

事前照会に対する文書回答手続の在り方

酒 井 克 彦

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的、問題点等

(1) 研究の背景及び目的等

申告納税制度の下で、納税者が適正に申告を行うには、納税者自身が税務上の取扱いについての十分な理解をしておく必要がある。したがって、国税庁としては、納税者が税務上の取扱いについての理解をしてもらうために、納税者サービスの一環として申告前における照会あるいは取引前における照会（以下「事前照会」という。）に応じてきた。

一方、かねてより「行政の透明性確保」、「納税者の便宜」といった手続的観点から、事前照会に対する文書による回答手続（以下「文書回答手続」という。）の整備が要請されてきた。例えば、昭和43年の政府税制調査会答申においては、国税庁において慣行として行われている照会回答制度の育成が指摘され、平成12年の行政監察においても、事前確認制度の整備への検討が勧告されている。

このような中、国税庁では、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現に資する手続として、平成13年6月に文書回答手続を整備した。

その後も、文書回答手続については、更に利用しやすい制度設計を要請する拡張論が議論されており、特に最近、対日投資会議や総合規制改革会議などでは「投資環境の整備」という観点からの要請がみられるところである。

これらの意見等を踏まえつつ、国税庁では、文書回答手続の改善・充実を図ることとした。そこで、平成16年には従来受け付けてこなかった特定の納税者の個別の事情に係る照会をも文書回答手続の対象とするなど、抜本的な見直しがなされた。

本研究においては、国税庁において見直しが行われた文書回答手続についての評価を行う。その際、更なる文書回答手続の発展に寄与することを目して、諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度や国内他省庁の実施す

る日本版ノーアクションレター、関税法における事前教示制度との比較検討を通じ、改正された文書回答手続が納税者サービスとして如何なる意義を有するのかについて考察を加えることとする。

(2) 問題点

我が国における文書回答手続では、照会者に対して回答したことが爾後に否認されることも可能性としては在り得る。法的安定性を確保すべきとする要請にどう応えていくべきかについても検討を加える必要がある。

また、この度の文書回答手続の見直しによって、特定の納税者の個別の事情に係る照会も文書回答手続の対象としたところなどは、米国アドバンス・ルーリング制度に近似したとも評価し得るが、他面、米国においてはアドバンス・ルーリング制度の濫用防止のための様々な努力が行われている。ここでは、米国における濫用防止のための施策の検討も要請されよう。

2 研究の概要等

(1) 申告納税制度と納税環境整備

申告納税制度は、納税者が自ら課税標準及び税額を確定する方式であるが、納税者が自発的に適正な申告をするためには納税環境の整備が不可欠である。文書回答手続の目的は、納税者の自発的な適正申告に資することにあるため、文書回答手続は納税環境整備の一環と位置付けられる。

また、一方で、経済取引前の予測可能性を担保し得ることから、投資環境整備としても意義を有することになる。

(2) 予測可能性・法的安定性の要請と文書回答手続

法的安定性と予測可能性を高めるために、租税行政庁が公定解釈の表明を求める手続を構築することは有効と考えられる。現行の文書回答手続は、このうち予測可能性の要請に応えるものとして位置付けることができる。一方、米国アドバンス・ルーリング制度では回答内容について行政庁に対し一定の拘束力が認められており、法的安定性の要請に応えるものであるといえよう。

「文書」による回答手続が要請される理由として、「文書」に法的安定性への希求を看取し得る。また、法的な安定なくしては、本当の意味での予測可能性は担保できないともいい得るのではないだろうか。

(3) 濫用防止と手数料徴収システム

米国アドバンス・ルーリングは一般に開かれた制度と説明されてはいるものの、一方で厳格な要件を付し、手数料を徴することによって照会の濫用を絞る仕組みが構築されている。過去においては、この手数料の徴収が個人納税者からの照会に対する障壁であるとして批判もされてきたが、行政コストを利用者に負担させる応益負担の考え方や、濫用防止に対する取組みとして、我が国の文書回答手続の検討においても示唆を得られると考える。

(4) 行政コストの独占利用に係る問題

申告納税制度は、一方で、申告のために要する調査・検討費用の負担を納税者に強いることにも繋がり得る。文書回答手続という行政コストの利用は、いわば社会的共通経費の利用でもあるため、その独占を認めないとする建前から、従来、直接的に他の納税者にも資すると思われる照会のみに対して文書による回答を行ってきたところである。

ところが、今日では直接的に他の納税者にも資すると思われる照会に限定せず、特定の納税者の個別の事情に係る照会にも応ずべきとする社会的要請が強くなってきているし、納税環境整備という観点からかかる要請に応えることに十分な意義を見出し得る。そこで、国税庁としては、個別事例の照会に対する回答の要請に応えつつ、社会的共通経費の独占を排除するといういわばトレード＝オフの関係にあるこれらの問題の解決手法として、個別事例に対して行った回答についても、ホームページ等において公表することにより、照会者による情報の独占を排し、広く共通の情報として国民がアクセスし得るものとした。

このような積極的な検討は十分に評価されるべきであると考えるが、その一方で、公表については、プライバシー保護との関係で問題が生じない

とも言い切れないし、社会的共通経費の独占利用をどの程度まで許容し得るかという問題は、いわば執行当局の裁量の臨界にあるのではないかという疑問も惹起されるのである。

3 結 論

(1) 法律による制度化

個別照会に文書回答手続の途を開いた積極的な改正は、十分に評価されるべきであると考ええる。しかし、文書回答手続が法定化されていないために、この手続によって回答された内容に特段の法律上の拘束性を持たせるといった改正を行い得なかったのも事実である。

米国内国歳入法典においては、米国アドバンス・ルーリングに係る財務長官の裁量権限が付与され、当該権限を基礎として制度が運用されており（IRC7805(a)）、また、我が国の関税法においても、申告納税方式の下で事前教示制度が法定されている（関税法7③）。

法律による文書回答手続の制度化は、同手続に拘束性を付与するための前提であるのみならず、通達行政への批判がある中において、行政の透明性確保に資する重要な課題であるとも指摘し得るのではないだろうか。

(2) 文書回答手続を行う事前照会の範囲

個別事例についての照会や、同業者団体からの照会を受けることとされたため、他の納税者に資するかどうかといったスクリーンにかける必要がなくなった。この改正は評価できよう。

一方で、加算税の対象となるかどうかに関わる照会は文書回答手続の趣旨に沿わないと考えられることから、対象から除外すべきではないだろうか。

(3) 濫用防止

この度の改正では、濫用防止のため、税の軽減を主要な目的とする取引に係る照会等については、文書回答手続の対象から排除した。濫用防止機能として相当の効果が期待されるが、更なる具体的な判断基準の構築は事

例の蓄積を待つほかないのかも知れない。

手数料制の導入は濫用防止の観点からも有用であるが、その前提として文書回答手続の法律による制度化が必要となろう。

(4) 文書回答手続に対する信頼の保護と醸成

米国アドバンス・ルーリングでは、クロージング・アグリーメントを伴う場合、納税者を拘束するとともに、回答に対して行政庁も拘束される等一定の拘束力が定められている。これに対して、我が国の文書回答手続ではその拘束力については判然としない。

文書回答手続を納税申告制度における納税環境の整備の一環として位置付けるのであれば、予測可能性に加えて、法的安定性の要請にも一層応えるべきではなかろうか。そこで法律による制度化が考えられるが、当面の措置としては、例えば、照会者が照会どおりの取引等を行っている限り、当該照会者に対しては、回答した内容どおりの税務上の取扱いを行うという拘束性を持たせることとすべきではないかと考える。具体的には確定申告書に文書回答手続による回答の写しを添付させる仕組みを採用することが考えられる。

また、回答に不服のあった場合の再照会手続や、第三者的機関による審査なども検討に値しよう。

なお、信義則の適用に当たっては、文書回答手続の回答は公的見解の表明であると解する余地があると思われる。

(5) 民業圧迫

文書回答手続の充実は、一方で税理士業務に対する民業圧迫に繋がるといふ指摘もある。この点については、申請の代理人となれるのは税理士のみと改正されたため、結果においてかかる問題が起こる場面は少ないと考える。個別照会を文書回答手続の対象としたことから、税理士以外の代理人が個別照会を行い得るとすれば、報告書の作成等に関連し、法律で定める税務相談（税理士法 2①三）との関係で問題が生じる虞があるため、この度の改正において代理人は税理士に限定することとされている。

(6) 開かれた文書回答手続に向けて

公表には、他の納税者の予測可能性を高めることや行政情報の独占を排除するという意義が認められる。また、公表すること自体が文書回答手続の濫用防止に資するとも考えられるし、その反射的利益として、執行の均一性を図ることもできる。

個別事例の照会については、特定の者による行政コストの独占利用の問題が起り得る。その点、この度の改正では、例えば、取引等に関するすべての契約書等の写しを照会者に用意させるなどしてコストを負担させ、照会回答の公開を原則とすることによって、問題を解決した。

一方で、照会者氏名の公表は照会における大きな障壁ともなり得るし、プライバシー保護の観点からの問題も惹起されよう。また、特定の納税者の個別の事情に係る照会について公表することは守秘義務の一部を照会者の了解を得て解除することでもある。

もともと、この度の改正では、公表に当たっては、チェックシートの活用等により申請者の意思を確認する仕組みが採用されるとともに、説明書や申請書にその旨の記載がなされており、公表に対して慎重な仕組みが構築されていると評価し得るが、照会者氏名の公表については再考の余地もあり得ると思われる。

目 次

| | |
|----------------------------------|-----|
| はじめに | 475 |
| 第1章 租税法律主義の要請と文書回答手続 | 477 |
| 序 | 477 |
| 第1節 租税法律主義の要請と限界 | 478 |
| 1 租税法律主義の要請 | 478 |
| 2 租税法律主義による法的安定性と予測可能性の確保 | 479 |
| 3 租税法律主義の限界 | 480 |
| 第2節 法治主義の原則と行政手法 | 482 |
| 1 法治主義の原則と侵害留保説 | 482 |
| 2 全部留保説の立場による肯定的解釈 | 485 |
| 第3節 予測可能性の確保に対する要請 | 486 |
| 1 予測可能性と納税環境・投資環境 | 486 |
| 2 納税環境整備の要請と予測可能性 | 487 |
| 3 投資環境整備の要請と予測可能性 | 494 |
| 第4節 法的安定性の確保に対する要請 | 500 |
| 1 法的安定性の確保に対する社会的要請 | 500 |
| 2 文書による回答を求める根拠 | 501 |
| 第5節 文書回答手続にみる手段的拡張と時間的拡張 | 504 |
| 1 手段的拡張の意義 | 504 |
| 2 時間的拡張の意義 | 509 |
| 第6節 事前照会に対する整備・拡張の要請 | 511 |
| 1 事前照会に対する整備・拡張の要請 | 511 |
| 2 学説上の議論 | 520 |
| 第2章 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度との比較法的研究 | 527 |
| 序 | 527 |
| 第1節 我が国における取組み | 528 |

| | | |
|-----|------------------------------|-----|
| 1 | 文書回答手続導入までの経緯 | 528 |
| 2 | 平成13年文書回答手続 | 529 |
| 3 | 平成14年文書回答手続 | 531 |
| 4 | 平成16年文書回答手続—文書回答手続の見直し | 531 |
| 5 | 同業者団体文書回答手続 | 534 |
| 第2節 | 諸外国における取組み | 535 |
| 1 | アドバンス・ルーリングの定義 | 535 |
| 2 | イギリス | 538 |
| 3 | ドイツ | 542 |
| 4 | フランス | 547 |
| 5 | オーストラリア | 550 |
| 6 | カナダ | 554 |
| 7 | オランダ | 560 |
| 8 | スウェーデン | 561 |
| 9 | 韓国 | 565 |
| 第3節 | 米国におけるアドバンス・ルーリング制度 | 566 |
| 1 | 米国アドバンス・ルーリング制度の概要 | 566 |
| 2 | レター・ルーリングと情報開示 | 571 |
| 3 | 法的先例性の排除と禁反言の法理 | 573 |
| 4 | 手数料制度と利用者制限に係る問題 | 574 |
| 5 | コンフォート・ルーリングの排除とタックス・シェルター開発 | 575 |
| 第4節 | 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度からの示唆 | 576 |
| 1 | 法的拘束力とアドバンス・ルーリング | 576 |
| 2 | アドバンス・ルーリングの司法審査対象性と拘束力の拡張 | 578 |
| 3 | 我が国文書回答手続への示唆（その他） | 579 |
| 第3章 | 我が国行政機関の実施する事前照会手続との比較検討 | 581 |
| | 序 | 581 |
| 第1節 | 日本版ノーアクションレター | 581 |

| | | |
|-----|------------------------------|-----|
| 1 | SEC ノーアクションレターと日本版ノーアクションレター | 581 |
| 2 | 日本版ノーアクションレターの規範性—行為規範形成機能論 | 594 |
| 3 | 日本版ノーアクションレターの法的位置付け | 595 |
| 4 | 日本版ノーアクションレターからの示唆 | 601 |
| 第2節 | 関税局事前教示制度 | 605 |
| 1 | 関税法における租税法律主義と申告納税制度 | 605 |
| 2 | 申告納税制度を支える事前教示制度 | 621 |
| 3 | 拘束性を巡る問題 | 628 |
| 4 | 関税法事前照会制度からの示唆 | 635 |
| 第4章 | 文書回答手続の法的性質論 | 638 |
| | 序 | 638 |
| 第1節 | 文書回答手続と内部拘束力 | 640 |
| 1 | 問題点の所在—内部拘束力 | 640 |
| 2 | 文書回答手続と個別通達の法的効力の差異 | 641 |
| 3 | 他の同種制度との比較 | 642 |
| 第2節 | 文書回答手続と信頼の保護 | 644 |
| 1 | 文書回答手続における信義則の適用 | 644 |
| 2 | 行政先例法と文書回答手続 | 653 |
| 3 | 文書回答手続と国家賠償法 | 656 |
| 4 | 文書回答手続による回答に対する信頼の法的保護 | 667 |
| 第3節 | 文書回答手続の外部拘束力と法的救済 | 667 |
| 1 | 文書回答手続の外部拘束力—行政規則の外部化現象 | 667 |
| 2 | 文書回答手続による回答に対する取消訴訟 | 670 |
| 3 | 文書回答手続と行政手続法上の行政指導 | 674 |
| 第4節 | 文書回答手続と不作為 | 682 |
| 1 | 不作為の違法確認の訴え | 682 |
| 2 | 義務付け訴訟の可能性 | 685 |
| 第5章 | 文書回答手続拡張論と問題解決 | 689 |

| | |
|-------------------------|-----|
| 序 | 689 |
| 第1節 通達行政批判と文書回答手続 | 689 |
| 1 通達行政批判と反論 | 689 |
| 2 租税行政庁の公定解釈を示す制度に対する危惧 | 691 |
| 3 文書回答手続の法制化の検討 | 693 |
| 第2節 文書回答手続を行う事前照会の範囲 | 695 |
| 1 個別照会事例への拡大 | 695 |
| 2 適用対象外とすべき照会事項 | 696 |
| 3 解釈の付記 | 696 |
| 第3節 濫用防止措置の必要性 | 697 |
| 1 アメリカにおける対応 | 697 |
| 2 濫用防止に対する措置 | 700 |
| 3 ノー・ルーリング・リストの公表 | 702 |
| 4 通達、Q&A 情報等の積極的提供の重要性 | 703 |
| 5 手数料有料化と法制化 | 705 |
| 第4節 文書回答手続に対する信頼の保護と醸成 | 706 |
| 1 確定申告書への照会文書添付制度 | 706 |
| 2 回答内容についての不服がある場合の手続 | 709 |
| 3 第三者的機関による検討 | 712 |
| 4 標準処理時間の設定 | 713 |
| 第5節 租税専門家と文書回答手続 | 715 |
| 1 税理士の民業圧迫と代理人制度 | 715 |
| 2 税理士の使命と文書回答手続 | 717 |
| 第6節 開かれた文書回答手続に向けて | 718 |
| 1 行政資源の適正配分の問題 | 718 |
| 2 回答事例の公表に伴う問題 | 719 |
| 3 文書回答手続の広報とフォローアップ | 721 |
| 結びに代えて | 722 |

はじめに

申告納税制度の下で、納税者が適正に申告を行うには、納税者自身が税務上の取扱いについての十分な理解をしておく必要がある。したがって、国税庁としては、納税者が税務上の取扱いについての理解をしてもらうために、納税者サービスの一環として申告前における照会あるいは取引前における照会（以下「事前照会」という。）に応じてきた。

一方、かねてより「行政の透明性確保」、「納税者の便宜」といった手続的観点から、事前照会に対する文書による回答手続（以下「文書回答手続」という。）の整備が要請されてきた。例えば、昭和43年の政府税制調査会答申においては、国税庁において慣行として行われている照会回答制度の育成が指摘され、平成12年の行政監察においても、事前確認制度の整備への検討が勧告されている。

このような中、国税庁では、申告納税制度の下における適正公平な課税の実現に資する手続として、平成13年6月に文書回答手続を整備した。

その後も、文書回答手続については、更に利用しやすい制度設計を要請する拡張論が議論されており、特に最近、対日投資会議や総合規制改革会議などには「投資環境の整備」という観点からの要請がみられるところである。

これらの意見等を踏まえつつ、国税庁では、文書回答手続の改善・充実を図ることとした。そこで、平成16年には従来受け付けてこなかった特定の納税者の個別の事情に係る照会をも文書回答手続の対象とするなど、抜本的な見直しが行なわれた。

この文書回答手続の見直しについては、未だ評価が出揃っていない感もあるが、米国におけるアドバンス・ルーリング制度のように特定の納税者の個別の事情に係る照会に門戸を開いたことは、予測可能性確保の見地からみれば相当の進展があったと評価することができよう。しかしながら、その反面、照会者が文書回答手続の回答に寄せる信頼をどこまで保護し得るかという点については、その法的安定性が判然としないことから疑問が惹起されなくもない。

もっとも、同手続はあくまでも予測可能性を確保するためのものという位置

付けを強調するのであれば、そもそも同手続の法的安定性について検討を加える必要さえないのかも知れない。しかしながら、同手続を租税法律主義の下における申告納税制度の維持、向上のための納税環境の整備と位置付けるのであれば、法的安定性確保のための検討をないがしろにするわけにはいかない。また、法的安定性が担保されていない状況においては、本来の意味で予測可能性が確保されているとはいえないという指摘もあり得る。

本研究では、文書回答手続の位置付けを納税環境の整備として捉え、文書回答手続の在り方を模索することとしたい。そのためには、諸外国のルーリング制度や我が国における他の類似する制度との比較等を通じて、かかる制度に内在する問題点を明確にした上で文書回答手続を巡る問題点についての検討を加えることとしたい。

第1章 租税法律主義の要請と文書回答手続

序

租税が国家による国民の私的財産に対する侵害を意味するとすれば、租税法は、国民の同意の下での明確な法としてのルールであるべきであり、かかる法領域において租税法律主義が要請される所以はここにあると思われる。この租税法律主義の遵守は一般に法的安定性と予測可能性を担保するといわれている。

一方で、現在規定されている法律に従ってさえいけば法的安定性や予測可能性は担保されるのかという問題が惹起される。すなわち、法的安定性や予測可能性の実現という観点から、租税法律主義は完全に機能しているといい得るのかという疑問である。法的安定性や予測可能性についての検討を行うに当たっては、まずこの点の検証を行う必要がある。

他面、租税法律主義が完全に機能しているとはいえないとした場合に、そもそも行政が法的安定性や予測可能性を補完するために法律に規定している以上のことを行い得るのかという問題関心も湧き上がる。「法律による行政」という以上、法律が予定している以上のことを行政が行うことはできないという考え方もあろう。具体的には、それが法定されていないことで租税行政庁が文書回答手続を行ない得ないとすれば、租税法律主義による法的安定性や予測可能性の確保が不完全であるとしても、執行において採り得る行政手法には法的安定性や予測可能性確保の上で限界があるという結論が導出されるかも知れない。

そこで、これらの問題関心を出発点として、租税法律主義が完全に機能しているといい得るかという点と、完全というところまでは機能していないとした場合に、それを補うことが行政に要請されるのか、要請されているとしても「法律による行政」の建前の下、法に規定されている以上の行政措置を行ない得るのかという点について検討を加えることとする。

これらの問題を解決するためには、その前提として、かかる文脈で使用される「法的安定性」や「予測可能性」という言葉には、具体的に何が期待されて

いるのかという問いに答えなければならないであろう。かかる問題意識は文書回答手続がなぜ社会的に要請されているのかという点との拘わりを排除したところでは語り得ない事柄であることから、具体的にどのような社会的な要請があるのかという点についてもみておくこととしたい。

これらの検討を通じて、「事前」に回答するということの意義は何か、「文書」で回答するということの意義は何か、それらに求められているものは何かといった点を本章において整理する。

第1節 租税法律主義の要請と限界

1 租税法律主義の要請

日本国憲法は、第7章の「財政」において「租税法律主義」の規定を設けている⁽¹⁾。憲法84条において「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を必要とする」と定めており、また第3章の「国民の権利及び義務」において、30条に納税の義務の規定を置いている。すなわち、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定している⁽²⁾。

これらの憲法規定においては、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づい

(1) 最大判昭30.3.23（民集9巻3号340頁）は、「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）。されば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法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委ねられていると解すべきである。」と説示している。東京地判昭37.5.23（判タ132号94頁）も参照。

(2) 明治憲法62条1項は、「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムベシ」と規定していた。

で行われなければならないことを示しているとして理解することができよう⁽³⁾。

このように、租税は、公共サービスに要する資金を調達することを目的として、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないとされており、このことは換言すれば、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。この原則を租税法主義といい、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われであると説明されている⁽⁴⁾。

2 租税法主義による法的安定性と予測可能性の確保

金子宏教授は、租税法主義の現代的意味として「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあると考えてよい」と指摘される⁽⁵⁾。

ところで、これらの原則によって確保されると説明されている「法的安定性」や「予測可能性」とは果たして何を意味するのであろうか。爾後の議論のために一応の用語の意義を明確にしておく必要がある。しかしながら、かかる用語を厳密に定義することは困難であると思われるため、ここでは本稿におけるこれらの用語の意味するところについて示しておくにとどめたい。

法的安定性とは、「どのような行動がどのような法的効果と結びつくかが、安定していて、予見可能な状態をいう。」とされており⁽⁶⁾、一般的には予見可

(3) 北野弘久「租税法主義—法律解釈の問題をも含めて—」『税法の基本原理〔日本税法体系1〕』31頁（中央経済社1961）。

(4) 金子宏『租税法〔第9版増補版〕』76頁（弘文堂2004）。

(5) 金子宏教授は、「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが望ましい。」とされる（金子・前掲注4、79頁）。

(6) 金子宏=新堂幸司=平井宜雄『法律学小辞典〔第4版〕』1101頁（有斐閣2004）。

能性との関連で使われることが多い用語であろう。

本稿において法的安定性が確保されている状況とは、納税者が公的見解を信頼し、これに基づいて判断を下した場合に当該公的見解を信頼した納税者に責めがない限り当該納税者の信頼が保護されていることとしておこう。例えば、租税行政庁が示した見解を信頼した納税者がかかる見解のとおり申告を行った場合に、後に納税者がかかる見解に反する処分などを受けることのない安定した法的環境が維持されている状況は、差し当たり法的安定性が確保されている状況であると理解することとする。

これに対して、予測可能性が確保されている状況とは、自らが行おうとする取引などについての法律の適用が予め判然としている状況をいうこととする。例えば、税務上の取扱いがどのようなものなのかという点を取引当事者にとって予め予測し得るような法的環境が維持されている状況を、予測可能性が確保されている状況としておきたい。なお、予測可能性については、取引開始前や取引参加前におけるそれに限定するものではなく、申告前において法律の適用が明確にされることをも含めたところで、議論を展開することとしたい⁽⁷⁾。このように本稿では、申告前において法律の適用が明確にされることをも含めて「広義の予測可能性」とし、取引開始前における予測可能性を「狭義の予測可能性」と呼ぶこととする。なお、特定していない場合には広義の予測可能性を指すこととしたい。

3 租税法律主義の限界

租税法律主義は、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」及び「手続的保障原則」の4つの原則の要請をもって法的安定性と予測可能性を与えるものとされている⁽⁸⁾。

上記の法的安定性や予測可能性とは、租税法律主義が完全に確保されてい

(7) 通常、予測可能性という用語の意義にここまで包摂されているとは限らず、むしろこのような広義の予測可能性が議論されることは少ないのかも知れない。

(8) 金子・前掲注4、80頁。

る場合に担保されると理解されていることからすれば、上記の4つの原則の履行が不完全であれば、一義的には法的安定性や予測可能性の確保は保証されているとはいえないということにもなる(9)、(10)。

租税法律主義が本来の意味において完全とはいえないとすれば、法的安定性や予測可能性が十分には担保されていないという疑義も起こり得よう。ここでは、課税要件明確主義について検討を加えることとする

課税要件明確主義とは、「課税要件は明確に定められなければならない、行政権の自由裁量を認めるとか不確定概念を用いることは原則としては許されない」とする考え方であり(11)、租税法律主義の内容を示すものである。

しかしながら、法の執行に際して具体的事情を考慮して、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許容されていると解され、必要性も認められよう。法律上、「税負担を不当に減少させる結果」、「不当に高額」、「相当な賞与」、「相当の理由」、「必要があるとき」、「正当な理由」といった不確定概念をもって課税要件その他の法律要件を定めている例は少ない。

違法とまでされていないものの、この点について疑問を呈する裁判例もある(12)。

例えば、「不当に高額」とは具体的にどのようなものをいうのか判然としなければ、納税者がこの程度なら「不当」には当たらないと解していたとしても、課税庁から、その程度は「不当」に当たるとして処分を受けるとすれば、法的安定性や予測可能性が担保されているとはいえないであろう。

この問題は、租税法律主義に反する状況にあるとはいえないまでも、本来の意味での租税法律主義が万全に機能しているとは言い切れない点を顕在化させているとも指摘できよう。

(9) 金子・前掲注4、83頁。

(10) 谷口勢津夫「租税負担選択権の憲法上の許容性」総合税制研究1号97頁。

(11) 金子=新堂=平井・前掲注6、770頁。

(12) 横浜地判昭51.11.26(訟月22巻12号2912頁)、東京高判昭53.12.19(訟月25巻4号1175頁)、福岡地判昭60.12.26(税資147号860頁)等。

このように現実を直視すれば、本来的な意味での租税法律主義の下で確保されるべき法的安定性や予測可能性が十分には担保されているとはいえないのではないかという疑問に結び付く。

また、法的安定性や予測可能性が十分とはいえないということは、租税法律主義の観点からのみならず、租税行政庁に対して、文書回答手続が社会的に要請されていることとの関係でも説明し得る。なお、法的安定性や予測可能性の不完全なところから、租税行政庁に対してこれを補完すべく、文書回答手続が要請されている点については、後述する（第6節）。

さすれば、このような現実の下、何らかの方法で法的安定性や予測可能性の補完が必要なのではないかとも思われるが、一方で、そもそも租税行政庁が法律の規定なくして、何らかの行政手法を採用し得るのかという素朴な疑問も惹起される。そこで、次に法治主義の原則下における行政手法として、本研究で取り上げる文書回答手続を法律の根拠なくして実施することに法的な問題はないのかといった点について、確認しておくこととしよう。

第2節 法治主義の原則と行政手法

1 法治主義の原則と侵害留保説

文書回答手続による回答が行政の作用に属するとすれば、法律の根拠なくしてこれを行うことは、法律による行政の原理に抵触しないのかという素朴な疑問が惹起される。法律による行政の原理は、通常2つの側面で説明される。すなわち、第一に既に法律が存在する分野においては、行政機関の行うすべての行為が法律に違反してはならないとする法律の優位の原理、また、第二に、法律が未だ制定されていない分野においては、法律の留保の原理がこれに当たる⁽¹³⁾。

法律の優位の原理とは、「法律による行政の原理の内容の1つであって、法

(13) 関哲夫『行政指導』43頁（ぎょうせい1991）。

律の形式によって表明された国家意思が、すべての他の国家意思に優越し、法律は法律によってだけ改廃され、法律に反する他のすべての法形式は無効となることを示す。」ものである⁽¹⁴⁾。

法律留保の原理とは、「法律による行政の原理の内容の1つをなすものであって、行政権は、法律の根拠がなければ、活動できないことをいう。」原理である⁽¹⁵⁾。この点、国民の権利又は自由の侵害をもたらす行政権の発動は、法律の根拠を要するとするが、国民に対する授益的活動については、これを必要としないとする侵害留保説、侵害行政のほか、社会福祉行政にも法律の根拠を要するとする社会的留保説、国民の権利義務に関する権力行政についても法律の根拠を要するとの説、非権力的な公行政全般についても法律の根拠が必要であるとする全部留保説が議論されている。

従来通説によれば、行政権のすべての行為が法律の根拠を有しなければならぬことまでをも意味するのではなく、個人の権利又は自由の侵害にわたる場合にだけ、法律の根拠が必要であると解されてきた。これが侵害留保説であるが、授益的な行為の場合、例えば、補助金の交付等については、具体的な法律又は条例等の根拠は必要でないと考えられており、実務もこれに従っているところである⁽¹⁶⁾。

しかしながら、我が国の憲法構造における民主主義の原理、授益的行為の侵害的效果などから、法律の留保の範囲を広く解する必要があるとする全部留保説が現在の通説である。すなわち、例えば、補助金が利害関係者の一部にだけ交付されると、交付されなかった者にとっては、それは一種の侵害的效果を及ぼすということになるとする考え方からすれば、かかる見解も理解できよう。

この点に関して、関哲夫教授は、「非権力的な行政活動全般について法律による個別的・具体的授権を要すると解するとすれば、行政府の臨機応変な活動

(14) 金子=新堂=平井・前掲注6、1110頁。

(15) 金子=新堂=平井・前掲注6、1110頁。

(16) 金子=新堂=平井・前掲注6、1110頁。

は極めて制限されざるを得ないし、また議院内閣制の採用によって行政府の構成に対する国民の意思が反映される仕組みが保障されている現行憲法の下では、非権力的行政活動について行政府の自由な活動を認めても特に支障はないと考えられる。」として、全部留保説に反対の立場を表明される。

仮に、作用法により行政機関の行政指導をなし得る旨が規定されている場合には、行政指導の法的根拠は十分であるといえるが、作用法上の根拠規定がないとしても、組織法上、当該事項を所掌する行政機関が当然に行政指導をなし得るとされているのであれば、行政府の構成に対する国民の意思が反映される仕組みが保障されている現行憲法の下では、非権力的行政活動について行政庁の自由な活動を認めても特に支障はないのではないだろうか。

この点、東京地判昭和40年5月26日（行裁例集16巻6号1033頁、判時411号29頁）は、「国家、公共団体の行政は、いわゆる権力作用によるのみ行われるものではなく、實際上、法の根拠を欠くとはいえ、法の禁止しているものとは認められない数多くの事実上の行政作用（たとえば、行政規則の解釈、適用等に関する通達、その他本件で問題となっている非課税決定通知なども、かような事実上の行政作用に属する。）によって行われるものであり、ことに国民の社会生活が公法法規により規制される度合が増大し、しかも、この種の法規が、ますます専門技術化するに依りて、かような事実上の行政作用の果たす役割はますます重要なものとなり、その反面、国民は、善良な市民として適法に社会生活を営むためには、かような事実上の行政作用に依存しこれを信頼して行動せざるを得ないこととなる。ことに、租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的活動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。」と説示しており、事実上の行政作用の存在に肯定的な見解を示している。

2 全部留保説の立場による肯定的解釈

侵害留保説の立場からすれば、行政指導が侵害行政ではないところから、作用法上の根拠を要せず、組織法上の根拠のみで足りることになる。しかし、侵害留保説を採用したとしても、いかなる場合も作用法上の規定を要しないとするものでもない。例えば、行政処分等の規制的権限を背景として相手方に対し強い事実上の強制を及ぼすものや、多数の国民の経済的利益に悪影響を及ぼす客観的可能性のあるものなどについては、作用法上の根拠を要すると解すべきであろう⁽¹⁷⁾。詳しくは後述することにするが（第4章第3節）、文書回答手続はかかる行政指導と性質を異にしているといえよう。

通説にいう全部留保説を採ったとしても、論者は、行政指導には組織法上の根拠があれば足り、必ずしも作用法上の根拠を要しないと説いて肯定的な立場をとり、その理由として、①行政指導の任意性、②現実の行政需要をみたす必要性を挙げている⁽¹⁸⁾。したがって、例えば、通達は国家行政組織法14条の規定を基礎としていることからすれば、組織法に基づく根拠を有していると説明し得る。

さて、このように考えると、文書回答手続が組織法において規定された範囲内の行政であるか、あるいは通達が組織法の根拠を有していると解し得ることからすれば、通達において同手続を規定することも「法律による行政」に反するとはいえないと解することができそうである。そうであるとすれば、租税法律主義の要請する法的安定性や予測可能性の担保のために租税行政庁が文書回答手続を行うこと自体は全部留保説に拠ったとしても許容されると理解することができるのではないだろうか。

次に、法的安定性や予測可能性の確保について、検討を加えることとしよう。

(17) 関・前掲注13、46頁。

(18) 関・前掲注13、44頁は、「しかし全部留保説があらゆる非権力的行政について法律の根拠を必要とすると説く場合の「法律」は作用法のはずであるから、行政指導の任意性は作用法上の根拠を不要とするための理由にはならないし、また②の理由も実態論としてはともかく、法律論としては根拠薄弱であろう。」と主張される。

第3節 予測可能性の確保に対する要請

1 予測可能性と納税環境・投資環境

予測可能性の確保が社会的に要請されている根拠として、納税環境整備の要請と投資環境整備の要請という2つの視座を認め得る。

この場合、文書回答手続における「事前」⁽¹⁹⁾という文言が、納税環境整備の要請と投資環境整備の要請とで異なる意味を有する点を指摘し得る。すなわち、納税環境整備の観点から納税者の申告行為におけるニーズに応えるために文書回答手続を位置付けるとすれば、そこに要請される予測可能性の意義は、申告前に税務上の取扱いについて知っておく必要があるという意味となることから、「事前」とは、当然に「申告前」という意味を有することになる。

これに対して、投資環境整備の観点から文書回答手続を考えると、そこに要請される予測可能性とは、いわば投資判断や経済取引への参加・不参加の判断材料としての情報確保という意義を有するものとなろう。さすれば、ここでの「事前」とは、「投資前」若しくは「取引前」という意味になろう。

また、事前における情報提供への期待は、納税者のみならず税理士からも寄せられているところであるが、その意味について、税理士の専門家責任論との関連でも重要性を帯びることとなる。

これらの要請は租税行政庁の外部からのものであるが、他面、納税環境の整備は適正な申告の実現に資するもの、すなわち税制に対するコンプライアンスの維持向上に資するものと位置付けることができる。その意味では、租税行政庁の側からの要請という点を指摘することも可能である。

これらの点について、次にやや詳しくみていくこととしたい。

(19) 中里実「国家目的実現のための法—公的介入の諸形態に関する覚書」市原昌三郎先生古希記念論集『行政紛争の処理の法理と課題』58頁（法学書院1993）は、事前の視点の重要性を強調され、紛争の事後的解決に留まらない法制度の動的運用を可能とすると指摘される。

2 納税環境整備の要請と予測可能性

(1) 申告納税制度と予測可能性

申告納税方式とは、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限って、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」であり（通法 16①一）、納税義務者が自ら課税標準及び税額を確定するこの制度が適正に機能するためには、「国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること（自発的納税協力 (voluntary taxpayer's compliance)）が必要であるが、それは、…納税環境の整備の問題である。」と金子宏教授は指摘されている⁽²⁰⁾。

このように、我が租税法が採用する申告納税制度は、納税者による自発的な協力に基礎を置くことから、納税環境の整備は申告納税制度の定着のために極めて重要であるといえよう。

(2) 納税者にとっての納税環境の整備

申告納税制度とは、納税者自らが課税標準及び税額を確定する制度であることから、自らの申告を行う前にどのような課税がなされるのかを知ることができるようにしておくことは、適正な申告水準維持のためのインフラであるということもできよう。けだし、納税者が行おうとしている経済取引についてどのような税務上の取扱いが適用されるのかを知らずして、適正な申告を期待し得ないからである。したがって、広義の予測可能性は申告納税制度を実効有らしめるための環境整備であるともいえよう。

これまで、国税庁では、申告納税制度の定着及び円滑な運営のために、広報や税務相談の機会を活用してきた。しかし、申告所得税を例にとると、これまで税務署において、個別相談に応じて申告書の代書を行ってきたが、申告納税制度は一定の定着をみたとして、本来の申告納税制度の姿である、自らが計算して申告する、いわゆる自書申告という方針に方向転換を図っ

(20) 金子・前掲注 4、625 頁。

ているところである。

一方で、最近の金融商品に代表されるように、その商品設計が複雑であること、税法の規定が益々複雑になっていることなどから、納税者が税法の条文を読んで、税務上の取扱いを自ら判断することには困難が強いられているのも実情である。そのような中であって、自らの行った経済取引に係る税務上の取扱いを事前に照会し、確認し得るような予測可能性の確保策は、申告納税制度を維持する上で、重要な意味を有すると思われる。

もつとも、自ら申告を行うことが困難であれば、自ら税理士に申告相談を依頼することも可能であるが、すべての納税者が税理士に申告相談を行うことを前提として税務執行を考えることは妥当ではない。また一方で、税理士に依頼し得たとしても、次にみるように税理士自身にとっても文書回答手続の充実による申告納税環境の整備は重要な意味を有すると指摘し得るのである。

(3) 税理士にとっての納税環境の整備

イ 受任者としての税理士の調査義務

税理士には、受任した事務を遂行するため、必要な調査や確認を行うことが要求されることがある。これを税理士の調査義務といい、かかる義務は、顧客と締結した委任契約の内容に拠るところが大きいと解されるが、その程度や範囲は判然としない⁽²¹⁾。税理士にとって、納税環境が整備されていないということはどのような意味を有するのであろうか。

顧客との委任契約に基づく受任者である税理士は、委任の本旨に従って、「善良なる管理者の注意」をもって委任事務の処理をしなければならない(民 644)。また、税理士には高度の注意義務が要求されると理解されている⁽²²⁾。調査義務はこの高度の注意義務を担保するためのもので

(21) 酒井克彦「税理士の調査事務—大阪高裁平成8年11月29日判決を素材として—」
税弘 52 卷 12 号 97 頁。

(22) 首藤重幸『税理士の責任』日税研究論集 24 号 127 頁(日本税務研究センター1993)
は「税理士に要求される善管注意義務の程度については、一方で、税理士資格獲得

あると解されよう。

この高度の注意義務の意味について鎌田薫教授は、「専門家が高度に専門的な知識と技能を有することを信頼して自己の事務の処理を委ねるのであり、そうであるが故に、法律がそうした信頼を受けるのに足る知識と技能を有する者に一定の資格と職務上の独占権とを与えているのであるから、専門家は、そうした信頼に応えるのにふさわしい高度の注意義務を負い、場合によっては信頼者の第一次的な意思を超え、あるいはこれに反する調査や助言を行う義務を負うことがある。」とされる⁽²³⁾。ここでは、かかる調査義務の履行における納税環境の整備について、事例を素材に言及することとしよう。

ロ 税務署への調査義務

ところで、税理士に課される調査義務は、2つの類型に分類することができる。すなわち、まず、税務署への申告事績や過去の申告内容確認のための調査義務（以下「事実確認義務」という。）と、税理士が採用しようとする見解についての租税当局への打診のための調査義務（以下「照会義務」という。）である。

事実確認義務には、大阪高判平成8年11月29日（税理士界1109号6

に厳格な試験や実務経験を要求することにより成立する税理士の専門能力に対する納税者の高い信頼、他方で、国家運営の基礎たる租税徴収に深く関わる税務代理等の業務の独占ということ等からして、税理士は自己が受任した税理士業務については、当該受任事務に係る課税要件事実の認定（所得の帰属者・帰属年度・相続財産か否か等を含む）、税法の解釈・適用、申告期限または不服申立期限までの税務申告書の作成・提出に至るまで、税法の専門家としての高度な注意義務が要求されることになる。」と指摘される。

- (23) 鎌田薫『専門家の民事責任』別冊 NBL28 巻 71 頁。また、同教授は、「専門家の民事責任を通常人の民事責任と区別して論ずることの意味は、専門家は一般人よりも高度な知識と技能を有し、公正かつ誠実に職務を執行すべきものとされているが故に、依頼者からの明示的な指図がなかったとしても、依頼者および第三者の利益を保護するために、専門的な立場から、通常人以上に慎重な配慮をもって、必要な範囲での調査・確認をし、依頼者に適切な説明・助言を与える義務を負う点にある」とされる（同 73 頁）。

頁)⁽²⁴⁾にいう納税者の申告事績の調査や、大阪高判平成8年3月15日(判時1579号92頁)⁽²⁵⁾における市街化調整区域調査に係る調査などがあり⁽²⁶⁾、後者の照会義務とは、大阪高判平成10年3月13日⁽²⁷⁾にみられ

(24) これは、顧客が所有不動産の買換えを検討した上で税理士に節税指導及び納税申告手続を依頼したものの、税理士から適切な助言がなく、買換えの特例を適用した申告を行ったところ、既に過去の譲渡の際に当該特例の適用を受けていることを理由に否認され、過大な納税義務が生じたとして、顧客が税理士に対して、債務不履行による損害賠償を請求した事件である(酒井・前掲注21、97頁、山田俊一「税務相談と申告に必要な情報の確認義務と専門家責任」税研106号222頁参考)。

第一審京都地判平7.4.28(税理士界1094号13頁)においては、買換えの特例が過去において適用されているかどうかについては、税理士が税務署に赴いて調査確認を行う義務があるとし、税理士の責任を肯定した。控訴審では逆転判決が下りたが、本判決の反響は相当に大きいものであった。

(25) 原審は、大阪地判平7.1.24(判例集未登載)。

(26) 市街化調整区域にある土地を市街化調整区域内と誤って過少申告をした税理士の損害賠償責任が肯定された大阪高判平8.3.15がある。同高裁は、「相続税の申告にあたっては、相続財産である土地が市街化区域内にあるか市街化調整区域内にあるかによって課税価格が大きく異なってくるのであるから、相続税の税務書類の作成や税務申告の代行の委任を受けた税理士としては、相続財産である土地がそのいずれの区域内にあるのかを正確に調査確認すべき」とであると判示した。また、「柏原市役所の都市計画課で一通700円で販売されている柏原都市計画図を見るか、所轄の税務署で尋ねることにより、その点についての調査、確認はきわめて容易であったことが認められる。」とし、「ところが、被控訴人が、そのような調査、確認をしないまま、本件土地が市街化調整区域内にあるものとして過少な申告をしたことは被告の明らかに争わないところであるから、被控訴人がその受任義務を処理するについて、専門家たる受任者としての注意義務の懈怠があったことはこれを否定することができないというべきである。」としている。

山田二郎教授はこの判決について、「依頼者に調査を指示し報告を受けたとしても、税理士の調査義務や責任が免責されるものではなく、このような課税価格に影響の大きな事項については、税理士が自分で念を入れて調査・確認すべき義務のあることを示しているものである。税理士のケアレスミスといわれても止むを得ない。」と指摘される(山田二郎『税理士業務の民事責任とその対策』185頁(東林出版社1997))。

通常、税理士は、役所での確認方法などについても知識を有しており、特にこの区域の違いが税務上の取扱いに重要な影響を及ぼすことを十分承知しているのだから、税務上の取扱いに係る知識を有しない顧客による調査に任せたままとすることは、注意義務を懈怠しているとの責めも免れ得ないであろう。

(27) 酒井克彦「通達に反する税理士の助言と説明義務—大阪高裁平成10年3月13日判決を素材として—」税弘52巻10号90頁。

る税務当局の見解を打診することなどがこれに当たる。

そもそも税理士に要求される注意義務の範囲は、税理士と顧客との間の委任契約の内容にも拠ることとなろうが、税理士が行うべき処理として、どこまでの水準が要求されるかはかかる確認手続の法的実効可能性との関係をも考慮しなければならないであろう。すなわち、調査義務が税理士に措定されるかどうかを検討するに際して、租税行政庁がこれらの質問や確認に対して応答する制度や慣行があるのかどうかという点も實際上、看過し得ない。そうであるからこそ、前述の大阪高判平成 8 年 3 月 15 日は「調査、確認はきわめて容易であった」という点に言及しているのではないかと思われるのである。そこで、租税行政庁における照会の実効可能性と調査義務（照会義務）との関係についても触れておく必要がある。

ハ 照会義務に係る調査手続の実効可能性

大阪高判平成 10 年 3 月 13 日（判時 1654 号 54 頁）⁽²⁸⁾において、原告は、節税対策を依頼した税理士に対し、税理士は確定申告に先立ち、租税行政庁に対し、税務処理の意向を打診して、確定申告を受け入れて貰えるかどうか検討する義務を負っていると主張する。大阪高裁は、このような主張に対して、「税理士は、税務に関する専門家であるから、一般的には、専門家としての知識経験によって、税務に関する法令に従って事務を処理すれば足り、確定申告をするに先立ち、いちいち税務当局に対し、税務処理の意向を打診すべき義務を負っているとはいえない。」と説示した。

しかしながら、かような説示の上で、「一審被告は、K に対する貸付金債権の貸倒損失を損金処理することや届出なしに株式を低価法で評価することが基本通達に反することを知っていたが、バブル経済の崩壊期における特別の取扱としてこれを指導、助言したというのであるから、

(28) 原審は、大阪地判平 9. 5. 20（判時 1633 号 113 頁）。

このような処理が税務当局によって是認されるかどうかは依頼者にとって重要なことであり、その見通しをたてるためには、事前に税務当局の意向を打診することが必要であったというべきである。」と判示している。

かかる判決は、原則的には、「いちいち税務当局に対し、税務処理の意向を打診すべき義務を負っているとはいえない。」としつつも、税理士が独自の判断によって租税行政庁が示した通達と異なる処理を採用するような場合には、事前の照会義務が認められると判示しているのである。

このような判示をみると、税理士には租税行政庁に対して、取引などについての税務上の取扱いを照会する義務が肯定される場合があることが分かる。そうであるとするならば、税理士が自らの職責を果たすためのインフラの整備として、文書回答手続の構築が要請されることになるのではないだろうか。

ニ 小括

これまで租税行政庁の見解を確認する方法としては、税務署窓口における納税相談、税務相談室における窓口相談、テレフォン相談、国税庁ホームページのタックス・アンサー⁽²⁹⁾などが主流であった。これらに加えて、近時その整備が進んでいる国税庁の実施する文書回答手続の利用が考えられる⁽³⁰⁾。

アドバンス・ルーリングを導入している諸外国では、税理士、公認会計士や租税弁護士などが積極的にアドバンス・ルーリングを利用しており

(29) <http://www.taxanswer.nta.go.jp/>

(30) 税理士の照会義務と文書回答手続との関係については、別稿を予定している。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 19 卷 6 号参照、酒井克彦「節税商品取引における投資者保護と税理士の役割」第 26 回日税研究賞入選論文集所収（日本税務研究センター 2003）。

(31)、ルーリングの発給を求め、これに依拠した税務上の取扱いを行うことで、これら租税専門家のリスクは相当程度軽減されていると考えられる。

この点、田中治教授は、「税理士に対して、適用法規の主体的な解釈と適用が求められるとすると、通達がないとか、通達があってもそれがどのように適用されるか明らかでない場合には、法的安定性と予測可能性を高めるために、課税庁側の公定解釈の表明を求める手続（アドヴァンス・ルーリング）を制度化することが課題となるであろう。」と論じられる⁽³²⁾。

租税専門家の責任がこれまで以上に認識され、これに関する裁判例も頻発されるようになってきた⁽³³⁾。このような状況下において、税理士が納税者の代理人として租税行政庁に対して、取引等に係る事前照会を行うことができる途を開くことは、高度の注意義務を履行するためのインフラ整備としても、重要な意義を有すると思われるのである。

(4) 租税行政庁にとっての意義—申告納税制度の適正な運営

(31) 租税専門家によるアドヴァンス・ルーリングの利用状況について、筆者が行ったヒアリング先は、主に次の官庁若しくは職業専門家協会(団体)である。Canada: Certified General Accountants (CGA), Canadian Tax Foundation (CFT), Certified General Accountants of Ontario (CGA), Canada Revenue Agency (CRA), United State of America: Internal Revenue Service (IRS), American Institute of Certified Public Accountants of Washington D. C. (AICPA), New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA), England: Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), The Institute of Chartered Accountants in English & Wales (ICAEW), The Chartered Institute of Taxation (CIT), German: Bundessteuerberaterkammer (BStBK), GERLING FIRMEN-UND PRIVAT-SERVICE GMBH, Sweden: Stockholmstegionen, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers AB など。

(32) 田中治「税理士の業務における不完全履行の責任」日税研論集 39 号 119 頁。

(33) 税理士の注意義務や責任論については、酒井克彦「節税商品販売者の義務としての『税理士に対する説明依頼』—節税商品取引における租税専門家の役割—」税経通信 59 巻 9 号 165 頁、同「税理士に課される消極的説明義務と業際問題」税経通信 59 巻 10 号 165 頁、「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス(上)・(下)」税経通信 59 巻 12 号 187 頁、13 号 167 頁参照。

納税者からの申告前における税務上の取扱いに係る情報提供のニーズに応えることは、単に納税者側にとってのメリットに止まらない。

これまでも、広報活動などを通じて行われてきた納税者への情報提供に加えて、個別具体的な質問についての回答を行う形でも情報提供は行われてきた。しかしそれが明確なルールとして確立していなかったことから、納税者に的確な情報提供が常に担保されていたかという点では疑問がなくもなかった。

前述したとおり、特に申告所得税では自書申告へと移行しており、そのようななかにあつて、税務上の取扱いに係る文書照会回答手続の整備は申告納税制度の維持向上のために重要な意義を有すると解される。

このように明確なルールの下で行われる情報提供は、納税者が適正な申告を行うことを担保し得る制度であるという点を強調することもできるのである。

3 投資環境整備の要請と予測可能性

(1) 投資者・投資商品販売者にとっての予測可能性

イ 投資商品販売者に課される説明義務

社会の分極化、専門化の進行に伴い、専門家の保有する情報と非専門家の保有する情報との間には質、量ともに相当の格差が生じている。当該格差は、投資商品の販売時にあつては、専門家である販売者と比較した場合の非専門家である投資者の交渉力、判断力の劣後を意味する。この情報格差の問題は、市場の失敗を招来し、自己責任原則に基づく私人間の法的関係を歪めることになり、これを是正しない限り対等当事者間における自己責任を問うことはできない。適正な説明の履行によって情報格差を是正することの意義はここにある⁽³⁴⁾。

このように説明義務は、販売者と投資者との間の情報格差に根拠を求

(34) 説明義務の重要性及び法的性格については、酒井・前掲注 30。

めることができよう。この点、判例は、販売者と一般投資者との情報格差やそれに起因する投資者の販売者への信頼を根拠とした信義則上の義務として説明義務を肯定する⁽³⁵⁾。学説においても情報格差を前提として信義則に根拠を求める見解が通説である⁽³⁶⁾。

裁判上、説明義務違反は不法行為として判断されることが多い⁽³⁷⁾。また、有力説⁽³⁸⁾は不法行為の根拠を投資者の自己決定権侵害⁽³⁹⁾と説明する⁽⁴⁰⁾。これは、自己決定権という人格的利益の侵害を不法と捉え、財産的利益の保護を図ろうとするものである。つまり、自己決定権が侵害され

- (35) 最二判平 8. 10. 28 (金法 1469 号 49 頁)、東京地判平 5. 5. 12 (判時 1466 号 105 頁)、大阪地判平 6. 2. 10 (判タ 841 号 276 頁)、大阪地判平 6. 3. 30 (判タ 855 号 220 頁)、大阪地判平 6. 9. 14 (判タ 875 号 171 頁)、大阪高判平 7. 4. 20 (判タ 855 号 207 頁)、大阪地判平成 7. 8. 28 (判時 1564 号 60 頁)、東京地判平 7. 10. 26 (判タ 915 号 223 頁)、仙台高判平 8. 10. 14 (金判 1009 号 18 頁)、東京高判平 8. 11. 27 (判タ 926 号 263 頁) など。
- (36) 長尾治助教授は、「契約はその選択に必要な情報が相手に開示されていることにより正しく行うことができる。真実の開示は契約に向けて交渉し合う当事者の一般的行動規範である」から、「取引上、専門家として知識、経験を有する者であるとき、そうでない相手方としては、この者の知識、経験に信頼し判断せざるを得ないから、前者は後者が誤った判断をすることがないように、その信頼にこたえなければならぬことになる」として、説明義務の根拠を説明される(長尾「インパクト・ローンの融資銀行が先物予約等につき説明義務を負うとした事例」判時 1250 号 191 頁、同「表示義務違反の私法的効果について」法と権利 I (民商 78 巻臨時増刊号) 288 頁以下)。
- (37) 最二判平 8. 10. 28 (前掲注 35) など。
- (38) 錦織成史「取引的不法行為における自己決定権侵害」ジュリ 1086 号 86 頁。
- (39) 石戸谷豊=桜井健夫=上柳敏郎『ビッグバン時代の消費者問題と対策』37 頁(東洋経済新報社 1998) は、金融資産運用関係の金融サービスにおける消費者の権利の中心を自己決定権であるとし、自己決定権を「内容とリスクを理解した上で自分の判断で取引を決定する権利」であるとする。
- (40) 金融商品販売法上の説明義務違反についても不法行為とされている(山田誠一「金融商品の販売等に関する法律の成立」金法 1590 号 11 頁、高橋眞「金融商品販売法 4 条」潮見佳男編『消費者契約法・金融商品販売法と金融取引』128 頁(経済法令研究会 2001)、平成 12 年 4 月 14 日参議院本会議宮沢喜一国务大臣答弁)。なお、金融商品販売法と説明義務との関係を取り扱った論稿として、酒井克彦「節税商品取引における金融商品販売法適用上の問題」中央大学大学院研究年報〔法学研究科篇〕34 号所収。

財産損害が生じる場合に、自己決定権侵害行為を不法行為と捉えること
によって、財産損害の賠償を認めるという考え方である⁽⁴¹⁾。

なお、具体的に説明が要請される事項としては、①リスクの種類と内
容、②商品の基本的仕組みなどが考えられる⁽⁴²⁾。

投資商品販売者が自らの商品を販売するに当たって、税務上の取扱い
を説明すべき義務が裁判所によって肯定されることがある。投資商品販
売者の照会義務ともいうべき義務が取り上げられた裁判例を次にみて
おくこととする。

ロ 裁判例における説明義務と予測可能性

(イ) リースバック取引事件（東京地判平成9年7月10日）

税務否認された節税商品を勧誘した業者の説明義務違反が認定された
事件として、東京地判平成9年7月10日（判時1636号96頁）がある。
東京地裁の認定によると、リース業者従業員Aは、原告Xに対し、「少
額の減価償却資産によるリースバック取引のスキーム自体については、
税務当局の了解（お墨付き）を得ていること、もっとも、この取引によ
る税の繰り延べは、節税効果が大きいので、所轄税務署から調査を受け
る可能性があり、これまでも税務調査を受けた例があるが、税務否認

(41) 小粥太郎「『説明義務違反による損害賠償』に関する二、三の覚書」自正1996年10
月号44頁は、「具体的な不法行為の成否の判断は、表意者の意思形成過程における
相手方の勧誘行為を対象として行われる。つまり、この場面で違法性を基礎づける
のは、法益侵害の結果ではなく行為態様」であり、「行為の違法性を基礎づけるのが
説明義務である」とされる。この解釈によれば、自己決定権の侵害は、財産的利益
の保護を実現するための手段的役割を有するのみである。「したがって、説明義務違
反があっても、財産的な損失が発生しなかった場合」には、「自己決定権侵害による
損害賠償は認められない」こととなる。つまり、「自己決定権の侵害による不法行為
は、その取引に伴う危険を十分に理解した上で、その行為を行うか否かを決する機
会が奪われたことを法的に保護するところには至っておらず、適切な説明によって
当該取引行為を行わないでおけたのだから、その行為による損害を回避する機会が
奪われたことを保護するにとどまる。」と論じられる。

(42) このうち商品の基本的仕組みなどについての説明義務は、酒井克彦「節税商品の
特殊性と説明義務(下)-節税商品取引における勧誘の在り方を求めて-」税経通信59
巻1号209頁参照。

されたことはなく、税務通達上も問題がないと考えていること及び将来、法改正があれば、この取引はできなくなるが、改正前の取引についてまで問題となることはないことなどを説明」したとされている。

このような認定の上で、裁判所は、「本件リース取引に基づいて納税申告を行った場合の税務否認のリスクについて具体的に説明すべき義務があった」とし、「税務否認リスク」の説明義務を肯定している。

勧誘者が「本件リース取引についての税務当局の見解や税務否認されるリスクの有無等について十分な説明をしなかった」からこそ、投資者は、「問題なく節税効果を上げられるものとして、妥当な取引の数量や金額等について格別検討することもなく右取引を行い、これに基づいて納税申告を行うことになった」のである。裁判所はこう認定し、勧誘者側の説明義務違反を判断している。

(ロ) 等価交換によるマンション建設勧誘事件(東京高判平成10年4月22日)

類似の事案に東京高判平成10年4月22日(判時1646号71頁)がある⁽⁴³⁾。

川崎市内に土地を所有するX1とX2は、昭和62年3月、土木建築工事の設計施工請負業を営むYとの間で、Xらの所有する土地に、いわゆる等価交換方式により、譲渡所得に係る所得税等から課税されない形でマンションを建築する旨の業務委託契約を締結した。当該契約にもかかわらず、Yは課税関係に配慮しないでマンションを建築したため、Xらは租税特別措置法37条の5に規定する課税の特例の適用を受けられなくなり、多額の所得税及び地方税の納税を余儀なくされた。そこでXはYに対し、債務不履行に基づく損害賠償として、納税額相当額と遅延損害金の支払を求め、訴訟を提起した。

原審東京地判平成8年1月26日(判例集未掲載)は、XらとYとの間で、いわゆる等価交換方式により譲渡所得に係る所得税等が課税されな

(43) 酒井克彦「節税商品勧誘者の保持すべき専門的知識と注意義務(下)―節税商品過誤訴訟を素材として―」税理47巻9号194頁。

い形でマンションを建築する旨の業務委託契約が成立したとは認められないとして、請求を棄却した。

Xらは控訴し、予備的請求として、Yの担当者は、Xらに対し、Xらの所有土地上にマンションを建築し、これを他に譲渡した場合にも、租税特別措置法の適用があり、譲渡した土地の価格以上の資産を取得しない限り等価交換に当たるから課税はされない旨の誤った説明をし、その旨誤信したXらにマンションの建築を締結させたものであるから、契約締結上の過失があるなどと追加的な主張をした。

東京高裁は、譲渡所得に係る所得税等が課税されない形でマンションを建築する旨の業務委託契約については、原審を支持したが、予備的主張については、「元々Xらにいわゆる等価交換方式によるマンション建設の話を持ちかけたのはYであり、Yの営業担当者は、等価交換方式によれば、マンションの建設に伴う課税は全くされないか、又は、特段の用意が必要な多額の税負担が生じることはない」と判断し、Xらに対してその旨説明しているのであるから、Yの営業担当者は、マンション等の大手建設業者の従業員として、等価交換方式によるマンションの建設方式について正しい知識を持ち、十分な理解をした上、Xらに対し誤解を招くことのないよう正しく説明すべきであったことはもちろん、ディベロッパーが見つかった後も、Xらに多額の税負担が生じることのないように、Xら及びディベロッパーとの間で、綿密な打合せ・調整を図り、工夫をするなどすべき注意義務があったものというべきである」と判示した。

ハ 説明義務と予測可能性との関係

このように、裁判例では金融商品の販売者などに対して税務上の取扱いに係る説明義務が要求されているものが散見される。かような説明義務が課されるとしても、販売しようとする金融商品に係る税務上の取扱いについて、販売者がこれを知る必要があるが、これを確認できる制度が構築されていない限り、あくまでも説明できるのは金融商品販売者の

見解に過ぎないことになる。

この点、上記のリースバック取引事件において、裁判所は租税行政庁への確認までもを要請されると判示しており、また、マンション建設勧誘事件においても正確な税務上の取扱いについての説明が要求されている。そうであるとするならば、例えば金融商品の販売者が租税行政庁に対して、販売しようとする金融商品に係る税務上の取扱いについての照会を行い得るような制度が構築されているべきであると考えられよう。

(2) 租税行政庁にとっての意義—コンプライアンスの維持向上

予測可能性には広義と狭義の2つの側面があると指摘したが、前者の予測可能性の確保については、いわば従来から行われてきた納税相談が果たす役割に近いものとしての位置付けであろう。最近の社会的要請は、それよりもむしろ経済取引段階における狭義の予測可能性が強調されていると指摘することもできると思われる。

かような狭義の予測可能性確保に対する期待に租税行政庁が応えるということは、例えば新種の金融商品に係る税務上の取扱いについての照会に対して、場合によっては租税回避に繋がり得ることから、当該商品には税務否認リスクがあることが示されることにもなり得よう。さすれば、そのような回答を受けた納税者はこのような商品への投資を差し控えることが考えられるし、それが商品開発者であれば、税務否認リスクを回避する方向で商品設計の見直しを行うことを期待できるかも知れない。

このことに考えると、租税行政庁としても、狭義の予測可能性確保の要請に応えることは、コンプライアンスの維持向上に重要な意義を有すると考えることができそうである。実際に照会者に対する回答が、広く回答事例としてホームページ等を通じて広報されることになれば、照会者以外への情報伝達により同種の節税商品の開発や販売を手控えたり、あるいは購入を抑制したりすることも考えられる。

したがって、租税行政庁としては、このような社会的要請に応じること

が単なる納税者サービスという観点のみならず、更に発展的な意義を有しているという点を看過すべきではなからう。

第4節 法的安定性の確保に対する要請

1 法的安定性の確保に対する社会的要請

租税法律主義が担保する法的安定性の確保は税務執行において重要な意味を持つ。文書回答手続による回答が「文書」によることの意味は決して表層的なものではないと思われるからである。

国民は「文書」による回答に対してある種の期待を寄せているのではあるまいか。かかる期待とは、爾後的に回答内容についての租税行政庁の見解を自ら覆すことができないという意味に包摂されているのではないかと思われる。納税者にとって、租税行政庁の回答を文書によって得たいという要望が起こるのは、文書に寄せる信頼度の問題と理解することもできるし、一方で文書の手交があれば、「いった、いわない」という紛争を予め排除することができるという面も指摘し得る⁽⁴⁴⁾。すなわち、いわゆる租税行政庁の言質を取るということでもあり、このことは爾後においてそのような回答を行わなかったというような租税行政庁の主張に対する防禦であるとともに、回答内容に法的な拘束力を期待する思いがあるからであろう⁽⁴⁵⁾。

このように、文書回答手続が「事前」であることに予測可能性が期待されていることと並んで、「文書」による回答であることに法的安定性が期待されているといい得るのではないだろうか。

(44) 山崎琢矢=溝口俊徳=中原廣道「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32頁は、ノーアクションレターの文書性について、「『いった、いわない』の世界はここには存在しない。」とされる。

(45) 更に、対日投資会議においては、会社内部での上司への説明や決裁に行政庁からの文書が要求される傾向にあるとする委員の指摘もあった。

2 文書による回答を求める根拠

横浜市港北区役所の固定資産税課土地係担当職員の誤った指導に信義則の適用があるかどうかについて争われた事件として、横浜地判平成8年2月28日(判自152号50頁)がある。同事件において横浜地裁は、「担当職員は、いずれも役職はなく、また、担当職員の言動は、原告の照会に対する正式な回答ともいい難く、単に口頭でされたに過ぎないのであるから…信頼の対象となる公的見解の表示とは認められない」と判示している。

また、同様に信義則の適用を争った事件で、東京地判昭和40年5月26日(行裁例集16巻6号1033頁、判時411号29頁)⁽⁴⁶⁾は、「この原則の適用の

(46) 原告は、昭和23年6月12日文部大臣から民法34条により設立を許可された財団法人であり、学校教育法83条にいう各種学校を設置するものである。原告は、設立以来、その所有する本件土地及び建物を直接教育の用に供し、これに対し固定資産税を賦課されたことはなかった。昭和27年暮頃、東京都千代田税務事務所係員が来訪し、本件の土地及び建物を調査した上、原告に対し固定資産税非課税申告書の提出を求めたので、原告は、昭和28年1月12日、これを千代田税務事務所に提出した。同税務所長は、これについてさらに調査をした上、昭和28年9月17日、「本件土地及び建物は、財団法人である原告が直接教育の用に供しており、地方税法第348条第2項第9号に該当するから、これに対する固定資産税を非課税とする取扱いをする」旨の決裁書に、同税務事務所長らの決裁を経て、同日付けで、同所長名義の公文書により、「本件土地及び建物は、地方税法第348条第2項第9号に該当するものと認められるので、昭和28年以降の固定資産税につき非課税の取扱いをすることに決定したから通知する」旨の通知書を発した。その後、これによって、固定資産税の賦課が行われていなかったところ、昭和36年6月下旬に至り、突然、同税務事務所から、原告の事務職員に対し、固定資産税を賦課する旨の予告があり、これに対し、原告は、非課税決定通知の存在をもって争い、また同税務事務所係員の示唆により、固定資産税の減免申請書を提出するなどをした。しかし、同所長は、過去5年間の固定資産税を賦課した。被告東京都知事は、同所長より徴収事務を引き継ぎ、税額徴収のため、昭和37年9月12日本件土地を差し押さえた。

原告は、この差押え処分につき、被告に対し異議の申立てをしたが、被告は昭和38年2月12日にこれを棄却する旨の決定をして、同月15日原告に通知した。そこで、原告は、税務事務所長の固定資産税の賦課処分は無効であり、これに基づく被告の差押処分は違法であるとして、本件土地差押処分の取消しを求めて本訴に及んだものである。

なお、本件の控訴審東京高判昭41.6.6(行裁例集17巻6号607頁)は、本件における禁反言の法理の適用を否定している。

要件の問題としては、とくに、行政庁の誤った言動をするに至ったことにつき相手方国民の側に責められるべき事情があったかどうか、行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか（一般的なものか特定の個人に対する具体的なものか、口頭によるものか書面によるものか、その行動を決定するに至った手続等）相手方がそれを信頼することが無理でないと認められるような事情にあったかどうか、その信頼を裏切られることによって相手方の被る不利益の程度等の諸点が、右原則の適用の範囲の問題としては、とくに、相手方の信頼利益が将来に向かっても保護されるべきかどうかの点が吟味されなければならない」と判示しているのである。また、名古屋地判昭和48年12月26日（訟月20巻5号185頁、税資71号1452頁）が、「Aのなした各質問は口頭によるものであり、また、B税務署課長補佐S、審査係長Hの回答は口頭による抽象的意見にとどまり、…」と判示し、他の要素を検討の結果、信義則には違反しないとしている点も想起される。国税不服審判所平成8年2月28日裁決（裁決事例集51巻673頁）においても、口頭で行われている相談について、他の要素と併せ検討がなされた上で、「信頼の対象となる公的見解を表示したという要件を具備したとはいえない」として信義則の適用を認めていない。

かように、信義則の適用を争う事件において、しばしば裁判所は、租税行政庁の行う見解の表示が口頭でなされたものか、あるいは文書によってなされたものかという点に言及している点を看取し得るのである⁽⁴⁷⁾。

この点、山田二郎教授は、「税務官庁の口頭あるいは電話による教示、回答、通知は、その内容が確定的なものでなくまた明確でないので、それに違反する行為をただちに違法と評価する拘束力を認めることはできないが、通達や書面によるある特定の事項についての教示、回答、通知等は、それによって法律効果の生ずるものであるか否かを問わず（法律行為、準法律行為である

(47) 米国においては、信義則の適用により加算税の減額が認められるための要件として、「納税者がIRS職員の書面による教示を信頼したことにつき責められるべき点がないこと」が掲げられている(IRC § 6229(f)(2))。

か否かを問わず、) 事実の表示たると意見の表示たるとを問わず、また、その行為の適否を問わず、税務官庁がこれと相反する行為をすれば、これを信頼して経済効果を判断し取引行為を行なった納税義務者に対し後になってこの信頼を裏切ることになるので、この裏切行為は原則として信義誠実の原則に違反するものであり、違法と解すべきである。」とされる⁽⁴⁸⁾。その他にも「口頭あるいは電話によるものは、信頼の対象としては確実なものとはいいがたく、原則としてはこれに当たらないというべき」とする見解もあるが⁽⁴⁹⁾、金子宏教授は、立証の困難性の問題として捉えておられる。すなわち、「公の見解の表示は、必ずしも文書でなされる必要はないが、口頭の表示はその存在と内容を立証することが困難であり、また信頼が形成される程度が低いと考えられる。」と述べられる⁽⁵⁰⁾、品川芳宣教授も「税務官庁の公的見解の表示は絶対に文書によって伝達されなければならないということでもないであろうが、その表示が電話や口頭等で行なわれている場合には、その立証は極めて困難であり、その拘束力は弱いものとなろう。」とされる⁽⁵¹⁾。これらの見解は妥当性を有すると思われる⁽⁵²⁾

(48) 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討」税理 11 卷 4 号 93 頁。

(49) 古江頼隆「租税賦課関係における信義則ないし禁反言の法理の適用」寶金敏明編『現代裁判法大系⑨ [租税訴訟]』8 頁 (新日本法規 1999)。これに対して、中川一郎博士は、租税行政庁の言動は必ずしも文書によることを要しないと論じられる (中川『税法学体系総論』147 頁 (三晃社 1969))。また、北野弘久『税法学原論 [第 5 版]』172 頁 (青林書院 2003) は、法的評価に値する秩序の存在が立証される限り、文書であろうと口頭であろうと、課税庁および個々の税務職員の一切の行為には信義則の適用があるとされる。

(50) 金子・前掲注 4、128 頁。

(51) 品川芳宣「税法における信義則の適用について」税大論叢 8 号 23 頁。

(52) 佐藤義行「最近の判例にみる税務署の指導・見解の表示効果と責任の程度」税理 37 卷 10 号 41 頁は、税務職員に文書で照会し、文書で回答を求めるということも実際問題として至難の業であるとし、文書による相談と回答を期待し得ないことから、「後日、訴訟に至ったとき『そのような回答をした事実はない』と被告税務署長側は否認し、裁判所は課税庁信頼型に傾斜しているから、原告納税者の主張事実を容易に認定せず、信義則ないし禁反言の原則の適用が否認される一因となる」と主張される。

裁判例や学説上の見解にもみられるとおり、文書による回答には信頼が置かれていることが認められるところである。照会に対して文書によって回答することの意義はこの辺りにあると思われる。しかし、法的安定性が確保されていない限り、かかる信頼はあくまでも一方的な期待にとどまることになるため、寄せられている信頼に応えたことにはなっていないということも指摘できよう。

第5節 文書回答手続にみる手段的拡張と時間的拡張

1 手段的拡張の意義

(1) 法令解釈通達の機能と限界

通達による行政は、租税法律主義の要請に反して行政庁の恣意的運営を可能にすることなどから批判される点も多いところではあるものの⁽⁵³⁾、一方で、通達を通して公定解釈を知ることが可能となり、結果的に予測可能性が確保されるという機能をも指摘し得るところである。また、近時国税庁では解釈通達を原則公開にしており、ホームページ等において納税者もこれを入手することが可能となるに至っては益々その機能が確固たるものとなっていると思われる。したがって、納税者の予測可能性を確保するために通達は有効に機能しつつあるところであるが、通達がない場合や通達はあるがそれがどのように適用されるかが明らかではないという場合に、納税者がこれを確認する手段が明確に示されているというわけではない。

通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では

(53) このような批判もあるなか、通達の内容が法令に適合するとされた裁判例は多い。最二判昭 33. 3. 28 (民集 12 卷 4 号 624 頁) は、法律上は課税できる物品であるにもかかわらず、実際上は非課税として取り扱われてきた物品を、通達によって新たに課税物件として取り扱うことも、「通達の内容が法の正しい解釈に合致するもの」であれば、違憲でない、と解されている(芦部信喜『憲法〔新版〕』323 頁(岩波書店 1997))。その反面、違反すると判断された例としては、大阪高判平 9. 4. 15 (訟月 44 卷 8 号 1461 頁、判時 1628 号 27 頁、税資 223 号 310 頁) 参照。

拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない⁽⁵⁴⁾。すなわち、通達は租税法の法源ではないとされている⁽⁵⁵⁾。

租税法律主義の主要な狙いは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能

(54) 納税者及び裁判所に対する拘束性を否定する裁判例としては、「国税庁長官の通達は、裁判所を拘束する裁判の準則としての意味をもつものではない」（東京地判昭 35. 8. 2(下級刑集 2 巻 7・8 号 1098 頁)、「通達は、行政庁間の事務取扱いについての指針ないし基準を示すものであるから、法規として国民を拘束することはない」（大阪地判昭 36. 3. 13(行裁例集 12 巻 3 号 409 頁)、「国税庁長官基本通達は、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」（最三判昭 38. 12. 24(訟月 10 巻 2 号 381 頁、税資 37 号 1202 頁)、「通達は、法規としての性質を有するものではない」（東京地判昭 45. 7. 29(訟月 16 巻 11 号 1361 頁)、「自治庁長官から市町村長に対して示された固定資産評価の基準は固定資産評価上の技術上の援助であって市町村長に対し法的拘束力を有するものではない」（宇都宮地判昭 29. 11. 15(行裁例集 5 巻 11 号 2629 頁)、「昭和 29 年法律 95 号による改正前の地方税法により自治庁長官の示した固定資産の評価基準は、法的拘束力をもたないが、右改正後の評価基準は、法的拘束力を有する」（大分地判昭 39. 3. 13(行裁例集 15 巻 3 号 362 頁)、「通達は法規としての性質を有するものではないから、課税処分が通達の趣旨に反するとしても違法とはならない」（東京地判昭 45. 7. 29(訟月 16 巻 11 号 316 頁)などがある。

(55) 最三判昭 38. 12. 24 (前掲注 54)。金子宏教授は、通達が租税法規の統一的な執行を確保するために必要であるとした上で、「法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減することも許されない」とされる（金子・前掲注 4、111 頁）。

北野弘久教授は、税務通達は税務の実際においては重要な意味を有し、現実には法と同様の、ある意味においては法以上の機能を果たしているとされる。いわば法社会学的には、税務通達は法源性を有するといつてもよいとしつつも、通達は上級行政庁の指揮監督権に基づく下級行政庁に対する命令示達の形式であって、行政の内規にすぎず、納税者および裁判所を法的に拘束するものではない。つまり法解釈学的には、通達は法源性を有しない。租税法律主義のもとではとりわけ、税務通達の法源性の否定が強調されることになる。通達が現実に果たしている機能と役割に注目するならば、通達は単に法解釈学的に法源性を有しないという指摘だけでは、問題は少しも解決しない。現実においては「通達行政」によって事実において広範囲の国民の基本的な人権が侵害されていると主張される（北野「税法における通達の機能と役割」『現代税法の構造』(勁草書房 1972)、同「通達課税・通達行政」『税法の基本原則〔日本税法体系 1〕』(中央経済社 1961)、同『税法学原論〔第 5 版〕』(青林書院 2003)）。

性を与えることにあるが、租税法規は、その性質上、一般的・抽象的であることが避けられないから、その具体的な場合への適用に当たっては、その意義を巡ってたえず疑問や見解の相違が生じ得る。租税法規が不明確な場合には、特にその可能性が大きい。そのため、国税庁では、租税法規の公的解釈として、多くの法令解釈通達⁽⁵⁶⁾を発遣している⁽⁵⁷⁾。この点については、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているといっても過言ではないとも指摘されている⁽⁵⁸⁾。

確かに、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。もし、通達がなく、各税務署に独自の判断で租税法を解釈・適用するとなると、租税行政は甚だしい混乱に陥ることになると考えられる。

しかし、国税庁の発遣する法令解釈通達は、起こり得るあらゆる場合を

(56) 国税庁では、従来の通達を「法令解釈通達」と「事務運営指針」に分類している（従来のいわゆる解釈通達は、現在、「法令解釈通達」と呼ばれる。）。法令解釈通達は、形式的には基本通達と個別通達とに区別することができる。基本通達としては、例えば「国税通則法基本通達」（昭和 45 徴管 2-43 ほか）、「所得税基本通達」（昭和 45 直審（所）30）、「法人税基本通達」（昭和 44 年直審（法）25）、「相続税基本通達」（昭和 43 年直資 10）、「印紙税法基本通達」（昭和 52 年間消 1-36 ほか）、「国税徴収法基本通達」（昭和 41 年徴徴 4-13 ほか）等がある。

(57) 金子宏「財政権力—課税権力の合理的行使をめぐる—」159 頁『岩波講座基本法学 6—権力』（岩波書店 1983）。なお、金子教授は、「おびただしい数の解釈通達」とされるが、平成 10 年及び平成 11 年に過去にない大幅な通達の見直しを行ったため、現在は、同教授が論文を発表した当時から比べると相当数が削減されている（村岡憲一「国税庁における税法の解釈に関する通達の見直し状況」ファイナンス 34 巻 9 号 64 頁、平成 10 年 11 月 26 日付官総 1-37 『生命保険会社が発行する生命保険料控除に関する証明書に記載する保険料の金額について』等の廃止について』及び平成 11 年 1 月 14 日付官総 1-2 『『集団定期保険量等の法人税法上の取扱いについて』等の廃止について』）。なお、北野弘久教授は、「基本通達・個別通達の双方にわたる税務通達の量はきわめてぼう大なもの」とされる（北野・前掲注 55「通達課税・通達行政」52 頁）。

(58) 金子・前掲注 4、110 頁以下。

カバーしているわけではなく、過去に問題となった事例などにおける検討が基礎とされている。したがって、経済の変化と発展につれて、通達によってカバーされていない取引や解釈問題が次々と生ずることは避けられない⁽⁵⁹⁾。また、既存の通達の意義と範囲が明確でなく、納税者が計画している取引にそれがどのように適用されるかが明らかでない場合も少なくない。

そのため納税者がある取引をしようとする場合に、それに関連する法令解釈通達などが発遣されていないことから、税務上の取扱いがはっきりしていないということが頻繁に起こり得る。この点は、行政の透明性、予測可能性の問題として整理されよう。

そこで、税務上の取扱いに関する情報を入手するためのアクセス制度の確保が求められるが、平成13年4月から施行されている情報公開法が、このような局面にどのように機能するかについて確認しておきたい。

(2) 情報公開法の機能と限界

情報公開法が情報全般に対するアクセス制度としてではなく、「情報を記録した文書」に対するアクセス制度として構成するという基本的立場をとっているのは、行政機関の保有する情報を処理・加工して国民に提供するのではなく、あるがままの行政運営に関する情報を国民に提供するという観点からは、文書へのアクセスとして構成する方が妥当であると考えられたからであると説明されている⁽⁶⁰⁾。この点、情報公開法の目的が、最終的に国民の「知る権利」⁽⁶¹⁾によってではなく、国民に対する政府の「説明する

(59) 本文に示す通達の限界論は、金子・前掲注 57、159 頁以下に負う。

(60) 宇賀克也『情報公開法の理論〔新版〕』213 頁（有斐閣 2000）。

(61) 知る権利は、憲法 21 条の「言論、出版その他一切の表現の自由」を根拠として議論されている（松井茂記『日本国憲法〔第 2 版〕』431 頁（有斐閣 2002））。芦部信喜教授は、「知る権利は、言論・表現の自由の現代的な発現形態であり、個人権であるとともに参政権的な性格を有し、自由権としての側面と請求権ないし社会権としての側面とを共有する複合的性格の権利である」とされ、更に、「知る権利の現代的意義は、このような自己実現の価値との関連で説かれる個人権としての性格にのみあるのではない。それにとどまらず、と言うよりもむしろ第一義的には、広く公共的事項についての情報を受け、かつ求めることによって、政治的な意思を形成し、民主

責務」によって根拠付けられることになった点にこそ⁽⁶²⁾、そもそも国民側からのアクセス手段としては限界が包摂されているのではないか、という指摘さえも考えられるところである⁽⁶³⁾。

「情報を記録した文書」が情報公開法に基づき情報公開請求の対象となる行政文書であるが、これは、「行政機関の職員が職務上作成し、又は取得した文書、図画及び電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られた記録をいう。…）であって、当該行政機関の職員が組織的に用いるものとして、当該行政機関が保有しているものをいう」とされている（情報公開法 2 ②）。つまり、租税行政庁が保有する情報であっても、情報公開法 2 条 2 項に当たらない情報に対するアクセスは情報公開法の下では開示請求不可能ということになる⁽⁶⁴⁾。

納税者がある取引をしようとする場合に、それに関連する解釈・適用上の

的な政治過程への参加を確保する、という自己統治の価値を実現する参政権的な性格を有するところにある」、「つまり知る権利は、法的性質に関する限り、あくまでも個人権的要素に本質的な基礎があるが、機能的には民主主義的要素に重点がある、ということになるのである」とされる（芦部『憲法学Ⅲ人権各論(1) [増補版]』253頁、262頁（有斐閣 2000））。

- (62) 晴山一穂「新自由主義の展開と行政法の変容」同『行政法の変容と行政の公共性』36頁（法律文化社 2004）。
- (63) なお、本研究は、文書回答手続を納税者の「知る権利」から捉えるのではなく、むしろこれまでの行政改革の流れを評価し、政府のアカウンタビリティを充実する仕掛けとして位置付けている。
- (64) その他、情報公開法の限界としては、一般的な文書作成責務のみの規定で、具体的義務規定でないことについての問題点や文書管理の多くの部分が行政部内の内部基準任せである現状についての問題点も惹起されている。情報公開法に対するコンプライアンスの問題、文書管理の実効性の担保という面からの文書管理法の制定、文書管理帳簿の記載方法の工夫、審査会機能の強化の議論も検証すべきであろうがここでは触れない。ただ、行政情報公開部会においては、文書作成義務規定には慎重であるべきとの意見が表明されており、また、「行政事務の効率的執行という観点からの文書管理についての研究には多くの蓄積があるが、情報公開の要請に対応した文書管理に関する法学的研究はほとんど行われてこなかった（宇賀・前掲注 60、238頁）」現状に鑑みると、今後の行政文書管理についての調査、研究に期待が寄せられるところである。

問題点について、まだ公定解釈がないとか公定解釈がはっきりしていないという場合の情報は、今だ税務上の取扱いが検討されていない場合が多く、公定解釈を決定する前段階、すなわち、情報を記録した文書になる前の段階であることが多いから、情報公開法2条2項の行政文書に当たらないと考えられる。すると、情報公開法ではもはや対応できず、このような類の情報については、別途行政情報へのアクセス方法が模索されることとなる⁽⁶⁵⁾。

(3) 手段的拡張の必要性

納税者が税務上の取扱いについて知るための文書へのアクセス手段としては、通達に当たることや情報公開法による開示請求が考えられるが、上記に確認したとおりそれぞれに限界があるといわざるを得ない。その点、文書回答手続を利用すれば、照会しようとする取引に係る通達や行政文書が存在していないとしても、文書による回答を入手することができることになる。

2 時間的拡張の意義

情報公開法の施行によって行政庁へのアクセスの手段は飛躍的に拡張されているが、これはいわば二次元的な拡張に過ぎず、これのみを強調することは予測可能性確保という観点からいえば、不十分であるともいい得る。ただし、予測可能性は、いわば時間的な拡張、すなわちこれから行う取引の意思決定の際の判断などに資するための情報があって初めて担保されるのであり、かかる情報とはこれまで示されてこなかった税務上の取扱いに関する情報であるからである。過去の書類や手続へのアクセス方法の充実のみでは納税者

(65) 「国税庁の行政文書の取扱いに関する訓令」第8章には、文書の「閲覧」に関する規定が示されている。しかしながら、ここには一定の閲覧対象文書のみが掲載されているに過ぎず、情報公開法による公開請求と同様の限界を包摂しているといわざるを得ないであろう。なお、閲覧については、佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集25号『租税行政手続』240頁(日本税務研究センター1994)参照。

サービスとしては必ずしも十分とはいえない。

そもそも通達はこれまでの課税上の問題についてその取扱いを示すものに過ぎないし、情報公開法や文書閲覧制度は既に行政文書として行政庁内に保存されている文書のみを対象とするものに過ぎない。更に、各種広報サービスに至っては行政庁が広報したい情報が記載されているに過ぎない。このようにいずれの制度をもってしても、入手したい情報と同様の問題が過去に存在しない場合には、租税行政庁の公定解釈を確認することはできないのである⁽⁶⁶⁾。かように旧来の租税行政庁へのアクセスでは、時間的拡張への要請に応えることはできない。これに対して、文書回答手続は租税行政庁内において検討がなされたことのないような新種の事例であっても対応可能である。

また、通達や行政文書は、現行の解釈上の取扱いを下級行政庁に周知するためであったり、行政庁内に現存する文書を対象とした制度であるため、取扱いに変更があったり、内部規定によって定められている保存期間が経過すれば、元となる通達や行政文書が廃棄されることにもなる。文書照会手続を利用すれば当該経済取引の税務上の取扱いを知ることが可能となるのである。

これまでは、文書回答手続の必要性や意義について検討してきたが、一方で、社会的な要請としても国税庁に寄せられているところである。次に、社会的要請などについて確認することとしよう。

(66) 現行の取扱いとしては存在していないとしても、過去の通達上の取扱いや行政文書から将来行われるであろう行政判断を予測するといったニーズに応じることも不可能である。

第6節 事前照会に対する整備・拡張の要請

1 事前照会に対する整備・拡張の要請

税務上の取扱いに係る透明性⁽⁶⁷⁾や予測可能性の議論があるなか、特に、金融取引については、取引の多様化、国際化、金融商品等の複雑化に伴い税法の解釈・適用についての予測可能性を担保することが難しくなっているのが現状である⁽⁶⁸⁾。

このようなことから、文書回答手続に対する社会的な要請は高いが、同手続の導入についての要請は何も最近始まったことではない。文書回答手続の充実を求める外部からの要請としては、例えば、古くは昭和43年の政府税制調査会答申において、国税庁における書面による回答手続慣行の育成が指摘されているのである。ここでは、多くの社会的要請のうち、その主なものについて具体的にみていくこととしよう。

イ 政府税制調査会

昭和43年の政府税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」⁽⁶⁹⁾にお

(67) 本稿にいう透明性とは、「行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであること」という行政手続法上の透明性（同法1条）と概ね異なるところはない。

(68) 例えば、宮崎裕子弁護士は、税金はリスクとリターンに対して歪みをもたらしてはならないという中立性の要請からすると、投資家がリスクとリターンの高低の評価だけを判断要素として投資行動がとれるようにすることが必要であるとする。具体的には、①異なる金融商品間で課税上の差があることは、リスクとリターンの関係に歪みを生じることとなり、税が好ましくない誘導効果を生むこと、②投資決定前にビフォアタックス（課税前）とアフタータックス（課税後）がはっきりと分からないと、個人の資産選択、消費決定に歪みが生じることを指摘する。効率的な金融市場実現のためには、i リスクとリターン、ii ビフォアタックスとアフタータックスをきちんと開示することが一番迂遠に見えるが確実な道であると主張する（宮崎「税制は金融手法の多様化・国際化に対応できるか」『企業組織と租税法（東京大学プロフェッショナル・セミナー）』別冊商事法務252号14頁以下）。

(69) 政府税制調査会税制簡素化特別部会は、昭和43年12月「税制簡素化についての第二次答申」に残された主要な問題である、納税者の不服申立制度を中心とする権利保

いて、国税庁における書面回答制度慣行の育成が指摘されている。

そこでは、「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」とし、更に、「地方税における事前照会に対する回答についても、国税におけると同様に、検討が行われることを期待する」と答申している。

ロ 総務庁による「税務行政監察に基づく勧告」

平成 12 年の行政監察に基づく勧告においては、「法令解釈通達に示されていない新たな取引形態等が出現した場合や法令解釈通達に示された法令の解釈や適用の指針が具体的な問題にどのように適用されるかが明らかでない場合については、納税者においてどのような解釈・適用を行えば適正な申告となるかが明らかでないまま、申告、納税を行わなければならない状況となる。このような状況に対応するため、現在、国税庁では、納税者等からの質疑があればこれに回答することとしている。このうち、具体的な事案に則した取扱いとして整理したものなど課税実務上有用なものについては、国税庁本庁が『質疑応答』として国税局及び税務署に示しているが、その内容については、一部を除き公表されていない。また、質疑応答の内容をみると、中には、移転価格税制など一部の分野において導入されてい

護制度の在り方を専門的に審議するため、昭和 43 年 1 月 26 日から 7 月 16 日まで 10 回の会合を重ね第三次答申を取りまとめた。

る事前確認制度のような作用を果たしているものもみられ、これを発展させて納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備していく必要が認められる。さらに、先例や他の申告の参考となるもの等、納税者が申告を行う上で有用な国税不服審判所の裁決内容については、納税者の秘密保持に配慮しつつ、公表案件を拡充していく余地がある。」とした上で、国税庁は、納税者による適正な申告、納税を確保する基盤を整備する観点から、次のような措置を講ずる必要があると指摘されている⁽⁷⁰⁾。

すなわち、「質疑応答及び裁決の内容の公表を拡充するとともに、将来的には納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備するよう、その検討に着手すること。」と勧告されたのである⁽⁷¹⁾。

ハ 対日投資会議

我が国政府は、平成 15 年 1 月 31 日の内閣総理大臣施政方針演説において、「海外から日本への直接投資は、新しい技術や革新的な経営をもたらし、雇用機会の増大にもつながります。脅威として受け止めるのではなく、日本を外国企業にとって魅力ある進出先とするための対策を講じ、5 年後には日本への投資残高の倍増を目指します。」と対日投資への方針を表明した

(70) その他、「①納税者の適正な申告に必要な法令の解釈や適用の指針については、できる限り通達等への明定を行うこと、②国税局による法令の解釈・適用に関する文書の作成については、適正かつ公平な課税の確保の観点からの優先度に応じて、国税庁本庁がこれを把握し、点検すること」が勧告されている。

(71) 税務行政監察結果に基づく勧告に対する回答については、国税庁ホームページ (<http://www.nta.go.jp/category/topics/data/h13/08/01.htm>) 参照。なお、税務行政監察結果に基づく勧告に関する論稿として、牛丸修男「総務庁『税務行政監察結果報告書』の税法における画期的な意義について」税法学 545 号 3 頁、右山昌一郎「租税法律主義と通達課税」税法学 549 号 117 頁、同「納税申告制度に基づく現行税務行政の問題点と行政監察の意義」税理 44 卷 2 号 30 頁、大橋為宣「税務行政監察結果報告書の概要と税務行政の改善姿勢」税理 44 卷 2 号 39 頁、宮口定雄「『質疑応答』・裁決例等内部情報の公表とその迅速化」税理 44 卷 2 号 44 頁など。

(72)。対日投資会議は、このような考えの下、我が国への投資促進の観点から、投資環境の改善に関わる意見集約及び投資促進関連施策の周知を目的として、平成6年7月に内閣総理大臣を議長とする会議として発足し⁽⁷³⁾、日本の対日投資促進に向けた積極的な決意と取組みを内外に示している⁽⁷⁴⁾。

我が国が国際間の企業誘致競争を意識すれば、古い構造のしがらみに配慮し国内の前例にとられるのではなく、諸外国の制度の利害得失も検討し、世界の企業にとってより魅力ある環境づくりを考えざるを得なくなるし、こうした外資誘致に必要な行政の改善は、同時に国内企業の投資にも資する場合が少なくないという視点から、同会議は、幾つかの課題を掲げている。すなわち、①対日投資の歓迎表明（内外への情報発信）、②合併・買収の円滑化等（企業の事業環境の整備）、③明確・簡素・迅速な行政手続（行政手続の一層の見直し）、④必要な人材の確保（雇用・生活環境の整備）、⑤地方自治体の創意と工夫（地方の役割の拡大）といった課題である。そのうち、特に③明確・簡素・迅速な行政手続（行政手続の一層の見直し）にお

(72) これは、いわゆる日本経済の空洞化の原因として、対外投資の増加を挙げる見方があるが、多くの主要国では対外投資残高の名目 GDP 比が 20%を超えているにもかかわらず、日本では 6%に止まっているという点から、対日直接投資が少ないことが大きな原因であるとする考え方が基礎にある。

(73) 対日投資会議は、平成6年7月に内閣総理大臣を議長とし、関係閣僚を構成員とする会議として設置されて以来、平成7年6月に「対日投資会議声明」、平成8年4月に「M&Aに関する対日投資会議声明」、平成11年4月に専門部会の「7つの提言」を踏まえた新たな「対日投資会議声明」を発表してきた。

(74) 平成15年3月27日対日投資会議了承の対日投資会議専門部会報告において、「会社設立、合併・買収、工場・店舗設立等に関わる各種の投資手続等の情報の英語化を進め、それらの情報を一元的に得られる窓口をJETROに整備する。さらに、これを補完するため、関係各府省がそれぞれ総合案内窓口を設けて手続担当課の紹介等を行うとともに、投資家が必要な情報を入手できるようにホームページなどを整備する。」こととされたことを踏まえて、平成15年5月23日には、対日投資会議議長決定として、「対日直接投資総合案内窓口の設置・運営に関する基本的考え方」を示し、「平成15年度から、対日直接投資に関する行政手続を明確、簡素、迅速にするとともに、投資に関する情報を円滑に提供することによって、投資の促進を図り、もって我が国経済の発展に資するため、対日直接投資総合案内窓口を設置する。」こととされた。

いては、次のように説明されている。

すなわち、「日本の行政手続を他国より良くするためには、効率性や利用者本位という考え方を政府中に徹底する必要がある。日本では、法律等で明文化されてはいないが実態として存在する複雑でわかりにくい手続が、投資の準備期間を長期化させてコスト増に結びついているとの指摘が多い。これまでの規制改革で改善された部分もあるが、そうした印象を与えていること自体が既に投資の障害となっている。個々の窓口も含めた公務員全体が、行政サービスを明確で簡素な形で迅速に提供し、諸外国に劣後しない投資環境を構築することの必要性を認識して、投資家を含む利用者の立場に立った業務改善に努める必要がある。法令の解釈について利用者からの問い合わせがあれば、書面で回答するノーアクションレター制度の一層の活用により、全ての部署が積極的に対応すべきである。」とされている。

具体的には、同会議専門部会⁽⁷⁵⁾において「税務上の取扱いに関する文書回答の運用」が示され、税法の適用等についての納税者の予測可能性を高めるよう、国税庁において見直しを行うことが提言されている。

ニ 総合規制改革会議からの要請

内閣総理大臣の諮問に応じて経済社会の構造改革を推進する観点から、必要な規制の在り方に関する基本的事項を総合的に調査審議していくことを目的とする総合規制改革会議⁽⁷⁶⁾、⁽⁷⁷⁾においては、平成 15 年度に新規に国

(75) 部会長は島田晴雄教授である。

(76) 今後の規制改革の推進に当たっては、行政改革大綱（平成 12 年 12 月 1 日閣議決定）において、「新たな規制改革推進 3 か年計画の実施状況を監視するとともに、経済社会の構造改革の視点も含めて幅広く規制改革を推進していくため、新たな審議機関を内閣府に置くことについて検討し、規制改革委員会の見解を踏まえ、平成 12 年度末までに具体的成案を得る。」とされた。また、規制改革委員会が発表した「規制改革についての見解」（平成 12 年 12 月 12 日）においては、「今後、政府において、更なる規制改革を推進していくためには、内閣、特に内閣総理大臣のリーダーシップの下、官民挙げてこの問題に取り組む体制として、民間人を主体とし、客観性をもった提言をすることができる審議機関を制度的に確立することが望ましい。」とされたことなどを受けて、内閣総理大臣の諮問に応じて経済社会の構造改革を推進する観点から、必要な規制の在り方に関する基本的事項を総合的に調査審議していく、

際経済連携 WG⁽⁷⁸⁾を設置した。そこでは、海外からの投資・人材の受入れなど各国との経済連携を推進するための規制改革を行うとしており、とりわけ国税庁が行っている「文書回答制度の充実」が短期的課題の一つとして取り上げられている。

ホ 日・EU 規制改革対話からの要請

平成 14 年 10 月 17 日には駐日欧州委員会代表部 (European Union Delegation of the European Commission in Japan) から「日本の規制改革に関する EU 優先提案 (EU Priority Proposals for Regulatory Reform in Japan)」が提出された⁽⁷⁹⁾。そこでは、EU の関心分野としては、規制プロセスの透明性、説明責任、予測可能性、独立性があるとされている。

特に、ノーアクションレター制度を歓迎するとした上で⁽⁸⁰⁾、ノーアクションレター制度の充実を提案するとともに、次のような問題点を指摘する。すなわち、「各行政機関は個々に『ノーアクションレター』指針を策定している。その結果、適用範囲、要請に対する自らの回答にどの程度拘束されるかという判断など、要請の受け入れ基準において一貫性を欠いた対応が

総合規制改革会議が平成 13 年 4 月 1 日に内閣府設置法 37 条 2 項に基づいて内閣府に政令で設置された。

- (77) 議長は宮内義彦オリックス株式会社取締役兼代表執行役会長・グループ CEO である。
- (78) 主査は安居祥策帝人株式会社社会長である。
- (79) <http://jpn.cec.eu.int/data/current/proposals2003.j.pdf>.
- (80) 同提案によると、「透明性とは情報の普及、すなわち、すべての関連事業者に対して必要とされる情報を提供することにより、公正さおよび経済効率性を確保することである。さらに透明性は、法的安定性の原則にも密接に関わっている。欧州委員会が 2000 年 4 月に実施した投資延期の理由に関するビジネスサーベーターによると、EU 大手企業の 71% が法令の透明性の欠如を最大の投資阻害要因として挙げている。これは中小企業にとってより深刻な問題だ。企業規制の手続きを踏む段階で不必要な困難が生じれば、それは企業にとって時間と金をかなりロスすることを意味する。しかしこの分野では最近になって大きな進歩が見られている。1999 年 4 月にはパブリックコメント制度が導入され、また 2001 年 4 月には『ノーアクションレター』制度の導入に係る指針が政府全体に出された。これら二つの動きは、特に大きな意味を持つものだ。EU はそうした導入の主旨を歓迎してはいるが、同制度が、最大限の効力を発揮できる形で実行されるのかどうか、という点で懸念を持っている。」と指摘されている (1.1.2. 「透明性と予測可能性」)。

なされる危険性がある。さらに、同制度はいわゆる『ニュービジネス』に限定されて適用されるに過ぎず、現存する製品やサービスが関係する規制事項の明確化をするには至っていない。」「行政機関が出す回答には法的拘束力がないために、事業に関する重要な決定を行うための材料としての信頼性に疑問がある。」「回答を公表する義務が明確に規定されていないため、行政機関が将来的に信頼性のある前例集を公表する道を阻んでいる。」「企業が、受け取った回答に関して、自らが提示した事例の事実に適合していないと感じたとしても、明確な異議申し立ての手続きが存在しない。EUは、省令の担当者がノーアクションレターの申請を口頭で見合わせるよう働きかけたケースもある旨報告があった点を憂慮している。」「同様なことが国税庁の『回答文書』制度にも見られる。」と指摘している。

へ 経済構造改革特区第3次提案

経済の活性化のためには、規制改革を行うことによって、民間活力を最大限に引き出し、民業を拡大することが重要であるとの認識の下、地方公共団体や民間事業者等の自発的な提案により、地域の特性に応じた規制の特例を導入する構造改革特区が導入されている⁽⁸¹⁾。

平成15年9月12日付構造改革特別区域推進本部「構造改革特区の第3次提案に対する政府の対応方針」において⁽⁸²⁾、全国において実施する規制改革事項として、「税務上の取扱いに関する文書照会への回答制度の見直し」が掲げられた(別表2)。具体的には、「文書回答を行う対象となる事前照会の範囲に関して、特定の納税者の個別事情に係るものを除外している規定を見直す。その際、手続きの濫用防止等のための措置を講ずる。」とさ

(81) 政府は、平成13年6月26日に構造改革の基本戦略である「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」を閣議決定し、これを起点として広範な構造改革を進め、更に地域の自発性によって進展の遅い分野の規制改革を進めるために、平成14年6月25日には「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」を閣議決定し、構造改革特区の導入を決定した。<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/kouzou2/dai4/4siryou1.pdf> 参照。

(82) <http://www.kantei.go.jp/jp/singi/kouzou2/dai4/4siryou1.pdf> 参照。

れ、平成 15 年度中に実施することとされている。

これは、構造改革特別区域推進本部における検討の結果、構造改革特区として区域を限定するのではなく、全国において実施することが時期、内容ともに明確な規制改革事項と位置付けられたものである⁽⁸³⁾。

ト その他

昭和 60 年 7 月 30 日第 102 回衆議院予算委員会第二分科会において、青山氏は、「我が国においても、納税者の保護と経済活動の安定のために、法的安定性、予測可能性が著しく高められるようなアメリカの制度に準じた制度の実現が望まれる。」としてアドバンス・ルーリング制度導入を主張している⁽⁸⁴⁾。

アドバンス・ルーリングの我が国への導入は、税理士などの租税専門家からも主張されている。例えば、金子宏教授を会長とする日本税理士会連合会税制審議会が平成 2 年 11 月に提出した『行政手続法制化の動きと税務行政手続のあり方について(第 2 次答申)―税務行政手続のあり方について―』⁽⁸⁵⁾では、調査前手続における通達制定の適正化の手続及びアドバンス・ルーリングを答申している。

特に、金融関係の課税については、課税の要件が明確でないと企業行動に予測可能性が与えられず、一番保守的な行動をとらざるを得ないことと

(83) なお、構造改革特別区域法 4 条 7 項に基づいて、地方公共団体が構造改革特別区域計画の案を作成するに当たって、事前に法令の解釈を明確にすることにより、特区制度の円滑な運用を促進するために、法令解釈事前確認制度もスタートされている。平成 15 年 1 月 30 日付内閣官房構造改革特区推進室「法令解釈事前確認制度の運用について」参照。<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/kouzou2/others/houreikakunin/unyou/unyou.html> 参照。

(84) 昭和 60 年 3 月 7 日第 102 回国会衆議院予算委員会第二分科会会議録第 1 号 36 頁。

(85) 第 2 次答申では、調査前手続、調査手続、調査後手続の各段階に区分した上で、それぞれごとに税務行政手続を示している。なお、第 2 次答申は、第 2 次行政手続法研究会（座長：塩野宏教授）による「行政手続法研究会(第二次)中間報告」の公表段階に示された『行政手続法制化の動きと税務行政手続のあり方について(第 1 次答申)―「行政手続法(仮称)要綱案」から租税に関する行政手続を除外したことの適否について―』(平成 2 年 7 月)を受けて出されたものである。

なり、アグレッシブな行動を取る外国企業に遅れをとるとして、企業競争力の観点からこれを問題視し、課税の要件を明確にすべきであるとの主張も散見される。例えば、米田隆弁護士は、「金融関係のプラクティスをやっている者とか法律をやっている者の立場からしますと『課税の要件が明確でないと企業行動に予測可能性が与えられない』ということになり、そうすると一番コンサバティブな行動をとってしまうことになります。外国企業は逆に言うと、『法律で禁止されていないのだから、こうやりましょう』ということで非常にアグレッシブな行動をとる。そうすることでストラクチャリングにおいて、日本の企業が外国企業にその分だけでもコスト的に劣ってしまうようなことになってしまうと、それは結果的に国益に重大な影響を与えることにな〔る〕」と主張される⁽⁸⁶⁾。

また、アドバンス・ルーリングの導入以外、基本通達前文の趣旨⁽⁸⁷⁾を活かす道はないとする見解などもある⁽⁸⁸⁾。

チ 外部からの社会的要請

これまでみたように社会的要請としては、基本的に書面で回答を行う慣行を充実させるべきとするものが多い⁽⁸⁹⁾。その充実としては、経済構造改革特区第3次提案にあるように納税者の個別事情に係るものを照会の対象

(86) 座談会『企業金融と租税法』〔米田隆弁護士発言〕別冊商事法務 252号 39頁。これに対して、薄井信明客員教授は反論される（薄井発言 40頁）。

(87) 昭和45年7月1日所得税基本通達前文「所得税基本通達の制定について」は、「この所得税基本通達の制定に当たっては、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ように弾力的運用を期することとした。したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」とする。

(88) 中野洋「租税法律主義からみた税理士像—その使命と通達の狭間—」税研 64号 23頁。

(89) 同提案では明確な異議申立手続の創設も示されていた。また、日本版ノーアクションレター制度との差異を意識せずに同制度に対する拡張要望が文書回答手続にも寄せられているというようなものも見受けられる。

とすべきという意見と、日・EU 規制改革対話による EU 優先提案にあるような法的安定性の確保が挙げられよう。

ただ、総務庁行政監察局（当時）が「納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備していく必要が認められる」と勧告した点については、かような仕組みが果たしてどこまで実効可能かという点を疑問視せざるを得ない。

2 学説上の議論

(1) 文書回答手続に肯定的な見解

筆者は文書回答手続の見直しの行われる以前に、日本版アドバンス・ルーリング制度の導入について論じたことがあるが⁽⁹⁰⁾、アドバンス・ルーリング制度に関するこれまでの先行業績には多くのものがある。ここでは、主な見解を確認しておきたい。

金子宏教授は、「税務行政の一環として、このような制度が正式に採用されるならば、納税者にとっては、その経済取引のタックス・エフェクツについて法的安定性と予測可能性が著しく高められることになる。これは、換言すれば、租税法律主義の趣旨がよりよく実現されることにほかならない」とされ⁽⁹¹⁾、早くからアドバンス・ルーリング制度の我が国への導入を提唱されている⁽⁹²⁾。

また、碓井光明教授は、アドバンス・ルーリング制度の導入の必要性は上記の金子教授の見解に尽されているとした上で、「現在のわが国において、非公式にアドバンス・ルーリングに相当するものが発せられているといっ

(90) 酒井・前掲注 30、25 頁。

(91) 金子・前掲注 57、151 頁。

(92) 金子宏「アドヴァンス・ルーリングの制度化」関東信越税理士会税経研究所研究紀要 1 号 1 頁。最近では、「国際化の進展に伴って、今後、外国企業から事前に公定解釈を求められる例が増加すると思われる。我が国でも、この制度の採用を本格的に考えるべき時期がきているのではなかろうか。」とされる(同「アドヴァンス・ルーリングの制度化」税研 72 号 6 頁)。

てもよい。しかし、非公式な扱いは、税務行政に対して太いパイプを有している者には、利用できても、大多数の納税者にとっては保障されていない。税務相談においてさえ明確な回答を得られないことも多くなっている。このような状況下で、アドバンス・ルーリングを制度化することは、税務行政の公正・公平化にも資するものと思われる。」とされる⁽⁹³⁾。もっとも、これらの見解は、国税庁における文書回答手続が整備される以前の見解であることから、過去において行われていた非公式な照会制度の不透明性に対する批判であるともいえよう。

更に、玉國文敏教授も「通達はこれまでのように行政の内向きの意識に基づいて出されるというよりは、むしろ国民の声や疑問に対して応えるという積極的な意識に基づいて出される時代の到来が近い」とされ、「その場合には、通達の果たす役割についても、国民に対する説明義務を果たし、開かれた行政を進めるための手法としての側面が強調されることになろう。そのような将来を踏まえるとすれば、米国のアドバンス・ルーリングのように、国民の側からの課税・徴収上の疑問に答えるための手段の導入は、わが国でも急務であると思われる。」とされ積極的導入の見解を示される⁽⁹⁴⁾。

品川芳宣教授は、「租税法律主義は、法治国家の形成過程の中で構築されてきたものであるが、現在ではむしろその経済的機能が重視されている。国民の経済取引において租税の占める比重が高まっている中では、それぞれの経済取引における租税の負担が法的に明らかにされていないと、その取引において意図した経済的成果が得られないことになる。例えば、納税者が不動産を買換えようとする場合、不動産の売却に対して税負担がどれだけ生じるかが租税法の規定において明確にされていないと、次に購入し

(93) 確井光明「アドバンス・ルーリングに学ぶ～その考え方と活用」税理 27 卷 9 号 9 頁。

(94) 玉國文敏「通達課税の一側面―相続財産評価基準とその変容―」小早川光郎=宇賀克也編『塩野宏先生古希記念論集―行政法の発展と変革〔下巻〕』493 頁(有斐閣 2001)。

ようとする不動産の金額的規模が確定できないことになる。」とされる⁽⁹⁵⁾。

前述の総務庁行政監察の勧告について、佐藤英明教授は、「税額確定の権利と義務を第一次的に納税者が有するという申告納税制度の構造を踏まえて税務行政の透明性の重要性を指摘している」として、「これは租税法における予測可能性を重視する多くの学説の立場からも支持される指摘であり、この点で本報告は高く評価されるべきである」とされる⁽⁹⁶⁾、⁽⁹⁷⁾。

行政法の分野でも、大橋洋一教授は、日本版ノーアクションレター制度に対する3つの課題を示されているが、その3つ目に、「事前照会の対象を拡大し、審査基準や処分基準自体の内容も含めて、市民の照会に応ずる仕組みへ拡張すべきである。具体的には、アメリカのアドヴァンス・ルーリング (advance ruling) の仕組みを参考に、具体の問題について基準がどのように解釈されるのか明らかでない場合も含めて、市民の照会に応え、行政機関が公定解釈・取り扱いを事前に表明する手続を整備すべきである。」とされる⁽⁹⁸⁾。また、常岡孝好教授も、アドバンス・ルーリング制度にならった制度を導入すべきと主張される⁽⁹⁹⁾。

(2) 文書回答手続に否定的な見解

新井隆一教授は、昭和42年の税制調査会答申を受け、文書回答手続は組織的に耐え得るかという点、回答の拘束力が広範に及ぶことや信義則の適用があり得るから回答の撤回が容易でないという点などから、文書回答手

(95) 品川芳宣「租税法律主義の下における税務通達の機能と法的拘束力」井原宏=庄子良男=渡辺章『現代企業法学の研究—筑波大学大学院法学専攻十周年記念論集』349頁(信山社2001)。その他、岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集25号『租税行政手続』57頁(日本税務研究センター1994)。

(96) 佐藤英明「税務行政監察結果報告書を読んで—若干の感想」税研95号47頁。

(97) 望月爾「アメリカのアドバンス・ルーリング制度の再検討—わが国制度導入に向けて—」政経研究72号119頁、山本守之「文書回答制度を育てていこう」税務弘報49巻13号114頁、植田卓「事前確認制度の動向とその検討」税研16巻4号54頁も肯定的見解を示される。

(98) 大橋洋一『行政法 現代行政過程論 [第2版]』273頁(有斐閣2004)。

(99) 常岡孝好「日本版ノーアクションレター制度の導入」学習院37巻1号174頁(注104)。

続を疑問視される⁽¹⁰⁰⁾。

小川正雄教授は、アドバンス・ルーリングの法的安定性と予測可能性の寄与という有用性はルーリングを受けた納税者に限られるものであり、事前

-
- (100) 新井隆一『税法・権力・納税者』176頁（敬文堂1970）は、「それが制度化されて、税務当局は、この制度に耐えうるのであろうか。まず、回答は、時期的にいて少なくとも申告時より前でなければならない。照会は、具体的・個別的である。税務当局は、このようないそがれる状態のなかで、しかも、統一見解のもとに、回答するのであろうか。具体的・個別的な迅速を求める照会なのであるから、国税庁長官のみが回答権限をもつというのでは、趣旨に合しないことになるであろう。少なくとも国税局長、できれば税務署長に権限をあたえるべきであろう。しかし、その場合、局長、とくに署長の段階で回答能力があるかは、さらに實際上、問題となるであろう。回答を専門に行なう機関（職員）を置くとしても、それと課税を実際に行なう機関との権限や判断の優劣関係を定めることは、理論的にもかなりむづかしいものとなる。かりに、この制度が設けられたとしても、回答の効力は、どうなるのであろうか。照会をして回答をうけた者と当局のみを拘束するにすぎない、とすれば、不公平は免れない。少なくとも同一事情がある納税者すべてにその拘束力は及ぶとしなければならないであろう。しかし、その結果は、これまで、通達課税が非難されてきた以上に、租税法律主義を疎外する弊害を生じないとは保障しがたいであろう。さらに、一旦回答があたえられた以上は、その回答の理論や結論をあとでくつがえすのはむづかしくなるであろう。とくに、納税者の不利益にくつがえすことは、抵抗あることを覚悟しなければならないのである。この場合、回答は、法の解釈にすぎないのであるから、一旦した解釈が、のちに誤っているものと発見されたときには、改めるにははばかる必要はない、という理くつではある。しかし、そこには、禁反言の原理なり、信義誠実の原則なりがはたらいて、この解釈をくつがえしえないのだという理論も十分にありうることである。これを肯定する判決例も存在するのである。また、回答が、一般的効力をもつという制度とするとすれば、そのもとでは、それがながく行なわれるときは、納税者の利益にはたらいっている場合、法性を得て、慣習法なり先例法となる、という理論もないことではない。そうならば、この回答の内容は、もはや、回答の撤回というだけではくつがえすことのできないことになるであろう。さらに問題なのは、回答の内容に誤りがあるので回答を撤回したとき、すでにその回答によって、課税なり、免税なりが行なわれているとすれば、その課税や免税は、違法であったことを、税務当局が認めたことになろう。もちろん、その課税や免税の無効を確認するなり、その取消しをするなりすればよいのであるが、とくに、それが納税者に不利益をもたらすとき、ゆるされるかどうか、議論は少なくない。むしろ、これについては、否定的な考えが有力であろう。このような制度を性急にとり入れることは、納税者の利益を害するばかりでなく、税務当局にとっても、決して得策であるとはいえないように思われるのである。」とされる。

に一貫性のある法の解釈適用をなして広く一般に課税の平等を貫徹するといった観点からみるならば、この制度が持っている有用性は限定されたものであるとの評価もできると指摘され、同制度の我が国への導入に際しては租税行政庁側にいかにして法の解釈適用の一貫性の義務を負わせるのかの検討も必要であるとされる⁽¹⁰¹⁾。

薄井信明教授は、実効可能性の観点から米国のようなアドバンス・ルーリング制度の導入に疑問視される⁽¹⁰²⁾。

また、鈴木孝直助教授は、個別照会に拡大する改正前の文書回答手続について、「わが国で実施された文書回答施策は、①特定の納税者の便益に重きを置いて個別事案に回答するものでないこと、②法律的に公定解釈を示すものでないこと、③施策の根拠を法令等に置かないこと、等の点でアメリカの制度と異なる内容になった」ことを指摘した上で、②、③については「租税行政庁による運用を事実上適正に行うことにより目的を遂げることは可能」であり、①については、「申告納税制度、税理士制度、合法性原則等の諸問題との関係において問題があり、わが国の租税制度及び税務行

(101) 小川正雄「アドバンス・ルーリングと納税者の権利」日本財政法学会編『入札の法制度』135頁（龍星出版1995）。

(102) 座談会〈企業金融と租税法〉〔薄井信明発言〕前掲注86、40頁は、「予測可能性がつくような税制というのはよくわかりますし、特に企業の立場からはそうだろうと思います。しかし、それをどう実現していくのかとなると難しい。そのためには今、経済がどうなっているのか、あるいは金融がどうなっているのかを相当なレベルでキャッチしていなければいけないわけですが、それが可能なかどうか。また、早いスピードで代わっていく実体をカバーできるオールマイティの制度を仕組めるかどうか。多分アメリカでも、程度の差こそあれ同じような議論があつて、やはり企業なり金融商品を扱っている皆さんの世界が先に行っているわけです。税制がすべてに先回りできるわけではないし、何が起きても対応できる制度というものも多分考えられないでしょう。もっとも、日本は遅れすぎているのかもしれない。『アメリカでも』といったのは、そういう意味です。結局はますます経済が国際化し多様化するが、国そのものとも言える税制はそれについていけない面がある」と説明される。

政になじまない」とされる⁽¹⁰³⁾。

更に、出村仁志教授は、事前照会手続の導入に消極的な見解を示される。すなわち、主として、日米の法制度等の違い及び事前照会手続の法的資質に言及し、予測可能性と法的安定性を保障しようとするれば事前照会における回答を租税行政庁に対して一定の拘束力を持つものと位置付けざるを得ず、そうなると法制化が必要であるが、これは租税行政庁に法律の隙間を埋める立法的機能を認めることになるため我が国の法制度に馴染まず、また、法令に直接の根拠を持たせず行政の運用レベルで実施した場合には現在までの通達をめぐる諸問題と同様の問題が生ずることから新たな事前照会手続の導入は必要ないと主張される⁽¹⁰⁴⁾。

(3) 賛否両論の現状

学説上の議論について概観した。文書回答手続の必要性についてみれば、全般的には多くの学者が賛成意見を述べられているようである。反対意見としては、その必要性を認めつつも、組織的に絶え得るかという実効可能性の観点からの指摘や、回答を受けた者と受けていない者との関係で主に拘束性などの観点から平等取扱いに反するという危惧を示される指摘などがある。実効可能性の問題については、体制整備の問題として深慮すべき事項であろう。平等取扱いの観点からは内部的に拘束力をどのように付与するかという課題として受け止める必要がある。

また、そもそも法制度の体系が米国のそれとは異なるといった観点から論理的に導入に対する消極説を示される見解などがあつた。アグリーメントを導入し得ないとい点については左祖したいし、傾聴に値する議論であると認識しつつも、一方で、行政手続法、情報公開法などが英米法圏の法律に影響を受けている事実も認められる。日本版ノーアクションレターな

(103) 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 89 頁。

(104) 出村仁志「行政庁による公定解釈の表示—米国におけるアドヴァンス・ルーリング及び日本の現状—」税大論叢 19 号 162 頁。

ど英米法圏の行政スタイルが導入されている現下、あらためて検討を要する事項であると思われる。

第2章 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度との比較法的研究

序

我が国における文書回答手続の改善若しくは充実についての検討の前提として、諸外国のアドバンス・ルーリング制度を概観することとしたい。

ここでは、我が国における文書回答手続を概観した上で、主要な諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度との比較法的研究を行うこととする。これまで、我が国での文書回答制度についての従来の研究の多くは、主に米国制度を概観した上で同様の制度導入の是非を検討するものであった。しかし、アドバンス・ルーリング制度を導入しているのは米国に限られたものではない。

そこで、本研究では、米国のみならず、イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア、カナダ、オランダ、スウェーデン、韓国においてどのようなアドバンス・ルーリング制度が導入されているかについてみておくこととしたい。なお、各国におけるアドバンス・ルーリング制度を概観するに当たっては、特に、ルーリング発給の対象となる照会がどのようなものであるのか(若しくは対象外となる照会はどのようなものか)、租税行政庁は発給したルーリングに拘束されるのか、利用料金、標準処理期間の設定・公表はあるか、ルーリングは公表されるのか、審査や受付窓口はどの部署が担当するのか、不服申立制度が設けられているかといった諸点について確認をすることとしたい。

米国アドバンス・ルーリング制度については、節を設けて検討を加えることとし、特に同制度が間口を広く取る一方で、法的拘束力を本人に限定し、手数料制度とも相俟って請求を絞る仕組みを用意している点について確認をすることとしたい。米国における制度濫用に対する仕組みを確認することは、我が国での制度設計の検討に資するのではないかと考える次第である。

第1節 我が国における取組み

1 文書回答手続導入までの経緯

昭和51年4月1日付国税庁長官訓示「税務運営方針」では、「広報、説明会、税務相談などを通じて、納税についての理解を深め、税法等の知識を普及する」ことが税務運営の基本的考え方に盛り込まれている。

更に、平成9年4月1日付国税庁長官訓示「今後の税務行政運営について」では、「国民の税に対する関心の高まりにこたえて、租税一般に関する様々な知識や情報を積極的に提供していくことも重要であり、これらは、租税の役割や納税の意義に対する国民の理解を深め、正しい申告、納税を行う意欲を高めていくことに資するものと考えられる」とする。

そもそも国税庁は、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ことを使命とし、申告・納税に関する法令解釈や事務手続などについて、分かりやすく的確に周知・広報を行うとともに、納税者からの問い合わせや相談に対して、迅速かつ的確に対応することなどを具体的な任務としていることから、かねてより国税庁においては、移転価格税制における取引価格の決定についての事前確認制度⁽¹⁰⁵⁾や、国等に対する寄附金等の事前確認制度⁽¹⁰⁶⁾などを実施してきた。しかしその他の事前照会への回答については、従来は一部文書により回答を行ってはきたものの、その事務手続は明らかではなかった。

そこで、これまで述べてきたように文書回答へのニーズが高まることが予想されるおり、平成13年3月27日閣議決定の「行政機関による法令適用事前確認手続」や平成12年11月の税務行政監察結果に基づく勧告を踏まえ、これに適切に対応する必要などから平成13年6月22日付課総1-19ほか8

(105) 平成13年6月1日付査調7-1ほか3課共同「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」。

(106) 平成14年2月25日付課法2-3ほか1課共同「国等に対する寄附金又は災害義援金等に関する確認事務について（事務運営指針）」。

課共同「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」（以下「平成13年文書回答手続事務運営指針」という。）の発遣及び公表をもって、文書回答に関する手続等を整備し、文書回答を行う場合の事前照会の範囲などを明らかにした。

2 平成13年文書回答手続

国税庁における文書回答手続とは、納税者サービスの一環として、個別の取引、事実等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会に対する回答を文書により行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても税法の適用等について予測可能性を与えることを目的として実施するものである⁽¹⁰⁷⁾。

照会を行うことができる事前照会とは、次の要件のすべてを満たす照会である必要がある⁽¹⁰⁸⁾。

- ① 事前照会者が行う取引等に係る国税に関する法令の解釈・適用その他税務上の取扱いに関する照会であること。
- ② 申告（源泉徴収等の場合は納付）前の事前照会であること。
- ③ 仮定の事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る照会であること。
- ④ 特定の納税者の個別の事情に係るものではなく、次のいずれかに該当するものであること。
 - (a) 同様の業種・業態に共通する取引等に係る照会で、多数の納税者から照会されることが予想されるもの。
 - (b) 反復継続して行われる取引等に係る照会で、不特定多数の納税者に関わるものであること。
- ⑤ 照会の内容の審査の際に、事前照会者が審査に必要な資料の提出要求に

(107) 平成13年文書回答手続事務運営指針（趣旨）。

(108) 平成13年文書回答手続事務運営指針1。その他、国税局・税務署チラシ「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答について」参照。

応じること。

- ⑥ 事前照会者名、照会紹介内容及び回答内容が公表されることに事前照会者が同意していること。
- ⑦ 調査等の手続、徴収手続、酒類等の製造免許等若しくは酒類の販売業免許又は酒類行政に関する照会でないこと。
- ⑧ 取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例において明らかになっているものに係る照会でないこと。
- ⑨ 事実関係の認定が伴う照会でないこと。

その他、譲渡所得等に係る収用等の特例の適用に関する事前協議、国等に対する寄附金の事前確認、独立企業間価格の算定方法等の確認など別途事務運営指針により定められているものについては、当該事務運営指針によることとされている。

これに対して、平成13年11月19日開催の第1回国税審査分科会における国税庁課税部長の説明では、「従来より納税者の予測可能性を高めるため」、「文書回答手続を整備」したとされている⁽¹⁰⁹⁾。また、税務はノーアクションレターの問題とは異なるという前提を置きつつも、日本版ノーアクションレター制度が導入されたという世の中の動きにも配慮して、従来から行っている文書回答をより整備した旨が説明されている。

なお、平成14年10月10日に財務省から公表された「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」⁽¹¹⁰⁾の中で、「経済取引が複雑化・高度化する中で、税務行政の統一性・透明性を確保していくに当たっては、法令を適正に適用していくことが、より重要となり…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…

(109) 平成13年11月19日第1回国税審査分科会議事録参照。

<http://www.nta.go.jp/category/kenkyu/sinsa/07/05.htm>

(110) <http://www.mof.go.jp/jouhou/hyouka/kokuzeichou/13nendo/hyoukasho/jisseki-hyoukasho.htm>

『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ました」とされている。

3 平成 14 年文書回答手続

その後、東京国税局及び大阪国税局の課税第一部に審理課、その他の国税局の課税（第一）部に審理官が設置されるなどする機構上の整備が行われたことに伴い、平成 14 年 6 月 28 日付課審 1-14 ほか 8 課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」（以下「平成 14 年文書回答手続事務運営指針」という。）の発遣及び公表によって事前照会に対する文書回答の手続が一層整備された⁽¹¹¹⁾。

4 平成 16 年文書回答手続—文書回答手続の見直し

これまでは、税務上の取扱いに関する事前相談の内容が千差万別であり、その件数も大変に多いこと、文書回答を行うには事実関係について詳しく確認する必要があるため、これらすべてを対象として文書回答手続を導入することは現状では十分な対応が困難であるという理由から、特に公平性にも配慮して、多数の納税者の便宜に資するものについて文書回答を実施してきた。

更に、国税庁では、文書回答手続を「申告納税制度の下において、文書回答は、納税者サービスの一環として、他の納税者の皆様に予測可能性を与え、適正な申告・納税をしていただくための一助となることを目的として実施」するものと位置付け⁽¹¹²⁾、更なる利用者利便を考慮する立場に立ち、平成 16 年 2 月 17 日付課審 1-2 ほか 8 課共同「『事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について』の一部改正について（事務運営指針）」（以下「平成 16 年文書回答手続事務運営指針」という。）の発遣及び公表をもって、従来の文書回

(111) なお、平成 13 年文書回答手続事務運営指針は平成 14 年 7 月 9 日をもって廃止された。

(112) インタビュー「上斗米明国税庁課税部審理室長に聞く・文書回答手続見直しの内容とその留意点」税理 47 卷 10 号 27 頁。

答手続の見直しを行った。

見直し後の文書回答手続については、次の要件のすべてを満たす照会に対して、事前照会者の求める見解への回答を文書により行うこととされている⁽¹¹³⁾。

- ① 事前照会者が行う取引等に係る国税に関する法令の解釈・適用その他税務上の取扱いに関する事前照会であること。
- ② 申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）の事前照会であること。
- ③ 仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること。
- ④ 事前照会者が、事前照会の申出の際に、必要な書類の提出を行うとともに、照会内容の審査の際に、審査に必要な追加的な資料の提出に応じること。
- ⑤ 事前照会者名、照会内容及び回答内容が公表されること、公表に関して取引等関係者の了解を得ること、並びに仮に公表について取引等関係者間で紛争が起こった場合には、事前照会者の責任において処理することについて、事前照会者が同意していること。
- ⑥ 調査等の手続、徴収手続、酒類等の製造免許若しくは酒類の販売業免許又は酒類行政に係る事前照会ではないこと。
- ⑦ 取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと。
- ⑧ 個々の財産の評価や取引等価額の算定に関する事前照会でないこと。
- ⑨ 以上のほか、事前照会の内容が次に掲げるような性質を有しないものであること。
 - イ 実地確認や取引等関係者等への照会等による事実関係の認定を必要とするもの。
 - ロ 国税に関する法令以外の法令等に係る解釈等を必要とするもの。

(113) 平成16年文書回答手続事務運営指針1。

- ハ 事前照会に係る取引等が、法令等に抵触し、又は抵触する虞があるもの。
 - ニ 事前照会に係る取引等と同様の事案について、税務調査中・不服申立て中・税務訴訟中である等、税務上の紛争等が生じているもの。
 - ホ 事前照会に係る取引等について、取引等関係者間で紛争中又は紛争の虞が極めて高いもの。
 - ヘ 同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの。
 - ト 税の軽減を主要な目的とするもの。
 - チ 一連の組み合わされた取引等の一部のみを照会しているもの。
 - リ 事前照会者や事前照会に係る取引等関係者が、租税条約における明確な情報交換協定がない等、我が国の国税当局による情報収集や事実確認が困難な国や地域の居住者等（当該国、地域に住所又は居所を有する個人及び当該国、地域に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。）であるもの。
 - ヌ 上記イからリまでのほか、例えば次のように本手続による文書回答が適切でないと認められるもの。
 - (a) 回答内容が歪曲して宣伝される等、文書回答が、国税に関する法令の適用等についての予測可能性を与えるという本来の目的に反する形で利用される虞がある場合
 - (b) 事前照会の前提となる国税に関する法令以外の法令等により決定されるべき事項が未解決である場合
 - (c) 法令の改正過程にあるものであり、現状における文書回答が困難である場合
- これらの要件のうち、特に注目すべき点は、照会者が自ら取引等を行う場合、これまでは、対象外とされていた「特定の納税者の個別事情に係る取引

等」⁽¹¹⁴⁾についても、手続の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、文書回答手続の対象としたことにあるといえよう。

5 同業者団体文書回答手続

更に、平成16年2月17日付課審1-3ほか8課共同「同業者団体等からの照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」（以下、「同業者団体文書回答手続事務運営指針」という。）によって、同業者団体等⁽¹¹⁵⁾から、傘下の構成事業者に通ずる取引等に係る税務上の取扱いに関して、文書による回答の照会があった場合には、その照会が一定の要件に該当し、かつ、多数の納税者の予測可能性の向上等に役立つと認められるときには、文書により一般的な回答を行うとともに、その照会及び回答の内容等を公表するという手続を設けることとなった（以下、この文書回答手続を「同業者団体文書回答手続」という。）⁽¹¹⁶⁾。

これは、従来からあった同業者団体等からの照会はいくまでも納税者本人による照会ではないことから、文書回答手続による照会を行い得ないという疑問に対して、これまでの文書回答手続とは別に国税庁が用意したものである。

(114) 平成14年文書回答手続事務運営指針1(4)。

(115) 同業者団体等とは、「事業者としての共通の利益を増進することを主たる目的とする、業種等を同じくする相当数の事業者の結合体又はその連合体（当該団体に連合会、中央会等の上部団体がある場合には、原則として、最も上部の団体に限る。）及びこれを所管する国又は地方公共団体の行政機関をいう。」とされている（同業者団体文書回答手続事務運営指針1（注1））。

(116) 同業者団体文書回答手続事務運営指針の趣旨は、同業者団体等からの照会に対する文書回答は、納税者サービスの一環として、国税に関する法令の適用等に関する同業者団体等からの事実認定を要しない一般的な照会のうち、一定の要件を満たすものに対する一般的な回答を文書により行い、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても、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して実施することにあるとされている（同事務運営指針（趣旨））。

第2節 諸外国における取組み

1 アドバンス・ルーリングの定義

アドバンス・ルーリングについては、既に40年前から議論されている⁽¹¹⁷⁾。例えば、1965年にロンドンで開催された International Fiscal Association (IFA) において、アドバンス・ルーリングの法的安定性などについて議論された⁽¹¹⁸⁾。また、1999年にも議論されているが⁽¹¹⁹⁾、そこでは1965年にお

(117) Carlo Romano, “Advance Tax Rulings and Principles of Law—Towards a European Tax Rulings System?” pp. 118.

(118) See. International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international*, 1965, Kluwer, The Netherlands. The 19th Congress of the International Fiscal Association (IFA) in London in 1965. The 1965 resolution reads as follows: “The Congress points out that the complexity of fiscal legislation is constantly increasing in all countries and for this reason it has become increasingly difficult for the taxpayers to obtain reliable information concerning the application of the tax laws, which is a prerequisite for all financial planning. This situation combined with high tax rates, constitutes a serious problem of legal security. Therefore, it is important that taxpayers be provided with an opportunity to obtain an authoritative opinion on the meaning of the law before taking measures, the fiscal consequences of which are uncertain. The Congress finds that the State, which must demand far-reaching cooperation from taxpayers, should ensure that the position of taxpayers is facilitated in this respect. This would at the same time establish a better relationship between fiscal authorities and the taxpayers. The Congress, notion with satisfaction that taxpayers have in some countries been accorded by legislative means an opportunity to request advance rulings and that the fiscal authorities in many countries answer the inquiries of taxpayers without a statutory authority to do so, has decided to make the following recommendations to improve the position of taxpayers:

1. Taxpayers should be offered an opportunity to obtain within a reasonable time advance rulings concerning the tax consequences of planned bona-fide transactions, at least if they are of material significance to the taxpayer or of general legal importance.
2. The opportunity to obtain advance rulings should not be limited to special problems nor to certain taxes, but in principle it should be possible to issue advance rulings concerning all taxes.

る議論に用いられたアドバンス・ルーリングの定義が採用されている。これらの議論において、アドバンス・ルーリングの定義は、“a more or less binding statement from the Revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated actions or transactions”とされ、“binding statement (義務的回答)”が要請されるものであると理解されている。一方で、The International Guide to Advance Rulingsは“…a statement issued, upon request, to a (potential) taxpayer indicating the tax administration’s view of the tax treatment of a particular set of facts and circumstances contemplated, in the process of completion, or completed but not yet assessed.”としており⁽¹²⁰⁾、“binding statement (義務的回答)”とまでは定義されていない⁽¹²¹⁾。

-
3. The fiscal authorities should adhere to the position taken in an advance ruling upon which a taxpayer has relied in good faith. Any subsequent change in the law should be applied as far as possible without retrospective effect.
 4. It is desirable that there should be a right to appeal against advance rulings in those countries where this is administratively and legally practicable.
 5. It is desirable that a method of publication of advance rulings should be devised, to ensure the uniform application of the law.”

(119) その他にも、IFAでは、34th Congress in Paris in 1980においても、議論されている。See. International Fiscal Association, *The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return*, in *Cahiers de droit fiscal international*, 1980, Kluwer, Netherlands.

(120) D. Sandler, in General Introduction, *The International Guide to Advance Rulings*, at ix, original release, May 1997.

(121) Carlo, *supra* note 117, pp119. Carlo’s definition ;“an advance ruling may be generally defined as any advice, information or statement provided by the tax authorities to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation in respect to future transactions and on which they are (to a certain extent) entitled to rely.”

1988年のOECD調査⁽¹²²⁾によれば、アメリカやイギリス、オーストラリア、スウェーデンなど加盟22か国中、15か国でアドバンス・ルーリングが導入されていた⁽¹²³⁾。現在は、世界的に更に多くの国で採用されている⁽¹²⁴⁾。

多くの場合、例外を除けば、アドバンス・ルーリングは議会や裁判所を拘束するものではないとされており、ときに租税行政庁を拘束する性質を有するとされている⁽¹²⁵⁾。

(122) OECD, *Organization for Economic Co-operation and Development, Taxpayers' Rights and Obligations, A Survey of The Legal Situation in OECD Countries*, pp. 21, 89(1990).

(123) *Id.* pp. 21. ¶9. オーストラリア、カナダ、デンマーク、フィンランド、ドイツ、ギリシャ、イタリア、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、イギリス、アメリカでは拘束性を有するアドバンス・ルーリングが導入されていると説明されている。なお、Column 3 of Table 26 ではフランスも掲げられている (*Id.* pp. 89.)。

(124) Daniel Sandler, Ephraim Fuks, *The International Guide to Advance Rulings*, binder, International Bureau of Fiscal Documentation GAR, Suppl. No. 9, December 2003 に掲載されている国又は地域は、アルゼンチン、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、ブラジル、ブルガリア、カナダ、チリ、中国、キプロス、チェコ共和国、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ドイツ、ジブラルタル、ギリシャ、ガンジー島、香港、ハンガリー、アイスランド、インド、インドネシア、アイルランド、マン島、イスラエル、イタリア、日本、ジャージー島、韓国、リトビア、ルクセンブルグ、マレーシア、モーリシャス、メキシコ、オランダ、オランダアンチル諸島、ニュージーランド、ノルウェー、パキスタン、フィリピン、ポーランド、ポルトガル、ロシア、スロバキア共和国、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、スイス、台湾、タイ、トルコ、イギリス、アメリカ、ベネゼエラである。なお、これらの国や地域のすべてにおいてアドバンス・ルーリングが導入されているというわけではないが、そもそもそれぞれの国や地域における法体系が異なることから、アドバンス・ルーリングの定義を一概に定めることは困難であろう（我が国については、“There is no statute-based or codified advance ruling system in Japan. In practice, the tax authorities sometimes respond informally to taxpayers' inquiries and engage, upon taxpayers' requests, in informal non-binding advance consultation on various tax issues.”と紹介されている (by Yuko Miyazaki)。）。

(125) Carlo, *supra* note 117, pp. 120 “...advance tax rulings only qualify as the statement of the tax authorities that carry some binding effects on the tax administrations.”

一般的に、アドバンス・ルーリングの法的性質は、私法上の協定や契約、公法上の協定若しくは公的機関からの一方的な法律行為といったものである。アドバンス・ルーリングを私法上の協定として位置付けることは妥当しないと解すべきであろう。このことは、例えば租税行政庁というアドバンス・ルーリングの発給を行う公的機関の公共的性質を無視することを意味するからである⁽¹²⁶⁾。

次に、主要な各国におけるアドバンス・ルーリング制度の概要についてみていくこととしよう。

2 イギリス

(1) イギリスにおけるアドバンス・ルーリングの概要

イギリスにおけるアドバンス・ルーリング制度⁽¹²⁷⁾としては、申告前、申告後のいずれであっても照会することが可能とされているポスト・トランザクション・ルーリング (Post-transaction Ruling) 制度⁽¹²⁸⁾が整備されている⁽¹²⁹⁾。しかしながら、同制度は、あくまでも取引完了後の申請に対する文書回答であり、「ある納税者」の「特定の取引」に係る照会に対して行われる。

その他、組織再編など特定の将来の取引に係る租税行政庁の見解を示すものとしては、アドバンス・クリアランス (advance clearance) 制度があ

(126) Calro, *supra* note117, pp. 119.

(127) 以下の記述のうちには、現地調査等によるものもある。主なヒアリング等の調査先は、Inland Revenue (IR), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), The Institute of Chartered Accountants in English & Wales (ICAEW), The Chartered Institute of Taxation (CIT) である。

(128) その他、pre-transaction rulings も実務上あるが、イギリス内国歳入庁に正式な手続として認知されていないようである。

(129) Inland Revenue Code of Practice 10, Code of Practice on Access to Government Information (COPAGI). <http://www.inlandrevenue.gov.nk/pdfs/cop10.htm>.

る⁽¹³⁰⁾。

イ ポスト・トランザクション・ルーリング

ポスト・トランザクション・ルーリング制度は、法令に定めのないプライベート・ルーリング⁽¹³¹⁾である⁽¹³²⁾。1994年 Consultative Document により検討され、まず 14 の税務署で試行された⁽¹³³⁾。同制度が Code of Practice 10 に盛り込まれたのは、1998年である。

ポスト・トランザクション・ルーリング制度の対象税目は所得税、キャピタルゲイン税、法人税及び石油収入税であり、相続税及び印紙税は対象外とされている。

ポスト・トランザクション・ルーリング制度の回答対象となる取引は、①過去4年間の財政法 (Finance Act) の解釈に関する照会、②租税条約の適用に係る照会、③納税者の税務上の地位に関する照会、④イギリス内国歳入庁 (IR) の発遣する statement of practice に関する照会、⑤その他、多くの納税者が関心を抱く内容に関する照会とされている (IR Code of Practice 10, “Information and guidance on our interpretation of tax law”)。また、回答対象とはならない取引とは、①法令の解釈な特定の状況への法の適用とは関係のない資産の評価に関する照会、②濫用あるいは取るに足りない照会、③本来質問すべき内容とは別の事項に関する照会、④専ら租税回避目的とされる取引に関する照会、⑤ICTA1988 の 703 条の適用に関する照会、⑤慈善を意図しない信託約款又は証書の履行に係る税務上の取扱いに関する照会、⑥申告に

(130) Malcolm Gammie Ftii Att, *The International Guide to Advance Rulings*, United Kingdom, 1998 International Bureau of Fiscal Documentation Publications BV, GAR, Suppl. No.1 February 1998, ¶1.1.1. Statutory clearances.

(131) Public ruling として、Tax Bulletin(ビュレティン)などの情報提供も行われているが、アドバンス・ルーリング制度とは別に位置付けられよう。なお、Public ruling については、www.open.gov.uk/inrev/irhome.htm 参照。

(132) *Argosam Finance Co. Ltd. v. Oxby* (1965) 1 Ch 390.

(133) Malcolm Gammie Ftii Att, *supra* note130, ¶1.2. History.

ついて税務署からの問い合わせがあった後の照会、⑦税務署からの問い合わせがある照会などである（IR Code of Practice 10, “Information and Advice”）⁽¹³⁴⁾。

申告書が提出された後であっても、IRが当該申告書について調査等を行っていない限りルーリングが行われる。申告後にポスト・トランザクション・ルーリングを申請する場合に、当該照会が早期に解決されそうにないときには、当局は回答を行わないことができることとされている。

ルーリングの申請に当たっては、照会者は、関連する事実関係を網羅して照会しなければならず、照会に当たって事実関係等に不正確や不完全な事項がある場合にはルーリングは発給されない。

ロ アドバンス・クリアランス

アドバンス・クリアランスは法令に定めのあるアドバンス・ルーリング制度である。対象とされる照会及び法令の根拠は、①組織再編に係るキャピタルゲインの繰延の照会（Taxation of Chargeable Gains Act (TCGA) 1992 § 138）、②営業譲渡に係るキャピタルゲインの繰延の照会（TCGA1992 § 139）、③営業譲渡に係るキャピタルゲインの繰延の EU 指令適合性に関する照会（TCGA1992 § 140B）、④イギリス国外の営業譲渡に係るキャピタルゲインの繰延の EU 指令適合性に関する照会（TCGA1992 § 140B）、⑤組織再編に係る清算配当の取扱いに関する照会（Income and Corporation Taxes Act (ICTA) 1988 § 215）、⑥自己株式の取扱いに関する照会（ICTA1988 § 225）、⑦有価証券の取扱いに関する照会（ICTA1988 § 707）、⑧土地譲渡に関する照会（ICTA1988 § 776）、⑨リースの取扱いに関する照会（ICTA1988 § 35）、⑩イギリスから法人が移転する場合の未払法人税の清算に関する照会（Finance Act (FA) 1988 § 130）、⑪特定のベンチャー企業への投資優遇措置に関する照会（FA2000 § 89）、⑫組

(134) Inland Revenue, Pre-transaction Rulings, A Consultative Document, November 1995 では、事実関係の確認、仮定の取引に関する照会、会計処理に関する照会はルーリングの対象とはならないとしている。

織再編に係る無形資産の取扱いに関する照会（FA2000 § 88）である。

（2）公表及び処理期間、不服申立制度

いずれのルーリングの内容も、原則として公表されることはない。

アドバンス・クリアランス制度及びポスト・トランザクション・ルーリング制度はともに、無料で利用することができることとされている⁽¹³⁵⁾。なお、申請は所轄税務署に対して行うこととされている。

アドバンス・クリアランスについては、申請から 30 日以内に IR より回答がある。ポスト・トランザクション・ルーリングについては、処理期間に関する決まりはない。

当局が発給したポスト・トランザクション・ルーリングの内容に対する不服申立てはできない。納税者は当該ルーリングに従わずに納税申告することができる。これに対して、アドバンス・クリアランスの申請の却下については、納税者は申請が却下されてから 30 日以内に IR に対して、ルーリングの申請書を Special Commissioners に回付するように要求することができる。Special Commissioners は書面審査を行うのみであり、その審査を不服として裁判を提起することはできない。

（3）法的拘束力

ルーリングが発給された後に、判決でルーリングに法解釈上の誤りがあったことが判明したとしても発給されたルーリングは撤回されないこととされている。また、ルーリングが発給された後に、発給されたルーリングの内容に関する法改正があった場合には、当局は改正法に従う必要があるため、ルーリングが発給されていたとしても当該ルーリングに拘束されない。更に、法的先例性はないと理解されている。

なお、アドバンス・クリアランスについては、①取引を IR が指定したも

(135) ポスト・トランザクション・ルーリングのうち、COPAGI 手続によるものについては、£15 程度の費用がかかる。複雑な事案については、1 時間当たり £15 から £20 により計算される（Code of Practice on Access to Open Government Information, IR 141 Open Government）。

のであること、②納税者がルーリングの審査に必要な情報を全て提供したこと、を要件として法的拘束力を有するとされている。

IRが発したルーリングについて、拘束力を有すると判示されている裁判例に Regina v. CIR ex parte MKK Underwriting Agency Ltd., And Others 事件⁽¹³⁶⁾がある⁽¹³⁷⁾。

3 ドイツ

(1) ドイツにおけるアドバンス・ルーリング制度の概要

ドイツにおけるアドバンス・ルーリング制度⁽¹³⁸⁾としては、Binding Rulings (法的拘束力のあるルーリング) と、Non-binding Rulings (法的

(136) R v. Inland Revenue Commissioners, ex parte MKK Underwriting Agency Ltd and related applications, 1 All ER 91 (1990).

(137) 訴訟提起は、ロイド社の保険引受代理人とシンジケートによる。IRによって、アメリカ及びカナダ・インデックスリンク債の価格や償還価値についてアドバイスを受けた事例である。

裁判所は、IRが納税者に対して行うアドバイスは制定法上の義務であるとはいえないとしながらも、仮に課税当局が適法であるとの期待を抱かせて、その期待を抱いた人に対して損害を被らせるほどの方向転換を行ったのであれば、衡平原則上問題があるとした。納税者がそのようなアドバイスに従って行動をしていたのであれば、なおさらである。その場合、IRは回答に縛られ、不公正性や権利濫用といった裁判提起の条件を具備することになる。そして、納税者がIRの発給したルーリングに係る特定の取引について、IRが完全に詳細な情報を提供するのであれば、IRはそのルーリングに対して拘束を受けることになると判断されたのである。この場合、裁判所は一定の要件を示しているが、それは、納税者がルーリングを要求するに当たって、納税者がルーリングを必要としたこと、熟考されたルーリングを必要としていること、発給されたルーリングを納税者がどのように利用するかが示されていること、を明らかにする必要があるとされている。その際、個別の取引について詳細な情報を漏れなく提供していることが要件とされている。その上で、ルーリングや公定解釈が明確であり、あいまいさが排除されているものである場合には、IRは発給したルーリングに拘束されることが示されているのである。

(138) 以下の記述のうちには、現地調査等によるものもある。主なヒアリング等の調査先は、Bundessteuerberaterkammer (BStBK), GERLING FIRMEN-UND PRIVAT-SERVICE GMBH である。

拘束力のないルーリング) の二種類の制度がある。

ドイツのアドバンス・ルーリング制度は判例により整備されてきた。いくつかの州租税行政庁で州税に係るアドバンス・ルーリング制度が導入されてきたことを受けて⁽¹³⁹⁾、連邦政府も 1987 年 6 月 24 日に暫定的な規則を定め、1990 年 2 月 21 日に当該規定を一般規則とした⁽¹⁴⁰⁾。なお、2003 年 12 月 29 日に当該規定は一部修正されている (IVA4-S0430-7/03)。

ルーリングは原則として、将来予定している取引に対して発給され、仮定的な取引や他に選択肢がある取引は対象外とされている。

(2) Binding Rulings

Binding Rulings とは判例法上拘束力が認められているもので、ドイツ財務省は 1987 年 6 月 24 日に規則 (Bundessteuerblatt:BStBl) を制定し、かかるルーリングの発遣手続等を明確にしている。連邦財政裁判所は、Binding Rulings は将来の取引のみに対して発遣されると判示している⁽¹⁴¹⁾。Binding Rulings には、①税務調査の最後に出されるルーリングと、②個人の給与課税に関するルーリング、③富裕税に関するルーリング、④鉱業労働者に対するボーナスの支払に関するルーリングなど⁽¹⁴²⁾がある⁽¹⁴³⁾。

(139) Regulation of the Bavarian Ministry of Finance dated 24 June 1986 (38-S0430-5/2-35754), Regulation of the Saarland Ministry of Finance dated 28 November 1986, (*Der Betrieb*) 1987, at 73.

(140) Regulation dated 24 June 1987, *BStBl.* 1987 I, at 474, amended by the Regulation of re February 1990, *BStBl.* 1990 I, at 146; OFD Frankfurt am Main: Regulation of 9 November 1999, *DStR* 2000, 286.

(141) Federal Tax Court decision of 4 August 1961, *BStBl.* 1961 III, at 562.

(142) Art. 12 of the Customs Code (Zollkodex, ZK), in conjunction with Arts. 5-15 of the Customs Code Implementing Regulation (Zollkodex-Durchführungsverordnung, ZK-DVO), provides for a binding ruling concerning the applicable European Union customs tariff. The request must be addressed to a specific customs authority. Since the Customs Code and the Implementing Regulation are European law (regulations pursuant to Art. 189 of the EC Treaty), the same requirements and procedures apply throughout the European Union.

イ 税務調査の最後に出されるルーリング

租税通則法 (Abgabenordnung, AO) に基づいて、納税者の要請により税務調査で問題となった事実の法令解釈について、租税行政庁が将来の取引についてその取扱いを示すものである (Sec. 204-207 of the AO)。

ロ 個人の給与課税に関するルーリング

所得税法 (the Income Tax Code) に基づいて、納税者の要請により、個人の給与所得課税の適用関係につき、租税行政庁がその取扱いを示すものである (Einkommenseuergesetz: EStG42e)。

ハ 富裕税に関するルーリング

富裕税 (the Fifth Formation of Wealth Act) に基づいて、納税者の要請により、従業員への贈与の非課税措置について、租税行政庁がその取扱いを示すものである (Fünffres Vermögensbildungsgesetz, 5. VermBG15(4))。

ニ 鉱業労働者に対するボーナスの支払に関するルーリング

鉱業労働者に対するボーナスの支払に関する規則 (the Miner's Bonuses Act Implementing Regulation) に基づき、納税者の要請により、鉱業労働者に対する特別なボーナスの支払について、租税行政庁がその取扱いを示すものである (Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über Bergmannsprämien, BergPDV Sec. 9)。

(3) Non-binding Rulings

租税行政庁は、一般的あるいは個別の照会に対して Non-binding Rulings を発給することができる。財政裁判所の判決では、口頭のルーリングは法的拘束力を有しないと判示されている⁽¹⁴⁴⁾。

(143) Stephan Eilers, Martin Schiessl, *The International Guide to Advance Rulings*, Germany, 2002 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No. 7 May 2002, ¶1.1.2. Specific provisions governing ruling.

(144) Federal Tax Court decision of 1 December 1967, *BStBl.* 1968 II, at 145.

(4) 法的拘束力⁽¹⁴⁵⁾

申請者がその回答に依存する処分を行った場合、税務署には信義則に基づく拘束力が生じる。それまでは、税務署は回答を撤回し、あるいは異なる法的見解を採ることができる。回答付与の対象ではない第三者に対しては、何らの拘束力をも生じない。

ルーリングが拘束力を有するのは、あくまでも実際に実現された事実関係がルーリングの申請の際に提示され、事実関係のすべての重要な点において一致する場合のみである。税務署が申請者に対して不利なルーリングを発給し、後日調査などの際に、税務署がかかるルーリングが不適切であったことを確認した場合には、税務署はかかるルーリングの内容に拘束されない。信義則による拘束力が生じるのは、ルーリングが管轄する官吏によって発給された場合に限られる。ここにいう「管轄する官吏」とは、税務署を代表する者として任命された官吏、すなわち文書末尾に署名する権限ある官吏を意味し⁽¹⁴⁶⁾、その管轄とはルーリング発給の時点で判断される。

税務署は、正しくないルーリングについては将来効をもって撤回することができ⁽¹⁴⁷⁾、そのルーリングが管轄しない官吏によって発給されたもの、あるいは悪意による欺罔、脅迫又は賄賂のような不正な手段により得られたものである場合には、その回答を遡及的に解消することができる。

(5) 利用手続及び処理期間、公表

ルーリングの申請は納税者本人又は代理人である。代理人は弁護士や税理士が当たることが一般的である。投資プロジェクトを組成・販売する者

(145) BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003-IV A4-S0430 -7/03.

(146) Federal Tax Court decision of 13 December 1989, *BStBl.* 1990 II, at 274.

(147) 拘束力ある回答の撤回を見合わせることに、あるいは撤回の効果の後日の時点に発生させることにつき、個別のケースによって正当化される場合がある。しかしこのような衡平法上の措置を採ることができるのは、通常、その納税者が、その回答を信頼して行われた処分又は遂行された契約上の義務を、もはや大きな費用なしには解消できないか、あるいは解消できるとしても大きな困難を伴う場合に限られる。なお、回答の解消又は変更前に、納税者に通知しなければならない (Sec. 91 (1) A0)。

(投資銀行や証券会社) 又はそれらの代理人も当該取引に関する税務上の取扱いについてルーリングを申請することができることとされている⁽¹⁴⁸⁾。なお、Non-binding Rulings は本人の申請のみが許されている。非居住者であっても、自らのドイツにおける税務上の取扱いについてルーリングを申請し得るし、外国の税務当局や行政機関、政府系機関は、自らがドイツにおける納税者の立場でない限り、ルーリングの申請は認められない⁽¹⁴⁹⁾。

回答は通常文書によって行われるが、口頭によることもある。標準処理期間の定めはない⁽¹⁵⁰⁾。アドバンス・ルーリング制度の利用は無料である⁽¹⁵¹⁾。なお、公表は行われていない (Sec. 30A0)。

ルーリングの担当部署は、各税務署であるが、複雑な取引又は多額の税額に関する事案については、各税務署がその上級官庁に上申し判断を仰ぐ場合が多い。その場合には、財務局又は州財務省からルーリングが発給されることもある。

(6) 不服申立制度

一定期間経過してもルーリングが発給されない場合には、納税者は異議申立てをすることができ (Sec. 347(1)A0)、異議申立てから1か月経過しても回答がない場合には裁判所に提訴することができる。税務当局がルーリングの発行を拒否した場合も、納税者はその処分のあった日から1か月以内に異議申立てを行うことができる (Sec. 347(1)A0)。納税者の異議申立てが認められない場合には、裁判所に提訴できる (Sec. 40 Finanzgerichtsordnung, FGO)。ところが、上訴については必ずしも明らか

(148) Stephan Eilers, Martin Schiessl, *supra* note143, 2.3. Qualifying applicants, May 2002.

(149) Stephan Eilers, Martin Schiessl, *supra* note143.

(150) IFA, *Advance Ruling: Practice and Legality*, Proceedings of a Seminar held in Cancún, Mexico, in 1992 during the 46th Congress of the International Fiscal Association, Vol. 17a, 1994, Kluwer, pp.63. ドイツでは処理の迅速化が進められて78%が2か月以内で発せられ、95%が遅くとも6か月以内に処理されている。

(151) なお、customs tariff ruling については有料とされている (Art.12ZK)。

になっているわけではない⁽¹⁵²⁾。

なお、ルーリングの発給は行政処分にあたらないとする最近の判例を受けて、租税行政庁が納税者の意図に反するルーリングを発給した場合にも法的救済の道はないとする見解を採用し、2003年12月に連邦財務省は1987年及び1990年規則を一部改正し、ルーリングが行政処分ではなく⁽¹⁵³⁾、異議の対象とはならないことを明記した規則（BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003-IV A4-S0430 -7/03）を発遣した⁽¹⁵⁴⁾。

4 フランス

(1) フランスにおけるアドバンス・ルーリング制度の概要

フランスにおけるアドバンス・ルーリング制度は、1962年に最初の国家経済計画に設けられた際に、随時事前確認を行う規定が設けられたことに起源を有する⁽¹⁵⁵⁾。

(152) Federal Tax Court decision of 1 February 1973, *BStBl.* 1973 II, at 533; OFD Koblenz, ruling of 12 February 1990, *DStR* 1990, at 214, denied by Tax Court of Hessen, decision of 26 May 1977, *EFG* 1977, at 615.

(153) *supra* note 141, at 274.

(154) 拘束力あるルーリングに必要な形式的前提条件が満たされているが、申請者の法的見解に同意できない場合でも、ルーリングの付与を拒否することはできない。かかるルーリングは、税務署が妥当と考える内容を記載して付与しなければならない。この申請者に不利なルーリングもやはり行政処分ではない。したがって、法的救済の方法は与えられていないことになる。申請者がかかるルーリングに同意せず、法的救済手続における説明を求める場合、確定手続あるいは認定手続の方法があることにつき申請者の注意を喚起しなければならない。なお、形式的前提条件が満たされていないため、あるいは別の理由でルーリングを付与できないため（例えば、法律の制定、最高裁の決定などが予想されるため）、拘束力あるルーリング付与の申請が拒否される場合には、この拒否は行政処分である。この拒否は、間接的な法的効果を外部に及ぼす規制であり、この規制によって申請者は、拘束力あるルーリングに対する申請権を持つことにはならない。この拒否に対抗するものとして異議申立てがある（Sec. 347A0）。

(155) B. Gouthière, *The International Guide to Advance Rulings*, France, 2001 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No. 6 December 2001, ¶1.2. History of the ruling system, December 2003. フランスにおいて最初の

アドバンス・ルーリングとしては、Formal Ruling（公式事前確認手続）と Informal Ruling（非公式事前確認手続）がある。

アドバンス・ルーリングの申請者は納税者及びその代理人である。非居住者であっても申請が可能である。海外の政府や国際機関であっても、例えば利子源泉税の免税措置（CGI131secies）について、アドバンス・ルーリングを申請することができる。

アドバンス・ルーリング制度は、通常2～3か月以上の処理期間を要しているが、租税手続法 Art. L64B により、申請より6か月以内に回答しない場合は申請が黙認されたとみなされる旨が規定されている。

ルーリング内容については公表されていない。なお、アドバンス・ルーリング制度の申請については無料である。

アドバンス・ルーリングの申請は各県の国税局に提出され、大企業の場合は租税総局へ提出することとされている。ルーリングの発給については、通常、経済財政産業省から行われている。大企業に対する正式な回答は租税総局の法務部門から行われる。

（2） Informal Ruling

Informal Ruling については法令の根拠がないが、租税手続法 Art. L80B10 によるものであり、当局は納税者が誠実である限り、回答を与えたルーリングに反する課税処分を行うことができないとされている。経済財政産業省の租税総局に属する財政法令局（Direction de la Législation Fiscale）が担当する。

次に該当する場合には、Informal Ruling は、将来にわたって回答の効力がなくなることとされている。

① 法改正があった場合。この場合、当局は納税者に知らせる義務がない

アドバンス・ルーリングは1965年の全世界所得課税の選択に係るものであった（*bénéfice mondial ou consolidé*, (Code général des impôts, CGI) 209 quinquies)。全世界所得課税を選択するためには、租税行政庁へのアドバンス・ルーリングによる許可が必要であった。以後、組織再編に係る課税繰延措置の適用等のアドバンス・ルーリング制度が次々に導入された。

とされている。

- ② 納税者側の状況が変化した場合。
- ③ 当局の見解の変更があった場合。この場合、当局は新見解を公表するか、納税者に変更点を知らせなくてはならないとされている。
- ④ 判例法の改正があり、当局が納税者にその旨を知らせたとき。

Informal Ruling については拘束性を有しないとされている⁽¹⁵⁶⁾。しかしながら、ルーリングが文書でなされており、納税者がルーリングに基づいて誠実に行動した場合には、税務当局は税務調査等においてルーリングの内容と別の取扱いや課税処分を行うことはできないとされている (Livre des Procédures Fiscales (LPF)L80B(1))。

(3) Formal Ruling

Formal Ruling は、法律や行政規則に基づくものである。通常、経済財政産業省の許可局 (Bureau des Agréments) から発給される。これには、納税者が税の優遇措置を受けるための条件を充たしているか否かの確認を求めるものが多いとされている。

ルーリングは、個々の納税者の状況、事実関係に基づく事項に特定して行われるが、Formal Ruling については、①Bénéfince mondial ou consolidé (仏企業が仏国内での損益だけでなく国外の PE 若しくは子会社損益をも加算して課税所得を計算する場合の要件を満たしていることの事前確認 CGI209quinquies)、②Headquarters and logistics senters (本社の課税所得決定のためのマージンをルーリングによって決定するもの)、③Situation of foreign sales or foreign public organizerion (仏源泉から非居住者に対して支払われる利子、配当について、一定の条件の下、特定の外国公共団体や国に支払われる所得に対して源泉税を免除できる条件を満たしていることの照会 (CGI 131sexies II)、④合併・分割などの組織再編税制の適用に関わるもの (CGI 210B, C)、⑤省エネルギー設備装置の取得

(156) B.Gouthière, *supra* note155, ¶3.1.1.Binding Effect and Precedential Value-Infotmal rulings.

に係る加速度償却制度の適用に係る照会（CGI39AA）、⑥濫用防止規定の適用除外に係る照会（LPF L64B）などが対象とされている。

Formal Ruling については、ルーリングに記載された期間について租税行政庁は拘束される⁽¹⁵⁷⁾。ただし、現行法が改正された場合には将来にわたるルーリングの効果はなくなる。対象となった条件についての当局の解釈変更、規定変更又は事実関係の変更の場合、ルーリングは取り消されることがある。

ルーリングの申請者は、当局が当該申請を拒否したり、当局がルーリングを撤回したりした場合には訴えを起すことできる。この場合、通常の税務訴訟の手続によらず、一般公法上の訴訟として提訴することとなる。ただし、当局の申請拒否が申請に係る事実関係の誤認によるもの、又は申請者に有利な規定について当局が無視していることによるものであると考えられる場合には、非公式な方法として当局に口頭で申し立てることができる

5 オーストラリア

(1) オーストラリアにおけるアドバンス・ルーリング制度の概要

オーストラリアにおけるアドバンス・ルーリング制度としては、パブリック・ルーリング（PUBR, TAA1953）⁽¹⁵⁸⁾、プライベート・ルーリング（PRIR, TAA1953, 14ZAA）⁽¹⁵⁹⁾、オーラル・ルーリング（ORAR, TAA1953, 360-1）、GST プライベート・ルーリング（GSTP, TAA1953, 37, 63）があり、これらは、税務行政法 1953 規定に定められている。その他、複数の者を対象としたある特定の取引を行おうとする特定の納税者が、その取引に係る税法の

(157) B. Gouthière, *supra* note155, ¶3.1.1. Binding Effect and Precedential Value-Fotmal rulings.

(158) Duncan Bentley, *The International Guide to Advance Rulings*, Australia, 2003 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No. 9 December 2003, ¶1.1.2. Public Rulings, December 2003.

(159) *supra* note158, ¶1.1.3. Private Rulings.

適用を ATO 長官との間で確認するクラス・ルーリング (CLAR, TAA1953, 14ZAAF) や、取引商品に関するプロモーター又は投資商品の主催者が、その投資商品に参加する複数の者に税法の適用をオーストラリア国税庁 (ATO) 長官との間で確認するプロダクト・ルーリング (PROR, TAA1936, 82KZME) が新たに導入されている。

プライベート・ルーリング、クラス・ルーリング、プロダクト・ルーリングについては所得税、オーラル・ルーリングについては事業を行っていない者の個人所得税、GST プライベート・ルーリングについては GST 法、Luxury Car Tax 法、Wine Equalization Tax 法の適用に関して実施されている。

仮定の取引が前提とされている場合や制度の濫用が認められる場合、照会に係る取引内容に矛盾点がある場合、既に発給されているルーリングで照会内容がカバーされている場合にはルーリングは発給されない。

(2) 法的拘束力

発給されたルーリングの法的拘束力やルーリングの有効期間についてみると、パブリック・ルーリング、プライベート・ルーリング、オーラル・ルーリング、クラス・ルーリング、プロダクト・ルーリングについては、納税者の租税負担に影響するものについて納税者に有利な場合に限り法的拘束力を有するとされている (ITAA1936, 170BA, BB, CA FBTA1986, 74A, B) ⁽¹⁶⁰⁾。したがって、発給されたルーリングに従った申告について、仮に納税額に不足があることが判明したとしても追加的に納税をする義務が生じることはないとされている (TAA1953, 37(2))。

クラス・ルーリングにおいては、ルーリングに有効期間が規定されている。また、プロダクト・ルーリングは課税年度末から 3 年間はルーリングの有効期限とされており、プライベート・ルーリングについては、1 課税年度のみが有効期限とされている。オーラル・ルーリングは、過年分、進行年分の申告について申請をすることが可能であり、将来年分に係る照会を行うこと

(160) *supra* note158, ¶3.1. Tax administration.

は不可能である。GST プライベート・ルーリングは特段の有効期限の明示がなければ3年間で有効とされている。

(3) 公表及び処理期間

プライベート・ルーリングの平均所要期間は、申請者から申請に必要な資料が全て揃ってから5~6週間内に発給される。そこでは、必要な書類が全て揃ってから28日以内に発給されることが目標と公表されている。事案の困難性などから28日以内に発行できない場合は申請者と相談して新たな期限が設定される。なお、オーラル・ルーリング、クラス・ルーリング、プロダクト・ルーリング、GST プライベート・ルーリングについては、平均所要時間等の公表は見当たらない。

クラス・ルーリング、プロダクト・ルーリングは、官報及びATOのホームページにおいて公表されている。プライベート・ルーリングは、2001年4月1日以後に発給されたものについて、また、GST プライベート・ルーリングは、2001年7月1日以後発給されたものについて、編集を加えた上で、ATOのホームページにおいて公表されている。オーラル・ルーリングについては、公表されていない。クラス・ルーリング、プロダクト・ルーリングはそのまま公表されているが、プライベート・ルーリング、GST プライベート・ルーリングについてはそのまま公表せず、編集版を作成しそれを公表している。編集においては、ルーリング申請者が特定されないようプライバシーに配慮する一方、ルーリングのキーとなる事実関係や関連法律等を明らかにするようにされている。プライベート・ルーリング、GST プライベート・ルーリングについて、ATOは納税者に対し、ルーリングを発行すると同時に公表用の編集版ルーリングも送付し、送付後28日以内にコメントがない限りこれを公表する。コメントがあった場合には、ATO内のPractice Management Unitの職員も加わって納税者のコメントを考慮して再編集版を納税者に送付し、送付後28日以内にコメントがない限りそれを公表する

こととされている⁽¹⁶¹⁾。

(4) アドバンス・ルーリング制度の利用手続と利用状況

アドバンス・ルーリング制度の利用は無料である。

クラス・ルーリング、プライベート・ルーリング、GST プライベート・ルーリングについては、納税者の申告書提出先である州都税務署において、受理、審査が行われ、発給も州都税務署において行われている。担当する特定の部署は定まっておらず、税務署の各現業部門が担当している。複雑な案件は税務署の審理部門 (Office of the Chief Tax Counsel) との協議の上発給される。クラス・ルーリングは、ATO 長官名で発給される。

プロダクト・ルーリングは、国税庁審理部門において受理、審査の上、ATO 長官名にて発給される。

オーラル・ルーリングは、納税者の申告書提出先である各州の州都税務署において対面相談の上、審査が行われ発給される。これは税務署の個人非事業者部門が担当している。

クラス・ルーリングは、2001年2月28日に導入され、新規発給件数は、2001年においては85件、2002年には89件である。プロダクト・ルーリングは1998年9月23日に導入され、2000年の新規発給件数は119件、2001年は177件、2002年147件である。また、プライベート・ルーリングは1992年7月1日に導入され、2000年の発給件数は5,492件である。オーラル・ルーリングは1999年12月22日に導入された (発給件数は不明)。GST プライベート・ルーリングは1999年7月8日に導入され、新規発給件数は、2000年において84,287件である、なお、2000年7月1日よりGSTが導入されている。

(5) 不服申立制度

(161) 更に納税者からコメントがあった場合は、Office of the Chief Tax Council が Publication Advisory Committee の勧告意見を考慮して最終編集版を決定する。その決定後 Publication Advisory Committee Secretariat が納税者に14日後に最終編集版が公表されることを通知する (PS LA2001/7)。

オーラル・ルーリング、GST プライベート・ルーリング、クラス・ルーリング、プロダクト・ルーリングについては不服申立てできない。

プライベート・ルーリングについては、ATO に異議申し立てができることとされている (TAA1953, 14ZAZA)。一般の納税者 (更正期限が 4 年) においては、「4 年の更正期限が経過した日」と「プライベート・ルーリングが発行された日から 60 日後」のいずれか遅い日が異議申立の期限である (TAA1953, 14ZW(1A))。また、異議申立の決定に不服のある納税者は、決定から 60 日以内に更に行政不服審判所 (Administrative Appeals Tribunal) 又は連邦裁判所 (Federal Court) に提訴することができる (TAA1953, 14ZZ) ⁽¹⁶²⁾。

行政不服審判所を利用してもなお不服がある場合には、連邦裁判所への提訴が認められている (Administrative Appeals Tribunal Act 1975, 44)。

6 カナダ

(1) カナダにおけるアドバンス・ルーリング制度の概要

カナダにおけるアドバンス・ルーリング制度⁽¹⁶³⁾としては、これから行う個別取引に関する税務上の取扱いや税法解釈についてのアドバンス・インカム・タックス・ルーリング (Advance Income Tax Ruling) が実施されているほか、テクニカル・インタープレターション (Technical Interpretations)

(162) James and Wallschutzky, *“The Design of Appropriate System of Tax Rulings”*, 5 Revenue L. J. 175, pp. 175 (1995).

(163) 以下の記述のうちには、現地調査等によるものもある。主なヒアリング等の調査先として、Certified General Accountants (CGA)、Canadian Tax Foundation (CFT)、Certified General Accountants of Ontario (CGA) 及び Canada Revenue Agency (CRA) などである。CGA の協会加盟会計士はルーリングの利用をあまりしていないとのことであるが、CFT の協会加盟会計士は同制度の利用を頻繁に行っていると説明する。これは、加盟会計士が対象とする顧客層の問題であると思われる (CFT に比して CGA 登録会計士の顧客の企業規模は小さい)。

が行われている⁽¹⁶⁴⁾。一般にカナダ国税庁（CCRA）は、業界団体にはアドバンス・インカム・タックス・ルーリングを発給せず、テクニカル・インタープレテーションを発給する。これらは、納税者の自発的なコンプライアンスを向上させることを目的としており、また、均一処理などにも資すると説明されている⁽¹⁶⁵⁾。これらは、法令の根拠を有しない納税者サービスとして位置付けられているが、目的、概要、手続、要件等については、Information Circular 70-6R5 に詳細に示されており、これが一般に公表されている。

対象税目は所得税、消費税のみであり、これらの税法に係る解釈や税務上の取扱いに限定されている。アドバンス・インカム・タックス・ルーリングは、将来の取引に対して行われている（IC70-6-R57. Scope of Advance Income Tax Rulings）。アドバンス・インカム・タックス・ルーリングの「事前」とは、取引前を意味する。

回答を行わない照会は次のように示されている（IC70-6-R5 ¶15 Exclusions-Refusal to Rule）。

すなわち、①過去にアドバンス・インカム・タックス・ルーリングによって公表された事例と類似している取引に関する照会、②係争中の事件に関する照会又は判決は、下されたものの上訴が検討されているもの、③取引の完了時点が不確実なものや仮定の取引に関する照会、④選択肢の方針決定に関する照会、⑤その取引が損益取引であるか資本取引であるかを問う点に問題の所在がある照会、⑥資産の公正市場価格に係る照会、⑦税額の計算に関する照会、⑧制定されていない税法の条項に関する照会、⑨公正な会計基準や商習慣による意見を取り入れないと回答できないような照会、

(164) Daniel Sandler, *The International Guide to Advance Rulings*, Canada, 1999 International Bureau of Fiscal Documentation Publication BV, GAR, Suppl. No.3 June 1999, ¶4.3.2. Technical Interpretations.

(165) Information Circular 70-6-R5, “*Advance Income Tax Rulings*” ¶2. What is an Advance Income Tax Ruling, ¶2. Purpose of the Advance Income Tax Ruling Service.

⑩事実認定に係る照会や照会時に事実関係が確立されていないような照会⁽¹⁶⁶⁾、⑪外国の法律の解釈に関する照会、⑫事案を公表することに同意されていない照会、⑬IC70-6-R5 のその他の条項に示されている要件に合致していない照会などである。

(2) 法的拘束力

アドバンス・インカム・タックス・ルーリングは CCRA 職員を拘束するとみなされている (IC 70-6-R5 6. Binding Nature of an Advance Income Tax Ruling)。また調査において、調査官は、アドバンス・インカム・タックス・ルーリングの取引については十分に考慮することとされている。照会対象となった法律の解釈が変更された場合には、発給されたルーリングは無効となる。ルーリングは照会のあった時点における取引に関してのみ有効であるため、その効果はその照会の対象となった対象取引の範囲を超えないとされている。通常、有効期間は 6 か月から 1 年と説明されているが、対象取引を有効期間内に行うことができない理由を記載した書面を有効期間内に当局に対して提出することで有効期間の延長が可能となる。

通達として一般に公開されるため、他の納税者が先例として参考とすることが予定されているが、ルーリングは先例としての拘束性を有することもない。アドバンス・インカム・タックス・ルーリングによる回答がファミリー・トラストを優遇し過ぎているとして、照会者以外の第三者が国側を訴えたクラスアクションにおいて、訴えが退けられた事件がある⁽¹⁶⁷⁾。

(3) 公表及び処理期間、費用

アドバンス・インカム・タックス・ルーリングやテクニカル・インタープレターションの照会を受領した日から 2 週間以内に、ルーリング管理局は⁽¹⁶⁸⁾、コンタクトネームやレファレンスナンバーなどが記載された確認書 (The acknowledgement) を送付する。可能な限り早期に回答を行うことを目標と

(166) 居住地、事業の遂行、パートナーシップの存否に関する問題を含む。

(167) Income Tax Act, R. S. C. 1985, c. 1 (5th Supp.).

(168) オタワのカナダ国税庁内に所在する。

しており、照会のうちではアドバンス・インカム・タックス・ルーリングが優先され、テクニカル・インタープレーションは基本的に先着順に処理される。通常の場合、ルーリング発給までの期間は平均 60 日が目標とされており、納税者からの追加資料が必要な場合には平均 90 日が目標とされている⁽¹⁶⁹⁾。

なお、専門的な税法解釈について電話による照会があった時は、当日又は翌営業日に回答することが目標とされている。一回の電話での応答に関する正式な時間制限はないが、CCRA としては所要時間を 30 分以内と考えている。なお、これらの処理期間としての目標は公開されている (IC70-6-R5 ¶1. General Information)。

以前 CCRA が納税者の関心の高そうなアドバンス・インカム・タックス・ルーリングの内容を独自に選択して出版し、当局のホームページにも公表していたが⁽¹⁷⁰⁾、1996 年から全てのアドバンス・インカム・タックス・ルーリングの内容について、出版されている。更に、当局のホームページにおいて Interpretation Bulletins, Income tax Technical News として公表されている。納税者の特定ができる固有名詞等の代わりにイニシャル等が用いられているだけでなく、回答の一部を削除するなどして納税者の特定ができないような配慮がなされている。なお、公表までの期限の規定は特にない。

照会者の費用負担については、個別のアドバンス・インカム・タックス・ルーリングは有料であるものの、税法解釈に関する問い合わせは無料とされている。個別のアドバンス・インカム・タックス・ルーリングについては、時間料金制が採用されており、最初の 10 時間は 1 時間につき 100 カナダドル、10 時間を超えると 1 時間につき 155 カナダドルが請求されることにな

(169) IC70-6-R5 ¶1. カナダ国税庁は可能な限り迅速に回答することを目標としている。特殊な事情により、優先的な処理を依頼する場合には、その理由を記載した書面をルーリング管理局の Deputy Assistant Commissioner に提出する (IC70-6-R5 ¶17. Time Frame for Processing Advance Income Tax Ruling Requests)。

(170) <http://www.ccra-adrc.gc.ca./menu/ATRA-e.html>.

る。なお、実際の負担額は、これらの費用に GTS (政府物品サービス税 7%) を加えた金額となる (IC70-6-R5 ¶5. Fee for Advance Income Tax Rulings)。

手続的には、申請時に納税者は最初の 5 時間分及び GTS の合計額である 535 カナダドルを支払う。アドバンス・インカム・タックス・ルーリングについては応分負担を基本的な考え方としている⁽¹⁷¹⁾。手数料の金額が 10 時間を超えると高くなるのは、時間のかからない小規模納税者 (通常、10 時間以内) と、時間のかかる大規模納税者のバランスを考慮していると説明されている。

(4) アドバンス・インカム・タックス・ルーリング制度の利用手続と利用状況

アドバンス・インカム・タックス・ルーリングを所管する部署は、オタワにある CCRA の政策立法部 (The Policy and Legislation Branch) が行ってきた⁽¹⁷²⁾。そこでの具体的な担当は、ルーリング管理局 (The Income Tax Ruling and Interpretations Directorate (The Ruling Directorate)) にある The Ruling Directorate として次の 4 つの部門 (Division) である⁽¹⁷³⁾。

- ① ビジネス・パートナーシップ部門 (Business and Partnerships Division)⁽¹⁷⁴⁾
- ② 金融産業部門 (Financial Industries Division)⁽¹⁷⁵⁾

(171) ルーリングの申請を取り下げたとしても、申請者はそれまでにかかった時間を基礎として費用負担することとされている (IC70-6-R5 ¶5.)。GTS に係るルーリングは無料とされている。

(172) 2003 年 9 月 11 日のアメリカ同時多発テロ以後、防衛強化の観点からカナダでは行政組織の見直しが行われ、カナダ歳入当局においても大幅な機構改革が行われた。その際、関税部局が歳入庁から離れて、カナダ国境省に組み込まれることとなったため、カナダ内国歳入庁におけるアドバンス・インカム・タックス・ルーリング担当部署にも変化が見られているところであるが、既に公表されている Circular70-6R5 等や実地のヒアリングにより聴取したところに沿った。

(173) 租税回避委員会 (GAAR Committee) への引継ぎがなされる事例もある。

(174) 1) Partnership Section, 2) Business Incentives Section, 3) Business and Individual Section, 4) Section des particuliers, des entreprises et des sociétés de personnes.

(175) 1) Financial Institutions Section, 2) Corporate Financing Section, 3) Deferred Income Plans Section, 4) Section du financement et des régimes.

③ 国際・信託部門 (International and Trusts Division) ⁽¹⁷⁶⁾

④ 組織再編成部門 (Reorganizations and Resources Division) ⁽¹⁷⁷⁾

なお、一般的な質問に関する口頭回答は、税務署でも行っている。

アドバンス・インカム・タックス・ルーリングの申請に当たっては、①納税者氏名、住所、社会保険番号・納税者番号・事業番号のいずれかを示すもの、②代理人を依頼する場合には代理を証する書類、③過年度の申告に関するものでないか、過年度に調査を受けたものでないか、異議申立事案でないか、係争中又は上訴期限が経過したのか、過去にルーリングの対象となった内容でないかについての、納税者の見解を示すもの、④前提となる事実や取引に関する完全な記載、⑤予定されている取引の与える課税上の影響を示すもの、⑥取引目的や関連法令等、税務上の問題点についての記述、⑦関係取引や当該取引後に予定されている取引についての記載、⑧契約書等、⑨租税回避防止規定に該当しない旨の記載、⑩公的機関による解釈として示されているもの、⑪匿名による公表についての同意書、⑫公表される際に除外されるべき納税者を特定する情報、⑬ルーリング審査を早期に行うに役立つ情報等の添付が必要とされている (IR70-6-R5¶16. Information Requirement for an Advance Income Tax Ruling Request)。

アドバンス・インカム・タックス・ルーリング制度自体は、1970年9月14日に Information Circular 70-6⁽¹⁷⁸⁾の制定によって導入された⁽¹⁷⁹⁾。アドバンス・インカム・タックス・ルーリング件数の公表数は2000年に173,673

(176) 1) International and Trusts Section, 2) International Section, 3) Trusts Section, 4) Technical Publications and Projects Section, 5) Section des operations internationales et des fiducies.

(177) 1) Corporate Reorganizations Section I, 2) Corporate Reorganizations Section II, 3) Resources Industries Section, 4) Section des reorganizations et des resources.

(178) 1996年12月30日 Information Circular 70-6R3、2001年1月29日 Information Circular 70-6R4、2002年5月17日 Information Circular 70-6R5と修正されている。

(179) Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa, Queen's Printer, 1966).

件、2001年は161,450件、2002年は153,520件である。なお、2002年に行われた所得税に関する電話回答は20,652件、消費税に関する電話回答132,868件。その他、書面による所得税法の解釈に関するものは2,735件、書面による所得税の税務上の取扱いに係る件数は307件であり、消費税に関する書面での税法解釈と税務上の取扱いに係る件数の合計は3,724件である⁽¹⁸⁰⁾。

(5) 不服申立制度

アドバンス・インカム・タックス・ルーリングは当局のサービスであると位置付けられており、アドバンス・インカム・タックス・ルーリングの回答内容に対する不服申立てや回答を出さないことについての不服申立てはできないとされている。

7 オランダ

(1) オランダにおけるアドバンス・ルーリング制度の概要

オランダにおけるアドバンス・ルーリング⁽¹⁸¹⁾は、従来、「オープン・システム」と呼ばれ、対象となる取引などについての制限がなかったが、その後、アドバンス・ルーリング(ATR)に関する省令が発遣され、ルーリング制度の透明性が高まった⁽¹⁸²⁾。その他、オランダに投資を行おうとしている海外の投資家に対し、取引に係る税務上の取扱いについて事前にルーリングを発給する契約があるが、これは450万ユーロ以上の投資と国内雇用需要が見込まれる投資のみが対象とされている。

(180) 所得税に関するものでは、過去には、株式の取引に関するものが多かったようである。

(181) Public rulings, Private rulings, Advance pricing agreementがある。E. J. Kok, *The International Guide to Advance Rulings*, Netherlands, 1999 International Bureau of Fiscal Documentation Publication BV, GAR, Suppl. No. 3 June 1999, ¶1.1. Brief description of the ruling system.

(182) Hans Piji and Wobke Hählen, *The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands*, International Bureau of Fiscal Documentation, December 2001, pp. 614.

オランダにおけるアドバンス・ルーリング制度では、①ホールディングカンパニーに対する資本参加免税の適用に関する照会、②ハイブリッド金融商品及びハイブリッドエンティティーが絡むスキームに関する照会、③オランダ国内の PE 認定に関する照会を対象とされている。

(2) 法的拘束力、公表及び処理期間等

ルーリングは当局及び納税者を拘束することとされている。納税者はルーリングの有効とされる適用期間を要求することができるが、合理的な期間でなければならず、通常の合理的期間は4年とされている。

ルーリングの内容は一般に公表されることになっている。また、公表されることで照会者を特定できてしまう場合には、要約されたものが公表されることとされている。

(3) アドバンス・ルーリング制度の利用手続と利用状況

アドバンス・ルーリングの申請は所轄税務署に行うこととされている。統一的処理という観点から、提出された申請は全てロッテルダムにある大規模法人担当署の APA/ATR チームに送られ、そこで審査される。なお、アドバンス・ルーリングに係る不服申立制度は用意されていない。なお、アドバンス・ルーリング制度の利用は無料である。

現在の制度に移行したのは2001年4月からである。事前確認制度 (APA) とアドバンス・ルーリング制度 (ATR) の合計申請件数は、1998年891件、1999年857件、2000年845件、2001年1,773件、2002年483件である

8 スウェーデン

(1) スウェーデンにおけるアドバンス・ルーリングの概要

スウェーデンにおけるアドバンス・ルーリング制度⁽¹⁸³⁾としては、税務署において行われる通常の文書やメール、電話照会に対する文書、メール、電話による回答制度の他に、リッツ・ネムンデン (RÄTTS NÄMNDEN) を利用

(183) 以下の記述のうちには、現地調査等によるものもある。主なヒアリング等の調査先として、Stockholmsregionen, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB。

する制度がある⁽¹⁸⁴⁾。一般にアドバンス・ルーリングという場合には、このリッツ・ネムンデンを指すことが多いようであるが、ここでは、これらの制度のそれぞれについてみておくこととしたい。

(2) 一般的なアドバンス・ルーリング

文書やメール、電話による照会に対する文書やメール、電話による回答制度は法律上の制度ではない。通常は、文書による照会に対しては文書により、メールによる照会に対してはメールにより、電話による照会に対しては、電話による回答が行われる。

例えば、ストックホルム税務署 (Stockholmsregionen) における文書やメール、電話による照会に対する回答制度の利用者は、年間 100 万件を超えている⁽¹⁸⁵⁾。申請を受けた照会に対しては、まず直税部門である、住民所轄の Avdelning1 と企業部門所轄の Avdelning2 などの現業担当部署が審査する。その場合に、解決されない困難な事例については、税務署長の元にあるスタッフ組織である情報部門 (Informationsenheten, Upplysningen) 職員の約 60 名が審理を担当する。情報部門には通常、現業担当部署の経験者が配属されており、署内における審査のエキスパート部門とされている。しかしながら、それでも解決しない困難な事例については、別途国税庁への上申も行われている

節税対策プランニングなどに対する照会は原則として受け付けていない。文書によって受けた照会に対しては、担当をした者のサインを明記することとされており、メールによって受けた照会についても担当係、担当者名

(184) Nils C. Von Koch and Anna Olrog, *The International Guide to Advance Rulings*, Sweden, 1999 International Bureau of Fiscal Documentation Publication BV, GAR, Suppl. No. 4 September 1999, ¶1.1. Description of current ruling system and practice.

(185) 大ストックホルムを管轄している同署の署管轄管内人口は 130 万人であることを考慮すれば、相当の照会件数ということになる。もっとも、税務署に対する照会の中には、税務署が住民登録番号の付与機関であることから、これに関する照会も含まれている。

を明記して回答することとされている。しかしながら、回答にサインを行っているとしても拘束力はないと考えられている。その根拠は、照会に対する回答は、納税者の行う取引等の全体を把握した上で行われるものではなく、あくまでも照会者から示された一部の情報に基づいて行われるものであるという点にあると説明されている。

回答に要する期限の設定はないが、書面による照会回答の場合には1週間以内に回答することが目標とされている。電話による回答の場合には、その場での回答が困難な場合であっても翌営業日には回答を行うことが目標とされている。概ねこれらの期間内に回答が行われている。なお、かかる制度の利用は無料である。

(3) リッツ・ネムンデン (RÄTTS NÄMNDEN)

リッツ・ネムンデン⁽¹⁸⁶⁾とは、いわば法律解釈委員会というべき国税庁 (Swedish National Tax Board) とは別の組織として独立した法律に関する (RÄTTS) 委員会 (NÄMNDEN)⁽¹⁸⁷⁾のことを指す⁽¹⁸⁸⁾。1951年から制定されているアドバンス・ルーリング制度を担当する当該委員会には、産業界や学会などからの代表者の他、国税庁からの代表者も入る第三者機関であり、裁判制度に類似している⁽¹⁸⁹⁾。例えば、大企業が合併を行うといったような場合に、リッツ・ネムンデンにかければ、そこで税務上の取扱いについての検討が行われる。リッツ・ネムンデンの示した判断については、一般には

(186) Carlo Romano, *Private Rulings in EU Member States, A Comparative Survey*, European Taxation, pp. 29, Jan. 2001によると、"The Council for Advance Tax Rulings (Skatterättsnämnden)."

(187) Skatterättsnämnden.

(188) Carlo Romano, *supra* note 186, pp. 29 直接税担当と間接税担当の2つの部署から構成されており、委員会のそれぞれの部署には、議長及び副議長、5人の委員と5人の補佐官がいる。それぞれ5年間を超えない期間の任期として政府から任命される。メンバーは、財政部局におけることになった部署から法律や行政の経験を基に選ばれる。委員会の行政的な業務は、国税庁部内にある委員長官房局 (Chancellery of the Council for Advance Tax Rulings) が担当するものの、当該官房局は委員会内部に位置している。

(189) Carlo Romano, *supra* note 186, pp. 29

拘束力があると理解されているが、国税当局が法的に拘束されているわけではない⁽¹⁹⁰⁾。さりとて、国税庁の代表者もリッツ・ネムンデンに参加しており、ここが調査の必要性を認めれば、委員会から国税庁が調査を要請されることもあるというように同委員会の決定には相当の国税庁への関与があることからすれば、リッツ・ネムンデンの判断を国税当局が覆すことは考えられないと思われる。国税当局としてはリッツ・ネムンデンの決定を尊重しないことが国民に対する信頼を裏切ることになると理解しているようであり⁽¹⁹¹⁾、実質的には拘束力を有すると理解できよう。また、一般的にもそのように理解されているようである⁽¹⁹²⁾。

照会は本人が行わなければならないという制限はなく、会社の課税上の処理などについては、公認会計士などにより照会が行われている。なお、1998年7月1日からは、納税者のみならず、国税庁もリッツ・ネムンデンの判断を仰ぐことができるようになった⁽¹⁹³⁾。

回答までに要する期間の定めはなく、通常6か月程度の期間がかかるといわれている。しかし、これは裁判による判断を待つよりは早い解決方法であると理解されており、そもそもリッツ・ネムンデンは裁判に長期間を要することから、裁判によらずに税務上の取扱いについての客観的かつオーソライズされた見解を得る手段として考案されたものである。

なお、この制度利用については、1件当たり6,000SEK（スウェーデン・クローネ）を支払う必要がある。リッツ・ネムンデンによる回答は照会者名などのプライバシーに関する情報を隠したところで公開されている。

仮に、リッツ・ネムンデンによる回答に対して不服がある場合には、照会者は直接に最高裁判所へ提訴することが認められている。この場合には、課税処分自体を争うわけではないので、課税処分が行われるのを待つ必要

(190) *supra* note 186.

(191) Stockholmsregionen におけるヒアリングによる。

(192) Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB に対するヒアリングによる。

(193) *supra* note 186.

はない。

9 韓国

(1) 韓国におけるアドバンス・ルーリング制度の概要

韓国におけるアドバンス・ルーリング制度は、国税庁のホームページを利用してメールによる質疑応答を行うというものである⁽¹⁹⁴⁾。民願事務処理に関する法律、いわゆる民願法⁽¹⁹⁵⁾に規定されている制度であり、民願事務は他の事務に優先処理をすることが義務化されている。アドバンス・ルーリングは 1960 年半ばから実施されており、特に民願法については、1997 年 8 月 22 日に導入され、1998 年 1 月 1 日から施行されている。

アドバンス・ルーリングの対象とされる税目は国税全般とされており、納税者の個別事情に関する照会に対してもルーリングは発給される。審査は原則として国税庁電話税務相談センターが担当している

(2) 法的拘束力

ルーリングの法的効果についての規定は特にないものの、既に発給された他のルーリングの状況と全く同じである場合には、国税庁は既に発給されたルーリングの内容に拘束されると解されている。また、回答に当たって根拠とした法律等が変更された場合、裁判所の取消判決がある場合でない限り、納税者はルーリングに依拠した申告を行うことで適法性を確保することができる⁽¹⁹⁴⁾とされている。

(194) Don Yang, *The International Guide to Advance Rulings*, Republic of Korea, 2002 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No. 8 November 2002, ¶1.1. Brief description of the ruling system.

(195) 民願法とは、民願事務処理に関する基本的な事項を規定し、民願事務の公正な処理と民願行政制度の合理的改善を企図することを目的とした国民の権利を保護する目的で創設された法律である。「民願」とは、行政機関に対して処分等特定の行為を要求することであり、「民願事務」とは、民願する者が行政機関に対し処分等特定の行為を要求する事項に関する事務をいう。当該法律に基づき国税庁では「国税庁電話税務相談センター事務処理規程」を定め、税務に関する解釈等の応答を行っている。

(3) 公表及び処理期間、不服申立制度

メールによる照会の場合には、公休日を除いて48時間以内に回答することとされており、一方ファックス郵便の場合には、14日以内に回答することとされている。回答までに要する期間は、照会内容により異なるが、通常は、即日返答できるものが多い。ルーリングが重大な結果を及ぼすと考えられる場合には、国税庁内で討議を経た上で決定されるため、その場合には時間がかかることになる。そのような場合には、かならず納税者に伝えられることになっている。

必ずしも全てのルーリングを公表するわけではないが、他人に適用され得るものについては、ホームページにおいて公表されている。その際、個人の権利侵害に配慮した公表が行われている。公表までの期限の規定はない。なお、アドバンス・ルーリング制度の利用は無料である。

文書による回答は国税庁長官名で回答しているが、通常は、コールセンターで回答する場合が多い。その際は「国税庁電話税務相談センター局長」名で回答されている。なお、アドバンス・ルーリングに関する不服申立制度はない。

第3節 米国におけるアドバンス・ルーリング制度

1 米国アドバンス・ルーリング制度の概要

(1) 米国アドバンス・ルーリング制度の検討の射程

金子宏教授は、「アメリカ合衆国では、納税者からの個別事案に関する質問に応じて内国歳入庁が発する公定解釈をルーリング (ruling) と呼び、そのうち将来の行為や取引に関するものをアドヴァンス・ルーリング (advance ruling) と呼ぶが、文書によるルーリングの発給が内国歳入庁の規則によって正式の制度として採用されている。」とし、早くから我が国に米国におけるアドバンス・ルーリング制度 (以下「米国アドバンス・ルー

リング制度」という。)を紹介しておられる⁽¹⁹⁶⁾。

これまでも、米国アドバンス・ルーリング制度については、多くの学者、実務家がこれを紹介し、我が国に同制度を導入することの是非を議論してきたところである。本稿では、米国アドバンス・ルーリング制度については概観を行うに留め⁽¹⁹⁷⁾、制度の詳細については、他の先行業績に委ねることとしたい。

なお、米国におけるルーリング制度には、さまざまなものがあるが、本稿では、文書回答手続の検討に資するための検証であることから、中心的にはレター・ルーリングの検証のみを前提とすることとする。したがって、プライベート・ルーリングの一種といわれている determination letter (データミネーション・レター) (Internal Revenue Code (IRC) Sec. 6110(b))⁽¹⁹⁸⁾ についての検討は機会を得て別稿において言及することとする。また、レター・ルーリングに公表の段階で加工・編集などの修正が施された公表ルーリング (published rulings) である revenue ruling (レベニュー・ルーリ

(196) 金子・前掲注 57 及び前掲注 92 参照。

(197) ルーリング発給に関する具体的な要件等は、IRS の Statement of Procedural Rules (手続的規則要綱) や Internal Revenue Bulletin (ビュレティン: IRB) のガイドラインで明確にされている。本稿では、これらの公表資料や先行業績に加えて、IRS や租税専門家に関する職業団体に対して直接行ったヒアリングを基礎とする。ヒアリング先としては、Internal Revenue Service (IRS), American Institute of Certified Public Accountants of Washington D.C. (AICPA), New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA), England: Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), The Institute of Chartered Accountants in English & Wales (ICAEW), The Chartered Institute of Taxation (CIT) である。

(198) Rev. Proc. 2003-1, § 2-03. これは、連邦本部により既に示された原則を特定の事実に適用するに当たって、納税者の書面による照会に対して、地方国税局長により発給されるものである (碓井・前掲注 93、4 頁、出村・前掲注 104、177 頁、鈴木・前掲注 103、102 頁)。なお、照会事案に係る課税関係が完結している場合にのみ請求できるものである。

ング)⁽¹⁹⁹⁾や revenue procedures (レベニュー・プロシージャ)⁽²⁰⁰⁾、更に公表ルーリングに類似するものとして、notice (ノーティス)、announcements (アナウンスメント)、news releases (ニュース・リリース)などがあるが、これらについては、検討の射程外とする。更に、米国内国歳入庁 (Internal Revenue Services: IRS) 若しくは税務署長が、個別事案に適用するためではなく、確立された税法の原則又は解釈に対し注意を喚起するために発行される information letter (インフォメーション・レター)⁽²⁰¹⁾や、IRC Sec. 7121 に基づき、特定の争点若しくは納税額について IRS と納税者との間で終結のために締結される合意書である closing agreements (クロージング・アグリーメント)⁽²⁰²⁾、税務署からの申告書の調査、還付請求などに関わる照会、内国歳入局の不服審査室 (Appeals Office) からの協議に係る多様な照会に対して、IRS が内部的に発した回答文書である technical advice memoranda (テクニカル・アドバイス・メモランダ)⁽²⁰³⁾についても、別の機会に検討を加えることとする。したがって、本稿では主にプライベート・ルーリングのうちのレター・ルーリングを射程とする。

-
- (199) Rev. Proc. 2003-1, § 2-05. 納税者及び租税行政庁職員に指針を与える目的で、租税の一般的な適用を示すために、連邦本部より発せられる租税実態法の解釈である (碓井・前掲注 93、3 頁、出村・前掲注 104、177 頁、鈴木・前掲注 103、104 頁)。
- (200) Rev. Proc. 2003-1, § 2. レベニュー・ルーリングとレター・ルーリングは、いずれも納税者の照会に対して答える形で発給されるが、これは連邦本部が自発的に発するものである。租税行政において IRS のとらうとする手続及び実態法のガイドラインを示す公表文書である (碓井・前掲注 93、4 頁)。
- (201) Rev. Proc. 2003-1, § 2-04. 税法について、既に確立されている解釈又は原則に関して注意を喚起するものに過ぎず、特定の一連の事実に適用するものではない (出村・前掲注 104、177 頁、鈴木・前掲注 103、103 頁)。
- (202) Rev. Proc. 2003-1, § 2-02. 租税債権の額又はそれに影響する個別の事項に関して、財務長官又は IRS 長官と、納税者との間で書面で締結される合意をいう (出村・前掲注 104、178 頁、鈴木・前掲注 103、101 頁)。
- (203) 地方国税局からの助言・指導の求めに対して連邦本部が発する助言の覚書である (碓井・前掲注 93、4 頁、出村・前掲注 104、178 頁)。

(2) ルーリング制度の概要

米国におけるアドバンス・ルーリングは、1938年に導入され(Revenue Act of 1938)、1953年から現行制度が開始された(歳入規則 10, 1953-1C. B. 488)。また、1976年には、アドバンス・ルーリングの内容が公開されるようになっている(IRC Sec. 6110)。

米国のアドバンス・ルーリング制度は、納税者からの個別の事実関係に係る照会に対する将来取引又は終了した取引で、申告前における税法の解釈・適用について文書によって回答する制度である(Treas. Reg. § 601.201(a)(2))⁽²⁰⁴⁾。

同制度の対象は連邦税法全般とされており、申請者の主体の別や税目の別を問わない。具体的には、①所得税、贈与税及びIRC. Chapter 42のExcise Taxで、申告前の予定取引又は終了取引に関する取扱い(Treas. Reg. § 601.201(b)(1))、②相続税申告前の相続税に係る事項((b)(2))、③申告前後のIRC. Chapter 42で課された税を除くEmployment and Excise Taxに係る事項((b)(3))、④免税団体の確認及び特定の状況でのEmployee Planなどが対象とされている。将来行おうとしている取引及び完了した取引等のうち申告書が提出されていないものが対象となる。

-
- (204) Charles S. Triplett and Jennifer C. Maloney, *Advance Rulings in United States*, International Bureau of Fiscal Documentation, September/October 2001, pp. 409.
- The determination of a constructive sales price under I.R.C. § § 4216(b) or 4218(c) (Rev. Proc. 2001-1, § 7.05).
 - A change of accounting method(I.R.C. § § 442 and 446(e) and Treas. Reg. § 601.204).
 - Requests for extensions for filing certain elections (Treas. Reg. § 301.9100-1).
 - A change of functional currency (I.R.C. § 985(b)(4) and Treas. Reg. § 1.985-4(a)).

その他、ノー・ルーリング・エリアについては、Chaeles S. Triplett and Brian P. Trauman, *The International Guide to Advance Rulings*, United States, 2002 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No.8 November 2002, ¶2.2.3. No-ruling areas, ¶2.2.4. Specific no-ruling areas. なお、第5章第3節参照。

なお、ルーリングの対象とならない照会は、ノー・ルーリング・エリアに掲げられており、制度の濫用防止に機能している（第5章第3節）。

アドバンス・ルーリングは IRS 本庁において行われているが、その担当部署は、Associate Chief Counsel (Corporate, Financial Institutions & Products, Income Tax & Accounting, International, Passthroughs & Special Industries, Procedure & Administration) Division Counsel/ Associate Chief Counsel (Tax Exempt and Government Entities) の各オフィスである。審査は各担当の Associate Chief Counsel Office において行われている⁽²⁰⁵⁾。

通常、レター・ルーリングの発給までには 60 日から 90 日がかかるとされている。

レター・ルーリングの申請は⁽²⁰⁶⁾、IRS の審理部門の出先機関に対して行うこととされており、当該出先機関の担当者は⁽²⁰⁷⁾、手続上及び実体上の論点についての協議のために、15 日以内に納税者又はその代理人（以下「申請者」という。）と接触することとされている⁽²⁰⁸⁾。担当者はかかる協議の結果、①申請者の要求に応じたルーリングを発給するように勧告するか、②申請者に不利なルーリングを発給するように勧告するか、あるいは③ルーリングを発給しないように勧告するかの意向を申請者に通知することと

(205) Associate Chief Counsel 各担当オフィスの branch chief 等である。

(206) <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb03-01.pdf>.

(207) 主席法律顧問局に所属する次席法律顧問がルーリング制度の運用を統括する。ルーリングに関する調査分析から起案発令までの一連の作業は、管轄下の各セクションの弁護士や専門官が担当している。主席法律顧問局は、IRS に属する機関ではあるものの組織上独立して財務長官の直接的指揮監督下にある。その主な機能は、IRS に対して法律の運用や執行に関する諸問題について法的助言を与えることにあるとされている。なお、主席法律顧問局の弁護士はルーリングに関する一連の作業を担当するほか、租税裁判所の税務訴訟においては IRS 長官を代理する（望月・前掲注 97、126 頁参照）。

(208) 米国アドバンス・ルーリング制度の概要については、金子・前掲注 57、151 頁に負うところが大きい。なお、現行の米国アドバンス・ルーリングと我が国の見直し後の文書回答手続との比較については、上斗米・前掲注 30 に簡明に示されている。

されている。担当者は必要に応じて追加資料等の提出を要求することができるし、また、取引や論点の性質からして、出先機関として何らかの結論を出すには至らないと考える場合には、その旨を申請者に通知することとされている。この場合、当事者が計画している取引のままでは、納税者に十分に有利なルーリングを発給することができないと考える場合には、担当者は、取引をどのように修正すれば有利なルーリングを発給し得るのかという点について、申請者に通知することとされているのである。申請者との協議の上で、担当者が IRS 本部で協議する方がよいと考える場合には、申請者の意向を確認した上で、本部での協議がセットされる。

かような手続の上、IRS 本部からルーリングが発給される、若しくは発給されないことになるのである。

これらのレター・ルーリングは、従来から未公表であったばかりでなく、1976 年までは一般納税者が IRS に開示を求めることさえもできなかった⁽²⁰⁹⁾。

2 レター・ルーリングと情報開示

レター・ルーリングについては、法的安定性や予測可能性に資するとして肯定的な評価が高かった一方で、公開制度がなかったため不透明であり、個々の納税者の照会等に対して IRS が不合理な回答を行っていても、それを点検する手段がないということでの批判や⁽²¹⁰⁾、取り方によっては秘密主義的であるともいい得、税法が公平に適用されていないのではないかという不信感が納税者の間に生み出されていることなどの問題点も指摘されてきた⁽²¹¹⁾。

その後、1964 年 Federal Administrative Procedure Act (APA : 連邦行政

(209) 石村耕治『アメリカ連邦財政法の構造』70 頁 (法律文化社 1995)。

(210) 石村・前掲注 209、70 頁。

(211) 下川環「アメリカにおける税務情報公開制度の一考察-『情報自由法』と税務情報との関係を中心に-」法律論叢 69 卷 1 号 11 頁。

手続法) 第3条⁽²¹²⁾の改正として、1966年7月4日に Federal of Information Act of 1966 (FOIA: 連邦情報自由法) が制定され、レター・ルーリングの公開もいっそう促進されることが期待された。連邦情報自由法は、行政機関に対し、行政機関が採用した法律解釈を一般に開示し、複写の用に供することを義務付けていたが、「他の法律によって特別に公開を免除されている事項」については、公開が免除されていた。IRSはこの規定にいう「他の法律」に IRC Sec. 6103 が当たるとし、レター・ルーリングは IRC Sec. 6103 が特別に公開を免除している納税申告書ないしは納税申告情報に当たるとし、レター・ルーリングは連邦情報自由法の公開免除条項により公開が免除されると主張した。しかしながら、その後、Tax Analysts & Advocates v. IRS 事件⁽²¹³⁾ や Fruehauf Corp. v. IRS 事件⁽²¹⁴⁾ において、レター・ルーリングは情報自由法に基づいて公開の対象となるものであり、IRC Sec. 6103 により公開を免除される納税申告書又は納税申告関連情報に該当しないとの判断が下された⁽²¹⁵⁾。

このような経緯を経て、レター・ルーリングは連邦自由法によって開示対象とされると解釈されるに至った。もともと、現在では、レター・ルーリング及び関連資料は IRC Sec. 6110 により公開されることが規定されており、週刊の政府発行パンフレットであるビュレティン (Internal Revenue Bulletin) に掲載され、IRS のホームページでも公表されている。公開の際には、納税者、

(212) 国民に対して提供しなければならない行政機関の情報として、①規制、②意見及び処分、③公式記録が挙げられていたが、「公共の利益のため秘密を要するもの」及び「内部管理事項」については情報公開を免除され、公式記録の利用関係についても、請求者は「正当かつ直接の関係人」に限定され、更に「正当な理由により秘密を要すると認められる事項」については利用から除外されていた。しかも、かかる理由により情報の提供を差し控えた場合には、国民は司法救済を求めることができないこととされていたことから、当時の行政機関の情報公開は不徹底であったと指摘されている (下川・前掲注 211、11 頁)。

(213) Tax Analysts & Advocates v. IRS, 505 F.2d 350 (D.C. Cir. 1974).

(214) Fruehauf Corp. v. IRS, 522 F.2d 284 (6th Cir. 1975).

(215) 下川・前掲注 211、12 頁に詳しい。

取引上の秘密等、財務情報を削除することが要請されている(IRC Sec. 6110)。なお、公表までの期限の規定はない。納税者は特定情報を公表しないことを IRS に申請することができるが、その際、納税者は、IRS からのレター・ルーリング公表案を受領した後 20 日以内に特定情報を公表しないことを記した文書を IRS に提出しなければならない (Rev. Proc. 2003-1 § 8.01(e))。公表案受領後 60 暦日以内に、公表時期延期を求めることも可能である ((11) (f))。

このように、現行のレター・ルーリングは公表されている。米国アドバンス・ルーリング制度は照会者に対して IRS が拘束される点に特徴があるが、公表されているルーリングを信頼した照会者以外の第三者に対して、IRS は拘束されるのであろうか。このことは、すなわち、公表されたルーリングが法的先例性を有するかという議論として捉えることができる。

3 法的先例性の排除と禁反言の法理

IRC Sec. 6110(k) (3)によると、ルーリングは先例として IRS を拘束することはないとされている。

かような場合、IRS は、レター・ルーリングを無視する権限を有し (Knapp-Monarch Co. v. Commissioner⁽²¹⁶⁾)、修正・取消しする権限を有すると解されているのである (Rev. Proc. 2003-1 § 12.04, 13.01)。つまり、納税者は他の納税者に発給されたルーリングを適用しても、他の納税者に発給された当該ルーリングを信頼したことに対して保護されることはない。なお、当該他の納税者の租税債務に直接関連する場合はこの限りでない (Treas. Reg. § 601.201(1)(5))。

一方、照会者に対しては、次の条件が満たされる場合に、IRS は拘束され、遡及課税を行うことはできないが、その場合も照会者は照会対象取引にのみ、ルーリングを適用できるとされている (Rev. Proc. 2003-1 § 12.01)⁽²¹⁷⁾。すなわち①照会者の提示した基礎事実について誤った記述や除外がなかった

(216) Knapp-Monarch Co. v. Commissioner, 142 F. 2d 456.

(217) 修正・取消しについては遡及も可能である (Rev. Proc. 2003-1 § 12.05)。

こと、②ルーリングの基礎とした事実と、その後に展開された事実とが実質的に相違していないこと、③適用すべき法律に改廃がないこと、④ルーリングが当初から将来又は計画に係る取引に関して発せられていること、⑤納税者が、ルーリングに依拠して誠実に行動しており、かつ遡及的に取り消すことが当該納税者の不利益となること、といった条件が満たされている限り、ルーリングが遡及して取り消されることはないとされている⁽²¹⁸⁾。

なお、アドバンス・ルーリングの内容について、照会者は、IRS へ公式の不服申立てを行う権利を有してはいない (Rev. Proc. 2003-1 § 11.02)。IRS が当該ルーリングを納税政策又は税務行政の上で重要だとみなし、反対の決定が求められており、かつ、追加の納税者との協議により、それらの問題の検討に有効であるとされる場合に限って、IRS は、限られた状況下で追加の協議開催を認めることができるとされているのみである (Rev. Proc. 2003-1 § 11.02)。

4 手数料制度と利用者制限に係る問題

手数料については、次のとおりである (Rev. Proc. 2003-1 Appendix A)。

- ① 通常の手数料…………… 6,000 ドル
- ② 総所得 250,000 ドル未満の納税者…………… 500 ドル
- ③ 会計年度に関するもの…………… 1,000 ドル
- ④ Form1128 又は 2553 の会計期間の変更に関するもの… 1,200 ドル
- ⑤ Form3115 の会計方法の変更に関するもの …… 1,500 ドル

これらの手数料は歳入手続 2003-1Appendix 及び 96-53 § 5.14 に規定されている。金額はルーリング発給までに係る最小限のコストと説明されている。

1980 年代初頭、ルーリングの申請件数が増大し⁽²¹⁹⁾、IRS はルーリング請

(218) 碓井・前掲注 93、5 頁。

(219) 手数料制度の導入とコンフォート・ルーリング対策が講じられた結果、1988 年度には 24,827 件にのぼっていたレター・ルーリング発給件数が、1991 年度には 3003

求への対応に追われ、膨大な事務負担のためにレター・ルーリング制度の存続自体が危ぶまれるようになった。連邦議会は 1987 年にルーリング請求を削減し、事務負担の軽減及びコストを請求者に転嫁する目的から、手数料制度導入のための法改正を行った。当初は、1990 年までの暫定的なものであったが、議会によりさらに延長する措置がとられてきた。

5 コンフォート・ルーリングの排除とタックス・シェルター開発

上記のような手数料制度導入による濫用防止のほか、単に、気休めに過ぎないようなルーリング、すなわちコンフォート・ルーリング (comfort ruling) に対する対策も行われた。1989 年に IRS は、新たにレター・ルーリング請求を抑制する方針として、コンフォート・ルーリングの請求には応じないこととした。この点、レベニュー・プロシージャでは、「本庁は、法律、規則、最高裁の判決、租税条約、レベニュー・ルーリング、レベニュー・プロシージャ、ノーティスもしくはその他内国歳入庁告示に公表された見解に明白かつ十分に公表されている事案に関しては、ルーリングを発行しないとされている⁽²²⁰⁾。

石村耕治教授は、「これは、納税者が自己の事案に対しいかに税法の適用があるのか明らかなのにもかかわらず、とにかく単なる気休めのためにルーリングを請求するケースがきわめて多く、こうした濫用を抑制することがねらいである。」とされる⁽²²¹⁾。

また、米国には、IRS から Tax Shelter への投資をしている者への通知である pre-filing notification letter、notification letter などの制度も存在する。内国歳入庁は、納税者が濫用型 Tax Shelter⁽²²²⁾に投資している場

件と約 8 分の 1 に減少した。なお、2000 年は 1913 件、2001 年は 2428 件の発給が行われている。

(220) *supra* note204, pp. 409.

(221) 石村・前掲注 209、73 頁。

(222) 平野嘉秋「タックス・シェルターの構造と規制策—タックス・シェルターの仕組みと問題点①—」税弘 2002 年 8 月号 158 頁。

合、過大な評価や、Tax Shelter 組織や Tax Shelter 契約から生ずる課税上の利益に関する誤った表示の可能性が高いと判断されると、納税者に対して、pre-filing notification letter を送付する。更に、申告後においても、投資者は notification letter を受け取ることがある。この notification letter の中には、納税者が申告において当該 Tax Shelter から生ずる利益を既に申告している場合には、修正申告が可能であるという助言も含まれている⁽²²³⁾。

第4節 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度からの示唆

1 法的拘束力とアドバンス・ルーリング

これまでみたとおり、イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア、カナダ、オランダ、スウェーデン、韓国、米国におけるアドバンス・ルーリング制度では、発給されたルーリングに租税行政庁が拘束される。このほかにも、照会者本人に対して、租税行政庁が法的に拘束されるとする国は多く、EU 諸国のうち、上記に挙げた国以外で租税行政庁に拘束性を認めている国としては⁽²²⁴⁾、ベルギー、フィンランド、アイルランド、イタリア、ルクセンブルグ、スペインがある⁽²²⁵⁾。

特に、米国アドバンス・ルーリング制度においては、納税者が照会時に示した基礎事実に誤りがあつたり、適用すべき法律の改廃があれば、IRS は自らが発したレター・ルーリングを無視することができる⁽²²⁶⁾。このような取扱いは、米国に特有のものではなく、ルーリングがあくまでも照会者側から示された基礎事実に基づいて行われる回答であることからすれば、当

(223) 中里実『タックスシェルター』209頁（有斐閣2002）。

(224) *supra* note186. 更に、フィンランドのアドバンス・ルーリングは、租税裁判所をも拘束する。

(225) EU諸国のうち、納税者を拘束する制度を採用している国はない(*supra* note191)。

(226) *Kapp-Monarch Co. v. Commissioner*, 139 F.2d 863, *aff'd*, 142 F.2d 456 (8th Cir. 1944), *United States v. Weber Paper Co.*, 320 F.2d 199 (8th Cir. 1963).

然のこのように思われる。相手方が信義に反している場合に、一方当事者のみに信義則の適用はないと理解すべきであるから、信義則や禁反言の法理の考え方からしてもこの取扱いは妥当性を有していると考えられる。なお、closing agreement を伴っている場合にはより拘束性が働く点についての疑義はなかろう (Rev. Proc. 2003-1 § 2.01) ⁽²²⁷⁾。

誤った解釈に基づいてルーリングを発給した場合に、それを遡って取り消すことができないとすると、誤りをそのまま放置することになり、合法性の原則や公平負担の原則に反した結果になるのではないかという批判や、ルーリングの相手方以外の納税者が同じ取扱いを要求してきた場合に、それを拒絶することができず、誤りが一般化してしまう虞があるのではないかという疑問が惹起される。この点について、金子宏教授は、「ルーリングの内容が誤りであるということは、実際問題として多くはないであろうし、仮にその内容が誤りであった場合も、一般論としては、この制度による法的安定性の維持と予測可能性の増大というメリットは、誤りを過去に遡って訂正できないことによるマイナスを上廻ると考えてよいと思われる。また、税務行政庁は、ルーリングの内容が誤りであると判断したときは、それを将来に向かって訂正することができるから、他の納税者から同じ取扱を求めてきた場合に、それを拒絶できることはいうまでもない。」と反論される⁽²²⁸⁾。合法性の原則や公平負担の原則と信頼保護の要請との関係を比較衡量により考える通説的立場からは、このような見解が導出されることになろう。

(227) IRS は、closing agreement を伴わない限り、レター・ルーリングを修正し、取り消すことができることとされているが (Rev. Proc. 2003-1 § 2.01 May be relied on subject to limitations)、IRS の法令解釈変更、法令変更、条約の批准、最高裁の判決、財務省規則 (Treas. Reg.) の発遣等により、法令解釈に変更を要する場合にも行われると説明されている (Rev. Proc. 2003-1 § 12.12 Taxpayer may request that retroactivity be limited)。

(228) 金子・前掲注 57、151 頁以下。

2 アドバンス・ルーリングの司法審査対象性と拘束力の拡張

米国におけるルーリングは IRS が示した一つの解釈に過ぎないとされているとしても、裁判所はルーリングを一種の公定解釈とみる傾向が強いと指摘されている。裁判所では十分にルーリングの内容を検討せずに、それを判断材料に使用していることが多いことから、逆に課税庁側の一方的な考え方を助長することにつながっているという傾向があると指摘されている⁽²²⁹⁾。

例えば、裁判所が Environment Protection Agency (EPA : 米国環境保護局) の発出した Clean Air Act Amendment of 1977 (1977 年修正大気浄化法) に係るレギュレーションを採用した *Chevron U.S.A. Inc. v. National Resources Defense Council, Inc.* 事件⁽²³⁰⁾ や、自分の子供の個人口座に振り込んだ金員について、教会への献金にのみ使用することになっていたとして控除を申し立てる原告に対して、献金の分担に附帯する返済されない出費として主張し得ないとしてレギュレーションの取扱いを基礎とした判断が下された *Davis v. United States* 事件⁽²³¹⁾、看護学生に係る Federal Insurance Contribution Act (FICA : 連邦保険拠出金法) の減免措置の争いの中で、レベニュールーリング 85-74⁽²³²⁾ の扱いが裁判所によって採用された *Johnson City Medical Center hospital v. United States* 事件⁽²³³⁾ などがそのような傾向を示している。

このように、米国では法的先例性が認められていないという前提に立ちつ

(229) 石村・前掲注 209、82 頁。

(230) *Chevron U.S.A. Inc., v. National Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984).

(231) *Davis v. United States*, 495 U.S. 472 (1990).

(232) “Revenue Ruling 85-74 explains the student nurse exception and the applicable legislative history as follows: …Congress stated that “the intent of the amendment is to exclude those persons and those organizations in which the employment is part-time or intermittent; and the total amount of earnings is only nominal, and the payment of the tax is inconsequential and a nuisance.””

(233) *Johnson City Medical Center hospital v. United States*, 783 F. Supp. 1048 (1992).

つも、司法判断においてアドバンス・ルーリングが採用されるなどしている。いかにアドバンス・ルーリングには法的先例性がないとしても、司法判断において採用されたところから、一種の規範力が付与されているとも解し得るのではないだろうか。その場合、照会者に対してのみ拘束されるということさえできないことにもなろう。この辺りは、判例法主義を採用している法体系に特有のものであるとの理解が妥当するのかも知れないが、大陸法系に位置する我が国においても、判例の法源性が認められているのであるから、拘束力が司法判断を経て付与されるということがまったくないとまでは断言できないのではなかろうか。

3 我が国文書回答手続への示唆（その他）

これまで諸外国における文書回答手続を概観してきた。文書回答手続の在り方の検討に示唆を受けるところが多く、第5章において検討を加えることとし、ここでは若干触れるにとどめたい。

処理に要する期間としては、最低でも2か月以上の期間を要するとする国が多く、米国やフランスは2~3か月の期間を要している。我が国における標準的な処理期間を設定すべきとの議論があるが、我が国での処理件数の蓄積が少ない現状では、諸外国における処理期間が参考となると思われる。

また、公表については、各国で区々である。米国、カナダ、オーストラリア、オランダ、スウェーデン、韓国では公表されることとされているが、納税者の関心の高そうな内容のみを厳選して公表している国も多い。公表に当たっては、個人の権利侵害に配慮した上で行われている。各国ともプライバシー侵害には慎重な配慮をしていると思料されるところなど、文書回答手続における公表についての議論に参考となろう。

手数料については、米国やカナダでは完全有料制が採用されている。米国では、事務負担を軽減し、コストを照会者に負担させることによって濫用防止機能を期待している。これに対して、カナダでは、有料制の理由を応分負担に求めている。調査した諸外国の中では、手数料制を導入している国は少

ないといえる。

アドバンス・ルーリングに係る不服申立制度については、多くの国において採用されていないといえよう。一方、オーストラリアのプライベート・ルーリングの異議申立てやスウェーデンのリッツ・ネムンデンの訴訟提起などは回答内容についての争訟制度である。その他、ドイツでは一定期間が経過してもルーリングが発出されない場合に、異議申立てが可能であるし、フランスにおいても当局が申請を拒否したり、当局が回答を撤回した場合に、提訴することが可能であるが、これらはルーリングの内容そのものを対象にした争訟ではないと思われる。もっとも、不服申立制度については、当該国の争訟制度の体系的な理解の中捉えるべきであり、我が国における争訟制度をどのように考えるべきかといった観点からの検討が要請されよう。

第3章 我が国行政機関の実施する事前照会 手続との比較検討

序

国税庁の文書回答手続の検討においては、先に導入された日本版ノーアクションレターが引合いに出されることが多い。しかしながら、日本版ノーアクションレターと文書回答手続との法的性質の違いについては、これまであまり明確には整理されてこなかった嫌いがある。日本版ノーアクションレターの適用対象は不利益処分等であり、処分理由の明確化が法的に要請される点に制度導入の根拠があるとすれば、文書回答手続とはその性質を異にしていると整理し得る。ここでは日本版ノーアクションレターとの比較検討を通じて、文書回答手続の法的性質の検討に当たっての整理を行うこととしたい。

次に、関税法上の事前教示制度について検討を加えることとする。そこでの問題意識は、特に、同法が法定化された制度として、事前教示制度を構築していることの意味を検討したい。また、法定化された同制度では法的安定性が確保されているのかという点についても検討を加えることとしよう。

第1節 日本版ノーアクションレター

1 SEC ノーアクションレターと日本版ノーアクションレター

(1) SEC ノーアクションレター

SEC ノーアクションレターは、SEC の内部部局である企業財務部 (Division of Corporation Finance) 等の部局が発出する回答であり⁽²³⁴⁾、

(234) 常岡孝好「ノー・アクション・レターの法的性質〔I〕」商事1578号12頁。Tomas P. Lemke, *The SEC No-action Letter Process*, 42 Bus. Law., 1019 (1987).

純粹ノーアクションレター (pure no-action letter) ⁽²³⁵⁾、法令解釈レター (interpretive letter) ⁽²³⁶⁾、株主提案に係るノーアクションレター⁽²³⁷⁾の3種類がある。SEC ノーアクションレターとは、「SEC に対する具体的な取引を前提とした SEC の所轄法令に関する照会に対して、SEC のスタッフが作成する書簡形式による非公式の回答であり、典型的には、スタッフは照会にかかる取引が行なわれた場合に、SEC に対して違法行為に対する法執行行為 (enforcement action) を行うことを進言しない旨の表明を内容とする」もので、「法執行行為を行わない旨の書簡」と説明されたりしている⁽²³⁸⁾。

SEC ノーアクションレターでは、問題がない旨の回答 (favorable response)、内容についての回答が行われないもの (no response on the merit)、及び問題がある旨の回答 (adverse response) がある⁽²³⁹⁾。

問題のない回答は、裏書方式により、単に、申請書に記載の取引が実行

- (235) 藤田浩「米国 SEC のノーアクション・レター手続の概要」商事 1574 号 46 頁は、純粹ノーアクションレターを「担当スタッフとして SEC に対し法執行行為を行うことを進言しない等のスタッフの法執行行為についての態度表明を内容とするノーアクションレターのことをいう」とされる。
- (236) 常岡孝好教授が「解釈通知」と訳されるノーアクションレターであり (常岡・前掲注 234、12 頁)、藤岡・前掲注 235、46 頁は、「一定の事実関係の文脈における、ある法令の解釈をスタッフが示す法令解釈レターである。」とされる。実際には、法執行行為の態度表明につき理由付け中で法令解釈が示される場合もあり、純粹なノーアクションレターと法令解釈レターの分類は相対的なものであるとされている (藤田・同 46 頁)。
- (237) 常岡孝好教授は、「株主提案に係る不問通知 (筆者注：ノーアクションレターのこと) は、株主が株主提案を委任状説明書に記載することを求めたが、発行会社がこれを拒否し右株主提案を記載しないで委任状説明書を送付する意向であるとき、当該株主提案を記載すべきかどうかについて SEC の部局が判断するものである。」とされる (常岡・前掲注 234、12 頁)。
- (238) 藤田・前掲注 235、45 頁。藤田氏はこのような説明をした上で、「しかし、実際にはその内容にはさまざまなものがあり得る」とし、「法執行行為が行われる可能性を示唆する内容のものであってもノーアクション・レターであることに変わりはない。」とされる。
- (239) 藤田・前掲注 235、48 頁。以下、これらの内容については、藤田氏の解説に負うところが大きい。

された場合において、申請書記載の法令に基づき違法行為に対する法執行行為を行うことを SEC に進言しない旨が申請書の末尾に付記又は添付されることが通常とされている。これに対して、問題がある旨の回答とは、申請者が提案に関わる取引を実行した場合に SEC に対して法執行行為を行うことを進言しないことは保証できない旨を、スタッフが表明するものである。問題がある旨の回答の場合には、スタッフによる理由付けがなされる場合が多い。

一方で、内容についての回答が行われない場合がある。SEC ノーアクションレターの申請に対して回答するか否かはスタッフの裁量に委ねられているとされている。藤田氏の分析によると、「方針上または他の考慮により回答することが適切でない」と判断される場合には、回答が差し控えられる場合がある。この場合には問題点についての回答を行わない旨の回答がなされるか、または、問題がある旨の回答がなされる場合もある。」として、企業財務部において示されている、回答することが不適切である場合が具体的に説明される。

すなわち、①照会が仮定の質問であって回答することが誤解を招く虞のある場合、②本質的に事実左右される問題点であり担当者においてその判断をすることが適切でないいくつかの場合、③他の法令により決定されるべき前提問題が未解決の場合、④法律の変更過程にある問題点に関する場合、④新規又は特有の問題点を含まない、ありふれた問題点についての申請の場合、⑤現に進行している法執行手続の対象となっている問題点又は当事者についての申請の場合、⑥SEC のより正式な決定手続によることが適切な問題点を含む申請の場合などの場合には、回答が拒絶されるという⁽²⁴⁰⁾。

問題がある旨の回答を受けた申請者が回答に不服ある場合には、まず、

(240) Tomas P. Lemke, *supra* note 234, at 1033 n. 61.

主席法律顧問に対する見直し要請⁽²⁴¹⁾を行い、これが不成功に終わった場合には、主席法律顧問の監督者に対する要請を行い、更に必要があれば、担当部の理事に対する要請を行うこととされているが⁽²⁴²⁾、これらスタッフに対する見直し請求が拒絶された場合には、SEC に対する見直し要請が考えられる。しかしながら、SEC における見直しは SEC の裁量に任されており、通常、スタッフは問題がある旨の回答についての見直し要請を SEC に提出することには熱心ではないと説明されている。されども、SEC で見直し要請が受理されれば、通常公開の会議において検討がなされるとされているのである⁽²⁴³⁾。

このような制度を参考にして、我が国にノーアクションレター導入が検討された⁽²⁴⁴⁾。当初、ノーアクションレターについては、平成 9 年 7 月 4

(241) 不服を申し立てる場合には、『スタッフ→委員会→裁判所』の順に行うこととされ、委員会審査を経なければ司法審査の対象にならない（野村総研「ノー・アクション・レターの実態」資本市場クォーターリー1998年夏号68頁）。

事例として、NYCERS v. SEC 事件がある（常岡孝好「ノー・アクション・レターの法的性質〔Ⅲ〕」商事1581号33頁、野村総研上記稿69頁）。1992年にCracker Barrel社は株主が提案した雇用に関する議案（employment-related proposal）を34年規則14a-8(7)にいう「会社の日常業務執行（ordinary business operations）」に含まれるとして、株主総会の招集通知の参考書類に当たる委任状説明書（proxy statement）に載せなくてもよいことについて、ノーアクションレターを要求し、SECスタッフもそれに賛成した。当時は、一般的に雇用問題は会社日常業務であると考えられていた上、SECは株主提案を狭く解釈する傾向があった。同株主提案を会社に求めた株主（New York City Employees' Retirement System (NYCES)：ニューヨーク市従業員退職年金基金）は、かかるノーアクションレターを不服として1993年に訴訟を提起した。第一審New York City Employees' Retirement System v. SEC, 843 F. Supp. 858 (S. D. N. Y. 1994)では、NYCERSが勝訴したものの、第二審NYCERS v. SEC, 45 F. 3d 7 (2d Cir. 1995)ではSECが勝訴した。その後、NYCERSからの再審理請求があり、この間、この問題に関するSECの判断は差し控えられていた。最終的には、SECは株主提案に関する規則の改正を行い、その元となったノーアクションレターを撤回した（1998. 5. 21）。

(242) Tomas P. Lemke, *supra* note 234, at1036.

(243) これら一連の見直し要請については、藤田・前掲注235、49参照。

(244) そもそも、平成10年6月に当時の金融監督庁が採用した「法令解釈照会制度」は、SECノーアクションレターを参考にして制度化したものであり、これが現在の

日大蔵省金融企画局「新しい金融の流れに関する懇談会」第1回会合⁽²⁴⁵⁾や、平成10年6月17日の同懇談会「論点整理」において取り上げられるなどしていた⁽²⁴⁶⁾。なお、平成12年1月18日総務庁「規制緩和施策等の検討状況について」では、ノーアクションレター導入についての検討状況について触れられている。

次に、我が国におけるノーアクションレター、いわゆる「日本版ノーアクションレター」について検討を加えることとしよう。

(2) 日本版ノーアクションレター導入の背景

民間での企業活動が法令に抵触するかどうか判然としないために、消極的な行動となり国際競争力に劣ることとなったり、そのために新種のビジネスの機会を喪失したりすることは我が国経済の損失と認識し得ることから⁽²⁴⁷⁾、政府は、平成12年12月1日に閣議決定された「経済構造の变革と創造のための行動計画(第3回フォローアップ)—新たな経済成長に向けての新行動計画—」において、「IT革命の到来等の中で、民間企業の事業活動が迅速かつ公平に行われることを視野に入れて、行政処分を行う行政機関がその行政処分に関する法令解釈を迅速に明確化する手続を、我が国の法令体系に適合した形で導入を図ることとし、その検討に着手すると

日本版ノーアクションレター導入への足がかりとなっているといえよう(常岡・前掲注99、122頁参考)。なお、常岡・前掲注99、142頁は、日本版ノーアクションレターとSECノーアクションレターとの類似・共通点と相違点を明確に示される。

(245) 平成9年11月25日同懇談会第4回会合議事要旨も参照。

(246) 常岡孝好教授は、早い時期からノーアクションレターについての検討を行っておられる。日本版ノーアクションレターの経緯については、常岡・前掲注234、17頁参照。

(247) 金融庁の「金融庁における法令適用事前確認手続の導入について」では、「民間企業等が事業活動を行う上で、新しい商品の販売やサービスの提供を行おうとする際に、その新たなビジネスが法令に違反しないことが事前に明らかにならない場合には、民間企業等としては、折角の有望なビジネスの開始をあきらめてしまうケースも考えられますが、そのビジネスが適法に行い得るものであった場合には、結果として、我が国の社会経済において大きな損失となってしまいます。」と示し、法令適用事前確認手続の必要性を説明する。

ともに、一定の分野において平成13年度（2001年度）から実施する。」こととされたことを踏まえ、平成13年度から、IT・金融等新規産業や新商品・サービスの創出が活発に行われる分野について、民間企業等がある行為を行うに際し、法令に抵触するかどうかについての予見可能性を高めるため、当該行為について特定の法令の規定との関係を事前に照会できるようにするとともに、行政の公正性を確保し、透明性の向上を図るため、当該照会内容と行政機関の回答を公表することとした。

このことは、「e-Japan 戦略」⁽²⁴⁸⁾において、「既存のルールの解釈の明確化（ノーアクションレターの導入）」の趣旨に沿うものであると解されている。そこで、かかる分野に関し、民間企業等が、実現しようとする自己の事業活動に係る具体的行為に関して、当該行為が特定の法令の適用対象となるかどうかを、予め当該規定を所管する行政機関に確認し、その機関が回答を行うとともに、当該回答を公表する手続の指針を定め、平成13年3月27日に「行政機関による法令適用事前確認制度の導入について」として閣議決定したのである。

ここでは、法令適用事前確認手続のみを対象とするのではなく、公正取引委員会の事前相談なども射程とするため、これらを含めて日本版ノーアクションレターとして検討を加えることとする。

（3）日本版ノーアクションレターの意義

日本版ノーアクションレターでは、行政機関において、一定の要件を満たした法令解釈の照会に対して一定期間内に回答すること、爾後的に公表することが要請されている。これまでも、行政機関に対する法令解釈の照会は電話・面談等により行われてきたが、必ず回答が行われるのか、いつまでに回答が行われるのかといった点が不明確であった。同制度の導入は、かような状況にあった行政機関への照会を明確にルール化することで、新たな事業を行う場合に許認可等が必要であるか否か、行政命令の発動があ

(248) 平成13年1月22日高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部決定。

るか否かなどを事前に確認でき、民間事業者が新たな事業に挑戦する際の法的リスクを軽減することが期待されているのである⁽²⁴⁹⁾。

ただし、「法的リスク」を軽減させるために責任をもって回答し得る範囲は、それぞれが所管・運用する法令の範囲内であるため⁽²⁵⁰⁾、これら各省庁の行う日本版ノーアクションレターは、それぞれの省庁所管の法令に限定されよう。

この点、平成12年11月6日金融イノベーション会議においても⁽²⁵¹⁾、『日本版ノーアクションレター』が導入されれば、①規制の不透明性が払拭され、金融関係者における法解釈が整えられていく中で、②行政処分 of 予測可能性が高まるため、コンプライアンスを強化する効果が見こまれる。そして、③解釈不足や誤解に基づく違法行為を低減することを通じて、不要な行政処分を減らすことができると予測される。」とした上で、金融庁の立場からしても、「①民間が問題視している規制の適用における問題点を前広に知り得るほか、②民間が検討した法解釈論の成果を、行政プロセスに適宜活かすことが可能となり、③こうした民間との交流を通じて、わが国金融資本市場の効率化・健全化に資することができると考えられる。」と指摘されている。

(4) 経済産業省における法令適用事前確認手続

経済産業省では、各省庁に先駆けて平成13年3月27日閣議決定「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」に従い、民間企業等が実現しようとする自己の事業活動に係る具体的な行為に関して、当該行為が特定の経済産業省所管法令の適用対象⁽²⁵²⁾となるかどうかを予め確認す

(249) 金融法務事情編集部「経済産業省、『日本版ノーアクションレター制度』の運用を開始」金法1613号46頁。同稿は行政機関に対する義務とする。

(250) 山崎=溝口=中原・前掲注44、31頁。

(251) 平成12年11月6日付金融イノベーション会議「『日本版ノーアクションレター』の導入に向けて—金融庁における文書回答制度のあり方—」参照。

(252) 経済産業省における法令適用事前確認手続の対象となる法令(条項)は、経済産業省が所管する法令の条項のうち、次のいずれかであって、同手続の趣旨に該当す

るための照会制度を構築し、細則⁽²⁵³⁾を設けて、法令の施行を担当する課等⁽²⁵⁴⁾の長の職名で回答を行うとともに、当該回答をホームページにおいて公表⁽²⁵⁵⁾する手続を定めている⁽²⁵⁶⁾。その他、金融庁²⁵⁷などの省庁においても同様の手続が定められている。ここでは、経済産業省を取り上げて、その内容について概観することとする。

まず、細則においては照会者の資格要件が定められている。すなわち、

るものとされている。ただし、地方公共団体が処理する事務（法令受託事務及び自治事務）に係るものは対象とされていない。①当該条項が申請（行政手続法2条3号にいう申請をいう。）に対する処分の根拠を定めるものであって、当該条項に違反する行為が罰則の対象となる場合、②当該条項が届出、登録、確認等行政機関に対し一定の事項を通知する行為の根拠を定めるものであって、当該条項に違反する行為が罰則の対象となる場合、③当該条項が不利益処分（行政手続法2条4号に定める不利益処分をいう。）の根拠を定めるものである場合。

- (253) 平成13年5月31日付「経済産業省における法令適用事前確認手続に関する細則」参照。
- (254) 課等とは、①経済産業省組織令及び経済産業省組織規則並びに経済産業省職制規程、資源エネルギー庁職制規程、特許庁職制規程及び中小企業庁職制規程における課、②経済産業省職制規程4条の規定に基づき置かれる参事官付、③経済産業省職制規程5条1項及び6条1項、資源エネルギー庁職制規程2条1項及び3条1項、特許庁職制規程2条及び3条1項並びに中小企業庁職制規程2条1項及び3条1項の規定に基づき課に準ずる組織として置かれるチーム及び室、④課に準ずる組織として大臣官房企画課長が定めるものをいうこととされている（経済産業省における法令適用事前確認手続に関する細則・前掲注253、2.定義）。
- (255) 法令適用事前確認手続の対象となる法令（条項）及び各法令（条項）を担当する課等については、一覧表を作成し経済産業省のホームページにおいて公表することとされている。なお、当該一覧表については、法令改正等の事情変更があった場合には、これを随時見直すこととされている。
- (256) 経済産業省における法令適用事前確認手続については、http://www.meti.go.jp/policy/no_action_letter/downloadfiles/saisoku.html 参照。
- (257) 金融庁では、平成13年7月9日付「金融庁における法令適用事前確認手続に関する細則」を定めているし、総務省は平成13年8月29日付「総務省法令適用事前確認手続規則」(http://www.soumu.go.jp/kyoutsuu/010822c_2.html)を、法務省は平成14年3月27日付「法務省法令適用事前確認手続規則」(<http://www.moj.go.jp/KANBOU/JIZEN/jizen06.html>)を、厚生労働省は平成14年3月28日付「厚生労働省における法令適用事前確認手続に関する訓令」(<http://www.mhlw.go.jp/wp/no-action/2.html>)を定めている。

担当課等の長は、次に掲げる全ての資格要件を備えた民間企業等又はその代理人（以下「照会者等」という。）からの照会を照会窓口⁽²⁵⁸⁾において受け付ける。具体的な要件としては、①将来照会者自らが行おうとする行為に係る個別具体的な事実を示すこと、②適用対象となるかどうかを確認したい法令の条項を特定すること、③当該法令（条項）の規定の適用対象となるかどうかについて照会者の見解及びその結論を導き出す論拠を示していること、④照会者名並びに照会及び回答内容が公表されることに同意していることである。なお、課等の長は、これらの資格要件を備えていない者からの照会があった場合、資格要件を備えていない旨及び備えていない資格要件の内容をその者に通知する。

照会の内容や回答については、公表することとされている。照会者名及び回答の内容は、公表を行うべき時期（原則として回答を行ってから 30 日以内）に達した時⁽²⁵⁹⁾は、経済産業省のホームページにおいて、原則としてそのまま公表することとしているが、照会及び回答のうちに、情報公開法に定める不開示事由に該当し得る情報が含まれている場合には、必要に応じてこれを除いて公表することができる。

照会者等が公表の遅延を希望する場合には、担当課等の長は遅延を希望する理由を検討し、遅滞なくその許諾を通知する。その際、課等の長は回

(258) 照会窓口は、各法令（条項）を担当する課等とする。具体的には経済産業省のホームページで公表した各法令（条項）を担当する課等において受け付ける（電子的手法も含む。）。なお、課等の長は、照会の内容が当該課等の所管する法令（条項）以外に関するものであった場合には、その旨を照会者等に通知する。この際、照会を受けた課等の長は、当該照会内容に関する法令（条項）の担当の課等又は担当府省が明らかな場合はこれを明示することとされている。

(259) ただし、次のような場合には 30 日を超えてから公表を行うことができることとされている。①照会者等が公表の遅延を希望し、照会書に公表の遅延を希望する理由及び公表可能とする時期を付記している場合であって、その理由が合理的であると認められる場合（この場合であっても、課等の長は必ずしも照会者の希望する時期まで公表を遅延するものではなく、公表を遅延する合理的理由が消失した場合には、公表する旨を照会者等に通知した上で公表することができる。）、②公益上その他の理由で公表を遅らせる必要がある場合。

答を行うまでに照会者等が照会の取り下げを検討するための相当の時間を確保できるように留意することとされている。

法令適用事前確認手続の回答期間として、照会者等からの照会書が照会窓口に到達してから、30日以内に回答を行う。しかしながら、慎重な判断を要する場合や、担当の課等の事務処理能力を超える多数の照会により業務の著しい支障が生じる場合なども想定されるため、合理的な理由により30日以内に回答を行うことが困難な場合には、課等の長は、照会者に対して、遅滞なくその理由及び回答時期の見直しを書面により通知する。

担当課等の長は、照会書に記載された事実のみを前提として、照会のあった行為が照会対象法令（条項）の対象となる旨又は対象とならない旨の見解を、課等の長の職名で定められた様式により回答する。ただし、照会者等が口頭で回答することに同意する場合については、この限りではない。なお、課等の長は当該回答の理由となる、当該対象法令（条項）の解釈を付記することができることとされている。

また、一定の要件に該当する照会については、回答を行わないことができる。その場合には、課等の長は照会者に対して遅滞なく回答を行わない旨及びその理由を通知する。ここで、一定の要件とは、①判断の基礎となる事実関係に関する情報が不明確である又は不足している場合、②類似の事案が争訟（訴訟、行政不服審査法に基づく不服申立て及びその他の法令に基づく不服申立て）の対象となっている場合、③一般に提供されている逐条解説や一問一答集等により既に明らかにされている等ありふれた事案に関する照会又は既に経済産業省のホームページにおいて回答が公表されている照会と同種類類似の照会である場合を指している。

（5）公正取引委員会における事業者等の活動に係る事前相談制度

公正取引委員会は、法運用の透明性の向上を図るとともに、事業者等の自らの行為への法適用に関する予見可能性を高めるとの観点から、事業者

等が行おうとする具体的な行為⁽²⁶⁰⁾に関し、当該行為が公正取引委員会所管法令の規定に抵触するか否かについて、相談に応じ、回答する制度の整備を図ることとし、そのための手続を定めている⁽²⁶¹⁾。

事前相談の申出要件としては、①相談の対象となる行為を行おうとする事業者又は事業者団体（以下「申出者」という。）からの申出であること、②将来自ら行おうとする行為に係る個別具体的な事実を示すこと、③申出者名並びに相談及び回答内容が公表されることに同意していることが挙げられている。

申出の方法などについては、上記の経済産業省の法令適用事前確認手続に類似している。よって、ここでは、公正取引委員会の事前相談制度に特徴的な点のみを示しておくこととする。

事前相談の申出者は、定められた事前相談申出書を作成する必要があるが、事前相談申出書には、相談内容の概要を示した書面の添付が要請されている。事前相談申出書は、公正取引委員会事務総局経済取引局取引部長あてに提出する必要があるが、各地方事務所・支所等を経由して提出することもできることとされている。

事前相談申出書が申出の要件を備えていない場合には、その旨を申出者に通知するが、口頭や電子的方法によることも可能である。

原則として、事前相談申出書を受領してから30日以内に書面により回答を行うこととされている点は、経済産業省の法令適用事前確認手続と同様であるが、回答を行うために必要と判断される資料等の追加的提出を求めた場合には、すべての資料等を受領してから30日以内に回答を行う。

(260) 事前相談の対象となる行為は、事業者又は事業者団体が実施しようとする具体的な行為であって、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律、下請代金支払遅延等防止法又は不当景品類及び不当表示防止法の規定に抵触するか否か明らかでないものとされている。ただし、独占禁止法4章の規制対象となる企業結合案件に係る相談については、この制度の対象外とされている(2)。

(261) 公正取引委員会における事業者等の活動に係る事前相談制度については、<http://www.jftc.go.jp/jizen/jizen2.htm> 参照。

回答については、事前相談申出書に記載された事実を前提に、事前相談申出書に記載された行為が法律の規定の適用対象となるかどうか、又は法律の規定に抵触するか否かについての現時点における見解を基にして書面により回答を行う。なお、回答において、必要な場合には期限又は条件を付すことがある。期限内に回答を行うことができない場合は、申出者に対して、その理由及び回答の見通しを書面により通知しなければならない。

また、一定の場合には、回答を行わないことができるが、その場合には具体的な理由を申出者に対して書面により通知する。一定の場合とは、①相談に密接に関連する事案が訴訟の対象となっているなど、私的紛争に介入することとなる場合、②公正取引委員会が適切な判断を行うに足るだけの情報を申出者その他の事業者等から入手できない場合、③一般に提供されている解説等により既に当該相談に係る法律の解釈が明らかにされているような事案に関する相談、又は既に公正取引委員会のホームページ等において回答が公表されている相談と同種類類似の相談である場合、④回答を行うことにより、審査活動又は審判手続に支障を生じる虞のある場合、⑤共同研究開発又は特許・ノウハウライセンス契約に関する相談等の場合であって、技術の内容又は将来の製品市場に及ぼす影響に係る評価を必要とする場合（独占禁止法に係る相談の場合）、⑥商品又は役務の効能、効果等が明らかでない場合（景品表示法に係る相談の場合）が掲げられている（8(4)）。

公正取引委員会の事前相談については、回答の効果が示されている。すなわち、法律の規定に抵触するものでない旨の回答をした場合においては、当該相談の対象とされた行為について、法律の規定に抵触することを理由として法的措置を採ることはないとされている。ただし、事前相談申出書や提出を受けた資料等に事実と異なる記載があった場合、申出に係る行為の内容と異なる行為又は回答に付された期限を超え若しくは条件に反する行為が行われた場合はこの限りではないとされている（8(5)）。

更に、回答の撤回については、どのように扱うかが示されている。法律

の規定に抵触するものでない旨の回答をした後において、相談の対象となった行為に係る市場における申出者等の地位や当該市場の状況が著しく変化する等、当該回答に際して判断の基礎となった事実に変更が生じた場合、その他当該回答を維持することが適当でないと認められる場合には、理由を付記した書面をもって、その全部又は一部を撤回することがある。この場合には、原則として、回答の全部又は一部を撤回し、必要な措置を採るための合理的な期間を経た後でなければ、当該相談の対象とされた行為について、法的措置を採らないとされている (9) ⁽²⁶²⁾

(6) 各省庁の実施する日本版ノーアクションレター

照会の対象については、各省庁によって若干のバラツキがあるものの概ね前述した経済産業省における法令適用事前確認手続や公正取引委員会における事前相談制度に類似している。

その他特徴的なところを挙げれば、例えば、厚生労働省における法令適用事前確認手続の場合、民間企業等の自己の事業活動に係る具体的行為が、①許認可等を受ける必要があるかどうか（許認可等を受けない場合、罰則の対象となるかどうか。）、②届出をしたり、登録・確認等を受ける必要があるかどうか（届出をしない場合又は登録・確認等を受けない場合に罰則の対象となるかどうか。）、③不利益処分の対象となる可能性があるかどうか（ある行為をした場合又はしなかった場合に取消等の対象となるかどうか。）について、照会を受けることとされている。

厚生労働省以外の各省においては罰則の有無についての照会についての言及はないと思われるものの、照会の対象となる分野を限定することなく所管の法令を広く対象としているほか、不利益処分の対象となるかどうか対象とされており、その他にも、許認可等を受ける必要があるかどうか

(262) 米国連邦取引委員会 (Federal Trade Commission (FTC)) は advisory opinion (助言制度) という、公正取引委員会の「事前相談制度」に類似する制度を採用している (常岡孝好「法令解釈照会制度と不問通知 (no-action letter)」『公法学の法と政策・金子宏先生古希祝賀(下)』450頁)。

や届出・登録・確認等を行う必要があるかどうかまで対象にするなどしており、閣議決定における政府統一指針よりも拡大されているといえよう。

また、回答期限については、各省庁とも政府統一指針である 30 日以内とされているが、経済産業省等が慎重な判断を要するもの等については、回答期限の見直しを行い得るとしているのに対して、厚生労働省のそれは、①慎重な判断を要する場合は原則として 30 日以内、②所管課の事務処理能力を超える多数の照会により業務の遂行に著しい支障が生じる虞がある場合は合理的な期間、③他の府省と共同して所管する法令の条項に係る照会である場合は原則 30 日以内としており、延長期間が厳格に定められている点に特徴がある。

2 日本版ノーアクションレターの規範性—行為規範形成機能論

日本版ノーアクションレターが行為規範とされることを通じて、照会者を拘束することや、照会事例がホームページにおいて公表されることから、公表された内容に行為者が事実上拘束されることになるという批判があり得る。

一例を挙げれば⁽²⁶³⁾、銀行は銀行法上具体的に列挙された業務のほかに、同法 10 条 2 項の「その他の付随業務」に該当する業務を営むことができるとされている。この「その他の付随業務」については、これまで平成 15 年 3 月 28 日付の金融庁「リレーションシップバンキングの機能の強化に関するアクションプログラム」に伴う預金取扱金融機関関係の事務ガイドラインの改正により、コンサルティング業務や M&A に関する業務が「その他の付随業務」に該当することが明確にされていたが、例えば、ATM の画面や通牒、残高証明書等の余剰スペースを他社の広告媒体等として利用することが「その他の付随業務」に該当するか否かについて判然としなかった。そこで、同年 7 月 2 日に、株式会社みずほ銀行及び株式会社三井住友銀行による法令適用事前確認手続上の照会があり、これに対する金融庁による回答が行われ、これが

(263) 本文に掲げる例は、森下国彦=渡邊雅之「銀行の『その他の付随業務』-改正事務ガイドラインとノーアクションレターの検討-」金法 1683 号 18 頁に負う。

公表された。

この点について、『その他の付随業務』については、従前より事務ガイドラインに4つの基準が示されていたものの、要件が抽象的であり、その適用のあり方も不明確であったが、今回の事務ガイドラインの改正ならびにノーアクションレターによる照会および回答によって、金融庁の判断が一定程度明確にされたと言える。」とする実務家の見解も紹介されているところである。法律事項について結果的に行政庁の判断がノーアクションレターの公表を通じて提示され、関係業者がこれに従った行為を取ることになるのであるが、これは行政の透明性という名の下に、結果において行政庁の法律解釈に抵触しないように関係業者が行動を取ることとも解し得る。

金融行政については、これまで通達行政が強く批判されてきた経緯がある。これは、法令によらずに大蔵省金融企画局や証券局、銀行局の発遣する通達によって行政規制がなされているという点について、法律による行政が行われていないとの批判であったはずであるが、このことと法令適用事前確認手続との関係はどのように整理されるべきであろうか。

法令適用事前確認手続の行為規範性を強調すると、従前の通達行政との界面が判然としなくなるようにも思われる。この点については、後述することとする。

また、このことは、例えば、各省庁の法令適用事前確認手続の照会内容に、「既に経済産業省のホームページにおいて回答が公表されている照会と同種類類似の照会である場合」には回答を行わないこととしていることから、各省庁では、掲載された回答に一種の先例性を持たせた取扱いを行っているに等しいという指摘もあり得るであろう。しかしながら、このような取扱いは実際的には、同種の質問には同種の回答をするに過ぎないことを前提として事務の煩雑を防ぐことにあると理解すべきであろう。

3 日本版ノーアクションレターの法的位置付け

(1) 非権力的事実行為

日本版ノーアクションレターは、行政機関の法令解釈に対する事実上の信頼に基づき、個別具体的なケースについて、行政機関の法令解釈についての見解を事前に情報提供する行為であり、かかる行為は講学上の「非権力的な事実行為」と位置付けられると説明されている⁽²⁶⁴⁾。

(2) 法的拘束力⁽²⁶⁵⁾

Amalgamated Clothing and Textile Workers Union v. SEC 事件⁽²⁶⁶⁾では、ノーアクションレターは暫定的なものであり、最終的なものではなく、SEC が下すような行政決定は、行政過程の帰結として、義務を課したり、権利を剥奪したり、何らかの法律関係を設定するのではない限り、審査可能とはいえないと判示されている。この判決においては、SEC 自体の行為は、インフォーマルな助言の確認でしかなく、部局のノーアクションレターは当事者や SEC を拘束しないとされている。

また、Board of Trade v. SEC 事件⁽²⁶⁷⁾では、SEC 内の市場規制部がノーアクションレターを発出した翌日に方針を変えることもできるし、部局の立場如何にかかわらず SEC 委員も進んで執行の措置を執ることができると判示されており、米国において、SEC ノーアクションレターの法的拘束力については、否定的に解されているようである。

米国 SEC ノーアクションレターの拘束力について判示されている New York City Employees' Retirement System v. SEC 事件控訴裁判所判決⁽²⁶⁸⁾では、SEC ノーアクションレターは、内部拘束力さえもないと判示されており、一般的に SEC は法的に拘束されていないと理解されている⁽²⁶⁹⁾。

(264) 山崎=溝口=中原・前掲注 44、34 頁。

(265) 米国におけるノーアクションレターの法的拘束力の検討については、常岡孝好「ノー・アクション・レターの法的性質〔Ⅱ〕」商事1580号32頁に拠るところが大きい。

(266) Amalgamated Clothing and Textile Workers Union v. SEC, 15 F. 3d 254 (2d Cir. 1994).

(267) Board of Trade v. SEC, 883 F. 2d 525 (7th Cir. 1989). 常岡・前掲注 265、33 頁 (注 64) 参照。

(268) New York City Employees' Retirement System v. SEC, 45 F. 3d 12 (2d Cir. 1995).

(269) 野村総研・前掲注 241、69 頁。

金融イノベーション会議⁽²⁷⁰⁾ではこの点について、『日本版ノーアクションレター』に強い法的拘束力を求めるべきではない。訴訟になった際に最終的な判断を下すのは裁判所であって金融庁ではない。その意味で、金融庁の出すノーアクションレターは制度上の法的拘束力を保証し得ない。したがって、その法的地位は、金融庁内における解釈基準にとどまらざるを得ないし、それ以上の効力を求めるべきではない。」とした上で、『日本版ノーアクションレター』の地位は、『その時点における金融庁の解釈』、つまり、法令改正や新たな解釈が発出されるまでの間における金融庁の解釈という扱いでよい。当該レターが発出された時点に限って、事務ガイドラインと同じ法的地位にあると考えるべきである。したがって、金融機関は、『日本版ノーアクションレター』の内容を遵守することによって、善管注意義務を遵守していることを立証していることが可能となる。もっとも、一定時期を経過した場合には、改めて発出を申請することが必要になる場合もあることに留意すべきである。」としている。

換言すれば、日本版ノーアクションレターの内容に従わないことをもって、照会者に対して不利益処分や罰則の適用があることを意味するものではないということになる。

(3) 先例性

New York City Employees' Retirement System v. SEC 事件控訴裁判所判決では、「部局のノーアクションレターは再検討を受けるし SEC を拘束する先例とみなされるべきではない」とされている⁽²⁷¹⁾。

日本版ノーアクションレター制度では、照会者の個別具体的な案件における法令適用の可能性を事前に確認することを可能とするだけでなく、事後的に、照会・回答内容を、原則として公表することにより、照会内容と同様あるいは類似した事業活動を計画している民間企業等の活動に資するこ

(270) 前掲注 251・『日本版ノーアクションレター』の導入に向けて-金融庁における文書回答制度のあり方-。

(271) *supra* note267, 12.

とを重要な目的としている。この点については、規範性として説明されているが⁽²⁷²⁾、換言すれば規範的性格を有する先例であるともいい得る。

この点、Securities and Exchange Commission (SEC : 証券取引委員会) の no-action Letter (ノーアクションレター) とは異なる性質を有するのであろうか。証券取引所法 25 条においては、SEC が下した「最終的決定 (final order)」によって侵害を受けた者は、合衆国控訴裁判所で当該決定の司法審査を受けることができると定められており、SEC の発出したノーアクションレターが最終的決定に該当すると解釈し得るとする判決がある。Medical Committee for Human Right v. SEC 事件⁽²⁷³⁾は、SEC ノーアクションレターが司法審査の対象になるかどうかについて多方面から詳しく考察しこれを肯定した最初の判決であるとされている⁽²⁷⁴⁾。しかしながら、この判決の後に、Kixmiller v. SEC 事件⁽²⁷⁵⁾や、Amalgamated Clothing and Textile Workers Union v. SEC 事件⁽²⁷⁶⁾では、ノーアクションレターに関する SEC 自身の行為について司法審査可能性を否定するという判断を下している。常岡孝好教授は、Amalgamated Clothing and Textile Workers Union v. SEC 事件判決を受けて、「部局のノーアクションレターについて審査・判断した SEC 自身の行為の司法審査可能性を認めた Medical Committee 判決の法理は事実上破棄されたかのようである。」と指摘される⁽²⁷⁷⁾。

(4) 信義則

経済産業省担当者のコメントによれば、「たとえば行政機関がすでに回答・公表している内容と異なる行政処分を行なった場合に、当該処分に対し

(272) 山崎=溝口=中原・前掲注 44、31 頁。

(273) Medical Committee for Human Right v. SEC, 432 F. 2d 659 (D. C. Cir.1970), Vacated as moot, 404 U. S. 403(1972).

(274) 常岡・前掲注 234、17 頁。

(275) Kixmiller v. SEC, 492 F. 2d 641 (D. C. Cir. 1974).

(276) Amalgamated Clothing and Textile Workers Union v. SEC, 15 F. 3d 254 (2d Cir. 1994).

(277) 常岡・前掲注 265、30 頁。

て取消訴訟を提起したさいの司法判断において、一定の場合には信誠則の適用がありうるものと考えられる。」とされている⁽²⁷⁸⁾。

ここにいう一定の場合については、最三判昭和62年10月30日(判時1262号91頁、税資160号542頁)⁽²⁷⁹⁾に判示された要件が取り上げられている⁽²⁸⁰⁾。ところで最高裁は、少なくとも、①租税行政庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②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後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けたこと、④納税者が租税行政庁の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に帰すべき事由がないこと、といった要件を充足した場合には特段の事情が認められるとしており、かかる特段の事情が認められる場合に初めて信義則の適用の議論を行い得る旨判示している⁽²⁸¹⁾。日本版ノーアクションレターに

(278) 山崎=溝口=中原・前掲注44、35頁。

(279) 主な判例評釈として、碓井光明「青色申告の承認と信頼の保護」ジュリ910号50頁、水野忠恒「判評」ジュリ903号46頁、宇賀克也「課税処分と信義則」ジュリ918号119頁、乙部哲郎「租税関係と信義則」『行政判例百選I〔第4版〕』52頁、同「判評」判時1282号202頁、藤田宙靖「租税法における信義誠実の原則」『租税判例百選〔第1版〕』34頁、今村哲也「租税法における信義則」『租税判例百選〔第2版〕』32頁、金子芳雄「租税法と信義則」『租税判例百選〔第3版〕』26頁など参照。

(280) 常岡・前掲注99、156頁。

(281) 最高裁は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない」と判示している。

においても、このような要件を前提として信義則の適用を解釈するとすれば、文書回答手続における信義則の適用と同様の解釈が取られることになりそうである。なお、文書回答手続における信義則の適用については後述する（第4章第2節）。

（5）抗告訴訟・国家賠償法等

経済産業省の見解によると、日本版ノーアクションレター制度に基づく回答の発出は、「非権力的な事実行為」とされている。したがって、「国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているもの」に当たらないことから、行政事件訴訟法上の取消訴訟の対象とはならないと解されている⁽²⁸²⁾。

日本版ノーアクションレターが非権力的な事実行為であることについては、賛同し得えよう。もっとも、このことは、かかる回答が権力的行為である行政処分であることを否定することにはならない⁽²⁸³⁾。

そこで、国家賠償法1条の適用があるかどうかという点について検討を加える必要があるが、かかる解釈に当たっては、日本版ノーアクションレターが「公権力の行使」に当たると解するかという点の整理が必要となろう。すなわち、伝統的な行政法学においては、公権力の行使とは「権力的行政作用」のみを指していたものの、現在の判例・通説は、より広義に公権力の行使を捉えており、「国家の行為のなかの純粋な私経済作用を除くすべての公行政作用を含み、行政指導、教育、社会保障、情報提供等の非権力的行政作用をも含むとする傾向にある。」とされている⁽²⁸⁴⁾。

通説を前提に理解すれば、国による情報提供等の非権力的行政指導⁽²⁸⁵⁾

(282) 山崎=溝口=中原・前掲注44、35頁。

(283) 笠井修=高山佳奈子「ノー・アクション・レターに対する信頼と民・刑事責任(1)」NBL720号10頁。

(284) 笠井=高山・前掲注283、11頁。

(285) 東京高判昭54.2.22(判時925号68頁、判タ387号99頁)、最三判昭56.4.14(民集35卷3号620頁、裁時816号1頁、判時1001号3頁、判タ442号55頁、金法

である日本版ノーアクションレターによる回答は、国家賠償法1条の適用対象となる「公権力の行使」に当たると理解し得るのではなかろうか。

4 日本版ノーアクションレターからの示唆

(1) 訓令規定と規定遵守に対する行政上の責務

例えば、「経済産業省における法令適用事前確認手続に関する細則」は経済産業省大臣訓令、「金融庁における法令適用事前確認手続に関する細則」は金融庁長官訓令、「厚生労働省における法令適用事前確認手続に関する訓令」は厚生労働大臣訓令である。また、「総務省法令適用事前確認手続規則」も総務大臣訓令であり、これらの意味するところは、所管官庁の職員が、これら細則等を遵守すべき義務を負っているところにあると思われる。

このように大臣訓令によって定められていることは、仮に通達において定められていたとした場合と比較して、行政官の義務としての意味に何らかの相違があるのであろうか。

これらが仮に通達に定められた制度であったとしても、通達が国家行政組織法14条に根拠を持つことに鑑みれば、これを行政官の義務として履行するという意味においては変わりはないと理解すべきであろう。

(2) 照会の対象—罰則についての照会

前述のとおり、厚生労働省の手続では、罰則の対象となるかどうかは照会の対象とされている。さすれば、場合によっては法令に反するものの罰則の対象とはされていないという回答もあり得よう。この点についてはむしろ、法令適用事前確認手続では、これから照会者等が行おうとする行為などが法に抵触するかどうかという点のみが問題とされるべきではなかろうか。

962号37頁)、京都地判昭47.7.14(判時691号57頁、判タ283号168頁)、長野地判昭33.12.24(下民9巻12号2587頁)、最二判昭62.2.6(判時1232号100頁、判タ638号137頁、金判784号44頁)、東京地判昭51.8.23(下民27巻498頁、判タ339号154頁、金判508号28頁、判時826号20頁)。

ここで改めて、日本版ノーアクションレターの趣旨を想起したい。新たな事業が法に抵触するか分からない場合に、その点についての逡巡から当該事業に乗り出すことを止めてしまうことがあり、これは我が国社会経済の損失である。このような損失を回避するために日本版ノーアクションレターは機能し得ると前述した。本制度は、法に抵触するような事業に乗り出すことを許容するものではないのであるから、仮に罰則がなくとも、法に抵触するような事業に乗り出すことは何ら我が国社会経済の損失ではないはずである。

法に抵触するような行為があれば、かかる新規事業への進出は避けるべきであり、事業者の新規事業挑戦に係る法的リスクを限定して解釈すべきではないと思われる。かように考えると罰則自体が行動の基準とされると理解すべきではなく、かかる照会には疑問が惹起される。この点は、文書回答手続においても同様の議論があり得えよう（第5章第2節参照）。

(3) 照会の要件—照会者の見解及びその根拠の明示

日本版ノーアクションレターはあくまでも特定の分野における制度である。

閣議決定では、各府省の判断で、法令適用に関する照会者の見解及びその根拠の明示を照会の要件とすることを認めている。この点からすれば、経済産業省における法令適用事前確認手続が、照会者の資格要件として「当該法令（条項）の規定の適用対象となるかどうかについて、照会者又はその代理人の見解及びその結論を導き出す論拠を示していること」とする要件付与は、特段要件を強化しているものではないと解される。

経済産業省の所管する法律の適用においては、相当に専門性が高く、法令適用上の困難性が認められるところ、照会者がどのような考えの下でどのような見解を有しているかを知ることは、行政庁における判断の基礎となると思われる。具体的には、照会者の見解の妥当性が適当であるか否かから検討を始めれば、論点の妥当性判断への道のりが短くなることが多いであろう。また、見解の相違があったとしても、照会者の見解の根拠を聴

取しておくことはその争点が明確化され、妥当な結論を導出するのに資すると思われるのである。

更に、このような判断材料を照会者から受けることは、照会者の自らの問い合わせに対する責任分担を意味することにもなる。個人的な相談に係る行政経費をすべて行政庁側に負担させることは、行政経費の独占をも意味するところであるが、その基礎となる根拠を示すことによって、行政上の経費削減にも繋がるであろう。

また、些細な照会、とるに足りない照会、単なる確認だけの照会といういわば、ノーアクションレターの濫用の問題も惹起されるが、きちんとした見解を用意した照会者のみを対象とすることには、その点でも意義を有すると考えられるのである。

(4) 回答の法的拘束力

回答については、SEC ノーアクションレターと同様、日本版ノーアクションレターにおいても法的拘束力は有しないと解されている。

しかしながら、法的拘束力を認めることはできないとしても、一方でSEC ノーアクションレターは裁判所においても尊重すべきとされており⁽²⁸⁶⁾、ある程度の規範性が認められることとの関係でも、簡単に覆し得るとするのは、同制度への信頼を醸成する上でも妥当しない。

この点について、公正取引委員会の事前相談については、法律の規定に抵触するものでない旨の回答をした場合においては、当該相談の対象とされた行為について、法律の規定に抵触することを理由として法的措置を採ることはないとされており、執行上の措置として理解すべきと思われる。かかる措置を文書回答手続において採用し得るかについては、租税法律主義の合法性の原則との関係や租税負担の公平原則といった観点からの深慮の上、検討すべき事項であると思われる（第5章第4節）。

一方で、日本版ノーアクションレター制度に対する誤解ともとれる過度

(286) 野村総研・前掲注 241、69 頁。

の期待を避けるためには、理論的な背景や法的位置付けについて、セーフ・ハーバー・ルール⁽²⁸⁷⁾との明確な違いを積極的に示していくことが重要であると思われる⁽²⁸⁸⁾。

(5) 標準処理時間の設定

閣議決定された政府統一見解では、原則として照会者からの照会を受けてから 30 日以内に回答することとされており、各省庁はこれに拠っていると思われる。

これは、行政手続法における標準処理期間（同法 6 条）の考え方と親和性を有するものであろう。この点、文書回答手続の適用においても標準処理期間の設定及び公表が外部からも要請されている。第 5 章において後述することとしたい。

(6) 解釈の付記

閣議決定による政府統一指針では明記されていないものの、例えば、経済産業省における法令適用事前確認手続では、回答の際に「当該回答の理由となる、当該対象法令（条項）の解釈を付記することができる」旨を明示することとしており、必要に応じて可能な限り解釈を付記する運用を行っている⁽²⁸⁹⁾。

文書回答手続においても、解釈の付記は重要な意味を有すると思われる。

(287) 野村総研・前掲注 241、69 頁は、「セーフ・ハーバー・ルールとは、適法な取引や措置を類型化して事前に示すことで、多数の取引や措置についての法的確実性を一括して担保する仕組みである」とする。ノーアクションレターは原則として、各スタッフの具体的な案件に関する判断に過ぎず、法的拘束力を有しないとされているのに対し、セーフ・ハーバー・ルールは、正式の法令であることから、法的安定性を高める効果がある。

(288) 行政庁の担当者の執筆により、本稿において引用したいくつかの論稿において、その旨が示されている。

(289) 山崎=溝口=中原・前掲注 44、33 頁。

第2節 関税局事前教示制度

関税法では、申告納税方式を採用した場合の事前教示制度を設けているが、これは文書回答手続とは異なり、法律上の制度として確立している(関法7③)。関税法の事前教示制度が行政庁の参考意見の供与としての性質を有するにとどまるとすると、このことはとりもなおさず、「納税者サービス」であることが文書回答手続の法定化を認めない根拠とはなり得ないことを意味するのかもしれない。

また、文書回答手続の拘束性の問題解決において、関税法上の事前教示が誤っていた場合にそれを信じた申請者の信頼は保護されるのかという問題についての検討から、何らかの示唆を得られるのではないだろうか。この点については、関税法の申告納税制度と事前教示制度との関係を明確にする作業から始める必要があるそうである。

本節は、かような問題意識を出発点に、我が国における文書回答手続の在り方を考察するに当たってのひとつの準備作業として、関税法における申告納税制度及び事前教示制度を概観することを中心的課題とする。

1 関税法における租税法律主義と申告納税制度

(1) 関税法における租税法律主義と解釈適用上の困難性

イ 広範な課税物件

関税は、輸入貨物に対して、関税法(昭和29年法律第61号)、関税定率法(明治43年法律第54号)、関税暫定措置法(昭和35年法律第36号)等によって課される間接消費税である⁽²⁹⁰⁾。関税には、国内産業の保護を主要な目的として課される保護関税と、財政収入を主要な目的として課される財政関税とがあるが、我が国を含む先進国の関税は、累次にわたるラウンドにおける関税率の引き下げにより、財政関税の意義が

(290) 金子・前掲注4、558頁。

薄まり、一般に保護関税⁽²⁹¹⁾の考え方で運用されている⁽²⁹²⁾。

また関税は、貨物を輸入する者を納税義務者とし（関法 6）⁽²⁹³⁾、輸入貨物を課税物件として課税される（関法 3）。ここに、貨物とは、すべての有体動産を含む広い概念であるとされている。輸入貨物には、その種類により、その価格を課税標準として課税される従価税品、価格及び数量を課税標準として課税される従価従量税品、数量を課税標準として課税される従量税品がある。

あらゆる貨物の輸入には、税関長の許可が必要であり、関税及び内国消費税を納付すべき外国貨物については、原則として関税及び内国消費税を納付した後でなければ輸入は許可されないこととされているため、関税の納付は輸入許可に直接の影響を及ぼすことになる。逆に、輸入禁制品を除いては、関税及び内国消費税が納付されている限り、税関長は許可を与えなければならぬと解されているのである⁽²⁹⁴⁾。

関税の課税対象となる輸入貨物は、関税定率法の別表において細かく分類されており、品目ごとに関税率が異なっている。

また、関税定率法別表附属規定である関税率表の解釈に関する通則の(4)において、関税率表のいずれの号にも該当しない物品は、当該物品

(291) 保護関税とは、輸入品に関税が課されることによって、当該輸入品の価格引上効果が伴い、それによって同種の国産品又はそれと競合関係にある国産品に対する競争力が低下するという機能に着目して課されるものであり、関税における機能のうちでは、国内産業保護の機能が最も重要視されている（日本通関業連合会『関税法概説』6頁（日本通関業連合会 1998））。

(292) 金子・前掲注 4、558 頁。

(293) 輸入の定義については、旧関税法の解釈として、関税線踰越説、入港説、領海説、自由流通説等諸説に分かれていた。昭和 29 年の関税法全面改正の際、輸入の定義が置かれたが、一応実質的には自由流通説を念頭に置いて、これを常識的に表現したものとされている。よって、具体的な輸入の時期は、引取説を中心として、陸揚説から自由流通説までのものを加えた範囲の広いものとなっている（日本関税協会『輸入手続〔貿易実務新書下巻〕』72 頁（日本関税協会 1988））。なお、引取には、違法な引取も含むと解されている（日本通関業協会・前掲注 291、7 頁）。

(294) 金子・前掲注 4、559 頁。

の最も類似する物品が該当する号に属する⁽²⁹⁵⁾とされている⁽²⁹⁶⁾。

ロ 関税法と租税法律主義

(イ) 租税法律主義

憲法 84 条は「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」とし、また、憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。これらの憲法規定が租税法律主義の原則を明らかにしていると説明されている⁽²⁹⁷⁾。金子宏教授は、租税法律主義を「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」という原則であると説明され⁽²⁹⁸⁾、また清永敬次教授は、「租税法律主義は、要するに、原則として、租税に関する重要な事項については、すべて法律でこれを定めなければならないとするものである。」とされる⁽²⁹⁹⁾。

ところが、関税は地方税とともに租税法律主義の例外として説明されることがある⁽³⁰⁰⁾。関税については、もとより租税法律主義に従って、その課税物件、課税標準、税率及び納税義務者のすべてが関税法及び関

(295) このように、すべての輸入貨物を課税の対象としている制度は、通常「関税義務主義」と呼ばれている。

(296) 金子・前掲注 4、560 頁（注 3）。

(297) 清永敬次『税法〔第 6 版〕』29 頁（ミネルヴァ書房 2003）。

(298) 金子・前掲注 4、78 頁。

(299) 清永・前掲注 297、29 頁。

(300) 清永・前掲注 297、29 頁は、「地方税については、地方税法という法律によりその大綱が定められているとはいえ、条例によってすべて規定されるのであるから、租税法律主義の例外をなすものといえる。」とされる。ただし、「地方税については地方公共団体に憲法上固有の課税権が与えられていると解すべきであろうから、その条例によって地方税に関する定めがなされることは憲法の観点からみて当然のことであるといわなければならない。」とされる。新井隆一「租税法律主義の憲法的意義」税法 176 号 12 頁、同『租税法の基礎理論〔第 3 版〕』68 頁（日本評論社 2001）、金子宏「市民と租税」加藤一郎編『岩波講座現代法〔8 卷〕一現代法と市民』316 頁（岩波書店 1966）、同「租税法の基本原則」金子宏ほか編『租税法講座〔第一巻租税法基礎問題〕』211 頁（1974）も参照。

税定率法その他関税に関する法律によって定められるのが原則であるが、対外関係や経済情勢等を考慮し、迅速に課税し又は税率を決定する必要があることから、租税法律主義に対して政令委任と条約規定遵守という2つの特徴的な側面を有している。このことから、租税法律主義の例外との指摘がなされているのであろう⁽³⁰¹⁾。

(ロ) 政令への委任と租税法律主義

関税における租税法律主義の問題として取り上げられる論点として、特別の場合に政令で定めるところにより、一定の範囲内の関税を課し又はこれを免除することが認められている点がある。

この点については、例えば、「その適用国、適用貨物、税率等はすべて政令に委任されており、同条（筆者注：関税定率法5条）に基づき政令（昭和30年政令237号）が發布されている。こうした政令への包括的委任は、租税法律主義（憲84条）の建前からして、問題なしとはしない。」とするような主張がある⁽³⁰²⁾。また、緊急関税（関定9条の2）、不当廉売関税（関定9）及び相殺関税（関定8）等について、「関税率変更権限の行政府への広範な委任も租税法律主義の原則に抵触する。」との批判もある⁽³⁰³⁾。

憲法84条にいう「法律の定める条件による」の意義については必ずしも明らかではないが、清永教授は、「関税について一定の範囲内で税率を定め又は免除すること自体を政令に委任することを認める趣旨であ

(301) 大蔵省関税研究会編『関税法規精解』74頁（日本関税協会1992）。

(302) 石村耕治「その他の消費税」北野弘久編『現代税法講義〔三訂版〕』260頁（法律文化社1994）参照。同教授は、憲法84条にいう「法律に定める条件」は、法律より下位にある政令等への委任を意味しないとされる。

(303) 石村・前掲注302、260頁。増井良啓「緊急関税と租税法律主義」新井隆一先生古希記念『行政法と租税法の課題と展望』393頁（成文堂2000）、清宮四郎『憲法I〔第3版〕』263頁（有斐閣1982）、伊藤正己『憲法〔第3版〕』477頁（弘文堂1995）、橋本公亘『日本国憲法〔改訂版〕』467頁（有斐閣1988）、小林直樹『〔新版〕憲法講義（下）』392頁（東京大学出版会1992）。

ろう」とされており⁽³⁰⁴⁾、関税法の趣旨に鑑みれば妥当な解釈であろうと思われる⁽³⁰⁵⁾。

しかしながら、このように適用国、適用貨物、税率等が政令に委任されていることが、法律のみでは解釈し得ないという指摘に繋がるのかも知れない⁽³⁰⁶⁾。

(ハ) 条約規定の遵守と租税法律主義

関税法 3 条は、「輸入貨物には、この法律及び関税定率法その他関税に関する法律により、関税を課する。但し、条約中に関税について特別の規定があるときは、当該規定による。」とされており、このように関税については条約の定めによることが認められているのである⁽³⁰⁷⁾。この点について、清永教授は、「この意味ではこの場合も租税法律主義の例外が認められているわけであるが、条約は憲法上法律よりも上位の法と考えられており、条約によって租税に関する定めをなすことに憲法上問題はない。」と説明されている⁽³⁰⁸⁾。

関税法 3 条にいう「条約」⁽³⁰⁹⁾には、協約、協定、議定書、憲章等と

- (304) 清永・前掲注 297、30 頁、法学協会編『注解日本国憲法(下)』1271 頁(有斐閣 1954)。
- (305) 不当廉売関税の憲法 84 条適合性を主張する見解として、日向爽「不当廉売関税と政令課税主義(上)・(下)―租税法律主義を中心とした視点から―」貿易と関税 46 巻 1 号 144 頁、46 巻 2 号 64 頁。
- (306) 内国税においても政令委任規定は数多いが、程度問題として理解すべきか。
- (307) もっとも、すべてを条約で定め得るということではない(新井隆一『税務行政の法律知識〔改訂〕』8 頁(帝国地方行政学会 1973))。
- (308) 清永・前掲注 297、30 頁。租税条約が租税法律主義の例外とされるのは、所得税及び法人税についても同様である。
- (309) 大蔵省関税研究会編・前掲注 301、74 頁は、「本条ただし書にいう『条約』とは、日本国憲法第 73 条第 3 号及び第 98 条第 2 項にいう条約と同意義のものであって、その名称は必ずしも条約という名のものである必要はな [い]」とする。しかしながら、条約という名称の有無にかかわらずいわゆる実質的意味の条約をすべて含む憲法 73 条 3 号にいう国会の承認に付される「条約」には、「条約を執行するために必要な技術的・細目的な協定や、条約の具体的な委任に基づいて定められる政府間取極め(行政協定と通常言われるもの)は、原則として含まれない」のに対して、

呼ばれるものも包摂されていると解される。また、条約の締結は、憲法 73 条 3 項但し書に、「事前に、時宜によっては事後に、国会の承認を経ることを必要とする」と規定されており、この国会の承認は、国内法的かつ国際法的に、条約が有効に成立するための要件であると解されている⁽³¹⁰⁾。

一般に条約がそのまま直ちに法律と同様に国民を拘束するかどうか、国民を拘束するには立法措置が必要であるかについては、学説上見解が分かれているところである。憲法 84 条にいう「法律の定める条件による」とは、一般には、課税物件、課税標準、税率等に関する定めの一部若しくは全部を条約の定めに譲ることを含めて解釈すべきでないとする見解も展開されている⁽³¹¹⁾。

しかしながら、条約は、本来国と国との間の国際的拘束であって、原則としてその当事者である国家を拘束する国際法規であるが、同時にそれによって国内における各人の権利義務その他国内における法的秩序を定めることが多く、そのような場合には条約はその限度において、同時に国内法たる性質を持つと考えられ、また、そのような場合には、国内法としての条約すなわち法律であって、条約は法律に優位し、条約によって法律を変更することができる⁽³¹²⁾と解すべきであろう⁽³¹²⁾。金子教授は、条約の法源性を肯定しておられ⁽³¹³⁾、また清永教授は、憲法 84 条にいう「法律の定める条件による」について、課税物件、課税標準、税率等に関する定めの一部若しくは全部を条約の定めに譲ることを認める

憲法 98 条 2 項の「条約」はそれらを含む広義の概念であるとされている（芦部信喜『憲法〔新版〕』279 頁（岩波書店 1997））。

(310) 芦部・前掲注 309、278 頁。

(311) 清宮・前掲注 303、263 頁（有斐閣 1982）。

(312) 大蔵省関税研究会編・前掲注 301、74 頁。

(313) 金子・前掲注 4、111 頁は、条約について、「当事国の国民ないし居住者の納税義務について種々の定めをなしているから、租税法の法源として重要である。」とされる。

趣旨と解釈される⁽³¹⁴⁾。

関税法 3 条但書は、このような通説的な見地からその趣旨を規定したものと看取し得るし、解釈上の明確を期する趣旨で条約優先を明示しているとも解される。

そこでは、条約に特別の税率の定めがある場合の協定税率⁽³¹⁵⁾は、国定税率⁽³¹⁶⁾に勝る効力を有することとなり、国定税率は協定税率の定めのないもの又は協定税率を下回るもののみに適用されることを意味する。したがって、例えば、「1994 年関税及び貿易に関する一般協定」(1994 年 GATT) のほかに二国間の条約により最恵国待遇を与えているものがあるときは、実質的には 1994 年 GATT の協定税率がこの場合の相手国に対しても適用され、1994 年 GATT の協定税率は、これを超える関税を課さないという趣意であるから、関税法 3 条但し書の規定に基づく協定税率には、1994 年 GATT による我が国の譲許表に掲げる税率のうち国定税率よりも低いものが該当することとなる⁽³¹⁷⁾。このように、条約規定の遵守は、国定税率よりも優先して協定税率が適用されることを意味するため、関税率の適用を困難なものにしているとも指摘し得るのである。

ハ 関税法における解釈適用上の困難性

関税が広範な課税物件を射程としている点については既に述べたが、輸入品については品目分類が多岐にわたっており、また、関税率はその多岐にわたる品目ごとに異なっている。このことから関税率表の適用には困難性が伴うと指摘されており、このことが、申告納税制度の導入を遅らせた原因であると説明されている。また、これまでも、関税法の適用における困難性については、スコッチライト事件最三判昭和 48 年 7

(314) 清永・前掲注 297、30 頁、法学協会・前掲注 304、1271 頁。

(315) 関税法 3 条但し書の条約によって協定された場合の税率を「協定税率」という。

(316) 法律をもって定められた税率を「国定税率」という。

(317) 大蔵省関税研究会編・前掲注 301、75 頁。

月 17 日（判例集未登載）⁽³¹⁸⁾や、バリケン事件神戸地判平成 6 年 9 月 28 日（訟月 42 卷 7 号 1615 頁、判時 1543 号 158 頁、判タ 867 号 202 頁）⁽³¹⁹⁾

(318) 神戸地判昭 41. 11. 28、大阪高判昭 44. 9. 30（高民 22 卷 5 号 682 頁、判時 606 号 19 頁、判タ 241 号 108 頁、控訴棄却）、最高裁上告昭 44. 10. 23。

大阪高判では、「関税率は国内産業の保護、国際収支の調整を目的とする不急・不要物品の輸入の抑制、特定の物品に対する国内の税負担に均衡する関税の徴収、国際条約または協定、国際相互主義、特惠関係その他の国際政治・外交・経済に亘る政策上の配慮等多面に亘る考慮から定められているから、特定の物品にどの関税率を適用するのが相当であるかを判断する際には、法規の文理解釈だけからその物品が関税率表の何号に該当するか明瞭な場合は別として、そうでない場合には、特定の物品に対し特定の関税率を定めた趣旨に副うように法令等を解釈適用しなければなら」ないとして、「主として、国内のガラス産業は比較的、国際競争力が強く高率の関税をもって保護育成する必要も少いのに対して、国内の合成樹脂産業は、比較的、国際競争力が弱く高率の関税をもって保護育成する必要が多かったことに由来するものと解するのが相当である。」と判断している。

なお、スコッチライト事件の判例評釈として、宇賀克也『租税判例百選〔第 3 版〕』別冊ジュリ 120 号 18 頁、吉良実「租税平等主義の立場から実体税法の正当な解釈・適用による租税の賦課・徴収処分が結果的に違法であるとされた事例等」シュト 94 号 9 頁参照。

(319) バリケン事件を概観することで、関税定率法別表の適用の困難性を看取することができると思われる。

(1) 事案の概要

食肉輸入会社 X は、フランス料理に使用されるバリケンという鳥の冷凍胸肉を輸入に際し、輸入関税の税率について事前教示を請求したところ、バリケンの冷凍胸肉は、関税定率法に基づく関税定率表（以下「別表」という。）の第 2 分類第 7 項第 43 目第 1 号（以下第 2 分類第 7 項のことを「02.07 項」という。）の「あひるのもの」に該当し、10%の関税が課せられるとの事前教示回答がなされた。

そこで、X は、バリケンをアヒル類であるとして関税を納付した。当時の関税定率法は、アヒルは家禽として 10%の関税をかけ、カモは鳥類として無税と規定していた。X は、右関税の納付後、カモは無税と知った。そこで、バリケンはアヒルではないにもかかわらず、誤信して申告したのであるから、その申告行為には重大かつ明白な瑕疵があり、原告の関税の申告及び納税は無効であるとし、また、仮に瑕疵が明白でないとしても、課税処分に関する無効原因は第三者に影響しないので、瑕疵の明白性は不要であると主張し、国 Y に対して、納付関税相当額の返還を請求した。これに対して、Y は、バリケンが関税定率法上アヒルに含まれるとして争った事件である。

(2) 裁判所の判断

神戸地裁は、「バリケンが『あひる』に含まれるかについては、同項及び同項の注においては明文の規定がない。そこで、同項の『あひる』の意義が問題となるが、これは同表の制定趣旨に照らした合理的解釈に基づいて判断されねばならない。」とし、「関税法が、海外からの輸入品と競合する国内産業の保護を目的として輸入品に関税を課しており、これは、本件では、国内の家禽飼育業者の保護を目的とする課税であることを考えると、『あひる』の範囲についても、家禽業者の保護という右立法趣旨を踏まえて解釈されねばならない。」と説示する。

まず『家きん』とは、家で飼う鳥の総称で、特に肉・卵を取る目的で飼うものをいうが、…バリケンは家禽化されたダックの一つとして社会的に認識されていることが認められ、このことからするとバリケンが『家きん』に含まれることを推認できる。」とした上で、「フランスにおいてバリケンの肉は、あひるの肉の中でも脂肪が少なく、肉色が赤く、肉量も多いといわれる肉質から好まれ、フランス料理においてよく用いられていることが認められる。これらのことからすると、バリケンの肉の無制限の輸入は、国内家禽飼育業者の経営を圧迫する恐れがあり、国内家禽飼育業者の保護のための課税という関税率法及び別表の 02.07 項の趣旨に照らすと、同肉の無制限の輸入は認めるべきではないと解される。」と判示した。

更に、「別表は、『商品の名称及び分類についての統一システムに関する国際条約』（以下、『HS 条約』という。）に基づき制定されているので、別表の解釈に当たっては、右条約の制定趣旨も考慮しなければならない。」そして、「右条約は、その前文において、種々の国際貿易関係者の使用に適する関税及び統計に関する統合された品目表により、国際貿易に関する統計の収集、比較及び分析を容易にすることを制定の目的の一つとすることを規定している。そのため、締約国は自国の関税率表における品目表及び統計品目表を統一システムに適合させることを義務づけられており（同条約 3 条 1 項）、これを受けて制定された関税率法の別表は、HS 条約の趣旨に従い、統一システムの統一的な解釈及び適用を確保するように解釈される必要がある。」そこで、本件において別表 02.07 項の「あひる」の範囲を決するについて、「条約の締結国の共通の認識基盤に照らし、国際貿易における統一システムの統一的な解釈及び適用を確保する見地から検討されることが必要である。」「米国における関税率法の適用において、バリケンの肉は、01.05 項の『家きん』の肉として関税率表 02.07 項に分類されるのが適当であると解釈されていることが認められ、また、…EEC においても、バリケンの肉は関税率表の 02.07 項に分類されていることが認められる。これらの事実に、別表は前記のような HS 条約の制定趣旨を踏まえて解釈されるべきであることを併せて考慮すると、バリケンの肉の日本国内への輸入については、米国及び EEC での取り扱いと同様に別表の 02.07 項の『あひる』にバリケンが含まれるものとして解釈することが相当である。」と判示している。

(3) 検討

などにおいても議論されてきたところである。

一方、上記のとおり、租税法律主義の例外とも指摘されているように、関税法分野における適用要件の多くが政令に委任されており、また、一方で条約規定の遵守が要請されている。このような関税法の特殊性は、法律の解釈や関税率表の適用を困難なものとしているとも指摘し得るし、このことは関税法における解釈適用上の特徴であるということもできそうである。

かかる関税法における租税法律主義の問題は、品目分類の多さや品目ごとに異なる税率といった関税法の特殊性と相俟って、関税法における解釈適用の困難性を増長しているといえよう。

(2) 関税法における申告納税制度の導入と通関手続の迅速化の要請

バリケンは、分類学的にはアヒルではないが、他の家禽よりもずっとアヒルに近い行動をすること、バリケンはいペルーアヒル、ブラジルアヒル、台湾アヒル、広東アヒル、麝香アヒルなどの別名でも呼ばれていること、アヒルがガンカモ科のカモ種に属する真鴨を家禽化したものであるのに対し、バリケンと同じガンカモ科の異なった属の野生のバリケンを家禽化したものであること、その肉は食用に適することなど、アヒルかカモかの判別は非常に難しいものである。判決では、このような輸入品がどのような分類に属するかについての明文の規定がない場合の判断は、法の制定趣旨によべきである旨が示されている。

したがって、「確かに、鳥類学上の分類ではバリケンとあひるは別種であるが、そのことから直ちに関税定率法及びその別表の適用において、異なる取り扱いをしなければならないものではない。」のである。なお、別表の適用上、明示的に学名が併記されていることがあっても、それは「一般名称のみではその物の特定が困難であり、生物学上の種又は属等を特定する必要がある物の場合に採られている措置であると解され」ることから、「その反対解釈として、別表において学名の併記がない場合には、生物学上の種又は属が異なる物も含め、…HS条約の趣旨である国際貿易における統一システムの統一的な解釈及び適用を確保する見地に照らして解釈すべき」と判示する。

本件においては、「バリケンの肉の無制限の輸入は、国内家禽飼育業者の経営を圧迫する恐れ」から、「国内家禽飼育業者の保護のための課税」という関税定率法及び別表の趣旨に照らして、関税率の適用を判断していると解される点などは、スコッチライト事件と同様の解釈姿勢を採用しているとみるべきなのかも知れない。

本件は、関税定率法及び別表の適用の困難性を示す事件として理解し得るのである。

イ 申告納税制度の導入

申告納税制度は、昭和 22 年に所得税や法人税などの直接税に導入されたが、物品税等の間接税には賦課課税方式が存置されたままであった。その後、昭和 37 年の国税通則法制定に合わせて間接税にも申告納税制度が導入されたものの、輸入品については品目分類が多岐にわたり、また、税率も品目ごとに異なるという特殊性があることを理由に、関税への申告納税制度の導入は見送られた⁽³²⁰⁾。

関税法における申告納税制度は、昭和 41 年 10 月 1 日に導入された。この申告納税制度は、内国税の申告納税制度を基礎に置きつつ、当時のアメリカやイギリスの輸入通関制度を参考とし、これを大幅に取り入れたものであるが⁽³²¹⁾、これは、通関の迅速化のために導入されたと説明されている⁽³²²⁾。すなわち、貨主、税関貨物取扱人の協力を得るとい

(320) 三宅啓介「輸入品に係る租税に関する考察—関税の納税義務の成立と確定を中心に—」日本税務研究センター『第 22 回日税研究賞入選論文集』117 頁（日本税務研究センター1999）。

(321) 鈴木正「申告納税制度の導入とその問題点」かすとむす 12 巻 9 号。当時のアメリカの輸入通関制度は賦課課税方式であったが、この制度下においては、納税者の申告を基本とし、その関税概算額の預託による貨物の引取り、税関保証書の提出による貨物の引取り、関税保証のための保証会社制度等によって体系化されたものであり、この制度を念頭においた改正試案であったと説明されている。しかし、その後導入までの検討のうちにイギリスの制度研究も進み、結果的に、「内国税の申告納税方式に基礎をおきつつ、イギリス型の通関方式の受容を意図したもの」となるとされている（安藤平『通関制度史』148 頁（日本通関業界連合会 1988））。

(322) 植松守雄「申告納税制度の導入」貿易実務ダイジェスト 1996 年 6 月号 1 頁は、「日本の税関行政に対する諸外国の評判として、全体としてスピードがのろいということを、いろいろな会合の非公式な話し（ママ）として聞くことが少なくない。…現在の通関手続においては、すべての通関貨物について検査することになっている。現物検査と称して、実際に鑑査の職員が貨物を調べて、その属する税番などを調べる、という建前である。」とし、「いまのやり方は極端にいうと、インボイスを税関に出しておけば、税関のほうでそれを仕分けして、必要な税分類を決めて、税額をはじいて納税告知をする。その税金を納めればよろしいという形で、主導権は税関にあり、貨主や税関貨物取扱人は参考資料を提供するにすぎない受動的な立場にあった、そこに問題があるのではないか」、「税関でチェックしてもほとんど誤りがない、あるいは抜き取りチェックをしても差し支えないほど信頼できる。という形

申告納税制度の導入は、不要な書面の簡素化ないし廃止や検査体制の見直し⁽³²³⁾を行うなどの内部の合理化と相俟って通関迅速化の推進に資すると考えられたのである⁽³²⁴⁾。

関税法7条1項は「申告納税方式が適用される貨物を輸入しようとする者は、税関長に対し、当該貨物に係る関税の納付に関する申告をしなければならない」と規定している。賦課課税方式が適用される貨物についての輸入申告は、単なる課税標準の申告としての意味を有するにとどまるが、申告納税方式が適用される貨物の場合は、この申告によって納付すべき税額が確定することになるものであり、このことは内国税における申告納税方式と同様である。申告納税方式の「申告」は、課税要件事実を納税義務者が確認し、定められた方法でその税額を確定してこれを税関長に通知する一種の通知行為であり、これに対して税額の確定等公法上の法律効果が付与されると説明されている⁽³²⁵⁾。

にならないと、通関の簡素化はいくべくして行いがたい。このへんの理念を盛り込んで制度化したものが申告納税制度である。」とされる。

申告納税制度の採用は、「貨物の輸入者と税関との協力によって、輸入通関の迅速化を図ろうとするものであって、輸入者側の正しい申告と税関側の事務処理体制の改善とが相まって、その目的が達成されるものである」と説明されている（日本関税協会・前掲注293、78頁）。坂口実雄「関税の申告納税制度」かすとむす14巻2号15頁、横浜税関編集部「〈特別座談会〉申告納税制度を実施して」20頁〔L氏発言〕、駒崎猪之助「申告納税制度三年目を迎えて」かすとむす16巻10号14頁も参照。

- (323) 検査鑑定事務については、中西康雄=塩沢昭一「新輸入通関体制に伴い検査鑑定事務を整備」貿易実務ダイジェスト1966年10月号20頁参照。
- (324) 植松・前掲注322、2頁。なお、検査体制の見直しとは、具体的には関税法67条改正による個別悉皆検査から任意検査への移行であり、これによって必要な検査を行うにとどめることとされた。「税関としては納税告知をする手間がはぶけるだけでなく、こういう舞台をしつらえることによって正しい申告をお願いするという、税関行政の精力の向ける方向を明らかにしていこう。正しい申告が出るという基盤の上に立って、税関の検査はできるだけ簡素なものにしていこう、ということである。要するに、申告のレベルアップと税関内部の執務態勢の合理化と相いまって、通関のスピードアップを図っていこうというわけである。」
- (325) 大蔵省関税研究会編・前掲注301、122頁。

なお、申告納税制度はすべての貨物に対して導入されたのではなく、「いわば一現の客が相手で、申告納税を実施する基盤がない」ものについては、従来どおり賦課課税によることとされた⁽³²⁶⁾。具体的には、「入国者携帯品、外国郵便物のほかに船長托送品、不要船、機用品など」が賦課課税方式のままとされ⁽³²⁷⁾、それ以外の貨物については申告納税制度によることとされた。そもそも、関税率の適用には困難性が認められることから、「一現の客」の場合には申告納税制度は馴染まないとの判断があったものと思料されるのである。

このことは、「国と貨主との間の税関についての債権債務関係が、賦課課税制度のもとにおいては、税関長の処分によって決まり、申告納税制度においては申告者の申告によって決まる、つまり関税の賦課決定の過程に輸入者みずからが参与する」⁽³²⁸⁾との説明からも分かるように⁽³²⁹⁾、

(326) 植松・前掲注 322、3 頁。

(327) 植松・前掲注 322、3 頁。

(328) 植松・前掲注 322、2 頁。

(329) 昭和 40 年 9 月 8、9 日全国税関輸入課長会議において示された「基本的な考え方」は次のようなものであった（関税局報 124 号（昭 40. 10. 1））。

- (1) 申告納税制度は数年前からの懸案である。すなわち、最近の通関件数の増加に比して、それに対応する人（税関職員）の増加はあまり期待できない。したがって、通関体制の面で積極的な施策を講じてゆかなければならない。その対策の一環が申告納税制度の採用である。
- (2) 申告納税制度は、法律論的には、申告者が正当な税番、税額まで申告し、賦課手続をまたずに申告によって具体的な納税義務が成立する制度である。その効果は、手続面では、賦課決定、納税告知の手続が省略されるだけであるが、その考え方の背後には従来の賦課課税制度とは、大きな相違がある。すなわち、賦課課税制度では、妥当な課税を行う基本的な責任は税関側にあるが、申告納税制度の下では、その第一次的な責任は納税者自身にあり、納税にあたって納税者の自覚と協力とを強くうったえる側面をもっている。
- (3) 通関の促進は、たんに税関内部での合理化では限界があり、何よりも申告のレベルが高くなる必要がある。そのためには従来不足していた対貨主、対税関貨物取扱人の P. R. 指導を活発にする必要がある。このようなことは従来の制度の下でもできないことではないが、一層効果的なものにするためには、申告納税制度という新しい制度にすることが望ましい。

本来的には賦課決定を前提とし、そこに一定の輸入業者の参与という形での協力を基に通関手続の迅速化を図るという考え方を看取し得るのである。

ロ 通関手続の迅速化の要請と法的対応

国際貿易の円滑化の観点から、税関長の許可手続である通関手続には、その簡素化などによる迅速化が要請されている⁽³³⁰⁾。

そこで、法的制度上、事後審査制⁽³³¹⁾や予備審査制度⁽³³²⁾、包括審査制度⁽³³³⁾といった迅速化に資する審査制度の導入のほか、輸入許可前引取

(4) 現実には、申告納税制度といっても直ちに完全なものは期待できない。まず制度を作り、情勢に即応していろいろと対策を考えてゆくのが、今後の通関情勢に備えた方法である。したがって、①申告に通関のフリーパスを認めるものではなく、従来どおり通関許可の制度を存置する。②申告納税制度の土俵のうえで、申告自体のレベル・アップをはかるような施策を積極的に講じつつ、重点検査の方向で通関体制の簡素合理化をはかってゆくのが狙いである。

(330) 通関手続の迅速化は通関手続の簡素化 (trade facilitation) としても説明される(中川淳司「通関手続の簡素化と WTO」貿易と関税 52 巻 2 号 36 頁)。

(331) 事後審査制は、引取りに関する事項の審査が終了すれば納税に関する事項の審査をすることなく輸入の許可を行い、事後的に納税に関する事項の審査を行う制度であり、昭和 57 年に導入された(昭 57.3.25 付蔵関第 324 号「輸入通関事務処理体制について」)。この制度は、輸入許可後の納税申告の審査によって申告内容に訂正を要することが明らかとなった場合に輸入者によって自主的に修正申告が行われることを予定して貨物の輸入を許可するものである。

(332) 予備審査制度は、関税法 67 条の 2 及び同法 70 条の規定に基づき、輸入申告を行うことができる時期以前に予備申告を行うことを認め、輸入申告がなされるまでの間に予備的に審査する制度である。これは、平成 2 年の日米構造問題協議の最終報告を受けた日本側の措置として、昭和 63 年から実施されていた「搬入前予備審査制」を前身とするものであり、平成 3 年に改称されたものである(平 3.4.10 付蔵関第 261 号「予備審査制について」)。予備申告の際に提出する書類は、通常の輸入申告の際に提出すべき書類から他法令の許可、承認等を要する書類等輸入申告までに提出する書類を除いたものであり、輸入申告予定日における外国為替相場が公示された日又は予備申告に係る貨物の船荷証券や航空貨物運送状が発行された日のいずれか遅い日以後の日から行うことができることとされている。

(333) 包括審査制度は、同一当事者間で継続的に輸入される貨物について、輸入の都度、審査を繰り返して行うことを避け、個々の輸入時の審査を簡略化する制度であり、輸入通関事務の重点的処理を促進することを目的とする。包括審査制度が適用された

制度⁽³³⁴⁾、税関手続の電子化⁽³³⁵⁾、到着即時許可制度⁽³³⁶⁾や簡易申告制度

個々の輸入申告については簡易審査の対象となり、原則として直ちに輸入許可がなされることとされている。

- (334) 輸入貨物は輸入の許可を受けた後でなければ国内に引き取ることができないという原則があるものの、一定の特別な理由がある場合には、関税額に相当する担保を提供して税関長の承認を受けることにより、輸入の許可前にその貨物を引き取ることができることとされている（関税法 73①）。この制度を輸入許可前引取制度というが、これにより納税申告における申告事項の未確定や提出書類が未到着であるといった場合に迅速に貨物を引き取ることが可能となる（大蔵省関税研究会『関税法精解(上)』630頁（日本関税協会 1992））。

具体的には、①分析を要するため品目分類の審査に日時がかかる等、税関側の事情により輸入許可が遅延する場合、②取引先への納期が切迫している等、輸入者側において特に引取りを急ぐ理由があると認められる場合、③契約が揚地ファイナルであるため課税標準の決定に日時を要する等、輸入者側の事情により輸入許可が遅延する場合、④その他税関長が輸入許可前引取りを承認すべき止むを得ない理由があると認められる場合に輸入許可前引取制度を適用できることとされている。

- (335) 税関においては、通関手続の迅速化のために通関情報処理システム（NACCS: Nippon Automated Cargo Clearance System）を導入し、積極的に電算化を進めている。NACCS には、航空貨物を処理する「航空貨物通関情報処理システム（Air-NACCS）」（Air-NACCS は、税関と関連民間業界をオンラインで結び、航空貨物の通関及び物流・在庫管理に関わる一連の税関手続並びに関連民間業務を総合的に処理するシステムであり、昭和 53 年 8 月、輸入航空貨物について、成田空港及び原木地区（東京エアーカーゴシティターミナル）において稼動を開始し、その後、対象業務・対象地域ともに拡大させている。平成 13 年には、電子的なデータ交換（EDI）を原則として、NACCS 用の専用ソフトウェアによって利用者が自社のパソコンで業務処理をできるようにし、専用端末方式を廃止している（菅原純「税関電算システムの現状について」貿易実務ダイジェスト 2003 年 7 月号 2 頁、居戸利明「最近の輸出入通関行政について」貿易実務ダイジェスト 2002 年 12 月号 2 頁、筑紫勝磨『図説日本の関税』108 頁（財経詳報社 1995）。）と海上貨物を処理する「海上貨物通関情報処理システム（Sea-NACCS）」（Sea-NACCS は、税関と関連民間業界をオンラインで結び、海上貨物の通関手続を処理するシステムであり、平成 3 年 10 月から稼動している。輸出入関係の申告処理及び一部保税運送の処理を対象としている（菅原・前掲稿、4 頁、筑紫・前掲書、108 頁）。）がある。

- (336) NACCS を利用して予備申告を行った貨物のうち、予備審査の結果、検査が不要とされた貨物については、保税地域に貨物を搬入することなく、貨物の到着が確認され次第輸入申告を行うことを認め、直ちに輸入を許可する制度が、到着即時許可制度である（関令 59 の 3①三）（平 8. 4. 17 付蔵関第 336 号「航空貨物通関情報処理システムを利用した貨物の到着即時輸入申告扱いについて」及び平 15. 8. 22 付財関第 899 号「海上貨物通関情報システムを利用した海上貨物の到着即時輸入申告の扱い

(337) といった各種の試みがなされてきた⁽³³⁸⁾。

税関においては通関手続の迅速化をいかに図るかということにプライオリティを置き、かかる観点から制度上、運営上の不断の努力が払われている⁽³³⁹⁾。

ハ 迅速化要請の意味するもの

課税要件事実を納税義務者が自ら確認し、定められた方法で適用税率を確定する申告納税制度の導入は、納税義務者の協力による通関手続の迅速化を図るための装置であるといえる⁽³⁴⁰⁾。一方で、関税法における解釈は、政策委任や条約の制約下において困難性を帯有している。かような特徴的な状況の下で申告納税制度を円滑に運用するためには、制度

について」)。

予備審査を行った貨物が到着し、積荷目録が提出されれば、自動的に輸入申告処理が行われ、輸入申告情報と積荷目録情報が一致すれば直ちに輸入許可されるため、迅速な通関手続が実現されるのである。

(337) 平成 11 年 WCO 総会において採択された改正京都規約の趣旨に則り、平成 13 年 3 月にいわゆる簡易申告制度が導入された（税関手続の国際的調和・簡素化を図り、国際貿易の円滑な発展を促進することを目的とした「税関手続の調和に関する国際規約（京都規約）」23 条では、「物品を特定するために必要な最小限の情報を提供することにより物品の引取りを行い、その後物品申告書を完成させること」が要請されている。）。これは、指定を受けた種類の貨物について、引取申告と納税申告を分離し、納税申告の前に貨物を引き取ることを認める制度である（平成 15 年度関税改正において、前年 1 年間の納税額を担保額算定の基礎としていたものを見直し、簡易申告制度利用貨物指定のための要件を過去一年間に 24 回としていたものを 6 回以上へと引き下げている。）。予め税関長の承認を受けている輸入者に、法令遵守の確保を条件として適用される制度であるが、迅速な通関手続に資する仕組みであるといえよう。

(338) このほか、輸入検査手続等に関する苦情を処理するため、昭和 57 年 1 月 30 日の経済対策閣僚会議の決定に基づき「市場開放問題苦情処理推進本部」が設けられ、そのもとで実際の苦情処理に該る機関として、関係各省庁に「市場開放問題苦情処理対策室（Office of Trade and Investment Ombudsman - O. T. O.）」が置かれている。

(339) 迅速な通関のための施策として、平成 15 年 7 月からの執務時間外における職員の常勤体制の整備なども行われている（木村幸俊「最近の関税政策・税関行政の動向等について」貿易と関税 52 巻 3 号 12 頁）。

(340) 植松守雄「申告納税制度を実施」かすとむす 16 巻 12 号 6 頁。

上の仕掛けが必要であり、その仕掛けとして事前教示制度が設けられている。以下、事前教示制度について見ていくことしよう。

2 申告納税制度を支える事前教示制度

(1) 事前教示制度の概要

イ 関税法上の規定

事前教示 (Prior Instruction (Information)) とは、「輸入者その他の関係者が、あらかじめ税関に対し、輸入を予定している貨物の関税率表適用上の所属区分 (税番) 及び関税率等について照会を行い、その回答を受けることができる制度である」⁽³⁴¹⁾と説明されている⁽³⁴²⁾。

事前教示制度は、従来の賦課課税制度を申告納税制度に切り替えた際 (昭和 41 年 10 月 1 日) に導入された。

申告納税方式が適用される貨物を輸入しようとする者は、税関長に対し、当該貨物に係る関税の納付に関する申告をしなければならないとされており (関法 7①)、この申告納税方式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こととされている (関法 7③)。教示事項としては、導入当初は輸入通関に関する全般的事項に及ぶこととされていたが⁽³⁴³⁾、その後の見直しにより、現在では、①税関率表上の所属番号、②税関率、③統計品目番号、④内国消費税の適用区分及びその税率、⑤関税法 70 条に規定する「他法令」の適用の

(341) 日本通関業連合会『税関用語集』92 頁 (日本通関業連合会 1999)。

(342) 日本通関業連合会『税関用語解説』42 頁 (日本通関業連合会 1977) は、事前教示を「申告納税方式が適用される貨物の輸入申告にあたって、納税義務者等からその課税価格、税率、輸入制度等の諸事情について不明な点の照会があった場合、税関はできるだけ適切な教示に努めなければならないこととなっている。その教示のこと。」とする。

(343) 中西=塩沢・前掲注 323、20 頁。

有無についてのみ教示することとされている⁽³⁴⁴⁾。

ここで事前教示制度の手続について概観しておくこととしよう。

ロ 事前教示制度の手続

本邦に到着していない貨物の関税率表適用上の所属区分等⁽³⁴⁵⁾に関する照会及び回答の手続は概ね次のとおりである⁽³⁴⁶⁾。

照会者が書面による回答を希望する場合には、「事前教示に関する照会書」を1通提出させ、照会を受けた税関は「事前教示回答書」に必要回答事項を記載し、押印の上、照会書の写しとともに交付し又は送達することにより回答する。その際、照会書と回答書が同一案件であることを確認するために、照会書及び回答書には画像情報検察システムにより賦与される同一の登録番号を付しておくこととされている。照会は一照会書につき一品目の事前教示とされている（関基通 7-17(1)イ(イ)）。

照会書を提出させる場合には、当該照会書に必要事項を記載させるほか、照会事項である関税率表上の所属区分等を決定するために必要があると認められる当該貨物の製法、性状、成分割合、構造、機能、用途、包装等について記載させ、また、当該貨物の関税率表適用上の所属区分等について照会者に意見があるときは、当該意見を記載させ、必要に応じ、その根拠等について説明を受けることとされている（関基通 7-17(1)

(344) 田中正彦「事前教示制度に関する改善措置について」貿易実務ダイジェスト 1990年10月号16頁。事前教示の概要については、
http://www.customs.go.jp/zeikan/seido/seidogaiyou_2.htm参照。

(345) 「関税率表適用上の所属区分等」とは、関税率表適用上の所属区分、関税率、統計品目番号、原産地、内国消費税及び地方消費税（以下「内国消費税等」という。）の適用区分及び税率並びに関税法70条《証明又は確認》に規定する「他法令」の適用の有無をいう（関基通 7-17(1)イ）。

(346) 関税法基本通達 7-17(1)《納税申告等に係る事前教示の手続》。本邦に到着している貨物の関税率表適用上の所属区分等に係る事前教示は、関税法基本通達 7-17(2)に「貨物の輸入申告を行うに当たって行われる照会は、可能な限り当該貨物に係る申告書類を呈示することにより行わせるものとする。」とされている。

イ(ハ))⁽³⁴⁷⁾。

照会に当たっては、必要最低限の見本又はこれに代わる写真、図面その他の参考資料を提出させるが（関基通 7-17(1)イ(ニ)）、当該照会書に記載された商品説明が不十分であるため、照会事項である関税率表適用上の所属区分等を決定することが困難であると認められるときは、書面により補足説明を行わせることとされている（関基通 7-17(1)ロ）⁽³⁴⁸⁾。

なお、口頭による教示も可能である。

教示は税関相談官室、統括審査官（通関担当）、関税鑑査官、その他の担当部門において、行われている⁽³⁴⁹⁾。

(イ) 税関相談官室による教示

税関相談官室では、輸入者等から通関に関する事項についての照会があった場合は、その照会事項が、税関相談官室で直接回答できるものであるときは直ちに回答をする。その際、回答は原則として口頭により行われる。

なお、その他の場合には、照会の内容に応じ、それぞれ下記の(2)及び(3)に定める担当の審査官等と協議の上回答し、又は必要に応じ回答を依頼することとされている。

(ロ) 通関部門担当統括審査官による教示

通関部門担当統括審査官の教示は、その教示に係る貨物が我が国に既に到着している場合において、その貨物の関税率表番号、税率、価格、

(347) 照会者にとって、当該貨物の製法、性状等のうち、いかなる事項を提供すべきか明らかでない場合には、照会事項に照らし、照会者に適切な助言を与えるよう努めることとされている（関基通 7-17(1)イ(ハ)）。

(348) 補足説明を求めるに当たっては、当該補足説明に必要な調査期間等を勘案して適当と認められる期間を付しておき、当該期間を途過し、適宜催告を行った後においても補足説明がない場合には、照会者に対し、回答不能として処理する旨通知する。また、補足説明が不十分な場合にも、原則として同様に処理する（関基通 7-17(1)ハ）。

(349) 日本関税協会『通関手続〔貿易実務新書〕』116頁（日本関税協会 2001）、同『輸入手続〔貿易実務新書(下)〕』77頁（日本関税協会）。

内国消費税及び地方消費税の税率、統計品目番号、輸入制度などについて次により行われる。

- ① 輸入者等からの照会は、口頭によってもよいが、この場合において関税率表番号、価格等の決定上必要があるときは、仕入書、包装明細書、価格表、カタログ等の提出を求める。
- ② 通関部門担当統括審査官への照会は、通常輸入申告の際になされる場合が多いと思われるが、この場合の審査は申告書類に基づいて行われる。
- ③ 申告者から輸入申告に当たって必要な関税率表番号、価格等についての照会があり、その貨物について現品検査を行わなければ回答できない場合には、申告前に税関で検査（事前検査）を行い、申告に必要な事項を申告者に教示することもある。

なお、事前検査によって行う教示は、止むを得ないものについて行う。

(ハ) 関税鑑査官又は特殊鑑定部門担当統括審査官による教示

関税鑑査官又は特殊鑑定部門担当統括審査官の教示は、その教示に係る貨物が、まだ我が国に到着していない場合において、その貨物の関税率表番号、統計品目番号、輸入制度等について輸入予定地税関において次により行われ、文書による回答を求めるものについては文書により受け付ける。

- ① 輸入者等が教示を求める場合には、対象貨物についての銘柄、性質、形状、組成、成分、価格、原産地、用途、包装、製法等を記載した「事前教示に関する照会書」及び原則として見本を提出させ、見本の提出ができないときは、これに代わる写真、図面等を提出させる。
- ② 税関では提出された上記①の書類、見本又は資料等を検討するが、更に必要があれば輸入者等から「事前教示に係る補足説明書」によりその貨物についての補足説明を求める。
- ③ 回答書（案）は、各税関において画像情報検索システムに入力し、

全国共通の登録番号が賦与され、各税関より回答書として交付される。なお、事前教示回答書は、各税関の画像情報検索システムの端末により原則として閲覧可能となっている。

(二) その他の照会

例えば、通関関係の法令解釈等については通関総括担当統括審査官、担保及び証明書の発給等に係るものについては収納課、評価関係のものについては評価担当統括調査官、貨物の搬出入、蔵置、運送等については統括保税実査官等、それぞれの担当の統括審査官等が所掌することとされている。

ハ 事前教示回答に対する異議申出

書面により行った回答(変更通知を含む。)における関税率表適用上の所属区分又は原産地について、照会者が、異議を有し当該所属区分又は原産地の再検討を希望する場合には、「事前教示回答書に関する異議の申出書・回答書」を提出することにより申出を行うことになる。照会者が提出した右書類に、回答に必要な事項を記載し、押印の上、これを原本として照会者へ交付し、又は送達することにより回答を行うこととしている(関基通7-17(3))。

ただし、右書類を使用しないことについて止むを得ない理由があると認められる場合には、適宜の様式による申出書の提出も可能とし、その場合には当該適宜の様式による申出書に回答を記載し交付ないし送達することにより回答する。

なお、異議については、回答書の交付又は送達があった日の翌日から2か月以内に限り申し出ることができることとされている。

(2) 関税定率法の解釈・適用と事前教示制度

イ 解釈の困難性と事前教示制度

申告納税制度の下において、適正な申告は貿易関係者の協力に俟つところが大きいのであるが、新規商品等については、輸入申告者が直ちに関税率表の適用税番の判断が困難な場合もある。そこで、「税関側とし

ても正しい申告が容易に行えるような体制を整備することとし、申告納税制度の実施に伴い、各種の通関合理化施策とともに積極的な事前教示を制度化することとした。」とされている⁽³⁵⁰⁾。

既に指摘したとおり、関税率の適用に当たっては、多岐にわたる品目ごとに適用される関税率が異なっていることからその適用は容易であるとは思えない。このことは、関税定率法別表の適用に当たって、バリケンが無税であるカモに属するのか、それともアヒルに当たるのかが争われた事件⁽³⁵¹⁾において、大阪高裁が「確かに、鳥類学上の分類ではバリケンとあひるは別種であるが、そのことから直ちに関税定率法及びその別表の適用において、異なる取り扱いをしなければならないものではない。」とされていることから分かるように、関税法の解釈適用においては、困難性を指摘し得るのである。

かかる解釈適用上の困難性を有する関税に申告納税制度を導入することは、何らかの制度上の仕掛けが必要なのであって、そのことから事前教示制度が申告納税制度とセットで導入されたものとみるのが素直な理解であろう。

ロ 通関手続の迅速化と事前教示制度

ところで、事前教示制度のメリットとしては、①事前に輸入予定貨物の関税率等が判明するため、原価計算が確実に行えるなど、効率的な販売計画の作成が可能となることや⁽³⁵²⁾、②貨物の輸入申告時に税番、関税率等が判明しているため、通関の迅速な処理が図られ、貨物の早期引取

(350) 中西=塩沢・前掲注 323、20 頁。

(351) バリケン事件・前掲注 319 参照

(352) 大河原健=河野辺雅徳=マーク・バンチ「税引後利益最大化戦略(上)・(下)―関税プランニング―」INTERNATIONAL TAXATION Vol. 19No. 2, 3 頁、長谷川臣介「EUにおける製造業直接投資に際しての関税節税プランニング(上)・(下)―EU 共通関税法・原産地規制およびアンチダンピング規制を中心とした考察―」INTERNATIONAL TAXATION Vol. 19No. 4, 5 頁を参照。更に、APA 手法について、スティーブン・C・ラップ=カーウィン・チュン=渡辺清弥=デーモン・パイク「米国関税局による APA に基づいた画期的なルーリング」INTERNATIONAL TAXATION Vol. 19No. 2 参照。

りが可能になるといった点⁽³⁵³⁾が説明されている⁽³⁵⁴⁾。

ここで注意したいのは、事前教示制度では、輸入貨物の早期引取りの要請を背景にした迅速な通関手続や予測可能性というメリットが示されている点である。

租税法律主義は、課税要件を法定化することにより、法的安定性や予測可能性を担保することにあるといわれているが、関税法における事前教示制度では、予測可能性が特に強調され、法的安定性についてはあまり言及されていないようにも思われる。このことは、法的安定性を担保するような制度設計となっていないことに起因しているのか、それともそもそも事前教示制度に対する要請としては先に見たように迅速性が重要な機能であると考えられてきたからであろうか。

既に述べたとおり申告納税制度が迅速性に着目して導入された制度であり、事前教示制度はそれを支える制度であることに鑑みると、事前教示制度に期待される機能は、予測可能性の確保にこそあるといえよう。予測可能性が特に強調されている理由はこの辺りにありそうである⁽³⁵⁵⁾。

通関手続に迅速性が要請されていることは、スコッチライト事件神戸地判昭和41年11月28日（訟月13巻2号256頁）において、「貨物の引き取りを急ぐ貿易業者の側」や「事務の迅速を要請される税関の立場」が裁判所に理解され、「同税関ではガラス小球がはいっていることに気

(353) 日本通関業連合会・前掲注341、92頁。

(354) 財務省HPでは、「輸入関係者の皆さんが、あらかじめ輸入を予定している貨物の関税率表上の所属区分及び関税率等について税関に照会を行い、その回答を受けることができる制度です。これにより、事前に税率がわかることから原価計算が確実にでき、販売計画が立てやすくなり、また、輸入申告時に貨物の税番、関税率等が判明しているため、早期に貨物を引き取ることができるなどの利点があります。」と広報している。

(355) 横浜税関編集部・前掲特別座談会322、23頁〔C氏発言〕は、「教示の問題で、理論的にも実務的にも、これを100%利用したならば申告納税制度は完全な姿になると思います。…とに角、教示を100%うまく利用すれば、即日通関も可能だと思います。」とされる。

が付かず、外観から見れば明らかに合成樹脂の製品であると思われたことと原告が物品の引き取りを急いだこともあって物品の分析をしなかった」ことが、「特に非難されるべきことではな [い]」と判示されていることから窺えよう。

迅速性の確保や解釈の困難性が認められる中での申告納税制度を支える制度として事前教示制度を位置付けると、いずれも通関業務における予測可能性により重点が置かれていると解釈できそうである。

3 拘束性を巡る問題

(1) 事前教示と申請者の信頼保護

イ 問題点の所在

事前教示制度については、関税法7条3項が「適切な教示に努めるものとする」としており、文理上訓示規定であるといえる。事前教示制度が訓示規定であることからすれば、事前教示制度に基づいて行われた回答は一般の行政上の相談と何ら異なるものではないと考えられる。つまり、事実行為としての指導や情報提供に過ぎないと捉えることもできそうである。

しかしながら、その一方で、教示請求に対する回答は一種の行政庁の判断を基礎とした意思表示であるのも事実であるし、照会者は通常これを前提に申告を行うことになる。そこで、税関から発出された事前教示に信義則の適用があるかどうかの問題となる。

ロ 事前教示と「公の見解」

乙部哲郎教授によると、教示 (Auskunft) とは、「事実ないし法の解釈・適用に関する行政官庁の知識 (Wissen) ・見識 (Meinung) の表示」であるとされる⁽³⁵⁶⁾。そして、「行政官庁が高権的に将来における自己の行為ないし不行為を約束する自己義務づけ (Selbstverpflichtung) たる行為」

(356) 乙部哲郎「行政法における教示・確約と信頼保護の原理(一)」神戸3巻2・3号65頁参照。

である確約 (Zusage Zusicherung) ⁽³⁵⁷⁾ と較べられる。そこでは、教示について官庁を拘束する効力を有しないものとし、確約はこの効力をもつことに、教示と確約との間の概念の本質的差異を求め得るとされる ⁽³⁵⁸⁾。

事前教示制度においては、教示を行った税関は自ら教示した内容に拘束力されないとして回答の変更や撤回を行い得るかという問題が惹起される。乙部教授の見解を前提とすれば、事前教示は拘束力を有しないと帰結できそうである。

ところで、納税相談や申告是認通知については、これまでの判例等では、「公の見解」に当たらないとする判断が大宗を占めてきた。

事前教示は、常に具体的に実存する貨物についてそれを確認した上で行われるものではないことに注意すべきであろう。すなわち、具体的に実存する貨物についての税関側の意思表示は、輸入者（納税義務者）の輸入（納税申告）によって初めて判定し、その特定された貨物について、課税標準・税番・税率税額が確定され輸入許可という行政行為がなされる。これに対して、「事前教示に対する回答は、教示依頼等被教示者が申し出た内容について抽象的に判断するもので、特定された貨物との結び付きがなされていないといえることから、単に教示依頼があり、その内容について税関側の意見を表示したものに過ぎず、回答行為そのものによって、行為の客体が存在しないため、何らの法的効果を発生することなく、税関側も被教示者側にあってもその内容に拘束されることがな

(357) DVB1. 1964, S. 277. ドイツ連邦行政裁判所 (Bundesverwaltungsgericht) は、確約の本質を、将来における行為ないし不行為をなすように自己を拘束するという意思をもって行われる高権的自己義務付け (hoheitliche Selbstverpflichtung) という点にあるとする。

(358) 乙部・前掲注 356、83 頁は、「学説の多数は、教示および確約の両概念を相互に区別するメルクマールを行政官庁に対する拘束性の有無において、教示はこの拘束性をもたないのに対し確約はこれを有する、と説く。」とされる。

いのである。」とする見解がある⁽³⁵⁹⁾。

ハ 関税法7条3項の訓示規定

信義則の適用については、関税法7条3項が「適切な教示に努めるものとする」として、訓示規定（東京高判平成9年7月17日）を定めている点からも主張される。

すなわち、この規定からすれば、ドイツ関税法63条《税関教示》にみられる教示規定が、「上級財務長官は、請求に応じ、関税率に関し、拘束力のある関税教示を与える」とし、この拘束的関税教示（Zoollauskunt）に反して財務行政庁が行政処分を行った場合は、その規定自体に違反するか、又は信義則に反することとなるとするドイツ判例法の解釈とは異なると説明されている⁽³⁶⁰⁾。つまり、我が国事前教示制度は任意規定の性格を有するものであるので、「これによって税関が拘束されることはなく、輸入者はその輸入の際の現物に即して関税を納付することとなるものというべきであって、当初教示した内容と異なり、更正せざるをえない場合においても、その更正が無効となるほどの効果が、当初の教示にあるものではなく、またその更正が信義誠実の原則に直ちに違反するということもできないというべき」とされているのである⁽³⁶¹⁾。

このことは関税実務においても、「訓示規定の性格上、税関は適切な教示に努めなければならないことはもちろんであるが、教示をした後その内容と異なる更正をせざるを得なかったような場合に、その更正を無効ならしめるほどの法律的效果を持つものではない。」とされているところである⁽³⁶²⁾。

ニ 事前教示と信義則の適用

(359) 藪原功一「税法における信義則の適用について-納税申告に係る事前教示の性格-」税関研究所論集13号224頁。

(360) 安藤平『通関制度史』150頁（日本通関業会連合会1981）。

(361) 安藤・前掲注360、150頁。

(362) 大蔵省関税研究会編・前掲注301、126頁。

実務上、事前教示制度は「法定化されているものの、一般人が各行政機関に、許認可等を受ける前に、いかなる手続等をするか等問合わせし、その回答を得て、適正な手続をして許認可を得る事前の相談制度と何ら変るところがない⁽³⁶³⁾」として、信義則の適用には否定的な立場を採っているようである。

信義則の適用が法的にどのように整理されるかは別に、事前教示制度は執行上の手当てをもって、照会者の信頼を保護する制度を設けている。すなわち、事前教示に係る回答の変更又は撤回があった場合で、照会者が既に当該回答書に基づき取引を開始したこと及び当該変更により当該照会者が損害を被ることが認められるときには、信頼を保護することとしているのである。

(2) 回答の変更又は撤回に係る執行体制

イ 回答の変更又は撤回

(イ) 法令の改正及び通達解釈の変更の場合

法令の改正及び通達解釈の変更により、以前に書面又は口頭により行った回答が法令の改正及び通達解釈の変更の影響を受ける場合には、その旨の通知を要しないこととされている。この場合、照会者からの法令及び通達の改正により回答に影響を受けるか否かについて照会があった場合には、適切な回答を行うことと通達されている（関基通 7-17(1)ニ）。

(ロ) 法令の改正及び通達解釈の変更以外の場合

法令の改正及び通達解釈の変更により、以前に書面により行った回答を変更する場合には、照会者に対し、交付又は送達済の回答書に代わる変更の理由その他必要事項を記載した変更通知書を新たに発出する（関基通 7-17(1)ホ(イ)）。更に、照会書と変更通知書が同一案件であることを確保するため、照会書及び変更通知書には従前の登録番号と同じ登

(363) 藪原・前掲注 359、224 頁。

録番号を付すことによって、これを原本として照会書の写しと共に交付し、又は送達することによってその旨の通知をすることとしている。その際、以前に発出した回答書を返付させている。

ただし、当該変更により、照会者が不利となる場合には、次のような処理を行うこととしている。すなわち、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いて取引を開始したこと及び当該変更により当該照会者が損害を被ることとなることが証明され、かつ、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いうことが認められた場合には、原則として、当該回答書に、「変更前扱い」と朱書し、当該変更年月日、当該取引に係る契約番号、当該契約に基づく輸入予定数量（発生数量を限度とする。）、輸入予定期間（当該変更を行った日から3か月を経過する日までを限度とする。）及び通関予定官署名等を朱書し、押印した上で、これを再交付又は再送達することとしている（関基通7-17(1)ホ(イ)但書）。また、輸入予定期間経過後は、当該回答書は返付させるとともに、これに代わる変更通知書を発出することとしている。

文書による事前教示は、回答書により行われるので、輸入申告する時に添付された事前教示回答書に記載された関税率表適用上の所属区分、関税率及び統計品目番号は輸入審査上尊重されるのである。

また、その他の理由により以前に書面により行った回答を撤回する場合には、照会者に対し、適宜の様式により撤回の理由及び新たな回答が行われた旨を通知するものとし、発出済の回答書を返付させることとしている。この場合、当該通知に併せて、当該撤回に係る貨物の新たな関税率表適用上の所属区分等や、発出済みの回答書に代わる変更の理由その他の必要事項を記載した変更通知書を新たに発出することとされている（関基通7-17(1)ホ(ロ)）。更に、照会書と回答書が同一案件であることを確保するために、照会書及び変更通知書には従前の登録番号と同じ登録番号を付し、これを原本として、発出済の回答書の返付を確認した

後、照会書の写しとともに交付し、又は送達することとしている。

なお、更なる変更や撤回を行う場合についても、上記の要領により行うこととされている。

また、口頭により回答を行った場合に、当該回答を変更し又は撤回する必要が認められるときには、照会者に対して、口頭によりその旨通知することが指示されている。

(ハ) 期間制限

上記1の変更又は撤回の手続は、回答の発出日から3年以内の回答又は変更通知について行うこととされており、3年を経過した回答については、これらの手続を要しないとして取り扱われている(関基通7-17(1)ホ(ロ)但書)。

ロ 回答の変更又は撤回と信頼の保護

一度教示した内容に法律解釈の変更があった場合、それを放置しておくことは、租税法律主義の要請する合法性の原則に抵触することになるため、変更や撤回を行うことは避けられない。変更又は撤回の手続が用意されている理由はこの辺りにあると思料される。

しかしながら、その一方で、教示を信頼して、教示内容に従って取引を開始したような者にそのことに基因した損害が生じることが明らかな場合にまで、信頼を犠牲にして教示内容と異なった取扱いをすることとなると、事前教示制度への信頼を維持することが難しくなると思われる。事前教示が申告納税制度を支持するための仕掛けであることに鑑みれば、ひいては申告納税制度の実効性にも影響を及ぼしかねない。このことを考慮すれば、これらの者の信頼の保護を執行上手当てすることは、重要な意義を有するといえよう。

(3) まとめ—事前教示制度における信頼保護

事前教示制度について、「この行政指導は、相手方の私益のために行われるものであって、公益のためのものではないから、その相談内容に従うか

どうかは全く相手方の任意に委ねておけばよい」とする見解がある⁽³⁶⁴⁾。しかしながら、事前教示を信じて何らかの取引関係に入った者の信頼を法的に保護する必要がまったくないとはいえない。

相談内容に従うかどうかは全く相手方の任意に委ねられているということと、その相談内容に従った照会者の信頼を保護することとは別の問題であるといい得るとすれば、相手方に拘束性が及ばないことのみで行政庁の行った回答内容に責任を認めない論拠とはなり得ないのではないだろうか。特に、関税の場合は、通常、事前教示を受けた者がその表示を信頼しそれに基づいて取引を開始することになる。さすれば、事前教示の信頼を保護する必要性も高いのではないかと思われるのである。

かかる理解を前提にしているからこそ、税関では、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のではないのだろうか。

乙部哲郎教授は、「教示または回答とは、事実または法状況についての行政機関による知識表示」をいい、「教示・回答をどのように利用するかは相手方の自由な判断に委ねられ、行政はこれに関知しない」⁽³⁶⁵⁾とされる⁽³⁶⁶⁾。また、「教示・回答は行政側による一定の秩序の形成や誘導等の目的から行われるのではない点で厳密には行政指導と区別され、その法的性格は単な

(364) 藪原・前掲注 359、224 頁。

(365) 乙部哲郎「租税法と信義則(三)完一判例を中心に」神戸 28 卷 3 号 69 頁。

(366) 乙部・前掲注 365、94 頁は、ドイツにおいて「教示は、行政行為に固有の拘束力を有しないから行政行為ではなく、たんなる知識・見解の表明にすぎないことは、判例・学説において争いはない。さらに、判例、とくに BFH および多数説は、例外的に教示に拘束性が存することを認めるが、しかし、この教示は行政行為ではないと解する。けだし、この場合における教示の拘束力は、教示じたいから直接生じる法的効果ではなく、相手方が教示を信頼し、これにもとづいて一定の措置をしたときに、信頼保護の原則ないし信義則にもとづいて認められる間接的効果にすぎないと解するか、あるいは、教示を発布する官吏が、この教示によって官庁を拘束しようとする意思をもたない、と理由づけるからである。」とされる。

る事実行為であると考えられる。」とされる一方で⁽³⁶⁷⁾、「教示・回答ではあっても、相手方の信頼保護の観点から法的拘束力をもちうると解すべきであり、教示・回答は事実行為であるというだけで信頼対象適格性やこれを具備する公的見解性を否認することはできない。」と主張されている。

これまで述べてきたように、通関行政には迅速性が要請されており、事前教示制度はそれを支える制度として、予測可能性を担保するものと解されよう。したがって、裁判例でも「事務の迅速を要請される税関の立場」が理解され、「原告が物品の引き取りを急いだこともあって物品の分析をしなかった」ことが、「特に非難されるべきことではな [い]」と判示されているように、事前教示に係る誤指導に対しては、裁判所の税関に対する比較的寛容な態度を看取し得るのである。

しかしながら、迅速性の要請との関係で予測可能性が強調され、法的にも拘束性があるとは認められないとしても、回答の変更又は撤回があった場合の取扱いを先に執行体制の中に用意しておくことは重要である。執行上の手当てとして、法的安定性を補完する事務運営を行っていることには注目すべきであろう。国税庁の実施する文書回答手続もこの事務運営を参考とする余地が十分にあると思われる。

4 関税法事前照会制度からの示唆

関税における租税法律主義とは、一部は政令に委ねられ、また条約に依存する形で適用されているところに特徴がある。このような租税法律主義の下で、迅速性確保のために申告納税制度を導入するためには何らかの行政施策が必要であり、これに応える行政施策の一環として事前教示制度を位置付けることができる。と解される。

一方で、関税法における事前教示制度の必要性は、輸入品目の分類が多岐にわたり、税率も品目毎に異なっているという特殊性を前提として、関税定

(367) 乙部・前掲注 365、70 頁。同「非権力行政の法理—教示・回答・情報提供を中心として—」神戸 12 卷 1 号 1 頁。

率法別表適用上の困難性からも説明することができる。すなわち、関税定率法別表適用上の困難性を前提とすれば申告納税制度をバックアップするための事前の照会窓口を設けることが必須である。

これらの点にこそ、関税法において事前教示制度の法定が要請された根拠を見出すことができるのではないだろうか。

また、事前教示制度は、通関業務の迅速性を高めるための制度としての側面が強く意識されているように思われる。しかるに、事前教示制度の機能としては、法的安定性に比してより予測可能性に重点が置かれているのであって、そうであるからこそ拘束性を制限的に解釈する方向性が認められるのではないだろうか。

このように事前教示制度における法定化についても、また、法的安定性よりも予測可能性に重点を置くことについても、迅速性が要請される関税手続の特徴に根拠を有するものと理解し得る。

これに対して、内国税においては、関税法にみられるように申告納税制度を迅速性確保のためのものとする位置付けはなく、したがって、関税法における事前教示制度の法定化の理由が文書回答手続に直截に当て嵌まるということにはならない。

また、迅速性確保の要請が関税法ほど強調されていない内国税については、法的安定性よりも予測可能性を強調する十分な根拠を有しているのであろうか、という疑問も起こり得る。文書による回答が社会的に要請されている背景には、法的安定性への希求を見て取ることができるのではなからうか。この点、事前教示制度が文書による回答のみに限定されていないこととの比較も参考になろう。

加えて、事前教示制度では、運営上、回答の変更や撤回を行い得る柔軟な制度設計が構築されている。すなわち、これらの設計は回答内容に法的拘束力を持たせないことを前提としているともいい得るが、予測可能性こそが同制度に要請されている機能であることを意味しているのであろう。

しかしながら、同制度上、法的安定性が要請されていないとして終わるも

のではない。税関発出の回答書の写しを申告の際に添付させることによって事前教示における回答が申告処理の段階で尊重される仕組みなど、関税法における事前教示制度は、執行上の対応をもって、法的安定性の担保を図っているといえよう。事前教示の回答内容に対する異議手続の構築による紛争の未然防止策なども含め、関税法の事前教示制度は、国税庁の文書回答手続の検討に大いに参考となると思われるのである。

第4章 文書回答手続の法的性質論

序

本章では、文書回答手続の法的安定性確保の問題と実効性確保という2つの視座から、同手続の法的性質論を展開することとする。

法的安定性を検討するに当たっては、そもそも、租税行政庁が自ら発出した文書回答の内容に従わない課税処分を行い得るのかという問題を整理する必要がある。すなわち、文書回答手続が通達と同じものであるとすれば、行政庁内部の職員は文書回答手続による回答自体に瑕疵があることが明白でない限り、これに拘束されることになるから⁽³⁶⁸⁾、これに反した課税処分を行うことができないことになる⁽³⁶⁹⁾。

しかしながら、文書回答手続による回答は通達のような内部拘束力を有しないとすれば、回答に反する課税処分が行われることも考えられる。そのような場合には、回答を信頼して確定申告を行った者の信頼保護の問題を解決しなければならないであろう。また、一方で、通達と同様に内部拘束力があると整理できたとしても、他の納税者が公表された回答を信頼した場合の信頼保護の問題が惹起される。

このように、文書回答手続による回答に寄せる信頼を巡る論点には、かかる回答に内部拘束力があるとすれば、照会者以外の第三者がこれを信頼した場合の信頼保護の問題が、また、内部拘束力がないとすれば、照会者本人及びこれを信頼した照会者以外の第三者に対する信頼保護の問題が包摂されているのである。

(368) 山内一夫教授は、客観的に違法な通達であれば無効であり、服従義務はないと述べられる（山内「訓令と通達」田中二郎ほか編『行政組織〔行政法講座第4巻〕』172頁（有斐閣1965））。

(369) 事実上、租税行政庁職員が発出した回答に反した課税処分を行う可能性がまったくないとはいえないとしても、一応は内部拘束力が働くとすれば、当該照会者の信頼を裏切ることにはならないと考えてよからう。

そこでは、信義則の適用や行政先例に対する信頼保護、国家賠償法1条の適用、回答に対する取消訴訟、行政手続法の適用、回答どおりの処分を行わせる義務付け訴訟の検討が要請されると思われる。

論点を明確にしつつ議論を展開するために、まず、文書回答手続による回答に内部拘束力があると解されるかどうかという問題を検討することとする（第1節）。その際、通達と同様、内部拘束力があるとすれば、照会者以外の第三者がこれを信頼した場合の信頼保護の問題として、また、通達とは異なり内部拘束力がないとすれば、照会者及び照会者以外の第三者がこれを信頼した場合の信頼保護の問題として、信義則の適用の検討（第2節1）や回答が行政先例となり得るかの検討（第2節2）、国家賠償法1条の適用の検討（第2節3）を行うこととする。ここでの検討は、文書回答手続に内部拘束力が認められたとしても、事実上回答に反した課税処分が行われた場合の問題解決にも資すると思われるため、この点についても併せて議論することとする。

次に、法的性質論を論ずるに当たっては、具体的には、文書回答手続による回答が取消訴訟の対象となるのか（第3節2）、あるいは行政手続法の適用対象となるのか（第3節3）という問題が整理されなければならないであろう。そこで、文書回答手続による回答の発出が申請に対する処分に当たるか否かという観点から文書回答手続の法的性質に検討を加える。

文書回答手続が行政手続法の適用対象とならないとすれば、特に回答手続に処理期間を設定する必要もないことになる。されども当局が回答を行わずに放置していた場合に、照会者はそのことに対する何らの請求もなし得ないと理解すべきであろうか。もっとも、この点は、同手続が行政手続法の適用対象であったとしても事実上回答が放置されている場合の救済があるのかという点からも関心のあるところである。かかる問題関心については、不作為の違法確認の訴えを提起し得るかという点（第4節1）や改正された行政事件訴訟法上の義務付け訴訟を提起し得るかという点（第4節2）から若干の検討を行うこととしたい。

第1節 文書回答手続と内部拘束力

1 問題点の所在—内部拘束力

本節での問題関心は、文書回答手続による回答に内部拘束力が認められるか否かという点にある。

この問題は、端的には文書回答手続による回答が誤っていた場合に顕在化する。例えば、文書回答手続による誤った回答が発出されたとして、照会者がかかる回答が誤っていることを知らずこれを信頼して回答どおりの取扱いをした上で申告を行った場合に、回答に反する課税処分がなされることがあり得るのかという問題である。この場合、文書回答手続による回答に内部拘束力があるのであれば、かかる回答に重大かつ明白な瑕疵がない限り、当該回答に反する課税処分が行われることは想定し辛い。しかし、内部拘束力がないとすれば、回答に反する課税処分が行われることも考えられないことではない。かような問題は、誤った回答であるかどうか判然としない場合が多いことから、当該回答の適否の問題とは別に、回答内容と課税処分の不整合の問題として捉えることが实际的であるといえる。そこで、内部拘束力があるかどうかという問題がクローズアップされることになるのである。

通達の法的拘束力については、しばしば内部拘束力と外部拘束力に分けて議論される。例えば、通達には一般に内部拘束力があるといわれている。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。」と規定しており、通達とは、かかる規定に基づいて上級行政機関が下級行政機関に対する命令であると解されている。更に、国家公務員法98条1項に、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定されているように、通達を受けた下級行政機関の職員は、上級行政機関からの命令に服従する義務を負っているのである。このように、行政組織内においては各行政機関の職員は通達に拘束されることになる。この

ことを一般に「内部拘束力」という。

さて、文書回答手続は、通達とは異なり国家行政組織法に規定されたものでもなく、また訓令や命令でもない。また、文書回答手続による回答に従った処理が上級行政機関から下級行政機関に命令されているわけでもないので、下級行政機関の職員が服従義務を負っているということもできない。そうであるとすれば、文書回答手続による回答は、行政組織内における内部拘束力を有していないと解すべきであろうか。

2 文書回答手続と個別通達の法的効力の差異

通達には内部拘束力があるとされているが、文書回答手続が事務運営指針である通達によって制定された手続であるからには、文書回答手続は通達による命令下での下級行政機関職員の作業であるといえよう。そのことからすれば、一見通達によって定められた方法で文書回答された内容にも内部拘束力があるといえそうである。しかしながら、事務運営指針が示しているのは、あくまでも文書回答の手続であるから、下級行政機関職員が拘束されるのはあくまでも文書回答手続の手続面についてのみであるといえよう。このことは、事務運営指針に定められている税務相談室事務の方法に従って行われた税務相談室における回答内容が内部拘束力を有しているとは解されないことと同じである。そうであるとすれば、文書回答手続による回答に内部拘束力はないということになると考えられる。

従来、業界団体などからの個別照会に対する回答を行った場合に、国税庁ではその回答内容を各国税局長宛に通達し、周知を図ってきた。いわゆる個別通達と呼ばれるものである。この個別通達は、照会者に対して行った回答について、下級行政庁に通達することによって内部拘束力を持たせる仕組みが採用されているのである。したがって、下級行政機関の職員は、上級行政機関からの命令に対する服従義務により、照会者以外の者であっても同様の状況にある者に対しては、同様の税務上の取扱いを適用することが義務付けられることになる。

これに対して文書回答手続は上記に示したとおり、通達によって手続が制定されているものの、回答内容が通達されているわけではないから、回答内容について下級行政庁職員がこれに拘束されることにはならないといわざるを得ない。このことは、照会者が文書回答手続による回答に基づいて確定申告をしたとしても、かかる申告に対して文書回答手続による回答に反する課税処分が行われることが決してないことではないということの意味する。つまり、通常の納税相談において誤った回答を行った場合の当該回答に内部拘束力がないことと同様の法的位置付けとなると理解できよう。

このように、文書回答手続による回答は、一見すると従来の個別通達に示された回答と同様の法的性質を有しているともいえそうであるが、それらが有する法的効力には内部拘束力を有するか否かという圧倒的な違いがあるといわざるを得ないのである。

3 他の同種制度との比較

例えば米国アドバンス・ルーリングが closing agreement を伴う場合には IRS は、照会者本人に対してルーリングを覆す課税処分を行うことができない。既にみたとおり、closing agreement を伴う米国アドバンス・ルーリングの場合、租税行政庁は照会者に対して拘束されていると解されている。すなわち、IRS の職員は照会者に対してルーリングに反した課税処分を行うことはできない。レター・ルーリングは、原則として IRS を拘束するが、closing agreement を伴う場合を除き、誤りが存在するか、IRS の見解との相違が生じた場合は、税法の適正な執行の観点からいつでも IRS による修正又は撤回が認められている。その場合、次の条件を満たす限り、修正又は撤回の効力は将来に向かってのみ発生し、遡及しない。

その場合の条件とは、①重要な事実について誤りや省略が存在しないこと、②レター・ルーリング発出後に発生した事実が、当該ルーリングが基礎とした事実と照らし重要な差異でないこと、③適用される法律に変更がないこと、④レター・ルーリングが将来又は計画中の取引に関して発行されたこと、⑤納

税者がレター・ルーリングを信頼して誠実に行動しており、かつ遡及的な取消が納税者の損失となることとされている⁽³⁷⁰⁾。

これに対して、日本版ノーアクションレターが内部拘束力を有していないことについては既に確認したとおりである。宇野克也教授は、日本版ノーアクションレターについて、「この制度は、回答に行政機関が拘束される『確約』の制度ではない。」と説明されている⁽³⁷¹⁾。米国 SEC ノーアクションレターの拘束力について判示されている *New York City Employees' Retirement System v. SEC* 事件控訴裁判所判決⁽³⁷²⁾では、SEC ノーアクションレターは、内部拘束力さえもないとされている。かような意味では、SEC ノーアクションレターにおいても、日本版のそれにおいても、いずれにしても内部拘束力を有していない。

また、関税法における事前教示制度は法律に規定された制度であるにも拘わらず、努力義務規定であるなどの理由から内部拘束力を有しているとは解されていないことを確認した。このようにみると、文書回答手続による回答に内部拘束力が認められないのは決して同手続に特有の問題ではないことを看取し得るのである。

ただし、内部拘束力を有しないこれらの制度のうち、例えば、公正取引委員会の事前相談については、法律の規定に抵触するものでない旨の回答をした場合においては、当該相談の対象とされた行為について、法律の規定に抵触することを理由として法的措置を採ることはないとされていたし、関税法における事前教示制度でも、税関発出の回答書の写しを申告の際に添付させることによって事前教示における回答が申告処理の段階で尊重される仕組みなどを設けており、内部拘束力を別の面で担保する仕掛けを仕組んでいた。

しかしながら、現在の文書回答手続上では、回答に内部拘束力がないことを執行上の仕掛けなどで担保する仕組みは採られていない。

(370) 上斗米・前掲注 112、27 頁。

(371) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論』、336 頁。

(372) *New York City Employees' Retirement System v. SEC*, 45 F. 3d 12 (2d Cir. 1995).

もつとも、文書回答手続による回答に内部拘束力がないとしても、例えば、信義則の適用や国家賠償法上の損害賠償請求などによって法的安定性が十分に担保されているのであれば、内部拘束力の有無を取り立てて問題とする必要性は乏しいのかも知れない。

そこで、文書回答手続による回答が誤っていた場合（以下「誤回答」という。）に、かかる回答を信頼して、回答に従った取引や申告を行った者に対して、どのような法的な救済が考えられるであろうか。次に、信義則の適用、国家賠償法の適用について検討を加えることとする。

第2節 文書回答手続と信頼の保護

1 文書回答手続における信義則の適用

(1) 信義則が適用される要件

文書回答手続は国税庁の正式な回答文書による回答制度であり、照会者はこのような手続に信頼を寄せているからこそ照会申請を行うと理解できる。したがって、かかる手続への信頼を保護せず、回答した内容と異なる課税処分が行われてもこれを放置するのであれば、同手続への信頼がなくなるばかりか、租税当局自体に寄せられる信頼をも裏切ることになりかねない。

そこで、文書回答手続による回答への信頼が信義則上保護されるかについて、検討することとしよう。

信義則の適用については、既に述べたとおり、最三判昭和62年10月30日（税資160号542頁）は、少なくとも、①租税行政庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②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後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けたこと、④納税者が租税行政庁の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に帰すべき事由がないこと、といった要件を充足した場合に信義則が適

用されると判示している。

金子宏教授も、①租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと、②納税者の信頼が保護に値すること、③納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたことを信義則適用の要件とされている⁽³⁷³⁾。

また、品川芳宣教授は、「税務官庁側に信義則が適用され納税者が救済されるにあたっては、公平原則の原理からみて当該納税者が特別に課税を免れることにより他の納税者との間に不当な公平が生ずることがないか否か、あるいはまた、公平原則等に反する結果となることをあえて看過してまで当該納税者を保護しなければならない必要が租税正義の観念から生ずるか否か等の諸問題に慎重に吟味し、国民全体と当該納税者との相対する利益を慎重に比較考量せねばならない」と論じられ、適用要件を示される⁽³⁷⁴⁾。

かかる金子教授や品川教授の見解に賛同したい。なお、信義則の適用によって保護すべきは、信頼を寄せた保護ではあってもその信頼を基礎として経済的不利益が発生していない限り、かかる信頼は公平原則等を犠牲にしてまで保護するに値しないと考えることから、品川教授が論稿の中で指摘される要件のうち、「納税者がその行政処分により救済に価する経済的不利益を被ったこと」の要件が重視されるべきではないかと考える。ただし、これについては、金子教授の見解に読み込まれていると理解したい。

したがって、ここでは、金子教授の3つの要件を前提として、「納税者がその行政処分により救済に価する経済的不利益を被ったこと」の要件を加えて、信義則の適用を検討することとしよう。ただし、これらのうち、信義則の適用要件として最も議論されるところは「公の見解」の表明に当たるかという要件であることから、「公の見解」の検討を中心に据えることとする。

(2) 文書回答手続による回答と「公の見解」

(373) 金子・前掲注4、132頁。

(374) 品川・前掲注51、7頁以下。

これまで、信誠則の適用が争われた事件において「公の見解」の表明ではないとされた具体的理由としては、概ね、①一定の責任ある立場の者の見解ではないとするもの⁽³⁷⁵⁾、②口頭による回答に過ぎないとするもの⁽³⁷⁶⁾、③一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎないとするもの⁽³⁷⁷⁾、④一応の態度の表明に過ぎないとするもの⁽³⁷⁸⁾があることを指摘し得る⁽³⁷⁹⁾。そこで、これらとの関係で、文書回答手続に信誠則の適用があり得るかという観点から検証をしてみたい。

まず、「一定の責任ある立場の者の見解ではない」という点についてみると、文書回答手続は国税庁長官による通達を基礎として、税務行政内部に正式に構築されたルールに則って運営される回答手続であること⁽³⁸⁰⁾、その回答は責任ある当局が決裁等の内部文書規定に基づいて、各国税局審理

-
- (375) 名古屋地判平 2. 5. 18 (訟月 37 卷 1 号 160 頁、判タ 739 号 95 頁、税資 176 号 805 頁)、横浜地判平 8. 2. 28 (判自 152 号 50 頁)、名古屋地判昭 46. 8. 28 (訟月 18 卷 4 号 576 頁、判タ 272 号 274 頁、税資 63 号 353 頁)、名古屋地判昭 48. 12. 7 (訟月 20 卷 4 号 150 頁、判時 739 号 71 頁、税資 71 号 1129 頁)、東京高判平 3. 6. 6 (訟月 38 卷 5 号 878 頁、税資 183 号 864 頁)。
- (376) 横浜地判平 8. 2. 28 (前掲注 375)、東京地判昭 40. 5. 26 (行裁例集 16 卷 6 号 1033 頁、判時 411 号 29 頁)。
- (377) 千葉地判平 2. 10. 31 (税資 181 号 206 頁)、東京高判平 3. 6. 6 (税資 183 号 864 頁)、名古屋地判平 5. 9. 3 (税資 198 号 716 頁)、名古屋高判平 7. 4. 27 (税資 209 号 307 頁)、東京地判平元. 7. 26 (税資 173 号 351 頁)、東京高判平元. 12. 21 (税資 174 号 1049 頁)。
- (378) 大阪地判昭 42. 5. 30 (行裁例集 18 卷 5・6 号 690 頁)、横浜地判昭 44. 11. 6 (行裁例集 20 卷 11 号 1313 頁)、東京高判昭 46. 9. 7 (税資 63 号 460 頁)、大阪地判昭 45. 5. 7 (行裁例集 21 卷 5 号 780 頁)、大阪高判昭 46. 3. 11 (税資 62 号 326 頁)、東京地判昭 46. 3. 30 (行裁例集 22 卷 3 号 399 頁)、東京高判昭 49. 5. 29 (税資 75 号 569 頁)。
- (379) 租税法における信義則の適用について、酒井克彦「租税行政庁における情報提供と信義則—誤指導による納税者の自己決定権侵害と信義則の適用要件—」『貝塚啓明先生古希記念論文集』法学新報 (掲載予定)。
- (380) 受理時の形式審査、局における実質審査を了した後、関係主務課等に予め処理案を回付し、必要に応じ協議した上で、関係主務課等との合議により決裁を了することとされている(平成 16 年文書回答手続事務運営指針 6(1))。

課長名⁽³⁸¹⁾又は酒税課長名⁽³⁸²⁾において行われること（平成16年文書回答
手続事務運営指針6(1)）、文書回答を行う際には、回答内容は、「国税局と
しての見解」である旨の記載を必ず行うこととされていること（同手続事
務運営指針6(1)イ(イ)）、などに鑑みれば一定の責任ある者の見解ではない
とは言えないと解される。

次に、「口頭による回答」もこれまで公の見解の表明でないとされた理由
の一つであると指摘し得るが、文書回答手続による回答が書面をもって行
われることから、当然にこの要件はクリアしている。

「一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎない」と
いう点については、文書回答手続に係る事務運営指針に示しているとおおり、
関係資料を全て提出した上で照会を行うとされていること、照会という性
質上、一見、一方的申立てであるというようにも見えるが、当局側が要求
する資料を提出することも申請の要件とされていることなどからしても、
「一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎない」とい
うことはできない場面も想定されよう。

また、是認通知が公の見解の表明に当たるかの裁判所判断において理由
とされた「一応の態度の表明に過ぎない」という点についても、文書回答
手続には当て嵌まらないのではないかと思われる。すなわち、調査におけ
る、決まった非違事項についてのみを確認する作業とは異なり、調査検討
した事項についてのみ、一応是認という通知を示すに過ぎないからである。
これに比して、文書回答手続は論点が示されており、その論点部分のみに
ついての当局の見解を示せば足りるのであるから、別の論点が後日惹起さ
れたとしても、照会された論点についての検討は一応の態度ではなく、検

(381) 審理課が設置されていない局にあっては審理官名、沖縄国税事務所にあっては課
税総括課長名。

(382) 沖縄国税事務所にあっては関税課長名。

討の結果としての態度表明であることになる⁽³⁸³⁾。

このように考えてくると、文書回答手続による回答が、なお公の見解の表明に当たらないとするには無理があるといわざるを得ないと考えられる。

更に、東京高判平成5年5月31日(判タ851号188頁)は、「土地無償賃貸借契約書」の中で、市は契約期間内の固定資産税・都市計画税を減免するとの記載や市長の記名押印があることなどから、市は「固定資産税を賦課しない旨を納税者である土地所有者に公的に表示していたものということができる。そして、本件各土地の所有者は、こうした市の約束を信頼したからこそ、本件各土地を市に貸すことになったとは推認に難くない」と判示している。ただし、「市が遑って土地所有者に適切な対価を支払えば、財産的な迷惑をかけることはない」として、信義則の適用は否認しているものの、判決は公の見解であると判断を下している。

このような判決を併せ考えれば、文書回答手続による回答は公の見解に当たると解し得る。さすれば、あとは金子説にいう第二、第三の要件が充足されれば、信義則が適用される余地もあり得ると解するのが相当であろう⁽³⁸⁴⁾。

(383) しかし場合によっては、一応の態度の表明に過ぎないともいえる場合があるのかも知れない。もっとも、税制改正の可能性をもって一応の態度表明ということは妥当ではない。

(384) 上斗米・前掲注112、27頁は、「文書回答は国税当局から納税者に対する公的な見解の表明であると考えられますので、回答内容に誤りがあった場合の信義則の法理の適用関係については、前述した判例で示されたようなそれ以外の要件に基づき、個別具体的に判断していくことになると思われまます。」と応えている。菅納敏恭「事前照会への回答とその効力」税理47巻10号39頁も公的見解の表明と指摘される。これに対して、鈴木・前掲注103、121頁は、「回答それ自体は、国税庁、納税者、裁判所のいずれに対しても拘束力を持たず、また、基本的には租税法律関係における信義則適用の問題とは無関係であると考えられる。国税庁は事務運営指針の中で回答文例を示しているが、この中で『ご照会に係る事実関係を前提とする限り』や『ご照会に係る事実関係が異なる場合又は新たな事実が生じた場合は、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがある』と表示されているが、こうした厳格な記述があることをもって、文書回答がいわゆる信義則で問題となる『公の見解』と考えることは拙速である。」として、公的見解に当たらないと論じられる。なお、この見解は文書回答手続の見直し前の事務運営指導を前提に論じられたものである。

(3) 信誠則の適用の厳格性とその他の要件

札幌地判昭和52年11月4日（訟月23巻11号1978頁、判時896号24頁、判タ365号348頁、税資96号184頁）は、原告は、東京国税局調査課長Uがその執務室において行った税務相談の席上における誤った回答であり、そのため原告が被った不利益とは、正確な回答を受けていた場合には節税の処理をすることが可能であったのに、これを誤って節税を図り得なかったと主張する。これに対して被告は、税務相談における誤った指導ないし回答については、およそ禁反言の原則の適用がないとし、その理由として、税務相談における指導は一般的、抽象的なものにとどまるのみか、その回答は相談者の主観的、恣意的事実関係を前提とした税法適用上の単なる意見もしくは意向の表明に止まるので、相談者を拘束する法的効果を有しないとす。

これに対して裁判所は、「なるほど納税者がする法人税の申告は自らの判断と責任においてこれを行うものであり、申告に至るまでの過程で為された税務相談における指導、回答は相談者を法的に拘束するものではないこと、はいずれも被告ら所論のとおりであるが、しかし税務行政の円滑な遂行のため税務相談のはたしている重要性に鑑みれば、それが法的に拘束を与えないまでも事実上拘束あるいは大きな影響を与える場合があることが推認できるのであって、さすれば、税務相談における税務当局ないしその職員の指導、回答といえども、全く責任の埒外に置かれるとするのは妥当ではなく、前述した総合的判断の下で、自らの指導ないし回答の内容に拘束される余地があると解するのが相当である。」と判示しており、税務相談の拘束性に肯定的な見解を示している。

しかし一方で、信義則の適用は、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ、正義に反するというような特段の事情が存在する場合にはじめて考慮されるべきものであるから、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係における同原則の適用には、相当に

慎重な判断が要請されると解すべきであると考えられる。

このように考えると、文書回答手続による回答が公の見解の表明であるとされたとしても、第二、第三の要件は厳格に適用されるべきであろう。すなわち、納税者の信頼が保護に値する場合でなければならず、納税者が表示を信頼しそれに基づいて何らかの行為をした場合でなければならないという要件の厳格な解釈が要請されると解される。

また、納税者が経済的不利益を被ったことが必要と思われるが、これについては、本税を経済的不利益であると理解することが可能かという問題がある。すなわち、本税相当額については、本来、文書回答手続による回答が誤ってさえいなければ、納付すべきであった本税額であると考えられる。そこで、ここにいう「経済的不利益」の判断基準を奈辺に求めるかという問題が整理される必要があると考えられる。あくまでもこの経済的不利益とは信義則によって保護すべき不利益であるから、文書回答手続による回答を信頼して自己決定権を行使したことにより被った損害であると理解すべきではなかろうか。仮に、信義則を適用して、本来納付すべき本税額を納付しないで済むことが許されるのであれば、納付しなくて済んだ本税相当額は、むしろ国家からの利益の付与と考えられるし、更に、他の納税者の負担において特定の者に対して利益を付与したことを意味すると解すれば、本来納付すべき本税額を「経済的不利益」として保護するに値する場面は自ずと限定的に解釈せざるを得ないであろう⁽³⁸⁵⁾。

したがって、文書回答手続による回答に反した課税処分が行われたとしても、信義則の適用によって本来納付すべきであった本税相当額を経済的不利益として捉えることは、皆無であるとはいわないにしても、厳格な検討が要請されるのではないだろうか。

信義則の適用については、金子宏教授が指摘されるように、「租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま一つの側面で

(385) 宇都宮地判昭 60. 12. 19 (判時 1183 号 79 頁) 参照。

ある法的安定性=信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立の問題である」とする立場に立脚すると⁽³⁸⁶⁾、かかる「租税法律主義の内部における価値の対立」において、信頼の保護の要請が優位に立つ場面は極めて限定されると理解することが相当であろう。

(4) 文書回答手続における回答の公表と信義則の適用

文書回答手続の回答が公表されていることとの関係で、照会者以外の者に当該回答の効力が間接的に及ぶ場合の信誠則上の問題としては、同じ信誠則の適用上の問題ではあっても別に検討される必要があるのかも知れない。すなわち、納税者一般に対して、行政機関内部における上位下達の通達の間接的反射的效果としての表示の効果が及ぶに過ぎないのであるから、「ある程度密接な関係を有する関係当事者について成立することを本来の前提とする信誠則の原則が妥当する余地は相当に狭いと思われる。」と指摘されている⁽³⁸⁷⁾。

しかしながら、照会者に対しても、公表された回答事例を読んだ第三者に対しても、示された見解は公の見解に当たると解すべきであると思われるのである。ただし、その信頼保護のレベルは直接の照会者に対するものと第三者に対するものとの差異があるのは当然のことのようと思われる。文書回答手続が「公の見解」に当たるとしても、信義則の適用に当たっては、直接の名宛人である照会者に対してさえ、厳格な解釈が要請されていることとの比較からしても、第三者に信義則が適用される場面は極めて限られていると解すべきではないだろうか⁽³⁸⁸⁾。

(386) 金子・前掲注4、131頁。

(387) 岩崎政明「税務通達の公開と税務行政指導税務」日税研究論集 36 卷『税務行政指導』40頁。

(388) 立法論としては、ドイツの確約についての検討も有用であろう。なお、宇野克也教授は、「行政機関が将来の行動について、自己を拘束する意思表示である確約は、ドイツの連邦行政手続法に規定されているが、わが国において、確約制度を導入すべきか、導入するとして、いかなる場合に導入すべきかについては、今後、さらに検討を深める必要がある。」とされる(宇賀・前掲注371、336頁)。確約を積極的に

(5) 誤回答と附帯税の取扱い

誤回答があった場合に加算税を免除し得るかどうかについては、国税通則法 65 条 4 項等に規定する「正当な理由」の存否の判断が要求される。この点、平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-16 ほか 3 課共同「申告所得税の過少申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」においては、誤指導が原因とされる過少申告に対する加算税賦課決定等のうち一定のものについては、正当な理由があるとして過少加算税を免除することと取り扱っている⁽³⁸⁹⁾。

そもそも誤回答があった場合の過少申告等は、本人の責めに帰すべきものではないことからペナルティである加算税を課すべきではない。したがって、そのような場合には「正当な理由」に該当するとして加算税は賦課されるべきではないと解すべきであろう⁽³⁹⁰⁾。これは、納税相談等における誤指導のケースと同様の取扱いとなる。

延滞税に係る誤指導については、加算税のような「正当な理由」が法律上予定されているわけではなく、国税通則法施行令 26 条の 3 に規定する「火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故」に該

導入すべきと主張する見解として、乙部哲郎『行政上の確約の法理』258 頁（日本評論社 1988）、菊井康郎『行政行為の存在法』132 頁（有斐閣 1982）。

(389) 平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-16 ほか 3 課共同「申告所得税の過少申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」では、「正当な理由」に当たる例示として、「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。」と示されている。

(390) 誤指導に係る加算税免除の「正当な理由」が論点とされた最近の裁判例としては、いわゆるストック・オプション事件を挙げることができよう（品川芳宣「ストック・オプションの所得区分と過少申告の『正当な理由』」TKC 税研情報 13 巻 3 号 64 頁参照）。なお、ストック・オプション事件については、酒井克彦「一時所得の意義の再検討—ストック・オプションの権利行使利益を巡る裁判例を素材にして—」国税速報 5580 号 5 頁、同「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る給与所得該当性」国税速報 5594 号 5 頁、同「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(上)・(中)・(下)—東京高裁判決（平成 16 年 2 月 19 日判決）の検討を中心にして—」税務事例 36 巻 4 号 1 頁、5 号 1 頁、6 号 1 頁参照。

当する場合にのみ免除ができることとされている。すると、施行令 26 条の 3 に掲げる場合以外の場合には必ず延滞税は賦課されることとなるのである⁽³⁹¹⁾。しかしながら、延滞税はペナルティ的性質をも有する経済負担であると理解することが可能であることからすれば、延滞税についても加算税と同様、免除対象として理解することができると思ふべきであろう。

2 行政先例法と文書回答手続

(1) 通達と行政先例性

田中二郎博士は、「通達によって示達された租税法規の解釈が、長年にわたり、税務行政庁によって実施され、相手方である人民の側においても、その取扱いが異議なく諒承され、それが正しい法の解釈として、法的確信にまで高められるようになった場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立するに至ったとみることができるであろう」とされる⁽³⁹²⁾。

(391) 延滞税についても、平成 13 年 6 月 22 日付徴管 2-35 ほか 9 課共同「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」により誤指導に基づくものについては免除することとされているが、その根拠は、「人為による異常な災害」であるとする。「人為による異常な災害」に誤指導が含まれるとして、課税庁では、延滞税を免除することとしている。なお、ここにいう誤指導とは、①税務職員が納税者（源泉徴収義務者を含む。）から十分な資料の提出があったにもかかわらず、納税申告又は源泉徴収に関する税法の解釈又は取扱いについての誤った指導を行い、かつ、納税者がその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかつたこと、②納税者がその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないことのいずれにも該当するものをいうとされている。ただし、納税者の誤った税法の解釈に基づいてされた申告等につき、事後の税務調査の際、当該誤りを指摘しなかつたというだけでは、誤指導に当たらないとされており、この事由の認定に当たっては、指導時の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断するとされている。

(392) 田中二郎『法律学全集 11-租税法〔第三版〕』100 頁（有斐閣 1990）。同博士は、「仮にそれが法律の趣旨に必ずしもそわないような解釈・取扱いであっても、右の意味での行政先例法と認めるべきものが生じた限りにおいては、法律そのものがこれによって改正されたとみるべきであつて、もし、右の行政先例法を改める必要があるならば、法律の改正によってこれを行うべきもので、単に通達の改正によって同様の目的を達成しようとするのは妥当ではない」と主張される。

また、金子宏教授は、「納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである。」と論じられる⁽³⁹³⁾。金子教授は、パチンコ球遊器が物品税の課税対象たる遊戯具に当たるかどうかの問題とともに、長い間非課税とされてきた物品を通達限りで課税対象とすることができるかどうかの問題が争点とされた最二判昭和33年3月28日（民集12巻4号624頁、判時145号15頁、新聞97号10頁、税資26号192頁）⁽³⁹⁴⁾を取り上げ、行政先例法の成立の有無についてより厳密な検討が必要であるとして、課税しない取扱いの継続はそのような通達があった場合に匹敵すると主張される⁽³⁹⁵⁾、⁽³⁹⁶⁾。

更に、金子教授は、財産評価通達について、「通達の内容が、不特定多数の納税者に対する反復・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、特段の事情がない限り、それと異なる評価を行うことは違法になると解すべきである。」とされ⁽³⁹⁷⁾、「特定の物品が課税されない状態が事

(393) 金子・前掲注4、111頁。

(394) この事件では、パチンコ球遊器が物品税の課税対象たる遊戯具に当たるかどうか争点とされ、それと同時に、長期間非課税とされてきた物品を通達限りで課税対象とすることができるかが問題とされたが、最高裁は「本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであっても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基く処分と解するに妨げがなく、所論違憲の主張は、通達の内容が法の定め合致しないことを前提とするものであって、採用しえない。」と判示している。

(395) 東京高判平5.3.15（行裁例集44巻3号213頁、判タ854号175頁、税資194号743頁）参照。

(396) 北野弘久教授は、租税法律主義の概念を「租税要件等法定主義の原則」と「税務行政の合法律性の原則」に分類され、前者を立法面での要請、後者を執行面での要請とする（北野・前掲注3、34頁）。また、北野・前掲注3、36頁は、租税法律主義のもとでは、一般に行政先例法、慣習法等は成立する余地がないと主張される。

(397) 東京地判平4.3.11（判時1416号73頁、税資188号639頁）、東京地判平4.7.29（行裁例集43巻6・7号999頁、訟月39巻5号938頁、判タ854号179頁、金判930

実上長期間にわたって継続したというだけでは、信誠則の適用は認められないが、そのような事実状態がその物品の課税の対象としない旨の租税行政庁の黙示の意向の表明であるとみなしうる場合は、信誠則の適用を認めるべきであろう。」と述べられる。

(2) 文書回答手続の行政先例性

文書回答手続では、日本版ノーアクションレターと同様に、照会者の個別具体的な案件における法令適用の可能性を事前に確認することを可能とするだけでなく、事後的に、照会・回答内容を、原則として公表することにより、照会内容と同様あるいは類似した事業活動を計画している民間企業等の活動に資することを重要な目的としている。この点については、規範性として説明されているが⁽³⁹⁸⁾、換言すれば規範的性格を有する先例であるともいい得る。

しかしそのような性質を有するとしても、行政先例性といいい得るところまでの規範性は有しないと解されよう。金子宏教授は、「租税法は、国民の納税義務を定める法であり、その意味で国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範 (Eingriffsnorm) であるから、将来の予測を可能ならしめ、法律生活の安定を図るため、成文の形式をとることが要求される。」とされ、慣習法の成立する余地がないとはしつつも、「租税法が侵害規範であることにかんがみ、納税義務を基礎づけ、あるいはそれを加重するような内容の慣習法の成立を認める余地はなく、例外的な場合に、納税義務者に利益を与える慣習法の成立を認めうるにすぎないと考えるべきであろう。」とされる⁽³⁹⁹⁾。納税義務者に利益を与える場合にのみ慣習法の成立を認めるべきとの見解に対する評価をここで行うことはしないが、金子教授の指摘されるように租税法律主義の見地からも文書回答手続に行政先例法

号 17 頁、税資 192 号 180 頁)、東京地判平 5. 2. 16 (判タ 845 号 240 頁、税資 194 号 375 頁) 参照。

(398) 山崎=溝口=中原・前掲注 44、31 頁。

(399) 金子・前掲注 4、33 頁。

の成立を認める余地は極めて狭いと解すべきであると思われる。

3 文書回答手続と国家賠償法

(1) 国家賠償法1条1項

憲法17条の規定を受けて、国家賠償法1条1項は、「国又は公共団体の公権力の行使にあたる公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる。」として、公権力の行使にかかわる公務員の職務上の不法行為についての国又は公共団体の賠償責任を定めている。

そこで、文書回答手続による回答が、この国家賠償法1条1項の規定の対象となり得るかという点について、その要件のうち「公権力の行使」、「故意又は過失」、「違法性」のそれぞれの観点から検討を加えることとする⁽⁴⁰⁰⁾。

(2) 公権力の行使と文書回答

公権力の行使については、その範囲を広く取る広義説⁽⁴⁰¹⁾、行政指導自

(400) 文書回答手続による回答が職務関連性を有しないとは考え辛いことから、職務関連性については、特段取り上げないこととするが、回答や教示などで、税務署担当者の行う税務相談の職務行為付随性が認められ行政指導に当たるとされた事例として、札幌地判昭52.11.4（訟月23巻11号1978頁、判時896号24頁、判タ365号348頁、税資96号184頁）がある。また、県の担当者が行う国立公園周辺の建築制限についての教示の事例として、鳥取地判昭55.1.31（行裁例集31巻1号83頁、訟月26巻4号625頁）がある。

通説によると、国家賠償法1条1項にいう「職務を行うについて」は、「職務行為自体」よりは広く、「職務行為に際して」よりは狭いとされている（関・前掲注13、95頁）。

なお、いわゆる在宅投票制度訴訟、最一判昭60.11.21（民集39巻7号1512頁、裁時929号1頁、判時1177号3頁、判タ578号51頁）は、「国家賠償法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背して当該国民に損害を加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責に任ずることを規定するものである。」としており、職務上の法的義務との関係が強調されている。

(401) 東京地判昭56.2.27（いわゆる東販事件、訟月27巻9号1585頁、判時1013号51頁、判タ443号91頁、労判375号90頁、労経速1109号20頁）、大阪地判昭60.5.24

体は法的強制力を有しないが、相手方に対する事実上の強制の要素を有することを理由とする説⁽⁴⁰²⁾、相手方が服従しないときに、法令に基づく強制処分に移行することができることを理由とする説⁽⁴⁰³⁾、職務に密接に関連していることを理由とする説⁽⁴⁰⁴⁾があり、これらは判例においても見て取ることができる。

現在の判例は、広義説に立っていると解されている⁽⁴⁰⁵⁾。例えば、京都地判昭和47年7月14日(判時691号57頁、判タ283号168頁)は、ガソリンスタンドを建設しようとする者が、そのために必要な風致地区内現状変更許可申請書を提出しようと考え、右許可が円滑に行われるように市計画局の担当課長に対して行った事前相談における担当課長の指導が公権力の行使に当たるか否かが争点とされた事件であるが、そこでは広義説が採用されている。

(訟月32巻3号495頁、判自12号107頁)、大阪地堺支判昭62.2.25(判時1239号77頁、判タ633号183頁、判自61号70頁)。

- (402) 東京地判昭52.1.31(いわゆるインフルエンザ予防接種損害賠償請求事件、下民28巻1~4号50頁、判時839号21頁、判タ345号139頁)、東京地判昭52.9.21(行裁例集28巻9号973頁、判時886号15頁)、東京地判昭59.5.18(いわゆる予防接種ワクチン禍事件、訟月30巻11号2011頁、判時1118号28頁、判タ527号165頁)、名古屋地判昭60.10.31(いわゆる予防接種ワクチン禍東海地方訴訟、判時1175号3頁、訟月32巻8号1629頁、判タ573号10頁)、東京地判昭61.3.14(訟月32巻11号2602頁、判時1215号73頁)、大阪地判昭62.9.30(いわゆる予防接種ワクチン禍大阪訴訟、訟月34巻9号1767頁、判時1255号45頁、判タ649号147頁)。
- (403) 東京地判昭51.8.23(いわゆるコンドルデリンジャー損害賠償事件、下民27巻5~8号498頁、判時826号20頁、判タ339号154頁、金判508号28頁)。
- (404) 東京地判昭41.6.27(いわゆる板付飛行場事件、下民17巻5・6号505頁、訟月12巻9号1277頁、判時468号9頁)。
- (405) 公立学校における教師の教育活動が国家賠償法1条1項にいう公権力の行使に含まれるとした事件として最二判昭62.2.6(いわゆる横浜市立中学校プール事件、民集150号75頁、判時1232号100頁、判タ638号137頁、金判784号44頁)、非権力的的事実的行為形式である行政指導について、規制行政指導が公権力の行使に含まれるとした東京地判昭51.8.231(前掲注403)、開発指導要綱に基づいて教育施設負担金の寄附を求める行為を国家賠償法上の公権力の行使と判断した最一判平5.2.18(裁時1093号7頁、民集47巻2号574頁、判自112号53頁、判時1506号106頁、判タ861号183頁)などを参照。

同判決は、「国家賠償法1条1項の『公権力』とは、国または公共団体の作用のうち、純然たる私経済作用と、同法2条によって救済される公の営造物の設置・管理作用をのぞくすべての作用を指称すると解するのが相当である。」とし、「A課長は、原告会社代表者に対し、同会社が本件土地にガソリンスタンドを建設するために必要な風致地区内現状変更許可申請書を提出することを前提に、その許可が円滑に行われるよう事前相談という形式で担当課長として行政指導をしたもので、この行政指導は、被告市計画局風致課では慣行的に行われていたことになる。そうすると、A課長のした本件行政指導は、国家賠償法1条1項の『公権力の行使』に該当するとしなければならない。」と判示している。

最近の事例として、広義説に立っていると思われる事件に京都地判平成12年2月24日（判時1717号112頁）がある。これは、行政上の各種申請の受理手続に至る前段階の事実上の行政サービスとしてなされる事前相談指導について、行政の申請受理権限を背景としてなされるものであることを理由として公権力の行使に当たるとされた事件である。

同判決は、「行政上の各種の申請において、受理手続に至る前段階でなされる事前相談は、一般に法的根拠があるものでなく、事実上の行政サービスとしてなされているものと考えられるが、行政の申請受理権限を背景としてなされるものであるから、国家賠償法1条にいう『公権力の行使』に当たると解するのが相当である。」と判示した。

かかる判決は、風俗営業の許可を得て麻雀店の開設を予定していた原告が、所轄警察署の担当警察官から許可が可能であるとの誤った指導を受け、建物改造工事に着工したが許可されなかったため無駄な改造工事費を支出して損害を被ったとした事件である。

これらの判決が説示するように、事実上の行政サービスについても公権力の行使に当たるとすれば、文書回答手続が公権力の行使に当たるとする結論が導出されそうである。

しかしながら、広義説を採用したとしても、上記の京都地判昭和47年7

月1日や京都地判平成12年2月24日が、行政庁の申請受理権限を背景として行われる行政サービスに係る公権力性を判断した事件であることを看過すべきではなかろう。そのような意味からすれば、申請受理権限のようなものを背景として行われているわけではない助成的な行政サービスについて、これらの判決の考え方をどこまで適用すべきかについては、判断が分かれるところであると思われる。さすれば、文書回答手続による回答の発出というものが公権力の行使に当たると解すべきかについては、なお、判然としないと思われるのである⁽⁴⁰⁶⁾。

(3) 違法性

イ 違法性の解釈

行政指導を違法ならしめる可能性のある要素となるのは、当該行政機関の権限外の行為であること、その手段又は内容が法令に違反すること、条理などの法の一般原則に違反することであるといえよう。大阪地判昭和60年5月24日⁽⁴⁰⁷⁾は、「行政指導は、行政目体を達成するため行政客体の一定の行為を期待する行政機関が、行政客体に対し、その自発的な協力、同意のもとに右行為をするよう働きかける事実行為であり、これが、違法と評価されるのは、当該行政指導がこれをなした行政機関の権限外のもので恣意的になされたものであり、若しくはその手段又は内容が実体法規又は条理に反して著しく不合理なものであると認められる場合である。」と説示している。

ところで、国家賠償法1条1項の「違法性」の解釈を巡っては、学説上の争いがある。

すなわち、法治主義の下では行政活動が行為規範に違背する場合は違法となり、国家賠償法における違法性を判断する場合も、この意味での

(406) 内藤晃由「税務行政指導の法的性格と運用課題について」税大論叢39号399頁は、「行政指導は相手方の任意の協力ないし同意を前提とするものであり、また専ら助成的に作用するものもあるわけであるから、すべての行政指導が『公権力の行使』と言えるかについては微妙である。」とされる。

(407) 前掲注401。

違法性を基礎とすべきであるとする行為不法説⁽⁴⁰⁸⁾、公権力の行使である行政活動が行為規範に違背しているか否かにかかわらず、相手方私人の法律上保護された利益を侵害している場合には、その相手方私人との関係において違法性が肯定されるとする結果不法説⁽⁴⁰⁹⁾、上記京都地判昭和47年7月14日が採用した考え方である相関関係説がある⁽⁴¹⁰⁾。同地裁は、「加害行為が違法であるかどうかは、被侵害利益の種類・性質と、侵害行為の態様との相関関係から判断し、被侵害利益が強固なものでない場合には、侵害行為の不法性が大きくなければ、加害に違法性がないと解するのが相当である。」とした上で、「A課長の行政指導は、一般的抽象的なものに終始し、原告会社に対し、ガソリンスタンドの設計図面を用意させ、それを手直しする方法で具体的に指導しなかった点および風致美観相談員の行政指導を受けるよう勧めなかった点で十分ではなかったが、A課長が、原告会社が本件土地にガソリンスタンドを建設するのを嫌悪し、その建設を妨害する意図のもとに不十分な行政指導をしたことが認められる証拠のない本件では、A課長の右行政指導にみられる不十分さは、不親切な指導であったとのそしりは免れないにしても、

(408) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第三版〕』272頁（有斐閣2004）は、「行政処分が取消訴訟上適用であれば、それによって、権利・利益の侵害が生じても、相手方は、損失補償請求権を有する場合を除きこれを受忍しなければならない。その意味で、権力的行為形式としての行政行為によって生じた損害賠償事件においては、損害請求権の成立には、当該行為の取消訴訟上の違法が必要条件となる。」とした上で、「行政行為それ自体の違法とは別に国家賠償法の違法の概念を立てることには疑問がある。」とされる。その理由は、「行政行為は法律に適合していることを要請され、また、その要請を充たしている限りで損害賠償法上の責任を負わない。これに対して、行政行為が違法な場合においても当初は主権無答責の法理、違法行為の国家帰属不能の理論によって、国家の損害賠償責任が否定されていたのである。しかし、この二つの法理が放棄されることになり、国家の行為が違法であれば、国家賠償の途が開かれることになったわけである。したがって、中心となるのは、客観的な法秩序に照らして国家行為が違法と評価されるかどうかである。」とされる。その他、原田尚彦『行政法要論〔第5版〕』86頁（学陽書房2004）。

(409) 松岡恒憲「国家賠償法第一条の違法概念」北九州大学商経論集8巻1・2号28頁。

(410) 秋山義昭『行政救済の判例研究』162頁（信山社2000）。

これを不法性の大きな侵害行為であると到底いうことはできない。このようなわけで、A 課長のした行政指導が違法であるとすることはできない。」と判示している。

更に、上記京都地判平成 12 年 2 月 24 日が採用した考え方が注意義務説である。同地裁は、「申請受理手続の前段階でなされる事前相談において公務員からなされる情報提供ないし教示は、申請受理権限を背景としているため、一般私人によってなされる場合と異なり、相談者は特段の事情のない限り提供された情報を信用し、その教示内容に従って行動するのが一般であるから、事前相談に当たる公務員としては、関係法令等の調査を十分行い、誤った情報を提供したり、誤った教示をしたりしてはならない注意義務を負っているというべきであり、その注意義務に違反して誤った情報提供や教示をしたことによって、これを信用した相談者に損害を与えた場合には、国または公共団体は、その損害を賠償する責任があると解するのが相当である。」と判示している。

ホテルの建設を計画している者に対して、その予定敷地が国立公園特別区域内であってホテルを建設することができないにもかかわらず、誤って建設可能と教示した前掲の鳥取地判昭和 55 年 1 月 31 日がある。同地裁は、「A は被告県の事前保護課主事として被告知事の権限に属する国立公園内の工作物の設置等の許認可に関する事務を担当していたものと認められるところ、このような職務にある者としては、建物を建築しようとする私人から、その建築予定地が建築につき許可を要する国立公園の特別地域であるということはいうまでもなく…B の問い合わせに対し地番を聞くこと等によって正確な回答をすることは容易であったものと考えられるのであって、どのような図面を根拠としたにせよ、A が漫然誤った教示をしたことについては、過失があるものと推認するほかはない。」とした上で、「原告が建築のために支出し、結局不許可処分により支出の目的を達しえなかった費用は、右確認教示を信頼したことにより起因する限度において、A の過失に基づく違法な職務行為によって被っ

た損害というべき」と判示し、国家賠償法の適用を認めている。

このように事前相談などを取り上げた判決では、相関関係説や注意義務説が採用されているようである。相関関係説を前提とすれば、文書回答手続による回答の発出に基因する被侵害利益が強固なものでなければ、特に侵害行為の不法性が大きくない限り違法性を認めることは難しいことになろう。また、注意義務説を採用したとしても、事前の照会回答に当たって、担当職員に關係法令等の調査を十分に行っていない等の注意義務違反が見当たらない限りは、違法性は肯定されないと思われる。この点については、故意又は過失と相当因果關係の問題にも絡むところであるから、後述することとしたい。

ロ 任意性と因果關係

行政指導の相手方が当該行政指導に従ったために損害を受けたとしても、元来行政指導には拘束力がなく、相手方もこれに拘束されないことから、相手方は自由意思で行政指導に従ったことになる。したがって違法な行政指導と損害の発生との間の相当因果關係は、原則として否定されるとも解し得る⁽⁴¹¹⁾。

行政指導が国家賠償法1条1項の適用対象として違法となるのは、相手方の任意性を損なうような行政指導であったかどうかという点であるとする判断が示されている。そこでは、行政指導の違法性は、相手方の任意性の有無によって判断が分かれるということが出来る⁽⁴¹²⁾。

この点について争った税務事例として、仙台高判昭和31年11月22日（下民7巻11号3337頁、税資23号842頁）がある。これは、税務

(411) 関・前掲注13、101頁。

(412) 例えば、相当の任意性が認められることによって当該行政指導が違法でないとした事例として、東京高判昭60.10.9（判時1167号16頁、判タ568号48頁）、仙台高判平2.9.27（判時1384号56頁）、大阪高判平6.6.3（判時1518号29頁、判タ879号160頁）があり、また、任意性を損なっているとして行政指導が違法であるとされた事例として、最一判平5.2.18（前掲注405）、大阪高判平9.5.27（判時1634号84頁、判タ967号139頁）がある。

署長が農協に対し、所属組合員から所得税を取りまとめて納入するよう勧奨し、大部分の組合員がこれに従って農協に税金の納入を委任したところ、農協がこの任務にそむいて税金を納入せず、所属組合員に損害を与えたという事案であるが、判決はかかる損害と税務署長の勧奨との間には相当因果関係がないと判示している⁽⁴¹³⁾。

判決の動向に、文書回答手続を当て嵌めて考えると、同手続はあくまでも外部に対して拘束力を有するものではなく、照会者においてこれを採用するかあるいは採用しないかの任意性が認められるところからすれば、かかる任意性を基礎として違法性と損害発生との間の相当因果関係がないといえそうである。さすれば、文書回答手続による回答と異なる課税処分がなされたとしてもそこに損害賠償責任を認めることは困難であるといえる。このような議論は、文書回答手続について、外部拘束力があると解されるか否かという問題と密接に拘る問題でもあるため、次節において検討を加えることとする。

また、文書回答手続をすべきであったにもかかわらず、これを怠った不作為が違法性を帯びるかについては、議論の余地があろう。一般に不作為が不法行為法上の違法性を帯びるためには、加害公務員が、対応する法律上の作為義務を負っている場合でなければならないとされているが⁽⁴¹⁴⁾、文書回答手続は特定人に対してなすべき具体的な法律上の義務を負わせるものではないため、これに該当すると解釈することは妥当ではないのではなかろうか。なお、不作為に対する違法確認の訴えについては、後述する。

(4) 故意又は過失と相当因果関係

国家賠償法における故意又は過失の捉え方は、国家賠償責任の本質に関わる自己責任説と代位責任説との対立に反映されるが、判例・通説である代位責任説によれば、国家賠償責任を肯定するためには公務員個人の故意・

(413) 大津地判昭 53. 3. 20 (訟月 24 卷 7 号 1385 頁) も参照。

(414) 関・前掲注 13、98 頁。

過失が必要となる。

文書回答手続による照会に対する回答を検討するに当たった公務員の過失の問題としては、最一判昭和46年6月24日（民集25巻4号574頁、訟月17巻8号1259頁、判時638号72頁、判タ265号137頁）が参考となる。最高裁は、「ある事項に関する法律解釈につき異なる見解が対立し、実務上の取扱いも分かれていて、そのいずれにも相当の根拠が認められる場合に、公務員がその一方の見解を正当と解しこれに立脚して公務を執行したときは、のちにその執行が違法と判断されたからといって、ただちに右公務員に過失があったものとする事は相当ではない。」と説示している⁽⁴¹⁵⁾。

また、判例・学説にみるべきものがなかったときに、相当の根拠のある説によって処理した場合は過失がないとする事件として、東京地判昭和52年4月22日（判時939号26頁）がある。同地裁は、「一般に、公務員がある行政処分をするにあたり、処分の根拠となるべき法令の解釈に争いがあり、確定的な判例又は行政解釈、学説などが無い場合において、公務員が職務上通常要求される法律的知識、経験法則に基づいて争いある解釈のうちの一の解釈に従ったときは、その解釈が十分な合理性を有するものである限り、後にそれが裁判所に採用されず違法な処分であるとされたとしても、公務員に処分の違法性について確認又はその可能性があったということとはできないから、故意又は過失はないというべきである。」と判示してい

(415) 最高裁は、「原判決の確定するところによれば、未登記立木に対する強制執行の方法については、有体動産の執行手続によるとする説、立木伐採権を執行の対象として民訴法625条の特別換価手続によるとする説ならびに不動産の執行手続によるとする説の三様の見解が存し、全国の裁判所の実務上の取扱いとしても、立木伐採権に対する執行手続による例が多数ではあるが、有体動産の執行手続による例も少なくないことが認められ、A執行官は、本件強制執行の委任を受けた際、参考書等に基づき一応の調査をしたうえ、有体動産の執行手続によるものを正当と判断してその執行をしたというのである。そして、右の有体動産の執行手続によるべきものとする見解についてみるに、その論拠とするところには、一応首肯するに足りるものが認められる。」と認定している。

る⁽⁴¹⁶⁾。

上記の裁判例が示すとおり、法律解釈について異なる見解が対立しており、判例・学説にみるべきものがないときには、相当の根拠のある説によって処理したといい得る場合には、当該公務員に過失はないとされているようである。文書回答手続における申請に当たっては、「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」という要件⁽⁴¹⁷⁾が付されていることからみても、上記の裁判例のように見解の対立があったり⁽⁴¹⁸⁾、判例・学説等によって確定されていなかったりするケースを想定している手続であるといえよう。

かように文書回答手続による照会事例は、通説がないとか、見解の相違があるとか、新種の取引であるといった場合が多いことが予想されるから、公務員の過失が肯認される場合は極めて限定されるのではないかと考えられるのである。

なお、故意過失の立証責任は、損害賠償を請求する被害者側にあるものの、行政指導が違法と認められれば、故意過失の存在は一応推定されると解されており、そのことからすれば、国は反証を挙げてこの推定を覆さない限り、公務員の故意過失の存在が認定されることになる⁽⁴¹⁹⁾。現行の文書回答手続においては、予め照会者に学説等を示す書類の添付を求めるこ

(416) 地裁は、「建築物の敷地に関する建ぺい率などの規制は当該申請に係る建築物の敷地を単位として審査されるべきであり、本件申請は…建ぺい率、容積率も適合するにもかかわらず、本件処分は右と異なる見解に基づき本件申請を適合しないとしたものであるから、本件処分は違法であるといわざるをえない。」とした。

(417) 平成16年文書回答手続事務事務運営指針1(7)。

(418) 平成16年文書回答手続事務事務運営指針3(2)ハでは、事前照会者は、「…先例の適用等からなる事前照会者の求める見解となることの理由（具体的な根拠となる事例、裁判例、学説及び既に公表されている弁護士、税理士、公認会計士等の見解を含む。）」を記載した書面を提出することとされている。

(419) 関・前掲注13、101頁。

ととしているが⁽⁴²⁰⁾、この手続は、文書回答手続の審査を行う公務員が要求される注意義務に反しないための措置としての意味をも有するのである（第5章第6節参照）。

最一判平成5年3月11日（民集47巻4号2863頁、訟月40巻2号305頁、税資194号721頁）では、「職務上通常尽すべき注意義務を尽すことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある限り」、その結果過失の要件を論ずるまでもなく、国は損害賠償義務を負うことになることと解されているが、塩野宏教授は、「行政目的がもっぱら金銭の徴収にかかるような場合には、取消訴訟と国家賠償は機能を等しくするので、国家賠償請求権の成立は単純な過失（注意義務違反）では足りず、故意又は重過失に限るものと考えらるべきであろう。」と主張されており⁽⁴²¹⁾、同教授の見解に与したい。

（5） 税務訴訟の枠内処理との関係

国家賠償法以外の救済手段に排他性が与えられていると解されるときには、賠償請求をすることは許されないと解されている。塩野宏教授は、「取消訴訟一般については、そのような意味の排他性はないと一般に解されているが、税務処分、年金支給決定のような、直接金銭上の権利義務にかかる処分については、国家賠償請求訴訟を認めると、出訴期間、不服申立前置の意義を失わせることになるので、これら処分の救済方法は、別途検討の要がある。」とされる⁽⁴²²⁾。

この点、強制執行手続について、当該手続内での救済手段によるべきで、その手続を怠ったために生じた損害を国に対して損害賠償請求することを得ないとした最高裁判決として、最三判昭和57年2月23日（民集36巻2号154頁、裁時834号1頁、訟月28巻7号1345頁、判時1037号101頁、

(420) 平成16年文書回答手続事務運営指針3(2)ハ。

(421) 塩野・前掲注408、279頁（注7）。

(422) 塩野・前掲注408、263頁。

判タ 465 号 99 頁、金法 1010 号 38 頁、金判 647 号 46 頁)⁽⁴²³⁾がある。

かような考えによれば、文書回答手続による誤回答の問題は、課税処分の違法性や信義則による救済を争うべきであるということになろう。法的な要件の面からしても、かかる税務訴訟の枠内処理を行うべきであるとする主張の面からしても、国家賠償法上の賠償責任によって救済を受けられることになるかどうかは不透明であるといわざるを得ないであろう。

4 文書回答手続による回答に対する信頼の法的保護

上記のとおり租税行政庁が誤回答を行った場合にこれを信頼し不測の経済的不利益を被った者を保護するには、信義則の適用や国家賠償法の適用は極めて限定されている点を確認した。

イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア、カナダ、オランダ、スウェーデン、韓国におけるアドバンス・ルーリング制度や米国アドバンス・ルーリングのように照会者に対する拘束力が働くような法的仕組みを模索する必要性があるのかも知れないし、公正取引委員会における事前相談制度や関税法における事前教示制度のように執行上の手当てとして内部拘束力の構築を検討する必要があるのかも知れない。この点については、次章に譲ることとしよう。

第3節 文書回答手続の外部拘束力と法的救済

1 文書回答手続の外部拘束力—行政規則の外部化現象

(1) 通達の外部拘束力

文書回答手続が行政規則であるとする、いわゆる行政規則の外部化現象の問題を避けて通ることはできないであろう。文書回答手続が解釈基準

(423) 高橋信隆「強制執行法上の救済手続の懈怠」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』304頁、宇賀克也「強制執行法上の救済手続の懈怠」『行政判例百選Ⅱ〔第3版〕』288頁、同『同〔第2版〕』286頁。

のようなものとなれば、結果的に国民の権利義務に大きな影響を及ぼすことになるとも思われるのである。

この点は、通達が外部拘束力を有するか否かの検証を参考にしつつ検討を加えることとしたい。

ところで、通達は法律ではないから法源性を有しないのであって、行政組織外部の者に対しては拘束力を有しないと解される。勿論、裁判所を拘束することもあり得ない。しかしながら、形式的には行政組織外部の者に対する法的拘束力はないとしつつも、実質的には、通達に示された税務処理を行わない限り、更正処分による是正処理がなされることになり、通達に示された処理を行わない納税者は裁判所において争うことを前提としない限り、租税行政庁による更正処分を甘受せねばならない。裁判所において租税行政庁と争うといっても、争訟には長期間を費やすことからその時間的ロスを避けることができないばかりか争訟のための経済的負担、精神的負担を負わねばならず、多くの納税者はこれらの負担を避けるよう行動するであろう⁽⁴²⁴⁾。つまり、納税者がかような負担を避けるためには、通達に従った処理を行わねばならず、結果において、通達は間接的に納税者を拘束していることにもなると指摘されるのである⁽⁴²⁵⁾。このことから、通達はいわば実質的な意味で外部拘束力を有しているとする見解⁽⁴²⁶⁾が導

(424) 酒井克彦「不服申立ての助言と税理士の損害賠償責任—東京地裁平成2年8月31日判決を素材として—」税弘52巻11号65頁。

(425) 渡部吉隆『行政訴訟の法理論』98頁（一粒社1998）は、行政指導全般について、「その実態についてみれば、『官尊民卑』の思想から今なお脱却し切れない社会情勢のもとで、優越的地位にある行政庁の強力な公権力を背景として行われる行政指導が強制力を伴わないというのは、単なる建前論にすぎず、相手方としては、後難を恐れて、不本意ながらそれに従わざる得ないのが実情である。」とされる。

(426) 玉國文敏教授は、「たてまえとしては通達は、行政組織内部においてのみ効力をもつと解すべきである。しかし、行政機関の見解が通達により統一され、それを基準に行政が行われている以上、通達の存在を無視して国民が行動することは、通常考えられない。その内容が抽象的・一般的で、適用関係が明確でない法律と比べて、通達の方がよりわかりやすく、しかも具体的状況や疑問に応じた具体的な回答が示されていることからすれば、国民が通達を自己の判断や行動のよりどころにすると

かれるのである。

(2) 文書回答手続の外部拘束力

通達に事実上の外部拘束力が認められるとしても、文書回答手続が同様の性質を有していると即断できるわけではない。

事務運営指針において、「仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること」とされているとしても⁽⁴²⁷⁾、照会の申請に示したとおりの取引を行うことが強いられているわけではない。けだし、このような要件が用意されている趣旨は、事実関係を特定させる必要があることや、文書回答手続にも一定程度の行政コストがかかっていることから単なる興味本位等による事前照会を排除するという点などにあるのであり、このような要件があることをもって、外部拘束力を有するというにはならないであろう。

このことは、文書回答書に「回答内容は、国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではない」旨が必ず記載されることとされていることから⁽⁴²⁸⁾、国税庁では、照会者を拘束することを予定していないことが看取できよう。

したがって、文書回答手続では、照会者が照会した内容に拘束されてこれに従った申告をしなければならないわけではなく、また、そのような取引を行わないことも可能であるから、一義的には外部拘束力があるとはいえないのではないかと考えられる。

もっとも、文書回答手続による回答の内容によっては、結果において事

しても、無理からぬ事情がそこにはあるといえよう。通達が国民生活に多大の影響を及ぼしていることは否定し得ない事実であり、意図するとならないとにかかわらず、『法律による行政』ならぬ『通達による行政』の現象が生ずる可能性は極めて大きい。」と指摘される(伊藤正己=園部逸夫編『現代法律百科大辞典 5』607頁〔玉國執筆部分〕(ぎょうせい 2000))。なお、玉國・前掲注 94、475頁も参照。

(427) 平成 16 年文書回答手続事務運営指針 1(3)。

(428) 平成 16 年文書回答手続事務運営指針 6(1)イ(イ)。

実上外部拘束力を有する事態が生じることを否定することは出来ないものであり、そのような意味では個別通達と同様の批判が生じる余地はあり得るといわねばならないであろう。さすれば、文書回答手続による回答が事実上外部拘束力を有する局面においては、かかる回答の取消しを求める訴訟の提起が可能であるかという問題や、文書回答手続による回答の発出や回答しないことの決定が行政手続法の規定の適用対象に当たるかという問題について整理する必要がある。

2 文書回答手続による回答に対する取消訴訟

(1) 通達と取消訴訟

特定人の製造にかかる物差しを計量法違反だとする通達によってその販売が事実上妨げられた場合には、右通達についての取消訴訟が許されるとする判決がある⁽⁴²⁹⁾。東京地判昭和46年11月8日（行裁例集22巻11・12号1785頁、訟月17巻11号1755頁、判時652号17頁、判タ274号313頁）は、「計量に関する行政において通達のはたしている現実的役割・機能は極めて大きいことが認められる」とした上で、「右通達が右函数尺の製造業者である原告の権利・利益に重大な影響を及ぼすものであることは明かであり、かつ、右のような解約という事態を防止しうる措置として原告のなしうる最も適切な法的手段としては、右業者らに対する行政措置の根拠とされた右通達そのものの取消を求めるほかはないといわなければならない。」と判示する。

しかしながら最高裁は反対の立場に立つものと思われる。墓地・埋葬等に関する法律に基づく通達の取消しが求められた訴訟として、最三判昭和43年12月24日（民集22巻13号3147頁、訟月15巻4号496頁、判時548

(429) 東京地判昭40.4.22（いわゆる医療費職権告示の効力停止事件、行裁例集16巻4号708頁、訟月11巻4号603頁、判時406号26頁、判タ174号201頁）は、厚生大臣による保険医療費値上げの告示は立法行為であるが、これについて健康保険組合は取消訴訟を提起し得ると判断した。

号 59 頁、判タ 233 号 92 頁) がある。かかる事件では、通達は行政機関内部のものであり法規ではないから、取消訴訟は提起できないと判示された。最高裁は、「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、…一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかわりをもつようなものである場合」でも同様であると説示した上で⁽⁴³⁰⁾、「現行法上行政訴訟において取消の訴の対象となりうるものは、国民の権利義務、法律上の地位に直接具体的に法律上の影響を及ぼすような行政処分でなければならないのであるから、本件通達…の取消を求める本件訴は許されないものとして却下すべきものである。」とした。

この事件に対しては、通達の外部拘束力により、罰則手法の担保の下、異宗徒の埋葬を強要されるとする原告主張から明らかなように、実際には原告側は義務を通達によって課されているとする見解があるが⁽⁴³¹⁾、仮に事実上の拘束力を有していたとしても行政機関内部の命令に対しては取消

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

(431) 石川敏行=田村泰俊『ハイブリッド行政法』48 頁 (八千代出版 2000)。風俗営業法 16 条は、風営業者に対し、その営業所周辺で「清浄な風俗環境を害するおそれのある方法で広告又は宣伝をしてはならない」とし、「指示処分」(風営適正化法 25)、「営業の停止等の処分」(同法 26)が規定されているだけである。同書によると、この法制は、公衆の目に触れやすいものに限るとしているのみであるが、これらの規定に関して、警察庁生活安全局による「風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律等の解釈基準」は相当に詳細な例示を挙げ、内容についても Q&A によって更に具体的に示すなどしており、「この種の営業をする私人は、現実にはこの解釈基準により、…規制を受けることとなる。」と指摘されている。

訴訟を提起し得ないと判断されたのである。最高裁判例を前提に考えれば、文書回答手続が、法律上の外部拘束力を有しない事実上の行為であることからすれば、同手続による回答が取消訴訟の対象となると解する余地はないのではないかと思われる。

(2) 申請権と処分性

文書回答手続による申請に対して照会者に求められる要件を具備していないとして、申請を受け付けないことを行政処分と理解し得るとすれば、当該処分に対して取消訴訟を提起し得るであろうか。

行政機関が、私人から要求のあった活動ないし行為を行わないことは、それによって特定人の権利義務を規律する効果が生ずるとみるべき場合もあるが、一般には、関係人の権利義務に現実的な変動を生ぜしめるものではないと理解されよう。しかしながら、例えば、地方公務員法 46 条に関する最三判昭和 36 年 3 月 28 日（いわゆる静岡県人事委員会事件、民集 15 卷 3 号 595 頁、裁時 327 号 5 頁、訟月 7 卷 4 号 892 頁、判時 257 卷 13 頁）が、「職員の勤務条件につき人事委員会または公平委員会の適法な判定を要求し得べきことを職員の権利乃至法的利益として保障する趣旨」と判示していることを想起したい。学説・判例は、一定の行政活動に関する「申請権」が関係人に与えられていると解される場合に、行政機関がその者からの要求すなわち「申請」を拒否する行為については、「処分性」を承認している。これは、行政訴訟法 9 条にいう「法律上の利益」つまり原告適格の有無の問題として捉えることもできる。申請拒否処分についての取消訴訟のうち、多くのものはこの論理によって許容されることになるろう。

この場合の「申請権」の有無は、問題となっている私人からの要求ないし申立てが、不作為違法確認訴訟に関して行政訴訟法 3 条 5 項にいう「法令に基づく申請」に当たるかどうかの問題整理と一致するものであり、判断に当たっては、個々の関係法令の解釈にかかっているといえよう。

概していえば、私人が専ら自己の利益のためにする種々の許認可申請や給付申請については、「申請権」が肯定されることが多いのであるが、文書

回答手続に基づく照会申請に申請権が付与されているかについては、法令に基づく申請に当たるとは解されないと思われるところから、消極的に解さざるを得ないであろう⁽⁴³²⁾。

(3) 内部的行為と処分性

①行政活動に関連して争いがある場合の裁判所による介入は、争いを適切かつ効果的に解決し得るため、②行政機関に対する裁判所のコントロールを不必要なまでに拡大しないためにも、更に、③裁判所の負担を軽減するためにもその介入の時機を選ばなければならないとされており、これは抽象的原則といわれている論点であるが、行為がなされた段階でそれについての取消訴訟を直ちに提起することは原則として許されない場合がある。

そのようなものとして、立法行為、行政組織内部での通達などのいわゆる内部的行為、行政活動が一連の手続を経て完成される場合のいわゆる中間的行為などを挙げることができる。

内部的行為や中間的行為については、それらを前提として行政活動が進行し、関係人にとって現実的・具体的な不利益が生ずるに至った段階で、はじめて裁判所の介入が認められるとされている。しかし、一方で、そのような不利益について当該行為の取消し以外に適切な救済手段がないとか、争いを早期の局面で解決しておかないと行政上も不都合が生ずるとかの事情があり、かつ、不服を有する者の見解と行政側の見解との対立が、その段階で既に、裁判所による裁断に馴染むほどの明確かつ具体的な争点として成熟しているという場合には、立法的・内部的又は中間的な性質を有する行為であっても、取消訴訟の提起を認める余地がある。前出の東京地判昭和46年11月8日などは、この例として挙げることができよう。

(432) 独禁法45条1項に基づいて私人がした措置要求に対して、公正取引委員会がその事件を不問と付す旨の決定をしたことについて、当該決定の処分性が争われた事件として、最一判昭47.11.16(民集26巻9号1573頁、判時688号53頁、判タ286号228頁)がある。

3 文書回答手続と行政手続法上の行政指導

(1) 行政手続法上の行政指導

行政手続法は、行政機関がその行動に際して拠るべき手続の一般原則を定めるものである⁽⁴³³⁾。行政手続法では、①申請に対する処分については、審査基準の設定・公表、申請の標準処理期間の設定・公表、拒否処分の理由の提示、申請人以外の者からの意見聴取、②不利益処分については、処分基準の設定・公表、弁明の機会の付与、聴聞手続、文書閲覧、理由の提示、③行政指導については、行政の行き過ぎを戒める規定の他、相手方に対する行政指導の目的・内容・責任者等の提示、これらの事情に関する書面の交付、行政指導に関する指針の設定・公表などが定められている⁽⁴³⁴⁾。

行政手続法2条6号は、行政指導を「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう」と定義し、同法2条2号は、処分を「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」と定義している。これらの規定振りからみれば、「処分に該当しない」ものをその対象とする行政手続法上の行政指導には、強制という要素は含まれていない⁽⁴³⁵⁾と解される⁽⁴³⁶⁾。宇賀克也教授は、

(433) 海老沢俊郎「行政手続の法典化」ジュリ増刊『行政法の争点〔新版〕』90頁。なお、原田尚彦「行政手続の意味」法教138号26頁は、「行政過程の簡明さと透明度が増して、行政の改善に役立つところが大きい」と主張される。

(434) 芝池義一「行政手続」ジュリ1000号44頁。

(435) 高野幸大「税務調査と税務行政指導」日税研論集36号『税務行政指導』57頁（日本税務研究センター1997）。

(436) 総務庁行政管理局編『逐条行政手続法』32頁以下（ぎょうせい1994）によると、「行政機関が『一定の行政目的を実現するため』に必要があると判断して特定の者に働きかける（求める）行為であり、例えば、調査結果等に基づき一定の事実を提示したり、法令の解釈、制度の仕組み等の紹介その他相手方からの求めに応じてその便宜に資するため情報を提供するような行為は、通常は、『求める』行為に当たらず、『行政指導』に含まれない。また、各種相談業務についても、基本的には、相手方が提示する情報の範囲において一定の解決方法を提示又は法令の解釈、制度の仕組みの紹介等を行うものであって、その範囲において行われるものであれば一定の作為又は不作為は『求める』行為に当たらない」とされる。

「行政指導の定義における『処分に該当しないもの』という『処分』とは、『行政庁の処分その他公権力の行使』（2条3号）であるので、『処分に該当しないもの』とは、法的拘束力のない事実行為を意味する。32条1項が、行政指導に携わる者は、行政指導の内容があくまでも相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであることに留意しなければならないと定めているのは、行政指導の定義自体から自明なことを確認したものである。」とされる⁽⁴³⁷⁾。

学説上、例えば、原田尚彦教授は、行政指導を「行政庁が行政目的を達成するために、助言・指導といった非権力的手段で国民に働きかけてその協力を求め、国民を誘導して、行政庁の欲する行為をなさしめようとする作用」とされ⁽⁴³⁸⁾、塩野宏教授は、「行政主体が一定の公の行政目的を達成するため、行政客体の一定の行為（作為・不作為）を期待して、それ自体法的拘束力なく行政客体に直接働きかける行政の行為形式」とされる⁽⁴³⁹⁾。新井隆一教授は、「行政機関が、その権限に属する公行政に関する事項について、行政権の行使の主体の相手方に対して、その意図する行政秩序を実現するための協力的行為（作為・不作為）を求める願望の表示としての非強制

(437) 宇賀・前掲注 371、336 頁（有斐閣 2004）。

(438) 原田・前掲注 408、168 頁。同教授は、行政行為を、「行政庁が、法律の定めるところに従い、その一方的な判断に基づき、国民の権利義務その他の法的地位を具体的に決定する行為」とされ、租税の賦課をその典型とされる。また、「法律の欠如ないし不備を補って行政需要に適切に対応し行政責任を全うするために用いられる非権力的な行政手段」として、行政指導と行政契約を位置付けられる。

(439) 塩野宏「行政指導」『行政過程とその統制』181 頁（有斐閣 1988）、同「行政指導」田中二郎他編『行政法講座第 6 巻』13 頁（有斐閣 1965）、同・前掲注 408、177 頁。また、同教授は、「行政指導は、行政需要への機敏な対応、行政の弾力性の確保、行政目的の円滑な達成などの点からその意義を否定することはできないと考える。しかし、一方では、その濫用が法治主義の空洞化をもたらすおそれがあること、行政の透明性を阻害することなどの批判があり、特に急速な国際化の進展の中で我が国の行政手続に対する批判がこの点に集中している観がある。」とされる（塩野「公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申（臨時行政改革推進審議会・1991 年 12 月 12 日）に接して」ジュリ 994 号 62 頁）。

的な事実行為である。」とされる⁽⁴⁴⁰⁾。また、南博方教授は、行政指導の機能として、「行政指導は、権力的手続を用いることなく、相手方の同調を求めて、行政の意図する行政秩序を形成することを可能にする。」とされる⁽⁴⁴¹⁾。

論者によって差異はあるものの、行政指導とは、一義的には非拘束的、非権力的、非強制力であるという意味において、ある程度共通の理解を導出し得ると思われる⁽⁴⁴²⁾。しかしながら、事実上の強制力を有するという

(440) 新井隆一「行政指導」成田=南=園部編『行政法講義〔下巻〕』300頁（青林書院新社1970）、同「行政指導」『行政法〔第4版〕』67頁（成文堂1980）、同「税務行政指導・序説」日税研論集36号『税務行政指導』3頁（日本税務研究センター1997）。

(441) 南博方『行政法〔第4版〕』99頁（有斐閣2003）。なお、同教授は、過去においては「行政指導とは、行政機関がその意図する行政状態を求めて、国民に働きかける作用である」と定義されていた（南『行政法』99頁（有斐閣1990））。

(442) 市原昌三郎『行政法講義』158頁（法学書院1988）は、「行政指導というのは、行政機関が、その所掌事務に属することがらについて、特定の個人等に非権力的・任意的手段をもって働きかけ、相手方の同意または協力の下に、行政機関が、望む一定の秩序の形成を目指してこれらの者を誘導する、法的効力をもたない一連の事実作用をいう」と定義される。また、関・前掲注13、19頁は、「行政指導は非権力的作用であって相手方に対する法的拘束力を有しない。行政指導は原則として事実行為であるが、法律行為又は準法律行為としての性格を有するものである。行政指導は行政機関が欲する方向に国民等を誘導してその目的の達成をめざすものである。」とされ、千葉勇夫『行政指導の研究』5頁（法律文化社1987）は、「行政機関が、相手方国民や住民の同意と協力の下その一定の行動を期待する公行政上の手段である願望の表示の総称」と定義される。小早川光郎『行政法講義上Ⅱ』270頁（弘文堂1994）は、「行政機関が、一定の公の目的をもって、特定人に対し、任意ではあるが一定の行動をとり、またはとらないようにとの希望を表明する行為」と定義され、今村成和『行政法入門〔第6版〕』136頁（有斐閣1995）は、「行政機関が、相手方の同調を求めて働きかけ、それによって、行政機関の意図するところを実現しようとする作用」と、国民との協力関係の上で捉えられる。藤田宙靖『行政法Ⅰ〔第4版〕』229頁（青林書院新社2003）は、「私人を直接相手として行われる、行政主体（行政機関）の行為であって、私人の法的利益に直接の変動を及ぼさないという意味において事実的な行為であるが、現実には、経済的・心理的その他法外的な影響力を持ち、私人の意思決定にとってしばしば重大な意味を持つようなもの一般」とされる。

点も山内一夫教授によって指摘されている⁽⁴⁴³⁾。

文書回答手続の行政指導該当性を検討するに当たっては、文書回答手続とその性質が比較的類似していると思われる納税相談が行政指導に該当するかどうかについて、みておくことが有用であろう。

(2) 納税相談と納税者サービス

納税相談を行政指導としてみることには多くの反論がある⁽⁴⁴⁴⁾。この点、水野忠恒教授は、納税相談を行政指導とみることに對する異論を次のように類型化しておられる⁽⁴⁴⁵⁾。すなわち、①租税法規により納税義務の成立が定められている租税法律関係においては、行政庁の意図する秩序を実現するということは考えられないとする見解⁽⁴⁴⁶⁾、②行政指導とは、行政庁の相手方に、作為や不作為等の協力を求めることであるが、納税申告については、申告すること以外には考えられないとする見解、③税務相談とは、納税者のために、納税者のイニシャチブのもとでなされるのであり、一定の行政目的を実現するためになされる行政指導とは異なるとする見解⁽⁴⁴⁷⁾、

(443) 山内一夫『行政指導の理論と実際』73頁(ぎょうせい1984)は、行政指導を「一定の行政上の目的を実現するために、行政機関が国民に対して行う指導であって、事実上の強制を伴うもの」と指摘される。

(444) 関・前掲注13、18頁は、「単なる事実の明示・確認やサービス・情報の提供は、行政指導に該当しない。行政相談が行政指導の性格を有するかどうかは、個々の事案について誘導性の有無に関し具体的に判断すべきである。」と指摘される。

(445) 水野忠恒「税務相談と税務行政指導」日税研究論集36号『税務行政指導』99頁(日本税務研究センター1997)。

(446) 先に学説を概観したように、行政目的を達成するために行政庁が関係当事者の協力や同意を得て働きかける事実行為を行政指導と捉える見解はいわば通説といえよう。このような考え方に立つ判決として、東京地判昭52.9.21(判時886号15頁)、東京地判昭54.10.8(判時952号18頁)、浦和地判昭56.4.22(訟月27巻10号1799頁)、大阪地判昭58.9.29(行裁例集34巻9号1681頁)、京都地判昭59.1.19(判時1116号56頁)、大阪地判昭60.5.24(判自12号107頁)などがある。

(447) 例えば、千葉地判平2.10.31(税資181号206頁)は、「一般に納税相談は相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で税務署の判断を示すだけで具体的な調査を行なうものではないことを考慮すれば、納税相談における助言は信頼の基礎となる公的見解というには不十分というべきであろう。」と説示した上で、信義則の適用を否定している。なお、前掲注446に掲げた一連の判決も参照。

④税務相談においては、いずれは申告がなされることが期待されてはいるが、納税相談からただちに申告へと発展するものではないとする見解、⑤納税相談とは、そもそも、納税者の便宜のためになされるものであり、いわば納税協力を向上させるために行われる行政庁のサービスであるという見解である。

文書回答手続の回答については、行政庁のサービスであるという観点で説明がなされることがあり、国税庁でもそのように位置付けていることから⁽⁴⁴⁸⁾、行政指導に対する上記の反対説のうち、特にここでは、行政庁のサービスとして捉える⑤について検討を加えてみたい。

⑤のような見解に立つ裁判例として、横浜地判昭和62年12月23日(訟月34巻8号1741頁、判時1282号109頁、判タ670号99頁、シュト317号1頁、税資160号1509頁)を挙げることができる。同裁判所は、「原告は、税理士を介して東京国税局税務相談官に対し、本件売却土地の譲渡に関して本件特例措置の適用の有無を尋ね、適用ありとの回答を得たため本件売却土地の譲渡に踏み切ったというのである。…しかし、税務相談は、課税当局が納税者に対して税務の解釈、運用又は申告及び申請の手続に関して相談に応じこれらの知識を供与するもので、課税権を具体的に行使するものでも課税当局の公式見解を表明するものでもなく、専ら納税者の便宜を図る趣旨のものである。そして、事実関係については納税者の申述内容や提出資料を前提とするものであり、相談に対する回答は自づと仮定的一般的なものにならざるを得ない。このような税務相談の特質に照らすと、

(448) 平成16年文書回答手続事務運営指針では、「事前照会に対する文書回答は、納税者サービスの一環として…予測可能性を与えることを目的として実施している。」と記載している。また、上斗米・前掲注112、27頁において、「我が国は申告納税制度を採用しており、申告・納税は納税者の皆様が自主的に行っていただくものです。文書回答手続は、このような申告納税制度の下で、納税者の皆様の予測可能性を高め、適正な申告・納税を行っていただくための一助となることを目的に、直接の法令上の根拠を持たない納税者サービスとして実施しているものですので、その回答内容に関して、何らかの特別な法的拘束力が生ずるものではありません。」と答えている。

原告が税務相談で得た回答が仮に原告主張どおりのものであったとしても、そこには自づと不確定要素が入り込んでいるといわざるを得ず、しかも、納税者たる原告は、税務相談が右のとおりであることを多かれ少なかれ承知していたと推認できる。」と説示した⁽⁴⁴⁹⁾。

なお、東京地判平成元年7月26日(判タ732号217頁、税資173号351頁)は、「いわゆる行政サービスの一環として、また、申告納税制度を適正なものにするための補完機能として、税務署職員が税務相談事務に従事していることは公知の事実であり、右事務は税務担当職員の職務行為の一つと考えられるものであるから、公平かつ適正に処理すべき義務があると解するのが相当である。ところで、税務相談事務はあくまで相談に応じるという行為であるから、税務調査とは異なり、原則として相談者から提示された事実関係に基づき相談事項を検討すれば足りるものというべきである。」と判示している⁽⁴⁵⁰⁾。

行政サービスという用語は、我が国では、無料の助成的行為を意味する

(449) 本件については、「右の税務相談の結果は本件譲渡を決定付けるのに一定程度寄与したかもしれないものの、その主因であったとは認め難い。そうすると、本件において、課税の公平を犠牲にしてまで税務相談での結果を信頼した納税者たる原告の利益を保護すべき特段の事情があるものとは未だ認め難いのである。」とし、「仮に原告が税務相談によって得た知識に基づき、本件売却土地の譲渡に本件特例措置の適用があると判断し、その後に被告が右税務相談の回答に反した本件各処分を行ったとしても、それが、信義誠実の原則に反する違法なものとして取り消されるべきであるとは認められない。」と判示している。

(450) 更に、本件については、「原告代表者から相談された事項は、同人が持参してきた本件資料に記載されていた買換資産の取得価額の按分の適否及び圧縮額の計算の適否だけであって、本件買換資産についての措置法65条の7第1項の適用については相談事項ではなく、その当然の前提とされていたものであり、右相談事項の検討に当たり原告代表者から提示された本件資料及びメモには買換資産の所在地を示すものはなく、それについて同項の適用対象資産でないとの疑問を抱かせるような事実関係は現れなかったのであるから、熊谷調査官らが土地持分につき同項の適用がないことを指摘しなかったからといって、それが税務相談事務上要求される職務義務に反したものとはいえない。」として原告の主張を排斥している。

ことが多いと思われるが⁽⁴⁵¹⁾、その中心施策として、国税庁では広報・相談・指導・調査を置いている。このうち、広報・相談・指導は助成的行政指導とし、調査は権力的若しくは羈束行政行為に属すると説明することもできよう。文書回答手続を行政サービスとして捉えれば、税務相談と類似して、納税者の自主申告を補助する機能を有するに過ぎず、助成的な指導というに止まり⁽⁴⁵²⁾、その他の事実上の強制力を有する「行政指導」とは峻別して法的に位置付けられるべきであろう⁽⁴⁵³⁾。

(3) 助成的行政指導

文書回答手続の回答が、それに従わなければ更正処分を行うという前提でなされる場合、つまり、回答内容に納税者が拘束されることが予定されているような場合には、更正処分という本来の権力的になされる作用と同一の効果を、文書回答手続による回答を利用して、非権力的に行われる意味を有することになる。このようなケースで、「租税行政庁の見解に従った申告がなされない場合には、①税務調査という正式の手続に続いて、②更正処分がなされ、さらに、③加算税が課されるという強制的な作用が予定されているのであり、文字どおり、非権力的な行為により、相手方の同調を求めて、行政の意図する秩序を維持することに役立つことになる。これは、様々に定義される行政指導そのものであるように思われる。」と指摘される⁽⁴⁵⁴⁾。さりとて、このような文書回答手続はまず考え難いし、行政サ

(451) 菅哲人「我が国における納税者サービスの検討—米加豪との比較を通じて—」税大論叢 34号 167頁。

(452) 南・前掲注 441『行政法〔第4版〕』130頁は、相手方に対して助成的、促進的目的をもって行われる助成指導として、「営農指導・経営指導・保健指導・技術指導など」を挙げられる。

(453) 水野教授も、税務相談を助成的指導に該当するとされるが、そこでは、税務行政庁の行うサービスとして、経営指導や衛生指導のようなものと解されておられるようである（水野・前掲注 445、104頁）。

(454) 水野・前掲注 445、105頁。なお、修正申告については、首藤重幸「修正申告の徳通と税務行政指導」日税研究論集 36号『税務行政指導』90頁以下（日本税務研究センター1997）参照。

ービスという性質を超えているといえよう⁽⁴⁵⁵⁾。

主として、法令の解釈、適用等に関する情報提供や助言⁽⁴⁵⁶⁾は、助成的な行政指導であるということができよう⁽⁴⁵⁷⁾。この点、原田尚彦教授は、「税務相談などは、国民への情報提供…を中心とした助成的行政指導である。」と述べておられる⁽⁴⁵⁸⁾。文書回答手続が納税者の便宜のために行われているという点からすれば、助成的行政指導と解するのが妥当であると思われる⁽⁴⁵⁹⁾。

(455) 東京地判昭 40.5.26 (判時 411 号 29 頁) は、「国家、公共団体の行政は、いわゆる権力作用によってのみ行われるものではなく、實際上、法の根拠を欠くとはいえ、法の禁止しているものとは認められない数多くの事実上の行政作用（例えば、行政規則の解釈、適用等に関する通達、その他本件で問題となっている非課税決定通知なども、かような事実上の行政作用に属する。）によって行われるものであり、ことに国民の社会生活が公法法規により規制される度が増大し、しかも、この種の法規が、ますます専門技術化するに依りて、かような事実上の行政作用の果たす役割はますます重要なものとなり、その反面、国民は、善良な市民として適法に社会生活を営むためには、かような事実上の行政作用に依存しこれを信頼して行動せざるを得ないこととなる。ことに、租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的活動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。」と判示している。かかる判決は、通達による事実上の解釈適用は権力作用を持たない事実上の行政作用であると理解しているようである。

(456) 塩野宏教授は、教示について、「助成的行政指導に類似するが、助成的行政指導が、助成的であれ、特定の行政目的に行政客体の行為を誘導するものとして理解されるものであるのに対し、教示はもっぱら行政客体のために情報を提供することを目的とする。」と論じられる(塩野・前掲注 408、186 注(1))。なお、新井隆一「租税行政手続・序説」日税研論集 25 号『租税行政手続』16 頁(日本租税研究センター2004)は、「教示をしながら、これにしたがった方がよいのではないか、といえ、助言である。」と説かれる。

(457) 大橋洋一『行政法〔第2版〕』364 頁(有斐閣 2004)は、「相手方市民に情報提供をしたり、申請書の作成援助や法律問題の解決支援をするのが助成的行政指導である。」とされ、規制的行政指導や調整的行政指導と区別される。

(458) 原田・前掲注 408、187 頁。

(459) ただし、一方で納税相談についてはあるが、納税相談において提供される事実や情報の精度が高まるほど、それは取引前の事前申告の意味を有するようになる。

税務調査の事前通知、調査結果等に基づく一定の事実の提示、確定申告が必要と認められる者に対し申告書等諸用紙及び説明書等を送付し申告期限及び納付期限等を周知する行為、修正申告等に伴う法定効果の教示、法令の解釈、制度の仕組み等の説明、その他相手方からの求めに応じて情報を提供するような一般的な相談業務等は、助成的行政指導であり、通常、行政庁が国民に対して何かを求める行為には当たらず、事実上の強制的な行政指導には該当しないと解される。

したがって、これと同種の行政サービスである文書回答手続による回答の発出は行政手続法にいう行政指導には当たらないと解される。

行政手続法の適用がないとすれば、標準処理期間の設定も法律上要請されていないことになる。このことは、租税行政庁には文書回答手続に当たっての時間的な制約が法定されていないことを意味するが、照会を受けた租税行政庁がいつまでも回答を発出せずに放置していた場合に、照会者は不作為を訴えることができるであろうか。また、義務付け訴訟を提起することはできるであろうか。次にこの点について検討を加えることとする

第4節 文書回答手続と不作為

1 不作為の違法確認の訴え

(1) 行政事件訴訟法等の規定

平成16年6月9日に行政事件訴訟法の一部を改正する法律が公布された。

また、税務行政庁に精度の高い情報が提供されながら、税務行政庁に事前調査が認められないというのは、非能率的であるという水野教授の指摘を看過することはできない(水野・前掲注 445、107頁)。この方向は移転価格税制における事前確認制度に通じるものであると考えられる。そこでは、国外関連取引の全部又は一部の取引に関する独立企業間価格の算定方法について、法人の自発的な申出に対する協議は、行政上の事実行為であると解されているものの、信誠則上、それには拘束されると解されていることを強調しておきたい(羽床正秀=大橋時昭『移転価格税制詳解〔平成7年全訂版〕』74頁(大蔵財務協会1995))。

改正行政事件訴訟法3条は、抗告訴訟の類型として取消訴訟（処分の取消訴訟（2項）、裁決の取消訴訟（3項））、無効等確認訴訟（4項）、不作為違法確認訴訟（5項）に加えて、義務付け訴訟（6項）、差止訴訟（7項）という法定抗告訴訟を列挙した（行訴法3）、同条1項において、『抗告訴訟』とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。」としており、更に無名抗告訴訟の余地が含まれていると説明されている⁽⁴⁶⁰⁾。

ところで、行政事件訴訟法3条5項は、『不作為の違法確認の訴え』とは、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内になんらかの処分又は裁決をすべきにかかわらず、これをしないことについての違法の確認を求める訴訟をいう。」とされており、また同法37条は、『不作為の違法確認の訴えは、処分又は裁決についての申請をした者に限り、提起することができる。』とされている。更に、行政不服審査法2条2項では、『不作為』とは、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内になんらかの処分その他公権力の行使に当たる行為をすべきにかかわらず、これをしないことをいう。」とされている。

（2）法令に基づく申請

「法令に基づく申請」については、現行法上国民から行政処分の決定を求める申請を意味し、処分や裁決についての申請をした者に限り、提起することができる⁽⁴⁶¹⁾。しかしながら、通説・判例は、申請制度が法令に明記されていなくてもよく、現行法制の解釈上申請制度が存すると認められれば足りると解されている⁽⁴⁶²⁾。

かかる意味では、文書回答手続が既に公開された通達（事務運営指針）

(460) 橋本博之『解説改正行政事件訴訟法』19頁（弘文堂2004）。

(461) 塩野・前掲注408、183頁は、「申請制度が存在する限り、当該申請行為が手続上適法であるかどうかは問題とはならない。訴訟要件の問題ではないし、本案の問題としても、不適法な申請に対しても行政庁は申請の却下義務がその申請制度に含まれており、その限りで、行政庁には応答義務があると解されるからである」とされる。

(462) 塩野・前掲注408、182頁。

上の取扱いとして広く周知されているとはいっても、現行法制の解釈上申請制度が存すると認められる制度として理解するのは困難ではなかろうか。

「法令に基づく申請」といい得る余地があるかについては疑問である。

(3) 相当の期間

文書回答手続については、法定された期間の定めがないので、「相当の期間」という一般条項の適用によって、違法な不作為の成否を見定めるほかないと解される。

「相当の期間」の判断基準として、東京地判昭和 39 年 11 月 4 日（行裁例集 15 卷 11 号 2168 頁、訟月 10 卷 12 号 1673 頁、判時 389 号 3 頁、判タ 168 号 107 頁）は、その種の行政処分を決めるのに通常必要としている期間より遅れている場合には、特段の正当理由がなければならぬと解している。これに対して、大分地判昭和 37 年 9 月 21 日（行裁例集 13 卷 9 号 1603 頁）は、その種の処分決定に当たり、他事考慮によって年月を過ぎていると認められる場合は、「相当の期間」を超えているとする立場を採用している。

通常必要とされる期間を超えているかどうかについては、事案ごとに判断されることになると思われるが、恒常的な事務量の多さが原因で対応に時間がかかるということは、通常、事務体制の不整備を示すことになるだけで、相当の期間がそれによって考慮されるということにはならないと理解されている。

(4) 不作為の違法確認の訴え提起の可能性

抗告訴訟の提起が公権力の行使に対する不作為の訴えであることからすれば、文書回答手続による回答の発出や回答をしないことの決定を公権力の行使と理解し得ない限り、不作為無効確認訴訟を提起することはできないと解すべきであろう。

また、前述のとおり、文書回答手続は回答が義務付けられているものではなく、法制の解釈上申請制度が存すると認められる性質を有する制度であると理解するのは、困難であろう。更には、不作為の違法確認の訴えを

法令上の申請権を有する者の救済の訴訟であるとして、法令に基づく申請権の有無を訴訟要件と解する判例もある（最一判昭和47年11月16日（民集26巻9号1573頁、判時688号53頁、判タ286号228頁）⁽⁴⁶³⁾）。

このように考えると、不作為の違法確認の訴え提起が認められる可能性は低いと思われる。

2 義務付け訴訟の可能性

(1) 行政事件訴訟法の規定

今回の行政事件訴訟法改正は、昭和37年の制定以来、ほぼ42年ぶりの本格的改正であるが、ここに従来から無名抗告訴訟（法定外抗告訴訟）として議論⁽⁴⁶⁴⁾されてきた義務付け訴訟が法定化された。

行政事件訴訟法3条6項は、「この法律において『義務付けの訴え』とは、次に掲げる場合において、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟をいう。」とし、「行政庁が一定の処分をすべきであるにかかわらずこれがされないとき（1号）」⁽⁴⁶⁵⁾と「行政庁に対し一定の処分

(463) 濱秀和「不作為の違法確認訴訟」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』476頁、同『同〔第3版〕』442頁、同『同〔第2版〕』362頁、永良系二「不作為の違法確認訴訟」『行政判例百選Ⅱ』356頁。

(464) 学説としては、全面否定説、全面肯定説、補充的肯定説に大別され、判例・学説は補充的肯定説を採っていた。今回の改正に当たっては、請求権構成によるべきであるとする主張もあったが（塩野宏「行政訴訟改革の動向—行政訴訟検討会の『考え方』を中心に」曹時56巻3号12頁、山本和彦「民事訴訟法理論から見た行政訴訟改革論議」法時76巻1号108頁）、訴訟類型構成によったものとなった。この点については、「義務付け訴訟は、昭和37年法の下でも、無名抗告訴訟の一種として解釈論上は許容されており、許容されるための要件も抽象的には定式化されていたが、現実に機能させるのには困難があった。今回の法改正で、義務付け訴訟を活用可能なものとするためには、新しい法定告訴訟として類型化することがさしあたり必要という立法者意思が反映されたのであろう。義務付け訴訟は、行政権と司法権の相互関係に係わり、さらには取消訴訟中心主義・行政庁の第一次的判断権の尊重といったドグマの克服も必要になるため、法律に明定して制度の可視性を高めることが要請されたという側面もある。」とする見解もある（橋本・前掲注460、59頁）。

(465) 2号に掲げる場合を除く。

又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき（2号）」を規定する⁽⁴⁶⁶⁾。

行政事件訴訟法3条6項1号の類型は、申請権を前提とせずに、行政庁に「一定の処分」をすべきことを義務付ける訴訟であるところから、直接型義務付け訴訟と呼ばれるのに対して、2号の類型は、申請拒否処分や棄却・却下裁決、あるいは処分・裁決の不作为に対して、申請者から一定の処分・裁決を求めるタイプであるところから、申請満足型義務付け訴訟と呼ばれる。

同手続が法令に基づく申請又は審査請求には当たらないことから、文書回答手続が義務付け訴訟の対象となるか否かの検討に当たっては、1号の直接型義務付け訴訟における訴訟要件を確認しておくことで足りよう。

(466) この義務付け訴訟の法定化に大きな影響を与えたとされる事件が、東京地判平13.12.4（判時1791号3頁、判自225号74頁）のいわゆる国立マンション訴訟である（控訴審は東京高判平14.6.7（判時1815号75頁、判自239号96頁））。

事件は、法令の予定する高さ20メートルを超える高層マンションの建築工事を進める事業主に対して、建築指導事務所長が、建築基準法に基づく是正命令権限を発しないことの違法を確認する訴えについて、請求を認容したものであるが、裁判所は、行政庁による規制権限発動義務の確認訴訟を適法とし、請求を認容した。具体的には、裁判所は、「是正命令権限を行使するとした場合は、誰に対し、どのような内容の是正命令を発令するか、いつ是正命令を発令するか、どのような手続を経て是正命令を発令するか等を決した上で、行使されるものであり、上記のような各判断は、特定行政庁の裁量に委ねられていると解される。…しかしながら、このような行政庁に裁量が委ねられた行為についても、具体的事情の下において、当該権限が付与された趣旨・目的に照らし、当該権限を行使しないことが著しく不合理であり、裁量権の濫用・逸脱と認められるような特段の事情がある場合には、当該権限を行使すべき一義的に明白な義務があるというべきであり、この場合には、もはや行政庁の第一次的判断権を尊重することは重要でないというべきである。」とした。

更に、「被告建築指導事務所長が、本件建物について、建築基準法68条の2、本件建築条例7条に違反する部分を是正するために、是正命令権限を行使しないことが違法であることの確認を求める部分に限り、明白性、緊急性、補充性の各要件を満たし、原告適格も肯定できるから、適法な訴えであり、その請求には理由があると認められる。」との判断を下した。

(2) 直接義務付け訴訟と文書回答手続

直接型義務付け訴訟に関し、訴えの提起について、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあること」、「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という二つの要件が定められている（同法 37 の 2①）。

まず、文書回答手続による回答が「一定の処分」に該当するかという問題があるが、これまでの検討を前提とすれば、否定的に理解せざるを得ないであろう。また、文書回答手続による回答がない場合に「重大な損害を生ずるおそれ」があると想定されるケースは考え辛い。かように考えれば、文書回答手続による回答がなされていないことをもって、義務付け訴訟の対象とはなり得ないのではないかと思われる。

なお、この場合の「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という要件について、橋本博之教授は、「法律上別の救済手段・救済手続が仕組まれている場合に、あえて義務付け訴訟を提起するというルートを塞いでおくものであり、補充性の点から手続上の交通整理を行う趣旨と解される。この要件について、たとえば第三者に対する民事上の請求が可能であるといった理由で適用されてしまうと、直接型義務付け訴訟のルートが著しく使いにくいものになるおそれがある。この要件は、義務付けの請求に代替する救済手続が特に法定されているような場合にのみ適用されるべきであり、今回の法改正によって直接型義務付け訴訟を法定し、国民の権利救済のために必要な場合に活用するという立法者意思を正しく反映した解釈が要請される。」と主張される⁽⁴⁶⁷⁾。

この点について、平成 16 年 5 月 11 日の衆議院法務委員会において政府参考人は、具体例として「過大な申告をした場合に、その税額を減額する更正の請求の制度があるわけでございますけれども、こういうような場合に損害を避けるための方策が個別法の中で特別に法定されている、こうい

(467) 橋本・前掲注 460、77 頁。

うような場合には、減額更正処分の義務付けを求めるというようなことは、他に適当な方法があるものですから…そちらを御利用いただきたいという趣旨でございまして、こういうものがない限りは起こすことは可能であろうということになります。」と答弁している。

文書回答手続について、義務付け訴訟を提起し得るケースは想定し辛いように思われる。

第5章 文書回答手続拡張論と問題解決

序

本章では、これまでの検討を踏まえて、文書回答手続の在り方についての若干の提案を含む結論を導出することとしたい。

特に、実際的な問題として、文書回答手続の法制化の問題、適用対象外とすべき照会事項、濫用防止への対応、信頼保護のための措置、民業圧迫に係る問題、開かれた文書回答手続とするための方策などについて検討を加えることとする。

第1節 通達行政批判と文書回答手続

1 通達行政批判と反論

我が国は法治主義を採用している。法治主義は、「字義どおり、行政は法律に従わなければならない」というものであると説明されている。しかしながら、従来から行政においては、通達による執行がなされているのが実情であり、特に税務行政においては通達行政批判が展開されていることから看取し得るとおり、事実上、通達による行政が行なわれているといい得る状況にある⁽⁴⁶⁸⁾。

例えば、この点について、田中二郎博士は、「現実の税務行政は、すべて解釈通達に準拠して行われており、これが、実際上に果たしている役割は、きわめて大きい。しかも、解釈通達によって、租税法の定める範囲をこえて拡張的に解釈し、又は範囲を狭めて縮小的に解釈するような例や、さらにまた、通達の改正の方法によって課税対象物件の拡張又は縮小を図るといような

(468) 宇賀克也『行政手続・情報公開』149頁(弘文堂1998)は、「租税法律主義ならぬ租税通達主義ともいえるほど、通達が現実には果たしている機能は大きい。」と指摘される。

例もないではない。解釈通達は、単に下級行政庁等に対して拘束力を有するに止まるものではあるとはいえ、このような通達の運用の仕方は、それが現実の行政運営の基準とされるものだけに看過しがたいところであって、このような措置は、租税立法にまつべきもので、解釈通達の限界を超えるものとの非難を免れないであろう。」⁽⁴⁶⁹⁾と述べられている⁽⁴⁷⁰⁾。

しかしながら、既に述べたとおり、通達は上級行政庁の下級行政庁に対する命令であり、行政組織内部では拘束力を有するものの、国民や裁判所はこれに拘束されないし、かような意味では、通達は租税法の法源ではないとされている（最三判昭和38年12月24日（訟月10巻2号381頁、税資37巻1202頁））。

この点について金子宏教授も「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行なわれており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。」と論じられている。

もともと、通達の重要性をいかに強調し得たとしても、通達の内容が法令に抵触するものであってはならない⁽⁴⁷¹⁾。文書回答手続はいわば個別の解釈通達に類似する性質を帯有するから、通達に対するかかる一般的な議論を当

(469) 田中・前掲注392、131頁

(470) 新井隆一教授は、「課税要件を定める租税実定法規の規定についての「解釈通達」において、現に課税要件として法定されている内容（範囲）を逸脱して、いわば個別の内容をその課税要件に織り込むかのような「解釈」が示され、それによって課税の作用が行われるとき、それは、「通達課税」と呼ばれて、その違法性ないし違憲性が指摘されることになる。」と論じられる（新井「税法通達の本質」『公益法人課税 学校法人税制〔税法評論4〕』101頁（成文堂1986））。同「租税法の適用と解釈」金子宏編『租税法講座第1巻』309頁（ぎょうせい1976）も同旨。

(471) 通達の内容は法令に抵触するものであってはならない（法令に違反するとした裁判例としては、大阪高判平9.4.15（訟月44巻8号1461頁））。すなわち、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減することも許されない（金子・前掲注4、111頁）。

て嵌めて考えることができよう。したがって、文書回答手続による回答によって法令の要求している以上の義務を課したり、軽減したりすることは許容されていないと解すべきことは当然である。

これまでも多くの通達批判がなされてきているが、その大宗は通達が租税法主義に反するという点にあるといっても過言ではなかろう。つまりは、ひとり通達が法に要求されている以上の機能を担うことについての批判であると理解し得る。さすれば、文書回答手続による回答が法律の予定している範囲を逸脱していない限りは⁽⁴⁷²⁾、文書回答手続に対するこれらの批判は当たらないと理解することもできそうである。

2 租税行政の公定解釈を示す制度に対する危惧

上記のような通達行政は文書回答手続への批判と親和性を有する。この点、米国アドバンス・ルーリング制度に対して、「単に、個別事案に対する回答文書としての役割のみならず、納税者一般に IRS の公定解釈を示す制度へと広がりを見せている」との指摘もある⁽⁴⁷³⁾。上記の通達批判と同一線上の問題であるとするれば、法律の枠内における解釈指針を示している限りは問題がないということになるだろうか。

しかしながら、汲み取られるべき問題点はそれだけではない。更に、租税

(472) 通達が法律の予定している範囲を逸脱しているか否かの素材として、藤沢メガネ訴訟（横浜地判平元. 6. 28（行裁例集 40 巻 7 号 814 頁））が有名である。岩崎政明教授は、通達の内容が憲法 13 条や 25 条の趣旨に合致すること、納税者にとって利益になることを理由として、通達により医療費控除の範囲を拡大する課税実務を認める判旨に賛成される（岩崎「判評」ジュリ 967 号 102 頁）。これに対して、玉國文敏教授は、「租税政策が憲法に合致しようとしまいとにかかわらず、わが国憲法 84 条の下では、具体的な租税法規上の根拠が必要とされねばならない。なぜならば、いかなる租税政策も、国民間での負担の配分を前提としているからである（すべての人を満足させる租税政策はあり得ないし、国民のある部分に利益があるならば、他の部分には不利益が生ずるはずである。その意味では、いかなる租税政策も、国民間での負担の分配問題に結局は帰することになる。）」と指摘される（玉國・前掲注 94、491 頁）。

(473) 石村耕治『アメリカ連邦財政法の構造』70 頁（法律文化社 1995）。

行政庁の公定解釈を示す制度が精緻になるということは、申告納税制度の根幹にかかわる問題であるという指摘もあるところである。

我が国における租税法律関係は、基本的には納税者と租税行政庁との権力関係ではなく債権債務関係にあるとの理解の下、租税行政庁に包括的な優位性が付与されているわけではないから、納税者の租税負担は租税行政庁によって一方的に決められるのではなく、納税者自身による申告を基礎とすることとされている。このような申告納税制度における第一義的な納税者の判断を強調すれば、「納税者が事前に租税行政庁の見解を知り得る制度を精緻化すればするほど、實際上納税者による自主的な判断を奪うことになりかね」ず、「租税行政庁の意向を伺い、それに合わせた申告を行う風土が形成されてしまう可能性がある」として、「ひいては社会の共通経費を租税の形で能動的に負担し、社会に積極的に参加するという税務における民主主義の醸成の観点からは望ましいものとは考えられない。」という指摘が導出されてくるのかも知れない⁽⁴⁷⁴⁾。

かかる見解は、納税者が自らの判断を行うに当たって租税行政庁がその質問に答えることを一義的に否定するものではないと思われる。納税者が租税行政庁の見解に縛られたり、自らの判断を放棄してしまうような状況を危惧する立場にあると理解すべきであろう⁽⁴⁷⁵⁾。かような見解からは、納税者の判断を結果的に拘束するような文書回答手続は肯定されず、また、納税者自身の判断を放棄せしめるほどの公権力を背景とした情報提供も否定されることになるろう。しかしながら、租税行政庁からの情報提供を強く要望する声が高いのが現状である。むしろ、文書回答手続を望む社会的要請から、自らの

(474) 鈴木・前掲注 103、126 頁。

(475) 山本守之『租税法の基礎理論』379 頁（税務経理協会 2004）も、「わが国でもこの制度（筆者注：米国アドバンス・ルーリング）を取り入れるべきではないかとする意見もあるが、この制度は法的安定性ととも納税者に課税予測可能性を与えるという長所を持つ反面、納税者が行政庁の見解に依存しすぎると、自らの租税方解釈権を放棄した結果になるという重大な問題点も抱えていることを知らなければならぬ」と指摘される。

判断を行うに当たって租税行政庁からの的確な情報提供がないと適正な判断を下し得ないという点を看取し得るのではないだろうか⁽⁴⁷⁶⁾。かかる意味において、申告納税制度を維持するためにも⁽⁴⁷⁷⁾、租税行政庁からの必要かつ十分な情報提供が求められているのである⁽⁴⁷⁸⁾。かかる見解の背景には租税法や税務上の取扱いの困難性、社会経済の高度化複雑化があることについては多言を要しないであろう。また、文書回答手続が予定している情報提供はそれ以上のものでは決してなく、租税行政庁の公定解釈によって照会者や国民一般を拘束するようなものではないのである。

3 文書回答手続の法制化の検討

文書回答手続は、納税者の適正な判断を醸成するために行われる措置であると説明し得たとしても、その措置を講ずることに国民の意思が反映されていないという批判も起こり得よう。この点は、法律による行政が行われていないとの問題意識にも拘る問題であり、同手続の法制化への検討が要請されるところである。なお、諸外国においても法制度としてアドバンス・ルーリングを導入している国⁽⁴⁷⁹⁾が多いことは前述したとおりである(第2章)。

(476) 宇賀・前掲注 468、149 頁は、「アメリカの連邦情報自由法においては、行政機関の解釈が公表されていない場合には、それに依拠して不利益処分を行ってはならない旨の規定が置かれている」ことを指摘される。行政機関の解釈を示すことは、納税者への不意打ち防止の観点からも重要性を有すると思われる。

(477) 益子良一「取扱いが未確定なものの税務処理と実務対応の基本スタンス」税理 39 卷 9 号 16 頁は、「実務的に考えると、納税者自らの租税法解釈権を堅持しつつ、法的安定性と課税予測可能性を高めるこの制度（筆者注：米国アドバンス・ルーリング）の導入は、納税者にとって非常に有益であると考え。」と指摘される。

(478) 水野忠恒=中里実監修日進会編『21 世紀の税理士事務所〔改訂版〕』254 頁（税務経理協会 1999）は、税務相談等の整備に関して、「納税者の信頼を高めてゆくにはその税務相談のための事実や情報の提供の精度が高いものでなければならないのであり、一般的ないし抽象的な事実の提供では、納税者の依存しうような税務相談の回答は得られにくいものと思われるのである。」とされる。

(479) イギリス、フランス、オーストラリア、スウェーデン、韓国、米国では、法律上の制度としてアドバンス・ルーリング制度を導入している（米国については組織法上の規定である。）。ただし、法律上の制度として規定されているか否かを平板に

ともすると文書回答手続を法制化しない理由として、文書回答手続が「行政サービス」であることを指摘する向きもあるが、関税法における事前教示制度の検討において確認したように、「行政サービス」であることが法制化を阻む理由とはなり得ない（第3章第2節）。

文書回答手続を法制化することは、法治主義に原則に沿うこと、納税者サービスを明確にすることができること、透明性のある行政を確保し得ることのほかに、法的拘束力を付与するための法的基礎となることといった点からも是認されよう。更には、文書回答手続の法制化の検討は、後述するように、手数料有料化の実現への途を開くことにも繋がり得ることから、濫用防止の観点からも重要性を有すると思われるのである。

関税法における事前教示制度の法制化の中心的理由が、申告納税制度の導入と相俟って、迅速化を図ることにあつたのはやや異なり、文書回答手続の法制化の検討においては、法的拘束力の付与や濫用防止の観点からの問題意識が汲み取られるべきであると考えられる。

比較することにはあまり意味がないかも知れない。むしろ、大陸法系の「法律による行政モデル」とコモンローによる英米法系における「法の支配モデル」との差異を織り込んだ上での検討が必要であろう（出村・前掲注104、186頁参照）。かような意味においては、ドイツがアドバンス・ルーリング制度を判例上の措置として位置付けていることは興味深い。しかしながら、一方で、既にみたように、日本版ノーアクションレターがSECノーアクションレターを参考として導入されたことや、近年の行政手続法制定や情報公開法制定が米国政府の要求に呼応する形で進行した過程などからも看取し得るように（晴山・前掲注62、30頁、「日米構造問題協議最終報告に関する日本側の措置について」（1990）、「日米構造問題協議フォローアップ第二回年次報告」（1992）参照）、我が国の行政法は、米国流のそれを導入若しくは強い影響を受けているのが近年の特徴であるともいい得る。さすれば、古典的に議論されてきた行政法モデルの違いが、今日的に果たしてどれほどの説得力を持ち得るのかという疑問も惹起されるのではないだろうか（下川環「アメリカにおける税務行政機関に対する行政法理論の適用に関する序論的考察（二完）—アメリカ行政法の一断面—」法論63巻6号114頁参照。）。ただし、平成13年3月27日閣議決定「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」では、日本版ノーアクションレターが「我が国の法令体系に適合した」ものである必要性に言及している。

第2節 文書回答手続を行う事前照会の範囲

1 個別照会事例への拡大

平成13年3月27日閣議決定「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」では、個別の事情に係る照会も日本版ノーアクションレターの対象とされていることと比べて、文書回答手続では対象範囲が限定されているという指摘があった⁽⁴⁸⁰⁾。また、平成15年9月12日付構造改革特別区域推進本部「構造改革特区の第3次提案に対する政府の対応方針」において、納税者の個別事情に係る照会への拡大が提唱されている。

米国アドバンス・ルーリング制度⁽⁴⁸¹⁾をはじめとして多くの国では、個別の事情に係る照会を受ける制度として設計されており、これとの比較においても我が国における文書回答手続が制限的なものであるとの指摘がなされてきた⁽⁴⁸²⁾。

その後、文書回答手続の推移観察や機構上の整備を経て⁽⁴⁸³⁾、平成16年文書回答手続事務運営指針において、個別照会事例をも射程とする方向へ大きく拡張されたことは、大きな改善であると評価すべきであろう⁽⁴⁸⁴⁾。

(480) 日本版ノーアクションレターは IT 関連の特定分野についての制度構築であることからすれば、そもそも同制度と文書回答手続とは別のものであるし、相談件数が1年間に300万件以上もある国税庁が、機構上の措置も講じずに早急に個別照会事例をも射程とする文書回答手続を構築することは不可能であったと思われる。

(481) Reg. 301. 6110-2(d).

(482) 第1章第6節において述べた社会的要請などを参照。

(483) それまでも、再建支援関係や企業再編税制関係など特定の案件に係る事前相談については、各国税局の法人課税課や調査課に専用の相談窓口を設置して、対応がなされていた（特定調停に関する事案については、地裁管轄署においても対応されていた。）。なお、機構上の整備については、第2章第1節参照。

(484) 平成13年文書回答手続事務運営指針の趣旨は、「個別の取引、事実等（以下「取引等」という。）に係る税務上の取扱い等に関する事前照会に対する回答を文書により行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の多数の納税者に対しても税法の適用等について予測可能性を与えることを目的として実施している。」（下線は筆者による。）としていたが、平成16年の事務運営指針では、「同様の取引等を行う他の納税者に対しても」と書き換えられた。

2 適用対象外とすべき照会事項

厚生労働省の日本版ノーアクションレター制度では、民間企業等の自己の事業活動に係る具体的行為が、許認可等を受ける必要があるかどうか、許認可等を受けない場合に罰則の対象となるかといった事項が照会対象とされている（第3章第1節）。既に指摘したとおり、日本版ノーアクションレター制度は、新たな事情が法に抵触するか分からない場合に、その点についての逡巡から当該事業に乗り出すことを止めてしまうことが我が国社会経済にとっての損失であり、かような損失を排除するために機能しているという点からすれば、仮に法に反しているのであれば、新たな事業として成立しないと解されるのであるから、照会はそれにとどまるべきであって、罰則の対象となるかどうかに係る照会は同制度の射程外にあるものと思われる⁽⁴⁸⁵⁾。

このことは、文書回答手続についても同様である。加算税の対象となるかどうかに関わる照会については文書回答手続の趣旨に沿わないのではないだろうか。しかるに、これらについての照会は対象事項から排除すべきではないかと思われる。

3 解釈の付記

閣議決定による政府統一指針では明記されていないものの、例えば、経済産業省における法令適用事前確認手続では、必要に応じて可能な限り解釈を付記する運用を行っている⁽⁴⁸⁶⁾。

文書回答手続もその照会者の当該案件に係る適正な税務上の取扱いの実現のみを射程とすると限定的に解釈するのであれば格別、そうでなくむしろ、あらゆる機会を捉えて納税者の税制への理解を深め、もってコンプライアンス

(485) 日本版ノーアクションレターでは、不利益処分当たるかどうかは照会の対象であるから、例えば、財務省が実施する日本版ノーアクションレターでは、①無許可営業等、②無届け営業等、③業務停止や免許取消等のならないかどうかの照会を行い得ることとされている。かような不利益処分当たるか否かに関する照会と罰則に関する照会とは、その意味するところは違ふと理解すべきではなかろうか。

(486) 山崎=溝口=中原・前掲注 44、33 頁。

スの向上に役立てようとするのであれば、解釈の付記は重要な意味を有すると思われる。

第3節 濫用防止措置の必要性

1 アメリカにおける対応

アドバンス・ルーリングでは、納税者は実際に存在しない事案について仮説的に事前確認を求めてルーリングを得ることはできないことになっており、事前確認の対象は「税法の適用・解釈」に限定されている。したがって、「“本来的に事実 (inherently factual)” に係わる問題については照会を求めることができない。」とされている⁽⁴⁸⁷⁾。

また、米国アドバンス・ルーリング制度では、取るに足りない事象 (frivolous issues) についての照会を受け付けないこととしている (Rev. Proc. 2003-1 § 5.16. "Not no frivolous issues."⁽⁴⁸⁸⁾)。

更に、米国では、レベニュー・プロシージャーにおいて⁽⁴⁸⁹⁾、毎年改訂版の形で、レター・ルーリングによる事前確認の対象とならない事項が公表されている。これを No-Ruling Areas (ノー・ルーリング・エリア：ルーリング対象外事項一覧) という⁽⁴⁹⁰⁾。そこでは、例えば、①申請取引に関わるものと同一の

(487) 石村・前掲注 473、72 頁。

(488) frivolous issues とは、事実や法律に依拠しないような照会、又は裁判所において取るに足りない若しくは根拠がないとされた立場を採用したような照会をいう (Rev. Proc. 2003-1 § 5.16. (1)～(9)にその例示が示されている。)

(489) Rev. Proc. 2003-1 § 5. Under what circumstances does the National Office issue letter rulings? etc.

(490) General no-ruling areas と Specific no-ruling areas がある。

General “no rule” areas については、*See supra*, note 204, pp. 409. II. A. 2. “As a general matter, the IRS does not rule on matters that are inherently factual (Rev. Proc. 2001-1, § 7.01; Rev. Proc. 2001-3, § 2.01). Also, the IRS will not “ordinary” issue a ruling if the identical issue (1) is being examined by a director, (2) is being considered by an area office, (3) is pending in litigation in a case involving the same taxpayer or a related taxpayer, (4)

has been examined by a director or considers by an area office and the statutory period of limitations has not expired for assessment or for filing a claim for a refund or credit of tax, or (5) has been examined by a director or considered by an area office and a closing agreement covering the issue or liability has not been entered into by a derector or area office (Treas. Reg. § 601.201(b)(1); Rev. Proc. 2001-1, § 5.10).” “comfort ruling” (Rev. Proc. 2001-7, § 3.02(6)), Rev. Proc. 2001-1 § 5.13, § 5.14.

なお、Trea. Reg. § 601. 201(b)(1); Rev. Proc. 2003-1, § 5.01 においては、director が field office となっている。また、“comfort ruling” (Rev. Proc. 2001-7, § 3.02(6)), Rev. Proc. 2001-1 § 5.13, § 5.14. は、Rev. Proc. 2003-7, 2003-1 I. R. B. 233, § 3.02(6), Rev. Proc. 2003-1. § 5.13, 5, 14. に掲載されている。

Charles S. Triplett and Brian P. Trauman, *supra*, note 204.””

“IRS either will not rule or ordinarily will not rule on the following borad subject areas :

- (1) the result of transactions that lack a bona fide business purpose or have as their principal purpose the reduction of federal taxes;
- (2) a matter on which a court decision adverse to the government has been handed down and the question of following the decision or litigation further has not benn resolved;
- (3) a matter involving alternate plans of proposed transactions or involving hypothetical situations;
- (4) whether reasonable cause, due diligence, good faith, clear and convincing evidence, or other similar terms exists under Subtitle F (Procedure and Administrarion) of the Code (e.g. reasonable cause for failure to file);
- (5) whether a proposed transaction would subject the taxpayer to a criminal penalty;
- (6) any request that does not comply with the provisions of Rev. Proc. 2003-1.
- (7) whether, under the common law rules applicable in determining the employer- employee relationship, a professional staffing corporation or the subscriber is the employer of individuals, in certain circumstances;
- (8) questions that the IRS determines, in its discretion, should not be answered in the general interests of tax administration;
- (9) any frivolous issue;
- (10) any matter in which the determinaiton requested is primarily one of fact (e.g. market value of property, or whether an interest in a corporation is stock or indebtedness);
- (11) situation where the requested ruling deals with only part of an integrated transaction, in most circumstances;
- (12) situations where two or more items or sub-methods of accounting are

論点が、納税者の過去の申告に係る進行中の税務調査で検討されている場合の照会 (Rev. Proc. 2003-1 § 5.01(1))、②申告後になされた資産の買換 (property conversion) に係る事案についての照会 (Rev. Proc. 2003-1 § 5.01(2))、③S コーポレーション課税の選択期限後の宥恕規定に係る照会 (Rev. Proc. 2003-1 § 5.01(3))、④外国政府又はその附属機関からの照会で、自国の法律や米国との租税条約に関連して米国における税務上の取扱いを確認するためのもの (Rev. Proc. 2003-1 § 5.13)、⑤将来立法化又は改正予定の法令に係る連邦税法の取扱いに関する照会 (Rev. Proc. 2003-1 § 5.14)、⑥損金性に係る給与の金額の判定に関する照会 (Rev. Proc. 2003-1 § 3.01)、⑦事業目的を欠くような取引に関する照会又は専ら連邦税負担の軽減を目的とする取引に関する照会 (Rev. Proc. 2003-1 § 3.02)、⑧係争中事案の照会、

interrelated;

(13) the tax effect of any transaction to be consummated at some indefinite future time;

(14) any matter dealing with the question of whether property is held primarily for sale to customers in the ordinary course of a trade or business;

(15) the tax effect of a transaction if any part of the transaction is involved in litigation among the parties affected by the transaction, except for transactions involving bankruptcy organizations.;

(16) situations where the taxpayer or a related party is domiciled or organized in a foreign jurisdiction with which the US does not have an effective mechanism for obtaining tax information with respect to civil tax examinations and criminal tax investigations, under certain circumstances;

(17) a matter involving the federal tax consequences of any proposed federal, state, local, municipal or foreign legislation; and

(18) with respect to an issue that is clearly and adequately addressed by statute, regulations, decisions of a court, revenue rulings, revenue procedures, notices, or other authority published in the Internal Revenue Bulletin.”

In the international area, the more significant specific subjects on which the IRS will not rule include (Rev. Proc. 2003-7, § 3.01.): I.R.C. § 894, 954, 1503(d). In the international area, some significant specific subjects on which the IRS “ordinarily” will not rule include (Rev. Proc. 2003-7, § 4.01.): I.R.C. § 367(a), (b), 864, 892, 894.

See Rev. Proc. 2001-3, § § 3.02, 4.02, Rev. Proc. 2001-7 § 3.01, Rev. Proc. 2001-7, § 4. 特に、(3) (6) (7) (8) (9) (11) (12) (13) (16) (17) (18) に注意。

⑨照会内容に選択肢を含んでいる場合や仮定の取引の場合、⑩事実関係の認定が必要な場合、⑪刑事罰に関連する場合、⑫Rev. Proc. 2003-1 の他の規定に従っていない場合、⑬コモンローの雇用関係に関連する照会、⑭回答することが適当ではないと IRS が判断する場合などが示されている。

2 濫用防止に対する措置

文書回答手続における適用対象の見直し案として、濫用防止の観点から⁽⁴⁹¹⁾、コンフォート・ルーリングの排除を目指すべきであると考えられる。

しかし、無限定に利用を制限することは文書回答手続の本旨に悖ることにもなる。その点を考慮した上で、濫用を防止するためにはどのような工夫が必要であろうか。考えられる処方としては、一定程度の裁量の余地を租税行政庁に持たせる方法がある。そのような観点から、平成 16 年文書回答手続事務運営指針における見直し後の文書回答手続をもう一度確認してみたい。

まず注目すべきは、「仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること」(1(3)) や、「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」(1(7)) が挙げられる。

これらの条件は、既に当初の文書回答手続における要件としても挙げられていたものである。この両者は濫用防止のための要件として機能すると思われる。ただし、「仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくもの」かどうかの判断や、「実際に行われた又は確実に行われる取引等」であるかどうかの判断を照会の段階でどこまで確認し得るかという点からすれば、あくまでも照会者の申出や判断に拠らざるを得ないことを指摘し得る。さすれば、

(491) 平成 15 年 9 月 12 日付構造改革特別区域推進本部「構造改革特区の第 3 次提案に対する政府の対応方針」のなかで、納税者の個別事情に係る照会への拡大が提唱されているのと同時に、「手続きの濫用防止等のための措置を講ずる」ことが示された。

濫用防止にどこまで機能するかについては、依然判然とはしない⁽⁴⁹²⁾。

また、照会に対する回答が「法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等」において明らかとされているという場合には、實際上、照会者に対して、「法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等」において明らかとされている具体的事実を、例えば、条文のこの箇所において明らかとなっているとか、公表されている質疑事例の何頁の質問と同様の取扱いとなるから、それを見るようにというような説明を加えたとすれば、まさにその応答自体がコンフォート・ルーリングであるということもできよう⁽⁴⁹³⁾。かように考えれば、文書による回答手続を踏むことを回避し得るという意味では、一定の制限効果を発揮し得るかも知れないが、事実上どこまで濫用防止として機能し得るかについては判然としない。

次に、「事前照会の内容が次に掲げるような性質を有しないもの」として、「税の軽減を主要な目的とするもの」(1(9)ト)がある。

このような要件は、濫用防止というよりもむしろ節税商品の開発などのためだけに利用することを排除しているのである。

具体的にどのような内容のものが「税の軽減を主要な目的とするもの」と判断されるかは、あくまでも租税行政庁側に裁量が残されており、本来的な目的のための利用制限とならないようにしつつ、濫用を防止するための要件として機能し得るところと解されよう。なお、具体的な判断基準の構築は事例の蓄積を待つほかないのかも知れない。

更に、濫用の状況如何では、例えば、米国アドバンス・ルーリングのノー・ルーリング・エリアにみられる「frivolous issues (採るに足りない問題)」

(492) このようにいわば精神的規定とならざるを得ないのは、我が国の租税法が米国のような租税回避についての具体的な排除規定を持たないところにその理由があるという事情も看取し得るところではある。

(493) 米国アドバンス・ルーリングにおいては、法律、規則、最高裁の決定、租税条約、レベニュー・ルーリング、レベニュー・プロシージャ、ノーティス若しくはその他内国歳入庁告示に公表された見解に明白かつ十分に公表されている事案に関しては、ルーリングを発行しない。

を排除するのと同様の要件設定も検討すべき事項となり得るであろう。このような要件設定は、SEC ノーアクションレターにおいても示されているし、経済産業省における法令適用事前確認手続においても「一般に提供されている逐条解説や一問一答集等により既に明らかにされている等ありふれた事案に関する照会」が対象外とされている。

3 ノー・ルーリング・リストの公表

他面、文書回答手続の濫用防止のために租税行政庁側に裁量権を認めることは、例えば、利用者にとってどのような内容のものが「税の軽減を主要な目的とするもの」と判断されるか不透明であることにもなる。したがって、ここでも照会予定者にとっての予測可能性を担保する必要があるのではないだろうか。このことは、上記事務運営指針1(7)に示されている「質疑事例等」が何を指すのかが判然としないという点からも指摘し得るところである。

そこで、過去において要件に合致しなかった照会事例のうち、代表的なものをノー・ルーリング・リスト⁽⁴⁹⁴⁾として公表するという方法も検討に値すると思われる⁽⁴⁹⁵⁾。照会者は照会に当たって予め要件を満たしているかの確認をするとともに、過去において照会対象とされなかった例を確認することで、そもそも回答を得られないような照会をする無駄を省くことができるし、租税行政庁としても、照会対象となり得ない照会を収受・管理することの事務の

(494) 照会対象外事例のみを掲げるものであるから、米国ノー・ルーリング・エリア(又はノー・ルーリング・リスト)とは別の意味を帯有する。

(495) かような意味では、「文書回答の対象とならない事前照会の例」として、従前の文書回答手続(平成13年6月22日課総1-19事務運営指針)に示された、「(1)取引当事者間の個別の事情に係るような取引に関する照会、(2)法人税法上の役員の過大報酬の判定に関する照会、(3)同族会社等の行為又は計算の否認頭に関わる取引その他通常の経済取引としては不合理と認められる取引に対する課税上の取扱いに関する照会、(4)個々の公益法人等に対する財産の寄附についての譲渡所得等の非課税承認等に関する照会、(5)個々の相続財産の評価に関する照会」などがこのノー・ルーリング・リストに近いが、これらはあくまでも要件が例示として示されたものに過ぎない。実際に、見直し後の事務運営指針において、要件に組み込まれたものもある。

煩雑さを回避することができるとともに、照会対象外となるかどうかの説明の材料とすることができるであろう。更に、公表されたノー・ルーリング・リストが照会を受けるべきか否かの判断の指針ともなり得ることから、均一的処理に資するのではないだろうか。

この点についても、公表に当たってはプライバシーや業務秘密の保持といった問題点をクリアする必要があるだろう。なお、現行手続上、照会内容が公表されることを予め承諾した上での事前照会を受けることとされているが、更に、照会対象外とならなかった場合には、ノン・ルーリング・リストとして公表されることをも含めた公表の承諾を受ける必要があると思われる。

4 通達、Q&A 情報等の積極的提供の重要性

文書回答手続における照会事例については、照会者の承諾のもと、原則として国税庁ホームページに掲載することとされている。このような照会事例のホームページへの掲載のほかにも、通達やQ&Aといった形で、多くの審理情報を積極的に公表することは、納税者にとっての予測可能性を確保し、コンプライアンスを高めることに繋がり得る。また、租税行政庁の内外に均一的に情報が共有されることによって、税務行政の均一性の確保に資するというメリットが認められる。

更に、文書回答手続との関係において、次のような観点からも重要な意義を有すると思われる⁽⁴⁹⁶⁾。すなわち、まず、第一に平成16年文書回答手続事務運営指針に「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」(1(7))とされている点との関係を指摘し得る。コンフォート・ルーリングが増加することは行政経費が嵩むことを意味すると考えるが、質疑事例等を木目細かく公表していくことはコンフォート・ルーリングの

(496) なお、前掲注431に示した警察庁生活安全局による解釈基準やQ&Aによる規制に対する批判があるのも事実であるが、規制とはなりにくい情報の提供は、むしろ行政の透明性や予測可能性の観点から積極的に行うべきであると考えられる。

排除に役立つと思われる。

次に、通達発遣に関する点であるが、文書回答手続に内部拘束力を持たせるとしても、照会者のみに対する拘束力に過ぎないことからすれば、特定の情報を照会者のみが実質的な拘束力をもって活用し得るという状況が継続することは、やはり平等取扱いの原則からすれば、望ましいことではない。そうであるとすれば、照会事例のうち、他の納税者にも共通すると思われる税務上の取扱いについては、できるだけ早期に通達化して内部拘束力を付与することにより、特定の者に対してのみ拘束力を有するという状況から脱却することが必要であると考え⁽⁴⁹⁷⁾。なお、このことは、ホームページに掲載された事前照会事例がセーフ・ハーバー・ルール⁽⁴⁹⁸⁾であるとの誤解が生ずる虞があることに鑑みても、重要な意義を有すると思われる。

加えて、情報の積極的共有化は、租税行政庁部内における均一的課税処理に資するという点がある⁽⁴⁹⁹⁾。先に示したとおり、通達行政が問題視されているのは通達が頻繁に発遣されているところにあるという理解に立つべきではない。むしろ、全国での課税処理の均一性を担保し平等な取扱いを担保するためには、全国の租税行政部署が共通の理解の上で執務に当たらなければならないことはいうまでもないから、かかる意味において通達は重要な機能

(497) IBM Corp. v. United States, 343 F. 2d 914 (Ct. Cl. 1965), cert. denied, 382 US 1028 (1966). 同事件は、コンピュータ・システム販売会社である Remington-Rand 社はルーリングの発給を受けて、消費税免除の有利な取扱いを受けていたが、IBM がこれと同じ取扱いのルーリングの発給を申請したところ IRS はかかる申請を拒否した。IRS は、Remington-Rand 社に対してルーリングを発給してから二年半の後に当該ルーリングを取り消した。判決は、IRS がルーリングの発給時点に遡って無効としなかったことについて、平等取扱いの原則に反して裁量権の濫用に当たるとする判断を下した。下川・前掲注 479、105 頁参照。

(498) 仮に、照会者に対して発出した回答に内部拘束力を帯有させるよう措置を講じたとしても、他の納税者に対しては、法的安定性を担保するものではないから、いかにホームページに掲載されたとしても、セーフ・ハーバー・ルール（法的確実性を担保する仕組み）にはなり得ない。

(499) 首藤重幸教授は、個別相談の回答の公表は、税務行政の公平性確保に繋がると指摘される（首藤「租税行政手続（通達・指導）」日税研論集 25 号『租税行政手続』207 頁（日本税務研究センター1994））。

を有しているのである。したがって、個別の照会であっても、共通情報とすべき事例についてはこれまで以上に積極的に通達や質疑事例等として情報の共有化を図る努力を怠ってはならないと考える。

なお、平成 14 年 10 月 17 日に駐日欧州委員会代表部から出された「日本の規制改革に関する EU 優先提案」では、日本版ノーアクションレターに対して、「回答を公表する義務が明確に規定されていないため、行政機関が将来的に信頼性のある前例集を公表する道を阻んでいる。」と指摘し、同様のことが国税庁の文書回答手続にもみられるとしている。この提案をどう解釈すべきか難しい点もあるが、仮にそのような懸念が示されているとすれば、かかる疑問を払拭するためにも、Q&A 情報等の積極的情報提供は重要な意味を有するといえよう。

5 手数料有料化と法制化

米国がアドバンス・ルーリング制度の濫用防止のために様々な検討をしてきた点については既に述べたが、米国では濫用に対して、利用料金の引き上げを図ることで対処した。この点、カナダでは利用料金をアドバンス・ルーリングにかかった検討時間に応じて徴収する仕組みを採用している。

我が国における文書回答手続が無料であることは、濫用に対する防禦を適用対象範囲の制限という形で行わざるを得ないことを意味している。しかしながら、予め適用対象を制限することは、本来的に利用が許されるべき照会に対してその利用を制限することにも繋がりがねない。今後の利用件数等の推移をみた上で、適用対象の見直しを行うことに加えて、手数料有料化に係る積極的な検討を行うべきではなかろうか。

平成 16 年の見直しにおいて特定の納税者の個別の事情に係る照会にまで照会対象範囲の拡張を図ったことは、個々の納税者のために行政経費を使用しているという意味をも有する。そもそも、申告納税制度は自らの申告を自らの検討の上で行うという建前であるから、本来的には、自らの申告のための費用は自らが負担することに繋がるはずである。かような考え方を基礎と

すれば、事前照会者に相応の負担を強いることは何ら理論的に問題とはならないであろう。もっとも、経済的負担の程度によっては、利用料が高額であるが故に利用できないという問題も起こり得るが、それはあくまでも利用料設定上の問題や負担能力に応じた木目の細かい制度設計上の問題であろう。具体的には、所得格差に応じた利用料の設定や、照会内容に応じた利用料の設定も検討に値しよう。

手数料有料化を阻む最大のネックは、文書回答手続が法制化されていないことにある。文書回答手続の法制化への途は、法治主義に原則に沿うこと、納税者サービスを明確にすることができること、透明性のある行政を確保し得ること、法的拘束力を付与するための前提となることのほかに、手数料有料化の実現への途を開くことにもなるのである。

第4節 文書回答手続に対する信頼の保護と醸成

1 確定申告書への照会文書添付制度

これまでみてきたように、文書による回答が社会的に要請されていることの根底には、「文書」が租税行政庁の回答として法的拘束力を担保するという期待を看取し得るところである。しかしながら、現行の文書回答手続による回答には法的安定性が担保されていない。すなわち、文書回答手続における回答は法的安定性の観点からみれば口頭回答と同程度の信頼保護しか意味を有していないことを指摘することができる。もっとも、文書による回答は裁判所における証拠能力などの面では有効性を発揮し得るものの、本来的に回答に対する信頼を覆す可能性は否定できない。

文書回答手続の趣旨が、予測可能性を担保し、納税者サービスを充実させることにあるとしても、法的安定性が担保されていないのであれば、本当の意味で予測が可能であるとはいえない。けだし、文書回答手続による回答に従って取引への参加を決定し、又は申告をしたとしても、後にこの判断や申告の基礎となった回答が覆されてしまうこと自体、予測可能性を否定してい

ることになるからである。

法的安定性確保に対しては社会的な要請もある。代表的な例としては、平成14年10月17日に駐日欧州委員会代表部から出された「日本の規制改革に関するEU優先提案」において、「法的拘束力を持たせるようにすること」と要請されているところである。

そこで、法的安定性を確保するためには、幾つかの方策が考えられるが、その一つに法律によって拘束性を持たせることが考えられる⁽⁵⁰⁰⁾。ここで、国税通則法上、国税不服審判所の裁決が関係行政庁を拘束すると法定化されていることを想起したい（通法102）。裁決に拘束力が認められるのは、裁決の後に、再び処分庁が裁決で取り消された処分と同様の処分をすることができるならば、権利救済の目的を達することができないからであると理解されている⁽⁵⁰¹⁾。文書回答手続の回答に従ったとしても、回答の後に、租税行政庁が回答と異なる処分をすることになれば、納税環境の整備という文書回答手続の目的を達することができなくなることに鑑みれば、文書回答手続を法定化した上で、裁決と同様に拘束力を付与することも検討に値すると思われるのである。

このように、まず法制化に対する検討を展開することが望ましいと思われるところであるが、他の納税相談や個別通達との差異を設ける積極的理由を見出し辛いことや⁽⁵⁰²⁾、回答が拘束力を有する期間の問題など解決すべき検討事項は山積しているといえよう。また、関税法における事前教示制度を確認したように、制度の法制化が拘束力を確保することに直截に結び付くわけ

(500) 法律によって文書回答手続による回答に拘束性を持たせるとすれば、これまで、照会に対する回答と口頭による回答の場合と文書による回答とでは、基本的にその後の取扱いに差異は生じないとしてきた国税庁の考え方を見直す必要があるだろう。

(501) 荒井勇『国税通則法精解』889頁（大蔵財務協会2000）。

(502) 首藤重幸は、米国アドバンス・ルーリング制度を参考としながら、租税行政庁の発出する回答に拘束力を付与することを検討され、「文書によらない回答については、原則として拘束力はないものとせざるをえない。」と主張される（首藤・前掲注499、207頁）。

でもない。

他方、執行上取り得る方策としては、内部拘束力を付与することを提唱したい。回答の全てについて、逐一個別解釈通達を発遣することでそれが可能となることについては、先に述べたとおりであるが、むしろ、事務運営上の執行通達において文書回答手続による回答を尊重し、回答に従った申告を照会者が行っている限りにおいては、原則として、これに反する課税処分を行わないこととするという取扱いをすべきではないだろうか。

その際、文書回答手続による回答に従った申告を納税者が行っていることを明らかにするために、一つの提案としては確定申告書に文書回答手続により発出された回答若しくは回答の写しを添付するという手続を踏むことが考えられる⁽⁵⁰³⁾。

これは、関税法における事前教示制度が採用している手法である。関税法における事前教示制度においても法的安定性は担保されていないものの、執行上の手当てとして、法令の改正及び通達解釈の変更により、照会者が不利となる場合には、申告書に添付された事前教示制度上の回答書どおりの申告が認められるように措置されている。既に確認したとおり、公正取引委員会の事前相談制度においても同様の措置が採られているのである。ただし、公正取引委員会における事前相談制度や関税法における事前教示制度がそうであるように、照会内容や提出資料等に事実と異なる記載があった場合や照会内容と異なる事実が判明した場合には、この限りでないとして取り扱うべきであることはいうまでもないであろう⁽⁵⁰⁴⁾。

特定分野の事前照会手続ではあるが、移転価格課税における独立企業間価格の事前確認制度(Advance Pricing Arrangement : APA)についてみれば⁽⁵⁰⁵⁾、

(503) 一般的文書回答手続においては、各納税者が回答書の写しを添付することになる。

(504) 米国アドバンス・ルーリングについても同様である。

(505) この点について、平成12年11月10日付総務庁行政監察局「税務行政監察結果に基づく勧告」においても、国税庁が納税者の質疑に回答していることを指摘した上で、「質疑応答の内容をみると、中には、移転価格税制などの一部の分野におい

同制度の申出を受けて税務署長等が確認を行ったときは、原則として過去に遡って取り消すことはない⁽⁵⁰⁶⁾とされている⁽⁵⁰⁷⁾。かかる取扱いは通達による内部拘束力に基づいて、遡及適用をしないこととしているものである⁽⁵⁰⁸⁾。

2 回答内容についての不服がある場合の手続

既にみたとおり、SEC ノーアクションレターでは、問題がある旨の回答に対し、申請者は、当該スタッフ又はSEC に対し、その見直しを求める場合がある。スタッフに対する見直し要請は、回答の作成に関与した複数のレベルの者に対して回答の再検討を求めることにより行われるものである。次に、スタッフに対する見直し要請が拒絶されても、SEC に対する見直し請求がある。

SEC ノーアクションレターの場合には、学説上、SEC において見直し請求を受理するか否かはSEC の裁量に委ねられているとされており、また、見直し

て導入されている事前確認制度のような作用を果たしているものもみられ、これを発展させて納税者が帳簿等の具体的な資料を提示してあらかじめ国税当局の見解を確認できる仕組みを整備していく余地が認められる」としている。

- (506) 平成13年6月1日付査調7-1ほか3課共同「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」第5章参照。
- (507) 国税庁が発表している「事前確認の状況 APA レポート 2004」では、「APA とは、納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税は行わないという制度です。APA の目的は、独立企業間価格の算定に関して課税庁と納税者との間で事前に確認することにより、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることです。納税者が税務当局より移転価格調査を受けた場合、課税額は高額に及ぶことが多く、またその調査期間及び解決のための相互協議に通常長期間を要することから、納税者の移転価格課税リスクは一般に大きなものであると言われています。国外関連取引を有する納税者は、APA を利用することにより、こうした移転価格課税リスクを事前に回避することができます」とされている(平成16年9月国税庁相互協議室「事前確認の状況 APA レポート 2004」2頁)。
- (508) かかる事前確認制度は通達上の取扱いに過ぎないため、「税務署長等が遡及的に見解を改めることがないとしてもこれが法的に保障されているものではない」との指摘もある(菅納敏恭「事前確認制度の整備・充実」税理44巻2号67頁)。

請求が受理された場合でも、その検討には少なくとも数か月を要するとされている⁽⁵⁰⁹⁾。しかしながら、申請者の出席は許されないものの、これらの検討は公開の会議においてなされることとされており、見直しの機会が一応は確保されているといえよう⁽⁵¹⁰⁾。

この点は、米国アドバンス・ルーリング制度に類似している。レター・ルーリングには不服申立手続の規定はないが (Rev. Proc. 2003-1 Sec. 11.02)、実務上、重要性の高い照会の場合に納税者の意向に反するルーリングが発給されることが予想される場合には、照会者は IRS に対して、通常一回行われる協議に加えて、再度の協議の開催を要求することができる⁽⁵¹¹⁾とされているのである (Rev. Proc. 2003-1 Sec. 11.05)⁽⁵¹¹⁾。

また、関税法の事前教示制度においても、不服審査の機会が用意されている。

駐日欧州委員会代表部の「日本の規制改革に関する EU 優先提案」は、「企業が受け取った回答に関して、自らが提示した事例の事実に適合していないと感じたとしても、申し立ての手続きが存在しない。」と指摘する。その上で、文書回答手続による回答の内容について、「企業が…自らの事例にかかる事実を適切に反映していないと判断した際、異議を申し立てることができるよう明確なガイドラインを策定すること。」が、EU から日本政府へ要請されている⁽⁵¹²⁾。

(509) 藤田・前掲注 235、49 頁参照。

(510) 日本版ノーアクションレターでは、不服申立制度が確立していない。

(511) 照会者は、IRS からルーリングについて公開する内容の通知を受けた際に、その内容に異議がある場合は、当該通知を受けてから 20 日以内に文書で異議を申し立てなければならない (Federal Income Tax Code Sec. 6110)。

(512) 日本版ノーアクションレターに対するこのような要請は対日投資会議からも寄せられている。すなわち、平成 15 年 5 月 23 日付「対日投資会議総合案内窓口の設置・運営に関する基本的考え方」では、「投資に関する法令適用事前確認手続（日本版ノーアクションレター制度）による照会の処理について、照会者等が苦情を申し入れた場合における苦情の聴取、処理に関する担当課との調整」が対日投資会議総合案内窓口の業務とされているのである。

しかしながら、文書回答手続に係る不服申立制度は用意されていない。また、あくまで納税者サービスの一環として行うものであることから、通常の不服申立ての対象にもならない⁽⁵¹³⁾。

文書回答手続を利用しようとする照会者が自らの見解を示した上で照会をするに当たっては、ある程度の準備をしておき、場合によってはそのために税理士に依頼をするであろう。このようなことから、照会を行うに当たっては相当のコストがかかっていることも十分に考えられる。更に、筆者提案のように回答書やその写しを申告書に添付するなどして実質的な内部拘束力を有する措置を講ずるとなれば、回答の重要性はより一層高まることもなろう。

自らの事例にかかる事実を適切に反映していないと思われる回答でない場合に照会者からの意見を汲み取る機会を設けることも検討に値すると考える。例えば、文書回答手続による回答を受けてから数日以内⁽⁵¹⁴⁾に再度の照会をすることができるというような再照会手続を提案したい。一度照会の回答が発出され公表されると、再度類似の照会を行うことができないという制度設計を維持することの反射的措置としても、再照会手続の途を確保することが必要であると思われるのである。

その際には、発出された回答に対する弁護士、公認会計士、税理士などの専門家の見解とその見解の根拠となる資料を沿えて照会書に添付する必要があるとする。これによって、既に提出された意見などについての重複した検討を避けつつ回答に対する不服を聴取する機会を設けることができるとともに、租税行政庁が取りこぼした検討を専門家が指摘する機会を設けることによって、誤回答を防止することができる機能をも期待することができるのではないだろうか。したがって、あくまでも法律解釈上の再照会とし、新たな事実関係の提示や事実関係についての誤解を基礎とする再照会は予定しない。更に、再照会手続を、当初の照会時に提出すべきであった情報を遅れて追加

(513) 平成16年文書回答手続事務運営指針6(1)(注2)。

(514) どの程度の日数が適当であるかについては更に検討を要するが、ホームページ等への公表前である必要がある。

的に提出することができる手続として位置付けるべきではなく、濫用も考えられることから、これに対する回答は当局側が回答を変更又は修正する必要がある場合にのみ発出するとして、裁量の余地を残す必要があろう。

なお、この再照会に対する検討については、当初回答を発出した担当部署とは別の第三者的機関による検討も考慮すべきであろう。そこで、次に第三者的機関による検討の必要性と併せ検討を加えることとする。

3 第三者的機関による検討

先にみたとおり、スウェーデン⁽⁵¹⁵⁾や米国⁽⁵¹⁶⁾におけるアドバンス・ルーリング制度では、照会に対する回答を検討する特別の機構が用意されている。また、関税法の事前教示制度においても、中央分析センターによる関与があり、専門的スタッフがこれを担っている。

文書回答手続にもさまざまなレベルのものがあり、今後の文書回答手続の利用状況の推移をみた上でないと想定し辛いとしても、その解決に困難性が認められる事案や再照会に係る事案⁽⁵¹⁷⁾については、現在の審理担当者が通常の事務処理と併行してこれに当たるということには相当の困難が予想される。事務の簡煩にもよると思われるが、一定レベル以上の事案については、別の部署で専断的に携わらせるという方策もあり得よう⁽⁵¹⁸⁾。

具体的には、想定される回答がこれまでの解釈や課税実務上の取扱いと齟齬を来す虞があると見込まれる事案、すなわち、これまでの法令や通達上の取扱いの変更を余儀なくされる虞がある事案や、審判所裁決に反する結論が想定される事案などについては、ルーチン的な審理を行う部署とは別の部署

(515) リッツ・ネムンデン(RÄTTS NÄMNDEN)については、前掲注 187。

(516) 主席法律顧問局については、前掲注 207 参照。

(517) 当初回答を発出した担当部署において解決し得るような再照会を除く。

(518) 米国レター・ルーリングは、5~600名の法律専門家が担当しているといわれている。

において、より慎重かつ高度な検討がなされる必要がある⁽⁵¹⁹⁾。担当部署としては、公表前であることや国税職員の守秘義務を前提とすれば、一義的には国税庁内の部署が考えられよう。つまり、国税庁内部に新たに研究専担の部署を設けるか、既に設置されている国税庁内部の研究部署を活用することが考えられる⁽⁵²⁰⁾。その際、従来の通達の取扱いや法令解釈の変更があり得ることを前提とすれば、客観的な判断を下し得る機構である必要があるだろう。また、かかる研究部署においては、事案の特定がなされないような工夫を施した上で、積極的に学識者等の専門家を交えた議論を行うなどして⁽⁵²¹⁾、高度の検討を加えることとすべきであろう。

4 標準処理時間の設定

文書回答手続による回答を得るには、照会してからどの程度の期間を待てばよいのかといった疑問に係る予測可能性を確保するためにも、照会に対する処理に通常要すべき標準的な期間としての標準処理期間の設定が必要ではないだろうか⁽⁵²²⁾。

(519) 平成 16 年文書回答手続事務運営指針では、局における審査事務を行うものうち、重要な先例となるような事案として、次のような事例を、国税庁の審理室又は酒税課へ上申することと通達している (2(3))。すなわち、①新たに創設された税制に関連した取引等に関する照会で、その取扱いが明らかにされていないもの、②新たな金融商品に関する課税関係の照会で、多数の法律関係が絡む等のため、局における判断が困難と認められるものが例示されている。このように、一定の複雑困難事案については、国税庁への上申が予定されているが、本研究における提案は、更に、そのうち複雑性や困難性が高いものについては、第三者的部署における検討を行うとするものである。

(520) 阿部徳幸「わが国の税務行政手続における今日的課題」日法 69 卷 3 号 150 頁は、「この制度を運営する機関はこの制度の趣旨からして当然国税庁内部の組織となろう。そしてそこには数多くの事前照会に対応しうるよう専門部署の設置が必要である。」とされる。

(521) 阿部・前掲注 520、150 頁は、税理士、弁護士、公認会計士等の民間専門家の参加を主張される。

(522) 文書回答手続による回答の発出が行政手続法の適用対象とならないことについては、第 4 章において検討を加えたところである。したがって、ここにいう標準処

文書回答手続による回答の発出が行政手続法の適用対象とならないことについては、第4章において検討を加えたところである。したがって、ここにいう標準処理期間とは行政手続法6条のそれを意味するものではない。

文書回答手続においては、一般的に関税法上の事前教示制度のような迅速性が強調されているわけではないものの経済社会のスピード化に対応した迅速な回答が要請されているのも事実である⁽⁵²³⁾。

日本版ノーアクションレターでは、「各府省は、原則として、照会者からの照会書が照会窓口に到達してから30日以内（具体的回答期間は、各府省が細則で定める。）に、照会者に対する回答を行うものとする。」と閣議決定されている⁽⁵²⁴⁾、既に確認したように、諸外国のアドバンス・ルーリング制度において標準処理期間を示している国も多い⁽⁵²⁵⁾。

現行の文書回答手続では、「事前照会に対する審査に要する期間は、その照会内容や事実関係の補足のための資料の提出状況等により長短が生ずる場合があると考えられることから、当分の間、回答期限を設けないこととする」とされているが⁽⁵²⁶⁾、納税者サービスの観点から、税務行政庁において必要とされる概ねの処理期間を予め示しておくことは、有用である。更に、租税行政庁としても、申告期限間際や多くの会社が決算期末とする時期には照会

理期間とは行政手続法6条のそれを意味するものではない。

(523) ルーリング処理の迅速化については、望月・前掲注97、127頁参照。

(524) 平成13年3月27日閣議決定「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」3(1)「回答期間」参照。同決定では、「ただし、各府省は、慎重な判断を要する場合、担当部局の事務処理能力を超える多数の照会により業務に著しい支障が生じる場合等合理的な理由がある場合には、30日を超える回答期間を細則で定めることができる。設定された回答期間内に回答を行うことができない場合には、照会者に対して、その理由及び回答時期の見通しを通知しなければならない。」としている。

(525) 米国、カナダ、オーストラリアなど。

(526) 平成16年文書回答手続事務運営指針6(1)(注1)。なお、「事前照会者に対して審査の進行状況を適宜連絡するなど事前照会者等との間において無用のトラブルが生じないよう配慮しつつ、できる限り速やかに回答するよう努める。」こととされている。

件数の増加が見込まれることから、標準処理期間よりも相当程度処理に時間を要する旨を予め示しておくことは、事前照会の集中の回避や、照会の平準化にも資するのではないだろうか⁽⁵²⁷⁾。更に、困難性の高い照会については第三者的機関における検討を行うこととすれば、かかる機関への照会の移送があった場合には、追加的に相当期間を要するという示す必要があるであろう。

例えば、標準処理期間は、米国において標準的にかかる期間を参考に、最終的に提出資料等が揃ってから2~3か月程度とし、第三者的機関への移送があった場合には、6か月程度とするというように、である⁽⁵²⁸⁾。なお、筆者提案の再照会手続についてまで、標準処理期間の設定は行う必要はなかろう。

もっとも、文書回答手続は納税者サービスとして行われる行政上の措置であるから、標準処理期間はあくまでも租税行政庁における努力目標に過ぎず、かかる処理期間を示したからといって、回答担当部署がこれに縛られるわけではない。標準処理期間は、「概ねこの程度の期間を要する」ということを利用者に示すに過ぎないものであるから、その旨の留意を示す必要もあろう。

第5節 租税専門家と文書回答手続

1 税理士の民業圧迫と代理人制度

文書回答手続の導入に際しては、民業圧迫の問題がこれまでもしばしば取り上げられてきた。例えば、鈴木孝直助教授は、「税理士が自らの判断により、納税者の申告を補助することは使命であると同時に権利でもある。個々の納税者に接し、必要ならば経営相談まで業務の対象としている実情に鑑みれば、事前照会制度を創設した場合は、こうした税理士の権利を奪う可能性

(527) 申告処理繁忙期には標準処理期間よりも処理に時間がかかる旨を示すことなどが考えられる。

(528) 米国には専門の弁護士などの多数のスタッフを従事させていることを考えれば、標準の処理期間として、長すぎるということもないのではないだろうか。もっとも期間の設定については、十分な検討が必要であろう。

があり、極端な場合には申告にかかる税理士業務を単なる申告書代書業務と
してしまう惧れがある等、官による民業圧迫の可能性がないとは言い切れな
い。」と指摘される⁽⁵²⁹⁾。

この点については、文書回答手続は日本税理士会連合会等の税理士関係団
体からアドバンス・ルーリング制度導入の要望が提出されていることからす
れば⁽⁵³⁰⁾、税理士の民業を圧迫すると理解すべきかについては疑問も残る。
しかしながら、鈴木助教授の指摘は妥当性を有しないわけではない。少なく
とも、文書回答手続が充実すれば、一定レベルの税務相談を租税専門家に依
頼する必要性がなくなることは十分に想定し得るからである。かかる意味に
おいては、租税専門家の作業が圧迫されることにもなろう。

ただし、そのことをもって文書回答手続の導入を否定的に理解すべきでは
ないと考える。税理士にのみ文書回答手続の申請の途を開くことも考えられ
るし⁽⁵³¹⁾、それでは税理士に依頼できない小規模納税者を劣位に扱うことにな
るといふのであれば、代理人の範囲を税理士に限定するということも考え
られるところである⁽⁵³²⁾。

平成 16 年文書回答手続事務運営指針『取引等に係る税務上の取扱い等
に関する事前照会』の記載要領」では、「代理人は、税理士法第 2 条に規定する
『税理士業務』を行うことができる方になります。」としている。

これは、個別性の強い取引等に係る事前照会についても対象とし、照会
者の見解に関しても、より詳細なものを提出させることとしたことに伴い、
代理人がかかる資料を作成する過程において、税理士法 2 条 1 項 3 号に定

(529) 鈴木・前掲注 103、127 頁。

(530) 平成 2 年 11 月付日本税理士会連合会税制審議会『行政手続法制化の動きと税務
行政手続のあり方について（第 2 次答申）—税務行政手続のあり方について—』で
は、アドバンス・ルーリングの導入が答申されている。

(531) 酒井・前掲注 30、29 頁の提案参照。

(532) 米国においても、通常は、弁護士、公認会計士を通して、ワシントン D.C. の本
庁に電話で打診をした上で、正式にレターを出して回答を得るのが一般的であると
いわれている。

める税務相談に当たるとして、税理士法に抵触する虞があることから⁽⁵³³⁾、代理人を税理士法に定める税理士業務を行うことができる者としたものである⁽⁵³⁴⁾、⁽⁵³⁵⁾。

文書回答手続において照会者は、照会者の求める見解となることの理由として、「具体的な根拠となる事例、裁判例、学説及び既に公表されている弁護士、税理士、公認会計士等の見解」などを示すこととされており⁽⁵³⁶⁾、民業圧迫というよりもむしろ、納税者から文書回答手続における照会業務の依頼を受けることも想定されるのではないだろうか。

2 税理士の使命と文書回答手続

上記のような検討を経て、結果的には民業圧迫の問題をもクリアすることが可能となったのであるが、税理士が文書回答手続における代理人となることの意義はそのことに止まらない。

税理士の使命は、税理士法 1 条において、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実

(533) 税理士法 2 条 1 項 3 号の税務相談の意義については、新井隆一「税理士法 2 条 1 項 3 号（税務相談）の意義」税研 35・36 合併号 20 頁、高野幸大「税理士業務とその法的性格」新井隆一ほか『税理士制度』日税研論集 24 号 37 頁参照。なお、両教授の見解の相違について、酒井克彦「税理士の公共的使命を基礎とした役割論の発展的試論—節税商品取引における租税専門家の役割—」税経通信 59 巻 11 号 166 頁参照。

(534) インタビュー「上斗米明氏に聞く 拡充された文書回答手続の概要」旬刊速報税理 23 巻 19 号 18 頁。

(535) 米国アドバンス・ルーリング制度では、次の者が代理人となれる (Rev. Proc. 2003-1 § 8.01(13) Authorized representatives)。すなわち、①弁護士 ((13) (a))、②公認会計士 ((13) (b))③登録代理人 (enrolled agent) ((13) (c))、④登録保険数理人 (enrolled actuary) ((13) (d))、⑤代理人証明 (Letter of Authorization) を受けた者 ((13) (e))、⑥法人の代表者や信託の受託者等 ((13) (f))。Authorized representatives)。なお、非居住者は代理人証明を受けない限り代理人とはなれないとされている (Rev. Proc. 2003-1 § 8.01(13) (g))。

(536) 平成 16 年文書回答手続事務運営指針 3(2)ハ。

現を図ることを使命とする。」と規定されており、税理士にとって文書回答手続の整備はかような使命を果たすための重要なツールになると思われる。換言すれば、税理士が自らの職責を果たすために、納税者の代理人として文書回答手続を利用することは、納税義務の適正な実現に資することとなると思われるのである。

このような点からも、平成16年文書回答手続事務運営指針における代理人を税理士とする措置は評価されよう。

第6節 開かれた文書回答手続に向けて

1 行政資源の適正配分の問題

照会事例については、これまで原則公表することで取り扱ってきたが、それはそもそも照会をすることができる質問が他の納税者に共通の事例としての性質を有するものであったということもあろう。見直し後においては、個人的な事情に基づく照会も考えられるところであるから、原則公表ということにはしないで、共通の情報と認められるものについてのみ公表するという考え方を採用することもできよう。

しかしながら、公表することの意義の一つに行政経費の独占を許さないという考え方があるとすれば、共通の情報と認められるものについてのみ公表するという考え方を採ることは妥当しない⁽⁵³⁷⁾。

そもそも個別照会事例を受けてこなかった理由の一つに行政経費の独占という考え方があったのであるが、個別の照会に行政上のコストを投入するとしても、そこで得られる情報が社会一般の共通の情報とされるのであれば、行政経費の独占ということにはならないであろう。かような意味においても回答事例の公表は重要な意義を有すると理解し得るのである。したがって、

(537) 第2章において取り上げたスウェーデンのリッツ・ネムンデンは、相当な額の利用料を支払った上で事前照会の申請をするが、それでも情報の独占使用は認められておらず、当該情報は公開されることとされている。

現行手続が採用する原則公表という考え方は適当であると考える。

2 回答事例の公表に伴う問題

現行の文書回答手続では、「事前照会者名、照会内容及び回答内容」については、照会者に承諾を得た上で公表している⁽⁵³⁸⁾。このような照会者氏名の公表は、文書回答手続を利用し辛くしているという指摘がある。

例えば、駐日欧州委員会代表部の「日本の規制改革に関する EU 優先提案」は、日本版ノーアクションレターに対して「発行機関に対し、必要な場合は名前を伏せた形での、『ノーアクションレター』の公表を義務付け、将来的には信頼性のある前例集が作成できるようにすること。」を要請しており、これは同様に国税庁の文書回答手続にも妥当するとしている。かような指摘は、総合規制改革会議においても議論されているところである。

照会者氏名の公表については、プライバシー保護の問題が惹起されていることから⁽⁵³⁹⁾、国税庁ではそのような配慮を行うこととしている⁽⁵⁴⁰⁾。また、照会者が個人の場合のプライバシー保護の問題に加えて、企業秘密保持の問

(538) 照会者において公表に関して取引等関係者の了解を得ていることや、公表について取引等関係者間で紛争が起こった場合には、照会者の責任において処理することについて照会者が同意していることを文書回答手続の要件としている（平成 16 年文書回答手続事務運営指針 1(5)）。

(539) 畠山武道「税務行政と情報公開」税弘 33 巻 5 号 6 頁、首藤・前掲注 502、207 頁。

(540) 実際、例えば平成 16 年文書回答手続事務運営指針 6(2) へでは、「事前照会者等の同意があったとしても、行政機関の保有する情報の公開に関する法律に定める不開示情報に該当すると考えられる部分や国税に関する法令上の守秘義務に抵触すると考えられる部分については、当該部分を伏せて公表する」こととしており、また、「事前照会者以外の取引等関係者名については、事案の性格上、明らかにすることが必要な場合を除き、例えば、X、Y 等と記載することにより匿名化することとする。」として取り扱われているところであり、プライバシーに係るほとんどの部分については結果的に伏せられていると理解し得るのではないだろうか。なお、日本版ノーアクションレターでは閣議決定において「照会者名並びに照会及び回答内容の公表」とされているものの、業者の企業秘密や個人のプライバシーなどを害することがあり得ることから、照会及び回答内容のうち、情報公開法の不開示事由に該当し得る情報が含まれている場合、必要に応じて、この不開示情報を除いて公表することができることとされている。

題も惹起されるためこのための措置も構築されている⁽⁵⁴¹⁾。また、これまでの照会に対する回答を基礎として作成・公表されている質疑応答事例集などにおいて照会者が特定されないよう工夫されていることとの比較を前提として考えると、照会者氏名の公表の意義をあまり強調する必要はないのではないかとと思われる。

米国においてもレター・ルーリングの公表に当たっては、納税者を特定する情報を除外しているし（IRC. Sec. 6110）、オーストラリアにおいても公表に当たっては同様の措置が採られている（ITAA1936 § 16, Privacy Act 1988）。

文書回答手続では、新種の商品や取引についての照会が中心となると思われるが、その際に照会者名を明らかにすることはどの程度の重要性を有するのであろうか。このような多くの措置を講じながらも、なお照会者名を明らかにすることを原則とする趣旨は奈辺にあるのであろうか。

なるほど、照会者名を示しこれを公表することは、照会者の意思を明確にし、責任ある照会を受けるという点からは意義を有するであろう。このことは、文書回答手続の濫用防止という意味においても機能し得よう。

しかしながら、広く一般の納税者の予測可能性を高めるということに文書回答手続における回答を公表する趣旨があるとすれば、誰がそれを照会したかということについて特段問題とはならないのではないだろうか。上記のとおり、公表に当たっては、プライバシー保護や企業秘密保持の問題を看過できないということのほか、公表について照会者と取引等関係者との間における紛争が生じた場合に、租税当局に対してシステム管理者責任に類似する責任問題が惹起されないとも限らないことを併せ考えると、照会者を特定させるような事項の公表は行わないこととすべきではなかろうか。

濫用防止については別の方策を採り得る状況となれば、照会者名を原則公

(541) 平成16年文書回答手続事務運営指針6(2)イ但書では、「事前照会の際に、事前照会者から一定期間内（120日を超えない期間内）につき公表しないことを求める申出があった場合で、その申出に相当の理由があると認められるときには、当該申出に係る期間後に公表することとする。」として取り扱われている。

表とすることについてはその意義の重要な部分を失うのではないかとも思われるのである。

3 文書回答手続の広報とフォローアップ

文書回答手続がいかに納税者にとって使い勝手のよい手続であっても、かかる手続についての周知が不十分であっては、納税環境が整備されたとはいえない。国税庁はかかる制度の利用を促すために、積極的な広報活動を展開する必要があると思われる。

また、そのためのフォローアップを随時行い⁽⁵⁴²⁾、手続の拡充への意見に耳を傾け、納税環境の整備の観点から有用な手続とするための継続的な見直しを図る努力を惜しむべきではないと思われる。

(542) 平成13年3月27日閣議決定「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」では、第6「フォローアップ及び見直し」が盛り込まれ、制度改善の方策について必要な情報をもとに制度改革への参考とすることが想定されている。

結びに代えて

申告納税制度の下、納税者が申告を行おうとする際に、税務上の取扱いが明確である必要がある。また、経済取引を行うに当たっても、取引に参入するかしないか、価格の設定をどのようにするかといった判断において、税務上の取扱いが明確であることが望ましいといえよう。

この文脈にいう明確性とは、換言すれば、法的安定性や予測可能性が確保されているということを意味する。国税庁が行っている文書回答手続が、納税環境整備のための納税者サービスであると位置付けられるとするならば、同手続の整備は、法的安定性や予測可能性を確保するための法的インフラの整備であるということができよう。

ところで、現行の文書回答手続をみると、同手続は予測可能性の確保に適する制度であると一応は理解し得る。しかしながら、その一方で、法的安定性の確保については残念ながら満足すべき状況にあるとはいえない。

本研究では、文書回答手続に寄せられる期待は予測可能性のみならず、法的安定性の確保にもある点を指摘した上で、同手続における法的安定性の確保について若干の議論を展開した。

これまでは、文書回答手続などの回答に対する信頼保護の議論が信義則の問題を中心に議論されてきたように思われるのである。ここでは、文書回答手続による回答は、「公的見解の表明」に当たる可能性があるとしながらも、信義則の適用は厳格に解釈すべきであるという立場に立ち、むしろこの問題は内部拘束力の問題として整理すべきではないかと提言した。

すなわち、文書回答手続による回答は通達ではないことから、国家行政組織法に基づく行政庁職員の拘束力はないが、執行通達上、原則として文書回答手続による回答に反する課税処分を行わないと通達することによって、文書回答手続の回答に内部拘束力が帯有される結果、信頼保護を実効上担保することができることになると考えるのである。

最後に原田尚彦教授の御見解をみて、本稿を閉じることとしたい。同教授は、

行政を民衆のためのサービス活動と規定することは、決して現代行政が、住民からの要望があれば何事でも実施する場当り的な“御用きき”であるべきだという意味ではないとされる。なぜなら、行政官は、国民ないし住民から信託された職務を、国民の血税からなる限られた財源に基づいて実施する公的責任を負う専門職として、行政の総合性、継続性、合目的性を維持しつつ効率的に社会統合をはかるべき職責を負っているからである。行政府は国民多数の意向をたえず汲みとるべきは当然であるが、他方、その専門的知識と経験に基づき自己の責任において一貫した政策をたて、その政策実現のためにリーダーシップを発揮し、無限に存在する行政需要のなかから国民にとってもっとも有益な具体的施策を選定し、これを確実かつ迅速に実現していかなければならない旨論じられる⁽⁵⁴³⁾。

今次の文書回答手続の見直しは特定の納税者の個別の事情に係る照会を対象にするなど、評価し得るものであると思われるが、更に、原田教授の論じられるところを踏まえ、パースペクティブに文書回答手続の充実を図っていく必要があると思われるのである。

(543) 原田・前掲注 408 参照。