



Osaka Gakuin University Repository

Title	税法の解釈－法規に照らして－ Interpretation of Tax Law : According to the Laws and Regulations
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 11 巻第 2 号 : 31-54
Issue Date	2011.11.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

税法の解釈 - 法規に照らして -

小倉 康三

Interpretation of Tax Law : According to the Laws and Regulations

Kozo Ogura

ABSTRACT

This study tries to help interpret the Japan tax law to clarify the legal characteristics from the perspective of the laws and regulations. In this research area, we can look at the laws from a grammatical and linguistic interpretation perspective. We can also consider taxation principles, such as the tax law principle and the tax equality principle.

This study has classified legal features of the rules of tax law from the perspective of the laws and regulations. In addition, these rules have been categorized in this study, arranged by feature. This study is intended to interpret tax laws fairly. They are to clarify the characteristics of each of the laws and regulations. The distinction between each feature is in the words or phrases that represent each feature. These distinctions are useful for interpreting the fair tax law.

Further, this study is intended to organize legal characteristics of the tax law, and explains the legal characteristics of the tax law. Therefore, I believe that the significance of this study is to reveal the features of the rules of tax law.

I はじめに

わが国には、数多くの法律、政令、府令、省令ならびに規則等があり、さらに地方公共団体の条例や規則等がある。わが国は、成文法主義の国であり、原則として、憲法を頂点にその下に数多くの法律（政令、省令等を含めて、以下「法令」という）が制定されている。

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。

本稿では、この点から税法の解釈について、「法規的解釈」を中心に考察するものである。

II 法規的解釈による税法の解釈（立法解釈と公権的解釈）

法令の「法規的解釈」には、「立法解釈」と「公権的解釈」がある。「立法解釈」は、立法過程において、法令制定権のある機関自らが法令の形式で法令中に特別の規定を設けて解釈を明確にする方法である。「公権的解釈」は、公権的權威のある機関が法令の意味を公権的機関の解釈という形式で明確にする方法である。「公権的解釈」には、さらに「司法解釈」と「行政解釈」がある。「司法解釈」は、裁判所の確定判決を通じた解釈であり、法令解釈の上では極めて影響力が大きいものである。「行政解釈」は、行政機関の「解釈通達」が

これにあたる。「解釈通達」は、国家行政組織法第14条第2項（行政機関の長の権限）を根拠として発せられる「通達」である¹⁾。

例えば、ある国税に関する法令の施行について責任ある税務行政機関が、その法令についての「通達」として公解釈を示したもので、中央の税務行政機関である国税庁長官が下級機関である国税局長に、さらに、国税局長が税務署長に対して、国税に関する法令の解釈を示したものである。また反対に、下級機関から上級機関に対して解釈上の疑義について問い合わせを行い、上級機関の解答という形式で「行政解釈」を示すということもある。

これらは、同条第1項の公示を必要とする場合と同一に扱わないし、形式上も法律でないことが明白であるから、行政運営上の解釈の基準を示したものであると考えられる²⁾。

「通達」は、税務行政についてみれば、同じ税法の規定について2つ以上の税務行政機関が関与することになるとき、行政機関によって異なった解釈がなされ相違する取扱いをすることのないように解釈を統一し一定しなければならないことは明白であるから、行政の統一をはかることを目的として、上級税務行政機関が指揮命令権に基づき下級税務行政機関に対して執務基準として発したものであるといえる。その内容が仮に法規の解釈原理として客観的妥当性を有し、行政上、実定税法を補充補完するものであっても、また、行政機関における「通達」の解釈の結果が法律の適用として公の法令を示しているようであっても、形式的な規範性をもたないから、「通達」によって納税者を拘束することはできない。したがって「通達」は、法令としては認めることができない

1) 【国家行政組織法（行政機関の長の権限）第14条第2項】

各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。

2) 【国家行政組織法（行政機関の長の権限）第14条第1項】

各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、公示を必要とする場合においては、告示を発することができる。

が、法令の規定について公の解釈を示したものと認めることができるのである(忠, 1971, 79-82頁, 忠, 1973, 11頁, 松沢, 12-13頁)。

Ⅲ 規定の性質による解釈

税法の規定をみてみると、「目的規定」、「趣旨規定」、「定義規定」、「解釈規定」、「効力規定」、「訓示規定」、「準用規定」、「読替規定」、「創設規定」、「確認規定」、「強行規定」、「任意規定」、「みなす規定」など、さまざまな性質の規定がある。当然ながら、これらの規定は、性質が異なることから解釈に違いが生じてくる。

(1) 目的規定

「目的規定」は、ある法令がその法令を通じて達成しようとしている立法目的そのものをその法令の中に規定したものである。法令そのものの目的を明らかにすることは、その法令に接するものに対して理解を容易にし、また、法令の解釈をし易くするための指針となる(中西, 329頁)。例えば、国税通則法第1条や国税徴収法第1条のように、「目的」という見出しを掲げて第1条に置かれている規定³⁾がここにいう「目的規定」である。

3) 【国税通則法(目的)第1条】

この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。

【国税徴収法(目的)第1条】

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。

(2) 趣旨規定

「趣旨規定」は、その法令の立法趣旨ないし法令で規定しようとする事項の内容を要約して「趣旨」といった見出しをつけ、その法令の解釈の指針を示すものである。「趣旨規定」は、「目的規定」で表現できない場合や「目的規定」が適当でないときに置かれるものである⁴⁾。

例えば、所得税法第1条、法人税法第1条、消費税法第1条、租税特別措置法第1条のように、法令が規定しようとしている事柄の概要を「趣旨」という見出しで「目的規定」にかえて第1条に置かれている規定が「趣旨規定」である⁵⁾。

4) 税法には、この「目的規定」ないし「趣旨規定」が設けられていないものもある。例えば、地方税法、ならびに間接税のうち、酒税法、揮発油税法、等。

5) 【所得税法（趣旨）第1条】

この法律は、所得税について、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続、源泉徴収に関する事項並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

【法人税法（趣旨）第1条】

この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

【消費税法（趣旨）第1条】

この法律は、消費税について、課税の対象、納税義務者、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

【租税特別措置法（趣旨）第1条】

この法律は、当分の間、所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、登録免許税、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油石炭税、航空機燃料税、自動車重量税、印紙税その他の内国税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、所得税法（昭和40年法律第33号）、法人税法（昭和40年法律第34号）、相続税法（昭和25年法律第73号）、地価税法（平成3年法律第69号）、登録免許税法（昭和42年法律第35号）、消費税法（昭和63年法律第108号）、酒税法（昭和28年法律第6号）、たばこ税法（昭和59年法律第72号）、揮発油税法（昭和32年法律第55号）、地方道路税法（昭和30年法律第104号）、石油石炭法（昭和53年法律第25号）、航空機燃料税法（昭和47年法律第7号）、自動車重量税法（昭和46年法律第89号）、印紙税法（昭和42年法律第23号）、国税通則法（昭和37年法律第66号）及び国税徴収法（昭和34年法律第147号）の特例を設けることについて規定するものとする。

しかし、行政不服審査法第1条のように⁶⁾、見出しが「この法律の趣旨……」と「趣旨規定」の文言であるのに、条文では「この法律は……することを目的とする」という「目的規定」の文言で表現されているような、形式は「趣旨規定」であっても実質は「目的規定」であるような規定もある（中西, 330頁）。

(3) 定義規定

「定義規定」は、法令中に用いられる用語の意味を明確にするために設けられている規定で、解釈の疑義を解消し、理解を容易にし、解釈の混同を少なくさせるために、主要な用語あるいはその法令で一般の用法とは幾分異なる意味で使われている用語の意義を明らかにするものである。税法では、【表1】のように様々な「定義規定」がみられる。

税法では「定義」の見出しで、例えば、所得税法第2条第1項「この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる」として第1号（国内）～第48号（還付加算金）というように「用語の意義」としての「定義規定」を置いている。また、「用語の意義」という見出しで、ある税法に使用される用語と他の税法等で使用される用語が同義語であることを明らかにしている規定もある。

さらに、その法令でさほど重要でない用語やその法令中で多ししない特別の定義については、法令の中でその用語が掲げられた次の項、または、その用語の下にカッコ書で明示する方法がとられている。すなわち、前の用語に続くカッコ書でその意味を明瞭にするとか、その規定より後出する条項の意味を包括的あるいは限定的に用いることを明らかにする方法がとられる（中西, 322頁）。

6) 【行政不服審査法（この法律の趣旨）第1条】

この法律は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対して広く行政庁に対する不服申立てのみちを開くことによって、簡易迅速な手続による国民の権利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。

- 2 行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為に関する不服申立てについては、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。

【表 1：定義例と定義規定の例示一覧】

定義例	定義規定の例示
<p>「……定義句（略称）……」カッコ書でその定義を表現する用語を短い熟語（略称）で表現している例</p>	<p>「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの（以下「人格のない社団等」という。）は、法人とみなして、この法律の規定を適用する。」（国税通則法第3条）</p> <p>「酒類を保税地域から引き取る者（以下「酒類引取者」という。）は、……」（酒税法第6条第2項）</p>
<p>「年齢」により定義している例</p>	<p>「34の2 控除対象扶養親族 扶養親族のうち、年齢16歳以上の者をいう。 34の3 特定扶養親族 控除対象扶養親族のうち、年齢19歳以上23歳未満の者をいう。 34の4 老人扶養親族 扶養親族のうち、年齢70歳以上の者をいう。」 （所得税法第2条）</p>
<p>（〇〇を含む。）または（〇〇を除く。）という「含む」あるいは「除く」ということを「カッコ書」でその用語の下に加え、規定の用語の内容、意味を明確にしている例</p>	<p>「相続（包括遺贈を含む。以下同じ。）があった場合には、……」（国税通則法第5条第1項）</p> <p>「内国法人である普通法人（清算中のものを除く。……。）は、……」（法人税法第71条第1項）</p>
<p>いわゆる定義規定以外に条文の中に定義が設けられている例</p>	<p>「……民間国外債（法人により国外において発行された債券（外国法人により発行された債券にあつては、当該外国法人が国内において行う事業に係るものとして政令で定めるものに限る。）で、その利子の支払が国外において行われるものをいう。以下この条において同じ。）につき……。」（租税特別措置法第6条）</p>

また、「定義」とは少し異なるが、「略称」がある。「略称」は、用語の意味を限定しているという点において、意味が「定義」と同様に解される。「略称」は、字義どおり表現の簡略化であるが、「〇〇等」というように「等」が付く場合は、それが何をまとめたものか、その範囲が何処まで及ぶのか、「〇〇等」で簡略化された表現の意味を明確に把握する必要がある場合に役立つ（中西、323頁）。

例えば、所得税法第23条「利子所得とは、公社債及び預貯金の利子（社債、株式等の振替に関する法律第九十条第三項（定義）に規定する分離利息振替国債（財務省令で定めるところにより同条第一項に規定する元利分離が行われたものに限る。）に係るものを除く。）並びに合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益の分配（以下この条において「利子等」という。）に係る所得をいう」（下線部筆者）のように、法令の中でよく使われる略称を決定する形での定義で「利子等」と簡略化されている表現がそれにあたる⁷⁾。

また、同じ法令の中で定義づけしないで、ときには実質的な定義が下位の法令に委任されることもある⁸⁾。例えば、所得税法施行令第308条、309条に規定

7) 【所得税法（利子所得）第23条】

利子所得とは、公社債及び預貯金の利子（社債等の振替に関する法律第90条第3項（定義）に規定する分離利息振替国債（財務省令で定めるところにより同条第1項に規定する元利分離が行われたものに限る。）に係るものを除く。）並びに合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益の分配（以下この条において「利子等」という。）に係る所得をいう。

2 利子所得の金額は、その年中の利子等の収入金額とする。

8) 【所得税法（賞与以外の給与等に係る徴収税額）第185条第2項】

2 前項第1項及び第2項に規定する月割額又は日割額の意義その他同項の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

【所得税法施行令（給与等の月割額等の意義）第308条】

法第185条第1項第1号又は第2号（賞与以外の給与等に係る徴収税額）に規定する給与等の月割額は、法第28条第1項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）の支給すべき額をその給与等の計算期間につき定められている月の整数倍の倍数で除して計算した金額とする。

2 法第185条第1項第1号又は第2号に規定する給与等の日割額は、給与等の支給すべき額をその給与等の計算の基礎となった日数で除して計算した金額とする。

【所得税法施行令（日払の給与等の意義）第309条】

法第185条第1項第3号（賞与以外の給与等に係る徴収税額）に規定する政令で定める給与等は、日日雇い入れられる者が支払を受ける給与等（1の給与等の支払者から継続して2月をこえて支払を受ける場合におけるその2月をこえて支払を受けるものを除く。）とする。

する所得税法第185条第1項は、同第2項に規定する「前項第一号及び第二号に規定する月割額又は日割額の意義その他同項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める」のように、この場合の政令に委任された用語の意義は、委任された政令の規定にも法律で定められたものと同じ効力を持つと解釈する（中西, 323頁）。

(4) 解釈規定

「解釈規定」は、その法律あるいは条文について、方向、指針を示す条文を設けて解釈を明確にするもので、特定の用語の意味を直接的に明記するものではないが間接的に解釈の手がかりとなるものが示されている規定である（中西, 323頁）。

税法の場合、ある規定に関する「解釈規定」は、ほぼその規定と同じ場所に置かれるか、あるいは「雑則」のところに置かれる。例えば、所得税法第234条、法人税法第156条の質問検査権に関する規定では、「……質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」として犯罪捜査（納税者の租税に係る刑事責任追求）のための調査ではなく税務行政目的（的確な課税標準、税額の捕捉）のための調査であるとの解釈が明記されている⁹⁾。

上記のような「解釈規定」が置かれることで、税法上の質問検査権が行政手続の範囲内での行使であって、その結果を租税犯則の調査に利用ないしその調査資料を刑事手続の証拠にすることは認められないことが明らかである。犯罪捜査のためのものではなく行政目的上の調査であるということになれば裁判官

9) 【所得税法（当該職員の質問検査権）第234条第2項】

前項の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

【法人税法（当該職員の質問検査権）第156条】

前3条の規定による質問又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

の許可状が不要である。これがもし犯罪捜査のための調査であれば裁判官の令状が必要であり（憲法第35条第1項）、不利益な供述の強要禁止（憲法第36条）の適用を受けることになる¹⁰⁾。

このように税法の「解釈規定」は、民法第2条（解釈の基準）「この法律は、個人の尊厳と両性の本質的平等を旨として、解釈しなければならない」とか、地方自治法第2条第12項「地方公共団体に関する法令の規定は、地方自治体の本旨に基づいて、……これを解釈し、及び運用するようにしなければならない」というような法令全般に適用される「解釈規定」ではないが、各規定の解釈、運用の方針を法文上に明らかにして解釈の指針あるいは紛れを少なくさせる働きをするものと同様である。したがって税法上は、「目的規定」、「趣旨規定」、「定義規定」のいずれもが広義の「解釈規定」とみることができる（中西、324-325頁）。

(5) 効力規定

「効力規定」は、公権力を行使する行政機関が公権力の行使を国民または住民に対して対等の立場で義務づけられるようにその法行為または行政行為の効力を規定したものである。したがって、行政上のある法律行為を禁止し、また、これをなすための条件などを定めた規定で、その規定に違反した行為の効力を否認する規定ともなるのである。

例えば、国税通則法は、第36条第1項「税務署長は、……次に掲げる国税（その滞納処分費を除く。……）を徴収しようとするときは、納税の告知をし

10) 【日本国憲法〔侵入、搜索及び押収の制約〕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、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。

【日本国憲法〔拷問及び残虐な刑罰の禁止〕第36条】

公務員による拷問及び残虐な刑罰は、絶対にこれを禁ずる。

なければならない。……」と納税の告知をすることが国税徴収のための基本的前提条件であることを明らかにしている¹¹⁾。この規定は、この規定に違反した行為の効力を否認する規定ともなるので、「1, 賦課課税方式による国税, 2, 源泉徴収等による国税の法定納期限内の未納付, 3, 自動車重量税の法定納期限内の未納付, 4, 登録免許税の法定納期限内の未納付税」を徴収しようとするとき、この納税告知手続を欠いた場合には以後の徴収手続が無効となることを意味している。このように「効力規定」は、行政行為(納税の告知手続)を義務付けるとともにその規定に違反した行為の効力を否認する(徴収手続きの無効)という納税の告知義務を規定した第36条の規定のように、効力と効力否認の表裏一体の性格をもった規定といえよう。

さらに、国税通則法第49条第2項「……あらかじめ、その猶予を受けた者の弁明を聞かなければならない。……」の規定は、税務署長等が納税の猶予を取り消し又は猶予期間を短縮する場合に、弁明の聴取をしないでなした処分は重要な法律要件を欠くものとして違法処分となり取り消し対象となるという効力を規定したものである¹²⁾。この規定もやはり、効力と効力否認の表裏一体の性

11) 【国税通則法(納税の告知)第36条第1項】

税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税(その滞納処分費を除く。以下次条において同じ。)を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。

1. 賦課課税方式による国税(過少申告加算税、無申告加算税及び前条第3項に規定する重加算税を除く。)
2. 源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったもの
3. 自動車重量税でその法定納期限までに納付されなかったもの
4. 登録免許税でその法定納期限までに納付されなかったもの

12) 【国税通則法(納税の猶予の取り消し)第49条第2項】

- 2 税務署長等は、前項の規定により納税の猶予を取り消し、又は猶予期間を短縮する場合には……あらかじめ、その猶予を受けた者の弁明を聞かなければならない。ただし、その者が正当な理由がなくその弁明をしないときは、この限りでない。

格をもった「効力規定」といえよう（中西, 325頁）。

(6) 訓示規定

「訓示規定」は、一定の行為をすべき義務を定めた規定である。この規定は、法的拘束力をもつが、その違反に対して罰則規定がなく法行為または行政処分の効力にも影響を及ぼさないという特徴をもつ。概ね、行政機関に対する命令の性質をもつ（中西, 326頁）。

税法の場合、「効力規定」と同様に「……しなければならない」という表現で規定されるのが通例である。例えば、「効力規定」と解される国税通則法第37条第1項の「……督促状によりその納付を督促しなければならない」の規定は、国税の滞納者に対して税務署長が督促状の発付によりその納付を督促しなければならないことの行政行為（督促）を義務付ける規定である。督促状の発布が滞納処分（租税が滞納となった場合、原則として督促をした上で税務署長が滞納者の財産を差し押え、換価し、滞納税金に充当するという行為）開始の前提要件である。したがって、督促状の発付をしないでなした行為は重要な法律要件を欠くものとして取り消し対象となるという効力（督促の無効）を規定したものである。

これに対して同条第2項の「前項の督促状は、……その国税の納期限から50日以内に発するものとする」の規定は、督促状発付の時期を示した定めであって、たとえ納期限から50日以内に督促状が発送されずに51日以後に発せられたとしてもその督促状の効力に影響は生じない。したがって、この規定は「訓示規定」と解される。さらに同条第3項の「……その延滞税又は利子税につき、あわせて督促しなければならない」の規定は、これをしなかったからといって第1項の督促状が無効になるわけではない。したがって、この規定も「訓示規

定」と解される。

なお、税法の「訓示規定」は、税法上の表現を「……しなければならない」式に断定的に表現しないで、「……するものとする」、「……ものとする」、「……する」というように緩和表現の形式で規定される傾向がある¹³⁾。

例外的に、注意を喚起している「訓示規定」として、法人税法第151条第5項「……自署及び押印の有無は、法人税申告書の提出による申告の効力に影響を及ぼすものと解してはならない」の規定をあげることができる。自署及び押印の有無が立法的に誤解を生じないように「……解してはならない」と注意を喚起している¹⁴⁾。

つぎの例は、「訓示規定」のようであるが「効力規定」となる場合である。所得税法第236条、法人税法第157条の規定である。税務職員が「質問又は検査をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならない」と「訓示規定」のようであるが、納税者および関係人の提示請求にかかわらず税務職員が身分証明書を提示しないとき

13) 【国税通則法（督促）第37条】

納税者とその国税を……までに完納しない場合には、税務署長は、その国税が次に掲げる国税である場合を除き、その納税者に対し、督促状によりその納付を督促しなければならない。

1. 次条第1項若しくは第3項又は国税徴収法第159条（保全差押）の規定の適用を受けた国税
2. 国税に関する法律の規定により一定の事実が生じた場合に直ちに徴収するものとされている国税
- 2 前項の督促状は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その国税の納期限から50日以内に発するものとする。
- 3 第1項の督促をする場合において、その督促に係る国税についての延滞税又は利子税があるときは、その延滞税又は利子税につき、あわせて督促しなければならない。

14) 【法人税法（代表者等の自署押印）第151条第5項】

前各項の規定による自署及び押印の有無は、法人税申告書の提出による申告の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。

にはその質問検査は無効として拒否することができるので「効力規定」であるともいえる¹⁵⁾。

以上のことから、税法上の表現が「……しなければならない」という同じ用語が「効力規定」であったり「訓示規定」であったりするが、識別の決め手はその規定について違反の場合にその違反が手続的欠陥によるものとして法律行為や行政行為の効力が否定されるものが「効力規定」で、一定の義務を課しその違反に対しても罰則がなく法律行為や行政行為の効力にも影響がないものが「訓示規定」であると識別されるといえよう（中西, 325-329頁）。

(7) 準用規定

「準用規定」とは、ある事項に関する規定をそれとは本来の性質が異なるが類似した面のある他の事項についての規定を借用してあてはめることを定めた規定をいう¹⁶⁾。また、ある法令に規定されている事項を、それとは本質的に異

15) 【所得税法（身分証明書の携帯等）第236条】

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、第234条（当該職員の質問検査権）の規定による質問又は検査をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があつたときは、これを提示しなければならない。

【法人税法（身分証明書の携帯等）第157条】

国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、第153条又は第154条第1項若しくは第2項（当該職員の質問検査権）（これらの規定を第155条（質問検査権に係る準用）において準用する場合を含む。）の規定による質問又は検査をする場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があつたときは、これを提示しなければならない。

- 16) 例えば、所得税法第120条第3項は、居住者の確定申告書に雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除等の控除を受ける金額の計算の基礎となる金額その他の事項を証する書類等の添付等をしなければならない旨を規定している。その規定を居住者の確定損失申告（所得税法第123条第3項）「……について準用する」あるいは、年の途中で死亡した場合のいわゆる準確定申告（所得税法第125条第4項、第5項）「……について準用する」、「……についてそれぞれ準用する」と繰り返し重複して規定することを避け準用する旨を規定している。

なる他の法令に関する規定を借りてあてはめる旨を定める場合もある¹⁷⁾。

「準用規定」は、同じようなことを重複して規定することを避け、法令を簡潔なものにするための立法技術として便利性という長所をもっている反面、そこに準用されているいくつかの規定について、それぞれの条文を確認しなければならないというわずらわしさもある。とくに準用されている条文が同じ法令中の他の規定ではなくて、他の法令の条文が準用されている場合があるからである。「準用規定」は、それが「準用」されるのであってその規定がそのまま「適用」されるのではないから、条理、事柄に応じて判断しなければならない難しさがある（中西, 331-332頁）。

(8) 読替規定

「読替規定」は、立法技術上、どのように読み替え、修正変更を加えつつあてはめるかという意味で意図的に判読しがたい部分の明確化をはかるために設けられた規定である。「読替規定」は、「「××」とあるのは、「〇〇」と読み替えるものとする」との文言でそれが「読替規定」であることが誰にでも明白にわかる表現がなされている。例えば、租税特別措置法第37条第8項「この場合において……「代替資産」とあるのは、「買換資産」と読み替えるものとする」¹⁸⁾のように、「カギカッコ書」でその内容を簡記しその大要を把握できるように規定されている（中西, 332頁）。

17) 国税、地方税の「連帯納税義務」について民法の規定が準用されている場合が該当する。例えば、「国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務については、民法第432条から第434条まで、第437条及び第439条から第444条まで（連帯債務の効力等）の規定を準用する」（国税通則法第8条）、とか「地方団体の徴収金の連帯納付義務又は連帯納入義務については、民法第432条から第434条まで、第437条及び第439条から第444条までの規定を準用する」（地方税法第10条）など。

18) 【租税特別措置法（特定の事業用資産の買換えの場合等の譲渡所得の課税の特例）第37条第8項】

第33条第6項の規定は、第6項に規定する確定申告書を提出する者について準用する。この場合において同条第6項中「代替資産」とあるのは、「買換資産」と読み替えるものとする。

「読替規定」で複雑なものは、例えばつぎの【表2】のごとく一覧表にして規定し、その表の上欄に掲げられている規定中の中欄に掲げる字句は、同表の下欄に掲げる字句にそれぞれ読み替える方法を取り、準用を一覧表にして簡潔に表現する工夫がなされている。

【表2：読替一覧表の例（法人税法（申告、納付、還付等）第145条第2項）】

第71条第1項 (中間申告)	普通法人(清算中のものを除く。)	普通法人
	(新たに設立された内国法人である普通法人のうち適格合併により設立されたもの以外のもの設立後最初の事業年度)	(……これらの号に掲げる外国法人のいずれかに該当することとなった日の属する事業年度、……)
	又は当該金額がない場合	若しくは当該金額がない場合又は……これらの号に掲げる外国法人のいずれにも該当しないこととなる場合若しくは……国内において行なうものを廃止する場合
第72条第3項 (仮決算をした場合の中間申告書の記載事項等)	損失金の繰越しの要件)を除く 第68条第3項及び第4項(所得税額の控除)並びに第69条第16項(外国税額の控除)中「確定申告書」とあるのは「中間申告書」と、同条第17項中「確定申告書にこれら」とあるのは「中間申告書にこれら」と、同条第18項中「確定申告書」とあるのは「中間申告書、確定申告書」	損失金の繰越しの要件)並びに第23条の2(……の益金不算入)及び第46条(……の損金算入)を除く 第144条(外国法人に対する準用)において準用する第68条第3項及び第4項(所得税額の控除)中「確定申告書」とあるのは「中間申告書」
…(略)…	……(略)……	……(略)……
第80条第1項 (欠損金の繰戻しによる還付)	第68条から第70条の2まで(税額控除)	第144条(外国法人に対する準用)において準用する第68条(所得税額の控除)

(9) 創設規定

「創設規定」とは、新しい法律関係をはじめて設定するものであって、その多くは、種々の法的権利義務の創設に関する規定となっている。税法に関する「創設規定」の多くは、租税債権債務の創設に関する規定となっている（中西、333頁）。

(10) 確認規定

「確認規定」とは、「創設規定」を設けるに際し、すでに施行されている既存の法律関係について、解釈上疑義、誤解が生じそうな個所に、それらを防止するということで念のために確認的に設けられた規定である。税法では、つぎのような表現で規定される。

例えば、「……その他の債権を確認するものとする。」

「……によりその額を確認するものとする。」

「……提示するものとする。」

「……発するものとする。」

「……記載するものとする。」

「……計算するものとする。」

「……延期されるものとする。」

「……現況によるものとする。」

「……適用するものとする。」

「……は、第〇条の〇〇に該当するものとする。」

という表現になっている。これらの「確認規定」は、念のため確認的に設けられた規定である（中西、333頁）。

しかし、所得税法第12条「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受するものに帰属するも

のとして、この法律の規定を適用する」(下線部筆者)、法人税法第11条「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律を適用する」(下線部筆者)のように「……この法律の規定を適用する」ないし「……この法律を適用する」の文言であっても「確認規定」で無い場合もある。

この規定は、実質所得者課税の原則という見地からの規定であり、法形式と経済的実質が異なる場合に、法律上の名義人に対する収益の帰属を簡単に認定すると経済生活を乱し法秩序の安定を損なう恐れがあるため、応能負担の原則に基づき担税力のある者に納税義務を負担せしめる旨の規定である¹⁹⁾。

(11) 強行規定

「強行規定」は、当事者のいかにかわからず、また、顧慮することなく、絶対的無条件に適用される法令中の規定である。したがって、税法そのものは「強行規定」に属する。「強行規定」に属する税法においては、納税義務者と税務行政機関との間の契約で、和解したり租税債権債務関係を消滅させたりすることはできない(中西, 334頁)。

「……しなければならない」の表現で規定されていても、その性格は、「訓

19) この規定は昭和28年、当時の所得税法第3条の2、法人税法第7条の3をもって創設されたものである。立法的には、創設規定と解されるが司法解釈は確認規定である。この時代に中小企業等協同組合法(昭和24年6月1日法律第181号)に従って従来個人事業主であった業者が「企業組合」を組織して法人形態をとったが、調査の結果従来個人事業主が従前の店舗事業所において、従前の個人事業を営んでいるのと同状態であると認定せられた事実関係から立法的に本規定を設けたので、本来、創設規定と解せられる。しかしながら、昭和34年3月3日福岡高裁において、また、昭和39年9月17日最高裁にて、法は特別の規定の存しないかぎり経済的実質に従い利益の享受者が税を負担すべきことを予定していると解すべきとして、この旨を規定した所得税法第12条、法人税法第11条は明確に確認規定であると宣言している。(中西, 334頁)

示規定」なのか「効力規定」なのか「強行規定」なのか判断が難しい場合がある。例えば、所得税法（青色申告書に係る更正）第155条第2項「税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正（……を除く。）をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない」の規定は、規定の性質が「効力規定」であるか「訓示規定」であるかについて当初は争われたが、最高裁で「強行規定」と確定している²⁰⁾。

(12) 任意規定

「任意規定」とは、当事者が法の規定と異なる意思をもっている場合には、その適用されない法令中の規定、例えば民法の債権、特に契約に関する多くの規定のように当事者がこれと異なる意思を表示することができ、そのような表示または意思のないときにだけ適用される規定である（中西, 335頁）。

(13) みなす規定

「みなす規定」は、性質の違うある事柄（事物の様子、状態）を、同じかどうかかわからないそれとは別の事柄をある法律関係について同一視して、そのある事柄について生じる法律効果を他の事柄についても生じさせるという意味の規定である（中西, 335頁）。旧くは「看做ス」という字が使用され、一般には「①かりにそうだと定める。②（見て）それと決める。」（角川国語辞典）と解

20) 昭和25年青色申告に関する規定が設けられたときの立法者は、どのように考えていたかは不明であるが、当初、税務行政機関側は訓示規定であって効力規定でないと主張して争われた規定である。本件について昭和30年12月23日横浜地裁は、効力規定である旨の判決を下している。昭和38年5月31日最高裁は、同条第2項（青色申告書に係る更正）が強行規定であることを確立させている。（中西, 327頁）

されている。

法令の領域では、法令自ら事実を確定する方法に「みなす」という語を用いて擬制的にその用語の意味を法律で認定してしまうというのが「みなす規定」である²¹⁾。税法では、多くの場合、納税義務の存否、範囲に関する税法上の擬制でいずれも税法上の法律関係に限られる。「みなす規定」の特徴は、「……とみなして、……」あるいは「……とみなす。」の文言で表現されているところにある（中西, 335頁）。

次の法令には、この「みなす」の文言の表現（下線部筆者）をみることができる国税通則法第3条、所得税法第4条、法人税法第3条、等の例をつぎに列挙している（「みなす」の文言の下線部筆者）。

【国税通則法（人格のない社団等に対するこの法律の適用）】

第3条 法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの（以下「人格のない社団等」という。）は、法人とみなして、この法律の規定を適用する。

【所得税法（人格のない社団等に対するこの法律の適用）】

第4条 人格のない社団等は、法人とみなして、この法律（別表第1を除く。）の規定を適用する。

【法人税法（人格のない社団等に対するこの法律の適用）】

第3条 人格のない社団等は、法人とみなして、この法律（別表第2を除く。）の規定を適用する。

【所得税法（無記名公社債の利子等の帰属）】

第14条2 前項の場合において、利子等の生ずる期間中に同項の元本の所有

21) 手形法第16条第1項の「看做ス」は、「推定する」の意味に解すべきであるという最高裁の判決（昭和36年11月24日民集第15巻第10号2519頁）がある。このように同一用語でありながら解釈が異なる場合もある。

者に異動があつたときは、最後の所有者をその利子等の支払を受ける者とみなす。

【相続税法（第2節 相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなす場合）】

第3条 ……相続又は遺贈により取得したものとみなす。（以下省略）。

第4条 ……被相続人から遺贈により取得したものとみなす。

(14) 取締規定

「取締規定」は、行政上の目的により、一定の法律行為または事実行為を禁止し、または、これをするのに一定の条件を必要とすることを定める規定である。義務を課し、その違反に対して罰則その他の不利益を与えて取り締まるが、その法律の有効性は否認しない（中西、336頁）。

国税の場合についてみれば、附帯税と呼ばれる税の規定で、制裁として課されるものではないが延滞税や利子税、及び制裁として課される加算税や過怠税の規定がある（清永、278-283頁）。また、租税犯に関する規定がある（清永、284-296頁）。

IV おわりに

税法の「法規的解釈」について税法の法令を検討してきた。まず「法規的解釈」を、「立法解釈」と「公権的解釈」に分けて検討し、さらに規定の性質により分類して、「目的規定」、「趣旨規定」、「定義規定」、「解釈規定」、「効力規定」、「訓示規定」、「準用規定」、「読替規定」、「創設規定」、「確認規定」、「強行規定」、「任意規定」、「みなす規定」、「取締規定」として、それぞれ検討してきた。

税法の解釈論では、ドイツ租税調整法第1条の「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」という解釈論に沿って、税法の文言にとられることなく、その規律対象たる経済事象に適合するように「実質課税の原則」で行わなければならない、という（金子, 109頁, 中川, 1977, 70-71頁, 94頁）。また、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ことの趣旨で、租税法律主義の原則も重視することが指摘されている（中川, 1961, 176頁）。

税法の解釈には、「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」が重要であるとして、その法令の文体的意味、その言語学的意味を究明する文法的解釈では税法の解釈ということはできないとの考えが見られる（中川, 1961, 176頁）。税法の「法律用語の意味を究明すること」でなければならないことを指摘している考えである（中川, 1977, 69頁）。

さて、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（金子, 110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（金子, 110頁, 清永, 1991, 37-38頁, 中西, 375頁, 392頁）。

税法の解釈というのは、法令の文言の意味内容が不明確な場合に、その意味内容を明らかにしようとする作業であるから、課税要件事実の認定について「疑わしい」場合は、「納税者の利益」という考え方があてはまるが、租税法

の解釈原理としては成り立たない。なぜならば「疑わしきは被告人の利益に」という命題は、刑事法の「解釈原理」ではなくて、犯罪構成要件の「事実の認定に関する原理」であるから、「疑わしきは納税者の利益に」という考え方は、課税要件事実を認定するときには認められても、税法の解釈原理としては成り立たない。同様に「疑わしきは国庫の利益に」という考え方も成り立たない(金子, 110頁, 中西, 374-375頁)。

申告納税制度の我が国税法は、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(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)。したがって、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、例え税法の性質上、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も、税法に疑いのある場合、「疑わしきは課税しない」という解釈が採用される(中西, 392頁)。

この研究では、税法の解釈についての「法規的解釈」についてのみ検討した。税法の解釈には、「文理的解釈」の視点から検討することもできる。「租税法律主義」や「租税平等主義(租税負担公平主義)」、「信義誠実の原則」や「実質課税の原則」との関連での視点で検討するアプローチもある。これらの視点での検討は、今後の研究課題としたい。

【文献】

- ・(金子) 金子宏著「租税法〔第四版〕」弘文堂, 1992(平成4)年
- ・(清永, 1991) 清永敬次著「新版税法(全訂)」ミネルヴァ書房, 1991(平成3)年
- ・(忠, 1971) 忠佐市著「租税法要綱(第四版)」森山書店, 1971(昭和46)年
- ・(忠, 1973) 忠佐市著「税務会計法(第四版)」税務経理協会, 1973(昭和48)

年

- ・ (中川, 1961) 中川一郎著「税法の解釈及び適用」三晃社, 1961(昭和36)年
- ・ (中川, 1977) 中川一郎編「税法学体系 (全訂増補)」ぎょうせい, 1977(昭和52)年
- ・ (中西) 中西正安著「租税法基礎理論」出版社・出版年不明
- ・ (松沢) 松沢智著「租税実体法－法人税法解釈の基本原理－」中央経済社, 1976(昭和51)年