



旧法人法施行令 134 条の 2(現行 72 条の 3)の合憲性  
－ 使用人に対する未払賞与の損金算入時期－

第 45 回 2012 年（平成 24 年）8 月 3 日

発表 長島 弘

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

## 旧法人法施行令 134 条の 2（現行 72 条の 3）の合憲性

### －使用人に対する未払賞与の損金算入時期－

税理士 長島弘

#### はじめに

国税不服審判所のホームページにて紹介されている裁決に、従業員（以下本文中では、条文の表現に従い「使用人」とする）に支出した未払の決算賞与の損金算入について争った事案、平成 22 年 9 月 2 日裁決<sup>i</sup>がある。同様に未払賞与の損金算入につき争った事案の判決として、平成 21 年 10 月 16 日大阪高裁判決<sup>ii</sup>（原審は、大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日<sup>iii</sup>）があるが、これは平成 23 年 4 月 28 日、最高裁において上告棄却および上告受理申立ての不受理が決定され確定した。裁決後、同様事案において最高裁での確定となったため、仮にこの裁決の請求人が訴訟で争った場合でも、一見勝訴は難しいと思われる。だが、この平成 21 年 10 月 16 日大阪高裁判決には問題がないのであろうか。私見としては、租税法律主義の観点から問題が大きいと感じる事案であるため、あらためてこの大阪高裁判決（原審も含む）について検討したい。なお本稿では、論点を絞り、未払賞与の損金算入の点のみ考察する。従って、本事案では、この他、増額更正が申告に係る課税標準の一部取消しと新たに認定された課税要件事実に基づく課税標準の加算から成り立っている場合に、更正の請求を経ずして申告に係る課税標準の範囲内の新たに認定された課税要件事実に基づく課税標準の部分の取消しが許されるかという点も争点とされたが、この点については割愛する。また法人税法施行令（平成 18 年政令 125 号による改正前、以下「令」）134 条の 2（現行 72 条の 3）第 3 号が無効である場合、本件賞与を本件事業年度の損金の額に算入できるかという点も争点であるが、これも割愛し、令 134 条の 2 の合憲性についてのみ考察する。従って、とりあげる争点としては、「令 134 条の 2 の合憲性」のみである。

#### [法人税法]

##### 第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）

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

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

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

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
- 4 第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

第 65 条（各事業年度の所得の金額の細目）

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

[法人税法施行令]

（使用人賞与の損金算入時期）

第 134 条の 2 内国法人が各事業年度においてその使用人に対して支給する賞与（括弧内は略）の額は、次の各号に掲げる賞与の区分に応じ、当該各号に定める事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- 一 労働協約又は就業規則により定められる支給予定日が到来している賞与（使用人に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。
  - ロ イの通知をした金額を当該通知をしたすべての使用人に対し当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から一月以内に支払っていること。
  - ハ その支給額につきイの通知をした日の属する事業年度において損金経理をしていること。
- 三 前二号に掲げる賞与以外の賞与（括弧内は略） その支給をした日の属する事業年度

**事案の概要**

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

当該 X 社の給与規程は賞与につき、おおむね次のように規定していた。①賞与の額の決

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

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

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

そこで処分庁は本件賞与につき、法人税法施行令(平成 18 年政令 125 号による改正前、以下「令」) 134 条の 2 (現行 72 条の 3) 第 3 号により、実際に支給された平成 16 年 7 月 16 日の属する事業年度の損金に算入すべきとして本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。そこで X 社は、当該処分の取消しを求めて訴訟に及んだ<sup>iv</sup>。

## 当事者の主張<sup>v</sup>

### (国の主張)

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

法人税法 65 条における政令への委任の趣旨(委任の目的)は、税の計算については、それが各種の法律と関連するほか具体的な経済の内容に関連し、さらに技術的な会計の処理に関連するところが大きくその内容が極めて複雑であり、また技術的にも子細にわたるもので、その大綱を法律で定めこの細目を政令で補うことが必要であること、加えて経済は常に動いており、税に関連する新しい問題がいくつか常に生起しているから、直ちに法律

によってその内容を規定するまでもなく、既に法律によって規定された事項から明らかに法律の趣旨が推定できる場合にはその技術的な内容について一般的な委任が許されてしかるべきである。法 65 条が、大綱的な所得の金額の計算に関する「第 2 款から前款まで（所得の金額の計算）」の諸規定に加えてさらにその「細目」について「必要な事項」を定める旨規定していること、及び同条が法 22 条 2 項及び 3 項に規定する益金及び損金に関する「別段の定め」に位置づけられていることにより明確にされている。以上によれば、法 65 条は、法 22 条から 64 条までにおいては直接規定されていない事項について、あえて政令において定めることを予定しているものと解されるのであって、その委任の内容及び程度という点についても、法 65 条自体から、各事業年度の所得の金額の計算に関し、法に直接的な規定がなくても、大綱を定める法の規定から明らかに法の趣旨が推定できる事項について、専門的技術的な細目の定めを政令にゆだねたものであることが明確にされているといえる。このように、法 65 条における委任の目的、内容、程度は同条の委任規定自体から明確にされており、同条は、各事業年度の所得の金額の計算に関し、概括的白地的な委任をしたものではなく、具体的個別的な委任をしたものであって、委任を認める法律自体から委任の目的、内容、程度などが明確にされているという要件を満たしているものである。そして、令 134 条の 2 の規定は、使用人賞与の損金算入時期に関する趣旨に基づいて、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという原則を明文化するとともに、法 22 条 3 項各号の趣旨を害しない限度においてその例外に当たる場合をも規定し、もって専門的技術的な細目を定めたものということができる。

以上の検討を踏まえれば、令 134 条の 2 が法 65 条の委任の範囲内にあるか否かは賞与の特質を踏まえた上で、令 134 条の 2 が法の規定から推定される使用人賞与の損金算入時期に関する法の趣旨に基づいてその専門的技術的な細目を定めたものといえるか否かによって判断されるべきである。

平成 10 年改正前の法人税法 54 条 1 項は賞与引当金の損金の額への算入を規定していたが、賞与は一般に支給される金額が前もって決まっているものではないため、実際に支給された賞与がどの期間に対応する費用であるかという点が必ずしも明確ではないとの観点から上記改正前の賞与引当金の制度につき種々の問題点が指摘され、このような費用は賃金の後払い的な性格を有しているとしても、課税の公平性明確性を期する観点から、引当金の繰入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取扱いに改めることが考えられるとして賞与引当金制度の廃止と、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とすることが提案されていた。以上のような議論を受け、平成 10 年度税制改正で、課税の明確性・統一性を図る観点から、賞与については、原則として実際に支給した日の属する事業年度の損金の額に算入することとされ、賞与引当金は廃止されることとなった。すなわち、平成 10 年法律第 24 号により、従前の法人税法 54 条（賞与引当金）の規定が削除される一方同法 22 条 3 項に規定する「別段の定め」に当たる同法 65 条

の委任に基づき、令 134 条の 2 において使用人賞与の損金算入時期は、原則としてそれを実際に支給した日の属する事業年度とされることになった。賞与引当金制度廃止の経緯及び平成 10 年法律第 24 号の立法趣旨等に照らせば使用人賞与の損金算入時期についての現行法の趣旨は、一律に法 22 条 3 項各号の適用を排除し、課税の明確性・統一性を図るため、原則として、それを実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという点にある。したがって令 134 条の 2 の規定は使用人賞与の損金算入時期に関する法の上記趣旨に基づいて、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという原則を明文化するとともに上記趣旨を害しない限度においてその例外に当たる場合をも規定しもって専門的技術的な細目を定めたものといえることができる。

### (X社の主張)

税の計算が専門技術的事項であることや社会経済の変化に即応する必要性等は、いずれも租税立法における委任立法の必要性として一般的にあげられるものにすぎないのであって、これらを根拠に既に法律によって規定された事項から明らかに法律の趣旨が推定できる場合であれば法律自体では委任の目的等が明確にされていなくてもよいという国の主張は独自の理論であり、また国は賞与引当金制度を廃止した平成 10 年法律第 24 号の立法趣旨等からすると使用人賞与の損金算入時期についての現行法の趣旨は、それを実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とするという点にあると主張するが、平成 10 年法律第 24 号は賞与引当金制度の廃止を含んでいるものの廃止後の使用人賞与の取扱いについて何も定めておらず、法も 22 条 3 項を除き使用人賞与の損金算入時期について定めた規定は存在しないのであって明らかに法律の趣旨が推定できるとは到底解されない。

法 65 条は、同条が法 22 条に関する必要な定めについての政令委任の根拠ともなっていることから考えると、法 22 条 2 項及び 3 項の定める「別段の定め」である法 23 条ないし 64 条の規定について各条項に反しない限りにおいて具体的な所得金額の計算に関する必要事項の委任を許容した規定であると解するべきである。仮に法 65 条が、法 22 条 3 項の「別段の定め」に該当するとすれば、法が定める損金算入基準とは異なる基準を政令に一般的白紙的に委任する規定となるが、損金算入基準が法人税課税の基本的事項であることからすれば、租税法律主義に反する違憲無効な規定となり、そうなれば同条の委任に基づく令 134 条の 2 も無効となる。だが「別段の定め」でないとなれば、令 134 条の 2 は、法 22 条 3 項の細目を定め具体化したものであるといえない限り、法の委任の範囲を超え無効となるところ、令 134 条の 2 は、原価及び販売管理費等の損金算入基準を定めた法 22 条 3 項に反する内容となっており、無効である。

令 134 条の 2 第 2 号イは、同時期に賞与の支給を受ける使用人が複数いる場合には、同時期に支給を受ける「すべての」使用人に対して支給額の通知をしたときのみ当該通知をした日の属する事業年度の損金に算入することを認め、一部でも通知していない使用人が

いる場合には、すべての使用人に対する賞与の損金算入を認めないとしており、債務確定基準の考え方とは相いれない。さらに令 134 条の 2 第 2 号ロは、同号イの通知がされたすべての使用人に対して通知日の属する事業年度終了の日の翌日から 1 月以内に支払わなければ損金算入を認めないとしているが、債務確定基準によれば確定した債務をいつ支払うことにしようと損金算入時期に影響はないはずである。したがってこの「1 月以内」という要件も債務確定基準の考え方とは相いれない<sup>vii</sup>ものであり、販売管理費に該当する使用人賞与との関係において違憲・違法の規定であって、無効である。

なお使用人に対する賞与には、売上原価等（法 22 条 3 項 1 号）に該当するものも存在する。そして、法 22 条 3 項 1 号は、当該事業年度の収益に係る売上原価等の額については、別段の定めがない限り当該事業年度の損金の額に算入すべきものとして、いわゆる個別対応の原則を定めており、債務の確定を損金算入の要件とはしていない。判例（最判平成 16 年 10 月 29 日<sup>viii</sup>）も債務の確定を売上原価の損金算入の要件とはしていない。したがって令 134 条の 2 第 3 号は、賞与の損金算入時期について、売上原価等に関する法 22 条 3 項 1 号と異なる（より厳しい）損金算入基準を定めるものであって、法の委任の範囲を超えた違法な規定であり、違憲・違法であって無効である。

### 裁判所の判断

「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。

しかし、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。」

「上記のような観点から法 65 条の政令への委任の趣旨について検討すると、法 21 条は・・・益金及び損金の内容及び算入時期についての通則を定めている。そして、23 条ないし 64 条において、上記通則に対する別段の定めとして、法人の特定の収入及び支出に関し、益金の額への算入及び損金の額への算入について、その可否・限度額・時期を定めている。」

「法 65 条の政令へ委任する旨の定めは法 22 条 2、3 項の各柱書の『別段の定め』に当たる」とする国側の主張によるならば、「政令によって、法 22 条の通則に対する別段の定めをすることができることになる」が、「このような政令への委任は租税法律主義に反する」。

「法 65 条の見出しには「(各事業年度の所得の金額の計算の細目)」とあること、」法 65 条には『第 2 款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか』とあるが、同条

が通則としての法 22 条 2 項 3 項に対する別段の定めを法 23 条ないし 64 条の定め以外にも政令によって定めることができる趣旨であるのなら、第 2 款（22 条）を外して「第 3 款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか」とするべきであるが、そうはなっていないことを考慮すれば、法 65 条の政令へ委任する旨の定めは法 22 条 2 項 3 項の各柱書の別段の定めには当たらない。

「使用人賞与については、・・・支給対象者に対して支給の有無及び支給する場合の金額の通知は実際の支給をもって行われているのが実情といえる。」「したがって、・・・使用人賞与の支給実態に鑑みれば、使用人賞与については、実際の支給日より前に、債務として確定しているか否か（販売費等に当たるものについて）又は当該事業年度の収益に係る金額としての適正な見積りができるか否かもしくは支出されることが確実といえるか否か（売上原価等に当たるものについて）を判断することは困難であり、・・・使用人賞与の損金算入時期は法人ごとに不統一になり、また、同一法人においても売上原価等に当たる使用人賞与と販売費等に当たる使用人賞与が異なる事業年度の損金の額に算入されるという事態も起こり得る。」「使用人賞与の損金算入時期については、通則としての法 22 条 3 項 1、2 号の定めだけでは所得の金額の計算の明確及び課税の公平を確保することは困難であり、上記各号の定めを使用人賞与に適用するにあたっての定めを要するといえる。」「このような定めとして制定されたものが令 134 条の 2 であるが、この制定に至る経緯について検討すると、使用人賞与については、平成 10 年・・・法人税法改正によって削除された法人税法 54 条は賞与引当金制度を定め、損金経理により賞与引当金勘定に繰り入れた金額のうち政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額を当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入するものとされていたが、賞与引当金制度の下では、使用人賞与の損金の額への算入については、賞与金引当金勘定への繰入額の損金の額への算入という形で行われてきたのが実情であり（なお、上記法人税法改正前には法人税法及び法人税法施行令には使用人賞与の損金算入時期についての具体的な定めはなかった。）、上記法人税法改正によって法人税法 54 条が削除されることに伴い、賞与引当金制度の廃止後は賞与金引当金勘定への繰入額の損金の額への算入という形ではなく、使用人賞与自体についての損金の額への算入を行うことが必要になったところ、・・・その損金算入時期を法 22 条 3 項 1、2 号の通則の定めのみに委ねた場合、所得の金額の計算の明確、課税の公平を確保することは困難であり、使用人賞与については、法 22 条 3 項 1、2 号の通則の定めを施行するための技術的細目的定めが必要であったといえる。」

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



る場合を限定したからといって、法 22 条 3 項 1、2 号の定める基準に反するものというの  
は相当でない。」

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

考察

## 1. 政令委任の限界

### ①学説の確認

本事案を検討する前に、政令委任の限界について検討する。まず、この点について、学説を確認する。

### ②旧憲法下での見解

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

美濃部達吉博士は次のように言う。「法律の委任が憲法上許され得るのは唯特別の委任、即ち特定の事項を指定してこれを命令の規定に譲ることのみに限られ、一般的な立法権の授与は憲法が立法権と行政権とを分立せしめて居ることの原則と相抵触し、憲法上許されない所と認めねばならぬ<sup>ix)</sup>」と。

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

りにさういふ解釈が成立するとすれば、その根拠はおそらく伝統的な権力分立主義を今日の社会情勢の現実によりよく適合する執行府強化の原理によって補正することの必要に求めらるべきであろう<sup>x)</sup> という。

田中二郎博士は「限定説の主張するやうに「特定の事項」を限定するとしても、実際には何が特定の事項なりやの判断はしかく客観的に一定し得るものではなく、相当弾力性が存し、従ってその解釈は人によって甚だ異り得る。特定の事項といふが實は必ずしも特定の事項でない結果を承認することもあるであろう。「特定の事項」といふことの外に、特定の点といふことを要件とした場合でも、大体同様のことがいひ得るであらう。かくてその解釈の仕方によっては、限定説をとりながら包括説と大差なきに至る可能性が大きい。又反対に包括説とはいっても、一切をあげて命令に委任し得るとなす意味での包括説が我が憲法の下に於て主張せられて居るわけではないのであって、包括説とはいひながら恐らく憲法の権力分立主義の趣旨を没却するに至らざることを要件とするとか、更にそれを緩和しながらも何等かの要件をそこに認めるとかの趣旨であらうから、この側からも實際上少からず接近を示すものといひ得る。<sup>xi)</sup> と、この両説の対立を余り実益がないものと評価していた。

なお旧憲法下においては、「公共ノ安寧秩序ヲ保持シ及臣民ノ幸福ヲ増進スル為ニ（旧憲法 9 条）」と独立命令を発する事が可能となっており、現在と前提は大きく異なるのであるが、そういった中においても、権力分立の当然の帰結から限定説が主張されていたことは注目に値する。従って、憲法 30 条や 84 条の文言がどうかといった以前の本質的な帰結から、政令委任が限定されるべきという事は留意すべき点である。

## ◎現憲法下での見解

### (ア) 現行法条文と委任命令・執行命令

では次に、現憲法下の学説を確認するが、その前に委任命令と執行命令の差異について確認する。

執行命令とは、法律の規定を執行するために必要な細則を定める命令であり、委任命令とは、法律の委任による命令である。

憲法 73 条は「内閣は、他の一般行政事務のほか、左の事務を行ふ。」とし、その第 6 号において「この憲法及び法律の規定を実施するために、政令を制定すること。但し、政令には、特にその法律の委任がある場合を除いては、罰則を設けることができない。」と規定している。その文言からすれば、憲法及び法律の規定を実施するための政令が予定されていることは明らかである。これに対し、法律の委任に基づいて政令を制定しえるという点を正面から認める憲法上の文言はない。しかしこの第 6 号但書は、法律の委任に基づく政令がありえるのみならず、法律の委任によれば罰則を設けることも可能な旨規定している。内閣法 11 条においても、「政令には、法律の委任がなければ、義務を課し、又は権利を制

限する規定を設けることができない。」と、逆に言えば委任があれば義務を課し権利を制限することも可能な旨規定しているのもこの趣旨である。

また、国家行政組織法 12 条第 1 項では「各省大臣は、主任の行政事務について、法律若しくは政令を施行するため、又は法律若しくは政令の特別の委任に基づいて、それぞれその機関の命令として省令を発することができる。」としており、ここにおいて、「法律若しくは政令を施行するため」の命令と「法律若しくは政令の特別の委任に基づいて」の命令があることが明らかにされている。そして第 3 項において「省令には、法律の委任がなければ、罰則を設け、又は義務を課し、若しくは国民の権利を制限する規定を設けることができない。」と規定しているが、これも上記内閣法 11 条と同じ趣旨である。

かつて食糧管理法が犯罪の構成要件の決定を命令に委任していることを理由として憲法違反だとする主張に対し、昭和 25 年 2 月 1 日最高裁大法廷判決 は、この「憲法七三条六号但書においては、・・・これを裏から言えば、特に法律の委任がある場合においては、政令で罰則（すなわち犯罪構成要件及び刑を定める法規）を設けることができると及び法律は罰則を設けることを政令に委任することができることの趣旨を表明している」と判示している。

では、委任命令は法律の委任があればいかなる内容も定め得るのであろうか。また執行命令は法律の委任を要しないゆえ、その内容は制限されないことになるだろうか。

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

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

なお「昭和 30 年代以降の立法例では、執行命令として定めることができる事項についても、「この法律に定めるもののほか、……に関し必要な事項は、政令（〇〇省令）で定める」という類の委任規定が置かれることが多い。これは、執行命令の根拠及び法形式を明確にする という観点から設けられているものであり、当該委任規定に基づく命令は委任命令ではない」という。したがって法律に委任規定があっても執行命令という場合もある点は留意する必要がある。

### （イ）委任の範囲

では、委任命令の範囲について確認する。委任命令は法律の委任に基づくものであるが、包括的白紙的委任が許されるのであろうか。かつて国会において法制局長官は、「憲法そのものは委任命令のあることを前提として条文を設けており・・・憲法が法律に期待しておるところというものは、これは又別途明らかでありますからして、この委任を法律の中でするという場合におきましても、我々としてはいわゆる白紙委任的な形、そういうことを極力避けようという態度で今日まで参つております。」と答弁している。包括的白紙的委任が許されないという点では見解に対立はなないであろう。

次に執行命令についてはどうであろうか。これについて田中二郎博士は、「法律その他上級の命令を執行するためにいわゆる執行命令を発し得ることは、憲法の規定に照らし、且つ条理からいって、明らかである（憲法の規定の字句だけからいうと、憲法を実施するために、直接、政令を定めることも可能のようであるが、少なくとも従来そういう例もなく、そうした定めをなす余地は今後もないであろう）。ただ、しかし、執行命令は、上級の法令を執行するために必要な具体的な定めをすることができるに止まり、法律事項を定めることはできないと解すべきであろう（法律事項は委任命令の形式によるべきである。従って、執行命令に罰則を設ける必要もないわけである）。」という。

また浅野元参議院法制局長は「行政立法（法規命令）は、国会の定立した法律の実施（広義）という枠の中においての存在を認められるものである。そして、その規定することができる事項は、法律の明示の意思がない限り、法律を実施するための技術的な施行細則にとどまるべきものである。この原則を解除するのが「法律の委任」であり、その限りにおいて、行政立法で規定することができる事項が膨むこととなる。その解除された事項には、必要的法律事項でない法律事項、すなわち法律の意思により命令事項とされたものも含まれるが、それは、法律の「委任規定」により行政権が定立することができることとなったものと解すべきであって、もともと執行命令で定めることができる性質のものであると位置づけてはならない。なぜならば、国民にとって重大な意味をもつ事項が執行命令事項であるとして行政権によって定立されるおそれがあるからである」という。

従って委任命令は、法律の委任に基づくことにより執行命令の範囲より広い事項につき定めることが可能である。しかし、委任規定の有無に関わりなく、執行命令・委任命令い

ずれにおいても、「国会は立法権を全部的にまたはその本質的部分において委任しえない。けだし、それは国会は国の唯一の立法機関であるとする憲法の規定を変更することになるから」である。

## ②税法における政令委任の限界に関する判例

### ④大阪地裁昭和 41 年 5 月 30 日（控訴審は大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日）

下級審のものであるため、厳格な意味で判例と呼べるかは疑問されつつも、法人税法においてとくに多くみられる委任立法ないしは受任政令の問題について正面からとり組んだ画期的な裁判例であると評価されているのが、大阪地裁昭和 41 年 5 月 30 日判決である。昭和 34 年ないし 37 年当時に施行されていた法人税法 9 条 1 項は、法人税の課税対象となる所得は「法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」であると規定していた。そしてこの 9 条では第 2 項以降で法人税や罰料金、寄附金の損金不算入を規定して、この 9 条の最終項である第 8 項（昭和 34 年法律 196 号による改正前は 7 項）において、「1 項の所得の計算に関し必要な事項は、命令でこれを定める」と規定していた。それを受けて、法人税法施行規則（以下「規則」という。）第 10 条の 4 は、法人が役員に対して支給した賞与の額は損金に算入しないが、「使用人としての職務を有する役員に対し、当該職務に対する賞与を使用人に対する賞与の支給時期に支給した場合において、・・・当該職務に対する賞与として相当であると認められる金額についてはこの限りではない」と規定していた。その一方で、規則 10 条の 3 第 6 項において「使用人としての職務を有する役員とは、次に掲げる役員以外の役員で・・・使用人としての職務上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。」と規定し「次に掲げる」の内容として 1 号に「社長、副社長、代表取締役、専務取締役、専務理事、常務取締役、常務理事・・・」、4 号に「同族会社の役員のうち、その会社が同族会社であるかどうかを判定する場合にその判定の基礎となる株主若しくは社員又はこれらの者の同族関係者」と規定していた。

原告会社は、これら規則は所得の計算に関してのみ必要な事項を命令に委任できるとする法人税法 9 条 8 項の委任の範囲を越えた違法な規定であり、それに基づく本件処分は違法であると主張して、不服申立手続を経て出訴に及んだ。その主張に対して原審は「元来株主および同族関係者といえども法人の使用人となつてその職務に従事することは何等差支えのないところであつて、これに対し使用人賞与が支給されればそれは当然法人がその所得を得るために出損した法人の必要経費であつて法人の所得の計算上損金に算入されこの金額は課税対象から除かれるのが当然である。」「株主及び同族関係者は法人の代表取締役、専務常務取締役等の如く代表権又は表見代表権を有し具体的な法人職務の執行を担当する役員とは直ちに同一視することは出来ない」「規則はこれらの株主および同族関係者の使用人業務を否定することによつて使用人分の賞与の損金性を否認して益金に計上すべき

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

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

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

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

## 2. 判決の評釈

国の法 65 条が 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」である旨の主張を排している点は正当である。法人税法 65 条が 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」であれば、「租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金益金への算入不算入といった課税要件について、法律で概括的、白地的に命令に委任することは許されないと解するのが相当である<sup>xii</sup>」ところ、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ってしまい、租税法律主義に反することになるからである。

なお、判決では、22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」である旨の主張を排する理由として、法 65 条につき、文言が「第 3 款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか」ではなく「第 2 款から前款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか」となっていることを挙げている。だが、逆に文言としては、2 款を含んでいるからこそ 2 款即ち 22 条の通則的規定と異なる定めが可能であるという主張を許すことになるのではないだろうか。従ってここはやはり文言ではなく、租税法律主義の要請から、法 65 条の文言に関わらず、解釈上委任の範囲が制限されるという点につきよう。

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

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

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

ら、旧 54 条を廃止するのではなく、その趣旨にあった条文に改正すべきであったのである<sup>xiv</sup>。

政令はあくまでも委任の範囲内でしか規定を設けることが出来ないのであるから、すなわち、技術的・細目的規定においては法 22 条 3 項の枠をはみ出するような規定を設けることはできないのであるから、法 23 条ないし 64 条に委任条文が存在しない以上、法 22 条 3 項に反する政令は、違反無効と言わざるをえないのである。また判示では「損金の額への算入が全くできないわけではなく、遅くとも実際の支給日の属する事業年度の損金の額に算入することができることを考慮すれば、<sup>v</sup>というが、何ゆえ異なる事業年度に損金算入できれば法 22 条 3 項 1、2 号に反しないといえるのであろうか。さらにいえば、法 22 条 3 項として当期の損金に含まれるべきものを政令で翌事業年度の損金に含むことを認めることもまた問題である。法が予定する翌事業年度の正しい所得金額を歪めることになるからである。

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

なお、本稿のテーマからは逸れるが、仮に百歩譲ってこの令 72 条の 3 の存在を承認したとしても、現行の解釈通達に問題がある点だけ、最後に指摘しておきたい<sup>xvii</sup>。

<sup>i</sup><http://www.kfs.go.jp/service/JP/80/08/index.html>／なお紹介記事として T&AMaster 平成 23 年 7 月 4 日号「使用人賞与の損金算入時期、大阪高裁判決の判断に沿って裁決」がある。

<sup>ii</sup> TAINSZ888-1491、判例タイムズ 1319 号 p79-86 裁判所 HP においても UP されている。  
<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20100506104226.pdf>

<sup>iii</sup> TAINSZ888-1450、判例タイムズ 1298 号 p140-159 同上  
<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20090805090740.pdf>

<sup>iv</sup>前置の国税不服審判所への審査請求は、17 年 9 月 1 日付けで棄却されている。

<sup>v</sup>第一審と控訴審とにおける当事者の主張には殆ど差がないため、第一審における主張を記載する。なお、控訴審においては、X 社は、平成 18 年の法人税法施行令の改正による旧令 134 条の 2 の廃止により新設された改正後の法人税法施行令 72 条の 5 は、旧令 134 条の 2 とは規定の位置及び一部の文言が変わっていることから、改正当時の政令制定者が、同条が技術的、細目的事項を定めたものではなく、法律による委任を欠くことを自認していた旨の主張を追加した。それに対し国側は、これは役員給与の損金算入のあり方を見直し整備したものであり、使用人に対して支給する賞与の損金算入時期についてはそれまでの令 134 条の 2 の取扱いを変更するものではなく、同条が技術的、細目的事項を定めたものであることに何ら影響を与えるものではない旨主張した。

<sup>vi</sup>山本守之『体系法人税法〔平成 19 年度版〕』716 頁は、同旨の法人税法施行令 72 条の 5 に関し、使用人賞与の損金算入時期については、原則として債務確定基準を適用せず、「一種の現金主義に基づく」としている。



- 
- vii 最高裁判所刑事判例集 58 卷 7 号 697 頁以下。裁判所 HP においても UP されている。  
[http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/js\\_20100319115331342000.pdf](http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/js_20100319115331342000.pdf)
- viii 佐々木惣一「日本憲法要論」昭和 8 年 605 頁。
- ix 末弘厳太郎・田中耕太郎編「法律学辞典」岩波書店 昭和 12 年 2616 頁「命令」の項。
- x 宮沢俊義「立法の委任について」公法雑誌 2 卷 11 号 19 頁。
- xi 田中二郎「行政権による立法について—特に行政権による経済統制立法の限界を中心として—」『法律による行政の原理』昭和 43 年酒井書店 261 頁（但し初出は国家学会雑誌 57 卷 12 号）。
- xii 大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日、行政事件裁判例集 19 卷 6 号 1130 頁以下。なお東京高裁平成 7 年 11 月 28 日判決（行政事件裁判例集 46 卷 10・11 号 1046 頁以下）では「法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律主義の本質を損なわないものに限られる」と判示する。
- xiii この改正は課税ベースの拡大を目的としたものであり、国税庁の発刊する『平成 10 年版改正税法の全て』の 279 頁にも「原則として、実際に支給をした日の属する事業年度の損金の額に算入することとされ、賞与引当金は廃止されました。」と確かに記載されている。
- xiv この改正当時に、政令委任につき批判したものに、中江博行「未払い決算賞与をめぐる税務とその問題点」税理平成 12 年 1 月号 145 頁、品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい 平成 16 年）15 頁、同「使用人賞与の損金算入規定の合憲性」税研 152 号（2010 年 7 月）70～73 頁、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 2002 年 1 月 1 日号 12 頁。
- xv 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決 最高裁判所民事判例集 39 卷 2 号 247 頁以下
- xvi 前掲品川税研 152 号 p73 は、「最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決の影響（呪縛）が強かった」という。
- xvii 現行の法人税法施行令 72 条の 3 の解釈として、法人税基本通達 9-2-43 に、支給日に在職する使用人へのみ賞与を支給することとしている場合の「通知」は、同施行令にいう「支給額の通知」には該当しない旨規定されているが、支給日在籍要件が単に慣行というだけでなく、判例としても確立されている以上、これを制限する根拠は、全く不明である。大淵教授もまた、これらの点を批判しておられる。大淵博義「判例等に見る税法上の損金計上時期を巡る諸問題の検証(1)」税経通信平成 23 年 3 月号 40-41 頁。