

論 文

限定解釈に係る一考察

脇 本 利 紀

概 要

法人税法 69 条に規定された外国税額控除の適用が争点となった事例について課税庁は「納付」との条項を限定的に解釈して否認を試みたが、最高裁（平成 17 年 12 月 19 日）は条項の要件には形式的には合致しているが、立法趣旨に照らして当該要件に合致させることはできない濫用であるとする限定解釈により納税者の主張を斥けた。本論考は課税庁が主張した限定解釈を第 1 類型、最高裁が判示した限定解釈を第 2 類型と便宜的に呼称し、第 1 類型、第 2 類型ともに課税減免規定か否かを問わず立法趣旨に基づき限定的に解釈し、当該規定の適用を排除するものと暫定的に定義することとした。

その上で限定解釈が主張・判示されたと考えられる事例を分析し、限定解釈（第 1 類型）は目的論的解釈と同義であり、許される、あるいは、許されない類型が立法趣旨から明確である場合には納税者、課税庁、裁判所が限定解釈（第 1 類型）により課税関係を律することは適法であること、立法技術上の制約からあらゆる類型を法令に明瞭に書き込むことは事実上困難であることを鑑みると、裁判所においては限定解釈（第 1 類型）を採用しえない条項について限定解釈（第 2 類型）により著しい濫用行為に対し課税すること、あるいは課税を控え納税者を救済することは例外的に容認されることを明らかにした。

キーワード：文理解釈，目的論的解釈，限定解釈，救済解釈

はじめに（問題の所在）

租税法に限らず法律はその意味内容を明らかにしなければならない。これを一般に「解釈」と呼ぶが、条項の解釈に当たっては、条項に記載された文言を字義通り解釈する「文理解釈」が原則であることは言うまでもない。特に租税法は私法取引、私法契約等に対して適用されるものであり、その適用に当たっては納税者の法的安定性、予測可能性の確保が強く求められるからである。

一方、文理解釈では意味内容が明らかにならない場合などでは、目的論的解釈、趣旨解釈、縮小解釈、拡大解釈、類推解釈など立法趣旨を参酌した解釈手法がとられることがある。もちろんこのような解釈手法が常に認められるものではなく、条項に係る通常の意味から大幅に乖離した解釈は、新たな法の創造であり、許されるものではない。

法人税法 69 条に規定された外国税額控除の適用が争点となった事例について最高裁は、「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」る取引であるとして、形式的には同条項に該当するものの、法の趣旨目的から著しく逸脱することを理由に当該条項の適用を認めないとする判断を示した(最判平成17年12月19日)¹⁾。この解釈手法は、一般に「限定解釈」と称され、その解釈手法の是非などを巡って議論が続いているが、その一因は、最高裁の判断が特定の条項を解釈したものではない点に求めることができる。本件につき課税庁は、法人税法69条1項の「納付することとなる場合」とは「内国法人が正当な事業目的(中略)を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合」を意味するとの限定解釈による否認を主張したが、最高裁は課税庁の主張を採用せず、租税法規の趣旨に反する態様で実質的に潜脱することは許されないと判断した。

本論考は、課税庁が主張する条項を限定解釈する手法を「限定解釈(第1類型)」,最高裁が判示した立法趣旨に基づき限定解釈する手法を「限定解釈(第2類型)」と、それぞれ便宜的に呼称し、これらの限定解釈の是非とその射程について考察を行うものである。

第1章 租税法令の解釈

第1節 文理解釈の原則

解釈とは法の意味内容を明らかにすることをいう。租税法は、国民の財産権への侵害を根拠づける「侵害規範」²⁾であり、納税者の法的安定性等の要請が強く働くことから、その解釈は原則として法令の文字や用語を通常の意味に理解する、あるいは字義通りに解釈する「文理解釈」によるべきであるとされている。

文理解釈の原則を明確に示した判例として最判平成22年3月2日「ホステス報酬事件」がある。所得税法204条1項6号に規定された源泉徴収義務の対象となる「ホステス等」の業務に関する報酬又は料金の計算に当たり、同法205条2号では、「その金額・・から政令で定める金額を控除した残額に100分の10の税率を乗じて計算した金額」と規定され、控除する「政令で定める金額」について所得税法施行令322条は、「五千円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額」と規定している。したがって源泉徴収すべき税額は、 $(支払金額 - (五千円 \times 当該支払金額の計算期間の日数)) \times 10\%$ となるが、当該「期間」の解釈につき、納税者は集計期間の全日数(支払金額の計算基礎となった期間に含まれるすべての日数)であると主張したのに対し、課税庁は本件各集計期間のうち実際の出勤日数であるとした。

第1審である東京地裁(平成18年3月23日)は、「報酬の算定基礎となるのが業務上の拘束を受ける日における勤務時間である場合には、当該拘束日についてのみ稼働に伴う必要経費が発生するととらえることが自然」³⁾とし、控訴審の東京高裁(平成18年12月13日)も「法におけるホステス報酬等の源泉徴収制度の趣旨・目的をも斟酌した上で上記法条を解釈すれば、本件各集計期間のうち本件各ホステスの実際の出勤日数と解すべきことに合理性があることは・・原判決説示のとおりである」⁴⁾と判断

1) 訟務月報53巻8号2447頁。

2) 金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂,2021年)123頁以降参照。

3) 訟務月報57巻2号400頁。

4) 訟務月報57巻2号417頁。

して、立法趣旨を参酌した目的論的解釈により納税者の主張を退けた。

これに対して最高裁は、「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、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である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。」とした。そして、「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採ることは、…文言上困難である」⁵⁾と判示し、文理解釈により「「当該支払金額の計算期間の日数」は、本件各集計期間の全日数」との結論を導いた。

第2節 立法趣旨等を参酌した解釈

第1節で言及した最判平成22年3月2日は、第1審や控訴審の採用した目的論的解釈を退け、文理解釈が原則であることを明言しているが、一方で本最判は、当該文理解釈を補強する観点から「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。」⁶⁾とも指摘し、立法趣旨を参酌する姿勢も示している。

租税法令の解釈に当たって文理解釈が原則であることについて異論はないところであろう。問題は例外的に文理解釈によらない解釈が許容されるのはどのような場合かである。この点、金子宏教授は、「文理解釈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、規定の趣旨目的にてらしてその意味内容をあきらかにしなければならない」⁷⁾と指摘しており、また、以下の通り最高裁も常に文理解釈を墨守しているわけではない。

「目的論的解釈」（「趣旨解釈」とは、租税法規の趣旨、目的、すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定することが許されるとする法解釈の方法をいう⁸⁾。地方税法144条の2第3項に規定されている「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」と判示した最判平成18年6月19日（「ガイアックス事件」）⁹⁾、「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見える場合でなければならないと解するのが相当である」と説示した最判平成24年1月13日（「養老保険事件」）¹⁰⁾などは、目的論的解釈により結論を導いたものと考えることができる。親から子に贈与される際の名義書換手数料は所得税法38条1項の「取得費」に算入されるかが争われた事例につき最判平成17年2月1日（「ゴルフ会員権贈与事件」）は、所得税法60条1項は受贈者と贈与者とを全くの同一の者とみなして譲渡所得を算定するべきことを定めた規定であ

5) 訟務月報57巻2号385頁。

6) 前掲注5。

7) 前掲注2, 124頁。

8) 本節については、金子宏「租税法解釈論序説」（金子宏／中里実／J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』有斐閣、2014年、9頁以降）、林修三『法令解釈の常識』（日本評論社、1975年）を参照。なお、本論考では目的論的解釈と趣旨解釈は同義としている。

9) 判例時報1940号120頁。

10) 訟務月報59巻5号1434頁。

り受贈者である子が支出した名義書換手数料は取得費に算入されないとする下級審の文理解釈を斥け、所得税「法60条1項の規定の本旨は・・受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していない」とし、「資産の取得に要した金額」に当たると解すべきである¹¹⁾と判示した。

「拡大解釈」とは、用語の通常の意義を拡大して解釈する法解釈の手法をいう。フォーミュラタイプに属する競走用自動車は、旧物品税に規定された「小型普通乗用四輪自動車」として課税されるか否かが争われた事例に係る最判平成9年11月11日（「レーシングカー事件」）は、競走用自動車は道路運送車両法上、道路を走行できないが、小型普通乗用四輪自動車に該当すると判断している¹²⁾。また、外国子会社の有利発行による第三者割当増資に伴い、当該外国子会社の親会社から第三者たる法人に資産価値が移転したことは法人税法22条2項に規定する「取引」に該当するかが争われた事例について最判平成18年1月24日（「オープンシャホールディング事件」）は、「この資産価値の移転は、X（外国子会社の親会社（筆者注））の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、Xにおいて意図し、かつ、B社（第三者たる法人（筆者注））において了解したところが実現したものである」といえることから、法人税法22条2項にいう取引に当たるといふべきである。」¹³⁾と判示した。経済的効果を「合意」ではなく「意図」したことも「取引」に当たると解したとも考えられている¹⁴⁾。これらの事例は、「拡大解釈」を行ったものとも評されている。

「縮小解釈」とは、用語の通常の意義を縮小して解釈する法解釈の手法をいう。税務署員に帳簿の提示を行わなかった場合には、消費税法30条7項に規定する帳簿の「保存」に該当するかの争われた事例について最判平成16年12月16日は、「税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合」は同項の「帳簿又は請求書等を保存しない場合」¹⁵⁾に該当すると判示した。当該事例は「縮小解釈」を採用したものとされている。

「類推解釈」とは、言葉の本来の意味に含まれないものにも類似性を理由として適用を及ぼす解釈をいう。現行所得税法33条1項は、借地権等の取得の対価として高額の権利金を受け取った場合は譲渡所得に該当する旨、同項の「かっこ書きに明記されているが、当該かっこ書きのない下で最判昭和45年10月23日（「サンヨウメリヤス土地賃借事件」）は、具体的な借地権の設定が「所有者の当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果」となり、「対価として更地価格のきわめて高い割合にわたる金額が

11) 訟務月報53巻3号1034頁。本判決については、小塚真啓「譲渡所得における取得費の引継ぎ」（中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘・洲圭吾編『租税判例百選（第7版）』有斐閣、2021年、92頁～93頁）を参照。

12) 訟務月報45巻2号421頁。最高裁は「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」と判示している。一方、本判決には、「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」などとする元原・尾崎両裁判官の反対意見がある。本判決については、増田晋「租税法の解釈」（水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選（第4版）』有斐閣、2005年、28頁～29頁）を参照。

13) 訟務月報43巻10号2946頁。洲圭吾「法人税法22条2項にいう「取引」の意義——オープンシャホールディング事件」（水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第5版）』有斐閣、2011年、100頁～101頁）、太田洋「法人税法22条2項にいう「取引」の意義——オープンシャホールディング事件」（前掲注11、『租税判例百選（第7版）』106頁～107頁）を参照。

14) 金子宏教授は、「法人税法22条2項の「取引」の意義を広く解釈することによって、否認を認めたのと同じ結果に達している」と評している（前掲注2、141頁）。

15) 訟務月報51巻10号2621頁。本判決については、岩品信明「帳簿不提示と仕入税額控除」（前掲注11、『租税判例百選（第7版）』184頁～185頁）を参照。

支払われる」場合は譲渡所得に当たると解釈を示した（なお、本最判は結論としては不動産所得と認定した。）¹⁶⁾。

このように最高裁においても文理解釈が原則であるとしつつ、租税法規の趣旨や目的を参酌した解釈を行っている。

なお、租税法の解釈にあたり立法趣旨などを参酌する解釈手法においては、拡大解釈、縮小解釈、類推解釈、目的論的解釈（趣旨解釈）は同様といえる。あえてこのような区分を行っているのは、文理解釈が原則であり、その例外としての解釈が容認される場面の歯止めとするために解釈類型を明確しておくべきと考えることもできる。

第2章 限定解釈

本章では、限定解釈が争点となった事例の検討を行うが、講学上、限定解釈については以下のような考え方が提示されている。

金子宏教授は、「一定の政策目的の実現のために、税負担の軽減ないし免除を求める規定（租税減免規定）」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、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはめるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の運用を図る」場合には、「これらの規定を限定解釈し、これら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している¹⁷⁾。また、中里実教授は、「一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税者の採用する（租税支払の減免を主要な目的とする人為的で事業目的のない）私法上の取引形式は、当該課税減免規定の適用の射程範囲外¹⁸⁾であると指摘している。金子宏教授や中里実教授の理解に従うと、限定解釈とは、法令上の要件を形式上満たしている私法取引であっても、租税法の適用に当たり、当該課税減免規定の趣旨・目的に照らして逸脱しているものについては、法令の要件を充足せず、当該課税減免の措置を適用しないと解釈することである。

これに対して谷口勢津夫教授は、課税減免規定について「直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用として、これをもって端的に当該課税減免制度の適用を否認する考え方」を「課税減免制度濫用の法理」と呼称し、「この法理は租税法律主義の下では許容されない」とし、その理由として「濫用の認識から直ちに、当該制度の濫用を許容しないとす価値判断を導き出すことはできないからである¹⁹⁾と指摘している。

本章では、法人税法 69 条に規定されている外国税額控除制度の適用を巡る事例に基づき、限定解釈

16) 訟務月報 16 卷 12 号 1528 頁。本判決については、高野幸大「不動産所得と譲渡所得の区別」（前掲注 13、『租税判例百選（第 5 版）』66 頁）を参照。

17) 前掲注 2, 140 頁～141 頁。金子宏教授は、「アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきだろう」と指摘している（同左 141 頁）。なお、グレゴリー事件判決とは、「事業目的をもっていないことを理由に」「非課税規定の適用を受けない」と解することで租税回避の否認を認めたものである（金子宏「租税法と私法」（金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』有斐閣、2010 年、408 頁～409 頁））。

18) 中里実『タックス・シェルター』有斐閣、2002 年、223 頁。

19) 谷口勢津夫『税法基本講義（第 8 版）』弘文堂、2025 年、50 頁～51 頁。谷口教授の見解については、谷口勢津夫「租税法律主義と司法的救済保障原則」（『税法学 586 号』2021 年、382～384 頁）、同『税法基本判例 I』（清文社、2023 年、79 頁～81 頁）を参照。なお、拙稿における限定解釈の区分は谷口教授の論考に依拠している。

の意味内容について確認することとする。

第1節 リそな銀行事件の概要及び最高裁の判断

1. 事実の概要

銀行業を営む納税者X（原告、被控訴人、被上告人、以下、「X」という。）が、クック諸島に所在する外国法人間（B社及びC社）の融資契約に介在し、自己の外国税額控除の余裕枠を外国法人である第三者に利用させて対価を得ること等を目的として、本来は外国法人が負担すべき外国税額について手数料等を得て引き受け、外国法人税を納付した上で、国内において納付すべき法人税の額から上記外国法人税の額を控除した申告を行った。これに対して課税庁Y（被告、控訴人、上告人、以下、「Y」という。）は、法人税法69条に照らして上記控除は認められないとして法人税の更正処分等を行ったところ、これを不服としてXが提訴に及んだ事例である。本論考では、以下、「リそな銀行事件」という。

2. 外国税額控除制度とは

外国税額控除とは、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わが国の法人税の額から控除する制度をいう。わが国の法人税は全世界所得課税であり、非居住地国で稼得された所得に対してもわが国の課税権が及ぶこととなっているため、当該非居住地国において非居住地国の国内源泉所得として課税された場合には二重課税となる。そこで、わが国企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下、国際的二重課税を防止し、海外取引に伴う税制上の障害を排除することを目的として設けられたものである²⁰⁾。

法人税法69条1項の「控除対象外国法人税の額」は、租税制度における効率性と簡索性の要請等から、当該事業年度のすべての国外所得を一括して外国税額控除の控除限度額を算定する一括限度額方式が採られている。このため、非課税国又は低率課税国において所得を生じた場合などには、外国税額控除の枠に余りを生じることがあり、一般に「余裕枠」といわれている²¹⁾。

3. 課税庁・納税者の主張

課税庁Yは、主位的主張として、当事者が真に意図した私法上の法律構成は別にあるとし（「私法上の法律構成による否認」）、また、予備的主張として、課税減免規定については、その趣旨及び目的にかなう事業活動が行われ、それにより政策目的が実現されることを前提として制定されたのであるから、当該規定の趣旨及び目的に合致しない行為に対してまで課税の減免を認めなければならない理由はないとした。なお、本論考は限定解釈を検討するものであり、私法上の法律構成による否認に係る当否を論じることはいない。

後者につき課税庁は、外国税額控除制度は、「国際的二重課税排除を目的として設けられたものであり、

20) 外国税額控除については、増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第4版）』（東京大学出版会、2019年）155頁以下を参照。

21) 高率外国税額が控除され得る「控除枠の彼此流用」の問題は、昭和63年度改正当時、既に認識されていたが、同年の改正では一般的に禁止せず、限度額管理の強化等がはかられた（『昭和63年改正税法のすべて』大蔵財務協会、1989年、383頁以降）。なお、国別限度額方式では、ある国で控除しきれない外国税がある一方で、他の国では控除限度額に余裕がある場合もありうるが、一括限度額方式ではそれぞれの国の間で通算することができるので、納税者にとって簡便な方法であるとともに有利であると言える。

資本輸出中立性の確保等の政策目的実現のために課税を減免する国家による一方的な恩恵的措置」であり、「課税減免規定は、一般の課税根拠規定と異なり、特有の趣旨目的を有するものとして制定されたものであるから、その立法趣旨に従って解釈するのは当然のこと」と主張した。その上で、法人税法69条1項の「納付することとなる場合」とは「内国法人が正当な事業目的（business purpose）を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合」であると限定解釈し、本件取引は法人税法69条1項の「納付することとなる場合」には当たらないと主張した。

これに対して納税者Xは、租税回避を目的とする行為であっても租税法規が当然に予定している行為または租税法規が許容している行為は「異常または不自然な行為」であるとはいえず、その行為は租税回避行為にはあたらない。また、租税法は侵害規範であり法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないなどと主張した。

4. 第1審（大阪地裁平成13年12月14日）の判断²²⁾

大阪地裁は、私法上の法律構成による否認については「当事者の真意としても本件預金契約・本件ローン契約として本件取引を選択していたものと解するのが合理的である」として、これを斥けた。次に限定解釈については「同条の文言は、「納付することとなる場合」と一義的な規定をしており、「納付」自体は、租税債務の弁済であり、「納付」は我が国租税法上の固有概念であるところ、我が国の租税法上は、第三者の納付も許容されており（国税通則法41条）、その文言自体から、例えば、真実経済的に外国法人税を負担する者による納付に限定することはできず、解釈の幅は極めて狭いといえる。」として、一般論として限定解釈（第1類型）が成立しうる余地はあるものの、その射程は短くとした。その上で、「法69条1項の「納付することとなる場合」という文言は、その「納付」という概念自体及び我が国租税法上第三者の納付も許容されていることにかんがみ、限定解釈する余地が極めて狭い上、上記グレゴリー事件判決において確立されたといわれる「事業目的の原理」と同趣旨の概念である「正当な事業目的」を用いて「納付」の意味・内容を限定することには無理があり、困難であるといわざるを得ない。」とした。そして、「「正当な事業目的」か否かを判断するために総合考慮されるべき要素の大半は「妥当性」という判断と結びつけられていて、結局、Yのいう「正当な事業目的」か否かは、事業を全体としてみて妥当なものか否かという判断に帰着することとなるのは明らかであって、かかる判断自体客観性に問題があり、国民の経済活動の予測可能性を害する危険をはらんでいると評価せざるを得ない。」と判示し、課税庁の主張した限定解釈を容認しなかった。

5. 控訴審（大阪高裁平成15年5月14日）の判断²³⁾

控訴審も「Xは、金融機関の業務の一環として、B社への投資の総合コストを低下させたいというC社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということはできない。」とし、納税者の主張を容認した。控訴審の判断に従うと外国税額控除の余裕枠の売買も正当な事業と位置付けることとなる。

²²⁾ 最高裁判所民事判例集 59 巻 10 号 2993 頁。

²³⁾ 最高裁判所民事判例集 59 巻 10 号 1365 頁。

6. 最高裁（平成17年12月19日）の判断²⁴⁾

これに対して最高裁は次のように判示し、納税者の主張を斥けた。

「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 X 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。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。」

なお、本最判と同旨のものとして、最判平成18年2月23日²⁵⁾がある。

7. 本事例に係る評釈

最高裁は、「本件取引は正当な事業目的を有する取引であると認めることはできないのであるから、本件取引のうち本件ローン契約に基づく貸付金利息に関して負担したとされるクック諸島源泉税については、法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」には当たらないと解すべきである。」とする課税庁の主張を採用することはせず、まず、「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 X 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」と事実認定し、「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」と説示した。そして「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。」とし、納税者の主張を斥けた。

本最判に係る評釈は枚挙にいとまがないが、議論の核心は、法人税法 69 条の「本来の趣旨から著しく逸脱する態様」に照らして判断を行うことは租税法律主義の下、許されるのか否かであろう。本最判について杉原則彦氏は、いわゆる調査官解説において「租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが明らかであるならば」、「租税法律主義違反の問題は生じない」とし、納税者の予測可能性を損なうものではないと指摘している。そして「外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的

24) 最高裁判所民事判例集 59 巻 10 号 2964 頁。

25) 最高裁判所裁判集民事 219 号 491 頁。

的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない²⁶⁾と評している。

これに対して谷口勢津夫教授は、先に言及したように「目的論的解釈のように「解釈的」方法を用いず（すなわち、法規の「解釈」において、その趣旨・目的を参酌して、当該法規に係る欠点を補充するよう間接的な方法を用いず）、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、趣旨・目的違反の行為を当該課税減免規定の濫用とし、これをもって端的に当該課税減免制度の適用を否定する考え方」は、「租税法律主義の下では許容されない²⁷⁾と批判している。また、瀧圭吾教授は、上記の杉原則彦氏の評釈について「租税法律主義との観点からあえて問題にすること自体が、法解釈の限界を超えていると調査官が認識していることを含意しているのではないだろうか²⁸⁾と指摘している。本裁判に批判的な立場の者は、法人税法 69 条の課税減免措置の適用に当たり、法定された要件を形式的には満たしているが、課税減免規定の趣旨・目的に照らし明示されてはいない要件をも充足していないと当該措置を適用しないとす解釈は、租税法律主義の観点からは許されないとするものである²⁹⁾。他方、長戸貴之教授は、「納税者側が国側との間に存在する情報の非対称性を用いて過度にアグレッシブな租税回避行為を取る事例も存在し、極めて限定的場面において司法が個別対応すること・も正当だと考える³⁰⁾とし、その例として本裁判を挙げている。

8. 小括

以上、最高裁は、納税者 X の行った「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」と解釈し、「税負担の公平を著しく害するものとして許されない」と判断した。この判断については異論も多いが、少なくとも「法令解釈の限界に接近している³¹⁾事例であることは間違いないだろう。

なお、平成 13 年度の税制改正で、法人税法 69 条 1 項及び法人税法施行令 141 条 4 項（現 142 条の 2 第 5 項）により、「通常行われる取引と認められないもの」は外国税額控除の適用対象から除外されることが明文化された。本件の事例は、現在では明文上否認されることとなる。

26) 杉原則彦「外国税額外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法（平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの）69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」（『最高裁 時の判例 V』有斐閣、2007 年、105 頁）。

27) 前掲注 19、『税法基本講義 [第 8 版]』50 頁～51 頁。

28) 瀧圭吾『租税法講義』有斐閣、2024 年、471 頁。

29) 外国税額控除は国際的三重課税の排除の規定であり、政策的減免規定ではないとする批判もある（水野忠恒『大系租税法 第 4 版』中央経済社、2023 年、821 頁～822 頁）。

30) 長戸貴之「外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の趣旨とその解釈のあり方」（増井良啓・瀧圭吾・浅妻章如・吉村政穂・藤谷武史・神山弘行編『市場・国家と法——中里実先生古稀祝賀論文集』有斐閣、2024 年、197 頁）。

31) 増井良啓『租税法入門（第 3 版）』有斐閣、2023 年、57 頁。なお、増井教授は減価償却資産と考えられた資産が「事業の用」（法人税法施行令 13 条 1 項）に供されていないと判断した最判平成 18 年 1 月 24 日（「パラツィーナ事件」訟務月報 52 巻 12 号 3656 頁）も法令解釈の限界に接近していると指摘している（同左 57 頁）。本事例は、「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とはできず」と指摘しており、筆者は「事業の用」の「事業」を限定解釈しているのではないかとの問題意識を有している。一方で、本裁判は「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」との事実に基づいたあてはめにより判断しているとも考えられ、本論考での議論の対象としていない。

第2節 「三井住友銀行事件」の概要及び大阪高裁の判断

1. 事実の概要

本件は、銀行業を営む納税者X（原告，被控訴人，以下，「X」という。）が，外国法人との間で，当該外国法人のメキシコ国源泉税，オーストラリア国源泉税を軽減する目的で，Xの外国税額控除の余裕枠を利用し，これにより対価を得ることを目的として手形売買契約等を締結したものである。事例の詳細な説明は割愛するが，課税庁Y（被告，控訴人，以下，「Y」という。）は，本件取引について仮装行為等であるとして更正処分等を行ったことから，Xが不服申立てを経て出訴した事例である。本論考では，以下，「三井住友銀行事件」という。

2. 課税庁・納税者の主張

課税庁Yは，前節の事例同様，私法上の法律構成による否認を主位的理由，法人税法69条の限定解釈による適用の制限を予備的理由として，それぞれ主張した。これに対して納税者Xは，納税者が行った取引は真実の法律行為であり，また，課税庁の主張する限定解釈については「特定概念又は用語」の解釈ではなく，法概念や用語を全く無視した法の適用拒否である」と反論した。

3. 第1審（大阪地裁平成13年5月18日）の判断³²⁾

まず課税庁の主張した私法上の法律構成により否認については，「本件債権譲渡・預金契約に基づく履行が現実になされているのであるから，これをもって，仮装行為であると解することはできない」とし，いずれの取引も「Xを介して，その外国税額控除の余裕枠を利用して・・・源泉税を軽減すること」であるとした上で，当事者が「選択した法律関係が当事者の真実の法律関係ではないとすることは相当ではない」と判示し，課税庁の主張を斥けた。

次に限定解釈については，「租税法律主義の見地からすると，租税法規は，納税者の有利・不利にかかわらず，みだりに拡張解釈したり縮小解釈することは許されないと解される。しかし，税額控除の規定を含む減免規定は，通常，政策的判断から設けられた規定であり，その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり，また，これらの規定については，租税負担公平の原則から不公平の拡大を防止するため，解釈の狭義性が要請されるものということができる。」として一般論として限定解釈による否認の余地があることを容認した。その上で国税通則法60条1項の「文言は，「納付することとなる場合」と一義的な規定をしており，「納付」自体は，租税債務の弁済であり，「納付」は我が国租税法上の固有概念であるところ，我が国の租税法上は，第三者の納付も許容されており（国税通則法41条），その文言自体から，例えば，真実経済的に外国法人税を負担する者による納付に限定することはできず，解釈の幅は極めて狭いといえる」とした。そして本件事実のあてはめを行い，「自らの金融機関としての業務の一環として，自らの外国税額控除枠を利用してコストを引き下げた融資を行ったのであり，これらの行為が事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない」とし，課税庁の主張を排斥した。

³²⁾ 訟務月報48巻5号1257頁。

4. 控訴審（大阪高裁平成14年6月14日）の判断³³⁾

控訴審は、まず私法上の法律構成により否認については、第1審同様、「本件取引をもって仮装行為であるということではできず、また、本件取引と異なる真実の法律関係が別に存在すると認めることもできない」として課税庁の主張を斥けた。

次に法人税法69条1項の解釈にあたり、「税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものということが出来る」として限定解釈の余地があるとした。その上で同条は「国際的・二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定される」とし、「内国法人が、本来69条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、第三者からその利用に対する対価を得ることを目的として、そのために故意に日本国との関係で二重課税を生じさせるような取引をすることは、前述した法69条の制度の趣旨・目的を著しく逸脱するもの」であり、「当該行為にはおよそ正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかないものであるから、内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法69条の制度を濫用するものとして、同条1項にいう「外国法人税を納付することとなる場合」には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容」と判示した。このように大阪高裁は、納税者Xの行為を法人税「法69条の制度を濫用するもの」と評価し、「納付」の意味内容を限定的に解釈して納税者の主張を排斥した。

なお、納税者は上告したが、最高裁は上告を棄却し、本件を受理しないとした³⁴⁾。

5. 本事例に係る評釈

第1審は、一般論として限定解釈の余地があることを認めつつ、納税者Xが外国税額控除枠を有償で利用させたことなどを理由に「事業目的のない不自然な取引であるとか、極めて限局された事業目的であると断ずることはできない」としたが、控訴審は、法人税法69条を濫用している事例には同法の適用を受けることはできないとした。

確かに本事例は、控訴審が指摘するように「同一法人内の彼此流用の問題」ではなく、「余裕枠を利用させ」、「その対価を得たもの」であり、外国税額制度の立法趣旨からは大きく逸脱している。控訴審は、「故意に・・・二重課税を生じさせるような取引をすること」と指摘しており、当該取引が法人税法69条の適用とならないことは納税者も予測していたと示唆している。つまり、余裕枠の売買と評価される取引は立法趣旨に照らして本条の規定する文言上、許されない類型であると判断したものであろう。控訴審の判断については、「納付することとなる場合」との文言からは、立法趣旨から著しく逸脱した行為類型を明らかにすることは困難との観点からの批判も多くみられる。いずれにしても本高裁判決が

33) 訟務月報49巻6号1843頁。本判決については、「外国税額控除枠を提供し、その対価を得ることを目的とした取引について、法人税法69条による外国税額控除が否認された事例」（『判例タイムズ No.1099』判例タイムズ社、2002年11月、182頁～183頁）、錦織康孝「外国税額控除余裕枠の利用」（前掲注12、『租税判例百選（第4版）』138頁）を参照。

34) 最判平成17年12月19日（税務訴訟資料（250号～）255号10242順号）。

採用した解釈手法は、先のりそな銀行事件においても課税庁が一貫して主張した解釈手法であると考えることができる。

第3節 限定解釈の類型

以上の通り、外国税額控除の適用の有無が争点となった事例を見ると、課税庁の主張並びに三井住友銀行事件に係る大阪高裁平成14年6月14日は、法人税法69条1項にいう「外国法人税を納付することとなる場合」を限定して解釈し、同条の適用を否定した。これに対して最高裁平成17年12月19日は、「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」るものであるとし、立法趣旨に即して濫用であるとして同条の適用を否定した。前者の解釈手法は、条項の文言の意味内容を立法趣旨に基づき限定して解釈するものである。本論考ではこの解釈手法を便宜的に「限定解釈（第1類型）」と呼ぶ。これに対して後者の解釈手法は認定された事実が立法趣旨に照らして制度を濫用するものであるとして、その適用を認めなかったものである。この解釈手法を便宜的に「限定解釈（第2類型）」と呼ぶ。

次に本論考における限定解釈の暫定的な射程について敷衍しておきたい。上述した事例は、課税減免規定に係るものであり、条項へのあてはめにおいて、もしくは立法趣旨からの逸脱において、限定的に解釈することで当該規定の適用を認めなかったものである。第2章の冒頭で言及した通り、限定解釈に係る金子宏教授らの定義も課税減免規定を前提とする解釈であるようにも理解できる。一方、次章では限定解釈が主張等された事例の分析を行うが、これらの事例を見る限り必ずしも課税減免規定に限ることなく主張等されている。また、中里実教授は、「政策目的のために導入された課税規定についても、政策目的のために導入された課税減免規定の場合とまったく同様に、当該課税規定の目的的解释を行うことにより、当該政策目的との関連で規定の射程範囲に関する検討を行うことは、法解釈として当然のことである」³⁵⁾と指摘している。そこで本論考での分析にあたっては、第1類型、第2類型ともに課税減免規定か否かを問わず立法趣旨に基づき限定的に解釈し、当該規定の適用を排除するものと暫定的に定義することとする。つまり課税要件規定を限定的に解して課税要件が充足していないとして課税要件の適用を排除する解釈手法も同様に限定解釈であるとし、以下、これらの解釈手法が主張等されたと考えられる事例の分析・検証を行い、課税減免規定に限り認められる解釈手法であるかも含めて、その是非及び射程について検討を行うこととする。

第3章 限定解釈が主張等されたと考えられる事例

本章では、筆者が暫定的に定義した限定解釈（第1類型）、限定解釈（第2類型）が主張等されたと考えられる主な事例を検討し、それぞれの解釈手法がどのように評価・判断されたのかを検証する。

第1節 NTTドコモ事件控訴審における課税庁の主張

法人税法施行令133条1項は、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産・・・で、取得価額・・・が10万円未満であるもの・・・を有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経

³⁵⁾ 中里実『租税法の潮流 第2巻 金融取引の課税』税務経路協会、2021年、68頁。

理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定し、少額減価償却資産の損金算入を認めている。

「エントランス回線利用権」が、一度に全額を損金処理することのできる取得価額 10 万円未満の「少額減価償却資産」に該当するか否かが争われた事例の控訴審において課税庁は、「法人税法施行令 133 条に規定する少額減価償却資産の取得価額の損金算入の制度の本来の趣旨は、企業会計上のいわゆる重要性の原則に基づく処理をすることにある。・・現行の法人税法施行令 133 条は、取得価額が通常その事業の用に供される単位でみて 10 万円未満である減価償却資産について少額減価償却資産として簡便な処理を行うことを認めているが、これは、このような減価償却資産は、通常は重要性が乏しい資産とみることができるからである。そうすると、企業会計上無視し得ない程度の価額で取得され、本来であれば厳密な会計処理によるべき重要な資産について、いたずらにその取得価額の判定単位を細分化し、これを少額減価償却資産として簡便な処理（一時の損金算入）を行うことが許容されるとすれば、そのような事態は現行の法人税法施行令 133 条の上記趣旨に反する。」と主張した。立法趣旨から少額減価償却資産の範囲を限定する解釈であり、限定解釈（第 1 類型）と考えられる。

これに対して控訴審（東京高裁平成 18 年 4 月 20 日）は、「昭和 42 年改正前の法人税法施行令 133 条によれば、資産の取得価額が少額であっても、〈1〉業務の性質上基本的に重要なもの、〈2〉業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるもの、及び、〈3〉事業の開始又は拡張のために取得したもの等については、少額減価償却資産から除く旨定められていたところ、現行の規定においては、上記〈1〉ないし〈3〉は廃止されているのである。これからすれば、少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、業務の性質上基本的に重要であったり、事業の開始や拡張のため取得したものであったり、多数まとめて取得したものであるなどといったことを当該取得資産の取得価額を判断する上であえて考慮すべき事項ではないというべきである。」³⁶⁾と判示し、課税庁の主張を排斥した。なお、最高裁（平成 20 年 9 月 16 日）³⁷⁾は限定解釈の是非についての言及はなく、法人税法施行「令 133 条の趣旨や改正の経緯・・から「少額減価償却資産」の範囲を限定する解釈上の努力は、行われなかった」³⁸⁾。

当該控訴審は、課税庁の主張する限定解釈を一般論として排斥したものではないが、法人税法施行令 133 条の改正の経緯などから少なくとも本条項を限定解釈することは立法趣旨からは容認できるものではないとしたものと考えられる。

第 2 節 弁護士・税理士夫婦事件に係る第 1 審判決

所得税法 56 条（家族内の所得分割の否認規定）は、生計を一にする配偶者その他の親族が事業へ従事したこと等により支払われた対価は必要経費に算入できないと規定している。当該既定は、家庭内では過大な給与支払いなどの手法により実態にそぐわない所得移転が起きるおそれがあるために設けられたものである。

弁護士である夫が税理士である妻に対して税理士報酬を支払い、その金額を経費として申告したことが争点となった事例について納税者は、立法趣旨等に基づき「その家族が独立した事業を営み、その事

³⁶⁾ 税務訴訟資料（250 号～）256 号 10372 順号。なお、第 1 審（東京地判平成 17 年 5 月 13 日）において課税庁は本件資産について接続協定上の地位であるとする主張を行っていた（税務訴訟資料 255 順号 10023）。

³⁷⁾ 税務訴訟資料（250 号～）258 号 11032 順号。

³⁸⁾ 岡村忠生「減価償却資産の判定単位——NTT ドコモ事件」（前掲注 13、『租税判例百選（第 5 版）』107 頁）。

業の存在がその所得を支払う事業主の存在とは別に事業としての独立性を有しているような場合は、法56条の「従事したことその他の事由により対価の支払を受ける場合」に該当しないものというべきである」と主張した。限定解釈（第1類型）であると考えられる。

これについて東京地裁（平成15年7月16日）は、所得税「法56条の「従事したことその他の事由により（中略）対価の支払を受ける場合」とは、親族が、事業自体に何らかの形で従たる立場で参加するか、又は事業者には雇用され、従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合や、これらに準ずるような場合を指し、親族が、独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合については、同条の上記要件に該当しないものというべきである。」³⁹⁾との限定解釈を行い、納税者の主張を認めた。当該地判は、シャウプ勧告などを根拠に、所得税法56条の趣旨は事業主が支配的な影響力を有し、恣意的な支払いが行われる場合に限定するものであり、条項を限定的に解釈する限定解釈（第1類型）であると考えられることができる。

しかしながら控訴審（東京高裁平成16年6月9日）は、妻は納税者と生計を一にする配偶者であり、「旧法11条の2の「当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合」との文言は、「所得」の範囲を全く限定していないものであることが明らかである」⁴⁰⁾と指摘し、立法趣旨に照らしても所得税法56条所定の「居住者と生計を一にする配偶者」に該当すると判断した（納税者敗訴）。また、最高裁（平成17年7月5日）もいわゆる「弁護士夫婦事件」に係る最判平成16年11月2日の判旨（「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者とは別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に所得税法56条の適用を否定することはできず、同条の要件を満たす限りその適用があるというべきである」）を引用し、納税者の主張を退けた⁴¹⁾。

控訴審、最高裁は、所得税法56条を文理解釈により判断したものと考えられるが、控訴審においては過去の立法経緯などを参酌しても制定以降、限定されることなく解釈されてきた経緯も根拠としている⁴²⁾。このような経緯を踏まえると第1審の判断はかえって法的安定性を損なうと考えることもできる。控訴審等は恣意的な所得の分散ではないと評価しようとしても何をもって恣意的かの判断は困難であり、そのような要件を付加することはできないという理解であろう⁴³⁾。

39) 税務訴訟資料（250号～）253号9393順号。

40) 税務訴訟資料（250号～）254号9665順号。

41) 税務訴訟資料（250号～）255号10070順号。なお、弁護士夫婦事件に係る納税者は、所得税「法第56条にいう「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」の意義については親族が事業自体に何らかの形で従たる立場で参加するか、又は従業員として雇用され従属的な立場で労務又は役務の提供を行なう場合やこれに準ずる場合を指す」と主張したが、最判平成16年11月2日はこれを排斥した（税務訴訟資料（250号～）254号9804順号）。

42) 控訴審（東京高裁平成16年6月9日）は、「旧法11条の2の「当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合」との文言は、「所得」の範囲を全く限定していないものであることが明らかである。このことは、前記池田勇人大蔵大臣の提案理由説明及び前記注釈書の記載からも明白である。なお、旧法11条の2に関する注釈書や通達の中に、同条が適用される典型的場合として、家族労働や共同経営の場合を念頭に置いた説明をしている例が見られるとしても、同条の規定について当初から何らかの限定解釈がされていたとは認められない。むしろ、弁論の全趣旨によれば、同条の規定及びこれを引き継いだ法56条の規定は、課税実務上、一貫して何らの限定解釈もされことなく適用されてきたものと認められる。」とも判示している（前掲注40）。

43) 例えば、東京地判平成2年11月28日は、「所得税法56条の規定は、そこに定められた要件が備わっていれば、家族の財産を使用することに対する対価が妥当なものであるか否かといった個別の事情のいかんにかかわらず一律に適用されることが予定されている規定であることは明らかである」と判示している（税務訴訟資料（1～249号）181号417頁）。

第3節 来料加工事件における納税者の主張

内国法人の製造業者X（原告、以下、「X」という。）が、香港を本店所在地とする法人Bを設立し、その法人が中国にある法人に設備・原材料を無償提供した上で、出来上がった製品を無償で引き取り、加工賃を支払う委託契約である、いわゆる「来料加工」を行ったところ、当該香港法人Bは当時の租税特別措置法66条の6第1項及び同40条の4第1項（タックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制））に定める「特定外国子会社等」に該当するか否かが争われた事例である。

タックスヘイブン対策税制は、内国法人が、法人の所得に対する租税の負担がないか又は極端に低い国または地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保し、わが国での税負担を不当に軽減することを規制する制度である。当該税制の適用除外規定（租税特別措置法66条の6第3項（当時））は、特定外国子会社等の所在地国における事業活動が経済的合理性を有する場合、つまり当該企業が独立企業としての実体を備え、かつ、その地で主たる事業を行うことに十分な経済的合理性があると認められる場合には、例外的にタックスヘイブン対策税制の適用を排除しようとする趣旨で設けられたものとされている。具体的には、事業基準、実体基準、管理支配基準に加え、特定外国子会社等の行う主たる事業が卸売業等の場合は、その事業を主として当該特定外国子会社等に係る関連者以外の者との間で行っていること（非関連者基準）か、特定外国子会社等の行う主たる事業が卸売業等以外の事業である場合は、その事業を主として本店所在地国において行っていること（所在地国基準）かのいずれかに該当することが要件とされていた。仮にB社の主たる事業が製造業であれば、当該事業は中国本土で行われており、法令上、所在地国基準を満たさないこととなる。

納税者Xは、「タックスヘイブン対策税制は、税負担の不当な軽減や租税回避行為の防止を目的とする政策目的税制であるところ、XがBを香港に設立し、香港において事業活動を行うことは十分な経済的合理性を有しており、租税回避も行っていないのであるから、Bについては本件各規定の各1項の「適用対象留保金額（中略）を有する場合」との文言を限定解釈することにより、本件各規定の射程範囲外であると解すべきである。」と主張した。納税者の主張は、各規程の適用除外要件は経済的合理性がない場合に限られるとの解釈であり、限定解釈（第1類型）と考えられる。これに対して課税庁は、「租税法規である本件各規定の各1項は、文言のとおり解釈すべきものであり、その適用の有無は、条文に規定された適用要件を充足するか否かにより判断すべきものであるから、租税回避を行った事実の有無という条文には規定されていない要件を勘案した上でその適否を判断すべきものではなく、また、本件各規定の各1項を限定解釈すべき理由もない。」と反論した。

東京地裁（平成24年7月20日）は、「タックスヘイブン対策税制の適用除外規定は、単に海外において経済的合理性のある企業活動を行う企業について適用除外を認めているのではなく、特定外国子会社等の「主たる事業」を「主として」本店所在地国で行っている場合に、所在地国における事業活動が正常なものとして経済的合理性を有すると判断するという手法を採用しているのであるから、このようなタックスヘイブン対策税制の適用除外要件を充足していないにもかかわらず、適用除外を認めることは、租税法律主義に反し法的安定性や課税の公平性に反することになりかねないのであって、採用することができない。」「また、Xらの限定解釈に係る主張は、本件各規定の各1項に「租税回避を行った」等の書かれざる要件を付加して解釈することを主張しているものであり、それは本件各規定の各4項に定める適用除外要件に新たな要件を付加すべきであるという主張にほかならないのであって、立法論としてはともかく、租税法規の解釈論として採用することはできない。」と判示し、その上でXの「その「主たる事業」である製造業を「主として」行っている場所は、その本店所在地国である香港ではなく、中

国であると認められる」⁴⁴⁾として、納税者の主張を斥けた。

政策目的の課税要件規定について納税者が限定解釈（第1類型）を主張した事例であると考えられるが、経済合理性を有すること（租税回避の意図はないこと）をもって適用除外とすることは租税法主義の観点からは許されないと判断されたものである。これに対しては、第2章第1節で言及したりそな銀行事件最判（平成17年12月19日）とのバランスから限定解釈による救済を行うべきとの批判がある⁴⁵⁾。

第4節 タックスヘイブン対策税制が争点となった「みずほ銀行事件」に係る控訴審判決

タックスヘイブン対策税制の課税対象金額については、その内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額に相当する金額と規定され（租税特別措置法66条の6第1項（当時））、これを受けた同法施行令39条の16第1項（当時）は、特定外国子会社等の事業年度終了のときを基準として適用対象金額に、当該特定外国子会社等の当該各事業年度終了時における発行済株式等のうちに当該各事業年度終了時における当該内国法人の有する当該特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて計算した金額とする旨規定していた。

納税者X（原告、控訴人、被上告人、以下、「X」という。）の各子会社は特定外国子会社等に該当するものであるが、優先出資証券により資金を調達した結果、本件優先出資証券が存在する限り、Xの請求権勘案保有株式等の割合は0%となること、各子会社の事業年度の途中で償還されたことから、本件各子会社事業年度の終了時において各子会社が発行していた株式はXが保有する普通株式のみとなった。そこで課税庁はXの請求権勘案保有株式等の割合は100%であるとして課税関係を規律したことからXが出訴したものである。

Xは、「タックス・ヘイブン対策税制が租税回避否認立法である以上、租税回避が行われた場合にのみ私法の形成可能性の濫用が行われていない状態の課税に戻せばよいのであって、租税回避が行われていない場合にまでこれを機械的に適用して過重な課税を引き起こしてはならないのであり、およそ租税回避の目的も実態もない場合において、これを適用することは許されない」と主張した。当該優先出資証券による資金の調達は、各子会社においても「利益が留保される事態が生じない建付」になっており、Xが保有する各子会社株式から「配当が支払われることは、仕組み上想定されていなかった」。しかるにたまたま償還が行われ、「形式的には、Xの普通株式による出資のみ残存していた」ことが「偶然生じた状況」であったことから、租税回避の意図はなく、立法趣旨に照らしてタックスヘイブン対策税制の適用にはならないと主張するものであり、納税者の主張は限定解釈（第2類型）のように理解できる。これに対して課税庁は、「租税法規は、侵害規範であり、法的安定性が強く要請されることから、その解釈は、原則として文理解釈によるべき」であり、Xの主張は「措置法66条の6の条文において要求されていない「租税回避行為が存在すること」という新たな要件を同条に付加して租税法規の適用範囲を限定的に解するものにほかならない」と批判した。

東京地裁（令和3年3月16日）は、「明文で規定する各要件とは別に、租税回避の目的や実態の有無

44) 訟務月報59巻9号2536頁。タックスヘイブン税制については、前掲注20、185頁以下を参照。

45) 小山浩「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件——来料加工」（中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第6版）』有斐閣、2016年、139頁）。

等と同条1項の適用又は適用除外の要件となるものとは解することができない」⁴⁶⁾として納税者の主張を排斥した。これに対して控訴審の東京高裁（令和4年3月10日）は、「本件資金調達スキームが利用された経緯、目的、仕組みからして、Xが本件各子SPCの当期純利益から剰余金の配当等を受け得ること、言い換えれば、その当期純利益に対して支配力を有すると評価されるような処理はもともと想定されておらず」、「事業年度全体を通じてみても、また、期末時点についてみても、Xが上記当期純利益（適用対象金額は同額である。）に対して支配力を有していたとは認められない」⁴⁷⁾とし、納税者の主張を容認した。租税特別措置法66条の6の趣旨等に照らし、「措置法施行令39条の16第1項、2項2号が定める課税対象金額の計算に関する部分を文理解釈どおりに形式的に適用することはできない」と判断したものであり、立法趣旨から課税対象金額の計算に係る法令を限定的に解釈する限定解釈（第1類型）と考えられる。

最高裁（令和5年11月6日）は、租税特別措置法施行令39条の16第1項は「適用対象金額に乗ずべき請求権勘案保有株式等割合に係る基準時を特定外国子会社等の事業年度終了の時とするものであるところ、本件委任規定において課税要件の明確性や課税執行面における安定性の確保が重視されており、事業年度終了の時という定め方は一義的に明確であること等を考慮すれば、個別具体的な事情にかかわらず上記のように基準時を設けることには合理性があり」、「特定外国子会社等において剰余金の配当等が留保されることにより内国法人が受ける剰余金の配当等への課税が繰り延べられることに対処しようとするものと解することはできないから、前記事実関係等の下において剰余金の配当等に係る個別具体的な状況を問題とすることなく本件規定を適用することによって、本件委任規定において予定されていないような事態が生ずるとはいえない」⁴⁸⁾とし、納税者の主張を斥けた。草野耕一裁判官は、補足意見において「本件委任規定を受けて設けられた本件規定について子細にみても、いささか精緻さに乏しいとの見方ができる」としつつ、「発生し得るいかなる事態に対しても合理的な帰結（過少課税にも過剰課税にもならないような帰結）をもたらす得る税制を立案することは（理想論としてはともかく）実際には期待し難く、加えて、制度の精緻さを過度に追求することは、効率的で公平な徴税手続の実現という点からみれば望ましくない場合があることも否定できない」と評している。また、「当該特定外国子会社等の配当支払決定時における支配株主と過剰課税によって不利益を受け得る者が同一である場合には、専らその判断により、両者が異なる場合には両者の協議により、過剰課税の発生はほとんど常に回避し得るはずである」⁴⁹⁾とし、文理解釈によることが妥当であるとしている。

第1審は文理解釈による解釈を、控訴審は趣旨目的に従った解釈を採用したが、最高裁は文理解釈によることを明らかにしている。本最判について志村由貴・佐藤政達両氏は、調査官解説において「本判決の見解に対して、租税回避の実体が存在しない場合にまでタックス・ヘイブン対策税制を機械的に適用することは過剰な課税をもたらすなどといった批判も想定し得る」が、「一義的に明確な本件規定の文理からはおよそ読み込めない課税要件が、いわば書かれざる要件として設けられていると解するという意味での目的論的解釈が相当でないことは、・・・一般にも異論の余地は見いだし難いように思われる」と評している。また、「単に租税回避的な行動がみられるか否かという抽象的な視点のみで判断すると

46) 最高裁判所民事判例集77巻8号2002頁。

47) 最高裁判所民事判例集77巻8号2052頁。

48) 最高裁判所民事判例集77巻8号1933頁。本判決については、宮本十至子「SPCを用いた資金調達スキームとタックスヘイブン対策税制」（『令和5年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊1597号、有斐閣、182頁～183頁）を参照。

49) 前掲注48。

した場合には、「タックス・ヘイブン対策税制において、法的安定性や予測可能性を確保すべく具体的な要件効果を設定することとした趣旨が没却されることとなる」⁵⁰⁾とし、本条項については文理解釈によることが妥当であるとしている。

本最判は、「前記事実関係等の下においては、本件各子会社の事業年度を本件優先出資証券の償還日の前日までとするなどの方法を採用し、本件各子会社の適用対象金額が0円となるようにする余地もあったと考えられるから、本件規定を適用することによってXに回避し得ない不利益が生ずるなどともいえない」とも指摘している。この点につき、神山弘行教授は、「不利益が回避可能であることを理由に要保護性が高い権利・利益が存在していないと判断したことになる」⁵¹⁾と評しているが、このような事実関係を重視し、最高裁は限定解釈などの主張を斥けたものとも考えることもできる。

もっとも草野耕一裁判官が指摘しているように立法技術上の限界からやむを得ず課税となる場合もありうるが、立法技術上の限界に起因する事由の結果が納税者の責めに帰すとは言えず、かつ、著しく酷となるような場合には裁判所による救済の余地もありうることを示唆しているとも考えられる。

なお、限定解釈に係る事例とは異なるが、タックスヘイブン税制の適用除外要件が争点となった「日産自動車事件」がある。平成28年度税制改正以前、特定外国子会社等が行う主たる事業が保険業の場合、当該各事業年度の収入保険料の合計額のうち当該収入保険料で関連者以外の者から収入するものの合計額の占める割合が100分の50を超える場合に非関連者基準を満たすとされ、「当該収入保険料で関連者以外の者から収入するもの」は、「当該収入保険料が再保険に係るものである場合には、関連者以外の者が有する資産又は関連者以外の者が負う損害賠償責任を保険の目的とする保険に係る収入保険料に限る」とされていた(租税措置法施行令39条の117第8項5号(当時))。当該条項の適用が争点となった事例につき、控訴審である東京高裁(令和4年9月14日)は、「その所在する国又は地域で行うことにつき経済合理性が認められない事業活動について外国子会社合算税制の潜脱を防止するという趣旨」からは、「損害保険に限らず広く保険一般に妥当するというべきであるから、本件括弧書きにいう「資産」や「損害賠償責任」は、単なる例示にすぎないと解される」とし、「本件括弧書きにいう「関連者以外の者が有する資産…を保険の目的とする保険」とは、非関連者の資産等に対する保険危険を担保する保険をいうものと解するのが相当である。」⁵²⁾と判示した(納税者勝訴)。限定解釈と異なるものであるが、立法趣旨により「保険の目的」を広く解し、「法令の形式的適用を回避した判決」⁵³⁾と評することもで

50) 志村由貴・佐藤政達「(1)租税特別措置法施行令(平成29年政令第114号による改正前のもの)39条の16第1項を適用することができないとした原審の判断に違法があるとされた事例、(2)増額更正処分後に国税通則法23条1項の規定による更正の請求をし、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた者は、当該通知処分の取消しを求める訴えの利益を有するか」(『ジュリスト』1596号、有斐閣、104頁～113頁)。

51) 神山弘行「タックス・ヘイブン対策税制の趣旨と委任命令の適法性」(『ジュリスト』1601号、有斐閣、118頁～121頁)。長戸貴之教授は、本最判の意義は「具体的事実関係の下でその形式的適用が違法となる余地(適用違法の余地)があることを否定まではしなかった点にある」とした上で、「文理を離れてまで個別救済することが要請される事案とは言い難かった」としている(前掲注30、196頁～197頁)。

52) 判例タイムズ1511号128頁。本判決について「外国子会社が非関連会社である保険会社との間で締結した再保険契約に係る収入保険料が、租税特別措置法施行令(平成28年政令第159号による改正前のもの)39条の117第8項5号括弧書きにいう「関連者以外の者が有する資産又は関連者以外の者が負う損害賠償責任を保険の目的とする保険に係る収入保険料」に該当するとされた事例」(『判例タイムズNo.1511』判例タイムズ社、2023年10月、128頁～131頁)を参照。

53) 前掲注30、200頁。

きる。しかし、最高裁（令和6年7月18日）は、文理解釈により控訴審の判断を退けている⁵⁴⁾。いずれにしても納税者に有利・不利にかかわらず租税回避を防止する当該規定の解釈にあたり立法趣旨をどこまで織り込めるかが争点となっている。

第5節 タックスヘイブン対策税制における特殊関係非居住者の意義に係る納税者の主張

タックスヘイブン対策税制の適用となる「外国関係会社」（租税特別措置法66条の6第2項1号）は、発行済株式等の総数又は総額のうち居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する直接又は間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が50%を超える外国法人と定義されている。本件は、「外国関係会社」の該当性の判断において考慮される「特殊関係非居住者」の解釈が争点となったものである。「特殊関係非居住者」とは、居住者又は内国法人と一定の関係にある非居住者であり、居住者の親族、居住者と事実上婚姻関係と同様の事情にある者、居住者の使用人、内国法人の役員等がこれに該当するとしていた（租税特別措置法施行令39条の14第3項（当時）⁵⁵⁾）。

納税者は、「居住者の親族」について「我が国の法人又は居住者が株式の保有を通じて支配している者を利用して租税回避をする可能性のある場合、すなわち、「居住者の民法上の親族のうち、居住者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの」と限定して解釈すべきである」とし、タックスヘイブン対策税制の適用外であると主張した。納税者は「親族」の意義を限定して解釈しようとしているものであり、限定解釈（第1類型）であると考えられる。これに対して課税庁は、「親族」の意義について民法と別異に解すべき特段の理由はなく、同施行令は文理解釈によって意味内容が明らかであるなどと反論した。

東京地裁（令和5年3月16日）は、「居住者の親族」とは、居住者と民法725条が定める親族（6親等内の血族、配偶者及び3親等内の姻族）の関係にある者を意味すると解することが、文理に沿った解釈というべきであり、同項が対象とする者を更に限定する手掛かりとなるような文言ないし規定は存在しない。」とし、「外国子会社合算税制は、居住者又は内国法人が、軽課税国に所在する外国法人に対する資本関係を通じた経済実質的な支配力を利用して租税負担を不当に軽減することに対処することを目的とするところ、単に居住者が保有する当該外国法人の発行済株式等によって上記支配力の有無を判断すると、居住者が国外に居住する親族等に株式等を分散保有して支配力を及ぼす場合を捕捉することができなくなることから、居住者と一定の関係（特殊の関係）がある非居住者が直接的又は間接的に保有する当該外国法人の発行済株式等も考慮することとし、措置法施行令39条の14第3項各号がこの「特殊の関係」の内容を具体的に定めたものである。非居住者が株式等を分散保有する場合を捕捉して外国子会社合算税制の潜脱を回避するという上記立法趣旨に照らすと、「特殊の関係」を定めた措置法施行令39条の14第3項各号の規定をその文言から離れて限定的に解釈することは相当でない。」と判示した⁵⁶⁾。本判決は同施行令の文言上、別異に解する根拠はないとして納税者の主張を排除したものである。

⁵⁴⁾ 判例タイムズ1528号17頁。本判決については、石田明彦「租税特別措置法施行令（平成28年政令第159号による改正前のもの）39条の117第8項5号括弧書きにいう「関連者以外の者が有する資産又は関連者以外の者が負う損害賠償責任を保険の目的とする保険」の意義」（『ジュリスト1609号』有斐閣、2025年、98～104頁）を参照。

⁵⁵⁾ 本件は平成29年度の税制改正以前の法制が適用となるものであるが、特殊関係非居住者に係る租税特別措置法66条の6第2項1号、同施行令39条の14第6項など現行税制でも論点となりうるものである。

⁵⁶⁾ 税務訴訟資料273号順号13832。本判決については、堀内健司「外国子会社合算税制における特殊関係非居住者の意義と限定解釈の可否」（『ジュリスト1598号』有斐閣、2024年、10頁～11頁）を参照。

第6節 事前確定届出給与について実際の支給額が減額されて支給された場合に係る納税者の主張

役員への給与は使用人（従業員）への給与と同様、法人にとって収益の獲得のために必要な費用であり、本来は法人税法 22 条 3 項 2 号に該当する。しかし、役員自身が自らの給与額を決定することができ、恣意的な役員給与額の決定による課税ベースの縮小が懸念されたことから、法人税法は、使用人給与と役員給与を区別して、役員給与については原則として損金不算入とし、役員給与額の恣意的な判断が介在する余地のないものを類型化し、定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与に該当する場合は損金への算入を認めている（法人税法 34 条 1 項）。このうち事前確定届出給与とは、所定の時期に確定額（金銭や株式など）を支給する旨の定めに基づき支給される給与で、税務署長に届け出ているものという（同条 1 項 2 号）。職務執行期間の開始時において、その職務執行期間に対応する役員給与の額を株主総会等で決議して支給する時期及び支給額が確定しているのであれば利益操作による恣意的な所得調整の余地はないとの考えに基づくものである。

本件は、一つの職務執行期間中に冬季賞給与と夏季賞給与が支給される旨の届出を行い、冬季賞給与は届出通りの支給額が支払われたが、夏季賞給与は変更届を提出することなく減額されて支給された場合、減額された夏季賞給与のみが損金不算入となるかが争点となったものである。納税者は、「法人税法 34 条 1 項 2 号の事前確定届出給与は、事前の定めにより役員給与の支給の恣意性が排除されており、それについて損金算入を許したとしても課税の公平を害することや租税回避の弊害を生ずることはないことから、損金算入が許されたものであるところ、所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合であっても、実際の支給額が減額された場合であれば、損金の額が減額され、法人の課税所得は増額されるのであるから、損金算入を許したとしても課税の公平を害することや租税回避の弊害を生ずることはない」とし、実際の支給額が減額された場合には事前確定届出給与に該当すると主張した。納税者は法令の立法趣旨に基づく事前確定届出給与が損金への算入が制限されるのは租税回避の弊害が生じる場合に限られると限定解釈しているものであるが、具体的な条項の解釈によるものか（第1類型）、立法趣旨に基づき課税要件に該当しないと解しているものか（第2類型）は判然としない。これに対して課税庁は、「減額された場合であっても、事前確定届出給与に該当し損金算入が許されるとすれば、利益の額に応じ支給額を決定して法人の所得の金額を操作することが可能」となること、「役員給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合には、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたか否かは職務執行期間を一つの単位として判定すべき」であることなどと反論した。

東京地裁（平成 24 年 10 月 9 日）は、「事前の定めに係る確定額を高額に定めていけば枠取りをしておき、その後、その支給額を減額して損金の額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがないということではできず」、「当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたか否かは、・ ・ 個々の支給ごとに判定すべきものではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであるとするのが、事前の定めを定めた株主総会の決議の趣旨に客観的に適合し相当である」⁵⁷⁾ とし、納

57) 税務訴訟資料（250号～）262号12060順号。本判決については、渡辺充「事前確定届出給与」（前掲注11、『租税判例百選（第7版）』118頁～119頁）参照。

税者の主張を斥けた。また、控訴審の東京高裁（平成25年3月14日）も第1審を支持した⁵⁸⁾。裁判所は、事前確定届出給与制度は役員給与の額の設定における恣意性の排除にあるとし、また、法人税法施行令69条5項により業績悪化改訂事由による届出が認められ、更に同条7項で「やむを得ない事情」があった場合には届出があったものとみなす宥恕規定が設けられていることなどを鑑みると、文理解釈によることが妥当と判断したものと考えられる。

第7節 収益事業該当性に係る納税者の主張

公益法人等が収益事業を行う場合、その収益事業から生じた所得まで非課税にすると一般私企業との権衡が崩れることから、公益法人等や人格のない社団が行う「収益事業」から生じた所得に対しては、法人税法上、課税されることとなる。「収益事業」は法人税法2条13号で定義され、具体的には法人税法施行令5条に列挙されている物品販売業等の34の事業に該当し、継続して事業場を設けて行われるものをいうが、本件は、特定非営利活動法人（NPO法人）である納税者が行う「ふれあい事業」（有償ボランティア事業）が、同条1項で規定されている「請負業」（10号）に該当するかが争われたものである。

本件において納税者X（原告。以下、「X」という。）は、「立法趣旨に照らせば、その想定する収益事業は、非営利法人が収益を法的に分配しないことを除いて、営利法人と同様の収益を上げるための基本構造を持つものに限定されると解され、このような基本構造としては、〈1〉収益を上げる目的を有していること、〈2〉収益を上げるのに必要な人的、物的設備を有していることが挙げられる」と主張し、納税者の行う事業はいずれの要件も欠くことから収益事業に該当しないと主張した。納税者の主張は、収益事業該当性の要件を立法趣旨から限定して解釈するものであるが、法人税法2条15号で規定されている「収益事業」の意味内容を限定する限定解釈（第1類型）と考えられる。これに対して課税庁は、「法人税法が収益事業としてこれによる所得を課税対象としている事業は、事業活動が営利法人等と競合するため、公平原則を働かせるべき事業であって、必ずしも、X主張の「営利法人と同様の収益を上げるための基本構造」を持つものに限定されるものではない。」などと反論した。

千葉地裁（平成16年4月2日）は、「法人税法2条13号にいう収益事業を、X主張の要件を具備するものに限定して解釈する根拠となるべき文言は、同法上見当たらず、また、同号の収益事業をX主張の要件を具備するものに限定するとすれば、その法的性格上、本来、収益を上げる目的を有しないことが通常である公益法人等に対し、その収益事業から生じる所得に限って課税し、同種事業を行う営利法人等との競争上の公平を図ろうとした法人税法の趣旨を失わしめることになりかねないのであって、X主張の前記解釈は、採用することができない。」⁵⁹⁾と判示し、納税者の主張を斥けた。「営利法人と同様の収益を上げるための基本構造」を持っていない公益法人等が、実際には法人税法施行令5条1項各号に列挙された事業を行って収益を上げることも十分想定できる」との課税庁の反論は説得力を有するものであり、千葉地裁は、立法趣旨から納税者主張のような限定を付すことは想定されておらず文理解釈が適用される条項であると判断したものと考えられる。

⁵⁸⁾ 税務訴訟資料（250号～）263号12165順号。控訴審判決については、西本靖宏「賞与の総額が減少した場合に届出通りに支払われた役員給与の事前確定届出給与の該当性」（『平成25年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊1466）』有斐閣、2014年、214～215頁）を参照。

⁵⁹⁾ 税務訴訟資料（250号～）254号9617順号。控訴審である東京高判平成16年11月17日も同旨である（税務訴訟資料（250号～）254号9820順号）。

第8節 非居住者に対する源泉徴収義務に係る納税者の主張

本件は、非居住者から国内不動産を購入した納税者が所得税法に基づき当該非居住者に対する譲渡所得税に係る源泉徴収義務を怠った事例である。納税者は、所得税法121条1項に定める源泉徴収制度は納税者に過度な負担を強いるものであり憲法に反するとし、その上、「本件源泉徴収制度は、支払者が、売主の非居住者性を認識することができる期待可能性又はその予見可能性があった場合に初めて源泉徴収義務が生じると限定的に解する限りで合憲であるというべきである」と主張した。納税者の主張は、社会通念上、源泉徴収義務者の責務は確認すべき書類を確認し非居住者性を認識できる範囲に限られると解するものであり、具体的な条項の解釈によるものではないことから限定解釈（第2類型）の主張であるように考えられる。これに対して課税庁は、「源泉徴収義務の要件について、「期待可能性」、「予見可能性」という法律に明文のない新たな要件を追加する・・・と、源泉徴収義務の成否が曖昧になるばかりか、支払者において「期待可能性」、「予見可能性」を欠くとされた場合、課税庁は、支払者からも売主からも所得税を徴収することができなくなり、税負担の公平と適正な課税の確保を図ろうとした源泉徴収制度の趣旨を没却してしまう」と反論した。

東京地裁（平成23年3月4日）は、「非居住者等の土地、建物等の譲渡対価に係る本件源泉徴収制度は憲法29条1項、3項、13条に違反しない上、所得税法上に明定されたものであり、その制度内容も不合理ということはないから、上記所得税法を始めとした関係法令において言及がされていないにもかかわらず、法令上に記載のない「期待可能性」ないし「予見可能性」といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈（限定適用）する必要はないというべきである」⁶⁰とし、納税者の主張を斥けた。東京地判の要諦は、「買主が源泉徴収義務を負うか否かは、売主が所得税の確定申告において納付すべき税額の計算にも影響するところ・・・、このような買主の主観的事情によって売主の確定申告における納付税額が左右されてしまえば、かえって制度としての明確性を失うことになるもの」と評価している点にあるともいえる。

第9節 減額更正後に増額更正された場合の増差税額に対する延滞税に係る最高裁の判断

本件は、法定申告期限内に申告を行った後、相続財産である土地の評価の誤りを理由として更正の請求に基づき減額更正処分がされ、さらにその後に当該土地の評価の誤りを理由として増額更正処分がされたケースについて、増額更正により増額された税額について相続税の法定納期限の翌日から税額の完納の日までの期間（ただし、法定申告期限から1年を経過する日の翌日から当該増額更正に係る更正通知書が発せられた日までの期間を除く。）に係る延滞税が発生するかが争われた事例である。納税者（原告、控訴人、上告人、以下、「X」という。）は、法定納期限内に本件各増額更正による納付すべき税額よりも多額の相続税を納付しており、本件法定納期限後の当初1年間についても、本件各増差本税額に相当する相続税を事実として完納しているから、相続税の「未納」（国税通則法60条2項）は存在しないなどと主張した。納税者の主張は、延滞税の立法趣旨により履行遅滞は存在しないとするものであり、限定解釈（第2類型）と考えられるが、併せて「Xらの責めに帰すべき事由はない」とも主張しており、救済を求めたものとも理解できる。

第1審の東京地裁（平成24年12月18日）、控訴審の東京高裁（平成25年6月27日）は、「申告及

⁶⁰ 税務訴訟資料（250号～）261号11635順号。本判決については、駒宮史博「国際課税における源泉徴収の意義」（前掲注45、『租税判例百選（第6版）』134頁～135頁）を参照。控訴審である東京高判平成23年8月3日も同旨（税務訴訟資料（250号～）261号11727順号）。

び納付がされた後に減額更正がされると、減額された税額に係る部分の具体的な納税義務は遡及的に消滅し、「その後に増額更正がされた場合には、増額された税額に係る部分の具体的な納税義務が新たに確定する」から延滞税は発生するとして納税者の主張を斥けた⁶¹⁾。

これに対して最高裁（平成26年12月12日）は、「本件の場合において、仮に本件各相続税について法定納期限の翌日から延滞税が発生することになるとすれば、法定の期限内に本件各増差本税額に相当する部分を含めて申告及び納付をしたXらは、当初の減額更正における土地の評価の誤りを理由として税額を増額させる判断の変更をした課税庁の行為によって、当初から正しい土地の評価に基づく減額更正がされた場合と比べて税負担が増加するという回避し得ない不利益を被ることになるが、このような帰結は、（国税通則）法60条1項等において延滞税の発生につき納税者の帰責事由が必要とされていないことや、課税庁は更正を繰り返し行うことができることを勘案しても、明らかに課税上の衡平に反するものといわざるを得ない。」として、「延滞税は、納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに期限内の納付を促すことを目的とするものであるところ、・・・このような延滞税の趣旨及び目的に照らし、本件各相続税のうち本件各増差本税額に相当する部分について本件各増額更正によって改めて納付すべきものとされた本件各増差本税額の納期限までの期間に係る延滞税の発生は法において想定されていないものとみるのが相当である。」と説示した。そして「本件各相続税のうち本件各増差本税額に相当する部分は、本件各相続税の法定納期限の翌日から本件各増額更正に係る増差本税額の納期限までの期間については、法60条1項2号において延滞税の発生が予定されている延滞と評価すべき納付の不履行による未納付の国税に当たるものではないというべきであるから、上記の部分について本件各相続税の法定納期限の翌日から本件各増差本税額の納期限までの期間に係る延滞税は発生しないものと解するのが相当である。」⁶²⁾と判示し、課税庁の主張を排斥した。本解釈について千葉勝美裁判官は補足意見において、国税通則法60条1項2号が「当然に前提としていると思われる「納税者によって生じた延滞」と評価すべきではないことは明らかであるので、同号にいう「納付すべき国税があるとき」に当たらない」とし、「本件は、延滞税の趣旨・目的に照らし、これを発生させることが適当でないことが明らかな例外的な事案であり、これを否定する（限定）解釈を採ったとしても、個別の事案毎の判断が必要となり徴税実務が不安定になるといったおそれはない」と指摘している。

本最判はいかなる解釈スタンスであるかについてであるが、まず、千葉勝美裁判官の補足意見に従うと、国税通則法の立法趣旨に照らすと「納付すべき国税があるとき」に当たらないとするものであり、限定解釈（第1類型）に該当するものと考えられる。須賀康太郎氏は、調査官解説において「国税通則法60条1項2号の規定の趣旨からその規定の文言を限定的に解釈したものである」と解説しており、この限りでは限定解釈（第1類型）によるものとも評価できるが、須賀氏は続けて第1章第2節で言及した最判平成24年1月13日（「養老保険事件」）を引き合いに出し、「本判決も、このような解釈手法を採用した判例の一つということが出来る」⁶³⁾と指摘し、目的論的解釈（趣旨解釈）を行ったものと位

61) 下級審の判旨は上告審である最判平成26年12月12日による（訟務月報61巻5号1073頁）。

62) 前掲注61.

63) 須賀康太郎「相続税につき減額更正がされた後に増額更正がされた場合において、上記増額更正により新たに納付すべきこととなった税額に係る部分について上記相続税の法定納期限の翌日からその新たに納付すべきこととなった税額の納期限までの期間に係る延滞税が発生しないとした事例」（『最高裁 時の判例Ⅷ ジュリスト増刊』有斐閣、2018年、102頁～104頁）。

置付けることもできる。一方、高橋祐介教授は、「法廷意見は、延滞税の趣旨目的・・・のみから上記限定解釈を導き出しているわけではない」とし、「納税者による未納付状況・・・の回避可能性や課税庁のいわば前言を翻す行動・・・を踏まえ、不利益の回避不能が明らかに課税上の衡平に反すること・・・を示しており、この点こそ法廷意見の最大の特徴である。」⁶⁴⁾と評している。高橋教授の指摘に従うと救済を目的として行った解釈とも位置付けることができるのかもしれない。

第10節 一括システム事件における最高裁の判断

国税の滞納処分は、その滞納者の財産について行われるのが原則であるが、国税徴収法24条は、一定の要件を充足した場合には、譲渡担保財産（担保のために譲渡された財産）から滞納者の国税を徴収することができる（第二次納税義務）。具体的には、譲渡担保財産から国税を徴収しようとするときは、あらかじめ譲渡担保権者に対してそのことを書面で告知し、告知書を発した日から10日が経過することが必要であり（同条2項、3項）、告知をした後に譲渡担保権者が譲渡担保権を実行しても、なお譲渡担保財産として存続するものとみなして滞納処分を執行することができるとしている（同条7項（本件係争時は第5項））。

株式会社Aは、継続的取引によって取得した売掛金債権を担保のため金融機関であるX（原告、控訴人、上告人。以下、「X」という。）に譲渡し、Xは当該売掛金債権を担保としてAに対して貸付けを行う内容とする契約（一括支払システムに関する契約）を締結した。当該契約によると、担保のために譲渡された売掛金債権について、同条2項に基づく告知が発せられたときは、これを担保としたXの当座貸越債権は何らの手続を要せず弁済期が到来するものとし、同時に担保のため譲渡した売掛金債権は当座貸越債権の代物弁済に充てることなどを内容とする合意がなされていた。告知書の発出時点で譲渡担保権を実行させるとの契約を行ったものであり、当該契約に従うと、告知が発せられた時点で譲渡担保財産である売掛金債権は消滅することになる。本件は、XとAの間でなされた同法24条2項による告知書の発出の時点で譲渡担保権を実行するとする内容の合意は、同条5項（現7項）の趣旨に反し無効であるか否かが争点となったものである。

当該契約につき課税庁は、国税徴収「法24条の物的納税責任を回避するという同条を潜脱する違法な目的により設けられたもの」であり、強行法規である同法の規定に反する「私人間の合意は、その法的効果が否定され、また、これを回避する脱法行為も許されない」と主張した。強行法規であることを根拠として当然許されるものでないとの主張であり、第二次納税義務の立法趣旨に基づき当該契約の効果を否定していることから、その限りでは限定解釈（第2類型）によるものとも考えることもできる。これに対して納税者は、当該契約の有効性を前提として「本件告知はその要件を欠き違法である」と反論した。

東京地裁（平成9年3月12日）は、本件譲渡担保が国税の法定納期限等の後に設定されたものであるにもかかわらず、「私人間の合意により、法24条に基づく国税の徴収の対象とならない譲渡担保財産を作り出すことにほかならないというべきであって」、すくなくとも国税債権者との関係では「法24条に基づく物的納税責任の追及を免れることはできないと解するのが相当である」⁶⁵⁾とし、納税者の主張

64) 高橋祐介「減額更正後の増額更正により確定した税額と延滞税」（『平成27年度重要判例解説ジュリスト1492号』有斐閣、2016年、195頁～196頁）。

65) 訟務月報44巻5号831頁。

を斥けた。また、控訴審の東京高裁（平成10年2月19日）も第1審を支持した⁶⁶⁾。

最高裁（平成15年12月19日）は、国税通則法24条「2項による告知は、譲渡担保財産から納税者の国税を徴収することができる場合に、譲渡担保権者にとって不意打ちとならないようにするため、あらかじめ同項所定の事項を通知しようとするものである」との法的な位置づけを行い、「同条5項にいう「第2項の規定による告知（中略）をした後」とは、同条2項の告知書が譲渡担保権者に到達した時点以後を意味するが、同条2項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条2項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条5項の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない⁶⁷⁾」と判示し、納税者の主張を斥けた。

本最判について高世三郎氏は、調査官解説において「本件合意は、国税徴収法24条5項の文言に形式的には合致しないので、同項の趣旨に反することを理由に本件合意の効力を否定することは憲法84条に違反するのではないかが問題となる」と問題点の所在を提起した上で、「租税法規が適用されて租税の賦課、徴収が行われるべきことが明らかな場合であるならば、租税法規を適用しても、憲法違反の問題を来すものではないと考えられる」とし、納税者は、「本件合意が法24条5項の趣旨に反するものであり、本件合意が無効とされれば同項が適用されるべきことを認識していた。本件では、憲法84条違反の問題は、前提を欠くものと考えられる。」⁶⁸⁾と評している。

本最判は、「告知を契機として執行を不能とする合意はその規定の趣旨を潜脱するもの⁶⁹⁾」と解釈するものであるが、第2章第1節で検討したりその銀行事件最判について杉原則彦氏は「適用要件を合目的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない」とし、同旨の事例として本件最判に言及している⁷⁰⁾。確かに一括システム事件に係る最判は、租税法規の趣旨に反する行為の効力を否認したものであるので、限定解釈（第2類型）と位置付けることもできる。

なお、亀山継夫裁判官は補足意見において、「本件システムに本件条項が導入され、数年間が経過していたとすれば、国税庁がXをはじめとする銀行等に対して信頼の対象となる公的見解を表示した（中略）と同視することができるような状況にあったとみる余地がないわけではない⁷¹⁾」とし、「本件の事実関係次第では、課税庁が本件合意の無効を主張することが信義則に反して許されないと解する余地があったことを指摘⁷²⁾」するものである。この議論を踏まえると課税庁は、あらかじめ本件契約のような私法取引は国税徴収法24条5項（現7項）の趣旨に反する旨の解釈なり応答要領を示す余地があったこととなる。この点については次章で検討することとしている。

66) 訟務月報50巻8号2503頁。

67) 訟務月報50巻8号2495頁。

68) 高世三郎「いわゆる一括支払システムに関する契約においてされた国税徴収法24条2項による告知書の発出の時点で譲渡担保権を実行することを内容とする合意の効力」（『最高裁時の判例Vジュリスト増刊』有斐閣，2007年，116頁～117頁）。

69) 山本和彦「一括支払システムと国税徴収」（前掲注12、『租税判例百選（第4版）』225頁）。

70) 前掲注26，105頁。

71) 前掲注67。

72) 前掲注68，117頁。

第4章 検討

第1節 鳥瞰

第2章では外国税額控除制度の適用の可否が争点となった2つの事例を、また、前章では筆者が暫定的に定義した限定解釈が試みられたと考えられる事例を概観した。それぞれの事例について限定解釈を主張した者とその類型、文理解釈の主張者はおおむね以下の通りとなる。

【第2章事例】

第2章事例	限定解釈	文理解釈
第1節事例	課税庁：第1類型、最高裁：第2類型	納税者、第1審、控訴審：文理解釈
第2節事例	課税庁、控訴審：第1類型	納税者、第1審：文理解釈

【第3章事例】

第3章事例	限定解釈	文理解釈
第1節事例	課税庁：第1類型	納税者、控訴審：文理解釈
第2節事例	納税者、第1審：第1類型	課税庁、控訴審、最高裁：文理解釈
第3節事例	納税者：第1類型	課税庁、第1審：文理解釈
第4節事例	納税者：第2類型、控訴審：第1類型	課税庁、第1審、最高裁：文理解釈
第5節事例	納税者：第1類型	課税庁、第1審：文理解釈
第6節事例	納税者：第1類型もしくは第2類型	課税庁、第1審、控訴審：文理解釈
第7節事例	納税者：第1類型	課税庁、第1審：文理解釈
第8節事例	納税者：第2類型	課税庁、第1審：文理解釈
第9節事例	納税者：第2類型もしくは救済解釈 最高裁：第1類型、目的論的解釈もしくは救済解釈	課税庁、第1審、控訴審：文理解釈
第10節事例	課税庁、第1審、控訴審、最高裁：第2類型か	納税者：文理解釈

第2章で言及した外国税額控除に係る事例や第3章第1節事例のように過度な租税回避と考えられる場合には課税庁が、課税要件へのあてはめを行うのは過度に酷と考えられる場合には納税者が、それぞれ主張していることが見て取れる。

第2章第2節事例について控訴審は第1類型による解釈を容認した。また、第3章第2節事例の第1審、第4節事例の控訴審も第1類型を採用していると思われるが、いずれの事例も最終的には文理解釈により決着が図られている。

最高裁は、第2章第1節事例について第2類型により、第3章第9節事例では第1類型もしくは目的論的解釈により、同第10節事例については第2類型により、それぞれ解決を導いているとも見ることができる。なお、第9節事例がどのような解釈手法を採用したのかについては議論があるところであるが、いずれにしても第1類型、第2類型の射程については後ほど議論を行うこととしている。

また、納税者が、課税要件は充足されていないと主張する際、その解釈手法が第1類型か第2類型かなのかは判然としないこともうかがえる。一方、課税庁は、第3章第10節事例に係る主張については議論の余地があるが、第2類型とも考えることもでき、第2章事例、第3章第1節事例のような租税回避を塞ぐ解釈を主張する際には第1類型に依拠している。

第2節 限定解釈（第1類型）の検討

限定解釈（第1類型）は、条項を立法趣旨に基づき限定的に解釈する手法であり、第1章第2節で言及した通り、目的論的解釈による解釈手法と変わるものではない。限定的に解釈した結果である法効果も縮小解釈と有為な差異を見出すことも困難である。第2章第1節事例のりそな銀行事件の下級審、同第2節事例の三井住友銀行事件に係る第1審は、結論において課税庁が主張した当該条項に係る限定解釈の手法を排斥したが、一般論として限定解釈（第1類型）による解釈手法そのものは容認されうる場合があるとしたこともさほど違和感はないだろう。争点は、法人税法69条の条項は文理解釈によると一義的に明確な解釈を得ることはできず、立法趣旨を参酌して限定解釈することが妥当か否かであり、これらの裁判所は、文理上、一義的に明確であるとして文理解釈により結論を導いていると評価しうる。

これに対して第2章第2節事例である三井住友銀行事件に係る控訴審は第1類型による判断を行い確定したが、第1類型による解釈の余地はあるのか。法人税法69条の「納付」との文言は、国税通則法をはじめ多くの条項で多用されている。第2章第1節事例に係る最判が第1類型に依拠しなかったのは、納付それ自体は単純な行為を意味するものであり、納税者が法人税法69条の規定を濫用している場合に限って別意に解することは、予測可能性等を重視する観点からは困難と考えたからであろう。この点、文理解釈か立法趣旨等を参酌した解釈かの境界について佐藤英明教授は、「ホステス報酬事件」最判の争点となった「期間」は「熟した」日本語であるのに対し、「ガイアックス事件」に係る「炭化水素水」は熟した日本語といえず、「この語の自然な意味」を探求するだけではその意義を明らかにできないことから、解釈に際して制度趣旨などを参照する必要があると理解できるとしている⁷³⁾。炭化水素とその他との混合物の意味内容の判別は専門性の高い分野であり、一般に軽油取引に精通した専門家ともいべき納税者に求められる予測可能性を損なうものではないと考えることもできる。これに対して「納付」との文言は「熟した」日本語であり、この限りでは本条項を限定解釈（第1類型）することは困難と考えるのが自然かもしれない。

しかしながら第2章第1節及び第2節事例は、外国税額控除の余裕枠の売買ともいべき類型であり、外国税額控除に精通している納税者にとっては許されない類型であると予測しうると考える。りそな銀行事件に係る最判は、「本件取引は正当な事業目的を有する取引であると認めることはできない」⁷⁴⁾と事実認定している。杉原則彦氏が指摘しているように租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが明らかであるならば租税法主義に抵触するものではない⁷⁵⁾。このように考えると、課税庁が「納付」という文言を限定解釈（第1類型）により否認したことは容認されず、限定解釈（第2類型）により否認することは妥当とする結論は整合性を欠くこととなる。第2類型については次節で検討を行うが、最高裁は課税庁の解釈手法は妥当ではないが、その結論は妥当と考えていると解さざるを得ない。最高裁は一般論として限定解釈（第1類型）に歯止めをかける必要性は認められるものの、当該私法行為を放置することができないとし、濫用を根拠としたと考えることもできる。本件につき課税庁が限定解釈（第1類型）により否認を試みたことはあながち批判されるべきものではないだろう。この点、第2章第2節事例に係る大阪地判平成13年5月18日は、一般論として「内国法人が預金利息に源泉税が課されない国の支店を通じて、利息等の収入金額に高率の源泉税を課す国の外国法人に融資を

73) 佐藤英明『スタンダード所得税法（第4版）』弘文堂、2024年、506頁。

74) 前掲注24。

75) 前掲注26、104頁～105頁。

行うと同時に、当該外国法人から同額の預金を受け入れるといった事案においては、融資の利息に課された源泉税を納付しても、法69条1項の「納付することとなる場合」に該当しない⁷⁶⁾と指摘し、このような場合には限定解釈(第1類型)による否認を容認しようと示唆している。おそらく立法趣旨に照らして明らかに予定されていない許されない類型の取引であり、外国税額控除に通じた納税者に求められる予測可能性を損なうものとみることとはできないとの判断であろうが、りそな銀行事件に係る取引は立法趣旨に照らして許されない類型に属するものであり、大阪地判が指摘する許されない類型の範疇に属するものと評価しようと考える。

なお、消費税法37条7項の「保存」との言葉も「熟した」日本語であるといえるかもしれないが、青色申告者が税務職員の質問検査権に基づく帳簿書類の提示要求に応じなかった場合、青色申告承認の取消事由に該当するとする「保存」に係る解釈を踏まえると⁷⁷⁾、必ずしも納税者の予測可能性を損なうものではない。また、そのような解釈の背景には消費税法の根幹ともいえる仕入税額控除制度にかかわるものであることを考慮しているのかもしれない。いずれにしても「熟した」日本語であっても少なくとも政策的な課税減免規定については別意に解しうことは容認される場合があると考えられる。

第3章第1項事例の「少額減価償却資産」の定義は「熟した」日本語ではないが、少額減価償却資産の損金算入に係る改正時の趣旨、特に簡素化の観点からの改正の経緯から見ると、少額減価償却資産の判断に重要性の原則を持ち込むことには無理があり、許されない類型を予測することは困難ともいえる。少額減価償却資産に該当するか否かの判断において本条項を限定解釈(第1類型)によって画することは難しいだろう⁷⁸⁾。

所得税法56条に関する第3章第2節事例については、「所得」の範囲を限定する根拠は見いだせず、また、立法時以降、文理解釈により透徹されてきた経緯を踏まえると、第1類型による解釈は困難である。納税者に酷となるとの指摘もあるが、所得税法56条の要件を形式的に充たすが、例えば適切な対価の額などこれを排除しうる類型を明らかにすることはやはり困難であろう⁷⁹⁾。

第3章第3節、第4節の事例はいずれもタックスヘイブン対策税制の適用が争点となったものである。当該規定は租税回避を塞ぐ規定であり、その適用に当たって課税庁は厳格であることが求められることから、これらの条項の解釈にあたり文理解釈によることが原則であることに異論は少ないと考える。前章で取り上げた事例は、いずれも納税者の置かれた状況に対して文理解釈を透徹すると酷となると主張するものであろう。課税庁の立場からは、合法性の原則を退けて課税を行わないとする判断の基準が必要となるが、国際課税に係る私法取引は区々である。課税庁において立法趣旨に照らして納税者に酷となる事実の類型化・一般化することは困難を伴うと思慮され、仮に類型化等が可能であるならば立法措置を講じるのがあるべき姿である。このように考えると課税庁としては限定解釈(第1類型)により課税を控えるとの判断は困難であり、この点、裁判所の判断においても同様であると考えられる。更に当

76) 前掲注32。

77) 最判平成17年3月10日(訟務月報52巻2号702頁)。同旨の判断を示すものとして東京地判昭和55年3月13日(訟務月報26巻5号866頁)などがある。

78) なお、筆者は本事例に係る争点は減価償却資産の単位に係る事実認定の問題と理解しており、エントランス一回線は、「通常の1単位として取引されるその単位」(法人税基本通達7-1-11)でいう「通常」には該当せず、減価償却資産全体の一部を構成するものと考えている。

79) 前掲注28、260頁～261頁参照。淵圭吾教授は、必要経費に算入しうる額の上限を画することは事実上困難であることが、最高裁が「違憲であるとの判断をしなかった理由の一つ」と指摘している。

該税制の適用にあたっては文理解釈が原則であるものの、納税者に酷となる場合、つまり納税者に有利となる場合には限定解釈（第1類型）が許されるとする解釈姿勢も容認されるものではない。

第3章第5節事例はタックスヘイブン税制の「居住者の親族」の範囲が争点となった借用概念を巡る議論であるが、当該税制に限って別意に解することはやはり困難であろう。

第3章第6節、第7節事例は、課税要件が充足されていないとの文脈において納税者が限定解釈（第1類型）を主張したものである。第6節事例は第2類型とも見ることができ、いずれにしても届出に関して宥恕規定まで設けられており、納税者が届出を行わなかったことを救済する事由も見いだしたいこと、第7節事例では「収益事業」の範囲を狭く解する根拠が希薄であること、などにより、それぞれ納税者の主張が退けられている。加えて、いずれも事例においても納税者に著しい不合理が生じるものでもなく、また、課税庁において限定解釈（第1類型）により課税を控えるという判断を行うに値する明白な根拠を見出すことは困難であろう。

第3章第9節事例は法の欠缺ともいべきものであり、千葉勝美裁判官の補足意見は、納税者によって生じた延滞と評価すべきでないことは明らかであると指摘している。つまり立法趣旨から条項を限定解釈もしくは目的論的解釈しえるものとして結果的に納税者を救済したものである。他方で、課税庁において法の欠缺であることを根拠として「未納」との条項を限定解釈（第1類型）あるいは目的論的解釈し、合法性の原則を排して本事例について延滞税の課税を免除すると判断することは、法の新たな創造であるとの批判もありうることを考慮し、課税を控えるとの判断を躊躇したものと思慮される。いずれにしても最高裁は、当該延滞税は本条項を立法趣旨に照らすと延滞税が適用されるものではないと判断し、結果として納税者を救済したものと考えられる。本来は文理解釈が妥当である条項を当該納税者の救済の場面では限定解釈しうると考えることは許されないからである。

以上、限定解釈（第1類型）が許容される場面は、あくまでも立法趣旨から許されない状況を解釈しえるからであり、この限りにおいても限定解釈（第1類型）は目的論的解釈と同義である。課税を控える場面においてもこの考え方に依拠することとなる。この点、金子宏教授は、「否認規定が対象としているのは、租税回避行為であって、正当な理由による行為はその対象範囲の外にある、という解釈理論を形成することによって納税者を救済することが可能である」⁸⁰⁾と指摘している。傾聴に値する指摘あり、そのためにも正当な理由の有無を判断しうる事実認定が必要となる。しかしながら明らかな法の欠缺である第3章第9節事例を除くと、少なくとも検討した事例に係る納税者の主張を見る限り、文理解釈の結果が単に納税者にとって酷となるだけでの主張にとどまっており、事実関係を立法趣旨に照らして限定解釈（第1類型）あるいは目的論的解釈をしようとの立証は不十分であったと考えられる。

次に過度に法令を濫用する租税回避に対して課税庁が限定解釈（第1類型）により否認を試みることはどのように考えるべきか。一般論としては、「納付」など「熟した」日本語である条項について限定解釈（第1類型）を主張することには違和感を覚えざるを得ない。しかし、看過することができないと評価しうるほどの過度に法令を濫用する租税回避事例が、許されない類型に属することが立法趣旨から読み取れる場合には、課税庁が後述する限定解釈（第2類型）に依拠することなく、限定解釈（第1類型）により租税回避を否認しようとすることは、租税法律主義の観点から妥当なスタンスであろう。

⁸⁰⁾ 金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』有斐閣、2010年、411頁。

第3節 限定解釈（第2類型）の検討

条項の形式的要件は満たすが、立法趣旨に基づき実質的要件ともいべきものに照らして課税の可否を判断する限定解釈（第2類型）は、納税者の予測可能性等の観点から問題があり、また、新たな法の創造であるとの批判も十分首肯しうる。限定解釈（第1類型）と異なり、具体的な条項の解釈ではない手法は租税法律主義の観点から許されないのか、それともその銀行事件に係る最判の解釈手法は法人税法69条という課税減免規定である特殊性と当該金融機関が行ったあまりにも過度に法令を濫用する租税回避取引を塞ぐ一種の緊急避難的な判決といふべきものか、あるいは、「判例によって形成された濫用禁止の一般的法理を適用したものととらえる理解」⁸¹⁾なのかについて考えていく。

第2章第1節事例は、外国税額控除の適用が争点となったものであるが、国際的な二重課税を調整する手法としては、国外源泉所得に係る課税を免除する方法、外国税額の損金算入を認める手法など様々な選択肢のある中で、わが国においては資本輸出の中立性の観点から外国税額控除制度（一括限度額方式）を採用しているものであり、金子宏教授らが指摘しているように当該税制は政策規定であると位置づけることができる。また、制度上、外国税額控除の控除限度額は、外国の税率が高いと控除不足となる可能性があり、外国の税率が低いと控除余裕枠が生じることも想定されている。本事例について最高裁は、「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納税者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」⁸²⁾と評価している。租税回避行為であることは異論のないところ、最高裁は立法趣旨の観点から法人税法69条が許容する類型ではないとする濫用と位置付けている。最高裁が課税庁の主張した限定解釈（第1類型）を採用しなかったのは、本条項は文理解釈によるべきとの判断をしつつも、あまりにも過度に法令を濫用する租税回避であり、看過しえないと評価しているものと考えざるを得ない。

立法府の裁量についての最高裁のスタンスを見ると、給与所得控除の合憲性が争点となった事例につき最判昭和60年3月27日（大嶋訴訟）は、立法の公正性について立法府の裁量を尊重する見解を示している⁸³⁾。もっとも無定形に尊重するものではなく、損益通算を廃止する改正に係る遡及立法が争点となった最判平成23年9月22日では、財産権の制限の法理に依拠して当該法令の合憲性の審査を行っているが⁸⁴⁾、いずれにしても最高裁は立法府における立法権を一義的に尊重することをスタンスとしている中で、法の欠缺とも言える状況を前提としても納税者に不利となる判断を下すのは異例といえる。このように考えると当該最高裁判決は、法人税法69条は課税庁の主張した限定解釈（第1類型）により判断することはできず文理解釈によるべきものであるが、さりとて看過しえない過度な租税回避を放置することもできないという限界事例に対して租税回避を塞ぐ一種の緊急避難的な判決ともいふべきものであって、「課税減免制度濫用の法理」を採用したものではないと考えるべきであろう⁸⁵⁾。

また、課税庁が本事例に対して更正処分を行う際に最高裁が判示している立法趣旨からの逸脱を根拠とした理由を附記していた場合、概念的には最高裁はこれを支持することになるが、はたして課税庁

81) 前掲注28, 472頁。

82) 前掲注24。

83) 税務訴訟資料144号936頁。

84) 税務訴訟資料261号順号11771。

85) 一定の要件の下では濫用法理の応用は可能とする見解として清水一夫「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』第58号、平成20年6月、国税庁）を参照。

は限定解釈（第2類型）に基づいた理由附記を行うことはできるだろうか。前節で言及した通り課税庁が法令の条項を根拠とした限定解釈（第1類型）によることは、租税法律主義の観点から妥当であると思慮される。管見によれば限定解釈（第2類型）は、限定解釈（第1類型）を採用しえないと判断した裁判所でしかなしえない解釈手法ではないだろうか。

第3章第1節事例について裁判所は限定解釈（第2類型）により租税回避を塞ぐとの判断の余地があったのか。前節で言及した通り少額減価償却資産に係る税制改正の趣旨を踏まえると重要性の原則という質的な区分を持ち込むことはできないことは明白であり、仮に過度な租税回避であると評価しようとしたとしても立法趣旨から許されない類型を導くことはできない。立法趣旨により重要性の原則が排されている以上、限定解釈（第2類型）により、立法趣旨が想定する少額減価償却資産制度からの濫用であると判断することは困難であると考えられる。

タックスヘイブン対策税制の適用が争点となった第3章第4節事例において納税者は限定解釈（第2類型）により課税されない旨主張した。前節で検討した通り、課税庁の立場からは立法趣旨を参酌して限定解釈（第1類型）により課税を行わないとする判断は困難であろう。では納税者において限定解釈（第2類型）により救済を求めること、あるいは、裁判所が限定解釈（第2類型）に依拠して納税者を救済しうる余地はあるのだろうか。当該税制は租税回避を塞ぐ政策目的税制であり、経済活動基準などは許されない類型を明記しているものである。通常、私法取引を形成するにあたって当該規定を前提として、これらの課税が発動にならないように私法取引を形成することは可能である。その限りにおいては第3章第9節事例のように納税者が避けがたい事情にあったと評価することは難しい。課税庁においても立法府の定めた類型を文理解釈により検討するとの解釈手法も原則に適用のものであろう。問題となりうるのは、法が許されないと考える類型に該当しないよう納税者が選択した私法取引が結果として著しく経済合理性を阻害している場合である。そのような場合にまで文理解釈により課税関係を規律すべきかは一考に値する。この点、長戸貴之教授は、「具体的事実関係の下で法令の形式的適用をすべきとは言えず救済の必要性を認める」ケースとして第3章第4節で言及した日産自動車事件をあげている⁸⁶⁾。長戸貴之教授は、本件控訴審判決（東京高裁（令和4年9月14日））は「限定列举と読むのが通常であろう本件括弧書きをあえて例示と解し、・・具体的事実関係に則した救済を行った点で、法令の形式的適用を回避した判決⁸⁷⁾と評している。一方、課税庁は本件括弧書きを例示と解することはできたかと問われると、立法趣旨を参酌してもやはり困難と考えざるを得ない。本事例で例示と解するのであれば、他の事実関係でも例示と解することとなり、法的整合性を欠くこととなる。本事例について最高裁（令和6年7月18日）が文理解釈により判断しているのは妥当と考えざるを得ないが、納税者が採用した私法取引が形式的には課税要件に合致するものの、立法技術上の制約の結果、著しく経済合理性を阻害している私法取引を採用せざるを得ない場合には、一般論としては限定解釈（第2類型）により例外的に救済しうる余地がありうると思われるべきであろう。

なお、第3章第3節や第4節の事例については、タックスヘイブン対策税制の適用が除外される要件は立法上、明確であるが、これらの事例では納税者がタックスヘイブン対策税制を回避しえず、また、その結果が著しく酷となるとの事実認定は困難であり、限定解釈（第2類型）により例外的に裁判所による救済を図ることは難しいと考える。

86) 前掲注30, 197頁。

87) 前掲注30, 200頁。

第3章第8節事例は、源泉徴収義務が発生しないとの文脈で納税者が限定解釈（第2類型）を主張したものである。納税者が非居住者か否かについて尽くすべき責務の水準を画そうとするものであるが、立法趣旨および条項から読み取ることが不可能であろう。また、本事例を見る限り納税者を救済する余地も考えにくい。

第3章第10節事例である一括システム事件については、既に言及したようにりそな銀行最判と同様に「適用要件を合目的に限定解釈した」事例との指摘がある⁸⁸⁾。また、課税庁も訴訟において「国税徴収法24条の物的納税責任を回避するという同条を潜脱する違法な目的により設けられたもの」であり、強行法規である国税徴収法の規定に反する私人間の合意は、その法的効果が否定される旨主張を行っているが、この課税庁の見解は個別の事例を前提とするものというよりは一般論としての主張である。そうだとすると、通達などで予め「告知を契機として執行を不能とする合意はその規定の趣旨を潜脱するもの」の類型を公式見解として明らかにすることができたのではないかと考えることもできる。確かに最高裁の解釈手法は限定解釈（第2類型）によるものであるが、許されない類型を立法趣旨から読み取れるかとの観点で見ると、りそな銀行事件等の場合は「余裕枠の売買」というやや抽象的なものにならざるを得ないのに対して、一括システム事件にあっては許されない類型を具体的に提示することが可能であったと考えられる。この点、亀山継夫裁判官が補足意見において公的見解を表示しうる余地があったと指摘していることも首肯しうる。一括システム事件に係る最判の解釈手法が限定解釈（第2類型）であるとしても、りそな銀行事件最判の射程にあるものとして当該解釈を一般化することはやや早計ではないかと考える。

以上、限定解釈（第2類型）に係る最高裁のスタンスは、課税庁も含めて限定解釈（第1類型）あるいは目的論的解釈を採用することは容認できないが、さりとて過度に法令を濫用する租税回避を放置することができないという状況、立法技術上の制約から過度に納税者に酷となるような状況など、限られた状況下で裁判所しかなしえないものであると考える。なお、平成13年度の税制改正で第2章の各事例の取引は立法上、容認されないこととなった。改正後の規定は確認的規定であると考えるのであれば限定解釈（第1類型）を容認しうるが、最高裁は課税庁の解釈スタンスを斥けている以上、その限りでは創設的規定と解することとなる。それゆえ緊急避難的な判決と位置付けるべきであろう。

第5章 結論

以上の通り、限定解釈（第1類型）は、目的論的解釈と同義であり、目的論的解釈より狭く、あるいは広く解することを許容するものではない。あえて独立した解釈手法として類型化する必要性は乏しい。したがって文理解釈では一義的に明確にすることができず、立法趣旨を参酌し条項が求めている許されない類型などが明らかである場合には容認されると考える。

課税庁が租税回避を塞ぐ場面では限定解釈（第1類型）により課税関係を規律することがある一方、タックスヘイブン対策税制など課税関係を発生させる場面では文理解釈によることは一見矛盾しているように考えられるが、この点は納税者においても同様である。課税庁にとっては課税を行わないとする判断のハードルが高いことが見て取れるが、これは課税庁の使命が課税の公平を期すことにあることも一因である。もちろん安易に課税公平主義を持ち出すことは納税者の予測可能性等を損なうが、立

⁸⁸⁾ 前掲注26, 105頁。

法趣旨に照らして許される、あるいは許されない類型が明確であるのであれば、目的論的解釈と同義の限定解釈（第1類型）により課税関係を規律することを主張することは、納税者であっても課税庁であっても一定の合理性があると考えられることができる。

次に課税庁が限定解釈（第2類型）により課税関係を規律することは租税法律主義の観点からは適切ではなく、あくまでも限定解釈（第1類型）により検討すべきものとする。一方、立法技術上の制約からあらゆる類型を明瞭に法令に書き込むことは事実上困難であることなどを鑑みると、限定解釈（第1類型）を採用しえないとの判断の下、過度に法令を濫用する租税回避を塞ぐ必要がある場面において、あるいは、文理解釈を透徹すると納税者の責めに帰すとは考えられない事情下で納税者に著しく酷となる場面において、裁判所が限定解釈（第2類型）により課税すること、課税を控え納税者を救済することは例外的な事実関係においては容認されるべきである。

いずれにしても、予測可能性等の確保の観点からは、許される、あるいは許されない類型を法令に明記していく努力が最も重要であることは言うまでもない。

参考文献

- 金子宏『租税法（第24版）』弘文堂，2021年
金子宏「租税法解釈論序説」（金子宏／中里実／J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』有斐閣，2014年）
金子宏「租税法と私法」（金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』有斐閣，2010年，第18章）
中里実『タックス・シェルター』有斐閣，2002年
中里実『租税法の潮流 第2巻 金融取引の課税』税務経路協会，2021年
長戸貴之「外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の趣旨とその解釈のあり方」（増井良啓・瀧圭吾・浅妻章如・吉村政穂・藤谷武史・神山弘行編『市場・国家と法——中里実先生古稀祝賀論文集』有斐閣，2024年）
谷口勢津夫『税法基本講義（第8版）』弘文堂，2025年
谷口勢津夫『税法基本判例1』清文社，2023年
谷口勢津夫「租税法律主義と司法的救済保障原則」（『税法学586号』2021年）
増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第4版）』東京大学出版会，2019年
林修三『法令解釈の常識』日本評論社，1975年