

行政機関による制定法解釈と司法審査

——租税法の場合との比較を視野に入れて——

今 本 啓 介

はじめに

第一章 行政法一般における行政機関による制定法解釈と司法審査

一 行政機関による制定法解釈の形態

二 行政機関による制定法解釈に対する司法府の謙讓の背景

三 シェヴロン判決前の状況

四 シェヴロン判決

五 シェヴロン判決後の展開とシェヴロン判決の影響

六 小括

第二章 租税法分野における行政機関による制定法の解釈と司法審査

一 租税行政機関による制定法の解釈の形態

二 シェヴロン判決前の状況

三 シェヴロン判決後の展開

四 行政法一般の場合との比較

むすびに

はじめに

本来権力分立の原理の下では、法律を制定する権限は議会に存し、行政機関はその法律の授権に基づき執行し、裁判所がその法律に関する個別事件を判断する。わが国の憲法をみると、四一条において国会を「唯一の立法機関」と規定する一方で、行政機関が立法を行うことは七三条六号にある「実施命令」を例外として認められておらず、わが国の憲法に対して影響を与えたアメリカにおいても、憲法一条で「一切の立法権は合衆国連邦議会に属する」と規定されており、委任立法禁止の原則 (Non Delegation Doctrine) が明確に打ち出されてきた。そのため、行政機関は議会の定めた制定法に従って法律を執行することとなる。しかし、実際には領域によつて議会が全ての行為規範を細かく立法化することが不可能なものもある。そうした領域では、議会が排他的に立法権を掌握することは不可能となり、しかるべき基準に基づき、行政機関が議会の委任を受けて、ある程度の立法権を有することとなる。また、議会の委任がない場合でも、行政機関は政策の執行のために法律を適宜解釈していく必要があることから、行政機関による制定法の解釈が重要な位置を占めることとなる。こうした解釈は、基本的には行政機関内部においてのみ拘束力を持つとされるが、実際にはこの解釈に基づいて法律が執行されることが多く、国民に対する影響も大きくなっている。

さてわが国では、行政機関による制定法の解釈は、通常、実施命令や行政規則に分類される訓令や通達の形で現れる。⁽³⁾ 実施命令は法律を執行する上で必要な一般的規律であるが、同時に法律の執行に必要な制定法解釈も現れうる。また、法的効力を有し、裁判の基準ともなりうる。これに対して通達は、⁽⁴⁾ 上級機関の下級機関に対する監督権の一環として下級機関の所掌事務について命令又は示達するために発せられるものである (国家行政組織法一四条二項)。そのため、⁽⁵⁾ 通達は行政組織内部の規範にすぎず、通常行政組織の外部に対しては法的効果をもたないと説

明⁽⁶⁾される。しかしながら、実際には通達はしばしば私人の権利義務に影響を及ぼし、例外的に外部効果が認められる場合もあるため、通常の形式的な説明では通達の性質が把握しきれない部分が多くなっている。特に本論文で取り上げる租税法の分野では、解釈や適用の多数が通達に即して解決されていることから、現実には通達が法源と同様の機能を有しているとまでいわれており、さらに政策形成機能さえも認められていることは周知の通りである。⁽⁷⁾そのため、租税法の分野は、通常の通達の説明では通達の性質を把握しきれない分野の最たるものとなっているといえよう。

本論文では、以上のような問題関心に鑑み、アメリカを例に、特に裁判所による行政機関の制定法解釈に対する謙讓の問題に焦点を当てて、⁽⁹⁾まず第一章では、行政法一般において、形式的に外部に対して法的効力を持たないとされる行政機関による制定法解釈に対して、謙讓の判断がどのようになされてきたかを、形式的に法的効力を持つとされる制定法解釈の場合と比較することによって明らかにする。次に第二章では、ことに行政機関による制定法解釈が重要な役割を担う租税法の分野に注目し、行政法一般における場合といかなる違いが出てくるかを検討したいと考⁽¹⁰⁾えている。

第一章 行政法一般における行政機関による制定法解釈と司法審査

一 行政機関による制定法の解釈の形態

行政機関が制定法の解釈を表す際、法的拘束力を持ちうるほどにフォーマルな形で表明される場合から、お尋ねに應えるなどインフォーマルな形で示されるものまで様々なものが考えられる。本項では、本論文の課題である行政機関による制定法の解釈と司法審査の関係を論ずる前に、そもそも行政機関が制定法を解釈を表す場合にいかなる形態がとられるかを概観し、本論文で扱う行政機関による制定法の解釈の形態を限定しておきたい。

1 審決 (adjudications)

行政機関による制定法の解釈が示される一つの形態として、アメリカ連邦行政手続法（以下「APA」とする）は審決を規定している。審決とは、規則制定を除く行政機関の最終決定の全部又は一部である命令を形成する行政機関の手続を意味する。⁽¹¹⁾ 審決の手続は、一部の例外を除き、告知・審理・決定の三段階を経て行われるフォーマルなものとなっている。⁽¹²⁾ そして、審決による決定には事実認定と結論及びその理由付けないしは根拠を含めることが要件とされている。⁽¹³⁾ その理由として、司法審査を有意義にすることがあると考えられており、⁽¹⁴⁾ その意味で審決には法的効力が伴うことができる。

2 規則制定 (rulemaking)

行政機関による制定法の解釈が示される今ひとつの形態として、APAは規則制定を規定している。規則制定とは、規則を制定、改正、廃止する行政機関の手続を意味するが、⁽¹⁵⁾ ここでの規則には実にさまざまなものがあり、⁽¹⁶⁾ わが国の概念でいうと、行政命令のみならず行政規則や行政処分をも含むものとなっている。⁽¹⁷⁾ そのうち、行政機関による制定法の解釈が示される代表的な形式である立法規則・解釈規則・政策表明について、若干の敷衍を行っておきたい。

(イ) 立法規則 (legislative rules)

APAは、規則制定について原則として審決よりもインフォーマルな告知コメント手続をとることを規定して⁽¹⁸⁾ おり、APAの定める規則制定手続を経る規則は立法規則と呼ばれている。そして、当該規則が立法規則と分類されるには、APA上の手続を満たすほかに、⁽¹⁾ 行政機関が規則の対象とする問題に関して行為を行う権限を制定法上授権されており、⁽²⁾ 規則の公告が授権された権限の自発的な行使であり、⁽³⁾ 行政機関が法的効力を有する規則を制定する制定法上の授権された権限を有し、⁽⁴⁾ 規則の公告が法的効力を持つ規則を制定する権限の自発的な行使であ

り、⑤規則の公告が制定法上の権限の効果的な行使であるという条件を満たすことが必要である⁽¹⁹⁾。そのため、立法規則は法的拘束力を持つという特徴を有しており、たびたび義務や権利、免除の制定や改廃を行っている⁽²⁰⁾。

(ロ) 解釈規則 (interpretative rules)⁽²¹⁾

行政機関が制定法の解釈を示す形態として立法規則とならんで重要なものに解釈規則がある。解釈規則は、行政機関が専ら制定法や既存の規則の解釈を示すために発する規則であり、A P A が適用除外となっている点に特徴がある。そのため、立法規則と異なり、元々解釈規則には法的効力がないと説明されるが、実際には行政機関の見解は最終的な答えを与えることが多く、ほとんどの行政機関の解釈が司法審査の場面で支持されているのが現状である⁽²⁴⁾。

(ハ) 一般的政策表明 (general policy statements)

行政機関による制定法の解釈は、行政機関が将来においてどのように自らの法形成権限を用いようとしているかを示す一般的政策表明⁽²⁵⁾の中でも現れうる。そして一般的政策表明も、解釈規則と同様にA P A の適用除外となっている⁽²⁶⁾。アンソニー教授は、解釈規則を、立法的に公告され、何らかの定まった意味を有する制定法の文言を解釈する行政機関の説明とすのに対して、政策表明を、実体法や政策、一般的ないしは特定の場合の適用可能性、将来効に関する行政機関の説明としており、A P A 上の実体的な規則を立法規則と解釈規則、政策表明の三つに分類される⁽²⁷⁾。そのため、アンソニー教授によると、立法規則や解釈規則に当たらない全てものは政策表明となり、政策表明にはマニュアルや指針 (guidelines)、職員に対する指導書 (staff instruction)、覚え書や (memoranda) など⁽²⁸⁾も含まれることとなる。もともと、実際には解釈規則と政策表明の区別が意識されないことが多いといわれている⁽²⁹⁾。

3 本論文における対象の限定

本論文では、行政機関による制定法の解釈の中でも、形式的には外部に対して法的効力を持たないと一般に説明されるが、実際には外部に対して影響を及ぼしうるわが国における通達のようなものに焦点を当てていることに鑑み、基本的には解釈規則を中心に取り上げることとなる。そのため、行政機関が審決の形式で表す制定法の解釈は対象外となり、解釈を示すという意味で実質的には解釈規則の役割を持つている解釈的立法規則 (interpretive-legislative rules)⁽³⁰⁾ も本論文が直接に対象とするところとはならない。もともと、解釈的立法規則は、形式的には法的拘束力を持たないとされる解釈規則との比較のために随時言及することとなる。なお、政策表明は、アンソニー教授の定義上は極めて広義なものであるが、本論文では行政機関による制定法の解釈を示すものについてのみ適宜取り上げることとする。

二 行政機関による制定法解釈に対する司法府の謙讓の背景

(1) 周知の通り、APAは七〇六条において行政活動に対する司法審査の範囲について規定している。ここでは、審査裁判所が「関係する全ての法律問題を判断し、憲法・制定法の規定を解釈し、行政機関の活動の文言の意味や適用可能性を判断する」旨規定しており、行政機関の活動が「専断的・恣意的・裁量権の濫用又はその他法に違反し」⁽³²⁾、「憲法上の権利、権限、特権又は免責特権に反し」⁽³³⁾、「制定法上の管轄権、権限、又は制限を逸脱し若しくは制定法上の権利を欠き」⁽³⁴⁾、「法の定める手続を遵守しない」場合に、違法と判示して取り消さなければならぬと規定している。すなわち、本来の行政活動に対する司法審査の目的は、行政機関が自らの任務を行う上で制定法の権限を逾越していないことを確認することであり、「法が何であるかを述べる」ことが明確に司法府の領域であり義務である⁽³⁷⁾といわれたことからわかるように、元々裁判官は法律の文言を解釈し、憲法や制定法上の問題を解決する

ことに長けていたとされている。⁽³⁸⁾

(2) しかしながら、実際には審査裁判所は行政機関の決定に対して相当な謙譲を与えてきたが、これには次のような理由があるとされている。⁽³⁹⁾ 第一に、行政機関はほとんどの事実認定や法的結論について裁判所よりも相対的にかなり有利であるからである。というのも、行政機関の方が当該分野において専門性にすぐれており、自らの命令全般や自らの活動がどのように命令に関連しているかを理解している上、手続における事実や問題をより知っているからである。そのため、このような状況の中では、行政機関がすでに行った事実認定について裁判所が再審理することは経済的にも実際的にも望ましくないとされているのである。第二に、裁判所は行政機関が自らの管轄権にあるあらゆる決定を行わなければならないことを認識しているからである。そして第三に、議会が行政機関に対して謙譲するよう裁判所に指示してきたことも理由に挙げられる。すなわち、多くの場合において、議会は裁判所に対して「実質的証拠」や「専断的恣意的」といった明らかに謙譲的な基準の下で司法審査を行うよう命じたり、行政機関に制定法の文言を解釈する裁量権や政策選択の裁量権を相当に与えてきたのであった。それゆえ、規定上はいわゆる司法府の行政機関に対する謙譲について何ら言及がなされていなかったにもかかわらず、司法府の行政機関に対する謙譲の法理が形成されてきたのである。

三 シェヴロン判決前の状況

(1) 司法府の行政機関による制定法解釈に対する謙譲の法理は、以上のような背景で確立されてきたが、謙譲の基準についての統一的な理論を作り出す試みはシェヴロン判決まで行われることなく、⁽⁴⁰⁾ 謙譲を判断するにあたっては、さまざまなアプローチを用いることが試みられてきた。このアプローチの分類にはさまざまな方法があるが、さしあたりメリルの整理を借りれば、次のように整理できるであろう。⁽⁴¹⁾

(2) 第一のアプローチは、裁判所が行政機関による制定法解釈に対して謙讓することを議会が意図しているかに着目するものである。このアプローチによると、ある制定法解釈を示す規則が授権された権限によって制定され、法的効力をもつものであるか否か、つまり立法規則であるか解釈規則であるかによって、裁判所は行政機関による制定法の解釈を示す規則が謙讓されるべきものか否かが判断される。そして、立法規則の形態で制定法の解釈が示される場合は大幅な謙讓を認めるのに対して、解釈規則の形態で示される場合にはそれらが正しいと説得される場合のみ肯定するのである。

立法規則についての一例にバッテリーソン対フランシス判決⁽⁴²⁾がある。バッテリーソン判決では、制定法により、父親が失業した場合における要扶養児童家庭扶助施策 (Aid to Families with Dependent Children-Unemployed Fathers (AFDC-UF) program、以下「児童支援施策」とする) にある「失業」の定義を行う権限を与えられている州が、「失業」の定義について定めた立法規則が問題となった。本件での「失業」の定義にかかる規則は、労働争議に参加したことが原因で失業した者等のある種の失業者を除外しており、もともと本件規則は合憲ではあるものの保険教育福祉省規則に反することから無効であると判示されていたが、保険教育福祉省規則が改正され、「失業」を定義する州の裁量権を認められたことから、前判決に基づいて出された差止命令の撤回を求めて州が訴訟を提起したのである。地方裁判所と控訴裁判所は、本件規則を無効であると判断したが、最高裁判所はまず、「本件での究極な問題は、『失業』という制定法の文言を、州が被告の三階級を児童支援施策の給付の対象から外しようよう解釈してもよいかということであ」⁽⁴⁶⁾り、「私たちが判断しなければならぬ実際の問題は、制定法上の文言がどのような解釈されるべきかではなく、保険教育福祉省規則が適切であるか否かである」⁽⁴⁷⁾との一般論を示した上で、以下のように述べたのである。

……議会は(保険健康福祉省)長官に対して、児童支援施策の受給資格を判断する目的で、何が「失業」を

構成するかを決定する基準を定める権限を明示的に委任している。このような場合、議会は裁判所よりもむしろ長官に対して制定法上の文言の解釈の第一次的責任を託しているのである。この責任を行使する際、長官は法的効力をもつ規則を採用する。審査裁判所は、単に当該制定法を異なる方法で解釈すればよかったであろうという理由では、当該規則を無効にすることはできない。

本件で問題となっている規則は、それゆえに単なる謙譲や重要性以上のものを付与されるのである。本件規則は、長官が制定法上の権限を逾越したり、本件規則が「専断的、恣意的、裁量権の濫用その他法に反する」場合にのみ無効とされる⁽⁴⁸⁾。

そして、保険教育福祉省規則は長官に授権された制定法上の権限内のものであり、筋の通ったものであること、立法経緯からみても本件における長官のアプローチは制定法の目的に反しないことを判示したのである。

(3) このように、立法規則についてはたびたび法的効力があるゆえに謙譲が認められてきたのに対し、解釈規則については法的効力がないゆえに、通常謙譲は認められてこなかった。しかしながら、解釈規則についても謙譲の余地があることは、すでに一九四四年に出されたスキッドモア対スウィフト社判決⁽⁴⁹⁾で明らかにされていたようである。この事件は、七人の消防士が一週間に三日半から四日間消防会社の敷地内に当直していたことから、労働基本法違反を理由に損害賠償を請求した事件であった。この当直時間においては、火事が発生したりスプリンクラーが何らかの理由で作動する場合に火災報知器に応える以外に仕事はなく、火災報知器に応えた場合には固定報酬に加えて労働者に手当が支払われていた。そこで、この当直が労働基本法の目的における「労働」に含まれるか否かが問題となった。事実審裁判所は、証拠的な事実を定められたものとして認定したが、「法の結論」として「原告が火災報知器に応える任務を担い消防署内で過ごす時間は、残業手当が労働基準法に基づいて支払われるべ労働時間とはならない」と述べ、控訴裁判所も支持した⁽⁵⁰⁾。これに対して最高裁は、「議会は行政機関の役務を事実認定や第

一次的に特定の事例が当該法の範囲内か否かを判断するために用いておらず、「代わりに裁判所に対してこの責任を課している⁽⁵¹⁾」と述べたが、その一方で、議会は行政官に対して情報収集の権限を付与し、行政官は異なった状況下における法の適用に関する自らの見解を解釈についての広報 (interpretative bulletin) やインフォーマルな公定解釈 (informal rulings) の中で示してきたことを指摘した⁽⁵²⁾。その上で次のように述べ、本件での行政官の評価や調査は、待ち時間が労働に当たらないという誤った理解により制約を受けていたことから破棄差し戻した。

この行政官の公定解釈は、審理の結果として、行政官が証拠から事実認定を行い、事実認定から法の結論に達するという対審型手続の結果には到達していない。公定解釈は、直接関係する場合でさえ決定的なものではなく、ましてや類推によってのみ適用されるような場合には決定的なものではないのである。公定解釈は、地方裁判所の手続を拘束する法令の解釈や事実状況の判断基準にはならない。……しかし、行政官の政策は、公的任務により作られるものであり、ある事件において裁判官のところに来る可能性のあるよりも専門化した経験とより広範な調査・情報に基づいているのである。……行政官の政策と基準が対審形式の事実審理により達成されないという事実は、それらが謙讓されえないことを意味するものではない。……

私見では、本法 (労働基準法) の下での行政官の公定解釈や解釈、意見は、先例により裁判所を制御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、それに対して裁判所や訴訟当事者は手引きとして適切に依拠しうる。このような判断の特定の事件における重要性は、当該判断の理由付けの有効性、当該判断の前後に出された表明との一貫性、当該判断が統制力に欠ける場合に、当該判断に説得力を与えるあらゆる要因において明白となつて完全性に拠るであろう⁽⁵³⁾。

(4) 以上のように、スキッドモア判決は、立法規則と異なり法的効力を持たないとされる解釈規則についても謙讓が認められる余地があることを明らかにしていた。もともと、解釈規則でも謙讓が認められる場合がいかなる場合

かは個別に検討する必要がある。そのため、立法規則と解釈規則に分けて謙讓の可否を判断する以外に次のような二つのアプローチが試みられた。

一つは、行政機関の権限ではなく、行政機関の決定のさまざまな態様を理由に、行政機関による制定法の解釈を示す規則に対する謙讓を認めるものである。例えば、行政機関の専門性や継続性、一貫性、統一性、合理性、行政機関の解釈に対する同意の有無に注目して、こうした態様がある場合に特に謙讓を付与しているのである。他に、メリルがスキッドモア判決についてこのアプローチの中で捉えていることからわかるように、スキッドモア判決で述べられた基準も謙讓を判断する上での基準となりうると思われる。

今一つは、行政機関の到達した結果が議会の意思を反映する程度に着目することにより、行政機関による制定法の解釈を示す規則に対する謙讓を認めるものである。例えば、行政機関の解釈と制定法制定の同時期に行われていたり、解釈が議会によって何らかの形で承認されている場合に特に謙讓を付与されるのである。

ただいずれにしても、行政機関による制定法の解釈に対する謙讓についての一貫した法理は、シェヴロン判決前に形成されていたとはいえず、シェヴロン判決前の時期には専らケースバイケースアプローチともいべきアプローチが採られてきたといえるであろう。

四 シェヴロン判決

(1) 以上でみたような状況の中、行政機関による制定法解釈に対する謙讓の基準を明らかにすることを試みたときれる判決が、一九八四年に出されたシェヴロン判決⁽³⁵⁾である。

シェヴロン判決では、一九七七年に改正された大気浄化法 (Clean Air Act) を実施するために公告された立法規則が問題となった。一九七七年に改正された大気浄化法は、環境保護庁の策定した全国的な大気基準を達成して

いない州に対して、大気汚染の新しいあるいは修正された主要な固定汚染源 (stationary sources) を規制する許可施策を策定することを求めていた。一般にこの許可は、いくつかの厳格な要件を満たさければ主要な固定汚染源についてなされないもので、環境保護庁規則は、州に対して「固定汚染源」という語につき工場全体を示す定義を採用することを認めていた。⁵⁶⁾ この定義の下では、いくつかの汚染物質排出装置を有する在来の施設は、当該変更が施設からの総排出量を増加させないならば、許可条件に合致しなくても一組の装置を設置したり改良したりすればよいことから、環境保護庁が州に対して、同じ産業グループにある全ての汚染物質排出装置を、単一の「バブル」の中にあるように扱うことを認めるよう決定したことが、制定法上の文言である「固定汚染源」の筋の通った解釈に基づくものなのかが問題となったのである。控訴裁判所は、本件規則を無効とし、バブル概念が大気の質を向上させるために策定された施策の中では不適切である旨判示した。⁵⁷⁾

これに対して最高裁判所は、「控訴裁判所の基本的な誤りは、議会自身が固定汚染源という語について司法府の定義を命じていなかったと判断した際に、動きのない司法府の定義を採用したこと」⁵⁸⁾であると指摘した上で次のように述べた。

裁判所が行政機関が施行する行政機関の制定法の解釈を審査する際、次のような二つの問題に直面する。第一に、これは常にあるが、問題は議会が直接に争点となっている問題について述べているかどうかである。議会の意思が明らかであれば、問題は終了する。というのは、裁判所は行政機関と同様、はっきりと示された議会の意思に効力を付与しなければならぬからである。しかしながら、裁判所が直接に争点となっている問題を議会が扱ってこなかったと判断するのであれば、裁判所は行政による解釈がない場合に必要であろうと思われる当該制定法についての自らの解釈を与えるのみにとどまらない。むしろ、制定法が特定の問題につき何も述べていないか曖昧であるならば、裁判所にとっての問題は、行政機関の答えが制定法の許容する解釈に基

づいているか否かである。

……議会在が明示的に行政機関に隙間を埋める余地を残してきたならば、規則により制定法の特定の規定を明らかにする権限が行政機関に対して明示的に委任されている。このような立法規則は、専断的・恣意的で、明確に制定法に反していない限り、相当の重要性が付与される。時に、特定の問題についての立法院の行政機関に対する委任は、明示的でなくむしろ黙示的に行われる。このような場合に、裁判所は行政機関の行政官が行った筋の通った解釈を、自らの制定法上の規定の解釈に代えてはならない。⁽⁵⁹⁾

その上で本件では、議会在が本件におけるバブル概念の適用可能性について特別の意思を持っていなかったことについて控訴裁判所に同意し、環境保護庁が本件でバブル概念を用いたことは、行政機関が行う筋の通った政策選択であったと結論づけた。⁽⁶⁰⁾

(2) 以上のようにシェヴロン判決は、行政機関による制定法解釈が謙讓を受ける際の基準としていわゆる「二段階モデル」を採用した点に特徴があるといえる。⁽⁶¹⁾ 二段階モデルによると、第一段階として、争点となっている問題について議会在が特定の意思を有していたか否かをテストする。このテストで議会在の意思が明確に認められる場合には、この時点で問題は終了し、裁判所は議会在の意思に対して効力を付与することとなるが、このテストで議会在の意思が認められない場合には、第二段階として、行政機関が規則により制定法解釈を行う権限の議会在による委任の有無、権限の黙示的な委任の有無を判断することとなった。そして、議会在の委任があると判断される場合、及び黙示的な委任があると判断される場合には、行政官の解釈が筋の通ったものである限りそれを受け容れなければならぬといわれたのである。このような二段階モデルは、従前謙讓すべきか否かをケースバイケースで判断していたものがある程度明確にしようとはしていたが、結局のところ、シェヴロン判決の射程範囲をめぐって曖昧な点を残す結果となった。その曖昧な点について、さしあたり、本論文の問題意識にしたがって次の二点を挙げておくことにし

よう。

(3) 第一は、シェヴロン判決はそもそもいわゆる立法規則に関する事例であったが、シェヴロン判決は立法規則と解釈規則の峻別には言及しなかった点である。この点について、例えばサウンダーズは、シェヴロン判決は、議会が制定法の文言の意味について明確に言及しなかったことによつても行政機関に対する暗黙の委任が成り立ち、暗黙の委任による行政機関の解釈に対しても法的効果が付与されることを述べることによつて、法的効果を持つ行政機関の解釈の範囲を拡大し、公衆参加のない解釈規則が法的効果を持つか否かを言及したものでない、と指摘している。⁽⁶²⁾ しかしながら、制定法の文言があいまいであることを議会の意図と考えること自体、立法規則のリーディングケースであるバッテリーソン判決が想定していた議会の意図とは異なるのではないかと思われる。⁽⁶³⁾

つまり、バッテリーソン判決では、「失業」の定義を定めることを制定法が明示的に州に対して委任していた場合に州が定めた立法規則が問題となっていたの⁽⁶⁴⁾に対して、シェヴロン判決ではそもそも「固定汚染源」の定義を行うことについて明示的な制定法の委任はなかったのであるが、この点をシェヴロン判決が意識していたかどうかは疑問に残るのである。

(4) 第二は、シェヴロン判決が、それまでスキッドモア判決等で確立されてきたいわゆるケースバイケースアプローチの排除まで行っていたかを明らかにしなかった点である。シェヴロン判決では、まず謙譲すべきか否かの判断は、議会の意思のみが第一段階で問題とされるにとどまらず、それまでのスライディングスケールのものからオールオアナッシング的なものへと変化した⁽⁶⁵⁾。また、従前は行政機関による制定法解釈に対して謙譲すべきと判断されるときに、例えば前項で論じたような立法規則と解釈規則の峻別、専門性・継続性等の考慮、議会の意思との関係等に着目して謙譲の理由付けがなされていたのが、第一段階で議会の意思が肯定されない限り謙譲を行うことがデフォルトとされるに至った⁽⁶⁶⁾が、このことが伝統的な考慮要素である専門性や継続性等を排除していたかは明

かにされなかったのである。

五 シェヴロン判決後の展開とシェヴロン判決の影響

(1) 今日、シェヴロン判決は数々の曖昧な点を残しつつも先例性のある判決となっているが、シェヴロン判決が出された直後に最高裁でシェヴロン判決の法理が用いられたことは少なく、論者によってもほとんど注目されていなかった。⁽⁶⁸⁾ というのも、シェヴロン判決は、当時のレーガン政権下の規制緩和政策の中で出されたものであり、特に前年に出されたエアバッグ事件の最高裁判決⁽⁶⁹⁾で採られたいわゆるハードルック・アプローチを覆すものであったことから、シェヴロン判決の先例性には当初から疑問が抱かれていたのである。⁽⁷⁰⁾ しかしながら、下級審がシェヴロン判決の法理を用いて行政機関の制定法解釈に対して判断を行うことが増えるにともない、最高裁でも徐々にシェヴロン判決の法理が用いられるようになった。⁽⁷¹⁾ 以下では、四で触れたシェヴロン判決の曖昧な点である、解釈規則とシェヴロン判決の射程範囲に対して、シェヴロン判決以降どのような対応がなされてきたかを論じたい。

(2) 解釈規則とシェヴロン判決の法理の射程範囲の関係について、下級審では解釈規則にもシェヴロン判決の法理の射程範囲を拓げる判決がいくつか出されたが、⁽⁷²⁾ 最高裁では、これまでにシェヴロン判決の法理の射程範囲を解釈規則へも拓げることを明言する判決は出されていない。特に、一九九一年に出されたアラビアン石油社判決⁽⁷³⁾では、解釈規則の一つである指針について、スキッドモア判決のアプローチで制定法解釈に対する謙讓を判断されるべきことを明らかにされていたが、このような判例の傾向をより強固なものにしたのが、二〇〇〇年に出されたクリステンセン対ハリス・カウンティ判決⁽⁷⁴⁾であった。

クリステンセン判決では、一九三八年公正労働基準法二〇七条〇項において、州やその行政区域 (political subdivision) は公務員の残業について、有給休暇を与えることによって補償し、公務員が有給休暇を利用しない場合

には残業手当が支払わなければならない旨規定されているところ、ハリス・カウンティが、残業手当を支払う際の財政面のことを考え、公務員に対して残業手当を減らすために有給休暇を取ることを求める政策を採用していたことが問題となった。原告である公務員は、こうした政策が厚生労働基準法に反するとして訴えを提起したが、その際、ハリス・カウンティが本件政策を採用するにあたって参考にした合衆国労働省賃金時間課 (Wage and Hour Division) の意見書 (opinion letter) の扱いが問題となった。この意見書では、「雇用者は、事前の合意が特に規定する場合、命令として、例外となっていない公務員に対して厚生労働基準法上の補償休暇 (compensatory time) を用いるよう決めることができ」、「このような合意のない場合」、「ハリス・カウンティは、制定法上も規則上も雇者が公務員に対して補償の休暇を用いるよう求めることは許されない」という見解が表明されていた。⁽⁷⁶⁾ 最高裁は、意見書はシェヴロン判決の謙譲を受けるという原告の主張を斥け、次のように述べた上で本件解釈には説得力がない旨判示した。

本件では、……意見書に含まれる解釈が問題となっている。意見書に含まれる解釈は、例えばフォーマルな審決や告知・コメントを経るルールメイキングの後に表されるものではない。意見書にあるような解釈は、一政策表明や行政機関のマニユアル、執行上の指針のように法的効力がないものに含まれる解釈と同様に——シェヴロン判決型の謙譲を正当化しない。……代わりに、意見書のような形式に含まれる解釈は、スキッドモア判決の下では「謙譲される」が……、それは当該解釈が「説得力 (power to persuade)」を持つ場合に限る。……⁽⁷⁷⁾

このようにクリステンセン判決は、行政機関による制定法解釈を判断する際に、シェヴロン判決の法理が適用されるか、スキッドモア判決の法理が適用されるかのメルクマールとして「法的効力」を掲げた点で新しい判決だと思われる。また、クリステンセン判決は、法的効力の有無の判断を規則の形式論に専ら求めた。⁽⁷⁸⁾ その際、解釈を行うという意味では解釈規則であっても、告知・コメント手続を経ることを求められる解釈的立法規則にはシェヴロ

ン判決の法理が当てはまる⁽⁷⁹⁾としており、シェヴロン判決の法理の適用範囲がより明確にされた点でも注目に値しよう。

これに対して、スカリア裁判官は、本件のような行政機関による制定法解釈の場合でもシェヴロン判決の法理が妥当するとして、結論において法廷意見に賛成したものの、部分的に反対意見を述べた。ところで、スカリア裁判官は、前述のアラビアン石油社判決においてもクリステンセン判決と同様に、少数意見において結論には賛成したものの、本件における行政機関の制定法解釈に対する判断においては、シェヴロン判決に従うべきという趣旨の一部反対意見を述べていた。その理由として、『立法規則対他の活動』の二分論は時代錯誤である⁽⁸⁰⁾ことを挙げていた。さらに、シェヴロン判決が実際には解釈規則に関するものであったことを指摘し、シェヴロン判決型の謙讓が行政機関の規則のみならず、様々な形で表された公定性（*authoritative*）のある行政機関の解釈にも与えられるべきと主張している⁽⁸¹⁾。

(3) こうしてみると、法廷意見とスカリア裁判官の意見の違いは、双方の「立法規則」の定義の仕方にあるように思われる⁽⁸²⁾。法廷意見は、行政機関による制定法解釈の法的効力の有無によってシェヴロン判決型の謙讓かスキッドモア判決型の謙讓のいずれが適用されるかを判断するが、その際、法的効力の有無の判断はAPPA上の分類に従っており、行政機関による制定法解釈を示すものであっても、告知・コメント手続の経る立法規則の形を取るときには、シェヴロン判決型の謙讓が妥当するとしていた。これに対してスカリア裁判官は、行政機関による制定法の解釈自体、議会の決めた施策を行うのに必要なものであり、「制定法の」あいまいさは行政機関により（筋の通った解釈の中で）解決されなければならない⁽⁸³⁾という前提に立っており、APPA上の分類では立法規則とされるのである。つまり、スカリア裁判官の中では、制定法のあいまいさに議會の意思があったかを問題にして、解釈を示す規則を立法規則と解釈規則に分けて考えること自体が意味のないことなのである⁽⁸⁴⁾。そのため、スカリア裁判官による

と、そもそもAP A的な立法規則と解釈規則の二分論は時代遅れのものであり、この二分論を前提とするスキッドモア判決型の謙譲も採りえないとなるのである。⁽⁸⁵⁾

(4) ただ、今一つ注目すべきことは、AP A上解釈規則に分類される制定法解釈について、スカリア裁判官は第二段階のいわゆる合理性の審査で制定法解釈に対する謙譲を否定しているが、いかなる場合に合理性の要件を満たすかについて、当該意見書が労働省の公式見解 (authoritative view) である場合を挙げている点⁽⁸⁶⁾である。そのため、ブライヤー裁判官が反対意見の中で述べているように、シェヴロン判決型の枠組において第一階段が満たされた後に現れる第二段階の検討事項と、第一階段が満たされないうちに行われるスキッドモア判決型の枠組で現れる検討事項は同じものであり、シェヴロン判決は実質的な変化を生じさせていないと考えることも可能である。⁽⁸⁷⁾ こうしてみると、立法規則と解釈規則の二分論を時代遅れのものとして断じるスカリア裁判官も、結局のところシェヴロン判決の法理での第二段階の審査において立法規則と解釈規則の二分論を意識しているようにも思われるのである。

五 小括

以上、行政法一般において、行政機関による制定法解釈、特に法的効力を持たないとされる解釈規則に対する司法審査がどのように行われてきたかを概観したが、こうしてみると、同じ行政機関による制定法解釈でも、当該解釈が立法規則 (解釈的立法規則) であるか、あるいは解釈規則であるかということがなおも意識されており、解釈規則に対する司法審査は常に立法規則に対する司法審査を意識して行われていることが窺える。つまり、シェヴロン判決の射程範囲が解釈的立法規則に限定されているかのようにもみえるのである。第一に、制定法解釈に対する謙譲判断の手法であるが、判例では、前者では謙譲が原則であるシェヴロン判決型の謙譲判断が、後者ではスキッドモア判決型のケースバイケースでの謙譲判断が行われるとされており、手続に着目して謙譲の判断を行う判例の

考え方は、多くの論者によっても支持されているところである。⁽⁸⁸⁾ 第二に、解釈規則は立法規則に比べて司法府による謙譲が行われることが少ないことが挙げられる。特に、スカリア裁判官のように立法規則と解釈規則の二分論を時代遅れだとする立場に立っていても、実際は立法規則と解釈規則とで異なった基準を適用することを容認しているように思われる。

第二章 租税法分野における租税行政機関による制定法解釈と司法審査

一 租税行政機関による制定法解釈の形態

本章では、特に租税法分野における租税行政機関による制定法解釈と司法審査の関係について、第一章で検討してきた行政法一般における議論と比較しながら論じてゆく。本項ではこの本題に入る前に、そもそも租税法分野における行政機関による制定法解釈の形態の主なものを概観しておき、⁽⁸⁹⁾ 本章で対象とする解釈形態の限定を行っておきたい。⁽⁹⁰⁾

1 財務省規則 (Treasury Regulation)

財務省規則は、財務省が公告する規則のことで、行政機関による租税法解釈が示される重要な手段の一つとなっている。財務省規則は、議会が特定の権限を付与することにより公告される「特定権限による規則」と、内閣蔵入法典七八〇五条 a 項が財務省長官に対して制定法執行に「必要なあらゆる規則を制定する」⁽⁹¹⁾ 権限を付与していることに基づき公告される「七八〇五条による規則」に分けられる。⁽⁹²⁾

すべての財務省規則は告知・コメント手続を経て連邦行政命令集に掲載されることとなっているが、特に注目すべきことは、包括的権限により公告される七八〇五条による規則について、財務省自身はこの規則を A P A 五五三条 b 項 A 号にある手続適用除外規則の一つである解釈規則と判断して、A P A 五五三条 b 項の告知・コメント手続

に服さないと主張しているが、実際には七八〇五条による規則も告知・コメント手続に服しているという(94)ことである。そのため、七八〇五条による規則も、特定の権限による規則と同様に拘束力を有するとされている(95)。

2 内国歳入庁による解釈 (Internal Revenue Ruling)

近年租税制度が複雑になるにともない、納税の際に内国歳入庁側の見解が問われることが多くなってきた。そうした問い合わせに答えるものが内国歳入庁解釈である。ただ、元々は内国歳入庁による個別回答にとどまっていたのが近年では体系化されるに至っており、その重要性が高まっている。内国歳入庁解釈には次のようなものがある。

(イ) 歳入庁公定解釈 (Revenue Rulings)

歳入庁公定解釈とは、ある課税に関する問題が一般にも問題となる場合に、内国歳入庁が当該問題に関する公定解釈を示すために公告されるもので、一九五三年に始まったものである。歳入庁公定解釈は財務省規則とは異なり A P A の告知・コメント手続には服さないが、内国歳入庁告示 (Internal Revenue Bulletin) に掲載され、さらに累積型告示 (Cumulative Bulletin) に集積される(96)。歳入庁公定解釈は、内国歳入庁と納税者に対して拘束力を有するが、歳入庁公定解釈の適用はそれが扱う特定の場合にのみ可能であることから、納税者は状況が実質的に同じ場合のみ歳入庁公定解釈に依拠しうるとされている(97)。

(ロ) 歳入庁手引 (Revenue Procedure)

歳入庁手引とは、内国歳入庁が公衆に対して権利義務に影響する手続規則を知らせるために公告するものである。歳入庁手引は歳入庁公定解釈と同様に、内国歳入庁告示に掲載され、累積的告示に集積される。

(ハ) 個別解釈回答書 (Letter Rulings)

個別解釈回答書とは、ある取引により生ずる納税義務が明確でない場合に、納税者の要求に応じて内国歳入庁が

個別に解釈について回答を行うものである⁽⁹⁸⁾。そのため、本来は歳入庁公定解釈と異なり、個別解釈回答書は問い合せを行った納税者のみを拘束するものである。個別解釈回答書は公的に掲載されないが、内国歳入法典六一〇条により公開されるため、同条i項三号か「書面による決定は先例として引用若しくは利用されてはならない」と規定しているにもかかわらず、実際には内国歳入庁の立場として重要視されているといわれる⁽¹⁰⁰⁾。

このほかに、納税者の問い合わせに答えるものとして個別解釈回答書よりもインフォーマルな決定通知書 (Determination Letter) や専門的助言 (Technical Advice: TAMs)、個別の訴訟に関する解釈を示す認容・不認容 (Acquiescence or Nonacquiescence)、判決所見 (Actions on Decisions: AOD) などがある。

3 本章における対象の限定

本章の以下の議論においても、本論文の問題意識に鑑み、第一章と同様に基本的には形式的に法的拘束力を有しないとされる解釈規則を中心に検討することとなる。その中でも特に、一般に適用されることを企図して公表されている歳入庁公定解釈を取り上げる。なおその際、形式的には立法規則であるものの実質的には解釈を示すものもある七八〇五条による規則との比較を通して、歳入庁公定解釈に対する司法審査の特徴を明確にしてゆきたいと考えている。

二 シェヴロン判決前の状況

(1) 歳入庁公定解釈の制度が始まった当初、行政法一般における場合と同様に、歳入庁公定解釈は解釈規則であるため法的拘束力がなかった。そのため、厳格な司法審査に服するということに議論の余地がなかったとさえいわれる⁽¹⁰²⁾。初期の歳入庁公定解釈の事例として、例えば東ケンタッキー福祉権協会対サイモン事件の控訴審判決⁽¹⁰³⁾がある。この判決は、歳入庁公定解釈において、元々病院の中でも貧窮者向けの病院のみが所得税が免除される慈善目的の

組織とされていたのが、健康を増進する目的が慈善目的とされたのため、原告である福祉権協会は新しい歳入庁公定解釈により貧窮者に対する医療許否につながるとして、その取消しを求めた事案であった。裁判所は、当該公定解釈が解釈規則であり、A P A 五五三条の適用外であることを明確にした上で、当該公定解釈が長きにわたる議会の租税政策や司法府の解釈に矛盾した変更であることや当該公定解釈が裁量権の濫用であると原告の主張についての判断を行っている。

(2) 一方、七八〇五条による規則は、立法規則であり法的拘束力を持つことから、行政法一般における場合と同様に司法府の謙讓が行われていた。その一例が一九七九年に出された全国マフラー商工組合判決⁽¹⁰⁷⁾である。この事件では、内国歳入法典五〇一条c項六号が連邦所得税が免除される者の一つに同業者連合 (business league) を挙げており、財務省規則が同業者連合の活動について一以上の業者の取引条件を改善することに向けられていなければならない旨規定していたところ、専ら会員をある会社に販売権を与えられている者に限定していた組合が、内国歳入法典五〇一条c項六号の「同業者連合」に該当するかが問題となった。最高裁は、本件財務省規則に対する扱いについて次のように述べた上で、当該組合は同業者連合に当たらないと判示した。

制定法の文言である「同業者連合」は、(内国歳入法典) 五〇一条c項六号以外では十分に定義された意味を持っていないし、一般にも使われていない。この用語は「一般的なものであるため、解釈規則を適切なものにしていく」。こうした状況では、本裁判所は通常規則に対して謙讓しており、「議会の命令を何らかの筋の通った形で施行している」と認定される場合は「支持されなければならない」。

ただその後、このように七八〇五条による規則に対して原則的に謙讓することには異論が唱えられた。一九八二年に出されたヴォーゲル肥料社判決⁽¹⁰⁸⁾では、内国歳入法典一五六三条a項二号で「被支配グループ法人 (controlled group of corporations)」に含まれる「兄弟被支配グループ (brother-sister controlled group)」の定義を行っていた⁽¹⁰⁹⁾

が、その上で財務省規則もその用語について異なった定義を行っていた場合に、財務省規則が有効か否かが問題となった。最高裁は、立法経緯などから本件財務省規則の規定を受け容れなかったが、その際、行政機関への謙譲のあり方について次のように述べている。

謙譲は、元々規則が「何らかの合理的なやり方で議会の命令を施行している」と結論しうる場合に、行政機関の解釈に基づくものである。しかしこの一般的な謙譲法理は根本的なものであり、単に謙譲は行政機関の解釈を置き換えないという司法府の分析枠組を示しているのみである。

この分析枠組は、問題となつている規則を公告する権限の根拠を考慮することによって精緻化される。内国歳入庁長官は、本件財務省規則を単に「必要なあらゆる規則を制定する」一般的権限に基づいて公告してきた。それゆえ、「私たちは、特定の権限の下で制定法の用語を定義したり制定法の規定を執行する方法を定めるために発せられる規則ほどに解釈に対して謙譲させていないのである」⁽¹¹⁾。

もつとも、最高裁が述べているように、本件は規則がすでに制定法が規定している定義に「注釈を付け加えるにすぎない」⁽¹²⁾事例であり、「同業者連合」について制定法で全く規定されていない全国マフラー商工組合判決の場合とは異なる面があることは否定できないであろう。しかしながら、特に解釈的立法規則である七八〇五条による規則の独自性を認めた点は、特筆に値するよう思われる。⁽¹³⁾

三 シェヴロン判決後の展開

(1) 第一章で見たように、行政法一般ではシェヴロン判決はリーディングケースとして重要視されるに至ったが、租税行政の分野においてシェヴロン判決自体が引き合いに出されることはほとんどないよう見受けられる。⁽¹⁴⁾ しながら、租税行政機関の制定法解釈に対する謙譲の判断について一定の変化があったことは否定できないところ

である。

(2) まず、形式上解釈規則である歳入庁公定解釈は、前述したように元々厳格な司法審査に服することが当然視されていたが、近年では歳入庁公定解釈に対して司法府が謙讓する例も見られるようになった。その一つが、一九九〇年に出されたデーヴィス判決⁽¹⁸⁾である。

デーヴィス判決は、被扶養者である宣教師の息子の預金口座にその息子が宣教師の間に送金した金額の慈善的寄付 (charitable contribution) の所得控除を申告したが、当該金額に対して所得控除が認められなかったことから、両親が慈善的寄付の分の還付を求めて訴訟を提起した事案である。原告の両親は、慈善的寄付の所得控除を定める内国歳入法典一七〇条が、「寄付金」について「特に宗教、慈善、科学、学術、教育目的で組織・運営されている」⁽¹⁹⁾「会社・受託者・共同募金・基金・財団に対するあるいはそれらが利用するための寄付又は贈与」と定義しているところ、息子の預金口座に送金した基金は専ら教会が利用するための寄付であるため所得控除可能であると主張した。⁽²⁰⁾最高裁は、内国歳入法典一七〇条の「利用」の主体が信託会社やそれに類する法的制度である場合に限られると述べているが、その際、内国歳入庁長官が一七〇条を修正した直後に公告した「利用」と同義に解する歳入庁公定解釈にも言及し、⁽²²⁾次の場合に歳入庁公定解釈に相当の重要性が付与されると判示した。つまり、最高裁はその場合として、①制定法が制定されると同時に発せられており、②長年にわたって存在し、③議会が当該制定法を修正する際にも変わらない場合を挙げたのであった。⁽²³⁾

しかしながら、最高裁は歳入庁公定解釈が「長年にわたって用いられていない場合には、依然として歳入庁公定解釈に対する謙讓に消極的な事例も見られる。その一つに、デーヴィス判決の後に出されたシュレーヤー判決⁽²⁴⁾がある。

シュレーヤー判決では、一九六七年雇用者年齢差別禁止法 (Age Discrimination in Employment Act of 1967) に

違反した雇用者が和解によって遡及賃金額とそれと同額の定額損害賠償額を元従業員に対して支払ったところ、元従業員が遡及賃金額 (backpay) のみを総所得に算入し、定額損害賠償額 (liquidated damages) を総所得に算入しなかったことが問題となった。元従業員は、内国歳入法典一〇四条 a 項二号が「自己の傷害又は病気により受け取った損害賠償額」を総所得から除外していることを理由に、遡及賃金額も含めて除外しうることを主張したが、最高裁はこの主張を認めなかった。原告は、財務省規則が内国歳入法典一〇四条 a 項二号にある「損害賠償額」を「不法行為ないしは不法行為型の権利に基づく法的訴訟の追行」により受け取られた金額であると定めており、最高裁が過去にこの規定を内国歳入法典一〇四条 a 項二号の要件であると判示していたことを指摘したが、最高裁は、この要件を必要条件にすぎないとして、本件金額は「自己の傷害又は病気により受け取った」ものであるという十分条件を満たしていないことから、本件金額の総所得からの除外を認めなかった。最高裁が過去に当該財務省規則を内国歳入法典一〇四条 a 項二号の要件であると解したことについては、その後内国歳入庁も歳入庁公定解釈の中でも認めていたが、最高裁はこの点について注釈の中で次のように述べている。

内国歳入庁による最近の歳入庁公定解釈が、被告(元従業員)の主張するパーク判決(最高裁の先例―筆者注)の読み方と同じ読み方に依拠しているように思われる。この歳入庁公定解釈はわれわれの面前にはないが、「内国歳入庁の解釈には規則の効力や効果はな」く、内国歳入庁の解釈は制定法の文言を覆すべく用いてはならない。

このように、近年歳入庁公定解釈については、シェヴロン判決前のように解釈規則であるから謙讓を端から認めないのではなく、問題となっている歳入庁公定解釈それぞれについて謙讓すべきか否かを、例えばデーヴィス判決で挙げられた基準で判断するようになっていく。

(3) 一方で、七八〇五条による規則の事例でもシェヴロン判決の法理が引用されることはほとんどなかった。例え

ば一九九一年に出されたコテージ貯蓄貸付組合判決⁽¹³³⁾では、貯蓄貸付組合が、資産の交換により生じた損失を、内国歳入法典一〇〇一条 a 項上の「売買又はその他の資産の処分により生じた損失⁽¹³⁴⁾」として所得控除を申告したところ、この規定を解釈した財務省規則が損失として扱われる条件として「資産を質的あるいは量的に異なる別の資産に交換する」ことを掲げていたこと⁽¹³⁵⁾から、実質的に同じであるモーゲッジの交換による本件損失が所得控除可能か否かが問題となった。⁽¹³⁶⁾ 最高裁は、本件財務省規則に対する扱いについて、全国マフラー商工組合判決を引用して次のように述べた。

議会は財務省長官に対して〔内国歳入法典〕七八〇五条 a 項により「執行のための必要なあらゆる規則を」公告する権限を委任していたことから、私たちは財務省長官の規則による内国歳入法典の解釈に対して、それが筋の通ったものである限り謙讓しななければならない。⁽¹³⁷⁾

そして、当該規則が長年続いているもの⁽¹³⁸⁾に加えて、最高裁の先例とも合致するものであることから、当該規則は筋の通ったものとされたのである。このように、解釈的立法規則である七八〇五条による規則に対しては、謙讓が原則のシェヴロン判決の法理は引用されずに、むしろ旧来の立法規則に対するアプローチが踏襲されているように思われる。

四 行政法一般の場合との比較

(1) 以上のように判例は、租税行政における行政機関の制定法解釈に対する謙讓の判断にあたって、歳入庁公定解釈のような解釈規則については、かつて厳格な司法審査に服することを当然としていたが、近年では歳入庁公定解釈の性質に応じて謙讓の余地を認めるようになっており、いわば行政法一般でも採られているようなスキッドモア判決型の謙讓判断を行うようになってきている。一方で、七八〇五条による規則のような解釈的立法規則の場合、行政

法一般における旧来の立法規則に対するアプローチが踏襲されており、近年の行政法一般における場合とは異なりシェヴロン判決の法理は引用のレベルでは用いられていない。このことは、行政法一般ではあまり意識されていない解釈的立法規則が租税法では意識されており、解釈的立法規則である七八〇五条による規則に対して独自の謙譲判断が行われていることの現れのようにも思われる。そして、七八〇五条による規則に対する謙譲が特定権限による規則ほどにはなされないという意味で、七八〇五条による規則の謙譲判断は、法的効力を持たない歳入庁公定解釈に対する謙譲が認められはじめたことと相俟って、歳入庁公定解釈の謙譲判断に近づきつつあるとさえ思われるのである。⁽¹⁴⁰⁾

(2) ところで、租税法において謙譲に関して行政法一般とは異なる判断がなされる背景の一つに、内国歳入法典六六二条の存在があるように思われる。内国歳入法典六六二条は、一九七〇年代に法定利率が市場の利子率よりも著しく低かったころに過少申告が横行したことから一九八二年に制定されたもので、正しい税額と過少申告税額の差が正しい税額の一〇パーセント又は五、〇〇〇ドル(法人の場合一〇、〇〇〇ドル)のうちの大きい方よりも多い場合に実質的過少申告となり、実質的過少申告税額に対して最高二五パーセントの加算税(civil penalty)を課するものであった。⁽¹⁴¹⁾ここで問題となるのは、「実質的先例(substantial authority)」がある場合に、この先例に基づく税額の過少分については過少申告税額分が減額される規定があることである。⁽¹⁴²⁾内国歳入法典六六二条d項二号Dでは、実質的先例がない場合に内国歳入庁長官が考える立場と多数の納税者に影響を与える立場のリストを公表することを求めているが、「先例(authority)」について、内国歳入庁は歳入庁公定解釈も含む広範な定義を行っている。⁽¹⁴³⁾そのため、場合によっては歳入庁公定解釈が実質的に形式的は立法規則である財務省規則と同レベルの先例ともなりうるのである。先に見た判例の状況を分析する際にこうした租税法特有の事情に留意する必要があるように思われる。

むすびに

以上、アメリカにおける行政機関の制定法解釈に対する司法府の謙讓に焦点を当て、行政法一般における場合と租税行政における場合でどのような違いがあるかを明らかにしてきた。特に謙讓判断をめぐる法的効力がないとされる解釈規則と法的効力を有する立法規則の形で発せられる解釈的立法規則との関係は、行政法一般の場合と租税行政における場合とは今日大きく異なっているように思われる。

第一に、行政法一般の場合には謙讓を判断する際にある制定法解釈を示す規則が立法規則か解釈規則かの区別が重視されていて、判例では、前者の場合、謙讓を原則とするシェヴロン判決の法理が、後者の場合、ケースバイケースで謙讓を判断するスキッドモア判決の法理が適用されるとされている。一方、租税行政の場合は、制定法解釈を示す解釈的立法規則である財務省規則に対する謙讓が比較的厳格に判断されつつあるが、解釈規則である歳入庁公定解釈に対する謙讓は、当該公定解釈の継続性や同時性などを根拠に近年徐々にではあるが認められる裁判例が出てきており、解釈的立法規則と歳入庁公定解釈の接近が見られる。

第二に、租税行政においては財務省規則、歳入庁公定解釈いずれの謙讓を判断する際にも少なくともシェヴロン判決は引用されておらず、その限りでは謙讓を原則とするシェヴロン判決の法理のアプローチは採られていないように見受けられる。ただこの点は、特に近年シェヴロン判決の法理の第一段階にある議会の意図の適用をめぐる、従来からの立法史に拠る者とテキスト主義に拠る者が対立していることもあり、行政法一般においても目まぐるしく変わっており、行政機関による制定法解釈とテキスト主義の関係については時機をみて明らかにしたいと考えている。

さて、わが国の特に租税行政における税務通達をみた場合、理論上は法的拘束力がないとされているものの、現

実には法源と同様の機能を果たしていることに鑑みると、税務通達の法的性質について新しい理論を構築することが急務であるように思われる。特に租税法の実施命令と比較した場合、命令による場合は法的拘束力を持つが、通達の場合は法的拘束力を持たないこととなるが、本来なら実施命令で定めるべきところ、通達で定めるにすぎない場合が多い現状では、一義的に通達について法的拘束力を認めないというのはいささか均衡に失しているように思われる。もちろん立法論としては、外部効果を認めただ方がよいと考えるときには法的拘束力を持つ命令によって解釈を定めるのが望ましい⁽¹⁴⁸⁾が、国民の財産に影響するあらゆる場面を命令によって規定することは現実には難しいと思われる。また、「通達に対する第二のしほり」として通達作成段階への国民参加を挙げ、安易な委任立法や通達による規律の制限・限界を検討する必要があるとの主張もあるが、アメリカにおいては、前述したように、解釈規則においても告知・コメント手続を義務づけている本来法的効力を持たない財務省規則がある一方で、制定法を解釈する歳入庁公定解釈が告知・コメント手続を課せられないままなおも存在している状況をみる限り、全ての通達作成に国民参加手続を経由させることは難しいように思われる。

こうしてみると、アメリカにおいて、少なくとも司法部での謙讓判断において、解釈的立法規則と歳入庁公定解釈を接近させ、行政法一般における立法規則と解釈規則の峻別の枠組から脱皮しようとする試みは、わが国における税務通達の法的性質を精緻化させるにあたつて参考になるように思われる。

注(1) 大浜啓吉『行政法総論』八九頁（岩波書店、一九九九年）。

(2) わが国の憲法下で、この基準のあるべき姿を提示したものととして、大浜啓吉「委任立法における裁量」公法五五号一七二頁以下を参照せよ。

(3) なお、通達のような行政内部規定が、従来行政規則として分類されている行政組織規定や特別権力関係内部の定めとは性質が異なることを指摘した上で、従来の行政規則の概念が維持されるべきではないとする見解に、小早川光郎『行政法上』一〇二―三頁（弘文堂、一九九

九年)がある。

- (4) 大浜啓吉・前掲書注(1)・九三頁。
- (5) 「訓令」を文書によって示達したものが「通達」であることから、以下では訓令をも包含する概念として「通達」の語を用いる。
- (6) 大浜啓吉・前掲書注(1)・一〇一―一〇二頁。
- (7) 金子宏「租税法第八版」一一二頁(弘文堂・二〇〇一年)。
- (8) 確井光明「租税法における通達の意義と問題点」税研一九九〇年五月号二六―二七頁、首藤重幸「租税行政手続(通達・指導)」日税二五号一七七頁(一九九四年)。
- (9) わが国の状況については、山岸敦子「行政権の法解釈と司法統制」第三章・第四章(勁草書房・一九九四年)に詳しい。
- (10) 税務通達の拘束力のドイツの状況を論じたものとして、岩崎政明「租税行政規則の外部効果―特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について―」横国四巻二号二五頁(一九九六年)、首藤重幸・前掲論文注(8)・一八六頁以下がある。
- (11) 5 U.S.C. § 551 (6), (7)。
- (12) *Id.* § 551. もともと、こうしたフォーマルな手続は、制定法が審決につき、行政機関の審理の機会を与えた後に記録に基づいて行うことを規定している場合に限られる。*Id.* § 551 (a)。
- (13) *Id.* § 557 (c)。
- (14) Ernest Gellhorn & Ronald Levin, ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS at 282 (4th ed. 1997). 第三版の邦訳として、E・ゲルホーン／R・M・レヴィン著、大浜啓吉／常岡孝好訳『現代アメリカ行政法』二二八頁(木鐸社・一九九六年)。
- (15) 5 U.S.C. § 551 (5)。
- (16) アメリカにおける規則の類型については、わが国においても多く紹介されているが、さしあたり、大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの構造と展開(三)」自研六三巻二號九三頁、西島羽和明「規則の類型と非正式手続の適用除外―アメリカ行政法における規則制定の現代的展開(2)―」早政一九九一年四九頁(一九八六年)を参照せよ。
- (17) 大浜啓吉「アメリカにおけるルールメイキングの構造と展開(二)」自研六二巻二號二〇八頁及び一三三頁注(9)。なお大浜教授は、前掲書注(1)・九三頁以下において、日本国憲法七三條六号における政令は専ら実施命令として認められると述べており、アメリカにおいても委任立法禁止の原則が確立されていることから、ここでの「行政命令」は「実施命令」と捉えることとなる。
- (18) 5 U.S.C. § 553。
- (19) Robert A. Anthony, *Interpretative Rules, Policy Statements, Guidelines, Manuals, and the Like—Should Federal Agencies Use Them to Bind the Public?*, 41 Duke L. J. 1311 at 1322 (1992). Hereinafter “Anthony, Agency Policy Statements”。
- (20) Michael Asimow, *Nonlegislative Rulemaking and Regulatory Reform*, 1985 Duke L. J. 381 at 383 (1985)。
- (21) APA上は interpretative rules と呼ばれることも多い。解釈規則については、常岡孝好「解釈規則(Interpretive rule) について」塩野宏先生古稀記念『行政法の発展と変革 上巻』五一頁以下(有斐閣・二〇〇一年)も参照せよ。

- (22) 5 U.S.C. § 553(b)(A).
- (23) See e. g., Richard J. Pierce, Jr., 1 ADMINISTRATIVE LAW TREATISE § 6.6 at 355 (2002); Asimow, *supra* note 20 at 383.
- (24) Asimow, *supra* note 20 at 385. トンプソンが述べた状況に鑑みて、解釈規則公告の際の義務的な公衆の事前参加の必要性を提案している。
- (25) Gellhorn & Levin, *supra* note 13 at 304.
- (26) 5 U.S.C. § 553(b)(A).
- (27) Anthony, *Agency Policy Statements*, *supra* note 19 at 1325-26.
- (28) *Id.* at 1326.
- (29) *Id.* at 1324 n. 58. 特定の規則に「トンプソンを指すような解釈規則を公衆の注意を促すこと」を要する。Robert A. Anthony, *Which Agency Interpretations Should Bind Citizens and the Courts?*, 7 Yale J. of Reg. 1 at 58 n. 276 (1990) [hereinafter "Anthony, *Interpretive Formats and the Force of Law*"].
- (30) 「解釈的公法規則」トンプソン用語法に於て。See David M. Hasen, *The Ambiguous Basis of Judicial Deference to Administrative Rules*, 17 Yale Lon Reg. 327 at 342 n. 79 (2000).
- (31) 5 U.S.C. § 706.
- (32) *Id.* § 706(2)(A).
- (33) *Id.* § 706(2)(B).
- (34) *Id.* § 706(2)(C).
- (35) *Id.* § 706(2)(D).
- (36) *Id.* § 706(2).
- (37) *Marbury v. Madison*, 5 U. S. 137 at 177-78 (1803).
- (38) Alfred C. Aman, Jr., William T. Mayton, ADMINISTRATIVE LAW at 445 (2d ed. 1992).
- (39) 早稲田の「*How*」Richard J. Pierce, Sidney A. Shapiro, Paul R. Verkuil, ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS at 357-58 (3d ed. 1999) 参照せよ。
- (40) Anthony, *Interpretive Formats and the Force of Law*, *supra* note 29 at 6.
- (41) Thomas W. Merrill, *Judicial Deference to Executive Precedent*, 101 Yale L. J. 969 at 973-74 (1992) [hereinafter "Merrill, *Executive Precedent*"].
- (42) *Batterson v. Francis*, 432 U.S. 416 (1977).
- (43) Social Security Act § 407(a), 42 U.S.C.S. § 607(a).
- (44) *Francis v. Davidson*, 408 U.S. 920 (1972).
- (45) *Francis v. Davidson*, 379 F. Supp. 78 (Md. 1974), 529 F. 2d 514 (4th Cir. 1975).
- (46) 432 U. S. 416 at 424.

- (47) *Id.*
- (48) *Id.* at 425-6 (emphasis in original, footnote omitted).
- (49) *Skidmore v. Swift & Co.*, 323 U.S. 134 (1944). 本判決についてとりあげた邦語文献として、さしあたり常岡孝好・前掲論文注(21)・五三六―七頁、荻原明則「行政機関による規則制定の諸問題(三)」神院二二巻四号八七―八八頁(一九八二年)を挙げておく。
- (50) *Id.* at 136.
- (51) *Id.* at 137.
- (52) *Id.* at 137-38.
- (53) *Id.* at 139-40.
- (54) *Merrill, Executive Precedent*, *supra* note 41 at 974.
- (55) *Chevron U.S.A. v. National Resources Defense Council*, 467 U.S. 837 (1984). なお、シェヴロン判決については、わが国でもこれまで多く取り上げられてきた。シェヴロン判決自体が詳しく取り上げられているものとしてさしあたり、竹中勲「規則制定の司法審査の基準」判タ五六四号七三頁(一九八五年)、紙野健二「アメリカにおける謙讓的司法審査理論の構造」大阪経済法科大学法学研究所紀要一五号七九頁(一九九二年)、黒川哲志「法解釈における行政裁量論」への序説―米國における行政解釈尊重原則を手がかりとして―、帝塚山大学教養学部紀要四六輯一頁(一九九六年)、春日修「行政政策決定の系統的統制の対象(一)―アメリカ合衆国規則制定手続における非法規規則の適用除外―」弘前大学教養部文化紀要四六号一頁(一九九七年)を挙げておく。
- (56) 40 CFR §§ 51.180(i)(i) and (ii) (1983)。この規則では、「固定汚染源」とは本法の下での規則に服する何らかの大気汚染物質を排出する又は排出しうる何らかの建物、構築物、施設なれば軍事施設を意味している。*Id.* § 51.180(i)(i)。それらの施設は、汚染物質排出の組織体の全てを意味し、その組織体は同じ企業のグループに属し、一つ又はそれ以上の近接の土地の上に位置し、同じ人(又は共同コントロールドにる人々)のコントロールドにあることが規定された。*Id.* § 51.180(i)(ii)。
- (57) *National Resources Defense Council v. Gorsuch*, 685 F. 2d 718 (D.C. Cir. 1982).
- (58) 467 U.S. 837 at 842.
- (59) *Id.* at 842-43.
- (60) *Id.* at 845.
- (61) マンソニーは、第一段階の議会の意思がない場合にテストされる第二段階につき、「規則によって明らかにする」という権限の明示的な委任があったか」と(制定法と規則の)ギャップを埋める何らかの種類の権限の暗黙の委任があったか」の二つに分けた三段階モデルとして分析する(この点に委ねられ)。Anthony, *Interpretive Formats and the Force of Law*, *supra* note 29 at 17.
- (62) Kevin W. Saunders, *Interpretive Rules with Legislative Effect: An Analysis and a Proposal for Public Participation*, 1986 Duke L.J. 346 at 357.
- (63) この点に「カヴァーアールはシェヴロン判決が一般的権限による規則に委譲し、シェヴロン判決前にはシェヴロン判決で問題になった規則が解釈規則とされていた」ことを指摘している。John F. Coverdale, *Court Review of Tax Regulations and Revenue Rulings in the Chevron*

- Era*, 64 Geo. Wash. L. Rev. 35 at 49-50 (1995); see also *infra* note 90.
- (64) See *supra* note 42-8.
- (65) See *Merrill, Executive Precedent*, *supra* note 41 at 977; Kenneth W. Starr, *Judicial Review in the Post-Chevron Era*, 3 Yale L. on Reg. 283 at 299 (1986).
- (66) See *Merrill, Executive Precedent*, *supra* note 41 at 977.
- (67) 実際、シェvron判決の法理が用いられた最高裁判例が、一九八七〜九〇年の間で全体の約半分であり、シェvron判決の翌年である一九八五年に至ってはシェvron判決の法理が用いられた最高裁判例は一件 (*Chemical Manufacturers Association v. NRC*, 470 U.S. 116 (1985)) にとどまっていた。むしろ下級審の方がシェvron判決の法理の影響を受けてきたことが指摘されている。Peter H. Schuck and E. Donald Elliott, *To the Chevron Station: an Empirical Study of Federal Administrative Law*, 1990 Duke L.J. 984 at 1025; Merrill, *Executive Precedent*, *supra* note 34 at 980-5; なお、一九九一年開廷期と一九九二年開廷期におけるシェvron判決の法理の採用状況については、Thomas W. Merrill, *Textualism and the Future of the Chevron Doctrine*, 72 Wash. U.L.Q. 351 (1994) [hereinafter "Merrill, *The Chevron Doctrine*"] を参照せよ。
- (68) See, e.g., Colin S. Diver, *Statutory Interpretation in the Administrative State*, 133 U. of Pa. L. Rev. 549 (1985).
- (69) *Motor Vehicles Manufacturers Association v. State Farm Mutual*, 463 U.S. 29 (1983)。エアバッグ事件の最高裁判決では、エアバッグや自動シートベルトとごうた自動車の「自動安全装置 (passive restraints)」の装備を求める規則を運輸省が廃止したことについての違法性が争われたが、最高裁は「行政機関が規則を廃止することによって方針を変更する場合には、その変更に対して、行政機関が第一次的に活動しない場合に要求されるような分析以上の筋の通った分析を行うことが義務づけられる」と述べ、いわゆるハードルック・アプローチを採った。ハードルック・アプローチについては、大浜啓吉「制限審査法理の変容と法の支配」高柳信一先生古稀記念論集『行政法学の現状分析』四九四頁以下 (勁草書房・一九九一年)、大浜啓吉「インフォーマルな行政決定と司法審査」専法五〇号一〇六頁以下 (一九八九年) を参照せよ。
- (70) Merrill, *Executive Precedent*, *supra* note 41 at 975-6.
- (71) 特に「スカリア裁判官がシェvron判決の法理を従来の先例の延長とし、積極的に取り入れた。See Antonin Scalia, *Judicial Deference to Administrative Interpretations of Law*, 1989 Duke L.J. 511 (1989); see also *infra* note 78-9.
- (72) See, e.g., Anthony, *Interpretive Formats and the Force of Law*, *supra* note 29 at 56-7.
- (73) *Equal Employment Opportunity Commission v. Arabian American Oil Company*, 499 U.S. 244 (1991)。アラビアン石油社判決では、一九六四年市民権法第七編二〇〇e条b項が、通商に影響を及ぼす産業に従事する雇用者による種々の差別的慣行を禁じている一方で、同法同編二〇〇e—1条が州以外の外国人の雇用についてはこの規定を適用しないと規定しているところ、合衆国に帰化し、アラウエア州で設立された石油会社の従業員として海外勤務していたXが解雇されたことが問題となった。Xは特に、本編は外国でのアメリカ人にも適用されることした平等雇用機会委員会の解釈に謙讓すべきと主張したが、最高裁は次のように述べた。

- 「議会は(同法)第七編を制定した際、平等雇用委員会に対して規則を公告する権限を与えていなかったと認められる」ことから、付与される議議のレベルは「同委員会の考察が徹底したものであるという証拠や同委員会の理由付け、同委員会が前後の表明で一貫していること、統制力に欠ける場合、同委員会に対して説得力を与えている全ての要因によるであろう」。499 U.S. at 257 (citation omitted).
- (74) *Christensen v. Harris County*, 529 U.S. 576 (2000).
- (75) Fair Labor Standards Act of 1938 § 207(o), 29 U.S.C. § 207(o) (1994).
- (76) 529 U.S. at 581 (citing Opinion Letter from Dept. of Labor, Wage and Hour Div. (Sept. 14, 1992), 1992 WL 845100 (Opinion Letter)).
- (77) *Id.* at 587 (citation omitted and emphasis added).
- (78) See Merrill and Hickman, *Chewron's Domain*, 89 Geo. L.J. 833 at 903-5 (2001).
- (79) 529 U.S. at 587.
- (80) 499 U.S. at 260 (Scalia, J., concurring in part and concurring in the judgement). See also *supra* note 69.
- (81) 529 U.S. at 590-1 (Scalia, J., concurring in part and concurring in the judgement).
- (82) Merrill and Hickman, *supra* note 78 at 905.
- (83) 529 U.S. at 589 (footnote).
- (84) スカリア裁判官は、シエウロン判決型の謙譲が適用されない場合として、(一)制定法が曖昧であり行政機関の解釈の余地がない場合、(二)当該制定法を所管する行政機関の職員が解釈を行っていない場合、(三)職員による解釈が専門行政機関の公的な立場を表明しているという点で先例性を持たない場合を挙げている。*Id.*
- (85) *Id.*
- (86) *Id.* at 591.
- (87) *Id.* at 596-7 (Breyer, J., dissenting). ブライヤー裁判官は、反対意見の中で特にスカリア裁判官がスキッドモア判決型の謙譲が時代遅れであると述べたことに対して反論し、シエウロン判決については、「一定の行政機関の決定に謙譲するための付加的で別個の法的理由である。議会が行政機関に対して当該決定を行う法的権限を委任していたという理由に焦点を当てたにすぎない」と断じる。*Id.* at 596 (Breyer, J., dissenting).
- (88) See, e.g., Merrill and Hickman, *supra* note 78; Anthony, *Interpretive Formals and the Force of Law*, *supra* note 29.
- (89) 連邦税法の法源として財務省規則等の規則制定について概観した邦語文献として、石村耕治「アメリカ連邦税財政法の構造」第三章(法律文化社・一九九五年)を挙げておく。
- (90) 本項では、租税行政機関による制定法解釈の形態を、行政法一般におけるように審決と規則制定には分けていない。というのも、租税行政では、内国歳入庁が審決を行うのではなく、審決に相当するものは不服審判所 (Appeals Office) によって、少額の場合には法務官 (counsel) に対する異議申立 (protest) によって担われるからである。See Coverdale, *supra* note 63 at 56. See also Patricia T. Morgan, TAX PROCEDURE AND TAX FRAUD at 60-4 (2d ed. 1999).

- (91) I.R.C. § 7805(a).
- (92) この分類はカヴァーアールの分類による。カヴァーアールは、通常、特定権限による規則を立法規則と、七八〇五条による規則を解釈規則と分類することについて、この分類によって司法審査の基準が前もって判断されてしまう恐れがあるため、立法規則と解釈規則という分類を用いようとする。Coverdale, *supra* note 63 at 52 and 55. もっともカヴァーアールは、「特定権限による規則 (specific authority regulations)」と「一般権限による規則 (general authority regulations)」と呼び分けるが、私は特に後者を指してはより直截に「(内国歳入法典)七八〇五条による規則」と呼びたいことと希望する。
- (93) See Treas.Reg. § 601.601(a).
- (94) See Coverdale, *supra* note 63 at 51.
- (95) *Id.* at 56.
- (96) Treas.Reg. § 601.201(a)(6).
- (97) *Id.* § 601.601(d)(2)(v)(e).
- (98) なお、アメリカにおける事前の公定解釈 (advance ruling) の表示についてのわが国での紹介として、金子宏「財政権力―課税権力の合理的行使をめぐって」『岩波基本法学6―権力』一五九―一六四頁(山岩波書店・一九八三年)を挙げておく。
- (99) I.R.C. § 6110.
- (100) *Id.* § 6110(c)(3).
- (101) Morgan, *supra* note 90 at 27; Marvin J. Garbis, Ronald B. Rubin and Patricia T. Morgan, TAX PROCEDURE AND TAX FRAUD at 67; see also David A. Brennan, *Treasury Regulations and Judicial Deference in the Post-Chevron Era*, 13 Geo. S.L.U.L.Rev. 387 at 393 (1997).
- (102) Linda Galler, *Judicial Deference to Revenue Rulings: Reconciling Divergent Standards*, 56 Ohio St.L.J. 1037 at 1056 (1995).
- (103) *Eastern Kentucky Welfare Rights Organization v. Simon*, 506 F. 2d 1278 (1974). 本判決については、在原明則・前掲論文注(49)・九九頁以下を参照せよ。
- (104) 26 U.S.C. § 501(a), (c)(3) (1954).
- (105) Rev.Rul. 56-185.
- (106) Rev.Rul. 69-545.
- (107) *National Muffler Dealers Association v. United States*, 440 U.S. 472 (1979).
- (108) Treas.Reg. § 1.501(c)(6)-1 (1978).
- (109) 440 U.S. at 476 (citation omitted).
- (110) *United States v. Vogel Fertilizer Co.*, 455 U.S. 16 (1982).
- (111) I.R.C. § 1563(a)(2). 内国歳入法典一五六三条a項二号は、兄弟被支配グループについて「二以上の会社で、個人、相続人又は信託人である五人以下の人が、(A) 議決権のある全階級の株式に占める合計株式議決権の八〇パーセント、又は各社の全階級の株式に占める合計株

式価値の八〇パーセントを有し、(B)議決権のある全階級の株式に占める合計株式議決権の五〇パーセント以上、又は各社の全階級の株式に占める合計株式価値の五〇パーセント以上を有し、各社の株式所有者が同一であることを考慮している会社」と定義する。

(112) Treas. Reg. § 1.1563-1(a)(3) (1981). この財務省規則は、内国歳入法典一五六三条 a 項二号の要件に、五人以下の人がしかるべき割合の株式を「単独ひたひたは共同ひ (singly or in combination)」所有するという要件を加えている。

(113) 455 U.S. at 24 (citations omitted).

(114) *Id.*

(115) Brennan, *supra* note 101 at 397. ブレネンは、財務省規則に対する謙譲について、シェヴロン判決前においてはある文言の定義を議会が定めようとするか否かで決まるところを指摘する。

(116) Coverdale, *supra* note 63 at 64.

(117) Merrill, *Executive Precedent*, *supra* note 41 at 983 n. 56.

(118) *Davis v. United States*, 495 U.S. 472 (1990).

(119) I. R. C. § 170 (a) (1) (c) (2) (B) (emphasis added).

(120) 495 U.S. at 478.

(121) *Id.* at 481.

(122) I.T. 1867, II-2, C. B. 155 (1923). なお、I.T. は一九五四年に歳入庁公定解釈の制度が導入される前の内国歳入庁による解釈を示している。

Linda Galler, *Emerging Standards for Judicial Review of IRS Revenue Rulings*, 72 Bos. U.L.Rev. 841 at 872 n.160 (1992) [hereinafter Galler, *Judicial Review of Revenue Rulings*].

(123) 495 U.S. at 483-4.

(124) *Commissioner v. Schleier*, 515 U.S. 323 (1995).

(125) 雇用者年齢差別禁止法は、原状回復を遡及資金とそれと同額の定額損害賠償で行うことを認めていた。29 U.S.C. § 216 (b).

(126) 26 C. F. R. § 1.104-1(c) (1994).

(127) *United States v. Burke*, 504 U.S. 229 (1992).

(128) 515 U.S. at 334.

(129) *Id.* at 336.

(130) Rev. Rul. 93-56, 1993-2 C. B. なお、オコナー裁判官の反対意見によると、こうした内国歳入庁の解釈は三十五年にもわたって行われており、この点にわたる歳入庁公定解釈は一九八五年にすでに出来ていた。See 515 U.S. at 344 (O'Connor, J., dissenting).

(131) *Burke*, 504 U.S. 229 (1992).

(132) *Id.* at 336 n.8 (citations omitted and quoting *Davis*, 495 U.S. at 472).

(133) *College Savings Association v. Commissioner*, 499 U.S. 554 (1991).

- (131) I.R.C. § 1001(a).
- (135) 26 C.F.R. § 1.1001-1(1990).
- (136) 当時、貯蓄貸付組合は価値の下がった長期低利のモーゲージを他の貯蓄貸付組合に売却し、それと同じ公正市場価値のモーゲージを買い戻すことで、控除可能な損失を実現させることがあった。See 499 U.S. 556-7.
- (137) *Id.* at 560-1.
- (138) *Id.* 561.
- (139) *Id.* at 561-2.
- (140) カウマテールはこうした状況について、判例はシェヴロン判決の法理が七八〇五条による規則には適用されないことを明らかにしていると主張される。Coverdale, *supra* note 63 at 59. しかしながら、こうした見方に対しては批判も多い。例えばブレネンは、コテージ貯蓄貸付組合判決の場合、実際にはいわゆる合理性の審査を行っているので、シェヴロン判決が引用されていなくともシェヴロン判決の第二段階の審査が意識されているのではないかと指摘される。Brennan, *supra* note 118 at 426-9. また、先に触れたシュレーヤー判決における財務省規則についても、シュヴロン判決の第一段階の審査である議会の意思の有無が判断されたと述べている。*Id.* at 417-21; see also Mary L. Heen, *Plain Meaning, the Tax Code, and Doctrinal Incoherence*, 48 *Hastings L.J.* 771 at 792 (1997). なおヒーンは「シュレーヤー判決がいわゆるテクスト主義の台頭の中で条文の原意に依拠することによって財務省規則への譲渡を認めなかった事例であることを指摘する。*Id.* at 795. 本論文で述べた財務省規則に特有と目される譲渡の減退が、租税法のみの現象にとどまるのか、テクスト主義の台頭に起因する行政法一般に当てはまる現象なのかは、今後検証しなければならない問題であろう。なお、立法史の利用を排除するテクスト主義の台頭とシェヴロン判決の法理の關係については、Merrill, *The Chevron Doctrine*, *supra* note 67 も参照せよ。
- (141) Peter A. Appel, *Administrative Procedure and the Internal Revenue Service: Defining the Substantial Understatement Penalty*, 98 *Yale L.J.* 1435 at 1437 (1989).
- (142) Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, § 323. なお当時は、内国歳入法典六六一条で規定されていた。
- (143) 一九八二年の制定当初は一〇パーセントであったが、一九八六年に二〇パーセントとなりその後二五パーセントとなったあと、一九九〇年に二〇パーセントに戻されている。Morgan, *supra* note 90 at 161.
- (144) I.R.C. § 6662(a), (d)(1) (2002).
- (145) *Id.* § 6662(d)(2)(B)(i).
- (146) *Id.* § 6662(d)(2)(D).
- (147) Treas. Reg. § 1.6662-4(d)(3)(iii).
- (148) 特に税務通達で問題が多いとされる相続財産評価通達については、準則の法規化の必要性が主張されている。碓井教授は、評価通達の準則は課税処分の処分基準として機能するほか、納税者の申告やエステイト・プランニングにも強い影響を与えていることを指摘し、評価準則を法律・政令のような形で定めることが適当と主張される。碓井光明「相続財産評価方法と租税法主義」税経通信一九九〇年二月号一

(149) 一頁参照。同旨、岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリ一〇〇四号二七頁（一九九二年）。
 首藤重幸・前掲論文注（8）・一九二～三頁。

今本 啓介（いまもと けいすけ、一九七三年生）

所 属 早稲田大学大学院政治学専攻博士後期課

程（行政法専修）在籍

最終学歴 早稲田大学大学院政治学専攻修士課程修了

所属学会 日本公法学会 比較法学会 租税法学会

研究分野 行政法 租税法

主要著作 「アメリカ連邦税法における税務調査」召喚状（summons）による調査を中心に（一）～（三・完）早公

六三～六五号（二〇〇〇年）

「贈与との関係からみた所得概念の展開」早公六七号

（二〇〇一年）

「住宅政策における住宅所有促進税制の機能—アメリカにおける住宅モーゲッジ利子の所得控除を中心に—」早公七十号（二〇〇二年）