

租税法律による命令への委任の司法統制のあり方

—現状と評価—^{*1}

佐藤 英明^{*2}

要 約

わが国の下級審裁判例は、課税要件法定主義の下では法律による白紙的な委任は許されないとする考え方を採用するとともに、一般的な委任文言をその規定が置かれた文脈に依存して限定解釈することにより無効とはせず、委任命令の内容の問題として司法審査の対象とする解決手法を定着させている。この手法は、一般的な文言による法律の委任によっては、法律の内容を変更する内容の政令を定めることはできないとされる点で、課税要件法定主義の下での法律による委任の司法統制の手段として、適切なものでありうる。ただし、この適切さを担保するためには、限定解釈が依存する文脈の指定に一定の制限が必要である。

一般的な文言による委任がこのように限定解釈される場合、法律の内容を変更する内容を持つ命令の有効性は、法律が明示的に法律の内容の変更を委任しているか否かによって決まる。このことは、個別的委任規定についても同様である。この分析により、委任規定と委任命令の解釈をより厳密に行なう手掛かりが得られる。

キーワード：課税要件法定主義、白紙的委任、個別的委任、委任命令、限定解釈、所得税法68条、法人税法65条

I. 本稿の問題意識

租税法律においても行政命令への委任は許されるが、その委任については租税法律主義の中核を成す課税要件法定主義¹⁾に由来する一定の制限がある、という点では、学説は一致してい

ると言ってよい。

他方で、現実の租税立法においては、一般的・白紙的委任にあたりと考えられる文言が採用されている例は少なくない。しかし、後にみるよ

*1 本稿の基礎となる研究報告については、2015年3月14日に開催された租税法研究会と同年12月12日に開催された本特集の準備研究会において、ご出席者の皆様から多くのご教示を得た。記して、感謝申し上げます。

*2 慶應義塾大学大学院法務研究科教授。

1) 課税要件法定主義を租税法律主義の中核に位置付ける考え方については、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(2007年・有斐閣)55頁参照。

うに、命令への委任の合憲性が争われた裁判例において、これらの法律による委任が無効とされた例はきわめて少ない。

このことは、前述したような学説における一般的な理解を裁判例が受け入れていないことによるものであろうか。それとも、学説における一般的な理解を受け入れつつ、具体的に採用される判断基準などの違いにより生じる違いなのであろうか。本稿では、この点に焦点をあてて、裁判例の考え方の整理と評価を試みる。

ここで、本稿における用語法について、簡単に確認しておく。

まず、租税法の分野における法律（国会が制定したという形式的な意味での法律を指し、以下では特に断らない限り「法律」とはこの意味での法律を指す。）から政令、省令、告示等の行政命令（以下では、単に「命令」ともいう。）への委任には、租税法律主義ないし課税要件法定主義の趣旨に反してはならないという趣旨の制限があるとする考え方の下で、一般的に、「許される委任は具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されない」などとする考え方を「(法律による委任に関する) 一般的判断枠組み」と呼ぶ。その具体的な表現は、「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」とか、「徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任する」など、必ずしも同一ではないが、表現が異なっても、それらの意味するところに有意な違いはないと考える。

次に、委任に関する一般的判断枠組みの下で許されない委任を「一般的委任」、許される委任を「個別的委任」と呼ぶ。さらにこれらと区別して、文言において一般的な委任を「一般的

な文言による委任」、文言において個別的な委任を「個別的な文言による委任」と呼ぶ。本来は、ある委任文言が「一般的な文言」にあたるか「個別的な文言」にあたるかを判定する基準についても議論する必要があるが、さしあたり本稿では、明らかに一般的な文言による委任のみを検討対象とすることから、この点への深入りは避けることとする²⁾。

最後に、ある具体的な法律による委任が課税要件法定主義の下で許容される委任か否か、という問題を「委任の範囲」の問題と呼ぶ。したがって、委任の範囲について問題となるのは、法律の委任規定の合憲性であり、「一般的委任」は違憲と判断される。これに対して、法律による有効な委任の下で、委任された命令が定める内容が命令が受けた委任の内容を逸脱しているか否かという問題を、「委任の内容」の問題と呼ぶ。委任の内容が問題となる場合には、法律による委任を受けて作られた命令（以下、単に「委任命令」とも呼ぶ。）の内容の有効性が問題となる。委任命令の内容が委任の内容を逸脱していれば、その命令は違法と判断される。

以上の用語法の下で本稿では、「一般的判断枠組みを採用した裁判例において、一般的な文言による委任が個別的委任と評価される場合」の理由づけの論理構造やその問題点について、簡単な検討を試みる。

以下、Ⅱ. において関連する学説をごく簡潔に概観した後、Ⅲ. において法律による委任に関する裁判例の動向をやや立ち入って検討し、Ⅳ. においてその動向の評価と問題点の分析を行なう。Ⅴ. は、まとめである。なお、本稿における判決の引用は、末尾の引用判決リストに付した番号により行なう。

2) なお、Ⅳ-2-3で示すように、本稿の結論においては、委任文言が一般的か個別的かということは、相対的に重要な点ではないとされることになる。

Ⅱ. 学説の概観

ここでは、代表的なテキスト等において、課税要件法定主義の下での法律による委任がどのような制限を受けると理解されているかを簡潔に概観する。

まず、課税要件法定主義の下では、「課税要件(それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならない」³⁾とされ、ここから導かれる重要な内容として、法律が命令に定めの一部を委任する場合には、「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」⁴⁾とするのが、学説における一般的な理解である⁵⁾。本稿にいう「一般的判断枠組み」がここで提示されている。この理解からは、一般的・白紙的委任規定は「無効であり、したがってそれに基礎をおく政省令の規定も無効となる」⁶⁾との結論が自然に導かれる。

法律による命令への委任が租税法律主義違反となるか否かの基準については、その委任の合理的な必要性の有無によって判断するという見解が示されている⁷⁾。いわば実質的な基準によるとする考え方である。

これに対して、許容される個別的委任と評価されるためには、「委任の目的・内容及び程度」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」とする考え方も有力である⁸⁾。前説に対応して考えれば、形式的な観点を重んじる考え方と整理できよう。

それでは、現実の租税立法に一般的な文言による委任規定が存在するがこれらの学説においてどのように考えられているかに興味を持たれるが、この点については必ずしも歯切れの良い応答がなされているわけではない⁹⁾。たとえば、岡村教授は一般的白紙的委任と個別具体的な委任の区別が困難であることを述べた後に、「所

3) 金子宏『租税法〔第21版〕』(2016年・弘文堂)76頁。なお、課税要件法定主義は、このように、「租税の賦課・徴収の手続」にも及ぶと考えられており(2番最高裁大法廷判決参照)、徴収手続における租税債権の内容にも及ぶと考えられるから、正確には「課税・徴税要件、租税手続法定主義」とも呼ぶべき内容であるが、本稿では通例に倣い「課税要件法定主義」と呼ぶこととしたい。

4) 金子・前掲注3, 77頁。

5) 参照、清永敬次『税法〔新装版〕』(2013年・ミネルヴァ書房)30頁、岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法〔第7版〕』(2013年・有斐閣)31頁〔岡村忠生執筆〕、谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』(2016年・弘文堂)26頁、中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編著『租税法概説〔第2版〕』(2015年・有斐閣)16頁〔藤谷武史執筆〕。また、関係する学説については、長島弘「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—」税法学571号99頁(2014年)参照。また、この論文では、裁判例として(6)(8)、(9)(10)、(19)(20)、(23)(24)、(32)(33)の各判決を取り上げて紹介・分析が行なわれている。

6) 金子・前掲注3, 77頁。

7) 清永・前掲注5, 30頁。

8) 金子・前掲注3, 77頁、谷口・前掲注5, 26頁、中里ほか編著・前掲注5, 16頁、増井良啓『租税法入門』(2014年・有斐閣)9~10頁。この説の初出は、金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明(上巻)』3頁, 14頁(2010年・初出1966年)だと思われる。

9) 金子名誉教授は、非常に早い時期にこの事実を認識し、わが国において政策立案等の権限が行政側に傾斜していることをその理由として指摘した上で、「ゆがみを是正してゆく必要」を主張しておられた。金子・前掲注8, 14~15頁。なお、1974年の論稿では、昭和40年の所得税法、法人税法の全文改正によってこの点が改善の方向に向かっている旨を指摘しておられた(金子宏「租税法の基本原則」同『租税法理論の形成と解明(上巻)』42頁, 52頁, 64頁注12(2010年・初出1974年))。

得税法 68 条や法人税法 65 条の規定は包括的である¹⁰⁾と指摘するにとどまっておられるし、谷口教授も、「命令への委任の仕方を一般的・包括的と認めた裁判例はほとんどない」として 27 番判決を指摘されるのみである¹¹⁾。

このような学説状況の下で、現実に存在する一般的な文言による委任規定に、裁判例はどのように対処しているのか、次にその点を概観しよう。

Ⅲ. 法律による委任に関する裁判例の概観

Ⅲ-1. 裁判例における一般的判断枠組みの採用 (1) 最高裁判決

最高裁は、早く昭和 30 年に 1 番最高裁大法廷判決において「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならない」として課税要件法定主義の内容を判示し¹²⁾、この判示は 21 番最高裁大法廷判決によって「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」と示された後、35 番最高裁大法廷判決の「憲法 84 条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり（中略）同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したもの」との理解に結実している。

他方で、筆者が調べた限りでは、最高裁はこれまで、租税法律による委任について一般的判断枠組みを判示したことはない。最も古くは、

具体的な法律の委任なく命令で罰則を定めた事案につき、1 番最高裁判決が命令は無効との判断を示しているが、これは租税法の分野に関する法律についての判断ではない。酒税法に関する 3 番最高裁大法廷判決は、酒税法の命令による委任を憲法 73 条 6 号の問題としてとらえており、租税法律主義に関する憲法 84 条に触れるところがない。

その後、4 番最高裁判決、20 番最高裁判決において、法律の委任を憲法 84 条違反とする上告趣意を退ける際には、法律の委任が租税法律主義の問題であると認識されているとはうかがわれるものの、一般的判断枠組みに触れることなく結論を導いている。

(2) 初期の下級審判決

眼を下級審に転じると、5 番熊本地裁判決のように、一般的な文言による委任を租税法律主義との関係で理解するものは早くにあったが¹³⁾、やはり一般的判断枠組みへの言及はない¹⁴⁾。また、7 番広島地裁判決は、専務取締役

10) 岡村ほか著・前掲注 5, 31~32 頁〔岡村忠生執筆〕。

11) 谷口・前掲注 5, 26 頁。

12) 昭和 30 年という戦後早い時期に最高裁判所大法廷がこれほど明確かつ包括的に課税要件法定主義の内容を判示できたのは、租税法律主義について、すでに戦前に相当な学説の蓄積があったからだと思われる。この点については、佐藤・前掲注 1, 56 頁以下参照。

13) 同判決は、次のように判示していた。「租税法律主義の建前から考えれば、委任は手続的なものに限定し、主体的規範については努めてこれを避けるべきである。もつとも、右の委任が法律の委任に基づいているかぎり、形式的には違憲ではないが、その委任の範囲が実体的規範の広範囲に及び法律では大綱だけが規定され、これを補充する規定は実際にかななる内容をも受け入れることのできる領域においてまで法の設定権限が行政権に委任されるような法規命令は憲法上認められない。」

や常務取締役等に支給された賞与の損金不算入を定めた当時の政令の規定を限定解釈するにあたり、「租税法律主義の原則に照らし（中略）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」と判示するのみで、ここでも一般的判断枠組みには言及されていない¹⁵⁾。

このほか、9番東京地裁判決と13番高松高裁判決が法人の清算所得の計算について、14番東京地裁判決が役員賞与の損金不算入規定について、それぞれ租税法律主義を明示し、またはそれを意識した文言を用いた判断を行なっているが、一般的な文言による委任の下での命令の内容が法律の内容を敷衍するものである点に判示の重点が置かれており、いずれも一般的判断枠組みには言及していない¹⁶⁾。さらに、個別的な文言による命令への委任に関する事案であった16番大阪高裁判決および19番山口地裁判決なども、同様に、租税法律主義には言及しつつも一般的判断枠組みを示さずに事案の判断を示している。

（3）下級審判決における定着

他方で、Ⅲ-3で詳述するように、法律による命令への一般的な文言による委任について、一般的判断枠組みを採用する下級審裁判例は、昭和40年代前半から現れており、また、17番千葉地裁判決、18番千葉地裁判決のように、地方税法による固定資産評価基準への委任に関

する判断でこのような判断枠組みを示すものもあったが、一般的判断枠組みが下級審裁判例に定着したことが確認できるのは、おおむね平成10年代に入ってからである。これらの多くは固定資産税に関する事案で、いわゆる「7割評価」に関連して固定資産評価基準の有効性等が争われた26番大阪地裁判決、31番名古屋地裁判決、34番名古屋地裁判決や、30番横浜地裁判決、32番東京高裁判決がこれにあたる¹⁷⁾。また、平成18年改正後の法人税法35条に関する38番東京高裁判決もこのグループに属する。

これらの裁判例は、判示の文言としては一般的判断枠組みに言及しているが、そこで争われたのは、「固定資産の評価の基準並びに評価の方法及び手続」を定めることを総務大臣の告示に委任した地方税法388条1項や、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入に関して金額の計算方法を政令に委任した規定などであり、一般的な文言による委任にはあたらないとの判断が可能な事案だったというべきである。したがって、うがった見方をすれば、下級審裁判例においては、一般的判断枠組みに言及しても法律の効力に影響があるとは考えられない内容の規定について——裁判所は、いわば違憲判断の心配なく——一般的判断枠組みを定着させていったということになる。

Ⅲ-2. 一般的枠組みの下での判断手法の変質

Ⅱ. で触れた学説が示していたように、法律の委任について一般的判断枠組みを採用すれば、「一般的な文言による委任」については、

14) 6番大阪地裁判決においては租税法律主義が強く意識されているが、判断の焦点は規則（政令）による課税範囲の拡大という点にあてられており、法律による委任の範囲という点についての問題意識は薄いように思われる。もちろん、一般的判断枠組みへの言及もない。

15) 控訴審判決である12番広島高裁判決は、争いとなった人物らの「専務取締役又は常務取締役というのは呼称上のことにすぎず、右両名が前記施行規則や定款が予定しているような専務取締役又は常務取締役に該当するものとは認められないから」政令の適用を受けないとするのみで、法律による委任の問題自体に触れていない。

16) 8番長崎地裁判決、10番松江地裁判決においては、一般的判断枠組みへの言及のみならず、租税法律主義への言及もない。

17) この時期でも、25番東京地裁判決のように、一般的判断枠組みを示さずに判断している例があることには、留意すべきであろう。

法律の規定自体を無効とする（その結果、委任を受けた命令が無効とされる）判断が導かれやすいはずである。このような判断をした裁判例として、27番神戸地裁判決があげられる。この判決は阪神・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、阪神・淡路特例法と呼ぶ。）37条1項における「大蔵省令で定めるところにより（中略）登録免許税を課さない。」とする規定について、一般的判断枠組みの下で、「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る」と判断した。この判断は、一般的判断枠組みを採用した裁判例において自然な判断であると感じられる。しかし、このような判断を示した裁判例としては、筆者が調べた限りでは、わずかにこの判決があげられるにとどまる¹⁸⁾。それでは、下級審裁判例に一般的判断枠組みが定着した後の裁判例は、文言上「一般的な委任」にあたる委任について、どのような判断を示しているのだろうか。

27番判決にやや先立つ事件であるが、ここで登録免許税に関連する24番東京高裁判決について、その判断構造を見ておこう。本件では、登録免許税について、租税特別措置法における「政令の定めるところにより」税率を軽減するという文言で委任された範囲と内容が争われた。これは一般的な文言による委任であり、この法律の規定の委任文言を日本語として読めば、政令で定めうる事項に何らかの制限があるとは考えがたい点には、大方の賛同が得られるものと思われる。

ところが、前提として一般的判断枠組みを採用するこの判決は、租税法律主義から「ある事項を課税要件として追加するかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものであ

る」とし、したがって、「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」であって「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」などを含まないと判断している。すなわち、一般的判断枠組みの下で許されない範囲の委任はなされ得ないことをいわば前提として、委任文言を限定解釈し、「抽象的で限定のない文言」（本稿にいう、一般的な文言）によって委任の範囲を定めている法律の規定は違憲ではない（限定解釈により個別的委任と理解されるから）が、その限定解釈された委任の内容を逸脱した内容を規定した本件の政令は、その限度で「法律の有効な委任がないのに軽減税率の要件を加重したものとして無効である」と判断したのである。

本判決においては、命令によって「課税要件を追加しうるか否か」という、まさに課税要件法定主義と真正面から衝突する問題が取り上げられているため、その判断構造は比較的単純である。すなわち、一般的判断枠組みとそれを支える課税要件法定主義から「政令による課税要件追加は認められない」という命題が素直に導出され、そこから事件の解決が導かれている点で分かりやすい。他方で、委任文言の合憲性——委任の範囲の問題の解決——に関して、委任文言そのものではなく、その限定解釈の結果を判断の対象とし、結果的に委任した法律を違憲とすることを回避している点には注意が必要である。この判断手法は、Ⅲ-3で「文脈依存による限定解釈をした」として触れる裁判例が採用した判断手法と同じである点に、ここで特に言及しておきたい。

ただし、本件の一審判決である23番千葉地裁判決が、（控訴審判決である24番判決と結論を同じくしたものであるが）登録免許税の性質から生じる「必要性」を挙げつつも、本件の「問題を積極的に解することができる程度にまで政令

18) 谷口教授も著書では同判決のみを「命令への委任の仕方を一般的・包括的と認めた裁判例」としてあげられる。谷口・前掲注5, 26頁。

委任部分の文言を補充しうるもの」ではないとしている点（後掲注29参照）は、Ⅲ-3で提示する文脈に依存した限定解釈という観点から非常に興味深い。ここに、本件で問題となった特例措置が登録免許税に関するものだという「事情」が、「政令委任部分の文言を補充」しうるという発想をみることができるところである。換言すれば、この判示からは、「委任規定の文言は一見無限定に見えるが、～～である点を考慮すれば～～（制限的に）理解できる」という、文脈に依存した限定解釈の発想が垣間見えるのである。この発想は、文脈に依存した委任文言の限定解釈の手法として、ほかの裁判例でも採用されることになる。

なお、ここで触れた23番判決、24番判決と同様の判断構造で、一般的な文言による委任¹⁹⁾について、「租税法律主義（憲法84条）に照らし、実特法12条が課税要件等の定めを省令に委ねたものと解することはできない」とした比較的近年の裁判例として、40番東京地裁判決がある。

Ⅲ-3. 「文脈依存による解決」の採用と変質

Ⅲ-3-1. 「文脈に依存した限定解釈」の採用 (1) 萌芽——大阪銘板事件控訴審判決——

一般的判断枠組みを採用してこれを「一般的な文言による委任」の規定に適用しようとする裁判例は、その規定の文言に拘泥せず、その規定の置かれた「大きな文脈」ともいべき背景事情を取り上げて、それにもとづく「委任の範囲」の限定解釈を行なうことにより、法律の規定を違憲無効とすることなく、主として問題を「委任の内容」の問題（委任命令の適法性の問題）として解決する方向性を見せてきた。このような解決手法を、以下では「文脈に依存した限定解釈」と呼ぶ。

委任命令の限定解釈による問題解決手法を租

税法律主義との関係で最初に示したのは、6番判決（大阪銘板事件第一審判決）であるが、ここでは委任の範囲についての問題意識は薄かったように思われる。この点は、Ⅲ-1で前述したように委任命令の一部を違法、無効と判断して専務取締役、常務取締役の肩書を有するがその実態が使用人と変わらない者に対して支給された賞与の使用人部分は損金算入すべきだと判断した7番広島地裁判決においても同様である。ただし、これらの判決において判断のよりどころが租税法律主義に求められていた点は、注目に値する。

これに対して、10番松江地裁判決は、租税法律主義自体ではなく、命令の規定は解釈規定であるとの前提の下ではあるが、旧法人税法9条8項の文言上は限定のない委任規定について「法の予定する益金・損金概念」の枠をはめ、その委任の範囲と制定された命令の内容との関係で、具体的な事案に応じては命令を適用できない可能性を示唆していた。

この二つの方向性は、6番大阪地裁判決の控訴審である11番大阪高裁判決（大阪銘板事件控訴審判決）に引き継がれる。本判決は、租税法律主義の下で一般的判断枠組みを採用することを明示した上で、旧法人税法「9条8項により、命令で、法律と同様な前記課税要件を広範囲にわたって規定することまでも委任したものではない」し、命令で本来損金の性質を有するものの損金算入を否定すること²⁰⁾はできないから、一定の役員賞与の損金算入を否定する法人税法施行規則（当時の政令）「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」と判示した。

すなわちこの判決は、まず、法律の委任規定は一般的判断枠組みの下で委任が許されない事項を委任したものではないという前提に立ち、

19) この判示に係る「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」12条は「租税条約の実施及びこの法律の適用に関し必要な事項は、総務省令、財務省令で定める。」とのみ規定している。

20) 判決は「益金とする」と表現する。

一般的な委任文言を「本来損金であるものの法人税法上の扱い（それを命令で損金算入制限することはできない）」という「文脈」の中において（それに依存して）限定解釈した上で、その範囲内でのみ委任命令が有効でありうるとして命令も限定解釈したのである。ここで「文脈」と指摘したものが、委任規定である法人税法9条8項の文言の解釈自体から導きうるものではないこと注目する必要がある。

（2）展開——法人税法65条と使用人賞与の損金算入時期をめぐる事案——

（1）であげた判決と同様に、法人税法における一般的な文言による委任規定である法人税法65条（以下、（2）では「本件規定」と呼び、法人税法を「法」と呼ぶ。）について委任の範囲と委任の内容に関する判示を行なったのが、36番大阪地裁判決とその控訴審である37番大阪高裁判決、および、39番東京地裁判決である。ここでは、36番判決において、一般的判断枠組みの下で、文言上一般的な委任規定が「文脈依存による解決」を用いて、どのように解釈されているかを見ておこう。

まず、36番判決は、大要、以下のような判断を示している。

- ①租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件の具体的内容の定めを包括的に委任するようないわゆる一般的白紙的委任は許されず、命令に委任することが許されるのは技術的細目的事項に限られ、かつ、委任を認める法律自体から委任の範囲が明確に読み取れることを要する。
- ②本件規定は、法22条ないし64条が規定する内容について、その技術的、細目的事項を定めることを政令に委任した規定であると解するべきであり、この理解の下では、同条は、法律において基本的事項を定めた上で政令にその細目的事項を規定することを委任するものということができるし、法22条ないし64条の各規定とあわせれば、その委任の範囲が明確に読み取れるから、租税法律主義に反す

るものではない。

- ③〈本件規定の委任にもとづく政令の定めが法22条が通則として定める内容と異なっても、同条2項ないし3項にいう『別段の定め』として許される〉という国の主張は、「法の明文の規定を欠く課税要件の基本的事項について法の趣旨のみを根拠に政令でもってこれを定めることを許容するものにほかならないから……租税法律主義（課税要件明確主義）の要請に反する。」

- ④令134条の2の規定は、法22条3項2号の定める債務確定基準に従って、わが国に多くみられる使用人賞与の支給態様に即してその損金算入時期を具体的に定めたものということができ、その意味において、同号の規定内容を使用人賞与について具体的に明らかにした技術的、細目的規定ということができる。

最初に、本判決における委任の範囲の理解を見てみよう。この判決では、①において本稿にいう「一般的判断枠組み」が提示されている。しかし、「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。」とする本件規定は、その文言を日本語として素直に解釈すれば、具体的に何を政令で定めることを委任したものかが明確に読み取れるとは言い難いといわざるを得ないから、この基準の下では違憲と判断されることになりそうである。

それにもかかわらず、本判決は本件規定を違憲とは判断しない。それは、

- （ア）法人税法が22条1項で益金と損金が課税標準の基礎となることを定め、
- （イ）同条2、3項で益金・損金の基本的事項を定めた上で、
- （ウ）23条から64条までで益金・損金について詳細な定めを置き、さらに、租税特別措置法において具体的な定めを置いていること、

からすると、法人税法は、益金・損金の内容や帰属年度に関しては、法律で規律することとし、

「政令その他の下位法令においてこれらとは異なった」内容の定めを置くことを「予定していないものと解するのが素直である」し、

（エ）①の一般的判断枠組みに照らすと、「課税標準の要素を成す基本事項」たる益金・損金について「法とは異なる定めを置くことを法が政令に委任しているとは解しがたい」こと

から、委任の範囲が②のように読み取れると理解するからである。

ここで注意を要するのは、この議論において、本件規定が「～の金額の計算に関し必要な事項」を政令で定めることとしていることに関連して、「～の金額の計算に関し必要な事項」の文言自体から前述のような本件規定の理解が導かれているのではない点である。本判決のこの議論は、まず（エ）にあるように、一般的判断枠組みの下で委任し得ない委任の範囲は法律によって委任されていない（はずである）こと——規定の文言をそのまま素直に読まないこと——を前提として、（ア）、（イ）、（ウ）のような「益金・損金に関する法人税法・租税特別措置法の規定のあり方」という「文脈」に本件規定を置くことにより、その委任の範囲が文言自体よりもはるかに狭く解釈しうることを示し、かつ、そのように解釈されるべきだという判断を示しているのである²¹⁾。また、委任の範囲も、本件規定のみからではなく、「法22条ないし64条の各規定と併せれば、その委任の範囲が明確に読み取れる」としている点は、ここで指摘した「文脈」に依存する解決という性格を色濃く示している。

次に、本判決における委任の内容に関する判示も興味深い。

本件規定の委任の範囲は、ここまでの議論により「法22条ないし64条が規定する内容について技術的、細目的事項を定めること」であり、それは租税法主義に反しない個別的委任だとされた。それでは、この委任の下で特定の政令の内容が委任の内容の範囲内であるか否かはどのようにして判断されるのであろうか。

本判決においては、法人税法施行令134条の2（以下、（2）で「本件政令」と呼ぶ。）の規定の適否が具体的な争点である。ここで本判決は、本件政令が使用人賞与の損金算入時期を定めた規定であることから、本来この時期を決定する基準となる債務確定基準を定めた法22条3項を基準とし、同項の内容の範囲内において細目的な定めを置いたものとして、本件政令は委任の内容の範囲内にあり、適法であると判断している（④）。ここでも委任の内容の検討にあたっては、政令に委任した本件規定の文言や内容が基準とされるのではなく、本件政令の内容との関係で引照された法人税法の（別の）規定が委任の範囲の基準とされていることが指摘できる。それが本件政令の置かれた「文脈」だと理解されたと言ってよいであろう。

本来、委任の範囲と委任の内容の問題は、（α）第1に、委任する法律の文言・内容から委任の範囲の合憲性が審査され、（β）第2に、合憲とされた場合には委任の内容が導出された後、（γ）第3に、委任命令の規定内容と（β）で導出された委任の内容とを比較して前者が後者の範囲内であれば委任命令は適法とされる、というのが自然な判断の手順であると考えられる²²⁾。しかし、文脈依存による限定解釈を行なう裁判例は、（α）について一般的判断枠組みの下で規定しえない事項を法律が委任するはず

21) 文言と論理の上では本件規定の解釈の一つとして成立しうる国の主張（③〈 〉内）を退けた③における判断も、①から（エ）を導いたことにより、同時に導びかれているといえよう。

22) 金子名誉教授は、「課税要件法定主義の観点から、政令・省令等における課税要件規定の有効性を問題にする場合の論点」として、「当該規定〔命令を指す－佐藤注〕が法律の委任に基づいているかどうか」、当該規定「が個別的・具体的委任に基づいているかどうか」、当該規定「がその目的・内容及び範囲において、委任の枠内にとどまっているかどうか」の3つの論点をあげ、これらがこの順序で検討されるべきだと述べておられる。金子・前掲注9, 52～53頁。

はないことを前提に、(β)について十分に個別的・細目的事項の委任であるとの委任内容が導出(限定解釈)されることをもって委任規定の合憲性が検証されたものとし、(γ)で法の(一般的な)文言よりも限定された委任内容との関係で委任の内容についての判断が行なわれる。そしてこの場面ではすでに、法律における委任の文言は、委任の内容についての判断基準として用いられることはないのである。

(3) 変質の兆し——阪神・淡路特例法事案——

(1)、(2)にあげた裁判例が採用した、一般的な文言による委任規定を文脈に依存して限定解釈し、問題を解決する手法は、法律の違憲判断を回避する点について外在的批判を受けうるものであるが、それに加えて、この手法にはいかなる問題点が内在しているのであろうか。その点を明らかにしたのが、阪神・淡路特例法の事案に関する2件の大阪高裁判決である。これらはいずれも、Ⅲ-2で触れた阪神・淡路特例法37条1項(以下、(3)で「本件規定」と呼ぶ。)における「大蔵省令で定めるところにより(中略)登録免許税を課さない。」という文言の下での省令の規定の有効性が争われた事案である。

まず、Ⅲ-2で触れた27番神戸地裁判決の控訴審判決である28番大阪高裁判決は、法律の委任について明示的に一般的判断枠組みを採用しつつ、本件規定の「大蔵省令で定めるところにより」という文言を解釈する際の考慮要素として、「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」とこと、「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こと」の2点をあげ、ここから、「大蔵省令で定めるところにより」という文言による省令への委任は「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」から「法律が委任内容を限定し

ていると解される場合」(すなわち、一般的判断枠組みの下で許される個別的委任である場合)にあたると判断した。

同じ規定の文言の解釈において、別の考慮要素を指摘したのが、33番大阪高裁判決である。この判決は、28番大阪高裁判決後にくだされた29番神戸地裁判決が28番判決とほぼ同一の文言で同じ結論を導いたのに対して、その控訴審判決として、以下のように異なる理由でその結論を維持したものである²³⁾。

33番判決は、まず、一般的判断枠組みを採用することを判示しつつ、「当該委任規定自体から委任内容が一義的に明らかであることまでは要しないまでも」との留保をつけている。この点は、これまで一般的判断枠組みを適用してきた裁判例が特に留保していなかった点である。

次に、①税の先納付が登記の要件となる不動産登記手続における登録免許税の位置付け、②被災者等の負担の軽減という阪神・淡路特例法の趣旨、③形式的審査権限に限られる登記官の審査権限の3点を指摘し、そこから次の3点が委任の内容として明らかであると判示する。その3点とは、(ア)迅速な処理により「震災からの早急な復興に資する」という特例法の目的を有すること、(イ)形式的な審査権限しかない登記官が実体的要件の充足について迅速に判断することを可能にする「手続に関する内容であること」、(ウ)登記官の判断のためであるから「委任内容は実体的要件を証明する添付書類の形式・内容の定めに限られるものであること」、という点である。そしてここで明らかにされた委任の内容から、「委任内容は実体的要件を証明する添付書類の形式・内容の定めに限られるものであることは、特例法自体に明示されていないものの……明らかである」という結論を導くのである。これにより、一般的な文言による本件規定は、個別的委任であると判断されることになる。

これら2件の大阪高裁判決は、一般的な文言

23) この結果、同じ論点について理由付けを異にする2つの大阪高裁判決(28番と33番)が存在することになる。

による委任規定を一定の「文脈」に置いて限定解釈することにより、一般的判断枠組みの下でも違憲とはしないという点で、(1)、(2)にあげた判決と軌を一にする。他方で、そこで規定が置かれる「文脈」の指定に用いられる考慮要素が、登記手続が書面主義であることや省令の一般的規定内容の理解（28 番判決）、不動産登記手続における登録免許税の位置付け、阪神・淡路特例法の趣旨、登記官の審査権限（33

番判決）など、解釈の対象とされている法律以外の分野から、広く考慮要素が拾い上げられている点は、(1)、(2)にあげた裁判例と異なる点だといえよう²⁴⁾。ここからは、文脈に依存した限定解釈において、依存すべき（その委任規定が置かれるべき）文脈をどのように決めるかという点についての問題意識を得ることができる。

IV. 検討

IV-1. 文脈依存による解決の評価

IV-1-1. 解決手法の内容確認

租税法律による命令への委任の範囲の問題を文脈に依存した限定解釈により解決する手法²⁵⁾は、租税法律による委任についての課税要件法定主義にもとづく限界を、「概括的・白紙的委任は許されず、個別的・具体的委任に限られる」などと表現する一般的判断枠組みとともに、現在のわが国の下級審裁判例に、すでに定着したものと言いうる。このような解決手法は、一般的な文言による委任が多用される現実の租税立法の姿と採用した一般的判断枠組みとの折り合いを付けるために、下級審裁判例によって案出され、利用された解釈手法であると考えられる。

ここで、一般的判断枠組みによる法律の委任の統制を意図していた学説との関係を考えて、まず、一般的判断枠組みが下級審裁判例に採用されたことにより、租税法律による命令への委任に課税要件法定主義に由来する限界があるという規範が下級審裁判例に浸透したのと考えられ、この点は学説の貢献が大きな点だと評価しうる。他方で、「概括的・白紙的委任は許されない」とする学説の発想は、裁判例による採用

を通して、「許容されない委任はあってはならない」から「許容される委任に範囲が制限される」という形で変換され、主として委任文言の内容による判断と統制を念頭においていたと考えられる学説とは異なる形で委任立法の司法統制が実現するに至った点は、率直に評して学説の側には誤算があったということになろう。

議論を裁判例の態度に戻すと、文脈依存の解決手法は、一般的判断枠組みの採用を前提として、「許容されない『白地的・概括的委任』とは何か」という点の検討が深化したものと位置付けることが可能である。この解決においては、委任の文言や規定自体の形式的な位置付けは後景に退き、実質的にみて当該委任規定がどのような文脈に置かれているか（委任規定を取り巻く諸事情はいかなるものか）という観点から、委任の範囲が決定される。そして少なくともこれまでの裁判例を見る限りは、この解決手法は、委任規定を、それが置かれた文脈に応じて限定解釈することにより、委任の範囲が課税要件法定主義の下で許されない広範なもの（違憲）であるとの判断を免れさせてきた。その結果、問題は常に、文脈に依存して決定（限定解釈）さ

24) ここでは、「省令が純粋に手続的事項の定めしか置かない」等の判示内容が正当と考えられるか否かの検討は行なわない。

れた委任の内容を行政命令が逸脱していないかという、「委任の内容」の問題として司法審査の対象となるのである。

つまり、この解決手法が用いられると、司法判断の焦点は、「いかなる文言を用いた委任か」（白地的・概括的か、個別的・具体的か）という点から、法律は「具体的に何を委任しているのか」という点へとずらされ、その結果、委任された行政命令が「委任された内容を逸脱しているか否か」という形に問題が変換されて解決されることになるから、結果として、法律における「委任の範囲」自体の問題が憲法上の審査を受ける対象から退避させられることになるのである²⁶⁾。

ここで見たように、この解決の下では、裁判所が「一般的な委任」の文言を、それに関連す

る文脈で制限的に解釈できる限り、法律の委任が違憲とされることはない。そして、委任規定に関連してさまざまな事情が存在する以上、実際には、裁判所は「ほとんど常に」何らかの制限的な文脈を発見することができるであろう。その意味で、一般的判断枠組みが本来的に有していた「白地的・概括的委任規定を違憲無効とする機能」は、裁判例においては、「一般的な文言による委任規定は、文脈に依存した制限的な解釈を必要とする（制限的解釈を可能とする文脈をみつけなければならない）」という内容に、大きく変質していることになる。

IV-1-2. 解決手法の評価

文脈に依存した限定解釈による解決手法のポイントは、委任規定の文言自体が命令の規定内

25) 本稿において、下級審裁判例によって採用されている解釈手法を、通常用いられていない名称で呼んでいる点については疑問の余地もあろう。すなわち、これらは委任規定に関する目的論的解釈の一種に過ぎない、という批判である。しかし、筆者には、これらは目的論的解釈とは異なる性質を有するものであるように思われる。その違いは次の2点である。

目的論的解釈においては、解釈の指針となる「規定の目的」は、「この規定は租税回避の否認を意図した規定である」、「この規定は同一の所得に対する国際的二重課税を解消するための規定である」というように、あくまでもその規定の「中」に見いだされるべきものであろう。立法資料などの規定の「外」にあるものが参照される場合であっても、それは規定の「中」にあるものを知る手掛かりとして用いられるものである。

これに対して、「政令の定めるところにより」とか「必要な事項は政令で定める」とかというような一般的な文言による委任規定はいわば空っぽの規定で、その「中」には見いだすべき趣旨や目的は、本来存在しない。したがって、それにもかかわらず、それらの規定の限定解釈を試みる場合には、その手掛かりは規定の「外」で見つけるほかはない。そこで必要となるのが、「給与・賞与は、本来、損金に算入されるべきもの」というような委任規定自体とはそもそも無関係な「事情」である。本稿ではこのような事情を考慮することを、規定を一定の「文脈に置く」と表現し、そのような事情を決定することを「文脈を指定する」と表現している。

次に、目的論的解釈においても、ある規定の趣旨・目的をどのようにとらえるかによって解釈に差異を生じる。しかし、目的論的解釈の場合は、目的論的解釈における規定の「趣旨・目的」を「立法者の価値判断」とされる谷口教授の説（谷口・前掲注5, 40頁参照）において顕著なように、「正しく決定されるべき趣旨・目的」が存在することが前提とされている。したがって、「正しい目的論的解釈」と「誤った目的論的解釈」が存在しうることになる。

これに対して、文脈に依存する限定解釈の場合には、一つの委任規定についてさまざまな内容の文脈の決定が可能であり、おそらく、唯一正しい文脈という発想はここにはあてはまらない。委任規定の「外」には、きわめて多様な事情が存在しているからである。ここでは、再度、着眼点は「規定が置かれた文脈（そもそも置かれていた文脈）」ではなく、「（裁判所が）規定を置いた文脈（特定の文脈を選んで規定を置いたもの）」である点を強調しておきたい。したがって、文脈に依存する限定解釈の場合、文脈の指定方法自体については、何らかの価値判断にもとづいて、その「優劣」を論じうるに過ぎないと考えるべきであろう。この点については、IV-2-1で検討する。

26) なお、このような分析においては、すでに昭和48年の時点で、法律による「委任はいまだ租税法律主義の原則に違反するというほどのものではないものというべく、施行規則に定められた内容が立法による委任の範囲をこえるような場合に、その効力を問題にすれば足りる程度のもので解すべきである。」として、「委任の範囲」の問題と「委任の内容」の問題との連続性を指摘していた15番福岡高裁那覇支部判決があることに留意すべきであろう。

容の適法性を判断する際の直接の基準となるのではない、という点にある。この点に関して、文脈依存により決定（限定解釈）された委任の内容が間接的に判断基準となる際の論理を、もう一度、具体的に確認しておこう。

まず、一般的な文言による委任規定につき、裁判所により、文脈を参照して、比較的広く・抽象的な「委任の範囲」が決定される。たとえば、「所得の計算の細目」を委任したものである、との解釈（決定）がこれにあたる。そして、判断対象となる法律による委任はこのような個別的委任と解されるがゆえに、一般的判断枠組みの下で「許される委任（個別的委任）」と評価される。

次に、委任規定の下で作られた行政命令の内容に着目し、その内容に対応する個別的な法律の規定が引照され、その個別規定との関係で、委任の内容の逸脱の有無が検討される。たとえば、法人税法施行令旧134条の2が、法人税法22条3項2号の債務確定基準を変更するものかどうかの検討がこれにあたる。すでに述べたように、ここでは、同法65条の委任文言にある「所得の計算について必要」か否かが判断基準となるのではなく、また、委任の範囲として決定された抽象的な基準（「所得計算の細目」）が、直接に判断基準となるわけでもない。直接に基準とされているのは、あくまでも、委任された命令から遡って引照された法律の個別的規定なのである。

このように、法律の委任規定の文言から直接的、演繹的に結論を出すのではなく、個別具体的な行政命令の規定ごとに委任の内容からの逸脱の有無を判断する手法は、いわば——直接的・演繹的な解決手法を「上から降りてくる手法」

とするならば——「下から攻め上がる手法」とも呼ぶべきものであり²⁷⁾、個別具体の事案の紛争解決を主任務とする下級審裁判所の思考様式との親和性が高い、と推測してもよいであろう。

この解決方法の評価すべき点は——「文脈」が適切に指定される限り、という留保はつくものの——一般的な文言による委任によっても、法律の内容を書き換える行政命令が認められない（委任の範囲を超える内容のものとして無効である）こととなる点である²⁸⁾。この意味で、課税要件法定主義の基本的な発想、すなわち、租税法令の民主主義的統制の確保は、実質的には、この解決手法の下で実現されうると見てよいように思われる。したがって、一般的な文言による委任規定の合憲性判断を回避する点に外在的批判の余地を残しつつも、本稿においては、この解決手法を肯定的に評価したい。

Ⅳ－２．文脈依存による解決の問題点とその検討

Ⅳ－２－１．文脈を指定する際の考慮要素

一般的な文言による委任について文脈に依存した限定解釈の手法を採用する際には、判断対象となる規定を置く「文脈」をどのように指定するかにより、委任の合憲性の判断に影響がありうる。また、委任の合憲性の判断に影響がない場合でも、「文脈」の指定のあり方により「委任の範囲」の限定解釈の内容が変わり、それにしたがって命令で規定しうる「委任の内容」が変わるから、やはり、この「文脈」の指定のあり方は重要な問題だといえる。

たとえば、28番大阪高裁判決は、登録免許税の免除を定めた阪神・淡路特例法の委任規定の解釈にあたって、不動産登記が書面主義であることを文脈の指定について考慮しており、対

27) この手法の下では、同じ委任規定（法律）の下で規定されていても、異なる命令について判断する際には、その命令の内容に応じた別の個別規定（法律）が引照され、その内容との関係で委任命令の内容の適否が判断されることになる点に留意が必要である。このことは、「委任の内容」の問題が、命令に委任した規定の内容から離れて解決されることを意味している。

28) たとえば、法人税法65条に関する36番大阪地裁判決、37番大阪高裁判決では、同条の文言および体系的な条文の位置付けにもかかわらず、「同条にもとづく政令は法律の内容を変更しうる」という国側の主張が、この「文脈による解決」の考え方の下で否定されている。

照的に23番千葉地裁判決は、同じく登録免許税の軽減規定を定めた租税特別措置法の委任規定の解釈にあたり、登録免許税に特有の事情を考慮して委任規定の解釈を行なうことを否定していた²⁹⁾。この考慮要素の違いは、前者において手続的課税要件を命令において定めることが「委任の内容」に含まれるとの判断を導き、後者においては逆の判断を導いている。どのような考慮要素を用いて委任規定の置かれた「文脈」を指定するかにより、具体的な事案の解決に影響があることを、この例から読み取ることができよう。

それでは、文脈依存による解決において、どのような文脈の指定方法が適切だと考えられるのであろうか。

ここでは、文脈依存による限定解釈の手法が、租税法律においてしばしば用いられる一般的文言による委任の規定を、一般的判断枠組みの下で広く違憲とすることを避けつつ、法律による委任に適切な司法統制を及ぼす手法として位置付けられることと、この一般的判断枠組みの基礎には租税法令の民主的統制を内容とする課税要件法定主義が存在することが重視されるべきであろう。この価値判断に立つならば、文脈の指定の際に用いられる考慮要素の範囲に関して最重要視されるべきであるのは、行政命令は法律の規定の内容を変更できないという規範の確保（実現）である³⁰⁾。

この規範が確保されるためには、委任命令の内容の審査において、委任規定の文言自体ではないとしても、法律の具体的な規定に照らして、命令による法律の内容の書き換えの有無が判断されうる必要がある。Ⅲ-3-1(2)であげた事案に即していえば、法人税法施行令134条の2が法人税法の何らかの規定の内容を書き換えているか否かが判断可能である必要がある、

ということである。

このことを法律による委任の範囲の問題として言い換えれば、このような委任の内容の判断が可能な形で委任の範囲が確定される必要がある、ということになる。ここからは、委任の範囲の確定（一般的な文言の限定解釈）に必要な文脈の指定は、その委任規定に係る租税の課税要件等を定める法律の規定を基礎として決定されるべきである、との結論を導けよう。委任の範囲がそのような法律の規定以外のものを引照して決定されると、具体的な委任命令が委任の内容を逸脱しているか否か（すなわち、法律の内容を命令が書き換えているか否か）を判断することが困難になるからである。

この結論の下では、たとえば、登録免許税にかかる一般的文言による委任規定について文脈に依存した限定解釈を試みる場合には、この租税が自動確定の租税であることを考慮して文脈を指定することは許されるが、それを超えて不動産登記手続一般の内容や性質を考慮して文脈を指定することは許されないと考えるべきことになる³¹⁾。

Ⅳ-2-2. 委任命令による一律の規定の可否

(1) 委任命令による一律の規定の解釈

Ⅲ-3-1(2)で触れた36番大阪地裁判決は、法人税法施行令134条の2の規定がその1号から3号までの規定においてそれぞれ使用人賞与の損金算入時期を一律に定めているため、「その1号から3号までに掲げる日以外の時点で当該賞与の支給に係る法人の具体的な債務が確定する賞与に適用される限りにおいて、法22条3項2号の定める債務確定基準と異なる基準を定めるもの」であるが、この点については「法律において課税要件等の基本的事項を定めた趣旨を損なわない範囲において、課税の

29) 23番判決は、登録免許税が登記の時に成立する自動確定の租税であり、納付の事実形式審査権限しか持たない登記機関が確認することとされていることを「登録免許税の右のような性質」としてあげ、「登録免許税は登記申請書の記載及び添付書類だけによって正当な税額を確認することができるようにされていることが望ましく、また誤納金の発生を未然に防止するためにもその必要がある」と指摘していた。

30) Ⅳ-2-3でみるように、明示的に法律の規定の内容を変更する委任がなされる場合は別論である。

公平及び徴税の適正等の確保の見地から、これと異なる規律を設け、もって、課税の明確性、統一性を図ることも、当該基本的事項についての技術的、細目的な定めとして、租税法律主義の要請に抵触せず、許容される場合があると解される」のであるとする。そして本件で争われた法人税法施行令134条の2の規定は、「その限りにおいて、法22条3項2号の規定内容の技術的、細目的事項を定めたものとして、法65条による委任の範囲を逸脱するものではないというべきである」と結論されている。

しかし、文脈に依存した限定解釈による解決手法が法律の委任に関する一般的判断枠組み、ひいては課税要件法定主義に基礎を置くものであることを考えれば、一般的な文言による委任を受けた命令は法律の規定の内容を書き換えることは許されないから、委任命令は委任の内容に関する一律の内容を定めること自体はできるとしても、具体的な事案においてその一律の内容を適用したのでは法律の規定の内容を適用したのと異なる結果が生じる場合には、その限りで委任の内容から逸脱したものであり、具体的な当該事案において命令は効力を持たないとされることが、論理的に一貫するものと思われる

る³²⁾。昭和40年代に10番松江地裁判決や11番大阪高裁判決が示していた解決方法である。

この解決方法は、一般的文言による委任の場合においても課税要件法定主義の内容を貫徹するという観点からは優れているが、他方で、形式的に一律に定められた委任命令が適用されない具体的な事案があるという結果からは、納税者の予測可能性を害する危険性が生じうる。この問題の解決は、結局、Ⅳ-2-1において論じた、どのようにして文脈が指定されるべきか、という問題に回帰するように思われる。

（2）文脈の指定と予測可能性確保

（1）で述べた解決においては、形式的に一律の内容を定めた委任命令であっても、個別具体的な場合には適用されない場合がありうる。それでは、その点を含めた「委任命令が形成する課税要件」は、どのようにして納税者に読み取られることになるであろうか。

一般的な文言による委任規定について文脈に依存した限定解釈がなされる場合には、納税者は、第1に、一般的な文言による委任規定について、それが置かれる一定の文脈と、その文脈に応じてなされる限定解釈の内容を理解し、第

31) ここで、学説が租税法律主義の下で許容される個別的委任に該当するための要件として当初からあげていた、委任の内容等が「法律の規定自体から明らかであること」という点について見ると、阪神・淡路特例法に関する事案である28番大阪高裁判決がこの点を明示しているのに対して、同じ条文に関する33番大阪高裁判決では、先に指摘したように、この点に「当該委任規定自体から委任内容が一義的に明らかであることまでは要しないまでも」という留保が付けられている。28番判決の判示でも、同判決の一般論と結論とが整合的であるかについては疑問の余地があるが、33番判決のように多くの考慮要素を指摘して委任の範囲を確定すると、その内容を委任規定自体から読み取ることが困難になることは理の当然であり、その点に裁判所も気づいたために、このような留保が付されたと考えるべきであろう。

もっとも、36番大阪地裁判決のような法人税法65条の理解が、「委任規定自体から一義的に明らか」とまでいえるかにも疑問があり、その意味ではこの点を要件としつつ文脈依存による解決方法を採用するのはやや強弁にすぎない感も乏しくはない。しかし、課税要件法定主義の下での委任立法の司法統制という観点からすれば、委任の範囲が「委任規定自体から一義的に明らか」であることを求めつつ、その具体的な内容としては、本文で指摘したように、対象となる税の課税要件等を定める法律の規定のみを考慮要素として委任の範囲を限定解釈した場合に明らかになる結果が「委任規定自体から一義的に明らか」な場合に該当する、と理解するのが適切であるように思われる。

32) この点を懸念したものと考えられるが、36番判決、37番判決と同じ論点について判断を示した39番東京地裁判決は、36番判決と同様に法人税法施行令旧72条の5第3号を一律に適用することにより法人税法22条3項の定める債務確定基準と異なる基準が適用されても違法ではない旨を判示した後、仮に同号を適用せず、法人税法22条3項を適用しても、本件については結論が変わらない旨を確認的に判断し、判示している点が興味深い。

2に、委任規定が限定解釈された結果確定される「委任の範囲」との関係で委任命令の内容が「委任の内容」を逸脱していないかを判断することになる。そして、第3に、委任命令による一律の規定が、この意味での「委任の内容」を逸脱する具体的事案においては、委任命令は効力を持たないと認識することになる。

この納税者による「法律による委任」と「委任命令」の読み解きのメカニズムに照らせば、委任命令の有効範囲に関する納税者の予測可能性を確保するためには、法律における委任規定の「委任の範囲」が明確に理解されることが必要であり、そのためには、一般的文言による当該委任規定がどのような文脈に置かれるかという点が明確であることが必要であることは、明らかといえよう。

なお、この場面で納税者の予測可能性を確保するためには、「一般的文言により委任されていること」と「委任命令の内容」が明確なだけでは十分ではない。委任命令の内容がいかに明確であっても、それは委任の範囲の決定から導かれる委任の内容を逸脱している範囲では効力を持たず、そのような委任の内容の決定には委任の範囲の決定が必要だからである。さらに、委任命令が一般的に有効だとしても、(1)で述べたように具体的な事案については命令が適用されえない場合があると考えれば、一般的な文言による委任規定の限定解釈の基礎となる「文脈」が明らかであることが、納税者の予測可能性の確保のためにきわめて重要である。

この観点から、一般的文言による委任規定の限定解釈においてどのようにその「文脈」が指定されるべきかを検討しなおすと、裁判所が、納税者が予想しないような考慮要素を「文脈」指定のために持ち出し、それによって決定された文脈に規定を置いて委任規定を限定解釈して

委任の範囲を決定しようとする際に、大きな問題が生じることは明らかであろう。そのような委任規定の解釈から得られる「委任の内容」は、納税者の予測を大きく裏切る可能性があるからである。

したがって、一般的文言による委任規定の解釈において「文脈」を指定する際の考慮要素は、一般的にいえば、納税者が当該法律の解釈として予想しうる事項に限定されるべきであり、そのような事項としては、IV-2-1で述べたように、その委任規定に係る租税の課税要件等を定める法律の規定があげられるべきである。

このように、課税要件法定主義の発想から到達した結論は、予測可能性の確保という観点からも支持されるものと言いうる。

IV-2-3. 「個別的文言による委任」への適用

ここまで述べてきたように、一般的な文言による委任規定について一般的判断枠組みの下で文脈に依存した限定解釈がなされるとすると、新たに手続的課税要件を加重したり、本来は損金性を有する支出の損金性を否定したりするなど、法律の内容に変更を加える内容の委任命令の効力については、法律による委任が、法律の内容に変更を加えることの委任であるか否かが重要であることになる³³⁾。一見無制限に思える一般的文言による委任では、法律の内容に変更を加えることは委任の範囲外だと解釈されるからである。したがって、委任文言が一般的か個別的かという判断は、実は重要ではない。個別的委任であっても、法律の内容に変更を加えることの委任が含まれていなければ、その委任の下で法律の内容に変更を加える内容を持つ委任命令は有効たり得ないからである。

このように考えれば、法律の内容に変更を加える内容の委任命令の有効性が問題となる場合

33) もちろん、委任命令によってはおよそ法律の内容を変更することはできないという考え方もありうるが、一般的には明示的な委任があれば委任命令により法律の内容を変更することも認められていると考えられる。たとえば、11 番判決は、「このような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」と判示し、法律の明確な委任があれば、命令で本来の性質と異なる扱いを定めうることを示唆している。

には、一般的な文言による委任の場合に限らず、個別的な文言による委任についても同様に考えられることがわかる。文言がいかにか個別であっても、そこに法律の内容に変更を加えることの委任が含まれていなければ、法律の内容に変更を加える内容を持つ委任命令は、その委任の下で、やはり有効たり得ないからである。このような委任規定についての理解は、法律による委任とその下での委任命令についての解釈を、より精緻に行なう手掛かりを提供してくれる。

たとえば、所得税法49条2項は、「前項の選定をすることができる償却の方法の特例、償却の方法の選定の手続、償却費の計算の基礎となる減価償却資産の取得価額、減価償却資産について支出する金額のうち使用可能期間を延長させる部分等に対応する金額を減価償却資産の取得価額とする特例その他減価償却資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。」として、政令への委任を定めている。ここでは、この規定において、①「償却費の計算の基礎となる減価償却資産の取得価額」と②「減価償却資産について支出する金額のうち使用可能期間を延長させる部分等に対応する金額を減価償却資産の取得価額とする特例」とが書き分けられている点に注目したい。

このうち②は、法律の内容を変更することの委任だと考えるべきであろう。ここで指定され

ている「金額」は、本来「取得価額」の範疇を超えるものであり、取得価額でないものを取得価額として扱うことは所得税法における「取得価額」の内容を変更することになるからである。そして②によって、その変更が明示的に政令に委任されているため、この委任を受けた所得税法施行令181条、127条が資本的支出の扱いについて定める内容が所得税法の内容を変更していても、それだけで施行令が違法と判断されることにはならない。この点との対比でいえば、①に関する委任は、本来「取得価額」であるものについてその範疇を変更することなく、細目的事項を定めることが政令に委任されていると解釈することができる。

このことは、同項の最後の部分、③「その他減価償却資産の償却に関し必要な事項」を政令で定めるとした部分の解釈にも、同様にあてはまる。すなわち、この③の委任は、文言上は「減価償却資産の償却」についての一般的な文言による委任であるが、それは法律の内容を変更することを明示的に委任したとは言い得ないから、この規定は所得税法における「減価償却資産の償却」の内容を変更しない内容を規定することのみを委任しており、その前提の下で委任命令の内容の適法性が審査されることになると考えるべきである。

V. まとめ

本稿の検討結果は、以下のようにまとめられる。

①わが国の下級審裁判例は、法律の委任に関する一般的判断枠組みを採用するとともに、その下で文脈に依存した限定解釈により一般的な文言による委任を無効とはせず、委任命令の内容の問題として司法審査の対象とする解決手法を定着させている。この限定解釈の

キーポイントは、一般的な文言による法律の委任によっては、法律の内容を変更する内容の政令を定めることはできないとされる点である。

②一般的な文言による委任について、文脈に依存した限定解釈を行なうことは、文脈の指定が適切である限り、課税要件法定主義の下での法律による委任の司法統制の手段として、

適切なものでありうると評価される。

- ③文脈に依存した限定解釈が法律による委任の司法的統制手段として適切たりうるためには、限定解釈が依存する文脈が、その委任規定に係る租税の課税要件等を定める法律の規定を基礎として決定される必要がある。この条件は、納税者の予測可能性を確保するためにも必要である。
- ④一般的な文言による委任に対して文脈に依存した限定解釈がなされる以上、法律の内容を変更する内容を持つ命令の有効性は、法律が明示的に法律の内容の変更を委任しているか否かにかかっている。このことは、個別的委任規定についても同様と考えられる。このよ

うに考えることにより、委任規定とその下での委任命令の解釈をより厳密に行なう手掛かりが得られる。

以上の検討結果からは、租税法律による命令への委任については、(ア)委任が法律の内容の変更を含むか³⁴⁾、(イ)含まない場合に委任命令が法律の内容を変更していないか、の2点が、重要な判断のポイントであることが明らかになった。この分析により、一般的な文言による委任についての従来の議論の分かりにくさを払拭しうるとともに、委任命令の司法審査の方向性を示すことができたと考えている。

引用判例リスト

- | | |
|---|--|
| (1) 最大判昭和27年12月24日刑集6巻11号1346頁 | (9) 東京地判昭和43年3月14日行集19巻3号370頁 |
| (2) 最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁 | (10) 松江地判昭和43年4月17日行集19巻4号661頁 |
| (3) 最大判昭和33年7月9日刑集刑集12巻11号2407頁 | (11) 大阪高判昭和43年6月28日行集19巻6号1130頁((6)の控訴審) |
| (4) 最判昭和39年6月18日刑集18巻5号209頁 | (12) 広島高判昭和45年6月17日税資59号1001頁((7)の控訴審) |
| (5) 熊本地判昭和39年12月25日行集15巻12号2343頁 | (13) 高松高判昭和45年11月16日行集21巻11・12号1285頁 |
| (6) 大阪地判昭和41年5月30日行集17巻5号591頁((11)の一審) | (14) 東京地判昭和46年2月9日判時647号36頁 |
| (7) 広島地判昭和41年10月31日行集17巻12号1232頁((12)の一審) | (15) 福岡高判那覇支部判昭和48年5月25日訟月20巻2号98頁 |
| (8) 長崎地判昭和42年10月6日行集18巻10号1281頁 | (16) 大阪高判昭和52年3月18日訟月23巻3号612頁 |

34) 論理的には、法律の規定内容の変更だけではなく、法律の規定が丸々欠缺している場合に、それを補う内容を一般的な文言による委任規定の下で委任命令により定めうるか、ということが別に問題となりうる。たとえば、Aが所有する甲土地をBが時効取得した場合に、現在の裁判例の下ではAの保有期間中の増加益に対する課税漏れが生じる(佐藤英明『プレップ租税法〔第3版〕』(2015年・弘文堂)285~286頁参照)。この点について規定がないことを法の欠缺だととらえる場合に、所得税法68条の委任によって定められた政令において、時効取得した資産の取得価額の引継ぎや(所得税法60条1項参照)、他人に時効取得されることをみなし譲渡の事由の一つとすること(所得税法59条1項参照)を定めうるか、という問題である。興味深い問題ではあるが、現実味に乏しいきらいがあるため、本稿では問題提起にとどめておきたい。

- (17) 千葉地判昭和57年6月4日判時1050号37頁
- (18) 千葉地判昭和57年6月4日行集33巻6号1172頁
- (19) 山口地判昭和59年3月15日シュト268号45頁
- (20) 最判昭和59年3月16日裁判所Web
- (21) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁
- (22) 広島地判平成2年9月26日行集41巻9号1574頁
- (23) 千葉地判平成7年2月22日行集46巻10・11号1057頁（(24)の一審）
- (24) 東京高判平成7年11月28日行集46巻10・11号1046頁（(23)の控訴審）
- (25) 東京地判平成10年2月23日判自178号36頁
- (26) 大阪地判平成11年2月26日訟月47巻5号977頁
- (27) 神戸地判平成12年3月28日訟月48巻6号1519頁（(28)の一審）
- (28) 大阪高判平成12年10月24日月報48巻6号1534頁（(27)の控訴審）
- (29) 神戸地判平成13年2月9日税資250号順号8835（(33)の一審）
- (30) 横浜地判平成13年4月25日裁判所Web（(32)の一審）
- (31) 名古屋地判平成13年5月23日判タ1120号152頁
- (32) 東京高判平成13年10月30日裁判所Web（(30)の控訴審）
- (33) 大阪高判平成13年11月14日税資251号順号9021（(29)の控訴審）
- (34) 名古屋地判平成14年9月27日裁判所Web
- (35) 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁
- (36) 大阪地判平成21年1月30日判タ1298号140頁（(37)の一審）
- (37) 大阪高判平成21年10月16日判タ1319号79頁（(36)の控訴審）
- (38) 東京高判平成22年4月23日税資260号順号11515
- (39) 東京地判平成24年7月5日税資262号順号11987
- (40) 東京地判平成27年5月28日裁判所Web