

第3章 税法の法体系

第1節 法体系の中における税法の位置づけ

我が国の法体系は、いうまでもなく日本国憲法を頂点としている。税法との関連においても、憲法は、基本法の立場にあり、第30条で納税の義務を定め、第84条で租税法律主義の原則を定めている。

税法は、税の納付に関する国と国民との間の法律関係を規律する公法である。国の行う課税処分等は、民事上の法律行為とは異なり、行政処分であるから、行政法の一般理論が適用される。また、税は、その課税対象が国民の経済活動に求められるものであることから、税法は、他の多くの私法、中でも民法、商法、会社法に関係するところが大きい。

例えば、①相続税法は民法の親族、相続編に定められている制度を前提としているため、その理解なくしては、税法の十分な把握は得られない。②国税徴収法は租税債権の確保を図る目的で、滞納者の財産に対する国の徴収手続を規定した法律であるが、私法秩序を不必要に乱すことのないよう調整が採られているため、私人間の債権債務関係を規定する民法及び民事執行法との関連が深い。③法人税法は企業活動から生まれる所得に課税しているため、商法及び会社法と深い関連があり、収益などについての計算規定で会社法と食い違う部分については、調整が図られている。

また、行政上の処分に対し不服がある場合の不服申立てや訴訟などについては、一般法として行政不服審査法及び行政事件訴訟法があるが、税務の特殊性から税務官庁の処分に対する不服の救済については国税通則法の定めるところによっている。

そして、国税通則法に規定のない場合は、前述の一般法が適用される。すなわち、国税通則法は行政不服審査法や行政事件訴訟法の特別法に当たるわけである。

このように税法と他の法律とは、ある場合には補い合い、ある場合には競い合ったり、対立するなどの密接な関連を持っているので、税法の分野を掘り下げて学習しようとするれば、財政学や会計学などと並んで、関連のある他の法律についても十分に理解しておくことが必要で、税法と他の法律がどういう関連にあるかを常に念頭におくことが重要である。

第2節 租税法律主義

憲法第30条は、国民の一般的な納税の義務について「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定している。続いて同84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定めている。

近代の民主国家においては、かつての封建時代のように国民の知らないうちに課税されたり、特定の者だけに税金をかけられるということとはあり得ない。租税は、必ず国民の代表である国会の議決、すなわち、法律によって定められる。これが租税法律主義と呼ばれるものである。

租税に関する法律は、一般に税法と総称されているが、それには、誰に（納税義務者）、どのようなことについて（課税対象）、どのような場合（租税帰属関係）、どれだけ（税率）税金がかかり、いつどこへ納付すべきか（納付手続）等の事項が、具体的に規定される。

それによって、行政機関が自由裁量により課税を行うことを排除しているのである。したがって、我々の税務行政は、必ず法律に基づいたものであり、法律に定められたところにより執行するものでなければならない。

第3節 税法の種類とその内容

税法は、内国税の場合、各税目についてそれぞれ単独の形で定められている。そして、それら各税の基本的な事項や共通的な事項を規定する国税通則法がある。国税通則法には、国税の納税義務の成立、確定、納付、徴収、納税の猶予、国税の還付、不服申立て等の一般的な事項が定められている。

なお、経済活動の国際化に伴い、諸外国との間の各税の賦課徴収関係の調整などを図るため、各国と租税条約が締結されている。

次に、各税法では、納税義務者、課税対象、税率などを具体的に定めているが、これは1税目1税法が建前である。その種類を挙げると、次のとおりである。

〔所得課税関係〕

{ 所得税法
法人税法

〔消費課税関係〕

{ 消費税法 酒税法 揮発油税法
石油ガス税法 航空機燃料税 石油石炭税法
たばこ税法 関税法 地方揮発油税法

〔資産課税関係〕

{ 相続税法（これには、相続税と贈与税が規定されている。）
地価税法

以上のほかに、他の目的で制定された法律において、租税を課する旨の規定を置いているものがある。

また、上記の各税法の一般的な規定とは別に、特殊な場合の課税制度を定めている租税特別措置法がある。この法律は、経済政策や社会政策上の見地から、一般の税法による課税の場合よりも税負担が軽く、又は重くなるような課税の特例を定めたものである。その中には、直接税だけに限らず、間接税などの各税も含まれているが、主要なものは所得税と法人税の特別措置である。これらの特別措置は、そのほとんどが2年ないし3年の期間に限られたものであるが、情勢によってその期間の更新が行われている。

次に、各税法又は租税特別措置法によって課税された税金について、その徴収を図る手続を定め

たものとして、国税徴収法がある。国税の納付及び徴収については、国税通則法に一般的な規定があるが、税金の保全確保という見地から主として滞納になった税金の徴収手続を定めたのがこの法律である。したがって、その内容は、滞納処分としての財産の差押えや公売が主なもので、その他滞納処分を猶予したり、停止したりする場合の要件や手続も含まれている。

納められた税金をどう取り扱うかということを決めたものとして、「国税収納金整理資金に関する法律」がある。税金は、一旦整理資金という一種の仮勘定に受け入れられ、その資金から納め過ぎになった税金や誤って納められた税金分を差し引き、その残りを歳入に組み入れることになっている。こうした手続を決めたのがこの法律であり、収納事務を行う部署において、極めて重要なものである。

更に、災害による被害者の税金の軽減や免税、徴収猶予について定めた「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」（通常「災害減税法」と略称されている。）がある。その対象となるのは、直接税では、所得税と相続税、贈与税であるが、特にサラリーマン等の源泉徴収される所得税については、既に納めた分についての還付までを規定している。間接税では、災害を被った課税物品について、軽減の規定が置かれている。その税目は、酒税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、たばこ税である。

また、悪質な脱税者に対する取締手続を定めた国税犯則取締法がある。これは、直接税における査察や、間接税における犯則取締りの方法を定めたものである。一般の税務における調査や検査と異なって、査察等の場合は犯則嫌疑者に対するものであるため、調査や検査の方法は強制的なものとなる。すなわち、臨検、搜索、差押え、開扉等であるが、これらの手続を定め、また犯則の証拠をつかんで、検察当局に告発する手続を決めたのがこの法律である。間接税関係における通告処分（犯則の心証を得たとき罰金相当額につき納付を命ずる行政処分）なども、これに規定されている。

なお、租税犯に対する罰則は、各税法にそれぞれ規定されている。

これらの税法を内容的にまとめてみると、次の四つに分類される。

- ① 税目ごとに課税要件などを規定する実体法
- ② 賦課徴収など租税債権の実現のための手続を規定する手続法
- ③ 不服申立てや訴訟など、納税者の権利救済を規定する救済法
- ④ 税法違反に対する罰則等を規定する処罰法

②の手続法としては、税の納付や徴収などの共通事項を定めた国税通則法及び国税徴収法があり、③の救済法には国税通則法がある。これらは①の各個別の税法に対する関係では、税の納付、徴収、納税者救済の面での一般法としての立場に立つ。

また、国税通則法と国税徴収法相互の関係は、国税徴収法が税の徴収に関し、滞納者に対する手続を定めている点で国税通則法に対して特別法に立つが、反面、国税通則法に納税の猶予など滞納処分の例外規定が定められている面からすると、国税徴収法の特別法ともいえるので、どちらが一般法でどちらが特別法かは一義的には論じられない関係にある。

④の処罰法については、各個別税法に定められている他、悪質な脱税者に対しての国税犯則取締法があることは前述のとおりである。

以上が内国税に関する法律であるが、非常に種類も多く、内容も難しいので、全部の把握はなかなか容易ではない。まず、そのあらましを理解し、漸次必要な税法を深く研究していくことが必要であろう。

第4節 政令・省令等

経済社会は、常に進歩し、複雑化していくのが時代のすう勢である。そして、このような経済活動や社会活動の上に、それらの事実を対象とする税法があるので、複雑であり、また、多方面にわたる事柄を全て法律だけで規定することは極めて困難である。

そこで、法律が委任するところにより、又は、法律を実施するために、政令又は省令が制定される。これらの政令又は省令は、法律を補足するものであり、法律と同じような形式で成文化されたものである。

政令は、内閣が制定するものをいい、省令は、各省大臣が定めるものをいう。これらは、法律と同じ国の規則であり、法律と同様に守らなければならないものである。

なお、法律、政令、省令の全部を総称して法令という言葉が使われている。税法では、法律の中に「……の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。」、「……その他財務省令で定める事項を記載した……」という文言が出てくるが、これは、法律が政令又は省令で定めることを委任しているものである。こうした場合には、必ず政令や省令でその事項が具体的に規定されている。

政令や省令は、先に掲げた各税法に対応して、おおむね一つずつあるが、その順序に掲げると次のようになる。

政 令	省 令
国税通則法施行令	同施行規則 (これは、正確には「 <u>国税通則法施行規則</u> 」である。以下同様。)
〔直接税関係〕	
所得税法施行令	同施行規則
法人税法施行令	同施行規則
	減価償却資産の耐用年数等に関する省令
相続税法施行令	同施行規則
地価税法施行令	同施行規則
〔間接税（消費税）関係〕	
酒税法施行令	同施行規則
消費税法施行令	同施行規則
揮発油税法施行令	同施行規則
地方揮発油税法施行令	
石油石炭税法施行令	

石油ガス税法施行令	同施行規則
航空機燃料税法施行令	
電源開発促進税法施行令	
たばこ税法施行令	同施行規則
〔流通税等関係〕	
登録免許税法施行令	同施行規則
印紙税法施行令	同施行規則
自動車重量税法施行令	同施行規則
〔その他〕	
租税特別措置法施行令	同施行規則
国税徴収法施行令	同施行規則
国税収納金整理資金に関する法律施行令	国税収納金整理資金事務取扱規則
災害減免法（略称）の施行に関する政令	

以上の法令の他に、告示というものがある。これは、各省大臣や外局の長が、その機関の所掌事務について法令の規定に基づいて、必要な事項を決定して、広く一般に知らせるために、公示するのが通例で、この告示は、法令の延長という性格をもち、国の規則の一部と見られることになる。国税関係では、原則として、法律又は政令の規定に基づく告示は財務大臣が行い、省令の規定に基づく告示は国税庁長官が行っている。

法律に限らず、政令、省令、告示は、その制定と施行について、一般国民に公表されなければならないものである。この公表の形式は、現在では官報で公布するという方法で行われている。

第5節 訓令と通達

訓令と通達は、国税庁長官又は国税局長が、国家行政組織法第14条第2項に基づいて下部機関や職員に対して発する職務上の命令である。したがって、税務職員は、それによって職務を行わなければならない。

法律、政令、省令は、もちろん税務職員として身に付けなければならないものであるが、それだけでは税務の執行に十分ではない。職務基準を定めた訓令や、法令の解釈を行った通達を理解しなければ、税務行政を担当していくことはできない。

訓令と通達の相違は、形式上のものであって職務命令という本質的な点からいえば変わりはない。

1 訓令

訓令は、法令と同じような形式で定められ、その全てが例規となる。例規とは、一般的、基本的な先例準則となるものをいい、つまり税務職員にとっては、法令等の国の規則に準ずるものになる。

国税庁で定める訓令の種類には、訓令、訓令特、訓令秘の三つがある。単に訓令

というのは、部外にも周知させる必要があつて出されるものであり、訓令特は、部内一般に周知させるために出される命令であり、訓令秘は、部内において秘密を要するものとして出される命令である。

具体的には次のようなものがある。

国税庁行政文書取扱規則

国税庁事務分掌規則

なお、国税局長の出す訓令は、各税事務の執行方法が上記のように国税庁訓令で定められるため、文書取扱いなど機構関係のものに限られている。

2 法令解釈通達・事務運営指針（例規通達）

例規通達は、法令や訓令と異なった形式で、国税庁長官が下部機関である国税局長に対し、国税局長が税務署長に対して、それぞれあて名を明示して行う命令である。長官通達は、国税局長を通じて税務職員全般に対する命令となる。

例規通達は、通達のうちでも先例準則となるものであるから、一度定められるとそれが改廃されるまでは効力を持つこととなる。これは従前においては例規通達として一くくりにされていたが、平成10年12月の文書取扱規程の改正により、法令解釈通達と事務運営指針の二つに分類されている。前者は法令の解釈を行うものであり、後者は仕事のやり方を定めるものである。

(1) 法令解釈通達

法律の解釈は、各人がそれぞれ行うことであるが、それがまちまちであつてはいたずらに混乱を起こすことになる。特に税務では、前記のとおり経済社会の発展に応じていろいろ複雑な事例が発生するので、税法解釈は、非常に難しいことになる。それは、税務職員個々の見解であつてはならず、また納税者独自の考え方であつてもいけない。事は税金に関することであるから、公平で妥当な法律解釈が統一的行われなければならない。国税庁では税法解釈の統一を行い、長官が下部機関に命令して税務職員が行う税法運用の統一を図る。これが法令解釈通達である。

法令解釈通達は、税法の解釈であるから、法令違反はもちろん、法令の意図する範囲を超えることは許されない。したがって、法令解釈通達を適用して更正等の処分を受けた納税者は、通達による取扱いが法令解釈からみて誤りだと考えれば、それを不服として異議申立てをしたり、訴訟を起こしたりすることができる。

法令解釈通達は、その形式により基本通達と個別通達の二つに分かれる。基本通達は、各税法の基本的に重要な事柄を網羅的に定めたものであり、多くの内容が盛り込まれているのが特徴である。個別通達は、その時々事例の取扱い、税法改正時における取扱いを個々に定めたものであり、各税法ごとに非常にたくさんのもので出されている。

基本通達のうち、主要なものを掲げれば、次のとおりである。

国税通則法基本通達

所得税基本通達

法人税基本通達

相続税法基本通達

財産評価基本通達

消費税法基本通達

酒税法及び酒類行政関係法令等解釈通達

国税徴収法基本通達

なお、基本通達にしる個別通達にしる、法令解釈通達は、公表通達として、その内容に応じ各事務を担当する職員にそれぞれ配付される。

(2) 事務運営指針

これは、事務運営すなわち、仕事のやり方を示した通達であるが、事務運営は随時情勢に応じて変えられるのが普通であるから、例規となるものは、相当定型化したものに限られる。

(3) 指 示

これは、事務運営に関する通達のうち事務運営指針以外のもの（例規とならないもの）である。すなわち、一時的な取扱要領を示すものなど、1年限りの執務要領を定めたものである。したがって、個別的、具体的な命令事項が多い。

第6節 法令の改正

税制改正は、税法の改正という形で行われる。各税法について「〇〇〇法の一部を改正する法律（案）」として、国会に上程され、その議決を経て改正法の施行となる。税法改正は、歳出歳入予算と同時に行われるものである。したがって、国の会計年度に合わせて3月末に改正が行われ、4月1日から施行になるのが通例である。

税法の改正に伴って、政令や省令の改正も同時に行われる。租税関係の政令は、財務大臣が閣議に提出し、閣議を経た後、関係各大臣の署名と内閣総理大臣の連署を済ませれば出来上がる。省令は、財務大臣の署名だけでよく、共に官報で公布される。

形式は、法律と同様であり「〇〇〇令の一部を改正する政令」又は「〇〇〇規則の一部を改正する省令」等である。施行日は、税法改正と合わせて4月1日とされ、その旨が附則で規定される。

このような政令と省令は、会計年度に合わせて改正されるのがほとんどであるが、時には随時に改正が行われることもあり、それは省令に多い。これは、国会の議決を必要とせず、また重要度が少なく決定手続が比較的単純であるからである。

以上のような税法改正や政令、省令の改正が行われると、当然解釈通達の必要が出てくるし、また、執行通達も変えなければならない場合が出てくる。そこで改正法の施行に伴う新通達の発遣や基本通達の改正等の措置が採られるわけである。

以上のように租税関係の法令、通達等は毎年改正されるので、税務職員としては、適正・公平な賦課及び徴収事務の遂行並びに納税者サービスの向上のため、それらの内容を適時・的確に把握し

ておくことが肝要である。