

論 説

高裁判決確定の意義

東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決を素材として

前税務大学校研究部教育官

小 柳 誠

SUMMARY

訴訟においては、三審制が採られており、税務訴訟でも、通常、地方裁判所、高等裁判所、最高裁判所において審理が行われているが、すべての事件がこの三回の審理を経るものではなく、課税庁が敗訴した事件で上訴をせずに高裁段階で確定する事件も存する。

民事訴訟においては控訴審は事実審であり、続審主義が採用されているが、最高裁は法律審であるため、その上訴についてハードルが異なる状況にある。さらに、法令解釈に関する事件であっても、最高裁が判断を示す重要なものであるという要件を満たさなければ、上告審として、受理されないと考えられることから、不受理という判断が最高裁によって行われたからといって、そのことをもって、当該事件の高裁の判断内容のすべてが、最高裁によって支持されたとは、必ずしもいえないのではないかと考えられる。また、最高裁が不受理と判断した理由を正確に探求することもできないことからすると、判決の場合に比してその射程範囲を探ることも困難であり、最高裁が重要な法令の解釈でないとは判断していることに鑑みれば、高裁判決の判断内容の射程範囲は、かなり狭いものと考えべきであることを論じたものである。

(税大ジャーナル編集局)

目 次

はじめに	107
本判決の概要	107
第一審判決要旨	108
本判決要旨	108
検討	110
1 本判決の論理構成について	110
(1) 判決内容の検討	110
(2) 訴訟法上の信義則	111
(3) 推計課税における主張立証	111
2 本判決の判断について	112
3 最高裁不受理決定の意義	113
(1) 上告受理申立ての受理要件	113
(2) 最高裁不受理決定事件の概要	113
(3) 最高裁不受理決定の意義について	116
4 本判決(確定)の意義	116

はじめに

訴訟においては、三審制が採られており、税務訴訟では、通常、地方裁判所、高等裁判所、最高裁判所において審理が行われる。しかしながら、すべての事件がこの三回の審理を経るものではなく、地裁、高裁段階で確定する事件も多数存在する。そして、課税庁が敗訴した事件で上訴をせず確定する事件も存する。

もっとも、地裁と高裁の関係は、民事訴訟において控訴審は事実審であり、続審主義が採用されているが¹、最高裁は法律審であるため、その上訴についてのハードルが異なる状況にある。そこで、国側が敗訴したにもかかわらず上訴がされず、確定した事件として、東京高裁平成 18 年 9 月 28 日判決(刊行物未登載、以下「本判決」という。)を採り上げ、まず、その判決の判断内容について、検証するとともに、課税関係訴訟における最高裁での不受理事件を概観しながら、高裁判決の確定の意義について、私見を述べることと

する。

本判決の概要

本件は、すし店を経営する納税者 X(第一審原告、被控訴人)の平成 6 年分及び平成 7 年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件各課税処分」という。)の適否が争われていた事件²である。

X は、白色申告者であり、法定申告期限内に確定申告を行った。

Y 税務署長(第一審被告、控訴人)は、税務調査において、調査担当者の帳簿書類の提示要請に対して、X が、第三者の立会いに固執し、その要請に一切応じなかったことから、反面調査より把握し得た X の米の仕入数量を基に、類似同業者の平均売上金額及び平均特前所得³率に比準して X の事業所得の金額を算出するという推計方法により推計し、本件各課税処分を行った。

X は、本件各課税処分を不服として、異議申立てをし、一部取り消す旨の異議決定を経

た後、国税不服審判所（以下「審判所」という。）に対して審査請求を行った。

審判所は、裁決において、Y 税務署長が選定した類似同業者の中に、その業態が X と異なり、類似同業者として相当でない者が各係争年分に数名ずつあると認定した上で、それらの者を除いたところで、再計算し、本件各課税処分の一部を取り消した（以下「本件裁決」という。）。

X は、取消し後の本件各課税処分につき、なお、不服があるとして訴訟を提起した。

第一審の東京地裁平成 17 年 12 月 15 日判決は、Y 税務署長が主張する推計方法は、その主張する類似同業者の中に同業者として相当でない者が含まれていると認定し、本件各課税処分の一部を取り消した。X は敗訴部分について控訴せず（確定）、Y 税務署長のみが第一審敗訴部分について控訴したのが本件である。

本件の争点は、もっぱら、推計の合理性の有無、特に、類似同業者の認定の可否であるが、第一審及び控訴審である本件において、いずれも Y 税務署長が主張する類似同業者と X との類似性について、具体的な事実関係から比較検討した上での判断が行われていないところに、本件の特徴がある。

第一審判決及び本判決の判決要旨は、以下のとおりである。

第一審判決要旨

- (1) 本件裁決は、その理由中において、「当審判所が原処分庁の選定した類似同業者についてその適否を審査したところ、当該同業者は、いずれも Y 税務署又はその近隣署の管内に事業所を有し、請求人と同業種の者であり、かつ、その年分の米の仕入数量が請求人のその 0.5 倍以上 2 倍以下であるなど事業規模の類似する事業を営む青色申告者（平成 6 年分 12 件、平成 7 年分 6 件）であることが認められるが、そ

の業態が請求人と異なり、類似同業者として相当でない者が平成 6 年分に 7 件、平成 7 年分に 4 件認められた。」と判断している。

- (2) （証拠）によれば、本訴に当たり、東京国税局長宛てに各税務署長からされた、類似同業者の調査に関する回答の状況、税理士作成のメモ、本件裁決に際して資料として検討された同業者率算定表並びに弁論の全趣旨によれば、本訴において被告が類似同業者として主張する業者について、平成 6 年分（13 件）のうち 7 件、平成 7 年分（5 件）のうち 3 件が、本件裁決において、同業者としての類似性を否定されたものと認められる。
- (3) 本件裁決の理由中において、本件各課税処分に際し類似同業者として抽出された者のうち、業態が異なるとして、同業者としての類似性を否定された同業者については、行政部内の不服審査手続において、業態の類似性を否定された以上、その否定の根拠が明らかな誤認によるものであるとか、著しく不合理なものであるなどの事情が認められない限り、上記同業者を類似同業者に含めることは相当でなく、上記同業者を除外して推計を行うべきである。そして、本件において上記のような事情を認めるに足りる証拠はない（なお、上記事情については、当該同業者を類似同業者として抽出し、類似同業者に含めて推計の合理性を主張する被告が立証責任を負うものと解するのが相当である。）ので、上記類似性を否定された同業者は除外するのが相当である。

本判決要旨

- (1) 本件裁決の理由中において、本件各課税処分に際し類似同業者として抽出された者のうち、業態が異なるとして同業者としての類似性を否定された同業者について

は、審判所での不服審査手続において、業態の類似性を否定された以上、上記同業者を類似同業者に含めることは相当でなく、上記同業者を除外して推計を行うべきである。すなわち、推計の方法により算定した所得額、売上金額に基づいてした本件各課税処分に対し類似同業者として抽出された者のうち、特定の業者について業態が異なるとして、同業者としての類似性を否定した本件判決の理由中の判断は、推計の方法により算定した所得額、売上金額を直接左右し、本件各課税処分を一部取り消した判決の結論に直結した判断であるから、控訴人が一部取り消された後の本件各課税処分の取消訴訟において、本件各課税処分の正当性を主張立証するに当たって、本件判決で同業者の類似性を否定された同業者を類似同業者に含めることは許されないものである。

- (2) 本件は、本件判決によって一部取り消された後の本件各課税処分の取消訴訟、いわば本件各課税処分のうち審査請求が棄却された部分の取消訴訟であるところ、本件のように、一個の課税処分につき、判決では特定の業者について同業者としての類似性が否定された結果、課税処分の一部が取り消されているのに、取り消されなかった一部の課税処分の取消訴訟で同じ業者について同業者としての類似性があるとの主張を許し、これが採用されれば、元々一個の課税処分の違法性の有無の公権的判断において、その部分、部分によって同じ特定の業者について同業者としての類似性の判断が矛盾することを認めることになり、妥当でない。
- (3) 審判所は、税務署長、国税局長等の税務の執行機関から独立した機関であり、法律に定められた手続を経れば国税庁長官通達に示された法令の解釈に拘束されずに判決を行うことができ、審判所長を始め国

税不服審判官等の一部が裁判官、検察官、大学教授等外部から任命されてきた実績があるというように、公平な裁決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、大多数の国税審判官等の構成員は国税庁管下の税務官署での税務行政の経験者からなり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる行政機関として、税務に関する専門知識に基づく判断をしているものであり、具体的事件の処理においては、審査請求人のみではなく原処分も主張を記載した書面や原処分の理由となった事実を証する書類等を含む書類を提出することができる（裁判所に顕著な事実）。このような国税庁の附属機関の税務行政機関が、専門知識と具体的事件についての原処分提出の主張、証拠をも検討した上で（本件においても、原処分庁である控訴人から主張を記載した書面や証拠資料が提出されている。）、業態が請求人（被控訴人）と異なるとの理由を付して、特定の同業者が類似同業者として相当でないとした行政機関の最終判断に、原処分庁が不服であるからといって、同じ課税処分の裁決によって取り消されなかった部分の取消訴訟において、同じ業者を類似同業者に含めて所得または売上高の推計を行うよう主張することは、被控訴人はもとより国民一般の税務行政の統一性、一貫性についての信頼を損なうものであり、そのような主張を採用するのは相当でない。

- (4) 控訴人は、本件判決において特定の同業者の業態が異なるとした判断の具体的根拠を知り得ないことから、これに反論・反証の余地がないなどというが、本件においてはそのような反論・反証を問題とする余地はない。（なお、控訴人において、業務形態が異なるものではないこと、業務形態が同一であることを主張・立証することは

可能であると解されるが(それに成功するか否かは別として)、本件においてそのような主張を認めるに足りる証拠はない。)

- (5) 当裁判所は、特定の同業者について業態が異なるとして同業者としての類似性を否定した本件判決の判断に、本件訴訟における控訴人の訴訟行為に対する拘束力(国税通則法 102 条 1 項)が及ぶと判断したもので、事実上の拘束力が及ぶと判断したものでないが、事実上の拘束力が及んだのと類似した結論となるので、上記主張について検討する。前記認定(補正後の原判決を引用)のとおり、審判所は、公平な判決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、税務行政の内、審査請求の審理判決に当たる専門行政機関であり国税庁の外部にある第三者的審査判決機関ではない。そして、審判所長のする判決は行政部内における最終判断であり、その判断に前記の限度での法律上又は事実上の効力を認めることには合理的な理由がある。審判所が一定の限度で税務の執行機関から独立した機関となるよう制度設計されているのは公平な判決を行うことを制度として保障するとともに審査請求人や国民一般から公平な判決を行うものとの信頼を得るためであり、判決の判断に不服を抱く原処分庁がそのような独立性を理由として、判決の判断を否定する根拠とするとはできない。

検討

1 本判決の論理構成について

(1) 判決内容の検討

本事件では、第一審判決、本判決のいずれにおいても、Y 税務署長側が類似同業者に該当すると主張する者の中に、判決という行政部内の不服審査手続で類似同業者でないと判断された者が存在するという事実を指摘

し、その類似同業者でないと判断された者について、Y 税務署長が類似同業者に該当すると、訴訟段階において主張することは相当でないとの判断が行われている⁴。

しかしながら、判決は、「課税処分の正当性を主張立証するに当たって、・・・許されない」「主張を採用するのは相当でない。」と判示するのみで、なぜ許されないのか、相当でないのかの根拠については明確ではない。

すなわち、判決はその理由として、元々一個の課税処分の違法性の有無の公権的判断において、判断が矛盾することを認めることが妥当でないこと、行政機関の最終判断に、原処分庁が不服であるからといって、同じ課税処分の判決によって取り消されなかった部分の取消訴訟において、異なる主張を行うことは、国民一般の税務行政の統一性、一貫性についての信頼を損なうものであることを挙げているように考えることができるが、そもそも総額主義が妥当する課税処分取消訴訟において、処分理由の差替えは、原則として許されている現状にあり⁵、これらの理由自体、総額主義と矛盾するものである。

また、判決の判断の法的根拠に関して、Y 税務署長は、第一審の判断の根拠を国税通則法(以下「通則法」という。)102 条に規定する判決の拘束力であると解した旨の主張を控訴審で行っていたが、それに対して、本判決は同法の規定の適用を明確に否定している⁶。通則法 102 条の解釈としても、同条の規定は、判決により取り消された処分内容と同じ理由により、再度処分を行うことを拘束するもので蒸し返し防止の規定に過ぎず、「処分を維持した判決の結果になお不服があるとして提起された処分取消訴訟において、処分庁が処分を根拠付けるためにする主張が判決の理由中の判断と同一でなければならぬものではなく、判決はそのような意味での拘束力をもつとは解されない」⁷ことから、同条の規定を根拠に課税庁の主張を制

限することはできないと解される。

何らかの法的根拠を他に求めるしかない。

(2) 訴訟法上の信義則

訴訟法上の信義則は、訴訟上の権能の濫用の禁止、訴訟上の禁反言、訴訟上の権能の失効、訴訟状態の不当形成の排除の4つの類型に分類される⁸。このうち、訴訟上の禁反言は、当事者の訴訟行為が、その者がすでに行った訴訟行為と矛盾するものである場合には、相手方の信頼を害するという趣旨から矛盾する訴訟行為が禁止されることであり⁹、その適用の要件は、先行行為と後行行為との間に矛盾があること、当事者の先行行為を相手方が信頼して自己の法的地位を決めたこと、矛盾行為を容認したのでは先行行為を信頼した相手方の利益を不当に害する結果となることが挙げられている¹⁰。

本件をこれらの要件に沿って当てはめを行ってみる。

Y税務署長は、判決で類似同業者でない¹¹とされた(と認定された¹¹)同業者についても、本件訴訟の当初の段階から課税の根拠として主張している。Y税務署長の訴訟行為としての矛盾はない¹²(要件)。判決における認定判断を先行行為と考えた場合¹³であっても、判決の判断により相手方との関係で生じる法律関係は課税処分を基礎とする租税債権債務関係であり、本件判決の行為は原処分の一部取消しという相手方に一方的にしかも有利に法律関係の変更をもたらしているに過ぎず、相手方の意思等が介在し、新たな法的地位が形成されているものではない(要件)。この場合、判決の拘束力により、一部取消し後の納税者の法的地位は後行の訴訟段階の行為や判断により左右されず、相手方の利益を不当に害する結果となるものでもない(要件)。そもそも、判例上、税務訴訟においては、総額主義が妥当する¹⁴。訴訟段階における主張の変遷は時機に遅れた攻撃防御に当たる場合があるとしても、訴

訟の当初段階においてその主張には制限がないのであり、不服申立て段階での行政庁の処分理由は、相手方(納税者)への信頼の対象となるものではないといえる。

以上のとおり、本件において訴訟上の信義則の法理の適用はないと考えられる¹⁵。

なお、過去の裁判例においては、課税庁に対して主張制限を行う事例がなかったわけではない。例えば、更正処分後に修正申告が行われた場合、一般的には、当該更正処分については、訴えの利益を失うことになるが、更正処分の取消しを求める争訟中に課税庁職員により修正申告のしようが行われたケースでは、訴えの利益がないとする主張を課税庁が行うことを制限する裁判例が散見される¹⁶。しかし、これらの裁判例は、課税庁職員が修正申告のしようの際に、争訟中の更正処分について訴えの利益が消滅することを納税者に示唆しないなど、信義則の法理の適用を行ったと考えられる事案である¹⁷。本件のような場合とは事案を異にすると考えられる。

(3) 推計課税における主張立証

本判決は「なお、控訴人において、業務形態が異なるものではないこと、業務形態が同一であることを主張・立証することは可能であると解されるが(それに成功するか否かは別として)、本件においてそのような主張を認めるに足りる証拠はない。」(下線加筆)と判示している。この部分を捉えれば、本判決の判断の根拠は、類似同業者であるか否かの立証に関する心証の問題(自白、時機に遅れた攻撃防御を含む)であると解することもできる¹⁸。その場合、課税庁が判決において、同業者でない¹¹と判断された者について、その業態が類似同業者に該当することを主張立証し、類似同業者であることにつき裁判所の心証を得ることができたならば、判決の判断と類似同業者が異なっても構わないと解す

ることができることになる。

ところで、本件の争点となっている類似同業者の業種・業態の同一性は、課税要件事実の観点からはどのように捉えるべきであろうか。

推計課税が適法とされるためには、推計課税の必要性が存するとともに、推計課税の合理性が存在しなければならないと解されており¹⁹、

そのうち推計課税の合理性があるというためには、

- ・ 推計の基礎事実が正確に把握されていること
- ・ 推計方法のうち当該具体的な事案に最適なものが選択されるべきこと
- ・ 具体的な推計方法自体できるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであること

が必要であり²⁰、

さらに、同業者率を用いて行う推計方法の場合には、

- ・ 同業者を抽出する基準自体が合理的であること
- ・ その抽出の過程（抽出作業）が合理的であること
- ・ 抽出された同業者の件数が平均値を求めらる上で合理的であること
- ・ 得られた同業者率の内容が合理的であることなど、同業者比率が適正であること

が必要とされている²¹。

そして、同業者の抽出基準が合理的であるというためには、

同業者の類似性(業種・業態の同一性、事業所の近接性等)
資料の正確性

などが確保されなければならない²²。

一方、税務訴訟の実務では、課税庁の同業者率等に関する主張立証方法は、国税局長から管内の各税務署長にあて、同業者の抽出基

準を示して、これに合致する類似同業者の売上げ、仕入れ、経費等の数額等を報告するよう指示を出し、その指示を受けた各税務署長は、抽出基準に該当する管内の同業者について氏名を伏せ、その代わりにA・B・Cと符号を付して回答を行い、これらの指示文書、回答書を裁判所に書証として提出する方法により立証を図っている²³。このような主張立証方法は、課税庁に課せられた守秘義務によりやむを得ないものと解されており、これにより直ちにその主張方法が合理性を欠くということとはできないとされている²⁴。もっとも、これらのうち業種・業態に関する課税庁の主張は、かなり抽象的・典型的なものにとどまっていることは否めず、原告側の反証との関係でその証明力が問題となり、その判断は裁判官の自由心証の問題に帰着することになる²⁵。このように考えてくると、本判決は、本件判決が同業者としての類似性を否定して課税処分の一部を取り消すに至った特定の同業者に限っては、本件判決がそのような判断を行ったという事実を重要な間接事実と捉え、課税庁の通達回答方式による立証方法によってでは、なお類似性を認めるに足りない判断したのではないかと解することもできる。

2 本判決の判断について

本判決の判断の根拠をどのように捉えるかは、かなり理解に苦しむところがある。一応、上記のとおり、推計の同業者の類似性の要件について、特定の同業者に限って、類似性がないと判断したと解することができる。しかしながら、本判決の全体を通してみれば、立証について触れている部分はほんの一部分に過ぎず、立証の問題と解される判示部分の前段部分においては、「控訴人は、本件判決において特定の同業者の業態が異なるとした判断の具体的根拠を知り得ないことから、これに反論・反証の余地がないなどとい

うが、本件においてはそのような反論・反証を問題とする余地はない。」(下線加筆)と判示していることに照らせば、本判決を同業者の類似性の要件における事実認定の問題(立証の問題)であると明確に結論づけることにも躊躇をおぼえる。また、上記1(1)、(2)のとおり、本判決の判断を導く法的根拠を見出すことができないことに照らしても、本判決は、その判断内容に大きな疑問があると評価せざるを得ない。

3 最高裁不受理決定の意義

ところで、本判決は、課税庁側が上訴を行わなかったことから、確定判決となっている。そこで、本判決の今後の位置付けについて、最近の課税事件の上告受理申立て不受理事件について、その意義を考察することから、検討したいと考える。

(1) 上告受理申立ての受理要件

民事訴訟法上、最高裁において審理が行われるためには、原則として、上告(民事訴訟法312条)及び上告受理申立て(民事訴訟法318条)のいずれかの要件を満たすことが必要である。

上告は、憲法違反と絶対的上告理由に限定されており、その要件を満たす事例はあまり多くはないと考えられる。上告受理申立ては、最高裁判所の判例と相反する判断がある事件その他の法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件につき上告審として受理することができるものと規定されている。したがって、上訴する事件が「法令の解釈に関する重要な事項を含む」事件であるか否かが、上告審として受理される事件となるかどうかの決め手となる。この場合、文理上、明らかなように、単に法令の解釈に関する事項を含むだけでは足りず、その法令の解釈が重要であると判断される必要があると考えられる。そして、法令の解釈に関する重要な事項を含む事件とは、一般的に言っ

て、その法令の解釈が当該事件を超えて一般的に広く影響する問題に関連し、しかも、最高裁判所がその法令の解釈を示すことが法令解釈の統一のために必要であることを意味すると解されている²⁶。

(2) 最高裁不受理決定事件の概要

最高裁に対する上告受理申立てが不受理となった事件について、いくつかの事例を採り上げ、それらが不受理となった理由について検討してみる²⁷。

イ 最高裁平成15年6月13日決定²⁸、最高裁平成17年11月21日決定²⁹

最高裁平成15年6月13日決定は、主な争点が、納税者の譲渡収入金額の認定において、譲渡資産にかかる売買契約書と取得資産にかかる売買契約書の二つの売買契約書が存在する土地取引について、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約とみるべきものであったのか、それとも譲渡資産及び取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺とみるべきものであったのかという点にあった。控訴審では、二つの各別の売買契約があったとの認定により、納税者の主張を認めたため、課税庁が上訴した事件である。

一方、最高裁平成17年11月21日決定は、納税者ら(個人、法人)がそれぞれ所有する不動産及び株式の総額60億円の売買に関して、それぞれ不動産を18億円、株式を42億円とする売買契約書に記載された金額どおりに、その売買が行われたものか否かが主な争点の事件である。この事件の控訴審は、本件各契約書に記載された各譲渡代金額(不動産18億円、株式42億円)は、それぞれ別個・独立に、その経済的実体を踏まえ決定された金額ではなく、代金総額を60億円にするということを前提に、適当に配分・割り付けて得られた金額に過ぎず、仮装の金額に過ぎないと判断し、結果として課税処分は適法との判断を示したため、納税者側が上訴した

事件である。

いずれの事件も契約の解釈が問題となった事件といえる。そして、最高裁はいずれも不受理という最終判断を行っている。交換契約の成立や売買契約の内容の認定は、その成立や内容の認定の基礎となる個別具体的な事実を基礎として、そこに法的評価を介在させて行われることになるから、純粋な意味での事実認定の問題とは言い難く、法令解釈の問題と十分に考えられる。しかしながら、最高裁は、いずれの事件も上告審として受理することを拒否したことになる。

ここで注目すべきは、最高裁平成 17 年 11 月 21 日決定では、法廷意見の不受理決定に対して、次のような内容を含む反対意見が付されている点である。

「本件のように売主が価格決定に主導権を持つ取引において、税負担軽減等の動機を重視し、時価とのかい離から安易に契約書に定めた金額が仮装のものであって別途真実の取引価格があったとした場合には、経験則に反することがあり得るだけでなく、結果として、取引における租税回避目的を理由に当事者の定めた取引価格と異なる価格についての当事者の合理的意思をせん索して真実の取引価格を措定し、それによって課税することを許容することにもつながるものであり、それは、事実認定に名を借りた租税回避の否認を認める結果ともなりかねない。原審の上記認定判断については、このような観点から慎重な検討がされるべきである。したがって、本件は租税法律主義にかかわる法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められるから、本件を上告審として受理するのが相当である。」

すなわち、このような意見がありながらも結果としては不受理とされていることに鑑みれば、これらの事件のような契約解釈の問題は、当然に個々の事案の事情に左右されると考えられ、そのような場合の法令の解釈が

当該事件を超えて一般的に広く影響する問題に関連し、しかも、最高裁判所がその法令の解釈を示すことが法令解釈の統一のために必要であるものとは判断されなかったからであると考えられる。上記の反対意見にもあるように、これらの事件を租税回避行為の否認の問題として捉えれば、当然に、重要な法令解釈の問題を含んでいるものと考えられるが、これらの事案はあくまで私法上の契約解釈の問題であり、個別の問題であると判断されたものと解される。

□ 最高裁平成 17 年 1 月 25 日決定³⁰、最高裁平成 17 年 12 月 19 日決定³¹、最高裁平成 18 年 1 月 27 日決定³²

最高裁平成 17 年 1 月 25 日決定は、外国親会社から付与されたストックオプションを行使して得た権利行使益の所得区分(一時所得か給与所得か)が争われた、いわゆるストックオプション事件である。

また、最高裁平成 17 年 12 月 19 日決定は、原告である金融機関が外国税額控除余裕枠の利用を目的とした貸付の利息収入について課せられた外国源泉税についての外国税額控除の適用の可否、いわゆる外国税額控除余裕枠事件である。

最高裁平成 18 年 1 月 27 日決定は、原告が出資した民法上の組合が映画の所有権を取得し、これをリース事業の用に供したとして、当該映画フィルムの減価償却費を損金算入したことの可否が争われた、いわゆる映画フィルムリース事件である。

これらの事件は、いずれも同種の事件で直前に最高裁判決があった事件である³³。同種の事件が上告審として受理されている点に鑑みれば、これらの事件の争点が、法令解釈の問題であることには疑いの余地がないと思われる。しかしながら、上告受理申立ては不受理となっている。その理由を推測するならば、法令解釈の問題であったとしても、既に直前に最高裁としての判断を下している

ことから、もはや法令解釈の統一の必要性には乏しく、重要な事項を含んでいないと判断したものではないかと考えられる。

八 最高裁平成 16 年 7 月 26 日決定³⁴、最高裁平成 16 年 10 月 22 日決定³⁵

最高裁平成 16 年 7 月 26 日決定は、主な争点は、所得税法 157 条に規定する同族会社の行為計算の否認の適否であったが、その争点のほかに接待交際費、損害保険料等の支払いについて、その必要経費性にも争いがあった事件である。控訴審判決³⁶が、所得税法 157 条にかかる争点についてのみ判断を示しただけで、課税処分のすべてを取り消したことから、課税庁が上告及び上告受理申立てを行っていたものである。本件は、所得税法 37 条の必要経費に関する法令解釈誤りを理由とする上告受理申立ては、本決定により不受理となったが、上告については、判決³⁷によって、原判決には理由不備の違法³⁸があるとの判断が示され、高裁に差し戻された。

最高裁平成 16 年 10 月 22 日決定は、弁護士である納税者が、同じく弁護士である妻に対して支払った正当な報酬につき、所得税法 56 条の適用により、必要経費算入が否定されるのが争点となった事件である。本件は、所得税法 56 条の法令解釈誤りを理由とする上告受理申立てについては、本決定により不受理となったが、憲法 14 条 1 項違反に関する上告に対しては、判決³⁹により請求が棄却されている。

このように、いずれの事件も上告受理申立ては不受理であったが、上告に対しては、決定で棄却（民事訴訟法 317 条 2 項）という裁断方式ではなく、上告審として審理が行われ、判決により最終判断が行われている。このことからすれば、最高裁が判断を示したのはあくまで、上告理由に対してであり、上告受理申立てが、不受理となっている点を捉えれば、必要経費の計算や所得税法 56 条にかかる法令解釈については重要な事項ではな

いと判断した結果ではないかと推測される⁴⁰。

二 最高裁平成 18 年 6 月 8 日決定⁴¹、最高裁平成 18 年 9 月 21 日決定⁴²、最高裁平成 18 年 10 月 3 日決定⁴³

最高裁平成 18 年 6 月 8 日決定は、土地取引において、土地の使用借権を有する納税者が、土地所有者から使用借権負担付きの所有権を買い取った後、すぐに当該土地を第三者へ売却した場合に、その譲渡所得の計算につき、控訴審判決が、納税者が実際に土地所有者に支払った金額を取得費とせず、当該土地の時価を取得費としたことについて、所得税法 38 条の法令違反があるなどとして、課税庁が上告受理申立てをした事件である。

最高裁平成 18 年 9 月 21 日決定は、納税者が業務時間内に郵便局の窓口にし出し、郵送に付した確定申告書が期限後申告となったことに通則法 66 条 1 項ただし書きにいう「正当な理由」が存するか否かが争点となった事件であり、原判決が正当な理由の存在を認定し、賦課決定処分を取り消したため、課税庁が上告受理申立てをしたものである。

最高裁平成 18 年 10 月 3 日決定は、納税者が所有し、賃貸していた土地上の建物について、当該賃貸契約の解消に伴い、無償で賃貸人から譲り受けたことによる経済的利益が不動産所得に該当するか、一時所得に該当するかの所得区分が争点となった事件で、一時所得に該当するとした原判決を不服とする課税庁が上告受理申立てをしていたものである。

これらの事件は、所得（取得費）計算、「正当な理由」、所得区分が争点であり、いずれの争点も法令解釈に関するものと解される⁴⁴。しかしながら、どの事件も上告受理申立ては受理されなかった。

この理由について、推測するならば、これらの事件は個別性が強く、また、仮に法令解釈に誤りがあったとしても、その誤りは明ら

かなものであり、法令解釈の統一の必要性に乏しいことから、重要な事項を含んでいないと判断され、不受理となったものではないかと考えられる⁴⁵。

(3) 最高裁不受理決定の意義について

最近の最高裁における上告受理申立て事件が不受理となった事件を管見してみると、その争点が、純粋な意味での事実認定にかかるものではなく、法令解釈に関するものであったとしても受理されない場合が散見される。それは、上告受理の要件が、単に、法令解釈に関する事項ではなく、その法令解釈に関する事項が最高裁によって重要なものと判断されなければならないこと、すなわち「その法令の解釈が当該事件を超えて一般的に広く影響する問題に関連し、しかも、最高裁判所がその法令の解釈を示すことが法令解釈の統一のために必要である」ことが要件となっているからと解される。したがって、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反が原判決にあったとしても、その法令違反が重要なものと最高裁に判断されない限り、上告審としては受理されないことになるのではないだろうか。その結果、上告審として係属しない以上、当該事件について、最高裁の職権による判断も行われなくなるのではないかと考えられる。

このように、上告受理申立て事件については、法令解釈に関する事項であっても、それが、最高裁が判断を示すべき重要なものであるか否かという要件を満たさなければ、最高裁には上告審として、受理されないと考えられる。一方で、このように受理されるハードルが高い点に鑑みれば、不受理という判断が最高裁によって行われたからといって、そのことをもって、当該事件の高裁の判断内容のすべてが、最高裁によって支持されたとは、必ずしもいえないものではないかと考える。また、上告受理申立てが不受理となった事件の決定書には、上告受理申立人の上告受理申

立て理由が記載されず、申立人の申立て理由が明らかにされない。上告受理申立て理由が明らかでない以上、最高裁が不受理と判断した理由を正確に探求することはできない。そうすると、判決の場合に比してその射程範囲を探ることも困難であり、不受理決定をもって最高裁が原審の判断をすべからず是認したものと解することには疑問がある。加えて、最高裁が重要な法令の解釈ではないと判断していることに鑑みれば、高裁判決の判断内容の射程範囲は、かなり狭いものと考えべきではないだろう。

4 本判決（確定）の意義

本判決は、課税庁側が上訴を行っていない。しかしながら、この点をとらえて課税庁側が本判決の判断内容をすべて承服したことによるものと判断するのは相当ではない。

上述のとおり、本判決は、その判示内容からは、原処分が、どの法令に違反しているとするのかその理解が難しい。民事訴訟法が定める上告理由には「判決に理由を付せず、又は理由に食違があること」（民事訴訟法312条2項六号）がその事由に挙げられているが、まったく理由を付していないわけではなく、上告自体は難しいと解される。また、上告受理申立てについても、本判決がどの法律解釈に関する事項であるか判断が困難である上、本事件のような推計課税の事件に関して、いまだ最高裁は法律解釈の判断を示していない状況がある。さらに、類似同業者の類似性を否定し、更正処分を違法とする事例は過去にも存在し、類似性の判断は、立証の問題と整理することも可能である。このような点に鑑みれば、本判決について、仮に、上告受理申立てを行ったとしても、最高裁が法律解釈に関する重要な事項を含む事件として上告審として受理し、その判断を行ったであろうとは解しがたい。そうすると、本判決の場合には、上訴理由を見出すことができず、

課税庁側が上訴を行わなかったことは、訴訟経済を考慮する観点からも妥当な判断であると考える。このように本判決は、単に上訴理由が存しないために、上訴が行われなかったと理解することができるのであり、課税庁が敗訴したまま、控訴しなかった点を捉えて、本判決に判例性をもたせ、本判決の射程範囲を広く捉えることには疑問があると考えられるものである。

1 新堂幸司『新民事訴訟法〔第三版補正版〕』817頁（弘文堂、2005）

2 なお、本件では消費税についての更正処分及び加算税の賦課決定処分も行われているが、ここでは、所得税に絞って言及する。

3 売上金額から売上原価の額及び必要経費の額を控除して算定した青色申告特典控除前の所得金額をいう。

4 第一審判決は、立証責任は課税庁側にあるとしながらも、判決の否定の根拠が著しく不合理なものなどの事情があれば、類似同業者として含めた主張を行うことができる旨の判示がなされているが、本判決ではこの部分（第一審判決要旨(3)部分）が削除されている。

5 総額主義につき最判平 4.2.18 民集 46 巻 2 号 77 頁、白色申告の場合の理由の差替えにつき最判昭 42.9.12 訟月 13 巻 11 号 1418 頁、青色申告の場合につき最判昭 56.7.14 民集 35 巻 5 号 901 頁参照。

6 その上で、本判決は、事実上の拘束力が及ぶと判断したものではないといいつながら、事実上の拘束力が及んだのと類似した結論になるとして、法律上又は事実上の効力を認めることに合理的な理由があるとしている。あまりにも難解な言い回しである。

7 東京地判昭 63.4.20 行集 39 巻 3・4 号 302 頁。

8 伊藤眞『民事訴訟法 第3版補訂版』296頁（有斐閣、2005）

9 伊藤・前掲注 8・296 頁。

10 秋山幹男ほか著『コンメンタール民事訴訟法〔第2版〕』42頁（日本評論社、2006）

11 本事件においては、民事訴訟法 223 条に基づく文書提出命令により、本件判決の検討資料である同業者率算定表が審判所から提出されている。そのことにより課税庁が類似同業者であると主張する者の中に判決段階では類似同業者ではないと判断された者が含まれていると認定されたと解される。一般的には、類似同業者の個別の情

報は、訴訟上、把握が困難であるから、原処分段階、異議決定段階、裁決段階でその各処分の基礎とされた類似同業者の同一性についての認定も困難であると考えられる。

12 もっとも、原処分、異議段階での主張とは同一ではないと考えられる。これは、守秘義務に配慮した通達回答方式による立証方法が訴訟段階では採られているためであるが、これを先行行為と後行行為の矛盾と捉えることは、後述する総額主義の観点からも疑問がある。

13 本判決が、審判所を「税務行政の内」にあることを強調している点に照らせば、裁決を先行行為と解しているとも解される。

14 前掲注 5 参照。

15 訴訟上の信義則の法理は、一般原則であり、既判力や争点効などを支える根拠とされている（高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上』585頁（有斐閣、2005））。そうであれば、この法理を単独で適用することは考えにくく、本件の場合であれば、裁決の拘束力の範囲の問題として、訴訟上の信義則により、裁決の判断理由と異なる主張を制限する考え方もありうる（占部裕典「青色申告の理由の差替えと主張制限」松沢智先生古稀記念『租税行政と納税者の救済』66頁（中央経済社、1997））。しかしながら、本判決が、通則法 102 条の適用を明確に否定している点に照らせば、訴訟上の信義則の法理の登場場面はないことになる。なお、裁決の拘束力自体を後続の訴訟における主張制限に結びつける見解として、浦東久男「裁決の拘束力による主張制限」税法学 549 号 4 頁参照。

16 東京地判平 15.4.25 訟月 51 巻 7 号 1857 頁、東京高判昭 61.5.28 判タ 639 号 148 頁。

17 岡光民雄「信義則・禁反言・権利濫用」小川英明・松沢智編『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』488頁（青林書院、1988）

18 この点、本判決の判決要旨(1)部分の「本件各課税処分の取消訴訟において、本件各課税処分の正当性を主張立証するに当たって、本件裁決で同業者の類似性を否定された同業者を類似同業者に含めることは許されない」との判示と矛盾する内容であり、やはり難解な判決である。

19 金子宏『租税法〔第12版〕』634頁（弘文堂、2007）以下参照。

20 泉徳治ほか著『租税訴訟の審理について（改訂新版）』204頁（法曹会、2002）

21 泉・前掲注 20・204 頁、今村隆ほか著『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998）195頁、大野重國ほか著『租税訴訟実務講座（改訂版）』224頁（ぎょうせい、2005）

22 泉・前掲注 20・205 頁、今村・前掲注 21・195 頁。もっとも、同業者の類似性（業種・業態の同

一性、事業所の近接性等) 資料の正確性などの要件の段階を要件事実論の観点から見た場合は、これらを主要事実と解することはできず、純粋な意味での事実認定ではなく、あくまで、要件該当性の評価の問題であるとも考えられるが、本稿では広い意味での課税要件事実として考え、事実認定における心証の問題として考える。立証責任の観点からみた課税要件事実の意義については、拙稿「税務訴訟における立証責任 - 裁判例の検討を通して - 」(税大論叢 50号 313頁(税務大学校、2006)) 参照。

23 今村・前掲注 21・199頁、大野・前掲注 21・225頁。

24 泉・前掲注 20・205頁。

25 今村・前掲注 21・201頁。

26 小室直人ほか編『基本法コンメンタール[第二版] 新民事訴訟法 3』〔上野泰男〕68頁(日本評論社、2003)。

27 したがって、事件の概要については、その理由を検討する上で必要と思われる範囲で簡略化して記載することにし、詳細等はそれぞれの事件の脚注の文献を参考にされたい。

28 税務訴訟資料 253号順号 9367。原審：東京高判平 11.6.21 訟月 47 卷 1 号 184 頁。本事件については、多くの判例評釈がある。差し当たり、谷口勢津夫「判批」租税判例百選〔第 4 版〕別冊ジュリ 178 号 38 頁(2005)、占部裕典「判批」判時 1703 号 180 頁(2000)、谷口豊「判批」平成 12 年度主要民事判例解説 判タ 1065 号 322 頁(2001) など。

29 刊行物未登載。原審：大阪高判平 14.10.10 訟月 50 卷 7 号 2065 頁。本事件に触れるものとして、岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 卷 5・6 号 192 頁、渡邊幸則「判批」ジュリ 1256 号 203 頁。

30 刊行物未登載。控訴審：東京高判平 16.2.25 労政時報 3630 号 138 頁、第一審：東京地判平 14.11.26 訟月 51 卷 10 号 2783 頁。

31 刊行物未登載。控訴審：大阪高判平 14.6.14 訟月 49 卷 6 号 1843 頁。

32 刊行物未登載。控訴審：税務訴訟資料 253 号順号 9300。

33 ストックオプション事件については、最三小判平 17.1.25 民集 59 卷 1 号 64 頁、外国税額控除余裕枠事件については、最判平成 17.12.19 民集 59 卷 10 号 2964 頁、映画フィルムリース事件については、最判平 18.1.24 民集 60 卷 1 号 252 頁。

34 税務訴訟資料 254 号順号 9706。

35 税務訴訟資料 254 号順号 9788。

36 控訴審：広島高判平 16.1.22 税務訴訟資料 254 号順号 9525。事件の概要は、大淵博義「判批」

TKC 税研情報 13 卷 6 号 32 頁参照。

37 最判平 16.11.26 税務訴訟資料 254 号順号 9836。

38 民事訴訟法 312 条 2 項 6 号に規定する上告理由。

39 最判平 16.11.2 訟月 51 卷 10 号 2615 頁。

40 ただし、上告にかかる判決中において法令解釈等を示していることから、そのことを見据えて重要でないとは判断したとも考えられる。

41 刊行物未登載。事件の概要については、渡辺充「判批」速報税理 25 卷 28 号 24 頁参照。

42 刊行物未登載。控訴審：東京高判平 18.4.20、刊行物未登載。第一審：東京地判平 17.12.16 判タ 1222 号 172 頁。

43 刊行物未登載。控訴審：名古屋高判平 17.9.8、刊行物未登載。第一審：名古屋地判平 17.3.3 判タ 1238 号 204 頁、事件の概要は、荻野豊「判批」TKC 税研情報 14 卷 6 号 51 頁参照(2005)。

44 最高裁平成 18 年 6 月 8 日決定の事案に法令解釈に誤りがあることについて、渡辺・前掲注 41・27 頁。また、加算税の「正当な理由」にかかる争点については、平成 18 年中において、相次いで上告受理申立てが受理され、最高裁判決(最判平.18.4.20 民集 60 卷 4 号 1161 頁、最判平.18.4.25 民集 60 卷 4 号 1728 頁、最判平.18.10.24 民集 60 卷 8 号 3128 頁など)が出ていることに照らせば、法令解釈の問題であることは明らかであると考える。

45 なお、上告が提起されていれば、その上告理由に上告事由がなくとも、原判決に判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があれば、最高裁は原判決を破棄できる(民事訴訟法 325 条 2 項)。例えば、最判平 13.7.13 訟月 48 卷 7 号 1831 頁は、上告人の上告理由は上告事由に該当しないと判断しながらも、職権により破棄自判している。