

《論 説》

我が国における「法律による行政の原理」と
「租税法律主義」の相克

—租税法に係る文書回答制度の現代的意義と可能性—

森 下 幹 夫

1 問題意識

現在、国税庁は、租税法令の解釈適用に関する納税者の疑義を解消し、予測可能性や取扱いの透明性を確保することなどを目的として、一定の要件の下に、納税者からの事前の照会に応じて、税務上の取扱いに関する税務の執行当局としての見解を文書で回答するという制度（以下「日本型文書回答制度」という。）を整備し運用している。

その創設やその後の改正の背景には、税の賦課徴収の適正かつ公平な執行という税務行政本来の使命からくる社会的要請と、それとは別次元の政策的要請が存在する。前者は、税務上の取扱いに係る予測可能性や行政の透明性の確保といった「納税環境整備」に係る要請であり、後者は、投資等の経済活動に伴う税務コストを取引開始前の段階で把握できるようにすることで、我が国への投資を促進するといった「投資環境整備」に係る政策的要請である。

この日本型文書回答制度を巡っては、米国におけるアドバンス・ルーリング制度（Letter ruling）の存在が大きな影響を与えており、従来から多くの識者によってそのあり方等が論じられてきた。その多くは、法的安定性の観点から、日本型文書回答制度は諸外国の制度に比較して不十分なものであり、できる限り早く米国型のような制度に移行すべきであるという論調になっているように思われる。

本稿の目的は、直接には日本型文書回答制度を題材としつつ、その議論の背景にある「租税法律主義」や「法律による行政の原理」を巡る根源的な見解の相違・温度差の存在を明らかにすることである。そして、我が国の現行の法体系との整合性においては、現行の日本型文書回答制度が合理性を有すること、また、将来展望としての立法論においては、租税法分野だけではなく、行政法理論や判例理論等との対話を通じた、国民的な議論が必要であるという論証を試みたいと考えている。

そのため、まず、日本型文書回答制度の具体的内容・成立経緯・社会的背景を概観した上で、先行研究に内在する傾向等を、租税法理論と行政法理論の両面から分析する。その結果、文書回答制度を巡る議論の本質が、単なる技術論ではなく、租税法の基本原則である「租税法律主義」や行政法の基本原則である「法律による行政の原理」の解釈についての基本的見解の相違に起因することを明らかにする。そして、租税法が「法律による行政の原理」をはじめとする行政法体系の一領域であることを超越できないのであれば、日本型文書回答制度の法的安定性の確保に関しては、租税法分野のみな

らず、同原理との整合的な理解が必要であることを明らかにしたい。

2 日本型文書回答制度の概要と創設経緯

本稿においては、「事前照会制度」を、税務申告前の段階において、税務上の取扱いを巡る納税者等からの個別の質疑に応じ、税務当局が一定の見解を表明する制度の総称として定義し、そのうち、税務当局が文書で回答することを組織的に定めているものを「文書回答制度」として定義する。

2.1 事前照会制度の一般的意義

租税法分野における事前照会制度は、税務当局と納税者との間のやりとりを通じて、事実認定や法令の解釈適用を行う点が特徴とされる¹。その方式としては、本稿で取り上げる文書回答のほか、税務相談のように口頭で行われるものがある。なお、文書と口頭という回答方式の違いが法的効果の差を生み出すか否かという議論があるが、このような回答方式の差は、法的な効果の違いをもたらすものではなく、紛争等が発生した際の立証の困難性の程度の問題と解される²。

「事前」照会と呼ばれるのは、納税者による照会及び税務当局の回答が税務申告前に行われることに由来する。事前照会を行い、税務当局から回答を受けた納税者は、我が国が採用する申告納税制度の下で、その回答内容に拘束されることなく、自らの判断と意思で税務申告を行うことになり、申告後にその申告内容を変更できる権限は、納税者本人及び税務当局、そして訴訟事件の発生を条件とした裁判所のみと与えられている。

口頭回答方式による事前照会制度については、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現するという納税環境整備の一環として、従来から国税庁・国税局・税務署による広報・相談等の形で広く行われてきたが、文書回答方式の制度化は近時まで行われてこなかった。その理由については、必ずしも明らかではないが、個別具体的な事例への法令の解釈・適用には多種多様な事実認定や例外等の検討が必要であり、その検討結果を、一定の限られた文章量の中で、誤解や曲解を生じさせることなく、一義的に正確に表現することの困難性や、照会時の詳しい事情等を知らない第三者の手に渡った場合に、当該文書が本来の意味内容を離れて独り歩きする危険性などが危惧されたのではないかと推測される³。

2.2 日本型文書回答制度の創設

しかし、後述するような文書回答制度への様々な社会的要請の高まり等を受け、日本型文書回答制度は、平成13年に税目横断的な一般的な制度として創設され⁴、その後、平成16年に行われた「事前

1 手塚貴大（2009）「租税手続における事前照会」（租税法研究37号45頁）。

2 金子宏（2014）「租税法（第十九版）」132頁（弘文堂）、品川芳宣（1974）「税法における信義則の適用について－その法的根拠と適用要件－」税大論叢8号23頁。

3 節税商品開発について文書回答制度を利用した企業が、自社のホームページに実際の回答内容と異なる内容を記載してPRを行った結果、訴訟となったケースも発生している（東京地裁平成18年6月6日判決 判時1948号100頁）。

4 平成13年6月22日付課総1-19ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」。

照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）⁵による一部改正及び「同業者団体等からの照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」⁶の新たな発遣によって、現在の制度の原形が形づくられた（以下、この平成16年に行われた改正後の2つの事務運営指針を総称して「平成16年指針」といい、改正前の事務運営指針を「平成13年指針」という。）。

2.3 平成13年指針

平成13年指針は、納税者サービスの一環として、個別の取引等に係る税務上の取扱い等に関する回答を文書により行い、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても税法の適用等について予測可能性を与えることを目的に制定された⁷。

事前照会の対象の詳細については割愛するが、最も特徴的な点は次の要件である。

- 特定の納税者の個別の事情に係るものではなく、次のいずれかに該当するものであること
 - イ 同様の業種・業態に共通する取引等に係る照会で、多数の納税者から照会されることが予想されるもの
 - ロ 反復継続して行われる取引等に係る照会で、不特定多数の納税者に関わるものであること
- この要件を設定した理由については、多種多様な相談内容に対して、事実関係を詳しく確認した上で文書回答を行うには、税務当局のマンパワー等が不足する等の観点から、行政コストの費用対効果を考え、多数の納税者の予測可能性の向上に役立つものに限って文書回答を実施することとしたのではないかと推測される。

2.4 平成16年指針

平成16年指針は平成13年指針の一部改正バージョンであり、前述した2つの性格の異なる事務運営指針によって構成されている。

(1) 個別文書回答制度

個別文書回答制度は、平成13年指針にあった「同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても予測可能性を与えるもの」という要件を撤廃し、汎用性のない個別性の強い事前照会をも対象とした点に大きな特徴がある。

その対象は、次の要件のすべてを満たす照会である⁸。

- ① 事前照会者が行う取引等に係る国税に関する法令の解釈・適用その他税務上の取扱いに関する事

5 平成16年2月17日付課審1-2ほか8課共同「『事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について』の一部改正について（事務運営指針）」。

6 平成16年2月17日付課審1-3ほか8課共同「同業者団体等からの照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」。

7 前掲注4。

8 上斗米明氏は、このような要件は、我が国固有のものではなく、制度の濫用防止等の観点から米国のルーリング制度でも同様に規定されているグローバルスタンダードであると指摘されている（上斗米明（2004）「文書回答手続の見直しについて－グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて」税研115号14頁以下）。

前照会であること

- ② 申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）の事前照会であること
- ③ 仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること
- ④ 事前照会者が、事前照会の申出の際に、必要な書類の提出を行うとともに、照会内容の審査の際に、審査に必要な追加的な資料の提出に応じること
- ⑤ 事前照会者名、照会内容及び回答内容が公表されること、公表に関して取引等関係者の了解を得ること、並びに仮に公表について取引等関係者間で紛争が起こった場合には、事前照会者の責任において処理することについて、事前照会者が同意していること
- ⑥ 調査等の手続、徴収手続、酒類等の製造免許等若しくは酒類の販売業免許又は酒類行政に関する事前照会でないこと
- ⑦ 取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと
- ⑧ 個々の財産の評価や取引等価額の算定に関する事前照会でないこと
- ⑨ 以上のほか、事前照会の内容が次に掲げるような性質を有しないものであること
 - イ 実地確認や取引等関係者等への照会等による事実関係の認定を必要とするもの
 - ロ 国税に関する法令以外の法令等に係る解釈等を必要とするもの
 - ハ 事前照会に係る取引等が、法令等に抵触し、又は抵触するおそれがあるもの
 - ニ 事前照会に係る取引等と同様の事案について、税務調査中・不服申立て中・税務訴訟中である等、税務上の紛争等が生じているもの
 - ホ 事前照会に係る取引等について、取引等関係者間で紛争中又は紛争のおそれが極めて高いもの
 - ヘ 同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの
 - ト 税の軽減を主要な目的とするもの
 - チ 一連の組み合わせられた取引等の一部のみを照会しているもの
 - リ 事前照会者や事前照会に係る取引等関係者が、租税条約における明確な情報交換協定がない等、我が国の国税当局による情報収集や事実確認が困難な国や地域の居住者等（当該国、地域に住所又は居所を有する個人及び当該国、地域に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。）であるもの
 - ヌ 上記イからリまでのほか、本手続による文書回答が適切でないと認められるもの

(2) 一般文書回答制度

これは平成16年指針によって新たに創設された制度である。本手続による文書回答は、個別文書回答制度とは異なり一般的な回答であり、個々の取引等に適用する場合には、改めて具体的な事実関係等を審査して判断するとしながらも、納税者サービスの一環として、一定の要件を満たす同業者団体等からの事前照会に対する回答を文書により行い、その内容を公表することで、同様の取引等を行う

他の多数の納税者に対しても予測可能性を与えることを目的としている⁹。

我が国の場合、このような業界共通の課題に係る情報の収集・蓄積機能は、同業者団体等が担うケースが多いと考えられるが、平成13年指針は、「事前照会者が行う」取引等に関する照会という要件を設けていたため、傘下の事業者等が行う取引等に関する内容であっても、同業者団体自らが事前照会を行うことはできなかった。一般文書回答制度はこの点を解決するため、このような場合には、同業者団体等についても、正式に事前照会ができるとしたものである。一般文書回答制度の意義については学説でも取り上げられる機会はないが、このように制度趣旨と現実のニーズとの乖離を解消し、制度の実効性を高めたという点で、高く評価されてもよいと思われる。

(3) その後の改正

平成16年指針については、その後いくつかの一部改正が行われた¹⁰。注目すべき点としては、対象範囲が「実際に行われた又は確実に行われる取引等」から「実際に行われた取引等又は将来行う予定の取引等で個別具体的な資料の提出が可能なもの」に改められたこと、公表対象から「事前照会者名」が削除されたこと等が挙げられる¹¹。

3 日本型文書回答制度の導入を巡る社会的背景

これまで日本型文書回答制度の具体的な規定ぶりを見てきたが、本章では、日本型文書回答制度の創設を巡る社会的・政策的背景等について見ていく。なお、日本型文書回答制度の趣旨や経緯については、当時の国税庁審理室長であった上斗米明氏や酒井克彦教授が詳しく論じておられるが¹²、本稿でも再度確認しておきたい。

3.1 平成13年指針の創設

我が国においてそれまで制度化されることのなかった文書回答制度が、平成13年に創設された背景には、次のような当時の総務庁による「税務行政監察結果に基づく勧告」への対応がある。これは主として「行政の透明性」や「納税環境整備」の観点からの指摘事項である。

平成12年11月の「税務行政監察結果に基づく勧告」¹³においては、「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」との目的で、大要次のとおりの勧告が行われた。

すなわち、「法令解釈通達にない新たな取引形態等が出現した場合や法令解釈通達に示された解釈

9 前掲注6。

10 最終改正 平成23年3月31日課審1-2外。

11 酒井克彦教授は、利用者便宜の観点で改正が行われた結果、日本型文書回答制度は諸外国と比較して遜色ないものになってきたと述べておられる（酒井克彦（2008）「これまでの文書回答手続の問題点と新たな見直し」税理51巻10号16頁以下）。

12 上斗米明・前掲注8、酒井克彦（2004）「事前照会に対する文書回答制度の在り方」税大論叢44号。

13 「税務行政監察結果に基づく勧告」（平成12年11月 総務庁）。

等が具体的な問題にどのように適用されるかが明らかでない場合には、納税者はどのような解釈・適用を行えば適正な申告になるかが明らかでないまま、申告、納税を行わなければならない。このような状況に対応するため、国税庁では、納税者等からの質疑があればこれに回答し、課税実務上有用なものについては、国税庁本庁が『質疑応答』として国税局及び税務署に示しているが、その内容については、一部を除き公表されていない。また、質疑応答の内容をみると、移転価格税制など一部の分野で導入されている事前確認制度のような作用を果たしているものもみられ、これを発展させて納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備していく必要がある」との指摘である。

3.2 平成13年指針の一部改正（平成16年指針）

平成16年指針が創設された背景については、平成15年に出された次のような答申等への対応がある。これは主として「投資環境整備」の観点からの指摘事項である。

(1) 対日投資会議決定（平成15年3月）¹⁴

当時、経済の長期低迷が続く中、構造改革を進め、日本経済を活性化させる手段の一つとして対日直接投資促進策が積極的に進められた。政府は、日本を外国企業にとって魅力ある進出先とするため、「対日投資促進プログラム」等に基づき、行政手続の見直し（明確化、簡素化、迅速化）等の5つの重点分野を設け、施策を着実に推進することとしていた。

平成15年3月の同会議専門部会報告¹⁵では、対日投資の課題として「明確・簡素・迅速な行政手続（行政手続の一層の見直し）」が取り上げられ、「日本では、法律等で明文化されてはいないが実態として存在する複雑でわかりにくい手続が、投資の準備期間を長期化させてコスト増に結びついているとの指摘が多い。（中略）個々の窓口も含めた公務員全体が、行政サービスを明確で簡素な形で迅速に提供し、諸外国に劣後しない投資環境を構築することの必要性を認識して、投資家を含む利用者の立場に立った業務改善に努める必要がある。法令の解釈について利用者から問い合わせがあれば、書面で回答するノーアクションレター制度の一層の活用により、全ての部署が積極的に対応すべきである。」とされた。

また、「対日投資促進プログラム」別表では、投資家が疑義を有する法令等の解釈を明確化するノーアクションレター制度及びパブリック・コメント制度の手続の活用を一層促進するものとして、平成13年指針について、納税者の予測可能性を高めるよう一層適切な運用に向け、平成15年度中に見直しを行うべきであるとされた。

14 「対日直接投資促進策の推進について」対日投資会議決定（平成15年3月27日）。対日投資会議は、平成6年7月に内閣総理大臣を議長とする閣僚レベルの会議として、対日直接投資環境の改善に関わる意見の集約及び対日直接投資促進関連施策の周知を目的に設置された（その後、平成19年に廃止）。

15 「対日投資会議専門部会報告」（部会長 島田晴雄教授）（平成15年3月）。

(2) 構造改革特別区域推進本部決定（平成15年9月）¹⁶

平成15年6月に募集された第3次提案を受け、全国レベルで実施する規制改革事項として、「税務上の取扱いに関する文書照会（ママ）への回答制度の見直し」（筆者注：平成13年指針）が取り上げられ、文書回答を行う対象となる事前照会の範囲に関して、平成15年度中に、特定の納税者の個別事情に係るものを除外している規定を見直すとともに、手続の濫用防止等のための措置を講ずることとされた。

同時期に出された提案には、例えば、大学設置基準の緩和や外国人修学旅行生に対する査証免除等があり、文書回答制度がこれらと同種の「規制」とされたことについては疑問なしとしないが、当時の時代や社会のムードの一端を示す、非常に興味深い事象であると思われる。

(3) 総合規制改革会議による答申（平成15年12月）¹⁷

平成15年12月に出された第3次答申において、「我が国の国際的な魅力向上のための規制改革」という項目の中で「透明で安心な投資環境の整備」のために実施する必要があるものの一分野として、「税制に関する文書回答制度の見直し【平成15年度中に措置、標準処理期間の設定については平成17年度中に検討・結論】」が提言された。以下、その答申内容を引用する。

「国税庁が行っている『税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答』制度（筆者注：平成13年指針）は、『照会者が実際に行う（又は行った）取引や多数の納税者から照会されることが予想されるものなどに限定されており、特定の納税者の個別の事情に係るものや仮定の取引に係るものは対象とされていない。M&Aなど取引関係が複雑なケースにおいては、解釈に疑義が生じることも少なくなく、税の解釈に誤りがあり、過少申告を行った場合には、過少申告加算税等が課されるなど、海外企業の我が国における投資リスクをカバーする仕組みとはなっていない。』との指摘がある。本年9月の構造改革特別区域推進本部で、全国で実施する施策として、平成15年度中に濫用防止等の措置を講じつつ、特定の納税者の個別事情に係るものを除外している規定を見直すことが決定された。その濫用防止等措置については、納税者の利便性向上等を考慮し、諸外国の制度を参考にしつつ、必要かつ合理的な範囲で最小限度に留めるべきである。また、制度活用の実績等を分析した上で標準処理期間を設けることについても検討し、結論を得るべきである。将来的には、仮定の取引に係るものについても、対象とすべきとの意見もあるが、租税回避への悪用の可能性等に留意しつつ、対象とするか否かを含め、慎重に検討していくべきである。さらに、積極的に活用されるよう、税務職員に対して事務運営の徹底を行うなど本制度の周知徹底を図るとともに、本制度の有効性を担保するため、窓口の周知と局署における納税者の立場に立った適切な対応を行うべきである。」

16 「構造改革特区の第3次提案に対する政府の対応方針」構造改革特別区域推進本部決定（平成15年9月）。構造改革特区制度は、国の規制が、民間企業の経済活動を妨げているおそれがある場合に、地域を限定して当該規制を改革することで、構造改革を進め、地域を活性化させることを目的に、平成14年度に創設された。

17 「規制改革の推進に関する第3次答申－活力ある日本の創造に向けて－」総合規制改革会議（平成15年12月22日）。総合規制改革会議（議長：宮内義彦オリックス株式会社取締役兼代表執行役会長・グループCEO）は、平成13年4月に、内閣総理大臣の諮問に応じ、経済社会の構造改革を進める上で必要な規制の在り方の改革に関する基本的事項を総合的に調査審議すること等を任務として設置された（その後、平成16年に廃止）。

3.3 小括

以上の創設経緯からうかがえることは、いずれも外部からのトップダウン的な指摘を契機としていることと、平成13年指針と平成16年指針を巡る社会的要請の質的相違である。酒井克彦教授は、このような文書回答制度に対する社会的要請として「納税環境整備」と「投資環境整備」の2つの存在を指摘しておられる¹⁸。

注目されるのは、平成16年指針を巡る「投資環境整備」という政策的要請である。この点は、先に触れた総合規制改革会議の第3次答申の「国税庁が行っている『税務上の取り扱いに関する事前照会に対する文書回答』制度（筆者注：平成13年指針）は、（中略）海外企業の我が国における投資リスクをカバーする仕組みとはなっていない。」というくだりに最も端的に表現されている。つまり、この時期、税務当局には、租税の適正・公平な賦課徴収という本来の責務に加え、海外企業の投資リスクをカバーするという役割が政策的に要請されていたのである。

4 先行研究等

ここまで、日本型文書回答制度の概要とその成立過程における社会的・政策的背景について考察を行ってきた。本章では、平成13年指針発遣前の議論も含め、文書回答制度一般についての代表的な先行研究を概観するとともに、先行研究に内在する問題の所在について明らかにする。

4.1 文書回答制度を巡る学説の動向

文書回答制度を巡る学説は、主として米国のアドバンス・ルーリング（Letter ruling）制度にならって、我が国でも同様の制度を導入すべきとする積極説と、いわゆる通達行政化への危惧から、導入には慎重であるべきとする消極説とに大きく二分される。

米国のアドバンス・ルーリング（Letter ruling）制度に関しては、多くの優れた先行研究があるが¹⁹、ここでは上斗米明氏の研究に基づき、本稿での考察に関連する部分を簡単に紹介するとどめる。

上斗米明氏によれば、米国のLetter rulingは、米国内国歳入庁（IRS）が、納税者の特定の事実関係に対する租税法令の適用・解釈を示すため、納税者に発行する文書であり、米国内国歳入法に根拠を有する。Letter rulingは税務当局や納税者を必ずしも拘束するものではなく、ルーリング発行後も税務当局によってその内容の修正・取消が可能であり、ルーリングを発行された当事者以外の者にとっての先例性が排除される等、その法的効力は限定的である。ただし、一定の場合には修正・取消の遡及適用が制限されるほか、Closing agreementと呼ばれる、特定の事案や課税額に関する税務当局と納税者との間の合意契約がLetter rulingに付された場合には、原則として修正・取消ができないという仕組

18 酒井克彦・前掲注12 465～468頁、511頁以下。

19 確井光明（1984）「アドバンス・ルーリングに学ぶ—その考え方と活用」税理27巻9号9頁以下、金子宏（1983）「財政権力—課税権力の合理的行使をめぐって」（岩波書店）、鈴木孝直（2003）「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済83巻1号126頁、出村仁志（1989）「行政庁による公定解釈の表示—米国におけるアドヴァンス・ルーリング及び日本の現状」税大論叢19号165頁以下。

みになっている²⁰。

文書回答制度の制度設計論においては、予測可能性と法的安定性という2つの視点から論じられることが多いが、このうち、予測可能性の確保の問題については、先に述べたような累次の改正の結果、ほぼグローバル・スタンダードな制度が整備されたと評価されている²¹ことから、本稿では残された課題である法的安定性の議論を中心に考察を行う。

(1) 積極説

金子宏教授は、文書回答制度の意義について、今日の取引社会における租税法律主義の主要な狙いは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにあり、取引前に、税務行政庁の見解等を知ることができれば、納税者にとって、リスクの回避や時間と費用の節約につながるとし、わが国でも、アメリカと同様に、税務行政の一環として、このような制度が採用されるならば、納税者にとって、その経済取引の租税法上の効果について法的安定性と予測可能性が著しく高められることになり、租税法律主義の趣旨がよりよく実現されると述べられている²²。

また、仮に税務当局が誤った解釈に基づいてルーリングを発給した場合に、それを遡って取り消すことができないとすると、誤りを放置することになり、合法性の原則や公平負担の原則に反しないかとの批判に対し、「ルーリングの内容が誤りであるということは、実際問題として多くはないであろうし、仮にその内容が誤りであった場合も、一般論としては、この制度による法的安定性の維持と予測可能性の増大というメリットは、誤りを過去に遡って訂正できないことによるマイナスを上回ると考えてよい」とも述べておられる²³。

酒井克彦教授は、予測可能性の確保に関する社会的要請には、納税環境整備の要請と投資環境整備の要請という2つの視点があるとし、更に、「予測可能性には、税務申告前に法律の適用が明確にされるという意味での『広義の予測可能性』と、取引開始前や取引参加前における予測可能性という意味での『狭義の予測可能性』という2つの側面があり、狭義の予測可能性確保の要請に租税行政庁が応えることは、単なる納税者サービスという観点のみならず、コンプライアンスの維持向上に重要な意義を有する」と述べられるとともに、「米国アドバンス・ルーリング制度では、回答内容について行政庁に対し一定の拘束力が認められており、文書回答手続を納税申告制度における納税環境整備の一環として位置付けるのであれば、我が国でも法的安定性の要請にも一層応えるために、文書回答手続を法定化すべきである」と提言されておられる²⁴。そのほか、碓井光明教授や玉國文敏教授も、金子宏教授と同様の立場から文書回答制度の積極的導入を提唱されておられる²⁵。

20 上斗米明・前掲注8 16頁以下。

21 上斗米明・前掲注8 14頁以下、酒井克彦・前掲注11 16頁以下。

22 金子宏・前掲注19 89頁以下。

23 金子宏・前掲注19 89頁以下。

24 酒井克彦・前掲注11 23頁、前掲注12 486頁以下。

25 碓井光明・前掲注19 9頁、玉國文敏(2001)「通達課税の一側面－相続財産評価基準とその変容－」塩野宏先生古希記念論集－行政法の発展と変革(下巻)493頁(有斐閣)。

(2) 消極説

一方、新井隆一教授は、通達行政の弊害という観点から、文書回答の効力が照会者と当局のみを拘束するにすぎないとすれば、不公平であり、少なくとも同一事情がある納税者すべてにその拘束力は及ぶとしなければならないが、その結果、これまで通達課税が非難されてきた以上に、租税法律主義を疎外する弊害を生じるのではないかと述べられている²⁶。また、鈴木孝直助教授は、米国のアドバンス・ルーリング制度の歴史的成立過程やその法的性格などを詳細に分析された上で、米国型のアドバンス・ルーリング制度ないしLetter rulingをそのままの形で我が国に持ち込むことについて消極的な立場をとっておられる²⁷。

出村仁志教授は、あくまでも理論モデルであると断った上で、米国行政法は「法の支配」モデルに属し、議会在定立する一般的・抽象的法規範としての法律そのものよりも、個々具体的な権利の保護を全うするための手続を重視するため、行政判断たるアドバンス・ルーリング制度についても、司法当局がある程度これを尊重する立場をとり、行政機関に対して広範な立法権限の委任が許容されるが、これに対し、我が国行政法は「法律による行政」モデルに属し、行政権の恣意を制約し、その適正な行使を担保するために、国民の代表たる議会の意思としての法律そのものを重視するため、法律の個別的な授権に基づくことなしに、行政機関が定立する規範に法令としての位置づけを行うことはできず、行政機関による立法権限は一般に消極的に解されることになるとして、米国型の制度をそのままの形で我が国に持ち込むことについて消極的な立場をとられている²⁸。

4.2 先行研究の分析

(1) 文書回答制度を巡る議論に内在する問題

このように文書回答制度を巡っては、積極・消極それぞれの立場から、さまざまな議論があるが、その論拠等の一般的な傾向を分析して気づくことは、この議論が、一見、予測可能性や法的安定性といった納税者の利便性向上のために、税務当局による積極的な行政作用の発動を求めべきか否かという、行政運営論的なもののように見えながら、実は、より根源的な法的問題を内在しているということである。

それは、「租税法律主義」という、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する租税法原理に関わる基本的な考え方の相違である。すなわち、税務当局による積極的な公的見解の表明という行政作用を、租税法律主義が予定する当然の要請に基づくものであると解するか、あるいは租税法律主義を脅かす存在としてとらえるかという議論である。後述するが、この議論は、租税法理論と行政法理論の比較という局面において、更に先鋭化する。

(2) 「法の支配」モデルと「法律による行政」モデル

先に触れたように、出村仁志教授は、米国のアドバンス・ルーリング制度をそのままの形で我が国

26 新井隆一(1970)「税法・権力・納税者」176頁(敬文堂)。

27 鈴木孝直・前掲注19 89頁。

28 出村仁志・前掲注19 162頁, 186頁以下。

に導入すべきではないとの立場から、日米の行政法理論の違いについて、「法の支配」と「法律による行政」という理論モデルを用いて興味深い指摘をされている。

この「法の支配」原理と「法律による行政の原理」の違いについて、磯部力教授は、『法の支配』原理は本来的に憲法的原理であり、本質的には英米法的な、個別的な紛争解決を通じた裁判所による法創造を前提とするきわめて実質的な法理であるのに対し、『法律による行政の原理』は、公共の福祉を実現するための行政による積極的な法秩序形成を前提とするところの本質的に形式的な原理である」と述べられている²⁹。

このような理解に立って考えると、「法の支配」原理下においては、個々の事案処理の具体的妥当性の確保という観点から、行政当局と個々の納税者との対話等を通じて具体的な権利義務を実現していくという行政過程が重視されるのに対し、「法律による行政の原理」下においては、法秩序形成権を有する行政当局の恣意的な活動によって個々の納税者の権利義務が侵害されることを抑止する手段として、議会が定立した法律による行政権の統制が重視されるという構図になると考えられる。

積極説・消極説といっても論者によってそのニュアンスは多様であり、軽々に色分けすることは厳に慎まなければならないが、仮にこのような理論モデルを前提にすると、予測可能性や法的安定性の確保に関して、税務当局による行政権の役割を積極的に求める立場ないし文書回答制度導入に対する積極説は「法の支配」モデル重視、消極説は「法律による行政」モデル重視という分析ができるように思われる。

すなわち、前者は、経済取引の高度・複雑化に伴う租税法の複雑化や、法令解釈通達、法令解釈の空白を補う形で「事実上の法源性」を有する状態に至っている現実を出発点とし、個々の納税者の権利保護のために、議会が定立する一般的・抽象的法規範としての「法律」そのものよりも、個々具体的な権利の保護を全うするための手段として行政権の発動を重視する立場といえる。これに対して、後者は、先に述べたような通達の現実的な機能を認識しつつも、そのような行政権の発動を、法律の授權に基づかない通達行政としてとらえ、行政権の法的統制という観点を重視する立場といえる。

(3) 行政法理論との関係

前述のような租税法理論内での見解の対立の延長線上には、租税法理論と行政法理論との間に存在する、租税法律主義の解釈を巡る温度差がある。租税法は、納税者と行政権である税務当局との関係を律する法律であり、行政法の一分野と位置付けられている。我が国の行政法理論においては、租税法分野は「法律による行政の原理」が最も貫徹されるべき分野であると解されており³⁰、文書回答制度も租税法分野における行政権の作用の一形態である以上、行政法理論と無関係ではありえない。

後述するように、租税法の基本原則である「租税法律主義」については、租税法律主義を、行政統制法理である「法律による行政の原理」とは切り離された独自の意義をもつ原則として理解するか、「法律による行政の原理」に内在するものとして理解するかという議論がある³¹。そして、文書回答制

29 磯部力（2004）「法律による行政の原理」ジュリスト増刊「行政法の争点（第3版）」20頁以下。

30 藤田宙靖（2013）「行政法総論」130頁以下（青林書院）。

31 塩野宏（2015）「行政法Ⅰ（第六版）」79頁以下（有斐閣）、金子宏・前掲注2 71頁以下。

度を巡る議論は、どちらの理論構成をとるかによって法的評価が異なるという、いわば租税法理論と行政法理論の接点領域になっている。

5 行政法理論及び判例理論の考察

前章では、租税法理論における文書回答制度を巡る代表的な先行研究を紹介するとともに、その傾向分析を通じて、そこには制度の利便性向上といった技術論・運営論だけではなく、「法律による行政の原理」や「租税法律主義」といった行政法理論の基本的理解に関する解釈問題が内在しており、租税法理論のみならず、行政法理論との関係においても検討の必要があることを明らかにした。本章では、「法律による行政の原理」をキーワードに、我が国の代表的な租税法理論と行政法理論との関係について考察する。

5.1 租税法理論と行政法理論の比較

(1) 「法律による行政の原理」と「租税法律主義」

行政法理論という「法律による行政の原理」ないし「法治主義」は、一般に「行政の活動は、法律に従って行われなければならない」とする法原理である。これは行政権の立法よりも議会の討議を通じて民主性と公開性を保障された法律という形式の立法が優先されるという原理であり、現代日本行政法の理論と実務にとっての最も基本的な枠組みとして「行政法の基本原理中の基本原理」と考えられている³²。

この原理は主として立法権と行政権との関係において理解されるが、「司法権と行政権との関係においても、実際に行われた行政活動が法律に違反した場合には、事後的に裁判所がこれを法律違反であると宣言した上で、適法性を回復する仕組みが整備されていることをも要請するもの」である³³（憲法41条・65条・76条）。

この原理について、憲法上明示的に定める条文はないが、租税に関しては憲法84条に定めがあり、判例理論はこれを、租税分野について厳格化した形で明文化したものととらえている³⁴。

前述したように、行政法理論においては、租税法分野は「法律による行政の原理」が最も貫徹されるべき分野であるとされ、また、租税法律主義については、法律の根拠なくしては租税を課することができず同時に、法律で定められた租税は必ず徴収しなければならないことを意味するものとされる。その理由は、「行政機関が勝手に租税を減免することを認めると、不公平な課税が行政機関の判断一つで行われる可能性があり、一人に対する授益的措置は、他のすべての者に対する不利益措置となる」というところにある³⁵。

租税法理論においても、租税法全体を支配する基本原則としての「租税法律主義」があるが、その

32 磯部力・前掲注29 18頁。

33 櫻井敬子・橋本博之（2013）「行政法（第4版）」13頁（弘文堂）。

34 最高裁平成18年3月1日大法院判決・民集60巻2号587頁。

35 藤田宙靖・前掲注30 130頁。

意義について、金子宏教授は、「単に歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性を保障しようとする意味内容が与えられなければならない」と述べられている³⁶。

これに対し、塩野宏教授は、「租税法理論では、租税法律主義が『法律による行政の原理』とは切り離して論ぜられるのが通例であるが、近代立憲主義は租税の賦課徴収を含む国家の公権力に対する国民の人権保障にかかる制度を構築してきており、租税法律主義の原則及び具体的内容も『法律による行政の原理』の中に位置づけて考察する必要がある」と述べられている³⁷。

租税法律主義の解釈を巡るこのような見解の相違は、単なる講学上の定義づけの違いにとどまらず、後述するような租税法の具体的な解釈適用場面において、租税法理論と行政法理論との間に温度差を生じさせる要因となっている。

(2) 合法性の原則の制約原理

金子宏教授は、「租税法律主義の内容の一つとして、租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由や租税を徴収しない自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないという『合法性の原則』があり、この原則に対しては、3つの制約原理がある」とし、「第一に、納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束され、それに反する処分ができないこと、第二に、租税行政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行い、それを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえその解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されないこと、第三に、租税法においても、個別的救済の法理としての信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきであり、その範囲内で合法性の原則が制約を受ける」³⁸と述べられている。

以下では、このような租税法理論による制約原理のうち、「行政先例法」及び「信義誠実の原則」について、行政法理論の代表的な立場を見てみることにする。

① 行政先例法（慣習法）の成立の可否

行政法理論においては、行政上の法律関係についても、慣習法の成立を認める余地はあるが、その例は少なく³⁹、特に、「法律による行政の原理」が強く支配する領域においては、極めて限定された場

36 金子宏・前掲注2 73頁。

37 塩野宏教授は、「歴史的には、租税原則は、法律による行政の原理に先行して憲法上確立してきたもので、固有の意義を有するが、近代立憲主義は租税の賦課徴収を含む国家の公権力に対する国民の人権保障にかかる制度を構築してきているので、租税法律主義の原則および具体的内容もその中に位置づけて考察する必要がある」と述べられている（塩野宏・前掲注31 79頁以下）。

38 金子宏・前掲注2 79頁以下。

39 田中二郎（1957）「行政法総論」156頁（有斐閣）。

合にのみ認められるものであると解されている⁴⁰。

通達によることが行政先例法（慣習法）等となって定着している場合に、これに反して納税者に不利益となる処分は許されないとする租税法理論の見解⁴¹に対し、塩野宏教授は、「先例法（慣習法）の成立や定着の判断要素は明確ではなく、慣習法は法律による行政の原理とは親和的ではない。先例法の成立を納税者の利益になるときにのみ認めるとする点にも無理がある。このような見解は『通達による行政』を公認することになり、納税者全体からみれば、租税行政における執行の不公平とみることもできる。その意味では、通達という形式のままで、かかる実行上の効果を認めることは許されず、仮に、このような措置が租税行政実務上不可避であるとすれば、現在の通達の形式を改めて法規命令とするのが、租税法主義にとってより適合的である」と述べられている⁴²。

なお、ここでいう「法規命令」とは、「行政規則」と対比される伝統的な行政法理論の概念である。現在では両者の相対化現象が進み、このような二分論を再構築しようとする努力が続けられているが、伝統的な理解では、同じく行政機関が制定する定めであるが、前者が国民の権利・義務に直接影響し、原則として法律の根拠を要するのに対し、後者は行政機関の内部規律であり、国民の権利・義務に直接影響を与えず、法律の根拠も有しないとされている。

② 信義誠実の原則（信頼・法的安定性の保護）

「信義誠実の原則」とは、もともとは民法上の概念であり、「一般に社会生活上一定の状況の下において、相手方のもつ正当な期待に沿うように一方の行為者が行動することを意味する。また、『禁反言の法理』とは、例えば、AがBのした表示を信じ、それに基づいて自己の地位を変更したときは、Bは後になって自己の表示が真実に反していたことを理由としてそれを翻すことが許されないという原則であり、信義誠実の原則の一つの現れとされる。これらは、取引の安全の保護や、法律や契約条項に規定されている権利義務関係を、具体的な事情に応じて創造または調整する機能を果たしている」とされる⁴³。

行政法理論においても、現代社会における「法律による行政の原理」の限界が指摘されるようになり、信頼保護・法的安全の見地から、同原理が一部修正されなければならない場面が存在することが認識され、法の一般原理である信義誠実の原則や禁反言の法理の行政関係への適用が肯定されている⁴⁴。

しかし、これらの原理は、行政権の違法な活動を信頼して行動した私人を保護するという側面があるため、「法律による行政の原理」を形式的に貫いてしまうと具体的妥当性に欠ける場合にのみ用いられるべきであり、その適用には慎重でなければならないとされ、また、その調整に当たっては、個別具体的な法律の仕組みや利益状況との関係に応じて、個別具体的な場面に則した検討が必要である

40 大浜啓吉（2012）「行政法総論（第三版）行政法講義Ⅰ」26頁以下（岩波書店）、塩野宏・前掲注31 69頁以下。

41 金子宏・前掲注2 105頁、中里実（2008）「通達に反する課税処分効力」ジュリスト1349号86頁以下。

42 塩野宏・前掲注31 115頁以下。なお、後述する最高裁昭和33年3月28日第二小法廷判決（民集12巻4号624頁）も、租税法分野における行政先例法の成立を否定したものと解されている。

43 金子宏ほか（2008）「法律学小辞典第4版補訂版」673頁以下（有斐閣）。

44 宇賀克也（2011）「行政法概説Ⅰ（第4版）」43頁以下（有斐閣）、大橋洋一（2013）「行政法①現代行政過程論（第2版）」47頁以下（有斐閣）、藤田宙靖・前掲注30 129頁以下。

とされる⁴⁵。

この点につき金子宏教授は、「租税法における信義則の適用の問題は、合法性の原則と法的安定性（信頼の保護）という租税法律主義の内部における価値の対立の問題であり、この2つの価値の利益衡量において、信義誠実の原則の適用の余地があり得る」と述べておられるが⁴⁶、このような見解によれば、信義誠実の原則の適用の問題は、行政法理論が考えるような、原則と例外の関係に立つ、異なる次元の法原則間の調整ではなく、租税法律主義内部の同列順位の価値間の調整となり、信義誠実の原則の適用の余地は、より広く解されることになると考えられる。ここにおいても、租税法律主義を巡る租税法理論と行政法理論の基本的スタンスの違いが見てとれる。

5.2 裁判例の態度

次に、前述した租税法分野における行政先例法（慣習法）や信義誠実の原則という問題について、裁判所がどのような態度を示してきたかを考察するため、代表的な裁判例を概観する。

(1) 行政先例法（慣習法）の成立の余地（最高裁ぱちんこ球遊機事件判決）

最高裁昭和33年3月28日第二小法廷判決（民集12巻4号624頁）

本件は、長らく課税されていなかったパチンコ球遊機が、通達の発遣により新たな解釈が示され、物品税の賦課対象となったことに対し、同課税は通達課税であって租税法律主義を定めた憲法に違反するとして争われた事例である。

本件では、通達発遣前には行政機関による公的見解の表明がなく、かつ、事実上の非課税取扱いが長期間続いていたという状況下において、行政機関が新たに通達を発遣して課税処分を行うことについての違法性の有無が争われた。本判決は「本件の課税がたまたま通達を機縁として行われたものであっても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基づく処分と解するに妨げがな」と判示し、「事実上の非課税取扱いの継続」という事実を慣習法として認めなかった。

また、若干事案の性格を異にするが、仙台高裁昭和50年1月22日判決（昭和46（行コ）8）は、課税行政庁による明示の行動がないまま非課税の事実が約15年にわたり継続していたことは、単に課税行政庁の不作为ないし課税されていないという事実状態が継続していたにすぎず、直ちにこれが法的確信にまで高められ、法的状態に転化したとか、これに類する法的効果を生ずるに至ったものと解することはできない旨判示している。

(2) 通達の非法規性及び拘束力（最高裁墓地埋葬法解釈通達事件判決）

最高裁昭和43年12月24日第三小法廷判決（民集22巻13号3147頁）

本件は租税事件ではないが、通達の法規性の有無や拘束力の範囲について最高裁が判断を示した代

45 宇賀克也・前掲注44 44頁以下、大橋洋一・前掲注44 47頁以下、塩野宏・前掲注31 92頁以下、藤田宙靖・前掲注30 129頁以下。

46 金子宏・前掲注2 130頁以下。

表的な事例であり、最高裁は、次のように判示して通達の法規性を否定した。

「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要な関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」と判示した。

また、通達の拘束力等について「通達は、元来、法規の性質を持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」とし、「本件通達は従来とられていた法律の解釈や取扱いを変更するものであるが、それはもっぱら知事以下の行政機関を拘束するにとどまるもので、これらの機関は右通達に反する行為をすることはできないにしても、国民は直接これに拘束されることはなく、従って、右通達が直接に上告人の所論墓地経営権、管理権を侵害したり、新たに埋葬の受忍義務を課したりするものとはいえない」と判示した。

(3) 信義誠実の原則の適用

① 文化学院非課税通知事件

この事件は、固定資産税の課税につき所轄税務事務所長から「非課税通知」なる文書を受け取った法人が、後日、同税務事務所による再調査の結果、課税対象であることが判明し、賦課決定処分等が行われたことに対し、同処分の取り消しを求めたものである。

第一審（東京地裁昭和40年5月26日判決行集16巻6号1033頁）は、税法分野においては、積極・消極両面の行政作用につき厳格な法律の遵守が要請され、慎重な判断が必要であるとしながらも、租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代においては、国民は租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的行動をとらざるを得ないこと等から、事実上の行政作用を信頼して行動したことにつき、なんら責められるべき点のない納税者に、一定の要件の下で税法分野における禁反言の原則（信義誠実の原則）の導入が認められる旨判示し、賦課処分を無効とした。

なお、控訴審（東京高裁昭和41年6月6日判決行集17巻6号607頁）は、本件「非課税通知」は、税務事務所長の見解ないし部内の方針を、便宜、文書で納税者に知らせた事実上の措置にすぎず、免税その他何らの法的効果を生ずるものではなく、納税者は、本件「非課税通知」前から非課税であると誤解していたのであって、かような誤解に基づく違法な取扱いは少しでも早く是正されるべきであるとして、禁反言の原則（信義誠実の原則）の適用を否定し、原判決を取り消した。

② 最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決（訟務月報34巻4号853頁）

本判決は、前記東京地裁判決等の流れを受け、租税法規に適合した課税処分に対して、信義誠実の原則を適用して、当該課税処分を無効化ないし取り消すことができるかという問題について、最高裁として初めて判断を示したものである。

本判決は、まず「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原則である信義則の法理の適用により、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」とした上で、「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確保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。」とした。そして、当該特別の事情が存在するかの判断基準として「少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」と判示した。

本判決は、「租税法規に適合する課税処分」についても信義誠実の原則が適用される可能性を一般論として認めたものとして評価されているが⁴⁷、その具体的な適用要件である「特別の事情」の認定については、極めて厳格に解している。

この点につき、玉國文敏教授は、「利益衡量的な価値判断を租税行政関係で信義誠実の原則の適用ないし発動の拠り所とする点で、現在の通説・判例はほぼ一致しているが、この場合の比較対象である利益の性格をみても、納税者側の期待利益は、主観的・個人的な価値や利益であることが多いのに対し、行政側の利益は、租税法律主義や合法性の原則の下で法律の趣旨目的を実現する利益や、他の納税者との間の公平維持といった社会公共的な利益であり、そのことが『特別の事情』の存在を、ごく例外的な場合にだけ認めようとする裁判所の態度に反映しているのではないか」と述べておられる⁴⁸。

5.3 小括

本章では、租税法理論・行政法理論・判例理論の比較を行うことにより、三者間の関係性を明らかにした。その温度差は、通達の持つ現実的機能から出発して、行政権力の行政作用をうまく活用（利用）しつつ、納税者の権利を保護するという考え方と、近代国家の基本原則である「法律による行政の原理」から出発し、行政権力を法的に統制することによって納税者の権利を保護するという考え方の違いに由来するものと考えられる。

特に注目されるのは、租税法分野における信義誠実の原則の適用を巡る議論である。なぜなら信義

47 水野忠恒（1988）「青色申告承認の手續と信義則の法理」（ジュリスト903号47頁）。

48 玉國文敏（2012）「租税関係と信義則」行政判例百選Ⅰ（第6版）58～59頁。

誠実の原則自体が、「租税法主義」や「法律による行政の原理」と明らかに抵触する重大な原則変更手段だからである。にもかかわらず、判例理論があえて適用の可能性を認めたのは、東京地裁判決が指摘した通達の現実的機能や納税者の信頼保護といった現実社会の要請が、もはや無視できないレベルにまで達しているとの認識があったためと思われる。これらの利益衡量の結果、納税者の信頼保護等に一定の理解を示しながらも、その適用要件については「犠牲にしても」「正義に反する」「少なくとも」といった表現に見られるように極めて限定適用的な判示内容になったと考えられる。

6 現行法体系下における日本型文書回答制度の位置づけ

前章では、租税法分野における行政法理論や判例理論の分析を通じ、日本型文書回答制度の法的位置づけを考えるに当たって検討すべき「法律による行政の原理」及び「租税法主義」について考察してきた。本章では、これまで考察してきた結果を具体的に日本型文書回答制度に当てはめ、我が国の法体系下における位置づけと現行制度の到達点、そして今後の展望等を明らかにする。

6.1 事務運営指針の法的意義

日本型文書回答制度はその根拠を、国税庁が発遣した事務運営指針に置いている。国税庁は平成10年11月から、それまでの通達をその性質に応じて「法令解釈通達」、「事務運営指針」、「指示」に再整理して運用している。事務運営指針とは、国税の事務運営・手続を行うに当たり、職員の内規として守るべき統一的なルールを規定する通達であり、租税法の解釈を行うに当たり、職員の内規として守るべき統一的な解釈を規定する法令解釈通達と区別される。

通達は、国家行政組織法の規定に基づき、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である。通達は、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。我が国の判例も通達の法源性を否定する立場に立っている⁴⁹。

6.2 事務運営指針と内部拘束力

日本型文書回答制度に係る事務運営指針は、納税者からの事前照会に対する、行政組織内部の事務「手続」を定めているものである。酒井克彦教授も指摘されるように、「同事務運営指針は通達ではあるが、その回答内容が通達されているわけではないから、下級行政庁が拘束されるのは、あくまでも文書回答制度の手続面についてのみであり、同じく事務運営指針によって手続が定められている税務相談室による回答内容が内部拘束力を有しないのと同様に、文書回答制度による回答内容には内部拘束力はない⁵⁰と解される。

したがって、納税者が日本型文書回答制度を利用して得た回答内容に基づいて税務申告を行ったとしても、後日、その内容と異なる課税処分が行われえないということにはならない。この点が納税者の

49 前掲最高裁昭和43年12月24日第三小法廷判決（民集22巻13号3147頁）ほか。

50 酒井克彦・前掲注12 641頁以下。

権利保護のための法的安定性に欠けるとして批判される点である。ただし、平成16年指針は、文書回答を行った部署は、回答内容を関係部署に周知するとともに、実際的事実関係が事前照会に係る事実関係と異なるなどの理由により、事前照会に係る申告等に対して回答内容と異なる課税処理を行おうとする場合等には、事前に関係部署間で協議を行う旨規定しており、このような部内的な手続規定が存在するという意味においては、一定の意義を見出し得るものと考えられる。

このような事務運営指針の法的理解を前提に、現行法令下において、仮に税務当局が、行政機関としての立場で文書回答制度の法的安定性を保障する措置を採るとすれば、①回答内容と異なる内容の処分を事務運営指針上で部内手続的に禁止する、②回答内容を個別に法令解釈通達化する、③法律の授権を得て、回答内容を個別に法規命令化するという方法が考えられる。これらの方法によれば、文書回答の内容を信頼して行動した納税者は、その事情のいかんを問わず一律に保護されることになりそうであるが、このような解決方法は、法理論的にも妥当なのであろうか。

6.3 判例理論・行政法理論との整合性を巡る課題

判例理論や行政法理論は、経済社会の高度・複雑化に伴う行政作用の多様化という状況に理解を示すものの、租税分野は「法律による行政の原理」が厳格に貫かれるべきとの基本的立場を採っている。この立場を要約すれば、①通達行政等、私人の権利義務に影響を与える行政権の活動は、たとえ納税者有利のものであっても、法律の授権がない限り、法的には認められない、②裁判所は通達に拘束されずに、独自に法令の解釈適用を行う、③行政権の公的見解に係る納税者の信頼保護手段である信義誠実の法理の適用は、私的利益と公益との利益衡量に基づき、極めて厳格な要件の下にのみ認められる、ということになる。

このような考え方と整合性をとるのであれば、日本型文書回答制度における法的安定性の確保については、法理論的にクリアすべき、次のような課題に直面することになると思われる。

(1) 法規命令化の要請

法規命令と行政規則という伝統的な二分論については、両者の相対化現象が進行し、行政法理論内部でも、それを克服するためのさまざまな努力が行われているが、いまだ確立された理論は登場していない⁵¹。したがって、現時点での理解では、私人の権利義務に影響を与える行政権の活動を、行政規則である通達の形式によって行うことは、「事実上の意味」ではともかく「法的には」許されず、「法律による行政の原理」に基づき、少なくとも法規命令化する必要がある。

しかし、一般性・汎用性を有する法令解釈通達でさえ、法規命令化されていない現状において、汎用性がなく、極めて個別性の強い文書回答事例をすべて法規命令化とした場合、その授権を行う法律は、どのような理論構成になるのであろうか。また、現状においても、信義誠実の原則の適用による解決が認められているにもかかわらず、それとは別枠で、文書回答に対してのみ、このような特別な法的効果を与える根拠は何に求められるべきであらうか。この点については、文書回答制度固有

51 野口貴公美（2008）「行政立法手続の研究－米国行政法からの示唆」186頁以下（日本評論社）、藤田宙靖・前掲注30 134頁以下。

の問題というよりも、塩野宏教授が指摘されるように、租税法における委任立法のあり方全体を含めた議論の中で解決がなされるべき⁵²と考えられる。

(2) 行政の内部拘束力及び合意契約

仮に、文書回答の法規命令化という手段をとらずに、制度の一般的効力として法的安定性を確保しようとする場合には、我が国の判例理論や行政法理論が予定している以外の法的措置が必要になる。例えば、内部拘束力論に基づく、行政側の持つ違法性除去手段の剥奪や、Closing agreementのような納税者との合意契約を付したLetter rulingはこの範疇に含まれると解される。

このような方式による納税者の信頼保護については、そもそも行政運営の法適合性をチェックする会計検査院の審査には堪えられないと思われるが、それは立法論として解決するとしても、次のような問題点があると思われる。

まず、これまで信頼保護手段としての理論的支柱の役割を果たし、判例・通説となってきた、利益衡量論ないし信義誠実の原則論の放棄につながりかねないという懸念である。租税法理論も行政法・判例理論も、納税者の信頼保護という問題に対して、個々の納税者の置かれている状況に応じ、「法律による行政の原理」ないし「合法性の原則」の重大な例外として、法の一般原則である信義誠実の原則に基づき、個々の納税者の私的利益と公益との比較衡量によって個別具体的に決すべしとの立場をとってきた。しかし、内部拘束力論や合意契約論が、法的安定性確保の観点から、制度の一般的効力として、一律・形式的に納税者不利の行政処分を行えなくすることで「社会公共的な利益」に対する「私的利益」の絶対的優位を認めるものであるとすれば、そこにはもはや個別事情の考慮や利益衡量といった概念の入り込む余地はないと考えられる。

なお、その納税者にとって不利にならない結論であれば権利侵害に当たらないので問題はないとの見方であろうが、少なくとも本税部分については違法ないし不当利得であることに変わりはなく、また、租税法分野における社会公共的な利益とは、国家権力が対私人のとの関係で得る利益ではなく、玉國文敏教授が指摘されるように、「租税法主義や合法性の原則の下で法律の趣旨目的を実現する利益や、他の納税者との間の公平維持である」⁵³ことに鑑みると、法の一般原則や利益衡量論を排除するための合理的な根拠づけとしては十分ではないと考えられる。

次に、司法による行政統制システムに対して聖域化するおそれがあるという懸念である。租税法上の違法状態を除去できる権限をもつのは、納税者本人、税務当局、そして訴訟提起を条件とした裁判所のみである。租税法上違法な取扱いであっても、税務当局が内部拘束力や合意契約により、違法状態を除去せず、納税者有利の結論を是認する形で、訴訟事件化しなかった場合には、司法判断の途が閉ざされ、違法状態が司法判断の枠外に置かれることになる。

このように、違法状態にある課税関係が、利益衡量論や司法審査というスクリーンを回避して、納税者と税務当局という当事者間内部で自己完結するおそれがあるということも十分認識すべきである。そしてその上で、文書回答固有の、法的安定性の確保のための法制化を行うのであれば、単に投

52 塩野宏・前掲注31 115頁以下。

53 玉國文敏・前掲注48。

資環境整備等の必要性のみならず、法の一般原則に匹敵するような、より説得力のある法理論の構築を行い、行政法理論・判例理論、そして幅広く国民の理解を得る必要があろう。行政の内部拘束力や納税者との合意契約等の議論は、単に個々の納税者の信頼保護の問題にとどまらず、このような法の一般原則や国家法体系全体にも関わる重大な問題をも包含していると考えられる。

(3) 納税者保護の範囲（正当な税額）

文書回答の内容に誤りがあり、本税額が過少に計算されていた場合に、法的安定性を確保する目的で、租税法規を正しく適用して算出される正当な税額（本来納めるべき本税額）の部分にまで、納税者の信頼保護を徹底するかという問題がある。この点については、さまざまな議論があるが⁵⁴、紙面の都合で詳細は割愛する。仮に、納税者の「経済的不利益」の範囲に、租税法の適法な解釈による「正当な税額」も含まれるとするならば、他の納税者との公平負担の問題もさることながら、特定の企業又は個人の税務リスク（コスト）を、国すなわち他の納税者全体に移転ないし転嫁することを容認することになる。政府による投資環境整備や投資リスクのカバーというのは、究極的にはそれらの国民負担も含めた意味なのかもしれないが、このような政策を、税務当局の責務として行うことの妥当性についても国民的な議論が必要であると考えられる。

6.4 日本型文書回答制度の評価と今後の展望

(1) 現行制度に対する評価

① 行政法理論との関係について

我が国の行政法理論である「法律による行政の原理」によれば、納税者の権利義務に影響を与えるような行政作用には、たとえそれが個別の納税者にとって有利に働くとしても法律の授権が必要であり、法律の授権なしに行政機関が定めることができるとされる通達に対し、そのような機能を「法的に」認めることには困難が伴う。

日本型文書回答制度は、納税者に対する拘束力を有せず、納税者は文書回答の内容いかににかかわらず、自己の判断で税務申告を行うことができるという制度設計を行うことで、このような行政法理論からの批判にも堪えられる内容となっている。また、内部拘束力を認めないことで、租税法上の違法状態を課税処分によって除去できる余地を確保し、会計検査院による審査にも堪えうる行政運営の法適合性を担保することができる。更に、違法状態除去のための課税処分に不服のある納税者に対しては、通常の処分と同様に司法審査の途が開かれることで、前述した「実際に行われた行政活動が法律に違反した場合に、事後的に裁判所がこれを法律違反であると宣言した上で、適法性を回復する仕組みが整備されている」という「法律による行政の原理」の命題をクリアできるという制度設計となっていると評価することができる。

54 吉村典久（2011）「租税法と信義則」租税判例百選（第五版）36頁以下。なお、東京高裁昭和63年4月26日判決（税資164号305頁）や宇都宮地裁昭和60年12月19日判決（判時1183号79頁）は、「正当な税額」が「経済的不利益」に該当することにつき、消極に解している。

② 判例理論（信義誠実の原則）との関係について

判例理論は、利益衡量論に基づく租税法分野への信義誠実の原則の適用の「可能性」を認めつつも、それが「法律による行政の原理」に対する重大な修正原理であることに鑑み、実際の適用については、個別具体的な事情を詳細に検討するという態度をとっている。

日本型文書回答制度は、一律・形式的な取扱いにつながる内部拘束力による解決を採用せず、納税者と税務当局との紛争時には、判例理論に基づき、個別具体的な事情を反映した利益衡量（信義誠実の原則）によって司法判断が行われることになっている。これは前述のような「租税法分野における『法律による行政の原理』の修正原理である信義誠実の原則の適用に当たっては、個々の事案ごとに個別具体的な事情を考慮し、私的利益と社会公共的利益の利益衡量により解決を図る」という判例理論の命題をクリアできる制度設計であると評価することができる。

③ 制度の実効性について

日本型文書回答制度は、その根拠を通達である事務運営指針におき、納税者に対する拘束力を有せず、また、回答内容自体も法令解釈通達化されたものではないから、税務当局内部の拘束力も有しない。そして、このような制度設計ゆえに「法律による行政の原理」や「信義誠実の原則」といった行政法理論や判例理論との親和性や整合性を有するといえる。

このような制度設計は、法的安定性の確保を重視する立場からは批判のあるところであるが、それでは日本型文書回答制度は、法的安定性の点では机上の空論であって、実務上は機能しない実効性に欠ける制度なのであろうか。

日本型文書回答制度の根拠となっている事務運営指針は、部内の事務処理手続を規定する手続規定であるが、特に注目される特徴は、次の2点である。まず、冒頭にも述べたように、文書回答制度は事前照会制度の一形態として、納税者と税務当局との間のやりとりを通じて、事実認定や法令の解釈適用を行うという性格を有しているが、これは行政から納税者への一方通行的な伝達ではなく、いわば「協働型」の行政作用と位置付けることができる。

次に、行政機関内部における情報共有・相互協議手続が定められていることである。事務運営指針には、①事前照会に対する文書回答が組織的な手続を経て行われること、②回答内容が公表されること、③回答内容が、事前照会者を管轄する部署に連絡されること、④文書回答の内容と異なる内容の処分等を行う場合には、関係部署間で事前に協議を行うこと等が部内手続として定められている。これらの手続規定の存在によって、①文書回答が税務当局の組織的な検討を経た「公的見解」であるという一般的解釈が可能になること、②回答内容が公表されることで、照会当事者のみならず、広く一般にその内容の妥当性等がチェックされること、③仮に、回答内容と異なる内容の処分等を行おうとする場合であっても、関係部署間での事前協議という部内での検討段階における精緻性・慎重性を求めるという手続が担保されていることといった、納税者の信頼保護への配慮が期待できる仕組みとなっている。このような手続的な仕組みによって、法令解釈通達のような内部拘束力はないものの、文書回答の内容は税務当局内部においても尊重され、その存在を合理的な理由もなく無視するような行動がとられることは、現実には想定しがたいと考えられる。

このように考えると、現行の日本型文書回答制度は、個別取引に係る予測可能性の確保という新たな社会的要請に応えつつ、既存の法体系や行政法理論・判例理論に抵触せず、かつ、納税者の信頼保護にも手続的な配慮を行うという、極めて柔軟かつ現実的な制度設計であると評価することができる。

④ 新たな行政類型論の可能性

以上のような評価全体を踏まえると、次のようなことが指摘できる。現行の日本型文書回答制度には、裁判規範性や内部拘束力はないが、その形成過程においては、納税者からの照会と税務当局からの文書回答という対話を通じた、納税者と税務当局との間の「緩やかな規律関係」が構築される。「緩やか」というのは、裁判規範や法規命令のような法的な強制力や拘束力をもつわけではないが、かといって行政規則のように、内部規律であることを理由として納税者との関係性を完全に否定するわけでもないという意味である。

税務当局としては、納税者からの事前照会に対し、組織的な検討を行い、組織としての公的な見解を文書で回答し、関係部署で情報を共有するとともに、その内容を公表する。また、仮に文書回答の内容と異なる課税処分を行う場合（回答内容の修正・取消等）には、関係部署間での協議を行うこととされている。これは「絶対的な」法的安定性を保障するものではないが、信頼の対象となる文書回答に関して、手続的效果としての「公的見解性」、 「公表性」、 「見解修正時の部内協議義務」を付与するものである。

このような日本型文書回答制度における一連の行政過程の解釈や理論構成次第では、現在、行政法理論が模索している、行政と私人との関係に関する伝統的二分論（法規命令と行政規則）を補完する新たな行政類型論のヒントにもつながる可能性を秘めていると考えられる。

6.5 今後の展望等

ここまで、日本型文書回答制度について、さまざまな角度から考察してきた。まず、創設経緯から明らかになったことは、日本型文書回答制度は、当時の時代・社会情勢の要請を受けて、政府の重要な政策課題としてトップダウン的に創設されたという事実であり、そのキーワードは「納税環境整備」と「投資環境整備」であった。

税の賦課徴収における適正・公平な執行や、その前提となる納税環境整備が、税務当局の使命であることについて議論の余地はないと思われるが、更に進んで、投資環境整備のように、自由市場経済における企業の投資判断のための材料提供や税務リスクの負担といった領域にまで積極的に踏み込むことが、果たして税務当局の本来の使命として内包されているのかどうかという疑念は、現段階でも解消できないでいる。

確かに、文書回答制度の法的安定性を強固なものとして、企業ビジネス分野における税務リスクを、より効率的な形で解消ないし軽減させることは、経済社会や税制が高度に複雑・専門化した現代社会における強い社会的要請であるかもしれないし、結果として企業のコンプライアンス向上に寄与するかもしれない。また、本稿で触れた歴史的経緯からみれば、税務当局に対し、そのような責務が、対日投資促進という国家レベルの重要な政策課題として要請されたことも事実である。しかし、仮にそ

うであるとしても、予測可能性の議論と法的安定性の議論は、明確に峻別すべき性格のものであると考える。なぜなら予測可能性の議論は、政策的な行政運営論であるが、法的安定性の議論は「法律による行政の原理」等に関わる法律論であるからである。

日本型文書回答制度の課題は、①行政の透明性、②予測可能性、③法的安定性の確保であった。まず行政の透明性については、文書回答制度に係る事務運営指針及び回答内容が公表されるという原則が今後とも維持されるのであれば、法令解釈通達が公表されている現状とあいまって、目標を達成していると評価できるであろう。

次に、予測可能性については、後日、税務当局から絶対に課税処分を受けないという100%の保証がなければ予測可能性が確保されたことにはならないとの見方もあり得るかもしれないが、日本型文書回答制度が「汎用性がなく個別性の強いもの」や「将来行う予定の取引等で、個別具体的な資料の提出が可能なもの」をも、その対象に取り込んだことで、実務上の「健全な」企業ニーズには十分応えているものと評価できるであろう。

最後に、法的安定性についてである。法的安定性の強化を重視する立場が危惧する「文書回答の内容と異なる内容の課税処分が行われるケース」が、実際にどの程度の頻度で発生するものなのかという問題はさておき、この法的安定性の議論は、単なる行政の政策運営レベルでのものではなく、「法律による行政の原理」、「租税法主義」といった近代国家の基本原則、国家法体系に関わるものであり、その解決は容易ではない。日本型文書回答制度に関して、今後どのような方向性で改正が行われるとしても、この法的安定性の問題、すなわち「法律による行政の原理」や「課税の公平負担」といった法の基本原則を犠牲にしてもなお、「違法状態にある私的な利益」を法的安定性の観点から保護するという課題の解決においては、これまで行政法理論や判例理論によって積み上げられてきた利益衡量論・信義誠実の原則や、行政統制原理である「法律による行政」モデルを超越する必要がある、そのためには特定の学問領域だけではなく、幅広い国民的な議論が必要であると考えられる。

文書回答制度の法的安定性の議論は米国との比較で論じられることが多いが、前述のような「仮にその内容が誤りであった場合も、一般論としては、この制度による法的安定性の維持と予測可能性の増大というメリットは、誤りを過去に遡って訂正できないことによるマイナスを上回る」という考え方が、我が国の判例理論や行政法理論に受け入れられるには、現時点では機が熟していないように思われる。

文書回答制度の法制化による「絶対的な」法的安定性の付与も一つの制度設計論であると思われるが、果たして解決の方向性はそれしかないのでしょうか。前述したような現行の日本型文書回答制度が提示する「緩やかな規律関係」という方向性は、「法律による行政の原理」及び「通達の現実的機能」という2つの要請を同時に踏まえた新たな試みとして、実務的にも法理論的にも、今後、十分検討に値するものと考えられる。

7 結びに代えて

かつて筆者は、経済発展著しい東南アジア某国の税務当局幹部と、税務当局が実施する広報や納税

相談について意見交換を行う機会を得た。その際、彼らから「日本の税務当局が行っている広報や納税相談は、民間の税務専門家の職域を侵害するものであり、民業圧迫ではないか」と問われ、税務当局の使命や納税者サービスというものに関する価値観の違いを思い知らされた経験がある。国家の法体系や行政運営のあり方というのは、その国の文化や国民性を色濃く反映しているものであって、絶対普遍的な正解は存在しないということであろう。

紙面の都合で触れることのできなかった論点も多々あるが、本稿では、日本型文書回答制度自体の研究もさることながら、同制度をいわば試金石として、我が国における租税法律主義の意義や税務当局の使命、租税法分野における「法律による行政の原理」の現代的展開について、判例理論との関係も含め明らかにしようと試みた。一見すると、単純な行政運営論のようにも見える議論であるが、租税法理論と行政法理論との間の温度差や、日米の行政法理論の違い、三権分立原則といった近代国家の基本原理に関わる広範な問題点を秘めていることを再認識させられた有意義な研究であったと考えている。

参 考 文 献

- 手塚貴大 (2009)「租税手続における事前照会」租税法研究37号45頁以下
金子宏 (2014)「租税法 (第十九版)」弘文堂
金子宏 (1983)「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐる」岩波書店
金子宏ほか (2008)「法律学小辞典第4版補訂版」有斐閣
品川芳宣 (1974)「税法における信義則の適用について－その法的根拠と適用要件－」税大論叢8号
上斗米明 (2004)「文書回答手続の見直しについて－グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて」税研115号14頁以下
酒井克彦 (2008)「これまでの文書回答手続の問題点と新たな見直し」税理51巻10号16頁以下
酒井克彦 (2004)「事前照会に対する文書回答制度の在り方」税大論叢44号
碓井光明 (1984)「アドバンス・ルーリングに学ぶ－その考え方と活用」税理27巻9号2頁以下
鈴木孝直 (2003)「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済83巻1号
出村仁志 (1989)「行政庁による公定解釈の表示－米国におけるアドヴァンス・ルーリング及び日本の現状」税大論叢19号
玉國文敏 (2001)「通達課税の一側面－相続財産評価基準とその変容－」塩野宏先生古希記念論集－行政法の発展と変革(下巻)有斐閣
玉國文敏 (2012)「租税関係と信義則」行政判例百選I (第6版)58頁以下
新井隆一 (1970)「税法・権力・納税者」敬文堂
磯部力 (2004)「法律による行政の原理」ジュリスト増刊「行政法の争点 (第3版)」18頁以下
藤田宙靖 (2013)「行政法総論」青林書院
塩野宏 (2015)「行政法I (第六版)」有斐閣
櫻井敬子・橋本博之 (2013)「行政法 (第4版)」弘文堂
田中二郎 (1957)「行政法総論」有斐閣
大浜啓吉 (2012)「行政法総論 (第三版) 行政法講義I」岩波書店
中里実 (2008)「通達に反する課税処分効力」ジュリスト1349号86頁以下
宇賀克也 (2011)「行政法概説I (第4版)」有斐閣
大橋洋一 (2013)「行政法①現代行政過程論 (第2版)」有斐閣
水野忠恒 (1988)「青色申告承認の手続と信義則の法理」ジュリスト903号46頁以下
野口貴公美 (2008)「行政立法手続の研究－米国行政法からの示唆」日本評論社
吉村典久 (2011)「租税法と信義則」租税判例百選 (第五版)36頁以下

Comparative Studies on Tax Law and Administrative Law in Japan

Mikio Morishita

Abstract

The purpose of this paper is to clarify that there is serious difference in interpretation of “Principle of No Taxation without Law” between scholars of tax law and scholars of administrative law in Japan.

In Japan, the National Tax Agency (NTA) would arrange so that a taxpayer can inquire in advance as to the relationship between economic transactions conducted and the provisions of tax laws and regulations. The NTA introduced new advance inquiry system for applicability of tax laws and regulations in 2001. For some advance inquiries, a written answer may be provided under certain conditions, if so requested, and the NTA also discloses such inquiries and answers on the NTA website. This answer is NTA’s own opinion that is not legally binding.

Many scholars of tax law insist that it should be necessary to give NTA’s answers legal binding force such as the Private Letter Ruling Program in the U.S., on the other hand, scholars of administrative law are opposed to their opinion. This conflict offers the key to an understanding of “Principle of No Taxation without Law”.