

## 論 説

### 租税法における通達解釈と裁判規範性

#### —評価通達と認定基準—

東北学院大学法学部准教授  
加藤友佳

#### ◆SUMMARY◆

本稿は、当校が令和3年3月25日にオンラインにより開催した「税務研究会」において、加藤友佳准教授が「租税法における通達解釈と規範性」と題して行った講演の内容を基に、同氏により加筆訂正いただいたもので、行政機関の行動基準である解釈基準の位置付けとされる財産評価基本通達の外部効果について、その性質とこれまでの裁判例から、行政法学説のアプローチを参考として考察を試みたものである。

行政規則の一つである通達の性質については、租税法においても長年議論が交わされてきた。租税法律主義からは「法律による行政の原理」の要請が強く導かれるところであるが、課税実務においては、法規性を有しない通達が行政機関内部だけでなく納税者に対しても影響力を有している「通達による行政」の実態が広く認識されている。

加藤准教授は、租税通達、特に財産評価基本通達によるこうした外部効果に対し、納税者を含め事実上の拘束力を有していることが学説からも認められており、外部効果を有しないはずの解釈基準の性質とは矛盾が生じているとし、また、財産評価基本通達はその内容も純粹な法令解釈という枠を超えて、相続税法の解釈に基づいて合理的な基準を設定し事実の当てはめの方法を定めていることから、法令解釈としての性質とも異なっているとする。加藤准教授は、これを認定基準とした上で、裁判規範として限定的に外部効果を有することについて、近時の裁判例から分析を行っている。

(令和3年10月15日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 目 次

1 はじめに .....	28
2 通達の意義 .....	28
(1) 行政規則の類型と外部効果 .....	28
(2) 租税通達 .....	30
3 租税通達と外部効果 .....	30
(1) 通達と外部効果 .....	30
(2) 認定基準 .....	31
4 評価通達の性質と裁判規範性 .....	34
(1) 評価通達の借用と所得税基本通達（最高裁令和2年3月24日判決） .....	34
(2) 評価通達の性質（東京高裁平成27年12月17日判決） .....	37
(3) 行政規則と裁判規範性 .....	39
5 おわりに .....	40

**1 はじめに**

行政規則の一つである通達の性質については、租税法においても長年議論が交わされてきた。憲法84条は、租税を課し、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必要とすると定めており、これを根拠とする租税法律主義は租税法を支配する重要な原則である。租税法律主義からは「法律による行政」の要請が強く導かれるところであるが、課税実務においては、法規性を有しない通達が行政機関内部だけでなく納税者に対しても影響力を有している「通達による行政」の実体が広く認識されている。このような租税法律主義と租税通達の関係については、外国法制度との比較も含めてこれまで様々な観点から検討が行われてきた。また、租税通達の性質をめぐっては、近年の裁判例においても租税法律主義と通達の解釈が争われている。

加えて、行政規則としての通達という観点からは、行政法学において外部効果や規範性について多くの先行研究が存在する。行政規

則の外部効果については、行政立法と行政規則、解釈基準と裁量基準を厳格に区分するという伝統的見解があるが、裁判例の蓄積等に伴い新たな見解もあらわれている。

そこで本稿では、行政法における行政規則と外部効果の議論から、租税通達の裁判規範性について検討する。具体的には、租税通達の実務における効力と行政規則上の性質との整合性を問題意識として、租税法および行政法における今日までの議論を整理し、その概要を示したうえで、昨今の判決事例から租税通達の裁判規範性についての分析を試みる。

**2 通達の意義****(1) 行政規則の類型と外部効果**

通達とは、各省大臣、各委員会および各庁の長官が、その機関の所掌事務について所管の諸機関および職員に対し発する命令または示達である（国家行政組織法14条2項）。通達は、行政権の定立する一般的な定めであり、行政機関の行動基準と位置付けられる行

政規則として法規たる性質を有しない。それにもかかわらず、「法規の有権的解釈を示し、実質上は法規的意義をもつことがある（租税通達のごとし）」<sup>(1)</sup>と説明される。また、国民の権利義務に関する拘束力を有する定めである行政立法と、行政内部にのみ通用力を有する行政規則を厳格に区別することに対しても、近時においては議論がある<sup>(2)</sup>。

つまり通達は、行政機関の行動基準という基本的な性質を持ちながらも、行政機関以外への拘束力（外部効果）については実質的な観点からその性質を一括りにすることが困難であるといえる。そこで以下では、行政規則の外部効果について着目し、解釈基準、裁量基準、給付規則の性質を整理する。

### ①解釈基準

まず解釈基準とは、上級行政機関が下級行政機関に対して発する法令解釈の基準であり、その目的は行政の統一性の確保にある<sup>(3)</sup>。解釈基準としての通達は、国民に対する関係について、裁判所で基準として用いられることはなく、外部効果を有しない。このような解釈基準の性質を示した代表的な事例としては、墓地・埋葬等に関する通達について、「現行法上行政訴訟において取消の訴の対象となりうるものは、国民の権利義務、法律上の地位に直接具体的に法律上の影響を及ぼすような行政処分等でなければならない」<sup>(4)</sup>と判断され、通達の取消を求める訴えを却下した最高裁判決がある。同判決の解釈は、通達の伝統的な考え方に基づいた当然の帰結と評価される<sup>(5)</sup>。

本来は、立法過程において解釈の余地のない定めが求められるが、一定の既成概念を用いて規定される法律ではその既成概念の内容が複雑である場合、特に既成概念が幾つかの内容を持っている場合には、それを包括的に一つの概念で取り入れておき、解釈等によって補充する必要がある。法令解釈通達が非常に多くなる原因として、経済関係には法

律で規定し得る限度が残ることから、そのような場合に税務署間の解釈の統一を図る意味で、解釈基準としての通達が必要になると説明されてきた<sup>(6)</sup>。

### ②裁量基準

次に、行政規則が裁量の運用のあり方を指示する裁量基準がある<sup>(7)</sup>。行政庁が処分をする際には、一定の判断の余地が認められているが、自由に裁量権行使することを認めては、恣意的な行政処分だけでなく、判断の不統一が生じ、平等原則違反という問題が起こり得る<sup>(8)</sup>。これを防ぐために、行政機関が裁量権行使の基準を定める必要があり、行政処分を授権した法律が認めている裁量の範囲内であれば、裁量基準としての通達を定めることができる<sup>(9)</sup>。審査基準および処分基準として、申請に対する処分や不利益処分を行う際に行政庁に認められる行使基準の多くが裁量基準である。

行政庁が裁量基準に基づいて行政権行使の決定をした場合には、裁判所はまずその基準に不合理な点があるか否かを審査することから、上記のように解釈基準が裁判所の審査権限と全く関係がない点で異なるとされる<sup>(10)</sup>。また、裁量権行使の公正の確保や平等原則の要請から、裁量基準と異なる判断をする場合には合理的理由が必要となるため、裁量基準は形式としては法規ではないものの、平等原則等の他の規範性を介することによって事実上の外部効果を有している<sup>(11)</sup>。

### ③給付規則

給付規則は、国および地方公共団体から私人、または、国から地方公共団体に給付する補助金等の金員あるいは物品についての給付基準であり、補助金等の交付は法律に具体的な定めがない限り、交付額や対象人数が行政主体の判断にゆだねられているため、給付規則は広い意味での裁量基準と位置付けられている<sup>(12)</sup>。給付規則の外部効果については、同規則は法律の委任を受けていないことか

ら法規性を有していないものの、補助金交付に係る行政には平等原則に基づく扱いが求められ、合理的理由もなく給付額に差異がある場合には違法性の問題が生じることもありうる。このような意味において、給付規則には一定の外部効果があると説明される<sup>(13)</sup>。

## (2) 租税通達

ここまで、代表的な3つの行政規則の行動基準とその外部効果についての概観を示した。行政規則は行政機関内部においてのみ拘束性を有するという厳格な区分である伝統的な位置付けに対して、実質的に、または、他の規範を介することにより行政規則が事実上の外部効果を有することは、行政規則の外部化現象と表現される。このような外部効果については、裁量基準や給付規則のように法規性を有しない行政規則が、なんらかの形で裁判所の判断における考慮要素となることは理解できるものの、解釈基準と裁量基準の区分に疑問が呈されていること等から、その具体的効果について統一的な見解を見いだすことは難しい<sup>(14)</sup>。

そこで租税行政に着目すると、租税法には憲法84条に基づく租税法律主義の原則があることから、解釈基準としての租税通達が外部効果を有し納税者を拘束すること、つまり通達を根拠として課税されることは、より明確に否定されているといえる。それにもかかわらず、解釈基準と外部効果の関係を議論する際には、実務における通用力の大きさと膨大な量から、租税通達が通達による行政の代表例として言及されることが多い<sup>(15)</sup>。租税行政と通達については、いかに課税実務で効果をもっていたとしても行政先例法ではなく、実際にそれによって租税行政が運営されていくという事実があるだけであり、「通達は法の補充ではなく解釈基準（執務基準）」と整理してきた<sup>(16)</sup>。

このように課税実務において通達の通用

力が大きくなる理由には、行政規則である通達の根拠として、上記国家行政組織法14条2項および、公務員の法令遵守義務と職務命令服従義務を定める国家公務員法98条1項の影響もある。これらの根拠規定の存在によって、税務職員に対しては上級行政機関が発する租税通達の遵守義務を課されることから、納税者は同通達に即した課税が行われるということを前提とする。これに加えて、租税法の解釈が納税者と課税当局で異なる場合には、納税者に対して加算税が賦課されるリスクが生じることも、課税実務における租税通達の影響力に基因しているといえるだろう。租税法解釈の複雑さと加算税のリスクによって、納税者が通達を前提に行動することが常態化し、結果として解釈基準である租税通達は内部効果を超えて、通達を基礎とした秩序を形成することになっているのである<sup>(17)</sup>。そこで以下では、租税通達の性質と外部効果について検討を行う。

## 3 租税通達と外部効果

### (1) 通達と外部効果

#### ① 通達の効力と租税法律主義

租税通達が国民に与える効果をどのように捉えるべきかについては議論がある。上記のような租税通達の実務における通用力を重視する見解からは、通達に則した課税が行われるという信頼が租税法律主義の保障する法的安定性と予測可能性を一層強いものにすることから、通達が税務官庁部内の法的拘束力を伴うと同時に、「納税者に対しても法的機能を發揮」するという、通達の法規性を認める立場がある<sup>(18)</sup>。

たしかに、租税法律主義は法的安定性と予測可能性の確保を目的としており、これらが重要な意義を有していることに異論はないだろう。しかし、通達の法源性否定も租税法律主義から導かれる重要な内容の一つである。通達が納税者に対する法的機能を有する

ことは、結果的に通達による課税を認めることになり得るのではないだろうか。さらに、租税法律主義の意義である法的安定性と予測可能性とは、租税法に基づいて課税されることを前提としているため、通達の法的拘束力を認める文脈で論じることは租税法律主義の形骸化につながる危険性がある。

## ②通達と行政先例法

租税法律主義に基づいて通達の法源性否定を重視する立場からは、通達によることが定着している場合であっても行政先例法が成立しているか否かの判断は明確でなく、通達による法的安定性、予測可能性という保護利益が誕生することを考慮すると、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する指摘がある<sup>(19)</sup>。

一方で、通達と納税者の法的意識の観点からは、通達に基づく行政実務が長期間にわたって繰り返されることによって納税者の間に法的意識を生じさせ、一般の法的確信を得て法にまで高められた場合には、これを行政先例法と呼ぶことができるとする見解があり、この意味での行政先例法を改める必要があるならば、単に通達の改正によって目的を達成しようとするのではなく、法律の改正によって行うべきであるとされる<sup>(20)</sup>。

通達と行政先例法については、財産評価基本通達（以下、「評価通達」とする）の文脈において、「評価に関する通達の内容が、不特定多数の納税者に対する反覆・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、特段の事情がない限り、通達と異なる高い評価を行うことは違法になると解すべきである」<sup>(21)</sup>とされている。これは相続税が財産評価について行政庁の自由な裁量を認める趣旨ではなく、財産の時価を客観的に評価することが必ずしも容易ではないために、納税者間で財産評価が統一されないことが公平の観点から好ましくないことを根拠とする。租税法においても法令解釈通達は、法

律の規定を前提としており、これを「補完」するものがほとんどであると整理されているが、一方で非常に広範な事柄が通達で決められている領域も存在しており、特に評価通達においては事実認定のやり方を通達によって定められている場合もある<sup>(22)</sup>。

このように、行政機関の行動基準に係る外部効果の具体的性質については、これらを整合的に分類することは容易ではない<sup>(23)</sup>。解釈基準とされる租税通達の中でも、評価通達は法規性を有していないものの、課税実務での納税者を含めた事実上の拘束力（実際上の通用力）を有していることは上記の通り学説からも認められるところである。評価通達の性質をこのように位置付けると、外部効果を有しないはずの解釈基準の性質とは矛盾が生じるが、他方、租税法律主義の原則のもとでは、更正処分の対象となるような課税処分と裁量基準は相容れないはずである。本稿の問題意識は、このような租税通達と行政規則の性質におけるミスマッチにある。

そこで以下では、「通達による行政」が行われているという指摘がある課税実務の実態をふまえて、解釈基準でも裁量基準でもない、租税通達における認定基準の可能性の検討を試みる。具体的には、納税者の予測可能性の確保および平等原則の観点から、限定期に通達による行政先例法を認める立場があることに加え、評価通達が法令解釈だけでなく、事実認定のやり方を定めていることからも、限定期に外部効果が認められる立場がありうるか否かを考察する。

## （2）認定基準

### ①事実認定の通達

本稿における認定基準とは、通達において①事実認定および②当てはめの方法を定めるものをいう。このような性質を有する租税通達、つまり、解釈基準として純粹な法令解釈を行う通達とは異なる性質を有する通達

は、評価通達以外にも存在する。そこでまず、事実認定の通達として、所得税基本通達 26-9を取り上げる<sup>(24)</sup>。

事実認定の通達は、法解釈を行い、事実認定のあてはめの目安を規定しているもので、所得税基本通達 26-9 では社会通念の目安が具体化されている。同通達では特に、建物の貸付けが事業として行われているか否かの判定基準が定められている。建物の貸し付けによる所得は、所得の範疇としては規模の大小に関わらず不動産所得に含まれるが、不動産所得を生ずべき業務が事業として行われているか否かによって、資産損失の必要経費算入（所得税法 51 条、72 条）や、貸倒損失（同 51 条、64 条）、事業専従者給与等（同 57 条）における扱いの差異が設けられている<sup>(25)</sup>。同通達はこのような扱いにつき、建物の貸付が事業として行われているか否かの判定基準として、「社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行っているかどうか」を、貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね 10 以上であること、独立家屋の貸付けについては、おおむね 5 棟以上であることを基準と定めている。

同通達の性質については、「特例通達がいわゆる五棟一〇室という形式基準を満たすとき等には、その貸付けが事業として行われていたものとする旨規定するのも、課税実務上比較的容易に認定し得る貸付けの規模という要素をもって、一定以上の規模を有することを形式的な基準として、これを満たせば、事業として行われていたものとするという十分条件を定めたものにすぎない」というべきであり…、これをもって、専ら貸付け規模の大小をもって、社会通念上の事業といえるか否かを判断しなければならないものというべきではなく、また、五棟一〇室程度の規模に至らない不動産貸付けが直ちに社会通念上事業に当たらないということもできな

いというべきである。」<sup>(26)</sup>（下線筆者）として、同通達による 5 棟 10 室基準は事業の十分条件を定めたに過ぎないと判示されており、明確な裁判規範性は認められていないことがわかる。

## ②評価通達と認定基準

上記通達は、貸付事業といえる程度を社会通念により判定するために、その社会通念を具体化したものである。これに対して評価通達は、社会通念というよりはむしろより個別具体的な事例を想定して詳細に規定されており、法解釈に加えて、評価財産の種類や帰属、所有形態等から事実認定を行い、さらに計算方法を主とした事実認定のあてはめのルールを規定しているのである。

相続税法 22 条では評価の原則として、相続、遺贈または贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によるものと定めている<sup>(27)</sup>。この規定をうけて評価通達では、「財産の価額は、時価によるものとし、…その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」（総則 1）と定め、さらに、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」（総則 6）として、同通達によらない場合を定めたうえで、土地、家屋、無体財産権など各種財産につき、評価単位から評価方法、算式まで、画一的かつ詳細なルールを定めている。

評価通達は、相続税法において包括的に「時価」とされるものに対して、「相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたもの」<sup>(28)</sup>と位置付けられている。社会通念を具体化する通達である上記建物貸付け事業の判定基準（所得税基本通達 26-9）と比較しても、評価通達が対象とする財産の種類の多さや、各種財産に対する個別具体的な規定内容からも、両者の性質は異なるといえるだろ

う。時価という文言からは、評価通達に定められているような財産に応じた具体的で画一的な算式を解釈として導き出すことは困難であり、その意味で評価通達は解釈基準（純粋な法令解釈）という範疇を超えてい。つまり、評価通達は法令の解釈を行う解釈基準の性質に加えて、法令の解釈に基づいた合理的な基準を設定し、事実のあてはめの方法を定める認定基準としての性質を有しているのである。

このように、相続税法が「時価」で課税すると定めていながら一部を除いて具体的な規定を設けていないことをふまえると、同法が「時価」の具体的算出を実質的に評価通達が行うものとして予定していると捉えることは可能であろう。そうであるとすると、評価通達に基づいて算出される価格に対しては、同法における時価の推認が働くことになり、事実上の外部効果を有していることになる<sup>(29)</sup>。そこで以下では、判決がどのように評価通達の性質を解釈しているのか、裁判規範性の観点から整理する。

#### ③裁判における規範性

ここでは評価通達の位置付けとして、裁判における規範性に着目する。評価通達による相続税法上の時価が争われた最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決（以下、「平成 22 年最高裁判決」という）においては、「相続税法 22 条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解され、本件法人の出資についても、この観点からその価額が評価されるべきである。……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、その方法によつては当該法人の出資を適切に評価すること

ができる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。」<sup>(30)</sup>（下線筆者）と判示され、評価通達による時価算定の合理性が認められている。

同判決では、医療法人における定款と出資の関係を客観的に見た場合に、出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的可能性があり、評価通達 194-2 はこのような事情をふまえたうえで相続税法 22 条における時価、つまり客観的交換価値の評価について規定しているとして、同通達による評価には合理性があるものと判断されており、このことから、原則として同通達による評価によるべきとされている。つまり、評価通達に裁判規範性が認められているのである。この合理性判断は、相続税法の客観的交換価値をうけて、同通達が医療法人の出資評価の算定方法として具体化していること、言い換えれば、同法 22 条に同通達が適合していることから導かれているということができる。さらに補足意見において、「課税の公平性の確保から、評価通達による運用は特別な事情がない限り合理性が認められる」と説示されていることを鑑みると、通達の合理性判断には課税の公平性も重要な要素とされていることがわかる。

同判決からは、相続税法との適合性および課税の公平性（平等原則）を介して、評価通達に裁判規範性を認めていると理解できるだろう。

#### ④固定資産評価基準と評価通達

財産を評価する基準として、評価通達の他に固定資産評価基準がある。固定資産評価基準は、地方税法が、固定資産税の課税標準に係る固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法および手続を総務大臣の告示に係る評価基準に委ねており（388 条 1 項）、市町村長は評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならないと定められてい

る（403条1項）。このように地方税法の委任を受けている点で、評価通達とは異なるが、固定資産評価基準について、最高裁平成25年7月12日判決（以下、「平成25年最高裁判決」という）において、「評価対象の土地に適用される評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である…。」<sup>(31)</sup>（下線筆者）と判示されている。同判決は、地方税法を根拠とする固定資産評価基準により算出された価格が時価の推認を受けるとして、固定資産評価基準の裁判規範性を明らかにしたものと評価することができよう。

同判決で示されている固定資産評価基準に基づいて決定される価格と適正な時価との関係に類似する問題には、評価通達に基づいて決定される価格と相続税法22条の「時価」との関係がある。この問題については、平成22年最高裁判決<sup>(32)</sup>において、評価通達194-2が客観的交換価値の評価を取り扱う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ことから、特別の事情の存しない限り評価通達によって評価することに合理性があると説示している点が参考になるだろう。評価通達は固定資産評価基準のように法律の委任に基づくものではないが、評価の統一を図るため財産の時価の算定に係る技術的かつ細目的な基準として定められていることについては評価基準と共通するものと言えることから、上記判旨と同様の判断枠組みが評価通達にも妥当するものと解

し得るとされている<sup>(33)</sup>。

このように、評価通達に関する裁判例を比較検討すると、評価通達は純粋な解釈基準とは異なり、一定の裁判規範性が認められているように思われる。そこで、以下では通達の性質について詳細に判示されている最高裁令和2年3月24日判決を題材として、認定基準について具体的な検討を試みる。

#### 4 評価通達の性質と裁判規範性

##### （1）評価通達の借用と所得税基本通達（最高裁令和2年3月24日判決）

###### ①事案の概要<sup>(34)</sup>

金属製品および消防器材の製造および販売等を業とする株式会社Aの代表取締役であったBは、所有していたAの株式の一部である72万5,000株を、平成19年8月に金銭の貸付および株式投資等を業とする会社Cに一株75円として、合計5,437万5,000円で譲渡した（以下これを「本件譲渡」といい、本件株式譲渡に係るAの株式を「本件株式」という）。本件譲渡に係る譲渡所得について、Bの相続人であるXら（被上告人・控訴人・原告）は、譲渡代金と同額の一株75円として、平成19年分の所得税の申告を行った。

これに対し、所轄税務署長は、本件譲渡時における本件株式の価額を類似業種比準方式に基づき一株2,990円と算定し、本件譲渡はその時における本件株式の価額の2分の1に満たないことから、本件譲渡が所得税法59条1項2号の低額譲渡に当たるとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行った。Xらがこれらの処分に対し異議申立てを行ったところ、東京国税局長は更正処分における本件株式の価額算定に当たり類似業種の選定に誤りがあることから、1株当たりの価額を2,505円であるとして、処分および過少申告加算税賦課決定処分の一部を取り消す旨の異議決定をした（以下、こ

の異議決定により一部が取り消された後のX らに対する各更正処分および過少申告加算税賦課決定処分をそれぞれ「本件各更正処分」および「本件各賦課決定処分」といい、これらを併せて「本件各更正処分等」という)。本件各更正処分等について、X らは国税不服審判所長に対しそれぞれ審査請求をしたもの、これらの審査請求をいずれも棄却する旨の裁決が行われたため、本件訴えを提起した。

一審判決<sup>(35)</sup>は、本件株式が評価通達 188 の株式のいずれにも該当しないことから、評価通達 178 本文、179 の(1)により類似業種比準方式により評価すべきであるとして、その評価額を1株当たり 2,505 円と判断した。また、本件譲渡の経緯や実態等に鑑みると、本件譲渡は正常な株式の売買とみることはできず、その対価をもって本件株式の時価(客観的交換価値)ということはできないため、類似業種比準方式によって客観的交換価値を適正に算定することができない特別な事情があるとは認められないと判示している。

これに対し控訴審判決<sup>(36)</sup>は、租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないことから、通達の意味内容についても文理解釈すべきとしたうえで、本件株式が評価通達 188 の(3)の「課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合におけるその株主の取得した株式」に該当するか否かは、その文言どおり、株式の取得者の取得後の議決権割合により判定されるものと解するのが相当であるとした。結果として、本件株式は評価通達 188 の(3)の株式に該当し、配当還元方式によって評価すべきであり、本件譲渡は所得税法 59 条 1 項 2 号の低額譲渡に当たらないと判断した。

これをうけて、国Y(上告人・被控訴人・被告)が上告受理申立てを行った。

## ②判旨(一部破棄、差戻し)

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである…。すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法 59 条 1 項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、『その時における価額』に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。」

「所得税法 59 条 1 項所定の『その時における価額』につき、所得税基本通達 59-6 は、譲渡所得の基因となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達 59-6 の(1)～(4)によることを条件に評価通達の例により算定した価額とする旨を定める。評価通達は、相続税及び贈与税の課税における財産の評価に関するものであるところ、取引相場のない株式の評価方法について、原則的な評価方法を定める一方、…少数株主が取得した株式については、例外的に配当還元方式によるものとする。そして、評価通達は、株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定するものとするが、…本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会

社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。そうすると、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達 59-6 は、取引相場のない株式の評価につき、…譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをしてことし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができる。…原審の判断には、所得税法 59 条 1 項の解釈適用を誤った違法がある。」

なお、宇賀克也裁判官、宮崎裕子裁判官の補足意見がある。

### ③評価通達の借用

本判決は、取引相場のない株式の低額譲渡該当性につき、所得税法 59 条の「その時における価額」の算定方法に係る所得税基本通達と評価通達の解釈を譲渡所得の意義から明らかにした。所得税基本通達 59-6 では、取引相場のない株式の価格算定について、以下のように限定を付けたうえで具体的な算定方法は評価通達によると規定されている<sup>(37)</sup>。

#### 〔所得税基本通達 59-6〕

「法第 59 条 1 項の規定の適用に当たって、…『その時における価額』とは、23~35 共-9 に準じて算定した価額による。この場合、23~35 共-9 の(4)ニに定める『1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参考して通常取引されると認められる価額』とは、原則として、次によることを条件に、…『財産評価基本通達』(法令解釈通達)の 178 から 189-7 まで((取引相場のない株式の評価))の例により算定した価額とする。

#### (1) 財産評価基本通達 188 の (1) に定める

「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。」

#### [評価通達 188]

「178((取引相場のない株式の評価上の区分))の「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、次のいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、次項の定めによる。…

#### (1) 同族株主のいる会社の株式のうち、同族株主以外の株主の取得した株式

この場合における「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の 1 人及びその同族関係者…の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 30%以上…である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

#### (3) 同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式」

このような関係性にある 2 つの通達について、譲渡所得の趣旨に基づく解釈を示している所得税基本通達 59-6 が、同通達に明記されていない評価通達 188 (2) ~ (4) にも及ぶのか否かが問題となった。上記の通り、下級審判決では見解が分かれたところ、本判決は譲渡所得課税の趣旨から所得税基本通達 59-6 が譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをしてことを趣旨とするものであり、控訴審の判断は、所得税法 59 条 1 項の解釈適用を誤った違法があると判断した。そこで本稿では、通達の裁判規範性という観点から、租税法律主義と通達の関係について具体的に述べられている補足意見に注目する。

宮崎裁判官の補足意見では、所得税基本通達 59-6 について、「所得税法適用のための

通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用」しているとして、同通達の形式を評価通達の借用と表現されている。また、このような借用通達の解釈については、「通達に従った取扱いは、当該通達が法令の内容に合致していない場合には、適法とはいはず、本件の場合、譲渡所得に対する所得税課税について相続税法に関する通達を借用した取扱いが適法となるのは、そのような借用が所得税法に合致する限度に限られる」として、通達の法令適合性判断は借用された通達ではなく、主となる通達の解釈対象法令との適合性が対象となることが示されている。つまり本件では、所得税基本通達が所得税法の内容に合致しているか否かによって、通達の法令適合性が判断されることになる。さらに、所得税基本通達が所得税法に合致していないければ適法とはいえないとして、「所得税法の規定及びその趣旨目的に沿わない部分については、これを同法 59 条 1 項に合致するように適切な修正を加えて当てはめるという意味を含んでいると理解することができ、このことは、所得税基本通達 59-6 に、個別具体的にどのような修正をすべきかが明記されているか否かに左右されるものではない。」(下線筆者)と述べられている。これは、所得税法に沿わない部分について、所得税基本通達 59-6 を所得税法 59 条に合致するよう修正するということであるから、同通達は解釈基準として位置付けられていることがわかる<sup>(38)</sup>。

つまり、同通達は、「譲渡又は贈与直前」の株式の保有状況と条件付けをして、評価通達を借用する解釈基準であると理解できる<sup>(39)</sup>。この場合、あくまでも評価通達は借用されているという形式となり、主となる通達は所得税基本通達 59-6 であることから、所得税法との適合性により通達の適法性が判断されることは、解釈基準としての性質と整合性がある<sup>(40)</sup>。

本判決は、租税通達の解釈基準としての性質および解釈基準である所得税基本通達が評価通達を借用する場合の関係性について明らかにしている点で意義深い。一方で、評価通達の性質については具体的に触れられていないことから、この点について東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決を取り上げて検討を行う。

## (2) 評価通達の性質（東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決）

### ① 事案の概要<sup>(41)</sup>

X ら（原告・控訴人・上告人）は、平成 19 年 6 月、7 月に不動産（以下、「本件各不動産」、本件各不動産を含む集合住宅全体を「A」という）を贈与によりそれぞれ取得した。本件各不動産のうち A については、管理組合が平成 18 年 2 月に臨時総会を開き、その建替えを推進する旨の決議をした上、具体的な方法を検討するために F 社から事業協力を得ることとして、建替え事業協力に関する覚書を取り交わした。その後、F 社は、平成 21 年 2 月までに、A の全ての区分所有者との間で等価交換契約の締結を完了した。平成 20 年に X らと F との間で等価交換契約が締結され、各売買代金は、X<sub>1</sub> が 9,664 万円、X<sub>2</sub> が 1 億 3,086 万円、X<sub>3</sub> が 1 億 3,086 万円と定められた。A は、平成 21 年に解体工事が開始され、新たな建物（以下、「新 A」という）は、平成 23 年に完成した。

X らは、本件各不動産の取得について税理士の説明に従い、相続時精算課税に係る規定の適用を受けようとする旨などを記載した届出書とともに、鑑定会社が作成した不動産鑑定評価書における各鑑定評価額（以下、「本件各鑑定評価額」という）に基づく課税価格を記載のうえ、平成 19 年分の贈与税申告書を提出した。これに対して各処分庁が、本件各不動産の価額は評価通達に定められた評価方式によるべきであるとして、各更正

処分および各賦課決定処分を行ったため、X らは本件各更正処分のうち各申告に係る課税価格および納付すべき税額を超える部分並びに本件各賦課決定処分の取消しを求めた。

一審判決<sup>(42)</sup>は、A の建替えが実現する蓋然性が高かつたにもかかわらず、本件各鑑定評価額は、当該蓋然性が高くなかったことを前提として算定されたものであるから、その評価の前提を欠くものであり、評価通達による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っていたと認めることはできないとして、X らの請求をいずれも棄却した。これを不服として、X らが控訴した。

## ②判旨

「相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法二三条）、定期金に関する権利の評価（同法二四条、二五条）及び立木の評価（同法二六条）については評価の方法を自ら直接定めるほかは、財産の評価の方法について直接定めていない。同法は、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨であると解するのが相当である。…

同法の上記趣旨を受けて、国税庁長官は財産評価基本通達を定め、この通達に従って実際の評価が行われている。

同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格

は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である…。」（下線筆者）

## ③評価通達の裁判規範性

本件は、マンションなどの不動産を贈与により取得した際の相続税法 22 条の時価が、不動産鑑定士による鑑定評価額により算定されるべきか、評価通達によって算定されるべきかが争われた事案である。贈与時の時価の算定について、納税者らが評価通達によらない評価方法として鑑定評価額で申告を行ったのに対し、各処分行政庁は評価通達に基づく評価額によって更正処分を行った。

本判決では、財産の時価評価の困難性から相続税法は、「納税者間の公平の確保…等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨である」として、同法が公平性等の観点から評価通達による評価を予定しており、評価通達による評価は同法の趣旨であると判示され、この趣旨によって、評価通達は客観的交換価値（時価）の推認をうけると判断された<sup>(43)</sup>。つまり本判決では、評価通達に裁判規範性を認める根拠として、納税者間の公平性という平等原則等を前提とする相続税法が、評価通達による評価を予定していることを挙げているのである。

一方で、固定資産評価基準について判断した上記平成 25 年最高裁判決<sup>(44)</sup>では、同基準の趣旨を、「全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するもの」としたうえで、地方税法からの委任および上記趣旨に鑑みて、「固定資産

税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる」と判示されている。このように同判決において、適正な時価とは別に、公平な評価を受ける利益が保護されると判断された根拠としては、地方税法からの委任をうけていることがある。地方税法が評価の均衡を図る趣旨をもって、固定資産税の評価を固定資産評価基準に委任しているため、その趣旨から導かれるべきは、適正な時価よりも公平な評価であるということであろう。

これに対して、評価通達は法律の委任を受けていない点、および、相続税法 22 条の「時価」を受けてその意義を明らかにするという位置付けであるという点において、固定資産評価基準と異なる。そのため、平成 25 年最高裁判決のように、公平性のみを裁判規範性の根拠とした場合には、評価額が時価と乖離し、相続税法の趣旨と反する結果になってしまう可能性が生じる。したがって本判決では、公平性を前提とした相続税法との適合性（趣旨との適合）を介することによって、評価通達に裁判規範性を認める根拠としたと考える<sup>(45)</sup>。

### （3）行政規則と裁判規範性

#### ①行政通知と裁判規範性の分類

ここまで、評価通達の認定基準としての位置付けど、裁判規範性について考察を行った。行政規則の行動基準のうち、原則として解釈基準とされる租税通達に対しては、通達による行政としてその外部効果性が指摘されている。そこで、租税通達と行政先例法に関する学説を整理すると、特に評価通達の性質が議論になっていたため、評価通達は外部効果を有しない純粋な解釈基準とは異なるのではないかという観点から、裁判規範性に焦

点をあてて検討を試みた。

このような本稿の問題意識、すなわち、形式的に解釈基準である行政規則に外部効果を認めることに対する整合性については、特に行政法学において議論されている。行政規則は外部関係において争訟の裁断の基準とはならないものとされることから、法律の授権を必要としないという伝統的な考え方へ固執することに対しては、通達が現実の行政活動においてきわめて重要な働きをしていることに鑑みると、かなり問題とされるようになったとの指摘がかねてよりなされてきた<sup>(46)</sup>。このような議論をうけて今日では、解釈基準・裁量基準等の行政規則の中にも、平等原則等を通じて国民の行動に影響を与え、裁判審理上も一定の条件の下で法的な意義を認められるようになっている規範があると分析されている<sup>(47)</sup>。

解釈基準の外部効果の動向については、公的年金関係立法における配偶者要件や生計維持要件に係る裁判例を題材として、解釈基準の法技術的側面が裁判規範性の観点から検討されている<sup>(48)</sup>。これらの要件に対しては、解釈基準である担当官庁から発出される行政通知が策定されており、同通知の解釈をめぐる昨今の裁判事例には、その裁判規範性を正面から否定するものがある一方で、判決の大多数が行政通知に裁判規範性を承認し、当該行政通知に依拠して係争処分の適法性を審査していると分析されている<sup>(49)</sup>。同分析によると、裁判所が解釈基準である行政規則に対して裁判規範性を承認する場合、その根拠は、①内容的適正性および平等原則を根拠にする見解、②法令適合性および内容的合理性を根拠にする見解、③単に法令適合性を根拠にする見解等に分類される<sup>(50)</sup>。

#### ②評価通達をめぐる裁判例と規範性

本稿で検討した平成 22 年最高裁判決は、上記分析のうち②の見解である法令適合性と内容的合理性を根拠とし、平成 27 年東京

高裁判決は公平性を前提とした相続税法の趣旨を根拠として評価通達に裁判規範性を認めていたことから、②の見解に平等原則を加えてその根拠としているといえよう。租税法は、租税法律主義および租税公平主義を前提としていることに鑑みると、評価通達に裁判規範性を認める根拠として、法令適合性だけではなく公平性の確保も合わせて必要となる。したがって、平成27年東京高裁判決が示した評価通達の性質および裁判規範性の承認は、他の行政通知に係る裁判例および租税法原則からも整合的であるといえる。

他方で、法令適合性については検討せず、一般的な合理性や課税の公平性のみを判断基準として、評価通達による算定を行っている裁判もある。例えば、株式評価について争われた東京地裁平成28年9月16日判決<sup>(51)</sup>では、「評価通達は、財産評価の一般的基準について定めるものであり、評価通達168以下において、株式の価額の評価について定めるものであるところ、評価通達の定める評価方法が株式の時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであれば、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特段の事情の存しない限り、その評価方法によって定められた価額は時価を上回るものではないと解される。」(下線筆者)と判示し、法令適合性や公平性について触れることなく評価通達に基づく価格算定に及ぶ。また、東京地裁平成12年7月13日判決<sup>(52)</sup>では、「通達は上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である…から、国民に対して拘束力を有する法規とは異なるものである。しかしながら、租税実務においては、通達に基づく画一的な取扱いがされており、このような取扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的なものというべきである。」として、課税実務にお

ける画一的な取扱い、公平性等の観点から、評価通達による評価の合理性を認めている。

しかしながら、近時の下級審判決の多くは、平成27年東京高裁判決と同様に、法令適合性および課税の公平性を介して評価通達の合理性を判断し、裁判規範性を認めていると整理することができるだろう<sup>(53)</sup>。

さらに、評価通達に裁判規範性を認める根拠として、総則6の存在がある。評価通達総則6には、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定められており、評価通達によらない場合が想定されている。このような例外規定の存在により、裁判所が行う法解釈に基づいて当該評価通達の法令適合性および平等原則との関係が判断されるという枠組みが構成され、これによって当該評価通達を適用するか否かは、裁判所の合理性判断によって決定されることとなる<sup>(54)</sup>。つまり、総則6によって、評価通達そのものが規範性を有するのではなく、あくまでも裁判所の法解釈に基づく法令適合性および平等原則を根拠とする合理性判断によって裁判規範性が認められ得るという判断枠組みを、形式的に保つことができているのである。

## 5 おわりに

本稿では、行政機関の行動基準である解釈基準の位置付けとされる評価通達の外部効果について、評価通達の性質とこれまでの裁判例から、行政法学説のアプローチを参考として認定基準および裁判規範性について考察を試みた。

本稿の問題意識は、法規性を有しない通達が、課税実務において広く外部効果を認められているところにある。租税通達、特に評価通達の外部効果に対しては、納税者を含め事実上の拘束力を有していることが学説からも認められており、外部効果を有しないはず

の解釈基準の性質とは矛盾が生じている。また、評価通達はその内容も純粋な法令解釈という枠を超えて、相続税法の解釈に基づいた合理的な基準を設定し事実の当てはめの方法を定めていることから、法令解釈としての性質とも異なっていた。そこで、これを認定基準と位置付けたうえで、裁判規範として限定的に外部効果を有することについて、近時の裁判例から分析を行った。

平成 27 年東京高裁判決においては、法令適合性および平等原則の 2 つの要素を介すことによって評価通達の合理性判断が行われ、その裁判規範性が認められている。通達の性質について詳細に触れられている令和 2 年最高裁判決補足意見では、通達が法規命令ではなく行政規則であることから、国民を拘束するものでも裁判所を拘束するものでもないとして、所得税基本通達の裁判規範性を否定しているが、これは評価通達を借用している所得税基本通達を含めた解釈基準一般に対する説示であることから、上記平成 27 年東京高裁判決と齟齬をきたすものではないと考える。むしろ、解釈基準の性質を確かなものにしたことによって、評価通達の解釈基準としての位置付けに対する違和感が強くなったといえるのではないだろうか。

評価通達は固定資産評価基準と異なり、法令から直接の委任を受けているわけではないものの、相続税法上の「時価」が納税者間の公平を考慮したうえで評価通達によることを前提としているとされている。また、裁判所が解釈する同法の趣旨および納税者間の公平性を根拠として、評価通達の合理性が判断されていた。これらのことから、判例においては法令適合性および平等原則を介すことによって、評価通達が裁判規範性を有することを認めていると理解できるだろう。

本稿における分析は、評価通達を題材として、裁判例から行政規則と裁判規範性の関係を検討したにとどまる。したがって、評価通

達の拘束力や、他の解釈基準と異なる性質を有することの是非、租税通達に裁判規範性を認める余地を与えることと租税法律主義との問題等については、今後の検討課題とさせていただきたい。

(1) 田中二郎『新版 行政法 上巻〔全訂第 2 版〕』(弘文堂、1974 年) 164 頁。なお、行政規則については、「行政権の定立する一般的な定めで法規たる性質を有しないもの」(同 166 頁)、「議会の委任に基づくことなく、行政機関が作成した、将来の職務運営に関する指針」(大橋洋一『行政規則の法理と実態』(有斐閣、1989 年) 15 頁)と定義される。

(2) 政省令等の命令にも法規の性格を持たない規範があり、行政規則にも法規に準じた形で法的拘束力を認められるものがあるとして、近時においては行政立法と行政規則を厳格に区別することは適当でないとする批判が登場するようになったとされている(高橋滋『行政法〔第 2 版〕』(弘文堂、2018 年) 136 頁)。

伝統的な法規命令と行政規則の二分論に当てはまらない新たな種類の行政基準が定立されていることを前提に、行政基準論の方向性を示すものとして、深澤龍一郎『裁量統制の法理と展開—イギリス裁量統制論—』(信山社、2013 年) 149–153 頁参照。なお、租税通達の外部効果について税務行政法の観点から考察する先行研究として、手塚貴大「租税法律主義：税務行政法の制度的環境変化と法的課題」日税研論集 75 号 269 頁がある。

(3) 塩野宏『行政法 I 〔第 6 版〕』(有斐閣、2015 年) 114 頁。

(4) 最高裁昭和 43 年 12 月 24 日判決、民集 22 卷 13 号 3147 頁。同判決では、解釈基準を示す通達の性質について、「原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、これらのものがその通達に拘束されることはあるても、一般的の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容

が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。このように、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つては、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」と判示されている。

なお、通達によって直接具体的な権利義務その他の法律上の地位に不当に不利益を受けるものがあった場合には例外的に通達そのものの取消訴訟が認められるとして、通達の現実に果たしている重要な機能に注目した下級審判決（東京地裁昭和46年11月8日判決、行集22巻11=12号1785頁）もある。

(5) 藤田宙靖『行政法I』（青林書院新社、1980年）207頁。

(6) 租税法研究会『租税法総論』（有斐閣、1958年）38頁。

(7) 高橋・前掲注2) 151頁。

(8) 宇賀克也『行政法概説I〔第7版〕』（有斐閣、2020年）319頁。

(9) 慎意的判断の抑止、予測可能性の確保という観点からの裁量基準設定に関する事例として、最高裁昭和46年10月28日判決（民集25巻7号1037頁）がある。

(10) 塩野・前掲注3) 118頁、最高裁判平成11年7月19日判決（判時1688号123頁）。

(11) 宇賀・前掲注8) 324頁。

(12) 塩野・前掲注3) 119頁。

(13) 塩野・前掲注3) 119頁。

(14) 解釈基準と裁量基準が異なる論拠として、法令の解釈および適用のあり方が客観的、一義的に定まるという考え方にある（美濃部達吉『日本行政法（上）』（有斐閣、1936年）167—168頁）。これに対して、「行政過程の段階では、裁量基準と解釈基準を区別することは困難であり、裁量基準の段階では、裁判所が最終的に法令の

解釈・適用のあり方を提示する以上、解釈基準の法性質を検討すること自体、実益に乏しい」との指摘がある（深澤・前掲注2) 136頁）。行政規則の解釈については、大橋・前掲注1) 4—37頁を参照。

(15) 立法的見地からは法令で規定すべきことを通達によって定めていることについて、租税通達が特に問題になっていると指摘するものとして、田中二郎『司法権の限界』（弘文堂、1976年）295頁。また、法律による行政の原理が強く要請される税務行政において「膨大な通達が出されている」と租税通達を挙げているものとして、曾和俊文「行政立法（2）通達・裁量基準」法学教室375号71頁がある。

(16) 藤田・前掲注5) 61頁。

(17) 実際上の通用力を前提として納税者が行動した結果、解釈基準である通達を基礎とした秩序が形成される典型例として租税通達を挙げるものとして、塩野・前掲注3) 115頁。なお、課税庁が通達と異なる課税を行う場合が増加していると分析するものとして、中里実「通達に反する課税処分の効力」ジュリスト1349号86頁がある。

(18) 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号5頁。

(19) 塩野・前掲注3) 115頁。租税通達による行政が租税行政実務上不可避であるならば、現在の通達の形式を改めて法規命令とするのが、租税法律主義にとってより適合的とされる。

(20) 田中二郎『租税法』（有斐閣、1968年）95頁。

(21) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）716頁。行政庁における取扱いが長期間にわたって繰り返され、一般の法的確信を得て法にまで高められた場合に慣習法の一種としての行政先例法が成立する見解として、田中・前掲注20) 95頁。さらに、執行上の原則としたうえで、評価通達による評価が一般的になっている場合には、「特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないというべきであろう」とする見解として、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミ

ネルヴァ書房、2013年) 33頁。

(22) 「法律の規定には『時価』としか書いておらず、その『時価』をどのように認定するかという肝心のところが、通達を読まないとわからぬことがしばしばである。」増井良啓「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」ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ(2006年3月)9-10頁。

(23) 行政規則の裁判規範性について、通達に違反したことのみで処分が違法となるものではないという伝統的な考え方が最高裁判所によって承認されている一方で、通達違反から処分の違法性を導き出す判例も存在すると分析するものとして、大橋・前掲注1) 21-22頁。大橋教授は、後者の判例を、通達の内容が法律の解釈として合法であると説明する方法と、直截に通達に反したことにして処分の違法性を導く方法の2つがあると指摘する。

(24) この他、社会通念を具体化する基準として、給与等に係る経済的利益のうち課税しない経済的利益について定めた所得税基本通達36-21等がある。

(25) 横田明=今井慶一郎=佐藤誠一郎=木下直人編『所得税基本通達逐条解説[令和3年版]』(大蔵財務協会、2021年) 140頁。

(26) 東京地裁平成7年6月30日判決、行集46巻6・7号659頁。

(27) 同条における「特別の定め」に該当する例外規定には、地上権および永小作権、配偶者居住権等、定期金に関する権利、立木の評価に関する評価方法についての規定がある。

(28) 最高裁令和2年3月24日判決、集民263号63頁。

(29) 時価の推認については、東京地裁平成27年7月30日判決(税資265号12706順号)において、「相続財産の価額は、評価通達により定められたその評価方法が合理的なものである場合、それによって評価するとかえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであったり、その評価方法によっては時価を適切に算定することができず、これを超える結果となることが明らかであるなど、評価通達によって評価することが相当ではないと認められる特段の事情がない限り、評価通達に規定された評価方

法によって評価するのが相当であり、その評価の結果をもって適切な時価と推認することができるものというべき」と判示されている。

(30) 最高裁平成22年7月16日判決、集民234号263頁。Xらが医療法人につき、従前の出資口数110口を90口増資して200口とし、増資口数のすべてをXらに対し割り当てる事を可決したことによると、出資について、贈与税の申告をしなかつたところ、所轄税務署長YがXらは当該出資を著しく低い価額で引き受け、経済的利益を受けていることから相続税法9条(みなし贈与)の適用があるとして、Xらに対して、それぞれ贈与税決定処分および無申告加算税の賦課決定処分をしたため、Xらがこれらを不服として争った事案。財産的価値の移転が同条の「著しく低い対価」によるものか否かについて、社団医療法人の出資の評価を定める評価通達194-2に基づいて本件増資後における本件法人の出資持分の評価額を算定することにつき、剰余金の配当を禁止する医療法54条に反しないかぎり定款で定めうるところ、評価には合理性があるとしてXらの上告が棄却された。本判決が、私法上の権利に係る財産評価という場面において、課税は私法上の法律関係に即して行われるべきであるという原則を理由付けにおいて尊重しようとしたと評価するものとして、平川雄士「判批」ジュリスト1413号59頁。

(31) 最高裁平成25年7月12日判決、民集67巻6号1255頁。同判決の意義として、地方税法を根拠とする固定資産評価基準の法的拘束力を高める判断を示したと評価するものとして、吉村典久「判批」ジュリスト1461号9頁。

(32) 前掲注30)

(33) 徳地淳「判解」最判解民事篇平成25年度351頁。なお、東京高裁平成27年12月17日判決(判時2282号22頁)との関係で、「推認」の法令上の根拠にあげられている相続税法の「趣旨」が、「推認」の法令上の根拠として論証不足であるとする見解に、浅妻章如「判批」ジュリスト1506号121頁がある。紙幅の都合上、本稿では判例における評価通達の分析にとどまるため、解釈論の是非については今後の検討課題とさせていただく。

(34) 前掲注28)

(35) 東京地裁平成 29 年 8 月 30 日判決、訟月 66 卷 12 号 1945 頁。

(36) 東京高裁平成 30 年 7 月 19 日判決、訟月 66 卷 12 号 1976 頁。

(37) なお、同通達は本判決補足意見における分かりやすさという観点から改善されることが望ましい等の指摘を受けて、従前からの取扱いをより明確にするという趣旨のもと、改正されている（樋田・前掲注 25）761 頁）。本稿で「所得税基本通達 59-6」という場合は、特に言及がない限り改正前の通達を指すこととする。

(38) 法令の解釈は裁判所の専権事項であるとの考え方によれば、解釈基準に対して裁判所は事実上これを尊重するにとどまり、当該解釈が法律に適合しないと裁判所が判断すれば、事案の解決に際して、これと異なる法令解釈により事案を処理することもできるとされており（高橋・前掲注 2）150 頁）、宮崎補足意見は所得税基本通達 59-6 がまさにこの性質であると説いている。

(39) 所得税基本通達 59-6 のように評価通達を借用する通達としては、法人税基本通達 9-1-14（市場有価証券等以外の株式の価額の特例）がある。同通達の借用について、東京地裁平成 12 年 7 月 13 日判決（訟月 47 卷 9 号 2785 頁）では、「法人税基本通達九一一一五が、評価通達一七八から一八九一六までの例によって取引相場のない株式の評価を行うことを認めているのは、法人税基本通達九一一一四に定められている一般的抽象的な評価方法だけで具体的に取引相場のない株式の時価を算定することは、多くの場合困難を伴うことが多いという事情があること、右評価通達の定めが取引相場のない株式の交換価値の評価方法として一般的に合理性を有するものであり、相続税課税と法人税課税との違いにより評価通達の定めるところと異なる評価方法又はこれに一部修正を加えた評価方法を採用すべき特別の事情がない限り、評価通達によっても、取引相場のない株式について十分適正な時価を求めることができると考えられることによるもの」として、評価通達による株式の時価算定の合理性から説示している。

(40) なお、控訴審判決では所得税基本通達 59-6 の「文理」を重視すべきと判示されていること

から、解釈基準である同通達に裁判規範性をもたせる判断をしたといえよう。同判決の判断に基づけば、一般的な解釈基準（法令解釈通達）が広く外部効果を有することを認めることにつながる。

(41) 東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決、判時 2282 号 22 頁。

(42) 東京地裁平成 25 年 12 月 13 日判決、訟月 62 卷 8 号 1421 頁。

(43) 東京地裁平成 29 年 11 月 24 日判決（税資 267 号 13091 順号）においても、「相続税法は、同法 23 条ないし 26 条で定めるほかに、財産の評価の方法について直接定めてはいないが、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨であると解するのが相当である。」と判示され、評価通達によって算定された課税価格が時価を上回るものではないと推認されると判断されている。

(44) 前掲注 31)

(45) 今村隆「租税法における解釈のあり方—比較法的研究に基づく考察—」日本法学 84 卷 4 号 41 頁—42 頁は、東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決が従来の裁判例とは異なり、相続税法自体が評価通達による統一的な評価を予定していると判断しており、相続税法の趣旨から評価通達を裁判所が尊重すべきとしたことについて、画期的であると評価している。

(46) 藤田・前掲注 5) 206 頁。

(47) 高橋滋「行政上の規範—安全基準を中心とした一考察」磯部力=小早川光郎=芝池義一編『行政法の新構想 I 行政法の基礎理論』（有斐閣、2011 年）251 頁。高橋教授は、行政内部の規範についてその効力の拡張がみられているとしたうえで、「もともと、ある規範が行政内部に限定されるにせよ効力を有する以上は、裁判にとつても何らかの意味は有することになるからであり、この論点を外部法・内部法の二分論で徹底的に切り捨てた一連の最高裁判所判決（墓地埋

葬法事件判決(最高裁昭和43年12月24日判決民集22巻13号3147頁)、パチンコ遊球器事件判決(最高裁昭和33年3月28日民集12巻4号624頁))は、その意味において、認識論のレベルにおいてすら、もはや過去のものになったと言わざるを得まい。」として、外部的効力と内部的効力の差異が相対的なものになっていると指摘する(同252頁)。

(48) 昨今の事案から、行政通知の内容的適性性および平等原則を根拠に、当該通知の裁判規範性が認められる場合があり得るとする分析として、常岡孝好「解釈基準の裁判規範」判例時報2378号32頁。この他、社会保障関係の解釈基準に裁判規範性が認められている事例について、その判断枠組みを第1段階の「解釈基準の法適合性審査」、第2段階の「解釈基準に基づいた処分の適法性審査」という段階的審査の観点から検討し、第1段階が省略され第2段階へ移行しているとする分析として、高橋正人『行政裁量と司法審査論—アメリカ司法審査論の展開と日本の動向—』(晃洋書房、2019年)121頁。

(49) 行政通知は行政通達に過ぎず、裁判所による法の解釈を何ら拘束するものではないことから、その裁判規範性を否定するものとして、東京地裁平成5年1月20日(判時1464号51頁)、大阪地裁平成27年10月2日判決(判例集未登載平成25年(行ウ)第256号)などがある。一方で、通知の基準を満たしているかを検討し、通知による判断が相当として、裁判規範性を認めているものとして、東京地裁平成24年5月22日判決(判例集未登載平成23年(行ウ)534号)、東京地裁平成29年1月13日判決(判例集未登載平成27年(行ウ)第630号)などがある。この他の事例分析については、常岡・前掲注48)113頁。

(50) 常岡・前掲注48)113頁-119頁。常岡教授は、行政通知に裁判規範性を承認する根拠として①～③の他にも、④実務的適性化を根拠にする見解、⑤行政通知を委任命令に準ずるものと捉える見解を加えた、5つの見解に分類しているが、これらのうち上記①～③の見解については裁判規範性を認める根拠として妥当であるとしている一方で、④および⑤の見解に対しては、実務における要請がいかに合理的かつ適正で

あつたとしても、行政通知の合理性および適法性が保証されるわけではない等として、これらを根拠とする見解は妥当ではないと結論する。

(51) 東京地裁平成28年9月16日判決、税資266号12902順号。

(52) 前掲注39)。なお、同判決では、「したがって、通達の定めが租税法規に照らして合理性を有する限り、当該租税法規の適用に当たっては、通達の定めに従った解釈、運用を行うのが相當である。」と合理性の判断枠組みを示し、評価通達179(1)が「評価の適正と安全を図ることを期したものということができる」ことから合理性を有するとして、通達の合理性判断はしているものの、法令適合性については検討されていない。同様に同判決について法令適合性判断がなされていないと指摘するものとして、高橋・前掲注48)135頁。

(53) 前掲注43)の他、東京地裁令和元年8月27日判決(金融・商事判例1583号40頁)においては、「課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている」と、課税実務の画一的な取扱いに触れつつ、「このような課税実務は、評価通達の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時における適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保(国税通則法1条、相続税法1条参照)に資するものとして、相続税法22条の規定の許容するところであると解される。」(下線筆者)として、評価通達の合理性判断に相続税法との適合性が示されている。さらに同判決では、「評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有する場合においては、評価通達の定める評価方法が形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には、租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、相続税法22条の規定もいわゆる租税法の基本原則の一つである租税

平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、原則として許されないものというべきである。」(下線筆者)として、相続税法 22 条が租税平等主義を前提としていると明示している。

なお、同判決は、租税平等主義を用いて判断をしている、東京地裁平成 5 年 2 月 16 日判決(判タ 845 号 240 頁)、東京地裁平成 24 年 3 月 2 日判決(判時 2180 号 18 頁)の判断と同様に、評価通達以外の評価方法を認める判断をしている(租税平等主義の指摘については、渋谷雅弘「判批」 ジュリスト 1448 号 9 頁)。

<sup>(54)</sup> 東京地裁平成 14 年 11 月 5 日判決(判時 1821 号 20 頁)では、生計維持要件に係る行政通知について、「それが固定的かつ数量的な基準を定めることになじまない要件であること、及び、収入自体その実態には多様な性格のものが考えられることからすると、これを受けて行政解釈によって何らかの基準を定める際には、…当該基準を形式的に満たさない場合に要件該当性を一切否定するための基準を策定することは許されないと解するのが相当である。すなわち、同項に基づいて定められた法施行令の基準は、その基準を満たせば当然に要件該当性を認定するとの運用を行うことにより、多数の裁定請求の大部分を一律かつ迅速に判断する一方、その基準に形式的には該当しない事案については、基準に該当しないことのみで不支給と即断することなく、当該事案について仔細に検討した上で、法の定める生計維持要件を実質的に満たすか否かを健全な社会通念に照らして判断する余地を残しているものでなければならぬと解するのが相当である。」(下線筆者)として、①大多数の請求事案を一律かつ迅速に判断するための基準だけでなく、②当該事案の個別事情を検討して社会通念に照らして判断するという、2 つの場面を想定することが求められると判示されている。常岡教授は、一律判断による多数の事案における公平性の確保という観点からは原則的基準が、実質的妥当性および実質的公平性の確保という観点からは例外条項が必要となり、裁判

規範性が承認される行政規則は、二元的な構成が必要となると説いている(常岡・前掲注 48) 121—122 頁)。