

論 説

「合法性の原則」の実務上の対応

——租税法における要件裁量否定論および合意の拘束力——

兼平裕子

(愛媛大学法文学部教授)

目 次

- | | |
|--|---------------------------------|
| I はじめに | 1 税務訴訟上の和解の可否——和解と「法律による行政の原理」 |
| II 合法性の原則とは | 2 税務訴訟上の和解の可否——和解と「租税公平主義」 |
| 1 租税法律主義——「法律による行政の原理」と「ルール・オブ・ロー」 | 3 税務争訟前段階における「裁判外の和解」の可否 |
| 2 租税法律主義の現代的機能「予測可能性」と合法性の原則 | V 「合法性の原則」の実務上の対応 |
| III 行政裁量論および税務行政過程における合意 | 1 租税法分野における要件裁量否定論——対法律裁量と対司法裁量 |
| 1 行政法における裁量論 | 2 合法性の原則が納税者の権利擁護とならない場面 |
| 2 「判断余地の法理」の適用可能性 | 3 合意の拘束力——手続的統制 |
| 3 税務行政過程における事実認定および法解釈に関する合意——合意の法的拘束力と信義則 | VI むすびにかえて |
| IV 租税法における和解 | |

I はじめに

租税法律主義の内容として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則、④手続的保障原則、が挙げられる。うち「合法性の原則」とは、租税に関する法律は厳格に執行されなければならないとする原則である。租税法律主義の手続的側面に関する原則であり、「強行法である租税法は、課税要件が充足されている限りは、租税行政庁には減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない原則」とされている⁽¹⁾。

したがって、合法性の原則は、(i)税務行政庁による効果裁量の否定および(ii)減免等に関する課税要件法定主義の適用という二面性を持つ⁽²⁾。

これは、課税の場面における「法律の留保原則」および「法律の優位原則」（法律による行政の原理）の現れであり⁽³⁾、租税正義（適法的正義）の要請であるとされている⁽⁴⁾。実定法上の用語ではなく、講学上の用語であり、ド

(1) 金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂，2019）87～88頁。

(2) 吉村典久「合法性の原則」租税判例百選 [第6版]（2016）15頁。

イツの書物においてLegalitätsprinzipと呼ばれているものである。わが国では戦前の行政裁判所があった頃から、合法性の原則自体は判例上承認されてきた⁽⁵⁾。

合法性の原則を否定してしまうと、納税者によって取扱いが区々になってしまっ、納税者間の公平が維持できない。場合によっては、納税者と税務職員とが話し合いで事柄を決めることになって、色々とはましくない事態が生じることも考えられる。これらは現象としてはありうるが、解釈上認めてしまうと混乱が生じてしまう。したがって、納税義務の成立の段階においては、課税要件明確主義の要請として、税務行政庁の要件裁量は排除される。成立した納税義務の実現（確定および履行）の段階においては、合法性の原則の要請として、税務行政庁の効果裁量も排除される。課税処分はまさに要件裁量も効果裁量もない羈束行為であり、納税者と税務行政庁との間では和解をすることができないとの結論が導かれてきた。

このように、「租税法律主義の下では、税務行政庁による税法の解釈適用は、全面的かつ完全に裁判所の審査に服するものとされている。したがって、合法性の原則による税務行政の統制は、法理論上は、裁判所によって完

全に担保される」ことになる⁽⁶⁾。後述するように、戦後の行政裁量論は「裁判所と行政庁との間の合理的な分業のあり方の問題」という考え方が強く、対法律（対立法）裁量のみが認められる場合は「裁量がない」と表現される。その意味では、税務行政庁には裁量はない。しかしながら、税務行政の現場レベルでは合意、協議等のネゴシエーションが確実に存在する。これらに対しても、理論上は裁判所の統制が及ぶことになるが、税務争訟に持ち込まれるのは税務行政活動のごく一部にすぎない。

すなわち、日本中で日々行われている税務行政の実務レベルの場において、事実認定および法解釈の両方の場面において、交渉的な作業（＝判断余地）が存しており、合意や協議等のネゴシエーション⁽⁷⁾が容認される場面は皆無ではない。「納税者と税務行政庁がある程度のところで、實際上、手を打つことがある」と記述している教科書もある⁽⁸⁾。合意あるいはネゴシエーションは、税務行政の現場において少なからず利用されているのが現状である。

たしかに、税務行政庁の裁量権行使は、立法論としてはともかく、解釈上は認められないというのが通説であり、合法性の原則は、理論的には正当と考えられている⁽⁹⁾。しかし、

(3) 近代行政法学の祖といわれるオットー・マイヤーは、権力分立を保障する法律の支配の概念（法律による行政の原理）の内容として、①法律の法規創造力、②法律の優位、③法律の留保、に分けて理論化した。塩野宏『オットー・マイヤー行政法学の構造』（有斐閣、1962）111～122頁、磯部力「法律による行政の原理」行政法の争点〔第3版〕（2004）19頁。
(4) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018）34頁。
(5) 金子宏『所得税・法人税の理論と課題』（註日本

租税研究協会、2010）9～10頁。

(6) 谷口・前掲注(4)35頁。

(7) 手塚貴大「ドイツのネゴシエーション」日税研論集65号（2014）29頁では、「ネゴシエーション・合意とは、課税庁と納税義務者との間の接触を広く含むもの」「課税事項について交渉のうえ決定する事象を指す」との意味付けをしている。

(8) 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法〔第7版〕』（有斐閣、2013）（高橋祐介執筆分）306頁。

各種税法の適用・当てはめの現場において存在しているところの対法律（対立法）裁量——すなわち、合意またはネゴシエーションといった作用も幅広く検討組上に乗せ、適切な統制をかける必要があるのではないか。

税務行政の実務の場で行われている判断余地であるところの合意や協議等のネゴシエーション、さらには裁判上あるいは裁判外における和解の可否を、合法性の原則との関係でどのように理解すればいいのか。合法性の原則によって要求される羈束性に対し、実務上の柔軟な適用は可能か。納税者の権利を擁護する核とされてきた合法性の原則が逆の機能を有している場面が存在しているのではないか——というのが、本稿における問題意識である。

II 合法性の原則とは

1 租税法律主義——「法律による行政の原理」と「ルール・オブ・ロー」

金子は1974年の論文で、租税法律主義の内容の5番目として、合法性の原則を付け加えている。そのうえで、1976年の著書において、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性原則、④手続的保障原則、⑤遡及立

法の禁止、⑥納税者の権利の保護の6点を租税法律主義の内容としている¹⁰⁾。金子が「合法性の原則」と訳したLegalitätsprinzipとは、ドイツにおいては、オトマール・ビューラー（Otmar Bühler）によって強調されるところの考えであった¹¹⁾。Legalitätsprinzipは、ドイツ刑事法では「起訴法定主義」の考えである¹²⁾。「検察官（警官）は裁判上処罰されるべき行為があったときは、犯人に対する公訴を提起する義務を負う」とする主義である。日本の「起訴便宜主義」に対し、「起訴法定主義」は裁判所に判断を委ねるべきものとする考えである¹³⁾。公平性の原則から、起訴を恣意的にしないことが司法に対する国民の信頼を維持するゆえんであるとされる¹⁴⁾。租税法におけるLegalitätsprinzipの出自も、負担公平の原則にある。納税者によって取扱いが区々になれば、税負担の公平が維持できなくなるからである。

そもそも「租税法律主義」¹⁵⁾は、「法律による行政の原理」の租税法的発現であり、租税法領域において特にこの法原則を厳格化したものと理解されている。最判1987（昭和62）年10月30日（訟月34巻4号853頁，判時1262号91頁）においても、「法律による行政の原理なかならず租税法律主義の原則が貫かれるべき租

(9) 凶子善信『新税法理論』（成文堂，2018）17頁。

(10) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2008）58頁。

(11) 金子宏「租税法の基礎理論」同『租税法論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010）61～63頁。

(12) 山田晟『ドイツ法律用語辞典〔改訂増補版〕』（大学書林，1993）396頁。

(13) 村上淳一＝守矢健一『ドイツ法入門〔改訂7版〕』（有斐閣，2008）225頁，244頁，253頁。

(14) わが国の刑事法の分野では、起訴便宜主義、行刑による仮釈放等の判断の余地など、行政権による

裁量はむしろ広く認められる。したがって、わが国の刑事法における基本的な考え方の類推から、合法性の原則の考え方を導くのは自然な考え方とはいえない。佐藤・前掲注(10)68～69頁。

(15) アルベルト・ヘンゼルの『Steuerrecht（租税法）』〔第2版〕を日本語に翻訳し、租税法律主義の原則（Gesetzmäßige Besteuerung）の概念を日本で初めて紹介したのは、杉村章三郎である。金子宏「ルール・オブ・ローと日本の租税法（抄訳）」税研185号（2016）103頁。

税法律関係においては、信義則の法理の適用に慎重でなければならない」と判示し、同様の理解を示している。

しかし一方で、租税法律主義の淵源はドイツ法の「法律による行政の原理」よりも古く遡ることができる。国王の課税権に制限を加えたマグナ・カルタ（1215年）に萌芽をみるころの「ルール・オブ・ロー」原則である。

ここで問題となるのは、英米法の「ルール・オブ・ロー」とドイツ法の「法律による行政の原理」（「実質的法治主義」もほぼ同義に用いられる）との相違である。

前者の「ルール・オブ・ロー」は統治する者も法律に従うべきとする原理であり¹⁶⁾、課税における「ルール・オブ・ロー」、すなわち、「租税法律主義」の最も重要な価値は、納税者は法律の根拠に基づくことなしには、租税の納付を要求されることはないという「代表なければ課税なし」原則である。同時に、租税法律主義の第二の価値として、課税における「法的安定性」と「予測可能性」があげられる¹⁷⁾。すなわち、英米法思想の源泉として、租税法律主義は、財産権の収奪である課税には国民の同意を要するという民主主義的要請であったが、それは、国王による恣意的課税から国民を保護するという自由主義的要請をも

含むものであった¹⁸⁾。

後者の「法律による行政の原理」は、権力分立思想に源泉をもつ概念であり¹⁹⁾、立法によって行政の恣意を抑制し、行政活動の法的安定性を保つことで国民の自由を保障するという自由主義的概念として、19世紀に成立したドイツ行政法に妥当していた原理である²⁰⁾。明治期において日本に継承され、現代行政法においても、行政法上の種々の制度の説明根拠となる最も重要な原則とされている。近代立憲主義の確立を前提とし、権力分立原理が行政法レベルに投影されたものである。

行政法における両者の関係については、ドイツ法を範とする明治憲法が廃止され、日本国憲法が制定された戦後においては学者間の論争があった²¹⁾。そして、「ルール・オブ・ロー」を法制度に投影するには、具体性に乏しいものがある。具体的な法制度あるいは個別の法の仕組みを問題とする行政法学にとっては法治主義が中核的法原理である」と評されていた²²⁾。しかし、「ルール・オブ・ロー」の核心的要素を構成する適正手続（due process）の要請が、行政手続法（1993年）によって法定された今日では、両者はほとんど同一内容の法命題になっていると理解されている²³⁾。

租税法における両者の関係につき、金子は、

16) 田島裕『イギリス法入門 [第2版]』（信山社、2009）1～3頁、戒能通厚編『現代イギリス法事典』（新世社、2004）8～9頁。

17) 租税における法的安定性と予測可能性は、アダム・スミスが『国富論』の中で、「確実性」と呼んでいるものである。金子・前掲注(15)104頁。

18) 同様の見解として、田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号（2011）243頁、馬場陽「租税争訟における和解」税法学574号（2015）197頁。

19) 「法律は憲法に適合するように作られ、解釈されねばならない。行政機関は立法機関が作った法律

を適切に執行し、司法はその逸脱を監視する」という権力分立原則として確立された。阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』（有斐閣、2008）92～93頁。

20) 塩野宏『行政法Ⅰ [第6版]』（有斐閣、2015）77～78頁。

21) 山本敬生「法律による行政の原理」行政法の争点（2014）21頁。

22) 塩野宏「法治主義と行政法」同『行政法概念の諸相』（有斐閣、2011）144～145頁。

23) 磯部・前掲注(3)20頁。

ドイツ法における Rechtsstaatsidee（法治国家の理念）を、ルール・オブ・ローと同様のアイデアだと述べている。すなわち、ルール・オブ・ローと租税法律主義の考え方は共通している。明治憲法62条に既に租税法律主義の原則が示されていた。しかし、戦前は、その理論的研究が発展をみることはなかった。これらを踏まえたうえで、「もっと一般的にいえば、大陸法の憲法原則である法治主義と呼ばれるものと、イギリスのルール・オブ・ローとは、精神は共通であると考えてよい」としている²⁴。

このように、ドイツ法の「法律による行政の原理」およびイギリス法の「ルール・オブ・ロー」の考え方は、明治憲法62条²⁵、日本国憲法84条の「租税法律主義」に取り込まれた。今日では、租税法律主義は、民主主義の要素（代表なくして課税なし）と自由主義の要素（法的安定性と予測可能性）の2つを結合したものと考えるのが妥当とされる。そして、実質的にすべての経済活動に租税が課されている現代における租税法律主義の機能は、「予測可能性の確保」に収斂しつつあるといえよう。

2 租税法律主義の現代的機能「予測可能性」と合法性の原則

南は、金子説を引用しながらも、租税法律主義には「法律による行政の原理」と異なる特別の意義が付与されるべきとする²⁶。それは、税効果を考慮しない私的取引を想像することができない今日では、私経済秩序の維持＝法的安定性の確保という概念が他の法領域におけるより特に強く要求されるためとしている。南は、多様な内容をもつ租税法律主義の発展は、法律による行政の原理（法治主義）とは異なり、罪刑法定主義の類推によるもの

と指摘している。そこでの中心的な考慮要素は予測可能性の確保である。金子も租税法律主義の機能に、合法性の原則の制約要因としてあげられていた平等取扱原則や予測可能性原則の内容を加えるべきとしている。

したがって、予測可能性の確保を重視するという租税法律主義の理解は、租税法律主義と租税公平主義との関係をどのように考えるかという点に重要な影響を及ぼすことになる。

佐藤は、「課税要件法定主義を核とした租税法律主義には、現代社会において租税に関する予測可能性の確保という機能を果たすことが求められる」と述べている²⁷。その理由として、まず第一に、租税法が典型的な侵害規範であり、かつ、財産権への侵害という定型的な侵害を定める規範であること、第二に、現代国家における租税負担は相当に重く、重大な侵害となること、第三に、税制は複雑化・精緻化・専門化しており、租税負担を事前に正確に予測することは容易ではないこと、の三つの理由を挙げている。

次に、合法性の原則の実務上の対応につき、金子は「現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、たとえば収入金額なり、必要経費なりについて和解に類似する現象が見られることはあるが、これは、法的に見る限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのでは

²⁴ 金子・前掲注(5)2頁、同・前掲注(15)102頁。

²⁵ 62条は明らかに「ルール・オブ・ロー」と「Rechtsstaatsidee」の西洋思想の表現であった。伊藤博文や美濃部達吉も同様の理解を示している。金子・前掲注(15)102～103頁。

²⁶ 南博方「租税法と行政法」租税法研究11号(1983)5～9頁。

²⁷ 佐藤・前掲注(10)65頁。

なく、納税義務者と税務官庁との話し合いの結果が、税務官庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう」と述べている²⁸⁾。すなわち、税務行政過程においてみられる合意・ネゴシエーションに対しても、厳格な合法性の原則の適用を示している。

一方で、合法性の原則に対する制約原理として、①納税者に有利な行政先例法が成立している場合、②納税者に有利な解釈・適用が広く行われていて、それを是正する措置をとっていない場合、特定の納税者を不利益に扱うことが平等原則違反として許されない場合、③個別的救済の法理として信義則ないし禁反言の法理の適用が認められる場合、の三つをあげている²⁹⁾。

正面から例外を認めていることになるが、その理由は、「これらは、いずれも納税者の予測可能性が失われている場合であり、例外的に『合法性の原則』が後退し、法的安定性の回復に向けられた個別的救済の要請が前面に出る場合である」と整理している。これらは、納税者の信頼保護という原則のもとで後退しなければならない場面であり、上述の最判1987(昭和62)年10月30日も、信義則の法理の租税法上の適用可能性を認めるべき4要件(①税務官庁が公的見解を表示、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動、③その後、表示に反する課税処分が行われ、納税者が経済的不利益を受けることになった、④納税者に帰責事由がない)を挙げている。個別的救済が認められるべき4要件(②③を合わせて3要件説とも呼ばれる)である。

合法性の原則の実質的な機能は、租税法の執行にあたって税務職員の買収等の不正が存在する可能性や、納税者によって取扱いが区々となることによって税負担の公平が害さ

れる可能性を予め排除することであり、むしろ平等取扱原則に奉仕するものとされている。そのため佐藤は、合法性の原則をむしろ租税公平主義の系統に属するものとして位置付け、課税要件法定主義からは区別し、他の価値との比較衡量に途を開く可能性を提唱している³⁰⁾。

すなわち、合法性の原則の制約要因として挙げられていた平等取扱原則も予測可能性原則の内容に加えられるべきとする。「実質的な面での合法性の原則の『出自』は租税公平主義にある。合法性の要求は『法律による行政の原理』からの要求であるが、租税法領域に特有の厳格化された内容を伴わないから、この点で、租税法主義から導かれる考えではない」と述べている。租税法主義は予測可能性の確保を重視するので、実質的な租税負担の公平性の維持に優先するという原則が立てられる。ところが、一定の場合には平等取扱原則が合法性の原則に優先するとされている。そのうえで、『『合法性の原則』の実質的機能は、『課税の公平』の保障であるところ、これは、課税の民主的コントロールと納税者の自由の保障という租税法主義の二大機能とは異質の要請であるから、これを租税法主義から切り離し、『租税公平主義』に属するものとして整理する」ことを提案している。

このように、佐藤は、合法性の原則は、課税要件法定主義や予測可能性原則の内容を成す法準則との関係では劣後すると考えるべき、

²⁸⁾ 金子・前掲注(15)108～109頁。

²⁹⁾ 金子・前掲注(1)88頁。

³⁰⁾ 佐藤・前掲注(10)67～70頁、中里実＝弘中聡浩＝淵圭吾＝伊藤剛士＝吉村政穂『租税法概説 [第3版]』(有斐閣、2018)(藤谷武史執筆分)21～22頁。

とする。それは、①現実の税務行政において多くの「緩和通達」が存在する、②合法性の原則は個別事案における救済法理の適用を著しく阻害する働きを有している、という実質的な考慮が存在するためである。

佐藤説に対し、馬場は、「『合法性の原則』がその機能の点で課税の平等に資するからといって、これを租税法主義から切り離すのが必然というわけではない」と主張する³¹⁾。「租税法主義の自由主義的機能から導かれる予測可能性原則を担保し、裏から支えるものとして、合法性の原則は租税法主義の中に位置付けられる」。しかし、「税効果が増大し、租税法規も複雑になるに及んで、経済的意思決定の前提として、予測可能性が独立して要求されるようになる。この意味での予測可能性にとっては、納税者の事前の同意があるかどうかは必ずしも重要でなく、納税者が税効果を正しく予測できることが租税法主義の現代的機能として最も重要になってくる」としている³²⁾。

結果として、合法性の原則の指導原理となる予測可能性原則は、(i)同意の内容を超えて課税が行われないことを保障する第一次的機能と、(ii)それとは可分に存在し、複雑化した取引社会において、同意の有無とは無関係に経済取引の安全を保障する二次的機能があることになる。(i)からは、同意の範囲内で税務行政庁に一定の裁量を認めることもできるが、(ii)からは、立法段階で納税者が同意した範囲内であっても、経済的意思決定の時点において納税者の予測可能性を奪うことは許されない。行政活動が事前に周知された一定のルールに従って行われることこそが重要である。税務行政庁には要件裁量も効果裁量も認められない(対司法裁量を完全に排除)。合法

性の原則は、経済的意思決定における納税者の予測可能性を担保するため、法適合性の保障に関し、租税法領域に特有の厳格な規律をもたらしている、との考えである。

なお「合法性の原則」を正面から認めた判例として、最判2010(平成22)年7月6日(判時2091号44頁、判タ1331号68頁)がある³³⁾。本判決は、地方税法162条、愛知県税条例72条による課税減免について課税要件法定主義の強制を明示し、かつ、課税要件が充足されている場合における課税の減免行為に関して、税務行政庁の効果裁量が否定されることを明確にした。

金子が唱えたところの合法性の原則は、「税務行政庁には、(i)租税の減免の自由はなく、また(ii)租税を徴収しない自由もなく、(iii)法律で定められた通りの税額を徴収しなければならない」原則であると定義されている³⁴⁾。(i)は効果裁量の否定である。ところが当該下級審は効果裁量を認めている。名古屋地判2008(平成20)年5月29日、名古屋高判2008(平成20)年11月20日ともに、本件条例72条による課税の減免は、県税事務所長の合理的な裁量に委ねる趣旨であると解している。一方最判は(i)に言及しているので、結局のところ効果裁量を否定している。さらには、課税要件(減免規定)法定主義の強制も明示している。しかし、最判は要件裁量についてまで言及してお

³¹⁾ 馬場・前掲注(18)179頁。

³²⁾ 馬場・前掲注(18)179～180頁。

³³⁾ 判批として、以下、参照。吉村・前掲注(2)14～15頁、北村導人・ジュリスト1411号(2010)108～109頁、川端康之・税研178号(2014)26～29頁、手塚貴大・ジュリスト1438号(2012)118～121頁、渡辺徹也・判例時報2117号(2011)157～164頁。

³⁴⁾ 金子・前掲注(1)87頁。

らず、全面的に裁量を否定しているとは解されていない。本件条例72条の「必要があると認めるもの」の認定について、税務行政庁の要件裁量の余地を残しているとも理解されている。

税務行政の場における裁量権の行使（租税の減免処分に関する行政庁の効果裁量）は、美濃部達吉以来、理論上は全面的に否定されてきた。しかし、本件下級審においては効果裁量が認められた。本件最判においては、効果裁量は否定されているが、要件裁量まで否定されているとは解されていない。これらの点を踏まえ、租税法における裁量論および税務行政過程における合意につき、以下検討する。

Ⅲ 行政裁量論および税務行政過程における合意

1 行政法における裁量論

行政裁量論は、行政法学における最重要論点の一つであり続けてきた。戦前の行政裁判所の時代には、行政機関に裁量の認められる判断と、裁量が認められず法に羈束される行政機関の判断との区別については見解が分かれており、佐々木惣一による「文言説」（または形式説、要件裁量説）と、美濃部達吉による「性質説」（または実質説、効果裁量説）が対立していた。戦後の司法裁判所の時代になると、行政裁量論は、行政行為の類型論の一種として展開された。田中は、性質説をベー

スとしつつも、法の合理的解釈によって自由裁量の有無を判定することを主張した⁶⁵。法の合理的解釈を重視すると、羈束裁量（法規裁量）と自由裁量（便宜裁量）はその性格を全く異にするものではなく、法の羈束の観点から見れば、両者の差異は程度問題に過ぎないと捉えられてきた⁶⁶（【図表1】「伝統的な自由裁量論の図式」を参照）。

現在の行政法学では、裁量論はもっと複雑な内容のものとなっている。行政行為における裁量は、行政法学における最も実用性を帯びた重要課題の一つであり、行政行為の判断過程を分析して、その中でどの部分に裁量が認められるかを特定する考え方が一般化している。具体的な行政裁量の有無の判断の際には、行政行為に関する行政機関による①事実認定、②事実認定の構成要件への当てはめ（要件の認定）、③手続の選択、④行為の選択、⑤時の選択、という判断過程のどの部分に裁量が認められるかを判断することになる⁶⁷。そのうえで、行政の判断過程全般に対して裁量を認める可能性を肯定している。要件裁量と効果裁量の両方の裁量が成立する可能性を肯定している。その意味で、行政裁量（対立法裁量）が認められる範囲は以前と比べて大きく拡大している。

その一方で、「裁量の問題は、結局は、裁判所と行政庁との間の合理的な分業のあり方の問題なのではないか」という考え方が強くなってきている（【図表1】参照）⁶⁸。自由裁量（便宜裁量）行為かそうでないか、というの

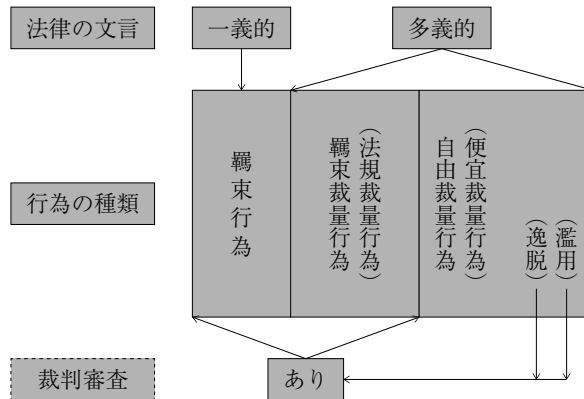
⁶⁵ 田中二郎「自由裁量とその限界」同『司法権の限界』（弘文堂、1987）132～146頁。

⁶⁶ このような見方は、ある行政行為の性格を全体として把握する行為類型的裁量観からの脱却の方向を示すものであった。原田大樹「行政裁量」法

学教室443号（2017）77～78頁。

⁶⁷ 塩野・前掲注②0137～139頁、亘理格「行政裁量の法的統制」行政法の争点〔第3版〕（2004）116頁。

【図表1】伝統的な自由裁量論の図式



藤田宙靖『行政法入門〔第7版〕』（有斐閣，2016）63頁図表より作成

は、要するに、そのケースにおいて、行政庁の政策的または専門技術的な判断を、はたして、またどの程度裁判所が尊重すべきなのか、という問題にはかならないのではないかと、いった考え方である。要件の認定に裁量が及ぶといっても、どのレベルに裁量を認めるかの問題はなお残っており、裁量問題が裁判所の審査との関係でこのような形をとると、もはや裁量と羈束とのカテゴリー的な区分は困難となり、具体的事件における裁判所の審査密度がどの程度であるべきかという問題になってくる³⁸⁾。

司法権が行政権の裁量に関与し、その統制をなし得るかについての限界を重視する三権分立観は、対法律（対立法）裁量と対司法裁量の区別という視点を提示する⁴⁰⁾。すなわち、行政裁量は、第一次的には立法との関係で考えられるものであるが（前者の裁量）、裁判所による審理との関係においても裁判所がどこまで審理しうるか（後者の裁量）という問題を提起する。判例・学説が主として論じるのは、対司法裁量（自由裁量（便宜裁量））の意味での裁量である。対法律裁量（羈束裁量（法

規裁量）が認められる場合は、「実体的判断代置審査」（裁判所が行政庁に代わって、当該処分が法令に違反しないかを判断する）の対象となる。司法審査との関係で意味があるのは、羈束か裁量かではなく、対司法裁量が認められるか否かである。したがって、実体的判断代置審査が及ぶ場合には、行政機関独自の判断の余地を法令が認めていても、「裁量がない」（羈束されている）と表現されることが多い⁴¹⁾。

2 「判断余地の法理」の適用可能性

行政裁量とは、要は、法律に代表される上位の法規範が規律密度を抑制したことにより

³⁸⁾ 藤田宙靖『行政法入門〔第7版〕』（有斐閣，2016）66～67頁。

³⁹⁾ 塩野・前掲注²⁰⁾143～144頁、三浦大介「行政判断と司法審査」磯部力＝小早川光郎＝芝池義一編『行政法の新構想Ⅲ』（有斐閣，2008）103～130頁。

⁴⁰⁾ 下井康史「行政裁量とその司法審査のあり方」法学教室457号（2018）26頁。

⁴¹⁾ ただし、判例・学説ともに、（行政）裁量という概念を、対法律裁量の意味で論じることもある点は注意を要する。下井・前掲注⁴⁰⁾26頁。

生じる行政庁の判断余地を意味する。抽象的・概括的な不確定概念が用いられる場合には、行政の判断に対する司法審査が控えられる（＝行政裁量が認められる）ことがある。しかし、行政裁量が認められるのは、不確定概念の意味内容を確定する作業（法解釈）においてではなく、意味内容が確定された不確定概念に認定事実を当てはめる段階においてである⁴²。不確定概念の具体的事実への適用・当てはめに際しては、個別事情の捉え方や社会通念の内容について、行政庁と納税者の立場の違いにより、相違が生じてくる。このような場合には、争点について行政庁と納税者で歩み寄る余地が生ずる場合もある。

租税法には多くの中間目的の不確定概念が用いられているが、それは法の解釈に属することであり、税務行政庁には要件裁量も効果裁量も認められないとされている。この理解からすれば、「不確定概念の理解について二つの解釈が成立することはない」ことになる。法規範の解釈・適用は一義的でなければならないので、実体法上「判断余地」は存在せず、行政の判断余地を承認することはできないことになる。

しかしながら、課税要件事実の認定について、一つの客観的事実を認定・確定するのは容易ではない場合がある。たとえば、役員給与の損金算入が否定される「不相当に高額な部分の金額」（法人税法34条2項）の判定には職務内容の実態についての事実把握と評価が

必要であるが、ただ一つの客観的に正しい事実認定が存在するとはいえない⁴³。相続財産の評価における「時価」（相続税法22条）の算定のように、そもそも一つの客観的な評価額が存在するとはいえない場合もある。したがって、現場では何らかのネゴシエーションが行われている場合が少なからず存在する。にもかかわらず、「裁量がない」とされている。

この点に関して、対法律（対立法）裁量の余地があるという意味で、「（現場の）判断余地」という用語を用い、税務行政過程における合意を認めるべきではないか。それは、租税法理論における要件裁量否定論が意味するところの「不確定概念の解釈は法の解釈に属することであり、その当否は法律問題として裁判所の審理に全面的に服する」という通説を否定する見解というわけではない⁴⁴。合法性の原則が要求するところの「強行法である租税法は、課税要件が充足されている限りは、租税行政庁には減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」という理論上の原則が、日本中で行われているすべての税務執行手続において適用可能か、という問題である。

ドイツ公法学の通説においては、行政裁量（Ermessen）のうち効果裁量のみが認められ、不確定法概念について要件裁量は認められないが、例外的に若干の事項について「判断余地」（Beurteilungsspielraum）が認められる⁴⁵。

42) 巽智彦「裁量と不確定概念」行政判例百選Ⅰ〔第7版〕（2017）147頁。

43) 首藤重幸「『税務行政におけるネゴシエーション』の研究」日税研論集65号（2014）20～21頁。

44) 拙稿「租税行政分野における判断余地の法理」税法学563号（2010）163～188頁（拙著『借用概念

と税務争訟』（清文社、2016）267～309頁再掲）に示した私見は、「要件裁量否定論」を否定する考えではなく、実務の現場における対法律裁量といえるネゴシエーションに対し、合法性の原則の観点からも検討を加える必要性があるのではないかとの提言である。

行政が最終的に具体化に関する権限を有し、裁判所の審査権を排除するとされるのがドイツ法における「判断余地」である⁴⁶⁾。判断余地を「例外」的に認めるためには強い正当化が要求されるが、それでも、司法権が「行政権の自由裁量に干渉し、その統制をなすべくかについての限界」を重視することにより、対司法裁量が認められる場合を指す⁴⁷⁾。

このように裁量を裁判所による司法審査からの自由を意味するものと考え、また、そのような裁量を要件裁量については認めない学説においては、そもそも要件裁量という表現は適切ではないということになる。ドイツでは伝統的にこのような考え方が支配的であり、そこでは、要件に関する不確定法概念について司法審査の制限を認める場合には、「判断余地」という表現が用いられている。「要件裁量否定論」を前提とするわが国の税務行政庁において、対法律裁量の余地（不確定概念に事実をあてはまる段階における裁量）を意味する場合に用いられる「（現場の）判断余地」とは定義が異なることになる⁴⁸⁾。

わが国の一般行政法分野においては裁量が認められる範囲が拡大しているのとは異なり、税務行政分野においては対司法審査の制限は

認められていない。したがって、税法領域において、要件に関する不確定概念の解釈・適用が法律問題として裁判所の審理に服するとその命題が妥当する余地は、他の行政領域と比較すると相対的に大きいと考えられている⁴⁹⁾。しかし、日本中で日々行われている税務行政は、多くの中間目的に関する不確定概念につき詳細な解釈通達等に基づいて画一的な税務行政が執行されることになっているにもかかわらず、ネゴシエーションや合意は存在している。

それは、不確定概念といっても、これまでの裁判例や裁決例といった実務の積み重ねによって、ある程度の「判断余地」の幅があることを意味する。従来通説が、規範論的な考察に基づく行政裁量論を展開してきたのに対して、「判断余地」論は、現実から出発し、包摂（あてはめ）をめぐる事実上の困難という現実から、法的結論を引き出すという経験的考察に基づく裁量論であるということが出来る。宮田は、「ドイツの1950年代の裁量論に持ち込まれた『判断余地』論の特質は、いわゆる『判断余地』と裁量とは本質的に異なる概念であることを主張した点にある」と述べている。「『判断余地』は一般的に規範論

45) バッホフ (Bachof) は、不確定法概念のすべてが判断余地を与えられるものではなく、このような判断余地は行政行為の要件としては、なるべく例外的なものとして認められるべきであるとする。田村悦一『自由裁量とその限界』(有斐閣、1967) 108～109頁。

46) 判断余地説は1960年代に至って通説（的見解）となり、連邦行政裁判所および連邦財政裁判所の判例に採用されることになる。森稔樹「租税法における行政裁量」日税研論集65号（2014）234頁、253頁、262頁。

47) 山本隆司「日本における裁量論の変容」判例時

報1933号（2006）12頁。

48) 芝池義一『行政法総論講義 [第4版補訂版]』(有斐閣、2009) 74頁は「裁量には要件裁量と効果裁量のほか、多様なものがある。これらの裁量については裁量の語を用いることが適切であり、また、その際、裁量の語に当然に司法審査からの自由の意味を与える必要はないであろう」と述べている。

49) 芝池義一「税法と行政法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995) 9頁は、課税処分＝確認行為説においては、効果裁量は認められないが、要件裁量が認められる余地はある、と述べている。

理的には認められないのであって、ただ例外的に特定のケースにおいて限定的に認めることができるにすぎない」としている⁵⁰。

大部分の税務行政は、調査段階で、双方のネゴシエーションによる合意を基に、非違がある場合には修正申告の勧奨が行われている。勧奨に応じるケースが圧倒的多数を占め、更正・決定処分をめぐって審判所や裁判所に持ち込まれるケースの方が少ない。これら調査段階におけるネゴシエーション——事実認定に関する判断余地、さらには法解釈に関する判断余地——の容認可能性につき、以下、検討する。

3 税務行政過程における事実認定および法解釈に関する合意——合意の法的拘束力と信義則

租税法における「合意」とは、納税者と税務行政庁の間での課税関係に関連する事項について交渉のうえ決定するという事象を指す⁵¹。学説上、行政上の合意は排除され、課税権は厳格に法律に羈束される立場がとられているが、税務行政実務、特に調査段階においては、「合意」または「ネゴシエーション」による駆け引きがなされているのが現実である。調査担当官の指摘事項のすべてを納税者が受け入れて修正申告等に応ずることは多くなく、むしろ、指摘事項のうちいくつかについて修

正申告をすることで決着することが多い。

藤曲は、税務調査の段階でのネゴシエーションの事例として、(1)相続税における支出先の認定、(2)財産の帰属の認定、(3)土地の評価、(4)認定賞与か貸付金か、(5)不相当に高額に関連して、(6)交際費か隣接費用か、(7)所得税の交際費の範囲、(8)給与か外注費か、(9)期ズレ、期間損益について、(10)「著しく低下」かどうか、(11)移転価格税制における独立企業間価格、(12)更正を予知した修正申告か、(13)重加算税か否か、(14)金額の少額性、という14例を挙げている⁵²。ただし、2011(平成23)年12月の国税通則法改正により、税務調査手続が法定化され(通則法74条の次に「第7章の2 国税の調査」の章が置かれ、各種の質問検査権規定がまとめられた)⁵³、争点整理表、「調査結果の説明書」の作成、検討・決済という署内手続が厳格に行われることにより、ネゴシエーションの余地は少なくなってきたと考えられる。

これまで、合意やネゴシエーションは租税法律主義(特に合法性の原則)の点で、異質視されていた。合法性の原則は、法解釈および事実認定の両方の場面において、税務行政庁が厳格に法律の羈束のもとに置かれていることを要求するからである。最判1974(昭和49)年9月2日(民集28巻6号1033頁)⁵⁴は、「納税義務の成立・内容は、もっぱら法律がこ

50 宮田三郎『行政裁量とその統制密度(増補版)』(信山社、2012)74~75頁。

51 手塚貴大「納税者と課税庁の合意」論究ジュリスト26号(2018)76頁。

52 藤曲武美「税務調査等におけるネゴシエーションの分析」日税研論集65号(2014)203~207頁、210~218頁。

53 「情報コントロール権」の視点からの行政調査の検討につき、菅納敏恭「調査手続の法的整備と残

された課題」税法学581号(2019)191~203頁参照。税務調査の法的統制につき、曾和俊文『行政調査の法的統制』(弘文堂、2019)307~344頁参照。

54 原告(上告人)であるところの(財)電力中央研究所が、固定資産税非課税の対象となる地方税法384条2項12号所定の「民法34条法人で学術の研究を目的とするもの」に該当するか否かを争った事例である。

れを定めるものであって、課税庁側と納税者側との間の合意または納税者側の一方的行為によって、これを動かすことはできないというべきである」と判示している。すなわち、上告人と被上告人との間の合意には拘束力はないと判示している。

上述したように、ドイツでは租税請求権（法律問題）に関する合意は租税法律主義の観点から許されないとされているが、判例上認められてきた「事実に関する合意」を一つの法制度と認め、その法的拘束力を認める立場に立っている⁵⁵⁾。すなわち、ドイツでは、租税請求権（法律問題）自体に関する納税義務者と税務行政庁との租税上の合意を否定してきたが、事実問題に関する合意の存在を承認している。ドイツ租税行政においては職権主義が妥当しているため、本来は課税庁側が事実関係を明らかにしなければならない。しかし、職権主義は合意と親和的に解釈され、行政手続には妥協の要素があり、実際上の必要性が高いと考えられるからである⁵⁶⁾。

合意の有効性につき、連邦財政裁判所によってその許容性・適用要件等が明確にされた1984年以前は信義則を適用し、1984年以降は民法の規定を準用して拘束力を認めている。事実関係の明確化は法律の解釈・適用とは別次元の作業であるとされ、信義則に基づく法的拘束力が生じる3つの前提要件が明示された。信義則に基づき法的拘束力が生じる前提要件は、①行政庁が自身に帰すべき何らかの行動をなしたこと、②一方がその相手方の行動を信頼し、かつ、③その信頼に基づき何らかの行動をなしたこと、の3要件である⁵⁷⁾。それは、わが国において、租税法にも信義則の適用がありうると判示した上述の最判1987（昭和62）年10月30日に示されたところの4要

件に類似している。

ドイツでは、上述の事実関係に関する合意と法律問題（租税請求権）に関する合意を区別することに対し、学説上、批判されている。課税にとって重要な事実に関する一切の合意は、租税請求権の金額に影響を与えるため、特定の事実の取扱いに関する合意は、必然的に、法律問題（租税請求権）に関する部分的な合意になるからである。

翻って、わが国の現場で、少なからず利用されているところの事実関係（さらには法解釈）に関する合意を制度として承認・創設することは可能であろうか。調査段階でのネゴシエーションに関しては、税務行政庁がネゴシエーションの内容を遵守してきたので、納税者が拘束力の有無を争うことがなかった。しかし、事実に関する合意は法律問題に及びうる。首藤は、「判定が困難な課税要件事実に関する限り、納税者との協働のもとで進められるものであるとした上で、両者のネゴシエーションによって定まったものと表現し、このネゴシエーションの法的拘束力を信義則等によって導き出すことができるとなると、それは、合法性の原則に反するものではない」と述べている⁵⁸⁾。

税務行政庁が租税法規や課税要件事実の認定を行ったことに対して、納税者に信頼が形成されている場合は、信頼保護の必要性が認められる限界的な場面であり、この場合には合法性の原則より信義則の法理が優先するこ

⁵⁵⁾ 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」確井光明＝小早川光郎ほか編『金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策 上巻』（有斐閣、2000）241頁、258頁、262～263頁。

⁵⁶⁾ 手塚・前掲注(7)50～52頁。

⁵⁷⁾ 吉村・前掲注⁵⁵⁾263～264頁。

とは、最判1987（昭和62）年10月30日でも認められている。金子も、「合法性の原則と法的安定性＝信頼保護の要請という二つの価値の衡量において、納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合には、個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきである」としている⁵⁸。

税務行政過程における合意は、「事実に関する合意が法律問題に及びうること、それに関連して、そもそも性質上、ネゴシエーションは個性が高く、個々のネゴシエーションの内容を他のそれと比較することが容易ではないことを直視すれば、ネゴシエーションに対する規律を整備し、とりわけ、合法性の原則、（他のネゴシエーションの内容と比較して不合理ではないという意味で）平等原則に反しないように手続を整備する必要性は認められる」と指摘されている⁵⁹。

わが国における税務争訟の特徴は、その救済率の低さと、審査請求や訴訟の件数が極めて少ないという点にある。それは、課税をめぐる納税者の不満が少ないからではなく、大半が税務行政過程において、何らかのネゴシエーションの形で「処理」されていることを示している⁶⁰。

IV 租税法における和解

1 税務訴訟上の和解の可否——和解と「法律による行政の原理」

公平性を重視する立場を法原理化したものが「合法性の原則」である。租税法における厳格な「合法性の原則」と「和解」とが対置され、税務争訟のみならず、税務行政過程における和解・合意・ネゴシエーション現象も、租税法研究の対象外に追いやられる傾向があった。

行政法領域での和解をめぐる問題の本質は、「和解が『法律による行政の原理』と相容れないのではないかと、ということに尽きる」と指摘されている⁶¹。塩野は、「法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法と考える限り、最後まで争うのが筋であろう」と否定説に立っている⁶²。否定説を採る代表である雄川は、その論拠として「行政事件訴訟においては、実体法上、当事者、殊に国や公共団体の機関には処分権がない。裁判上の和解は、確定判決と同様の効果を生ずるので、抗告訴訟の被告たる行政庁は認諾と同様これをなすことを許されないと解すべきである」としている⁶³。このような伝統的学説は、立法権と司法権による行政権のコントロールという権力分立思想から、行政庁限りの判断で私人と和解することを禁止してきたも

58) ドイツの財政裁判所は合意の法的拘束力を信義則によって導出するが、学説は公法契約として構成すべきとするのが有力である。信義則の適用に求められる厳しい要件が、公法契約には求められないことを重視するものである。首藤・前掲注(43) 21頁。

59) 金子・前掲注(1)144～145頁。

60) 手塚・前掲注(7)67頁。

61) 首藤・前掲注(43)24頁。

62) 首藤・前掲注(43)5～6頁。

63) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第6版〕』（有斐閣、2019）188頁。

64) 雄川一郎『行政争訟法』（有斐閣、1957）216～217頁。

のと考えられている。

租税法における学説も、合法性の原則からして、税務訴訟における和解の許容性を原則として認めない否定説が通説であった⁶⁵。税務行政庁と納税者との間で、税務行政について和解ができるとすると、法律に従って行われるべき処分の内容が両者の合意によって変更されてしまうからである。馬場は、「法律による行政の原理の起源を権力分立思想に求めるならば、行政庁に処分権がないから和解ができないという意味も権力分立の観点から説明すべきである」と主張する⁶⁶。「行政が議会制定法に違反してはならないというだけならば、立法府が授権した裁量の範囲で和解ができるはず」とする⁶⁷。そのうえで、「立法権と司法権による法的統制が保障されるならば、行政法理論上は、その限りで和解肯定論への途が開かれる」と述べている。

一方、行政法分野での肯定説の代表である南は、「民事訴訟の例による旨の行訴法7条の規定により和解は認められるので、和解を認めることは必ずしも行政訴訟の特質に反するものではなく、和解を締結することは可能である。行政訴訟上の和解は、訴訟行為であるとともに、公法的部分に関する限り、公法契約の性質を有する」として、和解の範囲を広く

認めている⁶⁸。ほかにも肯定説をとる行政法研究者は増えている⁶⁹。

阿部は、権利救済の実効性の観点からは非必要なものである、と肯定説をとる⁷⁰。「裁判所が間に入って行う和解は、裁判所の監視の下、恣意性を排除し、法律の枠内で、その和解を適法と認めるものとして設計するならば、法治行政と矛盾しない。行政庁には、法律に反しない限り、訴訟物についても処分権があると解すべきである」。「訴訟上の和解は、裁判所が高度の不確実性のため当事者の互譲を尊重することが妥当であると判断した場合に適法とする。法の解釈について当事者間で合意する余地はないが、裁判所でも見解が分かれる法の不明確性を要件として、高裁以上でのみ和解できる」とする⁷¹。

石井は、「不確実性への対処として和解を選ぶということは、法律による行政の原理や平等原則の見地からの反論を呼び得るが、どんなに努力しても不確実性が解消されない局面では相手方との協議により、妥協点を模索するというのも一つの実践理性であろう」とする⁷²。

租税法の領域でも、実務家からも研究者からも肯定説が多く唱えられている。

実務家からの肯定説として、まず山下は、

65) 金子・前掲注(1)87頁。

66) 馬場・前掲注(18)185頁。

67) 馬場・前掲注(18)185～186頁。

68) 南博方「行政訴訟上の和解」同『行政訴訟の制度と理論』(有斐閣,1968)133～195頁。

69) 学説の整理も含めて、栗本雅和「行政訴訟における和解」南山法学23巻1・2合併号(1999)69～87頁、交告尚史「行政訴訟における和解」行政法の争点[第3版](2004)126～127頁、同「行政訴訟における和解」行政法の争点(2014)132～133頁。

70) ただし、訴訟外の和解は法治行政の趣旨に沿ったものになるとは限らず、否定説が妥当としている。阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究89巻11号(2013)8頁。

71) 阿部・前掲注(70)16頁、26頁。

72) 石井昇「行政上の法律関係における和解」甲南法学37巻3号(1997)23～41頁、同「行政上の和解契約の許容性」甲南法学30巻3・4合併号(1990)213～241頁。

「税務調査の段階では、税務行政庁と納税者との間で折衝が行われ、その結果、課税関係をめぐる紛争が解決される事例が非常に多いことからすると、一旦訴訟に至れば突然和解ができないというのは一貫しない」とし、時価等について和解を認めるべきとする⁷³⁾。

本庄は、税務行政に関する戦略的視点から、和解を有効なコンプライアンス戦略として位置付け、その導入を主張する⁷⁴⁾。

渡辺は、理論だけを考えると否定説の方がすっきりしているが、「事実上の和解」が盛んに使われる実務的要求からして、否定説を「見直す時期に来ているのではないか」との現実的な見方を示している⁷⁵⁾。複雑な税務争訟事案において、これ以上課税要件事実の存否を巡って争うことは、国にも納税者にも利益にならないという場面において（国の訴訟追行費用も国民の租税負担で賄われる）、両当事者が歩み寄るという意味での和解については、社会的な無駄を減らすという意味で合理性があり、また裁判所の関与（裁判上の和解）によって客観性を確保すれば、不公平の懸念も縮減できるであろう、としている。

馬場は、税務訴訟において、①和解が議会による事前の同意の範囲内であり（対立法権裁量）、②形式的な法適合性の要求が経済的意思決定の時点における納税者の予測可能性を保障せず、③和解について裁量権の逸脱・濫

用が認められないとすれば、④①～③の要件について司法審査があることを前提に、和解を肯定する余地があるとしている⁷⁶⁾。

一方、研究者からの肯定説として、松原は、ADR（裁判外紛争解決）を含む租税救済制度全般の改革を視野に入れつつ、「少額訴訟や要件事実のみに適用という条件付きで『訴訟上の和解』の一部解禁について議論してもよいのではないか」と述べている⁷⁷⁾。

首藤も、課税庁と納税者がともに満足を得る結論を導くために、税務行政過程での「互譲・合意」を積極的に活用する英米の動向は注目に値するものである、と述べている⁷⁸⁾。

藤谷も、適正な手続きに基づく和解までも否定すべき根拠は乏しいとし、租税公平主義の観点から、裁判所の関与によって客観性を確保すれば、和解を認める場面があることを主張している⁷⁹⁾。「租税法の強行法規性」のドグマを別にすれば、租税法における和解を認めることは、「国民の租税負担の分配は民主的正統性を有する国会の法律により規定されねばならず、これにより国民の経済活動における法的安定性と予測可能性を確保する」という租税法律主義の拠って立つ価値を損なうものではないから、やはり否定的に解する理由はない、と述べている。

73) 山下清兵衛「租税訴訟における協議・和解方式による紛争解決」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利—水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社、2011）785～804頁、同「東京都銀行税条例事件判決と和解」税務事例38巻5号（2006）38～45頁。

74) 本庄資「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか」税経通信63巻2号（2008）149～179頁。

75) 渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘＝中里実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣、2008）209～230頁参照。

76) 馬場・前掲注(18)190～193頁参照。

77) 松原有理「租税法上の和解・仲裁手続」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）425～444頁。

78) 首藤・前掲注(43)4頁。

79) 中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村・前掲注(30)（藤谷武史執筆分）22頁。

2 税務訴訟上の和解の可否——和解と「租税公平主義」

合法性の原則の限界を見極めることにより、和解肯定論の理論的可能性を探ることができよう。馬場は「『合法性の原則』は予測可能性原則を指導原理としているから、予測可能性原則が機能を停止した場合には通用力を失い、そこに和解を肯定する素地が生まれる」とする⁸⁰⁾。合法性の原則は租税法律主義の一側面(手続的側面)に位置付けられつつも、同時に「税負担の公平」にその根拠を求めており、実質的な面での合法性の原則の「出自」は租税公平主義の系列にあるともされている⁸¹⁾。したがって、租税公平主義の観点からは、「このような適切な手続に基づく和解までも否定すべき根拠には乏しい」とされ、租税公平主義と社会的費用削減のバランスの観点から、和解を認める場面があることが主張されている。

民事訴訟における和解、あるいはADRは広く活用されている。税務訴訟においても事実上の和解が行われる場面は皆無ではない。米国では、合意(agreement)ないし和解(settlement)が広範に取り入れられている。上述したようにドイツにおいては、法律問題(租税請求権)に関する合意は認められないが、一般行政法については和解契約が認められている。租税法でも、判例法理により、「事実関係に関する合意」は認められている⁸²⁾。

このような国内外の現状のもと、和解肯定論を基礎付けるところの「法律による行政の原理」を額面通り受け入れて「行政上の和解は許されない」と結論付けられてきた理論的基盤の再検討が必要であると主張するのが篠原である⁸³⁾。

「法律による行政の原理」の内容たる「法律

の法規創造力」「法律の留保」のイデオロギーの基礎は自由主義(および民主主義)であって、国家による権力の行使を制限し、国民の権利を守ることを主眼とする。とすれば、これらは行政上の和解を妨げる理由にはならない。なぜなら、課税庁の譲歩は納税者の権利を侵害するものではないし、納税者の譲歩は自由意思に基づくのだから、自由主義の理念からは何ら問題がない。自由主義は何ら行政上の和解を禁止するものではない⁸⁴⁾。

行政上の和解の真の問題は、むしろ、平等主義との抵触にある、とされる。課税庁の譲歩は、相手方納税者を他の納税者より有利に扱うことになるから、程度の大小はあれ、明らかに公平性を侵害する。行政法学に比べて租税法の方が、より「公平性」に敏感なのは、それだけ「税」が人々の「公平性」の感覚を刺激するということであって、「税」の世界では公平性の要請がより明確に現れる。

行訴法にも、行手法にも、和解に関する規定はない。行政上の和解につき、民訴法89条、267条に規定する訴訟上の和解を、行訴法7条をもって根拠規定として肯定できるか。伝統的には否定説が通説であったところからすると、判例による決着を待つか、具体的な根拠規定を立法化することにより要件を明定する必要性があろう。

⁸⁰⁾ 馬場・前掲注(18)197頁。

⁸¹⁾ 佐藤・前掲注(10)69頁。

⁸²⁾ しかし、租税請求権に関する合意(法解釈に関する合意)と事実問題に関する合意(事実認定に関する合意)を区別することは現実には極めて困難である。吉村・前掲注(55)262~264頁、手塚・前掲注(7)70~71頁。

⁸³⁾ 篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討」税大論叢78号(2014)46頁。

⁸⁴⁾ 篠原・前掲注(83)47頁。

3 税務争訟前段階における「裁判外の和解」の可否

合法性の原則により、法的根拠なしに税務行政庁と納税者は裁判上の和解ができないとするのが講学上の通説であり（実際には、行政訴訟でも当事者訴訟による和解はある）⁸⁵、したがって、裁判外の和解は当然に認められないとされてきた⁸⁶。

税務争訟前段階における裁判外の和解——税務行政過程における和解——とは、これまで論じてきたところの申告段階または調査段階におけるネゴシエーションを指す。「和解」という法律用語は民法695条に規定される和解契約か、または、民訴法89条に規定される訴訟上の和解であることからして、税務行政過程における和解に関しては、「ネゴシエーション」または「合意」の用語を用いる方が現状に即していると思われる。

申告段階または調査段階において、行政処分権限を背景に行政指導を行い、相手方がこれに応じて（修正申告の勧奨）、それは和解契約ではなく、事実上の行動であるとされる。すなわち、現実の税務行政の場では、納税者と税務行政庁との話し合いの結果納得するという形で「合意」が事実上成立していることが少なくないが、これら事実上行われる「合意」は税務行政庁の課税要件事実の認定に反

映されたものにすぎず、「和解」ではないとされている。この点につき、本庄は、税務行政過程における実質的な「和解」の可能性に言及している。米国流の「納税者の合意」「和解」を重視した税務行政が制度的に認められることになった場合は、税務調査における争点・事案の整理とそれぞれについての「納税者の合意」「和解」の形成を通じて、税務調査の結果に重要な貢献をすることが可能になるだろう、と述べている⁸⁷。

税務行政過程における合意は、互助の精神を発揮することによる「双方の『落としどころ』を探る解決」であり、この場合、合法性の原則は、事実上は建前となっている。

租税法は、裁判規範というより、行為規範の側面が強い⁸⁸。経済的意思決定の時点における国民の経済活動の安全を保障することが要求され、事前に周知された一定のルールに従って行われることが重要になる。したがって、法規や通達で対応しきれない場合は、アドヴァンス・ルーリング（Advance Ruling）の活用⁸⁹（日本では、2004（平成16）年に始まった事前照会に対する「文書回答制度」）が求められる場合もある。移転価格税制（措置法66条の4）の適用においては、調査段階でも事実認定に長い時間とコストがかかる。このような場合、事前の文書回答制度の活用や調査段階における合意を求める要望は強い。

85 昭和22年から平成24年までの最高裁事務総局の資料の集計によると、行政事件訴訟における和解による終結割合は1～2%の水準で推移している。農地関係事件、公務員関係事件、公用負担関係事件が多く、形式的当事者訴訟がその多くを占めると推測される。一方、国税庁統計年報書によると、和解件数につき記載のある昭和37年度以降、和解により終了したものは1件にすぎない。篠原・前掲注83)17～18頁。

86 篠原・前掲注83)87頁、藤曲・前掲注62)230頁、阿部・前掲注70)26頁。

87 本庄・前掲注74)169頁、179頁。

88 三木義一編著『よくわかる税法入門【第12版】』（2018、有斐閣）24頁、36頁、拙稿「税務行政手続と税務争訟」愛媛法学会雑誌42巻3・4合併号（2016）82～86頁（拙著『借用概念と税務争訟』（清文社、2016）439～444頁再掲）。

89 金子・前掲注(1)117～119頁。

法令が予想していない取引形態に対する事前の文書回答制度は課税庁側のサービスであり、法的拘束力はない。しかし、不確定概念の解釈（現場の判断余地が認められる範囲）に関しては、過去の裁決事例や裁判事例により、その大体の範囲は推測できる。

移転価格税制の適用場面では、多数国の税務当局間の調整が必要になり、無体財産権の評価等、裁判所の判断になじみにくい側面があることは否めない。このような場合、裁判による解決より、むしろ訴訟以前の段階での解決を求める方が、近時の「裁判外でのADRの活用による解決」という方向性になじむのではないかと考えられる。それは、実質的「和解」を認める立場にもつながるのではないかと考えられる。

資産の評価や取引の時価のように、合理的と考えられる評価方法が複数考えられ、評価額、時価に一定の幅が考えられるケースがある。不確定概念が課税要件となっているケースで、具体的事実への適用・当てはめに際して、個別事情の捉え方や社会通念の内容について、税務行政庁と納税者の立場の違いにより相違が生じてくる場合には、歩み寄る余地が生ずる場合もある。税務行政庁には、要件裁量も効果裁量も認められず、議会制定法による法的統制密度は100%になるとされている。しかし、不確定概念の解釈について政策的裁量を認める余地（＝対法律裁量）はゼロではない。

そして、税務行政庁と納税者が争う場面では、双方は決して対等な立場にあるとはいえない。ゆえに、時間とコストをかけて唯一の真実を求めることが絶対的に正しい選択であるとはいえない場合も少なくない。

租税法律主義の4つの柱のうち、手続的側面に関する原則である「合法性の原則」を追

いやってしまうわけにはいかない。予測可能性や公平性原則が維持される範囲で、そして、改正国税通則法（第7章の2 国税の調査）による税務調査手続の厳格な統制のもとでは、ネゴシエーションや合意の認められる範囲はかなり狭くなる。このような手続の厳格化の中でこそ、双方の「合意」は有効な解決方法の一つとなりうるのではないかと考えられる。

今後、税務行政過程における合意（＝一種の和解）を認めるとしても、課税の公平性を維持する必要性は軽視できない。公平性の維持に対する懸念事項として、まず、合意（＝一種の和解）を導入することによる「不正が介入するおそれ」の増加がある。一方で、経済活動や租税法規の複雑化による困難な争訟事案の増加に対する争訟費用削減効果というメリットもある。

前者については、国税通則法74条の11（調査の終了の際の手続）の改正もあり、税務行政庁のコンプライアンスは相当改善してきている。後者については、複雑な課税要件事実の存否につき、「（現場の）判断余地」がゼロではないことは上述してきた通りである。したがって、租税公平主義を維持できる範囲内で（＝公平性侵害の程度が相対的に小さい）あれば、争訟前の実質的和解（＝調査段階の合意）につき、容認することも可能ではないかと考えられる。ただし、それは法律用語の「和解」ではなく、あくまで双方の「合意」と表現すべきであろう。

V 「合法性の原則」の実務上の対応

1 租税法分野における要件裁量否定論——対法律裁量と対司法裁量

租税法律主義は、債務関係説⁹⁰と結びつくこ

とによって、納税義務の成立の段階において、税務行政の「要件裁量」を排除している。すなわち、経済的意思決定の時点における納税者の予測を可能にするための課税要件および徴収手続は、一義的に明確でなければならず、そのようにして一義的に定められた課税要件の充足により、租税債務は自動的に成立するからである。成立した納税義務の実現（確定および履行）の段階においては、合法性の要請として、税務行政の「効果裁量」を排除している。したがって、課税処分はまさに羈束行為であって、義務的な行為であるとされている。すなわち、納税義務の内容・範囲、課税の時期・方法等に関する両者間の私法上の合意の余地が完全に排除されるのも、合法性の原則からの帰結である、とされている⁹⁰。

しかし、近時は、税務行政過程における合意の余地が認められるか否かは、法律に代表される上位の法規範が規律密度を抑制したことにより生じる行政の判断余地が存する場合において、（意味内容が確定された）不確定概念に認定事実を当てはめる段階における問題として捉えられている。税務行政による税法の解釈適用は全面的かつ完全に裁判所の審査に服する（＝対司法裁量がない）のは合法性の原則からして当然であるが、対法律（立法）裁量の余地がゼロというわけではない。それは、前述したように、ただ一つの客観的に正しい認定事実のみが存するとはいえないケースが、法解釈上も存するからである。それが、

税務行政の現場において「合意」や「ネゴシエーション」が存する理由であろう。

谷口は、「課税要件法の解釈論のレベルでは、不確定概念の解釈を全面的に法律問題として、そこに税務行政の要件裁量の余地を認めないかどうかの問題となる。もっとも、要件裁量を認めても、論理的には、法律によらない課税を容認することに必ずしもつながるわけではなく、恣意的ないし不当な課税に直ちにつながるわけでもない。不確定概念につき、租税法律の枠内で合理性をもつ複数の解釈可能性が存在することもあり得るからである。したがって、法律によらない課税の禁止から直ちに、要件裁量否定論が導き出されることにはならないと考えられる」と述べている⁹¹。そのうえで、「要件裁量否定論は、納税義務の成立を規律する課税要件法の領域から、行政の形成的・裁量的判断を排除しようとする、債務関係説からの論理的帰結であると考えられる」と結論付けている⁹²。このように、租税法律主義は、債務関係説と結びつくことによって、要件裁量否定論も取り込んだ厳格な法定主義へと展開されてきた。

現場の判断余地は、規範論理的な行政裁量論の展開として認められるのではなく、公平性の原則と適正手続が担保される範囲内で「現実から出発し、当てはめをめぐる事実上の困難という現実から法的結論を導き出すという経験的考察に基づく裁量論」である⁹³。

税務訴訟上の和解については肯定論も増え

90) 租税法律関係の性質について、それが「権力関係」であるか、「債務関係」であるかを巡って戦前のドイツにおいて争いがあった。しかし、今日では、法技術的観点から実定租税法を見た場合には、租税法律関係を一元的に割切ことは困難であるとされている。金子・前掲注(1)27～28頁。

91) 谷口・前掲注(4)34～35頁。ただし、税務行政が免除規定に従って租税の減免を行うことは、合法性の原則に反しない。

92) 谷口・前掲注(4)30頁。

93) 谷口・前掲注(4)30頁。

94) 宮田・前掲注(50)74～75頁。

てきたが、税務行政過程における合意の拘束力に関しては否定論が多い。それでも、調査段階で合意が必要とされるケースとして、不確定概念の形式基準に関するもの、相続税法における「時価」のように二つの解釈が成立しうのような場合、あるいは、「正当な理由」（通則法65条4項）が認められるか否かといった信義則の適用の有無が争われる場合が考えられる。以下、合法性の原則が納税者の権利擁護とならないような場面、すなわち、合意の拘束力を前向きに捉えるべき場面につき、考察する。

2 合法性の原則が納税者の権利擁護とならない場面

不確定概念の解釈について、政策的裁量を認める余地（＝対法律裁量）はゼロではないと考えられている。不確定概念に関しては、【図表2】に示すような通達の定めがあるものと【図表3】に示すように内部事務情報等で内部的に設けられているといわれる形式基準とがある⁹⁵。

元来、一定の数値で判断しかねるところから不確定概念を設けているにもかかわらず、税務執行の便宜上、その解釈・執行にあたって画一的な形式基準が設けられ、不確定概念が税務行政側の解釈による形式基準となり、納税者をも拘束している。

(1) 不確定概念の形式基準——「不相当に高額な部分の金額」

不確定概念である「不相当に高額な部分の金額」（法人税法34条2項、同施行令70条）に該当する場合には損金算入が否定されることになる「役員給与」および「役員退職給与」にあたるか否かを争った事例として、「残波事件」（最判2018（平成30）年1月25日）がある。

本事例では、泡盛の製造・販売のトップメーカーである原告有限会社が、2007（平成19）年2月期から2010（平成22）年2月期までの4事業年度に支払った①役員給与（役員4人に対し計12億7,000万円）および創業者に支払った②役員退職給与（6億7,000万円）のうち、約6億円が不相当に高額な部分の金額にあたるとして損金不算入とされ、約1億3,000万円が追徴課税された。

東京地判2016（平成28）年4月22日（税資266号順号12849）⁹⁶では、①役員給与については不相当に高額な金額に該当すると判断されたが、②役員退職給与については不相当に高額な金額があるとはいえないと判断された。①の争点に対する原告側控訴に対し、東京高判2017（平成29）年2月23日⁹⁷も、原審を認め、控訴棄却となった。最判2018（平成30）年1月25日では、不受理決定となった⁹⁸。

⁹⁵ 藤曲武美「不確定概念と租税法律主義」山本守之・守之会『新版 検証 税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）27～28頁。なお、同『検証 税法上の不確定概念』（中央経済社、2000）35～36頁の図表も新版とほぼ同様の形式基準を掲げている。

⁹⁶ 東京地判に対する「判批」として以下の評釈がある。長島弘・税務事例48巻7号（2016）19～29頁、品川芳宣・税研190号（2016）96～99頁、佐藤修二・NBL1081号（2016）89～91頁、藤曲武美・

税務弘報64巻12号（2016）169～173頁、同・税務弘報64巻13号（2016）154～157頁。

⁹⁷ 東京高判に対する「判批」として、山本守之・税務弘報65巻6号（2017）126～132頁がある。一審・控訴審に対する「判批」として、金子友裕・租税訴訟No.11（2018）157～183頁、山口敬三郎・税理61巻8号（2018）130～139頁、同・税理61巻9号（2018）129～139頁。

【図表2】 通達で設けているもの

不 確 定 概 念	通 達	形 式 基 準
公正妥当な会計処理の基準 (法法22④)	法基通2-1-2 (代金の相当部分)	おおむね50%以上
著しく低下(法令68①二イ)	法基通9-1-7	おおむね50%相当額を下回る
著しく悪化(法令68①二ロ)	法基通9-1-9	おおむね50%以上を下回る
著しく低い価額(所法40①二)	所基通40-2	おおむね70%相当額に満たない
事業の用(所法51①)	所基通26-9	5棟以上、10室以上

【図表3】 行政内部で執行上、設けているといわれているもの

不 確 定 概 念	形 式 基 準
不相当に高額(過大役員退職給与)	功績倍率3倍超
不当に減少(不動産管理会社)	賃貸収入額の20%以上
正当な理由(過少申告加算税)	5,000円以下(少額免除)
社会通念上一般に(社員慰安旅行)	10万円程度以下
相当期間(貸倒損失)(法基通9-6-1(4))	3年~5年

【図表2】【図表3】 いずれも山本守之・守之会『新版 検証 税法上の不確定概念』(中央経済社, 2015) 27, 28頁図表より著者一部引用

法人税法施行令70条1号イでは、役員給与の「不相当に高額な部分の金額」につき、「……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給与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におけるその超える部分の金額」と規定している。役員退職給与についても、同条2号で、同様の規定を設けている。

すなわち、抽出した類似法人の平均役員給与額および売上高が「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かのメルクマールとなる。役員給与については「倍半基準」⁹⁸⁾が、役員退職給与については「功績倍率法」⁹⁹⁾が基準となるからである。

これらは、行政内部で執行上設けていると

いわれる形式基準(【図表3】参照)による不確定概念であり、通達は存在しない。にもかかわらず、実務上、倍半基準、功績倍率法が使われているのは周知の事実である。当該裁判例においても、考慮対象基準とされている。しかし、被告側がどのような法人を類似法人として抽出しているのかに関しては、役員給与額および役員退職給与の支給決定時には、原告側には知りがない。課税庁側の判断基準となる「不相当に高額な部分の金額に該当するか否かの基準」は、遅くとも、申告時に

⁹⁸⁾ 阿部泰隆・税務事例49巻11号(2017)7~18頁、同・税務事例49巻12号(2017)11~18頁は、最高裁に提出した意見書を公表したものである。

⁹⁹⁾ 施行令70条1号が定める類似法人の抽出として、対象法人の売上金額の0.5倍以上2倍以内の範囲から抽出する基準をいう。

了知されねばならない。しかし、民間企業である納税者が類似他法人の役員給与額の情報を入手することは困難であり、現行の形式基準の運用では納税者の行動指針とはなり得ない。

当該事例では、被告側が抽出した沖縄国税事務所および熊本国税局管内の4法人の選定につき、合理的であると判断されているが、これら抽出法人を、「泡盛製造」という特殊性を考慮して沖縄国税事務所管内の法人に絞ったとしても、あるいは逆に、「単式蒸留しょうちゅうの製造」ということで、沖縄県のみならず九州管内に広げたとしても、裁判では合理性があると判断されただろうと思われる。類似法人の抽出にはルールがなく、課税庁側の恣意性を排除しきれない。結果として、納税者にとって予測可能性のある基準とはなっていない。

そうなると、東京地裁に提訴して争うという迂遠な争訟方法を選択する以前の税務申告時の文書回答制度の利用あるいは税務調査段階において、原告側の支出根拠・被告側の処分基準を明示したうえで、何らかの「合意」を得るという方策も採り得たのではないか。

「そもそも論」でいえば、2006（平成18）年の会社法制定に伴う法人税法34条（役員給与の損金不算入）改正の趣旨からすれば、「不相当に高額な部分の金額」を損金不算入とする趣旨を見出すことができない⁽¹⁰⁰⁾。というのは、会社法制定前の役員賞与が利益処分とされていた時期に、損金算入から控除するために、支給形態を基準として区別するために形式にこだわって設けられたのが当該規定である。しかし、改正後の今日、法人の支給する役員給与につき34条1項による3つの条件による制約（定期同額給与、事前確定届出給与、利

益連動給与）内であれば、損金性を否定することはできない。

上場企業では、どんなに高額の役員給与の支給があっても、「不相当に高額」として否認された事例は見受けられない。非上場企業においても、適正性および透明性が担保されている限り、「不相当に高額な金額」の損金算入を制限する意味は失われているといえよう。

(2) 不確定概念に対する判断余地とアドヴァンス・ルーリング

長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果によって、すでに行政先例法としての役割を担っていると解されるのは、相続税法の財産評価通達である。

相続税法22条では、時価主義を評価の原則として採用している。「時価」をどのように認定するかは、財産評価基本通達・個別通達を読まないといけないが、それは、当然ながら、財産評価につき行政庁の自由裁量を認める趣旨ではない。個別の財産の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある財産の評価が、通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではない。しかし、評価基本通達の基本的内容は、現在では行政先例法になっていると解されるので、特段の事情がない限り、それと異なる評価を行うこ

(100) 相当であると認められる金額を具体的に判断するために、功績倍率法が客観的であり、合理的であるとされる。最終月額報酬×従事期間年数×功績倍率（3倍）を乗じた金額を超えない限りは、不相当に高額な部分の金額はないとされる。

(101) 阿部・前掲注(98)税務事例49巻11号13頁、金子・前掲注(97)175～177頁。

とは違法になると解すべきとされている⁽¹⁰²⁾。

課税要件に中間目的を示す不確定概念を用いることは、税務の現場における個々の事例に対する柔軟な対応の必要性という面からみても不可欠であることは間違いない。たとえば、「パチンコ平和事件」(最判2004(平成16)年7月20日判時1873号123頁)で争われた過少申告加算税の「正当な理由」(通則法65条4項)が認められる事実を事務運営指針として公表する取扱いも⁽¹⁰³⁾、課税当局の射程範囲を分析することによって争いを未然防止する予防法学の見地から、それなりの実効性があると思われる。

さらに効果的と思われるのは、アメリカやドイツにおけるアドヴァンス・ルーリングに対応する「事前照会に対する文書回答」を国税庁が採用したことであろう。

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(IRS: Internal Revenue Service)が発する公定解釈をルーリング(ruling)と呼び、うち将来の行為や取引に関するものをアドヴァンス・ルーリングと呼ぶ⁽¹⁰⁴⁾。文書によるルーリングの発給は、IRSの規則によって正式の制度として採用されている⁽¹⁰⁵⁾。一方、ドイツにおけるアドヴァンス・ルーリングに係る根拠条文はドイツ租税通則

法89条2項であり、「租税法上の重大な影響の及ぶ特別の利益が存在する場合」には拘束力ある情報が提供されうると規定されている⁽¹⁰⁶⁾。

2001(平成13)年6月22日付け「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)」および「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)」は、2002(平成14)年6月28日付けで正式に採用され、現在の制度となった。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いない。あくまで納税者サービスの一環として位置づけられている⁽¹⁰⁷⁾。

しかし、法的拘束力がないとはいえ、回答を得た納税者は、上記最判1987(昭和62)年10月30日で示された租税法における信義則適用の要件対象者となりうるのではないか。文書回答の場合には、一般的な質疑が記載されている個人的な著作物と異なり、課税当局から納税者に対する公的な見解の表明として回答がなされるため、上記最判で示された4要件のうち、①(税務官庁が公の見解を表示)を満たすと考えられる。したがって、他の3つの要件次第では、信義則の適用もありうると思われ、指摘されている。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

(102) 金子・前掲注(1)716頁, 720頁。

(103) 羈束裁量(法規裁量)とされる「正当な理由」の意義として、不当・酷説が通説とされている。「不当または酷」の判断基準は、事務運営指針において示されている。酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』(清文社, 2015) 36~41頁。

(104) 金子宏「財政権力—課税権力の合理的行使めぐって—」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010) 89~116頁。

(105) 米国の文書回答(レター・ルーリング)制度は

1938年の税制改正により導入され、内国歳入法 § 7805に基づく。1987年税制改正により手数料を導入するなどの濫用防止対策が講じられている。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むけて」税研115号(2004) 16頁, 19頁。

(106) 手塚貴大「租税手続における事前照会—ドイツ租税法における制度と理論、およびその示唆するもの」租税法研究37号(2009) 46頁。

(107) 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢44号(2004) 463頁, 641頁。

納税者にとっても参考となる。

3 合意の拘束力——手続的統制

文書回答に法的拘束力をもたせるとなると、課税庁側の回答は一層慎重になり、時間もかかるというデメリットが生じ得る。しかし一方で、多くの「ストック・オプション訴訟」(最判2005(平成17)年1月25日民集59巻1号64頁)で争われた争点を防ぐ意味では、望ましいあり方といえよう。ストック・オプション訴訟では、東京国税局所得税課長監修の『所得税質疑応答集(平成6年版)』(大蔵財務協会)⁽¹⁰⁸⁾等において、ストック・オプションを購入した者は一時所得として課税されるとの見解を示していた⁽¹⁰⁹⁾のに、後に給与所得と見解を変えたうえに、過去3年間に遡って課税したという信義則違反を問われた。当該最判では、結局、ストック・オプション権利行使益は給与所得と判断されたが、地裁レベルでは一時所得との判決も相次いだため、全国で100を超える訴訟が起こされた。その後、最判2006(平成18)年10月24日(民集60巻8号3128頁)において、過少申告加算税を免除すべき「正当な理由」(通則法65条4項)が認められた。

文書回答は公的見解となることからして、予防法学の見地からは望ましい。ただし、通達に拘束力がないのに対し、文書回答に拘束力を認めるためには、新たな理屈が必要にな

る。

阿部は、「『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1(9)へ)』は、否認規定の対象になるかどうかを回答対象外としているが、これも事前に回答すべきであろうし、その回答に法的拘束力をもたせ(確約の法理)、その解釈を争えるようにすべき」と主張している⁽¹¹⁰⁾。

「確約の法理」とは、行政の将来に向けての一方(高権)的自己義務付けたる行為をいう。税務訴訟においては、課税庁側の確約等を信頼した納税者を裏切ることになるから、信義則に違反すると主張される。信義則違反の4要件の一つとして確約の存否(要件①)を重視していることになる⁽¹¹¹⁾。

かつての税務訴訟事例では、「『示唆』『回答』は口頭であり、具体的な資料も検討しておらず、具体的に『確言』したことはない」というように、確約を否定してきた。しかし、通則法改正により、調査終了の際の手続が法定化され(同法74条の11)、手続的統制を強めた。調査結果に基づいて終了手続が法定化されたことは、税務行政過程における「調整・合意」制度を容認したとも捉え得るのではないかと思われる。

ただし、この考え方に対し、通則法74条の11第3項の「修正申告等の勧奨」は、税務調査の終了を前提としているので、行政庁とし

(108) 「214. ストックオプションを与えられた場合の課税」に対する回答として、「現実に権利を行使した本年分の一時所得として課税されます。」と答えていた。

(109) 米国親会社から与えられたストックオプションの権利を行使した日本子会社役員からの問いに対して「現実に権利を行使した本年分の一時所得として課税されます」との答えが示されている。

(110) 阿部泰隆「国税通則法65条4項にいう『正当な理由』」租税判例百選[第4版](2005)191頁。

(111) 公営住宅の明渡請求事案において傍論ではあるが「確約」に触れたことがあり、その後の期限付き公務員の再任用の拒否事案や第三セクターへの補助金交付事案において、より明確に確約の法的意義を承認するようになったが、いずれも確約の概念・法的性質・効果等については明示していない。乙部哲郎「確約の法理の展開」神戸学院法学39巻2号(2009)1~2頁,4頁。

ての見解は「更正決定をすべき」ことで結論を得ているが、修正申告に応じるかどうかを確認しているにすぎないとの解釈もある⁽¹¹²⁾。

実務上、合意に至らない場合は、更正・決定処分を経て、争訟へと移行することになる。しかし、大部分の申告・調査は争訟以前の段階で終了しているわけであり、そうなる、納税者の負担面からも、訴訟経済面からも、税務行政過程における「合意」を重視し、現場の判断余地を認め、確約の法理あるいは信義則が重視されるべきではないか。

VI むすびにかえて

公平性を重視する立場を法原理化し、法律によらない課税を禁止したところの「合法性の原則」は、成立した納税義務を租税法律に従って確定し、その確定した税額を租税法律に従って徴収しなければならないとする原則であり、効果裁量も要件裁量も排除している⁽¹¹³⁾。そして、不確定概念の使用および解釈に関し、要件裁量の余地を認めないとすると、恣意的課税の余地は法理論上完全に排除され、租税法律主義は貫徹されることになる。

しかしながら、不確定概念につき、租税法

律の枠内で合理性をもつ複数の解釈可能性が存在することもあり得る。「判断余地」論は、現実から出発し、包摂（あてはめ）をめぐる事実上の困難という現実から、法的結論を導き出すという経験的考察に基づく裁量論である。税務行政過程における「合意」を認めることが納税者の権利を擁護することになる場合もあり得る。合法性の原則という租税法律主義の手続的側面に関する原則によって守るべき法益は、むしろ、租税公平主義であろうと思われる。厳格な解釈適用が求められる租税法規とはいえ、対法律（対立法）裁量の余地がゼロというわけではない。

本稿は、実務の現場における事実認定および法解釈の両方の場面での交渉的な作業の存在につき、「裁量」ではなく「判断余地」をキーワードに、「合意」の拘束力を手続的統制のもとで認めてもいいのではないかと、法理論的にも「確約の法理」「信義則」のもと容認できるのではないかと、との一提言・一考察である。

(112) 藤曲・前掲注52207～208頁。

(113) 谷口・前掲注(4)34頁。