

租税法の形成における実験
国税庁通達の機能をめぐる一考察

増井良啓
東京大学大学院法学政治学研究科

2006年3月

【目次】

- 1 この報告の趣旨
- 1 - 1 租税法律主義
- 1 - 2 国税庁の法令解釈通達
- 1 - 3 本報告で扱う問題
- 2 どうして通達の内容に人々が従うのか
- 2 - 1 アクターの行動
- 2 - 2 フリンジ・ベネフィット通達の例
- 2 - 2 - 1 現物給与（フリンジ・ベネフィット）
- 2 - 2 - 2 2つのシナリオ
- 2 - 3 行政組織内部のメカニズム
- 2 - 3 - 1 税務職員に対するサンクション
- 2 - 3 - 2 具体例に基づく思考実験
- 3 どのような領域で通達が用いられているか
- 3 - 1 通達の用いられている領域
- 3 - 2 政府規制部門における課税要件法の位置づけ
- 3 - 3 課税要件の不完備性
- 3 - 3 - 1 一般論
- 3 - 3 - 2 具体例その1：組合課税通達
- 3 - 3 - 3 具体例その2：フリンジ・ベネフィット通達
- 4 通達はどのように変化していくか
- 4 - 1 通達の動的な形成および改廃
- 4 - 2 通達の内容が法令に取り入れられる場合
- 4 - 2 - 1 リース通達の政令への昇格
- 4 - 2 - 2 他の具体例
- 4 - 2 - 3 慣性をもつ課税ルール
- 4 - 3 事前照会における実験の要素
- 4 - 3 - 1 事前照会に対する文書回答
- 4 - 3 - 2 利点と課題
- 4 - 3 - 3 実験にふさわしい手続
- 5 結論と展望

1 この報告の趣旨¹

1 - 1 租税法律主義

日本国憲法の下で、租税を課すには、法律または法律の定める条件によることとされている（84条）。これを、租税法律主義という。租税法律主義は、法治主義のあらわれとして、確立した憲法原則となっている²。

にもかかわらず、法律に定められているのは、実はわずかのことである。むしろ、法律に書いていないことで、重要なことがたくさんある。このプロジェクトに参加して、私は、この事実を強く実感するようになった。租税法というと、細かい条文がたくさん設けられていて、ほとんどのことが法律で決まっているかのような印象を抱きがちである。しかし、実態はむしろ、かなり重要なことが法律や政令以外のところで定められている、といっても、あながち誇張ではない。

実際、そのような例には、事欠かない。たとえば、法人税法は、所得算定のやり方を大きく会計基準に依存している³。国際課税の領域では、OECDがガイドラインを作成し、租税条約や国内法の解釈適用において広く参照されている⁴。視野を広げれば、租税法令の解釈や適用にあたって私法上の概念や構成との関係が問題になるところ、その相互関係をめぐる根本の原理ないしルールは、租税法令に明記されていない⁵⁶。

¹ 本稿は、2006年2月27日に東京で開催された東京大学21世紀COEプログラム「国家と市場の相互関係におけるソフトロー」第6回シンポジウムのために提出した報告原稿に、脚注を中心として若干の加筆を行ったものである。当日有益なコメントをいただいた渡辺智之教授および参加者の皆様に対し、厚くお礼申し上げます。残存する誤りに関する責任は、筆者個人に帰する。

² 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁(大島訴訟大法廷判決)も、「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」と判示している。

³ 昭和42年以来、法人税法は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って所得を計算するものとしてきた(22条4項)。法人税法の定めは決して網羅的ではなく、むしろ、企業会計の土台の上に立ち、それを修正したり確認したりする規定が点在している。ここで、何が「公正妥当な会計処理基準」であるかは、裁判所が決めることである。そして、裁判所は、その判断にあたり、企業会計原則を参照することが多い。この例は、市場参加者の間で形成される会計処理基準が法人税法に取り込まれるものといえる。

⁴ OECD租税委員会の活動として、モデル租税条約およびその注釈の改訂作業(OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version (July 2005))や、「有害な税の競争」への対抗運動(OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998))、移転価格ガイドラインの作成(OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration (1995))などが、特に重要である。

⁵ この例は、エンフォースできる規範であるかどうかという問題設定からやや離れる。しかし、租税法の規範構造に関する中核的な論点であり、伝統的に「租

本報告では、そのような中でも最も典型的でなじみの深い例として、国税庁の発する法令解釈通達をとりあげる。以下、特に説明を付さず単に「通達」というとき、原則として、国税庁の基本通達や個別通達を指すものとする。ただし、行論の関係で、財産評価通達や文書回答手続などにも言及するので、文脈に応じ、適宜読み替えていただきたい。

1 - 2 国税庁の法令解釈通達

税法と私法」論の枠組みで検討されてきた。そして、現在の学説の多数は、次のような局面で何らかの「不文のルール」が存在すると考えているようにみうけられる。近年の代表例として、日本の租税法が「私法上の法律関係によって経済的成果を把握するという根本決定」を前提としていると主張するのが、谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造」租税法研究32号53頁（2004年）61頁である。

（1）租税法令はしばしば私法上の概念を借用している。たとえば、所得税法83条の「配偶者」概念は、一般に、民法上の「配偶者」概念を借用したものと解されている。最判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁は、これを法律上の婚姻関係にある者に限られると判示しており、所得税法上の「配偶者」概念を民法上の「配偶者」概念と同義に解したものと読むことができる。このように、租税法令が他の法分野におけると同じ概念を用いている場合、これを「借用概念」という。そして、借用概念を他の法分野におけると同義に解すべきか否かについては、多くの場合、租税法令の内部には定めが置かれていない。

（2）租税法令を私的取引に適用するに際しては、私法上の構成を媒介する。たとえば、ある取引が売買であるか賃貸借であるかといった性質決定を経て、当該事実に租税法令をあてはめる。そして、租税法令の中には、通例、ある取引をどのように性質決定するかに関するルールが書かれているわけではない。のちに4-2で触れるリース取扱通達の政令への昇格は、リースか売買取引か金融取引かに関する性質決定のルールが、租税法令の内部に長期間不在であったことを示している。また、別の例で、どのような単位で取引を構成して条文を当てはめるかについて、当事者が選択した私法上の構成によるべきであるという考え方が、学説上有力である。そしてここでも、租税法令には通常、そのやり方が書かれていないのである。この点が争点として顕在化した例として、売買か交換かが問題とされた東京高判平成11年6月21日高裁民集52巻26頁がある。

⁶ なお、租税法と私的取引との相互関係については、異なる角度からの観察も可能である。それは、租税法令で定められた取扱いを前提として私的取引が構築されるという現象をどう見るかということである。このような現象は、取引慣行の形成から契約締結の過程、組織選択の決定に至るまで、広範に観察される。いずれも、人々の意思決定にあたり租税法がきわめて重要な意味を有していることの反映に他ならない。これをより一般化していえば、「法の影の下」で形成される秩序を考えると、そこでいう「法」の中には、租税法が重要な一要素として含まれるということを示唆している。

国税庁長官の発する通達は、税務職員に対する命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではない⁷。裁判所もそれに拘束されない。

2005年3月のシンポジウムでは、4つの指標を用いてソフトローを分類してみてもどうか、という提案がなされた⁸。この指標をあてはめてみると、今日とりあげる通達は、形成主体が国税庁、形成形態が意図的、形成動機が公益、名宛人が税務職員、というタイプになる⁹。

	所得税基本通達
形成主体	国税庁
形成の形態	意図的
形成の動機	公益
名宛人	税務職員

⁷ 金子宏『租税法(第10版)』(弘文堂、2005年)113頁。この点について、塩野宏『行政法 [第4版]』(有斐閣、2005年)94頁は、次の原則が妥当する旨述べている。いわく、「解釈基準としての通達は下級行政機関を拘束する。しかし、通達の効果はそれにとどまるのであって、対国民との関係で裁判所で基準として用いられることはない。その意味で外部効果をもつものではない。すなわち、ある通達に示された解釈に従って行政処分がなされ、その適法性が裁判所で問題となったときには、裁判所は独自の立場で法令を解釈・適用して、処分の適法・違法を判断すべきであって、通達に示されたところを考慮する必要はなく、むしろ考慮してはならないのである。」

⁸ 藤田友敬「市場取引とソフトロー：矢野報告に対するコメント」ソフトロー研究3号(2005年)33頁。

⁹ その後、藤田友敬「規範の私的形成とエンフォースメント：商慣習法を素材として」COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW2006-2は、前掲注8以降の検討をふまえ、規範の形成・エンフォースメントと国家・私人という分類軸を組み合わせた整理を行っている。その分類軸にあてはめれば、国税庁の発する法令解釈通達は、カテゴリー4(国家が形成し、国家がエンフォースする規範)に属するものと位置づけることができる。この場合の「エンフォースする規範」という意味については、2-2で述べる。これに対し、業界団体の照会にこたえて国税庁が「貴見の通りで差し支えありません」という個別通達を出すような場合、納税者が規範の形成に関与する点で、カテゴリー3(国家以外の者が形成し、国家がエンフォースする規範)とカテゴリー4の境界に位置するとみることができる。のちに4-3で触れる「事前照会に対する文書回答」についても、同様の分類が可能かもしれない。なお、念のため付言すれば、いずれのカテゴリーに属するかは分類学もしくは認識の問題であって、それ自体がすぐさま何らかの改革論につながるという性質のものではない。しかし、国税庁が具体的な解釈基準を示す際に私人からの情報や主張をどのような形でインプットすべきかを考える上で、参考になる。

この図から明らかなように、通達の名宛人は、あくまで、税務職員である。しかし、税務職員が通達に依拠して日々の租税行政を行うと、納税者としても、通達を目安にして行動するようになる。この現象は、「通達行政」として、広く知られている。このような現象が生ずるメカニズムを検討するのが、この報告の趣旨である。その際、当事者のインセンティブに着目し、つとめて機能的な角度から議論を進める。

1 - 3 本報告で扱う問題

以下では、3つの問題をたてる。

- 1) どうして通達の内容に人々が従うのか。
- 2) どのような領域で通達が用いられるか。
- 3) 通達はどのように変化していくか。

これらの問題は、租税法の形成過程における法令と通達の相互関係を理解するために、避けて通ることができない。このように問題を設定することで、本日のシンポジウムの全体テーマ「ソフトロー対ハードロー：対立・補完・融合」の下で、租税法の分野における「対立・補完・融合」の例を示すことになる。いずれも大きな問題であるため、答えを出すというよりは、問題の所在を明確化し、問題意識を共有することを主眼とする。

2 どうして通達の内容に人々が従うのか

2 - 1 アクターの行動

通達の内容に人々が従うのはなぜか。ひとつの説明として、国税庁という強力なアクターが通達に従って行動することを、納税者が予測するからだ、というものが考えられる。

この説明については、「従う」ということの意味内容を含め、問題の定式化自体にやや微妙なところがある。そこで、具体例を用いて、もうすこし詳しく考えてみよう。

2 - 2 フリンジ・ベネフィット通達の例

2 - 2 - 1 現物給与（フリンジ・ベネフィット）

たとえば、私が勤務先から給料をもらうと、給与所得として所得税の対象になる。この点については、所得税法にルールが定めてある（28条）。他方で、私が勤務先から通勤手当をもらうと、非課税となる。これについても所得税法に定めがあり、どういう場合に非課税になるかが細かく明示されている（9条1項5号）。

これに対し、より一般的に、現物給与（いわゆるフリンジ・ベネフィット）を受け取ったとき、どの範囲で課税され、どの範囲で非課税とされるかについては、法律に書いてあるわけではない¹⁰。所得税法上は、金銭以外の資産ないし

¹⁰ この点については、石島弘「フリンジ・ベネフィット 現物給与の検討を中心として」租税法研究17号（1989年）26頁（『課税権と課税物件の研究[租税法研究第1巻]』（信山社、2003年）209頁に所収）、碓井光明「フ

経済的利益の一切が、広く給与所得に含まれる建前になっている（36条）。したがって、現物給与も、現金給与と同様に、所得税が課されるというのが、法律の建前のはずである。しかし、実務では、かなりのタイプの現物給与が非課税とされている。そして、非課税となる広大な領域を創り出しているのが、FRINGE・ベネフィット通達である。

そのような通達は相当の数にのぼる。ここでは一例として、所得税基本通達36-21をみてみよう¹¹。この通達は、永年勤続者が使用者から記念品等を受け取った場合、2つの要件を満たすものについては、「課税しなくても差し支えない」としている。2つの要件とは、社会通念上相当だということと、一定の数値基準を満たしていることである。このいずれにも該当する場合に、「課税しなくても差し支えない」という。つまり、国税庁長官から職員に対する命令として、このような基準を満たせば課税しなくてもよいと定めているわけである。もちろん、この要件は法律に書いてあることではなく、国税庁としての解釈基準を示すものにすぎない。

2-2-2 2つのシナリオ

先に述べたように、通達の内容は、国民を拘束するものではなく、裁判所を拘束しない。しかし、次の理由で、納税者の行動に大きな影響を与える。ここでは、叙述の便宜上、「従う」という言葉を裏返しにし、外部から観察しやすい指標を用いて、納税者が通達の内容を「争う」か否か、という点に着目してみる。

2つのシナリオが考えられる。

第1は、納税者が通達のこの取扱いを争わない場合である。この場合、納税者は、国税庁がこの基準で行動することを所与の前提として行動する。これは、厳密にいうと「通達の内容に従っている」というよりも、単に通達の内容を問題としないというべきかもしれない。この点をどうとらえるかはともかく、FRINGE・ベネフィットを非課税とする通達については、争う人がいないから結

FRINGE・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）165頁。

¹¹ この通達を下に引用しておく。36-21という番号がついているのは、所得税法36条に関する21番目の通達という意味である。

「（課税しない経済的利益・・・永年勤続者の記念品等）

所得税基本通達36-21 使用者が永年勤続した役員又は使用人の表彰に当たり、その記念として旅行、観劇等に招待し、又は記念品（現物に代えて支給する金銭は含まない。）を支給することにより当該役員又は使用人が受ける利益で、次に掲げる要件のいずれにも該当するものについては、課税しなくても差し支えない。（昭46直審（所）19改正）

- （1）当該利益の額が、当該役員又は使用人の勤続期間等に照らし、社会通念上相当と認められること。
- （2）当該表彰が、おおむね10年以上の勤続年数の者を対象とし、かつ、2回以上表彰を受ける者については、おおむね5年以上の間隔を置いて行われるものであること。」

果的にそれが通用している、ということが多いように思われる。

第2は、納税者が通達のこの取扱いを争う場合である。机上の例になるが、「通達のようにおおむね10年などといわず、7年の勤続年数の場合であっても非課税にすべきだ」という主張をして争う場合を想定してみよう。

納税者は、自分の税金を争うにあたり、すぐに裁判所に訴訟を提起できるわけではない。ほとんどの場合、まず、税務署に異議申立をすることになる。異議申立の段階で、税務署の職員が国税庁長官の発した通達に反する判断をとることは考えにくい。そこで、異議申立が棄却される。これに不満の納税者は、次の段階として、国税不服審判所に審査請求をする。審判所の裁決では、通達に示された法令解釈と異なる解釈をとる場合も制度上想定されているが（国税通則法99条）あまり例がない。

納税者が訴訟にまで至るのは、こういった2段階の手続を経たのちのことである。2003年度の数字で、異議申立は5573件あり、審査請求は3447件あったのに対し、訴訟になったのは492件であった¹²。このように、訴訟を提起するまでに紛争がスクリーニングされていく。

このような過程を経てようやく訴訟に至ったとしても、裁判所がどのような解釈を示すかは、納税者には分からない。裁判所は、独自の立場から法令を解釈適用した結果、通達と同じ結論に至るかもしれないし、そうでないかもしれない。

こうして、結局のところ、納税者が通達の基準を争う上で、かなりのコストがかかる。それでも争う人はいるかもしれないが、多くの人は、争わなくなるだろう。そうなると、さきほどの第1の場合と結果的に同じことになる。

この簡単な検討から分かることとして、納税者が通達の内容に「従う」あるいは「争わない」というとき、いくつかのシナリオがある。それぞれについて、課税庁の行動や、紛争処理制度が、合理的な納税者の費用便益分析に影響する。その結果、法律論として通達は国民を拘束しないといても、実際問題としては、納税者のインセンティブに大きく影響を与えるわけである。

2 - 3 行政組織内部のメカニズム

2 - 3 - 1 税務職員に対するサンクション

以上の叙述では、国税庁を一枚岩のアクターとして考えてきた。いいかえれば、現場で働く税務職員の全員が、あたかも自動販売機であるかのように、通達の内容のままに行動するという前提で議論してきた。しかし、現実には、そのようなことはありえない。国税庁も、他の組織と同様、人間の集まりである。そうである以上、自由な意思を持った個人が協働作業をする中で、組織としての対応が決まってくるものと考えたほうが自然である。実際、通達が必要とされる理由は、現場において税務職員の判断が区々になることを防止し、平等な執行を確保することにあった。

この観点からは、一步すすんで、税務職員が通達に従うのはなぜか、考えておかねばならない。この点について最も直感にアピールする説明は、もちろん、違反すれば不利益が生ずるというものである。税務職員が通達に違反するこ

¹² 国税庁『第129回国税庁統計年報書平成15年度版』（2005年）25頁。

とは、上司の命令に背くことだから、一般論としては、懲戒処分の対象になる（国家公務員法 8 2 条）。つまり、サンクションが用意されているわけである。ただし、通達に反したことを理由に現実にはどの程度の懲戒処分がなされているか、統計データは必ずしも明らかではない。その意味では、一般論にとどまる。

2 - 3 - 2 具体例に基づく思考実験

そこで、ここでは、具体例で考えてみることにしよう。さきほどの所得税基本通達 3 6 - 2 1 にそくして思考実験を行い、3つの問題を提起したい。

第1に、この通達に違反するインセンティブや、違反をチェックするインセンティブを、誰がどのような形でもつのだろうか。この通達は、非課税としても差し支えないとしている。ところで、いま仮に、ある税務職員が税収確保を目標に仕事をしていたとする。この人は、自らの信ずる法律解釈に従い、通達に違反してでも、記念品を課税しようとする誘惑に駆られるかもしれない。当然のことながら、その場合、課税することによって当該事件における税収が増えることになる。問題は、そのような場合、組織全体として、税務職員の行動をチェックすることはどのような利益になるかである。当該納税者の信頼維持や、他の職員への規律、組織外部の評判確保など、いくつかの要因が考えられそうである。

第2に、この通達は、「社会通念上相当」とか「おおむね」とかいった表現を用いている。これらの表現は、判断に幅があることを示している。それを判断するのは現場第一線の税務職員である。そうだとすると、納税者に有利であれ不利であれ、何らかの結果を出したい税務職員は、通達そのものに異を唱えるよりもむしろ、既存通達の枠の中で裁量的判断を用いることになるのではないか。もしそうだとすれば、明白に違反と分かる局面が実際に生ずるのは、限定されてくる。

第3に、この通達がそうであるように、納税者に有利な取扱いが通達の形で定着している場合に特有の問題がある。法令の新しい解釈によって納税者に不利な取扱いをすることに、場合によっては歯止めがかかる可能性があるのである。すなわち、ある取扱いが行政先例となり、人々の間に法的確信をもって定着した場合、行政先例法が成立する。そしてそうなると、従来の取扱いを変更するためには新規の立法が必要となる。しかし、個別具体の取扱いについて果たして行政先例法が成立しているかは、それ自体、判定の難しい問題である。よって、第一線の税務職員の認識としては、「場合によっては新たな解釈をたてることが違法になるかもしれない」といった不確かな認識をもちつつ行動することになるのでないか¹³。

¹³ 納税者に有利な扱いについて行政先例法の成立が認められた場合には、そうでない場合と比べて、威嚇点が移動していることになる。そのようなルールは、もはや課税庁が裁量的に変更することができないからである。なお、行政先例法が成立しているかどうかの判断が難しいことは、納税者にとっても同様であり、裁判所の判断を待たなければ確たることは分からない。その意味で、2 - 2 2 で提示した納税者にとってのシナリオは、行政先例法の成立可能性を考慮に入れても、同様に妥当する。

これら3つの問題から分かることとして、行政組織を一枚岩とみることをやめて、組織を構成する人々のインセンティブを考察しはじめると、かなり複雑な推論が必要になる。税務職員が通達に従うという現象がいかなるメカニズムに基づいているのか、一言で片づけられることはできないのである。

なお、以上の思考実験は、組織人の内在的ロジックからはやや離れており、多くの人々の心象風景に合致しないかもしれない。多くの税務職員にとって、通達はサービスの指針であり、先輩から受け継がれ、後輩に伝えていく大事なルールである。ここでの議論は、そのような方向からの検討を排除するものではなく、ひとつの推論を示すにとどまる。

3 どのような領域で通達が用いられているか

3-1 通達の用いられている領域

通達が用いられる領域にはどのような特徴があるか。言い換えれば、法令によらずに通達でルールを定めているのは、どのような場合か。

先ほど検討したフリンジ・ベネフィットに関する所得税基本通達の場合、法律に一般的な定めがあり、それを解釈適用する形で、非課税とする場合を定めるものであった。これは、一般ルールが法律にあり、それを具体化する形をとるパターンといえる。ただし、法律の建前がすべて課税としていることからすると、所得税法の読み方によっては、非課税とするルールを通達によって創り出しているとも見ることが不可能ではない。

法令解釈通達は、法律の規定を前提として、それを「補完」するものがほとんどである。通達の内容が法律の定めをはみ出す場合には、法律と通達が「対立」することになるが、対立しているとはっきり断ずることのできる例は、それほど多くない。租税法律主義の建前からすれば、当然のことである。

これに対し、かなり広範なことがらが通達限りで決められている領域も存在する。そこでは、法律に書いてあることを通達が解釈適用するというよりは、むしろほとんどのことが通達に書いてある、という状況になっている。そのような領域として、2つのタイプのものが目につく。

第1は、課税ルールの骨格自体を通達で定めている場合である。典型例は、組合課税に関する通達である¹⁴。組合をめぐる課税関係については、法令が未整備であり、近年若干の規定が導入されつつあるものの、課税ルールの骨格自体が解釈にゆだねられている。このような状況の下で、通達が実務上重要な指針となっている。この例は、法令が未整備な場合に、通達が法令をいわば代替しているものとみることができる¹⁵。

¹⁴ これら一群の通達については、2004年度の大学院演習で検討する機会があり、成果の一部が参加者それぞれのワーキングペーパーとなっている。小林秀太・山中藍子・芳谷剛伸・高宮雄介諸氏のワーキングペーパーを参照されたい (<http://www.j.u-tokyo.ac.jp/coelaw>, 2006年3月20日訪問)。

¹⁵ さらに、平成17年度税制改正による租税特別措置法上の損失制限規定の導入を受けて、2005年12月に民法上の組合や商法上の匿名組合に関して所得税基本通達が改正されるなど、実務上の動きも活発である。この点については、増井良啓「有限責任事業組合から生ずる損失と所得税」税務事例研究90

第2の例は、事実認定のやり方を定める場合である。典型例は、財産評価通達である。租税法律を適用する上で、しばしば、財産の時価がいくらかであることを認定する必要が生ずる。しかし、とりわけ公開市場において相場が形成されていない場合、土地や株式の時価がいくらであることを認定することは、きわめて難しい。これについて、国税庁は、「財産評価基本通達」を発しており、それは、相続財産を評価する場合の実務上の基準として、大きな役割を果たしている¹⁶。こうして、法律の規定には「時価」としか書いておらず、その「時価」をどのように認定するかという肝心のところが、通達を読まないと分からないことがしばしばである¹⁷¹⁸。

3 - 2 政府規制部門における課税要件法の位置づけ

このような例を通覧すると、共通する状況が浮かび上がってくる。一言でいうと、法律の上で課税要件を書ききることに無理があり、その隙間を埋めるものとして通達が用いられているのではないかと、いうことである。この点は、このCOEプロジェクトにおける政府規制部門の中で租税法がどのように位置づけられるかという点に関係する¹⁹。そこで、まずここでその点について述べた

号（2006年3月公刊予定）。

¹⁶ 財産評価通達は、相続税・贈与税の関係で用いられるだけにとどまらず、所得税・法人税の分野においても準用される。そして、裁判所も、評価通達によるやり方が合理的であると認めることがある。最近のものとして、株式評価に関する最判平成17年11月8日（未公刊）や、旺文社ホールディング事件に関する最判平成18年1月24日（未公刊）がある。なお、かつては、会社法との関係でも、株式の評価にあたり、財産評価通達の方法を利用する裁判例が多かった。

¹⁷ 財産評価に関するルールをどのような形式で定めるかについては、国税と地方税で違いがある。一方で、国税庁の財産評価通達が通達の形式で制定されているのに対し、他方で、固定資産評価基準は総務省告示の形式で制定されている。同じく財産を評価するためのルールであっても、位置づけに違いがあるわけである。固定資産評価基準の制定の経緯および現状については、増井良啓「判批」法学協会雑誌122巻9号（2005年）1621頁、1631 - 1636頁。

¹⁸ 減価償却資産の耐用年数を定める省令は、ある資産が何年でスクラップになるかをめぐって、事実を認定する性格を有するとみることができる。しかし、財産評価通達とは異なり、政令の形式で定められている。では、どうして法形式に差異があるのであるのか。ひとつの説明として、資産の時価を認定することと比べて、減価償却資産の耐用年数の決定には、合理的なフィクションを用いて形式的・一律に決めるという性格が強いからだ、というものが考えられなくもない。もっとも、仮にそのように考えたとしても、法形式の差異を説明する十分な理由になっているかは、検討を要する。関連して、財産評価にあたって法律の規定の上で評価方法を定める例として、相続税法23条から26条を参照。

¹⁹ 本プロジェクトの研究組織のひとつとして政府規制部門があることについて

のち、節を改めて3 - 3で通達を用いる理由を検討する。

一口に政府規制部門といっても、どの個別領域を見るかによって、それぞれのルール中的作用は、かなり異なる。いま着目しているのは、「課税要件」に関するルールである。「課税要件」とは、その要件を満たせば租税債務(=納税義務)が発生する要件のことである。これは、租税法の中でも実務的にきわめて重要であり、法形成が最も活発な分野である。また、理論的にみても、政府と市場との関係を精妙に反映するきわめて興味深い接点である。

この課税要件に関するルールは、厳密に言えば「規制」ではない。これは、どのような要件が満たされれば租税債務(=納税義務)が発生するか、に関するルールである。これに対し、租税法の中でも、租税債務の実現に関するルールには、「規制」の側面が強い。たとえば、税務職員が税務調査によって申告漏れを把握したり、脱税の場合に重加算税を課したりするためのルールである。

そして、冒頭に述べた租税法律主義の核心部分は、課税要件を法律で明確に定めるべきだということに他ならない²⁰。

3 - 3 課税要件の不完備性

3 - 3 - 1 一般論

このように、課税要件は法律で定めることになっているのに、多くのことが通達で定められているのはなぜか。いろいろな説明が可能であろうが、ひとつの有力な説明は、課税要件が不完備だからであるというものである。

この説明は、「不完備契約としての租税法」というアイディアと密接な関連をもつ。このアイディアは、本日のパネリストである渡辺智之教授が主張されているものである。渡辺教授は、租税法が不完備である点に着目して、租税回避行動を説明しようとしている²¹。これとはやや角度が異なるが、私は、課税要件に関する法律の定めが不完備であるところで通達が用いられやすいのではな

は、<http://www.j.u-tokyu.ac.jp/~coe> (2006年3月20日訪問)。

²⁰ 前掲注2参照。租税法律主義の原則は、刑法との類推で語られることが多い。刑法では、罪刑法定主義のもとで、構成要件を法律で定める。同様にして、租税法では、租税法律主義のもとで、課税要件を法律で定めるというわけである。もっとも、法律を適用した場合の効果については、大きな違いがある。刑事罰を科すにあたっての量刑をどうするかは、法律の定める枠内で裁判官に比較的大きな裁量が与えられている。これに対し、いったん課税要件が充足された場合、いくら税金がかかるかについては、法律で一義的に決めることになっている。では、この違いは、いかなる理由に基づくものであろうか。直感的には、刑法が司法府を念頭において立法されているのに対し、課税要件法が行政府を念頭においているところから、違いが生じているようにも見える。しかし、刑法を執行するのは警察官や検察官であるし、租税事件も裁判所で判断される。むしろ、刑事罰を科されることと、発生した租税債務を納付することの違いが、ルールの構造の違いを生んでいるようである。

²¹ 渡辺智之「租税回避の経済学：不完備契約としての租税法」フィナンシャル・レビュー69号(2003年)153頁。さらに参照、渡辺智之『税務戦略入門』(東洋経済新報社、2005年)113頁。

いか、という仮説を提出してみたい。

この仮説を裏付けするには、まだ材料が不足している。しかし、一般論としていえば、通達を用いることの理由として、次のような要因を想定することができる。

第1に、課税要件を法令限りで書ききるには、立法にかかるコストが高くなる。これは、課税要件に包摂すべき対象が、市場における人々の自由な取引すべてに及び、その結果、無限のパタンになるからである。その結果、法令では、何が所得にあたるかとか、いつ誰の所得になるかとかいった点について、基本ルールを規定しておくにとどまる。その上で、新たな取引の出現に応じて法令の解釈・適用基準を示すことで、個別的な取扱いを示すことになる。

第2に、新しい取引類型や金融技術に機敏に対応するには、法律を制定していたのでは間に合わない。タイムラグの存在である。これに対し、国税庁が基本通達を制定する場合、(組織内の検討に一定の時間はかかるものの)国会で税制改正を行うよりも迅速に対応できる。4-3で述べる事前確認に対する文書回答であれば、なおさらタイムリーに応答できる。

第3に、専門技術的知見のインプットを確保する。個別通達が発せられるきっかけとしては、私人からの働きかけがあることが多い。たとえば、特定の商品を開発した業界団体が、「このような課税上の扱いでいかがですか」と照会し、それに対して国税庁から「貴見の通りで差し支えありません」と答える。この場合、私人の側に蓄積された技術やノウハウが、国税庁の課税実務の第一線に伝達され、そこから法形成がなされる。なお、個別通達が発せられる別のきっかけとして、特定の法律を所轄する官庁から、その法律に基づく取引に関して課税取扱いが照会され、国税庁が応答するものもある。この場合も、所轄官庁からの知見が国税庁にインプットされることになる。

3-3-2 具体例その1：組合課税通達

以上は一般論である。これを個別の具体例に対応させてみよう。

組合課税については、次のことがいえそうである。

組合に関する所得税基本通達や法人税基本通達の定めについては、上の第1の要因(立法コスト)が働いているかもしれない。すなわち、組合形式の組織形態は、契約自由の原則によって律せられている。そのため、私人間の取り決めの柔軟さに法令上の課税ルールが対応するのは至難の業であり、多大な立法コストがかかる²²。その中で、基本的な課税ルールを法令上整備しないまま、さしあたり通達によって取扱いを定めているとみることができる。

また、組合に関する個別通達については、第2の要因(タイムラグ)および第3の要因(専門技術的知見)が働いているかもしれない。1998年11月に投資事業組合法が施行され、同法に基づいて投資事業組合が組成されるようになったおりに、投資事業組合の有限責任組合員において組合損失をどう扱うかについて、個別通達が出されたことがある²³。この通達は、1998年9月1

²² 増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究30号1頁(2002年)14頁。

²³ 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50号33頁(1999年)

7日付けで中小企業庁計画部長から国税庁課税部長宛に照会がなされ、それに対して同年10月21日付けで回答がされたものである。これは、個別通達によって迅速な対応を行ったという点で、上の第2の要因が働いていたことを示唆する。同時に、投資事業組合法の立案担当部局と国税庁の審理部局とが知恵を出しあったという点で、上の第3の要因と整合的である。

3-3-3 具体例その2：フリンジ・ベネフィット通達

それでは、冒頭で検討したフリンジ・ベネフィット通達の場合はどうか。一見すると、通達を用いる要因として想定した上述の3つの一般論とはそれほど関係がないように見える。

これを敷衍すれば、第1に、どのような記念品を非課税とすべきかを法律に書き込むのは、それほど複雑なことではなく、立法コストが禁止的に高くなるようなものではない。第2に、一定のフリンジ・ベネフィットを非課税とする実務扱いはかなり長期間にわたって維持されてきたものであり、新しい金融商品に機敏に反応するといった類の問題とはやや性格が異なる。第3に、仮に一定のフリンジ・ベネフィットを非課税とすべきだという政策判断をとった場合に、どの範囲のものを非課税にすべきかの決定に、高度に専門技術的な知見が不可欠であるとも想定しにくい。

そうだとすれば、フリンジ・ベネフィットに関する一連の通達については、上の3つの要因だけでは、法令ではなく通達の形式をとっている理由を説明できないということになる。これでは、現状の説明としては、失格である。

もっとも、見方を変えれば、現状を説明できないということが、かえって、特定の規範的主張を基礎づける可能性もある。有力学説は、かねてより、フリンジ・ベネフィットに関する課税ルールを法令で定めるべきだと主張してきた²⁴。もし、通達で定めておくことに合理的な理由が見つからないのであれば、この主張を支持するひとつの材料になる。

ところで、議論の順序は若干前後するが、フリンジ・ベネフィット通達が広範に用いられている理由として、他の可能性はないものだろうか。この点について、「執行の不足」という観点から付言しておこう。というのも、フリンジ・ベネフィットに関する冒頭の通達は、執行を緩和する例だからである。換言すれば、所得税法の建前では受領した記念品をフルに課税することになっている場合に、一定の要件のもとに課税しなくても差し支えないとするものだからである。

問題は、仮にこの通達が存在しなかったとする場合に、実務の第一線において、法律の建前どおりの執行がなされるだろうか、という点にある²⁵。一方で、

57頁。

²⁴ 石島・前掲注10・82頁、碓井・前掲注10・198頁。

²⁵ このような可能性を明示的に語ることは、法律による行政の原理の観点からみて、不謹慎なことと受け取られるおそれがある。しかし、個人事業者が所得税を申告する際の必要経費実額控除を考えれば理解できるように、法律が定めていることと課税の現場で実際に行われていることの間には、一定の乖離が生じうる。この場合、むしろ、乖離が生ずる可能性を直視したうえで議論を進め

課税庁は、法律の定める通りに執行しなければならず、法律の定めよりも多く課税することも許されないし、少なく課税することも許されない（合法性の原則）。そうでないと担当者によって執行がまちまちになり、平等が確保できない。他方で、記念品の時価を正確に評価することにはコストがかかるし、相応な記念品に課税することが社会通念に反する場合には法律の建前を貫くことに心理的な抵抗が働く。その結果、現場の執行においては、一定の非課税領域が、事実上残されてしまうのではないだろうか（執行の不足）。課税の現場では、少額不追及といった考え方を援用することもできるからである。

もしこのように考えることが許されるとすれば、国税庁は、合法性の原則と現場の執行実務が折り合うと判断したところで、現在の通達の線を示していることになる。そして、通達に書かなくても書いた場合と同じ結果がもたらされるのであれば、むしろ通達に明示しておいたほうが納税者の意思決定に役立つとすらいえるかもしれない。

ここでのポイントは、何が執行可能であり何が執行不能であるか、またそれを誰が判断するかである。執行できる線がかなりの確度をもって定着してきている場合には、通達による当該取扱いの可否を改めて立法政策の問題として検討したうえで、法令改正によって執行可能性をふまえたルールを明示するというのも、合理的な選択肢であろう。この点は、次に4 - 2で述べることも関係する。

この例に限らず、どのような課税ルールを法令で定め、どのような課税ルールを通達で定めるのが適切かについては、具体的な素材にそくして、より合理的な役割分担のあり方を検証することが重要である²⁶。

4 通達はどのように変化していくか

4 - 1 通達の動的な形成および改廃

通達はどのように変化していくか。すなわち、制定され、変更され、廃止されるそのメカニズムはどうなっているか。

この問いは、重要である。なぜなら、これにうまく答えることができれば、ダイナミックな法形成の姿をとらえることができ、法令との棲み分けの説明材料になるからである。しかし、この問いにとりくむことは、行政組織内部の意思決定過程を明らかにし、より広い政治過程の力学を描くことに他ならない。これは法社会学・行政学・政治学といったさまざまな学問分野の知見を援用し

ることが、生産的であろう。

²⁶ その際に留意すべきは、法令でルールを定めることにより、納税者の予測可能性が高まり、（特に法律で定める場合には）民主的正当性が付与されることである。これに対しては、多元的な政治過程の下で国会による立法にゆだねることについて、懐疑的な意見が出されるかもしれない。法律の制定には、時間と手間がかかるのみならず、圧力団体による個別利害の混入といった側面も存在するからである。もっとも、そのような側面をも呑み込んだうえで、租税立法については国会の政策的・技術的判断にゆだねたものとするのが、日本国憲法の描く姿なのではないか。

てはじめて何かいえる類の問題であり、本格的検討は私の能力を超えている²⁷。

以下では論題を限定し、租税法の分野におけるいくつかの素材をもとに、気がついた点を2点だけ指摘する。

4 - 2 通達の内容が法令に取り入れられる場合

4 - 2 - 1 リース通達の政令への昇格

第1点は、いったん通達の形でルール化されたことがのちに法令になる例があることである。

典型例としては、リースの取扱いに関する国税庁通達が、平成10年改正で政令に取り入れられたことがあげられる（所得税法施行令184条の2、法人税法施行令136条の3）。これは、それまで通達で定められていたことが、政令の形にいわば「昇格」した例である。この例は、法令と通達の棲み分けが不動のものではなく、境目が変動していく可能性があることを示している。

問題は、このような転化が生ずるメカニズムである。リース通達の場合には、関連する税制改正がきっかけとなっていた。すなわち、リース取引については、国税庁が、昭和53年と63年の通達により、課税上の取扱いを明らかにしていた。平成10年の税制改正で法人税の課税ベースを適正化するおりに、リース取引にかかる減価償却ルールの改正が行われた。そこで、これを機会に、リース取引に関する課税上の取扱いを法令に規定することにした²⁸。

昭和の末期にリース通達が発せられた理由は、技術的詳細を省いていえば、要するに、賃貸借契約の形をとっていても、その経済実態をみると売買取引であったり金融取引であったりすると認められるものについて、課税上の取扱いを示すということにあった。これを一般化していえば、市場における人々の自由な取引の結果、課税要件に包摂する上で何らかの不都合が生ずる例が生じた場合に、国税庁が通達で対応を示したということになる。その段階ではその取扱いに納税者は拘束されず、裁判所に訴えて争う余地が残されていた。しかし、一定の時間が経過した段階で、同様の内容が法令化されたわけである²⁹。

以上をまとめると、まず無数の市場取引がある。そのうち一部のものについて国税庁が通達を出す。通達上のルールに従って国税庁が執行する状況が続く。その状況が一定期間続き、実務上の取扱いが定着した段階で、何らかのきっかけで一部が法令に転化する、ということである。法令化されるべきことからの

²⁷ 通達の制定や変更のあり方については、行政法研究者の業績が蓄積されているところであり、通達の形成における行政手続の充実や、説明責任・透明性の確保など、今後の立法論の方向性として学ぶところが多い。また、解釈論としては、課税庁が通達を変更した場合に納税者にどのような保護がありうるかといった論点が、従来から検討されてきたところである。

²⁸ 高岸秀俊「法人税法等の一部改正」税経通信53巻8号（1998年）24頁、57頁。

²⁹ ただし、リース取引の課税取扱いについては、政令に規定が置かれたものの、「その内容は漠然としていて、いまだに通達によるところが多い」と指摘されている。参照、渡辺徹也「赤字法人の思惑」佐藤英明編著『租税法演習ノート』254頁（弘文堂、2005年）、255頁。さらに、同264頁。

予備軍は各所に散在しており、格上げの機会を待っている、比喻を用いれば、部屋にちらかるちりを集める掃除機のようにして法形成がなされたのではないだろうか。いわば、「法形成の掃除機モデル」とでもいえようか。

4 - 2 - 2 他の具体例

同様にして、租税法律の規定を眺めると、かつては実務上の取扱いであったところが、政令の形をとるに至り、税制改正を契機として法律になったものにしてしばしば出くわす。

たとえば、法人税法は昭和40年の全文改正によって現在の姿を整えた。そのとき、役員報酬や役員賞与についての扱いが法律の形で定められた。その沿革をたどると、昭和20年に大蔵省主税局が発した「法人各税の取扱」が昭和25年に法人税法取扱通達になり、昭和34年に政令にとりこまれたものが、昭和40年に法律の形をとっている。これが現行法人税法34条である。

別の例として、所得税法64条2項がある。この規定は、保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合、その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないときは、その行使することができないこととなった金額をなかったものとみなして、課税の対象から除外するものである。この課税ルールの沿革も、通達にある。すなわち、昭和36年7月の通達によって、「当分の間、課税しない」という取扱いが定められ、昭和37年の税制改正で法律に取り込まれ、昭和40年の所得税法全文改正のうちに現行規定になった。

4 - 2 - 3 慣性をもつ課税ルール

以上の例は、実務上の取扱いが通達の形で宣命されていたところ、その内容が法令に取り込まれたものである。実務上の取扱いを起源とするこのような法令は、度重なる税制改正に耐えて生き残る傾向にある、というのが私の感覚である。この感覚の当否を実証することは、今後の課題として残されている。

これと異なり、トップダウンで特定の政策目標を実現するための税制改正には長続きしないものも多い。たとえば、法人が試験研究費を支出した場合の法人税額の特別控除は、平成15年度税制改正で増加型と総額型の選択制とされたものの、はやくも平成18年度改正で統合された。同様にして比較的短期間についてのみ存続する例として、景気対策の特別減税や、所得税の各種控除の金額など、いろいろなものがある。このような例は、租税法令の内容が安定せず、猫の目のように変化するというイメージに合致している。

「転変めまぐるしい租税法」というイメージは、かなり広く流布しているように思われる。それだけに、租税法令の中に意外なほどの慣性をもちつづけるものが存在することや、その起源が古い通達上の取扱いにあることに、あらためて注目する意義がある。

4 - 3 事前照会における実験の要素

4 - 3 - 1 事前照会に対する文書回答

指摘しておきたい第2点は、国税庁の「事前照会に対する文書回答」の手續

についてである³⁰。

国税庁はかねてより、業界団体の照会に応じて個別通達を発してきた。この流れをくむものとして、現在は、同業者団体からの事前照会に対する文書回答の手続が存在する。その意味で、沿革的には、文書回答の手続は、個別通達の伝統を引き継いでいる。

「事前照会に対する文書回答」の手続は、平成16年3月に拡充された。納税者は、個別の取引について課税上の扱いがどうなるかを、申告以前の段階で照会することにより、課税庁の文書回答を得ることができるようになった。

現在のところ、事前照会に対する文書回答は、個別通達とは、やや異なる位置づけを与えられている³¹。個別通達の場合、業界団体からの照会に対して国税庁が回答すると、その内容が各国税局長に通達された。その結果、回答内容そのものが通達内容となっていた。これに対し、文書回答そのものは、通達とは異なり、国税庁内部で拘束力をもつものとして扱われてはいない。国税庁職員が従うべきものとされているのは、事務運営指針で定められた手続についてである。この手続は、あくまで納税者サービスとして位置づけられているのである。

もっとも、回答を得た納税者にとっては、信義則による法的保護の対象となる可能性がある。また、回答が公表されることによって、同種の取引を行おうとする他の納税者にとって参考となる。

4 - 3 - 2 利点と課題

さて、文書回答の実例は、国税庁のウェブサイトで公開され、すでにかんりの数が蓄積してきている。そこで、2005年度のCOE租税法ソフトロー研究会では、法科大学院からの参加者とともに、いくつかのものを検討した。とりあげたのは、ストック・オプションを用いた退職給付や、定期借地権の賃料前払い、医療法人の組織変更など、いずれも、市場で生じている新しい取引である。

このような新しい取引については、既定の取扱いをあてはめるルーティーンの作業では解決がつかず、既存法令に明確な定めがないところでかなり創造的に対応しなければならない。そのため、事前照会の手続が拡充されたことは、2つの点で意義が認められる。

第1に、納税者にとって、申告するよりも事前の段階で国税庁のポジションが分かることは、便利である。

第2に、国税庁の側としても、マーケットで繰り広げられている取引が日進月歩で高度化する中で、事前に適切な情報を得て対応を練っておけるのは、有益であろう。

³⁰ この手続については、増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーティングの役割」COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズCOESOFTLAW-2005-2でも検討を加えた。

³¹ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税務大学校論叢44号463頁(2004年)、641頁。同708頁は、内部拘束力を付与することを提唱する。

これを要するに、「事前照会に対する文書回答」の手続は、新しい取引の取扱いをめぐって納税者と国税庁とが協働するための回路を設けたことになる。

以上が、この手続のメリットである。もっとも、課題がないわけではない。今後の課題としては、次のものがあげられよう。いずれも、潜在的に利害が対立するアクターが協働する場合に解決すべき課題である。

第1に、手続を法制化すべきではないか。

第2に、回答の内容にかかる法的効力をどう整備すべきか。

第3に、やりとりされる情報の保護と公開のバランスをどう折り合わせるか。

第4に、特定の納税者のために回答する立場と、納税者全体のために働くという立場の間で、利益相反が生じないようにするにはどうするか。

今後、この手続が活用されていく中で、これらの点について手続的規律を充実させることが望ましい。

先に4-3-1でみたように、文書回答そのものは、個別通達と異なるものと位置づけられている。とはいえ、文書回答手続には、通達について3-3で述べたことの多くが、同様にあてはまる。すなわち、ここでも、どのような課税ルールを法令で定めるのが適切かについて、より合理的な役割分担のあり方を不断探索することが必要といえよう。

4-3-3 実験にふさわしい手続

ところで、冒頭でみたFRINGE・ベネフィット通達の例と比較するとき、「事前照会に対する文書回答」には、ひとつ顕著な特色がある。それは、未知の問題を扱うという要素が強いことである。

すなわち、事前照会の段階で納税者が提示するのは、先例もなく、取扱いの分からない事例について、「この取扱いでどうでしょうか」ときいてみる段階のものである。これに対する文書回答は、国税庁内部では吟味を経ていたとしても、あくまで国税庁としての見解である。要するに、未知の問題について、どういうルールがあてはまり、どういう結果になるかを、検討しているのである。

このような作業には、「実験」の要素が含まれているのではないか。未確定な問題について、とりあえず答えを出しているからである。有権的な答えは、裁判所にいってみないと分からない。

もしこのようなとらえ方に理由があるとするれば、「実験」にふさわしい手続的規律を構想することも、検討に値するのではないか。

この点、ドイツ法に関する研究によると、法律の制定について、期限を設定し、評価措置（評価の義務づけ・評価委員会の設立・評価報告書の作成）を伴うものを「実験」法律とよぶこととし、それは、新しい政策を導入する局面で多用されていると報告されている³²。この報告は法律に関するものであるが、通達や文書回答についても示唆を与えてくれる。

日本における「事前照会に対する文書回答」の手続についても、とりあえず一定の期限の間適用することにして、一定の評価を加えたうえで改廃を決定するといった、実験にふさわしい手続的な規律を備えた仕組みを構想することは

³² 大橋洋一「実験法律の法構造」『対話型行政法学の創造』280頁（弘文堂、1999年）。

できないものだろうか。学説上はすでに、文書回答を受けてから数日以内に再度の照会をすることができるような手続や、第三者的機関による検討が提案されている³³。これらの提案は、実験にふさわしい手続の拡充という観点からも、検討に値することがらである。

事前照会に対する文書回答についてこのような可能性を議論することは、日本ではまだ新しいことであり、当面は十分な理解を得にくいかもしれない。しかしながら、市場における取引は日々新しくなっていく。その中で課税要件が進化するためには、新しい取引にタイムリーに対応し、専門技術的知見にキャッチアップし、人々のイノベーションを促すことが、必要である。そのための方策のひとつとして「実験」の要素に着目することは、いまだ萌芽的なアイデアにとどまるとはいえ、租税法形成の今後を前向きに考える者にとって、一定の意味があろう³⁴。

5 結論と展望

この報告では、国税庁の発する法令解釈通達を素材として、3つの問題を考えた。検討結果を要約して示せば、次の通りである。

第1に、通達の内容に人々が従うのはなぜか。そのメカニズムは、国税庁というアクターの行動を人々が予測するからだと説明できる。このような相互作用は、従来から、通達の外部効果として知られてきたものである。しかし、そのメカニズムが日本の現状において実際にどうなっているかは、実は必ずしも十分に明らかになっていない。この点を解明するためには、納税者にとっての訴訟コストや、行政組織内部のインセンティブ構造など、いくつもの要因を考える必要がある。

第2に、どのような領域で通達が用いられるか。課税要件が不完備なところで、法律を補完する形で用いるのではないかという仮説をたてた。典型例として、(a)法令が未整備な領域で課税ルールの骨格を通達で形作っている組合課税、および、(b)時価をめぐる事実認定のやり方を通達で定めている財産評価をあげた。通達を用いる要因としては、一般的に、立法コスト、タイムラグ、専門技術的知見といったものが考えられる。これに対し、FRINGE・ベネフィット通達のように、これらの要因のみでは十分に説明できず、執行の不足を反映したとみられるものも存在する。

第3に、通達はどのように変化していくか。この点については、2点を述べた。その1として、実務の蓄積が通達の形をとり、それが法令に昇格していく

³³ 酒井・前掲注31・711頁、713頁。

³⁴ 先例の少ない分野における法形成のあり方を検討するためには、比較法の知見から学ぶことも有益であろう。2004年11月10日に開催された第5回租税法ソフトロー研究会におけるPeter Meltzストックホルム大学教授の講演によると、スウェーデンのアドバンス・ルーリングでは、行政から独立した司法の一環として手続が運営されており、納税者からの照会のみならず、課税庁からの照会も受け付けている。この照会に対する回答が最高行政裁判所に上告できることから、アドバンス・ルーリングは、先例を形成するための重要な経路となっているという。

例を検討し、そのような課税ルールが数々の税制改正に耐えて生き残る安定性を有しているのではないかという仮説をたてた。その2として、「事前照会に対する文書回答」の手續の意義として、新しい取引の取扱いをめぐって納税者と国税庁とが協働するための回路を設けたことをあげ、そこに実験の要素を織り込むアイデアを示した。

この報告では、以上3つの問題を考えることで、租税法の形成過程において法令と通達がどのように役割分担しているか、機能的な角度から概観した。租税法律主義が憲法原則である課税要件の領域では、通達が法令を「補完」する例が多い。しかし、必ずしも「補完」にとどまらない現象が観察される。そして、そこにこそ、今後の改革にむけての好機が存在する。