

論 説

特定民間国外債の利子非課税制度に係る政令委任について

—東京高判令和3年9月30日及び東京地判令和2年12月1日を素材として—

大阪国税局調査第二部 統括国税調査官

中 村 隆 一

◆SUMMARY◆

租税法律主義は、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ず、国民は租税の納付を要求されることはない、という原則である。租税立法においては課税要件等を政令等に委任することは許されると解されるが、それは具体的・個別的委任に限られ、かつ、技術的細目的事項に限られると解されている。

本稿は、特定民間国外債の利子非課税制度において、利子受領者確認書の提出期限に係る政令委任の適法性について判断した初めての裁判例である東京地裁令和2年12月1日判決とその控訴審である東京高裁令和3年9月30日判決を題材として、これらを過去の裁判例から導出した政令委任規定の適法性に係る考慮要素に照らして検証するものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：特定民間国外債、政令委任、考慮要素、個別的・具体的委任、技術的細目的事項

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
1 事件の概要	3
2 争点	4
3 本件各判決の要旨	4
4 解説	9
5 まとめ	14
結びに代えて	14

はじめに

東京高判令和3年9月30日⁽¹⁾及び東京地判令和2年12月1日⁽²⁾（以下「本件各判決」という。）は、特定民間国外債の利子非課税制度において、利子受領者確認書の提出期限に係る政令委任が適法であると判断した初めての判決である。なお、本件は、上告審で棄却・不受理となって確定している。

民間国外債の利子非課税制度は、平成10年4月1日以後に発行された民間国外債（内国法人が国外において発行した債券で、その利子の支払が国外において行われるもの。以下同じ。）について、非居住者等に対して支払う利子については、本人確認手續がとられた場合には、原則として所得税を非課税にするものである。非居住者等が支払を受ける利子についての税率軽減措置又は非課税措置は、昭和37年度の税制改正によって創設されて以降継続しているものであるが、そこでは、非居住者等であること（実質要件）は求められていたが、この点を確認する手續（非居住者確認手續）は要求されてこなかった。しかし、平成10年4月1日から施行された新しい外国為替及び外国貿易法により、居住者や内国法人が国外に証券口座を自由に開設し、その口座を通じて自由に外国の債券や株式等に投資できるようになった。このため、居住者や内国法人が国外で民間国外債の利子を自由に受け取ることにより、この非課税制度が濫用されることのないようにするとの観点から、平成10年度の税制改正において本制度が改められ、利子の受領者が非課税制度の対象である非居住者等である場合には、非居住者等であることを確認するための本人確認制度を導入し、所轄税務署長においてこの本人確認を行った上で非課税措置を適用することとされた。この本人確認制度の導入に当たっては、所要の情報について海外の金融機関が介在することになることから、新たな本人確認手續を税制に導入する際には、適正課税の実効性を担保しつつ、民間国外債が数多く流通しているユーロ債市場をはじめとする現実の市場慣行にも沿った本人確認手續とすることが要請されたものとなっており、本人確認手續の実効性を確保しつつ、適正課税の担保の要請と調整する観点から制度が導入されたものである⁽³⁾。利子受領者確認書の提出は、その本人確認手續の一つである。

⁽¹⁾ 訟務月報 68 卷 6 号 537 頁。

⁽²⁾ 訟務月報 68 卷 6 号 561 頁。

⁽³⁾ 東京高判令和3年9月30日訟務月報 68 卷 6 号 537 頁、武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』1053 の 5 頁、国税庁『平成10年度 改正税法のすべて』493～506 頁及び加藤治彦＝谷口和繁「国

筆者は、平成 10 年度の民間国外債の利子非課税制度の抜本改正に携わったのであるが⁽⁴⁾、当該抜本改正前の実態においては、我が国企業の発行した国外債の相当部分が我が国に還流し、結局は国内投資家に購入されていた状況であったこと⁽⁵⁾を踏まえて、平成 10 年 4 月 1 日から施行された新しい外国為替及び外国貿易法により、居住者や内国法人が国外で民間国外債の利子を自由に受け取ることにより、この非課税制度が濫用されることのないようにするために、上記のとおり、非居住者等であることを確認するための本人確認制度を導入し、所轄税務署長においてこの本人確認を行った上で非課税措置を適用することとされたものである。なお、その仕組みを構築するに当たっては、ユーロ債市場等の状況を鑑みて、国内の市場関係者とも十分に協議して、本人確認手続の実効性を確保できるものとしたのである。本件各判決も、そのことを判示している。

本稿では、過去の裁判例から導き出した考慮要素に基づいて本件各判決を検証しつつ、本件各判決を解説したい⁽⁶⁾。

1 事件の概要

本件は、X が平成 17 年 2 月 24 日に発行した特定民間国外債について、X を平成 24 年 4 月 1 日に合併した原告が、平成 25 年 4 月 15 日、同年 10 月 15 日、平成 26 年 4 月 15 日、同年 10 月 15 日及び平成 27 年 4 月 15 日（以下「本件各利払日」という。）の各日に利子を支払ったところ、処分行政庁から、当該各利子のうち、非居住者又は外国法人（以下「非居住者等」という。）等に対して支払ったもの（以下「本件各利子」という。）について、源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下「源泉所得税等」という。）が納付されていない等として、各納税告知処分（以下「本件各納税告知処分」という。）及び本件各納税告知処分に係る不納付加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各納税告知処分と併せて「本件各納税告知処分等」という。）を受けたことについて、本件各納税告知処分等が違法であると主張して、本件各納税告知処分の全部及び本件各賦課決定処分のうち一部（給与の支払に係る源泉所得税等の不納付加算税部分）の取消しを求めるとともに、本件各納税告知処分等に基づいてした源泉所得税等の本税、不納付加算税（上記の給与の支払に係る部分を除く。）及び延滞税の納付等は法律上の原因なくして行われたものであるとして、これらの金員及びそれに対する還付加算金の支払を求める事案である。

境を越える資金移動の自由化に対応した税法上の 2 制度の導入について」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題（2 訂版）』税務経理協会（1999 年）333～338 頁。

⁽⁴⁾ 中村隆一「民間国外債の利子非課税制度に係る本人確認制度の創設について」税務弘報 46 巻 6 号 225 頁、中村隆一「新法令解説 民間国外債の利子非課税制度に係る本人確認制度の創設について」旬刊経理情報 853 号 38 頁、中村隆一「新法令解説 平成 10 年度税制改正のポイント 国際課税関係の改正」旬刊経理情報 856 号 48 頁、中村隆一「国際課税関係の改正」税務弘報 46 巻 6 号 209 頁。

⁽⁵⁾ 加藤＝谷口・前掲注(3)317 頁。

⁽⁶⁾ 藤岡准教授は、原審は、「租税法による命令への委任に関する判断を示した事例として」意義があると述べておられる（藤岡祐治「The Essentials 特定民間国外債の利子に対する非課税規定適用のための利子受領者確認書の提出と源泉徴収」税経通信 76 巻 4 号 96 頁）。

2 争点

特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等につき、利子受領者確認書を租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）第3条の2の2第27項（平成27年政令第148号による改正前のもの）所定の期日までに納税地の所轄税務署長に提出することが、租税特別措置法（以下「措置法」という。）第6条第7項及び第13項（第7項については平成22年法律第6号による改正前のもの、第13項については令和3年法律第11号による改正前のもの）所定の非課税規定の適用を受ける要件となるか否か。

3 本件各判決の要旨

請求棄却

〔原審及び控訴審⁽⁷⁾〕

- (1) 「措置法6条13項は、利子受領者確認書の提出に関する事項その他同条7項の『適用に関し』必要な事項につき、政令で定める旨規定し、これを受けて、措置法施行令3条の2の2第27項は、特定民間国外債の利子の支払をする者は、利子受領者確認書を、当該利子受領者確認書に係る利子の支払をした日の属する月の翌月末日までに納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定しているところ、上記各規定によれば、措置法6条7項の適用を受けるには措置法施行令3条の2の2第27項で定める提出期限までに利子受領者確認書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないと解するのが文理に沿った解釈であるといえる。また、措置法6条は、同条1項で、一般民間国外債につき支払を受けるべき利子については、所得税を納める義務があることを原則とした上で、同条4項に規定する非課税適用申告書の提出があった場合には所得税を課さないこととし、同条7項に規定する利子受領者確認書の提出等があった場合には、非課税適用申告書の提出があったものとみなすこととして、利子受領者確認書の提出等の同条4項又は7項の定める要件を満たす場合に非課税となることを定めているところ、措置法施行令3条の2の2第27項の定める提出期限を徒過した後に利子受領者確認書を提出した場合であっても措置法6条7項の適用を受けると解すると、特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等についていつまでも法律関係が確定しないこととなるため、その適用要件として提出期限を設ける必要があり、同項自体がそのことを当然に予定しているといえる。」
- (2) 「もともと、措置法6条13項が、一般的又は包括的に課税要件等の定めを政令に委任していると解される場合には、措置法施行令3条の2の2第27項所定の提出期限が措置法6条7項の適用要件であると解することはできない。すなわち、憲法が、いわゆる租税法律主義を定めていることからすれば（憲法30条、84条）、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を、法律によって定めることが必要であるが、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、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、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実際上困難であるといえ、憲法84条もこのような場合を予定して、『法律又は法律の

⁽⁷⁾ 控訴審は、基本的に、原審の判決を引用している。

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技術的細目的事項に限られると解するのが相当である。」

- (3) 「措置法6条13項は、利子受領者確認書の提出に関する事項その他同条7項の適用に関し必要な事項につき、政令で定める旨規定しているところ、この『利子受領者確認書の提出に関する事項』という文言に加え、前記（ア）（筆者注：上記(1)）のとおり、措置法6条7項自体がその適用要件として利子受領者確認書の提出に期限を設けることを当然に予定しているといえることからすると、措置法6条13項は、同条7項の適用要件として、利子受領者確認書の提出という基本的事項が法律で定められていることを前提に、その提出の時期等の手続の細目について、政令に委任する趣旨の規定であると解される。また、特定民間国外債は、国際的投資を行う機関投資家等が参加するユーロ市場で多く流通していることを踏まえ、利子受領者確認書の提出に関する事項については、市場慣行等の実務的専門的観点から実効性のある制度を柔軟に設けることが合理的であることから、特定民間国外債の利子受領者確認書の提出期限については、技術的細目的事項として、改廃が比較的容易な政令に委任することとしたものと解することができる。

以上からすれば、措置法施行令3条の2の2第27項所定の提出期限は、措置法6条13項の具体的個別的委任に基づく技術的細目的事項として政令で定められたものであって、措置法施行令3条の2の2第27項は、非課税規定である措置法6条7項の適用要件であると解するのが相当である。」

〔控訴審〕

- (4) 措置法6条の立法趣旨について

「特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等に関しては、源泉所得税等の納税義務がその利子の支払の時に成立し（通則法（筆者注：国税通則法）15条2項2号）、それと同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定し（同条3項2号）、利子の支払者は、当該利子に係る所得税等を徴収して、その徴収の日の属する月の翌月末日（法定納期限）までに納付しなければならない（所得税法212条1項、2項及び復興財源確保法28条）。

措置法6条4項は、非居住者等が、一般民間国外債の利子の支払を受ける場合において、非課税適用申告書を、その支払を受ける際、その利子支払者を經由して所轄税務署長に提出したときは、その支払を受ける利子については、所得税を課さない旨規定し、同条7項は、非居住者等が、特定民間国外債の利子の支払を受ける場合において、保管支払取扱者が利子の交付を受けるときまでに利子受領者情報を利子支払者に通知をし、利子支払者が、その利子の支払を行う際利子受領者確認書を作成し、これを所轄税務署長に提出したときは、非居住者等は、その支払を受けるべき利子につき同条4項の規定による非課税適用申告書の提出をしたものとみなす旨規定している。

措置法6条は、平成10年4月1日以後に発行された民間国外債について、非居住者等に対して支払う利子については、本人確認手続がとられた場合には、原則として所得税を非課税にすること等を定めたものである。非居住者等が支払を受ける利子についての税率軽減措置又は非課税措置は、昭和37年度の税制改正によって創設されて以降継続しているもので

あるが、そこでは、非居住者等であること（実質要件）は求められていたが、この点を確認する手続（非居住者確認手続）は要求されてこなかった。

しかし、平成 10 年 4 月 1 日から施行された新しい外国為替及び外国貿易法により、居住者や内国法人が国外に証券口座を自由に開設し、その口座を通じて自由に外国の債券や株式等に投資できるようになったことから、居住者や内国法人が国外で民間国外債の利子を自由に受け取ることにより、この非課税制度が濫用されることのないようにするとの観点から、平成 10 年度の税制改正において制度が改められた。すなわち、利子の受領者が非課税制度の対象である非居住者等である場合には、非居住者等であることを確認するための本人確認制度を導入し、所轄税務署長においてこの本人確認を行った上で非課税措置を適用することとされたものである。

また、本人確認制度の導入に当たっては、所要の情報について海外の金融機関が介在することになることから、新たな手続を税制に導入する際には、適正課税の実効性を確保しつつ、民間国外債が数多く流通しているユーロ債市場をはじめとする現実の市場慣行にも沿った本人確認手続とすることが要請されており、本人確認手続の実効性を確保しつつ、適正課税の担保の要請と調整する観点から制度が導入されたものである。」

(5) 措置法 6 条 6 項及び 7 項の立法趣旨について

「措置法 6 条 4 項は、非課税適用申告書の所轄税務署長への提出時期を利子の支払時であると規定しているが、同条 6 項は、非課税適用申告書が所轄税務署長に提出されたときは、利子支払者においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすと規定している。同項は、非課税適用申告書が実際に所轄税務署長に届いた日をもって提出日とすると、非課税適用申告書の利子支払者への送付が契約上の利払日に非常に近接した時期となった場合には、利子支払者において当該利払日までに所轄税務署長への提出が間に合わないために、その利子の支払について非課税措置の適用を受けることができない、あるいは、利払日に利子の支払を行うこと自体が困難となるなどといった、民間国外債の利子の支払に係る実務にそぐわない事情が生じる可能性があったことから規定されたものである。

措置法 6 条 7 項は、ユーロ債市場では、投資家に代わって有価証券の保管等を行う業者が存在し、個々の利子受領者に非課税適用申告書の提出を求めることは市場慣行に適合せず、結果として非課税措置が活用されないおそれがあったことから、この業者を保管支払取扱者として位置付け、利子受領者はこの保管支払取扱者に自身の国外の住所等の告知をして非居住者であることの確認を受け、保管支払取扱者から利子支払者に利子受領者情報を通知させ、利子支払者から所轄税務署長に利子受領者確認書を提出させるという流れで、ユーロ債市場の慣行に適合する手続とするために規定されたものである。

同項は、利子支払者が、その利子の支払を行う際利子受領者確認書を作成し、これを所轄税務署長に提出したときは、非居住者等は、その支払を受けるべき利子につき同条 4 項の非課税適用申告書の提出をしたものとみなすと規定するところ、この文理からすれば、『その利子の支払を行う際』との文言は、利子支払者が利子受領者確認書を作成する時期を定めたものであり、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出時期を定めたものではない。同条 7 項は、利子支払者において、利子の支払を行う際に利子受領者確認書を作成し、これを所轄税務署長に同項の適用要件を全て満たして提出すれば、当該利子につき、同条 4 項の適用要件を全て満たす非課税適用申告書を提出したものとみなされる旨を規定したものと解され

る。そうすると、特定民間国外債の利子の支払の後に利子受領者確認書が所轄税務署長に提出されたとしても、同条7項の規定する要件を全て満たしている場合には（これに提出期限が含まれることは後記（3）（筆者注：(6)）のとおりである。）、その利子の支払を受ける際に非課税適用申告書を提出したとみなされ、同条4項及び7項の規定により特定民間国外債の利子に係る所得税等は非課税とされることとなるのであり、その背景には、同条6項と共通する事情への配慮が存在するものと理解できる。

上記の趣旨からすれば、措置法6条4項は、非課税措置の適用に当たり、非居住者等であること（実質要件）に加えて、これを所轄税務署長において確認する手続（非居住者確認手続）を課す趣旨から、非課税適用申告書の提出を必要としたものであるところ、同条6項及び7項は、この原則に変更を加えるものではないというべきであり、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長に対する提出が非課税措置の適用のための手続要件であることは明らかである。

非課税適用申告書又は利子受領者確認書の提出を非課税措置の適用のための手続要件とすると、同条4項、6項の場合には、利子に係る所得税等の源泉徴収義務を負う利子支払者は、非居住者等が作成した非課税適用申告書を受理することによって、当該非居住者等には源泉徴収義務がないことを把握し、所轄税務署長に対してその非課税適用申告書を提出すれば、利子の支払の時に遡って源泉徴収義務のないことが確定することになる。また、同条7項の場合には、利子に係る所得税等の源泉徴収義務を負う利子支払者は、保管支払取扱者から利子受領者情報の通知を受けることによって、利子受領者情報に係る非居住者等には源泉徴収義務がないことを把握し、所轄税務署長に対し、自らが利子の支払を行う際に作成した利子受領者確認書を提出すれば、利子の支払の時に遡って源泉徴収義務がないことが確定することになる。

このように解するならば、利子支払者において、当該非居住者等の利子に係る所得税等の源泉徴収義務の有無を判断することや利子支払の際に所定の源泉徴収を行うことに支障を来すことはなく、非課税適用申告書又は利子受領者確認書が提出されるまでの間、当該非居住者等の利子に係る所得税等の源泉徴収義務が確定しない状況が生じることになるにすぎない。」

(6) 非課税適用申告書又は利子受領者確認書の提出期限について

「措置法6条6項及び7項は、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出期限を明文をもって規定してはいない。

しかし、上記（2）（筆者注：(5)）のとおり、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出が非課税措置の適用のための手続要件であることから、非課税適用申告書又は利子受領者確認書が提出されるまでの間、實際上、源泉所得税等に関する法律関係が確定しない状況が生じることとなる。しかるに、利子支払者は、当該利子に係る所得税等を徴収して、その徴収の日の属する月の翌月末日（法定納期限）までに納付しなければならず（所得税法212条1項、2項及び復興財源確保法28条）、源泉所得税等が法定納期限までに納付されなければ、延滞税が発生し（通則法60条1項5号）、税務署長は納税告知という徴収処分をしなければならないとされているのであるから（同法36条1項2号）、利子の支払の時から一定の合理的期間内に法律関係が確定される必要があるということができる。

この点に関し、措置法6条4項は、非課税適用申告書の所轄税務署長への提出期限を利子の支払の時である旨規定するところ、これは、源泉所得税等に関する納税義務の有無及びその範囲が利子の支払の時に成立するとの源泉徴収制度の基本構造と一致しており、この原則にしたがって運用される限りにおいては法律関係が確定しない状態が生じることはない。これに対し、同条6項及び7項は、前記(2)ア及びイ(筆者注：(5))のとおり、利子支払者が利子の支払の時に受理していた非課税適用申告書又は利子支払者が利子の支払の時に作成する利子受領者確認書を所轄税務署長に提出する際の事務処理に一定の時間を要することを考慮して、利子の支払の後に提出することを許容することとしたものであるが、利子の支払の時から一定の合理的期間内に法律関係が確定される必要があることに照らせば、同条6項及び7項においても、その適用要件として、一定の合理的期間内に非課税適用申告書又は利子受領者確認書が提出されるべきことが当然に予定されているというべきであり、その具体的な期間については、租税法律関係を確定させて同条を安定的に施行するとともに徴税の適正を図り、他方において、現実の市場慣行に沿った制度とすることとして、その具体的な期間の設定を措置法施行令に委ねたものと解される。」

(7) 措置法6条13項による委任の可否について

「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技術的細目的事項に限られると解するのが相当である(略)。

措置法6条13項は、『利子受領者確認書の提出に関する事項、(中略)その他第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。』と規定しているところ、措置法施行令3条の2の2第27項は、特定民間国外債の利子支払者は、利子受領者確認書を、当該利子受領者確認書に係る利子の支払をした日の属する月の翌月末日までに所轄税務署長に提出しなければならない旨規定し、利子受領者確認書の提出期限を定めている。この利子受領者確認書の提出期限が、上記の『利子受領者確認書の提出に関する事項、(中略)その他第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項』に含まれることは文理上明らかである。

また、措置法6条7項において、その適用要件として、一定の合理的期間内に利子受領者確認書が提出されるべきことが当然に予定されていると解されることは、前記(3)(筆者注：(6))に判示のとおりである。そして、〔1〕源泉所得税等が法定納期限までに納付されなければ、延滞税が発生し(通則法60条1項5号)、税務署長は納税告知という徴収処分をしなければならないことから(同法36条1項2号)、徴税の適正の観点からは、特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等が非課税となるか否かを遅くとも源泉所得税等の法定納期限までには確定する必要があること、〔2〕措置法6条7項において予定されている利子支払者が利子受領者確認書を所轄税務署長に提出する事務処理に要する時間からすれば、利子の支払をした日の属する月の翌月末日までとする提出期間が不合理とはいえないことなどからすると、措置法施行令3条の2の2第27項において利子受領者確認書の提出期限を利子の支払をした日の属する月の翌月末日までと定めたことは、措置法6条7項及び13項が許容する範囲内において、技術的細目的事項として定められたものであって、委任の範囲を逸脱するものではない。

したがって、措置法施行令3条の2の2第27項所定の提出期限は、措置法6条13項の具体的個別的委任に基づく技術的細目的事項として政令で定められたものであって、非課税規定である同条7項の適用要件であると解するのが相当である。」

- (8) 「控訴人は、源泉所得税等に関する法律関係の確定の必要性を理由として措置法施行令の設定する利子受領者確認書の提出期限を非課税措置の適用要件とすることは、源泉所得税等に関する法律関係が上記の提出期限に確定することを前提とするものであり、源泉徴収制度の基本構造を無視する誤ったものであると主張する。

しかし、源泉徴収制度の基本構造を前提とした上で、措置法6条7項において、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出が特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等を非課税とする手続要件と解される以上、利子受領者確認書が提出されるまでの間、源泉所得税等に関する租税法律関係が確定しない状況が生じることになる。そして、仮に、利子受領者確認書の提出が源泉所得税等の納税義務の成立時期である利子の支払の後であったとしても、同条7項の規定に基づき利子支払者が利子受領者確認書を措置法施行令3条の2の2第27項で定める期限までに所轄税務署長に提出した場合には、当該利子の支払を受ける非居住者等は、その支払を受けるべき利子について、その支払を受ける際に非課税適用申告書を納税地の所轄税務署長に提出したものとみなされ、措置法6条4項及び7項に基づき非課税措置の適用を受けることとなり、これにより利子の支払の時に遡って源泉所得税等に関する法律関係が確定するのであるから、源泉所得税等に関する法律関係が上記の提出期限に確定することを前提とするものということはできず、源泉徴収制度の基本構造を無視する誤ったものということもできない。」

- (9) 「控訴人は、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出は、いわば事務手続にとどまるものであり、形式的要件であり重要性がないと主張する。

しかし、前記(2)ウ(筆者注:(5))に判示のとおり、措置法6条4項は、非課税措置の適用に当たり、非居住者等であること(実質要件)に加えて、これを所轄税務署長において確認する手続(非居住者確認手続)を課す趣旨から、非課税適用申告書の提出を必要としたものであるところ、同条7項は、この原則に変更を加えるものではなく、利子受領者確認書の所轄税務署長に対する提出が非課税措置の適用のための手続要件であることは明らかであるから、これが事務手続にとどまるものであり、形式的要件であり重要性がないということとはできない。」

4 解説

本件各判決について、以下で、過去の判決等から導出した考慮要素に照らして検証しつつ、解説する。

(1) 委任規定の適法性に係る考慮要素⁽⁸⁾

⁽⁸⁾ 委任命令が授權法の委任の範囲内といえるか否かについては、①授權法の規定の文理、②授權法が下位法令に委任した趣旨、③授權法の趣旨、目的及び仕組みとの整合性、④委任命令により制限される権利利益の性質等が考慮されており(岡田幸人・最判解民事篇平成25年度20頁)、必要に応じて授權法の規定の立法過程における議論等も検討の対象とされているものと整理し得る(志村由貴=佐藤政達「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)39条の16第1項を適用することができないとした原審の判断に違法があるとされた事例〈最高裁時の判例/民事〉」ジュリスト

委任規定の適法性に係る考慮要素について、過去の裁判例から分析したところをまとめると、次のとおりになると思料する。

憲法は、同法第 30 条及び第 84 条において、いわゆる租税法律主義を定めているところ、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續についても、法律において明確に定めることが必要であると解されている。そして、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（大阪高判平成 21 年 10 月 16 日訟務月報 57 巻 2 号 318 頁、東京地判平成 24 年 7 月 5 日税務訴訟資料 262 号順号 11987）。しかしながら、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ため、課税要件等の定めを一般的・包括的に政令に委任することは許されないため、個別的・具体的委任に限られ、また、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される（東京高判平成 7 年 11 月 28 日行政事件裁判例集 46 巻 10・11 号 1046 頁、大阪高判平成 12 年 10 月 24 日訟務月報 48 巻 6 号 1534 頁、大阪高判平成 13 年 11 月 14 日税務訴訟資料 251 号順号 9021、大阪高判平成 21 年 10 月 16 日訟務月報 57 巻 2 号 318 頁、東京高判平成 22 年 9 月 15 日税務訴訟資料 260 号順号 11515、東京地判平成 24 年 7 月 5 日税務訴訟資料 262 号順号 11987、東京地判平成 27 年 5 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1252 頁）。この場合における「個別的・具体的委任に限られ」とは、判例等から鑑みると、結局のところ、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解される（東京高判平成 7 年 11 月 28 日行政事件裁判例集 46 巻 10・11 号 1046 頁、大阪高判平成 13 年 11 月 14 日税務訴訟資料 251 号順号 9021、東京地判平成 27 年 5 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1252 頁）。そして、法律による委任が「租税法律主義の本質を損なわないもの」と解されるには、もちろん、その規定自体から委任の内容が一義的に明確であることが望ましいが、そうではない場合でも、当該法律の他の規定や法律関係を規律する法規全体からみて当該法律の委任の目的・内容及び程度や法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確になし得るものであればよいと解される（大阪高判平成 13 年 11 月 14 日税務訴訟資料 251 号順号 9021、東京高判平成 22 年 9 月 15 日税務訴訟資料 260 号順号 11515）。また、「政令に委任することが許されるのはその技術

1596 号 107 頁、西上治「委任の範囲(1)―農地法施行令」別冊ジュリスト 260 号 91 頁、岡田幸人「薬事法施行規則 15 条の 4 第 1 項 1 号（同規則 142 条において準用する場合）、159 条の 14 第 1 項及び 2 項本文、159 条の 15 第 1 項 1 号並びに 159 条の 17 第 1 号及び 2 号の各規定の法適合性〈最高裁判所判例解説／民事関係 1〉」法曹時報 67 巻 11 号 330 頁。）。そして、これらの諸要素を総合的に考慮した結果、当該委任命令の規定が授權法の委任の範囲を逸脱するといえる場合には、当該規定は違法であり無効と判断している（貝阿彌亮「ふるさと納税制度に係る平成 31 年総務省告示第 179 号 2 条 3 号の規定のうち、地方税法 37 条の 2 及び 314 条の 7 を改正する平成 31 年法律第 2 号の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の法適合性〈最高裁判所判例解説／民事関係 13〉」法曹時報 74 巻 6 号 167 頁。）。

的細目的事項に限られる」とは、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して、このような事項に限って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（大阪高判平成 21 年 10 月 16 日訟務月報 57 巻 2 号 318 頁、東京地判平成 24 年 7 月 5 日税務訴訟資料 262 号順号 11987）⁹⁾、さらに、公平な課税目的を達成するため合理的な理由がある場合には、租税法律主義の原則を逸脱しない範囲で、その細目を施行規則等に委任することともまた許されると解されている（福岡高判昭和 48 年 5 月 25 日訟務月報 20 巻 2 号 98 頁）。

以上から、委任規定の適法性を判断するに当たっては、①個別的・具体的委任に限定されているか否か、及び②技術的細目的事項か否かの 2 点の考慮要素に基づいて検討することとなる。このうち、まず、①については、当該委任規定の文理解釈のみだけではなく、当該法律の他の規定や法律関係を規律する法規全体からみて当該法律の委任の目的・内容及び程度や法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確になし得るものであればよいと解されている。次に、②については、技術的細目的事項に限られるか否かは、「課税の公平及び徴税の適正等」ないし「複雑かつ多様な経済事象の変動に即応した規律を行う必要性」が重要な考慮要素になるものと解される。

(2) 本件各判決の再検証等

上記(1)の①及び②に基づいて、本件の委任規定の適法性を再検証しつつ解説する。

イ 個別的・具体的委任となっているか否か（①）について

上記(1)のとおり、個別的・具体的委任に限定されているか否かについては、当該委任規定の文理解釈のみだけではなく、当該法律の他の規定や法律関係を規律する法規全体からみて当該法律の委任の目的・内容及び程度や法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確になし得るものであればよいと解されている。

本件の委任規定である措置法第 6 条第 13 項の規定の文理については、原審は上記 3 の(1)のとおり判示している。

この判示に対しては、「本判決は規定の中にある文言に関する解釈を示しているわけではない。本判決は、措置法 6 条 7 項及び同条 13 項並びに措置法施行令 3 条の 2 の 2 第 27 項の関係を示すにとどまっている。」¹⁰⁾という批判もあるところ、措置法第 6 条第 13 項と措置法施行令第 3 条の 2 の 2 第 27 項に係る委任の適法性について争点となっているにもかかわらず、それらの規定を合わせ読んで、「文理の沿った解釈」であるというのは一足飛び的な結論とも受け取れる。

また、本件の委任規定である措置法第 6 条第 13 項は、同条第 3 項に定めるもののほか、（中略）非課税適用申告書の提出に関する事項、（中略）利子受領者確認書の提出に関する事項（中略）その他同条第 1 項、第 2 項及び第 4 項から第 12 項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める旨規定している。そうすると、この規定の文言からすると、法令用語において、「その他」を用いる場合は、その前後の語句を並列の関係で並べる場合に用いられ

⁹⁾ 本稿で掲げた判決以外にも、東京地判令和 4 年 1 月 21 日 LEX/DB 文献番号 25603337、東京地判平成 31 年 3 月 22 日税務訴訟資料 269 号順号 13256、大阪地判平成 21 年 1 月 30 日訟務月報 57 巻 2 号 344 頁などがある。

¹⁰⁾ 前掲注(6)99 頁。

ることから⁽¹¹⁾、前に置かれる語句と後ろに続く語句必ずしもその共通要素があるものではなく、他方、法令用語で、「その他の」は、その後ろに続く語句が前に置かれる語句を含む、より広い意味を示す場合に用いられることから、前に置かれる語句は、後ろに続く語句の例示ということになる⁽¹²⁾から、「利子受領者確認書の提出に関する事項」と「同条7項の適用に関し必要な事項」は並列関係にあり、必ずしもその共通要素がある必要はないから、判示に掲げるこの部分を理由の一つとするのは、文理には沿わないのではないかと思料する。

しかし、控訴審においては、上記3の(4)ないし(6)のとおり、措置法第6条等の趣旨、同条第4項、第6項及び第7項並びに源泉所得税に係る所得税法等の規定を、実務上の観点も踏まえて検討した上で、同(7)のとおり、「利子受領者確認書の提出期限が、上記の『利子受領者確認書の提出に関する事項、(中略) その他第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項』に含まれることは文理上明らかである。」と判示している。

この趣旨解釈においては、措置法第6条のみならず、源泉所得税に係る所得税法等の規定までその範囲を広げているが、次のとおり、妥当な解釈であると思料する。

すなわち、委任規定の文理は重要ではあるが、その解釈に当たっては委任法全体の趣旨をも勘案すべきであるなど、それだけでは決定的な考慮要素とまではいえず⁽¹³⁾、上記(1)で示したとおり、法律による委任の具体的内容については、委任規定の文言のみならず、関連諸規定や委任法全体の解釈によって判断されるところなのが一般的であるからである⁽¹⁴⁾。

また、佐藤英明教授は、法律による委任について、平成27年以前の下級審の判決を分析されて、下級審は、「文脈に依存した限定解釈」に基づいて判断することが定着していると述べておられる⁽¹⁵⁾。ここにいう「文脈に依存した限定解釈」とは、当該下級審の判決で採用された規範を採用して、これを文言において一般的な委任（一般的な文言による委任）⁽¹⁶⁾の規定に適用する裁判例においては、「その規定の文言に拘泥せず、その規定の置かれた『大きな文脈』ともいべき背景事情を取り上げて、それにもとづく『委任の範囲』の限定解釈を行うことにより、法律の規定を違憲無効とすることなく、主として問題を『委任の内容』の問題（委任命令の適法性の問題）として解決する方向性を見せてきた。このような解決手法」⁽¹⁷⁾をいう。そして、佐藤教授は、「一般的な文言による委任について文脈に依存した限定解釈を採用する際には、判断対象となる規定を置く『文脈』をどのように指定するかにより、委任の合憲性の判断に影響がありうる。また、委任の合憲性の判断に影響がない場合でも、『文脈』の指定のあり方により『委任の範囲』の限定解釈の内容が変わり、それにしたがって命令で規定しうる『委任の内容』が変わるから、やはり、この『文脈』の指定のあり方は重要な問

(11) 法制執務用語研究会『条文の読み方』有斐閣（2015年）37頁。

(12) 前掲注(11)37頁。

(13) 岡田・前掲注(8)329・330頁。

(14) 竹田光広「児童扶養手当法施行令（平成10年政令第224号による改正前のもの）1条の2第3号の『(父から認知された児童を除く。)]とする部分の法適合性」最高裁判所判例解説民事篇平成14年度177頁。

(15) 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」『租税法法律主義の総合的検討』有斐閣（2021年）25・26頁。

(16) 前掲注(15)12頁参照。

(17) 前掲注(15)19頁。

題だと言いうる。」⁽¹⁸⁾と指摘された上で、「文脈に依存した限定解釈を行うことは、文脈の指定が適切である限り、課税要件法定主義の下での法律による委任の司法統制の手段として、適切なものでありうると評価される。」⁽¹⁹⁾と述べられている。

そして、控訴審は、上記の各判示のとおり、措置法第6条の趣旨、特に、本人確認制度を創設した平成10年の抜本改正の趣旨を確認した上で、同条第4項、第6項及び第7項、さらには源泉所得税に係る所得税法等の規定を、実務上の観点も踏まえて検討して、同項が提出期限を設けたのは文理上明らかであると判断している⁽²⁰⁾⁽²¹⁾。これは、上記(1)で掲げた考慮要素を踏まえると、原審の判断を補完したものと考えられるため、妥当であると思料する。

ロ 技術的細目的事項か否か(②)について

上記(1)のとおり、技術的細目的事項か否かについては、「課税の公平及び徴税の適正等」ないし「複雑かつ多様な経済事象の変動に即応した規律を行う必要性」が重要な考慮要素になるものと解される。

まず、委任規定が下位法令に委任する趣旨について改めて確認すると、一般に、租税法の対象となる経済事象は極めて多種多様であり、しかも激しく変遷していくので、これに対応する定めを法律の形式で完全に整えておくことはすこぶる困難であるから、その具体的な定めを命令に委任し、事情の変遷に伴って機動的に改廃していく必要がある。このために、租税法においては、基本的な事項は法律の形式で定め、具体的・細目的な事項は命令の形式で定めるところに委ねていることが少なくない⁽²²⁾。

このことは、本件各判決も、上記3の(2)のとおり判示していることから、これまでの判決と軌を一にする。

そして、これを受けて、上記3の(3)及び(7)のとおり判示している。

⁽¹⁸⁾ 前掲注(15)29頁。

⁽¹⁹⁾ 前掲注(15)36頁。

⁽²⁰⁾ 前掲注(6)99・101頁。

⁽²¹⁾ 委任規定の解釈が、本件のように、委任規定の文理解釈のみだけではなく、当該法律の他の規定や法律関係を規律する法規全体から解釈した、参考裁判例としては、次のものがある。

① 大阪地判平成21年1月30日訟務月報57巻2号344頁(東京地判平成24年7月5日税務訴訟資料262号順号11987同旨)において、法人税法第65条の政令への委任が租税法律主義に反するか否かを判断するに当たっては、同条の条文の文言だけでは判断せずに、同法第22条ないし第64条、租税特別措置法その他の法律の規定、法人税法第65条の見出しなどから、同条が租税法律主義に反しないと判断した。

② 大阪高判平成13年11月14日税務訴訟資料251号順号9021において、大阪高裁は、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律(平成7年法律第48号による改正後のもの。)第37条第1項の委任の法的適合性について、「租税法律主義の原則のもとでは、課税要件の下位規範への委任は、租税法律主義の本質を損なわないものに限定されるべき」で「当該委任規定自体から委任内容が一義的に明らかであることまでは要しないまでも、当該法律関係を規律する法規全体からみて当該法律の委任の目的・内容及び程度が明らかになされていることを要するというべきである。」と判示し、不動産登記手続と登録免許税の関係、登記官の審査権限をも併せ考えると、同法第37条第1項の登記申請の際に同項所定の実体的要件の証明書類の添付を要することは、「大蔵省令で定めるところにより」との文言に明示されているわけではないし、特例法自体に明示されていないが、登記申請の際に同項所定の実体的要件の証明書類の添付を要することが明らかであると判示した。

⁽²²⁾ 志村=佐藤・前掲注(8)108頁。

すなわち、上記イのとおり、委任規定について、措置法第6条の趣旨、特に、本人確認制度を創設した平成10年の抜本改正の趣旨を確認した上で、同条第4項、第6項及び第7項、さらには源泉所得税に係る所得税法等の規定を、実務上の観点も踏まえて検討して、同項が提出期限を設けたのは文理上明らかであると判断した。そして、上記3の(5)のとおり、ユーロ市場の慣行を詳細に検討して、それに「適合する手続とするために規定されたものである」と認定した。また、同(3)のとおり、「特定民間国外債は、国際的投資を行う機関投資家等が参加するユーロ市場で多く流通していることを踏まえ、利子受領者確認書の提出に関する事項については、市場慣行等の実務的専門的観点から実効性のある制度を柔軟に設けることが合理的であり、また、同(7)のとおり、源泉所得税等に関する法律関係を鑑みて、「徴税の適正の観点からは、特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等が非課税となるか否かを遅くとも源泉所得税等の法定納期限までには確定する必要がある」ことなどから、特定民間国外債の利子受領者確認書の提出期限については、技術的細目の事項として、改廃が比較的容易な政令に委任することとしたものと解することができる」（上記3の(3)）と判断している⁽²³⁾。

そうすると、本件の委任規定は、上記(1)の②の「複雑かつ多様な経済事象の変動に即応した規律を行う必要性」ないし「課税の公平及び徴税の適正等」という考慮要素に合致しているため、技術的細目の事項として定められたものといえ、妥当である。

5 まとめ

以上みてきたように、本件各判決において、民間国外債利子非課税制度、さらには源泉所得税に係る所得税法等の各趣旨、文理等から、委任規定の内容を導き出した上で、海外における複雑で階層的なユーロ市場において、市場の状態の変化があることを念頭に置きつつ、平成10年度の税制改正後において本人確認制度が機能し、かつ、特定民間国外債の利子受領者確認書の提出期限、本人確認の仕方等を柔軟に対応できるように規定されていることから、本件の委任規定は、個別的・具体的委任（①）となっており、かつ、技術的細目の事項（②）となっているため、適法であると結論付けており、これは、上記4(1)の各考慮要素に基づいていることから、妥当な判断であると思料する。

結びに代えて

上記で見てきたとおり、本件各判決は、過去の判決から導出した考慮要素に基づいており、委任規定だけでなく、租税特別措置法第6条の民間国外債の利子非課税制度、さらには源泉所得税に係る所得税法等の各趣旨、文理等から、委任規定の内容を導出し、なおかつ、市場の慣行等を踏まえて判断したものである。今後、委任規定の適法性が問題となり、当該規定自体から委任の内容が一義的に明確でないため、当該規定の文理解釈のみだけではなく、当該法律の他の規定や法律関係を規律する法規全体から判断する事例を検討する際の一助になれば幸いである。

⁽²³⁾ 東京地判令和2年12月1日の評釈等については、藤岡・脚注(4)96頁のほか、長戸貴之「租税判例速報 特定民間国外債利子非課税規定に係る利子受領者確認書の提出期限」ジュリスト1558号10頁、一高龍司「特定民間国外債利子の非課税規定における利子受領者確認書の提出要件」ジュリスト臨時増刊〔令和3年度重要判例解説〕1570号166頁がある。