

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 ——

出 村 仁 志

(広島国税局
所得税課)

序論

2 日米の行政法理論の比較

第一章 米国における委任立法

結論

1 行政法の生成・展開

2 委任立法の問題

第二章 アドヴァンス・ルーリングの法的性質

1 規則 (regulations)

(1) 概説

(2) 法的効力

(3) 遡及効

2 アドヴァンス・ルーリング (advance rulings)

(1) 分類

(2) 沿革

(3) 趣旨・目的

(4) 法的性質

(5) 取消し・変更と遡及効

第三章 通達とルーリングの比較

1 通達

序 論

現在、税に対する国民の意識が高まりつつあり、日本の税制の在り方についても活発な論議がなされている。そのことは、取りも直さず、現在の国民経済及び国民生活における租税の影響が、著しく増大していることの現れである⁽¹⁾と見ることが出来る。換言すれば、租税の問題が国民生活のほとんどあらゆる局面に何らかの意味で関連を持っていることを示している。したがって、今日、各種の取引等を行うに当たっては、その租税効果(tax effect)を予め知っていることが極めて重要であり、それが経済的意思決定の要因ともなっていると言えるであろう。

もとより今日では、日本国憲法第八四条がいわゆる租税法主義を宣明しており、その内容については説の分かれるところであるが、その意義は国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを保証することにあると思われる。つまり、予め定立された法律の根拠によってのみ、国家は租税を賦課・徴収することができるのであるから、上述のような納税者側の予測可能性といった要請は、そのことにより原則的に保証されている。

しかし、多くの先進諸国でもそうであるように、日本でも、税制の対象である経済現象の複雑化等に伴い、租税制度及び租税法規が今日著しく複雑化しつつある。したがって、もはや形式的な法律のみでは、納税者の具体的な予測可能性の要請を十分に満たしているとは言い難い面があり、そこに現在各種通達の果たしている役割の大きさがあ⁽²⁾る。それが「通達行政」と言われるゆえんであろう。ところが、通達は租税法主義における「法律」ではなく、したがって、そこで言われる法的安定性に含まれないものであるため、租税法主義等の見地から各種の問題点が惹起されていることは周知のとおりである。

以上のような、法的安定性、予測可能性をめぐる問題に対し、米国で正式に採用されているルーリング (ruling) 制度を日本でも採用しようという見解があり、^②本稿はそれに否定的見解を述べようとするものである。後述するように、ルーリングにはいくつかの種類があるが、概括的に言えば、納税者からの申請に対して米国内国歳入庁 (以下 IRS と略称) が税法の法令の解釈、適用について文書で見解を表明するという制度である。一見して、その機能は日本における個別通達に類似しているとも思われる。ところが、前述のとおり日本における通達にはその法的性質に問題がある。そこで、ルーリングの導入について考える場合にも、それが米国の法体系の中でどのような位置付けを持って運用されているかをその前提として明らかにする必要がある。そこで、本稿では米国におけるルーリングの法的位置付け、法的性質を中心として検討し、その上で日本における通達のそれとの違いを明らかにすることをその主な目的とした。

そこで、まず第一章では米国の行政法的背景を概観する。後述するように、ルーリングは法律の一般的授權の下に発せられている。この点で日本の通達とは明らかに異なるところであるため、その背景となっている行政法原理、とりわけ委任立法の仕組みを概観する必要がある。次に、第二章では税務行政における具体的な委任立法としての「規則 (regulations)」の法的性質を考察する。その上でルーリングを委任立法の一形態としてとらえ、規則と同様のものであるとしてその法的性質を明らかにする。第三章では日本における通達との異同を述べ、結論でルーリングのよ

(1) 金子 宏「租税法」七〇頁以下他

(2) 金子 宏「財政権力」基本法学六権力一五九頁以下

第一章 米国における委任立法

各種のルーリングは米国内国歳入法典第七八〇五条(a)における一般的授權の下で、IRS及びその地方機関により発せられている。つまり、いわば法律の一般的委任による委任立法の形で発せられている。このことは、日本における通達が法律に明白な根拠を持つものではなく、それゆえにその法源性等が問題とされているのは明らかに事情が異なる。したがって、まず、そのようなルーリング制度の背景となっている米国の行政法、とりわけ委任立法の仕組みを概観する。⁽¹⁾

一、行政法の生成・展開

米国においては、行政法は比較的新しい分野であり、しかも十分に論理的、体系的な発展をして来なかった法分野である。米国はいわゆる「法の支配」(rule of law)を原則とする法体系を持ち、日本の行政法がその基礎とした大陸行政法の歴史の変遷とは異なっており、その影響も受けていない。というのは、米国では、ニューディール政策が実施される以前のいわゆるレッセ・フェール理論が支配的であった時代においては、行政機関の行為を規制することを目的とする法の制定には全く関心が持たれていなかったのである。

レッセ・フェール理論の容認による国家の産業に対する無統制が見直され始めたのは、南北戦争後に展開された高

度の資本主義經濟の發展期に入ってからである。その經濟發展に重要な役割を演じたのが鐵道であったが、一八八六年のクロム委員會の報告に見られるように、無規制放任の結果、鐵道は独占企業の弊害が著しい状態となり、それがいわゆるグレンジャー運動、グレンジャー事件へと發展することになった。そこでの争点は、州が公共的理由により財産所有者の権利に干渉することが憲法上許されるか否かであったが、最高裁判所は州が鐵道その他の最高及び最低の料率を定め得るとして州による規制に賛成した (*Munn v. Illinois* 事件 (一八七七))。しかし、鐵道はその大部分が州際的な性格を持つものであり、最高裁判所も州際通商に対しては州は規制できないと判示した (*Wabash St. Louis and Pacific Railway Co. v. Illinois* 事件 (一八八六))。そのため、州際通商は連邦法により解決されなければならなくなり、一八八七年に州際通商法が制定されると同時に、州際通商委員會が設置されるに至った。これが行政委員會の出発点である。つまり、資本主義の發達に伴う矛盾を是正するための法律の執行は、行政府、特に独立行政委員會に委ねられたのであり、そのように行政機關に権限が集中しているということが、米國行政法の顯著な特徴である。

ところが、従来米國の政治形態は嚴格な権力分立をその特色としていた。したがって、それらの機能が單一の機關に集中することになり、かかる機關が「政府の首長のない第四部門 (fourth branch) を構成するもの」と特徴づけられるに至り、種々の問題点が生じ、白熱した論争が展開されることとなったのは当然のことであった。そもそも、行政府により私権を制限することは米國において重大な問題であったため、伝統的な司法理論に固執して行政権の拡大に消極的態度をとるものも多く、その代表が米國法律家協會 (ABA) であった。その結果、伝統的司法の見解をとる立場から行政権の拡大に反対する保守派と、行政権の拡大を必要悪として是認し、行政の要求を満たすための行政

府の手續を司法手續から独立せしめようとする進歩派とが対立するに至った。そしてその両者の見解の妥協として、準立法的機能、準司法的機能、及び執行機能の三機能を同時に有する行政委員会が創設されたのであり、その際に次のような妥協の方式がとられた。

一 社会立法を具体化するためには行政部に与えられた委任立法権に統制を加えること（特に利害關係人に立法に参加する機会を与えること）……委任立法の問題

二 財産権などの私権に制限を加える行政処分手續を司法手續に近付けること……行政手續の問題

三 行政処分において、事後的救済手續である司法審査制度を確立すること……司法審査の問題

以上の三点が、そのまま米国内政法の主要な内容であり、同時に重要な論点ともなっているのである。そこで引き続き、それらのうちの委任立法の問題について考察する。

二、委任立法の問題

以上のように、委任立法は米国内政法における主要な問題点の一つとなっており、行政法に関する問題の多くがその委任立法手續に関連して議論されていることが指摘されている。委任立法の問題というのはより具体的に言えば規則制定（rule-making）の問題のことである。規則制定手續が米国内政法で問題とされざるを得ない一つの理由として、大多数の米国の行政機関の政策が結果的にはその行政機関の規則という形で具体化されているという事情がある。この点は日本でも同様のことと言えるであろうと思われる。ただ、明らかに異なるのは、以下に述べるとおり、米国内政法では法律が極めて広範な規則制定権を行政機関に認めていること、換言すれば、かなりの立法権限が立法府から行政機関に

委任されているということである。

当然のことながら、そのような形での委任立法については、憲法上の問題として、権力分立の原則との関係をどのように理論上解決するのかというやっかいな問題が生ずる。まず権力分立の立場からは「授与された権限は、これに他に委任することを得ず (A delegated authority cannot be delegated)」という法原則が導かれることは言うまでもない。ところが、委任立法の必要性が高まるにつれ、上の法原則はもはや実際問題として適用できなくなってきた、という認識が一般的となるに至ったのである。その背景には、前述したように、資本主義経済の高度の発展に伴う弊害と矛盾を是正するために、行政権を拡大すると共に、行政委員会を中心とした行政権の私企業への介入を認めざるを得なくなったという事情がある。それは取りも直さず、立法権がそれらの社会情勢にもはや適切に対応できなくなったということを示すものに他ならない。結局のところ、米国の研究者の多くは、規則制定権を行政機関に委任するということは、伝統的な民主主義の原則を確保するという考えに対し一つの脅威を与えるものではないかという疑問を抱きながらも、他方でそれは現代行政を遂行していくためには回避できないものであるとして受けとめたのであった。ただ、それでも委任禁止の原則との若干の調整は必要だったのであり、「準」立法的機能と言われるのはそのためである。

そのように広範な委任立法を認めるとした場合、次にその限界が問題となる。そこで先程の委任禁止の原則は、後に委任の「基準 (standards)」の法理をその内容とするものに変わった。基準の法理とは次のようなものである。

- 一 法律に定められた基準の範囲内にある場合を除いては、議会の立法権は委任できないこと。
- 二 法令上認められる裁量は、その限界を識別することができないほど広範囲にわたるものであってはならないこと。

と。

三 その委任された権能を行使する場合には、委任禁止の原則があることに留意しなければならないこと。

しかし、実際問題として委任の基準を詳細に法律に規定することは、行政の適切な運用という面からは好ましくないとすることもあり、結局、立法府は名目的にすぎないと思われる基準を定めることに終始した。たとえば、州際通商法は自動車運送事業の免許の要件として「公共の便益と必要性」という基準、運賃・料金の認可の要件として「適切かつ合理的」という基準を定めるにとどまる。それに対して最高裁判所は、委任禁止の原則あるいは基準の法理を適用して、一九三五年に二つの事件（Panama 事件及び Schechter 事件）において連邦の法律を違憲であると判示しているが、その二件以外については、上述のような抽象的基準についても可能なかぎり具体的に示しているとして支持している。このことは、もはや先程のような委任の基準が有名無実なものにすぎなくなったことを示している。

以上のように、米国では委任禁止の原則があつたにもかかわらず、極めて抽象的な基準さえ合憲とすることにより、現在では行政機関に対する広範な立法権限の委任が認められているのである。そこで、米国においては、委任の基準を問題とすることよりも、むしろ委任立法が制定される手続が重要視されるようになり、それが一九四六年の連邦行政手続法に結実した。すなわち、同四条（現在の五五三条）においては、関係行政庁が規則を制定しようとする場合には、それを連邦公事録に公告しなければならず、利害関係人に対し、文書による参考資料、意見または弁論の提出に関し、規則制定に参加する機会を与えなければならないとされている。ただ、口頭弁論の機会を与えるか否かは当該行政庁が決定することになる。また、関係行政庁は提出された一切の事項を検討し、制定しようとしている規則の根拠及び目的の概要を簡潔に記載しなければならないことになっている。そして、行政機関の制定する規則は、

一般に法律と同じ効力を有するとされるのにもかかわらず、上記第五三三條の適用を受ける規則については、同条項の要件に従ってそれが公告されない場合には、法的効力を失うとされている。ただ同條の適用を受けないものとして「解釈的規則 (interpretative regulations)」があり、後述するように、租税手続に関する規則についてはむしろこちらの方が大部分を占める。

このように、米国においては、権力分立の原則にもかかわらず、行政権の拡大を求める強力な現実的要請により、行政機関に対して極めて広範な立法権限の委任が行われており、その行政立法の適正さについては、むしろその制定手続の民主化によって担保しようとしているとできよう。このことは、日本においては、憲法第七三條第六号但書及び内閣法第一一條の解釈として、法律の委任は立法権が国会に属するという憲法の原則を崩さない程度において、個別的・具体的に限られた特別の事項についてのみ行われうるものであるため、一般的・包括的な白紙委任は認められない⁽²⁾とされることと比較した場合、米国行政法の大きな特徴であると言える。これは、後に述べるように、日本と米国の行政法体系の違いがその背景にあるものと思われる。

(1) 以下の記述はもっぱら次の文献によった。

田中館照橋「英米行政法と大陸行政法」判例時報九三九、一一二四、一一二七、一一三一、一一六五、一二六八、一一七一、一二七四、一一七八、一一八一、一一八四、一一八七

同 「行政法体系——現代行政法の課題」一四七頁以下

外間 寛「アメリカにおける行政立法論の新展開」公法研究第三八号

B・シュオーツ、H・W・R・ウエイド著 堤口康博「英米行政法」

(2) 清宮四郎「憲法」法律学全集。四三〇頁以下他

第二章 アドヴァンス・ルーリングの法的性質

これまで委任立法の問題を中心として米国内閣法を概観してきた。各種のルーリングについても、それらを発する根拠は内閣法典の一般的な授權規定に求められており、前述した委任立法の諸問題と同様の問題が存すると思われる。(第一章では主として独立行政委員会を念頭において概観している。それらは、最終的には大統領領にのみ責任を負う各省庁とは、構造上基本的に異なるが、各省庁にも全く同様に法律により広範囲の規制権が賦与されている)であり、やはり同様に権限委任の問題等の法律上の問題がある。)そこで、本章では具体的にルーリングの法的性質を考察する。

前章における委任立法の問題は、規則制定手続についてのものであった。つまり、法律の広範囲な授權に基づいて「規則 (regulations)」を制定する際の問題であった。それに対し、ルーリングは「Statement of Procedural Rules」という一種の規則にその直接的な根拠を置いて発せられているものである。したがって、ルーリングの法的性質を考察する前提として、その根拠となる規則について法的性質を考察する必要があると思われる。そこで、以下ではまず⁽¹⁾ 税務行政における具体的な委任立法としての規則 (regulations) の法的性質を検討する。

一 規則 (regulations)

(1) 概 説

米国内閣法典第七八〇五条(a)

「この法律により、財務省の職員または雇用者に対して明示的にその権限が委ねられている場合を除き、財務長官 (Secretary) はこの法律の執行上必要な規則 (rules and regulations) を定める。それには内国税に関する法律の変更により必要となる規則が含まれる。」

このように、内国歳入法典第七八〇五条(a)では極めて広範囲の規則制定権が財務長官に委ねられており、同規則三〇一・七八〇五―一(a)ではさらにそれが内国歳入庁長官にそのまま委ねられている。それらの規則は、現実には内国歳入法典の解釈についての財務省の見解を周知させるという重要な役割を担っており、その点では日本の通達と類似する。

しかしながら、その法的効力の観点から考察するならば、規則は大きく「立法的規則 (Legislative regulations)」と「解釈的規則 (Interpretative regulations)」とに分類されるのであり、以下でその法的効力の違いを考察することとする。ただ、通常はこれらに加えて三番目の分類として、「手続的規則 (procedural regulations)」が言及され、それは一般には拘束力あるものと考えられている。

さらに、その手続的規則とも区別すべきものとして、「Statement of Procedural Rules」がある。ルーリングの具体的な定義、手続等はこの中で規定されており、ルーリングを発する直接的な根拠となっているものである。この手続的規則の目的とするところは、内国歳入法典を執行するに当たり、国民に周知させると共に内部の指針とするために、IRSの活動のアウトラインを示すことである。したがって、この手続的規則は通常の規則と同様に連邦公事録に公表されるのにもかかわらず、財務省の決定 (decisions) あるいは規則 (regulations) を構成するものではなく、法的な効力を持たないものとされている。また、これには財務長官の承認は不要であり、内国歳入庁長官の署名

がなされるのみである。しかし、他方で現在の IRS の実務では、この手続的規則を規則 (regulations) と同等のものとして取り扱っている。このことは、この手続的規則を、これを根拠として発せられるルーリングよりも高い地位に置くという結果になる。いずれにせよ、このような手続的規則も規則 (regulations) の一種であると考えられよう。

(2) 法的効力

規則はその法的効力という面から、立法的規則と解釈的規則とに区分される。そのうちのまず立法的規則について言えば、それは法律により委任された立法権限の範囲を超える場合、あるいはそれ自体が非合理的である場合を除き、法律と同等の効力を持つものである。したがって、それは IRS と納税者の双方を拘束する。また、裁判所はそれらを法律の一部として解釈するのであり、通常はその規則自体に対する司法の再審査の問題は生じない。行政手続法においては、行政機関により制定される規則については、連邦公事録に公表する等の手続が要求されていることは先に述べたが、それらの手続は、このように法律と同等の効力を持つ立法的規則について、正に適用されるものである。したがって、それらの手続を踏まない限り、現実にそのような規則の存在を知っている者に対しても、その規則の効力を主張できない。

これに対し、解釈的規則は法律としての効力を持つものではなく、税法の規定を説明、解釈し、政府の見解を述べらるものにはすぎない。つまり、IRS に関して言えば、その規則の大部分は解釈的規則であるが、それらは IRS の見解を表明するものにすぎず、IRS 内部に対する拘束力はあるが、外部に対して法的な拘束力を及ぼすものではない。以上のような法的効力を考察した場合、立法的規則と解釈的規則の関係は、一見してそれぞれ日本における法規

命令と行政規則の關係に概ね類似しているようにも思われる。

ところが、そのように解釈的規則は立法的規則と異なり、法的な効力は持たず、本来は行政手続法における規則制定手続が要求されないのにもかかわらず、財務省は可能な限りそれらの手続にしたがって解釈的規則を制定しているようである。また他方では、解釈的規則は裁判所を拘束するものではなく、裁判所はそれらの規則からは独立に法令の規定を解釈、適用するとされているのにもかかわらず、その規則が合理的なものであり、法令とも整合しており、さらに一定期間一律に解釈されてきているものである場合には、裁判所は一貫してそのような規則を尊重する立場をとっている。この点につき、解釈的規則の重要性を支持する多くの理論的根拠が示されている。たとえば、その一つとして、長期にわたって行われている行政実務の存在を示している規則には、敬意を払われるべき資格が与えられると言われている。また、裁判所はそれが同時構造 (contemporaneous construction) であるということ根拠として、規則の有効性を支持している。同時構造であるというものは、規則が一連の法令の制定と同時に定められるものであり、それらの法令の意味内容及び立法趣旨に関する一般的な理解を表明しているものであると推測されるということである。実際に、財務省及びIRSは、立法のみならず委員会報告の草案作成にも積極的に参加しているのであり、同時構造であるというこの理論は現実的なものといえる。

このような規則の法的性質について、日本における訓令・通達等のいわゆる行政規則と比較して考察する。判例、通達によれば、⁽²⁾行政規則は行政組織内部でのみ拘束力を持つにとどまり、対外的には直接の法的効力を持たないものとされている。この点では、先に述べたように、解釈的規則に関する法的性質と類似するところがあるようにも思われる。しかし、解釈的規則は一般的授權により制定されており、また、多くの理論的根拠に基づいて、学説・判例に

より、その重要性が積極的に認知されている。したがって、それらの規則は、実際にはより法令の性質に近い位置付けがなされており、日本における行政規則の位置付けとはかなり異なったものであると言えるであろう。

(3) 遡及効

解釈的規則が対外的には効力を持たないとするならば、その制定と同様に、取消し・変更も本来自由であり、しかも、その取消し・変更をすべて遡及的に適用することができると一応考えることができる。事実、裁判所はそのように解してきたようである。その根拠としては、行政機関が法令を執行したり規則を定めたりする権限は、法律を制定する権限ではなく、そもそもそのような権限は議会から与えられていないこと、及び、法令は納税者の権利を定義し、明確にするものであるのに対し、規則は行政過程の一つのステップを構成するにすぎず、法令を変更するものではないこと、などが言われていた。したがって、歳入庁長官がその規則を変更し、それを遡及的に適用する権限を有することは明らかなようである。

しかしながら、現実には、納税者に不利益となる規則の変更は全て将来効とする形で、歳入法典第七八〇五条(b)⁽⁴⁾における裁量権限を行使するというのが、財務長官と歳入庁長官の行政慣行となって現在に至っている。ただ、納税者に利益となる変更や、変更ではなく単なる不明確な内容の確認といったような場合は遡及効を持つ。

このように、原則としてその取消し・変更を遡及的に適用しないということからも、規則をより法令の性質に近いものとして扱っていることがわかる。

以上、委任立法としての法的性質を中心にして、規則 (regulations) の特徴を考察してきたが、その目的は法令の規定について、その解釈の指針を示すことにある。そのことにより、納税者は一定の行為に結びつけられる租税効果

を予め知ることができ、予測可能性に寄与することになるのである。この点で、規則とルーリングはその目的は同じであり、ただ、規則はむしろ一般的な解釈であるのに対し、ルーリングはより具体的な解釈であると言える。したがって、その法的性質は基本的には共通すると考えられるのであり、引き続きルーリングについて考察することとする。

(1) 以下の記述は、もっぱら CCH, STANDARD FEDERAL TAX REPORTER (一九八〇) 六七〇—三二頁以下、特に六七〇—三二頁以下に記載されている Mitchell Rogovin の論文によった。

(2) 金子 宏「租税法」九五頁、田中二郎「租税法」九三頁

最判三八・二二・二四(訟務月報一〇巻二号三八一頁)等参照

(3) B・シュオーツ著 和田英夫訳「アメリカ行政法」五七頁

(4) 内国歳入法典第七八〇五条(b)

「財務長官は、内国税に関する全ての ruling または regulation につき、遡及効を持たないで適用される範囲を定めることができる。」

この規定は、過去の取引に規則やルーリングを適用することによる不公平な結果を防止しようとするものである。

二、アドヴァンス・ルーリング (advance rulings)

これまでルーリング制度自体の説明を行わないまま、その性的性質を問題としてきたので、以下ではルーリングの制度、趣旨を概観したのちに、その法的性質を考察することとする。⁽¹⁾

(1) 分類

ルーリングは納税者からの個別事案に関する問い合わせに対し、内国歳入庁が発する公定解釈である。それにはい

くつかの種類があり、にその定義がなされてる。⁽²⁾ 概ね次のとおりである。⁽³⁾⁽⁴⁾⁽⁵⁾

一 レベニュー・ルーリング (Revenue Ruling)

内国歳入庁告示 (Internal Revenue Bulletin) において公表される当局の公式解釈である。これは、内国歳入庁本庁によってのみ発せられ、納税者、内国歳入庁職員、その他関係者に対する情報及び手引として公表される。通常、多くの納税者に共通する一般的な問題を含む事実に関して公表されるものである。

二 レター・ルーリング (Letter ruling)

特定の一連の事実に対し、税法を解釈、適用するために、本庁により納税者またはその指定代理人に発せられる書面である。

三 デタミネーション・レター (determination letter)

税務署長が、個人または法人の照会に対する回答として発する書面であり、既に本庁により発表された原則及び先例に関連する特定の事実に適用されるものである。つまり、これは、法律、財務省決定もしくは規則の公布、または内国歳入庁告示に公表されたルーリング、意見、判決により明らかに確立された原則をもとに決定される場合にのみ発せられる。

四 インフォメーション・レター (information letter)

内国歳入庁本庁または税務署長により発せられる文書であり、税法について、既に確立されている解釈または原則に関して注意を喚起するものに基づき、特定の一連の事実に適用するものではない。すなわち、これは個人または法人が照会してきた問題の性質が、一般的な情報を求めているような場合、あるいは、デタミネーション・レタ

ーまたはルーリングを求めるだけの要件を備えていないが、一般的な情報を与えることが、その個人、法人に役立つと信じられる場合に発せられる。

五 テクニカル・アドバイス・メモランダ (technical advice memoranda)

税務署が、申告書及び還付請求書の審査または審理に際して、内国歳入庁本庁に対して請求する、特定の連続の事実についての法律及び規則の解釈並びに正當な適用に関する本庁の助言ないし指導である。

このように、ルーリング制度の中にも様々なものがあるが、アドヴァンス・ルーリングと呼ばれるのは、取引行為等に先立って、その租税効果 (tax effect) について予め権限のある行政庁により示されるルーリングのことである。したがって、この点から重要性が高いものとして議論されるのは、主としてレベニュー・ルーニング及びレター・ルーニング、とりわけ後者の方であり、本稿でも以下ではレター・ルーニングを主として念頭に置きながら考察を進める。

なお、レベニュー・ルーニングとレター・ルーニングについて、その相互関係を若干付け加える。両者は同じ問題を扱いながら、その形式、実質において異なる。まず、レター・ルーニングは、その構成が、一定の結論に引き続いてそれに関連する事実の詳しい説明をするという形になっている。つまり、ここでは理論的根拠や権限に関する言及は、その結論を導くために必要な限度においてのみなされるのであって、そこでなされる特定の決定を、レベニュー・ルーニングのような一般的な原則やルールに公式化しようという試みはなされていない。次に、レター・ルーニングは、レベニュー・ルーニングを公表する際の材料ともなるが、その際には大幅に手を加える必要がある。特定の氏名、事実は削除する必要があるし、基礎事実の徹底的な再調査がなされ、さらにその射程距離が明確にされることと

なる。他方では、両者は、特定の事実に関する法律の解釈であるという点で一致する。特定の事実を基礎においてるがゆえに、その事実の範囲内に制限されるのである。この点で、より一般的な解釈である規則 (regulations) とは一応区別されるのである。

(2) 沿革

将来の取引に関するルーリング、すなわちアドヴァンス・ルーリングの必要性が議会において認識されるようになったのは、一九三八年のことであり、この年はクロージング・アグリーメント (closing agreement) が創設された年であった。

クロージング・アグリーメントというのは内国歳入法典上の制度である。それは、概ね、租税債権の額またはそれに影響する個別の項目に関して、財務長官または歳入庁長官と、納税者との間で書面で締結される合意 (agreement) であると言える。その合意の特徴的なところは、それが詐欺、違法な行為または虚偽表示が明らかになった場合を除いて、最終的かつ終結的 (final and conclusive) となる点にある。政府の職員は、合意された事項に関して事を再開してはならず、合意を修正してはならないとされており、また、いかなる訴訟においても、合意は破棄されてはならないとされている。(法律七二二一条、規則三〇一・七二二—(a)等参照) すなわち、この制度が正に象徴的であるのは、そのような税務官庁の合意が「final and conclusive」であり、司法審査さえ排除することを明示している点にある。このことは、権力分立の原則をとり米国においては、当然憲法上の問題が生ずるのではないかと思われるのであるが、最高裁判所はそれを違憲ではないと判示している。日本において、行政契約が法律に反しない限り認められることと比較するならば、このような制度が存在するということも、また、米国行政法の特質を強く表わしてい

ると思われる。

ところで、一九三八年に創設されたクロージング・アグリーメントは、一九四〇年頃までに、その手続が非常にやっかいで大量処理には向かず、その結果、IRSと納税者の双方にとって不満足なものであることが明らかになった。そこで、それを實質的に代替するものとして考案されたのがレター・ルーリングである。したがって、レター・ルーリングの内容は、もし納税者が正式なクロージング・アグリーメントを要求したならばIRSによって示されたであろう内容と同一のものであると思われる。IRSによって正式にレター・ルーリングの制度が表明されたのは、一九五三年に至ってからである。

(3) 趣旨・目的

ルーリングの主目的の一つが予測可能性を保証することにあるのは言うまでもない。税法が極めて複雑なものであるため、何らかの形で一定の取引行為等に対する租税効果を保証することが、適正な行政を執行する際に要請されるのは、米国でも事情は同じである。事前に一定の情報を与えるということは、もはや税務行政において不可欠の要素となつていたのであり、それは経済の成長及び安定に大きく寄与しているとさえ言えるであろう。ルーリング制度について言えば、それが直接影響する納税者は比較的少数なのであるが、やはり米国の経済及び適切、合理的な行政に對し、強いインパクトを持つものである。今日、商取引を行う際に税金の専門家に相談するということが一般となっているが、有利なルーリングを得るということもまた同様に一般となつてきていると思われる。

ルーリングは政府と納税者の双方にとって有益な制度である。納税者の利益としては次のようなものが挙げられる。

- 一 IRSの見解を知ることにより、納税者は当該取引を完了させるか否かを決定できる。
 - 二 納税者は、将来IRSとの紛争または訴訟になるといふ事態を避ける行動をとることができる。
 - 三 納税者が当該取引を正確に報告することを可能にし、よって自主的な納税を促進する結果にもなる。他方、IRSにとっても有益となる。
 - 一 将来の取引に関するルーリングは、全て本庁から発せられるため、法律及び規制の運用において高度の整合性が達成される。
 - 二 ルーリングは、将来発生しうる多くの訴訟を減少させる意図を持つ。
 - 三 ルーリングは、現在進行中の各種取引形態と並行して存在するものであるから、それらについての貴重な情報源となる。
 - 四 レベニュー・ルーリングを発する際の基礎となる。
 - 五 調査官の仕事も簡素化される。調査官は、ただ現実に行われた取引における事実関係が、ルーリングを発する基礎となったそれと同一のものであるか否かを確認するだけでよいのである。
- 以上は、レター・ルーリングを念頭に置いて考えたが、レベニュー・ルーリングもそれと同様の利点を持っている。ただ、レベニュー・ルーリングにおいて強調されるのは、個人の問題ではなく解釈の統一性ということである。すなわち、それは、一定の問題について全国的に統一した処理がなされることを保証するものである。また、レベニュー・ルーリングが発せられることにより、レター・ルーリングを申請する必要がなくなり、IRSの負担軽減という効果もある。

(4) 法的性質

ここでは本題に戻って、ルーリングの法的性質を考察する。ただ、そのこと自体は各文献の中では必ずしも明らかにされていないようである。そこで、それを考察する場合、リーニンは「Statement of Procedural Rules」という一種の規則において、その直接的な定義がなされているということが一つの材料となると思われる。規則にその直接的な根拠規定をおいている以上、規則と全く同等のものとは考えにくく、したがって、解釈的規則と全く同一であるとは言えないであろう。しかし、その一般的な根拠は内国歳入法典第七八〇五条(a)の規定に求められているのであり、また、それが特定の事実に関するものであるか、より一般的なものであるかの違いはあれ、ルーリングと解釈的規則はいずれも行政機関による法律の解釈であり、同様の仕組みで運用されていると見られる。つまり、規定の仕方に若干の違いはあれ、一般的授權に基づく行政機関による法規範の定立であるという点では共通の考え方によるものであると考えられる。このように考えるならば、ルーリング及び解釈的規則はいずれも委任立法の一形態であるとして、全く同一のものではないにせよ、その法的性質については同様であることが前提とされていると言えるであろう。現実には、ルーリングもやはり解釈的規則と同様に法令の性質に近い位置付けがなされているようである。

(5) 取消し・変更と遡及効

ルーリングがその法的性質において、解釈的規則と同様のものであり、対外的には法的効力を持たないものであるならば、解釈的規則のところで述べたように、その取消し・変更もやはり本来自由であるということになる。つまり、ルーリングが法律に反する結果となった場合等において、歳入庁長官は当該ルーリングを遡及的に取消することができることになる。

しかしながら、ルーリング制度は、納税者にIRSの見解を周知させることのみならず、納税者が取引を計画、遂行するに当たって、当該ルーリングに対する信頼すなわち予測可能性を保証することにより、納税者に利益を与えることをもその目的としているのである。したがって、解釈的規則についてそうであったのと同様に、歳入庁長官はその適及的取消権限の行使を制限とすることをその行政慣行としてきた。つまり、ルーリングが誤りであったり、もはやIRSの見解と一致しないことが明らかとなった場合には、当該ルーリングの取消し・変更ができるが、それが適及効を持つとされるのは極めてまれなあるいは特異なケースにおいてのみであり、以下の要件を満たす場合には、将来に向かつてのみ効力を持つとされる。

- 一 重要な事実について、誤りや脱漏がないこと。
- 二 その後に発生した事実が、当該ルーリングの基礎となった事実と大きく相違しないこと。
- 三 運用される法律の変更がないこと。
- 四 当該ルーリングが、将来のあるいは計画中の取引に関して発せられたものであること。
- 五 納税者が善意でそのルーリングを信頼して行動し、しかもその適及的取消しが納税者の損失となるものであること。

このような形でその信頼が保護されるのは、当該レター・ルーリングが発せられた納税者のみである。ただ、より一般的なルーリングとしてのレベニュー・ルーリングも、納税者の信頼保護という点では全く同一の機能を果たすものであるため、やはり同様に、その取消し・変更は将来に向かつてのみ行うことがIRSの行政慣行とされている。ところで、IRSがその行政慣行としてルーリングの適及的取消し・変更を行わないとすると、ルーリングは対

外的には法的な拘束力を持たないとされるのにもかかわらず、結果的にはその取扱いにおいて、クロージング・アグリーメントと相違がなくなる。このことは、ルーリングの沿革のところでも述べたように、ルーリング制度の創設の際に、その基礎となったのがクロージング・アグリーメントであったということから導かれる結果であると思われる。つまり、IRSはルーリングというより自由な形式を用いて、クロージング・アグリーメントにおける目的を達成しようとしているのであろう。

いずれにしても、このようにルーリングの取消し・変更を原則として遡及的に適用しないということは、解釈的規則のところでも述べたのと同様に、やはりルーリングにより法令に近い位置付けがなされていることを裏付けるものと思われる。

(一) 以下の記述はほぼ次の文献に基づいた。

CCH, STANDARD FEDERAL TAX REPORTER (前掲)

Randy Bruce Blaustein, Esq. [HOW TO DO BUSINESS WITH THE IRS] (Prentice-Hall, Inc 1982)

Meldman & Mounin, [Federal Taxation, Practice and Procedure] (CCH, 1986)

Anthony A. Santa Barbara, [INTERNAL REVENUE SERVICE, Practice and Procedure] (Practising Law Institute, 1977)

なお、ルーリングの具体的手続(請求手続、発行手続等)については、「Statement of Procedural Rules」及び金子宏「財政権力(基本法字六 権力)一五九頁以下参照。

(2) ルーリングを個別に規定する条文はいくつかあるが、それらの条文がない場合でも、歳入庁長官は歳入法典第七八〇五条(a)の規定からルーリングを発する一般的な権限を直接引き出している。

(3) 確井光明「アドバンスト・ルーリングに学ぶ」税理 Vol. 27 No. 9 三頁以下参照

(4) Annual Report (1985) によれば、レター・ルーリング及びテクニカル・アドバイスの申請二六、〇四九件、レベニュー・ルーリング及び Revenue Procedure の公表二五九件である。

(5) ルーリングに類似するものとして、IRS は内国歳入告示 (Internal Revenue Bulletin) の中々「Revenue Procedure」を公表している。これは、本来実務と手続に関する内部的な指針であるが、納税者やその他の者の権利・義務に影響を与えるものであるため、一般の情報として公表しているものである。

第三章 通達とルーリングの比較

一 通 達

既にたびたび述べてきたように、ルーリング制度を考察する際には、日本における通達と比較することができであろう。規則 (regulations) の法的性質を検討する際に、規則と通達との若干の比較検討を行ったが、ルーリングと通達についてもほぼ同様の関係にあると言える。まず通達について言えば、日本の税務行政においては、極めて多数の通達が国税庁長官によって発せられており、日々の税務行政はそれらの通達に依拠して行われている。つまり、納税者が特に争わない限り、租税法の解釈・適用に関する多くの問題は、通達に即して解決されている。したがって、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているにもかかわらず、判例・通説は一貫して、それは行政内部では拘束力を持つが、国民に対して拘束力を持つ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないため、通達は租税法の法源ではないとしている。⁽¹⁾

それに対して、ルーリングは、原則として対外的には法的拘束力を有しないとされる点と同様である。しかし、そ

れが一般的な法令の授權を根拠として発せられるものであり、学説・判例によってその重要性が支持されていることを考えるならば、先に述べたとおり、それは現実にはより法令に近い位置付けがなされていると思われる。そこで最後に、そのような位置付けの違いが生ずる理由について、日米の行政法理論の違いという側面から考察しておきたい。

二 日米の行政法理論の比較

日本及び米国における行政法理論がそれぞれどのようなものであるか、必ずしも一義的に言うことはできない。しかし、あくまで理論モデルとして、もっぱら法の性格、淵源または成立過程という観点から分類するならば、以下に示すとおり、日本は(a)「法律による行政」モデル、米国は(b)「法の支配」モデルに属すると言ってよいであろう。⁽²⁾

(a) 「法律による行政」モデル

このモデルは、たとえば、ドイツ近代行政法学の祖たるオットー・マイヤーの「法の支配」(Herrschaft des Gesetzes)理論に代表される。このモデルにおいては、行政の恣意を制約する「法」は、国民の代表たる議会の手によってその時折に制定される「法律」である。あらゆる行政活動は、現に存在する法律に違反して行われてはならず(「法律の優位の原則」)、また、法律の授權がないのに行政活動が行われることは許されない(「法律の留保の原則」)。そしてこの場合の法律は、その時折の国民の代表たる議会の意思を体现するものであるから、議会の意思が改まれば、それは議会の過去の意思に優先して効力を持つ(「後法は前法を破る」との原則)。この場合、「法治主義」の中心を成す「行政権の恣意を抑制する法の合理性」は、代表民主制、そして権力分立という、権力の分節機構の中に求

められることになる。また、このモデルにおいては、個々の国民の権利保護は、基本的に、行政の恣意を先行する一般的・抽象的な法律によって拘束し、現実に行われた行政活動とこの抽象的な法律との適合性を、私人の側からの申立てに基づいて裁判所が後行的に審査する、というシステムをもって行われる。

(b) 「法の支配」モデル

このモデルにおいて行政の恣意を抑制するために要請される「法」とは、何よりも、歴史的・経験的に積み重ねられてきた、個人の権利救済結果の総集積である。「法」の観念は、ここでは、個人の自由、個人の権利の保護というところから発し、したがって、一般的・抽象的な「法律」よりも、このような具体的保護を全うするための「手続」が、本質的に重要な意味を持つことになる。したがって、ここでは、既存の一般的・抽象的法規との適合性そのものよりも、むしろ、当該事件において具体的に妥当な権利救済を与えるということこそが、重要な課題である。

このような違いを念頭に置いて考えた場合、これまで述べてきたような米国内閣法及びブーリング制度の性格がより明らかになる。つまり、米国内閣法における委任立法が、極めて一般的な広範な授權を認めてきたのは、議会が制定する一般的・抽象的法規範としての「法律」そのものが重要なのではなく、むしろ個々具体的な権利保護自体が決定的に重要なのであり、したがって、むしろ「手続」の方を整備すべきであるという考え方がなされていたからであると思われる。また、解釈的規則及びブーリングが原則として対外的には法的な効力を有しないにもかかわらず、実質的には法令の性質と同様の位置付けがなされているということは、行政機関が定立する規範が「法律」に該当するか否かが、「法律による行政」モデルにおけるほど決定的な重要性を持たず、むしろ具体的な権利保護こそがより重要性を持つものである、という理由によるのであろう。以上のように、一般的・抽象的な法規範の定立よりも具体的な

に妥当な権利保護の保証を、という考え方は、税務当局と納税者の合意を「final and conclusive」とし、司法審査を排除してしまう、クロージング・アグリーメント制度に象徴的に現れていると言えよう。前述したように、ルーリング制度の創設においては、クロージング・アグリーメント制度がその契機となっているのである。

これに対し、日本は上記(b)「法律による行政」モデルに属すると言える。そのため、行政機関が定立する規範が一般的・抽象的法規範たる「法律」に該当するものであるか否かが決定的な意味を持つのであり、通達の法源性が一般的に否定されているのもこのためである。つまり、このモデルによれば、行政権の恣意を制約し、その適正な行使を担保するものは、国民の代表たる議会の意思としての「法律」なのである。したがって、その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の性質としての位置付けを行おうとするならば、そのモデル自体が崩壊しかねないことになるのである。このように考えるならば、クロージング・アグリーメントのような制度についても、同様に日本の行政法理論からは受け入れ難いものであると言えるであろう。

(1) 第二章一注(2)参照。

(2) 以下の文献を参照。なお、以下の記述は、現行憲法においては「法の支配」が採用されるに至ったという主張とはその趣旨が異なることに留意されたい。

藤田宙靖「行政と法」行政法理論体系一 現代行政法の課題 九頁以下

今村成和「法律による行政」と「法の支配」ジュリスト行政法の争点一四頁以下

柳瀬良幹「法治行政と法の支配」法律時報二四卷九号五八頁以下

鵜飼信成「法の支配」公法研究二〇号一頁以下

杉村敏正「法の支配と行政法」同右一九頁以下

高田 敏「近代における「法の支配」理論と「法治国」理論」同右五八頁以下

結 論

結局、ルーリング制度が米国内においてIRSの行政慣行として行われ、高い信頼を得てその重要性が支持され、しかも法令の性質に近い位置付けがなされて運用されているということは、以上のような、米国における行政法理論などの米国独自の背景について考察することを抜きにしては、十分理解できないものであると言える。換言すれば、米国独自の背景があればこそ、ルーリングは本来対外的には法的な効力を持たないものとされるのにもかかわらず、より法令の性質に近い位置付けを得ているのであると言えよう。したがって、日本においてそれに類似する制度を考へる際には、これまで検討してきたような法的性質の観点から言えば、現在の通達をめぐる諸問題と同様の問題が、行政法理論上より深刻な形で生じ得ることは否定できないのであり、まずこの点の理論的解決が必要と考へる。このほか、本稿では検討しなかつた税務当局側の事務量の増加等の実務上の問題があり、他方では、納税者の予測可能性という点では、現状の公開通達及び納税相談等が十分機能していることを考へ合わせるならば、現在、ルーリングのような制度を導入する必要はないと思われる。