



# 税務リスクに備える!!

鳥飼総合法律事務所 弁護士 掘 招子

## 今月のポイント 通達と法源性

裁判において、租税法の解釈につき、通達に反する解釈が正しいとされることがあります。今回は、通達と異なる解釈の下、税務申告をし、それに対し更正処分がなされたところ、納税者の解釈が正しい、すなわち、通達の解釈が誤りであるとして、納税者の請求が認められた事案をご紹介します。

※法源=法律としての根拠

### ➡ 今回の論点

今回ご紹介する判決は、大阪高裁1990（平成2）年12月19日判決（以下、「本件判決」。原審は大阪地裁1989（平成元）年3月28日判決）です。本件では、更生会社における評価益・債務免除益の発生事業年度の所得計算は、まず評価益・債務免除益につき、旧会社更生法269条3項に定める累積繰越欠損金を益金に算入しないこととして益金額を算出し、それから旧法人税法57条1項により青色申告欠損金の繰越控除をすべきであるとして、これに反する旧法人税基本通達14-3-1の6に基づく取り扱いが否定されました。

### ➡ 今回の事案

#### <事案の概要>

1978年2月に経営破綻したA社は、1982年9月30日に更生計画が認可され、更生会社として同年5月1日から9月30日までの法人税法上の事業年度に関して、まず会社更生欠損金の金額を控除し、更に青色申告欠損金を当期控除額として損金に算入した結果、所得はゼロ、翌期の繰越欠損金約170億円余として申告しました。

また、1982年10月1日から1983年3月31日までの事業年度も、新たに生じた欠損金に前期まで生じた繰越欠損金を加えた額が翌期に繰り越される欠損金であるとして申告しました。

これに対し、税務署長は、まず、青色申告欠損金を控除し、次に残る金額について会社更生欠損金を当期控除額として損金に算入すべきであり、これにより、A社には翌期に繰り越すべき欠損金は存在しないとして、申告を否認する更正処分を行いました。

また、税務署長は、A社がそれぞれ前期からの繰越欠損金が存在することを前提に、1984年3月期～1986年3月期の3期にも、多額の翌期繰越欠損金が存在するとして申告をしたことに対しても、同様の理由で更正処分を行いました。

そこで、A社は、更生会社の税務処理に当たっては、まず旧会社更生法269条3項（会社更生欠損金）が優先的に適用され、次に、旧法人税法57条1項（青色申告欠損金の繰り越し）が適用されるべきであると主張して、各処分の取り消しを求めたのです。

#### <主たる争点>

この事案では、更生会社の欠損金の取り扱いについて、旧法人税法57条による欠損金の繰越

控除（青色申告欠損金として翌期以降5年間（当時。現在は7年）繰り越しができるもの）と、旧会社更生法269条3項の特例（会社更生欠損金として当該事業年度に限って益金への不算入が認められるもの）の適用と、いずれを優先適用させるかが争点となりました。

#### <本件判決の要旨>

判決では、会社更生法の立案時の1951年1月20日付草案から、その後の改正経緯を時系列で詳細に検証し、「右立法、改正の経緯に照らせば、本条項はもともと更生会社の評価益等の額を益金不算入とすることを企図して立案され、その後、立案の過程で不算入額に一定の限度が設けられたものの、立法及び改正の過程を通じ一貫して「益金の額に算入しない」旨の文言が用いられていることは明らかである」と述べ、また、会社更生法の本条項の立法趣旨について、原審判決を引用し、「更生計画認可決定により、その内容どおりの債権の免除を受けたり（同法242条）、届出がなされなかったために失権する債権も生じ（同法241条）、これらは更生会社の益金として計上されることになるが、このような評価益や債務免除益を、税法上、所得の計算において実質的に益金に算入することは、更生会社に対し、酷であるうえ、債権者の犠牲において課税がなされることになり、ひいては更生計画の遂行にも支障が生ずることから、その部分を課税の対象から除外することとしたものであること、しかし、その全額を課税の対象から除外することは一般の場合と著しい不均衡を生ずること等から、更生手続開始前から繰越されている欠損を填補する限度内で、これを認めることとしたもの」と解しました。

そのうえで、このような本条項の立法、改正の経緯及び立法趣旨並びに本条項は、

- ① 「更生手続開始前から繰越されている欠損金につき、所得の金額の計算上「益金の額に算入しない」と規定しており、その文言を

素直に解釈すれば、本条項は、更生会社の評価益等のうち、累積繰越欠損金に達するまでの金額を、法に基づく所得金額の計算上、益金の額に算入しない旨を定めたものと解されること」

- ② 「右評価益等は、本質的には更生会社の利益であることは否定できないにしても、評価益は、管財人や債権者等利害関係人が手続開始の時点における正確な会社の財産状態を把握するとともに、更生担保権の範囲を画することにより観念的清算を行うために会社更生法によって評価換が義務付けられ、その結果として生ずるものであり、必ずしも更生会社自体に直接利益を生じさせることを目的とするものではないこと」
- ③ 「債務免除益も、具体的取引により生ずるものではなく、前記会社更生手続の目的達成のために会社更生法242条、241条により、更生計画の認可によって当然生じるものであって、観念的清算手続による利害関係人の権利の一律的調整の結果として生じるものであり、その時点で直ちに更生会社に個別的利益を対価として発生されるものではないこと」等からすれば、「本条項は、会社更生手続において発生する評価益及び債務免除益を、前記累積繰越欠損金を填補する限度内で法による所得計算上、益金に算入しないとすることによって、それを非課税とする趣旨の規定と解するのが相当である」と判示しました（ほば、原審判決を引用し、下線は付加・訂正部分）。

従って、「更生会社の累積繰越欠損金が、(イ) 更生手続開始前に発生した青色申告欠損金と、(ロ) 更生手続開始後に発生した青色申告欠損金と、(ハ) それ以外の欠損金（会社更生欠損金）とから構成されている場合に、一定額の評価益等が生じた場合には、まず、右評価益の中から(ハ) の会社更生欠損金の額に達するまでの金額

を除外（益金不算入）して、所得金額を算出し、次いでそこから、(イ)、(ロ)の青色申告欠損金を控除すべきであると考えられる。」として、これに反する法人税基本通達に基づく取り扱いを否定し、原告の請求を認容しました。

#### <解説>

本件判決の主要な争点に関する要旨は以上のとおりですが、本稿で、是非、本件判決を機に意識していただきたいことは次の点です。

#### [ポイント]

通達は租税法の法源ではない。つまり、裁判所は通達に拘束されない。

通達の必要性、有意性については、改めて述べる必要はないでしょう。実務は通達に基づいて動いているといっても過言ではありません。

しかし、ここで、確認しておくべきことは、通達は、上級行政庁（ここでは、国税庁）の下級行政庁（税務署）への命令であり、行政庁内部では拘束力を持つことは言うまでもありませんが、最終的な法の解釈をする裁判所を拘束するものではありません。すなわち、「通達は租税法の法源ではない」ということです。

専門家の場合、通達を理解していることはもちろんですが、法令の適正な解釈をすることも求められます。通達に基づいた税務申告がなされていても、その通達が後から誤りであると判断された場合、専門家は債務不履行責任や不法

行為責任を問われる可能性があるので注意が必要です。特に、通達の解釈に多くの疑義が唱えられているような場合や、それに反する見解が有力となっているような場合には、依頼者に対し、その点を説明したうえで、どのように申告するかについて、依頼者に決断してもらいましょう。

#### ◆ まとめ

前述のとおり、通達は法源ではなく、法的に国民も裁判所も拘束しません。しかし、一方で、租税行政は通達に依拠して行われ、租税法の解釈・適用に関する多くの問題は通達に即して解決されます。日常を見渡す限りでは、通達は法源ともいえる機能を果たしています。通達に反する申告をすれば、処分される可能性が高いですし、また、通達による法令の解釈・適用自体、合理的であることが多いでしょう。実際、通達の内容が法令に適合しているかが裁判で争われたとき、その多くのケースについて、法令に適合するとの判断がなされています。

このような状況で、日々の業務に追われていると、つい、通達の解説本だけに頼りがちになり、条文をじっくり読む機会をなかなかもつことができないかもしれませんが、専門家として法解釈を行うには、直接条文にあたって確認することが必要でしょう。

なお、本件判決確定後、本件判決に合わせる形で、本件通達は変更されました。 