

租税回避における目的論的解釈の適用の検討 —岩瀬事件を中心に—

Teleological Interpretation in Tax Avoidance Cases: An Essay on Iwase Case

北嶋 修太*

要約

本論文は、租税法における目的論的解釈の適用の可否の検討から、租税回避事案において租税法規に対する目的論的解釈の適用が認められた判例を参考に、その適用要件の検討を行うものである。さらに、上記の目的論的解釈の適用要件を、岩瀬事件にあてはめて控訴審判決と異なる結論が出せるかについての検討も行った。

そもそも岩瀬事件の控訴審判決において、譲渡所得課税の趣旨に沿わない課税に疑問を持つことがあった。それが、本論文の構想の出発点である。このような観点から、租税回避事案において、租税法規の趣旨に沿った課税のあり方（目的論的解釈）を検討した。

租税回避事案において租税法規に対する目的論的解釈の適用要件を示したが、岩瀬事件では、上記の法解釈の適用を認めることは困難であった。しかし、今後も新しい類型の租税回避事案が生じることが予想される。本論文が提起する租税法規の趣旨に沿った課税に限定する目的論的解釈の検討は、様々なタイプの事例の検討に有益なものであると考える。

【目次】

はじめに

第1章 租税法における目的論的解釈

第1節 目的論的解釈について

第2節 目的論的解釈の適用と限界

第3節 小括

第2章 租税回避における目的論的解釈の適用要件

第1節 最高裁平成18年1月24日判決（映画フィルムリース事件）

第2節 最高裁平成17年12月19日判決（外国税額控除事件）

第3節 限定解釈の整理

第4節 小括

第3章 岩瀬事件の控訴審判決の問題点

第1節 事実の概要

第2節 裁判所の判断

* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した特定の課題についての研究の成果を大幅に加筆修正したものである。

第3節 控訴審判決における問題点

第4章 岩瀬事件への目的論的解釈（限定解釈）のあてはめ

第1節 譲渡所得課税の整理

第2節 譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の問題

第3節 アプローチの選定

第4節 アプローチの適用要件

第5節 小括

おわりに

はじめに

租税回避の否認¹⁾は、租税法律主義の要請（憲法 84 条）から、個別的否認規定がない限りできないと一般的に解されている²⁾。しかし、課税庁は、個別的否認規定がない場合にも、租税回避の否認と同様の効果を有するものとして、①私法上の法律構成による否認³⁾、②課税減免規定の限定解釈⁴⁾（限定解釈は、目的論的解釈といった法解釈上の解釈技術の 1 つである⁵⁾。）を主張してきた。このような否認を、広義の租税回避否認という⁶⁾。これらは、あくまでも私法上の契約解釈や租税法規に対する目的論的解釈の適用であり、租税法律主義にも反しないと当局は考えてきたようである。いずれも、通説とされる租税回避の否認（個別的否認規定）とは、異なるものである。

例えば、岩瀬事件⁷⁾（租税回避事案とされる⁸⁾。）の争点は、納税者の選択した法形式である 2 つの売買契約を、交換契約に認定することできるか否かであった。なお、この 2 つの売買契約は、相殺された形で履行されており、密接に関連し不可分一体のものであった。このような納税者の選択した法形式を考慮して課税庁は、私法上の法律構成による否認を用いて交換契約と主張したものと考えられる。

第一審判決は、課税庁の主張のとおり交換契約であると認定した。一方、控訴審判決は、納税者の選択した法形式のとおり売買契約と認定し、法律の根拠（個別的否認規定）がないのに 2 つの売買契約を交換契約として課税することは租税法律主義に反するとして、課税庁の主張を排斥した。

1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019 年）135 頁。

2) 金子・前掲注 1) 138-139 頁。

3) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 巻 14 号（1999 年）208-209 頁。

4) ①金子・前掲注 1) 140 頁、②金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究 6 号（1978 年）24 頁。

5) 目的論的解釈とは、法の趣旨・目的に沿って解釈を行うこと（金子・前掲注 1) 124 頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂、2018 年）41 頁）。限定解釈とは、目的論的解釈といった法解釈上の解釈技術の一つである（五十嵐清『法学入門〔第 4 版新装版〕』（日本評論社、2017 年）156-157 頁、笹倉秀夫『法学講義』（東京大学出版会、2014 年）65-70 頁、105 頁）。

6) 中里実『タックスシュルター』（有斐閣、2002 年）221-225 頁。

7) 東京地判平成 10 年 5 月 13 日税資 232 号 7 頁、東京高判平成 11 年 6 月 21 日高民集 52 巻 1 号 26 頁、最決平成 15 年 6 月 13 日税資 253 号順号 9367。

8) 増田英敏「判批」税務事例 32 巻 11 号（2000 年）5-6 頁。

確かに、納税者の選択した法形式の契約解釈は、重要な論点である。しかし、岩瀬事件における最も重要な論点は、別にあると考える。それは、譲渡所得（所得税法 33 条 1 項）の総収入金額（同法 36 条 1 項）の認定である。納税者と課税庁は、譲渡所得の総収入金額の認定の際に、納税者の選択した法形式の契約解釈が争われた。そして、控訴審判決における譲渡所得の総収入金額の判断は、譲渡所得課税の趣旨に沿った課税といえるのかについて疑問が残る。

譲渡所得課税の趣旨⁹⁾は、資産の譲渡により実現したキャピタルゲインに対して課税することである。また、売買と交換は、いずれも譲渡所得の対象になる「資産の譲渡」にあたる¹⁰⁾。資産を譲渡する際には、キャピタルゲインがあれば譲渡所得として課税されることになる。それにもかかわらず、売買や交換の法形式によって、課税関係が異なる結果を生じることが妥当といえるのであろうか。

控訴審判決は、形式的に売買価額を収入金額とし、納税者の選択した法形式を前提にしている（上述のとおり、不可分一体の売買契約であるにもかかわらずである）。そして、譲渡所得課税の趣旨に沿った課税ではないと思われる。そこで、本論文は、納税者の法形式（不可分一体の売買契約）を選択した理由も踏まえ、譲渡所得という課税根拠規定の趣旨との関係を考慮した目的論的解釈を行うことを試みる。こうすることで、控訴審判決の認定した譲渡所得の総収入金額と異なる結論を出せるかもしれない。

上記のような法解釈を検討する理由として、近年、租税回避事案において目的論的解釈の適用が認められた判例の存在がある¹¹⁾。上記の判例を参考にして、岩瀬事件においても、目的論的解釈が適用できるのではないかと考える。

以上までに示した岩瀬事件の問題点から、本論文は、目的論的解釈を検討し、これを岩瀬事件にあてはめて租税法律主義にも反しない妥当な法解釈を探る。そして、控訴審判決と異なる結論を示すことができるかを検討する。

第 1 章 租税法における目的論的解釈

本章では、目的論的解釈が租税法上可能であるかについて検討を行う。

第 1 節 目的論的解釈について

目的論的解釈の検討としては、以下の 4 つの論点がある。

第 1 項 従来からの通説

租税法の解釈は原則として、法律の条文をそのまま正確に理解して解釈する文理解釈に

9) 最判昭和 43 年 10 月 31 日税資 53 号 799 頁、最判昭和 47 年 12 月 26 日税資 66 号 1495 頁。

10) 最判昭和 43 年 10 月 31 日・前掲注 9)。

11) 最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 巻 10 号 2964 頁、最判平成 18 年 1 月 24 日民集 60 巻 1 号 252 頁。

よるものとされる¹²⁾。租税法は強行法規であるから、予測可能性と法的安定性を担保するために（租税法律主義の機能とされる¹³⁾。）、原則として文理解釈から離れて自由な解釈をすることは許されない¹⁴⁾。

上記の見解によったとしても、文理解釈と異なる解釈が許される場合がある。それは、文理解釈を用いて複数の解釈の可能性が存在する場合や、規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合とされており、そのような場合は、法の趣旨・目的に沿って解釈を行うことは許される（従来からの通説¹⁵⁾）。このような解釈を目的論的解釈という。そして、目的論的解釈といった法解釈上の解釈技術として、①拡張解釈、②縮小解釈（≠限定解釈）、③反対解釈、④類推解釈、⑤もちろん解釈といった様々な解釈がある¹⁶⁾。

第2項 縮小解釈と限定解釈

縮小解釈と限定解釈については、同様の意味であるとする見解もあるが¹⁷⁾、厳密には異なるものかもしれない。笹倉教授によると、縮小解釈は、「ある概念の意味がもともとははっきりしている場合……において、〈それを本ケースでそのまま適用するのでは問題が起こる；そこまでの適用は許されない〉などとして意味を狭くとり、構成要件の中身を限定したり、論理的には包摂されるケースの一部に適用をしない」¹⁸⁾とされる。つまり、自ら主体的にその適用範囲を狭めるものである¹⁹⁾。

限定解釈は、宣言的解釈を指し²⁰⁾、これは「法文が著しく漠然としていたり、意味が複数あったり、明白な誤記であったりするときに、解釈者が主体的に定義したり、中身を特定したり、（対立する意味の中から）より妥当な、従来とは別の意味の方を選んだり、誤記を修正したりしつつ適用する作業」²¹⁾とされる（他に適用例として、文理解釈等の各解釈を検討すると、再考の余地がある場合も示されている²²⁾）。つまり、用語の意味の再定義化（明確化）である²³⁾。

12) 金子・前掲注1) 123頁、谷口・前掲注5) 40頁。

13) 金子・前掲注1) 80頁。

14) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）35頁、最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。

15) 金子・前掲注1) 124頁、谷口・前掲注5) 41頁、岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法〔第7版〕』（有斐閣、2013年）38頁〔岡村忠生執筆〕、東京地判平成21年5月28日税資259号順号11217。

16) 林修三『法令解釈の常識』（日本評論社、1975年）70-71頁、笹倉・前掲注5) 68-69頁。

17) 五十嵐・前掲注5) 157頁、清水一夫「課税減免規定の立法趣旨による『限定解釈』論の研究—外国税額控除事件を出発点として—」税大論叢59号（2008年）269頁。

18) 笹倉秀夫『法解釈講義』（東京大学出版会、2009年）47頁。

19) 笹倉・前掲注5) 171-179頁。参考判例として、最判昭和23年7月29日刑集2巻9号1012頁等がある。

20) 笹倉・前掲注18) 47頁。

21) 笹倉・前掲注18) 12-13頁。

22) 笹倉・前掲注5) 65-69頁。

23) 笹倉・前掲注5) 68-69頁、105頁。参考判例として、最判平成19年9月18日刑集61巻6号601頁等がある。

この笹倉教授の見解から、上記2つの解釈技術は異なるものとする。第4章の岩瀬事件のあてはめに用いた限定解釈の考え方は、あくまでも笹倉教授の見解に沿ったものとして検討を行った。

また、金子教授は、課税減免規定の限定解釈について、「規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果」²⁴⁾と述べていたが、後に「減免規定の本来の趣旨・目的にそった限定解釈の結果」²⁵⁾と表現を変えている。このような観点も踏まえて、縮小解釈と限定解釈は異なるものとする。

第3項 法の目的について

目的論的解釈において、法の目的については2つの説が存在する。それは立法者意思説と法律意思説である。立法者意思説とは、「法を公布した当時の立法者の意思を探求して、これに含まれた意味の再構成を実現すること」²⁶⁾である。一方、法律意思説とは、「立法行為と同時に法は立法者からはなれて独立するのであるから、その法に規定された客観的・合理的な、現在の意味内容を解明し社会の推進過程に適合すること」²⁷⁾である。

そして、立法者意思説は、問題点が存在する（例えば、立法者の意思を明らかにすることができない場合が多い。立法後、時間の経過により、当時の立法者の意思をどこまで妥当とするか等がある。）ため、我が国では法律意思説が支持されている²⁸⁾。本論文も法律意思説の立場から検討を行う。

第4項 文理解釈と目的論的解釈の適用関係

文理解釈と目的論的解釈の適用関係については、文理解釈を原則とし、目的論的解釈を文理解釈の補完として見るのが通説的に支持されている²⁹⁾。酒井教授は、おそらくどの最高裁判決も単に目的論的解釈だけ、単に文理解釈だけということは行っていない。どちらかの解釈を中心として、もう一方の解釈も行われていると述べる³⁰⁾。言い換えると、どちらかの解釈の適用が重視されたとしても、もう一方の解釈が破たんしない範囲で解釈を行っているとする。この際、問題となるのは、どのような場面において、文理解釈が原則であっても目的論的解釈が適用されるかである。

この点については、2つの見解が参考になる。1つは、従来から通説とされる、文理解釈を用いて複数の解釈の可能性が存在する場合や、規定の意味内容を明らかにすることが困

24) 金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂、2014年）126頁。

25) 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂、2015年）129頁。

26) 小林忠正『ステップアップ法学〔第2版〕』（成文堂、2010年）97頁。

27) 小林・前掲注26) 97頁。

28) 五十嵐・前掲注5) 146-152頁、酒井克彦「租税法条文の読み方—文理解釈か？趣旨解釈か？—（講演録）」税大ジャーナル21号（2013年）20-21頁。

29) 金子・前掲注1) 123-124頁、谷口・前掲注5) 41-42頁、林・前掲注16) 190-191頁、東京地判平成21年5月28日・前掲注15)。

30) 酒井・前掲注28) 33頁。

難な場合である³¹⁾。もう1つは、鎌野調査官が述べる、「文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが可能であっても、その帰結が明らかに不合理である場合には、規定の趣旨目的に照らして合理的な解釈を導き出すことが可能かどうかを検討すべきであるとする見解もあり得ないではない」³²⁾である。とりわけ鎌野調査官の見解に注目する。

鎌野調査官の見解は、通説的ではないものの、なぜこのような見解が許されるかについては、前述した酒井教授の見解が参考になる。それは、最高裁がどちらか一方の解釈のみを偏重していない点である。つまり、通説的な文理解釈の適用に諸問題（規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合等）がなくとも、文理解釈を偏重することで、法の趣旨・目的から逸脱し、不合理な問題が生じると考える（詳しくは次節で示す）。

占部教授も「租税法律主義至上主義のもとで租税法規の立法趣旨・目的を無視して厳格な文理解釈を行った結果、著しく不合理な結果が生じたとしても許容されると解することは、むしろ、租税法律主義や租税平等主義に反するものとなる。」³³⁾と述べる。このような観点から、上記のような文理解釈の偏重による不合理な問題が生じたら、文理解釈の補完としての目的論的解釈の適用が検討され、鎌野調査官の見解は許され则认为る。

上記2つの見解から目的論的解釈の適用は、要件①（＝文理解釈の適用に諸問題がある場合）と、要件②（＝文理解釈の適用に諸問題が存在せずとも、文理解釈を適用することで不合理な問題が生じる場合）の、2段階の適用要件がある则认为る。補足すると、要件①においても、文理解釈を偏重すれば不合理な問題が生じる。例えば、養老保険事件の最高裁判決³⁴⁾は、要件①に該当し（所得税法34条2項「その収入を得るために支出した金額」の規定の意味内容に不明確なところがあった³⁵⁾）、目的論的解釈が適用されたとされる³⁶⁾。ここで文理解釈を偏重した場合、納税者自身が負担していない保険料まで控除でき、二重の控除を引き起こす³⁷⁾。結局のところ、どちらの要件においても、不合理な問題が生じるため目的論的解釈を用いることになる。

以上から、要件①と要件②において、特に重要なのは、文理解釈の適用の諸問題の有無でなく、文理解釈を偏重することによる不合理な問題の存在と考える。極論すれば、要件②が要件①の射程拡張版と考えると、目的論的解釈の適用自体は、要件②のみで説明できる（要件①が必要ないという意味ではない。目的論的解釈の適用において、どのような態様で適用されたか区別する意味で必要と考える。また従来から通説的に支持されている点もある）。

ただし、要件②は、前述のとおり鎌野調査官の見解で通説的ではない。一方、裁判では、

31) 金子・前掲注1) 124頁、谷口・前掲注5) 41頁、岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋裕介・前掲注15) 38頁〔岡村忠生執筆〕、東京地判平成21年5月28日・前掲注15)。

32) 鎌野真敬「判解」『最高裁判所判例解説民事編平成22年度(上)』（法曹会、2014年）137頁。

33) 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013年）40頁。

34) 最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁。

35) 奥谷健「判解」税務QA121号（2012年）42-43頁。

36) 金子・前掲注1) 124頁。

37) 奥谷・前掲注35) 43頁。

要件②に該当すると考えられる判例もある（岩瀬事件も要件②に該当するか検討を行った。4章で詳しく示す）。そのため次節において、要件②に該当すると考えられる判例を参考に、目的論的解釈の適用と限界を検討する³⁸⁾。

第2節 目的論的解釈の適用と限界

本節では、権利金事件の最高裁判決³⁹⁾を参考に、目的論的解釈の適用と限界について検討をする。

第1項 最高裁昭和45年10月23日判決（権利金事件⁴⁰⁾）

以下に、目的論的解釈の適用の検討結果を示す。

1 事実の概要

X（原告・被控訴人・被上告人）は、自己が代表取締役となったS株式会社に対して、同社工場敷地としてX所有の土地50坪（更地価格は1坪当たり約3万円）を普通建物の所有を目的とし、地代1坪当たり月額20円（期間20年）で賃貸させるにあたって、100万円の権利金（更地価格の3分の2に当たる。）を取得した。Xは、上記の権利金について、旧所得税法（昭和22年法律第27号）9条1項8号の譲渡所得として修正申告したところ、所轄税務署長であるY（被告・控訴人・上告人）は、不動産所得として更正した。Xは、この処分の取消しを求めて出訴した。

2 目的論的解釈の検討

目的論的解釈の適用において重要な判示は、「借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、昭和三十四年法律第七九号による改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」とした点である。

この権利金については、旧所得税法9条1項3号を文理解釈する限り不動産所得に該当する（本判決も同様の判示をしている）。しかし、判示では、目的論的解釈（類推解釈）を用いて譲渡所得に該当する場合を示している。それは、「権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存したであろうことは否定できないところであり、右のような権利金については、これを一律に不動産所

38) 目的論的解釈の適用について検討を行っており参考になる（木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集58巻2号（2016年）73頁）。

39) 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁。

40) 東京地判昭和39年5月28日民集24巻11号1628頁、東京高判昭和41年3月15日民集24巻11号1638頁、最判昭和45年10月23日・前掲注39)、東京高判昭和46年12月21日税資63号1214頁。

得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によつてはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。」とした点である。

この公平な課税とは、直接的には租税法の基本原則である租税公平主義を指すものと考ええる。租税公平主義は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」⁴¹⁾とされる。そして、その要請として、公平負担の原則と中立性の原則がある⁴²⁾。

本判決における公平な課税は、とりわけ公平負担の原則（担税力に即した課税⁴³⁾）の観点から着目する。この公平負担の原則は、立法時や法解釈において重要な役割を持つとされる⁴⁴⁾。そうであれば、所得税法の趣旨（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ているところ、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。）⁴⁵⁾に照らし、経済的・実質的に譲渡所得であるものを形式的に不動産所得として課税するのは、各種の所得に応じ、その担税力に即した課税とはいえず（所得税法の趣旨に逸脱する。）、公平負担の原則に反する（＝公平な課税が実現できない。）といえるのではないだろうか。

そして本判決は結論として、この公平な課税の実現のためには、文理解釈による不動産所得ではなく、目的論的解釈（類推解釈）による譲渡所得として課税されることがあるとした。本判決の目的論的解釈の適用は、判示の中で、文理解釈する限り不動産所得に該当する旨を指摘している点、文理解釈の適用の諸問題に対する指摘がない点からみて、要件①に該当しない。よって、要件②の文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが可能であっても、その帰結が明らかに不合理である場合（＝公平な課税の実現ができない場合）に該当するものと考ええる。そして、前節4項で示したとおり要件②による目的論的解釈の適用は、許されると考える。

3 適用と限界

本判決は、目的論的解釈の適用の限界も示している。それは、「類推解釈は、明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許される」である。そして、「その適用範囲を解釈によつてみだりに拡大することは許されない」と判示している。

権利金が不動産所得（文理解釈）でなく譲渡所得（目的論的解釈）に該当するには、譲渡

41) 金子・前掲注1) 89頁。

42) 金子・前掲注1) 89-91頁。

43) 下村芳夫「租税法律主義における諸問題—税法の解釈と適用を中心として—」税大論叢6号（1972年）14頁。

44) 松沢智『新版 租税実体法（補正第2版）—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、2003年）16頁、下村・前掲注43）14-15頁がある。異なる見解として、北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第7版〕』（勁草書房、2016年）108-109頁がある。

45) 最判平成24年1月13日・前掲注34)。

所得の条文上にある資産の譲渡による所得（所得税法 33 条 1 項）に明確に該当しなければならない。実際に本判決は、結論において、原判決が性質を確定していない権利金を譲渡所得と解するのは誤りとして、原審に差し戻した。

目的論的解釈を適用する際に、その適用判断の根拠となった公平負担の原則は、租税法律主義との関係でみると、両者を対立概念と見るのではなく一体として捉えて、調和を図ることが必要とされる⁴⁶⁾。そうであれば、むやみに公平負担の原則の観点を重視しすぎて課税することも、租税法律主義からみて問題である⁴⁷⁾。一方で、租税法律主義の観点から厳格解釈し、明らかに公平負担の原則に反する場合は、上記原則に沿う課税も認められる⁴⁸⁾。

第 3 節 小括

本章では、租税法における目的論的解釈のあり方を検討した。その中で、目的論的解釈における適用要件を示した。

そして、目的論的解釈が適用された判例を参考に、その適用と限界を検討した。目的論的解釈は、公平な課税（租税公平主義）といった、いわば租税法において重要な原則に反する場合に、その適用が考えられる。一方で、その適用の範囲は、狭く、適用範囲をみだりに拡大してはならない。

次章では、租税回避における目的論的解釈の適用要件を、2つの判例を参考に検討する。

第 2 章 租税回避における目的論的解釈の適用要件

本章では、2つの判例を参考に、租税回避における目的論的解釈の適用要件の検討を行う。1つは映画フィルムリース事件の最高裁判決⁴⁹⁾で、もう1つは外国税額控除事件の最高裁判決⁵⁰⁾である。両判例ともに限定解釈が用いられた。

第 1 節 最高裁平成 18 年 1 月 24 日判決（映画フィルムリース事件⁵¹⁾）

以下に、目的論的解釈（限定解釈）の適用の検討結果を示す。

第 1 項 事実の概要

不動産業を営む株式会社である X（原告・控訴人・上告人）は、外国の投資銀行である M 社の勧誘を受け、外国の映画製作会社である C 社が製作した映画に投資を行う名目で民

46) 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2—税法は争えば解釈が発展する—』（中央経済社、2000 年）10-11 頁、下村・前掲注 43）18 頁。

47) 下村・前掲注 43）18-19 頁。

48) 下村・前掲注 43）19 頁。

49) 最判平成 18 年 1 月 24 日・前掲注 11)。

50) 最判平成 17 年 12 月 19 日・前掲注 11)。

51) 大阪地判平成 10 年 10 月 16 日民集 60 卷 1 号 266 頁、大阪高判平成 12 年 1 月 18 日民集 60 卷 1 号 307 頁、最判平成 18 年 1 月 24 日・前掲注 11)。

法上の組合が結成され（以下「本件組合」という。）、Xがその組合員となった。

本件組合は、組合員の自己資金及びA銀行からの借入金を原資として、G社を経由してC社が製作した映画を購入（以下「本件映画」という。）し、配給会社であるI社との間で映画の配給契約を締結した。それ以外に、本件組合は、B銀行から保証契約を締結している（各契約の詳細については割愛する）。

そして、組合員が得る利益は、配給契約による収入と本件映画の減価償却費を損金算入することによる法人税の負担軽減である。そして、Xは、本件映画の耐用年数を2年として減価償却費を損金算入して、各事業年度の法人税等の確定申告をした。所轄税務署長であるY（被告・被控訴人・被上告人）は、減価償却費の損金算入が認められないとして各処分をした。そのため、Xは、処分の取消しを求めて出訴した。

第2項 目的論的解釈の検討

1 判示

目的論的解釈（限定解釈）についての重要な判示は、以下のとおりである。

「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりI社に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとしようかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることができず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法（平成13年法律第6号による改正前のもの）31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」

2 限定解釈の法理論的根拠

金子教授は、政策目的とされる減免規定の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、取引を形の上で減免規定に充足するように仕組んだ場合は、上記規定の趣旨・目的に照らして上記規定を限定解釈し、この取引に対する減免規定の適用を否定することができると解すべきであろうと述べる。これは、理論上は租税回避の否認（租税回避の否認は個別的否認規定のみ許される。）ではなく、減免規定の本来の趣旨・目的に沿った限定解釈の結果であるとされる⁵²⁾。

本判決は、基本的に上記の金子教授が述べた課税減免規定の限定解釈に沿った解釈と考える。ただし、金子教授は、限定解釈について、政策目的の減免規定を対象に述べている。一方、本判決では、減価償却資産の解釈適用において限定解釈が行われた。上記は、減価

52) 金子・前掲注1) 140頁、金子・前掲注4②) 24頁。

償却の損金算入という、所得計算の構造において関係するものである⁵³⁾。このような意味で本判決は、課税減免規定の限定解釈に類似⁵⁴⁾した租税法規の限定解釈が適用された判例といった方が適切かもしれない。そうすると、限定解釈は、政策目的の減免規定のみが適用対象になるのかという疑問が生じる。

3 判示の検討

本判決の重要な論点は、各契約により取得した本件映画について、使用収益権限及び処分権限が失われていたことである。この点がポイントとなり、事業の用に供していないという認定につながったのではないと思われる。

各権限が失われていることが、事業の用に供していないと積極的に基礎付ける理由として、費用収益対応の原則があると指摘されている（本判決では指摘されていない⁵⁵⁾）。つまり、費用収益対応の原則の観点から、本件映画のように各権限を失っている場合は、納税者に収益をもたらさないので費用の計上も認められない⁵⁶⁾。

本判決において、目的論的解釈（限定解釈）の適用は、各契約を全体として1つと捉えて検討している。そして、減価償却資産が事業の用に供していない理由については、減価償却資産の趣旨・目的（企業において長期間にわたって収益を生み出す源泉⁵⁷⁾）に立ち返って検討したと考える。具体的には、①各権限の有無、②収益を得るためのリスク負担の度合い及び③収益獲得の関心の有無を検討した。どれも減価償却資産の趣旨・目的に関連するものとする。

この減価償却資産の趣旨・目的は、とりわけ個人や法人の事業活動に関連するものである。事業とは、個人や法人が営利を目的として行う行為であるとする。そして事業性がないとは、儲ける意思がみられない取引や態度であるとする（目的が他にある）。

本判決は、本件組合が事業による失敗の危険を負担しないこと、そして、組合員が事業自体からの収益について期待していないことを認定している。つまり、これは一連の取引の目的が、租税負担の軽減以外に合理的理由がないといえる（＝本件映画の事業性がない）。以上から、本判決は、本件映画の事業性を減価償却資産の趣旨・目的から検討をしたといえる。さらに、本判決における事業性の評価を一般化すると、経済合理性の評価と言い換えられないだろうか（経済合理性の論点は、外国税額控除事件で詳しく検討する）。

よって、事業性がない本件映画を減価償却資産として認めることは、減価償却資産の趣旨・目的に反する。そして、減価償却資産として損金算入を認めることは、やはり担税力に即した課税といえず、公平負担の原則上問題といえる。そのため、本判決では、限定解釈を用いて本件映画を減価償却資産と認めなかった。これを目的論的解釈の適用の観点か

53) 佐藤英明「判批」判例時報 1959 号 (2007 年) 194 頁。

54) 浅妻章如「判批」法学協会雑誌 125 卷 10 号 (2008 年) 2383 頁〔注釈 10 内コメント〕。

55) 佐藤・前掲注 53) 195 頁、今村隆「判批」ジュリスト 1333 号 (2007 年) 148-149 頁、浅妻・前掲注 54) 2378-2379 頁。

56) 浅妻・前掲注 54) 2378-2379 頁。

57) 金子・前掲注 1) 381 頁。

らみると、本判決は、そもそも養老保険事件のような規定の意味内容が不明確であるといった疑義がないため、要件①に該当せず、要件②に該当するものと考ええる。

そうであれば、租税回避事案において租税法規の限定解釈の適用要件としては、取引の目的が租税負担の軽減以外に合理的理由がなく（事業性又は経済合理性がない。）、租税法規の趣旨・目的に反する場合に適用が考えられる（公平負担の原則上不合理な問題があるため）。

4 用語の解釈

本判決は、法人税法 31 条 1 項にいう減価償却資産に当たらないとされていることから、減価償却資産という文言の限定解釈を行ったとされる⁵⁸⁾。

租税法における用語の解釈は、どの用語を検討するかが必要である。租税法において、文言解釈の概念が2つある。1つは、他の法分野から借用している意味で、借用概念と呼ぶ。そして、借用概念については、借用されている他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義の要請（法的安定性）に合致しているとされる（別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として）⁵⁹⁾。

もう1つは、固有概念と呼ばれる。固有概念は、他の法分野において用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である。そのため、その意味内容について、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地から決めるべきとされる⁶⁰⁾。

このような借用概念・固有概念の観点から、租税法規の限定解釈の適用については、固有概念が解釈の対象となるのが原則と考える⁶¹⁾。借用概念において限定解釈を行うと、借用されている他の法分野と同じ解釈ではなくなり、租税法律主義の要請（法的安定性）を害する可能性がある。

減価償却資産については、固有概念であるので、直ちに租税法律主義の要請（法的安定性）に反することにならないと考える。

第2節 最高裁平成17年12月19日判決（外国税額控除事件⁶²⁾）

以下に、目的論的解釈（限定解釈）の適用の検討結果を示す。

第1項 事実の概要

銀行業を営む株式会社である X（原告・被控訴人・被上告人）は、X の外国税額控除の余裕枠を外国法人に利用させて、その利用の対価を目的とした各契約を履行した。各契約（契

58) 清水・前掲注 17) 277 頁。

59) 金子・前掲注 1) 126-127 頁。

60) 金子・前掲注 1) 129 頁。

61) 今村教授は、借用概念における限定解釈は慎重な検討を要すると述べる（今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会、2015 年）164 頁）。

62) 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日民集 59 巻 10 号 2993 頁、大阪高判平成 15 年 5 月 14 日民集 59 巻 10 号 3165 頁、最判平成 17 年 12 月 19 日・前掲注 11)。

約の詳細は割愛) から見ると、X は、ただ単に損をするような取引であった。しかし、X は、各契約から損失を受けても外国税額控除を用いることで、最終的には利益を得ようになっていた。

X は、一連の取引から外国において源泉税を納めた。そして、X は、3 事業年度分の法人税額の計算において外国税額控除をして申告を行った。しかし、所轄税務署長である Y (被告・控訴人・上告人) は、上記 3 事業年度分の法人税の外国税額控除を否認して、法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。X は、これらの処分の取消しを求めて出訴した。

第 2 項 目的論的解釈の検討

1 判示

目的論的解釈 (限定解釈) についての重要な判示は、以下のとおりである。

(1) 外国税額控除制度の趣旨

本判決は、まず外国税額控除制度の趣旨を述べた。具体的には、以下のとおりである。

「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る。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」

(2) 各契約の認識

次に、本判決は、X の一連の取引について検討を行った。具体的には、以下のとおりである。

「ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。」

(3) 結論

最後に、本判決は、一連の取引について、外国税額控除制度を濫用するもので、税負担の公平を著しく害するものとした。具体的には、以下のとおりである。

「これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、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享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、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というほかない。そうすると、本件取引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、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」

(4) 本判決の判示のまとめ

本判決は、一般的に課税減免規定の限定解釈が適用された判例と呼ばれるが、実際にどの文言が限定解釈されたかを判示から判断することが難しい。そのため、本判決は、外国税額控除制度の濫用で、税負担の公平を著しく害するものであるから、法人税法 69 条の適用を限定したと理解するのが素直な評価と考える（課税減免規定の限定解釈の一種といえる）⁶³⁾。

2 限定解釈の法理論的根拠

次に、本判決が限定解釈を用いた法理論的根拠について検討する。これに関する議論としては多数あるが⁶⁴⁾、ここでは、適合する可能性のある法理論的根拠についてのみ検討する。

(1) 課税減免規定の限定解釈（文言解釈）

1 つは、外国税額控除事件で Y が予備的に主張した法人税法 69 条の限定解釈（文言解釈）である。これを課税減免規定の限定解釈の類型として文言解釈とする。これは、今村教授（国側で主張を検討した⁶⁵⁾。）が、映画フィルムリース事件で示した金子教授の見解に基づくものと述べる⁶⁶⁾。

そして、第一審判決において Y は、「納付することとなる場合」という文言を限定解釈して主張した。しかし、本判決の判示からわかるように、どの文言が限定解釈されたか判断できない。そのため、本判決では、これを法理論的根拠に用いていない⁶⁷⁾。

(2) 課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）

もう 1 つは、法制度の濫用である。この法制度の濫用という概念が本判決の法理論的根拠であると考えられる。これは、租税法規（政策目的とされる。）の趣旨・目的から逸脱し、租税負担から逃れることを目的とする経済合理性のない取引は、法制度の濫用であるとして、当該規定の適用を否定するものである（具体的な文言に対する限定解釈ではない）。これを課税減免規定の限定解釈の類型として法制度の濫用とする。

本判決は、判示の中で一連の取引が、税負担を軽減するために、あえて損失が生ずるだけの取引と評価した。そして、一連の取引は、租税法規の趣旨から逸脱しており、外国税額控除制度の濫用として、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとした。この際、取引をあえて行うとは、納税者が租税法規の趣旨に反することを理解していることが含んでいると判断する（租税回避の意図ではない）。

本判決の判示の構造から、課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）と概念する目的論的解釈の適用要件は、①租税法規の趣旨に反する、②税負担の軽減以外に経済合理性がない取引及び③租税法規の濫用の意図があると考えられる。本判決は、これらの 3 要件を検討して、

63) 同旨、今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向—外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして—」税理 49 巻 7 号（2006 年）5-6 頁、清水・前掲注 17）293-294 頁。

64) 清水・前掲注 17）261-294 頁。

65) 今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向（その 1）」租税研究 684 号（2006 年）87 頁。

66) 今村・前掲注 63）5 頁。

67) 今村・前掲注 65）88 頁。

本件取引が外国税額控除制度の濫用であり、税負担の公平を著しく害するため、限定解釈を用いたと考える。この税負担の公平を著しく害するとは、まさに公平負担の原則に反することを指すと考える。これを目的論的解釈の適用の観点から本判決をみると、本判決は、そもそも養老保険事件のような規定の意味内容が不明確であるような疑義がないため、要件①に該当せず、要件②に該当するものと考ええる。

法制度の濫用が認定されると、納税者の選択した法形式による課税上の効果を否定することができる。しかし、これは、租税回避の否認のような、通常用いられる法形式に置き換えるような効果はなく、租税法規の解釈適用である。

3 課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）の検討

本判決から導いた課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）について、何点か検討が必要と考える。以下に、これらの検討を示す。

(1) 各契約を全体として1つと捉えてよいか

この論点は、近年の租税回避事案において、複雑に多数の契約が結ばれていることが多いことから重要な論点と考える。ただし、各契約を全体として1つと捉えてよいかといったことについて、統一的な見解や法律の根拠は存在しない。このような意味で、現状は、個別具体的に事案から判断していくことになるかと思われる。

各契約を全体として1つと捉える際に要件として参考になるのは、最高裁平成8年11月12日判決である⁶⁸⁾。上記の判例では、各契約において、目的達成のために、密接に関連付けられていれば（どちらかの契約が履行されただけでは目的が達成できない。）、ある契約の不履行が他の契約解除の要件になるとしている。この判示から得られる見地として、各契約が目的達成のために密接に関連していることが確認されれば（どちらかの契約が履行されただけでは目的が達成できない。）、各契約を不可分一体的な契約と捉えることができるのではないかと考える。

本判決においても、各契約が密接に関連していると考ええる。それは各契約から得られる目的は、1つの契約でも履行ができなくなると達成できない。このような意味では、各契約は不可分一体であると判断できると考える。そして、各契約を一体的に捉える要件は、各契約から得ようとする目的を把握し、各契約が密接に関連しているか検討する必要があると考える。

以上の検討は、近年、複雑に多数の契約が履行されている租税回避事案において、どのように納税者の取引の意図・目的を判断するかといった点で、租税法の解釈適用において共通する理解と考える。

(2) 租税法律主義との関係

この論点は、租税法の解釈において、目的論的解釈が租税法律主義の要請をどのように担保するかである。ここで、租税法律主義の要請を担保するという点で重要なのは、租税

68) 最判平成8年11月12日民集50巻10号2673頁。

法律主義の機能とされる法的安定性と予測可能性と考える。租税法律主義は、国民の自由と財産を保護することが目的である。そうであるなら、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性が担保されていれば、国民の自由と財産が保証される（＝租税法律主義の要請を担保することができる）⁶⁹⁾。

杉原調査官は、外国税額控除制度に形式的に合致していても、上記制度の趣旨に反していることが明らかで、そのことを関係者が十分に認識していれば、その適用を認めないことは租税法律主義に反しないと述べる⁷⁰⁾。つまり、法的安定性と予測可能性の担保といった観点では、当事者の認識が重要になるのではないかと考える。

一方、谷口教授は、外国税額控除権の濫用を当事者が認識していても、それをもって租税法上の効果を否認できないと述べる（法律の根拠を必要とし、租税法律主義に反する）⁷¹⁾。

しかし、本判決のように、租税法規の適用においてに疑義がある場合、どのような法解釈を選択するかは裁判所の判断による。課税減免規定の限定解釈といった目的論的解釈は、租税法上の効果を否認するためだけの解釈でない（結果として租税法上の効果を否認することになるが）。あくまでも目的論的解釈は、文理解釈を用いるだけで問題を明らかにすることができないといった不合理が生じるときに用いられると考える。

以上から、法的安定性と予測可能性が担保されていれば、本章で検討した2つの限定解釈は、租税法律主義に反していないと考える。その際、当事者が租税法規の趣旨に反することの認識が重要な点になると考える。これは、言い換えると、課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）の適用要件とされる租税法規の濫用の意図が確認できるかどうかである。

ただし、この点を確認したのみでは、予測可能性と法的安定性を担保できたと考えていない。さらに、取引の経済合理性の観点からも検討する必要があると考える（次に検討する）。

本判決の判示では、納税者があえてそのような取引を行ったと認定している。そのため、納税者は、租税法規の趣旨に反することを認識している（租税法規の濫用の意図を確認できる）。よって、上記の認識は、法的安定性と予測可能性を担保することができる1つと考える。

(3) 取引の経済合理性の評価

経済合理性のない取引は、課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）の適用要件の1つである。そして、本判決の判示では、取引の経済合理性について、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけと評価している。なぜこのような取引の経済合理性の評価が必要かという、それは、租税法規の成立ちが関係すると考える。

租税法規は、一般的な経済活動をベースにして立法されている⁷²⁾。そうであれば、通常考えられない経済合理性のない取引（異常な法形式）は、立法時において想定されていない

69) 金子・前掲注1) 78-80 頁。

70) 杉原則彦「判解」『最高裁判所判例解説民事編平成17年度(下)』（法曹会、2008年）998-999 頁。同旨、今村・前掲注63) 6-7 頁、清水・前掲注17) 293 頁。

71) 谷口勢津夫「判批」民商法雑誌135巻6号（2007年）1082-1090 頁。

72) 金子・前掲注1) 129 頁。

はずである。言い換えると、例えば、一般的な経済活動をベースにして立法された課税減免規定において、通常考えられない経済合理性のない取引（異常な法形式）を、上記の減免規定の要件に充足させることは、想定されていないはずである。このような理解において、取引の経済合理性の評価は、租税法規の立法の趣旨や目的に関連性の強いものとする。そのため、経済合理性のない取引が、課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）といった目的論的解釈の要件の1つになると考える。

また、租税法規が一般的な経済活動をベースにして立法されているから、経済合理性のない取引は、租税法規が予定していないところなので、予測可能性を害さないといった判断を基礎づける1つと考える。

第3節 限定解釈の整理

本節では、まず目的論的解釈における限定解釈が課税減免規定のみを対象とするか検討する。その上で、これまで検討した各限定解釈を整理する。

第1項 課税減免規定のみが限定解釈の対象か

そもそも目的論的解釈における限定解釈が課税減免規定のみを対象とするという点に疑問をもつ。なぜこのようなロジックが成り立つかという点、課税減免規定などを例外規定であるとして、その解釈に狭義性が要請されるといった見解が存在する⁷³⁾。

ただし、上記の見解について疑問がある。それは、租税法規の類型によって、解釈の態度が変わるのも、ある意味、予測可能性を侵害するのではないかと考える。このような疑問から、限定解釈は、課税減免規定のみを対象とする必要がないであろうかと考える。また、映画フィルムリース事件において、限定解釈された租税法規は、所得計算の規定である⁷⁴⁾。

租税法の解釈の態度について、石島教授は、「租税法において非課税規定・減免規定の特例規定を例外規定として、原則規定より解釈により厳しい厳格性・狭義性を要請する法解釈論は妥当であると思えない。租税法規の解釈は、それが原則規定であるか納税者に有利な例外規定であるかを問わず、原則として、厳格解釈（文理解釈）によるべきであり、この解釈方法によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、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ことが妥当であると思える。」⁷⁵⁾と述べる。この石島教授の見解が、租税法上あるべき解釈の態度であるとする。

以上の検討から、目的論的解釈における限定解釈は、課税減免規定のみを対象とする必要がないであろうと考える。そのため、これからは、課税減免規定の限定解釈（文言解釈）を租税法規の限定解釈（文言解釈）と呼び、課税減免規定の限定解釈（法制度の濫用）を租税法規の限定解釈（法制度の濫用）と呼ぶ。

73) 最判昭和53年7月18日訟月24巻12号2696頁、福岡地判平成16年1月20日税資254号順号9513。

74) 佐藤・前掲注53)194頁。

75) 石島弘『課税標準の研究〔租税法研究第2巻〕』（信山社、2003年）217頁。

第2項 各限定解釈について

次に、各限定解釈の適用要件のまとめを以下に示す。

1 租税法規の限定解釈（法制度の濫用）

租税法規の限定解釈（法制度の濫用）は、租税法規の趣旨に照らして、取引の目的が税負担の軽減以外に確認できず、経済合理性のない取引を履行した場合、租税法規の趣旨に反する。そして、このような租税法規の趣旨に反することを意図的に行っている場合は、法制度の濫用として租税法規の適用を認めない（公平負担の原則上の不合理な問題があるためである）。この場合、複雑に多数の契約が履行されている場合があるので、各契約の関連性を検討して、各契約を全体として1つと捉えて判断する必要がある。

この際、租税法規の趣旨に反することを認識（租税法規の濫用の意図）しつつ、経済合理性がない取引を行った場合は、租税法律主義に反しない。

具体的な適用要件は、①租税法規の趣旨に反する、②経済合理性がない取引（税負担の軽減以外に経済合理性がない取引）及び③租税法規の濫用の意図の3つである。

2 租税法規の限定解釈（文言解釈）

租税法規の限定解釈（文言解釈）は、取引の目的が租税負担の軽減以外に合理的理由がなく（事業性や経済合理性がない）、租税法規の趣旨・目的に反する場合が適用要件と考える（公平負担の原則上の不合理な問題があるためである）。この場合、複雑に多数の契約が履行されている場合があるので、各契約の関連性を検討して、各契約を全体として1つと捉えて判断する必要がある。

租税法規の限定解釈（文言解釈）は、どの文言を限定解釈するかが重要である。その際、借用概念及び固有概念といった租税法上の2つの概念から、どの文言を限定解釈するか検討する必要がある。租税法規の限定解釈（文言解釈）は、租税法律主義の観点から、原則、固有概念のみが対象である。

租税法規の限定解釈（文言解釈）においても、租税法律主義の要請から、納税者自身が租税法規の趣旨に反した行為であるとする認識（租税法規の濫用の意図）や、経済合理性がない取引（これ自体は、文言解釈の適用要件でもある。）であるかという点の検討も必要と考える。

第3項 前章で検討した目的論的解釈の適用要件と各限定解釈の適用要件の関係

前章で検討した目的論的解釈の適用要件と各限定解釈の適用要件の関係を整理すると、各限定解釈の適用要件に、前章に検討した目的論的解釈の適用要件の考え方が内包していると考えられる。そうでなければ、目的論的解釈の適用は許されない。その際に、重要なのは、目的論的解釈の適用上不合理な問題の存在である。その上で、目的論的解釈における解釈技術として各限定解釈の適用要件がある。

上記の理解から、前章で検討した目的論的解釈の適用要件である要件①や要件②は、どちらの要件も各限定解釈の適用があるものと考えられる。笹倉教授は、法文が著しく漠然としている場合や意味が複数ある場合などに、宣言的解釈（限定解釈）として意味の再定義化を

図るとしている⁷⁶⁾。これは、従来から通説とされる要件①に該当するものとする。一方で、文理解釈等の各解釈を検討すると再考の余地がある場合も、宣言的解釈（限定解釈）として意味の再定義化を図るとしている⁷⁷⁾。これは、鎌野調査官が述べる要件②に該当するものとする。

第4節 小括

本章は、2つの判例を参考に、租税回避における目的論的解釈の適用要件の検討を行った。上記の検討から、租税法規の限定解釈（文言解釈）と租税法規の限定解釈（法制度の濫用）の適用要件や論点を整理した。次章は、岩瀬事件の問題点の検討を行う。

第3章 岩瀬事件の控訴審判決の問題点

本章では、岩瀬事件⁷⁸⁾の控訴審判決における問題点について論じる。

第1節 事実の概要

事実の概要を示す（数値は概算とする。）と、以下のとおりである。

第1項 事実

本件は、不動産価値が毎年上昇するようなバブル時代の事件である。原告であるX1（原告・控訴人兼被控訴人）は、甲土地及び乙土地を所有していた。X1の亡母であるAは、上記土地を賃借の上（戊借地権）、隣接地の丙土地を所有し、それらの各土地上に丁建物を所有していた（以下、X1とAを「Xら」といい、甲土地、乙土地、丙土地、丁建物及び戊借地権を「本件譲渡資産」という）。

不動産会社であるBは、周辺の土地の地上げを目的として、Xらの本件譲渡資産の購入を希望した。交渉の結果、XらとBは、Bが代替不動産を用意し（本件譲渡資産の土地と時価がほぼ等価）、さらに、BがXらの諸経費（税負担分を含む。）と新たな建物の建築費用分を支払ってもなお金銭を残せるように、2つの売買契約を合意した。

本件譲渡資産の売却価額については、本件譲渡資産の譲渡予定額を8億5,000万円とする国土利用計画法23条1項所定の届出書を提出したが、同法24条に基づく勧告を受けた。そのため、本件譲渡資産の譲渡予定額を7億円として再度届出し不勧告通知を受けた。

そして、XらとBは、本件譲渡資産を総額7億円で売買する契約を締結した。一方、同日にBは、Bの己土地と、都が所有する庚土地の辛借地権及び壬建物を総額4億円でXら

76) 笹倉・前掲注18) 12-13頁、笹倉・前掲注5) 68-69頁。

77) 笹倉・前掲注5) 65-69頁。

78) 東京地判平成10年5月13日・前掲注7)、東京高判平成11年6月21日・前掲注7)、最決平成15年6月13日・前掲注7)。

に売却する契約を締結した（以下、已土地、辛借地権及び壬建物を「本件取得資産」という）。両者は、この2つの売買契約の履行に対して、各売買契約の相殺の差金としてBからXらに3億円の小切手を交付した（以下、相殺の差金を「本件差金」という）。

Xらは、平成元年分の所得税として、譲渡所得の総収入金額を合わせて7億円として確定申告を行った。その後、Aが亡くなり相続が発生し、X1とX2（両者ともAの養子である。）がAの権利義務を2分の1ずつ承継した。

これに対して、所轄税務署長であるY（被告・被控訴人兼控訴人）は、XらとBの2つの売買契約を不可分一体の補足金付交換契約と認定し、平成元年分の所得税の譲渡所得の総収入金額を10億円（本件取得資産の時価7億円+本件差金3億円）として、Xらに更正処分等を行った（他に、Yは相続税の更正処分等も行っているが、主題に関係しない。そこで、本論文では相続税の論点について触れない）。

X1及びX2は、上記の更正処分等を不服として、その取消しを求める訴訟を提起した。

第2項 争点

岩瀬事件の主な争点は、本件譲渡資産の譲渡の対価を認定する際に、納税者の選択した法形式が売買契約であるか、それとも交換契約であるかであった（他の争点については触れないものとする）。

第2節 裁判所の判断

各裁判所の判断の概要を示す（数値は概算とする。）と、以下のとおりである。

第1項 東京地裁平成10年5月13日判決（交換契約と認定）⁷⁹⁾

第一審判決は、納税者の選択した法形式の契約解釈について、納税者の選択した法形式にのみとらわれず、様々な要因を総合して解釈するべきとした。そして、納税者の法形式について、様々な要因を検討して、交換契約と認定した。

そして、第一審判決は、一連の取引について、当事者間において対価的なバランス（本件譲渡資産＝本件取得資産及び本件差金）が取れていたと判断し、交換契約を前提とした譲渡所得の総収入金額（10億円）を認定した。

以上から、第一審判決は、Yの主張を認め、Xの請求を棄却した。

第2項 東京高裁平成11年6月21日判決（売買契約と認定）⁸⁰⁾

控訴審判決は、納税者の選択した法形式（2つの個別の売買契約）について、不可分一体で密接に関連したものと認定した。また、XらとBは、お互いの目的を達成するために当初交換契約を意図していた。しかし、税負担の軽減のために、迂遠とされる売買契約を締

79) 東京地判平成10年5月13日・前掲注7)。

80) 東京高判平成11年6月21日・前掲注7)。

結したことが推認できるとした。

控訴審判決は、本件取引であれば通常用いられる法形式が交換契約であったとしても、租税法律主義の下では、法律の根拠なしに、納税者の選択した法形式（税負担の軽減のため。）を、通常に用いられる法形式に置き換えて課税を行うことは許されないとした。

また、控訴審判決は、譲渡所得課税の趣旨を述べて、本件取引が結果として、本件譲渡資産を通常の場合と比較して、低い価額で他に譲渡され、Xらの税負担が軽減されたとしてもみなし譲渡（所得税法 59 条 1 項 2 号）に該当しない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定しているとした。そして、控訴審判決は、納税者の法形式を売買契約と認定した上で、2つの個別の売買契約を前提とした譲渡所得の総収入金額（7 億円）を認定した。

以上から、控訴審判決は、原判決を取り消し、X の請求を認容した。

第 3 項 最高裁平成 15 年 6 月 13 日第二小法廷決定（不受理）⁸¹⁾

Y は上告受理申立てをしたが、平成 15 年 6 月 13 日に上告審として受理しない旨の決定がなされた。これにより、控訴審判決が確定した。

第 3 節 控訴審判決における問題点

岩瀬事件の主な争点である納税者の選択した法形式の契約解釈は、重要な論点である。しかし、岩瀬事件における最も重要な論点は、別にあると考える。それは、譲渡所得（所得税法 33 条 1 項）の総収入金額（同法 36 条 1 項）の認定である。納税者と課税庁は、譲渡所得の総収入金額の認定のために、納税者の選択した法形式の契約解釈が争われた。

岩瀬事件において、控訴審判決の譲渡所得の総収入金額の認定について、懸念する点がある。それは、控訴審判決が、納税者の選択した法形式を形式的（文理解釈）に判断しているのではないか。そのような結果、譲渡所得課税の趣旨に沿わない課税となり、不合理が生じているのではないかと懸念する。

譲渡所得課税の趣旨⁸²⁾は、資産の譲渡により実現したキャピタルゲインに対して課税することである。また、売買と交換は、いずれも譲渡所得の対象になる「資産の譲渡」にあたる⁸³⁾。資産を譲渡する際には、キャピタルゲインがあれば譲渡所得として課税されることになる。それにもかかわらず、売買や交換の法形式によって、課税関係が異なる結果を生じることは妥当といえるのであろうか。

そのため、本論文では、譲渡所得の総収入金額の認定の際に、譲渡所得課税の趣旨に沿った課税のあり方を重視したアプローチの検討を行う。つまり、納税者の法形式を選択した（不可分一体の売買契約）理由も踏まえ、譲渡所得という課税根拠規定の趣旨との関係を考

81) 最決平成 15 年 6 月 13 日・前掲注 7)。

82) 最判昭和 43 年 10 月 31 日・前掲注 9)、最判昭和 47 年 12 月 26 日・前掲注 9)。

83) 最判昭和 43 年 10 月 31 日・前掲注 9)。

慮した解釈を行う。具体的には、前章で検討した租税回避における目的論的解釈（限定解釈）の適用の検討である。こうすることで、控訴審判決の認定した譲渡所得の総収入金額と異なる結論を出せるかもしれない。そして、上記の検討から、控訴審判決の問題点に対する結論を導き出すことができると考える。

第4章 岩瀬事件への目的論的解釈（限定解釈）のあてはめ

本章では、第2章で検討した租税回避における目的論的解釈（限定解釈）の適用を岩瀬事件で検討する。検討にあたり、上記解釈の根本は、租税法規の趣旨に反することであり、それが法解釈の出発点である。そのため、具体的な適用の検討に入る前に、譲渡所得課税の趣旨・目的を整理し、そして、控訴審判決の判断が租税法規の趣旨に反する課税であるか否かについて検討を行う。

第1節 譲渡所得課税の整理

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所得税法33条1項）。譲渡所得課税の趣旨は、所有していた資産の増加益（キャピタルゲイン）に対して、資産の譲渡を起因として、その所有期間中の増加益に対して課税を行うことである⁸⁴⁾。このような概念を増加益清算課税説と呼ぶ⁸⁵⁾。この説においては、資産の譲渡を起因として、実現したキャピタルゲインが課税の対象となる。未実現のキャピタルゲインは、原則として、課税されない⁸⁶⁾。例外として、未実現のキャピタルゲインが課税されることがある。これは、キャピタルゲインに対する無限の課税繰り延べを防止することを目的としている（同法59条（みなし譲渡と呼ばれる））⁸⁷⁾。

「資産の譲渡」には、有償又は無償であることは問われない⁸⁸⁾。そして、「資産の譲渡」には、売買や交換などが含まれる⁸⁹⁾。

第2節 譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の問題

岩瀬事件のように売買か交換の法形式の違いにより、譲渡所得課税において問題が生じる場合がある⁹⁰⁾。

まず、各課税関係を確認する。売買において、所得税法36条1項のその年において収入すべき金額は、売買価額となる。この際、売買価額を時価に置き換えるような規定はない

84) 最判昭和43年10月31日・前掲注9)、最判昭和47年12月26日・前掲注9)。

85) 谷口・前掲注5) 292頁。

86) 最判平成18年4月20日税資256号順号10373。

87) 金子・前掲注1) 267頁。

88) 最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

89) 金子・前掲注1) 262頁。

90) 占部裕典「交換課税と課税の繰延べ—資産の交換か売買か—」確井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『公法学の法と政策（上）金子宏先生古稀祝賀論文集』（有斐閣、2000年）292-296頁。

(例外的に同法 59 条がある)。

交換において、同法 36 条 1 項のその年において収入すべき金額は、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額となる。そして、上記の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする(同条 2 項)。要するに、取得した資産の時価で計上されることになる。

上記の各課税関係を踏まえて、不動産の相互売買での問題を以下に示す(岩瀬事件も基本的に同様である)⁹¹⁾。そもそも交換は、譲渡資産と取得資産の客観的な対価バランスがとれてなくとも、主観的な対価バランスがとれていれば、成立するとされている。そうすると、例えば、①取得価額 3 億円・時価 7 億円の譲渡資産と、時価 10 億円の取得資産を交換した場合、譲渡所得の総収入金額は 10 億円、譲渡所得金額は 7 億円になる。②一方、譲渡資産と取得資産の双方を 7 億円で売買し代金額を相殺したときは、譲渡所得の総収入金額は 7 億円となり、譲渡所得金額は 4 億円となる。③さらに、譲渡資産と取得資産の双方を 4 億円で売買し代金額を相殺したときは、譲渡所得の総収入金額は 4 億円となり、譲渡所得金額が 1 億円となる。

上記の例において売買は、売買価額が譲渡所得の総収入金額に算入される。そのため、売買と交換において、売買価額と時価が異なることで、課税関係が異なる。加えて、売買価額を変えることで、意図した譲渡所得金額に操作することができると考える。これらは、譲渡所得の本質を捉えた課税関係であるのか疑問をもつ。

岩瀬事件では、上記①及び②のような売買と交換の課税関係の違いを利用されたと考える(岩瀬事件の取引を端的に文理解釈した上では、売買価額が譲渡所得の総収入金額に算入される)。そして、一連の取引の結果として、本件譲渡資産が意図的に低く譲渡され課税が繰り延べられたと考える(控訴審判決も課税が繰り延べられたと判示する)。そうであるとすると、この課税の繰り延べは、譲渡所得課税の趣旨・目的と比して許されているのか、それとも不合理な問題なのかといった論点があると考え(詳細は次節以降で述べる)。

第 3 節 アプローチの選定

本節では、第 2 章で検討した租税回避における目的論的解釈(限定解釈)の選定をする。その後、適用要件の検討を行う。

第 1 項 租税法規の限定解釈(法制度の濫用)

租税法規の限定解釈(法制度の濫用)は、岩瀬事件においてその適用が考えられない。岩瀬事件を租税法規の濫用として、譲渡所得の租税法規自体の適用を認めないとすると、本件譲渡資産の譲渡を起因とする譲渡所得の所得計算自体ができなくなる。そのため、上記の解釈は、岩瀬事件の譲渡所得の総収入金額の認定において、合致しない解釈方法である。

91) 以下については、今村・前掲注 3) 215-216 頁を参照した(数値は岩瀬事件に近いように変更している)。

第2項 租税法規の限定解釈（文言解釈）

1 限定解釈の考え方

租税法規の限定解釈（文言解釈）は、岩瀬事件においてその適用が考えられる。どの文言を限定解釈するかというと、所得税法 33 条 1 項の「所得」についてである。これは、課税根拠規定に対する限定解釈となる。

「所得」は、固有概念であり租税法規の趣旨・目的に照らして、解釈を行うことが許される。そして、所得の把握は、ある取引が個人や法人の担税力を増加させているかどうか、そして、その増加した担税力に即した課税が行えるかがポイントである⁹²⁾。いわば公平負担の原則の観点に合致するか、という問題である。

譲渡所得において、適切な所得の把握のため担税力に即した課税とは、正に、譲渡所得課税の趣旨である資産の譲渡を起因として、所有していた資産の増加益に課税が行えるかどうかであると考ええる。よって、岩瀬事件において租税法規の限定解釈（文言解釈）は、同法 33 条 1 項の「所得」の文言を譲渡所得の趣旨に沿った課税に限定する。

上記の解釈は、笹倉教授が述べる宣言的解釈（限定解釈）であり、文理解釈の適用を検討すると再考の余地がある場合に（控訴審判決が文理解釈を偏重することにより、不合理な問題が生じているのではないかと懸念する。）、解釈者が用語の意味を確定し（本件は、同法 33 条 1 項の「所得」における所得の意味を、譲渡所得課税の趣旨に沿った意味に確定する。）、それを適用（拡張・縮小・類推等せずに。）するものである⁹³⁾。

因みに、縮小解釈は、ある規定のすでに明確である用語において、諸事情を考慮し改めて狭めて解釈し適用するもので⁹⁴⁾、上記の解釈とは異なるものである（例、憲法 38 条 3 項の「本人の自白」には、公判廷における被告人の自白を含まない⁹⁵⁾）。

以上までの理解を踏まえ、岩瀬事件において 2 つの課税関係を検討する。1 つは 2 つの個別の売買契約とみた課税（控訴審判決の判断）で、もう 1 つは各契約を不可分一体として捉えた課税である。両方の課税関係を譲渡所得課税の趣旨に沿った課税という視点からみたとき、どちらがより所得の把握として正しいのであろうか。

2 2 つの個別の売買契約とみた課税（控訴審判決の判断）

2 つの個別の売買契約とみた課税は、形式的（文理解釈）に本件譲渡資産の売買価額 7 億円を譲渡所得の総収入金額としても、本件取得資産を時価よりも低い価額の 4 億円（時価＝7 億円）で手に入れたという事実が存在する。本件譲渡資産の譲渡による増加益は、本件譲渡資産の売買価額 7 億円ではなく、本件譲渡資産の反対給付として本件取得資産の時価 7 億円＋本件差金 3 億円＝10 億円として課税した方が、担税力に即した課税といえるのではないか。

また、第一審判決が認めるように当事者間は、取引の事情から、本件譲渡資産と本件取

92) 金子・前掲注 1) 129 頁。

93) 笹倉・前掲注 5) 65-69 頁。

94) 笹倉・前掲注 18) 47 頁、笹倉・前掲注 5) 105 頁。

95) 最判昭和 23 年 7 月 29 日・前掲注 19)。

得資産+本件差金で主観的な対価的バランスがとれていたとされる(Xらは諸負担分の金銭と代替土地を取得、Bは地上げ目的から)。つまり、当事者間は、取引の対価的バランスを10億円と評価していたと推認できる。

加えてXらとBは、当初交換契約を意図していたが、税負担の軽減のために売買契約を選択したことが推認できると控訴審判決が判示している。つまり、XらとBが売買契約と交換契約のどちらを選択するべきか検討し、売買契約では本件譲渡資産の売買価額が譲渡所得の総収入金額となり、交換契約よりも譲渡所得の総収入金額が低くなり、税負担の軽減ができることがわかっていたと考える。さらに、本件取得資産の売買価額を意図的に低くすることにより、BからXらが必要とする金銭を渡すことができると認識していたと考える(取引の経済合理性に疑問がある)。

結局、当事者間が対価的バランスを10億円と評価しているにもかかわらず、税負担の軽減のために2つの個別の売買契約を選択して、譲渡所得の総収入金額を形式的に本件譲渡資産の売買価額の7億円とすることを是認した控訴審判決の判断は、納税者の担税力の増加を適切に把握した課税でなく(公平負担の原則上問題がある。)、譲渡所得課税の趣旨に沿った課税でないと考える(=譲渡所得課税の趣旨に反している)。

3 各契約を不可分一体として捉えた課税

次に、各契約を不可分一体として捉えた課税を検討する。岩瀬事件の2つの売買契約は、相殺された形で履行されており、密接に関連し不可分一体のものである。これは、Xらが相殺取引を選択した意味として、金銭的価値を見出していないと考える。それよりもXらとBは、お互いの不動産の取得が目的となる(Xらは金銭の取得も含む)。そうであるとする、Xらが不動産を譲渡した際に得たものは、代替不動産と金銭となる。所得税36条1項の収入金額では、物で収入を得た場合、時価計上となる。

以上のとおり、Xらの譲渡所得の総収入金額は、本件取得資産の時価7億円+本件差金3億円=10億円が、キャピタルゲインの実現の反対給付として得たとみることができる⁹⁶⁾。前述のとおり、当事者間は、取引の対価的バランスを10億円と評価していたと推認できる。このような観点からも、上記の解釈の方が譲渡所得課税の趣旨に沿った課税として妥当と考える。

譲渡所得の総収入金額が私法契約上の対価に限定されるか否かについては、限定されない。資産の譲渡を起因として、資産の値上りにより増加益が具体化されていれば、これに関係のある利益が含まれるものとされる⁹⁷⁾。

また、岩瀬事件では、国土法の不勧告額として本件譲渡資産の売買価額を7億円と設定した。そうすると、国土法の規制の関係で、本件譲渡資産を10億円として譲渡が可能かと

96) 今村隆「判批」ジュリスト1271号(2004年)81-84頁。

97) 北島孝昭「判批」訟月47巻1号(2001年)191頁、座談会「租税回避行為と契約解釈」訟月46巻1号別冊(2000年)312頁。参考判例として、東京高判昭和60年12月17日判例時報1198号102頁、福岡地判平成5年2月19日判タ827号119頁、東京高判平成8年5月13日税資216号355頁がある。

いう指摘があるが⁹⁸⁾、これは譲渡可能と考える。確かに、土地の売買において、国土法の勧告を無視して売買を履行すると、公表されて社会的な制裁を受ける。そのため、国土法の不動産額7億円が事実上の売却限度額とも考えられる。

ただし、国土法の規制があったとしても土地の売買において、国土法の届出なしでも契約自体が無効とはならない⁹⁹⁾。実際に東京都では、2件ほど勧告を無視して売買を履行し公表された例もある¹⁰⁰⁾。さらに、不動産額以上の売買価額が認定された事案も存在する¹⁰¹⁾。第一審判決でも、国土法の趣旨に反するが、そのことを故に本件取得資産の時価が変更されるものでないとした。よって、本件譲渡資産を10億円として譲渡は可能である。

以上のとおり検討した解釈が、譲渡所得課税の趣旨に沿って、担税力の増加を適切に把握した課税と考える。

4 まとめ

以上の検討により、所得税法33条1項の「所得」の文言を譲渡所得課税の趣旨に沿った課税に限定する場合は、各契約を不可分一体として捉えた課税が妥当である。

第4節 アプローチの適用要件

本節は、租税法規の限定解釈（文言解釈）における適用要件の検討を行う。加えて、租税法律主義の要請を担保できるかについての検討も行う。以上の検討から、控訴審判決と異なる結論を導くことができるかを検討する。

第1項 租税法規の趣旨に反するか

前節2項2で検討したとおり、当事者間が対価的バランスを10億円と評価しているにもかかわらず、税負担の軽減のために2つの個別の売買契約を選択して、譲渡所得の総収入金額を形式的に本件譲渡資産の売買価額の7億円とするのは、納税者の担税力の増加を適切に把握した課税でなく、譲渡所得課税の趣旨に反した課税関係であると考えられる。

第2項 目的論的解釈の適用において要件②に該当するか

1 問題提起

次に、岩瀬事件における目的論的解釈の適用として、要件②に該当するか検討する。つまり、控訴審判決の判断（文理解釈）は、譲渡所得課税の趣旨に反し問題（公平負担の原則上問題がある、前節2項2を参照）があったとしても、目的論的解釈を適用するほどの不合理な問題であるかである。

因みに、岩瀬事件における目的論的解釈の適用として、要件①の該当性については、そ

98) 粟津明博『税法解釈の限界を考える：判例・裁決の批判的検討』（日本評論社、2015年）45-47頁。

99) 大阪高判昭和55年5月30日判タ419号105頁。

100) 「国土利用計画法第26条の規定に基づく公表について」東京都公報9051号（1987年）6頁、「国土利用計画法第26条の規定に基づく公表について」東京都公報10566号（1993年）13頁。

101) 国税不服審判所平成9年7月2日裁決事例集54集344頁。

もそも岩瀬事件が文理解釈の適用自体に諸問題がない点から該当しないものとする。つまり、岩瀬事件は、売買契約や交換契約における譲渡所得課税の文理解釈上、その適用自体に不明確な点がなく争点となっていない。それよりも端的に納税者の選択した法形式自体の解釈が争点だった。

本章2節で述べたように所得税法の構造上、売買と交換において売買価額と時価が異なることで、課税関係が異なる。加えて、売買価額を変えることで、意図した譲渡所得金額に操作することができると考える。そして、課税が繰り延べられる。これは、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾であるとする。

上記の点について控訴審判決は、所得税法の構造上、みなし譲渡に該当しない限り課税の繰り延べが予定されているとした。また、占部教授も「キャピタル・ゲイン課税におけるこのような矛盾は、上述したように現行所得税法は当然のこととして予定している」¹⁰²⁾と述べる。

以上から導き出せる論点として、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾は、所得税法上予定されていることなのか、それとも不合理な問題であるか。つまり、控訴審判決が認定した2つの個別の売買契約とみた課税（文理解釈）は、譲渡所得課税の趣旨に反した課税関係であり、これが公平負担の原則上、目的論的解釈を適用するほどの不合理な問題と言えるか。もし不合理な問題と言える場合は、要件②に合致し目的論的解釈を適用できると考える。

2 法人の検討

法人では、売買と交換で課税関係が変わらない。例え、売買価額を意図的に操作しても、法人税法22条2項によって、資産の低額譲渡や無償譲渡も売買価額と時価の差額分が課税されることになる。この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、かつ法人間の競争中立性を確保するためとされる（適正所得算出説）¹⁰³⁾。

そうであれば、個人の資産の譲渡においても、負担の公平や競争中立性の確保から、時価で課税されるべきではなかろうか。

3 個人と法人の所得獲得の行動の視点

この点については、個人と法人の所得獲得の行動の視点が必要であるとする。浅井教授は、「法人所得課税における典型的な株式会社を例にとれば、法制度上、株式会社は、専ら営利目的行為（利益獲得行為）という『経済合理的行動』が予定されているため、法人税法は、このような企業行動を前提に所得に関する規定を置いていると考えることができる。これに対して、個人所得課税においては、個人の行動は、『家庭生活行動・社会生活行動』とその糧を得るための『価値獲得行動・経済的行動』の二面性があることを前提に所得に関する規定を置いていると考えることができる。」¹⁰⁴⁾と述べる。

102) 占部・前掲注90) 295頁。

103) 金子・前掲注1) 338-339頁。同旨、最判平成7年12月19日民集49巻10号3121頁、宮崎地判平成5年9月17日民集49巻10号3139頁。

104) 浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢36号(2001年)46頁。

上記のような観点を参考にとすると、資産の譲渡における売買価額の設定は、法人は常に経済合理性を追求した価格設定になり、一方、個人は、様々な事情を含んだ価格設定になることが窺われる。そうであれば、個人が売買において、売買価額が譲渡所得の総収入金額となるのは、この個人における所得獲得の行動を反映するため、ある程度の課税の繰り延べを許す1つの考えになるかもしれない。

4 課税の繰り延べについて

個人が法人と異なり、法形式の違いによって(売買と交換)、譲渡所得の総収入金額に差が生じ課税が繰り延べられるのは、所得税法59条が原因であるとする指摘がある¹⁰⁵⁾。つまり、みなし譲渡に該当する範囲が狭いと考える。そして、この際、法形式の違いによる(売買と交換)課税の繰り延べは、2つのパターンがあると考えられる。

1つは、売買において、譲渡資産の時価よりも低い売買価額にすることで、課税が繰り延べられる場合である。もう1つは、岩瀬事件のように、売買において、当事者間が取引の対価的バランスを譲渡資産の時価よりも高く評価しているが、売買価額によって、当事者が評価した取引の対価的バランスの価額を譲渡所得の総収入金額として課税出来ず、課税が繰り延べられる場合である。そして、上記の2つの場合において、みなし譲渡として該当する範囲が狭い、または、規定がないと考える。

元々、所得税法5条の2(現行の所得税法59条)は、シャープ勧告に基づいて採用されたもので、キャピタルゲインに対する課税に対して無期限の延期を防止することを目的とする。キャピタルゲインに対する課税に対して無期限の延期を許せば、資産を無償又は低額で譲渡した者と、資産を時価で譲渡した者と比して、課税上の不公平が生じる。さらに、資産を無償又は低額で受けた者が、同じく資産を無償又は低額で譲渡したら、ますます不公平が大きくなる。そのため上記の不公平を是正するために所得税法5条の2(現行の所得税法59条)が創設されたとされる¹⁰⁶⁾。このように、所得税法59条は、法人税法22条2項に近い趣旨と考える。

所得税法5条の2が創設された当時は、贈与、相続、遺贈、低額譲渡がみなし譲渡として課税されていた。しかし、その後、納税者の理解を得ることが容易でなく、この規定は、改正の度に適用範囲が縮小された¹⁰⁷⁾。

確かに、納税者からみれば、資産を無償又は低額で譲渡した場合、譲渡をした者も課税され税金を納めることになることは理解されにくいと考える。さらに、みなし譲渡による税金を支払う現金が無いといった問題もある¹⁰⁸⁾。

以上の検討から、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾は、みなし譲渡の趣旨に反し適用範囲が縮小された理由等を考慮すると、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の

105) 千田喜造「判批」税経通信58巻3号(2003年)205頁。

106) 金子宏『所得概念の研究(所得課税の基礎理論上巻)』(有斐閣、1995年)75頁、大塚正民「譲渡所得課税における『取得価額の引き継ぎ制度』の日米比較」青山法務研究論集1巻(2010年)136-143頁。

107) 植松守雄「『低額譲渡』をめぐる税法上の諸問題」税務弘報23巻4号(1975年)18頁。

108) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』(有斐閣、2011年)203頁。

矛盾は、やむを得ないとするのも否めないところかもしれない。さらに、外国税額控除事件等の目的論的解釈が適用された事案は、事案が契機となり法改正が行われる場合がある¹⁰⁹⁾。しかし、岩瀬事件は、岩瀬事件が契機となり法改正が行われていない。このような観点も踏まえて、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾は、不合理な問題であると言えない。

第3項 租税法律主義の要請を担保できるか

1 租税法規の濫用の意図

XらとBは、売買契約と交換契約を検討し、売買契約の方が税負担を軽減できると認識していたと考える。また、本件取得資産の売買価額を意図的に低くすることにより、BからXらが必要とする金銭を渡すことができると認識していたと考える。

そして、前節2項2で述べたとおり、控訴審判決が認定した2つの個別の売買契約の課税関係は、譲渡所得課税の趣旨に反していると考ええる。これらの観点から、租税法規の濫用の意図はあったと考える。

2 取引の経済合理性

控訴審判決が認定したように、XらとBは、当初交換契約を意図していた。しかし、税負担の軽減のために、迂遠とされる売買契約を締結したことが推認される。この際、税負担の軽減以外に売買契約を締結した経済合理性のある理由を見出すことは難しい(つまり、譲渡所得の総収入金額を10億円→7億円にした理由)。このように一連の取引は、経済合理性に疑問があるといえる。

ただし、岩瀬事件において、一連の取引が経済合理性に疑問があっても、外国税額控除事件のように、一連の取引が税負担の軽減効果以外に損失が生じるのみで経済合理性が全くないかという点、そうとは言い切れない。2つの個別の売買契約とみた課税においても、実際に譲渡所得の総収入金額はある。そのため、一連の取引を経済合理性が全くない取引とはいえない。また、映画フィルムリース事件のように、一連の取引によって減価償却資産(映画)としての各権利が失われたような事業性の論点も存在しない。

以上から、租税法律主義の要請を担保できるか疑問が残る。

第4項 まとめ

岩瀬事件の譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾は、問題はあるものの¹¹⁰⁾、映画フィルムリース事件(映画の各権利が失われている問題¹¹¹⁾)や外国税額控除事件(控除枠の

109) 杉原・前掲注70) 1002頁〔注釈8内コメント〕、滝口博志＝管野浅雄『判例・裁決からみた海外取引をめぐる税務Ⅱ』(大蔵財務協会、2011年)98頁。

110) 占部教授は、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾について、法人税法同様、所得税法においても低額譲渡や高額譲渡による価格を時価に引き直して所得を再計算する旨の規定の導入が検討される必要があると述べる(占部・前掲注90)314頁)。

111) 増田晋「判批」税理49巻10号(2006年)32-33頁。

彼此流用問題¹¹²⁾)と同一視できるような不合理な問題であると言い切れない。

よって、岩瀬事件において租税法規の限定解釈(文言解釈)は、租税法律主義の要請を担保できるかの疑問も含め、譲渡所得課税の趣旨に沿った課税を是認できるほどの不合理な問題がなく適用できない(目的論的解釈の適用要件の要件②に該当しない)。

以上から、控訴審判決の結論は妥当であったと考える。

第5節 小括

本章では、第2章で検討した租税回避における目的論的解釈(限定解釈)の適用を、岩瀬事件で検討した。検討にあたり、まずは、譲渡所得課税の趣旨や問題点を明らかにした。そして、控訴審判決の判断が譲渡所得課税の趣旨に反した課税か検討した結果、控訴審判決の判断は、譲渡所得課税の趣旨に反している。

しかし、租税法規の限定解釈(文言解釈)の適用は、租税法律主義の要請を担保できるかの疑問も含め、譲渡所得課税の趣旨と所得税法の構造の矛盾が、譲渡所得課税の趣旨に沿った課税を是認できるほどの不合理な問題でなく、適用できないことが明らかになった(目的論的解釈の適用要件の要件②に該当しない)。

以上から、控訴審判決の結論は妥当であったと考える。

おわりに

木村教授は、法律の根拠がない限り、租税回避行為の否認は許されないとする見解に疑問を持ち、法律の欠缺を補填する解釈の展開と解釈方法論こそが重要であると述べる¹¹³⁾。本論文も、上記の観点を持って、租税回避における目的論的解釈の適用の可能性を検討した。

しかし、租税法の解釈は、文理解釈と目的論的解釈の関係、租税法律主義の要請など様々な論点が存在し、租税法規の趣旨に沿った課税に限定することは容易でなかった。

一方で、今後も新しい類型の租税回避事案が生じることが予想される。この点で、本論文において、租税回避における目的論的解釈の適用の可能性を示すことができたことは、有益なものであったと考える。

112) 判例解説「判解」判タ1206号(2006年)172頁。

113) 木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、1998年)176頁〔注釈129内コメント〕。