u>(1) 執行役員との契約は、委任契約又はこれに類するもの(雇用契約又はこれに類するものは含まない。)であり、かつ、執行役員退任後の使用人としての再雇用が保障されているものではないこと</u></p> <p><u>(2) 執行役員に対する報酬、福利厚生、服務規律等は役員に準じたものであり、執行役員は、その任務に反する行為又は執行役員に関する規程に反する行為により使用者に生じた損害について賠償する責任を負うこと</u></p> <p><u>(注) 上記例示以外の執行役員制度の下で支払われるものであっても、個々の事例の内容から判断して、使用人から執行役員への就任につき、勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が</u></p>	<p>(親切)</p>

<p>実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があると認められる場合には、退職手当等に該当することに留意する。</p>
--

(2) パブリックコメントの結果

国税庁は、平成 19 年 4 月 27 日から同年 5 月 28 日の間に原案に対する意見募集を行った後、同年 6 月 27 日付けで『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について(法令解釈通達)』を発遣している。また、国税庁は、同年 7 月 6 日付けで、『『所得税基本通達の制定について』の一部改正(案)に対する意見公募の結果について』を公示している。これによれば、原案に対する意見募集に対しては、6 通の意見が寄せられ、国税庁は、寄せられた意見を踏まえた上で、改正案の内容自体に修正は行っていないものの、所得税基本通達 31-1(3)について所要の改正を行っている⁶⁶⁸。

(3) 国税庁の対応の分析

ア 関連資料の十分性

国税庁は、意見募集時において、原案のほか、関連資料として、通達改正の経緯等を記載した『『所得税基本通達の制定について』の一部改正案の概要』を公示している。しかしながら、かかる関連資料の記載内容は上記(1)で示したとおりであり、その内容は極めて簡単なもので、所得税法 30 条の退職所得の要件との関係で⁶⁶⁹、「使用人が執行役員に就任する際にその者に対

⁶⁶⁸ ただし、提出意見を受けて原案修正を行ったか否かについて、断定しづらいのではないという見方もあり得る。すなわち、本案件において、「執行役員就任に伴い企業年金から支給される一時金との所得区分が相違することがないよう、今回の改正内容を所基通 31-1(3)においても準用すべき」であるという意見が寄せられ、これに対して国税庁は、「御意見のとおり、該当規定を改正することとしています。」という考え方を示し、所得税基本通達 31-1(3)についても所要の改正を行っている(所得税基本通達 30-2 の 2 そのものについては原案修正を行っていない。)。国税庁は、意見募集時に、所得税基本通達 30-2 の 2 を新設することに伴い、同通達 31-1(3)の改正を予定していることに言及していないから、上記意見を踏まえて、所得税基本通達 31-1(3)の改正を予定しないという意味における原案を修正し、同通達を改正することとしたと理解することもできそうである。しかしながら、仮に、意見募集時において、国税庁が既に所得税基本通達 31-1(3)の改正を予定していたのであれば、上記意見を踏まえて原案修正があったものと理解することは妥当ではないということになる。

⁶⁶⁹ 所得税法 30 条 1 項は、「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与…に係る所得をいう。」と規定している。そして、最高裁昭和 58 年 9 月 9 日第二小法廷判決(民集 37 卷 7 号 962 頁)は、所得税法 30 条 1 項の文理及び退職所得に対する優遇課税(同法 30 条 2 項及び 3 項、22 条 1 項、201 条参照)についての立法趣旨に照らして、「ある金員が、右規定にいう『退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与』にあたるというためには、それが、(1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること、(2)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること、(3)一時金として支払われること、との要件を備えることが必要であり、また、右規定にいう『これらの性質を有する給与』にあたるというためには、それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。」と判示している。

また、最高裁昭和 58 年 12 月 6 日第二小法廷判決(集民 140 号 589 頁)は、上記各要件を満たさない場合にお

し退職手当等として一時金を支給する」場合にどのような問題が生じるのかという点や、かかる問題について原案のように取り扱うことの条文上ないし法解釈上の根拠について、何ら説明がない。したがって、原案やその関連資料をもって、「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するものである」と評価することは難しいと考える。むしろ、原案を一読すれば、原案のような解釈ないし取扱いが所得税法 30 条の文言から直ちに導き出すことができるようなものではないことは明らかである。したがって、国税庁は、原案の内容が所得税法 30 条の規定に適合するものであると解する論拠を明示すべきであったと考える。このように、意見募集時に公示された関連資料は十分なものではないと考える。

イ 提出意見とこれに対する考慮結果及びその理由の分析

意見の概要	意見に対する国税庁の考え方
改正案(1)の「執行役員退任後の使用人としての再雇用が保障されているものではないこと」の要件について、何らかに明記されていることが必要か。	使用人としての再雇用が保障されている事実がなければ要件を満たし、必ずしも、契約書等に明記されている必要はありません。

原案(改正案)の(1)においては、使用人からいわゆる執行役員に就任したことを機縁として退職手当等として一時に支払われる退職給与のうち、執行役員との契約が、委任契約又はこれに類するものであり、かつ、「執行役員退任後の使用人としての再雇用が保障されているものではない」ものについては、退職手当等に該当するとされていたところ、これに対して、『執行役員退任後の使用人としての再雇用が保障されているものではないこと』の要件について、何らかに明記されていることが必要か。』という意見(質問)が寄せられた。かかる意見に対して、国税庁は、「使用人としての再雇用が保障されている事実がなければ要件を満たし、必ずしも、契約書等に明記されている必要はありません。」という考え方を示している。

上記意見に対して示した国税庁の考え方自体は、原案の文面及び趣旨から容易に導き出すことができるものとするから、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料の十分性」及び「提出意見の考慮の十分性」のいずれの観点からも問題視すべき点はないと解される。

むしろ、ここで着目すべきは、通達の発遣前の段階で、国民からの疑問を受けて、国税庁における通達の解釈・適用に関する上記のような考え方が示されたということである。このこと

いて、継続的な勤務の途中で支給される退職金名義の金員が、実質的に見て上記各要件の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものとして「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、「当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金支給制度の実質的改変により精算の必要があつて支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき」であると判示している。

は、納税者の予測可能性等の観点から有意義なものであって、パブリックコメント制度の有益な機能が発揮されたか、少なくとも有益な機能を発揮し得るという同制度の将来性を垣間見ることができた一例として肯定的に評価することができると思う。

4 案件 No. 【2】：「法人契約の『がん保険(終身保障タイプ)・医療保険(終身保障タイプ)』の保険料の取扱いについて」(法令解釈通達)の一部改正(案)等に対する意見公募手続の実施について

(1) 意見募集の内容及びパブリックコメントの経緯等

国税庁は、平成 24 年 2 月 29 日付けで『法人契約の『がん保険(終身保障タイプ)・医療保険(終身保障タイプ)』の保険料の取扱いについて』(法令解釈通達)の一部改正(案)等に対する意見公募手続の実施について」を公示し、その別紙 1 として、「改正等の背景」及び「改正案等の概要」を公示し、別紙 2 において原案(「法人が支払う『がん保険』(終身保障タイプ)の保険料の取扱いについて(案)」)を明らかにした上で、原案に対する意見募集を行った。

別紙 1 において示された「改正等の背景」及び「改正案等の概要」、別紙 2 において示された原案は次のとおりである。

改正等の背景
<p>がん保険(終身保障タイプのものに限ります。以下同じです。)は、保険期間の前半において支払う保険料の中に前払保険料が含まれておりますが、法令解釈通達発遣当時はその保険料に含まれる前払保険料の割合が低率であり、かつ、保険期間の終了に際して支払う保険金がないことから、平成 13 年 8 月 10 日付課審 4-100「法人契約の『がん保険(終身保障タイプ)・医療保険(終身保障タイプ)』の保険料の取扱いについて」(法令解釈通達)により、終身払込の場合にはその支払の都度損金の額に算入し、有期払込の場合には保険期間の経過に応じて損金の額に算入する取扱いを定めたところです。</p> <p>しかしながら、上記法令解釈通達の発遣後 10 年余を経過し、保険会社各社の商品設計の多様化等により、がん保険の保険料に含まれる前払保険料の割合及び解約返戻金の割合にも変化が見られることから、その実態に応じて取扱いの見直しを行うものです。</p>

改正案等の概要
<p>(1) 上記法令解釈通達の対象とする保険契約の範囲の改正</p> <p>上記法令解釈通達の対象となる「がん保険」と「医療保険(終身保障タイプのものに限ります。)」のうち、がん保険に係る取扱いを廃止します。</p> <p>ただし、平成〇年〇月〇日前の契約に係る「がん保険」の保険料については、なお従前の例によります。</p> <p>(2) がん保険に対する新たな取扱いの発遣</p>

がん保険の保険料に対する新たな取扱いである「法人が支払う『がん保険』（終身保障タイプ）の保険料の取扱いについて」（法令解釈通達）を新たに発遣します（別紙 2〔筆者注：原案〕参照）。

この新たな法令解釈通達による取扱いは、平成〇年〇月〇日以後の契約に係る「がん保険」の保険料について適用します。

原案											
法人が支払う「がん保険」（終身保障タイプ）の保険料の取扱いについて(案)											
<p>1 対象とする「がん保険」の範囲</p> <p>この法令解釈通達に定める取扱いの対象とする「がん保険」の契約内容等は、以下のとおりである。</p> <p>(1) 契約者等</p> <p>法人が自己を契約者とし、役員又は使用人(これらの者の親族を含む。)を被保険者とする契約。</p> <p>ただし、役員又は部課長その他特定の使用人(これらの者の親族を含む。)のみを被保険者としており、これらの者を保険金受取人としていることによりその保険料が給与に該当する場合の契約を除く。</p> <p>(2) 主たる保険事故及び保険金</p> <p>次に掲げる保険事故の区分に応じ、それぞれ次に掲げる保険金が支払われる契約。</p> <table border="1"> <tr> <th>保険事故</th><th>保険金</th></tr> <tr> <td>初めてがんと診断</td><td>がん診断給付金</td></tr> <tr> <td>がんによる入院</td><td>がん入院給付金</td></tr> <tr> <td>がんによる手術</td><td>がん手術給付金</td></tr> <tr> <td>がんによる死亡</td><td>がん死亡保険金</td></tr> </table> <p>(注)1 がん以外の原因により死亡した場合にごく小額の普通死亡保険金を支払うものを含むこととする。</p> <p>2 毎年の付保利益が一定(各保険金が保険期間を通じて一定であることをいう。)である契約に限る(がん以外の原因により死亡した場合にごく小額の普通死亡保険金を支払う契約のうち、保険料払込期間が有期払込であるもので、保険料払込期間において当該普通死亡保険金の支払がなく、保険料払込期間が終了した後の期間においてごく小額の普通死亡保険金を支払うものを含む。)</p> <p>(3) 保険期間</p> <p>保険期間が終身である契約。</p>		保険事故	保険金	初めてがんと診断	がん診断給付金	がんによる入院	がん入院給付金	がんによる手術	がん手術給付金	がんによる死亡	がん死亡保険金
保険事故	保険金										
初めてがんと診断	がん診断給付金										
がんによる入院	がん入院給付金										
がんによる手術	がん手術給付金										
がんによる死亡	がん死亡保険金										

(4) 保険料払込方法

保険料の払込方法が一時払、年払、半年払又は月払の契約。

(5) 保険料払込期間

保険料の払込期間が終身払込又は有期払込の契約。

(6) 保険金受取人

保険金受取人が会社、役員又は使用人(これらの者の親族を含む。)の契約。

(7) 払戻金

保険料は掛け捨てであり、いわゆる満期保険金はないが、保険契約の失効、告知義務違反による解除及び解約等の場合には、保険料の払込期間に応じた所定の払戻金が保険契約者に払い戻されることがある。

(注) 上記の払戻金は、保険期間が長期にわたるため、高齢化するにつれて高まる保険事故の発生率等に対して、平準化した保険料を算出していることにより払い戻されるものである。

2 保険料の税務上の取扱い

法人が「がん保険」に加入してその保険料を支払った場合には、次に掲げる保険料の払込期間の区分等に応じ、それぞれ次のとおり取り扱う。

(1) 終身払込の場合

イ 前払期間

加入時の年齢から 105 歳までの期間を計算上の保険期間(以下「保険期間」という。)とし、当該保険期間開始の時から当該保険期間の 50%に相当する期間(以下「前払期間」という。)を経過するまでの期間にあつては、各年の支払保険料の額のうち 2 分の 1 に相当する金額を前払金等として資産に計上し、残額については損金の額に算入する。

(注) 前払期間に 1 年未満の端数がある場合には、その端数を切り捨てた期間を前払期間とする。

ロ 前払期間経過後の期間

保険期間のうち前払期間を経過した後の期間にあつては、各年の支払保険料の額を損金の額に算入するとともに、次の算式により計算した金額を、イによる資産計上額の累計額(既にこのロの処理により取り崩した金額を除く。)から取り崩して損金の額に算入する。

[算 式]

$$\text{資産計上額の累計額} \times \frac{1}{105 - \text{前払期間経過年齢}} = \text{損金算入額(年 額)}$$

(注) 前払期間経過年齢とは、被保険者の加入時年齢に前払期間の年数を加算した年齢をいう。

(2) 有期払込(一時払を含む。)の場合

イ 前払期間

保険期間のうち前払期間を経過するまでの期間にあつては、次に掲げる期間の区分に応

じ、それぞれ次に定める処理を行う。

① 保険料払込期間が終了するまでの期間

次の算式により計算した金額(以下「当期分保険料」という。)を算出し、各年の支払保険料の額のうち、当期分保険料の2分の1に相当する金額と当期分保険料を超える金額を前払金等として資産に計上し、残額については損金の額に算入する。

[算 式]

$$\text{支払保険料(年 額)} \times \frac{\text{保険料払込期間}}{\text{保険期間}} = \text{当期分保険料(年 額)}$$

(注) 保険料払込方法が一時払の場合には、その一時払による支払保険料を上記算式の「支払保険料(年額)」とし、「保険料払込期間」を1として計算する。

② 保険料払込期間が終了した後の期間

当期分保険料の2分の1に相当する金額を、①による資産計上額の累計額(既にこの②の処理により取り崩した金額を除く。)から取り崩して損金の額に算入する。

ロ 前払期間経過後の期間

保険期間のうち前払期間を経過した後の期間にあつては、次に掲げる期間の区分に応じ、それぞれ次に定める処理を行う。

① 保険料払込期間が終了するまでの期間

各年の支払保険料の額のうち、当期分保険料を超える金額を前払金等として資産に計上し、残額については損金の額に算入する。

また、次の算式により計算した金額(以下「取崩損金算入額」という。)を、イの①による資産計上額の累計額(既にこの①の処理により取り崩した金額を除く。)から取り崩して損金の額に算入する。

[算 式]

$$\left[\frac{\text{当期分保険料}}{2} \times \text{前払期間} \right] \times \frac{1}{105 - \text{前払期間経過年数}} = \text{取崩損金算入額}$$

② 保険料払込期間が終了した後の期間

当期分保険料の金額と取崩損金算入額を、イ及びこのロの①による資産計上額の累計額(既にイの②及びこのロの処理により取り崩した金額を除く。)から取り崩して損金の額に算入する。

(3) 例外的取扱い

保険契約の解約等において払戻金のないもの(保険料払込期間が有期払込であり、保険料払込期間が終了した後の解約等においてごく小額の払戻金がある契約を含む。)である場合には、上記(1)及び(2)にかかわらず、保険料の払込の都度当該保険料を損金の額に算入する。

(2) パブリックコメントの結果

国税庁は、平成 24 年 2 月 29 日から同年 3 月 29 日の間に原案に対する意見募集を行った後、同年 4 月 27 日付けで『『法人契約の『がん保険(終身保障タイプ)・医療保険(終身保障タイプ)』の保険料の取扱いについて』の一部改正について(法令解釈通達)』(以下、この 4 において「新通達」という。)を発遣している。また、国税庁は、同日付けで、『『法人契約の『がん保険(終身保障タイプ)・医療保険(終身保障タイプ)』の保険料の取扱いについて』(法令解釈通達)の一部改正(案)等に対する意見公募の結果について』を公示している。これによれば、原案に対する意見募集に対しては、75 通の意見が寄せられており、国税庁は、寄せられた意見に対する国税庁の考え方を示したが、原案の修正は行っていない。

(3) 国税庁の対応の分析

ア 関連資料の十分性

関連資料は十分なものであるとはいえないと考える。すなわち、国税庁は、意見募集時において、原案とともに、関連資料として、上記(1)のとおり「改正等の背景」及び「改正案等の概要」を説明する資料を公示している。しかしながら、原案の内容が通達によって認められる法的根拠が明示されていないから、原案や関連資料だけでは、原案の内容を真に理解するためには不十分であると考ええる。

例えば、終身払込のがん保険の保険料について、原案は、「加入時の年齢から 105 歳までの期間を計算上の保険期間(以下「保険期間」という。)とし、当該保険期間開始の時から当該保険期間の 50%に相当する期間(以下「前払期間」という。)を経過するまでの期間にあっては、各年の支払保険料の額のうち 2 分の 1 に相当する金額を前払金等として資産に計上し、残額については損金の額に算入する。」としている。これは、終身払込のがん保険の保険料について、一律に、「当該保険期間開始の時から当該保険期間の 50%に相当する期間」を前払期間とした上で、かかる期間の支払保険料の額の 2 分の 1 相当額のみ損金算入を認め、残額の損金算入を認めず前払金等として処理するものであり、前払期間における支払保険料の一部を損金不算入とし、かつ、その損金不算入額について一種の割切り計算を行うものである。

国税庁は、原案に係る根拠法令として法人税法 22 条を示しているが、終身払込のがん保険の保険料について、一律に、原案のような取扱いを行うことを、同条(意見募集時において、国税庁は明らかにしていないものの、「意見③に対する国税庁の考え方」(後掲)における説明内容を考慮すると、法人税法 22 条 3 項及び 4 項を根拠としている。)から、原案のような取扱いが認められる法的根拠を直ちに導き出すことは難しいと考える。この点で、国税庁は、意見募集

時に、命令等の案の具体的な根拠となる説明や資料、原案の内容が租税法主義に適合することの説明や資料を公示しておらず、国民が命令等の案の内容を真に理解する上で必要な情報を提供していないと評価せざるを得ない。

また、国税庁は、上記「改正案等の概要」において、「平成〇年〇月〇日前の契約に係る『がん保険』の保険料については、なお従前の例によります。」と説明しており、新通達の効力発生日を定めて、同日より前の契約に係るがん保険の保険料については従前の例(例えば、終身払込の場合には「その払込の都度損金の額に算入する」こととなる。)によることとし、同日以後の契約に係るがん保険の保険料については、原案のような取扱いとすることを明らかにしている。国税庁が根拠法令として示す法人税法 22 条の改正がないにもかかわらず、通達の改正により、保険契約日の差異のみによって、同一の契約内容のがん保険に係る保険料の損金算入時期について異なる取扱いをすることは租税法主義の観点から問題があるように思われるが⁶⁷⁰、この点に関して国税庁がどのように解しているのか明らかではない。

加えて、国税庁は、上記「改正等の背景」において、「上記法令解釈通達の発遣後 10 年余を経過し、保険会社各社の商品設計の多様化等により、がん保険の保険料に含まれる前払保険料の割合及び解約返戻金の割合にも変化が見られる」と説明しているが、「がん保険の保険料に含まれる前払保険料の割合及び解約返戻金の割合」がどのような変化を遂げているかについて具体例や具体的な数値又は根拠資料が示されていない。この点、後述する意見①に対する回答の中で、国税庁は、「改正後の取扱いは、生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体に係るデータの分析を行った結果によるものであり、それらの各商品の平均的なデータに基づいて支払保険料の中に含まれる前払保険料について資産計上することとしたものです。各商品の前払保険料累計額のピークは、加入時の年齢から 105 歳までの計算上の保険期間の概ね 5 割程度を経過した時点となっていますので、保険期間の 50%に相当する期間を前払期間としています。また、前払期間における各商品の前払保険料の割合の平均値は概ね 5 割程度となっていますので、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上することとしています。」と説明しているが、この程度の説明は少なくとも意見募集時に行うべきであったと考える。

税務通達においては、通達に示す解釈が法令上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠について説明がなく、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しい場合も存在することは第 5 章第 7 節において述べたとおりであるが、案件 No. 【2】はまさにその一例であるといえよう。すなわち、新通達は、終身払込のがん保険の保険料について、一律に、「当該保険期間開始の時から当該保険期間の 50%に相当する期間」を前払期間とした上で、かかる期間の支払保険料の額の 2 分の 1 相当額のみ損金算入を認め、残額の損金算入を認めず前払金等として処理するものであり、前払期間における支払保険料の一部を損金

⁶⁷⁰ かような論点については、碓井光明「新通達・改正通達の適用開始時期(上)(下)―税務通達問題の一側面」ジュリスト 1013 号 135 頁以下(1992)、1016 号 115 頁以下(1993)参照。

不算入とし、かつ、その損金不算入額について一種の割切り計算を行うものである点及び法人税法 22 条の改正がないにもかかわらず、通達の改正により、保険契約日の差異のみによって、同一の契約内容のがん保険に係る保険料の損金算入時期について異なる取扱いをする点において、租税法律主義適合性が問題となることが一見して明らかである。そうであるにもかかわらず、国税庁は、根拠となる法人税法 22 条の規定内容に対する解釈、新通達における法人税法 22 条との適合性並びに新通達制定の際に依拠した統計上のデータを公示していないのである。

上記に示した程度の関連資料しか公示しないような国税庁の対応については、意見募集時に公示する情報のコントロールを通じて、命令等の案に対して提出される意見の内容を実質的に制約するものであるという非難を受けかねない。仮に、国税庁が、意見募集時にかような解釈等に関する説明及び統計上のデータを公示していれば、かかる解釈等の合理性、データの信頼性又は分析の妥当性に関して、より踏み込んだ意見が提出されていたことや、意見提出者が独自に統計上のデータを収集・分析した上で、より具体的な意見を提出できたことが予想される。かような内容の意見が提出されたならば、これに対する国税庁の対応も、より踏み込んだ、具体的なものとならざるを得ないことも想定される。この意味で、本案件は、国税庁の入口における対応の不十分さが、後々まで尾を引いてしまい、パブリックコメント制度の実効性が失われてしまった一例であるとともに、意見募集時に十分な関連資料を公示することがパブリックコメントを有意義なものとするために重要であることを示唆するものであると理解しておきたい。

かような国税庁の対応は、命令等の案と同時に公示すべき関連資料の具体例として「立案に際して実施した調査の結果」を挙げているパブリックコメント運用指針の定め(同指針【4. 意見公募手続】(3))、ひいては、行政手続法 39 条 1 項の関連資料公示義務に抵触する可能性がある。

イ 提出意見とこれに対する考慮結果及びその理由の分析

(ア) 意見①

意見①の概要	意見①に対する国税庁の考え方
改正後の取扱いにおける資産計上額等の根拠は何か。 長期傷害保険については、保険期間の 70% に相当する期間を前払期間とし、支払保険料の 4 分の 3 相当額を資産計上することとしている〔筆者注：国税庁が公表する文書回答事例である平成 18 年 4 月 28 日付け「長期傷害	改正後の取扱いは、生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体に係るデータの分析を行った結果によるものであり、それらの各商品の平均的なデータに基づいて支払保険料の中に含まれる前払保険料について資産計上することとしたものです。

<p>保険(終身保障タイプ)に関する税務上の取扱いについて」参照] が、がん保険についてもこれと同じにすべきではないか。</p> <p>解約返戻金の割合が 5 割に満たない商品についてまで、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上する必要はないのではないか。</p>	<p>各商品の前払保険料累計額のピークは、加入時の年齢から 105 歳までの計算上の保険期間の概ね 5 割程度を経過した時点となっていますので、保険期間の 50%に相当する期間を前払期間としています。</p> <p>また、前払期間における各商品の前払保険料の割合の平均値は概ね 5 割程度となっていますので、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上することとしています。</p>
---	---

がん保険の保険料の一部について資産計上処理を行うことを定める原案に対して、「改正後の取扱いにおける資産計上額等の根拠は何か。」「長期傷害保険については、保険期間の 70%に相当する期間を前払期間とし、支払保険料の 4 分の 3 相当額を資産計上することとしている〔筆者注：国税庁が公表する文書回答事例である平成 18 年 4 月 28 日付け「長期傷害保険(終身保障タイプ)に関する税務上の取扱いについて」参照] が、がん保険についてもこれと同じにすべきではないか。」「解約返戻金の割合が 5 割に満たない商品についてまで、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上する必要はないのではないか。」という意見が寄せられた。かかる意見①に対して、国税庁は、「改正後の取扱いは、生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体に係るデータの分析を行った結果によるものであり、それらの各商品の平均的なデータに基づいて支払保険料の中に含まれる前払保険料について資産計上することとしたものです。各商品の前払保険料累計額のピークは、加入時の年齢から 105 歳までの計算上の保険期間の概ね 5 割程度を経過した時点となっていますので、保険期間の 50%に相当する期間を前払期間としています。また、前払期間における各商品の前払保険料の割合の平均値は概ね 5 割程度となっていますので、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上することとしています。」という考え方を示し、意見①を受けての原案修正は行っていない。

かような国税庁の対応については、提出意見十分考慮義務及び結果等公示義務のいずれの観点からも問題があると考えらる。

まず、「提出意見の考慮結果及びその理由」は一応公示されていると考えるが、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」という点で問題がある。すなわち、国税庁は、原案において、支払保険料の中に含まれる前払保険料について資産計上することとした根拠資料(生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体に係るデータ)及びその分析結果の詳細について、公表していないため、データの信頼性を検証することができない。また、国税庁は、原案において、「保険期間の 50%に相当する期間を前払期間とすること」とした論

拠として、「各商品の前払保険料累計額のピークは、加入時の年齢から 105 歳までの計算上の保険期間の概ね 5 割程度を経過した時点となってい」ることを挙げており、さらに、原案において、「支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上すること」とした論拠として、「前払期間における各商品の前払保険料の割合の平均値は概ね 5 割程度となってい」ることを挙げているが、これらの真偽を確かめることもできない⁶⁷¹。

加えて、「解約返戻金の割合が 5 割に満たない商品についてまで、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上する必要はないのではないか。」という意見との関係では、「前払期間における各商品の前払保険料の割合の平均値は概ね 5 割程度となってい」という説明のみでは、かかる意見を踏まえて原案を修正しない理由としては不十分であることを指摘しておく。なぜなら、法令ではない通達によって、解約返戻金の割合が 5 割に満たない商品も含めて一律に、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産計上する取扱いがなぜ正当化し得るのか、その根拠が必ずしも明らかではないからである。

このような状況では、原案は、極端な節税効果のある保険商品の販売を阻止するとともに円滑な税務執行に資する取扱いを策定したい国税庁と本件商品の販売促進を目論む業界団体それぞれの意向や思惑の妥協の産物であって、しかもそれは、原材料も製造過程も不透明なものであるという批判的見方をなされてもやむを得まい。国税庁におけるこのようなパブリックコメント制度の運用姿勢は、行政運営における公正の確保及び透明性の向上、行政機関の判断の適正の確保及び行政機関の判断の過程への国民の適切な参加という同制度の目的にも悖るものであり、批判的評価を与えられてしかるべきである。

付言すると、国税庁が原案の作成に当たって、原案の内容に照らして一種の利害関係者と見ることができるといえるような業界団体に事前に接触し、両者の間で協議することは、パブリックコメント手続が実施される前に接触のある利害関係者等とそうでない者とで、原案への影響力に大きな違いが生じ得るなどの懸念は想起されるものの、早期の利害調整と合理的な政策決定のための情報収集に資する面もあり、そのこと自体は否定されるべきものではないと解される⁶⁷²。しかしながら、フォーマルな意見募集手続であるパブリックコメントにおいて、業界団体から入手し、原案の根拠として活用したデータや資料を公開せず、かつ、傾聴に値すべき提出意見を十分に考慮した痕跡が見られないような説明に終始する国税庁の対応はおよそ許容し難いものである。原案は、国税庁と業界団体とのインフォーマルなやりとりの中で、既にパブリックコメントによる修正が困難なほどに固まっていたのではないかという懐疑的な視線が向けられるであろう。命令等は、依然としてブラックボックスの中で作成されたものであって、パブリックコメントは一種の隠れ蓑として利用されているのではないかという懸念すら生じる。

⁶⁷¹ なお、がん保険通達の改正の流れ、趣旨及び取扱いの根拠等については、国税庁の職員が執筆した Q&A(森高厚胤「実務講座法人税 Q&A 法人が支払う『がん保険』(終身保障タイプ)の保険料の取扱いについて」租税研究 761 号 394 頁以下(2013))も参照。

⁶⁷² 原田・前掲注 627、82 頁参照。

以上からすれば、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は認め難い面があるか、少なくとも評価し難い面があると解され、また、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は十分に公示されていないといわざるを得ない。そうであるとする、と、「提出意見の考慮結果及びその理由」は一応公示されているものの、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」という点で検討の余地があるし、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」も十分に公示されていないから、少なくとも「提出意見の考慮結果の理由の合理性」を検証する材料も提供されていないと評価せざるを得ない。このような状況では、国税庁が意見①に対して提出意見十分考慮義務を十分に果たしたと評価することは不可能である。すなわち、意見①に対する国税庁の対応は、「提出意見の考慮結果及びその理由」を形式的に公示しているにすぎず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」という観点から問題があり、提出意見十分考慮義務と結果等公示義務を十分に果たしていると評価することが困難なものである。

(イ) 意見②

かように、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」を示していない点で国税庁の対応に問題があると解される例は他にも見受けられたので、ここで意見②として簡単に指摘しておきたい。

意見②の概要	意見②に対する国税庁の考え方
改正の背景として、「がん保険の保険料に含まれる前払保険料の割合及び解約返戻金の割合にも変化が見られる」とあるが、どのような変化があったのか。	生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体に係るデータによれば、その保険期間の前半において支払う保険料の中に含まれる前払保険料の割合等が、平成 13 年の通達発遣時には低率であったものが、現在ではそれに比べて高くなっています。

原案に対して、「改正の背景として、『がん保険の保険料に含まれる前払保険料の割合及び解約返戻金の割合にも変化が見られる』とあるが、どのような変化があったのか。」という意見が寄せられた。かかる意見②に対して、国税庁は、「生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体に係るデータによれば、その保険期間の前半において支払う保険料の中に含まれる前払保険料の割合等が、平成 13 年の通達発遣時には低率であったものが、現在ではそれに比べて高くなっています。」という考え方を示しており、意見②を踏まえた原案の修正は行っていない。国税庁は、ここでも、生命保険協会からのヒアリング等により把握した各生命保険会社が販売している個々のがん保険の商品全体

に係るデータ及びその分析結果について具体的に示していない。このような国税庁の対応は、先に述べた意見①に対する国税庁の対応に対するものと同様の批判が当てはまる。

(ウ) 意見③

意見③の概要	意見③に対する国税庁の考え方
<p>複雑な計算式による課税の仕方を通達で決められるのか。租税法律主義に反するのではないか。保険に関する複雑な計算式による課税の仕方を、法人税法第 22 条から考えることは不可能ではないか。</p>	<p>法人税法上、当期の益金又は損金の額に算入すべき収益又は費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するものとする」(法人税法 22④)とされており、法人が一般に会計処理の基準としていると認められる会計基準等(企業会計原則第三貸借対照表原則四、財務諸表等規則 16、31 の 2)により、前払費用は「流動資産又は投資その他の資産」に属するものとされています。</p> <p>本通達は、法人税法第 22 条第 4 項に基づいて、保険商品の実態調査を踏まえ、がん保険の支払保険料に含まれる前払保険料の税務上の取扱いを明らかにしたものです。</p> <p>国税庁としては、課税の透明性・統一性を図るべく法令解釈通達等において実務的な取扱いを明らかにしているところです。</p>

原案に対して、「複雑な計算式による課税の仕方を通達で決められるのか。租税法律主義に反するのではないか。保険に関する複雑な計算式による課税の仕方を、法人税法第 22 条から考えることは不可能ではないか。」という意見が寄せられた。かかる意見③に対して、国税庁は、「法人税法上、当期の益金又は損金の額に算入すべき収益又は費用・損失の額は、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するものとする』(法人税法 22④)とされており、法人が一般に会計処理の基準としていると認められる会計基準等(企業会計原則第三貸借対照表原則四、財務諸表等規則 16、31 の 2)により、前払費用は『流動資産又は投資その他の資産』に属するものとされています。本通達は、法人税法第 22 条第 4 項に基づいて、保険商品の実態調査を踏まえ、がん保険の支払保険料に含まれる前払保険料の税務上の取扱いを明らかにしたものです。国税庁としては、課税の透明性・統一性を図るべく法令解釈通達等において実務的な取扱いを明らかにしているところです。」という考え方を示し、意見③を踏まえた原案修正は行っていない。

かような国税庁の対応については、提出意見十分考慮義務及び結果等公示義務のいずれの観点からも問題があると解さざるを得ない。まず、「提出意見の考慮結果及びその理由」は一応示されているが、国税庁の説明は意見③と必ずしも適合的ではないと考える。すなわち、意見③は、なぜ保険料の一部が「前払費用」といった勘定科目になるのか、前払費用として「流動資産又は投資その他の資産」に属することになるのかという内容のものではなく、なぜ法令ではない通達により、がん保険の保険料の損金算入額の計算方法を定めることができるのか、なぜ一種の割切り計算を行うことが認められるのか、なぜ関係法令から保険料の2分の1が損金に算入されない(2分の1が資産に計上される)という取扱いを読み取ることができるのかといった内容の疑問を投げかけるものであると解される⁶⁷³。そうすると、「前払費用は『流動資産又は投資その他の資産』に属するものとされています。」と答えるのみで「前払費用」に該当することや画一的な損金不算入が認められることの詳細な理由に触れていない上記国税庁の考え方は必ずしも意見③に正面から回答するものではない⁶⁷⁴。意図的であるか否かは判断できないが、意見③とこれに対する国税庁の回答には、ボタンの掛け違いが生じており、「提出意見の考慮結果及びその理由」が公示されていると評価することには躊躇を覚える。

しかも、原案のように、終身払込のがん保険の保険料について、一律に、「当該保険期間開始の時から当該保険期間の50%に相当する期間」を前払期間とした上で、かかる前払期間における支払保険料を一部損金不算入とし、かつ、その損金不算入額について一種の割切り計算を行うような取扱いは、少なくとも法人税法22条3項又は4項から直ちに読み取ることとはできないものであり、かつ、法律の制定・改正ではなくあくまで通達の改正により、支払時における全額の損金算入を認めていた従来の取扱いを変更するものである。したがって、租税法律主義の観点から疑問を呈する意見③は説得力を有するものであり、軽々しく斥けられるべきものではないと考える。そうであれば、国税庁は、「保険商品の実態調査」に係る具体的な資料やその分析結果を示した上で、なぜ法人税法22条4項を根拠として、原案のような取扱いを正当化し得るのかを説明すべきであったと考える。特に、事実認定又は経験則上の根拠を示さなければならなかったといえよう。

そして、意見③の内容を先に述べたように理解することができるならば、「保険商品の実態調査」に係る具体的な資料やその分析結果が公示されていないことと相俟って「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は認め難い面があるか、少なくとも評価し難い面があるし、「提出意見の

⁶⁷³ なお、保険料の前払費用該当性と損金算入時期との関係について、介護保険料の損金算入時期が争われた事件ではあるが、高松地裁平成7年4月25日判決(訟月42巻2号370頁)参照。

⁶⁷⁴ 実際、意見提出者の一人と思われる税理士のブログでは、上記回答を受けて「私見として、保険料の一部を前払費用処理することは問題ないと思いますが、ただ、その計算方法のうち、105歳がどうだとか、こういうものを通達で定めるのは、疑問というのが私の主張。この辺りは、うまく回答から除かれている気がします。」との見解が掲載されている。<http://ameblo.jp/yo-matsushima/entry-11234607282.html>(平成28年5月20日最終閲覧)

このように意見提出者が行政機関の回答を受けて、提出した意見の本意や、これに対する行政機関の対応に対して意見を公表することは、適正な制度運営がなされているか否かの監視効果が見込まれるという点で、有益であろう。

考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」も公示されていないと評価せざるを得ないことは明らかであろう。そうすると、国税庁が意見③を十分に考慮したと評価することは不可能である。上記のとおり、「国税庁としては、課税の透明性・統一性を図るべく法令解釈通達等において実務的な取扱いを明らかにしているところです。」という考え方を示しているが、皮肉なことに、意見③に対する国税庁の対応を見る限り、課税の透明性は実現されていないといわざるを得ない。

以上、意見③に対する国税庁の対応は、「提出意見の考慮結果及びその理由」を形式的に公示しているにすぎず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」という点で問題があり、提出意見十分考慮義務と結果等公示義務を十分に果たしているとは評価することは困難である。

なお、意見募集時において、なぜ原案が租税法律主義に適合していると解されるのかという観点からの説明が十分に示されていれば、上記のようなボタンの掛け違いが発生する事態は回避することができたのかもしれない。ただし、かかる事態は、意見募集時及び結果公示時に示される説明や資料の質的ないし量的不十分性といった問題のみに起因するものではなく、上述のとおり、パブリックコメント制度が行政機関と国民との1回半の情報交換制度であり、したがって(行政機関と国民又は国民相互間の)意思疎通が十分に行われない場合があり得るといった制度内在的問題や、租税法の専門性・難解性といった租税法固有の問題とも関わるものであると解される。

5 案件 No. 【3】：「国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達」(法令解釈通達)の制定(案)に対する意見公募手続の実施について

(1) 意見募集の内容及びパブリックコメントの経緯等

国税庁は、平成24年7月2日付けで「『国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)に対する意見公募手続の実施について」を公示し、その別紙1(「『国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達』の制定(案)の概要」)において、通達を新設する経緯、「国税通則法第7章の2の概要」及び「通達案の概要」を説明するとともに、別紙2として原案を示した上で、原案に対する意見募集を行った。なお、通達を新設する経緯、「国税通則法第7章の2の概要」及び「通達案の概要」は次のとおりである⁶⁷⁵。

通達を新設する経緯
経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律(平成23年法律第114号)により国税通則法が改正され、第7章の2において、現行の

⁶⁷⁵ ただし、「通達案の概要」については、本稿で取り上げる提出意見との関係で必要と認められる部分のみを掲載し、その他の部分は「〔省略〕」と記した。なお、囲み線及び下線は原資料の記載をそのままの形で掲載している。

運用上の取扱いを法定化した調査手続に関する規定が設けられました。国税庁では、これに伴い、新たに同章の各規定に関する法令解釈通達を制定することとしています。

国税通則法第 7 章の 2 の概要

調査手続について、「事前通知」や「調査の終了の際の手続」などの現行の運用上の取扱いが国税通則法において明確化され、これらの前提となる「質問検査権」についても、各税法から国税通則法に集約して横断的に整備されています。

質問検査権については、税務当局が質問検査権行使の一環として、納税義務者等に対し帳簿書類その他の物件の「提示」、「提出」を求めることができることが法律上明確化されています。

事前通知については、調査に先立ち、課税庁が原則として事前通知を行うこととされ、併せて、一定の場合には事前通知を行わないことについても法律上明確化されています。

また、調査の終了の際の手続については、現行の運用上の取扱いが法律上明確化されています。

通達案の概要

(1) 質問検査権に関する事項(国税通則法第 74 条の 2 から第 74 条の 6 まで関係)

〔省略〕

ニ 物件の提示又は提出の意義

質問検査権には物件の提示又は提出が含まれることが法律上明確化された(国税通則法第 74 条の 2～法第 74 条の 6)ことに伴い、それらの意義を定めます(通達案 1-6)。

〔省略〕

(3) 事前通知及び調査の終了の際の手続に関する事項(国税通則法第 74 条の 9 から第 74 条の 11 まで関係)

イ 共通的事項

〔省略〕

ロ 事前通知に関する事項(国税通則法第 74 条の 9 及び第 74 条の 10 関係)

〔省略〕

ハ 調査の終了の際の手続に関する事項(国税通則法第 74 条の 11 関係)

(イ) 調査の結果の通知等に関する規定の適用範囲

調査の結果の通知等に関する規定(国税通則法第 74 条の 11 第 1 項及び第 2 項)が適用される調査には、更正決定等を目的とする調査は含まれるが、異議決定又は申請等の審査のため

に行う調査は適用とならないことを明らかにします(通達案 5-1)。

(ロ) 更正決定等の範囲等

調査の終了の際の手續に関する規定における更正決定等の範囲及び更正決定等をすべきと認めた額の算定方法等を明らかにします(通達案 5-2 及び 5-3)。

(ハ) 調査結果の内容の説明後の調査の再開及び再度の説明

調査結果の内容の説明を行い、その結果につき納税義務者から修正申告書の提出等がなされた後又は更正決定等を行った後に、再び調査を行う場合は国税通則法第 74 条の 11 第 6 項の規定が適用されますが、修正申告書の提出等がなされるまでの間又は更正決定等を行うまでの間において、説明の前提となった事実が異なることが明らかとなり説明の根拠が失われた場合等には、必要に応じて調査を再開した上で、その結果に基づき、再度、調査結果の内容説明を行うことができることを明らかにします(通達案 5-4)。

(ニ) 再調査に関する規定の適用

再調査に関する規定(国税通則法第 74 条の 11 第 6 項)において、先に行われた調査には、更正決定等を目的とする調査は含まれるが、異議決定又は申請等の審査のために行う調査は含まれないこと等を明らかにします(通達案 5-6)。

(ホ) 再調査に関する規定の解釈上の留意事項

再調査に関する規定において、「新たに得られた情報」とは、調査を行った当該職員が調査結果の内容説明等の時点において説明等の根拠として有していた情報以外の情報をいうことを明らかにするとともに、新たに得られた情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も、再調査を行うことができることを明らかにします(通達案 5-7 及び 5-8)。

〔省略〕

ホ 税務代理人に関する事項

(イ) 税務代理人を通じた事前通知事項の通知

実地の調査の対象となる納税義務者について税務代理人がある場合における事前通知については、①納税義務者及び税務代理人の双方に対して行うことが必要であることを明らかにするとともに、②調査を行う旨を通知した際に、納税義務者から事前通知事項(国税通則法第 74 条の 9 第 1 項各号に掲げる事項をいいます。)については税務代理人を通じて通知しても差し支えない旨の申立てがあったときは、納税義務者に対する事前通知事項の通知については税務代理人を通じて行うことができることを明らかにします(通達案 7-1)。

(ロ) 税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等

実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における調査結果の内容の説明等については、実地の調査の場合に準じて、納税義務者の同意があるときは、当該納税義務者への説明等に代えて、当該税務代理人に対して説明等

を行うことができることを明らかにします(通達案 7-3)。

〔省略〕

上記「通達を新設する経緯」の説明によれば、本案件は、行政手続法 39 条 4 項 2 号にいう「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」に該当するものであり、同条 1 項の意見公募手続は要求されないこととなる(ただし、国税についての基本的な事項及び共通的な事項のみを定める国税通則法及び同法に関する命令等が上記行政手続法 39 条 4 項 2 号の文言に該当するか、という疑問は残る。)。したがって、本案件は、国税庁が任意に実施するパブリックコメントに該当する。もっとも、行政手続法 39 条 4 項各号により意見公募手続を実施しないで命令等を定めた場合であっても、行政機関は、その命令等の公布と同時期に、原則として、命令等の題名・趣旨、意見公募手続を実施しなかった旨及びその理由を公示しなければならないし(行政手続法 43 条 5 項)、同項は行政機関が任意に意見公募手続を実施することを妨げるものではない。かかる適用除外に該当する命令等であっても、行政機関は、必要に応じて任意に、行政手続法の規定に準じたパブリックコメントを実施することがあり、本件はその一例である。実際、国税庁は、意見募集画面において、本案件が「任意の意見募集」に該当する旨表記している。

なお、国税庁が任意に意見募集を実施した理由は必ずしも明らかではないが、かような「任意の意見募集」はいわば行政機関によるアリバイ作りやガス抜きのために実施されたものではないかという疑いを投げかけられないためにも、少なくとも「任意の意見募集」の実施に係る行政機関内部の基準の策定・公表が必須ではないか、このような行政機関による積極的な取り組みがパブリックコメント制度に対する国民の信頼を高めることにつながるのではないか、という指摘をしておきたい。

(2) パブリックコメントの結果

国税庁は、平成 24 年 7 月 2 日から同年 7 月 31 日の間に原案に対する意見募集を行った後、同年 9 月 12 日付けで「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達の制定について(法令解釈通達)」(以下、この 5 において、「新通達」という。)を発遣している。また、国税庁は、平成 24 年 9 月 14 日付けで『「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達」(法令解釈通達)の制定(案)に対する意見募集の結果について」(別紙 1 として『「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達」(法令解釈通達の制定(案)に対し提出された御意見の概要及び国税庁の考え方)」、別紙 2 として『「国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達」(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇

所」)を公示している⁶⁷⁶。これによれば、原案に対する意見募集に対しては、142 通の意見が寄せられており、国税庁は、寄せられた意見を踏まえた上で、いくつかの箇所において、原案を修正している。

(3) 国税庁の対応の分析

ア 関連資料の十分性

「関連資料の十分性」という点を検討すると、国税庁は、意見募集時において、上記(1)のとおり、原案及びその概要を公示しているが、原案に係る個々の定め趣旨やその根拠について詳細な説明は行っていない。そうすると、原案やその関連資料をもって、「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」と積極的に評価することは難しいといわざるを得ないか、不十分なものであると評価せざるを得ない。むしろ、原案で定められている個別の取扱いの中には、国税通則法の関連する条項に適合すると解する論拠が必ずしも判然としないものがあるから(次のイ(イ)及びウ)参照)、これらの論拠を明示すべきであったと考える。

イ 提出意見とこれに対する考慮結果及びその理由の分析

(ア) 意見①

意見①の概要	意見①に対する国税庁の考え方
税務調査が「納税者の理解と協力を得て行うもの」であり、「事前通知の励行」「現況調査は必要最小限」「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限る」という根本原則を、新通達の最初に掲げ、質問検査等は、国税犯則取締法の規定に基づく強制調査とは異なる任意調査であり、物件の提示・提出の求め、留置き等は、真にやむを得ない場合に限定し、納税者の協力と承諾を前提として行使することを定めるべきである。	御意見を踏まえ本通達を別紙 2〔筆者注：『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕のとおり修正します。

修正後	原案
(制定文) 「 <u>経済社会の構造の変化に対応した税制</u>	(新設)

⁶⁷⁶ 同時に、国税庁は、平成 24 年 9 月 12 日付「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について(事務運営指針)」、当該事務運営指針の別冊である「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について」、「税務調査手続に関する FAQ(一般納税者向け)」、「税務調査手続に関する FAQ(税理士向け)」等を作成・公示している。

<p>の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(平成 23 年法律第 114 号)により、国税通則法(昭和 37 年法律第 66 号)の一部が改正され、調査手続に関する現行の運用上の取扱いが法令上明確化されたことに伴い、国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達を別冊のとおり定めたから、改正法施行後は、これによらるたい。</p> <p>この通達の具体的な運用に当たっては、<u>一般の国税通則法の改正が、調査手続の透明性及び納税者の予見可能性を高め、調査に当たって納税者の協力を促すことで、より円滑かつ効果的な調査の実施と申告納税制度の一層の充実・発展に資する観点及び課税庁の納税者に対する説明責任を強化する観点から行われたことを踏まえ、法定化された調査手続を遵守するとともに、調査はその公益的必要性と納税者の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内で、納税者の理解と協力を得て行うものであることを十分認識し、その適正な遂行に努めらるたい。</u></p>	
---	--

原案に対して、「税務調査が『納税者の理解と協力を得て行うもの』であり、『事前通知の履行』『現況調査は必要最小限』『反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限る』という根本原則を、新通達の最初に掲げ、質問検査等は、国税犯則取締法の規定に基づく強制調査とは異なる任意調査であり、物件の提示・提出の求め、留置き等は、真にやむを得ない場合に限定し、納税者の協力と承諾を前提として行使することを定めるべきである。」という意見①が寄せられた。かかる意見①に対して、国税庁は、「御意見を踏まえ本通達を別紙 2〔筆者注：『『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕』のとおり修正します。」という考え方を示し、新通達の制定文に上記のような文章を新設する原案修正を行っている。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」という点で若干問題があると考ええる。なるほど、意見①のうち、税務調査が「納税者の理解と協力を得て行うもの」であるという原則を新通達の最初に掲げるべきであるという部分について、国

税庁は、おおむねその意見を取り入れる原案修正を行っている。しかしながら、「事前通知の励行」、「現況調査は必要最小限」及び「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認める場合に限り」という原則を新通達の最初に掲げるべきであるという部分及び「質問検査等は、国税犯則取締法の規定に基づく強制調査とは異なる任意調査であり、物件の提示・提出の求め、留置き等は、真にやむを得ない場合に限定」すべきであるという部分については、どのような理由でどのような結果になったのかという点について、少なくとも明示はされていない。したがって、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は評価し難い面があるといわざるを得ない⁶⁷⁷。このような状況では、国税庁が意見①を十分に考慮した、すなわち提出意見十分考慮義務を果たしたものと評価することは難しい。

(イ) 意見②及び③:原案の「1-6(物件の提示又は提出の意義)」関係及び「7-3(税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等)」

a 意見②

意見②の概要	意見②に対する国税庁の考え方
帳簿書類その他の物件の提示・提出の意義について、「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」を削除すべきである。	御意見を踏まえ、本通達を別紙2〔筆者注：『国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕のとおり修正します。

修正後	原案
<p>(「物件の提示又は提出」の意義)</p> <p>1-6</p> <p>法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、「物件の提示」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該物件(その写しを含む。)の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは、当該職員の求めに応じ、遅滞なく当該職員に当該物件(その写しを含む。)の占有を移転することをいう。</p>	<p>(物件の提示又は提出の意義)</p> <p>1-6</p> <p>法第74条の2から法第74条の6までの各条の規定において、「物件の提示」とは当該職員の求めに応じ、<u>正当な理由がある場合を除き遅滞なく</u>当該物件(その写しを含む。)の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、「物件の提出」とは当該職員の求めに応じ、<u>正当な理由がある場合を除き遅滞なく</u>当該職員に当該物件(その写しを含む。)の占有を移転することをいう。</p>

⁶⁷⁷ 仮に、意見①のうち上記各部分は採用しないというのが国税庁の立場(提出意見の考慮結果)であると解すると、その背後には、国税通則法の規定に対する一定の法令解釈や「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、…質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」(下線筆者)と判示したいわゆる荒川民商事件の最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定(刑集27巻7号1205頁)が存在すると推察される。しかしながら、関連資料において、この判例への言及はない。

国税通則法第 7 章の 2 においては、同法 74 条の 2 から 74 条の 6 までの各条の規定において、当該職員は、調査について必要があるときは、納税義務者等に対し帳簿書類その他の「物件の提示」又は「物件の提出」を求めることができることが法律上明確化されている。原案通達 1-6 は、かような通則法の改正に伴い、かかる「物件の提示」及び「物件の提出」の意義を明らかにするものである。

具体的には、原案通達 1-6 においては、国税通則「法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までの各条の規定において、『物件の提示』とは当該職員の求めに応じ、正当な理由がある場合を除き遅滞なく当該物件(その写しを含む。)の内容を当該職員が確認し得る状態にして示すことを、『物件の提出』とは当該職員の求めに応じ、正当な理由がある場合を除き遅滞なく当該職員に当該物件(その写しを含む。)の占有を移転することをいう。」として、国税通則法第 74 条の 2 から 74 条の 6 までの各条の規定における「物件の提示又は提出」には、「正当な理由がある場合を除き遅滞なく」当該職員に当該物件を提示・提出するという意味合いが含まれるという解釈が明らかにされていた。

これに対して、「帳簿書類その他の物件の提示・提出の意義について、『正当な理由がある場合を除き遅滞なく』を削除すべきである。」という意見②が寄せられた。かかる意見②に対して、国税庁は、「御意見を踏まえ、本通達を別紙 2〔筆者注：『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕のとおり修正します。」という考え方を示して、新通達 1-6 において原案の「正当な理由がある場合を除き」という文言を削除する修正を行っている。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」という点で問題があると考ええる。すなわち、国税庁は、おおむね意見②を取り入れる修正を行ったものといえるが、国税庁による原案修正は、「正当な理由がある場合を除き」という文言を削除するにとどまるものである。意見②が求めていた「遅滞なく」の文言の削除は行われていない。この意味で、国税庁が行った修正は、意見②を部分的に採用しないものである。したがって、国税庁は、意見②をどのように考慮した結果、かような部分的な修正にとどまったのか、意見②のうち「遅滞なく」の文言を削除すべきという部分についてなぜ採用しなかったのか、その理由を明らかにすべきであったはずである。してみれば、「提出意見の考慮結果及びその理由」は公示されていないところがあると評価せざるを得ない。

そうすると、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は評価し難い面があるし、国税庁による国税通則法の関係条項に係る法解釈の合理性を裏付けるような立法関係資料など、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は公示されていないのであるから、結局、国税庁が意見②を十分に考慮したと評価することも困難である。

意見②が求めていた「遅滞なく」の文言の削除を行っていない理由及び新通達 1-6 の「遅滞なく」という文言の趣旨に相当する記述が、国税庁の職員が執筆を担当した「国税通則法(税務

調査手続関係)通達逐条解説」(以下『通則法通達逐条解説』という。)に存在することが、上記のような消極的な評価の妥当性を裏付けることになる。すなわち、同書は、この点に関し、「たとえ『内容を当該職員が確認し得る状態にして』示されたとしても、特段の事情がないにもかかわらず、示されるまでにいたずらに時間がかかるとすれば、やはり、調査の適正な遂行に支障を及ぼすこととなる。そこで、『遅滞なく』示すものとされている。」と解説している⁶⁷⁸。

「通則法通達逐条解説」の上記解説部分は、(内容の合理性・妥当性は措くとしても、形式的には)国税庁において「遅滞なく」の文言を削除すべきという意見②を採用することができないことの理由に、まさに該当するものである。

もちろん、「通則法通達逐条解説」の「はしがき」部分には「本書中意見にわたる部分は、執筆者の私見である」という断り書きがあるし、同書には、原案の立案を担当した現役の国税庁職員が監修・編集又は執筆したものである旨の記載はないから、同書の解説に対して、新通達の制定趣旨に関する国税庁の正式な立場を明らかにしたものであるとか、通達の立案担当者がその立案担当者としての意見を宣明したものであるという評価を軽々に与えることはできない。しかしながら、現役の国税庁職員がわざわざ通達の「逐条解説」と銘打って出版していること及びその解説内容が極めて詳細であることからすれば、通達の立案と無関係の職員が同書の執筆を行ったものであるとか、同書は原案作成時の関係資料を参照せずに執筆されたものであるとは考えにくい。また、同書は組織内部における決裁を経て執筆・出版されているはずである。加えて、国税庁の主務課の職員執筆による各税法の通達を逐条的に解説する書籍の類は、課税実務において課税庁職員が通達を解釈・適用する際の拠り所として現に重宝されているものであることも見過ごすことはできない。さすれば、「通則法通達逐条解説」の記載内容は、新通達の制定趣旨等を理解する上で、さらには新通達に対する国税庁の解釈・適用のあり方を知る上で、極めて重要な資料として位置付けることが妥当であると考ええる。

そうすると、国税庁は、上記意見②のうち「遅滞なく」の文言を削除すべきであるという部分を取り入れた修正を行わなかった理由を明らかにしていないが、「通則法通達逐条解説」の記載にあるように、「たとえ『内容を当該職員が確認し得る状態にして』示されたとしても、特段の事情がないにもかかわらず、示されるまでにいたずらに時間がかかるとすれば、やはり、調査の適正な遂行に支障を及ぼすこととなる。」という懸念が惹起されることがその理由であると推察しても、あながち間違いではないであろう。

b 意見③

かように、国税庁が「提出意見の考慮結果の理由」を明示していない一方、「通則法通達逐条解説」においてはその「提出意見の考慮結果の理由」にまさに合致するような解説を行っている例が他にも見受けられたので、ここで意見③として簡述しておきたい。

⁶⁷⁸ 山上淳一編著『国税通則法(税務調査手続関係)通達逐条解説』51頁(大蔵財務協会 2013)。

意見③の概要	意見③に対する国税庁の考え方
税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容説明について、実地の調査の場合と同様に納税義務者の同意を一律に必要としてしまうと、実務とやや乖離するため、状況に応じて納税者の同意までは不要とする余地を残すべきである。	御意見を踏まえ、本通達を別紙 2〔筆者注：『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』（法令解釈通達）の制定(案)からの修正箇所〕のとおりに修正します。

修正後	原案
<p>(税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等)</p> <p>7-3</p> <p>実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における法第 74 条の 11 第 2 項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第 3 項に規定する説明及び交付については、<u>同条第 5 項に準じて取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。</u></p>	<p>(税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容の説明等)</p> <p>7-3</p> <p>実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における法第 74 条の 11 第 2 項に規定する調査結果の内容の説明並びに同条第 3 項に規定する説明及び交付については、<u>同条第 5 項に準じて、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への説明及び交付に代えて、当該税務代理人に対して説明及び交付を行うこととしても差し支えないことに留意する。</u></p>

国税通則法 74 条の 11 第 1 項ないし第 3 項は、国税に関する実地の調査を行った際の当該調査の終了の際の手續(具体的には、納税義務者に対する、調査終了通知、調査結果の内容の説明、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨の説明及びその旨を記載した書面の交付。以下、かかる通知、説明及び交付を併せて「通知等」という。)を規定し、同条 5 項は、実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について納税者を代理する権限を有する一定の税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意があるときは、当該納税義務者への通知等に代えて、当該税務代理人への通知等を行うことができる旨規定する。ただし、この 5 項は、実地の調査を行った場合の規定であり、実地の調査以外の調査の場合に同項の適用はないと解するのが自然である。

この点、原案通達 7-3 は、実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における上記説明及び交付については、国税通則法 74 条の 11 第

5 項に「準じて、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への説明及び交付に代えて、当該税務代理人に対して説明及び交付を行うこととしても差し支えないことに留意する。」と定めていたところ、「税務代理人がある場合の実地の調査以外の調査結果の内容説明について、実地の調査の場合と同様に納税義務者の同意を一律に必要としてしまうと、実務とやや乖離するため、状況に応じて納税者の同意までは不要とする余地を残すべきである。」という意見③が寄せられた。

これに対して国税庁は、「御意見を踏まえ、本通達を別紙 2〔筆者注：『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕のとおりに修正します。」という考え方を示し、実地の調査以外の調査により質問検査等を行った納税義務者について税務代理人がある場合における上記説明及び交付については、国税通則法 74 条の 11 第 5 項に「準じて、取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。」という表現に原案を修正している。しかしながら、国税庁は、意見③をどのように考慮し、どのような理由に基づいて、かような修正に至ったのかという点について必ずしも十分な説明を行っていない。もちろん、このことは、国税庁が意見③に全面的に同調したことの裏返しであるという推察も可能である。

かかる推察が正しいことを裏付けるかのように、「通則法通達逐条解説」では、意見③と同様の表現を用いた解説がなされている。すなわち、同書は、国税通則法 74 条の 11 第 5 項について、「あくまで『実地の調査』の場合を念頭に置いていることからすれば、実地の調査以外の調査についての実務上の現実的な対応のあり方としては、実地の調査の場合のように納税義務者の同意を得ることを一律に要求することまでは必要ないのではないかと考えられる。」(下線筆者)とした上で、新通達 7-3 が「準じて」としている趣旨は、実地の調査の場合とはこの点で「異なるところがあることによるものと考えられる」と解説している⁶⁷⁹。

国税通則法 74 条の 11 第 5 項に「準じて、取り扱うこととしても差し支えないことに留意する。」という表現の意味するところは必ずしも明らかではないのであるから、国税庁は、意見③に応える形で、「通則法通達逐条解説」の上記解説にあるような内容の説明を行うなどの対応をとるべきであったと考える。

(ウ) 意見④:原案の「5-7(「新たに得られた情報」の意義)関係

意見④の概要	意見④に対する国税庁の考え方
再調査の要件となる「新たに得られた情報」とは、国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は説明の時点において、すでに有していた情報(当該通知又は当該説明の際納税者に開示せず温存して	御意見を踏まえ、本通達を別紙 2〔筆者注：『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕のとおりに修正します。

⁶⁷⁹ 山上・前掲注 678、180 頁以下。

いた情報)又は合理的に有し得た情報をいうのではなく、その後に入手した情報をいうと改めるべきである。	
---	--

修正後	原案
<p>(「新たに得られた情報」の意義)</p> <p>5-7</p> <p>法第74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明(5-4の「<u>再度の説明</u>」を含む。)に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいう。</p> <p>(注)(省略)</p>	<p>(「新たに得られた情報」の意義)</p> <p>5-7</p> <p>法第74条の11第6項に規定する「新たに得られた情報」とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明(5-4の場合には、再度の説明)に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、<u>当該通知又は当該説明を行った時点において、当該通知又は当該説明の根拠として有していた情報以外の情報</u>をいう。</p> <p>(注)(同左)</p>

国税通則法74条の11第1項は、税務署長等は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合には、当該調査において質問検査等の相手方となった当該納税義務者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を書面により通知するものとする旨規定し、同条2項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする旨規定している。

また、同条6項(ただし、平成27年3月法律第9号による改正前のもの)は、かかる調査終了の通知をした後、かかる調査の結果につき納税義務者から修正申告書の提出等があった後又は更正決定等をした後においても、「当該職員は、新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは、第74条の2から第74条の6まで(当該職員の質問検査権)の規定に基づき、当該通知を受け、又は修正申告書若しくは期限後申告書の提出若しくは源泉徴収による所得税の納付をし、若しくは更正決定等を受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる」(下線筆者)と規定している。

ここでいう「新たに得られた情報」の意義について、原案通達5-7は、国税通則「法第74条の11第6項に規定する『新たに得られた情報』とは、同条第1項の通知又は同条第2項の説明(5-4の場合には、再度の説明)に係る国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において、当該通知又は当該説明の根拠として有していた情報以外の情報をいう。」としていた。

これに対して、「再調査の要件となる『新たに得られた情報』とは、国税の調査において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は説明の時点において、すでに有していた情報(当該通知又は当該説明の際納税者に開示せず温存していた情報)又は合理的に有し得た情報をいうのではなく、その後に入手した情報をいうと改めるべきである。」という意見④が寄せられた。かかる意見④に対して、国税庁は、「御意見を踏まえ、本通達を別紙 2〔筆者注：『国税通則法第 7 章の 2(国税の調査)関係通達』(法令解釈通達)の制定(案)からの修正箇所〕のとおりに修正します。」という考え方を示し、原案通達 5-7 における「、当該通知又は当該説明の根拠として」という部分を削除する修正を行っている。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果」は公示されているが、意見④を採用した理由や国税通則法第 74 条の 11 第 6 項の解釈上の根拠ないし論拠について述べていない点で問題があると考ええる。もっとも国税庁の対応は、国税庁が意見④に少なからず同調したことの裏返しであるといえるかもしれない。しかしながら、意見④はその根拠ないし論拠を明示していないこと(ただし、国税庁が意見④の内容を簡略化せずに、そのままの形で公示していることを前提とする。)をも踏まえると、国税庁が、今後、原案のような解釈・取扱いに立ち返る可能性が皆無とはいえないのではないかという不安も残る。また、国税庁は、意見④のうち少なくとも「合理的に有し得た情報をいうのではなく」という部分については採用することを拒否したと捉えるべきではないかという発想も生まれてくる。

そもそも、国税庁が、意見募集時において、原案通達 5-7 で示した国税通則法第 74 条の 11 第 6 項に規定する「新たに得られた情報」の意義に関する解釈について、そのような解釈が成り立ち得る論拠を説明しておらず、根拠資料の公示も行っていなかったことに批判の目を向けなければならない。「新たに得られた情報」とは、調査終了通知又は調査結果の説明を行った時点において、「調査終了通知又は調査結果説明の根拠として」有していた情報以外の情報であるとするような原案通達 5-7 が示した解釈は、国税通則法 74 条の 11 第 6 項の文理上直ちに又は唯一のものとして、導かれるものではない。したがって、国税庁は、意見募集時にそのような解釈が成り立ち得る論拠を説明し、必要に応じて立法関係資料などの根拠資料を公示すべきであったと考える。かような観点から眺めてみると、意見④の趣旨をどのように理解・考慮し、どのような理由に基づいて、原案修正に至ったのか、あるいは原案作成当時の考え方が、意見④を考慮してどのように変化し、原案修正に至ったのかという点について、国税庁が説明を行っていないことが浮かび上がってくるのである。してみると、「提出意見の考慮結果の理由」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は公示されていないと評価せざるを得ないし、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」については評価し難い面があることは否めない。

ただし、提出意見に沿った形で原案修正を行ったこと自体は、特段の事情のない限り、国税庁が提出意見を十分に考慮したことを裏付ける重要な一要素と捉えて差し支えないと解される上、意見④を踏まえての原案修正は、実務上、決して影響の小さいものではないにもかかわらず

ず、国税庁が原案修正を行ったという事実を考慮すると、意見④に対する国税庁の対応は、提出意見十分考慮義務を果たすものであるという一応の評価を与える向きもあるであろうか。他方で、当該命令等の公布と同時期に「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示しなければならないことを定める行政手続法 43 条 1 項 4 号の規定の文理及び趣旨との関係では慎重な評価態度が求められることに留意すべきである。いずれにせよ、原案のような解釈を法文から導くことは困難であるという理解が正しいとするならば、意見④によって、いくらかでも租税法律主義に適合するように原案が修正されたことは、パブリックコメントが有効に機能した結果であると捉えることができよう。

6 案件 No. 【4】：「所得税基本通達」(法令解釈通達)の一部改正について

(1) 意見募集の内容等及びパブリックコメントの経緯等

国税庁は、平成 24 年 7 月 2 日付けで『「所得税基本通達」(法令解釈通達)の一部改正(案)に対する意見公募手続の実施について』を公示し、その別紙 1(『「所得税基本通達」の一部改正(案)の概要』)において、任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等について定める所得税基本通達 36・37 共－20(平成 24 年 8 月 30 日付課個 2－3 ほかによる改正前のもの。以下、この 6 において、「本件通達」という。)の改正を予定している旨、その改正の概要及び背景を説明し、別紙 2 として次のとおり新旧対照表を示した上で、原案(改正案)に対する意見募集を行った。

改正案	現行
(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等)	(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等)
36・37 共－20 36・37 共－19 及び 36・37 共－19 の 2 により 任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の(1)の方法により計算する。ただし、その者が <u>(1)の方法により計算することが困難と認められる場合で、かつ、</u> 継続して次の(2)又は(3)の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。	36・37 共－20 36・37 共－19 及び 36・37 共－19 の 2 により 任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の(1)の方法により計算する。ただし、その者が継続して次の(2)又は(3)の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。
(1) 当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を、その分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算す	(1) 当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を、その分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算す

<p>る方法</p> <p>(2) 当該組合事業に係る収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法</p> <p>この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。</p> <p>(3) 当該組合事業について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組合員にあん分する方法</p> <p>この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に係る収入金額又は必要経費とする。</p> <p>(注) <u>組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況からみて、その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合は、「(1)の方法により計算することが困難と認められる場合」に当たすることに留意する。</u></p>	<p>る方法</p> <p>(2) 当該組合事業に係る収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法</p> <p>この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。</p> <p>(3) 当該組合事業について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組合員にあん分する方法</p> <p>この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に係る収入金額又は必要経費とする。</p>
---	--

国税庁は、上記『『所得税基本通達』の一部改正(案)の概要』において、本件通達が、任意組

合等⁶⁸⁰の組合員の組合事業に係る利益等の額について、(1)の方法(以下「総額方式」という。)
による計算のほか、継続適用を要件として、(2)の方法(以下「中間方式」という。)
又は(3)の方法(以下「純額方式」といい、これら3つの計算方式を併せて「3方式」という。)
による計算を認めていることに言及した上で、本件通達の改正の背景について次のように説明している。

民法等の規定と所得税法の解釈によれば、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上
総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、上記(1)の計算方法によりその
計算を行うこととなるところ、本件通達の趣旨は、上記(1)の計算方法を用いることが困難で
ある場合があることに配慮し、継続適用を要件として、上記(2)又は(3)の計算方法を認めるこ
ととし、所得計算方法の簡便化を図ったものです。

しかし、平成23年8月4日東京高裁判決において、本件通達には上記(2)又は(3)の計算方
法を用いることができる場合について、継続して上記(2)又は(3)の方法により計算している
ことのほかは特段の要件が定められていないことから、上記(1)の計算方法を用いることが困
難であるか否かに関わらず、納税者が継続して上記(2)又は(3)の計算方法により計算してい
る場合には当該計算方法を認めるものと解されると判断されたところです。

このため、本件通達の趣旨が明確になるよう、本件通達を改正するものです。

(2) パブリックコメントの結果等

国税庁は、平成24年7月2日から同年7月31日の間に原案に対する意見募集を行った後、
同年8月30日付けで『「所得税基本通達の制定について」の一部改正について(法令解釈通達)』
を発遣している。また、国税庁は、同日付けで、『「所得税基本通達」(法令解釈通達)の一部改正
(案)に対する意見募集の結果について』を公示している。これらによれば、原案に対する意見募
集に対しては、4通の意見が寄せられており、国税庁は、寄せられた意見に対する国税庁の考
え方を示したが、原案の修正は行っていないことがわかる。

(3) 国税庁の対応の分析

ア 関連資料の十分性

「関連資料の十分性」という点では、国税庁は、意見募集時において、上記(1)のとおり、原
案に係る新旧対照表のほか、「改正の背景」及び「改正案の概要」を記載した資料を公示した。
その中で、国税庁としては、東京高裁平成23年8月4日判決(税資261号順号11728)(以下、
「東京高裁平成23年判決」といい、その第一審である東京地裁平成23年2月4日判決・判タ

⁶⁸⁰ ここでいう「任意組合等」とは、「民法第667条第1項((組合契約))に規定する組合契約、投資事業有限責任
組合契約に関する法律第3条第1項((投資事業有限責任組合契約))に規定する投資事業有限責任組合契約及び有
限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項((有限責任事業組合契約))に規定する有限責任事業組合契約によ
り成立する組合並びに外国におけるこれらに類するもの」を意味するという説明がなされている。

1392 号 111 頁を「東京地裁平成 23 年判決」という。)が示した判示に沿って通達改正を行ったものと解し得るような説明をしており、これらの判決の判示内容を併せて確認することで、通達を改正する理由、改正の趣旨及び原案の論拠について、一定程度、理解することが可能である。これらの資料によれば、「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」と評価することが一応可能であると解される。しかしながら、後述するとおり、実際には、東京高裁平成 23 年判決が示した判示に即した改正であることを強調するだけでは、原案の内容の租税法律主義適合性について十分な説明を果たしたことにはなり得ないのではないかという疑問が惹起されることを指摘しておこう。

イ 提出意見とこれに対する考慮結果及びその理由の分析

(ア) 意見①～③

意見①の概要	意見①に対する国税庁の考え方
「組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況」というのは、抽象的すぎるため、具体的な例示が必要ではないか。(特に「…報告等」の「等」の意義・「その他の状況」の意義・法律上報告が義務付けられているものについて適用の余地がないのであれば、そのことを明記しておかないと無用の混乱が生じる)	<p>本件通達改正では、中間方式又は純額方式を適用するための要件に「総額方式により計算することが困難と認められる場合」を追加し、その例として「組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況からみて、その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」を示しましたが、この「その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」に該当するか否かは、個々の事実関係に基づき判断するため、具体的な例として示した状況以外の状況を「その他の状況」として包括的に規定することとしました。</p> <p>適用関係については、個々の事実関係に基づき、法令等に照らして、適正に取り扱うこととなります。</p>

意見②の概要	意見②に対する国税庁の考え方
「その者において当該組合事業に係る収	「当該組合事業に係る収入金額、支出金

<p>入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」というのは、抽象的すぎるため、具体的な例示が必要ではないか。</p> <p>（「…負債等」の「等」の意義・資産等の一部分が明らかにできない場合は該当するの か・金額は了知しているが、明細又は原始記録を知りえる立場になれば該当するの か（更正リスクの予見可能性があまりにも低い））</p>	<p>額、資産、負債等」については、現行の通達でも総額方式の説明において既に使用しているものです。</p> <p>適用関係については、個々の事実関係に基づき、法令等に照らして、適正に取り扱うこととなります。</p>
---	---

意見③の概要	意見③に対する国税庁の考え方
<p>上記の２つについては、いずれにしても具体的な例示(該当する例・該当しない例)の公表が不可欠。(「情報」などではなく、通達に記載すること)</p> <p>組合の持分が、金銭以外の場合は、「その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」に該当するの。</p>	<p>適用関係については、個々の事実関係に基づき、法令等に照らして、適正に取り扱うこととなります。</p>

原案においては、任意組合等の組合員の組合事業に係る各種所得の金額の計算方法等について、中間方式と純額方式による計算が認められるためには、各方式の継続適用という条件のほか、新たに「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」という条件が追加された。そうすると、かかる「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」とは具体的にどのような場合を指すのかが問題となる。この点につき、原案は、「組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況からみて、その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合は、『(1)の方法により計算することが困難と認められる場合』に当たすることに留意する。」と注書きし、補足的な説明を行っている。

これらの点について、「組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況」や「その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」の具体例を示すべきである、あるいは、これらの「２つについては、いずれにしても具体的な例示(該当する例・

該当しない例)の公表が不可欠。(『情報』などではなく、通達に記載すること)」などといった意見が寄せられたが、かような類の意見に対して国税庁は、本件通達の「適用関係については、個々の事実関係に基づき、法令等に照らして、適正に取り扱うこととなります。」という考え方を示すのみで、原案の修正を行うことやこれらの意見に応じて具体例を示すようなことはしていない。

かような国税庁の対応については、「提出意見の考慮結果及びその理由」はおおむね公示していると評価できよう⁶⁸¹。また、「組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況」や「その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」について、種々の事例があり得ることが想定されるから、これらすべてを通達に列挙することは現実的ではない。原案は、要するに、「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」としては、個々の事実を総合的に勘案して判断するという考え方に基づくものであって、勘案されるべき事実については包括的に表現せざるを得ない。したがって、個別の事案や事実ごとに法令等に照らして対処する趣旨の国税庁の説明にも理解を寄せることができる。そうすると、「提出意見の考慮結果の理由」は、一応、合理性があると考えられ、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」が公示されていないとしても問題はなく、「提出意見の考慮の十分性」を一応満たしているという評価しておきたい。もともと、次の意見④に対する国税庁の対応を併せ考えると、そもそも、原案の内容の租税法律主義適合性に関する説明が不十分であるという問題は残る。

(イ) 意見④

意見④の概要	意見④に対する国税庁の考え方
<p>純額方式などといった、およそ組合のパススルー性という法的性質からは認められないような処理を通達で定めること自体、租税法律主義に反する可能性がある。純額方式を認めるならば国会を通すべきである。したがって、通達は廃止すべきである。</p> <p>組合通達の問題点については、古くは税経通信の植松守雄論文、新しくは酒井克彦論文などで多々指摘されたところである。</p>	<p>民法等の規定と所得税法の解釈によれば、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総所得金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、総額方式によりその計算を行うこととなるところ、本件通達の趣旨は、総額方式を用いることが困難である場合があることに配慮し、継続適用を要件として、中間方式又は純額方式を認め、所得計算方法の簡便化を図るものです。</p>

⁶⁸¹ ただし、意見②のうち、原案の注書部分における『…負債等』の『等』の意義を明らかにするべきである旨主張していると思われる部分に対して、国税庁は、『当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等』については、現行の通達でも総額方式の説明において既に使用しているものです。』という考え方を示しているが、「現行の通達」をみても、意見②の上記部分に対する回答にはなっていないという見方もできるように思われる。

<p>法律の議論をせずに、通達課税を行うことは納得できない。</p> <p>通達を維持するならば、租税法律主義を意識した理由を述べるべきである。その際、およそ「判例」とはいえないような「裁判例」を理由にすることはできない。きちんと、専門家の意見を募った上でしかるべき対応をすべきである。</p> <p>通達で課税を続ければ、無用な争いを招くだけである。</p> <p>国税庁は租税法律主義を遵守していれば訴訟で負けることはないのである。</p>	<p>本件通達改正は、平成 23 年 8 月 4 日東京高裁判決を受け、法令の規定の範囲内で当該通達の趣旨が明確となるよう実施するものです。</p>
--	--

原案は任意組合等の組合員の組合事業に係る各種所得の金額の計算方法等について、中間方式と純額方式による計算が認められるための条件として、継続的に計算している場合という条件のほか、新たに「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」という条件を付加するものであったところ、そもそも、本件通達が純額方式と中間方式による計算を認めていることに租税法律主義の見地から疑問を投じる上記意見④が寄せられた。

これに対して国税庁は、上記の考え方を示したのみで原案の修正は行っていない。国税庁は、原案の論拠として、「民法等の規定と所得税法の解釈によれば、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総所得金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、総額方式によりその計算を行うことになること」という原則論を宣明している。そうであるにもかかわらず、法令ではない通達で、所得計算方法の簡便化を図るために中間方式又は純額方式を認めることや、両方式の適用に当たり、継続適用という条件や総額方式により計算することが困難と認められる場合という条件を付加することが認められる法律上の根拠については詳細な説明をしないまま、提出意見を踏まえた原案修正等を行わなかったのである。かかる国税庁の対応は、提出意見十分考慮義務(行政手続法 42 条)を全うしたものであると評価することはできないと考える。

この点、国税庁は「本件通達改正は、平成 23 年 8 月 4 日東京高裁判決を受け、法令の規定の範囲内で当該通達の趣旨が明確となるよう実施したものである」と説明しており、かかる説明の背後には、原案の内容が東京高裁平成 23 年判決の判示内容と整合することを強調することで詳細な説明に代えようとする意図が見え隠れする。

しかしながら、後記(4)で述べるとおり、総額方式のみならず、中間方式・純額方式のいずれもが所得税法上の解釈として認められること及び本件通達の内容が合理的なものであることを肯定する東京高裁平成 23 年判決の判示はいくつかの疑問を抱かざるを得ないものである又は

説明不足の感が否めないものであり、無批判に、あるいは少なくとも何ら説明を補充することなく受け入れることはできないものである。したがって、原案の内容が同判決の判示内容に整合するものであることを強調するだけでは、原案のように、法令ではない通達で中間方式又は純額方式による所得計算を認めることによって所得計算方法の簡便化を図ること及び両方式の適用に際し一定の条件を付加することの実質上の根拠(根拠法令の解釈や通達の根拠法令等適合性など)、その法理論上の合理性・妥当性が十分に証明されたものと解することは到底できない。そうであれば、本件通達が両方式による計算を認めていることに租税法律主義の見地から疑問を投じる意見④は相応の説得力があるといえよう。

かような意見④に対して、国税庁は、法律ではない通達によって中間方式又は純額方式が認められる根拠について詳しい説明をせずに、「本件通達の趣旨は、総額方式を用いることが困難である場合があることに配慮し、継続適用を要件として、中間方式又は純額方式を認め、所得計算方法の簡便化を図るもの」であること及び本件通達改正は東京高裁平成 23 年判決を受け「法令の規定の範囲内で当該通達の趣旨が明確となるよう実施するもの」であることのみを述べるにとどめている。

また、国税庁は、本件通達の改正は東京高裁平成 23 年判決を受けたものであることを前面に押し出し、(意見④の真意は必ずしも明らかではないが、おそらく意見④が含意するように) たった一度の高等裁判所の判決を、あたかも先例拘束性のある「判例」⁶⁸²であるかのように強調するのみで、東京高裁平成 23 年判決の判示内容及びその妥当性についての検証過程や検証結果を説明していない。このような運用が許されるならば、国税庁は、自己に都合のいい裁判例のみを抽出し、これに従って通達等の改正を行い、パブリックコメントにおいて寄せられた意見に対して、当該裁判例を前面に押し出すことで正面からの回答を回避することが可能となってしまう、パブリックコメント制度は形骸化するおそれがある。

かような程度の説明内容では、国税庁が原案のような通達改正に辿り着いた過程や根拠、意見④を踏まえた原案修正を行わなかった理由が判然とせず、(仮定的な議論はできるとしても) 原案ないし意見④に対する国税庁の対応の十分性又は妥当性について密度のある議論や検証を行うことが難しい。上記意見④に対する国税庁の考え方は、形式的には意見④に対して正面から回答しているように見えるが、実質的には中身の薄い回答にとどまるものであって、これをもって国税庁が意見④を十分に考慮したものと評価することは到底できないものである。このことは、上記意見④に対する国税庁の考え方の内容と、東京地裁平成 23 年判決及び東京高裁平成 23 年判決における国側の主張立証の内容・程度とを比較検討すれば一層鮮明化する。か

⁶⁸² 先例としての拘束性を有するという意味での「判例」とは、個々の特定の裁判(判決・決定)の理由の中で示された裁判所の法的判断であって、それはのちに別の事件を裁判するときに先例となるような性質の判断をいう。先例となり得るためには、その判断が他の事件にも適用することができるような一般性を有していることが必要である(中野次雄編『判例とその読み方〔第4版〕』4頁以下(有斐閣 2009))。この点、佐藤孝一税理士は、「国の主張、及び本判決〔筆者注：東京地裁平成 23 年判決〕の審理ないし判断過程は所得税法等の解釈・適用との関係において疑問があるため、本判決の判断は、構成員課税に関わる先例とはなり得ないものと評さざるを得ない。」と論じられる(佐藤孝一「判解」税務事例 44 巻 1 号 10 頁(2012))。

ように、意見④に対する国税庁の対応は意見④を十分に考慮したものであると評価することは難しく、提出意見十分考慮義務や結果等公示義務との関係で問題があると考ええる。

なお、東京高裁平成 23 年判決が、法の解釈により中間方式又は純額方式という計算方式の許容性を導いていること及びその際に①総額方式による計算が困難であるなどの事情が存することや②総額方式により計算した各種所得の額に基づく所得税額が中間方式又は純額方式により計算した各種所得の額に基づく所得税額を超えないことを両方式の適用条件として付加していないことに焦点を当てるならば、原案のように、両方式の適用に際し、「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」という条件(なお、国税庁は「要件」と表現している。)を付加することは東京高裁平成 23 年判決の判示内容と果たして整合的であるのかといった問題を提起し得る。

以上、意見④に対する国税庁の対応は、「提出意見の考慮結果及びその理由」を形式的に公示しているにすぎず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」という点で問題があり、提出意見十分考慮義務と結果等の公示義務を十分に果たしていると評価することが困難なものであると考える。

(4) 東京高裁平成 23 年判決の判示内容に対する疑問点等⁶⁸³

ア 事案の概要等

本件は、X(原告・被控訴人)が、平成 15 年分から平成 17 年分までの各所得税について、X の出資先である本件各組合(いわゆる任意組合又は投資事業有限責任組合。以下、これらを併せて「任意組合等」という⁶⁸⁴。)から生じた利益又は損失の額のうち、平成 17 年分の A 投資事業有限責任組合の損益については本件通達が定める総額方式を、その余の年分における任意組合等の損益については本件通達が定める純額方式により納付すべき税額等を計算して確定申告書を提出したところ、Y 税務署長(被告・控訴人)から、すべての年分におけるすべての任意組合等の損益につき総額方式により納付すべき税額等を計算すべきであるとして更正処分等を受けたことから、これらの処分が違法であるとして、その取消しを求めた事案である。本件の主な争点は、X が本件各組合から分配を受けた利益又は損失の額に係る所得金額等について、本件通達の純額方式の適用が認められるか否か、また、これが認められる場合においても、分離課税の対象となる所得については、その他の所得と区分して計算されるべきか否かである。

東京地裁平成 23 年判決は、本件通達が定める 3 方式のいずれもが所得税法上の解釈として

⁶⁸³ 泉絢也「租税に関するパブリックコメントの運用上の問題点—東京高裁平成 23 年 8 月 4 日判決を契機とする任意組合等の課税関係に関する所得税基本通達の改正案件を素材として—」国土館法研論集 16 号 21 頁以下(2015)も参照。

⁶⁸⁴ 投資事業有限責任組合について、東京高裁平成 23 年判決は、「任意組合と投資事業有限責任組合との基本構造が類似しており、本件通達も投資事業有限責任組合の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計算方法を任意組合の組合員のそれと同一の取扱いとして定めていることに照らすと」、任意組合に対する判示は投資事業有限責任組合についても同様に当てはまる旨説示している。

許容されるものと解すべきであるとした上で⁶⁸⁵、Xについて、本件通達が定める純額方式及び中間方式に係る継続適用の要件を満たしており、純額方式を採用するに当たり課税上の弊害をもたらす事情もうかがわれないうとして、平成15年分から平成17年分までの所得税の計算に当たり、Xが本件各組合から分配を受けた利益又は損失の額に係る所得金額等について、純額方式による計算をし、これを雑所得に係る収入金額又は必要経費とすることが認められる旨判示し、原告の請求を認容した。東京高裁平成23年判決も原審のかかる判断を維持している。東京高裁平成23年判決は、その理由として、一部付け加えるほかは、原審の判示をそのまま引用している。

イ 3方式のいずれもが所得税法上の解釈として許容される旨の判示部分

東京高裁平成23年判決は、任意組合自体は、一定の団体性が認められるとしても、法形式上、法人格を有さないから権利義務の帰属主体とはなり得ない結果、任意組合の行う個々の事業活動から生じた組合損益は、任意組合ではなく各組合員に帰属する(パススルーする)ことに加えて⁶⁸⁶、①組合財産が組合員の共有とされていること及び②組合損益は、それが生ずるごとに実際の分配の有無を問わず(損益分配割合に応じて)各組合員に帰属すると考えられることを理由に、組合損益及び個々の組合員に帰属すべき損益の計算方法として総額方式が原則的、論理的な考え方であると判示しており、この点は、民法の規定に照らして妥当であると考え⁶⁸⁷。

上記判示内容は、租税特別措置法も含めた所得税法の規定から考えてみてもその妥当性を肯定することができる。すなわち、所得税法は、任意組合の組合損益の計算方法等に関する特別の規定を用意していない一方、ネット(所得)ではなくグロス(収益・費用)の概念を用いた所得計算を行うこととしている(所得税法36、37等)。また、所得税法は、東京高裁平成23年判決が

⁶⁸⁵ かかる判断に賛成する見解として、岸田貞夫「判解」TKC 税研情報 21 巻 11 号 15 頁以下(2012)、(東京高裁平成23年判決の評釈であるが)図子善信「判解」新・判例解説 Watch13 号 175 頁以下(2013)参照。

⁶⁸⁶ 碓井光明教授は、任意組合の「団体性は、事実としても、また、法律上も、認められているものであるが、にもかかわらず、所得税法の上においては、組合の利益は、直接に、組合構成員に分割的に帰属するという理解が暗黙のうちに通用していると思われる」とされた上で、「その理由は、組合契約等による組合員は利益分配請求権を有し、また利益が組合財産として留保されている場合にも、共有持分権により、組合員の財産の増加として認識しようということに求められよう」と指摘される(碓井光明「共同事業と所得税の課税—任意組合課税方式の検討—」税理 25 巻 6 号 10 頁以下(1982))。また、増井良啓教授は、組合損益に対するパススルー課税を「明示的に定める条文は、所得税法の中には見当たらない。むしろ、組合財産が総組合員の共有に属すること(民法 668 条)から、解釈上自然に導かれる帰結と考えるべきであろう。ここで、根拠条文として、あえて所得税法 12 条をもちだすまでもない。組合の事業から生ずる収益は、法律上、組合員個人に帰属するからである。」と述べられる(増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号 53 頁(1999))。

⁶⁸⁷ なぜなら、任意組合は法人格を有しないこと及び民法 668 条の規定等を前提とする限り、上記①②のいずれも肯定し得ると解されるところ、上記①は、組合の財産は組合の所有ではなく総組合員の共有であるという点を確認するものであると理解するならば、貸借対照表の各項目の全てを各組合員に配分することにつながる。また、上記②は、組合損益が各組合員への現実の分配の有無(及び分配割合)にかかわらず、損益発生時点で(かつ損益分配割合に応じて)、各組合員に帰属することを確認するものであると理解するならば、損益計算書の各項目の全てを各組合員に配分することにつながり、最終的には、組合に係る貸借対照表、損益計算書の各項目の全てを各組合員に配分する方法である総額方式に到達することが考えられるからである。なお、金子宏教授は、「組合事業にかかる各組合員の所得は、組合がパススルーの組織体であることにかんがみ、原則として」総額方式によって行うべきであるという見解を示される(金子・前掲注 1、485 頁)。

判示するように、個人の担税力に応じた所得計算を行うために、所得税の計算順序及び課税の仕組み(所得分類ごとの所得計算、一部の種類の所得のみに認められる限定的な損益通算や総合課税・分離課税の別など)等を整備している。そうであれば、所得税法における任意組合等の組合員の組合損益の計算方法等については、組合に係る損益計算書、貸借対照表の各項目のすべてを各組合員に配分する総額方式が原則的、論理的な考え方であるといえよう。

そうすると、明文の規定がないにもかかわらず、原則的、論理的な考え方である総額方式ではなく、任意組合の利益金額や損失金額のみを各組合員に配分する純額方式や損益計算書の項目のみを各組合員に配分する中間方式を採用することには、相当程度の慎重さと十分な根拠が求められるであろう。この点、東京高裁平成 23 年判決は、純額方式が所得税法の解釈として認められる理由について任意組合の特殊性を 5 つ⁶⁸⁸挙げているが、なぜこれらに着目することで、所得税法の解釈上、純額方式の採用を正当化できるのか、その論証過程を示していない。判決の背景には、任意組合の共同事業性⁶⁸⁹・組合財産の独立性⁶⁹⁰のほか、組合の内部計算においては民法上(674 条⁶⁹¹)も、実務上も、ネットの概念による損益分配が予定されていること等を重視すれば、組合段階での損益計算又は所得計算を前提とした上で、組合員段階における損益計算書項目及び貸借対照表項目が明らかにされないような計算方法も許容されるという理解があるのかもしれない。

しかしながら、かような理解は、民法の解釈(任意組合の特殊性)や組合の実態を重視するも

⁶⁸⁸ ①任意組合が社団ではなく組合員間の共同事業を目的とする契約の形態をとっていること、②その業務執行が組合契約に基づく各組合員の共同事業として行われるものであること、③任意組合の組合財産が狭義の共有(民法 249 条以下)ではなくいわゆる合有とされていること(したがって、その組合員各自が組合財産に対する自由な支配権を有しないという意味で、組合財産にある程度の独立性があると解されていること)、④組合内部においては組合損益のうち利益は各組合員に分配し、損失は各組合員が分担することが予定されていること(民法 674 条はこれを前提としているものと解されること)、⑤特に営利事業を主たる目的とする組合であれば、その存続中には、定期的に損益の計算をして利益があればその都度組合員がその分配を受けることを意図していることが通例であると解されること(この点からすると、任意組合が多数の組合員から出資を募って共同事業を行う場合においては、その出資者が単に利益の分配を期待する資本出資者という実態を持つ場合には、その業務から生じる利益の配分として個人組合員が当該組合から受ける所得は、出資・投資の対価として雑所得に該当するとも考えられること)。

⁶⁸⁹ 共同事業性は組合契約の本質であることにつき、末川博「民法上の組合の本質」『民法論集』221 頁(評論社 1959)〔初出 1940〕、我妻栄『債権各論中巻二』771 頁及び 778 頁(岩波書店 1962)など参照。

⁶⁹⁰ 組合は独立の法人格を有するものではないから、組合財産は総組合員の共有に属し、個々の組合は持分に依拠して組合財産の共有者となるが(民法 668)、民法は組合存続中の組合財産の分割請求を許さず、組合員による持分処分の効力を制限しており(同法 676)、かつ組合財産に対する組合員各自の自由な支配権も判例(大審院昭和 7 年 12 月 10 日判決・民集 11 卷 2313 頁、大審院昭和 11 年 2 月 25 日判決・民集 15 卷 281 頁)によって否定されている(能見善久『論点大系 判例民法 6 契約Ⅱ』131 頁〔四ッ谷有喜執筆〕(第一法規 2009))。

⁶⁹¹ 組合財産の損益分配割合について定める民法 674 条の趣旨について、「組合の事業経営より生じた利益や損失は、直接には組合財産を構成し、総組合員に帰属するものであるが、組合内部においては利益は各組合員に分配し、損失は各組合員がこれを分担するのが通例である。本条は、このことを前提として、損益分配の割合について規定している」と説明されている(鈴木祿彌編『新版注釈民法(17) 債権(8)』125 頁(有斐閣 1993))。なお、同条については、「損益の分配は、組合事業が完了し組合が解散する場合にのみ行われることも稀ではないが、営利を主たる目的として継続的に事業を営む場合においては、組合員は組合存続中に定期的に(決算期に)損益の計算をし、利益があればそのつど分配を受けることを意図して組合に加入しているのが通例であり、かような場合には、組合員は組合存続中に利益分配を請求する権利を有すると解される。」という見解が示されている(鈴木・同書 125 頁)。

のであり、所得税法の解釈から直截的に導かれたものではないため、純額方式が所得税法の解釈として認められる理由の説明としては不十分であると考える。すなわち、純額方式を採用することとなれば、本件通達も定めるように、組合段階での組合損益に係る所得分類が、そのまま組合員に引き継がれないことも起こり得る。そうすると、総額方式を採用した場合と比較して又は組合段階における計算と組合員段階における計算とで、適用される税率、損益通算の対象となる所得の範囲や損失の繰越しの取扱い等も異なり得る。さすれば、東京高裁平成 23 年判決も確認している所得税の計算順序及び課税の仕組み等を定める所得税法の規定⁶⁹²を没却することにもなりかねない。

そうであるにもかかわらず、東京高裁平成 23 年判決は、かかる所得税の計算順序及び課税の仕組み等に係る判示部分を置き去りにして、純額方式が所得税法の解釈として認められると判示している。とりわけ、所得税法が明文で定めている所得分類、損益通算及び分離課税の各制度を潜脱することになりかねないにもかかわらず、なぜ純額方式が所得税法の解釈上認められるといえるのか、任意組合の特殊性を強調するとしても、どのように租税法律主義の原則という高い壁を乗り越えるのかなどの疑問を払拭するような説明がなされていない点で、東京高裁平成 23 年判決の足元は必ずしも強固のものであるとはいえない。

そして、判決は、純額方式によることも考えられるとすれば、「組合損益及び個々の組合員に帰属すべき損益の計算方法としては、…総額方式と純額方式の中間の方式である中間方式(損益計算書の項目だけ各組合員に配分する方法)も含めた、…3 つの方法のいずれもが所得税法上の解釈として許容されるものと解すべきである。」と判示する。損益計算書の項目だけ各組合員に配分する方法である中間方式も、所得税法上の解釈として許容されるというのであるが、その積極的理由は述べていないため、純額方式に対するものと同様の批判が当てはまる。

以上からすれば、東京高裁平成 23 年判決は、所得税法の解釈論をほとんど置き去りにした

⁶⁹² 東京高裁平成 23 年判決は、本件のように、任意組合の組合員が法人ではなく個人である場合には、当該組合員は、組合損益に対する構成員課税として、所得税法により所得税の納付義務を負うことになる(所得税法 5 条、2 条 1 項 3 号から 5 号まで)とした上で、所得税法が次の順序に従って所得税を計算することを定めていることを確認する。

- ① 所得を、その源泉又は性質によって利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得の 10 種類の所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する(所得税法 21 条 1 項 1 号)。
- ② ①の金額を基礎として、課税標準(所得税法 22)及び損益通算と損失の繰越控除(同法 69 条～71 条)の規定により総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する(同法 21 条 1 項 2 号)。
- ③ ②から基礎控除その他の控除をして課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額を計算する(所得税法 21 条 1 項 3 号)。
- ④ ③を基礎として、所得税法 89 条等の規定により所得税の額を計算する。

また、判決は、上記所得税法 21 条 1 項に基づく税額の計算方法のうち退職所得及び山林所得の計算に関する部分を除いたものを総合課税ということ、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失があるときは、これを他の各種所得の金額から控除することができること(損益通算。所得税法 69 条 1 項)、他方、土地等に係る譲渡所得(長期又は短期の区分がある。租税特別措置法 31 又は 32)、株式等に係る譲渡所得等(同法 37 条の 10、37 条の 11)、先物取引に係る雑所得(同法 41 条の 14)等の一定の所得について、総合課税とは別個に税額を計算(分離課税)すること、を確認している。

上で、所得税法の解釈上、3方式のいずれもが許容される旨判示しており、かかる判示部分については説明が不十分であると評価せざるを得ない⁶⁹³。したがって、東京高裁平成23年判決のかかる判示部分が無批判ないし無限定に受容することは困難である。なお、仮に、3方式のいずれもが許容されるという判断を解釈論ベースで導き出す方法に辿り着いたとしても⁶⁹⁴、納税額の異なり得るこれらの3方式のうちいずれの方式を採用するかについて、納税者が何らの制限もなく自由に選択できるということまでを、同様に解釈論ベースで導き出すことができるか否かについては、別途検討を要しよう⁶⁹⁵。

ウ 本件通達の合理性を認める旨の判示部分等

東京高裁平成23年判決は、「本件通達は、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計算方法につき、総額方式によることを原則とし、例外的に、継続適用を条件として、中間方式及び純額方式によることも認めるものであり、このような計算方法の取扱いは、課税実務の取扱いとして定着しているところ、上記の計算方法がどうあるべきかについては…所得税法の規定の文言及び解釈により一義的に決まらないことに照らし、所得税法の解釈を踏まえて所得計算方法の簡便化を図ったものとして、合理性を有するものであるといえる。」と判示する。しかしながら、次に述べるとおり、この点に関する判示部分についても多くの疑問符を付けざるを得ない。

判決は、本件通達の合理性を認めるに当たり、わざわざ「所得計算方法の簡便化を図ったもの」と説示しているが、所得税法の解釈論によって中間方式又は純額方式という計算方式を導き出すことができるというのであれば、両方式を認める本件通達に対して、「所得計算方法の簡便化を図ったもの」と述べる必要性はないのではないかという疑問がある。

また、判決は、上記判示に続けて、「本件通達は、その文言上、『その者が継続して次の(2)(注：中間方式)又は(3)(注：純額方式)の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。』と明示的に定めている(法人税基本通達14-1-2のように『多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上弊害がない限り』といった留保は一切されていない。)のであるから、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計算方法を中間方式又は純額方式によるためには、中間方式又は純額方式を継続適用していれば足り、少なくとも〔1〕総額方式による計算が困難であるなどの事情が存すること

⁶⁹³ なお、東京高裁平成23年判決は、3方式の許容性を検討するに当たり、任意組合の基本構造に加え、「任意組合の組合員には、共同事業者として任意組合の業務執行をする者から単に利益の分配を期待する出資者にすぎない者まであり得ることを併せ考慮すれば」と前置きしているが、Xにおける本件任意組合等への関与の程度についてはとりたてて認定していないため、上記前置き部分の判示が、3方式の許容性の議論においてどのように位置付けられるのかという点については必ずしも判然としない。

⁶⁹⁴ この点に関し、貴重な示唆を与えてくれる論稿として、例えば、植松守雄「所得税法の諸問題第13回 第1 納税義務者・源泉徴収義務者(続12)」税経通信42巻11号35頁以下(1987)、同「所得税法の諸問題第18回 第1 納税義務者・源泉徴収義務者(続17)」税経通信43巻3号58頁以下(1988)、増井・前掲注686、47頁以下など参照。

⁶⁹⁵ この点について、高橋祐介「判解」平成23年重要判例解説〔ジュリスト臨時増刊〕214頁(2012)参照。

や〔2〕総額方式により計算した各種所得の額に基づく所得税額が中間方式又は純額方式により計算した各種所得の額に基づく所得税額を超えないことは要しないと解すべきである」と判示している。

かように判決が、本件通達において中間方式又は純額方式の適用に際し継続適用という条件を付加していることを許容するかのような判示をなしていることは、租税法律主義の観点から疑問を提起し得る⁶⁹⁶。すなわち、判決のように、所得税法の解釈によって中間方式又は純額方式という計算方式を導き得るのであれば、法人が任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算について本件通達とほぼ同様の内容を定める法人税基本通達 14-1-2 のように「多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上弊害がない限り」などの留保が本件通達に付されていないことは、通達が法源となり得ない以上、(国税通則法 65 条 4 項に規定する過少申告加算税を免除する正当な理由の該当性や信義則の適用の問題場面を除けば)中間方式又は純額方式の適用に当たっておおよそ関係のないものと考えざるを得ないはずである。判決は、中間方式及び純額方式が所得税法上の解釈として許容されるものである旨を説示するに当たり、継続適用という条件が存在するという解釈を示していないのであるから、租税法律主義を踏まえたその論理的帰結として、法令ではない通達でかような条件を付加することは許されないと判示すべきではなかったか。判示内容の一貫性という観点から疑なきを得ない。上記のような判示は、逆にいえば、今後、通達を改正することによって、両方式の適用場面を狭めるような条件を付加することが法的に許容されるというような理解にもつながりかねず、軽薄の誹りを免れないように思われる⁶⁹⁷。

加えて、判決は、本件通達が中間方式又は純額方式を採用した場合に所得計算上各種の規定の適用がないことを定めていることの合理性を認めているが、かかる判示部分に対しても租税法律主義の観点から疑問がある⁶⁹⁸。所得税の計算順序及び課税の仕組み等を定める所得税法の

⁶⁹⁶ 同旨の疑問を提起するものとして伊藤剛志「組合課税に係る近年の裁判例の検討」租税研究 762 号 250 頁(2013)参照。

⁶⁹⁷ 本件通達の取扱いが課税実務上定着していることに言及する上記判示部分に着目するならば、信義則又は行政先例法の成立を背景とした判示であると理解すべきであるのかもしれない。しかしながら、かような理解については、判決が信義則又は行政先例法の問題に明示的には言及していないという難点がある。

⁶⁹⁸ 中間方式又は純額方式を採用した場合に所得計算上各種の規定の適用がないことを定める本件通達が租税法律主義の原則と緊張関係に立つことについて敷衍しておく。本件通達によれば、中間方式は、組合員において組合事業に係る貸借対照表項目の明細が明らかにされないばかりか、このことに伴い、組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はないこととされる。また、純額方式は、組合員において組合事業に係る貸借対照表項目のみならず損益計算書項目も明らかにされないばかりか、このことに伴い、組合事業について計算される利益の額又は損失の額のみが明らかにされるものであるから、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に係る収入金額又は必要経費とされることとなる。

しかしながら、組合段階における、引当金、準備金等、組合事業に係る取引等についての非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額、それぞれの組合損益に係る所得の種類(分類)に関する事項について、組合レベルの情報を組合員が把握できるか否かは、各組合のみならず、同一の組合の各組合員の間においても、区々であることが想定される。したがって、中間方式又は純額方式を採用する組合員に対し一律に非課税所得、引

規定を没却することにもなりかねないことを認める以上、少なくとも、その十分な根拠を示すべきであろう。

7 案件 No. 【5】：「財産評価基本通達」の一部改正(案)に対する意見公募手続の実施について
(1) 意見募集の内容及びパブリックコメントの経緯等

国税庁は、平成 25 年 4 月 2 日付けで『「財産評価基本通達」の一部改正(案)に対する意見公募手続の実施について』を公示し、その別紙 1(『「財産評価基本通達」の一部改正(案)の概要』)において「改正の背景」及び「改正案の概要」を次のとおり説明し、その別紙 2 において、原案として、財産評価基本通達の改正案(新旧対照表)を示した上で、これに対する意見募集を行った。

改正の背景
取引相場のない株式の発行会社の中には、類似業種比準方式における標本会社である上場会社に比べて、資産構成が著しく株式等に偏った会社が見受けられます。このような会社の株式については、一般の評価会社に適用される類似業種比準方式により適正な株価の算定を行うことが期し難いものと考えられることから、財産評価基本通達(以下「評価通達」といいます。)(189((特定の評価会社))(2)では、株式保有割合(評価会社の有する各資産の価額の合計額のうちに占める株式等の価額の合計額の割合)が 25%以上である大会社を株式保有特定会社とし、その株式の価額を類似業種比準方式ではなく、原則として純資産価額方式で評価す

当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用を認めない又は各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれかの所得に係る収入金額又は必要経費とされるという取扱いが妥当ではないと考える。例えば、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定について所得税法の明文上の適用要件を満たしていることが、事実認定上も、法解釈上も明らかである場合において、これらの規定の適用を認めないとする法的根拠は明らかではない。この点は、水野・前掲注 83『租税法〔第 5 版〕』、364 頁も参照。

同様に、組合段階で生じた所得に係る所得の種類が、事実認定上も、法解釈上も明らかである場合において、組合員段階においては、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれかの所得に係る収入金額又は必要経費とされることにより、組合段階と組合員段階で所得の種類の変換を認めることは妥当であろうかという疑問が生じる。この点、高橋祐介教授は、「所得種類の変換が明文の規定なく通達で行われていることは、やはり租税法主義からすると疑問の余地はあろう。もっとも、租税法主義と納税者の所得計算の便宜の利益衡量により、条文解釈(先の配当所得の場合には、配当所得の所得種類を定める所得税法 24 条 1 項、事業所得の所得種類を定める 27 条 1 項あるいは雑所得の所得種類を定める 35 条 1 項ということになろう)の枠内で、この通達で支持されると理由づけることもできるかもしれない。というのも、例えば配当所得が雑所得に変換された場合には、納税者は配当控除(所法 92 条)はもちろん受けることはできず、また総合課税を受けるべく確定申告を行うにあたり、源泉徴収税額を控除することができないであろうから、この所得種類の変換はもっぱら納税者の不利に働くので、税負担の面での不利を選択しなければならぬほど所得計算の便宜が重要である納税者しか、ネットネット方式〔筆者注：純額方式〕を利用しないであろうからである。」と論じられる(高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察―課税時期、所得種類、帰属を中心に―」税法学 543 号 78 頁(2000))。

ることとしています(評価通達 189-3((株式保有特定会社の株式の評価)))。

ところで、平成 25 年 2 月 28 日東京高等裁判所判決(以下「高裁判決」といいます。)において、この株式保有特定会社の株式の価額を原則として純資産価額方式により評価すること自体は合理的であると認められるものの、平成 9 年の独占禁止法の改正に伴って会社の株式保有に関する状況が、株式保有特定会社に係る評価通達の定めが置かれた平成 2 年の評価通達改正時から大きく変化していることなどから、株式保有割合 25%という数値は、もはや資産構成が著しく株式等に偏っているとまでは評価できなくなっていたといわざるを得ないと判断されました。

このため、現下の上場会社の株式等の保有状況に基づき、評価通達 189(2)における大会社の株式保有割合による株式保有特定会社の判定基準(以下「大会社の判定基準」といいます。)を改正するものです。

(注) 高裁判決においては、株式保有割合に加えて、その企業としての規模や事業の実態等を総合考慮して判断するとしていますが、これは、現行の「大会社の判定基準」(25%以上)が合理性を有していたものとはいえないことを前提としているためであり、「大会社の判定基準」が合理性を有するものであれば、企業としての規模や事業の実態等を総合考慮することまでを求めるものではないと解されます。

改正案の概要

「大会社の判定基準」について、「25%以上」を「50%以上」に改正することとします。
なお、改正後の評価通達は、相続税又は贈与税について、改正後に納税者の方が申告する場合又は税務署長が更正・決定する場合における財産の評価に適用することとします。

財産評価基本通達

改正案〔筆者注：改正後も同じ〕	現行〔筆者注：改正前〕
(特定の評価会社の株式) 189 178((取引相場のない株式の評価上の区分))の「特定の評価会社の株式」とは、評価会社の資産の保有状況、営業の状態等に応じて定めた次に掲げる評価会社の株式をいい、その株式の価額は、次に掲げる区分に従い、	(特定の評価会社の株式) 189 178((取引相場のない株式の評価上の区分))の「特定の評価会社の株式」とは、評価会社の資産の保有状況、営業の状態等に応じて定めた次に掲げる評価会社の株式をいい、その株式の価額は、次に掲げる区分に従い、

<p>それぞれ次に掲げるところによる。</p> <p>なお、評価会社が、次の(2)又は(3)に該当する評価会社かどうかを判定する場合において、課税時期前において合理的な理由もなく評価会社の資産構成に変動があり、その変動が次の(2)又は(3)に該当する評価会社と判定されることを免れるためのものと認められるときは、その変動はなかったものとして当該判定を行うものとする。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 株式保有特定会社の株式</p> <p>課税時期において評価会社の有する各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額の合計額のうちに占める株式及び出資の価額の合計額(189-3((株式保有特定会社の株式の評価))において「株式等の価額の合計額(相続税評価額によって計算した金額)」という。)の割合が <u>50%</u>以上である評価会社(次の(3)から(6)までのいずれかに該当するものを除く。以下「株式保有特定会社」という。)の株式の価額は、189-3((株式保有特定会社の株式の評価))の定めによる。</p> <p>(3)～(6) (省 略)</p>	<p>それぞれ次に掲げるところによる。</p> <p>なお、評価会社が、次の(2)又は(3)に該当する評価会社かどうかを判定する場合において、課税時期前において合理的な理由もなく評価会社の資産構成に変動があり、その変動が次の(2)又は(3)に該当する評価会社と判定されることを免れるためのものと認められるときは、その変動はなかったものとして当該判定を行うものとする。</p> <p>(1) (同 左)</p> <p>(2) 株式保有特定会社の株式</p> <p>課税時期において評価会社の有する各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額の合計額のうちに占める株式及び出資の価額の合計額(189-3((株式保有特定会社の株式の評価))において「株式等の価額の合計額(相続税評価額によって計算した金額)」という。)の割合が <u>25%以上(178((取引相場のない株式の評価上の区分))に定める中会社及び小会社については、50%以上)</u>である評価会社(次の(3)から(6)までのいずれかに該当するものを除く。以下「株式保有特定会社」という。)の株式の価額は、189-3((株式保有特定会社の株式の評価))の定めによる。</p> <p>(3)～(6) (同 左)</p>
---	---

(2) パブリックコメントの結果

国税庁は、平成 25 年 4 月 2 日から同年 5 月 1 日の間に原案に対する意見募集を行った後、同年 5 月 27 日付けで「財産評価基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」(以下。この 7

において「新通達」という。)を發遣している。また、国税庁は、同年 5 月 31 日付けで『財産評価基本通達』の一部改正(案)に対する意見募集の結果について」を公示している。これによれば、原案に対する意見募集に対しては、15 通の意見が寄せられており、国税庁は、寄せられた意見に対する国税庁の考え方を示したが、原案の修正は行っていないことがわかる。

(3) 国税庁の対応の分析

ア 関連資料の十分性

(ア) 「現下の上場会社の株式等の保有状況」の根拠資料の不公示

国税庁は、意見募集時において、上記(1)のとおり、原案のほか、「改正の背景」及び「改正案の概要」を記載した資料を公示し、その中で、東京高裁平成 25 年 2 月 28 日判決(税資 263 号順号 12157。以下、この 7 において、「東京高裁平成 25 年判決」といい、第一審である東京地裁平成 24 年 3 月 2 日判決・判時 2180 号 18 頁を、この 7 において、「東京地裁平成 24 年判決」という。)が示した判示に沿って通達改正を行ったものと解し得るような説明をしている。かかる資料及び両判決の判示内容を読むことで、評価通達の改正の趣旨等について一定程度理解することが可能である。

しかしながら、国税庁は、原案において評価通達 189 の(2)の大会社の判定基準を「50%以上」とした根拠について詳しい説明を行っておらず、その根拠となる資料も示していない。そのため、大会社の判定基準として、例えば、「40%以上」又は「60%以上」など複数想定される選択肢の中から、なぜ「50%以上」という数値基準を選択するに至ったのかが判然とせず、原案の合理性・妥当性について詳細な検証をすることは困難である。ここでも、第 5 章第 7 節において述べたとおり、税務通達においては、通達に示す解釈が法令上どのように正当化されるのかなど、実質上の根拠(ここでは通達制定の際に依拠した統計上のデータ)について説明がなく、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しいという問題が表面化している。

かような国税庁の対応は、命令等の案と同時に公示すべき関連資料の具体例として「立案に際して実施した調査の結果」を挙げているパブリックコメント運用指針の定め、ひいては、行政手続法 39 条 1 項の関連資料公示義務に抵触する可能性がある。上記に示した程度の関連資料しか公示しないような国税庁の対応については、意見募集時に公示する情報のコントロールを通じて、命令等の案に対して提出される意見の内容を実質的に制約するものであるという非難を受けかねない。

(イ) 東京高裁平成 25 年判決との関連

また、次の(4)のとおり、大会社につき株式保有割合が 25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社とすること(改正前の評価通達 189 の(2))の合理性に関する東京高裁平成 25 年判決の判示部分については種々の疑問が惹起されることなどを考慮すると、東京高裁平成 25

年判決への対応としては、通達改正ではなく法令レベルの手当てを講じることも含めた検討が妥当するように思われる。様々な事情により、国税庁が東京高裁平成 25 年判決の判示内容に沿った形で評価通達を改正することはやむを得ない面もあったものと推察されるが、御都合主義的な対応ではないかと疑われることのないよう、少なくとも国税庁内部における検討ないし判断過程を明らかにすべきであったと考える。

さらにいえば、東京高裁平成 25 年判決は評価通達に定められた評価方式が当該財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであることについては国側が立証すべきであると判示していることを考慮すると、東京高裁平成 25 年判決を契機として通達改正を試みる国税庁としては、「50%以上」という形式的数値基準の合理性について、例えば、訴訟における主張や証拠の提出と同程度の説明及びその根拠資料等の提示を、意見募集の段階で行うべきであったという見方もなし得る。

(ウ) 「改正の背景」の注書部分との対比

かように、国税庁は、原案において評価通達 189 の(2)における大会社の判定基準を「50%以上」とした根拠について、説明をほとんど行っていないが、このような対応は、上記「改正の背景」の注書部分の説明振りとは対照的である。すなわち、東京高裁平成 25 年判決は、改正前の評価通達 189 の(2)の定めのうち、大会社につき株式保有割合が 25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社と定める判定基準が本件相続開始時においてもなお合理性を有していたものとはいえないという東京地裁平成 24 年判決の判示を引用した上で、「株式保有割合に加えて、その企業としての規模や事業の実態等を総合考慮して」株式保有特定会社該当性を判断するという同判決が示した判断枠組みをも踏襲しているところ、原案は、あくまで、株式保有割合のみによって株式保有特定会社該当性を判定する従来の取扱いを維持するものである。したがって、国税庁としては、上記「改正の背景」において東京高裁平成 25 年判決が通達改正の契機となったことを述べている以上、原案が同判決の示した上記総合考慮による判断枠組みを採用していない理由を述べる必要があった。

そこで、国税庁は、上記「改正の背景」の注書きにおいて、原案が東京高裁平成 25 年判決において採用した総合考慮による判断枠組みを採用していない理由を説明している。かように、特定の判決を契機に又は拠り所に通達を改正等する場合において、当該判決を国税庁がどのような理由で、どのように理解したかを示すことは、パブリックコメント運用指針が定めるところの「国民が命令等の『案』の内容を理解する上で必要な情報」に該当する。したがって、この点に関する限り、国税庁の上記対応に対して一定の積極的な評価を与えることができる^{699,700}。

⁶⁹⁹ もっとも、上記対応の背後には、株式保有会社の第一の判定基準として、複雑で手間のかかる総合考慮という枠組みではなく、合理的な数値基準を存置したいという思惑があったのかもしれない。

⁷⁰⁰ なお、原案に対しては、東京高裁平成 25 年判決のとおり、株式保有割合ではなく、その企業としての規模や事業の実態等を総合考慮して判断すべきであるというような意見が複数寄せられた。これらの意見に対して、国税庁は、上記「改正の背景」の注書部分とほぼ同じ内容の説明を繰り返している。判決文を素直に読む限り、

他方、評価通達 189 の(2)における大会社の判定基準を「50%以上」とした根拠について、説明をほとんど行わず、根拠となる資料も示さないという国税庁の対応に対しては、消極的な評価を与えざるを得ない。そして、それぞれの対応を比較するとそのアンバランスさが浮き彫りとなる。

イ 提出意見とこれに対する考慮結果及びその理由の分析

(ア) 意見①

意見①の概要	意見①に対する国税庁の考え方
「50%以上」とした根拠を示すべきである。	現下の上場会社の株式等の保有状況等、すなわち、有価証券報告書から集計した上場会社の株式保有割合を確認したところ、大多数の上場会社の株式保有割合が 50%未満であることなどから、「50%以上」に改正するものです。

a 提出意見十分考慮義務と結果等の公示義務

原案に対して、「『50%以上』とした根拠を示すべきである。」という意見①が寄せられ、かかる意見①に対して、国税庁は、「現下の上場会社の株式等の保有状況等、すなわち、有価証券報告書から集計した上場会社の株式保有割合を確認したところ、大多数の上場会社の株式保有割合が 50%未満であることなどから、『50%以上』に改正するものです。」という考え方を示している。国税庁のかような対応に対して、提出意見十分考慮義務と結果等の公示義務を十分に果たしたものであると評価することは困難であると考ええる。

まず、国税庁は、「50%以上」という数値基準の根拠である有価証券報告書の集計方法や集計結果に関する資料の詳細や具体的なデータを明らかにしていない。例えば、集計期間や各年における保有割合の推移のほか、株式保有割合が 50%未満である上場会社はどのくらい存在するのか、保有割合のデータのバラツキはどのようなものであるかなどを明らかとするような資料を示していないのである。かような根拠資料や検討資料が明らかにされなければ、「50%以上」という基準の合理性・妥当性について密度のある議論や検証を行うことは難しいといえよう。

また、上記意見①に対する国税庁の考え方のうち、現下の上場会社の株式等の保有状況「等」(意見募集時に公示した上記「改正の背景」においては、「現下の上場会社の株式等の保有状況に基づき」とのみ説明していたことに注意)や大多数の上場会社の株式保有割合が 50%未満で

国税庁が示すような東京高裁平成 25 年判決の読み方は合理的であると解されるし、国税庁は、かような判決の読み方について、意見募集時に上記「改正の背景」の注書部分にわざわざ記載していたのであるから、上記のような内容の意見を提出しても国税庁がかような対応で済ませようとすることは、ある程度予測できたように思われる。このことは、提出意見の出し方にも工夫が必要であることを示唆している。

あること「など」が何を意味しているのか不明であるという批判もあり得よう。

そうすると、上記意見①に対する国税庁の考え方は、形式的には意見①に対して正面から回答しているように見えるが、実質的には中身の薄い回答にとどまるものであると評価せざるを得ず、少なくとも、これをもって意見①を十分に考慮したものと評価することは難しいように思われる。このことは、上記意見①に対する国税庁の考え方の内容と、改正前の「25%以上」という基準の合理性について、国側が東京地裁平成 24 年判決及び東京高裁平成 25 年判決において主張・立証した内容とを比較検討すれば一層鮮明なものとなる⁷⁰¹。

6 情報の非開示インセンティブ

東京高裁平成 25 年判決に関連して、当該事件での納税者側の代理人を務めた幸田高志弁護士が興味深い説明をされているので紹介しておきたい。幸田弁護士は、「評価方式の適用場面の区分に関する基準については、どこかで線を引かなければならないことは明らかであり、それを数値で示す場合に当該数値が具体的にどの程度であれば合理的なのか不合理なのかということにつき根拠をもって示すことは、一般的には困難を伴う。そのようなこともあり、裁判所が評価通達の採用したかかる数値基準を不合理だとして適用を排除した前例は、筆者の知る限り」東京地裁平成 24 年判決及び東京高裁平成 25 年判決以前ではないとされた上で、かように「評価方式及びその適用場面の区分に関し様々に存在し得る選択肢の中から評価通達で採用されたものが不合理だとしてその適用を排除することが、一般的には困難を伴うことは確かであるが、評価通達はその選択肢を採用した根拠等を吟味した結果として、そもそもその根拠が不合理であったり、または、その根拠自体はもとより合理的であったがその後の事情の変化によって当初の根拠が変化後の事情の下では妥当なものでなくなり、現状では不合理となっている等の状況が明かになることも考えられる。」と述べられる⁷⁰²。

また、幸田弁護士は、別の論稿で、「納税者代理人としては、その株式が『株式保有特定会社』として評価されることを避けるため、株式保有割合 25%以上という通達の基準は、少なくとも一律に適用されるべき基準として誤りであり、当該基準は適用されるべきではない旨主張する必要があった。そのため、株式保有割合 25%以上という基準を設ける上で国税庁の担当者が参考にしたという法人企業統計におけるその調査対象法人の資産、保有株式等の数値について、株式保有割合 25%以上という基準の合理性を裏付けるものでないことや、法人の総資産のうちに特定の資産が占める割合が高いことに着目する他の制度との比較等により、25%という低い割合に基準を設定することの不合理性を主張した。」と説明されている⁷⁰³。

⁷⁰¹ なお、品川芳宣教授は、「50%以上」という基準について「このような 50%基準は、独占禁止法の改正にも対応したものと考えられるが、現実的な一つの解決方法であると考ええる。しかしながら、このような基準を引き上げると、例えば、株式を 40%、土地を 50%保有するという財産管理会社を設立することによって類似業種比準方式を適用させるという節税手段が一層現実的なものとなるので、それらの対策も当然に必要なってくるはずである。」と指摘される(品川芳宣「判解」TKC 税研情報 22 巻 3 号 62 頁(2013))。

⁷⁰² 幸田高志「判解」T&A マスタ 496 号 31 頁以下(2013)。

⁷⁰³ 幸田高志「税務訴訟における通達の用い方、争い方」The Lawyers11 巻 3 号 37 頁(2014)。

かような説明は、要するに、「評価方式及びその適用場面の区分に関し様々に存在し得る選択肢の中から評価通達で採用されたものが不合理だとしてその適用を排除することが、一般的には困難を伴う」ものであるとしても、東京高裁平成 25 年判決により、納税者は、評価通達が定める評価方式の根拠やその合理性に関する国税庁の説明が合理性に欠けること又は当初は認められたその合理性がその後の事情の変化によって失われたことを立証することに成功するならば、当該評価方式の適用を排除することが可能となったことを指摘するものであると解される。

東京高裁平成 25 年判決をもってこのように理解することが正しいとすれば、国税庁には、評価通達の評価方式の根拠やその合理性について、あらかじめ多くのことを説明することは避けた(将来、自らにとって不利なものとなり得る情報を積極的に開示することは回避したい)というインセンティブが生まれる可能性も否めない。パブリックコメントにおいても、関連資料、提出意見の考慮結果及びその理由、提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料は十分なものを公示しないという対応にもつながりかねないのではないかと考える。実際、本案件においても、既に述べたとおり、国税庁は、原案が評価通達 189 の(2)における大会社の株式保有割合による株式保有特定会社の判定に係る数値基準を「50%以上」とした根拠について、意見募集時点ではほとんど説明を行っていない。そして、国税庁は、上記意見①に対する回答においても、「50%以上」という数値基準の根拠である有価証券報告書の集計方法や集計結果に関する資料を公示せず、その詳細や具体的なデータを明らかにしていない。かような国税庁の対応の背後に東京高裁平成 25 年判決に対する上記のような理解があるとすれば、パブリックコメント制度は、意識的に形骸化されているということになる。そうであれば、制度面及び運用面の観点から、意見募集時及び結果公示時において行政機関から十分な説明や資料等が公示されることを確保すべく、何らかの対策を講じることが急務であると考ええる。

c その他

上記意見①に対する国税庁の考え方に記載された程度の説明では、「50%以上」という基準の合理性に納得のいかない納税者が、今後、個別の事案において新通達の合理性やその適用を争って、提訴に踏み切るべきか否かを判断するための参考情報としても不十分であること、また、仮に「50%以上」という基準が、現実には不合理なほど高すぎるものであった場合には、(一部の)納税者にとって有利な基準となり、訴訟等を通じてかかる基準が是正される可能性はほぼなくなってしまうという不合理、不公平な事態を引き起こすおそれがあることを指摘しておきたい⁷⁰⁴。

⁷⁰⁴ 新通達の「50%以上」という数値基準について、「50%未満の株式保有割合の会社は、株式保有特定会社に該当しないと、もう国税庁の方でしてしまったので、本当に一律にそれをしてしまっているのかというのは妥当性に疑問が付くところがあるのですが、40%の株式保有割合の会社について、株式保有特定会社にして下さいと納税者の側が言うことは考えられないので、この株式保有割合に関する事自体については、もう決着がついてしまったというふうに見える」と述べられる(幸田高志「通達行政と司法によるチャレンジ(評価通達に関する平成 25 年 2 月 28 日東京高裁判決を題材として)」租税研究 768 号 192 頁(2013)。

d 意見①に対する国税庁の対応の評価

上記 a ないし c からすれば、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は十分に公示されておらず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は少なくとも評価し難い面があるといわざるを得ない。

そうすると、上記意見①に対する国税庁の考え方は、形式的には意見①に対して正面から回答しているように見えるが、実質的には中身の薄い回答にとどまるものであると評価せざるを得ず、国税庁が詳細な説明を行わないことの真意がどこにあるのかは必ずしも明らかではないが、いずれにせよ提出意見を十分に考慮したものと評価することは到底できないものである。このことは、上記意見①に対する国税庁の考え方の内容と、通達改正前の「25%以上」という基準の合理性について、国側が東京地裁平成 24 年判決及び東京高裁平成 25 年判決において主張立証した内容とを比較検討すれば一層明らかなものとなるであろう⁷⁰⁵。

以上、意見①に対する国税庁の対応は、「提出意見の考慮結果及びその理由」を形式的に公示しているにすぎず、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」も十分に公示しておらず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」について評価し難い面があるという点で問題があり、提出意見十分考慮義務と結果等の公示義務を十分に果たしていると評価することは困難なものである。

なお、上記アにおいて、当該案件における「関連資料の十分性」という点では、なぜ、多数想定される数値基準の中から「50%以上」という数値基準を選択するに至ったのか、その根拠が明らかにされておらず、「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」と積極的に評価することは難しいといわざるを得ないか、不十分なものであると評価せざるを得ないことを指摘したが、上記意見①に対する国税庁の考え方程度の説明は、意見募集時に最低限示しておくべき内容であったと考える。

仮に、国税庁が、意見募集時に、意見①に対する国税庁の上記説明程度の内容の説明を行っていれば、「50%以上」という数値基準の根拠である有価証券報告書の集計方法や集計結果に関する資料の公示を求めるような、意見①よりもさらに踏み込んだ意見が提出されていたことや、意見提出者が独自に有価証券報告書の株式割合を集計した上でより具体的な意見を提出していたことが予想されよう。また、かような内容の意見が提出されたならば、これに対する国税庁の対応も、より踏み込んだ、具体的なものとなったのではないかとも思われる。この意味で、本案件は、国税庁のパブリックコメントの入口における対応の不十分さが、後々まで尾を引いてしまい、パブリックコメント制度の実効性が失われてしまった一例であるとともに、意

⁷⁰⁵ なお、品川芳宣教授は、「50%以上」という基準について「このような 50%基準は、独占禁止法の改正にも対応したものと考えられるが、現実的な一つの解決方法であると考ええる。しかしながら、このような基準を引き上げると、例えば、株式を 40%、土地を 50%保有するという財産管理会社を設立することによって類似業種比準方式を適用させるという節税手段が一層現実的なものとなるので、それらの対策も当然に必要になってくるはずである。」と指摘される(品川芳宣「判解」TKC 税研情報 22 巻 3 号 62 頁(2013))。

見募集時における「関連資料の十分性」を確保することがパブリックコメントを有意義なものとするために重要であることを示唆するものであると理解しておきたい。

(イ) 意見②

意見②の概要	意見②に対する国税庁の考え方
中会社、小会社の株式保有割合による判定基準も、「50%以上」から「70%以上」に引き上げるべきである。	中会社、小会社の株式保有割合は、現時点においても、株式保有特定会社の取扱いを設けた平成2年の評価通達改正時から大きな変化は見受けられないことから、中会社、小会社の株式保有割合による判定基準を改正する必要はないものと考えます。

原案は、大会社に対する株式保有特定会社の判定基準の改正であり、中会社、小会社に関する通達は改正されていないため、これらの会社が株式保有特定会社に該当するか否かは、従来どおり、株式保有割合が50%以上であるか否かによって判定することになる。このことに対して、「中会社、小会社の株式保有割合による判定基準も、『50%以上』から『70%以上』に引き上げるべきである。」という意見が寄せられた。

かかる意見②に対して、国税庁は、「中会社、小会社の株式保有割合は、現時点においても、株式保有特定会社の取扱いを設けた平成2年の評価通達改正時から大きな変化は見受けられないことから、中会社、小会社の株式保有割合による判定基準を改正する必要はないものと考えます。」という考え方を示しているが、国税庁は「大きな変化」が見受けられないと判断したその根拠資料や検討結果の詳細を何ら示していない。

したがって、意見①に対する国税庁の対応と同様の理由により、意見②に対する国税庁の対応も、「提出意見の考慮結果及びその理由」を形式的に公示しているにすぎず、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」は十分に公示されておらず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」は評価し難い面があるといわざるを得ないし、提出意見十分考慮義務と結果等の公示義務を十分に果たしていると評価することが困難なものであると考える⁷⁰⁶。

⁷⁰⁶ なお、実務家からは、中会社、小会社における株式保有割合50%以上という基準については、「そもそも上場会社と比較することがなじまない中小会社について、類似業種比準方式が適用できるのはどうかという入り口の問題もあり、50%という数字はなかなか理論的な説明が難しいのかなと感じます。ただ1つの割り切りとして25%の倍というのはあったのかなと思います。」という指摘がなされている(後宏治＝小池正明＝田口安克「座談会 改正論点がるわかり！オーナー会社の相続・承継対策」〔後宏治発言〕税務弘報61巻8号110頁以下(2013))。

(4) 東京高裁平成 25 年判決に対する疑問等

ア 事案の概要

本件は、X(原告・被控訴人)らが相続税を申告したところ、税務署長から、相続税の更正処分(以下「本件各更正処分」という。)等を受けたことにつき、X らが、本件各更正処分は、本件相続に係る相続財産中の A 社及び B 社の各株式の価額の評価を誤ってされたもので、相続税法 22 条に違反するなどと主張し、国 Y(被告・控訴人)を相手取り、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。東京地裁平成 24 年判決は X の請求を認容し、東京高裁平成 25 年判決もこれを維持した。なお、Y は上告を断念している⁷⁰⁷。

イ 判旨

紙幅の都合上、両判決の判旨の詳細を取り上げることはできないが、A 社が株式保有特定会社に該当するか否かという点に関する東京高裁平成 25 年判決の判旨を簡単に整理しておきたい。

まず、東京高裁平成 25 年判決は、評価通達の枠組みの合理性を肯定する。すなわち、相続税法 22 条にいう「時価」とは、「相続開始時における当該財産の客観的交換価値」であるという理解を前提として、評価通達による財産評価という一般的な枠組みについて、①評価通達が評価方式として合理的なものを定めている限り、当該評価通達を画一的に適用する(財産評価規範として位置付ける)ことを肯定し(以下、便宜上「判旨①」とする。次の②ないし⑧において同じ。)、②租税平等主義を根拠として、(特別の場合を除き、相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても)評価通達以外の評価方式による財産評価は原則的に排除されるとする。その上で、③評価通達に定められた評価方式が当該財産の取得の時ににおける時価を算定するための手法として合理的であることについては、国側が立証しなければならないとする。

次に、東京高裁平成 25 年判決は、取引相場のない株式の評価に係る評価通達の枠組みについて、④評価通達が原則的評価方式として位置付ける類似業種比準方式の合理性を肯定するとともに、⑤評価通達 189 の(2)が株式保有特定会社の株式を特別な評価方式によって評価することの合理性を肯定する。そして、評価通達 189 の(2)の個別の内容について、⑥評価通達 189 の(2)の定めのうち、大会社につき株式保有割合が 25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社とするという基準(以下「本件判定基準」という。)は、同通達が導入された平成 2 年通達改正当時においては合理性があったことを認めたが、本件判定基準が本件相続開始時である平成 16 年当時においてもなお合理性を有しているかという点については、これを否定する。

最後に、東京高裁平成 25 年判決は、本件判定基準が本件相続開始時である平成 16 年当時において合理性を有していないことを前提とした上で、⑦A 社の株式保有特定会社該当性の判断

⁷⁰⁷ かかる国側の対応に関して、濱田康宏ほか「座談会 通達改正後の実務を考える 株式保有特定会社の判定基準見直しによる影響」経理情報 1349 号 36 頁以下(2013)における議論参照。

基準として、株式保有割合に加えて、その企業としての規模や事業の実態等を総合考慮すべきであることを説示し、⑧かような基準に照らすと、本件相続開始時において A 社はその株式の価額の評価につき原則的評価方式である類似業種比準方式を用いるべき前提を欠く株式保有特定会社に該当するとは認められないと結論付けている。

ウ 判旨に対する疑問点

(ア) 判旨①及び②について

判旨①及び②は、従前、裁判所が採用してきた立場と軌を一にするものであるが、租税平等主義を根拠として、(特別の場合を除き、相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても)評価通達以外の評価方式による財産評価は原則的に排除されるという見解には疑問がある。

上記立場は、相続税の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないことを前提とした場合に、個別的に財産の評価を行うときは、評価方式、基礎資料の選択の仕方等により、異なった評価額が生じることを避け難く、公平の観点や執行の観点から弊害があることを根拠とするものであって合理的な側面を有する。しかしながら、かかる弊害を取り除く手段として、法令ではない通達を用いること、とりわけ、平等原則等を拠り所に、通達に対して(国会による租税立法を経ないという意味で)いわば裏側から法的拘束力を付与することは、憲法 30 条及び 84 条又は 41 条との衝突を回避できないのではないかという疑問が惹起される⁷⁰⁸。

(イ) 判旨③について

評価通達に定められた評価方式が当該財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的であることについては国側が立証しなければならないとする判旨③に対して、差し当たり、次のような疑問を呈しておきたい。

- ・ 裁判例が評価通達自体に対して一種の法規範的地位を与えることを認める傾向にあることを前提とした場合に、個別の評価方式の合理性が主観的要素、すなわち国側の主張・立証の巧拙に左右されることは法的安定性を害する結果になりはしないか。また、通達執行者に法的効力が保障されている通達の制定趣旨等を語らせ、これに裁判所が依拠する構図に問題はないか⁷⁰⁹。

⁷⁰⁸ この辺りの議論については、例えば、石島弘「資産税の時価以下評価による課税と租税法律主義」租税研究 11 号 46 頁以下(1983)、岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号 27 頁以下(1992)、玉国文敏「通達課税の側面—相続財産評価基準とその変容—」小早川光郎・宇賀克也編『行政法の発展と変革 下』469 頁以下(有斐閣、2001)、碓井光明「相続財産評価方法と租税法律主義」税経通信 45 巻 15 号 9 頁以下(1990)、増田英敏「通達課税の現状と租税法律主義—取引相場のない株式の評価をめぐる裁判例を素材として—」税法学 546 号 245 頁以下(2001)など参照。

⁷⁰⁹ 行政機関が制定した法規範に対する行政解釈への司法敬讓の議論へと接続する可能性があることを指摘しておきたい。この点については、泉・前掲注 397、40 頁以下参照。

- ・ 立証責任の所在や立証すべき合理性の程度に関して、評価通達 189 の(2)が通達ではなく法令であった場合との整合性を検討すべきではないか。

(ウ) 判旨④ないし⑥について

東京高裁平成 25 年判決は、「本件判定基準が本件相続開始時である平成 16 年においても合理性を有しているというためには、この時点においても株式保有割合 25%以上であることをもって当該会社の資産構成が著しく株式に偏っていると評価できなければならない。」と判示している。東京高裁平成 25 年判決が踏襲する東京地裁平成 24 年判決の理由付けを踏まえると、「当該会社の資産構成が著しく株式に偏っている」かどうかを評価する際の比較の対象としては、類似業種比準方式における標本会社が少なくともその中心となるのであろう。しかしながら、かように資産構成の株式等への偏りが「類似業種比準方式における標本会社に比して」(比較対象)、「著し」いものであること(偏りの程度)まで要請することが果たして必然であったかという点については議論の余地があることを指摘しておく。

敷衍するに、取引相場のない株式の評価に係る評価通達の建付けは、評価会社をその事業規模に応じて大会社、中会社、小会社に区分し(同通達 178)、それぞれの区分に属する評価会社の株式の価額の評価において用いるべき原則的評価方式(大会社の株式は類似業種比準方式。中会社及び小会社の株式の価額の評価においても、同方式による評価額が考慮され得る。)を定めた上で(同通達 179)、例えば、会社の資産構成が類似業種比準方式における標本会社に比して著しく株式等に偏っているような会社の株式の価額の評価については特則的評価方式(純資産価額方式又は S1+S2 方式)を定めるなどしている(同通達 189 の(2)、189-3)。このことに関連して、原則的方式と特則的方式のいずれが「相続税法 22 条の『時価』が要請するところの真実の時価に近い」⁷¹⁰か、換言すれば、いずれが真実の時価との関係で優位であるかという問題があるが、いずれに解したとしても上記のような議論につながり得ることを指摘しておく⁷¹¹。

第 6 節 個別案件の分析結果から析出される運用上の問題点

前節で行った個別案件の分析を通じて把握された国税庁におけるパブリックコメント制度の運用上の問題点等について整理する。

1 関連資料の十分性について

「関連資料の十分性」という点では、国税庁は、意見募集時において、命令等の改正の経緯については説明・資料を公示するが、原案の内容の法的根拠や租税法律主義適合性という点に

⁷¹⁰ 浅妻章如「判解」判例時報 2208 号 142 頁(2014)。この辺りの議論については、この浅妻章如教授の評釈から多くの示唆を受けている。

⁷¹¹ 詳細は、泉絢也「続・租税に関するパブリックコメントの運用上の問題点—東京高裁平成 25 年 2 月 28 日判決を契機とする株式保有特定会社の株式の評価に関する財産評価基本通達の改正案件を素材として—」国土法評論集 17 号 25 頁以下(2016)。

については十分な説明・資料を公示しない点で、問題視せざるを得ない案件があった。すなわち、案件の中には、原案の内容が関連する法令の条項から直ちに導き出すことができないものであるにもかかわらず、その実質上の根拠(根拠法令の解釈、通達の根拠法令等適合性及び通達制定の際に依拠した統計上のデータなど)について説明がなく、税務通達の内容の適法性に係る国税庁の見解について検証する材料に乏しいため、その関連資料が「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するものである」と評価することは難しく、「関連資料の十分性」は満たされていないと評価せざるを得ないものがあった(案件 No. 【1】、【2】、【3】、【5】)。なお、案件 No. 【4】については、「国民が命令等の案の内容を理解する上で必要な情報を提供するもの」と評価することが一応可能であると解されるが、実際には、通達改正の契機となった裁判例が示した判示に即した改正であることを強調するだけでは、原案の内容の租税法律主義適合性について十分な説明を果たしたことにはなり得ないのではないかという疑問が残るものであった。)

このうち、案件 No. 【4】及び【5】における国税庁の対応に対しては、通達は法令ではない以上、裁判所が示した法令解釈に即した形で通達を改正せざるを得ないという側面があることは認めざるを得ないものの、やや短絡的ないし御都合主義的な対応ではないか、さらにいえば、裁判所の判決を楯にパブリックコメント制度を形骸化するような制度運用を行っているのではないか、という誹りを免れないと思われるものであった。

また、案件 No. 【2】及び【5】については、国税庁のパブリックコメントの入口における対応の不十分さが、後々まで尾を引いて、パブリックコメント制度の機能不全を引き起こしたのではないかと指摘した。すなわち、両案件における国税庁の対応は、意見募集時に必要な関連資料を十分に公示しないことにより、国民が原案に対してより踏み込んだ、具体的な内容の意見を提出することを阻むなど、国民が提出する意見の内容を実質的に制約するようなものではないか、という疑念を示した(両案件における関連資料に係る国税庁の対応は、関連資料には「立案に際して実施した調査の結果」が含まれることを明示するパブリックコメント運用指針【4. 意見公募手続】(3)、ひいては、行政手続法 39 条 1 項に抵触する可能性があることは否めない。))。

その上、案件 No. 【5】については、命令等の改正の契機となった裁判例を受けて、国税庁としては、評価通達の評価方式の根拠や合理性について、あらかじめ多くのことを説明することは避けたい(将来、自らにとって不利なものとなり得る情報を積極的に開示することは回避したい)というインセンティブが生まれている可能性も否めないことを指摘した。

かかる分析結果は、パブリックコメント制度は、行政機関と国民との 1 回半の情報交換制度であり、したがって(行政機関と国民又は国民相互間の)意思疎通が十分に行われない場合があり得るといった制度上の問題を内包するものであるから、その実効性を高めるためには、意見募集時の段階で十分な資料が公示される必要があること及び意見募集時における「関連資料の十分性」という問題は、原案に対する提出意見の内容とこれに対する国税庁の対応の双方に影響を及ぼすものであるから、その十分性が確保されることがパブリックコメントを有意義なも

のとするために重要なものであることを示すものであると考える。

2 「提出意見の考慮結果及びその理由の公示の有無」について

国税庁は、提出意見を「踏まえて」原案の修正を行った旨説明しており、一見したところ、提出意見を採用して原案修正を行ったかのようなのであるが、提出意見の内容とこれに対する国税庁の説明・対応が適合していない部分があり、実際には、提出意見のほとんど又は一部について採用しておらず、この意味で、「提出意見の考慮結果及びその理由」を①公示していない又は少なくとも②明示していないと評価せざるを得ないものがあった(案件 No. 【3】 の(3)イ(ア)及び(イ)a)。

上記①について、「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示していないという評価が正しいとすると、そのような国税庁の対応は、行政機関が、意見公募手続を実施して命令等を定めた場合には、当該命令等の公布と同時期に、「提出意見の考慮結果及びその理由」を公示しなければならないことを規定する行政手続法 43 条 1 項 4 号に抵触するという問題が生ずる。

上記②について、「提出意見の考慮結果及びその理由」は一応公示されてはいるが、明示性に欠けるという評価が正しいとしても、そのような国税庁の対応に問題がないわけではない。すなわち、「提出意見の考慮結果及びその理由」は、パブリックコメント制度の最も基本的な成果物であるとともに、提出意見の十分考慮義務の履践状況を検証するための重要な材料の一つになり得るものであって、行政運営における公正性・透明性、行政機関の判断の適正性、国民の権利利益の保護という同制度の目的(行政手続法 1 条)及び同制度に対する国民の信頼を確保する上で極めて重要なものである。行政機関にとって都合の悪いような意見が提出された場合に、行政機関がそのような提出意見を採用しないという「考慮結果」や、「その理由」を明示することを回避することができてしまうならば、パブリックコメント制度は形骸化し、その目的適的な諸機能は発揮されず、その目的は実現されず、ひいては同制度に対する国民の信頼を損ないかねない。したがって、上記のように「提出意見の考慮結果及びその理由」が明示されていないと評価せざるを得ないものがあったことは、単に行政手続法 43 条 1 項 4 号の文言と適合しないこと以上に、問題視されてしかるべきである。

さらに、提出意見をおそらくは受け入れて、原案修正を行ったものの、「提出意見の考慮結果の理由」すなわち当該提出意見を採用した理由について述べていない点で問題があるものもあった(案件 No. 【3】 の(3)イ(イ)b 及び(ウ))。筆者としては、仮に、提出意見を全面的に採用するような原案修正であり、かつ、提出意見の内容や原案・関連資料から「提出意見の考慮結果の理由」をある程度推察し得るとしても、行政手続法 43 条 1 項 4 号の文理や趣旨にも反するような対応を容認することには慎重にならざるを得ない。「提出意見の考慮結果の理由」が明示されていない場合には、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」及び「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料の十分性」について評価し難い面があることは否めず、ひいては原案修正という「提出意見の考慮結果」の合理性・妥当性を検証し難いものとなるという負

の連鎖が生じることも見過ごすことはできない。

そして、その中には、提出意見を一定程度取り入れて原案修正を行ったことが窺えるものの、当該意見を採用した理由について述べていないことが、意見募集時に原案のような解釈・取扱いを採用した理由や根拠資料を公示していないことと相俟って、国税庁が、今後、原案のような解釈・取扱いに立ち返ることがあり得るのか必ずしも判然としないという不安を招来する点で問題視し得るものがあつた(案件 No. 【3】 (3)イ(ウ)参照)。原案に内在する問題点が、提出意見によってクローズアップされ、パブリックコメントを通じての原案修正によって解消されたように見えて、実際には単に問題の先送りになったにすぎないのであれば、パブリックコメント制度に対する国民の信頼はたちまち失われるであろう。

なお、結果等の公示の際に、提出意見を採用した理由又は提出意見を採用しなかった理由を明言していない一方、国税庁の職員が執筆した「通則法通達逐条解説」の解説部分において、これらの理由にまさに該当するような記述がなされているものがあつたことについて、注意を促しておきたい(案件 No. 【3】 の(3)イ(イ))。国税庁が本案件における結果等の公示の際に明らかにしなかったことを、わざわざ職員が公務外で執筆するもので、かつ、有料の書籍である「通則法逐条解説」において明らかにすることとした事情は推し量ることが難しい。しかしながら、かような国税庁等の一連の対応は、国税庁が提出意見に対して誠意ある対応を行っていないのではないかという疑念を生じさせるものである。

3 「提出意見の考慮結果の理由の合理性」、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料の十分性」及び「提出意見の考慮の十分性」について

提出意見に対する国税庁の対応は、「提出意見の考慮結果及びその理由」を形式的に公示しているにすぎず、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」も十分に公示されておらず、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」について評価し難い面があるという点で問題があり、提出意見十分考慮義務と結果等公示義務を十分に果たしていると評価することが困難なものがあつた(案件 No. 【2】 の(3)イ、【4】 (3)イ(イ)及び【5】 の(3)イ)。

その中には、原案は国税庁と業界団体それぞれの意向や思惑の妥協の産物であつて、原材料も製造過程も不透明なものである上、原案に対する意見募集前における国税庁と業界団体とのインフォーマルなやりとりの中で、原案の内容は既にパブリックコメントによる修正が困難なほどに固まっていたのではないかという懐疑的な視線が向けられるものがあつた(案件 No. 【2】 の(3)イ(ア)の意見①及び②)。

また、国税庁は、通達の改正の契機となつた裁判例の判示内容に整合するものであることを理由に原案の内容の実質上の根拠(根拠法令の解釈や通達の根拠法令等適合性など)についての詳細な説明を省略しているように見受けられるが、その判示内容はいくつかの疑問を抱かざるを得ないものであり、原案の内容がこれに整合するものであることを強調するだけでは、その実質上の根拠、法理論上の合理性・妥当性が十分に証明されたものと解することはできないも

のがあった(案件 No. 【4】 の(3)イ(イ)及び【5】 の(3)イ)。

これらの案件は、「提出意見の考慮結果及びその理由の裏付けとなる根拠資料」が十分に公示されない場合には、「提出意見の考慮結果の理由」について、その内容の真偽を確かめることや、「提出意見の考慮結果の理由の合理性」又は「提出意見の考慮の十分性」を検証・評価することが困難であることを示していると考ええる。

4 パブリックコメントの有益な機能の発揮等について

案件の中には、国民からの提出意見(疑問)を受けて、国税庁における通達の解釈・適用に関する考え方が示されたものがあった(案件 No. 【1】)。この案件は、提出意見を受けて、国税庁が、当該命令等の解釈・適用等に関する有益な説明ないし方針を公示するに至るなど、パブリックコメント制度の有益な機能の一部がわずかながら発揮されたか、少なくとも有益な機能を発揮し得るという同制度の将来性を垣間見ることができた例として、肯定的に評価しておきたい⁷¹²。

なお、その他の案件についても、種々問題があることは上記のとおりであるが、少なからず国税庁における通達の解釈・適用に関する考え方等が示されており、かつ、上記のとおり批判に晒されているという限りにおいて、パブリックコメントを実施したことに全く意味がないというわけではない。

第7節 小括

本章では、他の統制手段との併用の有用性を否定するものではないことを前提としつつも、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を活用することを提案した。

具体的には、同制度は、①統制時期が行政解釈の公表前であること、②統制の主体が広く一般であること、③具体的な統制方法が意見提出等であること、④国税庁による行政解釈の制定過程等を適正に公開する効果があること及び⑤租税法律主義適合性という観点からの行政解釈

⁷¹² 国税庁は、平成21年10月7日付けで『『大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について』他の廃止及び『大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の扱いについて』の制定に対する御意見の募集(パブリックコメント)について』を公示し、「昭和28年8月17日付直所5-20『大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について』(法令解釈通達)、昭和29年5月18日付直所5-22『大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について』(法令解釈通達)、昭和30年2月22日付直所5-8『大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について』(法令解釈通達)、昭和31年3月12日付直所5-4『大工、左官、とび等に対する従来の取扱通達にいう『大工、左官、とび等』の意義等について』(法令解釈通達)の廃止』及び『『大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の扱いについて』(法令解釈通達)制定案』(原案)に対する意見募集を行った。原案に対する意見募集に対しては、多くの意見(245通)が寄せられたことも指摘しておかねばならないが、特筆すべきは、大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得が事業所得(所得税法27条)に該当するか、あるいは給与所得(所得税法28条)に該当するかという点について、原案よりも「判定基準をもっと明確に記載すべきである。」などの意見が寄せられ、これに対応する形で、国税庁は、平成21年12月17日付けで、質疑応答形式の資料として「大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の扱いに関する留意点について(情報)」を公開していることである。当該情報について、パブリックコメントを行う前から制定することが決定されていたという事情がなく、真に上記意見に対応するために制定されたものであるとすれば、かかる案件も、パブリックコメント制度の有益な機能が発揮されるなどした一例として肯定的に評価することができよう。

の統制以上の恩恵が期待できることという魅力を有していることを示した。また、同制度は行政運営における公正確保・透明性向上機能、行政機関の判断の適正確保機能、行政機関における命令等制定過程・判断過程への国民の適切な参加機能、国民の権利利益保護機能、政策情報提供機能、行政機関の説明責任遂行機能、理由提示機能、行政機関の処分等に対する不服申立便宜機能、命令等制定あるいは処分等に関する国民(納税者)に対する説得機能、行政機関と国民との間における合意形成機能、予測可能性提供機能及び社会的財産の有効利用促進機能といった種々の有益な諸機能を発揮し得るものであることを述べた。そして、かような有益な諸機能が十分に発揮されるのであれば、同制度は、租税行政庁による行政解釈の租税法律主義適合性の観点からの統制手段の1つとして重要な地位を獲得し得るという見解を示した。

他方、パブリックコメント制度に係る具体的な法令等の規定や国税庁が実施した実際の案件における国税庁の対応を分析することによって、現行制度は、制度上の問題点及び運用上の問題点を抱えていることも指摘した。同制度の魅力や有益な諸機能を考慮すると、同制度は、かかる問題点を克服して更なる発展が期待されるべきものであると考える。