

# 租税法主義をめぐる諸問題

——税法の解釈と適用を中心として——

下村芳夫

(租税務大  
租税理論研究室助教授)

目 次

はじめに	五
一 租税法律主義と税法の解釈	七
1 租税法律主義の現代的意義	七
(1) 理念としての租税法律主義	八
(2) 私有財産権の保障の内容	九
(3) 租税法律主義の理念と税法の解釈適用	一一
2 租税法律主義の内容	一二
二 公平負担の原則と税法の解釈	一四
1 法の下の平等と公平負担の原則	一四
2 公平負担の原則の内容	一五
三 税法の一般的解釈原理	一八
1 税法の基本理念と税法の解釈適用	一八
2 租税法の解釈方法	二〇
(1) 文理解釈	二〇
(2) 論理解釈(目的論的解釈)	二〇
(3) 論理解釈(類推、拡張、縮小解釈)	二一
四 租税法の解釈適用をめぐる諸問題	二三
1 税法と私法との関係	二三

(1)	問題の所在	三三
(2)	税法と私法の法原理	三五
(3)	公平負担との関係	三六
2	実質課税の原則	三六
(1)	問題の所在	三六
(2)	実質課税の意義	三八
(3)	租税法律主義と実質主義	三九
3	「疑わしき場合」の解釈原理	三九
(1)	問題の所在	三九
(2)	解釈上「疑わしい場合」とは	四一
(3)	解釈原理としての妥当性	四四
(4)	この解釈原理の背景にあるもの	四五
4	税務通達について	四六
(1)	問題の所在	四六
(2)	税務通達の意義と成立要件	七七
(3)	税務通達の目的	七七
(4)	税務通達の規範性と法源性	七九
5	税法における信義誠実の原則	八〇
(1)	問題の所在	八〇

6	(2) 信義誠実の原則の可否	三〇
	税法不遡及効の原則	三〇
	(1) 問題の所在	三〇
	(2) 法律不遡及効の原則	三〇
	(3) 税法不遡及効の原則の意義	三一
むすび		三一

## はじめに

税法の解釈と適用は、税法の基本理念にそくして行なわれなければならない。税法の基本理念とは、税法が有する国家社会的機能とでもいふべきものであるが、その一つは、いうまでもなく、国家共同社会の福祉の実現をはかるために国家活動の源泉となる歳入を確保することである。税法における歳入の確保と、それが果すところの社会機能が、税法の基本理念の一つであることに異論をはさむ人はなからう。この財政収入の確保にあたっては、いわゆる租税原則が考慮されなければならないのであるが、この租税原則は、税法の立法過程において、いわば立法に対する制約として機能する。なかでも、租税正義の原則、公平負担の原則は、ひとり財政学上の租税原則にとどまるものではなく、近代租税の本質とみるべきものであり、税法の定立過程において立法者を制約するばかりでなく、その解釈適用においても、租税法の基本理念の一つとして機能するものと考えられる。また、近代租税の本質をなす公平負担の原則は、憲法一四条の「法の下の平等」の租税法分野における適用をなすものとして、実定法上の根拠をもあわせ有するものといえよう。

租税法の基本理念の他の一つは、国民の私有財産権に対する侵害としての性質をもつ租税は、国民の総意の代表である国会が定めた法律によってのみ負担する、という、いわゆる租税法律主義の原則を確立するところにある。租税法律主義は、近代法治主義における租税法分野での表現であるが、国民代表による立法の原理と、国家の統治機構に関する権力分立の確立とともに、憲法上「租税法律主義をとくに謳うことは、歴史の意味以上をもつものではなく<sup>(注1)</sup>」ともいえるよう。しかし、租税法律主義については、その歴史的考察を通じて、現代的意義が究明されなければならないであろうし、また、現代の国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるものとして、その歴史の意味とともに、今日これが

租税法の基本理念の一つをなすことに変わりはない。

租税法の基本理念が租税法律主義と公平負担の原則であるとするならば、この基本理念が、税法の解釈と適用にあたっていかに機能するものであろうか。これが本稿でとりあげる問題である。

そこでまず第一に、租税法律主義と公平負担の原則が租税法の基本理念となされねばならない理由、および両目的の意義内容を明らかにし、次いで、この基本理念が、税法の解釈と適用にあたり、どのように考えられなければならないかについてのべることにする。特に、租税法律主義と公平負担の原則が税法の解釈と適用にあたっていかなる関係を有するか、その位置づけを明らかにし、両者の調和における税法の解釈原理に関する一議論を展開するものである。

次に租税法の二つの基本理念にそくした税法の解釈原理からみて、従来租税法律主義のみを唯一の税法の基本理念であるとする立場から提起されてきた諸問題、すなわち、「税法と私法との関係」「実質課税の原則」、「疑わしき場合の解釈原理」、「税務通達について」、「信義誠実の原則」、「税法の不遡及効について」等をいかに考えるべきかについて述べることにする。

ただ、これらの租税法律主義をめぐる諸問題については、どの一つをとりあげても一つの論文として研究の対象となりうるものであり、その問題点の全てをこの小論でとりあげることは不可能であり、またその目的とするところでもない。本稿では、従来もっぱら租税法律主義を形式的、かつ嚴格に解する立場から提起され、かつ主張されてきた上記の諸問題について、上述した租税法の解釈原理に関する一議論の見地からの検討を行なうことにする。検討の結果、結論を得られぬものについては、問題の提起にとどまらざるを得なかったものもあるが、それらについては、今後も引続き検討を重ねてゆきたいと考えている。

## 一 租税法律主義と税法の解釈

### 1 租税法律主義の現代的意義

租税法律主義は、近代法治主義の租税法分野における表現である。いうまでもなく、法治主義の理念は、公権力の行使が法の根拠に基づいてなされることによって、国民の自由と財産とを保障せんとすることを目的とするものである。

近代市民社会が封建的圧制から脱皮し、個人の尊厳と自由を確立せんとした過程において、租税法律主義の思想は、その斗争の中心的役割を果たしたといえる。<sup>(注1)</sup>そこで確立された租税法律主義は、国民の財産権を侵害する租税に関する事項は、すべて国民の総意の代表である国会が定めた法律によるべきこと、また、国民は、法律に規定されている範囲においてのみ納税義務を負担し、もって国民の財産権を国家権力による恣意的な侵害から守らんとするものである。そして、この原則は、近代憲法における主要なテーマの一つとなり、各国の憲法もなんらかの形でこれを規定する。日本国憲法もまた第八四条でこの原則を規定している。

ところで、租税法律主義の原則は、直接的、形式的には、税法の解釈並びに適用の問題ではなく、法律制定の問題である。すなわち、「あらたに租税を課し、又は変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」という憲法八四条の規定も「明らかに税務行政を名宛人とするものではなく、立法を名宛人とするものである」<sup>(注2)</sup>。その意味で租税法律主義そのものは、税法の解釈と適用にあたって直接結びつくものではないが、それが税法の解釈と適用にあたって

考慮されなければならないのは、租税法律主義が有する機能ないしその理念であるといえよう。従って、租税法律主義が有する理念をいかにとらえるかは、税法の解釈にとって重要な要素となるであろう。

(一) 理念としての租税法律主義

私有財産権の絶対性と、個人意思の自由な発動が、国家社会公共の進歩と発展にとって不可欠の要素であることに何ら疑いもたれなかった近代市民社会においては、租税はまさに国家の存在と同様必要悪と観念された。そこでは、国民の私有財産権を国家権力の発動として徴取される租税より守ることが、全社会的利益に資する一つの方法でもあった。

近代市民社会における租税法律主義の理念は、自由主義国家観、初期の資本主義的生産方法を背景とし、国家権力から私有財産権という自由権を保障するところにあつたといえよう。それはまず何よりも、国家からの自由、換言すれば、租税を通しての国家権力による私有財産権の侵害を排斥せんとするものであり、国民の自由権保障として機能したのである。

しかるに、資本的生産方法の拡大と富の偏在が招来した社会問題の発生は、近代市民社会がその発展の基本原則とした私的自治と、私有財産権の絶対性そのものに対して、修正変化を加え、国家の積極的関与による社会福祉の向上こそ国家の責務であるという思想的変遷をもたらすこととなる。「安価な政府」によっては、これらの社会問題を解決することが出来ず、夜警国家は福祉国家へ発展し、国家権力の積極的関与による国民福祉の向上が期待されるに至るのである。従って、近代市民社会において租税法律主義が有した私有財産権の保障という機能は、私有財産権そのものもはや国民にとって絶対的なものでなく、社会公共の見地から制限されることが是認されるにおよんで、その存立の基礎が修正変化を受けたというべきであろう。

近代市民社会によって確立された私有財産権の絶対的保障は、それが資本と結合したことによってもたらされた社会問題の解決のために、自由権の中でも特に多大の修正変化を余儀なくされるに至ったとみる<sup>(注3)</sup>ことができる。しかも、財産権に対する国家の積極的関与による修正変化が是認されるのは、生存権を中心とする二〇世紀憲法の社会権的基本権を確立するためであり、国家の社会的経済部面に対する関与なくして、もはや国民の生存権の確立並びに国民福祉の向上発展は期待しえないものとなっているのである。

ここにおいて、理念としての、租税法律主義が有する現代的意義は、国家からの自由、国家権力の排除による私有財産権という自由権保障のみならず、より積極的な国家の関与により、国民の実質的権利、とりわけ生存権の保障、国民福祉の発展向上を指向するものでなければならぬということになる<sup>(注4)</sup>。

## (二) 私有財産権の保障の内容

ところで、租税法律主義が保障せんとする私有財産権は、現在どのような内容を有するものとして理解されているのであろうか。

資本主義経済体制を前提とする限り、その活動の基礎となる私有財産権が保障されなければならないことはいうまでもない。それは、憲法第二九条の定めるところでもある。しかしながら現行憲法の規定は、自由主義時代におけるような絶対的な保障を認めたものでなく、私有財産権の内容は、公共の福祉に適合するように制限され、かつ、正当な補償のもとにこれを公共のために用いることができることを定めている。これらの意味するところは、いずれも「一八、九世紀の所有権を絶対視する考え方に<sup>(注5)</sup>所有権を社会公共の立場から理解し、従ってそれに合する限りにおいてのみ承認する近時の考え方<sup>(注6)</sup>」を加味したものであるといえる。従って、憲法が保障する私有財産権の保障が絶対的なものでないことが認識され

なければならぬと同時に、私有財産権が「公共の福祉」や「公共のために用いることができる」と定めているのは、まさに私有財産権に対する国家の積極的関与を認め、かつ、それによってこそはじめて、社会全体の福祉の向上が可能であることを認めたものとして理解されなければならないであろう。

このように、私有財産権が社会公共の立場からみて妥当なものと認められるかぎりにおいてのみ承認せられるものとするのが、二〇世紀憲法における私有財産権の保障の内容であるとするならば、租税法律主義が有する私有財産権の保障機能もまた、その範囲のものであること明らかである。ひとり、租税法律主義の原則のみが、一八、一九世紀の思想を背景にして、私有財産権の絶対的な保障を強調することは、二〇世紀憲法の有する社会公共的理念を看過したものであるといえよう。

もっとも、私有財産権が「公共の福祉」に適合する範囲において認められるといっても、何が「公共の福祉」に当たるとされるかは非常に困難な問題であり、また、それを明らかにすることは直接には本稿の目的とするところではない。ただいえることは、「公共の福祉」という概念はきわめて「政策的考慮から来る制約」であるといえようし、「公共の福祉」の概念が政策的な問題であるため、何が公共の福祉であるかは、もとよりその時々における社会全般の事態を顧慮して判定せられねばならない<sup>(注7)</sup>ものである。そこでいう、「公共の福祉」を判定する「社会全般の事態」の中には、当然、現在の福祉国家において国民の福祉を積極的に実現させるという一大テーマがもたれていると考えられようし、また、そのかぎりにおいてこそ、私有財産権が国家によって制約されることを是認する論拠となりうるものであるといえよう。そして、その国民の福祉の向上は、国家の財政作用を通じてこそ可能であることは論をまたないと同時に、その福祉の向上は国家の歳出計画を通じての国民の理解と承認、さらに納税義務の履行を通じての国民の積極的協力によってはじめて実

現をみるものである。

(二) 租税法律主義の理念と税法の解釈適用

税法の解釈と適用にあたって、その基本原理の一つとなる租税法律主義の理念が、上述したようなものであると考えるならば、税法の解釈と適用にあたり、私有財産権という自由権の保障にのみ機能するようになされねばならないという主張はいちがいこれを認めることはできないであろう。「国民の自由権の保障こそ国家の達成すべき目的であって、租税収入の確保はその手段に過ぎない」との主張は、現在の福祉国家において、私有財産権の絶対性が、生存権を中心とする国民福祉の実現のために修正変化を受けざるを得なかった社会的、経済的必要性を看過したものであろう。また、国家からの自由こそ、税法解釈にあたっての基本原理となる租税法律主義の理念であるとする主張は、国民の実質的権利を保障するために、国家がより積極的に国民の財産権に関与しなければならぬ福祉国家の役割を無視する結果とならう。いまや、一八、九世紀的自由権の絶対的主張は、その社会的必然性の故に制限せられねばならないものがあること上述したとおりであり、特に私有財産権は各種の自由権の基本権の内でもその典型であるといえる。

税法の解釈適用にあたって基本原理の一つとなる租税法律主義の理念は、私有財産権の保障という機能を有することはもちろんであるが、その絶対的な保障にあるのではなく、それが生存権を中心とする国民福祉のために用いられることがあること、また、国民福祉の実現が、国家の積極的関与によってはじめて可能であることが認識されなければならないであろう。

(注一) 租税法律主義の歴史的考察については拙稿「現代における租税の意義について」(税務大学校論叢第五号一頁。国税速報二四八八号、昭和四十七年四月十三日)を参照されたい。

(注2) 中川一郎「税法解釈の基本原理」 税法学七二号二頁

(注3) 宮沢俊義「憲法Ⅱ」一九頁は、財産権の修正変化を次のように述べておられる。「社会国家的人権宣言の見地からすれば、財産権についての従来の自由権的考え方を転回させて、これに多かれ少なかれ社会権的な性格をみとめ、それをむしろ生存権の延長……とみるという考え方が成り立つ余地があるのではないかと考えられる」

(注4) 租税法律主義の現代的意義、および、そこでの租税は、いかに考えられなければならないかについては、拙稿、前掲書参照。

(注4) 例えば、フランス人権宣言は、十七条において「所有権は不可侵かつ神聖」の権利として規定し、所有権が天賦、絶対の権利であることを明らかにしている。この思想に対し、漸次所有権の社会的性質がかえりみられ、公益の立場からこれを制限せんとする傾向が表われる。ワイマール憲法は「所有権は義務を併う」と規定し、所有権の根拠を団体主義的思想によって基礎づけている。

(注6) 「註解日本国憲法」五六二頁

(注7) 同 右 五六七頁

(注8) 中川一郎「税法解釈の基本原理」税法学七三号六頁

(注9) もっとも、現行憲法の中に規定されている基本的人権の中には、いわゆる自由権としての性格をもつものがあり、それらは現在もなお「国家からの自由」をその本質とするものである。これらのものについては、原則として十八、九世紀の自由権思想がそのまま受け継がれているものとみることができよう。

## 2 租税法律主義の内容

税法の解釈と適用にあたって、租税法律主義の理念を上述したようなものとして考えなければならないとしても、租税法律主義の有する第一義的な機能は、課税の根拠を法律によって明らかにし、憲法上保障された私有財産権を法律によって守り、もって法律生活の安定性と予測可能性を与えることに異論はないであろう。そこで、租税法律主義が

そのような機能を全うさせるために、租税法律主義はいかなる内容を与えられなければならないであろうか。換言すれば、税法においていかなる法律要件を明確にすることが、法的安定性と予測可能性を与えるものであるかについて簡単にのべてみることにする。

まず第一に、課税要件が法律で定められなければならない。

課税要件とは、いかなる者が納税義務を有し、又は有しないかという納税義務者、いかなるものを担税力の客体とするかという課税標準、いかなる時、いかなる程度に負担させるかという納期、税率、さらに納税義務の発生条件のみならずそれを実現する手続、行政処罰、行政救済等がこれに当たるのである。これらの課税要件が法律で規定されることにより、国民は、その範囲においてのみ租税を負担し、その限界が明確になり、かつ、経済取引における租税効果の判断の基準を知ることからも、法的安定性や予測可能性が得られることとなる。そして、この機能をより完全にするために、課税要件概念を類型化し、その内容を明確にする必要がある。従って、立法にあたっては、課税要件を明確化し、概括条項または不確定概念の形で課税要件を定めないのである。心がけられなければならないことが必要である。しかし、税法における実体法上の概念（所得、総益金、総損金、価格、時価等）は、その対象とする経済現象が複雑多岐にわたり、かつ流動的である故に抽象的な規定とならざるを得ないのであり、そのすべてを法律によって明確化することは不可能である。ここに、その具体化又は補充のために委任命令や行政措置が存在せざるを得ず、また、その規定の意味内容を税法の基本理念にてらして解釈することが必要となるのである。しかも、これらの要請は、徴収確保あるいは公平負担の見地からもある程度さけられえないところでもある。なお、この問題については改めて後述する。

次に租税法律主義の内容として問題になるのは、遡及課税の可否、解釈方法としての類推、拡張解釈の是非、等がある

が、これらについても改めて、必要な箇所において述べることにする。

## 二 公平負担の原則と税法の解釈

### 1 法の下での平等と公平負担の原則

租税法の解釈と適用にあたっては、租税法律主義の理念とともに、公平負担の原則が考慮されなければならない。

公平負担の原則は、第一次的には、税法が歳入を確保することにあたって考慮されなければならないところの財政学上の租税原則の一つに由来するものである。それはまた、他の租税原則とともに、税法が歳入の確保という機能を有するにあたっての立法的制約としての意義づけが与えられよう。<sup>(注11)</sup>

それらの租税原則の中でも、公平負担の原則は、近代租税の本質をなすものであると同時に、「二〇世紀に入ってから、ひとり財政学上の原則としてだけではなく、憲法上の要請としていわば法律学上の原則としても確立されるにいたったのである」といえよう。<sup>(注12)</sup>そして、その実定法上の根拠は、いうまでもなく憲法第一四条の法の下での平等に求めることができる。同じ経済的地位にあるものは、同じ租税負担を負わねばならないとするこの原則は、法の下での平等の租税法分野における適用であり、単に、租税負担の配分をいかにするかという財政学上の問題にとどまるものではないと考えられよう。<sup>(注13)</sup>

ところで、憲法一四条が規定する法の下での平等は、「法の内容についての制約として、立法に基準を与え、また法の執行に対する制約として行政と裁判とを指導するものである」といわれている。<sup>(注14)</sup>従って、法の下での平等が単に、法の定立に

あたつてのみならず、法の適用にあたつても考慮されなければならないとする国政の指導原理に従えば、まず第一に、税法は、その内容において差別的な取扱いがなされないように定立されなければならないとともに、第二に、税法の執行にあたつても、平等に取り扱われることを要求するものであり、公平負担の原則がはからねばならないのである。公平負担の原則は、近代租税が有する基本理念であるが、それが税法の基本理念の一つとして、税法の解釈と適用にあたつての基本原理となりうる実定法上の根拠は、まさにここに見出すことができるといえよう。

## 2 公平負担の原則の内容

もっとも、憲法一四条の規定する法の下の平等は、国民が国家から平等に取り扱われる権利をもつが、これをもとにして国民が実質的に平等を実現するように国家に要求しうる権利をもつものではない、と解されている。その意味では、憲法一四条の法の下の平等は形式的なものであるといえるが、「社会国家の狙いが人間を実質的に尊重することである以上、そこで要請される平等も単なる形式的平等ではなくて、社会国家の理念に即した実質的平等でなくてはならない」<sup>(注15)</sup>。しかも、その「実質的不平等が今日の社会では何よりも私有財産制との関係で生ずる」以上「実質的平等をもたらそうとすれば、形式的な不平等をあえて忍ばなくてはならない場合が必然に出てくる」<sup>(注16)</sup>。そのためには、国家が積極的にすべての国民の真の平等を実現することを期待する経済的民主主義が当然に要求され、私有財産権等の経済的自由権は、そのために制限されることがあるといえる。福祉国家は、このような実質的な平等の観念、すなわち配分的正義を思想的根拠とするものであり、税法における公平負担の原則は、この配分的正義を実現する方法でなければならないであろう。また、それが現行憲法の要請でもあると考えられよう。

法の下の平等が、その確立をみた近代市民社会においては、その内容もまたきわめて自由権的性質を有していたといえ

る。しかし、その後の社会経済の変化に併ない、その内容自体が社会国家的見地から、国家の積極的な関与によって経済的、実質的平等をはかることが要求されるに至り、私有財産権の保障の内容も、その観点からの修正変化を受けたものといえる。と同時に、経済的、実質的平等の要求を実現せんがための、国家の積極的関与と、私有財産権の必要な範囲での制限は、上述した租税法律主義の理念として、また、それが、租税法律主義の現代的意義として認識されねばならないこととすでのべたとおりである。

所得税制における累進税率構造は、いわゆる垂直的公平の要求をみたし、高額所得者が低所得者より多くの租税負担を負うものである。その考え方の根底には、納税義務者の担税力を応益負担よりも応能負担に相応したものとす方が、より国民の経済的実質的平等を実現するものであるとするものであり、形式的平等性を犠牲にして、実質的平等をはからんとす一つの表われであるといえよう。

このように、公平負担の原則は、近代租税における本質として、また法の下の平等における憲法上の要請として、税法の解釈と適用にあたって、租税法律主義とともにその基本原理となりうるものである。そこで、この両者が租税法の解釈と適用にあたって、どのように考えられ、また、どう機能し、いかに調和させるかが次の問題となる。

(注10) 租税原則については、主として財政学上古くから議論がなされていたところであるが、ここに、その代表的なものとして、アダムスミスと、ワグナーの租税原則をみることにする。

アダムスミスの租税原則

- ①公平の原則
  - ②明確の原則
  - ③便宜の原則
  - ④最小徴税費の原則
- ワグナーの租税原則

- ①財政政策上の原則 (a) 十分の原則
- ⑥弾力性の原則

② 国民経済上の原則 (④ 税源選択の原則) ⑤ 税種選択の原則)

③ 公正の原則 (④ 普遍の原則) ⑤ 公平の原則)

④ 税務行政上の原則 (② 確定の原則) ③ 便宜の原則 ⑥ 最少徴税費の原則)

(注11) なお、アダムスミスとワグナーとの租税原則の対比については、泉美之松、「税についての基礎知識」六八頁参照  
長嶺「税法講義」税法学九二号一四頁

(注12) 北野弘久「税法と民商法との関係についての一試論」税経通信一三卷一二号八四頁

(注13) 公平負担の原則は、近代租税が有する基本理念であるが、これを憲法上の要請として明言している国も多い。

その最初の例は、フランス人権宣言第一三条であり、「……共同の租税は不可欠である。それはすべて市民のあいだでその能力に応じて平等に配分されなければならない」と規定する。

さらに、ベルギー憲法(一八三一年)第一一二条

フランクフルト憲法(一八四九年)第一七条

ヴァイマル憲法(一九一九年)第一三四条

イタリヤ憲法(一九四八年)第五三条

等は、公平負担の原則を憲法上謳ったものである。

(注14) 註解日本国憲法(上)三四八頁

なお、法の下での平等が、法の内容そのものにおける平等(法平等説—立法者拘束説)か、法の適用における平等(法適用平等説—立法者非拘束説)かについては、「『法の下での平等』の原理」田口精一、憲法講座(2)八二頁以下参照

(注15) 宮沢俊義「憲法Ⅱ」二八〇頁

(注16) 同 右

### 三 税法の一般的解釈原理

#### 1 税法の基本理念と税法の解釈適用

税法の解釈とは、税法規の意味内容を明らかにすることであるが、それは、まず何よりも税法の基本理念が何かを明らかにする一種の価値判断である。すなわち、租税法の基本理念にてらしてみても、それを尺度としてなされる判断である。そして、税法もまた法であるかぎり、その解釈に当たっては、一般の法の解釈原理が妥当するべきはずであるが、「租税法そのものもつ特質に基づき、その解釈も若干注意すべき特色が現われる」<sup>(注17)</sup>ことになる。

すなわち、租税法の規律の対象たる経済の実態は、きわめて多種多様であり、しかも絶えず流動変遷する性質をもっているために、租税法の規定は、規律対象たる内容を必ずしも適確に表現しているとはいえない場合がある。そこで、何が租税法の基本理念に即した価値判断であるかを明らかにする税法の解釈が重要な意味をもつことになる。

ところで、税法の解釈と適用にあたって、その価値の実現につとめるべき租税法の基本理念が、租税法律主義の理念と、公平負担の原則であることはすでにのべたとおりであり、税法の解釈と適用は、究極のところ、この二つの基本理念をいかに理解し、全体としていかに調和させるかにかかっているといえよう。<sup>(注18)</sup> 租税法の基本理念を租税法律主義のみに求め、私有財産権の保障こそ、その基本理念であることを強調するのは、現代社会における租税の本質、並びに現在の社会国家的見地からなされねばならない財産権の修正変化に対する理解の認識を欠如するものであるといえよう。<sup>(注19)</sup> また、逆に、公平負担の原則のみを強調して、租税法律主義が有する法的安定性と予測可能性を侵害することも許されないとわ

ねばならない。要は、「租税法律主義と公平負担の原則」という二つの基本理念に留意しつつ、法の趣旨、目的を考慮に入れて、論理解釈あるいは趣旨解釈の立場から解釈されるべきだということにならう」。(注20)つまり、ある法文の解釈にあたり、その法文の沿革や目的、当時の経済的社会的要求、さらには社会通念等を総合勘案した結果、租税法律主義の立場から法の厳格解釈による時は、明らかに公平負担の原則に反するような場合には、その法文の規定そのものの中に、公平負担の原則にかなう解釈がなされることを認めねばならないのであり、その限りにおいては、公平負担の原則が法的安定性や予測可能性を侵すことにもならないであらう。(注21)このような場合にも、租税法律主義が有する私有財産権の保障機能を楯にして、公平負担の原則を排斥することは許されないこと明らかである。

このような税法の解釈原理に立つならば、その具体的な解釈の方法はいかなる観点からなされねばならないであらうか。

(注17) 田中二郎「租税法」一〇八頁

(注18) 従来判例には、租税法の基本理念を、私有財産権の保障という点からのみとえたものがあるが、それは、租税法の基本理念の一面的な理解にすぎないように思われる。

これに対し、公平負担の原則を租税法の基本理念であると判示したものに、山口地裁、昭和三十一年四月十二日判決(行裁例集七卷四号、九二二頁)がある。この事件は、直接には「実質課税の原則」についてのものであるが、次のように判示している。

「租税法においては、経済的負担能力に応じた租税の賦課、即ち租税負担の公平ということが基本理念とせられていることは多言を要しないところであり、この負担の公平を理念として租税を賦課する以上は……いわゆる実質課税の原則にのっとるべきであること当然とらわねばならぬ」

(注19) 田中二郎「行政法総論」一八四頁

「租税法律主義は、租税に関する基本原則ではあるが、この原則だけでは貫くことはできず、これと並んで、時にはこれを

限界づける公平負担の原則とか収入確保の原則とかも認められるべきで、これらの諸原則を考慮した上での合理的、合目的な解釈が要請されるのである」と述べておられる。

(注20) 金子宏「市民と租税」現代法八巻三一八頁

(注21) 東京地裁、昭和三十七年五月二十三日判決(行裁例集一三巻五号八五六頁)は次のように判示している。すなわち、租税法律主義は、課税要件を明確に法定することを要請するものではあるが、「およそ法律の規定を構成する言葉はすべて多かれ少なかれ一定の内包を有する意義をもつものであり、税法においてもその例外ではないから、その具体的適用にあたって規定のもつ意味内容を解釈認識することは不可避であり、また当然に許さるべきものであって、租税に関する法律がその合理的な解釈により法律の定めるところの意味内容を客観的に認識し得る如く規定してあるかぎり……租税法律主義に反するものではない」

そこで示されている合理的な法律解釈の方法は、租税法の基本理念の一つである公平負担の原則にてらして行なわなければならないのであり、法文の厳格解釈が、客観的にみて公平負担の見地から合理的でないと認識されるならば、そこに公平負担の原則を満たす方向における解釈がとり入れられるべきであろう。

## 2 租税法の解釈方法

### (一) 文理解釈

税法の解釈は、まず第一に法文の言語的意味を明らかにすることから始められる。成文法の解釈にあたっては、まず忠実にその文字をたどってその法文の意味を明らかにするようにつとめられなければならない。これを文理解釈という。

### (二) 論理解釈(目的論的解釈)

しかし、言葉の意味の多様性の故に、国家の統一した意思の表現である法律の正しい意味は文理解釈のみによっては得られない。特に税法においてはそうである。そこで、法文を前後した論理によって統一的に理解するため、論理解釈が用

いられることになる。類推解釈、拡張解釈、縮少解釈はその例であるが、法の価値理念ないしは目的に係させた解釈を目的論的解釈という。

これらの解釈方法は、原則として税法の解釈方法にも用いられることもちろんである。しかし、税法の場合には、その対象とする経済現象がきわめて複雑多岐であり変転きわまりないものであるのに対し、税法は必要に応じて改廃されてゆくとはいうものの、どうしてもある程度の固定性を有するものであり、その経済現象の複雑な変化にいちいち追いつけない面がある。また、将来起るかもしれない経済行為をあらかじめ予想して規定することも不可能であろう。それ故に、税法は、原則として、個々の具体的事象をその規定の対象とすることはできず、あらゆる場合を想定してある程度一般的抽象的な定め方にならざるを得ず、また、一般的抽象的な法令の規定が個々の具体的ケースに適合することはきわめてまれなケースしかないことになる。ここにおいて、税法のあるべき基本理念、趣旨に重点をおき、常に結果の妥当性を考慮しながら目的論的解釈のなされねばならない必要があるといえる。

問題は、論理解釈の一つである類推解釈や拡張解釈が租税法律主義の立場から是認されるか否かということである。

### (三) 論理解釈（類推、拡張、縮少解釈）

論理解釈の一方法である類推解釈とは、似かよったことがらのうち、一方においてだけ規定があつて、他方については、明文の規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にもあるものと考えて解釈する方法である。拡張解釈とは、法令の規定の文字をそれがふつう意味するところよりも若干ひろげて解釈することであり、縮少解釈は、その逆に法令の規定の文字用語をそれがふつう意味するところよりも狭く解釈することである。

これらの解釈方法が実在の租税法規を具体的に解釈適用する場合に許されるかどうかは、租税法の基本理念をどのよう

に解するかによって若干異なってくる。すなわち、租税法の唯一の基本理念が、租税法律主義の有する私有財産権の絶対的保障であるとする立場からは、「納租義務の限界を厳守し、一步もこれを踏み越えないことよってのみ達成しうる」<sup>(注22)</sup>のであり、従って「課税上積極的要素を含む規定の解釈については、縮少解釈その他同傾向の方法論が歓迎されるの反面において、拡張解釈、類推解釈その他同傾向の方法論は排斥される結果を招く、しかも、課税上消極的要素を含む規定の解釈においては、その反対の傾向が現われることが予想される」<sup>(注23)</sup>。判例にもこれに類する考え方をとるものがある<sup>(注24)</sup>。

しかし、租税法の基本理念が、単に私有財産権の絶対的保障ではなく、公平負担の原則との総合的な判断がなされるべきことくり返しのべたところであり、税法の解釈方法も、この二つの基本理念が達成されるように租税法規の意味がくみとられるべきはずのものである。そうであるとするならば、租税法規の解釈方法も、個々の租税法規についてその個別的情况に応じて妥当とされるそれぞれの解釈方法が適宜用いられるべきであらう。その意味で、租税法の解釈方法は、租税法の基本理念の一方のみを實現させるために、一律的に決められるべき性質のものではない<sup>(注25)</sup>ということにならう。

(注22) 中川一郎「税法解釈の基本原理」 税法学七三号六頁

(注23) 忠佐市「租税法要綱」九四頁

(注24) (1)類推解釈について

東京地裁 昭和三十九年五月二十八日判決(行裁例集一五卷五号七九二頁)

本件は、借地の対価である権利金(地価の三分の二に当たるもの)が譲渡所得であると解された事例であり、税法解釈における実質主義を明確にしたものとして注目される判例である。本件において、税法の類推解釈、拡張解釈は一般に許されないが、納税者に利益を図る方向では許されるとしている。

「税法の解釈適用にあたっては、法の予想を越えて実質的に新たな課税対象を創設し、もしくは課税対象を拡張または納

税者に不利益を来すような方向において類推ないし拡張解釈を行なうことは慎まらるべきものであるが、しかし、立法の遅延による不公平、不正を是正し、納税者の利益を図る方向において税法の類推解釈を行なうことを禁ずべき理由はないものといわねばならない。」

(2) 拡張、縮小解釈について

大阪地裁昭和三十七年二月十六日判決

「税法の解釈は、税法が課税を目的とするだけでなく、憲法の保障する財産権を課税の領域で保障することを目的とするものであるから、いわゆる租税法律主義の当然の帰結として認識の対象たる法規の文言を離れ、無視し、または文言を置換し、附加することは許されないのであって、課税の目的のため恣意的にその負担の限度を拡大して解釈し、または納税義務者のために縮小して解釈することは許されない。」

(注25)

忠佐市 前掲書七四頁は、「租税法規のもつ意味の汲み取り方が……極端に……最大限に納税者の租税負担の限定に指向されること……についてはなお検討の余地を残しているようである」とされ、税法の解釈適用は、「特定の納税者群をふくむ全体としての利害調整の見地がより重視されるべきものであると考えたい」と述べておられる。

## 四 租税法の解釈適用をめぐる諸問題

### 1 税法と私法との関係

#### (一) 問題の所在

税法は、担税力の表現としての経済生活を捕捉し、これについて課税せんとするものであるが、税法の対象とする私人の経済生活及び財産関係が一般私法によって規律されているところから、一般私法上の概念を基礎として利用することが

多い。このような場合税法上使用している概念が、一般私法上に対応する概念と同じ意味内容をなすものとして理解されるべきか、それとも税法独自の概念規定を与えるべきかが問題となる。<sup>(註26)</sup>

この問題に対する解答は、公法と私法との関係をいかに解するか、租税法律関係をどのようなものとしてとらえるかによって異ならざるを得ないが、それらについての詳論は、本稿の目的でなく別に譲ることとする。本稿でこの問題を取りあげたのは、その両者の関係をいかに考えるかにあたって、しばしば租税法律主義が有する法的安定性と予測可能性を満たすためには、税法が一般私法と同一の概念を用いている場合には、それと同じ意味に解さなければならぬと主張されることがあるが、<sup>(註27)</sup>果してそのような主張が一般的に税法の解釈にあたっては遵守されねばならない絶対的な原則とすることが妥当であるかどうかについて多少の疑義を有するからである。

もちろん、租税法律主義の有する法的安定性と予測可能性を確立するためには、税法に用いられた一般私法上の概念は、それと同一の意味に解されることが望ましい。そして、一般私法上の概念とは別個独立の意味内容を税法上認める場合には、これを立法において明らかにすることが要請される。現行税法にも一般の私法と同一の用語を用いていてもそれは異なった概念を規定して使用している例がある。<sup>(註28)</sup>

このように、明文の規定がある場合、あるいは、明文の規定がなくても、当該税法の立法趣旨から私法上の概念を税法上別の概念として用いたものであることが特に明らかになる場合には、その税法の概念をもって解釈しなければならぬことはいうまでもない。しかし、このように客観的に明らかでない場合には、全て私法上の概念と同一の概念として理解しなければならぬかどうかは、別の見地から検討されねばならない。すなわち、その一つは、税法と私法との法的性格からくる基本的な差異であり、他の一つは、公平負担の原則という租税法の基本理念がいかに満たされるかという問題であ

る。

## (二) 税法と私法との法原理

実定法上公法と私法との区別を絶対的なものと考えずに、その両者の区別については、明確な境界線を引き得るものではなく、両者が融合し、関連し合うと、解するのが一般的な傾向であるとしても、税法と私法とは次のような差異が認められる。<sup>(注29)</sup>

すなわち、一般私法の規定は、私的自治の原則を前提として承認し、当事者の利害調整という見地に基づく定めであるのに対し、税法は、当事者の利害調整とは別個にこれを課税対象事実又はその構成要件として私法上の規定又は概念を用いているのである。従って、租税債権の発生変更消滅に関する租税実体法においては、租税債権は私法上の債権のように契約によって発生するものとはされず、法律が一方的に規定するところの要件に該当する事実がそなわれれば、必然的に発生するものである。また租税債権の行使実現に関する行政手続を規定する租税手続法においては、この手続は主として賦課徴収による権力的な関係とされているのである。

このように税法が一般私法と異なる法原理を有する以上、税法が私法と同一の規定や概念を用いている場合であつても、常に同一の意味内容を有するものと解すべきものではなく、租税法の基本理念にてらしてより妥当な方向への解釈がなされねばならないのではなからうか。<sup>(注30)</sup>

特に「税法が民商法上の概念の被服にかかわらず経済的実態に迫ろうとする」場合には、税法の基本理念に促した独自の解釈がなされなければならず、一般私法が用いた規定の表現又は概念に拘泥することなく、その経済的意義が理解されねばならない。税法の解釈適用にあたって、いわゆる「実質課税の原則」が必要とされるゆえんもここにあるといえよ

う。

### (三) 公平負担との関係

税法と私法との関係を考察するにあたっては、租税法の基本理念の一つである公平負担の原則が考慮されなければならない。特に、租税実体法において、公平負担の原則は、税法の独自性を形成する重要な要素となっていることが注意されなければならない。「民商法との関係においてとくに注意されるものもろの税法における独自の規制は、その多くがこの原則を実現する手段として基礎づけられるものとみられるのである。」<sup>(注32)</sup> その代表的なものは、公平負担の原則を実現させるために税法を目的論的に解釈する実質課税の原則である。これについては後に簡単にのべる。

要は、公平負担の原則を実現し、租税法律主義の法的安定性と予測可能性を満たすためには、私法と異なった意味内容を税法の規定に与えようとする場合には、できる限り厳格詳細に立法上確定することが必要である。しかし、たとえ私法上の規定を引用し、又はその概念を用いている場合でも、租税法上、直ちに私法上のそれと同一に解すべきでなく、規定又は概念の相対性を認め、租税法の基本理念にてらし、その自主制、独自性を尊重して、その目的に合する合目的々解釈をなすべきであろう。<sup>(注33)</sup>

(注26) 税法と私法との関係については、なおこの他に、私法の分野において、たんに私法関係の規律にとどまらず、法律秩序全般に通ずる法の一般原理の表現とみられる規定(例えば、信義誠実の原則、権利濫用の法理等)があるが、このような法の一般原理が租税法の分野にも適用があるか否かが問題となる。この問題については後述の信義誠実との関係でのべることにする。

(注27) 判例も、税法と私法との関係をいかに考えるかにつき租税法律主義の原則を引用しているものがある。

東京地裁 昭和三十一年十一月二十八日(行裁例集七卷一 一八〇六頁)

「憲法八四条が租税法律主義を宣明している以上……憲法を頂点におく同一法体系の下においては、同一の用語は同一の意味

に解するのが原則であつて租税法律主義もかかる原則を前提としてのみ成り立ちうるものである。」  
(注28) 例えば、所得税法第四条、法人税法第四条の「人格なき社團」に関する規定。

みなす住所に関する所得税法三条

みなす配当 // // 二五条

みなす相続 // 相続税法三条

その他租税実体法におけるみなす規定の多くは原則としてこれに該当する場合が多いであろう。

(注29) 田中二郎「行政法総論」二〇五頁

例えば、租税法と民法との交る問題点については、従来はこれを権力関係と考えるのが通説であつたが、これに対し現在は、むしろこれを債権債務関係と解しているようである。

(注30) 須貝脩一「税法と民法との交る問題点について」民商法雑誌三六卷二号四頁

須貝教授は、税法と民法との交る問題点を次の三つに分類して論じておられる。

① 税法において民法概念が借用される場合

これは主として租税実体法における面をとりあげたものである。

② 第三者関係に対する民法の適用

課税権者と第三者との関係については、国税優先の原則と民法による債権者平等の原理との相剋としてとらえておられる。

③ 納税義務者関係に対する民法の適用

ここでは、国税債権が公法上のものであり、民法になじみ難い関係であることを指摘される。

税法と私法の関係を論ずるにあたっては、このように場合を分けて考察することが必要であらうと思われる。

(注31) 北野弘久 前掲論文 八四頁

(注32) 田中二郎「租税法」一一七頁

租税法律主義をめぐる諸問題

## 2 実質課税の原則<sup>(注38)</sup>

### (一) 問題の所在

実質課税の原則(実質主義)は、後述するように税法を目的論的に解釈し、法文の概念や形式よりも実現された経済的実質を重視せんとするものである。

これに対して租税法律主義を租税法の唯一の基本理念とする立場からは、あくまでも法文の意味を厳格に解し法文の意味を一步もふみこえないことを要求する、従って租税法律主義の立場からみれば、実質課税の原則はややもすれば概念の相対性、不明確性を惹起し、これをできるだけ制限しようとする。

しかし、実質課税の原則が公平負担という租税法のうちの一つの基本理念を実現せんとするものである限り、これを一方的に排斥することもできないであろう。

実質課税の原則は、まさに租税法の二つの基本理念が相剋する場面であるといえるが、その両者をいかに考えるべきかが問題とされる。

### (二) 実質課税の意義

実質課税の原則とは、租税法規が課税要件に関して私法上と同一の概念を用いて定めている場合に、その私法上の概念や形式、効果に従って課税する場合には、その法律効果とそこに実現している経済的実質とが一致するとは限らず、応々にして一致しないことがあるので、その経済的実質に即応して租税負担の公平をはかるように税法の解釈と適用を目的論的に行なう解釈方法の一つである。<sup>(注39)</sup>これを分説すると次のようになる。

① 実質主義が問題となるのは、原則として租税法規が私法上と同一の概念を用いている場合である。

税法が私法上と同一の概念を用いなければならない理由、その場合にも税法は、その法原理、法目的を私法とは異にするものであること、従って租税法の解釈と適用はその有する基本理念を実現させる方向においてなされる必要があることはすでにのべたとおりである。

② 私法上の法律形式及び効果と、そこで実現されている経済的実質とが一致しないことにより公平負担の原則が実現されないこと。

租税法規において私法上の用語や概念と同じものを用いている場合、私法上の法形式や効果に従って課税すべきであるという考え方を「表見課税の原則」という。<sup>(注35)</sup>しかし、この表見課税の原則による時は公平負担の原則が実現されず、ここに実質主義が機能すべき重要な場面が登場する。

③ 実質主義は、税法の解釈適用にあたってなされる合目的々解釈方法である。

従って、それは恣意的解釈（税務官庁側にも、納税者側にも）<sup>(注36)</sup>に対立するものであり、税法解釈における目的論的解釈の一方法である。その意味では、「税法のみに特有の解釈方法ではない」ともいえようが、租税法の解釈にあたって、公平負担の原則が租税法主義とともに、租税法の解釈原理の一つとなりうるが故に、その基本理念を実現させるための解釈原理として実質主義が認められなければならない理由がある。

### （三）租税法主義と実質主義

税法の解釈適用における実質主義の原則は、純法律的形式的観点よりもむしろ経済的実質的観点に着目して課税関係を律しようとするものである。

これに対しては、租税法主義の有する法的安定性と予測可能性の機能からの制約が考慮されなければならない。すな

わち、租税法律主義の有する法的安定性と予測可能性の見地からは、既に私法上確立されている概念は税法においても同一の意味に用いられることが望ましいといえる。只、租税法律主義の有する機能が租税法の唯一の基本理念であるとし、実質主義の原則も明文の規定のある場合以外には認められないとする見解には直ちに賛意を表することはできない。

実質課税の原則は、法律の明文の規定の存否には関係なく認められる解釈原理であることは判例<sup>(注37)</sup>も認めるところであり、法律の規定は単なる宣言的確認の意味をもっているに過ぎない場合が多いと考えられる。また、実質課税の原則は、租税法の基本理念の一つである公平負担の原則を実現させるための解釈原理であり、これを租税法律主義の原則からの要請によって排斥することは許されないであろう。

さらにまた、租税法律主義を唯一の税法の基本理念であるとする見地から実質課税の原則を排斥せんとする立場は、実質主義の原則があたかも税法の明文規定をはなれて独自の概念を定立し、もって税務官庁側の恣意的解釈、恣意的課税を許容しうるものであるというように解されているかの感なきにしもあらずである。その結果、租税法律主義が有する国民の財産権保障の機能が侵害されるが故に実質課税の原則は排斥されるべきことを論拠にしているようである。

しかしながら、租税法における実質課税の原則ないし実質主義といえども、それは税法の恣意的解釈を容認するものではないこと自明の理であって、それはあくまでも税法の合目的な解釈の一つの方法であり、その解釈方法を用いたからといって、それが直ちに租税法律主義の理念や機能を否定するものではなからう。実質主義即恣意的解釈という論難はあまりにも税法解釈の実態を無視したものであり、それは「税法の実質主義の暗黒面だけを見て、その明るい面を逸<sup>(注38)</sup>」したものでいえよう。

税法解釈における実質主義と租税法律主義とは、一義的に論断されるべきものではないが、当事者が用いた私法上の法

形式や概念をそのまま認める時は、租税法の基本理念の一つである公平負担の原則からみて妥当なものでないと判断された場合には、実質主義の原則を適用することが、より妥当な結果を得ることになるであろう。その意味では、「実質主義の適用は、経済的効果の発生から実現に至るまでの経路について、それが社会通念に当たって一般的に判断されることによる、ということに帰する。……従って、法律の根拠をもたなければできないというような絶対的なものではないが、指導理念としては、その趣旨の規定が設けられれば、より明確になり、租税法主義の具体化が進展すると考えられることとなる。」<sup>(注39)</sup>

(注33) 実質課税の原則については、当研究室茂木教授の詳細な研究がある。本稿では、冒頭にのべたように、もっぱら租税法主義との関係を取りあげ、かつその範囲にとどめた。詳細は、茂木教授の論文を是非参照されたい。

(注34) 実質課税の原則には、「課税物件の実現に関する実質主義」と「課税物件の帰属に関する実質主義—実質所得者課税の原則—」とに分けて考えられなければならないが、本稿では前者のみを念頭において論を進めることにする。

(注35) 山田二郎「『実質課税の原則』とその適用について」税経通信一九卷五号四七頁

(注36) 中川一郎「税法解釈の基本原理」税法学七三号二頁

(注37) 最高裁(二小)昭和三十七年六月二十九日判決

(注38) 須貝脩一、「税法上の実質主義」法学論叢八四卷三二七頁  
さらに須貝教授は、次のように述べておられる。

「税法の立法が実質課税を目的として行なわれた場合法規定の不備が存するときには、裁判所が立法機関をプラスチックというのではなく、立法の線に沿うた実質主義の解釈を……行ない、解釈と立法の線との間に屈折をなるべく少なからしめることはむしろ国家機関相互間の協力を認めることであって非難すべきではない。」

(注36) 忠佐市 前掲書九八頁

### 3 「疑わしき場合」の解釈原理

#### (一) 問題の所在

租税法に限らず一般に法規は、その法文の意味が明白であるように立法上考慮されなければならない。しかし、租税法が対象とする経済現象は、無限の多様性と流動性をもち、その全てを網羅して規定の対象とすることは不可能であり、かつまた将来生ずべきあらゆる経済現象を予想して立法することも不可能である。従って、規定の意味内容をめぐって解釈上の疑義が生ずることは免れざるを得ない。このような解釈上の疑義が生じた場合には、租税債権者の立場からは、国庫の利益にとりうる考え方 (*in dubio pro fisco*) が主張され、一方納税者側からは、納税者の利益にとりうる考え方 (*in dubio contra fisco*) が主張される傾向にあるといわれている。

特に、租税法律主義が有する私有財産権の保障機能が税法の唯一の基本理念であるとすると立場からは、税法解釈上「疑わしき場合には納税者の利益に」解することが、租税法律主義の理念を担保するための基本的な解釈原理であると主張されている。しかし、果してこのように解することが租税法の他の基本理念である公平負担の原則を実現させるものであるか否か、またそのような解釈方法が真に税法解釈の基本原理になりうるのか否かについて疑問なしとしない。

そこで、税法解釈上「疑わしい場合」とはいかなる場合をいうのかを明らかにし、それが果して税法解釈としての基本原理となりうるのかどうかについて検討してみることにする。

#### (二) 解釈上「疑わしい場合」とは

ところで、そこで問題とされている税法の解釈にあたって「疑わしい場合」とは、いかなる場合をいうのであろうか。

およそ税法の解釈適用は、立法趣旨、租税目的、及び法的安定性や予測可能性といった諸要素を総合してその、法文の意味内容を明らかにするためになされる価値判断である。従って租税法規の「法的意味が二義的または多義的である場合、もしくは全くは握しえない場合」<sup>(注40)</sup>にこそ、上記諸要素を実現させるために行なわれるべき精神作用が法の解釈であろう。そして、その解釈にあたっての基本原理が、租税法律主義の理念と公平負担の原則である。換言すれば、税法の解釈は、この二つの基本理念をもとにして、租税正義、租税目的、並びに法的安定性や立法者の意思等を実現させるために総合判断の結果なされねばならず、これによって多義的な法文の意味を明らかにすることだといえようし、また、それが税法を解釈するものの任務であろう。だとすれば、税法の法的意味が「二義的または多義的である」からといって、その「いずれであるかが不明確であることを理由に課税要件に該当しないと判断することは、解釈を放棄することです許されないように思われる」<sup>(注41)</sup>。

従って、租税法規の法的意味を究明せんとする限り、そこに自ずと合理的な解釈が成り立つ筈のものであり、そこで確立された税法の解釈がなお「疑わしき場合」とは、解釈者の自己矛盾を示すものであることを肯定しない限り起りえないのではなからうか。また、「法的意味が……全くは握しえない場合」には、解釈が成り立ちうる余地がなからう、つまり、法律の解釈としては、「課税か非課税か、黒か白か、どちらともつかない灰色の領域というものは存在しない」とい<sup>(注42)</sup>えよう。

その意味で、課税庁が課税権を行使するに当たっては、租税法規の意味内容を明らかにし、その法的意味を確立して具体的な経済行為が課税要件に該当するか否かの目的々な判断過程が存するのであり、法的意味が二義的多義的である場合、すなわち「疑わしき場合」に、必らずこれを「国庫の利益」に解していないことはもちろんのこと、租税法規の意味

内容を不明確のままにして課税権を行使しているものでもない。また、全くその法的意味がは握しえない場合は、課税要件に該当しないのであって、課税権の行使はなされないうこと明らかである。さらにまた「疑わしき場合」に、解釈上どの程度に不明確であれば疑わしいのかも明らかでない。

(三) 解釈原理としての妥当性

むしろ、「疑わしき場合」というのは、「疑わしきは被告人の利益に」という刑事上の原則と比較してみた場合、「税法の適用、構成要件事実の認定に関する原則であると思われる。」<sup>(注43)</sup>すなわち、ある具体的な課税上の事案に対し、税法の規定をあてはめ、その法規の定める要件に該当するものとしてこれに納税義務を負わせる場合、税法上の事実認定や条規の探索、さらにはその具体的な結果が租税法の基本理念に該当するか否かについて疑義が生じた場合をさすものである。この意味における「疑わしい場合」の事例は、決して少なくなく、現に、税務訴訟で争われている事案の多くは、ここでいう「疑わしい場合」といえるのではなからうか。

従って、「疑わしきは納税者の利益に」というのは、課税庁の行なった課税処分が訴訟上で争われた場合に、「課税処分の違法性について課税庁が立証責任を負担しているので、課税要件『事実』の存否の疑わしい場合には、立証責任を負う課税庁の不利に(納税者の有利に)『事実』の認定をすべきことをいうものであって、税法の解釈の面で機能すべき基準ではない。」<sup>(注44)</sup>といえよう。

判例の中にも、「疑わしい場合には納税者の利益に、そして納税者に有利な方向において合理的類推解釈が可能である限り、この途を選ぶことが、行政庁のとるべき態度である」と<sup>(注45)</sup>と判示するものもあるが、その論旨には、にわかに賛意を表することはできない。

なるほど、具体的な訴訟において裁判所が下した税法規の解釈が、課税庁の行なった解釈と異なることもありえようし、また、その結果が納税者に有利になる場合もありえよう。民主的税務行政は、司法審査を通して担保されるものであること論を俟たない。しかし、だからといって、法規の解釈の前提に「納税者に有利にすることに腹が定まっている」としたら、具体的争訟を通じて、何が租税法の基本理念にそくした税法の解釈と適用であるかを示すことを目的とする司法機能を没却することになりはしないであろうか。

#### 四 この解釈原理の背景にあるもの

税法の解釈上「疑わしい場合」に、これを「納税者の利益に」解釈することが、税法の解釈原理そのものとして「疑わしい」ことは上述したとおりである。そしてまた、これを税法の解釈原理とする論者も、この解釈原理が適用される事例はきわめてまれであるとしながら、この解釈原理をもって、租税法主義の有する私有財産権の保障を徹底せしめるために役立たせ、かつ、税務行政の非合法的課税を排斥せんことを目的として主張されているようである。

しかし、租税法主義の有する理念が、絶対的な私有財産権の保障でないこと、および、租税法の基本理念はそれに限られないこと、くり返しのべたとおりである。とりわけ、具体的な経済行為によって課税要件に該当することの認識が、納税者自身にありながら、「疑わしきは納税者の利益に」を楯にして租税負担を免れようとするのは、他の納税者との公平の見地からみて許されるべきではない。公平負担の原則と租税法主義のもつ理念との調和における目的論的解釈こそ、税法を解釈する者にとって忘れられてはならない基本的な態度であることを思えば、その一方のみを強調し、一義的に論断することは出来ないであろう。

「疑わしきは納税者の利益に」また、「国庫の不利益に」というような一般的な基準によることなく、「課税要件に関

する各規定ごとに、各種の観点を加味した論理解釈を施してゆく方が租税法の解釈を精密化することに役立つであろう。<sup>(注47)</sup>

(注40) 中川一郎「税法の解釈及び適用」一三四頁は、「疑わしき場合」をこのように述べておられる。

(注41) 金子宏 判例評論 七六号九七頁

(注42) 須貝脩一「税法上の実質主義」法学論叢 八四卷三号一六頁

(注43) 金子宏「市民と租税」現代法八卷三二七頁

(注44) 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討」税理四三年四月号八九頁

(注45) 東京地裁 昭和三十九年七月十八日判決（行裁例集一五卷七号一三七五頁）

(注46) 須貝脩一（注42）の論文一六頁

(注47) 金子宏（注41）の論文九七頁

#### 4 税務通達について

##### (一) 問題の所在

租税法規は、その対象とする経済行為が多様性と流動性をもつ故に、その全てを網羅して詳細に規定できず、いきおい一般的抽象的かつ固定的ならざるを得ず、そこに税法解釈の困難性と必要性とが存在することはすでにのべたとおりである。

税務通達は、このような一般的抽象的、かつ固定性を有する税法規の意味内容を明らかにし、行政庁部内の意思統一をはかるために出されるものである。<sup>(注48)</sup>

ところが、この税務通達に対しては、本来法律で規定すべき課税要件を解釈に名を借りて通達をもって定めている例があり、このような事実、租税法律主義の原則を抹殺するものであって法治国家の理念に反するものであるとの批判がな

されている。

問題は、税務通達の意義目的と機能、さらにはその法源性をいかに考えるかにあるのであり、従来この点に関する議論は数多く見られる。<sup>(註49)</sup> 本稿では主として租税法主義との関係からみて問題となる通達の目的と規範性および法源性について重点的にのべることにする。

## (二) 税務通達の意義と成立要件

税務通達は、国税庁長官が国家行政組織法第一四条第二項に定める指揮監督権の方法として、その所掌事務について命令又は示達するために発せられるものである。従って、税務通達の発遣の法的根拠は明確に存する訳であるから、発遣された税務通達の全てが直ちに租税法主義に反し、無効のものであるということにはならないことがまず第一に銘記されなければならない。

国家行政組織法第一四条二項を法的根拠として出される税務通達が有効に成立するためには、通達が指揮権を有する上級行政機関の発するものであること、下級行政機関の権限に属する事項に関するものであること、下級行政機関の権限に属する事項に関するものであっても権限行使の独立性を認めなければならぬ事項に関するものでないこと、内容が可能であり不明確なものでないこと等が必要であるが、<sup>(註50)</sup> その他に、国家公務員法及びこれに基く規則の規定に従うことを要することはというまでもない。

## (三) 税務通達の目的

租税法主義の見地からすれば、税法が対象とする経済行為の全ての規範を明確にして税法に盛り込まれていることが望ましいことはいうまでもない。しかし、くり返しのべたように税法が対象とする経済行為の範囲は極めて広く、多様性

をもちその全てを規律するためには法文の内容はどうしても一般的抽象的なものとならざるを得ない。また税法に限らず法そのものもつ相対的硬化化傾向は、税法が対象とする経済行為の流動性と発展性の故にそれらのすべてに対処しうるほど明確かつ個別的に規定することが不可能となる。<sup>(注51)</sup>

このような場合に、税法規の具体的運用によって森羅万象の個別問題を解決するためには、法文の解釈ないしは法判断が必然的に必要になってくる。換言すれば、抽象的法規範と個別事象との隔りを埋めるために通達が必要とせられる理由が存するものである。<sup>(注52)</sup>

ところで、一般的抽象的な法規範を解釈し、具体的個別の問題の解決をはかるにあたって、その法解釈なり法判断ないしは裁量権の行使が税務行政庁内部において区々まちまちでは、公平な課税はもとよりのこと、統一ある行政の運営もできなくなるであろう。従って、行政庁内部の一解釈を統一しなければ、法規の平等な適用（憲法一四条一項前段）を期待することはできない<sup>(注53)</sup>こととなる。従って税務通達の直接の目的は、法解釈ないし法判断の行政庁内部における意思統一を通して、租税法の基本理念の一つである公平負担の原則を具体的に実現せんとするところにあるといえる。<sup>(注54)</sup>

このように、税務通達の存在はいわば具体的問題解決のために必然性をおびるのであるが、これは税務行政についてのみならず他の行政の分野においても同様のことがいえる。

しかるに、税務通達に対する批判の一つは、税務通達が他の行政通達に比してその量が膨大なことにあり、しかも税務通達が膨大になる理由が、本来法律をもって定めるべき課税要件が安易に通達によって定められているところにあるように思われる。

しかし、この批判に対しては、次のような考え方があつた。すなわち、「他の行政法規の規律すべき対象は、たとえば農

地買収や営業許可についてみて、静的単一な現象乃至は行為を中心とするのであるから、その規律も比較的簡單になしうるところといわなければならない。これにひきかえ、租税法の分野たとえば法人税や所得税においては、納税義務者の範囲があらゆる営業、あらゆる職務に亘って対象となり、これがしかも要素をなし、又質的には一個の納税義務者についてみて、一定期間内における無慮数千乃至無数に近い取引行為の集積が所得を形成するのであるから、その各々について所得の算定（推計）方法やら、総益金、総損金の分類を要するので、規律範囲の広範なことは到底他に比すべくもない<sup>(注55)</sup>と云える。従って税務通達の量が膨大であるからといって、それが直ちに租税法律主義に反するという批判の当らないことはいうまでもない。

問題は、租税法律主義の立場から、国税庁長官の定める通達の全てを法律をもって定めることができるか否か、また果してそれが妥当か否かということである。単純に考えるならば税務通達の全てを法律でもって規定するならば、通達が大であるという批判は、税法が膨大になるという批判につながるようになる。租税法律主義を厳格かつ形式的にとらえんとする論者によれば、少なくとも税法が膨大になるうが、それが国民を代表する国会の手によって定められたところに意義を見出すことになるものと考えられる。

なるほど、通達の内容が直接納税義務を発生変更消滅せんとするものであるならば、それが法律をもって定められんとすることには重大な意義を見出すことができよう。また、もし通達の内容がそのようなものであるという疑いのある場合には、疑義を残さないよう法律をもって明らかにすることが租税法律主義の要請でもある。

しかしながら、現行の通達の大部分は、法規の規定の幅をうめ、解釈の指針を与え、もって公平負担の理念を実現せんために出される解釈を補充するための通達である。このような解釈通達は法律自体の解釈に関するものであるから、立法

に適しないといえようし、取扱通達もまた、本来行政庁内部の事務取扱いや方針を示すものであって立法に適しないこと明らかである。だとすれば、税務通達の全てを法律をもって定めることは妥当でないばかりか、かえって税法の量を膨大なものにし、現行の税法でさえ複雑難解であるとの批判に更に拍車をかけることになり、ひいては、納税義務の正しい履行が得られるかどうか疑問になってくるのである。

#### (四) 税務通達の規範性と法源性

上記のように通達は直接的には租税法の基本理念の一つである公平負担の原則を実現させるために発遣されるものであるが、そのような目的をもって出された通達はどのような機能を有するものであろうか。

まず、行政庁内部においては、税務通達は下級官庁を拘束し、下級の税務官庁の職員はそのような通達を尊重し、かつそれに服従しなければならないこととなる（国家公務員法九八条一）。従って、通達に重大かつ明白な瑕疵が存し当然無効である場合の外は下級税務官庁はその通達に拘束されることになる。

このように考えると税務通達は、行政庁内部の行為規範としての性質、機能を有するものといえる。特に通達が法令の解釈を示している場合には、下級税務官庁に対しては解釈の基準となるため、通達は法規に類似した性格をもつと考えられる。

問題となるのは、行政庁内部における通達の行為規範、法規範としての機能が、そのまま納税者についてもあてはまるか否かということである。

なるほど、通達のはたす実的な機能からみると、納税者が通達を無視し、これと異なる取扱いによって申告をなした場合、税務官庁としてはこれを否認して税務通達に従って更正処分をすることになる。従って通達は、各個別事象への適

用を通じ、結果的には法規類似の集積物として一つの社会的行為規範となりうることはあろう。しかし、通達が納税者の行為規範たりうることは認められるとしても、それがそのまま直ちに法規範としての機能を有するということにはならないと考えられる。けだし、税務官庁が通達に違反する課税処分をなしたとしても通達そのものは法令ではないのであるから違法理由になるとは考えられないし、逆に納税者が通達と異なる取扱いをしたとしてもそれが違法であるとはいえないであらう。<sup>(注56)</sup>

税務通達に法規範性がない以上、通達の法源性についてもまた原則としてこれを認めることはできないといえる。<sup>(注57)</sup>従って裁判所としては、税務通達の拘束を受けることなく、独自の法解釈ないし法判断によって事案の解決を図ることができるとはいうまでもない。しかし、税務通達に法源性がないからといって、税務通達なるものは単なる上級税務官庁の一応の行政解釈として訴訟において全くこれを顧みる必要がないものであろうか。

税務通達を裁判の基準にするか否かは、もちろん裁判所の自由な判断によるが、裁判所の究極の使命とするところは、結局、行政解釈を客観化する点にあるのではなからうか。もし、そうであるとするならば、行政訴訟においては、行政庁において進んで税務通達を提示し、裁判所においても、当該争となつてゐる事項に関し、税務通達の存在と内容に特に留意する必要があるように思われる。<sup>(注58)</sup>

(注48) 通達には、税務官庁内部の執務手続等を定めた「取扱(執行)通達」と、納税者の課税標準又は税額の計算、申告、納税等に関する「解釈通達」とがある。本稿ではもっぱら後者についてのべる。

(注49) 税務通達に関する議論は数多くあり、それに関する論稿も少なくない、しかし、過去の論争の問題点を整理すると次の三つに大別できる。

- ① 通達は租税法主義に違反しないか。  
 ② 通達は法規ではないから納税者および裁判官にとってなんらの判断基準にならないのではないか。  
 ③ 通達で納税義務の拡大解釈は許されないのではないか。あるいは通達は常に疑わしきは課税せずという税法の解釈原理に合致すべきではないか。

塩崎潤「租税に関する通達の役割と機能」税経通信二〇巻五号 三六頁

(注50) 佐藤功「行政組織法」(法律学全集七)一六八頁

(注51) 元来法文は、千差万別の個々具体的な問題に対処できるように、一定の法解釈なり法判断ないしは裁量の余地を残して、かつそれを前提として制定されているものであるということが出来る。

吉良実「税務通達の規範性」税法学二四八号 一二頁

(注52) 小宮保「法人税における通達の性格とその役割」税経通信 一一巻六号

(注53) 須貝脩一「通達とは何か」財政一八巻一一号 二二頁

(注54) 東京高裁 昭和四十一年四月二十八日(税務訴訟資料四四巻四七七頁)判決は、通達の目的を次のようにのべている。

「租税法規に固有の抽象的技術的な性質と、課税対象たる社会経済現象の多様性、流動性の故に、法規上は単に一般的基本的事項を定めるにとどめ、その具体的細目的事項については通達をもって解釈運用の実際上の統一をはかり、課税の公平を期するよう処置するは、立法技術、および行政運営上やむをえないところといわざるをえない。」

(注55) 堺沢良「税務通達についての一考察」税経通信一一巻六号 二〇頁

(注56) 最高裁三小昭和三十三年七月二十九日判決は、国税庁長官通達に反する課税であると主張しても、課税が通達に反しないのみならず、通達は法令ではないから通達違反の主張は、原判決を攻撃する理由にならない、と判示している。

(注57) 田中二郎「行政法における慣習法」行政法講座一卷二二二頁、税務通達の法源性について次のように述べておられる。

・「租税法」九五頁は、

税務通達によって示された「租税法規の解釈が長年にわたり、税務行政庁によって実施され、相手方である人民の側におい

ても、その取扱いが異議なく諒承され、それが正しい法の解釈として法的確信にまで高められるようになった場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立するに至ったとみることができるであろう。」

(注58) 杉本良吉「税務通達の法的性格と民商法との関係」税経通信一三卷一二号七三頁

## 5 税法における信義誠実の原則

### (一) 問題の所在

信義誠実の原則は、もともと私法の領域において契約を解釈補充する原理として生じたものである。すなわち、契約当事者は、債権発生を目的を達成させるために債権の内容たる給付の実現に向けて協力すべき義務を負うものであるから、自己が過去になした言動に反する主張によって、過去の言動を信頼した相手方の利益を害することは許されないと説かれていた。それは、権利の行使及び義務の履行に当たっては、信義に合し、誠実を旨として(民法第一条二項)行動することを要求する倫理的規範を法律関係においても尊重し、これに適合することを要求するものである。

税法と私法との関係を考えるにあたって、私法の分野には、たんに私法関係の規律にとどまらず、法律秩序全般に通ずる法の一般原理の表現とみられる規定があることについて指摘しておいたが、一般法原理の一表現たる信義誠実の原則が、税法の分野においてどのように考えられるべきであるかが、ここでとりあげる問題である。

### (二) 信義誠実の原則の適用の可否

信義誠実の原則が、税法上どのように適用されるかについてはいまだ定説がないが、一般的には次のように説かれている。すなわち、税務官庁が納税義務者に対してなした言動(申告指導、回答、確認等)を、納税義務者が信頼し、その信頼を基礎として新たな税法上の処置をしたのちに、税務官庁がその信頼を裏切るような行為をした場合に適用がある<sup>(注59)</sup>と。

なるほど、租税債権債務が、対等の当事者の自由意思に基いて結ばれた契約によって発生変更消滅するものであるという前提に立つならば、租税債権者たる国が、債務者たる納税義務者の信頼に反する行動をした場合には、その契約関係を解釈補充する原理としての信義誠実の原則が適用され、有効に成立した租税債権が無効又は取消しうるものとされる場合があるであろう。

しかしながら、租税実体法における租税債権は、対等の当事者の契約ないし協定によって成立するものではなく、法律の定めるところにより画一的に当然に成立し消滅する特質を有するものである。従って租税債権債務関係は、その金銭債権たる点においては私法上の一般債権とは同じであるが、一般私法における対等の当事者の自由意思を前提とする契約関係とは基本的に異なることが注意されなければならないであろう。信義誠実の原則はあくまでも当事者の自由意思によって結ばれた契約関係を解釈補充する原理である。しかし、原則として当事者の自由意思を前提とすることなく、租税実体法規の定める課税要件の充足によって納税義務が成立し、そこに租税債権債務関係が発生する租税法律関係においては、そこに信義誠実の原則が適用される余地はないであろう。租税法律主義の原則はこの課税要件を法定し、その法律関係を明らかにすることによって、国民の財産権を保障し、かつ、法的安定性を確保せんとするものであり、国民は法律の定める課税要件を充足する事実の発生によって当然に租税債務が成立することになっている。従って、税務官庁としては、法定の要件に定める事実以外の事実に対して、国民に納税義務を負わせることが出来ないことはもちろんのこと、この租税債権を一方的に放棄したり、免除したりすることも許されない。これがまさに租税法律主義の要諦である。

このように租税法律主義の観点からすれば、信義誠実の原則が税法解釈の補充原理として適用される余地はないのではないかと考えられる。また、税法の適用において信義誠実の原則を認めるときは、税務官庁が行なった事実関係や行政作

用によって、納税義務の変更や消滅をきたすことになり、租税法律主義が有する法的安定性や予測可能性は確保されないことにならう。

従って、税務官庁が申告是認の通知を発した場合や、あるいは非課税の取り扱い通知をなしたとしても、その取り扱いが誤りであったとしたら当然後日これに対する是正を行なって法の正しい実現に心がけるべきことは税務官庁としての責務であろう。仮りに、納税義務者が法の正しい実現のために従来の取り扱いが変更されたことによって不利益を受けたとしても、それはかつて本来負担すべき租税負担を免れていたに過ぎず、そこに信義誠実の原則を持ち出す余地はないであろう。また、同じ経済的実質を有する納税者群のうち、たまたまある納税者が税務官庁の誤った取り扱いによって租税負担を免れた場合にも、信義誠実の原則を適用して、その納税者一人に法の規定を無視して有利な取り扱いをすることは他の納税者群との公平負担の見地からも許されないであろう。

さらに付言すれば、信義誠実の原則が税法において適用される場合というのは、行政官庁の事実行為や行政作用と、税法の規定とを比較してみた場合に、前者を後者よりも重視する結果になる。しかし、行政官庁の事実上の行政作用と法の規定とが相矛盾したならば、後者の効力を優先して認めなければならないこと明らかである。それが法治国家の要請でもある。その意味で、租税法律主義を形成的かつ厳格に解し、それが唯一の税法の基本理念であるとする論者から、信義誠実の原則が税法においても認められねばならないとする主張はいかにも理解し難い。また、その主張が、税法の解釈と適用にあたっていかなる場合にも納税者の利益になるようにしなければならぬとするならば、そのような主張が当を得ないこと明らかである。

なお、信義誠実の原則に関しては、今後の判例の動向や研究に待たねばならない面が残されており、ここでは租税法律主

義の面からの検討をするにとどめておくことにする。

(注59) 中川一郎「税法字体系(1)総論」一五九頁以下

なお 東京地裁 昭和四十年五月二十六日判決(行裁例集一六卷六号一〇四三頁)は、信義誠実の原則が適用される場合の要件を次のように判示している。

「行政庁の誤った言動を至ったことにつき相手方国民の側に責めらるべき事情があったかどうか、行政庁のその行動がいかなる手続、方式等で相手方に表明されたか(一般的のものか特定の個人に対する具体的なものか、口頭によるものか書面によるものか、その行動を決定するに至った手続等) 相手方がそれを信頼することが無理でないか認められるような事情にあったかどうか、その信頼を裏切られることによって相手方の被る不利益の程度等の諸点が……吟味されなければならない。」

(注60) 綿貫芳源「公法上の契約」行政法講座一二三頁

別冊ジュリスト 租税判例百選 四四頁

(注61) 大阪地裁 昭和四十二年五月三十日判決(行裁例集一八卷五、六号六九〇頁)

法人税の確定申告に対して税務署長がした申告是認通知は、税務官庁の事務上の便宜ならびに納税者に対する便宜の供与のための事実上の行為であって、納税者に対する法律上の効果を生ぜしめるような行為ではなく、のちにこれに反する同署長の更正処分がなされたからといって、禁反言の法理に反するとはいえないと判示しているがけだし、正当な論旨であろう。

(注62) 東京高裁 昭和四十一年六月六日(行裁例集一七卷六号一頁)

この事例は地方税に関するものであるが、税務事務所長が土地建物の所有者に対して法に定める非課税物件に当たるとの見解を通知した事実上の措置をし、当該物件の所有者がこれを信じたとしても、その後事務所長が、かかる取扱いが違法であることに気づき法の許容する範囲内でそ及してした固定資産税課税処分を、禁反言の法理に反するものとして無効ということはないと判示している。

(注63) 例えば、昭和二十八年十二月二十五日、名古屋高裁金沢支部判決およびその上告審である最高裁(三小)昭和三十一年四月

二十四日判決(最民集一〇巻四号四二〇頁)は、国税滞納処分について民法一七七条の適用があるか否かについて信義則の間

題がとりあげられている。

また、最高裁（一小）昭和三十三年五月二十四日判決（最民集二二卷八号一一五頁）は、国税局長に提出された再調査請求書を信義則の原則により税務署長への廻送義務を認めた。

さらに、広島地裁 昭和三十三年五月二十九日（行裁例集九卷五号九八六頁）は、審査決定棄却の具体的理由の附記を信義則により認めている。

しかし、これらの事例はいずれも本稿でいう信義誠実の原則ではないように思われる。

## 6 税法不遡及効の原則

### (一) 問題の所在

租税法主義が有する法的安定性と予測可能性の機能からみれば、原則として税法に遡及効を認めることは認められないであろう。なぜなら、納税者が課税原因事実の発生当時において、納税義務ありとの意識をもつことが租税法の規範的性格から要請されるところであり、また、税法の遡及効を認めることは課税上の公平を害するおそれがあるからである。従って課税原因事実の発生後に施行された租税法規によって施行前の課税原因に課税することは原則として許されないであろう。このように税法不遡及効の原則は、租税法主義が有する法的安定性と予測可能性を担保するものとして、原則的には承認されるべきものである。ただ、この原則が罪刑法定主義の派生效果から刑法法規の不遡及効の原則が導かれるのと同様に立法上の原則としても、厳格に確立されなければならないかどうかについては議論の存するところであると思われる。

そこで、税法不遡及効の原則が、租税法主義との関係においていかに理解されなければならないかについて検討する

ことにする。

(二) 法律不遡及効の原則

一般に法は施行の時より始めて効力を生じ、かつ、将来に向つてのみ適用があるとされている。<sup>(註64)</sup>従つて、当該法律はその施行日以後において成立した法律要件事実についてのみ適用があり、施行日以前に生じ既に完了している法律要件事実については適用されない。

法律に不遡及効を認めんとする目的は、既成の法律関係はこれをどこまでも維持し、既得権の維持を図らんとするものである。税法にも原則として不遡及効の原則が認められねばならないが、特に税法の分野においては、租税法律主義との関係からみて、この原則が法的安定性と予測可能性を与えるものとして理解されねばならないであらう。すなわち税法は原則として遡及効を有せず、税法施行後に充足せられた課税要件のみが租税請求権を発生、変更、消滅させるものであり、税法の遡及適用を認めることは租税法律主義の要請に反することとならう。

(三) 税法不遡効の原則の意義

このように、税法に遡及効を認めることは原則として許されないところであるが、この原則は、罪刑法定主義における刑罰法規の不遡及効の原則と同様に嚴格に守られねばならないことを要求するものであらうか。

法例第一条本文は、一般に法律の遡及適用ならびに遡及立法を禁止したものであるが、その但書において「但法律ヲ以テ之ニ異ナリタル施行時期ヲ定メタルトキハ此限ニ在ラス」と規定している。この規定からすれば原則として法律不遡及効の原則は是認されねばならないとしながら、しかし、一方において一切の遡及効を禁止したものではないと解せられる。換言すれば、法律不遡及効の原則を立法上の原則として採用しながら、それらをすべての法領域において規律すること

となく、刑罪法規等の特定の法領域を規律する法規のみの遡及立法を禁止したものであると解される。そこで問題は、租税法規が刑罪法規と同様に、遡及立法が禁止された特定の法領域に属するか否かということになる。

税法不遡及効の原則が立法上の原則として厳格に守られねばならないとする説は、租税法律主義と罪刑法定主義を同視し、罪刑法定主義の派生效果として刑罪法規の遡及立法が禁止されているのと同様に、税法の不遡及効が租税法律主義の内容をなすものとして厳守されねばならないことを論拠としているようである。<sup>(注5)</sup>

しかし、果してこのような考え方が妥当であろうか。

まず第一に、罪刑法定主義の派生效果として認められる刑罰法規不遡及効の原則も、行為者にとって利益になる法律の遡及立法を禁ずるものではない(刑法第六条)。税法においても、公平負担の原則に反しない限り納税者に有利となるような税法の遡及立法まで禁止されるものではない。なぜなら納税者の利益となる場合には遡及効を認めても既得権の侵害又は法的安定を害さないと解されるからである。この点については問題はないであろう。

第二に、なるほど罪刑法定主義も租税法律主義もマグナカルタ以来、その歴史的思想をともしするものといえるが、前者は近代法治主義の刑罰法規への適用であるのに対し、後者は、租税法分野への適用である点において、その適用範囲を異にするものといえる。

思想的には、近世市民社会に確立をみた租税法律主義も罪刑法定主義も、ともに国家権力からの自由(前者が私有財産権の、後者が身体生命についての)を基本理念とするものであったが、租税法律主義の理念は、その後の社会経済の変遷により修正変化をうけ、経済的実質的平等、生存権保障へ指向するために、国家の積極的介入を必要とするに至ったことはすでにのべたとおりである。これに対して罪刑法定主義の有する理念は、その成立の当初から現代に至るまでその成

立の基盤を同じくし、国家刑罰権の不当な行使によって国民の生命身体を守らんとする自由権的機能を今日も有しているのである。さればこそ、憲法三一条は罪刑法定主義の基本原則を規定したものであると解せられ、罪刑法定主義の派生效果としての刑罰法規の不遡及効は、別に憲法三九条に規定せられている。従って、刑罰法規の不遡及立法の禁止は、実定法上の根拠を有するものと解せられるが、租税法律主義には、遡及立法を禁止する実定法上の根拠はないと考えられる。

第三に、税法不遡及効の原則が立法上の原則でないと考えられるが故に、過去において税法の不遡及立法がなされた例が<sup>(注66)</sup>あり、かつ、判例もまたこれを是認しているものといえよう。<sup>(注67)</sup>

このように考えると、税法不遡及効の原則を、罪刑法定主義から派生する刑罰法規不遡及効の原則と同様に解し、厳格に税法の不遡及立法を禁じたものと解さねばならない合理的理由を見出し難いといえる。<sup>(注68)</sup> 税法に遡及効を認めるか否かは、「租税法の立法の際に租税政策として考慮せらるべき課題であり、それは個別的な立法の情勢によって異なる」<sup>(注69)</sup>ものであるといえよう。例えば、法律の改正や制定が予定されており、一般にも予測可能性が存し、著しく法的安定を害するか、納税者に著しく不当な影響を与えるという結果がない場合には遡及効が是認されうるといえよう。また、遡及立法を認める場合にも公益上の必要がある場合、あるいは公平負担の原則に反しない等、合理的理由にもとづく配慮がなされねばならないであろう。この間の事情が国会における法律案の議決において討議の内容とされて、法律が制定または改正された場合においては、その法律の規定は適法であると考えられなければならない。<sup>(注70)</sup>

(注64) 法例第一条一項

(注65) 吉良実「税法における不遡及効の原則」税法学一〇〇号九八頁

(注66) 例えば、贈与税について昭和二十五年四月一日に改正法を公布し、同年一月一日より適用し、また資産合算措置につき、昭

和四十二年四月一日に改正法を公布施行し、昭和三十二年分所得税から適用した例がある（田中二郎「租税法」八二頁）

〔注67〕 東京高裁昭和二十八年六月十三日判決（行裁例集四卷六号一四五三頁）

「いわゆる法律不遡及効の原則は……立法上の原則ではなく、法律解釈上の原則であって、新立法によるときは、当該立法以前に成立した事項についても新法の効力を遡及せしめ得るものというべきである」

なお、税法の遡及効を間接的に是認したものととして、大阪地裁、昭和三十一年九月二十四日判決（行裁例集七卷九号二二二二頁）がある。

〔注68〕 須貝脩一「税法講義」四五頁は次のように述べておられる。

「租税法に遡及効を与えるような規定を定め得ることについては疑がない。明文をもってこのような定めをなすかぎり、税法の解釈はこれに従わねばならない」

〔注69〕 忠佐市「租税法要綱」二〇頁

〔注70〕 " " 二〇頁

## むすび

以上みてきたとおり税法の解釈と適用にあたっては、租税法の基本理念である租税法主義の理念と、公平負担の原則という二つの基本理念をいかにすれば満足させられるかという観点から行なわれなければならない。

本稿では、従来租税法主義の理念のみが唯一の租税法の基本理念であるとする立場から提起されていた税法の解釈と適用をめぐる諸問題について、税法の解釈と適用は、租税法の二つの基本理念の調和においてなされねばならないとする見地からの検討を行なったものである。

もちろん、ここで示した見解は筆者の個人的見解であり、浅学の故に論理の展開に不十分なものもあり、また単に問題提起に終わったものもあろう。これらの点については今後も検討を重ねるとともに、大方の御批判を仰ぐ次第である。

以 上