



法令の文理上は納税者の解釈が自然であると思われるものの、規定の趣旨や目的等を勘案して解釈することも許されるとして、納税者の文理解釈が否定された事例

東京高等裁判所令和 4 年 9 月 1 日判決（棄却・上告受理申立て）
【税務訴訟資料 第 272 号（順号 13750）】【税務大学校ホームページ】

東京地方裁判所令和 4 年 2 月 24 日判決（棄却・控訴）
【税務訴訟資料 第 272 号（順号 13674）】【税務大学校ホームページ】

第 117 回 2024 年 12 月 6 日（金）

発表者 佐野 幸雄

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

法令の文理上は納税者の解釈が自然であると思われるものの、規定の趣旨や目的等を勘案して解釈することも許されるとして、納税者の文理解釈が否定された事例

(東京高等裁判所令和4年9月1日判決(棄却・上告受理申立て)【税務訴訟資料 第272号(順号13750)】【税務大学校ホームページ】、東京地方法裁判所令和4年2月24日判決(棄却・控訴)【税務訴訟資料 第272号(順号13674)】【税務大学校ホームページ】)

税理士 佐野 幸雄

第1 事案の概要

納税者は、同一銘柄の上場株式を、租税特別措置法(平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。)37条の11の3第3項1号に規定する特定口座と特定口座以外の口座の双方において保有していたところ、平成25年6月13日から同月24日までの間に、そのうち特定口座以外の口座において保有する株式(本件譲渡株式)のみを譲渡した。

本件は、納税者が、上記譲渡に係る譲渡所得の計算上控除する資産の取得費に算入する金額は、特定口座以外の口座において保有する当該上場株式の取得価額だけでなく、特定口座において保有する当該上場株式の取得価額も含めて所得税法施行令118条1項に規定する総平均法に準ずる方法により算出した額であるとして、平成25年分の所得税及び復興特別所得税の申告をしたところ、課税庁は、上記取得費に算入する金額は、特定口座において保有する当該上場株式の取得価額を含めずに算出すべきであるとして、平成25年分の所得税及び復興特別所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした事案である。

第2 関係法令の定め(主要なもの)

《所得税法》

(有価証券の譲渡原価等の計算及びその評価の方法)

第四十八条 居住者の有価証券につき第三十七条第一項(必要経費)の規定によりその者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となるその年十二月三十一日において有する有価証券の価額は、その者が有価証券について選定した評価の方法により評価した金額(評価の方法を選定しなかつた場合又は選定した評価の方法により評価しなかつた場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額)とする。

2 前項の選定をすることができる評価の方法の種類、その選定の手続その他有価証券の評価に関し必要な事項は、政令で定める。

3 居住者が二回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券につき第三十七条第一項の規定によりその者の雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額又は第三十八条第一項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の規定によりその者の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、政令で定めるところにより、それぞれの取得に要した金額を基礎として第一項の規定に準じて評価した金額とする。

《所得税法施行令》

（譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等）

第百十八条 居住者が法第四十八条第三項（譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等の計算）に規定する二回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券で雑所得又は譲渡所得の基因となるものを譲渡した場合には、その譲渡につき法第三十七条第一項（必要経費）の規定によりその者のその譲渡の日の属する年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額又は法第三十八条第一項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の規定によりその者の当該年分の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、当該有価証券を最初に取得した時（その後既に当該有価証券の譲渡をしている場合には、直前の譲渡の時。以下この項において同じ。）から当該譲渡の時までの期間を基礎として、当該最初に取得した時において有していた当該有価証券及び当該期間内に取得した当該有価証券につき第百五条第一項第一号（総平均法）に掲げる総平均法に準ずる方法によつて算出した一単位当たりの金額により計算した金額とする。

《租税特別措置法（平成 25 年法律第 5 号による改正前のもの）》

（特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例）

第三十七条の十一の三 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、上場株式等保管委託契約に基づき特定口座（その者が二以上の特定口座を有する場合には、それぞれの特定口座。以下この項及び次項において同じ。）に係る振替口座簿に記載若しくは記録がされ、又は特定口座に保管の委託がされている上場株式等（以下「特定口座内保管上場株式等」という。）の譲渡をした場合には、政令で定めるところにより、当該特定口座内保管上場株式等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額と当該特定口座内保管上場株式等以外の株式等（第三十七条の十第二項に規定する株式等をいう。次項において同じ。）の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額とを区分して、これらの金額を計算するものとする。

第 3 争点

本件の争点は、本件譲渡株式の取得費の計算方法及びその金額であり、具体的には、措置法 37 条の 11 の 3 の規定は、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合だけでなく、一

般口座に保有する同一銘柄の上場株式等を譲渡した場合にも適用があり、それぞれの銘柄が異なるものとして取得費の計算を行うべきである（課税庁主張）か、特定口座内保管上場株式等が譲渡された場合にのみ適用され、一般口座内に保管されている上場株式等が譲渡された場合には適用がない（納税者主張）かである。

第4 争点に関する当事者の主張

納税者の主張	課税庁の主張
<p>以下のとおり、<u>措置法37条の11の3の規定は、特定口座内保管上場株式等が譲渡された場合にのみ適用され、一般口座内に保管されている上場株式等が譲渡された場合には適用されない。</u></p> <p>したがって、本件譲渡株式の取得費に算入する金額は、特定口座で取得した本件法人株式の取得費を含めて総平均法に準ずる方法により算出した金額となる。</p>	<p>以下のとおり、<u>措置法37条の11の3の規定は、特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得と当該特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による所得とを、常に区分して計算することを前提としており、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合だけでなく、一般口座に保有する同一銘柄の上場株式等を譲渡した場合であっても、それぞれの銘柄が異なるものとして取得費の計算を行うべきである。</u></p> <p>したがって、本件譲渡株式の取得費に算入する金額は、特定口座で取得した本件法人株式の取得費を含めずに総平均法に準ずる方法により算出した金額となる。</p>
<p>(1) 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することは許されない。<u>措置法37条の11の3第1項は、「居住者…が…特定口座内保管上場株式等…の譲渡をした場合には」と規定し、措置法施行令25条の10の2第1項は、「法第37条の11の3第1項に規定する特定口座内保管上場株式等…の譲渡…による…譲渡所得の金額…の計算は」と規定しており、これらの条項が一般口座に保管されている上場株式等を譲渡した場合に適</u></p>	<p>(1) 措置法及び措置法施行令の規定上、株式等の譲渡に係る譲渡所得等の金額を算出するに当たっては、金融商品取引業者等が特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得を計算し、居住者等が特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による所得を計算し、居住者等がこれを合算する仕組みとなっており、この合算前に、居住者等が特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得の計算において、特定口座内保管上場株式等の取得費を含めて計算することは予定されていない。</p> <p>また、特定口座内保管上場株式等は、措置</p>

<p><u>用されないことは、その文言から明らかである。</u></p> <p><u>措置法及び措置法施行令の規定は、個別租税法の規定に対する特例の性質を有しているところ、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項等は所得税法 48 条 3 項等の特例であって、区分計算の趣旨を確認的に規定したものである。</u></p> <p>したがって、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項等は、特定口座内保管上場株式等が譲渡された場合にのみ適用され、特定口座内保管上場株式等以外の株式等が譲渡された場合には適用されない。</p>	<p>法 37 条の 11 の 3 の適用を受けることを予定して特定口座において管理される上場株式等であり、同条の適用が予定されていない一般口座で保管されている上場株式等とは銘柄が異なるものとして区分して取り扱われる。</p> <p>そうすると、特定口座を利用している以上、将来的に同一銘柄の特定口座内保管上場株式等を譲渡したときには、それぞれの銘柄が異なるものとして、総平均法に準ずる方法によって取得費を計算することになるのであるから、同一銘柄の特定口座内保管上場株式等の譲渡がなくても、一般口座に係る同一銘柄の上場株式等を譲渡した場合の当該上場株式の取得費の計算については、それぞれの銘柄が異なるものとして取得費の計算を行うべきである。</p> <p>(2) これに対して納税者は、租税法の解釈は原則として文理解釈によるべきところ、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項は「特定口座内保管上場株式等…の譲渡をした場合には」と規定しているから、文理解釈上、一般口座に保管されている上場株式等を譲渡した場合には適用されないと主張する。</p> <p>しかしながら、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項は、上記 (1) の特定口座内保管上場株式等は一般口座で保管されている上場株式等とは銘柄が異なるものとして区分して取得費が計算されるという<u>区分計算</u>（以下、この意味で単に「区分計算」ということがある。）の<u>趣旨を確認的に規定したものであって、特定口座内保管上場株式等の譲渡をした場合に限定して区分計算をすることを規定したものである。</u></p> <p>特定口座制度は、証券会社が特定口座に関する情報のみをもって取得費等の額を計算す</p>
--	--

	<p>ることを可能とする制度であることからすれば、特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得と当該特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による所得とは常に区分して計算することが法の趣旨及び目的とも合致する。</p> <p>他方で、仮に納税者が主張する計算方式を用いた場合、取得費の計算において、特定口座で取得した株式の取得価額を、特定口座における計算と一般口座における計算とで二重に考慮することとなり、正確な取得費を算出できないこととなる。</p> <p>また、<u>措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項は、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合に「限り」、区分計算するとは規定していないから、納税者の主張は、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項の文理解釈によるものではなく、同項の反対解釈又はそれに類する解釈に基づく主張にすぎない。</u></p>
--	--

第 5 当裁判所の判断

※ 高裁は地裁の判断を引用しています。

1 特定口座制度の内容及び趣旨等

(1) 特定口座制度が創設された趣旨、経緯等

株式の譲渡による所得については、昭和 28 年以降原則として非課税とされていたが、昭和 63 年の税制改正において、原則として課税対象とすることに改められた。その際、課税方式については、申告分離課税方式（他の所得と分離して一定の税率により確定申告を通じて課税する方式）を原則としつつ源泉分離課税（株式等の譲渡価額の一定割合相当額を所得とみなし、他の所得と分離して一定の税率により源泉徴収を通じて課税する方式）の選択を認める源泉分離選択課税制度が採用された。その後、平成 13 年の税制改正等により、上記源泉分離選択課税制度は廃止され、平成 15 年 1 月 1 日以降は申告分離課税方式に一本化された。

このような申告分離課税方式への一本化に伴い、申告分離課税になじみのなかった個人投資家の申告事務の負担を軽減するために、金融商品取引業者等に開設した特定口座を通

じて上場株式等の譲渡を行うなどの場合に限り、他の株式等の譲渡による所得と区別して所得計算をすることができることとした。特定口座は、居住者等が金融商品取引業者等との間で上場株式等保管委託契約（措置法 37 条の 11 の 3 第 3 項 2 号）等を締結して開設する口座であり（同項 1 号）、特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得については、金融商品取引業者等が、居住者等に代わって、上場株式等の譲渡の対価及び取得費の額、当該譲渡に要した費用の額、当該譲渡に係る所得の金額を計算し、これらの金額を記載した年間取引報告書を 1 年に 1 回、所轄税務署長及び居住者等に送付するものとされている（同条 7 項）。

そして、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項及び措置法施行令 25 条の 10 の 2 第 1 項（以下「本件各規定」という。）は、特定口座内保管上場株式等の譲渡をした場合には、当該特定口座内保管上場株式等の譲渡による譲渡所得の金額の計算は、これと当該特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による譲渡所得の金額とを区分して行い、この場合において、同一銘柄の上場株式等のうちに特定口座内保管上場株式等とそれ以外の上場株式等がある場合には、それぞれ銘柄が異なるものとして取得費の計算等を行う旨規定している。また、特定口座内の取引に係る所得については、納税者において、源泉徴収を選択することも可能であり（措置法 37 条の 11 の 4 第 1 項）、その場合には源泉徴収が選択された口座における取引から生じた所得を除外して確定申告をすることができることとされている（同法 37 条の 11 の 5 第 1 項）。

（2） 特定口座への受入れと特定口座からの払出し

特定口座内保管上場株式等については、金融商品取引業者等が、居住者等に代わって一元的に取得費等を計算することが予定され、既に開設された特定口座に新たに受け入れることのできる上場株式等は、原則としてその特定口座において行われた取引により取得した上場株式等に限られるものとされたが、特定口座制度導入当初は、居住者等が特定口座外で保管している株式を特定口座へ受け入れることができるとする経過措置が定められた。

しかし、同経過措置は、平成 21 年 5 月 31 日をもって廃止された（平成 17 年政令第 103 号附則 11 条 1 項、2 項参照）。

他方、特定口座内保管上場株式等を特定口座外へ払い出すことは現在も可能であるところ、上記払出しがされた場合、当該払出し後の一般口座内の上場株式等に係る譲渡所得の計算上、当該払出しをした上場株式等は、当該払出しの時に特定口座内保管上場株式等の譲渡があったものとした場合に、総平均法に準ずる方法により取得費の額として計算される金額に相当する金額により取得されたものと扱われる（措置法施行令 25 条の 10 の 2 第 26 項 1 号、同条 12 項 2 号イ、所得税法施行令 118 条、105 条 1 項 1 号）。すなわち、特定口座内保管上場株式等を一般口座に払い出した場合には、当該払出しの際に特定口座から譲渡されたと仮定した場合に算出される取得費の額が、当該払出しがされた上場株式等の

取得費として、一般口座に引き継がれることとなる。そして、金融商品取引業者等は、特定口座から一般口座への払出しがされた場合、当該特定口座を開設している居住者等に対し、当該払出しがされた上場株式等について、上記の計算により算出された取得費の額等を通知するものとされている（措置法 37 条の 11 の 3 第 3 項 2 号、措置法施行令 25 条の 10 の 2 第 10 項 1 号）。

（3） 所得税法及び所得税法施行令の定める有価証券の評価の方法

所得税法 48 条 3 項の委任を受けた所得税法施行令 118 条 1 項は、譲渡所得の計算上取得費に算入する金額に関し、2 回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券の取得費については、総平均法に準ずる方法を用いて算出した 1 単位当たりの金額により計算をすることとしている。これは、総平均法が棚卸資産の評価方法として企業会計処理上の合理性が認められることを踏まえ、同一銘柄の有価証券が代替性を有し、各有価証券の取得価額が異なるとしても、一株ごとの株主の当該株式会社に対する社員としての地位は同一であることから、その価値を等価とみて単価を平均化することが合理的であること、また、これによって取得価額の変動を利用した利益操作の可能性を排除することができることから、取得費の算出方法として総平均法に準ずる方法を採用したものであると解される。

2 本件各規定等の解釈について

（1） 前記 1 において判示したとおり、措置法及び措置法施行令は、個人投資家である居住者等の申告事務の負担を軽減することを目的として、特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る区分計算を定めた（本件各規定）。そして、既に開設された特定口座に新たに受け入れることのできる上場株式等は、原則としてその特定口座において行われた取引により取得した上場株式等に限られるものとされ、居住者等が特定口座外で保管している株式を特定口座へ受け入れることができるとする経過措置は廃止された。また、特定口座内保管上場株式等が一般口座に払い出された場合において一般口座に引き継がれる取得費の計算方法を定め、上記計算方法にしたがって算出された当該払出しに係る上場株式等の取得費の額を、居住者等に通知するものとしている。

以上に判示した各規定の内容や経過措置の廃止等に照らせば、措置法及び措置法施行令は、特定口座内保管上場株式等と一般口座において保管されている上記株式等（ママ）とを、譲渡、払出しの各処理において区分して取り扱うことを前提としているものと解される。そうすると、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合だけでなく、一般口座内に保管されている同一銘柄の上場株式等を譲渡した場合についても、それぞれの銘柄が異なるものとして取得費の計算をする課税庁主張に係る計算方法が、上記の各口座に保管された株式を区分して取り扱うという前提に沿うものといえる。

（2） 他方、納税者主張に係る計算方法は、以下のア及びイのとおり、上記（1）において判示した特定口座内保管上場株式等と一般口座において保管されている上記株式等

(ママ) とを譲渡、払出しの各処理において区分して取り扱うという趣旨、内容と整合的であるということとはできない。

ア 前記 1 (2) において判示したとおり、特定口座内保管上場株式等を一般口座に払い出した場合には、当該払出しの際に特定口座から譲渡されたと仮定した場合に算出される取得費の額が、当該払出しがされた上場株式等の取得費として、一般口座に引き継がれることとなる。そうすると、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合、納税者主張に係る特定口座内保管上場株式等の取得価額も含めて総平均法に準ずる方法により 1 単位当たりの取得費の額を算出するという計算方法は、当該譲渡の直前に、特定口座内保管上場株式等を一旦全て一般口座に払い出した上で、当該一般口座から上場株式等を譲渡した場合の計算方法と全く同じものとなる。その結果、取得費の計算上、払出しの手続を経ずに、払出しがされた場合と同じ計算をすることを容認することになり、払出しがされた場合の取得費に関する定めが無意味なものとなる。法がこのような取得費に関する定めが無意味となるような納税者主張に係る計算方法を前提としているとは解し難い。

イ また、納税者主張に係る計算方法を用いた場合、総平均法に準ずる方法による 1 単位当たりの金額を算出するに当たって、特定口座内保管上場株式等の取得価額は、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合と、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合のいずれについても、計算上考慮に入れることになる。他方、一般口座内に保管されている上場株式等の取得価額は、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合にのみ考慮され、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合には考慮されないことになる。しかしながら、所得税法 48 条 3 項等が、同一銘柄の有価証券について、総平均法に準ずる方法を採用した趣旨は、前記 1 (3) において判示したとおり、有価証券の性質上、取得費が異なるとしてもこれを等価とみて平均化することが合理的であるといえるからであって、同一銘柄の有価証券のうち、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合には、一般口座内に保管されている上場株式等の取得価額及び特定口座内保管上場株式等の取得価額が考慮され、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合には、後者のみが考慮され前者が考慮されないという取扱いは、上記趣旨に反し、相当とはいえない。

(3) もつとも、法令の文言を見ると、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項は、「居住者…が…特定口座内保管上場株式等…の譲渡をした場合には」と定め、また、措置法施行令 25 条の 10 の 2 第 1 項が、「法第 37 条の 11 の 3 第 1 項に規定する特定口座内保管上場株式等…の譲渡…による…譲渡所得の金額…の計算は」と定めていることからすれば、少なくとも文理上は、本件各規定が適用されるのは、特定口座内保管上場株式等の譲渡の場合のみであって、これと同一銘柄の一般口座内の上場株式等が譲渡された場合には、特定口座と一般口座との間の区分計算をすることなく、総平均法に準ずる方法により 1 単

位当たりの株式の取得価額を算出するものと解するのが自然であるとも思われるところ、納税者は、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することは許されないとして、上記文理解釈に従い、本件各規定は一般口座に保管されている上場株式等を譲渡した場合に適用されないと主張する。確かに、租税法規は、みだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない。

しかしながら、租税法規についても、規定の趣旨や目的等を勘案して解釈することが許されないとはいえないところ、上記のとおり、特定口座制度を設けた趣旨、措置法及び措置法施行令の規定内容、一般口座保管株式の特定口座内への受入れ不可、特定口座内保管上場株式等の払出しの場合の取得費引継ぎと納税者主張に係る計算方法との整合性等の前判示に係る諸事情を考慮すると、本件各規定の文言につき、納税者主張に係る解釈ではなく、法の趣旨や目的等に沿って、一般口座に保管されている上場株式等を譲渡した場合にも適用されると解釈することも許されるというべきである。

(4) 以上に判示したとおり、特定口座制度が創設された趣旨等、特定口座の受入れと払出しの規制等、取得費の算出方法として総平均法に準ずる方法が採用された趣旨等を総合考慮すると、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合に所得税法 48 条 3 項及び所得税法施行令 118 条 1 項を適用するに当たり、同一銘柄の特定口座内保管上場株式等については、その銘柄が異なるものとして、その取得価額は、一般口座内に保管されている上場株式等の取得費の計算において考慮されないものと解するのが相当である。

したがって、本件譲渡株式の取得費は、特定口座において取得した本件法人株式の取得費を含めずに総平均法に準ずる方法により算出した金額となる。

4 控訴審における納税者の主張に対する判断

確かに、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項は、「居住者…が…特定口座内保管上場株式等…の譲渡をした場合」には、当該特定口座内保管上場株式等の譲渡による譲渡所得の金額の計算は、これと当該特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による譲渡所得の金額とを区分して行うことを定め、措置法施行令 25 条の 10 の 2 第 1 項は「法第 37 条の 11 の 3 第 1 項に規定する特定 口座内保管上場株式等…の譲渡…による…譲渡所得の金額…の計算は」と定めていることからすれば、少なくとも文理上は、本件各規定が適用されるのは、特定口座内保管上場株式等の譲渡の場合のみであると解することが可能であるようにも思われる。しかし、引用に係る補正後の原判決が説示するとおり、租税法規は、みだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないとしても、租税法規についても、規定の趣旨や目的等を勘案して解釈することが許容されるものというべきである。そして、措置法及び措置法施行令は、個人投資家である居住者等の申告事務の負担を軽減することを目

的として、特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る区分計算を定めたこと（本件各規定）、既に開設された特定口座に新たに受け入れることのできる上場株式等は原則としてその特定口座において行われた取引により取得した上場株式等に限られるものとされ、居住者等が特定口座外で保管している株式を特定口座へ受け入れることができるとする経過措置が廃止されたこと、特定口座内保管上場株式等が一般口座に払い出された場合において一般口座に引き継がれる取得費の計算方法を定め、上記計算方法にしたがって算出された当該払出しに係る上場株式等の取得費の額を居住者等に通知するものとしていることなど、本件各規定の内容や経過措置の廃止の経緯等に照らせば、措置法及び措置法施行令は、特定口座内保管上場株式等と一般口座において保管されている同一銘柄の上場株式等を、譲渡、払出しの各処理において区分して取り扱うことを前提としているものと解され、そうであるとすれば、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合だけでなく、一般口座内に保管されている同一銘柄の上場株式等を譲渡した場合についても、それぞれの銘柄が異なるものとして取得費の計算をすることが、特定口座と一般口座に保管された各上場株式等を区分して取り扱うという前提に沿うものといえる。また、納税者主張に係る計算方法を用いた場合、総平均法に準ずる方法による株式1単位当たりの金額を算出するに当たって、特定口座内保管上場株式等の取得価額は、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合と、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合のいずれについても、計算上考慮に入れることになるが、一般口座内に保管されている上場株式等の取得価額は、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合にのみ考慮され、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合には考慮されないことになるところ、かかる帰結は、所得税法48条3項等が同一銘柄の有価証券について総平均法に準ずる方法を採用した趣旨、すなわち、有価証券の性質上、取得費が異なるとしてもこれを等価とみて平均化することが合理的であるといえるとの趣旨に反し、相当とはいえないというべきである。

以上のとおり、特定口座制度が創設された趣旨等、特定口座の受入れと払出しの規制等、取得費の算出方法として総平均法に準ずる方法が採用された趣旨等を総合考慮すると、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合に所得税法48条3項及び所得税法施行令118条1項を適用するに当たり、同一銘柄の特定口座内保管上場株式等については、その銘柄が異なるものとして、その取得価額は、一般口座内に保管されている上場株式等の取得費の計算において考慮されないものと解するのが相当であるから、これと異なる納税者の上記主張は採用することができない。

第6 検討

本件は、納税者が所得税法及び租税特別措置法の条文の文言を忠実に解釈し、それに基づいて計算した上で申告を行った事案である。

判決においては、課税庁は、納税者の計算より課税庁の計算のほうが合理的であると主

張し、裁判所も最終結論において計算結果の合理性も考慮要素に入れたものと思われる。

しかし、納税者からすれば、どちらが合理的かは、納税者にとって本質的な問題ではない。単に忠実に条文の文言にしたがっただけということであり、条文の文言に基づいた計算が不合理な結果をもたらす場合、それは立法上の不備と解されるべきであり、その責任を納税者に帰することは租税法律主義の観点から妥当ではない。

以下、本判決の疑問点等について検討していくこととする。

1. 納税者の法律の適用判断に誤りがあったのか

ア 納税者が所得税の申告に当たってどの法律を適用して（どの法律に基づいて）申告しようとするのか、本件の場合について納税者の検討過程を考えてみたい。つまり、本件において納税者が、裁判所が判示するような解釈の仕方をするべきであったのか、検討することとする。

イ 特定口座内に上場株式を保有している場合、通常納税者（或いは顧問税理士）は、特定口座内に保管している上場株式の譲渡に関する法律（取り扱い）は承知しているものと思われる。

しかし、特定口座内に保管されている上場株式と同一銘柄の上場株式を一般口座内にも保管しており、たまたま一般口座内に保管する上場株式のみを譲渡し、一切特定口座内に保管する上場株式を譲渡していない場合においては、どのように計算すべきなのか判断に迷うことになると思われる。

そこで、納税者は、下記の流れで検討していったのではないかと推測される。

- ① まず、措置法 37 条の 11 の 3 第 1 項を確認する。同条には、「居住者…が…特定口座内保管上場株式等…の譲渡をした場合には」と規定されており、これが同条の適用要件となっている。もし、その年に特定口座内保管上場株式を 1 株でも譲渡していたのであれば、少なくとも同条の適用があると判断すると思われる。しかし、特定口座内保管上場株式を一切譲渡していないことから、同条の適用要件を満たすことはないため、同条の適用はないと判断することになったと思われる。
- ② 次に、同一銘柄の株式を特定口座と一般口座の双方に保有し、一般口座内保管株式のみを譲渡した場合の取り扱いについての規定が存在するか確認する。しかし、該当する規定がなかったため、所得税法 48 条 3 項および所得税法施行令 118 条 1 項を適用し、文理解釈に基づいて計算したものと思われる。

ウ 上記の検討過程の中で、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事態はおきないから、納税者としてはこれが最善の判断であり、納税者に落ち度は一切ないといえる。この点は、裁判所が「少なくとも文理上は、本件各規定が適用されるのは、特定口座内保管上場株式等の譲渡の場合のみであって、これと同一銘柄の

一般口座内の上場株式等が譲渡された場合には、特定口座と一般口座との間の区分計算をすることなく、総平均法に準ずる方法により1単位当たりの株式の取得価額を算出するものと解するのが自然であるとも思われる」と判示していることから明らかである。

仮に、百歩譲って納税者が論理解釈を試みようとしても、立法担当者等による解説資料は存在せず、納税者としては論理解釈する手がかりすらなかったのである。この点は、裁判において、課税庁が一般口座内保管上場株式等のみを譲渡した場合についての解説資料を証拠として提出することができなかったことから明らかである。

2. 裁判所が設定した争点と結論の違和感

ア 本件は、結論的には、措置法37条の11の3の規定が適用された事案ではなく、所得税法48条3項及び所得税法施行令118条1項が適用された事案である。しかし、本件の争点は、下記のとおりとされている。

本件の争点は、本件譲渡株式の取得費の計算方法及びその金額であり、具体的には、措置法37条の11の3の規定は、特定口座内保管上場株式等を譲渡した場合だけでなく、一般口座に保有する同一銘柄の上場株式等を譲渡した場合にも適用があり、それぞれの銘柄が異なるものとして取得費の計算を行うべきである（課税庁主張）か、特定口座内保管上場株式等が譲渡された場合にのみ適用され、一般口座内に保管されている上場株式等が譲渡された場合には適用がない（納税者主張）かである。

つまり、本件の争点は、措置法37条の11の3の規定の適用の有無とされており、そして、納税者が敗訴し課税処分が適法とされていることから、争点に対する課税庁の主張が認められ、本件に措置法37条の11の3の規定が適用されたかのような誤解を生じさせる。

しかし、裁判所は、本件に措置法37条の11の3が適用されるとの判断はしていない。このことは下記のとおり明らかである。

《高裁判決の判示1（地裁判決引用）》

以上に判示したとおり、特定口座制度が創設された趣旨等、特定口座の受入れと払出しの規制等、取得費の算出方法として総平均法に準ずる方法が採用された趣旨等を総合考慮すると、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合に所得税法48条3項及び所得税法施行令118条1項を適用するに当たり、同一銘柄の特定口座内保管上場株式等については、その銘柄が異なるものとして、その取得価額は、一般口座内に保管されている上場株式等の取得費の計算において考慮されないものと解するのが相当である。

《高裁判決の判示2（控訴審における納税者の主張に対する判示）》

以上のとおり、特定口座制度が創設された趣旨等、特定口座の受入れと払出しの規

制等、取得費の算出方法として総平均法に準ずる方法が採用された趣旨等を総合考慮すると、一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合に所得税法 48 条 3 項及び 所得税法施行令 118 条 1 項を適用するに当たり、同一銘柄の特定口座内保管上場株式等については、その銘柄が異なるものとして、その取得価額は、一般口座内に保管されている上場株式等の取得費の計算において考慮されないものと解するのが相当であるから、これと異なる納税者の上記主張は採用することができない。

上記のとおり、裁判所は、本件に措置法 37 条の 11 の 3 の規定が適用されると判断しているわけではない。

設定された争点に対して、裁判所が「一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合にも措置法 37 条の 11 の 3 の規定が適用される」と判断したのであれば、課税庁の主張が正しかったということになる。

しかし、裁判所は、本件に措置法 37 条の 11 の 3 の規定が適用されると判断していないのであるから、納税者の主張が正しいと結論付けられるべきである。

イ 本来であれば、争点は下記のように設定すべきであったと思われる。

《筆者が考えた例》

一般口座内に保管されている上場株式等を譲渡した場合に所得税法 48 条 3 項及び所得税法施行令 118 条 1 項を適用するに当たり、特定口座内に保管されている同一銘柄の上場株式等は計算上含めないことになるのか否か。

この争点設定では、適用される条文（所得税法 48 条 3 項及び所得税法施行令 118 条 1 項）の趣旨目的を直接検討する必要が生じる。そうなった場合には、同条が、同一銘柄の有価証券について区分計算を予定していた（区分計算することが同条の趣旨目的に適う）という結論に到達することが困難になるものと思われる。

裁判所は、自ら用意した結論に到達しやすいように措置法 37 条の 11 の 3 の規定をクローズアップした（同条を議論の中心に据えた）ものと思われるが、そのことより、自らが設定した争点とそれに対する結論が一致しない結果を招いている。

3. 裁判所の論理解釈の手法についての疑問

ア 文理解釈を基本としつつも、「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」（金子宏「租税法第二十四版」124 頁）のであるが、そこで、この点について検討してみる。

イ 本件についての適用条文は、所得税法 48 条 3 項及び所得税法施行令 118 条 1 項である。まずは当該条文が、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該当するのか、ということそれには該当しない。そのため、本来的には論理解釈する必要がない。

そこで仮に、論理解釈するにしても、所得税法 48 条 3 項及び所得税法施行令 118 条 1 項の趣旨目的に照らして解釈することになるから、納税者の文理解釈の結果得られる結論は、論理解釈による結論からみても妥当なものという判断になるはずである。

ウ しかし、裁判所は、本件に適用がない措置法 37 条の 11 の 3 の規定の趣旨目的を尊重して、所得税法 48 条 3 項及び所得税法施行令 118 条 1 項を解釈し適用している（本件には適用がない措置法 37 条の 11 の 3 の規定の趣旨目的を踏まえると、納税者の計算は妥当な結果にならないというものである。）。このような本件に適用がない条文を持ち出して適用される条文を解釈するやり方が、租税法規に対して行われることが妥当なことといえるのか疑問がある（先に存在する法律が、後から出来た法律によって、法改正を経ることなく事象に応じて柔軟に解釈の変更が認められることに疑問がある）。

4. まとめ

裁判所が措置法 37 条の 11 の 3 の趣旨を参照した背景には、特定口座制度の税制の一貫性を確保する意図があったと推測される。しかし、その結果として文理解釈を逸脱したことは租税法律主義の原則を損ない、法的安定性を犠牲にするものである。

本件において、裁判所は租税法律主義の根幹である文理解釈を逸脱し、適用条文には無い趣旨（別の規定の趣旨）を持ち込んで適用条文の論理解釈を行った。その結果、納税者が文言にしたがって申告するという基本的行動が否定される事態となった。このような判断は、法解釈の一貫性を損ない、将来の納税者に混乱や税務リスクをもたらす可能性がある。例えば、本件判決のような解釈の仕方を前提にした場合、税務調査時に課税庁が制度趣旨を理由として予期しない追加課税を行う可能性が高まり、納税者や税理士に不測のリスクを生じさせる。

本件のような事態を防ぐには、法解釈において文理解釈を尊重し、租税法律主義に基づく法的安定性と予測可能性を確保することが必要不可欠である。仮に制度趣旨や整合性を重視した解釈が必要となる場合には、立法による明確な規定整備を通じて対応すべきである。これにより、納税者が予測可能な環境のもとで税務処理を行えるようにするべきである。

以上