

第3章 法人税に関する行政解釈の統制という視点

第1章において、租税法に通底する憲法由来の最高位の原則(価値判断の基準)である租税法法律主義の意味内容等についての本研究の立場を明らかにした。また、第2章において租税行政庁による行政解釈の必要性及び必然性を説くとともに、多様化する租税行政庁による行政解釈の存在形式の中で本研究における考察の対象の中心を政令及び通達に据えることを述べた。このことによって、租税行政庁による行政解釈の租税法法律主義適合性という観点からの統制の必要性を理論的ないし規範的に肯定することが可能となる。そして、次章及び次々章において、実際に租税法法律主義適合性が問題となる政令及び通達を摘示することによって、租税行政庁による行政解釈の租税法法律主義適合性という観点からの統制の現実的ないし実際的な必要性について論じる。

本章ではその準備作業として、本研究が最近における法人税関係の複数の裁判例に接したことを契機としていること並びにこのことに端を発し、次章及び次々章において政令及び通達の現状と統制の必要性を考察する際に、その考察対象の中心を法人税に関する政令及び通達とすることについて述べる。具体的には、議論の便宜上、法人税法上の収益・費用に係る基本規定である法人税法22条2項の建付け・規定内容、法人税法22条4項に定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(公正処理基準)の意義と行政解釈との関係並びに収益・費用の年度帰属(計上時期)等について論じた上で(第1節)、筆者が、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性を痛感するなどし、本研究を行う契機となった3つの裁判例について考察を行う(第2節)。ここでは、実際に租税法法律主義適合性が問題となる政令及び通達を摘示するためには、実体法の理解が必須であるという考慮も働かせている。

第1節 法人税法上の収益・費用に係る基本規定

1 法人税法の課税標準(課税所得)の計算構造

(1) 条文構造や企業会計・会社法会計との関係

法人税法は、法人税の納税義務者である内国法人の課税物件¹⁵⁵を「所得」、課税される所得の時間的範囲を「各事業年度の所得」¹⁵⁶とし(法人税法4条及び5条)、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準」¹⁵⁷を「各事業年度の所得の金額」と規定している(同法21条)。

これらの規定を前提として、法人税法22条に「各事業年度の所得の金額の計算」に関する定めが設けられている。同条は、内国法人の各事業年度の所得の金額を、「当該事業年度の益金の

¹⁵⁵ 課税物件とは、課税の対象とされる物・行為又は事実のことである(金子・前掲注1、167頁)。

¹⁵⁶ 法人税法が定める課税物件は、「各事業年度(連結事業年度に該当する期間を除く。)の所得」のほか、連結親法人に対する「各連結事業年度の連結所得」、退職年金業務等を行う内国法人に対する「各事業年度の退職年金等積立金」などがある(法人税法6条ないし10条の2)。

¹⁵⁷ 課税の対象とされる物・行為又は事実である課税物件から税額を算出するためには、その物・行為又は事実を金額・価額・数量等で表わすことが必要である。これらの金額・価額・数量等を課税標準といい、これに税率を適用することによって税額が算出される(金子・前掲注1、176頁)。

額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」とするとし(1項)、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」を、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」としている(2項)。また、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」を、別段の定めがあるものを除き、「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」(3項1号)、「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」(3項2号)、「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」(3項3号)であるとしている。

そして、2項又は3項の「資本等取引」とは、「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配(資産の流動化に関する法律第115条第1項(中間配当)に規定する金銭の分配を含む。)及び残余財産の分配又は引渡し」をいうものとするとともに(5項)、当該事業年度の収益の額及び法人税法22条3項各号に掲げる額については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)に従って計算されるものとしている(4項)。2項又は3項は、益金の額又は損金の額そのものではなく、収益の額又は原価・費用・損失の額を定めていることからすれば、公正処理基準は、益金又は損金の入口となる収益の額又は原価・費用・損失の額に対して適用されること及び別段の定めにおいて規律する事項に対しては適用がないことを意味していると解される¹⁵⁸。

このように見てくると、法人税法22条は、益金及び損金について、それぞれの内容を概念的に画定するというよりも、「益金の額に算入すべき金額」及び「損金の額に算入すべき金額」として、やや計算規範的な定めを有しているにすぎないことに気が付く¹⁵⁹。そして、上記法人税法22条4項や確定した決算に基づく確定申告書の提出を求める同法74条1項の存在を考慮すると、益金の中心的構成要素である収益及び損金の中心的構成要素である原価・費用・損失は、いずれも企業会計や会社法の概念(企業会計第二の一、財務諸表等規則70条、会計算規則

¹⁵⁸ 吉牟田勲「現行法人税法各条の立法過程の研究 27—第22条関係」税務弘報47巻5号126頁(1999)参照。

¹⁵⁹ 立案担当者は、法人税法22条2項について、その規定内容は、益金それ自体の性格については触れていないが当該事業年度の益金の額に算入する金額を明確にするものであり、また、「資産の販売」や「有償又は無償による譲渡又は役務の提供」等は例示として掲げられているものにすぎないから、資本等取引以外の取引に基づいて生じた収益でそれが当該事業年度に帰属するものが益金の額に算入されることを明らかにしているものであると解説している(武田・前掲注142、50頁)。この点、法人税法は、益金又は損金の定義規定を定めていないためもっぱら解釈の問題となるところ、益金又は損金とは「資本等取引以外の取引で純資産の増減となるべきものにかかわる収入金額その他経済的価値の増加額又は減少額」であると解しつつ、益金又は損金の定義自体は規定されていなくても、収益又は原価・費用・損失というこれらに算入する項目が明らかであれば、実際上は課税所得金額の確定に何ら支障が存しないという見解も示されている(武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』1104頁(第一法規加除式))。なお、旧法人税基本通達昭和25年直法1-100は、昭和45年改正前まで、その51において、「益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外の取引により純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」とし、その52において、「損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と定めていた。

88 条参照)を前提としているものと解される¹⁶⁰(収益の額から原価・費用・損失の額を控除する計算構造は企業会計等における損益計算の建付けとも類似していることがかかる理解を後押しする¹⁶¹。)。かような意味における収益の額又は原価・費用・損失の額をベースに、別段の定めによる算入・不算入の計算が行われて、益金の額又は損金の額として算出され、その差額が法人税法上の課税所得ということになる¹⁶²。

ただし、法人税法上の収益又は原価・費用・損失は、企業会計上の概念を前提としているとしても、①資本等取引以外の取引に係る収益又は原価・費用・損失に限定されていること、②無償取引に係る収益が含まれていること、③前述のとおり、法人税法の課税物件はあくまで所得であるから、同法にいう所得なる概念の意味内容が演繹的に収益又は原価・費用・損失の内容やこれらの年度帰属の問題に影響を及ぼすことも考え得ることに留意する必要がある。なお、法人税法が収益又は費用という用語の代わりに益金又は損金という用語を用いているのは、企業会計の場合と異なる取扱いが多いためであると解されている¹⁶³。

また、法人税法 22 条は、収益の額又は原価・費用・損失の額の年度帰属(計上時期)をも規律

¹⁶⁰ 矢内一好「確定決算主義の再検討」商学論纂 52 卷 1=2 号 12 頁(2011)参照。また、矢内一好『米国税務会計史-確定決算主義再検討の視点から-』10 頁(中央大学出版部 2011)も参照。

¹⁶¹ 収益からの減算項目を原価・費用・損失とする法人税法の建付けは企業会計等とおおむね軌を一にする。すなわち、企業会計原則によると、損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするために、一会計期間に属する全ての収益とこれに対応する全ての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない(企業会計原則第 2 の 1)。損益計算書には、「営業損益計算」、「経常損益計算」及び「純損益計算」の区分を設けなければならない(企業会計原則第 2 の 2 本文)。このうち、「営業損益計算」の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益を記載して、営業利益を計算することとされ、その営業利益計算は、一会計期間に属する売上高と売上原価とを記載して売上総利益を計算し、これから販売費及び一般管理費を控除して、営業利益を表示することとされている(企業会計原則第 2 の 2A 及び 3)。また、「経常損益計算」の区分は、営業損益計算の結果を受けて、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないものを記載し、経常利益を計算し、「純損益計算の区分」は、経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益等の特別損益を記載し、当期純利益を計算する。この場合の特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。これらによれば、損益計算書には、「売上高-売上原価=営業損益」、「営業損益-販売費及び一般管理費=営業利益」、「営業利益+営業外収益-営業外費用=経常損益」、「経常損益+特別利益-特別損失=税引前当期純利益又は当期純損失」という区分計算が表示されることになり、かかる内容は現行の会社計算規則(88 条)や財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(財務諸表等規則)(70 条)の計算規定とも符合するものである。これらにおいても、各用語の定義は設けられていないが、株式会社及び持分会社の会計は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定する会社法 431 条及び 614 条、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定する会社計算規則 3 条、「金融商品取引法…の規定により提出される財務計算に関する書類(以下「財務書類」という。)のうち、財務諸表(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書…並びに附属明細表又は第 129 条第 2 項の規定により指定国際会計基準…により作成する場合において当該指定国際会計基準により作成が求められる貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書に相当するものをいう。…)の用語、様式及び作成方法は、第 1 条の 3 を除き、この章から第八章までの定めるところによるものとし、この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定する財務諸表等規則 1 条 1 項の存在を考慮すると、いずれにおいても、会計上の収益又は原価・費用・損失を前提概念としてこれらの意味内容を理解されてしかるべきであると考えられる。

¹⁶² 実務上は、企業会計上の収益から費用(原価・費用・損失)を差し引いた税引前当期純利益に、別段の定めによる加減算の調整を行って、課税所得を算出している。

¹⁶³ 金子・前掲注 1、311 頁。

している。例えば、同条の立案担当者の一人である武田昌輔教授は、法人税法 22 条 2 項について、その規定内容は益金それ自体の性格については触れていないが当該事業年度の益金の額に算入する金額を明確にするものであること及び資産の販売や有償又は無償による譲渡又は役務の提供等は例示として掲げられているものにすぎないことを述べた上で、資本等取引以外の取引に基づいて生じた収益でそれが当該事業年度に帰属するものが益金の額に算入されることを明らかにしているものであるという見解を示される(年度帰属に関する考察については後述)¹⁶⁴。

さらにいうと、上述のとおり、法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額であるところ、法人の所得というのは、基本的には法人の利益と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。わが国の企業会計では、法人の利益は、一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算される¹⁶⁵。すなわち、企業会計原則は、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするために、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」とした上で、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」と定めている(第 2 の 1)。敷衍するに、企業会計原則は、支出及び収入に基づかない費用及び収益の計上は予定していない。また、この場合の支出及び収入とは必ずしも現金支出及び現金収入だけを意味するものではなく、現金及び現金等価物の支出及び収入を意味し、それは現在及び過去における支出及び収入のみでなく、将来における支出及び収入すなわち債務・債権をも意味すると解されている¹⁶⁶。

法人税法 22 条 1 項は、このことを前提として、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旨を定めている¹⁶⁷。かように、益金の額から損金の額を控除して課税所得を求める計算構造は、損益計算の差額により導かれる利益を課税所得とするものであり、収益費用アプローチというべきものであるが、ここでいう利益は、担税力ないし納税資金としての利益であって、財産的価値によって裏付けられるべきものである。そうであれば、資産負債の差額により導かれる利益を課税所得とするものである資産負債アプローチ的な考え方を完全に排除するものではないであろう。あるいは、法人税法における課税所得の計算構造は、「期間収益の金額と期間費用の金額を比較することによって、その会計期間の純損益(純利益または純損失)の金額を計算する方法」である損益法的なアプローチを採用しているが、資産的裏付けのある利益の算出が求められるという点を捉えるならば、「期末資本の金額と期首資本の金額を比較することによって、その会計期間の純損

¹⁶⁴ 武田・前掲注 142、50 頁。

¹⁶⁵ 金子・前掲注 1、311 頁。

¹⁶⁶ 宇南山英夫『企業会計原則精解 [改定版]』62 頁(中央経済社 1985)。

¹⁶⁷ 金子・前掲注 1、311 頁。

益の金額を計算する方法」である財産法的な考え方を完全に排除するものではないといえるかもしれない¹⁶⁸。したがって、法人税法 22 条 1 項が示す計算構造については、「企業の純資産価値の増減を把握する目的から考えれば、その法人に流入し、純資産価値の増加原因となる収益を足し合わせた額を益金の額とする一方で、同じように純資産価値の減少原因となる流出(費用・損失)を足し合わせた額を損金の額として捕捉し、この両者の差額を求めることで、当該事業年度における純資産価値の増減を算定することを意図した規定と考えるのが自然である。ただし、現金の流入と流出(キャッシュフローの動き)を単純に記録し、加減算する方法(いわゆる現金主義)を採るわけではない。」という理解が妥当するようと思われる¹⁶⁹。また、「法人税法が課税の対象として想定する所得は、純資産価値の単純な増減ではなく、企業が営む経済活動の成果としての所得が選択されているものと考えられ」、この点は、法人税法 22 条 2 項において、「取引…に係る…収益」として、取引の結果として収益が発生することを想定しているように読めることから支持されるという見解¹⁷⁰にも一定の理解を寄せることができる(ただし、同項の「取引」又は「に係る」という意義については検討の余地が残されている¹⁷¹)。)。法人税法 22 条 1 項が定める計算構造についての上記のような理解は、法人税法 22 条 4 項や 74 条 1 項の規定に照らしても無理がないものであると解される。

以上を踏まえると、法人税法 22 条は、法人税の課税標準たる所得の金額の計算に関する基本規定と位置付けることが妥当であろう。なお、法人税法は、所得の概念を規定することなく、

¹⁶⁸ 損益法及び財産法の説明については、石川鉄郎『財務会計論〔第3版〕』135～136頁(税務経理協会2013)参照。なお、財産法的アプローチにより作成した貸借対照表における損益の計算と損益計算書でのその原因の表示とを行うためには、期中の取引において、一方で個々の資産や負債の増減を認識するとともに、他方でその原因を認識することが必要であり、損益取引を例にとれば、取引が生じた段階で、資産や負債の増減という結果の認識とその原因の認識という二面的な認識が行われていることがこの計算構造の前提にあるという指摘がなされている(上野清貴編著『会計利益計算の構造と論理』119～120頁〔岡田裕正執筆〕(創成社2006))。

¹⁶⁹ 中里実ほか編『租税法概説〔第2版〕』147～148頁〔吉村政穂執筆〕(有斐閣2015)。

¹⁷⁰ 中里・前掲注169、148頁〔吉村政穂執筆〕。

¹⁷¹ 法人税法22条2項の「取引」を私法上の取引(外部取引)と解し、かつ、同項は「取引に係る収益」と定めることにより実現した利益のみが所得であるという考え方を表明したものであると解する見解がある(金子・前掲注1、311頁、同「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー『租税法と市場』23頁及び24頁(有斐閣2014)参照)。また、中里実「資金調達に伴う課税」ジュリスト1445号57頁(2012)、中里実ほか「座談会 会社法からみた租税法の意義—研究者の視点・実務家の視点」ジュリスト1445号31～32頁(2012)も参照、ただし、法人税法において「取引」という用語は私法上の取引に限定されない簿記・会計上の取引と解すべき手掛かりが多数存在し(法人税法22条3項3号、同条4項、同条5項、4条の4第1項、126条1項)、私法上の取引に限定されないと解する見解も珍しいものではなく(伊豫田・前掲注142、102頁)。岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』41頁(成文堂2007)、中里・前掲注169、149頁〔吉村政穂執筆〕、今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改定版〕』73頁(日本租税研究協会2013)参照、裁判例も必ずしも法的取引に限定するような立場を採用していない(最高裁昭和43年10月17日第一小法廷判決・訟月14巻12号1437頁、最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決・判タ1203号108頁、東京高裁平成22年9月15日判決・税資260号順号11511参照)。ただし、同項の「取引」を簿記・会計上の取引と解した上で、そのうちの外部取引を指すものと解する見解もある(谷口・前掲注15、372～373頁、458頁参照。谷口勢津夫「法人税法における評価損益と四層の包括的所得概念」阪大法学64巻2号327～341頁(2014)も参照)。なお、岡村忠生編『新しい法人税法』276～277頁〔岡村忠生＝高橋祐介＝田中晶国執筆〕(有斐閣2007)は、公法上の債権等も収益を構成することは否定できないこと、申告納税制度の下で記帳に基づいて所得計算を行うこと及び法人税法22条2項には同条4項が適用されることを考えると、法人税法22条2項の「取引」の意義について、記帳の対象となる一切の事象と捉える見解が妥当であると論じられる。

益金の額と損金の額との差額をもってその額の算出をすることとしており、所得概念を規定することなく極めて技術的な仕組みのみを用意しているといえる。このことが、例えば、法人税法 22 条 4 項にいう「公正妥当」の意義について、法人税法が想定している「所得概念」に応じた解釈を展開しようにも、所得概念の理解に資する実定法上の素材が明確にされていないなど、法人税法上の解釈における様々な問題を惹起することにもなることが指摘されている¹⁷²。上述のように、法人の所得というのは基本的には法人の利益と同義であると解釈し得るとしても、かような指摘が含む問題に、法人税法上の収益又は原価・費用・損失該当性等を巡る議論の究極的な段階において向き合わざるを得ないと解する。

(2) 「益金」又は「損金」と用語を用いる趣旨

上述のとおり、法人税法上の収益又は原価・費用・損失は、企業会計等の概念を前提としていたとしても、①資本等取引以外の取引に係る収益又は原価・費用・損失に限定されていること、②無償取引に係る収益が含まれていること、③法人税法の課税物件はあくまで所得であるから、同法にいう所得なる概念の意味内容が、演繹的に収益又は原価・費用・損失の内容やこれらの年度帰属の問題に影響を及ぼすことも考え得ることに留意する必要があるし、そもそも法人税法は、企業会計の場合と異なる取扱いが多いことを念頭に置いて、収益又は費用という用語の代わりに益金又は損金という用語を使用しているものと解される。

この点について敷衍すると、益金又は損金という用語は、法人税法が往年より使用していた、法人税法固有の色彩が強い概念であり¹⁷³、法人税法上の所得ないし所得の金額は企業会計又は会社法会計でいうところの利益と一線を画していることを法人税法自身が予定することの表れであると理解し得る。もっとも、このことは、法人税法上の収益又は原価・費用・損失と、企業会計等における収益又は原価・費用・損失とが一線を画していることまでを必ずしも含意するものではないと考える。法人税法は、会計上の収益と原価・費用・損失をベースとして、収益からこれに対応する原価・費用と損失を控除し、これに別段の定めや債務確定基準等により法人税法固有の調整を加えて、課税所得を誘導的・損益計算的に算出することを予定しており、かかる調整過程において課税所得が企業会計又は会社法会計でいうところの利益と乖離する可能性を内包している¹⁷⁴。

ところで、昭和 40 年の全文改正前の旧法人税法は、「法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額…による。」とし(8 条)、各事業年度の所得の計算については、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」(9 条)と規定していた。こ

¹⁷² 酒井克彦『プロGRESSIVE税務会計論』71 頁(中央経済社 2014)。

¹⁷³ 武田・前掲注 159、1103 頁。

¹⁷⁴ 岡村・前掲注 171『法人税法講義〔第 3 版〕』、35 頁は、「法人税法は、益金および損金という所得計算の出発点として、収益や原価、費用、損失という概念を、自らは定義することなく用いていることが分かる。公正処理基準の定めから、これらは企業会計上の概念を利用しているものと理解される。つまり、法人税法の所得計算は、企業会計における利益計算を基礎として、別段の定めによりこれに修正を加えるという仕組みになっている。」と述べられる。

ここでは、原価・費用・損失の用語は用いられておらず、総損金概念と企業会計等における費用・損失概念との関連性は明確にされていない。かような旧法と比べると、現行法人税法 22 条 3 項は、損金の内容は原価・費用・損失という企業会計等の概念を前提としていること及び別段の定めがあるものや資本等取引に該当するものを除き、企業会計等における原価・費用・損失の額を損金の額の計算のベースとすることを説明するものであると捉えることができる。

明治 32 年¹⁷⁵に法人に対する所得税が創設されて以来、維持されてきた課税所得の計算規定である旧法人税法 9 条を、昭和 40 年の全文改正において現行法人税法 22 条 2 項のように改めた理由については、旧法の規定が抽象的であるため、この総益金又は総損金の意義について議論が多かったこと、(総益金・総損金と益金・損金はいずれもグロスの概念であるとする)総益金と益金の関係及び総損金と損金の関係についても明らかではなかったこと、その後における企業会計の発達等を考慮したことなどが挙げられている¹⁷⁶。ただし、昭和 40 年の全文改正は、税制の整備を図ることが主眼であって、主として①法律と政令の規定事項の配分、②法人税法と他の法令(租税特別措置法等)との調整、③条文の配列及び表現方法を目的としたのであるから、従前の法令、通達等を総合整理したものにはすぎず、新たな税法の改正事項を織り込むためのもので、内容的には大きな制度改正をするためのものでもなかった¹⁷⁷。したがって、課税所得計算規定である旧法人税法 9 条を現行法人税法 22 条のように改めたことについても、「改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によって既に税務慣習として十分熟していると考えられる従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではなくありません。」という説明がなされている¹⁷⁸。

改正法と旧法との対比という点で注目すべきは、改正法の立案担当者が、改正当時において、法人税の課税所得の内容については、従来から、純資産の増加をもって課税所得と捉える純資産増加説によるものといわれてきたこと(この説は、利益計算について財産計算法的なものと密接な関連を持つとされてきたこと)などや課税所得の計算の基本規定としては、総益金から総損金を控除するという方式が維持されてきたことに言及した上で、昭和 40 年度改正も、これと同様の基本規定として法人税法 22 条 1 項を定めているが、当該事業年度の益金の額及び損金の額に算入すべき項目を損益計算の方式を重視して法人税法 22 条 2 項から 4 項までにおいて明らかにした旨を説明していることである。すなわち、従来から法人税法の課税所得概念ないし益金・損金概念については純資産増加説が支持されてきており、かかる純資産増加説は利益計算について財産法的なものとの密接な関連を持つものと解されていたところ、改正法は、課税所得概念ないし益金・損金概念について、かかる純資産増加説の考え方を背景としつつも、収

¹⁷⁵ 明治 32 年所得税法 4 条は、「法人ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル」としており、かような「所得 = 総益金 - 総損金」という計算構造は昭和 39 年まで続いていることについて、武田・前掲注 159、1104 頁

¹⁷⁶ 伊豫田・前掲注 142、101 頁、武田・前掲注 142、50 頁、吉牟田勲「所得計算関係の改正」税務弘報 13 巻 6 号 139 頁(1965)参照。

¹⁷⁷ 武田昌輔「第 22 条の規定の創設」税務事例 35 巻 10 号 58~59 頁(2003)。

¹⁷⁸ 伊豫田・前掲注 142、102 頁、吉牟田・前掲注 176、139 頁以下。

益からこれに対応する原価・費用及び損失を控除して課税所得を算出するという損益法の採用(とりわけ、原価・費用は収益に対応させて計上するという費用収益対応の原則の採用)を明示的に表現するものであり、いずれにしても、法人税法 22 条は、規定の明確化を図るために新たに設けられたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはないことが強調されているのである¹⁷⁹。

他方、立案担当者の一人である武田昌輔教授は、最近においても、「税法における課税所得は、究極的には、企業会計の手法によって、これを確定することを基本とすることを考えると、むしろ、企業会計における収益と費用・損失が、当期利益の算定の基本概念となる。つまり、これらを借用概念として用いることが適当と考えられた。したがって、総益金という用語は廃して、単に益金、損金を用い、これは収益、費用・損失を存在せしめる概念として用いることにしたのである。つまり、法人の各事業年度において生じた収益を当該事業年度における益金の額に算入することとし、第 2 項においては、法人の各事業年度において生じた益金の額、損金の額にいかなるものを含めるかについて、企業会計との依存関係を明らかにしたといえる。」と解説されている¹⁸⁰。

先述のとおり、筆者も、益金の中心的構成要素である収益及び損金の中心的構成要素である原価・費用・損失は、いずれも企業会計や会社法の概念(企業会計第 2 の 1、財務諸表等規則 70 条、会計算規則 88 条参照)を念頭に置いていると解している。しかしながら、法人税法が企業会計等の収益、原価・費用・損失と完全に同一概念を採用しているか否かという点については、なお慎重な議論が要求されるように思われる。例えば、法人税法 22 条は、収益について、無償取引に係る収益も益金の額に算入すべきことを明らかにしており、仮に収益なる概念が企業会計上の収益と同一概念であるならば、「無償による資産の譲渡」という部分の位置付けが不鮮明なものになるからである¹⁸¹。また、法人税法が前提とする所得概念や公正処理基準(公正処理基準の意義については後述)といった法人税法に固有の議論が、同法における益金又は損金概念や収益又は原価・費用・損失概念に何らかの影響を及ぼし、その結果、同法の収益概念や原価・費用・損失概念が企業会計等におけるそれらの概念と一致しないことになる可能性を完全には否定し得ないように思われるからである(もちろん、たとえ両者が概念的に完全に一致するとしても、法人税法上の収益又は損失は、資本等取引以外の取引に係るものに限定されていることに留意する必要がある)。

この点、立案担当者による解説の中にも、法人税法 22 条 2 項の「収益という用語は会計上広く使われており、財務諸表規則その他の法令においても使用されているところですが、法人税法上は収入金額に近い意味において使われているものと考えられます。ただ、収入金額では

¹⁷⁹ 伊豫田・前掲注 142、102 頁、武田・前掲注 142、50～51 頁、原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信 20 巻 7 号 125～128 頁(1965)。

¹⁸⁰ 武田昌輔「第 22 条の規定の創設」税務事例 35 巻 10 号 60 頁(2003)。

¹⁸¹ 武田・前掲注 159、1105 の 3 頁。

評価益等が含まれないことになるので収益という言葉が用いられたのですが、資産の贈与により生ずる収益等が含まれている点で、企業会計上の用語としての収益とその範囲が若干異なることとなります。」と述べているものがある¹⁸²。

かように、直ちには論決し難いような議論の広がりの可能性を否定できないものの、法人税法 22 条にいう収益や原価・費用・損失は、企業会計等の概念を少なくとも「前提としている」あるいは「念頭に置いている」ことは明らかであると解される。差し当たり、本研究においては、かような理解に基づいて考察を進めることとする。

2 法人税法 22 条 4 項と公正処理基準

(1) 企業会計準拠主義と会計の三重構造

上述のとおり、法人の所得というのは基本的には法人の利益と同義であって、法人の事業活動の成果を意味するものである。法人税法 22 条 1 項は、わが国の企業会計において、法人の利益が一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算されることを前提として、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旨を定めている¹⁸³。かように、法人税の課税標準たる所得の金額の計算構造の大枠は企業会計における法人の利益を前提としたものとなっているが、所得の金額の実際の計算方法についても同様のことがいえる。租税会計と企業会計との関係については、法人の所得と法人の利益とを別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、両者が共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、次に述べる企業会計準拠主義を採用しているのである¹⁸⁴。すなわち、法人税法 22 条 4 項は、当該事業年度の収益の額及び原価・費用・損失の額は、公正処理基準に従って計算されるものとするを規定している。この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと、すなわち企業会計準拠主義を定めた基本規定であると解されている¹⁸⁵。

そして、この法人税法 22 条 4 項と、①「株式会社の計算は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」ことを定める会社法 431 条の規定及び「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」ことを定める同法 614 条の規定並びに②確定申告は「確定した決算」に基づき行うべきであるといういわゆる確定決算主義を定める法人税法 74 条 1 項の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、

¹⁸² 伊豫田・前掲注 142、103 頁。

¹⁸³ 金子・前掲注 1、311 頁。

¹⁸⁴ 金子・前掲注 1、321 頁。

¹⁸⁵ 金子・前掲注 1、321 頁。なお、法人税法 22 条 4 項の導入背景としての会計基準と税法との調整の歴史に関する研究として、矢内一好「税務会計と一般に認められた会計基準の関連性」産能短期大学紀要 26 号 67 頁以下(1993)参照。

さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としているというのが通説的な理解である¹⁸⁶。

かような三重構造によれば、上記会社法 431 条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の意義が租税法上も重要となる。同条は、「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正なる会計慣行を斟酌すべし」という旧商法 32 条 2 項の規定を継承したものであり、会社法及び同法の委任に基づく法務省令に規定されていない株式会社の会計に関する事項について、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うべきことを定めたものである。会社法においては、会社が商品を販売した場合に契約締結、出荷、引渡し、研修、代金回収等のどの時点で売上を計上すべきかなど会計の処理については、法務省令で、資産・負債の評価を中心とする若干の規定が置かれているにすぎないため(会社計算規則 5 条から 12 条)、株式会社の会計の処理に関する大部分の事項は、会社法 431 条のいわゆる包括規定によって処理されることになる。かように同条が包括規定とされた理由は、旧商法 32 条 2 項と同様に、株式会社の会計に関し、詳細で網羅的な規定を設けるのは適当でなく、会社法としては基本的な重要規定だけを設けておき、後は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うこととするのが適当である、あるいはすべての会計事項を法令で定めることは立法技術上困難であると考えられたことによるのであろう¹⁸⁷。

(2) 公正処理基準の意義

法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則(generally accepted accounting principles)に相当する観念であって、抽象的には、一般社会通念に照らして公正妥当であると評価され得る会計処理の基準(東京地裁昭和 52 年 12 月 26 日判決・判時 909 号 110 頁、東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決・判タ 414 号 138 頁、神戸地裁平成 14 年 9 月 12 日判決・訟月

¹⁸⁶ 金子・前掲注 1、321～322 頁。金子宏教授は、上記会社法 431 条及び 614 条と、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならぬ」ことを定める会社計算規則 3 条を併せて見ると、会社法は、商法の旧会社法規定(32 条 3 項)に比べ、ずっと企業会計準拠的であることを指摘される(金子・同書 322 頁)。また、弥永真生教授は、会社法及び会社計算規則は、会社の計算について、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に大幅に依拠しており、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」がどのように形成されていくのか、とりわけ、有価証券報告書提出会社や会計監査人設置会社は格別、それら以外の株式会社にとっての「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」どのように把握していくべきかは今後の課題であると論じられる(弥永真生「会社法会計の現状と課題」安藤英義ほか編『体系現代会計学第 5 巻 企業会計と法制度』60 頁(中央経済社 2011))。弥永真生『会計基準と法』77 頁以下(中央経済社 2013)も参照)。なお、中里実教授は、旧商法 32 条 2 項が「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」としているところ、通常の場合には、企業会計上の取扱いは商法上も尊重されるため、租税法上、両者の対立といった問題は発生しないことを指摘される(中里実「租税会計の向かうべき方向」税研 90 号 90 頁(2000))。

¹⁸⁷ 江頭憲治郎『株式会社法〔第 6 版〕』628 頁(有斐閣 2015)、神田秀樹『会社法〔第 16 版〕』273 頁(弘文堂 2014)、江頭憲治郎＝中村直人『論点体系会社法 3 株式会社Ⅲ』469 頁〔本多正樹執筆〕(第一法規 2012)、奥島孝康＝落合誠一＝浜田道代『新基本法コンメンタール会社法 2』335～336 頁〔出口正義執筆〕(日本評論社 2010)。

50 卷 3 号 1096 頁)、あるいは客観的な規範性を持つ公正妥当な会計処理の基準(大阪高裁平成 3 年 12 月 19 日判決・民集 47 卷 9 号 5395 頁)であるといわれる¹⁸⁸。

より具体的には、その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針(日本税理士会連合会・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の 4 団体で作成した指針)、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等であるが、それにとどまらず、確立した会計慣行を広く含むと解されている¹⁸⁹。

また、公正処理基準の意義を上記のように解するとしても、次の点に注意する必要があることが指摘されている¹⁹⁰。

- ① 企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないこと(同旨の裁判例として、前掲大阪高裁平成 3 年 12 月 19 日判決・民集 47 卷 9 号 5395 頁)。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかを絶えず吟味する必要がある。
- ② 企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないこと。企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られているし、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲並びにそれらの年度帰属を巡って生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に、企業会計原則に何らかの定めがある場合でも、その内容が明確ではないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目は極めて粗い、といわなければならない。
- ③ 公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならない。法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれていると解すべきである。

ところで、公正処理基準が明文として定められた基準等に限らず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであるとする、法人税法が依拠すべき公正処理基準は相当広範囲にわたり、かつ、その認定判断の基準が必ずしも明らかではない会計慣行性やその確立性を判断しなければならないことになり、公正処理基準該当性の実際の判断において法的安定性や予測可能性に反するのではないかという疑問も生じる。しかしながら、企業会計及び租税会計の規律対象の広範性・多種多様性と後述する既存の会計基準等の非網羅性などからすれば、そもそも画一的

¹⁸⁸ 金子・前掲注 1、321 頁。なお、「一般に承認された会計原則(generally accepted accounting principles : GAAP)」と米国の税務会計との関係については、矢内一好『現代米国税務会計史』9～17 頁(中央大学出版部 2012)参照。

¹⁸⁹ 金子・前掲注 1、322～323 頁。中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌 100 卷 9 号 1551 頁(1983)も参照。

¹⁹⁰ 金子・前掲注 1、325～326 頁。

な会計処理の基準に依拠し難い面がある、そのような基準が存在すること自体、想定し難いのではないかという思いも生じる。

裁判例に目を向けると、例えば、後述する大竹貿易事件の最高裁判決の原審である大阪高裁平成3年12月19日判決(民集47巻9号5395頁)は、法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではないと解される。勿論、企業会計原則が、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものとされていることから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の一つの源泉となるものとは解されるが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含む、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある。」(下線筆者)と判示し、公正処理基準は明文で定められている会計処理の基準のみならず会計慣行をも含むことを明らかにしている(同旨の裁判例として、高松地裁平成7年4月25日判決・訟月42巻2号370頁、東京地裁平成19年1月19日判決・税資257号順号10623頁¹⁹¹参照¹⁹²)。

検討すべきことは数多く存在することを念頭に置きつつも、差し当たり、本研究では、法人税法22条4項の公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正妥当であると評価され得る会計処理の基準又は客観的な規範性を持つ公正妥当な会計処理の基準のことであり、その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等であるが、それにとどまらず、確立した会計慣行を広く含むと解しておく。また、上記留意事項の①及び②、すなわち①企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないため、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかを絶えず吟味する必要があること及び②

¹⁹¹ この東京地裁平成19年1月19日判決は、「電気事業会計規則の諸規定は、旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の特則として位置付けられるものであるから、電気事業者における会計の整理(会計処理)においては、電気事業会計規則の規定が、これらの一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に優先して適用されるというべきである。」と判示している。

¹⁹² 冠婚葬祭互助会に係る長期中断払込済掛金の収益計上時期が争われた事件において、神戸地裁平成14年9月12日判決(訟月50巻3号1096頁)は、法人税法22条4項にいう「公正妥当な会計処理基準」とは、「企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものであると解される。」とした上で、「もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものでない。そのため、企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているものであれば、会計慣行としての規範性を有するものと解される。例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することが認められるものと解するのが相当である(最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号24頁)」と判示している。

企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえず、とりわけ法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲並びにそれらの年度帰属を巡って生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多いことに着目しておきたい。①は公正処理基準における公正妥当性の問題場面、②は基準性の問題場面であるといえるかもしれない¹⁹³。

なお、会社法 431 条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」についても、主として企業会計審議会が公表する企業会計原則その他の会計基準は、一応それに当たると推定されるが、当該会計基準の内容は基本的事項に限られ、網羅的ではないため、このような会計基準に限定されるわけではないと解されている¹⁹⁴。

(3) 企業会計準拠主義の限界と公正処理基準

輸出取引に係る収益計上時期が争われたいわゆる大竹貿易事件の最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決(民集 47 卷 9 号 5278 頁)は、「法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ(22 条 2 項)、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている(同条 4 項)。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」とした上で、「もっとも、法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待つて収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」と判示している。

なるほど、法人税法は、収益及び費用の年度帰属に係る個別の規定(法人税法 61 条の 2 第 1

¹⁹³ なお、公正処理基準について、慣行であるか否かの形式基準としての慣行該当性アプローチと、法人税法上の「基準たる性質を有するか否かの「実質基準」としての基準内容アプローチに分けて、説明を試みるものとして、酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性に係る判断アプローチ—東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として—」商学論纂 57 卷 1=2 号 79 頁以下(2015)参照。

¹⁹⁴ 江頭・前掲注 187、629 頁、神田・前掲注 187、273~274 頁。

項、63条、64条等)をわずかに定めているほかは、22条2項も含めて、収益の年度帰属についてその具体的な決定基準を定めていない。法人税法63条及び64条にあっては、「第七款 収益及び費用の帰属事業年度の特例」の中に収められているが、かかる「特例」に対応する「原則」の具体的な定めは用意されていないのである。このように考えてみると、法人税法における収益の年度帰属決定基準(収益計上基準)については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うこととなるという、上記最高裁判決が示した論理展開には理解を寄せることができる(上記最高裁判決の原審である大阪高裁平成3年12月19日判決・民集47巻9号5395頁も参照)。また、前述のとおり、「当該事業年度の」の「の」は時間的帰属を意味するのであるが、具体的には書かれていないため、別段の定めがあるもの以外は、法人税法22条4項の公正妥当な会計処理の基準によるという吉牟田勲教授の解説とも符合する¹⁹⁵

法人税法22条4項をもって、法人税法が、収益及び原価・費用・損失の額の計算につき、企業会計の観点から見て公正妥当であるか否かという、企業会計の基準に全面的に依拠したものとすれば、租税法律主義に抵触するのではないかという不安が惹起される¹⁹⁶。そして、現行の会社法会計が以前にも増して企業会計準拠的であること¹⁹⁷並びに先述のとおり企業会計及び会社法会計いずれにおいても網羅性を欠いていることを考慮すると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計があるという会計の三重構造を前提としても、かような不安は完全には払拭することはできないように思われる。

この点、税制簡素化の必要性と方向性を示した昭和41年12月付け政府税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」は、税制簡素化のための具体的な措置の1つとして、「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによつて構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」ことを述べており(第3のI1(1)(7)(a))、これを受けて昭和42年度税制改正において現行法人税法22条4項が創設されたことは有名である。

¹⁹⁵ 吉牟田勲「現行法人税法各条の立法過程の研究25—第22条関係」税務弘報47巻1号111頁(1999)。

¹⁹⁶ 課税要件法定主義と課税要件明確主義の観点から、かような不安を説明するものとして、酒井・前掲注172、73～74頁など参照。

¹⁹⁷ 会社法431条及び614条と、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」という規定を併せて見ると、会社法は、商法の旧会社法規定(32条3項)に比べ、ずっと企業会計準拠的である指摘するものとして、金子・前掲注1、322頁参照。

かように、上記のような不安が存在することに加えて、公正処理基準はあくまで簡素化の趣旨及び目的で設けられたものにすぎないこと¹⁹⁸並びに公正処理基準はあくまで法人税法に定められた規範であることに鑑みると、企業会計準拠主義として、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきであるといっても、そこには自ずから一定の限界が存在すると解しておきたい(もっとも、かような限界については、基本的には別段の定めを設けて明らかにしておくことが望ましいし、立法関係者もそのような意図を有していたのではないと思われる。)¹⁹⁹。

この点は、前掲最高裁平成5年11月25日判決の「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り」という判示部分に、そのような制約の存在を見出すことも皆無ではないように思われる。敷衍するに、同最高裁判決は、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なもののみとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」と判示している。かかる判示だけを見れば、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り」という部分について、企業会計準拠主義として、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきであるといっても、そこには自ずから

¹⁹⁸ ただし、税制簡素化の文脈において法人税法22条4項の持つ意義を考察する場合には、当時、税制の簡素化に尽力された塩崎潤氏が、「税制簡素化の真の狙いは、減税でも増税でもなければ、また、単純な課税所得と企業利益の一致にあるのでもない。それは、煩雑さから解放して人員の適正配置等により納税者、税理士、税務当局ひいては社会全体の生産性を向上させて経済の成長を助けるとともに、納税者の税制に対する理解を容易にし、自発的協力を一層促進することにあると思われる。税法、商法、企業会計あるいは課税所得と企業利益の一致というようなことは、それを達成するための現時点的な一つの方法に過ぎない」ものであり、課税所得の計算が企業会計の計算に近づけば足りる、あるいは両者の一致のみが簡素化の唯一の目的であるという態度は税制簡素化の真の狙いを混乱させあるおそれがあることを指摘されるとともに、「この規定の挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろうということに求めるべきであろう。」と論じられていることに耳を傾ける必要があると考える(塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号2頁以下、5頁(1967)。この点については、塩崎潤「税制簡素化の意味」企業会計19巻12号10頁以下(1967)も参照)。

¹⁹⁹ この点、酒井克彦教授は、公正処理基準を考える際に、租税法の立場からの視角を持ち込む必要があるかどうかはしばしば問題となるとされた上で、公正処理基準は「一般に公正妥当」と認められるものであることを必要とするから、租税法の立場から見ても公正妥当なものでなければならないという見解を示される(酒井・前掲注172、81頁)。また、酒井教授は、公正処理基準をもって商法(会社法)の考え方に全面的に依拠するというのであれば、法人税法22条4項が「会計慣行」とするのではなく、「会計基準」としていることの意味は完全に没却されてしまうことになることを指摘される(酒井・前掲注172、101頁)。

一定の限界が存在するという文脈であると解することは難しい。むしろ、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り」、法人税法も、公正処理基準という健全なる企業会計の規範に依拠すべきである、あるいは委ねるべきであるという文脈にとどまるように思える²⁰⁰。

しかしながら、同最高裁判決は、「上告人が採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものである。しかし、この船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。そうすると、上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」（下線筆者）と判示している

²⁰⁰ かような文脈については、例えば、売上の一部を除外して簿外預金を蓄積する方法により所得を秘匿していた刑事事件において、東京地裁昭和 52 年 12 月 26 日判決(判時 909 号 110 頁)が、決算締切日を巡る期間損益について次のような判断を行っていることが参考となる。すなわち、被告会社が、その事業年度は定款の定めにより毎年 9 月 1 日から翌年の 8 月 31 日までではあるが、営業収益については、被告会社の事業取引の性質上、取引先とは毎月翌月の 5 日締めであったので決算締切日も 9 月 5 日締切日としていたことについて、「法人税法における所得金額は、各事業年度を単位として計算すべきこと(法 21 条、22 条、13 条)、従って、法人が定款等において、事業年度終了の日を月末と定めているときは、その事業年度の開始の月の初日から、その事業年度の終了の月の末日までの期間を計算期間として所得金額を計算しなければならないものとされる。しかしながら、企業が、当該会計処理において、決算手続上その他の理由により、特定の期間損益事項につき、帳簿締切日を右末日より若干繰上げ、若しくは繰下げることがあるとしても、その締切日が、当該事業年度終了の日の前若しくは後の日に近接した一定日であって、かつ、毎期同一の日に締切られ、しかも、かかる基準を適用することについて相当の理由があり、継続的に適用される会計処理として、そこに恣意ないし偶然的な事情に左右される余地がなく、税法の期間計算の趣旨に反しない場合には、その限度において税法適用上でも、かかる処置を取って否定すべきではないと解する。」とした上で、被告会社の上記処理は定款等で定められた決算締切日によらない会計処理ではあるが、何ら税法における期間計算の趣旨に反せず、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行であると解することができるとして、公正処理基準に適合すると判断している。

この際、同判決は、「一般に決算の実務上、各勘定科目について正確に月末までの計数等を整理することが困難な場合も少なくないところから、決算手続上、決算締切日を事業年度の末日から若干繰上げたり、或いは、本件のように事業取引上の理由からやむを得ず繰下げすることも実務上その必要性が認められる。それは、一般社会通念に照らし、公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである。」とした上で、「厳密に言えば、それは税法上の所得と企業利益との間に開差を生じている場合であるが、それが期間損益の本旨に反しない限り、税法上の所得計算は、できるだけ会計慣行との間に差異が生じないように、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によっていけば、その意思を尊重して計算するのが妥当であり、それが法人税法 22 条 4 項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになると解せられるからである。」と判示している。

これらの判示は、準拠しようとする会計慣行が一般社会通念に照らした公正妥当と評価できるものであること及び適正な期間損益計算を行うべきであるという税法における期間損益計算の本旨に反しないことという 2 つの留保を付した上ではあるが、税法上の所得計算は、できるだけ企業会計に準拠すべきであるという価値判断の採用を明らかにしているといえよう。

ことを見過ごしてはならない。この下線部分においては、企業会計準拠主義としての公正処理基準とは異なる法人税法固有の観点²⁰¹からの価値判断の存在を垣間見せていると理解することも不可能ではない。

このような理解を明確に採用する裁判例として、いわゆるビックカメラ事件の東京地裁平成25年2月25日判決(訟月60巻5号1103頁)では、法人税法22条4項の「立法の経緯及び趣旨のほか、同項が、『企業会計の基準』等の文言を用いず、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と規定していることにも照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であり、現に法人のした収益等の額の計算が、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的(同法1条参照)とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され(最高裁平成5年判決〔筆者注：最高裁平成5年11月25日判決〕参照)、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』(税会計処理基準)に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(公正会計基準)とされるものと常に一致することを前提とするものではないと解するのが相当である」と判示している。そして、かような判示は、その控訴審である東京高裁平成25年7月19日判決(訟月60巻1089頁)においても維持されている。今後、このような理解が定着するか否かが注目に値する²⁰²。

なお、会社法431条について、ある会計慣行が同条にいう「一般に公正妥当と認められる」ものであるかどうかは、一般的には、会社法の計算の目的、すなわち会社の財産及び損益の状況を明らかにするという目的に照らして判断されるものと解されていることを付言しておく。同条については、旧商法32条2項が「斟酌すべし」としていてのを「従うものとする」と変更しているところ、かかる変更は、「斟酌すべし」すなわち「公正な会計項によらない特別の事情のない限り、これによられなければならない」という旧商法32条2項の内容を実質的に変更するものであるか否かという論点があり、この点に関する今後の裁判例等の集積が待たれて

²⁰¹ なお、公正処理基準の意味内容を法人税法の目的等の「同法固有の観点」から解釈することによって、企業会計の考え方の変更があった場合に、公正処理基準を介して、法人税法それ自体の改正なしに、いわば自動的に法人税の課税に反映されることを否定するような静態的な対応は妥当ではないという見解が示されている(谷口・前掲注15、402頁)。

²⁰² 谷口勢津夫教授は、公正処理基準にいう「公正妥当」について、法人税法独自の観点から見た「公正妥当」の意味を含めて解釈する裁判例(東京地裁昭和62年12月24日判決・判時1272号159頁、東京高裁平成14年3月14日判決・民集58巻9号2768頁)に対して、「これは、法人税法の各規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、『課税の公平』という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈であり、しかも公正処理基準の『第三者性』…を損なうものでもあるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない」と批判される(谷口・前掲注15、403頁)。難しい問題ではあるが、少なくとも、公正処理基準にいう公正妥当性を判断する際に、法人税法固有の観点を持ち込むことの是非は慎重に議論されるべきであるといえよう。

いる²⁰³。

(4) 公正処理基準と租税行政庁による行政解釈との関係

ア 会計処理の基準や慣行の未発達と税務通達によるカバー

法人税法上の所得計算の前提となるべき企業会計における会計処理の基準や慣行が未発達であり、かかる未発達な分野を通達がカバーしていることを指摘する見解は多い²⁰⁴。法人税法 22 条 4 項の規定及びこれを受けての会計処理基準によって、理論上、法人税法上の所得計算が行われることが予定されているとしても、実際には、会計処理基準あるいは会計慣行の空白領域が広く存在しているというのである。すると、このままでは法人税法上の所得計算は必ずしも明確性を有しないことになる。なるほど、実務は、日々の経理処理に追われており、理論的考究に費やす時間は一般に少ないという状況下において、常にこの空白領域における対応に悩まされている。そこで、例えば法人税基本通達第 2 章第 1 節「収益等の計上に関する通則」に定められている一連の通達が、かかる空白部分を補充する役割を果たしていると見る事ができるように思われる。

この点、最近においても、「通達とは、租税法規の統一的な執行を確保するために、法令の解釈を明確にするとともに、適正な会計慣行が成熟していない事項についての課税処理の基準を示すことによって、企業会計の内容を補充し、税務執行における法的安定性と予測可能性を保障する機能を有することから、租税法の法源ではないが、現実には、法源と同様の機能を果たしているものと位置付けられる。」という立場から、「公正処理基準との関係において通達の有する現代的意義は、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針や会社法及び金融商品取引法の計算規定では網羅されておらず、かつ、確立した会計慣行が成熟していない事項や、企業会計原則等の規定が存在するものの、それらの取扱いが公正で妥当な会計処理とは認められない事項について、適正な課税処理の基準を示すことにあると言えよう。そして、通達の定める取扱いに基づく会計処理が一般社会通念に照らして公正で妥当なものであり、それが企業会計における慣行となっていると認められる場合には、その通達に定められた取扱いは公正処理基準に該当する」という見解²⁰⁵や、より端的に「企業会計の基準は必ずしも網羅的な形では整備されていないため、実務においては通達の定める基準が参照されることが多い」という見解が示されている²⁰⁶。

²⁰³ 奥島孝康＝落合誠一＝浜田道代『新基本法コンメンタル会社法 2』337～338 頁〔出口正義執筆〕(日本評論社 2010)、江頭＝中村・前掲注 187、474～475 頁〔本多正樹執筆〕。

²⁰⁴ 金子・前掲注 1、323 頁。小宮保「法人税における通達の性格とその妥当性」税経通信 11 巻 6 号 29 頁以下(1956)、塩崎潤「租税に関する通達の役割と機能」税経通信 20 巻 5 号 41 頁(1965)、岸田貞夫「取引慣行と通達の見直し」税理 40 巻 2 号 13 頁(1997)、北野弘久「税務行政における通達の機能と役割」『現代税法の構造』292 頁(勁草書房 1972)〔初出 1968〕、北野・前掲注 152、51 頁以下など参照。

²⁰⁵ 原省三「公正処理基準と通達との関係について―東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決を契機として―」税大ジャーナル 6 号 103 頁以下(2007)。

²⁰⁶ 中里・前掲注 169、155 頁〔吉村政穂執筆〕。

また、組合を巡る課税関係については、法令が未整備であり、近年若干の規定が導入されつつあるものの、課税ルールの骨格自体が解釈に委ねられているという状況下で、組合課税に関する税務通達(法人税基本通達 14-1-1 ないし 14-1-3 及び所得税基本通達 36・37 共-19 ないし 36・37 共-21 の 2)が実務上重要な指針となっていることは、法令が未整備な場合に、通達が法令をいわば代替しているものと解し得ることが指摘されているところ(組合課税に関する税務通達の問題については後記第 6 章第 5 節 6 参照)²⁰⁷、法人税法 22 条 4 項によって、実定法上の根拠を与えることを示唆する見解も存在する²⁰⁸。

さらに、税務通達の内容が法人税法 22 条 4 項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解する裁判例も存在する。すなわち、いわゆる興銀事件の控訴審である東京高裁平成 14 年 3 月 14 日判決(民集 58 卷 9 号 2768 頁)は、「企業会計の中心をなす企業会計原則(昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度調査会中間報告)や確立した会計慣行は、網羅的とはいえないため、国税庁は、適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達(昭和 44 年 5 月 1 日直審(法)25(例規))を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法 22 条 4 項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる。」と判示している。

イ 税務通達の公正処理基準化

法人税の納税義務者である企業は、会計処理を反復継続して行うものであるところ、内容の適否はどうあれ、課税庁の公定解釈として現に存在する通達に従った会計処理を選択することで、そのような会計処理が慣行として形成されていくという現実を否定できないと考える(税務通達の行政先例形成機能・会計慣行形成機能については後述)。通達を制定・執行する租税行政庁と通達に従った会計処理を反復継続する納税者の相互作用によって、長い年月をかけて徐々に税務通達の内容が慣行化することも考えられるのである。そして、税務通達が行政先例法として認められ得るか否かについては議論が分かれるとしても²⁰⁹、税務通達が行政先例を形成す

²⁰⁷ 増井・前掲注 129、194 頁。なお、増井良啓教授は、かなり広範なことがらが通達限りで決められている領域も存在し、そこでは、法律に書いてあることを通達が解釈適用するというよりは、むしろほとんどのことが通達に書いてあるという状況になっているところ、そのような領域として、2つのタイプのものが目につくことを指摘される。そして、その第 1 は、課税ルールの骨格自体を通達で定めている場合で上記組合課税に関する通達はその典型例であり、第 2 は、事実認定のやり方を定める場合で、その典型例は、財産評価通達であるとされた上で、「租税法律を適用する上で、しばしば、財産の時価がいくらであるかを認定する必要が生ずる。しかし、とりわけ公開市場において相場が形成されていない場合、土地や株式の時価がいくらであるかを認定することは、きわめて難しい。これについて、国税庁は、『財産評価基本通達』を発しており、それは、相続財産を評価する場合の実務上の基準として、大きな役割を果たしている。こうして、法律の規定には『時価』としか書いておらず、その『時価』をどのように認定するかという肝心のところが、通達を読まないと分からないことがしばしばである。」と論じられる(増井・同論文 194 頁)。

²⁰⁸ 酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』226 頁以下(第一法規 2016)参照。

²⁰⁹ 租税慣習法の成立については、納税者にとって有利な内容のものであればこれを認める学説と、納税者にとって有利な内容のものであっても裁判所はこれを認めることに消極であり、学説と判例は決着をみていないことが指摘されている(酒井克彦「租税法律関係における慣習法の成立—法人税法 22 条 4 項に内包される『慣習』

ること自体は否定し得ないと考えるところ、かような税務通達が有する行政先例形成機能は、平等原則や信義則を介して、行政先例法として認められた場合と類似の拘束力を帯有し得ることも想定される。

また、平等原則や信義則を介さずとも、当該事業年度の収益の額及び原価・費用・損失の額は「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」とする法人税法 22 条 4 項と結びつくことにより、税務通達の内容が法規範化する可能性がある。この点、細かい具体的な問題のすべてについて会計コンベンションは整備されているわけではないことを前提として、税務通達が法令ではないとしても、これに従い課税庁が処理を行い、納税者が申告を行うことに鑑みれば、税務通達は現実における執行の過程を経て税務会計のコンベンションに昇華するという見解が²¹⁰、大正時代に当時の国税庁主務課の担当者から示されていたことは興味深い。

もっとも、税務通達が何らかの形で法規範化し、拘束力を帯び得るとしても、このことを予定して、税務通達を発することは、権力分立や租税法律主義の観点から決して好ましいものではないであろう²¹¹。この意味では、租税法律主義適合性の観点からその法的根拠に疑問を提起し得るような税務通達が会計慣行を形成し、法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準として認められて、国会における審議・承認を経ずに法規範化されてしまうのではないかと、しかもそれは相当広範囲にわたる可能性があるのではないかという懸念を抱かずにはいられない。そして、かかる懸念は既に現実のものとなっているのではないかと思われる(次節の 2 で取り上げる東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決・判例集未掲載や、租税法律主義適合性の観点から再検討を要することを指摘した税務通達のうち、公正処理基準に基づいて、その租税法律主義適合性を説明するような後記第 5 章第 5 節 6 で取り上げる千葉地裁昭和 59 年 7 月 25 日判決・判時 1143 号 67 頁参照)。

3 収益の年度帰属(実現主義・権利確定主義・管理支配基準)

(1) 問題の所在

法人の収益をどの年度において計上すべきかという収益の年度帰属(計上時期)の議論を確認しておこう。法人税法 22 条 2 項は、「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

に対するスクリーン機能」 Accord Tax Review 5 号 11 頁(2013))。

²¹⁰ 小宮保「法人税基本通達の改正に関する諸問題(一)」財経詳報 19 号 15 頁(1926)。小宮保『法人税の原理』221 頁(中央経済社 1968)、小宮・前掲注 204、29 頁以下も参照。小宮保氏の上記のような見解に対して、酒井克彦教授は、「小宮氏は、いわば行政が主導で、通達等によりコンヴェンション(慣行)を形成し、かかるコンヴェンションが成立するのであれば、いわば租税法の理念である公平な課税の実現が担保できるという機能をも期待しているようである。公正処理基準に租税法的な意味が付与されるという点には肯定できるところもあるが、租税法律主義の見地から強い躊躇を覚えるところでもある。」という見解を示される(酒井克彦「公正妥当な会計処理の基準と税務通達—『課税上の弊害』要件通達と自家撞着—」税務事例 45 巻 4 号 39~40 頁(2013))。

²¹¹ 新井隆一『税務行政の法律知識』157 頁(帝国地方行政学会 1965)参照。

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。」と規定している。同項は収益の年度帰属を規律する規定として定められたものである。すなわち、同項は昭和 40 年の法人税法全文改正で誕生した条文であるところ、その立案担当者の一人である吉牟田勲教授は、同年の法人税法の全文改正に当たって、「収益および費用の帰属事業年度の原則をいかに書くべきかという問題が検討された。あるいは『当該事業年度に生じた収益』とか、『当該事業年度において実現した収益』とか、種々の表現が考えられたが、結局この『の』という表現となったわけである。この『の』は、当該事業年度に『帰属する』という意味であり、それがいかなる基準で帰属するか、例えば商品の販売における引渡基準などを中心に今後の検討にまつこととされたといえよう。」と解説される²¹²。

かかる解説においても明らかにされているように、法人税法 22 条 2 項は、収益の年度帰属についてその具体的な決定基準を定めていない。同項は、取引に係る収益の額と規定しているから、取引の発生前に収益が認識されることはないという読み方もあり得るように思われるが、取引発生後、具体的にどの時点で収益を認識すべきであるかという点については判然としない。他方、同項の文末は「資産の販売…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」となっている。この「当該事業年度の」収益の額という部分、読み替えるとすれば「当該事業年に帰属する」収益の額という部分は、直後の「収益の額」のみにかかっており、直前の「取引」（「取引で資本等取引以外のもの」）にはかかっていない。このことからすれば、収益の計上時期は、第 1 次的には「取引」の発生・完了時点で捉われないという理解もあり得るかもしれない。しかしながら、収益の年度帰属を決定付ける規範、すなわちどのようなルールに従って収益の計上時期が決められるのかという点については、かような同項の文理解釈のみでは明らかにすることができないと解する。

(2) 通説・判例の理解

この点、通説は、法人の収益・費用・損失等をどの年度において計上すべきかについては、現金主義と発生主義という 2 つの考え方があり、今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的であり、多数の債権・債務が併存し、現金主義によっては企業の期間損益を正確に把握することが困難であるため、企業会計上は、発生主義によって損益を認識すべきものとしているところ(企業会計原則第 2 の 1)、法人所得の計算についても発生主義が妥当すると解すべきであり、法人税法 22 条 4 項からそのような解釈が導き出されると説明される²¹³。そして、所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべ

²¹² 吉牟田・前掲注 176、139 頁以下。また、富岡幸雄教授は、法人税法 22 条にいう「益金」及び「損金」という言葉は、もともと超期間的概念であるから、「当該事業年度の」という文言によって期間限定が与えられ、抽象的概念である「益金」及び「損金」は、「益金の額」及び「損金の額」という表現をもって具体的な貨幣量概念で示すことになると論じられる(富岡幸雄『新版税務会計学講義〔第 3 版〕』43 頁(中央経済社 2013))。

²¹³ 金子・前掲注 1、327 頁。

きであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべきであり、その意味では、法人税法においても、権利確定主義が妥当するとされる²¹⁴。ここでいう発生主義とは、現金の受け払いとは関係なく、費用及び収益をその発生を意味する経済的事実に基づいて計上する原則を意味する。発生主義の下では、例えば、製造業における材料の払い出しなど、費用は財貨又は役務の費消によって発生し、収益は財貨又は役務の算出によって発生するものとされる²¹⁵。

判例も上記通説とほぼ同様の立場を採用していると思われる。すなわち、いわゆる大竹貿易事件の最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決(民集47巻9号5278頁)は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」と判示するのである。

なお、「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう」として権利確定主義の語の淵源となった旧所得税基本通達194(昭和26年直所1-1)が昭和44年に廃止され²¹⁶、昭和45年に制定された新通達が大幅に合理的と認められる企業会計処理基準を導入し、とりわけ引渡基準を採用するとともに、権利確定主義の採用を表わすような表現を消失させたことを根拠として²¹⁷、もはや収益(収入)の年度帰属決定基準として

²¹⁴ 金子・前掲注1、327頁。

²¹⁵ 上野清貴『現代会計基準論』18頁(中央経済社2007)。

²¹⁶ なお、昭和40年に所得税法の全文改正が行われているが、この改正に先立ち、昭和38年12月付け政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第2の4は、「税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれているが、税法上個々の規定について検討するときは、現行税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴った期間損益決定についての一つの体系を形成しているものと考えられ、細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い。しかしながら、税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般的判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないためであると考えられる。この見地から、今後においても、税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けておく必要があると認められる。」「期間損益決定についての基本的な基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見(外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があったとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見)があったが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があったときとすることが適当と認められる。」と答申していた。

かかる答申を受けて、主税局において、所得税法、法人税法を通じて収入金額の年度帰属について法律でその通則を明らかにすることなどが検討され、法人税法改正案の初期の段階の各種ドラフトでは「収入する権利が確定したもの」などの表現で「権利確定主義」的な考え方があらわに出ていたのに対し、後には「実現した収益」などという表現が使われ、「実現主義」に転換したかに見られる点があるところ、結局、「権利確定」といい、「実現」といっても、一般にその内容の理解に差異がある上、複雑多岐にわたる各種取引をカバーする統一的基準の設定の困難性と、それによる内容の固定化の危険性などが考慮された結果、結局そのような法文化は取りやめ、直接この点は明示しない現行法の姿に落ち着いたようである(植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に関する問題—『権利確定主義』をめぐる—」租税法研究8号34~35頁(1980)参照)。

²¹⁷ この点、酒井克彦教授は、従前、所有権の移転しない窃盗、強盗、横領により取得した財物については課税対象としないという行政解釈を改め、「違法所得を課税対象とすることへの対応から、『収入すべき金額とは、

の権利確定主義は破綻したという見解がある²¹⁸。しかしながら、法源ではない通達や租税行政の解釈が所得税法又は法人税法における権利確定主義の帰趨を決するものではないことは明らかであるから、この点に関する限りにおいて上記見解は妥当ではない。せいぜい、法人税法 22 条 4 項を根拠にして権利確定主義を排し、実現主義の妥当性を強調するか、あるいは、いまや通達が会計慣行を形成し、同項を通じて法規範性を帯びているなどの立論を展開するにとどまるのではないかと思われる。もっとも、私見は、後述するように、権利確定主義は、法的基準(リーガルテスト)であることゆえに、所得としての確実性や確定性、収益計上基準としての明確性、安定性又は予測可能性、ひいては課税の公平に資するものであると解した上で、このような利点の存在や、企業会計と租税会計の規律範囲の広範性、会計事象の多種多様性、既存の企業会計原則・会計基準等の非網羅性に鑑みて、法人税法における収益の年度帰属決定基準としての権利確定主義を放棄するような解釈論の採用には慎重な姿勢で臨むべきであるという立場である。

(3) 実現主義と権利確定主義との関係

上記最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決が述べる「その実現があった時」とは、前後の文脈等からして、企業会計上の実現主義の採用を意味すると解される。企業会計原則は、その第 2 の 3B において、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限ることを宣明し、注解 6 において、委託販売など特殊な販売による売上収益の実現の基準について定めている。これによれば、売上高に係る収益認識の基本的な基準は販売基準であるといえるが、この基準は貨幣価値の流入である貨幣性資産の受入れと、投下資本として拘束されていた貨幣価値の拘束解除である財貨又は用役の引渡しがあった時点で収益を認識するものであると解されている²¹⁹。すなわち、販売基準における販売とは、①財貨の引渡し又は役務の提供(所有権の移転に代表される支配の移転を目的として企業外部に対して財貨の引渡し又は役務の提供が行われること)と、②現金又は受取手形、売掛金などの金銭債権の取得という 2 つの要件が同時に満たされることを意味している²²⁰。発生主義における「発生」については解釈の余地があり、それに基づく収益の認識には主観的な判断を伴うことも多いため、現行の企業会計では、収益の認識についてはそれを慎重に行うために、収益認識の確実性、収益測定

収入する権利の確定した金額をいう』との表現を削ったということはあったとしても、そもそもの権利確定主義の考え方を全面的に放棄して、新たな収入計上基準を設けたとは理解できず、事業所得について実現主義的な考え方を取り入れたのに過ぎないと考えるべきであろう」と論じられる(酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(一)—法人税法に関する議論を中心として—」国士館法学 41 号 5~6 頁(2008))。この辺りの議論については、植松・前掲注 216、46~49 頁も参照。また、違法所得と権利確定主義との関係は、所得概念と権利確定主義の議論とも深く関わるものである。この点に関する議論については、松沢智『租税実体法〔補正第 2 版〕』103~113 頁(中央経済社 2003)、酒井・同論文 17~22 頁参照。

²¹⁸ 植松・前掲注 216、30 頁以下。

²¹⁹ 酒井・前掲注 172、30 頁。

²²⁰ 石川・前掲注 168、154 頁。

いるのである²²¹。かような実現主義ないし販売基準に基づいて収益計上を行う会計慣行は、既に一般の経済社会に定着し、会社法第 431 条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」として法的評価を受けているものと理解すべきであるという見解も示されている²²²。

他方、上記最高裁判決が述べる「その収入すべき権利が確定したとき」とは、前後の文脈等からして、税法上のいわゆる権利確定主義を意味すると解される。所得税法の事案ではあるが、判例は、「旧所得税法は、一暦年を単位としてその期間ごとに課税所得を計算し、課税を行うこととしている。そして、同法 10 条が、右期間中の総収入金額又は収入金額の計算について、『収入すべき金額による』と定め、『収入した金額による』としていないことから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、右権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前(いわゆる権利確定主義)を採用しているものと解される。」(下線筆者)(最高裁昭和 49 年 3 月 8 日第二小法廷判決・民集 28 卷 2 号 186 頁)、「収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである」と判示している(最高裁昭和 53 年 2 月 24 日判決・民集 32 卷 1 号 43 頁)。これらの判示が所得税法に限定されると解する理由はないと考えるところ²²³、所得税法や法人税法において支持されている権利確定主義は、収入の原因たる法的な権利に着目する法的色彩の強い収益計上基準であるといえる。

かような権利確定主義は、法的基準(リーガルテスト)であることゆえに所得としての確実性や確定性、収益計上基準としての明確性、安定性又は予測可能性、ひいては課税の公平に資するものであり、このような利点の存在が認められるため裁判規範として長い間支持を得てきたものと思われる^{224,225}。他方で、裁判所は、この権利確定主義にいう権利の「確定」の意味内容

²²¹ 石川・前掲注 168、148 頁、154 頁。

²²² 小原一博編著『法人税基本通達逐条解説 [8 訂版]』94 頁(税務研究会出版局 2016)。綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇(平成 5 年度)1004 頁(1996)も同旨。

²²³ 酒井・前掲注 172、220 頁参照。

²²⁴ 所得税法又は法人税法において権利確定主義を採用する理由として、課税の公平を挙げる裁判例が散見される。例えば、上記最高裁昭和 49 年 3 月 8 日判決は、「所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によつてもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たつて常に現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであ」(下線筆者)と判示する。また、信用経済の発達を前提とした論拠を展開する裁判例も存在する。例えば、東京地裁昭和 48 年 1 月 30 日判決(行集 24 卷 8=9 号 856 頁)は、「法人の所得の算定にあたり、当該収益がどの事業年度におけるものであるかを決定するについても、公正妥当な会計処理の基準に従うべきものと解するのが相当である。ところで、近代企業にあつては、複雑な取引形態の下に多数の債権債務が同時に併存する実情にあるため、会計処理上、いわゆる現金主義によつてはとうてい客観的かつ正確な損益を把握することができないから、これによることは適当でなく、いわゆる権利確定主義ないし発生主義によるのが公正妥当な会計処理の基準に従う所以であつて、この理は原告のような宅地建物取引業者の収益、損金についても妥当するものといふことができる。」と判示する。ただし、かかる判示における文脈は、現金主義に対置される発生主義と権利確定主義とを同義に捉える用語法であり、本来の意味における権利確定主義とは用語法が異なるという見方もあり得ようか。

²²⁵ 通説は、①今日の経済取引においては、信用取引が支配的であるから、たとえ現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であること及び現金主義の下では、租税を回避するため、収入の時期を先に引きのばし又は人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいことに鑑みると、所得の年度帰属については、原則として権利確定主義が妥当する(金子・前掲注 1、285 頁)、②

を厳格に解するのではなく、権利の確定時期についての弾力的な解釈の下に、収益計上時期については納税者に選択の余地があることを認めるなど、ある程度柔軟に理解することにより²²⁶、法的基準であることゆえの硬直性を緩和し、現実社会ないし現実の法律関係の多様性に柔軟に対応してきたのではないかと解される。

「元来『権利確定主義』の名称を生み出した淵源は、旧所得税・法人税基本通達(なにかんづく旧所得税法基本通達)であったが、そこで『権利確定主義』の特色とされていたことは、大別して、形式的な面としてそれが法的基準(リーガル・テスト)を意図したものであったこと、内容的には一少くともその理念として一『財産権移転基準』を主要な柱とするものであったこと、の二点であった。この前者の、法的基準という点が税務上の基準としての『権利確定主義』の本質と考えられていたのである。」²²⁷という権利確定主義の本質に関する植松守雄氏の見解を踏まえると、上記のような内容を持つ権利確定主義においては形式的・画一的なリーガル・テストとしての特色は若干薄まっているという評価が妥当すると思われる。そればかりか、『実現主義』的内容を何とかして『権利確定主義』の枠内におさめようとして²²⁸、解釈論上の無理をしているのではないかという批判も聞こえてきそうである。しかしながら、上記のような内容を持つ権利確定主義であっても、上述のような権利確定主義の利点は十分に残されていることを前提とするならば、法人税法における収益の年度帰属決定基準としての権利確定主義の妥当性は一定程度、確保されるであろう。「権利確定主義については『担税力』の存在を見出し得る時点を図る極めて租税法的な見地から説明することの方がはるかにすっきりするし、無理がない」という見解²²⁹も租税法固有の権利確定主義の妥当性を下支えするであろう。

もっとも、ここでは、簡述するにとどめるが、このような内容を持つ法人税法上の権利確定主義と、上記のような内容を持つ企業会計上の実現主義とは、実際の事案では結論において重

権利確定主義が、従来、判例・学説の支持を受けてきたのは、「権利の確定」という法的な基準が具体的な問題の解決のための明確な指針を与えることができ、租税法律関係における法的安定性の要請に合致すると考えられたためである、③理論上はもとより、所得税法の解釈上も、私法上の権利の確定ないし所有権の移転の時点が所得の実現の時点であると解すべきである(される(金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」284～285頁及び299頁『所得概念の研究』(有斐閣1995)〔初出1993〕参照)。なお、中里実教授は、権利確定主義とは、「会計学上の収益計上時期に関する原則を、租税法…の見地から見なおして…所得概念あるいは取引類型ごとの具体的な事情に応じた適切な解決をはかる租税法独自のリーガルテスト」であると理解される(中里実「判解」法学協会雑誌96巻11号1490頁(1977))。

²²⁶ 最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決(民集47巻9号5278頁)、東京高裁平成21年2月18日判決(訟月56巻5号1644頁)など参照。なお、最高裁平成5年11月25日判決の調査官解説は、同判決について、「権利確定の時期は、基本的には『法律上権利行使が可能となった時』という法的基準によって判断すべきであるが(前掲最二小決昭和40年9月8日)、『収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮して決定されるべきものである』(前掲最二小判昭和53年2月24日)という、これまでの最高裁判例の流れを踏襲しつつ、法人税法22条4項の立法趣旨に照らして、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択している場合には、これを是認すべきであるとして、権利の確定時期についての弾力的な解釈の下に、収益計上時期については納税者に選択の余地があることを明らかにしたものといえる。」と解説している(綿引・前掲注222、1009～1010頁)。この辺りの議論については、酒井・前掲注172、195～229頁も参照。

²²⁷ 植松・前掲注216、104頁。

²²⁸ 植松・前掲注216、57頁。

²²⁹ 酒井・前掲注216、63頁。

なり合うことが多いとしても、基準としての内包は完全に一致を果たしているものではないという見方もあり得るように思われる²³⁰。これは、所得ないし収益の年度帰属は、大筋においては会計学という実現主義に従って判断するのが妥当であり、法人税法の収益計上時期を決する規範として権利確定主義が存在すると解することへの疑問を提起する著名な見解²³¹と通ずるところがある。

また、かような見解に対して、ここでいう実現主義とは、「企業会計の世界において成立し妥当性を認められてきた収益の年度帰属に関するコンベンション(企業会計上の収益計上基準)の集合を意味する概念として用いられることが多いとした上で、この意味における実現主義の内容をなす個々のコンベンションは、各種の取引による収益をどの年度に計上するのが妥当であるかなどといった実際の考慮や便宜に基づいて形成されてきたものであって、何らかの統一的な基準に基づいているとはいえないのではないかという指摘がなされている²³²。かかる指摘は、①裁判において、ある年度帰属に関する会計慣行の適否が問題となった場合に、裁判官において法人税法等の解釈の問題としてその適否を判断する際に必要な、明確な基準を、実現主義が提供し得るとは考えられない、②年度帰属の問題場面で見るべき会計慣行等がないなど新しい問題が出てきた場合に、実現主義はその解決のために必要な何らかの明確な解答を提供できるとは考えられない、という見解へと発展する²³³。法人税法上の権利確定主義と、上記のような内容を持つ企業会計上の実現主義とは、実際の事案では結論において重なり合うことが多いとしても、基準としての内包は完全に一致を果たしているものではないという上記のような見方は、かような見解とも根底部分において通じているように思われる²³⁴。その根底には、法人税

²³⁰ 例えば、企業会計の文脈において、権利義務確定主義を、法律上の債権債務が成立したときに収益や費用を計上するという内容に捉えた上で、「法形式を重視する権利義務確定主義は、伝統的に、利益操作の弊害を助長するものとして、むしろ積極的に排除されてきた。」「権利義務確定主義にたいして発生主義が優位性をもつことは、一般に理解され、広く定着しているであろう」という見解が示されていることに目を向けておく必要がある(大日向隆「発生・実現・対応」斎藤静樹ほか編『体系現代会計学第1巻 企業会計の基礎概念』248～251頁(中央経済社2011))。この見解は、日本では伝統的に営業収益の期間帰属を包括的に説明する上で、実現主義の意味内容は実現の要件として説明されてきたと述べた上で、実現とは、①財、サービスを第三者に提供し、かつ、②流動性のある対価を受け取ったことであるとされる(大日向・同書257頁)。また、石川・前掲注168、147頁も、取引の対価(現金)を受け取る権利(債権)又は支払う義務(債務)を確定した時点を経済基準として収益及び費用を認識しようとする考え方である権利義務確定主義は、現金主義の場合のように収益及び費用の認識を恣意的に操作できてしまうという欠点は生じないが、「取引対象である財貨または役務の動きと対価としての現金に対する権利または義務の確定の間に時間的な乖離があるときには、権利義務確定主義は、現金主義と同様、収益および費用の適切な認識をもたらさないという問題点をもっている」ため、「現行の企業会計では、権利確定主義も特別な場合を除いて採用されていない」と論じられる。

²³¹ 忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計63巻1号85頁以下(1953)、植松・前掲注216、30頁以下。

²³² 金子・前掲注225、296頁。

²³³ 金子・前掲注225、296～297頁。ただし、発生主義や実現主義における基本的概念は明確であり、その基本的内容は企業会計原則等を通じて、具体的なものとして定着しているという見解として、植松・前掲注216、60頁参照。

²³⁴ この点、金子・前掲注225、304頁においては、「所得の実現時期の判定については、原則として権利確定主義が妥当と解すべきである。『権利の確定』の時期は、取引の類型ごとに検討し、各々の類型に即した妥当な結論を得るべきである。なお、権利確定主義の適用の結果は、通達の引渡基準、さらには企業会計の収益計上基準と一致しない場合もあるが、實際上両者の相違が問題になることは少ないと思われる。」という見解が示されて

法における収益の年度帰属決定基準として、同法固有の権利確定主義が存在しているからである。

いずれの見解を支持するとしても、前掲最高裁平成5年11月25日判決に対しては次のような疑問がある。すなわち、同判決の「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」という判示について、いわば、法人税法上の権利確定主義と企業会計上の実現主義を等式で結んでいるという理解が妥当であるならば²³⁵、そのような等式が成り立つことの証明は果たして可能であるかという疑問が惹起されるのである。

(4) 法人税基本通達の再読

この点、法人税基本通達は、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。」と定めた上で(同通達2-1-1)、この場合において、「棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。」と定めるなど(同通達2-1-2)、第2章第1節に「収益等の計上に関する通則」を設けている。

酒井克彦教授は、上記のような法人税基本通達の内容を踏まえた上で、課税実務について、権利確定主義の考え方に従っていると解されるとともに、「権利確定主義の考え方に立ちながらも、経済的価値の流入基準によるのではなく、引渡基準の採用が中心であるようである。理論的にいえば、経済的価値の流入のタイミングをみる考え方が権利確定主義であると考えられるが、そこにいう権利の確定を財貨・用役の引渡しとみていることから、一見するとやや歪んだ整理になっているように見える。」と指摘される²³⁶。なるほど、かかる指摘にあるように、これらの通達が権利の確定を財貨又は用役の引渡しと見ているとか、実際に財貨又は用役の引渡しをもって法的に見ても権利が確定的になったと見ているという理解はあり得るであろう²³⁷。さらにいえば、通達が定める販売基準としての具体例としての引渡基準は、結論だけを見れば、法的な権利の確定という見地からも是認される場合が多いことは否定できないという見解もあ

いる。

²³⁵ 同最高裁判決の調査官解説は、そのような理解に立つように思われる(綿引・前掲注222、1009頁参照)。

²³⁶ 酒井・前掲注172、31～32頁。

²³⁷ 例えば、中里・前掲注169、155頁〔吉村政穂執筆〕は、棚卸資産(法人税法2条20号)の販売による収益については、法的な観点から、引渡しにより代金請求権の行使が法律上可能になると評価でき(民法533条参照)、その引渡しがあつた日の属する事業年度が当該販売に係る収益の帰属事業年度とされる(法人税基本通達2-1-1参照)という見解を示される。

り得よう²³⁸。

他方、かような指摘を前提として、法人税基本通達 2-1-1 及び 2-1-2 を再読してみると、これらの内容は、権利確定主義そのものではなく、企業会計上の実現主義や販売基準を念頭に置いたものと解する方が自然であるという見解もあり得るように思われる。このことを示唆する前掲最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決前の裁判例として、福岡高裁昭和 60 年 4 月 24 日判決(税資 145 号 193 頁)は、「収益の帰属時期認定の基準に関して法人税法第 22 条 4 項は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきことを要求しているところ、企業会計原則(昭和 49 年 8 月 30 日改正前の旧企業会計原則)第 2 の 3 の B は『売上高は、実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。』と規定し、右改正後の企業会計原則第 2 の 3 の B も同旨である。これにてらすと、前記の法人税基本通達 2-1-1 の引渡基準は、商品の販売の実現の時を基準とすることを具体的に表現したものであって、法人税法 22 条 4 項に適合する妥当なものとして肯認することができる。」と判示している²³⁹。かような判示は、一定の確立した会計慣行が存在する場面では、収益の帰属時期決定基準として、権利確定主義を少なくとも前面に出す必要はないことを示唆するものである。

(5) 管理支配基準

年度帰属決定基準として、管理支配基準というものが妥当する場合もあることを付言しておかねばなるまい。すなわち、所得税法上、収入(所得)の年度帰属決定基準について、権利確定という法的基準ですべての場合を律するのは妥当ではなく、場合によっては、利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での管理支配基準を適用することが妥当な場合もあると解されている²⁴⁰。そして、利息制限法の制限に違反する利息のように、私法上履行を請求できない債権は、現実の受領によって利得者の管理支配のもとに入ったときに初めて収益として発生すると解すべきであるし(最高裁昭和 46 年 11 月 16 日第三小法廷判決・刑集 25 卷 8 号 938

²³⁸ 金子宏「公正妥当な会計処理の基準」租税研究 707 号 14 頁(2008)参照。なお、所得税法の文脈ではあるが、通常、「引渡」は、契約履行の最終的段階に当たるから、収入金額計上の基準として各種のケースに対応し得るという意味で無難な基準であるという指摘がある(植松・前掲注 216、50 頁)。

²³⁹ 土地の譲渡に係る法人税法上の収益計上時期が争われた事件において、東京地裁平成 9 年 10 月 27 日判決(行集 48 卷 10 号 778 頁)も、「法人税における内国法人の各事業年度の所得の計算上、当該事業年度の益金又は損金の額に算入すべき金額は、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するものとされており(法人税法 22 条 4 項)、右の基準を明文化したといわれる企業会計原則は、その第二の三Bにおいて、『売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。』と規定している。そして、法人税基本通達 2-1-1 は、『たな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しのあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。』と定めているが、これは、右の一般に公正妥当と認められる会計基準に従い、たな卸資産(商品等)の販売による収益の計上時期について実現主義を採用し、その収益をいつ計上すべきかを具体的に示したものであって、法人税法 24 条 4 項 [原文ママ] の趣旨に適合するものとして是認することができる。」と判示した。この判決は、法人税法上の収益の年度帰属決定基準として、企業会計上の実現主義を採用したように見えて、法人税基本通達 2-1-1 がこの実現主義の趣旨に適合することを明らかにしている。

²⁴⁰ 金子・前掲注 1、286~287 頁。中里実「法人税法における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』471~475 頁(有斐閣 2007)、酒井・前掲注 216、30~47 頁、同『所得税法の論点研究』301~314 頁(財経詳報社 2011)も参照。なお、権利確定主義及び管理支配基準への批判として岡村・前掲注 171『法人税法講義 [第 3 版]』、59 頁参照。

頁)、商品引換券やプリペイドカードの発行対価は、未使用部分について請求に応じて返還すべき義務のある場合は別として、收受の段階で益金を構成すると解すべきである(名古屋地裁平成13年7月16日判決・訟月48巻9号2322頁参照)など、法人税についても、所得税の場合と同様に管理支配基準を適用すべき場合がある²⁴¹。

(6) 権利確定主義に関する本研究の立場

以上の考察を踏まえて、法人税法上の収益の帰属時期決定基準としての権利確定主義の妥当性等に関する本研究の立場を整理しておく。筆者としては、権利確定主義が有する前述の利点の存在や、企業会計と租税会計の規律範囲の広範性、会計事象の多種多様性、後述する既存の企業会計原則・会計基準等の非網羅性を考慮すると、法人税法固有の観点から、リーガル・テストとして、収益の年度帰属を決定する基準である権利確定主義は現在もなお生き永らえていると解しておきたい。管理支配基準に従うべき場面もあり得るため、権利確定主義がすべての場面に例外なく通用する普遍的な収益の年度帰属決定基準であると位置付けることはできない。しかしながら、少なくとも、通常取引は私法によって規律され、かかる規律に従って取引が行われ、経済的成果が発生することになるから、リーガル・テストとしての権利確定主義が法人税における原則的ないし標準的な収益の年度帰属決定基準であるというべきであろう。もっとも、確立した会計慣行や会計処理の基準が存在する場合に、これらと権利確定主義との関係については必ずしも明らかではない面があり、引き続き考究の余地がある。本研究では、この点に関して、これ以上の深入りは避けるとともに、法人税法の収益に係る年度帰属決定基準として、ひとまず、公正処理基準を拠り所とする実現主義や法人税法固有の権利確定主義が妥当するという、やや漠然とした理解をしておきたい。

なお、前掲最高裁平成5年11月25日判決について、法人税法上の権利確定主義と企業会計上の実現主義を等式で結んでいるという理解が妥当であるならば、そのような等式が成り立つことの証明は果たして可能であるかという疑念も生じるが、当該判決の判示内容に明らかな誤りがあるなどといった特段の事情のない限り、少なくとも租税行政庁が最高裁判決の判示に従って行政解釈を発したり、課税処分を行うなどすることには一定の合理性があり、このこと自体は批判の対象とはなりにくいことを指摘しておく。

4 原価・費用・損失の年度帰属(収益対応基準・発生主義・債務確定基準)

(1) 原価の年度帰属(収益対応基準)

法人税法22条3項は、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、「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」(1号)、「前号に掲げるもののほか、当該事

²⁴¹ 金子・前掲注1、328頁。

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」(2号)、「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」(3号)であることを規定している。

このうち、1号について、最高裁平成16年10月29日第二小法廷判決(刑集58巻7号697頁)は、同号の原価は、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していない場合であっても、近い将来に支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、当該事業年度終了の日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であるときは、その見積金額を当該事業年度の収益に係る売上原価の額として収益と同一の事業年度の損金の額に算入することができる旨判示する。これは、特定の収益との対応関係を明らかにすることができる費用である原価については、(2号括弧書きのように債務の確定を求めることなく)「当該事業年度の収益に係る」原価の額を当該事業年度の損金の額に算入すべき金額であるとする1号の文理に忠実な理解である(かように、法人税法22条3項1号が定める、原価を収益と対応させて計上することを求める基準を、以下「収益対応基準」という。)。かように売上原価等については、後述する債務確定基準を通じて恣意性が抑制される販売費及び一般管理費等と異なり、収益との個別対応の原則に従い、収益と対応してその帰属事業年度が決定されることによって、その客観性が担保されている²⁴²。

(2) 費用・損失の年度帰属(発生主義・費用収益対応の原則・債務確定基準)

法人税法22条3項2号は、1号の原価の額のほか、「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」が「当該事業年度の損金の額に算入すべき金額」に該当することを規定している。「当該事業年度の」の「の」という部分は、費用の帰属年度(計上時期)を規律する意味を込めて法文化されたものであるが、その具体的な規範内容は明らかにされなかった。この点は、将来における検討課題と考えられていたようであるから、費用の年度帰属が実務上も、理論上も、問題とされることが多いのはやむを得ない面がある²⁴³。

具体的な規範内容は明らかにされていないが、法人税法22条3項2号が単に「費用の額」ではなく「当該事業年度の費用の額」と表現し、法人税法22条4項も「当該事業年度の」費用の額は「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」としていることからすれば、費用がいかなる年度に帰属するかという点についても公正処理基準に従うことになるかと解される。すなわち、それは、企業会計が採用する発生主義の原則(財貨やサ

²⁴² 中里・前掲注169、166頁〔吉村政徳執筆〕。

²⁴³ 上述のとおり、吉傘田・前掲注176、139頁以下は、「今回の全文改正〔昭和40年の法人税法の全文改正〕に当たって、収益および費用の帰属事業年度の原則をいかに書くべきかという問題が検討された。あるいは『当該事業年度に生じた収益』とか、『当該事業年度において実現した収益〔原文ママ〕』とか、種々の表現が考えられたが、結局この『の』という表現となったわけである。この『の』は、当該事業年度に『帰属する』という意味であり、それがいかなる基準で帰属するか、例えば商品の販売における引渡基準などを中心に今後の検討にまつこととされたといえよう。」と解説している。

サービスの発生すなわち消費という事実に基づいて費用を認識すべきとするもの²⁴⁴及び費用収益対応の原則(発生した費用のうち、当該事業年度の収益に対応する費用を当該事業年度の費用として認識すべきとするものであり²⁴⁵、原因と結果の因果関係に基づいて費用と収益を対応付けて損益計算を行うべきことを要請する原則である²⁴⁶。企業会計原則第2の1C²⁴⁷)を基本としていると解してよいと思われる。

このうち発生主義については、費用収益対応の原則を強調することにより、「財貨やサービスの消費」ととどまらず、「財貨やサービスの消費の原因たる事実(事象)」にまで「発生」概念を広げる見解もあり得る(原因発生主義)²⁴⁸。この場合、引当金は発生主義の枠内に位置付けられる(企業会計原則注解 18 参照)。また、費用収益対応の原則については、広義の費用²⁴⁹のうち、(特定の資産又は役務を媒介することにより)特定の収益と直接的・個別的に対応可能なものを原価として、収益にそのまま対応させる形で費用(原価)を認識することになる。個別的対応は、

²⁴⁴ 企業会計原則第2の1Aは、「すべての費用…は、その支出…に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」としている。発生主義については、次の説明がわかりやすい(伊藤邦雄『新・現代会計入門』194頁(日本経済新聞出版社2014))。

「企業会計で費用という用語は、現金の支出を意味しているわけではない。会計でいう『費用』とは、財貨やサービスの消費された部分に対する支出額のことをいう。確かに費用と支出は結びついているが、支出それ自体は費用ではなく、あくまで財貨やサービスの消費された部分が費用である。…このように費用を定義した場合、費用の認識基準はおのずと決まってくる。つまり、消費という事実にもとづいて認識しなければならないことになる。これは『発生主義』と呼ばれる考え方であり、費用認識の一般的基準である。また、発生主義は、消費という事実をメルクマールとしているため、『消費基準』とも呼ばれている。具体的に機械設備の例でみてみよう。いま、工場用の機械設備を購入し、その代金を即金で支払ったとする。これが資産の取得であり、費用の発生ではないことは、先の説明からも理解してもらえらるだろう。この機械設備を稼働し生産活動に使用すれば、機械設備を消費したことになる。つまり、消費という事実の発生である。ここで初めて減価償却費という費用が発生し、そこで損益計算書という舞台に登場する。」

²⁴⁵ すなわち、費用収益対応の原則とは、「期間損益計算において、一定期間に実現した収益に対して、これを獲得するために要した一切の費用を計上することによって、正確な期間経常利益を計算するための会計処理の原則」である(宇南山・前掲注166、84頁)。

なお、費用収益対応の原則は、損益計算書の作成又は表示方法を規定する形式的な原則であると解する見解もあり得るものの、そのような表示形式をとるためには、その基礎となる損益計算方式それ自体に全く無関係ではありえないし、また今日の期間損益計算において収益と費用とは全く無関係に期間的に限定し把握することはできないのであるから、同原則は、損益計算の方法それ自体の規制にまで及ぶ会計処理に関する実質的の原則であるということができるとのことについて、宇南山・前掲注166、84頁参照。かように、費用収益対応の原則は、各期の純損益を決定するための原則であるのみならず、損益計算書に費用収益項目を記載するための費用収益対応表示の原則でもある(上野・前掲注215、20頁)。

²⁴⁶ 石川・前掲注168、144頁。

²⁴⁷ 企業会計原則第2の1Cは、「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」と定めている。

²⁴⁸ 原因発生主義に対する批判として、例えば、大日向・前掲注230、252頁参照。

²⁴⁹ 論者によって様々ではないが、会計上の費用とは、一般的には、次のように理解されているようである。①広義には、「収益の対照概念で、配当や減資その他の資本取引以外の理由による資本(純財産・純資産)を減少させる一切の原因」をいい、この場合の費用は損失を含むものであり損費ともいう、②狭義には、「収益獲得にまったく貢献せずに生じた資本(純財産・純資産)の減少である損失の対照概念として、広義の費用のうち収益獲得に貢献したもの」をいう(新井清光＝川村善則『新版 現代会計学』15頁(中央経済社2014)、広瀬義州『財務会計〔第12版〕』444頁(中央経済社2014)、森川八洲男編『会計学用語辞典』275頁〔郡司健執筆〕(税務経理協会1998)、滝川祐治『新会計用語辞典〔改定版〕』120頁(同文館出版1983)、若杉明編『会計用語小辞典〔新版〕』181頁(ビジネス教育出版社1996)、宇南山英夫＝安平昭二編『現代簿記会計用語辞典〔第2版〕』285～286頁〔福島孝夫執筆〕(同文館出版2001)参照)。

売上高と売上原価の関係及び売上高と販売直接費の関係などに見出すことができる²⁵⁰。また、かような個別対応の不可能なものについては販売費及び一般管理費等として、その発生した、すなわち財貨やサービスを消費した期間に、間接的、全体的に対応させる形で費用(狭義の費用)を認識し、そもそも収益獲得に貢献しない(収益との対応関係を有していない)損失についてはその発生時に費用(損失)として認識することになる。

かように狭義の費用を期間対応により認識するのは、その事業年度に発生した収益と費用につき、両者の関係を総体的に把握し、当該事業年度に実現した収益に合理的に対応させようという趣旨である²⁵¹。損失は収益に対応することが観念できないため、発生時に認識することになるが、費用は期間を通じて収益と対応することになり、発生時よりも後の収益獲得に貢献する費用については、当該収益との対応も求められるから、発生時に一括して費用として認識されるのではなく、その効果が及ぶ期間に合理的に配分されることに注意する必要がある²⁵²。

かような理解を前提として、法人税法 22 条 3 項各号に立ち返ってみると、同項は、1 号の原価については、「当該事業年度の収益に係る」原価の額であるとして、原価を収益に個別対応させる形で計上することとしている一方、2 号の費用及び 3 号の損失については単に「当該事業年度の」費用又は損失として、費用については費用と収益を期間対応させる形で計上し、損失についてはその発生時に計上することとしているという理解に落ち着くであろう。

以下、本研究との関係で必要と認める範囲で、1 号の原価と 2 号の費用の年度帰属(計上時期)に関する基準について検討を加えておきたい。

(3) 債務確定基準(債務確定主義)

ア 法人税法 22 条 3 項 2 号の規定内容とその趣旨

法人税法 22 条 3 項 2 号は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、「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」を掲げている。当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを「当該事業年度の費用」から除外している上記括弧書き部分は、費用の年度帰属を決する役割を有しており、一般に、債務確定基準ないし債務確定主義と

²⁵⁰ 石川・前掲注 168、145 頁。

²⁵¹ 中里・前掲注 169、161 頁〔吉村政穂執筆〕。また、期間対応費用について、桜井四郎「通達研究(18) 販売費等の損金算入の時期」税理 12 卷 1 号 85 頁(1969)は、法人税法 22 条 3 項 2 号が当該事業年度終了の日までに債務の確定しない費用を同号の費用から除くことを定めているのは、「販売費、一般管理費等の費用は、原価が収益に対応するほど収益と直接的な因果関係がなく、むしろその事業年度における販売額総体に対してその事業年度に発生したこれらの費用が総体として対応するということができ、その期間中の額を損金の額に計上すればよく、その場合、その期間に発生した額は恣意的な計算を避けるとすれば、償却費のような内部計算によって損金とされるものを除き、その事業年度終了の日までに債務の確定したものを計上することが適当である、というような考え方に基づいて規定されたものといわれている」と述べられる。

²⁵² 減価償却費や前払費用又は未払費用などの経過勘定項目がかような費用に該当する。この点については、企業会計原則第 2 の 1A 及び第 3 の 5、企業会計原則注解 15、20 及び 25 など参照。なお、実際には収益が計上されない期間にも費用の配分がされ得るという意味で、費用と収益の対応関係は原価ほど厳格なものではない。

呼ばれている。課税所得の算定に当たり期間損益計算を要請する法人税法において、費用の年度帰属を決する債務確定基準の意味内容、とりわけ債務確定基準における債務確定の判断基準は、多くの関心を集めてしかるべきものである。しかしながら、管見するところ、収益の計上基準としてのいわゆる権利確定主義と比較すると、これまで、債務確定基準に関し、十分な議論がなされてきたようには思われない。むしろ、租税実務や租税訴訟の場面においては、債務確定の判断基準について定める行政解釈(法人税基本通達)がフロントランナーとして独走してきたように思われる。そして、この点に関する最高裁判決もいまだ出現していない。かような状況を考慮して、以下では、債務確定の判断基準等について考察を加えてみたい。

この債務確定基準の趣旨について、金子宏教授は、「債務として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また所得の金額が不当に減少するおそれがあるという理由からである」と説明され²⁵³、これと同旨の説示をする裁判例も存在する²⁵⁴。また、最近の裁判例の中には、債務確定基準の趣旨として、債務として確定していない費用については、その発生の見込み及びその金額が明確ではなく、このような費用を損金の額に算入することを認めると、所得の金額の計算が不明確となることから、課税の公平を確保するために、このような費用の損金の額への算入を否定することにあると判示するものがある²⁵⁵。これらは、表現振りが若干異なるものの、内容的にはほぼ同じのものであると解してよいであろう。

他方、債務確定基準が導入された昭和 40 年改正法の立案担当者の多くは、より具体的に、債務確定基準は、引当金・見越費用について、別段の定めがない限り、損金の額に算入しない趣旨であると説明する²⁵⁶。中には、損金の額に算入することが認められる費用を外部取引により確定したものに限定する趣旨であると説明する者も存在する²⁵⁷(費用については「債務」、収益については「取引」(法人税法 22 条 2 項)という用語を使用することによりそれぞれの原因を

²⁵³ 金子・前掲注 1、317 頁。中里・前掲注 169、162 頁〔吉村政穂執筆〕は、債務確定主義により、「法人税法上損金算入されるべき費用として認められるためには、対外的な関係で債務が存在し、かつ、その債務が一定程度の具体性を帯びていることが必要である…。これにより、法人がその主観的な予測に基づいて恣意的に費用計上を行う可能性を排除している。そのため、たとえ法人の会計処理において、特定の支出に備えるため、一定額の引当金が費用として計上されたとしても、法人税法上は、別段の定めがない限り、損金算入が認められない…。企業会計上は費用収益対応の原則に適う処理とされる場合であっても、対外的な関係に注目して、所得計算の客観性を確保することを重視する法人税法の姿勢が示されている。」と論じられる。

²⁵⁴ 福岡地裁平成 22 年 7 月 13 日判決(税資 260 号順号 11474)。

²⁵⁵ 大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日判決(訟月 57 卷 2 号 344 頁)及びその控訴審である大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決(訟月 57 卷 2 号 318 頁)、東京地裁平成 24 年 7 月 5 日判決(税資 262 号順号 11987)参照。また、法的安定性という趣旨に触れるものとして、京都地裁平成 18 年 5 月 19 日判決(税資 256 号順号 10400)参照。

²⁵⁶ 伊豫田・前掲注 142、103 頁、武田・前掲注 142、52 頁(1965)、原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信 20 卷 7 号 127 頁(1965)、吉牟田・前掲注 176、141 頁以下参照。また、昭和 38 年 12 月付け政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第 2 の 8 も参照。なお、債務確定主義の趣旨のうち引当金の損金算入を原則的に排除する趣旨を強調することにより、債務確定主義は、単に引当金の損金算入を原則的に排除する規定であり、費用の年度帰属を決定する基準としての意味はないと解する見解もあるが(忠佐市『税務会計法〔第 6 版〕126 頁(税務経理協会 1978)、渡辺淑夫『法人税法〔平成 25 年度版〕126 頁(中央経済社 2013)〕、法文からの乖離が大きいため、直ちには容認し難い。

²⁵⁷ 吉牟田・前掲注 176、141 頁。

外部取引に限定していると解する場合には、アンバランスな印象を与えるかもしれないが、厳密に言えば両者の間には確定原因と発生原因という文脈上の差異がある。)

いずれの見解も文理及び別段の定めとの関係で無理のないものであると思われることを踏まえ、差し当たり、債務確定基準の趣旨は、いまだ債務として確定していない費用は発生の見込みとその金額が明確ではないことを前提に、かかる費用を当該事業年度の費用として計上することを排除することによる所得金額の計算の正確性・明確性の担保、ひいては納税者間の公平の確保にあり、具体的には引当金・見越費用を当該事業年度の費用から排除することにあると理解しておきたい²⁵⁸。

イ 法人税基本通達 2-2-12 が定める債務確定 3 要件

債務確定基準にいう「債務」とは、債権に対応する法的概念(民法上の概念)で、債権を債務者の側から表現したもの、すなわち、債権者に対して一定の行為(給付)を行う義務である²⁵⁹。すると、債務確定基準における「債務の確定」とは、対外的な関係において形成され、法的強制力をもって給付を義務付けられる法律上の債務について、履行すべき内容や履行すること自体が確実な段階に達していることを意味するというような解釈論の展開がまず予想される。ここでは確定の対象が法律上の債務である以上、債務確定の判断基準については法的観察に重心を置いた解釈論を展開することが基本的態度となろう²⁶⁰。しかしながら、債務確定の判断基準は、その字義から一義的明確に導き出すことは難しく、解釈に委ねざるを得ない面がある

この点、法人税基本通達 2-2-12 は、上記法人税法 22 条 3 項 2 号の「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているもの」とは、別に定めるものを除き、「当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること」(債務成立要件)、「当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」(具体的事実発生要件)、「当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること」(合理的算定可能要件)という 3 つの要件(以下「債務確定 3 要件」という。ただし、「要件」ではなく「要素」として理解すべきであるという議論を否定することを含

²⁵⁸ 債務確定主義の趣旨に係るニュアンスの違いが、債務確定主義を巡る様々な問題場面において少なからず影響力を有することに思いを致すならば、債務確定主義の趣旨に関しては、より慎重に、あるいは多角的な検討を行う姿勢が求められるかもしれない。例えば、債務確定主義の趣旨として、徴税技術上の困難性を排除する趣旨を読み込むことが可能であるか、可能であるならば債務確定主義の解釈にどのような影響を及ぼすであろうか。かかる趣旨に言及するものとして、昭和 38 年 12 月 6 日付け税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第 2 の 4 の(10)がある。また、浦和地裁平成元年 12 月 14 日判決(税資 172 号 2801 頁)も参照。

²⁵⁹ 高橋和之ほか編『法律学小辞典〔第 5 版〕』487 頁(有斐閣 2016)。

²⁶⁰ 法的観察を重視する立場として、中川一郎「新法人税法の研究(2)」シュトイエル 39 号 27~31 頁(1965)、経済的観察を(も)重視する立場として、小山威倫「法人税法における損金認識基準としての債務確定主義」広島経済大学経済研究論集 5 巻 4 号 111~112、131 頁(1983)、中村平男「改正法人税法(昭和 40 年 3 月改正)等の施行に伴う法人税の取扱いについて(前承)第 1 回」国税速報 1878 号 5~6 頁(1966)、同「収益事業・事業年度・所得金額計算の通則関係等」税務弘報 14 巻 2 号 16~17 頁(1966)参照。ただし、後者の見解は必ずしも法的観察を全面的に否定するものではないと思われ、両者の結論にどれほど具体的な差異が存在するかは明らかではない。

意する措辞ではない。)すべてを満たすことが必要であると定めている。修繕費を例にとると、法人が、建物等の修繕を発注し(債務成立要件の充足)、業者によって修繕が完了し(具体的事実発生要件の充足)、かつ金額の見積りを客観的になし得る状況にあれば(合理的算定可能要件の充足)、債務確定3要件を満たし、当該事業年度の費用の額として計上することが認められるというのである²⁶¹。

しかしながら、通達は租税法の法源ではないから、債務確定3要件に基づく課税は、法人税法22条3項2号の債務確定基準の解釈として、その合理性が認められて初めて正当化し得る。債務確定3要件の合理性は、経験的に見れば、多くの下級審裁判例によって支えられているが、債務確定3要件の合理性について検証する必要性ははまだ残されている。敷衍すると、債務確定の判断基準を明らかにするような最高裁判所の判断は出ていないものの²⁶²、下級審裁判例の多くは、本件通達を引用・参照するか否かにかかわらず、債務確定の判断基準として債務確定3要件を支持・採用する傾向にある。

債務確定基準が導入された昭和40年の法人税法全文改正後、比較的早い時期に、債務確定3要件を支持した裁判例として大阪地裁昭和48年8月27日判決(税資70号940頁)がある。原告会社が計上した退職給与未払金(毎決算期末に発生している退職金負債最低額として、当該期末に従業員が自己都合により退職したと仮定した場合に支払うべき金額を、旧法人税法55条の退職給与引当金とは別に計上していたもの)について、債務確定基準に照らして当期の損金の額に算入することができるか否かなどが争われた事件において、大阪地裁判決は、「法人税においては、課税所得金額の計算上損金に算入される費用は、当該事業年度終了の日までに債務の確定しているものでなければならず、債務の確定したものとイイうるためには、当該事業年度終了の日までに、当該費用にかかる債務が成立し、その債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生し、その金額を合理的に算定しうるものであることが必要であり(法人税基本通達2-1-5〔筆者注：現行法人税基本通達2-2-12〕参照)、単に将来生ずることが見越される費用は、他に特別の規定がないかぎり」、損金の額に算入されないとした上で、本件退職給与未払金は「具体的な給付をすべき原因となる退職という事実が未発生であり、したがってまた退職金の額を左右する諸条件も未定で、金額を合理的に算定することができないものである」から、当期の損金の額に算入すべき費用には該当しないと判示した。判決は、債務確定

²⁶¹ 小原・前掲注222、204～205頁。

²⁶² なお、現行法人税法と同様の債務確定主義が明文化される前の旧所得税法時代に所得税の必要経費の年度帰属が争われた刑事事件において、地主に課される土地の再評価税の被告人による代納付は、「被告人が昭和33年度の収入を得るために支出した費用であり、かつ、同年度に債務として成立しその金額も算定可能となったものであるから、これを同年度の経費とした原審の判断は、結論において正当である」と説示した最高裁昭和49年5月8日第一小法廷決定(刑集28巻4号67頁)がある。そして、その調査官解説は、被告人の地主に対する再評価税代納義務については事件後に発遣された旧所得税基本通達37の2に定める3要件(債務確定3要件に対応するもの)を満たすことは明らかであり、旧所得税法においても基本的には(所得税法に債務確定主義が導入された)昭和40年法と全く変わるところがない以上、本件代納付を昭和33年度の必要経費として計上すべきことは当然であると説明していることは注目に値する(高木典雄「判解」最高裁判所判例解説刑事篇(昭和49年度)14頁(1977))。

基準が法人税法上の費用の年度帰属決定基準となることに言及した上で、債務確定の判断基準について本件通達を参照した上で債務確定 3 要件を支持するが、その論拠については何ら説明を行っていない(上記判示は控訴審である大阪高裁昭和 50 年 4 月 16 日判決・税資 81 号 205 頁でも維持されている。)

かかる大阪地裁判決を嚆矢として、その後の裁判例は、債務確定の判断基準を本件通達が表示ところの債務確定 3 要件と同義に解する解釈態度をとる傾向にある。その動向を簡単に整理すると、通達を引用・参照するもの²⁶³としないもの²⁶⁴に分けることができる。

これらのうち、債務確定 3 要件を支持・採用する理由に言及する裁判例として、まず、権利確定主義との対応から説明する秋田地裁昭和 61 年 5 月 23 日判決(税資 152 号 169 頁)があるが²⁶⁵、説明内容として十分なものであるとはいえない。また、課税の公平を図るという見地から、所得計算は可能な限り客観的に覚知し得る事実関係に基づいて行われるべきである、あるいは見越費用の計上を排除すべきであるなどといった債務確定基準の趣旨から説明するものとして、浦和地裁平成元年 12 月 14 日判決(税資 172 号 2801 頁)、大阪地裁平成 4 年 1 月 22 日判決(判タ 803 号 167 頁)、横浜地裁平成 5 年 7 月 12 日判決(税資 198 号 125 頁)及びその控訴審である東京高裁平成 6 年 3 月 24 日判決(税資 200 号 1121 頁)、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決(税資 257 号順号 10653)、福岡地裁平成 22 年 7 月 13 日判決(税資 260 号順号 11474)があり、比較的詳しい説明を行うものとして大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日判決(訟月 57 卷 2 号 344 頁)がある。この大阪地裁平成 21 年判決は、法人税法 22 条 3 項 2 号が「債務確定基準を採用しているのは、債務として確定していない費用については、その発生の見込み及びその金額が明確ではなく、このような費用を損金の額に算入することを認めると、所得の金額の計算が不明確となることから、課税の公平を確保するために、このような費用の損金の額への算入を否定したものであると解される。」とした上で、本件通達が定める債務確定 3 要件は、かかる債務確定基準の趣旨に照らして、合理的なものであると判示している。しかしながら、いずれの裁判例も、精粗の差こそあれ、その思考過程の記述を省略し、要件ごとの検証を実施していないなどの点で²⁶⁶、必ずしも委曲を尽くした説明を行っていないように思われる。

²⁶³ 岡山地裁昭和 54 年 7 月 18 日判決(行集 30 卷 7 号 1315 頁)、山口地裁昭和 56 年 11 月 5 日判決(行集 32 卷 11 号 1916 頁)、秋田地裁昭和 61 年 5 月 23 日判決(税資 152 号 169 頁)、浦和地裁平成元年 12 月 14 日判決(税資 172 号 2801 頁)、横浜地裁平成 5 年 7 月 12 日(税資 198 号 125 頁)及びその控訴審である東京高裁平成 6 年 3 月 24 日判決(税資 200 号 1121 頁)、熊本地裁平成 13 年 3 月 29 日判決(税資 250 号 8870 順号)及びその控訴審である福岡高裁平成 13 年 11 月 15 日判決(税資 251 号順号 9023)、水戸地裁平成 16 年 3 月 17 日判決(税資 254 号順号 9599)及びその控訴審である東京高裁平成 16 年 9 月 14 日判決(税資 254 号順号 9743)、さいたま地裁平成 19 年 3 月 14 日判決(税資 257 号順号 10653)、大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日判決(判タ 1298 号 140 頁)、福岡地裁平成 22 年 7 月 13 日判決(税資 260 号順号 11474)。

²⁶⁴ 宇都宮地裁昭和 54 年 8 月 30 日判決(行集 30 卷 8 号 1446 頁)、千葉地裁平成 3 年 7 月 31 日判決(税資 186 号 392 頁)及びその控訴審である東京高裁平成 4 年 3 月 26 日判決(税資 188 号 958 頁)、大阪地裁平成 4 年 1 月 22 日判決(判タ 803 号 167 頁)、広島地裁平成 4 年 8 月 6 日判決(税資 192 号 324 頁)。

²⁶⁵ 権利確定主義と債務確定主義との関係に関する議論については、泉絢也「債務確定主義(債務確定基準)のレゾナーートルー権利確定主義・公正処理基準との関係、要件事実論的考察も交えて」税務事例 47 卷 2 号 42～43 頁(2015)参照。

²⁶⁶ なお、浦和地裁平成元年 12 月 14 日判決(税資 172 号 2801 頁)は、「当該事業年度終了の日までに当該債務

そして、上記以外の他の多くの裁判例にあっては、債務確定3要件を支持・採用する理由すら述べていない。かような状況に鑑みれば、債務確定3要件の合理性について検証する必要性はいまだ残されていると考える。

ところで、上記のような裁判所の態度に接すると、裁判所は、単に本件通達を盲従しているのではないかという疑念が生じるかもしれない。しかしながら、債務確定基準の趣旨から債務確定3要件の合理性を説く裁判例が存在することなどを考慮すると、裁判所の法令解釈と本件通達に示された行政解釈が同一であった、あるいは裁判所が本件通達に示された行政解釈を合理的であると認めたものであるという見方も成り立ち得よう。ただし、本研究との関係では、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることに限界がある場合に、先行し、かつ、租税実務・従前の裁判例において定着していた行政解釈が後の裁判所の判断に強い影響を与えているのではないかという懸念も惹起され、行政解釈に対する統制論の観点から関心が寄せられる。

もっとも、私見としては、債務確定基準の趣旨は、いまだ債務として確定していない費用は発生の見込みとその金額が明確ではないことを前提に、かかる費用を当該事業年度の費用として計上することを排除することによる所得金額の計算の正確性・明確性の担保、ひいては納税者間の公平の確保にあり、具体的には引当金・見越費用を当該事業年度の費用から排除することにあると解されるどころ、かかる趣旨と文理に照らして、債務確定3要件は債務確定基準の合理的な解釈として導き出すことが一応可能であると考え²⁶⁷。債務確定3要件の合理性に対する筆者の見解については、次のウで改めて述べることとする。

ウ 債務確定3要件の合理性に対する私見

(ア) 1 債務成立要件

債務の主な発生原因である契約を例に考えると、通常、契約の成立によって債務が成立(発生)し、当該債務は履行等されることによって消滅することになるのであるから、債務として確定していることの大前提として債務が成立していることを要すると解すること²⁶⁸には首肯できる面がある。かかる理解は、「債務の確定」という語感や債務確定基準の趣旨とも適合的であろう。敷衍するに、例えば、本社建物の修繕のために設定する修繕引当金など現時点では費用として発生していない(財貨又は役務の費消の事実がない)将来の費用を見越しで計上するようなものは、現時点において債務として成立していないことが少なくない。本社建物の修繕に関す

に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」の意味内容に関して「第三者たる課税庁が把握するに足りる確実性及び客観性を備えたと言いうるためには、当該役務提供が原則として終了していることが必要である」という解釈を示しているが、果たしてそのように論断できるか疑問である。

²⁶⁷ 詳細は、泉・前掲注 265、39 頁以下、泉絢也「法人税法における債務確定主義(債務確定基準) —債務確定の判断基準を中心として—」国土法研論集 16 号 47 頁以下(2015)参照。

²⁶⁸ 債権の内容たる債務者の行為すなわち給付を債権の目的というが、給付の目的となる債権の目的物は、①適法であり、かつ、社会的妥当性があること、②給付が可能であること、③給付の内容は債権成立時に具体的に確定する必要はないが、履行までにこれを確定しうるだけの標準が定まっていなければならない、という 3 つの要件を満たす必要がある(我妻栄『新訂債権総論』20 頁以下(岩波書店 1964))。

る請負契約を業者と締結して初めて、修繕費の支払債務が企業に発生するのであり、例えば、本社建物の一部に修繕の必要が生じているとしても、業者との契約が未締結で修繕費の支払債務が発生していない段階で修繕費として計上することは、所得金額の計算の正確性・明確性の担保という債務確定基準の趣旨に反する可能性は否めない。

なお、債務の確定が問題となる場面においては、既に債務は成立しているから債務の成立は債務の確定の要件ではないと解する見解も示されているが²⁶⁹、厳密に言えば、法は「債務の確定しないものを除く」としており、かかる法文に照らすと、債務確定の判断基準に債務成立要件を含ましめる解釈は合理的であると解される。

以上からすれば、債務成立要件は債務確定基準の合理的な解釈によって導き得るものであると考える²⁷⁰。

(イ) 合理的算定可能要件

法人税法上の課税標準である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」であり(法 21 条、22 条 1 項)、事業年度ごとに貨幣価値による一定の金額で測定把握されるということを実体法上必須の前提としている²⁷¹。かかる前提を欠くものは損金の「額」に算入することができない。損金の「額」を構成する費用の「額」についても同様のことがいえる²⁷²。

かかる理は、債務確定基準の趣旨とも相俟って、合理的算定可能要件の合理性を肯定する方向に働き得るものである。他方、同要件は法人税法上の「損金の額」又は「原価・費用・損失の額」として認められるための共通の要件であり、必ずしも、債務確定基準に内包させるべきものではないという消極的な見方もあるかもしれないが、このことは、債務確定の判断基準の文脈において債務の金額の合理的算定可能性を問題にすることを排除する積極的理由とはなり得ない。したがって、合理的算定可能性要件は債務確定基準の合理的な解釈によって導き得るものとする。

(ウ) 具体的給付原因事実発生要件

具体的給付原因事実発生要件の意味内容を理解するためには、他の要件よりも、若干の説明を要する。ここでは、引当金の費用計上を原則的に排除するという債務確定基準の趣旨を手掛かりに考察を行ってみたい²⁷³。

²⁶⁹ 中川一郎「新法人税基本通達の批判(1)」シュトイエル 87 号 13 頁以下(1969)、税法研究所編『法人税法コメント』A1918～A1919 頁〔中川一郎執筆〕(ぎょうせい加除式)、碓井光明「判研」税務事例 12 卷 6 号 7 頁以下(1980)。

²⁷⁰ 「例えば、過去の経緯、実質からみて、いかに合理的に見積ることができても、債務の成立がなければ費用として損金算入ができないことになる」などの点で債務成立要件の重要性を説く見解もある(武田昌輔「収益・費用の対応問題(下)」税務事例 37 卷 3 号 54 頁(2005))。

²⁷¹ 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19 輯 1 号 55 頁(1967)。

²⁷² 民法の債権債務は、金銭に見積もることができないものであっても、その目的とすることができる(民法 399 条)。

²⁷³ 昭和 40 年改正当時において、会計学説においては、引当金は見越費用の計上に伴う貸方項目として把握されていたようであるが、企業会計原則等には引当金の明確な定義規定がなく(竹下昌三「引当金の概念と処理の

企業会計原則注解 18 によれば、①将来の特定の費用又は損失であること(現時点では費用の発生、すなわち財貨又は役務の費消がないこと)、②その発生が当期以前の事象に起因していること(原因事実が発生していること)、③発生の可能性が高いこと、④その金額を合理的に見積ることができること、の4つの要件を満たす場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載することになる。

企業会計上、引当金の計上は適正な期間損益計算の確保や保守主義の原則(企業会計原則注解 4)の観点から肯定される面がある。しかしながら、引当金は、現時点では財貨又は役務の費消という事実が発生しておらず、あくまで将来的に費用又は損失の発生の可能性が高いものであるにすぎないし、原因事実の発生といってもどのような事実をその原因と捉えるのかという点について見解が分かれる可能性もあり、発生の可能性、発生額及び当期の負担に属する金額について、法人による見積りの要素を排除することができないものである。すると、所得金額の計算の正確性・明確性の担保、課税の公平の確保という債務確定基準の趣旨との関係上、引当金の費用計上を無条件に認めることには不安が惹起される。

かような引当金について、その費用計上を原則的に排除するという債務確定基準の趣旨を実現しようとするならば、債務確定の判断基準として「当該事業年度終了の日までに財貨又は役務を費消していること」を求めればよいという発想もあり得よう²⁷⁴。ただし、法はあくまで「債務」という法的な概念を取り込んでいるため、文理を踏まえた法的観点からの理論付けも検討せねばなるまい。この点、「当該事業年度の終了の日までに財貨又は役務を費消していること」とは、「債務者が取引の相手方から当該債務に対応する反対給付を受けていること」を意味するものであると解することが可能ではなからうか。そうであれば、それは債務者における同時履行の抗弁権(民法 533 条)を失わせるものであるから、債務確定の判断基準としての地位を与えることができるかもしれない²⁷⁵(ただし、相手方の権利行使を阻止する抗弁にすぎない同時履行の抗弁権を失わせることまで、法 22 条 3 項 2 号括弧書が厳に要請するものであるのかは、検討の余地がありそうである。)。かかる意味における具体的給付原因事実発生要件は、引当金の

変遷) 岡山大学経済学会雑誌 10 巻 3 号 74 頁(1978)参照)、昭和 40 年改正法が原則として排除しようとしていた引当金の内包・外延は明らかではない。ただし、昭和 35 年 12 月付け政府税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)」の「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」第 4 章第 3 の I 1(1)や昭和 35 年 8 月 27 日付けで公表された「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」第九などが参考となるうか。

²⁷⁴ 若杉明教授は、具体的給付原因事実発生要件について、「一定の取引が行われて経済価値の費消があり、これに係る対価を支払うべき金額が合理的に算定されうることをさしている」と説明される(若杉明『法人税法と課税所得の計算』128 頁(税務経理協会 2001))。かかる説明は上記のような発想に通ずるものがあろうか。

²⁷⁵ 例えば、企業が本社建物の修繕に関する請負契約を業者と締結すると、債権債務関係が生じ、企業の側に修繕費の支払債務が発生するが、相手方業者が修繕工事を完了するまでは、企業は修繕費の支払債務の履行を拒むことができる(同時履行の抗弁権)。この点に着目するならば、契約上、修繕費の支払債務が成立しているとしても、債務としては確定的なものではなく、修繕工事が完了することによって支払債務が確定するという考え方が生じる。この場合、修繕工事の完了を、債務に関する具体的な給付原因事実の発生と言い換えることが可能であるならば、この意味で本件通達の具体的給付原因事実発生要件の合理性を認めることができよう。

設定根拠²⁷⁶の一つとされる原因発生主義(広義の発生主義)あるいは費用収益対応の原則から一定の距離を置き、法人税法においては財貨又は役務の費消という狭義の発生主義を厳格に適用するという態度の現われであると捉えることもできよう²⁷⁷。

続いて、従業員に対する退職給与引当金を素材として、具体的給付原因事実発生要件についてももう少し検討を加えてみたい。就業規則等に退職金の支払条件及び金額の算定方法等の定め²⁷⁸がある場合の従業員に係る退職金について、実際に従業員が退職する前において既に企業の側に退職金支払債務が抽象的に発生していると解するならば、かような退職金に係る退職給与引当金については債務成立要件や合理的算定可能要件によって当該事業年度の費用から排除することはできない。

また、個別の取決め内容等にも左右されるが、退職金が生活保障的な性格や功勞報償的な性格のほか、賃金の後払いという性格を有していることを前提とすると²⁷⁹、企業は従業員から提供される労働という役務を日々費消していることになる。したがって、「当該事業年度終了の日までに財貨又は役務を費消していること」又は「債務者が取引の相手方から当該債務に対応する反対給付を受けていること」(「退職金支払債務に対応する反対給付を既に受領していること」²⁸⁰)という意味での具体的給付原因事実発生要件によっても、退職給与引当金の費用計上を排除することはできない。

さりとて、通常、退職金は、雇用後、相当期間経過後に支払われるものであること及び退職事由や在職期間等により支給の有無や金額が変化するものであることなどを考慮すると、従業員が実際に退職する前に、退職金支払債務が債務として確定していると解することには強い躊躇を覚える。退職金は、勤続年数ごとにこれに対応する額の具体的請求権が確定するのではなく、退職事由や勤続年数などの諸条件に照らして退職時において初めて具体的に債権債務とし

²⁷⁶ 引当金の設定根拠を巡る議論については、例えば、守永誠治「企業会計における引当金(2)―諸見解・批判等―」日税研論集 8号 69～79頁(1989)、熊谷重勝『引当金会計の史的展開』23～30頁(同文館 1993)、内川菊義『引当金会計の基礎理論』29～87頁(森山書店 1998)、山下寿文『偶発事象会計論』206～211頁(白桃書房 2002)、横山和夫『引当金会計制度論』323～353頁(森山書店 2013)など参照。

²⁷⁷ 債務確定主義は、企業会計上の発生主義と異なる概念ではなく、発生主義の厳格な適用と解されることがあるのは(小松芳明『法人税法概説 [5訂版]』63頁(有斐閣 1993)、山本守之『法人税の理論と実務 [平成 25年度版]』60頁(中央経済社 2013))、このような理由によるのではなからうか。ただし、債務確定主義は、発生主義や費用収益対応の原則という会計的・経済的な尺度とは相容れない一面を有していることは否定できまい(武田隆二「税務会計の基礎(六)」会計 114 巻 3号 103頁(1978)参照)。

²⁷⁸ 労働基準法は、常時 10人以上の労働者を使用する使用者は、一定の事項について就業規則を作成し、行政官庁に届け出なければならないとし(89条)、また、退職手当の定めをする場合においては、「適用される労働者の範囲、退職手当の決定、計算及び支払の方法並びに退職手当の支払の時期に関する事項」を就業規則に定めなければならない(同条 3号の 2)と規定する。なお、退職金支払請求権の発生根拠について、東京地裁昭和 59年 2月 28日判決(労経速 1184号 21頁)は、「退職金請求権は使用者がその支給の条件を明確にして支払を約した場合に初めて法的な権利として発生する」と判示する。

²⁷⁹ 吉井直昭「判解」最高裁判所判例解説民事篇(昭和 43年度)509頁(1973)、片岡昇 [村中孝史補訂]『労働法(2) [第 5版]』235頁(有斐閣 2009)など参照。退職金の性格に言及する裁判例として、例えば、最高裁昭和 44年 9月 2日第一小法廷判決(民集 23巻 9号 1641頁)、最高裁昭和 52年 8月 9日第二小法廷判決(労経速 958号 25頁)、最高裁昭和 58年 9月 9日第二小法廷判決(民集 37巻 7号 962頁)、東京高裁昭和 40年 1月 27日判決(下民集 16巻 1号 105頁)、東京高裁昭和 44年 7月 24日判決(労民集 20巻 5号 871頁)など参照。

²⁸⁰ 渡辺・前掲注 271、73頁。

て確定すること²⁸¹を等閑視すべきではない(ただし、法人税法上の債務の確定と民法上の文脈における債務の確定が常に一致するか否かという角度からの問題を提起する余地はある。)。この点で、退職金支払債務は条件付債務(条件・不確定期限付の債務)²⁸²であると解されてきたのであり²⁸³、かかる条件付債務をその引当金繰入時に費用として計上することを排除するためには、条件付債務の条件が成就していること(退職給与引当金においては退職という事実が発生していること)を要請する必要がある。かかる要請は「債務の確定」という文理及び債務確定基準の趣旨とも適合的である。そうであれば、「条件付債務の条件の成就」は債務確定の判断基準を構成するものであると解され、この意味で具体的給付原因事実発生要件は合理性を有するといえよう²⁸⁴。

ただし、そもそも、条件付債務は条件が成就するまで債務は成立していないと解し²⁸⁵(この場合でも債権者には一種の期待権ないし地位が認められる²⁸⁶)、条件付債務の条件が未成就であることは債務成立要件の問題であるという立論もあり得よう²⁸⁷。これに対しては、退職金の支給について就業規則等に定めがあれば退職前であっても抽象的な退職金支払債務が成立していると解する立場から反論もなし得る²⁸⁸。この立場によれば、退職事由や勤続年数などの諸条件に照らして退職金支払債務が具体的な債務として認められ、権利を行使され得るのは退職の事実があったときであるとして²⁸⁹、文字どおり、「当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因

²⁸¹ 東京高裁昭和40年1月27日判決(下民集16巻1号105頁)、大阪高裁昭和59年12月25日判決(労民集35巻6号657頁)、大阪高裁平成13年8月30日判決(労判816号23頁)など参照。また、平成8年11月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」第2章の6(4)①も参照。

²⁸² 条件付債務という用語の意義については諸説がある。この点については、例えば、内川・前掲注276、89～116頁、細田末吉「条件付債務の計上基準とその基本問題」企業会計29巻5号85頁以下(1977)、同『条件付債務』(中央経済社1977)、小山・前掲注260、121頁など参照。

²⁸³ 岡村・前掲注171『法人税法講義〔第3版〕』、187頁、西谷敏『労働法〔第2版〕』272頁(日本評論社2013)、昭和43年11月11日付け大蔵省企業会計審議会報告「企業会計上の個別問題に関する意見第二 退職給与引当金の設定について」参照。なお、退職金債権は、労働協約等に基づく退職金の支給を労働条件として雇用契約を結んだことにより不確定期限付で発生していると判示する裁判例として、東京高裁昭和44年7月24日判決(労民集20巻5号871頁)参照。また、退職手当支給規定に定められた懲戒解雇の場合の退職金不支給条項を解除条件と解する裁判例として、名古屋高裁平成2年8月31日判決(高民集43巻2号125頁)参照。

²⁸⁴ 具体的給付原因事実発生要件を「条件付債務の条件の成就」を(も)意味するものと理解する見解として、例えば、武田・前掲注159、1123の2頁、武田昌輔「法人税法における『確定した債務』の研究」税理21巻9号6頁(1978)、金子宏ほか編『実践租税法大系(下) 法人税法編』(武田昌輔執筆)133頁(税務研究会1981)、中村利夫『法人税の課税所得計算〔改定版〕』72頁(ぎょうせい1990)、平木正洋「判解」最高裁判所判例解説刑事篇(平成16年度)509頁(2007)、武田隆二「税務会計の基礎(五)」会計114巻2号91頁(1978)、同『法人税法精説』107頁(森山書店2005)など参照。

²⁸⁵ 停止条件付契約にあつては、条件成就の時に債権(債務)が成立する(民法127条1項。我妻栄『債権各論上巻』81頁(岩波書店1954)参照)。

²⁸⁶ 我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法 総則・物権・債権〔第3版〕』276頁(日本評論社2013)。

²⁸⁷ この点に関し、中川一郎「改正法人税法(昭和40年3月改正)等の施行に伴う法人税の取扱いについて(3)」シュトイエル47号37頁以下(1966)、同「所得税法に関する当面の取扱い(申告所得税関係)について(2)」シュトイエル84号35～36頁(1969)、内川菊義『引当金会計論〔改定増補版〕』40頁(森山書店1983)参照。

²⁸⁸ この点については、武田隆二『所得会計の理論』107～111頁(同文館出版1960)も参照。

²⁸⁹ 他の契約類型に係る債権債務においてもかかる法律構成がとられる場合がある。賃料契約などの契約類型においては、契約成立時に抽象的賃料債権(基本的賃料債権)が発生し、具体的賃料債権(支分的賃料債権)は賃貸期間中にわたって順次発生すると解されることについて、森田宏樹「賃借物の使用収益と賃料債権との関係(1)(2)」法学教室360号71頁以下、362号75頁以下(2010)、白石大「債権の発生時期に関する一考察(1)～(3)」早稲田

となる事実が発生していること」が債務確定の判断基準の一つとして認められるという説明が支持されるかもしれない²⁹⁰。

以上からすれば、具体的給付原因事実発生要件は、「当該事業年度の終了の日までに財貨又は役務を費消していること」、「債務者が取引の相手方から当該債務に対応する反対給付を受けていること」、「条件付債務の条件が成就していること」、あるいは抽象的債務の具体化を念頭に、文字どおり「当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」という意味内容に理解することが可能ではなかろうか。そうであれば、文理及び債務確定基準の趣旨に照らして、同要件は債務確定基準の合理的な解釈によって導き得るものと考え²⁹¹(ただし、結局は、個別の状況と上記各意味内容に照らして、債務の「確定」性を評価することになること又は上記各意味内容間の関係が明らかではないことに対する批判的検討の余地はありそうである。)

エ 費用の年度帰属決定基準と費用範囲画定基準

債務確定基準は費用の年度帰属を決定する基準であるのみならず、費用の範囲を画定する基準であると解すべきであろうか。視点を変えると、法人税法 22 条 3 項 2 号括弧書きが、「費用の額」ではなく、直前の「費用」にかかっていることは明らかであるが、「当該事業年度の…費用」にかかっていると読むのか、あるいは「費用」(超期間的な意味での費用概念)のみにかかっていると読むのか、という問題に置き換えることが可能であるかもしれない²⁹²。この点、文理及び上記のような債務確定基準の趣旨に照らして、前者の読み方が妥当であると考え。

まず、法人税法 22 条 3 項 2 号括弧書きは、単に「債務の確定しないもの」を除くとしているのではなく、「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの」を除くとしているのであるから、直前の「費用」のみにかかっているのではなく、「当該事業年度の…費用」にかかっていると平行に読むことが自然であろう。また、法人税法 22 条 3 項 2 号括弧書きが「費用」のみにかかっていると解すると、債務の確定が費用の年度帰属の先決問題となり、債務確定基準を満たさないならば、そもそも「当該事業年度の」費用であるかを判断するまでもないという、落ち着きの悪い結論にも逢着しかねない。したがって、第 1 次的には、債務確定基準は法

法学 88 卷 1 号 91 頁以下、2 号 173 頁以下、3 号 121 頁以下(2013)など参照。

²⁹⁰ 前掲大阪高裁昭和 50 年 4 月 16 日判決及び前掲福岡地裁平成 22 年 7 月 13 日判決の判断と上記説明との間の距離はさほど遠くないように思われる。

²⁹¹ なお、具体的給付原因事実発生要件が存在しない場合には、費用の引当を認めることになるのではないかとと思われる点で、同要件は非常に重要であるとする見解として、武田昌輔ほか「座談会 改正法人税基本通達の徹底的研究(5)」税務事例 2 卷 2 号 12 頁〔御園生均発言〕(1970)参照。

²⁹² 「当該事業年度の費用」という期間的要素を含めた概念として捉えた場合には、債務確定主義がかかる概念の範囲を画定するものであることは明らかである。また、観念的に、所得概念や実現概念と絡めて費用範囲画定基準としての一面があるという議論を行う余地はある。法人税法 22 条 3 項 2 号の費用に該当するためには、法人税法上、収益を得るために必要な経費であることが要件とされているとの立場もあるが、法は、債務確定主義による制限を除き、条文中「費用」に限定を付していないため、ある支出が、財貨又は役務の費消として企業会計上の費用としての性格を有する限り、損金に算入することが認められる(法人税法 22 条 4 項)という立場も示されている(中里・前掲注 169、167 頁〔吉村政徳執筆〕)。

人税法における費用の年度帰属決定基準として位置付けられるべきである。もっとも、法文は当該事業年度終了の日までに「債務の確定したものに限る」ではなく「債務の確定しないものを除く」となっているから、債務確定基準は費用の年度帰属を決定付ける一点限定的な基準ではないという評価もなし得る²⁹³。

他方、公序良俗違反(民法 90 条)により無効となるような契約に基づく支出などのように、そもそも法的な債務の確定を觀念し得ないもの—この意味で、過去における債務の確定を経て原価配分される償却費や将来において債務が確定し得る見越費用とは異なる様相を呈している—については、現実の支出不にかかわらず費用に算入することは認められず、この点において債務確定基準は費用の範囲を画する基準である、という見解もあり得る。すなわち、谷口勢津夫教授は、債務確定基準は、債務それ自体が存在しない無効な支出(公序良俗違反・強行法規違反の無効な事業経費の支出、事業上の借入金に係る制限超過利息の支払など)の必要経費(損金)性を否定するという点で、必要経費(損金)の範囲を画定する意味を有していると論じられる²⁹⁴。かような支出の費用計上を認めないことは、そのような支出の相手方において、受領された金員が収益の額に算入されることになることとの関係で不均衡なものとなることは否めないが、当該事業年度の費用として計上するための法律要件として、法が債務の確定を明示的に要求しているという点で収益の計上とは状況が異なることも無視することはできない。損金概念適合性、法人税法 22 条 3 項 3 号の損失該当性又はいわゆる管理支配基準の準用の可否も含めて、議論の余地がある。

オ 会計上の費用概念・認識テストと債務確定基準

「当該事業年度の費用の額」は、公正処理基準に従って計算されること(法人税法 22 条 4 項)を考慮すると、ある費用が、法人税法 22 条 3 項 2 号により「当該事業年度の損金の額」に算入すべき「当該事業年度の費用の額」に該当するためには、企業会計における費用概念テスト²⁹⁵(ここでの「費用」は超期間的な概念である。)及び費用認識テスト(発生主義・費用収益対応

²⁹³ かかる規定振りからすれば、当該事業年度終了の日までに債務の確定したものであっても、公正処理基準等に依拠して、当該事業年度の翌事業年度以後の費用として算入することを認めることについて、文理解釈上のハードルはさほど高いものではないといえるかもしれない(ここでは、例えば、後述する法人税基本通達 9-2-28 ただし書きの取扱いについて公正処理基準による正当化を試みる際などのハードルを想定している)。この点は、公正処理基準と債務確定主義との関係を考察する際に有益な視点を提供するであろう。

²⁹⁴ 谷口・前掲注 15、326 頁、473~474 頁、谷口勢津夫「違法支出論における債務確定主義の意義と機能」立命館法学 352 号 265 頁以下(2013)参照。債務確定主義により、かような支出の損金性を否定することにつき、武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年版〕』105~106 頁(森山書店 2005)も同様の立場であると思われるが、武田隆二『所得会計の理論』104~107 頁(同文館出版 1960)は異なる立場から記述されているように思われる。反対の見解として、黒澤清監修『税務会計体系第 3 巻 税務費用会計』13 頁〔富岡幸雄執筆〕(ぎょうせい 1984)、武昌昌輔「税法上の費用・債務の計上時期」税理 23 巻 4 号 4 頁(1980)、同「税法における引当金と未払金」日税研論集 8 号 124 頁(1989)、黒澤清監修『税務会計体系第 1 巻 税務会計原理』192 頁〔品川芳宣執筆〕(ぎょうせい 1984)、品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究 8 号 95 頁(1997)、安藤英義ほか編集代表『会计学大辞典〔第 5 版〕』538 頁〔品川芳宣執筆〕(中央経済社 2007)参照。

²⁹⁵ ただし、法人税法固有の見地からの費用概念テストを肯定するような議論もあり得ると考える。

の原則²⁹⁶)、その後、償却費以外の費用については法人税法固有の債務確定基準によるテストをそれぞれ通過しなければならないと整理し得る(厳密には、別段の定めや公正処理基準によるテストも想定し得る。)。差し当たり、かかるコンテキストにおいて、債務確定基準は、別段の定めがある場合を除き、費用の年度帰属を決する最終段階のテストとして位置付け得るように思われる²⁹⁷。このような理解は、確定申告は「確定した決算」に基づき行うべきであるといういわゆる確定決算主義²⁹⁸を定める法人税法 74 条 1 項や前述した会計の三重構造とも適合的ではないかと思われる。

この点、法人税法 22 条の文言を重視することにより、公正処理基準よりも債務確定基準によるテストを先取りする見解も存在する。すなわち、酒井克彦教授は、法人税法 22 条 3 項 2 号が「費用(債務の確定しないものを除く。)の額」とし、同条 4 項が「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」としていることからすれば、公正処理基準に従って計算される「費用の額」とは、「債務の確定しないもの」を除いた費用、すなわち債務確定基準によって計上が認められた費用に限られるという見解を示される²⁹⁹。

かかる見解と対比してみると、私見は、①債務確定基準について、法人税法 22 条 3 項 2 号括弧書きの直前の「費用」概念を直接的に確定する規範と解する理解とは一定の距離を置き、第 1 次的には、法人税法における費用の年度帰属決定基準として位置付けるものであること及び②法人税法 22 条の文言のみならず確定決算主義や会計の三重構造といった仕組みを解釈論の素地に取り込むことにより、法人税の課税所得計算における公正処理基準の先取的ないしやや広角的な適用を許容するものであることに特徴を見出すことができそうである。

²⁹⁶ 企業会計上、広義の費用は、まず財貨・役務の費消により認識されるとともに(発生主義)、費用収益対応の観点から、原価については収益との直接的・個別的対応により、原価・損失以外の費用については収益との間接的・期間的対応により、それぞれ費用として認識される(したがって、収益との対応関係にない損失は発生主義により認識されることになる。)(企業会計原則第 2 の 1 参照)。

²⁹⁷ 企業会計上の費用概念及び認識テストが先在するからこそ、債務確定主義により引当金を排除する必要が生じたものと解されるが、前払費用に債務確定主義の適用を想定する見解(黒澤・前掲注 294『税務会計体系第 3 巻 税務費用会計』、9 頁〔富岡幸雄執筆〕、中村利雄＝岡田至康『法人税法要論』28 頁(税務研究会出版局 2013)、東京地裁平成 17 年 1 月 13 日判決・税資 255 号順号 9891 及びその控訴審である東京高裁平成 17 年 9 月 21 日判決・税資 255 号順号 10140 など)は企業会計上の両テストの前に同主義が適用されるという整理に基づくものであろうか。この点については、武田・前掲注 294「税法上の費用・債務の計上時期」、6 頁も参照。なお、債務の作用する範囲は企業会計上の費用に限定されているため、前払費用は既に当期の費用から除外されており、債務の確定が作用する余地がないとする見解として、小山・前掲注 260、124 頁参照。

²⁹⁸ 確定決算主義とは、①商法(会社法)上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること(法人税法 74 条 1 項参照)、②課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(法人税法 2 条二十五号、31 条 1 項、33 条 2 項など参照)、③別段の定めがなければ、「一般に公正妥当な会計処理の基準」に従って計算すること(法人税法 22 条 4 項)(平成 8 年 11 月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」第一章の四 3 参照)。

²⁹⁹ 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ』80 頁(中央経済社 2016)。すなわち、酒井克彦教授は、債務確定主義に従った費用の額のみが公正処理基準の処理に従うという構成で論じる方が、より法人税法 22 条の文理に即した解釈であるという見解を示されるのである(酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達(下)―東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決(判例集未掲載)を素材として―」税務事例 48 巻 2 号 3 頁(2016)参照)

カ 債務確定基準と権利確定主義との関係

債務確定基準と上述の権利確定主義との関係についても言及しておこう。債務確定基準は、収益の年度帰属を決定する基準である権利確定主義に対応する費用の年度帰属決定基準であるという見解がある³⁰⁰(ただし、債務確定基準を権利確定主義に対応する費用の年度帰属決定基準であると解する見解については、批判的意見も存在することに留意する必要がある³⁰¹)。かかる見解によるならば(又は両者のリーガルテストとしての共通性を重視するならば)、これまで蓄積されてきた権利確定主義に関する議論を債務確定基準の議論にも応用することができるかもしれない。

例えば、所得税法の事案において、最高裁昭和 53 年 2 月 24 日第二小法廷判決(民集 32 巻 1 号 43 頁)は、「収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである」と判示しており、債務確定基準についても同様のことがいえるかもしれない³⁰²。この点は、債務確定の判断基準を定める法人税基本通達 2-2-12 が「別に定めるものを除き」としていることとも通ずるところがある³⁰³。そして、権利確定主義の限界・例外の議論も参考となろう。すなわち、上述のとおり、収益(所得)の年度帰属決定基準について、権利確定という法的基準ですべての場合を律するのは妥当ではなく、場合によっては、利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での管理支配基準を適用することが妥当な場合もあると解されている。かかる考え方を費用の年度帰属の場面に持ち込むことが許されるならば、上述の原因たる契約が無効である支出については、債務確定基準ではなく、管理支配基準に準じて、費用の年度帰属を決定することも検討の対象となり得よう。

また、かかる見解は債務確定基準を明文化した昭和 40 年の全文改正前から存在していた権利義務確定主義の思想³⁰⁴を引き継いでいるように思われ、その理論的基盤は収益及び費用の上位概念としての所得概念やその基底にある純資産増加説³⁰⁵に帰するのかもしれない。かように所得概念論から権利義務確定主義を導出することが可能であるとすると、例えば、債務確定基

³⁰⁰ 裁判例として、宇都宮地裁昭和 54 年 8 月 30 日判決(行集 30 巻 8 号 1446 頁)、秋田地裁昭和 61 年 5 月 23 日判決(税資 152 号 169 頁)など参照。学説として、渡辺・前掲注 271、75 頁、田中・前掲注 2、502 頁の注(1)及び 505 頁、松沢・前掲注 217、115~116 頁、149~150 頁、武田昌輔「課税所得の基本問題(下)—法人税法 22 条を中心として—」『武田昌輔税務会計論文集』94 頁(森山書店 2001)〔初出 1980〕など参照。

³⁰¹ 立法の過程からは、明らかに費用についての引当て、見越しの制限規定にすぎないから、債務確定主義を権利確定主義と関連させて法的基準等の観点から論ずることは誤りであることを指摘するものとして、吉牟田勲=古市勇『法人税法総論』188 頁〔吉牟田勲執筆〕(財経詳報社 1985)、吉牟田勲『新版法人税法詳説—立法趣旨と解釈〔平成 10 年度版〕』57 頁(中央経済社 2007)がある。また、忠・前掲注 256、126 頁、渡辺・前掲注 256、171 頁も参照。

³⁰² この点については、中里・前掲注 225、1490 頁も参照。

³⁰³ 「別に定めるもの」の例として、租税の損金算入時期について定める法人税基本通達 9-5-1 がある。

³⁰⁴ 例えば、東京地裁昭和 24 年 5 月 12 日判決(税資 24 号 31 頁)、岐阜地裁昭和 27 年 2 月 9 日判決(税資 17 号 22 頁)など参照。なお、昭和 40 年の全文改正の方向性を決めた昭和 38 年 12 月 6 日付け税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第 2 の 4 の(10)も参照。

³⁰⁵ 法人税においても、「所得=消費+純資産増加」という包括的所得概念を前提として課税標準が選択されていると考えられるところ、法的擬制として認められるにすぎない法人に消費を觀念することはできない以上、法人の所得はただ純資産増加としてのみ把握されることになる(中里・前掲注 169、141 頁〔吉村政徳執筆〕)。

準を定める法人税法 22 条 3 項 2 号括弧書きは確認規定的色彩を帯びることにもなり、年度帰属決定基準を明定していない同法 22 条 3 項 3 号の損失についても債務確定基準に基づいて又は準じて帰属時期を決定すべきであるという解釈論や、課税所得計算を公正処理基準に委ねる際の法人税法側からの留保事項の 1 つに債務確定基準があることを強調するような解釈論へと派生する可能性も視界に入り込んで来る。

第 2 節 契機となった法人税に関する裁判例

次に、筆者が、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性を痛感するなどし、本研究を行う契機となった 3 つの裁判例を概観しておこう。

1 政令の租税法律主義適合性と規定内容の十分性

(1) 裁判例①：法人税法 65 条の合憲性等を認めた裁判例

法人税法 65 条は、「各事業年度の所得の金額の計算の細目」という見出しの下、「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。」としており、政令への委任の方法が包括的な規定(いわゆる包括的委任規定)である(行政立法ないし委任立法については次章参照)。かような包括的委任規定は、租税法律主義、とりわけ課税要件法定主義とどのように調和するのか、という素朴な疑問が惹起される。

この点、未払いの決算賞与(使用人賞与)について、法人税法 65 条の委任を受けて定める旧法人税法施行令 134 条の 2(現行の法人税法施行令 72 条の 2)の解釈・適用等が争われた事件において、大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日判決(判タ 1298 号 140 頁)、その控訴審である大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決(判タ 1319 号 79 頁)及び類似の事案における東京地裁平成 24 年 7 月 5 日判決(税資 262 号順号 11987)は、明示的又は黙示的に、法人税法 65 条の政令への委任の定めは租税法律主義に反しない旨判示した。

いずれの判決も、法人税法 65 条の租税法律主義適合性を認めており、そのこと自体の合理性については理解を寄せることができる。しかしながら、いずれの判決も、法人税法 65 条の政令へ委任する旨の定めは同法 22 条 2 項及び 3 項の各柱書きの別段の定めにあたるものではないという立場を取りつつ、上記政令の内容が、本法の規定内容と異なるような、いわば別段の定めにあたる側面を有していることを自認しているように思われ、そうであれば、各判決に内在する論理矛盾については容易には受け入れることができないと考える³⁰⁶。包括的委任規定をもって実質的に「別段の定め」にあたるような政令を定めることが許されるならば、租税法律主義は瓦解するものと解さざるを得ず、法人税法 65 条の委任を受けて制定された政令に対する租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性が高まると解する。しかも、これらの事件における国側の主張を前提とすると、これまで租税行政庁は、法人税法 65 条の政令へ委任

³⁰⁶ 同旨の見解として、渡辺徹也「法人税法における債務確定基準」税法学 575 号 285 頁(2016)など参照。

する旨の定めは同法22条2項及び3項の各柱書きの別段の定めにあたるという立場に立って、同条に基づく政令規定を制定していたことになるため、かかる統制の必要性は一層高いといえよう。なお、これらの判決は次章において再度考察する。

(2) 裁判例②：ヘッジ取引の有効性の判定方法が争われた裁判例

法人税法施行令 121 条 1 項 1 号(平成 20 年政令第 156 号による改正前のもの。以下この(2)において同じ。)は、法人税法(平成 20 年法律第 23 号による改正前のもの。以下この(2)において同じ。)61 条の 6 第 1 項に規定するヘッジ対象資産に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った場合に、当該デリバティブ取引等が当該ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であるか否かを判定する方法について、「期末時又は決済時におけるそのデリバティブ取引等に係る法 61 条の 6 第 1 項に規定する利益額又は損失額とヘッジ対象資産等評価差額とを比較する方法」とする旨定めていた。

他方、金融商品会計に関する実務指針 156 項は、企業会計上のヘッジ取引の有効性の判定方法について、ヘッジ開始時から有効性判定時点までの期間において、ヘッジ対象の相場変動の累計とヘッジ手段の相場変動の累計とを比較し、両者の変動額等を基礎にして判断することを原則とするが、オプション取引については、デリバティブ比較法(オプション価格の変動額とヘッジ対象の時価変動額を比較する方法)又は基礎商品比較法(オプションの基礎商品の時価変動額とヘッジ対象の時価変動額を比較する方法)により判定を行う旨定めている。

法人税法施行令 121 条 1 項 1 号はデリバティブ比較法を用いて判定するような規定振りであったが、国税庁はホームページ上に掲載している「オプション取引の有効性判定の方法について」と題する照会の回答等において、納税者が基礎商品比較法を用いることを認めていた。そして、この基礎商品比較法が法人税法施行令 121 条 1 項 1 号の定める繰延ヘッジ処理におけるヘッジの有効性の判定方法に該当するか否かが争われた、いわゆるアリコジャパン事件の東京地裁平成 24 年 12 月 7 日判決(判時 2190 号 3 頁)は、基礎商品比較法にいう「オプションの基礎商品の時価変動額」とはオプションの想定元本と当該基礎商品の時価変動額とを掛け合わせた金額をいうから、結局、基礎商品比較法は法人税法施行令 121 条 1 項 1 号に規定する有効性判定の方法とはいえないと判示した。

注目すべきは、判決が、国税庁のホームページ上の照会に対する回答等において、「オプション取引の有効性判定の方法として、基礎商品比較法によることを認めているところ、このような取扱いは、デリバティブ取引には多種多様な種類の取引が存在し、その内容も日々進化しており、すべての取引に対応する合理的な判定方法について、子細に政令で定めることは極めて困難であることなどに鑑みれば、合理的な取扱いである」旨の被告国の主張に対し、「基礎商品比較法が施行令 121 条 1 項 1 号に規定する有効性判定の方法として認められるか否かは、専ら同号の解釈により決められるべきものであって、通達の定めや実際の税務運用上の取扱いにより、その結論が左右されるべきものではない。」という正当な論理でこれを斥けるとともに、「オ

プション取引は、デリバティブ取引の中でも一般的ないし典型的な類型に属する取引であって、現に実務指針は、平成12年1月31日に公表された当初から、オプション取引の有効性判定の方法としてデリバティブ比較法と基礎商品比較法の2つを認める旨の明文の規定を設けていたのであるから、少なくともオプション取引について、政令において、実務指針156項と同旨の規定を設けることは十分に可能であったのであり、それにもかかわらず政令があえてそのような規定を設けなかった以上は、租税法規の解釈として、そのような規定があるものとして解することは許されないとわざるを得ない。」と判示している点である³⁰⁷。

判決は、法人税「法61条の6に規定する繰延ヘッジ処理の趣旨が、ヘッジ取引の実態を正しく示すことにあることに照らせば、企業会計上、ヘッジ取引として有効であると認められる取引については、税務上も、繰延ヘッジ処理が適用されることが望ましいといえることができる」とも述べており、このことと、オプション取引について、実務指針156項が定める基礎商品比較法と同旨の規定を政令に設けることは十分に可能であった旨の上記判示を併せ考慮すると、ヘッジ取引の有効性の判定方法として基礎商品比較法を定めていない旧法人税法施行令121条1項1号は、法人税法61条の6の趣旨等に照らして、その規定内容の不十分性を指摘することができそうである。そうであれば、同判決を一般化し、政令等に対して、その規定内容の十分性という観点からの統制の必要性という視点を得ることができる。なお、かような政令の規定内容の十分性という視点による現行の政令の検討は次章で行う。

2 通達の租税法律主義適合性

(1) 法人税法における分掌変更等退職給与の取扱い

役員の方掌変更、改選による再任等(以下「分掌変更等」という。)に伴い、会社が当該役員に対して退職給与(以下「分掌変更等退職給与」という。)を支給するケースがある。分掌変更等の場合には、役員が退職により会社との勤務関係を完全に終了する完全退職の場合と異なり、当該役員が当該会社において引き続き役員としての業務に従事することになるから、分掌変更等退職給与は完全退職の場合と同様の課税関係に服するかが問題となる。

この点、法人税法は、役員「退職給与」は原則として損金の額に算入することとしているが(法人税法22条3項2号、34条1項、4項、5項、施行令70条2号)、「退職給与」の定義規定を設けておらず、所得税法30条1項に定める「これらの性質を有する給与」というような包括的な定めも用意していない。したがって、分掌変更等退職給与を法人税法上の「退職給与」に含めしめることに対する法解釈上のハードルは、所得税法の場合ほど低くはない。

実際、これまで課税庁は、法人税法上の「退職給与」とは、本来的に、完全退職により支給する給与を意味し、いわゆる打切支給される退職給与や分掌変更等退職給与などの引き続き勤務・在職する者に対して法人が退職給与として支払う金員は、法人税法上の「退職給与」には

³⁰⁷ ただし、「実務指針156項と同旨の規定を設けることは十分に可能であった」という事情が法令解釈に与える影響については、より慎重な議論が求められるように思われる。

該当しないという立場に立った上で、企業においてそのような金員が支給されている実情等に鑑みて、かような退職給与のうち一定の条件を満たすものを、特例的に法人税法上の「退職給与」として取り扱ってきた(この際、課税庁は、課税上の弊害が生じることを危惧して、これらを未払金等に計上する場合は「退職給与」として取り扱わないことを原則としてきた。)

例えば、法人税基本通達 9-2-32 は、その本文において、分掌変更等退職給与については、「その支給が、例えば次に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる。」とした上で、その注書きにおいて、「本文の『退職給与として支給した給与』には、原則として、法人が未払金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない。」と定めている³⁰⁸。

(2) 裁判例③：分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入の可否等が争われた裁判例

分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入の可否等が争われた事件において、東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決(判例集未登載)は、分掌変更等退職給与も法人税法上の退職給与に該当するという解釈を採用した。本件訴訟は、法人税基本通達 9-2-32 の注書きの合理性を直接の争点としたものではないが、かような解釈を前提とすれば、およそ債務確定基準とは相容れない内容である同通達の注書きの租税法律主義適合性は強く疑われることになる。

本件訴訟においては、分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入時期も争われたところ、法人税基本通達 9-2-28 は、「退職した役員に対する退職給与の額の損金算入の時期は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とする。ただし、法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める。」と定めている。法人税法上、役員退職給与については、公正処理基準(法人税法 22 条 4 項)に基づいて、発生主義によって費用として認識されたもののうち、債務確定基準(同法 22 条 3 項 2 号)を通過したものが、当該事業年度の損金の額に算入することが認められるものと解されるところ、このただし書きの内容(以下「支給年度損金経理」という。)は、一種の現金主義の適用を認めるものであって³⁰⁹、発生主義を採用する企業会計原則(第 2 の 1A)に適合していない³¹⁰ものであるから、法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準に従ったものとは言い難く、法的根拠は薄弱であると言わざるを得ない³¹¹。

³⁰⁸ 法人税基本通達 9-2-35 も参照。なお、同通達 9-2-36 も未払金の計上を認めていない。

³⁰⁹ 渡辺淑夫『法人税解釈の実際』390 頁(中央経済社 1989)。なお、現金支出時をもって費用を計上することが例外的に認められるケースも絶無ではないと考える(東京地裁昭和 24 年 5 月 12 日判決・税資 24 号 31 頁、岐阜地裁昭和 27 年 2 月 9 日判決・税資 17 号 22 頁、長野地裁昭和 27 年 10 月 21 日判決・行集 3 卷 10 号 1967 頁、福岡高裁昭和 36 年 10 月 31 日判決・税資 34 号 273 頁、東京高裁昭和 41 年 2 月 16 日判決・税資 51 号 531 頁、東京高裁昭和 47 年 5 月 10 日判決・刑集 28 卷 6 号 324 頁など参照)。

³¹⁰ 例えば、飯野利夫『財務会計論 [3 訂版]』第 11 章(11-12)(同文館出版 1993)参照。

³¹¹ なお、旧法時代の裁判例であるが、大阪地裁昭和 41 年 1 月 31 日判決(税資 44 号 10 頁)は、費用は特段の事情のない限り発生主義(権利確定主義)に基づいて帰属時期を決すべきであり、従業員退職金はその支給義務発生日の属する事業年度に損金計上すべきであって、資金的余裕がなかったことは特段の事情に当たらないと判示

しかしながら、判決は、「支給年度損金経理は、役員退職給与を分割支給する場合における会計処理の一つの方法として確立した会計慣行であるということができる。」として、支給年度損金経理の会計慣行性を認めるとともに、「支給年度損金経理は、本件通達ただし書に依拠した会計処理であり、現実に退職給与が支給された場合において、当該支給金額を損金経理することにより、企業会計(税務会計)上、退職給与が支給された事実を明確にするというものにすぎず、当該事業年度における所得金額を不当に軽減するものではない」ことや、「金融商品取引法が適用されない中小企業においては、企業会計原則を初めとする会計基準よりも、法人税法上の計算処理(税務会計)に依拠して企業会計を行っている場合が多いという実態があるものと認められる」ことを述べた上で、「少なくともそのような中小企業との関係においては、本件通達ただし書に依拠した支給年度損金経理は、一般に公正妥当な会計慣行の一つであるというべきである。」として、支給年度損金経理の公正妥当性も認めた³¹²。

法人税基本通達 9-2-28 ただし書きの存在が、支給年度損金経理という会計慣行を形成してきた可能性(ただし、分掌変更等退職給与の場合ではなく、通常の役員退職給与の場合においてである。)は否定できないが、役員退職給与の損金算入時期は、発生主義によって処理すれば足りる場面であり、「法人税法上の計算処理(税務会計)」が企業会計の空白部分を補完する場合は状況が異なることに留意する必要があると考える。

支給年度損金経理の公正妥当性をも認める上記判示は、法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される」と判示した大竹貿易事件の最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決(民集 47 卷 9 号 5278 頁)に照らして、受け入れ難い。同最高裁判決から、実際に人為的に操作したか又は利益調整を行ったか否かにかかわらず、収益・費用の計上時期を人為的に操作する余地がある会計処理は、公正処理基準にも適合しないし、かつ、法人税法の企図する公平な所得計算の要請とも適合しないという法的価値判断の存在を読み取ることができるとすると³¹³、現金主義的な処理により法人における人為的な利益操作可能性を認めることとなる支給年度損金経理は、およそ公正妥当な会計処理であると評価することができるものではないと考える³¹⁴。この東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決の上

している。もっとも、被告の主張は、本件通達ただし書き自体が公正処理基準に反する内容ではないかという疑問を抱かせるものであるから、被告は、本件通達ただし書きの処理(支給年度損金経理)と本件会計処理とは異なるものであり、前者は公正処理基準に適合するが、後者はこれに反するものであることを説明する必要がある。そこで、被告は、経常収支が赤字とならない範囲で分割支給するという本件会計処理は通達の趣旨に反するものであり、公正処理基準にも適合しない旨主張したのであろう。

³¹² この点に対する批判として、酒井・前掲注 299「会計慣行の成立と税務通達(下)、2~3 頁参照。

³¹³ 収益の計上時期の文脈であるが、同最高裁判決は、「権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」と判示している。

³¹⁴ 原告は、本件退職慰労金を分割支給することとした理由について、「平成 19 年 8 月当時、本件退職慰労金全額を費用に計上すれば、それまでに続けてきた黒字決算が一転して巨額の赤字決算に転落し、金融機関におけ

記判示を推し進めると、租税法律主義適合性が疑われる租税行政庁による行政解釈(通達)が会計慣行を形成し、やがて、法人税法 22 条 4 項を通じて法規範化する、換言すれば公正処理基準となり得るのではないかと、しかもそれは相当広範囲にわたる可能性があるのではないかとという懸念が惹起される³¹⁵。したがって、法人税に関する通達に対する租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性が高まると考える(第 1 節 2(4)イ参照)。なお、法人税基本通達 9-2-28 のただし書きの租税法律主義適合性については、第 5 章第 5 節 12 で考察している。

第 3 節 小括

本章では、次章以降の考察の準備作業として、法人税法上の収益・費用に係る基本規定である法人税法 22 条 2 項の建付け・規定内容、同条 4 項の公正処理基準の意義と行政解釈との関係並びに収益・費用の年度帰属(計上時期)等について論じ、この点に関する本研究の理解や立場を明らかにした。その上で、筆者が、租税行政庁による行政解釈の統制の必要性に直面するなどし、本研究を行う契機となった 3 つの裁判例について考察を行った。

裁判例①(法人税法 65 条の合憲性等を認めた裁判例)によって、包括的委任規定をもって実質的に「別段の定め」に該当するような政令を定めることが許されるならば、租税法律主義は瓦解するものと解さざるを得ない上、これまで租税行政庁は、法人税法 65 条の政令へ委任する旨の定めは同法 22 条 2 項及び 3 項の各柱書きの別段の定めにと当たるという立場に立って、同条に基づく政令規定を制定していたことになるため、かかる政令規定に対する統制の必要性は一層高いことを痛感するに至った。裁判例②(ヘッジ取引の有効性の判定方法が争われた裁判例)においては、政令等に対するその規定内容の十分性という観点からの統制の必要性という視点を得ることができた。裁判例③(分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入の可否等が争われた裁判例)に対しては、租税法律主義適合性が疑われる租税行政庁による行政解釈(通達)が会計慣行を形成し、やがて、法人税法 22 条 4 項を通じて法規範化する、換言すれば公正処理基準となり得るのではないかと、しかもそれは相当広範囲にわたる可能性があるのではないかとという懸念が惹起されることから、法人税の通達に対する租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性が高まることを指摘した。いわば通達による会計慣行の組成と、当該通達ないし当該会計慣行の法人税法 22 条 4 項を媒介とした法規範化という現象が生起することへの懸念ともいえるべきものであるが、第 5 章第 5 節で取り上げる租税法律主義適合性が問題となる通達の検討場面において、かかる懸念がより現実的なものとなることを指摘しておく³¹⁶。

る債務者区分(格付け)が引き下げられ、資金調達に悪影響が及ぶことが強く懸念されたため」と主張した。

³¹⁵ 同趣旨の懸念を表明するものとして、酒井・前掲注 210、39 頁以下参照。また、酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達(上)・(下)―東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決(判例集未掲載)を素材として―」税務事例 47 巻 11 号 1 頁以下(2015)、48 巻 2 号 1 頁以下(2016)も参照。

³¹⁶ ただし、公正処理基準に適合する通達は裁判所からの支持を得ることができるとしても、このことは通達自身に一般的な法的拘束力が付与されることを意味するのではなく、あくまでも法人税法 22 条 4 項を適用した結果として法的拘束力が認められるにすぎないことに注意する必要がある(清永敬次「法人税法 22 条 4 項について」税法学 202 号 29 頁(1967))。

次章及び次々章において、実際に租税法律主義適合性が問題となる政令及び通達を摘示することによって、租税行政庁による行政解釈の租税法律主義適合性という観点からの統制の現実的ないし実地的な必要性について論じることを試みるが、本研究が上記のような最近における法人税関係の裁判例に接したことを契機としたものであることなどを考慮して、次章及び次々章において考察する政令及び通達は、主として法人税に関するものとする。

また、考察の対象の中心を法人税に関する政令及び通達とする理由について付言しておこう。結論を先取りして述べるとするならば、現に発出されている租税行政庁による行政解釈の内容に目を向けると、行政解釈の統制に対する実際上の必要性を肯定することができる。例えば、現行の政令又は通達の中には、租税法律主義の観点からその内容に疑問が持たれる又は検討の余地があるものが少なからず存在する。かような政令又は通達は、所得税法や相続税法にも存在しているが、とりわけ法人税法において、かかる観点からの考察を行う必要性が高いと考える。それは、一般論として、法人税は、本来的に法技術的な存在である法人を納税義務者としていることに加えて、組織再編成、連結納税、国際取引、金融取引又は資本取引など、法人が行う複雑多様かつ専門技術的な取引や事業活動等に対応するために、一般的・抽象的な内容あるいは専門技術的な内容を法律で定めた上で、個別的・具体的な内容あるいはより噛み砕いた内容については、政令又は通達等で臨機応変に定めざるを得ない面があるからである。しかも、法人税には、各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な規定の定立を政令に委任する包括的政令委任規定(法人税法 65 条)並びに当該業年度の収益の額及び損金の額は公正処理基準に従って計算されるものとする企業会計準拠主義を定めるものであって、法律よりも行政解釈の規律密度を高める下地となる規定(同法 22 条 4 項)が存在し、実際上も、量的・質的に行政解釈の規律密度が高いと解されるからである。

第4章 租税に関する政令の現状と統制の必要性

現行の租税に関する政令に対して、主として租税法律主義適合性の観点から何らかの統制の必要性が高いと考える。それは、①政令の影響力の大きさ及び②現行の政令の中にはその規定内容の租税法律主義適合性に疑問を提起し得るものが存在することに由来する。①については既に第2章第2節4で述べているため、本章では②について論証する。

以下、行政立法一般の議論を概観した後(第1節)、租税法領域に視点を移した上で、授権法律の委任の方法に関する問題と委任命令の内容等に関する問題とに分けて考察を進めるが(第2節)、本研究が法人税法施行令に関して興味深い判断を示した最近の裁判例(第3章第2節の裁判例①及び②)に影響を受けていることとの関係上、法人税法施行令を考察の中心に置くこととし、とりわけ、法人税法65条(包括的委任規定)の租税法律主義適合性(第3節)、法人税法65条の委任を受けて制定された各政令における授権法律との適合性(第4節)及び政令の規定内容の十分性(第5節)について検討を行う。また、行政立法に対する司法統制(行政訴訟による裁判的統制)に関する議論について確認する(第6節)。

第1節 行政立法(委任立法)一般の議論³¹⁷

租税に関する政令の議論に入る前に、政令一般の知識ないし議論について確認する。すなわち、政令とは、国会からの委任に基づいて行政機関が制定する法規範であるが、その憲法上の問題点や制定する上での限界について確認してきおきたい。

1 行政立法の憲法適合性

(1) 憲法41条の意義

憲法41条は、国会以外の機関が、直接又は間接に国民を拘束し、あるいは国民に負担を課する新たな法規範を創設することはできないことを定めている。したがって、法規の定立は国会の定める規範である法律の形式によってのみ可能である(法律の法規創造力の原則)³¹⁸。もっとも、憲法は、法律がその所管事項を定める権能を、その他の法形式、ことに行政機関が制定する命令に授権する行政立法(委任立法)を許容するものであると解されている³¹⁹。

³¹⁷ 行政立法という講学上の用語については、「内閣又は行政機関若しくはその機関の職員が、命令、規則又は訓令・通達その他の準則(準拠すべき定め、ルール)であって公にするものを定める行為であって、処分その他法令を個別事項へ当てはめる行為にあたらぬもの」というように、訓令・通達などの行政規則を含む意味で用いられる場合もあれば(平成16年12月17日付け行政手続法検討会「行政手続法検討会報告」3頁)、「行政主体または行政機関が制定する、行政組織または行政活動を規律する(成文の)規範であって、行政主体または行政機関を対外的に拘束し、裁判基準になりうるもの」というように対外的な拘束力を有しない行政規則を含まない意味で用いられる場合もある(平岡久『行政立法と行政基準』5頁(有斐閣1995))ことに留意する必要がある。外部的法的拘束力を有しない行政規則の制定については、立法という用語を当てることは誤解を生じさせかねないため、本稿では後者の用語法に従う。

³¹⁸ 宮沢・前掲注3、343頁、樋口陽一ほか『注釈日本国憲法 下巻』834頁以下(青林書院1988)、芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』114頁(有斐閣2006)参照。

³¹⁹ 宮沢・前掲注3、574頁以下参照。判例として、最高裁昭和25年2月1日大法廷判決(刑集4巻2号73頁)、最高裁昭和33年7月9日大法廷判決(刑集12巻11号2407頁)、最高裁昭和40年3月26日判決(刑集19巻2

敷衍すると、憲法 41 条は「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である。」と規定し、国会が国の立法権を独占していることを明らかにしているが、このことは、2 つのことを意味していると解されている。第 1 に、立法権は国会が独占することを意味し、国会による立法以外の立法が、原則として許されないことを意味する(国会の独占的立法の原則)。これは、明治憲法では、いわゆる行政権による立法が広い範囲で認められ、行政府(天皇)による独立命令や緊急勅令が、議会の関与なしに制定されていたが、日本国憲法は、そのようなものを一切認めないこととする趣旨で規定されたものである³²⁰。第 2 に、国会の立法権は完結的なものであり、他の機関の参与が必要とされないことを意味している(国会の単独立法の原則)³²¹。

憲法 41 条の「立法」の意義について、形式的意味の法律、すなわち所定の手続に従って「法律」という名において定立され特定の形式的効力を備えた規範の定立をさすのか、実質的意味の法律、すなわち何らかの実質的標識に基づいて識別される内容を持つ規範であり、立法権を国会に独占させる本条の趣旨から見て、直接又は間接に国民を拘束し、あるいは国民に負担を課する新たな法規範の定立を指すのか問題となる³²²。通説は、形式的意味の法律の制定であると解すると、国会以外の機関、例えば内閣が独立命令、すなわち法律の規定を実施するための執行命令とも、法律の委任に基づく委任命令とも異なり、法律とは独立に制定される命令を制定する権能を持つと解したとしても、本条に反しないこととなり、本条の趣旨が失われてしまうことを理由に、実質的意味の法律の制定であると理解する³²³。かかる理解によれば、法規の定立は国会の定める規範である法律の形式によってのみ可能であることになる³²⁴。

以上のことから、「国会以外の機関が、直接又は間接に国民を拘束し、あるいは国民に負担を課する新たな法規範を創設することはできない」という命題が導かれる。

(2) 委任立法の合憲性

上記命題の「例外」³²⁵として位置付けるかどうかはともかくとして、法律がその所管事項を定める権能を、その他の法形式、ことに命令に与える(授権する)委任立法は、日本国憲法下においても認められていると解されている³²⁶。すなわち、憲法の条文には憲法が委任立法を予定していることを窺わせるものが存在するし(憲法 73 条 6 号、74 条等参照)、判例も、憲法 41 条

号 83 頁)参照。

³²⁰ 宮沢・前掲注 3、340 頁。

³²¹ 宮沢俊義『憲法』233 頁以下(有斐閣 1951)、小林直樹『憲法講義(下) [新版]』142 頁(東京大学出版会 1981)。

³²² 宮沢・前掲注 3、343 頁。

³²³ 樋口・前掲注 318、834 頁以下。

³²⁴ 芝池・前掲注 318、114 頁。

³²⁵ 小林・前掲注 297、145 頁は、委任立法を国会による立法権独占の原則の例外と位置付けられる。他方、佐藤功『ポケット註釈全書 憲法(上)(新版)』632 頁(有斐閣 1983)は、内閣が制定する政令に対する立法の委任について、「政令は法律を実施するため、または法律の委任に基づくものであるから、国会による立法の例外ではないというべき」と述べられる。なお、国会の独立的立法の原則の例外としては、「議員規則」(憲法 58 条 2 項)や「最高裁判所規則」(憲法 77 条 1 項)が挙げることができる。

³²⁶ 宮沢・前掲注 3、574 頁。

は、委任立法を一切認めない趣旨ではないと解している(最高裁昭和 25 年 2 月 1 日大法廷判決・刑集 4 卷 2 号 73 頁、最高裁昭和 33 年 7 月 9 日大法廷判決・刑集 12 卷 11 号 2407 頁、最高裁昭和 40 年 3 月 26 日判決・刑集 19 卷 2 号 83 頁参照)。したがって、法律から委任を受けた法形式は、委任の限度内で、法律の所管事項をその内容として規定することが認められる³²⁷。

憲法の条文には憲法が委任立法を予定していることを窺わせるものが存在するという点について付言すると、憲法には、委任立法を認める直接的な規定はないが、憲法 73 条 6 号ただし書きの存在に着目して議論を展開する見解が一般的である。同号本文は、内閣の職務権限として「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」と規定し、内閣は法律を執行するための命令(執行命令)を定めることを明らかにしているが、いわゆる委任命令を制定することができるかどうかについては明らかにしていない³²⁸。しかしながら、同号ただし書きが、「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」と規定しており、憲法は内閣による委任命令の制定を当然の前提にしているものと解されている³²⁹。

憲法 73 条 6 号は、正面から委任立法を是認したものではないが、法律の委任が実際において必要な場合が非常に多いこと、それが適当に利用される限り忍ぶべからざる弊害を伴うものではないこと、同号ただし書きは法律の委任の存在を予想していると見るべきこと、元来法律の委任を認めない趣旨であったと解されるマッカーサー草案の規定を日本側が国会開会中の緊急措置を講じる必要性を説いた上で、内閣要綱で現在のように改め、法律の委任という言葉の特に入れたという立法経緯があること、などから考えて、日本国憲法は、委任立法を容認していると解することが妥当であろう³³⁰。なお、憲法 73 条 6 号ただし書きは「罰則」についてのみ言及しているが、委任立法が罰則を設ける際にのみ許されるものではないことは当然であり、そのことは内閣法 11 条の規定にも現れている。

このような委任立法が必要とされる実際上の理由として、①専門技術的事項に関する立法の要求が著しく増大したこと、②事情の変化に即応する機敏な適応性が要求される事項についての立法分野が大きくなったこと、③法律の一般的規定では地方的特殊事情を律することが困難な場合が多いこと、④客観的公正が特に望まれる事項についての立法など、国会が全面的に処理するのは必ずしも適切でない分野も存することを挙げるのが可能であり、委任立法はこの

³²⁷ 宮沢・前掲注 3、574 頁。

³²⁸ 憲法 73 条 6 号本文とただし書きを、執行命令と委任命令の区別に対応させる理解は再検討する余地はある。

³²⁹ 樋口・前掲注 318、1101 頁以下。

³³⁰ 宮沢・前掲注 3、576 頁以下。憲法 73 条 6 号の制定に関する総司令部側と日本側の交渉過程について、佐藤達夫「日本国憲法成立史 6」ジュリスト 86 号 50～51 頁(1955)参照。なお、佐藤功「わが国における委任立法」公法研究 14 号 39 頁(1956)は、佐藤達夫氏のかかる記録から、総司令部側でも委任命令を認めていたが、委任命令に関する規定は「マッカーサー草案にはなかったのであるからそれは当然のこととして豫定していたものと思われる」とされ、憲法 73 条 6 号が委任命令の根拠ではなく、むしろ委任命令が認められるということを当然の前提としたものであると論じられる。憲法 73 条 6 号の制定経緯については、田中館照橋『行政裁判の理論』70 頁以下(有斐閣 1987)も参照。

ような実際上の必要から条理上当然に認められるという見解が示されている³³¹。

かように、實際上、必要な法規のすべてを国会が法律という形式で提供することは、現実的ではなく、適切ではない場合もあるため、(憲法 73 条 6 号、74 条等の存在を前提としても)憲法上の根拠は明示的ではないという問題もあるが、法律の委任(授權)に基づいて、行政機関が法規を制定することが一般に認められている。授權側の法律又は条項における委任の方法が個別具体的・限定的であればあるほど、換言すれば、委任の趣旨・目的・内容・範囲等が明確であればあるほど、受任側の法形式である委任命令は、「国会が立法権を行使することにより制定されたもの」又は「国民の意思が反映されているもの」という評価が妥当することになる。かような態様での委任立法は、日本国憲法上許容され得ると解する。「国会以外の機関が、直接又は間接に国民を拘束し、あるいは国民に負担を課する新たな法規を創設することはできない」という命題と矛盾することはないからである。このことは、憲法 41 条が、権力分立の原則を採用し、立法権は国会にのみ属し、国会のみが立法権を行使するものであるとする趣旨に照らしても、妥当な結論であると解される。

2 行政立法の限界

(1) 授權法律の憲法適合性

かように憲法は行政立法を容認するものと解されるが、立法権の無制限の委任を認めるものではない。権力分立の原則を採用している日本国憲法は、その 41 条において立法権が独占的に国会に帰属するとしている。このことからすると、他の機関への立法権の委任を認めるとしても、立法事項を法律に定めずに全面的ないし無制限的に政令に委任する白紙的委任などのように憲法 41 条の趣旨を没却させるような委任は許されない³³²。この点、判例は授權法律の憲法適合性の判断に当たり、「広範な概括的な委任」であるとして違憲とし³³³、「具体的委任」であるとして合憲としている³³⁴。したがって、国会は、他の機関に立法権を委任する場合には、原則的事項については自ら法律をもってこれを定め、授權される側の機関が当該授權に基づいて命令を制定するに際して従うべき基準を確立しなければならない³³⁵。

そうすると、授權法律においては、国会が法律事項を命令に委任する場合におけるその委任

³³¹ 樋口・前掲注 318、1101 頁以下。

³³² 逆に、行政立法がどのような機能をもつ規定を定めることができるかという点について、平岡久教授の整理によれば、従来の学説は、法律の①補充的規定、②具体的特例的規定、③解釈的規定、④施行細則的規定であると説いている(平岡・前掲注 317、37 頁)。

³³³ 最高裁昭和 27 年 12 月 24 日大法廷判決(刑集 6 卷 11 号 1346 頁)。

³³⁴ 最高裁昭和 27 年 5 月 13 日判決(刑集 6 卷 5 号 744 頁)。

³³⁵ 委任(授權)の方法については、執行命令と委任命令とは異なると解されている。すなわち、執行命令は、一般的授權に基づいて制定することができ(内閣府設置法 7 条 3 項、国家行政組織法 12 条 1 項、行政機関の保有する情報の公開に関する法律 26 条、行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律 52 条)、委任命令は、法律の個別的な授權がなければならない(憲法 73 条 6 項ただし書き、内閣法 11 条、内閣府設置法 7 条 4 項、行政組織法 12 条 3 項)。したがって、法規命令の制定には法律の授權が必要であるが、このことが實際上、特に意味を持つのは、委任命令の制定の場合であると解されている(芝池・前掲注 318、115 頁)。

の方法の憲法適合性が問題となる(国会による委任の合憲性の問題)³³⁶。この場合において、白紙的委任に当たるか否かの判断基準は必ずしも明白ではないが、例えば、平岡久教授は、行政立法の規律対象と行政立法が規律する際の基準(行政立法を制約する基準)という 2 つの側面について、授権法律による委任の方法が問題にされるべきであるという見解を示されている³³⁷。また、平岡教授は、実際には授権法律においては、上記行政立法を制約する基準が明記されていることは少ないが、明文の欠如をもって直ちに違憲と断じることができず、①当該授権条項、②授権条項に関係のある他の諸条項、③授権法律全体の趣旨・目的の解釈を通じて行政立法を制約する基準(当該行政立法の目的、規定することのできる手段の限界、制定の際に考慮すべき要素等)が相当程度に明確になる限りは、なお違憲のものであるとはいえない(反面、授権法律の目的等を考慮しても行政立法に際しての行政機関の裁量を限定する十分な基準が不明確である場合には、そのような授権は違憲のものになり得る)という見解を示されており³³⁸、参考となる。

(2) 委任命令の授権法律適合性

他方、委任命令においては、授権法律との適合性が問題となる(行政機関が制定する命令の適法性の問題)と解される。すなわち、行政機関は、法条の形式をもって、行政主体と私人の関係の権利・義務に関する一般的規律である法規命令を定めることができる。法規命令は、行政機関内部に対して効力を発揮するのみならず、相手方私人と行政主体の関係を規律し、紛争が生じたときに裁判所がこれを適用する裁判規範となり得るという意味で外部効果を有するものである。そして、法律からの委任を受けて制定される法規命令たる委任命令においては、法的拘束力を伴って、私人との権利・義務の内容自体を定めることが可能である³³⁹。ただし、委任命令は法律による委任の範囲を超えた内容を定めることはできない。これは、行政機関が法律からの委任を受けて制定する命令の法律適合性の問題である。なお、関係条項等に違反する委任命令は、同時に授権条項にも違反していると考えられる³⁴⁰。また、委任命令の内容は、授権法律との適合性のみならず、上位規範たる憲法との適合性が問題となることはいうまでもない。

(3) 法規命令と行政規則

行政法における従来の学説によれば、行政機関が法条の形式をもって置く定めについては、相手方私人と行政主体の関係を規律し、裁判規範となり得る法規命令と、とりわけ行政機関相互を拘束するが、私人に対する関係では規律する効果を持たない(法規としての性質をもたな

³³⁶ 白紙的委任か否かが争われた事件として、国家公務員の政治的行為の制限に係る人事院規則への委任を合意とした最高裁昭和 33 年 5 月 1 日第一小法廷判決(刑集 12 卷 7 号 1272 頁)、猿払事件の上告審である最高裁昭和 49 年 11 月 6 日大法廷判決(刑集 28 卷 9 号 398 頁)がある。

³³⁷ 平岡・前掲注 317、41 頁以下。

³³⁸ 平岡・前掲注 317、43 頁。

³³⁹ 塩野・前掲注 105、102 頁以下。

³⁴⁰ 平岡・前掲注 317、52 頁参照。

い)行政規則の2つに分類される。そして、法規命令は、権利・義務関係の内容自体でなく、その内容の実現のための手続に関する執行命令と、法律の委任により、私人との権利・義務の内容自体を定める委任命令に分類され、法規命令の制定、すなわち行政権による法規の定立は、法律の法規創造力の原則から、委任命令という方法に限定されると解されている³⁴¹。ただし、執行命令と委任命令の区別はそれほど明確ではないことも指摘されている³⁴²。

法技術という点からすると、法律の定めはある程度抽象的なものにとどめ、より具体的な、しかしなお一般的な規律として定める必要がある場合に法規命令が用いられる³⁴³。法規命令には、内閣が制定する政令(憲法 73 条 6 号、内閣法 11 条)と内閣総理大臣・各省大臣が制定する内閣府令(内閣府設置法 7 条 3 項、4 項)・省令(国家行政組織法 12 条 1 項)などがある。内閣は、憲法及び法律の規定を実施するために政令を制定し、内閣総理大臣・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、内閣府令・省令を制定する。一般的には、政令は施行令、内閣府令・省令は施行規則として公布されることが多く、租税法においても、各税法の下に、政令として〇〇税法施行令、省令として〇〇税法施行規則が定められることが通例である。

第2節 租税行政立法の議論

1 租税行政立法の憲法適合性

租税行政立法の合憲性は憲法 41 条のみならず、憲法 30 条及び 84 条との関係でも問題となる。すなわち、現行憲法上、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うとともに、新たに租税を課し、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らなければならない(租税法律主義。憲法 30 条、84 条)。これによれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできないし、国民は租税の納付を求められることはないはずであるから³⁴⁴、立法機関ではない租税行政庁が国民の納税義務を左右するような規範を制定することが憲法上許されるのかという点が問題となる。

この点、租税法律主義との関係においても、行政立法は許容されるものと解されている³⁴⁵。例えば、後述する大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決(判タ 1319 号 79 頁)は、憲法 30 条及び 84 条に定める租税法律主義によれば、租税については、納税義務者、課税標準及び税率等の課税要件並びに賦課徴収の手続は法律によって定めることが必要であることを確認した上で、次のとおり判示して、租税行政立法の憲法適合性を肯定している。

³⁴¹ 塩野・前掲注 105、102 頁以下。

³⁴² 塩野・前掲注 105、105 頁。

³⁴³ 塩野・前掲注 105、104 頁参照。

³⁴⁴ 金子・前掲注 1、73 頁。

³⁴⁵ もっとも租税行政立法の限界論は、行政法一般の法領域における行政立法の限界論と同様に論じられるべきであるかという問い立てに対し、租税法律主義の存在意義を強調し、租税行政立法の成立過程に厳格な租税法律主義による法的統制がなされるべきことを説くものとして、増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』103 頁以下(成文堂 2006)参照。

「租税法規は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象とするものであり、課税の公平及び徴税の適正等の観点から技術的かつ細目的な定めを設ける必要があるとともに、上記のような経済事象の変動に即応した規律を行う必要があることを考慮すれば、課税要件等に係る技術的細目的事項まですべて法律によって定め、また、経済事象の変動に即応して法律を制定又は改廃することは實際上困難であり」、「憲法もこのような場合を予定して、憲法 84 条において『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、課税要件等の定めを政令に委任することを許容しているものと解される。」

上記判示は、租税行政立法の憲法適合性を認めるに当たって、前段部分において実際上の根拠、後段部分において憲法規定上の根拠を確認するものである。これは、行政立法一般の憲法適合性を認める説明方法と構成を同じくするもので、前節のとおり、行政立法一般の憲法適合性が肯定されることを併せ考慮すれば、妥当な内容であると考えられる。

2 租税行政立法の限界

租税行政立法の限界とは、租税行政庁が国民の納税義務を左右するような規範を制定することが憲法上認められるとして、どの範囲まで、どの程度までの規範を制定することが許されるかという問題である。このことは、国会ないし法律による租税行政立法の統制の問題としての側面を有している。

憲法 41 及び 84 条の存在から、政令が法規範としての性質を帯びて法的拘束力を認められるためには、法律の委任(授權)が必要となる。そして、判例は、租税法律主義の原則に基づき、納税義務者、課税物件、課税標準などの課税要件のみならず、賦課、納付、徴収の手續もまた、法律により規定すべきであるとしている(最高裁昭和 30 年 3 月 23 日大法廷判決・民集 9 卷 3 号 336 頁、最高裁昭和 37 年 2 月 21 日大法廷判決・刑集 16 卷 2 号 107 頁、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決・民集 39 卷 2 号 247 頁)。したがって、法律の委任がないにもかかわらず、政令によって、新たに納税義務を課したり又は課税要件、賦課・徴収の手續を新たに定めることは許されない。この点、金子宏教授は、課税要件法定主義との関係で問題になるのは、法律と行政立法(政令・省令等)との関係であるとされた上で、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得ないことは、いうまでもないし(法律の留保の原則)、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明らかである(法律の優位の原則)と述べられる³⁴⁶。

委任の方法・あり方という点では、行政立法一般の議論と同様に、国会の立法権を侵すような白紙的な委任は許されないと解されている。まず、租税に関する法律を執行する責任者たる租税行政庁は、かかる法律の執行のために必要な規定(執行命令)については、法律の委任を特に必要とせず、自らの責任において定め得る一方³⁴⁷、課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に

³⁴⁶ 金子・前掲注 1、77 頁。

³⁴⁷ 金子・前掲注 1、77～78 頁。

関する定めとしての委任命令については、法律の個別の授権がある限りにおいて定め得る。憲法 41 条は国会こそが唯一の立法機関であることを宣言していることを考慮すれば、具体的・個別的委任のみが許されるものであって国会の立法権を放棄するのに等しいような大幅な委任(白紙的委任)は許されない³⁴⁸。すなわち、憲法 41 条が定める立法における国会中心主義の精神に照らせば、国会の立法権を侵すような白紙的な委任は許されないと解すべきであるから、委任命令で規定し得べき事項は、法律の補充的規定、法律の具体的規定及び法律の解釈的規定にとどまるべきもので、法律そのものを形式的に変更し廃止する規定のごときを設けることはできないと解される³⁴⁹。

かような理解は、憲法 84 条、とりわけ課税要件法定主義の趣旨からも導くことが可能である。すなわち、金子宏教授は、「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る」とし、具体的・個別的委任であるといい得るためには、「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、この基準に該当しない委任規定は、一般的・白紙的委任として無効であり、したがってそれに基礎を置く政省令の規定も無効となるという見解を示される³⁵⁰。

かような見解に立つ裁判例として、例えば、大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決(行集 19 巻 6 号 1130 頁)が、「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解するのが相当である。」と判示しているほか、同旨の裁判例がいくつか散見される³⁵¹。

ただし、具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任の区別をもって、授権法律の憲法適合性を判断するとしても、両者は、多分に相対的なものであって、その区別はそれ程明確ではないという指摘も可能である³⁵²。

第 3 節 法人税法 65 条の租税法律主義適合性

1 委任の方法の包括性

授権法律の租税法律主義適合性という点で、注目すべき条文がある³⁵³。それは、法人税法 65

³⁴⁸ 金子・前掲注 1、77 頁。

³⁴⁹ 田中二郎『行政法総論』367 頁(有斐閣 1959)、同『新版行政法上巻〔全訂第 2 版〕』161 頁以下(弘文堂 1978)。

³⁵⁰ 金子・前掲注 1、77 頁。

³⁵¹ 大阪地裁平成 11 年 2 月 26 日(訟月 47 巻 5 号 977 頁)、大阪高裁平成 13 年 2 月 2 日判決(訟月 48 巻 8 号 1859 頁)、東京高裁平成 13 年 10 月 30 日判決(判例集未登載)、大阪高裁平成 13 年 11 月 14 日判決(税資 251 号 順号 9021)、岡山地裁平成 21 年 3 月 19 日判決(税資 259 号 順号 11163)など参照。

³⁵² 樋口・前掲注 318、1103 頁以下参照。

³⁵³ 本稿においては、政令への委任規定として法人税法 65 条を中心に取り上げたが、これ以外の個別的な委任規定で、課税要件法定主義の見地から検討する余地があると考えられるものとしては、例えば、課税の対象となる収益事業の具体的内容につき政令に委任する同法 2 条 13 号がある(齊藤稔『租税法律主義入門』145 頁(中央経

条に代表されるいわゆる包括的委任規定である³⁵⁴。法人税法 65 条は、「各事業年度の所得の金額の計算の細目」という見出しの下、「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。」とするものであり、政令への委任の方法が包括的な規定であるといえる³⁵⁵。かような法人税法 65 条に基づいて制定された政令は、主として法人税法施行令の 132 条から 139 条の 6 に収められている。

2 法人税法 65 条の包括性に対する疑問

「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。」と規定する法人税法 65 条は、例えば、「内国法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として第二十二条第三項…の規定により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金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額…のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法(償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法)に基づき政令で定めるところにより計算した金額(次項において「償却限度額」という。)に達するまでの金額とする。」(下線筆者)として、減価償却の方法を個別具体的に政令に委任している法人税法 31 条 1 項と比較すると、その委任の方法の包括性が容易に実感できるであろう³⁵⁶。そうすると、法人税法 65 条は白紙的委任規定として、租税法律主義に反するのではないかという素朴な疑問が惹起される。法人税法 65 条における委任の方法の包括性を問題視する学説が存在することは、いわば当然のことであるといえよう³⁵⁷。

濟社 1992)参照)。なお、岡山地裁平成 21 年 3 月 19 日判決(税資 259 号順号 11163)は、法 2 条 13 号は「政令に対する委任の目的、内容、程度等を限定し、委任の範囲を明らかにしている」から、租税法律主義に反するものではないと判示している。同判決や後述する大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決(判タ 1319 号 79 頁)及び東京地裁平成 24 年 7 月 5 日判決(税資 262 号順号 11987)の租税法律主義適合性に関する判示に接すると、租税行政立法の場面では課税要件法定主義や課税要件明確主義が後退しているかの印象を受けざるを得ない。また、資本金等の額又は利益積立金額の具体的内容につき政令に委任する同法 2 条 16 号又は 18 号も挙げておく(岡村・前掲注 171『法人税法講義〔第 3 版〕』、318 頁、田中・前掲注 71、246 頁参照)。

³⁵⁴ 同様の包括的委任規定として、所得税法 68 条、相続税法 67 条の 2、国税徴収法 186 条などがある。

³⁵⁵ 上記委任の文言から、同条は委任命令ではなく執行命令の制定を委任したものと解し(浅野一郎『立法技術入門講座第 1 巻 立法の過程』233 頁(ぎょうせい 1988)、法制執務研究会編『新訂 ワークブック法制執務』49 頁以下(ぎょうせい 2007)、長谷川彰一『改訂 法令解釈の基礎』29 頁(ぎょうせい 2008)参照)、同条を根拠に政令において権利・義務関係の内容自体を定めることは不可能であるという立論も可能であろう。他方、委任命令と執行命令の区別は不明な点があるし、結局は、授權法律の憲法適合性と委任命令の法律適合性の問題であることに変わりはないという立論もあり得よう。

³⁵⁶ このほか、法人税法には、「選定をすることができる償却の方法の特例、…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。」とする同法 31 条 6 項のように、個別の条文の末尾に置かれ、個別具体的な委任部分とやや包括的な委任部分とを併せ持った規定がある。なお、同様の内容を定める所得税法 49 条 2 項における委任の方法が租税法律主義の趣旨に反しないことを認めた裁判例として、東京高裁平成 18 年 4 月 27 日判決(税資 256 号順号 10382)参照。

³⁵⁷ 中川一郎「税法における包括委任規定の再検討(1)・(2・完)」税法学 188 号 1 頁以下、189 号 1 頁以下(1966)、村井正「判解」租税判例百選 15 頁(1968)、波多野・前掲注 38、274 頁以下。

3 法人税法 65 条の租税法律主義適合性を肯定する学説

これに対して、法人税法 65 条の租税法律主義適合性を認める学説や裁判例は少なくない。これらは、いかなる論拠に基づいて、同条の租税法律主義適合性を肯定するのであろうか。

例えば、法人税法 65 条は、「個々の事項の細目を政令で定めるといふものとはややその趣を異にしている。もとより、『所得の計算に関し必要な事項』という限定を付してはいるが、その内容はきわめて広範であって、むしろ一般的な委任ともいえるものである。このような広範な委任を設けなければならない理由としては、税法の特殊な性格をあげる必要があるであろう。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い。したがって、その内容がきわめて複雑であり、また技術的にしさいにわたるものである。このような意味においては、もとより、その大綱を法律をもって定め、この細目を政令で補うことが必要なことはいうまでもない。しかもなお、所得の計算については多くの問題が残されている。経済は常に動いているものであって、その中において新しい問題がいくつか常に生起している。それらが経済の中に生起する限り、なんらかの意味において税に関連することは明らかである。したがって、このような場合に、直ちに法律によってその内容を規定するまでもなく、すで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、その技術的な内容を、あたかも個々のものについて政令で委任したと同様な意味において一般的な委任を行うことが許されてしかるべきであり、また、客観的には必要であるともいえるであろう。」という見解がある³⁵⁸。この見解は、法人税法 65 条のような包括的委任規定を定めておくことの、実際上の必要性や合理性を強調することで、同条の租税法律主義適合性を肯定するものである。

また、租税法律主義の要請から見て、法人税法 65 条におけるような相当広汎な委任が許されるかどうか疑問が生ずるとした上で、「もっとも単に委任の枠が広いかどうかだけで問題を考えることはできないであろう。委任の枠が広いものであっても、そのような広い枠の委任をしておく合理的な必要性がある場合には、直ちに租税法律主義に反するということができない」という見解がある³⁵⁹。この見解も、包括的委任規定の実際上の必要性とその合理性を条件に、同条の租税法律主義適合性を認めるものである。

そして、金子宏教授も、法人税法 65 条について、旧法の 9 条 8 項とは異なり、文字どおり

³⁵⁸ 吉国二郎＝武田昌輔『法人税法 法令解説篇 [昭和 53 年版]』354 頁以下(財経詳報社 1978)。なお、同書 357 頁においては、法人税法 65 条を根拠として制定されている政令について、「いずれの規定も、特に重要な事項を創設する性質のものではなく、法律を補足するものとして、個別の政令委任事項と実質的にはたいした差異はないものと認められる。」という見解が示されている。

³⁵⁹ 税法研究所・前掲注 269、A4127 頁 [清永敬次執筆]。同書 4127 頁は、「いずれにしても少なくとも立法論として、本条の委任に基づく今日の施行令の規定は速やかに法律に移すべきであると思われる。その上で各規定についてどうしても政令に委任しておく必要があると思われる点だけを政令に委任すれば十分であろう。なお、委任に基づく政令の規定が委任の範囲を越えることが許されないことはいうまでもない。したがって、本条の委任に基づく政令の規定が、特に第 2 款から前款までに定めるところに反するものであってはならない。現在の施行令の規定にはそのような規定はないように思われる。」と続けている。

補足的な定めを政令に委任する趣旨であることを前提とした上で、その合憲性を支持する立場であることを宣明される³⁶⁰。

裁判例に目を移すと、裁判所は、委任の趣旨等を合理的に解釈することで、一貫して同条の租税法律主義適合性を認めているといえ³⁶¹、最近の裁判例(次の4参照)においてもその傾向は顕著である³⁶²。

4 法人税法 65 条の租税法律主義適合性を肯定する裁判例

未払いの決算賞与(使用人賞与)について、法人税法 65 条の委任を受けて定める旧法人税法施行令 134 条の 2(現行法人税法施行令 72 条の 2)の解釈・適用等が争われた事件において、大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日判決(判タ 1298 号 140 頁)、その控訴審である大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決(判タ 1319 号 79 頁。以下「大阪高裁平成 21 年判決」という。なお、上告審である最高裁平成 23 年 4 月 28 日第一小法廷決定・税資 261 号順号 11680 は納税者側の上告を棄却及び上告受理申立てを不受理)及び類似の事案における東京地裁平成 24 年 7 月 5 日判決(税資 262 号順号 11987。以下、本章において、「東京地裁平成 24 年判決」という。)は、明示的又は黙示的に、法人税法 65 条の政令への委任の定めは租税法律主義に反しない旨判示している。ここでは、両判決の判示内容の妥当性を検討する。

(1) 大阪高裁平成 21 年判決の判旨

ア 法人税法 65 条を根拠として使用人賞与の損金算入時期を定めていた法人税法施行令 134 条の 2 第 1 項(平成 18 年政令 125 号による改正前のもの。以下、便宜上、平成 18 年政令第 125 号による改正前の法人税法施行令 134 条の 2、平成 22 年政令第 51 号による改正前の同法施行令 72 条の 5、平成 28 年 3 月政令第 146 号による改正前の同法施行令 72 条の 3 を区別することなく「本件政令」という。)の適用要件を満たさないことを理由になされた法人税の更正処分(いわゆる決算賞与を未払計上した場合の損金該当性を否定する内容の更正処分)等の適法性が争われた事件において、大阪高裁平成 21 年判決は、大要次のとおり判示して、同条の租税法律主義適合性を認めている。

イ まず、判決は、租税については、納税義務者、課税標準及び税率等の課税要件並びに賦課徴収の手続は法律によって定めることが必要であること(租税法律主義)を確認した上で、「も

³⁶⁰ 金子・前掲注 36「租税法の基本原則」、55 頁。

³⁶¹ 法人税法 65 条の前身である昭和 40 年全文改正前の旧法人税法 9 条 8 項と同項の委任を受けて制定された政令を巡って下級審裁判例が多数存在するが、裁判所は旧法人税法 9 条 8 項を白紙的委任規定として違憲と判断することには消極的であった。この点に関しては、金子・前掲注 1、78 頁、金子・前掲注 36「租税法の基本原則」、54 頁以下、波多野・前掲注 38、271 頁以下、新井隆一『税法の原理と解釈』63 頁以下(早稲田大学出版局 1967)参照。

³⁶² 白紙的委任規定として憲法適合性が問題とされた場合に、租税法以外の法領域における最高裁判所の態度は幾分寛容であるように思われる(最高裁昭和 33 年 5 月 1 日第一小法廷判決・刑集 12 卷 7 号 1272 頁、最高裁昭和 49 年 11 月 6 日大法廷判決・刑集 28 卷 9 号 398 頁、最高裁平成 5 年 3 月 16 日判決・民集 47 卷 5 号 3483 頁参照)。

つとも、租税法規は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象とするものであり、課税の公平及び徴税の適正等の観点から技術的かつ細目的な定めを設ける必要があるとともに、上記のような経済事象の変動に即応した規律を行う必要があることを考慮すれば、課税要件等に係る技術的細目的事項まですべて法律によって定め、また、経済事象の変動に即応して法律を制定又は改廃することは實際上困難であり、憲法もこのような場合を予定して、憲法 84 条において『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、課税要件等の定めを政令に委任することを許容しているものと解される。」として、租税法領域においても行政立法の現実的必要性を認め、このことは憲法 84 条が許容するところであると説示する。その上で、判決は、授權法律の租税法律主義適合性を判断する基準について、「憲法の採用する租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件等の定めを一般的又は包括的に政令に委任することは許されず、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令に委任することが許されるのはその技術的細目的事項に限られると解するのが相当である。」(下線筆者)として、政令委任事項の限界を「技術的・細目的」事項と設定する。

ウ かような一般論を踏まえ、同判決は、法人税法 65 条の政令への委任の趣旨について議論を移す。ここで、同判決は、法人税法 21 条が内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は各事業年度の所得の金額とする旨、同法 22 条 1 項が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旨、同条 2 項が各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、資本等取引を除く取引に係る当該事業年度の収益の額とする旨、同条 3 項が各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、売上原価等、販売費等、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とする旨をそれぞれ定め、法人税の課税標準である所得の金額の計算の要素となる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とともに、同法 23 条ないし 64 条が、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・時期を定めていることを確認する。

エ そして、法人税法 65 条の政令へ委任する旨の定めは同法 22 条 2 項、3 項の各柱書きの別段の定めにあたるという被控訴人(国)の主張に対して、このような解釈によれば、法人税「法 65 条の委任によって、法 23 条ないし法 64 条の定め以外にも、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、それでは、法人税の課税標準である所得の金額を計算するための 2 大要素である益金と損金について、政令によって通則である法人税法 22 条 2、3 項に対する別段の定めをすることができることになり、その結果は法人税の税額に直ちに影響するものである上、法 22 条 2、3 項の各柱書の『別段の定め』については何らの限定がないことを併せ考慮すれば、このような政令への委任は租税法律主義に反するものといわざるを得ない」とした上で、むしろ、法人税法 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、同条には『に関し必要な事項は、政令で

定める』との文言が使用されているが、この文言は、法の定めについての技術的細目的事項を政令に委任したものであることが明らかな法 23 条 8 項〔筆者注：現行 9 項〕、24 条 3 項、29 条 2 項、31 条 6 項、32 条 8 項等々においても用いられていること、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、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つ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、3 項の各柱書の『別段の定め』には当たらないと解するのが相当である。」(下線筆者)として、被控訴人の上記主張を排斥する。

オ かような判示を経て、判決は、法人税法 65 条は、「法 22 条ないし 64 条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定」であるとして、その租税法律主義適合性を肯定する。

(2) 東京地裁平成 24 年判決の判旨

ア 本件政令(平成 22 年政令第 51 号による改正前の法人税法施行令 72 条の 5)の各要件を満たさないことを理由に、未払の期末決算賞与等の損金算入を否定する法人税の更正処分等の適法性が争われた事件において、東京地裁平成 24 年 7 月 5 日判決は、大要次のとおり判示して、法人税法 65 条の租税法律主義適合性を認めている。

イ まず、判決は、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準及び税率等の課税要件並びに租税の賦課徴収の手続についても、法律において明確に定めることが必要であること(租税法律主義の原則)を確認した上で、「もっとも、租税法規は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象とするものであり、課税の公平及び徴税の適正等の観点から専門的、技術的かつ細目的な規定を設ける必要があるとともに、上記のような経済事象の変動に即応した規律を設ける必要があることに鑑みれば、課税要件等の細部についてまですべて法律において規定することは實際上困難であって、憲法も、課税要件等の規定について、一定範囲において政令に委任することも許容しているものと解される。」として、租税法領域における行政立法の現実的必要性を肯定し、このことは憲法 84 条が許容するところであると説示する。

ウ その上で、判決は、「憲法の採用する租税法律主義の趣旨に鑑みれば、課税要件等の定めを一般的又は包括的に委任することは許されず、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令その他の下位法令に委任することが許されるのは、その技術的、細目的事項に限られるものと解するのが相当である。」(下線筆者)として、政令委任事項の限界を「技術的・細目的事項」と設定する。

エ かような一般論を踏まえ、判決は、法人税法 65 条の政令への委任の趣旨について議論を移す。すなわち、判決は、大阪高裁平成 21 年判決と同様に、法人税の課税標準について定め

る法人税法 21 条及び 22 条 1 項の内容を確認した上で、このように課税標準の要素を成す益金と損金については、同法 22 条 2 項、3 項においてその内容及び帰属年度についての基本原則を定め、同法 23 条ないし 64 条(同法第 2 編第 1 章第 1 節第 3 款(23 条)ないし第 10 款(現行の 64 条の 4。ただし、平成 18 年 1 月期については平成 19 年法律第 6 号による改正前の第 7 款、64 条、平成 20 年 1 月期については平成 20 年法律第 23 号による改正前の第 9 款、64 条の 3。以下同じ。))において、各経済事象に応じた益金及び損金の内容及び帰属年度について個別に詳細に定めていると判示する。

オ かような判示を経て、判決は、法人税法 65 条は、「その見出しが『各事業年度の所得の金額の計算の細目』とされていることなども併せ考えると、同法第 2 編第 1 章第 1 節第 2 款ないし第 10 款(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のが相当である。」として、法人税法 65 条の租税法主義適合性を暗黙裡に認める。そして、判決は、このことにとどまらず、「したがって、本件政令は、同法 22 条 3 項の技術的、細目的事項を定めることを目的として、同法 65 条の委任に基づいて制定されたものと認められる。」と続けて判示している。判決は、本件政令が技術的・細目的事項を定める目的をもって制定されたものであると解することにより、本件政令の授權法律適合性をも容認するための下地を作り上げている見るべきであろう。

(3) 両判決の判示内容の考察

ア 法人税法 65 条の租税法主義適合性

法人税法 65 条の文言自体からは、委任立法において規律可能な対象項目や規律の程度の限界線は明らかではない。したがって、同条は、憲法の許容しない白紙委任規定に該当するのではないかという疑念が湧出することには理解を寄せることもできる。また、大阪高裁平成 21 年判決が、仮に被控訴人(国)が主張するように、法人税法 65 条は法人税法 22 条 2 項、3 項の各柱書きの別段の定めには該当すると解すると、法人税の課税標準である所得の金額を計算するための 2 大要素である益金と損金について、政令によって通則である法人税法 22 条 2、3 項に対する別段の定めを設けることができることなどからすれば、このような政令への委任は租税法主義に反すると判断したことは妥当であると解される³⁶³。

他方、同判決が、法人税法 65 条は同法 22 条 2 項、3 項の各柱書きの別段の定めには該当するものではないと判断するに当たり、①法人税法 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、②同条には「に関し必要な事項は、政令で定める」との文言が使用されているが、この文言は、法の定めについての技術的・細目的事項を政令に委任したものであることが明らかな同法 23 条 8 項(現行 9 項)、24 条 3 項、29 条 2 項、31 条 6 項、32 条 8 項等々においても用いられていること、③仮に同条の趣旨が通則としての法人税法 22 条

³⁶³ なお、法人税法 65 条を別段の定めと位置付ける見解として、吉牟田・前掲注 277、60 頁がある。

2項及び3項に対する別段の定めを同法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ことにあるとすれば、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」とすべきであるが、同条はそのように規定せずに「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」と規定していることを考慮した上で、結論として、法人税法65条は、同法22条ないし64条の規定内容の施行のために³⁶⁴必要な技術的・細目的事項を定めることを政令に委任する規定であると判断したこと(上記(1)エ参照)は、法人税法65条の文理解釈ないし同法の体系的解釈として一定の説得力を有するものとする。

この大阪高裁平成21年判決の判示に対応する東京地裁平成24年判決の判示は上記(2)エ及びオであるところ、この東京地裁平成24年判決の判示は大阪高裁判決とは若干理由付けが異なるものの、法人税法65条の文理解釈のみならず、同法の体系的解釈も併せ考慮することにより、同条の租税法律主義適合性を認めるものであると解され、やはり一定の説得力を認めることができる。

両判決が示すように、授權条項たる法人税法65条の包括委任的な語感のみにとらわれず、同条の文理解釈や同法の体系的解釈を行うことにより、同条が憲法に適合するという結論を導き出すことも可能であるとする³⁶⁵。もっとも、かかる見解によれば、いかに授權法律そのものの文言が白紙委任的なものであるとしても、当該授權法律について憲法上許されないような白紙委任に該当しない範囲で政令委任したものであると解釈することになり、当該授權法律が違憲とされることは事実上なくなるのではないかという疑問を投げかけ得る。委任の対象項目や規律の程度の限界線について、委任の文言そのものから明示的に汲み取ることができるよう

³⁶⁴ ただし、法人税法65条の委任を受ける政令が「法22条ないし64条に関連するものであれば何でもよい」というのであれば、極論すると、法22条ないし64条の規定の委任を受けた各政省令の規定は、全て法65条の委任を受けた規定にすれば足りることになる」ことを問題視する見解として、品川芳宣「判解」税研152号73頁(2010)、同「判解」TKC税研情報19巻3号78頁(2010)参照。また、法人税法65条の文言が「第2款から前款(所得の金額の計算)に定めるもののほか」として、「第2款」を含んでいるからこそ同法22条の通則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りはしないかという疑問を提起するものとして、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117頁(2014)参照。

³⁶⁵ なお、新井隆一教授は、法人税法65条に「計算」という文言が用いられてはいても、同条は決して計算の方法を定めるものではなく、計算の方法を用いて算定する前提となるべき基礎、つまり「益金の額」・「損金の額」の概念内容を定めているものであり、「『益金の額』・『損金の額』とはいかなるものを指すか、という概念内容についての法律の文言の表現では、不十分なところを補充し、明確にするために必要な定めをすることを、政令に委任したものと理解すべきである」と述べられる。その上で、新井教授は、憲法が白紙委任規定を禁止していることを理由に、「法人税法65条の規定を上記のように理解したとしても、その意味する規定内容は、きわめて限定的なものである、としなければならないはずである。つまり、この法人税法65条の規定によって定められる政令の規定内容は、この『第二款から前款まで(所得の金額の計算)』の規定によって特定された概念内容の範囲を超越しないように定めなければならないのであるから、この規定の定めていない益金の額もしくは損金の額に算入し、または算入しない、とする内容を、積極的にも、消極的にも、あらたに政令によって定めることはできない、と理解するべきものである」という見解を示される(新井隆一「税法における包括委任規定の違憲性」経営法学ジャーナル15号41頁(1967))。

かかる見解は、例えば、法人税法65条にいう「計算」とは単なる計算を意味するのか、新井教授が述べるように益金の額・損金の額の概念内容(具体的な中身)までを含めた表現であるのか、あるいは法人税法22条4項にいう「計算」とは異なる意味であるかなど、法人税法65条の「計算」の意義についての議論を深化させる機縁となり得る点で傾聴に値する。

に明確にすべきではないかという視点である。

イ 包括的委任規定における「包括的」の意義

かように、法人税法 65 条の租税法律主義適合性を認める両判決の理由付けは一定の説得力を有するが、なお検討しておかなければならないことがある。それは、両判決が包括的委任規定である法人税法 65 条の租税法律主義適合性を認めたことは、「憲法の採用する租税法律主義の趣旨に鑑みれば、課税要件等の定めを一般的又は包括的に」政令に委任することは許されないという両判決の各判示部分(上記(1)イ及び(2)ウ)と整合的であろうかという点である。この点は、「包括的」という語の意味内容を検討することで両判決の理解するところに接近できるかもしれない。

委任の方法について、やや分析的に述べると、「委任の対象項目」(差し当たり、政令で定める項目の範囲を図る物差しのことをこのように表現する。)については、減価償却に関するものうち「償却の方法」を定めることを委任する法人税法 31 条 1 項の委任部分は個別具体的であるといえ、「各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な事項」を定めることを委任する同法 65 条の委任部分は包括的であるといえる。

また、「委任の程度」(差し当たり、別段の定めや本法の解釈から直ちには導くことができないような新たな定めを政令で定立することを認めるほどのものであるかというように、委任の強度ないし行政機関に認められた立法裁量の大きさを測る物差しのことをこのように表現する。)については、法人税法 31 条 1 項は、同条の規定自体が別段の定めである上、文言上も、「償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法」として、いわゆる定額法・定率法のような同項に明記されている方法以外の新たな償却の方法を定めることまでも政令に委任している。したがって、無限定ではないものの、委任の程度は比較的強いといえそうである。

他方、両判決が示した理解によれば、法人税法 65 条は、同「法 22 条ないし 64 条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定」であるにとどまり、別段の定め当たる規定ではなく、また、政令で別段の定めを創設することまでも委任する趣旨を含むものではない。そうすると、法人税法 65 条における「委任の程度」は、同法 31 条 1 項の上記委任部分に比して弱いものである。このことに加えて、課税所得計算の骨組みが法律に定められていること(法人税法 22 条の通則規定とその別段の定め)を考慮すると、「委任の対象範囲」が広範であることは、国会の主体性の問題等はあるとしても、直ちに課税要件法定主義に反するものではなく³⁶⁶、行政機関における立法裁量の限界線は、明示的ではないが、注意深く凝視してみれば、明確に引かれていると解することにも一理あろう。この意味では、法人税法 65 条をして、単に「包括的委任規定」と呼ぶことは誤解を生じさせる

³⁶⁶ 税法研究所・前掲注 359、4127 頁以下参照。

ものであるかもしれない。さすれば、両裁判決が法人税法 65 条の租税法律主義適合性を肯定したことは、両判決における「課税要件等の定めを一般的又は包括的に」政令に委任することは許されないという各判示部分(上記(1)イ)及び(2)ウ)と必ずしも矛盾しないと見ることができそうである。

ウ 技術的・細目的事項という基準に対する不安

両判決は、授権法律の租税法律主義適合性について、課税要件等の定めを一般的又は包括的に委任することは許されず、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令その他の下位法令に委任することが許されるのは、その技術的・細目的事項に限られるという判断基準を採用している(上記(1)イ及び(2)ウ参照)。しかしながら、「課税要件等に係る技術的・細目的事項」という用語の意義は必ずしも自明のものではないから、かかる基準の存在をもって、授権法律の租税法律主義適合性が担保されるものと解することには心許ない面がある。

そして、かかる不安は、次節で考察するとおり、両判決が、本件政令について本法と異なる内容を定めていることと自ら認めながら、課税要件等に係る技術的・細目的事項を定めたものにすぎない旨判示していることを考慮すると、一層強いものとなる。この点に関する両判決の態度は、「課税要件等に係る技術的・細目的事項」という用語をどのような意味で用いているのかという点を探求しようとする読み手を視界不良に陥らせるものである。

ただし、「租税法立法においても、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る」³⁶⁷という通説が示す授権法律の憲法適合性の判断枠組みについて、必ずしも自己完結的なものではないのではないかという指摘をなし得る³⁶⁸。また、通説の判断枠組みそれ自体がその適用においては一義的に明白とはいえないという問題があることは既に指摘されているところである³⁶⁹。租税法領域において授権法律の憲法適合性の判断枠組みとして、いかなる基準を定立すべきであるかという点については、今なお議論の余地が残されていると考える。この点は、憲法や行政法の学説・判例等に照らして考察を進めることが求められる一方³⁷⁰、租税法独自の観点から考

³⁶⁷ 金子・前掲注 1、77 頁。

³⁶⁸ 通説の判断枠組みを授権法律の憲法適合性に関する唯一の枠組みとして適用する場合には、「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たとしても、課税要件等に係る基本的事項までを政令以下に委任する「目的・内容及び程度」であるとすれば、それは課税要件法定主義に抵触する可能性があるという問題がある。

³⁶⁹ 佐藤英明「判批」判例時報 1570 号 183 頁(1996)。

³⁷⁰ 山下清兵衛弁護士は、行政立法に対して、法律の委任がどこまで許容されるかは、憲法 30 条、31 条、32 条、41 条、73 条 6 号、84 条、行政手続法 38 条、その他ドイツ基本法 80 条を参考にし、裁判例の中に記述された基準を総合してまとめると、おおむね、①委任の必要性と合理性があること、②具体的かつ個別的委任であること、③権利侵害性の軽微なこと、④覇東裁量化、⑤救済方法の存在すること、⑥パブリックコメントによるチェックを受けることの 6 基準が判断の指針とされていると論じられる(山下清兵衛「行政立法と解釈改憲」笠原

察を進めることも必要であり³⁷¹、この意味で複眼的思考が求められよう。

第4節 法人税法 65 条を根拠とする政令の授權法律適合性の問題

授權条項である法人税法 65 条の合憲性が認められると、次に問題となるのは、同条の委任を受けて制定された各政令における授權法律との適合性である。以下では、このような観点から、法人税法 65 条を根拠とする政令の授權法律適合性を検討する必要性を説いた上で、同条を根拠とする政令の中にはその規定内容の租税法律主義適合性に疑問を提起し得るものが存在することを論じてみたい。

1 検討の必要性

前述のとおり、大阪高裁平成 21 年判決は法人税法 65 条の政令へ委任する旨の定めは同法 22 条 2、3 項の各柱書きの別段の定めには当たらないことを明言した。この事件において、被控訴人(国)は、法人税法 65 条の政令へ委任する旨の定めは同法 22 条 2 項、3 項の各柱書きの別段の定めには当たると主張していたが、かかる主張は明確に排斥されたのである。このこと自体は妥当であるが、問題は表層部分よりも根が深い。すなわち、かかる国の主張を前提とすると、これまで租税行政庁は、法人税法 65 条の政令へ委任する旨の定めは同法 22 条 2 項、3 項の各柱書きの別段の定めには当たるという理解の下で、同条に基づく政令規定を制定していたことになる³⁷²。このことを前提とすると、大阪高裁平成 21 年判決は、法人税法 65 条は同「法 22 条ないし 64 条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定」であると位置付けたものの、法人税法 65 条に基づいて制定された政令の中には、かような意味での技術的・細目的事項とはおよそいえないような、本法との関係でいうところの別段の定めの内容を有するものが潜んでいても不思議ではない。ここに、法人税法 65 条を根拠とする政令の授權法律適合性を検討する必要性を認めることができる。

そこで、法人税法 65 条に基づいて制定された施行令の内容を検討した結果、同条に基づいて制定された政令(法人税法施行令 132 条ないし 139 条の 6)³⁷³の中にも、租税法律主義適合性

俊宏編『日本法の論点 第1巻』52頁(文真堂 2011))。

³⁷¹ なお、清永敬次教授は、「ある法律の規定において租税に関する重要な事項を命令に委任する場合に、当該委任規定が租税法律主義に違反すると考うべきかどうかの問題は、結局そのような委任をなすだけの合理的な必要性がそこに存するかどうかによって、判断せざるを得ない」と述べられる(清永・前掲注 2、30 頁)。この点は、田中・前掲注 71、246 頁も参照。

³⁷² ただし、国の訴訟担当者が主張する本件政令の趣旨が、本件政令の制定者・立案者の趣旨と、常に整合するものとは限らないという問題はある。

³⁷³ これらの政令に対し、三木義一教授は、「法人税法では 65 条で所得計算の細目を政令に委ね、これを受けて施行令 132 条以下で様々な規定が設けられている。借地権等も施行令 137 条以下ではじめて具体的な課税要件が規定されているように思われる。これらは、法の具体的委任を受けたといえるかどうかについては疑問がないわけではない。」とされる(三木義一「判解」税研 106 号 44 頁(2002))。また、品川芳宣教授は、法人税「法 65 条の委任を受けた政令の規定が全体に鵠的である」と表現される(品川芳宣「判解」TKC 税研情報 19 巻 3 号 77 頁(2010))。なお、「法人税法施行令 132 条以下の規定は、所得金額の計算上、損金算入できるか否か理論上問題のある項目について、損金算入を認めるとしているような規定が多く、そのために課税の公平を害するとは思われないから、納税者側から違憲と主張されることもないであろう。」という指摘がある(齊藤・前掲注 353、54

等の観点から見直しが必要であるものが存在することが確認された。この原因の一端が法人税法 65 条の委任の文言や委任の対象範囲の包括性にあるならば、同条の改正を検討する必要があると考える。

以下では、再び大阪高裁平成 21 年判決及び東京地裁平成 24 年判決を素材として本件政令の授權法律適合性を考察するとともに、法人税法 65 条に基づいて制定された政令のうち主として租税法律主義適合性の観点から見直しが必要であると解されるものがあることを指摘する。

2 本件政令の授權法律適合性

(1) 本件政令の内容

本件政令(ただし、平成 18 年政令第 125 号による改正前の法人税法施行令 134 条の 2)の規定内容は次のとおりである³⁷⁴。

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…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。

頁)。

³⁷⁴ なお、平成 18 年政令第 125 号による改正後の法人税法施行令 72 条の 5 において、柱書きが次のとおり変更されているが、各号の内容に変更はない。

「内国法人がその使用人に対して賞与(臨時的な給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。))のうち、退職給与、他に定期的給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び法第 54 条第 1 項(新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等)に規定する新株予約権によるもの以外のものをいい、法第 34 条第 5 項(役員給与の損金不算入)に規定する使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対する賞与を含む。)を支給する場合には、当該賞与の額について、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において支給されたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。」(下線筆者)

ここでは指摘にとどめるが、下線部分については、あくまで「その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する」としているのであって、必ずしも「当該各号に定める事業年度において」損金の額に算入することを意味するものではないという解釈もあり得よう(この場合、支給日基準と債務確定基準等との異同が問題となる。)。他方、平成 18 年政令第 125 号による改正前の法人税法施行令 134 条の 2 が「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。」と規定していたところ、下線部分は、かかる規定部分と別意に解すべき積極的理由はないという解釈もあり得えよう。損金算入時期の明示性という点だけを見れば、改正前の規定振りの方が優れているように思われるが、差し当たり、後者の解釈に従って考察を進める。

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(…) その支給をした日の属する事業年度

1号は、①就業規則等に定められている支給予定日が到来していること、②使用人にその支給「額」が通知されていること、③支給予定日又は通知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がされていることという要件をすべて満たしている賞与については、支給予定日又は通知日のいずれか遅い日の属する事業年度の損金の額に算入することを規定している。逆に、同号は、現実の支払があることまでは要件としておらず、また、支給額の通知について、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して行われていることまでも要件とはしていないことがわかる。

2号は、就業規則等に支給予定日の定めがない場合又は就業規則等に支給予定日の定めがあるものの当該支給予定日が到来していない場合でも、①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していること、②①の通知金額を当該通知し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月以内に支払っていること、③当該支給額につき通知日の属する事業年度において損金経理をしていること、という要件をすべて満たしている賞与については、その通知日の属する事業年度の損金の額に算入することを規定している。

3号は、1号、2号に掲げる賞与以外の賞与については、支給額の通知や損金経理がなくとも、支給日の属する事業年度において損金の額に算入することを規定している。

なお、裁判例等は、本件政令について、その3号を原則的な定めとして位置付ける、すなわち実際に支払われた日の属する事業年度を使用人賞与の原則的な損金算入時期とするものと理解する傾向にある³⁷⁵。例えば、東京高裁平成27年10月15日判決(判例集未登載)は、本件政令について、「賞与については実際にその支払がされた日の属する事業年度に損金算入を認めることを原則とした上で(3号)、未払賞与については、1号及び2号において、債務として確定しているといえる時期又は適正な見積りができるか若しくは支出されることが確実といえる時期にあると判断できる状態にあるものに限って、例外的に損金算入を認めることとしている」と判示している(東京地裁平成24年判決及び国税不服審判所平成22年9月2日裁決・裁決事例集80集129頁も参照)。

以下、かような本件政令の規定内容は、収益対応基準又は債務確定基準との適合性が疑われる部分が存在し、その授權法律適合性には強い疑問を抱かざるを得ず(次の(2)参照)、これと反

³⁷⁵ この点は、『平成10年版 改正税法のすべて』279頁(大蔵財務協会1998)に依拠しているのかもしれない。

し、本件政令の授権法律適合性を認める大阪高裁平成 21 年判決及び東京地裁平成 24 年判決の判旨には賛同できないことを論じる(次の(3)参照)。

(2) 本件政令の内容に対する疑問

ア 賞与の支給実態等と具体的請求権発生時期

本件政令の内容が収益対応基準又は債務確定基準と適合しないのではないかという疑問を提起するに当たり、わが国における賞与の支給実態等と具体的請求権の発生時期について先に考察を行っておく。

まず、賞与の支給実態等について考察する。賞与(一時金又はボーナスともいう。)とは、毎月の月例賃金とは別に、夏季、年末ないし年度末ごとに使用者から使用人に対して支払われる給与であって、もともと戦前から終身雇用制や年功賃金制などとともに、労使関係を支える重要な制度として普及、定着を遂げてきたものである。戦前の賞与は、使用者の一方的判断に基づく恩恵的性格の濃い給与であったが、戦後は労使の団交により金額や支払方法が決定されるようになり、また労働者の生活水準の向上とともにその額も次第に増加して、今日では労働者の生活費の重要な構成し部分を占めるまでになっているといわれている³⁷⁶。現在では、賞与は、慣行に基づいて支給される場合もあるものの、就業規則等に支給の定め又は支給予定日等の定めが存在し、これらに基づいて支給されることが多い。そして、賞与は、一般に、利益分配的性格、賃金の後払い的性格、功勞報償的性格、生活補填的性格、勤勞奨励的性格といった種々の性格を有している。かような賞与については、支給対象者が支給日に在籍していることを支給の要件とする支給日在籍要件³⁷⁷が定められていたり、支給の有無及び具体的な支給額は、企業の業績・財政状況及び支給対象者の勤務成績等の査定に基づいて、使用者の裁量判断により又は労使交渉等を経て決定されることが通例となっている。このようなことから、実際に賞与の支給があるまで具体的な支給額は明らかにならず、個々の使用人に対する具体的な支給額の通知は実際の支給をもって行われているというのが現状である。

かような賞与の支給実態等については、法人税の裁判例においても、おおむね同様の判示がなされている(大阪高裁平成 21 年判決及び東京地裁平成 24 年判決のほか、広島地裁平成 4 年 8 月 6 日判決・税資 192 号 324 頁、東京高裁平成 27 年 10 月 15 日判決・判例集未登載など参照³⁷⁸)。

³⁷⁶ 片岡・前掲注 279、231 頁。

³⁷⁷ 内容的にも合理性が認められる支給日在籍要件の効力を認めたものとして、最高裁昭和 57 年 10 月 7 日第一小法廷判決(集民 137 号 297 頁)、最高裁昭和 60 年 11 月 28 日第一小法廷判決(集民 146 号 165 頁)参照。なお、従来の学説が肯定してきた支給日在籍要件の合理性に対して、再検討を試みる論稿として、山田省三「賞与の支給日在籍条項をめぐる法理の再検討」山口浩一郎ほか編『経営と労働法務の理論と実務』209 頁以下(中央経済社 2009)参照。

³⁷⁸ 賞与の支給実態等に関しては、平成 8 年 11 月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」第 2 章の 6(3)のほか、本多淳亮「賞与・一時金の法的性格」沼田稻次郎編『労働法の解釈理論』197 頁以下(有斐閣 1976)、菅野和夫『労働法〔第 11 版〕』421 頁以下(弘文堂 2016)、土田道夫『労働法概説〔第 3 版〕』100 頁以下(弘文堂 2014)、片岡・前掲注 279、231 頁以下、中窪裕也＝野田進『労働法の世界〔第 10 版〕』204 頁以下(有斐閣 2013)、

次に、上記のような賞与の支給実態等を踏まえて、賞与の具体的請求権の発生時期について考察する。労働者の使用者に対する賃金請求権は、原則として労働契約上の根拠(労働協約、就業規則、事実たる慣習である労使慣行の存在、合意)に基づき発生する。労働契約上の根拠によって当事者の合意内容が明らかにならないのであれば、賃金請求権は、賃金の支払時期(履行期)に関する民法上の任意規定(624条)に従って、債務の本旨に従った労務の提供又は報酬単位期間の経過とともに発生する。賞与についても、労働契約上の根拠がなければ請求権は発生しない。具体的な請求権を肯定するためには、支払時期、具体的金額やその算定方法が明確でなければならない³⁷⁹。

この点、荒木尚志教授は、賞与については、「就業規則等に『賞与は毎年2回、6月と12月に支給する』といった条項が置かれることが多いが、このような抽象的条項のみでは賞与の額は確定せず、賞与に対する具体的請求権が成立しているとはいえない。賞与の具体的な額は、労働組合がある場合は通例、労使交渉を経て、組合がない場合は使用者が具体的な算定方式や支給額を決定することによって決まる。」とされる³⁸⁰。また、菅野和夫教授は、「賞与の請求権は、就業規則によって保障されているわけではなく、各時期の賞与につき労使の交渉または使用者の決定により算定基準・方法が定まり、算定に必要な成績査定もなされて初めて発生する。」と述べられる³⁸¹。

裁判例を概観すると、これらの学説とおおむね同様の判示をする下級審裁判例がある(例えば、東京地裁平成12年2月14日判決・労判780号9頁、東京地裁平成15年10月29日判決・判タ1146号247頁、大阪地裁平成22年5月21日判決・労判1015号48頁など参照)。また、学校法人である上告人に雇用され、その設置する私立学校に勤務する教職員である被上告人らが、上告人が期末勤勉手当(賞与)を一方的に減額し、一部しか支払わなかったと主張して、上告人に対し、当該手当の残額等の支払を求めた事件において、最高裁平成19年12月18日第三小法廷判決(集民226号539頁)は、「上告人の期末勤勉手当の支給については、給与規程に『その都度理事会が定める金額を支給する。』と定めがあるにとどまるというのであって、具体的な支給額又はその算定方法の定めがないのであるから、前年度の支給実績を下回らない期末勤勉手当を支給する旨の労使慣行が存したなどの事情がうかがわれない本件においては、期末勤勉手当の請求権は、理事会が支給すべき金額を定めることにより初めて具体的権利として発生す

高木龍一郎「賞与と退職金」労働法の争点〔第4版〕93頁(2014)なども参照。

³⁷⁹ 川口美貴『労働法』228頁(信山社2015)、水町勇一郎『労働法〔第3版〕』244頁以下(有斐閣2010)。

³⁸⁰ 荒木尚志『労働法〔第2版〕』117頁(有斐閣2013)。

³⁸¹ 菅野・前掲注378、421～422頁。ただし、菅野教授は、「算定基準・方法が規定ないし決定されている場合には、それらに従って成績査定を実施するように請求できるし、査定を行わない場合には当該労働者にとって確実に得られるはずの査定点による請求もすることができると解すべきである。」と続けられる(菅野・同書422頁)。また、西谷敏教授は、形式論からすれば、団体交渉などによる決定がない限り賞与の具体的な金額が確定せず、労働者に賞与請求権を認めるのは困難といえそうであるが、賞与が一般に既になされた労働に対する対価の意味を持つことや、金額の不確定は、一定程度の賞与の支給を前提として生活を設計している労働者に一方的に不利な結果になることからして、こうした形式論には問題があると指摘される(西谷・前掲注283、269頁)。かような議論については、本多・前掲注378、206頁以下も参照。

るものというべきである。」と判示している。

そして、法人税に関する裁判例においては、使用者側が各人別の支給額を決定し、これを使用人に通知したときに初めて使用人に債権が生じ、使用者に債務が発生するとして、使用者たる法人の賞与に関する内部決定事項が外部に表示されて初めて具体的な債権債務関係が生じるという、より踏み込んだ判示がなされる傾向にある。

例えば、東京地裁平成 24 年判決は、上記で述べたような賞与の支給実態等を踏まえて、「具体的な賞与の支給に係る法人とその使用人との間の権利義務関係(債権債務関係)は、少なくとも当該法人において個々の使用人ごとの具体的な賞与の支給額を最終的、確定的に決定した上これを外部に表示した時点で初めて成立すると解され…多くの場合、賞与の支給要件として支給日在籍要件が定められるとともに、各使用人に対する具体的な賞与の支給額はその支給時に同時に通知されていることが多いという実情の下においては、具体的な賞与の支給に係る法人の債務(使用人の債権)は、当該賞与の支給時に成立するとともに確定するものと解される。」と判示しており、広島地裁平成 4 年 8 月 6 日判決(税資 192 号 324 頁)及び東京高裁平成 27 年 10 月 15 日判決(判例集未登載)なども同様の判示を行っている。

また、東京高裁昭和 58 年 12 月 14 日判決(税資 143 号 2879 頁)は、賞与につき、経理担当者において、昭和 50 年及び昭和 52 年の各 9 月中に具体的な金額を算定した上で、これに相当する現金を各人ごとの賞与袋に入れていつでも支給できるように準備し、これを被告会社の金庫あるいはその代表者である被告人の妻が自宅の金庫にそれぞれ保管していたので、各債務は各事業年度中に確定していた旨の被告人の主張に対して、「仮に、右のような事実が存したとしても、そのことは、従業員等外部の者に告知されていないので、被告人の自由意思でいつでも撤回し得る状況にあったことを考えると、前記程度の準備をしたとしても、未だ当該賞与の支払いが確定したということとはできない。」としてこれを排斥している。

最終的には個別の事実関係に左右されるものの、上記で述べたような使用人賞与の支給実態等からすれば、賞与の具体的請求権は、就業規則等に定められている抽象的な条項だけでは発生せず、使用者により、算定方式や支給額が決定し、対外的に通知等されることで発生すると解すべき場合が多いと考える。

イ 本件政令に対する疑問

まず、1 号について、収益対応基準又は債務確定基準との適合性を検討するに、前記アで述べたような賞与の支給実態からすれば、賞与の具体的請求権は、就業規則等による抽象的な定めだけでは発生せず、使用者により、算定方式や支給額が決定し、対外的に通知等されることで発生すると考えるべき場合が多いであろう。したがって、1 号が支給予定日の到来及び支給額の通知を要件としていること並びにかかる要件に基づいて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の損金の額に算入するものとしていることは、両基準と適合的であるといえる。

他方、1号が損金経理³⁸²を要件としていること(ただし、文理上は、損金経理した事業年度と、実際に損金の額に算入される事業年度にズレが生じるという解釈があり得る。)は、両基準に適合しない面があることは明らかであろう。また、就業規則等において賞与の支給要件・算定方式等が具体的に定められている場合のように、事実関係によっては、支給額の通知前に両基準を満たすようなケースなど両基準と適合しない事態が現実に起こり得ると考える。例えば、使用者による勤務成績の査定等の定めがなく、「賞与は、毎年12月25日に、基本給の2か月分を支給する」と規定されている場合は、少なくとも12月25日の時点で賞与の具体的請求権が発生し³⁸³、使用者側の支払債務も確定的なものとなっているから、支給額の通知前に両基準を満たしているといえよう。さらに、1号に対しては、支給額まで通知があるのに支給予定日が到来していない場合には、その通知日の属する事業年度における損金算入を一律に否定することになる点で両基準との適合性に疑問を投げかけ得る。

次に、2号イについては、端的に、同時期に支給を受ける全使用人への通知、同号ロについては通知した全使用人に対する通知金額の1月以内の支払、同号ハについては損金経理の各要件(2号は「要件」を定めていることを明言していることに留意)がそれぞれ収益対応基準及び債務確定基準と適合的ではないと指摘し得る。例えば、全使用人ではなく、一部の使用人に対してのみ賞与支給額を通知した場合であっても、使用者とその通知を受けた個々の使用人との関係では、実際の支給日より前に両基準を満たす場合があることは容易に想像し得るのであり、このような場合に一律に両基準充足時の損金算入を排除することが原価又は費用の損金算入時期を規律する両基準の内容及びその趣旨に適合するといえるのか疑問である。

この点、東京地裁平成24年判決は、「現実に存在する法人の使用人賞与に関する具体的な制度は多様であり、本件政令1号及び本件政令2号所定の場合以外にも、賞与の支給に係る法人の具体的な債務がその支給の日以前に成立し確定しているといえる場合」があることを認めている。そして、その例として「労働協約又は就業規則により定められた支給予定日が到来する前に使用人にその支給額が通知され、当該通知の時点で当該賞与の支給に係る法人の具体的な債務が成立し確定していると解される場合」や「賞与の支給額が各使用人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知されている場合において、当該通知に係る金額が当該通知をした全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1月を超えて支払われているときであっても、当該通知の時点で当該賞与の支給に係る法人の具体

³⁸² 損金経理とは、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること」をいう(法2条25号)。損金経理を求める規定は、損金性の判断を法人の認識に委ねるものであり、損金性の判断について法人に決算上の選択をさせ、その選択の上で、企業利益と課税所得とをその部分において一致させるものであると(渡辺淑夫=山本守之『法人税法の考え方・読み方』129頁、274頁(税務経理協会1997))、あるいは「法人税法および租税特別措置法が、なんらかの政策的理由から、企業会計の考え方と両立しない損金算入を認める場合には、企業会計上も同様の取扱をすることをその条件とする」(金子・前掲注1、34頁)という趣旨で設けられたものであると解されているところ、かような損金経理の要件を、債務確定基準から導くことは難しいのではないかと考える。

³⁸³ 土田・前掲注378、101頁参照。

的な債務が成立し確定していると解される場合」も考えられると判示していることを指摘しておく。

なお、2号イに関して、法人税基本通達9-2-43は、「法人が支給日に在職する使用人のみに賞与を支給することとしている場合のその支給額の通知は、令第72条の3第2号イの支給額の通知には該当しないことに留意する。」と定めている。給与規則等で、賞与の支払基準日(例えば、決算期末)に在籍していた従業員が、支給日(例えば、決算期末の翌月10日)に在職していない場合には賞与を支給しないとする内容のいわゆる支給日在籍要件を定めている場合の支給額の通知は、実際に、決算期末に在籍し、支給日までに退職した者がいるか否かにかかわらず、2号イの「支給額の通知」には該当しないというのであるが、同号の文言からそのような解釈が導出できるか疑問である³⁸⁴。

(3) 大阪高裁平成21年判決及び東京地裁平成24年判決に対する疑問

かように、本件政令は債務確定基準と適合的ではない面があると考えるが、上記大阪高裁平成21年判決及び東京地裁平成24年判決は、いずれも、本件政令の授權法律適合性を肯定している。しかしながら、これには次のとおり疑問がある。

なお、社団法人から公益法人へ移行した法人が、その移行前において、その運営する施設に勤務する職員等に対して未払計上した使用人賞与等の損金算入の可否が争われた事件において、東京地裁平成27年1月22日判決(判例集未登載)及びその控訴審である東京高裁平成27年10月15日判決(判例集未登載)も、大阪高裁平成21年判決及び東京地裁平成24年判決と同様に、「法人税法施行令72条の5は、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、債務確定基準及び収益対応基準を定める法人税法22条3項1号、2号を実施するについて、必要な技術的細目的事項を定めたもの解される」と判示していることを付言しておく³⁸⁵。

ア 大阪高裁平成21年判決

(ア) 大阪高裁平成21年判決は、わが国における賞与の支給実態等について、「使用人賞与については、就業規則や労働協約等による明文の定めに基づかないで慣行によって支給されている場合もないではなく、また、仮に明文の定めに基づいて支給されている場合においても、支給するか否か及び支給する場合の金額は、支給対象者の勤務実績に対する人事評価や当該

³⁸⁴ この点について、大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 判例等による税法上の損金計上時期を巡る諸問題の検証(1)」税経通信66巻4号40頁(2011)、中村雅紀「使用人賞与の損金算入時期と政令委任」税理54巻14号148頁以下(2011)参照。なお、『平成10年版 改正税法のすべて』279頁(大蔵財務協会1998)では、2号について、「これらの要件は、法人が未払計上した賞与全体についてその損金性をテストするものであることから、支給する額を通知したにもかかわらず、退職した者には支払っていないといった事実がある場合には」、各要件は満たさないことになると解説されている。

³⁸⁵ 品川芳宣教授は、上記大阪地裁判決やこの東京地裁平成27年1月22日判決が違憲判断を回避しているのは、租税法の違憲審査の判断基準を示した最高裁昭和60年3月27日大法廷判決(民集39巻2号247頁)の影響を受けていると指摘される(品川芳宣「判解」税研186号108頁(2016))。

法人の経営実績に左右されるものである上、支給対象者が支給日に在籍していることが支給の要件とされる場合がほとんどであり、また、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。」とする。

(イ) そして、このような「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、仮にそのような判断が可能であるとしても、そのような判断は法人の内部事項に係わるものであるから、債務として確定しているといえる時期又は適正な見積りができるかもしくは支出されることが確実といえる時期は使用人賞与を支給する法人ごとに千差万別になることが予想される上、さらには恣意的な判断がされるおそれも否定できないから、その結果、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」から³⁸⁶、「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。そして、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」と判示する。これらは、賞与の支給実態等に着目して、所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保するという観点から、本件政令のような規定を設ける必要性、合理性を説くものである。

(ウ) そして判決は、旧法人税法施行「令 134 条の 2 の定める内容は、同条 1、2 号の場合は使用人賞与の実際の支給日の前であっても、上記各号所定の要件を満たす場合に損金の額に算入することを認めたものであるが、上記各号所定の要件を満たす場合は法 22 条 3 項 1 号の定める収益対応基準及び同項 2 号の定める債務確定基準を満たしているといえる。もっとも、使用人賞与の支給実態は支給する法人によって様々であるから、上記各号所定の要件を満たすより前の時点(たとえば、控訴人におけるように使用人のすべてについて使用人ごとの賞与の支給額を決定し、損金としての経理処理をした時点など)をもって、損金の額に算入することを認めることもできないではないが、法人が支給額の決定をただけでは、これは法人内部でのことに過ぎないから、実際に使用人賞与を支給するか否か又は支給金額の確実性が客観的に明確であるといえないし、また、使用人賞与の支給実態は様々であるから、上記各号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

³⁸⁶ 「恣意的な判断がされるおそれも否定できないから、その結果、使用人賞与の損金算入時期は法人ごとに不統一にな」という判示部分は、税理士制度や税務調査の存在によって、ある程度、解消し得るものであるし、「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」は賞与以外の原価・費用についても起こり得ることであるから、いずれの判示にも説得力がない。

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のは相当でない。また、令 134 条の 2 第 3 号については、同条 1、2 号に当たらない場合において、実際の支給日の属する事業年度の損金の額に算入するというものであり、遅くともこの時点では法 22 条 3 項 1、2 号の定める基準を満たしているといえる」(下線筆者)と判示する。

(エ) 下線部分のとおり、大阪高裁平成 21 年判決は、本件政令の規定内容が「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」するものであることを認めている。そうすると、本件政令は、収益対応基準に基づく原価の計上を認める法人税法 22 条 3 項 1 号や債務確定基準に基づく費用の計上を認める同項 2 号の規定内容(いずれも実際の支給の有無を直接の要件とするものではないことに留意)とは、必ずしも適合しない内容を定めるものであるというのが論理的帰結となる。これに対して判決は、損金の額への算入が全くできないわけではないことや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などを考慮すれば、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、法人税法 22 条 3 項 1、2 号の定める基準に反しないと判示する。

(オ) しかしながら、判決が述べるところの所得の金額の計算の明確及び課税の公平の確保という要請は、課税要件法定主義や委任の範囲・趣旨を逸脱するような内容を、個別具体的な委任規定もなしに政令で定めることを正当化する根拠とはなり得ないのではなかろうか。通常の立法論の場面であればかかるロジックも理解できなくはないが、本法からの委任の範囲内でのみ法規の定立をすることが許される委任立法の場面において、そのようなロジックが成り立ち得ると解することには強い躊躇を覚える。結局、大阪高裁平成 21 年判決の判旨から、本件政令が法人税法 22 条 3 項 1、2 号の定める基準に反しないとする説得力ある論拠は見出し難い³⁸⁷。そうであれば、本件政令は、政令で新たに課税要件を定めるものか、法律が定める課税要件を変更するものであって、課税要件法定主義に反する、本法からの委任の範囲・趣旨を逸脱しているという評価が妥当する³⁸⁸。

³⁸⁷ なお、本件政令は技術的・細目的事項を定めるものであるとして、その授權法律適合性を肯定する大阪高裁判決の上記判示を支持するものと思われる見解もある。すなわち、豊田孝二弁護士は、本件政令は、仮に同令が定める一定の要件を満たさなかったとしても、実際に支給した日の属する事業年度には損金算入が認められるのであるから、特段不合理なものともまではいえないとした上で、結局のところ、本件政令は、「損金算入につき問題が使用人賞与に関して、あくまでも損金算入時期のみを定めたものであり、こうした点からも、同条は、損金算入の通則である法 22 条 3 項の技術的細目的事項を定めたものと考えられる」と論じられる(豊田孝二「判解」速報判例解説 8 号 268 頁(2011))。しかしながら、本法で定める損金算入時期と異なる定めを個別具体的な委任がないにもかかわらず政令で定めることの合憲性や授權法律適合性が問題となるのであって、このことは本件政令の中身の合理性以前の問題であるから、豊田弁護士の見解には賛同することはできない。

³⁸⁸ この点は、伊藤義一「判解」TKC 税研情報 19 巻 6 号 29 頁(2012)、山田二郎「判解」ジュリスト 1404 号 145 頁以下(2010)、林仲宣=高木良昌「判解」税務弘報 58 巻 14 号 105 頁(2010)、堀口和哉「判解」税務事例

イ 東京地裁平成 24 年判決

(ア) 東京地裁平成 24 年判決は、わが国における賞与の支給実態等について、「具体的な賞与の性格及び賞与に係る当事者の権利義務関係には多様なものが存在し、これを一律に把握することはその性質上困難である。」と述べた上で、かかる支給実態等を前提とする限り、「本件政令の規定は、法人税法 22 条 3 項 2 号の定める債務確定基準と基本的に異なる考え方に立脚した規定ではなく、我が国における使用人賞与支給の実情を踏まえた上で、同号の定める債務確定基準に従って、我が国に多く見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。」(下線筆者)と判示する。

(イ) しかしながら、先述のとおり、本件政令が債務確定基準と適合的でない内容を含んでいることからすれば、東京地裁平成 24 年判決のように、本件政令の規定内容は、法人税法 22 条 3 項 2 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」とか、「法 65 条による委任の範囲を逸脱するものではない」と評価することができるかは疑問である。

(ウ) この点、判決は、「本件政令は、本件政令にいう使用人賞与について一律にその損金算入時期を規律する趣旨のものであることが明らかであるから、本件政令の規定は、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、法人税法 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ということになる。」と判示している。かように判決は、本件政令が債務確定基準と適合的ではない面があることを自認しているのである。

(エ) そして、判決は、「憲法は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象としつつ、課税の公平及び徴税の適正等を確保するという租税法規の専門技術的性格に鑑み、課税要件等の細部についてまですべて法律において規定することを要求するものではなく、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要するものの、その技術的、細目的事項については政令その他の下位法令において定めることを許容していると解されるのであり、その趣旨からすれば、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。」とした上で、「本件

43 卷 4 号 4 頁以下(2011)、馬場末光「法人税法施行令 134 条の 2(使用人賞与の損金算入時期)の法的有効性の検証」東京税理士界 540 号 12 頁(2002)、長島・前掲注 364、119 頁も参照。なお、金子宏教授は、法人税法 65 条は「文字どおり補足的な定めを政令に委任する趣旨であると解されるのであって、かりに、この規定に基づいて益金・損金に関する新たな定めがなされることがあれば、その定めは無効であると解するほかはないであろう。」と述べられる(金子・前掲注 36「租税法の基本原則」、55 頁)。

政令(平成 18 年政令第 125 号による改正前の法人税法施行令 134 条の 2)は、平成 10 年法律第 24 号による法人税法の改正により使用人賞与の損金算入についての賞与引当金制度が廃止されたのを受けて、我が国における使用人賞与支給の実情を踏まえた上で、同法 22 条 3 項 2 号の定める債務確定基準に従って、我が国に多く見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るとともに、これを使用人賞与一般についての統一的な基準として規定することにより、課税の明確性、統一性を図ったものということができるから、その限りにおいて、同法の規定内容の技術的、細目的事項を定めたものとして、同法 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。」として、本件政令は法人税法 22 条 3 項 2 号の技術的・細目的事項を定めたものであると評価して、その租税法律主義適合性を肯定する。

- (オ) 憲法が行政立法を許容する趣旨から、法人税法 65 条のように、本法の規定と異なる内容の課税要件等を政令で定めることを個別具体的に委任するものではない規定に基づいて制定された政令において、そのような内容の定めをなすことまでも憲法が許容しているという理解を導くことは論理が飛躍している。課税の公平及び徴税の適正等の確保の見地を前面に押し出すことで、租税法律主義の壁を容易に乗り越えることを認めるような解釈を採用することには賛成できない。債務確定基準等と適合しない部分がある(そうであるにもかかわらず、本件政令は一律的・排他的に効力を発揮することになる)限りにおいて、本件政令が法人税法 65 条の委任の範囲・趣旨を超えた内容を定めているという瑕疵を、課税の明確性及び統一性の確保という大義名分を掲げることにより治癒することを認めることはできないのである。判決が述べるところの「我が国における使用人賞与支給の実情」については、それを立法事実として、法人税法 22 条 3 項の別段の定めとして、本法又は本法からの個別具体的な委任に基づいて政令にしかるべき内容を定めるべきであるという議論につなげ得るにすぎない。
- (カ) また、本件政令について、法人税法 22 条 3 項 2 号の技術的・細目的事項を定めたものであり、同法 65 条の委任の範囲を逸脱するものではないとする判決の上記結論に対しては、本件政令が債務確定基準と異なる基準を定める側面を有していることを自認する上記判示との間で論理矛盾を引き起こしているのではないかという疑念を払拭できない³⁸⁹。前記(2)イで指摘したとおり、本件政令が債務確定基準等と適合的でない内容を含んでいることからすれば、本件政令は、およそ技術的・細目的という語感とは懸隔があることを認めざるを得ないものであり、「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」に収まるものであるとはいい難く、むしろ、法人税法 65 条の委任の範囲・趣旨を超えて同法 22 条 3 項の別段の定め当たる内容を包摂し、同条による委任の範囲を逸脱するものであると評価すべきではなからうか。
- (キ) さらにいえば、判決は、債務確定基準の趣旨について、「債務として確定していない費用に

³⁸⁹ 岸田貞夫「判解」TKC 税研情報 22 巻 4 号 166 頁以下(2013)、末崎衛「判解」税務 QA132 号 69 頁(2013)も同旨。

については、その発生の見込み及びその金額が明確ではなく、このような費用を損金の額に算入することを認めると、所得の金額の計算が不明確となることから、課税の公平を確保するために、このような費用の損金の額への算入を否定したものである」ことを前提とした上で、本件政令の 2 号について、「取扱いの統一性を確保し恣意性を排除する観点から、各人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して支給額を通知していること、1 月以内の支給及び損金経理をそのための要件として規定した」ものであると解することにより、本件政令の 2 号が債務確定基準の趣旨に沿ったものであると理解するようである。しかしながら、前記(2)イで指摘したとおり、本件政令の 2 号が債務確定基準の内容及び趣旨と明らかに適合しない側面をも有していることを等閑視することはできず、本件政令の租税法律主義適合性を認める東京地裁平成 24 年判決の結論に対して安易に同調することはできない。

(ク) なお、大阪高裁平成 21 年判決も同様であるが、本件政令を技術的・細目的事項を定めるものであると論断する東京地裁平成 24 年判決の上記判示に対しては、いわゆる木更津木材株式会社事件において、問題となる租税特別措置法施行令及び同法施行規則のうち、手続的な事項を登録免許税の軽減税率の手続要件として加重する部分を無効とした東京高裁平成 7 年 11 月 28 日判決(行集 46 卷 10=11 号 1046 頁)が、「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…にもかかわらず、『政令の定めるところによる』との抽象的な委任文言があることを根拠として、解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈としては、許されるべきものではない。」(下線筆者)と判示していたことが想起される。授権法律の憲法適合性と委任命令の法律適合性の問題とに共通する論点であるが、「技術的・細目的」の意味内容を議論することの必要性を認識させられる。

3 法人税法施行令 133 条、133 条の 2、134 条及び 139 条の 4

法人税法施行令 133 条は、「少額の減価償却資産の取得価額の損金算入」という見出しの下、取得価額が 10 万円未満の減価償却資産について、損金経理を要件として、その事業供用日の属する事業年度におけるその取得価額相当額の損金算入を認めている(損金経理を要件とすることは、納税者に選択の可能性を与えるものである一方、損金経理をした場合には損金算入が強制されることも意味していることに留意)。

同条に対しては、授権法律適合性の観点から、いくらか検討の余地があろう。すなわち、法人税法 65 条を根拠規定として、別段の定めである同法 31 条の適用を排して減価償却資産の取得価額の即時損金算入を認めることが可能であるか、同法 22 条 4 項の規律範囲との関係をどのように整理すべきであるか、特定の取扱いを行うために一定の数値基準(ここでは「10 万円」)を設定し一種の割切り計算を求める定めを設けることが可能であるか、という疑問が惹起される。ここでは、同法施行令 133 条の授権法律適合性と、同条の規定内容の一般的な合理性・必

要性又は「10万円」という数値基準の合理性³⁹⁰・必要性とは、一応別問題であることに留意する必要がある。

また、取得価額が20万円未満の減価償却資産について、一括償却資産として3年間の均等償却を認める旨規定する法人税法施行令133条の2についても、上記133条とおおむね同様の問題提起を行うことができる³⁹¹。さらに、均等償却を行う繰延資産(法人税法施行令64条1項2号)でその支出する金額が20万円未満であるものについて、損金経理を要件として、その支出日の属する事業年度における損金経理額の損金算入を認める同令134条についても、然りである。

なお、これらと規定内容は若干異なるものの、一定の資産に係る控除対象外消費税額等について、損金経理を要件としてその損金算入を認めている法人税法施行令139条の4についても、別段の定め又は個別の委任規定を設けるべきではないか、あるいは数値基準を設けることを個別の委任を得ずになし得るのかという観点から、その租税法律主義適合性には議論の余地がある。

4 法人税法施行令135条、136条

法人税法施行令135条は、中小企業退職金共済制度の掛金等の支出時損金算入を認めている。また、同令136条は、農畜産物の価格の変動による損失等の特定の損失又は費用を補てんするための業務を主たる目的とする公益法人等又は一般社団法人若しくは一般財団法人の当該業務に係る資金のうち短期間に使用されるもので、①当該資金に充てるために徴収される負担金の額が当該業務の内容から見て適正であること、②当該資金の額が当該業務に必要な金額を超えることとなるときは、その負担金の徴収の停止その他必要な措置が講じられることとなっていること、③当該資金が当該業務の目的に従って適正な方法で管理されていること、という3つの要件すべてに該当するものとして国税庁長官が指定したものに充てるための負担金について、その支出時の損金算入を認めている。

両規定に対しては、上記掛金や負担金等の支出は単なる費用の発生を見越して積み立てるものにすぎず、債務確定3要件のうち、少なくとも「当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」という要件を満たさないこ

³⁹⁰ この辺りの議論を行うためにはかかる数値基準の根拠となる資料の開示が求められよう。また、「10万円未満」という数値基準の設定が行政機関の裁量に委ねられていると解するならば、かかる行政裁量に対する司法統制のあり方が議論すべき論点の1つとなる。

³⁹¹ もっとも、法人税法施行令133条の2第12項は、同条1項が定める一括償却資産の3年間均等償却の規定は「一括償却資産を事業の用に供した日の属する事業年度の確定申告書に当該一括償却資産に係る一括償却対象額の記載があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り、適用する。」としている。この規定は、減価償却に関する明細書の添付を求める同令63条1項と異なり、効力発生要件としての手続規定であると解される。本法の解釈から同令133条の2のような規定を導くことは難しいが、かかる手続規定の存在をもってその適用を納税者の選択に委ねていると解し得ること及び少額の減価償却資産の簡便的な償却方法を定めたとものにすぎないことを考慮することにより、上記のような問題提起に応える立論はあり得ようか。

とは明らかであるから授權法律適合性の見地から疑問がある³⁹²。また、仮に債務確定 3 要件を満たすとしても両規定が未払による損金計上を排除していること(もちろん、退職金共済掛金等の損金算入の時期との関係でかかる内容を定めている法人税法基本通達 9-3-1、特定の損失等に充てるための負担金の損金算入の時期との関係でかかる内容を定める同通達 9-6 の 2-3 が法人税法 135 条又は 136 条の解釈として合理的であることが先決問題となる。)は許されるか、法人税法施行令 136 条のように国税庁長官の指定を適用要件とするならば別段の定めとして本法に確固たる根拠規定を置くべきではないかなどの疑問を投げかけることができよう。

この点、法人税法施行令 136 条について、「その負担金がプールされておれば持分に相当する部分については仮払金なり繰延経費とみるケースが生ずる場合もあろう。そこで…一定条件が備わっておれば負担金は全額支出時の損金の額に算入することを確認的な意味で認めることとしているのである。」という見解がある³⁹³。しかしながら、上記のとおり、同条は法人税法 22 条 3 項 2 号括弧書きの債務確定基準と異なる内容を定めているものと解されるから、債務確定基準といかに適合するものであるかについて、相応の説明が求められるはずであり、「確認的な意味」にとどまると直ちに断ずることは難しい。

また、同条について、「法人が支出する各種の負担金は、その支出の目的に従って処理されることになるわけであるが、ここで 1 つの問題となるのは、その支出された負担金が直ちに費消されるものではないという点に着目すれば、支出時に損金算入することに問題がないわけではないが、事業の性格等からみて、支出時の損金算入を認めることが適当であると考えられるものが少なくない」という見解も示されている³⁹⁴。しかしながら、ここで論ずべきは、同条の規定内容が法人税法の損金(費用)の額の基本規定である法人税法 22 条 3 項 2 号と適合的であるか、あるいは同条 4 項と適合的であるかといった授權法律の適合性の問題であり、その規定内容の一般的な合理性・必要性とは、一応別問題であることに注意すべきである。

第 5 節 政令の規定内容の十分性

ヘッジ取引の有効性の判定方法として基礎商品比較法を定めていない旧法人税法施行令 121 条 1 項 1 号は、法人税法 61 条の 6 の委任の趣旨等に照らして、その規定内容が不十分であると評価する余地があることについては、第 3 章第 2 節 1(2)で述べたとおりである。ここでは、政令の規定内容が授權法律からの委任の範囲を超えているかという観点ではなく、授權法律の委任の趣旨等に照らして規定内容が十分なものであるかという観点から、その規定内容の見直しを検討する必要がある政令が存在することを論じてみたい。もちろん、このような観点からの問題提起も政令の授權法律適合性の枠内の議論として位置付けるような見方を否定するもの

³⁹² なお、税法研究所・前掲注 359、4179 頁以下及び 4194 頁は、法人税法施行令 135 条は創設的規定であり、同令 136 条ははまだ発生していない損失又は費用に備えて事前の負担を損金として認めようとする 1 つの優遇措置を定めるものと解説する。

³⁹³ 吉国=武田・前掲注 358、357 頁。

³⁹⁴ 武田・前掲注 159、3806 頁以下。

ではない。

かように政令の規定内容の十分性という問題視角から現行の政令を眺めてみると、例えば、政令で漠然とした又は確定的ではない内容を定め、当該漠然とした又は確定的ではない部分を通達等によって明らかにしている場合があることに気が付く。かような政令は、その規定内容が不十分なものとして検討の余地があるといえるかもしれない。

1 法人税法施行令 119 条 1 項 4 号と法人税基本通達 2-3-7

法人税法 61 条の 2 第 23 項は、「有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出の基礎となる取得価額の算出の方法…その他前各項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定し、これを受けて法人税法施行令 119 条 1 項 4 号は、有価証券と引換えに払込みをした金銭の額等の合計額が、払い込むべき金銭の額等を定める時におけるその有価証券の取得のために「通常要する価額に比して有利な金額である場合」には、その払込み等により取得をした一定の有価証券の取得価額は、「その取得の時におけるその有価証券の取得のために通常要する価額」となる旨規定する。そして、この「通常要する価額に比して有利な金額」の意義について、法人税基本通達 2-3-7 は、当該株式の払込金額等を決定する日の現況における「当該発行人の株式の価額に比して社会通念上相当と認められる価額を下回る価額をいう」とし³⁹⁵、その(注)1 において「社会通念上相当と認められる価額を下回るかどうかは、当該株式の価額と払込金額等の差額が当該株式のおおむね 10%相当額以上であるかどうかにより判定する。」としている。

かように、法人税基本通達 2-3-7 は、法人税法施行令 119 条 1 項 4 号が定める「通常要する価額に比して有利な金額」の意義について、具体的な解釈を示し又は認定の基準を明らかにしているが、いずれも政令において定めることが可能な内容であると解する。すると、租税行政庁が、法律上又は事実上の根拠及び合理性があるという認識の下で、法令から直ちに導出することはおよそ不可能である 10%という数値基準を定めて画一的に運用するのであれば(しかも、後述するように、かかる基準が裁判所において精査されることもなく、受容されていることに留意)、10%という数値基準を絶対的なものとするか、これとは別に包括的な判断基準を用意しておくかなど規定のヴァリエーションの議論はあるとしても、10%という数値基準自体は法的効力を有する政令で定めておくべきではないかという疑問が生じる。かような疑問が当を得ているとすると、同通達は、法人税法施行令 119 条 1 項 4 号の規定内容が十分なものではないことの証左であるとも見ることができよう。この点は、租税行政庁内部における政令・通達等の規定事項の配分に対する考え方が問題とされるべきであるのかもしれないが、授權法律の委任の趣旨との関係では、そのような問題にとどまると簡単に片付けることは適当ではないと考

³⁹⁵ 立案担当者の説明では、このような解釈は、「商法の定めによる特に有利な発行価額とほぼ同様の考え方をとっている」とされている(米山鈞一「昭和 48 年度法人税関係法令の改正等に伴う法人税(土地譲渡重課関係を除く。)の取扱いについて」国税速報 2636 号 3 頁(1973))。

える。なお、上記通達中の「おおむね」という語³⁹⁶は政令で用いるには漠然としすぎていると解する見解もあるかもしれないが、例えば、適格組織再編成における株式の保有関係等について定める法人税法施行令 4 条の 3 第 4 項 2 号及び 3 号、定期同額給与の範囲等について定める同令 69 条 1 項 2 号においても「おおむね」という語は用いられているから、かかる見解は容易には受け入れ難いことを付言しておく。

加えて、かように政令に示された行政解釈をさらに通達等によって行政解釈する場合に、政令・通達等の立案を担当する租税行政庁には、その制定趣旨や規定内容の合理性を裏付ける資料の公開・保存という点でアドバンテージが認められることとの関係で、そこに示された行政解釈を争う納税者が不利な立場に立たされる事態やかかる行政解釈に対する司法統制が十分に働かない事態が起こり得るという懸念を示しておきたい³⁹⁷。ここでは、具体的な根拠を明示せずに法人税基本通達 2-3-7 の合理性を認めた裁判例(しかも、国外の法人における新株の有利発行の事案であることに留意)として、東京地裁平成 22 年 3 月 5 日判決(税資 260 号順号 11392)及びその控訴審である東京高裁平成 22 年 12 月 15 日判決(税資 260 号順号 11571)があることを指摘しておく。かかる問題視覚については、後記第 7 章第 6 節の米国における Auer 原則の議論から多くの示唆を得ている³⁹⁸。

2 法人税法施行令 136 条と法人税基本通達 9-6 の 2-1

再び法人税法施行令 136 条にスポットライトを当ててみたい。同条は、農畜産物の価格の変動による損失等の特定の損失又は費用を補てんするための業務を主たる目的とする公益法人等又は一般社団法人若しくは一般財団法人の当該業務に係る資金のうち短期間に使用されるもので、①当該資金に充てるために徴収される負担金の額が当該業務の内容から見て適正であること、②当該資金の額が当該業務に必要な金額を超えることとなるときは、その負担金の徴収の停止その他必要な措置が講じられることとなっていること、③当該資金が当該業務の目的に従って適正な方法で管理されていること、という 3 つの要件すべてに該当するものとして国税庁長官が指定したものに充てるための負担金について、その支出時の損金算入を認めている。

そして、法人税基本通達 9-6 の 2-1 は、上記法人税法施行令 136 条に規定する「公益法人等又は一般社団法人若しくは一般財団法人の当該業務に係る資金のうち短期間に使用されるも

³⁹⁶ 「おおむね」の意味について、立案担当者の説明では「通達は特に触れていないが、このおおむねというのは、端数を整理して考えるという意味であって、例えば 11%ならば認めるかというような意味ではなく発行価額をまるい数字で定めた場合においておおむね 10%程度のディスカウントであるならば、これを認めるという意味である。」とされている(米山・前掲注 395、3 頁)

³⁹⁷ かような観点から、行政機関が制定した法規範に対する行政解釈が判決に及ぼす影響に関する米国における議論を紹介する論稿として、泉絢也「行政機関が制定した法規範に対する行政解釈が判決に及ぼす影響—米国 Auer/Seminole Rock 原則を中心として—」税務事例 45 巻 7 号 40 頁以下(2013)参照。

³⁹⁸ 適格合併に係るいわゆゆみなし共同事業要件のうちの特定役員引継要件について定める旧法人税法施行令 112 条 7 項 5 号に対する行政解釈と Auer 原則とを関連付けて、論じたものとして、泉絢也「ヤフー事件最高裁判決が示した法解釈—Auer 原則から得る行政解釈への敬讓という示唆—」税務事例 48 巻 6 号 32 頁以下(2016)参照。

の」とは、「当該公益法人等又は一般社団法人若しくは一般財団法人の定款、業務方法書等において、5年以内の期間を業務計画期間とし、当該期間内に使用されることが予定されている資金をいうものとする」と通達している。この通達は、法人税法65条や同法22条3項2号括弧書き(債務確定基準)等に関する行政解釈を示した政令である法人税法施行令136条に対して、さらに行政解釈を示したものと解される。同条において、具体的に「5年以内の期間」と定めずに「短期間に使用されるもの」という抽象的な規定を設けた上で、通達において、何ら合理的な説明や根拠となる統計上のデータ等も明らかにしないまま、「5年以内の期間」を業務計画期間とし、当該期間内に使用されていることが予定されている資金であることを定めて、事実上、画一的な形式的数値基準が存在するものとして政令の運用を行うこととしていることは問題視することができる。5年という期間に合理的根拠があるのであれば、当該期間を政令に明記すべきではなかったか、そもそも、政令の規定内容が十分なものであったか、という視点に基づく問題提起である。また、通達によって、政令の「短期間に使用されるもの」という要件を、あたかも「5年以内の期間」を業務計画期間とし、当該期間内に使用されていることが予定されている資金であることという要件に読み替えるような解釈ないし運用を行うことの実質上の根拠が明らかではなく、その妥当性の検証すら難しいという問題も存在する。もっとも、法人税法136条の規定内容が十分なものであったかという点については、同条の根拠となる授權法律が包括的委任規定である法人税法65条であるため、論じ難い面があることは否めない。

加えて、上記1と同様に、行政解釈を争う納税者が不利な立場に立たされる事態やかかる行政解釈に対する司法統制が十分に働かない事態がここでも起こり得ることを指摘しておこう。

3 法人税法施行令132条と法人税基本通達7-8-3等

法人税法施行令132条は、内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、その有する固定資産について支出する金額で、「当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時に於いて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額」と「当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時に於いて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時に於ける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額」に該当するもの(そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額)は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定している。

この規定については、いわゆる修繕費と資本的支出の区分を、理論的に鮮明化したものとして正しい内容を有するものであるが、その内容が余りにも理論的に抽象化されているため、税務行政の実際における具体的な区分の基準としては余り役に立たないのではないかという指摘

がなされている³⁹⁹。

なるほど、法人税基本通達に目を向けると、その第7章第8節に「資本的支出と修繕費」の節を設けており、その内容は、資本的支出と修繕費を区分するための一種の割切り基準を定めたり、より個別具体的な定めを設けたりするなど、上記政令の規定だけでは、申告実務や執行実務は十分に対応することができないことを如実に物語るものであると解する。すなわち、法人税基本通達は、7-8-1において資本的支出、7-8-2において修繕費に含まれる費用を例示した上で、7-8-3において、7-8-1にかかわらず少額又は周期の短い費用を修繕費として損金算入することを認め、7-8-4において、一の修理、改良等のために要した費用の額のうちに資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額がある場合における形式基準による修繕費の判定を定めている。また、7-8-5において、一の修理、改良等のために要した費用の額のうちに資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額(7-8-3又は7-8-4の適用を受けるものを除く。)がある場合に、法人が、継続してその金額の30%相当額とその修理、改良等をした固定資産の前期末における取得価額の10%相当額とのいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とする経理をしているときは、これを認めるという資本的支出と修繕費の区分の特例を設けている。このほか、法人税基本通達は、災害の場合の資本的支出と修繕費の区分の特例として7-8-6、ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費の定めとして7-8-6の2、機能復旧補償金により固定資産を取得又は改良した場合の取扱いとして7-8-7、地盤沈下による防潮堤、防波堤等の積上げ費の取扱いとして7-8-8、耐用年数を経過した資産についてした修理、改良等した場合の取扱いとして7-8-9を用意している。

このように見てくると、法人税法施行令132条について、その規定内容の十分性という観点から見直しの余地があることを指摘できるように思われる⁴⁰⁰。

付言するに、次のとおり、法人税基本通達7-8-4及び7-8-5の定める内容は租税法主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものであると解され、このことがまた、上記指摘の妥当性の裏付けとなり得ると考える。すなわち、法人税法施行令132条の定めのほか、法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の価値を高め又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額が資本的支出となる旨及び資本的支出の例を定める法人税基本通達7-8-1並びに法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の通常の維持管理のため又は毀損した固定資産につきその現状を回復するために要したと認められる部分の金額は修繕費となる旨定める同通達7-8-2を前提としても、実務上、法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額が、資本的支出と修繕費のいずれかに該当するか、判断に迷う場

³⁹⁹ 渡辺伸平「税法における資本的支出と修繕費」『司法研修所創立二十周年記念論文集第1巻(民事編1)』477頁(司法研修所1967)。

⁴⁰⁰ 法人税法施行令132条について、「現実には、この抽象的な法令で計算されることはない。現実には、通達で判断されているのが実情である」という指摘もなされている(小池和彰「税務通達の実質的効力」税務弘報64巻6号117頁(2016))。

合もある。このようなことから、法人税基本通達 7-8-4 は、形式基準による修繕費の判定について次のとおり定めている。

法人税基本通達 7-8-4(形式基準による修繕費の判定)

一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額がある場合において、その金額が次のいずれかに該当するときは、修繕費として損金経理をすることができるものとする。

- (1) その金額が 60 万円に満たない場合
- (2) その金額がその修理、改良等に係る固定資産の前期末における取得価額のおおむね 10%相当額以下である場合

(注) [筆者注：掲載省略]

また、法人税基本通達 7-8-4 よりも、更に簡便的な区分の方法として、法人税基本通達 7-8-5 が定められている。

法人税基本通達 7-8-5(資本的支出と修繕費の区分の特例)

一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額(7-8-3 又は 7-8-4 の適用を受けるものを除く。)がある場合において、法人が、継続してその金額の 30%相当額とその修理、改良等をした固定資産の前期末における取得価額の 10%相当額とのいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とする経理をしているときは、これを認める。

(注) 当該固定資産の前期末における取得価額については、7-8-4 の(2)の(注)による。

いずれの通達も、一種の簡便法として⁴⁰¹、資本的支出と修繕費の区分に係る形式的・画一的な数値基準ないし特例的取扱いを定めているが、そのような取扱いが認められる条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠は必ずしも明らかではない。税務通達の内容の實質上の根拠が明らかでないのである。かように法人税基本通達 7-8-4 及び 7-8-5 の定める内容は租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものであり、むしろ、本来的には政令で定めるべき内容(簡便性や執行容易性を考慮して、一種の形式的・画一的な数値基準ないし特例的取扱いを定めるものであり、政策的観点から決定すべき内容)を通達で定めているのではいかという疑問を禁じ得ない。

このように見てくると、法人税法施行令 132 条について、その規定内容の十分性という観点から見直しの余地があることを実感できるように思われる。なお、法人税基本通達 7-8-4 及

⁴⁰¹ 小原・前掲注 222、632～634 頁。

び7-8-5の定める内容は租税法律主義適合性が疑われるか、少なくともそのような観点から吟味を要するものであることについて、第5章第5節9において論じている。

第6節 行政立法に対する司法統制(行政訴訟による裁判的統制)

日本国憲法は、裁判所に対し2つの基本的役割を課している。1つは、公権力が法に従って行使されることを監視し確保する役割であり、この点で、裁判所は「法の支配」あるいは租税法律主義の制度化における中心的機構としての地位を有する。いま1つの役割は、国民に対し法的争いを解決し救済を与えるという役務を提供する役割である。これは、国民の「裁判を受ける権利」(憲法32条)に対応する国務として理解される⁴⁰²。

個々の行政立法に基づく行政処分に不満がある者は、当該処分の違法や無効を主張して裁判所に訴えを提起し、当該訴訟の中で当該行政立法の違憲性・違法性等を主張することが可能である。この意味では、租税法律主義適合性が疑われる行政立法が制定されたとしても、当該行政立法により自身の権利利益が侵害された私人が裁判所によって救済される途が開かれているといえる。しかしながら、現行訴訟制度においては、個別の事件を離れて、行政立法そのものの合憲性ないし適法性を問う訴訟は用意されていない。行政立法の内容の合憲性ないし適法性は、あくまで行政立法が関係する個別の事件に係る行政訴訟や国家賠償請求訴訟を通じて、裁判所によって付随的に審査されることが予定されており、個別の事件から離れて、行政立法それ自体を事後的な抗告訴訟としての取消訴訟や無効確認訴訟の対象とすることは認められないのが通常である⁴⁰³。以下では、この点に関して、最も重要な抗告訴訟(行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟。行政事件訴訟法3条⁴⁰⁴)の対象性の問題としての法律上の争訟性等の問題と処分性の問題について確認しておきたい。

1 法律上の争訟性等の問題

これは、個別の事件から離れて行政立法の違法性を訴える訴訟が提起された場合に、そもそも、裁判所はかかる訴えを審判することが可能であるかという問題である⁴⁰⁵。

司法とは、「具体的な争訟について、法を適用し、宣言することによって、これを裁定する国

⁴⁰² 高橋和之「司法制度の憲法的枠組—法の支配と司法権—」『現代立憲主義の制度構想』166頁(有斐閣2006)〔初出2001〕参照。

⁴⁰³ 平岡・前掲注317、65頁以下、秋山義昭「法令に対する抗告訴訟」雄川一郎=塩野宏=園部逸夫編『現代行政法大系5巻』55頁以下(有斐閣1984)など参照。なお、東京地裁平成22年3月30日判決(民集67巻1号45頁)は、「省令の制定は法律の委任を受けた行政機関がその委任に基づいて行う立法作用に属するから、限られた特定の者に対してのみ適用される結果として行政庁の処分と実質的に同視し得るものといえる例外的な場合を除き、一般的には抗告訴訟の対象となる行政処分に当たるものではない」と判示する。

⁴⁰⁴ 国税通則法114条は、「国税に関する法律に基づく処分に関する訴訟については、この節及び他の国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政事件訴訟法(昭和37年法律第139号)その他の一般の行政事件訴訟に関する法律の定めるところによる。」と規定している。

⁴⁰⁵ この点に関して、山岸敬子『法律上の争訟』を離れる訴訟と司法権』公法研究71号162頁以下(2009)参照。

家の作用」をいうと解されているところ、明治憲法の下では、司法は、上記作用の全部を意味せずに、民事・刑事の裁判権だけを司法権とあって、これを司法裁判所に属せしめ、行政事件の裁判については、別にこれを行政裁判所の所管としていた。これに対して、日本国憲法は、行政裁判所を廃止し、これによって司法とは民事・刑事裁判のほか行政事件の裁判も含めたすべての争訟の裁判を意味するものとし、この作用を行う権能を司法権とし、すべてこれを裁判所に属するものとしている(憲法 76 条 1 項。そして、裁判所法 3 条 1 項もかかる趣旨を確認している。)⁴⁰⁶。これによれば、具体的な争訟性ないし事件性を欠くなど、上記司法の定義に当てはまらないものについては、原則的に、裁判所による審査の対象とはならないことになる⁴⁰⁷。

他方、裁判所法 3 条 1 項は、裁判所は、日本国憲法に特別の定のある場合を除いて⁴⁰⁸、一切の法律上の争訟を裁判し、その他法律において特に定める権限を有すると規定している。したがって、「法律上の争訟」に該当しなければ、裁判を受ける権利は保証されない。行政作用に伴って生じた紛争であれば基本的にすべて裁判所の裁判を受ける機会が保障されるべきであるという考え方も一般的には成り立ち得るが、現実には、古今東西を通じて、国家が提供する裁判手続という国務を利用し得る者の範囲は、裁判手続による救済に値する紛争に当たるか否かの判断により多少とも限定されてよいと考えられてきており、日本国憲法の下では、かかる「法律上の争訟」という概念こそが、裁判の対象とされるべき事件に当たるか否かの判定に際して依拠すべき基準とされてきたのである⁴⁰⁹。

そして、上記のような司法(権)という概念の中核をなす「具体的な争訟」という要件は具体的事件の要件といわれることも多いが、これは、裁判を受ける権利が保障される範囲を定める上記裁判所法 3 条 1 項にいう「一切の法律上の争訟」も同じ意味であると解されている⁴¹⁰。したがって、通説的な観念では、「具体的な争訟」の観念を介して、「法律上の争訟」と「司法権」がほぼイコールで結ばれてきたといえる⁴¹¹。

⁴⁰⁶ 清宮・前掲注 3、335 頁。芦部・前掲注 3、320 頁以下、最高裁判所事務総局総務局編『裁判所法逐条解説上』21 頁以下(法曹会 1968)、平野太郎『裁判所法精義』40 頁以下(令文社 1962)も参照。なお、日本国憲法 76 条 1 項でいう「司法」概念には、広く、行政事件の裁判も含まれるとする見解の論拠については、藤田宙靖『司法』の概念と行政訴訟『行政法の基礎理論 上巻』219 頁以下(有斐閣 2005)〔初出 1978〕参照。また、司法権の観念と行政訴訟との関係を巡る議論について、村上裕章『行政訴訟の基礎理論』16 頁以下(有斐閣 2007)参照。

⁴⁰⁷ 立法、行政、司法の観念はその法的性格の観点から捉えるべきであり、作用の及ぶ対象の問題は別個の問題として考える方が混乱を避けることに適しているという考えの下で、具体的事件性というのは、司法作用の及ぶ対象の問題であるから、司法の定義の中には持ち込まない方がよいとし、司法とは「適法な提訴を待って、法律の解釈・適用に関する争いを、適切な手続の下に、終局的に裁定する作用」と定義付ける見解として、高橋和之「司法の観念」『現代立憲主義の制度構想』150～151 頁(有斐閣 2006)〔初出 1995〕参照。高橋・前掲注 402、175 頁も参照。

⁴⁰⁸ 両議員が各々その議員の資格に関する争訟を裁判することを認めている憲法 55 条(議員の資格争訟の裁判)や国会が、罷免の訴追を受けた裁判官を裁判するために両議院の議員で組織する弾劾裁判所の設置を認めている憲法 64 条(裁判官の弾劾裁判)がこれに当たる。

⁴⁰⁹ 亙理格「法律上の争訟と司法権の範囲」磯部力＝小早川光郎＝芝池義一編『行政法の新構想Ⅲ 行政救済法』2～4 頁(有斐閣 2008)。

⁴¹⁰ 芦部・前掲注 3、320 頁以下。

⁴¹¹ 亙理・前掲注 409、3～4 頁。亙理・同書 5 頁は、通説的な訴訟観は、「司法権」＝「法律上の争訟」＝「主

ところが、憲法 76 条 1 項は、「司法権」の範囲画定に役立つような規定を何ら定めておらず、憲法 32 条も、行政作用を巡るいかなる紛争があれば「裁判を受ける権利」保障の対象となるかについて何らの定めも置いていないため、裁判所の裁判を受けることのできる行政事件がいかなる性質の紛争であるべきかは、すべて行政事件に関係する法律次元の解釈論に委ねられると解されている⁴¹²。

この点、判例は、「法律上の争訟」の意味については、当事者間の具体的な権利義務ないし法律関係の存否(刑罰権の存否を含む。)に関する紛争であって(したがって、裁判所の救済を求めるとは、原則として自己の権利又は法律によって保護される利益の侵害という要件が必要とされる。)、かつ、それが法律を適用することにより最終的に解決することができるものに限られる、という立場を採用している⁴¹³。

以上から、憲法上の「司法権」の固有の対象性又は裁判所法 3 条 1 項の「法律上の争訟」性が肯定されるための要件は、具体的争訟性ないし事件性を中核として、主観的法益関連性及び法適用による解決可能性とを合わせて 3 つに整理することが可能である。この点、一般的抽象的定めの一種としての行政立法の制定自体は、多くの場合において上記の具体的事件性を欠いているといえよう。もちろん、その内容が私人の権利・法益に関わらない行政立法については、主観的法益関連性も欠いていることになる⁴¹⁴。なお、法律上の争訟に該当しない⁴¹⁵、行政の適法性統制のためのいわゆる客観訴訟⁴¹⁶(これに対して、取消訴訟その他の抗告訴訟及び当事者訴訟は、行政の適法性統制の機能も持っているが、権利保護のための訴訟であることが重視されて主観訴訟と呼ばれる。)⁴¹⁷、現行行政事件訴訟法は民衆訴訟(国又は公共団体の機関の

観訴訟」という二重の等式が存在を暗黙の前提としてきたとされつつ、「もっとも、裁判所法 3 条 1 項によれば、『法律上の争訟』とともに『その他法律において特に定める権限』も裁判所の権限として定められている」ことに言及された上で、かかる権限は司法権の本質に矛盾しない範囲で立法により特別に認められる付加的権限とされてきたことを指摘される。

⁴¹² 亘理・前掲注 409、3 頁。なお、日本国憲法 32 条の裁判を受ける権利も、「法律上の争訟」の存在を前提としてと解されていることについて、宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法〔第 4 版〕』106 頁(有斐閣 2013)。

⁴¹³ 最高裁昭和 27 年 10 月 8 日大法廷判決(民集 6 卷 9 号 783 頁)、最高裁昭和 56 年 4 月 7 日第三小法廷判決(民集 35 卷 3 号 443 頁)、最高裁平成 14 年 7 月 9 日第二小法廷判決(民集 56 卷 6 号 1134 頁)など参照。芦部・前掲注 3、320 頁以下、塩野宏『行政法Ⅱ 行政救済法〔第 5 版〕』279 頁(有斐閣 2010)参照。

⁴¹⁴ 平岡・前掲注 317、66 頁。

⁴¹⁵ 司法権の定義には当てはまらないものであっても、裁判所法 3 条 1 項の「その他法律において特に定める権限」を裁判所が有することは憲法上許されることについて、理論的に説明する試みとしては、佐藤幸治『現代国家と司法権』(有斐閣 1988)が有名である。この辺りの議論については、野坂泰司「憲法と司法権—憲法上の司法権の捉え方をめぐって」法学教室 246 号 42 頁以下(2001)、同『憲法基本判例を読み直す』20 頁以下(有斐閣 2011)、駒村圭吾「非司法作用と裁判所—『事件性の擬制』というマジノ線—」法学教室 326 号 41 頁以下(2007)なども参照。

⁴¹⁶ 山岸敬子教授は、行政権の法解釈に対する直接的な司法統制は客観訴訟になじむ問題であるとされ、その理由について、①法解釈は一個人に向けられるものではないこと、②行政活動に関する法の解釈如何は公益と深く関わること、それゆえに、③当該判断を下す訴訟手続は、客観性の高い問題を扱うに相応しい審理構造を必要とすること、④主観訴訟は、個人の権利利益を保護する必要がなければ、行政権の違法な法解釈に無関心であって、主観訴訟では、放置される行政権の違法な法解釈が少なからず存在することを指摘される(山岸・前掲注 109、154 頁)。

⁴¹⁷ 室井力=芝池義一=浜川清編著『コンメンタール行政法Ⅱ 行政事件訴訟法・国家賠償法〔第 2 版〕』12 頁〔芝池義一執筆〕(日本評論社 2011)参照。

法規に適合しない行為の是正を求める訴訟で、選挙人たる資格その他自己の法律上の利益に関わらない資格で提起するもの。同法 5 条)及び機関訴訟(国又は公共団体の機関相互間における権限の存否又はその行使に関する紛争についての訴訟。同法 6 条)を用意しているが⁴¹⁸、法規命令や行政規則に対して抽象的にその効力を争う、あるいはこれらを直接的に統制するような規範統制訴訟は、行政事件訴訟法の予定しないところである⁴¹⁹。もっとも、規範統制訴訟は処分性の問題とも関わるものである。

2 処分性の問題

行政事件訴訟法 3 条 1 項は、「この法律において『抗告訴訟』とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。」と規定し、同条 2 項は、「この法律において『処分の取消しの訴え』とは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為(次項に規定する裁決、決定その他の行為を除く。以下単に「処分」という。)の取消しを求める訴訟をいう。」と規定している。

したがって、文言に忠実に従うならば、行政事件訴訟法上の抗告訴訟の対象性すなわち処分性が認められるための要件は、「公権力の行使」性のみである。しかしながら、その要件として、最高裁判決を含む判決の大勢⁴²⁰は「公権力の行使」性以外に、私人に対して直接的かつ具体的な法的効果を生じさせる行為であることを厳格に要求している。このような理解を前提にすれば、行政立法は「公権力の行使」であるし、多数の私人に対する直接の法的拘束力を持つ場合もあり得るが、法規命令は一般的抽象的権利義務を定めるものにすぎないことが通常であって、法規命令が施行されることによって直ちに私人の権利義務に変動を与えるなどの例外的な場合を除いて⁴²¹、多くの場合において私人の法的地位を直接的かつ具体的に變動させる効力を持つ

⁴¹⁸ 上述のとおり、裁判所は、日本国憲法に特別の定のある場合を除いて、一切の法律上の争訟を裁判し、「その他法律において特に定める権限」を有する(裁判所法 3 条 1 項)ところ、上記の民衆訴訟及び機関訴訟は、ここでいう「その他法律において特に定める権限」に関わるものであるものの、日本国憲法 76 条にいう「司法権」に含まれるものではない。かように、「その他法律において特に定める権限」の中には、具体的事件性又は法律上の争訟性を離れた紛争解決が含まれるのである。もっとも、主観訴訟と客観訴訟の差異は絶対的にして不変なものではないといわれていることに留意する必要がある(山岸敬子『客観訴訟の法理』144 頁(勁草書房 2004)参照)。争訟という手続を、立法政策的に客観的な法秩序の維持又は公共の利益の保護のために用いることは日本国憲法の禁ずるところではないということである(塩野・前掲注 413、266 頁参照)。この点、野中俊彦『憲法訴訟の原理と技術』238 頁(有斐閣 1995)は、民衆訴訟として現在法定されている代表的なものは、公職選挙法における選挙無効訴訟並びに地方自治法における住民訴訟であり、選挙人あるいは住民の資格で誰でも提起できることとされているところ、これらは議院定数不均衡訴訟や地鎮祭違憲訴訟のように憲法訴訟のルートとしても活用されており、これらの訴訟は「法律上の争訟」の解釈の仕方によっては、取消訴訟の延長線上に乗せることも不可能ではなく、なまじこれらの訴訟要件が全く法律の特別の定めによることとされているために、その法定の訴訟要件が逆に訴訟の提起を制約する機能を営むことにならないように注意する必要があると指摘される。

⁴¹⁹ 塩野・前掲注 413、120 頁の注 1 及び 279 頁参照。

⁴²⁰ 例えば、最高裁昭和 39 年 10 月 29 日第一小法廷判決(民集 18 卷 8 号 1809 頁)は、行政事件訴訟法の前身である行政事件訴訟特例法 1 条にいう行政庁の処分とは、「行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国または地方公共団体の行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」と判示している。

⁴²¹ かかる例外的な場合について、東京地裁昭和 40 年 4 月 22 日判決(行集 16 卷 4 号 708 頁)は、問題となる告示は立法作用に属するから抗告訴訟の対象になり得ない旨の被申立人の主張に対して、「一般に立法作用が行政訴訟の対象とならないものとせられるゆえんは、抽象的な法の立法それ自体によっては原告たる当事者が損害

とはいいい難い。したがって、行政立法は処分性が否定されることになるのが通常である⁴²²。

第7節 小括

法人税法 65 条のような包括的委任規定でさえ、その憲法適合性が肯定されるとすると(一般に、行政解釈に対する既存の法律による統制、なかんずく授權法律による統制は現時点ではあまり期待できないというべきかもしれない⁴²³)⁴²⁴、租税行政立法を巡る納税者と租税行政庁との争いは委任命令である政令の法律適合性の論点に集中することになるであろう。この点、本章では、現行の租税に関する政令の中には、その規定内容の租税法律主義適合性や規定内容の十分性という観点から、疑問を提起し得るものが存在することを指摘した。現行の政令を網羅的に検討するものではないが、本章における考察によって、租税に関する政令に対する統制の必要性を一定程度、論証することができたものとする。

かような現状を、政令の影響力の大きさを念頭に見つめ直してみると、現行の租税に関する施行令に対して、租税法律主義適合性の観点からの統制の必要性が一層高まるものと解する。また、大阪高裁平成 21 年判決及び東京地裁平成 24 年判決の判示内容を見る限り、租税法律主義適合性が疑われる政令に対する司法統制は必ずしも十分に働いていない面があることも否定できない。さらにいえば、具体的事件を離れて、現行法制度の下では、行政立法である政令そのものの適法性等を裁判所で争うことは認められていないことも想起すべきである。これらの点に鑑みると、司法統制以外の統制(裁判所以外の統制主体として、例えば、行政機関、国会、第三者機関、国民一般などが考えられる。後記第 6 章第 1 節参照)が必要であるという見方も視界に入り込んで来る。

他方で、法源性を有しない通達等と比較した場合における法的安定性・予測可能性及び紛争の未然防止可能性と、法律と比較した場合における制定手続の簡便性・迅速性に着目すると、政令の活用は納税者と租税行政庁双方にとって利する面もあり、この点で政令の有用性を否定することができないと考える。そうであれば、現時点ではバランスのとれた議論が要請されるであろう。もっとも、現行の政令に関するこれまでの考察を踏まえると、政令に対する統制論

を受けるかどうかはまだ不明であるからである。しかし違法な立法それ自体によって原告たる当事者が現実に損害を受けた場合または現実に損害を受けることが確定している場合には、かかる立法は個々の具体的な行政処分とその実質ならびに効果を同じくするものであって、行政庁のかかる行為は行政処分または少なくとも行政処分に準ずるものであり、抗告訴訟の対象たり得る」と判示している。

⁴²² 塩野・前掲注 413、107 頁、平岡・前掲注 317、66 頁、室井=芝池=浜川・前掲注 417、42~43 頁〔岡村周一執筆〕参照。最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決(訟月 27 卷 7 号 1344 頁)など参照。

⁴²³ 山岸敬子教授は、行政権の法解釈に対する立法による統制について、①解釈者の主観や恣意を極力排除し得るように、立法趣旨が明確にして簡潔な法律を制定することであり、適切な立法による行政統制こそが法治主義の根幹であること及び②立法者が、解釈条項を設置するなどいわゆる立法解釈を定めることであり、これによって、法執行者の法解釈を牽制することができることを指摘される(山岸・前掲注 109、64 頁)。

⁴²⁴ この点、酒井克彦教授は、法人税法 65 条のような、きわめて広範でむしろ一般的・白紙的委任ともいえるような委任を設けなければならない理由として、租税法規の専門技術性・複雑性と規律対象である経済事象の流動性という租税法の特殊な性格を挙げる見解に対し、「法律改正の柔軟性を期待できないことに対する諦念を前提する妥協であって、その中でも依然として一般的・白紙的委任とならないような努力は続けられるべきであろう。」と指摘される(酒井・前掲注 77、74 頁)。

にウェイトを置いた議論が展開されてしかるべきであることは否定しない。

なお、租税法律主義適合性が疑われる政令であっても、実質上の根拠(条文上又は法解釈上の根拠や事実認定又は経験則上の根拠であり、具体的には授權法律の規範内容又は委任の趣旨・目的の解釈、政令の授權法律等適合性及び政令制定の際に依拠した統計上のデータなど)や制定趣旨については必ずしも明らかではなく(公開されていない場合が多く)、租税法律主義に抵触することが明らかであるとか、規定内容が不十分であることが明らかであると論断しづらい面があることも指摘しておきたい。