



## Osaka Gakuin University Repository

Title	税法の解釈－学理的解釈を中心として－ Interpretation of Tax Law: Interpretation Based on Scholarly Principles
Author(s)	小倉 康三 (Kozo Ogura)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 13 巻第 2 号 : 1-24
Issue Date	2013.11.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

# 税法の解釈 －学理的解釈を中心として－

小倉 康三

## Interpretation of Tax Law: Interpretation Based on Scholarly Principles

Kozo Ogura

### ABSTRACT

The purpose of this paper is to clarify, when interpreting Japan's tax laws, what the language of the tax law means according to tax law logic. This paper will consider the logic of the reasonable inferences that can be drawn from the relationships of the objectives of the tax laws such as tax egalitarianism, tax legalism, and other legal norms.

It will be clear that, when using a "literal interpretation" approach, law is faithfully interpreted according to a literal reading of the statutory provision, placing emphasis on the meaning of the language that composes the regulation, and upon adherence to terminology and grammatical rules. Under the "logical interpretation" approach, emphasis is placed on a regulation's underlying rationale, and logic-based reasoning is included in the interpretation.

I will also consider the method of interpreting tax law from a comprehensive viewpoint, in other words, considering the relationship of the law with various other law provisions, the purposes and objectives behind the enactment of the law, and how reason and systematic logic supports interpretation. Various methods of law interpretation are identified by keywords:

“extended interpretation”, “narrowing interpretation”, “interpretation of changes”, “contrary interpretation”, “analogical interpretation”, and “matter-of-course interpretation”. When used to interpret tax law, these keywords are very helpful as scholarly interpretation methods, and should prove to be a great assistance in the interpretation of tax legislation.

## I. はじめに

わが国は、成文法主義の国であり、憲法を頂点にその下に数多くの法律、政令、府令、省令ならびに規則等（政令、省令等を含めて、以下「法令」という）があり、さらに地方公共団体の条例や規則等がある。そこにおいて、法令の解釈は、具体的な事実が何法令の法文の何処にあてはまる事実であるか、そのあてはまった法文の意味を説き明かすことを指す。その適用は、法文を具体的な事実にあてはめて法令の効力を現実に働かせることをいう。

さて、租税法規（以下、「税法」という）についてみれば、現実に生じる租税の具体的な事実は千差万別であるから、税法を常に機械的にあてはめて働かされる事実ばかりではない。したがって、税法の意味内容を明確にして税法の文言意味するところは何であるかを明らかにする作業（これを「税法の解釈」という）が重要になってくる。

前稿（小倉2011）、大阪学院大学「企業情報学研究」第11巻第2号「税法の解釈 - 法規に照らして -」では税法の法規的解釈を中心に検討したので、本稿では、学理的解釈を中心に税法の解釈について考察する。なお、文理による解釈の方法と論理による解釈の方法に分けて考察している。

## II. 文理による税法解釈の方法

「文理による解釈」とは、条文の文言から意味を忠実に解釈することである。それは、法規を構成する文言の意味するところに主眼を置いて、用語や文法規則に従って解釈することである。解釈の手順は、法規の個々の用語解釈から始め、次にこれらの用語が文法的にどのように掛かり合いどのようにつながるかを、文やことばの続き具合から判読して全体の意味を解釈していくのである。税法の解釈においては、この方法は不可欠な前段階的方法であるといわれ

るが、用語、文法だけにこだわって解釈の目的を見失うと解釈としては意味をもたなくなる。

例えば、「明日は雨降る天気ではない」という文章は、書き手の意図に関係なく読み手の意図で「明日は雨降る。天気ではない。」と雨天で読み取れることもできるし、「明日は、雨降る天気、ではない。」と晴天でも読み取れる。このようにこの文章の意味は句読点の打ち方だけで解釈が変わってくる。立法者は、法令の内容を表現するために個々の用語についても文章全体の文脈についても細心の注意を払っているはずであるが、その文章の前後の関係ないし背景を考えないと解釈の確定ができないことがある（林1972, 96頁）。

例えば、所得税法第33条第1項「譲渡所得とは、資産の譲渡（……略……）による所得をいう」の規定がある<sup>1)</sup>。この規定を文理により解釈する場合、第1段階として法規を構成する「資産」や「譲渡」という個々の用語を語義と文法的規則に従ってその意味を一般的に解釈し、第2段階として、この法規と他の法規との関係をそれが法体系の中で占める相関的な位置などを考慮しつつ第1段階で解釈された意味を一層厳密に確定していく作業がおこなわれる。

「資産」という用語は、辞書によれば、「身代（しんだい）、家産、財産」（角川漢和中辞典）と解されている。税法の「資産」とは、事業の用に供していない土地、建物および事業の用に供している土地、建物、機械、器具、備品等の固定資産はもちろんのこと、販売以外の目的で飼育する役牛馬、種牛馬、乳牛等の家畜または果樹および借家権、賃借権、営業権、特許権、実用新案権等の無形固定資産ならびに地上権、永小作権等の用益物権、行政官庁の許可、認可、割当等により発生した事実上の権利も、そのうちに含まれ、これらすべてが譲渡所得の対象となる「資産」に該当する。ただし山林所得の対象となる立

1) 【所得税法（譲渡所得）第33条第1項】

譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。

木、販売目的で所有する物的流動資産、金銭債権、非課税所得の対象となる生活用動産、有価証券取引税の対象となる有価証券等は譲渡所得の対象となる資産から除外される(所得税法第33条第2項、所得税法施行令第81条)<sup>2)</sup>。

また「譲渡」という用語は、一般的には「権利などを人に譲り渡す」(角川漢和辞典)ことと解されている。税法の「譲渡」とは、物の売買のほか、交換、競売、公売、収用、換地処分、物納、法人に対する出資等がこれにあたり、法人に対する贈与、限定承認に係る相続、著しい低額譲渡、建物もしくは構築物の所有を目的とする地上権もしくは賃借権または地役権の設定で一定のもの等も譲渡とみなされる。さらに所有権その他の財産権を移転する一切の行為まで該当する(所得税法第59条第1項、同施行令第79条第1項、同第95条、同第169条等)<sup>3)</sup>。

---

## 2) 【所得税法(譲渡所得)第33条第2項】

次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

1. たな卸資産(これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。)の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得
2. 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得

### 【所得税法施行令(譲渡所得の基因とされないたな卸資産に準ずる資産)第81条】

法第33条第2項第1号(譲渡所得に含まれない所得)に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

1. 不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る第3条各号(たな卸資産の範囲)に掲げる資産に準ずる資産
2. 減価償却資産で第138条(少額の減価償却資産の取得価額の必要経費算入)の規定に該当するもの(同条に規定する取得価額が100,000円未満であるもののうち、その者の業務の性質上基本的に重要なものを除く。)
3. 減価償却資産で第139条第1項(一括償却資産の必要経費算入)の規定の適用を受けたもの(その者の業務の性質上基本的に重要なものを除く。)

## 3) 【所得税法(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)第59条第1項】

次に掲げる事由により居住者の有する山林(事業所得の基因となるものを除く。)  
又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、  
譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時  
における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

1. 贈与(法人に対するものに限る。)  
又は相続(限定承認に係るものに限る。)  
若しくは遺贈(法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るもの

なお、所有権の譲渡という形式をとっていても、実質は債務の弁済の担保として財産を形式上債権者に譲渡して信用授受の目的を達するいわゆる譲渡担保のための所有者の移転は、担保の目的で外形上なされるものであるからその財産の譲渡によって所得が発生することはない。したがって、形式的に慣習法上の移転が行われているにすぎないことが明確な場合には、ここにいう譲渡には該当しないと解釈される。このように、文字や文章に主眼を置いて用語を忠実に

に限る。)

2. 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。)

**【所得税法施行令（資産の譲渡とみなされる行為）第79条第1項】**

法第33条第1項（譲渡所得）に規定する政令で定める行為は、建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（以下この条において「借地権」という。）又は地役権（……略……）の設定（借地権に係る土地の転貸その他他人に当該土地を使用させる行為を含む。以下この条において同じ。）のうち、その対価として支払を受ける金額が次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる金額の10分の5に相当する金額を超えるものとする。

1. 当該設定が建物若しくは構築物の全部の所有を目的とする借地権又は地役権の設定である場合  
その土地（借地権者にあつては、借地権。次号において同じ。）の価額（……略……）
2. 当該設定が建物又は構築物の一部の所有を目的とする借地権の設定である場合  
その土地の価額に、その建物又は構築物の床面積……略……の占める割合を乗じて計算した金額

**【所得税法施行令（譲渡所得の収入金額とされる補償金等）第95条】**

契約（契約が成立しない場合に法令によりこれに代わる効果を認められる行政処分その他の行為を含む。）に基づき、又は資産の消滅（価値の減少を含む。以下この条において同じ。）を伴う事業でその消滅に対する補償を約して行なうものの遂行により譲渡所得の基因となるべき資産が消滅をしたこと（借地権の設定その他当該資産について物権を設定し又は債権が成立することにより価値が減少したことを除く。）に伴い、その消滅につき一時に受ける補償金その他これに類するものの額は、譲渡所得に係る収入金額とする。

**【所得税法施行令（時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲）第169条】**

法第59条第1項第2号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時ににおける価額の2分の1に満たない金額とする。

に解釈しようとしても、「資産」や「譲渡」の用語例が示すように、文字や文章のもつ表現力の限界が文理による解釈にはあるといえよう。

### Ⅲ. 論理による税法解釈の方法

「論理による解釈」というのは、その背後にある道理に重点を置き、論理を重視して推論も含めて解釈をすすめていくことである。条理や論理的思考に基づいて法規を総合的見地から、すなわち、それと関連諸条文との関係、その制定の目的、趣旨などを考慮して、理屈や物事の筋道や道理に主眼を置いて解釈する方法である。

「論理による解釈」は、「文理による解釈」と異なって、理屈や物事の筋道や道理を諸般の視点から考察しそれを支えとして解釈するものである。その解釈方法は、「拡張解釈」、「縮小解釈」、「変更解釈」、「反対解釈」、「類推解釈」、「もちろん解釈」と称せられる(林1972, 65~66頁)。いずれの解釈方法も、その必要要件として論理的整合性や体系性が求められる。特に一定した法則というものが存在するものではなくいわば自由に解釈するという特色があり、その解釈方法によっては180度異なる全く正反対の結論が出てくることがあり得るので、結果の妥当性と実社会における適合性という点に十分配慮しなければならない。

#### 1. 拡張解釈と縮小解釈

拡張解釈、縮小解釈というのは、法規の法文や文言を、法学における通常の用例よりも拡張し、または縮小して解釈することであるが、それは日常の用例を基準とするのではない(林1972, 108~110頁)。したがって日常用例によれば、拡張解釈・縮小解釈になっても、法学上の用例としては拡張解釈・縮小解釈にならない場合もあり、またその正反対の場合もある。もちろん税法には、

他の法域に存在しない税法特有の文言や概念もあるから、会計上の用語例や、取引上の用語例が基準になる場合もある。

拡張解釈は、縮小解釈に対立する論理解釈の一種で、法令で用いられている用語をその趣旨に照らし通常用いられている意味より若干拡大して解釈する（林1972, 108頁）。法令の適用範囲を拡大するという点において類推解釈（後述）と似ているが、筋の通らない理屈をつけて無理に意味を拡張するのではなく、いろいろの事情に配慮した上で条文の文言どおり解釈するのではなく一般の意味以上に拡張して解釈することが妥当と思われる場合にのみ認められる解釈である。

例えば、国税通則法第10条での「国税に関する法律において日、月又は年をもって……」の「法律」という意味が、国税通則法に限られることなく、政令、省令で定められている期間の計算や期限についても「初日不算入」や「期間の末日が休日にあたる」というときの期限の延長」といった同条での原則に含まれる趣旨を意味すると解する場合が拡張解釈である<sup>4)</sup>。

#### 4) 【国税通則法】第三節 期間及び期限

第十条（期間の計算及び期限の特例） 国税に関する法律において日、月又は年をもって定める期間の計算は、次に定めるところによる。

一 期間の初日は、算入しない。ただし、その期間が午前零時から始まる時、又は国税に関する法律に別段の定めがあるときは、この限りでない。

二 期間を定めるのに月又は年をもつてしたときは、暦に従う。

三 前号の場合において、月又は年の始めから期間を起算しないときは、その期間は、最後の月又は年においてその起算日に相当する日の前日に満了する。ただし、最後の月にその相当する日がないときは、その月の末日に満了する。

2 国税に関する法律に定める申告、申請、請求、届出その他書類の提出、通知、納付又は徴収に関する期限（時をもつて定める期限その他の政令で定める期限を除く。）が日曜日、国民の祝日に関する法律（昭和二十三年法律第七十八号）に規定する休日その他一般の休日又は政令で定める日に当たるときは、これらの日の翌日をもつてその期限とみなす。

第十一条（災害等による期限の延長） 国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないと認めるときは、政令で定めるところにより、その理由のやんだ日から二月以内に限り、当該期限を延長することができる。

さらに、所得税法の配偶者控除にいう「配偶者」について、通常用語例よりも広く解釈して、内縁の妻を含むものと解釈するようなことが拡張解釈である(清永1991, 37頁)。

刑法の例をあげれば、刑法第38条第3項の「法律を知らなかったとしても、……」に掲げられている「法律」は、国会の議決により制定される法律のみをいうのか、あるいはそれとも法律の委任を受けて罰則を定めている政令、省令のほか地方公共団体の条例、規則をも含むのかというときに後者の見解での解釈が拡張解釈にあたる。すなわち、罰則の委任を認めた憲法第73条、国家行政組織法第12条、地方自治法第14条、第15条等の諸規定から、ここでいう「法律」とは、政令、省令、条例、規則などを含めた「広義の法律」を意味するものであると理解することが拡張解釈である<sup>5)</sup>。拡張解釈は、文字の意味を拡大

5) 【刑法(故意)第38条】

罪を犯す意思がない行為は、罰しない。ただし、法律に特別の規定がある場合は、この限りでない。

- 2 重い罪に当たるべき行為をしたのに、行為の時にその重い罪に当たることとなる事実を知らなかった者は、その重い罪によって処断することはできない。
- 3 法律を知らなかったとしても、そのことによって、罪を犯す意思がなかったとすることはできない。ただし、情状により、その刑を減輕することができる。

【日本国憲法(内閣の事務)第73条】

内閣は、他の一般行政事務の外、左(以下)の事務を行う。

- 1 法律を誠実に執行し、国務を総理すること。
- 2 外交関係を処理すること。
- 3 条約を締結すること。但し、事前に、時宜(じぎ)によっては事後に、国会の承認を経ることを必要とする。
- 4 法律の定める基準に従い、官吏に関する事務を掌理(しょうり)すること。
- 5 予算を作成して国会に提出すること。
- 6 この憲法及び法律の規定を実施するために、政令を制定すること。但し、政令には、特にその法律の委任がある場合を除いては、罰則を設けることができない。
- 7 大赦(たいしゃ)、特赦(とくしゃ)、減刑、刑の執行の免除及び復権を決定すること。

【国家行政組織法(行政機関の長の権限)第12条】

各省大臣は、主任の行政事務について、法律若しくは政令を施行するため、又は法律若しくは政令の特別の委任に基づいて、それぞれその機関の命令として省令を発す

して解釈することであるから、一般に刑罰法令や個人の権利を制約し、義務を課する法令の解釈にあたっては無秩序に拡張解釈すべきではない。

縮小解釈は、拡張解釈に対立する概念で法令の規定用語をその通常の意味よりも狭い意味に解釈することをいう（林1972, 110頁）。その慣用上の概念が適用される事物の全体よりも狭い概念をその言葉に付与する解釈である。したがって、これは制限解釈ないし限定解釈でもある。縮小解釈は、合理的、目的論の見地からの解釈で、法令の規定中の用語をそれが通常の意味に解釈するとその法規の適用範囲が広くなりすぎて不当な結果が生じるおそれのあるときに用いられる。

例えば、日本国憲法第35条第1項「何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、……令状がなければ、侵されない」および第38条第1項「何人も、自己に不利益な供述を強要されない」の規定は、その前後の一連の規定、その趣旨、沿革等からみて、犯罪捜査

---

ることができる。

- 2 各外局の長は、その機関の所掌事務について、それぞれ主任の各省大臣に対し、案をそなえて、省令を発することを求めることができる。
- 3 省令には、法律の委任がなければ、罰則を設け、又は義務を課し、若しくは国民の権利を制限する規定を設けることができない。

**【地方自治法（第3章 条例及び規則）第14条】**

普通地方公共団体は、法令に違反しない限りにおいて第2条第2項の事務に関し、条例を制定することができる。

- 2 普通地方公共団体は、義務を課し、又は権利を制限するには、法令に特別の定めがある場合を除くほか、条例によらなければならない。
- 3 普通地方公共団体は、法令に特別の定めがあるものを除くほか、その条例中に、条例に違反した者に対し、2年以下の懲役若しくは禁錮、100万円以下の罰金、拘留、科料若しくは没収の刑又は5万円以下の過料を科する旨の規定を設けることができる。

**【地方自治法（第3章 条例及び規則）第15条】**

普通地方公共団体の長は、法令に違反しない限りにおいて、その権限に属する事務に関し、規則を制定することができる。

- 2 普通地方公共団体の長は、法令に特別の定めがあるものを除くほか、普通地方公共団体の規則中に、規則に違反した者に対し、5万円以下の過料を科する旨の規定を設けることができる。

および刑事手続についてのみに制限して適用される規定であると解釈する場合が縮小解釈である<sup>6)</sup>。

また、民法第177条「……第三者に対抗することができない」の規定は、「第三者」という言葉を普通の意味に解するときには広すぎるので、縮小解釈してこれを「正当な利益を有する第三者」に限定して解釈する。さらに、動産に関する物権の譲渡に際しての対抗要件を規定する同法第178条「……に関する物権」は、広すぎるので縮小解釈して「……に関する所有権」と解釈する<sup>7)</sup>。

税法上の例をあげれば、先述した所得税法第33条の譲渡担保の場合がある。担保の目的で動産を形式的に譲渡する譲渡担保は、その担保になった資産の実態は譲渡人が使用収益して譲渡人が債務者として債務の利子相当額の債務履行をしているような場合に、形式的には「資産の譲渡」に該当しても実質的には「譲渡」されておらず譲渡所得の目的からみて「資産の譲渡」には含まないものと解される。このような限定解釈は、譲渡所得課税の趣旨目的からみて縮小

---

6) 【日本国憲法（住居、所持品等の不可侵）第35条】

何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第33条の場合を除いては、正当な理由に基いて発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。

2 搜索又は押収は、権限を有する司法官憲が発する各別の令状により、これを行ふ

【日本国憲法（自己に不利益な供述強要禁止）第38条】

何人も、自己に不利益な供述を強要されない。

2 強制、拷問若しくは脅迫による自白又は不当に長く抑留若しくは拘禁された後の自白は、これを証拠とすることができない。

3 何人も、自己に不利益な唯一の証拠が本人の自白である場合には、有罪とされ、又は刑罰を科せられない。

7) 【民法（不動産に関する物権の変動の対抗要件）第177条】

不動産に関する物権の得喪及び変更は、不動産登記法（平成16年法律第123号）その他の登記に関する法律の定めるところに従いその登記をしなければ、第三者に対抗することができない。

【民法（動産に関する物権の譲渡の対抗要件）第178条】

動産に関する物権の譲渡は、その動産の引渡しが必要ならば、第三者に対抗することができない。

解釈といえる。

いずれにしろ、税法での拡張解釈や縮小解釈は、税法の解釈を通じて租税法律主義や租税平等主義がくずれていくことになるので原則として許されないと考えられている（清永1991, 36頁）。

## 2. 変更解釈

変更解釈とは、法令の規定の文字、用語を変更して明らかに法令の文理から離れて本質的、論理的にそこに規定されるべきであった別の文字、用語の意味に解釈することをいう（林1972, 111～112頁）。したがって、変更解釈は、権利義務に著しく不利な影響を与えるようなときあるいはその変更解釈によって処罰範囲が拡張されるような刑罰規定であるときは軽々しくみだりにすべきではない。変更解釈が許されるには、明らかな立法上のそれが是正されることが予期される場合で、つぎの要件が充たされる場合に限られる。

- 1) 立法上に疑う余地がない過誤がある。
- 2) 変更解釈が認められる原因、事由が客観的に鮮明で、そうすることで法秩序全体からみても整合性が保たれる。
- 3) 変更解釈することで社会の正義と公平の実現がはっきりして、そのことが人権を侵害しない。

変更解釈は法令に規定されている文言を変更して、その規定するところとは別の意味に解するというのであるから、文理から相当に離れた解釈になる可能性がある。したがって、権利義務、罰則に著しく不利な影響を及ぼすようなものについては、むやみに変更解釈は許されない。したがって、改正が行われてこれが正されるまでは規定が働かないという事態が生じてもやむを得ない。この変更解釈が許される場合とは、特定の法令の一部改正をしたとき、その特定の法令の規定を引用している他の法令の規定についても、必要な改正手続をな

すべきであるのに所要の調整を失念していた場合に発生するのである。

税法の例をあげれば、租税特別措置法の規定において「所得税法第××条に規定する……」という条文を引用している場合に、この条文が改正され「第××条の2」に移動したような場合に變更解釈が許されるケースが発生する。例えば、このとき立法者が租税特別措置法の規定も改正せねばならないものを失念したとすると、變更解釈により「第××条」を「第××条の2」と読み替えて變更解釈して適用しないと租税特別措置法の規定が解釈できないことになる。この種の変更解釈は、文理を離れた解釈であるから、立法上、近々その誤り矛盾の是正措置が当然とられることが明白であり認められる解釈といえる。

また、ある法制度改正を前提として、ある法が先に可決制定されてしまって他の関連法案がその時不成立となり可決されなかった場合に、先議可決された法の文言が他の法の改正ないし制度改正を前提にしての文言であった場合において、その文言のことが一時実在しないとか、制度は改正されたが一部の関連法案が旧法のままで文言改正ができていないというようにタイムラグによる矛盾が生じる。例えば、大蔵省が財務省に変更されたときに「大蔵大臣、大蔵省令」が「財務大臣、財務省令」に変更されたように、この種の変更が行われたときには、もしタイムラグによる法令の矛盾が発生した場合には読み替えて變更解釈することが許されるし、むしろ変更して解釈すべきことになる。この種の変更解釈も、文理を離れた解釈であるから、立法上、近々その誤り矛盾が当然解消されることが明白であり認められる解釈といえる。

### 3. 反対解釈

反対解釈とは、法令の規定の中にある事項を特に明示的に限定している場合、その規定に漏れた他の類似の事項についてはその法規が適用されないと結論する法解釈の一方法である(林1972, 115頁)。ある法令の中の「甲はAである」という規定から、その規定の趣旨が甲に「限って」そうであるということ

であれば甲に該当しない乙、丙というものにはその規定の適用がないと解釈する。この解釈には、論理的に甲で「ないもの」はAでないという結論が裏面に隠されている。

日本国憲法の例をあげれば、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する」（日本国憲法第25条第1項）の規定にいう「国民」は、すなわち、「日本国民」のみを対象としているので外国人はそこから除外されると解する。この「国民」すなわち「日本国民」の解釈に対して、「何人も、公共の福祉に反しない限り、居住、移転及び職業選択の自由を有する」（日本国憲法第22条第1項）の規定および「何人も、外国に移住し、又は国籍を離脱する自由を侵されない」（同条第2項）の規定にいうところの「何人」と「国民」とを対照比較すると、この「何人も」には日本国民のみならず外国人も含むものであると解釈するのが反対解釈である（林1972, 116頁）。

民法の例をあげれば、「未成年の子が婚姻するには、父母の同意を得なければならない」（第737条第1項）の規定から、成年の子の婚姻については父母の同意の要不要に関していずれも積極的な規定がない。したがってこれについては、父母の同意を要しない趣旨であると読み取られるのである。さらに例をあげると「成年に達した者は、養子をすることができる」（民法第792条）と定められている。未成年者については何らの規定がないが、その裏面には「未成年者は、養子をするとはできない」と逆のこともでてくるものであると解釈するのが反対解釈である（林1972, 116頁）。

税法でいえば、例えば、国税徴収法第75条以下の差押禁止財産の列举規定が反対解釈の例である。同法第75条は「一般の差押禁止財産」を、第76条、第77条は「給与等の差押禁止」の限度を、第78条は「条件付差押禁止財産」を規定しているので、逆に読み取ってこれらに該当しない財産は差し押えてよいとする解釈方法である。そのほか法人税法第33条第1項は「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の

金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」と規定しており、その例外として同条第2項では災害による著しい損害その他の「政令で定める事実」が生じた場合については法人税法施行令第68条に列挙されている資産の種類については時価までの評価減を認めている。したがって第68条に列挙されていない事実について評価損を計上した場合は、これを法人税法上損金に算入することは是認されないと解するのが反対解釈である。

さらに国税通則法第36条を見ると、納税の告知をしなければならないものとして、第1号の賦課課税方式の国税から第6号の日本銀行券発行税まで列挙されており、同条には申告納税方式の国税で、更正、決定の処分により納付すべきものの列挙がないから、更正、決定処分については納税の告知を要しないと、法令の書かれざる部分を反対解釈して断定する。

反対解釈は、法令を論理の技術によって判読するのであるから、法令が甲という事項について規定しておきながら、これに類する乙という事項について何らの規定を置かなかったということは、立法者は乙については当然と考えて規定を設けなかったこともありうるわけで、また、念のために甲について規定し特に乙を排除するという立法者の意思はなかったと考えられる場合もありうるから、その推論の正否によって180度違った結論に到達する危険がある。したがって、反対解釈をおこなうときは、立法の趣旨、目的を十分判断し当然に厳格に解釈せねばならない。常に解釈結果の公正妥当性が確保せられるようにしなければならない。どのような場合に反対解釈が要求されるかは、当該法令の法文脈から判断する以外に方法はない。いわゆる列挙的規定その他明らかに例外的、限定的な立法趣旨をもつ法令は原則として反対解釈の論理が妥当する。

#### 4. 類推解釈

類推解釈は、類似した事柄のうち、ある法令の中にだけ規定があつて、他の法令では直接に明文化した規定がない場合に、規定のある法令と同様の趣旨の

規定が、規定がない他の法令にも置かれているものと類推して解釈する方法である（林1972, 118頁）。換言すると、ある法令の中に乙について直接の規定がないが、これと類似する甲について規定されているとき、乙について特に規定がないのは立法者が特に乙について規定を設けなかったとしても、それは乙についても甲についての規定をあてはめて同様に解釈するということで類推して解釈することをいう。

反対解釈と類推解釈は、例えば、反対解釈の場合は、甲 = A ゆえに 非甲 = 非 A と解釈される。したがって、乙丙 = 非甲 = 非 A と解釈される。これに対して類推解釈の場合は、甲 = A ゆえに 甲' 甲'' = A と解釈される。「車馬通行止め」という表示を解釈する場合をあげれば、「通行止めの対象は車馬であるから、人間が通行することは禁止されていない」と解釈するのが反対解釈の論理である。これに対して「通行止めの対象として車馬と表示しているから、牛車も自動車も人力車も同様に通行止めである」と解釈するのが類推解釈の論理である。

類推解釈は、法の基本的原理として特段の理がないかぎり、同質類似のものは同じように取り扱うべきだという発想からくるものである。したがって、法令の中で「準用する」という語が無くても解釈によって「準用する」という規定があるかのごとく解釈するという方法であるといえる。類推解釈をすることができるのは、同質的事柄を規定しているものであれば他の法律の規定であっても差し支えない（林1972, 120～121頁）。

税法の例をあげれば、所得税法第161条第1号、法人税法第138条第1号における国内源泉所得の定義の中でそれぞれ「国内にある資産」という文言が見られる。「国内」とは「この法律の施行地をいう」と、それぞれの税法で定義づけられているが、国内にある「資産」についての規定が設けられていないので資産の種類によってはわかりにくいものが多い。ところが、同じ国税に関する法律である相続税法第10条においては、各種の財産の所在に関して詳細な規定

を設けているから、所得税法、法人税法に定める「国内にある資産」は、この規定を類推して適用するというのが類推解釈である。

また、所得税法第234条第2項、法人税法第156条、相続税法第60条第4項、等で、税法上の質問検査権の解釈規定が設けられているが、例えば、「……の規定による質問及び検査の権限」「または……の規定による当該職員の権限」は、「……犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」というような解釈規定が設けられていない税法にもこの規定が設けられているのと同様に類推して解釈すべきであるというのが類推解釈である。

さらに、所得税法の配偶者控除にいう「配偶者」について、内縁の妻は「配偶者」にふくまれないと解釈した上で、しかし、内縁の妻にも配偶者控除の類推適用を肯定するような解釈が類推解釈である（清永1991, 37頁）。いずれにしろ類推解釈は、税法の解釈を通じて租税法律主義の原則がくずれていくことになるので原則として許されないと考えられている（清永1991, 36頁）。

## 5. もちろん解釈

「もちろん解釈」とは、類推解釈の一種であり類推解釈の方法をとることが当然で明瞭であるような場合の解釈方法である。すなわち、ある事柄についての法令の趣旨、目的等からみて、その事柄と共通の要素のある他の事柄については明文の規定はないが、その規定と同じ趣旨に解することが条理の上からみても自明であり当然であると、誰もが「もちろん」だというように考えられることが顕著な場合の解釈方法である（中西, 336頁, 林1972, 123頁）。

税法の例をあげれば、所得税法第33条第1項および第2項がある。「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得を」いい、「建物又は構築物の所有を目的とす

る地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で」政令で定めるものを含めて譲渡所得の基因となる資産の範囲を定め（同条第1項）、営業資産および山林は含まない（同条第2項）と規定している。譲渡所得の基因となる資産から営業資産と山林を制限的に除外し、それ以外の資産、例えば行政庁の免許、許可その他これらに類する処分により、設定された権利が含まれるかどうかについては積極の規定がない。ところが、所得税法基本通達には、法第33条《譲渡所得》関係33-1の趣旨が規定されている<sup>8)</sup>。そこでこれらの許認可等の権利が、同法第33条第2項の除外規定が制限的なものとして反対解釈が成り立つわけである。けれども、所得税法第3編非居住者（日本国内に住所も、1年以上の居所も有しない者）及び法人の納税義務の納税義務に関する規定によれば、「日本国の法令に基づく免許、許可その他これらに類する処分により設定された権利」（所得税法施行令第280条第2項第1号）の譲渡により生ずる所得は、所得税法第161条第1号に規定する「……国内にある資産の……譲渡により生ずる所得」に該当して課税対象となることが明らかである。

したがって、課税物件の源泉地が日本国にあるもののみに対し納税の義務を負う制限納税義務者である非居住者でさえも課税の対象とされるのであるから、その者に帰属するすべてについて納税義務を負う居住者は無制限納税義務者であるので「もちろん」居住者についても課税の対象となるという意味で「もちろん解釈」の適用が考えられることになる。

---

8) 【所得税法基本通達（譲渡所得の基因となる資産の範囲）法第33条《譲渡所得》関係33-1】  
譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。

## Ⅳ. 学理的解釈による税法解釈の留意点

### 1. 特殊用語とその用語の定義

税法の用語には、定義規定の存在するものとしなないものがあるが、法令中の特殊用語は、基本的にその法令で定義づけられているのが原則である。したがって、定義のない用語については、一応社会通念に従って用法どおり用いられているものと判断して解する。もし法令中のある用語が、一般的に理解するところとは幾分異なった意味に用いられるような場合には、その法令で定義されるのが原則であるからである。

税法の例をあげれば、法人税法上の「役員」という用語は、社会通念上あるいは一般法上の観念と異なることを明らかにするため、法人税法（定義）第2条第15号「役員」で「法人の取締役、執行役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう」と定義規定し、同施行令で「役員」を実質的にとらえる必要から「役員」の範囲を具体的に定めている（同施行令第7条<sup>9)</sup>。

特別に定義されていない場合、用語によっては、世間一般に通用している意味だけでは法文を解することができないこともあり、それが適切でない場合もありうるから、このようなときは、法令の立法趣旨、目的等から論理的に判断して解釈しなければならないことになる。

---

#### 9) 【法人税法施行令（役員）第7条】

法第2条第15号（役員）に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。

1. 法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。次号において同じ。）以外の者でその法人の経営に従事しているもの
2. 同族会社の使用人のうち、第71条第1項第4号イからハまで（使用人兼務役員とされない役員）の規定中「役員」とあるのを「使用人」と読み替えた場合に同号イからハまでに掲げる要件のすべてを満たしている者で、その会社の経営に従事しているもの

## 2. 法令用語の解釈時点, 約束, 慣例, 相対的および多義的な解釈

法令の用語も時代の推移によって変化するものである。いま法令の解釈をするに際して、その法令が制定せられた当時の意味に解すべきか、あるいはその法令を解釈する現時点の意味にとるべきかについては、断定できないが、立法当時と社会状態が変わらなければその法令が制定された当時の意味に解するのが原則論としての解釈態度であると考えられる。

法令用語は、一定の約束に従って使われる。法令に使用される用語には立法技術上の一定の約束、慣例に従って特別な用法があるので、それについてはそれぞれに従って解釈しなければならない。法令用語を解釈する第1段階は、原則として社会一般の用法、意味に従って法令中に用いられていると解すべきであると。しかしながら、同じ法令の中の同じ用語であっても、法令の趣旨、目的、規定する場所の前後の関係が異なって違う意味で用いられる場合もあり、法令の異なるにしたがって相対的なもので画一的に規制することができない場合もある。

税法の例をあげれば、「居住者」とは所得税法（定義）第2条第1項第3号では「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう」と定め、外国為替及び外国貿易法（定義）第6条第1項第5号では「本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう」、また「非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否にかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす」と定めるように違う意味で用いられる。また「非居住者」を、所得税法（定義）第2条第1項第5号では「居住者以外の個人をいう」と定め、外国為替及び外国貿易法（定義）第6条第1項第6号では「居住者以外の自然人及び法人をいう」と定めるように、やや違った意味に用いているので法令が異なるにしたがって注意せねばならない。

### 3. 解釈の制限と法秩序全体のバランス

税法の対象とする経済事象は複雑多岐で流動変転極まりない特質を有しているから、ある税法の規定が制定せられた時点では実在しなかった事象が、その税法の規定を適用しようとする時に存在している場合がある。その場合においては、立法当時の事情、あるいは資料、記録、立法者の意思にかかわらず法令の表現から現実に即した新しい社会状態に適合するように合理的にその適用があるとするのが論理による税法解釈である。

論理による解釈にあたっては文字、文書の文理の解釈だけでなく、その立法についての沿革、目的ないし趣旨を立法時における種々の資料、記録（原案の審議、答申の経過等の審議資料、立法理由、提案の趣旨説明書、国会における質疑応答議事録あるいは立法関係者の著書など）を基礎材料とし、法律の冒頭に、また、それぞれの条項に置かれた目的規定、趣旨規定を指針として目的、趣旨に適合するように解釈がなされねばならない。その場合、立法当時にくらべて社会状態が変化したような場合には、現実に即した新しい社会状態に適合する形でのぞまなくてはならない。

論理による税法の解釈は、税法の条文の書き表し方から予測できる範囲内で解釈がなされなければならないのであるが、税法に明定されていないものまで解釈によって課税の対象とすることは許されない。論理による税法解釈は、税を適正、適法、公平に課税し、徴収することを、趣旨、目的としてそれを基本理念としつつ、租税法律主義の制約下におかれる。さらに、税法と他の法令との関係を十分に注意しつつ、法秩序全体のバランスを乱さないように検討しながら解釈しなければならない。

税法の例をあげれば、国税徴収法第1条では「この法律は国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする」と目的を定め、租税債権の優先権の限界、租税債権と他の債権と

の調整、滞納処分、強制執行の手續等について規定して、民法、商法その他の私法との調整を図っている。法秩序全体との調和を考えなければならないということ、また税法の領域内における各税法（地方税の事業税、住民税、国税の所得税、法人税、等）との間に同様の規定がある場合、合理的な理由なしに全く懸け離れた解釈をすることは許されないということ、すなわち、当該法令のみならず他の法令との関係を見極めて解釈しなければならない。

## V. おわりに

税法の解釈について、「学理的解釈」による税法解釈の方法を検討してきた。「学理的解釈」を、「文理による解釈」と「論理による解釈」に分け、さらに論理の種類から「拡張解釈」、「縮小解釈」、「変更解釈」、「反対解釈」、「類推解釈」、「もちろん解釈」をそれぞれ検討してきた。租税法律主義の立場では、「国民観、税法律の目的及び経済的意義、並びに諸事情の変転を考慮しなければならない」（ドイツ租税調整法第1条、中川1975, 74頁）というドイツ租税調整法の考え方から導き出された解釈論がある。「税法においては他の法域におけるのとは異なり租税法律主義が最高原則であり、この法原則が税法の解釈に対し拡張解釈、縮小解釈、補充解釈のいずれも拒否し、また税法の適用に対しては類推適用を否定するからその限りにおいて制約を受ける」。税法の解釈は、「税法の条規の中にある法規範的意味を探求し、確立すること」（中川1975, 72頁）であるから、その法文の文体的意味、その言語学的意味を究明する文法的解釈ではない。税法の解釈は、税法文言の「法律用語の意味を究明すること」であると考えられている（中川1975, 63～89頁）。

税法の基本的な解釈の基準に、「疑わしきは課税する、または納税者の不利益に、ないしは国庫の利益に（*in dubio pro fisco*）」、「疑わしきは課税しない、または納税者の利益に、ないしは国庫の不利益に（*in dubio contra fisco*）」

がある(中川1975, 66~69頁)。「疑わしきは課税する」という見解は、国庫充足主義から発するところの税法の目的を財政収入の確保に焦点をあてた解釈である。これに対して「疑わしきは課税しない」というのは、刑法分野における犯罪の事実を証明するに足る証拠がないとき、または、本人の自白のみでこれを裏づける物的証拠のない場合、罰せられないという原則を税法の領域にあてはめ受けつがせた解釈であると考えられている(中西, 392頁, 清永1991, 38頁, 金子1976, 101頁)。

申告納税制度での税法は(申告納税制度でも第二義的課税権は国(または地方公共団体)に留保されている)、国民の納税義務発生要件を明確に規定することが要請されているから、これが不明瞭なときは、立法上の過失であるから法改正はもちろんのこと、法律自体の疑わしい原因が改正されるまでは、たとえ税法の性質上、行政優位の立場であっても、納税義務者に法律の欠缺を転嫁することはできない。したがって、租税法律主義の下では、税法に疑いのある場合でも、拡張解釈や類推解釈が認められないし、疑わしきは課税しないという解釈が採用されてよいと考えられている(中西, 392頁)。

このように税法の解釈は、「租税法律主義」、「租税平等主義(租税負担公平主義)」、「実質課税の原則」、「信義誠実の原則」を基にする学理的解釈と前稿で検討した法規的解釈(小倉2011)に、税法の基本的な解釈の基準である「疑わしきは課税しない」を受け入れてなされているといえよう。

#### 【参考文献・引用文献】

- ・(新井1972) 新井隆一著「租税法講義」青林書院新社, 1972年。
- ・(金子1976) 金子 宏著「租税法」弘文堂, 昭和51年。
- ・(金子1992) 金子 宏著「租税法(第四版)」弘文堂, 平成4年。
- ・(川崎・重倉1976) 川崎秀司・重倉珉祐編「現代法の体系(改訂版)」法律

文化社, 1976年。

- ・(北野1972) 北野弘久著「現代税法の構造」勁草書房, 1972年。
- ・(清永1991) 清永敬次著「新版税法(全訂)」ミネルヴァ書房, 1991年。
- ・(清永2007) 清永敬次著「税法(七版)」ミネルヴァ書房, 2007年。
- ・(忠1971) 忠 佐市著「租税法要綱(第4版)」森山書店, 昭和46年。
- ・(忠1973) 忠 佐市著「税務会計法(第4版)」税務経理教会, 昭和48年。
- ・(田中1990) 田中二郎著「租税法(第3版)」有斐閣, 平成2年。
- ・(中川1975) 中川一郎編「税法体系(全訂)」三晃社, 1975年。
- ・(中西) 中西正安著「租税法基礎理論」出版社・出版年不詳。
- ・(中西1968) 中西正安著「税務会計(上巻)」啓文社, 昭和43年。
- ・(畠山1989) 畠山武道著「租税法(改訂版)」青林書院, 平成元年。
- ・(林1972) 林 修三著「法令解釈の常識」日本評論社, 昭和47年。
- ・(松沢1976) 松沢 智著「租税実体法－法人税法解釈の基本原則－」中央経済社, 昭和51年。
- ・(小倉2011) 小倉康三稿「税法の解釈－法規に照らして－」大阪学院大学「企業情報学研究」第11巻第2号, 平成23年。