

〈論文〉

租税法におけるソフトロー研究の活用領域

成 宮 広 理

〈要旨〉

現在の租税法は、複雑化に対応するために、通達等の法ではないものの活用が増加している現状にある。このような状況は、租税法律主義との関係から問題である。この問題を解決する際に、租税法におけるソフトロー研究が有用であると考ええる。しかし、租税法におけるソフトロー研究の位置付けが不明確である。

本稿は、上記のような問題意識に基づいて、今後の租税法における法と法ではないものの関係を租税法におけるソフトロー研究と法哲学との比較を通して検討を行う。具体的には、H.L.A ハート及びロナルド・ドゥオーキンの論争を中心とする。租税法におけるソフトロー研究と H.L.A ハート及びロナルド・ドゥオーキンの論争の関連性は、法と法ではないものをどのように判断するかである。この検討を通して、租税法におけるソフトロー研究の位置付けを明らかにする。

本稿の目的は、複雑化する租税法律関係に対応するために、今後の租税法におけるソフトロー研究の必要性及び租税法におけるソフトロー研究の将来性を検討することである。本研究は、法律に基づく課税をより厳格なものとするために、従来では法として扱われていない法律の解釈を示すものを法学の視点から吟味し、租税法律主義の形骸化を防ぎ、納税者の予測可能性及び法的安定性を確保する上で必要であると考ええる。

はじめに

1. 租税法におけるソフトローの検討
2. 法実証主義と自然法論の概要
3. 租税法におけるソフトロー研究の必要性と今後の課題

— 法実証主義と自然法論を踏まえて —

おわりに

はじめに

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。憲法14条1項は、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。よって、租税法律関係は、法律によって一義的であり、明確でなければならない。しかし、現実において、租税法には、不明確な部分が存在し、それらを通達等の法ではないものによる解釈によって補完している状況にある。このような状況は、デジタル化による影響によって、さらに増加している¹。租税法律主義との関係から、本来であればこのような状況は、望ましいものではない。しかし、複雑化する租税法律関係に対応するためには、国税庁が発する法律の解釈を示す通達等の法ではないものが納税者の予測可能性及び法的安定性を確保するために用いられていることは事実である。このような前提にも関わらず、通達等は、租税法において法に含まれておらず、法学の視点からも十分な検討がなされているとは言い難い。この問題を検討する際には、従来法の枠組みと異なる視点からの検討が必要である。

本稿は、このような状況を踏まえた上で、今後の租税法における法と法ではないものの関係を租税法におけるソフトロー研究、法実証主義及び自然法論との比較を通して検討を行う。本稿の目的は、複雑化する租税法律関係に対応するため、通達等の国税庁が発する法律の解釈を示す法ではないものの活用が増加している現状(以下、「法の多様化」とする。)に対する今後の租税法におけるソフトローの必要性及び租税法におけるソフトロー研究の将来性を検討することである。

1. 租税法におけるソフトローの検討

(1) 租税法におけるソフトロー研究の位置付け

租税法におけるソフトロー研究とは何かについて²、2008年に開始された東京大学21世紀

1 租税法におけるデジタル化については、「経済社会や技術環境は目まぐるしく変化しています。そうした変化に柔軟に対応し、『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』という国税庁の使命を的確に果たしていくためには、スピード感をもって取組を進めることが重要です。また、目指すべき将来像や取組の内容についても、時代の変化に応じ、絶えずバージョンアップしていく必要があります。」と位置付けられている。

国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像2.0—」
syourai2_r0306.pdf (nta.go.jp) (2022年6月29日参照)

2 ソフトローの歴史については、次のようなことが指摘されている。「一般に『ソフトロー』という用語のもとで議論の対象とされたのは、第二次世界大戦後の国連総会決議を中心とする国際機関の決議

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」とする。)を参考とする。ソフトロー・プロジェクトでは、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」と解している³。

租税法におけるソフトロー研究について、ソフトロー・プロジェクトは、「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

や宣誓文書である。これに先立つ非拘束的な合意や決議等は、このような概念的把握を前提として、『ソフトロー』概念に遡及的に包摂されるに至ったものである。それでは、20世紀後半に至り、国際組織や国際会議の非拘束的な決議や宣誓について『ソフトロー』論という形で議論されるようになった文脈はいかなるものであったのか。これを国際社会の組織化の流れに位置付けて把握し直すならば、20世紀後半の大規模な脱植民地化を経て、国連総会で多数を占めるに至った第三世界諸国による伝統的国際秩序・伝統的国際法に挑戦する主張が国連総会決議やUNCTADなどにおいて次々と打ち出された1960年代～70年代の動きが重要性を持っている。また、これと並行して、人権や環境問題を始めとする従来の国家間秩序に収まらない諸問題について、早くは1984年の世界人権宣言、環境問題では1972年の国連人権環境会議で採択されたストックホルム宣言など、その後の国際社会の動向を左右するような理念を宣誓しながらも、形式的な意味で『法的拘束力』を持たない各種の重要な公式文書が打ち出されたことも指摘 齋藤民徒「ソフトロー論の系譜」法律時報77巻7号3頁 The Historical Contexts of Soft Law Discourse.pdf (u-tokyo.ac.jp) (2022年6月29日参照)。

- 3 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。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、ハードローとしている(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、2-7頁)。増井良啓教授は、この判断基準を踏まえ、国税庁の発する法令解釈通達を例として、第4のカテゴリーに含まれるとしている(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)、187頁)。

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。⁴としている。つまり、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判断している。

ソフトロー・プロジェクト以外の租税法におけるソフトロー研究について、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、これらに有意義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⁵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義な影響を与える⁶と位置付けている。

岡村忠生教授は、租税法律主義との関係から、ソフトローを「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⁷としている。

上記のような先行研究を踏まえた場合、租税法におけるソフトローは、どのように法的に位置付けることが妥当か。この点について、以下では、法源論との比較を通して検討する。

本稿では、ソフトローの例として、通達を対象とする⁸。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。このような性質を有するソフトローについて、慣習法、判例法、条理のような社会における実践的慣行を基礎として成立する不文法源と比較した際、法的拘束力を認めることは困難である⁹。しかし、金子宏教授の見解では、通達について、「納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和す

4 藤田友敬・前掲注3)、7頁。

5 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。

6 同上144頁。

7 同上144頁。

8 通達をソフトロー研究の視点から検討した参考文献として、増井良啓・前掲注3)、185頁等を参照。

9 この点について、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るべきであるとしている。

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、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束される」としている¹⁰。ソフトローについても、納税者の判断に与える影響力との関係から、事実上の拘束力を有する場合も考えられる。

ソフトローとハードロー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はなく、ソフトローが税務行政上、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。また、ソフトロー研究と法源論は、何を法として捉えるのかという点で関係する。その際、ソフトローと不文法源を、同一のものであるとする見方も考えられる。しかし、慣習法のように社会の実践的慣行の中で継続して行われ法的確信に至ったものとソフトローを同一のものとするには疑問がある。

よって、本稿では、ソフトローとハードローの意味として、成文法源及び不文法源に含まれるものをハードローとし、法的拘束力を有していないが納税者の判断に影響を及ぼしているハードローに含まれないものをソフトローとする。

租税法におけるソフトロー研究、法実証主義及び自然法論との比較検討を行う前に、取り組むべき点がある。本来、租税法は、法律に基づいた課税を行うことが求められている。しかし、ソフトローを認めることは、法律に基づかない課税に該当する可能性もある。この点から、租税法におけるソフトローは、租税法律主義及び租税公平主義との関係において、どのように位置付けられるか。

(2) 租税法におけるソフトロー研究と租税法律主義との関係

租税法律主義は、課税要件を法律で定めなければならないこと、また、政令や省令に委任する場合には具体的・個別的なものでなければならないとしている¹¹。その一方で、租税法

10 金子宏（2021年）『租税法 第24版』（弘文堂）、115頁。

11 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、徴税の手續もまた、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、租税公平主義との関係から、「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」¹²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。

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¹³。立法の場面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¹⁴。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¹⁵。

租税法律主義は、中川一郎教授が指摘されているように、伝統的に、「納税義務の限界を租税法をもつ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(abschlussend)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」¹⁶ことを求めている。この点から、本来、ソフトローのような法ではないものを、租税法の領域に持ち込むことは避けるべ

は、徴取手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、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。

12 金子宏・前掲注10)、88頁。

13 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。

14 同上17-18頁。

15 租税法律主義と租税公平主義の関係について、佐藤英明教授は、「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いいうる状況であり、租税回避の否認、借用概念の解釈、租税法規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」(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)としている。

16 中川一郎(1961年)『税法の解釈及び適用』(三晃社)、154頁。

きである。しかし、それと同時に、現在の租税法において、ソフトローのような純粋な租税法領域だけでは説明ができない領域の存在についてどのように対応するべきかという課題も避けて通ることはできない。

租税法律主義とソフトローの関係について、上記で触れた通達課税をソフトローによる課税の例とすると次のようなことが考えられる。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。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」とする）が存在する¹⁷。昭和 33 年判決は、通達課税に関して、「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、通達課税の成立に否定的である。しかし、学説の中には、長期間にわたって継続した非課税状況を、単なる事実状況の継続として捉えるのではなく、このような非課税状況を信頼できる公的表示と捉えるべきとする見解も存在する¹⁸。また、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¹⁹。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²⁰。

通達の事実上の効力について、近年の裁判例では、通達に一定の外部効果を有すると示す事例も存在する。最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決²¹（以下、「平成 22 年判決」とする。）は、通達について次のように示している。

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

18 阿部泰隆（2015 年）『行政法 再入門（上）』（信山社）、236-237 頁。

19 塩野宏（2015 年）『行政法 I 行政法総論 第 6 版』（有斐閣）115 頁。

20 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 卷第 9 号 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 卷』（有斐閣）、218-219 頁。

21 最判平成 22 年 7 月 16 日判時 2097 号 28 頁。

「評価通達 194-2 は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである。」

上記のような学説及び裁判例を踏まえた上で、通達課税の問題は、次のように整理できる。通達は、本来、法律の定めが不確定な領域に対して、法律の解釈を示すことを通してその領域を補完するために用いられている。しかし、通達課税の問題は、通達が法律の不明確な領域を補完する解釈を超えて、一種の法創造の範囲にまで至っている場合が存在することである。特に、近年の裁判例では、通達に一定の外部効果を認める事例も存在する²²。このような状況は、租税法律主義の形骸化を招くことになる²³。

通達課税の問題を含めた現代の租税法における法と法以外のものの関係をどのように扱うべきか。本稿は、この問題について、今一度、租税法における法とは何かを問い直す必要があると考える。その際には、従来とは異なる視点で法の枠組みを捉える租税法におけるソフトロー研究が有用であると考えられる。しかし、その場合、租税法におけるソフトロー研究をどのように法的に位置付けるのか、また、従来の法に関する議論とどのような関係にあるのかという問題が存在する。この問題について、法実証主義及び自然法論の視点を踏まえ検討したい。

2. 法実証主義と自然法論の概要

(1) 法実証主義と自然法論の議論の歴史

本章では、法実証主義と自然法論を中心に扱う。自然法論は、「現に行われている人間の作った実定法の他に、実定法の他に、実定法の効力・拘束力を基礎づけその正・不正を識別する自然法が『高次の法 (higher law)』として存在し、このような自然法は、神の意志、人間の理性や本性などに基づいており、人間の意志によって左右できないもの」²⁴である。その一方で、法実証主義は、自然法の法的資格を否認し、実定法だけが法であるとしている。以下では、法実証主義と自然法論の議論の変遷を確認する。

22 このような指摘をしている文献として、占部裕典(2020年)「財産評価通達の課題」『現代税法と納税者の権利』(法律文化社)、160頁参照。

23 租税法律主義の形骸化については、増田英敏(2006年)『租税憲法学』65頁以下を参考とする。

24 田中成明(2006年)『法学入門 新版』(有斐閣)、72-73頁。

法実証主義と自然法論²⁵の歴史は、第一に、古代ギリシャやローマから発した自然法論、第二に、宗教を基礎として展開された自然法論、第三に、合理主義及び自然権等と関連した自然法論に整理できる²⁶。

古代ギリシャやローマから発した自然法論については、ソフィストのポリスによる法秩序が恣意的であると批判した時代まで遡ることが出来る。自然法の観念が成立したのは、紀元前1世紀のヘレニズム期において有力な思想であったストア派による影響が存在する²⁷。

自然法は、その後、トマス・アクィナスによって神学的自然法として展開される。トマス・アクィナスは、「法とは、神をも含めて、共同体の配慮を司る者が制定・公布する、理性による共通善への何らかの秩序づけであり、このような包括的な法には四つの種類の法が含まれているとされる。(i) 全被造物を支配し秩序づけている神の計画、摂理であり、一切の法の源泉である永久法 (lex aeterna)、(ii) 理性的被造物の永久法への参与であり、人間の自然本性の諸傾向から導かれる諸規定からなる自然法 (lex naturalis)、(iii) 旧約・新訳聖書において啓示され、人間を永久の幸福に導くことを目的とする神の法 (lex divina)、(iv) 人間の理性が自然法からの推論的帰結およびその一般的規定の詳細な特殊化規定として導き出す人定法 (lex humana)。そして、自然法に反する人定法は、『法の歪曲』であり、良心を義務づけず、騒乱や危険に陥ることがない限り、服従する義務はなく、また、神の法に反する人定法にはいかなる事情があっても服従してはならない²⁸とした。

17世紀から18世紀の自然法論の特徴については、「第一に、スコラ神学的な目的論的自然観に代わって、自然科学的・数学的自然観を基礎とし、人間の理性的・社会的性質あるいは自己保存的性向など、人間の本性を基本的に個人主義的に理解し、これらの人間の本性に合

25 田中成明(2011年)『現代法理学』(有斐閣)、138-139頁は、実定法と自然法の関係について、「自然法は、人為的で可変的な実定法とは違って、人間の本性や理性、神の意志や理性、事物の本性などに基づいて自然的に存立し、普遍妥当性と不変性をもつと考えられていた。そして、このような自然法に照らして不正と判定された実定法は、たとえ正統な権威をもつ者が所定の手続に準拠して制定したものであっても、法的効力をもたず、人びとがそれに服従する義務もないとされた。」と位置付けている。

26 自然法論の歴史的分類については、A.P.グントレーヴ、久保正幡訳(2006年)『自然法』(岩波書店)を参考とする。

27 田中成明・前掲注25)、139頁は、「ケケロは、ロゴスの発現である永久不変の法則としての自然法則 (lex naturae) が、人間の共同生活の秩序との関わりにおいて自然法 (ius naturale) として発現するとして、共同生活の秩序の侵害の禁止と共通善の促進を基本原理とする自然法の具体的内容を論じた。そして、このような自然法と並んで、人類の全体が共通に遵守する万民法 (ius gentium) の存在を認めて、これが自然法の経験世界における似像であると主張し、さらに、市民法 (ius civile) について、それが正しいものである限り、すべて自然法にその根拠をもっているとした。」としている。

28 田中成明・前掲注25)、139-140頁。

致すると理性によって認識される共同生活の基本原則を、合理主義的演繹的方法によって自然法として基礎づけ展開すること。第二に、自然法の基本的内容として、自由平等な個人が生命・自由・財産への一定の不可譲・不可侵の絶対的権利を生来の自然権として保持していることが含まれ、その相互尊重と国家による保護を命じていること。第三に、それぞれの人間の本性の理解に基づいて一定の自然状態を想定して、そこにおける生存の不確実・不安定から脱却するために、自由平等な個人の全員一致の合意である社会契約によって、国家・法などの秩序ある政治社会の成立を正当化するという方法論的特徴。第四に、自然法や自然権に基づく政治権力や法律に対する反抗権・抵抗権の存在を主張し、極端な暴政や甚だしく不正な法律に対する不服従・抵抗を正当化したことなど²⁹とした。

19世紀においては、歴史性及び科学性を重視する傾向になり、自然法ではなく、実定法を中心とした動きが生じた。例えば、イギリスにおいてJ・ベンサムは、法を最大多数の最大幸福を目的とする功利主義を唱え、自然法を恣意的であるとして批判した³⁰。J・ベンサムは、自然法を否定し、実定法のみを法とすることで先例拘束性による予測可能性の確保を唱えた。その他にも、J・オースティンは、法を人間の命令によるものであるか否か、その命令が政治的最高権威(国会)によって発せられたものであるか否かという点から法の分類を行った。ドイツにおいては、F.サヴィニーが歴史法学を唱え、その後、G.プフタによってパンデクテン法学となった。

本稿では、法実証主義及び自然法論の議論について、特に、法と道德の関係とは何かという点について着目する。その際、上記のような法実証主義と自然法論の議論の歴史を踏まえ、20世紀以後の議論の中で特に、法実証主義については、H.L.A ハート(以下、「ハート」とする。)の理論を中心に検討する³¹。一方、自然法論については、ハートの理論に対するロナルド・ドゥオーキン(以下、「ドゥオーキン」とする。)の批判を中心に検討する³²。ハート及びドゥオーキンを中心に検討する理由は、ハートの法実証主義の特徴として、伝統的な法実証主義の理論を継承しつつも、ベンサムとは異なり、リベラリズムを前提としている点にある。

29 田中成明・前掲注25)、140-141頁。

30 J・ベンサムについては、深田三徳(1984年)『法実証主義と功利主義：ベンサムとその周辺領域』(木鐸社)を参照。

31 ハートの法実証主義については、H.L.A Hart, (1994)「The Concept of Law」.H.L.A ハート、矢崎光圀監訳(1976年)『法の概念』(みすず書房)、深田三徳(1983年)『法実証主義論争—司法的裁量論批判』(法律文化社)を参考とした。

32 ドゥオーキンの自然法論については、Ronald Dworkin, (1977), 「Taking Rights Seriously」.ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳(1986年)『権利論』(木鐸社)、ロナルド・ドゥオーキン、小林公訳(1959年)『法の帝国』(未來社)、宇佐美誠・濱真一郎編(2011年)『ドゥオーキン 法哲学と政治哲学』(勁草書房)を参考とした。

この特徴から、ハートの法実証主義は、ベンサム等が述べる厳格な法実証主義とは異なり、緩やかな法実証主義である。本稿の検討対象であるソフトローは、法ではないが納税者の判断に影響を及ぼすものである。よって、租税法におけるソフトロー研究との関連において、緩やかな法実証主義との比較を行うことが、今後の租税法における法についての検討の際に有用であると考えられる。それと同時に、自然法論については、ハートの理論に対して、批判的な理論を展開しているドゥオーキンの理論を比較する。

(2) ハートとドゥオーキンの論争について

ハートとドゥオーキンの論争については、特に、法と道德の関係、法の社会的基礎及び法の解釈や判例の変更等が争われている事例などを意味するハード・ケースにおける司法的裁量の三点に着目する。

ハートは、法と道德の関係については、社会一般の中で受け入れられている道德、裁判過程における道德の影響力を考慮に入れて、互いに関連していることを述べている。その上で、法を社会規則であるとしている。ここでの社会規則とは、実定法の他に、社会一般の中で受け入れられている道德等も含むものである。

法の社会的基礎については、法を第一次的タイプのルールと第二次的タイプのルールに分類している³³。第一次的タイプのルールは、人に特定の行為を強制することや禁止することを要求するものである。第二次的タイプのルールは、第一次的タイプのルールを基本として、古いルールを廃棄・修正したりするものである³⁴。第二次的タイプのルールは、第一次タイプのルールのみでは次のような問題が生じることから必要とされている。

まず、第一次的タイプのルールのみでは不確実性が生じることになる。この場合の不確実性とは、何がルールであるのか、また、そのルールの正確な範囲をどのように判断するのかということである。この問題を解決するために、承認のルール (rule of recognition) が導入される。承認のルールとは、「いくつかの特徴を明確にし、あるルールがこうした特徴をもてば、それは集団が行使する社会的圧力によって支持される集団のルールであることが決定的にまた肯定的に示される」³⁵ ことである。

次に、第一次的タイプのルールのみでは、ルールの静的性質が問題となる。ルールの静的

33 HLA ハート、矢崎光圀監訳・前掲注 31)、90 頁。

34 HLA ハート、矢崎光圀監訳・前掲注 31) 90 頁では、「第一のタイプのルールは義務を課する。第二のタイプのルールは公的または私的な権能を付与する。第一のタイプのルールは物理的動きや変化を含む行動に関係する。第二のタイプのルールは物理的動きや変化だけでなく義務や責務の創設や変動のきっかけとなる作用を用意する。」としている。

35 HLA ハート、矢崎光圀監訳・前掲注 31)、104 頁。

性質とは、古いルールを排除することまた、新しいルールを導入することによって、状況の変化に応じて意識的にルールを適応させる手段が存在しない性質のことである。この問題を解決するために、変更のルール (rule of change) が導入される。変更のルールとは、「新しい第一次的ルールを導入し、古いルールを排除する権能を個人または人々の団体に与えるルール」³⁶である。

第三に、第一次的タイプのルールのみでは、ルールの非効率性が問題となる。ルールの非効率性とは、ルールを維持する社会的圧力が散漫なために、認められているルールが侵害されたか否かの争いが生じた際、当該紛争を解決する機関がなければ、解決することができない問題である。この問題を解決するために、裁判のルール (rule of adjudication) が導入される。裁判のルールとは、「誰が裁判できるかを確認する一方、どういう手続に従うべきかを定める」³⁷ものである。

このような第一次的タイプのルールと第二次的タイプのルールの区別は、法と道徳を分離することを意味している。道徳が立法過程や裁判過程において、重要な役割を果たしてきたことを認めている。その上で、道徳的に不正な法を法として扱うか否かという法概念上の価値を比較する問題だとしている。

ハード・ケースにおける司法裁量については、裁判官には自由裁量が認められているとしている。この場合の自由裁量とは、第一次的タイプのルールが道徳とは異なるものであった場合においても、そのルールが第二次的タイプのルールによって妥当性を認められているかぎり、裁判官は事実上の法創造を行うことを認めることである。

このような議論を通して、ハートは、広い法概念を採用することによって、道徳的に不正な法についても法学の研究対象に加えることができるとして、法実証主義を唱えている。

その一方で、自然法論は、「現に行われている人間の作った実定法の他に、実定法の効力・拘束力を基礎づけその正・不正を識別する自然法が『高次の法 (higher law)』として存在し、このような自然法は、神の意志、人間の理性や本性などに基づいており、人間の意志によって左右できないもの」³⁸である。自然法論の例として、ドゥオーキンによるハートが主張する法実証主義に対する批判が存在する³⁹。

ドゥオーキンは、ハートの法実証主義に対する批判として、事実上の、自然法論を展開している。ドゥオーキンは、法について、ハートが主張するルールの他に政策や原理のような

36 H.L.A. ハート、矢崎光岡監訳・前掲注31)、105頁。

37 H.L.A. ハート、矢崎光岡監訳・前掲注31)、106頁。

38 田中成明・前掲注24)、72-73頁。

39 ドゥオーキンの自然法論については、前掲注32)を参照。

ものを含むとしている。この場合における政策とは、「一般的には社会のある種の経済的、政治的、社会的特徴の改善といった一定の到達目標を提示するタイプの規準を意味する」⁴⁰としている。また、原理とは、「好ましいものと考えられた一定の経済的、政治的、社会的状況をこれが促進したり保護するからではなく、正義や公正その他の道徳的要因がこれを要請するが故に遵守すべき規準を意味する」⁴¹としている。ドゥオーキン、これらをまとめて「原理」と呼称している。

ドゥオーキンは、ハートが唱えるハード・ケースにおける裁判官の司法裁量について次のような批判を展開している。制定法及び裁判例の中で制度化されていない権利等をどのようにして法的に位置付けるのかという問題を提起している。ドゥオーキンは、法システムについて、実定法的なルールだけではなく、正義や公平といった政治的・道徳的な法的拘束力を有する「原理」が存在するとしている。そして、裁判官は、ハード・ケースにおいて、上記の「原理」を踏まえた上で、唯一の正解を導き出すことを求めている。

両者の相違点は、ハード・ケースにおける扱いである。ハートは、法を社会的に受け入れられたルールとしていることから、そのようなルールが存在しない場合に裁判官の自由裁量を認めている。一方で、ドゥオーキンは、社会的に受け入れられているルールがない場合においても、裁判官はその政治的・道徳的な「原理」に拘束された判断を行うべきだとしている。以下では、ハートとドゥオーキンの議論は、租税法におけるソフトロー研究とどのような関係について検討する。

3. 租税法におけるソフトロー研究の必要性と今後の課題—法実証主義と自然法論を踏まえて—

(1) 租税法におけるソフトロー研究の必要性

本稿では、租税法におけるソフトロー研究において、ハードローとは、成文法源及び不文法源と考える。このようなハードローの理解は、法実証主義における第一次のタイプのルール及び第二次のタイプのルールと類似性がある。法実証主義では、第一次のタイプのルールと第二次のタイプのルールによって、人々に正当と認められ、承認のルール等により権威づけられ、法として成立している。一方、租税法におけるソフトロー研究においても、ハードローを実定法及び裁判所等から承認された法という概念が背景に存在すると考えられる。具体例として、立法機関である議会によって成立した議会制定法及び裁判所によって形成され

40 ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳・前掲注 32)、15 頁。

41 ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳・前掲注 32)、15 頁。

る判例が存在する。

では、ソフトローとしての通達は、法実証主義との関係からどのような位置付けであるか。通達がソフトローに該当する背景には、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。」⁴²とする理由が存在する。また、租税法領域で通達が用いられる場合について、増井良啓教授は、課税要件の不完備な領域であるとしている。この点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⁴³。

ソフトローとして成立する背景には、納税者の承認の存在が重要であると考えられる。この点について、ソフトロー研究の先行研究においても、ネットワーク効果と呼称する見解がある⁴⁴。ネットワーク効果とは、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。このような、ネットワーク効果から、多くの納税者が法以外のものを承認することで、その法的価値が高まり、単なる行政内部の行動指針から、事実上の法律のような役割を果たすようになると考える。以上の議論から、租税法におけるソフトロー研究と法実証主義との関係については、法に該当するか否かについて、納税者の行動にどのような影響を与えているか否かという点で関連している。

では、租税法におけるソフトロー研究と自然法論がどのような関係にあるのか。本稿の論点は、ドゥオーキンの見解で述べられている「原理」がソフトローに該当するか否かを中心に検討する。上記でも紹介したようにドゥオーキンの原理には、政策である「一般的には社会のある種の経済的、政治的、社会的特徴の改善といった一定の到達目標を提示するタイプの規準を意味する」⁴⁵及び原理である「好ましいものと考えられた一定の経済的、政治的、社会的状況をこれが促進したり保護するからではなく、正義や公正その他の道徳的要因がこれを要請するが故に遵守さるべき規準を意味する」⁴⁶という考えが含まれている。そして、ドゥオーキンが法の中心と捉える裁判所において、ハード・ケースの場合、これらの原理に従っ

42 増井良啓・前掲注3)、191頁。

43 増井良啓・前掲注3)、196-197頁。

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

45 ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳・前掲注32)、15頁。

46 ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳・前掲注32)、15頁。

た判断を求めている。このような前提から、租税法におけるソフトロー研究と比較した際、ソフトローと「原理」は、実定法に拘束されない法概念である点で共通している。ソフトローは、納税者への影響力という点、一方、自然法論は正義や公平のような道徳的要因から、法を判断している。しかし、租税法におけるソフトロー研究は、自然法論と異なり、道徳的要因ではなく、あくまで、法を中心とした法体系を前提とした枠組みであることから、両者は区別される。つまり、租税法におけるソフトロー研究は、租税法律主義との関連から、法律による課税を前提として、その法の欠缺を補うためにやむを得ずソフトローという領域が生じている。

したがって、租税法におけるソフトロー研究は、承認のルールとの関係から、法実証主義に類似する概念である。具体的には、租税法におけるソフトロー研究は、ソフトローの形成主体及び納税者に与える影響力という点から、ソフトローの成立の可否を判断している点で、法実証主義と比較した場合、承認のルールをどのような理由で満たしているかという点で関連している⁴⁷。つまり、国税庁のような信頼できる主体から発せられたルールは、納税者がそのルール通りに課税されるという理由から承認されている理由から、ソフトローとして成立していると解される。一方で、租税法におけるソフトロー研究とドゥオーキンの法実証主義批判は、納税者に与える影響力から判断している点は、ドゥオーキンが唱える個人の権利の保護と一致する考えである。

(2) 租税法におけるソフトロー研究の今後の課題

上記のような検討を踏まえ、今後の租税法におけるソフトロー研究の取扱いは、法実証主義を基調としながらも、納税者の行動にどのような影響を与えているか否かという点から、法に該当するか否かを判断することが必要であると考えられる。また、その際、納税者への影響を重視する点から、ドゥオーキンが唱える個人の権利保護という側面も考慮に入れる必要があると考えられる。

ソフトローが納税者の行動にどのような影響を与えているか否かという点については、社会の変化に対応し、常に吟味することが必要である。本稿は、①社会の変化として、租税法

47 具体的には、事前照会に対する文書回答のように、形式的には、質問者と回答者の個別的な回答であっても、他の納税者に影響を与えるものではない場合であっても、インターネット上に公開され、多数の納税者によって参照されることで、事実上の拘束力を有する場合が存在する。事前照会に対する文書回答に関する文献については、出村仁志（1989年）「行政庁による公定解釈の表示 米国におけるアドヴァンス・ルーリング及び日本の現状」税務大学校論叢 19号、161頁、森下幹夫（2016年）「我が国における『法律による行政の原理』と『租税法律主義』の相克—租税法に係る文書回答制度の現代的意義と可能性—」岡山大学経済学会雑誌 47巻3号、97頁等を参照。

のデジタル化との関連から、インターネット上に公開されている情報が単なる情報としてではなく、一種のルールとして機能する可能性、②租税法律主義との関係におけるソフトローの活用領域とその限界が課題として存在すると考える。

①の点について、具体的には、租税法上の Frequently Asked Questions (以下、「FAQ」とする。)の重要性の増加が例として考えられる。FAQは、国税庁がインターネット上に公開している税務行政に関する情報である。FAQの作成の目的は、納税環境を整備し、公平な課税を実現するためである⁴⁸。FAQは、法律の不明確な点について、国税庁が回答することから、納税者の予測可能性及び法的安定性に資するものであるとも考えられる。他方で、FAQは、通達と異なり、行政内部を法的に拘束するものではない。

したがって、FAQは、通達とは異なり、ソフトローとして位置付けることは困難であるようにも捉えられる。しかし、FAQは、国税庁という信頼できる主体が発していること、インターネット上に公開され多数の納税者が確認することが可能であること及び形式的には国税庁を拘束しないとしても国税庁の解釈を示すものであることから事実上の拘束力が存在する⁴⁹。このような性質を有することから、FAQは、納税者の行動に影響を及ぼすことになると考えられる。すなわち、ソフトローとして捉えることが可能である。このような見解の背景には、租税法のデジタル化との関連から、インターネット上の公開している税務行政に関する情報の重要性が増加していることが存在する。

以上から、法実証主義、自然法論及び租税法におけるソフトロー研究の関係を踏まえた際、インターネット上に公開された情報については、納税者に与える影響及び納税者の信頼が向上することによって、納税者に承認された一種のルールとして、単なる情報を超えた働きを

48 植田祐美子(2021年)「租税法の解釈・適用に係るソフトローの対象領域と今後の課題」税務大学校論叢103号、432-433頁では、「FAQは、平易な言葉や具体例によって国税庁の採用する法の解釈・適用を示していることが多い。このため、実際に、税務職員が納税者から質問を受けた際、FAQは、迅速かつ的確に、しかもわかりやすく回答を行うことを可能とする。また、FAQは納税者の利便性に寄与することも意図して作成されていることが明示されているところ、難解な法令用語ではなく、平易な言葉を用いた具体例が示されることによって、税法に不慣れな納税者にとっても、具体的な法の解釈・適用の過程を理解することが容易となり、便利な情報となるよう、意図されていると考えられる。以上のことから、FAQを発行する動機は、納税者の利便性にも寄与する執務参考であるFAQを発行することによって、税務行政の所掌事務(納税環境の整備と適正かつ公平な税務行政の推進)を遂行することにあると考えられる」としている。

49 FAQの拘束力については、「FAQは、執務参考であり、命令ではないことから、税務職員を拘束しない。ただし、FAQは、上級機関(国税庁)が採用した法の解釈・適用として税務行政部内で共有され、尊重されるのであり、税務職員は、FAQに関連する取引については、FAQを参考に、個別の質問等に関する法の解釈・適用を行う。つまり、FAQは、税務行政部内であたかも拘束力があるかのように取り扱われていると認められる。」としている(同上433頁)。

することが予想される。本稿では、租税法におけるソフトローという概念が、そのルールを租税法において法的に位置付けることが可能にすることになると考える。

②の点については、上記の①の議論を踏まえた上で、今後さらなる拡大が予想される租税法におけるソフトローの活用領域について、租税法律主義との関連から、その限界も議論される必要がある。その理由は、租税法があくまでも法律に基づいた課税を行わなければならないからである。

まず、ソフトローは、昭和 33 年判決及び通達課税の問題点を指摘する学説からもみられるように法律の存在を前提としなければならない。すなわち、ソフトローがどれだけ、納税者の承認を得ていたとしても、ソフトローそれ自体を根拠として課税を行うことは、租税法律主義の形骸化を招く危険性、また、納税者の予測可能性及び法的安定性を損なうことに繋がる⁵⁰。

その一方で、ソフトローが形式的に法ではないとしても、納税者の行動に与える影響をハードローではないことを理由に無視することは逆に国税庁等の解釈を信用して行動した納税者の信頼保護の点から課題が残る。この点について、合法性の原則との関係から、法律の根拠が存在しない場合に保護すべき納税者の信頼も存在しないとする見解もみられる。この点について、納税者の信頼の保護に関する判例では、最判昭和 62 年 10 月 30 日判時 1262 号 91 頁（以下、「昭和 62 年判決」とする。）において、次のように示されている。

「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かんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がある表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない

50 ソフトローは、法律と異なり、国会によって成立するものではないことから、民主的正統性が確保されていない。

い」⁵¹

昭和62年判決では、信義則の適用について、(i) 税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、(ii) 納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、(iii) のちにその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けたこと及び(iv) 納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点が必要であると示した。今後の租税法におけるソフトロー研究の活用領域及び将来性は、ソフトローを信じて行動した納税者の信頼保護をどの程度の範囲で認めるのか否かという点に存在すると考える。

おわりに

本稿は、今後の租税法における法と法ではないものの関係を租税法におけるソフトロー研究、法実証主義及び自然法論との比較を通して検討を行い、複雑化する租税法律関係に対応するため、法の多様化に対する今後の租税法におけるソフトローの必要性及び租税法におけるソフトロー研究の将来性を検討することであった。

第一に、租税法におけるソフトローとは何を意味するのかを検討した。ソフトローとハードロー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はなく、ソフトローが税務行政上、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。また、ソフトロー研究と法源論は、何を法として捉えるのかという点で関係する。その際、ソフトローと不文法源を、同一のものであるとする見方も考えられる。しかし、慣習法のように社会の実践的慣行の中で継続して行われ法的確信に至ったものとソフトローを同一のものとするには疑問がある。したがって、本稿では、ソフトローとハードローの意味として、成文法源及び不文法源に含まれるものをハードローとし、法的拘束力を有していないが納税者の判断に影響を及ぼす基準等をソフトローと位置付けた。

租税法におけるソフトロー研究と租税法律主義との関係については、本来、ソフトローのような法ではないものを、租税法の領域に持ち込むことは避けるべきである。しかし、それと同時に、現在の租税法において、ソフトローのような純粋な租税法領域だけでは説明ができない領域の存在についてどのように対応すべきかという課題も避けて通ることはできない。

この問題について、通達課税を例とした。通達は、本来、法律の定めが不確定な領域に対して、法律の解釈を示すことを通じてその領域を補完するために用いられている。しかし、通達課税の問題は、通達が法律の不明確な領域を補完する解釈を超えて、一種の法創造の範

51 最判昭和62年10月30日判時1262号91頁。

困にまで至っている場合が存在することである。このような状況は、租税法律主義との関係から望ましいものではない。通達課税の問題を含めた現代の租税法における法と法以外のものの関係を法実証主義、自然法論及び租税法におけるソフトロー研究との関連から、どのように扱うべきかという問題提起を行った。

第二に、本稿の問題意識である法とは何かという問題について、法実証主義及び自然法論の比較を行った。具体的には、法実証主義及び自然法論の議論の歴史を整理し、その中でも特に、法実証主義についてハートを、自然法論についてドゥオーキンを中心に扱った。両者の相違点は、ハード・ケースにおける扱いである。ハートは、法を社会的に受け入れられたルールとしていることから、そのようなルールが存在しない場合に裁判官の自由裁量を認めている。その一方で、ドゥオーキンは、社会的に受け入れられているルールがない場合においても、裁判官はその政治的・道徳的な原理に拘束された判断を行うべきだとしている。

第三に、上記の内容を踏まえ、法実証主義、自然法論及び租税法におけるソフトロー研究の関係を検討した。

法実証主義、自然法論及び租税法におけるソフトロー研究の関係は、租税法におけるソフトロー研究と承認のルールとの関係から、法実証主義に類似する概念である。具体的には、租税法におけるソフトロー研究は、ソフトローの形成主体及び納税者に与える影響力という点から、ソフトローの成立の可否を判断している点で、法実証主義と比較した場合、承認のルールをどのような理由で満たしているかという点で関連している。つまり、国税庁のような信頼できる主体から発せられたルールは、納税者がそのルール通りに課税されるという理由から承認されている理由から、ソフトローとして成立していると解される。一方で、租税法におけるソフトロー研究は、納税者に与える影響力から判断している点は、ドゥオーキンが唱える個人の権利の保護と一致する考えであるとした。

最後に、今後の租税法におけるソフトロー研究の必要性和将来性について、次のような点を扱った。①租税法のデジタル化との関連から、インターネット上に公開されている情報が単なる情報としてではなく、一種のルールとして機能する可能性、②租税法律主義との関係におけるソフトローの活用領域とその限界である。

①については、FAQを例として、インターネット上に公開された情報が、納税者に与える影響及び納税者の信頼が向上することによって、納税者に承認された一種のルールとして、単なる情報を超えた働きをすとした。その上で、本稿は、租税法におけるソフトローという概念が、そのルールを租税法において法的に位置付けることが可能になると考えた。

②については、租税法におけるソフトロー研究の限界は、ソフトローが、納税者の承認を

得ていたとしても、ソフトローそれ自体を根拠として課税を行うことは、租税法律主義との関係から納税者の予測可能性及び法的安定性を損なうことに繋がることから認めるべきではない。その一方で、ソフトローが形式的に法ではないとしても、納税者の行動に与える影響をハードローではないことを理由に無視することは逆に国税庁等の解釈を信用して行動した納税者の信頼を害することになる。そのため、ソフトローを完全に排除することも妥当ではない。そのため、今後の租税法におけるソフトロー研究の活用領域は、ソフトローを信じて行動した納税者の信頼保護をどの程度の範囲で認めるのか否かという点に存在すると考える。

本稿をまとめると、法の多様化に対する今後の租税法の在り方及びソフトローの取扱いとの関連において、租税法におけるソフトロー研究は、法哲学上、独立した概念ではなく、その根底にある思想は、法形式のみで法を判断するのではなく、納税者への影響力という視点から法とは何かを検討するものであり、その点で承認のルールを主張する法実証主義及び道徳及び公平性を重視する自然法論の法を巡る議論と共通する点が存在する。その上で、本稿は、通達等について、法形式のみをもって判断することは、逆に租税法律主義の形骸化を促進する恐れがあると考え。そのため、今後の租税法におけるソフトロー研究は、法律に基づく課税をより厳格なものとするために、従来では法として扱われていない法律の解釈を示す情報等を法学の視点から吟味し、法令化等の必要性を判断することが租税法律主義の形骸化を防ぎ、納税者の予測可能性及び法的安定性を確保する上で必要であると考え。

【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, pp.361-378
- H.L.A Hart, *The Concept of Law*, 1994
- Jules L. Coleman, Negative and Positive Positivism, *The Journal of Legal Studies* Vol.11, No1,1982, pp.139-164
- Ronald. Dworkin, *Taking Rights Seriously*,1977
- 阿部泰隆 (2015 年)『行政法 再入門(上)』(信山社)
- 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、25-50 頁
- 植田祐美子 (2021 年)「租税法の解釈・適用に係るソフトローの対象領域と今後の課題」税務大学校論叢 103 号、367-462 頁
- 宇佐美誠・濱真一郎編 (2011 年)『ドゥオーキン 法哲学と政治哲学』(勁草書房)
- 占部裕典 (2020 年)「財産評価通達の課題」『現代税法と納税者の権利』、(法律文化社)、140-162 頁
- 岡村忠生 (2007 年)『法人税法講義 第 3 版』(成文堂)
- (2010 年)「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563 号、141-162 頁
- 雄川一郎ほか編 (1985 年)『現代行政法大系 第 7 巻』(有斐閣)
- 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解明(上)』(有斐閣)、42-88 頁
- (2021 年)『租税法 第 24 版』(弘文堂)
- G. カラブレージ、松浦好治、松浦以津子訳 (1989 年)『多元的社会的理想と法 : 「法と経済」からみた不法行為法と基本的人権』(木鐸社)
- 齋藤健一郎 (2022 年)「行政分野(特集 条文ではない法規範 : ソフトローとは何か)」法学教室 497 号 15-19 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 (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)、55-73 頁
- 塩野宏 (2015 年)『行政法 I 行政法総論 第 6 版』(有斐閣)
- 清水真希子「商取引分野(特集 条文ではない法規範 : ソフトローとは何か)」法学教室 497 号 25-28 頁
- 首藤重幸 (1994 年)「租税行政手続(通達・指導)」『日税研論集』25 号 171-215 頁
- 田中治 (2008 年)「税法通達の読み方」『税研』23 巻 5 号、22-28 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、146-165頁
- 田中成明(2006年)『法学入門 新版』(有斐閣)
- (2011年)『現代法理学』(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、299-332頁
- 出村仁志(1989年)「行政庁による公定解釈の表示 米国におけるアドヴァンス・ルーリング及び日本の現状」『税務大学校論叢』19号、161-189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)
- 中里実(2014年)「制度の効率性と租税」『論究ジュリスト』10号、84-91頁
- (2019年)『租税史回廊』(税務経理協会)
- H.L.A ハート、矢崎光圀監訳(1976年)『法の概念』(みすず書房)
- 深田三徳(1983年)『法実証主義論争—司法的裁量論批判』(法律文化社)
- 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、1-18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り—考察」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣)、185-207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り—」『税法学』546号、245-264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、347-367頁
- (2019年)『リーガルマインド租税法 第5版』(成文堂)
- (2022年)「通達課税と租税法律主義の形骸化—評価通達総則6項の適用の問題を中心に—」『税研』223号17-26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、12-23頁
- 松沢智(1999年)『新版租税実体法 補正版』(中央経済社)
- 森下幹夫(2016年)「我が国における『法律による行政の原理』と『租税法律主義』の相克—租税法に係る文書回答制度の現代的意義と可能性—」『岡山大学経済学会雑誌』47巻3号、97-122頁
- リチャード・A. ポズナー、馬場孝一、國武輝久監訳(1991年)『正義の経済学:規範的法律学への挑戦』(木鐸社)
- ロナルド・ドゥオーキン、小林公訳(1959年)『法の帝国』(未來社)
- ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳(1986年)『権利論』(木鐸社)

国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像 2.0—」
syourai20_r0306.pdf (nta.go.jp) (2022年6月29日参照)

齋藤民徒(2005年)「ソフトロー論の系譜」『法律時報』77巻7号、1-9頁
The Historical Contexts of Soft Law Discourse.pdf (u-tokyo.ac.jp) (2022年6月29日参照)

Areas of Utilization of Soft Law Research in Tax Law

Hironori Narumiya

In order to cope with the increasing complexity of the current tax law, the current situation is that the use of non-laws such as circulars is increasing. Such a situation is a problem because of its relationship with the principle of tax law. I believe that soft law research in tax law will be useful in solving this problem. However, the position of soft law research in tax law is unclear.

Based on the awareness of the above issues, this paper examines the relationship between law and non-law in future tax law through comparison between soft law research and legal philosophy in tax law. Specifically, it centers around the H.L.A Hart and Ronald Dworkin controversy. The relevance of soft law research in tax law to the debate of H.L.A. Hart and Ronald. Dworkin is how we judge law and non-law. Through this study, we clarify the position of soft law research in tax law.

The purpose of this paper is to examine the future necessity of soft law research in tax law and the future potential of soft law research in tax law in order to respond to the increasingly complex tax law. In order to make taxation based on law more rigorous, this research examines, from a jurisprudence perspective, interpretations of laws that have not been treated as laws in the past, and prevents tax legalism from becoming a mere formality. We believe that it is necessary to ensure the predictability and legal stability of users.