

# 租税法律主義と租税法解釈の在り方

——注目最高裁判決を素材に——

増 田 英 敏

はじめに

- I 租税法における二つの憲法原理——租税公平主義と租税法律主義
- II ホステス報酬源泉徴収義務事件——所得税法施行令三三二条の「計算期間の日数」の解釈
- III 長崎年金二重課税事件——二重課税の排除と非課税所得の範囲
- IV 結 論

はじめ<sup>(1)</sup>

憲法一四条を法的根拠とする租税公平主義と憲法八四条を法的根拠とする租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用のすべてを統制する基本原理とされる。両者は相互に密接な関係性を有し、前者が主として税負担の配分方法に、後者は課税権の行使方法に対する原則と説明される<sup>(2)</sup>。租税公平主義は立法原理として租

税法の立法を統制し、そして、租税法律主義は執行原理として租税法の解釈・適用を統制する原理として位置づけることができる<sup>(3)</sup>。両基本原則は相互に有機的な関係を維持しつつ租税正義の実現を図る。

一方で、この両基本原則は租税法の解釈適用の段階において相克関係にあることが指摘され、この両者の相克関係をいかに調整するかが租税法の重要な研究テーマの一つともされてきた<sup>(4)</sup>。課税の公平の確保（租税公平主義）を根拠に主張を展開する課税庁と、租税法律主義を根拠とする納税者の主張が鋭く対立する。この両者の対立は租税訴訟として表面化する。最近注目された最高裁判決はいずれも、国と納税者の主張の根底には両基本原則の対立関係を見出すことができる。

筆者は、すでにこの問題について、租税公平主義はそもそも立法原則であるから租税法の解釈・適用段階では租税法律主義が租税公平主義に優先する、という租税法律主義優位説の立場を明らかにした<sup>(5)</sup>。

租税法は侵害規範であるから租税法の解釈・適用は租税法律主義の支配の下に置かれ、その解釈原理として文理解釈が求められており、拡張解釈や類推解釈は許されないとの考え方が通説として受け入れられている<sup>(6)</sup>。

この文理解釈を租税法の解釈に明確に援用した最近の代表的裁判例として、金子宏東京大学名誉教授は、「ホステスの報酬に対する源泉徴収に関する最高裁判決である<sup>(7)</sup>」と指摘されている。そこで、本稿では、この、いわゆるホステス源泉徴収事件を素材に、租税法律主義の下における租税法の解釈の在り方について検討することを目的とする。

本稿で取り上げる最高裁判決は、主としてホステス源泉徴収事件であるが、同事件に前後して判断が下された長崎年金二重課税事件も、租税法解釈の在り方を示した注目裁判例といえるので、この相前後して注目された二つの裁判例を素材に租税法解釈の在り方を検討することにする<sup>(9)</sup>。

## I 租税法における二つの憲法原理―租税公平主義と租税法律主義

毎年、一二月になると税制改正大綱が公表され、大綱に基づいて租税法規の改正が翌年にかけて実施される。このように改正が頻繁に行われる租税法は、特に憲法適合性が常に検証されなければならないし、憲法原理に基づいた租税法の体系が維持されなければならない。そうでなければ、租税法は、場当たり的な、単に税収確保を目的とした道具に墮し、それは国民から支持をえられないばかりか、租税法が法秩序の一部分であることをも保障しえなくなる。<sup>(10)</sup>

租税法は法律であるゆえに憲法の統制下に置かれるから、<sup>(11)</sup>租税法規を改廃していく場合に最も尊重されるべきは、憲法規定に基づくいわゆる租税法の基本原則である。

租税法の基本原則とは、すなわち租税公平主義と租税法律主義であるが、両基本原則はいずれも憲法規定を法的根拠としている。ゆえに、改廃が著しい租税法規が妥当なものと評価されるためには、すくなくとも、両基本原則の要請をクリアしてはならない。

租税公平主義は、租税法規の立案および改廃過程において最も尊重されるべき法的価値である。税負担の公平を阻害する租税法規は、租税公平主義が憲法一四條の「法の下の平等」<sup>(12)</sup>規定を法的根拠にしているところから、憲法一四條に違反して、違憲無効となる。同様に租税法律主義も憲法八四條を法的根拠にしているゆえに、同原則に違反する租税法規も違憲となる。<sup>(13)</sup>

国民の財産権に直接的に影響を及ぼす租税法が公正・妥当なものとして国民に受け入れられるためには、租税公平

主義と租税法律主義の要請にかなうものでなくてはならないと考える。両基本原則を尊重した租税法は、憲法上の基本的価値<sup>(14)</sup>に矛盾しないものと評価され、憲法の価値秩序の維持にかなう、すなわち租税正義にかなった法として評価することができる。

とりわけ租税法解釈の在り方については、文理解釈の原則を求める租税法律主義が重要となる。

租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。」<sup>(15)</sup>ことを宣言した、租税法の基本原則である。この原則は、「代表なければ課税なし」(No taxation without representation) という、近代民主主義国家建設の基本思想に、その起源を求めることができる。租税はそれを賦課される国民の同意に基づいて課されるべきことを要請するものである。

この租税法律主義は、民主主義国家の憲法原理としても広く受け入れられている。我が国の憲法三〇条も「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、さらに同八四条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定めて、租税法律主義を憲法原理として明確にしている。

前者の三〇条は、国民に対して、納税の義務は法律の定めるところにより生じ、法律のないところに納税義務はないことを宣言している。一方、後者の八四条は、「租税の創設・改廃はもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて法律に基づいて定められなければならないと同時に、法律に基づいて定めるところにまかされている。」<sup>(16)</sup>ことを国家に対して特に命じている。二つの憲法規定は、国民と国家のそれぞれに対して租税法律主義の原則の尊重を命じたものと理解することができる。とりわけ八四条は、課税要件規定のみならず、租税の賦課・徴収手続規定ま

でも法律により詳細に定めるべきことを要請していることには注意を要する。

この租税法律主義の原則を法的根拠として憲法が二つの条文をも用意していることの趣旨は、租税の本質が権力性にあるところから、租税が国民の財産の一部を直接的な反対給付なし徴税権力を背景に国家が收受されるものであり、国民の自由と財産を租税が侵害する危険を常にはらむという歴史的教訓に求めることができよう。租税は時の権力者により恣意的に課されるものであることは歴史的事実である。その恣意的課税の危険を阻止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、そして、国家運営の基本原理としての憲法原理として尊重すべきであることを条文に明確に定めたものである、ということができよう。

したがって、憲法三〇条の規定は、国民に法律のないところに納税の義務はないことを明らかにしたものであり、国民は法律のある場合に限り納税の義務が生じるという点を強調して理解しておくべきである。<sup>(17)</sup>

## II ホステス報酬源泉徴収義務事件<sup>(18)</sup>—所得税法施行令三三二条の「計算期間の日数」の解釈

### 1 本事実の争点と本判決の意義

本件は、パブクラブを経営する上告人らが、ホステスに対して半月ごとに支払う報酬に係る源泉所得税を納付するに際し、当該報酬の額から、所得税法（以下「法」という。）二〇五条二号、所得税法施行令（以下「施行令」という。）三三二条所定の控除額として、五〇〇〇円に上記半月間の全日数を乗じて計算した金額を控除するなどして、源泉所得税額を計算していたところ、被上告人らから、上記控除額は五〇〇〇円にホステスの実際の出勤日数を乗じて計算

した金額にとどまるとして、これを基に計算される源泉所得税額と上告人らの納付額との差額について納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を受けたことから、これらの取消しを求めた事案である。

本件は、所得税法施行令三三二二条が規定する「当該支払金額の計算期間の日数」のうち、とりわけ『計算期間』をいかに解すべきかが争点とされた事案である。原告は、期間をまさにその文理により解釈し、その対象期間の初日から最終日までの全日数を意味すると主張し、一方、被告国は、その期間の実稼働日数（出勤日数）を意味すると主張している事案であり、第一審、二審では被告側の主張が採用されたが、最高裁では逆転して納税者勝訴の判断が下された事案である。

本件と同種の係争事案が四件存在しており、地裁、高裁段階で判断が分かれていたところ、最高裁への上告段階で課税庁側の上告受理申立てはいずれも不受理決定がなされ、納税者側の上告が受理されたということである。この判例の動向については判例時報二〇七八号の判例解説において要領よく以下のように整理されている。

この所得税法施行令三三二二条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」の解釈、とりわけ計算期間の日数の解釈をめぐっては、本件を含め同種事件が四件提訴されており、それぞれ東京高裁の異なる部に係属し、二件が納税者の勝訴、二件が課税庁の勝訴と結論が分かれていた。納税者が勝訴した二件については課税庁側から上告受理申立てがされた。一方、課税庁が勝訴した二件についても納税者側から上告及び上告受理申立てがされ、いずれも最高裁第三小法廷に係属した。第三小法廷は、納税者側の各上告受理申立てを受理し、二件とも同日にほぼ同内容の判決をした。本判決はそのうちの一件である。なお、課税庁側の各上告受理申立てについては、いずれも不受理決定がされたとのことで

ある。<sup>(19)</sup>

それぞれの事件における裁判所の判断を簡単にトレースすると、まず本件の第一審である東京地判平成一八年三月二三日は<sup>(20)</sup>「ホステス等の個人事業者の場合、その所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額（法二七条二項）であるから、源泉徴収においても、「同一人に対し一回に支払われる金額」から可能な限り実際の必要経費に近似する額を控除することが、ホステス報酬に係る源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨に合致するといふべきである。そして、本件のように、報酬の算定要素となるのが実際の出勤日における勤務時間である場合には、当該出勤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であつて、これによるのが、非出勤日も含めた本件各集計期間の全日について必要経費が発生すると仮定した場合よりも、実際の必要経費の額に近似することになる。よつて、施行令三三二二条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、「同一人に対し一回に支払われる金額」の計算要素となつた期間の日数を指すものといふべきである。そして、本件における契約関係を前提とした場合、各ホステスに係る施行令三三二二条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、本件各集計期間の日数ではなく、実際の出勤日数であるといふことができる。」と判示して、被告国の主張を認容し、国勝訴の判断が下された。

この一審の判決の論旨は、ホステス等の個人事業者は事業所得者であるから収入金額と必要経費が対応している。そこで、源泉徴収により控除する基礎控除方式の趣旨を踏まえると、必要経費に近似する金額を源泉徴収すべきである。そうすると、「施行令三三二二条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、「同一人に対し一回に支払われる金額」の計算要素となつた期間の日数を指すものといふべきである。」と判示して被告国側の主張を認容したのである。

本件の控訴審である東京高判平成一八年二月一三日も一審の判断を維持し、原判決を引用して被告国側の主張を認め原告が敗訴した。<sup>(21)</sup>

原告敗訴の事案として、ほかに、さいたま地判平成一八年五月二四日とその控訴審判決である東京高判平成一九年一月二五日がある。<sup>(23)</sup>これらのいずれの判断も、次のような制度趣旨もしくは目的を重視した、文理解釈とは一線を画する法解釈が展開されている。

一審のさいたま地裁も控訴審の東京高裁も、まず、給与所得に当たらないホステス報酬等は、事業所得等に該当するものであり、法は、そのようなホステス報酬等についても源泉徴収制度を採用し、また、ホステス報酬等の源泉徴収額の算定方法として、ホステス報酬等から一定の基礎控除を認めただうえで単一税率を適用するという基礎控除方式を採用していることを確認する。そのうえで、ホステス報酬等の額の「計算期間の日数」の解釈に当たってはホステス報酬等についての源泉徴収制度及び基礎控除方式の趣旨及び内容の理解が不可欠の前提となるとして、税法解釈の在り方は、その制度趣旨を考慮した解釈とすべきことを明確にし、その「ホステス報酬等の源泉所得税の額の算定方法に基礎控除方式を採用した趣旨は経費性を考慮し、少額所得者からの徴収を防ぎつつ、最終的な所得税額を目安とすることによって、確実な租税の徴収と納税者の便宜といった源泉徴収制度の趣旨を満たすことにあると考えるのが相当である。」から、その制度趣旨を踏まえると、「ホステス報酬等についての源泉徴収制度及び基礎控除方式の趣旨が、経費性を考慮し、還付の手数を省きつつ、最終的に納付すべき所得税額と源泉徴収税額をなるべく近似させることとし、もって確実な租税の徴収と納税者の便宜を図ることにあると解せられることに照らせば、ホステス報酬等に係る源泉徴収における基礎控除の額を算定するための「当該支払金額の計算期間の日数」すなわち「同一人に対し



一回に支払われる金額の計算期間の「日数」とは、同一人に対し支払われる報酬等を計算すべき基礎となった期間の日数を指すと解するのが相当である。」と判示して、原告の請求を棄却している。

一方、横浜地判平成一八年五月一〇日判決は、「所得税法施行令三三二二条に規定する「当該支払金額の計算期間の日数」は、ホステス報酬等の支払金額の計算の対象となった日の合計数と解すべきであるとの課税庁の主張が、「計算期間の日数」がどうして「当該支払金額の計算の対象となった日の合計数」ということになるのかという肝心の点を文理的には何も説明しておらず、このような解釈は既に文理解釈としての域を超えているといわなければならない（一般の源泉徴収義務者が同法施行令三三二二条の文言から上記のような意味を読み取ることは困難である。）：中略 被告の主張する上記解釈は、施行令三三二二条の文理を解釈したものとはいえない。そして、上記の説明で独自に用いられている「計算要素」ということの意味内容も、何故そのような概念を用いるのかも明らかではないし、上記②と③の間には明らかに論理の飛躍がある。同解釈は文理の問題を別としても、施行令三三二二条の解釈として直ちには採用できないものといわなければならない。」として、被告国側の税法解釈の在り方が条文の文理解釈を離れたものであり、採用できないとして被告の主張を排斥し、原告の請求を認容した。

さらに、同事件の控訴審である東京高判平成一九年三月二七日も上記原判決を引用し、さらに「源泉徴収義務者とホステスとの間に相応の間勤務に係る契約関係が継続し、ホステス報酬等の支払は、一定の期間ごとにその間の勤務の実情等に応じて金額を計算してされる例がその職業において多数みられることが想定されるものと解され、このことを前提すると、所得税法施行令三三二二条（支払金額から控除する金額）の規定における「同一人に対し一回に支払

「わられる金額」についての「計算期間」に関しては、それが各ホステスとの間の契約においてホステス報酬等の金額を計算するに際して基準とされる期間を指し、そのような「計算期間の日数」に関しては、上記期間の暦上の日の数を指すものと解するのが相当であり、このように解することにつき格別不自然又は不明確な点は見当たらないというべきである。」として原告の請求を認容し、被告の控訴を棄却した。

下級審、とりわけ高裁段階で上記のように判断が分かれていた。<sup>(25)</sup>このような下級審での判断の相違は租税法実務を混乱させるものとして放置できない状況をもたらししていた。この「計算期間」の解釈問題について最高裁が統一した判断を示したものであり、本判決は極めて重要な意義を有する。また、租税法実務にも大きな影響をもたらしものとして注目された。

## 2 同一争点をめぐる下級審での判断の構造的理解

本件の争点である、所得税法施行令三二二条に規定する「当該支払金額の計算期間の日数」の解釈をめぐる下級審での判断が分かれた問題の本質は、税法解釈の在り方に対する裁判官の考え方の本質的相違に求めることができる。

なぜ、一見明白ともいえる「計算期間の日数」の「期間」の文言の意義が裁判所により異なる解釈がなされるのであろうか。ここに租税法解釈の在り方をいかにとらえるかという、租税法の根本問題が内包されている。本件と同一の争点をめぐる先に紹介した裁判例からも当事者の主張を単純化すると、原告の主張は租税法主義の下で税法解釈は文理解釈によるべきであるから、「期間」は通常の言語の意味として理解すべきであるとして、「法律用語辞典や国語辞典においても、「期間」の意義について「ある時点から他の時点までの一定の時間隔たりの間の長さ」(法律用語

事典第二版（甲第一五号証）、「一定の時期から他の一定の時期までの間」（広辞苑第五版（甲第一六号証）などと定義されている。<sup>26</sup>）といった主張が展開されている。一方被告国側は、制度趣旨を踏まえて「期間」の意義を理解すべきであると主張してきた。

一連の事件における当事者の主張の構図は以下のようにとらえることができる。

租税法が侵害規範であり、租税法律主義の要請を尊重し、租税法解釈は文理解釈によるべきであるとの立場を堅持する裁判官の下では、原告の主張が認容され、制度趣旨を強く解釈に反映させるべきことに重きを置く裁判官の下では被告国側の主張が認容された。

たとえば、東京地判平成一八年一月二日<sup>(27)</sup>は租税法の解釈の在り方を次のように判示して、原告納税者の主張を認容した。

すなわち、同判決は「一般に、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くものであるから、租税法の解釈は、まず成文法の文理解釈によるのが原則であり、それが租税法律主義にもかなうものというべきである。もともと、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である場合には、当該規定の趣旨目的や立法経過等に照らして論理解釈を行う必要があるし、文理解釈によれば規定の意味内容が一見明らかであると思われるような場合であっても、その解釈による帰結が明らかに不合理であり、そのような帰結を導く立法がされたとは考えられないというような場合には、やはり、当該規定の趣旨目的や立法経過等に照らし、通常人が納得するような常識的な帰結を導き出す論理解釈が可能かどうかを検討する必要がある場合もあり得るものと考えられる。」と判示して税法解釈の在り方を通説的理解に基づくべきであることをまず確認している。

そのうえで、「当該支払金額の計算期間の日数」の文言を文理解釈すると、「まず、施行令三三二二条の「当該支払金額の計算期間の日数」のうち、「当該支払金額」とは、同条の規定の仕方からみて、「同一人に対し一回に支払われる金額」を指すと考えられる。したがって、「当該支払金額の計算期間の日数」とは、「同一人に対し一回に支払われる金額の計算期間の日数」を意味することになる。次に、「計算期間」は、社会生活において日常的に用いられる用語ではなく、税法上も特段の定義はなされていないところ、「期間」は、一時点から一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から（甲八―一六参照、「当該支払金額の」計算期間）も、例えば（当該支払金額の）計算の基礎となった期間の初日から終日まで」というように、時的連続性を持った概念と解するのが自然である。そして、「期間の日数」といった場合、具体的に限定がなされない限り、かかる時間的隔たりに含まれる日数の全てを含むと解するのが通常である。以上を前提として考えると、定期的報酬が支払われることが合意されている場合における「当該支払金額の計算期間の日数」とは、契約において支払の対象とされた期間（本件においては、毎月一日から一五日までと、一六日から月末まで）の全日数を意味すると考えるのが文言上素直な解釈であるといふべきである。：中略（被告の解釈を示して）実際の施行令においては、「計算期間の日数」という用語が用いられている以上、その解釈に当たっては、その文言に即した解釈を行わざるを得ないのであって、概念の異なる別の用語と読み替えるような解釈は行うことはできないものといふべきである」と判示している。

一方で、被告勝訴の判決では、先に紹介したように「ホステス報酬等についての源泉徴収制度及び基礎控除方式の趣旨が、経費性を考慮し、還付の手数を省きつつ、最終的に納付すべき所得税額と源泉徴収税額をなるべく近似させる」べきであり、そのためには計算期間の日数は同制度の趣旨に対応すべく、「各ホステスに係る施行令三三二二条の「当

該支払金額の計算期間の「日数」とは、本件各集計期間の日数ではなく、実際の出勤日数であるということができるとの解釈がなされるべきである、ほぼ同様の考え方もしくは論理に基づく判断が示されている。

被告勝訴の判決の論理を整理すると、文言の意味を明らかにするという文理解釈の過程を飛び越えて制度趣旨から結論に論理的飛躍がなされていることに気づかざるをえない。

制度趣旨をまず確認し、その制度趣旨を踏まえた結論を文言の解釈よりむしろ優先させていることが明確に見て取れる。

### Ⅲ 長崎年金二重課税事件<sup>(28)</sup>——二重課税の排除と非課税所得の範囲

#### 1 本件の概観

最高裁判所第三小法廷は平成二二年七月六日、年金受給権に相続税を課税し、年金に所得税を課税することが違法な二重課税であるかが争われていた、いわゆる長崎年金二重課税事件で、福岡高等裁判所の判決を破棄、納税者側の主張を認容する判決を言い渡した。本件最高裁判決は社会的に注目され、判決言い渡しの直後に財務大臣が判決に対応した救済を図る旨の見解を公表するなど大きなインパクトを与えた。<sup>(29)</sup>

争点は、(1)本件年金が相続税法三条一項一号のみなし相続財産に該当するか否か、(2)本件年金が所得税法上の所得に該当するか否か、そして、(3)本件年金が所得税法九条一項一五号(現一六号)の非課税所得に該当するか否か、の三点であったが、中心的争点は(3)の本件年金が非課税所得に該当するか否かである。

第一審の福岡地裁は原告の主張を認容し、全部取消しを命じたが、控訴審は逆転で原告敗訴とした。上告審は、控訴審判断を破棄し、原告勝訴の判断を示した。本件は、年金受給権に相続税を課税し、年金に所得税を課税することが違法な二重課税であるかが争われていた、いわゆる長崎年金二重課税事件である。

一審の長崎地裁が年金を雑所得として課税することは二重課税に該当すると判断したのに対し、福岡高裁は逆転で国側の主張を認め、現行の国側の法解釈を是認したため納税者側が上告していた。

最高裁は、相続により取得した「保険金」には所得税を課さないと規定している所得税法九条一項一五号の趣旨を、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものと解される」と判示し、年金受給権に係る年金の各支給額のうち、相続時の現在価値として年金受給権の評価額に含まれる部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものであることから、所得税の課税対象にならないと、以下の通り判示した。

社会的にも大きな注目を集めた、この最高裁判決により、これまでの国税庁の取扱いが変更を余儀なくされることになった。

租税法の解釈は租税法主義の下では文理解釈によるべきであり、みだりに法規定の文言を拡大解釈もしくは縮小解釈は租税法主義に抵触する。所得税法九条の規定では「相続により取得したもの」が非課税所得となると規定しているのであるから、条文の文言に即して厳格に解すると、年金形式で取得した金銭が同規定の射程外に置かれるとは解釈できない。相続時に課税され、一時金で保険金を受領すると所得税が非課税となり、年金形式により保険金を

受領した場合にはなぜ非課税所得に該当しないのか、その取扱いの差異が条文から通常一般人には解釈できない。当該規定は「相続により取得」したものと明定するのみで、一時金として受領する場合と年金形式で受領する場合について、差別的取扱いをすべきとの文言が条文に明示されてはいないのである。

## 2 最高裁判決の論理と評価―租税法の基本原則の観点から

### (1) 租税公平主義の観点から

所得税法や相続税法の立法原理は担税力に応じた課税を求める租税公平主義である。担税力の測定尺度として前者は所得を、後者は相続財産という資産を設定して課税体系を構築している。担税力は税を負担する実質的な能力であるから、経済的利益ないし価値を金銭により測定できるものでなければならない。また、経済的価値を形式により評価測定すると、税を負担する能力である担税力は形式的なものとなるから、経済的価値を実質に即して評価測定していくことが求められる。租税公平主義は実質的担税力に即した課税を求めているといつてよい。

租税公平主義の求める担税力に応じた課税における担税力は、名目や形式により評価するのではなく、実質により評価されなければならない。その考え方を明確に法が定めているのが、たとえば、所得税法一二条の実質所得者課税の原則である<sup>30)</sup>。

そもそも二重課税の排除の要請も、実質的には同一の経済価値に相続税と所得税を二重に課すことは、担税力の観点からは苛酷であるから所得税は課税しないという趣旨の下に所得税法九条の非課税所得規定が設けられているのである。

高裁判決は、基本権と支分権という法的性質の違いをことさらに強調し、両者は別個の存在であるから二重課税には該当しないとされているが、年金受給権は基本権であり、その基本権から派生する支分権とは別であるというロジックは、過度に法形式に着目するものであり、実質的な担税力に応じた課税を求める租税公平主義の視点から批判されねばならない。<sup>(31)</sup>

一方、最高裁は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」とは、「相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。」としたうえで、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にはかならないことをまず明確にする。そして、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済価値と同一の所得には所得税を課さないことを所得税法九条一項一五号は定めたものであるから、同号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される」と判示しており、経済的価値は同一である点に着目し二重課税を排除するという考え方に立脚しており、租税公平主義の視点から評価できる。

この点では、地裁判決も、「相続税法三条一項によって相続財産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的、経済的にみれば同一のものと評価される所得について、その所得が法的にはみなし相続財産とは異なる権利ないし利益と評価できるときでも、その所得に所得税を課税することは、所得税法九条一項一五号によって許されないものと解するのが相当である。」と判示しており、相続税の課税対象となる保険金受給権（基本権）も、その基本権に基づいて被相続人の死亡後に受給するその年金受給権（支分権）もその法的性質は異なるが実質的にみれば同



一の経済的価値であるから、同一の経済価値に所得税を課すことは許されないと、この点では最高裁と同一の考え方に立つといえよう。

## (2) 租税法主義の観点から

被告国側は控訴審において、一番の原判決を「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、その解釈は原則として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というべきである。原判決が、本件年金は、法的には本件年金受給権とは異なるが、実質的・経済的にみれば同一のものと同様に評価される財産であるから所得税を課税することは許されないと判示していることは、同号の規定の適用範囲をその文理を明らかに逸脱ないし拡大して解釈するものというほかはない。」と批判して、原判決を取り消すよう主張しているが、そもそも、その主張は租税法主義の要請からすれば租税法の解釈はまさに文理解釈によるべきで、当然の租税法解釈の在り方を確認したものであるといえよう。本件で問われているのは、控訴人である国側の主張が果たして文理解釈といえるのかという点である。

租税法は侵害規範であるから、租税法主義の統制下に置かれ、租税法の解釈には厳格な文理解釈が求められることには異論はない。しかし、筆者には一番判決が租税法の文言を拡張解釈しているとは思われない。むしろ国側の解釈が非課税規定の範囲を縮小解釈していると指摘せざるをえない。

関連規定を簡単に整理して考えてみたい。まず、相続税法三条一項一号は、被相続人の死亡により相続人が生命保険契約の「保険金」を取得した場合、当該保険金受取人について、当該保険金のうち被相続人が負担した保険金の金

額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を、相続により取得したものとみなす旨を規定している。

一方、所得税法九条一項一五号は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む）については、所得税を課さない旨を規定している。

両者の規定を本件に素直に当てはめると、まず、前者の相続税法三条がXは本件保険契約に基づいて一時金四〇〇〇万円を取得するが、この金額は同法によりみなし相続財産とされ、さらに、毎年二三〇万円を一〇年間総額二三〇〇万円を相続時点の現在価値に引き直すために、相続税法二四条一項一号が適用され、二三〇〇万円の六〇％である一三八〇万円が年金受給権の現在価値としてみなし相続財産に合算され、相続税が課税された。みなし相続財産として年金受給権の経済的価値、すなわち時価を一三八〇万円として相続税課税が本件ではなされたのである。

次いで、所得税法九条一項一五号は『相続により取得したもの』のあとに『相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む』として、『相続により取得したものとみなされるもの』、すなわち、『みなし相続財産』にも所得税を課さないと定めている。

本件に同法を当てはめると、一時金として受け取った四〇〇〇万円も年金受給権の現在価値一三八〇万円の両者ともみなし相続財産とされ、相続税課税がなされたのである。よって、所得税法の規定により一時金四〇〇〇万円も、年金受給権一三八〇万円も、非課税所得に該当するという結論になる。ところが、年金形式で受給した二三〇万円は、同法の非課税所得から除外され課税所得として取り扱われることになる。

相続を原因として取得した同一の経済価値のうち、取得形態により一方は非課税所得とされ、他方は課税所得とし

て取り扱われるのかについて、その差別的取扱いをせよとの文言は当該規定のどこにも存在しない。

ところが、これまでの租税行政実務においては、相続税法三条一項一号によりみなし相続財産とされる「保険金」には、一時金により支払を受けるもののほか、年金の方法により支払を受けるもの（年金受給権）も含まれるとされ（相続税法基本通達三二六<sup>(32)</sup>）、他方、これによって受取人が受け取る個々の年金については当該受給者の所得として所得税を課すものとされてきた。すなわち、①年金受給権と、②その権利に基づいて受け取る個々の年金とは法的に別個のものであるという整理をしたうえで、①年金受給権については「保険金」に該当し、相続税法三条一項一号に基づき相続税が課される（したがって所得税は課されない。所税九条一項一五号）が、②個々の年金については「保険金」に該当せず（したがって相続税は課されない）、所得税が課されると解されてきた（「家族収入保険の保険金に関する課税について」〔昭和四三年三月官審（所）二、官審（資）九<sup>(33)</sup>〕。

ところで、所得税法九条の当該規定は、「相続により取得したもの」もしくは「相続により取得したものとみなすもの」と定めており、この『相続により』という文言は、『相続を原因として』、と解することが文理による解釈といえる。そうすると『相続により取得したもの』とは、すなわち、『相続を原因として取得したもの』と解すことが自然である。年金として実際に受領した現金と、権利としての年金受給権も、相続という同一の原因により取得した経済価値であるから、両者を区別して取り扱わねばならないという法的根拠は文言からは導出できない。

そこで、被告国側は、基本権と支分権の法的性質の相違を根拠に、両者は別物であるから二重課税に該当しないので、年金形式で受け取る場合には所得税法九条一項一五号の射程から除外されると主張するのである。

租税法主義の下で、文理解釈によるべきであると主張する国側自らが文理から離れた解釈を展開しているといわ

ざるをえない。

文理解釈によりその文言の意義が上記のように明確であるにもかかわらず、ことさらに二重課税の排除という立法趣旨を強調し、二重課税にならないのだから二重課税排除規定は適用されないと論じている点に、租税法主義の視点からも批判が加えられよう。

実質的には同一の経済価値を法的性質の異なる点を強調し、基本権と支分権は別物であるから二重課税はそもそも存在しない。ゆえに二重課税排除規定は適用できないと主張するのは法の解釈適用上、不合理である。

趣旨解釈は文理解釈により文言の意味がいくつに分かれるなどの場合に、趣旨を勘案して最も適切な解釈が選択されるというものであり、文理解釈を飛び越して趣旨を強調する解釈は、租税法主義の視点から批判されるべきである。<sup>(34)</sup>

ここで、これまでの議論を整理しておく、地裁判決と最高裁判決は両者とも原告勝訴とした。しかし、その内容は大きく異なる。

まず、基本権と支分権という法的性質を強調するのではなく、経済価値の実質的視点からみれば基本権と支分権は同一であるという論理の立脚点は、両裁判所とも共通といえよう。ところが、地裁判決は、支分権に基づいて受領する年金のすべてが基本権と同一であるとした。この地裁判決によれば、支分権は基本権とは同一であるから、二重課税は生じるから二年目以降に受領する年金も非課税所得となる。

ところが、最高裁判決は、支分権に基づき受領する年金のうち、相続時の現在価値に対応する部分が、基本権と「経済的価値が同一である」と判示している。すなわち、相続開始時の現在価値一三八〇万円に対応する年金受取額のみ

が二重課税になるのであり、相続後に一三八〇万円の運用益として生じた経済価値相当分は基本権とは異なる部分であるから、非課税所得に該当しないことになる。

すなわち、最高裁判決によれば、二年目以降は受取年金額のうち相続開始時点の現在価値を超える運用益部分には所得課税がなされることになる。ここに両判決の大きな相違点があることを最後に指摘しておきたい。

なお、経済的実質といった側面から評価するのであれば、最高裁判決が論理的であると評価できるが、一方で、所得税法九条一項一号の厳格な文理解釈によれば、運用益そのものも相続を原因として取得した基本権によって生じたものであるから、元本と増加益とはいずれも相続を原因として獲得される経済的価値と見ることもできる。そうすると地裁の判決を支持できよう。<sup>(35)</sup>

#### IV 結 論

税法解釈において、税法の文言から離れて制度趣旨を重視する解釈姿勢は、租税法律主義の内容である課税要件明確主義の要請を軽視するものである。国家による恣意的な課税を抑止するために税法の文言は一義的かつ明確でなければならぬという、課税要件明確主義の要請を受けて租税法はその文言が条文化されているのであるから、<sup>(36)</sup> 文言の解釈は文理に則してなされなければならないことは当然である。文理解釈が優先されなければ課税要件明確主義の要請は実効性を持たない。

したがって、制度趣旨を優先し、文言の文理に基づく解釈論を展開しない税法解釈の姿勢は租税法律主義の下では

是認できない。少なくとも税法解釈の在り方の基本は、文理解釈が優先されるという文理解釈優先主義であるべきである。

ホステス源泉徴収事件で争点とされた「期間」という文言には、特に税法が定義規定を置いていない以上、通常一般人が使用する言語として、その文理により解釈がなされるべきであるとの最高裁の判断を支持できる。

また、長崎年金二重課税事件においても、所得税法九条の当該規定は、『相続により取得したもの』もしくは『相続により取得したものとみなすもの』と定めており、この『相続により』という文言は、『相続を原因として』と解することが文理による解釈といえるから、『相続により取得したもの』とは、すなわち、『相続を原因として取得したもの』と解すことが自然である。年金として実際に受領した現金と、権利としての年金受給権も、相続という同一の原因により取得した経済価値であるから、両者を区別して取り扱わねばならないという法的根拠は文言からは見出せない、とする最高裁の法解釈は文理解釈として支持できるものといえよう。

最後に、租税法解釈における、この文理解釈と趣旨解釈もしくは目的論的解釈の関係性について以下で整理しよう。

租税法の解釈がなぜ文理解釈により厳格になされるべきかといえば、それは租税法が侵害規範であり、そうであるゆえに租税法主義により課税庁の恣意的課税を阻止するということを憲法が命じているのであるから、その租税法主義の要請を形骸化させないために文理解釈により厳格な法解釈がなされるべきなのである。類推解釈や拡大解釈、縮小解釈が許容されると、解釈する側の力の大きさによって、法解釈の幅が決められることになり、恣意的な課税を

許す結果を生む。恣意的課税を阻止するために租税法の解釈適用は文理解釈によるべきことが要請されるのである。

厳格な法解釈がなされず、目的論解釈や趣旨解釈の名の下に、「法文から離れた自由な解釈が許容されるとするならば、そのような解釈に基づく税法の適用は、法律に基づく課税とはいえず、したがって、租税法律主義が税法の解釈を通じて潜脱され破綻してしまうことになるからである。税法は強行法規であり侵害規範であるから、最も説得力のある権威的論拠とされる法文および文言に忠実な文理解釈こそが、厳格な解釈の要請に最もよく適合する<sup>(37)</sup>」のである。すなわち、税法の解釈においては、何よりもまず租税法規の法文及び文言が重視されなければならない。

この場合、文言を重視し、その文言に忠実に解釈するとはいかなる意味かといえ、それは、条文が「日本語という自然言語で書かれている以上、その言語慣用や通常の用語法に従って、個々の法規の意味すなわち規範が解明されなければならない<sup>(38)</sup>」ことを意味する。法規の文言に忠実にという意味をこのように理解することにより、「租税法規の意味内容について、広く納税者の間に共通の理解が成立ししかも解釈の「客観化」や予測可能性・法的安定性の確保にも資することになる。このことは、民主主義国家、特に申告納税制度、における税法の解釈のあり方として、望ましいことである<sup>(39)</sup>」と評価できるのである。

- (1) 玉國文敏教授は、「現代租税法の一側面―租税法の解釈と適用をめぐる一考察」租税研究六八九号一二六頁以下において、重要判例を詳細に検討された極めて興味深い論考を発表された。同論考に本稿も啓発されて、租税法の解釈適用の問題を、注目租税裁判例を素材に租税法の基本原則の視点から検証することを目的とした。玉國教授の学恩に衷心より謝意を表したい。

- (2) 金子宏『租税法第二十一版』七三頁（弘文堂、二〇一六年）。

- (3) 増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』一七頁以下(成文堂、二〇一三年)。
- (4) 故松沢智教授は「租税法をめぐる理論的問題は、要するに租税法法律主義と租税公平負担の原則とを如何に調整するかの問題に尽きる。特に、租税実体法は、課税要件を直接に規定した法規であるから、租税法法律主義を背景にする納税者の財産権の保護の主張と、租税公平負担の原則を基礎とする課税行政庁の財政収入の確保の主張とが鋭く対立する。それは、租税法の解釈・適用について、法的視角から捉えようとする立場と、経済的視角から論じようとする立場との相剋となって表われてくる。一体、租税法、特に租税実体法はどのような基準を以って解釈・適用すべきなのか。そもそも租税実体法は、一体誰のためにあるのか。租税法法律主義と租税公平負担の原則とが対立した問題については、どのようにして理論的解決をしたらよいか。」(松沢智『租税実体法補正第2版』三頁(中央経済社、二〇〇三年))として問題提起を試みられた。
- (5) 増田英敏「租税法法律主義と租税公平主義の衝突」『税法学』五六六号三四七頁以下(二〇一二年)。
- (6) 金子宏名誉教授は、租税法の解釈は文理解釈によるべきことについて、「いずれの法の分野においても、成文法の解釈は、原則として文理解釈(以下では、法令の文章や用語を通常の意味に理解すること、あるいは字義どおりに解釈すること、という意味に用いる)によって行うべきであると考えられているが、特に、租税法は、納税者の財産の一部を直接の反対給付なしに強制的に国家の手に移すことを根拠づける法として、侵害規範であり、ここでは法的安定性と予測可能性の確保の要請が強く働くから、その解釈は、文理に即して、あるいは用語の通常の意味にしたがって、厳格に行うべきであって、みだりに拡大解釈や類推解釈を行うことは許されない、と解すべきである」(同「租税法解釈論序説」金子、中里、ラムサイヤー編『租税法と市場』三頁(有斐閣、二〇一四年))と述べておられる。
- (7) 最判平成二二年三月二日民集六四卷二号四二〇頁。
- (8) 金子、前掲注(6)、五頁以下。
- (9) さらに租税法解釈の在り方を示した注目事件として、いわゆる武富士事件最高裁判決(最判平成二三年二月一八日判タ一三四五号一―一五頁、月報五九卷三号八六四頁)をあげることができよう。贈与時点における住所が国内に所在したか否かが争点とされた武富士事件は、借用概念としての住所概念に贈与税の租税回避を阻止するため居住意思という主観的要素を取り込むことができるとする国側の主張(租税公平主義を尊重する立場)と租税法関係の予測可能性の確保を重視する観点から、借用概念である住所概念は借用元の問題をそのまま用いるべきであるとする原告(租税法法律主義に立脚する立場)の



主張が鋭く対立した事案であり、また、一〇〇〇億円を超える贈与税回避が許容されるのか否かという点でも大きな注目を集めた。同事件も租税法解釈における租税公平主義と租税法主義の相克の問題が顕在化した事例であり、租税法解釈の在り方について最高裁が租税法主義を重視した解釈を採用した事例として位置づけることができる。

(10) 増田英敏「憲法秩序の維持と租税法主義」専修大学法学研究所紀要三三八号『公法の諸問題Ⅷ』六五頁以下所収(二〇一三年)参照。なお、本章の以下の記述は、同論文の内容に負っている。

(11) 木村弘之亮『租税法総則』三九頁以下(成文堂、一九九八年)参照。

(12) サラリーマン税金訴訟として注目を集めた大島訴訟では、給与所得者は、事業所得者などの他の所得者と比較して所得税法上、差別的な取扱いを受けており、差別的取扱いに合理的な理由が存在しないのであるから憲法一四一条一項の「法の下の平等」に反するものであると主張して、具体的には次の三点を争点として主張を展開した。すなわち、所得税法の給与所得者課税が租税公平主義に違反していると主張して以下の三点を争点として提起したものである。

1 事業所得等の金額の計算について、事業所得者等がその年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めているにもかかわらず、給与所得の金額の計算については、給与所得者がその年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めず、金額を著しく下回る額の給与所得控除を認めるにとどまるものである。このように給与所得者は必要経費を実額控除できず、事業所得者は実額控除できることを定める所得税法の規定は不合理な差別であるとして、憲法一四一条一項の「平等」規定に違反し違憲か。

2 給与所得者と申告納税を採る事業所得者等との間に見られる所得の捕捉率の格差は納税制度の不合理な差別に基因するか。クロヨン(9・6・4)問題は、給与所得者の大半に源泉徴収制度が適用され、事業所得者には確定申告させるといった差別的取扱いを定めた所得税法にその原因があるか。

3 給与所得者には認められていない合理的な根拠が見当たらない租税特別措置は給与所得者を著しく不利に扱うものである。

以上の三点を争点として争われた同訴訟で、原告納税者は所得税法の給与所得者課税規定が租税公平主義に違反するとの主張を展開した。最高裁は立法裁量論を採用し、原告の主張を斥けたが、その後の特定支出控除制度など法改正に影響を及ぼした(最大判昭和六〇年三月二七日民集三九卷二号二四七頁以下参照)。

- 大島訴訟の詳細は、増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』一九七頁以下（成文堂、二〇一三年）を参照。
- (13) 条例が租税法主義に反するか否かを争点とした秋田市国民健康保険税条例事件（仙台高判昭和五七年七月二三日行集三三卷七号一六一六頁）では、当時の秋田市の健康保険税条例が一義的明確性を欠き租税法主義に反するとして違憲無効であるとした。
- (14) 木村弘之亮『租税法学』一五頁（税務経理協会、一九九九年）以下参照。
- (15) 金子、前掲注(2)、七四頁（弘文堂、二〇一六年）。
- (16) 最大判昭和三〇年三月二三日民集九卷三号三三六頁。
- (17) 増田、前掲注(3)、二四頁以下。
- (18) 本件最高裁判決の詳細な判例評釈は増田英敏「ホステス報酬の源泉徴収義務と所得税法施行令三二二条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義」TKC税研情報一九卷五号一四頁以下（二〇一〇年）参照。なお、本稿での検討は同判例評釈の内容に多くを負っている。
- (19) 判時二〇七八号一頁（二〇一〇年）参照。
- (20) 東京地判平成一八年三月二三日LEX/DB 28130009。
- (21) 東京高判平成一八年一月二三日LEX/DB 28131960。
- (22) さいたま地判平成一八年五月二四日税資第二五六号一四三（順号一〇四〇三）。
- (23) 東京高判平成一九年一月二五日税務訴訟資料 第二五七号一七（順号一〇六一六）。
- (24) 東京高判平成一九年三月二七日税資第二五七号一六二（順号一〇六七二）、裁判所ホームページ行政事件裁判例集。
- (25) これらの下級審の判断を検討したものとして次の文献が参考になる。たとえば、佐藤孝一「ホステス等報酬の源泉徴収税額の算定要素である「当該支払金額の計算期間の日数」（所令三二二）の解釈を異にする高裁判決二例」TKC税研情報一七卷四号四四頁以下、川田剛「ホステス等への報酬に係る源泉徴収の「計算期間」の意義」ジュリ一三三〇号一七三頁以下（二〇〇七年）、林仲宣、磯貝いづみ「ホステス報酬の源泉徴収に係る所得税額」税研一四八号二一九頁以下（二〇〇九年）、池本征男「ホステスに支払う報酬につき源泉徴収すべき所得税額の計算方法が争われた事例」国税速報六一〇三三五頁（二〇一〇年）

等がある。

(26) 東京地判平成一八年一月二日税資第二五六号―三二七(順号一〇五七七)。

(27) 東京地判平成一八年一月二日税資第二五六号―三二七(順号一〇五七七)。

(28) 最判平成二二年七月六日判タ一三二四号七八頁・判時二〇七九号二五頁(第一審 長崎地判平成一八年一月七日税資第二五六号―三〇四(順号一〇五六四)・月報五四卷九号二二一〇頁(全部取消・原告勝訴)・控訴審 福岡高判平成一九年一月二五日税資第二五七号―一九四(順号一〇八〇三)・月報五四卷九号二〇九〇頁(原判決取消))。

(29) 本件については、多数の研究が公表されている。先駆的業績としては、本件の裁決段階の研究として、前野悦夫「死亡保険金と同時に支払われた第一回目の特約遺族年金は、相続により取得するものに該当しないことから非課税所得ではないとした事例」税務弘報五四卷一四号一四五頁以下(二〇〇六年)をまず指摘しておかねばならない。品川芳宣「生命保険契約に基づき支払われる年金に対する相続税と所得税の二重課税の有無」TKC税研情報一九卷五号(二〇一〇年)参照。さらに、ジュリスト一四一〇号が「生保年金二重課税最判のインパクト」と題して、大石篤史「生保年金二重課税最高裁判決の意義と課題」四頁以下、湖圭吾「相続税と所得税の関係」一二頁以下、中里実「租税法におけるストックとフローの関係」一九頁以下、藤谷武史「生保年金二重課税最判の租税手続法上のインパクト―源泉徴収・還付を中心に」二八頁以下、の論文が搭載されており、同事件の問題の本質を理解する上で有益である。

本文中で引用する文献の以外の文献として、辻美枝「生命保険をめぐる相続税法および所得税法上の諸問題」税大ジャーナル一三三号八二以下の注記に網羅されているので参照されたい。

(30) 金子、前掲注(2)、一七一頁以下、水野忠恒『租税法第4版』二八八頁以下(有斐閣、二〇〇九年)参照。

(31) 上告理由書において、原告側は高裁判決を「原判決の前記判示は、所得税法九条一項一五号の解釈適用を誤り、ひいては租税公平主義にも反する不当なものである。その理由は、以下のとおりである。(1) 所得税法九条一項一五号の規定について(前記五(2)ア)に対する反論 相続税法三条一項は、相続という法律上の原因に基づいて財産を取得した場合でなくとも、実質的・経済的に見て相続によって財産を取得したのと同視すべき関係にあるときは、これを相続財産とみなして相続税を課することとし、他方、所得税法九条一項一五号は、このように相続税を課することとした財産については、二重課税を避ける見地から、所得税を課税しないものとしている。このような税法の規定からすると、相続税法三条一項によって相続財

産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的・経済的に見れば同一のものと評価される財産の取得による所得について、その取得した財産が法的にはみなし相続財産とは異なる権利ないし利益と評価できるときでも、その財産の取得による所得に所得税を課税することは、所得税法九条一項一五号によつて許されないものと解するのが相当である。：中略、相続税法三条一項一号と所得税法九条一項一五号と租税公平主義との関係相続税法三条一項一号の趣旨は、被相続人が自己を保険契約者及び被保険者とし、共同相続人の一人又は一部の者を保険金受取人と指定して締結した生命保険契約に基づく死亡保険金請求権は、その保険金受取人が自ら固有の権利として取得するものであり、被相続人の相続財産に属するものではないが、相続財産と実質を同じくするものであり、被相続人の死亡を基因として生ずるため、公平の見地から、これを相続財産とみなして相続税の対象としたものと解されており、租税公平主義に沿うものである。

また所得税法九条一項一五号の趣旨は、相続、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した場合には、相続税法の規定により相続税又は贈与税が課されることになるので、二重課税が生じることを排除するため、所得税を課さないこととしたものと解されており、これも租税公平主義に沿うものである。」と述べて、批判しているが、まさに租税公平主義の視点からの的確な批判といえよう。

- (32) 相続税法基本通達三一六は「法第三条第一項第一号の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされる保険金には、一時金により支払を受けるものほか、年金の方法により支払を受けるものも含まれるのであるから留意する。(昭46直審(資)6改正)」と定めている。

(33) 大石、前掲注(29)、五頁。

- (34) 租税法解釈の在り方について金子宏名誉教授は、「具体的な事実には法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によつ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しなければならないことは、いうまでもない。」(金子、前掲注(2)、一一五頁)と述べておられる。本件でも、当該関係規定に意味が不明確とされる文言は見当たらないのであるから、まさに文理解釈によるべきであろう。なお、新井隆一「税法解釈の基本的姿勢」『税研』二三巻五号一六頁(二〇〇八年)参照。

- (35) 判決後の還付金の問題を数理租税法学の観点から分析した、木村弘之亮「保険年金二重課税判決後の還付金」ジュリ一四一五号一〇〇頁以下(二〇一一年)は年金受給権の現在価値の算定や還付金の算出方法について詳細に検討されており興味深い。
- (36) 金子、前掲注(2)、七九頁。
- (37) 谷口勢津夫『税法基本講義第5版』三九頁(弘文堂、二〇一六年)。
- (38) 谷口、同上書、三九頁。
- (39) 谷口、同上書、三九頁。

(専修大学法学部教授)