

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

発行人 会長 荻野弘康



租税法における文理解釈の重要性

中央大学教授 大淵博義

1. 文理解釈と目的論解釈の関係

我が国のように成文法主義をとる国における法律の解釈は、条文の文理の意味を明らかにする文理解釈が一義的に重要となる。その場合、その文理解釈によっては、その条文の意味内容が明確ではない場合、また、その解釈による結論が社会通念に照らして結果的妥当性を欠く場合には、その法律の法令の趣旨目的に照らして解釈する論理解釈（目的論的解釈）を展開することになる。つまり、文理解釈が主であり、論理解釈は従たる関係にあるといわれている。

特に、憲法84条における租税法律主義が基本とされる租税法の解釈に当たっては、他の一般私法分野とは異なり、税法条文の文理解釈が重要であり、条文の文理から離れて拡大解釈、縮小解釈等の論理解釈を展開することには慎重でなければならない。納税者の予測可能性が否定され法的生活の安定性が阻害さ

れるからである。

しかしながら、実際の法令解釈に当たっては、文理解釈と目的論的解釈とを明確に区分して解釈する場合は稀であり、多くは、法令の文理から窺われる趣旨、目的を前提にしながら、他の規定との整合性をも鑑み合理的な解釈を展開しているのが一般的であろう。その意味からすれば、かかる法令の趣旨、目的に照らして解釈することも文理解釈の一つであるということができる。この点についての理解には、論者によって微妙な見解の相違が見られるが、少なくとも、その法令の文理から導かれる解釈が、結果的に他の規定との整合性があり、社会通念にも反しない合理的な結論であれば、立法の趣旨、目的とは乖離した解釈であるとしても、税法の解釈として適法であると解すべきである。しかるに、かかる文理解釈から導かれる結論が、立法の趣旨、目的に基づいて、これと異なる解釈によることは

租税法律主義の下では疑問がある。しかしながら、実際の解釈において、法令の文言から、その趣旨、目的が窺われる場合が多いであるから、立法の趣旨、目的と反した解釈を導くことは多くはないといえよう。

したがって、一般的な税法解釈は、文理解釈によることが原則であるものの、その法条の立法の趣旨、目的を全く無視して、文言を厳格に解釈するという意味での文理解釈は疑問であるといえよう。しかし、法の趣旨、目的に即して文理解釈することは租税法の構造からも必要ではあるが、それは、納税者が一般的に理解できる内容でなければならない。この点は、文理解釈と論理解釈、そして、租税法律主義をどのように理解するかという価値判断にかかる問題である。

2. 最近の最高裁判決にみる文理解釈の問題点

(1) オウブンシャ・ホールディング事件判決の文理解釈

オウブンシャ・ホールディング事件は、同社の100%のオランダ子会社が有利発行増資を決議して、他の関連会社のオランダ子会社に割り当て払い込みが行われた結果、増資会社の既存株主であるオウブンシャ・ホールディングの保有株式の持株割合が100% (200/200株) が6.25% (200/3,200株) に減少した事案について、それが法人税法22条2項の無償譲渡に該当するとして、オウブンシャ・ホール

ディングに、その持株割合の減少による経済的価値の減少 (含み益の移転) による収益 (寄附金) を認定する課税処分を行った事件である。

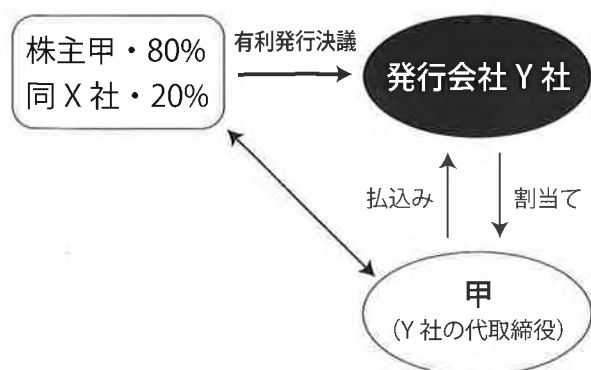
この事件について、最高裁平成18年1月24日判決は、同社と増資会社及び新株主との間で、既存株主の持株に係る経済的利益を移転する合意があるから「取引」に該当するとして、譲渡益と寄附金課税を支持したが、この最高裁判決は、次のような法人税法22条2項及び3項の文理解釈を逸脱した解釈論を展開している点で、疑問がある。

①子会社の株主総会の構成員である既存株主は、本件有利発行増資の法律行為の当事者 (増資発行会社と有利発行引受人・新株主) ではないこと (一審判決)、②オウブンシャ・ホールディングの持株割合の減少によっては、保有する子会社株式200株は1株も移転していないことから、「資産の譲渡」には該当しないこと、③確定決算主義を採用している以上、法人税法22条2項及び3項の「取引」は、「別段の定め」を除き、「簿記上の取引」であるにもかかわらず、当該取引に該当しない既存株主の保有株式の価値の減少 (希釈化) から収益は発生しないこと、④一方、譲渡 (取引) と認定する以上、既存株主の子会社株式の取得原価を譲渡原価として減額すべきところ、含み益のみ取り上げて課税したことは、同条項の文理解釈の基本的要素が検討さ

れていないこと、以上の基礎的な解釈論の検証が不自由分であり、そのための問題点が露呈しているということを指摘しておく。

ちなみに、この法人税法22条2項の「その他の取引」の「取引」は、簿記上の取引ではなく、「法的な意義での取引」とする有力な学説（金子宏・水野忠恒・中里実）があるが、そうであれば、拾得物による利益等はここでの取引に含まれないことになるのではないかという疑問が湧く。さらに、この論者は、同条3項の損金の定義にいう「取引」も同様に法的意義の取引ということ述べていると評価しうるが、そうであれば、「地震等の災害損失」は、簿記上の取引であるが、法的な意義の取引による損失には該当しないから、かかる論者の「取引」の文理解釈は妥当ではないことになる。

次に、本件最高裁判決の解釈を前提とすれば、既存株主甲が80%所有している発行会社Y社が代表取締役である甲に有利発行した場合（下図参照）、次のような疑問が生ずる。



すなわち、このような有利発行増資のこれまでの課税実務は、発行会社Y社から、その代表取締役甲に対する経済的利益の供与として役員給与とする所得課税がなされているところである（所基通23～35共-6）。ところが、オウブンシャ・ホールディング事件の最高裁判決の論旨によると、80%所有している既存株主甲から同一人（甲）に対する利益供与となり、もとより所得として捉えることはできないことになる。その一方で、20%所有する法人株主X社からは贈与として一時所得課税が行われることになるのであろう。このような矛盾については、整合性を持って説明することは不可能である。

ところで、最近の論文において、本件最高裁判決を支持する一方で、同判決は、株主が一人会社の場合に限定して適用されるべきであるという主張が展開されているので（神崎善子「『第三者有利発行』と課税（下）～一人会社を中心として～」税経通信66巻14号（2011年）211頁。同旨・垂井英夫「第三者割当手による新株有利発行と課税」税務事例43巻2号（2011年））、この論理について付言しておく。かかる限定的理解は、本件最高裁判決の射程範囲を広く捉えると、多くの問題点があることから導出された論理と考えられ、その点では、無条件支持派の論者に比べれば評価できる。

この所説では、この最高裁判決の射程を巡る限定解釈の前提の理論としては、

第三者有利発行において、「希釈化による株式会社に対する財産権の一部移転は、持株比率の低下をもたらし、この低下により支配権等の株主の『地位』は、既存株主の支配を離れ、新株主の支配下となる。これは『納税者がその資産に対する使用収益等の支配を最終的に失う』という、『譲渡』の要件を満たす。」とされ、さらに、既存株主が単独株主である場合、新株引受人との「合意」の成立により「取引」の存在が認められるとし、当該取引は、「外部取引であり、既存株主から新株引受人への所有権の移転を伴う」、ということを根拠にされているようである。しかしながら、旺文社が所有する200株の株式は1株も移転していないから、資産の譲渡としての株式の所有権の移転には該当しない。また、本件株式の貸借対照表には有価証券（本件株式200株）が資産として計上されている他に、「株主の地位」なる資産を認識し貸借対照表に計上されているものではないから、「株主の地位」が移転することが資産の移転という論理は成り立たない。また、株主総会での有利発行の意思表示を「対外的取引」としているが、それは発行会社の株主総会における株主の意思表示であり当該法人内部の手続きにすぎず、それが対外的取引としての「外部取引」として顕現されるのは、新株引受人が発行会社に増資引受けの意思表示（同意）をした場合であり、それは既存

株主のオープンシャ・ホールディングとの間の取引でないことは明らかである（本件一審判決の論理）。

ところで、同論文の特徴は、本件最高裁判決の射程範囲は、「単独株主支配の一人会社限定論」という点である。同論文では、単独株主で支配している法人の第三者有利発行に限定することの具体的な根拠として、「一人会社の単独株主でなければ『合意』の成立すなわち『取引』の根拠が揺らぐためである。」としている。そして、複数の株主がいる場合に、第三者有利発行に反対する株主は、第三者有利発行による既存株主が受ける経済的損失について「同意」していないから「取引」も存せず収益も発生しない、としている。

しかし、そもそも、有利発行増資による株式の経済的価値の減少が譲渡収益等として認識されるのは100%株主の場合に限定され、90%の多数株主と10%の少数株主がいる法人が全員一致により有利発行増資を決議した場合には、90%及び10%の既存株主に収益は発生しないという合理的説明は困難である。したがって、このような解釈は、租税法律主義の下では疑問であるというほかはなく、税法解釈の限界を超えていると思料する。

(2) 親会社株式方式ストック・オプション判決の所得区分における文里解釈

次に、親会社株式方式ストック・オプション事件は、米国親会社が日本子会社の従業員等に対して付与したストック・オプションの行使益が給与所得とされた事案である。最高裁平成17年1月25日判決は、親会社のストック・オプション付与により、子会社従業員等が精勤することにより、子会社の業績が向上する結果として親会社の業績が向上し、また、子会社株式の価値も増加することから、親会社と子会社従業員等との関係は、雇用契約類似の関係があり、対価性のある給与所得であるという課税庁の主張を支持した。しかしながら、①法人税法34条1項は、「内国法人がその役員に支給した給与」という表現が使われているから、「内国法人(親会社)がその役員(親会社の役員)に支給した給与」が、法人税法が予定する給与である。つまり、親会社が子会社の役員に対して給与を支給することは、法人税法上は予定されていないこと、②親会社から子会社に出向・転籍した社員に対して給与を支給しても、親会社の寄附金とする課税実務が定着していること、③雇用契約類似の関係があるという以上、親会社の子会社従業員等に対する慰安旅行費用の負担も親会社の福利厚生費として損金算入されるが、従前は、子会社従業員等の負担は寄附金とされていること、④子会社の業績回復のための親会社からの子会社支援は寄附金とされていること、最高裁は、このような

法令及び他の税務上の取扱いとの整合性の検討を失念しているが、その結果、その解釈は文理解釈にも違背した不整合な解釈を導いたものである。

(3) 優待入場券に係る運営原価相当額の交際費該当性の文理解釈

X社は操業25年超に亘り、遊園地業を行う法人であるが、その事業継続期間の税務調査において一度も指摘されていない遊園地の優待入場券に係る無料入場者に係る運営原価相当額が交際費等として課税された事件が発生した。

この交際費の認定は、「総運営原価／全入場者数＝1人当たり運営原価」に当該優待入場者数を乗じた「無料入場者に係る運営原価」の額が交際費等の支出額とされたものである。しかし、かかる解釈には、交際費課税の条文解釈及び趣旨解釈に照らして次のような疑問がある。

①課税処分が交際費支出額と認定したのは、遊園地の運営原価を基礎としたものであるが、遊園地業の運営原価は遊園地業にとって必要不可欠の費用であり、交際費、接待費等の交際費等とされる費用とは性格を異にし、そもそも、交際費課税の対象とされる冗費、濫費には該当しない。

②運営原価項目の大きなウェイトを占める固定資産の減価償却費が支出交際費等の算定の基礎から除外されている(減価償却費は支出額ではな

い)。これを含めないことは当然であるが、一方で、少額減価償却資産の一時損金算入額、資産のリース料やロイヤリティー、清掃費用等の維持管理費用、人件費等は、「交際費、接待費その他の費用」に含まれるという文理解釈の合理性は認められない。

③X社から本件役員扱い入場券を取得した事業関係者が、X社とは無関係の者に本件優待入場券を交付することは事実上可能であるから、本判決は、本件優待入場券を利用した者の全員が事業関係者であることの証明が捨象されていない。

④本件優待入場者がいる日とない日、また、その数の多寡の如何にかかわらず、遊園地の運営原価の額は同一であり不変であるから、無料入場者の事業関係者に対して「接待等の行為のために支出する冗費、濫費の費用の支出」を認定することはできない。

以上のような解釈上の疑問は、裁判所が、交際費等の定義規定の文理解釈を軽視したとに起因するものであり、しかも、国民経済的な側面から、冗費、濫費の支出を抑制して内部資本の充実を図るという制度の趣旨・目的にも思いを致していないという結果に起因するものであるといえよう。今後、株主優待制度に、どのように波及するかが注目されるところであるが、少なくとも、遊園地業の法人は優待制度を再考する必要があるだろう。また、例

えば、鉄道会社が株主に対して無料乗車の優待券を交付した場合、その株主優待に係る無料乗車区間に相当する運営原価を算定して、交際費等の課税が行われるのであろうか。それが不当であることはいうまでもないことである。

税務判決は、民事判決又は他の行政訴訟の判決とは異なり、納税者の公平課税を背景としていることから、その文理解釈は的確に行う必要がある、ということを経験所は肝に命ずべきである。

(4) 所得税還付請求権の相続財産性に関する最高裁判決の文理解釈

所得税課税処分取消訴訟の納税者勝訴により還付された所得税等が、死亡した原告（被相続人）の相続財産を構成するかが争われた「上野事件」の最高裁平成22年10月15日判決は、取消判決の遡及効により、死亡した被相続人の相続財産であるとした課税処分を支持した。ところが、民法896条は、「相続人は相続開始の時から、被相続人の財産に具した一切の権利義務を承継する。」と規定しているところ、原告である被相続人が「死亡した時」には、取消訴訟が係属中で、当該所得税の還付請求権自体は発生していないのであるから、時の流れの一時点である「相続開始の時」には、被相続人（原告）は生前中に、納付した所得税の還付請求権を行使して還付を求めることは不可能であるから、かかる（不存在の）権利

を相続財産としたことは、「相続開始の時から被相続人の財産に属した一切の権利義務」の文理に違背し、また、相続税の納税義務は、「相続又は遺贈による財産の取得の時」に成立するという文理解釈にも反する。

このように、前記最高裁判決は、合理的、整合性を有する文理解釈を行ったとはいえないが、一方で、「ホステス報酬の計算期間の日数」の文理解釈により、実際の勤務期間と解釈した処分を否定して、その報酬の計算期間の総口数とした最高裁平成22年3月2日判決、さらに、租税回避の意思の存在を住所の認定に当たり考慮した原審判決を取り消した武富士事件の最高裁平成23年2月18日判決は、正鵠を射た文理解釈を展開した秀逸な判決といえることができる。

(5) 居住用財産の課税の特例と当該家屋の文理解釈

このような文理解釈を巡っては、居住用財産の譲渡所得の課税の特例(3,000万円控除・租税特別措置法35条1項)において、当該居住用財産を自己の所有として相当の期間継続して保有していることが、当該特例の適用の要件とすることが合理的かどうかということが問題となることがある。この点について判示した横浜地裁平成8年3月25日判決は、同条例の趣旨及び同条が連年の適用を制限していることを併せ考えれば、同条1項

にいう「個人がその居住の用に併している家屋」に該当するためには、当該家屋を、真に居住の意思をもって、ある程度の期間継続して生活の本拠とするとともに、相当の期間その家屋の所有者であったことが必要というべきである。」と判示した。ところが、同規定の対象となる家屋の譲渡とは、「居住の用に供している家屋で政令で定めるものの譲渡」とし、その政令(同施行令23)では、「個人がその居住の用に供している家屋」と規定するにすぎない。

かかる条文の文理解釈によれば、「当該家屋を、真に居住の意思をもって、ある程度の期間継続して生活の本拠とするとともに、相当の期間その家屋の所有者であったことが必要」という要件を設定する文理解釈は困難である。しかるに、前記横浜地裁判決が、かかる判示を展開したのは、この事案の特殊性に基因している。すなわち、この事案は、賃借して居住していた家屋を買取り、その売買契約日と同日付けで、他に転売する売買契約が締結されていたものであり、同日に立ち退くことが条件であったが、それが都合により3日後に立退きして引渡した事例である。その事実関係から、同日付けの売買契約により行われた取得と譲渡であることから、意思主義の下での所有権移転論によれば、当該家屋の所有権は、自己に帰属していない家屋の譲渡と認定できる場合であるから、その制度の趣旨目

的に照らしても、当該特例の適用を認めないとした前記判示は、この特異な事例判決の解釈として合理的であるといえよう。

これに対して、例えば、子供が使用賃借により居住の用に供していた父親所有の家屋を父親からの贈与により取得して、その後、1か月で当該家屋を譲渡した場合、「個人がその居住の用に供している家屋」を譲渡したものに該当し、同特例規定の文理解釈上、当該特例の適用を否定することは許されない。文理上、自己の所有家屋として一定期間保有して、相当の期間居住しているという要件規定が存しないから、その家屋の所有者であること、真に居住の意思で居住していたこと、当該家屋を譲渡したことという要件を充足している以上、文理解釈上は、当該特例の適用を認めても問題はないし、また、当該居住用資産を譲渡した代金で、新たな居住用資産を取得するための支援という住宅政策の一環としての規定の趣旨、目的にも合致し、目的論的解釈によっても、かかる解釈が合理性を有すると考えられるからである。

したがって、このような事例について、前記横浜地裁判決の特異な事実関係を前提とした判示内容を準用することは、合理的な税法解釈を誤ることになる。

以上のように、税法解釈に当たっては、先ず、条文の文言、表現及び構成内容から文理解釈することが基本であり、それ

が、租税法律主義の要請と合致するということになる。しかして、現実には、前記で紹介したように、文理解釈とともに、制度の趣旨目的をも考慮に入れた解釈を展開することが一般的であり、それにより妥当な結論を導くことが可能となる。

しかしながら、課税制度の趣旨・目的が制度として納税者に公表されることが制度的に担保されているとはいえないことから、租税法律主義の下では、条文の文言等からの解釈が一義的に行われるべきであり、その結果の結論が、社会的に合理性があるというのであれば、制度の趣旨・目的に関わらず、かかる解釈が採用されるべきである。一方、その文理解釈の結論が、結果的妥当性を欠く不合理な結論であれば、制度の趣旨・目的に照らして、合理的な解釈を図るべきであり、それによっても、合理的な解釈が得られないのであれば、条理解釈、もちろん解釈、類推解釈、反対解釈等の論理解釈を駆使して、結果として合理的な解釈を導くべきである。

