

〈論文〉

財産評価基本通達 6 項の解釈に関する 手続的統制の必要性に関する考察

成 宮 広 理

〈要旨〉

財産評価基本通達は、法令ではなく、法源性を有していない。租税法は、憲法 84 条の規定から、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。いわゆる、租税法律主義を従った課税処分が行われなければならない。他方で、相続税法に定めのない財産の評価に関する不明確な部分が存在し、それを財産評価基本通達のような法ではない通達による解釈によって補完している状況にある。特に、総則 6 項は、通達の規定の不備を通達以外の評価によって補完することを要請している。

しかし、そのような総則 6 項の解釈に依存した扱いでは、租税法律主義、特に、課税要件明確主義との関係から問題が生じると考えられる。最近では、最高裁令和 4 年 4 月 19 日判タ 1499 号 65 頁判決は、総則 6 項の適用を巡り争われた事例である。しかし、その判決の中でも、具体的な適用の基準が示されているとは言い難く、主観的な判断が目立つものであった。

本稿の目的は、日本の総則 6 項の解釈適用に司法的統制の他に手続的統制という視点を用いることが財産評価基本通達の解釈適用にどのような影響を及ぼすのかという問題意識を有している。具体的には、総則 6 項の解釈適用の際に、主観的判断以外、例えば、手続的な面からの法的統制は可能であるのかということである。このような問題意識をもとに、アメリカの規則制定手続及び Chevron 判決に関する一連の判決との比較検討を通して、総則 6 項の解釈適用に関する手続的統制の必要性に関する考察を行う。

目次

はじめに

1. 相続税法 22 条に関する財産評価基本通達の解釈適用
2. アメリカにおける規則制定手続
3. アメリカの行政機関が制定する規則に対する司法敬讓に関する裁判例
4. アメリカの規則に関する議論との比較検討から得られる総則 6 項に対する示唆
おわりに

はじめに

相続税法は、相続税の課税価格について、「相続又は遺贈により財産を取得した者が第一条の三第一項第一号又は第二号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもつて、相続税の課税価格とする。」(相続税法 11 条の 2 第 1 項)と規定している。また、贈与税については、「贈与により財産を取得した者がその年中における贈与による財産の取得について第一条の四第一項第一号又は第二号の規定に該当する者である場合においては、その者については、その年中において贈与により取得した財産の価額の合計額をもつて、贈与税の課税価格とする。」(同法 21 条の 2 第 1 項)と規定している。相続税法 22 条は、財産の評価の原則について、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定し、時価主義を採用している。相続税法は、相続税法 23 条から 26 条に規定されている特定の財産を除き、その他の財産の評価について、財産評価基本通達(昭和 39 年 4 月 25 日付け直資 56、直審(資) 17 国税庁長官通達)に従った解釈に委ねられている。

最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決(以下、「令和 4 年判決」とする。)は、財産評価基本通達 6 項(以下、「総則 6 項」とする。)の適用を巡り争われた事例である。しかし、その判決の中でも、具体的な適用の基準が示されているとは言い難く、主観的な判断が目立つものであった。

財産評価基本通達は、法令ではなく法源性を有していない。租税法は、憲法 84 条の規定から、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。いわゆる、租税法律主義に従った課税処分が行われなければならない¹。他方で、相続税法に定めのない財産の評価に関する不明確な部分が存在する。それを

1 金子宏(2021年)『租税法 第24版』(弘文堂)、80-88頁は、租税法律主義の内容として、課税要

財産評価基本通達のような法ではない通達による解釈によって補完している状況にある²。

しかし、そのような総則6項の解釈に依存した扱いでは、租税法律主義、特に、課税要件明確主義との関係から問題が生じると考えられる。したがって、本稿は、財産評価を巡る租税法律関係について、十分な法的統制が行われておらず、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保について、従来とは異なる分析軸から検討することが必要であるとする³。本稿では、その際の視点として、司法的統制に加え、手続的統制という視点から検討を行う⁴。

本稿の目的は、日本の総則6項の解釈適用に司法的統制の他に手続的統制という視点を用いることが、財産評価基本通達の解釈適用にどのような影響を及ぼすのか、という問題意識を有している。具体的には、総則6項の解釈適用の際に、主観的判断以外、例えば、手続的な面からの法的統制は可能であるのかということである。このような問題意識をもとに、アメリカの規則制定手続及びChevron判決に関する一連の判決との比較検討を通して、総則6項の解釈適用に関する手続的統制の必要性に関する考察を行う。

1. 相続税法22条に関する財産評価基本通達の解釈適用

(1) 相続税法22条に関する財産評価基本通達の解釈

相続税法22条は、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定しており、いわゆる、時価主義を採用している。相続税法は、「特別の定め」である相続税法23条から相続税法26条まで、特定

件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則及び手続的保障原則等を述べている。

- 2 最近の判例では、最判令和4年4月19日判タ1499号65頁が、納税者が財産評価基本通達に従った課税処分が行われていることを公知の事実としている。
- 3 泉絢也(2020年)『パブリックコメントと租税法 政令・通達等に対する手続的統制の研究』(日本評論社)、44頁。
- 4 租税法における手続的統制という用語について、同上101頁を参考とした。

「統制手段としてどのようなものが妥当であるかという点について、数ある統制手段の中でも司法統制(訴訟統制)こそが行政解釈に対する統制の要であるという見解におおむね理解を寄せることができる。他方、現行訴訟制度においては、個別の事件を離れて、通達そのものの適法性を問う訴訟は認められていないし、緩和通達については課税処分等を通じてその違法性自体を争うことすら困難である。これらのことに加えて、第1節3で論じた税務通達の外部化現象の要因を構成する課税処分の公定力、不服申立前置制度、税務訴訟における納税者側の低調な勝訴率、税務通達に従わない場合に発生する種々のリスクや費用等の存在を考慮すると、司法統制以外の統制(裁判所以外の統制主体として、例えば、行政機関、国会、第三者機関、国民一般などが考えられる。第4章第1節参照)が必要であるという見方も入り込んで来る。」

の財産についての価格の算定方法を規定している一方で、その他の財産の評価について、財産評価基本通達に従った解釈に委ねている。

財産の時価について、金子宏教授は、「その他の財産については、その評価はすべて解釈・適用にゆだねられているが、この点については、相続税・贈与税および地価税に共通の財産評価に関する基本通達として、『財産評価基本通達』（平成3年12月18日課評2-4、課資1-6。以下では、「基本通達」「基通」と略称する）と題する通達が、国税庁によって定められており、（その他にも、多数の個別通達がある）、現実の評価事務はこの通達に従って行われている。この通達は、財産評価の基本的な方針を定めたのち、納税者間の公平の維持、納税者および租税行政庁双方の便宜、徴税費の節減等の観点から各種財産について画一的かつ詳細な評価方法を定めている。」⁵としている。

財産の評価については、財産評価基本通達に従った評価がなされている。その一方で、総則6項は、「この通達の定めによって評価することが著しく不相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。」と規定している。総則6項に規定されているように、基本通達の評価が、著しく合理性に欠け、財産の評価が適切に行うことができないと認められる特別な事情が存在する場合、他の合理的な方法によって財産の評価がなされることがある⁶。

総則6項の目的について、財産評価基本通達の創設過程からみた場合、当初の趣旨は、「評価通達による評価額の算定（例えば、路線価評価）に当たって考慮されていなかった事実がその後新たに判明し、又はその事実が評価額の確定時後に新たに発生したために、評価通達による過重な納税者の租税負担を救済する規定と解するのであれば納税者の法的安定性や予測可能性を問題にする必要はない。」⁷と解されていた。しかし、その後、『財産評価基本通達逐条解説』では、「評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が行われず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く場合も生じることが考えられる。このため、本項では、そのような場合には個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるよう定めている。」⁸と解されている。

5 金子宏・前掲注1)、734-735頁。

6 大淵博義（2006年）「相続税法上の財産評価を巡る一考察—財産評価基本通達の特質と『総則第6項』による財産評価を中心として—」経理研究49号137、138頁は、財産評価基本通達第1章6について、取引相場のない株式の評価が「一定の人為的要素を加味した擬制的評価方式」であるとして、評価通達による評価には限界があるとしている。

7 大淵博義（1996年）「『財産評価基本通達・総則第6項』の適用のあり方（上）～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論」税理39巻11号20頁。

8 宇野沢貴司編（2020年）『令和2年版 財産評価基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）、28頁。

上記の解釈から、財産評価基本通達及び総則6項は、当初、納税者の税負担を公平なものとするために用いられるため、納税者の財産権を侵害するものではないと解されていた。しかし、その後、適正な時価評価のために用いられるように解されていることから、納税者の不利になる場合もある。このような性質を有する財産評価基本通達及び総則6項について、どのように解釈適用することが望ましいか。

この点について、谷口智紀教授は、「総則6項は、租税公平主義の担税力に応じた課税を実現するために、想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合の救済措置であるが、納税者の予測可能性と法的安定性の観点からは、例外的な定めとしての同項の適用要件は厳格に統制されなければならない。」⁹としている。

相続税法22条と財産評価基本通達に関する最近の最高裁の判決として、令和4年判決が存在する。

(2) 最高裁令和4年4月19日判決の検討

令和4年判決の事実の概要は、次のとおりである¹⁰。A（被相続人）は、平成21年に合計10億5500万円を借り入れて本件不動産を合計13億8700万円で購入した。Aは、平成24年に94歳で死亡した。共同相続人の一部であるXら（上告人ら）は、本件不動産の価額を財産評価通達の定めにより、合計約3億3400万円と評価し（以下、「本件各通達評価額」とする。）、課税価格の合計額を約2800万円、相続税の総額を0円とする相続税の申告書を提出した。上記の購入及び借入れ（以下「本件購入・借入れ」とする。）がない場合、Aからの相続に係る相続税の課税価格の合計額は6億円を超えるものであった。これに対して、札幌南税務署長は、本件不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるとした。そのため、総則6項を適用し、本件不動産の価額を別途実施した。その鑑定結果により、合計12億7300万円と評価した（以下、「本件各鑑定評価額」とする。）。これを基礎として、課税価格の合計額を約8億8900万円、相続税の総額を約2億4000万円とする更正処分（以下「本件各更正処分」とする。）等を行った。本件は、XらがY（国、被上告人）を相手方として、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。本件の訴訟経過は、以下のとおりである。

第1審判決（東京地判令和元年8月27日金商1583号40頁）は、原告らの請求はいずれも理由がないから、棄却した。

9 谷口智紀（2018年）「財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」島大法学61巻3・4号151頁。

10 事実の概要の整理については、最判令和4年4月19日判タ1499号65頁以下を参考とした。

控訴審判決(東京高判令和2年6月24日金商1600号36頁)は、原判決(第1審判決)は相当であり、本件各控訴は理由がないから、これらをいずれも棄却した。

令和4年判決は、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、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がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」「本件各更正処分において、札幌南税務署長が本件相続に係る相続税の課税価格に算入される本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。」と判示している。

令和4年判決の意義は、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、通達評価額によるべき根拠が租税法上の一般原則としての平等原則にあること(相続税法22条の「時価」との関係では課税庁の主張額が当該財産の客観的な交換価値を上回るか否かのみが問題となること)を明確にし、通達評価額を上回る価額によるものとするのが同原則に違反しない場合を一般的に判示した上、具体的な事例に即した判断を示したと解されている¹¹。

木山泰嗣教授は、令和4年判決の射程について、「本判決で示された事例と類似する事情(1)相続税負担の著しい軽減[6億円が0円]、(2)被相続人及び相続人の租税負担軽減の意図[認識・期待・企画・実行]がある場合)が認められなければ、評価通達以外の方法による評価は平等原則違反となり、許容されないと考えられる。」¹²としている。

したがって、令和4年判決は、平等原則を理由に原則として、財産評価基本通達に基づいた相続財産の評価を求めている。財産評価基本通達に基づかない財産評価を認める場合についても、個別の事情ではなく、平等原則に反するか否かによって判断するべきとしている。

11 最判令和4年4月19日判タ1499号68頁。

12 木山泰嗣(2022年)「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、60頁。

(3) 最高裁令和4年4月19日判決の課題—通達の解釈適用の問題点—

令和4年判決は、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、通達評価額によるべき根拠が租税法上の一般原則としての平等原則にあること（相続税法22条の「時価」との関係では課税庁の主張額が当該財産の客観的な交換価値を上回るか否かのみが問題となること）を明確にし、通達評価額を上回る価額によるものとするのが同原則に違反しない場合を一般的に判示した事例である¹³。

税務通達は、行政組織を統制する命令であることから、行政組織内部のみを拘束する。しかし、行政組織に対する厳格な統制は、時として納税者の判断にも影響を及ぼす場合がある。学説では、通達を前提として私人が行動し、それが広範かつ継続的である場合には、通達を基礎とした秩序が形成されることがあるとする見解がある¹⁴。

租税法においては、通達に基づいた課税を行うことは、租税法律主義、特に、課税要件法定主義、課税要件明確主義及び合法性の原則に反することとなる。租税法の法源は、成文法の対象として、成文憲法、法律、命令、各種の自治法規等であり、不文法の対象として、慣習法、判例法、条理である。通達は、これらに含まれておらず、法源性を有していない。通達を事実上の根拠として課税を行うことは、納税者の予測可能性及び法的安定性を害することになる¹⁵。

他方で、通達の外部効果から、通達を基礎とした秩序が形成された場合に、その通達を慣習法として扱うべきではないかという見解もある。この点について、金子宏教授は、慣習法の法源性を「納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束される」¹⁶と解し、通達を慣習法として扱う可能性もあることを示している。その一方で、田中二郎教授は、租税法律主義の関係から、慣習法の成立について、稀ではあろうが、皆無とまではいえないという程度にとどまっている¹⁷。

13 最判令和4年4月19日判タ1499号68頁。

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

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

16 金子宏・前掲注）1、115頁は、租税法が侵害規範であることから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立する余地はないとしている。

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

上記のような財産評価基本通達に関する学説及び判例を検討した結果、本稿の問題意識は、財産評価基本通達による解釈適用について、どの程度までを解釈として扱うのか。また、令和4年判決の判決文において示された、合理的な理由がない限り、平等原則に違反するものとして違法というべきであるとする部分について、合理的な理由とはどのようにあるべきかという問題点が存在する。したがって、本稿の問題意識は、令和4年判決が総則6項の具体的な適用基準を示していないことから、法的な統制が十分に図られていないとする課題に対して、どのようにしてその解決を図るのかということである。

上記のような問題意識に対して、本稿では、財産評価基本通達の解釈適用について、アメリカにおける法令解釈の議論と比較検討を行う。

2. アメリカにおける規則制定手続

(1) 行政機関が制定する規則

規則の制定に関する手続は、アメリカ行政手続法 (Administrative Procedure Act :APA) 551条以下に従って行われる¹⁸。

APA553条(b)では、行政機関が規則を制定する際には、原則として、連邦公示録によって規則案を一般的に告知しなければならないことを規定している。APA551条(4)では、規則を法もしくは政策を実施、解釈及び規定することを目的としている。また、APA551条(5)では、規則の制定に関する手続について、「規則制定」(rule making)として、その規則の制定、改廃について定めている。

規則制定の手続について、APA553条(b)～(e)では、告知について規定している。APA553条(b)では、告知の内容について、(1) 公の規則制定手続の時間、場所、および性質に関する声明、(2) 規則が提案された法的権限及び(3) 提案された規則の用語または内容、または関連する主題および問題の説明を含めなければならない。APA553条(c)では、告知後、行政機関が、口頭による答弁の有無にかかわらず、書面によるデータ、見解、または議論の提出を通じて、関係者に規則作成に参加する機会を与えるものとする。提示された関連事項を検討した後、行政機関は、採択された規則に、その根拠と目的の簡潔な一般的説明を組み込むものとするとしている。APA553条(d)では、原則として、発効日の30日以上前に規則の公布が行われるものとしている。APA553条(e)では、各行政機関は、関係者に規則の発行、修正、または廃止を請願する権利を与えることを定めている。アメリカ

ている。

18 本稿における規則の理解については、主に泉絢也・前掲注3)、第5章を参照とした。

では、これらの告知に関する手続をインフォーマルな手続 (informal rulemaking) または告知コメント手続 (notice-and-comment) と呼称している¹⁹。一方、規則を制定する際に、APA556条及びAPA557条に基づいたフォーマルな手続 (formal rulemaking) が求められることもある。

行政機関によって公布される規則は、立法規則 (legislative regulations) 及び解釈規則 (interpretative regulations) に分類されている²⁰。

立法規則は、行政機関が議会の委任に基づいて発する規則である。立法規則は、米国民と政府を法的に拘束する効果を有する。立法規則について、Robert A. Anthony は、立法規則の要件を次のように示している。「①行政機関は、規則の問題に関して行動することについての委任された制定法上の権限を有していなければならない。②規則の公布は、委任された権限の意図的な行使でなければならない。③行政機関はまた、法的効力を有する規則を制定する委任された制定法上の権限を有していなければならない。④この規則の公布が規則制定権限の意図的な行使でなければならない。⑤この規則の公布は、効果的な行使でなければならない。⑥公布は、行政機関の組織法や行政手続法により定められた手続を遵守しなければならない。」²¹

また、裁判例では、立法規則が、法的効果を有するには、常に議会による準立法権の付与に基づいていると判示している²²。

一方、解釈規則は、立法規則とは異なり、米国民等の法的権利に影響を及ぼさず、行政機関の法律に関する解釈を述べるにとどまるものである。立法規則と解釈規則の分類について、Kevin W. Saunders は、後述する Chevron 判決の影響によって立法効果を有する行政機関の解釈の範囲が相対化していることを指摘している²³。Robert A. Anthony もまた、立法規則と解釈規則の区別が、曖昧になり、霧の中にあると表現している²⁴。

では、租税法に関する規則については、どのように規定されているのか。以下では、財務省が制定する規則を中心に検討する。

19 泉絢也・前掲注3)、215頁。

20 E.ゲルホーン、R.レヴィン、大浜啓吉訳、常岡孝好訳(1996年)『現代アメリカ行政法』(木鐸社)234-235頁。

21 Robert A. Anthony, *Interpretive Rules, Policy Statements, Guidances, Manuals, and the Like-should Federal Agencies Use Them to Bind the Public?*, Duke Law Journal Vol.41, No.6, 1322 (1992).

22 *Chrysler Corp. v. Brown*, 441 U.S.281 (1979).

23 Kevin W. Saunders, *Interpretative Rules with Legislative Effect: An Analysis and a Proposal for Public Participation*, Duke Law Journal Vol.1986, No.2, 357 (1986).

24 *supra* note 21 at 1321.

(2) 財務省が制定する規則

Internal Revenue Service (以下、「IRS」とする。)は、アメリカ財務省の外局である。IRSは、連邦税の徴収を司る機関である。アメリカ財務省及びIRSは、内国歳入法7805条(a)において、税に関する規則を制定する権限が与えられている。

内国歳入法7805条(a)は、「この法律により、財務省の職員または雇用されている者に対して、明示的に権限が委任されている場合を除き、財務長官は、法律の執行について必要な規則及び規制を定める。それは、内国税に関する法律の変更の理由を必要とする規則を含んでいる。」と定めている²⁵。この規定は、財務長官に対して、広範な規則制定の権限を認めている。上記の立法規則(legislative regulations)及び解釈規則(interpretative regulations)に分類されているものについては法としての効力が認められている。

その一方、IRSが発するrulingについては、上記の立法規則及び解釈規則とは異なる。IRSが発するrulingは、主に、Revenue ruling(以下、「解釈通達」とする)及びLetter Rulings(以下、「個別照会への文書回答」とする)が存在する。

解釈通達は、「租税法または条約を特定の事実に対してはめた場合の取扱いを示したIRSの公定解釈である。解釈通達は、(規則を発出する)財務省ではなく、IRS本庁が発出するものであり、発出に当たり行政手続上のパブリックコメント手続は適用されない。」²⁶とされている。

個別照会への文書回答は、「ある取引に関する税務上の結果を決定する明確な典拠(authority)がない場合、納税者はその論点に関する当局の取扱いについて文書での回答を求めることができる。」²⁷としている。

以上のような規則に関する裁判上の取扱いは、どのようになされているのか。この点について、行政機関が制定する規則に対する司法敬讓に関する裁判例を中心にその変遷を検討する。

25 26 U.S. Code § 7805—Rules and regulations

「Except where such authority is expressly given by this title to any person other than an officer or employee of the Treasury Department, the Secretary shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of this title, including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue.」

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7805> (2023年6月30日参照)。

26 カミーラ・E・ワトソン著、大柳久幸他訳(2013年)『アメリカ税務手続法』(大蔵財務協会)、22頁。

27 同上23頁。

3. アメリカの行政機関が制定する規則に対する司法敬讓に関する裁判例

(1) Chevron 判決以前の裁判所の判断

Chevron 判決 (Chevron U.S.A., Inc. v. NRDC, 467 U.S. 837 (1984)) 以前の判決は、立法規則の内容が法律と異なる場合、裁判所の判決によって、立法規則が否定されることは少ない²⁸。

以下では、Skidmore 判決 (skidmore v. Swift & Co., 323 U.S.134 (1944)) 及び National Muffler 判決 (National Muffler Dealers Ass'n v. United States, 440 U.S.472 (1979)) を取り上げる。

Skidmore 判決の事実の概要は、Swift & Company の従業員が、施設内の警報が作動した場合に対応するための待機室の待機時間に関する支払いを求めた事例である。従業員は、公正労働基準法 (Fair Labor Standards Act) に基づき、Swift & Company に損害賠償等を請求した。

Skidmore 判決は、解釈告示に対する敬讓について、次のように判示している。

「私見によると、本件法律の下での行政官による公定解釈・解釈・意見は、それらに先例性があるという理由で裁判所を統制するものではないが、一連の経験や知見に基づいた判断を構成するものであり、それらに対して、裁判所や訴訟当事者は、指針として適切に依拠しうる。特定の事例においてこのような判断が重要か否かは、そうした判断を考慮する際に完璧な証拠があるか、そうした判断の推論が有効か、そうした判断が当初の公の説明や後の公の説明と一貫したものであるか、そして、そうした判断に統制力がないならば、そうした判断に説得力を与えるあらゆる要因があるかに依拠するであろう。」²⁹

Skidmore 判決は、手続を経ずに制定された解釈告示に対する敬讓が認められた事例である。しかし、学説では、後述する Chevron 判決と比較して、弱い敬讓しか認められていないとする指摘も存在する³⁰。

その他にも、財務省規則である IRC7805 条 (a) に対する司法敬讓の問題が争われた判決として、National Muffler Deals Assn., Inc. v. United States, 440 U.S. 472 (1979) (以下、「National Muffler 判決」とする) が存在する。

28 Rite Aid Corp.v. United States,255 F.3d (1357).

29 Skidmore v. Swift & Co., 323 U.S. 134,140 (1944). 邦訳については、今本啓介 (2009 年)「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査 (1) 法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして」商学討究 59 巻 4 号 112 頁を参考とした。

30 Jim Rossi, *Respecting Deference: Conceptualizing Skidmore within the Architecture of Chevron*, 42 Wm. & Mary L.Rev.1105.1117 (2001).

National Muffler 判決の事実の概要は、次のとおりである。原告はマフラーディーラーの貿易組織である。連邦所得税の還付を求める訴訟において、原告は、1954年内 IRC501条(c)(6)条に規定される「business league」の免除を主張した「business league」は商工会議所または貿易委員会と同じ一般的なクラスの組織であり、非課税の「business league」は、1つまたは複数の事業部門のビジネス条件の改善に向けられるとしている。地方裁判所は、Midas マフラーのフランチャイジーは「business league」を構成せず、原告は IRC501条(c)(6)の意味における「business league」ではない。したがって、原告が主張している払い戻しを受ける権利はないと判断した。控訴裁判所は、原告の目的が狭すぎて規則の基準を満たすことができないと判断した。

National Muffler 判決は、IRC501条(c)(6)が規定する「business league」の用語の意義が争われた。

National Muffler 判決は、「特定の規則が議会の権限を適切な方法で実行しているかどうかを判断する際、当該規則が法令の明確な文言、その起源及びその目的と調和しているかどうかを確認する。議会の意図を知っていたと推定される人々による実質的に同時点における法令の解釈である場合、規則は特別な効力を有する可能性がある。」³¹している。また、「規則が効力を発揮していた期間、規則に対する信頼性、長官による解釈の一貫性、その後の制定法改正までの期間に議会が取り組んだ規則に対する精緻の程度」³²の存在を指摘している。

(2) Chevron 判決の意義

Chevron 判決の事実の概要は、1977年の改正大気清浄法(Clean Air Act Amendments)に従って、環境保護庁(Environmental Protection Agency)が制定した全国規模の大気基準を達成していない州に対して、大気汚染の「固定汚染源(stationary sources)」を新設及び変更を規制する許可制の要件の導入を要請するものであった。環境保護庁は、この要件を実行するための規則を制定した。その規則では、「固定汚染源」の用語の意味について、工場全体を意味する定義を採用していた。しかし、この定義では、既存の汚染物質除去設備を有する施設が、工場の総排出量を増加させない限りにおいて、許可の要件を満たしていなくても、変更を行うことができるという(例えるならば、単一の「泡(バブル)」の中にあるように取り扱われる)事態が生じていた。そのため、天然資源保護会議(Natural Resources Defense Council)等の環境保護団体が上記の規則の環境保護に対する効果について、訴訟を

31 National Muffler Deals Assn., Inc. v. United States, 440 U.S. 472, 478 (1979). 邦訳については、泉絢也・前掲注3)、239頁を参考とした。

32 *Id.* at 478. 邦訳については、泉絢也・前掲注3)、239頁を参考とした。

提起した。この訴訟の争点は、「固定汚染源」の用語の定義が合理的な解釈であるか否かであった。この争点に対して、連邦最高裁は、次のように判断した。

「裁判所が所轄行政機関による制定法の解釈を審査する場合には2つの問題がある。第1に、常に議会が争われている問題について、直接言及しているか否かである。もしも、議会がその問題に関する意図が明白であるならば、その問題は終了である。なぜなら、裁判所は、行政機関と同様に、明白な議会の意図に効力を与えなければならないからである。しかしながら、裁判所が、争われている問題に対して、議会が直接的に扱っていないと判断した場合、ただ裁判所自身の解釈を優先しない。このような優先は、行政による解釈が存在しない場合には、必要である。その一方で、制定法がその問題に対して、何も言及していない場合、曖昧なものであるならば、裁判所にとっての問題とは、行政機関の解釈が制定法の許容できる範囲内の解釈に基づいているかである。」³³

「議会が、明示的に、行政機関が埋めるべき隙間を制定法に残していたならば、規則により、その制定法の規定を明らかにする権限の行政機関への明示的な委任が存在する。明示的な委任を定めた立法規則は、専断的、恣意的またはその制定法に矛盾するものでなければ、支配的な重要性が与えられる。時より、特定の問題に対して、行政機関への立法権限の委任が明示的ではなく、黙示的な場合も存在する。そのような場合には、裁判所が制定法の規定に対する裁判所自身の解釈によって、行政官の合理的な解釈に代わってはいけない。」³⁴

Chevron 判決は、上記のような判決において、行政解釈の有効性が争点となった場合の審査方法として二つの段階の審査方法を示した。

第一段階の審査は、裁判所が、争点となっている問題について、議会が直接言及し、その意図を明白している場合、その議会の意図に効果を与えなければならない。

第二段階の審査は、議会の意図が不明確な場合、行政機関の解釈が制定法の許容できる範囲内の解釈に基づいている場合に限り、行政機関の解釈に敬讓を与えることである。

Chevron 判決の意義は、行政機関が発する解釈に対して、高い司法敬讓を認められたことにある。その一方で、Chevron 判決が示した基準がどの場合に適用されるのか。また、Chevron 判決以前の行政機関が発する解釈に対する司法敬讓を示した Skidmore 判決及び National Muffler 判決との関係性については示されていないという課題が残されている。

33 Chevron U.S.A., Inc. v. NRDC, 467 U.S. 842-843 (1984). 邦訳については、泉絢也・前掲注3)、241頁を参考とした。

34 *Id* at 843-844. 邦訳については、泉絢也・前掲注3)、241-242頁を参考とした。

(3) Chevron 判決の適用範囲

上記で示した Chevron 判決は、どの程度の適用範囲を有しているのか。この点について、本稿では Chevron 判決後に行政機関の解釈に対する司法敬讓が争われた事例の一つである Mead 判決 (United States v. Mead Corp., 533 U.S. 218 (2001)) を参考とする。Mead 判決の事実の概要は、Mead 社が輸入している手帳について、当初の扱いでは免税がなされていた。しかし、関税局が発する ruling letter (以下、「回答書面」とする) によって、課税が行われるとする解釈変更がなされた。この解釈変更について、Mead 社が訴訟を提起した。

Mead 判決は、「私たちは、敬讓が要求される規則や裁定を生み出す規則制定または裁定のプロセスに関与するための明示的な議会の承認において、Chevron 判決の扱いに値する委任の非常に良い指標と認識している。一般に、議会は、そのような法的強制力の根底にある公正さと審議を助長する傾向のある比較的正式な行政手続きを規定する場合、法律の効力を伴う行政行為を熟考していると想定するのが公正である。とはいえ、告知コメントが Chevron 判決の権威を指摘するのと同じくらい重要であるとはいえ、ここでその手続きが必要ないことは事件を決定するものではない。そのような行政手続きが必要とされず、何も与えられなかった場合でさえ、Chevron 判決の尊重の理由を見出すことができる。それにもかかわらず、ここで Chevron 判決への敬意を否定する十分な理由が存在する。船級分類の裁定の承認、およびそれらを作成する際の税関の慣行は、通知とコメントのプロセスからだけでなく、議会が船級分類の裁定をここで主張された敬意に値すると考えたことがあることを合理的に示唆する他の状況からもかけ離れた事例を提示している。」³⁵と判示している。この点から、Mead 判決は、回答書面の性質が、告知コメント手続を経ていないこと、また、関税局によって発せられた回答書面に第三者に対する拘束力を有していないことから、Chevron 判決の基準の適用を否定した。

Chevron 判決の基準が適用される場合として、議会が法的効力を伴う規則を制定する権限を行政機関に一般的に委任したように見えることを判示している。

また、Mead 判決は、Chevron 判決と比較した場合の Skidmore 判決の意義について、「少なくともスキッドモアの法理を提起する余地があり、規制枠組みは非常に詳細であり、税関は、この場合の微妙な問題に対処するために専門的な経験の利点をもたらすことができる。」³⁶としている。その上で、「したがって、この状況での分類判決は、少なくともその『説得力』に比例した尊重を求めることができる。そのような公定解釈は、確かに公定解釈の起

35 United States v. Mead Corp., 533 U.S.218, 229-231 (2001).

36 *Id* at 235.

草者の完璧さ、論理、および専門性、以前の解釈との整合性及びその他の重要な要因の長所を有している。」³⁷としている。Mead判決は、Chevron判決がSkidmore判決とは異なる基準であり、Skidmore判決にも独自の意義があることを示した。本件回答書面についても、Skidmore判決の基準のもとで、司法敬讓が認められる可能性を指摘している。

以上のような議論から、Mead判決は、税関の分類に関する公定解釈がChevron判決の司法敬讓を受けず、Skidmore判決で示された基準で判断されるべきだと示した。また、Chevron判決の適用範囲については、議会が法的拘束力を有する規則を制定する権限を行政機関に委任している場合、また、行政機関がその権限を行使している場合に限定していることを明らかにした。

4. アメリカの規則に関する議論との比較検討から得られる総則6項に対する示唆

(1) 日本の規則とアメリカの規則との関係

日本の行政機関が定立する規範は、国民の権利義務に関わるか否かによって、法規命令と行政規則に二分される。行政機関が定立する規範は、行政機関が法条の形式をもって定める「当該定めが外部効果をもつもの、つまり、相手方私人と行政主体の関係を規律し、紛争が生じたときに裁判所がこれを適用するもの」³⁸である法規命令と「行政機関相互を拘束するが、私人に対する関係では規律する効果をもたないもの、つまり内部効果しかもたないもの」³⁹である行政規則を含めたものである。

法規命令について、学説上、次のように述べられている。法規命令は、「行政機関の制定するところの、行政主体と私人の関係の権利・義務に関する一般的規律である。この点で、内部的規律である行政規則と異なるものとされるのである。法律は具体的場合に直ちに適用されることももちろん可能であり、それがむしろ法律による行政の原理に忠実であろう。しかし、法律の定めはある程度抽象的なものにとどめ、より具体的な、しかしなお一般的な規律を法規命令として定めるといふ法技術が、法規命令である。」⁴⁰と位置付けられている。

法規命令は、権限の主体によって、内閣が作成する政令（憲法73条、内閣法（昭和22年法律第5号）11条）、内閣総理大臣が作成する内閣府令（内閣府設置法（平成11年法律第89号）7条3項）、各主任の大臣が作成する省令（国家行政組織法（昭和23年法律第120号）

37 *Id* at 235.

38 塩野宏・前掲注) 14、102頁。

39 塩野宏・前掲注) 14、102頁。

40 塩野宏・前掲注) 14、104頁。

12条1項)等に区別される。

法律との関係から法規命令は、委任命令と執行命令に区別される。委任命令は、「法律の委任により、私人との権利・義務の内容自体を定めるもの」⁴¹とされている。その一方で、執行命令は、「権利・義務関係の内容自体でなく、その内容の実現のための手続に関するもの」⁴²とされている。

他方で、行政規則とは、「行政機関の定立する定めであるが、国民の権利・義務に直接関係しない、つまり、外部効果を有しないものを指す。」とされている⁴³。行政規則の種類は、法令の解釈を統一するために上級行政機関が下級行政機関に対して発する基準である解釈基準、行政庁が裁量を認められている処分を行う際の判断の統一性を確保するために発する基準である裁量基準等に分かれている⁴⁴。

では、上記のような法的性質を有する日本の規則と第2章及び第3章で取り上げたアメリカの規則は、どのような関係にあるのか。

まず、日本の規則とアメリカの規則の法形式上の関係については、アメリカの規則は、日本の規則とは異なり、立法規則のように納税者の権利義務に影響を与えるもの、日本における法規命令に該当するものも含んだものである。そのため、単純にアメリカの規則の議論を日本の規則に関する議論に反映することは妥当ではない。本稿の検討対象である財産評価基本通達と類似するアメリカの規則には何が存在するのか。この点について、上記で確認した解釈規則が類似するものであると考えられる⁴⁵。

次に、日本とアメリカの議論を比較する際に、どのような視点から検討するべきであるかについては、以下のような先行研究を踏まえることが重要である。

「日本法と米国法を比較する際には、問題の社会的背景が日本と米国では大きく異なっていることを無視することは許されない。行政立法の実定法化をめぐる日米の議論には多数の相違点が存在する。行政立法手続について考察する場合にも、その実質的相違点を看過するこ

41 塩野宏・前掲注) 14、105頁。

42 塩野宏・前掲注) 14、105頁。

43 塩野宏・前掲注) 12、111頁。

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

45 常岡孝好編(1998年)『行政立法手続：諸外国の動向と日本法の課題』(信山社出版)、4頁では、「解釈規則は立法的規則とは異なり、私人と政府の双方を法的に拘束する効力はありません。単に、現行法の意味内容について行政機関の見解を述べただけのものです。もちろん行政機関の解釈規則は裁判所で参考にされることがあり、また私人の権利義務に事実上影響を及ぼすことがあります。しかし、裁判の場では、行政機関は解釈規則を根拠にして行政の活動を法的に正当化することはできません。あくまでも当該活動の根拠法に照らして法的に正当化しなければなりません。このように解釈規則は、日本法での解釈通達のようなものと考えられます。」としている。

とはできない。日本の場合、行政立法に関する議論は、『処分』との差別化、法的拘束力の有無の論じ分けなどの、理論的な興味関心の下で論じられた。ここにおける立法論は極めて精緻な実体分析であるが、その反面、手続的な側面への考察は相対的に薄かったといえる。これは、学説における類型論が定着していく過程において、常に『いかなる統制（とりわけ手続的統制）が可能か』という問題解決に向けての視点が絡んでいた米国の状況とは大きく異なるものであったと考えられる。もっとも、両国における行政手続法が制定された時期を、行政法史の流れの中に位置づけて考えるとき、両国の手続法はどちらも『規制（という行政権限行使）』への対応策（ただし米国の場合には規制の強化、わが国の場合には規制緩和という文脈において）として制定されたという共通点を見だし得るように思われる。ここにおいて行政手続（行政立法手続）は規則（行政立法）制定という行政権限行使に対するひとつの制約手法として要請されているのであり、この点を強調すれば、行政手続の目的は、基本的には規制者と被規制者との二面関係において権利保護を担保するものとして論じられる側面が強まるようにも思われる。この点を踏まえれば、行政権限行使に対する制約手法のひとつとしての行政手続の構築と発展というAPAにおける経験が、米国と同様の『三権分立と抑制・均衡型統治機構』を有するわが国の行政手続論に示唆するところは少なくはないとも考えられよう。』⁴⁶

したがって、日本とアメリカの規則に関する議論は、同じ「規則」という用語を用いていたとしても、必ずしも同じ意味のものではない。そのため、その議論の過程もそれぞれ異なるものであった。しかし、本稿では、アメリカの規則に関する議論を参考として総則6項に関する新たな示唆を得ることも可能であると考え。日本の行政規則に関する最近の議論を踏まえつつ、アメリカの規則に関する議論から得られる総則6項に対する示唆を通して、財産評価基本通達の手続的統制の必要性を検討する。

(2) アメリカの規則に関する議論から得られる総則6項に対する示唆

Chevron 判決が示した司法敬讓は、日本の法規命令及び行政規則に類似するアメリカの規則に対して、ある一定の場合に、裁判所の解釈よりも行政機関の解釈を優先するということを判示していた。Chevron 判決の基準の適用について、Mead 判決では、議会が法的効力を伴う規則を制定する権限を行政機関に一般的に委任したように見えることが必要であると示していた。つまり、議会の意図が明示的に示されていることが重要視されている。仮に、明示的な委任が存在しない場合についても、Skidmore 判決及び National Muffler 判決が示した

46 野口貴公美（2008年）『行政立法手続の研究 米国行政法からの示唆』（日本評論社）、244頁。

基準により、その他の規則に対しても軽度の敬讓が認められている。Chevron 判決に関連する一連の判決から得られる示唆は、規則の解釈適用を争う際に、議会意図の明確性が裁判所の判断に影響を与えること及び議会意図の明確性という法的拘束力とは異なる視点の存在である。もっとも、租税法主義を基本原則としている日本において、Chevron 判決が示す基準をそのまま採用することは困難であることが前提である。

令和4年判決は、総則6項の適用に際して、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、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がある場合に、合理的な理由があると認められるとしている。

総則6項を巡る議論は、主に、財産評価基本通達の法的拘束力の有無及び総則6項の規定される「著しく不適當」の文言の解釈による事情の判断を中心に展開される。しかし、伝統的に財産評価基本通達の法的拘束力に関する議論は、納税者に対する一定の影響力を認めつつも、行政規則が法的拘束力を有しないことからそれ以上の議論は難しい。この点について、Chevron 判決に関する一連の傾向と比較検討した際、次のようなことが考えられる。

日本の法規命令と行政規則の伝統的な議論の中心は、法的拘束力の有無による二分論であった。しかし、最近の議論では、伝統的な二分論以外の裁判規範性という従来とは異なる観点から行政規則を検討する動きがみられる⁴⁷。他方で、アメリカの規則に関する議論は、手続的統制という観点を中心に議論がなされている。よって、法規命令及び行政規則の分類に関する観点のそれぞれの違いが、本稿で取り上げる総則6項の検討及び総則6項に関する判例である令和4年判決を検討する際の参考になる。

令和4年判決が示したように総則6項に対する司法的救済は、日本の租税法体系を前提とするものであることから、解決すべき課題が多い。そのため、その前段階である手続的統制という観点から納税者の理解の促進を図ることが今後の総則6項を巡る問題の解決に有用である。例えば、裁判所で争われる前の時点において、その総則6項の解釈適用の意図を明確化することが納税者の予測可能性及び法的安定性の確保につながると考える。具体的には、国税庁による Q&A による個別の回答等による解釈適用の基準を示すことによる明確性の向上及び納税者の理解の促進に繋がる⁴⁸。

47 大橋洋一(2019年)『行政法 I 現代行政過程論 第4版』(有斐閣)、139-143頁。

48 木山泰嗣・前掲注12)、60頁。

おわりに

本稿は、総則6項の解釈適用に対する手続的統制の必要性というテーマで執筆を行った。令和4年判決の判示が示すように総則6項の解釈適用に関する争点は、著しく不相当及び特別の事情の判断を中心としたものであった。その背景には、租税法律主義との関係から、行政規則に属する法的拘束力を有していない総則6項自体を争点とすることができず、納税者が租税回避の意思を有していたか否か、また、他の納税者との間における公平性という主観的な判断が主であった。

しかし、このような主観的判断のみでは、総則6項の具体的な適用基準が不明確であり、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保が困難である。そのため、本稿は、総則6項の解釈適用の際に、主観的判断以外、例えば、手続的な面からの法的統制は可能であるのか。本稿は、上記のような問題意識をもとに、アメリカの規則制定手続及びChevron判決に関する一連の判決との比較検討を通して、総則6項の解釈適用に関する手続的統制の必要性に関する考察を行った。

その結果として、本稿は、総則6項に解釈適用に対する手続的統制を必要であると考え。確かに、法治主義である日本においては、法体系の違いから、安易にChevron判決等が示した基準を受け入れることは、租税法律主義を軽視することになることから妥当ではない。しかし、アメリカの規則制定手続において示された法的拘束力の有無ではなく、議会意図の明確性という判断基準を、制定法を中心としつつ、補充的に取り入れることは、今後の日本の財産評価基本通達を含む規則の議論に参考となる。

本稿のテーマである総則6項との関係においては、令和4年判決の判例解説でも述べられていたように、残された課題として総則6項の適用基準が明確に示されていないことが指摘されていた。特に、令和4年判決によって、総則6項の適用は、適法なものとして判示されたことにより、納税者にはより慎重な判断が求められることになる。そのため、アメリカの規則制定手続の視点を取り入れることにより、司法的解決だけではなく、その前段階である手続的統制による解決も納税者の予測可能性及び法的安定性の確保につながる選択肢の一つとして有用であると考え。

【参考文献】

- E. Donald Elliott, *Re-Inventing Rulemaking*, 41 Duke Law Journal, 1490-1496 (1992)
- Jim Rossi, *Respecting Deference: Conceptualizing Skidmore within the Architecture of Chevron*, 42 Wm. & Mary L.Rev. 1105-1147 (2001)
- Kevin W. Saunders, *Interpretative Rules with Legislative Effect: An Analysis and a Proposal for Public Participation*, Duke Law Journal Vol.1986, No.2, 346-383 (1986)
- Peter M. Shane & Christopher J. Walker, *Foreword: Chevron at 30: Looking Back and Looking Forward*, Fordham L. Rev.Vol.83, 475-495 (2014)
- Robert A. Anthony, *Interpretive Rules, Policy Statements, Guidances, Manuals, and the Like—should Federal Agencies Use Them to Bind the Public?*, Duke Law Journal Vol.41, No.6, 1311-1384 (1992)
- Ronald M. Levin & Jeffrey S. Lubbers, *Administrative law and process in a nutshell*, 6th ed, West Academic (2016)
- E. ゲルホーン、R. レヴィン、大浜啓吉訳、常岡孝好訳(1996年)『現代アメリカ行政法』(木鐸社)
- 石島弘(1990年)「相続税法の課税標準—相続税財産評価通達について—」税法学 472号 1-22頁
- 泉絢也(2013年)「租税法領域におけるパブリック・コメント制度(意見公募手続制度)の意義と展望」国士館法研論集 14号 25-46頁
- (2016年)「米国財務省規則に対する司法敬讓問題 Chevron 原則、National Muffler 原則、あるいは Skidmore 原則か?」国士館法研論集 17号 49-75頁
- (2017年)「財務省規則と告知コメント手続:なぜ告知コメント手続を実施して規則を制定したことが Chevron 敬讓に値するための重要なサインとなるのか?」国士館法研論集 18号 25-47頁
- (2020年)『パブリックコメントと租税法 政令・通達等に対する手続的統制の研究』(日本評論社)
- 今本啓介(2009年)「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(1) 法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして」商学討究 59巻 4号 99-129頁
- (2009年)「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(2) 法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして」商学討究 60巻 2・3号 131-160頁
- (2010年)「アメリカ合衆国における行政機関による制定法解釈と司法審査(3) 法規命令・行政規則二分論の再検討をめざして」商学討究 61巻 1号 159-181頁
- 岩崎政明(1992年)「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004号 27-31頁
- 宇野沢貴司編(2020年)『令和2年版 財産評価基本通達逐条解説』(大蔵財務協会)
- 占部裕典(2020年)「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—」『現代税法と納税者の権利』(法律文化社)、140-162頁
- 大橋洋一(2019年)『行政法 I 現代行政過程論 第4版』(有斐閣)

- 岡村忠生（2007年）『法人税法講義 第3版』（成文堂）
- （2010年）「租税法主義とソフトロー」『税法学』563号、141-162頁
- 大淵博義（1996年）「『財産評価基本通達・総則第6項』の適用のあり方（上）～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論」税理39巻11号19-28頁
- （1996年）「『財産評価基本通達・総則6項』の適用のあり方（下）～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論」税理39巻13号14-18頁
- （2006年）「相続税法上の財産評価を巡る一考察—財産評価基本通達の特質と『総則第6項』による財産評価を中心として—」経理研究49号133-149頁
- 金子宏（2021年）『租税法 第24版』（弘文堂）
- カミーラ・E・ワトソン著、大柳久幸他訳（2013年）『アメリカ税務手続法』（大蔵財務協会）
- 川口幸彦（2009年）「租税回避への対応を含む財産評価のあり方—裁判事例等の分析を中心として—」税務大学校論叢61号210-387頁
- 木山泰嗣（2022年）「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、37-60頁
- 佐古麻理（2020年）「米国財務省規則の法的効力」大阪経大論集70巻6号121-146頁
- 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）
- 品川芳亘（1999年）「税務通達に従った納税申告の否認と予測可能性」税理42巻8号9-16頁
- 品川芳宣（2000年）「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2-11頁
- （2001年）「租税法主義と税務通達〔第2回〕」税理44巻2号22-28頁
- （2001年）「租税法主義と税務通達〔第4回〕」税理44巻4号19-25頁
- （2001年）「租税法主義と税務通達〔第10回〕」税理44巻12号14-20頁
- （2004年）『租税法主義と税務通達』（ぎょうせい）
- 品川芳宣、緑川正博（2005年）『徹底解剖 相続税財産評価の理論と実践』（ぎょうせい）
- 渋谷雅弘（1992年）「財産評価に関する判例の動向」ジュリスト1004号22-26頁
- 高野幸大（1995年）「相続財産の評価と納税」租税法研究23号25-44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（1968年）『租税法』（有斐閣）
- 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）
- 谷口智紀（2018年）「財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」島大法学61巻3・4号

141-166 頁

- 玉國文敏(2001年)「通達課税の一側面—相続財産評価基準とその変容—」小早川光郎編『行政法の発展と変革〔下巻〕』(有斐閣)、474頁
- 常岡孝好編(1998年)『行政立法手続：諸外国の動向と日本法の課題』(信山社出版)
- 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(2008年)「通達に反する課税処分効力の効力」ジュリスト1349号86-91頁
- 野口貴公美(2008年)『行政立法手続の研究 米国行政法からの示唆』(日本評論社)
- 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』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主義—取引相場のない株式の評価をめぐり—裁判例を素材として—」『税法学』546号、245-264頁
- (2011年)「租税法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
- (2016年)「続・実践租税正義学(第85回)相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈(上)」税務弘報64巻10号71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
- 山田重将(2015年)「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について—裁判例における『特別の事情』の検討を中心に—」税務大学校論叢80号143-263頁

Consideration of the Need for Procedural Controls on the Interpretation of Paragraph 6 of the Basic Notice on Property Valuation

Hironori NARUMIYA

The Basic Notice on Property Valuation is not a statute and has no legal source. Article 84 of the Constitution of Japan provides that the imposition of new taxes or changes to existing taxes shall be made by law or in accordance with the conditions established by law. The so-called tax jurisprudence must be followed in the taxation disposition. On the other hand, there are unclear areas regarding the valuation of property that are not provided for in the Inheritance Tax Law, and these areas are supplemented by interpretations of non-law-related notices, such as the Basic Notice on Property Valuation. In particular, Paragraph 6 of the General Provisions requires that deficiencies in the provisions of the Circulars be supplemented by valuations other than those in the Circulars.

However, such a treatment relying on the interpretation of Paragraph 6 of the General Provisions is considered problematic in relation to tax jurisprudence, especially the principle of clarity of taxation requirements. Recently, the Supreme Court's April 19, 2022 decision in HANREI TIMES No. 1499, p.65, was a case in which the application of Paragraph 6 of the Basic Notice on Property Valuation was disputed. However, even in that decision, it is difficult to say that specific criteria for application were indicated, and subjective judgments were prominent.

The purpose of this paper is to raise awareness of the issue of how the use of the perspective of procedural control in addition to judicial control in the interpretation and application of Paragraph 6 of the Japanese Basic Rules for Property Valuation affects the interpretation and application of the Basic Rules for Property Valuation. Specifically, we are wondering whether it is possible to exercise legal control over the interpretation and application of Paragraph 6 of the General Provisions from a perspective other than that of subjective judgment, for example, from a procedural perspective. Based on this awareness of the issue, this study will examine the need for procedural control over the interpretation and application of Paragraph 6 of the General Provisions through a comparative study of the U.S. rule-making process and a series of decisions regarding the Chevron decision.