



Title	税法における命令委任と租税法律主義の潜脱
Author(s)	谷口, 勢津夫
Citation	阪大法学. 2016, 66(3-4), p. 31-54
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/79176
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

The University of Osaka

税法における命令委任と租税法律主義の潜脱

谷 口 勢 津 夫

一 はじめに

租税法律主義（憲八四条・三〇条）に関する重要な問題として古くから論じられてきた問題の一つに、租税法律による命令（政省令等の行政立法）への規律の委任（以下では「命令委任」という）の許容性の問題がある^①。

租税法律主義の下では、課税要件を始めとして納税者の実体的・手続的権利義務に関わる事項は、すべて法律でこれを定めなければならない^②。租税法律の規律事項に関するこのような要請は、課税要件法定主義と呼ばれ、法律の法規創造力の原則（憲四一条）に基づく要請でもある。とはいえ、租税は国民生活のあらゆる場面に関わっているといっても過言ではなく、しかも租税の基礎を成す特に経済生活は非常に複雑多様化してきていることから、租税に関する重要な事項をすべて法律で規定しようとする、租税法律は極めて複雑難解なものにならざるを得ない。租税法律のそのような複雑難解さを緩和・解消するために、租税法律が租税に関する定めを命令に委任すること（命令委任）それ自体は、課税要件法定主義に反するものではないと一般に解されている^③。というのも、国民に理解できないような複雑難解な租税法律に基づいて課税が行われても、国民の同意に基づく課税という租税法律主義

の本来の趣旨は実現されず（同意は理解を前提にするからである）、また、租税法律主義は予測可能性・法的安定性保障機能を発揮することもできないからである。このように考えると、むしろ、租税法律の定めを簡素化すべきであるとの要請も、課税要件法定主義のコロラリーとして、租税法律主義の内容を構成すると考えるべきであろう。このような要請を課税要件簡素化主義と呼ぶとすれば、命令委任は、課税要件簡素化主義に憲法的基礎を有する立法技術であるといえよう。⁽⁴⁾

もっとも、命令委任に関して、租税法律による委任の仕方が一般的・包括的であつては、実質的には、法律に基づいてではなく、命令に基づいて課税がされるのと同じことになってしまふ。それゆえ、命令委任は、「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」⁽⁵⁾ような個別的・具体的委任でなければならない。つまり、命令委任の事項的・内容的範囲、あるいは委任を受けた命令が定めるべき事項・内容の抛り所となる基準は、法律の委任規定の文言及び趣旨・目的から、明らかにすることができなければならない、と解される。⁽⁶⁾この点についても、少なくとも一般論としては異論のないところであろう。

このようにみると、税法における命令委任の許容性の問題はもう既に「決着済み」であるかのようにも思われる。確かに、以上で概観したような、命令委任の許容性に関する判断枠組みの点では、この問題はおそらく「決着済み」とみてよからう。しかし、現行税法上の個々の委任規定や命令の定めをみると、問題があるものもあるように思われる。⁽⁷⁾例えば、いわゆる細目政令については、委任規定（所税六八条、法税六五条等）と政令の定めとの関係を実体的な内容や当該租税法律の体系に関して検討すべきものもあると考えられる。⁽⁸⁾また、現行税法上の個々の委任規定や命令の定めについて、問題のある解釈がされることもあるように思われる。⁽⁹⁾

本稿では、そのような問題のある解釈として、所得税法（以下では「法」という）四九条二項の委任を受けて定

められた同法施行令（以下では「施行令」という）一二六条二項に関する大阪高判平成二六年一〇月三〇日^⑩（未公刊・裁判所ウェブサイト。以下では「大阪高判」という）の解釈を取り上げ、これが命令委任に関して租税法律主義を潜脱する解釈であることを明らかにし、もって租税法律主義の下における命令委任の関係規定の解釈のあり方を示そうとするものである。

二 相続により取得した減価償却資産の耐用年数の取扱い

大阪高判で争われたのは、被相続人が新築により取得した賃貸用マンションを後に相続により取得した場合に、相続人は当該マンションに係る減価償却費の計算において、被相続人の適用してきた耐用年数を引き継がず、中古資産の耐用年数に関する簡便法（減価償却資産の耐用年数等に関する省令「以下では「省令」という」三条一項二号）を適用することができるかどうか、である。この争点に関する判断は、施行令一二六条二項が相続等により取得した減価償却資産について取得価額の引継ぎだけでなく耐用年数の引継ぎをも定めていると解することができるかどうかにかかっている。この規定は、「法第六十条第一項各号（贈与等により取得した資産の取得費等）に掲げる事由により取得した減価償却資産（法第四十条第一項第一号（たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入）の規定の適用があつたものを除く。）の前項に規定する取得価額は、当該減価償却資産を取得した者が引き続き所有していたものとみなした場合における当該減価償却資産のこの条及び次条第二項の規定による取得価額に相当する金額とする。」と定めている。なお、前記の争点の経済的な意味は、簡便法によるか否かで減価償却費の最終的な累積額は異なるものの、簡便法によれば、取得後一定の年数までは、一年当たりの減価償却費が高額になり、その結果、納付すべき所得税額が低額になり、当該年数の間、その差額分を他に活用することができるという経済

的利益（金銭の時間的価値）が生ずる、という点にある。

大阪高判は、次のように判示して、原審・大阪地判平成二六年三月一四日（未公刊・裁判所ウェブサイト。以下では「大阪地判」という）と同様、被相続人の適用してきた耐用年数を相続人においても引き継ぐものとし、中古資産の耐用年数に関する簡便法の適用を認めなかった。

【判旨①】

減価償却資産の償却費の計算の基礎となる取得価額については、法四九条二項の委任を受けた施行令一二六条一項が、原則として資産の種類に応じた所定の金額とするものとしているが、同条二項は、法六〇条一項各号に掲げる事由（相続等）により取得した減価償却資産の上記取得価額について、当該減価償却資産を取得した者が引き続き所有していたものとみなした場合における当該減価償却資産の取得価額に相当する金額とするものとしている。他方において、施行令一二六条二項は、法六〇条一項所定の相続等により取得した減価償却資産の耐用年数、経過年数及び未償却残高をどのように算定するか等については、直接規定していない。

【判旨②】

減価償却の意義、法六〇条一項及び施行令一二六条二項の趣旨等を考慮すると、施行令一二六条二項は、法六〇条一項所定の相続等により取得した減価償却資産については、前所有者の取得価額のみならず、耐用年数、経過年数及び未償却残高についても、前所有者から取得者に引き継がれることを予定しているものと解するのが相当である。

三 「予定」の委任の問題性

(1) 「直接規定」と「予定」との同一視

先に引用した施行令一二六条二項の規定内容からだけでなく、同条の見出しが「減価償却資産の取得価額」とな

っていることから、同条二項が、法四九条二項による「償却費の計算の基礎となる減価償却資産の取得価額」に関する定めの委任を受けて、定められた規定であることは明らかである。大阪高判もこのことを前提にして、「施行令一二六条二項は、法六〇条一項所定の相続等により取得した減価償却資産の耐用年数、経過年数及び未償却残高をどのように算定するか等については、直接規定していない。」(【判旨①】・傍線筆者)と判示しながらも、「減価償却の意義、法六〇条一項及び施行令一二六条二項の趣旨等」(【判旨②】)を考慮して、施行令一二六条二項は「耐用年数、経過年数及び未償却残高についても、前所有者から取得者に引き継がれることを予定しているものと解するのが相当である。」(【判旨②】・傍線筆者)と判示している。

大阪高判は、前記の判示において「直接規定」(【判旨①】)と「予定」(【判旨②】)とを区別して用いているが、この「予定」でもって、耐用年数の引継ぎを認め、しかも「省令三条一項の規定が適用される余地はないと解するのが相当である。」(裁判所ウェブサイト判決文「以下では「判決文」とのみ記す」一〇頁下から六行目)として、施行令一二九条の委任を受けて定められた省令三条一項の適用を排除しているのであるから、大阪高判に関しては「直接規定」と「予定」との間に実質的な意味の差異はないと考えられる。そうすると、大阪高判は、以下のとおり、施行令一二六条二項の解釈によって、租税法律主義の下で重大な問題を孕んだ「政令委任」を認めたことになる。

既に述べたように、租税法律主義の下では、命令委任は個別的・具体的委任でなければならず一般的・包括的委任であってはならないということに異論はないところ、施行令一二六条二項による耐用年数等の引継ぎの「予定」(【判旨②】)については、この「予定」を個別的・具体的に委任する明文の規定は、所得税法に見当たらない。施行令一二六条二項に関する大阪高判の前記の解釈を正当化しようとすれば、法四九条二項という「政令で定める」

は「政令で予定する」を含むと解するほかないが、そのような政令委任は租税法律主義に反するものといわざるを得ない。そもそも、租税法律が政令に一定の事項に関する定めを委任する場合、その定めを形式としては、「直接規定」することを委任するのが通例であって、「予定」することを委任するのは極めて異例といわざるを得ない。租税法律がそのような極めて異例な政令委任をするのであれば、租税法律それ自身が委任規定の中で、一定の事項を「予定」することを委任する旨を明文で定めるべきである。しかし、そのような明文の規定は所得税法には見当たらないのである。このことが大阪高判による法令解釈の最も重大な問題である。

(2) 趣旨を異にする規定の援用

もつとも、仮に百歩譲って、大阪高判の説示（特に判決文八頁の上から三行目から九頁の上から七行目まで）を通読すると、大阪高判は、施行令一二六条二項における耐用年数等の引継ぎの「予定」（**判旨②**）を解釈によって導き出すに当たって、法四九条二項が「減価償却資産の償却に關し必要な事項」として、法六〇条一項を考慮して、相続等により取得した減価償却資産に係る耐用年数の引継ぎについても、「予定」することを政令に委任しているという解釈を、前提にしているとも読めなくはない。法六〇条一項は、減価償却費の必要経費控除が関係する事業所得の金額、山林所得の金額及び雑所得の金額の計算について規定しているので、大阪高判がそのような解釈を前提にすることは、規定の形式上は、成り立たないわけではなさそうにもみえる。しかしながら、たとえそうであるとしても、以下に述べるように、上記の解釈は「独特の」（筆者からみれば「奇想天外」とも思われる）論理操作によるものといわざるを得ない。

大阪高判は、「法六〇条一項により、資産を取得するのに要した費用及び資産の取得時期が前所有者から取得者

に引き継がれることに照らせば、法三八条二項により資産の取得費から控除される償却費の累積額等を、法四九条一項による償却費の計算方法を基礎として計算するに当たっても、取得者が引き続き当該資産を所有していたものとして取り扱うのが整合的であると考えられる。(判決文八頁下から五行目～九頁上から一行目・傍線筆者)と判示しているが、この判示からすると、大阪高判は、施行令一二六条二項と法六〇条一項とを結びつけ、前者における耐用年数等の引継ぎの「予定」(判旨②)を解釈によって導き出すための論理操作において、法三八条二項が定める取得費調整を、施行令一二六条二項と法六〇条一項とのいわば「結節点」として援用しているようである。

確かに、法六〇条一項が資産の取得費及び取得時期の引継ぎを定める規定であることには異論はなく、大阪高判もそのことを認めるところであり(判決文九頁上から一行目～二行目)、また、法三八条二項(特に一号)が法四九条一項の規定による減価償却費の計算を前提にして取得費調整を定めていることも規定上明らかである。しかし、法六〇条一項においては、取得費等の引継ぎは「増加益に対する課税の繰延べ」という同項の「本旨」を実現するための手段(課税上の技法)である。すなわち、被相続人等の資産の保有期間に係る増加益を相続人に引き継ぎ、相続人等の当該資産の保有期間に係る増加益と合わせて、相続人の譲渡所得として課税するための技法である。これに対して、法三八条二項が「増加益に対する課税の繰延べ」を「本旨」とする規定でないことは明らかである。法三八条二項が「譲渡所得の基因となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合」について、経過年数に応じて資産の減価償却費の累積額を取得費から控除することを定めたのは、そうしないと、その資産を取得後に譲渡した場合、譲渡所得の金額の計算上、損失(譲渡損失)が生ずることになるので、資産の取得費をその減価にに応じて調整(減額)しておくことによって、そのような計算上の譲渡損失の発生を阻止するためであると解される。⁽¹⁴⁾例えば、一〇〇で取得した資産の価値(簿価)がその後六〇〇に減価した時点で当該資産を代

価六〇〇で売却した場合、取得費を経過年数に応じて調整（減価）しておかないと、譲渡所得の金額の計算上は、四〇〇の譲渡損失が生ずることになるが、しかし、その代価（六〇〇）は売却の時点での簿価（六〇〇）と一致するから、実際上は、譲渡損失は生じていない。つまり、四〇〇の譲渡損失は、計算上の損失であり、実体を伴わない見かけ上の損失にすぎないのである。そのような見かけ上の譲渡損失を譲渡所得の金額の計算から排除するために、法三八条二項は取得費調整を定めているのである。

このように、法六〇条一項と法三八条二項とは、趣旨を全く異にする規定である。⁽¹⁶⁾したがって、施行令一二六条二項における耐用年数等の引継ぎの「予定」〔判旨②〕を解釈によって導き出すために、法三八条二項が定める取得費調整を、施行令一二六条二項と法六〇条一項とのいわば「結節点」として援用するのは、課税上の計算要素の引継ぎという形式（課税上の技法）を偏重した、法の趣旨による実質的な正当化を伴わない、全く説得力を欠く論理操作である。大阪高判は、「法六〇条一項の解釈上、前所有者の資産の取得価額のみならず、取得時期も取得者に引き継がれる結果、資産の保有期間についても前所有者と取得者の保有期間が通算されることになる」とされていることに照らせば、施行令一二六条二項は、単に取得価額が取得者に引き継がれることのみを規定したものととどまるものではなく、償却費の算定に当たつての要素である耐用年数についても併せて引き継がれることを当然の前提とした規定であると解するのが相当である。」（判決文九頁上から一行目・傍線筆者）と判示するが、法六〇条一項と施行令一二六条二項について取得価額（取得費）⁽¹⁷⁾及び取得時期の引継ぎという手段（課税上の技法）が形式的に同じであることをもって、施行令一二六条二項が耐用年数の引継ぎを「当然の前提」とした規定であるという解釈を正当化することは、全く説得力を欠くといわざるを得ない。⁽¹⁸⁾

要するに、大阪高判の以上のような「独特の」論理操作によつては、法四九条二項が施行令一二六条二項に耐用

年数等の引継ぎの「予定」〔判旨②〕を委任しているという解釈を、正当化することはできない。そもそも、そのような「独特の」論理操作に基づく法令解釈は、法四九条二項及び施行令一二六条二項の文言及び文言から離れた自由な解釈であり、租税法律主義の下では許容されないものである。租税法律主義の下では、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」という厳格な解釈こそが、法令解釈の基本原則とされなければならないことは、判例・学説⁽²⁰⁾の一致するところである。

四 委任命令による「横出し規制」の問題性

法四九条二項は「減価償却資産の償却に関し必要な事項」を政令に委任しているが、耐用年数については施行令一二九条及び一三〇条が定めているものの、これらの規定だけでなく、施行令一二九条による委任を受けて定められた省令の規定も含め、所得税関係法令には、相続等により取得した減価償却資産について耐用年数の引継ぎを定める明文の規定は、見当たらない。しかも、省令三条一項には、相続等により取得した減価償却資産に係る耐用年数について、これを簡便法の適用範囲から除外する旨の明文の規定も、見当たらない。にもかかわらず、大阪高判は、「法六〇条一項所定の相続等により取得した減価償却資産については、前所有者の取得価額のみならず耐用年数も取得者に引き継がれ、省令三条一項の規定が適用される余地はないと解するのが相当である。」(判決文一〇頁下から八行目～六行目・傍線筆者)と判示する。

この点について、仮に百歩譲れば、法四九条二項は「償却費の計算の基礎となる減価償却資産の取得価額」に関する定めを政令に委任するに当たって、相続等により取得した減価償却資産について、法六〇条一項を考慮して、前所有者の取得価額だけでなく耐用年数、経過年数及び未償却残高をも引き継ぐ旨を「予定」〔判旨②〕するこ

とを委任しているという解釈が、辛うじて成り立つかもしれない。しかしながら、そのような極めて不明確な委任に基づいて定められた施行令一二六条二項の「予定」でもって、相続等により取得した減価償却資産に係る耐用年数に関する定めを「先占」し、耐用年数に関する明確な委任（施行令一二九条）に基づいて定められた省令三条一項の適用を「横出式的に」排除することは、課税要件法定主義に違反するだけでなく、課税要件明確主義にも違反することになる。しかも、施行令一二九条及びこれの委任に基づく省令三条一項を差し置いて、施行令一二六条二項が耐用年数の引継ぎを「予定」しているとするとする大阪高判の解釈は、「解釈」の名の下に施行令一二六条二項による耐用年数に対する「横出し規制」を創造するものであり、租税法律主義の下における法令解釈の限界を超えるものといわざるを得ない。「法の解釈では限界がある」事態が問題になる場合には、「そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである」⁽²²⁾。

このような批判に対しては、施行令一二六条二項は、「法第六〇条第一項各号（贈与等により取得した資産の取得費等）に掲げる事由により取得した減価償却資産」について定め、法六〇条一項を明文で引用しているのであるから、その引用の趣旨を斟酌すると、法六〇条一項を施行令一二六条二項の解釈において考慮しても、課税要件法定主義及び課税要件明確主義に反することにはならず、法令解釈の限界を超えることにもならない、というような反論があるかもしれない。しかし、このような反論は、施行令一二六条二項による法六〇条一項引用の趣旨を正解した上での反論とはいえない。施行令一二六条二項が法六〇条一項を引用しているのは、同項各号に掲げる事由を法六〇条一項と同じく個別的に列挙すると規定が複雑になることから、それを回避し規定を簡素化するための立法技術上の考慮に基づくものにすぎず、法六〇条一項の意味内容を施行令一二六条二項の規定に反映させるためのものではないと解される。

なお、施行令一二六条二項の対象事由の定め方に関する前記のような理解の仕方に対しては、減価償却費と同じく取得原価主義に基づき必要経費に算入される棚卸資産の売上原価（法三七条一項、四七条）及び有価証券の譲渡原価（法三七条一項、四八条）の計算要素である棚卸資産及び有価証券の取得価額については、贈与等により取得した棚卸資産及び有価証券に関する定め（施行令一〇三条二項、一〇九条二項）が、施行令一二六条二項とは異なり、贈与等の事由を個別的に列挙していることからすると、施行令一二六条二項は単に立法技術上の考慮に基づき法六〇条一項を引用したものではなく、法六〇条一項を引用したのは同項の規定内容をすべて施行令一二六条二項の規定に反映させるためである、というような反論があり得るかもしれない。しかし、施行令一〇三条二項及び一〇九条二項が「法第四〇条第一項各号に掲げる事由により取得した棚卸資産『有価証券』」というような規定振りを採用しなかったのは、法四〇条一項が、法六〇条一項（取得費等の引継規定）ではなくこれといわば「対」の関係にある法五九条一項（みなし譲渡課税規定）に相当する時価課税規定であることから、もしそのような規定振りにすれば、「取得価額の引継規定になぜ時価課税規定を引用するのか」というような無用の疑義・混乱を生じさせるおそれがあることを考慮したためであると解される。

五 委任命令の拡張解釈の問題性

(1) 資産属性引継による大阪高判の合理化

相続等により取得した減価償却資産に係る減価償却費の計算要素の、被相続人等の前所有者から相続人等の取得者への引継ぎについて、大阪高判は、施行令一二六条二項は取得価額の引継ぎを「直接規定」（【判旨①】）しているだけでなく、耐用年数、経過年数及び未償却残高の引継ぎをも「予定」（【判旨②】）している、とするのに対し

て、償却方法については、「施行令一二〇条一項一号にいう『取得』に相続等による取得が含まれ、前所有者の選択した当該減価償却資産の償却方法が相続等による取得者に当然に引き継がれるものではない（同号所定の償却方法によることになる）」としても、この取扱いは減価償却資産の償却方法に関するものであり、同号をこのように解釈することと、減価償却資産の償却方法とは性質を異にする減価償却資産の耐用年数に関し前記のように解することが矛盾するということはできない。」（判決文一二頁上から一行目～七行目・傍線筆者）と判示して、引継ぎを認めていない。大阪高判のこのような解釈は誤りであると考えるところであるが、その理由を述べる前に、大阪高判のこのような解釈の意味内容について検討しておく。

減価償却費の計算要素の引継ぎに関する前記のような異なる取扱いは、原審・大阪地判でも採用された国側の主張であり、課税実務の立場であるが、それは、当該計算要素が「取得」⁽²³⁾（施行令一二〇条一項、一二〇条の二第一項）の対象となるか否かを基準とするものであると解される。例えば、課税実務関係者によるある『税務相談事例集』の中の回答では、次のように述べられている。

「平成一九年四月一日以後に取得した建物の償却方法については、定額法により償却することとされていますが（所令一二〇の二①一）、この場合の取得とは、相続、遺贈又は贈与によるものも含まれます（所基通四九一一）。そして、相続等によって取得した減価償却資産は、相続等により取得した者が当初から所有していたものとみなし、被相続人の取得時期、取得価額及び未償却残高を引き継ぐこととなります（所法六〇、所令一二六②）。ただし、償却方法については引き継ぐことはできません（所基通四九一一）。」⁽²⁴⁾（傍線筆者）

大阪高判は施行令一二〇条一項一号にいう「取得」を、前記の回答は施行令一二〇条の二第一項一号にいう「取得」をそれぞれ問題にしているが、いずれも「取得」の対象である減価償却資産は建物である。建物については、

平成一〇年四月一日以後に取得したものの償却方法は、旧定額法又は（平成一九年四月一日以後は）定額法に限定されている（施行令一二〇条一項一号ロ、一二〇条の二第一項一号）ことから、このこと（いわゆる「定額法縛り」あるいは「定額法強制」）を根拠にして、大阪高判や前記の回答は、建物について償却方法の引継ぎを認めないのかもしれない。⁽²⁵⁾

しかし、施行令一二六条二項は、建物についてだけでなく減価償却資産一般について、相続等により取得した減価償却資産に係る減価償却費の取得価額の引継ぎを定める規定であるから、施行令一二〇条一項一号の定める「定額法縛り」は、施行令一二六条二項が対象とする減価償却資産一般について償却方法の引継ぎを認めない根拠とはなり得ない。つまり、施行令一二六条二項は、一二〇条一項一号の定める「定額法縛り」には「縛られない」のである。

そうすると、「施行令一二〇条一項一号にいう『取得』に相続等による取得が含まれ、前所有者の選択した当該減価償却資産の償却方法が相続等による取得者に当然に引き継がれるものではない（同号所定の償却方法によることになる）」（判決文一二頁上から一行目～四行目）という判示それ自体は結論的には間違いないとしても、この判示は、償却方法の引継ぎを認めない根拠としては、「定額法縛り」とは異なる意味ないし文脈において理解しなければならぬと考えられる。大阪高判が償却方法の引継ぎを認めない根拠については、上記判示の中の「取得」の意義に着目すると、以下のように理解するのが合理的であると考えられる。

「取得」の対象が減価償却資産であることはいままでもないから、減価償却資産の計算要素が「取得」の対象となるか否かは、当該計算要素が減価償却資産の属性（以下では「属性」という語を「物的属性」の意味で用いる）に該当するか否かという意味に理解すべきである。そうすると、減価償却費の計算要素の引継ぎに関して大阪高判

が示した計算要素間での異なる取扱い、当該計算要素が「取得」の対象である減価償却資産の属性に該当するかどうかを基準とするものであると解される。すなわち、減価償却資産の属性に該当する計算要素は、「取得」の対象である減価償却資産とともに（いわば物的に）取得者に引き継がれるのに対して、減価償却資産の属性に該当しない計算要素は、「取得」の対象である減価償却資産とともに（いわば物的に）取得者に引き継がれることはない、という考え方（本稿では「資産属性引継説」という）に基づく取扱いであると解されるのである。このような理解によれば、大阪高判では、前所有者の選択した償却方法は、「取得」の対象である減価償却資産の属性には該当しないという判断が示されたことになる。

また、前記の課税実務関係者による回答についても一つ注目すべきは、相続等により取得した減価償却資産に係る取得時期、取得価額及び未償却残高の引継ぎに関して、施行令一二六条二項と並んで（正確には、これの前に）法六〇条が引用されていることである。このことからすると、この回答は、施行令一二六条二項が被相続人の取得時期等の引継ぎに関しては法六〇条と同じ意味内容の規定であるという理解を前提とするものと解される。大阪高判もこれと同じ前提に立つものと解される。というのも、大阪高判は、「法六〇条一項の解釈上、前所有者の資産の取得価額のみならず、取得時期も取得者に引き継がれる結果、資産の保有期間についても前所有者と取得者の保有期間が通算されることになる」とされていることに照らせば、施行令一二六条二項は、単に取得価額が取得者に引き継がれることのみを規定したものにとどまるものではなく、償却費の算定に当たつての要素である耐用年数についても併せて引き継がれることを当然の前提とした規定であると解するのが相当である。」（判決文九頁上から一行目～七行目・傍線筆者）と判示しているからである。

要するに、大阪高判は、施行令一二六条二項が資産属性引継説を採用した規定であり、しかも資産属性の引継ぎ

に関しては法六〇条一項と同じ意味内容の規定であるという立場に立つものと解されるのである。

なお、法六〇条一項が引継ぎを定めていると解される取得価額（取得費）及び取得時期は、譲渡所得の金額等の計算要素であるが、これらの計算要素も、減価償却費の計算要素と同じく、資産の租税属性（tax attributes、税額計算に関連するすべての事情）に含まれるものである。

(2) 資産属性の分類と施行令一二六条二項の拡張解釈

減価償却資産の「取得」（施行令一二〇条二項、一二〇条の二第一項）は、減価償却資産に係る「所有権その他の権利」の取得を意味すると解される。⁽²⁶⁾ また、法六〇条一項柱書にいう資産の「取得」は、法五九条一項柱書にいう資産の「移転」と表裏一体の関係にあるから、⁽²⁷⁾ 「所有権その他の権利」の取得を意味すると解される。したがって、減価償却資産にしろ、法六〇条一項柱書にいう資産にしろ、「取得」に関しては、民法等の私法による規律の対象となる。そうすると、「取得」の対象となる資産の属性は、民法等の私法による規律の対象となる（税法による規律の対象でない）「所有権その他の権利」の取得という生活事実が、資産に付与した属性（以下では「私法上の生活事実の付与属性」という）であると考えられる。

このような観点から、法六〇条一項による資産属性の引継ぎをみると、大阪高判が判示するとおり、「法六〇条一項の解釈上、前所有者の資産の取得価額のみならず、取得時期も取得者に引き継がれる」（判決文九頁上から一行目～二行目）のであるが、法六〇条一項における資産の取得価額（取得費）及び取得時期は、私法上の生活事実の付与属性である。

これに対して、大阪高判が引継ぎを認めた減価償却費の計算要素のうち、減価償却資産の取得価額及び経過年数

は私法上の生活事実の付与属性であるが、耐用年数及び未償却残高は私法上の生活事実の付与属性とはいえない。耐用年数は、大阪高判が引継ぎを認めない償却方法と同じく、税法上の法定事実⁽²⁸⁾が資産に付与した属性（以下では「税法上の法定事実の付与属性」という）ともいべきものである⁽²⁹⁾。また、未償却残高は、取得価額から減価償却費の累積額を控除した残額であるから、減価償却費が取得価額を基礎にして償却方法及び耐用年数を用いて計算するものであるから、私法上の生活事実の付与属性と税法上の法定事実の付与属性とのいわば「結合属性」といべきものである。

繰り返しになるが、大阪高判は、「法六〇条一項の解釈上、前所有者の資産の取得価額のみならず、取得時期も取得者に引き継がれる結果、資産の保有期間についても前所有者と取得者の保有期間が通算されることになる」とされていることに照らせば、施行令一二六条二項は、単に取得価額が取得者に引き継がれることのみを規定したものととどまるものではなく、償却費の算定に当たつての要素である耐用年数についても併せて引き継がれることを当然の前提とした規定であると解するのが相当である。」（判決文九頁上から一行目・傍線筆者）と判示し、施行令一二六条二項が資産属性引継説を採用した規定であり、しかも資産属性の引継ぎに関しては法六〇条一項と同じ意味内容の規定である、という立場に立つものと考えられる。しかし、法六〇条一項で引継ぎが認められる資産属性が、私法上の生活事実の付与属性に限られていることからすると、同項の解釈に照らして、施行令一二六条二項が耐用年数という税法上の法定事実の付与属性の引継ぎを認めることを「当然の前提」とする解釈は、論証を全く欠くものである。したがって、大阪高判が【判旨②】で示した施行令一二六条二項の解釈は、耐用年数及び未償却残高の引継ぎを認める点で、論拠を伴わない拡張解釈であるといわざるを得ない。

(3) 減価償却の意義(趣旨・目的)と施行令一二六条二項の拡張解釈

大阪高判は、施行令一二六条二項のそのような拡張解釈について、同項の「趣旨」を減価償却の「意義」ないし「趣旨・目的」と関連づけて理解することによって、正当化しようとしていると解される【判旨②】参照。

大阪高判は、まず、「減価償却の意義についてみると、減価償却は、長時間にわたって収益を生み出す源泉である減価償却資産の取得に要した費用の総額(取得価額)を、費用収益対応の原則により、予定された資産の利用期間(耐用年数)に配分する会計技術であり、減価償却の主たる目的は、減価償却資産の取得価額を資産の利用期間に配分することを通じて、各期間の利益を適切に算定することにある。」(判決文七頁下から八行目～三行目)として減価償却の趣旨・目的を述べた上で、「ある時点で減価償却資産が取得されると、当該減価償却資産の取得価額が決まるとともに、当該取得価額を費用として配分する利用期間である耐用年数が予定されることになる。したがって、減価償却の制度上、取得価額と耐用年数とは切り離して考えることのできない要素であるということができる。」(判決文七頁下から三行目～八頁上から二行目)と判示している。大阪高判について、減価償却の意義ないし趣旨・目的に関する理解には異論はなく、取得価額と耐用年数が減価償却の不可欠の要素であることもそのとおりである。しかし、そうであるからといって、取得価額の「決定」と耐用年数の「予定」とが論理必然的に結びつくわけではなく、「減価償却の制度上、取得価額と耐用年数とは切り離して考えることのできない要素である」とはいえないと考えられる。とりわけ「帳簿価額の引継ぎという」フィクションが適用される場合の取得価額と耐用年数との関係をどのように決めるかには制度設計の自由があると考えられる³¹⁾とところである。

また、大阪高判は、「先に述べた減価償却の趣旨・目的に照らすと、施行令一二六条二項の趣旨は、前所有者の取得価額を取得者が引き継ぐことにより、前所有者による資産の利用期間と取得者による資産の利用期間を通じて

減価償却資産の取得価額を適切に配分することにあると考えられるところ、法六〇条一項所定の相続等により取得した減価償却資産について、前所有者の取得価額は取得者に引き継がれるが、耐用年数は引き継がれないとすると施行令一二六条二項の上記趣旨にそぐわない結果となり、相当でないというべきである。」（判決文九頁上から八行目（一五行目）と判示している。しかし、施行令一二六条二項の「趣旨」をそのように理解するのであれば、この規定は、前所有者の行ってきた減価償却それ自体をそのまま取得者が引き継ぐことを認める規定として、例えば次のような文言（傍線部は法六〇条一項柱書をアレンジしたものである）により、定められるべきであったように思われる。

法第六〇条第一項各号（贈与等により取得した資産の取得費等）に掲げる事由により取得した減価償却資産（法第四〇条第一項第一号（たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入）の規定の適用があつたものを除く。）に係る償却費として第三十七条（必要経費）の規定により当該減価償却資産の取得者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額の計算については、その者が引き続きその計算をしていたものとみなす。

仮に施行令一二六条二項がこのような「全計算要素引継規定」ともいべき規定であつたとすれば、その趣旨を、大阪高判の判示する現行の同項の「趣旨」のように理解することは妥当であろう。そのような「全計算要素引継規定」であれば、大阪高判の判示する施行令一二六条二項の「趣旨」と、それを実現するための手段（減価償却費の計算要素のすべての引継ぎ）との間に合理的な関連が認められるからである。

しかし、大阪高判は、施行令一二六条二項の解釈により、減価償却費の計算要素のうち償却方法の引継ぎは認めない。償却方法の引継ぎを認めなければ、「前所有者による資産の利用期間」と「取得者による資産の利用期間」

とで、減価償却資産の取得価額の配分が、償却方法の引継ぎを認める場合と比べて変わってくると考えるのが、自然である。にもかかわらず、大阪高判は、施行令一二六条二項の「趣旨」について前記のように判示した上で、これに続けて耐用年数だけを取り上げて、その引継ぎを認めないと「施行令一二六条二項の上記趣旨にそぐわない結果」となる旨を判示するにとどまり、償却方法の引継ぎを認めないことについては、そのような考慮をすることも他に合理的な論拠を示すこともしていない⁽³²⁾。これは施行令一二六条二項のまさに跛行的で不当な拡張解釈といわざるを得ない。

六 おわりに

以上において、施行令一二六条二項に関する大阪高判の解釈について、命令委任に対する租税法律主義の要請の観点から検討し、「予定」の委任及び委任命令による「横出し規制」の問題性や委任命令の拡張解釈の不当性を明らかにした。確かに、大阪高判の解釈は、「〔施行令一二六条二項の適用場面において耐用年数を引き継がず〕簡便法の選択を認めた場合に生じる結果に違和感を覚える税務・会計の専門家としての直感⁽³³⁾」にはなじむものかもしれないが、しかし、そのような「直感」に依るかどうかは、租税法律主義の下では、立法者が判断すべき問題であって、税務行政や裁判所が、命令委任に対する租税法律主義の要請を潜脱するような法令解釈によって、解決を図るべき問題ではない。立法者としては、そのような「直感」の可否を検討した上で、個別的・具体的委任の建前に従って、相統等により取得した減価償却資産に係る減価償却費の計算要素に関する命令委任の内容及び範囲を明確にし、施行令では、その委任を受けて定められる計算要素が「予定」ではなく「直接規定」されるよう施行令の改正を要請すべきである。

租税法律主義の下では、命令委任の關係規定の解釈に当たっては、法律による個別的・具体的委任を前提にして、その委任を受けて明文で「直接規定」された事項について、文理解釈によつて、あるいは場合によつてはその補完として委任の趣旨を斟酌した目的論的解釈によつて、その意味内容を明らかにするというような嚴格解釈を旨とすべきである。大阪高判にみられるような、命令委任の事項的・内容的範圍を曖昧にし、法律による委任から離れた自由な委任命令の解釈は、租税法律主義を潜脱するものとして、許容されないと考えるところである。

(1) 中川一郎編『税法学体系 総論(第六版)』(三晃社・一九七四年)五六頁以下、金子宏ほか編『租税法講座Ⅰ(租税法基礎理論)』(帝國地方行政学会・一九七四年)二〇六頁以下「金子宏執筆」、田中二郎『租税法(第三版)』(有斐閣・一九九〇年)八二頁以下、清永敬次『税法(新装版)』(ミネルヴァ書房・二〇一三年)二九頁以下、波多野弘『租税法概論講義』(清文社・二〇一五年)一〇七頁以下、谷口勢津夫『税法基本講義(第五版)』(弘文堂・二〇一六年)二五頁以下、金子宏『租税法(第二版)』(弘文堂・二〇一六年)七六頁以下、等参照。

(2) 最「大」判昭和三〇年三月二三日民集九卷三三三六頁、最「大」判昭和三七二年二月二一日刑集一六卷二二一〇七頁等参照。

(3) 清水・前掲注(1)三〇頁は、命令委任について「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こと」を要求するが、租税法律の複雑難解さの緩和・解消は「そのような委任をなすだけの合理的な必要性」に該当するであろう。なお、中川編・前掲注(1)六六―六七頁は、「経済事情の変転に伴い、適時改正をしなければならないような場合には、政令に委任しておく方が、法律改正手続をとるよりは遙かに迅速かつ適切に対処できるであろう。個別的・具体的委任は、この種の場合に限定されるべきである。」と述べているが、「経済事情の変転」が租税法律の基本的事項に関する定めの見直しを迫るものであることもあり得ることを考えると、そのような政令委任は必ずしも常に課税要件法定主義に適合するとはいえないであろう。

(4) 課税要件簡素化主義については、谷口・前掲注(1)二六頁参照。

(5) 大阪高判昭和四三年六月二八日行集一九卷六号一一三〇頁。

(6) 谷口・前掲注(1)二六頁、金子・前掲注(1)七七頁等参照。

(7) 命令委任の許容性の問題には、本文で述べたような、委任する法律の側における委任の仕方の問題のほか、委任を受ける命令の側における、委任の範囲からの逸脱の問題がある(清水・前掲注(1)三〇頁、谷口・前掲注(1)二六頁参照)。裁判例では、前者の問題に関しては、神戸地判平成二二年三月二八日訟月四八卷六号一五一九頁、同控訴審・大阪高判平成二二年一〇月二四日訟月四八卷六号一五三四頁等、後者の問題に関しては、大阪高判平成二二年一〇月一六日訟月五七卷二号三二八頁等参照。

(8) この点については、谷口・前掲注(1)三八四頁、四四六頁参照。

(9) これに対して、妥当な解釈の代表的なものとして、東京高判平成七年一月二八日行集四六卷一〇〥一一号一〇四六頁は、「租税法律主義のもとで租税法規を解釈する場合には、ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものである。それにもかかわらず、『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。」「そして、憲法の租税法律主義がこのようなものである以上、本件の委任文言は、その抽象的で限定のない文言にかかわらず、これを限定的に解釈すべきものであり、追加的な課税要件として手続的な事項を定めることの委任や、解釈により課税要件を追加その細目を決定することの委任を含むものと解することはできない。」と判示して法律の委任規定を限定解釈した上で、命令の規定が委任の範囲を逸脱するものと判断したが、このように法律の委任規定を限定解釈しなければ、当該委任規定それ自体が一般的・包括的委任を行うものとして租税法律主義(課税要件法定主義)に反し無効となることになる。その意味で、この判決の解釈は妥当なものと考えられる。

(10) 判例評釈として、佐藤孝一・月刊税務事例四八卷一号(二〇一六年)一頁、佐藤英明・TKC税研情報二五卷一号(二〇一六年)一頁、大屋貴裕・新・判例解説Watch一八卷二二五頁がある。これらはいずれも、この判決の少なくとも理由づけないし論理構成には批判的な評釈を行っているが、本稿が検討する命令委任の許容性の問題は取り上げていない。

(11) 本文で引用した【判旨①】は、裁判所ウェブサイトに掲載された判決文の七頁の上から九行目から一八行目まで、【判旨②】は九頁の上から一六行目から二〇行目まで、である。

(12) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規・加除式）四三三—四三一五頁、注解所得税法研究会編『五訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会・二〇一二年）七四四頁等参照。

(13) 最判平成一七年二月一日裁判集民事二一六号二七九頁。

(14) 谷口・前掲注（1）三〇三頁参照。佐藤英明『スタンダード所得税法（第二版）』（弘文堂・二〇一六年）一一二—一一七頁も参照。

(15) 両者が一致しない場合も実際にはあり得るが、そのような場合があるとしても、法三八条二項の趣旨の理解には基本的な差異は生じない。

(16) その意味で、大阪高判が減価償却の事案において法六〇条一項に関する判例（前掲注（13））を援用した（判決文八頁上から一三頁—一四頁）のは、判例の誤った引用といえよう。

(17) 所得税法上「取得価額」と「取得費」との間には内容的な違いはなくなってきたこと（「取得費の取得価額化」）については、谷口・前掲注（1）三〇〇—三〇一頁参照。

(18) 佐藤「英」・前掲注（10）六頁は、法六〇条一項と施行令一二六条二項との「文言の違い」に着目し、「このような文言の違いを無視して、法六〇条一項の解釈を施行令一二六条二項の解釈に当てはめることには論理の飛躍があると言わざるを得ないのであり、前者の解釈においては保有期間が通算されることをもって、後者が耐用年数の引継ぎを前提としているとは結論できないと考えられる。」と述べている。佐藤「孝」・前掲注（10）一二頁も参照。

(19) 最判平成二七年七月一七裁判集民事二五〇号二九頁。最判平成二三年三月二日民集六四卷二号四二〇頁も同旨。

(20) 差し当たり、金子・前掲注（1）一一四頁、清水・前掲注（1）三五頁、谷口・前掲注（1）三九頁等参照。

(21) これに対して、佐藤「孝」・前掲注（10）一一頁は、「法四九条二項は、『減価償却資産の償却に關し必要な事項は、政令で定める。』と規定し、これを受けた施行令一九九条において、減価償却資産の耐用年数、償却率等については『財務省令の定めるところによる。』と明定されているから、相続により取得した減価償却資産に適用する耐用年数が争点である本件は、省令三条一項の解釈適用によって判断されるべき事案であったということになる。」と述べているが、現行法を前提とすると、妥当な見解である。

(22) 最判平成二三年二月一八日裁判集民事二三六号七一頁。

(23) 施行令一二六条二項それ自体に関する法令解釈通達は発遣されていないが、例えば、「情報 審理専門官情報第六号 大阪国税局個人課税審理専門官 平成一六年二月一〇日 質疑事例〇二〇九 二 必要経費関係 事例九 相続により取得した建物の減価償却費の計算方法」〔情報公開法第九条第一項による開示情報〕一般社団法人日税連税法データベース TAINS 一 所得税 個別 所得事例大阪局〇六〇二〇九 参照。

(24) 城本和彦編『平成二四年版 個人の税務相談事例五〇〇選』(清文社・二〇二二年) 一三五頁。

(25) 千葉地判平成一七年一月六日税資二五五号順号一〇二二八は、「相続によって減価償却資産である不動産を取得した場合、その資産について選定することができる減価償却方法は、その相続による承継取得の時期に応じ、同条「施行令一二〇条」一項一号イ又はロによって定まるといふべきであって、当該資産について被相続人が選定していた減価償却方法を承継するとはいえない。」と判示し、控訴審・東京高判平成一八年四月二七日税資二五六号順号一〇三八二もこの判示を引用しているが、これらの判決も本文で述べた立場と同様の立場に立っていると解される。

(26) 最判平成一八年一月二四日民集六〇卷一号二五二頁参照。

(27) 法六〇条一項柱書にいう「居住者」は、法五九条一項柱書にいう「居住者」から資産の「移転」を受けた者であることに注意せよ。

(28) 本文で取り上げている税法上の法定事實は、償却方法については、施行令一二〇条以下の規定が定める方法、耐用年数については、省令別表第一―第六「耐用年数」欄記載の年数、である。

(29) 大阪高判は、減価償却資産の償却方法と耐用年数とは「性質を異にする」(判決文一二頁上から六行目)と判示するが、その意味するところについては「何らの実質的な説明も行なわれていない」(佐藤「英」・前掲注(10)七頁)のみならず、むしろ、両者ともに税法上の法定事實の付与属性であることからすれば、大阪高判は、償却方法については引継ぎを認めず耐用年数については引継ぎを認める点で、「論理的な一貫性を欠くもの」(同)といえよう。

(30) このような観点からすると、大阪高判が償却方法については引継ぎを認めないにもかかわらず、償却方法を適用して減価償却費を計算した結果算出される未償却残高については引継ぎを認める点でも、大阪高判の判断には明らかに論理矛盾がある。

(31) 佐藤「英」・前掲注(10)七頁。

(32) 大屋・前掲注(10) 二二八頁は、「施行令二二六条二項の規定の趣旨が、判示のように、『前所有者による資産の利用期間と取得者による資産の利用期間を通じて減価償却資産の取得価額を適切に配分すること』であったとしても、相続等により取得した減価償却資産の取得価額の減価償却費の計上が厳格に耐用年数を引き継ぐことでしか『適切な配分』が許容されないという点については疑問が残るといわざるをえない。」と述べている。

(33) 佐藤「英」・前掲注(10) 五頁。

(34) 「租税法律主義のもとで租税法規を解釈する場合には、ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものである。」という東京高判平成七年一月二八日行集四六卷一〇一一号一〇四六頁(前掲注(9))の考え方は、委任する法律の側だけでなく、委任を受けて定められる法令の側についても、妥当すると考えられる。

(35) 税法の分野における厳格解釈の要請については、谷口・前掲注(1) 三九頁以下参照。