

通達規定と税法解釈のあり方

How to Interpret the Notification Regulations and Tax Laws

木山 泰嗣*

要約

課税要件の充足の判断は、第一次的には納税者が自ら行うことになる。行政解釈としての通達は、納税者の立場からみても、参考情報であると位置づけられる。通達規定は、①課税の根拠になる法令ではなく、税法の行政解釈である（行政解釈性）。また、通達規定は、②課税庁内部での拘束力を持つものであるが（内部拘束性）、③国民に対する拘束力はなく（国民非拘束性）、④裁判所に対する拘束力もない（裁判所非拘束性）。それでも、通達規定は、⑤確定申告等の際の参考情報にはなる（参考情報性）。

課税要件を定めた租税実体法の規定は、文言どおりに読むことが求められる（厳格解釈の要請。文理解釈の原則）。最高裁平成 22 年 3 月判決は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と説示したが、問題も残された。通達も「租税法規」に含まれ、文理解釈の原則の対象になるのか否かである。この問題が争われたのが、タキゲン事件であった。通達規定の文章をそのまま読み取る課税がされるべき要請が働かないのは、租税法律主義から当然のことである。最高裁令和 2 年判決は、文理解釈の対象である「租税法規」に通達が含まれないことを明らかにした。

最高裁昭和 33 年判決の考え方は、税法解釈において通達規定を参考にする際に極めて重要な視点になる。税法規定の解釈内容に合致する通達規定である場合でも、当該通達規定に定められた課税要件の充足により課税がされるのではなく、税法規定の定める課税要件の充足により課税されていることになる。抽象度の高い税法規定の解釈を行う際に、具体化された通達規定の行政解釈を参考にするための手法として判例が採用してきたのは、当該通達規定に合理性があるかを審査するものである（合理性審査）。合理性審査は、行政解釈に過ぎない通達規定の内容が、税法解釈の内容に合致することを確認する手法といえる。

通達規定の行政解釈が納税者に有利に働く場合、通達規定の内容を重視した税法解釈が行われるべきなのか（行政解釈重視説）、当該税法規定の趣旨目的を考慮した解釈がされるべきなのか（税法趣旨重視説）。この問題が生じたのが、養老保険事件の最高裁平成 24 年判決と、タキゲン事件の令和 2 年判決である。基礎にある問題は共通しており、両事件の控訴審判決の解釈（行政解釈重視説）は、上告審で破棄されている。最高裁の両判決は、行政解釈重視説ではなく、税法趣旨重視説を採用した。

最高裁令和 4 年判決は、鑑定評価額（時価）と通達評価額のかい離（時価とのかい離）は「事情」にあたらないとした。時価とのかい離が事情法理で否定されたことは、今後の評価通達 6 を適用した課税処分に、抑止的な効果をもたらすことが予想される。評価通達 6 は、原則評価

* 青山学院大学法学部教授

ではないが、評価通達に定められている。「著しく不適當」な場合になされる例外評価も、評価通達に基づくものである。評価通達6が適用されない課税処分は原則評価がされたもので、評価通達6が適用された課税処分は例外評価がされたものになる。最高裁令和4年判決では、評価通達が自ら定めるルールの原則から離れて、鑑定評価額に依拠する例外的な扱いについての平等性が問題視された。最高裁令和4年判決の射程は、今後の裁判例の集積が必要になる。評価通達6に基づく例外的な課税処分は、評価通達によらない財産評価として、「事情」が認められない限り平等原則に違反することになった。租税法律主義の機能である予測可能性や法的安定性が、評価通達については保護される側面が生じたともいえる。

申告納税制度のもとでは、通達規定どおりの確定申告をしたものの、それが誤りで追徴課税をされた場合に、当該課税処分が信義則違反で違法にならないかという問題が生じる。青色申告信義則事件の最高裁昭和62年判決は、極めて厳格な条件のもとでのみ信義則違反の検討が開始されると判示している。同判決で信義則違反の有無を開始するための1要件とされた公的見解の表示について、通達規定がこれにあたるとする判決が、近年あらわれた（最高裁平成27年6月判決）。しかし、税法の正しい解釈に沿わない通達規定を信頼して申告した事情を斟酌して、課税処分を違法として取り消すことは、租税法律主義（合法性の原則）に違反する。最高裁令和4年判決との整合性が問われる。同判決で示された事情法理と最高裁昭和62年判決の信義則の適用条件との関係について、最高裁は明確な見解を表明すべきであろう。

残された救済方法は、過少申告加算税の賦課決定処分を違法として取り消すことである。課税庁が法改正によらずに解釈変更をした場合に、旧解釈を新解釈に変更した旨を通達によって周知しなかったことを不当と評価し、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の有無が判断される。見解変更事例で「正当な理由」が認められる分水嶺がどこにあるかについては、現在の判例を分析する限り、事実認定の問題として、実際に課税庁による通達改正を通じた見解変更があったといえるのか否かによっている。

【目次】

はじめに

- I 通達規定の意義と税法解釈
- II 文理解釈が原則とされる租税法規
- III 税法解釈に整合する通達規定の意義
- IV 通達規定を考慮した税法解釈
- V 評価通達による財産評価と平等原則
- VI 改正前の通達に基づく申告の正当性

おわりに

はじめに

税法解釈において、長年にわたり様々な角度から訴訟で争われてきた対象に、国税庁長官が税務職員に示した通達規定がある。

通達とは、「上級行政機関が下級行政機関に対して発する訓令（命令）」のことで、職員などの行政内部で拘束力を持つが、外部の者である国民に対する法的拘束力は持たないこ

とから、税法における「法源ではない」といわれる¹⁾。通達は、「法令解釈通達」と「事務運営指針（執行通達）」に分かれるが²⁾、法令解釈通達には基本通達と個別通達の2種類がある³⁾。前者は「各税法について逐条的にその解釈や取扱基準を示す1つにまとめた」もので、後者は「そうでない個別的な通達」である⁴⁾。このうち特に、前者の基本通達は、「法律や命令に対する国税庁の解釈を示す」もので、解釈通達と呼ばれることもある⁵⁾。

全国に524ある税務署ごとに解釈が異なれば、租税法律主義（憲法30条、84条）に基づく公平な課税が実現できなくなる。この点で、課税要件明確主義の要請があるといっても、現実には抽象的な定めにならざるを得ない税法規定について、課税庁内部における行政解釈を統一することには意義があるといえる。税務署ごとに異なる税法解釈がされるおそれが解消され、税法規定の統一的な適用が実現できるからである。

これによって、税法の適用が等しく行われるならば、公平な課税（憲法14条1項参照）が可能になる。また、国民に明示された通達規定どおりの税法の適用がされれば、租税法律主義の機能である予測可能性と法的安定性が⁶⁾、補強される可能性がある。

一方で、これらの点が強調され過ぎると、結果的に、通達規定に基づく課税がされるおそれもある。課税の根拠規定が「法律」（あるいは、「法律の定める条件」）にあることを求める租税法律主義は、課税要件法定主義を重要な内容として、通達による課税を禁止する⁷⁾。

これに反する課税がされると、恣意的な課税を防止するために法定を求めた租税法律主義の自由主義的な側面が⁸⁾、没却される（民主主義的な側面も⁹⁾、同様である）。税法で自由裁量が排除されるのは、「租税法律主義に大きな関わりをもつ」といわれる「法律による行政」の考え方に¹⁰⁾、刑法の罪刑法定主義を加えたものといわれる¹¹⁾。法律は、主権者である国民が選挙を通じて選んだ国会議員で構成される（憲法1条、15条1項）、国民の代表機関としての立法府（国会）で制定される（同法41条、43条）。しかし、通達規定はそうではない。

1) 岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第4版〕』（有斐閣、2023年）15頁〔岡村忠生執筆部分〕、清永敬次『税法〔新装版第4刷〕』（ミネルヴァ書房、2014年）21頁参照。藤田宙靖『行政組織法〔第2版〕』（有斐閣、2022年）87頁にも、通達は「行政組織の内部限りで上級行政庁が下級機関に対して行う指揮命令」であること、そのため、「行政組織外部との関係、すなわち対私人との関係においては、なんらの法的拘束力を持たない」ことが説明されている。

2) 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』（財経詳報社、2021年）251頁参照。

3) 清永・前掲注1）21頁参照。

4) 清永・前掲注1）21頁参照。

5) 岡村＝酒井＝田中・前掲注1）15頁〔岡村忠生執筆部分〕。

6) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）79頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第8版〕』（弘文堂、2025年）12頁参照。

7) 木山泰嗣『入門課税要件論』（中央経済社、2020年）194頁参照。

8) 金子・前掲注6）79頁、木山・前掲注7）29頁、谷口・前掲注6）11頁、増井良啓『租税法入門〔第3版〕』（有斐閣、2023年）9頁参照。

9) 木山・前掲注7）29頁、増井・前掲注8）9頁参照。

10) 酒井克彦『クローズアップ租税行政法〔第2版〕』（財経詳報社、2016年）18頁参照。

11) 水野忠恒『大系租税法〔第5版〕』（中央経済社、2024年）7頁参照。

通達の根拠規定は、国家行政組織法 14 条 2 項にある。「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。〔下線は筆者〕」という定めである。国税に関する税務通達では、「国税庁の所掌事務（基本的には、国税に関する税法の執行事務等）について、命令又は示達するために、国税庁長官から国税局長等に対して発せられるもの」で、特に問題になることが多い解釈通達は、「国税庁長官が傘下の職員に対して解釈の統一を図るために下す命令」であると説明されている¹²⁾。

上記規定は、行政組織における意思統一を可能にするために、上級機関に認められた下級機関に対する指揮監督権を定めたものである¹³⁾。所管の諸機関及び職員に対する訓令または通達は、指揮権・訓令権のあらわれといわれる¹⁴⁾。このことからわかるように、通達は、あくまで税務行政の統一的な執行を行うために、課税庁内部の職員（税務職員）に対する行政解釈としての拘束力を持つものに過ぎない。

この点で、通達は法規命令ではなく行政規則であると、行政法学では整理されている¹⁵⁾。行政機関が法条の形式をもって定めを置く場合を、行政法学は 2 種類に分類する¹⁶⁾。国民の権利義務に関わる規範（外部法）である法規命令（政令、省令など）と、国民の権利義務に関わらない行政の内部基準（内部法）である行政規則（訓令、通達など）である¹⁷⁾。

行政規則のうち法律の解釈を示す基準は、解釈基準と呼ばれる¹⁸⁾。この解釈基準として、行政の統一性の観点から、通達が定められている¹⁹⁾。解釈基準は、内部基準に過ぎず、法規にあたらないと考えられている²⁰⁾。これらの基準は、「政令や省令など法源として認められる法形式」では定められておらず、「外部効果をもたない……形式」を用いて定められているからである²¹⁾。法規としての性質を持たない行政規則は、法規命令と異なり法律の授權も不要とされる²²⁾。

しかし、実際の課税は、行政解釈を介在して行われる。税務調査も、これに基づく更正や決定等の行政処分も、通達に拘束される税務署長（課税庁）が行うからである。

通達どおりの財産評価（相続税法 22 条）をすべきことが、租税法上の一般原則としての

12) 野村資産承継研究所（監修）＝品川芳宣（著）『詳解 財産・資産評価の実務研究』（大蔵財務協会，2022 年）38 頁。

13) 宇賀克也『行政法概説Ⅲ 行政組織法／公務員法／公物法〔第 6 版〕』（有斐閣，2024 年）59 頁参照。

14) 宇賀・前掲注 13) 60 頁参照。

15) 櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第 7 版〕』（弘文堂，2025 年）56 頁，64－65 頁，塩野宏『行政法 I 〔第 6 版補訂版〕』（有斐閣，2024 年）112 頁参照。

16) 塩野・前掲注 15) 102 頁参照。

17) 櫻井＝橋本・前掲注 15) 56 頁，塩野・前掲注 15) 104 頁，112 頁参照。

18) 櫻井＝橋本・前掲注 15) 56 頁，65 頁参照。

19) 塩野・前掲注 15) 114 頁参照。

20) 興津征雄『行政法 I 行政法総論』（新世社，2023 年）351 頁参照。

21) 興津・前掲注 20) 351 頁参照。

22) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論〔第 8 版〕』（有斐閣，2025 年）334 頁参照。

平等原則（以下「平等原則」という。）から求められるとする最高裁判例が、令和4年にあらわれた（最高裁令和4年判決。節税マンション事件²³⁾）。その射程をめぐり、下級審の裁判例に影響が生じ始めている²⁴⁾。

本稿は、税法解釈のあり方について、通達規定との関係に焦点をあてる。通達規定をめぐり税法解釈が示された最高裁判例は、それなりの数がある。そこで、これまでに下された最高裁判例を分析することで、通達規定に関する税法解釈についての一貫した読み方を探る。その目的は、通達規定と税法解釈をめぐり判例法理の解明である。

I 通達規定の意義と税法解釈

1 問題の所在

租税法律主義のもとでは、納税義務の成立要件である課税要件は、法律で定められる（憲法84条。課税要件法定主義²⁵⁾）。規定の内容は、納税者があらかじめ課税される内容を読み取ることができるように、できる限り明確であることが求められる（同条。課税要件明確主義²⁶⁾）。

といっても、立法技術の観点から、その明確性にも限界がある。たとえば、所得税法の定める10種類の所得区分の規定（同法23条-35条）をみると、当該所得にあたる具定例は示されていない（給与所得に一部例示はある）。そして、各種所得の規定は、抽象的にその要件を定める方式になっている。所得区分は名目や形式で判断されるものではなく、その所得を得た理由や原因の実質から判断される²⁷⁾。

一方で、現実を得た所得がどの所得区分にあたるかを、納税者自身が所得税法の規定や判例を読み取り判断することはむずかしい。申告納税制度を支える税理士制度のもとでは、「税務に関する専門家」である税理士（税理士法1条）に、税務相談や税務代理等を求めることはできる（同法2条1項1-3号参照）。しかし、最終的な判断は裁判所でなされることを考えると、これに合致する正しい法の解釈適用を行うことは、税理士にも容易でない。

それぞれの所得区分にあたる具体例を示した所得税基本通達の規定も、あくまで行政解

23) 最判令和4年4月19日民集76巻4号411頁。

24) 東京高判令和6年8月28日公刊物未登載（LEX/DB25620971）、東京高判令和7年6月19日公刊物未登載（令和7年〔行コ〕第51号）参照。

25) 金子・前掲注6)80-81頁、谷口・前掲注6)29頁、中里実=弘中聡浩=淵圭吾=伊藤剛志=吉村政徳編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣、2021年）21頁〔藤谷武史執筆部分〕参照。

26) 金子・前掲注6)84頁、谷口・前掲注6)32頁、中里=弘中=淵=伊藤=吉村・前掲注25)22頁〔藤谷武史執筆部分〕参照。

27) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁、最判平成13年7月13日訟月48巻7号1831頁、最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁、木山泰嗣「税法における実質主義と外観論の関係」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）7-9頁、清水知恵子「判解」法曹時報69巻1号（2017年）231-232頁参照。

積に過ぎない。もっとも、通達規定に列挙された各種所得にあたる具体例は、納税者にとっても、税理士にとっても、自らが行う確定申告が適切と税務署に判断されるかについて、事前に見通しを持つことができる重要な参考情報にはなる。

2 2つの競馬事件

平成時代後半に、2つの競馬事件の最高裁判決が出現した。先行したのが、競馬大阪事件（刑事訴訟）の最高裁平成27年3月判決である²⁸⁾。

続いて下されたのが、競馬札幌事件（行政訴訟）の最高裁平成29年判決である²⁹⁾。

(1) 競馬大阪事件の最高裁平成27年3月判決

競馬大阪事件は、競馬所得が一時所得（所得税法34条1項）と雑所得（同法35条1項）のいずれにあたるかについて、最初に示された最高裁判決である。

最高裁平成27年3月判決が下されるまで、所得税基本通達34-1(2)には、所得税法34条1項が定める一時所得にあたる例示として、「競馬の馬券の払戻金」が掲げられていた。検察官はこの規定どおりに、大阪の会社員が得ていた競馬所得を一時所得にあたると判断した。そして、外れ馬券の購入代金を所得金額計算の際に控除することを認めない所得税額の計算を行った。

正当な理由なく所得税の確定申告を行っていなかった当該会社員は、3年分の所得税額を合計5億円超と計算された公訴事実のもと、検察官から単純無申告犯（所得税法241条）として所得税法違反の罪で起訴された。

しかし、最高裁平成27年3月判決は、当該事例における競馬所得については、所得税法34条1項の定める一時所得の非継続要件（「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」）を満たさないと判断し、雑所得に当たると判断した。雑所得の金額は、総収入金額から必要経費を控除して計算される（同法35条2項2号）ところ、一連の経済活動からすれば、外れ馬券の購入代金も必要経費として控除されると判断した。

その結果、検察官の起訴状に記載された公訴事実の所得税額（平成19年分から21年分の合計5億7174万1100円）の10分の1以下である5200万1900円の所得税額が、無申告の額であると認定された。懲役2月（執行猶予2年）という軽微な有罪判決が確定し、競馬大阪事件は幕を閉じた。

(2) 最高裁平成27年3月判決後の通達改正

最高裁平成27年3月判決を受けて、国税庁長官は通達改正を行い、一時所得の例示として挙げていた「競馬の馬券の払戻金」について（注）書をつけると、そこに「（営利を目

28) 最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁。

29) 最判平成29年12月15日民集71巻10号2235頁。

的とする継続的行為から生じたものを除く。）」という規定を追加した（平成 27 年改正）。もっとも、この括弧書きの内容は、所得税法 34 条 1 項の規定どおりである。

重要なのは、その例示である。(注) 1 として、「馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有することが客観的に明らかである場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。」という規定と、(注) 2 として、「上記 (注) 1 以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当することに留意する。」という規定が追加された³⁰⁾。

これが、所得税基本通達の平成 27 年改正である。ただし、ここに挙げられた例外的に雑所得にあたる競馬所得の例は、競馬大阪事件の事例がそのまま記載されているだけであった。

(3) 競馬札幌事件の最高裁平成 29 年判決

競馬札幌事件の最高裁平成 29 年判決は、最高裁平成 27 年 3 月判決が雑所得にあたるとした自動購入ソフトを利用した場合（上記平成 27 年改正の内容も同様）ではない競馬所得についても、一時所得の非継続要件を満たさず、雑所得にあたると判断した。こうして、札幌の公務員の競馬所得についても、外れ馬券の購入代金を必要経費として控除することが認められた。

最高裁平成 29 年判決を受けて、国税庁長官は再び通達改正を行った。具体的には、平成 27 年改正で加えられていた上記 (注) 1 の規定を、「馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して定めた独自の条件設定と計算式に基づき、又は予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小の組合せにより定めた購入パターンに従って、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入するなど、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら多数の馬券を購入し続けることにより、年間を通じての収支で多額の利益を上げ、これらの事実により、回収率が馬券の当該購入行為の期間総体として 100%を超えるように馬券を購入し続けてきたことが客観的に明らかな場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。〔下線及び波線は筆者〕」に修正した（平成 30 年改正³¹⁾。

しかし、ここに加えられた波線部の事例は、競馬札幌事件の事例そのものであった。

30) 国税庁 HP「競馬の馬券の払戻金に係る課税の取扱い等について」（平成 27 年 5 月）参照（<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h30/keiba/index.htm>〔2025 年 8 月 12 日最終確認〕）。

31) 国税庁 HP「競馬の馬券の払戻金に係る課税について」（平成 30 年 7 月）参照（<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h30/keiba/index.htm>〔2025 年 8 月 12 日最終確認〕）。ほかには、(注) に 3 が加えられ、「競輪の車券の払戻金等に係る所得についても、競馬の馬券の払戻金に準じて取り扱うことに留意する。」という記載も追加された。

このように競馬所得をめぐっては、最高裁判決が下されるたびに通達改正がなされたものの、例外的に雑所得にあたるとされる具体例は、両事件に固有の個別事例になっている。

3 一時所得の課税要件と通達規定

所得税法は、上記のとおり、所得区分にあたる具体例を定めているわけではない（ただし、給与所得には例示もある）。一時所得についても、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」という規定を設けるのみである（同法 34 条 1 項）。

この規定振りから、一時所得の課税要件は、①「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得」であること（除外要件）、②「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」であること（非継続要件）、③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」であること（非対価要件）の、3 要件であると解される³²⁾。

この要件（特に非継続要件）の該当性をめぐり、三たび最高裁が異なる事例で雑所得と認める判断を下した際には、3 度目の通達改正がされると予想される。

通達改正のこのような姿勢は、後追いの的にもみえる³³⁾。しかし、通達規定は行政解釈に過ぎない。これを前提にする限り、課税庁の行政解釈の内容が、最高裁の解釈と異なる事態が生じた場合、これを是正せざるを得ない関係にある。法の解釈を最終的に統一する権限は、司法府である最高裁判所にあるからである。

そうすると、通達規定が後追いのになることは、やむを得ないと思われる。もっとも、行政解釈としての通達は、税法の各規定やその解釈を示した各判例に忠実であること、そして国民にわかりやすい内容になるように努めることが、常に求められるであろう。

このような事態に対しては、所得税法の改正をして、どのようなものが一時所得にあたるかを明示すべきではないか、といった批判もあるかもしれない。しかし、上記のとおり、所得区分を定めた所得税法の規定は、もとより名目や形式による判断を前提としていない。そのため、そうした法改正がされることは困難である。

4 通達の拘束力

競馬大阪事件の下級審では、通達規定との関係について、次のように判示されていた。

すなわち、「所得税基本通達 34-1 は、一時所得の例示として、『競馬の馬券の払戻金、

32) 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）221-222 頁、木山泰嗣「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否」青山法学論集 64 巻 2 号（2022 年）269 頁参照。

33) 木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社、2018 年）302 頁参照。

競輪の車券の払戻金等』を挙げているが、通達は、行政機関の長が所管の諸機関及び職員に対して行う命令ないし示達であり（国家行政組織法 14 条 2 項）、国民に対する拘束力を有する法規範ではない」とされた。

そのため、「通達の定めは、裁判所の行う法律解釈に際し、当該法令についての行政による解釈としてその参考とはなり得るが、それ以上の影響力を持つものではない」とされた。そして、「このことは、租税行政が通達の下に統一的、画一的に運用されていること、そのため国民が納税義務の有無等を判断するに当たっても重要な指針となっていると考えられることを踏まえても、何ら変わるものではない」という判示であった³⁴⁾。

結局のところ、この判示のように、行政解釈に過ぎない通達規定の内容は、税法解釈において、国民を拘束しない（憲法 84 条参照）し³⁵⁾、裁判官も拘束しない（憲法 76 条 3 項参照）。この点から行政法学では、上記のとおり、通達は法規命令ではなく行政規則であると整理されている。しかし、その規定は課税庁の見解として、納税者が自らの判断で確定申告をする際の参考情報にはなる。

この点について、行政法学では、「課税される側の国民にとってみれば……自己に対する課税の実施の有無およびその内容を決定づける」として、「通達の実際上の影響力は法律とかわらない」という指摘もされている³⁶⁾。

申告納税制度のもとでは、課税要件の充足の判断は、第一次的には納税者が自ら行うことになる。しかし、申告によって確定される自らの税額計算における基礎情報として、通達を参考にすることがあったとしても、租税法律主義の観点からみれば、法律ではない通達に基づき課税されることを肯認することはできない。

したがって、あくまで行政解釈としての通達は、納税者の立場からみても、参考情報であると位置づけるべきである。

5 通達規定の税法解釈における位置づけ

(1) 通達規定の位置づけの整理と遵守義務

競馬事件から理解される通達規定の税法解釈における位置づけを、ここで整理しておく、下記のとおりである。この 5 点が、議論の出発点として重要になる。

通達規定は、①課税の根拠になる法令ではなく、税法の行政解釈である（行政解釈性）。また、通達規定は、②課税庁内部での拘束力を持つものであるが（内部拘束性）、③国民

34) 大阪地判平成 25 年 5 月 23 日刑集 69 巻 2 号 470 頁。控訴審（大阪高判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1411 号 245 頁）でも、「所得税基本通達 34-1 は、競馬の馬券の払戻金等は一時所得に該当すると例示しているが、行政解釈にすぎないこと、そして、同通達の発出当時、被告人がしたような馬券購入行為が想定されていなかったこと、所得税基本通達の前文の趣旨に照らしても、個々の具体的事案に妥当する判断が求められるというべきことなどは、原判決が説示したとおりである」と判示されている。

35) 最判昭和 38 年 12 月 24 日訟月 10 巻 2 号 381 頁参照。同判決では、「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であつて、国民に対し効力を有する法令ではないとした判断は、正当である。」と判示されている。

36) 櫻井＝橋本・前掲注 15) 56 頁。

に対する拘束力はなく（国民非拘束性）、④裁判所に対する拘束力もない（裁判所非拘束性）。それでも、通達規定は、⑤確定申告の際の参考情報にはなる（申告納税制度ではない場面でももちろん税務処理における参考情報になる。参考情報性）。

税法における通達規定は、国税庁長官から示された行政解釈であり、根拠規定（国家行政組織法14条2項）にも定められていたように、税務職員に対する内部命令（国家公務員が従うべき組織内の遵守事項）に過ぎないからである。

税務職員の通達遵守義務は、国家公務員法98条1項及び82条から基礎づけられるもので、「厳しい遵守義務」と表現されることもある³⁷⁾。ただし、通達の不遵守は、必ずしも職務義務違反になるわけではないという指摘もある³⁸⁾。

いずれにしても、税務職員には通達遵守義務があるために、納税者は、自らにも「通達に即した課税が行われるということを前提」にして³⁹⁾、確定申告等をするようになる。そこで、通達規定の参考情報性を、どのようにとらえるべきかという問題が生じる。

(2) 行政法判例である最高裁昭和43年判決

通達自体の取消しを求めることが、行政訴訟で許されるかが争点になったものに⁴⁰⁾、最高裁昭和43年判決がある⁴¹⁾。税法規定の通達が問題になった事件ではなかったためか、税法解釈において参照されることは少ない。しかし、最高裁昭和43年判決は、通達規定の法的性質や拘束力について、次のように明確に述べている。

すなわち、「元来、通達は、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つても、一般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筋合である〔下線は筆者〕」

37) 野村資産承継研究所＝品川・前掲注12) 49頁参照。

38) 塩野・前掲注15) 121頁参照。同書は、通達の抽象性一般性から、通達が予定していない場合、別の解釈・適用をすることが、通達の解釈として認められるとする（同頁）。

39) 加藤友佳「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—」税大ジャーナル34号（2022年）30頁参照。

40) 中川哲男「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和43年度976頁参照。

41) 最判昭和43年12月24日民集22巻13号3147頁。

という判示である。

このように、行政通達の法的性質や拘束力は、最高裁昭和43年判決で明確にされている。ところが、本稿でみるように、税法解釈においては独自の解釈論がされ、時間をかけて判例法理が形成されてきた。

(3) 本稿における検討

本稿で行う各論点の検討は、最高裁昭和43年判決がすでに示していた内容に、結果的には合致するものが多くなるかもしれない。もっとも、税法解釈における通達規定については、最高裁昭和43年判決が参照されることは少なく、独自に議論がされてきたきらいがある。

それは、課税要件を定める税法規定、つまり課税要件法には、租税法律主義の要請から考慮されるべき独自の観点があると考えられてきたことによるものと思われる。

本稿は、税法解釈のあり方を探るものであるため、以下では、税法解釈において通達との関係が示された最高裁判決を順に検討する。

Ⅱ 文理解釈が原則とされる租税法規

1 文理解釈の原則の対象とされる「租税法規」の意義

(1) ホステス源泉徴収事件の最高裁平成22年3月判決

税法解釈の方法については、ホステス源泉徴収事件の最高裁平成22年3月判決⁴²⁾、文理解釈によるべきことを明示している。

税法規定は、納税義務（憲法30条）の成立要件である課税要件を定める。財産権（憲法29条1項）が保障される国民の稼得した所得などから、強制的に徴収されることが正当化される根拠を定めたものが、税法規定である（税法規定の侵害規範性⁴³⁾）。

上記のとおり、税法規定に定められた課税要件は、租税法律主義のものとで法定すべきこと（課税要件法定主義）と、明確であるべきこと（課税要件明確主義）が求められる。こうして、少なくとも課税要件を定めた租税実体法の規定については⁴⁴⁾、文言どおりに読むべきことが求められる（厳格解釈の要請⁴⁵⁾）。これを、文理解釈の原則という。

ホステス源泉徴収事件では、ホステスに対する報酬の源泉所得税の税額計算において控

42) 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。

43) 金子・前掲注6)123頁、同「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子＝中里＝J.マーク・前掲注32)1頁、木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）92頁参照。

44) 清永・前掲注1)35頁、木山・前掲注43)95頁、同「租税手続法の解釈のあり方—文理解釈の重要性とその限界」青山法学論集64巻3号（2022年）151-154頁参照。

45) 谷口・前掲注6)46頁、佐藤英明「最高裁判例に見る租税法の解釈手法」山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法論—その諸相と展望』（有斐閣、2021年）345頁、木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集58巻2号（2016年）80頁参照。

除される基礎控除額の解釈において、所得税法施行令 322 条の定める「計算期間の日数」の意味内容をどのようにとらえるべきかが問題になった。具体的には、文言どおりに期間の全日数と読むべきか、ホステスの出勤日数に限られると読むべきかが争われた。

控訴審では、後者の縮小解釈が採用されていた⁴⁶⁾。すなわち、「法令の解釈に当たり、原則として文理解釈に徹すべきであるにせよ、法令の文言を変動するあらゆる社会事象に余すところなく対応させることなど立法技術上不可能であるから、当該法令の趣旨・目的を十分に参酌した上で、その法令の文言の解釈を行うべきものであることは、一般に法令の解釈において基本的な遵守事項とされているのであり、このことは租税法令の解釈においても何ら異なるところはない。〔下線及び傍点は筆者〕」という判示で、法解釈における税法の特殊性を認めない見解であった⁴⁷⁾。控訴審判決の特徴は、税法解釈の方法について、他の法令と税法を同列に扱うべきことを明示した点にある。

もっとも、所得税法施行令の規定で「計算期間の日数」という文言が用いられているにもかかわらず、これを計算期間のうちホステスの出勤日数に限定する縮小解釈をしたのが、控訴審判決であった。この点について、『「期間」という文言から受ける印象からは外れるところがあるようにも感ぜられなくもないけれども……文理解釈の範囲を逸脱するようなものであるとはいえない」として、文理の枠内の解釈であることが強調された。

しかし、控訴審判決は、納税義務の成立要件である課税要件法を定める税法に、他の一般の法令とは異なる租税法律主義の要請があることを、軽視するものであった。

そこで、最高裁平成 22 年 3 月判決は、このような解釈をした控訴審判決を破棄した。具体的には、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない〔下線及び傍点は筆者〕」と判示し、他の法令とは異なる税法解釈の方法を明示した。

その上で、最高裁平成 22 年 3 月判決は、所得税法施行令 322 条の「計算期間の日数」の文言の意味を、当該計算期間におけるホステスの出勤日数に限るという、「原審のような解釈を採ることは……文言上困難である」とした。

(2) 固定資産税類推解釈事件の最高裁平成 27 年 7 月判決

その後、地方税の固定資産税の納税義務の有無が争われた、固定資産税類推解釈事件が出現する。その最高裁平成 27 年 7 月判決も⁴⁸⁾、類推解釈により納税義務を認めていた原審の判断を破棄した⁴⁹⁾。同判決でも、税法解釈における文理解釈の原則の重要性が、再度確認されている。

具体的には、「憲法は、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め(30 条)、新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

46) 東京高判平成 18 年 12 月 13 日税資 256 号順号 10600。

47) 木山泰嗣『リーガルマインドで読み解く重要税務判例 20 選』(大蔵財務協会, 2024 年) 63 頁参照。

48) 最判平成 27 年 7 月 17 日判自 400 号 39 頁。

49) 大阪高判平成 26 年 2 月 6 日判自 400 号 71 頁。

によることを必要としており（84条）、それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である（最高裁昭和55年（行ツ）第15号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）。そして、このような租税法主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきであ……（最高裁昭和43年（行ツ）第90号同48年11月16日第二小法廷判決・民集27巻10号1333頁、最高裁平成19年（行ヒ）第105号同22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁参照）〔下線は筆者〕⁵⁰⁾ ということである。

そして、「このことは、地方税法343条の規定の下における固定資産税の納税義務者の確定においても同様であ」と、判示されている。

最高裁平成22年3月判決と最高裁平成27年7月判決の両判決から、税法解釈の方法においては、文理解釈の原則（厳格解釈の要請）が妥当することが明らかになった。

2 問題の所在

問題は、このような文理解釈の原則の対象になる「租税法規」が、何を意味するかである⁵⁰⁾。主権者である国民の代表機関である国会が定めた「法律」が、これにあたることは当然である。このことは、地方税法の規定の解釈が争われた最高裁平成27年7月判決の判示からも、明らかである。

また、最高裁平成22年3月判決が、所得税法施行令の規定を文理解釈すべきか（納税者の主張）、縮小解釈すべきか（課税庁の主張）が争われていた判例であることから、内閣の制定する政令（憲法73条6号、内閣法11条）が、「租税法規」にあたることも前提にされていることがわかる。

この点については、税法では、「他の法領域におけるよりも命令（特に政令）において重要な規律がなされて」いることから、「命令は法律と並んで税法の重要な法源を形作っている」という指摘もある⁵¹⁾。

もちろん、法律の委任の範囲内といえるかが争われる場合、委任の趣旨を逸脱するものであれば、法律より下位の法規範である政令規定は、無効になる可能性もある⁵²⁾。その場合、委任立法における税法解釈のあり方が問題になるが、主題でない本稿では扱わない。

こうした委任の範囲の問題を置けば、文理解釈の対象とされる「租税法規」には、法律のみならず、行政機関による立法である政令や省令（税法の場合、かつては大蔵大臣による大蔵省令があり、現在では財務大臣による財務省令がある。）も含まれることになると考えられる。行政法学でも、政令及び省令は法規命令にあたるとされている⁵³⁾。

しかし、両判決の判示内容だけでは、読み取ることができない問題も残された。それは、

50) 木山・前掲注47) 380頁参照。

51) 清永・前掲注1) 18頁参照。

52) 最判令和3年3月11日民集75巻3号418頁、最判令和5年11月6日民集77巻8号1933頁参照。

53) 塩野・前掲注15) 104頁参照。

国税庁長官の行政解釈である通達も「租税法規」に含まれ、文理解釈の原則の対象になるのかという問題である。

3 タキゲン事件の最高裁令和2年判決と補足意見

(1) 最高裁令和2年判決と控訴審

この問題が正面から争われたのが、タキゲン事件の最高裁令和2年判決であった⁵⁴⁾。

同事件の控訴審は、通達規定についても文理解釈をすべきとして、納税者の請求を認容する判決を下した⁵⁵⁾（以下の引用にある「評価通達」とは、財産評価基本通達を指す。以下、本文でも、財産評価基本通達は「評価通達」と表記する）。

すなわち、「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と解されるところ、所得税基本通達及び評価通達は租税法規そのものではないものの、課税庁による租税法規の解釈適用の統一に極めて重要な役割を果たしており、一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、上記各通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕」という判示であった。

控訴審判決は、通達を「租税法規そのものではない」としているが、その内容から、文理解釈の原則の対象になる「租税法規」に通達も含める見解といえる。

しかし、上告審である最高裁令和2年判決は、原判決を破棄し、このような見解を採用しなかった。法廷意見に明示的な言及はないが、2人の裁判官の補足意見を読むと、この点は明確になる。

(2) 宇賀補足意見

宇賀克也裁判官の補足意見には、次の指摘がある。

すなわち、「原審は、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とし、通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないという。原審のいう租税法規の文理解釈原則は、法規命令については、あり得べき解釈方法の一つといえよう」としながらも、「通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、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。〔下線は筆者〕」という。

このように、宇賀補足意見では、通達規定に文理解釈の原則が妥当しないことが明言されている。

54) 最判令和2年3月24日判タ1478号21頁。

55) 東京高判平成30年7月19日税資268号順号13172。

(3) 宮崎補足意見

宮崎裕子裁判官の補足意見にも、次の指摘がある。

すなわち、「最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえない〔下線は筆者〕」というものである。

つまり、宮崎補足意見でも、同様に、通達規定に文理解釈の原則が妥当しないことが確認されている。

4 通達規定と租税法規の関係

通達規定は行政解釈であり（行政解釈性）、課税庁内部での拘束力を持つものに過ぎず（内部拘束性）、国民や裁判所を拘束する法規範ではない（国民非拘束性、裁判所非拘束性）。

そのため、納税者からみた予測可能性の保護の対象になるかどうかについては、納税義務を基礎づける課税要件法の税法解釈ではなく、課税庁の見解を信じた申告等を行った納税者に対する加算税の免除等の問題として議論されることになる（この点は、Ⅵで検討する）。

一方で、法令ではなく課税の根拠にはなり得ない通達規定の文章について、これをそのまま読み取る課税がされるべき要請（厳格解釈の要請）が働かないのは、租税法律主義から当然のことである。

最高裁令和2年判決は、最高裁平成22年3月判決及び最高裁平成27年7月判決が文理解釈の原則の対象を「租税法規」としたことから残された問題について、通達はこれに含まれないことを明らかにした⁵⁶⁾。

このように、通達規定の文理解釈は租税法律主義から否定されとしても、通達規定にある参考情報性の観点から、税法規定の解釈において参考にされる場面もあり得るのではないか。次に、この問題を検討する。

Ⅲ 税法解釈に整合する通達規定の意義

1 通達改正を契機として開始した課税の妥当性

(1) パチンコ球遊器事件の最高裁昭和33年判決

通達規定と税法解釈のあり方を示唆した先例に、パチンコ球遊器事件の最高裁昭和33

56) 木山・前掲注47) 380頁参照。

年判決がある⁵⁷⁾。同事件では、通達改正を契機として、それまで課税されていなかった対象に課税が開始された旧物品税の課税の妥当性が争われた。

最高裁昭和33年判決は、上記課税を租税法律主義に違反しないとした。たまたま通達改正を契機として課税がされ始めたものに過ぎず、もともとの税法規定（旧物品税法）の解釈として課税されるという判断であった。

具体的には、「論旨は、通達課税による憲法違反を云為しているが、本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであつても、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と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。〔下線は筆者〕」と判示されている。

その前提として、旧物品税法の規定に基づく課税対象になるとの法解釈がされている。具体的には、次のとおりである。すなわち、「物品税法（昭和15年法律第40号）が制定された当時、すでに、一部生活必需品（たとえば燐寸）（第1条第3種1）や『撞球台』（第1条第2種甲類11）『乗用自動車』（第1条第2種甲類14）等の資本財もしくは資本財たり得べきものも課税品目として掲げられ、その後の改正においてさらにこの種の品目が数多く追加されたこと、いわゆる消費的消費財と生産的消費財との区別はもともと相対的なものであつて、パチンコ球遊器も自家用消費財としての性格をまったく持つていないとはいひ得ないこと、その他第一、二審判決の掲げるような理由にかんがみれば、社会観念上普通に遊戯具とされているパチンコ球遊器が物品税法上の『遊戯具』のうちに含まれないと解することは困難であ〔下線は筆者〕」とした。

そして、原審も⁵⁸⁾、「もとより、所論のように、単に立法論としてパチンコ球遊器を課税品目に加えることの妥当性を論じたものではなく、現行法の解釈として『遊戯具』中にパチンコ球遊器が含まれるとしたものである〔下線及び傍点は筆者〕」り、その「判断は、正当である」という解釈であった。

(2) 通達と税法解釈

最高裁昭和33年判決のこのような考え方は、税法解釈において通達規定を参考にする際に重要な視点になる。税法規定の解釈内容に合致する通達規定である場合、通達規定に定められた課税要件の充足によって課税がされているのではない。あくまで、税法規定の定める課税要件の充足によって課税はされているのである。

課税を始めた契機が通達改正にあったとしても、税法規定の定める課税要件を充足するものに対する課税である以上、通達課税を禁止する課税要件法定主義（租税法律主義）に違反することはない。この点については、「『通達による課税』ではなく、法律に基づく課

57) 最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁。

58) 東京高判昭和30年6月23日訟月1巻5号212頁。

税であり、当該通達は法律の正しい解釈を明確にしたにすぎないとする」解釈が、「判例の立場である」という説明もされている⁵⁹⁾。

税法規定は抽象的であり、その解釈を要する。行政解釈として示された通達規定は、国民や裁判所を拘束するものではない。しかし、納税者が行わなければならない申告時の判断においては参考になる（参考情報性）。通達規定の意義は、この点に認められる。

(3) 最高裁令和2年判決の補足意見

令和時代に下された最高裁判決の補足意見においても、類似する示唆がされている。タキゲン事件（最高裁令和2年判決）で述べられた、宮崎補足意見である。

宮崎補足意見には、次の指摘がされていた。すなわち、「ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。〔下線は筆者〕」という指摘である。

この指摘に含まれる前提には、通達規定には参考情報性があり、税法規定の抽象度をやわらげる行政解釈の意義があると思われる。

とはいえ、その参考情報は、法令ではないがゆえに、課税の根拠規定にはなり得ない。そのため、税法規定の解釈に合致する通達規定の内容であるかの検討が重要になることを、宮崎補足意見は指摘しているものと思われる。

そして、最高裁令和2年判決における同裁判官の補足意見で述べられたこの指摘は、最高裁昭和33年判決と同旨のものと理解することができる。

2 通達規定の参考情報性と合理性審査

(1) 通達の合理性審査

このような観点から、抽象度の高い税法規定の解釈を行う際に、具体化された通達規定の行政解釈を参考にする手法を、判例が取り入れる場合がある。それは、当該通達規定に合理性があるか否を審査する方法である（合理性審査⁶⁰⁾）。

合理性審査は、法令ではない通達規定の参考情報性を前提にしていると考えられる。通

59) 宇賀・前掲注22)336頁参照。

60) 塩野・前掲注15)116頁参照。ただし、同書は、通達に示された解釈に従う行政処分の適法性の審査において、裁判所は独自の立場で法令の解釈・適用をすべきであり、通達規定を考慮する必要はなく、むしろ考慮してはならないとも述べている（同114頁参照）。

達規定に示された税法規定の行政解釈が、当該税法規定の解釈として合理的といえるかを審査する合理性審査は、当該通達規定の法解釈としての妥当性を結果的に肯認する。

もっとも、この合理性審査で肯認された通達規定があったとしても、当該通達規定に基づく課税が許容されたわけではない。あくまで税法規定の解釈として、当該通達規定の内容に正当性があること、つまり税法解釈に合致する行政解釈であったことが認められたに過ぎないからである。

このような審査方法は、通達規定にある参考情報性を起点にしながら、実際には租税法律主義のもと、法令である税法規定の解釈を行っていることになる。

(2) 最高裁平成18年判決と最高裁平成22年7月判決

合理性審査の手法は、判例において繰り返し行われてきた。

例えば、オウブンシャホールディングス事件の最高裁平成18年判決がある。同判決では、「企業の継続を前提とした株式の評価を行う場合であっても、法人税額等相当額を控除して算定された1株当たりの純資産価額は、平成7年2月当時において、一般には通常取引における当事者の合理的意思に合致するものとして、法人税基本通達（平成12年課法2-7による改正前のもの）9-1-14(4)にいう『1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額』に当たるといふべきである。このように解釈される上記『1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額』によって株式の価額を評価し、これを前提に法人の収益の額を算定することは、法人税法の解釈として合理性を有するということができる。〔下線は筆者〕」と判示されている⁶¹⁾。

また、医療法人出資持分事件の最高裁平成22年7月判決では、相続税法における財産評価について、評価「通達194-2は、……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」といふべきである。〔下線は筆者〕」と判示されている⁶²⁾。

両判決ともに、株式や出資持分の評価において、通達規定の合理性を審査し、その内容を税法解釈の内容に取り込んでいる。

(3) その他の合理性審査

下級審の裁判例ではあるが、費用の損金算入に原則として求められる債務の確定（法人税法22条3項2号括弧書き）について、法人税基本通達2-2-12で示されている3要件を債務確定基準として解釈したものがある⁶³⁾。これも、合理性審査の1つの例といえる。

61) 最判平成18年1月24日判タ1203号108頁。

62) 最判平成22年7月16日判タ1335号57頁。

63) 東京地判令和元年10月24日税資269号順号13329。

この点から、通達の合理性審査は、財産評価の場面だけに登場する手法ではないといえる。「課税しなくて差支えない」といった、本来は税法で非課税規定として定めるべきようにもみえる通達規定もある（緩和通達⁶⁴⁾）。具体的には、フリンジ・ベネフィットに対する各規定などである（所得税基本通達 36-21 から 36-30 等参照⁶⁵⁾）。

こうした緩和通達については、租税法律主義との関係では問題もあると思われる。非課税の根拠規定が、通達規定で定められているようにみえる側面もあるからである⁶⁶⁾。この点では、立法のあり方としての疑問は残る⁶⁷⁾。もっとも、課税を控える旨の通達規定の内容に合理性を認めることで、これを税法解釈として行った裁判例は⁶⁸⁾、合理性審査を行ったものと評価できるであろう。

例えば、大阪高裁昭和 63 年判決では、次のように判示されている。同判決では、「使用者が役員又は使用人のレクリエーションのために社会通念上一般的に行われていると認められる行事の費用を負担することにより、右行事に参加した使用人らが受ける経済的利益については課税しなくて差支えない。」と定められた通達規定が問題になった。

この点について同判決は、「1 使用人らは、雇用されている関係上、必ずしも希望しないままレクリエーション行事に参加せざるを得ない面があり、その経済的利益を自由に処分できるわけでもないこと、2 レクリエーション行事に参加することによって使用人らが受ける経済的利益の価額は少額であるのが通常であるうえ、その評価が困難な場合も少なくないこと、3 使用人らの慰安を図るため使用者が費用を負担してレクリエーション行事を行うことは一般化しており、右のレクリエーション行事が社会通念上一般的に行われていると認められるようなものであれば、あえてこれに課税するのは国民感情からしても妥当ではないこと等を考慮したものと解され、合理性を有する〔下線は筆者〕と判示している⁶⁹⁾。

このように通達規定に合理性を認めて、その内容を要件として解釈する同判決の手法は、合理性審査といえる。

合理性審査は、行政解釈に過ぎない通達規定の内容が、税法解釈の内容に合致すること

64) 中里＝弘中＝渕＝伊藤＝吉村・前掲注 25) 24 頁〔藤谷武史執筆部分〕参照。

65) フリンジ・ベネフィットに対する通達課税の問題については、阿波根雄太「フリンジ・ベネフィットへの課税についての一考察—所得税法における非課税所得の法解釈を中心として」青山ビジネスロー・レビュー 7 巻 2 号 (2018 年) 1 頁参照。

66) 酒井克彦『アクセス 税務通達の読み方』（第一法規、2016 年）115 頁は、「法源性のない通達によって拡張された範囲を前提として議論がさらに進行する」問題を指摘する。

67) 田中治「税法通達の読み方」同『田中治 税法著作集 第 1 巻 租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』（清文社、2021 年）104-105 頁〔初出、2008 年〕は、「通達限りで租税負担を免除し、軽減することとなり、通達で定めるべき内容を超えているということも可能」としながらも、「このような措置が適法か違法かを争う途はなく、立法府による手当てがない以上、このような措置は事実上存続する」と指摘する。

68) 慰安旅行についてのハワイ 5 泊 6 日事件（岡山地判昭和 54 年 7 月 18 日行集 30 巻 7 号 1315 頁）、香港 2 泊 3 日事件（大阪高判昭和 63 年 3 月 31 日訟月 34 巻 10 号 2096 頁）、マカオ 2 泊 3 日事件（東京高判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12222）等参照。

69) 大阪高判昭和 63 年 3 月 31 日・前掲注 68)。

を確認する手法といえる。したがって、租税法律主義との関係では、課税の根拠が税法規定にあるとされている限りは、問題のない解釈方法といえる。

ただし、このような手法については、通達規定が税法解釈において重視されることにならないのか、という疑問も生じる。そこで、次に問題になるのは、税法規定の文言からその内容を明確に読み取ることができない場合、通達規定に示された行政解釈が参考情報として重視されるべきなのか（行政解釈重視説）、税法規定の趣旨目的の方が重視されるべきなのか（税法趣旨重視説）という点である。

IV 通達規定を考慮した税法解釈

1 問題の所在

行政解釈重視説と税法趣旨重視説の対立は、通常の税法解釈で常に問題になるものではない。通常の税法解釈では、当該税法規定の文言の意味内容が、通常の日本語、法令用語、借用概念などに照らして文言のみから明確といえるかが、まず検討されることになる。

そして、文言のみからは明快な法解釈を導くことができない場合や、その結論に明らかな不合理が生じる場合に、当該税法規定の趣旨目的も考慮した解釈が行われる（趣旨解釈。目的論的解釈）⁷⁰⁾。これは、税法解釈の方法としてよく問題になる、文理解釈か趣旨解釈かの議論である。

このように税法規定の文言のみから意味内容を読み取ることができない場合に、行政解釈としての通達がこれを明瞭にしているようにみえる場合がある。特に、その通達規定の行政解釈が納税者に有利に働く場合、納税者の予測可能性や法的安定性といった租税法律主義の機能に対する保護を行うべく、通達規定の内容を重視した税法解釈が行われるべきなのか（行政解釈重視説）、通達規定の内容にかかわらず、当該税法規定の趣旨目的を考慮した解釈がされるべきなのか（税法趣旨重視説）が、問題になる。

この問題が生じたのが、2つの最高裁判決であった。具体的には、養老保険事件の最高裁判平成24年判決であり⁷¹⁾、タキゲン事件の最高裁令和2年判決である⁷²⁾。あまり議論されない名称をあえて上記各説につけたのは、税法解釈の方法についての議論において、この問題状況を正確にとらえた検討がされることが少ないように思われるからである。

2 最高裁判平成24年判決及び最高裁令和2年判決による決着

両事件ともに裁判所の判断は分かれたが、最高裁が下した結論は一致していた。いずれの事件でも、控訴審では行政解釈重視説が採用されていたが（請求認容）、上告審ではこれを覆し、税法趣旨重視説が採用されている（請求棄却）。

70) 木山・前掲注43)94頁、木山・前掲注45)96頁参照。

71) 最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁。

72) 最判令和2年3月24日・前掲注54)。

(1) 養老保険事件の控訴審判決

養老保険事件の控訴審をみると、次のような通達規定を重視する所得税法 34 条 2 項の解釈が行われていた。

すなわち、「所得税法 34 条 2 項の文言だけからでは、先に述べた問題が解決できない」とした上で、「確定申告現場における無用の混乱を避けるべく、同文言の意味をより明確にするため、所得税基本通達 34-4 において、所得税法施行令 183 条 2 項 2 号（生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得金額の計算上控除する保険料等）に規定する保険料又は掛金の総額には、その一時金又は満期返戻金等の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額も含まれるとの通達がなされるに至った」と判示する。

そして、「このような経緯により発出された所得税基本通達 34-4 の文言上からは、養老保険契約に基づく満期保険金が一時所得となる場合、所得者以外の者が負担した保険料も控除できることは明白である〔下線は筆者〕」⁷³⁾として、所得税法 34 条 2 項の規定を通達と「整合的に理解しようとすれば、他の解釈を容れる余地はないといわざるをえない。」という判示であった⁷³⁾。

(2) タキゲン事件の控訴審判決

タキゲン事件の控訴審では、次のように判示されていた⁷⁴⁾。

すなわち、「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という趣旨から、評価通達 188 の (2) から (4) までについて、譲渡人の株式譲渡直前の議決権割合により判定する」べきとした国の主張について、「そのような解釈をするためには、……『読み替え』が必要となるが、所得税基本通達 59-6 の (1) の文言は、評価通達 188 の (1) の『同族株主』について述べているのであるから、評価通達 188 の (2) から (4) までの『同族株主』以外の部分までが上記のように読み替えられて適用される旨を読み取ることは、一般の納税者にとっては困難である」という判示である。

(3) 両控訴審判決の考え方

両控訴審では、法令ではない通達規定の文言にこだわる解釈がなされていたことになる。また、その際に、国が主張した所得税法の規定の趣旨目的よりも、通達規定の参考情報の方を優先させる立場が採用されていたことになる（行政解釈重視説）。

仮に、養老保険事件で最高裁が税法趣旨重視説を採用していたことの共通理解が確立されていれば、タキゲン事件の控訴審のような判断はされなかったようにも思われる（最高

73) 福岡高判平成 21 年 7 月 29 日税資 259 号順号 11251。

74) 東京高判平成 30 年 7 月 19 日・前掲注 55)。

裁平成 24 年判決の内容は、下記 (4) 参照)。

養老保険事件とタキゲン事件の問題の基礎にあるものは、共通している。結論としても、両事件の控訴審判決の解釈(行政解釈重視説)が、上告審では破棄され否定されている。

したがって、最高裁判決は、行政解釈重視説を採用していない。

(4) 最高裁平成 24 年判決の補足意見

行政解釈重視説を否定した最高裁判決を具体的にみると、次のとおりである。

養老保険事件の最高裁平成 24 年判決では、所得税法が「23 条ないし 35 条において、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類し、それぞれについて……定めている……計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法 34 条 2 項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、……『支出した金額』とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。〔下線は筆者〕」と判示された。

この解釈については、これに反して(本人負担ではない)会社負担の保険料も控除できるようにみえる記載振りであったとしても、「所得税法基本通達 34-4 も、以上の解釈を妨げるものではない。」との付言もされていた。

また、養老保険事件の須藤正彦裁判官の補足意見では、次のように述べられている。

「租税法律主義の下では、国民(納税者)は、現在の租税法規に基づく課税関係に依拠して経済活動等を行うものであるから、そこにおける法的安定性や予測可能性が保護されるべきところである」ものの、その保護の対象とされる「租税法規」は、所得税基本通達の内容ではなく、所得税法 34 条 2 項の定める課税要件に向けられるべきことが、以下のように明示されている。すなわち、「所得税法 34 条 2 項の『その収入を得るために支出した金額』という条文を普通に読めば、ある個人が一時所得に係るある収入を得るために負担した支出があるなら、所得税課税の対象は、その支出を差し引いた上でのその個人が稼得した経済的利得であるべきで、その収入全部に課税するのは不合理である(略)という趣旨に読まれると思われる。」という指摘である。

須藤補足意見は、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではないが、同通達は上記のような趣旨に理解されるものであって、要するに、同施行令同号も、同通達も、いずれも所得税法 34 条 2 項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るものである。〔下線は筆者〕」という文章で括られている。

その意味は、仮に、所得税基本通達の規定から、会社が負担した保険料を「その収入を

得るために支出した金額」(所得税法 34 条 2 項)として控除できるように読めるとしても、通達規定の内容は、税法規定の趣旨から導かれる解釈に従って読み取られるべきであるという示唆であったと考えられる。課税の根拠規定である税法規定(同条同項)の趣旨を考慮して上記文言を解釈すれば、法廷意見(最高裁平成 24 年判決)が判示したように、本人が支出したものに限られると読むべきである、ということである。

(5) 最高裁令和 2 年判決

この考え方は、譲渡所得課税の趣旨から行われた、所得税法 59 条 1 項 2 号が定める低額譲渡(みなし譲渡)の「時価」(「資産の譲渡の時における価額」。同法施行令 169 条)の算定における、最高裁令和 2 年判決の通達規定の読み取り方とも類似する(ただし、所得税法の解釈適用がされているが、タキゲン事件は、みなし譲渡課税の適否を判断するための「時価」の事実認定の問題でもあった)。

最高裁令和 2 年判決では、次のように判示されている。

すなわち、「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、これは、相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、株式を取得した株主の会社への支配力に着目したものである」として、評価通達が財産の取得の場面について定めたものであることを明らかにする。

次に、当該事例で問題になった「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」という。

所得税法の定める譲渡所得(同法 33 条 1 項)課税の趣旨が増加益の清算課税にあることから(増加益清算課税説)、評価通達が取得時の資産の評価であるのとは異なり、譲渡時における対象資産の評価が必要であるとの考え方が、ここに示されている。こうして、最高裁令和 2 年判決では、「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〔下線及び傍点は筆者〕」と判示された。

つまり、相続税や贈与税において取得した資産に対する時価を算定する際の評価通達の計算方法を、増加益清算課税説のもと譲渡所得課税におけるキャピタル・ゲイン(値上がり益)をとらえるための「時価」を計算する際にそのまま適用することはできないと解釈したのが、最高裁令和 2 年判決である。

このようにみると根底にある解釈の手法は、最高裁平成 24 年判決と同じであることがわかる。最高裁令和 2 年判決も、行政解釈重視説ではなく、税法趣旨重視説を採用しているからである。

3 予測可能性の保護の問題

税法趣旨重視説は、課税要件法定主義（通達課税の禁止）から、当然に導かれる帰結といえる。納税義務の成立要件である課税要件は、法令である税法規定においてのみ定めることができるものであり、通達規定で定めることは禁止されているからである。

問題は、納税者の課税に対する予測可能性を、どの程度保護すべきかである。この点に対する迷いやためらいが裁判官に生じたのが、両事件の控訴審判決であったと思われる。

しかし、納税者の通達規定に対する予測可能性の保護は、納税義務の成立要件である租税実体法の定める課税要件の解釈においてされるべきものではない。それが行われれば、上記のとおり、租税法律主義に違反することになるからである。

通達規定に定められた行政解釈の内容が納税者に有利に働く場合に、納税者の予測可能性をどのように保護すべきかについては、申告行為等の正当性（信義則）の問題として検討されることになる（Ⅵ参照）。

ところが、近時下された最高裁令和4年判決では、相続税法上の財産評価（同法22条）の場面で、評価通達の定めどおりに行われなかった課税処分が原則として平等原則違反になるとする、あらたな法理が提示された（事情法理）⁷⁵⁾。

相続税法上の財産評価と評価通達との関係は、同法の定める「時価」（同法22条）の事実認定の問題になるため、特殊な議論が生じる。そのため、次にこの点を検討する。

V 評価通達による財産評価と平等原則

1 相続税法上の財産評価と評価通達—最高裁令和4年判決の命題

相続税法上の財産評価と評価通達との関係は、節税マンション事件の最高裁令和4年判決で、2つの命題が明示された。

第1に、相続税法上の財産評価は、租税法律主義のもと、相続税法22条の定めに基づき「時価」でされる。「時価」とは、当該財産の相続開始時における客観的交換価値（不特定多数の当事者間で一般に成立し得る市場価格）を指し、事実認定の問題になる。そこで、評価通達による評価額を超える財産評価（具体的には、評価通達6に基づき、評価通達による算定が「著しく不適当」と認める場合に、国税庁長官の指示のもと行われる鑑定評価等）がされたとしても、当該課税処分は、相続税法22条違反の問題は生じない（第1命題）。評価通達は、「上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない」からである。

第2に、相続税法上の財産評価が評価通達に基づきなされていることは公知の事実である。そこで、合理的な理由（事情）もないのに、これと異なる財産評価を行うことは、平

75) 最判令和4年4月19日・前掲注23)。

等原則に違反する（第2命題。事情法理）。平等原則とは、行政法の一般原則の1つとされる平等原則と同義であり、税法領域にも妥当すると、調査官解説では指摘されている⁷⁶⁾。この点については、法内容の平等の問題ではなく、法令の適用（法の執行）段階における平等取扱原則を意味するとも説明されている⁷⁷⁾（ただし、法令ではない通達規定について、なぜ、適用や執行の問題として平等原則が問題になるのか、不明瞭な点も残る⁷⁸⁾）。税法では、租税公平主義（憲法14条1項）の内容の1つとされる、平等取扱原則（税法の適用・執行段階における平等原則）の問題になる⁷⁹⁾。

ここにいう「事情」とは、判決によれば、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」を指し、「合理的な理由」と同義である。

両命題は、「性質の異なる別個の問題」であり、「並列する別個独立の問題」であるとして、「具体的な事案における争点に応じて、必要な範囲で審理判断がされれば足りる」と説明されている（常時二段構え検討不要説⁸⁰⁾）。

なお、評価通達は、「財産の価額」を評価するための技術的な方法であり、適用範囲はその限りであるし⁸¹⁾、財産評価は当該財産の客観的交換価値である「時価」がいくらであるかの「事実認定の作用」になる⁸²⁾。この点で、評価通達は、解釈通達というより、適用通達ないし認定通達の性質を持つといわれることもある⁸³⁾（この点からみるとタキゲン事件も、所得税法59条1項2号が委任する同法施行令169条の定める「時価」の事実認定の問題ではあった）。

評価通達は、時価の把握が容易でないために定められた一般的基準であり、納税者に対する予測可能性のためにも、税務行政における一貫した公平な評価の確保のためにも、そして評価事務の迅速な処理のためにも、必要であるといわれる⁸⁴⁾。

76) 山本拓「判解」法曹時報75巻12号（2023年）187頁参照。

77) 山本・前掲注76) 187頁参照。

78) 租税平等原則は、立法者を拘束するにとどまらず、執行段階も支配すると指摘するものに、宇賀・前掲注22) 68頁参照。ただし、「租税法律主義という基本原則を否定して租税負担の公平を図ることは慎重」さが求められることも、同書では指摘されている（同69頁）。

79) 中里＝弘中＝測＝伊藤＝吉村・前掲注25) 29頁〔藤谷武史執筆部分〕参照。

80) 山本・前掲注76) 185頁。

81) 占部裕典「財産評価通達の課題—固定資産評価基準との対比からみえてくる問題点—」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）143頁参照。

82) 金子宏「財産評価基本通達の合理性」同『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）368頁〔初出、2000年〕参照。

83) 金子・前掲注82) 368頁参照。阿部泰隆「最判令和4年4月19日の再考—相続税財産評価基本通達総則6項を活用せずに租税公平主義による『時価』の解釈論の妥当性と今後の対応」租税訴訟18号（2025年）33頁も、「時価」という法律用語の解釈ではなく、事実認定のルールを示した課税庁内部のルールとする。

84) 金子・前掲注82) 367頁参照。

2 事情法理

(1) 事情法理の判断の傾向

第2命題の事情法理については、最高裁令和4年判決の事案では「事情」が認められた。そして、評価通達と異なる鑑定評価額による課税処分は適法と判断された。「事情」が認められた要素としては、①課税価格6億円を超える評価を基礎控除の適用も含めてゼロにしたこと（税負担の著しい軽減）と、②被相続人及び相続人に税負担を軽減させる意図を持った行為があったこと（税負担軽減行為）が挙げられている。

そのため、その後の裁判例では、「事情」の有無の判断において、最高裁令和4年判決が挙げた上記①及び②の要素があるか（特に、②の税負担軽減行為の有無）を中心に審査される傾向が生じ始めている⁸⁵⁾。下級審の裁判例が2事件あるが、詳細は後述する。

(2) 事情の範囲

平等原則違反が許容される「事情」である以上、「事情」は、安易に認められるべきではないであろう。そのため、最高裁令和4年判決の事例に匹敵する事実が求められると解することは、一般論としては妥当と思われる⁸⁶⁾。

最高裁令和4年判決では、上記①及び②の事実から「事情」が認められた。一方で、「本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない」とされた。つまり、時価とのかい離ではなく、①相続税の負担の著しい軽減（約2億円の相続税を0円にした。税負担の著しい軽減）と、②被相続人及び相続人に税負担軽減行為があったことが重視され、「事情」が認められた⁸⁷⁾。

もっとも、「事情」の有無は、事例ごとにみるべき要素も変わるはずである。したがって、税負担軽減行為の有無のみで判断されることは、最高裁令和4年判決の射程の理解として、必ずしも正しいとは限らないと思われる。

税負担軽減型（税負担回避型）の事例で「事情」が認められたケースとして、最高裁令和4年判決はとらえられるべきであり、そうでないタイプの事例では、別の要素もみられるという解釈は、十分に成り立つはずである⁸⁸⁾。

(3) 時価とのかい離

最高裁令和4年判決は、上記のとおり、鑑定評価額（時価）と通達評価額のかい離（時価とのかい離）は「事情」にあたらないとしている。これまでの特別事情論（内容は後述）

85) 東京高判令和6年8月28日・前掲注24)、東京高判令和7年6月19日・前掲注24) 参照。

86) 木山泰嗣「相続税の財産評価における評価通達によらない事情法理—最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決の諸問題」青山ビジネスロー・レビュー12巻1号(2022年)58頁参照。

87) 木山・前掲注86)58頁参照。

88) 木山・前掲注86)58頁、平川英子「課税庁による財産評価基本通達によらない評価と平等原則」税務事例研究202号(2024年)42頁参照。

では、「特別な事情」を認める重要な要素とされてきたのが、時価とのかい離であった。しかし、時価とのかい離は、「事情」を肯定する要素にならないことが明らかにされた。

従来の課税処分では、通達評価額どおりではない財産評価を行うために、課税庁自身が自らに課してきた「著しく不適當」(評価通達 6) の該当性を認めるために重視されてきたのが、時価とのかい離であった。これが事情法理で否定されたことは、今後の評価通達 6 を適用した課税処分に、抑止的な効果をもたらすことが予想される。

この点について、調査官解説をみると、「かい離は、本来、評価通達の見直し等によって解消されるべきもの」であると指摘されている⁸⁹⁾。実際に、マンション価格については、令和 5 年 9 月 28 日付けでマンション評価に関する個別通達が定められた⁹⁰⁾。課税庁においては、評価通達などできめ細かな財産評価の方法を定めていくことが、今後は求められるようになると思われる。

(4) 評価通達 6 の位置づけ

そもそも、評価通達は、第 1 章に「総則」の規定を設け、1 (評価の原則) の (2) で時価は「この通達の定めによって評価した価額による」こと、(3) で「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する」こと、5 (評価方法の定めのない財産の評価) で「この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する」ことを定めている。その次に、6 (この通達の定めにより難い場合の評価) として、「この通達の定めによって評価することが著しく不適當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」ことを定めている。

評価通達 6 は、原則的な評価 (原則評価) ではないが、評価通達に定められている。「著しく不適當」な場合になされる例外的な評価 (例外評価) も、評価通達に基づくものである⁹¹⁾。正確に言えば、評価通達 6 が適用されない課税処分は原則評価がされたもので、評価通達 6 が適用された課税処分は例外評価がされたものになる⁹²⁾。

ただし、「著しく不適當」な場合に、どのように財産評価 (例外評価) をするかは、評価通達に定められていない。こうして実務上は、評価通達で明文化されていない計算方法で、課税庁が依頼した精通者が独自に行う鑑定評価によっている⁹³⁾。例外評価も評価通達によっているのに、平等原則違反の問題を引き起こすとされたのは、この不透明さから生じる問題に焦点があてられたものと考えられる。

つまり、評価通達が自ら定めるルールの原則から離れて、鑑定評価額に依拠する例外的な扱いについての平等性が問題視されたものと思われる。

89) 山本・前掲注 76) 189 頁参照。

90) 国税庁長官「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達)。

91) 木山泰嗣「判批」税理 67 巻 14 号 (2024 年) 121 頁参照。

92) 評価通達には、総則規定として 4 から 6 の定めがある。

93) 占部・前掲注 81) 144 頁参照。

3 特別事情論から事情法理へ

(1) 特別事情論と事情法理

最高裁令和4年判決が下されるまえに、下級審の裁判例で採用されてきたのは、「特別の事情」(または「特段の事情」)がない限り、合理性のある評価通達の定めに基づく評価額(通達評価額)が「時価」であるとする考え方であった(特別事情論⁹⁴⁾)。

しかし、最高裁令和4年判決でこの考え方は否定されたため⁹⁵⁾、それ以降の裁判例では、特別事情論ではなく事情法理の検討がされ始めている。

(2) 仙台薬局事件の東京高裁令和6年判決

具体的には、仙台薬局事件の東京高裁令和6年判決(確定)などがあらわれている⁹⁶⁾。取引相場のない株式の相続税法上の財産評価をめぐり、最高裁令和4年判決で「事情」を認める理由として挙げられたのは、税負担軽減行為であった。こうした行為がないことを理由に、東京高裁令和6年判決は「事情」を認めず、評価通達と異なる財産評価を行った課税処分を平等原則に違反するとして取り消した。

同判決では、「最高裁令和4年判決は、評価通達6の適用の有無に当たり、被相続人が、相続税の負担を減じ又は免れさせる行為をしたことを考慮しているところ、本件被相続人及びX〔筆者注：原告・被控訴人〕らによるこれに類する行為があったとは認め難い」とし、「本件被相続人又はXらが、相続税の負担を減じ、又は免れさせる行為をしたと認めることができない以上、本件被相続人又はXらの行為に着目した場合に、他の納税者との関係で不公平であると判断する余地はない。〔下線は筆者〕」と判示されている。

なお、同判決は、「特段の事情」と表記するが、最高裁令和4年判決の事情法理にいう「事情」を「特段の事情」と呼んでいるに過ぎない。つまり、東京高裁令和6年判決は、最高裁令和4年判決の事情法理に即した検討をするものであり、従前の特別事情論から検討されたものではない点には、注意が必要である。

(3) 資産管理会社株式評価事件の東京高裁令和7年判決

資産管理会社株式評価事件の東京高裁令和7年判決では、「事情」はなく平等原則違反になるとされた相続税の課税処分について、原審を取り消し、「事情」を認めている。最高裁令和4年判決と同様に、①税負担の著しい軽減と、②税負担軽減行為があると認定されたからである。

具体的には、最高裁令和4年判決の事情法理に照らし、「事情」が認められている。平等原則違反の争点については、冒頭に、「租税法上の一般原則としての平等原則」が、「租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解

94) 木山・前掲注86)46-47頁参照。

95) 山本・前掲注76)184-185頁、木山・前掲注86)54頁参照。

96) 東京高判令和6年8月28日・前掲注24)。

される」ことが判示されている。

その上で、第1に、①税負担の著しい軽減については、次のように判示されている。すなわち、「本件新株発行等を前提として評価通達の定める方法（X〔筆者注：原告・被控訴人〕らが本件各更正の請求において選択した併用方式）により評価すると、課税価格の合計額は、21億2513万4000円、納付すべき相続税額の合計額は、相続税法18条による加算額と合わせて10億5641万2200円となる」こと、「他方、本件新株発行等をしなかった場合（略）には、課税価格の合計額は、38億3398万8000円、納付すべき相続税額の合計額は、相続税法18条による加算額と合わせて20億3513万7100円となる」ことを挙げる。そして、「そうであれば、本件新株発行等がされたことにより、評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は、17億0885万4000円軽減（軽減割合は約44.6パーセント）されることとなり、納付すべき相続税額の合計額は、9億7872万4900円軽減（軽減割合は約48.1パーセント）されることとなる（略）。上記認定の軽減される相続税の額、割合等を総合的に考慮して判断すると、Xらの相続税の負担は著しく軽減されることになる〔下線は筆者〕」と判示されている。

第2に、②税負担軽減行為についても、次のように認定されている。すなわち、X1「が、本件新株発行等が近い将来発生することが予想される被相続人からの相続においてXらの相続税の負担を減じさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件新株発行等を行ったことは明らかというべきである〔下線は筆者〕」とされ、「X1を除くXらは、本件被相続人に係る相続税対策をX1に任せていたものと認められるから、本件新株発行等は、X1を除くXらの少なくとも黙示的な承諾の下で行われたものというべきであり、Xらは、租税負担の軽減をも意図して本件新株発行等を行ったといえる〔下線は筆者〕」という判示である（「任せていた」ことを理由に、X1以外のXらに税額軽減行為を認める評価の妥当性の問題は残るが、判例評釈ではない本稿では掘り下げない）。

下級審の裁判例である東京高裁令和7年判決では、最高裁令和4年判決で「事情」とされた2つの要素の有無が判断されていることがわかる。

（4）事情法理の適用

最高裁令和4年判決の射程の明確化には、今後の裁判例の集積が必要になる。

いずれにしても、評価通達6に基づく例外的な課税処分は、評価通達によらない財産評価として、「事情」が認められない限り平等原則に違反するとされることになった。この点では、租税法律主義の機能である予測可能性や法的安定性が、評価通達については保護される側面が生じたともいえる。

もっとも、通達規定は課税処分の根拠にはなり得ない。一方で、通達規定に基づきなされた申告については、信義則違反（あるいは過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の有無）として検討されるべき余地は残る。この点を、最後に検討する。

Ⅵ 改正前の通達に基づく申告の正当性

1 信義則違反

(1) 問題の所在

課税の根拠規定にならない通達規定ではあるが、行政解釈どおりに課税されることが通常であると、納税者の側は予測する。

複雑な税法規定であっても（そのため、税理士のアドバイスを受けるとしても）、自身で行った税法解釈に基づき確定申告することを納税者に求めるのが、申告納税制度である。

そこで、通達規定どおりの確定申告をしたものの、それが誤りであるとして追徴課税をされた場合、当該課税処分が信義則違反で違法にならないかという問題が生じる。

信義則とは、民法1条2項や民事訴訟法2条に定められている「法の一般原則」であり、当該具体的事情のもとで、「相互に相手方の信頼を裏切らないよう行動すべきであるという法原則」のことである⁹⁷⁾。

一方で、課税処分に信義則を適用することは、「具体的事件において、納税者の信頼の保護を優先させて、租税行政の法適合性という要請を後退させる」といわれる問題を生じさせる⁹⁸⁾。

(2) 青色申告信義則事件の最高裁昭和62年判決

この点については、青色申告信義則事件の最高裁昭和62年判決が、極めて厳格な条件のもとでのみ信義則違反の検討が開始される旨を判示している⁹⁹⁾。同判決以降は、信義則違反で本税の課税処分が違法と判断されて取り消されることは、極めて困難になった（最高裁昭和62年判決後、信義則違反の課税処分であるとして取り消された例は、みあたらない）。

具体的には、次の判示内容である。すなわち、「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〔下線は筆者〕」としたものである。

97) 水野忠恒「租税法における信義誠実の原則」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）108-109頁参照。

98) 田中治「公的見解の表示と信義則のあり方」同・前掲注67）112頁〔初出、1997年〕。

99) 最判昭和62年10月30日訟月34巻4号853頁。この問題については、木山泰嗣「信義則の解釈論的可能性と限界—ストック・オプション事件からの一考察」青山法務研究論集5号（2012年）29頁参照。

そして、この「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、納税者がその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〔下線は筆者〕」という、極めて厳しい条件が示されている。

条件と述べたのは、信義則違反の有無を考えるかどうかを開始するための前提条件になっているからである。「特別の事情」を求めた最高裁昭和 62 年判決では、適用要件のようにもみえる上記各条件のすべてを充足する場合でも、それだけで課税処分に信義則が適用され違法になるわけではない。

(3) 公的見解の表示と通達規定

最高裁昭和 62 年判決において信義則違反の有無を開始するための 1 要件（信義則の適用条件）とされた公的見解の表示について、通達規定がこれにあたるとする判決が、近年あらわれている。それは、航空機リース通達変更事件の最高裁平成 27 年 6 月判決である¹⁰⁰⁾。

営業者が航空機リース事業を営む匿名組合員の組合所得について、従前（平成 17 年改正前）の旧通達の見解に基づき行った申告が問題になった同事件で、同判決は、「改正によって上記の所得区分に関する課税庁の公的見解は変更された」と判示している。この点から、最高裁平成 27 年 6 月判決は、通達規定を「公的見解」ととらえていることがわかる。

タキゲン事件の最高裁令和 2 年判決の宇賀補足意見には、より明確な指摘がある。つまり、「通達は一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、通達の公表は、最高裁昭和 60 年（行ツ）第 125 号同 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決・裁判集民事 152 号 93 頁にいう『公的見解』の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめるといえよう。〔下線は筆者〕」と述べられている。

(4) 合法性の原則との関係

通達規定の行政解釈を正しいものと信じた納税者が、その内容に基づき確定申告を行い、それが公的見解の表示を信頼したものといえるとしても、租税法律主義のもとでは、行政解釈にかかわらず、税法規定の定める課税要件を充足すれば納税義務は生じる。

この点については、租税法律主義の 1 内容とされる合法性の原則が、根拠といえる。合法性の原則とは、法律どおりの課税がされるべきことの要請を指す。具体的には、「租税

100) 最判平成 27 年 6 月 12 日・前掲注 27)。

の軽減・免除にあたって、法的根拠が必要であるという原則」であるとか¹⁰¹⁾、「課税要件が充足されている限り、課税庁は、納税者との交渉で税金を減免することはできず、租税法が定めるとおりの税額を徴収しなければならない」ことであるといった説明がされている¹⁰²⁾。

それにもかかわらず、税法の正しい解釈に沿わない通達規定を信頼して申告した事情を斟酌して、課税処分を違法として取り消すことは、租税法律主義（合法性の原則）に違反する。そのため、通達規定に対する納税者の予測可能性の保護の問題を、本来納付すべき税額（本税）で救済することは困難である。

以上が、最高裁判例の行ってきた信義則に関する税法解釈である。ただし、この問題の一部のようにも思われる評価通達によらない財産評価の問題では、これを許容する「事情」がなければ平等原則違反として、課税処分が違法となることを認める最高裁令和4年判決があらわれた。最高裁判決で平等原則違反が認められたものは、いまのところない。最高裁令和4年判決は、「事情」があるとして、当該事例の課税処分を平等原則違反ではないとしていたし、「事情」がないとして課税処分を平等原則違反とした東京高裁令和6年判決は、上告されることなく確定しているからである。

租税法律主義と租税公平主義との衝突の問題は、課税要件法の解釈適用の問題である限り、本来は租税法律主義が優先されるはずである¹⁰³⁾。課税の公平を害する租税回避行為がされても、これを明文で否認する規定がない限り、租税法律主義のものとは課税を行うことはできないと解されているからである（武富士事件の最高裁平成23年判決等参照¹⁰⁴⁾）。

信義則に反する課税処分であっても、極めて厳しい条件のもとでしか取消しを認めない最高裁昭和62年判決も、租税法律主義が租税公平主義（少なくとも、納税者に対する予測可能性）に優先される考えを前提にするものであったと思われる（公平をどのようにとらえるか次第で変わり得るが¹⁰⁵⁾、少なくとも予測可能性の保護の問題よりも租税法律主義〔合法性の原則〕を優先させたのが、最高裁昭和62年判決であったといえる）。

(5) 最高裁令和4年判決と最高裁昭和62年判決の関係

このような判例法理のあるなかで、最高裁令和4年判決は、租税法律主義のもとでは「時

101) 水野・前掲注11) 10頁。

102) 浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020年）9頁〔酒井貴子執筆部分〕。

103) 租税法律主義と租税公平主義の衝突の問題については、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子・前掲注97) 55頁、増田英敏「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（2011年）347頁を参照。増田は、「恣意的課税の排除を本質とする租税法律主義が租税公平主義に優先されるべき」という（同367頁）。

104) 最判平成23年2月18日判タ1345号115頁。

105) 垣水純一「租税法の基本原則における『合法性の原則』の位置付けの再確認」青山ビジネスロー・レビュー12巻2号（2023年）13頁は、最高裁令和4年判決が2つの観点からみた「平等」について、優劣の関係を見出したものと指摘する。

価」による財産評価として課税が許容されるはずの（第1命題参照）、評価通達の原則規定によらない財産の例外評価について、「事情」が認められない限りは平等原則違反となり、課税処分が取り消される場合を許容した（第2命題参照）。

そうすると、最高裁令和4年判決は、相続税法の財産評価の場合のみではあるが（所得税法上の時価が争われた最高裁令和2年判決を参照）、相続財産の「時価」（相続税法22条）の認定における通達規定（評価通達の規定による財産の原則評価）による拘束を、原則として認めたことになる。

この点で、最高裁令和4年判決と最高裁昭和62年判決との整合性は、問われるべきであろう¹⁰⁶⁾。別の見方をすれば、「事情」がない限り平等原則が優先される場面を認めた最高裁令和4年判決の登場によって、信義則違反が課税処分の取消しにつながることを封じてきた最高裁昭和62年判決は、見直されるべきことになったといえるかもしれない。

では、最高裁令和4年判決は、なぜ相続税法の財産評価の場面においてのみ、平等原則が租税法主義に優先すると考えたのであろうか。現時点で考えられる根拠として、最高裁令和4年判決が、相続税法上の財産評価が評価通達に基づき行われることが公知の事実であったことを指摘していた点が考えられる（この点から、タキゲン事件における所得税法上の時価評価は切断されたものと思われる）。しかし、上記のとおり、通達規定そのものが公的見解の表示と解されるようになった現在の判例法理のもとでは、この理由だけでは十分といえないであろう。

したがって、最高裁令和4年判決で示された事情法理と最高裁昭和62年判決の信義則の適用条件との関係について、最高裁は明確な見解を表明すべきであろう。具体的には、両者は矛盾することにならないのか、矛盾しないとする場合にその理由は何であるのか、矛盾する場合には最高裁昭和62年判決で示されていた信義則適用の厳格な前提条件（信義則の適用条件）の見直しがされるべきではないかなどについてである。

2 過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」

(1) 問題の所在

通達に表示されていた変更前の課税庁の見解に基づき行われた納税者の確定申告について、残された救済方法は、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消すことである。

課税庁が法改正によらない解釈変更をした場合に問題になる（見解変更事例）。旧解釈を新解釈に変更した旨を通達改正によって周知しなかったことを不当と評価し、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（当時の国税通則法65条4項。現行法では同法65条5項1号）の有無が判断される。これは、明文規定に基づく税法の解釈適用の問題になる。

合法性の原則のもとで信義則違反の主張が困難であるなかで、明文規定の解釈適用にな

106) 最高裁令和4年判決と合法性の原則との関係を論じたものに、垣水・前掲注105)1頁がある。

る「正当な理由」は、「弾力的に解釈」がされる可能性もあり、本税の課税処分信義則違反が否定されても認められる余地がある¹⁰⁷⁾。

(2) スtockオプション加算税事件の最高裁平成18年判決

この救済方法は、ストックオプション加算税事件の最高裁平成18年判決で採用され¹⁰⁸⁾、判例法理となった。

同判決は、「課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきもの」と判示した。

そして、「課税庁は……課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成14年6月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記した〔下線は筆者〕」という認定事実のもと、「少なくともそれまでの間は、納税者において、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションの権利行使益が一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても……無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない〔下線は筆者〕」とした。

こうして課税庁の旧解釈に基づき一時所得として行った平成11年分の所得税の確定申告について、「正当な理由」が認められ、過少申告加算税の賦課決定処分は取り消された。

調査官解説をみると、「租税法規の解釈につき見解が対立する微妙な問題について課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、国民の経済活動に法的安定性と予測可能性を保障するという観点から」は、「法律改正によるのが最も望ましい方法」であるものの、「少なくとも、課税庁において通達を発するなどして変更後の取扱いが国民の間に定着するよう必要な措置を講ずる必要がある」という考えが示されている¹⁰⁹⁾。これは、「新解釈の未定着状態」において、「納税者が課税庁の従来の解釈ないし取扱いに従って申告したこと」を保護したものと解釈されている¹¹⁰⁾。

課税庁が税法解釈の見解変更を通達改正で示すことは、課税庁に課せられた納税者に対する周知定着義務の履行になるという理解である。

107) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）263頁参照。ただし、同書が指摘する「弾力」性は、合法性の原則により高い壁が立ち上がる信義則違反と比べた相対的なものである。加算税免除が明文規定に基づくものであるといっても、加算税が賦課されない場面は例外であり、「正当な理由」も簡単に認められるものではないからである。

108) 最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁。

109) 増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度1125頁参照。

110) 増田・前掲注109)1126頁参照。

(3) その後の判例の状況

変更前の課税庁の見解に基づく申告であり、「正当な理由」が認められるのではないかという主張は、その後、養老保険事件（最高裁平成 24 年判決）、航空機リース通達変更事件（最高裁平成 27 年 6 月判決）、消費税課税仕入れ用途区分事件（最高裁令和 5 年判決）¹¹¹⁾、などでも納税者からなされた。

しかし、旧通達に基づき行われた納税者の確定申告について、「正当な理由」が認められて過少申告加算税の賦課決定処分が違法とされたのは、最高裁平成 18 年判決（同日にも、同年 11 月にも、平成 19 年にも、「正当な理由」を認める多数の違法判決が同種事件で言い渡されている¹¹²⁾。）と、最高裁平成 27 年 6 月判決の 2 種類の事例のみである。

「正当な理由」が認められた最高裁平成 27 年判 6 月判決では、次のように判示されている。すなわち、「旧通達においては当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当することとなるのに対し、新通達においては雑所得に該当することとなる点で、両者は本件を含む具体的な適用場面における帰結も異にするものということができることに鑑みると、平成 17 年通達改正によって上記の所得区分に関する課税庁の公的見解は変更されたものというべきである〔下線は筆者〕」とした上で、「少なくとも平成 17 年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるということができ〔下線は筆者〕」という判示である。

見解変更事例で「正当な理由」が認められる分水嶺がどこにあるかについては、現在の判例を分析する限り、事実認定の問題として、実際に課税庁による通達改正を通じた見解変更があったといえるのか否かによっていると思われる¹¹³⁾。

おわりに

通達の意義や法的性質などについては、教科書などをみれば、行政法学において従前から抽象的な議論は活発にされてきたことがわかる。税法学においても、相続税法上の財産評価をめぐる問題などを中心に、通達規定のとらえ方はさまざまな議論がされてきた。

一方で、具体的な税法規定をどのように解釈すべきかを考える際に、これまで下された最高裁判例を統一的な視点で説明できる税法解釈の方法は、必ずしも明確でなかった。各別の判例評釈はあっても、統一的な判例法理の探求に向けた議論は少なかったからである。

今後の判例の集積次第では、更なる議論の必要が生じる可能性もある。とはいえ、最高

111) 最判令和 5 年 3 月 6 日民集 77 卷 3 号 440 頁。

112) 最判平成 18 年 11 月 16 日判タ 1229 号 209 頁、最判平成 19 年 7 月 6 日税資 257 号順号 10749 等。

113) 木山・前掲注 43) 318 頁、木山・前掲注 47) 247 頁参照。

裁令和4年判決の出現とその後の裁判例の状況から、通達規定をめぐる税法解釈の判例法理は一区切りついたものと判断し、これをまとめたのが本稿になる。

法規命令との関係で若干の言及にとどめたが、委任立法をめぐる税法解釈のあり方などの問題も残されている。本稿で取り扱わなかった問題は、今後の研究課題としたい。