

〈論文〉

租税法におけるソフトロー研究の可能性 — 租税法律主義と租税公平主義との関係からの検討 —

成 宮 広 理

要 旨

本稿は、租税法律主義と租税公平主義との関係において、今後の租税法においてソフトロー研究がどのような可能性を有しているかを検討することを目的としている。

租税法におけるソフトロー研究は、法ではないが納税者に影響を与える情報を法的に検討することを目的とする研究である。

本稿では、ソフトローの例として、税務通達を対象として検討する。その中でも、リース通達の法令化の議論を確認する。通達は、法が整備されていない領域において、納税者間の公平を確保するために必要なものであると考える。その一方で、租税法律主義との関係においては、望ましい法の形式であるかどうかは疑問が残る。この疑問を解決するために、租税法律主義と租税公平主義との関係において、ソフトロー研究の可能性を検討する。

ソフトロー研究の可能性は、租税行政のデジタル化の拡大に伴い、法ではないが納税者に影響を与える情報の重要性の増加から、必要になるとする仮説を立てた。租税に関するデジタル技術の発展に伴い、多くの納税者が、情報を共有することが可能になれば、インターネット上に公開されている情報にも、法的確信が強くなる。それによって、法ではないが納税者に影響を与える情報、いわゆる租税法における法と法ではない領域にある中間層が今後さらに拡大していくことが予測される。そのような情報をソフトローと位置付け、法学的な視点から検討することが納税者の予測可能性及び法的安定性を確保することにつながると考える。

したがって、租税法におけるソフトロー研究の可能性は、今後さらに発展していく租税法のデジタル化との関係を中心に、情報化社会に対応する法の在り方を検討していく際の一つの視点になると考える。

目次

はじめに

1. ソフトロー研究について

(1) ソフトロー研究の対象

(2) ソフトローとハードローの関係

2. ソフトローの役割—通達を対象として

(1) 通達の法的性質

(2) 通達の外部効果の有無

(3) 通達とソフトローの関係

3. 租税法律主義と租税公平主義の関係におけるソフトロー

(1) 租税法律主義について

(2) 租税法律主義と租税公平主義の関係

(3) 租税法における法の在り方—租税法律主義、租税公平主義及びソフトローの関係

おわりに

はじめに

本稿は、租税法において法ではないが納税者に影響を与える情報を「ソフトロー」として、位置付け、その可能性を租税法律主義と租税公平主義との関係から検討することを目的としている¹⁾。

憲法84条は、あらたに租税を課し、または現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを定めている。これを租税法律主義と称している。また、憲法14条1項は、税負担を担税力に即して国民に公平に配分されなければならないと、租税法律関係において国民は平等に扱われなければならないとする原則である租税公平主義または租税平等主義がある。租税法律主義は、法律の規定に基づいた課税を求めている。

この二つの原則は、納税者の課税を巡って衝突する場合がある。例えば、実質的な納税者間の公平を確保するために、不確定概念を租税法規に規定されている場合がある。租税法律主義と租税公平主義の衝突を解決するために、租税法の解釈及び適用を定める通達が重要な

1) 本稿における租税法律主義と租税公平主義の関係についての記述は、将来の租税法におけるソフトロー研究全体の方向性を示すことを目的としている。より詳しい研究については、今後の研究課題とする。

役割を果たしていると考えられる²⁾。例えば、租税法規に用いられている不確定概念の部分を通達により明確化することにより、納税者の予測可能性を高めようとしている³⁾。しかし、税務通達は、国家行政組織法 14 条 2 項の規定から、法ではなく、下級行政機関を拘束するのみであり、外部効果を有するものではない。そのため、租税法律主義に反するのではないかという問題が生じている。このような問題意識に基づいて、「ソフトロー」という観点から検討を行う。

本稿の構成は、次のとおりである。まず、ソフトロー研究は何を対象としているのかをソフトローと対になる考えであるハードローとの対比を用いて明らかにする。次に、通達を例として、法ではないものがなぜ、事実上、法と同様の働きをするのであるかという疑問に対して、ソフトローの先行研究を踏まえて検討する。最後に、租税法律主義、租税公平主義及びソフトローという三者の関係性を踏まえ、将来の租税法におけるソフトロー研究の可能性を述べる。

1. ソフトロー研究について

(1) ソフトロー研究の対象

2008 年に開始された東京大学 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・ビジネスローの戦略的研究教育拠点形成」（以下、「ソフトロー・プロジェクト」という。）は、ソフトローを「最終的に国家による強制的なエンフォースメントが保証されていないにもかかわらず、国・企業・個人が何らかの拘束感をもって従っている規範」⁴⁾と解

2) 法律以外のものが、課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に影響を与えている例として、通達課税の問題が存在する。通達と租税法の関係に関する文献は、多数存在するが、本稿は主に、北野弘久（1978 年）「通達行政・通達課税」北野弘久編『判例研究日本税法体系（1）』（学陽書房）、51 頁、田中治（2008 年）「税法通達の読み方」税研 23 巻 5 号、22 頁、酒井克彦（2016 年）『アクセス 税務通達の読み方』（第一法規）、61-67 頁等を参照。

3) この問題について、田中二郎教授は、「通達というものの性格については、…上級行政庁の下級行政庁に対する執務基準あるいは法律の解釈基準を示したものだと思います。ところが、税務署や国税局で税務行政をしている人たちの気持では、通達は、実質的に法規的な性質を持っており、裁判所もそれに従って判断するのが当然だというような気持があるのではないのでしょうか。そこにこの問題をめぐって意見の対立を生ずる根源があるのではないかと思います。」（田中二郎（1956 年）「座談会 官庁通達・行政通達の本質について」『税経通信』第 11 巻第 9 号、156 頁）と解説している。

4) 藤田友敬（2006 年）「規範の私的形成と国家によるエンフォースメント：商慣習・取引慣行を素材として」『ソフトロー研究』第 6 号、1 頁。

している⁵⁾。

租税法におけるソフトロー研究について、先行研究は、「納税義務は国家によって作成され国家によってエンフォースされる規範の典型である。しかし、そのエンフォースメントの過程で、通達・解釈指針といった形で、それ自体としては必ずしも拘束力のないさまざまなルーリングが行われるケースがある。これらの通達・解釈は当プロジェクトが取り上げるソフトローの一種ではあるが、あくまで国家によって形成され、国家によってなされるエンフォースメントを補充するという性格である。より一般的に言うなら、国家が作成し国家がエンフォースする規範についても、どこまでをハードローの世界に上げ、どこから下をソフトローの世界にとどめるか、またその棲み分けが変化していくといったことがあるかといった問題があることになる。」⁶⁾としている。ハードロー及びソフトローの区別は、形成主体が国家であるか否か、また、国家のエンフォースメントの有無によって区別している。

岡村忠生教授は、租税法におけるソフトローを「租税法律主義の下で、それ自体には課税要件または租税手続を規律する直接の法的効力を認めることはできないが、これらに有意味な影響を与えるものすべてを指す概念として用いる。租税法律主義が租税を課すために要求する法(以下「ハードロー」という)を基準とし、それ以外のものをすべてソフトローに含める」⁷⁾と解している。岡村忠生教授は、上記の理解を基準にソフトローの対象を「租税法律主義を満足する法令によって担保された納税義務の内容に有意味な影響を与えるが、租税法律主義の要請を満足できないため、ハードローとして認められないもの」⁸⁾と位置付けて

5) 藤田友敬教授は、ソフトロー対象の判断基準について、主に研究対象を形成主体及びエンフォースメントの有無によって4つのカテゴリーに分類している。第1のカテゴリーは、国家以外の主体が作成した規範であって、国家はそのエンフォースメントに関与しないものとしている。第1のカテゴリーに分類される具体例として、チップを置く慣習等の社会規範が挙げられている。チップを置く慣習は、多くの人が従っているが、それは、法律によって強制されたものではなく、また、サービス提供者がチップの支払いを裁判所に求めることができない。第2のカテゴリーは、国家が形成し、国家がエンフォースしない規範である。具体例として、法律によって罰則等の法的な効果とは結びつけられていない努力義務が挙げられている。第3のカテゴリーは、国家以外が形成し国家がエンフォースする規範である。このカテゴリーは、①法制度自体が特定の経済主体に対して規範の作成を命じているタイプと②国家によるエンフォースを念頭に置かず、事後的に裁判等の国家が関与する活動によってエンフォースされるタイプに分類される。①の具体例として会計基準、②の具体例として商慣習等を裁判所がエンフォースする場合が想定されている。第4のカテゴリーは、国家が作成し国家がエンフォースする規範である。第4のカテゴリーは、ハードローとして挙げられている(同上2-7頁)。

6) 藤田友敬・前掲注4)、7頁。

7) 岡村忠生(2010年)「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563号、142頁。

8) 同上144頁。

いる。

上記のような先行研究から、ソフトロー研究⁹⁾では、最初にソフトローとハードローの区別による検討対象の明確化が求められる。

(2) ソフトローとハードローの関係

ソフトローは、課税要件または租税手続を規律する直接の法的効力を認めることはできないことが確認された。しかし、事実上、法と同様の働きをしている場合が存在する。このようなソフトローは、ハードローとの関係から検討する¹⁰⁾。以下では、ソフトローと法源の関係を扱う。

法源とは、法の存在形式であり、裁判官が判決を正当化する際に援用されるものである¹¹⁾。このような法源は、通常、文字・文章で表現され所定の手続に従って定立される成文法と、社会における実践的慣行を基礎とする不文法に分類される。成文法には、成文憲法、法律、命令、各種の自治法規などがあり、不文法には、慣習法、判例法、条理などがある。法源の範囲及びその効力については、大陸法系の成文法主義と英米法系の判例法主義とでは、それぞれ異なった制度を採用している。大陸法系の日本では、法源として、国家の制定法を中心的な法源とする成文法主義をとっている。他方で、成文法主義のもとでも、国家の制定法以外の法源に対しても補充的効力が認められている。日本では、国家の制定法の他にも、慣習法、判例法、条理が法源として認められている¹²⁾。

租税法におけるソフトローは、租税法律主義との関係から、「租税法律主義を満足する法令によって担保された納税義務の内容に有意義な影響を与えるが、租税法律主義の要請を満足

9) ソフトロー・プロジェクトの中で藤田友敬教授は、ソフトロー研究の意義について、次のようなことを挙げている。ソフトロー研究は、伝統的に実定法学に含まれていない現象をソフトロー研究の対象とすることによって、実定法学の考察領域を拡大することである。藤田友敬教授は、ソフトローを「裁判所その他の国の権力によってエンフォースメントされないような規範であって、私人（自然人および法人）や国の行動に影響を及ぼしているもの」としている。ソフトロー研究の目的は、第一に、国家が当然にはエンフォースしてくれないルールや国家以外の主体が作るルールのような従来の法律学の対象ではないものに対して、法律学の研究対象を拡大すること、また、そのような拡大した対象を研究することを可能にする方法論を見つけることである。第二に、ハードローとソフトローの相対化を行うことによる実定法学全体に影響を与えることである（藤田友敬（2008年）「はじめに」藤田友敬編『ソフトローの基礎理論』（有斐閣）、1-3頁。）。

10) 本稿でのハードローは、岡村忠生教授の先行研究を参考としつつ、後述する法律や命令などの成文法源だけでなく、慣習法のような不文法源も含むものである。

11) 中川淳（2009年）『法学講義 第2版 基礎へのアプローチ』（世界思想社）、22頁。

12) 田中成明（2006年）『法学入門 新版』（有斐閣）、19-24頁。

できないため、ハードローとして認められないもの」¹³⁾としている。このようなソフトローの捉え方から、成文法源としては当然に認められていない。

不文法源との関係については、後述する通達の慣習法化の議論から、法的確信の程度によって両者は区別される。通達は、納税者に事実上の影響力を与えているが、法的確信に至るまでの影響を与えているとはいえない。また、岩崎政明教授は、通達を含む行政規則について、外部効果が認められるとしても、租税法律主義との関係から、法的拘束力を認めることは避けるべきであり、そのような行政規則については積極的に法規命令化すべきであるとしている¹⁴⁾。この点から、通達のようなソフトローを不文法源として、扱うことはできない。しかし、金子宏教授の見解¹⁵⁾から、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覆・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、納税者に有利なソフトローが不文法源化する可能性も否定できない。

したがって、ソフトローと法源の関係は、両者を同一のものとして扱うことは不可能ではあるが、ソフトローが一定の法的確信を得た場合には、不文法源化もしくは成文法源化する可能性がある。ソフトローと法源の関係を研究する際には、ソフトローの形式的な性質だけでなく、ソフトローが実務上、どのように扱われているかという実質的な性質も考慮に入れる必要がある。以下では、通達を例として、ソフトローがどのような理由から用いられているかを検討する。

2. ソフトローの役割—通達を対象として

(1) 通達の法的性質

行政機関が定立する規範は、国民の権利義務に関わるか否かによって、法規命令と行政規則に二分される。行政機関が定立する規範は、行政機関が法条の形式をもって定める「当該定めが外部効果をもつもの、つまり、相手方私人と行政主体の関係を規律し、紛争が生じたときに裁判所がこれを適用するもの」¹⁶⁾である法規命令と「行政機関相互を拘束するが、私人

13) 岡村忠生・前掲注7)、144頁。

14) 岩崎政明（1996年）「租税行政規則の外部効果—特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について」『横浜国際経済法学』4巻2号、50頁。

15) 金子宏（2019年）『租税法 第23版』（弘文堂）、115頁。

16) 塩野宏（2015年）『行政法Ⅰ 行政法総論 第6版』（有斐閣）、102頁。

に対する関係では規律する効果をもたないもの、つまり内部効果しかもたないもの」¹⁷⁾である行政規則を含めたものである。法規命令には、内閣が作成する政令（憲法 73 条、内閣法（昭和 22 年法律第 5 号）11 条）、内閣総理大臣が作成する内閣府令（内閣府設置法（平成 11 年法律第 89 号）7 条 3 項）、各主任の大臣が作成する省令（国家行政組織法（昭和 23 年法律第 120 号）12 条 1 項）等がある。行政規則の種類は、法令の解釈を統一するために上級行政機関が下級行政機関に対して発する基準である解釈基準、行政庁が裁量を認められている処分を行う際の判断の統一性を確保するために発する基準である裁量基準等に分かれている¹⁸⁾。本稿では、解釈基準を中心に検討する。

解釈基準は、内閣府設置法 7 条 6 項及び国家行政組織法 14 条 2 項を確認的規定として、通達という形式で用いられている¹⁹⁾。通達は、下級行政機関を拘束する。その一方で、国民との関係では、拘束力はなく、裁判所の基準としては認められていない。よって、通達に従った行政処分が行われ、その行政処分の適法性が争われた場合、裁判所は、通達に拘束されることはない。裁判所は、独自の判断で、法令を解釈及び適用して、その処分の適法性を判断しなければならない。しかし、通達は、事実上、法と同様の役割を果たす場合がある²⁰⁾。租税法

17) 同上 102 頁。

18) 桜井敬子、橋本博之（2019 年）『行政法 第 6 版』（弘文堂）、57－59 頁。

19) 塩野宏・前掲注 16）、114 頁。

20) 通達の法的性質に関する判例として、最判昭和 43 年 12 月 24 日民集 22 卷 13 号 3147 頁（以下、「昭和 43 年判決」という。）が存在する。昭和 43 年判決は、墓地、埋葬等に関する法律（昭和 23 年法律 48 号）13 条は、「墓地、納骨堂又は火葬場の経営者は、埋葬、埋蔵、収蔵又は火葬の求めを受けたときは、正当の理由がなければこれを拒んではならない」と規定する。

「正当の理由」について、次のような通知が発せられた。厚生省環境衛生課長は、宗教的感情を、著しく害うおそれがある場合に、「正当の理由」があるとする通知を東京都衛生局長に発した。その後、新規に多数の信者を獲得した宗派と既存の墓地を経営している宗教団体の埋葬に関する対立が生じてきたため、新たに次のような通知を発した。内閣法制局第一部長は、埋葬、埋蔵、収蔵又は火葬の求めを拒む場合に、他の宗教団体の信者であることは、正当の理由に該当しないとする旨の回答（昭和 35 年 2 月 15 日法制局一発 1 号）を行った。この回答を得たうえで、厚生省は、この回答に従って、墓地、埋葬等に関する法律 13 条及び 21 条を解釈適用することを内容とする通知（循環発 8 号各都道府県・各指定都市衛生主管部〔局〕長あて厚生省公衆衛生局環境衛生部長通知。以下、「昭和 33 年通達」という。）が発せられた。

X（原告・控訴人・上诉人）は、長期にわたって墓地を経営してきた仏教の一派に属する宗教法人である。X は、昭和 33 年通達が発せられるまで、埋葬等を受け入れていなかった。しかし、昭和 33 年通達に従わなければ罰金が課せられる可能性があることなどの理由から、X は、Y（厚生大臣一被告・被控訴人・上诉人）を相手方として、昭和 33 年通達の取消訴訟を提起した。第 1 審である東京地判昭和 37 年 12 月 21 日行集 13 卷 12 号 2371 頁及び第 2 審である東京高判昭和 39 年 7 月 31 日行集 15 卷 7 号 1452 頁は、昭和 33 年通達を処分に該当しない等として、訴えを不合法とした。X は、これらの

において、通達に基づいて課税が行われるとする「通達課税」の問題がある。

（2）通達の外部効果の有無

学説においては、通達を前提として私人が行動し、それが広範かつ継続的である場合には、通達を基礎とした秩序が形成されることがあるとする見解がある²¹⁾。私人が通達を前提として行動する理由として、第一に、違法な通達に従って行われた行政の行為であっても、原則的に公定力や不可争力が生じること、第二に、通達の適法性及び合理性について争訟を通じて解決を図ることを躊躇する国民の意識の問題が存在すること、第三に、違法または不当な通達を是正する争訟制度の限界を挙げている²²⁾。

このような通達の外部効果から、通達を基礎とした秩序が形成された場合に、その通達を慣習法として扱うべきではないかという見解もある。この点について、金子宏教授は、慣習法の法源性を「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が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・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」²³⁾と解し、通達を慣習法として扱う可能性もあることを示している。その一方で、田中二郎教授は、租税法律主義の関係から、慣習法の成立について、稀ではあろうが、皆無とまではいえないという程度にとどまってい

判決を受けて上告した。

昭和43年判決は、通達の法的性質を次のように判断した。通達は、「元来、法規の性質をもつものではないから、行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所は、法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる」ものである。

このような通達の法的性質を踏まえて、昭和43年判決は、昭和33年通達が発せられたとしても、直ちにXに刑罰が科されるおそれはなく、また、取消訴訟の対象となるのは、国民の権利義務に影響を与え、法律上の地位に直接具体的な法律上の影響を及ぼすような行政処分等であることから却下されている。

21) 塩野宏・前掲注16)、115頁。

22) 田中治・前掲注2)、25-26頁。平岡久(1985年)「訓令・通達」雄川一郎ほか編『現代行政法大系 第7巻』（有斐閣）、218-219頁。

23) 金子宏・前掲注15)、115頁。金子宏教授は、租税法が侵害規範であることから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立する余地はないとしている。

る²⁴⁾。

通達の外部効果に関連して通達の慣習法化については、通達に対する私人の法的確信の程度に応じて認める可能性があることを示す見解もある。しかし、どの程度の私人の法的確信が通達の慣習法化を認めるに足りるかについては、不明瞭である。また、租税法律主義の観点からも、通達を慣習法として扱うことは、法的安定性及び予測可能性を害することになる²⁵⁾。

通達とその通達が示した解釈に従った課税の関係についての判例として、最高裁昭和 33 年 3 月 28 日判決（以下、「昭和 33 年判決」という。）が存在する²⁶⁾。昭和 33 年判決は、いわゆる通達課税について、その内容が合法であれば憲法違反に当たらないとした初の最高裁判例である。本判決の背景は、消費税法の導入に伴い廃止された物品税法（昭和 15 年法律 40 号）1 条の課税物件には昭和 16 年から「遊戯具」が規定されていたが、パチンコ球遊機については、当初課税対象とはされていなかった。しかし、昭和 26 年 3 月東京国税局長よりパチンコ球遊機が遊戯具であって、物品税を課税すべしとの通達（以下、「昭和 26 年通達」という。）が出された。

X（原告・控訴人・上告人）らは、パチンコ球遊機の製造業者であり、物品税法の下で継続的に事業を行っていた。昭和 26 年に Y 税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、パチンコ球遊機が物品税法上の遊戯具に当たるとして、X らに対して、物品税の課税処分を行った。X らは、パチンコ球遊機が長期にわたり非課税であったにもかかわらず、東京国税局長の昭和 26 年 3 月 2 日付間消 32 号による管下各税務署長に対する昭和 26 年通達によって、パチンコ球遊機が改正物品税法の遊戯具に該当することとしたと主張した。X らは、突然通達によってパチンコ球遊機を遊戯具に該当すると解したことについて、物品税の課税対象とする立法措置が採られていないにもかかわらず、昭和 26 年通達によって新たに課税をすることを通達課税にあたるとして、憲法に違反し、無効であると主張した。

第 1 審（東京地裁昭和 28 年 2 月 18 日判決²⁷⁾）は、パチンコ球遊器が一応社会観念上遊戯具

24) 田中二郎（1968 年）『租税法』（有斐閣）、95－96 頁。田中二郎教授は、たとえ、通達が行政先例法と認められるとしても、その内容を改める場合には、通達の改正ではなく、法律の改正によることが妥当であるとしている。

25) 塩野宏・前掲注 16)、115 頁においても、通達の慣習法化は、通達による行政を公認することになり、納税者全体からみれば、租税行政の執行の不公平とみることもできるとし、通達という形式のままで、実行上の効果を認めることは許されないとしている。

26) 最判昭和 33 年 3 月 28 日民集 12 卷 4 号 624 頁。

27) 東京地判昭和 28 年 2 月 18 日行集 4 卷 2 号 298 頁。

であると認められ、旧物品税法1条にいわゆる遊戯具が原告等の主張するように資本的消費に向けられるべきものを含まないことが必ずしも明白といい難い以上、本件賦課処分を当然無効であると断ずることができないとして、無効確認を求めるXらの請求を棄却した。控訴審判決（東京高裁昭和30年6月23日判決²⁸⁾）は、第1審を支持し、控訴を棄却した。Xらは、昭和26年通達が長年非課税であった事例を変更したことから、憲法30条に違反し、通達課税であるとして上告した。

昭和33年判決は、通達の課税に関して、「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つても、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つて、採用し得ない。」と判断し、上告を棄却した。この判決から、判例は、通達課税の成立に否定的である。

昭和33年判決と金子宏教授及び田中二郎教授の学説から通達の外部効果は、次のように評されている。昭和33年判決は、租税法における通達が外部効果を有することについて、否定している。他方で、学説においては一定の秩序を形成していることを認める見解が存在する。しかし、学説においても、通達が有する外部効果によって慣習法のような法源に至ることについては、私人に対して求められる法的確信の程度が不明瞭であるなどの課題が残るとする見解がみられた。現在の通達の外部効果に関する議論は、外部効果を認めつつも、法源として扱うことに対しては否定的な状況であり、通達をどのように法的に位置付けるかに関しては、不明確である。この点について、本稿はソフトローの観点から検討する。

(3) 通達とソフトローの関係

増井良啓教授は、通達をソフトローの観点から検討した先行研究として、次のことを指摘している²⁹⁾。

通達の内容に納税者が従う背景としてどのようなものが存在するか、また、どのような租税法領域で通達がいわれているかである。通達の内容に納税者が従う理由については、形成主体が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こと、納税者が通達の取扱いを争う際にコストがかかること及び裁判所が通達と異なる法律解釈を行う可能性があることから、「法律論として通達は国民を拘束しないといっても、実際問題と

28) 東京高判昭和30年6月23日行集6巻6号1404頁。

29) 増井良啓（2008年）「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」中里実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣）、188頁。

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。」³⁰⁾と述べている。どのような租税法領域で通達が用いられるかについて、増井良啓教授は、課税要件の不完備な領域であると仮説を立てている。この仮説を裏付ける要因として、①課税要件を法令限りで定めることによる立法コスト、②新しい取引類型や金融技術に機敏に対応するために法律を制定していたのでは間に合わないとするタイムラグの存在、③専門技術的な知見の確保が存在する³¹⁾。

この点について、過去に個別的な取扱いがなされていたが社会の要請によって、通達が発せられ、その後、法令化した事例であるリース取引の一連の流れを確認する。過去のリース通達の法令化の議論から、法が整備されていない領域において通達がどのような役割を果たしていたのかを検討する。

リース取引は、国税庁長官の通達が制定される以前は、税務上の取扱いについて、個別の事案ごとに行われていた。しかし、最高裁昭和43年8月27日判決³²⁾等の影響から、このような取扱いについて租税法律主義の観点から批判がなされていた³³⁾。

この判決等から、リースを利用した場合と資産を購入した場合の減価償却費と損金算入額との関係が問題となった。この問題を解決するために、国税庁は、譲渡条件付賃貸にかかる資産の収益帰属の特例に関する通達案を公表した。この通達案に対して、リース業界は、リース事業懇談会を組織し、その対応と通達案の問題点を陳情書によって国税庁に対して主

30) 同上 191 頁。

31) 増井良啓・前掲注 29)、196－197 頁。

32) 最判昭和 43 年 8 月 27 日税資 53 号 313 頁。

33) 最判昭和 43 年 8 月 27 日において納税者は、市の中小企業設備合理化促進条例に基づく機械等の使用許可の法律関係について、使用料等の完納を停止条件とする所有権移転契約と機械等の賃貸借契約とが同時になされた混合契約であると主張した。しかし、判決では、「論旨は、右使用許可が取り消され機械等が市に返還されたときは、既納の使用料は明らかに使用料たる性質をもつことになる」といい、また、使用者の使用期間中の機械等についての損害保険を付する義務、善管義務、その滅失、損傷、亡失等による損害賠償義務、その管理の状況、生産実績の報告義務等をあげて、使用許可の法律関係を使用料等の完納を停止条件とする所有権移転契約と機械等の賃貸借契約とが同時になされた混合契約のごとく主張する。しかし、それは、賃貸借のように機械等がやがて貸主に返還されることを本来予定しているものではなく、使用許可の取消の場合にも、使用期間内に生じた機械等の減価分を既納の当初納付額、普通使用料から補償させる建前の特別な清算方法をとっているのであり、その他所論の使用者の義務も、右使用許可の関係を所有権留付割賦売買と解することを妨げるものではない。してみると、叙上の見解に基づき、上告人の納付した普通使用料につき、これを機械の売買代金の一部を構成するものとして使用中の機械の係争事業年度における減価償却額の限度においてのみ損金計上を承認した本件更正処分は相当であり、これを支持した原判決に所論の違法は認められず、論旨は理由がない。」(最判昭和 43 年 8 月 27 日税資 53 号 313 頁)と判示している。

張した。その陳述書は、通達案によってリース制度の発展が阻害されることを述べ、その結果、リース需要が高まっている現状にそぐわないこと及び企業発展が阻害されることを指摘した。その後、リース期間がそのリース物件の法定耐用年数と比較して短い場合、リース取引を賃貸借と認めることによって早期償却を認めたことと同様の結果となる問題が生じた。納税者間の不平等を解決するために昭和53年にリース取引に関する通達が発せられた。

国税庁は、リース取引に関する所得税及び法人税の課税について、昭和53年7月20日付直法2-19ほか「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」通達及び昭和63年3月20日付直法2-7ほか「リース期間が法定耐用年数よりも長いリース取引に対する税務上の取扱いについて」通達を発した。しかし、通達によるリース取引に対する課税について、日本税理士会連合会税制審議会は、問題があるとして次のような見解を述べている。

日本税理士会連合会税制審議会は、「租税法と私法との関係については、例えばリース取引に関する税務執行上の取扱いが問題となる。私法上の賃貸借であるリース取引を売買として課税することは許されないと解される。したがって、このような取引について、租税負担公平の見地から売買取引として課税することが適当であるとするならば、実定法においてこの賃貸借を売買とみなす旨の規定が必要であると考え。」³⁴⁾としている。

このような背景から、平成10年の税制改正によって、所得税法施行令（平成19年度改正前の184条の2）及び法人税法施行令（平成19年度改正前の136条の3）に明記されるようになった。

リース取引に関する所得税法施行令および法人税法施行令について、渡辺徹也教授は、「リースのような重要性の高い取引については、本来ならば、施行令ではなく、法律のレベルで定められるべきである。また、施行令の内容は漠然としていて、いまだその多くを通達に依存していると思われるので、依然として租税法律主義違反の疑いがある。」³⁵⁾として、批判されている。

このような批判から、平成19年度の税制改正は、リース取引について、法人税法（昭和40年法律第34号）64条の2及び所得税法67条の2に規定された。

リース取引の法令化の経緯から、当初は、個別的な取引が行われていたが、社会の必要性に応じて、国税庁が通達を発し、その通達に対して、さらなる議論を重ね、その後に法令化

34) 日本税理士会連合会税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申—平成9年度 諮問に対する答申—」http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_H9.pdf（2021年6月29日参照）。

35) 渡辺徹也（2006年）「赤字法人の思惑」佐藤英明編『租税法演習ノート〈補正版〉』（弘文堂）、259頁。

していること確認された。

リース通達の例から、ソフトローについての検討は法が整備されていない領域において、必要なものであると考える。その一方で、後述する納税者の財産権を保護するために予測可能性を確保することを目指す租税法律主義との関係においては、望ましい法の形式であるかどうかは疑問が残る。

以下では、租税法律主義と租税公平主義の歴史的な議論を踏まえた上で、現在の租税法の状況と比較検討を行うことを通して、ソフトローがどのような意味を持つのかを検討する。

3. 租税法律主義と租税公平主義の関係におけるソフトロー

(1) 租税法律主義について

租税法律主義の意義は、「租税は、財政需要の充足（Deckung des Finanzbedarf）ないし公的欲求の充足（satisfaction of public wants）のために、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。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。」³⁶⁾とする原則である。租税法律主義が成立した歴史的背景は、次のとおりである。

租税法律主義は、立法権、行政権及び司法権による三権分立を基本として、公権力の行使の際に法律の根拠を必要とすることによって、国民の自由及び財産を保護することを目的とする法治主義から生じたものである³⁷⁾。租税法律主義は、議会の制定する法律に根拠を求めることによって、君主（行政権）による恣意的な課税による財産の侵害を防止することを目的としていた。このような租税法律主義の理念は、最初に、イギリスにおける1215年のマグナ・カルタにみられる³⁸⁾。マグナ・カルタは、「一切の楯金（scutagium, scutage）、もしくは援助金（auxilium, aid）は朕の王国の一般評議会（Commune, Consilium）によるのでなければ朕の王国においてはこれを課しない。」³⁹⁾として、国王の権利に制限を加えていることから、その後の租税法律主義の発達に影響を与えたと解される⁴⁰⁾。その後、1629年の権利請願の規定が成立した。また、1689年の権利章典において、「大権に名を借り、国会の承認なしに、〔国

36) 金子宏（2010年）「租税法の基本原則」金子宏編『租税法理論の形成と説明（上）』（有斐閣）、42頁。

37) 同上 43頁。

38) 金子宏・前掲注15）、79頁、金子宏・前掲注36）、44頁。

39) 高木八沢、末延三次、宮沢俊義他編（1957年）『人権宣言集』（岩波書店）、40頁。

40) 金子宏・前掲注36）、44頁。

会が] みとめ、もしくはみとむべき期間よりも長い期間、または〔国会が] みとめ、またはみとむべき態様と異なった態様で、王の使用に供するために金銭を徴収することは、違法である」⁴¹⁾という規定が成立した。

日本においても、租税法律主義は、明治時代に「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ヘシ」(大日本帝国憲法 62 条 1 項)と規定されていた。日本国憲法においても、「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」(日本国憲法 84 条)と規定されている。

租税法律主義は、法治主義の一環として、国民の同意を得るとともに行政権による恣意的な課税を防止する目的のために、国民代表議会が制定する法律の根拠を必要としている。

租税法律主義の内容は、論者ごとに異なる。戦前においては、美濃部達吉が「租税の定めが法律に依ることを要することの原則は、課税物件・課税標準・税率・納税義務者・徴収方法に關する定めが、何れも法律に依らねばならぬことを意味する。」⁴²⁾と解し、課税要件法定主義を内容としていた。

戦後においては、金子宏教授が次のような租税法律主義の内容を述べている。租税法律主義の内容は、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等がある⁴³⁾。

課税要件法定主義は、「課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件(それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国会の定める法律によって規定されなければならないこと」⁴⁴⁾である⁴⁵⁾。

41) 高木八沢、末延三次、宮沢俊義他編・前掲注 39)、82 頁。

42) 美濃部達吉(1940 年)『日本行政法 下巻』(有斐閣)、1124 頁。

43) 金子宏・前掲注 15)、81 頁。

44) 金子宏・前掲注 15)、81 頁。

45) しかし、租税は、国民生活に深くかかわっていること及び経済取引の複雑化により専門技術的な知識を必要とされていることから、租税に関する内容を法律で全て規定することは不可能である(谷口勢津夫(2006 年)「税法の基礎理論—租税憲法論序説」『税法学』555 号、309 頁等を参照)。この点について、東京高判平成 7 年 11 月 28 日判タ 896 号 95 頁は、「いわゆる租税法律主義を規定したとされる憲法 84 条のもとにおいては、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、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続もまた、法律により規定すべきものとされており(最高裁大法廷昭和 30 年 3 月 23 日判決民集 9 巻 3 号 336 頁、最高裁大法廷昭和 37 年 2 月 21 日判決刑集 16 巻 2 号 107 頁)、租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものである。そして、このような憲法の趣旨からすると、法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的場合を限定して委任するなど、

課税要件明確主義は、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」⁴⁶⁾ ことである。

合法性の原則は、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、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」⁴⁷⁾ ことである。

手続的保障原則は、「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない」⁴⁸⁾ ことである。

その一方で、租税法には、租税法律主義のほかに租税公平主義と呼ばれる原則がある。以下では、租税法律主義と租税公平主義の関係を検討する。

(2) 租税法律主義と租税公平主義の関係

租税公平主義は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」⁴⁹⁾ である。この原則は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」という憲法 14 条 1 項から求められている⁵⁰⁾。

租税公平主義は、租税法の立法の場面と執行の場面に分けて捉えられている⁵¹⁾。立法の場面

租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。」と判示している。

46) 金子宏・前掲注 15)、84 頁。

47) 金子宏・前掲注 15)、87 頁。

48) 金子宏・前掲注 15)、88 頁。

49) 金子宏・前掲注 15)、89 頁。

50) 憲法 14 条が規定する平等については、形式的平等と実質的平等の議論が存在する。形式的平等とは、人の現実の差異を捨象して、原則的に一律に平等に取り扱うことである。実質的平等とは、人の現実の差異の格差是正を行うことである。形式的平等と実質的平等の違いは、前者が機会の均等を意味し、後者が結果の均等を意味している点である。学説では、「日本国憲法にはこれら両方の要請が含まれていると解される。しかし憲法 14 条の規定は、なによりも近代の意味の平等原則、すなわち形式的平等を保障したものと解するのが妥当である。」としている。他方で、人の現実の差異を全て無視し、機械的に均一に扱うことは不合理である。そのため、憲法 14 条は、形式的平等を基本としつつ、同一の条件のもとでは均等に扱うことを意味する相対的平等な扱いを認めると解されている（野中俊彦、中村睦男、高橋和之、高見勝利（2012 年）『憲法 I 第 5 版』（有斐閣）、282-283 頁。）。

51) 増田英敏（2019 年）『リーガルマインド租税法 第 5 版』（成文堂）、59 頁。

において租税公平主義は、担税力に応じた租税負担を実現できるように租税法の立法過程を統制する立法原理である⁵²⁾。執行の場面において租税公平主義は、機会の均等を要請し、担税力に応じた公平な負担を実現させるために租税法をすべての国民に平等に適用することを要請する原則である⁵³⁾。

租税法の原則には、租税法律主義と租税公平主義の二つが存在する。この両者の関係をどのように位置付けるかが租税法における大きな課題である。この点について、学説と判例を比較し、本稿の検討課題を明確にする。

本稿では、租税法律主義と租税公平主義の関係について、佐藤英明教授が次のように述べている。

「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、租税法律主義と並ぶもう1つの租税法における重要な基本原理である租税公平（平等）主義と租税法律主義との関係をどのように考えるかという点にも重要な影響を及ぼしている。すなわち、かつては実質的な租税負担の公平を最重要視する見解も有力に主張されたが、現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説とされている状況であり、租税回避の否認、借用概念の解釈、租税法の厳格解釈の要請などの個別の論点においてそのような態度が明確に示されている。ただし、このような租税法律主義、とりわけ合法性の原則に関しては、一定の制約要因があるとされている。すなわち、行政先例法が成立している場合、平等取扱い原則に抵触する場合、および、信義則の適用を認めるべき場合には、租税法律主義の内容とされる合法性の原則はその適用が制約され、現存する租税法規との関係では形式的に『違法』と考えられる措置が実質的に適法だと考えられるとされるのである。これらは事案に即した個別的な救済を可能にする」⁵⁴⁾。

合法性の原則に関する一定の制約がある場合を除き、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説である⁵⁵⁾。一方で、佐藤英明教授は、行政先例法が成立している場合などでは、租税

52) 同上 17-18 頁。

53) 増田英敏・前掲注 51)、18 頁。

54) 佐藤英明（2007 年）「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）、59 頁。

55) 租税法律主義と租税公平主義の関係に関連して、松沢智教授は、「租税法をめぐる理論的問題は、要するに租税法律主義と租税公平負担の原則とを如何に調整するかの問題に尽きる。特に、租税実体法は、課税要件を直接に規定した法規であるから、租税法律主義を背景にする納税者の財産権の保護の主張と、租税公平負担の原則を基礎とする課税行政の財政収入確保の主張とが鋭く対立する。」

法律主義の内容である合法性の原則の適用が制約されることを指摘している。

このように国民の財産権を保障することを租税法の目的として、納税者間の公平よりも租税法律主義の機能である予測可能性の確保を優先していると考えられるが、難しい判断が迫られる事例も想定される。

裁判例は、租税法律主義と租税公平主義の関係について、次のように判断している。大阪高裁昭和44年9月30日判決（以下、「昭和44年判決」という。）は、「憲法84条は租税法律主義を規定し、租税法律主義の当然の帰結である課・徴税平等の原則は、憲法14条の課・徴税の面における発現であると言うことができる。」⁵⁶⁾としている。

最高裁昭和62年10月30日判決（以下、「昭和62年判決」という。）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ない、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場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」⁵⁷⁾として、課税処分が租税法律主義に適合することを前提として、信義則と租税公平主義の関係を判断している。

昭和44年判決及び昭和62年判決も、通説と同様に、租税法律主義を優先する考えた方を示している。租税法律主義を優先的に考える租税法において、ソフトローは、どのような存在意義を有するのであろうか。以下では、今後の租税法の発展を踏まえた上で、租税法におけるソフトロー研究の可能性を検討する。

(3) 租税法における法の在り方—租税法律主義、租税公平主義及びソフトローの関係

租税法は、納税者の財産を保護するために予測可能性及び法的安定性を確保することが求められる。そのため、租税法においては租税法律主義が尊重されてきた。しかし、通達の例に見られるように、ソフトローには、法が整備されていない領域において、納税者の予測可

（松沢智（1999年）『租税実体法 補正版』（中央経済社）、3頁。）と問題提起している。この問題について、松沢智教授は、租税法律主義と租税平等主義の調和を図ることによって租税正義を実現することを目的としている。

56) 大阪高判昭和44年9月30日判時606号19頁。

57) 最判昭和62年10月30日訟月34巻4号853頁。

能性及び法的安定性を確保に有益な効果をもたらす場合がある。以下では、租税法律主義、租税公平主義及びソフトローの関係から、今後の租税法における法の在り方を検討する。

ソフトローの利点は、①納税者に対して迅速に情報を提供することが可能であること、②ハードローが成立していない領域について、事前に国税庁等の情報を提供することで納税者が将来の法規制に備えることができる点がある。

例えば、暗号資産（仮想通貨）の取扱いがある⁵⁸⁾。暗号資産の取扱いは、国税庁のFAQを参考としている⁵⁹⁾。暗号資産の例からも、国税庁がインターネット上に発している情報についても、納税者の予測可能性及び法的安定性を確保することに有益な効果をもたらす場合がある。

このような暗号資産の取扱いから、インターネット上の情報が租税法において活用される背景として、本稿では、税務行政のICT化・AI化が存在すると考える。

財務省は、2018年に政府において策定された「デジタル・ガバメント実行計画」（2018年1月16日eガバメント閣僚会議決定）を踏まえ、デジタル・ガバメント実現に向けた財務省の中長期的な取組を示すものとして2018年6月に「財務省デジタル・ガバメント中長期計画」⁶⁰⁾を策定した。

「財務省デジタル・ガバメント中長期計画」では、省内における各種業務の業務改革（BPR）を徹底した上で、国民・事業者に関わりが深い分野を中心に、AI・RPA等のデジタル技術の活用により効率化等が見込まれる業務からその導入を推進することを目指し、税務相談における情報通信技術やAI技術の活用を推進している。具体的には、税務相談について、利用者の利便性の向上が図られるよう、情報通信技術やAI技術を活用し、曜日や時間に関係なく相談できるチャットボットを導入すること（2020年1月から確定申告期限まで試行し、分析や改善を行った上で2020年度中に運用を開始する予定である）がある。また、RPAの活用もある。RPAについては、これまで、一部の部局において、事務の効率化を行った。RPA講習会の開催などを通じて今後、RPAの活用を増やし、一層の業務効率化を推進することを目指している。

58) 令和元年度税制改正において、法人税法は、実務対応報告第38号を踏まえた上で、暗号資産について法人税法2条、61条、61条の6、61条の8、法人税法施行令118条の5～118条の11に規定している。（財務省「法人税法等の改正」[p0254-0316.pdf \(mof.go.jp\)](#)（2021年6月29日参照））。

59) 国税庁「暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）」[virtual_currency_faq_03.pdf \(nta.go.jp\)](#)（2021年6月29日参照）。

60) 財務省「財務省デジタル・ガバメント中長期計画」[honbun2020.pdf \(mof.go.jp\)](#)（2021年6月29日参照）。

また、国税庁が目指している将来の税務行政の在り方として次のようなことを予定している。2017年6月23日に国税庁は、「税務行政の将来像～スマート化を目指して～2017年」⁶¹⁾を発した。その内容は、ICTやマイナンバーなどの活用によるデジタル化を推進し、税務相談や申告・納付の手続等をスムーズかつスピーディなものにするなど、納税者の利便性の向上を進めていくことを柱としている。また、課税・徴収事務を効率化・高度化（インテリジェント化）するとともに、税務署の内部事務や行政指導事務の集中処理などの業務改革（BPR）を推進することにより、事務運営の最適化を進めていくことがもう一つの柱としている。その上で、こうした取組により創出したマンパワーも活用しつつ、国際的租税回避への対応、富裕層に対する適正課税の確保、大口・悪質事案への対応などの重点課題に的確に取り組む、適正・公平な課税・徴収の実現を図っていく必要があると考えている。言うなれば、税務行政のスマート化を目指すものであり、それにより、納税者の信頼の確保に努めている。

その後、「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」⁶²⁾では、財務省設置法19条を根拠として、申告納税制度の下で、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国税庁の使命としている。国税庁は、税務行政を取り巻く環境が大きく変化する中で、納税者の理解と信頼を得て、国税庁の使命を十分に果たしていくために、その時々における課税・徴収上の個々の課題に的確に対応していくことはもとより、経済社会の急激な変化に税務行政が的確に対応できるよう、中長期的に国税庁が向かうべき将来像を明らかにし、そこに向けて着実に取り組んでいくことが重要であると考えている。この中で示している将来像は、おおむね10年後のイメージを示したもので、ICTの活用による「納税者の利便性の向上」と「課税・徴収の効率化・高度化」を柱として、「スマート税務行政」に進化していくことを示している。

租税法におけるICT・AIの活用の拡大により、国税庁の発する情報を多くの納税者が共有することで、ソフトローとして成立すると考えられる。このような現象を国際的なソフトロー研究では、「ネットワーク効果」と呼称する見解がある⁶³⁾。ネットワーク効果は、多くの者が、特定のサービスやものを利用することによって、そのものの価値が増加することを意味している。この見解を参考とすると、本稿は、国税庁等の信頼できる主体が発する通達等

61) 国税庁「税務行政の将来像～スマート化を目指して～2017年」 [smart.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/smart.pdf) (2021年6月29日参照)。

62) 国税庁「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」 [syoursaizo_r0106.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/syoursaizo_r0106.pdf) (2021年6月29日参照)。

63) Bryan H. Druzin, Why Does Soft Law Have Any Power Anyway, *Asian Journal of International Law*, vol.7, no.2, 2017, p.361.

の情報をデジタル化の影響によって、多くの納税者が共有することによって、租税法におけるソフトローが成立すると考える。

その一方で、ソフトローの拡大には、注意点もある。それは、租税法律主義との関係である。中川一郎教授が指摘されているように、伝統的に租税法律主義は、「納税義務の限界を租税法をもって明定することを要請するものであるから、税法の解釈に対しては、納税義務についての租税法の規定が完結的（abschließend）であると考えなければならないことを要請する。換言すれば、納税義務については、租税法の規定だけで完全に、かつ最終的に確定されているということを前提として解釈しなければならない」⁶⁴⁾ことを求めている。ソフトローの利用が拡大することによって、法律によらない課税がなされる恐れがある。この点から、ソフトローは、納税者の利益となり、納税者間の公平性を確保するために、租税法律主義に反しない範囲内でのみ限定的に活用されることが望ましいと考える。

本章を総括すると、次のようになる。今後の租税法は、国税庁の将来像から、インターネット上の情報等のデジタル技術を活用した税務行政が活発に行われることになる。税務行政のデジタル化は、多くの納税者の利便性を向上することに繋がる一方で、インターネット上の情報の取扱いを誤れば、租税法律主義に違反する可能性もある。この可能性は、国税庁が発した通達を契機とした課税である通達課税の問題が指摘されていることから十分考えられる。その一方で、納税者間の公平性を確保することも求められるため、一律にインターネット上の情報を排除することも困難である。そのため、将来の租税法は、法ではないが納税者に影響を与える情報、いわゆる租税法における法と法ではない領域にある中間段階を法学的な視点から検討することが求められる。その際に、本稿で扱ったソフトローという考え方が一つの検討の視点になると考える。

おわりに

本稿は、租税法律主義と租税公平主義との関係において、今後のソフトロー研究がどのような可能性を有しているかを明らかにするために、ソフトローの例として通達を対象に検討を行った。その結果、以下のようなことが指摘できた。

租税法におけるソフトロー研究は、法ではないが納税者に影響を与える情報を法的に検討することを目的とする研究である。ソフトロー研究では、ソフトローとハードローの関係をどのように位置付けるかが検討対象を明確化する上で重要である。

64) 中川一郎（1961年）『税法の解釈及び適用』（三晃社）、154頁。

そのため、本稿では、ソフトローの例として、通達を対象として、リース通達の法令化の議論を確認した。リース通達の法令化の議論から、ソフトローは、法が整備されていない領域において、納税者間の公平を確保するために、必要なものである。その一方で、納税者の財産権を保護するために予測可能性及び法的安定性を確保することを目指す租税法律主義との関係においては、望ましい法の形式であるかどうかは疑問が残る。この疑問を解決するために、租税法律主義と租税公平主義との関係において、ソフトローの可能性を検討した。

租税法律主義と租税公平主義の関係は、財産権の保護のために法律に基づいた税額の徴収（合法性）と国民の担税力に即した公平な配分（公平性）をどのように調整するかの問題である。学説の通説は、租税法律主義を租税公平主義に優先する原則としている。判例も、学説と同様に、租税法律主義を優先する考え方を示している。租税法律主義と租税公平主義との関係において、ソフトローは、どのような存在意義を有するのであろうか。

本稿は、この疑問に対して、租税行政のデジタル化の拡大に伴い、法ではないが納税者に影響を与える情報の重要性の増加から、ソフトロー研究が必要になるとする仮説を立てた。租税行政のデジタル化の拡大については、国税庁及び財務省の資料からも確認される。租税法に関するデジタル技術の発展に伴い、多くの納税者が、情報を共有することが可能になれば、インターネット上に公開されている情報にも、法的確信が高まる。それによって、法ではないが納税者に影響を与える情報、いわゆる租税法における法と法ではない領域にある中間段階が今後さらに拡大していくことが予測される。そのような情報をソフトローと位置付け、法学的な視点から検討することが納税者の予測可能性及び法的安定性を確保することにつながると考える。したがって、租税法におけるソフトロー研究の可能性は、今後さらに発展していく租税法のデジタル化との関係を中心に、情報化社会に対応する法の在り方を検討していく際の一つの視点になると考える。

【参考文献】

- Bryan H. Druzin, Why Does Soft Law Have Any Power Anyway, *Asian Journal of International Law*, vol.7, no.2, 2017, p.361.
- Christians, Allison, Hard Law, Soft Law, and International Taxation, *Wisconsin International Law Journal*, vol.25, no.2, 2007, p.325.
- Jacob E. Gersen & Eric A. Posner, Soft Law: Lessons from Congressional Practice, *Stanford Law Review*, vol.61, no.3, 2008, p.583.
- 岩崎政明(1996年)「租税行政規則の外部効果—特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について」『横浜国際経済法学』4巻2号、25頁
- 岡村忠生(2010年)「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563号、141頁
- 金子宏(2019年)『租税法 第23版』(弘文堂)
- (2010年)「租税法の基本原則」金子宏編『租税法理論の形成と解明(上)』(有斐閣)、42頁
- 北野弘久編(1978年)『判例研究日本税法体系(1)』(学陽書房)
- 齋藤民徒(2005年)「ソフトロー論の系譜」『法律時報』77巻7号、1頁
- 酒井克彦(2016年)『アクセス 税務通達の読み方』(第一法規)
- 桜井敬子、橋本博之(2019年)『行政法 第6版』(弘文堂)
- 佐藤英明編(2006年)『租税法演習ノート〈補正版〉』(弘文堂)
- (2007年)「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)、55頁
- 塩野宏(2015年)『行政法Ⅰ 行政法総論 第6版』(有斐閣)
- 首藤重幸(1994年)「租税行政手続(通達・指導)」『日税研論集』25号、171頁
- 高木八沢、末延三次、宮沢俊義他編(1957年)『人権宣言集』(岩波書店)
- 田中治(2008年)「税法通達の読み方」『税研』23巻5号、22頁
- 田中二郎(1956年)「座談会 官庁通達・行政通達の本質について」『税経通信』第11巻第9号、156頁
- (1968年)『租税法』(有斐閣)
- 田中成明(2006年)『法学入門 新版』(有斐閣)
- 谷口勢津夫(2006年)「税法の基礎理論—租税憲法論序説」『税法学』555号、299頁
- 中川一郎(1961年)『税法の解釈及び適用』(三晃社)
- 中川淳(2009年)『法学講義 第2版 基礎へのアプローチ』(世界思想社)
- 野中俊彦、中村睦男、高橋和之、高見勝利(2012年)『憲法Ⅰ 第5版』(有斐閣)
- 藤田友敬(2006年)「規範の私的形成と国家によるエンフォースメント: 商慣習・取引慣行を素材として」『ソフトロー研究』第6号、1頁
- 編(2008年)『ソフトローの基礎理論』(有斐閣)
- 増井良啓(2008年)「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」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣)、185頁
- 松尾弘、清水真希子、佐藤泉、齋藤民徒(2019年)「〔座談会〕ソフトローを通じた法形成の展開と課題」『法学セミナー』776号、12頁
- 増田英敏(2001年)「通達課税の現状と租税法律主義—取引相場のない株式の評価をめぐる裁判例を素材として—」『税法学』546号、245頁
- (2011年)「租税法律主義と租税公平主義の衝突—租税法解釈の在り方—」『税法学』566号、347頁

——— (2019 年)『リーガルマインド租税法 第5版』(成文堂)

松沢智(1999 年)『租税実体法 補正版』(中央経済社)

美濃部達吉(1940 年)『日本行政法 下巻』(有斐閣)

雄川一郎ほか編(1985 年)『現代行政法大系 第7巻』(有斐閣)

国税庁「税務行政の将来像～スマート化を目指して～2017 年」[smart.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/smart.pdf) (2021 年 6 月 29 日参照)

———「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」[syouraizo_r0106.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/syouraizo_r0106.pdf) (2021 年 6 月 29 日参照)

———「暗号資産に関する税務上の取扱いについて(情報)」

[virtual_currency_faq_03.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/virtual_currency_faq_03.pdf) (2021 年 6 月 29 日参照)

財務省「財務省デジタル・ガバメント中長期計画」[honbun2020.pdf \(mof.go.jp\)](https://www.mof.go.jp/honbun2020.pdf) (2021 年 6 月 29 日参照)

———「法人税法等の改正」[p0254-0316.pdf \(mof.go.jp\)](https://www.mof.go.jp/p0254-0316.pdf) (2021 年 6 月 29 日参照)

日本税理士会連合会税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申—平成 9 年度諮問に対する答申—」

http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_H9.pdf
(2021 年 6 月 29 日参照)

Summary

Possibility of soft law research in tax law

— Examination from the relationship between principle of no taxation without law and principle of tax fairness —

Hironori Narumiya

The purpose of this paper is to examine the potential of soft law research in future tax law in relation to principle of no taxation without law and principle of tax fairness.

Soft law research in tax law is a study that aims to legally examine information that is not a law but affects taxpayers. In this paper, as an example of soft law, tax notifications are targeted. Among them, we will confirm the discussion on the legislation of the lease notification. Circulars are considered necessary to ensure fairness among taxpayers in areas where legislation is not in place. On the other hand, in relation to tax legalism, it remains questionable whether it is the preferred form of law. To answer this question, we examine the possibility of soft law research in the relationship between principle of no taxation without law and principle of tax fairness.

We hypothesized that the possibility of soft law research would be necessary due to the increasing importance of information that is not a law but affects taxpayers as the digitization of tax administration expands. With the development of digital tax technology, if many taxpayers can share information, the information published on the Internet will also become more legally confident. As a result, it is expected that information that is not a law but affects taxpayers, that is, the middle class in the so-called tax law, which is the law and the non-law area, will further expand in the future. We believe that positioning such information as soft law and examining it from a legal point of view will lead to ensuring the predictability and legal stability of taxpayers.

Therefore, the possibility of soft law research in tax law is one of the viewpoints when examining the ideal way of law corresponding to the information society, focusing on the relationship with the digitization of tax law, which will be further developed in the future. I think it will be.