

研究開発税制と政令委任

——試験研究費に関する東京地裁令和3年4月13日判決を
中心に——

渡 辺 徹 也

<目次>

はじめに

- I HOYA 事件
 - II 試験研究費に係る税額控除制度の内容と趣旨
 - III 委任元の法律の問題
 - IV 法律の委任を受けた施行令の内容
 - V 施行令による再委任を受けた施行規則の内容
 - VI 委任先の政令等の問題
 - VII 先行裁判例等からの示唆
 - VIII 認定・届出に関する経過措置（令和3年度改正）
- おわりに

はじめに

租税法律主義は憲法30条および84条に基づく租税法上の基本原則であるが、政令等への委任は、この原則との関係でもっとも問題となる場合として位置づけられる¹⁾。あるいは、租税法律主義の内容の1つである課税要件法定主義に関する重要な問題として捉えられている²⁾。課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は、国会の定める法律によって規定されるべきなのに、政令は厳密な意味でいえば国会で定める法律ではないからである。

1) 清永敬次『税法 [新装版]』29頁（ミネルヴァ書房・2013年）参照。

2) 金子宏『租税法 [第24版]』81頁（弘文堂・2021年）参照。

一方で、憲法73条6号や74条は、行政権による立法を一定の範囲で認めている。すなわち、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全面的に禁止されているわけではない。しかし、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るのが通説である³⁾。

政令委任の問題としては、上記のように、ある法律における委任そのものが租税法律主義に違反するかどうかという問題(以下、「**委任元の法律の問題**」という)だけでなく、ある法律における委任に基づいて制定された政令等の規定が、当該委任の範囲を超えることによって租税法律主義に反することにならないかという問題(以下、「**委任先の政令の問題**」という)がある⁴⁾。つまり、政令委任の問題を判断するには2つの段階があり、いわば第1の問題(委任元の法律の問題)と第2の問題(委任先の政令の問題)という2つの問題が存することになる。

租税法律主義のもとでは、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴税の手続もまた、法律により規定すべきとする最高裁判決がある(最高裁昭和30年3月23日判決民集9巻3号336頁)。

もともと、例外なくあらゆる手続が法律で規定されなければならない、あるいは法律の委任を要する、というわけではない。法律を執行することは行政府の責任であるから、法律の執行のために必要な規定は法律の委任を特に必要としないといわれる⁵⁾。ただし、当該手続違反を理由として、実質的に課税を行うといった結果が生じることは避けなければならない。それは法律の委任なく租税を課すことに繋がるからである。

政令委任の例として特に問題視されるものの1つに、資本金等の額の定義

3) 清永・前掲注(1)31頁の「(1)」があげる古典ともいえる文献をみれば、この内容が古くから通説的見解であったことがわかる。

4) 清永・前掲注(1)30頁参照。

5) 金子・前掲注(2)82頁参照。

をあげる見解がある⁶⁾。平成18年度税制改正では、従前の「資本等の金額」や「資本積立金額」という法律上の概念を廃止して、「資本金等の額」という概念を採用しただけでなく、その定義を「株主等から出資をうけた金額」（法人税法2条16号）としただけで、具体的な内容は政令に委任することにした。その理由について立案担当者は、「法律段階でその概念が示されたことから、その細目については政令で定めることとされました⁷⁾」と説明をしている。これに対して前述の見解は、「細目につき政令に委任すべき必要性は何ら示されていない⁸⁾」と批判する。

資本と利益の区別は、講学上の法人税法における重要な論点であるから、たしかに政令ではなく法律で規定すべき事柄といえるであろう⁹⁾。資本金等の額の具体的な内容は、資本等の金額に関する平成18年度改正前の旧法人税法2条17号と大きく異なるものではなかったことに鑑みれば、法改正により租税法律主義が後退したといえるのかもしれない。

政令委任に関する最近の重要事例として、ふるさと納税に関する最高裁令和2年6月30日判決民集74巻4号800頁（以下、「泉佐野市ふるさと納税事件」という）、みなし配当に関する最高裁令和3年3月11日判決民集75巻3号418頁（以下、「国際興業管理事件」という）がある。いずれも告示または施行令の内容が委任の範囲を逸脱した違法なものとして、無効とされた事案である。本稿では、これら最高裁判決の考え方も参考にしながら、現段階における最新の裁判例の1つである東京地裁令和3年4月13日判決判例集未登載（以下、「HOYA事件」あるいはたんに「本件」という）を取り上げて検討することとする¹⁰⁾。なお、HOYA事件は試験研究費の税額控除に関する事案で

6) 田中治「租税法律主義の現代的意義」『租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』田中治税法著作集第1巻57頁（初出・2011年）参照。

7) 青木孝徳ほか『平成18年版改正税法のすべて』242頁（大蔵財務協会・2006年）参照。

8) 田中・前掲注（6）58頁参照。

9) 拙稿「法人税法における出資と分配—会社法施行を受けた平成18年度改正を中心に—」税法学566号155頁（2006年）参照。

10) この事件を報じるものとして、「HOYA、会社分割の試験研究費の『移転分加算』巡り敗訴」T&A master 899号40頁（2021年）参照。

ある。

I HOYA 事件

1. 事案の概要

本件の事実はやや複雑でわかりにくいところがあるが、概ね以下の通りである¹¹⁾。C社と原告（原告については、後記分割前の法人を現在の法人と区別するため、以下、「**本件分割法人**」ということがある）は、平成27年11月6日付けで原告を分割法人としC社を分割承継法人とする吸収分割契約を締結し、同年12月11日、原告（本件分割法人）のレーザースキャンユニット関連事業（以下、「**本件移転事業**」という）がC社に承継された（以下、「**本件分割**」という）。

C社は、平成28年3月期及び平成29年3月期（以下、平成28年3月期と併せて「**本件各事業年度**」という）の法人税等の確定申告（以下、「**本件確定申告**」という）において、租税特別措置法（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下、「**法**」という）42条の4に規定する試験研究費に関する法人税額の特別控除（以下、「**本件特別控除**」という）の額の計算に際し、本件分割法人の売上金額及び試験研究費の額を加算することなく本件特別控除の額を算出して申告した。

これに対し、所轄税務署長は、C社の本件各事業年度における本件特別控除の額の計算は、租税特別措置法施行令（平成29年政令第114号による改正前のもの。以下、「**施行令**」という）27条の4第9項、14項及び18項の規定に従い、本件分割法人の売上金額及び試験研究費の額を全額加算して行う必要があるなどとして、本件各事業年度に係る法人税等の更正処分（以下、「**本件各更正処分**」という）及びこれらの更正処分に伴う過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「**本件各賦課決定処分**」といい、本件各更正処分と併せて「**本**」

11) 現段階で判例集未登載ということもあり、判決文にできるだけ忠実に引用する。

件各処分」という)をした。

本件は、その後にC社を吸収合併して訴訟承継人となった原告が、被告を相手に、本件各処分(請求の趣旨記載の各税額を超える部分)の取消しを求めた事件である。

2. 前提事実

(1) 当事者等

原告(本件分割法人)は、昭和19年に設立され、各種ガラス及びセラミックス製品、各種化学材料・製品、エレクトロニクス関連素材・部品・機器、電子光学関連素材・部品・機器等の製造販売等を目的とする株式会社である。

C社は、昭和63年に設立され、光ファイバー関連素材・部品・機器等の製造販売等を目的とする株式会社であり、原告に発行済株式の全部を保有されている完全子会社であったが、本件各処分を受けて本件訴訟を提起した後の令和2年1月1日、原告に吸収合併された。

なお、C社の事業は、規模としては親会社である原告に比べて小さい(売上金額で約29分の1)が、売上金額に占める試験研究費の額の割合は高く、平成28年3月期において、原告の上記割合が約2.56%であったのに対し、C社の上記割合は約8.80%であった。このように、C社においては、毎年高額の試験研究費を支出しているため、従前から試験研究費に関する法人税額の特別控除(本件特別控除)の適用を受けてきた。

(2) 本件分割に至る経緯等

原告は、平成20年にペンタックス株式会社と合併し、3つの事業から成るオプトデバイス事業を承継したところ、そのうち1つは廃止され、もう1つは原告の既存の事業と統合されることとなり、残る1つである本件移転事業(レーザースキャンユニット関連事業)については、従前から光学機器製品を取り扱ってきたC社の事業と統合されることになった。

そのため、C社と原告(本件分割法人)は、平成27年11月6日付けで吸収

分割契約を締結し、原告を分割法人、C社を分割承継法人として、本件移転事業を吸収分割の方法によりC社に承継させる旨の合意をした。同契約に基づき、約定の効力発生日である平成27年12月11日に、本件移転事業は本件分割法人からC社に承継された（本件分割）。

ただし、本件分割法人は、本件分割のあった日から2月以内に、施行令27条の4第11項及び第20項に定める認定（移転試験研究費等に係る認定）を受けるための申請書を所轄税務署長に提出しておらず、また、C社及び本件分割法人は、本件分割のあった日から2月以内に、上記各項に定める届出（移転分加算の適用に係る届出）に係る届出書を所轄税務署長に提出していなかった（この認定及び届出に関する規定の詳細については、後述する）。

(3) 本件移転事業の内容等

本件分割前における本件移転事業の内容は、本件分割法人がグループ会社であるPSHCからレーザースキャニングユニット製品の販売営業業務及び技術開発業務（以下、「**本件委託業務**」という）の委託を受け、これらの業務を行う対価として委託料の支払を受けるというものであった。このように、本件分割法人が本件移転事業において行っていた技術開発業務については委託料が支払われていたことから、その業務に係る費用は、本件特別控除の額の計算において所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額（法42条の4第1項）に該当せず、本件移転事業には移転試験研究費の額が存在しない。

C社は、本件分割の効力発生日である平成27年12月11日付けで、PSHCとの間で本件委託業務の委託に関する覚書を締結した。これにより、C社を受託者、PSHCを委託者として、本件分割前と同様の事業が継続されることとなった。

(4) 本件確定申告

C社は、本件各事業年度の法人税等について、いずれも法定申告期限まで

に申告した。C社は、本件確定申告における本件特別控除の額の計算を行うに当たり、本件分割法人の試験研究費の額や売上金額を加算することなく、C社における試験研究費の額及び売上金額のみに基づいて、比較試験研究費の額等や平均売上金額を算出していた。

(5) 本件各処分に至る経緯等

関東信越国税局調査査察部の職員は、平成30年3月15以降、C社の税務調査（以下、「**本件調査**」という）を行った。所轄税務署長は、本件調査の結果に基づいて、C社が本件特別控除の額の計算に際し、本件分割法人の試験研究費の額や売上金額を加算することなく比較試験研究費の額等や平均売上金額を算出したことなどを理由に、平成30年8月28日付けで、本件各更正処分及びこれに伴う本件各賦課決定処分をした。

なお、本件分割法人は、本件各処分に先立つ平成30年6月11日、所轄税務署長に対し、本件分割に関する移転試験研究費等に係る認定申請をした（以下、「**本件認定申請**」という）。しかし、所轄税務署長は、これに対する認定をせず、東京国税局の職員において、同年11月5日、本件分割法人に対し、本件認定申請は租税特別措置法施行規則（平成29年省令第24号による改正前のもの。以下、「**施行規則**」という）20条12項及び19項に定める2月の期限を過ぎて提出されたものであるから無効であり、書面による認定又は却下は行わない旨の電話連絡をした。

(6) 本件訴訟に至る経緯及び原告による訴訟承継等

C社は、平成30年11月26日、本件各処分の取消しを求め、国税不服審判所長に審査請求をし、その裁決がされる前の令和元年7月10日に本件訴訟を提起した。原告は、令和2年1月1日C社を吸収合併し、本件訴訟を承継した。

3. 争 点

本件の争点は、本件分割は施行令27条の4第9項及び18項の「合併等」に

該当するか否か（争点1）、施行令27条の4の規定は法42条の4による委任の範囲を逸脱しているか否か（争点2）、施行規則20条12項及び19項は有効に課税要件を定めたものであるか否か（争点3）であった。このうち本稿と関係するのは争点2及び争点3となる。

4. 問題の骨子

HOYA事件の内容を一言でいうなら、分割における分割承継法人であるC社が、分割の日以後2月以内に所轄税務署長に対する届出を行っていなかったために、分割前までは認められていた試験研究費に係る法人税額の特別控除について更正処分を受けた事案である。

最初に確認しておきたいのは、本件がいわゆる租税回避事案ではないということである。すなわち、C社は分割という組織再編行為を通じて法人税の負担を軽減しようとしたわけではない。分割を行うことによって、従前から行っていた税額控除が認められない結果となり、税額が大幅に増加してしまったのである。

そして、これまで行ってきた税額控除が否認された主たる原因は、所定の期間内に税務署長への届出を行わなかったことにある。この税務署長への届出に関する根拠は、法42条の4第9項の委任を受けた施行令27条の4第9項等および同項等から再委任を受けた施行規則20条12項等に規定されている。つまり、試験研究に関して、分割の前後で行っている活動に差異はないにもかかわらず、施行令等を根拠とした更正処分によって、分割後に大幅に納税義務が増えることになった。

そこで、当該施行令等の内容が法律の委任の範囲を超えているとして、訴訟を提起したが、東京地裁は、「委任の範囲の逸脱をいう原告の主張は採用することができない」として、課税処分を維持したのである。

II 試験研究費に係る税額控除制度の内容と趣旨

1. 制度の内容

本件分割が行われた当時（平成29年度税制改正前）、試験研究費に関する税額控除については、主として以下の2つの制度が存在した¹²⁾。

(a)試験研究費の総額に係る税額控除制度（法42条の4第1項）（いわゆる総額型）。この制度は、試験研究費の総額に売上に対する試験研究費割合（試験研究費の額／平均売上額）に応じた税額控除割合（8%～10%）による税額控除を行うことができるというものである。ただし、当期の法人税額の25%相当額が上限となる。

(b)試験研究費の増加に係る税額控除制度（法42条の4第4項1号、2号）（いわゆる増加型）。この制度は、平成20年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する各事業年度において、次の(i)または(ii)に該当する場合に、それぞれ(i)または(ii)の金額を別枠で税額控除を行うことができるというものである。

(i) 増加試験研究費の額が比較試験研究費の額の5%相当額を超え、かつ、当期の試験研究費の額が基準試験研究費の額を超える場合…増加試験研究費の額×30%（増加試験研究費割合が30%未満である場合には、その増加試験研究費割合）。

(ii) 当期の試験研究費の額が平均売上金額の10%相当額を超える場合…（当期の試験研究費の額－平均売上金額×10%）×超過税額控除割合。

なお、法人が(i)と(ii)のいずれにも該当する場合には、法人の選択によりいずれか1つの制度のみ適用することとし、(i)と(ii)の双方を同時に適用することはできない。また、当期の法人税額の10%相当額が上限となる。

12) 以下の記述は、武田昌輔監修『DHC コメンタール法人税法』6巻279頁（令和元年度版）に基づく。

2. 制度の趣旨

試験研究費に関する税額控除制度は、いわゆる総額型と増加型のどちらを重視すべきかについて、時代とともに変化してきた。例えば、平成29年度改正では、2020年度までに官民合わせた研究開発投資を対GDP比4%以上とする目標¹³⁾の達成に向け、試験研究費の額のさらなる増加を促進する観点から、増加試験研究費割合に応じて税額控除割合を逡増させる算出方法（総額型において増加型で講じられていた税額控除割合の算出方法）を導入した¹⁴⁾。なお、増加インセンティブを高める税額控除割合の算出方法を総額型へ導入したことに伴ってこれまでの増加型は廃止されることになった¹⁵⁾。

また、コロナ禍を前提とした令和3年度改正（現行法）では、コロナ前（令和2年2月1日より前に終了する事業年度）と比較して、売上げが2%以上減少しているにもかかわらず、試験研究費を増加させている場合に、控除上限を5%引き上げることにした¹⁶⁾（法人税額の25%であった控除上限を30%まで引き上げた）。また、研究開発費を維持・増加させるための税額控除率の見直しを行い、額控除割合の逡増率の転換点が増減試験研究費割合8%から増減試験研究費割合9.4%に引き上げられ、転換点を超える場合の逡増率が0.3から0.35に引き上げられる改正¹⁷⁾（控除率カーブの見直し）等が行われた¹⁸⁾。

13) 「経済財政運営と改革の基本方針2018」（平成30年6月15日閣議決定）29頁（https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2018/2018_basicpolicies_ja.pdf）参照。

14) これは、平成26年度税制改正で試験研究費の増加額に係る税額控除制度について大幅な拡充が行われた流れにも沿うものであり、これを一層推し進めるものといえるが、一方で、かねて研究開発支出が増加した場合に税額控除を行うこととされていた制度への帰帰ともとれると説明される。武田・前掲注（12）6巻283の101頁参照。

15) ただし、増加型と選択適用とされていた高水準型は単独の制度として引き続き措置されることになった。藤山智博ほか『平成29年版 改正税法のすべて』389頁（大蔵財務協会・2017年）参照。

16) 令和3年度改正後の措置法42の4第3項3号。

17) 令和3年度改正後の措置法42の4第2項1号。

18) 石井隆太郎『令和3年版 改正税法のすべて』437頁（大蔵財務協会・2021年）、小竹義範「令和3年度法人税関係（含む政省令事項）の改正について」租税研究861号45頁（2021年）、経済

この令和3年度改正については、「第6期科学技術・イノベーション基本計画（令和3年3月26日閣議決定）」に目標として示された「2021年度より2025年度までの、政府研究開発投資の総額の規模：約30兆円」及び「2021年度より2025年度までの、官民合わせた研究開発投資の総額：約120兆円」を達成するために研究開発投資の増加インセンティブをより強化するため、税額控除割合のカーブの見直し並びに税額控除割合及び控除上限の特例の2年延長が行われたと説明されている¹⁹⁾。

一方で、平成29年度改正前においては、研究開発支出が増加した場合に税額控除を行う制度は、厳しい経済状況の下、研究開発の分野でも合理化・効率化が進められる中で有効に機能しなくなっている面があるとの指摘を受けて、研究開発支出の総額の一定割合を税額控除するという形の総額型が重視されていた²⁰⁾。

このように制度の変遷はあるものの試験研究費に関する税額控除制度全体の趣旨は、法人の技術開発や一定の設備投資を奨励するためであり²¹⁾、それ自体は、昭和42年にこの制度が設けられてから変わっていないと考えてよいであろう。

かつて大蔵省で法人税法の立案に携わった武田昌輔氏の著書には、この制度の趣旨について「今日、わが国は激しい国際競争に直面しているが、資源を持たないわが国がこうした競争に対処するためには産業体制の整備を図るとともに技術開発力を飛躍的に強化することが必要である。しかし、わが国の技術開発の中心となっている民間企業は試験研究への投資が大きな負担となり、その支出は好不況により著しく変動している。そこで、民間企業の試

産業省産業技術環境局（技術振興・大学連携推進課）「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」30頁（https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/R3gaiyo5.pdf）参照。

19) 石井隆太郎・前掲注（18）437頁参照。

20) 武田・前掲注（12）6巻283の101頁参照。

21) 金子・前掲注（2）455頁参照。なお、租税特別措置法は公平負担の例外を定めたものだから厳格に解釈すべきという考え方もありうるが、むしろ規定の趣旨を立法資料から丹念に読み解くことで、文言と趣旨の両面から無理のない解釈を導くのが近時の裁判例の大勢とする分析がある。藤谷武史「租税特別措置法の現状と課題」税研221号34頁（2022年）参照。

験研究活動に対する助成措置として試験研究費の額が増加した場合には税額控除を認める制度が設けられている」という記述がある²²⁾。

Ⅲ 委任元の法律の問題

法42条の4第9項は、本件に関する委任の根拠規定（委任元の規定）である。同項の内容は以下の通りである。

「前三項に定めるもののほか、第四項の規定の適用を受けようとする法人が合併法人、分割法人若しくは分割承継法人、現物出資法人若しくは被現物出資法人又は現物分配法人若しくは被現物分配法人である場合における適用年度の開始の日前三年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の計算その他第一項から第五項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。」

委任元の法律の問題を判断するに際しては、上記法42条の4第9項の内容が、具体的・個別的委任であって、一般的・白紙的委任ではないといえるかが問われることになる。試験研究を行った場合の法人税額の特別控除を定める法42条の4全体をみても、「分割」という文言は、この9項にある「分割法人」「分割承継法人」の2つに限られている²³⁾。つまり、分割の場合に特別控除がどのように行われるべきかについて、具体的な内容を示した部分は同条には存しないことになる（実際、具体的な課税要件等は、後述するようにすべて施行令および施行規則で定められている）。

委任元の法律の問題は、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、判断せざるをえないといわれる²⁴⁾。例えば、関税の場合に租税に関する一定の事項が政令に委任されている（関税

22) 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈（平成10年度版）」531頁（1998年・財経詳報社）参照。

23) また、「合併」という文言は、同条において6回使われているが、9項の「合併」以外は、すべて「解散（合併による解散を除く）」という文言であって、そこには解散から合併を除くという意味しかない。

24) 清永・前掲注（1）30頁参照。

定率法5条、9条の2など)のは、外国との種々の取引状況等に応じて急速に関税の適用税率等を変更する必要が生じ、そのようなことを可能ならしめるためであり、この場合には委任の合理的必要性が承認されてよいことになる²⁵⁾。

法42条の4第9項の内容をみた場合、そのような委任をなすだけの合理的な必要性が存したとはいえない可能性がある。もしそうであれば、委任をしたこと自体に租税法律主義違反の疑いがかかる。

一方で、合併や分割といった組織再編行為は複雑であり、かつ経済情勢等によってその手法も変化する可能性があるので、課税要件等について政令に委ねたと解することが、可能なのであれば、委任元の法律の問題に関して、法42条の4第9項の内容は租税法律主義に反しないということになる。

もっとも、政令委任に関して、委任元の法律の問題と委任先の政令の問題という2つの段階に切り分けるとするのは、主として学説がこれまで行ってきた方法であり、実際の裁判においてそのような判断過程が取られたことはほとんどない(少なくとも最高裁において、委任元の法律の問題として租税法律主義違反を正面から問うた事例はない²⁶⁾)。多くの裁判例が採用してきたのは、一見、無限定に委任されているようにみえる委任元の法律の文言を、その規定が置かれた文脈に依存して限定解釈することによって無効とはせず(つまり、委任元の法律の問題として扱わず)、委任先の政令等の内容の問題として司法審査の対象とする解決手法であるという指摘がある²⁷⁾。

本件判決でも、委任元の法律の問題を扱ったとみられる部分はない。争点2として「施行令27条の4の規定は法による委任の範囲を逸脱しているか」を設定しており、そもそも法42条の4の内容が白紙委任に該当するか否かと

25) 清永・前掲注(1)30頁参照。

26) 最高裁昭和33年7月9日判決刑集12巻11号2407頁、最高裁昭和39年6月18日判決刑集18巻5号209頁、最高裁昭和59年3月16日判決裁判所Web。裁判例については、佐藤英明「租税法律による命令への委任の司法統制のあり方—現状と評価—」フィナンシャル・レビュー129号(2017年)25頁以下に詳しい。

27) 佐藤・前掲注(26)31頁参照。

いう問題については検討していない。当然、白紙委任にはあたらないという前提なのであろう。

IV 法律の委任を受けた施行令の内容

1. 比較試験研究費の額に関する規定（施行令27条の4第9項および11項）

施行令27条の4第9項は、移転先法人の比較試験研究費の額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における全事業の試験研究費の額が加算される方法（全額加算方式）を規定する。そして、施行令27条の4第11項は、移転先法人の比較試験研究費の額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における移転事業に係る試験研究費の額のみが加算される方法（移転分加算方式）を規定する²⁸⁾。

ただし、移転分加算方式の適用を受けるためには、移転元法人が、移転試験研究費の額の区分方法について、所轄税務署長から合理的な方法の「認定」を受け、かつ、移転元法人および移転先法人の全てが所轄税務署長に「届出」をする必要がある。ここで重要なのは、「財務省令で定めるところにより」所轄税務署長の認定を受け、かつ同署長に同項の規定の適用を受ける旨の届出をしたときに限り、移転分加算方式による計算が許容されるという部分である。

2. 平均売上金額に関する規定（施行令27条の4第18項および20項）

施行令27条の4第18項は、移転先法人の平均売上金額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における全事業の売上金額が加算されるという方法（全額加算方式）を規定する。そして、施行令27条の4第20項は、移転先

28) なお、この場合、移転元法人の比較試験研究費の額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における移転事業に係る試験研究費の額が控除される。

法人の平均売上金額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における移転事業に係る売上金額のみが加算される方法（移転分加算方式）を規定する²⁹⁾。

ただし、移転分加算方式の適用を受けるためには、移転元法人が、移転売上金額の区分方法について、所轄税務署長から合理的な方法の「認定」を受け、かつ、移転元法人および移転先法人の全てが所轄税務署長に「届出」をする必要がある。ここでも重要なのは、「財務省令で定めるところにより」所轄税務署長の認定を受け、かつ同署長に同項の規定の適用を受ける旨の届出をしたときに限り、移転分加算方式による計算が許容されるということである。

3. 小 括

以上より、施行令27条の4第9項および18項の規定は、移転事業とそれ以外の事業とを区別せず、移転先法人の比較試験研究費の額または平均売上金額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における全事業の試験研究費の額または売上金額を加算する方法（全額加算方式）を原則としている。

そして、施行令27条の4第11項および20項の規定は、上記原則の例外として、移転事業とそれ以外の事業とを区別し、移転先法人の比較試験研究費の額または平均売上金額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における移転事業に係る試験研究費の額または売上金額を加算する方法（移転分加算方式）について定めているが、当該方法の適用を受けるためには、試験研究費の額または売上金額の区分方法について、移転元法人が合理的な方法の「認定」を受け、かつ、移転元法人および移転先法人の全てが「届出」をする必要があるものとされている。

したがって、全額加算方式が原則、移転分加算方式が例外という扱いということになる。条文の順序において、全額加算方式が先というだけでなく、

29) なお、この場合、移転元法人の平均売上金額の計算において、移転元法人の直近3事業年度における移転事業に係る売上金額が控除される。

移転分加算方式が使えるのは、財務省令に定めるところにより、所轄税務署長に「届出」をした場合に限られるからである。また、経済産業省のHPでも、「分割又は現物出資の場合、納税地の所轄税務署長の認定を受けること等、一定の手続を行うことで、特例計算を行うことができる」と説明されている³⁰⁾。移転分加算方式は特例なのである。

V 施行令による再委任を受けた施行規則の内容

施行規則20条12項は、施行令27条の4第11項の税務署長の認定を受けようとする分割法人等は同項に規定する分割等の日以後2月以内に、一定の事項を記載した申請書に分割計画書または分割契約書その他のこれらに類する書類の写しを添付して、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨を規定する。さらに、施行規則20条17項が、施行令27条の4第11項の届出は、分割等の日以後2月以内に、一定の事項を記載した届出書により行わなければならない旨を規定する。

また、同条19項は、施行令27条の4第20項の税務署長の認定を受けようとする分割法人等は同項に規定する分割等の日以後2月以内に、一定の事項を記載した申請書に分割計画書または分割契約書その他のこれらに類する書類の写しを添付して、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨を規定する。さらに、施行規則20条24項が、施行令27条の4第20項の届出は分割等の日以後2月以内に、一定の事項を記載した届出書により行わなければならない旨を規定する。

すなわち、移転分加算方式に基づく計算をするためには、分割法人において、分割等の日以後2月以内に、「合理的な方法」認定の申請をし、当該認

30) 経済産業省産業技術環境局（技術振興・大学連携推進課）「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」39頁（https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/R3gaiyo5.pdf）参照。以下の図における説明は現行法に基づくが、全額加算方式と移転分加算方式の差異については、平成29年度改正前と原則として同じである。

定を受けた上で、移転元法人および移転先法人の全てが、同じく分割等の日以後2月以内に、所定の形式を整えた届出書を所轄税務署長に提出しなければならない。しかも、当該申請や当該届出は、一定の事項を記載した申請書及び届出書により行わなければならないことになっている。

Ⅵ 委任先の政令等の問題

1. 全額加算方式における重複計上の問題

分割が行われた際に移転先法人としての分割承継法人（納税者）に認められる試験研究費に係る税額控除について、全額加算方式と移転分加算方式を比べた場合、前者の方が納税者にとって不利になる場合が多いと思われる。本件のような事例では、そのことが顕著に表れる。分割によって移転する事

(参考 1) 組織再編があった場合の比較試験研究費

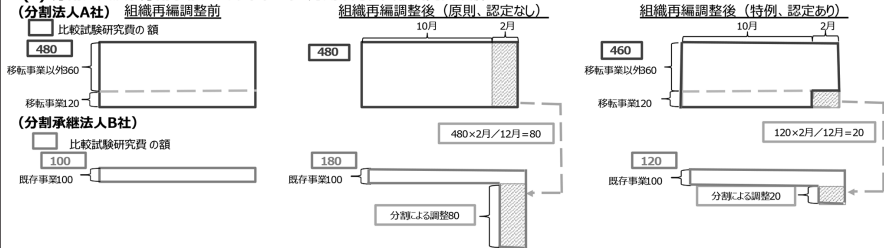
- その事業年度又は前3年以内に開始した各事業年度に**組織再編（合併、分割、現物出資又は現物分配）があった場合は、比較試験研究費の額を算定する際、前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額に所定の調整が必要となる場合も。**
- 分割又は現物出資の場合、**納税地の所轄税務署長の認定**を受けること等、一定の手続を行うことで、特例計算を行うことができる。

具体例（その事業年度に分割が行われた場合）

(1) 前提事項

- ① 3月決算法人A社が、令和2年2月に会社分割により、事業の一部を3月決算法人B社へ移転
- ② 分割法人の移転事業に係る過去の試験研究費は各年度120、移転事業以外に係る過去の試験研究費は各年度360とする。
- ③ 分割承継法人の過去の試験研究費は各年度100とする。

(2) 分割法人及び分割承継法人の令和2年3月期の比較試験研究費の額



(注1) 平成31年度税制改正により、分割又は現物出資による設立の場合についても、上記の調整をすべきこととなった。

(注2) 平均売上金額についても調整が必要となるが、比較試験研究費と同様の計算方法による。

業に試験研究費が存しないからである。本件の場合、全額加算方式に基づく更正処分により、分割後の納税義務が大幅に増大することとなった。

分割が行われた場合、分割の前後を通じて、分割法人および分割承継法人の双方を課税上中立に扱うのは、移転分加算方式の方である。例えば、施行令27条の4第9項及び第18項による全額加算方式の場合、比較試験研究費の額や平均売上金額を計算する際、分割法人において、過去の試験研究費の額や売上金額が移転されずにそのまま残り、減算されることはないのに、分割承継法人においては、分割法人の過去の試験研究費の額や売上金額が加算される。その意味で、分割法人の過去の試験研究費の額や売上金額は、分割法人と分割承継法人で重複計上されることになる³¹⁾。

一方で、施行令27条の4第11項及び第20項による移転分加算方式の場合、分割法人において減算された移転試験研究費の額や移転売上金額が、分割承継法人において加算される³²⁾。したがって重複計上は起こらない。

2. 課税要件規定と委任の範囲

全額加算方式において重複計上の問題が生じるとしても、①移転分加算方式は例外(特例)であり、②当該例外扱いを受けるためには一定の手続(すなわち、税務署長の認定を受けるための申請と当該認定に基づく届出を分割の日以後2月以内に行うという手続)が要求されているという政省令の内容を前提とする限り、当該手続を履行していなかった納税者が結果的に不利益を被っても、法による救済は難しいようにみえる。本件更正処分も上記前提に基づき行われていると思われる。

しかし、上記①②は、委任を受けた施行令や施行規則が定めた内容に基づくものである。全額加算方式と移転分加算方式という2つの方式を生み出し、前者が原則で後者が例外という位置づけを設定し、さらに税務署長の認定を

31) 合併の場合は、移転元の法人である被合併法人が消滅するので、重複計上の問題は起こらないが、分割の場合は、移転元の分割法人は消滅せずに存続するので、この問題が生じる。

32) 前掲注(15)17頁の図を参照。

受けるための申請と当該認定に基づく届出を行わせる手続は、すべて法律の段階ではなく施行令27条の4第9項や11項といった政令の段階において創設されたルールである。そして、再委任を受けた施行規則20条12項等が、さらに2月以内という期間を設定している。

法が政令等へ委任を行う場合、具体的・個別的委任でなければならない（少なくとも学説上はそのように考えられてきた）ことについては、既に述べた。仮に、法42条の4第9項の委任が、一般的・白紙的なものではなくて課税要件法定主義に反しないとしても、本件との関係で同項の文言が委任したのは、「第四項の規定の適用を受けようとする法人が…分割承継法人…である場合における適用年度の開始の日前三年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の計算その他第一項から第五項までの規定の適用に関し必要な事項」である。

したがって、分割の場合における実体的な課税要件規定について委任したとみることはともかく、法42条の4第9項の文言が分割の場合における手続について何も触れていない以上、手続的な課税要件について委任をしたと解釈することは難しい。換言すれば、上記①の内容は委任の範囲内と捉えることができたとしても³³⁾、上記②の内容は、手続的な要件を定めるものであって委任の範囲を超えると考えることができる。施行令27条の4第9項等の内容が委任の範囲を超えた無効なものであれば、当該施行令により再委任を受けた施行規則20条12項等の内容についても同じように無効となる。

3. 本件判決における判断

(1) 法42条の4の趣旨と施行令における移転分加算方式の導入

委任の範囲を逸脱していないという結論を導くにあたり、裁判所が法42条の4の趣旨を検討したと思われる部分がないわけではない。

33) ただし、委任元の規定である法42条の4第9項、さらには同条全体をみても、分割に関する実体的課税要件については何ら定めがなく、全額移転方式を原則的扱いとすることまでを委任していると明確に読み取ることは難しい。したがって、①の内容が委任の範囲を逸脱している余地は残るといえないかもしれない。

判決はまず、「法42条の4に定める本件特別控除は、我が国における技術開発の促進のため、民間企業の試験研究活動に対して税制面からも積極的な助成措置を講ずることを目的として…創設された」ことを確認する。そして、「その後、平成12年の商法改正により会社分割制度…が導入されたことに伴い、平成13年度税制改正において、政令への委任規定である法44条の4第6項（当時）が改正され、本件特別控除の適用を受けようとする法人が分割法人又は分割承継法人等である場合にも、当該法人が合併法人である場合と同様に、その適用に関し必要な事項は政令で定めることとされた」と述べた後で、「平成13年度税制改正前の施行令27条の4においては、全額加算方式のみが定められていた…のに対し、同改正後の同条においては、移転分加算方式が導入された…。これは、分割の場合には、合併と異なり、分割法人に生じた試験研究費の額が移転事業と無関係な場合もあり得ることから、納税者において移転分加算方式を選択し得るものとしたものであり、法が本件特別控除の制度を定めた趣旨に合致するものといえることができる」としている³⁴⁾。

平成13年度改正において移転分加算方式が導入されたのは、同改正以前は商法に会社分割が存在しなかったからである。商法において会社分割という制度が導入されたので、それに合わせて税法上も対応の必要性が生じたということであって、問われるべきは当該対応の内容のほうである。

それについて判決は、移転分加算方式を「選択し得る」ことが「制度を定めた趣旨に合致する」と述べる。ただし、制度の趣旨そのものが何かについて、判決は言及していない。強いていえば、「民間企業の試験研究活動に対して税制面からも積極的な助成措置を講ずる」という目的の部分の趣旨として捉えることができる程度である。

しかし、分割法人に生じた試験研究費の額が移転事業と無関係な場合、移転分加算方式を選択しなければ納税者は必ず（本件特別控除の利用が制限されるという意味で）不利益を被る。そのことを前提とするならば、13年度改

34) 判決文第3の2(1)部分。

正で導入された移転分加算方式の利用が制限される場合のなかには、「本件特別控除の制度を定めた趣旨に合致」しなくなるものが存する可能性がある。「税制面からも積極的な助成措置」とはいえなくなるからである。すなわち、上記②の施行令が定めた手続的な要件によって選択を制限することが、法の前提としている制度の趣旨に合致しているかが問われることになる。

もちろん②の要件を緩めることによって租税回避が誘発されるのであれば、制度の趣旨に沿うとはいえない。しかし、既述のように本件は、租税回避ないしタックス・プランニングによる税負担の軽減事例ではない。試験研究に関して、分割の前後で行っている活動に差異はないにもかかわらず、施行令および施行規則の適用によって、分割後に大幅に納税義務が増え、その修正もできないという結果が生じたのである。

(2) 施行令の規定の合理性

納税者が届出等の手続を欠いた場合に全額加算方式が適用されることについて、判決は、(a)「分割法人に生じた試験研究費の額のうち、移転事業における移転試験研究費の額とそれ以外の事業に係る試験研究費の額との区分は、分割法人でなければ適切に行えないところ、分割法人による区分が恣意的に行われないようにするためには、所轄税務署長によってその区分が合理的な方法に従って行われたものであるか否かを認定する必要がある」、(b)「本件特別控除の額の算定は、分割法人及び分割承継法人において相互に矛盾しないように行う必要があるから、分割法人及び分割承継法人の全てがそれぞれ所轄税務署長に対して届出を要するものとしている」ということを述べた上で、(c)「以上によれば、施行令27条の4が、移転分加算方式の適用を受けるために上記の認定及び届出を要するものとし、これらを欠く場合には全額加算方式が適用されることとしたことは、合理的なものであるというべきであってかかる規定が法の趣旨に反するものでないことは明らかであるから、法による委任の範囲の逸脱をいう原告の主張は採用することができない」と結論づける。

上記(a)と(b)から論理的に(c)が導かれているのか、(c)以外の結論はありえないのか、といったことについては議論の余地がある。仮に(c)が論理的に導かれているとしても、ここで判決が述べているのは、(c)の内容自体が合理的であるということに過ぎず、その内容が委任の範囲内であるか否かについての説明としては不十分である。

上記②で示した施行令の内容が、もし法律のレベルで規定されていれば、そもそも本件は争いにはならない。問題は、②の内容が施行令と施行規則に規定されており、そのような内容を果たして法律が委任していたかどうか(委任の範囲を超えているかどうか)が問われているのである。規定の内容が「合理的なものである」として、「法の趣旨³⁵⁾に反するものではない」と述べ、そのことを根拠として、委任の範囲を逸脱していないという結論を導く判決の論理は、やや強引であるようにも見える。

Ⅶ 先行裁判例等からの示唆

本件における委任の問題をこれまでの先例や他の税法の規定と比較してみる。

1. 登録免許税軽減事件

東京高裁平成7年11月28日判決行集46巻10・11号1046頁(以下、「登録免許税軽減事件」という)は、法律による政省令への委任が租税法律主義に違反しているとされた具体的な事例を提供するものとして、重要な先例的意義を有する³⁶⁾。

この事件の納税者(原告、被控訴人)は、登記申請の際に証明書の添付を

35) 判決はここでいう「法の趣旨」が何であるかについて明確な言及はしていない。また(a)~(c)は政令の内容であるから、これをもって法の趣旨とすることはできない。

36) 評釈として、佐藤英明 [判批] 別冊ジュリ178号(租税判例百選 [第4版]) 11頁(2005年)、都築弘 [判批] 判タ臨増945号320頁(1997年)、芳賀真一 [判批] 別冊ジュリ253号(租税判例百選 [第7版]) 12頁(2021年)など参照。

せず（軽減税率ではなく）通常の税率により登録免許税を納付したが、その後証明書を登記官に提出して軽減税率による場合との差額の還付を求めた。具体的には、登記官（被告・控訴人）に対して税務署長への還付通知を拒絶した処分の取消しを求め、国（被告・控訴人）に対して差額の不当利得としての返還を請求した³⁷⁾。

東京高裁は、前記最高裁昭和30年3月23日判決を引用して、「租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものである」と述べた後で、「このような憲法の趣旨からすると、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ものといわねばならない。すなわち、もし仮に手続的な課税要件を定めるのであれば、手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任すれば足りるのである」と判示した。

この東京高裁の見解を HOYA 事件にあてはめた場合、本件は「手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任」しているとはいえない。既述のように、法42条の4第9項には手続的なことを示す内容がないからである。

37) 関連法規の内容は以下の通り。平成4年法律第14号による改正前の租税特別措置法78条の3第1項（本件軽減規定）は、中小企業者が集団化等のため取得する土地等の所有権移転登記について、「（前略）これらの登記に係る登録免許税の税率は、政令で定めるところにより、登録免許税法第九条の規定にかかわらず、千分の二十五とする。」と定めており、この税率は、さらに昭和61年法律第13号による措置法改正附則20条4項により、一定の要件の下に、土地について1000分の12、建物について1000分の16とされていた。そして、同法施行令42条の9第3項は、「法第七十八条の第三第一項の規定は、事業協同組合等が前項各号に掲げる土地又は建物を当該各号に規定する貸付け又は譲渡しの条件に従って譲り渡すことができることとなった日から一年以内に大蔵省令で定めるところにより登記を受ける場合に限り、適用する。」と規定していた。また、同法施行規則29条1項は、「法第七十八条の第三第一項の規定の適用を受けようとする者は、その登記の申請書に、（中略）施行令第四十二条の九第二項各号に規定する資金の貸付けをした都道府県知事又は当該登記に係る土地若しくは建物の同項各号に規定する譲渡しをした都道府県知事の証明書を添付しなければならない。」と規定していた。

登録免許税軽減事件において、国は、「手続的課税要件以外の課税要件は、本件軽減規定〔平成4年法律第14号による改正前の租税特別措置法78条の3第1項〕の場合、法律の中で規定されているから、本件軽減規定において法律が政令に委任するという文言は、新たに手続的課税要件を政令で定めることの委任以外には考えられず、したがって、本件軽減規定は、その明文にはないが手続的要件を課税要件としたものと解釈できる」と主張した。

しかし、判決は「手続的事項は手続的効果を有するにとどめ、これを課税要件としない立法政策があることを考慮すると、このような解釈は成り立ち得ない」と述べている。そして、「租税特別措置法施行令四二条の九第三項及び同法施行規則二九条一項が、軽減税率による登記申請には特定の証明書の添付を要するものとした部分は、証明書の添付という手続的な事項を軽減税率による登記申請の受理要件という手続的な効果を有するにとどめるものとして有効であるが、右の手続的な事項を課税要件とし、登記申請時に証明書の添付がなければ、後に証明書を提出しても軽減税率の適用がないとする部分は、法律の有効な委任がないのに税率軽減の要件を加重したのものとして無効である」と判示したのである。

この見解を HOYA 事件にあてはめるならば、施行令や施行規則のうち、分割の日以後2月以内に所定の形式を整えた申請書により「合理的な方法」の認定を所轄税務署長に申請し、かつ、同期間以内に所定の形式を整えた届出書を所轄税務署長に提出しなければ、後から当該申請書や当該届出書を提出しても、移転分加算方式の適用を受けることができないとする部分は、法律の有効な委任がないのに税額控除の要件を加重したのものとして無効となる可能性がある。

2. 泉佐野市ふるさと納税事件

耳目を集めた泉佐野市ふるさと納税事件（最高裁令和2年6月30日判決民集74巻4号800頁）では、ふるさと納税に関して募集適正基準（地方団体による寄附金の募集の適正な実施に係る基準として総務大臣が定める基準）等

を定める告示の内容（具体的には、改正規定の施行前における寄附金の募集および受領について定める部分）と、地方税法における委任の範囲との関係が争点となった³⁸⁾。

最高裁は、当該告示が「地方税法37条の2第2項の委任の範囲を逸脱するものである場合には、その逸脱する部分は違法なものとして効力を有しない」ということを前提に、当該告示が地方税法37条の2第2項の委任の範囲を逸脱したものではないというためには、「基準の策定を委任する授権の趣旨が、同法の規定等から明確に読み取れることを要する」とした上で、「地方税法37条の2第2項につき、関係規定の文理や総務大臣に対する委任の趣旨等のほか、立法過程における議論をしんしゃくしても…基準の策定を委任する授権の趣旨が明確に読み取れるということとはできない。そうすると、本件告示2条3号の規定のうち、本件改正規定の施行前における寄附金の募集及び受領について定める部分は、地方税法37条の2第2項及び314条の7第2項の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである」と判示した³⁹⁾。

HOYA 事件の場合でも、法42条の4第9項の文理から授権の趣旨が明確に読み取れるとはいい難いと思われる。

さらに泉佐野市ふるさと納税事件では、林景一裁判官の補足意見が重要である。林補足意見は、「上告人〔泉佐野市〕の勝訴となる結論にいささか居心地の悪さを覚えた」として、その原因は「泉佐野市が、殊更に返礼品を強調する態様の寄附金の募集を、総務大臣からの再三の技術的な助言に他の地

38) この事件については、拙稿「新しいふるさと納税制度と命令への委任—泉佐野市ふるさと納税事件最高裁判決を中心に—」法政研究（九州大学）87巻3号431頁（2020年）とそこに引用された文献を参照。また、評釈として、神山弘行〔判批〕ジュリ1551号10頁（2020年）、貝阿彌亮〔判批〕ジュリ1559号91頁（2021年）、谷口勢津夫〔判批〕民商157巻2号281頁（2021年）、深澤龍一郎〔判批〕ジュリ臨増1557号36頁（2021年）など参照。

39) 判決は、一方で、新制度導入前にふるさと納税制度の趣旨に反する方法により著しく多額の寄附金を受領していた地方団体について、特例控除の対象としないとする基準を設けるか否かは、立法者において主として政治的、政策的観点から判断すべき性質の事柄であると判示している。

方団体がおおむね従っている中で推し進めた結果、集中的に多額の寄附金を受領していたことにある」ことをあげ、「被上告人〔総務大臣〕が他の地方団体との公平と呼ぶ観点と同種の問題意識」を共有しながらも⁴⁰⁾、「それは、本件改正規定の施行前のふるさと納税制度においては、不当のレベルの問題である」とした。その上で、「被上告人において、法的な問題として、そのような不当な状態を、将来のみならず過去の行為をも考慮に入れて解消することを目指すのであれば、制度改正に際し、その旨の明示的な規定を設けることを、法律レベルで追求すべきであった」と述べている。

これを HOYA 事件にあてはめても同様のことがいえる。HOYA 事件判決が述べる「分割法人による区分が恣意的に行われなくようにするためには、所轄税務署長によってその区分が合理的な方法に従って行われたものであるか否かを認定する必要がある」「本件特別控除の額の算定は、分割法人及び分割承継法人において相互に矛盾しないように行う必要があるから、分割法人及び分割承継法人の全てがそれぞれ所轄税務署長に対して届出を要するものとしている」という施行令27条の4の内容自体は、たしかに首肯できなくはない。

しかし、そのような「明示的な規定を設けること」は、政令ではなく「法律レベルで追求すべきであった」といえる。ここでも、(登録免許税軽減事件の場合と同様に) 法42条の4第9項という法律のレベルでは、手続に関する具体的な内容が何も規定されていないことが、問題となるのである。

40) 居心地の悪さや同種の問題意識について、林補足意見は「特に、同市が本件改正法の成立後にも返礼割合を高めて募集を加速したことには、眉をひそめざるを得ない。また、ふるさと納税制度自体が、国家全体の税収の総額を増加させるものではなく、端的にいうとゼロサムゲームであって、その中で、国と一部の地方団体の負担において他の地方団体への税収移転を図るものであるという、制度に内在する問題が、割り切れなさを増幅させている面もある」とした上で、「その結果として、同市は、もはやふるさと納税制度から得られることが通常期待される水準を大きく上回る収入を得てしまっており、ある意味で制度の目的を過剰に達成してしまっているのだから、新たな制度の下で、他の地方団体と同じスタートラインに立って更なる税収移転を追求することを許されるべきではないのではないか、あるいは、少なくとも、追求することを許される必要はないのではないかという感覚を抱くことは、それほど不当なものだとは思われない」と述べている。

3. 国際興業管理事件

国際興業管理事件（最高裁令和3年3月11日判決民集75巻3号418頁）⁴¹⁾では、内国法人が、外国子会社から資本剰余金及び利益剰余金を原資とする剰余金の配当（いわゆる混合配当）を受けた場合、資本剰余金を原資とする部分（資本配当）と利益剰余金を原資とする部分（利益配当）に分けて、法人税法24条1項3号〔現行4号〕と同法23条1項1号が適用されるのか否か、また、法人税法施行令23条1項3号〔現行4号〕は法人税法24条3項〔現行4項〕の委任の範囲を超えない適法なものなのか等について争われた。

最高裁は、「利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法24条1項3号に規定する資本の払戻しに該当するものというべきである」とした上で、「株式対応部分金額⁴²⁾の計算方法について定める法人税法施行令23条1項3号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等⁴³⁾の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである」と判示した。

その判断の過程において、法人税法の趣旨あるいは規定の趣旨を詳細に検討している。例えば、同法24条1項3号、同施行令8条1項16号、同9条1項11号について、「これらの規定は、資本剰余金のみを原資とする配当であ

41) 評釈として、大淵博義〔判批〕税理64巻7号2頁（2021年）、木山泰嗣〔判批〕税経通信76巻6号171頁（2021年）、朝倉雅彦〔判批〕税務弘報69巻7号153頁（2021年）、中村繁隆〔判批〕WLJ判例コラム231号（2021WLJCC010）（2021年）、酒井貴子〔判批〕ジュリ1560号11頁（2021年）、今村隆〔判批〕判例秘書ジャーナル文献番号HJ100108（2021年）、平川雄士・石井裕樹〔判批〕T&A master 880号22頁（2021年）、拙稿〔判批〕ジュリ1567号131頁（2022年）など参照。

42) 法人税法24条1項柱書にいう「その金銭の額及び金銭以外の資産の価額…の合計額が当該法人の資本金等の額…のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額」のことをさす。

43) 「直前払戻等対応資本金額等」とは、払戻法人（資本の払戻しを行った法人）の当該資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等のことをいう。

っても実質的観点からは利益部分の分配が含まれているものと評価し得ることから、その全部又は一部を受取配当とみなすことにより、配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とするものである」と、判決は述べる。

また、法人税法の仕組みに照らして、同法24条1項3号は「利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の場合…資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していない」とする。これも規定の趣旨を検討している部分であると思われる。

これらと比べても、既に示したHOYA事件判決における規定の趣旨あるいは特別控除の制度の趣旨の検討は、決して十分とはいえない。念のために述べておくと、国際興業管理事件では、委任の範囲を逸脱しているという結論であったがゆえに、最高裁が法の趣旨について詳細な検討をしたと考えるべきではない。政令の内容が委任の範囲内にあるか否かを判断するためには、どちらの結論に至る場合であっても、法の趣旨が何かについてきちんと検討するのはむしろ当然のことである（その結果、逸脱の有無が判明することになる）。

4. 手続の細目を委任する例としての法人税法34条1項2号

手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任する具体例として、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与がある。事前確定届出給与の典型例としては、その役員の職務につき所定の時期に確定した額の金銭を交付する定めに基づいて支給する給与で、所定の届出期限までに納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしているものをあげることができる⁴⁴⁾。

44) 支給時期、支給額（または支給数）が事前に確定的に定められ、その定め通りに支給されることで、所得操作に関する恣意性が排除されるために、損金算入性が認められていると解さ

法人税法34条1項2号は、本文で「次に掲げる場合に該当する場合にはそれぞれ次に定める要件を満たすものに限る」と規定し、さらに同号イは「その給与が定期給与を支給しない役員に対して支給する給与」である場合、「政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしていること」と規定している。つまり、手続的な事項を課税要件とすることは法律で規定し、手続の細目を政令以下に委任しているのである。

そして、この委任を受けた法人税法施行令69条4項が、税務署長への届出期限を設定している。すなわち、株主総会等の決議によって事前確定給与の定めをした場合は、その決議をした日から1月を経過する日であり（同項1号）、臨時改定事由による場合は、当該事由が生じた日から1月を経過する日（同項2号）が届出期限とされる。

上記のような委任元および委任先の規定内容と HOYA 事件を比べるならば、手続に関する内容が委任元の法律に何ら示されていないにもかかわらず、委任先の政令等において届出等の手続義務が要求され、事後の修正も許さないという HOYA 事件における委任の構図は、既述の通り租税法律主義に照らして問題があるといわざるを得ないであろう。

Ⅷ 認定・届出に関する経過措置（令和3年度改正）

令和3年度改正では、既述のように試験研究費控除について、控除上限の引上げや控除カーブの見直し等が行われたが、試験研究費の範囲も見直された。主なものとしては、自社利用ソフトウェアを作るための研究開発費が研究開発税制の対象となる一方で、リバースエンジニアリング費用が対象から除外された⁴⁵⁾。

このような改正が行われたことに伴い、組織再編成が行われた場合の扱いについて経過措置が設けられている。すなわち、新制度と旧制度で試験研究

れる。

45) 令和3年度改正後の措置法42の4第8項1号。

費の額が変わらない場合には、過去に受けた税務署長の認定と過去にした届出がそのまま有効として扱われるが⁴⁶⁾、新制度と旧制度で試験研究費の額が変わってしまう場合には、改めて認定申請・届出をすることになる⁴⁷⁾。その場合、当該申請書及び届出書は、令和3年4月1日以後最初に開始する事業年度（新制度が適用される最初の事業年度）開始日以後6月以内に提出されればよいという経過措置が用意されたのである⁴⁸⁾。

本稿との関係で重要なのは、既存の認定・届出が有効になる場合以外すべての場合に、上記の経過措置が適用できるということである。したがって、単に失念していた場合、必要ないと勘違いして申請・届出を怠っていた場合でも、改めて認定を受け、届出をすることができることになる⁴⁹⁾。もっとも、なぜ令和3年度改正によって影響を受けない納税者にまで、認定・届出についてやり直しの機会を与えたのか、その理由は明らかではない⁵⁰⁾。

おわりに

HOYA 事件で問題となった委任元の規定は法42条の4第9項である。この規定の委任の方法が一般的・白紙的であるとまではいえないとしても、具体的に・個別的に何が委任されているのか文理からは明確でない。少なくとも同項の文言が分割の場合における手続について何も触れていない以上、手続的な課税要件について委任をしたと解釈することは困難である。

したがって、移転分加算方式の適用を受けるための認定及び届出に関して

46) 措置法施行令令和3年附則17条1項。

47) 措置法施行令令和3年附則17条1項ただし書。

48) 措置法施行規則令和3年附則10条1項。小竹・前掲注(18)47頁参照。

49) 小竹・前掲注(18)47頁、石井・前掲注(18)474頁「注2」部分。なお、この部分の条文の読み方に関しては、EY 税理士法人の宮嵩見氏にご教示を受けた。この場を借りてお礼を申し上げる。

50) 小竹・前掲注(18)47頁は、この経過措置について「2年前、4年前に似たような期限の経過措置があったのと同じです。2年前、4年前と違いまして…既存の認定・届出が有効になる場合以外の場合は、全てこの経過措置が適用できます」と述べているが、その理由については明確に説明されていない。

規定する施行令27条の4第9項等の内容は、委任の範囲を超え、租税法律主義に反する疑いがある。このような考え方は、試験研究費に関する税額控除制度の趣旨や登録免許税軽減事件等の先例からも裏付けることができる。

なお、令和3年度改正において、認定・届出を失念していた場合にまで経過措置の適用が拡大されたが、その理由について、現段階で明示されたものを見つけることはできなかった。2月以内の認定・届出を要求する現行規定の内容が厳しすぎると考えられた可能性もある。もっとも、これは経過措置であるから、令和3年4月1日以後最初に開始する事業年度から6月が経てば、元の厳しいルールに戻ってしまう。委任先の規定の改正という立法的解決が望まれる。

※ 校正時に HOYA 事件控訴審判決（東京高裁令和4年3月30日）に接した。

【正誤表】

463 頁 論文タイトル

<誤> 研究開発税制と政令委任

——試験研究費に関する東京地裁令和3年4月13日判決を中心に——

<正> 研究開発税制と政令委任

——試験研究費に関する最近の裁判例を中心に——

465 頁 本文 20 行目

<誤> 東京地裁令和3年4月13日

<正> 東京地裁令和3年9月9日