

結語

日本国憲法は、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないという租税法律主義を定めている(30条及び84条)。しかしながら、実際には、法律のみならず、租税行政庁が発する行政解釈の存在形式である政令又は通達が課税要件に関する具体的な定めを設けており、国民の多くがこの政令又は通達に従って、申告及び納税を行っている。この意味で、政令又は通達の実際上の影響力は相当に大きいものである。

そうであるにもかかわらず、政令又は通達の中には、その規定内容の実質上の根拠、すなわち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が明らかではないもの、さらには例えば租税法律主義適合性が疑われる内容を定めているものが散見される。多くの納税者は、種々の理由から、上記のような内容の政令又は通達であってもこれに従って申告及び納税を行い、また、課税処分を経て「事後に」裁判所等において、そのような政令又は通達を争うことをしない傾向にある、という現状を踏まえると、租税行政庁が制定する政令又は通達の内容が租税法律主義に適合するように、「事前の」統制を行う必要があるのではないかと考える。本研究では、かような問題意識に基づいて、政令又は通達に対する手続的統制に関する研究を行った。

第1章では、租税法領域に存在する租税法律主義と租税公平主義という2つの重要な原則について確認した上で、特に租税法律主義の重要性を強く主張した。租税法律主義は、租税法に通底する憲法由来の最高位の原則(価値判断の基準)であり、行政解釈の内容を規律すると同時に、行政解釈に対する統制の必要性を規範的ないし理論的側面から支えるものであるため、本研究の意義や方向性を支える最も重要な価値判断の基準であるといっても過言ではないからである。

第2章では、租税法規の適用に当たり、租税法規を解釈するという作業はいわば必要的、かつ、必然的であることを確認した上で、租税行政庁による行政解釈の存在形式が多様化する現代において、本研究では、広く一般に対して公開される行政解釈の存在形式を考察の対象とし、中でも、規律範囲・規定内容・拘束力等の観点から、課税庁、納税者及び裁判所に対する影響力の大きい政令及び通達(とりわけ法令解釈通達)を考察の中心に据えることを述べた。ここでは、政令及び通達は、伝統的な行政解釈の存在形式として、現在においても数多く存在し、租税実務に広く、深く浸透しており、そのことゆえに問題も山積し、先行研究・裁判例も多く存在していることから、研究対象として適しているという考慮が働いている。

第3章では、本研究が最近における法人税関係の複数の裁判例に接したことを契機として、このこと並びにこのことに端を発し、第4章及び第5章において政令及び通達の現状と統制の必要性を考察する際に、その考察対象の中心を法人税に関する政令及び通達とすることについて述べた。ここでの考察は、実際に行政解釈の租税法律主義適合性を検討する際に必須となる実体法(法人税法)の確認という意味合いも含むものである。具体的には、法人税法上の収益・費用に係る基本規定である法人税法22条2項の建付け・規定内容、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(公正処理基準)に従って計算されるものとする企業会計準拠主義規定(法人税法

22 条 4 項)の意義と行政解釈との関係並びに収益・費用の年度帰属(計上時期)等について論じ、この点に関する本研究の理解や立場を明らかにした。その上で、筆者が、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性に直面するなどし、本研究を行う契機となった法人税に関する 3 つの裁判例について考察を行い、筆者が抱懐する問題意識について述べた。

第 4 章及び第 5 章では、現行の政令又は通達の有用性を指摘するとともに、租税法律主義適合性が疑問視されるような政令又は通達が現に存在していることについて、具体例を示して論証した。後者は、いわば租税行政庁による行政解釈の統制の実質的根拠又は事実上の根拠となるものであり、本研究の社会的意義を支えるものでもある。

第 6 章では、前章までの考察により、租税行政庁による行政解釈を何らかの形で統制する必要性が論証されたことを受けて、その統制のための手段を提示している。具体的には、租税に関する政令又は通達の統制手段の 1 つとして、行政手続法所定のパブリックコメント制度を活用すべきであることを提言した。

このパブリックコメント制度は、政令又は通達の制定前に手続的統制を図るものであり、主として租税行政庁が制定する政令又は通達の内容の租税法律主義適合性の確保に資する効果を期待できるものであるから、上述の問題意識に対する解決手段にふさわしいものである。のみならず、同制度は、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。したがって、同制度は、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、あるいは現実社会ないし実務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ものである。さらにいえば、パブリックコメント制度は、政令又は通達の制定過程に国民が参加するツールとして、租税法領域においても注目すべき一面も有する。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制定過程に参加し、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)の向上に寄与する面があると考えられる。

また、第 6 章では、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、現行制度が制度上の問題点及び運用上の問題点を抱えていることを指摘した上で、同制度の魅力や諸機能の有益性を考慮すると、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ことを論じた。

第 7 章及び第 8 章では、第 6 章で析出されたパブリックコメント制度の問題点を受けて、その改善策の提案につながる有益な示唆を得るために、わが国パブリックコメント制度が範とした米国の告知コメント手続に関する研究、とりわけ同手続と租税行政を巡る議論を中心として研究を

行った。

第9章では、第7章及び第8章における米国の告知コメント手続と租税行政を巡る議論の研究から得られた示唆を踏まえて、第6章で析出されたパブリックコメント制度の問題点への対処として、同制度の具体的な改善策を提案した。とりわけ、租税に関する命令等は、税制改正に伴って制定等されることが通例であるから、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続の適用を除外されてしまう(行政手続法39条4項2号)という問題点に対して、税制改正に伴う命令等の改正については、「事前の」意見公募手続の実施を義務付けないこととする一方、かかる命令等の有効期間について時限的措置を施した上で、命令等の制定と同時に、「事後の」意見公募手続の実施を義務付けるような制度設計を採用することを提案した。

また、行政手続法は、パブリックコメント制度の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、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など各種の義務を課しているものの、かかる義務違反があった場合の直接的な是正・救済手段を用意していないという問題点に対して、所定の手続を遵守せずに制定された命令等については、裁判所によって、違法なものとして法的効力を否定されるなど手続違反に対する直接的な是正・救済手段を行政手続法に導入することを提案した。

これらの提案が実行されるならば、パブリックコメント制度は、主として租税行政庁が制定する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事前の手続的統制手段としての役割を十分に果たすことができるものになるであろう。結果として、租税行政庁が制定する政令又は通達の内容の租税法律主義適合性が確保されることになるのである。

最後に、かような本研究に対して、2つの留意点と2つの付言を示しておきたい。

1つ目の留意点として、本研究では、租税行政庁による行政解釈の必要性及び必然性又は有用性を認めた上で、その統制のあり方の考察を行い、具体的な統制手段の1つとしてパブリックコメント制度に焦点を当てることとしたが、決して国会ないし立法による統制を軽視するものではない。法令の規律範囲や規定の仕方、政令への委任事項などに関する立法技術の向上や立法的整備の努力を通じて、租税行政庁による行政解釈の多量性の問題やその内容の租税法律主義適合性の問題に対処することは租税立法における永遠の課題であり、これを改善する努力や取組みを怠るべきではないことは当然である。

この点、第9章第3節2においては、立法プロセスにパブリックコメント制度を組み込む立論や立法プロセスという大枠の中に位置付けられる行政プロセスの枠内においてパブリックコメント制度の発展を企図する立論など、同制度を巡る議論は更なる広がり期待できるのではないかという展望を示したところである。他方で、租税に関する法律の立案段階でパブリックコメントを行った場合には、単純に自身の金銭的負担を嫌うという大衆心理から我田引水ないし利益誘導的な意見が多数寄せられることになり、国民の代表者による政策的判断に歪みを生じさせはしないかという懸念も惹起される。もっとも、政令や通達は、あくまで国民の全体意思によって先行的に形成されているはずの租税法律の枠内で制定されるものであり、これを超

える内容の政令又は通達の制定を促すような意見が提出されたとしても行政機関はかような意見を採用することはできないはずである。政令又は通達の制定段階における租税行政庁の政策的裁量は、国会の立法裁量よりもはるかに限定的であるといえよう。このように考えると、パブリックコメント制度は、立法プロセスよりも政令や通達の制定プロセスを規律する場面において、より実行性があるという見方も成り立ち得る。ただし、行政過程における国民等の参加という議論については、参加はいかなる意味で国家レベルの「民主主義」と整合し得るかという問題や、「民主主義的」と称される参加において俎上に載せられるのは、参加者の自己利益(私益)か、それとも共同体の公共的な事柄ないし公益かという問題を孕んでいることに注意しなければならない¹⁰⁸⁸。

2つ目の留意点として、第6章第1節で述べたとおり、行政解釈に対する統制のあり方については、統制時期としてどの時点を選択するか、統制主体をどのような者にするか、具体的にどのような統制方法を選択するかなどの様々な観点から検討する必要がある。そして、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し、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。そもそも、各々の統制手段としての特質は一樣ではないから、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。したがって、本研究は、具体的な統制手段の1つとしてパブリックコメント制度の活用を提案するものであるが、他の統制手段との組合せによる相乗効果・補充効果ないし相互作用を何ら否定するものではない。むしろ、筆者は、かような相乗効果等の有益性を認めた上で、この点に関する議論の進展を、今後の研究課題として視線の先に見据えている。

例えば、第9章第2節2においては、意見募集時に公示される資料等の範囲等について、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 項を遵守することが確保されるような資料等を類型化し、あるいは行政機関において命令等の案が法律に適合していると解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といった実質上の根拠を類型化するなどして具体的に明示した上で、意見募集時に公示することを義務付ける規定を設けるべきであるという内容の改善策の提案を行った。

この点については、租税に関する命令等の実際の立案・策定プロセスとの関係で留意すべきことがある。すなわち、租税行政庁が命令等の立案に際し、事前に、関係団体等にヒアリングを行ったり、関係団体等から統計上のデータや関連する資料を入手し、これらの資料等に基づいて命令等の案を策定する場合に、パブリックコメントの実施時に、かかる資料等をすべて公

¹⁰⁸⁸ 興津・前掲注 508、328 頁以下。この点については、曾和俊文「公益と私益」曾和俊文ほか編『行政法理論の探求』31 頁以下(有斐閣 2016)なども参照。なお、興津征雄教授は、「行政手続法に基づく意見公募手続についていえば、その対象は『命令等』であって、少なくとも形式上は国民一般に万遍なく影響が及ぶものであり、利害当事者原理に基づくものとはいえない」と指摘される(興津・同書 342 頁の脚注 65 参照)。

開することには、①守秘義務(国家公務員法 100 条)に抵触する、②資料等を公開することについて、当該関係団体等からの承諾を得ることができないなど、上記提案の実効性を阻害するような障壁が存在するのではないか、という指摘をなし得る。①については、個人情報等を特定することができないように固有名詞を削除したり、伏字にするなどの適当な加工を施した上で、資料やデータを公開することで、多くの場面において守秘義務への抵触を回避することができると思われるが、②については直ちには解決し難いケースも想定される。

すなわち、①について、国家公務員は「職務上知ることのできた秘密を漏らしてはなら」ず(国家公務員法 100 条)、職務上知ることのできた秘密を守るべき義務を負い、かかる義務に違反すれば 1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処するという処罰規定の適用があるところ(同法 109 条 12 項)¹⁰⁸⁹、国税通則法 126 条には、国税に関する調査等に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、国家公務員法の守秘義務違反に係る罰則規定よりも重い罰則規定(2 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金)が用意されている。この点に関しては、租税行政庁側が、裁判において推計課税等に係る課税処分¹⁰⁹⁰の適法性を立証するために、個人や法人を特定することができないように固有名詞を削除したり、A、B、C などの符号を付したりして、類似同業者(同業類似法人)の申告内容等に関する資料を証拠提出することで、守秘義務を遵守しつつ、(証明力の低下を甘受しつつも)所定の目的を達成することは通常行われていることであるから(福岡地裁平成 6 年 3 月 25 日決定・税資 200 号 1127 頁、大阪高裁平成 6 年 7 月 19 日決定・判タ 879 号 268 頁、名古屋高裁金沢支部平成 16 年 1 月 26 日決定・税資 254 号順号 9528、福島地裁平成 17 年 1 月 28 日決定・税資 255 号順号 9917、大阪地裁平成 19 年 9 月 21 日決定・判タ 1268 号 183 頁、福岡高裁平成 20 年 5 月 28 日決定・税資 258 号順号 10962 など参照)、パブリックコメントにおける資料の公示もかような固有名詞の削除や伏字等の手段を用いて、守秘義務への抵触という上記①の障壁を乗り越えつつ、所定の目的を達成することは可能であろう。

また、②について、上述のように税務職員に対して加重的な守秘義務が課されていることの趣旨について、広島地裁平成 14 年 10 月 25 日決定(税資 252 号順号 9220)は、文書提出命令申立て(民事訴訟法 220 条及び 221 条)に係る事件ではあるが、「[1] 税務職員が税務調査等の税務事務に関して知り得た納税者自身や取引先等の第三者の秘密を保護するということにとどまらず、そうした秘密を保護することにより、納税者が税務当局に対して事業内容や収支の状況を自主的に開示・申告しても、また、税務調査等に納税者や取引先等の第三者が協力しても、税務職員によってこれが公開されないことを保障して、税務調査等の税務事務への信頼や協力を確保し、納税者や第三者の真実の開示を担保する、[2] 国税部内の業務上の諸手続・調査方法等を非公開とすることにより、適正な税務調査を免れるための資料を納税者一般に与えないこととし、さらに調査等に関する税務職員の意見・判断に対する外部からの干渉・圧力等を排

¹⁰⁸⁹ ただし、かかる義務は、これを免除すべき正当な理由があれば免除され得る(東京高裁昭和 59 年 6 月 28 日判決・訟月 30 卷 12 号 2573 頁)。

除して国税部内の率直な意見交換を確保する、ということをもって申告納税制度の下での税務行政の適正な執行を確保するものである」と判示する(判旨の〔1〕と同旨の裁判例として、東京地裁平成6年12月6日判決・訟月41巻12号2956頁、福島地裁平成17年1月28日決定・税資255号順号9917などがある。)。上記②の障壁はかかる判示のうち、少なくとも判旨の〔1〕の趣旨と通ずるところがある。租税行政庁に資料やデータを提供した関係団体等が当該資料やデータの提供者として自身の名称又は構成員の氏名・名称を公表されることに不都合があるケースにおいて、租税行政庁が、当該資料やデータについて、個人や法人を特定できないように、固有名詞を削除したり、伏字等を行ったとしても、当該関係団体等の構成員である個人や法人を特定されるおそれは完全には払拭できない場合もあり得よう。かような場合には、租税行政庁において資料の提供を受けることやこれを利用することが難しくなるであろう。

この点、第6章第5節4で考察したように、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保険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として通達が策定されるようなケースがあり得る。かようなケースでは、当該関係団体等は、周囲からの批判を受けることなどを回避するため、パブリックコメントにおいて租税行政庁に提供した資料等が公開されることに消極的な姿勢を見せるかもしれない。かようなケースこそ、租税行政庁と関係団体等が、それぞれに租税法律主義とは別の、時に対立する価値判断の基準に従って、密室の内に利己的・妥協的な内容の命令等を立案・制定するおそれがあるという点で、透明化のルートに乗せるべきであると解されるが、現実問題として、かようなケースにおいては、パブリックコメント制度が十分に機能しないことを想定し得るのである。いわばパブリックコメント制度の限界と称するべきかもしれないが、かような限界領域においては、命令等の制定自体が頓挫される可能性もあるところ、かかる問題解決のアプローチとしては、パブリックコメント制度の枠内による解決のみならず、他の統制手段による解決も含めて、柔軟に検討を行うべきであると考えられる。

次に、1つ目の付言事項として、本研究で考察の対象の中心とした政令又は通達以外の租税行政庁による行政解釈の存在形式に対する統制の必要性等の展望について述べておく。近時、外部的法規範性を有しない点で通達と同様であるものの、内部的法規範性すらも有しないという点で通達とは異なる行政解釈の存在形式で広く一般に公表されるもの(通達の趣旨説明、情報、文書回答事例、質疑応答事例、タックスアンサー、Q&A、お知らせ)の発信が増加傾向にあるところ、これらの中には、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という通達行政(税務行政)に向けられてきた批判と同様の批判に値する可能性が高い内容のものが散見される¹⁰⁹⁰。しかも、事実上、課税庁職員は法規に該当しない行政解釈の存在形

¹⁰⁹⁰ 例えば、Q&Aは内部的な拘束力を有していないという国税庁の見解を紹介するとともに、租税法律主義に抵触する可能性があるQ&Aが存在していることについて批判的に言及するものとして、鈴木涼介「租税行政におけるQ&Aの法的性格とその存在意義」第33回日税研究賞入選論文集95頁以下(2010)参照。また、国税庁が作成した「役員給与に関するQ&A」等の内容が租税法律主義との関係で問題を抱えることにつき、山本守之「課税要件法定主義と役員給与」石島弘ほか『納税者保護と法の支配』184頁以下(信山社2007)、青木丈「課

式のうち通達以外のものであっても、そこに含まれる行政解釈の内容に則して行政指導や課税処分を行い、納税者においてもこれらに沿った形で申告等を行っていることは容易に想像できる。また、例えば、国税庁が作成している Q&A(「役員給与に関する Q&A」(平成 20 年 12 月)など)を思い浮かべるとわかるように、通達と比較した場合、その規定内容は、より個別的・具体的であり、課税庁職員及び納税者にとって事実上の行為規範として機能しやすいものである。したがって、かような行政解釈の存在形式は、現時点では、政令又は税務通達にその数は及ばないものの、今後、着実に増加していくことが予想される場所である。以上からすれば、これらの影響力を過小評価することは妥当でないといえよう。この点からしても、法規たる性質を有しない行政解釈の存在形式の代表格である税務通達に関する議論をよりいっそう深化させる必要があると考える。そして、何よりも、パブリックコメント制度が租税行政庁による行政解釈に対する効果的な統制手段として結実を果たしたならば、租税行政庁が、同制度の適用を回避することを意図して、かかる Q&A などの行政解釈が多用する可能性もあるから、パブリックコメント制度の改善策の実施後の動向を注視しておく必要がある。

2 つ目の付言事項として、租税行政庁に対して筆者なりの投げかけを行っておきたい。第 6 章第 5 節において分析した実際のパブリックコメント案件における国税庁の対応のみならず、これまで国税庁が実施してきた他のパブリックコメント案件に対する対応をも含めて俯瞰的に眺めると、国税庁は、パブリックコメント制度について、非常に手間のかかるものである上、将来、自らにとって不利にもなりかねない情報を開示しなければならないリスクを有するものであることを理由に、できれば実施を回避したい手続であると捉えているのではないかという疑念を払拭できない。しかしながら、同制度の利用を通じた国民との協働作業により、具体的な争訟等に発展する前に租税法令の解釈・適用のあり方等について国民と議論を深めておくことは、国民のみならず国税庁にとっても有意義なものであることを強調しておきたい。

また、命令等の制定手続に関わる法的義務として租税行政庁においてなすべきことが明確化されるのであれば、司法統制という外部的圧力に頼らずとも、かかる制定手続を遵守、ひいては行政手続法 1 条が宣明する同法の目的(命令等を定める手続に関し、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)や租税法律主義を尊重するマインドが、租税行政庁の組織内部において自ずと醸成されることになるという期待を寄せておきたい¹⁰⁹¹。パブリックコメント制度がその有意義な機能や効果を十分に発揮するためには、国民にとって、パブリックコメント制度が有意義なものであると実感できるような制度設計がなされることに加えて、国民の信頼を醸成するような租税行政庁による真摯な姿勢での制度運用が必須なのである。もっとも、パブリック

税要件の意義—租税立法と司法判断のあり方—(上) 税務事例 39 卷 9 号 40 頁以下(2007)参照。

¹⁰⁹¹ ここでは、第 9 章第 2 節 4(2)で言及したような、裁判所による外部統制をバックグラウンドとして、行政機関側に生ずることが見込まれる強力な手続遵守のインセンティブ効果(一種の行政機関による自浄努力効果)と比べた場合に、より外部統制の色が薄い(より外部統制に起因する度合いが小さい)場面を想定している。

コメント制度がその有意義な機能や効果を十分に発揮するためには、カウンタパートである国民が命令等の制定過程に積極的に参加することが枢要であり、国民自身の知識や意識の向上も不可欠であることを同時に指摘しておきたい。国民の参加を有意義なものとする制度設計とキープレーヤとしての役割を果たすことが制度上予定されている租税行政庁及び国民との協働作業こそが、第1次的にパブリックコメント制度の命運を握っているといっても決して過言ではないのである。