

## 論 説

# 税法の解釈・適用の基本原理と その法的構造について

鳥飼貴司

(鹿児島大学学術研究院法文教育学域法文学系教授)

### 目 次

I はじめに	3 借用概念の解釈
II 税法の解釈・適用の基本原理とその法的構造	IV 税法適用の諸問題
1 基本原理としての租税法律主義	1 私法上の法律行為と課税
2 基本原理としての租税公平主義	2 租税回避行為の否認
3 税法の解釈と課税要件事実認定の基本構造	3 信義則（禁反言の法理）
III 税法解釈における諸問題	4 税法の適用が問題となった最近の裁判例
1 文言の解釈	V おわりに
2 文理解釈と趣旨解釈	

### I はじめに

本稿の目的は、税法の解釈・適用の基本原理と基本構造を検討することである。その上で筆者の見解をまとめるために執筆される。一般的に、税法の解釈とは、税法規定の文言の意味内容を明らかにすることをいい、税法解釈の方法は、租税法律主義の要請から、規定の文言に即した厳格な文理解釈を行すべき

(1) もっとも、文理解釈によても税法規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、税法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。以上について、金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂・2021年) 123頁参照、清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013年) 35頁参照、田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」同『田中治税法著作集《第5巻》租税手続法の諸相と論点』(清文社・2021年) 606頁参照〔初出・2010年〕。

(2) 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社・1965

で、拡張解釈、縮小解釈、類推解釈は原則として許されないとするが、税法学者の共通した理解と思われる<sup>(1)</sup>。ただし、この税法の解釈（税法を解釈する）と税法の適用（税法を適用する）は、異なる思考作業であると思われる<sup>(2)</sup>。そもそも税法に限らず、一般的に法の解釈と法の適用は異なる思考作業と考えるべきであろう<sup>(3)</sup>。このような考えに従えば、本来的には「税法の解釈・適用」などと渾然一体

年) 99頁は、「税法の適用とは、具体的な租税上の事案に対し税法上の条規をあてはめ、その事案を処理解決することである。それは、租税事案を処理解決するという実践活動であり、目的活動であって解釈の如き単なる認識活動ではない。従って税法の解釈と税法の適用とは、これを区別しなければならない。」(文字表記を現代風に改めている)と記述している。なお、中川説については、山崎広道「税法の適用に関する一考察」税法学586号599頁(2021年) 参照。

として税法学理論を展開すべきではないと筆者には思われる所以である。さらに言及すれば、せっかく税法解釈を厳格にしても、税法の適用に法学的視角を向けなければ厳格な税法解釈自体が骨抜きになってしまうのではないだろうか、という問題意識を筆者は持っているのである。

そもそも税法は、租税に関する法であり、学問としての税法学は、租税に関する法の体系的・理論的研究を目的とする法学（法律学）の独立の一分野であると一般的に考えられている<sup>(4)</sup>。法学は、法哲学・法社会学などの「基礎法学」と呼ばれる分野もあるが、その中心となるのは、民法や刑法など実定法の内容を説き明かす「法解釈学」が中心となっているのは周知のとおりであり、税法学も当然に法解釈学の中に位置づけられる学問領域である。

故・金子教授は、「具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。」<sup>(5)</sup>と記述している。この見解は、法を適用するために法を解釈することがあるということであ

る。すなわち、具体的な事実に法を適用するためには、法の解釈が必要ということである。言い換えると、法の解釈自体が目的ではなく手段であり、法の解釈は、法を適用するという前提で議論がなされることとなり、「法規の解釈はその適用に役立つ」<sup>(6)</sup>という見解にも合致すると思われる。より具体的には、「自動車に追突されてムチウチ症になったとしよう。裁判官は、まず、この事実を明確に把握し、ついで、これに民法の法規（709条）をあてはめて、この自動車を運転していた者に対して損害を賠償する責に任ずる旨の判断をくだす。こういう操作を民法の適用という」<sup>(7)</sup>ということである。この点、「法の解釈・適用」という一般的な題とは異なり、「第2章 法の適用」という章題の中で「§ 3 法の解釈」という項目を置き、法の適用というテーマの中で法解釈を論じている書物<sup>(8)</sup>も存在する。また、別の書物では、「第3章 法の適用と解釈」「第1節 法の適用」「1 序説」で、「これまで主として法とは何かという問題を考察してきたが、本章では、法学とは何かという問題を

(3) 一圓一億『法の解釈と適用』（有斐閣・1958年）

「はしがき」3頁では、「解釈と適用とは、もちろん密接に関係するものではあるが、それは元来、異った作業ではないだろうか。」（文字表記を現代風に改めている）と記述している。その上で、同書160頁以下で「法の適用」についての詳細な理論的分析を行っている。

(4) 金子・前掲注(1)1頁参照。北野弘久（黒川功補訂）『税法学原論〔第8版〕』（勁草書房・2020年）

1頁は、「税法学は、これを端的に規定すれば税法現象の科学、または租税の法的研究を行う学問といえよう。つまり、税法学は法学の一分科である。税法学の特質は、まず法学の一分科であるということを強調しなければならないという点に存在する。」と記述している。

(5) 金子・前掲注(1)123頁。

(6) ヘルムート・コーリング（松尾弘訳）『法解釈学

入門』（慶應義塾大学出版会・2016年）64頁。

(7) 遠藤浩ほか編集『民法(1)総則〔第4版増補補訂2版〕』（有斐閣・2002年）16頁〔遠藤浩〕。

(8) 伊藤正己=加藤一郎編『現代法学入門〔第4版〕』（有斐閣・2005年）33-81頁参照〔加藤一郎執筆部分〕。この書物では、「第2章 法の適用」を「§ 1 法と裁判」「§ 2 裁判の基準となるもの」「§ 3 法の解釈」に分節している。さらに「§ 1 法と裁判」では、「1 具体的事件への法の適用」として主に「裁判規範」を、「2 裁判制度」として刑事事件と民事事件や裁判所の組織や法曹を、「3 訴訟手続上の諸原則」として当事者主義や自由心証主義などを、「4 強制執行」を記述し、「§ 2 裁判の基準となるもの」では、法源として「1 制定法」「2 慣習法」「3 判例」「4 学説」「5 条理」を記述し、最後に「§ 3 法の解釈」で法解釈をめぐる諸論点を記述している。

考えてみたい。」とし、続き「法学とは法の解釈学のことであり、今日においても、法学の中心が法の解釈学であることに変わりはない。」とするも、「ところで、法の解釈は法適用のメカニズムの中で問題となるので、法解釈の意義を理解するには、まず法適用のメカニズムを知ることが必要である。」<sup>(9)</sup>と記述している。

以上のように、一般的な法学における法の適用は、紛争解決のための手段であり、法の解釈は法の適用の一場面であるといえるだろう。

以下、本稿では、税法の適用は第一次的には納税者の納税義務履行（第二次的には納税者と課税庁の紛争解決）の手段<sup>(10)</sup>であり、税法の解釈は税法の適用の一場面とする考え方を念頭に記述している。そこで従来の見解を紐解きながら検討を加えたいと思う。その際、まず論点となるのが、税法の解釈・基本原理（基本原則）に対する税法学者の見解が必ずしも一致していないことであるので、まずはこれを取り扱うことにする。

## II 税法の解釈・適用の基本原理とその法的構造

### 1 基本原理としての租税法律主義

まず、税法の解釈・適用の基本原理についてみてみよう。

この点に関して、故・北野教授は「租税法律主義の原則は、憲法上の原理である。この原則は、租税立法上の原理であるとともに、税法の解釈・適用上の基本原理である」<sup>(11)</sup>と記述している。周知の通り、日本国憲法30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、同84条は「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。」と規定する。これら憲法規定から、租税の新設や税制の変更は「法律」の形式によってなされ、国会の議決を要することとし、国民の納税義務も「法律」によって生じることを明らかにしている<sup>(12)</sup>。以上のように、租税法律主義は、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それにより国民の「自由と

(9) 五十嵐清『法学入門〔第4版〕』（悠々社・2015年）98頁。

(10) 税法の適用は、必ずしも紛争解決のためではなく、主として納税者の納税義務の履行ということが、一般的な法学と趣きが違う点でないかと考える。この点、国税通則法1条は、「この法律は、……国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と規定することは示唆的であろう。また、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂・2019年）115–116頁は、「租税法上の争いは、納税者と国家（租税行政（課税）庁）が紛争当事者となる。民法などの私法とは異なり、租税法の解釈・適用上の争いは、基本的に納税者が強大な国家と対峙する構図にならざるを得ない。国家を紛争の相手にして納税者が勝機を見い出すことは至難である。その至難さは、

租税訴訟における納税者の勝訴率の低さに如実に表れている。運よく租税行政との争い（訴訟）に勝利した納税者でさえも、争点とされた税額が結果として還付されるのみである。得るものはあまりにも少ない。いわんや敗れた納税者は経済的にも精神的にも大きな負担と損失を強いられる。だからこそ、租税法上の争いを未然に予防するための租税法学を構築することが求められよう。」とされ、紛争を未然に予防するための「紛争予防税法学」を提唱している。なお、増田英敏『税理士のための租税法講座 紛争予防税法学』（TKC出版・2015年）参照。

(11) 北野・前掲注(4)72頁。

(12) 辻村みよ子『憲法〔第7版〕』（日本評論社・2021年）477頁参照。

財産」を保障することを目的とする憲法上の原理であると考えられている<sup>(13)</sup>。それに加えて、「法律」の形式で租税の新設や税制の変更を行うという租税立法上の原理でもあるということには、別段異論は生じないであろう。

また、租税法律主義を税法の解釈・適用上の基本原理と捉えることにも、特に問題はないであろう。すなわち、税法の解釈においては、基本的には厳格な法文解釈が要請される<sup>(14)</sup>。この点に関しては、故・中川教授は「税法の解釈は、法文どおりに厳格になされなければならないのであって、民事法におけるごとく、法解釈は活きた法の発見であるなどの論は、税法では通用しない。」<sup>(15)</sup>と記述している。では、なぜに税法の解釈においては、厳格な法文解釈が要請されるのかについては、山田教授は「法文から離れた自由な解釈が許されることになると、租税については法律で定めるという租税法律主義が税法の解釈の過程で崩れることになる」<sup>(16)</sup>からであると記述している。つまり、税法解釈において厳格な法文解釈を要請することは租税法律主義に根ざした解釈態度であると言えるのであろう。従って、租税法律主義を税法の解釈における基本原理と捉えることには特に問題はないと筆者は考えている。さらに、租税法律主義を税法の適用上の基本原理と捉えることには問題はないであろう。故・北野教授は「租税法律主義のもとでは、いかに課税庁といえども、税法に特段の規定がないのに、人々が市民生活の場において適法・有効に設定した法律関係を否認しそれとは別個の関係を設定することは許されない。課税レベルとはいえ、人々の設定した贈与関係を否認しそれとは別個の（売買関係）を認定することは、行政権が人々の設定した適法・有効な関係を否認し、新たな関

係を創設することを意味する。……もし、一定の贈与行為を課税上売買行為として扱わなければ租税正義（租税負担公平）に反するような不合理な結果をもたらすとみられる場合には、議会は当該贈与行為を否認し、売買行為があつたものとして課税することの特段の意思表示をすればよい。そのような特段の意思表示（特段の税法規定）が存在しない限り、課税庁も裁判所も、当事者が適法・有効に設定した関係を前提にして課税関係を論じなければならない。……以上は、税法の適用のレベルの留意点である。一方、その適用の対象になる『税法』の法的意味をどのようにとらえるのが妥当であるか、という問題がある。いわゆる税法解釈のレベルの問題である。」<sup>(17)</sup>と記述する。つまり、税法の適用において租税法律主義を基本原理としなければ、人々の自由な経済的活動が確保されないおそれが生じることになる。従って、租税法律主義を税法の適用における基本原理と捉えることには特に問題ないと筆者は考えている。

以上、簡単な検討によても、租税法律主義を税法の解釈・適用上の基本原理とすることは多くの人々によって承認されることになると考える。問題は、租税公平主義（租税平等主義、応能負担原則など）を税法の解釈・適用上の基本原理とすべきか否かは、必ずしも論者の見解は一致しないのである。

(13) 金子・前掲注(1)78頁参照。

(14) 清永・前掲注(1)35頁参照。

(15) 中川一郎編『税法学体系〔全訂増補〕』（ぎょうせい・1977年）61頁〔中川一郎〕。

(16) 山田二郎『税法講義—税法と納税者の権利義務—〔第2版〕』（信山社・2001年）35頁。

(17) 北野・前掲注(4)174-176頁。

## 2 基本原理としての租税公平主義

税法の解釈・適用上の基本原理については、租税法律主義「のみ」であるとする見解がある<sup>(18)</sup>。この見解によれば、応能負担原則ないし負担公平原則一般（いわゆる租税公平主義）を税法の解釈・適用の指導法原理（基本原理）とするとき税法は単なる行政の「手引き」的存在となり租税法律主義の原則は崩壊することになるとする<sup>(19)</sup>。しかし、多くの見解<sup>(20)</sup>はいわゆる租税公平主義をも税法の解釈・適用上の基本原理としていると思われる。たとえば、「平等原則は、立法における平等な取扱いを求めるとともに、法の執行（解釈・適用）における平等な取扱いを要請している。」<sup>(21)</sup>という見解がある。このような見解では、税法の解釈・適用上の基本原理として租税公平主義を捉えていると思われる。筆者自身は、「法適用の平等（公平）」は考えられるが「法解釈の平等（公平）」は考えられるのかについて疑問がないではないが、ここは疑問の提示のみに留めることにする。租税公平主義をも税法の解釈の基本原理とすれば、ある税法規定が租税法律主義からは問題があるとしても、「課税の公平（平等）」というキーワードによる税法解釈で、当該税法規定の正当性を根拠付けることが可能になるだろう。

近時の有力な見解によれば、租税公平主義

という項目を斥けて、実質的租税法律主義と形式的租税法律主義のみで理論構成しているものがある<sup>(22)</sup>。この見解では、税法の解釈・適用上の基本原理は租税法律主義「のみ」であると捉えているものと思われる<sup>(23)</sup>。

ただし、現在の多くの見解は、租税公平主義も税法の解釈・適用上の基本原理と考えていると言えるだろう。以上のように、実は税法の解釈・適用上の基本原理については、必ずしも見解の一致があるわけではないが、本稿では、この点については、論点の指摘のみをして、次に税法の解釈・適用のメカニズム（法的構造）について考えることにしたい。

## 3 税法の解釈と課税要件事実認定の基本構造

具体的な税法の解釈と税法の適用のメカニズム（法的構造）を考えてみよう。この点に関して、法的三段論法という思考形式が用いられるのは周知のとおりである。

法的三段論法は、大前提としての法解釈=法規（条文）を解釈して法規範（規範）を定立し、小前提としての事実認定=証拠に経験則を照らして事実を認定し、結論として定立された法規範に認定された事実を「あてはめ」るという構造となっている<sup>(24)</sup>。この法的三段論法で考えれば、税法が適用される法的構造は、法の解釈=税法の解釈として行われることに

(18) 北野・前掲注(4)72頁参照。

(19) 北野・前掲注(4)114頁参照。この見解によれば、応能負担原則ないし負担公平原則一般（租税公平主義）は、租税立法上の原則となり、憲法レベルで法解釈上の原則を構成すると解している。

(20) 代表的見解である金子・前掲注(1)77頁は、「租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の2つをあげることができる。」と解している。

(21) 山田・前掲注(1)32頁。

(22) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021年）16-94頁参照。

(23) 谷口勢津夫『税法の基礎理論—租税法律主義論の展開—』（清文社・2021年）という書名からも谷口教授の考えが伝わるように思われる。

(24) 木山泰嗣『入門課税要件論』（中央経済社・2020年）114-115頁参照。

なり、その税法解釈により定立された規範（課税要件も含む）を適用する対象となるのが事実であることになる<sup>25)</sup>。

増田教授は、税法の適用は、通常、以下の①から⑥のプロセスを経ることにより行われるということができると記述している<sup>26)</sup>。

- ① 経済取引事実の発生
- ② 要件事実の認定
- ③ 私法上の法律構成（契約解釈……売買、交換、贈与等）
- ④ 租税実体法の発見（所得税法、相続税法等）
- ⑤ 租税実体法の解釈
- ⑥ 租税実体法の適用

仮に、納税者と課税庁が租税に関して見解の相違があったとする。この見解の相違が税務争訟のプロセスで解決しなければならなくなつた際、まず納税者や課税庁がしなければならないことは、どのような事実があつたのかを明らかにしないと始まらないであろう。この事実が、税法の構成要件（課税要件）に該当する事実（課税要件事実）であるならば、納税者は租税を納めなければならない。一方で、税法の構成要件（課税要件）に該当する事実（課税要件事実）が存在しなければ、納税者は租税を納める義務はないことになる。これら一連のプロセスが税法の適用と言えると思われる。

故・金子教授は、「租税法の適用にあたっては、課税要件事実（……）の認定が必要である。他の法分野におけると同様に、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関

係や法律関係の『外観と実体』、『形式と実質』ないし『名目と内容』がくいちがっている場合には、外観・形式ないし名目に従つてではなく、実体・実質ないし内容に従つて、それらを判断し認定しなければならない……たとえば、法人の帳簿のうえで給与として処理している。支出が、実は従業員への貸付金であったという場合には、それは人件費ではなく、したがつて損金には算入されない。逆に、諸般の事情から貸付金として処理しているが、それが実は従業員への給与であったという場合には、人件費として損金に算入されることになる。」<sup>27)</sup>と記述している。つまり、税法を適用するためには、まず課税要件事実の認定が必要になるということと、その際には外観・形式・名目ではなく実体や実質によって事実認定することである<sup>28)</sup>。

後に紹介する最近の事例においても課税要件事実の認定は重要な意味を持っている。その前に税法の解釈と税法の適用は区別されるべきであるという筆者の見解から、改めて税法の解釈とはどの範囲の項目であるのかを明らかにしておきたい。

### III 税法解釈における諸問題

#### 1 文言の解釈

以下、税法学の体系書などで一般的に説かれる税法の解釈についてみてみよう。ここでは、「文言解釈」に関する問題を検討したいと考えている。

宮谷教授は、「法（特に成文法）の意味内容

25) 木山・前掲注<sup>24)</sup>121頁参照。

26) 増田・前掲注<sup>10)</sup>リーガルマインド87頁参照。

27) 金子・前掲注<sup>(1)</sup>148頁。

28) その具体的な方法論に関しては、酒井克彦『ク

ローズアップ課税要件事実論—要件事実と主張・立証責任を理解する—〔第5版〕』（財経詳報社・2021年）2-58頁参照。

を確定することを、法の解釈という。税法も法規範であるから、その解釈手法は、一般的な法の解釈と異なるものではない。しかし、解釈する者の価値観の相違によって、異なる結論（意味内容の認識の相違）が出てくることは、税法の解釈においても、しばしば見られるところである。」<sup>29</sup>と記述している。すなわち、税を取りたい側の人間の価値観と税を取りたくない側の人間との価値観は相違するので、その立場によって税法の解釈に差異が生じることになる。このことを前提にして『租税判例百選』に掲載された裁判例を題材として検討を加えてみよう。

『租税判例百選』では、初版から第3版まで「パチンコ球遊器事件」<sup>30</sup>、第4版では「レーシングカー事件」<sup>31</sup>、第5版から第7版は「ホステス報酬源泉徴収事件」<sup>32</sup>を掲載している。これらの事件は、税法解釈の典型事件として著名があるので、まずは、この3件について確認しておく。

いわゆる「パチンコ球遊器事件」<sup>33</sup>は、当時の物品税法にいう「遊戯具」の解釈で以下のように判示している。

「社会観念上普通に遊戯具としている。パチンコ球遊器が物品税法上の『遊戯具』のうちに含まれないと解することは困難であり、……、現行法の解釈として『遊戯具』中にパチンコ球遊器が含まれるとしたものであつて、右判断は、正当である。」

(29) 金子宏ほか『税法入門〔第7版〕』(有斐閣・2016年) 52頁〔宮谷俊胤〕。

(30) 今村成和「判批」租税判例百選24頁(1968年) 参照、同「判批」租税判例百選〔第2版〕28頁(1983年) 参照、大橋洋一「判批」租税判例百選〔第3版〕22頁(1992年) 参照。

(31) 増田晋「判批」租税判例百選〔第4版〕28頁(2005年) 参照。

これに対して甲斐教授は「通達が発せられた当時の本法1条1項45号には、単に『遊戯具』という言葉があったのではなく、『飾物、玩具及搖籃並に遊戯具、乳母車類、同部分品及付属品』とあったのである。……ここにいう遊戯具は、児童の遊戯に使用するものだけを意味すると理解するのが穩當であろう。したがって、遊戯具という言葉に、成人の遊戯具たるパチンコ球遊器も含まれるとするのが正しい解釈とする本判決は、課税要件明確主義からすれば疑問がある。」<sup>34</sup>とされる。

筆者としては甲斐教授の言われるように当時の物品税法における「遊戯具」という語は、「子ども用玩具」を意味するものと解釈する。本来ならば、課税庁側敗訴の事案であるべきであった。しかし「パチンコ球遊器事件」は課税庁側勝訴の結果となった。筆者としては、「パチンコ球遊器事件」は課税庁への最高裁判所による救済判決ではないかと捉えているが、これは課税をなるべく抑制すべきという筆者の価値判断から捉えているものであるかもしれない。逆に結論として課税すべきという価値判断を持つ人々にとっては、「パチンコ球遊器事件」の最高裁判決は是認されることであろう。つまり、宮谷教授が言われる「解釈する者の価値観の相違によって、異なる結論」が導かれるのである。

次にいわゆる「レーシングカー事件」<sup>35</sup>は、当時の物品税法にいう「小型普通乗用四輪自

(32) 佐藤英明「判批」租税判例百選〔第5版〕30頁(2011年) 参照、渕圭吾「判批」租税判例百選〔第6版〕28頁(2016年) 参照、同「判批」租税判例百選〔第7版〕28頁(2021年) 参照。

(33) 最判昭和33・3・28民集12-4-624。

(34) 甲斐素直「判批」長谷部恭男ほか編『憲法判例百選II〔第6版〕』(有斐閣・2013年) 431頁。

(35) 最判平成9・11・11集民186-15。

動車」の解釈で以下のように判示している。

「普通乗用自動車とは、特殊の用途に供するものではない乗用自動車をいい、ある自動車が普通乗用自動車に該当するか否かは、当該自動車の性状、機能、使用目的等を総合して判定すべきものと解するのが相当である。……本件各自動車も、人の移動という乗用目的のために使用されるものであることに変わりはなく、自動車競走は、この乗用技術を競うものにすぎない。また、本件各自動車の構造、装置が道路を走行することができないものとなっているのも、右のような自動車競走の目的に適合させるべく設計、製造されたことの結果にすぎないのであって、本件各自動車は、乗用とは質的に異なる目的のために使用するための特殊の構造、装置を有するものではない。したがって、本件各自動車は、その性状、機能、使用目的等を総合すれば、乗用以外の特殊の用途に供するものではないというべきであり、普通乗用自動車に該当するものと解すべきである。」と多数意見は述べている。

この多数意見に対して、尾崎行信裁判官の下記反対意見がある。

「そもそも、物品税法は、別表課税物品表に掲げられた物品に限って課税物件とする仕組みを採用しているところ、物品税の課税対象とされる乗用自動車の範囲については、同法は、これを単に普通乗用自動車という文言で規定しているにすぎず、本件各自動車のように専ら自動車競走場における自動車競走の目的にのみ使用され、そのための構造、装置を有している自動車が特殊の用途に供するものではない普通乗用自動車に該当するとの解釈が、社会通念に照らして、少なくとも明確であるとは認められない。そうであるとすれば、

課税要件明確主義の観点からも、本件各自動車が普通乗用自動車に該当するものと解することは許されないものというべきである。本件各自動車のような競走用自動車に対する課税の必要性が高いのであれば、小型キャッシングカーのように同法の別表課税物品表中にその旨掲げれば足りるのであり、そのような立法手続が格別の困難を伴うものであるとも思われない。」

筆者は、尾崎裁判官の反対意見が正しい税法解釈と思っている。しかし、これも課税をなるべく抑制すべきという筆者の価値判断から捉えているものであるかもしれない。ここでも、宮谷教授の言われる「解釈する者の価値観の相違によって、異なる結論」が導かれるのである。

さらに、いわゆる「ホステス報酬源泉徴収事件」<sup>36</sup>は、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」の解釈で以下のように判示している。

「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、時的連續性を持った概念であると解されているから、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續性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を探るべき根拠となる規定は見当たらない。……租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を探ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、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

<sup>36</sup> 最判平成22・3・2民集64-2-420。

額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。そうすると、ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間の日数』は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である。」

筆者は「ホステス報酬源泉徴収事件」は「期間」という文言が、裁判官になじみのある民法の「期間」(民法138条～143条)であったことから、このような判決になったのではないかと捉えている。これが裁判官になじみのない「文言」であったならば、また別の判決が下されていたのかもしれない。それに加えて、裁判官に納税者勝訴の心証形成させた納税者代理人の弁護活動が重要であると筆者は考えている。

以上検討してみたように、税法の解釈は、課税を是とするか否とするかは裁判官の価値判断によって見解が分かれているといえるであろう。その意味ではまず「結果ありき」なのかもしれない。また「ホステス報酬源泉徴収事件」のように、裁判官になじみのある「文言」であるか否かが税法の解釈にとって重要であると筆者は捉えている。このことは、以下でさらに検討を加えてみたい。

## 2 文理解釈と趣旨解釈

裁判官にとってなじみのある「文言」であるか否かで納税者勝訴判決が得られるか否かに関して、若干の裁判例で検討してみよう。

まず、租税法律主義と租税法規の解釈適用が問題となった大阪府堺市の固定資産税等賦

課徴収解怠違法確認等請求事件<sup>(37)</sup>は、地方税法343条2項後段の規定を類推適用することにより、自治会又は町会が土地の固定資産税の納税義務者に当たるとした原審の判断には、同項後段の解釈適用を誤った違法があるとして原審に差し戻した。

「租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきであり（……）、このことは、地方税法343条の規定の下における固定資産税の納税義務者の確定においても同様であり、一部の土地についてその納税義務者を特定し得ない特殊な事情があるためにその賦課徴収をすることができない場合が生じ得るとしても変わるものではない。」

大阪府堺市の固定資産税等賦課徴収解怠違法確認等請求事件での「引用判例」として2つの民集登載判例が引用している。「ホステス報酬源泉徴収事件」以外の事件<sup>(38)</sup>は、次のように判示している。

「被上告人は譲渡担保として本件不動産の所有権の移転をうけたというのであるから、被上告人の右不動産の取得は、地方税法73条の2第1項にいう『不動産の取得』にあたるものといわなければならない。そして、地方税法73条の7第3号は信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない。」

この判決では、「不動産の取得」という文言の解釈が問題となっている。これは裁判官に

<sup>(37)</sup> 最判平成27・7・17集民250-29。

<sup>(38)</sup> 最判昭和48・11・16民集27-10-1333。

とってなじみのある文言であるだろうから、このような判決になったのではないだろうか。

これに対して別の事件<sup>(39)</sup>は、所得税法161条3号が国内源泉所得と定める「船舶」の意義については、主要な法令である商法と船舶法との間ですら「船舶」という用語が異なる意義で用いられているなど、「船舶」という用語を用いている他の法令の規定を参照して、所得税法の規定における「船舶」の意義を明らかにすることは困難であるから、所得税法上の外国法人が居住者又は内国法人に対してした特定の物の貸付けが同法161条3号の「船舶」の貸付けに当たるか否かについては、当該物の貸付けに關係する各般の事情を社会通念に照らして検討して決するほかないというべきであると判示している。故・金子教授は、これを「拡張解釈であるといえよう」<sup>(40)</sup>と評している。なお、上告審<sup>(41)</sup>では、上告不受理とした。

つまり「船舶」という文言は、法的言葉とは言いがたいと思われる。このような文言の場合、裁判官は「社会通念に照らして」判決をする傾向にあるようである。

また、故・金子教授が趣旨解釈の例<sup>(42)</sup>としてあげられるいわゆる「ガイアックス事件」<sup>(43)</sup>は、当時の地方税法700条の3及び当時の東京都都税条例103条の2にいう「炭化水素とその他の物との混合物」の意義について、「軽油引取税は、本来、軽油を燃料とする自動車の利用者が道路整備の受益者であることから、道路に関する費用に充てることを目的として軽油の引取りを課税の対象とするものであったところ、本件各規定は、軽油以外の『炭化水

素とその他の物との混合物』であっても自動車の内燃機関の燃料とされるものについては、その販売等を軽油引取税の課税の対象とすることによって税負担の公平を図ろうとしたものである。このような本件各規定の趣旨やその文理に照らせば、本件各規定にいう『炭化水素とその他の物との混合物』とは、炭化水素を主成分とする混合物に限らず、広く炭化水素とその他の物質とを混合した物質をいうものと解するのが相当である。」と判示している。

このような「炭化水素とその他の物との混合物」という文言は、裁判官にとってなじみのないものであろう。従って、「広く炭化水素とその他の物質とを混合した物質をいうものと解する」という判決となったものであると筆者は捉えている。

この点に関して佐藤教授は、「用いられた語の日本語としての自然な意味が重視されたホステス報酬源泉徴収事件での解釈の対象となつたのは『期間』という語である。これは『受付期間』『セールス期間』などのようにごく普通に日本語として用いられる語であって、その意味内容については日本語話者の間で共通の了解がある。いわば『熟した語』であると言つてよい。これに対して、ガイアックス事件で解釈の対象とされたのは『炭化水素油』という語である。これは理系の学問分野では一般的に用いられる語かも知れないが、日本語として一般の日本語話者の間に共通の了解がある語とは言えない。このように日本語として『熟していない』ないしは『こなれていない』語については、その語の意味内容につ

(39) 東京高判平成26・4・25訟月61-1-19、税資264-12463。

(40) 金子・前掲注(1)123頁参照。

(41) 最決平成27・9・15税資265-12721。

(42) 金子・前掲注(1)124頁参照。

(43) 最判平成18・6・19集民220-539。

いて一般的な共通了解が存在しないことから、その解釈については制度の趣旨等が重視される、と考えれば、ガイアックス事件とホステス報酬源泉徴収事件を整合的に解釈することができる。」<sup>(44)</sup>と記述する。筆者の「なじみ」があるか否かと佐藤教授の「熟していない」ないしは「こなれていない」とは表現の違いはあるが、考え方としては同じであると思われる。

さらに、故・金子教授が趣旨解釈の例<sup>(45)</sup>としてあげられる事件<sup>(46)</sup>では、所得税法34条2項「その収入を得るために支出した金額」の意義について、次のように判示している。

「一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法34条2項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう『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。また、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。

したがって、一時所得に係る支出が所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当

該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならぬと解するのが相当である。」

この法廷意見に対しては、須藤正彦裁判官の補足意見が付いている。

「憲法84条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容としている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続（以下では、本件に即して課税要件のみについて考える。）は明確でなければならず、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」

この判決に対しては、所得税法が「個人の担税力に応じた課税を図る趣旨」であることから、「その収入を得るために支出した金額」は個人負担部分のみであると解すべきことは、課税はなるべく抑制されるべきとする筆者の立場からも正しい税法解釈であると考えている。

以上検討してみたように、税法の解釈は本来的には厳格な文理解釈でなされるべきである<sup>(47)</sup>が、どうしても税法の文言に不明確な部分

(44) 佐藤英明「最高裁判例による租税法規の解釈手法」山本敬三=中川丈久編『法解釈の方法論 その諸相と展望』（有斐閣・2021年）350-351頁。

(45) 金子・前掲注(1)124頁参照。

(46) 最判平成24・1・13民集66-1-1。

がある場合には趣旨解釈がなされることになる。その場合、裁判官にとってなじみの無い文言を解釈することになれば、課税庁側にとって有利になる判決がなされる傾向になるであろう。

### 3 借用概念の解釈

この章の最後に「ホステス報酬源泉徴収事件」同様、借用概念の解釈が問題となった判決をみてみよう。

いわゆる「武富士事件」<sup>(48)</sup>は、当時の相続税法1条の2第1号にいう贈与税の課税要件である「住所」の意義について、次のように判断した。

「ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である」(……<sup>(49)</sup>)。

この法廷意見に、須藤正彦裁判官の補足意見が付いている。

「国外に暫定的に滞在しただけといってよい日本国籍の上告人は、無償で1653億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約

上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものともいえるから、最適な担税力が備わっているということもでき、我が国における富の再分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。……租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないとすべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感

(47) ただし、この厳格な文理解釈でなされるべきという解釈態度も、実は、故・清永教授、故・新井教授、故・金子教授が厳格解釈の立場を探ったことにより通説として確立したと指摘するものとして、佐藤・前掲注<sup>(44)</sup>344頁参照。

(48) 最判平成23・2・18集民236-71。

(49) 本文においては省略したが、ここでは最大判昭

和29・10・20民集8-10-1907、最判昭和32・9・13集民27-801頁、最判昭和35・3・22民集14-4-551という2つの民集登載判例と1つの集民登載判決を引用している。おそらく最高裁としては、これら先例と別の法解釈をすることには、心情的に躊躇いがあるのかもしれない。

も生じないではないけれども、やむを得ないところである」。この須藤補足意見は、筋論としては是認されるべきものであろう。

「武富士事件」も「ホステス報酬源泉徴収事件」同様に裁判官にとってなじみのある「住所」の意味内容を明らかにする法解釈が行われることになった。本件の場合、過去の最高裁判決における民法の住所（民法22条）と同様の解釈が維持されることになった<sup>(50)</sup>。

以上簡単に検討してきたように、税法の解釈は「税法の意味内容を明らかにする作用」と考えれば、税法学理論として税法の解釈を論じる範囲は、文言解釈に限られるというべきであろう。筆者の見解からは、その他の税法の解釈・適用上の諸問題は、いわゆる税法の適用の項目で論じるべきであると考えている。以下、その他の税法の解釈・適用上の諸問題を検討することにする。

#### IV 税法適用の諸問題

##### 1 私法上の法律行為と課税

私法上の法律行為と課税という項目について、故・金子教授は「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」<sup>(51)</sup>と記述している。この考え方は「私法による規律の原則」<sup>(52)</sup>

(50) ただ、この判決の民法と同様の解釈は、单一説と呼ばれるものである。民法学説では、住所複数説もあり、このことから本判決に問題提起する見解として、浅妻章如「判批」租税判例百選〔第7版〕30頁（2021年）参照がある。

という呼び名を与えるべきであろう。

課税は私法上の法律関係に即して行われるべきか否かが争点となった、いわゆる「ファイナイト再保険契約事件」<sup>(53)</sup>で東京地裁は、次のように判示した。

「そもそも租税法は、経済活動ないし経済現象を課税の対象としているところ、経済活動ないし経済現象は、第一次的には私法によって規律されているものであり、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきことになると解される。」

この「課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきことになると解される。」というのは、果たして「税法の解釈」なのだろうか。少なくとも税法の「文言」の意味内容を明らかにする作業とはいえないだろう。課税自体の性質について「解」していること、つまり、課税は原則として私法上の法律関係に即して（言い換えると、私法上の法律関係に従って）行われるという課税のあり方自体を捉えているので、筆者としては「私法上の法律行為と課税」という項目は、税法の適用で論じるべき項目ではないかと考えている。この点に関しては、異論もあり得ることであろう。

##### 2 租税回避行為の否認

次に、租税回避行為の否認という項目も、果たして「税法の解釈」なのだろうか。この点に関して故・中川教授は、はっきりと租税

(51) 金子・前掲注(1)129頁。

(52) 山本洋一郎=鳥飼貴司「税理士のための税務争訟講座 勝訴のコツを聞いたりの現場から（第2回）」税務QA147号66頁（2014年）。

(53) 東京地判平成20・11・27判時2037-22。

回避を税法の適用という項目で論じている<sup>54)</sup>。

この租税回避行為の否認を考える上で、次のような見解が参考になるであろう。

「日本の税法には租税回避行為(Steuerumgehung, tax avoidance)を定義した規定はないが、外国の立法例や学説等を総合勘案して、納税者の行為が理論上租税回避行為といいうるためには、少なくとも3つの客観的要件をみたすことが必要であると考えられる。すなわち、納税者が、①不相応な方法(der ungewöhnlich Weg), 言葉をかえていえば、異常な(ungewöhnlich)行為形式を選択し、②それによって通常(gewöhnlich)の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』をここでいう租税回避行為という。」<sup>55)</sup>

この見解では、「異常な行為」を重視しているが、筆者としては「多額の」租税を軽減するという「客観的要件」も重要なのではないかと考えている。事実、租税回避行為の否認で問題となった多くの裁判例では、「多額の」租税を軽減していたことになっている。ただし、この「客観的要件」を税法学理論として検討することは些か理論的ではないと思われる所以、実務的な参考意見として留めて頂きたいと思う。

なお、近時、租税回避行為の定義が「異常」な行為形式のみではなく「濫用」という文言が加えられることになった<sup>56)</sup>が、本稿では立ち入らないことにする。

### 3 信義則（禁反言の法理）

信義則（禁反言の法理）は、税法の解釈で

論ずるのではなく、税法の適用の領域で論ずるというのが正しいのではないだろうか。この点に関しても故・中川教授は、はっきりと信義則を税法の適用という項目で論じている<sup>57)</sup>。

この点、最高裁昭和62年10月30日判決は、次のように判示している。

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」

この部分で「信義則の法理の適用」ということで、信義則を税法に適用するか否かを検討しているのである。これは税法の解釈の領域とは異なるであろう。

続いて最高裁は、「特別の事情が存するかどうかの判断」に関して、「少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのため納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者

(54) 中川・前掲注(15)90-97頁〔中川一郎〕参照。

(55) 北野・前掲注(4)178頁。

(56) たとえば、金子・前掲注(1)134頁参照、谷口・前掲注(22)68頁以下参照。

(57) 中川・前掲注(15)105-114頁〔中川一郎〕参照。

が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならぬ。」という判断基準を示している。このような判断基準は、税法の解釈とは言い難いよう筆者には思われる。

#### 4 税法の適用が問題となった最近の裁判例

最後に、最近税法の適用が問題となった裁判例を紹介することで本稿を終えることにしたい。裁判例を紹介するが、その目的はいわゆる判例評釈ではなく、本稿との関係で税法の適用の問題が実際の税務訴訟でどのように反映しているのかを確認することである。まず題材とするのは、第二次納税義務の告知処分の適用の可否が問題となった事案である。

(1) 第二次納税義務の告知処分の適用の可否  
(東京地判令和2年11月6日<sup>58</sup>、東京高判令和3年12月9日<sup>59</sup>)

##### (i) 事案の概要

X（原告、控訴人）が、当時その代表取締役であったF及び取締役であったGから、FからのXに対する各求償債権につき債務の免除を受けた。これに対して、関東信越国税局長が、国税徴収法39条に基づき、Xに対し、滞納者であるFからの各國税につき、第二次納税義務に係る納付告知書による各告知処分をしたことについて、各告知処分は違法であるとして、それらの取消しを求めた事案である。

##### (ii) 事実関係

Xは、酒類の製造及び販売等を目的とする株式会社である。

Fは、Xの代表取締役であった者である。

Gは、Xの取締役であった者である。

Y（被告、被控訴人）は、Fに対し1465万2550円、Gに対し、1502万7300円の納付の期限までに納付されていない所得税（復興特別所得税を含む。以下同じ。）及び相続税の本税、延滞税及び利子税の租税債権（以下、「本件各滞納国税」という。）を有していた。

関東信越国税局長は、Xに対し、平成29年9月22日付で、Fの滞納国税につき1460万3683円を限度として、Gの滞納国税につき1512万5375円を限度として、第二次納税義務に係る納付告知書による各告知処分をした。

関係する法令は、国税徴収法39条である。

「滞納者の国税につき滞納処分を執行（……）してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（……）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（……）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」

本件の前提事実は、以下の通りである。

Fは、XのK銀行に対する借入金債務164万407円、XのD銀行に対する借入金債務1334万7023円及びXの日本政策金融公庫に対する借入金債務550万円（合計2048万7430円）につき、連帯保証人であった。そこで、平成27年4月27日、これらの債務を代位弁済した。

58 判タ1495-187。

59 未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載（LEX/DB：25591274、TAINZ：Z999-7223）。

Gは、XのK銀行に対する借入金債務2048万7430円につき、連帯保証人であった。そこで、平成27年4月27日、これらの債務を代位弁済した。

Fらは、Xに対し、平成27年4月27日付けで、本件各代位弁済によりFらがXに対し取得した各求償債権とFらの原告に対する各借入金債務とを対当額で相殺した後の残額につき、それぞれ債務を免除した。Fについて債務免除の額は1460万3683円、Gについて債務免除の額は1512万5375円である。

### (iii) 争点

#### 争点(1)

本件各債務免除は国税徴収法39条の「債務の免除」に当たるか。

#### 争点(2)

本件各債務免除により原告の受けた利益が現に存するか。

### (iv) 判示事項

#### 争点(1)

東京地裁・東京高裁はいずれも本件各債務免除は、国税徴収法39条の「債務の免除」に該当するとした。

#### 争点(2)

東京地裁は、本件各債務免除によりXの受けた利益は「現に存する」と判断した。

しかし、東京高裁は、Xの受けた利益は「現に存しない」と判断した。

なお、本件は東京高裁判決で確定している。

### (v) 検討

争点(1)については、東京地裁および東京高裁は、いずれも国税徴収法39条の「債務の免除」は、民法519条の債務免除又は契約による免除をいうと解されたとした。そして本件の各債務免除は、相殺後の本件各求償債権に係る残債務を一方的に無償で消滅させるもので

あり、同条の債務免除に「形式的には当たる」とした。

その理由として、先行する判例<sup>60</sup>を引用して、国税徴収法の第二次納税義務は、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対して補充的に課される義務であると解されたとした。そして第二次納税義務の趣旨に鑑みれば、無償譲渡等の処分とは、第三者に「異常な利益」を与え、実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものとはいえないと評価することができるものを意味すると解されると判示した。ただし、これはXの主張と同様の判断基準となっている。

争点(1)について、この後「異常な利益」の有無および「必要かつ合理的な理由」の有無の判断が続くが、結論として東京地裁と東京高裁に判断の違いがないので、本稿では省略する。

争点(2)について東京地裁は、滞納者による「債務の免除」（国税徴収法39条）により債務者が利益を受けた場合において、その利益の額は、当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部又は一部の回収が不能であるなどの事情がない限り、債務免除の対象となった債務の額であると解すべきであるとした。そして本件の各債務免除の当時において、Xが支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったと認められない限り、Xは本件各債務免除によりその対象となった債務の額に相当する利益を受けたというべきであるとした。

さらに、Xが支払能力を欠き、本件の各求

(60) 最判昭和50・8・27民集29-7-1226。

債権の全部又は一部が回収不能であったと認められない限り、Xは本件の各債務免除によりその対象となった債務の額に相当する利益を受けたというべきところ、債務者が債務超過であったとしても、そのことから直ちに支払能力を欠き、当該債権の全部又は一部の回収が不可能であったということはできないとした。従って、Xが債務超過であったことをもって、本件の各債務免除により利益を受けていないとは認められず、債務超過であるXに対して第二次納税義務を課すことが租税公平主義に反すると解することもできないとした。

東京地裁は、あてはめにおいて次のように判断した。Xは、本件の各債務免除及び本件の再生計画書に係る再生計画の成立の前から、相当額の流動資産を保有し、売上高も大きな変動がなく推移しており、当期純利益も計上していたことからすれば、本件の各債務免除および本件の各告知処分の当時において、Xが支払能力を欠き、本件の各求償債権の全部が回収不能であったとは認めることができないとした。また、その一部が回収不能であったことを認めるに足りる証拠もないとした。

これに対して東京高裁は、国税徵収法39条にいう無償譲渡等の処分により、滞納者から受けた利益が債務の免除である場合には、債務者の支払能力、弁済期等を考慮し、その債権を換価する場合と同様に、その債務が免除された時におけるその債権の価額を算定し、その額が受けた利益の額に当たると解するのが相当であるとした。その上で国税徵収法基本通達39-14を引用して、本件の各債務免除の時における本件の各求償債権の価額について検討を始めた。

その後、本件の各求償債権の価額は額面上の金額と同額との主張については、Xが、本

件各債務免除の時において、本件各求償債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると認められるような状況にあったことは明らかというべきであるとして、東京地裁と反対の結論を導き出した。

実は、本稿の執筆は、この裁判例に接したことに基づいている。その際、税法の解釈よりも税法の適用（あてはめ）や事実認定が重要ではないだろうかと筆者は考えたのである。

この裁判例では大々的に税法の解釈について論じているわけではない。税法の解釈に関しては、先例である判例を踏襲ただけである。そして淡々と国税徵収法39条が適用できるか否かを事実認定に乗っ取って判断しているのみである。繰り返しになるが、せっかく税法解釈を厳格にしても、税法の適用に法学的視角を向けなければ厳格な税法解釈自体が骨抜きになってしまうのではないだろうか、という問題意識が筆者に芽生えたのである。

また、税法の解釈・適用上の基本原理として租税公平主義を認めるとすれば、紹介した東京地裁のように「第二次納税義務を課すことが租税公平主義に反すると解することもできない」というように判断をされてしまう。ただし、この裁判例では文言解釈において租税公平主義を判断しているのではなく、「第二次納税義務を課す」という税法の適用において租税公平主義から判断しているものと思われる。

## (2) いわゆる「タワマン裁判」について（最判令和4年4月19日<sup>(61)</sup>）

2022年における重要租税判決であるので、本稿での問題意識から取り扱うこととする。

(61) 裁判所ウェブサイト（LEX/DB：25572099, TAINZ：Z888-2406）。

著名な事件であるので、本稿と関係する部分のみ引用することにする。

上告人側によると、原審判断には相続税法22条の解釈適用を誤った違法があるとする主張をした。これに対して最高裁は、「相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。」と相続税法22条の「時価」という語の文言解釈として「財産の客観的な交換価値」という判示をする。この部分は、税法の解釈であるといえよう。続いて「評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。」としている。これは文言解釈の部分だろうか。評価通達の法的性質について述べているものと筆者には思われる。続く「相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものということはできない。」という部分は、相続税法22条に違反するか否かに対する結論部分であり、税法の解釈とは言い難い。

この後、最高裁は、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。」と判示した。明らかに税法の適用に平等原則、言い換えると租税公平主義が基本原理として反映されている。続いて「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ことは、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。」と判示している。この部分は、税法の適用（もっとも評価通達が税法の法源であるとは言えないが）に関して、平等原則言い換えると租税公平主義から違法となるという箇所である。続いて「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こと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。」と判示している。この部分も税法の適用（もっとも評価通達が税法の法源であるとは言えないが）に関して、平等原則言い換えると租税公平主義から例外を認める趣旨であろう。

結論として最高裁は、「本件各不動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ことが上記の平等原則に違反するということはできない。」とした。つまり、いわゆる「タワマン裁判」は、税法の解釈よりも税法の適用（もっとも評価通達が税法の法源であるとは言えないが）が争われた事件と捉えることができると思われる。

(3) 「ユニバーサル・ミュージック事件」について（最判令和4年4月21日<sup>62)</sup>

これも2022年における重要租税判決であるので、本稿での問題意識から取り扱うこととする。同様に著名な事件であるので、本稿と関係する部分のみ引用することにする。

本件では、主として法人税法132条1項にいう「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義が争点となっている。

この点に関して最高裁は、「法人税法132条1項は、同項各号に掲げる法人である同族会社等においては、その意思決定が少数の株主等の意図により左右され、法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算が行われやすいことから、税負担の公平を維持するため、そのような行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定をする権限を税務署長に認めたものである。このような同項の趣旨及び内容に鑑みると、同項にいう『これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。」と判示し

ている。この部分は、税法の解釈である。この中に「税負担の公平を維持するため」という租税公平主義を基本原理とする税法の解釈がなされていることは、事実として受け止めなければならないだろう。

続いて最高裁は、「同族会社等による金銭の借入れが上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ、……当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、〔1〕当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。」と判示している。この部分は、税法の解釈ではなく、税法の適用の可否に関する事情を考慮していると思われる。以下、この「事情」について最高裁は検討している。

結論として最高裁は、「以上の諸事情を総合的に考慮すれば、本件借入れは、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものとはいえない。したがって、本件借入れは、法人税法132条1項にいう『これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』には当たらないというべきである。」と判示している。つまり、事情を考慮した結果、税法条文の文言には該当しないとの判断である。この判決からも、税法の解釈

---

<sup>62)</sup> 裁判所ウェブサイト（LEX/DB：25572104, TAINZ：Z888-2411）。

と税法の適用とどちらの領域が実際の税務訴訟において重きが置かれているのかは明らかであるように筆者には思われる。

## V おわりに

以上において、税法の解釈・適用の基本原理と基本構造を検討して、筆者なりの見解をまとめてみた。振り返れば問題提起のみの雑駁な論述であるが、検討してきたことを簡単にまとめると、以下のようになる。

第一に、税法の解釈と税法の適用は並列的関係ではなく、あくまでも税法の適用におけるプロセスの中に税法の解釈があるのではないか。

第二に、税法の解釈・適用上の基本原理として租税法律主義と一般的に租税公平主義があると考えられている。筆者の見解は、税法の適用における租税公平主義は肯定できるが、税法の解釈において租税公平主義は考えられるのか疑問が生じている。しかし、実際は、税法の解釈においても租税公平主義が基本原

理と考えられている。

第三に、税法の解釈は「文言解釈」に留めておき（その意味で、税法解釈の領域は、文理解釈、趣旨解釈、借用概念の解釈に限定される）、その他の解釈・適用上の問題は税法の適用の領域での検討課題ではないか。

第四に、実際の税務訴訟においては、税法の解釈よりも、課税要件事実の認定を含めた税法の適用に関する領域が争点になるのではないか。

長々と「税法の解釈・適用の基本原理とその法的構造について」という論題で筆者なりの検討を加えてみた。しかしながら、より詳細な検討については時間と能力の都合で果たせてはいない。特に、租税回避行為の否認を税法の解釈ではなく税法の適用の領域で論ずることへの論証は足りていないと考えている。その意味では、全体的に単なる問題提起のみに留まっているのかもしれない。幸運にも読者からご批判などを賜れば今後のさらなる研究課題にしたいと考えている。