

租税法の解釈・適用に係るソフトローの対象領域 と今後の課題

植 田 祐美子

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

租税法には、十分な法的安定性と予測可能性を保障するような意味内容が与えられていなければならないが、今日の複雑化・多様化する社会で行われる取引を租税法に当てはめようとすると、租税法が、依然として一般的・概括的内容であると感じられることがある。

このため、複数の解釈が成立する場合は特に、法源以外の情報によって法の解釈・適用に係る疑問を解消することが多い。

税務行政の発行する通達、文書回答、FAQ 形式の情報（以下「FAQ」という。）も法源以外の情報に該当するところ、その発行件数は増加傾向にある。

通達をはじめ、税務行政が発行する法の解釈・適用に関する情報（これらは法源ではないという観点から、本稿では、通達、文書回答、FAQ をソフトローと呼ぶことがある。）には、租税法に関する具体的な疑問を解決する能力がある一方、法源（本稿ではソフトローと対比する際、法源をハードローと呼ぶことがある。）ではないことから、法の解釈・適用に関し、立ち入ってはならない領域がある。本稿ではまず、この点を明らかにする（本稿の第一目的）。

通達等ソフトローは国税庁ホームページ上で公開され、税務職員だけではなく、広く一般に活用されていること、件数が増加していることを踏まえると、税務行政がどのような場合に、どのような法の解釈・適用に係る情報を提供するのが望ましいのか、検討する必要がある。このため、通達等、各ソフトローの対象領域を確認するとともに、今後の課題についても検討を加える（本稿の第二目的）。以上 2 点が本稿の研究目的である。

2 研究の概要

（1）法源以外の情報の必要性

租税法の基本原則（租税法律主義、租税公平主義）は憲法に由来する。

租税法の解釈は、文理解釈を原則とするが、複雑・多様な社会で行われる取引等を法に当てはめるのは簡単ではない。法をどのように解釈すればよいかが、法から直接読み取ることができない場合、困窮するのは申告を行う納税者であり、均一な執行を求められる税務行政である。

通達、文書回答、FAQ など、法源以外の情報が必要とされるのは、法的観点（租税法の基本原則と行政法の一般原則）からだけではなく、実際に、具体的な疑問を解消できる能力があるからである。

通達等ソフトローは、納税者にとっては法的安定性と予測可能性を確保し、税務行政にとっては、法の執行の均一性を確保しつつ、個別事案に即した対応を可能とするとともに、公表することによって、税務行政の透明性の確保と説明責任を全うすることを可能にする。また、税務行政の効率化（徴税コストの削減）にも寄与する。

（２）ソフトロー研究からの示唆

税務行政が発する情報のうち、どの情報を研究対象とすべきかを決定するに当たり、社会科学一般を研究対象とするソフトロー研究を参照した。

同研究から、研究対象の条件は、①国税庁ホームページに掲載されている情報であること、②情報の発信者が税務行政の上級機関であり、発信者名が明示されていることとした。この条件に該当する通達、文書回答、FAQ を研究対象とした。

同研究から、通達等ソフトローは、本来自由に発行してよい性質をもつため、その対象領域を明確に線引きしたり、定義付けしたりすることが困難であるということが判明した。

確かに、既存の通達等から帰納法的に対象領域を決定することはできても、過去の例から導き出した対象領域が、新たな事象に対応した普遍的な対象領域となっていると断言することはできない。

そこで、通達等ソフトローを作成する根拠、作成機関など、今後変更される可能性がかなり低い項目から、各ソフトローを作成する際の必須条件を決定し、当該条件を満たす領域が、各ソフトローの対象領域であると整

理することで、理論的枠組み（対象領域）の輪郭を示すこととした。

（３）ソフトローが立ち入ってはならない領域

ソフトローは法源に抵触してはならないという大前提があり、法改正で対応すべきこと、法の趣旨・特色に反することは、ソフトローで定めてはならない。

法改正で対応すべきことには、慣習法の成立を前提とすること、特定の所得を減免すること、固有概念を制定することが挙げられる。法の趣旨・特色に反することとは、例えば、所得税法 157 条のように、敢えて不確定概念を使用し、公平な課税を担保しようとしているところ、税務行政が不当であると認める取引を明示し、この取引だけが所得税法 157 条の対象となると解されるような情報を提供することが挙げられる。

また、租税法は強行法であり、租税債務は、私法上の債務のように当事者の合意によって形成されるわけではないため、法の解釈・適用に関し、当事者の意思に委ねられた努力義務などをソフトローで課すことは、租税法の特色に反する。

（４）通達の対象領域と今後の課題

イ 対象領域

多数の納税者が継続的かつ将来に渡って行う取引や社会現象が発生し、複数の解釈や執行方針が成り立つ状況下で行政部内の意思統一を図るため、上級機関が下級機関に対して命令を下す必要があると認めた場合を対象とする。

ロ 今後の課題（緩和通達）

緩和通達は、法の根拠なく、租税を減免することから、ソフトローが立ち入ってはならない領域に踏み込んでいる。

裁判例には、緩和通達そのものが租税法律主義の見地から許されないと批判するもの（東京地裁昭和 60 年 3 月 22 日判決（判例時報 1161 号 27 頁））と、合理性があるとするもの（大阪高裁昭和 63 年 3 月 31 日判決（訟務月報 34 巻 10 号 2096 頁））、両方が存在する。

大阪高判では、少額不追求（所得税法 9 条から導き出すことのできる合理性）だけではなく、所得を得る状況、課税技術の問題、国民感情など、課税した場合に生じる現実問題に焦点を当て、緩和通達が合理的であると判示している。

確かに、緩和通達の対象所得を全て課税するとなれば、源泉徴収義務者の負担が著しく増加し、源泉徴収制度そのものの維持が難しくなるといふ現実問題の発生も予想される。

緩和通達がどのような所得をどれくらい課税していないのかという実態を把握し、順次法令化を進めるのが望ましいと思われるものの、課税されない所得に対する申告義務がないため、実態把握は難しい。

そこで、税務行政が、課税しなくて差し支えないとした理由を個別具体的に提示し、その理由が妥当でないものから、順次法令化を進めるといふ対処策が考えられる。具体的な理由を把握することは、法令化（廃止）した場合に起こり得る問題（源泉徴収義務者の負担の増加、執行の不足、国民感情）を具体的に想定し、無用な混乱を回避した上で、円滑な法令化（廃止）を進めることを可能とするのではないだろうか。

（５）文書回答の対象領域と今後の課題

イ 対象領域

既に発行されているソフトローから税務行政の採用する法の取扱いが不明であり、かつ回答するために必要となる情報の全てが照会者によって示される場合が対象となる。

なお、現在の文書回答は、将来行う予定の取引も対象としている。

ロ 今後の課題（信義則）

照会者は、文書回答に従って申告すれば、税務行政が自己の申告を否定しないであろうと確信するところ、このような納税者の確信を保護する規定は租税法上にない。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の確保の対立であると解されるところ、最高裁昭和 62 年 10 月 30 日判決（訟務月報 34 巻 4 号 853 頁）は、租税法の適

用における納税者間の平等を犠牲にしてもなお、その納税者の信頼を保護しなければ正義に反する特別の事情が存在する場合に、信義則の適用を検討する必要性が生じると判示している。

特別の事情があるか否かを判断する際には、少なくとも、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を示したこと、②公的見解が示されたことにより、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こと、③公的見解に反する課税処分が行われたこと、④課税処分のために納税者が経済的不利益を受けたこと、⑤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ことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことという 5 点は必ず考慮すべきであると判示している。

文書回答の対象が将来行う予定の取引であった場合、最高裁の示した 5 つの考慮要素全てを満たすこともあり得る。

このため、最高裁で示された 5 つの考慮要素と通関行政における事前教示制度の諸条件を踏まえ、照会者を保護するための要件として、5 つの考慮要素のほかに、例えば回答に基づく申告を容認することが、憲法に由来する租税法の基本原則（租税法律主義と租税公平主義）を著しく毀損することにはならないことという要素を加えた上で、文書回答通達上、納税者の信頼を保護する行政上の措置を導入することを検討すべきであると考えている。

（6）FAQ の対象領域と今後の課題

イ 対象領域

税務行政が、所掌事務（納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政の推進）の遂行のために必要であると判断した場合を対象とする。FAQ の作成は、税務行政部内の手続で完了するため、迅速性が求められる局面に対応することが可能である。

税務行政が必要であると判断すれば、既存の通達や文書回答から法の解釈・適用の結果が導き出せる場合であっても、平易な言葉を用いた解

説や計算例を示したものを **FAQ** として発行することができる。

このため、**FAQ** は、通達、文書回答がカバーできていない領域（迅速性が求められる領域。例えば災害発生時など）をカバーしていると考えられる。

ロ 今後の課題

FAQ には、緩和通達と同様の課題が発生する危険がある。

すなわち、**FAQ** を用いて租税を減免する場合、緩和通達と同様の問題が生じる可能性がある。

（7）全体を通してみた場合の今後の課題

イ 法に立ち戻る必要があること

法の解釈・適用の中心は法であり、租税法は文理解釈を原則とするところから、どのようにソフトローを活用したとしても、最終的な法の解釈・適用の結果は、法源に沿って説明できなければならない。

この点、最高裁令和 2 年 3 月 24 日判決（裁判所ウェブサイト）では、宮崎裁判官が補足意見として、「ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない」としている。

ロ 取引段階と時の経過に応答する必要性

取引段階と時の経過に応じて、活用できるソフトローは変化するため、そのときに必要とされるソフトローを生成し続ける必要がある。例えば、全く新しい取引を行おうとした場合、その取引内容がはっきりしていない段階では、基本通達を活用することが多いだろう。取引内容が具体的になった段階では、文書回答を活用することができる。税務行政が **FAQ** を発行することもあるだろう。

新しい取引が 1 つの取引類型として定着した段階では、文書回答や **FAQ** が蓄積され、学術的な研究が進展している場合もある。このような段階では、個別取引を集約・分析することで、通達が発行されることも

あるだろう（法令改正で対応することが望ましいタイミングでもある。）。

税務行政は、今現在、どのような取引が発生しようとしているのか、新しい取引の規模や数等をできるだけ正確に把握し、取引段階や時の経過に応じたソフトローを発行する必要があると考えられる。

また、少なくとも、取引の基本的共通的事項については法令化し、法の解釈・適用の過程において、法が中心となるよう、法設計すべきである。

3 結論

税務行政の発行するソフトローが増加している今、ソフトローについて、俯瞰的・理論的アプローチを試みてよい時期であると考え、ソフトローの立ち入ってはならない領域、各ソフトローの対象領域（作成必須条件）並びに今後の課題について検討を加えた。

本稿で行った俯瞰的・理論的アプローチは、個別のソフトローの妥当性の検証とともに、今後も続けられる必要があるだろう。

ところで、近年では、平易な言葉を用いた **FAQ** や通達だけを頼りに、法の解釈・適用の結論を出すことがあるようである。

しかしながら、法の解釈・適用の中心に位置するのは法源であり、ソフトローだけで結論を導き出そうとすることは、租税法律主義からみて問題がある。今後は、法令自体を読みやすくするなど、誰の目からみても、租税法の解釈・適用の中心が法となるよう、法令自体の設計変更も視野に入れる必要があるだろう。

目 次

はじめに	380
第 1 章 租税法の解釈・適用とソフトロー	382
第 1 節 租税法の概観	382
1 租税法の特色	382
2 法体系の中での立ち位置	383
3 基本原則	383
4 法源	389
5 租税確定手続	390
6 小括	390
第 2 節 租税法の解釈・適用の概観	391
1 法の解釈・適用の概観	391
2 租税法の解釈方法	395
3 納税者の状況	397
4 税務行政の対応	398
5 小括	399
第 3 節 ソフトローの必要性	400
1 はじめに	400
2 租税法からみた場合	400
3 行政法の一般原則からみた場合	401
4 小括	405
第 4 節 ソフトロー研究からの示唆	405
1 はじめに	405
2 研究対象の決定	406
3 研究対象としたソフトローの特徴	408
4 研究の流れ	409
第 5 節 内容確認	410

1 確認項目	410
2 法令	411
3 通達	416
4 文書回答	422
5 FAQ	429
第 6 節 特徴分析	434
1 拘束力	434
2 射程範囲	435
3 作成手続に関する統制	435
4 作成期間	436
5 個別問題解決能力	437
第 2 章 対象領域の検討と今後の課題	439
第 1 節 ソフトローが立ち入ってはならない領域	439
1 大前提（法源への抵触）	439
2 法改正で対応すべき領域	439
3 法の趣旨・特色に反する領域	441
第 2 節 通達の対象領域	443
1 これまでの検討	443
2 作成のための必須条件	444
3 対象領域	444
4 今後の課題	445
第 3 節 文書回答の対象領域	448
1 これまでの検討	448
2 作成のための必須条件	449
3 対象領域	449
4 今後の課題	450
第 4 節 FAQ の対象領域	455
1 これまでの検討	455

2	作成のための必須条件	456
3	対象領域	456
4	今後の課題	457
第 5 節	全体を通して見た場合の今後の課題	458
1	法に立ち戻る必要があること	458
2	取引段階と時の経過に応答する必要性	459
終わりに		461

凡 例

本稿では、税務行政が発行する法の解釈・適用に関する情報は、法源ではないという観点から、ソフトローと呼ぶことがある。

ただし、ソフトローは租税法上、一般的に用いられる用語ではないことから、可能な限り、通達、文書回答、FAQ といった一般に通用する表現を用いるため、必ずしも統一的な表現を採用できていない点をご了承いただきたい。ソフトローという用語と対比するため、法源、法律、法規命令をハードローと呼ぶことがある（ソフトローと同様、可能な限り、一般に通用する用語を用いているため、統一的な表現となっていない点をご了承いただきたい。）。

判例等は読みやすさを優先するため、適宜送り仮名を付し、旧字体を新字体に変更の上、引用している。

本稿で使用している法令等の略称（出現頻度が高いもの）は次のとおりであり、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 3 年 2 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
FAQ 形式の情報・・・・・・・・・・・・・・・・	FAQ
行政機関が行う政策の評価に関する法律・・・・・・・・	政策評価法
平成 14 年 6 月 28 日付課審 1・14 ほか 8 課共同国税庁 長官通達「事前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）」・・・・・・・・	文書回答通達
関税法基本通達（令和 3 年 3 月 31 日財関第 285 号改正 されたもの）・・・・・・・・	関税通達

はじめに

憲法 84 条は租税法律主義を宣明しており、「課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は、原則として法律によって規定されなければならない⁽¹⁾」ず、租税法には「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とを保障しうるような（別の表現を用いれば、不確実性を排除し、確実性を確保しうるような）意味内容を与えられなければならない⁽²⁾」と解される。

しかしながら、租税法は法律であり、幅広い取引を対象とする必要があるから、租税法に個別取引を当てはめようとすると、租税法だけでは具体的な結論を導き出すことが困難な場合が多い。

このため、法の解釈・適用に関し、（複数の解釈が成立する場合は特に）法源ではない通達等ソフトローを用いて、法の解釈・適用に関する疑問を解消することが多くなる⁽³⁾。

先行研究において、通達は、その問題解決能力が評価される一方、法的安定性や予測可能性は租税法によって確保されるべきであること、通達等のソフトローに依拠した状態は租税法律主義に反するのではないかという指摘がなされている⁽⁴⁾。

筆者は、現代社会の複雑化・多様化が飛躍的速度で進んでいることを踏まえると、具体的な取引を法に当てはめ、解釈する際、通達等ソフトロー⁽⁵⁾は必要であるという立場に立つ。

(1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』110 頁（弘文堂、2019）。

(2) 金子・前掲注(1)80 頁。

(3) 通達について金子・前掲注(1)116 頁参照。

(4) 通達公表のマイナス効果を端的にまとめたものとして、例えば、酒井克彦『アクセス 税務通達の読み方』97 頁参照（第一法規、2016）。

(5) 藤田教授は、ソフトローを「裁判所等の国家機関によるエンフォースが保証されていないにもかかわらず、企業や個人の行動を事実上拘束している規範」と説明しておられる。本稿の研究対象とするソフトローを決定する際、藤田教授の定義を参考とした。詳細は、後掲注(127)と本稿第 1 章第 4 節を参照されたい。

ただし、通達等ソフトローは法源（ハードロー⁽⁶⁾）ではない以上、立ち入ってはならない領域があると考えられるため、まずはこの点を明らかにする（本稿の第一目的）。

行政が情報提供を行うことは、根拠法が無くとも、現代社会における行政のサービス機能として認められているところ、近年、税務行政の発行するソフトローは、その種類や件数が増加し、国税庁ホームページ上で広く一般に公表されている。通達等は、税務職員だけではなく、納税者等が活用する情報へと変容しており、裁判においても、税務行政が通達を納税者に周知し、定着するよう必要な措置を講ずべきであると判示されている。

このため、税務行政がどのような場合に、どのようなソフトローを提供するのが望ましいのか判断するに当たり、各ソフトローの対象領域を理論的・俯瞰的に把握していることが必要である。各対象領域を検討する際、今後の課題についても併せて検討することとする（本稿の第二目的）。

現在、通達等に関する個別の先行研究（事例研究）は数多く存在するものの、その対象領域自体を研究課題とするものは、筆者の確認した限り、発見することができなかった。

従って、本稿の研究課題の設定には、領域自体を対象とする俯瞰性・理論性があるという点で先行研究にはない新規性がある。

しかも、税務行政が発行する通達等の件数が増加傾向にあり、いまや相当数の蓄積がある。そのため、個別の通達等に対する研究だけではなく、その対象領域や課題について、俯瞰的・理論的なアプローチを行う時期が熟している。以上の理由により、本稿の研究課題を設定したものである⁽⁷⁾。

(6) 本稿では、法源とソフトローを対比するため、法源をハードローと表現することがある。また、ハードローという場合、法源全体とその一部を示す場合、両方で用いる。

(7) 本稿では、多くの国において租税制度の中心を占めており（金子・前掲注(1)191頁）、納税者の状況（租税法への接触頻度や前提知識等）がバラエティに富んでいる所得税法と同法に関するソフトローを中心に検討する。

第 1 章 租税法の解釈・適用とソフトロー

本章では、研究課題に入る前の準備を行う。

租税法の特徴を概観し（第 1 節）、法の解釈・適用の作業過程を明らかにした上で（第 2 節）、ソフトローが必要であると考えた理由を述べる（第 3 節）。

近年のソフトロー研究を参考に、本稿の研究対象と研究の流れを決定する（第 4 節）。法令、通達、文書回答、FAQ の内容を確認し（第 5 節）、それぞれの特徴を分析する（第 6 節）。

第 1 節 租税法の概観

1 租税法の特色

「租税は、われわれの生活の基盤を支える役割を果しており、したがってきわめて重要な存在である。憲法 30 条が国民の『納税の義務』を定めているのも、租税のこのような公共性と公益性にかんがみてのことである。⁽⁸⁾」

「租税は、私的部門で生産された富の一部を、公共サービスの資金の調達のために、強制的に国家の手に移す手段であるから、それに関する法である租税法も、それに対応して、他の法の分野（特に私法）とは異なる種々の特色をもっている。」⁽⁹⁾

代表的な特色として、以下の 3 点を挙げておく。

（1）成文性

租税法は、侵害規範であることから、将来の予測を可能ならしめ、法律生活の安定を図るため、成文の形式をとる必要がある⁽¹⁰⁾。

（2）強行性

租税法は、多数の納税者と関わりを持つことから、相手方の意思に関係

(8) 金子宏ほか編『ケースブック租税法〔第 5 版〕』1 頁（弘文堂、2017）。

(9) 金子・前掲注(1)31 頁。

(10) 金子・前掲注(1)33 頁。

なく、画一的に適用される。そうでなければ、納税者相互間の公平を維持できなくなるからである⁽¹¹⁾。

(3) 複雑性

「租税は、国民の経済生活のあらゆる側面と関係をもつ。そのため、租税法は、経済生活の変化に伴ってたえず変化し、経済生活の複雑化に伴ってますます複雑化する宿命をもっている。また、複雑な経済生活の中で、税負担の公平を保ち、かつ租税回避に対処するために、きめ細かい規定を設ける必要があること、最近、租税制度が公共サービスの資金の調達以外の経済政策的目的に使われる傾向が強いことなども、租税法の複雑化を促す要因となっている。⁽¹²⁾」

2 法体系の中での立ち位置

「租税法は、多くの実定法の分野と直接に境を接し、あるいは対象領域の一部を共通にしているため、その研究にあたってはそれらの分野の理解と知識が不可欠である。もちろん、租税法は、租税債務という統一的観念を基礎とした独立の法分野であるが、しかし、ある意味では、これらの関連分野の知識を前提とする一種の総合科目の性質をもっている」⁽¹³⁾。

また、「租税法は、租税債務法において民商法等の私的取引法と境を接し、租税手続法において行政法と深いかかわり合いをもっている。その意味で、租税法は私的取引法と行政法との中間に位置する法分野である⁽¹⁴⁾」。

3 基本原則

(1) 憲法に由来すること

租税法は侵害規範であり、複雑な法であるから、租税法全体を律する原

(11) 金子・前掲注(1)33 頁。

(12) 金子・前掲注(1)33-34 頁。

(13) 金子・前掲注(1)37-38 頁。

(14) 金子宏「租税法の体系——特に行政法との関係を念頭において——」191 頁金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)。

理原則が必要である。

しかしながら、租税法の基本的・共通的事項を定める国税通則法⁽¹⁵⁾はもちろん、各税法中にも、原理原則に関する定めがない。

金子名誉教授は、「租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義⁽¹⁶⁾」があると述べておられる。

清永名誉教授も著書⁽¹⁷⁾において、租税法律主義と租税平等主義（租税公平主義に相当すると解される。）を挙げ、租税法律主義は憲法 84 条・30 条、租税平等主義は憲法 14 条 1 項で示されている租税法上の原則であると述べておられる。

判例においても、「民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基づいて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法 30 条参照）、その反面においてあらたに租税を課し又は現行の租税を変更するには法律又は法律の定める条件によることが必要とされているのである（憲法 84 条）⁽¹⁸⁾」と判示されていることから、租税法律主義は憲法原理であると解される。

また、「憲法 14 条 1 項は、すべて国民は法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において差別されない旨を明定している。この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであって、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものであり、「合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨で⁽¹⁹⁾」ると判示されている。つまり、課税権の行使に関しても、平等の保

(15) 国税通則法 1 条では、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」とされている。

(16) 金子・前掲注(1)78 頁。

(17) 清永敬次『税法〔新装版〕』28-34 頁（ミネルヴァ書房、2013）。

(18) 最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁。

(19) 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。

障が求められており、租税公平主義もまた、憲法原理であると解される。

以上のことから、租税法律主義と租税公平主義は、憲法から導き出される原則であり、租税法を支配する 2 大原則であると考えられる（ただし、租税法律主義と租税公平主義の具体的な意味内容やその強弱については学界において一致しているわけではない⁽²⁰⁾。2 大原則から導き出される意味内容の中には、憲法から直接読み取るのが難しいものもある⁽²¹⁾。）。

（2）租税法律主義

「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。⁽²²⁾」

租税法律主義は、歴史的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とするものであったが、「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につき十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられるべきであ⁽²³⁾」り、別の表現を用いれば、不確実性を排除し、確実性を確保しうるような意味内容⁽²⁴⁾でなければならないということを指すものと考えられる。

イ 課税要件法定主義

「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作

(20) 租税法の基本原則の具体的内容の 1 つである合法性の原則に関する最近の学説として、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）、これを批判的に検討したものとして谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研究論集 77 号『憲法と租税法』（日本税務研究センター、2020）がある。

(21) 金子名誉教授は、遡及立法の禁止について、「憲法は、この点について明文の定めをおいていないが、憲法 84 条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解すべきである」と述べておられる（金子・前掲注(1)121 頁）。

(22) 金子・前掲注(1)78 頁。

(23) 金子宏「市民と租税」金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』14 頁（有斐閣、2010）。

(24) 金子・前掲注(1)80 頁。

用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（括弧内省略）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならない⁽²⁵⁾。これが、課税要件法定主義である。

判例においても、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示（引用者注：憲法 30 条・84 条）のとおりに法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委せられていると解すべきである⁽²⁶⁾」と判示されている。

課税要件法定主義は、「非常に強固な原則⁽²⁷⁾」であると解される。

ロ 課税要件明確主義

法令の定めは「なるべく一義的で明確でなければならない⁽²⁸⁾」。これが課税要件明確主義である。

法令にみだりに不明確な定めを置くと、結局のところ、法の解釈・適用を税務行政に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果となり、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになる⁽²⁹⁾。

ただし、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある⁽³⁰⁾」。

裁判例においても、「課税要件明確主義の下でも、課税要件に関する定めが、できるかぎり一義的に明確であることが要請されるのであるが、租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずること

(25) 金子・前掲注(1)81 頁。

(26) 前掲注(18)の判例参照（最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁）。

(27) 佐藤・前掲注(20)60 頁。

(28) 金子・前掲注(1)84 頁。

(29) 金子・前掲注(1)84 頁。

(30) 金子・前掲注(1)85 頁。

はできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義〔原文ママ〕の実現にとってやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである⁽³¹⁾」と判示されている。

課税要件明確主義からソフトローが必要とされる理由については、後（本章第 3 節）に検討するが、岡村教授は、「租税法律主義の要請を完全に満たす理念的な法令は、納税者がその対象となる行為をする前に（括弧内省略）、その納税者に関する法の指令を、誰もが一義的に認知できる性質（括弧内省略）を備えたものである⁽³²⁾」とした上で、「ほとんどすべての法令は、このようなものではない、つまり不明確であり不完備である⁽³³⁾」と指摘しておられる。所得の概念⁽³⁴⁾が法令以外のところにある所得課税は、納税者も税務行政も、事前に法の指令を完全に知ることのできる仕組み（完備性のある課税要件）とはならないとも指摘しておられる⁽³⁵⁾。

ハ 合法性の原則

「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はなく、また租税を徴収しない自由もなく、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⁽³⁶⁾」。これが合法性の原則である。合法性の原則が遵守されていなければ、「租税法の

(31) 仙台高秋田支判昭和 57 年 7 月 23 日行裁例集 33 巻 7 号 1616 頁。

(32) 岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」税法学 563 号 144 頁（2010）。

(33) 岡村・前掲注(32)144 頁。

(34) 佐藤教授は、所得税法の解説書（教科書）において、現在の日本の所得税法は、包括的所得概念という所得の考え方が採用されており、当該概念は、簡単に言うと、「すべての収入などをベースにして所得額を計算しようとする考え方」であると説明しておられる（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』3 頁（弘文堂、2020））。

(35) 岡村・前掲注(32)148-149 頁。

(36) 金子・前掲注(1)87 頁。

執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる⁽³⁷⁾」⁽³⁸⁾。

このため、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない⁽³⁹⁾」。

(3) 租税公平主義

「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。⁽⁴⁰⁾」

租税公平主義は、立法と執行の両方に妥当する原則である。

立法面では、不合理な差別が行われている場合、その規定は当然無効となる⁽⁴¹⁾。執行面では、例えば、納税者の利益になるような権限行使に関し、同一の状況にある 2 人の者のうち、一方に対してはその権限を行使しながら、他方に対してその行使を拒否することは許されないということである⁽⁴²⁾。

清永名誉教授は、租税平等主義について、通達の適用の際、問題になるとし、例えば、財産の評価がある通達によって一般的におこなわれている

(37) 金子・前掲注(1)87 頁。

(38) この金子名誉教授の説明を素直に読むと、合法性の原則は、租税法律主義から導き出されるものの、合法性の原則が守られた結果、租税公平主義が実現できることを踏まえると、同原則は、租税法律主義と租税公平主義の両方に由来する原則と言えそうである。佐藤教授は、「実質的な面での合法性の原則の『出自』は租税公平主義にある」と述べておられる（佐藤・前掲注(20)69 頁）。

(39) 金子・前掲注(1)87 頁。

(40) 金子・前掲注(1)89 頁。

(41) 金子・前掲注(1)91 頁。

清永名誉教授は、「所得税の場合などにおいて、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とするとか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ときは、租税平等主義に反するというべきであろう」と述べておられる（清永・前掲注(17)32 頁）。

(42) 金子・前掲注(1)97 頁。

場合、ある特定の納税者について、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と、たとえその取扱いが法令と合致していたとしても、恣意的な差別であり、許されないと述べておられる⁽⁴³⁾。

イ 担税力に即した課税

金子名誉教授は、「税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである⁽⁴⁴⁾」と述べておられる。

ロ 公平ないし中立の原則

「公平ないし中立性の原則は、憲法 14 条 1 項に由来する『平等取扱原則』ないし『不平等取扱禁止原則』を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する⁽⁴⁵⁾」。

4 法源

法源とは、「法の存在形式の意味で、法の解釈・適用に当たって援用することのできる法形式」⁽⁴⁶⁾のことである。

租税法における法源とは、「税法の発現形態、存在形式のことをいう。いかなる形式のものが租税に関して国民に対し直接法的効力をもつものとして存在するか」⁽⁴⁷⁾については、憲法⁽⁴⁸⁾、法律、命令（政令・省令）、告示、条例及

(43) 清永・前掲注(17)33 頁。

(44) 金子・前掲注(1)89 頁。

(45) 金子・前掲注(1)90 頁。

(46) 法令用語研究会代表横畠裕介『有斐閣 法律用語辞典〔第 4 版〕』1037 頁（有斐閣、2012）。

(47) 清永・前掲注(17)17 頁。

(48) この点、須貝教授は、「憲法の規定によって、直接に、租税に関する権利義務の関係がどう定められることはないのであるから、税法の法源としては、憲法そのものを、そのうちに挙げることはしない。しかし、挙げることはしないだけで、絶えず、憲法を意識し、必要があれば、折にふれて、これを論ずるのであって、税法の背景をなすものは、常に、憲法である」と述べておられる（須貝脩一『税法総論 I』30 頁（有信堂高文社、1978））。

び規則、条約及び確立された国際法規、判例が該当する⁽⁴⁹⁾。「法律は、租税法の法源の中で最も重要である。⁽⁵⁰⁾」

5 租税確定手続

納付すべき税額の確定は、自動的に確定する場合（予定納税や源泉徴収に係る所得税など）を除き、確定手続（賦課若しくは申告）が必要であるところ、我が国の国税では、原則的に申告納税方式が採用されている⁽⁵¹⁾。

申告納税方式は、原則、納税者の申告によって税額が確定する。

申告がない場合、申告が法律の規定に従っていなかった場合並びに税務署長の調査と異なる場合に限り、税務署長による処分によって税額が確定する（国税通則法 16 条 1 項）。

このため、「政府の処分があくまでも第二義的、補助的な地位に置かれている⁽⁵²⁾」。「申告納税制度が適正に機能するためには、国民が高い納税意識を持ち、自発的に正確な申告をすること、すなわち自発的な納税義務の履行（voluntary taxpayers' compliance）が必要である⁽⁵³⁾」。

6 小括

租税法は侵害規範であり、相手方の意思に関係なく適用される。国民の経済生活のあらゆる側面と関係をもつため、複雑化する運命を背負っている。租税法上、基本原則に関する定めはないが、憲法から、租税法律主義と租税公平主義を導き出すことができる。

他の法体系と隣接・重複するため、具体的な法の解釈・適用の過程で、関連分野の専門知識が要求されることも多い。我が国は、原則、申告納税制度を採用していることから、租税確定手続は納税者による申告が、その中心に

(49) 金子・前掲注(1)107-119 頁並びに清永・前掲注(17)17-22 頁参照。

(50) 金子・前掲注(1)110 頁。

(51) 金子・前掲注(1)919 頁。

(52) 荒井勇ほか編『国税通則法精解』276 頁（大蔵財務協会、2019）。

(53) 金子・前掲注(1)919 頁。

位置付けられている。

第 2 節 租税法の解釈・適用の概観

1 法の解釈・適用の概観

租税法の解釈・適用に先立ち、法一般における解釈・適用について概観しておく。

(1) 法の解釈・適用の意義

法の解釈・適用とは、「法を具体の事案に即して解釈し、これを具体の事案に当てはめて法的判断を下すこと⁽⁵⁴⁾」である。「その最終目的は、単なる法文の文法的解釈、機械的当てはめではなく、不断に流動する社会の実態に即して法の客観点〔原文ママ〕な妥当性、正当性、公平性を実現していくことにある。⁽⁵⁵⁾」

(2) 法の適用（三段論法）

法令の適用とは、「抽象的に書かれている法令の力を、具体的な事象に対して実際に働かせ、その法令の効力を現実に生じせしめること⁽⁵⁶⁾」である。

三段論法の推論とは、具体的な事象の事実を確かめ（事実の確定）、その事実を予定している法令があるかどうかを調べ（法令の検認）、その法令を確定された事実に対当てはめる（事実への法令の当てはめ）ことである⁽⁵⁷⁾。

法の解釈・適用に関して、最終的に確定することができるのは、裁判所のみである⁽⁵⁸⁾。「裁判における法の適用は、形式的には三段論法の形でなされ⁽⁵⁹⁾」、大前提を適用法令、小前提を事実の確定とし、結論（判決）が示される⁽⁶⁰⁾。

(54) 法令用語研究会代表横畠・前掲注(46)1049 頁。

(55) 法令用語研究会代表横畠・前掲注(46)1049 頁。

(56) 長谷川彰一『改訂 法令解釈の基礎』383-384 頁（ぎょうせい、2008）。

(57) 長谷川・前掲注(56)384 頁。

(58) 法令用語研究会代表横畠・前掲注(46)1049 頁。

(59) 伊藤正己＝加藤一郎編著『現代法学入門〔第 4 版〕』66 頁（有斐閣、2005）。

(60) 伊藤ほか・前掲注(59)66 頁。

加藤名誉教授は、結論（判決）は、大前提（適用法令）と小前提（事実の確定）との機械的な組み合わせから、自動的にでてくるものではないと指摘しておられる。加藤名誉教授いわく、裁判官はまず、事件の具体的事実関係の中から妥当な結論を発見しようと努め、次にそこから得られた結論を、法令からの理由付けによって正当化する。法令は決して文字そのままの固定的なものではない。結論の理由付けに符合するよう、解釈によって法令を操作し、法解釈から論理的結論が導出できない場合は、当初の結論を捨て、次善の結論への理由付けを試み、結論とその理由付けとの間の試行錯誤の過程を経て、最終的判断が固まるということである⁽⁶¹⁾。

このような判断過程は通常、判決から読み取ることができない。判決は、あたかも法規から自動的にいしは必然的にその結論が導き出されたかのよう、三段論法で構成されているからである⁽⁶²⁾。

この点について、加藤名誉教授は、判決が法規から演繹的に導き出されるという伝統的な考え方に従い、判決が唯一の正しい結論であり、権威をもたせるためであると指摘しておられる⁽⁶³⁾。「実際には、結論と理由づけとは同時に裁判官の頭にうかぶことが多く、練達した裁判官ほど、そうなるはずである⁽⁶⁴⁾」とも指摘しておられる⁽⁶⁵⁾。

太田教授は、法規範が明確で一義的であれば、事実が法律の要件に該当するかどうかは簡単に判断できるが、法規範が非常に不明確で多義的な場

(61) 伊藤ほか・前掲注(59)68-69 頁。

(62) 長谷川名誉教授は、裁判官「の審査は、政治的色彩をおびることは不可避であ」と述べておられる（長谷川正安「司法権の独立」清宮四郎＝佐藤功編『憲法講座第4巻』34 頁（有斐閣、1964））。

藤谷教授も、「法学者は裁判官を中立的な裁定者として位置づけるが、裁判所もまた政治的諸力の相互関係の渦中に置かれたアクターであることは否めない」と指摘しておられる（藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較—」フィナンシャル・レビュー129 号 212 頁（財務総合政策研究所、2017））。

(63) 伊藤ほか・前掲注(59)69 頁。

(64) 伊藤ほか・前掲注(59)69 頁。

(65) 実際に裁判官がどのような思考過程で判決文を作成しているのかについて、外部から把握することはできず、前記の加藤名誉教授の指摘が、よりリアルな裁判官の法の解釈・適用過程を表現しているか否かを検証することは残念ながら不可能である。

合には法の解釈は困難である⁽⁶⁶⁾と指摘しておられる。

また、長谷川氏は、「法令の適用が三段論法の推論によるといっても、適用するための具体的な作業の過程も三段論法になるということではありません⁽⁶⁷⁾」と指摘した上で、「法令を適用する作業においては、ごく簡単な法令を除いては、法令の検認、事実の確定、法令の当てはめは一直線に行われるということではなく、その過程を繰り返しながら、具体の適用が可能な段階へと進⁽⁶⁸⁾」むだろうと説明しておられる。

以上のことから、法の解釈・適用は、ごく単純な例を除き、相当の試行錯誤（問題に係る事実を収集し、事実を取捨選択し、適用する法令に当てはめ、出た結論を吟味し、違和感があればもう一度事実の収集をやり直し、事実を再評価するなど）を経る必要があるということが分かる⁽⁶⁹⁾。

（３）法の解釈

法を適用するためには法を解釈する必要があるところ、１つの条文について複数の解釈が成り立つことがある。加藤名誉教授は、１つだけの正しい解釈があるというわけではなく、「妥当な解釈」あるいはそれと同じ意味での「正当な解釈」を探ることになると指摘しておられる⁽⁷⁰⁾。

（４）法の解釈方法

法の解釈方法のうち、文理解釈は、法律の文言に従って忠実に解釈する手法であるため、法解釈の基本である⁽⁷¹⁾。五十嵐名誉教授は、文理解釈は、「三権分立の下で立法者の意思を尊重することになる・・・(省略)・・・だれが解釈をしても結果が変わらないことが多いので、法定安定性が確保されるから・・・(省略)・・・法の解釈はまず文理解釈でなければなら

(66) 太田勝造『法律 社会科学の理論とモデル 7』115 頁（東京大学出版会、2000）。

(67) 長谷川・前掲注(56)384 頁。

(68) 長谷川・前掲注(56)389 頁。

(69) ただし、判決をはじめ、法の適用過程が三段論法で統一的に記載されることによって、読み手の理解を助け、読みやすさを確保することができる。これは大きなメリットであると思われる。

(70) 伊藤ほか・前掲注(59)74 頁。

(71) 長谷川・前掲注(56) 406 頁。

い⁽⁷²⁾」とし、文理解釈が採用できない場合に（例えば、法の文言が抽象的である、特定の法文の文理解釈だけで結論を導くと法の体系に矛盾する場合など）、体系解釈（論理解釈⁽⁷³⁾）や目的解釈が必要となると述べておられる⁽⁷⁴⁾。

体系解釈は、個々の法文の解釈の際、その法文だけでなく、他の法文も参照して体系的に調和のとれた解釈を要求するものであり、個々の制定法が 1 つの体系をなしていることから導き出される解釈方法であると述べておられる⁽⁷⁵⁾。目的解釈は、文理解釈や体系解釈によって妥当な結論が得られない場合に採用される解釈であり、解釈の対象となる法規範の目的に従った解釈方法であると述べておられる⁽⁷⁶⁾。

（5）近年の研究（笹倉説⁽⁷⁷⁾）

笹倉教授は、解釈の際に参照する事柄に注目して、法の解釈方法を整理しておられる。

参照する事柄は、①法文自体の意味、②条文同士の体系的連関、③立法者の意思、④立法の歴史的背景、⑤法律意思に分類し、①ないし④だけでは決め手に欠く場合、⑤を参照して事件処理の方向性を探るのであって⁽⁷⁸⁾、

(72) 五十嵐清『法学入門〔新版〕』140-141 頁（一粒社、2001）。

(73) 論理解釈は、一般に「法文の文字・文章自体よりは論理的意義を重視する」（法令用語研究会代表横島・前掲注(46)1185 頁）と説明されており、長谷川氏は、「法令の文字のみでは足りないところを、その趣旨、目的などから補って解釈すること」であるとする（長谷川・前掲注(56)412 頁）。論理解釈には、①法令の規定の文字によりつつ、その文字をそれが用いられているよりも、広げたり、狭めたり、変更したりする解釈（拡張解釈、縮小解釈、変更解釈）と②法令の規定の上に直接書いていない事柄について、言外に意味を読み取る解釈（反対解釈、類推解釈、もちろん解釈、条理解釈など）があると説明している（長谷川・前掲注(56)404 頁）。

(74) 五十嵐・前掲注(72)141 頁。

(75) 五十嵐・前掲注(72)142 頁。

(76) 五十嵐・前掲注(72)145 頁。五十嵐名誉教授は、体系解釈と目的解釈を区分することなく、これらの代表的なものとして、拡張解釈、縮小解釈、反対解釈、類推解釈の 4 つがあると説明しておられる（五十嵐・前掲注(72)156 頁）。

(77) 笹倉秀夫『法解釈講義』（東京大学出版会、2009）。

(78) 笹倉・前掲注(77)5-6 頁。笹倉教授は、参照する事柄と解釈を対応させ、①法文自体の意味を文理解釈、②条文同士の体系的連関を体系（的）解釈、③立法者の意思を立法者意思解釈、④立法の歴史的背景を歴史的解釈、⑤法律意思を法律意思解釈とい

解釈者の主観が最も少ないのは①であり、②以下順に強くなると整理しておられる。このため、法に忠実な解釈を行おうとする立場の者は①を最も優先し、②以降次第に敬遠・拒否すると述べておられる⁽⁷⁹⁾。

また、罪刑法定主義や権力規制が重要な公法の解釈等では、⑤から直接条文の適用方法を選択することはなく、⑤の考察の後、必ず①や②を媒介する必要があると述べておられる⁽⁸⁰⁾。

(6) 小括

「そもそも法解釈の性格や方法について多様な考え方（論争）が存在するのであるから、統一的結論を導き得るものではな⁽⁸¹⁾」く、実際に法の解釈・適用を行う際は、文理解釈が基本であるものの、裁判所においても、さまざまな情報を参照し、試行錯誤を行わなければ、法の解釈・適用に係る最終結論が導き出せないこともあるようである。

近年の研究（笹倉説）の中には、法の解釈の際に参照する事柄に焦点を当て、公法に係る解釈は、解釈者の主観的な要素を検討した場合にも、文理解釈、体系的解釈に一旦立ち戻った上で、法の解釈・適用を行うべきであると指摘するものがある。

2 租税法の解釈方法

(1) 原則（文理解釈）

加藤名誉教授は、「裁判官の判断の幅に対する法規の枠の強さは、場合によってかなり異なっている。税法のように厳密かつ公平な徴税をめざす分野においては、詳細な規定がおかれており、解釈の幅はかなり狭い。これに対して、民法の分野では、当事者間の妥当な解決がはかられればよいか

う呼び方を採用しておられる。

(79) 笹倉・前掲注(77) 8 頁。

(80) 笹倉・前掲注(77) 6 頁。

(81) 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研究論集 78 号『租税法における法解釈の方法』2 頁（日本税務研究センター、2020）。

ら、法規の枠はゆるやかである⁽⁸²⁾」と述べておられる。

金子名誉教授は、「いずれの法の分野においても、成文法の解釈は、原則として文理解釈（括弧内省略）によって行うべきであると考えられているが、特に、租税法は、納税者の財産の一部を直接の反対給付なしに強制的に国家の手に移すことを根拠づける法として、侵害規範であり、そこでは法定安定性と予測可能性の確保の要請が強く働くから、その解釈は、文理に即して、あるいは用語の通常の意義にしたがって、厳格に行うべきであって、みだりに拡大解釈や類推解釈を行うことは許されない」と指摘しておられる⁽⁸³⁾。

判例においても、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきではない⁽⁸⁴⁾」と判示されている。

以上のことから、租税法の解釈は、原則、文理解釈によるべきである。

（２）趣旨解釈

金子名誉教授は、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない⁽⁸⁵⁾」（趣旨解釈）と述べておられる⁽⁸⁶⁾。文理解釈と趣旨解釈は、必ずしもはっきり区別できるわけではないが⁽⁸⁷⁾、本稿では、趣旨を含む解釈は文理解釈とはせず、論理解釈に分類する。

文理解釈が採用できず、規定の趣旨、目的に従って解釈する必要が生じ

(82) 伊藤ほか・前掲注(59)74-75 頁。

(83) 金子宏「租税法解釈論序説——若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏ほか編『租税法と市場』3 頁（有斐閣、2014）。

(84) 最判平成 27 年 7 月 17 日裁判所ウェブサイト。なお、同判例は、最判昭和 48 年 11 月 16 日民集 27 卷 10 号 1333 頁、最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁を参照している。

(85) 金子・前掲注(1)124 頁。

(86) 金子・前掲注(83)9 頁では、文理が不明確な場合がむしろ多いと指摘した上で、文理が明確でない場合に、規定の趣旨・目的を加味して文理を明らかにするほかないと述べておられる。

(87) 金子・前掲注(83)9 頁。

た場合にも、「できるだけ厳格かつ厳密な解釈を行う⁽⁸⁸⁾」必要があると考える。

(3) 文理解釈と趣旨解釈以外の解釈方法

判例の中には、租税事件について、用語の通常の意味を拡大して解釈しているものがある⁽⁸⁹⁾が、「拡張がいきすぎると、解釈の名の下に、新たな立法を行ったのと同じことになる。それゆえ、租税法令の定めは、みだりに拡張解釈すべきではない。⁽⁹⁰⁾」

金子名誉教授は、「私法の世界では、類推解釈は比較的広く認められているが、租税法において類推解釈を認めると、法律に根拠のない課税あるいは法律に根拠のない非課税を認めることになり、租税法律主義に反する結果が生ずるから、租税法においては類推解釈は認められないと解すべきである⁽⁹¹⁾」と指摘しておられる。

以上のことから、租税法において、文理解釈と趣旨解釈以外の解釈方法は、極力、避けるべきであると考えられる。

3 納税者の状況

租税確定手続の中心は申告であるため、租税法上は、申告を行う納税者が主体的に法の解釈・適用を行うことを予定しているということになる。納税者の申告は、その就業状況等によって変化する。

国勢調査である「就業状態等基本集計結果⁽⁹²⁾」をみると、15 歳以上就業者数は約 5,891 万人であり、そのうち雇用者は約 4,948 万人、自営業者は約 519 万人であることから、我が国の就業者のほとんどは雇用者である。

(88) 金子・前掲注(83)25 頁。

(89) 具体的な判決内容等は、金子・前掲注(83)21-24 頁参照。

(90) 増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』47 頁（有斐閣、2018）。

(91) 金子・前掲注(83)15 頁。

(92) 現時点での最新版として、総務省統計局ホームページ「平成 27 年国勢調査」の「就業状態等基本集計結果」8 頁参照

(<https://www.stat.go.jp/data/kokusei/2015/kekka/kihon2/pdf/gaiyou.pdf>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

令和元年度版の国税庁統計年報をみると、令和元年分の所得税の確定申告者数は約 2,203 万人である。所得者別では事業所得者約 367 万人、不動産所得者約 157 万人、給与所得者約 1,039 万人、雑所得者約 572 万人及びその他約 66 万人となっており⁽⁹³⁾、申告のおよそ半分を給与所得者が占めている。

令和元年分の民間給与実態統計調査をみると、1 年を通じて勤務した給与所得者数は約 5,255 万人、このうち年末調整された者は約 4,714 万人であり、給与所得者の 9 割近くが年末調整されていることから、給与所得者の多くが自身で申告することなく、納税を完了することが可能となっている⁽⁹⁴⁾。

ただし、災害が発生した場合や副業で収入を得た場合など、自ら、租税法の解釈・適用を行い、申告する必要は、給与所得者にも生じ得る。

4 税務行政の対応

納税者にとって租税法とは、「できるだけつとり早く、しかもできるだけ簡明な形で知ることが先決問題であ⁽⁹⁵⁾」るところ、租税法はますます複雑・難解になっている。

このため、納税者は、法令だけではなく、判例の蓄積、法令解釈通達、文書回答、租税専門家のアドバイスによって、租税法に関する不確実性を縮減しているものと考えられる⁽⁹⁶⁾。

(93) 国税庁ホームページ「第 145 回 国税庁統計年報 令和元年度版」の「令和元年度統計調査結果の概要」8 頁

(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/r01/R01.pdf>)

(令和 3 年 7 月 7 日最終閲覧)。

(94) 国税庁ホームページ「令和元年度 民間給与実態統計調査—調査結果報告—」6 頁

(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/minkan2019/pdf/001.pdf>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

ただし、当該調査は標本調査である。

(95) 荒井ほか・前掲注(52)17 頁。

(96) 藤谷武史「租税法における『不確実性』と『法の支配』の制度的意味」論究ジュリスト 10 号 78 頁 (2014)。

政府による情報提供の充実化を図る方針の決定⁽⁹⁷⁾や近年のインターネット利用人口が増加したこと⁽⁹⁸⁾を背景に、国税庁は、ホームページを中心に、租税法の解釈・適用に関する様々な情報を提供している⁽⁹⁹⁾。

5 小括

法の解釈・適用の枠（幅）は法によって異なるところ、当事者間の妥当な解決を目的とする場合には、法の枠は緩やかに解してよい。

一方、租税法は公法かつ侵害規範であるため、法の枠は狭く、文理解釈を原則とする。我が国は、雇用者が多く、年末調整で納税を完了するケースも多いが、自然災害の発生や副業により所得を得るなど、これまで申告をする必要がなかった者も、申告が必要な場面に直面することがある。現在、税務行政は、国税庁ホームページを中心として租税法の解釈・適用に関する様々な情報提供を行っている。

-
- (97) 2004 年（平成 16 年）3 月 31 日各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議決定ではインターネットによる行政情報の提供を充実させるよう決定された。

首相官邸ホームページ「行政ポータルサイトの整備方針（2004 年（平成 16 年）3 月 31 日各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議決定）1 頁
(<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/cio/dai7/7siryou1.pdf>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

また、2015 年（平成 27 年）3 月 27 日各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議決定では、更に利用しやすくなるよう、所管法令、告示、通達等の一覧及び全文を掲載するよう指針が示されている

(<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/cio/dai61/honbun2.pdf>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

- (98) 総務省の報道資料によると、インターネット利用者の割合が全体の 89.8%と 9 割に迫っているということである（総務省ホームページ「令和元年通信利用動向調査の結果」参照）

(https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/statistics/data/200529_1.pdf)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

- (99) 国税庁ホームページ「国税庁レポート 2021」11 頁

(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2021.pdf>)

(令和 3 年 7 月 1 日最終閲覧)。なお、行政主体が私人のために情報を提供することを教示という（塩野宏『行政法 I 〔第六版〕行政法総論』222 頁（有斐閣、2015））。

第 3 節 ソフトローの必要性

1 はじめに

前節では、租税法は文理解釈を原則としつつも、複雑・難解な法であることから、税務行政は、国税庁ホームページを活用して、租税法の解釈・適用に係る情報を提供しているという現状について述べた。本節では、法的側面からソフトローが必要とされる理由について述べる。

近年、行政一般に適用される法律が数多く制定されていることから、行政法からみた場合にもソフトローが必要とされていること、また、税務行政の取組状況についても併せて確認する。

2 租税法からみた場合

(1) 課税要件明確主義からの要請

岡村教授が指摘しておられるように、我が国の所得税法は、「ほとんどの人々が納税義務者として税を支払い、または被扶養者や控除対象配偶者として税に関係している⁽¹⁰⁰⁾」から、その内容は一般的・抽象的にならざるを得ない⁽¹⁰¹⁾。

首藤教授は、「そもそも、法律の文言は、唯一の正しい解釈を導くほど確定的なものではない⁽¹⁰²⁾」と指摘しておられる。裁判例においても、「課税対象となる納税者側の社会生活上の事象は千差万別であるから、それらの全てを法令により明確かつ一義的に規定することは不可能であ⁽¹⁰³⁾」ると判示されている。

つまり、法源だけで課税要件を明確に読みとることは難しく、必然的に、

(100) 岡村・前掲注(32)145 頁。

(101) 岡村教授は、「包括的な課税ベースを作るためには、何らかのバックストップとなる一般規定(スタンダード)が必要になる」と指摘しておられる(岡村・前掲注(32)149 頁)。

(102) 首藤・前掲注(81)9 頁。

(103) 福岡地判平成 22 年 3 月 15 日税資 260 号順号 11396。

納税者からみた法は、十分な法的安定性と予測可能性とを保障したものはなっていない場合が生じるということである。

(2) 公平の原則からの要請

前記(1)の課税要件明確主義と関連するが、税務行政にとっても、法が一義的・明確でない場合、法源だけを頼りに個々の税務職員が全く自由に法解釈を行うと、同じ状況にある納税者に対し、異なる法執行を行う可能性があり、執行に関する公平を確保することができない⁽¹⁰⁴⁾。

税務行政は均一な執行を行い、納税者を平等に取り扱う必要があるところ、これを可能とするのが通達に代表されるソフトローである⁽¹⁰⁵⁾。シャウブ勧告の附録においても、行政上の解釈を編纂し、公開することは、「税法の適用に際して地理的画一性をもたらす⁽¹⁰⁶⁾」と指摘されている。

3 行政法の一般原則からみた場合

宇賀教授は、行政上の法律関係について、条理に基づく一般的法原則として、①信義則、②権利濫用禁止の原則、③比例原則、④平等原則、⑤透明性と説明責任の原則、⑥必要性・有効性・効率性の原則、⑦その他の一般原則⁽¹⁰⁷⁾を挙げておられる。

これらの一般原則のうち、特に⑤透明性と説明責任の原則、⑥必要性・有効性・効率性の原則は、ソフトローが必要であることに關し、重要であると考えられる。

(1) 透明性と説明責任の原則からの要請

イ 概要

(104) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第7版〕』318頁（有斐閣、2020）。

(105) 金子名誉教授は、「租税法規の統一的な執行を確保するために通達が必要なことは、いうまでもない」と指摘しておられる（金子・前掲注(23)23頁）。

(106) 福田幸弘監修『シャウブの税制勧告』405頁（霞出版社、1985）。

(107) 宇賀・前掲注(104)49-73頁。宇賀教授は、その他の一般原則として、公益適合原則や基準準拠原則を挙げられた上で、これらの原則は学界で一般原則として認知されているとは言えないと述べておられる（宇賀・前掲注(104)72頁）。

行政手続法⁽¹⁰⁸⁾ 1 条 1 項は、行政運営における公正の確保と透明性の向上を求めている。

同法は、平成 17 年改正で意見公募手続を導入し、同法の要請する透明性とは「単なる透明性にとどまらず、国政を国民から信託された者が主権者たる国民に対して説明責任を負うという原則が導かれる。⁽¹⁰⁹⁾」

税務行政は、同法の適用除外となることも多いが⁽¹¹⁰⁾、中央省庁等改革基本法 2 条⁽¹¹¹⁾は「透明性」、行政機関が行う政策の評価に関する法律（以下では「政策評価法」という。） 1 条⁽¹¹²⁾は、行政には「説明する責務」があると定めていることから、他の行政機関と同様、税務行政には、自身の行政活動に関し、透明性の確保と説明する責任があると解される。

ロ 税務行政の取組状況

中央省庁等改革基本法は、財務省に「必要な通達は国民に分かりやすい形で公表する」よう要請し（同法 20 条 5 号）、判例においても、通達を周知するよう判示されている⁽¹¹³⁾。

(108) はじめて透明性という文言が法律上用いられたのは、平成 5 年に制定された行政手続法においてである（宇賀・前掲注(104)69 頁）。このため、透明性という観点が、実定法で明確に認識されたのは、比較的近年であると言えるだろう。

(109) 宇賀・前掲注(104)69 頁。

(110) 佐藤教授は、税務行政に関する適用除外について、課税処分や行政指導の特殊性の観点から解説しておられる（佐藤・前掲注(34)371-372 頁）。

(111) 中央省庁等改革基本法 2 条は、「中央省庁等改革は、内外の社会経済情勢の変化を踏まえ、国が本来果たすべき役割を重点的に担い、かつ、有効に遂行するにふさわしく、国の行政組織並びに事務及び事業の運営を簡素かつ効率的なものとするとともに、その総合性、機動性及び透明性の向上を図り、これにより戦後の我が国の社会経済構造の転換を促し、もってより自由かつ公正な社会の形成に資することを基本として行われるものとする。」と定めている。

(112) 政策評価法 1 条は、「この法律は、行政機関が行う政策の評価に関する基本的事項等を定めることにより、政策の評価の客観的かつ厳格な実施を推進しその結果の政策への適切な反映を図るとともに、政策の評価に関する情報を公表し、もって効果的かつ効率的な行政の推進に資するとともに、政府の有するその諸活動について国民に説明する責務が全うされるようにすることを目的とする。」と定めている。

(113) 最高裁平成 18 年 10 月 24 日小法廷判決（民集 60 卷 8 号 3128 頁）は、ストックオプションに係る所得区分につき、下級審の裁判例で判断が分かれていたことを指摘した上で、「課税庁が従来のご扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後

過去、税務行政部内では、通達の周知徹底の対象は税務職員であると認識されていたが⁽¹¹⁴⁾、現在は、納税者も対象に含まれており⁽¹¹⁵⁾、通達等は国税庁ホームページで広く一般に公表されている。

また、政策評価の公表自体、政策評価法の求める行政の透明性の確保と国民に対する説明責任を全うする目的で実施されるところ、国税庁の政策目標には「適正かつ公平な課税の実現」があり⁽¹¹⁶⁾、実績の評価は、財務省の定める政策評価に関する基本計画に準じて実施される⁽¹¹⁷⁾。

国税庁は、実績目標として「納税者サービスの充実」を掲げ⁽¹¹⁸⁾、目標達成のため、「国税庁ホームページに、各種情報（記者発表資料、統計情報、法令解釈通達、質疑応答事例、文書回答事例等）や国税庁の取組内容などを掲載⁽¹¹⁹⁾」している。

つまり、通達等ソフトローは、公表されることで税務行政の透明性の確保と政策に関する説明責任の全うに寄与している。

（２）必要性・有効性・効率性の原則からの要請

イ 概要

の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである」と判示している。

- (114) 昭和 44 年当時、国税庁審理課は、「課税の適正を期するためには、まず関係職員が法令通達の趣旨を十分に理解し、これを正しく適用することが必要である」と説明していた（国税庁『国税庁二十年史』249 頁（大蔵財務協会、1969））。

- (115) 国税庁ホームページ「国税庁 70 年史」110 頁
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/70th/index.htm>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

国税庁 70 年史（平成 21 年 6 月～令和元年 7 月）の第 2 章「審理事務」では、「納税者や税務職員に対し、かかる法令解釈通達について正しい解釈の周知徹底を図」る観点から、審理事務の重要性はますます増大しているとの認識が示されている。

- (116) 財務省ホームページ「政策評価」の中の「財務省の使命」と「政策の目標」
(https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/02taikeizu.pdf)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。
- (117) 財務省ホームページ「令和元事務年度 国税庁実績評価書」5 頁
(https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2019/evaluation/202010ntahyokazentai.pdf)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

- (118) 財務省ホームページ「令和元事務年度 国税庁実績評価書」・前掲注(117)8 頁。

- (119) 財務省ホームページ「令和元事務年度 国税庁実績評価書」・前掲注(117)35 頁。

必要性・有効性・効率性の原則の具体的な内容は、政策評価法に関する基本方針（平成 17 年 12 月 16 日閣議決定）⁽¹²⁰⁾と政策評価法 3 条 1 項で確認することができる⁽¹²¹⁾。

必要性の観点とは、政策効果からみて、対象とする政策に係る行政目的が国民や社会のニーズ又はより上位の行政目的に照らして妥当性を有しているか、行政関与の在り方からみて当該政策を行政が担う必要があるかなどを明らかにすることを求めている。

効率性の観点とは、投入された資源量に見合った効果が得られるか等を明らかにすることを求めている。

有効性の観点とは、得ようとする政策効果に対し、当該政策に基づく活動により実際に効果が得られているか等を明らかにすることを求めている。

なお、税務行政に係る政策の評価には、政策の特性に応じた観点として、公平性（行政目的に照らして政策効果や費用の負担が公平に分配されているか等）、優先性（当該政策を他の政策よりも優先すべきか）の観点が追加されている⁽¹²²⁾。

ロ 税務行政の取組状況

例えば、国税庁レポート（2021）では、国税庁の組織理念の中の行動

(120) 平成 13 年 12 月 28 日の閣議決定を改正したものである（宇賀・前掲注(104)70 頁）。
総務省ホームページ「政策評価に関する基本方針」

(https://www.soumu.go.jp/main_content/000499512.pdf)

（令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧）。

(121) 政策評価法 3 条 1 項は、「行政機関は、その所掌に係る政策について、適時に、その政策効果（当該政策に基づき実施し、又は実施しようとしている行政上の一連の行為が国民生活及び社会経済に及ぼし、又は及ぼすことが見込まれる影響をいう。以下同じ。）を把握し、これを基礎として、必要性、効率性又は有効性の観点その他当該政策の特性に応じて必要な観点から、自ら評価するとともに、その評価の結果を当該政策に適切に反映させなければならない。」と定めている。

(122) 財務省ホームページ「政策評価に関する基本計画」の「第 3 章 政策評価の観点に関する事項」部分参照

(https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/basic_plan/fy2018-2022/kihonkeikaku.html)

（令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧）。

規範の 1 つとして、事務の効率化・高度化を挙げている⁽¹²³⁾。

仮に、ソフトローが全く無い状態で、新しい経済取引に係る法の解釈・適用を行うならば、各税務職員が、モデル取引の検索、一般的知識の収集や私法関係など一連の作業全てを自分自身で行う必要があり、事務の効率化を阻害ことになるだろう。

裁判例でも、地方税法に係る通達について、納税者間の公平や徴税費用の節減等の見地から合理的であると判示されている。⁽¹²⁴⁾

つまり、通達等ソフトローは、税務行政の効率化（徴税コストの削減）に寄与している。

4 小括

通達等ソフトローは、納税者の法的安定性と予測可能性を確保するとともに税務行政の公平性・透明性の確保、説明責任の全う、効率的な事務運営（徴税コストの削減）に寄与している。租税法だけではなく、行政法からみても通達等ソフトローは必要とされていると認められる。

第 4 節 ソフトロー研究からの示唆

1 はじめに

藤田教授は、ソフトローは、20 世紀後半以降にみられる現代的な事象であると述べておられる⁽¹²⁵⁾。

(123) 国税庁ホームページ「国税庁レポート 2021」・前掲注(99)6 頁。

(124) 名古屋地判平成 27 年 1 月 29 日（LEX/DB 文献番号 25541486）。本稿で引用した判示事項は控訴審で認容されている（名古屋高判平成 27 年 9 月 11 日（LEX/DB 文献番号 25541394））。

(125) 藤田教授は、「19 世紀以降、国家法による規律が進行し、われわれの生活の隅々まで行き渡り、それが極限まで達したと思われる 20 世紀後半に至って、今度は逆に、さまざまな分野において、国家法ではない秩序形成があらためて注目されるようになってきたのである。このように国家法の存在を前提としつつ、それと併存して、あるいはそれに代替する私的秩序の形成という意味でのソフトローは、まさに現代的な現象なのである」と述べておられる（藤田友敬「ソフトローの基礎理論」ソフトロー

租税法に関するソフトロー研究は、通達に関する事例研究が豊富であるが、俯瞰的・理論的視点から通達を含むソフトローの全体を明らかにしようと試みたものが見当たらなかった。

そこで、法規範一般を対象としたソフトロー研究に着目したところ、とりわけ、研究対象とするソフトローの決定やその特徴を正確に把握するに当たり、多大な示唆を得ることができたため、ここで紹介しておく。

2 研究対象の決定

ソフトローの対象領域を間違いなくかつ明確に定義するのは簡単である。つまり、ソフトローの対象領域は、法源であるハードローの対象領域以外であると定義するのはすぐできる。

だが、この定義は、税務行政の発する情報のうち、どれがソフトローに該当するのか、研究対象に相応しいソフトローとは何なのか、具体的なことを決定する際、役不足である。

この点、塩野名誉教授は、通達について「法規としての外部効果をもつものではないが、関係私人に対しても実際上の効果を有する」⁽¹²⁶⁾と述べておられる。藤田教授は、ソフトローとは、「裁判所等の国家機関によるエンフォースが保証されていないにもかかわらず、企業や個人の行動を事実上拘束している規範⁽¹²⁷⁾」であると述べておられる。

藤田教授のソフトローの定義は、塩野名誉教授の通達の認識と軌を一にしていると考えられる上に、より具体的である。

このため、藤田教授の定義から、本稿の研究対象の選定条件を決定するこ

研究 22 号 2 頁 (2013))。

(126) 塩野・前掲注(99)117 頁。

(127) 藤田友敬「東京大学 21 世紀 COE プログラム『国家と市場の相互関係におけるソフトロー——ビジネスローの戦略的研究教育拠点形成』の目的とこれまでの歩み」ソフトロー研究 12 号 1 頁 (2008)。

なお、同定義は、平成 18 年 (2006 年) に既に発表されている定義から大きな変更点はない。定義の詳細は、藤田友敬「規範の私的形成と国家によるエンフォースメント：商慣習・取引慣行を素材として」ソフトロー研究 6 号 1 頁 (2006) 参照。

とした。

規範とは一般に、のり、手本、模範、のつとるべき規則、判断・評価または行為などの拠るべき手本・基準であると説明されていることから⁽¹²⁸⁾、ソフトローは、ある程度広く社会的に認知され、法の解釈・適用に関し、拠りどころとなっている状態を必要とする。

この点、令和元年度の国税庁ホームページへのアクセス件数は、約 3 億 3,422 万件であり⁽¹²⁹⁾、同ホームページ掲載の情報は社会的認知度が高く、申告等の際の拠りどころとなっていると思料される。

以上より、研究対象選定の第一条件は、同ホームページ掲載情報とする。

次に、企業や個人の行動を事実上拘束している状態とは、私人に対する法的拘束力がないにもかかわらず、私人がその情報に従って法の解釈・適用を行っている状態を指すものと解した。

この点、納税者は、税務行政部内で強い影響力があると見込まれる情報を参照し、その情報に沿った法の解釈・適用を行うことで、法の解釈・適用に関する不確実性を排除すると同時に、税務行政に自己の申告を否認されるという意味での不確実性をも縮減しようとしていると思われる。

税務行政部内で強い影響力があるのは、税務職員を拘束する通達（命令）であることに間違いはない。加えて、税務行政における上級機関が採用した法の解釈・適用であり、その上級機関名を明示している場合にも、強い影響力があると考えられる。

以上より、研究対象選定の第二条件は、情報の発信者が税務行政の上級機関であり、発信者名が明示されていることとする。

上記 2 条件を満たすものとして、通達、文書回答、FAQ を本稿の研究対象

(128) 広辞苑では、「①のり。てほん。模範。②〔哲〕のつとるべき規則。判断・評価または行為などの拠るべき手本・基準。」と説明されている（新村出編著『広辞苑第 7 版』728 頁（岩波書店、2018））。

(129) 国税庁ホームページ「第 69 回 事務年報」56 頁
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/jimunenpo/69/pdf/all.pdf>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

とする⁽¹³⁰⁾。

3 研究対象としたソフトローの特徴

神田教授は、「ソフトローとハードローとを足し合わせて初めて、その分野における規範の全体像が明らかになる⁽¹³¹⁾」と指摘しておられる。

藤田教授は、ある規範について、「その形成」と「エンフォースメント」という切り口から、その規範全体を分類・整理している（藤田教授が示す分類は以下のとおり。本稿では、「藤田分類」と呼ぶ。）。

本稿の研究対象（通達、文書回答、FAQ）は、税務行政（国家）が作成し、税務行政の上級機関が採用する法の解釈・適用として、税務行政がエンフォースメントしている。

つまり、本稿の研究対象は全て、藤田分類におけるカテゴリー 4 に該当し⁽¹³²⁾、ハードローと同じカテゴリーに属するという共通の特徴がある。

(130) 国税庁ホームページには、通達、文書回答、FAQ 以外にも多くの情報が掲載されており、研究対象外とした情報（質疑応答事例、タックスアンサーなど）も、法の解釈・適用に大きな影響を与えているのではないかとと思われる。

(131) 神田秀樹「市場取引とソフトロー」ソフトロー研究 22 号 37 頁（2013）。

(132) 法令解釈通達がカテゴリー 4 に該当すること、納税者からの問いに対する回答である個別通達の場合は納税者が規範の形成に関与する点で、カテゴリー 3 と 4 の境界に位置すると整理したものに、増井良啓「租税法の形成における実験——国税庁通達の機能をめぐる一考察」がある（同論文は、中山信弘＝中里実代表編集『ソフトロー研究叢書第 3 巻 政府規制とソフトロー』（有斐閣、2008）に編纂されている。）。

詳しくは同論文の注釈 9 を参照されたい。なお、本稿では、法令解釈通達についても、意見公募手続により、納税者等が関与している現状を踏まえた上でなお、通達等の最終的な作成権者が国家（税務行政）であり、通達等の周知徹底の任務を負うのもまた、国家であることから、本稿の研究対象は全てカテゴリー 4 に分類したことを付言しておく。

【藤田分類】

形成 エンフォースメント	国家がエンフォースしない	国家がエンフォースする
	国家以外が形成する	国家が形成する
	カテゴリー 1 社会規範、企業倫理、 CSR 等	カテゴリー 3 会計基準、商慣習法等
	カテゴリー 2 労働法上の努力義務規定等	カテゴリー 4 ハードロー

出典：藤田友敬「ソフトローの基礎理論」ソフトロー研究 22 号 6 頁（2013）⁽¹³³⁾。

4 研究の流れ

本稿の研究対象は全てハードローと同じ領域に属するため、本研究は、まず、第一目的（ソフトローが立ち入ってはならない領域）を検討し⁽¹³⁴⁾、その上で第二目的（各ソフトローの対象領域を明らかにすること）を検討するという流れになる。

第一目的については、法令が対象とする領域を明らかにする必要がある。このため、法令の基本的事項を確認し、特徴を分析する。

第二目的については、藤田教授が、ソフトローの事例研究だけでは単なるエピソードの紹介に終わる危険があるため、事例研究だけではなく、事例を分析するための理論的枠組みについても研究し、両方を連携させていくことが重要であると述べておられる⁽¹³⁵⁾ことに着目した。

つまり、既存のソフトローの内容を個別に研究し、帰納法的に対象領域を決定したとしても、将来新たに発行されるソフトローをもカバーした対象領域であるとは断言できないということである。では、第二目的が全く達成で

(133) なお、藤田分類自体は、2006 年発表の論文（藤田友敬「規範の私的形成と国家によるエンフォースメント：商慣習・取引慣行を素材として」ソフトロー研究 6 号 2 頁の【表 1】）で既に発表されていた。

(134) 岩村教授は、藤田分類を引用した上で、「国家が形成するハードローとソフトローとの棲み分けのあり方等が研究テーマとなりうる」と整理しておられる（岩村正彦「ソフトロー・プロジェクトの 10 年」ソフトロー研究 22 号 42 頁（2013））。

(135) 藤田友敬「市場取引とソフトロー：矢野報告に対するコメント」ソフトロー研究 3 号 37-38 頁（2005）。

きないかというところではないだろう。

少なくとも、各ソフトローに係る基本的事項（作成根拠、作成機関、手続、動機）や特徴（拘束力、位置付け）など、普遍的要素から、各ソフトローの作成必須条件を決定し、当該条件を満たす領域を、各ソフトローの対象領域として提示することは可能である。

このようなアプローチで提示した対象領域は、対象領域そのものを明らかにするわけではなく、対象領域の理論的枠組み（輪郭）を示すに過ぎない。

しかしながら、理論的なアプローチを用いて対象領域を示すことは、少なくとも、各ソフトローが現在抱える課題を浮き彫りにするには十分であり、今後、ソフトローを発行する際の指針としても機能するのではないかと考えられる。

第 5 節 内容確認

1 確認項目

藤田教授は、藤田分類を提唱するより前に、ソフトローが多様であることに鑑み、典型的な分類指標として、形成主体、形成の形態、形成動機、規範の名宛人を挙げておられる⁽¹³⁶⁾。

この分類指標と藤田分類を参考に、本稿では、概要、作成に関する基本的事項（作成根拠、作成機関、作成手続、作成の動機）、内容、周知方法、拘束力並びに位置付けを確認する（なお、確認は、通達等ソフトローだけではなく、ハードローである法令についても行う。ソフトローの立ち入ってはならない領域を提示するためにはハードローの対象領域を確認する必要があるからである。）。

(136) 藤田・前掲注(135)33 頁。

2 法令

(1) 概要

法律は租税法の法源として最も重要な地位を占めると同時に、租税法の解釈・適用の対象物でもある。

租税法の解釈・適用の具体的な作業は、最終的に適用する条文だけではなく、関係条文を確認する過程を含むため、租税法全体をバランスよく理解している必要がある⁽¹³⁷⁾。

(137) 租税法全体をバランスよく理解している必要があることについて、参考として、ある所得がどの所得に分類されるのかを決定する過程を示しておく。

例えばアクセサリー作りが趣味の者が、自己が使用する目的で作成したアクセサリーのうち、使わなくなったものをインターネットサイトで売却していたところ、高い評価を得たため、新品のアクセサリーを自身の SNS サイト上で販売するようになったとする。自分が使っていたもの（生活の用に供するもの）は、真珠等を素材とした高価なもの（30 万円を超えるもの）でなければ課税されない（所得税法 9 条 1 項 9 号、所得税法施行令 25 条 1 号）が、新作のアクセサリーは生活の用に供するものではないから、その売却収入は課税対象となる（申告が必要となるかは別途判断する必要がある。）。所得税法上のどの所得に分類されるかについては、以下のような可能性がある。

新品アクセサリー（物）の販売は一般に、事業であれば事業所得（所得税法 27 条）、事業というほどではないのであれば雑所得（所得税法 35 条）、継続して新品アクセサリーを売却するような意思はなく、偶然、気に入ってくれた人に売っただけで在庫も用意していない場合であれば譲渡所得（所得税法 33 条）に該当する。すなわち、該当する可能性のある所得分類は 3 つある。どの所得に該当するか、直観的に判断することができる場合もあるだろうが、自己の行う法の解釈・適用が正しいと確信をもつためには、自己の行う取引に係る事実を正確に把握した上で、可能性のある法令を 1 つ 1 つ丁寧に見ていくほかない。

事業所得ではないかと考え、事業所得の定義規定（所得税法 27 条）をみた場合を想定する。同条は、「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と定めている。

つまり、事業から生ずる所得であることに加え、山林所得（所得税法 32 条）、譲渡所得（所得税法 33 条）でないことも確認しなければならないということである。事業とは何かを把握するために所得税法施行令 63 条をみると、アクセサリー販売が事業であると明文では示されていない（明示されているのは、農業、林業、狩猟業、漁業など一部の事業であり、アクセサリーを製造して売るという業態が事業であることは明示されていない。アクセサリー販売がどのような事業に該当するのかは、法令以外の資料をみることで決定する者もいれば、自己の取引状況から直観的に事業であると整理する者もいるだろう。もちろん、12 号の「対価を得て継続的に行なう事業」に該当すると判断できる場合もあるだろう。）。

一般に、「行政の複雑性と機動性とに应ずるためには、法律が全ての事項を自ら規定することは不可能であり、法律の委任は広く行われている⁽¹³⁸⁾」ところ、金子名誉教授は「わが国の租税法では、基本的・一般の事項は法律で規定し、細則の事項は政令に委任することが多いため、政令の中で多くの重要事項（たとえば、減価償却の方法や棚卸の方法）が規定されている⁽¹³⁹⁾」と指摘しておられる。

このため、法規命令を確認することも多い。法令だけではなく、租税特別措置法「によってどのように修正されているか⁽¹⁴⁰⁾」も確認しなければならない。租税法以外の法分野で使用されている用語の意味や内容を理解していなければ、法令を正しく理解できない場合もある。

（２）法令作成根拠

次に譲渡所得であると仮定し、譲渡所得の定義規定（所得税法 33 条）をみた場合を想定する。同条 1 項は「譲渡所得とは、資産の譲渡（括弧内省略）による所得をいう。」とし、同条 2 項 1 号は譲渡所得に含まれないものとして、「たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得」とする。

このため、新品のアクセサリーがたな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）に該当すれば譲渡所得には該当しないことが分かる。たな卸資産は所得税法施行令 3 条、たな卸資産に準ずる資産は所得税法施行令 81 条で定められているところ、所得税法施行令 81 条は、「不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る第 3 条各号（たな卸資産の範囲）に掲げる資産に準ずる資産」とある。3 条本文は、たな卸資産の意義である所得税法 2 条 1 項 16 号に関する施行令であるため、この条文も確認する必要があるが生じる。譲渡所得であるとの結論に至るまでの道のりは長そうである。

雑所得であると仮定し、雑所得の定義規定（所得税法 35 条）をみた場合はどうだろう。同条は、「雑所得とは、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」とする。このため、アクセサリー売却の収入は、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得である必要がある。

以上、課税所得がどの所得に分類されるか、思考過程の一部を想定してみたが、なかなか険しい道のりであるということが推測されるだろう。

(138) 法制執務研究会編『新訂 ワークブック法制執務 第 2 版』4 頁（ぎょうせい、2018）。

(139) 金子・前掲注(1)112 頁。

(140) 金子・前掲注(1)111 頁。

「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負」い(憲法 30 条)、
「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、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)ところ、「国会は、国権
の最高機関であって、国の唯一の立法機関である」(憲法 41 条)。

ここでいう立法には、行政機関が定立する法規命令も含まれている(た
だし、法律による授権が必要である。)⁽¹⁴¹⁾。

(3) 法令作成機関

イ 法律

前記(2)で確認したとおり、国の唯一の立法機関である国会である
(憲法 41 条)。

ロ 法規命令

法規命令(以下、本項においては単に「命令」という。)とは、「行政
府が制定する一般的・抽象的法規範⁽¹⁴²⁾」であり、所得税法に関しては、
所得税法施行令(政令)、所得税法施行規則(省令)がある。

(4) 法令作成手続

イ 法律

内閣が提出する法律案は、内閣法制局における審査、国会提出のため
の閣議決定、国会における審議を経て、両議院で可決したときに法律と
なる⁽¹⁴³⁾(憲法 59 条)。一旦、成立した法律の内容を変更する場合も同
様である。

ロ 命令

命令を定めるのは行政機関であるところ、行政手続法は、「命令等を定
める過程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という本法(引用者注：行政手続法)の目的を実

(141) 宇賀・前掲注(104)301 頁。

(142) 金子・前掲注(1)111 頁。

(143) 内閣法制局ホームページ「法律ができるまで」
(<https://www.clb.go.jp/recent-laws/process/>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

現する観点から⁽¹⁴⁴⁾」意見公募手続を定めている。

意見公募手続とは、命令案や関連資料を公示し、広く一般から意見を求めるための諸手続のことであり（同法 39 条 1 項）、手続の実行性を確保するため、命令案が具体的・明確であること（同条 2 項）、意見提出期間は命令案の公示の日から 30 日以上を確保するよう定められている（同条 3 項）。

宇賀教授は、意見公募手続が行政外部とのコミュニケーションを必要とすることから、意見公募手続によって「命令等制定手続の外部化」が生じると述べておられる⁽¹⁴⁵⁾。

税、社会保険料など納付すべき金銭に係る法律は、国会で十分議論されており、法律では規定できない部分を補うための命令等を迅速かつ正確に定めることが行政機関に求められていること⁽¹⁴⁶⁾、また、租税法律主義に配慮するため⁽¹⁴⁷⁾、適用除外となっている（同法 39 条 4 項 2 号）。

このため、租税法に係る命令は、意見公募手続を経ることなく成立することが多い⁽¹⁴⁸⁾。

（５）法令作成の動機

イ 法律

我が国では、議会制民主主義を採用し、「国民の意思は議会に代表され、議会が公開の討論を通じて、国政の基本方針を決定する⁽¹⁴⁹⁾」ため、法律の作成動機は、国民の意思を国政に反映することにあると考えられる。

ロ 命令

(144) 一般財団法人行政管理研究センター編『逐条解説 行政手続法〔改正行審法対応版〕』294 頁（ぎょうせい、2016）。

(145) 宇賀・前掲注(104)327 頁。

(146) 一般財団法人行政管理研究センター編・前掲注(144)305 頁。

(147) 室井力ほか編『コンメンタール行政法 I【第 3 版】行政手続法・行政不服審査法』314 頁（日本評論社、2018）。

(148) 今本啓介「租税行政機関による命令等制定行為とその規律——行政手続法における意見公募手続が司法審査に及ぼす影響を中心に」論究ジュリスト 26 号 105 頁（2018）。

(149) 芦部信喜『憲法 第七版』302 頁（岩波書店、2019）。

課税要件法定主義を貫徹するならば、租税に関する全てのことを租税法で定めるべきであるが、そうすると、専門技術的事項についても国会で審議しなければならない、行政が、柔軟な対応を行うことが不可能となり⁽¹⁵⁰⁾、国民生活を害することになる。このため、専門技術的事項は命令で定めている⁽¹⁵¹⁾。

ただし、「国会が国の唯一の立法機関であるという憲法 41 条の規定に抵触するような委任は違憲⁽¹⁵²⁾」であり、裁判例においても、「法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であ⁽¹⁵³⁾」ると判示されている。

(6) 内容

租税法は、他の法律に比べ、詳細な規定があると整理されることもあるが（本章第 2 節の 2（1）の加藤名誉教授の指摘部分参照）、他の法律と同じく、一般的・抽象的な部分がある。

つまり、塩野名誉教授は「法律の定めはある程度抽象的なものとどめ、より具体的な、しかしなお一般的な規律を法規命令として定めるという法技術が、法規命令である⁽¹⁵⁴⁾」と述べておられることから分かるように、租税法もまた、一般的・抽象的な部分がある 1 つの法であると解される。

(7) 周知方法

明治憲法は、法令の公布は官報をもって行うことと規定していたが（明治 40 年勅令 6 号公式令）、日本国憲法は法令の公布に係る一般的規定を置いていない（憲法 7 条 1 号は天皇の国事行為として、「憲法改正、法律、政令及び条約を公布すること」と定めるのみである。）。

この点、判例では、成文の法令が一般的に国民に対し現実にその拘束力を発動する（施行せられる）ためには、その法令の内容が一般国民の知り

(150) 宇賀・前掲注(104)301 頁。

(151) 宇賀・前掲注(104)301 頁。

(152) 宇賀・前掲注(104)302 頁。

(153) 大阪高判昭和 43 年 6 月 28 日（行裁例集 19 巻 6 号 1130 頁）。

(154) 塩野・前掲注(99)104 頁。

うべき状態に置かれることが前提要件であり、近代民主国家における法治主義の要請であるとした上で、「実際の取扱としては、法令の公布は従前通り官報によってなされて来ている・・・(省略)・・・これに代わる他の適当な方法をもって法令の公布を行うものであることが明らかな場合でない限りは、法令の公布は従前通り、官報をもってせられるものと解するのが相当であ⁽¹⁵⁵⁾」ると判示されている。

(8) 拘束力

前記(7)の判例にもあるように、国民は法令に拘束されるのであり、行政は法律に従わなければならないという法治主義(法律による行政の原理)を採用している⁽¹⁵⁶⁾。

司法権は全て裁判所に属するところ、憲法 76 条 3 項では、「すべて裁判官は、その良心に従い独立してその職権を行い、この憲法及び法律にのみ拘束される」としている。ここでいう法律とは、一般的に「国会の制定する狭義の法律に限らず、適法に制定された行政機関の命令、裁判所規則(憲法 77 条)、地方公共団体の条例(憲法 94 条)等すべての法規を意味する⁽¹⁵⁷⁾」と解されている。

以上のことから、法令は、国民、行政、裁判官を拘束する。

(9) 位置付け

法源である。

3 通達

(1) 概要

「通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であ⁽¹⁵⁸⁾」るところ、金子名誉教授は、通達が過去の事例や問題から作成されているため、あらゆる事

(155) 最大判昭和 32 年 12 月 28 日刑集 11 巻 14 号 3461 頁。

(156) 塩野・前掲注(99)77 頁。

(157) 法学協会編者代表加藤一郎『註解日本国憲法 下巻』1138-1139 頁(有斐閣、1954)。

(158) 金子・前掲注(1)116 頁。

象をカバーしているわけではないと指摘しておられる⁽¹⁵⁹⁾。

「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であって、国民に対し効力を有する法令ではない⁽¹⁶⁰⁾」が、「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⁽¹⁶¹⁾」点に着目し、金子名誉教授は、「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⁽¹⁶²⁾」と述べておられる。

例えば、アクセサリーを販売したことで得た収入(事業所得と仮定する。)をいつ計上すべきか、所得税法 36 条をみても、「その年において収入すべき金額」とされているだけで、具体的な収入計上時期を読み取ることは難しい。

そこで、所得税基本通達⁽¹⁶³⁾をみると、「法第 36 条《収入金額》関係」の中に、「事業所得の総収入金額の収入すべき時期」(36-8)があり、「事業所得の総収入金額の収入すべき時期は、別段の定めがある場合を除き、次の収入金額については、それぞれ次に掲げる日」とし、「棚卸資産の販売(括弧内省略)による収入金額については、その引渡しがあった日」と具体的な解釈が示されている。このように、通達を確認することで、実際に発生した疑問を解消することが可能となる。

国税庁ホームページでは、通達を「法令解釈通達」と「事務運営指針」に大別して掲載している。法令解釈通達は、基本通達、個別通達、措置法

(159) 金子宏「財政権力——課税権力の合理的行使をめぐる——」芦部信喜ほか編『岩波講座基本法学 6 ——権力』159 頁(岩波書店、1983)。

(160) 最判昭和 38 年 12 月 24 日訟月 10 卷 2 号 381 頁。

(161) 金子・前掲注(1)116 頁。

(162) 金子・前掲注(1)116 頁。

(163) 国税庁ホームページ「法令解釈通達」の中の昭和 45 年 7 月 1 日付直審(所) 30 国税庁長官通達「所得税基本通達の制定について」

(<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/01.htm>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

なお、本稿では令和 3 年 6 月 25 日最終改正のものを引用している。

通達⁽¹⁶⁴⁾に区分されており、「法令の解釈の指針を示すもの⁽¹⁶⁵⁾」であって、事務運営指針は、事務上の留意事項や執行に関する指示を示すものである⁽¹⁶⁶⁾。

通達の分類に関しては、多くの先行研究があるところ⁽¹⁶⁷⁾、例えば、品川教授は、法令解釈通達と事務運営指針を厳格に区分することにそれほど意味を有しない場合があり、両者が混合していることもあると述べておられる⁽¹⁶⁸⁾。

なお、金子名誉教授は、「納税者にとって最も重要なのは、租税法の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達である⁽¹⁶⁹⁾」と述べておられる。

(2) 通達作成根拠

国家行政組織法 14 条 2 項は、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる」と定めている（指揮権（訓令権）と呼ばれている⁽¹⁷⁰⁾）。

(3) 通達作成機関

国家行政組織法 14 条 2 項で定められている機関（各省大臣、各委員会及び各庁の長官）だけではなく、それ以外の局長や部長、課長なども「それぞれの所掌事務について指揮権を有するから、当該指揮権に基づき訓令・通達を発することができる。⁽¹⁷¹⁾」

なお、宇賀教授は、行政組織内における意思統一を可能とするため、「明文の規定がなくても、上級機関には下級機関に対する指揮監督権が認めら

(164) 措置法通達の区分等については省略させていただく。

(165) 酒井・前掲注(4)177 頁。

(166) 酒井・前掲注(4)177 頁。

(167) 酒井・前掲注(4)177 頁。

(168) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆』38 頁（ぎょうせい、2003）。

(169) 金子・前掲注(1)115 頁。

(170) 宇賀克也『行政法概説Ⅲ 行政組織法／公務員法／公物法〔第 5 版〕』57 頁（有斐閣、2019）。

(171) 宇賀・前掲注(170)57 頁。

れること自体には異論がない⁽¹⁷²⁾」と述べておられる。

(4) 通達作成手続

通達は、指揮権に基づき発せられることから、作成手続に関し、法令上の制限がない⁽¹⁷³⁾。「上級行政機関は、随時その裁量によって、訓令を発することができる。⁽¹⁷⁴⁾」

ただし、通達は意見公募手続の対象となっている。

これは、「審査基準、処分基準、行政指導指針は、一般に法規性、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・・・

(省略)・・・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(引用者注：行政手続法)の手続規制を及ぼす必要⁽¹⁷⁵⁾」がある
とされたからである(ただし、税に関する通達も、法規命令と同様、同法 39 条 4 項 2 号に該当し、適用除外となることがある。)

(5) 通達作成の動機

指揮権とは、行政組織内の意思統一を可能とするために、上級機関が下級機関に対し、所掌事務に関する方針等を命令する権限であることから⁽¹⁷⁶⁾、通達作成の動機は、行政組織内部の意思統一であると考えられる。

(6) 内容

国税庁ホームページ掲載の区分に従い、基本通達、個別通達、事務運営指針の内容(概略)を確認する。

イ 基本通達

金子名誉教授は、基本通達について、「各租税法律の条文の順序に基本

(172) 宇賀・前掲注(170)56 頁。

(173) 品川名誉教授は、具体的な通達の作成過程について、例えば「国税庁長官通達であれば、担当者によって発議された通達案が、いわゆる稟議制度に基づいて、国税庁長官の最終決裁によって通達となる」と述べておられる(品川・前掲注(168)41 頁)。

(174) 山内一夫『新行政法論考』151 頁(成文堂、1979)。

(175) 一般財団法人行政管理研究センター・前掲注(144)50 頁。

(176) 宇賀・前掲注(170)56 頁。

的な事項および重要な事項についての解釈や運用方針を体系化した⁽¹⁷⁷⁾ものであると説明しておられる。品川教授は「法解釈について基本的かつ網羅的な⁽¹⁷⁸⁾」内容であると述べておられる。

所得税基本通達の前文は、「従来の所得税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、法令の単純な解説的留意規定はできるだけ設けないこととするなど通達を簡素化するとともに、なるべく画一的な基準を設けることを避け、個々の事案に妥当する弾力的運用を期することとした」旨明らかにしている。

つまり、所得税基本通達は、所得税法に係る基本的な解釈や運用方針を体系的に整理したものであり、同通達の運用に当たっては、個々の事案に即して弾力的に行うよう命令されている。

ロ 個別通達⁽¹⁷⁹⁾

金子名誉教授は、個別通達について、基本通達「以外の事項または新たに生じた事項について、個別に租税法律の解釈や運用方針を示⁽¹⁸⁰⁾」したものであると説明しておられる。品川教授は、個別問題や納税者からの質疑に対応するものであると述べておられる⁽¹⁸¹⁾。

例えば、「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律関係通達（所得税編）の制定について（法令解釈通達）⁽¹⁸²⁾」は、新型コロナウイルス感染症等の影響の範囲等の留

(177) 金子・前掲注(1)116 頁。

(178) 品川・前掲注(168)38 頁。

(179) 国税庁ホームページ「申告所得税関係 個別通達目次」
(<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/shotoku/shinkoku/sinkoku.htm>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(180) 金子・前掲注(1)117 頁。

(181) 品川・前掲注(168)38 頁。

(182) 令和 2 年 6 月 29 日課個 2・14 課審 5・8 国税庁長官通達「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律関係通達（所得税編）の制定について（法令解釈通達）」
国税庁ホームページ (<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/shotoku/>)

意点を示すとともに、その冒頭では、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう命令している。

つまり、同通達は、新型コロナウイルス感染症等の影響という個別問題に係る基本的な解釈方法を示すものであり、同通達の運用に当たっては、個々の事案に即して弾力的に行うよう命令されている。

他の個別通達においても、個別問題に関する留意事項や方針を示した上で、個々の納税者の実情に沿った処理を図るよう、命令するものが多い。

ハ 事務運営指針⁽¹⁸³⁾

事務運営指針は、税務行政の執行に係る命令である⁽¹⁸⁴⁾。

(7) 周知方法

周知方法に関し、法令上の定め（制限）はないが⁽¹⁸⁵⁾、通達は、平成 10 年に開設された国税庁ホームページにおいて⁽¹⁸⁶⁾、広く一般に公表されている。

(8) 拘束力

イ 行政部内

通達は命令であるため、下級機関及び下級機関に属する税務職員を拘束する。

[shinkoku/2006xx/index.htm](https://www.nta.go.jp/shinkoku/2006xx/index.htm)) (令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(183) 国税庁ホームページ「事務運営指針」

(<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/jimu.htm>) (令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(184) 品川教授は、通達を解釈通達と執行通達に区分し、執行通達は、税務官庁部内の執行に係るものであると述べておられることから、執行通達は、国税庁ホームページにおける事務運営指針のことを意味していると考えられる(品川・前掲注(168)38 頁)。

なお、品川教授は、法令解釈と執行上の指示の両方が混在している事務運営指針として、平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-16 ほか 3 課共同国税庁長官通達「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」(平成 28 年 12 月 12 日最終改正)があると指摘しておられる(品川・前掲注(168)38 頁)。

国税庁ホームページ (<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/pdf/01.pdf>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(185) 山内・前掲注(174)151 頁。

(186) 国税庁『国税庁五十年史』143 頁(廣済堂、2000)。

ロ 納税者

通達は行政の内部において拘束力があるが、行政の外部に対する拘束力はない⁽¹⁸⁷⁾。

ただし、「通達は、現実においては、税務行政上、租税関係法令と同様の機能、ある意味では、租税関係法令以上の重要な税務職員の行動規範としての機能⁽¹⁸⁸⁾」がある。

このため、行政部外の者である納税者等も通達を参照し、通達に沿った法の解釈・適用を行うことで、法の解釈・適用に係る不確実性を排除するとともに、税務行政に自己の申告を否認される不確実性をも縮減しようとすることがある。

つまり、納税者は、事実上通達に拘束される状態となることがあり得る。

(9) 位置付け

上級機関から下級機関に対して発せられる命令である。

4 文書回答

(1) 概要

塩野名誉教授は、行政過程における表示行為のうち、回答とは、「私人が自己の事業活動等が具体の行政法令の適用対象（たとえば、不利益処分の対象）となるかどうかを行政機関に照会し、これに対して、行政機関が回答する⁽¹⁸⁹⁾」ことであるとし、後述の文書回答通達を例として示しておられる。

これに先立ち、国税庁は、納税者の申告前の問いに対する回答制度として、昭和 62 年に、移転価格税制に関する事前確認制度⁽¹⁹⁰⁾を世界に先駆け

(187) 塩野・前掲注(99)114 頁。

(188) 泉美之松『【所得税法・法人税法・相続税法・消費税法】税法条文の読み方一条文解釈の手引き一】293 頁（東京教育情報センター、平成版新訂第 27 刷、2004）。

(189) 塩野・前掲注(99)224 頁。

(190) 国税庁ホームページ「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」

で導入している。

移転価格税制に関するもの以外に対しても、文書による回答は行われていたが⁽¹⁹¹⁾、その事務手続は明らかではなく⁽¹⁹²⁾、平成 13 年の国税庁長官通達（平成 13 年 6 月 22 日付課総 1-19 ほか 8 課共同国税庁長官通達「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）」）によって具体的な手続等が明らかにされた。同通達は、平成 14 年に税務行政の機構整備に伴って廃止されたが、同年中に、同じ内容の国税庁長官通達が制定されている⁽¹⁹³⁾（以下では、平成 14 年の国税庁長官通達を「文書回答通達」といい、同通達に基づく文書回答を単に「文書回答」という。）。

文書回答制度は、さまざまな立場の者から導入が求められた制度である。

例えば、昭和 43 年の税制調査会では、権利救済制度改善のための具体的措置として、事前照会に対する回答が文書形式で行われるよう、期待が寄せられている⁽¹⁹⁴⁾。金子名誉教授は、昭和 58 年公表の論文で、納税者が

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm>)（令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧）。

- (191) 平成 13 年 11 月 19 日開催の第 1 回国税審査分科会の議事録（4）では、国税庁の村上課税部長が、「従来から一部文書による回答も行っております。それは例えば証券業協会から、こういう商品について、これは課税になるかならないか。どういう所得になるかとか、そういうものですね。例えば、このようなものは協会全体に影響しますから、その協会はその回答を受けて、傘下の企業全部に通達を出すとかしていて、このような文書回答も一部やっていたわけであります。」と発言していることが確認できる

(<https://www.nta.go.jp/about/council/sinsabunkakai/011119/gijiroku/05.htm>)（令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧）。

- (192) 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 528 頁（2004, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/44/sakai/ronsou.pdf>）（令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧）。

- (193) 税務行政の機構整備に伴って、平成 14 年 7 月 9 日に廃止され（酒井・前掲注（192）531 頁参照）、平成 14 年 6 月 28 日付課審 1-14 ほか 8 課共同国税庁長官通達「事前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）」が制定され、現在、この通達を順次改正している（令和 2 年 10 月 19 日最終改正）

(<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/020628/01.htm>)

（令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧）。

- (194) その一部を参考に引用しておく。

「納税者がその固有の事実関係に対する法令の適用、特有の計算、経理方法の採用の可能性等について、申告前に税務当局の見解を確認することができるように制度を

「取引を行うのに先立って、税務行政庁がそれに関連する解釈問題についてどのような見解ないし立場をとるかを知ることができるならば、納税者はリスクを避け、また時間と費用とを節約することができて、非常に便利である⁽¹⁹⁵⁾」り、「法的安定性の維持と予測可能性の増大というメリット⁽¹⁹⁶⁾」があるとして、アメリカのアドヴァンス・ルーリングを採用するよう⁽¹⁹⁷⁾、提言しておられる。

平成 12 年には、税理士会からの建議書の提出⁽¹⁹⁸⁾や当時の総務庁からの税務行政監察結果に基づく勧告（移転価格税制における事前確認制度を発展させた仕組みの制度化⁽¹⁹⁹⁾）がなされた。

その後、平成 13 年 3 月 27 日の閣議決定⁽²⁰⁰⁾（行政機関による法令適用

整備することは、納税者が安んじて取引又は申告を行いうるという意味において重要なことである。現在でも、国税庁、国税局、税務署においてこのような照会に回答する事例は毎年多数にのぼっているほか、税務相談等を通じての照会、回答も大きな役割を果たしている。このような慣行を今後ますます助長するとともに、一歩進んで納税者が自己の直面している具体的な課税要件事実等につき書面で正確に記載を行ない、その税務上の取扱いについて、照会した場合、税務当局は、できる限り書面で回答を行なう慣行を育成することが望ましいと考える。国税庁内部において、このような方向で検討が行われることを期待する」（税制調査会昭和 43 年 7 月「税制簡素化についての第三次答申」 54-55 頁）。

(195) 金子・前掲注(159)159-160 頁。

(196) 金子・前掲注(159)163 頁。

(197) 金子・前掲注(159)164 頁。

(198) 詳しくは日本税理士会連合会ホームページに掲載されている平成 12 年 9 月 21 日付け「平成 13 年度の税制改正に関する建議書」の 24 頁の「4 租税法規の公定解釈に関する事前表明手続（いわゆるアドヴァンス・ルーリング）の制度化を図ること。」部分を参照されたい

(https://www.nichizeiren.or.jp/proposal/taxation/tax_reform/)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(199) 平成 12 年 11 月付けの総務庁による「税務行政監察結果に基づく勧告」の「1 適正かつ公平な課税の実現」の中の「(1) 適正な申告、納税の基盤整備」の 3 を参照されたい

(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/zeimu_a.htm#11)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(200) 財務省ホームページ「財務省における法令適用事前確認手続について」の中の PDF 資料「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」 1 頁

(https://www.mof.go.jp/procedure/jizen/dounyua_kaisei.pdf)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

事前確認手続の導入について) がなされたことを受け、平成 13 年、文書回答制度が整備されたのである⁽²⁰¹⁾。

平成 13 年当時、特定の納税者の個別的な照会は対象外としていたが⁽²⁰²⁾、平成 16 年の通達改正⁽²⁰³⁾によって、手続濫用防止等の観点から設けた一定の要件に該当しない限り、特定の納税者の個別取引等についても対象とされた⁽²⁰⁴⁾。

平成 20 年の改正通達⁽²⁰⁵⁾では、個別具体的な資料の提出が可能であれば、将来行う予定の取引についても文書回答の対象とされた。

このように、文書回答の対象は、順次拡大されており、納税者利便の一層の向上⁽²⁰⁶⁾が図られている。

(2) 回答作成根拠

(201) 平成 13 年 11 月 19 日開催の第 1 回国税審査分科会で村上課税部長(当時)は、「我々はそういうノーアクションレターの世界とはちょっと違うのでありますが、従来からも一応文書回答も行っておりますので、文書回答手続を整備しました。それを公表いたしまして、本年 9 月 3 日から、そういう方法で文書回答を行っております。」と発言している(国税庁ホームページ・前掲注(191)参照)。

(202) 照会は、多数の納税者から照会されることが予想されるもの、若しくは不特定多数の納税者に係るものであることという要件があった。平成 14 年に定められた国税庁長官通達も同様である(詳細は酒井・前掲注(192)529-531 頁)。

(203) 平成 16 年 2 月 17 日付課審 1・2 ほか 8 課共同国税庁長官通達『「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)」。

国税庁ホームページ掲載の新旧対照表を参照されたい

(<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/kaisei/040217/pdf/01.pdf>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(204) 酒井・前掲注(192)533-534 頁。

なお、同業者団体等からの文書回答に関する手続は、平成 16 年 2 月 17 日付課審 1・3 ほか 8 課共同国税庁長官通達「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(令和 3 年 6 月 21 日最終改正))」で命令されていることから、文書回答手続に係る国税庁長官通達は 2 つあるが、手続等に大きな差がないため、本稿では、平成 14 年制定の国税庁長官通達のみを研究対象とする。

(205) 平成 20 年 3 月 7 日付課審 1・1 ほか 8 課共同国税庁長官通達『「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)」。

国税庁ホームページ掲載の新旧対照表を参照されたい

(https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/kaisei/080307_3/besshi01.pdf)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(206) 平成 20 年の改正通達の趣旨部分にも同様の記載がある(前掲注(205)の国税庁ホームページを参照)。

文書回答通達である。

(3) 回答作成機関

原則、国税局（主として審理課）で審査を行う。重要な先例となるようなものは国税庁（審理室等）へ上申する（国税庁において審査すべきと判断されるものについては進達される。）（文書回答通達の「2 事務処理体制の概要」）。文書回答は、審査した国税局の課長等の名前で回答される（文書回答通達の「6 回答及び公表」）。

(4) 回答作成手続

文書回答通達では照会書の受理から回答に至るまで、詳細な手続が定められている。

具体的には、①照会時の対応（文書回答の趣旨・要件の説明、書面の提出が必要であること、文書回答を行わない可能性があることなど）、②受理時の形式審査事務及び補正事務（記載事項の補正又は参考資料の提出の求めなど）、③実質審査事務（補足資料の提出の求め、事前照会者への文書回答の可能性及び処理の時期の見通し等の口頭連絡など）、④回答までの期間（原則 3 か月）、⑤回答記載事項（回答結果に応じた記載内容の定めなど）が詳細に命令されている。

(5) 回答作成の動機

文書回答通達が制定された当時、国税庁に関する実績評価書では、「照会が同様の取引を行う他の多数の納税者の方の適正な申告に役立つと認められるなどの場合に文書により回答するとともに、その内容を公表する『事前照会に対する文書回答』の手続を明確化し、納税者利便の一層の向上に努め」⁽²⁰⁷⁾とされている。

文書回答通達の趣旨部分では、納税者サービスの一環として文書回答を

(207) 平成 14 年 10 月の財務省による「平成 13 事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」36 頁

(https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10212195/www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2001/evaluation/4-13hyouka-jisseki1.pdf)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

行い、内容を公表することによって、同様の取引等を行う納税者に対しても、国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えることを目的とすると説明されている。

また、文書回答通達の改正は「納税者利便の一層の向上の観点⁽²⁰⁸⁾」から実施されている。

以上のことから、文書回答を行う動機は、納税者サービスの一環として、納税者の予測可能性の確保と利便性向上にあると考えられる。

(6) 内容

納税者等からの個別具体的な質問に対し、税務行政が、根拠法令等を示した上で具体的な回答を行っている。

(7) 周知方法

文書回答は、照会者に送付されるとともに、処理結果は、税務行政部内の関係部署へ連絡される。

また、照会内容及び回答内容のうち、同様の取引等を行う他の納税者に対し、予測可能性を与えることとなる部分は公表される。

公表は、各局又は庁のホームページにおいて照会及び回答の内容を項目別に掲載して行うほか⁽²⁰⁹⁾、各局又は庁の閲覧窓口において閲覧に供される(文書回答通達の「6 回答及び公表」及び「7 関係部署への連絡等」)。

(8) 拘束力

イ 行政部内

文書回答通達上、文書回答が税務職員を拘束する命令はなされておらず、これは文書回答が納税者サービスの一環として措置されているからであると思われる。

(208) 平成 18 年改正、平成 20 年改正、平成 23 年改正、平成 29 年改正の趣旨部分。

国税庁ホームページ掲載の一部改正通達目次から本文を参照されたい

(<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/shozei/kaisei/08.htm>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(209) 国税庁ホームページ「文書回答事例」

(<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/01.htm>) (令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

ただし、文書回答の作成は、税務署の指導・監督を行う国税局⁽²¹⁰⁾が主として行うこと、重要な先例となるようなものは国税庁が行うこと、処理結果は、税務行政部内の関係部署へ周知されることを踏まえると、文書回答そのものは、税務職員を拘束はしないものの、上級機関（国税局や国税庁）が採用した法の解釈・適用として共有される。つまり、文書回答は税務行政部内で尊重され、あたかも拘束力があるかのように取り扱われていると解される。

ロ 納税者

回答は、事前照会者の申告内容等を拘束するものではない（文書回答通達の「6 回答及び公表」）。

つまり、納税者は、回答が自己の見解と異なる場合は、自己の見解に従って申告することが可能である。このため、照会者以外にも拘束力はないと解してよいだろう。

ただし、税務行政部内において、文書回答で示された法の解釈・適用は尊重され、あたかも拘束力があるかのように取り扱われていることから、納税者は、通達と同じように不確実性を排除するため、事実上文書回答に拘束される状態となることがあり得る。

ハ 小括

文書回答自体には拘束力はないが⁽²¹¹⁾、税務行政部内で尊重され、あた

(210) 国税庁ホームページ「国税庁の機構」

(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/shokai/kiko/kikou.htm>)

(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(211) 当時、国税庁課税部審理室長であった上斗米明氏は、文書回答は、「何らかの特別な法的拘束力が生ずるものではない」との見解を示している（上斗米明「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 20 頁（2004））。

また、鈴木氏は、「文書回答は、これまでも行われてきた納税者の個別の取引に対する課税庁による税法の適用等に関する個別通達や口頭回答の延長線上にある。すなわち、納税者に課せられた申告義務の履行援助として行われるインフォーマルな助言」として整理している（鈴木孝直「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 121 頁（2003））。

この点、塩野名誉教授は、文書回答通達の「6 回答及び公表」において「回答内

かも拘束力があるかのように取り扱われることから、納税者が文書回答に事実上拘束される状態になることがあり得る。

(9) 位置付け

宇賀教授は、国民が行政機関に対して法律の解釈について照会し、それに対して行政庁が回答するだけでは、何らかの行為（若しくは不作為）を求めるわけではなく、情報提供（教示）に該当すると説明しておられる⁽²¹²⁾。

文書回答は納税者の照会に対する回答であり、納税者の申告を拘束するわけではないことから、情報提供（教示）に該当する。

5 FAQ

(1) 概要

FAQ は、税務行政が提供する情報の 1 つであるところ、税務行政は、国税庁発足当初から幅広い情報提供を行っていたわけではなく、情報媒体の進化に伴い、拡充されてきたという歴史的経緯がある。

国税庁二十年史には、「国税庁発足以来、申告所得税を中心に自主申告、自主納税の理想の実現を重点目標とし⁽²¹³⁾」、改正税法の趣旨等を解説したパンフレット（税金のゆくえ）の作成や、ラジオ番組（暮らしと税金）の

容は、あくまで照会に係る事実関係を前提としたものであり、具体的な事例において異なる事実がある場合や新たな事実が生じた場合には、回答内容と異なる課税関係が生ずることがある」と文書回答に記載するよう求めていることに関し、「裏から言えば、事実関係の変更がない限り、仮に先の回答が法の解釈を誤ったものであったとしても、回答と異なる内容の課税処分をしないことを明らかにしたことになる。これは、行政法の一般原則である信頼保護の原則ないしは行政の自己拘束の適用例とみることができる」との見解を示した上で、「回答について一律に制度的な行政の自己拘束を認めるためには、法律上の手当てが必要である」と指摘しておられる（塩野・前掲注(99)224-225 頁）。

(212) 宇賀克也『行政手続法の解説〔第 6 次改訂版〕』58 頁（学陽書房、2013）。この宇賀教授の見解は、塩野名誉教授が、文書回答を回答として整理したと矛盾しない。塩野名誉教授は、行政過程の表示行為のうち、注目すべきものとして教示、確約、回答を挙げておられるのであり（塩野・前掲注(99)222 頁）、宇賀教授も照会に対する回答は、回答として整理された上で、作為・不作為を求めるものでない限り、単なる情報提供・教示に該当するという見解を示しておられるからである。

(213) 国税庁・前掲注(114)111 頁。

開設などに着手してきたことが記されている⁽²¹⁴⁾。

国税庁五十年史には、テレビ放送の開始、新聞・雑誌広告への情報掲載、平成 10 年の国税庁ホームページの開設によりインターネットによる納税者への情報提供は充実したものになったという認識が示されている⁽²¹⁵⁾。

FAQ は、国税庁ホームページの中の「その他法令解釈に関する情報⁽²¹⁶⁾」に掲載されている。FAQ には、基本通達のような網羅性はないものの、その内容は、税目等の決定、所得分類、所得の計算方法、所得控除、災害関係など多岐に渡っている。

1 つのトピックについて税目を横断した質疑応答が掲載されているものもあり、発行実績も着実に増加している。

(2) FAQ 作成根拠

法律上の根拠はなく、通達等もない。

塩野名誉教授は、「教示に関してはそれが所掌事務の範囲内でなければならないという限定はあるが、むしろ現代社会における行政の当然のサービス機能として、これを行うことは根拠規範がなくとも認められる⁽²¹⁷⁾」と解しておられる。

ところで、国税庁（税務行政）の任務は「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」であり（財務省設置法 19 条）、当該任務達成のため、内国税の賦課及び徴収に関する事務を所掌している（同法 20 条・4 条 1 項 17 号）⁽²¹⁸⁾。

事務の実施基準は、「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ため、納税環境を整備し、適正かつ公平な税務行政を推進するこ

(214) 国税庁・前掲注(114)111・113 頁。

(215) 国税庁・前掲注(186)447-454 頁参照。

(216) 国税庁ホームページ「その他法令解釈に関する情報」
(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/sonota.htm>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(217) 塩野・前掲注(99)223 頁。

(218) 当該任務以外にも、酒類行の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保がある。

と」である（国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令⁽²¹⁹⁾3条）。

更に準則では、透明性と効率性に配慮しつつ事務を行うことを前提に、納税環境の整備とは「①申告及び納税に関する法令解釈及び事務手続等について、納税者に分かりやすく的確に周知すること、②納税者からの問い合わせ及び相談に対して、迅速かつ的確に対応すること、③租税の役割及び税務行政について幅広い理解及び協力を得るため、関係省庁等及び国民各層からの幅広い協力及び参加の確保に努めていくこと」とされている。

適正かつ公平な税務行政の推進とは「①関係法令を適正に適用すること、②適正申告の実現に努めるとともに、申告が適正でない認められる納税者に対しては的確な調査及び指導を実施することにより誤りを確実に是正すること、③期限内収納の実現に努めるとともに、期限内に納付を行わない納税者に対して滞納処分を執行するなどにより確実に徴収すること、④納税者の正当な権利利益の救済を図るため、不服申立て等に適正かつ迅速に対応すること」とされている（同訓令4条）。

この点、FAQ は、税務行政の上級機関（国税庁）が採用する法の解釈・適用を示す情報であり、税務行政部内だけではなく、ホームページで広く一般に公開され、誰でも活用できることから、納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政の推進の両方に寄与していると認められる。

以上のことから、FAQ の発行は、租税法や通達を根拠として税務行政に課せられた義務ではないものの、訓令で定められた所掌事務を遂行するための行政活動の一環として重要であると考えられる。

（3）FAQ 作成機関

法律上の定めはなく、通達等もない。

ただし、FAQ は、納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政に資するも

(219) 国税庁ホームページ「国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令」
平成 13 年 1 月 6 日付けの財務省訓令第 12 号
(<https://www.nta.go.jp/about/council/shingikai/010409/shiryo/p08.htm>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

のであり、法令の解釈・適用に関し、広く一般に公開されることも踏まえ、**「内国税の賦課に関する事務の企画・立案、国税局・税務署の指導・監督、法令解釈の統一等を行って」**⁽²²⁰⁾」国税庁（課税部）が、作成機関として適任であると考えられる。

（４）FAQ 作成手続

法律上の定めはなく、通達等もない。

国税庁各課が、所掌する事務について必要であると判断したものに関し、部内決裁で決裁権者の了解を得たものが発行され则认为られる。

（５）FAQ 作成の動機

既に発行されている FAQ をみると、FAQ は、税務職員の「執務の参考」のために作成されていることが分かる⁽²²¹⁾。

FAQ は、平易な言葉や具体例によって国税庁の採用する法の解釈・適用を示していることが多い。このため、実際に、税務職員が納税者から質問を受けた際、FAQ は、迅速かつ的確に、しかもわかりやすく回答を行うことを可能とする。

また、FAQ は納税者の利便性に寄与することも意図して作成されていることが明示されているところ⁽²²²⁾、難解な法令用語ではなく、平易な言葉を用いた具体例が示されることによって、税法に不慣れな納税者にとっても、具体的な法の解釈・適用の過程を理解することが容易となり、便利な情報

(220) 国税庁ホームページ「国税庁の機構」・前掲注(210)参照。本稿では所得税法を中心に検討しているため、課税部となる。

(221) 国税庁ホームページ「その他法令解釈に関する情報」の中の「申告所得税関係目次」の中の各 FAQ の冒頭部分

(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/shinkoku.htm>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(222) 納税者の利便性に寄与することを明示しているものとして、
「住宅借入金(取得)等特別控除について留意すべき事項（情報）（平成 14 年 11 月 22 日）」

(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/021122/01.htm>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

同情報の冒頭では、「納税者の利便に供するよう執務の参考として送付する」とされている。

となるよう、意図されていると考えられる。

以上のことから、FAQ を発行する動機は、納税者の利便性にも寄与する執務参考である FAQ を発行することによって、税務行政の所掌事務（納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政の推進）を遂行することにあると考えられる。

（6）内容

個別具体的な金員の取扱いについて回答したもの、一般に寄せられるだろう質問を想定し、それに対する回答を集めたもの、具体的な計算式への回答を示したもの、単一税目だけではなく、複数の税目の質疑が編纂されているものなど、その内容は様々である。

問答形式は、一部の個別通達や文書回答においても採用されているが、個別通達では、具体的な金額を当てはめた結果まで示されていないこと、文書回答では納税者の照会事項に関する個別回答が提示されている点が相違する。

（7）周知方法

通達と同様、周知方法に関する定めはないが、国税庁ホームページで、広く一般に公表されている。

（8）拘束力

イ 行政内部

FAQ は、執務参考であり、命令ではないことから、税務職員を拘束しない。

ただし、FAQ は、上級機関（国税庁）が採用した法の解釈・適用として税務行政部内で共有され、尊重されるのであり、税務職員は、FAQ に関連する取引については、FAQ を参考に、個別の質問等に関する法の解釈・適用を行う。

つまり、FAQ は、税務行政部内であたかも拘束力があるかのように取り扱われていると認められる。

ロ 納税者

FAQ は納税者を拘束しない。納税者は、自らの判断に従い、FAQ で示された法の解釈・適用とは異なる申告をすることができる。

ただし、通達や文書回答と同じように納税者は、不確実性を排除するため、事実上 FAQ に拘束される状態となることがあり得る。

(9) 位置付け

FAQ は、国税庁の採用する法の解釈・適用を示した情報であり、納税者の申告を拘束するわけではないことから、情報提供（教示）に該当する。

第 6 節 特徴分析

前節を参考に法令、通達、文書回答、FAQ がもつ特徴について、5 つの観点（①拘束力、②射程範囲、③作成手続に関する統制、④作成期間、⑤個別問題解決能力）から分析を行う。

1 拘束力

拘束力があるのは、法令、通達（税務行政部内）であり、拘束力がないのは、文書回答、FAQ である。

つまり、税務行政を拘束するのは、法令と通達であり、納税者を拘束するのは法令のみである。

ただし、税務行政部内での取扱い（通達は拘束力があり、文書回答と FAQ は上級機関が行った法の解釈・適用として税務行政部内で共有・尊重されること）を受け、納税者が不確実性を排除するために通達、文書回答、FAQ に事実上拘束されることがあり得る。

事実上の拘束力は、2 つの不確実性（法の解釈・適用そのものと税務行政から自己の申告を否認されること）を排除することを意図して生じるため、その強弱は、納税者の状況（税知識が豊富かどうか、通達等に当てはめる自己の取引が複雑かどうかなど）、通達等の記載内容（金額基準が示されるなど具体的な内容となっているかどうか）などによって左右される。

つまり、事実上の拘束力の強弱は、ソフトローの種類によって順位付けすることはできない。

ただし、文書回答は、照会者の取引に係る個別回答であることから、照会者にとって、最も強い事実上の拘束力が発生すると考えられる。

2 射程範囲

法は、基本的・一般的事項を定めているため、射程範囲は広い。

法規命令は法の委任により細則的事項を規定しているため、法に比べると射程範囲は狭くなると考えられる。

通達には射程範囲が広いものと狭いものがある。基本通達のように、その前文で、個別事案に最も妥当する処理を図るよう命令されている場合、射程範囲は広く、個別通達のように具体的な取扱いが命令されている場合、射程範囲は狭くなる。

FAQ は、特定の金員に関する取扱いが示されている場合、射程範囲はかなり狭く、分かりやすく一般化された取引に関する質疑応答が示されている場合、射程範囲は広くなる。

文書回答は、特定の照会者の個別取引に関する回答であるため、射程範囲はかなり狭い。

つまり、射程範囲が最も広いのは法律であり、その次に位置するのは法規命令である。ソフトローについては、文書回答の射程範囲はかなり狭いが、通達と FAQ は内容によって異なると考えられる。

3 作成手続に関する統制

法律は国会審議を経て成立(改正)するため、手続的統制が最も強く働く。

法規命令と通達は、意見公募手続の対象であることを理由に、法律の次に手続的統制が働いていると評価することも可能であるが、実際には、同手続の対象外となることが多い。

むしろ、法規命令は大臣、通達は上級機関の名の下に発せられるため、行

政部内での作成に関する手続が慎重に進められている点を評価すべきである
と考える。

文書回答と FAQ は、意見公募手続の対象外であるため、行政部内における手続的統制の在り方が問題となるところ、文書回答通達では、形式審査や実質審査など、回答が作成されるまでの詳細な手続を定められていることから、厳格な統制が確保されていると認められる。

FAQ は、作成の要否も含め、国税庁の判断に一任されているものの、国税庁各課の長の承認が必要であることから、行政部内における作成手続は、慎重に進められているものと思料される。

以上検討した結果、作成手続に関し、最も強い統制を受けるのは法律であり、以下順に、外部統制と内部統制の両方を受けたもの（意見公募手続を経た法規命令や通達）、内部統制だけを受けたもの（意見公募手続を経っていない法規命令や通達、文書回答、FAQ）となる。

4 作成期間

法律は国会審議を経る必要があるため、一般に作成期間は長くなる。

法規命令、通達、文書回答、FAQ の作成期間は、場合によって異なるのではないだろうか。

文書回答は、照会文書が受付窓口に到達した日から原則 3 か月以内（極力早期）に行うよう命令されているが、補足資料の提出等を求めた日から当該提出等がなされた日までの期間は、当該 3 か月の期間に算入されない（文書回答通達の「6 回答及び公表」）。つまり、事前照会者が回答を受け取るまでの期間は一律ではない。

法規命令や通達は、法改正に伴う変更であれば、国会審議が終了するまで変更できない。法令改正を伴わない場合であれば、意見公募手続を実施する必要があり、意見提出期間は 30 日以上に設定する必要があるため（行政手続法 39 条 3 項）、やはり相応の期間が必要となる。

この点、FAQ は、税務行政の部外に係する手続がないため、税務行政の

判断で、早急に作成することが可能である。

ただし、複数の税目を含む場合や質疑応答の数が多い場合には、部内の決裁者数が多くなるであろうから、相応の時間が必要となると思料される。

以上検討した結果、一般に作成期間が長いのは法律であると言えるが、法律以外については、相応の期間が必要であり、その長短は場合によって異なると考えられる。

5 個別問題解決能力

法令は、射程範囲が広いことから、法令だけで個別問題を解決することが困難であると感じられることがよくあるが、当てはめ対象法令だけではなく、法令全体を体系的に理解することによって、法の解釈・適用に係る疑問を解消できる場合もある。

通達は、個別問題解決能力が高いという指摘があるが、抽象的な表現が用いられている場合は、「もっぱら一般則を示したものであり、個々の事案についてのグレーゾーンが完全に解消されるものではない⁽²²³⁾」。

文書回答は、照会者に対する個別回答であるから、照会者にとって個別問題解決能力が最も高い。類似する取引をおこなう者にとっても同様に、個別問題解決能力が高いと言えるだろう。ただし、文書回答の対象となった取引と同一の取引ではない場合、その差異が、法の解釈・適用にどのような影響を及ぼすか、個別の検討を行う必要がある。

FAQ は特定の金員に係る取扱いが示されるなど個別具体的な質疑応答が示されている場合は、個別問題解決能力が高い。ただし、税務行政が一般化・抽象化した取引を設定し、当該取引に係る回答を示している場合は、自己の取引と税務行政の設定した一般取引との差異が、法の解釈・適用にどのような影響を及ぼすかは、個別検討を要する。

以上検討した結果、個別問題の解決能力が最も高いのは、照会者にとって

(223) 山崎琢矢ほか「経済産業省におけるノーアクションレター制度とその実績」NBL734 号 31 頁（2002）。

の文書回答であり、特定の金員に係る取扱いを明らかにした **FAQ** である。

法令は体系的に理解すること、文書回答（照会者以外）と **FAQ**（税務行政が一般化した取引に対する回答を示している場合）は、自己の取引と文書回答（若しくは **FAQ**）で示された取引との差異が及ぼす影響を検討する必要がある。

第 2 章 対象領域の検討と今後の課題

本章では、ソフトローが立ち入ってはならない領域を明らかにし（第 1 節）、通達（第 2 節）、文書回答（第 3 節）、FAQ（第 4 節）の対象領域と各領域における今後の課題を検討した上で、全体を通して見た場合に浮上した課題についても検討を加える（第 5 節）。

第 1 節 ソフトローが立ち入ってはならない領域

1 大前提（法源への抵触）

ソフトローには、ソフトローであるがゆえに立ち入ってはならない領域がある。すなわち、ソフトローは法源ではないことから、法源に抵触することは定められない⁽²²⁴⁾。

裁判例においても、「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⁽²²⁵⁾」と判示されている。

これは、租税法が国会審議という民主主義的統制を受けている一方、ソフトローは、意見公募手続を経た場合であっても、結局のところ、行政部内で作成されることから、当然のことである。

2 法改正で対応すべき領域

（1）慣習法の成立を前提とすること

租税法は侵害規範であるから、租税に関することは法で明らかにする必要がある（成文性）。

(224) 金子・前掲注(1)116 頁。

(225) 大阪高判平成 9 年 4 月 15 日訟月 44 卷 8 号 1461 頁。

仮に納税義務を過重するような慣習法が成立していたとしても、それを成文の法と同視したソフトローを発してはならない（慣習法によって認識される所得の範囲をソフトローで明確化するなど）。

まずは法を改正し、慣習法を成文法とすべきである⁽²²⁶⁾。

（２）特定所得の減免

租税法は、同一の状況にある者に対し、画一的に適用される必要がある（強行性）。そうでなければ、納税者相互間の公平を維持することができないからである。

このため、法律の根拠なく、特定の納税者に対してのみ租税を減免するソフトローを発してはならない⁽²²⁷⁾。つまり、フリンジベネフィットに代表される緩和通達は許されないということである。

（３）固有概念の制定

租税法は、社会で成立する様々な経済取引に適用される法律であるため、経済取引を規律する私法と密接な関係をもっている。

このため、租税法を解釈する際、租税法以外の法分野で用いられている概念をどのように解釈するのかという問題が生じる。

金子名誉教授は、「租税法がそれら（引用者注：各種の経済活動ないし経済現象）を課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概

(226) 金子名誉教授は、納税者に不利益になる慣習法の成立の余地はないが、有利になる場合には、成立を認めるべきであると述べておられる（金子・前掲注(1)115頁）。本稿では、慣習法の成立そのものに関して述べることはしないが、仮に成立が認められるとしても、法文で示されてない慣習法について、その対象範囲を明確化するなど、ソフトローが慣習法に対して積極的に関与することは許されないと考える。

(227) 金子・前掲注(1)33・87頁。また、通勤手当が通達上非課税取扱いされていたのを、昭和41年の所得税法の改正で法令化したことについて（所得税法9条1項5号）、通達限りで納税義務を免除することは許されず、立法手当されたことを支持しておられる（金子・前掲注(23)24頁）。

念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきである(228)」と述べておられる(229)。

つまり、他の法律で確立されている概念については、法的安定性の観点から、租税法においても同一に解するのが望ましく、租税法で別意に解する場合には、ソフトローではなく、租税法上でその旨明示すべきであると考えられる(230)。

ところで、借用概念がない場合、すなわち、全く新しい取引であり、私法の整備が追い付いていない状態で申告期限が到来する場合はどうか。

このような場合には、税務行政がソフトローを用いて、税務行政の採用する法の解釈・適用を先駆的に明らかにし、法の解釈・適用に係る納税者の不確実性を排除することが、適正申告の確保に繋がると考えられる(231)。

3 法の趣旨・特色に反する領域

(1) 法の趣旨に反すること

第 1 章第 3 節の 2 (1) では、課税要件明確主義からみた場合、ソフト

(228) 金子・前掲注(1)127 頁。

(229) もっとも、借用概念自体に変更が加えられていないかは絶えずチェックする必要があるだろう。

渋谷教授は、「租税法規が他の法令に準拠して定められている場合、一義的で紛れがないという利点がある。他方で、その法令の改正、解釈変更あるいは違憲判断等があると、課税関係に予期せぬ影響を与える可能性がある」と指摘しておられる(渋谷雅弘「租税法規による他の法令への準拠」フィナンシャル・レビュー129号 92 頁(財務総合政策研究所、2017))。

(230) 判例(最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決(裁判所ウェブサイト))の補足意見として、須藤正彦裁判官は、相続税法上の「住所」について、同法上、特別の規定が定められていないことから、同法における「住所」は、民法の借用概念としての意味とならざるを得ないと述べておられる。

(231) 全く新しい取引に関する法の解釈・適用に係る情報が一切無い状態では、納税者が申告そのものを行わない可能性が高くなるとも考えられる(無申告の発生)。納税者が、ソフトローで示された法の解釈・適用を採用するかどうかはさておき、解釈・適用の一例を示すことが、納税者の申告に関する環境整備に寄与し、自己の取引の判断材料として機能すると考えられる。

ローが必要となる理由を述べた。

ただし、いかなる課税要件もソフトローを用いて明確化すべきということではない。第 1 章第 1 節の 3 (2) ロで少し触れたように、法の趣旨・目的の達成のために、敢えて不確定概念を用いている場合がある。

金子名誉教授は、「租税回避を防止し、あるいは納税者間の公平を維持するためには、課税要件を定めるに当たって不確定概念を用いることが必要な場合が少なくな⁽²³²⁾」いと指摘しておられる。この点、例えば、同族会社の行為・計算の否認規定（所得税法 157 条、法人税法 132 条など）は、同族会社の行為又は計算の結果、税負担が不当に減少すると認められる場合に、それを否認する権限を税務署長に与えているところ、どのような行為・計算であれば「不当に」という課税要件に該当するかを法令上明らかにしていない。「不当に」という不確定概念を用いることで、同規定の適用対象を幅広く設定し、もって税負担の公平を確保することを目的としているからである⁽²³³⁾。

このような場合にまで、税務行政が不当であると認める取引を明示し、明示した取引だけが不当であると解し得るようなソフトローを発行することは、法の趣旨・目的を没却することになる。

(2) 法の特徴に反すること

租税法は強行法であり、国民が負う租税債務は法定債務である。「私法上の債務のように当事者の合意によってその内容が定まるのではない。⁽²³⁴⁾」例えば、労働基準法のように、労働契約の自由の原則を前提とし、その自由原則を修正する必要がある場合、労働条件の基準を労使に対して提示す

(232) 金子宏「租税法における学説と実務」金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』135 頁（有斐閣、2010）。

(233) 金子宏「租税法の基本原則」金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』58 頁（有斐閣、2010）。裁判例においても税負担の公平の維持のための規定であることが判示されている（福岡地判平成 4 年 2 月 20 日行裁例集 43 巻 2 号 157 頁）。

(234) 金子・前掲注(1)32 頁。

る法⁽²³⁵⁾であれば、法で努力義務を課し⁽²³⁶⁾、通達等ソフトローを用いて、使用者の行動変容を促すことも可能であろう。

一方、租税法（法の解釈・適用に関する部分）は、租税債務の発生（消滅）について定めており、課税要件が充足されれば、当然法定債務が発生するため、当事者の意思（努力）が差しはさまれる余地はないと解される⁽²³⁷⁾。

すなわち、租税法はもちろん、通達等ソフトローにおいて、租税法の解釈・適用に関し、「このように解する（適用する）よう、努めるものとする」など、努力義務を課すことは法の特色に反すると考えられる。

第 2 節 通達の対象領域

1 これまでの検討

通達は、上級機関が意思統一を図るために発せられる命令であり、税務職員を拘束する。このため、複数の解釈が成り立つ場合や同様の取引を多数の者が頻繁に行う場合に、税務職員を拘束する通達を発行することで、執行に関する公平を確保するとともに具体的な問題を解決することが可能となる。現在、通達は、税務行政においても、その周知対象に納税者が含まれていると解されており、国税庁ホームページで広く一般に公開されている。このため、通達は、納税者の法的安定性と予測可能性を確保するとともに、税務行政の公平性・透明性の確保、税務行政の政策に関する説明責任の遂行にも寄与していると言える。効率的な行政運営（徴税コストの削減）を可能とする効果もある。

(235) 厚生労働省労働基準局編『平成 22 年版 労働基準法上一労働法コンメンタール 3—』17 頁（労務行政、2011）。

(236) 荒木尚志「労働法におけるハードローとソフトロー：努力義務規定を中心に」ソフトロー研究 6 号 25-26 頁（2006）。

(237) 増井教授は、課税要件は厳密に言えば規制ではなく、租税債務の発生に関するルールであると述べておられる（前掲注(132)195 頁）。

ただし通達は、法令ではなく、課税要件ではないため、通達に拘束される税務職員であっても、法の解釈・適用に関する最終結論は、法に立ち戻り、法で示された課税要件に当てはめて導き出す必要がある。納税者が通達を参照することで、事実上通達に拘束されることとなる場合も同様に、法に立ち戻る必要がある。

通達は、過去の事例や問題に基づいて作成されるものであることから、作成には、ある程度の期間を必要とする。

このため、過去に例のない、全く新しい取引事例については、対応する通達が存在しない、あるいは通達をみても個別問題の解決ができない事態が生じることもある。つまり、迅速な対応を行うことが最優先である場合、通達は対応できないと考えられる。

2 作成のための必須条件

これまでの検討を踏まえると、以下の条件が作成必須条件となると考えられる。

- (1) 法令を解釈・適用する際、複数の解釈や執行方針が成り立ち得ること
- (2) 過去の例から、多数の者が反復継続して行う経済取引（又は社会現象）であることが予測されること
- (3) 上級機関からみて通達という命令を発しなければ均一な執行が確保できず、公平性を保つことができない場合に該当すること
- (4) ある程度の事例を調査・分析するため、作成のための相応の時間的余裕が確保できること（意見公募手続を経る場合には、素案作成等に要する時間を加算する必要がある。）

3 対象領域

上記条件を満たす領域である。

すなわち、多数の納税者が継続的かつ将来に渡って行う取引や社会現象が発生し、複数の解釈や執行方針が成り立つ状況下において、上級機関が下級

機関に命令を下すことによって行政部内の意思統一を図る必要があると認めた場合を対象とする。

通達は、過去の事例に基づいて作成されることから、今現在、発生している新しい取引や迅速性が求められる領域はカバーしていない。

4 今後の課題

通達に係る今後の課題は、緩和通達である。緩和通達は、法の根拠なく租税を減免することから、ソフトローが立ち入ってはならない領域に足を踏み入れている典型例である。

(1) 先行研究

先行研究は豊富にあり、多様な観点から指摘がなされている。

租税法律主義の観点から、緩和通達の全面的な見直しを提唱するのが石島説である。石島教授は、「担税力を増加させる経済的価値は全て課税の対象に含め、包括的所得税の方向に極力接近させることが公平負担原則の要請に合致する」のであり、フリンジベネフィットも一旦所得として認定した上で、課税対象から除外すべきものを法律上明記することが1つの解決手段であると指摘しておられる⁽²³⁸⁾。首藤教授は、少額の緩和通達は行政実務上必要であるものの、「少額の負担緩和を通達でなしうる権限規定が租税法律のレベルに置かれるべき⁽²³⁹⁾」であると指摘しておられる。

佐藤教授は、緩和通達の全てを租税法律主義違反、憲法違反であるとするのは非現実的であるが、租税法律主義の重要性そのものを毀損することになりかねないという危惧の下、合法性の原則を「租税法律主義の内容の1つとして考えるよりも、一般的な法による行政の原理と、租税公平主義の内容としての『税務行政庁は納税者を平等に扱わねばならない』という

(238) 石島弘「フリンジ・ベネフィット——現物給与の検討を中心として——」租税法研究 17 号『所得税・法人税の課税ベース』54 頁（租税法学会、1989）。

(239) 首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集第 54 巻『公平・中立・簡素・公正の法理』108-109 頁（税務研究センター、2004）。

準則の中に包摂して理解する」ことで、緩和通達が存在する事情説明を行うことが可能となるのではないかと述べておられる⁽²⁴⁰⁾。

増井教授は、仮に緩和通達が存在しなかった場合に、果たして法律の建前どりの執行が確保されるのか疑問であり、一定の非課税領域（執行の不足）が生じる可能性があるならば、いっそ、非課税領域について通達で明示することが、納税者の意思決定に役立つ可能性があると述べておられる。その上で、緩和通達に限らず、法令と通達の合理的な役割分担のあり方を具体的な素材に即して決定すべきであると指摘しておられる⁽²⁴¹⁾。

（２）裁判例

裁判例は、緩和通達そのものが租税法律主義の見地から許されないと批判するもの（東京地裁昭和 60 年 3 月 22 日判決（判例時報 1161 号 27 頁）⁽²⁴²⁾）、合理性があるとするもの（大阪高裁昭和 63 年 3 月 31 日判決（訟務月報 34 卷 10 号 2096 頁）⁽²⁴³⁾）の両方が存在する。

大阪高判では、緩和通達の合理性について 5 つの理由が示された（①使用人は社内のレクリエーション行事に参加せざるを得ない側面があること、②レクリエーション参加で受ける経済的利益を自由に処分できるわけではないこと、③受ける経済的利益が少額であるのが通常であること、④経済的利益の評価が困難なことが少なくないこと、⑤社内レクリエーション行事が社会通念上一般的に行われていると認められる場合にはあえてこれに課税するのは国民感情からしても妥当ではないこと）⁽²⁴⁴⁾。

(240) 佐藤・前掲注(20)69-70 頁。

(241) 増井・前掲注(132)198-199 頁。

(242) 緩和通達（当時の所得税基本通達 9-15 のことであり、非課税となる有価証券の売買回数に関する取扱いを定めていたが、現在は廃止されている。）が「行政庁が納税者に有利になるとはいえ、一部の者に対してだけ通達によって法の精神を没却するような運用をすることは租税法律主義の見地からも許されない」と判示している。

(243) 本件で争点となったのは、使用者が負担した費用（使用人にとっては経済的利益）が、所得税基本通達 36-30（課税しない経済的利益……使用者が負担するレクリエーションの費用）に該当するか否かである。

(244) 佐藤教授は、この事件を紹介した上で、緩和通達の内容の合理性の問題に加え、合法性の原則からみて問題があると指摘しておられる（佐藤・前掲注(34)172 頁）。

確かに、経済的利益が少額であるという理由は、所得税法 9 条（非課税所得）の趣旨目的（少額不追求⁽²⁴⁵⁾）の 1 つであり、租税法から導き出すことができるが、それ以外の理由については、租税法の基本原則は無論、所得税法 9 条各号の趣旨目的から直接導き出すことができない。

むしろ、所得を得る状況（利益であっても、被用者としての立場上レクリエーションへの参加を断りにくいこと）、課税技術上の問題（所得の評価の困難性）、国民感情（レクリエーション参加に課税することへの違和感）など、仮に課税するとした場合に発生するであろう現実的な問題点に焦点を当てて導き出された理由がほとんどである。

裁判官は憲法と法律にのみ拘束されるのであり、租税法は文理解釈を原則とすることを踏まえると、裁判例で示された理由が、緩和通達の合理性の根拠としてよいか、疑問が残る。

（3）検討

緩和通達は、過去にも「租税法律主義の建前からみて必ずしも適当でない⁽²⁴⁶⁾」という批判を受けて、その一部が法令化されている。

その際、「多岐多様にわたる現物給与をすべて法令で規定することは困難であ⁽²⁴⁷⁾」るという法技術上の問題から、今も存続している部分があるに過ぎない。まずは、法令化を検討するのが望ましいと考えられる⁽²⁴⁸⁾。

法令化せず、緩和通達を廃止し、課税するとした場合、前記（2）の大阪高判が示した現実問題に加え、源泉徴収義務者の負担が著しく増加し、源泉徴収制度の維持自体が困難となるかもしれない。源泉徴収制度の毀損は、執行の不足に先駆けて発生する。

このため、法令化（若しくは緩和通達の廃止）を検討するに当たっては、現存する緩和通達がどのような所得をどれくらい課税していないのかとい

(245) 例えば、現物給与について、「希薄であること」が非課税の理由として挙げられている（武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』371 頁（第一法規、加除式））。

(246) 国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」23 頁。

(247) 国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」・前掲注(246)23 頁。

(248) 品川・前掲注(168)44 頁。

う実態を把握し、少額不追求の範疇から逸脱する程度が大きいものから着手するのが、法の趣旨と裁判例を踏まえた次善の策であろう。

ただし、課税されない所得に対する申告義務がないから、緩和通達に関する所得の実額を把握することはそもそも困難である。

そうすると、次に考えられるのは、緩和通達を発行する税務行政が、課税しなくて差し支えないとした理由（存在意義）を個別具体的に検討し、その理由が現在も妥当であるかを検証した結果、妥当でないと考えられるものから順次、法令化（若しくは通達廃止）することである。

各緩和通達の実存意義を検証することで、法令化（若しくは通達廃止）した場合に現実に起こり得る諸問題（源泉徴収義務者の負担の増加、執行の不足、国民感情など）をかなり正確に想定することが可能となり、混乱を回避した上での円滑な法令化（若しくは緩和通達の廃止）を進めることが可能となるのではないだろうか。

第 3 節 文書回答の対象領域

1 これまでの検討

文書回答は、納税者からの個別具体的な照会に対し、税務行政の採用する取扱いを文書で回答する制度である（法令や通達、過去に公表された質疑事例等で明らかになっている場合は対象外）。

照会者本人の取引等に関する個別回答であるため、回答のために必要な情報は全て照会者が明らかにする必要がある、回答がなされるまでに相応の時間を要するものの、照会者の予測可能性を最もよく確保する制度であると考えられる。現在は、将来行う予定の取引も対象としていることから、タックスエフェクトを加味した上で取引を決定したいという納税者の要望に応える唯一の制度でもある。

文書回答は、公表することによって、通達と同様の効果をもたらす（納税者の法的安定性と予測可能性の確保、税務行政の公平性・透明性の確保、政

策に関する説明責任の遂行、効率的な行政運営（徴税コストの削減）への寄与）。

文書回答は、税務行政部内で共有・尊重されることから、納税者が文書回答に事実上拘束される状態になることがあり得る。

ただし、通達と同様に、税務職員も納税者も、法の解釈・適用に関する最終結論は、法に立ち戻り、法で示された課税要件に当てはめて導き出す必要がある。

そもそも、文書回答は、照会時に提示された個別取引に対する回答であるため、射程範囲が狭い。文書回答は、照会者と同様の取引等を行う他の納税者の予測可能性の確保のために公表されてはいるものの、文書回答自体を類推解釈し、徒にその射程範囲を徒に広げて活用するべきではないと考えられる。

文書回答で示された思考過程をよく確認すること、対象となった取引と自己の取引を比較し、相違点を把握すること、相違点が法の解釈・適用にどのような影響を及ぼすかを検討することが肝要である。

2 作成のための必須条件

文書回答の対象となる取引は、文書回答通達で詳細に定められている。

文書回答の対象領域を明らかにするという観点から、同通達から以下の条件を抽出した。

- (1) 通達など、既存のソフトローで税務行政の採用する取扱いが明らかにされていないこと
- (2) 税務行政が具体的な回答を行うために必要となる情報の全てが照会者から提示されること（税務職員が情報収集や調査を行う必要がないこと）
- (3) 回答までに 3 か月程度の時間的余裕が確保できること

3 対象領域

上記条件を満たす領域である。

すなわち、既に発行されているソフトローから税務行政の採用する法の解釈・適用が不明であり、回答のために必要な情報が全て照会者から提示される場合が対象となる。

文書回答は、税務行政ではなく、納税者が必要であると判断したことを契機に作成される点に特徴がある。照会者の個別取引への直接の回答であるため、射程範囲は自ずと狭くなるが、将来行われる予定の段階にある取引を対象領域とすることが可能な唯一の制度である。

通達等でまだ示されていない法の解釈・適用に関する個別回答であるため、作成には、相応の時間が必要である。

このため、通達と同様、文書回答も迅速性が求める領域に対応しているわけではない。

4 今後の課題

(1) 納税者の信頼の保護

照会者は、文書回答に従って申告すれば、税務行政から自己の申告を否定されることはなく、課税処分されるリスクの回避に成功したという確信を抱くことになるが、租税法上、このような納税者の確信を保護する一般規定はない。

このため、納税者の信頼の保護は、民法 1 条 2 項の信義則の対象となるか否かで決せられることになる。租税法における信義則の適用の問題は、租税法律主義の内部における価値（合法性の原則と法的安定性の確保）の対立であると解されている⁽²⁴⁹⁾。租税法は強行法であり、ある納税者に信義則の適用を認めることは、反射的效果として他の全体の納税者に相対的な不利益を及ぼすことにもなりかねず、私法分野に比べ、判断が難しいと考えられる⁽²⁵⁰⁾。

(249) 金子・前掲注(1)144 頁。

(250) 岡光民雄「信義則・禁反言・権利濫用」小川英明＝松沢智編『裁判実務体系（全 20 巻）第 20 巻 租税争訟法』479-480 頁（青林書院、1988）。

(2) 裁判例の検討

最高裁昭和 62 年 10 月 30 日判決(訟務月報 34 巻 4 号 853 頁。以下「昭和 62 年判例」という。)は、租税法の適用における納税者間の平等を犠牲にしてもなお、その納税者の信頼を保護しなければ正義に反する特別の事情が存在する場合、信義則の適用を検討する必要が生じると判示している。

また、特別の事情があるか否かを判断する際には、少なくとも①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を示したこと(以下「公的見解要件」という。)、②公的見解が示されたことにより、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こと(以下「行動要件」という。)、③公的見解に反する課税処分が行われたこと(以下「課税処分要件」という。)、④課税処分のために納税者が経済的不利益を受けたこと(以下「不利益要件」という。)、⑤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ことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと(以下「帰責性要件」といい、これらの要素をまとめて「判例 5 要素」という。)という 5 点は必ず考慮すべきであると判示している。

昭和 62 年判例は、「少なくとも」と断っているから、判例 5 要素以外の要素を考慮すべき場合もあるだろうし、判例 5 要素全てを満たさなければ、信義則の対象とはならないのか、どの要素が重要であるのか等、詳細については明らかにしていない。

ただし、信頼の対象となる公的見解があったとは認められない以上、信義則の適用を考える余地はないと判示していることからすると、公的見解要件の充足は必須であると考えられる。

では、どのような公的見解であれば、信義則の適用の対象となるのか。昭和 62 年判例から直接読み取ることはできないが、その後の裁判例では「少なくとも、税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解⁽²⁵¹⁾」である必要があると判示されている。一般の納税相談で示される助言⁽²⁵²⁾

(251) 名古屋地判平成 2 年 5 月 18 日判例タイムズ 739 号 95 頁。

(252) 千葉地判平成 2 年 10 月 31 日税務訴訟資料 181 号 206 頁。控訴審(東京高判平成

や税務相談室職員の電話回答⁽²⁵³⁾は該当しないと判示されている。これらは、責任ある立場の者が示した法の解釈・適用ではないこと、具体性に欠ける側面があることに加え、相談の際、納税者が「客観的な事実関係の全体について完全に説明したとは認め難⁽²⁵⁴⁾」く、不十分な事実関係の下で示された見解に対し、全幅の信頼を寄せたとしても、信義則の適用を許す特段の事情があるとまでは認められないと整理されたものと思料される。

(3) 問題点

文書回答は、税務行政部内で責任ある立場の者（国税庁や国税局の審理課長）が発する文書による回答であるため、昭和 62 年判例のいう信頼の対象となる公的見解に該当すると考えられる⁽²⁵⁵⁾（公的見解要件の充足）。

特に、将来行う予定の取引を対象とした場合には、回答がなされ、回答を信頼して取引を実行し（行動要件の充足）、回答に沿う申告をしたにもかかわらず、文書回答とは異なる解釈・適用に基づく課税処分がなされた場合には（課税処分要件の充足）、課税されないことを予定し、課税される場合に比べて、取引価格を低く設定したことによって、収入金額が減少するなどの不利益が現に生じ（不利益要件の充足）、文書回答の際に提示された事実と実際の取引内容が異なるなど納税者側に何らかの帰責性がないならば（帰責性要件の充足）、判例 5 要素全てを満たすことになる。つまり、信義則の適用対象となり、裁判で課税処分が取り消される可能性が高い。

裁判で、判例 5 要素以外の考慮すべき要素が個別に示される可能性もあるが、少なくとも、将来行う予定の取引に関する文書回答については、納税者の信頼を保護すべきと判断される可能性が十分ある。

3 年 6 月 6 日訟務月報 38 巻 5 号 878 頁）では、「税務署長等の権限のある者の公式の見解の表明と受け取れるような特段の事情のない限り」信頼の基礎となる公的見解というには不十分とし、地裁判決に加筆の上、維持している。

(253) 東京高判平成 19 年 2 月 27 日訟務月報 54 巻 3 号 791 頁。

(254) 大阪地判昭和 43 年 6 月 24 日訟務月報 15 巻 2 号 195 頁。本件で争われたのは、神戸商工会議所に出張していた大阪国税局協議団神戸支部長の示した意見が信義則に該当するか否かである。

(255) 上斗米・前掲注(211)20 頁。

文書回答とは異なる課税処分が行われた場合、納税者には裁判を提起するなど、不服申立てを行う道が用意されてはいるものの、少なくとも、将来行う予定の取引に係る文書回答は、税務行政が主体となって、納税者の信頼を保護する執行上の措置を導入する必要があるのではないかと考える。

(4) 検討

文書回答制度自体を法令化すべきであるとする先行研究もあるが⁽²⁵⁶⁾、筆者は、法令化は、税務行政や租税法学界だけで議論することではなく、他の行政機関や関係する学界、経済界が、各法域における実績や意見を持ち寄って、共同で議論すべき議題であると考ええる。

なぜならば、事前照会制度は、平成 13 年 3 月 27 日の閣議決定（行政機関による法令適用事前確認手続の導入について）を契機に全省庁で同時期に導入されており、各省庁の運用実績等を集約の上、行政一般に適用される通則法として制定するのが、国民にとって最も理解が容易で利便性の高い制度となると思われるからである（行政手続法の制定過程を参考に、専門分野に応じた特則を設けつつ、行政に関する一般法として法制化されるのが望ましいのではないだろうか。）。

ただし、法令化には時間を要することから、それまでは、文書回答通達の改正で対処するほかない。

そこで、将来行われる予定の取引に係る文書回答については、通関行政を参考に、照会者に限り、税務行政部内を拘束するよう、執行上の措置（文書回答通達の改正）を導入することを提案したい。

関税法 7 条 3 項は、「関税は、納税義務者その他の関係者から第一項の申告について必要な輸入貨物に係る関税定率法別表（関税率表）の適用上の所属、税率、課税標準等の教示を求められたときは、その適切な教示に努めるものとする」とし、事前教示制度の詳細は、関税法基本通達（令和 3 年 3 月 31 日財関第 285 号改正されたもの。以下「関税通達」といい、同

(256) 例えば、酒井・前掲注(4)254-255 頁。

通達で示された事前教示制度を「通関事前教示制度」という。)で明らかにされている。

通関事前教示制度は、照会者に対して輸入する前の貨物の税率等を文書で回答する制度である⁽²⁵⁷⁾。文書、口頭、電子メールのうち、文書による回答のみが、通関行政部内において尊重される(関税通達 7-17 (1))。

法令や通達の改正以外の理由により、文書回答を変更する場合には、必要に応じて本省に報告するとともに(関税通達 7-18 (7) イ(i))、変更により照会者が不利となる場合、諸条件(①契約書その他これに類する書類により、当該照会者が既に当該回答書に基づき取引を開始し、②当該変更により当該照会者が損害を被ることが証明され、③当該回答書を受けたことを奇貨として当該取引を開始したものではないと認められ、かつ、④その取引に係る輸入が、本邦の産業に重大な損害を与え、又は与えるおそれがないと認められるとき)を満たす場合に限り、変更前の取扱いが 3 か月を限度に維持されることとなる(関税通達 7-18 (7) イ(ii))。

つまり、通関行政では、「教示内容の変更によって、照会者が当該回答書に基づき取引を開始したこと及び照会者が損害を被ることが認められた場合に、照会者の信頼を保護する執行体制を確立している⁽²⁵⁸⁾」と思考される。

通関事前教示制度は、通関業務の迅速性を高めることを強く意識した制度であると解すると⁽²⁵⁹⁾、このような変更前取扱いの維持制度は、適正申告の確保が使命である税務行政の措置として導入すべきではないとも考えられる。

しかしながら、文書回答によって将来の取引を決定し、文書回答で示された法の解釈・適用に沿った申告を行ったにもかかわらず、文書回答とは異なる内容の課税処分がなされた場合に、訴訟等の不服申立制度を通じて

(257) 税関ホームページ「輸出入通関手続きの便利な制度」
(<https://www.customs.go.jp/zeikan/seido/index.htm#a>)
(令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(258) 酒井・前掲注(192)634 頁。

(259) 酒井・前掲注(192)636 頁。

しか納税者が救済されないというのは、あまりに酷ではないだろうか。

通関事前教示制度においても、関税の重要な機能である「国内産業保護⁽²⁶⁰⁾」を破る場合には、変更前の取扱いを維持しない（前記④その取引に係る輸入が、本邦の産業に重大な損害を与え、又は与えるおそれがないと認められるときという要件を充足しないため）。

租税法においても、憲法に由来する租税法の基本原則（租税法律主義と租税公平主義）を著しく毀損することにならないという要素を判例 5 要素に付加し、通関事前教示制度を参考にした執行上の措置の導入を検討すべきであると考ええる。

第 4 節 FAQ の対象領域

1 これまでの検討

FAQ は、国税庁各課が、所掌事務（納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政を推進すること）を遂行するために必要だと判断した場合に発行される情報（教示）である。

FAQ は、税務行政部内の手続で完了するため、迅速に税務行政の採用する法の解釈・適用を周知することが必要な場合に対応可能である。

納税環境の整備の観点から、わかりやすい表現や具体例が用いられており、公表することによって、通達や文書回答と同様の効果をもたらす（納税者の法的安定性と予測可能性の確保、税務行政の公平性・透明性の確保、政策に関する説明責任の遂行、効率的な行政運営（徴税コストの削減）への寄与）。

FAQ は、税務行政部内で共有・尊重されることから、納税者が FAQ に事実上拘束される状態になることがあり得る。

ただし、通達や文書回答と同様、税務職員も納税者も、法の解釈・適用に

(260) 財務省ホームページ「わが国の関税制度の概要」
(https://www.mof.go.jp/policy/customs_tariff/summary/index.html)
(令和 3 年 7 月 7 日最終閲覧)。

関する最終結論は、法に立ち戻り、法で示された課税要件に当てはめて導き出す必要がある。

そもそも、FAQ は通達や文書回答と同様に、税務行政の採用する法の解釈・適用の結果であり、法令ではなく、課税要件ではない。

特定の金員に係る所得分類を示すなど、取引一般に当てはまる場合以外は、税務行政が個別事情を捨象し、一般化・抽象化した取引を設定した上での想定問答である。

このため、射程範囲の広狭は各 FAQ の内容で異なる。文書回答のように、照会者の個別取引に対する具体的な回答ではない点に留意すべきである。

FAQ で示された思考過程をよく確認すること、FAQ で示されている取引と自己の取引を比較し、相違点を把握すること、相違点が法の解釈・適用にどのような影響を及ぼすかを検討することが肝要である。

2 作成のための必須条件

FAQ は、税務行政が、所掌事務（納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政の推進）の遂行のために必要であると判断した場合に発行される情報である。

これがそのまま、作成のための必須条件となると考えられる。

- （１）国税庁の所掌事務（納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政を推進すること）に関すること
- （２）税務行政の上級機関である国税庁各課が、その採用する法の解釈・適用を FAQ によって明らかにすべきであると判断すること

3 対象領域

上記条件を満たす領域である。

すなわち、税務行政が、所掌事務（納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政の推進）の遂行のために、FAQ を用いて、国税庁の採用する法の解釈・適用を明らかにする必要があると判断した場合を対象とする。

文書回答とは異なり、既存の通達や文書回答等で法の解釈・適用が明らかにされている場合でも、国税庁各課が、平易な言葉による解説や具体的な計算例を示す必要があると判断すれば、FAQ が発行されることがある。

また、FAQ は、国税庁部内の手続で完了するため、迅速に発行することが可能である。

このため、通達、文書回答がカバーできていない領域（迅速性が求められる領域。例えば災害発生時など）をカバーしていると考えられる。

4 今後の課題

FAQ は、緩和通達と同様の課題が発生する危険がある。

すなわち、緩和通達は、法の根拠なく、租税を減免しているところ、FAQ を用いて租税を減免すれば、緩和通達と同様の問題が生じる。

既に太田氏は、法律と FAQ を比較検討した結果、FAQ が課税要件や手続を緩和していると考えられる場合には、「租税法律主義のもと、公平性は保たれるのだろうか⁽²⁶¹⁾」と疑問を呈している。

(261) 太田文子「公租効果等の納税・支払猶予への対応」税理 63 巻 11 号 69-70 頁(2020)。

また、鈴木氏は、法人税に関する FAQ の中に、納税者有利となるものが存在していると指摘した上で、法律の欠陥があるならば、その欠陥を是正し、FAQ は消滅させるべきであると述べておられる（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 114 頁（日本税務研究センター、2010））。

第 5 節 全体を通してみた場合の今後の課題

1 法に立ち戻る必要があること

【図 1】本来あるべき姿

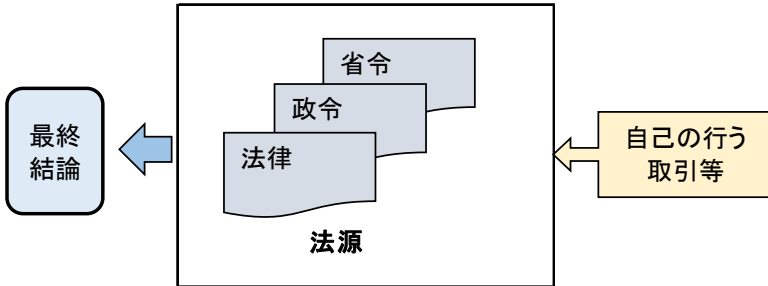


図 1 は、法の解釈・適用について本来あるべき姿を示している。

つまり、法源が不確実性を排除し、確実性を確保しうるような意味内容が与えられているため、ソフトローが存在する余地はない。

【図 2】ソフトフローがある場合

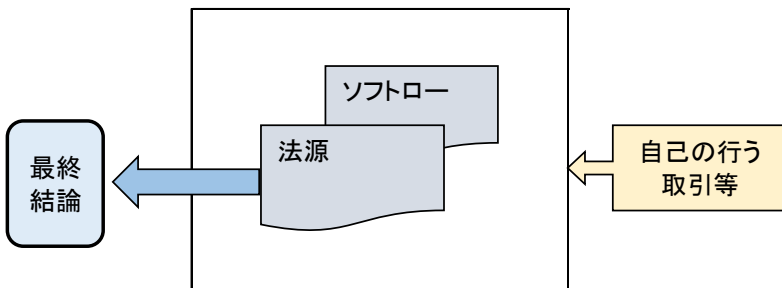


図 2 は最終的な法の解釈・適用に係る結論を導き出す際、法源だけではなく、ソフトローを利用している場合である。

最終的な法の解釈・適用を行う裁判官であっても、試行錯誤を経なければ、

判決（最終の法の解釈・適用の結果）を導き出すことができないという指摘もあるところ、取引が複雑化した現代社会では、図 1 よりも図 2 に該当する場合のほうが多いのかもしれない。過去、ソフトローといえば通達を思い浮かべていたところ、現在は、将来行う予定の取引を対象とする文書回答や、質疑応答形式の FAQ が登場し、俯瞰的な視点からソフトローをみると、その対象領域は着実に広がっていると考えられる。

ただし、ソフトローを利用して法の解釈・適用を行う場合であっても、その中心に位置するのは法である。租税法は侵害規範であり、文理解釈を原則とすることから、最終的な法の解釈・適用の結果は、法文に立ち戻り、法文に基づいて説明できなくてはならない。

ソフトローは、法源を理解するために用意されていることから、図 2 のように法源の背後に位置する限りにおいて、その活用方法や参照する順序等は自由であると考えられる。そもそも、法の解釈・適用は、相当な試行錯誤を要するから、その過程で、拘束力を持たないソフトローをどのように活用するかは、ソフトローを活用する者に一任されているとも言えよう。

結局のところ、どれだけソフトローの種類や数が増えたとしても、個別取引に係る法の解釈・適用の結論が、法からみて、是認されるか否かが重要である。この点、最高裁令和 2 年 3 月 24 日判決（裁判所ウェブサイト）では、宮崎裁判官（補足意見）が、「ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない」と指摘している。

2 取引段階と時の経過に応答する必要性

本稿の研究対象としたソフトローはそれぞれ異なる特徴を有するところ、法の解釈・適用に関し、国税庁の所掌事務を遂行するためには、納税者の行う取引段階と時の経過に応答するソフトローを生成し続ける必要がある。

例えば、これまでに例のない全く新しい取引を行おうとした場合、その取

引内容が明確に決定されていない段階では、解釈の基本を体系的に示している基本通達が有用であろう。

取引内容が具体化された段階では、文書回答を活用することが可能となる（FAQ が発行されることもあるだろう）。新しい取引が 1 つの取引類型として定着した段階では、文書回答や FAQ が蓄積され、学術的な研究も進展していることが予想される。このような段階に達すれば、個別取引に関する情報を集約・分析することで、通達を作成されることもあるだろう（法令改正が行われるべきタイミングであるとも言える。）。このように取引段階と時の経過によって、利用できるソフトローは異なる。

このため、税務行政は、今現在、どのような取引が発生しようとしているのか、新しい取引の規模や数等をできるだけ正確に把握し、取引段階や時の経過に応じたソフトローを発行する必要があると考えられる。

無論、租税法律主義からみた場合、最も望ましいのは法を改正し、法源から直接、法の解釈・適用の最終結論を得ることができる状態を確保することである。ソフトローのうち、少なくとも、取引の基本的共通の事項に係る部分は法令化し、法の解釈・適用に係る領域においては、ソフトローではなく、法が中心となる状態を確保すべきである。

終わりに

税務行政の発行するソフトローが増加している今、ソフトローについて、俯瞰的・理論的アプローチを試みてよい時期であると考え、各ソフトローの対象領域（作成必須条件）と今後の課題について検討を加えた。

本稿で行った俯瞰的・理論的アプローチは、個別のソフトローの妥当性の検証とともに継続されるべきであろう。

取引が多様化した現在社会では、法源だけで不確実性を排除することは困難であることも多く、もとより、隣接科学が多岐に渡り、対象者の多い租税法は、法源だけで全ての事例に対応することはできないのかもしれない。このため、税務行政は、更なる情報提供の充実化を図っている⁽²⁶²⁾ところ、近年では、通達等ソフトローだけを頼りに、法の解釈・適用の結論を出す場合もあるようである。

しかしながら、法の解釈・適用の中心に位置するのは法源であり、ソフトローだけで結論を導き出そうとすることは、租税法律主義からみて問題がある。今後は、法令自体を読みやすくするなど、誰の目からみても、租税法の解釈・適用の中心が法であると認識できる状態となるよう、法令自体の構造変更も視

(262) 平成 30 年 11 月 7 日の納税環境整備に関する専門家会合において、自主的な適正申告の実現に向けて議論がなされたところ、新たな経済取引の普及拡大に伴い、納税環境を整備する必要があることについて、意見は概ね一致したとされている
内閣府ホームページ「経済社会の ICT 化等に伴う納税環境整備のあり方について（意見の整理）」

(https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afieldfile/2018/11/07/30zen20kai3.pdf)

(令和 3 年 6 月 29 日最終閲覧)。

野に入れる必要があるのではないだろうか⁽²⁶³⁾⁽²⁶⁴⁾。

(263) ゲーリーM.トーマス税理士は、「次から次へと税制の変更があり、企業側にとって負担が大きく、他方で税務の専門家にとってもすごく大きなチャレンジになっている・・・(省略)・・・日本の税制の内容が複雑になってきただけでなく、それに伴って、法令の条文そのものも複雑で、分かりにくくなったと言えます。」と述べておられる(出席者:ゲーリーM.トーマス聞き手:増井良啓「海外からみた日本の税制」2頁(税研 152 号、2010))。取引の多様化・国際化に伴い、条文数が増加するのは避けて通れないが、法令の複雑化の解消は、ソフトローの発行を減らし、納税者の適正申告を促進する効果もあるのではないだろうか。

(264) 増井教授は、未発達な法令上のルールをタイムリーに充実させることが正攻法であり、そのためには、立法担当部局の予算増強や、執行部門とのより活発な交流が望まれると述べておられる(増井良啓「国際課税におけるデファクト・スタンダード:宮崎報告に対するコメント」ソフトロー研究 9 号 109 頁(2007))。