

租税回避行為否認訴訟の実証的研究

— 裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る —

清 水 一 夫

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

近年、経済取引の国際化の著しい進展に伴い、海外における手法等を参考とした租税回避事例など複雑困難な事案が増加しているが、特に訴訟が見込まれるものにあつては、事実関係の整理を行いながら、訴訟に耐えうる事実認定、その裏付けとなる証拠の収集・保全、適切な法令適用が行われる必要がある。すなわち、課税庁に有利な証拠をやみくもに集めるというのではなく、適用する法令に即して要件事実を正確に把握し、それを裏付ける証拠や間接事実を的確に積み上げるといった、裁判実務が立脚する理論も踏まえたシステムティックな審理の確立が求められている。

こうした背景から、国税の職場においても要件事実・事実認定論に対する関心が高まり、税大教育に取り入れていく動きもある。本研究は、要件事実論に則して、著名な租税回避行為否認訴訟（必ずしも、講学上の「租税回避行為」に該当しない事例も含む。）を対象に、要件事実・間接事実の整理や裁判所の判断過程の分析を行い、原処分時の事実認定や証拠収集における留意点を検討したものである。これにより、要件事実論の課税実務への活用例の提示を試みた。

2 研究の概要

(1) 分析の枠組み・手法

イ 要件事実論を活用した判例分析

要件事実論とは、訴訟において主張立証されるべき具体的事実を実体法上の法律効果の発生と関連付けて考える理論といえる。これらの要件事実が、訴訟法上どのような性質を有するものか、すなわち、請求原因、抗弁、再抗弁といったもののいずれに該当するのか、立証責任の分配を考慮しながら分類し、具体的な訴訟の審理・判断の構造を考えていくことになる。

この点、民法の分野では、紛争類型別に、請求原因、抗弁、再抗弁とといったものについて、どのようなものが考えられ、その要件事実は何かなど、比較的パターン化されて整理されているが、課税処分・取消訴訟では、紛争類型が千差万別であるうえ、具体的に何が要件事実であり、立証責任はどちらが負うかなど基本的な点についても諸説あるような状況である。とりあえず、本研究では、「所得金額の算定に必要な所得発生原因事実」を要件事実とする説（具体的事実説）に立ち、収入金額・益金の発生を根拠づける事実の存在や、必要経費・損金の発生を根拠づける事実の不存在について、被告課税庁の抗弁ととらえ、税額控除金額の発生を基礎付ける事実を原告納税者の再抗弁と考える説（侵害処分・受益処分説を基本とする説）に従うこととする。

上記の基本的立場に立った上で、分析対象としようとする具体的な裁判例について、解釈・適用が問題となっている租税法の条文の規定振り、判決文に現れた当事者の主張、裁判所の判断過程などを分析しながら、当該事件の要件事実論的な主張・立証構造について、検討を行った。こうして、訴訟における紛争の全体像を把握した上で、さらに、重要な争点となっている部分について、要件事実の存否に関し、当事者がどういった間接事実や証拠を提出しているのか、それに対して、裁判所がどのように評価して事実認定を行っているのか、さらに当該裁判例を分析した。

租税回避行為否認訴訟といっても、事案の内容は千差万別であるが、要件事実論的に、紛争の構造を整理することで、事案ごとの争点の類似点、相違点が浮かび上がらせ、類似する争点について、多くの裁判例の判断構造を比較分析することにより、原処分時対応において、収集・把握しておくべき事実や証拠を予測するという手法を採った。

ロ 租税回避行為否認の類型

租税回避行為の否認の手法に関しては、いくつかの類型があるが、①「私法上の法律構成による否認」、②「個別否認規定の適用」（同族会社

の行為計算否認など明文の規定による狭義の租税回避行為否認)、③「税法規定の解釈による否認」(租税法の規定の解釈適用により、租税回避行為を否認したのと同様の法律効果を導く場合。「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈」も含まれる。)の3つに大別できると考えられる。

本研究では、租税回避行為否認に関する著名訴訟のうち、私法上の法律関係が問題となった「私法上の法律構成による否認」のケースと、租税法の解釈・適用が問題となった「個別否認規定の適用」及び「税法規定の解釈による否認」に分けて、要件事実論的な分析を行った。

(2) 私法上の法律構成による否認事例の分析

イ 分析の概要

当該類型による否認が争点となる訴訟においては、原告納税者が主張している私法上の法律関係に対して、別の法律関係が成立しているものとして租税法を適用するという点に特徴がある。一般的なケースでは、課税処分が前提とする私法上の法律関係の成立について、被告課税庁が「抗弁」として主張しているのに対し、原告納税者が、契約書等の処分証書を提出して理由付否認を行うといった形になる。この場合、課税庁側は、様々な間接事実を主張して、契約書の表面的内容と異なる法律関係が当事者の真の合意として成立していると主張して争いとなる。

特に、課税庁は、自らの主張を基礎付ける一つの間接事実として、租税回避目的の存在という事実も主張するのが通常であるが、真実の法律関係を判断するに当たり、当該事実の存在が、どのような意味を持つのか学説上の意見が対立するところである。本研究では、租税回避目的と表示と当事者の異なる真の合意の判断との関係という点に着目して、以下の事件につき分析を行った。

① 租税回避目的そのものを認めなかった事例

…パチスロA事件、相互売買事件(K事案)

② 租税回避目的は認めたが、当事者の真の合意は契約書の表示どおりとした事例

…相互売買事件（I 事案）、航空機リース事件、船舶リース事件、日蘭組合G 事件、外国税額控除事件（S 事案）

- ③ 租税回避目的を認めたいうえで、真の合意を表示とは別に認めた事例
…公正証書贈与事件、不動産・株式一体譲渡事件、映画フィルムリース事件

ロ 小括

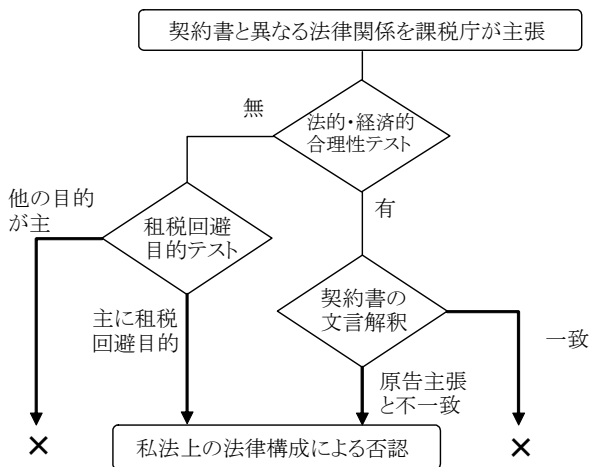
原告納税者が、契約書等の処分証書を提出して主張している私法上の法律関係について、いかなる要件を満たせば、表示行為とは別の法律関係が真の合意として認められるのか、上記 10 事件の裁判例を分析した結果、以下のような判断過程によって結論が導かれると考えるべきではないかと定式化した。

【法的・経済的合理性テスト】

契約書の文言の内容が、取引当事者の達成しようとした法的・経済的目的との関係で、著しく不合理と言えるか否か。

【租税回避目的テスト】

著しく不合理な内容の契約書を作成した目的が、主に租税回避を目的としたものか否か。



上記は、限定された裁判例の分析から、定式化を試みたものに過ぎないが、契約書の文言解釈を離れた当事者の真意の探求が許容されるのは、文言の内容自体が法的・経済的に著しく不合理な場合に限られ、その段階の判断においては、租税回避目的は考慮されないであろうものとして、一連のスキームの解明を含む客観的な根拠の収集に努めるべきと考える。

(3) 個別否認規定の適用、税法規定の解釈による否認事例の分析

イ 分析の概要

租税法の適用、解釈による租税回避行為の否認に当っては、当該根拠規定に定める法律効果の発生要件として、どのような要件事実を主張・立証することが必要であるかを把握することが必要である。この場合、必ずしも、税法規定を読んだだけでは、訴訟において要求される要件事実を把握できるとは限らず、法令解釈に関する判例・学説を検討したうえで、個別裁判例を要件事実論的に分析する必要がある場合も少なくない。

租税法には、「不当減少」など不確定概念で規定されたものもあり、要件事実論で言う規範的要件、評価的要件等に該当する場合もある。本研究では、この点を中心に検討し、さらには、上記(2)で着目した租税回避目的の存在という事実について、租税法の適用・解釈による否認の場合には、要件事実論的にどのように位置付けられるのかについても留意しながら、5つの否認手法を取り上げて要件事実を考えるとともに、それぞれ、以下の事件につき分析を行った。

① 同族会社の行為計算否認・・・擬似DE S事件（東京事案）

② 無償取引による収益の認識（法人税法22条2項）

…○ホールディング事件

③ 寄附金（法人税法37条）の認定

…I 工務店事件、擬似DE S事件（福井事案）、北欧グループ企業間損失負担事件

- ④ 財産評価（相続税法 22 条）・・・株式低額譲渡みなし贈与事件
- ⑤ 課税減免規定の立法趣旨による限定解釈
…外国税額控除事件（R 事案）

ロ 小括

税法の適用・解釈による否認においては、それぞれの根拠規定によって、要件事実論的な構造は様々であるが、租税法の規定には、不確定概念が少なくないことも反映して、規範的要件、評価的要件の成否が、訴訟の重要な争点となることが多い。また、租税回避目的の存在は、私法上の法律構成による否認では、2 次的な役割を果たす間接事実過ぎないが、税法の適用・解釈による否認の場合には、規範的要件についての重要な評価根拠事実等となることも少なくない。

そのような意味で、私法上の法律構成による否認よりも低いハードルで、租税回避行為否認と同様の効果を得られる場合があることも事実であるが、他方で、みだりに課税庁に有利な税法解釈が認められるとは限らないこと、規範的要件等についても、それを基礎付ける評価根拠事実を確実に収集することが求められる。

税法の適用・解釈における否認においては、それぞれの根拠規定について、どのような解釈が許されるのか、そのような解釈を採った場合、要件事実は何になるのか、それを基礎付けるために具体的にどのような事実を主張すべきなのかを把握することが必要である。本研究では、サンプル的な分析しかできなかったが、それぞれの否認手法について、多くの裁判例を分析し、裁判所の判断の傾向を分析することが重要であると考えている。

3 結論

（1）的確な法的主張の組み立てと確実な証拠収集のために

訴訟提起が見込まれる事案にあつては、裁判所からも支持され得る適正な法令解釈を前提にして、事案に即した否認の法的根拠を的確に選択して

いるかの検証を行うこと、当該規定に基づく法律効果を発生させるための要件事実を正確に整理すること、その事実の存在を裏付ける客観的な根拠として、裁判所の理解が得られるだけの十分な証拠が揃っているかを検証し、必要であれば、補充調査を行う必要がある。

そのためには、過去の裁判例を要件事実論的に分析して課税の現場へフィードバックすることも有益であると考ええる。

(2) 複数の否認類型によるアプローチ

租税回避行為の否認には、①私法上の法律構成による否認、②個別否認規定の適用、③税法規定の解釈による否認の手法があるが、これらの否認類型は、課税庁にとって、訴訟における主張・立証という観点から見て、それぞれメリット、デメリットがある。個別の事案においては、複数の否認類型の適用が可能であり、それぞれある程度の証拠が揃っているにもかかわらず、いずれも決め手に欠けるといった場合もあり得よう。こうした場合、訴訟において複数のアプローチを主位的、予備的に主張することが有効なこともある。よって、原処分段階から、複数のアプローチによる法律構成とそれぞれの要件事実を明確に認識したうえ、確実な証拠収集に努めておくことも重要である。

目 次

はじめに	387
1 研究の趣旨・目的	387
2 本研究の分析の対象と方法	388
第1章 分析における理論的枠組み	390
第1節 要件事実論の概要	390
1 民事訴訟における要件事実論	391
(1) 民事訴訟の審理の原則	391
(2) 要件事実論による事実整理	393
2 税務訴訟における要件事実論	395
(1) 課税処分取消訴訟の要件事実	396
(2) 立証責任の分配	397
(3) 要件事実論による事実整理	399
3 訴訟における事実認定	400
(1) 証拠から事実を認定する判断の構造	400
(2) 書証の証拠力	402
第2節 租税回避行為否認の理論	403
1 税法と私法の関係	404
(1) 租税法における私法上の概念の解釈	404
(2) 租税法の適用における私法上の法律関係の認定	405
2 租税回避行為否認の類型	408
(1) 学説の議論	408
(2) 本稿の分析に当たっての否認手法の類型化	410
第2章 租税回避行為否認訴訟の要件事実論的分析	412
第1節 私法上の法律構成による否認	412
1 理論上の整理	412
(1) 契約の不存在	413
(2) 通謀虚偽表示	414
(3) 契約の法的性質決定	416
2 租税回避目的の存否と事実認定との関係	421

3	裁判例の要件事実論的分析	425
(1)	租税回避目的そのものを認めなかった事例	425
(2)	租税回避目的は認めたが、真の合意は表示どおりとした事例	432
(3)	租税回避目的を認めたとうえで、真の合意を別に認定した事例	453
4	小括	462
(1)	裁判例から見た判断過程の定式化の試み	462
(2)	原処分における留意点	467
第2節	個別否認規定の適用、税法規定の解釈による否認	468
1	評価的要件・規範的要件・価値的要件	469
(1)	要件事実論における概念上の整理	469
(2)	訴訟における評価的要件等の判断構造	474
2	税法規定における評価的要件等と裁判例の要件事実論的分析	476
(1)	同族会社の行為計算否認	477
(2)	無償取引における収益の認識（法人税法 22 条 2 項）	483
(3)	寄附金（法人税法 37 条）の認定	494
(4)	相続・贈与税における財産評価（相続税法 22 条）	518
(5)	課税減免規定の立法趣旨による限定解釈	526
3	小括	542
(1)	評価的要件等における判断構造の特徴	542
(2)	原処分に当たっての留意点	544
第3章	要件事実論を踏まえた原処分時対応に向けて	547
第1節	的確な法的主張の組み立てと確実な証拠収集のために	547
第2節	複数の否認タイプの組み合わせによるアプローチ	549
1	複数の否認タイプが主張された事例	549
(1)	私法上の法律構成による否認と税法解釈による否認	549
(2)	同族会社の行為計算否認と税法解釈による否認	552
2	原処分に当たっての留意点	554
	結びに代えて	557

はじめに

1 研究の趣旨・目的

近年、経済取引の国際化の著しい進展に伴い、海外における手法等を参考とした租税回避事例など複雑困難な事案が増加しているが、特に訴訟が見込まれるものにあつては、事実関係の整理を行いながら、訴訟に耐えうる事実認定、その裏付けとなる証拠の収集・保全、適切な法令適用が行われる必要がある。すなわち、課税庁に有利な証拠をやみくもに集めるというのではなく、適用する法令に即して要件事実を正確に把握し、それを裏付ける証拠や間接事実を的確に積み上げるといった、裁判実務が立脚する理論も踏まえたシステムティックな審理の確立が求められている。

こうした背景から、国税の職場においても要件事実・事実認定論に対する関心が高まり、税大教育に取り入れていこうという動きもあるが、要件事実論は、あくまで実践に即した理論であり、抽象的な概念を学んだだけでは、実務への活用は困難である。この点、民法の分野においては、紛争類型別に要件事実を解説した教材が多数用意されているのに対し、税務訴訟事案に関しては要件事実論的な分析が必ずしも多くなく、課税実務における要件事実論を踏まえた審理のあり方について、イメージを確立していくことが重要であると考えられる。

本研究は、要件事実論を活用して、著名な租税回避行為否認訴訟につき要件事実・間接事実の整理や裁判所の判断過程の分析を行うものである。これにより、複雑困難な課税事案における要件事実論の一つの活用例を示したい。

特に、租税回避行為否認の成否に係る判断において、租税回避目的の存否の認定がどのような位置付けになっているかなど、否認類型ごとに最近の裁判例の傾向を比較、分析することとした。これによって、原処分時において、証拠収集、法的主張の組み立てを行っていく際の留意点を検討したい。

2 本研究の分析の対象と方法

本研究で対象とする租税回避行為否認訴訟については、社会的にも注目を集め、すでに多くの研究や判例評釈において取り上げられているものではあるが、ここでは、要件事実論の観点から、訴訟事案に現れた当事者の主張・立証及び裁判所の認定の構造について掘り下げて分析したい。

要件事実論とは、民事訴訟において主張立証されるべき事実を実体法上の法律効果の発生と関連付けて考える理論である。要件事実というものが法律的にどのような性質のものであるかを明確に理解し、これを意識した上で、民法の内容、構造や民事訴訟の審理・判断の構造を考えていくことになる。

課税処分取消訴訟を中心とする税務訴訟についても、一般の民事訴訟とは異なった特殊性があるとはいえ、基本的に、要件事実論の考え方をあてはめて検討することが可能である。

本研究の題材とする裁判例は、多数の契約を複雑に組み合わせた国際的租税回避スキーム⁽¹⁾の事例から、取引の仮装と認定された単純な事例など様々である（講学上の「租税回避行為」⁽²⁾に当たらないものもある。）が、私法上の行為（契約や組織法上の行為など）に対し、課税庁が何らかの根拠により、これを否認して税法を適用したという点で共通している。

このような租税回避行為否認の手法については、私法上の法律構成による否認（契約不成立、通謀虚偽表示とするもの、契約の法的性質決定による否認など）、同族会社の行為計算否認規定など個別否認規定の適用による否認、

(1) 国税庁『国税庁レポート 2007』36 頁では、「各国の税制の差異や租税条約の違いを巧みに利用して税負担を免れる国際的租税回避」が問題となっており、「金融や法律・税の専門家などが関与し、匿名組合契約、パートナーシップ、LLC (Limited Liability Company) といったさまざまな事業体やあらたな金融手法を駆使した複雑なスキームが用いられて」いるとしている。

(2) 例えば、金子宏『租税法第十二版』107 頁（弘文堂、2007）では、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義されている。

税法規定の解釈・適用により租税回避行為否認と同様の効果を導くものなど、いくつかの類型がある。それぞれ根拠規定、法律構成が異なる以上、要件事実論の観点からみた当事者の主張、立証構造も異なることになる。そして、同様な事実についての主張であっても、否認類型によって、その位置付けが異なり、それを裏付ける証拠や間接事実の重みが異なっている場合も少なくない。

本研究では、租税回避行為否認訴訟を否認類型ごとに分類し、それぞれの要件事実・間接事実の整理や裁判所の判断過程の分析を行い、原処分時の事実認定や証拠収集における留意点を検討したい。取り上げる裁判例においては、課税庁側から複数の否認類型が主張されたケースも少なくないが、まず、それぞれの類型ごとに分析を行い、最後に、2方向からのアプローチの有効性という点についても考えたい。

第1章 分析における理論的枠組み

次章以下において、個別の事件に即して要件事実論的な観点から租税回避行為否認の裁判例を分析するが、その理論的枠組みとして、民事訴訟や税務訴訟における要件事実論、租税回避行為否認を巡る従来の議論の概要について、簡単に紹介する。

第1節 要件事実論の概要

課税処分取消訴訟は、行政事件訴訟法3条2項に定める「処分の取消しの訴え」に当たり、行政事件訴訟である抗告訴訟の一種であるが、同法は、行政事件訴訟に関し、同法に定めがない場合は民事訴訟の例による（同法7条）としている。よって、課税処分取消訴訟の審理に関して、基本的な部分は民事訴訟手続と共通するところが少なくない。要件事実論は、民法を中心とする民事訴訟の審理に関して論じられてきたものであるが、行政事件訴訟に当てはめて考えることも可能である。

そこで、まず、民事訴訟における要件事実論の概要について、民事訴訟手続の基礎的な概念に触れながら確認する。次に、要件理論を課税処分取消訴訟に応用した場合について、従来の議論を紹介する。課税処分取消訴訟において、どのような事実が要件事実として当事者の主張・立証の対象となるのか、立証責任の分配がどのようになるのかについては諸説あり、必ずしも定説が存在するわけではないが、ここでは、次章以下の個別事件の分析において採用する立場を概説する。

一定の法令解釈を前提に法律効果を発生させる要件事実は何かが確定されると、次にその事実の存否に関する認定を行うことになるが、税務訴訟を含めた民事訴訟一般において、要件事実の存否の認定は、どのように行われるのか説明する。

1 民事訴訟における要件事実論⁽³⁾

(1) 民事訴訟の審理の原則

民事訴訟において、原告による訴訟上の請求は、一定の権利又は法律関係の存否の主張の形式をとるが、その内容である一定の権利又は法律関係を「訴訟物」という。例えば、売買代金を支払わない被告に対して提起する訴訟においては、「売買契約に基づく代金支払請求権」、土地の不法占拠者に対する訴訟では「所有権に基づく返還請求権としての土地明渡請求権」がそれぞれ訴訟物になり、原告はこれらの権利の存在を主張して提訴するといった具合である。

裁判所は、原告が訴訟物として主張する一定の権利又は法律関係の存否について判断するが、権利・法律関係は観念的な存在であり、直接認識することはできない。そこで、民法、商法などの実体法規が、ある事実Fがあれば、ある権利Rが生じると定めているとすれば、裁判所は、その事実Fの存在を認識することができた場合に、権利Rが発生したと判断する。

実体法の多くは、権利の発生、障害、消滅、阻止という法律効果の発生要件を規定したものであり、一定の法律効果を発生させる要件に当たる具体的事実を「要件事実」⁽⁴⁾という。法律効果が発生するためには、その要

(3) 要件事実論の概要については、吉川愼一「要件事実論序説」司法研修所論集 110号 129頁(2003)を参考とした。そのほか、司法研修所『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』(法曹会、1998)なども参照。

(4) 「要件事実」という用語のほか、「主要事実」という言葉が用いられる場合もある。両者の関係については、主要事実とは、間接事実(主要事実の存在を推認させ、あるいは推認を妨げる働きをする事実)との区別で述べられる概念であり、要件事実と同義であるとする立場(伊藤滋夫『要件事実の基礎』59頁(有斐閣、2000)など)もあるが、要件事実は類型的事実であり主要事実は具体的事実であるとする説もある(奈良次郎「主要事実と間接事実の区別」『民事訴訟法の争点〔新版〕』224頁(別冊ジュリスト、1988)など)。これによれば、例えば、消費貸借契約成立の要件事実は「返還約束、金銭授受」等であるが、訴訟において具体的な形で主張されるような「XはYに対し、平成〇年〇月〇日、金〇円を弁済期〇年〇月〇日として現金で貸し与えた」という具体的な事実が主要事実ということになる。

「要件事実」という用語は、ドイツにおける証明責任論等で使われていた

件事実が欠けることなく存在する必要がある、訴訟において、その存在が争われる場合には、証拠によってこれを立証しなければならず、その立証ができなかったときは、当該法律効果の発生は認められない。

要件事実の存否については、当事者の立証活動によっても、裁判所によって、存否が真偽不明との心証しか得られない場合も考えられる。そのような場合、要件事実の存在が真偽不明に終わったために当該法律効果の発生が認められないという不利益が一方の当事者に負わされることになるが、このような不利益ないし危険を「立証責任」という。

どちらの当事者に立証責任が負わされるか（立証責任の分配）に関しては、権利の発生の点は、これを主張しようとする者に立証責任があり、権利の発生障害、消滅、阻止の点については、権利の存在を否定し又はその行使を阻止しようとする者に立証責任があるとする「法律要件分類説」が民事訴訟では通説とされている。

このように、民事訴訟においては、自己に立証責任が負わされている要件事実の存在について、証拠に基づいてこれを立証しなければならないが、実際の訴訟では、すべての要件事実について争われるとは限らず、時には、相手方に立証責任がある要件事実の存在が口頭弁論において陳述されることもある。これを「自白」というが、当事者が自白した要件事実については、裁判所は証拠によらずに認定することができ、むしろ、その自白に拘束される（民事訴訟法 179 条）。

これは、判決の基礎となる事実によって構成される「訴訟資料」と判決

Tatbestandsmerkmale という語の訳語のようであるが、松本博之「要件事実論と証明責任論」判例タイムズ 679 号 96 頁 (1988) の〈注〉(1)では、これを「法規の法律要件要素」としたうえで、「Tatbestandsmerkmale は訴訟上の意味での事実ではなく、法律要件を構成する個々の項目であるから、要件事実の訳は適切でないと思われる。」とされている。

類型的事実としての抽象的な法的概念と具体的事実を明確に区別して議論することは軽視されてはならないが、ここでは、要件事実論の概略の説明に止まるので、便宜上、主要事実とは概念上厳密に区別しない形で、要件事実という用語を用いることとする。

の基礎となる事実の認定のための資料である「証拠資料」を区別し、訴訟資料の提出は当事者の責任であり権限であるとする「弁論主義」からの帰結である。すなわち、訴訟資料については、当事者からの主張がなければ、たとえその事実が証拠によって認定される場合であっても、裁判所がその事実を認定して、法律効果の判断の基礎とすることが許されないのである。

ある法律効果の発生要件に該当する事実が弁論に現れないために、裁判所がその要件事実の存在を認定することが許されない結果、当該法律効果の発生が認められないという一方当事者の受ける訴訟上の不利益又は危険を「主張責任」というが、主張責任は立証責任と同一当事者に帰属するとされている。

(2) 要件事実論による事実整理

要件事実論においては、実体法規が権利の発生、障害、消滅、阻止の各法律効果の生じることを定める法律要件に該当する具体的事実を「要件事実」とし、そのような意味での要件事実を請求原因、抗弁、再抗弁等の順に整理する作業を行うことになる。訴訟当事者による攻撃防御方法としての要件事実が、訴訟物の審理判断の上で持つ意味がどのようなものであるかを検討し、要件事実の観点から民事訴訟における攻撃防御方法の体系を検討するものである。

抽象的な説明では分かりづらいので、以下、具体例を挙げて考える⁽⁵⁾。

例えば、売買代金請求訴訟において原告は「被告は、原告に対し、〇〇円を支払え」といった判決を求めて提訴するが、この場合の訴訟物は「売買契約に基づく代金支払請求権」であり、この権利の存否を巡って裁判で争われることになる。原告は当該権利を発生させるために必要十分な要件事実(これを「請求原因」といい、K g という記号で示されることもある。)を主張・立証しなければならないが、その内容は、民法 555 条の規定から売買代金支払請求権発生 of 要件事実 is、「売買契約の締結」とされている。

(5) 詳細は、司法研修所『改訂 問題研究 要件事実—言い分方式による設例 15 題—』1 頁～(法曹会、2006) 参照。

すなわち、売主が財産権を移転し、買主がその対価として一定額の金員を支払うという双方の意思表示の合致の事実を主張・立証すればよいことになる⁽⁶⁾。

これに対して、被告は、売買代金支払請求権が存在しないことを訴訟において主張、立証する必要がある。請求権が存在しない理由としては、さまざまなケースが考えられるが、本件では、売買契約締結に至らなかったという主張が考えられる。これは、原告が立証責任を負っている上記請求原因事実の存在を否定したことになる（これを「否認」という）。

次に、「売買契約が成立したとしても、その代金の支払債務は、既に時効にかかって消滅した」という反論もあり得る。このような主張は、請求原因事実が存在することを前提としながら、請求原因が存在することによる法律効果として発生した権利を消滅させる事実を新たに主張したことになる。既に述べたように、権利の発生障害、消滅、阻止の点については、権利の存在を否定し又はその行使を阻止しようとする者に立証責任がある（法律要件分類説）とすると、このような事実の立証責任は、代金支払請求権の存在を否定しようとする被告にあることになる。そして、請求原因と両立しながら、それによる権利の発生障害、消滅、阻止となる事実を「抗弁」という（Eという記号で示されることもある。）。消滅時効の抗弁の要件事実の内容については、民法の規定から、①時効期間の満了と②時効援用の意思表示とされているので、被告は抗弁としてこれらの事実を主張する⁽⁷⁾。

被告の主張する抗弁事実に対しては、原告がその存在を「否認」することもあるし（例えば、時効期間は満了していないとの主張など）、抗弁事実

(6) 具体的には、原告が提出する訴状などにおいて、請求原因として「原告は被告に対し、平成〇年〇月〇日、〇〇を代金〇〇円で売った」などと主張する。

(7) 具体的には、被告が提出する答弁書などにおいて、抗弁として「平成〇年〇月〇日（時効期間の満了日）は経過した」、「被告は、原告に対し、平成〇年〇月〇日の本件口頭弁論期日において、上記時効を援用するとの意思表示をした。」などと主張する。

の存在を認めながら、抗弁を排斥することにより請求原因を復活させる「再抗弁」（記号はR）の事実（例えば、時効期間満了前に時効中断事由が発生したとの事実など）が主張されることもある。再抗弁事実は、抗弁によって発生する法律効果についての発生障害、消滅、阻止にかかる事実であるので、原告に立証責任があることになる。再抗弁に対しては、さらに、再抗弁事実と両立しながら、再抗弁を排斥することにより、抗弁を復活させる「再々抗弁」（記号はD）が考えられるケースもある。

以上のように、要件事実論においては、民事訴訟において主張立証されるべき事実は何であるかを実体法上の法律効果と関連づけて考え、これらの要件事実を、その存在についての主張・立証責任の分配という観点から、請求原因、抗弁、再抗弁等を構成する要件事実と性格付けした上で、攻撃防御方法の体系の具体的構造を考えていくことになる。要件事実を的確に考えることによって、法律効果の発生のために直接必要な事実として、どのような事実が主張・立証されれば必要かつ十分かが明確になる。裁判所としては、これらの要件事実のうち、当事者が存否を争っているもの（相手方に立証責任がある要件事実の存在を当事者が認めている場合には自白が成立し、裁判所はこれに拘束される）について、書証の提出や証人尋問などの証拠調べ手続を経て、その存否を確定する。存否について真偽不明の心証しか得られない場合には、立証責任の分配に従って、それが負わされた当事者に不利な認定がされることになる。

このように、要件事実論は、裁判官が判決の結論を導くにあたって重要な機能を有するものであるが、訴訟当事者にとっても、自らの主張・立証が法的に見て必要にして十分なものとなっているかをチェックする上で、必要不可欠な視点を提供するものといえる。

2 税務訴訟における要件事実論

上記においては、民事訴訟一般における訴訟物、要件事実（主要事実）、主張・立証責任の分配、請求原因、抗弁、再抗弁等の概念について説明したが、

租税回避行為否認訴訟などの課税処分取消訴訟に当てはめると、それぞれどのように考えられるについて、従来の議論を概観したい⁽⁸⁾。

(1) 課税処分取消訴訟の要件事実

課税処分取消訴訟は、取消判決によって処分の法的効果がなくなる形成訴訟とされており、その訴訟物は、「処分の違法性一般」とされている。すなわち、原告は、取消判決によってその法律効果を取り消すことを求めて訴訟を提起し、訴訟上の請求にかかる法律関係として、その処分に、法律に規定する処分の要件を欠く違法があることを主張する⁽⁹⁾。

課税処分取消訴訟において、「要件事実」として、主張・立証の対象となるのは、具体的にどのような事実であるか。その点については、処分の税目、根拠条文等により事案によって千差万別であるが、典型的な例として、収入金額の計上漏れや必要経費の過大計上などを理由とする所得税の更正処分について考えてみたい。この場合の要件事実をどのように考えるかに

(8) 以下の説明は、大野重國、東亜由美、木下雅博『租税訴訟実務講座〔改訂版〕』198頁～(ぎょうせい、2005)を参考とした。このほか、今村隆「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(2006)、司法研修所『租税訴訟の審理について(改訂新版)』167頁～(法曹会、2002)、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一、三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座10』55頁(日本評論社、1982)、都筑政則「課税処分取消訴訟における立証責任」寶金敏明編『現代 裁判法大系29巻〔租税訴訟〕』111頁(新日本法規、1999)、藤山雅行「行政事件と要件事実」伊藤滋夫編『民事要件事実講座 第2巻』320頁(青林書院、2005)なども参照。

(9) 取消訴訟の訴訟物は、処分の違法性一般であるが、対象となる処分の「同一性」をどのようにとらえるかによって、総額主義と争点主義の2つの考え方の対立がある。「総額主義」は、確定された税額(租税債務の内容)の同一性によって処分の同一性を捉える考えからであるのに対し、「争点主義」は、処分の同一性を、処分理由(課税庁が処分をするのに当たって調査した事実及び法解釈)の同一性によってとらえることになる。

総額主義によれば、課税庁が課税処分時に認識した処分理由に誤りがあったとしても、課税処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回らない限り、課税処分は適法となる(訴訟において、課税庁による「理由の差替え」が許される)のに対し、争点主義によれば、課税庁が課税処分時に認識した処分理由に誤りがあり、それにより税額が減少する限り、他に税額が増加する理由があったとしても、処分は違法となる。

については、学説上必ずしも一致しておらず、「総所得金額又は課税所得金額」を要件事実とする見解（所得説）、「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（収入・経費説）、「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（具体的事実説）などがある。要件事実とは、直接、証拠によって証明し得る「事実」であると考え、所得発生原因事実こそが具体的事実であると考えられ、3番目の具体的事実説が相当と考える。よって、次章以下においても、具体的事実説を前提として分析を進めることとしたい。同様に、法人税の事案においても、所得発生原因事実として、益金や損金の発生原因となる具体的事実が要件事実となる。

（2）立証責任の分配

要件事実の内容が決まったとして、それらの事実の主張・立証責任の分配はどのようになるか。民事訴訟と対比して行政事件訴訟一般についての議論において、その特殊性をどこまで考慮すべきと考えるかによって説が分かれている。

民事訴訟の場合と基本的に平行に考え、根拠法規の規定によって、その条項が権利の根拠・障害・阻止・消滅のいずれの規定に当たるかを確定し、その各々について、それが自己に有利に働く方が主張・立証責任を負うという説がある（「法律要件分類説」又は「規範説」）。これによれば、取消訴訟では、当該行政処分によって生ずる何らかの法律効果によって、その主張する権利を基礎付けることのできる者が、その適法であること（権利根拠）の主張・立証責任を負うことになる⁽¹⁰⁾。

これに対して、侵害的行政処分の取消訴訟においては、当該処分が適法

(10) 例えば、課税処分取消訴訟では、更正処分によって課税庁が徴税権を得るから、更正の各処分要件を構成する事実について、被告に主張・立証責任があることになる。これに対して、申請に対する応答の拒否を争う取消訴訟では、応答によって行われる処分の効果を受けるべきことを主張する原告が、その応答についての処分要件を具備する事実について主張・立証責任を負うと考えることになる。

であることについて被告行政庁が主張・立証責任を負い、国民の側から国に対して自己の権利領域、利益領域を拡張することを求める請求においては、国民の側にその請求を基礎付ける事実の立証責任があるとする考え（「侵害処分・授益処分説」又は「権利拡張・権利区分説」）もあり、さらに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決すべきとする説（「個別検討説」）もある。

いずれの説も一長一短があり、一つの説で規律することは困難とされることから、本稿では、上記の侵害処分・授益処分説を基本とし、これに法律要件分類説や個別検討説の方法論を取り入れて、主張・立証責任を考えていくべきとの有力説⁽¹¹⁾に従うこととしたい。

上記の基準に従って、所得税や法人税の実額課税処分の場合における立証責任の分配を考えると、具体的にどのような処理になるか。これについても、本来であれば、ケースごとに丁寧に検討していく必要があるが、本稿は、要件事実論そのものの研究に主眼があるわけではなく、既存の理論的枠組みを最近の裁判例にあてはめて分析するところに中心があるため、ここでは、大野ほか・前掲注（8）201頁～で示された結論を説明するにとどめることとする。

収入金額や益金を発生させる具体的な事実が存在するにもかかわらず、それらが、申告に反映されていないとして、増額の更正処分が行われたのに対し、課税処分取消訴訟が提起された場合、それらの所得等の発生原因事実の存在については、被告課税庁に主張・立証責任があることになる。一方、納税者の申告において必要経費や損金として計上されているが、それらの事実が存在しないとして更正処分が行われたような場合も、必要経費・損金を発生させる具体的な事実が存在しないことについて、課税庁に主張・立証責任があることになる。各種所得控除を否認して更正処分が行

(11) 司法研修所『改訂 行政事件訴訟の一般的問題に関する実証的研究』172頁（法曹会、2000）。

われた場合も、所得控除の対象となる金額を発生させる事実が存在しないことにつき、課税庁に立証責任がある。

ただし、税額控除の対象となる金額を発生させる具体的事実については、一般に、税額控除は恩恵的・政策的理由による特別の減額事由であることから、納税者側に立証責任があると考えられる。

上記のような立証責任の分配に従うと、課税処分取消訴訟において、被告課税庁は、処分の理由となった収入金額・益金の発生を根拠づける事実や必要経費・損金が発生していないことを示す具体的事実を主張、立証しなければ課税処分は取消される（ただし、総額主義の立場に立てば、処分理由以外的事实を立証することにより、それに基づいて計算すれば更正処分認定された税額を超えないことを示すことにより、処分の取消を免れることも許される。）のに対し、税額控除を否認した処分の場合には、課税庁としては、処分の前提となった所得金額の発生を基礎付ける具体的事実を立証すれば足り、納税者の方で、税額控除金額の発生を基礎付ける事実の存在を主張・立証する必要があることになる。

なお、具体的な事実の存否について納税者と課税庁に争いはないが、当該事実は収入金額や必要経費等を発生させる事実当たるかといった点について、法解釈上の争いになることも少なくない。この場合には、要件事実に関し、相手方の自白が成立していることになり、訴訟上の争いは、事実の存否といった事実認定の問題ではなく、もっぱら法令解釈を巡る争いとなる。法令解釈の問題は、当事者の主張の有無にかかわらず、最終的に裁判所の判断によるべき事柄であるので、主張・立証責任といった問題は出てこない。

(3) 要件事実論による事実整理

以上のように立証責任が定まると、課税処分取消訴訟においても要件事実論的な事実整理も可能となる。原告納税者は、訴訟物として更正処分等の違法性一般を主張することになるが、課税処分の適法性を根拠づける事実の立証責任は被告課税庁にあるため、原告納税者としては、「請求原因」

として、訴訟の対象となる課税処分が存在を特定し、その処分の取消しを求める主張をすれば足りることになる。これに対して、収入金額・益金の存在や必要経費・損金の不存在を基礎付ける具体的事実は、「抗弁」として被告課税庁が詳細に主張・立証することになる。原告納税者としては、被告課税庁が主張する事実が存在しないと争う場合には、抗弁に対する「否認」となる。例えば、課税庁が抗弁事実として、「原告納税者と第三者との間に交換契約が成立したこと」という事実を主張したのに対して、原告納税者が「第三者との間の成立したのは、2つの売買契約である」として争う場合であっても、2つの売買契約成立の事実は、抗弁事実を否認する理由として交換契約成立と両立しない事実を主張しているに過ぎない（これを「理由付否認」という。）。すなわち、売買契約成立の事実は、あくまで、交換契約成立という要件事実の不存在を推認させる間接事実としての位置付けとなり、課税庁としては、本件において交換契約が成立したこと（その前提として、売買契約は成立していないこと）を立証しなければ、課税処分が取消される関係になる。

これに対して、税額控除を否認した処分においては、上記の考えを前提とすると、税額控除金額を発生させる具体的な事実は、原告納税者側が主張・立証すべき「再抗弁」事実となる。例えば、法人税法 69 条の外国税額控除の適用の可否に当たっては、同条 1 項の「外国法人税を納付することとなる場合」に該当する具体的事実（納税者が外国法人税を課される取引を現実に行ったことなど）については、原告納税者の側に主張・立証責任があることになる。

3 訴訟における事実認定⁽¹²⁾

(1) 証拠から事実を認定する判断の構造

訴訟物である実体法上の権利の存否を判断する前提として、一定の法的

(12) 以下においては、伊藤滋夫「事実認定序説 (1) ～ (12)」ジュリスト 1016 号 84 頁ほか(1994)などを参考とした。

効果を発生させる請求原因、抗弁、再抗弁などを構成する要件事実が明らかになったとして、裁判所は、その事実の存否について事実認定を行う。

要件事実の存否の認定は、公知の事実であれば証明を要せずに裁判の基礎とすることができるし、自白が成立する場合には、当事者間で争いが無いという形で確定することになる（民事訴訟法 179 条）。しかし、争いがあれば、当事者の主張・立証活動を踏まえて、裁判所が判断する必要があり、証拠から事実が認定判断されることになる（当事者の提出した証拠によっても、事実の存否がなお真偽不明である場合には、立証責任の分配原則により存否が確定する。）。

裁判官が心証を形成するために、法定の手續に従い、証拠の内容を五感の作用によって取り調べる裁判所の訴訟行為を「証拠調べ」というが、その対象としての証拠方法には、人証（証人、当事者、鑑定人）と物証（文書、検証物）とに分けられる⁽¹³⁾。証拠調べによって、具体的な証拠方法から得られた内容（証言、当事者の供述、鑑定意見、文書の内容、検証結果）が証拠資料となって、判決の基礎となるわけである。

証拠には、直接に争いのある要件事実を証明する「直接証拠」と間接的に要件事実の証明に役立つ「間接証拠」とがある。訴訟において当事者が主張する事実（要証事実）には、要件事実（主要事実）以外にも「間接事実」や「補助事実」がある。前者は、要件事実の存否を経験則上推認させる事実であり、後者は、証拠の信頼性にかかわる事実（例えば、証人が嘘つきの性格であるという事実など）である。間接証拠とは、間接事実や補助事実の証明に役立つ証拠である。間接事実等を特定の証拠によって証明することにより、要件事実の存否を推認しようとするものである。

間接事実から要件事実を推認する場合、その推認を争う相手方は、別の証拠を提出してその間接事実の存在自体を争うことができるが、相手方の主張する間接事実と両立する別個の間接事実を証明することによって、そ

(13) 中野貞一郎、松浦馨、鈴木正裕編『新民事訴訟法講義〔第2版補訂版〕』278頁（有斐閣、2006）。

の推認を妨げる反証を行うこともできる。すなわち、相手方主張の間接事実による経験則上の推認を排除すべき例外的事情を「特段の事情」として証明することにより、要件事実レベルでの抗弁と似た働きをすることになる。

(2) 書証の証拠力

訴訟においては、証人尋問や当事者尋問によって得られる人証も重要であるが、次章以下で分析する租税回避行為否認訴訟においては、取引の契約書など文書（書証）の評価が重要な争点となる場合が少なくない。そこで、ここでは、書証から事実を認定する過程を中心に説明したい。

書証は、文書の作成者の意思や認識などの意味内容を証拠資料に用いる証拠調べであるため、まず、挙証者が作成者であると主張する特定人（作成名義人）の意思に基づいてその文書が作成されたということ（文書が真正に成立したこと）が肯定される必要がある（民事訴訟法 228 条 1 項）。

証拠の価値（証拠力）に関しては、個々の証拠の具体的な内容から考えて、それが要証事実をどの程度証明する価値を持っているかという「実質的証拠力」の問題と、実質的証拠力を最小限有しているはずと一般に考え得る証拠としての価値を有するかという「形式的証拠力」の問題が区別して論じられるが、文書が真正に成立しているか否かは、形式的証拠力の問題である。例えば、偽造文書であれば、作成名義人の文書としては形式的証拠力を欠くものとされ、そのような文書は、そもそも事実を認定する資料とならなくなる。

文書の形式的証拠力に関しては、民事訴訟法上規定があり、公文書の場合には、その方式、趣旨により公務員が職務上作成したものと認められる場合、私文書の場合は、本人又はその代理人の署名又は押印があるときに、真正に成立したものと推定される（同法 228 条 2、4 項）。この場合、文書の成立を争う側が反対事実を立証しなければならない。

ところで、書証は、講学上、「処分証書」と「報告証書」に区分される。前者は、契約書、手形、遺言書など証明しようとする法律行為が記載され

ている文書であり、後者は、それ以外の文書で、作成者の経験を記載したり意見を述べたりしたものである。例えば、議事録、商業帳簿、日記などがこれに当たる。処分証書については、その形式的証拠力が確定されるときは、実質的証拠力が生じ、その文書の記載内容が確定されるという意味での「処分証書の法理」が言われる。すなわち、当該文書の形式的証拠力が確定されることによって、その文書の記載内容が真実であることも確定され、記載内容の真実性の吟味が必要なくなる（処分証書の記載内容が真実でないとの反証も許されない）。処分証書の法理をどこまで厳しく考えるかについては諸説ある。租税回避行為否認訴訟においては、原告納税者が取引当事者間で成立したと主張する契約の証拠として処分証書たる契約書が証拠提出され、被告課税庁が、契約当事者間で成立している真の法律関係は、契約書の記載内容とは別であるとして争い、処分証書の法理が問題となる場面も少なくない。この点については、後述する。

第2節 租税回避行為否認の理論

前節において、個別裁判例を次章以下で分析する際の理論的枠組みである要件事実論の概要を説明したが、分析対象となる租税回避行為否認訴訟は、納税者が選択した私法上の取引を、課税庁が、何らかの根拠に基づいて、それを否認して税法を適用しようとするものであるため、税法と私法との関係が問題になることが少なくない。そこで、この点に関する学説等の議論をまとめておくこととしたい。

また、取引当事者の主張する法律関係をいかなる法律根拠により否認するかといった観点から、租税回避行為の否認を類型別にグループ分けすることができる。この点は、従来から、学説において、租税回避行為否認を類型化してその適否が論じられてきたところであるが、要件事実論的な観点から見ても、否認の法律上の根拠が異なれば、攻撃防御方法の体系としての事実整理の構造が異なってくる。そこで、次章以下においては、個別事例を否認類型ごとに分

類して要件事実論的な分析を行うこととする。その前提として、それぞれの租税回避行為否認の類型について確認したい。否認類型については、論者によって違いもあるが、ここでは、代表的な学説による分類を紹介し、本稿における否認類型のグループ分けを説明したい。

1 税法と私法の関係

一般に課税処分に当たっては、租税法の解釈に従って、課税要件充足という法律効果を発生させる要件事実（課税要件事実）とは何かを確定させたい。納税者の当該取引において課税要件事実の存在が認定できるかを判断して行われる。税法と私法との関係が問題になるケースとして、租税法の規定において、私法上の概念が使われている場合、それをどのように解釈するかという問題と、租税法の適用、すなわち、課税要件事実の存否の判断にあたって、私法上の法律関係をどのように認定していくかという問題がある。

それぞれについて、理論上の問題点を説明する。

(1) 租税法における私法上の概念の解釈

租税回避行為否認訴訟においては、取引当事者間で成立した私法上の法律関係の内容が争われることも多いが、それについて訴訟当事者間で争いがなくても、課税根拠規定で使われている概念をどのように解釈するかによって、当該取引に租税法の規定が適用されるか否かの結論が異なってくる場合がある。これは、事実認定ではなく、純然たる法令解釈の問題である。仮に租税法規の趣旨・目的に即した目的論的解釈が許されるならば、目的論的解釈の結果として、租税回避行為の否認を認めたのと全く同じ場合になることもあり得る⁽¹⁴⁾。

ところで、租税法が用いている概念の中には、私法など他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている「借用概念」と、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている「固有概念」

(14) 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究6号20頁(1978)。

とがあるとされる⁽¹⁵⁾。借用概念については、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となる。学説上は、租税法が借用概念を用いている場合にも、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする「独立説」、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけるのと同義に解すべきであるとする「統一説」、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきとする「目的適合説」などがある。

この点については、租税法律主義における法的安定性と予測可能性の見地から、金子・前掲注(14)12頁は、租税法においても目的論的解釈が必要なことを否定するものではないとしながらも、租税法が、他の法分野で用いられている概念を使用した場合には、別異に解すべき特段の根拠がない限りは、本来の私法におけるのと同義で用いられていると解するのが立法者の意思に合致しているとしており、今日における通説の見解と思われる。

もっとも、租税法規で用いられている概念が、そもそも固有概念なのか借用概念なのか議論が分かれることも少なくない。固有概念であれば、租税法独自の観点から文言の解釈をすることも許される。ただし、租税法は、侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことが許されない⁽¹⁶⁾のはもちろんである。

(2) 租税法の適用における私法上の法律関係の認定

租税法の解釈につき訴訟当事者間で争いがなく、取引当事者間で、私法上、どのような法律関係が生じていれば、租税法の適用において、課税要件事実の認定がされるのかがはっきりしている場合であっても、実際の取引において、そのような法律関係が発生しているのかについて問題になる

(15) 金子・前掲注(2) 102頁。

(16) 金子・前掲注(2) 100頁。

こともある。これは事実認定の問題であり、判決の結論を導くに当たって、要件事実論や事実認定論の見地からの分析が重要となってくる場面でもある。

民事訴訟一般においては、契約等の取引が強行法規に反したり、公序良俗に反した場合に私法上その効力が否定されることもあるが、租税法は、私法上、一定の行為を強制する強行法規とは考えられないので、租税法の条項の趣旨に反する取引が行われたとしても、私法上、無効となることはない⁽¹⁷⁾。すなわち、租税法は、あくまで契約などによって形成された私法上の法律関係を前提として、その上で課税関係を規律するものであり、私法上の法律関係を規律しようとするものではない。

この点に関し、租税回避行為否認訴訟においては、租税法を適用する前提となる私法上の法律関係が、納税者の主張する法形式と異なると課税庁が主張して争いになることが多い。税負担を軽減すると目される行為や取引が仮装行為であるとして、真実は存在しないと課税庁が主張するような場合である。納税者の主張する法形式が真実には存在しないと認定されれば、それに即して租税法規が定めている法的効果も発生しない。

なお、当事者が用いた法形式を私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うことが可能か問題になることもある。法人税法 132 条（同族会社の行為計算否認）など、租税法の明文で定められている場合は問題ないとして、否認規定がないにもかかわらず、このような否認は認められるか。いわゆる「経済的実質主義による否認」と呼ばれるものであり、下級審裁判例では、これを認めたものもあるが、学説上は、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を

(17) 中里実『『租税法と私法』論再々考』税研 115 号 79 頁(2004) [83 頁] では、例外的に、最判平 15・12・19 民集 57 卷 11 号 2292 頁は、本件合意があたかも執行免脱財産をつくりだすようなものであるために、その行為が国税徴収法 24 条 5 項の趣旨に反して私法上無効とされた事案であるとされる。

通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である⁽¹⁸⁾と考えるのが通説とされる。また、最近の裁判実務においては、この租税法上の実質主義による否認に対する拒否反応が強く「実質主義アレルギー」とでも呼ぶべき現象が見られるとも言われている⁽¹⁹⁾。

ただ、納税者が行ったと主張する、税負担の免除・軽減をもたらす法的行為ないし取引が、一見したところ私法上の法律関係に即しているように見える場合であっても、私法上の法律関係に立ち入って、その行為が本当に行われたか否かを認定しなければならないことはいうまでもない⁽²⁰⁾。

次章以下で「私法上の法律構成による否認」の事例として紹介するのは、このようなケースである。実際の事件では、何が私法上の真実の法律関係であるかは、微妙な認定が伴うことがあり、訴訟において激しく争われることも少なくない。いずれにしても、明文の根拠のない限り経済的実質主義による否認は認められないとの立場をとる限り、「仮にも真実の法律関係から離れて、法律関係を構成しなおすようなことは許されない」とされる⁽²¹⁾。すなわち、課税要件事実は、私法上認定された法律関係に従って認定されるべきということになる^{(22) (23)}。

(18) 金子・前掲注(2) 110 頁。

(19) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理 42 卷 14 号 208 頁(2000)。

(20) 金子・前掲注(2) 111 頁。なお、「この場合には法現象としては租税回避の否認と同じ結果が生ずるが、法理論上は、これは私法上の真実の法律関係に即した課税であって、租税回避の否認ではない。」(法的には脱税であり、シェルターと呼ぶのは正しいが、租税回避の一類型と考えるのは誤り)とされる(同 112 頁)。本稿の次章以下で分析する裁判例も、上記のような法理論上の厳密な定義からは、「租税回避行為否認訴訟」と呼べないのかもしれないが、本稿の目的は、法理論上の整理ではなく、課税実務上、問題となっていることに対して課税庁としての留意点を探るところにあるので、世間一般に、いわゆる租税回避行為否認訴訟とされているものについて、幅広く分析の対象としていきたい。

(21) 金子・前掲注(2) 112 頁。

(22) 谷口勢津男「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕榨利用事件を主たる素材として—」租税法研究 32 号 63 頁(2004)においては、「課税要件

2 租税回避行為否認の類型

(1) 学説の議論

租税回避行為の否認については、否認根拠という観点から、幾つかの類型が考えられる。

今村教授は、「租税回避行為の否認」には、経済的実質に即して課税要件事実を認定する「租税法上の実質主義による否認」⁽²⁴⁾と、同族会社の行為計算否認など明文規定に基づく「個別否認規定による否認」があるとし、さらに、狭義の「否認」ではないものの、「私法上の法律構成による否認」とでも呼ぶべき場合があるとされる。すなわち、課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってでなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることもあり、

事実の認定については、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係をまず専ら私法の観点から認定し（裁判所による契約の性質「変更」を含む）、その上でそれをそのまま課税要件事実として受け入れる、というような判断構成が観念されるべきである」として、これを「二段階事実認定論」と名付けている。

- (23) 私法上の法律関係に従って課税を考えるとすると、窃盗、横領によるものなど不法な利得は「私法上無効であっても、それが現実的に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべき」（金子・前掲注(2) 161頁）とされていることとの関係が問題となり得る。「所得」とは、経済的に把握すべき「固有概念」であるとする、「経済的実態に即した事実認定」を行い所得を把握すべきではとの疑問が生じる。

この点、中里実『租税法と私法』論再考 税研 114 号 76 頁(2004)は、通常の経済取引を前提とする原則的な場合においては、①経済的効果は、当然のことながら基本的に私法に従って発生させられるから、それを前提として所得を考えればよいが、②犯罪行為等を前提とする例外的な場合においては、契約は不存在・無効な場合でも、納税者がそこから産み出される経済的利得に対する管理支配を及ぼしていることは少なくないとして、そのような場合には経済的把握の立場に立って所得を考えるべきであるとされる。そして、何もしていないにもかかわらず、課税所得計算上のマイナスの数字が形式上作り出されることに主眼が置かれる課税逃れ商品のような場合は、①の場合であって、②の場合とはまったく場合を異にしていると説明される。

- (24) 上記で説明した「経済的実質主義」による否認であるが、今村教授も指摘されるとおり、最近は、このような否認が認められるとする考えは少数説となりつつあるので、本研究においては、この否認類型は、分析対象からははずすこととする。

これを「否認」と呼ぶこともできよう、とされている⁽²⁵⁾。

中里教授は、租税回避の「否認」の三類型として、①狭義の租税回避否認、②課税減免規定の解釈による「否認」、③事実認定・私法上の法律構成による「否認」を挙げられる⁽²⁶⁾。①は、法律中に、明文の規定が存在する場合に、当事者の採用した私法上の有効な法律構成が正面から無視されて、別の私法上の法律構成が存在するかのような形で課税が行われる場合である。②は、一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税者の採用する私法上の取引形式は、当該課税減免規定の適用の射程範囲外であり、したがって課税が行われることを認めるものとされる。③は、私法上、当事者間の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実体を考慮した実質的なかたちにしたがって認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をし、課税要件へのあてはめを行うことにより、結果として租税回避行為の否認と同様の効果をもたらす場合とされる⁽²⁷⁾。

占部教授は、租税回避行為の課税上の取扱いについては、個別否認規定がない限り租税回避行為の否認は認められないとする見解が圧倒的多数を占めていたといえる（「税法解釈・適用の実質主義による否認」あるいは「経

(25) 今村・前掲注(19) 208頁。同論文においては、租税回避行為の否認の方法を類型化すると、①租税法上の実質主義による否認、②私法上の法律構成による否認、③個別否認規定による否認の三つの類型に分けることができよう、とされている（同209頁）。

(26) 中里実『タックスシェルター』221頁以下(有斐閣、2002)。

(27) 中里教授も、金子・前掲注(20)と同様、事実認定・私法上の法律構成による「否認」は、概念的には、租税回避の否認とは全く異なるものであるとされる。中里実「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」税研109号87頁(2003) [93頁]では、「当事者の主張する事実関係が真実であり、その意味する私法上の法律効果が発生する場合であれば、租税回避の否認の問題となる。そしてその場合には、個別的な否認規定が存在しない限り、私法上の事実関係や法律効果を無視することはできない。また、当事者の主張する事実関係が通謀虚偽表示に該当する場合（かつこの場合に限られる）には、真実の事実関係を明らかにして、そこから発生する私法上の法律効果を前提として、それに応じた課税を行うべきである。この二つの場合を混同してはならない。」とされる。

済的観察法による否認」の駆逐) なかで、1990年代末から新たな流れが生じてきたとして、「私法上の法律構成による否認(事実認定による否認)」論と個別租税法規の拡大解釈あるいは限定解釈といった手法に言及される⁽²⁸⁾。後者の例として、法人税法69条の限定解釈や法人税法22条2項の拡大解釈などを挙げられている。

(2) 本稿の分析に当たっての否認手法の類型化

以上のように、租税回避行為の否認については、論者によって、表現や分類の差があるところであるが、次章において、個別事例の分析を行うにあたり、本稿では、「私法上の法律構成による否認」と「個別否認規定の適用・税法規定の解釈による否認」の大きく2つに分けて考えていきたい。

「私法上の法律構成による否認」に対する訴訟では、取引当事者間における真実の法律関係について争われ、納税者の主張する形式上の法律関係の存否を巡り、さまざまな事実、主張が双方の訴訟当事者から提出される。訴訟における攻撃防御の体系は、複雑な様相を呈することも少なくないが、要件事実論を活用することにより、これらの主張・立証構造を整理できる。その上で、裁判所がどのような事実を取り上げて認定を行ったのかを分析すれば、課税処分時における法的主張の組み立てや証拠収集における留意点も抽出できると考えられる。

「個別否認規定の適用・税法規定の解釈による否認」は、①明文の個別否認規定による狭義の租税回避否認の場合と②税法規定の限定解釈・拡張解釈により租税回避行為の否認を行ったのと同様の効果をもたらす場合から成る。いずれも、納税者の主張する私法上の法律関係が真実のものであることを前提としたうえで、租税法の適用のレベルで、訴訟上の争点が発生するものである。

①としては、法人税法132条の同族会社の行為計算否認の適用を巡る裁判例を取り上げた。同条の適用要件については、「法人税の負担を不当に減

(28) 占部裕典「最近の裁判例にみる『租税回避行為の否認』の課題—実体法的・証拠法的視点から」税法学553号275頁(2005)。

少させる」という不確定概念が用いられており、この要件の該当性を巡って訴訟当事者からさまざまな主張がなされる。要件事実論的には、「税の不当減少」の要件は、「規範的要件」（意義、内容については後述する。）にあたり、それぞれの主張にかかる事実は、通常の要件事実とは異なった特徴を有する。事例を分析することにより、要件事実論的な構造の特徴を明確にしたうえで、訴訟当事者の主張する各事実が、判決の結論を導く上でどのような位置付けを有するのかを明らかにしたい。

②の例としては、法人税法 69 条（外国税額控除）を巡る課税減免規定の立法趣旨による限定解釈が争われた事例のほか、「無償による経済的利益の移転」にかかる同法 22 条 2 項の解釈、同法 37 条の「寄附金」の解釈を巡る事例などを取り上げる。法令解釈を巡る争いは、それぞれの規定において、どのような事実が課税要件に該当するのかの争いである。そこでの解釈が定まり、課税要件事実とされた事実の存否についての立証責任の分配が決定されて、はじめて、個別事案における要件事実論による事実整理を考えることができる。上記の規定に関し、訴訟当事者の攻撃防御の構造をどのようにとらえるかは、定説が存在しない状況であるが、個別の裁判例の分析を通じて、課税庁の主張や裁判所の解釈によれば、要件事実論的にどのような構造となるのかを探りたい。このような分析を通じて、訴訟が見込まれる課税処分を行うに当たり、課税庁として、どのような事実を把握し、証拠収集をしていくべきか検討することができると思う。

第2章 租税回避行為否認訴訟の 要件事実論的分析

前章で説明したとおり、従来の租税回避行為否認訴訟事案の中から、「私法上の法律構成による否認」及び「個別否認規定の適用・税法規定の解釈による否認」の争点に分類し、それぞれ第1節及び第2節において、要件事実論的な事案の分析を行うこととしたい。

第1節 私法上の法律構成による否認

1 理論上の整理

個別裁判例の分析をする前に、「私法上の法律構成による否認」とは、いかなる法的根拠に基づき、租税回避行為の否認を行おうとするものなのか、従来から学説で議論されているところであるが、その法理論的な説明を確認しておきたい。

私法上の法律構成による否認とは、前述した今村教授の説明を繰り返せば、「課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってではなく、真実の法律関係に即して認定がされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定される」場合である。

すなわち、原告納税者が、契約書や公正証書などを証拠として提出し、特定の契約の成立など私法上の法律関係が成立していることを前提に、それに即した租税法の適用を主張しているのに対し、被告課税庁が、契約書等の外観や形式ではなく、真実の法律関係に即して租税法を適用すべきと主張して、課税処分を行う場合である。

外観や契約が「仮装行為」すなわち「意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を仮装すること」に当たるならば、仮装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われるべきは、特段の規定をまつまでもなく当然

の論理的帰結とされる⁽²⁹⁾。

私法上の法律構成による否認では、原告納税者が提出した契約書等の内容とは別の法律関係の成立を課税庁が認定することになる。すでに説明したとおり、契約書は真正に成立したものであれば、実質的証拠力が生じ、その文書の記載内容が確定されるという「処分証書の法理」が適用されると言われる。では、どのような場合に、契約書の形式的な内容と異なる契約関係を認定することができるか。

今村・前掲注(19) 209頁では、私法上の法律構成による否認について、(契約書上の形式的表示による内容の契約に関し)「①契約が存在と認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合(隠匿行為を認定する場合を含む)、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合の三つの場合がある」と考える⁽³⁰⁾。以下、①～③のそれぞれの場合について、説明する。

(1) 契約の不存在

一定の内容の契約書が存在していても、当事者にその内容の契約関係を

(29) 金子・前掲注(2) 120頁。

(30) 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(下)」ジュリスト 1171号 91頁(2000)では、ある契約書について、当事者がAという契約の成立を主張しているのに対して、課税庁がBという契約の成立を前提として課税を行った場合に、裁判官がBという契約が成立しているという事実認定を行われる場合には、次のように説明されている。

- (1) 「契約書がそもそもAではなくBという契約の成立を示しているの一応明示的に考えられる場合には、Bという契約が成立したもとして事実認定される」
- (2) 「契約書等には一応形式上Aという契約の内容が書かれている場合(すなわち、Bとは必ずしも読めない場合)に、当事者の真意によればBという契約が成立しているというためには、次のような構成がありうる。」
 - ① 「当該契約書からは意思表示と呼ぶに値するようなものを認定することができず、他の事実から、B契約が成立していると認定する場合」
 - ② 「民法上の隠匿行為の理論を引き合いに出して、Aという契約の虚偽表示による無効を述べ、その背後に存在するB契約の成立を認定する場合」
 - ③ 「当該契約書及びその他の事実等から総合的に判断して、そもそもAという内容の契約とは別のBという契約が成立していると認定する場合(契約の成立自体は否定せず、ただ当該契約の内容はBであるという場合)」

成立させる効果意思が存在しないのであれば、私法上は、契約が不存在ということになる。契約書が当事者の真の意思を表示したのではなく仮装したものにすぎないのであれば、処分証書として成立しておらず、別の証拠により、当事者の法律関係を認定することになる。

もちろん、訴訟において、原告納税者側は、当該契約は取引当事者の真の意思表示の合致を表したものとして真正に成立したと主張するであろうから、課税庁としては、契約書等は、契約関係を仮装するために作成されたにすぎないという事実を、間接証拠等を積み重ねることにより立証しなければならない。具体的に、どのような場合に契約書の仮装が認定されるかについては、個別事例の分析を通じて検討したい。

(2) 通謀虚偽表示

民法 94 条 1 項は「相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする。」と規定する。通謀虚偽表示の場合、表意者は当該意思とは別個に一定の目的を持ち、その目的を実現するための手段として、外形を伴う何らかの表示行為をすると同時に、それが他の目的のための手段にすぎないことを明確にしておくため、その表示行為から推断される効果意思どおりの効果を発生させない旨の明示又は黙示の合意を結ぶものとされる⁽³¹⁾。例えば、租税回避の目的を持って、その手段として、外形的な契約の意思表示を行うが、別途、その契約の効果を発生させない明示・黙示の合意を結んでおくことになる。

法理論上は、最初から契約が成立していない上記(1)の場合と異なり、外形的な契約の「成立」は認められても「効力の発生」がないという点で区別される。要件事実論的には、外形的な契約書を提出して契約の成立を主張する相手方に対して、そもそも契約が成立していないという主張は「否認」であるが、仮に契約の成立が認められるとしても虚偽表示だから無効だという主張は、法律効果発生障害事由としての「抗弁」ということに

(31) 遠藤浩・水本浩・北川善太郎・伊藤滋夫監修『民法注解 財産法 第1巻 民法総則』〔藤原弘道〕384頁（青林書院、1989）。

なる。すなわち、通謀虚偽表示の要件事実としては、一般的には「いずれも当該契約を合意する意思がないのに、その意思があるもののように仮装することを合意すること」とされ⁽³²⁾、虚偽表示による無効を主張する側に主張・立証責任があるとされている。もっとも、現実の訴訟では、「否認」の主張なのか「抗弁」の主張なのか、必ずしもきれいに区別されるとは限らないようである⁽³³⁾。

租税回避行為否認の場面でも、虚偽表示の場合も契約不成立の場合も「仮装行為」とまとめて考える方がわかりやすいし、あえて、厳密に区別する実益も少ないと思われる⁽³⁴⁾。いずれにしても、課税庁が通謀虚偽表示の主張を行う場合には、外形的な契約とは異なる秘匿された合意の存在を主張する必要があり、原告との契約の相手方などの供述なども得られない場合には、間接証拠を積み上げて、裁判所にその存在を認定してもらう必要がある⁽³⁵⁾。

(32) 大江忠『第2版 要件事実民法 上』212頁(第一法規、2002)

(33) 賀集唱「契約の成否・解釈と証書の証明力」民商法雑誌60巻2号187頁(1969)によれば、「虚偽表示においては、仮装契約書の処分証書の証明力によって、契約(法律行為)の成立を認めることができる。そして、虚偽表示の主張は成立した契約の効力発生を妨げる抗弁ということになる。いささか苦しい説明であるが、必ずしも背理とはいえないであろうし、反対に、処分証書たることを否定し、契約不成立とし、虚偽表示の主張を否認と扱うことも、許されてよさそうである。」としている。

(34) 後述する裁判例においては、課税庁の主張としては、契約上の法的性質決定(原告の主張する外形的な契約を不存在と「否認」した上で、別の契約関係の成立を主張)を主位的主張、通謀虚偽表示を予備的主張と分けて主張する例も少なくないが、主位的主張は認めなかったが、通謀虚偽表示の成立は認めたというようなケースは見当たらない。

(35) 一般的な民事訴訟でも、契約当事者の一方と外形的な契約を信頼した第三者との間で通謀虚偽表示が争われるケースが少なくなく、前者が契約の虚偽表示無効を主張し、後者が善意の第三者であること主張して契約の有効(民法94条2項)を主張するのが典型的なパターンと考えられる。これに対し、租税回避行為否認訴訟では、契約の両当事者が契約の有効を主張しているのに対し、第三者である課税庁が無効を主張するというケースが多く、虚偽表示の成立を主張する課税庁の立証は、決して容易とはいえない。

なお、課税処分取消訴訟で、当事者の主張する契約が通謀虚偽表示により無効で

(3) 契約の法的性質決定

イ 否認の理論的根拠

契約の法的性質決定による否認とは、今村・前掲注(19)209頁でいう「契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合」である。中里・前掲注(30)では、「当該契約書及びその他の事実等から総合的に判断して、そもそもAという内容の契約とは別のBという契約が成立していると認定する場合（契約の成立自体は否定せず、ただ当該契約の内容はBであるという場合）」と説明されている。

契約不存在のケースのように、契約書の処分証書性を否定して契約が成立していないという主張でもなく、通謀虚偽表示のように、契約書の内容とは別の合意が、別途、成立しているという主張でもない。契約書の文言解釈も含めて、様々な間接事実等の総合判断として、取引当事者間の契約内容を、原告納税者の主張とは異なった実質であると主張するものである。原告の提出した契約書を正面から否定するのではなく、他の間接事実と合わせて、当該契約書の内容について、原告主張とは異なった形で解釈するので、課税庁の立証としては、契約不存在や通謀虚偽表示よりも、主張しやすいと考えられる。

ただし、契約書の文言以外の諸事情を含めて、契約書の解釈をすることが許されるのか、契約書が真正に成立すれば、その記載内容が真実でないとの反証が許されないとする「処分証書の法理」との関係はどのようなのが問題となる。

この点に関しては、以下のような議論がある⁽³⁶⁾。まず、契約の解釈と

あることを認めた最近の下級審裁判例として、名古屋地判平 18・12・13（公刊物未登載）がある（原告が売主となった第一売買を通謀虚偽表示により無効であるとし、第二売買の売主は、第一売買の買主ではなく原告であると認定したもの。）。

(36) ここでの議論は、「座談会—租税回避行為と契約解釈」訟務月報 46 巻 294 頁(2000)、野村豊弘「法律行為の解釈」星野英一ほか編『民法講座 第1巻 民法総則』291 頁(有斐閣、1984)を参照した。

は、契約書の文言など表示行為の有する客観的な意味を明らかにすることであるというのが、民法学における伝統的な通説であった。これに対し、表示行為の客観的な意味が合致すれば契約は成立するけれども、その契約の有する意味は、まず第一に当事者が契約に与えた共通の意味に従って明らかにされるべきであり、当事者の共通の意味が認められない場合には、表示の客観的な意味によるべきであるけれども、当事者双方が表示と異なる共通の意味を契約に与えている場合にまで、客観的な意味によらなくてもよいとする有力説がある。

後者のような立場では、処分証書の法理との関係は、次のように説明される。契約書があれば契約が成立したことは直接立証され、反証の余地はなくなって、処分証書の法理に従うが、処分証書で成立した契約の内容までが直接立証し尽くされるとは考えられない。処分証書の内容は、内心を推認する有力な証拠にとどまり、他の間接事実や証拠から、形式的な文言とは異なる別の内容を立証することは許されることになる。

契約の法的性質決定による租税回避行為の否認は、上記のような理論的立場に立つものである。すなわち、原告納税者は、契約書の文言を形式的に解釈した法律関係の存在を前提に、租税法の適用を主張するのに対し、課税庁は、契約書の文言は、租税回避目的のために外形的に用いられた表現にすぎず、取引当事者間では、形式的な文言とは異なる共通の意味が与えられているのだから、それに従って、当事者の意図した真の法律関係を前提に課税関係を考えるべきであるとする。そして、形式的な文言と異なる共通の意味を、様々な間接事実等から立証していくことになる。

ところで、いわゆる租税回避スキームにおいては、多数の契約を複雑に組み合わせたものが少なくない。契約の解釈にあたり、必ずしも契約書の文言にとらわれないという立場をとると、多数の契約の一つ一つを個別に解釈するのではなく、当事者が意図した取引を全体としてとらえて、個々の契約書の契約形式とは異なる、契約形式が成立していると解

積することも考えられる。消費者法の分野などでは、クレジット契約やローン提携販売契約など、複数の契約によって初めて一つの取引が完成する場合を「複合契約」と呼び、ある取引のためにその当事者が選択した契約形式と異なる契約形式をその取引にあてはめるという「契約形式の組み換え」を裁判官が行うことの可否が議論されている⁽³⁷⁾。

このような議論を参考に、実際の訴訟においても、多数の契約を、当事者の真の意思に基づいて、全体として別の契約類型に置き換えて、課税法規を適用すべきとする主張が、課税庁からなされることも少なくない。この点については、後述する裁判例の分析の中で、具体的に説明する。

ロ 原処分当たりの留意点

契約の法的性質決定による否認では、契約書が、取引当事者間で真正に成立していることを前提としたうえで、契約書以外の間接事実等を含めた総合判断として、当事者の真の意図した契約内容を決定しようとするものである。租税回避行為否認訴訟では、原告納税者は、取引の相手方（タックスシェルターのプロモーター側であることも少なくない）とともに、契約書の真正な成立を主張していることが多いため、これを覆す立証を行うことは容易ではない。しかし、課税庁側で収集した間接証拠を含めて、当事者の契約内容の法的実質を総合的に判断する事実認定が認められるならば、私法上の法律構成による否認が認められる幅が広がると考えられる。

もっとも、裁判において、このような契約解釈の手法が本当に許され

(37) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（4）」税理 43 巻 3 号 207 頁(2001)。同論文で引用されている山田誠一『『複合契約取引』についての覚書(2)』NBL486 号 55 頁(1991)では、「当事者が選択した契約形式とは異なるが、しかし、経済的実質にはふさわしい契約形式に組み替えることができ、また、裁判所がその判断の基礎を端的に明らかにするためには、契約形式を組み替えて判断を行うことがのぞましいということができるように思われる」とされている。

るのかについては、議論がないわけではない⁽³⁸⁾。最近の下級審裁判例では、国側敗訴判決も含めて、一般論としては、このような否認手法が許される場合があることを認めるものが大半である⁽³⁹⁾。ただし、最高裁判決で、このような否認手法が認められることを正面から明示したものはない。高裁判決において、契約の法的性質決定による否認が認められたとされる前掲注(39)の映画フィルムリース事件の上告審判決では、本件映画フィルムは「事業の用に供しているものということではできない」から、法人税法 31 条の減価償却資産に当たらないという別の理由を示したうえで、原審の判断は結論において是認できるとした⁽⁴⁰⁾。こうしたことから、最高裁は契約の法的性質決定による否認に対して、否定的な

-
- (38) 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」税法学 546 号 31 頁(2001)では、「当事者の付与した共通の主観的意味内容が探求されるべきであるとする近時の学説」に対して、「このような主観的意味内容の検討は当事者において契約の解釈を巡って争いがある場合等に用いられるものであり、当事者において何等争いのない場合に課税庁がこのような解釈をいかなる場合にも当然に行うのかは検討の余地がある」としている。そして、「第二類型に該当しない場合（仮装行為に該当しない場合）に第三類型（引用者注：「契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して真実の契約関係を認定する場合」のこと）のスクリーンをかけることが租税法において許容されているのか」という点につき「仮装行為でない場合には、当事者の選択した法律行為が有効となり、課税要件事実が充足されるといえよう。それにもかかわらず、法律行為の法的効果を行うことは租税法上は禁じられていると解さざるを得ない」（同 33 頁）とされている。
- (39) 映画フィルムリース事件控訴審の大阪高判平 12・1・18 民集 60 卷 1 号 307 頁 [314 頁] では、「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」としている。また、航空機リース事件第一審の名古屋地判平 16・10・28 判タ 1204 号 224 頁 [247 頁] では「契約書等の外形的資料は、それらが唯一絶対的な判断材料というわけではないから、隠された当事者の合意内容がどのようなものであるか（この場合、契約書は処分証書としての性格を有しないことになる。）、あるいは表示行為から推測される効果意思と真の内心的効果意思との異同を明らかにする必要を生ずる場合もあり得るといふべきである。」としている。
- (40) 最判平 18・1・24 民集 60 卷 1 号 252 頁

立場ではないかと言われることもある。ただし、別の小法廷判決では、契約の法的性質決定による否認を認めた原審判決をそのまま是認して、上告不受理決定としたものもあり、最高裁が、こうした否認手法を許されないとしたわけではない。

よって、課税庁が原処分時の検討を行うに当たっては、少なくとも現時点においては、こうした否認手法によることの可能性も念頭に置くべきである。ただし、「契約の性質決定による否認」は、原告の契約書の成立を正面から否定せずに、別個の法律関係が成立しているものとして、租税法を適用するという点で、前述した「経済的実質主義による課税

（当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直して課税要件を充足したものとするもの）と類似した面がある。また、否認についての具体的な根拠条文がないという点でも共通している。ただし、前者は、表面的・形式的な法律関係ではなく、私法上の真実の法律関係に即して課税要件充足を判断することは当然であるということ根拠とするのに対し、後者は、租税法の適用に当たっては、私法上の法律関係にかかわらず、取引の経済実質に即して判断することは一般的に許されるということ根拠とする。

このように、法理論的には、両者は別のものであるが、現実の事案への適用の場面では、必ずしも明瞭に区別されるものとは限らない。そこで、課税庁としては、「契約の性質決定による否認」を根拠とした処分を行うに当たっては、的確な法律構成を行い、それを裏付ける具体的な間接事実や証拠の収集・整理をすることにより、処分の根拠が経済的実質主義による課税ではないことをはっきりさせる必要がある。そうしないと、課税庁の主張は、「事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異なる」とされ、裁判実務の「実質主義アレルギー」（今村・前掲注(19)参照。）の対象となってしまうおそれがある。

では、どのような法的主張を組み立てれば、裁判所の実質主義アレルギーから免れることができるか。この点については、従来の裁判例の判

決を詳細に分析し、日本の裁判所が一般的に採っていると考えられる思考過程を探ることにより、検討していくしかない。本節では、要件事実論という分析枠組みを使って、このような分析・検討を行うとするものである。

2 租税回避目的の存否と事実認定との関係

私法上の法律構成による否認においては、前述した3つのタイプのいずれを主張するにしても、原告納税者が提出する契約書等の表面的・形式的な文言とは異なった法律関係が成立していることを立証するため、課税庁として、さまざまな間接事実等を主張していかなければならない。

その中で、特に問題となる間接事実として、取引当事者における課税回避目的もしくは租税軽減目的の存在という事実がある。個々の裁判例における事実認定では、これを認めたものもあれば、認めなかったものもあるが、そもそも、租税回避目的の存在という間接事実は、私法上の法律構成による否認の可否の判断において、どのような位置付けとなるのであろうか。裁判例の傾向については、次項で、具体的に検証していきたいが、この点は、学説の中でも、事実認定のあり方論として、議論があるところなので、ここで、紹介しておきたい。

今村教授は、租税回避行為において契約書が存在する場合、当該契約書が処分証書であるか否かあるいは完全であるかの吟味を経た上で、なお、処分証書といえる場合であっても、当該契約書の解釈の余地は残っていると立場を前提に、「課税要件事実を認定するに当たり、対象となる契約関係において、当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実となろう」とされている⁽⁴¹⁾。今村教授がここで言われる「租税回避目的」とは、取引当事者の内心の意思のことではなく、「契約書の内容、当事者の供述あるいは

(41) 今村・前掲注(37) 209頁。

種々の間接事実によって客観的に認定される主観的な意思あるいは目的」のことであるが、租税回避行為の場合に、私法上の法律構成による否認の方法によって認定するに当たり、次のように、3つの場合に分けて判断基準を示しておられる。

①専ら租税回避目的の存在しか認められず、事業目的は全く認められない場合には、虚偽表示が認められる場合もある。②租税回避目的と事業目的のいずれも認められるが、両者を比較したとき、租税回避目的が格段に上回る場合には、私法上選択可能な別の取引が存在し、当事者が選択した法形式と比較して前者が通常であると認められる場合には、当事者の選択した法形式が真実の法律関係とは異なるとの推認が働く。③事業目的が十分に認められる場合には、②の場合ほどの推認は働かない。

谷口教授は、上記のように考えると、「契約解釈の課程、とりわけ法的価値判断を伴うところの『意味の持ち込み』の過程において、租税回避目的に対する裁判官の価値判断如何によっては、租税回避の否認に関する租税法独自の観点が、もしかすると無意識のうちに、裁判官による契約解釈の中に混入してくるおそれがあるのではないか」とし、これを「租税回避行為混入論」と名づけた上で、租税法上の事実認定において租税回避行為混入論を採用することは許されないと主張されている。すなわち、「租税回避目的混入論によれば、裁判官が当該事案については租税回避の否認が妥当であるとの結論を先に出しておいて、租税回避目的を『重要な間接事実』として、当該契約が真実の法律関係でないことを強く推認し、別に想定される真実の法律関係に基づく課税を容認することになるおそれがあると思われるが、しかし、それでは『本来厳密に言えば法律論で対処すべきところを、事実認定の問題として処理した』ことになろう」⁽⁴²⁾と批判される。

また、末崎弁護士も、「納税者が税負担軽減目的を有していることは、むしろ、この目的によって選択された契約が当事者の真意に基づくものであるこ

(42) 谷口・前掲注(22) 65頁。

との根拠（間接事実）となる場合がある」とし、「選択された契約が当事者の真意に基づくものではないとされる場合も、それは税負担軽減の目的があるからではない」（契約の法的効果を発生させることに不都合な事情があるかといった点が決め手である）とされる。そして、税負担軽減目的が「当事者が選択した法形式が真実の法律関係に合致しないことを推認させる『重要な間接事実』」になるという見解に対しては、「経験則、論理則といった私法上の事実認定・契約解釈のルールに照らしてありえないというべきである」⁽⁴³⁾と批判されている。

このように、私法上の法律構成による否認の場面において、租税回避目的の存否の認定が間接事実としてどのような位置付けとなるかについては、論者によって大きな対立があるところである。一般的に税務行政の観点から見た場合、租税回避目的の存在という事実は、課税の公平が害されているという意味での弊害の有無を判断するのに重要なメルクマールの一つであることは間違いない⁽⁴⁴⁾。このため、課税庁において、納税者に対する課税を検討す

(43) 末崎衛『私法上の法律構成による否認』の問題点』税法学 553 号 69 頁(2005) [75 頁]。このほか、金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実、神田秀樹編著『ビジネス・タックス』402 頁(有斐閣、2005) [416~417 頁] も、「租税軽減目的と真実の法律関係を成立させる意思（効果意思）とは、相対立するものではなく、併存し得るものである（したがって、租税軽減目的の有無は、効果意思の有無の根拠となるものではない。）」とし、「納税者が、単に租税を軽減する目的で、通常の経済行為としては不自然・不合理な法律関係を成立させた場合でも、真実そのような法律関係を成立させたのであれば、私法上無効となる理由はなく（法律行為が『不自然・不合理であること』と『実体がない』ことは同義ではない）、したがって、『事実認定による否認』がなされる理由はない」と論じられている。

(44) もっとも、税法規定の解釈による否認の例として後述する 0 ホールディング事件控訴審判決では、「本件増資は、いわゆる節税を意図して企画されたことは明らかで、納税者として、いわゆる節税を図ることは、もとより、なんら正義に反することではない。」としている（東京高判平 16・1・28 訟月 50 巻 8 号 2512 頁 [2532 頁]）。また、有名なアメリカのグレゴリー事件においても、控訴審判決のラーネッド・ハンド判事は、「誰でも、税金を可能な限り安くするために、自分の取引に手を加えてよい。納税者は国にとって最善の方法を選択しなければならないわけではなく、自らの税金を増やすという愛国的義務など存しない（Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose

際にも、租税回避目的の存否が問題になることは当然であるし、訴訟になった段階においても、納税者の行為を放置することによる課税上の弊害を裁判所に理解してもらうためにも、課税庁として、取引当事者の租税回避目的を積極的に主張・立証していくべきであると考えられる。ただ、問題は、租税回避目的の存在の事実を、いかなる課税要件事実と結びつけ、どのような法的主張を展開するかである。やみくもに、租税回避目的の存在を主張して課税上の弊害を説いてみても、法律上の根拠なき経済的実質主義による課税として、裁判所の「実質主義アレルギー」を呼び起こすだけの結果となるおそれもある。

上記で紹介した学説には、租税回避目的の存在という事実は、当事者の真の法律関係を認定するのに何の関係もない（むしろ、取引当事者の主張する表面的・形式的な法律関係が、真の合意であることを推認させるものである）とする立場のものもある。ただ、日本の裁判所において、私法上の法律構成による否認の可否の判断に当たり、租税回避目的の存否について、全く無視

that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.）」と述べている (Gregory v. Helvering 69 F2d 809 (2d Cir. 1934))。

租税を軽減する目的で、通常用いられない法形式を用いたからといって、直ちに課税上の弊害が生じているとは言えないであろうが、経済的実態が変わらないのに、表面的に法形式を操作することによって、容易に課税負担を大幅に減少できるという事態が生じているような場合には、課税の公平上問題であると考えられること（その対処として、立法によるべきか、現行法の解釈の枠内で可能かと考えるかは別として）に異論はないであろう。問題は、法形式選択の活用による税負担軽減が、税法の立法趣旨等から考えてどこまで許されると考えるか（許されると考える範囲内の行為であれば、「何ら正義に反することではない」ことになろう。）であるが、その判断基準は、理論的に一義的に導き出されるものではなく、その時々時代の背景や社会意識にも影響される事柄と思われる。

なお、グレゴリー事件の上記控訴審判決や連邦最高裁判決 (293 US 465 (1935)) が書かれた法理論的、文化的、経済社会的背景についての興味深い分析として、Assaf Likhovski (2005). "The Story of Gregory: How are Tax Avoidance Cases Decided?" "Business Tax Stories" Foundation Press. p. 89.

されるべきものと扱われているとも思われぬ⁽⁴⁵⁾。この点について、以下、個別裁判例を掘り下げて分析してみたい。

3 裁判例の要件事実論的分析

ここでの分析対象は、租税回避行為否認訴訟として著名な裁判例のうち、取引当事者の法律関係の実質が争われたものである。いわゆる「私法上の法律構成による否認」の可否が争点となったものが中心であるが、単純な仮装行為の事例と考えられるものもある。いずれの事件においても、多かれ少なかれ、被告課税庁は、取引当事者の租税回避目的の存在を主張している。前項で説明したような問題意識から、各事件の判決において、当該事実の認定が、結論を導くに当たってどのような位置付けとなっているかといった点に、特に着目して分析したい。そこで、各裁判例を、判決の判断の内容に応じ、①租税回避目的の存在そのものを認めなかった事例、②租税回避目的の存在は認めたが、真の合意は契約書の形式的な表示どおりとした事例、③租税回避目的の存在を認めた上で、取引当事者の真の合意の内容を契約書の表面的な文言とは別のところで認めた事例、の3つに分けて説明する。

以下は、各事案について、判決書における裁判所の当事者の主張や事実認定の整理を基に（そこで示されている事実に限定して）、要件事実論的な事実整理を試みたものである。要件事実のレベルでの整理だけでなく、間接事実や証拠との結びつきまで掘り下げて分析を行い、租税回避目的の存否の認定の位置付けについても言及したい。

(1) 租税回避目的そのものを認めなかった事例

ここに挙げた2つの事例は、課税庁が租税回避目的の存在を指摘して、

(45) 学説の議論の中では、裁判所における事実認定のあるべき論として、契約解釈に租税回避目的を混入させるべきでない^{と論じられる向きもあるが}、本稿の目的は、裁判所の実事認定における一般的な判断過程を実証的に検証することにより、課税処分^{の参考}に資する分析を提供したいというところにあるので、あるべき論としての事実認定論については、深入りしないこととする。

納税者が提出した契約書とは別の法律関係が成立していることを主張したが、裁判所は、租税回避目的の存在そのものを否定しつつ、契約書の記載どおりの法律関係の成立を認め、課税処分が取消されたものである。

イ パチスロA事件⁽⁴⁶⁾

(イ) 事案の概要

原告の関連会社であるC社（米国法人）が、日本のA社からパチスロ機のメイン基板を購入しB社に売却した取引に関し、課税庁が、本件各売買取引は原告が当事者であるにもかかわらず、C社が取引を行っていたように仮装したものであるとして法人税更正処分を行ったのに対し、原告が更正処分の取消訴訟を提起したものである。

(ロ) 要件事実論による事実整理

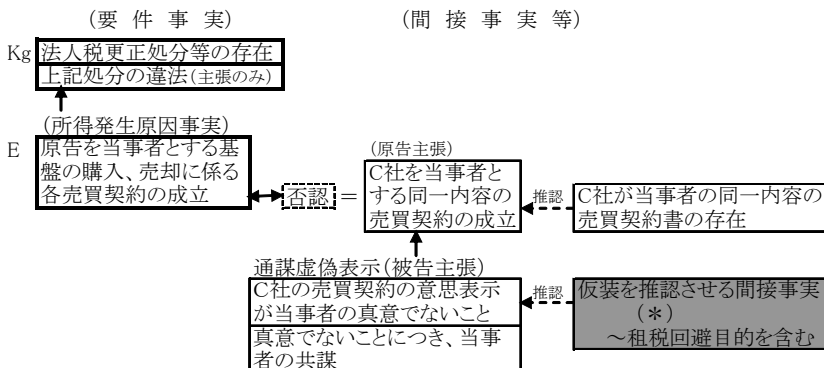
前章において説明した要件事実論の枠組みに従って、整理する。

本件は、更正処分の取消訴訟（訴訟物は、本件更正処分等の違法性一般）であるので、原告納税者としては、請求原因（Kg）として、訴訟の対象となる処分の存在を特定し、その処分の取消しを求める主張をすれば足りる。これに対して、課税庁は、本件処分を根拠づける具体的事実について、抗弁（E）として主張・立証しなければならない。本件における課税庁の主張では、C社の売買取引（A社からの購入取引とB社への売却取引。以下「本件売買取引」という。）は、原告の取引であって、そこで発生した所得は原告に帰属するというものであるので、本件各取引に関し、C社ではなく原告を主体とする売買契約が

(46) 第一審は、東京地判平14・4・24税資252号順号9115であり、控訴審の東京高判平15・1・29（公刊物未登載）で確定している（いずれも国側敗訴）。なお、本稿では、紙面の都合もあり、各事案の事件の概要については、最低限の記述にとどめる。事案の内容については、田代行孝「外国関係会社を利用した迂回取引と仮装行為」税経通信57巻11号235頁(2002)、西本靖宏「租税回避を動機とした仮装行為」税務事例35巻9号1頁(2003)、平野敦士、村井淳一、佐藤善恵、岡野訓『税務訴訟と要件事実論』197頁(清文社、2005)、八ッ尾順一『[三訂版]租税回避の事例研究』318頁(清文社、2007)などを参照。

成立しているという事実を所得の発生原因事実として立証しなければならない。

図1 パチスロA事件の要件事実等



これに対して、原告は、本件売買取引の当事者はC社であると主張して、その証拠として、C社が当事者となっている売買契約書を提出している。C社による売買契約が成立しているという事実は、原告に主張・立証責任が課せられているのではなく、あくまで、被告課税庁の抗弁事実を否認する主張の理由としての位置付けになる（理由付否認）。すなわち、C社による売買契約が存在するという事実は、被告課税庁の主張する本件売買取引の当事者は原告であるという事実と両立しない事実であり、被告はこの事実の不存在についても立証しなければならない。具体的には、C社名義の売買契約書を打ち消さなければならないが、課税庁側は、C社名義の売買契約は、通謀虚偽表示により無効であるとの主張を行った。しかし、取引当事者である原告側は、C社を当事者とする売買契約の成立を主張しているので、課税庁としては、仮装を推認させる間接事実を積み上げて、立証を行う必要があることになる。

本事例では、上図の「仮装を推認させる間接事実（＊）」として、①パチスロ基盤の加工、販売が原告の管理下で行われたこと、②C社はダミー基盤を輸出入しただけであることなどの具体的事実に加え、③本件取引の目的についても言及している。すなわち、取引の目的はC社の債務超過を解消することにあつたとの第一審での主張に加え、控訴審では、「本件取引は、C社の債務超過を解消するため、被控訴人（原告）が取引当事者となった場合の上記税負担を回避した上、被控訴人に帰属する本件取引の利益をCに移転する目的で、契約名義人を被控訴人ではなくC社と仮装して作出したもの」との租税回避目的の存在を主張した。課税庁は、こうした間接事実の存在を主張し、本件売買取引は、C社を当事者とする契約書が存在するけれども、当事者は、原告納税者とする旨の真の合意があつたから、C社を当事者とする契約は無効であると主張したものである。

(ハ) 裁判所の判断

これに対して裁判所は、第一審、控訴審とも、本件売買取引の当事者は、C社でなくて原告納税者であるとの主張を認めなかった。すなわち、本件各取引にあつては、C社及びA社、B社とも、取引当事者は原告でなくC社であるとの意思を有しており、本件各売買取引はC社との間で成立していたと認定した。

その上で、判決は、C社を取引当事者とするのが仮装であつたと認めるに足りるような特別の事情が認められるか、被告課税庁の主張する事実に対して、その評価を判示している。そして、課税庁主張の事実については一部その存在を認めたものの、これらの事実は、「本件取引自体や被控訴人の本件取引への関与につき、疑問や不自然さを感じさせるものの、これらの疑問点等のほとんどは、・・・合理的な説明ができるものであり、被控訴人に租税回避の確たる動機があることを認めることもできない。」とした。結果的に、本件売買取引が「いずれも通謀虚偽の意思表示によるものであつて、被控訴人がAからA

基板を購入しこれをEに販売したものであると認めることはできず、他に、これを認めることができる的確な証拠はない。」(控訴審判決、第3、2(2)ウ)として課税庁主張を排斥した。

C社がダミー基盤を輸出入していたなど不自然な点を認めながらも、これは、業界団体との間で誓約していた輸入条件を満たすため、その形式をとることに意義があったとし、これは、C社を取引当事者とする効果意思の存在を否定するものではないとした。控訴審で課税庁が主張した「租税回避目的の存在」についても、「被控訴人とC社間の移転価格税制による課税あるいは寄付金課税の税負担の点についても、これを回避するため、取引主体を仮装するような迂遠な方法をとる必要はなく、単にC社が取引主体となって正当な利益を取得すればよいだけのことである。」から「被控訴人の課税回避の確たる動機をうかがうことができない。」として、その存在が否定された。取引を巡る客観的な諸事情から見て、本件取引に租税回避目的の存在を認めることはできないとの認定がされたことになる。

本件は、C社の取引に不自然さがあることは認められるとしても、それらが、租税回避を目的としたものとは認められず、結果として、本件取引を仮装と見ることもできないとした判決ととらえることができよう。

ロ 相互売買事件 (K事案)⁽⁴⁷⁾

(イ) 事案の概要

本件は、原告らが自己所有の土地(甲土地)を不動産会社及び同社と共同ビル事業を営むAに譲渡するに当たり、不動産会社が7億9千万円で取得した土地(乙土地)と現金1億8千万円を取得した事案である。原告らは、5億8千万円の売買契約(売却)と4億円の売買契

(47) 第一審の東京地判平13・3・28 訟月49巻6号1820頁、控訴審の東京高判平14・3・20 訟月49巻6号1808頁ともに国側敗訴で確定した。事案の内容については、後述する相互売買事件(I事案)と類似している。

約（購入）、代金を相殺した1億8千万円の差金を支払うとの契約を締結し、譲渡収入を5億8千万円と申告した。これに対し課税庁は、甲土地にかかる原告らの譲渡収入は9億7千万円（乙土地の時価7億9千万円＋差金1億8千万円）であるとして所得税の更正処分をした。

訴訟では、甲土地と乙土地の交換取引が、契約書の形式どおり2個の売買契約であるのか、1個の補足金付交換契約であるのが争点となった。

(ロ) 要件事実論による事実整理

本件において、被告課税庁が立証すべき抗弁事実は、原告納税者に9億7千万円の譲渡収入が発生したことを根拠づける原因事実であり、それは、原告を当事者とする補足金付交換契約が成立したという事実である。すなわち、本件取引は、形式上は甲、乙それぞれの2つの売買契約が締結されているが、取引当事者にとって、甲土地と乙土地を交換することが当初からの目的であり、2個の売買契約による履行が不可分一体的関係にあることから、その法的実質は交換契約であり、甲土地の譲渡収入は、原告が対価として得た乙土地の時価と補足金の合計額であるという主張である。

これに対して、原告納税者は、甲土地については、売買契約として代金5億8千万円で売却したものであるという、抗弁事実と両立しない事実を主張してこれを否認している（理由付否認）。そして、成立したのは交換契約でなく売買契約であることを示す証拠として、取引当事者間で真正に成立した売買契約書を提出した。

の真の意図を隠蔽する仮装のものである場合には、当事者の真の意図による取引が存在するものとして扱われるべきことは、意思表示の合理的解釈の見地からも、また実質課税の原則からも、当然のことである。」⁽⁴⁸⁾として、課税庁の主張する契約解釈のあり方を一般論としては認めた。

しかし、本件契約の締結に至る諸事情（当初は、原告とAとの交換取引が予定されていたが、Aの乙土地には、もともと借地人がおり、原告と借地人が直接取引をすることが困難であったことから、不動産会社が一旦、底地権と借地権付建物を取得して、原告に譲渡したという経緯があった。）に照らし、原告と不動産会社が「それぞれ別個の売買契約を締結したことは、むしろ自然なことというべきであり、これをもって社会通念上不合理なものあるいは租税負担を不当に回避することを企図した濫用目的に出たものであるとはいえない。」として、交換契約が成立したとの抗弁事実にかかる課税庁の主張を排斥し、処分を取消した。

本件判決は、契約書の文言が、租税回避目的等による仮装のものとして認められる場合には、文言にとらわれない契約解釈が許されるとしながらも、取引に至る客観的事情を勘案し、本件では、売買契約の類型を選択したのは、租税回避目的があったからではないと認定し、契約書の文言解釈から離れることはできないとしたことになる。

(2) 租税回避目的は認められたが、真の合意は表示どおりとした事例

以下の事例は、「私法上の法律構成による否認」の可否が争点となった著名訴訟であるが、いずれも、取引当事者に租税回避目的があることは認定しながらも、契約書の文言から離れた契約関係の法的実質は認められないとして、課税庁の主張を排斥したものである。

(48) 東京高判平14・3・20 訟月49 卷6号1808頁 [1817頁]。

イ 相互売買事件（I 事案）⁽⁴⁹⁾

(イ) 事案の概要

前述の相互売買事件（K 事案）と同様の事件であるが、同事件のように、借地人がいたために、不動産会社が一旦、土地と借地権付建物を取得したというような事情は存しない。原告は、代金 7 億円とする甲土地と代金 4 億円とする乙土地の 2 つの売買契約が締結され、相殺後の差額が支払われたものと主張したが、課税庁は、本件は交換契約であり、甲土地の譲渡収入は、対価としての乙土地（時価 7 億円）と補足金 3 億円の合計であるとして課税処分を行った。

(ロ) 要件事実論による事実整理

前述の相互売買事件（K 事案）と同様である。被告課税庁は、前掲・図 2 の「契約書の文言とは異なる法実質を推認させる諸事情（*）」として、①それぞれの売買契約書に記載されている代金額は、国土法との関係で不勧告となりそうな価額として決定されたものに過ぎないことに加え、②本件取引当事者が、相互売買の形式を採ったのは、譲渡所得に対する税負担の軽減を図ったにすぎないという租税回避目的の存在を主張した。

(ハ) 裁判所の判断

控訴審判決は、課税庁の主張した間接事実のうち、租税回避目的に関しては、本件取引において相互売買という法形式を採用したのは、「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべき」としたが、続けて「確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交

(49) 第一審の東京地判平 10・5・13 訟月 47 卷 1 号 199 頁は国側が勝訴したが、控訴審の東京高判平 11・6・21 高民集 52 卷 26 頁では課税処分が取消され、上告不受理決定により確定した。事案の内容や判決の評釈については、八ツ尾・前掲注(46) 176 頁、今村隆「譲渡所得税における契約解釈の意義」中里実、神田秀樹編著『ビジネス・タックス』140 頁(有斐閣、2005)、占部・前掲注(28) 289 頁など参照。

換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」とした。そして、本件取引の両当事者にとって「真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである」⁽⁵⁰⁾とした。

本件判決は、本件取引の実態からすれば、相互売買の法形式は迂遠な方式であり、しかも、そのような方式を採ったのは租税の軽減を図ることが目的であったことを認定した上で、なお、本件契約書は、交換契約という真の法形式を隠ぺいしたものではないとしたものである。むしろ、租税軽減目的があったからこそ、真実の合意として交換契約の法形式を採用したとは考えられないとも読める言い方になっている。

ただ、判決は、租税回避目的があるからこそ、当事者の選択した表面的な法形式が真実の法律関係と推認されるということまで判示したとは思われない。本件は、あくまで、取引を巡る客観的な諸事情を勘

(50) 東京高判平 11・6・21 高民集 52 卷 26 頁 [32 頁]。

案して、本件で交換契約でなく相互売買契約の法形式が採用されたことが、法的・経済的に全く不合理なものとはまでは言えないという認定がなされたものとする。すなわち、租税軽減目的の存在という事実は、相互売買の法形式が仮装でないという事実と両立することを説明したに過ぎないととらえるべきであろう。

ロ 航空機リース事件⁽⁵¹⁾

(イ) 事案の概要

本件は、航空機リース会社が、子会社を業務執行組合員とし、個人が現金を出資する民法上の組合を組成し、航空機を購入してリースするというスキームにおいて、個人投資家が「不動産所得の損失」を損益通算した事案である。課税庁は、本件は「任意組合契約」ではなく、「利益配当契約」であると認定し、本件損失は「雑所得の損失」であるとして損益通算を否認する所得税更正処分を行ったものである⁽⁵²⁾。

訴訟では、課税庁の主位的主張としての私法上の法律構成による否

(51) 第一審の名古屋地判平 16・10・28 判タ 1204 号 224 頁、控訴審の名古屋高判平 17・10・27 (公刊物未登載)とも国側敗訴で確定した。本件事案は、多数の契約が複合されて全体を構成する複雑な取引であるが、取引図等も含めた地裁判決の紹介、評釈については、細川健「任意組合を利用した租税回避行為」税務弘報 53 卷 2 号 146 頁(2005)参照。このほか、八ツ尾・前掲注(46) 329 頁、今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その2)」租税研究 2006 年 12 号 69 頁(2006)、増田晋「航空機リースと租税回避行為—平成 16 年 10 月 28 日名古屋地裁判決の検討」中里実、神田秀樹編著『ビジネス・タックス』373 頁(有斐閣、2005)など多数の評釈がある。

なお、地裁判決後の平成 17 年度税制改正において、民法上の組合等の組合員の不動産所得の損失の取扱いについて、一定の場合に損益通算できない等の措置がとられた(租税特別措置法 41 条の 4 の 2、第 1 項)ため、本件のようなスキームは、租税回避行為の個別否認規定の対象とする立法的な対応がとられた。

(52) 所得税法の適用においては、航空機の貸付けにかかる所得は、所得税法 26 条の不動産所得等に該当するとされ(所得税基本通達 26-3)、また、民法上の組合(民法 667 条 1 項)において営まれる事業に係る損益は、分配割合に応じて組合員の損益として計算される(同通達 36・37 共—20。いわゆるパススルー課税)。原告納税者は、民法上の組合を通じて不動産所得の損失が生じたものとして、所得税法 69 条に基づき、他の所得との損益通算を行ったが、課税庁は、本件損失は雑所得の計算上生じたものであり、損益通算の対象とならないとして更正処分を行った。

認の可否が争点となり、本件個人投資家の組合への出資の法的性質が、契約書の文言どおり任意組合契約なのか、それとも利益配当契約なのか問題となった。

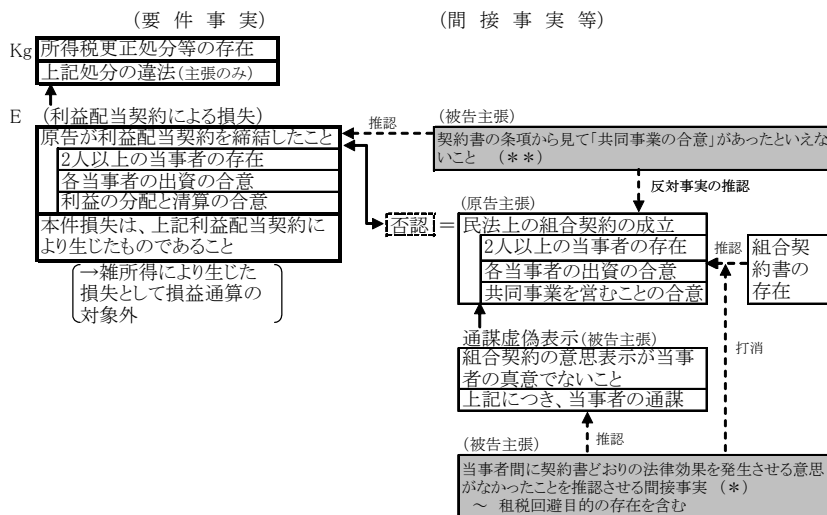
(ロ) 要件事実論による事実整理

本件の争点は、原告納税者が出資した組合の事業によって生じた損失が、個人である原告にとって、雑所得によって生じたものであるのか不動産所得によって生じたものであるかである。被告課税庁は、不動産所得によるものとの納税者の申告を否認して、雑所得として課税処分を行っているので、処分取消訴訟における抗弁事実として、本件損失が、雑所得の計算上生じたとする根拠事実を主張、立証しなければならない。民法上の組合による事業において生じた損益は、課税実務上、組合事業の所得区分によって生じたものとされる⁽⁵³⁾ので、被告課税庁は、原告納税者とリース会社との間で成立したのは、「利益配当契約」という雑所得を生じさせる契約であると主張、立証した。これに対して、原告納税者は、利益配当契約の成立という抗弁事実を否認し、それと両立しない民法上の組合契約が成立しているという事実を主張し(理由付否認)、その証拠として組合契約書を提出したという構造になる。

(53) 所得税基本通達 36・37 共—20 は、組合員の個人所得の所得区分は、組合の事業内容によって定まることを前提にしているとされている。本件における組合の事業(航空機リース事業)が、所得税法上、不動産所得に区分されることは、当事者間で争いが無い。

なお、被告課税庁は、予備的主張において、本件契約が仮に民法上の組合契約に該当するとしても、本件のような組合には上記通達の趣旨が妥当せず、組合員への分配金の性質に応じて所得区分が考えられるべきであって、本件損失は雑所得によって生じたものであるとの主張も行ったが、この点についても排斥された。

図3 航空機リース事件の要件事実等



民法 667 条 1 項の組合契約が成立するための要件事実については、本件訴訟において、①2 人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの3つと整理されている。これに対し、被告課税庁の主張する「利益分配契約」が成立するための要件事実、①、②は共通で、3 番目の要件として「利益の分配と清算の合意がされたこと」であるとしている。結局、原告納税者とリース会社の間の本件契約において、各当事者の共同事業を営むことの合意がされたのではなく、利益の分配と清算の合意がされたにすぎないという事実を、被告課税庁が立証できたかが、判決の分かれ目ということになる。

「事業を共同で営む合意」が成立しているというためには、共同で営む事業の内容(組合の目的)のほかに、どのような点がメルクマールとなるか。本件リース事業は、契約において業務執行を委ねられた会社が行っており、原告納税者を含む一般組員はリース事業に直接関わっているわけではない。ただ、このような場合であっても、一般

組合員が、①組合の業務や財産状況を検査する権利（民法 673 条）、②正当な事由がある場合の業務執行組合員解任権（民法 672 条 1 項）、③事業の成功に何らかの利害関係を有することという要件を満たせば、共同事業の合意があると認定されるとされた⁽⁵⁴⁾。

原告納税者は、組合契約書を提出して、本件において民法上の組合契約が成立したことを主張しているので、被告課税庁としては、まず、契約書の処分証書性を打ち消す主張、あるいは、本件組合契約は、通謀虚偽表示により無効であるとの主張を行い、そのために、図 3 の「当事者間に契約書どおりの法律効果を発生させる意思がなかったことを推認させる間接事実（＊）」として、①契約締結時に提示された「ご案内」では、一般組合員が、業務執行会社に対する監督権を行使する事態はおよそ想定されておらず、航空機リース事業を主体的に営むために必要な事項の記述は一切存在しないこと、②「ご案内」によれば、本件は専ら課税上の利益を得ることができることを売り物にした商品であり、原告らに航空機リース事業を共同して行う意思があったと認められないことなどを主張した。本件組合スキームは租税回避目的のために仕組まれたものであり、原告納税者には、民法上の組合における共同事業を営む意思はなかったとして、本件契約の法的性質決定にあたり、契約書の文言だけでなく、これらの事実を総合的に勘案すれば、本件契約は「利益配当契約」に当たるとの主張である。ここにおいて、租税回避目的の存在と課税要件の認定に当たっての契約解釈のあり方が、訴訟当事者の間で大きな争点となった⁽⁵⁵⁾。

(54) 名古屋地判平 16・10・28 判タ 1204 号 224 頁 [259 頁]。

(55) 被告課税庁は、後述する映画フィルムリース事件控訴審判決（大阪高判平 12・1・18 民集 60 卷 1 号 307 頁）を引用しながら「契約書の記載等において、契約当事者の真意と異なる記載がされ、契約書等の記載内容と契約当事者間における合意の実質が異なる場合（あるいは、租税回避を目的とする場合のように、意図的に、真に意図している経済関係とは異なる法形式を仮装した場合）には、租税負担の公平の見地からも、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って契約等を解釈し、

なお、本件で課税庁は、さらに、図3の「契約書の条項から見て『共同事業の合意』があったといえないこと（**）」として、本件契約書の条項から見ても、一般組合員に検査権や解任権が認められているとは解されない旨の主張も行っている。

(ハ) 裁判所の判断

【第一審判決】

一般論として、すでに前掲注(39)において引用したように、課税要件の認定に当たって、契約書の表示とは異なる真の内心的効果意思に従って契約解釈をする場合があり得ることは認めた。ただし、租税回避目的と契約解釈のあり方については、「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されること（・・・）を根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない。」とした。そして、「選択された契約類型における『当事者の真意の探求』は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できな

その真に意図している私法上の法律関係を前提として課税要件への当てはめを行うべきであり、かかる解釈・認定は、租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性に何ら反するものではない。」と主張した。

これに対し、原告納税者は、前述の相互売買事件(I事案)控訴審判決を引用しながら、「仮に、当事者が選択した法形式には租税軽減目的以外の経済的合理性が認められない場合でも、これをもって当事者の効果意思が欠如した仮装行為であるということではできず、むしろ租税軽減目的があるからこそ、そのための法形式を選択した当事者の効果意思が強く認められるという関係にある（・・・）のであって、本件各事業には経済合理性がなく租税負担の軽減が目的であるという被告らの主張は、何ら原告らの選択した法形式に係る効果意思の存在を否定する根拠となるものではなく、むしろ原告らの選択した法形式に係る効果意思の存在を裏付けるというべき」と主張した。

いものであるか否かの客観的な見地から判断した上で、行われるべき」と判示した。

すなわち、当事者の真の意思が契約書の表示と異なっているのか否かの判断は、租税回避目的の存在といった契約の動機を考慮するのではなく、「当事者が達成しようとした法的・経済的目的」との関係で、契約書の内容が、到底その合理性を肯認できないものか否かの客観的判断によるべきとしたものである。

第一審判決は、こうした一般論を述べたあと、本件組合契約の内容や航空機リース事業のしくみ（リスク、キャッシュフロー、利益等）、民法上の組合以外の方法を使った場合のデメリットなどを具体的に検討し、本件において、組合契約の法形式をとることに経済的合理性がないとは言えないとした。そうすると、本件組合契約の文言は、契約当事者の真の合意を表したものと認められることになり、契約書の文言に即して契約解釈すべきこととなるが、その結果、本件契約に一般組合員の業務検査権や執行組合員の解任権が認められないとの課税庁の主張も排斥した上で、民法 667 条 1 項の「組合契約」の成立を認めた（被告課税庁主張の抗弁事実は認められなかったことになる。）。

【控訴審判決】

租税回避目的の存在と契約解釈との関係については、控訴審判決も「いかなる法律効果を生じさせるかとの効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的には別」と述べて課税庁側の主張を排斥している。

さらに「もっとも、後述するとおり、上記主観的要素は、上記効果意思を推認させる一事情であるといえるから、その限度で法律行為の解釈において考慮することはあり得る。」としながら「現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的（又は、動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がよ

り達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことである」とも判示している。

この判示は、租税回避目的があれば、形式的な表示が真の当事者の合意であることを逆に推認させるという前掲注(55)の原告納税者側の主張を支持するようにも読める。しかし、これは、あくまで租税回避目的があるから表示行為は真の合意を表していないという課税庁側の主張を排斥するための補足説明ととらえるべきであろう。表示行為が当事者の真意を表しているか否かの判断は、表示行為の内容が、取引当事者の達成しようとする法的ないしは経済的目的に照らして著しく不合理であるかという観点から行うべきという立場は、本判決も同様と考えられる。この観点から、著しく不合理でない判断されたならば、表示行為が当事者の真の合意であるという事実と、租税回避目的により本件取引が行われたという事実は両立し得るということである。

ハ 船舶リース事件⁽⁵⁶⁾

(イ) 事案の概要

(56) 第一審の名古屋地判平17・12・21(公刊物未登載)、控訴審の名古屋高判平19・3・8(公刊物未登載)とも、国側が敗訴した事案である(国側は上告受理申立て)。控訴審で国側は、①リミテッド・パートナーシップに関するケイマン法の解釈として、本件パートナーシップが日本の民法上の組合契約の要件を満たさないこと、②ケイマン法上のリミテッドパートナーである被控訴人納税者は、本件各船舶の共有持分権を有しているとは言えないこと、③本件組合員は、船舶共有持分権にS社のため譲渡担保に供しているが、これにより、所得税法上の減価償却資産はS社に移転したと見るべきであること、④減価償却資産の該当性に関する、前掲注(40)の映画フィルムリース事件最高裁判決を引用して、仮に本件船舶共有持分権を被控訴人の所有するとしても、その減価償却資産には該当しないこと、⑤後述の外国税額控除事件(R事案)の最高裁判決を引用して、本件は、減価償却制度を濫用するものであるから、同制度の適用はないことなど、様々な主張を追加したが、すべて排斥された。

ここでは、私法上の法律構成による否認の争点に関する第一審判決を中心に検討する。

組合を通じてリース事業を行い、出資した個人投資家が不動産所得によって生じた損失を損益通算するという節税商品である点で、航空機リース事件と同様の事案である。スキームとしては、原告を含む個人投資家が、リース会社であるS社の日本子会社から船舶の共有持分権を購入し、それを「民法上の任意組合」（S社のケイマン子会社が業務執行組員）とされる契約に出資、同組合がケイマンのリミテッドパートナーシップ（LPS）にリミテッドパートナーとして出資、当該LPS（リース会社のケイマン子会社がゼネラルパートナー）が船舶リース事業を行うというように、さらに複雑になっている。

(ロ) 要件事実論による事実整理

原告納税者とリース会社の子会社との間の本件契約が民法上の組合契約なのか利益配当契約なのか争点であるという点は、航空機リース事件と同じであり、要件事実論的な主張・立証構造も同事件（前掲・図3）と共通である（ただし、同図の「契約書の条項から見て『共同事業の合意』があったといえないこと（**）」という主張はされていない。）。）。。

被告課税庁は、前掲・図3の「当事者間に契約書どおりの法律効果を生じさせる意思がなかったことを推認させる間接事実（*）」に当たる主張として、「本件契約の案内文書において、課税額減少を目的としていることを明記していること」といった租税回避目的の存在の事実に加え、以下のような事実を主張した。①船舶賃貸事業において個人投資家を対象とする民法上の組合という法形式は異例であること、②出資目的物である船舶共有持分権は、何らの実態を伴わず循環しているだけであり、本件スキームの経済的実質は、リース会社グループが備船先から船舶を取得し、これを貸し戻すという「セール・アンド・リースバック」を行うものにすぎないこと、すなわち、原告らが船舶共有持分権を取得し、これを出資して組合に参加するという意思が認められないこと、③本件賃貸事業で、投資により得られる収入は皆無

に等しく、得られる利益の大部分が損益通算による課税額減少の利益であること。

(ハ) 裁判所の判断

第一審判決は、本件取引当事者の法律関係の認定に関する判断枠組みについては、航空機リース事件を踏襲している。被告課税庁は、契約書の表示行為が当事者の真の意思を示していないことを推認させる間接事実として、様々な主張をしたところであるが、第一審判決は、「本件賃貸事業を遂行する上で、民法上の組合契約の法形式は通常用いられないものであるとは到底いえない（むしろ、通常の合理的経済人にとっては、利益配当契約よりもはるかに合理性を有するといえる。）」として、これを認めなかった。

その結果「本件各組合参加契約等の内容を検討するに当たっては、使用された文言に即した文理解釈を中心として行うのが相当」であり、その法的実質は民法上の組合契約であるとして、被告課税庁の抗弁を排斥した。

本判決も、航空機リース事件判決と同様、契約書の表示行為において当事者が選択した法形式が、取引当事者の達成しようとした法的・経済的な目的との関係で、著しく不合理とまでは言えないとの判断を前提に、当事者の契約関係の法的実質を検討するに当たっては、契約書の文理解釈によるべきとしたものである。

二 日蘭組合G事件⁽⁵⁷⁾

(イ) 事案の概要

本件は、原告オランダ法人とその100%子会社である日本法人が組合契約を締結し、子会社が営業者として日本等で行った医療機器事業から生じた利益をオランダ法人に分配した事案である。原告納税者は、本件組合契約は匿名組合契約であって、匿名組合の分配金は、日蘭組

(57) 第一審の東京地判平17・9・30（公刊物未登載）、控訴審の東京高判平19・6・28（公刊物未登載）とも国側が敗訴した事案である。

税条約 23 条の「その他所得」であるから、日本には課税権がないとして法人税の申告をしなかった（日蘭租税条約上、分配金にかかる源泉所得税を含めて日本の課税権が及ばない。なお、オランダ税法上も外国から生じる投資利益として非課税となる。）。これに対し、課税庁は、本件契約は匿名組合契約ではなく、民法上の任意組合であって、原告は、子会社を恒久的施設（以下、「PE」という。）として、国内で事業を行っているから、日蘭租税条約 8 条 1 項の企業利得に該当し⁽⁵⁸⁾、日本に課税権があるとして法人税の決定処分を行った。

(ロ) 要件事実論による事実整理

本件において、被告課税庁が課税処分の適法性を立証するためには、本件組合契約にかかる原告オランダ法人への分配金が、日蘭租税条約 8 条 1 項の「企業利得」に該当すること、すなわち、組合事業が、原告オランダ法人の日本における PE を通じて、国内事業を行うことによって得た、PE に帰属する所得であることを抗弁事実として主張する必要がある。第一審では、分配金にかかる組合契約が、民法 667 条の組合契約に該当するならば、組合員である原告オランダ法人も国内において共同事業を行っていることになり、条約上の企業利得に該当するものとして日本に課税権があるが、商法 536 条の匿名組合契約に該当するならば、匿名組合員は事業を行っているわけではないから、分配金は「その他所得」に該当するとの条約解釈を前提に争われた。

(58) 日蘭租税条約 8 条 1 項は、「一方の国の企業の利得に対しては、その企業が他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なわない限り、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。一方の国の企業が他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なう場合には、その企業の利得に対し、当該恒久的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の国において租税を課することができる。」と規定している。

航空機リース事件と逆に、本件では、課税庁側が民法上の組合契約の成立を主張していることになるが、主張立証構造としては、図3と図4とでかなり類似している。民法上の組合契約成立の要件事実については、航空機リース事件において述べたところであるが、商法の匿名組合契約の成立については、本件判決では、①営業者と匿名組合員の2当事者の存在、②匿名組合員の出資、③当該出資を営業者の財産に帰属させ、営業者自らの名で営業を行う合意、④利益を匿名組合員に分配する合意に整理されている。

原告納税者は、本件において匿名組合契約が成立していることの証拠として、契約書を提出しているので、契約書の文言にとらわれない契約解釈を主張するのであれば、契約書の処分証書性を打ち消す間接事実を主張する必要がある。しかし、本件では、①本件契約が匿名組合契約であるとする原告納税者に多大な租税負担軽減効果が生じることになり、本件契約書の作成者は、租税回避を目的として契約書を作成したこと、②一般に、匿名組合は出資者の秘密性と営業者の自由度を確保する制度として利用されており、本件取引では、匿名組合の法形式を採用しなければならない必要性に乏しい等の主張しかなされていない（図4の（*）の部分）。

これに加えて、被告課税庁は、契約書の条項に即した文言解釈として、本件契約は「匿名組合契約」とは認められず、民法上の組合契約が成立しているとの主張も行っている（図4の（**）の部分）。具体的には、①本件契約書の記載から、原告は、組合の資産について持分を有すると解されること、②本件契約書の記載から、組合の損益が直接原告に帰属するものとされ、損失を負担し無限責任を負うと解されること、③業務執行組合員でない原告が営業監視権を有していることなどを初めとして、多くの点を指摘し、これらは、匿名組合の性質に反するとしている。

(ハ) 裁判所の判断

第一審判決は、はじめに本件契約書の文言解釈からして、匿名組合契約の合意と認められるかという点から判断している。そして、被告課税庁の指摘した問題点について、ひとつひとつ検討した上、本件契約書の各条項は、匿名組合契約の性質に反する定めとは認められず、本件契約書の内容は、匿名組合契約に該当するとの判断を行っている。

そうすると、当事者の真の合意は、契約書の文言とは異なるものであるということが認められない限り、民法上の組合契約の成立という抗弁事実の存在は認定されないことになってしまうが、航空機リース事件の判決をはじめとして、これまで見てきた判決の判断過程からすると、租税回避目的をもって契約書を作成したとの間接事実だけでは、契約書の文言解釈によらない当事者の真の意思の探求を認めてもらうのは困難と見込まれる。

はたして判決は、「本件の全証拠を精査しても、…（取引当事者の）法律関係や事業状況等が本件契約書に定められたものとは異なるものであるという事実を認めるに足りる証拠はない。」とされ、本件において匿名組合契約の成立（民法上の組合契約の不成立）が認定される結果となった。

租税回避目的との関係については、「税負担を回避するという目的それ自体は是認し得ないときもあろうが、税負担を回避するという目的から、本件資金を（日本子会社）に提供する方法として（原告）と（日本子会社）との間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとすべき法的根拠はない・・・本件契約の締結の大きな目的が税負担の回避にあるとしても、本件契約は、匿名組合契約であると認めざるを得ない。」と判示された。

これも、取引当事者の達成しようとする法的・経済的目的との関係で、匿名組合という法形式が許されないものでない以上、租税回避目的があったとしても、効果意思を否定することはできないという立場に立っているものと解される。

ホ 外国税額控除事件（S 事案）⁽⁶⁰⁾

(イ) 事案の概要

本件は、銀行業を営む原告が、法人税法 69 条に基づく自己の外国税額控除の余裕枠を第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、外国と日本とで二重課税を生じさせるような取引（手形買取契約等）を行ったとして、課税庁が外国税額控除を否認し、訴訟になったものである⁽⁶¹⁾。

否認の法的根拠が問題になるが、本件では、①本件手形買取契約としては通謀虚偽表示として無効といえるか、あるいは②通謀虚偽表示無効でないとしても、契約当事者の真の意思は、「外国税額控除の余

(60) 外国税額控除事件については、3つの事案があり、後述する「課税減免規定の限定解釈の可否」を巡る論点において著名な事件であるが、被告課税庁は、主的に「私法上の法律構成による否認」を主張している。S 事案は、第一審の大阪地判平 13・5・18 訟月 48 卷 5 号 1257 頁、控訴審の大阪高判平 14・6・14 訟月 49 卷 6 号 1843 頁において、いずれも私法上の法律構成による否認は国側主張を排斥したが、控訴審において課税減免規定の限定解釈が認められたことにより国側が逆転勝訴し、最高裁の上告棄却、不受理決定（最決平 17・12・19（公判物未登載））により、国側勝訴で確定した。事案の概要については、八ツ尾・前掲注(46) 257 頁、平野ほか・前掲注(46) 216 頁等を参照。判例評釈も多数あるが、私法上の法律構成による否認の論点に関しては、後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号 254 頁(2005) [270 頁] など。

なお、外国税額控除事件は、本件のほか、2つの事案について、それぞれ最高裁まで判決があるが、私法上の法律構成による否認を認めた判決はない。

(61) 2つの事案について、その内容を若干補足すると以下のとおりである。

- ① 米国の P 社はメキシコの S 社に融資をしており、S 社は融資額を額面とする約束手形を P 社に振出していたが、原告ニューヨーク支店が当該手形を買い取った。メキシコ税制上、金利支払時まで、銀行が手形を買い取れば、S 社の支払利息は銀行による貸付にかかる利息とみなされて、利息に対する源泉税が 35%から 15%に軽減される。よって、S 社がメキシコ政府に納付した源泉税は、原告の受取利息にかかる外国法人税として税額控除を申告した。
- ② オランダの R 社は、オーストリアの C 社に融資していたが、原告ロンドン支店は、R 社から、C 社に対する貸付債権の一部を買い取り、同額の預金を R 社から受け入れた。C 社が原告に支払った貸付金利息に対し、C 社がオーストリア政府に 10%の源泉税を納付したので、原告は、これについて外国税額控除を適用した。

問題は、とりあえず、置いておいて、所得金額の計算が正しいこと、すなわち、被告主張の所得金額の発生を基礎付ける具体的事実を主張、立証すべきことになる。ただし、この点に関し、争いがなければ、原告納税者に自白が成立し、争点は、外国税額控除の適用の可否に移る。そして、控除対象外国税額の発生については、原告納税者に主張・立証責任がある再抗弁（R）ということになる。具体的には、①P社との手形買取契約ほかの契約が成立した事実、②当該取引により原告が取得した債権につき、受取利息が発生した事実、③当該利息に対し、外国法人税を納付することとなった事実である。

被告課税庁の主張（私法上の法律構成による否認）は、再抗弁において原告が主張するP社との手形買取契約、R社との債権譲渡契約は仮装であって、原告は、外国の源泉税が課された所得（契約によって取得したと主張する債権の受取利息）を真実取得したわけではないから、外国税額控除の適用はないとするものである。原告は、手形買取契約等が成立した証拠として、P社らと締結した契約書（AGREEMENT）を提出しているので、これを仮装とする法的根拠として、課税庁は、①通謀虚偽表示と②契約の法的性質決定による否認を主張した。

要件事実論的に考えると、①の主張は、再々抗弁（D）に当たる事実であるのに対し、②の事実、すなわち、本件における当事者の真の契約関係は「手形買取契約」等ではなく、「外国税額控除の余裕枠の売買契約」であるとの事実は、原告の再抗弁に対する理由付否認という位置付けになる⁽⁶²⁾。

本件は、益金・損金の問題でなく、税額控除の問題であるので、図5からも分かるように、これまで紹介した事件とは、要件事実論的な

(62) 虚偽表示の事実は、手形買取契約の成立という再抗弁（R）の事実と両立し、Rを排斥することにより、抗弁（E）を復活させようとする事実であるのに対し、本件契約の法的実質は、余裕枠の売買契約であるという事実は、Rと両立しない事実であるため、Rの理由付否認ということになる。

主張・立証構造に違いがある。ただ、原告が契約書という強力な証拠を提出しているのに対して、被告課税庁が、間接事実を積み上げることによって、これを仮装として打ち消そうとしている点で共通であり、これまで紹介した事件と実質的に同様の構造と言えよう⁽⁶³⁾。

被告課税庁は、「当事者間に契約書どおりの法律効果を発生させる意思がなかったことを推認させる間接事実」(図5の(*))として、例えば、P社の事案については、以下のような主張をした。①P社において外国税額控除余裕枠がなかったことが本件取引をなす要素であったこと、②原告とP社との覚書により、手形貸付による利息金は、直ちに、そっくりP社に還流される契約となっていたこと、③本件のような手形売買は、一般に銀行として不自然であり、本件でP社が原告に支払った取引手数料は何の対価か不明であること。

そして、原告は、日本において外国税額控除の適用を得るため、あたかも契約当事者であるかのような外形を作出すべく取引に介入したにすぎず、一連の取引は、P社、S社、原告のいずれもが租税負担の軽減を図ろうとする認識の下に取引を仮装したものと主張した。また、虚偽表示により無効でないとしても、本件契約の合意は、原告が外国税額控除の余裕枠をP社に提供し、これに対してP社が原告に対価を支払うことを内容としたもの(余裕枠の売買契約)であり、S社がP社に負っていた貸付金利息を、原告を介してP社が取得したにす

(63) 厳密に言えば、航空機リース事件のように、被告課税庁の抗弁(E)に対して原告が理由付否認を主張している場合(原告主張事実の不存在も含めて被告がEに立証責任)と、本件のように原告の再抗弁(R)に対して、被告が理由付否認を主張する場合(被告主張事実の不存在も含めて原告にRの立証責任)あるいは、Rに対して被告が再々抗弁(D)を主張する場合とで、立証責任の所在に違いが生じる(Rは原告、Dは被告に立証責任)

しかし、原告が、契約書(処分証書)という強力な証拠を提出しているのに対し、被告課税庁としては間接的な事情を主張するしかないようなケースでは、立証責任の所在がどちらにあっても、課税庁の立証の困難性という観点からは、あまり違いはないであろう。

ぎないとした。

(ハ) 裁判所の判断（私法上の法律構成による否認の可否の争点）

判決は、所得に対する課税にあっては、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となるから、通謀虚偽表示により契約が無効となるか否かが問題となるのではなく、その結果として契約当事者間で利得の保有が確保されなくなる場合に問題になるに過ぎないとした（第一審、控訴審判決とも同旨）。

その上で、契約当事者の真の法律関係について判断した。第一審判決は、例えば、P社との取引について、「当事者らは、本件取引により、所期の目的を達成するために、本件取引の形式を選択し、それに応じた法的効果を意図して本件手形買取契約・本件覚書を締結したのであり、しかも、同契約に応じた現実の資金移動も行われているのであるから、これをもって、仮装行為であると解することはできない。」として、課税庁主張を排斥した（他の取引も同様）。判決は、さらに説明して、取引当事者が求めた経済的目的は、原告の外国税額控除の余裕枠を利用したメキシコ源泉税の軽減であると認定し、「当事者の経済的目的を法律関係として端的に構成すると原告からP社への役務の提供契約ということが出来るが、この場合の「役務」は単なる事実行為ではなく、何らかの法律関係を介在して行う役務である。・・・この法律関係が、例えば、S社からのP社への貸金の返済のための送金事務の提供とみることには擬制にすぎ、原告及びP社の選択した法律関係が当事者の真実の法律関係ではないとすることは相当ではない。」とした。

控訴審判決においても、「被告が、仮装行為により隠ぺいされたと主張する行為又は真実の法律関係であると主張する行為は、いうなれば、本件取引の動機・目的ないし経済的側面を法的表現を借りて言い表したものにすぎない。・・・単なる動機・目的やその経済的側面のみに着目して、契約当事者の選択した法律関係を離れて課税することは

きない。」と排斥された。

いずれにしても、租税回避目的をはじめとする取引の動機・目的や経済的側面に関する間接事実だけでは、原告納税者が、処分証書として契約書を提出して主張している法律関係を覆して、別の契約関係を真の合意と認定してもらうことは困難であったことを示す例といえよう。

(3) 租税回避目的を認めたとうえで、真の合意を別に認定した事例

以上の裁判例から分かるように、租税回避を目的として、通常用いられない法形式を選択して不自然な取引が行われたとしても、私法上の法律構成による否認を裁判所に認めてもらうのは、必ずしも容易ではない。しかし、過去の裁判例においては、これが認められたケースもある。以下において分析したい。

イ 公正証書贈与事件⁽⁶⁴⁾

(イ) 事案の概要

本件は、原告が父親所有の不動産の移転登記を受けたことから、贈与税の決定処分を行ったところ、原告は、本件不動産は、8年前に公正証書に基づき贈与されたもので、決定処分は課税時期を誤った違法があると主張した事案である。

(ロ) 要件事実論による事実整理

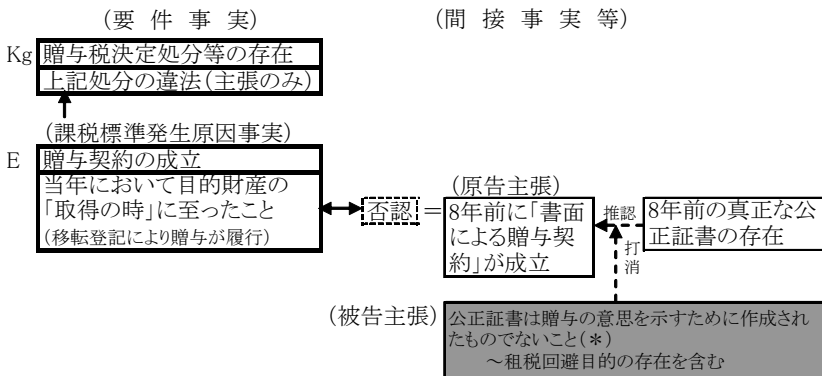
原告納税者は、課税時期を誤った違法があると主張しているので、被告課税庁は抗弁（E）として、処分が前提とする移転登記がなされた年に納税義務が成立したことを立証する必要がある。具体的には、①本件不動産について贈与契約が成立していること、②贈与の目的に

(64) 第一審の名古屋地判平 10・9・11 訟月 46 卷 6 号 3047 頁、控訴審の名古屋高判平 10・12・25 訟月 46 卷 6 号 3041 頁とも国が勝訴し、最決平 11・6・24 税資 243 号 734 頁の上告棄却により確定した。判例評釈等として、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(2)」税理 42 卷 15 号 262 頁(2000)参照。

つき取得の時に至っていることが要件事実となる⁽⁶⁵⁾。

これに対して、原告納税者は、8年前の「書面による贈与契約の成立」という抗弁と両立しない事実を主張し（理由付否認）、証拠として贈与契約にかかる8年前の公正証書を提出した。被告課税庁は、本件が「書面による贈与」でないことも立証する責任があるが、公正証書は、贈与の意思を示すために作成されたものではないことの主張（図6の*）として、①本件では、公正証書を作成する必要性が認められず、その後8年以上移転登記しなかった合理的理由もないこと、②本件公正証書は、原告らが租税の負担を免れるための方策として仮装して作成したものにすぎず、本件公正証書の内容に基づいて贈与の時期を認定することはできないことなどを主張した。

図6 公正証書贈与事件の要件事実等



(65) 国税通則法15条2項5号は、贈与税は「贈与による財産の取得の時」に成立すると規定している。民法549条は、当事者間の意思表示により贈与契約が成立する旨を規定しているが、同法550条で書面によらない贈与は、履行が終わったものでない限り、撤回できる旨を規定しているので、贈与による取得の時とは、書面による贈与の場合には、契約成立時、書面によらないものは、履行の時と解される（相続税法基本通達1の3・1の4共-8）。よって、本件贈与が、8年前の公正証書の存在をとらえて、「書面による贈与」とみるならば、取得の時は、契約成立の時（8年前）とされ、公正証書を仮装とみるならば、履行の時（本件では移転登記の時）に贈与税が成立したことになる。

(ハ) 裁判所の判断

判決は、本件では、不動産を贈与するのに移転登記をせず、わざわざ公正証書を作成する必要性が認められないこと、不動産の受贈者(原告)のその後の使用・管理状況、8年前に贈与者が不動産を贈与する動機はなかったこと、公正証書作成後の取引当事者の行動等の種々の間接事実を認定した。そのうえで、「本件公正証書は、将来原告が帰化申請する際に、本件不動産を原告に贈与しても、贈与税の負担がかからないようにするためにのみ作成されたのであって、(贈与者)に本件公正証書の記載どおりに本件不動産を贈与する意思はなかったものと認められる。他方、原告は、本件公正証書は、将来、本件不動産を原告に贈与することを明らかにした文書にすぎないという程度の認識しか有しておらず、本件公正証書作成時に本件不動産の贈与を受けたという認識は有していなかったものと認められる。」(第一審判決)と認定したうえで、本件は「書面による贈与」とは認められないとして、原告の請求を棄却した。

本件は、取引を巡る客観的事情から、本件不動産の贈与において、わざわざ公正証書を作成する必要性、合理性が認められず、それにもかかわらず公正証書を作成したのは、租税回避のみが目的であったことを認定したうえで、本件公正証書が、贈与者の意思を表示したものでない(処分証書ではない)と判断したものと考えられる。

ロ 不動産・株式一体譲渡事件⁽⁶⁶⁾

(イ) 事案の概要

原告法人は、その所有する土地(原告の役員及びその子らが株式を

(66) 第一審の神戸地判平12・2・8 訟月50巻7号2110頁は国側が敗訴したが、控訴審の大阪高判平14・10・10 訟月50巻7号2065頁では国側が勝訴し、最決平17・11・21(公刊物未登載)の上告棄却・不受理決定により確定した。判例評釈等として、占部・前掲注(28)287頁、末崎衛『「私法上の法律構成による否認」についての一考察』税法学550号13頁(2003)[15頁]など。

所有するA社の事業用地として使用していたもの)を譲渡して欲しい旨の依頼を受け、A社の株式(原告法人の役員らが所有)と不動産(原告法人が所有)を一体として60億円で譲渡する売買契約を行ったが、契約書に株式42億円、不動産18億円と記載されていた事案である。課税庁は、資産の客観的な時価等から勘案して、契約書記載の譲渡価額は仮装と認定し(審査請求を経て、最終的に、株式25億円、不動産35億円が真実の価格とした。)、不動産への割振りが増加した金額については、原告法人の不動産売却益の計上漏れ及び原告の役員及びその子供らへの役員報酬・寄附金(損金不算入)等として、法人税の更正処分を行ったものである。

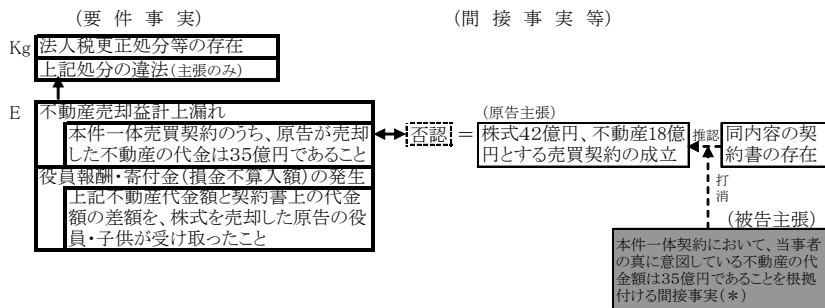
(ロ) 要件事実論による事実整理

総額60億円の本件一体売買契約において、原告法人が所有する不動産の分の代金額は、契約書の記載どおり18億円であることを前提とした申告に対し、課税処分は、不動産の代金額は35億円であることを前提に行われているので、被告課税庁としては、本件売買契約における不動産収入が35億円であることを抗弁(E)として、主張・立証する必要がある。

原告納税者は、契約書を提出して不動産の代金は18億円であることを主張している(理由付否認)ので、課税庁としては、契約書の記載が当事者の真の意思とは異なることを立証しなければならない。そのことを示す間接事実(図7の(*))として、①本件契約書の記載は、単に税務対策上の便宜からされたものにすぎず、株式42億円という金額は、総額60億円を適当に割り付けただけであること、②本件株式の鑑定価格は5億円弱であることなどを主張した。そして、本件売買契約を締結するに至った経緯(本件で買主が必要としていたのは土地のみであり、当初は土地のみの売買であったのを、売主である原告側の申入れにより、株式を売買対象として加えたこと、現在、A社は休業状態であることなど)から、本件土地の代金額は、総額60億円から株

式の相当評価額を差し引いた額とするのが、当事者の意思に合致すると主張した。

図7 不動産・株式一体譲渡事件の要件事実等



(ハ) 裁判所の判断

第一審判決は、「株式会社の株式を売買するにつきその価額をいくらにするかは、当事者間の交渉により自由に決めることができるのであって、仮にその決められた価額が客観的には不合理であるとしても、直ちに当事者の真実の意思でない」と断定することはできない。」として、課税庁の主張を排斥した。

これに対して、控訴審判決は、契約書に記載された不動産と株式の代金額は、「いずれも国土法の規制を免れ、かつ、本件各土地の譲渡に伴う税負担の増大を回避するという目的に沿うよう上記60億円を適当に配分・割り付けただけの金額に過ぎないものであることは明らかである。」とした上で、「このように本件各土地の譲渡に伴う税負担の増大を回避するという目的に沿うよう上記60億円を適当に配分・割り付けられた金額に過ぎない以上、本件株式譲渡契約書に記載の譲渡代金額(42億円)は上記目的を達成するための仮装の金額であって、当事者間には別途真実の売買代金額が存在していたと認めるよりほかはない。」とした。そして、原告が売却した不動産の真実の売買代金額は、

少なくとも 35 億円を下らないとして、課税処分を是認した。

本件は、契約書における金額の割り付けが、租税回避を目的としたものに過ぎないとして、契約書の記載を否認し、時価を基準とした真実の売買金額を認定すべきとした。上記(2)で紹介したような判決の基準、すなわち、契約書等の表示行為については、その内容が取引当事者の達成しようとした取引との目的との関係で、著しく不合理でない限り、表示行為と異なる内容を真の合意と認めることはできない(租税回避目的の存在は、当事者の効果意思の認定に影響しない)とする考えとは、やや異質な基準によっているようにも見える⁽⁶⁷⁾。

ただ、本件事例において、被告課税庁は、原告納税者らの売買契約そのものを否認したのではなく、所有者が異なる複数物件を一括売却する売買契約において、売買代金の割り振りを別の額に認定したに過ぎない。本件において検討すべきは、売買契約という法形式の選択が法的・経済的に不合理かではなく、不動産の代金額を 18 億円としたことが不合理であるか否かである。本件では、代金の割り付けが、あまりに各資産の時価からかけ離れているという意味で著しく不合理であり、しかも、そのような割り付けを行った理由として、租税回避や国土法の規制を免れるという目的しか認められないということで、契約書という表示行為が仮装であると認定されたものとする。

ハ 映画フィルムリース事件⁽⁶⁸⁾

(67) なお、最高裁は、前述のとおり、上告不受理決定をしたが、「その配分をどのように定めるかは当事者の自由であり、その結果時価とかい離れた金額が付され、その目的が税負担軽減等を動機としたものであったとしても、それは当事者の取引価格についての効果意思を直ちに否定するものではないと考える。」とする滝井裁判官の反対意見が付されている。

(68) 第一審の大阪地判平 10・10・16 民集 60 卷 1 号 266 頁、控訴審の大阪高判平 12・1・18 民集 60 卷 1 号 307 頁、前掲注(40)の上告審とも国側勝訴で確定した。ただし、控訴審までは、国側主張の「私法上の法律構成による否認」が認められたが、最高裁(前掲注(40))は、上告棄却判決において別の理由に言及している点については、既に述べたとおりである。

(イ) 事案の概要

本件は、原告が民法上の組合（E組合）に出資し、組合が銀行から多額の借入をしたうえで、C社の映画フィルムを購入し、映画フィルムの減価償却（耐用年数2年）及び借入金の支払利息を損金算入したという事案である。課税庁は、本件出資の実質は組合を通じた興行会社に対する融資に過ぎないとして、減価償却費と支払利息を否認した。

(ロ) 要件事実論による事実整理

本件更正処分の内容は、減価償却費のほか支払利息の否認もあるが、ここでは、前者の否認の分に絞って、事実整理を行いたい。被告課税庁は、申告における本件映画フィルムの減価償却による損金計上を否認する理由として、原告が組合員である民法上の組合が、本件映画フィルムを取得した事実がないことを主張しているので、そのことが、損金が発生していないことを示す具体的事実として、被告の立証すべき抗弁（E）になる。

それに対して、原告はこれを否認し、原告の組合が売買契約により、本件映画フィルムを取得した事実を主張しており（理由付否認）、その証拠として、映画フィルムにかかる売買契約書を提出している。これに対して、被告課税庁は、売買契約だけでなく、本件映画フィルムを巡る一連の契約（組合出資・借入・売買・配給契約等）の法実質が、組合を通じた配給会社への1個の「金融取引」であることを根拠に、被告は、映画フィルムを取得していないと主張している。

事案の内容については、八ッ尾・前掲注(46) 323頁、渡辺智之『税務戦略入門』（東洋経済新報社、2005）136頁など参照。判例評釈や論文におけるコメントも多数あり、今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向（その2）」租税研究 2006年12号59頁(2006)、地裁・高裁判決までであるが、中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリスト1169号116頁(1999) [124頁]、占部・前掲注(28) 293頁、金丸・前掲注(43) 403頁など。

(ハ) 裁判所の判断

第一審判決は、課税庁が主張したような一連の契約が法的、経済的に不合理であることを示す事実を認定したうえで、「原告は、映画興行による利益と減価償却費の損金計上等によって生ずる課税上の利益を得ることを目的として、単に資金の提供のみを行う意思のもとにE組合に参加したものであり、E組合を通して本件映画を所有し、その使用収益等を行う意思は有していなかったものと推認するのが相当である。」とし、「本件取引は、その実質において、原告がE組合を通じ、C社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、E組合ないしその組合員である原告は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に原告ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、E組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である。」として原告の請求を棄却した。

控訴審判決においても、私法上の事実関係の課税要件への当てはめについて、前掲注(39)で紹介した一般論を述べた後、本件売買契約書の内容が、著しく不合理であることなどを指摘し、「C社は、・・・本件映画等の根幹部分の処分権を保有したままで、資金調達を図ることを目的として、また、E組合（ないし控訴人ら組合員）は、専ら租税負担の回避を図ることを目的として、原始売買契約ないし本件売買契約を締結したと認めるのが相当」とした。そして、「E組合ないしその組合員である控訴人は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、E組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎない」と結論づけた。

本件控訴審判決は、取引当事者が契約書という表示行為において選択した法形式を、真実の法律関係でないとして、当事者の真の意思に

基づく別の法律構成に組み替えて課税要件をあてはめることを認めた事例である。問題となっている売買契約に限定することなく、本件映画フィルムを巡る一連の取引を全体として検討したうえで、それが当事者の達成しようとした取引の目的との関係で、法的・経済的に著しく不合理であると認定され、さらにそのような不合理な契約を締結したのは、租税回避が目的であったからに過ぎないという事実も認められたものとする。その結果、契約書の文言を離れた当事者の真の意思に基づく法律構成が許容され、原告納税者は映画フィルムを取得していないとの認定がされたものである。

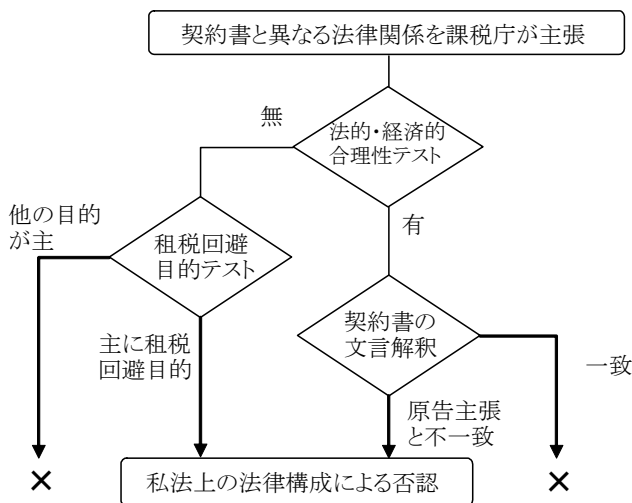
4 小括

(1) 裁判例から見た判断過程の定式化の試み

以上紹介した裁判例は、原告納税者が、契約書という表示行為に基づいて主張する法律関係に対し、課税庁の方は、当事者の真の意思では別の契約関係が成立していると主張して争いになったものである。結論は様々であるが、いかなる条件が満たされれば、私法上の法律構成による否認を認められるのか、例示した裁判例の判断過程をまとめ、日本の裁判所の一般的な判断過程を踏まえた判断基準について、筆者なりの定式化を試みたい。

あくまで、限定された裁判例を分析して、試案的にまとめたものに過ぎず、これが、裁判所の一般的な判断過程とは言えないかもしれないが、筆者としては、原処分時から、このような点に留意して、証拠収集・法的主張の構成をしておけば、訴訟になったとしても、課税庁の主張が受け入れられる可能性が高まるのではないかと（逆に、このような判断基準を満たせない場合には、訴訟になっても、私法上の法律構成による否認を認められないのは、難しいのではないかと）考えている。

図9 契約書と異なる法律関係の認定の可否



上図は、契約書の表示行為と異なる法律関係を課税庁が主張する場合の判断過程を図式化したものである。契約書が真正に成立したものである（処分証書である）という原告納税者の主張を直接突き崩すだけの証拠がない場合、取引当事者間の私法上の法律関係を認定するのに、契約書の文言解釈に拘束されるかが問題になる。この場合、租税回避目的の存否の事実が判断に影響するか問題となるところであるが、筆者としては、以下に説明する、「法的・経済的合理性テスト」、「租税回避目的テスト」（いずれも、筆者が仮に命名したもの）という二段階のハードルが課税庁に課せられているのではないかと考える。

イ 第一段階 「法的・経済的合理性テスト」

一般的に、裁判所は、当該契約書の文言の内容が、取引当事者の達成しようとした取引の法的・経済的目的との関係で、著しく不合理なものとなっていないかを吟味しているものと思われる（上図の「法的・経済的合理性テスト」）。この段階においては、通常用いられない法形式を用

いた「動機」の面（租税回避目的など）は考慮されず、あくまで、経済取引の目的に照らして、納税者の選択した法形式があまりに不合理なものといえるかが問題になる。前記3（2）で掲げた相互売買事件（I事案）、航空機リース事件、船舶リース事件、日蘭組合G事件、外国税額控除事件（S事案）は、いずれも、契約書に記載された法形式は、取引当事者が達成しようとした法的・経済的目的に照らして、著しく不合理とは言えないと判断している。たとえ、通常用いられない法形式であり、より直接的な法形式が別に存在する場合で、しかも、そのような取引を行った主な動機が租税回避目的にあったとしても、資産の運用、リスクの分散、資金の幅広い調達必要性など、それなりの経済的な合理性が認められるものであれば、このテストをクリアするのは、難しいと思われる。契約書の内容が、取引の法的・経済的目的との関係で、著しく不合理とまでは言えないという認定がされてしまえば、表示行為の内容は、当事者の真の合意を表しているものとして、取引当事者間の法律関係の認定は、契約書の文言解釈によることになる。

3（3）で紹介した事例のうち、映画フィルムリース事件は、少なくとも、控訴審判決までは、契約書の文言解釈によらない当事者の真意の探求が認められたものである。これは、映画フィルムの売買契約をしておきながら、契約書の内容を見ると、映画の根幹部分の利用権、管理権、処分権等を売主に留保するなど、当事者の達成しようとした目的に照らして、売買契約という法形式は、著しく不合理と言える（所有権の根幹部分をほとんど売主に留保しておきたいのであれば、所有権移転を伴う「売買」という法形式を用いるのは、著しく不合理である。）ということが認められたからではないか。

原処分時の調査においては、問題となっている取引だけでなく、スキーム全体の取引を解明することにより、法形式の不合理性が浮かび上がってくる場合もあり得る。循環金融において典型的に認められるように、一つの契約だけを取り出して見れば、法的・経済的合理性がありそうに

見える場合であっても、スキーム全体を見れば、それぞれの契約が、法的・経済的効果を減殺し合って、結局、何もしていないのと同じであるということであれば、契約書の表示行為は、仮装に過ぎないのではないかという疑問を裁判官に生じさせることもできよう。

いずれにしても、租税回避目的といった取引の動機の側面に触れずに、契約書の文言の内容が法的・経済的に著しく不合理であることを、課税庁が主張・立証することは、決して容易ではない。後述する「同族会社の行為計算否認」においては、「税負担の不当な減少」を認定するための基準として「純経済人として不合理・不自然な行為・計算」といえるか否かが基準として挙げられることがあるが、契約書の文言内容として要求される「不合理性」は、「純経済人としての不合理・不自然性」よりも、はるかに高いレベルと思われる。

もともと、3(3)で紹介した公正証書贈与事件や不動産・株式一体譲渡事件では、他の事例に比べれば、比較的容易に処分証書性が否定されているとも思われる。これらの事件における課税庁の主張は、原告納税者の主張する私法上の法形式を、全く別の法形式に組み替えてしまうのではなく、その一部分（贈与契約が書面で行われていたか否か、一体的な売買契約における金額の割り付け）に止まっている点に特徴がある。また、取引において利害関係の対立する当事者が、同族関係者に止まっている点（親子間の贈与の問題、同族会社とその関係者の取り分の配分の問題）で、一般的に仮装がやりやすい環境にあるという点も影響しているかもしれない。このような場合には、私法上の法律構成による否認の判断において、次の「租税回避目的テスト」の比重が高まっているように思われる。

ロ 第2段階（その1）「租税回避目的テスト」

「法的・経済的合理性テスト」によって、契約書の内容が著しく不合理であることが認定されたとしても、直ちに、私法上の法律関係の組み換えが認められるわけではなく、当事者の租税回避目的の存在という事

実も、裁判所は判断基準に組み入れているのではないかと筆者は考える。

すなわち、当事者が採用した法形式が、法的・経済的に見て、いかに不合理のように見えたとしても、そのような契約をせざるを得ない特段の事情がある場合には、それが真の法律関係であると認定される可能性がある。逆に、著しく不合理な内容の契約書を作成した動機が、専ら租税回避を目的とすることのみである場合、あるいは、他の目的もあったとしても、主要目的は租税回避にあったような場合には、当該契約書の内容は、当事者の真の合意を表したものとはいえない（契約書の内容は仮装である）という判断が下されよう。

上記3(1)で紹介したパチスロA事件や相互売買事件（K事件）は、租税回避目的の存在が否定されて、私法上の法律構成による否認が排斥された事例であるが、判示を読む限り、2段階の審査が行われているわけではない。ただ、パチスロA事件においては、基盤の加工、販売が原告の管理下で行われていたのにもかかわらず、わざわざ原告の関連会社であるC社名義で取引を行い、しかも、C社はダミーの基盤を輸出入していたなど、売買をC社名義とすること自体の法的・経済的合理性が疑われる事例であったと考える。判決は認めていないが、筆者としては、本件取引は「法的・経済的合理性テスト」において、著しい不合理性が認められるのではないかと考える。ただ、判決も認定するように、原告納税者らが、このような不自然な取引を行ったのは、業界団体との間で誓約していた輸入条件を満たすためであって、租税回避が目的であったと認められないとすれば、筆者の言う「租税回避目的テスト」を満たさず、結局、原告納税者の主張する私法上の法律関係を認めざるを得ないとも考える。

相互売買事件（K事案）も、筆者が示すような2段階審査の方式は採られていない。K事案の控訴審判決では、租税回避目的の存在自体が否定されているが、相互売買の形式を採用したのは、本件では、取引経緯からして自然なことであるとの認定もされており、もともと「法的・経

済的合理性テスト」を満たさないと認定したとも考えられる。そうすると、筆者の定式化では、租税回避目的の有無を審査するまでもなく、当事者間の法律関係の認定は契約書の文言によるべきことになる。

ハ 第2段階（その2）「契約書の文言解釈」

第1段階の「法的・経済的合理性テスト」において、契約書の文言の内容に、著しい不合理性が認められなかった場合には、当事者の私法上の法律関係の認定は、契約書の文言解釈によることとなる。当事者間の法律関係の実質は、契約書の表題によるのではなく、個別の条項を解釈して探求すべきものであるから、「法的・経済的合理性テスト」で不合理性が認められなかったとしても、原告納税者の主張する法形式が、取引当事者の法律関係であるとは限らない。

航空機リース事件、日蘭組合G事件などでは、課税庁は、契約書の条項を詳細に検討して、原告納税者主張の法形式を否認しようとしている（民法上の組合契約ではなく利益配当契約との主張、匿名組合契約ではなく、民法上の組合契約であるとの主張）。ただ、租税回避を主目的とするスキームのような場合には、否認されないよう、法律・税務の観点から細心の注意を払って契約書の文言が検討されている場合が少なくないであろうから、契約書の文言解釈によって、納税者の主張を突き崩すのは、一般的には困難と考えられる。

(2) 原処分における留意点

以上、裁判例から見た裁判所の判断枠組みを定式化を試みた。現実の判決においては、「法的・経済的合理性テスト」と「租税回避目的テスト」として、明示的に2段階審査をしているわけではない（2つのテストにおける判断要素を一体的に判断していると思われるケースも少なくない）。

ただ、原処分を行おうとする課税庁としては、以下の点に留意すべきであると考ええる。

一つは、私法上の法律構成による否認を理由とする租税回避行為の否認にあっても、「租税回避目的の存在」の主張は、決して、軽視されてはなら

ないということである。当事者の提出する契約書の内容が、いかに不合理で仮装が疑われるものであっても、そのような行為の主目的が、租税回避にあることが認定されなければ、私法上の法律構成による否認を認めてもらえないおそれがある。逆に、取引当事者の租税回避目的の存在を主張して、課税上の弊害を強く印象づけることができれば、仮に、私法上の法律構成による否認が認められなくても、後述するように、個別税法規定の適用・解釈による否認の認定に有利に作用することもあり得る。その意味で、訴訟前の原処分段階においても、租税回避目的の存在を裏付ける物的証拠や取引関係者の供述の収集について、積極的に取り組んでおくべきであろう。

ただ、第二の留意点として、より重要なことは、いかに租税回避のみを目的とした行為であったとしても、それだけでは、真正に成立した契約書の文言の内容に従って、当事者の法律関係を認定することを否定する根拠とならないということである。契約書の文言解釈を離れた当事者の真意の探求が許容されるのは、契約書の文言の内容自体が、取引の法的・経済的目的に照らして著しく不合理な場合に限られ、その判断においては、租税回避目的といった取引の「動機」は、考慮してもらえないであろうと考えるべきである。このような不合理性の立証は、決して容易ではないであろうが、裁判例において全く認められなかったわけではない。契約書の文言を否認して私法上の法律構成による否認とするならば、原処分段階から、取引が如何に法的・経済的に不合理なものであるか、客観的な根拠に従って主張できるような証拠をできる限り集める努力（納税者が当事者となっている取引に限らず、一連のスキームを形成する取引全体を解明することも含む。）を怠ってはならないということであろう。

第2節 個別否認規定の適用、税法規定の解釈による否認

本節においては、私法上の法律構成による否認とは異なり、納税者の主張す

る私法上の法律関係が真実のものであることを前提とした上で、租税法の適用・解釈のレベルで租税回避行為の否認を行う手法に関し、要件事実論的な分析を行うこととする。特に、租税回避目的の存在など、租税回避行為否認のために課税庁が主張する種々の間接事実について、攻撃防御方法の体系の中における位置付けが、私法上の法律構成による否認の場合と比べて、どのような特徴があるのかを中心に検討していきたい。

以下においては、適用・解釈が問題となる租税法の個別規定に関し、それぞれの課税要件を充足させる要件事実は何かという点について検討した上、当該税法規定が争点となった裁判例について、要件事実論的な事実整理を試みたい。ただ、問題となる租税法の規定においては、要件事実論上、いわゆる規範的要件あるいは評価的要件と言われるものが問題となることが多い。この点については、第1章の理論的枠組みの中では触れなかったところであるので、具体的な分析に入る前に、補足的に説明しておきたい。

1 評価的要件・規範的要件・価値的要件⁽⁷⁰⁾

(1) 要件事実論における概念上の整理

イ 民事訴訟における一般的な議論

一定の法律効果を発生させるための法律要件として、これまで見てきたものは、当事者間で特定の内容の契約が締結されたか否か、外国法人税を納付したか否かなど、該当する事実があるかないかが問題となるものであった。要件事実論においては、このような法律要件は「事実的要件」と呼ばれている。

これに対して、法律要件の中には、事実そのものの存否ではなく、いくつかの事実を総合して一定の法的評価ができるか否かが、法律効果の

(70) 以下の記述においては、司法研修所・前掲注(3) 30頁～を中心に、吉川・前掲注(3) 161頁～、伊藤滋夫『要件事実の基礎 裁判官による法的判断の構造』113頁～(有斐閣、2000)、難波孝一「規範的要件・評価的要件」伊藤滋夫編『民事要件事実講座 第1巻』197頁(青林書院、2005)などを参考とした。

発生要件となっているものもある。民法の分野においては、不法行為において「過失」（民法 709 条）が、表見代理において「正当な理由」（同 110 条）が、建物賃貸借の更新拒絶において「正当の事由」（借地借家法 28 条）が、それぞれの法律効果発生のための要件とされていることなどが例として挙げられる。過失や正当な理由などは、規範的な評価が問題となっているものであり、要件事実論上、このような法律要件は、「規範的要件」と呼ばれている。あるいは、より一般的に概念を整理し、「評価的要件」という概念を立てる説もある⁽⁷¹⁾。なお、賃貸借契約の借主に債務不履行があった場合、「信頼関係を破壊するに足りない特段の事情」がある場合には、貸主は契約を解除できないとの法理が判例上形成されているが、このように、明文の規定がない場合にも、規範的要件は考えられる。

租税法の分野において、規範的要件として考えられる例としては、法人税法 132 条（同族会社の行為計算否認）における「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」との要件がある。また、後述する外国税額控除事件（R 事案）の最高裁判決は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控

(71) 上記では、法律要件について、事実の存否が問題となるものと法的評価が問題となるものに分けられるとしたが、実体法が規定している法律要件の内容は、法律概念、法律用語をもって定められていることが多く、程度の差はあるものの、多分に抽象的、一般的であって、どこまでの要件を事実と見え、どこからを評価と考えるのか、その境界線を引くことは非常に困難を伴うとされる。伊藤・前掲注(70) 126 頁では、過失、正当事由や不動産の二重譲渡や賃貸借契約で問題となる背信性などの規範的要件のほか、詐害行為取消権の発生要件となる「債務者の無資力」や製造物責任法における「欠陥」も抽象的な評価を意味するという意味で同様であるとする。そして、後者の概念には、過失とか背信性などの規範的要素を含むものではないから、これらの要件を規範的要件と呼ぶのは適当でなく「評価的要件」名付けたいとされる。これによれば、過失や正当事由などの規範的要件は、評価的要件の一種ということになる。

後述するとおり、租税法の規定にも抽象的な法律概念を用いた課税要件は多く、その中には、規範的要素を含まない法的評価が問題となるものも少なくない。そこで、本稿においても、伊藤教授の用語法に従うこととしたい。

除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」⁽⁷²⁾と判示した。これは、明文の規定はないが、「制度を濫用するものでないこと」という規範的要件を外国税額控除適用の要件と解釈したものと考えられるのか問題になる（この点は後述する。）。

規範的要件において、規範的評価を成立させるためには、その成立を根拠づける具体的事実が必要となるが、このような事実は「評価根拠事実」と呼ばれている。ところで、事実的要件においては、その存在が要件とされている事実そのものが要件事実になるが、規範的要件においては、何が要件事実（主要事実）となるかが問題となる。この点、主要事実を当該規範的評価自体とし、評価根拠事実を間接事実とする「間接事実説」と、評価根拠事実が主要事実である（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という法的判断になる。）と理解する「主要事実説」があるが、最近は、後者が有力であるとされている⁽⁷³⁾。

主要事実説に従えば、規範的評価を根拠づける事実のみが主要事実であるから、これに当たる具体的事実の全部について主張責任がある一方、規範的評価については主張責任がないことになる。一方、評価根拠事実が当該規範的評価を積極（プラス）の方向に根拠付けるものであるのに対し、この事実と両立するが規範的評価の成立を妨げるような事実、すなわち当該評価を消極（マイナス）の方向に基礎付ける事実が存在することがある⁽⁷⁴⁾。これは、評価根拠事実に対応させて、「評価障害事実」と呼ばれる。評価根拠事実と評価障害事実とは、相互に事実として両立

(72) 最判平 17・12・19 判時 1918 号 6 頁

(73) 司法研修所・前掲注(3) 31 頁。

(74) 司法研修所・前掲注(3) 34 頁では、例として、現行借地借家法 28 条の建物賃貸借契約の更新拒絶の要件における「正当の事由」に関し、賃貸人の自己使用の必要性を示す具体的事実は、更新拒絶の正当の事由ありとの評価にプラスに働く評価根拠事実であるが、賃借人側の建物使用の必要性を示す事実は、正当の事由ありとの規範的評価の成立を妨げる効果のある評価障害事実であるとする。

し、主要事実説に立てば、当該規範的評価の成立を争う側の当事者に、その主張立証責任があることになる。そして、ある規範的評価の成立が請求原因の要件となるとき、評価障害事実は、これに対する「抗弁」として位置づけられることになる⁽⁷⁵⁾。

なお、上記のような事実的要件、規範的要件、評価的要件に加えて、「価値的要件」という概念を立てる説もある⁽⁷⁶⁾。この説によれば、法律要件を記載内容の抽象度に応じ、抽象度の低いものを事実的要件、抽象度の高いもの（およそ事実と観念できないもの）を評価的要件（そのうち規範的評価を内容とするものを規範的要件）と分類し、事実的要件と評価的要件の中間に価値的概念を規定している要件を認め、これを価値的要件とする。そして、価値的要件においては、当事者間の認識に争いがない場合には、抽象的事実を主張すれば足りる（例えば、意思表示の「到達」が法的評価を生じさせる場合、到達したことに当事者間で争いなければ、単に「到達した」と主張すればそれが要件事実となる。）こと、価値的要件については、評価根拠事実のみを考えれば足り、評価障害事実は考える必要がない点で、評価的要件・規範的要件と異なるとされる。

ロ 租税法における評価的要件・価値的要件等

租税法の規定における課税要件についても、抽象的な概念で規定されたものは少なくない。課税庁の抗弁が評価的要件・規範的要件に該当すると考えれば、評価根拠事実については課税庁が、評価障害事実につい

(75) このように考える「抗弁説」に対し、評価障害事実は主要事実を推認させる間接事実に対する間接反証に類似した関係にあるとする「間接反証類推説」もある（司法研修所・前掲注(3) 35頁）が、本稿では、抗弁説による。

(76) 伊藤・前掲注(70) 123頁の「価値的概念」の議論を受けて、難波・前掲注(70) 202頁が「価値的要件」の概念を立てている。「価値的概念」とは、規範的要件や評価的要件とまではいかないが、通常の実事よりは評価性をもっているものとされ、契約が解除されて消滅したかが争われている事件における、解除の意思表示の「到達」、民法95条（錯誤）における「要素」、同法180条（占有権の取得）における「所持」などが例として挙げられている。

ては、原告納税者がそれぞれ主張・立証責任を負うと考えることになる。しかし、抽象的な概念で規定されていたとしても、それを根拠付ける具体的事実（評価根拠事実）の立証責任を課税庁が負っているだけで、原告納税者が立証責任を負う評価障害事実まで考える必要がないものもあり得る（裁判所は、課税庁が立証した具体的事実のみを勘案して、課税要件となっている特定の法的評価が成り立つかを判断する。）。既に紹介した映画フィルムリース事件の上告審判決では、本件映画フィルムが「事業の用に供しているものということとはできない」から、法人税法 31 条の減価償却資産に当たらないという理由で上告を棄却した（前掲注（40）。「事業の用に供していない」という要件も当事者間で争いが生じれば、法的評価の問題となる。最高裁は、本件組合は、配給契約により映画についての使用収益権限・処分権限を失っていること、購入資金の約 4 分の 3 を示す借入金返済について実質的な危険を負担しない地位にあること、組合に出資した組合員は配給事業がもたらす収益について関心を抱いていたとうかがわれないことなどの事実を勘案して「事業の用に供していない」と判断した。これらの事実は、「事業の用に供していない」という評価概念の評価根拠事実ととらえることもできる。「事業の用に供していない」を評価的要件ととらえるか、価値的要件ととらえるかは定説のないところではあるが、「事業の用に供していることを示す具体的事実」を評価根拠事実と両立する評価障害事実として観念するまでもない（そもそも、そのような事実があれば、総合判断としての法的評価をするまでもなく、「事業の用に供していない」という評価は崩される。）と考えれば、価値的要件ということになろう。

このほか、法的評価が当事者間で争われる余地のある法律要件は、租税法の規定においてかなり多いと言えよう。所得税法における所得区分に関しても、例えば、ある所得が事業所得（所得税法 27 条 1 項）なのか、それ以外の所得なのか問題になることも少なくない。事業所得に関しては、同項及び所得税法施行令 63 条で、事業所得に該当する事業を

列挙し、同条 12 号ではそのほかとして「対価を得て継続的に行う事業」を含めているが、その範囲は必ずしも明確ではない。最高裁⁽⁷⁷⁾は「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆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」を言うとしているが、ここに掲げられたメルクマールも、それぞれ法的評価を含んでいるといえよう。訴訟において、事業所得該当性を主張する側としては、これらの法的評価の成立を根拠づける具体的な事実を集めて、その存在を主張・立証することになるろう。

(2) 訴訟における評価的要件等の判断構造

以上のように、租税法の分野においても、評価的要件等によって課税要件が定められている場合は少なくないが、評価的要件における裁判所の認定判断はどのように行われるのであろうか。この点については、難波・前掲注(70)223 頁で、例を挙げて分かりやすく説明されているので、かいつまんで紹介したい。

例えば、評価的要件が問題となる事案で、原告が評価根拠事実として、①～⑤の 5 つの具体的事実を主張しており、被告は評価障害事実として⑥～⑨の 4 つの事実を主張しているとする⁽⁷⁸⁾。裁判所としては、以下のような認定を行って、原告の請求の可否を判断するとされる。

(77) 最判昭 56・4・24 民集 35 卷 3 号 672 頁

(78) 同論文では、建物賃貸借契約の解約申入れに正当事由があるか否か、実際に訴訟になった事案が例に挙げられている。そこでは、原告賃貸人は、正当事由の評価根拠事実として、①建物が老朽化して早急に立て替える必要があること、②建物所在場所は商業地域で土地再開発、有効利用が相当であること、③賃貸人が建物を立て替えて使用する必要があること、④賃貸人が所有する他のマンションでは、家族が生活できないこと、⑤賃借人に立退料 500 万円を提供する用意があることが主張された。一方、被告賃借人は、正当事由の評価障害事実として、⑥賃借人が本件建物で店を営んでいること、⑦固定客がおり、他に代替する場所がないこと、⑧本件建物を立ち退けば生活の手段を失うこと、⑨賃貸人は、本件建物以外にマンションを有していることを主張しているとしている。

まず、裁判所は、原告の主張する評価根拠事実について、仮にこれらの事実の存在が認められたとして、当該規範的評価（「正当事由あり」など）が成り立つかを考える。そのような評価ができないならば、それ以上判断するまでもなく、原告の主張は「主張自体失当」として請求が棄却される⁽⁷⁹⁾。

次に、原告の主張する①～⑤の具体的事実について、その存在が証拠等により認定できるかを判断する。なお、要件事実、一般に、必要最小限の事実のみを主張することで必要かつ十分とされているが、評価根拠事実や評価障害事実では、どこまで主張したら、必要かつ十分なのか判断が難しいので、過剰な主張も許されるとされる。

①～⑤の事実が認められ、これらから当該規範的評価が相当と判断されれば、次に、被告の主張する⑥～⑨の評価障害事実の検討に入る。ただし、被告の主張する事実が全て認められたとしても、上記の規範的評価を覆すことはできないと認められるときは、裁判所は、⑥～⑨の事実の認否を判断するまでもなく、原告勝訴の判決を下すことになる。

被告の主張する⑥～⑨のそれぞれの事実について、それが存在すると認められるか、証拠により判断する。これらの事実は存在しないと認定されれば、原告勝訴となるし、これらの事実の存在も認められると判断されれば、①～⑩のすべての事実を総合判断して、法律効果の発生に必要な規範的評価が成り立つかを判断して、結論を出すことになる。

なお、第1章で説明したとおり、要件事実の存否については、当事者の

(79) 司法研修所・前掲注(3) 36頁によれば、規範的要件について、「総合判断」という表現が用いられることがあるが、主張された評価根拠事実だけでは当該評価の成立を肯定させるに足りないときは、主張自体失当であるから、その事実を立証させる必要はなく、まして評価障害事実を認定した上で、総合判断しなければ結論が出せないものではないとされる。すなわち、評価根拠事実に基づけば当該規範的評価が成立するとの判断が先行しなければならず、この評価の成立を前提として、評価障害事実の存否が問題になる（その意味で抗弁として位置づけられる。）という理論上の関係があることになる。

立証活動によっても、裁判所は、存否が真偽不明との心証しか得られない場合が考えられ、この場合、立証責任を負っている側がその不利益を負うこととなる。これに関連して、評価的要件においては、評価根拠事実、評価障害事実については、真偽不明ということは考えられる（その結果、真偽不明の事実は存在しないものとして、規範的評価が成り立つかを検討する）が、規範的評価そのものについては、真偽不明ということはありません（認定できた事実から、法的評価が成り立つかを必ず判断する）とされる。

裁判所における評価的要件等の判断過程が以上のようなものであるとすれば、課税庁が抗弁としてその充足を主張する課税要件が評価的要件等である場合、課税庁は、当該法的評価を基礎付ける具体的事実としての客観的な証拠をできるだけ多く集め、訴訟において主張することが必要となる。第一節で検討した租税回避目的の存在という事実も、規範的要件としての課税要件が問題になっている場合には、当該規範的評価の評価根拠事実の一つとして位置づけられることもあり得よう。要件事実論的に見ると、私法上の法律構成による否認の主張における租税回避目的の存在とは、別の位置付けになる得るということであるが、この点については、後述したい。

2 税法規定における評価的要件等と裁判例の要件事実論的分析

以上において、個別否認規定の適用や税法規定の解釈による租税回避行為否認の事例を分析するために必要な、要件事実論の理論的枠組みを説明したので、個々の規定に即して分析する。ここでは、①同族会社の行為計算否認（法人税法 132 条）、無償による資産の譲渡における収益の認識（同法 22 条 2 項）、寄附金（同法 37 条）の認定による損金算入の否認、通達によらない財産評価（相続税法 22 条）、課税減免規定の立法趣旨による限定解釈（法人税法 69 条の場合）を考える。それぞれに多数の判例が集積する大きなテーマであり、ここに挙げた分析では不十分と言わざるを得ないが、要件事実論を活用した判決の分析例を示すという意味合いを込めて検討したい。

これらの規定について、要件事実論上、どのように主張・立証構造を考え

るかについては、必ずしも定説がないところであるが、まず、一般論として本稿で採用する理論的立場を明らかにした上で、個別裁判例をそれに当てはめて、要件事実論的な事実整理を行うこととする。

(1) 同族会社の行為計算否認

イ 同族会社の行為計算否認の要件事実

法人税法 132 条は、同族会社の行為または計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長はその行為または計算にかかわらず、その認めるところにより、法人税の課税標準等の額を計算することができる旨規定している（所得税法 157 条、相続税法 64 条等においても、同様の規定がある。）。これは、同族会社において、会社や関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、このような行為・計算を正常な行為・計算に引き直して更正・決定する権限を税務署長に認めたものとされる⁽⁸⁰⁾。現実に行われた行為・計算の私法上の効力を否定しないで、税法の適用上、別の法形式に引き直すもので、租税回避行為に本条を適用することは、明文の個別否認規定による狭義の租税回避行為否認に該当する。そして、ここでは、税負担を「不当に減少させる」という不確定概念が用いられており、これが、前述した「規範的要件」に該当すると考えられる。

税負担の不当な減少の意義については、金子・前掲注(2)373 頁によれば、判例の中に 2 つの異なる傾向が見られ、1 つは同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる、と解する傾向であり、他の 1 つは、純経済人として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する傾向であるとされる。同書では、第 2 の考え方をとり、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる

(80) 金子・前掲注(2) 372 頁

場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なっている場合を含むと解すべきとされる⁽⁸¹⁾。

それでは、法人税法 132 条の要件事実、具体的にどのようなものであろうか。これについては、今村・前掲注(8)9 頁～において、同じ同族会社の行為計算否認規定である所得税法 157 条の適用にあたり、同条の要件事実が具体的に問題になった事件を題材に説明されているので、この議論を紹介したい。これによれば、同条の適用の可否が問題となった事案の第一審の東京地裁において、裁判所から国に「所得税法 157 条の要件事実は何か。」の釈明がなされ、国としても主張したが、判決⁽⁸²⁾は、「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」の 3 要件を要件事実と判示した。今村教授は、このうち、①と②の要件は、事実についての要件であり、③が評価、すなわち、「不当に減少させる結果となると認められる」を規範的要件であるとしたものとされる。この評価に関して、東京地裁判決は、「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、不当と評価されるまでもないと解すべきである。」と判示した⁽⁸³⁾。

(81) 同書では、否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として税負担が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存することは必要でないと解されるとされる。もちろん、このことは、租税回避目的が、「税負担の不当な減少」という規範的评价を成立させる評価根拠事実の一つとなり得ることを否定するものではなからう。

(82) 東京地判平 9・4・25 訟月 44 卷 11 号 1952 頁

(83) なお、今村・前掲注(8) 11 頁は、東京地裁判決は、規範的要件について、前述し

以上の議論を法人税法 132 条に当てはめると、同条の要件事実は、①「同族会社の行為又は計算」であること（事実的要件）、②これを容認した場合は、法人税の負担を減少させる結果となること（事実的要件）、③上記法人税の減少は「不当」と評価されるものであること（規範的要件）ということになろう。これについては、異論もあるかもしれないが、とりあえず、本稿では、この枠組みで具体的な事例の分析を行いたい。

ロ 擬似 D E S 事件（東京事案）⁽⁸⁴⁾

(イ) 事案の概要

原告（同族会社）は、その子会社（原告が全株式を所有）に対する貸付債権が不良債権化していたところ、当該貸付債権を擬似 D E S（債権者が貸付金相当額を新規に金銭出資して債務者の株式を引受け、その払込金を貸付金に対する弁済財源に充てるという方法⁽⁸⁵⁾）により株式に振り替えたが、当該子会社は、債務超過の状態にあったにもかかわらず、原告は、一株当たりの金額で額面をはるかに超える金額を払い込んだ。原告は、その後直ちに当該株式を他のグループ会社（非同族会社）に低額譲渡して多額の有価証券売却損を計上した。これに対

た「間接事実説」に立ち、行為計算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としたうえで、主要事実説に立つと、このような特段の事情は評価障害事実であり、原告の再抗弁と考えるべきとされる。本稿も、今村教授の見解に従いたい。

(84) 第一審の東京地判平 12・11・30 訟月 48 卷 11 号 2785 頁、控訴審の東京高判平 13・7・5 税資 251 号順号 8942 とも国側勝訴で確定した。事案の内容については、ハッ尾・前掲注(46) 136 頁、平野ほか・前掲注(46) 161 頁、藤田耕司、岡本高太郎「デット・エクイティ・スワップをめぐる税法と商法」中里実、神田秀樹編著『ビジネス・タックス』391 頁(有斐閣、2005)等を参照。

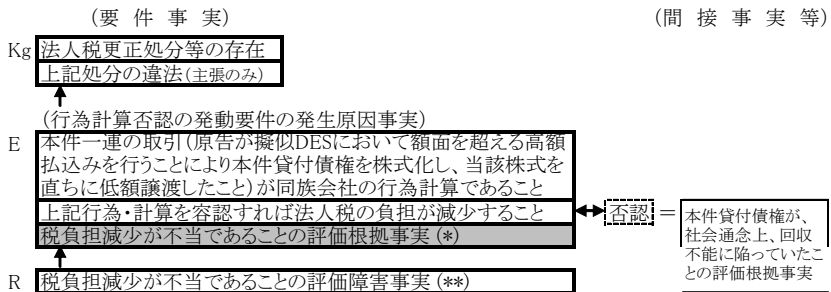
(85) D E S (Debt Equity Swap) とは、「債権の株式化」のことであり、債権放棄と並んで、過剰な債務を抱えた企業を再建する際に用いられる不良債権処理の方法の一つである。この場合、当該債権を現物出資することにより新株発行を受ける方法（真正 D E S）が考えられるが、従来は、現物出資による新株発行の手続が厳格であったため、そのような手続を要しないで債権を株式化するための手法として、上記のような方法が広く利用されていた。ここでいう「擬似」とは、真正 D E S に対する意味であって、租税回避行為における取引の仮装といったような意味合いはない。

し、課税庁は、一連の取引は、原告の法人税負担を不当に減少させたものであるとして法人税法 132 条を適用した更正処分を行った。すなわち、新株発行における払込金額は額面金額までであって、額面金額を超える株式の高額払込部分については、寄附金として法人税の課税標準を計算し直した（売却した本件株式の取得価格は、払込金額ではなく額面価額を基に計算するため、有価証券売却損は過大計上となる一方、寄附金とされた払込金額の一部は、限度額超過により損金不算入となる。）。

原告は、本件一連の取引における行為計算には不当性がないとして争った。

(p) 要件事実論による事実整理

図 10 擬似 DES 事件（東京事案）の要件事実等



上記イで示した法人税法 132 条の要件事実に関する 3 要件説に従えば、被告が抗弁 (E) として主張・立証すべき要件事実、①本件一連の取引が、同族会社である原告の行為計算であること、②上記計算を容認すれば法人税の負担が減少すること、③上記税負担の減少が不当であること（規範的要件）の評価根拠事実である。

被告課税庁は、③に関し、経済人の行為として極めて不自然、不合理である場合には、税負担減少が不当と評価されるということを前提に、その評価根拠事実（上図の (*)）として、(i)債務超過の会社の

株式を取得するのに、額面の数十倍～百倍の金額を払い込む合理的な理由がないこと、(ii)本件株式の割当による取得と当該株式の譲渡という2つの取引があらかじめ一体のものとして仕組まれていたこと、(iii)本件一連の取引は、子会社に対する貸付金の含み損を実現損としたいという租税負担を減少させる目的から実行したものであることを主張している。

これに対して原告は、本件取引は、法人税法132条の「不当に」という要件には該当しないとして、(i)当時の商法は、発行価額が額面を超えることは当然予定されており、そのようなことは、現実にも広く一般に行われていたこと、(ii)原告は、本件子会社を倒産させることなく、不良債権化していた長期貸付金を回収する必要性に迫られており、本件のような方法により含み損を実現させるしかなかったこと等の事実を主張している。これは、税負担減少が不当であることの評価障害事実(図10の**)にあたる事実の主張ということになる。

(ハ) 裁判所の判断

第一審判決は、本件において、法人税法132条の適用の要件となる法人税の負担を不当に減少させる結果となるかどうかの判断は、まず、本件子会社に対する貸付金に相当する額を損金に算入できるかにかかるとしている。すなわち、原告は、本件子会社への貸付金を損金に算入することにより税額を軽減したうえで償却する(無税償却)ことを目的として一連の取引を行っているとしたうえで、本件貸付債権それ自体について貸倒に該当すること等により損金に算入できたのであれば、そもそも本来負担すべき法人税額は、本件一連の取引によって有価証券売却損を計上した場合の額と同額になるから、税負担が減少しているとは言えないという論法である。

判示の表現からして、本判決が法人税法132条に関して3要件説を採っているのか判断しがたい面もあるが、同説に当てはめて考えてみると、これは、まず②の上記計算を容認すれば法人税の負担が減少す

ること（事実的要件）を満たすか否かの判断を行っているとも考えられよう。そして、本件貸付債権が社会通念上回収不能となっていたことを示す評価根拠事実の主張は、被告課税庁の抗弁のうち、②の事実に対する理由付否認となるのではないか。本件では、原告はこのような主張をしておらず、判決も、原告自身、回収不能とは言えないと考えていた旨認定しているが、念のためとして、本件債権の回収不能性について検討している。そして、本件子会社は、債務超過に陥っていたとはいえ、本件貸付金は、なお、社会通念上、回収不能とは言えないと結論づけている。すなわち、本件一連の取引を容認した場合には、税負担の減少が生じることを認定したことになる。

続いて、判決は、このような税負担の減少が「不当」と評価できるものなのかを検討している。そして、「債務超過状態にあり、将来成長が確実に望めるというような特別の事情が認められるわけではない株式会社の新株発行に際して、額面金額である発行価額を大幅に超える払込みを行うのは、通常の経済人を基準とすれば合理性はなく、不自然・不合理な経済行為である。」と結論づけた。原告が主張する子会社救済の必要性、妥当性については、「株式を取得する際にはそのような背景事情を捨象した株式自体の価値に着目して対価を決定するのが、税法の想定する通常の経済人を基準とした合理性のある行為と考えるべき」としている。さらに、このような払い込みが行われたのは、原告が本件子会社の全株を保有する同族会社であることに加え、「本件一連の行為によって、本来であれば損金に計上することのできない本件子会社に対する貸付金を有価証券売却損という形を取ることで、損金に計上するという目的があった」からであるとして、租税回避目的にも言及している。判決は、これらの事情を総合判断して、税負担減少が「不当」であるとの法的判断をし、法人税法 132 条の適用を認めて、本件処分を適法とした。

本件においても、原告納税者の租税回避目的の存在が問題になって

いるが、裁判所の判断過程における要件事実論上の位置付けは、私法上の法律構成による否認の場合と、自ずから異なったものになっている。税負担減少の不当性という評価的要件の規範的评价は、通常の経済人を基準として合理性を有しないという評価が成り立つかという問題となるが、租税回避目的の存在も、その評価根拠事実（要件事実）の一つになり得ると考える。

(2) 無償取引における収益の認識（法人税法 22 条 2 項）

イ 法人税法 22 条 2 項の趣旨

法人税法 22 条 2 項は「無償による資産の譲渡又は役務の提供、・・・その他の取引」にかかる収益も益金に算入される旨を定めている。したがって、資産の無償譲渡の場合にはその時価相当額が、また無利息融資の場合には通常の利息相当額が、益金に算入されることとなる⁽⁸⁶⁾。同項が、いかなる根拠による無償取引からも収益は生じると規定したか、同項は、確認的規定か創設的規定かなどについて、学説上も議論がある。

一つの説は、これを確認的規定と見て、資産の無償譲渡はそれを時価相当額で譲渡し、その対価をただちに相手方に贈与するのと変わらないからとする「二段階説」（有償取引同視説）である。これによれば、資産の時価相当額は、譲渡人側に「寄附金」（法人税法 37 条）が計上され、譲受人側は、「無償による資産の譲受け」（同法 22 条 2 項）として、同額が益金算入されることになる。

これに対して、無償取引にかかる法人税法 22 条 2 項は確認的規定ではなく、正常な対価で取引を行った者との負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定である⁽⁸⁷⁾と考える「適正所得算出説」も有力であ

(86) 金子・前掲注(2) 243 頁。

(87) 金子・前掲注(2) 243～244 頁。なお、詳しい議論については、金子宏「無償取引と法人税—法人税法 22 条 2 項を中心として—」『所得課税の法と政策』318 頁(有斐閣、1996)を参照。

る。ただし、実務は二段階説によっており、そのことを明示した下級審判決もある⁽⁸⁸⁾。

ところで、無償取引にかかる法人税法 22 条 2 項の立法目的の中に、租税回避行為を否認することが入っていたかは不明であるが、金子・前掲注(87)351 頁は、それが一定の範囲で有効に租税回避を否認する機能を有していることは否定できないとされる。金子教授は、法人税法 132 条は、あらゆる種類の租税回避行為に適用されるのに対し、法人税法 22 条 2 項は、その範囲が無償取引に限定されているという限界はあるが、他方、同項は、同族・非同族を問わず、全ての法人に適用され、また、132 条の場合は、その適用要件の存否の判断が容易でなく、その点をめぐって紛議を生じやすいが、22 条 2 項の場合には、その適用の結果としていわば自動的に租税回避が否認されるというメリットがあるとされる。このように、法人税法 132 条と 22 条 2 項とは重なり合っ適用できる場合がある。

以下で紹介する O ホールディング事件⁽⁸⁹⁾においても、課税庁は、第三者割当増資による旧株主から新株主への株式の資産価値の移転が、法人税法 22 条 2 項の無償取引に該当する旨の主的主張を行うとともに、予備的主張として、同族会社の行為計算否認規定を適用している。租税回避行為への法人税法 22 条 2 項の適用については、様々な取引の局面において、理論上も議論がなされているところであるが、本稿では、O ホールディング事件を題材に、要件事実論の観点から分析を試みることにしたい。

ロ 理論上の問題

(イ) 法人税法 22 条 2 項における「取引」の意義

O ホールディング事件の概要や要件事実論による事実整理については、項をあらためて説明したいが、まず、法人税法 22 条 2 項の解釈・

(88) 大阪高判平 53・3・30 訟月 24 卷 6 号 1360 頁。

(89) 上告審として、最判平 18・1・24 判時 1923 号 20 頁。

適用を巡り本件で問題となった争点及び、それに関連すると考えられる要件事実論上の理論について概観したい。

本件で問題となったのは、原告納税者〇社の 100%子会社であるオランダ法人A t 社が、同じく原告の関連会社であるオランダ法人A F 社に有利発行による第三者割当増資をしたこと（その結果、原告のA t 社の株式保有割合は約 6%に減少）をとらえて、原告〇社からA F 社への無償による経済的利益の移転に当たるとして法人税法 22 条 2 項を適用し、原告〇社において収益が発生したと見ることができるか否かである。すなわち、本件では、経済的に見ると、A t 社がA F 社に対して行った第三者割当増資により、A t 社の 100%株主として原告〇社が有していた持分が、A F 社に移転していることが認められるが、このことが、〇社とA F 社との間において、同項にいう「無償による…取引」があったといえるかが問題となった。

この点、第一審判決は、経済的価値の移転が、法人税法 22 条 2 項の「取引」といえるためには、原則として経済的価値を喪失した者による、同価値を取得した者に対する「直接的な行為」が必要であるとの解釈を前提に、本件では、経済的価値の移転を生ずる「無償供与」としての行為の存在が直接的には認められず、同行為を擬制するに足りるだけの根拠がないにもかかわらず、あえて無理な擬制をして結論を導いている⁽⁹⁰⁾として課税庁の主張を排斥した。

(90) 東京地判平 13・11・9 訟月 49 卷 8 号 2411 頁 [2428 頁]。なお、同 2425 頁では、本件第三者割当増資を分析して、「A t 社の機関である、同社の株主総会が内部的な意思決定としてしたものには加ならず、その段階では未だ増資の効果は生じていないのであって、A F 社が本件増資により資産価値を取得したとすれば、それは、法形式においては、A t 社の執行機関が本件決議を受けて同社の行為として増資を実行し、A F 社が新株の引受人として払込行為をしたことによるものである。そうすると、本件増資は、A t 社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じてA F 社がA t 社に対して新株の払込をするという行為により構成されており、本件増資の結果、A F 社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がA F 社に帰属することとなったことを取引的行為としてとらえるのであれば、本件増資

これに対して、控訴審の東京高裁判決は、法人税法 22 条 2 項の「規定にいう『取引』は、その文言及び規定における位置づけから、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として用いられている」との理解を前提に、「被控訴人〔O社〕が上記〔A t 社の〕資産にかかる株主として有する持分を A F 社からなんら対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、それが両者の合意に基づくと認められる以上、両者間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。」と判示して⁽⁹¹⁾、法人税法 22 条 2 項を適用した課税処分を是認した。控訴審のこのような考え方について、中里教授は、「東京高裁判決は、『合意』という概念をかなり広くとらえることにより、資産の譲渡に関する『合意』の存在を認定し、結論を出している」とし、「個別の契約を超えた『合意』というものが認定ないし擬制されており、それにもとづいて課税関係が構築されている」とし、このような考え方を「合意の認定・擬制による『否認』と呼ぶことが可能なものでなかろうか」とされている⁽⁹²⁾。

最高裁も、「上告人〔O社〕が保有する A t 社株式に表章された同社の資産価値については、上告人が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、上告人は、このような利益を、A F 社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、この資産価値の移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、A F 社において了解したところが実現したものである」といえることができるから、法人税法 22 条 2 項にいう取引に当るといえるべきである。」⁽⁹³⁾と判示して、

をして新株の払込を受けた A t 社と有利な条件で A t 社から新株の発行を受けた A F 社間の行為にほかならず、原告 O 社は A F 社に対して何らの行為もしていないというほかない。」としている。

(91) 東京高判平 16・1・28 訟月 50 卷 8 号 2512 頁 [2531 頁]。

(92) 中里・前掲注(23) 78~79 頁。

(93) 最判平 18・1・24 判時 1923 号 20 頁 [23 頁]。

この点に関しては、原審の判断を是認した。

(ロ) 意思表示の擬制としての黙示の意思表示

上記のように、Oホールディング事件では、外形的には、A社株主総会決議とAF社の新株払込という行為によって、O社からAF社への経済的な資産価値の移転が生じた場合に、O社とAF社との間の「取引」があったといえるかが問題となった。控訴審や上告審の判決において、法人税法22条2項の「取引」は、法律行為としての契約の「意思表示」がなくても、広い意味での「合意」が認定・擬制できるのであれば良いとしたものなのか、必ずしも明確に判示されているわけではない。しかし、本件では、経済的価値の移転に関し、原告O社がAF社に対して、明示的な意思表示をしたものでないことは明らかである。

ところで、民事要件事実論においては、明示的な意思表示が認められなくても、「黙示の意思表示」があったとして、契約の成立等が認められる場合がある。一般に、意思表示においては、一定の意味内容を持った効果意思の、外界へ向けての表示がなければならないが、このような表示は、言語によってなされる場合だけではなく、例えば、身体的動作、一定の状況では沈黙（不作為）も意思表示となり得る。効果意思の表示としての外形的・表見的明確性を「表示価値」と呼ぶならば、表示価値の大きい表示行為は「明示の意思表示」、小さいものが「黙示の意思表示」とされる⁽⁹⁴⁾。

黙示の意思表示の成立を主張する側の主張・立証責任を負う事実は何であろうか。これについては、黙示の意思表示を基礎付ける個々の

(94) 司法研修所・前掲注(3) 37頁～。なお、同書においては、黙示の意思表示の事実の主張として、使用貸借契約において、「原告（被告との使用貸借契約の成立を主張する者）は、○年○月○日ごろから、被告所有の本件土地を使用しているが、被告は、それを知りながら、その後一度も明渡や使用の対価を請求したことがなく、おそくとも○年○月○日には原被告間に黙示の合意によって使用貸借契約が成立した」との具体的事実の主張が、例示されている。

具体的事実を要件事実とする説（主要事実説）と個々の具体的事実を総合して推認される意思表示が具体的事実とは別個に存在し、それが主要事実であって、個々の具体的事実は間接事実であるとする説（間接事実説）とがある。それぞれ問題があるが、司法研修所・前掲注(3) 41頁は、主要事実説に従うのが妥当であるとしている。

さらに、実務上、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、意思表示と言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、法的構成を与える事実として用いられていることがあると言われることがある⁽⁹⁵⁾。この議論によれば、意思表示そのものは存在しなくても、意思表示がなされていて当然であるような事実関係が存在する場合に、裁判所が意思表示を擬制して法的関係を創設することもあり得るということである。要件事実論的には、このような「意思表示の擬制」は、規範的要件（評価的要件）として扱われ、意思表示がなされていて当然であるような事実関係の存在を示す個々の具体的事実は評価根拠事実として、それを主張する側に主張・立証責任があり、そのような評価をマイナスに基礎付ける事実が、相手方の主張・立証すべき評価障害事実となる。

ハ ○ホールディング事件⁽⁹⁶⁾

(95) 吉川・前掲注(3) 170頁。同論文では、意思表示の擬制の例として、内縁の夫婦が、共有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、一方が死亡した後は、他方が単独で当該不動産を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判断した最判平10・2・26民集52巻1号255頁を挙げておられる。

(96) 第一審の前掲注(90)は、法人税法22条2項の適用（国側主位的主張）も法人税法132条の適用（国側予備的主張）も認めず、課税処分が取消されたが、控訴審の前掲注(91)は、主位的主張を認めて国側が勝訴した。上告審の前掲注(89)は、法人税法22条2項の適用は認めたものの、収益として認定されるべき、AF社に移転した経済的価値の算定に当たって、At社の株式の評価方法に誤りがあるとされて、原判決破棄・差戻しとなり、差戻控訴審である東京高判平19・1・30（公刊物未登載）で、原処分が一部取消される形で確定した。

(イ) 事案の概要

事案の概要については、すでに若干触れたところであるが、あらためて全体的に概括すると、以下のとおりである。

同族会社である原告O社が、自己所有のAテレビ社の株式を現物出資して、オランダにA t社を設立した（当時の法人税法では、O社は現物出資に当たり、額面超過分を圧縮記帳できたので、この時点でO社に課税関係は生じない。）。さらにO社の関係法人がオランダ法人A F社を設立し、A t社が同社の新株について、A F社に有利発行による第三者割当てを行った。この結果、原告のA t社保有割合は約6%に低下した。その後、A t社は保有するAテレビ社の株式をオランダの会社に譲渡して多額の譲渡益を得ているが、同国の税法により譲渡益非課税であった（日本のタックスヘイブン対策税制の対象にもならない。）。

課税庁は、A t社によるA F社への新株の第三者割当により、原告が有していたA t社の資産価値を何らの対価も得ずにA F社に移転させたとして、法人税法132条を適用し、移転した資産価値を約256億円として、それを収益として認識するとともにA F社に対する寄附金（法人税法37条）と認定し、同条による損金不算入額を約253億円とする更正処分を行った。訴訟において、被告課税庁は、本件第三者割当増資が法人税法22条2項の無償取引に該当するものとして、O社に収益を認識させる旨の法律構成を主位的主張とした。

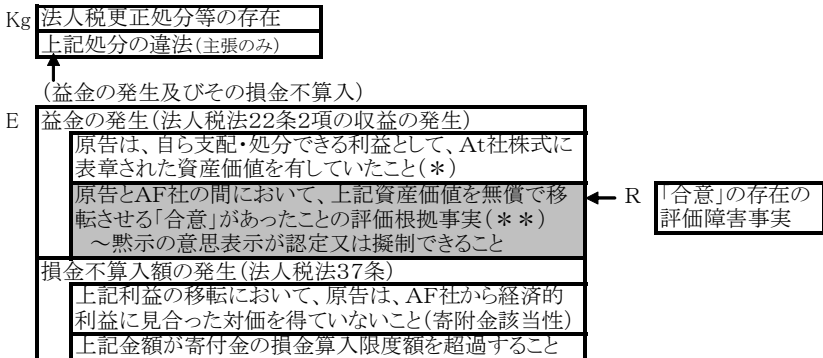
事案の内容については、ハッ尾・前掲注(46) 218頁、平野ほか・前掲注(46) 183頁、渡辺・前掲注(68) 145頁などを参照。また、判例評釈として、高裁判決までにつき、瀧圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究32号27頁(2004)、占部裕典「法人税法22条2項の適用範囲について～オープンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学551号3頁(2004)、最高裁判決までにつき、作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて（オープンシャ・ホールディング事件）」税大ジャーナル4号115頁(2006)など。

(n) 要件事実論による事実整理

本件のような事例において、法人税法 22 条 2 項による無償取引を認定する場合の要件事実がどのように整理されるかについては必ずしも明らかではないが、前掲注(93)で引用した最高裁判決の判示等を検討したうえで、さらに本件では、経済的利益の移転についての「合意」に関し、評価的要件としての「意思表示の認定又は擬制」がなされたものと考えて、整理を試みた。

本件は、原告の 100%子会社である A t 社による第三者割当増資をとらえて、①原告 O 社から A F 社への経済的利益の移転としての「無償取引」(法人税法 22 条 2 項)が行われ、②当該利益の移転は法人税法 37 条の寄附金に該当することから、限度額超過分は損金算入できないとして、所得を計算し直し、更正処分を行ったものである。よって、被告課税庁としては、抗弁 (E) として、上記①、②の要件事実を主張、立証する必要がある。寄附金該当性の要件事実については、次項において、詳しく検討したいので、ここでは、①について考える。

図 11 0 ホールディング事件の要件事実



最高裁判決の判示を参考に考えると、法人税法 22 条 2 項の「無償による資産の譲渡又は役務の提供、…その他の取引」により収益を認識するためには、(i)原告が自ら支配・処分できる利益としての資産価値を有していたこと、(ii)原告が、当該資産価値を無償で他者に移転させることにつき、当該相手方と「合意」をしたこと（無償取引の存在）が認められる必要がある。

法人税法 22 条 2 項の適用に当たっては、事実的要件として、単純にその存否が問題となる（原告が資産を有していたか否か、原告が取引の合意を行ったか否か）ケースも少なくない。しかし、本件では、特に「合意」という事実の存否が、必ずしも明確に認識できるものではなく、評価的要件又は価値的要件における法的評価として、これらの事実が認定できるかが争点となったと考えられる。

被告課税庁は、原告O社がA t 社の株主として有する同社の資産価値の持分を、自ら処分できる経済的利益であることを前提に、上記(ii)の評価根拠事実（図 11 の（**））として、「O社が、A t 社の 100%株主として、本件第三者割当増資の決議により、自らの意思に基づき、O社の保有するA t 社株式の資産価値の大半をA F社に取得させた」事実を主張した。すなわち、本件増資は、O社、A t 社、A F社の合意に基づき、A t 社株式の資産価値を分割し、対価を得ることなく、その資産価値の一部をO社からA F社に移転させたものであり、法人税法 22 条 2 項の無償による資産の譲渡等又はその他の取引に該当するという構成である。

これに対して、原告O社側は、本件増資においては、O社の保有する旧株式についてのキャピタルゲインの全部又は一部が、抽象的所有権に止まったまま（利得が実現されることなく）、失われたのであり、未だ実現していない利得は課税されるべきではないと主張している。法人税法 22 条 2 項の利益の実現のためには、「資産」の移転が必要であり、「資産価値」の移転では利益の実現は生じないこと、同項の「取

引」は、一般私法と同様、契約における意思表示と解すべきことなどの主張である。これらは、「合意」があったことの評価根拠事実に対する再抗弁（R）としての主張というより、そもそも、「資産」の譲渡にかかる明示の意思表示がなければ法人税法22条2項は適用されないという、法令解釈を巡る主張である（本件は、事実認定の争いというより、法令解釈上の争いといえる。）⁽⁹⁷⁾。

仮に、最高裁判決が示したような同項の解釈を前提に、原告側が図11の再抗弁（R）を主張するとすれば、本件における資産価値の移転が、原告〇社の支配の及ばない外的要因によって生じたものであることを基礎付けるような個々の具体的事実の存在を主張・立証していくことになる。

(ハ) 裁判所の判断

法人税法22条2項の無償取引の解釈に関しては、すでに、上告審までの判示を引用して示したところである。ここでは、最高裁判決が、どのような事実の存在をもって、(i)自ら支配・処分できる利益としての資産価値の所有の事実、(ii)当該資産価値の移転についての「合意」の存在を認定したかについて確認しておこう。

まず、(i)の事実に関して、当初、原告〇社はA t社の唯一の株主

(97) このような主張に関し、本件取引は法22条2項に規定するどの文言に該当するかが問題となる。控訴審の東京高裁判決は、本件〇社・AF社間の無償による持分の譲渡は、「法22条2項に規定する『無償による資産の譲渡』に当たると認定判断することができる。尤も、上記『持分の譲渡』は、同項に規定する『資産の譲渡』に当たるとすることに疑義を生じないわけではないが、『無償による…その他の取引』には当たると認定判断することができるというべきである。」と判示している。最高裁判決は、この点、明示していないが、「[〇社の]保有する同社[At社]株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができた」と認定していることから、上記控訴審判決と同様の考えとも言えよう。これに対して、差戻控訴審の東京高裁判決では、「この資産価値の移転は、被控訴人[〇社]が意図し、AF社が了解したところが実現したものであるから、法22条2項の取引、すなわち『無償による資産の譲渡』に当たることができる」と、「資産の譲渡」であることを明言している。

であり、第三者割当により同社の新株発行を行うかどうか、誰に対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定できる立場にあったことを挙げている。すなわち、著しく有利な価額による第三者割当を同社に行わせることにより、その保有するA t社株式に表章された同社の資産価値を、同株式から切り離して、対価を得ることなく第三者に移転させることができる立場にあったのだから、そのことをもって、自ら支配・処分できる資産価値を所有していたものと認定できるとした。

次に(ii)を根拠づける事実については、①原告O社が、A t社の唯一の株主の立場において、著しく有利な価額でA t社の新株を発行させたのは、O社の持株割合を減少させてA F社の持株割合を増加させることにより、A t社株式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A F社に移転させることを意図したものであること、②本件新株発行は、O社、A t社、A F社及びA F社・O社の株主であるC財団の各役員が意思を相通じて行ったこと(すなわち、A F社においても、上記事情を十分に了解した上で、資産価値を受けたものであること)としている。

なお、これまでの事例分析において検討してきた「租税回避目的」の存在という事実は、本件においてどのような位置付けとなったのであろうか。本件各取引が行われたのは、O社が所有していたAテレビ社株式を譲渡するに当たり、譲渡所得課税を免れようとする租税回避目的があったことは明らかである。この点は、前掲注(44)で引用したように、控訴審判決で認定されている。しかし、同判決は、それに続けて、「納税者として、いわゆる節税を図ることは、もとより、何ら正義に反することではない」と判示している。この部分が、判決文全体の流れの中で、いかなる意味をもっているのかは、やや分かりづらいところであるが、少なくとも、上記のような法人税法22条2項の無償取引の認定において、租税回避目的の存在は、必要条件でも十分条件

でもないということであろう。

すなわち、資産価値の移転についての「合意」の存在を認定するにあたっては、上記の(ii)に関する①、②の要件を満たす必要があるが、原告が資産価値の移転を意図して本件取引を行ったものであり、相手方もそれを了解して取引を行ったという事情が認められれば、その目的が何であったにせよ、法人税法 22 条 2 項の無償取引が認定できることになる。

もっとも、本件のように、同族会社間で本件のような取引を行ったのは租税回避が目的であったという事実は、本件資産価値の移転が、原告の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、原告も含めた当事者間で意思を相通じて行ったことを推認させる重要な間接事実にほり得るのではないか。

(3) 寄附金（法人税法 37 条）の認定

イ 寄附金制度の概要

法人税法 22 条 2 項の無償取引は、益金に算入すべき収益が発生しているといえるか否かが問題となったが、法人が支出した金額（当然受け取るべき対価を受け取らなかった場合の当該金額も含む）が全額損金になるのか否かが問題となる局面もある。寄附金（法人税法 37 条）も、同条に損金算入限度額が定められており、一定の支出又は対価の不受領（贈与、経済的利益の無償による供与）あるいは債権放棄等が寄附金に該当するか否かは、法人の所得計算に影響することが多い。租税回避行為との関連で言えば、関係会社間などにおいて、通常であれば行わないような取引があえて行われ、経済的に不合理な費用や損失が作出されている場合、これらの損金を「寄附金」とであると認定し、限度超過額の損金算入を否認することにより、租税回避行為否認と同様の課税効果が得られることがある。

寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与のことであり（法人税法 37 条 7 項）、

通常の意味における寄附金よりもはるかに広い概念であるとされる。ただし、私法形式上は「贈与」の形をとるものであっても、広告宣伝費や見本品費、交際費、福利厚生費等となるものは、同項かつこ書により、明文で寄附金の範囲から外されている。

「寄附金」に該当するのはどのような支出であるのかについては、法人税法 37 条に損金算入限度額が定められている趣旨についての考え方と連動する形で、いくつかの説がある。ひとつは、寄附金とは、本来事業遂行と直接に関係がないというべきであるから、もともと損金性が否定されるものであるが、例外的に、事業に関連のある寄附金があれば、一定の限度額の中で、損金算入を認めるというものである⁽⁹⁸⁾。逆に、贈与や経済的利益の無償の供与であっても、事業活動に関係のある場合であれば、寄附金と認定する事ができず、全額損金算入すべきとする考えもある⁽⁹⁹⁾。ただし、通説的な見解によれば、寄附金が事業に関連を有しない場合には、損金算入が認められない利益処分の性質を有するといえるものの、多くの場合、法人の支出した寄附金のうち、どれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設けたとする⁽¹⁰⁰⁾。すなわち、事業関連性の有無を問わず、直接的な対価を伴わない支出（贈与又は「無償」の供与）であれば、一律に「寄附金」として、損金算入限度額規制の対象になる。

ただ、このように解しても、何が法人税法 37 条 7 項にいう「無償」の供与といえるのかは問題となり得る。対価を得ないで経済的利益の供与をした場合であっても、経済的取引として合理性を有するものであれば、

(98) 松沢智『租税実体法（補正第 2 版）－法人税法解釈の基本原則－』309 頁～（2003 年、中央経済社）

(99) 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 28 頁（1969）

(100) 金子・前掲注(2) 289 頁。

「寄附金」に該当しないのではと考えられる場合があるからである。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は、「相当の理由があると認められるとき」は、経済的利益の供与であっても、「寄附金」に該当しないとしている⁽¹⁰¹⁾が、この取扱いについて、法人税法の条文上の根拠を求めるとすれば、それは、同法 37 条 7 項の「無償の供与」と評価されないということであろう。

すなわち、法人税法 37 条 7 項にいう「無償の供与」とは、単に対価を受けないという一般的な意味ではなく、税法上の固有概念としてとらえるべきと考える。後述する擬似 D E S 事件（福井事案）の控訴審判決⁽¹⁰²⁾においても、「法人税法 37 条の『寄附金』は、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与であれば足りるというべきである。そして、ここにいう『経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与』とは、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。」と判示している。

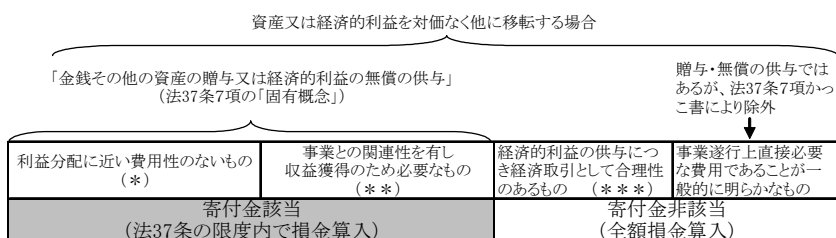
以上をまとめると、法人税法 37 条 7 項に規定する寄附金の範囲は、図 12 のようなものになるのではないか。このうち、利益分配に近い性質のもの（図の（*）の部分）と、事業関連性を有するもの（図の（**）

(101) 法人税基本通達 9-4-1 は、「子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等・・・をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるとき」、同 9-4-2 では、「法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等・・・をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるとき」は、寄附金の額に該当しない旨定めている。

(102) 名古屋高金沢支判平 14・5・15 税資 252 号順号 9121

の部分)との区別は、必ずしも明確でないが、例えば、前者の例としては、社会事業団体、政治団体に対する拠出金、神社の祭礼の寄贈金など、後者の例としては、親子会社間の無利息貸付、資産の低廉譲渡、債務引受等が考えられる。また、社会通念上の「対価」を得ない取引であっても、経済的取引として合理性があるもの(前述した法人税基本通達9-4-1、2で規定されるようなもの)については、法人税法37条7項の「無償の供与」に含まれないことになる(図の(***)の部分)。

図12 「寄附金」の概念図



ロ 寄附金認定の要件事実

資産又は経済的価値を対価なく他に移転する場合であっても、通常の経済的取引としては是認できる合理的理由がある場合には「寄附金」に該当しないという解釈を採るとして、訴訟において、寄附金該当性が争われている場合、「合理的理由」の存否については、どちらの側がどのように立証すべきであろうか。寄附金認定の要件事実については、これまで、あまり議論されてこなかった面もあるが、租税回避行為否認訴訟の事案を分析する前に、「合理的理由」の有無が争われた下級審判決をいくつか検討することにより、裁判所が、要件事実をどのように整理しているのか、その一般的な判断過程を探ることとしたい。

対価のない経済的利益の移転に「合理的理由」があるかが問題となった事件としては、法人税基本通達9-4-1、2にいう「相当の理由」があるか否かという形で争われたものが多い。子会社に対する経営指導

料等や貸付金に対する受取利息を後に返還したことが、子会社に対する「寄附金」に該当するかが争われた事件⁽¹⁰³⁾では、原告納税者は、経営指導料の返戻は、同通達 9-4-1 の子会社を整理する場合の損失負担に準じるものであり、受取利息の返戻は、9-4-2 の業績不振の子会社に対する低利貸付に当たると主張した。判決は、「本件にあらわれた一切の事情を考慮しても、本件の経営指導料等の返戻がやむを得ないものとして社会通念上も妥当視すべき事情は認められないから、右返戻は子会社に対する経済的利益の無償の供与に該当する」と判示した。立証責任の分配については明らかではないが、「対価を得ないことの合理的理由の存在」については、種々の事実を総合判断する「評価の要件」であるにとらえていることが伺える。この点は、ゴルフ場建設を請け負った原告納税者が、注文主が債務超過により解散したとして工事請負代金債権 20 億円余を債権放棄したことが、今後のより大きな損失を生ずることを回避するためにやむを得ず行われたものであるのか（法人税基本通達 9-4-1）否かが争われた事案⁽¹⁰⁴⁾も同様である。

さらに、グループ企業を有する原告親法人が、金融機関から調達した資金を一元的に集中管理し、これを子会社に貸し付けていたのに対し、金融機関への支払利息と子会社からの受取利息の差額を寄附金と認定した事案において、第一審判決⁽¹⁰⁵⁾は、法人税基本通達 9-4-2 の取扱いが法人税法の解釈上正当なものであることを前提に、同通達の趣旨に関し、以下のような判示をしている。「法人が子会社等に対して金銭を無償又は通常の利率よりも低利で貸し付けた場合には、通常收受すべき利息と実際に收受している利息との差額については、特段の事情がな

(103) 大阪地判昭 57・5・4 税資 123 号 281 頁。原告納税者は控訴したが、大阪高判昭 58・9・30 税資 133 号 808 頁で、控訴棄却により確定。

(104) 第一審の横浜地判平 5・4・28 税資 195 号 199 頁、控訴審の東京高判平 7・5・30 税資 209 号 940 頁とも国側勝訴で確定。

(105) 鹿児島地判平 13・10・1 税資 251 号順号 8988。なお、控訴審の福岡高宮崎支判平 14・10・29 税資 252 号順号 9222 も国側が勝訴した。

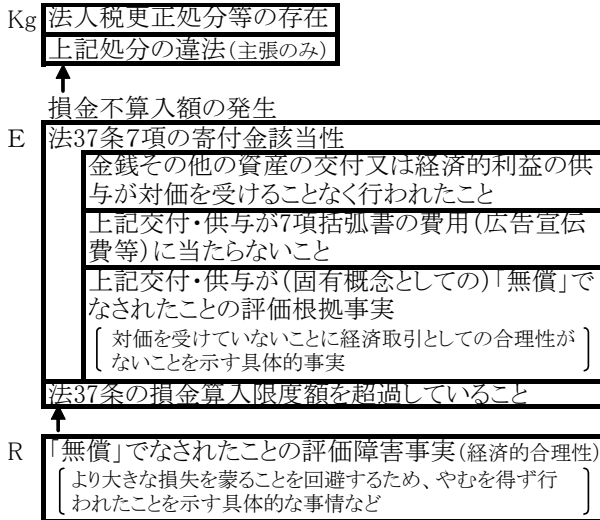
い限り、税務上寄付金として取り扱われるが、例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するために緊急に合理的な再建計画を策定し、これに基づいて、いわゆる『つなぎ資金』の融資を行うなどが必要な場合、低利又は無利息であるとして直ちに寄付金として扱うことは実体に即さないことから、合理的な理由に基づく低利又は無利息による貸付けについては、税務上も正常な取引条件に従って行われたものとして取扱い、寄付金として認定課税しないこととしたものである。

この判示は、低利・無利息貸付は「特段の事情がない限り」税務上寄附金として取り扱われるが、合理的な理由に基づく低利・無利息貸付は、税務上も正常な取引条件に従って行われたものとして寄附金にあたらなとしている。よって、「合理的な理由」の存在については、再抗弁（R）として、寄附金該当性を争う原告側に立証責任があるとの前提と考えられる。これに対し、合理的な理由の不存在を基礎付ける事実は、被告課税庁に主張・立証することになるが、これは、再抗弁（R）に対する再々抗弁（D）としての評価障害事実なのか、そもそも、寄附金該当性を基礎付ける抗弁（E）として、まず取引に合理性のないことの評価根拠事実を主張・立証しなければならないか、一義的に明らかではない。

この点、前記イで示したように、対価のない経済的利益の供与であっても、経済的取引としての合理性があれば、そもそも法人税法 37 条 7 項の「無償」（固有概念）に当たらないと解すると、まず、「無償」であることの評価根拠事実は、課税庁の抗弁（E）として主張・立証する必要がある、対価を受けないことにつき「合理的な理由」があることの評価根拠事実は、「無償」であることの評価障害事実として、原告の再抗弁（R）となると捉えることになる（図 13 参照）。

いずれにしても、対価を受けない利益の供与が「寄附金」であるとして処分を行う場合には、課税庁として、対価を受けないことが経済取引として合理性がないことを基礎付ける事実を、訴訟において具体的に主張・立証する必要がある。

図 13 「寄附金」の要件事実



再抗弁（R）として、原告納税者が主張・立証すべき事実に関し、債権放棄のケースにおいて、より分析的に判示したものとして、大阪地裁の判決⁽¹⁰⁶⁾がある。同事件は、原告納税者の事業を引き継いだ関連会社

(106) 大阪地判平 15・10・15（公刊物未登載）。第一審で国側が敗訴したが、控訴審の大阪高判平 17・2・18（公刊物未登載）では、本件債権放棄を寄附金に該当するとして、国側が勝訴した。

なお、本件では、原告納税者側から、本件債権放棄当時、関連会社は債務超過状態にあり、本件債権放棄は、法人税基本通達 9-6-1（金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）、9-6-2（回収不能の金銭債権の貸倒れ）に該当する旨の主張もされている。この点、第一審判決は、債権放棄が貸倒損失に当たると認められるためには、①債務者の債務超過状態が相当期間継続していること（債務超過状態継続の要件）、②その金銭債権の弁済を受けることができないこと（回収不能の要件）の両要件を満たす必要があるとしたうえで、本件では、関連会社は、債権放棄時でも事業を継続していたのであるから、②の要件を満たしていないとして、この点に関しては、原告納税者の主張を排斥している。控訴審も、「貸倒損失が、特別の経費というべきものであることに照らせば、回収不能の立証責任を課税庁に課することは相当でなく、貸倒損失の損金算入を主張する者においてこれを主張し

の経営が圧迫され、同社は主要取引先の指導を受けながらリストラ計画を実施していたところ、計画に従い、原告が貸し付けた2億2千万円で主要銀行への借金を返済し、その5ヵ月後に、原告が2億円の債権放棄をしたものである。本件債権放棄は、貸倒損失にあらず、寄附金に該当するとして更正処分がされたのに対し、原告納税者は、本件は、倒産の危機に瀕していた関連会社に対して、合理的な債権計画に基づいて債権放棄をしたものであり、法人税基本通達9-4-2にいう「相当の理由」があると主張して訴訟になった。

第一審判決は、まず、「債権放棄等（無利息貸付け等）が寄附金に該当しないといえるためには、当該債権放棄等がやむを得ず行われるものであること（必要性）と、当該債権放棄等について相当な理由があること（相当性）が必要となる」との一般的な基準を示した。そのうえで、原告による本件債権放棄は、関連会社が主要取引先や主要銀行から引き続き支援を受けることができるようにしたもので「必要性」はあると認めた。また、本件債権放棄が行われる直近の事業年度においては、関連会社の債務超過は約2億円であったことから、原告が、債務超過状態の解消のため、2億円の債権放棄を行ったことは「相当性」もあるとした。

これに対して、控訴審判決は、債権放棄等が寄附金に該当しないというためには、「必要性」と「相当性」が必要であるという部分について

証すべきである」としたうえで、上記2要件の基準を踏襲し、回収不能要件の充足を否認した。

以上のように、債権放棄が寄附金に該当するかが争われる訴訟においては、債権放棄当時、当該債権が貸倒の状態にあったかが、合わせて争点となる場合も少なくない（前掲注(104)の事件も同様）。また、回収不能の要件の判断基準としては、著名なK銀行事件（最判平16・12・24民集58巻9号2637頁）において「その全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならないが、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである。」と判示されている。

は、第一審判決を踏襲した。しかし、本件債権放棄が行われた時点における関連会社、主要取引先、主要銀行を巡る事実関係の経緯を詳細に検討し、「本件債権放棄の時点で、S銀行又はM電工がこれを被控訴人〔原告〕に要求し、被控訴人がこれに応じなければ、関連会社とS銀行又はM電工との取引が停止される等の事態に至り、関連会社が倒産するという状況にあったとは認められないから、その倒産を防止するためにやむを得ず行われたとは解され」ないとして、「必要性」の要件を否定した。その上で、相当性の要件について判断するまでもなく、本件債権放棄は、寄附金に該当するとの判断を示した。

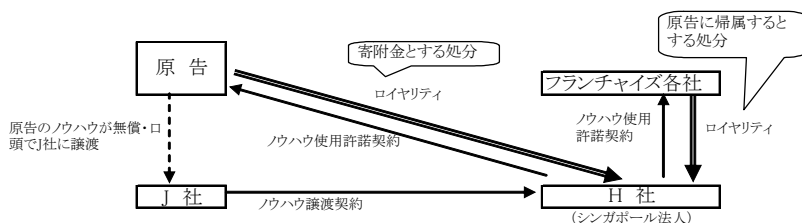
上記判決からすると、関連会社等への債権放棄を寄附金に該当すると主張する課税庁は、当該債権放棄が「無償」であることの評価根拠事実として主張すべき具体的事実として、以下の点を整理しておくべきといえよう。①当該債権放棄がなされなければ、関連会社が倒産するなどして原告により大きな損失が発生する状況にはなかったということに関し、債権放棄に至った経緯や関係者を巡る当時の状況など具体的事実を摘示すること（必要性の否定）。②仮に、必要性が認められるとしても、債権放棄の金額、態様等の観点から、具体的事実を照らして相当とはいえないこと（相当性の否定）。

以上、法人税法37条7項の「寄附金」の解釈や要件事実について述べてきたが、上記の整理を前提に、租税回避行為の否認において、寄附金該当性が争われた事案について、要件事実論的な分析を試みることにしたい。

ハ I 工務店事件⁽¹⁰⁷⁾

(イ) 事案の概要

図 14 I 工務店事件・取引図



本件は、事案内容を紹介した文献があまりないので、取引図を示し、やや詳しく説明する。

木造注文住宅メーカーである原告 I 社（代表者 A）は、フランチャイズシステムを導入してノウハウを各社に提供していたが、昭和 62 年に J 社を設立した（代表者 A。当時、J 社が原告にノウハウを使用許諾する旨の契約書が存在）。その後、平成 7 年に H 社（シンガポール法人。A の長男が 85% の株式を保有）を設立し、その時点で J 社が有するノウハウを H 社に譲渡した（その旨の契約書が存在）。原告は、H 社との間でノウハウ使用許諾契約を締結し、ロイヤリティを送金し、これを研究開発費として損金算入した。また、フランチャイズ各社も H 社とのノウハウ使用許諾契約により、H 社にロイヤリティを送金している。

訴訟において被告課税庁は、原告 I 社が H 社を設立したのは、I 社

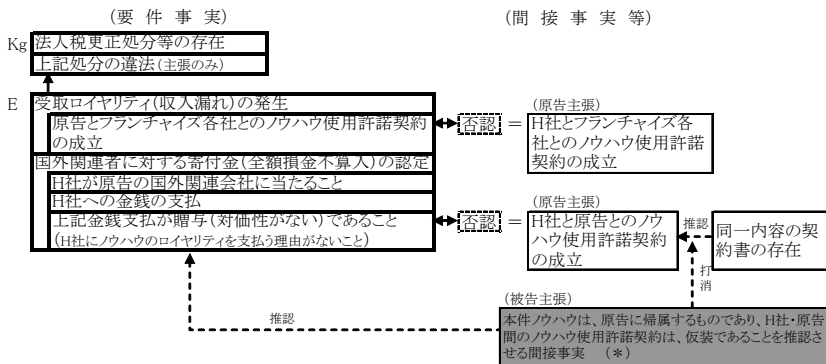
(107) 第一審の東京地判平 17・7・21（公刊物未登載）、控訴審の東京高判平 18・3・15（公刊物未登載）ともに国側敗訴で確定した。事案に関しては、川田剛「無形資産取引をめぐる諸問題—移転価格税制の観点から見た一条工務店事案」国際税務 27 巻 4 号 42 頁(2007)のほか、中里実「関連企業間の役務提供と寄附金課税」租税研究 2006 年 10 号 87 頁〔96 頁〕(2006)に若干の紹介がある。また、関連会社の J 社に対する更正処分が争われた事件(名古屋地判平 17・9・29(公刊物未登載))に関する評釈として、岸田貞夫「判批」TKC 税務情報 2006.8 号 21 頁(2006)がある。

の負担すべき法人税やI社の創業者の相続人が負担すべき相続税の回避が目的であったと主張している⁽¹⁰⁸⁾。

被告課税庁は、上記ノウハウは原告I社が開発し所有するものであるとして、原告・H社間のノウハウ実施許諾契約は実体を伴わないものであり、本件ロイヤリティには対価性が認められないから、研究開発費ではなく、法人税法37条7項の「寄付金」とであると認定した（H社は原告I社の「国外関連者」にあたるため、租税特別措置法66条の4、3項により、全額損金不算入となる）。また、フランチャイズ各社がH社に送金していたロイヤリティも原告の売上げ（収入漏れ）であるとして、更正処分を行った。

(ロ) 要件事実論による事実整理

図 15 I 工務店事件の要件事実等



本件の更正処分は、①フランチャイズ各社がH社に支払ったロイヤリティを原告I社に帰属する益金であるとする部分と、②原告I社がH社に支払ったロイヤリティ名目の金銭を対価性のない贈与である

(108) シンガポールは法人税の税率が低いため、創業者の長男が株式を保有する同国法人にロイヤリティという形でI社の利益を移転すれば、I社の法人税や将来創業者を長男が相続した際の相続税を回避できるということであろう。

として寄附金に認定した部分とに分かれるが、いずれも、本件ロイヤリティ支払いの対象となったノウハウが、H社に帰属するのか原告I社に帰属するのが問題となっている。ここでは、②について、当事者の主張及び裁判所の判断を見ていくこととしたい。本件は、ロイヤリティ名目の支出が、法人税法37条7項の「寄附金」に該当するかの争いであるが、上記ロにおいて詳しく検討した取引の「合理的理由」の有無を巡る争いというよりも、それ以前の段階として、本件ロイヤリティ名目の金銭の支払いに「対価性」が認められない（すなわち、H社への贈与である）といえるか否かが問題となっている（対価性が認められるならば、法人税法37条7項の「贈与」に該当しないから、そもそも「寄附金」の範囲から外れることになる。）。すなわち、本件は、評価的要件の問題というより、ノウハウがI社とH社のいずれかに帰属するかという事実的要件を巡る争いと考えられる。

原告I社の本件ロイヤリティ名目の支払いをとらえて、H社への金銭の贈与であるとする被告課税庁の抗弁事実の主張に対して、原告I社はこれを否認し、本件支払いが原告I社とH社との間で締結されたノウハウ使用許諾契約に基づくものであることを主張した（理由付否認）。そして、その証拠として、原告I社とH社との間で真正に成立したとするノウハウ使用許諾契約の契約書を提出している。

被告課税庁としては、本件支払いが金銭の「贈与」であることを主張するためには、本件ノウハウは原告I社に帰属するものであり、上記ノウハウ使用許諾契約は、仮装であることを立証しなければならないが、本件では、そのような事実を推認させる間接事実として（図15の（*）の部分）、①原告I社は、J社設立以前からノウハウを蓄積し、J社設立後もそれを譲渡された実態はなく、また、J社設立後に開発されたノウハウも、原告が開発・所有・提供していたものであること、②H社の事業実態はシンガポール国内向事業や東南アジアの生産拠点管理に止まり、研究開発活動の事実はないこと（研究開発の実験が

I社名義で行われていること等)、③契約書もバックデートして作成されるなど偽装されたものに過ぎないことなどを主張した。原告納税者は、反論として、H社の社員が研究開発に従事し、H社が木造注文住宅の販売・施工に関するノウハウを有し、これを原告グループ各社に提供していることを主張している。

(ハ) 裁判所の判断

本件は、ロイヤリティの対象とされたノウハウがI社、H社いずれに帰属するかについて、原告、被告それぞれが間接事実を主張し合い、裁判所が事実認定を行うという事実的要件を巡る争いであった(もっとも、原告、被告が主張した間接事実の中には、両立する事実もあり、法的評価としてノウハウの帰属が裁判所によって判断されたということも言い得る面もある。)

控訴審でも維持された第一審判決においては、H社の活動実態、ノウハウの研究開発や使用許諾の態様について、詳細な事実認定を行った後、「H社の事業の実態は、シンガポール国内向けの室内改装事業や原告の東南アジアにおける生産拠点の管理にとどまるものではないというべきであり、『研究開発』の意義をどのように解するか、そして、H社のどこまでの社員が研究開発に従事し、どこまでの経費が研究開発のための費用というべきものであるかはともかくとして、H社は木造注文住宅の販売及び施工に関するノウハウを有し、これをI工務店グループに提供している」と認められると判断した。また、H社の設立当初において契約書の内容や作成経緯について不自然な点があるとしても、上記のような事実がある以上、H社が本件ノウハウを有し、これをI工務店グループに提供している事実は否定できないとした。その結果、本件金銭の支払いは、H社の有するノウハウの使用に対する対価として認められ、これを寄附金と認定した更正処分は取り消された。

本件では、私法上の法律構成による否認の事例と同様、被告課税庁

は、契約書の仮装（処分証書性の否定）についても主張したものである。本件契約書については、真正に成立したものであるか疑問ではあり、裁判所も不自然さは認めたものの、他の事実によって、本件ノウハウがH社に帰属することが認定された以上、本件支払いが対価性のない贈与であるとは言えないということになる。

ニ 擬似DES事件（福井事案）⁽¹⁰⁹⁾

ここでは、上記ロで検討したような、対価を受けずに行った経済的利益の供与が固有概念としての「無償」（経済的合理性の不存在）に該当するかという評価的要件の成否が争われた事件を紹介する。

(イ) 事案の概要

事案としては、前掲注(84)の擬似DES事件（東京事案）と同様の事件である。

原告納税者の代表取締役は、原告の有する上場株式を市場で売却して相続税の納付資金を捻出することとしたが、売却益に対して多額の法人税負担が見込まれた。原告は子会社F社に対して多額の債権を有していたところ、額面@50円の同社株式を@100万円で引き受け、同社は増資払込金により借入金を返済した。その後、同一事業年度中に、原告はF社株式を@316円で他社に売却し、527億円の有価証券売却損を計上した。被告課税庁は、上記増資払込金のうち、額面を超える部分は寄附金に当たる（損金不算入）とし、有価証券売却損を否認する法人税更正処分を行った。

訴訟において、被告課税庁は、主位的主張として、本件増資払込金

(109) 第一審の福井地判平13・1・17訟月43巻6号1560頁、控訴審の名古屋高金沢支判平14・5・15税資252号順号9121とも国側勝訴。原告納税者側は、上告受理の申立てを行ったが、最決平14・10・15税資252号順号9213で不受理決定となったことにより確定した。第一審の判例評釈として、今村隆「判批」税理45巻13号224頁(2002)、品川芳宣「判批」税研99号109頁(2001)。このほか、瀧・前掲注(96)50頁の注(33)でも、0ホルディング事件や擬似DES事件（東京事案）と対比させて、紹介されている。

のうち、額面金額を超える部分は、法人税法 37 条 7 項の寄附金に該当する旨主張した。なお、予備的主張として、仮に寄附金に該当しないとしても、額面を超える払込増資金は法人税法 132 条の行為計算否認により贈与として所得を計算する旨主張したが、この点は、既に紹介した擬似 D E S 事件（東京事案）と同様なので、ここでは省略する。

(ロ) 要件事実論による事実整理

本件更正処分は、① F 社の増資新株発行において原告が払い込んだ金額のうち、額面を超える部分を寄附金と認定する部分と、②これにより取得した F 社株式を譲渡した際において、譲渡した株式の取得価額を額面と同額であるとして計算することにより、原告の計上した有価証券売却損を否認する部分とに分かれる。

本件は、寄附金該当性という事実認定上の問題以前に、法人税法 22 条 3 項との関係で、法令解釈上の争いがあった。すなわち、法人税法上、ある支出金額が寄附金に認定し得るには、それが損金性を有していなければならないが、所得金額の計算上、損金の額に算入すべき金額は、「資本等取引以外の取引にかかるもの」とされている。増資払込は、増資を受ける相手方にとって「資本等取引」であって益金とならない（同条 2 項）ため、利益を移転する損益取引としての寄附金とは性格が異なり、そもそも寄附金と認めることはできないのではないかが問題となった。法人税法施行令が、有価証券の取得価格について、「その払い込みをした金銭の額」と規定していることから、現実には 1 株当たり 100 万円を払い込んだのであれば、それが取得価額になるという原告主張もある。

この点、第一審判決は、「本件増資払込みによる現実の出捐があったとしても、法 37 条の解釈、適用上、本件増資払込金の中に寄附金に当たる部分がある場合には、当該部分は法人税法上の評価としては『払い込んだ金額』（・・・[引用者注：現行法人税法施行令 119 条 1 項 2 号])に当たらないと解される。本件増資払込金は本件株式を取得する

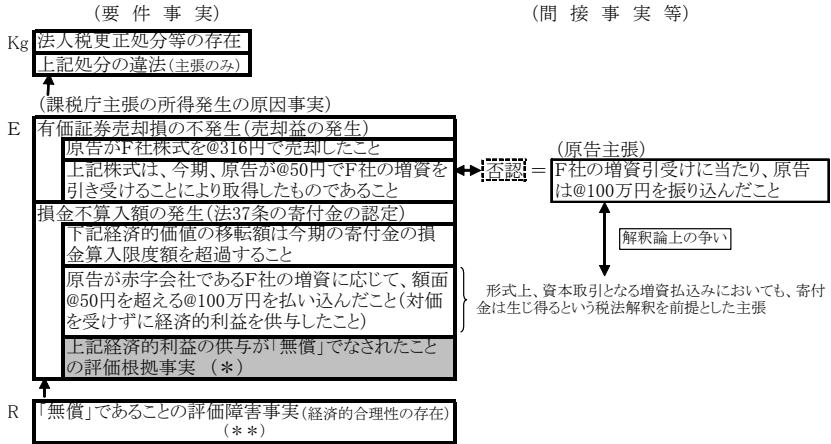
ための増資払込金としての外形を有するものであるが、後記のとおり、それが実質上寄附金と判断される以上、原告の行った取引の外形に法人税法上の法的評価が拘束される理由はないから、法人税法上これを『払い込んだ金額』として、本件株式の取得価額に当たると解さなければならないものではない。また、法 37 条は同法 22 条 3 項にいう『別段の定め』に当たるから、商法や企業会計原則上の取扱いにかかわらず適用されるものである。」として、被告課税庁の主張する法令解釈を認めた。

よって、この解釈を前提に要件事実論上の事実整理を行うと次の図 16 のようになろう。被告課税庁の抗弁 (E) に対して、増資引受けに当たり @100 万円振り込んだという原告納税者側の否認理由は、上記法令解釈を前提とすると意味のないものとなる。

そこで、次に、原告が赤字会社である F 社の増資に応じて、1 株当たり 100 万円を払い込んだことが、原告から F 社へ対価を受けずに経済的利益を供与したといえるか、そのような取引に経済的合理性はなく、法人税法 37 条 7 項の「無償」の供与と評価されるべきものであるかということが問題となる。

原告納税者は、再抗弁 (R) として、「無償」であることの評価障害事実、すなわち、本件増資払込に経済的合理性が存することの主張 (上図の (**)) の部分) として、額面株式を額面以上の発行価額で株主に割り当てたとしても、商法上、適法な株主割当てであることに加え、①本件増資の直前、F 社は債務超過の状態にあり、原告の貸付金 962 億円は回収不能の状況にあって、客観的に貸倒れの状態にあったこと、②本件増資払込は、上記貸付金の一部が F 社株式に変換したもの (「貸付金の株式への変換」) であり、原告に純資産の減少は何ら生じていないことなどから、合理的経済人の行為として不自然、不合理であるとも言えないと主張した。

図 16 擬似D E S事件（福井事案）の要件事実等



これに対して、被告課税庁は、抗弁（E）としての「無償」の評価根拠事実（上図の（*）の部分）として、①本件は、赤字会社であるF社に対する増資払込であり、取得する新株の時価に何ら反映されないこと、②本件増資当時のF社の債務超過は、原告自らの意思で作出したものであり、F社への貸付金に貸倒れが生じたとは言えず、債務免除による貸倒損失と考える余地もないこと、③本件増資払込がなされたのは、原告が所有する上場株式を、後に売却することによって生ずる有価証券売却益を消去するために、その売却益に見合う株式譲渡損を発生させることを目的としたものであることなどを主張した。

(ハ) 裁判所の判断

第一審判決は、現行法人税法 37 条 7 項「にいう『贈与又は無償の供与』とは、民法上の贈与である必要はなく、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する行為であれば足りるというべきである。もともと、右『対価』の有無は、移転された資産又は経済的利益との金額的な評価、価額のみによって決すべきものではなく、当該取引に経済取引として十分に首肯し得る合理的理由がある場合には、実質的に右『対価』

はあるというべきである。」⁽¹¹⁰⁾という一般論を述べた上で、合理的理由の有無について判断している。

そして、「以上に認定の本件増資払込み及びその前後に行われたこれと関連する原告ら・・・グループの取引内容によれば、本件増資払込みは、後に原告がK社に上場株式を売却することによって生ずる有価証券売却益に見合う株式譲渡損を発生させ、右有価証券売却益に対する法人税の課税を回避することを目的としたものであることは明らかであり、本件株式を額面金額かつ発行価額である一株当たり 50 円を超える額で引き受けて払い込んだことに、経済取引として十分に首肯し得る合理性は認められないというべきである。」とした。ここでは、租税回避目的の存在を重視して、経済取引としての合理性を否定したものと考えられる。

さらに判決は、本件増資払込み後の貸付金処理の一連の取引を見れば、額面以上の払込金は「債務免除」したとして、損金算入が認められる余地があることも一般論としては認めているが、本件では、債務免除による貸倒損失として損金算入が認められるための要件（債務超過状態の相当期間の継続及び確定的な債権放棄）を満たしていないから、「債務免除と実質的に同視できるから、経済取引として合理性がある」との主張も成り立たないとした。

(110) この判示における表現、用語法は、寄附金の要件事実に関する筆者の用語法と違いがあるが、実質的には、同じことを意味していると言えよう。すなわち、筆者が、対価を受けずに経済的利益を供与したことが（固有概念としての）「無償」と評価されることとしている要件は、ここでは、「実質的に『対価』があること」に該当しないことと表現されていると考える。なお、控訴審判決においては、「法人税法 37 条の『寄附金』は、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与であれば足りるというべきである。そして、ここにいう『経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与』とは、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引としては是認できる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。」と判示されている。

上記判断は、控訴審においても維持された。すなわち、本件では、控訴人納税者にF社を倒産させる意思がなく、実際にその後も企業として存続しているのだから、F社への債権が回収不能とは判断できず、また、本件増資払込みは上場株式の有価証券売却益を消去するのが目的であり、子会社支配の維持、強化を図るためではなかったことは明らかであるとして、「通常の経済取引として是認できる合理的理由」があるとは認められないとした。

ホ 北欧グループ企業間損失負担事件⁽¹¹¹⁾

(イ) 事案の概要

原告A社は、北欧の企業グループの日本法人であるが、グループ内の兄弟会社E社の北欧の事業を引き継ぐため、海外の休眠会社を買収し、10億円余を出資して子会社N社とし、同社に5億円を貸し付けるなどして、E社の子会社を買収させた。N社の事業は、たちまち不振に陥り、企業グループの金融部門から借り入れた10億円余の返済もできない状態になった。そこで、原告A社は、その損失を負担するため、N社に25億円余を送金して、うち15億円余を原告A社及びグループ金融部門からの借入金の返済に充てさせたうえで、N社株式を原告A社の親会社であるG社に10億円で売却した。そして、N社に送金した25億円余は、すべて子会社N社に対する損失負担金に充てられたとして、同額の「特別損失」を計上して、確定申告をした（N社は、その後、休眠会社化した。）。

これに対し、被告課税庁は、本件は、多額の損失を有するグループ内の赤字会社E社の整理・撤廃のため、原告A社が必要資金を負担す

(111) 第一審の東京地判平16・2・26判タ1172号164頁は国側敗訴したが、控訴審の東京高判平15・5・14（公刊物未登載）で国側逆転勝訴となり、確定した。本件は、損失の寄附金該当性のほか、青色申告承認取消事由としての「隠ぺい又は仮装」があったかが大きな争点になり、この点を中心に、第一審判決について、伊藤義一「判批」TKC税務情報2005.6号1頁(2005)、堺澤良「判批」税務事例36巻7号1頁(2004)、三木義一「判批」ジュリスト1281号175頁(2004)などがある。

ることになったものであるが、単なる兄弟会社に対する負担では、「国外関連会社に対する寄附金」（租税特別措置法 66 条の 4、3 項）として損金算入できないため、子会社としたN社を介して、E社の子会社を高額で買い取るなど、計画的に外形的体裁を構築・仮装したうえ、N社への損失負担金として支出したものであるとして、青色申告承認取消処分、重加算税賦課決定処分とともに更正処分を行った。

原告A社は、N社に対する本件送金は、法人税法基本通達（以下、「法基通」という。）9-4-1（子会社を整理する場合の損失負担）に当たる支出であり、「寄附金」には該当しない旨主張して提訴した。

本件訴訟の争点は、①本件損失の寄附金該当性のほか、②原告納税者は、青色申告承認取消事由の「仮装」を行ったといえるかという2点であり、むしろ、②の方が主要な論点とも言えるが⁽¹¹²⁾、ここでは、その点の検討は省略したい。

(ロ) 要件事実論による事実整理

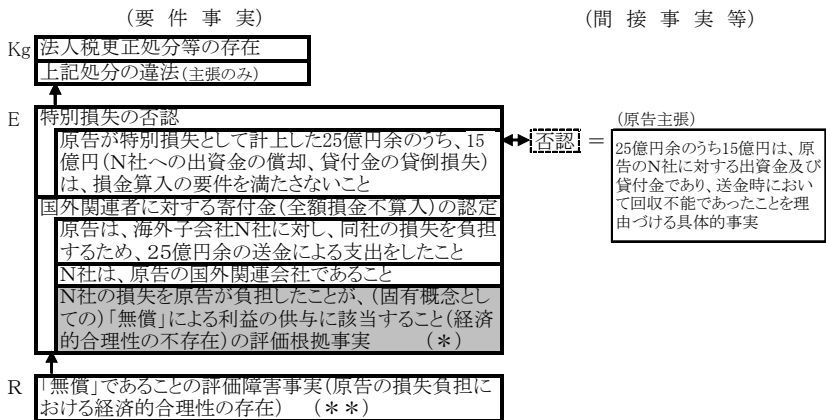
本件は、原告A社が「特別損失」として計上した 25 億円余の損金算入の可否が争われたものである。ところで、原告A社が送金した 25 億円余のうち、5 億円は貸付金の返済としてN社から受領し、10 億円

(112) 青色申告承認取消事由を定めた法人税法 127 条 1 項 3 号では、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺい・仮装して記載したことを定めているが、第一審判決では、「納税者がある行為を行い、それについて、納税者が選択した法形式に従って帳簿への記載を行った場合においては、その行為そのものが法形式に応じた私法上の効果を失わない限り、その記載は、仮装には当たらない」として、本件青色申告承認取消処分を取消した。本件更正処分は、白色申告に対するものであるとして、更正の理由を付記せずに行っていたため、青色申告承認取消処分の取消により、本件更正処分自体が理由付記の違法により取消された（この結果、本件損失負担金の寄附金該当性は、判決の結論に影響を及ぼさなくなったが、第一審判決は、「念のため」としてこの点の判断も判示している。）。

これに対し、控訴審は、本件損失負担金の寄附金該当性を認定した上で、青色申告承認取消事由に関しても「確かに被控訴人〔納税者〕は、一連の取引を行い、これをそのまま記帳したということもできるが、・・・その一連の取引自体が・・・いわゆる過少申告を意図した取引であり、その取引の記帳をしたにすぎない」から、仮装がなかったとは言えないとして、青色申告承認取消処分も適法とした。

についてもN社株式の売却代金としてG社を通じて資金が還流した形になっている。このため、これらの金額は仮装の支出ではないかという疑念が生じる。もっとも、本件送金時において、債務超過状態の子会社N社の経営が破綻し、同社への貸付金や出資金が回収不能状態であったと認められるならば、株式償却損や貸倒損失として、そもそも損金計上が認められるべきものであるともいえる。

図 17 北欧グループ企業間損失負担事件の要件事実等



そこで、被告課税庁は、抗弁(E)として、原告が特別損失として処理した金額について、それらが株式償却損や貸倒損失として認められないことを主張している。これに対して、原告納税者は、出資金や貸付金が回収不能であったことを主張して被告の抗弁(E)を否認している⁽¹¹³⁾。すなわち、本件N社は、法人税法33条2項により、株式

(113) 貸倒損失の主張立証責任については、前掲注(106)の控訴審判決や金子・前掲注(2)759頁のように、原告納税者が負うべきとの考えもあるが、ここでは、とりあえず、大野ほか・前掲注(8)203頁に従い、被告課税庁は、貸倒損失の不存在の立証責任を原則として負うが、原告納税者において貸倒損失が生じたことを理由づける具体的な事実の主張立証をしない限り、貸倒損失の不存在が事実上推定されるものとして整理した。

評価損の損金算入が認められるような要件（法基通9-1-9、10参照）を満たすものではなく、貸付金についても、全額回収不能とは言えない状態であった（法基通9-6-1、2参照）し、やむを得ず債権を放棄するに至った（法基通9-4-1参照）とも認められないというものである。

次に、N社への出資金の償却や貸付金の貸倒損失が、被告課税庁の主張するように、本件では認められないものであるとした場合、原告納税者が支出した25億円余は、どのように処理されるべきかという問題が生じる。原告納税者が主張するように、出資金や貸付金が回収不能の状態であったとしても、残りの10億円余については、子会社N社のグループ金融部門からの借入金の返済に使われており、このような子会社の損失負担が「寄附金」に該当しないか問題となる。

そこで、被告課税庁の抗弁事実の2番目として、本件25億円余の送金による支出が、法人税法37条7項の「寄附金」に該当する（本件の場合、租税特別措置法66条の4により、全額損金不算入。）という主張が出てくることになる。N社の損失をA社が負担することは、対価を受けない経済的利益の供与に該当するが、本件における争点は、このような損失負担に経済的合理性があるのか、すなわち、その損失負担をしなければ今後より大きな損失を蒙ることが社会通念上明らかと認められるため、やむを得ず損失負担をするに至った（法基通9-4-1）という法的評価が成り立つか（本件損失負担が、固有概念としての「無償」のものと言えるか。）である。

この点、被告課税庁は、経済的合理性のないことの評価根拠事実（図17の（*）の部分）として、①本件N社株式のG社への譲渡は、法基通9-4-1の適用を受けるために子会社の経営権を譲渡したという形式を整えたものに過ぎず、実質的に見れば本件損失負担金の支出が子会社からの撤退に伴って行われたものとは言えないから、そもそも同通達の適用外であること、②N社は実態のない会社であり、そのま

ま休眠会社としておけば足りたのに、わざわざ原告にN社の損失補てんをさせ、これをG社が取得するという迂遠な方法を選択したのは、原告に税務上の損失を発生させること等が目的であったこと、③原告A社の一連の行為は、兄弟会社であるE社の子会社の損失を持ち込んだものであり、正当な事業目的によるものではなく、A社にとって、より大きな損失を回避するためにやむを得ずなされたとは言えないことなどを主張した。

これに対し、原告A社は、本件損失負担に経済的合理性があること（「無償」による供与であることの評価障害事実。図17の（**）の部分）として、①A社がN社を立ち上げたのは、グループ企業内の組織再編が目的だったのであり、正当な行為であること、②原告A社がN社の損失を負担したのは、同社がスウェーデン商法に基づいて強制解散させられるのを防ぐためであり、今後より大きな損失を避けるための損失負担（法基通9-4-1）として支出したものであることなどを主張した。

(ハ) 裁判所の判断

本件は、寄附金該当性の判断についても、第一審判決と控訴審判決で判断が分かれたものである。第一審判決では、前掲注(112)で述べたように、株式償却損、貸倒損失あるいは寄附金の該当性については、判決の主文を導く上で必ずしも必要ではなかったが、なお「念のため」として判断を示した。

第一審は、原告A社がN社に対して出資を行った時点では、北欧事業について、できるだけ損失の回復を図って事業の継続を図る意図を有していたものの、その後の予測外の不況により、N社が債務超過に陥り、将来に回復が見込まれない状態になったものであるとの認定を示した。そのうえで、本件では、A社として、N社に対する出資金自体を償却して損金処理することも、N社に対する貸付金を貸倒損失とすることも可能であったと認められるから、原告A社がN社に送金し

た 25 億円余のうち、上記金額 15 億円については、寄附金に該当しないとした。ただし、残りの 10 億円余については、N社の企業グループの金融部門への返済に充てられたものであり、本来、原告A社が負担する必要のないものであるとして、寄附金に該当するとした。

これに対し、控訴審は、被控訴人A社が、当初はN社を通じた北欧事業の再建に乗り出しながら短期間に撤退の方向に転じたのは、景気動向の見通しを誤っていたためであるというA社側の説明は不自然であるとしたうえで、本件は、E社の北欧における事業の整理・撤退が必要となったが、その資金を原告A社が負担することとしたものであり、この負担が税務上控除の対象となるよう一連の行為を行ったものであると認定した。

すなわち、「被控訴人〔A社〕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ることを意図し、本件損失負担金を支出したものである」から、本件損失負担は「より大きな損失を回避するためやむを得ずなされたものとはいえず、被控訴人の負担すべきものではないことが明らか」として、25 億円余全額について、寄附金に該当するとした⁽¹¹⁴⁾。

本件は、一連の取引が行われた経緯、目的等に関し、取引当事者間の書簡や証言などをどのように評価するかなど微妙な判断が必要とされた事案であるが、A社は負担する必要のない損失の負担をしたものであって、より大きな損失を回避するためにやむを得ず負担したのではないという点について、客観的な証拠に基づき、その評価根拠事実やそれを推認させる間接事実を積み重ねたことが、最終的に功を奏したものと考える。

(114) 控訴審判決は、さらに本件被控訴人A社の行為は、法人税法 127 条 1 項 3 号の「隠ぺい又は仮装」にあたるとして、この点に関する第一審の判断も覆し、原判決を取消して、被控訴人の請求をいずれも棄却する判決を行った。

(4) 相続・贈与税における財産評価（相続税法 22 条）

相続税及び贈与税の税額計算の基礎となるのは、相続・贈与財産の価額であるが、これをいかに評価するかについては、相続税法 22 条は「取得の時における時価」と定めて、時価主義を採用している。財産の時価を客観的に評価することは必ずしも容易なことではないが、相続税法では、一定の法定評価（同法 23～26 条）を除き、すべて解釈・適用に委ねられている。これに関し、相続税・贈与税等に共通のものとして「財産評価基本通達」が定められ、現実の評価実務はこの通達に従って行われている。

租税回避行為との関連では、納税者が相続・贈与財産の評価を減少させることを目的として、通常、行われなような取引を行い、財産評価基本通達の規定を形式的に適用して評価を行ったことに対し、課税庁が、同通達 6 項の規定を適用して⁽¹¹⁵⁾更正処分を行い、訴訟になることがある。通達は、法令ではないので、ある財産の評価が通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではないが、評価に関する通達の内容が、不特定多数の納税者に対する反覆・継続的な適用によって行政先例法になっている場合には、特段の事情がない限り、それと異なる評価を行うことは違法になるという見解もある⁽¹¹⁶⁾。

ここでは、財産評価基本通達 6 項を適用し、同通達に定める原則的な評

(115) 財産評価基本通達 1 項(2)は、財産の価額は、「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」と規定しているが、同通達 6 項では、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と規定している。

(116) 金子・前掲注(2) 460 頁。なお、裁判例でも「特定の納税者あるいは特定の相続財産についての右通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くこととなり、許されない」としたものがある（東京地判平 4・3・11 判時 1416 号 73 頁など）。ただし、行政先例法として機能するという点に関しては、租税法律主義（憲法 84 条）との観点から、その余地を認めることは困難とされている（東京地判平 4・7・29 訟月 39 卷 5 号 938 頁など）。

価方法によらずに評価することにより、租税回避行為を否認する場合の要件事実について検討してみたい。

イ 財産評価の要件事実⁽¹¹⁷⁾

本項では、租税法における評価的要件について検討してきたところであるが、相続税法における課税標準となる「財産の時価」は、まさに財産評価の対象となるところであるから、「評価的要件」ということになるのであろうか。

しかし、要件事実論における「評価的要件」とは、すでに述べたように、事実そのものの存否ではなく、いくつかの事実を総合して一定の法的評価ができるか否かが、法律効果の発生要件となっているものである。訴訟当事者は、当該法的評価をプラス・マイナスに根拠づける評価根拠・障害事実について、互いに両立する事実として主張・立証し合い、裁判所がそれらを総合勘案して、当該法的評価が成り立つか判断することになる。財産評価は「評価」という要素は含まれるが、財産評価を巡る訴訟の判断構造は、上記のような評価的要件のようにになっているとは言えないであろう。すなわち、訴訟においては、当事者の主張・提出する事実をもとに、裁判官自らが財産の評価を行うという構造ではなく、あくまで、課税庁の主張する評価額が、相続税法 22 条の「時価」として適法といえるか否かが判断されるものであるといえよう。

(117) 以下の議論では、固定資産税の財産評価が争点となった最判平 17・7・11 民集 59 巻 6 号 1197 頁に関する今村隆「判批」自治研究 83 巻 1 号 110 頁(2007)などを参考にした。

なお、固定資産税の課税標準となる固定資産の「価格」については、地方税法 341 条 5 号で「適正な時価をいう。」と規定されているが、具体的な評価基準や実施方法は、総務大臣が告示する「固定資産評価基準」(同法 388 条 1 項)で規定している。同法 403 条は、「市町村長は・・・固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない」としており、総務大臣の定めた評価基準が、地方税法上の法的根拠を有しているという点で、相続税法の財産評価の場合とは、法律の条文構造が異なるが、固定資産税における議論は、相続税法の財産評価の要件事実を考えるに当たっても参考となると考えられる。

では、どのようにして、被告課税庁は処分において適用した財産の評価額が適法なものであると立証するのか、また、原告納税者は、それに対してどのような主張・立証をするのか。相続税法 22 条の「時価」の認定に関しては、多くの裁判例があり、基本的な考え方、判断過程については、下級審裁判例の間でも大きな差はないと考えられる。ここでは、相続税法 22 条の「時価」の認定に係る訴訟上の主張・立証の関係について簡潔に説明、整理した横浜地裁判決⁽¹¹⁸⁾があるので、以下、その整理を紹介する。

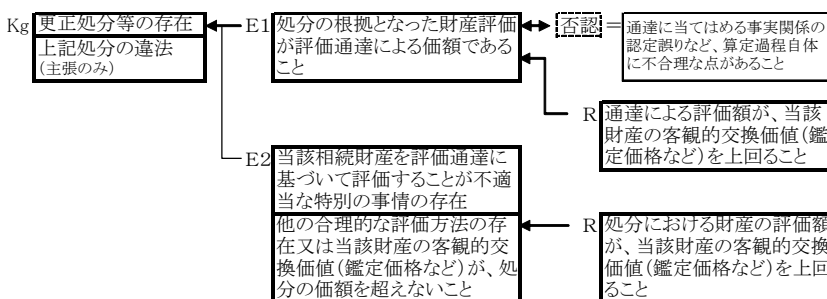
- (i) 相続税に係る更正処分の取消訴訟において、被告税務署長が、当該更正処分における課税価格ないし税額の算定が財産評価基本通達等の定めに従って相続財産の評価したものであることを、同通達の定め即して主張・立証した場合には、当該更正処分における相続財産の評価額は「時価」すなわち客観的交換価値を適正に評価したものと事実上推認される。このような場合、原告納税者において、①評価基本通達等の定めに従ってしたという被告税務署長の財産評価の基礎となる事実関係に認定の誤りがある等、その評価方法に基づく相続財産の算定過程自体に不合理な点があることを具体的に指摘して、その推認を妨げ、あるいは、②不動産鑑定士の鑑定評価などの証拠資料に基づいて、同通達の定めに従った評価が、当該事案の具体的な事情の下における相続財産の「時価」を適切に反映したのではなく、客観的交換価値を上回ることを主張・立証するなどして上記推認を覆さない限り、課税処分は適法であるとされる。
- (ii) 相続税の更正処分が、財産評価基本通達等の定める方法に従ったものである場合においても、被告税務署長は、同通達に定められた評価方法とは異なる他の評価方法（不動産鑑定士の鑑定評価など）が、具体的な事情の下における適正な「時価」であることを主張・立証す

(118) 横浜地判平 16・10・13（公刊物未登載）。

ることにより、当該更正処分に過大認定の違法がないことを主張・立証することもできる。この場合においても、原告納税者は、不動産鑑定評価等の証拠資料に基づいて、更正処分に過大認定の違法があることを主張・立証することもできる。

- (iii) ただし、被告税務署長が、財産評価基本通達等に定められた評価方法によらずに、相続財産の価額を算定し、これに基づいて更正処分をしたときは、たとえ、その財産の評価額が「時価」を上回るものでなかったとしても、公平原則の観点等に照らして、当該更正処分を適法とすることができないと評価されることもあり得る。

図 18 相続税法上の財産評価の要件事実



上記の判示するところをブロック・ダイアグラムにまとめれば、おおむね上図のような形になると考えられる⁽¹¹⁹⁾。

なお、前記横浜地裁の判示(iii)では、評価通達の方法によらないで財産を評価した場合には、評価額が「時価」を上回らなかったとしても、公平原則の観点から違法となり得るとしているので、課税庁として再抗弁E2を主張する場合には、本件において、財産評価基本通達等に基づ

(119) 前記横浜地裁の判示(i)①では、原告納税者は、通達の評価方法に基づく算定過程自体に不合理な点があることを具体的に指摘して、通達に即した課税庁の評価が「時価」であることの事実上の推認を妨げることができるとしているが、この点は、通達に即した評価であること(E1)に対する理由付否認と考えて図18を作成した。

いて評価することが不適當な特別の事情の存在を主張、立証する必要があると考えられる。

この点、前掲注(116)で紹介した下級審裁判例では、相続税法 22 条の時価の算定にあたって財産評価基本通達に定められた評価方式によるべきとされる趣旨は、あらかじめ定められた評価方式により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものであると理解のもと、通達の「評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかである等の特別な事情がある場合には、例外的に法 22 条の『時価』を算定する他の合理的な方式によることが許されると解すべき」であり、このことは同通達 6 項からも明らかであると判示されている。よって、図 18 の E 2 の抗弁事実を主張する課税庁としては、上記判示を念頭に、「特別の事情の存在」を基礎付ける具体的事実を主張・立証すべきと考えられる。

ロ 株式低額評価みなし贈与事件⁽¹²⁰⁾

(イ) 事案の概要

原告納税者の母が信用取引によって@1,640 円で買い付けた上場株式を、当時の財産評価基本通達 169 項⁽¹²¹⁾（上場株式の評価）が許容する安値（当日及び過去 3 ヶ月の月平均のうち最安値）である@997 円で、売買により原告に譲渡したことにかかる事案である。原告は同

(120) 東京地判平 7・4・27 判タ 921 号 178 頁。事案の内容については、八ッ尾・前掲注(46) 369 頁参照。

(121) 財産評価基本通達 169 項は、平成 2 年 8 月 3 日付直評 12 により改正され、同項(2)で「負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した上場株式の価額は、その株式が上場されている証券取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価する。」と規定された。本件は、同改正通達が発遣される以前の取引にかかる事案である。

銘柄、同数の株式を@1,640円で売注文しておいた信用取引の決済に、母から譲り受けた株式の現物を充て、2億2,500万円の利益を獲得した。

原告は、上記取引を贈与税の申告に含めなかったが、被告課税庁は、一連の取引が贈与税を回避する行為であるとして、本件株式の評価に関し、財産評価基本通達6項に基づき同169項の適用を否定し、上記取引において、原告は時価@1,620円（原告が譲渡を受けた日の取引所最終価格）のものを@997円という低額で譲り受けたものと認定した。そして、相続税法7条（低額譲受によるみなし贈与）により贈与税の更正処分をしたところ、原告納税者は、本件株式の評価に関し、通達169項の適用を否定するのは、禁反言の法理等に違反して許されないと主張した。

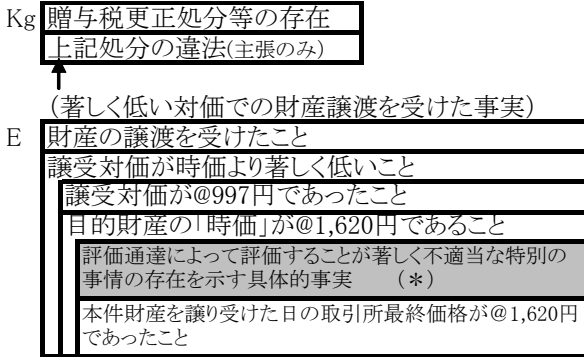
(p) 要件事実論による事実整理

相続税法7条は、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」には、「時価」との差額に相当する金額を贈与により取得したものとみなす旨規定している。同条の「著しく低い」は、法的評価を含んだ概念であり、最終的には、裁判所の判断に委ねられることとなるが、これは、前掲注(76)で紹介した「価值的要件」（評価的要件とまではいかないが、通常的事実よりは評価性をもっているもの）ととらえるべきと考える。すなわち、相続税法7条の適用の可否を巡って、「著しく低い」という評価を積極・消極に根拠付ける事実を、原告・被告双方が主張しあうというよりは、被告課税庁が、抗弁（E）として、①譲渡対価の額と②目的財産の「時価」（相続税法22条）を主張・立証し、裁判所が、①と②の比較から「著しく低い」と評価できるか否かを判断すれば十分であろう。

もともと、原告納税者としては、目的財産の「時価」について、処分の基礎となった価額が客観的交換価値を超えらるゝとして再抗弁（R）を主張・立証することも考えられる（この場合も「著しく低い」とい

う評価に対する評価障害事実ではなく、あくまで、「時価」の評価を基礎付ける事実の主張になる。)

図 19 株式低額評価みなし贈与事件の要件事実



被告課税庁は、当時の財産評価基本通達に定める原則的な評価方法ではなく、同通達6項を適用して、本件譲受資産の時価を評価しているので、「評価通達によって評価することが著しく不適当な特別の事情の存在を示す具体的事実」(図19の(*)の部分)を主張・立証する必要がある。本件訴訟では、上場株式の評価に関し財産評価基本通達169項が課税時期の最終価格及びその属する月以前3か月間の最終価格の月平均額のうち最も低い価格によって評価することとしているのは、特に相続においては、被相続人の死亡という偶発的な要因に基づき発生するものであるところ、上場株式の取引所価格は、その時々々の市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、こうした偶発的な価格によって評価される危険性を排除する趣旨であることを前提に、本件一連の取引は、当初から、上場株式の市場価格と同通達169項による価格との間に相当の開差があることに着目して、贈与税の負担を回避すべく計画的に行われたものであることの事実を挙げ、本件取引に

同通達 169 項を画一的、形式的に適用して評価することは、相続税法 7 条の立法趣旨に著しく反することになる旨主張した。その上で、被告課税庁は当該財産の客観的交換価値として、譲渡当日の取引所最終価格が@1,620 円である事実を示した。

これに対して、原告納税者は、本件のような取引方法は、高額の相続税をできるだけ少なくするための法律の許す範囲内の節税策であり、何ら非難されるべきいわれはないといった主張のほかは、本件取引に限って、財産評価基本通達 169 項を適用しないのは、租税法律主義（予測可能性）、財産権の不可侵、法の下での平等違反である、あるいは禁反言の法理に反するといった、憲法論、法律論の主張に終始している。

(ハ) 裁判所の判断

本件判決は、相続税法 22 条の時価の算定に当たって、財産評価基本通達に定められた方法により画一的に行う趣旨、画一的評価が例外的に適用されない場合について、前記イで紹介した一般論と同様の判示をした後、同通達 169 項の趣旨についても、被告課税庁の主張を認めた。そして、「本件売買契約を含む一連の取引は、専ら贈与税の負担を回避するために、財産をいったん株式に体化させた上、通常第三者間では成立し得ない著しく低い価額により本件売買契約を締結し、かつ、証券取引所における株価の変動による危険を防止する措置も講じた上、

（原告の母）から原告への相続対象財産の移転を図る目的で行われたものというべきである。」と認定したうえで、本件取引に同通達 169 項を適用することは、租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法 7 条の立法趣旨にも反する著しく不相当な結果をもたらすとした。すなわち、本件のような場合に「財産評価通達 169 に定める評価方法を形式的に適用することなく、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性がある」と判断した。

本件では、租税回避目的の存在という事実が、財産評価基本通達 6

項の適用を許容する「特別の事情」の存在を基礎付ける重要な事実となっていると言えよう。同通達6項は、必ずしも租税回避行為の否認を目的とするものではないが、通達の評価方法を画一的・形式的に適用することにより租税回避を図ろうとするような取引にかかる事案においては、租税回避目的の存在という事実が、処分の適法性を基礎付ける事実となることも少なくないと考えられる。

(5) 課税減免規定の立法趣旨による限定解釈

税法解釈による否認について、最後に、前掲注(60)でも紹介した外国税額控除事件における法人税法69条の解釈・適用の争点に関して要件事実論的分析を行うこととしたい。本件事案は、事実認定だけでなく、税法解釈のあり方に関しても大きな争いとなったものであるため、個別事例の要件事実論的分析を行う前に、法理論上の問題について概観するとともに、本件のような限定解釈において、一般的に、要件事実論上、どのように考えるべきかについて検討したい。

イ 外国税額控除（法人税法69条）を巡る理論上の問題

(イ) 外国税額控除制度の概要

わが国の法人税法は、内国法人の所得に対して、その源泉がどこにあるかを問わず、そのすべてを課税の対象としたうえで、税額控除法によって国外源泉所得に対する二重課税を排除することとしている（同法69条など）。もっとも、外国税額を損金に算入する方法も選択的に認められているが（同法41条など）、通常は、前者の方が納税者にとって有利であり、一般に利用されている。

法人税法69条の外国税額控除の対象となるのは、わが国の法人税に相当する外国の租税（「外国法人税」）であって、その範囲は政令によって定められている。控除外国法人税額については、各年度ごと、法定の算定方法により計算される控除限度額が存在し、限度を超えた場合については、前3年以内の各年度の「控除余裕枠」をその年に繰り越して、控除することも可能である（同条2項）。

外国税額控除事件は、控除余裕枠を有する日本の銀行（原告）が、それを第三者に利用させることを目的に、外国と日本とで二重課税を生じさせるような取引を行って、外国法人税を納付したことが問題となった。すなわち、法令で定められた外国法人税を納付した場合であっても⁽¹²²⁾、自らの税額控除の余裕枠を利用させるための取引によって外国法人税が発生した場合には、同条の外国税額控除の適用はないと言えるかが問題となった。

(ロ) グレゴリー判決における「事業目的の法理」

本事件において、被告課税庁は、外国税額控除のような課税減免規定の解釈にあたっては、立法趣旨による限定解釈が許されるということ的前提に、アメリカのグレゴリー事件判決（前掲注(44)参照）で示された「事業目的の法理」（business purpose doctrine）も引用しながら、正当な事業目的を有しない取引によって外国法人税を納付した場合には、法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」に該当しないと主張していた。

「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈」とは、一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定するも

(122) もっとも、原告納税者に外国法人税を発生させた取引は、そもそも、偽装であって、本件では、法人税法 69 条 1 項に規定する外国法人税は発生していないとする、私法上の法律構成による否認の主張もされていることは、すでに説明したとおりである。

なお、平成 13 年度の税制改正において法人税法 69 条が改正され、政令で定める取引に起因して生じた所得に対する外国法人税は、税額控除の対象から除かれることが明記されるとともに、法人税法施行令 141 条 4 項において、本件のような取引が適用除外取引として定められた。すなわち、税法上の個別否認規定の創設という立法的な解決が図られた。

のである。上記のグレゴリー判決で認められた法理であるが、我が国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきとの見解がある⁽¹²³⁾。

すなわち、グレゴリー事件判決は、「非課税規定の立法目的にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を用いた例」であり、「このように、ある規定の解釈に当たって、その中に立法趣旨を読み込むことによってその規定を限定的に解釈するという解釈技術は、わが国でも用いる余地がある」とされる⁽¹²⁴⁾。いはば、法規の趣旨・目的に即した目的論解釈の結果として否認を行うことになる。

課税庁は、こうした学説をも踏まえ、外国税額控除という課税減免規定である法人税法 69 条 1 項の「外国法人税を…納付することとなる

(123) 金子・前掲注(2) 111 頁。なお、グレゴリー事件の内容については、金子・前掲注(14) 21 頁のほか、中里・前掲注(68) 118 頁、今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その1)」租税研究 2006 年 10 号 87 頁(2006) [95 頁] で紹介されているが、A社の有するB社株式を、配当としての課税を受けずに原告株主に分配することを目指して取引が行われた事案である。

本件では、短期間のうちに、C社の設立、A社によるC社へのB社株式の現物出資と原告へのC社株式の発行、C社の解散・清算による原告への資産(B社株式)の分配が行われた。原告は、A社からC社へのB社株式の移転が米国税法上の「組織変更(reorganization)」に該当し、原告へのC社株式の発行は、「組織変更」に伴う資産の移転であるから、同法の規定に基づき、原告に何ら所得を認識させないことを前提に申告した。しかし、課税庁は、原告は「組織変更」により株式を取得したとは認められないとして、C社株式の時価相当額の配当があったものとして課税した。

米国最高裁は、一連の取引が行われたことは事実として認めたが、上記規定にいう資産の移転とは「法人企業の『組織変更計画の遂行において』なされる移転を意味しているのであって、本件の場合のような、どちらの事業とも関係のない計画の遂行における・・・資産の移転を意味しているのではない」としたうえで、本件取引は「事業目的ないし会社の目的をもたない取引(an operation having no business or corporate purpose)」であって、「明らかに制定法の明白な意図の範囲外にある」として、本件課税減免規定の適用を否定した。

(124) 金子・前掲注(14) 24 頁。

場合」について、限定解釈することを主張したのであるが、課税減免規定の立法趣旨による限定解釈がわが国において用いられる余地があるとしても、法人税法 69 条の解釈としてこのような限界解釈をすることは認められるのであろうか。

この点に関連し、①同条による税額控除制度の性格（「国家による一方的な恩恵的措置」、「政策的な減免規定」あるいは「税の構造」かなど）、②法人税法 69 条の立法趣旨として、同条の適用に「事業目的の存在」が認められない場合には適用を否定するといった解釈が可能であるかが問題となった。

(ハ) 外国税額控除制度の性格と法人税法 69 条の限定解釈の可否

上記の①は、外国税額控除制度の性格をどのようにとらえるかによって、法人税法 69 条の限定解釈の可否やその認められる範囲にも影響し得ることから、学説上も議論になったものである。この点、「国家は一定の政策的考慮に基づいて、外国税額を認めたり認めなかったりすることができるし、また、外国税額控除を認める場合であっても、それに一定の制限を付することができる」ということを前提に「国際的
二重課税の排除を目的として設けられた外国税額控除の制度は、つきつめると、資本輸出中立性の確保という政策目的の実現のために課税を減免するという、国家による一方的な恩恵的措置なのである」⁽¹²⁵⁾とする説があり、訴訟において、国側はそれに沿った主張をしていた。これに対し、外国税額控除は、租税条約によって定められた制度であり、「条約遵守主義（憲法 98 条 2 項）及び平等原則（憲法 14 条 1 項…）によって外国税額控除制度の本質的内容は憲法上保障されるようになったと解される」⁽¹²⁶⁾とする説があった。外国税額控除事件（S 事案）の控訴審判決は、「確かに外国税額控除制度は、必ずしも恩恵的な制度とはいいい難いが、選択の余地のある政策的な制度であり、法 69 条は、

(125) 中里・前掲注(26) 230～231 頁。

(126) 谷口・前掲注(22) 56 頁。

特別な課税減免規定に当たる」⁽¹²⁷⁾としたが、これに対しても、外国税額控除制度を、政策的課税減免規定と理解するのは誤りであるとして、「今日では、外国税額控除制度は、国際的二重課税を、国内法により排除するための制度であり、所得税の構造の一部をなしている」⁽¹²⁸⁾とする反対説もあった。結局、最高裁⁽¹²⁹⁾は、外国税額控除の制度について、「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」と判示して、政策的な課税減免規定であることを認めた。

次に、外国税額控除が政策目的に基づく課税減免規定であるとしても、立法趣旨による限定解釈が許されるのかが問題になる。限定解釈といっても、租税法主義の制約があり、無制限に許されるものではないからである。特に、法人税法 69 条の立法趣旨として、課税庁が主張するように「事業目的が存在しない場合には、外国税額控除の控除対象となる外国税から当該外国税を除外する」といった解釈ができるのかが問題となった。

この点、外国税額控除にかかる昭和 63 年の税制改正において、「控除枠の彼此流用」が問題となり大きな改正事項となったが、同年の法改正では、彼此流用を一般的に禁止することはせず、一定の限度で許容するというきわめて割り切った立法政策が採られたものであり、事業目的が存在しない場合には、外国税額控除を認めないといった議論はなかったとする指摘もあった⁽¹³⁰⁾。しかし、訴訟においては、「本件各取引の問題は、同一法人内の彼此流用の問題ではなく、当事者の経済的な目的として、外国法人に控除枠を利用して、その対価を得る

(127) 大阪高判平 14・6・14 訟月 49 卷 6 号 1843 頁 [1882 頁]。本件は、私法上の法律構成による否認に関連して、既に説明した S 事案にかかる判決である。

(128) 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務 23 卷 3 号 6 頁 [24 頁] (2003)。

(129) 後述する R 事案にかかる最判平 17・12・19 判時 1918 号 3 頁 [5 頁]。

(130) 占部・前掲注(28) 311 頁。

取引が問題となっているのであるから、別途の考察が必要である。」と判断された。

そして、国側敗訴が相次いだ一審判決の段階であっても、一般論としては、「(外国税額控除制度の) 根底には、あくまでも内国法人の海外における事業活動を阻害しないという政策があるのであるから、およそ正当な事業目的がなく、税額控除の利用のみを目的とするような取引により外国法人税を納付することとなるような場合には、納付自体が真正なものであったとしても、法 69 条が適用されないとの解釈が許容される余地がある。」⁽¹³¹⁾という点は認められた。

控訴審において国側が敗訴した事件につき、課税庁が上告していたが、最高裁は、以下のように述べて、被上告人納税者の請求を棄却する判決を下した⁽¹³²⁾。すなわち、本件取引は「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ…我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。」としたうえで、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」⁽¹³³⁾と判示したのである。

本件判決の判示は、国側が主張していたような「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈」をそのまま認めたものではなく、「濫用の法理」で、外国税額控除の適用を否定したようにも読める⁽¹³⁴⁾。

(131) 大阪地判平 13・5・18 訟月 48 卷 5 号 1257 頁 [1370 頁] など。

(132) 前掲注(129)。なお、同じく控訴審で国側が敗訴していた U 事案でも、最判平 18・2・23 判時 1926 号 57 頁により、原判決が取り消されて被上告人納税者の請求が棄却され、控訴審で国側が勝訴して、納税者が上告していた S 事案では、上告不受理決定となった。

(133) 前掲注(129) 6 頁。

(134) 今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向—外国税額控除事件最高裁判決

ロ 課税減免規定の限定解釈を巡る要件事実の検討

以上の判決をもとに、法人税法 69 条について、課税減免規定の立法趣旨による限定解釈が認められる際の要件事実、すなわち、このような手法による租税回避行為の否認を行う際に、課税庁として、どのような事実を把握しておかなければならないかについて検討することとしたい⁽¹³⁵⁾。

(イ) 民法上の「権利濫用の法理」と要件事実

今村・前掲注(134)の見解のように、最高裁判決の判断が、民法上の権利濫用の法理(民法 1 条 3 項)から租税回避の否認を認めたものと言えるかは疑問のあるところであるが、ここでは、とりあえず、一般の民事訴訟において、要件事実論上、民法 1 条 3 項がどのような扱いとされているのかについて、簡単に確認しておきたい。

一般に、「権利の濫用」とは、「外形上権利の行使のようにみえるが、

を手掛りとして—」税理 49 卷 7 号 2 頁(2006) [7 頁] では、最高裁判決について、国の主張する「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈」と軌を一にするものであり、途中までは同旨と考えられるが、法人税法 69 条の限定解釈をしたものではなく、同条自体が適用されないとしたものであるとされる。そして、最高裁がこのような判決をしたのは、「納付することとなる場合」という文言から「正当な事業活動によって納付することとなる場合」と限定解釈するのが難しいと判断し、外国税額控除の濫用ととらえるのが適切として、事案に即した法理を適用したのではないかとされる。すなわち、最高裁判決は、「課税減免規定の適用の場面において、当該取引を全体としてみたときに、当該規定の立法趣旨に著しく逸脱する態様の取引をあえて行っている場合には、当該租税法規の適用をしないとの法理を採用したものと考えられる」(同論文 9 頁)とされる。

なお、今村教授は、前掲注(123) 103 頁において、読みようによっては、最高裁は非常に広い税法における権利濫用の法理、すなわち、民法上の権利濫用の法理(民法 1 条 3 項)から租税回避を否認するような法理を認めたようにも読めるが、最高裁のとっている濫用の法理は、あくまでも立法趣旨による限定解釈の延長線上にあると考える旨述べておられる。

(135) 前掲注(122)で述べたように、法人税法 69 条に関しては、個別否認規定の創設という立法的な解決が図られたことから、本件と同種の事例が現れたとしても、今後は、個別規定の適用により対応することになる。ここでは、別の条文に関して、あらたに、課税減免規定の立法趣旨による限定解釈の問題が生じたときの参考に資するという意味合いも込めて、外国税額控除事件を題材に検討するものである。

具体的の場合に即してみるときは、権利の社会性に反し、権利の行使として是認することのできない行為⁽¹³⁶⁾とされる。権利の行使者は、権利の発生要件事実さえ主張・立証すれば足り、権利濫用に当たらないことの主張・立証責任を負わない。権利の社会性に反し権利の行使として是認できない行為であることを相手方（義務者等）において主張・立証しなければならないとされ、権利行使の阻止事由として、抗弁事由としてなされるとされる⁽¹³⁷⁾。

民法1条3項の「権利濫用」は、信義誠実（同条2項）、公序良俗違反（同法90条）と同様、規範的評価の成立が所定の法律効果の発生要件となっている規範的要件とされる⁽¹³⁸⁾。

規範的要件の要件事実が何であるかについて諸説あることは、既に説明したところであるが、最近の有力な見解に従えば、権利濫用を基礎付ける具体的事実を、要件事実たる評価根拠事実として主張・立証することになり、これに対し、権利の行使を主張する側は、権利濫用についての評価障害事実を主張・立証する。

なお、一般に民事訴訟においては、不意打ち防止という弁論主義の理念から、当事者による具体的事実の主張がない限り、証拠上、その事実が判明しても、裁判所はこれを判決の基礎とすることはできないのが原則である。これに対し、権利濫用、信義則、公序良俗等の規範的要件については、当事者の主張がなくても、裁判所は証拠調べの結果判明した事実を斟酌することもできるとする見解もある⁽¹³⁹⁾。

(p) 一括支払システム事件の要件事実論的分析

民法一般の権利濫用の要件事実に関する議論は上記のとおりである

(136) 我妻栄『新訂 民法総則』35頁（岩波書店、1965）。

(137) 大江・前掲注(32) 27頁。

(138) 司法研修所・前掲注(3) 30頁。

(139) 篠田省二「権利濫用・公序良俗違反の主張の要否」鈴木忠一、三ヶ月章監修『新・民事訴訟講座』35頁（日本評論社、1981）[50頁]。

が、次に、税務訴訟である一括支払システム事件⁽¹⁴⁰⁾の要件事実についても考えてみたい。同事件は、徴収訴訟であるが、外国税額控除事件と裏腹の関係にある事件⁽¹⁴¹⁾とされる。本件事件の概要は、以下のとおりである。

原告金融機関は、小売店への商品納入業者に対し、一括支払システムに関する契約を締結し、債権譲渡担保の方式により当座貸越契約に基づき融資を行っていたが、同契約では、国税徴収法 24 条 2 項の告知（滞納者が譲渡担保に供している財産に、譲渡担保権者の物的納税責任として滞納処分を行う場合の告知）が発せられたときは、何等の手続なく当然に債権の弁済期が到来し、譲渡担保権が実行されて小売店への売掛金債権が銀行の債権の弁済に充当されることとなっていた。

商品納入業者が滞納したので、上記売掛金債権を対象に同項の告知

(140) 第一審の東京地判平 9・3・12 民集 57 卷 11 号 2316 頁、控訴審の東京高判平 10・2・19 民集 57 卷 11 号 2328 頁、上告審の最判平 15・12・19 民集 57 卷 11 号 2292 頁ともすべて国側勝訴で確定した事件。解説として、高世三郎「判解」法曹時報 56 卷 8 号 212 頁(2004)など。

(141) 今村・前掲注(134)。すなわち、外国税額控除は、形式的には、法人税法 69 条の文言に該当するが、同条を適用することが立法趣旨に反することが明らかな場合に、当該規定を適用しないこととしたものであるのに対し、一括支払システム事件では、国税徴収法 24 条 5 項の文言に該当しないが、同項を適用しないことが立法趣旨に反することが明らかな場合に、当該法規を適用したものという意味で表裏の関係に立つ。

その意味で、同項の立法趣旨による拡張解釈といった手法も理論的には考えられようが、最高裁は、同項の規定の適用を免れるような合意の私法上の効力を否定するという解決を示した。今村教授は、本判決は、強行法規である国税徴収法 24 条に反する契約を民法 91 条に基づき無効とした（同条の「法令中の公の秩序に関しない規定と異なる意思を表示したときは、その意思に従う。」の反対解釈として、公の秩序に関する強行法規に反する意思表示は、無効となる）ものとされる。また、既に紹介したように、中里・前掲注(17) 83 頁は、租税法の趣旨に反して無効という本判決の判示は、一般的にはきわめて理解しづらいが、譲渡担保との関係で執行免脱財産の創出という側面が重視された結果として、きわめて例外的に、私法上無効であると判断されたものと考えられるとされる。

処分をしたところ、原告金融機関は、上記合意に基づき、本件告知が発出された時点で譲渡担保は実行され、告知が到達した時点では、既に当座貸越債権の弁済に充当されて、原告に確定的に帰属しており、譲渡担保財産でなくなっていると主張して、告知処分の取消訴訟を提起したものである。

最高裁は、国税徴収法 24 条「2 項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条 2 項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条 5 項の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない。」としたうえで、「本件合意は、上告人〔金融機関〕に担保のために譲渡された売掛金債権について、同条に基づく告知が発せられたときは、これを担保とした上告人の当座貸越債権は何らの手続を要せず弁済期が到来するものとし、同時に担保のため譲渡した売掛金債権は当座貸越債権の代物弁済に充てることなどを内容とするものであるから、その効力を認めることはできない。」⁽¹⁴²⁾と判示して、本件告知処分を適法とした。

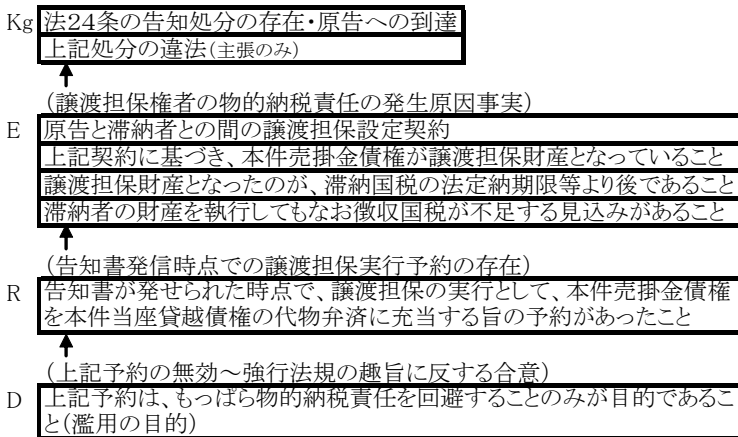
本判決が、租税法規の趣旨に反する合意について、私法上無効としたことについては、前掲注(141)で触れたように、いろいろと議論のあり得るところであるが、要件事実論的には、どのような整理すべきであろうか。租税法規の趣旨に反する合意の無効の場合も、権利濫用(民法 1 項 3 項)や公序良俗違反(同法 90 条)と同様、規範的要件ということになるのであろうか。

この点、上記最高裁判決では、本件予約の合意は、国税徴収法 24「条 5 項の適用を回避しようとするもの」だから、この合意の効力を認め

(142) 最判平 15・12・19 民集 57 卷 11 号 2292 頁 [2295 頁]。

ることはできないと判示しているので、物的納税責任の回避目的の存在が要件事実とも考えられる⁽¹⁴³⁾。仮にそうであるとすると、このような要件は、規範的評価の成否が問題になるというよりも、事実的要件、すなわち、上記のような納税責任回避の目的の存在という事実が認められるか否かの問題と考えられる。

図 20 一括支払システム事件の要件事実



一括支払システム事件の要件事実については、さらに検討すべき点も多いが、とりあえず、試論的にブロック・ダイアグラムを示せば、図 20 のようになるのではないかと⁽¹⁴⁴⁾。

(143) 第一審である東京地判平 9・3・12 民集 57 卷 11 号 2316 頁 [2323 頁] では、「本件条項は、原告が担保のために譲り受けた代金債権に対する物的納税責任を回避しようとする意図の下に定められたものであって、他に本件条項を定めるに至った合理的理由は何ら窺うことができない」という事実を認定した上で、本件条項は、法 24 条の規定に反し、合意の効果を主張できないとしている。

(144) 譲渡担保権者の物的納税責任を追及する租税債権者としては、抗弁 (E) として、譲渡担保財産の存在のほか、滞納国税の法定納期限等より後に譲渡担保財産となっている事実 (国税徴収法 24 条 6 項参照)、滞納者の財産に執行しても、なお、徴収不足となる見込みであること (同条 1 項) などを主張・立証する必要がある。なお、

(ハ) 法人税法 69 条適用の否認についての要件事実

ここでは、法人税法 69 条の立法趣旨に著しく逸脱した取引によって生じた外国法人税に対しては、同条の外国税額控除が適用されないこともあり得るということを前提に、いかなる要件によって、そのような否認が認められるのか、以上の議論も踏まえながら、外国税額控除事件における当事者の主張や判決を基に、要件事実を検討したい。

まず、同事件において国側は、「法 69 条 1 項の『納付することとなる場合』とは、内国法人が正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際取引から必然的に外国税を納付することとなる場合をいう」として、事業目的、取引経緯、契約内容、期待利益、利益の帰属、資金の流れなど 9 項目を総合的検討の上、判断すべきと主張していた。このような考えに基づけば、控除対象外国税額の発生という原告の再抗弁（R）⁽¹⁴⁵⁾に対する被告課税庁の再々抗弁（D）は、本件外国法人税が「正当な事業目的を有する経済活動から発生したものではないこと」の評価根拠事実と考えることができよう。すなわち、法人税法 69 条の限定解釈が認められるための要件は、「正当な事業目的の不存

譲渡担保権者への告知書の到達（同条 2 項）も、告知処分の有効性の要件であるが、これについては、請求原因（Kg）のなかで、取消しを求める処分が外形上有効に存在していることを示す事実として、告知書が原告譲渡担保権者に到達したことが主張されることになるので、抗弁（E）として、あらためて主張・立証することは必要ないと考えられる。

これに対して、原告譲渡担保権者は、告知書が到達した「後」に、当該譲渡担保財産が被担保債権の代物弁済に充てられたことにより、譲渡担保財産が存在しなくなったと主張しても、物的納税責任は免れられないが（同条 5 項により、「なお譲渡担保財産として存続する」とみなされる。）、告知書が到達した時点で、既に代物弁済が行われて被担保債権が消滅し、譲渡担保財産は存在していなかったという主張は、原告の再抗弁（R）となり得る。

なお、大江忠『要件事実租税法 上』111 頁～（第一法規、2004）では、本件第一審判決に基づく説例として、要件事実論による整理が解説されている。

(145) 本項の立場では、税額控除金額を発生させる具体的な事実、再抗弁として原告納税者が主張・立証責任を負うと考える点については、第 1 章第 1 節 2 (2)において、すでに説明したところである。

在」という規範的要件であるということになる。そして、正当な事業目的の不存在に対する評価障害事実が、原告納税者の再々々抗弁（T）となる⁽¹⁴⁶⁾。

下級審段階において、唯一、国側が勝訴したS事案の控訴審判決においては、法人税法69条は、「内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。」⁽¹⁴⁷⁾と判示している。これは、国側主張と同様に、「正当な事業目的の不存在」とい

(146) 仮に、国側主張を前提に要件事実を考えたとして、具体的に、どのような事実が「正当な事業目的の不存在」の評価根拠事実となるのであろうか。この点、今村隆「外国税額控除制度の濫用」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 租税訴訟』434頁（青林書院、2005）[446頁～]では、前掲注(60)のS事案控訴審判決との関係で、以下のように述べておられる。

同事件では、受取貸金利息より支払預金利息の方が少ない「逆ざや取引」となっているが、銀行がこのような逆ざや取引をすることは、経済合理性に反しており、通常はあり得ず、原告がこのような取引をしているのは、日本政府から外国税額控除を受けることができるからであり、このような取引は、法人税法69条が予定する「正当事業目的」を有する取引とは言えないとされる。この考えによれば、金融機関が逆ざや取引を行うことは、正当事業目的の不存在に関する評価根拠事実（再々々抗弁D）ということになる。もっとも、今村教授も、逆ざやの場合に、「正当事業目的」が常に認められないというわけではなく、例外的に、①預金が以前からなされていて、後に貸付を行うにあたり、貸付時点での融資先の資産状況等からやむを得ず逆ざやとなった場合、②外国に新規の事業を開拓するため、経営戦略として逆ざやとなった場合には、「正当事業目的」が認められる場合もあろうとされる。これらは、要件事実論的には、正当事業目的の不存在に対する評価障害事実（再々々抗弁T）になると考えられる。

(147) 前掲注(127) 1881頁。なお、本判示では、原告納税者である「内国法人」が正当事業目的を有するか否かを問題としているが、本事件の第一審判決は、「取引当事者」に事業目的が存するか否かを問題とする基準を提示していた（前掲注(131) 1372頁）。その上で、例えば、前掲注(61)の①の取引に関しては、P社には、S社を通じてメキシコの企業の株式を取得するという事業目的があると認定している。今村・前掲注(146) 446頁では、法人税法69条の限定解釈をするに当たっての「正当事業目的」は、あくまで法人税法69条の適用が問題となる当該内国法人についてのみ問題となるものであり、控訴審判決の方が正当であると論じられている。

う規範的要件を満たせば、法人税法 69 条は適用されないとの解釈を示したものと考える⁽¹⁴⁸⁾。

一方、最高裁判決は、前述のとおり、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するもの」で許されないと判決したわけであるが、その判断を導くに当たり、本件取引は、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。」⁽¹⁴⁹⁾と断じている。上記判示が、濫用による否認について、ある程度一般化した要件を示していると考えれば、それは、①取引自体によっては、外国法人税を負担すれば損失が生じるだけの取引であること、②上記取引は、我が国の法人税を減少させ、免れた税額を取引関係者が享受するために、「あえて行う」ものであること（濫用

(148) これに対して、他の下級審判決では、国側主張の要素の判断は「妥当性」という判断と結びつけられていて、かかる判断自体客観性に問題があつて、予測可能性を害する危険があるとされ、それに代わる判断基準として「取引各当事者に、税額控除の枠を利用すること以外におよそ事業目的がない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には、『納付することとなる場合』には当たらないが、それ以外の場合には『納付することとなる場合』に該当するという基準」が示された。

これらの判決が、国側主張の判断基準に対し、「妥当性」の判断と結びつけられていて、予測可能性を害する危険があるとしていることからすると、限定解釈の可否の要件として、規範的評価にかからしめることを問題視しているようにも見える。そうすると、ここで言う「控除枠の利用以外におよそ事業目的がない場合や他の目的が極めて限局されていること」という要件は、評価ではなく存否が問題になる「事実的要件」としての再々抗弁（D）であるとも考えられる。

(149) 前掲注(129) 5～6 頁。

の意図の存在) という2つの要件を抽出することもできよう。上記2つの要件も、規範的評価の成否が問題になる要件というより、①、②の2つの事実の存否が問題となる事実的要件と考えられる。

最高裁判決の読み方については、議論の余地のあるところであり、法人税法 69 条の適用の可否は「正当な事業目的」の存否という規範的要件にかかっていると考える余地もあろう。また、今後、別の課税減免規定について、限定解釈あるいは制度の濫用による否認が認められるか否か問題となる場面であっても、そのための要件がいなかるものであるかについては、規範的要件か事実的要件かも含め、当該の規定の文言、立法趣旨等に照らして、個別の検討が必要になってくると言わざるを得ないであろう。

ハ 外国税額控除事件 (R 事案) ⁽¹⁵⁰⁾

最後に、上記の考えを前提に、実際の事件に即して要件事実論による事実整理を試みたい。

(イ) 事案の概要

すでに紹介した前掲注(60)のS事案と同種の事案である。本件は、クック諸島法人であるE社がF社(いずれもニュージーランド法人C社の子会社)へ貸付をする代わりに、銀行業を営む原告のシンガポール支店がE社から5千万米国ドルの預金を受け入れ(預金契約)、同額をF社に貸し付けた(ローン契約)ものである⁽¹⁵¹⁾。ローン契約に基

(150) 第一審の大阪地判平13・12・14 税資 251 号順号 9035、控訴審の大阪高判平15・5・14 (公刊物未登載)とも、国側が敗訴したが、上告審の前掲注(129)において国側の逆転勝訴で確定した。事案の内容については、ハッ尾・前掲注(46) 265 頁、渡辺・前掲注(68) 195 頁などを参照。解説として、杉原則彦「判解」法曹時報 58 卷 6 号 177 頁(2006)、今村隆「外国税額控除制度の濫用—日米の判例を比較して—」駿河台法学 20 卷 1 号 25 頁(2006)など。

(151) なお、E社は投資家から調達したニュージーランド(NZ)・ドル(5千万米国ドル相当額)をF社に貸付けており、F社はそれにより、NZドル建てのユーロ債に投資している。一方、F社はE社に5千万米国ドルの貸付を行っており、E社→F社のNZドルの貸付けとF社→E社の米国ドルの貸付けにかかるそれぞれの送金に

づき、原告にF社からの受取利息が発生し、F社は、クック諸島政府に納付した源泉税を差し引いて原告に支払った。そして、もともと、外国税額控除の余裕枠を有していた原告が、クック諸島政府への源泉税を控除の対象として申告したのに対し、被告課税庁がこれを否認する法人税更正処分を行って訴訟となった。

なお、本件では、預金契約に基づく原告のE社への支払利率は10.50%（なお、シンガポールの税制では、この場合に源泉税は発生しない。）、ローン契約に基づく原告のF社からからの受取利息は税引前で10.85%であって、受取利息に対する外国法人税を支払えば、原告にとって逆ざやとなるが、外国税額控除による我が国法人税の減少分を考慮すれば、一定の利益を確保できる構造になっていた⁽¹⁵²⁾。

(ロ) 要件事実論による事実整理及び裁判所の判断（課税減免規定の限定解釈の争点）

要件事実論による事実整理及び裁判所の判断については、すでに検討したところであるので、ここでは、上記ロの(ハ)で検討した最高裁判示の読み方についての考えによったとして、本件事案の主張・立証構造がどのようなものになるのか、ブロック・ダイアグラムの形で示したい。

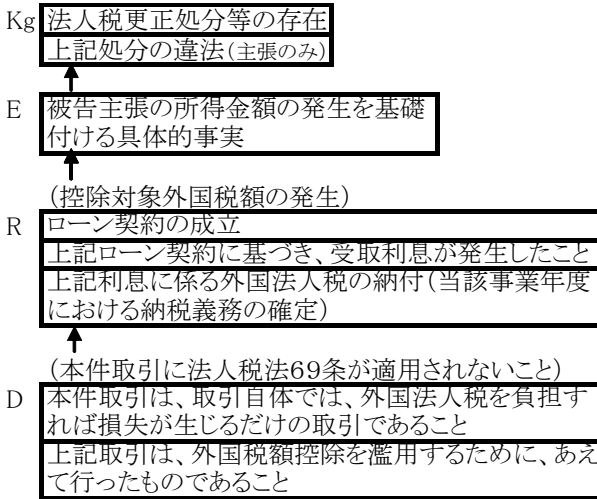
なお、これまでの裁判例の分析において、租税回避目的の要件事実論上の位置付けについて、検証してきたところであるが、外国税額控除事件の要件事実について、仮に、上記のような整理をするならば、

つき、通貨スワップ契約により、スワップが実行されている。結局、5千万米ドルについては、E社→原告シンガポール支店→F社→E社と流れて、循環していることになる。

(152) S事案と同様、本件においても、そもそも、外国法人税の納付の原因となった受取利息を発生させたローン契約の成立が私法上認められるかという「私法上の法律構成による否認」にかかる主張が、国側の主位的主張としてなされたが（当該主張は、本件でも、第一審、控訴審とも排斥されている。）、ここでは、課税減免規定の限定解釈の争点に絞って、要件事実論的な事実整理を行いたい。

「濫用の意図」といった租税回避目的は、法人税法 69 条の適用を否認する事実的要件としての要件事実の一つという位置付けになる。

図 21 外国税額控除事件（R 事案）の要件事実



3 小括

(1) 評価的要件等における判断構造の特徴

前節の「私法上の法律構成による否認」事例の分析に続き、本節では、「個別否認規定の適用」や「税法規定の解釈による否認」について、5つの手法を題材に、その要件事実論的な構造を分析した。

税法の適用・解釈による否認においては、それぞれの根拠規定によって、要件事実論的な構造は様々であるが、租税法の規定には、不確定概念が少なくないことも反映して、規範的要件、評価的要件の成否が、訴訟の重要な争点となることが多いのが特徴と言えよう。典型的な例は、本節 2 (1) で見たような同族会社の行為計算否認規定における、租税負担の「不当」減少の要件である。要件事実の存否が法律効果の発生の有無に直結する事

実的要件と異なり、評価的要件等の成否は、種々の評価根拠事実を総合勘案して当該法的評価が成り立つかを裁判所が判断するという構造になるため、同じ証拠や事実でも、事実的要件の要件事実（又はそれを基礎付ける間接事実）として主張する場合と、評価根拠事実の一つとして主張する場合とで、自ずから、証拠としての重みや位置付けが異なることになる。

租税回避行為否認訴訟にあつては、「租税回避目的」の存在という事実は、私法上の法律構成による否認の場合でも、税法の適用・解釈による否認の場合でも、課税庁側から積極的に主張されるものである。双方の手法による否認が主位的、予備的に主張されるような訴訟事案にあつては、同じ事実が事実的要件に関する事実にも、規範的要件に関する評価根拠事実にもなり得るという一つの例になる。私法上の法律構成による否認の場合には、前節で見たように、租税回避目的の存在は、私法上の合意の成否という要件事実の認定に当たって2次的な役割を果たす間接事実に過ぎないが、税法の適用・解釈による否認の場合には、規範的要件等についての重要な評価根拠事実となることも少なくない。租税回避目的が明らかで、課税上の弊害が大きい取引であるにもかかわらず、私法上の法律構成による否認が困難であると見込まれる場合、租税回避目的の存在が評価根拠事実となるような税法の適用・解釈ができないか、そのことにより租税回避行為の否認と同様の法的効果を生じさせることができないか検討してみることも、一つの方法であろう。

もっとも、租税回避目的の存在だけで、直ちに当該根拠規定が求めている規範的评价が成立し得るとは限らない。規範的要件については、種々の評価根拠事実と評価障害事実の「総合判断」ということも言われるが、裁判所の判断過程においては、両者の純粋な比較で結論が導かれるわけではなく、訴訟当事者が主張する評価根拠事実だけで、当該評価の成立を肯定させるに足りないときは、その事実の存否や評価障害事実の認定に入るまでもなく、主張自体失当とされる（司法研修所・前掲注(79)参照）。よって、評価的要件等の評価根拠事実について、課税庁に主張・立証責任が存する

場合、当該評価を成立させるに足りるだけの具体的事実を集めておくことは最低限必要である。さらには、相手方から評価障害事実を主張されたとしても、当該法的评价が揺るがないと見込まれるのでなければ、十分とは言えないことにも注意する必要がある。

なお、課税要件が抽象的な概念によって表現され、法的评价として定められているような場合であっても、必ずしも、要件事実論で言うところの規範的要件（評価的要件）になるとは限らない（本節（4）で見た、相続税法7条の「著しく低い」の要件など）。逆に、（2）で検討した法人税法22条2項の「取引」の成立や（3）で見た寄附金該当性（法人税法37条7項）の要件事実のように、条文の規定だけからは、必ずしも明確でないが、評価的要件が含まれているのではないかと考えられる規定もある。さらに、

（5）の課税減免規定の限定解釈で検討したように、租税法の規定だけからは、必ずしも明確でない法的效果を、税法解釈という形で、判例上、認められることもあるが、この場合、当該法的效果を発生させる要件が、規範的要件・評価的要件なのか事実的要件なのか、その具体的内容はどのようなものなのか、判示を詳細に分析することが求められる場合もある。

いずれにしても、税法の適用・解釈における否認においては、それぞれの根拠規定について、どのような解釈が許されるのか、そのような解釈を採った場合、要件事実は何になるのか、それを基礎付けるために具体的にどのような事実を主張すべきなのか、規定ごとの個別的な分析が重要であると言える。

（2）原処分当たりの留意点

通常行われぬ不自然な取引が行われ、その目的が租税回避であることが明白であって、取引自体が仮装であること、あるいは、形式的な表示行為とは別の取引当事者間の合意が強く疑われる場合、課税庁としては、まず、調査で把握した証拠を積み重ねて、仮装行為による否認や私法上の法律構成による否認を考えることとなろう。しかし、複雑な取引を組み合わせた国際的租税回避スキームなどにおいては、取引実態の解明に困難を極

めることも少なくなく、訴訟上の事実認定として、裁判所に課税庁の主張を認めてもらうに十分なだけの証拠が揃わないこともある。こうした場合、前節で分析したようなことも参考にしながら、訴訟になった後の見通しを立て、処分の見極めをする必要があるが、他方で、別の方法、すなわち、税法の適用・解釈によって否認ができないか検討することも重要である。

もっとも、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、いかに課税上の弊害が大きいとも、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。租税回避や濫用の意図が明白で、課税上の弊害がいかにあろうとも、租税法律主義に定める予測可能性を害するものとして、裁判所に排斥されるおそれがある。

よって、税法の解釈に基づいて、租税回避の否認と同様の法的効果を得ようとする場合にあっては、そのような解釈が裁判所にも一般に受け入れられるものであるのかの検証から始めなければならない。過去の裁判例で示された解釈であっても、そのような解釈が本件事例にも適用可能なのか、慎重に検討する必要がある。もちろん、過去に裁判例がない税法解釈であっても、規定の文言から無理がないと思われる解釈や立法趣旨から十分に一定の法的効果を導けるものと考えられる場合には、課税庁として、積極的に主張していくべきであることは言うまでもない。

そうした検討を踏まえた上で、当該税法解釈を前提とした場合の要件事実は何であるかを整理し、当該事案において、その要件事実を基礎付けるだけの事実や証拠が把握されているのか確認することになる。特に、規範的要件に関しては、取引の不自然性や租税回避目的が認められれば、税務職員としては、「不当性」などの判断に傾きやすいことも考えられるが、ひとたび訴訟になれば、不当性を基礎付ける事実を具体的に指摘し、その事実の存在を客観的に立証するとともに、それらの事実が当該法的評価を成立させるに十分であることを説得的に説明することが求められるということに留意すべきである。

以上のことから、原処分時において、否認の法的根拠や税法規定の違いを念頭に置いた要件事実の正確な把握を行い、その事実の立証に必要十分な客観的証拠の収集に努めていたか否かが、訴訟になった後の対応においても、重要なポイントとなると考えられる。

第3章 要件事実論を踏まえた原処分時対応に向けて

前章において、租税回避行為否認訴訟に関し、「私法上の法律構成による否認」、「個別否認規定の適用、税法規定の解釈による否認」の2つに大別して、それぞれの争点について、要件事実論的な構造を分析し、原処分時の留意点を探ってきたところである。重複する部分もあるが、全体を通したところで、要件事実論を踏まえた原処分時対応に向けて留意すべき点をまとめることとしたい。

第1節 的確な法的主張の組み立てと確実な証拠収集のために

当事者間で成立した真実の法律関係を確定し、的確な税法解釈に基づいた課税要件事実の認定を目指すという意味では、課税処分も裁判の判決も全く同様である。しかし、ひとたび訴訟になれば、事実の存否に関する主張は、相手方が争う限り、法廷に提出された客観的な証拠によって裏付けられなければならない。証拠の価値の判断や事実認定を行うのも、中立的な立場の裁判所である。裁判官は、税務職員とは異なった知識、経歴、社会経験を有する法律専門家であり、事実認定において、何を重視し、どのような基準で判断するかは自ずから感覚にずれがある。同じ証拠や事実を前にした場合であっても、課税庁と裁判所とで、異なる結論に至る可能性は否定できない。

税務調査を行うに当たっては、納税者の意見によく耳を傾け、申告の誤り等が見つかった場合には、その根拠を分かりやすく説明し、相手方の納得を十分得られるよう留意することにより、訴訟提起に至らないよう努めることは重要なことであろう。しかし、課税庁と納税者の見解が決定的に対立し、将来の訴訟提起が避けられない見通しとなった場合には、裁判所ならどのように判断するかという視点から、処分の適否を見直すことは、不可欠の作業となるはずである。

このための作業としては、既に述べたように、裁判所からも支持され得る適

正な法令解釈を前提にして、事案に即した否認の法的根拠を的確に選択しているかの検証を行うこと、当該規定に基づく法律効果を生じさせるための要件事実を正確に整理すること、その事実の存在を裏付ける客観的な根拠として、裁判所の理解が得られるだけの十分な証拠が揃っているかを検証し、必要であれば、補充調査を行うことなどが挙げられよう。

もともと、訴訟になじみの薄い税務職員にとっては、要件事実を把握し、どの程度の事実が把握されていれば、訴訟においても、自らの判断が維持されるのか予測することは、必ずしも容易なことではない。実際の訴訟において、何が要件事実として立証を求められるのか、関連する租税法令の条文を読んだだけでは、容易に抽出できないことも少なくない。課税庁のひとりよがりの判断に陥らないためには、これまでの裁判例の集積の中から、要件事実論の観点に立った詳細な分析を行い、課税の現場に、利用しやすい形でフィードバックすることができれば、望ましいであろう。本稿では、著名な租税回避行為否認訴訟を集めて分析を行い、調査担当部署の参考にも資するような資料を提供できないかという意図も込めて検討を行ったものである。ただ、現場で利用可能な形でまとまっているかという意味では、まだまだ不十分であるし、特に、税法の適用・解釈による否認に関しては、そもそも、分析対象とした裁判例が圧倒的に不足していると言わざるを得ない。

本格的な作業を行うことは、相当の事務量を必要とすることになるだろうが、将来、訴訟型社会の進展の度合いによっては、一定の体制の構築が求められるかもしれない。少なくとも、訴訟事案が頻発して国側の訴訟追行が困難を極めるような事態が発生した場合には、組織として、当該訴訟類型に関する要件事実論的分析及びその現場へのフィードバックが必要となつてこよう。また、調査担当部署においても、フィードバックの的確な活用のため、要件事実論に対する理解が、ある程度広まっていくことが望ましいであろう。

第2節 複数の否認類型の組み合わせによるアプローチ

前章における分析でも、若干、紹介したように、租税回避行為の否認に当たっては、否認の法的効果に結びつく複数の法的根拠が存在し、訴訟において、被告課税庁がそれらに基づく法的主張を主位的、予備的に行っている例も少なくない。前章では、それぞれの否認類型に分けて分析したところであるが、最後に、これまで紹介した裁判例の中から、複数の否認類型が主張された事案を紹介し、原処分時対応の留意点として、これらの組み合わせによるアプローチの有効性について考えてみたい。

1 複数の否認類型が主張された事例

前章までで紹介した裁判例の事案のうち、複数の否認類型によるアプローチがされたものとして、例えば、以下のようなものがある。

(1) 私法上の法律構成による否認と税法解釈による否認

イ 航空機リース事件

既に説明したとおり、被告課税庁は、主位的に、本件契約が任意組合契約ではなく、利益配当契約である旨の主張（私法上の法律構成による否認）を行ったが、予備的に、本件契約が任意組合契約であったとしても、本件は、組合員に配賦される損益の所得区分を組合の事業内容に従って判断するという所得税基本通達 36・37 共-20 の趣旨が妥当しない組合であり、実質的に投資家としての地位とかわならない一般組合員の分配金は雑所得になる旨の主張（税法解釈による否認）も行っている（前掲注(53)参照）。

裁判所は、本件では民法上の組合契約が成立しているとの認定を行ったが、仮に、国側予備的主張のような法令解釈が許されるならば、課税処分が維持される可能性があることになる。これに対し、第一審判決は、「確かに、民法上の組合といえども、組合員全員が自ら業務執行に当たるものから、特定の者に業務執行を任せてその在り方に関心を持たない

組合員が圧倒的に多い組合まで、その具体的態様はさまざまなものがあるから、実態に照らしてその所得区分を検討すべきであるとの主張も、一つの見識を示すものとして傾聴に値しよう。」⁽¹⁵³⁾と一定の理解は示した。しかし、そのような解釈は所得税基本通達の内容と異なり、課税庁のこれまでの税務行政とは異なることが推測されるから、平等原則に反するおそれがあるとし、また、法令上の根拠がないにもかかわらず、課税効果を異にするような解釈を行うことは、租税法律主義に反するおそれがあるとして排斥した。課税上の弊害があったとしても、みだりに課税庁に有利な解釈を行うことは、平等原則や租税法律主義の観点から、制約があることを示した一つの例とも言えよう。

ロ 映画フィルムリース事件

本件で被告課税庁は、一連の契約（組合出資、借入、売買、配給契約等）の法実質は組合を通じた配給会社への「金融取引」であること的主張（私法上の法律構成による否認）を行っていたものである。これに対し、国側が主張したものではないが、前掲注(40)の最高裁判決は、売買契約によって組合がフィルムの所有権を取得しているとしても「事業の用に供しているものということとはできない」から、法人税法 31 条の減価償却資産と認められないとして、原審の判断は結論として是認できるとした。これは、税法の解釈・適用によって本件減価償却費の損金算入を否認するというアプローチもあることを示したことになる。今後、このようなアプローチで否認することを検討する場合には、「事業の用に供していない」の要件を満たすために、どのような具体的事実を主張・立証すべきかの分析・検討も重要であろう⁽¹⁵⁴⁾。

(153) 名古屋地判平 16・10・28 判タ 1204 号 224 頁 [266 頁]。

(154) 「事業の用に供していない」とは、訴訟当事者間で争いがあれば、法的評価を含む概念となり得るが、評価的要件なのか価値的要件なのかといった点は必ずしも明確でない。

なお、最高裁判決（前掲注(40) 256～257 頁）では、①本件組合は、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきであること

ハ 外国税額控除事件

被告課税庁は、主位的に、本件ローン契約又は手形買取・債権譲渡契約が、通謀虚偽表示等により無効であり、あるいは外国税額控除の余裕枠の売買に過ぎないとする旨の主張（私法上の法律構成による否認）を行い、予備的に、ローン契約等が有効であったとしても、本件において発生した外国法人税は、法人税法 69 条という課税減免規定の立法趣旨による限定解釈を主張し、外国税額控除の適用を否認していたものである（税法解釈による否認）。

本件は、我が国において納付すべき法人税を減少させ、その利益を取引当事者間で享受するために、あえて不自然な取引を行ったものといえるが、原告の提出した契約書という処分証書を突き崩すだけの十分な間接証拠がない中で、課税減免規定の限定解釈についても、明文上の規定があるものではなく、国側としては、訴訟追行に困難を極めたが、取引の実態を解明し、法人税法 69 条の立法趣旨について詳細な主張を行った結果、最高裁において、本件取引に外国税額控除を適用することは、制度を濫用するものであって、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとの判決を引き出した。

本件のような取引に対しては、税法上の個別否認規定が整備されたことにより、今後は、それにより対応することとなろうが、「課税減免規定の限定解釈」あるいは「濫用」を理由とする否認という本件最高裁判決の趣旨をどこまで広げることができるか、そのための要件事実は何かが問題となる。判例の集積が期待されるところであろう。

に加え、②本件映画の購入代金の大半を占める借入金の返済について、組合が実質的な危険を負担しない地位にあること、③組合員が本件映画の配給事業自体がもたらす収益について、出資額に相応する関心をしたいていたとうかがわれないことの実事も指摘して、本件映画は、組合事業において収益を生む源泉とみることはできず、減価償却資産に当たらないと結論付けている。

(2) 同族会社の行為計算否認と税法解釈による否認

イ Oホールディング事件

被告課税庁は、主位的に、A t 社におけるA F 社への第三者割当増資によって、原告O社の有する資産価値がA F 社に移転したものととして、法人税法 22 条 2 項にいう無償による取引によって収益が発生した（当該利益の移転は寄附金に該当し、損金不算入）と主張した。これは、本件第三者割当増資が旧株主の「取引」にあたるかという税法解釈を巡る争点を含んだ主張であり、法人税法 22 条 2 項の解釈に基づいて、租税回避行為の否認と同様の法律効果を発生させようとするものである。

一方、被告課税庁は、予備的に、法人税法 132 条の同族会社による行為計算否認規定の適用を主張した。すなわち、本件第三者割当により、O社の有するA t 社の資産価値がA F 社に移転したことを前提として、当該資産価値の移転に際してA F 社から対価を受領しなかったことが原告の法人税を不当に減少させるものとして、対価を受領して同額をA F 社に贈与した取引に引き直して課税したものである。

第一審では、第三者割当増資は、株主の「取引」にあたらないと判断して、国側の主位的主張を排斥した。一方、予備的主張に対しては、行為計算否認において、「通常行われる行為」として、A F 社に増資対価相当額をA t 社に払い込ませる行為に引き直した場合には、O社に新たな法人税負担が生じないから、本件増資は税負担の「不当減少」に当たらないとして排斥した。控訴審、上告審とも、第三者割当増資が株主である原告O社の「取引」に当たるものと認めて、国側の主位的主張を認めたため、予備的主張に関しては、裁判所の判断はなされていない。

本件は、複数の否認類型によるアプローチという形になっているが、予備的主張に関しても、第三者割当増資を旧株主と増資に応じた株主との取引と見ることができるか、という主位的主張と共通する論点が含まれている。本件事案に関しては、主位的主張が排斥された場合に、予備的主張がそれをカバーするような構造になっていたかについて、やや疑

問が残るといえよう⁽¹⁵⁵⁾。

ロ 擬似DES事件

擬似DES事件については、東京事案と福井事案という2つの同種事案があり、いずれも、経営不振の子会社が行った増資に対し、親会社である原告が、高額な金額による払い込みに応じたことが問題になったものである。

東京事案においては、法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定を適用し、増資払込金額は額面とし、差額は寄附金として贈与したものとする取引に引き直して課税した。これに対し、福井事案では、行為計算否認は予備的主張とし、主位的には、本件増資払込みのうち、額面を超える部分については、通常取引に引き直すまでもなく、そもそも、法人税法37条7項の寄附金に該当するという、同項の解釈により否認を行ったものであり、訴訟において、それぞれ、国側の主張が認められた。

同族会社間で、親会社が不当に高い金額で増資払込みに応じたような場合、法人税法37条7項の解釈によっても、同法137条の適用によっても、否認が認められる可能性があるということになる。各規定による法的効果を発生させるためには、それぞれの要件事実を主張・立証する必要がある。評価的要件に関していえば、前者の場合は、増資払込という形で経済的利益の移転を行ったことが、(固有概念としての)「無償」によるものであること、すなわち、当該金額で増資払込に応じること、経済的合理性が存在しないという評価を基礎付ける具体的事実を課税庁は主張・立証する必要がある。後者の場合には、本件取引による行為・計算を容認することによる法人税負担の減少が「不当」であること、す

(155) 本件は、もともと、法人税法132条の行為計算否認を根拠として原処分がなされたが、訴訟になって、国側が法人税法22条2項にかかる主張を行い、これを主位的主張に差し替えたものである。その意味で、双方向からのアプローチとは言い難い面もある。

なわち、そのような取引が、経済人の行為として、不自然・不合理であることを根拠づける事実について主張・立証する必要がある。上記を比較すると、「無償」も「不当」も、現実問題としては、あまり違いは生じないかもしれないが、双方向によるアプローチにより、訴訟において万全を期す場合もあろう。

また、その他の事実的要件についても、それぞれ規定が異なり（例えば、法人税法 37 条は、同族会社でなくても、適用され得る。）、その意味では、事案に応じて、適用条文を替えることも考えられる。

2 原処分に当たっての留意点

上記においては、前章で分析した否認類型について、①私法上の法律構成による否認、②同族会社の行為計算否認、③税法解釈による否認に分けて、それぞれの組み合わせの事例を検証した。①と②の組み合わせについては、ここでは挙げなかったが、事例としては考えられ得るであろう。例えば、同族会社によって、通常行われない取引が行われることにより税負担を減少させているが、そもそも、当該取引は通謀虚偽表示で無効であるといった主張を主目的に行い、予備的に同族会社の行為計算否認を主張する場合などである。

これらの否認類型は、課税庁にとって、訴訟における主張・立証という観点から見て、それぞれメリット、デメリットがある。

私法上の法律構成による否認においては、課税要件を充足させる当事者の合意という事実的要件を課税庁が立証しなければならず、原告が契約書等の証拠を提出している場合、表面的な内容の合意とは別の当事者の法律関係が成立していることを立証しなければならないが、多くの場合、間接事実の積み上げに頼らなければならないなど立証上の負担は軽くない。

一方、同族会社の行為計算否認においては、形式要件に当てはまれば、私法上の法律関係にかかわらず、通常行われる行為計算に引き直して税法を適用することが可能となる。もっとも、当該否認規定を適用するためには、税

負担の「不当減少」という要件を満たす必要もあり、こうした規範的評価を根拠づける事実について、具体的にその存在を主張・立証する必要があり、私法上の法律構成による否認よりは、ハードルは高くない場合が多いであろうが、常にこれが認められるわけではない。

税法解釈による否認においては、根拠規定により、要件・効果は様々であるが、場合によっては、原告納税者が争わない（自白が成立している）事実を基に、租税回避行為否認と同様の法的効果を生じさせることも可能となる。しかし、他方で、租税法に関しては、租税法主義における予測可能性や法的安定性の見地から、むやみに目的論的解釈をすることは許されないという限界がある。また、課税上の弊害や当事者の濫用の意図など、特段の事情が認められる場合に、例外的に限定解釈等が認められる場合もあるが、そのためには、一定の事実や法的評価（評価根拠事実）についての、立証上の問題が生じることになる。

以上のように、いずれの否認方法の主張・立証も、それぞれ困難があるわけであり、場合によっては、複数の否認類型の適用が可能であり、それぞれある程度の証拠が揃っているにもかかわらず、いずれも決め手に欠けるといった場合もあり得よう。このような場合でも、訴訟において、双方向のアプローチによる主張・立証を積極的に行えば、例えば、私法上の法律構成による否認において、取引の実態や課税上の弊害を詳細に解明することが、課税庁に有利な法律解釈を説得的に基礎付けるなど、相乗効果が期待できる場合も考えられる。私法上の法律構成による否認や同族会社の行為計算否認については、事実認定上の立証の負担は大きいのが、法令解釈にかかる理論上の問題は比較的小さいと言えよう。従って、とりあえずは、事実関係の調査をさらに徹底させながら、事実認定による否認を主目的に行い、予備的に、課税上の弊害や立法趣旨を詳細に説明することにより、課税庁に有利な税法解釈を主張するといった訴訟対応も考えられよう。そうしたことにより、新しい法律解釈の判例を獲得することも期待できる。

もちろん、こうした訴訟対応を行うためには、原処分段階から、複数のア

ブローチによる法律構成とそれぞれの要件事実を明確に認識したうえ、確実な証拠収集に努めておくことが重要である。現実の訴訟事案においては、訴訟が提起された後の段階で、あらたな主張を追加して、原処分理由と差し替えたり、主的主張と予備的主張を入れ替えたりするケースも決して稀ではない。青色申告に対する更正処分の取消訴訟において、処分時に付記した理由とは異なる追加主張をすることについては、これを認めるのが判例であるが⁽¹⁵⁶⁾、同判決も「更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができる」と解すべきかどうかはともかく」といった留保がされているところである。また、民事訴訟法は、訴訟の完結を遅延させることとなると認めた場合は、時機に遅れた攻撃防御方法として却下する旨の規定を置いている(同法157条1項)。

いずれにしても、訴訟になってから、全く新しい主張を持ち出してくるのは、結論ありきで場当たりの処分を行っているとの印象を持たれかねず、決して、望ましいことではないであろう。また、訴訟になってから新しい主張をしようとしても、それを基礎付ける新たな証拠を収集する必要がある場合もある。処分の取消訴訟において、証拠の収集のために税法上の質問検査権を行使できるかについては、これを積極的に解した下級審裁判例もあるが⁽¹⁵⁷⁾、同権限を行使できるとしても、訴訟になった後では、補完的な証拠収集しかできないのが通常であろう。

以上のことから、訴訟見込事案では、将来いかなる主張をするべきか、要件事実論的な視点をも踏まえて、原処分時対応の段階で十分な準備を行う必要があると言えよう。

(156) 最判昭56・7・14民集35巻5号901頁。

(157) 広島高判昭63・5・30行集39巻5・6号415頁。なお、金子・前掲注(2)647頁は、訴訟では訴訟の論理が妥当するから、安易に訴訟のレベルまで質問検査権の制度を拡張することは妥当でないとしている。

結びに代えて

本稿は、要件事実論という分析枠組みを用いて、租税回避行為否認訴訟を分析したものである。要件事実論は、そもそもは、訴訟段階における争点整理や裁判官が判決を書く際の的確な事実整理のための理論として論じられてきたものであるが、課税庁にとっても、要件事実論を学び、それを用いた判例分析を行ったり、事案の検討に活用することは、訴訟に耐え得る適正な処分を確保するうえで有用性が高いと考える。

要件事実論に基づく裁判所の法的判断は、緻密な論理に裏付けられた理路整然たる判断過程を経ており、課税庁としても、そうした発想を取り入れることは有益なことであろう。もちろん、民事訴訟や行政事件訴訟は、中立的な立場で、双方の当事者に不意打ちにならないように裁判を行うといった観点から、弁論主義や自白の拘束力といった制度的な制約もあり、ある程度の相対的な真実で満足するといった面もある。法令上の調査権限をバックに、組織の力で、真実を徹底的に解明するという課税庁の事実認定の原理とは異なる側面もあるから、原処分における判断過程を、すべて要件事実論的な論理で置き換える必要があるわけでないことは言うまでもない。

しかし、課税庁と納税者の見解が決定的に対立し、訴訟提起が避けられない見通しとなった場合には、裁判所の事実認定のあり方や判断過程を意識しながら、処分の適否を見直す必要があることは既に述べたとおりである。裁判所の認定や判断過程を予測するうえで、最も重要な手掛りとなるのは、同種の事件における過去の判例であろう。しかし、判決文を、ただ漫然と読んでいても、その論理構成や判示の位置付け、射程を正確に把握できるとは限らない。同種の事件の判決において、課税庁に有利な判示部分があったとしても、それが他の事件にも当然に適用されるものでもなかろう。この点、要件事実論に従って、訴訟における争点やそれぞれの関係、訴訟当事者の主張など、枠組みとしての全体像を整理した上で、重要な判示の部分の詳細に検討するという分析方法は、膨大・難解な判例を正確に理解するうえで、極めて有用なものではないかと考

えている。

原処分をする際にあっても、課税庁が把握した事実、納税者が主張している事実などを、処分の法的根拠における要件事実と関係づけ、課税要件事実を基礎付けるだけの間接事実や証拠が十分であることを検証し、必要に応じて補充調査を行い、証拠を補強するといった対応をしておけば、訴訟になってからの対応も、よりスムーズなものとなるであろう。

もとより、税務職員にとって、要件事実論を正確に理解することは、決して容易なことではない。本稿においても、要件事実論に関する理解が不十分であったり、誤っていたりする部分が、相当程度含まれているのではないかとおそわれている。要件事実論を学び始めてから間がなく、法曹の世界に縁もない筆者が、本稿のような論文を書くことは、かなり無謀であったとの感も禁じ得ないが、税務大学校における教育のさらなる充実に向けて、何がしかのきっかけなることを祈念して、結びに代えたい