

租税法律主義と租税法における政令委任の範囲

— 法人税法施行令72条の3に関する合憲性の問題に着目して —

長島 弘

(立正大学法学部准教授・税理士)

目次

| | |
|---------------------------|--|
| I はじめに | V 法人税法施行令72条の3 (旧法人税法施行令134条の2) の合憲性を問題とした裁判事例 |
| II 法律の政令委任に関する学説 | 1 事案の概要 |
| 1 旧憲法下での学説 | 2 当事者の主張 |
| 2 現行法条文と命令による規定範囲 | 3 裁判所の判断 |
| III 租税法における政令委任に関する学説・裁判例 | 4 判決の検討 |
| 1 租税法における政令委任の在り方 | VI 法人税法施行令72条の3の実質的判断 |
| 2 判例に見る租税法における委任命令の限界事例 | VII 結びにかえて |
| IV 法人税法と法人税法施行令72条の3の規定内容 | |

I はじめに

租税法律主義とは一口に言えば、議会のみが課税権を有する、課税権は立法権である、という原則である⁽¹⁾。その根拠となる憲法84条は、国民の納税の義務は法律によって定められるということについては別に30条の規定があるが、租税は国家が国民に対し、直接に経済的負担を命ずるものであることに鑑み、国会の権限の面から、ここに重ねて規定されたものである⁽²⁾。

そして租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」及び「手続的保障原則」の4つが挙げられる⁽³⁾。そして租税要件法定主義とは、「刑法における罪刑法定主義になぞらえ

て作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないことを意味する。この点で最も問題になるのは、法律と行政立法との関係である。課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなしえないことは、いうまでもない。また、法律の定め違反する政令・省令等が効力をもたないことも

(1) 北野弘久『税法問題事例研究』(勁草書房, 2005) 27頁。

(2) 佐藤功『日本国憲法概説〔全訂第5版〕』(学陽書房, 1996) 516頁。

(3) 金子宏『租税法〔第18版〕』(弘文堂, 2013) 74頁。

明らかである。⁽⁴⁾

一般的に租税法律主義および租税法定主義はこのように解されており、ここに「法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなしえない」とあるように、命令の制定が立法行為と等しくなることは、租税法律主義の点から禁じられている（従ってそれは憲法84条に反し違憲である）はずである。しかしながら私見としては現在、この租税法律主義に反すると思えない政令「法人税法施行令72条の3」が存在し、残念ながら改正される兆しは見えない。そこでこの問題を取り上げたい。

II 法律の政令委任に関する学説⁽⁵⁾

まずは税法に限らず、法律制定における政令への委任についての一般的な議論を確認する。

1 旧憲法下での学説

まず旧憲法下であるが、政令委任の限界につき限定説と包括説が対立していた。限定説としては次のようなものがあつた。まず佐々木惣一博士は「第一に、法律の委任は、法律が「特定の事項に関して」命令を以て規定することを定むるものであり、一般に法律事項を命令を以て規定し得るものとするのは法律の委任ではない。第二に、法律の委任は特定の事項に関して「特定の点に付き」命令を以て規定することを定むるものであり、特定の事項を全体として命令を以て規定し得るものとするのは法律の委任ではない。⁽⁶⁾」という。

また美濃部達吉博士は「法律の委任が憲法上許され得るのは唯特別の委任、即ち特定の事項を指定してこれを命令の規定に譲ることのみに限られ、一般的な立法権の授与は憲法

が立法権と行政権とを分立せしめて居ることの原則と相抵触し、憲法上許されない所と認めねばならぬ⁽⁷⁾」と言う。

一方、包括説として宮沢博士は、「通説が立法の委任をある制限の下に認めてゐるのは、……権力分立主義と成文憲法主義の思想にその根拠をもつものであらう。私はこれらの通説より一步をすすめて一般的に立法の委任を承認すべきものと解するのがわが國法の現實に適合する妥当な解釈ではないかと考へてゐる⁽⁸⁾」という。

しかし田中二郎博士は「何が特定の事項なりやの判断は……相当弾力性が存し、従ってその解釈は人によって甚だ異り得る。……かくてその解釈の仕方によっては、限定説をとりながら包括説と大差なきに至る可能性が大きい。又反対に包括説とはいっても、一切をあげて命令に委任し得るとなす意味での包括説が我が憲法の下に於て主張せられて居るわけではないのであつて、包括説とはいひながら恐らく憲法の権力分立主義の趣旨を没却するに至らざることを要件とするとか、更にそれを緩和しながらも何等かの要件をそこに認めるとかの趣旨であらうから、この側からも實際上少からず接近を示すものといひ得る。⁽⁹⁾」と、この両説の対立を実益がないも

(4) 金子・前掲注(3)。

(5) この部分及びⅢは、すでに拙稿「租税法における委任命令の限界事例の検討」月刊税務事例44巻10号(2012)40頁にて公表したものを、要約と加筆修正したものである。

(6) 佐々木惣一『日本憲法要論』(金刺芳流堂、1933)605頁。

(7) 末弘巖太郎=田中耕太郎編『法律学辞典』(岩波書店、1937)2616頁「命令」の項。

(8) 宮沢俊義「立法の委任について」公法雑誌2巻11号(1936)19頁。

のと評価していた。

なお旧憲法下においては、独立命令を発する事が可能となっており(旧憲法9条)、現在と前提は大きく異なるが、その中においても、権力分立の当然の帰結から限定説が主張されていた、又は包括説においても一切をあげて命令に委任し得るものとされていなかったことは注目に値する。従って、憲法30条や84条の文言がどうかといった以前の、権力分立の本質的な帰結から、政令委任が限定されるべきと言える。

2 現行法条文と命令による規定範囲

では次に、現行法ではいかになっているかにつき確認したい。しかし、法律の委任に基づいて政令を制定し得るという点を正面から認める憲法上の文言はない。だが憲法73条は「内閣は、他の一般行政事務のほか、左の事務を行ふ。」とし、その6号において「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。」と規定している。その文言からすれば、憲法及び法律の規定を実施するための政令が予定されている。さらに

はこの6号但書からは、法律の委任に基づく政令があり得るのみならず、法律の委任によれば罰則を設けることも可能な旨規定している。内閣法11条において「政令には、法律の委任がなければ、義務を課し、又は権利を制限する規定を設けることができない。」と、逆に言えば委任があれば義務を課し権利を制限することも可能な旨規定しているのはこの趣旨である。

また、国家行政組織法12条1項では「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ることができる。」としており、ここにおいて、「法律若しくは政令を施行するため」の命令と「法律若しくは政令の特別の委任に基づいて」の命令を制定し得る点が明らかにされている。この前者である「法律若しくは政令を施行するため」(政令の場合には「法律を施行するため」(政令の場合には「法律を施行するため」)となろう)のものが執行命令⁹⁾であり、後者の「法律若しくは政令の特別の委任に基づいて」(政令の場合には「法律の特別の委任に基づいて」)となろう)のものが委任命令である。

そして同条3項において「省令には、法律

(9) 田中二郎『法律による行政の原理』(酒井書店、1954)261頁。

(10) なお「昭和30年代以降の立法例では、執行命令として定めることができる事項についても、『この法律に定めるもののほか、……に関し必要な事項は、政令(〇〇省令)で定める』という類の委任規定が置かれることが多い。これは、執行命令の根拠及び法形式を明確にするという観点から設けられているものであり、当該委任規定に基づく命令は委任命令ではない(浅野一郎編著『立法技術入門講座 第1巻 立法の過程』(ぎょうせい、1988)233頁)」という。したがって法律に委任規

定があっても執行命令という場合もある点は留意する必要がある。この点、長らく法制局長官を務めた林修三氏は「『……の手續に関し必要な事項は、政令で定める』というような委任規定を設けることは、そういう実施命令の法形式を政令に特定し、府令や省令ではいけないというようにする効果があるわけである。近頃は、こういう趣旨で、手続的事項に関しても、委任規定が設けられている例が多い」と法形式を明確にする観点から設けられているとしている。林修三『法令作成の常識』(日本評論社、1964)173頁。

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。」と上記内閣法11条と同じ趣旨（なお「法律の委任」に限られており、「政令の委任」が含まれない点は留意すべきである）のものが規定されている。

では、この執行命令や委任命令により規定し得る内容については制限はないのであろうか。すなわち委任命令は法律の委任があればいかなる内容も定め得るのであろうか。また執行命令は法律の委任を要しないゆえ、その内容は制限されないことになるだろうか。

そうではなく、「実施政令の内容は、その性質上、当然に法律の規定を実施するために必要な細目の事項にかかるものに限られる。また、委任政令の内容は、法律による委任の範囲内に限られる。そして、法令に委任することができる範囲については、憲法41条が『国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である。』と定めているところから、この趣旨を否定し、いわば実質的に国会の立法権を没却するような抽象的かつ包括的なものであってはならず、例えば、手続的な事項、技術的な事項、事態の推移に応じ臨機に措置しなければならないことが予想される事項等に関する個別的・具体的なものに限られるものとされている⁽¹⁾」のである。

かつて国会において、法律と政令の関係に

ついて内閣法制局長官に質問された折も、「執行命令……はその性質上、当然に法律の規定を実施するために必要な細目の事項を定める……委任政令につきましては、その内容は法律による委任の範囲に限られる……法律が逆に政令に委任する場合のその限度でございしますが、その範囲につきましては、憲法の41条で『国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である。』と、こういう規定がございします。そういう趣旨を没却しないと申しますか、そういう趣旨を否定し、いわば国会の立法権を没却するような抽象的、包括的な委任、これは許されるものではない。その反面、例えば手続的な事項、技術的な事項、事態の推移に応じ臨機に措置しなければならないことが予想される事項、そういうものについての個別的、具体的な委任、これが行われる」と工藤敦夫長官は答弁されている⁽²⁾。

上記の経緯から、包括的白紙的委任が許されないという点では見解に対立はないであろう。では執行命令についてはどうであろうか。これについて田中二郎博士は、「執行命令は、上級の法令を執行するために必要な具体的な定めをすることができるに止まり、法律事項を定めることはできない⁽³⁾」とされる。憲法の41条の趣旨からは当然の帰結である。

(1) 行政法制研究会「重要法令関係慣用語の解説 101 委任政令」判時1429号（1992）17頁。

(2) 平成3年3月4日参議院予算委員会山本正和議員の質問に対する答弁である。なおかつて昭和29年5月17日参議院法務委員会亀田得治議員の委任命令の限界についての質問に対して佐藤達夫内閣法制局長官も「憲法そのものは委任命令のあることを前提として条文を設けており……憲法が法律に期待しておるところというものは、これは又別

途明らかでありますからして、この委任を法律の中でするという場合におきましても、我々としてはいわゆる白紙委任的な形、そういうことを極力避けようという態度で今日まで参つております。」と、答弁している。

(3) 田中二郎「法律と命令」田中二郎ほか編『行政法講座 第1巻 行政法序論（再版）』（有斐閣、1964）259頁。

これらの点から、委任命令は法律の委任に基づくことにより執行命令の範囲より広い事項につき定めることが可能であるが、委任規定の有無に関わりなく、執行命令・委任命令いずれにおいても、「国会は立法権を全部的にまたはその本質的部分において委任しえない。けだし、それは国会は国の唯一の立法機関であるとする憲法の規定を変更することになるから⁽¹⁴⁾」である⁽¹⁵⁾。従って委任命令においては、抽象的、包括的な委任は許されず、個別的、具体的に委任事項を法律で明記すべきとなる。近時の最高裁判決においても、「授権の趣旨が、上記規制の範囲や程度等に応じて明確に読み取れることを要する」と判示している⁽¹⁶⁾。

Ⅲ 租税法における政令委任に関する学説・裁判例

1 租税法における政令委任の在り方

次に、租税法においてのこの政令委任の在り方について確認する。「租税法律主義は租税に関する重要な事項（課税要件、滞納処分の要件など）はすべて法律で定めることを必要としているが、租税法の領域においても、

基本的・一般的事項は法律で規定し、細則的事項は租税法の委任に基づき命令で規定することが認められている⁽¹⁷⁾」とされる。しかし「租税立法においても、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許されると解すべきであるが、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解すべきであろう。この点で問題となるのは、具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任との区別の基準であるが、具体的・個別的委任であるといいうるためには、委任の目的・内容および程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならないと解すべきである⁽¹⁸⁾」とされる。冒頭において租税法律主義が、すなわち「議会のみが課税権を有する、課税権は立法権である」と書いたが、このことから当然他の法令における政令委任の在り方と同様またはそれ以上に厳格でなければならない事となる。なお憲法84条には「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。」とある。このことから「法律」以外の「法律の定める条件」として（法律の委任な

(14) 杉村敏正『法の支配と行政法』(有斐閣, 1970) 121頁。杉村博士は続けて「したがって、国会は補充命令（委任命令）の制定を授権するに際しては、原則的事項については自ら法律をもってこれを定め、補充命令の制定に際して行政機関の従うべき基準を確立しなければならない」と述べておられる。

(15) これが学問的通説である点がかつて国会における田上穰治博士の発言も裏付けている。「執行命令ならば果して執行せらるべき法律、法律の規定する権利義務、それについてその範囲内で細目の規定をしておるかどうか、その範囲を越えておるならば形は、取扱は執行命令と申しますか、執

行の規定であっても、それは独立な法律として国会の議決が必要である、委任命令ならばその委任の範囲があらかじめ明確になつておるかどうか、そうでなければ…国家から政府に委譲したものである、だからそれは憲法違反だ、こういう議論、これが憲法学者の普通の見方なのであります。」（昭和27年03月24日参議院外務委員会における参考人としての発言）。

(16) 最判平成25年1月11日民集67巻1号1頁。

(17) 山田二郎「租税法における法の支配」租税訴訟1号17頁（2007）。

(18) 金子・前掲注(3)75頁。

く) 政令等で条件を定め得るといような解釈が可能なのではないかという見解も起こり得ようが、この「法律の定める条件」とは、命令や条例等への委任を法律で定め得ることなどを意味し、一般的委任を認める趣旨ではない¹⁹⁾。「法律の定める条件」という文言から命令による課税要件の規定を許容すると解するのは飛躍しすぎであろう。

2 判例に見る租税法における委任命令の限界事例

では以下に、これまで税法においての命令への委任が違法とされた具体的な事例について見ていく。

(1) 大阪地裁昭和41年5月30日²⁰⁾ (控訴審は大阪高裁昭和43年6月28日²¹⁾)

下級審のものであるため、厳格な意味で判例と呼べるかは疑問とされつつも、法人税法においてとくに多く見られる委任立法ないしは受任政令の問題について正面からとり組んだ画期的な裁判例であると評価されている²²⁾のが、大阪地裁昭和41年5月30日判決である。昭和34年ないし37年当時に施行されていた法人税法9条1項は、法人税の課税対象となる所得は「法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」であると規定していた。そしてこの9条では2項以降から最終項の一つ前の項で法人税や罰料金、寄附金の損金不算入等を規定して、最終項である8項(昭和34年法律196号による改正前は7項)において、「1項の所得の計算に関し必要な事項は、命令でこれを定める」と規定していた。それを受けて、法人税法施行規則(以下「規則」という。)10条の4は、法人が役員に対

して支給した賞与の額は損金に算入しないが、「使用人としての職務を有する役員に対し、当該職務に対する賞与を使用人に対する賞与の支給時期に支給した場合において、……当該職務に対する賞与として相当であると認められる金額についてはこの限りではない」と規定していた。その一方で、規則10条の3第6項において「使用人としての職務を有する役員とは、次に掲げる役員以外の役員で……使用人としての職務上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。」と規定し「次に掲げる」の内容として1号に「社長、副社長、代表取締役、専務取締役、専務理事、常務取締役、常務理事……」、4号に「同族会社の役員のうち、その会社が同族会社であるかどうかを判定する場合にその判定の基礎となる株主若しくは社員又はこれらの者の同族関係者」と規定していた。

原告会社は、これら規則は所得の計算に関してのみ必要な事項を命令に委任できるとする法人税法9条8項の委任の範囲を越えた違法な規定であり、それに基づく本件処分は違法であると主張して、不服申立手続を経て出訴に及んだ。その主張に対して原審は「株主及び同族関係者は法人の代表取締役、専務常務取締役等の如く代表権又は表見代表権を有し具体的な法人職務の執行を担当する役員とは直ちに同一視することは出来ない」規則はこれらの株主および同族関係者の使用人業務を否定することによつて使用人分の賞与の損

¹⁹⁾ 佐藤・前掲注(2)518頁。

²⁰⁾ 行集17巻5号591頁。

²¹⁾ 行集19巻6号1130頁、判時523号(1968)31頁。

²²⁾ 村井正「判批」別冊ジュリスト17号(租税判例百選)(1968)14頁。

金性を否認して益金に計上すべきものとする。これはまさに、使用人分賞与として損金に計上され課税の対象とならなかつたはずのものを、益金に計上させることによつてこの部分を新たに課税の対象とするもので、要するに新たな租税を設けるのと同一の効果を招来するものである。」「租税法律主義の立前上それは法律によつてなすべきである。別記の法人税法第9条第7項の「所得の計算に関する事項の委任命令」に基づく規則を以てしては、このような新たな租税を設けるのと同一の効果を招来する基本的な内容を追加規定することはなし得ないものというべきである。前記規則第10条の3第6項第4号は租税法律主義に違反するもので適用出来ない」と判示した上で、本件では使用人賞与として支給された金員とは別に役員賞与が支給されており、その分は益金として計上すべきであるので、結局、損金とみなすことができるのは、全支給額の半額であると判示した。

この控訴審である大阪高裁昭和43年6月28日判決では、「租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金益金への算入不算入といった課税要件について、法律で概括的、白紙的に命令に委任することは許されないと解するのが相当である。」「性質において損金であるものを、法律の明確な委任のない命令で益金とすることができない」と原審を支持して控訴を棄却しながらも、原審判決が規則10条の3第6項4号は租税法律主義に反して適用できないとしたのに対し、控訴審においては「10条の4本文の役員賞与中には、その性質において損金性を有する賞与は含まないと解するのが相当である」と、当該

規定がすべての場合に租税法律主義に反するとする判断を回避した。

(2) 広島地裁昭和41年10月31日²³⁾（控訴審は広島高裁昭和45年6月17日²⁴⁾）

多くの争点がある事案ではあるが、政令委任の限界に関しては、事実上使用人としての給与を支給している名目的役員（ただしその名称は専務取締役・常務取締役である。）に対する賞与が、使用人に対するものとして損金に算入し得るかが争われた。前事案で示したように、当時の法人税法施行規則10条の3第6項²⁵⁾1号によれば、専務取締役、常務取締役に対して支給される賞与は使用人賞与とは認められず損金に算入し得ない旨定めてあった。「しかしながら、専務取締役、常務取締役に対し賞与として支給されたものであつても、これらの者が実質的に法人の使用人を兼ね、使用人としての労働の対価として支給されたものである限り法人税法第9条第1項の損金たる性質を否定すべき理由はなく、租税法律主義の原則に照らし、現行法人税法（筆者注：昭和40年3月31日法律34号）第35条の如く法律によりこれを損金に算入しないことと定めれば格別、旧法人税法第9条第8項（昭和34年法律196号による改正後による）の（前略）所得の計算に関し必要な事項は命令でこれを定める旨の委任命令に基づく規則によつて右の如く実質上損金にあたるものを損金に算入しないと定めるのは委任の限度を逸脱し、違法、無効であると解せざるをえない。」と判示した。

²³⁾ 行集17巻10号1232頁。

²⁴⁾ 税資59号1001頁。

²⁵⁾ 判決文では5項となっているが、前の事案の関連条文に合わせ6項とした。

なお控訴審は原審を変更し、納税者の主張は認めながらも、この事案が多目的な役員でしかなく同規則当該規定の適用を受けないとして、政令委任の限界に関する判断は避けている。

(3) 千葉地裁平成7年2月22日²⁶⁾（控訴審は東京高裁平成7年11月28日²⁷⁾）

法律による政省令への委任が租税法律主義に違反しているとされた具体的な事例を提供するものとして、重要な先例的意義を有する²⁸⁾とされる裁判例である。原告は、通常税率による登録免許税を納付して所有権移転登記を受けたが、これは協同組合の組合員への土地譲渡であり、かかる登記については租税特別措置法（平成4年法律14号による改正前のもの。以下「措置法」という。）78条の3第1項に規定する中小企業者が集団化等のため取得する土地又は建物の所有権の移転登記についての軽減税率の特例の適用が可能であった。登記後にこの軽減規定を知り登記官に対して差額について還付請求したところ、同施行規則により登記申請書に添付すべきとされる知事証明書を添付していなかったことを理由に還付を拒否された。そこで原告は知事証明書を提出した上で、登録免許税法31条2項に基づき所轄税務署長に還付通知をするように請求したが、登記官は過誤納付の事実は認められないため税務署長への還付通知はできない旨の通知をした。そこで原告がこの通知の取消と国に対する不当利得の返還を求めたものである。

措置法78条の3第1項では、土地等の所有権移転登記について、「これらの登記に係る登録免許税の税率は、政令で定めるところにより、登録免許税法第9条の規定にかかわら

ず、1000分の25とする。」と定めていた。そして、同法施行令42条の9第3項においては、「第78条の3第1項の規定は、事業協同組合等が前項各号に掲げる土地又は建物を当該各号に規定する貸付け又は譲渡しの条件に従って譲り渡すことができることとなった日から1年以内に大蔵省令で定めるところにより登記を受ける場合に限り、適用する」と規定していた。そしてこれを受けた大蔵省令である同法施行規則29条1項で「法第78条の3第1項の規定の適用を受けようとする者は、その登記の申請書に……都道府県知事の証明書を添付しなければならない。」と規定していた。

地裁では「憲法の定める租税法律主義の原則上、課税要件は法律によりできるだけ一義的明確に定められていなければならない。そして、このことは、本件軽減規定のように、通常の課税要件よりも納税者に有利な特例措置を定める法律についても同様に妥当すると考えられるのであり、このような特例措置を適用するために実体的要件のほかには手続的要件を充足すべきものと定められている（換言すれば、手続的要件が履践されなければ失権する旨定められている）と言うためには、法律によりその旨が明らかにされている必要がある」[「本件政令委任部分のほかには、手続的要件の充足を必要としているかどうかを判断するための手掛かりはない。」「措置法の他の規定（例えば41条6項の『大蔵省で定めるところにより、……書類の添付がある限り、適

²⁶⁾ 行集46巻10・11号1057頁。

²⁷⁾ 行集46巻10・11号1046頁。

²⁸⁾ 佐藤英明「判批」別冊ジュリスト178号（租税判例百選〔第4版〕）（2005）10頁（ただしこれは控訴審の評釈である）。

用する』という規定……及び登録免許税法にみられる規定例（例えば4条の『大蔵省令で定める書類の添付があるものに限る旨の規定がある登記等にあつては、当該書類を添付して受けるものに限る』……等）中では、前記のような意味の手続的要件を置く場合にはその趣旨を明らかに理解し得る文言でその旨が規定されている」[措置法の登録免許税の特例に関する第5章中の諸規定でも、本件軽減規定を含むわずかのものを除き、ほとんどすべては『大蔵省令で定めるところにより一定の期間内に登記を受けるもの限り軽減税率を適用する』という規定の仕方、手続事項を特例の適用要件としているものと解されなくはない文言が用いられている」[これらの規定例と対比すると……その細目の定めを政令に委任しているものと理解するのは、一層困難であると言わざるを得ない。]「本件の問題は、むしろ、本件軽減規定がその適用のための要件として何らかの手続的事項を必要としているかどうかにあるのであり、本件軽減規定がそこまで定めているものと認められないのであれば、政令でそのような要件を定めることはできない」[本件軽減規定は、手続的事項を軽減税率が適用されるための要件としているとは認め難いと言うほかないのであり、本件手続施行令及び本件手続規則中このような手続的要件を定める趣旨の部分は、その効力を認め難い]「本件軽減規定が手続的要件を置くことを定めていると解するとすれば、その場合には、本件軽減規定は、この点について『政令で定めるところにより』とだけ定めているのに過ぎないから、手続的要件の内容及び効果の定めをいわば白紙的に政令に委任するものと言わざるを得ない。そして、このような態様による政令への委任は、前記租税

法律主義の原則上、有効なものとは認め難い」と判示した。

高裁においては、地裁の判断に加え「本件の委任文言は、その抽象的で限定のない文言にかかわらず、これを限定的に解釈すべきものであり、追加的な課税要件として手続的な事項を定めることの委任や、解釈により課税要件を追加しその細目を決定することの委任を含むものと解することはできない。したがって、……特定の証明書の添付を要するものとした部分は、証明書の添付という手続的な事項を軽減税率による登記申請の受理要件という手続的な効果を有するにとどめるものとして有効であるが、右の手続的な事項を課税要件とし、登記申請時に証明書の添付がなければ、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は、法律の有効な委任がないのに税率軽減の要件を加重したものとして無効である。」と判示した。

(4) 神戸地裁平成12年3月28日²⁹⁾（控訴審は大阪高裁平成12年10月24日。³⁰⁾上告審は最判平成17年4月14日。³¹⁾

阪神・淡路大震災の被災者が建物を新築した場合、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（以下「特例法」という。）37条1項により、その建物の保存登記に係る登録免許税は非課税とされていたところ、建物を新築した被災者が、このことを知らずに通常税率の登録免許税を納付した後に非課税であることを知り過誤納金還付請求した事案である。

²⁹⁾ 民集59巻3号546頁。

³⁰⁾ 民集59巻3号558頁。

³¹⁾ 民集59巻3号491頁。

特例法37条1項では、「阪神・淡路大震災の被災者であつて政令で定めるもの又はその者の相続人その他の政令で定める者が阪神・淡路大震災により滅失した建物又は当該震災により損壊したため取り壊した建物に代わるものとして新築又は取得をした建物で政令で定めるものの所有権の保存又は移転の登記については、大蔵省で定めるところにより平成7年4月1日から平成12年3月31日までの間に受けるものに限り、登録免許税を課さない。」と規定していた。またこの規定を受けて、平成7年政令99号による改正後の阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行令29条1項は、「特例法第37条第1項に規定する政令で定める被災者は、阪神・淡路大震災によりその所有する建物に被害を受けた者であることにつき、当該建物の所在地の市町村長から証明を受けた者とする。」と規定し、大蔵省令である阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行規則20条1項は、「法第37条第1項の規定の適用を受けようとする者は、その登記の申請書に、令第29条第1項又は第2項第2号若しくは第4号の市町村長の証明に係る書類で阪神・淡路大震災によりその所有していた建物に被害を受けた者の氏名又は名称及び住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地並びに当該建物の所在地の記載があるもの（当該登記に係る建物が同条第3項第2号に掲げる建物に該当する場合には、当該書類及び同号に規定する証明に係る書類）を添付しなければならない。」と規定して、登記申請書に市町村長の被災証明書を添付しなければならない旨定めていた。

原告が、前事案と同様に登記官に還付通知

を請求したところ、被災証明書を添付して登記申請のあった事実が認められず、登録免許税の過誤納がないので、還付の通知はできない旨を通知した。そこで原告がこの通知の取消と国に対する不当利得の返還を求めたものである。

神戸地裁は「本件の特例法37条1項においては、『……登記については、大蔵省令で定めるところにより平成7年4月1日から平成12年3月31日までの間に受けるものに限り、登録免許税を課さない。』と規定しているのみであり、どのような手続的課税要件の定めを大蔵省令に委任するかを判断するための手掛かりはない。他の法律の規定をみると、例えば、……同法5条1項は、『……登記等（第4号又は第5号に掲げる登記又は登録にあつては、当該登記等がこれらの号に掲げる登記又は登録に該当するものであることを証する大蔵省令で定める書類を添付して受けるものに限る。）については、登録免許税を課さない。』、租税特別措置法41条8項は、『第1項の規定は、確定申告書に、……大蔵省令で定めるところにより、当該金額の計算に関する明細書、登記簿の抄本その他の書類の添付がある場合に限り、適用する。』としていて、書類の添付を要するとする手続的課税要件自体は法律で定めた上、その添付すべき書類についての細目の定めを大蔵省令に委任することを定めているのである。なお、租税特別措置法中の他の規定において、特例法37条1項と同様に『大蔵省令で定めるところにより……登記を受けるものに限り』というような規定の仕方をしているものが相当数あるが（72条ないし75条等）、だからといって、右のような規定がどのような手続的課税要件を下位規範に委任しているのかが明らかである

ということにはならない。そうすると、特例法37条1項は、どのような手続的課税要件を大蔵省令に委任しているのか明らかでなく、いわば白紙的に委任しているものというほかはないから、右委任は租税法律主義に反して無効であり、したがって、特例法施行規則20条1項の定める登記申請書への被災証明書の添付をもって課税（免税）要件とすることはできない。「法律によって白紙的委任を受けて定められた大蔵省令の内容が結果的に合理的であるからといって、このことから逆に法律による大蔵省令への白紙的委任が許されるということにはならない。」と判示した。

一方控訴審は、「この『大蔵省令で定めるところにより登記を受けるものに限り』という表現からすると、書面主義が行われている登記手続の中では、一定の書面の添付を予定していると考えられる。そして、省令は主として純粹に手続的事項の定めしか置かないのが通常である。そうすると、特例法37条1項の大蔵省令への委任は、一般的・白紙的に委任をしたものではなく、法律及び委任を受けた政令の定める免税の実体的要件を証明すべき添付書類の内容の定めに関し、大蔵省令に委任したものと解される。」「特例法の定める『阪神・淡路大震災の被災者』、特例法施行令29条1項の定める『阪神・淡路大震災によりその所有する建物に被害を受けた者であることにつき、市長から証明をうけた者』との要件を立証する書面であるから、右規則の定めはまさに法律の委任の範囲に属する合理性のある規定であり、有効である」「法律が手続的課税要件の内容を明文で規定までしていなくとも、……法律が委任内容を限定していると解される場合には、その範囲で定められた省令は有効というべきである。」と判示し、

原判決を取り消した。

そして上告審は、上告を棄却し、この控訴審の判断を支持した。

(5) 事案の考察

この(1)事案(2)事案はともに法人税法9条8項の「所得の計算に関し必要な事項は、命令でこれを定める」に基づく同規則10条の3第6項が問題となったのであるが、それは、同9条1項の「法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」という原則の例外について、法律自体に何も手掛かりがないところを命令で規定して要件を課しているからであった。同項の文言中「計算に関し」を幅広くとらえ、計算に関する事項としてあらゆる定めをなし得ると考えるならば、法人税法施行規則中のこれらの規定は有効であろう。しかし計算に関する事項としてあらゆる定めをなし得るならば、この規則で実質的な課税要件すら定めることが可能となってしまう。それでは、包括的白紙委任となってしまう租税法律主義の点から問題がある。あくまでも法人税法9条8項の文言からは同規則においては「1項の所得の計算に関し」で技術的な細目を規定できるに止まる。従って、法人税法の文言から益金とは考えられないものを政令で益金にする、または損金と考えられるものを政令で損金不算入とすることは許されないとすべきであろう。

そして(3)事案(4)事案はともに登録免許税の軽減措置に関するものであるが、これもまた軽減のための要件を命令で付加しているか否かが問題になったのである。もっともこの両事件は最終的には異なった帰結となった。(4)事案は上級審において委任の範囲を超えてい

ないとされたのであるが、その違いは何であろうか。(3)事案においては、法律自体には「税率は、政令で定めるところにより、登録免許税法第9条の規定にかかわらず、1,000分の25とする」とあるのみで、この条文からは、政令で規定する内容が何も明らかにされておらず、法律自体に何も手掛かりがない事項を省令である規則において要件を付加したことが問題とされたのであった。さらに指摘するならば、法律から見れば再委任である省令において要件を加重している点もまた問題であると言わねばならない。

これに対し(4)事案では、法律の「登記については、大蔵省令で定めるところにより……までの間に受けるものに限り、登録免許税を課さない。」という条文から、地裁においてはどのような手続的課税要件の定めを大蔵省令に委任するかを判断するための手掛かりはないと判断したのであるが、高裁では規則で定める方法で登記を受けることが明記されているため、本件軽減規定がその適用のための要件として何らかの手続的事項を必要としている点が法律に明記されており、従って法律自体に何も手掛かりがない事項が付加されたのではない(また書面主義が行われている登記手続の中では、一定の書面の添付が予定されていることから添付書類の内容の定めは要件の付加ではない)とされたのであった。

これら4つの事案に共通して言えることは、政省令での要件の付加が問題とされていることである。また政省令で要件を定めたとしても、法律自体にその手掛かりがある場合には、新たな付加ではないという点である。もっとも判示にあるようにこの「手掛かり」の明示の仕方は一様ではなく明示の程度

にも差があるが、今後の立法においては、租税法律主義の観点から、法律においての明確な明示が求められると言うべきである。また委任規定が抽象的で限定のない文言の場合には、(3)事案の高裁で言うように限定的に解釈すべきという点も重視すべき点である。

IV 法人税法と法人税法施行令72条の3の規定内容

以下に、法人税法及び法人税法施行令の条文を確認する。

[法人税法]

第22条（各事業年度の所得の金額の計算）

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引

以外の取引に係るもの

4 第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

第65条（各事業年度の所得の金額の細目）

第二款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか、各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。

[法人税法施行令]

（使用人賞与の損金算入時期）

第72条の3 内国法人が各事業年度においてその使用人に対して支給する賞与（括弧内は略）の額は、次の各号に掲げる賞与の区分に応じ、当該各号に定める事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- 一 労働協約又は就業規則により定められる支給予定日が到来している賞与（使用人によるその支給額の通知がされているもので、かつ、当該支給予定日又は当該通知をした日の属する事業年度においてその支給額につき損金経理をしているものに限る。）当該支給予定日又は当該通知をした日のいずれか遅い日の属する事業年度
- 二 次に掲げる要件のすべてを満たす賞与
使用人によるその支給額の通知をした日の属する事業年度
イ その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知をしていること。
ロ イの通知をした金額を当該通知をしたすべての使用人に対し当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から一月以内に支払っていること。
ハ その支給額につきイの通知をした日の

属する事業年度において損金経理をしていること。

- 三 前二号に掲げる賞与以外の賞与（括弧内は略）その支給をした日の属する事業年度

ここに法人税法23条乃至64条の規定は挙げていないが、この間には使用人賞与に関する定めは存在していない。従ってこの法人税法施行令72条の3は、委任命令ならば法人税法65条に基づくもの又は執行命令ということになるが、同条の「各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める」によるものならば、概括的・白紙的な委任としか言えないものである。この点から使用人賞与の損金算入時期をめぐる訴訟になった事案がある。以下にその大阪高裁平成21年10月16日³²（原審大阪地裁21年1月30日）³³を見てみる。

V 法人税法施行令72条の3（旧法人税法施行令134条の2）の合憲性を問題とした裁判事例³⁴

1 事案の概要

本件はX社が、平成16年7月16日にX社の使用人に対して支払った賞与を、平成15年6月1日から平成16年5月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」）の損金の額に算入して申告をした。当該X社の給与規程は賞与

³² 判タ1319号（2010）79頁。

³³ 判タ1298号（2009）140頁

³⁴ この部分は、すでに拙稿「判批」月刊税務事例44巻7号（2012）26頁にて公表したものを、要約と加筆修正したものである。

につき、おおむね次のように規定していた。

①賞与の額の決定：会社の営業成績及び社員各個人の業績に応じて決定し、業績の都合・業界の不況・事業の特別の不振・その他やむを得ない事由がある場合は支給しないことがある。②支給時期：原則として8月と12月の年2回とするが、会社の都合により他の時期に変更することがある。③賞与の計算期間：8月支給分については11月16日から翌年5月15日、12月支給賞与分については5月16日から11月15日とする。④受給資格：各々上記計算期間中勤務し、かつ賞与の支払日に在籍する者とし、計算期間中の一部について勤務した者については、日割計算した額を支給する。⑤査定：人事考課規程に基づき、社員各人の計算期間中における勤務成績その他を勘案してその都度これを決める。

さらに、賞与支給が不相当と認められる者については、原則として支給しない旨の定めもあった。

X社は平成16年5月31日までに、各人別の賞与支給額を決定し、7月16日に平成15年11月16日から16年5月15日までを計算期間とする本件賞与を支給した。なおその内424万3,500円については製造原価の一つである労務費として経理し、残りの495万円については販売管理費として経理した。また、本件賞与の支給前には、支給金額について、各人別に、かつ同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知をしていなかった。

そこで処分庁は本件賞与につき、法人税法施行令（平成18年政令125号による改正前、以下「令」）134条の2（現行72条の3）第3号により、実際に支給された平成16年7月16日の属する事業年度の損金に算入すべきとして本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決

定処分を行った。そこでX社は、当該処分の取消を求めて訴訟に及んだ。

2 当事者の主張

（国の主張）

憲法は租税法につき急速に推移変遷する経済状況に有効適切に対処し課税の公平を達成するため、一定の範囲で課税要件及び租税の賦課徴収に関する手続を下位の法形式に委任することも許容している。ただ委任が認められるといっても、それは具体的個別的な委任に限られ、概括的な白地的な委任は許されない。そして具体的個別的な委任であると言い得るためには①委任を認める法律自体から委任の目的、内容、程度などが明確にされていることが必要とされ、また租税法律主義の趣旨及び委任が必要とされる上記根拠に照らせば、②課税要件のうち基本的事項は法律で定めることが求められ、委任の対象は専門的技術的かつ細目的な事項であることが必要である。

法65条における政令への委任の趣旨（委任の目的）は、税の計算については、それが各種の法律と関連するほか具体的な経済の内容に関連し、さらに技術的な会計の処理に関連するところが大きくその内容が極めて複雑であり、また技術的にも子細にわたるもので、その大綱を法律で定めこの細目を政令で補うことが必要であること、加えて経済は常に動いており、税に関連する新しい問題がいくつか常に生起しているから、直ちに法律によってその内容を規定するまでもなく、既に法律によって規定された事項から明らかに法律の趣旨が推定できる場合にはその技術的な内容について一般的な委任が許されてしかるべきである。法65条が、大綱的な所得の金額の計

算に関する「第2款から前款まで（所得の金額の計算）」の諸規定に加えてさらにその「細目」について「必要な事項」を定める旨規定していること、及び同条が法22条2項及び3項に規定する益金及び損金に関する「別段の定め」に位置づけられていることにより明確にされている。以上によれば、法65条は、法22条から64条までにおいては直接規定されていない事項について、あえて政令において定めることを予定しているものと解されるのであって、その委任の内容及び程度と言う点についても、法65条自体から、各事業年度の所得の金額の計算に関し、法に直接的な規定がなくても、大綱を定める法の規定から明らかに法の趣旨が推定できる事項について、専門的技術的な細目の定めを政令に委ねたものであることが明確にされていると言える。このように、法65条における委任の目的、内容、程度は同条の委任規定自体から明確にされており、同条は、各事業年度の所得の金額の計算に関し、概括的白地的な委任をしたものではなく、具体的個別的な委任をしたものであって、委任を認める法律自体から委任の目的、内容、程度などが明確にされているという要件を満たしているものである。そして、令134条の2の規定は、使用人賞与の損金算入時期に関する趣旨に基づいて、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという原則を明文化するとともに、法22条3項各号の趣旨を害しない限度においてその例外に当たる場合をも規定し、もって専門的技術的な細目を定めたものといえることができる。

以上の検討を踏まえれば、令134条の2が法65条の委任の範囲内にあるか否かは賞与の特質を踏まえた上で、令134条の2が法の規

定から推定される使用人賞与の損金算入時期に関する法の趣旨に基づいてその専門的技術的な細目を定めたものといえるか否かによって判断されるべきである。平成10年改正前の法人税法54条1項は賞与引当金の損金の額への算入を規定していたが、賞与は一般に支給される金額が前もって決まっているものではないため、実際に支給された賞与がどの期間に対応する費用であるかという点が必ずしも明確ではないとの視点から上記改正前の賞与引当金の制度につき種々の問題点が指摘され、このような費用は賃金の後払い的な性格を有しているとしても、課税の公平性明確性を期する観点から、引当金の繰入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取扱いに改めることが考えられるとして賞与引当金制度の廃止と、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とすることが提案されていた。以上のような議論を受け、平成10年度税制改正で、課税の明確性・統一性を図る観点から、賞与については、原則として実際に支給した日の属する事業年度の損金の額に算入することとされ、賞与引当金は廃止されることとなった。すなわち、平成10年法律24号により、従前の法人税法54条（賞与引当金）の規定が削除される一方同法22条3項に規定する「別段の定め」に当たる同法65条の委任に基づき、令134条の2において使用人賞与の損金算入時期は、原則としてそれを実際に支給した日の属する事業年度とされることになった。賞与引当金制度廃止の経緯及び平成10年法律24号の立法趣旨等に照らせば使用人賞与の損金算入時期についての現行法の趣旨は、一律に法22条3項各号の適用を排除し、課税の明確性・統一性を図るため、原則として、それを実際に支

払った日の属する事業年度の損金の額とするという点にある。したがって令134条の2の規定は使用人賞与の損金算入時期に関する法の上記趣旨に基づいて、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという原則を明文化するとともに上記趣旨を害しない限度においてその例外に当たる場合をも規定し、もって専門的技術的な細目を定めたものと言うことができる。

(X社の主張)

既に法律によって規定された事項から明らかに法律の趣旨が推定できる場合であれば法律自体では委任の目的等が明確にされていなくてもよいという国の主張は独自の理論であり、また国は賞与引当金制度を廃止した平成10年法律24号の立法趣旨等からすると使用人賞与の損金算入時期についての現行法の趣旨は、それを実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという点にあると主張するが、平成10年法律24号は賞与引当金制度の廃止を含んでいるものの廃止後の使用人賞与の取扱いについて何も定めておらず、法も22条3項を除き使用人賞与の損金算入時期について定めた規定は存在しないのであって明らかに法律の趣旨が推定できるとは到底解されない。

法65条は、同条が法22条に関する必要な定めについての政令委任の根拠ともなっていることから考えると、法22条2項及び3項の定める「別段の定め」である法23条乃至64条の規定について各条項に反しない限りにおいて具体的な所得金額の計算に関する必要事項の委任を許容した規定であると解するべきである。仮に法65条が、法22条3項の「別段の定め」に該当するとすれば、法が定める損金算入基準とは異なる基準を政令に一般的白紙的

に委任する規定となるが、損金算入基準が法人税課税の基本的事項であることからすれば、租税法律主義に反する違憲無効な規定となり、そうなれば同条の委任に基づく令134条の2も無効となる。だが「別段の定め」でないとすれば、令134条の2は、法22条3項の細目を定め具体化したものであると言えない限り、法の委任の範囲を超え無効となる。ところ、令134条の2は、原価及び販売管理費等の損金算入基準を定めた法22条3項に反する内容となっており、無効である。

令134条の2第2号イは、同時期に賞与の支給を受ける使用人が複数いる場合には、同時期に支給を受ける「すべての」使用人に対して支給額の通知をしたときのみ当該通知をした日の属する事業年度の損金に算入することを認め、一部でも通知していない使用人がいる場合には、すべての使用人に対する賞与の損金算入を認めないとしており、債務確定基準の考え方とは相いれない。さらに令134条の2第2号ロは、同号イの通知がされたすべての使用人に対して通知日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内に支払わなければ損金算入を認めないとしているが、債務確定基準によれば確定した債務をいつ支払うことにしようとする損金算入時期に影響はないはずである。従ってこの「1月以内」という要件も債務確定基準の考え方とは相いれないものであり、販売管理費に該当する使用人賞与との関係において違憲・違法の規定であって、無効である。

なお使用人に対する賞与には、売上原価等(法22条3項1号)に該当するものも存在する。そして、法22条3項1号は、当該事業年度の収益に係る売上原価等の額については、別段の定めがない限り当該事業年度の損金の

額に算入すべきものとして、いわゆる個別対応の原則を定めており、債務の確定を損金算入の要件とはしていない。判例（最判平成16年10月29日⁶⁵⁾も債務の確定を売上原価の損金算入の要件とはしていない。従って令134条の2第3号は、賞与の損金算入時期について、売上原価等に関する法22条3項1号と異なる（より厳しい）損金算入基準を定めるものであって、法の委任の範囲を超えた違法な規定であり、違憲・違法であって無効である。

3 裁判所の判断⁶⁶⁾

「法65条の政令への委任の趣旨について検討すると、法21条は……益金及び損金の内容及び算入時期についての通則を定めている。そして、23条ないし64条において、上記通則に対する別段の定めとして、法人の特定の収入及び支出に関し、益金の額への算入及び損金の額への算入について、その可否・限度額・時期を定めている。」「法65条の政令へ委任する旨の定めは法22条2、3項の各柱書の『別段の定め』に当たる」とする国側の主張によるならば、「政令によって、法22条の通則に対する別段の定めをすることができることになる」が、「このような政令への委任は租税法律主義に反する」。「法65条の見出しには『(各事業年度の所得の金額の計算の細目)』とあること、……法65条には『第2款から前款まで(所得の金額の計算)に定めるもののほか』とあるが、同条が通則としての法22条2項3項に対する別段の定めを法23条ないし64条の定め以外にも政令によって定めることができる趣旨であるのなら、第2款(22条)を外して『第3款から前款まで(所得の金額の計算)に定めるもののほか』とするべきであるが、そうはなっていないことを

考慮すれば、法65条の政令へ委任する旨の定めは法22条2項3項の各柱書の別段の定めには当たらない」。

「使用人賞与については、……支給対象者に対して支給の有無及び支給する場合の金額の通知は実際の支給をもって行われているのが実情といえる。」「したがって、……使用人賞与の支給実態に鑑みれば、使用人賞与については、実際の支給日より前に、債務として確定しているか否か（販売費等に当たるものについて）又は当該事業年度の収益に係る金額としての適正な見積りができるか否かもしくは支出されることが確実といえるか否か（売上原価等に当たるものについて）を判断することは困難であり、……使用人賞与の損金算入時期は法人ごとに不統一になり、また、同一法人においても売上原価等に当たる使用人賞与と販売費等に当たる使用人賞与が異なる事業年度の損金の額に算入されるという事態も起こり得る。」「使用人賞与の損金算入時期については、通則としての法22条3項1、2号の定めだけでは所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保することは困難であり、上記各号の定めを使用人賞与に適用するにあたっての定めを要するといえる。」「このような定めとして制定されたものが令134条の2であるが、この制定に至る経緯について検討すると、使用人賞与については、平成10年……法人税法改正によって削除された法人税法54条は賞与引当金制度を定め、損金経理により賞与引当金勘定に繰り入れた金額のうち政令で定めるところにより計算した金額

⁶⁵⁾ 刑集58巻7号697頁。

⁶⁶⁾ 地裁の判断は、高裁と大差ないため、ここでは高裁の判断のみを記す。

に達するまでの金額を当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入するものとされていたが、賞与引当金制度の下では、使用人賞与の損金の額への算入については、賞与金引当金勘定への繰入額の損金の額への算入という形で行われてきたのが実情であり（なお、上記法人税法改正前には法人税法及び法人税法施行令には使用人賞与の損金算入時期についての具体的な定めはなかった。）、上記法人税法改正によって法人税法54条が削除されることに伴い、賞与引当金制度の廃止後は賞与金引当金勘定への繰入額の損金の額への算入という形ではなく、使用人賞与自体についての損金の額への算入を行うことが必要になったところ、……その損金算入時期を法22条3項1、2号の通則の定めのみ委ねた場合、所得の金額の計算の明確、課税の公平を確保することは困難であり、使用人賞与については、法22条3項1、2号の通則の定めを施行するための技術的細目的定めが必要であったといえる。」

「上記各号（134条の2の各号、筆者注）には当たらないものの、実際の支給日より前の時点で法22条3項1、2号の定める基準を満たすような場合があったとしても、損金の額への算入が全くできないわけではなく、遅くとも実際の支給日の属する事業年度の損金の額に算入することができることを考慮すれば、所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保するためには、実際の支給日より前の時点をもって損金の額に算入することができる場合を限定したからといって、法22条3項1、2号の定める基準に反するものというは相当でない。」

「使用人賞与の損金算入時期についての技術的細目的事項を定めることを政令に委任す

る旨の定めは法にはない。しかし、法24条ないし64条は、益金の額への算入及び損金の額への算入について、その可否・限度額・時期について法22条3項1、2号の通則に対する別段の定めをするものであるから、法24条ないし64条における政令に委任する旨の定めは、法がこのような別段の定めをした上での技術的細目的事項を定めることを政令に委任したものであり、他方、使用人賞与については、前記のとおり、それが損金となることについては法もこれを前提にしており、通則である法22条3項に対する別段の定めを要するものではなく、令134条の2は、このような損金となることについて問題のない使用人賞与について、その支給実態に鑑み、その損金算入時期のみについて、通則である法22条3項1、2号の定めを施行するについて必要な技術的細目的事項を定めたものといえる。」

4 判決の検討

国の法65条が22条2項及び3項の「別段の定め」である旨の主張を排している点は正当である。法人税法65条が22条2項及び3項の「別段の定め」であれば、「租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金益金への算入不算入といった課税要件について、法律で概括的、白地的に命令に委任することは許されない」ところ、法22条の通則に対する別段の定めを、概括的、白地的に命令に委任することができることになってしまい、租税法律主義に反することになるからである。なお、判決では、22条2項及び3項の「別段の定め」である旨を排する理由として、法65条につき、文言が「第3款から前款

まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか」ではなく「第2款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか」となっていることを挙げている。だが、逆に文言としては、2款を含んでいるからこそ2款即ち22条の通則的規定と異なる定めが可能であるという主張を許すことになるのではないだろうか。従ってここはやはり文言ではなく、租税法律主義の要請から、法65条の文言に関わらず、解釈上委任の範囲が制限されるという点につきよう。

次に、判示では、国の法65条が22条2項及び3項の「別段の定め」である旨の主張を排しながら、令134条の2について使用人賞与の支給実態から、所得の金額の計算の明確、課税の公平を確保するため、使用人賞与について法22条3項1、2号の通則の定めを施行するための技術的細目的定めが必要であったとして、賞与引当金制度が規定されていた旧54条の廃止に伴う必要な規定と位置づける。しかしこれでは論理的に矛盾する。

判示では、「損金の額への算入が全くできないわけではなく、遅くとも実際の支給日の属する事業年度の損金の額に算入することができることを考慮すれば、所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保するためには、実際の支給日より前の時点をもって損金の額に算入することができる場合を限定したからといって、法22条3項1、2号の定める基準に反するもの」ではないという。そうでありながら法65条の位置づけは、22条2項及び3項の「別段の定め」ではないという。しかしそれならば、法65条の位置づけは、法22条3項1、2号の「別段の定め」である法23条乃至64条の規定について各条項に反しない限りにおいて具体的な所得金額の計算に関する必

要事項の委任を許容した規定ということになる。

しかし法23条乃至64条には、賞与引当金について規定していた旧54条が削除されて以後の現行法においては、使用人賞与に関する規定は存在しない。ならば法としては使用人賞与に関しては、法22条3項に基づく原則的な解釈によるべきこととなる。判示は、平成10年の法改正が、賞与引当金の制度につき種々の問題点が指摘されたために賞与引当金制度が廃止されたものという国の主張を承認している。だが立法趣旨がそうであるなら、旧54条を廃止するのではなく、その趣旨にあった条文に改正すべきであったのである。

政令はあくまでも執行命令として法律を施行するための技術的・細目的のものまたは委任命令として委任の範囲内でしか規定を設けることができない。賞与の損金算入時期について個別具体的な法23条乃至64条に委任条文が存在しない以上、これが委任命令ではなく執行命令ならば法律の範囲内における執行上の技術的・細目的規定に限られる。従って、法22条3項の枠をはみ出るような規定を設けることはできないのであるから、法22条3項に反する政令は、違反無効と言わざるをえないのである。また判示では「損金の額への算入が全くできないわけではなく、遅くとも実際の支給日の属する事業年度の損金の額に算入することができることを考慮すれば」というが、何ゆえ翌事業年度に損金算入できれば法22条3項1、2号に反しないといえるのであろうか。法22条は、その見出しに「各事業年度の所得の金額の計算」とあり、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額及び損金に算入すべき金額を規定している条文であるから、翌事業年度というのはこの条文の射程外

である。さらに言えば、22条3項として前期の損金に含まれるべきものを政令で翌事業年度の損金に含むことを認めることもまた問題である。法が予定する翌事業年度の正しい所得金額を歪めることになるからである。

「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべき」という最高裁大法廷判決⁸⁷⁾があるが、その「尊重」には、政令への一般的白紙的な委任が含まれるはずはないのである。

VI 法人税法施行令72条の3の実質的判断

上記において租税法律主義の点から、この政令の規定の在り方の点から批判したが、では実質的な費用性という点からはどうか。委任命令の適法性の問題は、立法権の委任の限界を問う法律の側の委任自体が包括的委任として違法性を問われる場合と、委任規定自体が適法である場合に当該委任命令が委任の範囲を逸脱していないかという点で違法性を問われる場合がある。また執行命令の場合は、法律を施行するための技術的・細目的のものに限られるはずが範囲を逸脱していないかという点で違法性を問われるのであるから、この後者と軌を一にする。本事案では原告は前者の点で問題としているところ、判決は後者として許容している。だがこのように、制定されている命令の違法性を問われたとしても、実質的に何ら課税要件を課すものでなければ、その命令を適用したところで実質的な租税負担には変化がないことになり問題とするにはあたらないことになる。すなわ

ち、この施行令72条の3が事実上の創設的規定として機能しているなら、実体的にも問題であるが、これがもともと法人税法22条3項及び4項の公正処理基準から導き出させる内容の確認的意味しか持たないものならば、新たに課税要件を定めたことにはならないため、実質的には問題ないことになる。そこでこれが創設的規定か確認的規定かについて検討する。

まずこの3項であるが、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」とあることから、別段の定めがあるもの即ち法人税法23条乃至64条の規定があればそれを適用し、別段の定めがない場合には以下の各号に従う旨定めている。1号には「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」とある。このことから売上原価を構成するものは、2号にある債務確定主義の適用もなく損金とできることが示されている。次に2号であるが「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」とあることから、この使用人賞与については別段の定めがない以上、債務確定主義の適用を受けることとなる。なおこの3項の解釈に当たり4項の公正処理基準に従って計算することになるが、別段の規定がなく債務確定主義が適用される以上、公正処理基準が判断の是非の根拠にはなり得ない。従って施行令72条の3が債務確定主義の要件のみを定めているのであれ

⁸⁷⁾ 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

ば、確認的規定としての意味しか持たないことになる。しかし施行令72条の3は、債務確定主義に加えて2号口において「イの通知をした金額を当該通知をしたすべての使用人に対し当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から一月以内に支払っていること。」と一月以内の支払を要件として課している。他の要件を満たしていながら支払が一月を超えた場合には損金に算入できないことになるが、これは法人税法自体から導き出せる結果ではなく、施行令72条の3の創設的規定としての内容から導き出された結果である。また使用人賞与の中にも売上原価を構成するものもあるはずであり、本来それには債務確定主義の適用はないはずである。それにもかかわらず、債務確定主義が適用され一月以内の支払がないものは損金不算入とされるのであるから、この点もまた創設的規定ということになる。法人税法自体に別段の定めをおかず、白紙的概括的委任により規定された政令が創設的規定である以上、そして技術的・細目的規定としての執行命令の範囲を逸脱しているものである以上、違法な政令規定と言わざるを得ないであろう。

VII 結びにかえて

以上のことから、施行令72条の3は、創設的規定としての意味を持ちながら、何ら法人

税法自体に個別具体的な委任条項を持たずに制定されたものである。本来的に債務確定主義の適用がない売上原価を構成する使用人賞与に債務確定主義と一月以内の支払を付加し、その他の使用人に対する賞与については債務確定主義の点のみしか要件のないところを一月以内の支払要件を課す以上、法人税法において別段の定めを設け、政令への個別具体的な委任規定をおくべきである。

参考文献（注に記載のものは省略）

- 中川一郎「判批」シュトイエル77号（1768）6頁。
 武田昌輔「判批」税経通信32巻11号（1799）24頁。
 山内一夫「判批」別冊ジュリスト79号（租税判例百選〔第2版〕）（1983）14頁。
 北村喜宣「判批」別冊ジュリスト120号（租税判例百選〔第3版〕）（1992）8頁。
 山下清兵衛「判批」山田二郎＝大塚一郎編著『租税法判例実務解説』（信山社，2011）48頁。
 三木義一「判批」税研106号（2002）41頁。
 三木義一「特例適用申請を怠った登録免許税の還付」税研68号（1996）41頁。
 布田勉「判批」ジュリスト1113号（平成8年度重要判例解説）（1997）9頁。
 芳賀真一「判批」別冊ジュリスト207号（租税判例百選〔第5版〕）（2011）12頁。
 山下清兵衛「行政立法と解釈改憲」笠原俊宏編『日本法の論点 第1巻』（文真堂，2011）48頁。
 堀口和哉「判批」ジュリスト1212号（2001）132頁。
 山口敬三郎「租税法における委任立法に関する一考察」税理40巻1号（1997）23頁。