

## 講演録

### 租税法条文の読み方

- 文理解釈か？趣旨解釈か？ -

国土館大学法学部教授  
酒井克彦

#### SUMMARY

本稿は、平成24年11月12日（月）に税務大学校和光校舎で開催された「税に関する公開講座」での国土館大学法学部酒井克彦教授による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「租税法条文の読み方」、副題「文理解釈か？趣旨解釈か？」と題し、租税法令を適用する際における条文の解釈手法について分かりやすく解説しながら、どのように解釈を行っていくべきかが解説されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、酒井克彦教授に必要な応じて若干の加筆等をしていただいた。（平成25年4月26日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

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

目 次

はじめに	16
租税法律主義	16
解釈技術 - 文理解釈と目的論的解釈	18
1 文理解釈	19
2 目的論的解釈	20
3 目的論的解釈の解釈理念	20
4 目定論的解釈の分類	21
(1) 拡張解釈	21
(2) 縮小解釈	21
(3) 変更解釈	24
(4) 反対解釈	24
(5) 類推解釈	29
(6) 勿論解釈	29
事案の紹介	29
1 ホステス報酬に係る源泉徴収税額が争点となった事例	30
2 保険金に係る一時所得の金額の計算において会社が負担した 生命保険料を控除することが許されるか？	31
おわりに	33

はじめに

ただいまご紹介にあずかりました酒井でございます。今日は、「租税法条文の読み方」という題名でお話をするということになりましたので、お付き合いいただきしたいと思います。

具体的には、まさに今、起きている解釈論の問題について、副題にもありますとおり、「文理解釈か？趣旨解釈か？」ということでお話を進めていきたいと思っております。

ご案内のとおり、この「税を考える週間」は、租税法、あるいは税制というものについて、皆さんが主体的によく考え、そして、自分たちがいかなる根拠のもとに税金を負担しているのか、そして、あるべき社会、あるべき税制というものはどういうものなのか、これを自分たちのものとして考えていこうでは

ないかという啓蒙週間です。制度や法律というのは、初めから与えられているものではなく、自分たちが政治参画あるいは社会参画をして形成していくものでもあります。したがって、そこで要請される主体的な視座で税制を考え、普段あまり考えることのないことであってもこの時期にしっかり考えていこうではないかという趣旨が出たものだというように、私は理解しております。

そこで、今日は、租税法律主義という考え方に則った法律の解釈というものを、少し考えてみたいというわけでありまして。

租税法律主義

そもそも、租税法律主義とは何でしょうか。我が国の憲法は、法律に基づいてしか税金を

課すことあるいは徴収することはないのだと言っているわけです。憲法は全条文 103 条しかないなかにあって、憲法 30 条、84 条というこの 2 か所にわたって租税は法律に従って負担するものであるということが書かれています。逆に言えば、法律に根拠がない場合には、課税されることはないという点の保障をしているわけでもあります。よく「通達行政」という言葉がありますが、当然ながら、通達というものは法律とは異なります。法律の根拠もなく制定されている通達というものが仮にあるとするならば、それは憲法に反するということになるわけです。

租税というものが、私達の公共サービス費を支弁するための共通の経費だということは、私たちは共通認識として分かっているわけであり、この租税をどのように負担したらいいのか。これは、自分たちで考えればいいわけです。来年 90 兆円という税金（経費）がどうしても必要だとした場合、そのために各人はどれだけの負担をしたらいいのか。残念なことに、税金で全歳入を賄える状況にないのは皆さんご案内のとおりであり、そのうちの約半分については、税金で負担をします。さて、その税金の負担 いかにして、誰がどのような形で負担をすることか。これは自分たちで決めて、そして自分たちで決めたルールに従って自分たちで納付するという仕組みをみんなで決めるというのが租税法律主義の基礎となる考え方です。

ところで、自分たち全員で国会に集まって議論することはできませんので、実際には、次善の策として自分たちの代表者を選出し、その代表者たちが国会で議論をし、法律をつくっているわけです。このように、フィクションは入っていながらも、皆さんの同意した内容で法律は出来上がっているということになります。「私は所得税法をつくった覚えはない」と言われるかもしれませんが、所得税法自体は明治 20 年に既に導入されています。そ

ういうことはあるかもしれませんが、そこはある種のフィクションを設けつつ、そのように自分たちがつくったものに応じて、自分たちが負担をするわけであり、これを「自己同意」というように言います。

東京大学名誉教授の金子宏先生は、租税法律主義について「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。」とされています<sup>(1)</sup>。それ以外の形で、租税が賦課・徴収されるということになれば、それは憲法に抵触すると言わざるを得ないわけであり、この法律に基礎付けられるという考え方を「自己同意」と言うわけです。例えば、「所得が 1,800 万円以上ある人は所得の 40% を納める」というような法律をみんなで決め、そのみんなで決めた法律に従ってでしか、自分の財産権からの負担というものは強制されないということです。もともと、憲法 29 条では財産権が保障されていますから、自分たちの同意しないものについて、財産を抛出しなければいけないという考え方は、原則としては採り得ないわけです。

租税法律主義は、そのような自分で同意した法律の内容に従って、納税義務を負担するということに、由来があります。これは、諸外国においても同様に採用されている考え方です。そして、皆さんがよくご存じのとおり、アメリカでも同じように考えられたわけです。すなわち、イギリスから大西洋を渡った入植者達は紅茶を作っていました。ところが、茶税というお茶に対する重税がかけられると、アメリカに渡ってきたイギリス人は、本国で決められた法律に従うことになるにもかかわらず、本国議会に代表者を送り込んで

ないことから、自分たちが同意していない法律に従って重い租税が課されるということになるわけです。これは考え方としてはおかしいのではないかとということで暴動になりまして、東インド会社が積み込んだ紅茶をボストン湾の中に投げ込んで海一面が紅茶色に染まったという、有名なボストンティーパーティー事件(編集部注:1773年)が発生しました。これが発端となって、「代表なければ課税なし」というスローガンを掲げて、アメリカの独立運動が進んだと言われております。このように、租税法律主義というのは、世界的にも共通に認識されている考え方であると言えます。

さて、この租税法律主義は、スローガンとして掲げられていけばいいわけではなくて、当然ながら、きちんと法の適用というものに機能していなければ何の意味もない、絵にかいた餅になってしまいます。法律に従って課税をし、そして、法律に従った租税負担が実現するという、この考え方が本当の意味で実行されるためには、条文の解釈適用という問題が疎かになってはいけません。すなわち、条文に書いてあるとおりに税金が課されるということが担保されていなければ、租税法律主義がただの謳い文句に終わってしまうのではないかと、こういうわけがあります。

そこで、条文をどう解釈したらいいのか、あるいは条文をどう読んだらいいのかということに話を進めなければいけないわけです。解釈次第で法の内容が変わってしまうなどということがあれば、せっかくみんなで話し合っただけのルールが、適用の段階でみんなの意思を反映していないものになってしまう。すなわち、自己同意が及ばない租税法の適用ということになってしまいますので、租税法律主義の理解からは遠く離れてしまうこととなります。

そこで、この解釈の問題について少し具体

的な事例を踏まえながら、お話をしてみたいと思います。まず、条文の解釈手法、どのように条文を読むべきなのかということを中心に概観した後に、具体的事件を取り上げて、この問題を皆さんと共有したいと考えております。

#### 解釈技術 - 文理解釈と目的論的解釈

さて、解釈技術における「文理解釈」というものは何なのか、それに対峙する「目的論的解釈」というものは何なのか、この2つの解釈の条文の読み方をみていきます。

「文理解釈」というのは、条文が書いてある文章にできるだけ忠実に、できるだけそこに歪みを生じさせないように理解をするという考え方です。条文というものは、みんなで話し合っただけの内容が最も忠実に書き表されている文章であり、その文章の書いてあるとおりに理解をしなければならないということです。条文に書いてある文言から離れて理解をする、例えば、課税当局が自分勝手な解釈をすることによって、法律が予定している以上に納税義務が負わされてしまえば、それは先ほど申し上げた、租税法律主義の考え方から距離を置いてしまうこととなりますし、他方で納税者が、自分勝手な都合のいいように解釈をして、税金の負担を免れようとするようになってしまえば、みんなが公平に租税を負担しようとして考えたルールからどんどん離れていってしまいます。そこで、「文理解釈」というものが優先されるというようなお話をしておきたいと思います。

次に「目的論的解釈」。皆さんは「趣旨解釈」という言葉としておなじみかとも思いますが、これをここでは「目的論的解釈」という言葉で説明させていただきます。

法の解釈の場面ではしばしば問題となるのが法の欠如のケースです。すなわち、法の規定がないという場面があるわけです。その場合に、その直接の法の規定が存在しない部分に

ついでに法規範が何かを確定するために様々な解釈技術が持ち込まれることとなります。この法の欠如には2つのケースがあります。1つが「法の空白」、もう1つが「法の欠缺」というものです。

「法の空白」というのは、法律にそういった条文を設けていないことを言います。例えば、法人税法に殺人に関する規定は書かれていません。それは、書く必要がないからです。書かなくていいから、あるいは書いてはいけなからであります。いずれにしても、書かないということがもともと立法者の意思にあるわけです。こういうものを「法の空白」と言います。

それとは別に問題なのは、書くべきものがきちんと書かれていないという場合です。これを「法の欠缺」と言います。もちろん立法は人間による作業ですから、全てのことに思いを至らせて、法律を提案するというわけにはなかなかまいりません。私達の代表者は国会でいろいろなことを議論していますが、およそ全てのことを考えて法がつけられているわけではありません。したがって、必ず「法の欠缺」が出てくるわけですが、「法の欠缺」があった場合であっても法の適用をあきらめるわけにはいけません。そこで解釈というものが出てくるわけです。この場合、条文はどう読み解いたらいいのであろうか、どう適用したらいいのであろうかということを一生涯懸念考えるわけです。この「法の欠缺」があった場合に、その成文法をどう理解するのか。もともと成文法には「法の欠缺」があるのは当然なわけでありまして。

では、大きく分けて、「文理解釈」と「目的論的解釈」の2つを見ていきましょう。

### 1 文理解釈

まず、「文理解釈」というのを先に見ておきましょう。

元内閣法制局長官の林修三氏は「わが国のような成文法主義をとる国では、法令の解釈

は、まず、成文法の文理解釈から始められる。現在のわが国においては、社会のあらゆる分野において、法的規制を必要とすることがらについては、一応、成文法令が整っているというのが建前であるから、法令の解釈は、まず、ある具体的事件に適用されるべき法令を発見し、検認し、その法令の法文の意味を文理解釈することから始められなければならない。」という言い方をされています<sup>(2)</sup>。

これまで無定義でいましたが、ここに言う「文理解釈」とは、「法令の規定を、その規定の文字や、文章の意味するところに即して解釈をする」という意味です。ただ単に、「文字解釈」というのと分けて理解がされています。「文字解釈」というのは、殊更その文字だけを抽出してきて、この前後の文脈を無視して議論する、解釈をしようとするわけです。しかし、「文理解釈」というのは、きちんと文脈を読んで、こういうふうにして書いてあるということ踏まえた上で解釈をしようという立場であります。細かいですが、このような点で「文字解釈」というものとは違うといえます。恣意的な解釈の排除という趣旨や、あるいは法的安定性・予測可能性の要請という点からは、「文理解釈」は最も優れていると言われております。

先ほど言いましたように、条文は書いてあるとおりに理解しなければなりません。例えば、条文には死亡したときはこれこれの税金がかかるか書いてあるにもかかわらず、これを病気になったときにまで課税をするというふうにしてしまえば、それは「文理解釈」から外れてしまいますよね。このようなことをすると、課税権の濫用ということになりかねません。あるいは、納税者も自分に都合のいい解釈をするということにもなりかねません。非常に不安定になってしまうわけです。ルールブックに書いてあるとおりに適用しましょうというわけです。

さて、例えば、タックス・ヘイブン対策税

制における適用除外要件の解釈を巡って争われた事例において、東京地裁平成 21 年 5 月 28 日判決<sup>(3)</sup>は、「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては、規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈〔ママ〕が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではない。」と判示しています。ですから、条文が書いてあるとおりに理解しなければいけないわけです。

## 2 目的論的解釈

「文理解釈」が重要であるとしても、法にはその適用を通じて実現されるべき目的との関係において機能するものでありますから、法の適用に当たって、「文理解釈」のみでは、社会における正義と公平の実現を図るという法の目的とするところを達成できない場合には、「文理解釈」以外の様々な方法によってこれを補わなければならないことは言うまでもありません。

この点について、先ほどの林先生は、「実際問題としては、法令の解釈は、よほど簡単な問題を除き、文理解釈のみではすまず、論理解釈を併用しなければならない場合が多いといえる。右の文理解釈を主とし、論理解釈を従とする解釈態度は、すべての法令を通じていえることである」<sup>(4)</sup>と、おっしゃっているわけです。

これは言ってみれば、法の趣旨をよく斟酌して、法の趣旨に基づいて、法律を適用しましょうというわけです。

## 3 目的論的解釈の解釈理念

しかし、趣旨と一言で言っても、その趣旨というものが非常に分かりづらいものです。法の趣旨とは何でしょうか。「法の趣旨はこれこれです」とどこかに書いてあるのでしょうか。

か。実は、比較的多くの法律には 1 条ないし 2 条に、趣旨とか目的というものが書かれています。普段、実務家は、あまり 1 条とか 2 条は読まないのかもしれませんが、一応そこに書いてあります。ところが、そこに書いてある趣旨・目的というものは、例えば、適正な課税を実現するためなどというように、非常にざくっとしたことしか書いてありませんので、それでは、本当はよく分からないわけです。

そこで、その趣旨をどう理解するかという問題関心につながってくるわけです。実際、実務上は、例えば、財務省主税局というところの職員が書いている『改正税法のすべて』とか、そういった類の資料から読み取る。あるいは、国会での議事録を確認し、国会でどんな議論があったのか、つまり、どんな質問があり、提案者はそれにどのように回答しているのかということなどを見ながら、その条文の趣旨を導き出していくことになるわけです。ほかの国では、きちんと、その提案理由というのを細かく提示している国もありますが、日本は、そのあたりはまだ十分に示されていないので、なかなかその趣旨を探るといのは難しいわけです。

ところで、「目的論的解釈」による解釈理念には、「立法者意思説」と「法律意思説」の対立があります。立法者が言っていることをすごく尊重しようという考え方を「立法者意思説」といい、その立法者が言っていることは参考程度に留めておいて、今の社会的現象に応じて趣旨というものは考えるべきだという考え方を「法律意思説」といいます。要するに、法律というのは、昔つくられ、長い間使われるうちに、当時想定していた立法者の考えが今日的にはもう当てはまらないということもあるわけです。皆さん、よくご存じかもしれませんが、例えば、電気を盗んだら、これが窃盗に当たるかどうかという問題があるわけです。電気のような、そういう言ってみ

れば無形物、無体物についてはなかなかその立法当時はイメージがなかったことから、法は有体物だけを前提としていたように思われます。今では、喫茶店のコンセントを黙って使用し携帯電話に充電してしまったりとか、そういうことがよくあるわけですね。すると、果たして、それは人の財物を奪取したことになるのかどうかということにつながるわけです。ところが、「立法者意思説」に立って、立法者の意見を調べたところで、その当時に、携帯電話でどうこうなんてことは出てこないわけです。では、どうしたらいいのか。今日的には「法律意思説」と言って、立法者の意思は尊重しながらも、今日的状況に適合させて考える、つまり法律の趣旨というのは、歴史とともに変わり得るという考え方が優位にたっているように思われます。

#### 4 目定論的解釈の分類

では、「目的論的解釈」には、具体的にはどのような手法があるのかということに話を進めましょう。

具体的には、 拡張解釈、 縮小解釈、 変更解釈、 反対解釈、 類推解釈、そして最終的に 勿論解釈、といった、様々な解釈技術に基づいて、趣旨を織り込む手法があるわけです。

##### (1) 拡張解釈

「拡張解釈とは、法令の規定の文字を、それがふつう意味するところよりも若干ひろげて解釈することである。」とされています<sup>(5)</sup>。この「拡張解釈」が許されていないと考える方もいるかもしれませんが、今、お話をしている解釈技術は、全部許されているものです。「拡張解釈」はしてはいけないのではなく、みだりにこれをやってはいけないというだけです。「拡張解釈」をして、趣旨に合わせて条文を読まないで、先ほどの例のように、電気を盗んでも問題なしということになってしまうわけです。「拡張解釈」というのは、許されるわけでありませぬ。

例えば、立入禁止というものを、立って入る以上に拡張して解釈することが許されるかというふうに言うわけですね。すなわち、しゃがんで入ることも禁止されるとする解釈が許されるとすれば、それは「拡張解釈」を許したことになるわけでありませぬ。できるだけ「拡張解釈」はしないということが前提とはされていますけれども、そういう解釈技術はしばしば使われることになるわけですね。

##### (2) 縮小解釈

「縮小解釈」とは、今度は反対に、「法令の規定の文字、用語をそれがふつう意味するところよりも狭く解釈することである。」とされています<sup>(6)</sup>。

ここで1つだけ、有名な事例をご紹介します。国税通則法 23 条 2 項 1 号の解釈に関する事例ですが、同規定について簡単にご説明しますと、我が国は自主申告制度ですから、申告書を自分で提出するわけですが、提出した申告書の内容に間違いがあることを申告者が自主的に発見した場合に、原則として1年（今回改正されて5年）までは、更正の請求という手続をすることによって、納め過ぎた税金を還付してもらう手続に移行させることができるという仕組みになっています。このように、5年という期限が区切られていますけれども、例えば、この納め過ぎた税金が、もっと長期間経ってから納め過ぎだったということが判明することがあるわけですね。

不動産所得を例にすれば、例えば、私は、大家さんをやっており、家賃をもらって生計を立てているとします。その家賃金額について、借主との間に紛争が起きたということにします。私は、賃貸開始2年後から月5万円になると当初から約束をしていたはずだということに思っていたことから、今月から5万円請求しようと思いました。ところが、借主はそんな約束はした覚えがないと主張し、相変わらず3万円のままだと主張し続けるわけ

す。ところが、私としては、権利を主張したいので、5万円もらえるはずだと強く決心を固めて、確定申告の内容も5万円もらえることを前提として申告をしました。その後、裁判になりました。裁判になった場合には、簡単には結論が出るものではありません。ずっと待って8年ぐらい経ってから、結論が出たとしましょう。残念ながら裁判で負けてしまったとします。負けてしまったということは、これまでやってきた確定申告の内容では、税金が納め過ぎになっていたことになるわけです。この場合は5年を過ぎていますから、先ほどの原則的ルールからすれば、更正の請求という税金を返還して欲しいという手続きができなくなってしまうわけです。ところが、このような場合には別に法律が用意されており、特別な、後発的な事象があった場合には、その事象が発生してから2か月以内に税務署長に更正の請求を行えば、その払い過ぎた税金を還付請求できるという仕組みになっているわけであり、これが、国税通則法 23条 2項 1号という規定です。

少し条文を読んでみますと、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決...により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。」には、納税者は、同条 1項の規定にかかわらず、その確定した日の翌日から起算して2か月以内に更正の請求ができる旨が規定されています。すなわち、判決が出てから2か月以内に更正の請求をすれば、税金の還付手続きができるということになるわけです。

さて、この「判決」という言葉、これも、何度も言いますが、「文理解釈」で理解をするということになりますね。まずは「文理解釈」が重要です。となると、ここにいう「判決」とは、例えば、最高裁判決のことを指しているのか、地方裁判所の判決のことを指しているのか、高等裁判所の判決のことを指してい

るのが、「判決」という言葉だけでは分かりませんね。しかし、「文理解釈」に従えば、裁判所の判決であれば、ことさら狭めたり、広げたりということをしなくても、地裁や高裁でもいいということになるように思われます。

ところで、よくある話なのですが、馴れ合い判決というのがあります。例えば、私が会社を経営していたとします。今年、思った以上に利益が出てしまって、相当な法人税額を納付しなければならない確定申告を行いました。ところが、この税額の負担が少し重すぎて、何とか納税額を減らせないだろうかといったことを少し画策したとしましょう。そこで、取引先に頼んで、ある売買契約に瑕疵があったことにしてくれないかと依頼するとします。でも、そんなに簡単に瑕疵があったということもできませんから、私があなたに対して有している売掛金について、私があなたを裁判に訴えますから、あなたはそのもとの売上の契約はなかったということで私にまた反論してくれと依頼します。そして、私は主張を適当に行ってわざと裁判で負けることにします。そうすると私は敗訴するので、税金を多く払い過ぎていたことになり、判決によって得られた効力で、2か月以内に更正の請求をすれば税金の還付を受けられるということになるわけです。これはいいアイデアではないでしょうか。だって、条文には「判決」としか書いてありませんから、そういう馴れ合いでやるような判決だって、判決ですよ。

日本の裁判制度は「弁論主義」と言って、当事者が主張したことについて、直接裁判所に持ち込んだ資料でしか裁判所は判断しません。したがって、負けるのなんて簡単なわけです。勝てる主張をしなければいいだけなのです。その結果、負けて2か月以内に更正の請求をすれば、税金を取り戻すことができる。果たしてこんなことが許されるのでしょうか。しかし、「文理解釈」だけを盾にす

れば、「判決」である限りどんな判決だってい  
いことになりますね。

この点につき、東京高裁平成 10 年 7 月 15  
日判決<sup>7)</sup>では、「右規定は納税者において、申  
告時には予測し得なかった事態が後発的に生  
じたため課税標準等又は税額等の計算の基礎  
に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、  
法定申告期限から 1 年を経過していることを  
理由に更正の請求を認めないとすると、帰責  
事由のない納税者に酷な結果となることから、  
例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を  
拡充しようとしたものであって、右の趣旨から  
すれば、申告後に課税標準等又は税額等の計  
算の基礎となる事実について判決がされた場  
合であっても、当該判決が、当事者が専ら納  
税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを  
得たなど、その確定判決として有する効力に  
かわらず、その実質において客観的、合理的  
の根拠を欠くものであるときは、同条 2

項 1 号にいう『判決』には当たらないと解す  
るのが相当である。」と判示しています。すな  
わち、条文には単に「判決」と書いてあるだ  
けであるけれども、そんな馴れ合いで税金を  
免れるためにのみ行われたような判決は、こ  
こにいう「判決」には当たらないとして、条  
文に書いてあるよりも、ぐっと狭めて解釈す  
ることにより、馴れ合い判決を排除している  
わけです。このような解釈を「縮小解釈」と  
言って、これも「目的論的解釈」の 1 つにな  
ります。

次に、少し難しい事案、いわゆる「外国税  
額控除余裕枠事件」という最高裁まで争われ  
た大変有名な事案をみていきたいと思いま  
す。これは、外国税額控除という、国際的な  
二重課税を排除する規定が法人税法にあるの  
ですが、これを法が予定している以上に適用  
しようとした例です。ここで、少しだけ資料  
を読んでみましょう。

**【配布資料より抜粋】**

UFJ 銀行〔旧三和銀行〕事件最高裁平成 18 年 2 月 23 日第一小法廷判決（裁時 1406 号  
8 頁）は、「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付す  
ることとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除  
するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るといふ政策的  
要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維  
持することを目的として設けられたものである。ところが、本件各取引は、これを全体と  
して見ると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本  
件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国にお  
いて納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものである  
ことは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的か  
ら著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき  
法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うた  
めに、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあ  
えて行うものというべきであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係  
者の利益を図るものにほかならない。そうすると、本件各取引は、外国税額控除の制度  
を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の  
定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。」と判示する。

このように、規定の政策目的と無関係に形式的に仕組まれた租税回避スキームには、法  
人税法 69 条の外国税額控除は適用されないとしているのである。

ここでは、裁判所は、「これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。そうすると、本件各取引は、外国税控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定

める外国税額控除の対象とすることはできない」として、外国税額控除という条文はあるのですが、その条文の適用範囲を狭めて、こういう場合には適用できませんよというような判断をしました。これも「縮小解釈」の例として、話題になった事案であります。

### (3) 変更解釈

次に、「変更解釈」という考え方があります。これは、本来それが意味するところよりも、別の意味に解釈をするということですが、ご紹介するにふさわしい実際の事案がありませんので、ご説明を割愛させていただきます。

#### 【配布資料より抜粋】

変更解釈というのは、法令の規定の文字を変更して、本来それが意味するところよりも別の意味に解釈することである（林・常識 120 頁以下）。

明らかに立法上のミスと考えられる場合にのみ変更解釈は許容されると思われるが、しかしながら、それでも、変更解釈は、軽々とすべきものではなからう。もっとも、変更解釈が絶対に許されないかといえばそうではなく、法文上の誤りが明白で、しかも、そういう変更解釈をした方が、法秩序全体の調和の維持にも役立ち、他の法令との関係も矛盾なく解釈でき、かつ、不当に個人の人権を侵害せず、社会の正義と公平の要求にも合致するような場合にのみこの変更解釈を認めても差し支えないと考えられるのである（林・常識 123 頁）。

（注）上記中「林・常識」とは、林修三『法令解釈の常識〔第2版〕』（日本評論社 1999）を示す。

### (4) 反対解釈

「反対解釈」とは、「ある法令の規定をもととして、その規定にあることが書いてあることは、その裏として、それと逆の場合には逆の効果が生ずるとするような趣旨の規定をも含んでいるものと解釈するやり方である。」とされています<sup>(8)</sup>。これは少し分かりにくいかもしれませんが。これを「文理解釈」だと整理することもできるのですが、ここでは、一応の整理として、「目的論的解釈」の中でご説明することにしましょう。

例えば、「隠ぺい仮装行為」というものを行った場合、重加算税の規定の適用があるわけですが。これに対して、それにすごく似ている言葉で、「偽りその他不正の行為」というものがあります。これは、国税通則法 70 条 4 項、まだご紹介する事案の当時は、70 条 5 項でありましたが、そういった行為があった場合には、7 年間遡及課税をするというのが、当時の規定です。国税通則法 68 条という条文には、隠ぺい仮装行為があったときに重加算税を課すると規定され、同法 70 条 5 項と

いう条文には、「偽りその他不正の行為」が ができると規定されています。  
 あったときに7年間遡及して課税をすること

【配布資料より抜粋】

東京高裁平成 15 年 12 月 9 日判決(民集 60 巻 4 号 1823 頁)は、国税通則法 70 条 5 項にいう「偽りその他不正の行為」の主体は納税者と解するのが相当であり、本件では、一審原告は、自ら確定申告書の作成、提出にかかわっていないし、A 税理士が架空経費を計上して確定申告書を提出するとの認識はなかったものであり、後に査察によってこの事実を知り、本件修正申告に及んだのであるから、原告に「偽りその他不正の行為」があったとすることはできないとしたが、これに対して、上告審最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決(民集 60 巻 4 号 1728 頁)は、最高裁 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決(民集 59 巻 1 号 28 頁)を引用して、国税通則法 70 条 5 項は、行為者を納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限定した規定であるとは限らないと判示した。

最高裁 17 年 1 月 17 日判決は、「国税通則法 70 条 5 項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。〔下線筆者〕」と判示しているのである。

ここで、1 つの例を取り上げましょう。私が税理士に確定申告書の作成を頼んだところ、その税理士が偽りその他不正の行為、あるいは隠ぺい偽装行為をしていた、ということがあったとします。あってはいけない事例ではありますが、大変有名な事案があります。その場合、もし、税理士が隠ぺい偽装行為を行っていたのであれば、私に重加算税が適用されたり、7 年間も遡及課税されるのはおかしいのではないかと、とこういう疑問もあります。

要するに、何を言っているかという、先ほどの 2 つの条文があるわけです。国税通則法 68 条には、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺいし、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に重加算税がかかる記載されています。ここには、「納税者が」と書いてあるのです。それに対して、国税通則法 70 条 5 項には「偽りその他不正の

行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合」に 7 年間課税が遡及されると規定されています。ここには、「納税者が」という言葉がないのです。ということは、似たような 2 つの条文であるのに、片方の条文には書いてあるものが他方の条文には書かれていないということは、書かれていないのにはそれなりの理由があるのだらうというように、その趣旨を導き出して、条文解釈をしようというわけです。言ってみれば、あっちにはあるけれどもこっちにはないということは、そこには、それなりの意味があるのだからその意味内容に照らして考えるべきだという、そういう文脈であります。

結論から言いますと、「偽りその他不正の行為」は、納税者本人の行為でなくとも遡及課

税がなされるという解釈が最高裁で判断されました。すなわち、納税者本人ではなく、他人の行為である場合についても、7年間遡及課税があるわけです。これに対して、重加算税については、納税者本人がやった行為あるいは納税者が他人に依頼してやらせた行為、こういうものだけが「納税者が」という条文に当てはまる隠ぺい仮装行為だと整理されたわけです。考えてみれば、ペナルティーである重加算税は、やはりそのやっている人の行為性が問題なのですから納税者本人が行為者でないのであれば、そこに重加算税を課すことは妥当ではないわけです。それに対して、7年間遡及課税の問題は、納税者本人が「偽りその他不正の行為」を行ったものではなくても、他人の行為であったとしても、そのおかげで税金を免れていたのであれば、本来はきちんと納めるべき税金だったはずなのだとすることで、もちろんずっと昔まで遡及するというわけにもいきませんから7年間という期限はありますが、納付の必要はあるのだと考えるわけです。そこで、本人性というものが本税、すなわち国税通則法70条5項の場合には求められていないというように考えられているわけです。これが最高裁の考え方です。このように、書かれていないということの意味が「反対解釈」されるというわけです。

さて、皆さんと少し考えてみたいのですが、所得税法には配偶者控除というものがありますね。配偶者控除の規定の適用を巡っては、従来から大きな議論がありました。それは、事実上の配偶者、内縁の妻に配偶者控除が適用できるのだろうか、という問題です。内縁関係というのはずっと昔からある問題でありまして、民法では、この内縁関係については準婚理論、あるいは婚姻予約理論というものを使って、内縁配偶者に対しても、本来の配偶者と同じように、保護の対象としようとしていることは、ご存じかもしれません。そこで、租税法ではどうなるのであろうかという

問題があるのです。租税法も同じ法ですから、民法と同様に考えるべきなのではないかという考え方があってもおかしくありません。もちろん、租税法は租税法律主義に支配されていますから、まずは条文の文理、すなわち条文に従って考えを展開していく必要があります。ただの観念論ではできないわけです。租税法というのは、財産権の侵害規範とも言われていますから、それだけ法律解釈が厳格になされるというわけです。

具体的な条文を少し見ておきましょう。所得税法83条というところに配偶者控除の規定があります。ここに、内縁の配偶者が対象になるのか、ならないのかの手がかりがあるのでしょうか。同条には「居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から38万円を控除する。」と規定されています。ただ単に「控除対象配偶者を有する場合には」としか規定されていませんから、この「控除対象配偶者」の中に内縁の配偶者が入るかどうか分かりません。

ところで、所得税法2条には、別途、「控除対象配偶者」についての定義規定があります。同条1項33号には「居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの...のうち、合計所得金額が38万円以下である者をいう。」と規定されています。すなわち、居住者の配偶者で生計を一にして、ある一定の所得金額以下の人だけが「控除対象配偶者」というわけです。これ以上、何も手がかりはありません。「居住者の配偶者」としか書いてありません。では、この「配偶者」という言葉の意味内容はどのように解釈したらいいのでしょうか。ここで、配偶者とは、租税法だけで使われている言葉であるかという疑問を誰もが思い浮かべるわけです。民法で使われているのではないか、むしろ、民法から借りてきた概念だろうということで、これを専門家の間では「借用概念」と表現しています。と

いうことは、民法に合わせてこれを解釈すればいいのではなかろうかということになります。ところが、民法を見ても何も定義されていません。そうなると、解釈は行き詰ってし

まうわけです。

少し古い判決ですが、大阪地裁昭和 36 年 9 月 19 日判決<sup>9)</sup>を一緒に見てみましょう。

**【配布資料より抜粋】**

同地裁【編集部注：大阪地裁】は、「扶養控除の制度は納税義務者の個人的事情を斟酌して、できるだけ税負担をその負担能力に合致させようという趣旨にでているものと解せられる。納税義務者が所得を同じくする場合には、扶養家族のない者とこれのある者、又は扶養家族の少ない者と多い者とは、それぞれの担税力に差異があるからである。従ってこの制度では、納税義務者の現実生活における扶養の実体を把握することが重要である。」とする。

現行法では配偶者控除といいますが、当時は扶養控除の中に入っていたので、内縁の配偶者の扶養控除該当性という議論になっています。大阪地裁は「扶養控除の制度は納税義務者の個人的事情を斟酌して、できるだけ税負担をその負担能力に合致させようという趣旨にでているものと解せられる。納税義務者が所得を同じくする場合には、扶養家族のない者とこれのある者、又は扶養家族の少ない者と多い者とは、それぞれの担税力に差異があるからである。従ってこの制度では、納税義務者の現実生活における扶養の実体を把握することが重要である。」と言っているわけです。すなわち、何のために扶養控除 今で言えば配偶者控除 があるのかというと、扶養者を多く抱えている居住者と、少なく抱えている居住者との間には当然ながら税を負担するパワー、担税力に違いがあるだろうと。扶養控除は、この担税力が扶養者がいることにより減殺されてしまうことを考慮してできている制度であるから、実際に扶養している人がどこにいるのかを見た上でこの条文の適用を行うべきだと言っているわけです。

そして、大阪地裁は、「法律上の配偶者も内縁の配偶者も、ともに現実生活において扶養義務に基き扶養される者であるという点では差異はないから、内縁の配偶者のある納税義務者にも扶養控除を認めることに合理性はあ

る。」とし、さらに「扶養控除の対象を婚姻した配偶者に限定したとしても、婚姻の届出をすることによりその利益を受けることができる。しかし、そのことの故を以て、内縁の配偶者につき扶養控除を否定すべきではない。」と判示をしています。要するに、実態としては、役所に紙 1 枚出すか出さないかの違いであり、実際の担税力という意味では、紙 1 枚で変わるものではないとして、内縁の配偶者に配偶者控除の規定を働かせることについても、そこには合理性があると言っているわけです。もう少し資料を読んでいきましょう。

「婚姻の届出は、当事者双方によりなされるべく、扶養控除を欲する納税義務者が単独でなし得るところでない。内縁の存在は古来の慣習その他種々の複雑なる事情に基くものであって民法が法律婚主義を採用している以上は免れ難いところである。されば、学説判例も立法（各種の社会立法、給与法等）も、この現実を肯定し、内縁関係にも婚姻関係と同様の保護を与えるべく、努力が続けられている。」

判決はこのように論じた上で、まず、税法上内縁の配偶者を法律上の配偶者と同一に取り扱うことは、決して民法が法律婚主義を採用した趣旨に反するものではないとし、内縁の配偶者のある納税義務者に扶養控除を認めることが、他の納税義務者との関係で、又は

徴税事務との関係で何らかの不都合を生じないかの検討に、シフトしています。

すなわち、所得税額は、法律の定める税率によって各納税義務者ごとに計算されるものであるから、内縁の配偶者のある納税義務者に扶養控除を認めたとしたとしても、他の納税義務者に不利益をもたらすいわれはないから、問題は徴税事務に重大な支障を来しはしないか、という点だとしています。実際は、徴税実務上どうなのでしょう。課税当局が内縁を認定することが本当にできるのでしょうか。実はこのような問題が待っているわけです。

ところで、国税徴収法 75 条《一般の差押禁止財産》では「次に掲げる財産は、差し押さえることができない」として、同条 1 号では「滞納者及びその者と生計を一にする配偶者（届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む。）その他の親族（以下「生計を一にする親族」という。）の生活に欠くことができない衣服、寝具、家具、台所用品、畳及び建具」と規定し、こういう人が所持している家具などについては、差押えをしてはいけないとしているのです。ということは、徴税実務が少なくとも「事実上婚姻関係にある者」を認定できることを前提として、法律がつけられていることは明らかなわけです。これを踏まえれば、必ずしも徴税実務上、事実上の婚姻関係にある者を認定することが重大な支障を来すとは言えないように思われます。現に、例えば、年金実務や保険実務では、内縁関係者を認定して、年金事務等を行っているわけですから、そういう点からすると、特に租税行政についてだけ問題が生じるというのも少し不整合のような気がするわけです。判決は、そのようなことから、徴税実務上もさして問題はないということで、結論づけています。

そのような説示の上で、結局、判決では、「およそわが法体系上、ある法律分野におけ

る法律用語は他の分野においても同一意味を有するのが原則であるから、ある法律で単に『配偶者』及び『親族』と規定している場合には民法上の配偶者（すなわち婚姻届をした配偶者）及び親族を指称すべきものである。」と判示しています。

どうということかと申しますと、先ほどご紹介しました所得税法 2 条 1 項 33 号では「居住者の配偶者」とはいつていますが、括弧して「内縁の配偶者を含む」とは書いてありません。ところが、先ほどの国税徴収法 75 条 1 号では「配偶者」の後に括弧して「届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む」とし、内縁配偶者を含むと明確に書いてあります。ということは、わざわざ内縁関係者を含むと書いてある規定と、書いていない規定が租税法の中にあるわけですから、ここで、「反対解釈」、すなわち書いていないなら、書いていないの意があるのだろうと考えて、条文を読んでいこうとするわけです。すなわち、所得税法上は「配偶者」とのみ書いてあるだけですので、事実上の配偶者をも入れようとしている趣旨は、およそ導き出せないと解釈できるわけです。したがって、そう考えると、国税徴収法との違いは明らかですね。書いてないということには、書いてないの意がある。すなわち、法は、その配偶者の中に、その内縁の妻を入れようとする趣旨をもともと持っているとして、「反対解釈」を展開しているわけであり

ます。やや、分かりづらい判決でありましたが、結論から言うと、届出をしていない内縁の配偶者は、法の趣旨からして、この配偶者控除の対象とはならないとしているのです。内縁の配偶者は、配偶者控除の適用はないと今日的には理解されておりまして、この考え方は、別の最高裁判決でも承認されています。判例・学説は、あるいは課税実務は、内縁の配偶者は、配偶者控除の対象と解しておりませ

ん。これは、相続税法も同様であります。なかなか難しいところではありますが、このような考え方があります。

(5) 類推解釈

他方で、「類推解釈」というのを見てみたいと思います。この「類推解釈」というのは、「似かよったことがらのうち、一方についてだけ規定があって、他方については、明文の規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈する方法のことである。」とされています<sup>(10)</sup>。ただ、「類推解釈」は、あまり、これをするには許されないというように一般に考えられていまして、何でもかんでも似たような条文を持ってきて類推して適用するといった状況は、およそ法が求めている、本来の条文というものを尊重する態度から離れていくわけですから、できるだけ避けるべきと考えられています。

(6) 勿論解釈

「勿論解釈」とは、「類推解釈」の一類型ともされ、「ある法令の規定の立法の目的、趣旨等からみて、他の場合には明文の規定はないが、それと同じ趣旨の規定があると解することが条理の上から当然のことである、もちろんのことであると考えられる場合にとられる解釈方法である。」とされています<sup>(11)</sup>。つまり、書かれてはいないけれども、それは、もちろん、そう当然読むから書かれていないのだという解釈方法です。文脈から分かるであろうというようなことは、「勿論解釈」をするという言い方でありませぬ。

所得税法 56 条<sup>(12)</sup>という条文があります。これは、親族内で、役務提供対価を支払っても、必要経費にはしないという規定です。今、大変注目をされている条文の 1 つですが、例えば、魚屋さんをやっているお父さんが、いつも一緒に働いているお母さんに給料を支払っても、それは必要経費にしないという考え方です。もちろん、青色事業専従者控除や、あるいは白色の専従者控除とは別の話です。

この 56 条の条文を読むと、不動産所得、事業所得、山林所得しかその対象になっていません。雑所得が対象になっていないではないかと、すぐ気がつくわけです。雑所得においても同じようなことは幾らでもあるのに、なぜ書かれていないのだろうと。このときに、「勿論解釈」というのが展開されると、事業所得でさえ所得税法 56 条の対象になっているのだから、より小さな規模で家計と混沌としているような雑所得については、当然この規定が適用されるだろうとする考え方になるわけです。

事案の紹介

さて、急ぎ足で様々な解釈手法、「目的論的解釈」を見てまいりました。

これらの理解を踏まえまして、最後に事案を 2 つほど見てみたいと思います。

まず 1 つ目の事案は、ホステス報酬に係る源泉徴収税額が争点となった事例です。ホステスさんというのは、バーやキャバレー、ナイトクラブで、客とダンスをしたり、お酒を接待したりする、あのホステスさんのことですが、ホステスさんというのは言ってみれば 1 人の個人事業主です。そのホステスさんに、例えばキャバレーの事業主が、報酬を支払うわけです。その報酬を支払うときに、報酬金額から税金を天引きする、源泉徴収をするわけですが、その源泉徴収の仕方が大きな問題となって、最高裁まで争われたという、最近大変注目された事案があります。

ある事案でホステスさんは、月に 2 回、報酬をもらえることになっていたとしましょう。例えば、毎月 15 日、そして末日 30 日あるいは 31 日に報酬をもらうというルールであったりするわけです。その源泉徴収をするときには条文に従って計算をするわけですが、その条文の読み方が問題となったわけです。

もう 1 つの事案は、従業員が受け取る保険

金に係る一時所得の金額の計算において、会社がそれまで負担してきた生命保険料を控除することが許されるかどうかというものです。会社がその社長を被保険者として保険会社と契約をすることはよくありますが、例えば、その社長さんに掛けられた保険料を会社が支払うわけです。その場合、会社側は法人税の金額の計算をする際に保険料を損金として経費計算をするわけですが、最終的に、もし、社長さんが元気なうちに満期が来てその保険金を社長さん自身がもらった場合には、社長さんの一時所得となり、社長さん個人に所得税がかかります。その際、社長さん個人の所得税の金額の計算をするときに、法人が損金に算入していた支払保険料を保険金の計算から引くことができるのだろうか、ということが問題となりました。これも大変注目を

されまして、最高裁判決がありますので、見てみたいと思います。これら2つの事例でもやはり、その条文を「文理解釈」すべきなのか、すなわち条文、文章に基づいて理解すべきなのか、あるいは、その趣旨をよく読み解いて、目的論的に解釈をすべきなのか、こんなことが議論されました。

1 ホステス報酬に係る源泉徴収税額が争点となった事例<sup>(13)</sup>

最高裁の最近の平成22年の判決でございますが、どういう事案かと言いますと、パブクラブを経営するXという人が、本来納めるべきである源泉徴収税額が足りないとして、税務当局から指摘を受けたという事案です。ホステスの源泉徴収はどのように計算されているかを簡単に算式で示すと次のようになります。

【配布資料より抜粋】

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{同一人に対して1回} \\ \text{に支払われる金額} \end{array} - \left[ 5,000 \text{円} \times \frac{\text{当該支払金額の}}{\text{計算期間の日数}} \right] \right\} \times 10\% = \text{基礎控除方式}$$

(所法 205 二、所令 322)

同一人に対して、1回に支払われる金額から次の金額を控除し、そこに10%の税率を掛けましょうというもので、これが源泉徴収税額となります。何を控除するかと言いますと、言ってみればここは必要経費的な部分ですが、「5,000円×当該支払金額の計算期間の日数」分だけ引くことができます。ホステスさんは、いわば、1人で一事業所得者として商売を行っているようなものですから、本当でしたら、具体的にかかった必要経費の額を計算して、それを例えば、雇用主であるキャバレーの事業者に教えて、その分だけ控除して源泉徴収をしてもらえばいいわけです。しかし、なかなかそのようなことはできませんので、概算経費的な計算をするわけですね。5,000円×働いた日数をこの支払金額から控除して、その残りの金額から10%の源泉徴収

をすればいいとする仕組みであります。ところが、問題は、この算式にある、「当該支払金額の計算期間の日数」の意味なのです。「計算期間の日数」については、所得税法に定義がありません。なぜなのでしょう。先ほど少し言いましたが、月に2回支払があるわけです。例えば、12月1日から15日までの分は、15日に支払い、16日から31日までの分は、31日に支払いますといったルールが想像できますね。この場合に、例えば、そのキャバレーで働いている「ルミ」さんという女性は、前半の15日中8日しか働いていなかったとします。すると、8日分に5,000円を掛けて計算して控除するのか、あるいは15日分に5,000円を掛けて計算して控除することができるのかで大きな違いがあります。この控除額の計算を必要経費の計算と見るなら

ば、できるだけ必要経費の実額に近い計算をした方がよいですね。源泉徴収計算においても概算ではありますが、少しでも実額に近い方がいいので、本当に出勤した日の日数、つまり8日を基礎に計算するのではないかというように、税務当局は考えたわけです。これに対して、Xというこの事案の源泉徴収義務者は、そうではなく、「支払金額の計算期間の日数」と規定されているのですから、「計算期間の日数」といえば15日分控除することが可能であるとして、5,000円×15日を控除金額として計算をしたわけです。さて、果たしてどちらの理解が正しいのでしょうかという事案でした。

この事案は、結局、最高裁までもつれ込みました。東京高裁は、そもそも、できるだけこの必要経費に近似する額を控除することがこの制度の目的であるとし、すなわち、趣旨から見て、目的論的に解釈すれば、当然ながら勤務日数の8日しか控除できないとして、結果的に課税当局の課税処分を正しいものと判断したわけです。そして、最高裁に上告されたのですが、判断がひっ繰り返りました。最高裁は、「一般に『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、所得税法施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念と解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」と判示しています。「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難」だと判示しています。

そこで、もう一度先ほどの算式に戻って確認いたしましょう。すなわち、この「5,000円×当該支払金額の計算期間の日数」です。この「期間」を、東京高裁は、勤務日数分だ

け、すなわち8日分だけ控除できると言ったわけです。それは、そもそもこれは、必要経費の計算を技術的にさせるものであるから、できるだけ実態に応じた計算をしなければいけないため、例えば8日間しか働いていない人に15日分の控除を認めることは、実態に応じていない計算であると、東京高裁は整理したわけです。ところが、最高裁は、今日のお話でも最初にいたしましたとおり、何よりも「文理解釈」が大事で、条文の解釈が文字で書いてある、まず、文章に書いてあるところに素直に適合させて、それに当てはめて解釈をすべきであり、「計算期間の日数」と言っているからには、「期間」とは何かというのを第一に考えなければいけないという考えを示しました。

期間といえば、普通、ここからここまでという時的連続性を持った概念で、この間の1日ごとを抜き出してくることを期間とは言わないというのが最高裁の考え方で、15日全部を控除することが可能であると判示したわけです。これは、ある意味では、すごく衝撃的な判断でありました。実態から離れているのではないかという反論を判例評釈で示される否定論者もいらっしゃいますし、すばらしく「文理解釈」に従った解釈を展開した最も解釈論に忠実な判断であるという肯定論者もいます。これは、見解の分かれているところであります。

2 保険金に係る一時所得の金額の計算において会社が負担した生命保険料を控除することが許されるか？<sup>(14)</sup>

もう1つ事案をお示しておきましょう。

これは、原告Xが経営する医療法人が契約者となって保険料を支払っていた養老保険契約に基づいて、この満期保険金の支払を受けた原告Xである代表者が、満期保険金の金額を一時所得として計算を行う際に、総収入金額に満期保険金を算入するわけですが、そこから一時所得の所得金額の計算上控除するこ

とができる金額としてこの医療法人が支払っていた保険料を引くことができるのかというものです。言ってみれば、会社が支払っていた経費をもとにした保険金を個人が受け取ったわけですが、個人の保険金の一時所得の金額の計算をする際に、会社が支払っていたものを控除することができるのであろうかという疑問が生じるわけです。一見すると、控除できそうもないような感じがします。ところが大事なのは、何度も言いますが租税法主義ですから、条文に従ってこれを理解しなければならぬわけです。

まず、保険金などを受け取った場合には、その所得は一時所得というものになります。法人から財産をもらった場合には、一時所得になるというふうにお考えください。一時所得という所得は、どういうふうに計算をするかと言いますと、所得税法 34 条 2 項に「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする」と規定されています。ということは、「収入を得るための支出した金額」ここが大事になってきます。「総収入金額から、その収入を得るために支出した金額」、すなわち会社が支払っていた保険料は、その個人が支払ってなくても「その収入を得るため」にかかった支出ですよ。ということは、先ほど言いましたように、「文理解釈」が重要であるとするならば、収入を得るためにかかった支出は控除することができるはずだということになります。最高裁判所は、先ほどのホステス報酬事案において「文理解釈」は大事であると指示しています。そう考えますと、その収入を得るために支出した金額であればいい、と条文では規定されているわけです。

さらに、所得税法施行令という政令もあり

ますので、併せて見ておきたいと思います。所得税法施行令 183 条には「生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等」という見出しが規定されています。同条 2 項 2 号には「当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金...の総額は、その年分の一時所得の金額の計算上、支出した金額に算入する。」と規定されています。すなわち、誰が支払ったかということは書かれていなくて、その保険料、掛金の総額は控除することができるを書いてあるわけです。ということは、先ほど、国税通則法の重加算税の規定と 7 年遡及の規定を取り上げて、「納税者が」と規定されているか規定されていないかが大事ですという話を紹介しました。ここでは、誰が支払ったかとは規定されていないので、誰が支払っていても構わないのではないのかというように、条文に忠実に解釈していくと読めるわけです。そこで、この事案では、会社代表者の X は、所得税法 34 条 2 項には誰が支払ったかとは規定されていないため、自分が支払っていないのは事実であるものの、法人が支払っていた保険料について、この条文からは控除できないということにはないというように主張したわけです。

これは、大変悩ましい問題でありました。争点は、まさにこの控除ができるのかどうかということですが、実は、第一審福岡地裁平成 22 年 3 月 15 日判決では、「租税法規はできるだけ明確かつ一義的であることが望ましく、その解釈に当たっては、法令の文言が重視されるべきである。」として、「文理解釈」を重視し、X に軍配が上がりました。誰が支払った保険料であっても控除することができるとなりました。ところが、最高裁平成 24 年 1 月 16 日第一小法廷判決では、「所得税法は、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、それぞれについて所得金額の計算方法を定めるところ、これらの計算方法は、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。一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨」であるとしています。続けて、「『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」として、「目的論的解釈」を展開し、下級審の判断を覆しました。

先ほどのホステス報酬事案では、「文理解釈」が大事であるとして納税者が勝訴しましたが、今度は逆に「目的論的解釈」が大事であるとして、課税当局が勝訴しました。しかし、最高裁の判断をもう少し見てみると、「同項の『その収入を得るために支出した金額』という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである」として、「文理解釈」も重要であるとしています。ここら辺が非常に悩ましいところであります。先ほどのホステス報酬事案は、「文理解釈」を中心としたのに対して、この保険金に係る一時所得の金額の事案については、「目的論的解釈」を中心としたわけがあります。

おわりに

ただし、1つだけ言えることがあります。これらの判決の違いを、今、私はことさらに強調しましたが、軸足をどちらに置くにしても、最初にお話をしましたとおり、「文理解釈」だけで全て解決できるわけではありません。ホステス報酬事案も「文理解釈」だけを重視しているわけではなく、「ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあった」と述べており、最高裁平成22年3月2日第三小法廷判決でも、結果的に趣旨の観点からも補強をしています。すなわち、今日の私の話では、「趣旨解

釈」なのか「文理解釈」なのかといったときに、どちらかの解釈手法だけで解決できるかのごとく恐れそうではありますが、実は、最高裁は「文理解釈」を採りながらも趣旨の観点からもきちんと補強をしているのです。そして、保険金に係る一時所得の金額の計算の事案でも、やはり、「趣旨解釈」を中心としてはいるのですが、「文理解釈」もきちんと行われています。

最高裁判決というのは非常に重要で、私達の租税法の解釈に非常に大きな影響を与えます。そして、おそらくどの最高裁判決も、単に「趣旨解釈」だけ、単に「文理解釈」だけということを行っているわけではありません。今日お集まりいただいている皆様の中にも多くの実務家の方がいらっしゃると思います。ことさらに、ある文字だけを取り出して、その文字がこう言っているのではないかとして、全体像を見ずに趣旨に反した解釈をすることは到底許されるものではありません。「文理解釈」が許されるからといって、趣旨に反する「文理解釈」は、やはり許されないわけですから、両方見ていかなければいけません。ただし、そのとき、「文理解釈」が重要だという原則は変わりありません。先ほどの2つ目の判決も「文理解釈」が否定されているわけではありませんので、このあたりのことについて、もう一度ご確認をいただければと思います。

租税法規というものは、言ってみれば財産権の侵害規範なわけですからこそ税金というものは、本当の危険物で、危険物ですからその危険物を取り扱うからには、きちんとその説明書どおりに取り扱わないと大変なことになるわけです。ともすると、財産権の侵害に当たることとなってしまったり、公平な課税が担保できなくなったりします。したがって、必ず条文には趣旨がありますので、あまりにも「文理解釈」だけに寄り添った解釈論ではなく、これに趣旨を重ね合わせるこ

とが必要なわけでありませう。

貴重なお時間をいただきまして、普段あまり条文を読むという機会がない方にも、ご参加いただいたわけでございます。長時間ご清聴いただきまして、誠にありがとうございます。

- 
- (1) 金子宏『租税法(第18版)』71頁(弘文堂2013)。  
 (2) 林修三『法令解釈の常識(第2版)』190頁(日本評論社1999)。  
 (3) 東京地裁平 21.5.28 判決(税資 259 号順号 11215, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11217.pdf>)  
 (4) 林・前掲注(2)191頁。  
 (5) 林・前掲注(2)117頁。  
 (6) 林・前掲注(2)119頁。  
 (7) 訟月 45 卷 4 号 774 頁。  
 (8) 林・前掲注(2)125頁。  
 (9) 行裁例集 12 卷 9 号 1801 頁。  
 (10) 林・前掲注(2)128頁。  
 (11) 林・前掲注(2)134頁。  
 (12) 所得税法 56 条《事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例》は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しない」と規定する。  
 (13) 最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決(民集 64 卷 2 号 420 頁、税資 260 号順号 11390, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11390.pdf>)  
 (14) 最高裁平成 24 年 1 月 16 日第一小法廷判決(判時 2149 号 58 頁)。