

論 説

課税訴訟における要件事実論の意義

駿河台大学法科大学院教授

今 村 隆

◆INTRODUCTION◆

要件事実論は主に民事訴訟法における審理判断にとって本質的に必要なものとなされてきたが、法科大学院の発足に伴い、民事法の分野においても大きく論じられている。この要件事実論について、筆者は、課税訴訟においても重要な意味を持っていると主張され、その具体的な適用例として、3つの裁判例を取り上げて詳細な検討を行っている。

従来、行政法規は裁判規範としての意味よりも行政機関に対する行為規範としての意味が強く、必ずしも訴訟における立証責任の分配を考慮していないとされていたが、筆者の斬新な主張は、今後の課税訴訟のみならず、課税処分段階で行われる認定判断を考えていく上でも傾聴に値するものであり、実務上も大変有益であると思われる。

(税大ジャーナル編集局)

目 次

第1	はじめに	2
第2	民事訴訟における要件事実論	2
1	弁論主義	2
2	立証責任	4
3	規範的要件	6
第3	課税訴訟における要件事実論	7
1	課税訴訟における主要事実のとらえ方	7
2	課税訴訟における立証責任の分配	7
第4	各課税要件の要件事実	9
1	同族会社の行為計算否認	9
2	消費税の仕入れ税額控除	12
3	交際費	15
第5	結び	18

第1 はじめに

要件事実論は、法律家になるための基本的なスキルであるといわれており、法律実務家を目指す者は、司法研修所において、徹底したトレーニングを受けている。このような要件事実論は、裁判官や弁護士など法律実務に携わる者だけが知っていればよい技術的なものとみられがちであるが、そこで論じられているのは、実体法の構造や要件の意味などの緻密な分析であり、法律の論理学といってもよいものである。

このような要件事実論は、主に民事訴訟で発展してきたものであるが、課税訴訟においても重要な意味をもっている。筆者は、これまで様々な課税訴訟に関与してきているが、これらの事件を通して、課税訴訟における要件事実論の重要性を感じているところであり、事件の勝敗をも決しかねない意味をもつ場合もあると考えている。このような事件として、筆者の印象に残っている事件は、「パチンコ平和事件」といわれている東京地裁平成9年4月25日判決(判時1625号23頁)と消費税の仕入れ税額控除における帳簿の保存の意義が問題となった東京地裁平成11年3月30日判決(訟月46巻2号899頁)である。

また、筆者としては、国税の方達が更正処分等をする上において、訴訟に耐え得るような処分をするためには、各税法の課税要件を検討す

ることが求められており、更正処分をする上でも要件事実論が意味をもっているのではないかと考えている。

そこで、まず、要件事実論の意義について民事訴訟で概観し、課税訴訟における要件事実論についての従来の議論を整理した上で、上記東京地裁平成9年4月25日判決や東京地裁平成11年3月30日判決で、同族会社の行為計算否認規定の課税要件や消費税の課税要件を論じ、さらに、交際費の場合の要件を分析することとしたい。

なお、本稿は、本年の5月11日に、筆者が税務大学校で行った講演に基づくものである。

第2 民事訴訟における要件事実論

1 弁論主義

(1) 我が国における訴訟は、大きく分けると、民事訴訟と刑事訴訟に分けられる。民事訴訟と刑事訴訟の違いは、いくつかあるが、大きな違いの一つとして、弁論主義が妥当するか否かがある。要件事実論は、主に民事訴訟で論じられているが、それは、民事訴訟では、弁論主義が妥当するからである。言い換えると、要件事実論の根拠は、弁論主義にあるということもできる。そこで、要件事実論を考える前提として、弁論主義とは何かを考える必要がある。ここで弁論主義とは、当事者が弁論で主張しない事実

は判決の基礎とすることができないとの原則である。例えば、原告 X が被告 Y に 100 万円を貸したということで、消費貸借契約（民法 587 条）に基づく貸金返還請求訴訟を起こした場合、被告 Y は、この 100 万円については、弁済したと主張したとき、裁判所として、弁済したか否か必ずしも認定が容易でないと考え、一方、当該貸金債権については、短期消滅時効（例えば、民法 170 条）で消滅していると考えたとしても、被告 Y があくまでも弁済の主張しかせずに、消滅時効の主張をしなかったとすると、裁判所は、消滅時効の成否を判断の対象とすることはできないのである。

一方、刑事訴訟の場合は、検察官が原告となり、被告人が有罪であるか否かを審理するのであるが、たとえ被告人が有罪であるとの答弁をして、起訴事実を争っていない場合でも、裁判所は、被告人が身代わり犯人であるとの疑いがある場合には、これを審理しなければならない。刑事訴訟の場合には、公益性が高いことから、裁判所に真実発見の要請が強く求められているのである。これに対し、民事訴訟の場合には、私的自治の原則が妥当し、裁判所の役割は、あくまでも私人間での争いがある場合の法的な解決にとどめられていることから、上記のような弁論主義が成り立つのである。「弁論」というのは、法律用語で分かりにくい、公開の法廷での「口頭弁論」という意味である。すなわち、弁論主義とは、訴訟のテーマは、当事者が「弁論」での主張という形で定立し、裁判所は、当事者が定立したこの枠内で法的な解決を図ることが求められているということである。

(2) もっとも、訴訟のテーマは、当事者が定立するといっても、すべての「事実」についての主張が当事者の「主張」に委ねられているのではなく、当事者の一方が a という要件を満たしたときに、b という法律効果が発生する A という法規の適用 ($A : a \rightarrow b$) を主張している場合、b という法律効果を発生させる a という要件に該当する具体的事実に限られる。このような a という要件を「法律要件」といい、この a に該当する具体的事実を「要件」に該当する事実という意味で「要件事実」あるいは「主要事実」という¹⁾。弁論主義は、このような主要事

実について当事者の「主張」に委ねられていることを意味しており、この a という要件に該当する事実を推認させる α 、 β … といった間接事実の主張や証人の性格とか証人が当該事件と利害関係を有するか否かといった証言の信用性を判断する上での補助事実まで当事者の「主張」に委ねられているのではない。このような間接事実や補助事実は、事実認定を基礎づける事実であり、これまで当事者の「主張」に委ねられるとすると、事実認定について裁判所が自由な心証で判断すべきこととされていること（自由心証主義、民事訴訟法 247 条）が無意味となってしまうので、これらの事実は当事者の主張には委ねられていないのである。

例えば、消費貸借契約の場合には、民法 587 条には、消費貸借契約の成立要件として、①同種の物を返還するとの約束をしたこと、②金銭その他の物を受け取ることの 2 つが規定されている。このような返還約束と、物の交付が「要件」であり、これに直接該当する事実が「要件事実」あるいは「主要事実」ということになる。一方、この場合、間接事実というのは、返還約束をしているか否かを推認させるような事実であり、例えば、以前にも金銭を貸したことがあったとの事実は、本件貸付けもしたと推認させる事実ということになる。また、補助事実というのは、例えば、返還約束の際に立ち会った証人がいた場合、その証人が貸主側と利害関係があるといった事実が、これに当たる。

このように弁論主義とは、あくまでも主要事実については、当事者の主張がない限り、裁判所が判決をする上での判断対象とすることはできないとの原則である。この原則は、逆にいうと、主要事実について当事者に争いがないときには、裁判所は、これについては、争いがないものとして判決をしなければならないということになる。このように当事者に争いがない事実を「当事者が自白した事実」といい、民事訴訟法（以下「民訴法」という。）179 条で、自白した事実については、証明を要しないとされている。このような自白の拘束力は、弁論主義に由来するものであり、自白が成立するのは、あくまでも主要事実に限られるのである。

また、弁論主義は、立証についても、当事者の自主性を尊重する趣旨とも考えられ、ここか

ら裁判所が職権で証拠調べをすることを禁止するとの原則が導き出されることとなる。

以上を整理すると、弁論主義の具体的な内容としては、①主要事実は、当事者が主張しない限り判決の基礎とし得ないこと、②当事者間に争いのない事実については、証拠によって認定する必要があるのみならず、これに反する認定をし得ないこと（自白の拘束力）、③職権で当事者が申し出ない証拠を取り調べることは許されないこと（職権証拠調べの禁止）ということになる²。

弁論主義の下においては、このように当事者の主張に委ねられているか、あるいは、自白が成立するか否かを判断する上で、まず、主要事実すなわち要件事実を確定することが求められるのである。

(3) ところで、租税に関する訴訟は、大きく分けると、課税訴訟と徴収訴訟に分けられる。課税訴訟は、更正処分・取消訴訟などの行政訴訟であり、徴収訴訟は、二次義務の告知処分・取消訴訟といった行政訴訟もあるが、差押債権の取立訴訟などの民事訴訟を中心とするものである。本稿では、課税訴訟における要件事実論を論じることとするが、課税訴訟は、行政訴訟であり、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）の適用を受ける。行訴法は、民訴法の特別法であり、「行政事件訴訟に関し、この法律（筆者注・行訴法）に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」と規定されている。したがって、行政訴訟にも原則として弁論主義が妥当する。ただし、前記(2)の弁論主義の具体的な内容のうちの③の職権証拠調べの禁止については、行訴法 24 条に特則があり、「裁判所は、必要があると認めるときは、職権で証拠調べをすることができる。」と規定されている。もっとも、この規定は、実務上は、ほとんど使われることのない規定であり、実際上は、行政訴訟において、裁判所による職権証拠調べが行われることはない。

このように行政訴訟にも原則として弁論主義が妥当することから、行政訴訟においても、当事者の主張に係る「主要事実」を確定するために要件事実論が重要であるということになる。

2 立証責任

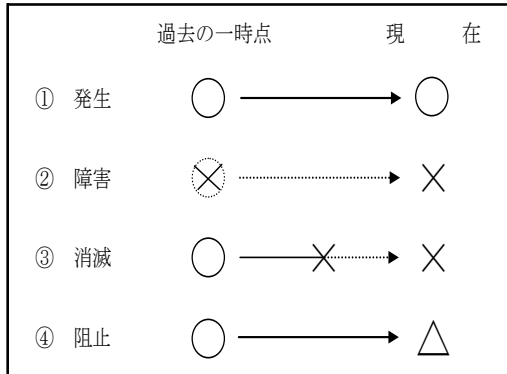
(1) 要件事実論は、まずは、主要事実を確定する上で重要であるが、さらに、主要事実の存否について真偽がいずれとも確定できない場合に、裁判所が、その点を原告と被告にいずれの不利益として扱うのかという「立証責任」の問題を解決する上でも重要な意味をもっている。

民事訴訟において、実務上とられている考えは、法律要件分類説という考えである。これは、ドイツでローゼンベルクという民訴学者が体系化した考え方であるが、我が国の実務もこの考え方を基本的に受け容れている。この法律要件分類説は、原則として、法律の要件の規定の仕方を基準として、立証責任を分配するものであるが、その基本的な発想は、自己に有利な要件は、その者が立証責任を負うべきであるとし、民法等の実体法の立法に当たり、このような考え方に基いて、各法律要件が原則・例外という形で書き分けられているとするものである。このような法律要件分類説は、一時期、形式的であるとの批判もあり、立証責任は、立証における距離の近さや立証の難易度など立証における公平という観点からより実質的に判断すべきであるとの批判がなされたこともあった。このような批判を受け、法律要件分類説も、当該法律における要件の規定の仕方だけでなく、実質的に公平を害さないかの検証もすべきという考え方がとられるようになってきているが、基準の明確性から実務上の考え方としてはいまだに揺るがないものである。そこで、以下、法律要件分類説の考え方を概観することとする。

(2) 法律要件分類説は、主に民法を想定して論じられているが、まず、法律の規定は、要件と効果を定めるものであり、これらの要件は、論理的に考えると、権利が発生するための要件（発生要件）、権利が発生後消滅するための要件（消滅要件）、権利が発生するのに障害となっている要件（障害要件）、権利が発生しているがその行使が阻止されている要件（阻止要件）に分類することができる。そして、ある権利の存否の判断は、その権利の発生、障害、消滅、阻止の法律効果を生じさせる要件事実の存否とその組み合わせにより行われることになる。

このような権利の発生、障害、消滅、阻止の

関係は、下図のとおりとなる³。



例えば、前記 1(1)の貸金返還請求訴訟で具体的に考えてみることにする。そもそも民事訴訟は、原告が、請求の趣旨と請求の原因を記載した訴状を裁判所に提出することにより行われる(民訴法 133 条)。請求の趣旨は、判決の主文に対応するものであり、請求の原因とあいまって、訴訟物すなわち審判の対象を特定するものである。訴訟物は、給付訴訟、確認訴訟及び形成訴訟で、それぞれ請求権、権利及び形成権となる。貸金返還請求訴訟は、給付訴訟であり、その訴訟物は、消費貸借契約に基づく貸金返還請求権ということになる。この原告の訴訟物である請求権の発生要件が、請求原因となり、原告に主張・立証責任がある事実ということになる。消費貸借契約の成立要件は、前記 1(2)のとおり、①返還約束、②金員その他の物の交付の 2 つであるが、消費貸借契約のような貸借を目的とする契約の場合には、ある期間借主に利用させることに目的があり、貸付け後直ちに返還すべきことを内容とする契約は無意味である。すなわち、消費貸借契約のような貸付けを目的とする契約の場合には、貸主において一定期間その目的物の返還を請求できないとの拘束を伴う契約であり、このような貸付けを目的とする契約の場合には、返還時期の合意が不可欠の要素であると考えられる。そこで、近時は、このような貸付けを目的とする契約の場合の発生要件は、上記の 2 つのほかに、③弁済期の合意、④その弁済期が到来したことの 2 つも必要と考えられている⁴。

これに対し、被告である借主側としては、

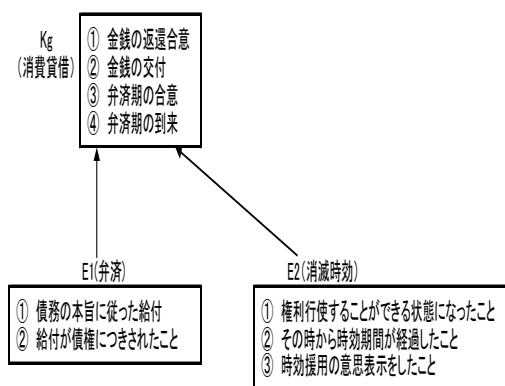
様々な争い方が考えられるが、例えば、「金員の交付は受けたが、借りたのではなくもらったものである。」と争うとすると、これは、請求原因のうちの②の金員の交付は自白するが、①の返還約束は否認するとの陳述となる。被告は、単に返還約束がないと主張しても否認となるが、「贈与」であるとの理由を付して否認していることから、「理由付否認」といわれる。なお、「否認」というのは、課税実務でも使われるが、ここで「否認」というのは、民訴法独自の用語の使い方であり、相手方が立証責任を負う事実を否定する陳述のことである。したがって、被告がこのような主張しても、被告が「贈与」であることの立証責任を負うのではなく、あくまでも原告の方で返還約束があったことの立証責任を負うことには変わりはなく、原告が「贈与」でないことの立証責任を負うのである。

あるいは、被告である借主側が「借りたけど、返した。」と争ったとする。これは、請求原因事実はすべて自白するが、「弁済」したとの制限を付した主張である。このように制限を付した自白のことを「制限付自白」という。この場合、被告の主張する弁済は、権利の消滅要件であり、これについては、借主に有利な法律効果を生ぜしめる要件であり、被告である借主が主張・立証責任を負う事実である。これを「抗弁」という。「抗弁」というのも民訴法独自の用語の使い方であり、自己が立証責任を負う事実の主張のことである。したがって、このような主張の場合には、上記の理由付否認とは異なり、被告が「弁済」をしたことの立証責任を負うのである。

抗弁は、上記のとおり、請求原因を認めた上で、この請求原因を満たしたことにより発生した請求権が消滅したとの主張であり、論理的に考えると、請求原因と両立する主張である。このような抗弁に対し、更にこれと論理的に両立する主張がある場合、このような原告の主張を「再抗弁」といい、この再抗弁と論理的に両立する被告側の主張を「再々抗弁」といって、請求原因→抗弁→再抗弁→再々抗弁というようにこれらの主張が論理的に相互に関係しながらつながっていくこととなる。また、抗弁も一つとは限らず、複数ある場合もあり、これらの主張が全体で構造をなすこととなる。そこで、司法研修所では、このような原告と被告双方の主張の

構造や相互関係を図示して分かりやすくする訓練をしており、これを「ブロック・ダイアグラム」と呼んでいる⁵。また、請求原因を Kg、抗弁を E、再抗弁を R、再々抗弁を D、再々再抗弁を T と略称している。これは、ドイツ語の省略形で、それぞれ Klagegrund、Einrede、Replik、Duplik、Triplik の略である⁶。

上記貸金返還請求訴訟で、被告である借主が弁済と消滅時効の主張をした場合のブロック・ダイアグラムを図示すると、下図のとおりとなる。



3 規範的要件

(1) 以上が法律要件分類説の基本的な考え方であるが、これまで説明した貸金返還請求訴訟において問題となった要件は、返還約束があったか否か、あるいは、金員の交付があったか否かのように、これに該当する事実があるか否かを問題にしている要件である。このような要件を「事実的要件」と呼ぶこととする。これに対し、法律の要件の中には、例えば、不法行為に基づく損害賠償請求権（民法 709 条）における「過失」のように事実そのものではなく、いくつかの事実を総合して、「過失」と評価できるか否かというように最終的に「過失」と評価できるか否かを問題とする要件がある。このような要件のことを「規範的要件」と呼んでいる。規範的要件とは、規範的評価の成立が法律効果の発生要件となっているものと定義される⁷。このような要件は、「過失」以外にも表見代理の要件である「正当な理由」（民法 110 条）や借家の更新拒絶の場合の「正当の事由」（借地借家法 28 条）などがある。

(2) このような規範的要件の場合に、主要事実は何かが問題となる。なぜなら、規範的要件の場合には、事実該当するか否かだけの問題ではなく、いくつかの事実を総合して、そのような評価ができるか否かが問題となるからである。これについては、下記の 2 つの見解がある。

【A 説】（間接事実説）

規範的要件の規範的評価それ自体を主要事実とし、それを根拠付ける具体的事実を間接事実とする見解

【B 説】（主要事実説）

規範的要件の規範的評価自体は、具体的事実が当該規範的要件に当てはまるものの法的判断であり、規範的評価を根拠付ける具体的事実が主要事実であるとする見解

上記のように見解の対立があるが、A 説は古い考えであり、現在は、司法研修所は、B 説で教えており⁸、実務でもこの考え方が有力となっている。いくつかの事実を総合して、「過失」があるか否かを評価するのは、裁判所の役割であり、これについて例えば自白が成立するとするのは不合理であり、B 説が相当であるとする。そうすると、規範的評価を基礎付ける具体的事実が主要事実ということになり、これを「評価根拠事実」という⁹。

評価根拠事実とは、当該規範的評価をプラスの方向で根拠付けるのに対し、この事実とは両立するが上記評価の成立を妨げる事実もあり得ることとなる。このような具体的事実を「評価障害事実」といい、評価根拠事実が請求原因であるとすると、評価障害事実はこれと両立して、当該規範的評価をマイナス方向で根拠づけるものであり、抗弁と考えられる¹⁰。

このように規範的要件は、これをプラス又はマイナス方向で根拠づける具体的事実が主要事実であると考えられるが、事実的要件と規範的要件とで異なるのは、規範的要件が最終的に評価根拠事実と評価障害事実とを総合して当該「評価」が認められるか否かを判断することになる¹¹。すなわち、規範的要件の判断に当たっては、評価根拠事実が請求原因、評価障害事実が抗弁であることに照らし、その順番で、事実の

存否を判断し、その上で、これらの事実を総合して当該「評価」について判断することとなるのである。これが事実的要件とは異なる点である。

筆者は、課税要件は、事実に該当するか否かを問題とする事実的要件が多いものの、不確定概念といわれているものもあり、このような要件には、規範的要件に当たるものもあるのではないかと考えている。したがって、筆者としては、課税訴訟における要件事実論を論じる上で、当該課税要件が規範的要件に当たるのではないかを解明するのが重要な課題の一つと考えている。

第3 課税訴訟における要件事実論

1 課税訴訟における主要事実のとりえ方

課税訴訟は、第2の1(3)で述べたとおり、行政訴訟の一つである。課税訴訟の典型である更正処分の取消訴訟の場合でその要件事実を検討することとする。更正処分の取消訴訟は、行訴法3条2項の取消訴訟であるが、これは、行政処分である更正処分を遡及的になかったとの法律関係の形成を求める訴訟であり、形成訴訟である。取消訴訟の訴訟物は、更正処分の違法性一般であり、原告である納税者の請求原因は、①更正処分が存在すること、②それが違法であることである。ただし、②の違法であることは、具体的に違法事由を特定して主張するまでの必要はなく、単に「違法である」との抽象的な主張で足りるとされている。これに対し、被告である国は、抗弁として、更正処分が適法であるとの具体的事実の主張・立証が必要となる。例えば、所得税の更正処分の場合、更正処分が税額で画されることから、訴訟物は、税額で画された当該更正処分の違法性一般ということになるが、税額は、課税総所得金額に税率を乗じた金額で計算される（所得税法21条1項4号）ところ、課税総所得金額は、総収入から必要経費を控除して総所得金額を算出した上、所得控除をするなどして算出される（同項2、3号）こととなっている。そこで、更正処分の取消訴訟において、主要事実を上記計算過程のどの段階でとらえるのが問題となる。これについては、下記の3つの見解がある。

【A説】（所得説）

所得税法22条1項の課税標準の規定等を根拠として、「総所得金額又は課税所得金額」を主要事実とする見解

【B説】（収入・経費説）

各種の所得金額は、収入金額から必要経費を控除して算定されるものであることを理由に、「各種の所得の収入金額と必要経費の額」を主要事実とする見解

【C説】（具体的事実説）

課税標準たる所得金額は、計算の結果算定される抽象的なもので具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実を主要事実とする見解

上記のように見解の対立があるが、そもそも主要事実は直接証拠により証明し得る「事実」をいい、「所得」、「収入」・「経費」というのは計算上算出される金額であって、直接証拠による証明ができる具体的な事実ではない。「所得」が前記第2の3で論じた「規範的要件」であるか否かは、推計課税における主要事実の議論とも関係しており、推計課税も射程に含めて議論する必要がある、簡単に結論は出ない問題である。しかし、少なくとも、「所得」は、事実そのものではなく、計算上算定される抽象的なものであるので、実額課税においては、所得の発生原因に該当する具体的事実を主要事実と考えるべきであり、C説が相当と考える¹²。そのような理由から、課税訴訟の実務においても、現在では、C説の考え方で主張・立証が行われている。

2 課税訴訟における立証責任の分配

(1) 次に、課税訴訟における立証責任の分配が問題となる。第2の2で述べたとおり、民事訴訟では、立証責任について法律要件分類説が採られている。民事訴訟で法律要件分類説が妥当するのは、民法等の法律が裁判規範としての意味も有し、立証責任まで意識して要件が規定されていることを前提としている。しかし、一般には、行政法規は、行政庁に対する行為規範を定めた規定が多く、裁判規範としての意味はもたされていない。そのため行政法規を法律要

件分類説で考えることができるかが問題となる。そこで、行政処分の取消訴訟一般の立証責任の分配の基準については、次のような考え方があ

【A説】（法律要件分類説）

行政処分の権利発生事実は行政庁が、権利障害及び消滅事実は国民が立証責任を負うとする見解

【B説】（具体的事案説）

適用すべき法規の立法趣旨、行政行為の特性、当事者間の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的事案についていずれの当事者の不利益に判断するかを決定する、あるいは、公益と私益の調整を図り、正義と公平を実現しようとする行政法規及びこれが定める行政法関係の特殊性を考え、行政法規の具体的実現としての行政行為の特質にかんがみ、立証の難易を考え併せ、正義公平の要請に合するよう分配するとする見解

【C説】（権利制限・拡張区分説）

基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から、国民の権利を制限する侵害的行政処分については被告行政庁が、国民の側から権利の拡張を求める場合には原告が立証責任を負うとする見解

上記のように見解の対立があるが、A説に対しては、上記のとおり、行政法規は公益と私益の調整を目的とするもので裁判規範としての意味よりも行政機関に対する行為規範としての意味が強く、必ずしも訴訟における立証責任の分配を考慮していないとの批判がある。また、B説に対しては、基準として不明確であるとの批判があり、C説に対しては、立証責任分配の指標として適用すべき法規の立法趣旨と行政行為の性質のみをよりどころとして一律に割り切るのは疑問であるとの批判がある。このようにどの説も決め手に欠けるといわれており、行政事件訴訟について、最近の裁判実務においては、C説を基本とし、A説及びB説の方法論も取り入れて、立証責任の分配を決定していくとの見解が有力である¹³。

一方、課税訴訟においては、課税訴訟が租税債権の成立やその範囲を問題とするものであり、民事訴訟における債務不存在確認請求訴訟と類似した側面をもち¹⁴、民事訴訟における立証責任分配の基準が比較的なじみやすい分野であるとして、裁判例では、必ずしもいずれの説によるものか明言しないものの、A説によるものが多いといわれている。そこで、課税訴訟においては、A説を基本として、B説やC説の考え方も取り入れていくべきであるとする見解¹⁵も提唱されているものの、他方で、課税訴訟においては、A説が一定限度の有用性をもつとしながらも、A説に対する上記批判や民事訴訟における法律要件分類説に対する近時の反省も考慮すると、同様にC説を基本とし、A説及びB説の方法論も取り入れて、立証責任の分配を決定していくべきであるとする見解も有力である¹⁶。

しかし、C説を基本とすると前者の見解は、課税処分取消訴訟においては、A説を基本とするとの後者の見解と実際上の結論にはほとんど差をもたらさないと考えられる¹⁷。要は、両者見解の対立は、課税訴訟においては、法律要件分類説をどの程度重視するかの違いにすぎないと考えられる。これは、抽象的な議論をしても結論の出ない問題であり、具体的には、租税法規が租税債権の発生要件や消滅要件など法律要件分類説になじむような形で課税要件を規定しているか否かの問題であり、租税法規を個々の規定で検証していくほかない。このような観点でみたとき、冒頭で述べた東京地裁平成11年3月30日判決は、後に詳述するとおり、消費税法が立証責任を意識して課税要件を立法していることに気づかせてくれたものであり、課税訴訟における法律要件分類説の再生ともいえるべき画期的な判決である。

筆者も、従前は、C説の考え方を基本としてA説やB説の考え方を取り入れるとする最後の見解に立っていたが、この東京地裁判決の示唆するところを考えると、租税法規には、立証責任を意識して立法されているとみれる規定が存在し、課税訴訟においては、租税法規の課税要件の構造から立証責任の分配をすべきとする法律要件分類説がかなり妥当するのではないかと考えられる。したがって、筆者は、現在は、A説を基調とし、B説やC説の考え方も取り入

れていくべきと考えている。

(2) ここで具体的に譲渡所得課税の場合の立証責任について考えてみることにする。例えば、Aが平成17年に時価1億円の不動産を1億円で売却して、代金を受け取ったとする。平成17年中にAに他に所得がなく、Aは、この不動産の取得価額を5,000万円であるとして、譲渡所得5,000万円であるとして所得税の申告をしたが、税務署長は、取得価額1,000万円であると認定し、譲渡所得を9,000万円であるとして更正処分をしたとする。この更正処分の取消訴訟の請求原因は、前記1で述べたとおり、①更正処分が存在すること、②それが違法であることであり、抗弁は、前記(1)で述べたとおり、当該譲渡所得の具体的な発生原因事実であり、所得税法33条1項、36条1項により、①資産であること、②譲渡したこと、③収入が確定していることとなる¹⁸。本件では、これらの要件はいずれも、満たしている。

問題は、所得税法38条1項の「取得費」であるが、この取得費を支出したことの主張・立証責任がAにあるか、税務署長にあるかである。一般に、必要経費や損金の主張・立証責任について、納税者側にあるか課税庁側にあるかは争いがある。必要経費や損金は、所得の減算項目であり、納税者に有利な事項であるので、納税者に立証責任があると考えられなくもない。しかし、立証の対象となっているのは、所得の発生原因事実であり、収入があるだけでは、所得が発生するのではなく、取得費を控除して残額がある場合に初めて所得が発生すると考えられる。すなわち、租税債権の発生要件は、譲渡収入があることだけでは足りず、経費や損金を控除して残額がある場合に初めて発生するのであるから、権利発生要件の一つと考えられる。そうすると、必要経費や損金は、その存在しないことや一定額を超えないことについては、課税庁が立証責任を負うと考える¹⁹。譲渡所得の場合の取得費も必要経費と同様に経費であると考えられることから、取得費が一定の額を超えないことの主張・立証責任は、税務署長にあると考える。そうすると、取得額が1,000万円を超えないことは、税務署長に主張・立証責任があり、抗弁ということになる。

このようなことは、所得控除の場合も同様であり、要は、所得を組成する項目は、所得の発生原因事実であり、その不存在や一定額を超えないことについて税務署長に主張・立証責任があると考ええる。もっとも、経費や損金などは、納税者がその支配領域内の出来事であるし(証拠との距離)、不存在の立証が一般には困難であること(立証の難易度)から、当該経費や損金の不存在やその額に争いがある場合に、税務署長がその不存在や一定の額にとどまるとの主張をした場合、納税者の方で、これについてその存在や一定額を超えて存在することを立証するのが容易であるのに、これをしないとすると、経験則上、納税者の主張は根拠がないと考えられる。そうすると、税務署長が具体的証拠に基づいて、経費や損金が存在しないとか一定の額を超えないとの主張・立証をしたときには、その不存在や一定の額を超えないことに事実上の推定が働き、納税者の方で、経費や損金の具体的内容を明らかにし、ある程度これを合理的に裏付ける程度の立証をしなければ、上記推定を覆すことはできないと考えられる²⁰。このように考えると、経費、損金及び所得控除など所得を組成する減算項目について、租税債権の発生要件の一つとして、税務署長に主張・立証責任を負わせても実際上の不都合はないと考えられる。ただし、税務署長としては、このような事実上の推定が働く程度には、経費や損金等の不存在や一定額を超えないことについて、具体的証拠で立証できなければならず、納税者の主張・立証をまって初めて問題となるのではない点に注意すべきであろう。

第4 各課税要件の要件事実

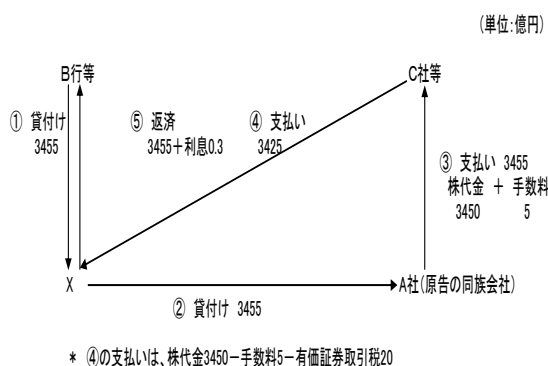
1 同族会社の行為計算否認

(1) 前置きが長かったが、いよいよ本題に入ることとする。筆者は、平成7年4月から平成8年3月まで、東京法務局の訟務部副部長をしていたが、冒頭に述べた東京地裁平成9年4月25日判決は、その時に巡りあった事案である。この事件は、個人が同族会社に無利息貸付けをした場合に所得税法157条を適用して有利息貸付けであるとみなして課税ができるかという事案である。事案の概要は、以下のとおりである。

(事案の概要)

Xは、下図のとおり、平成元年3月10日、その所有する甲社の株式のうち同社の発行済株式総数の51%に相当する3,000万株を、証券会社C社ほか4社を介して、同族会社であるA社に3,450億円で購入したが、その代金決済日である同月15日に、B銀行ほか3行から、利息3.375%の約定で約3,455億円を借り入れて(①貸付け)、無利息かつ返済期限を定めず、A社に同額を貸し付けた(②貸付け)。そして、同日、A社は、株購入代金及び手数料として、C社等に約3,455億円を支払い(③支払い)、C社等は、本件株式をA社に引き渡し、株購入代金から手数料と有価証券取引税を控除した後の約3,425億円をXに支払った(④支払い)。同日、Xは、借入金約3,455億円及びこれに対する利息約3,000万円をB行等に返済した(⑤返済)。この一連の取引の結果、本件株式は、XからA社に譲渡されたが、本件貸付けは引き続き無利息・無期限のままの状態に残存することとなった。

これに対し、Y税務署長は、Xに対し、所得税法157条を適用して、利息相当額の収入が生じたものと認めて、更正処分をした。



(2) この事件で、1審係属中、裁判所から国に対し、「所得税法157条の要件事実は何か。」との釈明がなされた。そこで、色々検討をしたが、言われてみると、所得税法157条1項の規定は、要件に分解しにくい規定であり、一つの読み方として、①当該同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合には株主等

の所得税の負担を不当に減少させる結果と認められることの2要件であるとも考えられた。しかし、被告国は、①同族会社の行為又は計算が存在すること、②同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠くこと、③同族会社の行為又は計算の結果、株主等の所得税の負担が減少したことの3要件であると主張した。これは、同族会社の行為計算否認の適用について、裁判例には、同族会社なるがゆえに容易になし得る行為・計算がこれに当たるとするもの(同族非同族対比の基準)と純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たるとするもの(合理性の基準)があるとされている²¹が、後者の合理性の基準に基づき、経済合理性を欠く場合に適用されるべきであるとする見解に基づくものである。

これに対し、上記東京地裁判決は、「本件規定によれば、①同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、③右所得税の減少は不当と評価されるものであることという3要件を充足するときは、右同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為又は計算を前提とした場合の当該株主等に係る所得税の課税標準等又は税額等の計算を行い、これに基づいて更正又は決定を行うというのである。」とした。すなわち、上記東京地裁判決は、事実と評価を区別し、①と②の要件は、事実についての要件であり、③は評価であり、所得税法157条1項の「不当に減少させる結果となると認められる」との要件を規範的要件であるとしたものと考えられる。国の主張は、行為計算否認の基準が合理性の基準に求められるということを強調しなかったため、上記のとおり、「経済合理性を欠くこと」と主張したが、これは、所得税法157条の条文に即して考えると、上記東京地裁の判決のとおりとなる。ただ、国の主張と上記東京地裁の判決は、実質的には異なるものではなく、同じであると考えられる。

そして、上記東京地裁判決は、「本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものということができる。そして、株主等に関する右の収入の減少又は経

費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行われぬものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるべきものと解すべきである。すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立的かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。」とした上、「ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で、当該個人が当該法人に金銭を貸し付ける旨の消費貸借契約がされた場合において、右取引行為が無利息で行われることは、原則として通常人として経済的合理性を欠くものといわざるを得ない。そして、当該個人には、かかる不自然、不合理な取引行為によって、独立当事者間で通常行われるであろう利息付き消費貸借契約によれば当然收受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、当該個人の所得税負担が減少することとなる。そして、右の消費貸借が株主等の所得税を減少させる結果となるときは、同族会社が当該融資金を第三者に対する再融資の用に供する場合でなくとも、不当に株主等の所得税を減少させる結果となるものというべきである。したがって、株主等が同族会社に無利息で金銭を貸し付けた場合には、その金額、期間等の融資条件が同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲に止まり、あるいは当該法人が倒産すれば当該株主等が多額の貸し倒れや信用の失墜により多額の損失を被るから、無利息貸付けに合理性があると推認できる等の特段の事情のない限り、当該無利息消費貸借は本件規定（筆者注・所得税法 157 条）

の適用対象となるものというべきである。」とし、銀行の長期貸出平均金利年 5.58%の利息相当の収入があったと認めるべきであるとして、本件更正処分を適法であるとした。

所得税法 157 条の行為計算否認の要件は、条文の文言上は分解しにくいところもあるが、上記東京地裁判決は、事実と評価についての要件を意識的に分解し、所得税法 157 条の核心となる要件が、「不当に減少させる結果となると認められる」との要件が規範的要件であることを明らかにし、これを基礎付ける事実が立証の対象であることを明らかにした点で意義を有する。なお、この東京地裁判決は、規範的要件についての第 2 の 3(2)の間接事実説に立ち、無利息貸付けに合理性があると推認できる事情を反証と考えているようである。しかし、この点は、第 2 の 3(2)で論じたとおり、主要事実説に立つべきであり、このように考えると、この東京地裁判決の判示する特段の事情は、「不当に減少させる結果となると認められる」評価をマイナス方向に根拠付けるものであり、第 2 の 3(2)で論じた評価障害事実であり、原告側の再抗弁と考えるべきであろう。

(3) ところで、本件無利息貸付けは、X が甲社の株式を A 社に移転させるためのものであるが、X は、甲社の支配権を失うことなく、X が死亡したときに、相続税を圧縮できるという無形の利益を得ているものである。X が非同族会社に貸し付けるのであれば、利息を取るのが通常であり、X が無利息で貸し付けたのは、A 社が同族会社であって、上記無形の利益を得ることができるからである。なお、本件当時、店頭銘柄株式について、発行済株式総数の 25%以上に相当する株式を有する者の証券会社の媒介等による譲渡をした場合、その譲渡所得は非課税であった（昭和 63 年法律第 109 号による改正前の所得税法 9 条 1 項 11 号イ、ホ、同年政令 362 号による改正前の同法施行令 26 条 3 項 4 号、27 条の 3）。したがって、X が A 社に甲社の株式を譲渡しているが、X に対する譲渡所得課税は非課税であり、これを利用して、X の所有する甲社の株式を A 社に移転させようとしたのである。

なお、X が銀行や証券会社を取引に介在させ

たのは、上記非課税規定の適用を受けるためであったと考えられるが、さらに、本件株式譲渡を贈与であると認定され、所得税法 59 条でみなし課税がなされるおそれがあったからとも考えられる。

本件で問題は、X が A 社に無利息で貸し付けた場合、A 社に経済的利益の移転があると観念できても、そもそも X に所得の発生を観念できないのではないかという点である。これは、法人税法 22 条 2 項の無償役務の提供においても、そもそも提供者側に所得の発生を観念できるか、観念できないとすると所得の発生を擬制する趣旨ではないかが解釈上問題とされているところである²²。この点、上記東京地裁判決は、「本件規定は、同族会社の行為又は計算の実体法的効力を否定するものではないから、同族会社の行為又は計算によって株主等に収入が発生せず、又は経費が発生せず、又は経費が発生していること等を前提にして、株主等の所得税の計算という場面において、通常取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものである。」と、所得税法 157 条は、所得の発生をも擬制できる規定と明確に判示したものである。

そして、上記東京地裁判決は、一般に、ある個人が独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で、消費貸借契約をした場合において、無利息で行われることは、原則として通常人として経済的合理性を欠くものであるとし、株主等が同族会社に無利息で貸した場合には、それが同族会社に対する経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲にとどまり、あるいは同族会社が倒産すると当該株主等が多額の貸倒れや信用失墜により多額の損失を被るなど無利息貸付けに合理性があると推認できる等の特段の事情がない限り、所得税法 157 条が適用になり、X に利息相当額の収入の発生が擬制できるとした更正処分を適法と認めたものである²³。

(4) このように、この事件は、所得税法 157 条と法人税法 22 条 2 項との関係や、所得税法 157 条で無利息貸付けの場合、貸主に所得が発生していないのに所得の発生を擬制して適用することができるかなど税法上の難しい問題が争われた事件である。この事件では多数の論点が

あり、原告も様々な主張をしていたことから、当初争点は何なのかつかみづらいところがあった。しかし、裁判所から前記(2)のとおり釈明がなされ、国において、所得税法 157 条の要件を検討する過程で、無利息貸付けをすることが、「不当に減少させる結果となると認められる」か否かであり、経済合理性を欠く行為であるといっても、個人が営利企業である法人と取引をする場合の経済合理性であり、個人が営利企業である法人に多額の金員を貸し付ける場合に無利息で貸し付けるか否かが問われるべきであることが中心的な争点であることが明らかとなった。それで、国もこの争点に即した主張・立証を行うこととし、このような不当性を根拠づける間接事実の主張・立証を行い、その結果上記東京地裁の判断につながったと考えている。筆者は、この事件を通じ、課税訴訟においても要件事実論が非常に重要であり、正に勝敗を決する意味があると痛感した次第である。

2 消費税の仕入税額控除

(1) 次に、冒頭に述べた東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決について検討することとする。筆者は、平成 10 年 4 月から平成 12 年 3 月まで法務省訟務局租税訟務課長をしていたが、この事件は、その時に巡りあった事件である。なお、この判決は、前記 1 の東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決と同一の裁判所による判決である。この事件は、消費税の税務調査に当たり帳簿の提示を拒否した場合に帳簿の「保存」がないとしてした消費税の更正処分の取消訴訟において、帳簿を証拠として請求して「保存」していたとの主張をすることができるかが争われた事件である。このような争い方は、実務上は、帳簿の「後出し」と呼ばれていたもので、当時いくつかの地裁に同種事件が係属していた問題となった事案である。事案の概要は以下のとおりである。

(事案の概要)

X は、個人で建設業を営む者であるが、平成 2 年分ないし平成 4 年分の消費税の申告内容につき、平成 5 年 8 月 27 日、税務署職員が調査のため X 宅に赴いたが、X は、第三者 A の立会なしには、調査に応じられないとし、

帳簿の提示も拒否した。そこで、Y税務署長は、平成6年2月28日、帳簿書類の提示がないため仕入税額控除の適用がないとして、消費税に関する更正処分をした。

上記東京地裁判決は、まず、消費税法30条7項の「保存」の意義について、「同項（筆者注・消費税法30条7項）に規定する保存とは、法定帳簿が存在し、納税者においてこれを所持しているということだけではなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査に応じて、その内容を確認することができるよう提示できる状態、態様で保存を継続していることを意味するものというべきである。」とした上、後出しが認められるか否かについては、訴訟法的に考察し、消費税の仕入税額控除の要件が訴訟的に認められるかという証明責任の問題に帰着するとした。

そして、上記東京地裁判決は、仕入税額控除の証明責任の分配につき、「Yは、処分の適法性を基礎付ける消費税の発生根拠事実として、Xである事業者が当該課税期間において国内で行った課税資産の譲渡等により対価を得た事実を主張、立証すべきであり（法4条、5条、28条）、これに対して、仕入税額控除を主張するXは、仕入税額控除の積極要件として、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れの存在及びこれに対する消費税の発生の各事実を主張、立証すべきこととなり（法30条1項）、さらに、仕入税額控除の消極要件である法定帳簿等を『保存しない場合』に該当することは、Yにおいて主張、立証すべき、これに対して、保存できなかったことにやむを得ない事情が存する事実をXが主張、立証すべきものと考えられるのである。」とした上、「Yは、処分の適法性との関係では、法定帳簿等の保存期間のうち課税処分時までのある時点で、適法な調査に応じて提示できる状態、態様での保存がなかった事実を主張、立証すれば足りることになり、通常は、課税処分のための調査又は当該課税処分の時に法定帳簿等の提示がなかった事実を主張、立証すれば、右の意義での『保存』がなかった事実を推認することができることとなる」し、一方で、帳簿の保存は処分時までに行存することを要するとのYの主

張に対し、「Yにおいて『保存しない』事実を主張、立証すべきものである以上、保存に関するXの立証は、処分時までの適法な調査において提示が可能な状態、態様での保存がなかった旨のY立証に対する反証にすぎないのである。」とした。

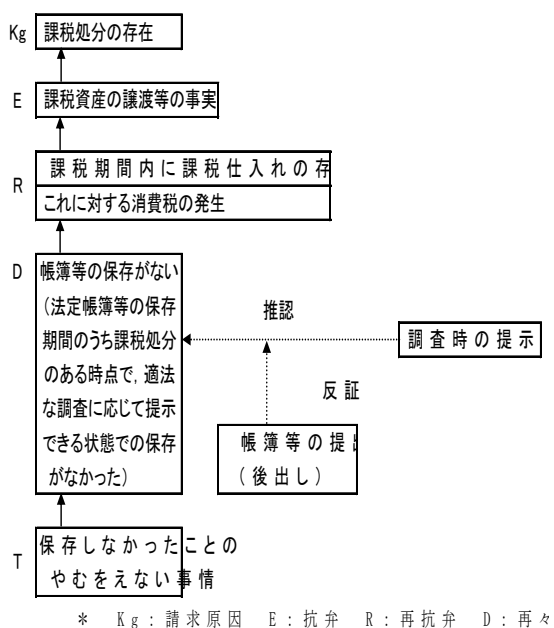
(2) 上記東京地裁判決の意義は、まず、消費税法30条7項の「保存」の意義について、文言上は、「物理的保存」とも考えられるところ²⁴、単に物理的な保存では足りず、税務調査のために税務職員等により適法な提示要求がされたときには、これに直ちに応じることができる状態での保存を意味するとしたことである。この点、国は、当時、「保存」とは、物理的な保存のみを意味するのではなく、税務職員の適法な提示要求に対し提示することも含み、後出しは主張自体失当であるとの主張をしていた²⁵。しかし、この国の主張は、「保存」という文言の中に帳簿の提示拒否を含むとする点で文理上いささか無理があった。したがって、租税法律主義からみて、「保存」を国の主張するように考えることができるかが問題があった。これに対し、上記東京地裁判決は、消費税法30条7項が帳簿の「保存」を要求している立法趣旨から限定解釈したものであり、非常に巧妙な解釈である。

この点、最近、最高裁平成16年12月16日判決（民集58巻9号2458頁）も、「事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである。」と判示し、同様の見解に立っている。

(3) さらに、上記東京地裁判決は、後出しの

問題を解決するために、消費税の要件事実を分析したものである。上記東京地裁判決は、仕入税額控除の要件事実を分析した上で、「保存」がないことの立証責任を課税庁が負うとした上、調査時の提示拒否は、「保存」がないことを推認させる事実であるとし、一方で、後出しの主張をこの推認に対する反証であるとしたものである。

上記東京地裁判決の以上のような考え方をブロック・ダイアグラムに表すと、下図のとおりとなる。



(4) 上記東京地裁判決は、前記(3)のブロック・ダイアグラムのとおり立証責任を分配する理由として、「租税関係法令を含め行政法規は行政手続を念頭において規定される結果、訴訟上の要件事実の分類を意識した表現が用いられていない場合もあるものと解されるが、法30条7項は、法定帳簿等を『保存しない場合』に仕入税額控除をしない旨を規定し、『保存する場合に限り』仕入税額控除をする旨を規定するものではなく、税額控除について規定する所得税法95条4項又は法人税法69条7項（筆者注・現行16項）の『書類の添付がある場合に限り』との文言と対しても、これを単なる表現上の差異と解することはできず、さらに、法30条7項た

だし書に規定する保存することができなかったことについての『災害その他やむを得ない事情』を税務署長に対して立証したときは、同項本文に規定された仕入税額控除の消極要件の効果が覆滅され、その積極要件（法30条1項）の立証により仕入税額控除が肯定される構造となっているところ、右『やむを得ない事情』を立証すべき者は納税者とされており、この立証責任を訴訟において転換する理由もないと考えられるから、その前提となる『法定帳簿等を保存しない』事実の立証は課税庁にあると解されるのであって、訴訟における攻撃防御方法としても、この立証責任を別異に解すべき理由はない。」と判示している。

この判示が注目すべき部分であり、上記東京地裁判決は、消費税法30条7項が帳簿等を「保存しない場合には、…適用しない」との規定となっていることや同項但書が「災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。」と証明責任を意識した規定になっていることに着目し、法律要件分類説の観点に立って、仕入税額控除の要件事実をみごとに振り分けて解決したものである。これまで行政法規は、証明責任を意識した規定とされていないとして、法律要件分類説は妥当しないとされている見解と対比すると、行政法規の一つである租税法規自体の規定ぶりから、立証責任の分配を読み取ったものであり、画期的な判決である。

また、上記東京地裁判決は、このような立証責任の分配に当たり、納税者に仕入税額控除の要件である課税仕入れの存在したことの立証責任があると判示しているが、この点も注目すべき判示である。そもそも税額控除の立証責任については、課税庁にあるか納税者にあるか争いがあるが、第3の2(2)で述べた所得控除とは異なり、所得を組成する項目ではなく、租税債権の消滅事由であると考えられることから、筆者は、納税者に立証責任があり、再抗弁と考える²⁶。消費税は、付加価値税といわれるが、税の累積を防ぐための立法技術として、付加価値部分のみが消費者に転嫁するようにするため仕入税額控除の制度を採用していると考えられる。消費税にとっては、本質的な制度ではあるが、直接

税としての付加価値税ではないので、あくまでも税額控除とされているのであり、租税債権の消滅事由と考えられる。このように上記東京地裁判決は、課税仕入れの存在について再抗弁としたのは、法律要件分類説に忠実な考え方である。

さらに、上記東京地裁判決は、外国税額控除の場合、「控除対象外国法人税の額を課されたことを証明する書類の添付がある場合に限り」と規定されていることから、外国税を納付したことは、納税者に立証責任があることを示唆している。これも注目すべき判示であり、租税法規には、「…を証明する書類の添付がある場合に限り」、税額控除等を認めるとの規定は多くみられるところである。このような規定は、一般には、手続要件を定めるものであり、このような書類の添付がない以上、失権効があり、訴訟段階での追完は許されないと考えられている²⁷。このような規定は、手続要件としては議論されていたものの、この東京地裁判決の判示するとおり、立証責任についても規定したものと考えられる。このように租税法規の中には、そのような観点で見直すと、立証責任を規定したと趣旨と読める規定も結構あるのではないかと考えられる。

加えて、上記東京地裁判決が、立証責任分配の決め手としたのは、消費税法 30 条 7 項ただし書が「当該事業者において証明した場合は、この限りでない。」としていることである。この規定は、その文言から明らかに立証責任を意識した規定であると考えられる²⁸。このような規定は、租税法規の中でも珍しい規定であり、消費税法制定に当たり、なぜこのような規定としたのかその立法経緯は明確でない。おそらく、第 1 に、消費税は、仕入税額控除の要件として、他の税額控除と同様にこれを証明する書類である請求書や領収書の添付を求めるとすると、添付資料が膨大となり、実務上困難を来すことから、これに代えて帳簿を保存する方式を採用したと考えられるが、このような帳簿を保存しない場合は、元に戻って納税者がその理由を証明すべきと考えられたことと、第 2 に、帳簿を保存できなかった事情として、災害のほか「やむを得ない事情」も含めていることからこれについての「証明する書類」の添付を求めるのが困難であることからこのような規定になったも

のと考えられる。いずれにしろ、上記東京地裁判決が、この消費税法 30 条 7 項ただし書の規定に着目したのは、慧眼であるというべきであろう。

なお、前記(2)の最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決も、前記(2)で引用した判示からみて、仕入税額控除の立証責任についての上記東京地裁の判断を是認していると考えられる²⁹。

(5) 上記東京地裁判決は、後出しの主張の問題を検討するために、前記のような緻密な要件事実の分析を行い、結局、前記(1)のとおり、後出しの主張は主張自体失当であるとの主張を排斥し、「Yにおいて『保存しない』事実を主張、立証すべきものである以上、保存に関する X の立証は、処分時までの適法な調査において提示が可能な状態、態様での保存がなかった旨の Y 立証に対する反証にすぎないのである。」とした。納税者が、訴訟において、帳簿を提出した場合、納税者に立証責任がある課税仕入れがあったこと（再抗弁）の関係では本証となる。しかし、再々抗弁の「保存しないこと」の関係では、反証として位置づけられるものの、正当な理由なく帳簿の提示を拒否したときは、直ちに提示できる状態での「保存」がなかったことが推認される以上、実際上は、仮に訴訟で提出された帳簿が当時保管されていたとしても、この推認を覆すまでの反証とはいいい難く、実際に反証として機能することは考えられない³⁰。

以上、上記東京地裁判決は、後出しの主張という困難な問題を仕入税額控除の要件事実の分析で見事に解決したものである。筆者は、この判決がなされた当時、法務省の租税訟務課長をしていたが、この判決の論理には非常に感心し、何回もこの判決を読み直した記憶がある。また、この判決を通して、課税訴訟においても、要件事実論は重要であると改めて認識した次第である。

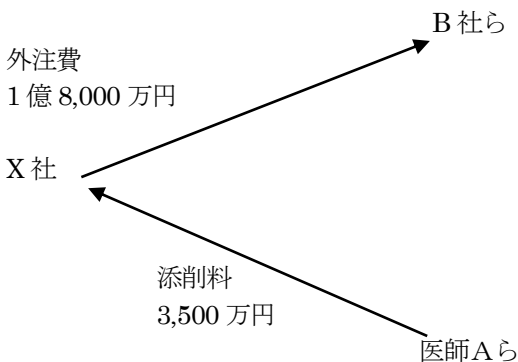
3 交際費

(1) 最後に交際費の要件事実について検討することとする。交際費等とは、租税特別措置法（以下「措置法」という。）61 条の 4 第 3 項に、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係ある

者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これに類する行為のために支出するもの」と規定されている。この交際費については、裁判例でも2要件とするものと3要件とするものに分かれ、行為計算否認規定と同様に分解しにくい規定である。これについては、「萬有製薬事件」と呼ばれている東京高裁平成15年9月9日判決(判時1834号28頁)で検討することとしよう。この事件は、特に筆者が関係した事件ではないが、この事件の1審の東京地裁平成14年9月13日判決(税務訴訟資料252号)と上記東京高裁判決は、結論が異なっているばかりか、交際費の要件事実についての判断が異なっていることから、要件事実論の観点でも重要な事件であることから取り上げることとする。事案の概要は、以下のとおりである。

(事案の概要)

X社は、医家向医薬品の製造販売を業とする法人であるが、下図のとおり、その医薬品を販売している医師等から、その発表する医学論文が海外の雑誌に掲載されるようにするための英訳文につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者に外注していた。X社は、医師A等からは国内業者の平均的な英文添削の料金(合計約3,500万円)を徴収していたものの、外注業者B社にはその3倍以上の料金を支払い、その差額を負担しており、その金額は合計約1億8,000万円に達していた。これに対し、Y税務署長は、英文添削の依頼をした医師等がX社の「事業に関係ある者」に該当し、本件負担額の支出の目的が医師等に対する接待等のためであって、上記負担額は交際費に該当するとして、損金算入を否定した。



(2) 1審の上記東京地裁判決は、『交際費等』が、一般的に、支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にしている取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が『交際費等』に該当するか否かを判断するには、支出が『事業に関係ある者』のためにするものであるか否か、及び、支出の目的が接待等を意図するものであるか否かが検討されるべきこととなる。」と2要件であるとした上、「本件英文添削は、外資系の医薬品製造、販売業者であるX社が、国内の添削業者と同等又はそれ以上の内容の英文添削を、国内の添削業者と同水準の料金で提供するものであって、このような事業を提供することにより、取引先の医師等の歓心を買うことができることから、本件英文添削は、医薬品の販売に係る取引関係を円滑にする効果を有するものというべきである。」として、支出目的が接待等を意図するものと認められるとして、交際費に当たるとした。

これに対し、上記東京高裁判決は、交際費の趣旨を上記東京地裁の判決と同様に解しながら、「当該支出が『交際費等』に該当するというためには、①『支出の相手方』が事業に関係ある者等であり、②『支出の目的』が事業関係者等との間の親睦を図ることであるとともに、③『行為の形態』が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の3要件を満たすことが必要であると解される。」として、3要件であるとした上、②の支出目的について、「本件英文添削は、若手研究者らの研究発表を支援する目的で始まったものであり、その差額負担は発生してからも、そのような目的に基本的な変容はなかったこと、その金額は、それ自体をみれば相当に多額のものであるが、その一件当たりの金額や、X社の事業収入全体の中で占める割合は決して高いものといえないこと、本件英文添削の依頼者は、主として若手の講師や助手であり、X社の取引との結びつきは決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であるし、それが効を奏して雑誌掲載という成果が得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、本件英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との

親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るという接待等の目的でなされたと認めることは困難である。」とし、③の行為の形態についても、「交際費制度の趣旨に加え、交際費等に該当するためには、行為の形態として『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』であることが必要とされていることからすれば、接待等に該当する行為とは、一般的に見て、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解される。…ところが、本件英文添削の差額負担によるサービスは、研究者らが海外の医学雑誌等に発表する原稿の英文表現等を添削し、指導するというものであって、学問上の成果、貢献に対する寄与である。このような行為は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、上記のような欲望の充足と明らかに異質の面を持つことが否定できず、むしろ学術奨励という意味合いが強いと考えられる。」として、交際費には当たらないとした。

(3) 交際費といえるためには、措置法 61 条の 4 第 3 項の規定から、少なくとも、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が接待等であることの要件を満たさなければならない。多くの裁判例は、交際費の要件はこの 2 つの要件であるとの前提に立って交際費に当たるか否かを判断している。このように交際費とは、2 つの要件から成り立っているとする考え方が「2 要件説」である。なお、この 2 要件説の修正として、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が取引関係の円滑な進行を図ることとする考え方があり、「新 2 要件説」と呼ばれている。一方、後述のとおり、交際費であるためには、このほかに支出態様を問題とする「3 要件説」とがある³¹。

これまで多くの裁判例は、東京高裁昭和 52 年 11 月 30 日判決（行集 28 卷 11 号 1257 頁）を始めとして 2 要件説の立場に立っており、本件の 1 審の東京地裁判決も 2 要件説に立つものである。

また、交際費といえるためには、相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で、支出されていることが必要か否

かが問題となる。大阪高裁昭和 52 年 3 月 18 日判決（訟月 23 卷 3 号 612 頁）は、「会社からの金員支出が交際費と認められるためには、会社が取引関係の円滑な進行を図るためにするという意図を有したことを要するのは当然であるが、そればかりでなく、その支出によって接待等の利益を受ける者が会社からの支出によってその利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に右接待等が行われたものであることを要するのは、いうまでもない。」として、上記事案では、このような客観的状況がないとした。この事案は、そもそも X 社が披露宴を主催しているという外観がなく、招待客も X 社から招待されているとの認識がなく、代表取締役個人から招待を受けているとの認識しかなかったとの事案であるが、この大阪高裁判決は、交際費といえるための一般的な要件を判示せず、上記のように判示したもので、裁判例の中では、異色である。

しかし、この裁判例を受けて、ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図る目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていることのほか、その相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で、支出されていることが必要であるとの有力な見解³²も提唱されている。

確かに、措置法 61 条の 4 第 3 項の規定を読むと、接待、供応等が例示で挙がっているところから、客観的にみて、接待、供応といえるようなものでなければならないと考えられる。そうすると、上記大阪高裁判決や上記見解がいうように、ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図る目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていることのほか、その相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で、支出されていることが必要と考えるべきであろう。もっとも、このように考えるのは、相手方の認識あるいは認識可能性が必要という意味ではなく、行為態様が客観的に接待等といえるこ

とが必要であるとの意味である。なお、上記東京地裁判決は、相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で、支出されていることが必要であるとの原告の主張に対し、「接待等の相手方において、当該支出によって利益を受けることが必要であるとはいえないから、当該支出が『交際費等』に該当するための要件として、接待等が、その相手方において、当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われていることが必要であるということではできない。」と判示しているが、元々、相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で、支出されていることが必要とする見解は、相手方の認識や認識可能性を問題としているのではなく、行為の客観的性質や態様を問題としているのであり、誤解に基づく判断であろう。

そうすると、結局、交際費であるための要件は、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が取引関係の円滑な進行を図ること、③支出の態様が客観的に接待等に当たることとなると考える。なお、条文解釈上は、「接待、供応、慰安、贈答その他これに類する行為」といえるような行為のための支出と読むことになろう。したがって、筆者は、3 要件説が相当と考える。

(4) ところで、交際費は、企業会計上は費用であり、事業との関連性もあり元々損金性を有している。この点で、寄附金が、本来利益処分であり、損金性を有していないのとは異なっている。それならば、なぜ、交際費だと損金算入が認められないのであろうか。交際費課税は、創設時は、冗費的な交際費等の支出を抑制し、法人の資本蓄積を図るとの趣旨であくまでも時限的立法であった。しかし、その後、交際費課税が単なる時限的な立法ではなく法人税法の制度に恒久的なものとして定着してきた現在では、その趣旨は、国民経済的見地から、多額の資本力を持つ法人の交際費の支出によって、競争中立性が害され、ひいては課税の公平性を害するという点に求められるべきである³³。これに対し、交際費の損金不算入の趣旨を法が法人制度を認めたその社会的目的に反するような不当な濫費の支出に対する肅正にあるとする見解³⁴も

ある。しかし、これは、交際費課税を懲罰的なものと見るものであり、税の制度に政策的なものを持ち込むもので税の本来のあり方からして好ましいものではない。

上記東京高裁判決も、交際費の趣旨が単に冗費的支出を抑制するという趣旨にとどまらず、競争中立性を害する支出の防止もあることは認めるものの、「接待等に該当する行為とは、一般的に見て、相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解される。」との判示は、やはり交際費を冗費的支出とみているといわざるをえない。しかし、本件の事実認定は微妙であり、本件英文添削費を負担したことによりX社が果たして競争中立性を害するような経済的効果を得たとまでいえるか断定し難いところもあり、本件の結論としては、交際費に当たらないと考えることもできよう。

いずれにしろ、1 審の東京地裁判決や東京高裁判決を分析するに当たっては、交際費の要件事実を検討することが出発点であり、このような意味でも要件事実論は有用と考えている。

第5 結び

冒頭で述べた筆者が税務大学校で行った講演では、これまで論じたことに続けて、固定資産税の「適正な時価」についての最近の最高裁判例を分析し、推計課税における所得金額の要件事実や移転価格税制の独立企業間価格の要件事実が規範的要件ではないかとの観点から分析を行った。これらの問題は、非常に専門的な議論である上、筆者の見解について更に検討を要する点もあることから、別の機会に論じることとしたい。

いずれにしろ、租税法の一研究者としては、国税の方達が課税要件を十分意識されて課税に臨まれることが適正な課税につながると考えており、世界的にみてもレベルの高い課税をされることを望んで、本稿を終えることとしたい。

- 1 刑法では、構成要件といわれるが、これは、各犯罪の要件そのものをいっており、「法律要件」に該当する。検察官が公訴提起に当たり主張する構成要件に該当する具体的事実を「訴因」という（刑訴法 256 条 3 項）が、この訴因が「要件事実」に相当する。
- 2 伊藤眞『民事訴訟法第 3 版補訂版』265 頁
- 3 司法研修所編『問題研究要件事実』6 頁
- 4 司法研修所編・前掲注 3、41 頁
- 5 司法研修所編・前掲注 3、19 頁
- 6 司法研修所編・前掲注 3、20 頁
- 7 司法研修所編『増補民事訴訟における要件事実第 1 巻』30 頁
- 8 司法研修所編・前掲注 7、33 頁
- 9 司法研修所編・前掲注 7、34 頁
- 10 司法研修所編・前掲注 7、35、36 頁
- 11 難波孝一「規範的要件・評価的要件」民事要件事実講座 1 巻 224 頁
- 12 拙著（共著）『課税訴訟の理論と実務』133 頁、白石信明「租税訴訟の立証責任をめぐる諸問題について」税大論叢 27 号 241 頁
- 13 中込秀樹ほか『行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究改訂版』172 頁
- 14 厳密にいうと、更正処分の取消訴訟は、更正処分のうち一定額を超える部分を違法として取り消すとの訴訟であり、一定額という限定が加わっている点で、租税債務が一定額を超えて存在しないとの債務不存在確認訴訟と類似しているのであるが、あくまでも更正処分の違法性を問題とする更正処分自体の取消訴訟であり、抽象的に成立している租税債権の存否を問題とするものではなく、異なっている。具体的には、更正処分のうち一定額を超える部分が違法として取り消された場合、租税債権が一定額以下であることが確定されるものではないことから、判決後に脱漏所得があることを発見した場合、再度の更正処分は、前訴の既判力により遮断されるのではない。これは、行訴法 33 条 1 項の取り消し判決の拘束力の問題であると考えられる（佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新・実務民事訴訟講座 10 巻 65 頁注(2)）。これに対し、債務不存在確認訴訟であるとする、租税債務が一定額以下しか存在しないことが既判力により確定されることとなり、たとえ、脱漏所得を発見しても、このような更正処分は、既判力により遮断されることとなる。しかし、このような考えは、更正処分が抽象的に成立している租税債権の範囲を具体的に確定するという行政処分にすぎないことに反することとなり、採り得ない。
- 15 加藤就一「立証責任(1)」裁判実務大系 20 巻 53 頁
- 16 泉徳治ほか『租税訴訟の審理改訂版』168 頁
- 17 都築政則「課税処分取消訴訟における立証責任」現代裁判法大系 29 巻 117 頁
- 18 なお、無償譲渡や低額譲渡の場合には、所得税法

- 59 条により、時価相当の収入があったとみなされるが、この場合には、「収入」の要件に代えて、税務署長が、同条の要件を主張・立証すべきこととなる。
- 19 拙著（共著）・前掲『課税訴訟の理論と実務』136 頁
- 20 拙著（共著）・前掲『課税訴訟の理論と実務』136 頁、泉・前掲『租税訴訟の審理改訂版』171 頁
- 21 金子宏『租税法第 11 版』404 頁
- 22 金子宏「無償取引と法人税—法人税 22 条 2 項を中心として」所得課税の法と政策 344、345 頁
- 23 本判決の詳細については、拙稿「無利息貸付けに対する所得税法 157 条の適用の可否」平成 9 年行政関係判例解説 183 頁以下を参照されたい。
- 24 大阪地判平 10・8・10（判時 1661 号 32 頁）は、「保存」とは、「その文言どおり、事業者が、帳簿又は請求書等を所持・保管していたこと」をいうとし、物理的な保存を意味するとの考え方に立ち、後出しによる反証も許されるとしている。
- 25 津地判平 10・9・10（判時 1661 号 31 頁）は、この国の主張する見解を採用したが、控訴審の名古屋高判平 12・3・24（訟月 47 巻 7 号 2017 頁）は、本文掲記の東京地判平 11・3・30 と同様の見解に立っている。
- 26 都築・前掲現代裁判法大系 29 巻 119 頁
- 27 例えば、登録免許税の免税についての特例である阪神・淡路大震災特例法 37 条 1 項、同法施行規則 20 条がそのような失権効を認めたものであるかが争いとなったが、大阪高判平 12・10・24（訟月 48 巻 6 号 1534 頁）は、「被控訴人は、特例法 37 条 1 項には、例えば租税特別措置法 70 条 5 項のように、一定の書類の添付等をしない場合には適用しないというような明文の失権規定を欠いており、このような場合に、省令により失権効のある要件が定められているというような解釈は、租税法律主義に反すると主張するが、特例法 37 条 1 項の規定自体から、登記手続上一定の書類を添付しない場合には、免税の利益を失うことが読み取れるというべきである。」として失権効を認め、国に対する還付請求を棄却した。もっとも、この大阪高裁判決のうち、登記官に対する拒否通知の取消訴訟を却下した部分は、国が請求棄却の本案判決を求めて上告したものの、最判平 17・4・14（民集 59 巻 3 号 491 頁）は、行政処分性を認めて上告棄却とした。しかし、上記失権効の判断については、大阪高裁段階で確定している。
- 28 一般に、民法などの実体法は、要件を原則と例外に書き分けることにより立証責任の分配も併せ規定していると考えられている。しかし、民法の中にも、同法 117 条のように、例外的に立証責任そのものを定めた規定もあり、同法 117 条などがその例である。最近の立法で立証責任を規定した趣旨のものが増えていることについては、伊藤滋夫「要件事実の現状と

課題」民事要件事実講座 1 巻 10 頁以下を参照されたい。

²⁹ 小尾仁「消費税をめぐる争訟」新・裁判実務大系 18 巻 475 頁

³⁰ 加島康宏「仕入税額控除における帳簿等の『保存』の意義(3)」税理 43 巻 12 号 198 頁

³¹ 裁判例が、2 要件説、新 2 要件説及び 3 要件説に立っているものに分けられるとの分析については、山本守之『交際費の理論と実務 3 訂版』43 頁以下を参照されたい。

³² 金子・前掲注 21、336 頁

³³ 税制調査会「平成 6 年度の税制改正に関する答申」(平成 6・2・9)

³⁴ 松沢智『新版租税実体法補正第 2 版』321 頁