

税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理

菅 原 計

はじめに

- ・ 租税における法治主義
 1. 租税法の法源
 2. 法治主義に基づく財産権の保障
 3. 裁判所の抽象的違憲審査権
 4. 税務行政を監視する裁判所の独立性
 - ・ 交際費課税における違憲性の疑義
 1. 平等原則に反する差別課税
 2. 本則規定と特別措置規定の異なる意義
 - ・ 租税の手続的保障原則
 1. 税務調査権と納税者保護
 2. 合憲性判断の問題点
 - ・ 税務行政裁量権拡大の要因
 1. 税務通達の弊害
 2. 通達課税の法理論上の問題
 3. 不確定概念の行政解釈による裁量権の拡大
 - ・ 税務行政に対する行為羈束
 1. 一般的否認規定の禁止
 2. 課税庁による法解釈妥当性の可否
 3. 税務行政の情報提供責任
- おわりに

はじめに

租税は、課税要件を明確に法定することを要請する租税法律主義が基調となっている。租税法律主義は、税務行政による自由裁量権を羈束し納税者の財産権を守るための基本理念である。近代租税国家の基本とされる申告納税制度も、この租税法律主義と深く関連する。申告納税制度の下では、納税者が租税法に基づいてみずから納税額を計算しそれを申告書に記入して納付することにより、すべての納税義務が完了する制度である。

申告納税制度を公正に定着させるためには、租税法が納税者にとって理解しやすいこと、課税庁と納税者との信頼関係が存在すること、納税者の納税予測可能性が確保されること、その結果タッ

クス・コンプライアンスが形成されることが重要な要因となる。

租税は、法律に規定することにより初めて執行可能となり、法律のみが納税者を拘束する。しかし、租税法に不確定概念があったり、政令等への委任があったり、租税法に規定されていることが一義的でない場合には、行政解釈や行政判断が先行し、本来の租税法律主義の意義が見失われていく傾向がみられる。

かかる課税権の濫用を羈束するためには、明確な税制目標理念に基づいた国会の税務立法形成と、憲法理念に基づいた税務司法裁判による税務行政行為に対する違憲審査権の発動が鍵となる。

・租税における法治主義

1. 租税法の法源

憲法第30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と、国民の納税義務は法律によらなければ生じないことを明らかにする。憲法第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、国家の租税債権を確保するためには、法律又は法律の定める条件によることを規定する。これらの憲法規定は、国家が国民に租税を課するためには法律によらなければならず、法律の規定がなければ国民はいかなる租税も納付する義務が生じないことを意味する。これが憲法の租税理念である。

「租税について法律でそれを定めるとは、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税の実体的要件はもとより、賦課、納付、徴収および手続もまた、国会の制定する法律によって定められることを意味する。」⁽¹⁾

課税要件のすべてが、法律によって明確に定められていることが要請される。法律は、国の唯一の立法機関である国会でしか作ることが出来ず（憲41）、法律案は両議員で可決したときに法律となる（憲59）。したがって租税法の法源は、原則としてこの国会で作られる租税法律だけを意味し、慣習法、判例法、条理などの不文法は法源にはならない。

2. 法治主義に基づく財産権の保障

法律によらなければ国家の租税債権は生まれず、国民の租税債務も生まれず、憲法は第30条及び第84条で明らかにしている。憲法は、租税が国民の財産権を一方的に侵害する性格のものであるところから、これを厳格な法的要件として定めることを要請しているものといえる。

財産権とは広く経済活動一般を指し、人は勤労活動を通じて所得を獲得し、最大限の効用を得るために消費活動を行い、余剰分を貯蓄する。これらの経済活動は自由性が保障されているが、その自由性を拘束する租税は所得、消費、資産というあらゆる経済財および経済用役を課税対象とする。

租税は憲法の保障する幸福追求権（憲13）、法の下での平等権（憲14）、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利である生活権（憲25）、財産権（憲29）、という国民固有の権利を侵害する性格を有する。そこで、「代表なくして租税なし」の原理に基づき、憲法は国民の合意機関である国会での法律による規定が必要であることを強調した。

憲法規定は、課税庁の税務調査及び強制執行に関して、住居侵入・搜索・押収に対する保障（憲35）、不利益な供述の強要禁止（憲38）が適用出来るとし、税務行政に関しても一般の行政と同じく内閣に属し（憲65）、内閣は法律を誠実に執行し、国務を総理するという内閣の事務規定（憲73）がそのまま適用されることを明らかにしている。これは、法治主義が租税に適用されたものである。「法治主義とは、権力分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理である。」⁽²⁾

法律の規定が重視されるのは、国会の議決は国民の総意を反映するものであること、国会で作られる法律は国民の合意に基づいたものであること、という前提的理由による。しかし、国会で作られる法律の規定が常に国民の総意を反映し、国民の合意に基づいているとは限らない。そこで、憲法が保障する基本的人権及び財産権に違反する法律は国会でも作ることが出来ないとした。「法治国原則と民主主義（憲法前文、41条、43条1項、66条1項・3項、73条1号、76条3項）は、法治国上の法律留保と国会留保から成っている。法治国における法律留保は、合憲な秩序に対して立法府を拘束している（憲法41条、98条1項、99条）」⁽³⁾

この法治国原則は制度上しばしば貫徹性が阻止される。アメリカは、我が国と較べると立法府が独立しているといえる。しかし租税立法に関して「連邦国会議員は、一般的に不安定、予測不能で、高度に党略的且つ極度に複雑となる租税政策に帰着するように、広範囲な政治目的のために所得課税を利用している。」⁽⁴⁾とポラック（Sheldon D. Pollack）は指摘する。租税に関する法律が租税本質論に基づく提案というよりも、むしろ政治的且つ制度的構造を所与のものとしたタックス・ゲームに終始して、首尾一貫性のない税制論が展開されるという。我が国においては、議案提案権が政府にあるところから、税制が与党の党利党略の政治用具として利用される傾向は一段と強くなる。

アメリカは三権分立を政治原理とし、自由と平等を旗印に独立した州を単位とする合衆国として建国された国である。その合衆国も建国以来二百数十年以上を経過するうちに、「当初いくつかに限定されていた連邦政府権力の構想は、いかなる地域のどの州においても公共政策の選択を指揮監督するために実質的に無制限の権力を有する単一の政府国家へとしたいに変貌してきた。」⁽⁵⁾ この連邦政府の絶大な権力が如実に表れているのがFBIとIRSであるとバーンハム（David Burnham）は指摘する。特にIRSの税務情報は、ソーシャル・セキュリティ・ナンバー（Social

Security Number) によってすべてが電子化され、統制されているが、それによる弊害も指摘されている。

我が国においても、納税者番号制度とそれに基づく電子化及び電子申告の導入が議論されている。その場合、国民のプライバシー権侵害と行政権力肥大化現象をいかに阻止すべきかが重要な課題となる。租税捕捉率の拡充及び租税回避防止の名の下に、ますます増大する税務行政権力に対して、憲法理念である国民の財産権保障を制度上どのように保護することができるのかが重要な課題である。

3. 裁判所の抽象的違憲審査権

法治原則とは、行政が法律に基づき執行し法律に違反してはならないことをいう。これがいわゆる法律の留保である。課税庁は租税法に基づき税務行政を執行しなければならないから、課税庁による自由裁量権が認められる余地はない。しかし、租税法の行政解釈を通じて課税庁の裁量が行使されうる。この裁量を阻止する制度が裁判所による司法的統制の制度である。裁判所は、行政行為が法律に適合しているか否か、さらに国会で作る法律が憲法に違反していないか否かを審査する司法的統制を担っているといえる。憲法第76条第3項は、「すべて裁判官は、その良心に従い独立してその職権を行い、この憲法及び法律にのみ拘束される。」とし、憲法第81条は裁判所の合憲性審査に対し、「最高裁判所は、一切の法律、命令、規則又は処分が憲法に適合するかしないかを決定する権限を有する終審裁判所である。」と宣言する。

判例は、最高裁判所のみが違憲審査固有の権限を有しているものではなく、なお違憲審査には抽象的違憲審査は含まれないとする。「わが裁判所は、具体的な争訟事件が提起されないのに将来を予想して憲法およびその他の法律命令等の解釈に対し存在する疑義論争に関し抽象的な判断を下すごとき権限を行いうるものではない。」(最大判昭和27.10.8民集6-9-783)とするが、本来法が既に執行されてからでは違憲性の司法的判断は困難になる。

憲法第81条の違憲審査とは、最高裁にのみ違憲審査権を認めたものではなく、下級裁判所においても違憲審査権を認めたものと解することができる。訴訟事件をとおして、国家行政行為の合憲性を判断しもって憲法の秩序性を担う裁判所としては当然ながら、下級裁判所においても違憲審査をすることができるが、これは訴訟を通じての具体的違憲審査権を有することを意味する。これは最高裁判所に限定されない。しかし、憲法第81条の趣旨から、「法令の違憲審査を抽象的に行う憲法裁判所としての役割を最高裁判所に認めているとする見解がある。」⁽⁶⁾法令の実質的内容が違憲か否かを審査する抽象的違憲審査権は、最高裁判所にあると言わなければならない。特に租税に関しては、最高裁判所の抽象的違憲審査権こそが重要なのである。

4. 税務行政を監視する裁判所の独立性

租税法律主義によれば、国税庁長官から発遣される通達は租税法の法源にはなりえないとされ、通達による先例法も法源にはなりえないとされる。理論的には法源にならないとされながら、現実には通達が税務慣習として定着し、あたかも法令のように納税者を拘束する。憲法秩序のもとで通達行政を統制しようとするれば、最高裁判所の抽象的違憲審査権が重要な役割を演ずることになり、憲法第81条の趣旨は当にこの点にあるといえる。

租税行政の権限はしだいに増大の傾向があり、それに反比例して納税者の権利が縮小され侵害されてくる。司法裁判所が行政府から独立していなければならないのは、行政裁判における公正性が特に要求されるからである。「租税行政裁判の目的は、租税行政庁による租税行政権力の濫用を制限し、侵害せられた納税義務者の権利利益を保護するところに主なる目的をおかなければならない…この目的を実現することによって、租税行政の専断を抑制し、その統一あるいは運営を確保することが」⁽⁷⁾初めて可能となる。

租税行政裁判は、会計及び租税法の高度な専門的知識と憲法理念に基づく公正な審査が要請される特殊な司法審査領域である。ドイツでは一般の行政事件については行政裁判所があり、租税争訟に関しては特別の財政裁判所（Finanzgericht）が存在する⁽⁸⁾。フランスでは、行政裁判権は行政権に属し、租税争訟もconseil d'Etat（Conseil d'Etat）を頂点とする行政裁判所の管轄となる⁽⁹⁾。アメリカでは、「納税者は連邦地区裁判所（Federal District Court）、連邦請求裁判所（U.S. Court of Federal Claims）、租税裁判所（Tax court）、または簡易租税裁判所（Small Cases Division of the Tax Court）という四つの一審裁判所の中から自由に選択することができる。」⁽¹⁰⁾

我が国は、憲法第76条により行政機関は終審として裁判を行うことができないとされるから、租税裁判所を行政裁判所として設置することはできない。租税裁判は、民事・刑事とは本質的に異なるものであるから、専門的租税裁判所の設置が早急に必要とされ、租税裁判所には法的審査における独立性と公正性が特に必要不可欠となる。

・ 交際費課税における違憲性の疑義

1. 平等原則に反する差別課税

租税特別措置法第61条の4第1項は、交際費等の額は当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しないと規定する。ところが、同項第1号では、資本又は出資の金額が1,000万円以下の法人には、定額控除額400万円を超える金額と400万円に達するまでの金額の20%相当額との合計額が損金に算入されないとし、資本又は出資の金額が1,000万円を超え5,000万円以下の法人には、300万円を超える金額と300万円に達するまでの金額の20%相当額との合計額が損金に算入されない

と規定する。資本の金額によって法人を三つに分類し、異なる損金不算入制度を採用している同条が、憲法第14条第1項に違反するか否かが争われた事件がある。

東京高裁は、この疑義に対して次のように判断した。

「租税特別措置法62条1項の立法目的は正当であり、同条項が企業の期末資本金等により交際費等の損金不算入について格差を設けることは、わが国の財政・経済・社会政策等国政全般からみて、右目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとは言えず、同条項の合理性を否定することはできないから、憲法14条1項に違反するものではない。」(東京高裁、1993.6.28判決)

東京高裁は、租税法の定立は立法府の裁量権に委ねられるとし、司法は立法府を尊重すべしとする理由をもって、同条に対する具体的違憲審査を放棄したものと見える。判旨では、租税特別措置法第62条第1項(現行61条の4)が昭和29年に冗費濫費を節減して企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を図る等のために政策的に設けられたものであるから、この交際費等抑制策による立法目的が合理的である限り同条項の合理性を否定することができないから憲法第14条第1項に違反しないとす。仮に、立法目的が合理的であっても、課税の公平性の観点から法理論的に検討しなければならず、代替課税を論拠とする交際費課税が憲法理念に何故合致するのかを明らかにしなければ、合憲性を審査したことにならない。

2. 本則規定と特別措置規定の異なる意義

課税所得の計算は、益金の額から損金の額を控除した純所得に担税力を認め課税するものであるから、費用として認識されるものは原則として損金に算入される。但し、租税政策等の見地から罰科金のように損金とは認めがたいもの、あるいは損金限度額規定によって限度超過額が損金性を失うものがある。交際費支出の一定額を超える部分の損金不算入を規定するのは、本法である法人税法で定めなければならず、租税特別措置法で定めるべき性格のものではない。昭和29年に設けられた時限立法としての交際費課税規定が、部分修正されながらも現在まで継続適用されているところに問題がある。

交際費課税が憲法第14条第1項に違反するか否かは、法人間の差別的課税が行われているか否かである。交際費が費用であり損金であることは、法人税法第22条第3項から明らかである。損金性のある交際費が、租税特別措置法という時限立法で原則として損金に算入されない処理が強制されるところに問題がある。全額損金不算入を原則としながら、資本金5,000万円以下の法人には300万円又は400万円の定額を基礎とした一部損金算入が認められる。資本金による交際費の差別課税に明確な合理性が付与されない限り、特別措置の本条は憲法第14条第1項に違反するものといわなけ

ればならない。

冗費・濫費の節約により資本蓄積の促進を図るためという立法政策は、原則として全額損金不算入という特別措置にもかかわらず、現実には毎年有税で4兆円から5兆円の交際費が支出され全く政策効果の現れなかった制度である。支出交際費のうち、事業関連性及び通常且つ必要性を満たさない支出額は損金不算入とすべきである。法人が資本金で三つに分類され、交際費支出額の損金算入限度額がそれぞれ異なるとする必然的論拠が明確でない。交際費の一部損金算入制度が、厳しい経済環境から中小企業を保護するために是非とも必要というのであれば、それは資本金5,000万円以上の企業においても同様であろう。

憲法第14条第1項は、課税の公平性のもとに、損金算入限度額規定に差別を設けてはならないことを要請している。交際費課税における、より根本的問題は、あるべき課税所得概念から交際費課税制度を定立しなければならず、そのためには司法の行政からの独立はもとより、行政から独立した立法府での公正な審議を前提としなければならないことである。

．租税の手続的保障原則

1．税務調査権と納税者保護

所得税法第234条第1項は、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる。」と規定し、同条第2項は、「前項の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」と規定する。本条は、税務上の任意調査を規定したものである。憲法第31条の法定手続の保障、及び憲法第35条の搜索・押収に対する保障の規定は、刑法固有のものではなく広く行政法にも適用され、税務調査に関する租税法にも適用される。

行政裁量権の増大及び拡大に対して、「行政のコントロールとしては、手続的整備がますます重要性を帯びてくる」⁽¹²⁾と言われるが、特に税務行政に関しては警察行政と同様の手続的保障が必要不可欠となる。所得税法第234条の規定は、憲法上の手続的保障の原則が要件として欠如していることが問題となる。税務上の任意調査であっても、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が調査をするということは、いわゆる専門職にある課税庁職員が公権力をもって検査するわけであるから、納税者の権利保障をも法条文として明確にする必要がある。

税務上の任意調査が常に単なる確認だけに終わるものではなく、その調査結果によっては、課税庁の更正又は決定行為へとつながり、加算税の対象となる場合もあるから、質問検査の範囲、調査理由の開示、事前通知については法律で明確に規定しなければならない。同234条は手続的規定が

明確にされていないという意味で違法性があるといえる。

2. 合憲性判断の問題点

東京地裁は、所得税法第234条には特に違憲性はなく、同条に基づいて行われた税務調査において調査理由が開示されていない調査、及び第三者の立会いを拒否した税務調査も適法である、と次のように述べる。

「所得税法234条による税務調査において、質問検査の範囲、程度、時期、場所、調査理由の開示の可否、開示の程度、事前通知の有無等の実施の細目については、法律上特段の定めがなく、これらは質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益の較量において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択、裁量にゆだねられているものというべきである。」⁽¹³⁾ (東京地裁、1994.6.8)

最高裁判所が指摘するように、違憲立法審査権が地方裁判所にもあるとするならば、地裁はもう少し踏み込んだ憲法理論を展開すべきであった。所得税法第234条には、質問検査の範囲、程度、時期、場所、調査理由、開示の程度、事前通知などの規定が必要であり、当該規定のない同条は納税者の権利を侵害するものとして憲法に違反することになる。権限のある税務職員が、原告の要求する立会人を拒否したことについても、「税務職員の裁量にゆだねられた権限の範囲内の行為であり、これをもって、右社会通念上相当な限度を逸脱した行為ということとはできない。」⁽¹⁴⁾ というが、立会いを拒否できるとする調査権限の規定がどこにも存在しないから、その場合はむしろ税務職員の立会拒否権自体が存在しないというべきである。

東京高裁は、「質問検査の方法に関しては、権限ある税務職員の合理的な裁量も認めるべきであるから、立会いの必要性と衡量すべきことがらではあるが、立会いなしに調査を進めようとするとも許されるというべきである。」⁽¹⁵⁾ とする。当該税務職員が質問検査の方法に関して、限定された合理的な裁量権をもつのは認められるが、任意の質問検査に納税者が一方的な受忍義務を負わされるのは許容範囲を超える。憲法第31条の趣旨から、税務行政にも刑事訴訟法第198条が適用されると考えるべきで、同条に規定する趣旨からすれば、納税者は自己の意思に反して受忍する義務を負わず、立会人を要求する権利は当然認められる。

租税法律主義における手続的保障の原則は、罪刑法定主義における手続的保障の原則がそのまま適用されると解するのが憲法理念である。したがって、「税務職員が税務調査に際して、裁判所の令状も税務署長税務調査状(これは取消訴訟の対象となりうるものであるべきであろう)もなく納税者の住居に侵入し、書類及び所持品について検査及び領置することがあるとすれば、それは憲法35条、31条に親しまない」⁽¹⁶⁾ ということになる。

・ 税務行政裁量権拡大の要因

1. 税務通達の弊害

税務通達は国税庁が下級庁へ発する命令・示達をいい、税務運営や税法解釈の統一的指針を示すものである。通達は、行政組織内において拘束力をもつが、納税者に対して拘束力をもたず、租税法の法源にもならない。しかし、「現実の税務行政は、通達を根拠として行われているから、納税者の方で争わない限り、通達に従って処分が確定する。すなわち、通達は、事実上国民をも拘束し、法源と同様の機能を働かしている。」⁽¹⁷⁾

税務通達は、憲法第30条及び第84条から租税法の法源にはならず、納税者も裁判所もなんら拘束されることはない。にもかかわらず、行政権力の肥大化現象の中では法律よりもむしろ通達が事実上の行政指針として働き、納税者の作成した申告書に対して更正又は決定を行う基準としてすら作用する。税務行政は、本来租税法に基づいて執行されるはずのものであるから、租税法に規定のない事項については通達でそれを補完することはできず、租税法に規定のある概念を行政の立場で勝手に解釈することは許されない。

通達は一般に、「国家行政組織法に基づき、各大臣、各委員会及び各庁の長官がその所掌事務に関して所管の諸機関や職員に命令又は示達する形式の一種」⁽¹⁸⁾とされ、行政組織の内部における事務上の解釈及び判断の統一性を図るものである。税務通達も全国524の税務署に税務行政の統一性をもたらすという意味では一般の国家行政と類似する面もあるが、税務通達が税務行政上納税者を事実上拘束するという特殊な通達であることを認識する必要がある。通達課税は、課税庁が法律ではなく通達を根拠に課税できるところに問題がある。

「通達行政の最大の問題点は、通達の新設・改廃によって、従来の課税関係が事実上変更されることがあり、特に、従来事実上、非課税であった物件又は事象等に対し、法律によらず通達によって、新たな課税がなされることである。この問題については、有名なパチンコ球遊器事件がある。」⁽¹⁹⁾

2. 通達課税の法理論上の問題

パチンコ球遊器事件とは、物品税の課税品目の中に遊戯具があり、この遊戯具にパチンコ球遊器が含まれるか否かが争われた事件である。パチンコ球遊器に対する物品税は、昭和26年3月の東京国税局長通達および同年10月の国税庁長官通牒が発せられるまで課税されていなかった。主たる争点は、通達による新しい解釈によって課税が行われたことは憲法第30条に反するのではないかという点にある。これに対して、第一審及び原審は違憲を認めず、最高裁も上告を棄却し、次のように判示した。

「論旨は、通達課税による憲法違反を云為しているが、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、採用し得ない。」⁽²⁰⁾

ここでの問題は、10年以上にもわたって非課税であったことと、通達によって課税されるようになったことである。これは、法的安定性の確保、行政先例法の成立、信頼保護等の問題として論議されてきたが、最高裁の判示は通達は法源にならないという租税法律主義の理念を法の解釈に合致する限り法源と成り得ることを宣言したことになる。憲法第30条及び第84条は、行政によって変更された課税が法の正しい解釈によっているか否かを問わず課税庁による課税の変更を禁止したものであり、それが通達によって変更されて課税されることは明らかに通達課税となり違憲となる。行政の課税権の行使にあたって、行政が遵守すべきは法律であって、従来非課税とされてきた対象に課税するためには法律文言の改正が前提となる。

一般に我が国の裁判所は、「行政機関の裁量判断の実体的な正しさについて踏み込んで審査することに消極的である。裁量統制についての行政法学説の展開にもかかわらず、裁判所においては、行政機関の判断を尊重して司法審査をすべきであるという古典的な行政訴訟観、司法権の限界論の影響がいまだに根強いのである。」⁽²¹⁾しかし、現代の立憲主義的法治国家においては、司法裁判所は憲法理念に基づき公正に判断を下すことが要請されている。

憲法理念は、国家行政による権力濫用から納税者の権利を保護しようとする。したがって、国民の財産権を公共の福祉に名を借りて侵害するためには、国会によって作られる法律によらなければならないことを明言した。法律は、課税庁に課税出来るか否かを決定する権限を与えていないから、たとえ後で法解釈の誤りが分かって通達によって課税することは許されない。裁判の独立性が強調されるのは、司法府が行政府から独立して法に則して公正に判断しなければならないからである。通達課税は即時的に課税の変更が可能であるから、税の徴収権を有する課税庁にとっては極めて都合が良い。しかしながら、憲法が要請しているのは納税者の納税予測可能性の確保であり、納税予測可能性を突然変更できる通達課税は明らかに違憲である。

通達課税は、課税庁による裁量課税を無限に拡大する可能性があるために禁止される。租税法が予定していない別な法形式の採用により租税が回避されたとしても、それを通達で対応することはできず、実質課税の規定を法に盛り込むことにより初めて課税庁の否認が合法化される。課税庁の自由裁量的課税を禁止しようとするのが租税法律主義における合法性の原則である。

3. 不確定概念の行政解釈による裁量権の拡大

課税要件明確主義とは、課税要件が明確に法条文化されることを要請するもので、不確定概念による課税は憲法上認められていない。不確定概念は、事例毎に異なる解釈を可能にし、結果的に課税庁の自由裁量の余地を無制限に認めることに繋がるからである。所得税法第157条及び法人税法第132条は、税負担を「不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは……税務署長の認めるところにより……計算することができる。」と税務署長に広範な自由裁量権を認めている。この規定は明らかに憲法の要請する課税要件明確主義に反する。しかし、「裁判所はこれを憲法違反とはみていない。」⁽²²⁾

法人税法第34条は、「役員に対して支給する報酬の額のうち、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は……損金の額に算入しない。」とし、同36条は「退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、……損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は……損金の額に算入しない。」と規定する。この条文は、損金に算入できるか否かの判断基準を「不相当」においている。法人税法第35条第2項は使用人兼務役員の使用人賞与分に関して「損金経理をした金額のうち当該職務に対する相当な賞与の額として政令で定める金額に達するまでの金額は……損金の額に算入する。」と規定する。この条文は、損金に算入できるか否かの判断基準を「相当」においている。「不相当に高額」とか「相当な額」という概念は、主観的不確定概念であり客観的確定概念にはなりえない。

法人税法施行令第69条第1号は、「不相当に高額な金額」とは相当であると認められる金額を超える場合のその超える金額をいうものとするとし、「不相当に高額な役員報酬」とは、「役員に対して支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合」と規定する。

役員に対する報酬又は役員退職給与の支給は、当該役員の経歴、職務、能力、貢献度等を勘案して相当と認めた金額が支給されるのであって、その支給額は会社毎に異なっているのが通常である。したがって、「不相当に高額」とは当該役員の経歴、職務、能力、貢献度等からみて明らかに相当性が認められない場合を不相当というのであって、単に類似法人の平均値を超えることをもって不相当に高額であるとするのは、なんら相当でないことを立証したことにはならない。

かつて、役員退職給与の計算における功績倍率の相当性が争われた事件で、課税庁が類似法人6社を抽出し、その平均値1.4倍をもって役員退職給与の相当額を認定したことについて、高松地裁は課税庁の判断に合理性があるとし次のように判示した。

「被告は、抽出調査を行い、比較法人6社を抽出しているところ、被告の採用した抽出基準は、原告と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似したものを抽出する基準として、法令の規定の趣旨に沿うものであるということができ、右調査結果によれば、功績倍率の最高値が3.4倍、最低値が0.56倍、平均値が1.35倍であると認められ、功績倍率を右平均値の小数点第2位を切り上げて、1.4倍として計算するのが合理的である。」⁽²³⁾(高松地裁、1993.6.29判決)

平均値が、不相当に高額か否かを判断する基準として合理的であるとするが、最高値の3.4倍も1.4倍として再計算しなければならず、さらに類似法人を抽出することによる平均値計算は循環計算に陥るから、平均値はどんどん低下する。平均値以内であれば相当であるという命題は最初から合理性がない。不確定概念は、本来質的概念であるはずのものが計算合理性だけを根拠に量的概念に置き換えられて正当化される虞がある。

・ 税務行政に対する行為羈束

1. 一般的否認規定の禁止

租税回避行為は、租税理論上禁止されるべきである。通常の法形式をとらないで異常な法形式をとることにより、取引自体を迂回させ、その結果課税を免れるか又は税額が異常に減少する場合には実質に即して課税関係を考えなければならない。しかし、課税庁が租税回避であるという独自の判断をもって否認することはできず、否認するためには明確な租税回避の法的定義と法的要件に合致することが必要である。

「税法の理解からは、たとえ、ある行為についてのある法律上の方式の採用がその法律上の方式の濫用ということができて、私法上、それが適法有効のものである限りは、税法上これを禁止ないし否認するには、特別の個別具体的な法律上の明文規定を必要とする見解も、租税法律主義の理解のしかたによっては、否定することはできない。」⁽²⁴⁾

租税法律主義が、個人の財産権を保障し、課税庁による一方的な財産権の侵害を否定するものとしての性格に鑑みれば、たとえ、異なる法形式をとることにより税負担が軽減されたとしても、それをもって直ちに否認の対象にはならない。課税庁が否認するためにはその否認行為の要件を定めた否認規定が必要であり、その否認規定は一般的・包括的規定であってはならず、個別・具体的規定でなければならない。

法人税法第132条は、同族会社の行為又は計算の否認規定である。この規定は、個別具体的な否認要件が欠けているため問題のある規定とされ、漸次、寄付金規定、役員報酬規定、その他の規定に盛り込まれてきた。しかし、平成13年の組織再編税制を受けて、新たに組織再編成に係る行為又は計算の否認規定が、法人税法第132条の2として規定された。この否認規定は、同族会社にも限定

されず、極めて一般的・包括的否認規定であり、本条に基づく税務否認行為は明らかに課税庁の自由裁量権を増大させることになる虞がある。

2. 課税庁による法解釈妥当性の可否

租税法は、納税者と課税庁の両者を拘束するものであるから、租税法の解釈権は納税者にも課税庁にも存在する。しかし、課税庁による法解釈とその適用は、税務行政上の先例法又は慣習法になる可能性が高く、本来租税法の法源とならない解釈通達⁽²⁵⁾が税務行政上は租税法の法源として作用する場合があります。

我が国においては、国税庁長官によって発せられる解釈通達は租税法の法源とはならないが、アメリカでは租税法の法源として財務省規則 (Treasury Department Regulations)、レヴェニュー・ルーリング (Revenue Rulings)、レヴェニュー・プロシージャー (Revenue Procedures)、その他行政上の公式意見書 (Administrative Pronouncements) 等が含まれる⁽²⁵⁾。すなわち、解釈通達のみならず、課税庁の見解及び税務行政機関の内部統制慣行や手続きも法源となる。ただし、そのためには、情報の収集及び提供が頻繁に行われ、徹底した税務情報開示が前提とされる。

財務省規則 (Treasury Department Regulations) は、財務省による解釈であるが、単なる通達の解釈ではなく法典と同様の拘束性を有し罰則も適用される。

「規則 (Regulations) は、議会によって公式に委任された連邦財務省によって公布される。解釈という本来の性格から、規則は租税法の意味と適用について納税者に重要な手引きを提供する。議会によって公布されるものではないが、規則はかなり重要な影響力をもたらす。……規則を新しく設定したり変更するためには、通常それらが確定する前に提案の形式で公表される。提案された規則が最終決定するまでの間、納税者及び他の利害関係者はその提案の妥当性について論評できる。」⁽²⁶⁾

提案規則 (Proposed Regulations) は、利害関係者の種々の意見が採り入れられて修正され最終規則 (Final Regulations) として公布される。しかし、即時性が要求される重要な事項について財務省は一時的規則 (Temporary Regulations) を公布することができる。一時的規則は提案規則としても公布されることがあるが、一時的規則は提案規則と異なり、3年以内に自動的に消滅する⁽²⁷⁾。財務省は、租税行政及び徴収を付属機関である内国歳入庁 (Internal Revenue Service) に委託し、この委任過程においてIRSは、納税者に十分な情報を提供する責任があるとされる⁽²⁸⁾。

我が国においては、税務通達は法源にはならないとされながら、実質的に法源として作用しているのであるから、解釈通達に一時的通達、提案通達、最終通達を設け、最終通達に至るまでにヒアリング制度の充実と公正妥当性の付与システムを十分に定着させることが必要である。

3. 税務行政の情報提供責任

アメリカにおけるレヴェニュー・ルーリング (Revenue Rulings) は、IRSの公式見解であり、これはレヴェニュー・プロシージャー (Revenue Procedures) とともに、政府によって毎週発行され、6か月毎にブレティンとして纏められる。これらのルーリング及びプロシージャーは、レギュレーションと同様に租税法の解釈を提供するものであるが、内容は通常より限定された問題を取扱い、日常的な税務行政を行っている税務職員及び納税者にとって重要な手引き (guidance) を提供する。しかし、ルーリングはレギュレーションと同じ法的強制力及び法的効果をもたらすものではない⁽²⁹⁾。

アメリカはイギリスと同様に判例法主義がとられ、判例は先例拘束性の原則により法的拘束力を有し法源となる。成文法主義がとられている大陸法系諸国及び我が国においては、判例には先例拘束性がなく法源とはならないとされる。しかし、「最近では、双方ともに成文法の整備・増加が著しく、また具体的判断にあたっては不文法特に判例の果たす役割が大きく、成文法主義と不文法主義との差異はせばまっている。」⁽³⁰⁾といわれる。

我が国は成文法主義をとっている国であるが、特に租税行政においては判例の果たす役割は大きく、判例は実質的に租税法の法源として作用する。それだけに、一層司法の独立性が重要性を増す。アメリカにおいては、ルーリングは租税法の法源に成り得るが、法律と同様の強制力を有しない。我が国では、通達は租税法の法源とはならないとされながら、通達課税および通達に影響された判例も多く見られる。

日本法の下では、アメリカのルーリング制度を導入してこれを租税法の法源とすることはできないが、課税庁による具体的判断、解釈、処理については、各税務署毎にこれを広く税務情報として一般公開すべきである。税務情報の開示は課税権を行使する課税庁の行政責任であり、開示制度の確立はタックス・コンプライアンス形成の重要な要因となる。

おわりに

税務行政裁量権は、行政権力の肥大化によりますます拡大される傾向にある。しかし、本来の法治国原則からみれば、税務行政の自由裁量権は許容されていない。税務行政の裁量権を縮小するためには、第一に、立法の行政からの独立が必要であり、国会は行政に裁量権を与えないことが必要である。第二に、国会で作る租税法律に白紙委任規定を置かないことと、不確定概念を条文に盛り込まないことである。第三に、国会で作る法律に対して司法が違憲立法審査権を行使するとともに、課税庁の行政行為が租税法律に違反していないか否かを司法が常に審査することが必要である。

いかなる租税制度が適切であるかは、納税義務を負う国民が最終決定する問題である。国民は、

国会で決定された法律を遵守して納税する義務を負うが、法律を遵守するためにはその法律制定過程の議論に国民が参加していなければならない。この議論参加のために、税務情報開示が必要不可欠となる。課税庁は、かかる税務情報開示の責任があるとともに、租税法を遵守して誠実に行政を執行する義務を負う。かかる法手続と法解釈を司法裁判所が審査することにより、より高次元のタックス・コンプライアンスの実現が可能となる。

注

- (1) 伊藤正己著『憲法』(第3版)弘文堂、1999年、476頁。
- (2) 金子宏著『租税法』弘文堂、1998年、75頁。
- (3) 木村弘之亮著『租税法』税務経理協会、1999年、81頁。
- (4) Sheldon D. Pollack, *The Failure of U.S. Tax Policy: Revenue and Politics* (Pa: The Pennsylvania State University Press, 1996), p.9.
- (5) David Burnham, *A Law unto Itself: The IRS and the Abuse of Power* (NY: Random House, Inc., 1989), p.337.
- (6) 伊藤正己、前掲書、624頁。
- (7) 齊藤明著『租税行政争訟法』中央経済社、1994年、52頁。
- (8) 三木義一著『世界の税金裁判』清文社、2001年、21頁。
- (9) 山口俊夫著『概説フランス法(上)』東京大学出版会、1998年、241頁。
- (10) William H. Hoffman, Jr., William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney, ed., *Corporations, Partnerships, Estates, and Trusts* (Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 2000), p.1:25.
- (11) 法務省訟務局租税訟務課職員編『租税判例年報』(第5号)税務経理協会、1995年、472頁。
- (12) 塩野宏著『行政法』(第二版増補)有斐閣、1999年、68頁。
- (13) 法務省訟務局租税訟務課職員編『租税判例年報』(第6号)税務経理協会、1996年、187頁。
- (14) 同書、187頁。
- (15) 法務省訟務局内租税事件訟務研究会編『租税判例年報』(第9号)税務経理協会、1999年、199頁。
- (16) 木村弘之亮、前掲書、82~83頁。
- (17) 齊藤稔著『租税法律主義入門』中央経済社、1992年、58頁。
- (18) 内閣法制局法令用語研究会編『法律用語辞典』有斐閣、1993年、947頁。
- (19) 齊藤稔、前掲書、58頁。
- (20) 金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選』(別冊ジュリスト第120号)有斐閣、1992年、22頁。
- (21) 市川正人・酒巻匡・山本和彦著『現代の裁判』(第二版)有斐閣、2001年、188頁。
- (22) 齊藤稔、前掲書、81頁。
- (23) 前掲租税判例年報第5号、460頁。
- (24) 新井隆一著『税法と税務』(現代税務全集)ぎょうせい、1997年、69頁。
- (25) William H. Hoffman, jr. et al., ed., op.cit., p.1:22.
- (26) *Ibid.*, p.1:22.
- (27) *Ibid.*, p.1:22.

(28) *Ibid.*, p.16:2.

(29) *Ibid.*, p.1:22.

(30) 末川博創始・杉村敏正・天野和夫編集『新法学辞典』日本評論社、1991年、628頁。

(2002年1月7日受理)