

論 説

再論・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

◆SUMMARY◆

要件事実論は、我が国の民事裁判の基礎を形成するものと考えられ、現在の民事裁判実務において広く実践されており、法律実務家の基礎的素養の一要素あるいは法律実務家の共通言語となっているとも言われる。このように要件事実論は民事訴訟の審理に関して論じられてきたものであるが、民事訴訟と共通するところが少なくない課税訴訟においても重要な意味を持っている。

本稿は、平成18年に発刊された税大ジャーナル4号に「課税訴訟における要件事実論の意義」との論文を発表され、また、税務大学校において平成19年に新設された専攻科研修で「民事訴訟法の概要、要件事実論・事実認定論」の教科目を担当されている筆者が、専攻科研修で実際に出題した問題や近年の著名な裁判例などを素材として課税訴訟における要件事実論の意義について、分かり易く解説を行ったものである。

要件事実論が訴訟における争点整理のための単なる技術的なツールではなく、より内容が豊かな解釈論のツールであるとされる筆者の主張は傾聴に値するものであり、実務上も大変参考になると思われる。

(税大ジャーナル編集部)

目 次	
はじめに	28
第1 課税訴訟における主要事実	28
1 主要事実と要件事実の関係	28
2 具体的事実説	29
第2 所得の減算項目の要件事実	30
1 所得の減算項目の立証責任	30
2 具体例	31
第3 交際費と寄附金の要件事実	34
1 交際費の要件	34
2 寄附金の要件	35
3 具体例	38
第4 法人税法 22 条 2 項の「その他の取引」の要件事実	40
1 「その他の取引」の要件	40
2 具体例	42
第5 給与所得の要件事実	45
1 給与所得の要件	45
2 具体例	48

はじめに

筆者は、平成 18 年に発刊された税大ジャーナル 4 号に「課税訴訟における要件事実論の意義」との論文¹を公表した。これに対しては、多くの反響があり、税大論叢にも筆者のこのような主張を实践する論文も現れ²、さらには、平成 19 年から税務大学校において専攻科研修が開始され、その教科目として、「民事訴訟法の概要、要件事実論・事実認定論」が設けられた。筆者は、平成 19 年以来この教科目を担当しているが、司法研修所編『問題研究要件事実改訂版』を用いて、いわゆる「言い分方式」による本格的な要件事実論を教えている。筆者が税大ジャーナルに上記論文を執筆した時点では、まさか税務大学校で教科目として要件事実論がとりあげられるようになるとは思ってもいなかったが、国税実務において訴訟的な考え方が重要であること

が認識されたことの反映であり、筆者としても、この教科目は非常に重要な意味をもっていると考えている。

しかし、これまで要件事実論という考え方になじみのない研修生に、いきなり「要件事実」といっても、具体的な問題でどのように考えればいいのかはすぐには分からない。そこで、筆者が専攻科研修で実際に出題した問題などにに基づき、課税訴訟における要件事実論の意義について、もう一度できるだけ分かりやすく論じることとしたい。

第1 課税訴訟における主要事実

1 主要事実と要件事実の関係

そもそも要件事実とは、一定の法律効果を生じさせる要件に直接該当する具体的事実である。一方、民事訴訟や行政訴訟では、「当事者の主張しない主要事実」は、判決の基礎とす

ることができない」との弁論主義³が妥当し、ここでは、「主要事実」が問題とされる。そこでまずこの「主要事実」と「要件事実」の関係から論ずることとする。

主要事実とは、弁論主義の下で意味をもち、主要事実については、上記のとおり、当事者の主張がなければ、判決の基礎とすることができないが、間接事実すなわち主要事実の存否を推認させる事実については、当事者の主張がなくても、裁判所はこれを判決の基礎として認定をすることが許される。弁論主義とは、民事訴訟が、当事者間の権利の存否についての争いの判断を裁判所に求めるに当たり、あくまでも私的自治を尊重し、当事者の争いのある事実についてのみ裁判をすれば足りるとの考え方に基づいている。一方、間接事実については、当事者の一方が既に主要事実を主張しているから、あとは裁判所の自由心証の問題（民訴法 247 条）であり、間接事実についてまで当事者の主張に委ねる必要はないと考えられるからである。例えば、XがYに対して平成 18 年 4 月 1 日に締結した中古自動車の売買契約に基づいて代金 100 万円の支払いを請求する訴えを提起したとき、Xは、裁判所に対し、この売買契約に基づく 100 万円の代金支払請求権があるか否かの裁判を求めている。このように訴訟の対象あるいはテーマのことを「訴訟物」というが、この場合の訴訟物は、売買契約に基づく代金支払請求権ということになる。次に、この代金支払請求権という権利を発生させる要件は何かと考えると、民法 555 条に売買契約の成立要件が規定されていて、ここから、「ある財産権を移転し、それに対して代金を支払うとの合意」をすることが要件であることが分かる。これが売買契約であるが、上記の例の場合、主要事実は、「Xが、平成 18 年 4 月 1 日、中古自動車を代金 100 万円で売ることが合意した。」こととなる⁴。このように主要事実とは、あくまでも当該具体的事案に即して、民法

555 条の要件に直接該当する事実ということになる。一方、間接事実とは、例えば、Yがこのような売買契約を合意していないとして争った場合、①XとYとが平成 18 年 4 月 1 日 X宅で会って話をした事実、②Yが中古自動車のマニアである事実などがこれに当たり、Xの主張する内容の売買契約の成立を推認させる事実ということになる。

他方、要件事実については、それぞれの要件に該当する類型的事実とする見解⁵もあり、この見解によると、主要事実と要件事実とは違うこととなる。しかし、要件事実をこのように考えると、これは、評価を含む法的な概念となり、厳密な意味で立証の対象となる「事実」とは違うこととなる。したがって、要件事実も、一定の法律効果を生じさせる要件に直接該当する具体的事実と考えざるを得ず、結局は、要件事実と主要事実とは同じであることになる⁶。そこで、本稿では、要件事実は、主要事実と同一のものとして論じることとする。

2 具体的事実説

民事訴訟においては、前記 1 の例のとおり、原告は、請求権等の権利の存否の裁判を求めることから、請求権等の権利が訴訟物となり、権利の発生、障害、消滅又は阻止という法律効果を生じさせる要件が認められるか否かが、立証の対象となり、このような要件に直接該当する具体的事実が要件事実ということになる。

これに対し、課税訴訟においては、納税者である原告は、行政訴訟として、税務署長のした更正処分の取消しの裁判を求めていることから（行訴法 3 条 2 項）、当該更正処分が違法か否かが訴訟物である。そうすると、所得税や法人税の更正処分の場合、必ずしも 1 個の取引の存否が問題となるのではなく、税務署長が複数個の取引を是認したり否認したりして処分をする場合もあり、このような是非認の根拠となった個々の取引を発生又は消滅

がある。

一方、所得税における必要経費や法人税における損金は、所得の減算項目であるが、所得は、収入や収益からこれらの減算項目を控除してなお残額がある場合に発生するのであり、必要経費や損金が存在しないことや一定額を超えないことが所得の発生原因事実となる。そこで、必要経費や損金を生じさせる要件に該当する具体的事実がないことや具体的事実を適用した結果一定額を超えないことについて、課税庁に立証責任があることとなる。第1の2の例でいうと、Eを生じさせる要件

に直接該当する具体的事実や丙が交際費の要件に直接該当する具体的事実の存在については、課税庁に立証責任があることとなる。

2 具体例

(1) 問題

以上を前提に、まず、課税訴訟における要件事実として、分かりやすい例として、譲渡所得における取得費、事業所得における貸倒損失や簿外経費などの所得の減算項目について検討することとする。筆者が専攻科研修において、予習問題として出題した問題は、下記のとおりである。

問題1

次の場合、Y税務署長は、何を立証すべきか。

- (1) Xは、平成19年4月にAに対し時価1億円の土地を売却して、1億円の代金を受け取り、Xがその取得価額を5000万円（取得時期平成15年4月）として、譲渡所得額が4950万円であるとして申告したが、Y税務署長がその取得価額を1000万円であるとしてした更正処分の取消訴訟において、Xが、「この土地の取得価額は、5000万円である。」と主張している場合。
- (2) Xは、個人で金融業を営んでいる者であるが、平成19年のAらに対する貸付金のうち3000万円が貸倒れになったとして、その事業所得の申告をしたが、Y税務署長が全額回収不能ではなかったとして更正処分をしたが、Xがその取消訴訟において、「申告の際の3000万円のうちの少なくとも2000万円は回収不能であり、貸倒れになる。」と主張している場合。
- (3) Xは、個人で金融業を営んでいる者であるが、Y税務署長が、貸付利息の計上時期が誤っているととして平成19年分の所得税の更正処分をしたが、Xがその取消訴訟において、「帳簿には載せていないが、地元の暴力団に取立てを依頼して支払った謝礼が500万円ある。」と主張している場合。

(2) 譲渡所得における取得費の要件事実

まず、設問(1)の譲渡所得について検討することとする。この事例は、税大ジャーナル4号の拙稿で一度論じたところである¹⁰。本問では、譲渡所得が問題となっているところ、譲渡所得の発生要件は、所得税法33条1項と同法36条1項から読み取ると、①資産であること、②譲渡したこと、③収入があることの3つとなるが、所得があるというためには、さらに、④取得費が一定額を超えないこと、⑤譲渡費用が不存在であるか又は一定額

を超えないこととなる¹¹。これらは要件であるが、これを「要件事実」で表現するというのは、当該具体的事実即して、これらの要件に直接該当する具体的事実で表現することであり、このように「要件事実」で表現することにより、当該事案で立証の対象となる事実が何であるかが具体的に確定されることになるのである。

そこで、上記の要件を要件事実で表現すると、Y税務署長の抗弁として主張すべき要件事実は、①Xが売ったのは、本件土地であっ

た(資産)、②Xは、平成19年4月ころ、Xの所有する本件土地を1億円でAに売った(譲渡)、③Xは、平成19年4月ころ、上記②で売った代金として1億円の支払いを受けた(収入)、④Xは、平成15年4月ころ、1000万円で取得した(取得価額)となる。ここで要件を要件事実で表現する際に注意して欲しいのは、第1に、要件事実は、立証の対象となる具体的事実を抽出することであり、その法律要件に該当するために必要十分な最小限の事実は何かとの観点で厳密に検討しなければならず(要件事実必要最小限の原則)¹²、具体的には、各要件における本質的要素は何かという観点から検討すべきであり¹³、第2に、要件事実は現実に発生した社会的事実であり、他の類似の事実から区別できるように特定し、かつ、具体的に示す必要があり、要件事実を特定する手段としては、その事実が発生した日時で特定するのが通常であり¹⁴、第3に、要件事実はあくまでも立証の対象となる「事実」でなければならず、評価を含むものであってはならないことである。このような作業をすることにより、立証の対象が何か明確になるのである。

これに対し、Xの認否は、①ないし③の事実はいずれも認め、④について、取得価額が1000万円であることを否認するということになる。そうすると、①ないし③は、主要事実であり、これに対し、自白が成立することから立証不要となり、Y税務署長は、④の取得価額の点だけを立証すればいいこととなる。設問(1)の答えとしては、Y税務署長は、本件土地の取得価額が1000万円を超えないことを立証すべきということになる。それでは、Y税務署長の立証にもかかわらず、本件土地の取得価額が1000万円を超えないことが断定できず真偽不明の状態になったときには、どちらが勝つことになるのであろうか。これが、立証責任の問題であり、立証責任を負う側が真偽不明の場合の不利益を受けることと

なり、取得価額については、Y税務署長が立証責任を負い、Y税務署長の敗訴ということになる。

以上のとおり、要件事実とは何かを決定するには、まず、問題となっている法律効果に対する要件が何かを抽出し(要件の抽出)、次に、各要件ごとに、具体的事案に即して、これに該当することとなる必要十分な最小限の具体的事実を確定すること(要件事実の確定)が必要となるのである。

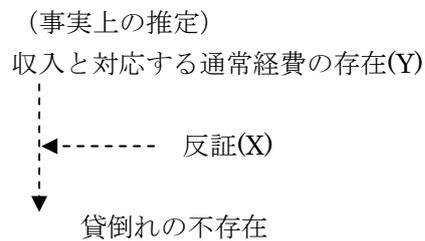
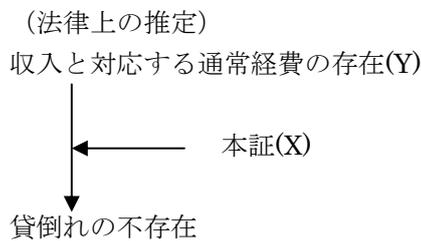
(3) 貸倒損失の要件事実

次に、設問(2)について検討することとする。本問では、事業所得における貸倒れが問題となっており、所得税法51条2項の「貸倒れ」に該当するか否かの問題である。そこで、まず、必要経費の1つである貸倒れというための要件は、何か問題となる。これは、所得税法51条2項から読み取るしかないが、①貸付けをしたこと、②その貸付けが事業の遂行上生じたものであること、③その貸付けの回収が法律上又は事実上不能となったことと考えられる。次に、設問の事案に即して、Y税務署長の抗弁としての要件事実を検討すると、①Xは、Aらに対し3000万円の貸付けをした(貸付け)、②その貸付けは、Xの金融業の一環として貸し付けた(事業遂行上)、③その貸付けは、平成19年においては、3000万円全額が回収不能ではなかった(回収可能)となる。

これに対し、Xは、①と②はいずれも認め、③について、「3000万円のうち少なくとも2000万円は回収不能であった。」と一部否認しているのである。そうすると、①と②については、自白が成立し、立証不要となり、Y税務署長は、Xの否認している2000万円についても回収不能でなかったことを立証すべきということになる。もっとも、回収不能でなかったことの立証は、元々貸倒れの不存在という消極的事実の立証である上、XがAら債務者にどのような取立てをしていたかなど

に係っており、Y税務署長の方で知り得ない事実もあり、立証が困難な面もある。また、事業遂行上の貸付けであれば、合理的な事業活動によるものであれば、通常は貸倒れは生じない性質のものである。そうすると、Y税務署長の方で、収入と対応すべき通常の経費の存在を立証していれば、貸倒れの不存在が事実上推定されるというべきであり、Xの方で、具体的に回収不能である事実を主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、貸倒れの不存在が事実上推定されるというべきである。ここで「事実上の推定」というのは、「法律上

の推定」とは異なり、裁判官にそのような事実がないことの確信を抱かせる程度の立証（本証）まで要せず、裁判官の確信を揺るがす程度の立証（反証）で覆すことができるということである。上記の例でいうと、下図のとおり、もし、法律上の推定であれば、裁判官に回収不能であったことの確信を抱かせないと覆らないのに対し、事実上の推定であれば、裁判官に回収不能であったかもしれないと疑いを生じさせる程度で足り、これに対し、Y税務署長の方で、やはり回収不可能ではなかったと立証できないと、Y税務署長が敗訴することになる。



裁判例も、貸倒損失については、課税庁が立証責任を負うものの、上記のような事実上の推定が成り立つとしている¹⁵。これに対し、通常の必要経費は、課税庁に立証責任があるとしつつも、貸倒損失は、合理的な経営を行っている限り発生するはずはない特別の損失であるとして、その立証責任を納税者が負うとする見解¹⁶もある。この見解は、課税訴訟における立証責任について法律要件分類説に立ちつつ、証拠との距離を考慮に入れて、利益状況に応じて若干の修正をすべきであるとするものである。確かに、かつては、法規の規定の仕方形式的に判断するとの古典的法律要件分類説¹⁷が採られていたが、現在は、司法研修所でも、法規の規定の仕方を基本としつつも、証拠との距離を考慮するなどして修正を図るべきとする修正法律要件分類説が採られている¹⁸。しかしながら、通常の経費と特別の経費といってもその区別は容易では

なく、客観的立証責任を転換するまでの理由とはならないと考える。もっとも、法人税における資産の評価損の場合は、原則損金不算入であるが（法人税法33条1項）、災害による著しい損傷等による場合には、法律上例外的に損金に算入すると規定しており（同条2項）、納税者が災害による著しい損傷等資産損失であるとして損金算入を求めるときには、客観的立証責任も転換され、納税者が「災害による著しい損傷等」があることの立証責任を負うというべきであろう¹⁹。

以上の検討により、設問(2)の答えは、Y税務署長は、収入と対応する通常経費の存在を立証し、これに対し、Xの方で、Aらに対する貸付けのうちの2000万円についても回収不能であることを推認させる事実を立証したときには、Y税務署長は、2000万円について回収不能ではなかったことを立証すべきということになる。それでは、Y税務署長のこの

ような立証にもかかわらず、1000万円は回収不能であるが、残り2000万円の回収不能でなかったことが断定できず真偽不明の状態になったときには、どうなるかであるが、Y税務署長が敗訴するということになる。

(4) 簿外経費の要件事実

次に、設問(3)について検討することとする。これは、取立費用の問題であり、所得税法37条1項の「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するかの問題である。そこで、まず、この費用に当たるかが問題となるが、この費用に該当するための要件は、所得税法37条1項から読み取るほかはないが、①ある支出をしたこと、②その支出が業務について生じたものであること、③その支出が所得を得るために必要であったことと考えられる。次に、設問の事案に即して、Y税務署長の抗弁としての要件事実を検討すると、①Xは、地元の暴力団に500万円を支出していない、又は、仮に、支出していたとしても、②その支出が取立のためではなかった、あるいは、③その支出は、取立のために必要ではなかったとなる。

これに対し、Xは、①ないし③のいずれも否認することとなる。この場合、本件は、簿外費用であり、通常支出される費用ではないことから、納税者の方に立証責任が移り、納税者の再抗弁になるのではないかが問題となる。簿外費用については、納税者に立証責任があるとする見解²⁰もあり、また、そのようにも読める裁判例²¹もある。しかし、筆者としては、簿外経費であっても、立証が困難であるとの事実上のものにすぎず、客観的立証責任を転換する理由は見あたらず、これもあくまでも事実上の推定の問題と考える。すなわち、Y税務署長の方で、収入と対応する通常経費の存在を立証すれば、簿外経費の不存在が事実上推定され、Xの方で具体的に簿外経費の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、簿外経費の不存

在が事実上推定されるというべきである。

したがって、設問(3)の答えは、Y税務署長は、収入と対応する通常経費の存在を立証し、これに対し、Xの方で、地元の暴力団に取立費用として500万円を支払ったことを推認させる事実を立証したときには、Y税務署長は、①Xがこのような支出をしていないこと、又は、②支出していたとしても取立費用には当たらないこと、あるいは、取立費用に当たるとしても必要性がなかったことを立証すべきということになる。

第3 交際費と寄附金の要件事実

1 交際費の要件

法人税の更正処分において、所得の減算項目としてよく争われるのが、交際費と寄附金である。これらの要件事実、第2で論じた貸倒損失等の問題よりも更に難しい問題であり、専攻科研修の中でも難易度の高い問題である。しかし、一方では、法人税の担当の研修生には、費用区分の問題としてなじみやすい問題でもあり、専攻科研修でも取り上げる価値があると考えている。

交際費については、税大ジャーナル4号の論文で一度論じたところであるが²²、再度論じることとする。交際費については、裁判例で2要件説に立っているものと3要件説に立っているものがある。交際費は、定義規定そのものはなく、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のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(…)のために支出するもの」と規定しているところから、その要件を読み取るほかはないが、2要件説というのは、これを①支出の相手方が、事業に関係ある者等であること、②支出の目的が接待等を意図するものであることと読むのに対し、3要件説というのは、「接待、供応、慰安、贈答その

他これらに類する行為のために支出するもの」というのを、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であって、かつ、それらの行為のために支出するもの」と2つに分断して読む読み方であり、2要件説の上記①と②の要件に加えて、③支出行為の態様が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であるとの要件が必要であるとする見解である。

交際費の損金算入の制限が立法されたのは、昭和29年であり、取引先等の接待のための支出であり、費用性はあるものの、当時の社用族にみられるような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立法趣旨に出たものであり、しかも時限的な立法であった。この制定当初の立法趣旨を尊重すると、法人の支出目的のみが問題で支出行為の態様は問題とならないこととなる。

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、上記の趣旨に加えて、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も求められるべきである²³。このように考えると、接待を受ける相手方の認識可能性も問題となり、支出行為の態様をも要件とすべきということになる²⁴。筆者は、このような理由で、3要件説を採るべきと考えている²⁵。裁判例も当初は、2要件説を採っていたが、最近では、3要件説を採るものが増えてきており、その理由は、単に要件が明確になるというだけでなく、交際費の趣旨のとらえ方が違って来たことによるものと考えられる。

2 寄附金の要件

(1) 寄附金の意義

寄附金とは、法人からの資産の流出であり、資産の減少であることから、純資産増加説に立つと損金となるはずである。しかし、昭和

17年の臨時租税措置法の改正で、法人が支出した寄附金の全額が無条件で損金になるものとする、その寄附金に対応する分だけ納付すべき法人税額が減少し、その寄附金は国において負担したと同様の結果になることから、このような事態を排除する必要があるとの政策的な理由に基づき、寄附金の一定額以上の損金不算入制度が創設された。

ところがその後、寄附金は利益処分の性格を有し、本来的に費用性を有しないと考えられるようになり、昭和40年の法人税法の全文改正において、法人が自ら利益処分等として経理した場合には法人の認識に従って所得の計算を行うのが妥当であるとして平成18年改正前の法人税法37条1項が設けられたものである。もっとも、その後、平成18年の法人税法の改正で、会社法制定に伴い、法人が自ら利益処分等として経理した場合に損金不算入とする取扱いが廃止された。しかし、このような経緯からみて、現在においては、寄附金の本質は利益処分であると考えべきであり、法人税法37条1項が損金算入限度額という形式基準で損金算入を制限しているのは、寄附金が対価性のない支出で、法人の事業に関連する経費とは必ずしもいい難く多分に利益処分としての性格を有しているが、その一方で法人の事業に関連のある寄附金が全くないとはいえず、そのような寄附金にあっては、事業に関連するものかどうかの判定は困難であるからと考えられる。このように寄附金とは、利益処分であり、対価性のない支出と考える見解（非対価説）²⁶が通説であり、課税実務でもある。

一方、寄附金とは、事業関連性や費用性のない支出であるとする見解（非事業関連説）²⁷や寄附金は事業関連性や費用性のない支出であるとしつつ、法人税法37条1項が一定限度で損金算入を認めているのは、事業関連性や費用性のある場合もあり得るからであるとする見解（事業関連説）²⁸もある。しかし、

これらの見解は、法人税法 37 条 7 項の括弧書きの説明が困難となる。なぜなら、この括弧書きで掲げられている広告宣伝費・見本品費その他これらに類する費用、接待・交際費及び福利厚生費は、いずれも事業関連性や費用性があることは明らかであり、わざわざ括弧書きで除外していることの説明が困難となるからである。この括弧書きは、上記費用は、私法上は贈与であり対価性がないが、事業関連性や費用性が明白であることから除外したと読むのが素直であり、立法趣旨にも沿うものである。そこで、本稿でも非対価説に立って論じることとする。

(2) 寄附金の要件

ア 寄附金の対象

(寄附金額の計算方法)

	対価部分がない場合(7 項)	対価部分がある場合 (8 項)
金銭の贈与	金銭の額	— … (金銭の時価が観念できない)
資産の贈与	資産の贈与時の価額	資産の譲渡時の価額－対価の額
経済的利益の無償供与	経済的利益の供与時の価額	経済的利益の — 対価の額 供与時の価額

この表によると、まず、寄附金の対象を画する要件として、「金銭その他の資産又は経済的利益（以下「経済的利益等」という。）の移転があること」との要件を抽出できる。

イ 除外費用

次に、上記経済的利益等の移転から、法人税法 37 条 7 項の括弧書きで掲げられている費用が除外されているが、これは、前記(1)の非対価説に立つと、対価性のない取引のうち事業関連性や費用性が明白なものをあえて除外しているもので創設的な規定であり、限定列举となる。そうすると、寄附金は、上記括弧書きで掲げられている費用に当たらないことも要件となる。これらの費用は、①広告宣伝費・見本品費その他これらに類する費用、②接待・交際費、③福利厚生費の3種類ある。

寄附金も、交際費と同様、定義規定そのものはなく、法人税法 37 条 7 項の規定から読み取るほかない。これは、寄附金は、私法上の贈与契約を核とするものであるが、経済的利益の無償移転など私法上の贈与契約ではとらえがたい面があったためと考えられる²⁹。しかし、要件事実を考えるためには、まず要件を抽出せざるを得ない。このような観点でみると、法人税法 37 条 7 項の規定は、対価部分が全くない場合の規定であり、対価部分が一部ある場合の規定である同条 8 項と併せて読むことにより、下表のとおり、初めて寄附金の対象となる取引の全貌を明らかにすることができる。

まず、広告宣伝費・見本品費その他これらに類する費用とは、具体的には、①支出目的が購買意欲を刺激することであること、②直接又は間接に商品等の良廉性を広く不特定多数の者に訴えるものであることが要件となる³⁰。接待・交際費とは、前記1のとおりであり、福利厚生費とは、具体的には、措置法 61 条の4第3項1号によると、①支出目的が専ら従業員の慰安のためであること、②通常の費用であることが要件となる。

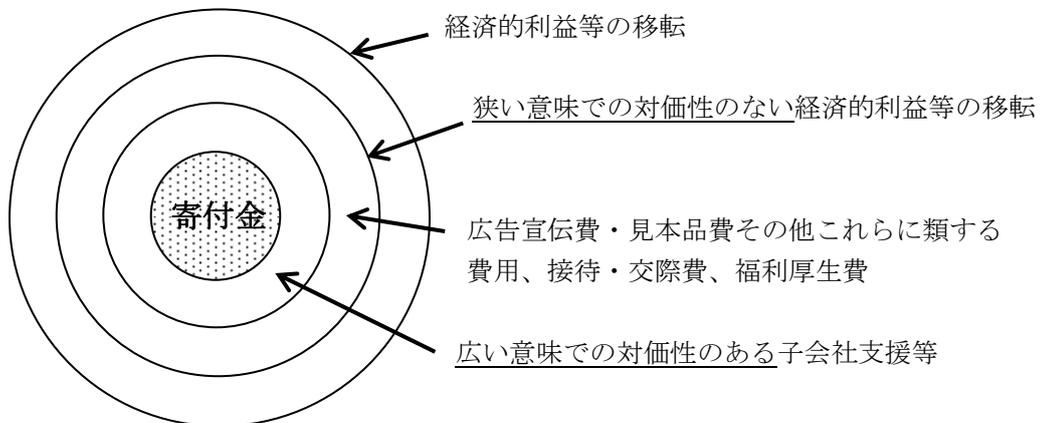
なお、税務署長が寄附金に当たるとして更正処分をしたのに対し、納税者がこれらの除外費用に当たるとして争った場合、寄附金であるためには、除外費用に当たらないことも要件であるので、税務署長がこれらの費用の各要件に当たらないとの具体的事実の立証責

任がある。しかし、これは、税務署長に消極的事実の立証を求めることになるので、税務署長が対価性のない支出であることを立証すれば、納税者側で上記除外費用に当たることを合理的に推認させるに足る事実の立証を行わない限り、上記除外費用に当たらないことも事実上推定されるというべきである。

ウ 「無償」の意義

さらに、最近の裁判例では、法人税基本通達9-4-1や9-4-2の子会社支援や再建のための損失負担が、寄附金に当たるか否かが争われる例もあり³¹、要件事実論の観点で見たときに、これが寄附金の要件とどのように係わるかが問題となる。前記(1)の非事業関連説に立つと、子会社支援や再建のための損失負担の場合に「相当の理由」があれば寄附金とならないのは、事業関連性や費用性があるからと説明する。非対価説に立つと、子会社支援や再建のための損失負担の場合に「相当の理由」があれば寄附金とならないとする理由は、親会社が将来の大きな損失負担を回避することができ、狭い意味での対価性はないものの、広い意味での対価性があり、「贈与」

や「無償の供与」に当たらないからと考えられる³²。すなわち、寄附金は、非対価的な経済的利益等の移転であるが、法人の場合、対価性があるか否かは、個人の場合とは異なり、必ずしも、提供される資産や役務との1対1の対応といった狭い意味での対価性だけではなく³³、法人活動という観点でみたときに、1対1対応がないことから一見すると狭い意味での対価性がないようにみえても、実は法人にとって広い意味での経済的な利益をもたらすこともあり得ることから、このような広い意味での対価性がある場合には、寄附金には当たらないと考えるべきである。法人税基本通達9-4-1や9-4-2は、このような広い意味での対価性がある場合の例示と考えることができる。このように考えると、寄附金の「贈与」あるいは「無償」というのは、「無償と認められるものであること」を意味しており、1対1対応といった狭い意味での対価性がない場合でも広い意味での対価性があれば、寄附金とはならないということになる。以上の関係を整理すると、下図のとおりとなる。



このように考えていくと、「無償と認められるものであること」の要件は、単純に事実の存否が問題となるいわゆる事実的要件ではなく、いくつかの事実の総合判断に判断される評価的要件であると考えられる。税大ジ

ャーナル4号で、このような評価的な要件として、所得税法157条の同族会社の行為計算否認における「不当に減少させる結果となると認められる」との要件があり、これについては、このような評価の成立を基礎づける

事実（評価根拠事実）と逆にこのような評価の成立を妨げる事実（評価障害事実）があり得るのであり、これらの事実が主要事実すなわち要件事実であると考えべきであると論じた³⁴。このように評価根拠事実と評価障害事実を総合的に判断して初めて、その評価が成立するか否かが決せられる要件を「規範的要件」という。規範的要件としては、例えば、民法 162 条 2 項の不動産の短期取得時効の要件である「無過失」や民法 192 条の動産の即時取得の要件である「過失」などがある³⁵。このような規範的要件の場合には、評価根拠事実も評価障害事実のいずれも主要事実であり、評価根拠事実については、その評価の成立を主張するに立証責任があるが、評価障害事実については、その評価の成立を否定する側に立証責任が移ることとなる。

ある要件がこのような意味での規範的要件であるか否かを決定するのは難しく、例えば、民法 570 条の「瑕疵」などが規範的要件であるか否かが争われている。規範的要件であるか否かは、単に評価を含む要件ということでは決せられるのではなく、第 1 に、その評価を成立せしめる事実が典型的に記述できない場合であり、かつ、その評価の成立を基礎づける事実のほか、そのような事実と両立する評価の成立を妨げる事実をも観念できること、第 2 に、そのような評価が成立するか否かは、最終的にこれら評価の成立を基礎づける事実と妨げる事実との総合判断で決まることを要するというべきである³⁶。

寄附金における「無償と認められるものであること」も、様々な態様があり、類型的事実として記述することが困難であり、狭い意味での対価性がないこと（評価根拠事実の 1 つ）に対し、これと両立する事実として、親会社の将来の大きな損失負担を回避するためであること（評価障害事実の 1 つ）を観念することができ、これらの事実を総合的に判

定して初めて判断することができる要件であるので、このような規範的要件であると考ええる。

なお、寄附金の「無償と認められるものであること」の評価根拠事実として、狭い意味での対価性がないことのほかに、例えば、租税回避目的である事実が考えられる。法人税基本通達 9-4-1 や 9-4-2 が昭和 55 年に新たに追加された際に、担当者が「本通達が租税回避のために悪用されるようなことがあるとすれば、事は重大である。従って、そのようなことのないように、今後の運用には十分配慮が払わなければならないし、仮に万一にも本通達を悪用して租税回避をするような事例が生じたときは、税務当局としても断固たる態度でこれに臨むことになるであろう。」と解説しており³⁷、寄附金に当たるか否かについて、租税回避目的であるとの事実を重要な事実として用いた裁判例もある³⁸。

以上論じたところを整理すると、寄附金の要件は、①経済的利益等の移転があること、②経済的利益等の移転に対価がないこと（非対価性）、③法人税法 37 条 7 項括弧書きが規定する除外費用の各要件に該当しないことと、これに加えて、④経済的利益等の移転が無償と認められるものであることとなるが、④は②を含んでいるので、②と④をまとめると、結局、①経済的利益等の移転があること、②経済的利益等が無償と認められるものであること、③法人税法 37 条 7 項括弧書きが規定する除外費用の各要件に該当しないこととなる。

3 具体例

(1) 問題

以上を前提に、交際費と寄附金の要件事実を具体的に論じることとする。筆者が、専攻科研修において予習問題として出題した問題は、次のとおりである。

問題 2

次の場合、Y 税務署長は、何を立証すべきか。

- (1) 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、その医薬品を販売している病院の医師らから、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 からは国内業者の平均的な英文添削の料金（合計 3500 万円）を徴収していたものの、外注業者 B 社らにはその 3 倍以上の約 1 億 8000 万円を外注費として支払い、その差額 1 億 4500 万円を負担していた。X は、この差額分も外注費であり損金であると申告したが、Y 税務署長が、この差額分は、A らに対する交際費であるとして、損金算入を否定する更正処分をした。これに対し、X 社は、この更正処分の取消訴訟を起し、「医師 A らから受け取った料金は、A らの論文の添削のための外注費よりも少ないが、この差額分は、医学の発展に寄与するための学術奨励のために負担したものであり、寄附金に当たる。寄附金であれば、損金算入限度額内なので全額が損金となる。」と主張した場合。
- (2) X 社は、電気機器の製造業を営んでいる法人であるが、同法人の販売を営んでいる子会社 A 社に対し 10 億円の貸付金があったが、A 社が業績不振であることから全額債権放棄し、X 社の法人税の申告に当たり、貸倒損失であるとして申告した。しかし、Y 税務署長は、この 10 億円は回収が不能ではなかったとして、全額を寄附金であるとして損金算入を否定する更正処分をした。これに対し、X 社が、この更正処分の取消訴訟を起し、「この貸金は、当時、全額が回収不能であった。仮に、一部が回収可能であったとしても、債権を放棄しないと、A 社の他の債権者から親会社としての責任を追及され、X 社の社会的信用を失墜してしまうおそれがあったのでやむを得ず放棄をしたものであり、寄附金には当たらない。」と主張した場合。

(2) 交際費の要件事実

まず、設問(1)について検討することとする。この設問(1)は、税大ジャーナル 4 号の拙稿でも検討した東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決(判時 1834 号 28 頁)を素材とした問題である。

設問の事案に即して、前記 1 の 3 要件説で、Y 税務署長の抗弁としての要件事実を検討すると、①本件差額分を支出した相手方が、X 社の取引先の病院の医師であった(支出の相手方)、②本件差額分を支出した X の目的が取引先の病院との円滑な進行を図るものであった(支出目的)、③ X 社の提供した本件翻訳が、上記医師の歓心を買う態様のものであった(行為態様) こととなる。

これに対し、X 社は、①については認める

ものの、②の支出目的が学術奨励の目的であると否認し、また、③の行為態様についても医師の歓心を買う態様のものではないと否認しているのである。上記東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決は、②については、医師といっても若手の講師や助手であり取引との結びつきが強いものでないとしてこれを否定し、③については、「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。」として、これも否定した。しかし、物欲を満たすものでもなくても、取引先の医師の歓心を買うものである以上接待等に該当するというべきであり、この判示は不当であり、Y 税務署長は、医師の歓心を買うような態様のものであるか、すなわち、本件翻訳が翻訳

料に比して質が高いことを認識し得たことを立証すべきである。

以上により、設問(1)の答えは、Y税務署長は、本件差額分を支出したX社の目的が取引先の病院との円滑な進行を図るものであったことと、本件翻訳が医師の歓心を買うような態様のものであること、すなわち本件翻訳が翻訳料に比して質が高いことを認識し得たことを立証すべきと考える。

なお、東京高裁平成15年9月9日判決の事案において、X社は、訴訟では、外注費であることに固執せずに、寄付金損金算入限度額が残っていたことから、学術奨励のための寄附金であるとの主張をしているものと思われる。しかし、例えば、納税者が広告宣伝費として申告していたのに税務署長が交際費として更正処分をした場合には、訴訟でも、納税者は広告宣伝費であるとの主張を維持することになると思われるが、この場合、税務署長の立証すべき事項が問題となる。この場合、一般的にいうと、税務署長は、納税者の主張している費用の要件に該当する事実がないことを立証した上、更に交際費の要件に該当する具体的事実の立証責任があると考える。納税者の主張する費用に当たらないことを立証しても、金銭等の資産の流出はあるのであるから、ほかの費用に当たる可能性もあり、税務署長としては、当該金銭等の資産の流出が損金に当たらないというためには、積極的に交際費に当たるとの立証が必要であるからである。

(3) 寄附金の要件事実

次に、設問(2)について検討することとする。設問の事案に即して、前記2(2)で検討した寄附金の要件で、Y税務署長の抗弁としての要件事実を検討すると、①貸金10億円が回収不能ではなかったにもかかわらず、債務免除した(経済的利益等の移転)、②(i)X社は、この債務免除の対価を得ていないこと、(ii)この債務免除がA社の支援のためであること

(評価根拠事実)を立証すべきである。なお、子会社に対する債務免除は、一般には、法人税法37条7項括弧書きの除外費用には当たらず、X社の方から特に除外費用に当たらないことまでの主張・立証までする必要はない。

これに対し、X社は、主位的には、①の回収可能であることを否認している。この点は、第2の2(2)で論じた貸倒損失の立証と同様、X社の方で具体的に回収不能である事実を主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、貸倒損失の不存在が事実上推定されるというべきである。

また、X社は、予備的に、「A社の他の債権者から親会社としての責任を追及され、Xの社会的信用を失墜してしまうおそれがあった」と法人税基本通達9-4-1ないし9-4-2の事実を主張している。これは、否認ではなく、評価障害事実の主張であり、X社に立証責任があると考えられる。

以上により、設問(2)の答えは、X社の主位的主張に対しては、Y税務署長は、益金と対応する通常の損金の存在を立証し、これに対し、X社の方で、A社に対する貸付け10億円についても回収不能であることを推認させる事実を立証したときには、Y税務署長は、10億円について回収不能ではなかったことを立証すべきということになる。また、X社の予備的主張に対しては、Y税務署長は、この債務免除がA社の支援のためであることを立証すべきということになる。

第4 法人税法22条2項の「その他の取引」の要件事実

1 「その他の取引」の要件

(1) 法人税法22条2項の「益金」の意義

次に、法人税法22条2項の「その他の取引」の要件について検討することとする。これは、「オウブンシャ事件」といわれている最高裁平成18年1月24日判決(判時1923号

20 頁)で争われた問題である。この事件では、「取引」の意義や関係者間での経済的利益の移転の合意が認定されるかが問題となったが、この事件で、1 審の東京地裁平成 13 年 11 月 9 日判決(判時 1784 号 45 頁)と控訴審の東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決(判時 1913 号 51 頁)や上記最高裁判決の結論を分けたのは、関係者間での経済的利益の移転の合意が認定されるか否かであった。このような合意の認定がどのような根拠で可能となるのが問題となる。筆者は、控訴審判決や最高裁判決の認定は、黙示の合意を認定したものであり、租税法固有の事実認定ではなく、民事法上の事実認定を応用したにすぎないと考えている。実は、要件事実論の分野で、このような黙示の合意を認定するに当たり評価が入ることから、この場合の要件事実が何かについて議論がある。オウブンシャ事件については、様々なアプローチが可能であるが、専攻科研修では、要件事実論の観点でこの事件を取り上げている。そこで、本稿でもこの事件について、要件事実論の観点で検討することとする。

そもそも法人税法 22 条 2 項の「益金」とは、別段の定めのあるものを除き、資本等取引以外の一切の取引に係る収益の額であり、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受け、⑦その他の取引である(法人税法 22 条 2 項)。

これらのうち①の資産の販売とは、棚卸資産の販売のことである。棚卸資産の販売も②の有償による資産の譲渡に含まれる。しかし、それを特に「資産の販売」と規定しているのは、土地建物等の固定資産の場合のキャピタル・ゲインと商品の販売収入とを区別するためである。また、⑦の「その他の取引」には、例えば、債務免除益、税法がその計上を認める場合の評価益、引当金の取崩益があるとさ

れている。

(2) 「取引」の意義

上記⑦の「その他の取引」の場合、「取引」の意義が問題となる。この点、1 審判決は、この「取引」を「取引的行為」ととらえ、取引的行為がないとしたのに対し、控訴審判決は、「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」であるとしている。法人税法 22 条 2 項の立法担当者は、同項の「取引」を広く簿記上の取引を指すと考えていたと思われるが³⁹、法人税法 22 条 2 項の「取引」は、包括的所得概念を前提にして、所得を増加させるようなすべての「取引」を意味していることから、租税法上の固有概念と考えるべきであり、控訴審判決のとらえ方が相当と考える。

(3) 「資産」の意義

差戻審の東京高裁平成 19 年 1 月 30 日判決(判時 1974 号 138 頁)は、「A社の株式に表章された資産価値は、X社において支配し、処分することができたところ、…この資産価値の移転は、X社が意図し、B社が了解したところが実現したものであることができるから、法 22 条 2 項の取引、すなわち『無償による資産の譲渡』に当たるということができる。」として、本件を無償による資産の譲渡であるとした。すなわち、X社が保有しているA社の株式に表章された資産価値自体を「資産」に当たるとしたものであるが、この判示部分は、そもそも前記最高裁判決がA社の保有していた甲社等の株式の評価方法について審理し直すようにとの理由で差戻したのに対し、この差戻理由ではない部分であり、いわゆる傍論にすぎない。その点を措くとしても、この差戻審判決は、株式自体からその株式に表章された経済価値を分離して、「資産」としてとらえることができるとするものである。

しかし、これは、株式のキャピタル・ゲインという所得の帰属を株式自体から分離して

移転することが可能ということの意味しており、アメリカのホースト事件⁴⁰で争われた問題と同様の問題が生じ、稼得者課税の原則の1つである「資産による所得は、資産の保有者に帰属する。」との原則に反することとなる。したがって、「資産」の概念を差戻審判決のように拡張するのは問題であろう。

以上を前提に、「その他の取引」の要件事実を具体的に検討することとする。これは、非常に難しい問題であるので、専攻科研修では、特に問題として出題したのではなく、あくまでも黙示の合意について、オウブンシャ事件の実際の事案で説明をしたにとどめたが、問題の形にすると下記のとおりとなる。

2 具体例

(1) 問題

問題3

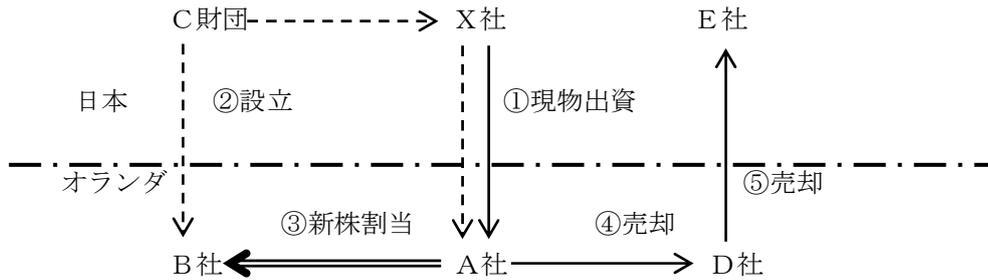
次の場合、Y税務署長は、何を立証すべきか。

X社は、平成3年9月4日、旧法人税法51条の圧縮記帳制度を利用して、多額の含み益を有する甲社等の株式を現物出資して、オランダに100%出資の海外子会社A社を資本金1500万円で設立した。その後、X社は、A社の保有する甲社の株式を売却して利益を得ようとしたが、このままA社をして甲社株を売却させると、X社に我が国からタックス・ヘイブン税制の適用をされて課税をされるおそれがあった。そこで、X社は、A社の株式総数は200株であったにもかかわらず、平成7年2月13日、A社の株主総会において、X社の関連会社であるオランダ所在のB社（X社の筆頭株主であるC財団の100%出資の子会社）に1株約6万円（時価約850万円）で株式3000株を有利発行した。B社は、平成7年2月15日、A社から割り当てられた新株を引き受けて払込みをし、その結果、X社のA社に対する持株割合が200/200から200/3200に減少し、X社の保有するA社株200株の時価が合計約272億円から合計約17億円に下がり、B社保有のA株式3000株に約255億円が移転した。

これに対し、Y国税局長は、X社の平成7年9月期の法人税の申告に当たり、X社が保有していたA社の株式の含み益をB社に移転させたと認定し、X社に対し、約250億円の益金の申告が漏れているとして法人税の更正処分をした。

(2) 「その他の取引」の要件事実

オウブンシャ事件の実際の事案は、次図のとおりであり、本問は、この実際の事案を単純化したものである。X社が現物出資をした甲社等の株式は、その後、次図のとおり、A社から、オランダ法人であるD社（X社の関連法人）に譲渡され、さらに、D社から内国法人であるE社（X社の100%子会社）に譲渡されたが、その後、E社株式をX社グループ外の法人に売却する方法により、グループ外の法人へ譲渡された。



- > 資本出資関係
- > 甲社等の株式
- =====> A社の含み益

- ①H3.9.4 甲社等の株式を現物出資して、A社を設立
- ②H7.2.13 B社設立
- ③H7.2.13 A社がB社に新株割当て
H7.2.15 B社が引受・払込
- ④H8.7.30 A社が甲社等の株式をD社に売却（オランダの資本参加所得免税により、法人所得は免税）
- ⑤H8.9.5 D社がE社に甲社等の株式を売却

本問では、X社の保有していたA社の株式の経済的価値が無償でB社に移転しているのではないかが問題となり、そこで、このような経済的価値の移転が法人税法 22 条 2 項の「その他の取引」に当たるか否かが問題となる。そこで、まず、法人税法 22 条 2 項の「その他の取引」の要件を検討すると、本問では無償による「その他の取引」の場合であるから、①経済的利益が移転すること、②当該経済的利益の移転が取引に基づくこと、③無償であることとなる。本件の事案に即して、Y 国税局長の抗弁としての要件事実を検討すると、①A社からB社に新株 3000 株が発行されて、B社がこれを引き受けたことにより、X社の保有しているA社の株式 200 株の経済的価値がB社に移転した、②この経済的価値の移転が、X社とB社とで合意したことによっていた、③X社は、B社に対し、無償で移転したこととなる。

これに対し、X社は、①と③については認めるものの、②について否認しているのである。そこで、②の合意があったか否かが問題となる。合意といっても、X社とB社との間にこのような合意を締結した旨の契約書や明示的な合意の存在を窺わせるものは何もなく、X社とB社の関係者もこのような合意の存在を否定している。そうすると、民事法的に考えると、X社とB社との間に黙示的にこのような合意があったか否かが問題となる。

(3) 黙示の意思表示の要件事実

そもそも黙示の意思表示とは、身体的動作などのように、意思表示の表示行為のうち表示価値（表示行為における表示しようとしている効果意思の表見的明確性）の小さいものである。黙示の意思表示の場合、いくつかの具体的事実で意思表示があったと認定するものであり、評価が入っていることから、これらの具体的事実を主要事実とみる見解（主要

事実説)、間接事実にすぎないとみる見解(間接事実説)とに分かれている。当事者の一方が黙示の意思表示の主張をしたときに、相手方は、どのような事実で黙示に意思表示と主張するのか明確でなく、攻撃防御の対象が定まらないこととなるから、主要事実説が相当であり、司法研修所も、主要事実説を採っている⁴¹。もっとも、黙示の意思表示の場合に、黙示の意思表示の成立を基礎づける事実と両立し、かつ、この成立を妨げる事実を観念できるかは争いがあり⁴²、第3の2(2)ウで論じた規範的要件と同列に論じることはできない。

ここで問題は、意思表示の擬制としての黙示の意思表示である。すなわち、黙示の意思表示とされる場合には、単に表示価値の小さい表示行為による意思表示であるというよりも、むしろ意思表示といえる行為がない場合であっても、意思表示がされて当然であるという事実関係が存在するときに、法的構成を与える技術として用いられることがある。例えば、最高裁平成10年2月26日判決(民集52巻1号255頁)は、「内縁の夫婦がその共有する不動産を居住又は共同事業のために共同で使用してきたときは、特段の事情のない限り、両者の間において、その一方が死亡した後は他方が右不動産を単独で使用する旨の合意が成立していたものと推認するのが相当である。」としているが、これはそのような意思表示の擬制としての黙示の意思表示を認めたものと考えられる。このような意思表示の擬制としての黙示の意思表示とは、いわば「阿吽の呼吸」や「以心伝心」といった形での意思表示の一致であり、このような意味での黙示の意思表示の合致が認められるかは議論があり、消極に解する見解⁴³と積極に解する見解⁴⁴とに分かれている。

オウブンシャ事件の控訴審判決は、「本件において、X社、A社、B社及びC財団につき、甲及び乙が代表取締役、理事長、取締役等に就任し、同財団がX社の株式の約50%、Xが

A社の株式の100%をそれぞれ保有し、同財団の100%出資により、本件増資決議の日(平成7年2月13日)、B社が設立され、A社は、持株会社としての活動、融資、投資等を目的とし、設立(平成3年)後本件増資時(同7年)まで、事業所を有せず、従業員のいないいわゆるペーパーカンパニーで、X社は、A社の全株式200株を保有していたが、本件増資により、持株割合により示せば、被控訴人のそれが16/16から1/16(200/3200)に減少し、B社のそれが15/16(3000/3200)となった」とした上、「上記認定事実の下においては、A社における上記持株割合の変化は、上記各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、X社は、B社との合意に基づき、同社からなんらの対価を得ることもなく、A社の資産につき、株主として保有する持分16分の15及び株主としての支配権を失い、B社がこれらを取得したと認定評価することができる。」として、X社とB社との合意を認定している。

オウブンシャ事件の最高裁判決も、「X社が、A社の唯一の株主の立場において、同社に発行済株式総数の15倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは、X社のA社に対する持株割合を100%から6.25%に減少させ、B社の持株割合を93.75%とすることによって、A社株式200株に表章されていた同社の資産価値の相当部分を対価を得ることなくB社に移転させることを意図したものである」とした上、「また、前記事実関係等によれば、上記の新株発行は、X社、A社、B社及び財団法人Cの各役員が意思を相通じて行ったというのであるから、B社においても、上記の事情を十分に了解した上で、上記の資産価値の移転を受けたものである」とした上、「X社、A社、B社及び財団法人Cの各役員が共通で、それぞれ意思を相通じて行った事実をX社のB社との間での合意認定の根拠としている。このようなことか

らみて、控訴審判決も最高裁判決も、X社のB社との間での合意認定について、①X社、A社、B社及び財団法人Cの各役員が共通であった事実、②それぞれの会社や法人が意思を相通じて行った事実を根拠としており、意思表示の擬制としての黙示の意思表示の認定をしたものと考えられる。

このような合意認定の前提として、前記1(2)の法人税法22条2項の「取引」がそもそもこのような経済的利益の移転についての合意を含み得るかが問題となり、あくまでも「取引」の要件をどのように考えるかが重要である。

以上によれば、本問の事案では、このような黙示の合意の認定が可能であると考えが、このような黙示の合意の認定は簡単ではなく、黙示の合意の成立を認める根拠となる具体的事実（主要事実）の抽出が肝心であろう。

第5 給与所得の要件事実

1 給与所得の要件

(1) 問題の所在

給与所得については、最高裁平成17年1月25日判決（民集59巻1号64頁）が子会社の取締役に対して親会社から支給されたストック・オプションを給与所得に当たるとしたことから、給与所得の要件が問題となっている。この問題は、専攻科研修で取り上げたものではないが、要件事実論の観点でみたときにおもしろい問題であるので、検討することとする。

給与所得は、所得税法28条1項で、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」と規定されている。これは、帰納的定義とでもいうべき規定であり、典型的なものを例示列挙して、そこから給与所得がどのようなものであるかを推測させようとするものである。また、その外延は、「これらの性質を有する給与に係る所得」と規定され、いわば「開かれた要件」と

なっている。所得税法がこのような定義の仕方をしているのは、要件という形で定義すると、どうしても漏れが生じることが懸念されるし、また、社会の変化に伴い給与と考えられるものも広がったり狭まったりする可能性もあることから、「開かれた要件」として規定して、立法者が解釈の幅を与えているものと考えられる。給与所得について、このような帰納的定義や開かれた要件が憲法84条の租税法律主義に反しないかが問題となるが、一般人が上記例示列挙から典型的な場合を読み取れるのであるから反しないと考えられる。

しかし、要件事実を論じるためには、まず要件を抽出する必要がある、上記のような帰納的定義や開かれた要件であることの特質を考慮しながら、所得税法28条1項からその要件を読み取るほかない。

給与所得の要件を検討する上では、3つの最高裁判例が重要である。すなわち、①最高裁昭和37年8月10日判決（民集16巻8号1749頁）、②最高裁昭和56年4月24日判決（民集35巻3号672頁）、③上記最高裁平成17年1月25日判決である。以下、これらの判例を検討することとする。

(2) 最高裁昭和37年8月10日判決

まず、最高裁昭和37年8月10日判決は、通勤手当が給与であるかどうか争われた事案であるが、「所得税法9条5号は『俸給、給料、賃金……並びにこれらの性質を有する給与』をすべて給与所得の収入としており、同法10条1項は「第9条……第5号……に規定する収入金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額以下同じ。）により」計算すべき旨を規定しており、勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて右9条5号にいう給与所得を構成する収入と解すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもって給与でないとして解すべき根拠はない。」として、通勤手当を給与所得に当たると

した。すなわち、この最高裁判決は、「勤労者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付」はすべて給付所得の対象となつたものである。これは、通勤手当が、労務提供をするに当たつての費用弁償としての性質をも有し、労務提供に対する純粋な対価ともいい難い面もあることから、問題となつたものであり、対価性についての判例である。

したがって、この最高裁判決の「勤労者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付」の判示は、給与所得の要件についての一般的判示ではなく、対価性について、費用弁償的な性質を有し純粋な対価といえない場合であっても、対価に準じると考えられるものを含む趣旨の判示とみるべきであり、給与所得の要件を検討する上で過大に評価すべきではないと考える。

(3) 最高裁昭和56年4月24日判決

最高裁昭和56年4月24日判決は、弁護士が顧問先から受け取った顧問料が事業所得か給与所得かが争われた事案であるが、「事業所得とは、自己の危険と計算において独立的に営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。」とした上、「なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されているものであるかどうかを重視されなければならない。」として、問題となつた事案においては、

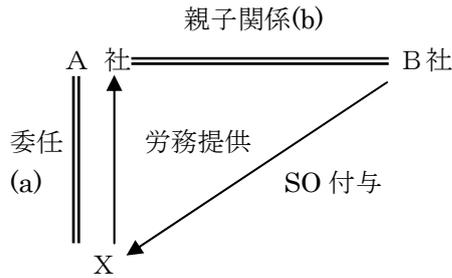
場所的・時間的拘束が少ないとして、事業所得であるとした。

この判決の上記判示は、一見すると、給与所得の要件を「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価」と判示し、給与所得の要件についての判例のようにも思える。しかし、この最高裁判決は、民集登載に当たり、上記判示部分が「判示事項」や「判決要旨」として取り上げられていないことからもうかがいられるように⁴⁵、事業所得と給与所得の区分についての判例としての重みをもつものではなく、単なる事例判断にすぎないと考えるべきである。

理論的に考えても、「使用者の指揮命令」に服することは、労働法において「労働者性」を判断するときには重要であるが、所得税法における所得分類においては、事業所得と給与所得の違いは、その労務を提供している事業の損益に関係なく、決まった分だけ報酬をもらうことができるかが重要であり、「使用者の指揮命令」に服することは、このような労務提供の非独立性の間接事実とみるべきであろう。

(4) 最高裁平成17年1月25日判決

最高裁平成17年1月25日判決は、次図のとおり、子会社A社の代表取締役Xが、外国の親会社B社からストック・オプションの付与を受けこれを行使して所得を得たときに給与所得であるのか一時所得であるのかが争われた事案である。



この最高裁判決は、「B社は、Xに対し、本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるということが出来るから、本件権利行使益は、B社からXに与えられた給付に当たるものというべきである。」とした上、「本件権利行使益は、Xが代表取締役であったA社からではなく、B社から与えられたものである。しかしながら、前記事実関係によれば、B社は、A社の発行済み株式の100%を有している親会社であるというのであるから、B社は、A社の役員の人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることが出来るのであって、Xは、B社の統括の下にA社の代表取締役としての職務を遂行していたものということができる。そして、前記事実関係によれば、本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づきXとの間で本件付与契約を締結してXに対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき

提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといふべきである。」として、給与所得に当たるとした。

この最高裁判決の事案では、ストック・オプションの権利行使益の所得分類も問題となるが、本稿では、労務提供の相手方と給付者との乖離に焦点を当てて検討することとする。この事案では、上図のとおり、Xの労務提供の相手方は、A社であるのに対し、B社から支給を受けたもので、労務提供の相手方と給付者との乖離がある。この最高裁判決は、上記のとおり、給与所得を「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価」としているが、給与所得の要件として、一般的に経済的利益の供与者であるB社と労務提供者であるXとの間に契約関係が不要とするのではなく、XとB社との間の委任契約(a)とA社とB社との親子関係(b)を併せてみると(a+b)、XとB社との間に契約関係に準じる法的な関係があるといふことができることから、B社の供与した経済的利益がXのA社に対する労務提供の対価となるとしたと考えられる⁴⁶。

なお、給与所得は、あくまでも労務提供の相手方との間に直接の契約関係がある場合に限るとし、上記最高裁の事案の場合には、雑所得であるとする見解⁴⁷もある。これは、所得税法28条1項で例示列挙されているものは、直接の契約関係がある場合に限っており、「これらの性質を有する給与」も広く解釈す

べきではないとの立場に立つもので傾聴に値する見解であるが、筆者としては、後記(5)のとおり、給与所得の要件に労務提供に当たっての契約関係を要するのは、一時的な所得を含めない趣旨であり、契約関係に準じる法的な関係があれば足りると考えられることから、上記最高裁判決に賛成する。

(5) 小括

以上最高裁判例を検討したが、給与所得の一般的要件が判例で確立されているとまでは考えられない。しかし、これらの判例を参考にあえていうと、前記最高裁平成17年1月25日判決の定義が最も一般的なものであり、これに、前記最高裁昭和37年8月10日判決の趣旨を加味すると、給与所得の要件は、①雇用契約又はこれに類する原因に基づいて労務を提供すること(原因)、②当該労務が非独立的(自己の危険と計算によらないこと)であること(態様)、③当該給付が当該労務提供に対する対価又はこれに準じるものであること(対価性)の3つであり⁴⁸、最高裁昭和56年4月24日判決の判示しているところの「雇主の指揮に服していること」や「場所的・時間的拘束を受けていること」は、②の非独立的であることの間接事実であると考え。ここで、①の「雇用契約又はこれに類する原因に基づいて労務を提供すること」の要件がなぜ給与所得の要件として必要であるかが問題となる。もし、①の要件なしに労務を提供し、その対価としてある給付を受け取ったとすると、これは、継続的な性質を有する所得ではなく、一時的な所得であることから⁴⁹、反復的・継続的な性質を有する給与所得の範疇に含めるべきでないからである⁵⁰。

ここで、国際課税の分野でも、給与所得の範囲が問題となることから、視点を広げて、国際課税の分野での給与所得の要件についても検討してみることにする。所得税法161条8号イは、「俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与」と「その他人

的役務提供に対する報酬」について規定しているが、前者の給与所得については、同法28条1項と同一の定義をしていることから、その範囲は同一と考えられる。

また、我が国が租税条約を締結するに当たり参考とされているOECDのモデル条約は、その15条1項において、給与所得について、「一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金、その他これらに類する報酬(salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment)」と規定している。OECDモデル条約も給与所得について、典型的場合を例示した上「その他これらに類する報酬」も含むとする帰納的定義を採用している。IFAの2008年総会でも、OECDとIFAとの合同セミナー(SeminarE)において、経済的雇主(economic employer)の概念を採用するかが問題となった。これは、我が国における給与所得についての上記要件で考えると、①の雇用契約又はこれに類する原因に基づいて労務を提供することという要件のうちの「これに類する原因」に当たるかの問題と考えられる。経済的雇主というのは、国際的なhiring-outという租税条約の濫用事案に対処するための考え方で、直接の雇用契約がなくても、労務への指揮等の状況から、「雇主」であるとして、給与所得の源泉所得課税ができるとするものである。しかし、上記セミナーでも様々な議論があったが⁵¹、ここまで上記①の要件を拡張するのは、我が国の所得税法や租税条約の解釈としては無理であろう。

2 具体例

(1) 問題

以上を前提に、給与所得の要件事実について具体例で論じることとする。最近、給与所得について問題となっている裁判例で筆者が関心があるのは、京都地裁平成20年10月21日判決(公刊物未登載)の弁護士が無料法

律相談をした際の日当が給与所得であるのか これを問題の形にすると、
 事業所得であるのかが争われた事案である。 下記のとおりとなる。

問題 4

次の場合、Y税務署長は、何を立証すべきか。

Xは、事務所を構えて法律事務所を営む弁護士であるが、平成19年に、依頼者からの通常の報酬のほかに、Xの所属する甲弁護士会が乙市から委託を受けた無料法律相談に10回従事し、日当1万5000円×10回の合計15万円を受け取った。

この無料法律相談業務は、甲弁護士会が、「甲弁護士会法律相談センター規程」を定め、同会に法律相談センターを設置し、乙市の委託を受けて行うものであり、甲弁護士会が、同市から一括して受け取った委託料から同相談を行った弁護士に日当を支払うというものである。甲弁護士会は、所属の弁護士の公益的活動の1つとして、この無料法律相談を位置付けており、無料法律相談を希望する弁護士は、あらかじめ同会に申し出て、同センターに備え付けられた無料法律相談担当者名簿に登録してもらい、同センターの指定の日に相談場所として指定された乙市の区役所に出向いて法律相談を行うこととされていた。なお、無料法律相談は、午前10時から昼休みを挟んで午後5時までとされ、日当は、相談者の人数には関係なく1万5000円とされていた。

Xは、上記日当15万円を給与所得であると申告したが、これに対し、Y税務署長は、事業所得であるとして更正処分をした。

(2) 事業所得と給与所得との関係

本問では、事業所得であるのか給与所得であるのかが問題となっている。このような所得分類の問題は、税法ではしばしば生ずる問題である。所得税法においては、10種類の所得分類があり、そのうち9種類は、重なり合わない関係に立ち、これら9種類のいずれにも該当しないときには、雑所得になる。納税者が収入について争っていけば、税務署長は、抗弁として、収入があったことから立証しなければならぬが、収入について争いがなく自白が成立している場合には、税務署長がその主張する所得分類の要件に該当することを立証しなければならない。本問のように税務署長は、事業所得であることを主張しているのに対し、納税者が、給与所得であると主張しているとき、税務署長は、給与所得でないことまで、抗弁として主張・立証しなければならないかが問題となる。理論的にいうと、

事業所得と給与所得とは重なり合わない関係に立ち、税務署長としては事業所得の要件に該当する事実を主張し、これを立証すれば、自動的に給与所得には当たらないこととなる。納税者の主張は、要件事実論の観点でみると、「事業所得でなく、給与所得である。」との理由付き否認であり、税務署長は、給与所得の要件に該当しないことまで主張立証する必要はないこととなる。

そもそも事業所得であるためには、前記1(3)の最高裁昭和56年4月24日判決が「事業所得とは、自己の危険と計算において独立的に営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」と判示するとおり、①営利的であること、②有償であること、③反復継続的であることが必要であり、さらには、雑所得との区分をするため、④社会通念上事業としての規模を有する

ことが必要である。事業所得の要件は、一般的には上記のとおりであるが、事業所得のうちの人的役務又は労務を提供するという形態の事業の場合、給与所得や雑所得との区分を考慮して、その要件を考えると、①委任契約又はこれに類する原因に基づいて人的役務を提供すること、②当該役務提供が独立的であること、③当該給付が役務提供に対する対価であること、④役務提供の規模が事業としての規模に達していることと考えられる。なお、事業所得の一般的要件のうちの営利的であることと有償であることは、上記③の「当該給付が役務提供に対する対価であること」で満たされ、反復継続的であることは、上記①の「委任契約又はこれに類する原因に基づいて人的役務を提供すること」で満たされる。

上記事業所得のうちの人的役務又は労務を提供するという形態の事業の場合の要件と前記1(5)の給与所得の要件と比較すると、①の人的役務提供の原因で何を典型的な契約とするかの違いはあるものの、それを除けば、②の労務提供又は人的役務提供が独立的であるか非独立的であるかの違いだけである。そうすると、給与所得の②の要件と事業所得の②の要件は、AとnotAというように排斥し合う関係に立つことから、そのような意味で給与所得に当たらないことは、理由付き否認の理由の部分であり、本来は、税務署長には給与所得に当たらないことの立証責任はないが、給与所得に当たらないことが事業所得に当たるとを意味しているのです、そのような意味で給与所得に当たらないことが問題になると考える。

(3) 京都地裁平成20年10月21日判決

ところで、前記京都地裁平成20年10月21日判決は、「本件日当は、京都弁護士会の会員である原告が、同会の会員らの総意により、弁護士の使命を達成するための公益的活動の一環である無料法律相談活動を行うための規律として自治的に定められた本件規程の

規定に従い、無料法律相談に従事した対価として、京都弁護士会から原告に対して支給されたものであると認められるから、その給付の原因である京都弁護士会と原告との間の法律関係は、雇用契約又はこれに類する支配従属関係ではないことが明らかである。」として、給与所得ではないとしている。

しかし、事業所得であるのか給与所得であるのかは、②の人的役務提供又は労務提供が独立的であるか否かによって決すべきであり⁵²、①の人的役務提供又は労務提供の原因では、事業所得と給与所得とで区分することはできず、この京都地裁判決では理由としては不十分であると考えられる。この京都地裁判決は、無料法律相談の法律関係が「雇用契約又はこれに類する支配従属関係ではない」としているが、給与所得の要件のうちの①の「雇用契約又はこれに類する原因に基づいて労務を提供すること」について、支配従属関係を要するとしていると思われるが、支配従属関係は、②の「当該労務提供が独立的であること」の間接事実にすぎず、①の要件と②の要件が不明確になっているといわざるを得ない。筆者は、この事件の事実関係の詳細は承知しないので結論の当否についての言及は避けるが、無料法律相談の法律関係を更に解明した上、原告である弁護士の従事した相談が、独立的であるか否かについて判断をすべきと考える⁵³。

(4) 本問における要件事実

本問で、Y税務署長は、Xが無料法律相談に従事して受け取った15万円について事業所得であると主張しているのであるから、抗弁として、①Xに15万円の収入があった、②この15万円は、無料法律相談に従事した対価であった(対価性)、③この無料法律相談は、甲弁護士会と乙市との委託契約に基づくもので、Xは甲弁護士会に所属し、同弁護士会の規程に基づいて行った(原因)、④この無料法律相談については、Xの計算と危険にお

いて独立して営まれた（独立性）、⑤この無料法律相談は、Xのほかの弁護士業務と不可分であり、事業としての規模に達していた（規模）ということになる。

これに対し、Xは、①、②、③及び⑤は認めるものの、④は否認し、甲弁護士会の委託を受けて従事したもので、Xの計算と危険において営んだものではなく、給与所得である旨主張するのである。そこで、本間での争点は、この無料法律相談が独立的であるか否かということになるが、その点は、前記(3)のとおり、無料法律相談の法律関係を更に解明する必要があると考える。

結び

以上、課税訴訟における要件事実論について論じたが、筆者としては、課税訴訟において要件事実を論じる意義は、第1に、要件を抽出するに当たり、要件と効果を規定する法規の構造を解明することとなり、当該法規の趣旨に照らして、それぞれの要件の解釈を行うことに役に立つこと（解釈論での効用）、第2に、当事者の言い分から、法的に意味のある主張を抽出し、争点は何であるかを要件レベルで的確に把握することに役立つこと（争点整理での効用）、第3に、争点ごとに、その争点に対する証明責任の所在を明らかにし、また、その争点に対しどのような必要十分な最小限の事実は何かということを確認することにより、何についての立証が最小限必要であるかを検討することができること（立証での効用）にあると考えている。言い換えると、筆者としては、要件事実論は、訴訟における争点整理のための単なる技術的なツールではなく、より内容が豊かな解釈論のツールと考えている。

このような観点で、筆者は、税大ジャーナル4号の論文を書いた後、①固定資産税における価格の立証についての最近の最高裁判例をヒントに相続税における価額の立証責任を論じた論文⁵⁴、②移転価格税制において独立

企業間価格をその他の方法で算定した場合の立証責任を論じた論文⁵⁵を発表した。本稿で論じたほか、過少申告加算税の「正当な理由」の立証責任⁵⁶など課税訴訟において論ずべき問題は、多々あり、殊に、筆者としては、移転価格税制における独立企業間価格の立証責任は、解明すべき重要な問題と考えている。ただ、移転価格税制における独立企業間価格については、要件に特殊な面もあり、同税制の全体構造を明らかにした上でないと解明できないことから、この問題については、別稿で論じることとしたい。

いずれにしろ、筆者としては、専攻科の研修生のみならず、国税の職員の方達に広く、本稿で論じた様な問題意識をもっていただければ、何よりの幸いである。

¹ 拙稿「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル4号1頁

² 清水一夫「租税回避否認訴訟の実証的研究」税大論叢55号377頁、同「課税減免規定の立法趣旨による『限定解釈』論の研究」税大論叢59号245頁

³ 弁論主義の具体的内容は、拙稿・前掲税大ジャーナル4号4頁を参照されたい。

⁴ 司法研修所編『問題研究要件事実改訂版』11ないし13頁

⁵ 山木戸克己「自由心証と挙証責任」民事訴訟法論集49頁

⁶ 司法研修所編・前掲問題研究改訂版6頁、伊藤滋夫『要件事実の基礎』61頁

⁷ 拙稿・税大ジャーナル4号7頁

⁸ 課税訴訟における主要事実について、税法における事実は、個々の取引事実だけでなく、各勘定科目金額、収入金額・必要経費額、所得金額及び税額というように段階的な層状構造をなしているとして、このような法規適用の結果の数値的評価についての法的判断を含む個別的取引事実を主要事実とすべきとする見解（岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」租税行政と権利保護301頁）もある。注目すべき見解ではあるが、主要事実や要件事実においては、可能な限り事実と評価を峻別すべきであり、数値的評価については、実務上は、主要事実そのものとは考えられていない。

⁹ 拙稿・税大ジャーナル4号9頁、泉徳治ほか『租税訴訟の審理について改訂新版』171頁

- 10 拙稿・前掲税大ジャーナル4号9頁
- 11 裁判例は、譲渡所得における譲渡費用の存否及び額について、課税庁に立証責任があるとしている（東京地判平4・3・10 訟月39巻1号192頁等）。
- 12 司法研修所編・前掲問題研究改訂版9頁
- 13 司法研修所編・前掲問題研究改訂版14頁
- 14 このように要件事実を特定のための日時を「時的因子」という（村田涉ほか編『要件事実論30講第2版』15頁）。これに対し、日時が、単に特定のためにとどまらず、法律要件そのものである場合がある。例えば、民法の時効の中断事由の一つとして「承認」があるが（同法147条3号）、この承認は時効期間の満了前でなければ中断効がないことから、時効期間満了前になされたことが要件となる。このように日時が法律要件としての意味をもつ場合を「時的要素」という（村田・前掲30講第2版22頁）。
- 15 仙台地判平6・8・29 訟月41巻12号3093頁
- 16 金子宏『租税法第13版』779頁
- 17 倉田卓次編『要件事実の証明責任（債権総論）』2頁
- 18 司法研修所『要件事実第1巻増補版』10、11頁
- 19 東京地判平元・9・25 判時1328号22頁
- 20 金子・前掲租税法第13版779頁
- 21 東京地判昭52・7・27 訟月23巻9号1644頁
- 22 拙稿・前掲税大ジャーナル4号15頁以下
- 23 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）
- 24 措置法通達61の4(1)-2は、寄附金と交際費の区分について、「金銭でした贈与は原則として寄附金とする」と規定しているが、これは、支出態様に着目した事実認定の指針を示した通達と思われる。
- 25 拙稿・前掲税大ジャーナル4号18頁
- 26 金子・前掲租税法第13版299頁
- 27 中川一郎「親会社の子会社に対する無利息融資」シュトイエル70号33頁
- 28 松沢智・租税実体法補正第2版314頁
- 29 武田昌輔ほか『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』14頁
- 30 横浜地判平4・9・30 訟月39巻6号1146頁参照
- 31 東京地判平3・11・7 行集42巻11・12号1751頁、東京高判平7・5・30 税資209号940頁、東京高判平18・1・24LEXDB 文献番号：28111864
- 32 大淵博義『役員給与・交際費・寄附金の税務改訂増補版』575頁
- 33 資産の低額譲渡や低額による役務提供の場合には、法人税法37条8項に基づき、時価との差額部分が「実質的贈与」あるいは「無償供与」となるが、この差額は資産や役務と対価性がなく、この場合も狭い意味での対価性がない場合に当たる。
- 34 拙稿・前掲税大ジャーナル4号11頁
- 35 司法研修所編・前掲問題研究改訂版118頁、157頁以下
- 36 村田・前掲30講第2版82頁、吉川慎一「要件事実序説」司法研修所論集110号162頁
- 37 成松洋一「十二 寄附金」税経通信35巻11号186頁
- 38 前掲東京高判平18・1・24は、「正当な事業目的がなく、多額の損失を負担し、その負担を後日に損金処理することによって税務上控除を受けようとする意図し、本件損失負担金を支出したものである。」として、法人基本通達9-4-1に当たらず、寄附金であって損金とならないとしている。
- 39 昭和40年改正税法のすべて102頁
- 40 Helvering v.Horst,311 U.S.113(1940)、この事件の詳細については、金子宏「租税法における所得概念の構成」所得課税の基礎理論上巻69頁以下を参照されたい。
- 41 司法研修所・前掲要件事実第1巻増補版41頁
- 42 村田・前掲30講第2版91頁
- 43 司法研修所・前掲要件事実第1巻増補版42頁
- 44 伊藤・前掲要件事実の基礎132頁、吉川・前掲司法研修所論集110号170頁
- 45 民集登載の際の判示事項や判決要旨は、最高裁判所に置かれている判例委員会（7人以下の裁判官が委員となり、調査官及び事務総局職員が幹事である、）で決定されている（判例委員会規程1、2条）。何かが判例であるかを公的に決定するものではないが、この判例委員会の決定は、重要な手掛かりとなる。
- 46 本最高裁判決の担当調査官は、「給与所得該当性は、当該経済的利益の給付が実質的にみて労務提供の対価といえるかどうかという観点から判断すべきである」とするが（増田稔『最高裁調査官解説民事篇平成17年度(上)』53頁）、ここで「実質的」というのは、前後の文脈からみて、経済的実質との意味ではなく、本文で書いたとおり、法的にみて、直接の契約関係があるのに準じる場合の意味と思われる。
- 47 金子・前掲租税法第13版191頁
- 48 給与所得の定義について、「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人定役務提供）の対価としての性質をもった所得」としながらも、その外延を一層正確に定義すると、「一定の勤務関係に基づき、その勤務に対して受け取る報酬」とする見解がある（注解所得税法研究会編『注解所得税法4訂版』452頁）。注目すべき見解であるが、この

見解は、本文掲記の最高裁昭和37年8月10日判決を重視するものと思われるが、筆者としては、この判決を対価性についての拡張と位置付けている。

49 なお、このような労務提供による所得は、一時的ではあるが、偶発的なものではなく、労務提供という積極的な行為によるものであり、所得税法34条1項でも一時所得から除外されており、雑所得に分類される。

50 佐藤英明教授は、給与所得の基礎となる法律関係の意義について検討した上、就職内定者のみに支給する奨学資金や他社から引き抜くときの支度金について、課税実務上は、雑所得として取り扱われているが、将来の労務提供を約した契約関係であっても給与所得の基礎となる法律関係といえるとして、給与所得に該当するとする（同『給与』をめぐる課税問題』総合税制研究12号222頁）。上記の例の場合には、一時的な所得とも考えられ、ここまで拡張できるかは微妙である。

51 J.F Avery Jones, "Short-Term Employment Assignments under Article 15(2) of the OECD Model", Bulletin for International Taxation January 2009 at 6

52 佐藤英明教授は、「給与所得の意義はその支払者と受領者との間に成立する何らかの法律関係を決め手とするのではなく、労務の提供とそれに対する金銭の支払の具体的態様によって給与所得か否かが決定されるということになる。」とするが（同・前掲総合税制研究12号217頁）、この点については筆者も賛成である。

53 この京都地裁判決で、原告は、所得税基本通達28-9の2が、医師が地方公共団体等の開設する救急センター等において行う休日・夜間診療について、当該救急センター等から支給を受ける委嘱料等を給与所得としていることと矛盾する旨主張するが、この場合には、当該医師と当該救急センター等との間に直接委任契約が成立し、この契約に基づいて支給を受けていると考えられるのに対し、無料法律相談の場合には、同相談を委託した地方公共団体と弁護士との間で直接の委任契約の成立は認められず、この京都地裁判決の判示すとおり、法律関係が異なっており、原告の主張はその前提を欠くといわざるを得ない。

54 拙稿「税法における『価格』の証明責任」山田二郎先生喜寿記念論文集305頁

55 拙稿「移転価格税制における独立企業間価格の証明責任」ビジネスロー・ジャーナル6号69頁

56 最判平11・6・10判時1686号50頁参照