岡山大学経済学会雑誌 55（2），2023，15 ～ 31

《論　説》

税務通達のあり方

普　家　弘　行

1　はじめに

租税に関する重要な原則として真っ先に思い浮かぶのは，中立，公平，簡素といったことであろう。これは主に経済学（ミクロ経済学，財政学，公共経済学など）において，税制のあり方が議論される場合に，よくいわれる原則である。また，租税法律主義というのも重要であるところ，これは主に法律学において，憲法原則のひとつとして，取り上げられることが多いものと思われる。日本国憲法第84条には「あらたに租税を課し，又は現行の租税を変更するには，法律又は法律の定める条件によることを必要とする」とあり，これが租税法律主義の条文と解されている。

租税の議論をするとき，大きく次の二つのものに分かれるといえよう。

一つ目は，政策論，立法論といわれるものである。政策論の観点から租税を考える際には，経済学は重要なツールとなり得る。租税は経済政策の一環として存在する以上，あるべき税制は経済学によって分析されることは，ある程度自明のことでもあろう。また，立法論というのはあるべき税制を考えることでもあるが，立法論の観点から租税を考える際には，法律学（法哲学などの基礎法学を含む）はもちろんのこと，社会学，政治学，その他いろいろな観点から分析されるべきであろう。

二つ目は，実務的な議論である。何かしらの理論に基づき，民主的な手続きに従って，租税法は制定されるわけであるが，ひとたび制定された以上，法律は執行されることになるわけである。行政府（主に税務官庁）の立場からすれば，「適正公正な課税の実現」[1]に向けて，どのように法律を運用していくかということになるし，納税者の立場からすれば，適正な申告納税のためにはどのように行動していくかということになるだろう。

ところで,「適正な申告をしよう」などというお題目だけならばともかく,実際にどうすればよいのかは，なかなかに難しいと言わざるを得ない。租税の役割が政府の財源調達であることは，今も昔も変わるものではないが，例えば平安時代の受領のように「倒れるところに土をも掴め」[2]などということは，現代においてはあり得ず，法律に従った行動でなければならない。一方で，納税者からすると，「租税負担を減らすことは，合理的行動」であることは当然の前提としても，犯罪である脱税行為は別としても，租税負担を減らすいかなる行為も，合法なものでなければならない。また，いくら租税法律主義であるとはいっても，民間経済主体は種々多様であるし，行われる取引も種々多様であるわけで，それらすべてを法律が完璧にカバーできるわけでもない。そこからおのずと，法律に対する解釈の余地が生じることになるわけであり，そこで税務官庁が発する通達が大きな役割を果たすことになるのである。「税務行政は通達行政」などと批判されることもあるが，税務官庁，納税者，税理士などの税務専門家にとっても，通達が果たし

1　これは，国税庁の使命のひとつである。
2　受領の強欲さを象徴する言葉とされているようである。

ている役割は，実は大きなものがあると言えるのではないだろうか。

本稿は，そのような税務通達のあり方について，若干の考察をするものである。

2　通達とは何か

（1）はじめに

ここでは，通達とは何かについて，法律上の観点からの整理とともに，課税実務上の観点からの整理をしておきたい。

（2）租税法の法源

租税法律主義の内容を考える際に，何が「法」であるかは極めて重要であり，一般に租税に関する法の存在形式を租税法の法源という。[3]

以下，租税法の法源と考えられるものを列挙してみる。

・憲法

憲法第98条では，「この憲法は，国の最高法規であって，その条規に反する法律，命令，詔勅及び国務に関するその他の行為の全部又は一部は，その効力を有しない。」と定められている。また，「租税法に関しては，それが，国民の権利義務に大きな影響を及ぼし，かつ，強行法であるがゆえに，憲法上問題となることが多い。」[4]とされている。

税務通達も憲法違反かどうかを問われる存在であることは，憲法第98条に「国務に関するその他の行為の全部又は一部云々」とあることから，当然に含まれると考えて良いであろう。

・法律

憲法第30条では，「国民は，法律の定めるところにより，納税の義務を負う。」と定められているとともに，憲法第84条では，「あらたに租税を課し，又は現行の租税を変更するには，法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定められている。課税要件等は法律で定められている必要があるわけであり，法律は法源の中でも中核的な位置を占めていると言えよう。

・命令・告示

法律の委任に基づいて行政庁が制定する法規範は，法規命令又は単に命令と呼ばれる。国税に関する命令には，内閣が制定する政令（施行令という形式がとられる），財務大臣が制定する省令（施行規則という形式がとられる）がある。

我が国の租税法では，「基本的事項は法律で規定し，細則的事項は政令又は省令に委ねることが多いため，政省令の中で多くの重要事項（例えば，減価償却資産や棚卸資産の評価方法，減価償却資産の耐用年数等）が規定されて」[5]おり，命令もまた重要な法源となっていると言えよう。

なお，条例（地方公共団体の議会が制定するもの），規則（地方公共団体の首長が制定するもの）があるが，

3　品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい，2003年）26頁
4　前掲注３）26頁
5　前掲注３）27頁

これらも地方税法に根拠を置くものであり，地方税の法源として重要である。

・条約

租税に関する条約は，当事国の居住者・非居住者の納税義務を定めているものであり，租税法の法源である。また，国内法と条約で，どちらが優先して適用されるかという問題があり得る。憲法学上は条約が優先されると考えられているが，租税法では租税条約が優先されることを明文で定めている場合がある（例えば，所得税法第162条）。

・行政先例法（慣習法），判例

上記の憲法，法律，命令･告示，条約については，それらが租税法の法源であることへの異論はないが，行政先例法，判例もまた，法源に含まれると解されている。[6]

行政先例法について，金子宏教授は「租税法は侵害規範であるから，納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし，納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち，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復・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と解するべきである（その取扱を変えるためには法の改正が必要である）。」[7]とされている。

また判例について，金子宏教授は「判決は，具体的な争訟の解決を目的とするが，その理由中に示された法の解釈が合理的である場合には，それは先例として尊重され，やがて確立した解釈として一般に承認されるようになる。このような一般的な承認を受けるに至った裁判所の解釈を判例というが，判例も租税法の法源の一種である。」とされている。

以上のように，租税法の法源には，憲法，法律，命令・告示，条約，行政先例法（慣習法），判例が含まれるわけである。

（3）税務通達について：法律上の観点から

まず，通達の法的根拠からみておく。

国家行政組織法第14条第２項において，「各省大臣，各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。」と定められている。

この規定により，国税であれば国税庁長官は各国税局長等に対して通達を発遣することができるわけである。具体的には，国税庁長官は「租税法の解釈や取扱いの統一性を図ることを目的として，国税局長等に対し法令解釈通達等を発遣している。」[8]ことになる。これは大臣等の「指揮権または訓令権と呼ばれるもの」[9]であり，通達の発遣は財務大臣や国税庁長官の指揮権の具体例であると言えよう。

さて，税務通達は国税庁長官の指揮権の一環であるわけだが，それを受けることになる国税職員に対しては，どのような効力を有するか。通達は上意下達の命令であるところ，国税職員は通達に従わなければ

6　前掲注３）26頁
7　金子宏『租税法第24版』（弘文堂，2021年）115頁
8　酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』（第一法規，2016年）11頁
9　宇賀克也『行政法概説Ⅲ第５版』（有斐閣，2019年）57頁

ならない。国家公務員法第98条には，「職員は，その職務を遂行するについて，法令に従い，且つ，上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と定められており，また国家公務員法第82条には「職務上の義務に違反し，又は職務を怠った場合」には懲戒処分があることが定められている。つまり，国税職員は通達に従って職務を行う義務を負っていることになり，行政組織内部では拘束力を持つことになる。

一方，「通達は，行政機関の内部関係における規範を定めるための形式であり，国民や裁判所を拘束する外部効果はない。すなわち，国民も裁判所も通達には拘束されない」[10]というのが，法律上の明確な整理である。従って，「通達は租税法の法源ではない」[11]こともまた，明確である。

（4）税務通達について：課税実務上の観点から

（3）で見たように，通達は租税法の法源ではなく，国民も裁判所も拘束するものではない。よって，納税者は税務通達つまり税務当局の法令解釈に従う必要はなく，通達に基づいた処分が不服ならば，最終的には裁判で争うだけのことである。また，裁判所も税務通達に拘束されるわけではない。そもそも，争訟における法令解釈権は最終的には裁判所にあることは，ある程度，自明のことでもあろう。

しかしながら，「このような法律上（形式上）の性格論で言い尽くされないところに税務通達をめぐる法律論の難しさがある。」[12]こともまた，事実であろう。

以下，この点について，述べていきたい。

まず，税務通達は，所得税，法人税など主要税目ごとに，各税法の条文ごとに，制定されており分量も膨大になっている。これについては，「行政庁（この場合は国税庁）が一方的に法令解釈を行い，国民に押し付けるために，制定している」，「実質的には，通達に従って申告納税することを行政庁は求めていることになり，租税法律主義に反する」などの意見が根強く存在することも，指摘できよう。[13]

しかし，事はそのように単純なものではない。

税務通達が存在しなければならない理由は，端的に言えば，法令解釈の必要性ということになるものと考えられる。この点について，伊藤義一教授の説明[14]に依拠しながら，整理しておきたい。

まず，「法令は，全て抽象的にその要件，効果等を書いており，経済的事象に当てはめるべき税法も，この点は全く同じ」[15]であることが，指摘できる。このため，「その法令が適用できるものかどうか，その内容を分析し，検討する必要がある。その作業が法令の解釈である。したがって，どのような法令にも，多かれ少なかれ法令の解釈は必要である」[16]ことになる。また，「次のような理由から，どうしても，法令の文字，文章の解釈だけでは満足な結果を得ることができず，その法令の文字，文章の表現から離れても，法令の趣旨，目的に従って解釈しなければならないことがある。」[17]として，具体的には次のような理由が掲げられる。「①社会・経済事象は極めて複雑で変転きわまりないものであるのに対し，成文法はどうしてもある程度の固定性を有するものであり，その変化に追い付けない面があること。②法令は，その性質上，一般的，抽象的な定め方をせざるを得ないので，その規定が個々の具体的な現象に適合するかどうか

10 宇賀克也『行政法概説Ⅰ第７版』（有斐閣，2020年）319頁
11 前掲注７）116頁
12 前掲注３）34頁
13 筆者の個人的な経験においても，そうである。
14 伊藤義一『税法の読み方　判例の見方改訂新版』（TKC出版，2007年）
15 前掲注14）42頁
16 前掲注14）42頁
17 前掲注14）42頁から43頁

について，検証する必要があること。③文字，文章の表現力には限度があること。」[18]

この他にも，「規定の種類によって解釈が異なる」[19]場合があること，「解釈には通説，多数説，少数説など数多く存在する」[20]ことも指摘される。この点についてはさらに，「税法の解釈は，その立場や考え方により差異が生ずるから，当然，一つの規定の解釈として通説，多数説，少数説など数多く存在する。」[21]，「その解釈もそのときの社会経済情勢によって変化するものであるから，確定不変の解釈はないといってよい。税に携わる者は，このことを念頭に置き，積極的に自己の解釈を打つ堕すべきである。」とされるのである。

以上のような伊藤義一教授の言を基に考察すれば，「いかなる法令であっても，解釈は必要である。ましてや，税法のように複雑で変転きわまりない社会経済事象を対象とするものにあっては，なおさらのことであり，しかもそれは社会経済情勢によって変化する」ということになるのではないだろうか。

そこで，税務通達の持つ意味を考えてみる。

この点に関連し，いわゆる「通達行政批判」を取り上げてみる。端的な例として，中央省庁等改革基本法第20条（財務省の編成方針）を見てみたい。同条第５号には「徴税における中立性及び公正性の確保を図るため，税制の簡素化を進め，通達への依存を縮減するとともに必要な通達は国民に分かりやすい形で公表すること」とある。現在から四半世紀ほど前の議論ではあるが，中央省庁改革に関係して「通達への依存を縮減」することが主張されていたことがわかる。国会での議決を経て成立した中央省庁等改革基本法ではあるが，この条文に対しては，やや疑問を覚えるものである。憲法上の要請として租税法律主義があることは議論の前提であろうし，できるだけ解釈に頼らず法令の条文を読むだけで済むならば，それに越したことはないのかもしれない。しかし，前述の伊藤義一教授の説明のように，実際にはいかなる法令であれ，解釈の余地はあり，税務通達のような存在は必要なのではないだろうか。もっとも，通達が租税法律主義の趣旨を没却させるようなものであれば，そのような通達は縮減どころか廃止されるべきであろうし，そもそもそのような通達は当然に無効（裁判での判決を経る必要があるにしても）なのであって，通達の必要性そのものとは関係がない話である。むしろ課税実務上における通達の果たしている役割をもっと積極的に評価すべきではないだろうか。

通達が果たしている機能として考えられるものはいくつかあるが，酒井克彦教授の整理によれば，「①均一的行政の担保，②行政庁における審査基準の設定，③行政上の取扱いの公表－予測可能性・透明な行政の確保，④法令の空白を埋める通達の機能，⑤通達の逆基準性－会計慣行制定機能，⑥公務員にとってのセーフハーバー機能，⑦納税者にとってのセーフハーバー機能，⑧その他（ベンチマークなど）」[22]が考えられる。このうち⑤の逆基準性については，主に法人税における企業会計との関係に関する論点であり，他とはやや趣が異なっている。それ以外の点については，通達の必要性を説明していることになるものと思われる。①から④については，租税法律主義を補完する機能を有しているといえるし，⑥，⑦については，公務員及び納税者にとっても必要性が説明されていると考えられる。

通達の必要性を納税者の立場から考えてみるに，伊藤義一教授は次のように述べておられる。「租税に関する国税庁長官通達は，租税法律主義を宣明する憲法第84条違反であるという説があり，その代表例として，相続税法第22条に規定する『時価』に関する評価通達を挙げるものが多い。しかし，私見によれば，

18　前掲注14）43頁
19　前掲注14）48頁
20　前掲注14）50頁
21　前掲注14）51頁
22　前掲注８）21頁

膨大な量（時価の解釈だけでも200カ条を超える）の評価通達はいずれも，いわば調査省略基準を公表しているものである。」[23]

ここでの例示は，財産評価基本通達であるが，他の通達にも通じる考え方であろうと思われる。国税庁長官通達に書いてあるように税額計算をすれば，税務職員は同様の計算をするはずであるから，認容されることに当然なる。つまり，「調査省略」基準でもあり，「追徴されない」基準でもあることになる。この点は多くの納税者にとって，積極的な意義を持つのではないだろうか。

また，渡辺智之教授の指摘も重要であろうと思われる。

渡辺智之教授は，「公開された通達は，課税当局の方針に関する情報を納税者に伝え，課税当局の行動についての納税者側が負わされるリスク（筆者注：否認されるリスクである）を軽減する役割も担っている。逆にいえば，仮に通達がない場合には，否認されるリスクを恐れる納税者が必要以上に委縮してしまい，結果的に経済的に効率的な取引が行われなくなるおそれがある」[24]，「税務に関しては，分厚い法令集が出版されているが，法令集と同じくらい分厚い通達集も並行して出版されている。その背景には，そのような通達集に対する『需要』が存在する。仮に，ある時点で，すべての通達が廃止され，『課税当局としては法令に従って適切に課税を行う』という情報しか納税者が得られなくなった場合，取引の自由度が高まったとして喜ぶ納税者よりも，困惑する納税者のほうがはるかに多いであろう。」[25]と指摘されている。

（5）小括

税務通達について整理するならば，次のようになるだろう。

通達は法源ではなく，税務職員を拘束する一方，納税者や裁判所を拘束するものではない。よって，納税者は通達に従うことなく，申告納税をしてもよいし，それによって追徴課税を受けることになったら，最終的には裁判に訴えればよいということである。

しかしながら，法律的（形式的）な話だけで，事が足りるわけではない。通達は行政庁側の一方的なものであるかもしれないが，担当行政庁の法令解釈を示したものであるし，同時にそれは調査省略基準，追徴課税されない基準を示している。つまり，納税者に対して，否認リスクに関する情報提供機能を果たしており，法律的・形式的な議論はともかくとして，課税実務において実質的に重要な役割[26]を果たしているものであると言えよう。

3　税務通達をめぐる事例

（1）はじめに

前節で，税務通達に関する総論のような議論を展開した。ここでは，税務通達をめぐる事例（裁判例など）を通じて，各論のような議論をしてみたい。

23　前掲注14）18頁から19頁

24　渡辺智之「租税法と私法」『企業統治の多様化と展望』（金融財政事情研究会，2007年）221頁

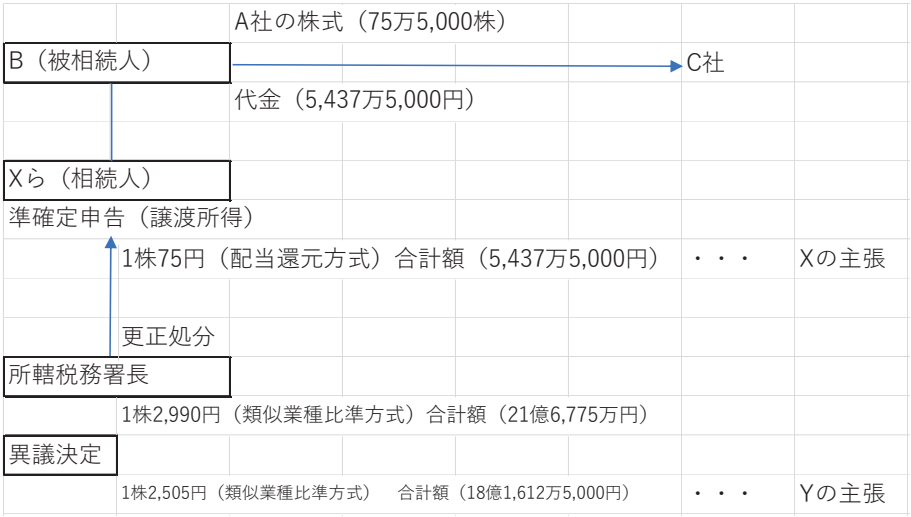
25　前掲注24）229頁

26　否認するかどうかは，税務当局の裁量の範囲内である。つまり，税務当局と納税者間には，否認リスクに関する情報の非対称性が存在する。通達により否認の基準が示されていることから，情報の非対称性の問題が軽減されているということが言えるのではないか。

（２）最高裁令和２年３月24日第一小法廷判決（みなし譲渡通達読替事件）[27]

（事案の概要）

訴外法人（以下の図のC）へ非上場株式（以下の図のA社株式）を譲渡した個人（以下の図のB）の相続人であるX（原告・控訴人・被上告人）らが，当該譲渡所得の収入金額を実際の譲渡代金額（１株75円，財産評価基本通達の配当還元方式で計算，合計額5,437万5,000円）で所得税の準確定申告を行った。所轄税務署長は，当該株式譲渡が所得税法第59条第１項第２号に定める「著しく低い価額の対価」にあたるとして，更正処分をしたものである。所轄税務署長の計算は，同通達に定める類似業種比準方式で行われており，異議決定を経て最終的には１株2,505円，合計18億1,612万5,000円として，算定したものであった（以下の図の「国」であるYの主張）。



（関係する条文等）

【所得税法第59条第１項】

次に掲げる事由により居住者の有する（略）譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には，その者の（略）譲渡所得の金額（略）の計算については，その事由が生じたときに，その時における価額に相当する金額により，これらの資産の譲渡があったものとみなす。

一　（略）

二　著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）

つまり，当該条文により，自然人が法人に対して資産譲渡を行ったときにおいて，その譲渡額が時価よりも著しく低い場合には，時価に引き直して「みなし譲渡課税」をするということになる。[28]

【所得税基本通達59-6（株式等を贈与した場合の「その時における価額」）（ただし，2020年８月28日以前のもの）】

27　事案の概要と裁判所の判断の記述は，木山泰嗣「実務に影響を与える最新の最高裁判例のよみ方・見方」『月刊「税理」令和２年10月号別冊付録』（ぎょうせい，2020年）を基にしている。

28　当該条文において，「（法人に対するものに限る。）」とあるのは，個人間での低額譲渡の場合には，所得税ではなく，贈与税が課税されるためである。

法第59条第１項の規定の適用に当たって，譲渡所得の基因となる資産が株式（略）である場合の同項に規定する「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，（略）「１株又は１口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」とは，原則として，次によることを条件に，（略）「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）～（４）略

つまり，当該通達では，非上場株式の価額算定にあたっては，財産評価基本通達の評価手法をつかうこととされており，具体的には財産評価基本通達188を用いることになる。

【財産評価基本通達188（同族株主以外の株主等が取得した株式）】

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）略

（２）略

（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

（４）略

※下線部は，筆者が付したものである。

（争点）

所得税法第59条のみなし譲渡課税があること自体には，X，Yに争いはない。当該株式の評価についても，所得税基本通達59-6に従い，財産評価通達の例により計算することにも，争いはない。争点は，当該株式が財産評価通達188（３）に該当するかどうかということであって，Xは該当する，Yは該当しないという主張であった。

Xの主張は，次のように整理できる。

財産評価通達188（３）には，「取得した株式」とあるところ，取得したのは（上の図でいうところの）C社である。C社はA社の少数株主（所有する議決権15％未満）に該当するから，そのような株式の評価方法[29]である配当還元方式により算定する。つまり，財産評価基本通達を文言の通りに解釈（文理解釈）するべきという主張である。

一方，Yの主張は，次のように整理できる。

財産評価通達188（３）の少数株主に該当するかどうかは，譲渡人であるBが少数株主に該当するかどうかで判断すべきである。なぜならば，これは相続税の課税ではなく所得税のものであり，課税対象がBの所得である以上，Bが少数株主であったかどうかが問題である。つまり，財産評価通達188（３）の「取得した」とあるのは「譲渡した」と読替えるべきである。そうすると，Bは少数株主には該当せず，当該株式の評価方法は配当還元方式ではなく，類似業種比準法となる。結局，財産評価通達を文理解釈するの

29 財産評価基本通達に定めがある株式の評価方法には，類似業種比準方式，純資産価額方式，配当還元方式があるが，本稿での議論には直接関係がないこともあり，各方式の内容等は割愛する。

ではなく，法の趣旨に照らして解釈（論理解釈）するべきと主張したことになる。

（裁判所の判断）

上述のように，当該裁判では，通達を文理解釈するべきか，論理解釈するべきかが争われた。

第１審ではXの請求が棄却されたが，控訴審では，次のように判示[30]され，第１審判決が取り消された。

「通達の意味内容については，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，その文理に忠実に解釈するのが相当であり，評価通達188（２）～（４）の「株主が取得した株式」などの文言を「株主が譲渡した株式」などと殊更に読み替えることは許されない。そうすると，譲渡所得に対する課税においても，評価通達188（２）～（４）の少数株主に該当するかどうかは，その文言どおり株式の取得者の取得後の議決権の割合により判定されるというべき」であり，「本件株式の譲受人であるCは評価通達188（３）の少数株主に該当するから，本件株式の価額は配当還元方式によって算定した１株75円であると認められる。」

上告審では，次のように判示[31]し，Y敗訴部分を破棄した（東京高裁に差し戻した）。

「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，これを精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り譲渡人の下に生じている増加益に対して課税される」

「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ということができる。」

「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，前期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，所得税法の趣旨に即し，その差異に応じた取扱いがされるべきである。」

当該最高裁判決には，補足意見[32]がある。

宇賀克也裁判官の補足意見は次のようなものである。

「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。しかし，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なく裁判所を拘束するものでもない。」

「租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり，所得税法に基づく課税処分について，相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が，国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税

30　前掲注27）13頁
31　前掲注27）13頁から15頁
32　前掲注27）16頁

に関する予見可能性の点についての原審の判示及び被Xらの主張には首肯できる面があり，より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」

宮崎裕子裁判官の補足意見は次のようなものである。

「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があるが，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。」

「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のである。」

（検討）

みなし譲渡課税通達読替事件からわかることは，通達を文理解釈することは不適切ということである。侵害規定である租税法にあっては法令解釈において，過去の最高裁判例や学説からも，文理解釈が基本となることは，疑いの余地がないといっても過言ではない。[33]しかし，通達は「講学上の行政規則」であり，納税者や裁判所を拘束するものでもないし，通達による法令解釈は，あくまで適正な法令解釈，法令の趣旨目的に沿って，なされなければならない。当該事件に即して考えるに，Bの所得税である以上，株式の譲渡人であるBの状況を考慮することは，所得税の趣旨目的からある意味，自明のことだったのではないだろうか。

ところで，当該事件においては，通達の文理解釈を主張したのが，納税者側だったことはやや異例なことといえるかもしれない。行政庁（この場合は税務当局）の職員は通達に従う義務を負っているところ，その文理解釈，つまり，「書いてあるとおりである」と主張することは，あり得ぬことではない（当不当の問題はさておくとして）。しかし，この事件では，配当還元方式を使うことができれば株式の評価価額を低くすることができるため，Xらは「財産評価通達に書いてあるとおり」であるとして，通達の文言を逆手にとり，あのような主張をしたといえるかもしれない。

なお，所得税基本通達59-6は，この最高裁判決を受けて，2020年８月８日付けで改正された。宇賀克也裁判官の補足意見にあるように，読替え規定を新たに記載したものである。従前の取扱いが変更されたわけではないが，通達をわかりやすくしたということがいえよう。

（３）最高裁平成18年10月24日判決（親会社ストック・オプション事件）

（事件の概要）

日本法人の役員・従業員であるXらは，勤務先法人からストック・オプションを取得した。これに係る所得税について，Xらは一時所得であるとして確定申告をしたところ，所轄税務署長Yらは給与所得であるとして，過少申告加算税を含めて追徴課税した。

33　著名な判決として「ホステス報酬事件」（最高裁平成22年３月２日判決）がある。学説として，例えば，金子宏「租税法解釈論序説」『租税法と市場』（有斐閣，2014年）。

（争点）

当該事件の争点は，①所得区分，②過少申告加算税が免除されるべき「正当な理由」があるかどうかという２点であった。

①については，Xらは一時所得，Yらは給与所得と主張した。この争点についてはすでに，最高裁平成17年１月25日判決[34]があり，これを踏襲する形，つまり，給与所得として決着した。

本稿で取り上げたいのは，②についてである。

Xらは概要，次のように主張した。

「ストック・オプションに関する所得が一時所得であることは，税務職員が執筆した雑誌記事や質疑応答事例集から，一般に広く知れ渡っていた。よって，これを信じて確定申告を行ったものである。」

つまり，Xらが雑誌記事等の内容を信じたことが，加算税を免除されるべき「正当な理由」に該当するかどうかが，争われたことになる。

（裁判所の判断）

当該最高裁判決では，加算税を免除する「正当な理由」があるとして，次のように判示した。

「ストック・オプションに係る課税上の取扱いに関しては，現在に至るまで法令上の定めは置かれていないところ，課税庁においては（略）かつてはこれを一時所得として取り扱い，課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたが，平成10年分の確定申告の時期以降，その取扱いを変更し，給与所得として統一的に取り扱うようになったものである。（略）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である。」

「課税庁は（略）その変更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というのである。」

「そうであるとすれば（略）一時所得として申告したとしても，それには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令解釈の誤りにすぎないものということはできない。」

そのうえで，このような事情を背景に，一時所得として申告したことについては，「真に上告人（筆者注：Xらのこと）の責めに帰すことのできない客観的な事情がある」として，加算税を免除すべき正当な理由があると示したのである。

（検討）

この事件の背景には，ストック・オプション及びその課税をめぐる長年に渡る経緯があったといえる。

我が国において，最初にストック・オプションが法制化されたのは，1995年の特定新規事業実施円滑化臨時措置法の改正であったが，この時点では利用できるのは一部の会社に限定されていた。最終的に1997年及び2001年の会社法改正により，すべての株式会社においてストック・オプション制度が利用できるようになったわけであるが，逆にいうと，1997年以前においては，我が国の制度的裏付けを持つストック・オプションは存在せず，当該事件のように外国の会社から付与されるものだけが存在したということである。

そのような中で，外資系企業の中には在日本子会社の役員・従業員に対して，外国親会社のストック・

34　当該判決では，ストック・オプションに関する所得区分の判断基準が示された。簡記すると，ストック・オプションの付与者と取得者の関係により，所得区分が異なるという判断基準が示された。つまり，①役員，従業員である場合は給与所得，②顧問弁護士等である場合は事業所得，③その他の関係にある場合，雑所得とされた。

オプションを付与する例があったということであるが，その所得区分については一時所得であるという取扱いが，長年に渡り継続されてきたわけである。しかもそれは，課税庁職員の執務参考資料としての質疑応答事例集に記載されたり，課税庁職員が監修等をした公刊物（実務解説書）に記載されたりして，長年に渡り「公表」されていたといえるのである。しかしながら，1997年の会社法改正を受けて，ストック・オプションが我が国の法制度上の裏付けを持った時点で，課税庁は所得区分についても再度検討をしたわけである。その結果，親会社ストック・オプションといえど，雇用関係にあるゆえに付与されているものである以上，給与所得という法令解釈を新たにすることになったのである。この法令解釈は前述の最高裁平成17年１月25日判決において追認を得たわけであるが，この法令解釈を変更したことを公表，周知しなかったことが問題視されたわけである。結果的に，当該法令解釈の変更が公表されたのは，2002年６月24日付けの所得税基本通達の改正時であった。

話を整理すると，次のような論理展開になるものと考えられる。

① 課税庁は，ストック・オプションに関する所得区分は一時所得であるという法令解釈を長年に渡り継続してきた。

② ①の一時所得という法令解釈は，所得税基本通達に記載されてはいなかったが，課税庁職員が監修等をした公刊物には記載されているなど，事実上公表されていた。

③ その後の会社法改正などストック・オプションに関する法制度が整備されたことを契機に，1998年ごろ課税庁は，ストック・オプションに関する所得区分を見直した，つまり，法令解釈を変更した。

④ しかし，③の法令解釈の変更が公表されたのは，2002年６月24日付けの所得税基本通達改正の時であった。

⑤ よって，④の通達改正以前においては，納税者が当該所得区分を一時所得だと考えたことは無理からぬ面があり，2002年以前においては，一時所得と誤認して確定申告をした者に対しての加算税賦課は酷である（所得税の本税に対する更正処分は認められる）。

（４）法令の改正か通達の整備が必要と考えられる事例

ここでは，ローン・パティシペーションに関する源泉徴収を取り上げてみる。

（ローン・パティシペーションについて）

ローン・パティシペーションとは，「原債権者（銀行）が貸付債権を流動化するために，貸付債権に係る権利義務関係を移転させることなく，貸付債権に係る経済的利益とリスクのみを参加者に移転させる取引であり，参加者は，銀行とローン・パティシペーション契約を結び，銀行が原債権者から支払を受けた利息を直ちに銀行から受け取る権利を購入する代わりに，参加対価を銀行に対し支払う。原債権者と原債務者の間の契約関係に変更がないので，原債権者のみがローン契約上の権利を原債務者に対して行使でき，参加者は，銀行に対し請求する権利は持つが，原債務者に対して直接権利行使することはできない。」[35]というものである。

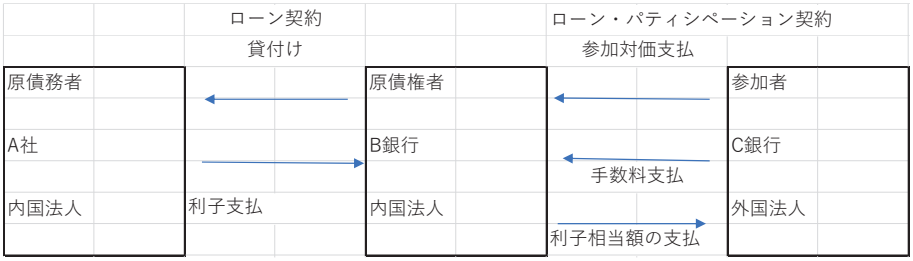
（ローン・パティシペーションに関する源泉徴収について）

ローン･パティシペーションの原債務者及び参加者における企業会計上の処理は，一定の場合には，「債

35 渡辺裕泰『ファイナンス課税第２版』（有斐閣，2012年）145頁から146頁

権譲渡（売却）として取り扱う」[36]とされている。ただし，これはあくまで企業会計の処理に関することであって，所得課税（所得税や法人税）においても同様に，債権譲渡（売却）として取り扱われるというわけではないことは，まず指摘しておきたい。しかし，本稿で取り上げたいのは，この点ではなく，源泉徴収のことである。

ローン・パティシペーション[37]



この図をもとに，源泉徴収について整理すると，次のとおりである。[38]

原債務者A社の原債権者B銀行に対する利子の支払いについては，内国法人から内国法人に貸付金利子を支払っているので，A社に源泉徴収義務は生じない。これは，ローン･パティシペーション契約の締結前，締結後でも同じである。

次に，B銀行のC銀行への支払について，B銀行に源泉徴収義務があるかどうか。

C銀行からB銀行への「新たな貸付」とみると，内国法人B銀行が外国法人C銀行に対して利子を支払うのであるから，B銀行が源泉徴収義務を負うことになる。一方，上記のように，B銀行とC銀行の取引を「債権譲渡」とみると，源泉徴収義務はないと考えるのが自然であろう。しかし，国税庁ホームページに掲載されている質疑応答事例の中に，「金融機関の貸出債権に係るローン・パティシペーションの取扱い」[39]と題する記載があり，次のように源泉徴収義務があるとしている。

「①ローン・パーティシペーションの参加者の会計処理は，『貸出債権の参加元本金額のうち参加割合に相当する部分を原債務者に対する貸出債権として計上する』旨明らかにされているとおり，参加対価は貸出債権であって，その債権より生じる所得は貸付金の利子（10号所得）以外の何ものでもないこと。

②外国法人に対し国内において貸付金の利子の支払いをする者は源泉徴収しなければならないこととされています（所得税法第212条第１項）。参加者の会計処理は「原債務者に対する貸出債権」として計上されていますので，原債務者が源泉徴収義務者であるとも考えられますが，原債務者はローン・パーティシペーション契約の当事者とはなっておらず（債権自体は移転していないので），当該契約の有無や参加者が誰かを知り得ない状態にあり源泉徴収義務を履行することは不可能であることから，契約当事者である原債権者（当該契約に基づいて一定割合の利子の支払をなすべき者）が源泉徴収義務者たり得べきであること。

③参加者は，対象とされている原貸出債権について，原債務者に対し直接権利行使することはできず，更に，原債権者に支払不能の事態が生じた場合には，参加者は原債権者に対する一般債権者としての地位

36　前掲注35）147頁
37　前掲注35）146頁
38　前掲注35）148頁
39　https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/06/25.htm（最終閲覧日2023年７月29日）

をもつにすぎないことからすれば，（会計処理の如何にかかわらず）源泉徴収義務者は原債権者以外にはいないと解されること。」

ところで，この質疑応答事例は，「令和４年（2022年）８月１日現在の法令・通達に基づいて作成して」いる旨，記載がある。つまり，2022年の８月以降になされた質疑に対する回答であると推定できるわけであるが，これとは別に国税庁の富永賢一氏が2000年に執筆した雑誌記事[40]があり，これとほとんど同じ内容である。つまり，国税庁は少なくとも20年以上に渡り，同じ法令解釈を維持していることがわかる。

この2000年の記事に対して渡辺裕泰教授は，「利子の支払だから誰かに源泉徴収させなければならないと考えれば，富永氏の説のようになろうが，原債務者が源泉徴収義務を履行することが不可能だからといって，法律上の根拠なく原債権者に源泉徴収義務を負わせることは無理がある」，「原債権者に源泉徴収義務を負わせるためには，法令上の手当が必要」[41]と指摘している。

この問題は，ローン・パティシペーション契約を債権譲渡と考えるか，新たな貸付と考えるかによって，違いが出てくるものと考えられる。企業会計上は確かに，一定の場合には債権譲渡として処理することになるのであろうが，だからといって課税の前提となる法律上の関係が会計処理によって影響を受けることはあり得ない。よって，純粋に法令解釈の問題としてみる場合には，渡辺裕泰教授の指摘は必ずしも当たっているとはいえないのではないだろうか。しかし，ことは源泉徴収義務を負わせる取扱いをしているということである。ローン・パティシペーションに関する源泉徴収義務は必ずしも法令に明文の規定があるわけではないが，これはあらゆる取引を法令に盛り込むことは不可能なことでもあり，仕方ないかもしれない。しかし，法令に明示されないものは，法令解釈を明らかにする必要があるところ，通達という形式にこだわる必要はないかもしれないが，このローン・パティシペーションの源泉徴収義務については，質疑応答事例の掲載にとどまっている。それに，源泉徴収義務があるという理由が「誰かにさせなければならない」という程度のことであり，やや根拠が弱いとも思われる。それはさておくとしても，法令解釈に関する国民への周知のあり方の観点から，やや疑問があることは確かであろう。

4　若干の政策提言　～結論に代えて～

以上，税務通達をめぐる議論を概観してきた。

以下に，税務通達に関する若干の政策提言，税務通達との向き合い方などについて，記載したい。

（1）税務通達の重要性を認識すべきである

通達は法学的な整理では法源ではないし，納税者や裁判所を拘束するものでもない。税務通達の場合には，税務官庁の職員だけを拘束するものである。それにもかかわらず，税務通達は極めて重要な役割を担っている。

税務当局側からみると，国税庁長官による統一的な法令解釈が示されており，国税庁長官の配下にある職員は，その税務通達の内容に従わなくてはならない。つまり，税務通達が整備されていることは，恣意的な課税を防止することを含めて全国統一的な税務行政の前提であるともいえよう。これは租税公平主義にも有用である。

40　富永賢一「金融機関の貸出債権に係るローン・パーティシペーションの取扱い」『国税速報5217号』（大蔵財務協会，2000年）６頁

41　前掲注35）149頁

一方，納税者側からみると，どうであろうか。納税者は税務通達に拘束されるわけではないのは確かであるが，だからといって完全に無視することはむしろ非効率である。納税者にとって税務通達は，一種の調査省略基準，追徴されない基準ともいえよう。納税者が税務通達に従った申告納税をしていれば，税務職員はその税務通達に従うわけであるから，要するに否認をされないのである（場合によっては，税務調査も回避できる）。また，既述のとおりだが，あらゆる税務通達が廃止され，「今後は法令に従った課税を行う」などのアナウンスだけとなった場合には，納税者はむしろ困惑するだけではないだろうか。納税者にとっても，税務通達の中身をよく理解するインセンティブはあるものと思われるし，税務通達の存在は，予見可能性の確保を含めた租税法律主義に有用である。

（2）税務通達の整備について

親会社ストック・オプション事件の判決でも指摘されているように，税務上の取扱いが変更される場合には法令改正をすることが望ましいのであるが，すべてを立法措置で解決しようとすることは，現実的ではない面もある。そう考えると，やはり税務通達の整備が重要である。そもそも，行政庁が通達を公開するかどうかは，各省庁の裁量とされている（国税通則法第74条の14）が，国税庁は通達改正にあっては，パブリック・コメントに付すこととしているし，実際に税務通達は公表されている。結局のところ，新しい法令解釈が必要と判断されるときには迅速に，税務通達を整備し，公表していくことが求められるのではないだろうか。そして，税理士を含む納税者も，公表された税務通達を勉強し，意見や異論があれば，積極的に提出していくことも必要なのではないだろうか。

（3）税務通達の「適用」について

みなし譲渡通達読替事件の判決で指摘されたように，税務通達の文理解釈はあり得ない。この点については，例えば所得税基本通達の前文において，「この通達の具体的な適用に当たっては，法令の規定の趣旨，制度の背景のみならず条理，社会通念をも勘案しつつ，個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」とあるが，まさに納税者にとっても，あてはまる内容であるといえよう。

租税法律主義は，行政による恣意的な課税を排除することがその目的であることは確かだが，一方で納税者による任意が許されるわけでもない。法令の趣旨，目的に合致するような法令解釈が，行政側のみならず納税者側にも求められているといえよう。

（4）文書回答手続の活用

最後に，文書回答手続，いわゆる日本版ノーアクションレターについて，述べておきたい。

導入の契機は，平成13年３月27日付け閣議決定「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」であったが，税務行政においても，文書回答手続は導入されて，現在に至っている。

文書回答手続における照会事例は，照会者の同意を前提に，国税庁ホームページで公表することとされている。文書回答手続における照会事例に限らず，一般的な質疑応答事例なども積極的に公表していくことは，納税者の予測可能性を高め，コンプライアンス向上にも有用であろう。一方で，行政内部での情報共有も図られることから，行政の透明性向上や均一･公平な行政の実現等にも有用であろう。納税者には，この制度の積極的な活用を求めていくべきであろうと考えられる。

ただし，文書回答手続の拘束力は，あくまで照会者に限られることに注意が必要である。先例としての価値があると考えらえる照会事例については，ローン・パティシペーションの事例において指摘したように，早期に通達化するべきではないだろうか。文書回答手続が積極的に活用されれば，通達の整備にも役

立つことにもつながるであろう。また，2022年度以降，国税庁は文書回答手続に関する取扱いを改めている。要すれば，「租税回避や節税の相談であっても，文書回答手続が利用できる」ようになったのである。もっとも，税理士を含む納税者側には，税務当局に「手の内」を知られたくないという思いもあろうが，取引を実行した後で追徴課税を受けるリスクを排除することにもつながるのであり，活用を検討してもよいのではないだろうか。そういった事例が積み重なっていくことで，法令解釈に関する理解が高まっていくものと期待できる。

税務行政は通達行政などといった批判が強かったが，これは通達の量が膨大であることや発遣頻度が問題ではないと考える。今後とも，必要な税務通達は適正に整備されていくべきであり，それにより，租税法律主義が目指すことの実現にもつながっていくものと考える。

参 考 文 献

伊藤義一（2007）『税法の読み方　判例の見方改訂新版』（TKC出版）
酒井克彦（2016）『アクセス税務通達の読み方』（第一法規）
品川芳宣（2003）『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい）
渡辺智之（2007）「租税法と私法－法と経済学の視点から－」神田秀樹，財務省財務総合政策研究所編『企業統治の多様化と展望』（金融財政事情研究会）
渡辺裕泰（2012）『ファイナンス課税第２版』（有斐閣）
金子宏（2021）『租税法第24版』（弘文堂）
金子宏（2014）「租税法解釈論序説」金子宏，中里実，J・マーク・ラムザイヤー編著『租税法と市場』（有斐閣）
注解所得税法研究会編（2019）『注解所得税法六訂版』（大蔵財務協会）
樫田明，今井慶一郎，佐藤誠一郎，木下直人共編（2021）『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）
木山泰嗣（2020）「実務に影響を与える最新の最高裁判例のよみ方･見方」『月刊「税理」令和２年10月号別冊付録』（ぎょうせい）
北村厚編（2018）『財産評価基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）
宇賀克也（2020）『行政法概説Ⅰ行政法総論第７版』（有斐閣）
宇賀克也（2019）『行政法概説Ⅲ行政法組織法/公務員法/公物法第５版』（有斐閣）
富永賢一（2000）「金融機関の貸出債権に係るローン・パーティシペーションの取扱い」『国税速報5217号』（大蔵財務協会）

この他，法令についてはe-govのホームページ，税務通達については国税庁のホームページ，判例については岡山大学図書館のデータベースを利用した。

How tax notices should be

Hiroyuki Fuke

Abstract

This paper examines the state of tax notices in statutory interpretation.

While the legal system obliges administrative officials to follow tax notices, the notices are not a source of law and taxpayers and courts are not required to follow them.

However, tax notices play an important role in terms of tax jurisprudence for both administrative and taxpayers.

Therefore, the tax authorities should develop tax notices as necessary, and taxpayers should understand the tax notices and submit their opinions.

Keywords: Tax notices, Tax jurisprudence