

# 税務調査における事実認定の在り方について

— 裁決及び判決における事実認定の考察による —

池 田 誠

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

我が国が採用する申告納税制度の下では、第一次的には納税者自身が税法の規定に基づき課税標準等及び税額等を計算し、これを申告することによって自らの納付税額を確定させることとなる。もっとも、すべての納税者が適正に納税申告を行なうとは限らないことから、申告納税制度を有効に機能させるためには、税務当局が納税者の申告内容を後から確認し得るものでなければならない。かかる意味で税務調査は重要であり、税務調査の結果、納税者の申告内容に誤りがあると認められた場合には、これを的確に是正していくことが、申告納税制度を担保するとともに、国税庁の使命である適正かつ公平な賦課の実現に資することになる。そして、納税者の申告内容の誤りを的確に是正するためには、適切な法令解釈及び適用とともに、税務調査における的確な事実認定が不可欠であるから、税務調査における事実認定は、適正な課税を行なっていくための重要な要素であるといえる。

しかしながら、訴訟等において課税処分が取消された事例の中には、課税庁が課税するために有効な事実や証拠のみを事実認定の基礎としているものや、課税要件及びそれを充足する具体的な事実の捉え方に問題があったと考えられる事例も見受けられるなど、すべての調査事案が的確な事実認定に基づいて処理されているとはいえない。税務調査が直接的な強制力を有しない任意調査である以上、その中で行われる事実認定には自ずと限界が生ずることはやむを得ないが、少なくとも、課税庁側の問題によつて的確な事実認定がなされないといったことはなくしていかなければならず、そのためには、課税要件及びそれを充足する具体的な事実をどのように捉えるかといったことを整理しておくことも有効であると考ええる。

そこで、本研究は、民事訴訟における要件事実論を踏まえ、裁判所や審判所がどのような点に着目して事実認定を行っているのかを具体的な事例に基づき検証し、税務調査における的確な事実認定のための一つの指針を示すこ

とを目的とするものである。

## 2 研究の概要

### (1) 税務調査において認定すべき事実

課税は、法律が定める課税要件を充足している場合に行われるものであるから、税務調査において認定すべき事実とは、第一義的には納税者において法律が規定する課税要件を充足しているという事実であるといえることができる。この課税要件とは、租税に係る課税権や納税義務を成立させるために必要な法律要件であり、各租税に共通の課税要件としては、①課税権者（国や地方公共団体）、②納税義務者（納税義務ないし租税債務を負担する者）、③課税物件（課税対象とされる物、行為又は事実）、④課税物件の帰属（課税物件と納税義務者との結び付き）、⑤課税標準（課税物件を金額、容量等の数額で表したもの）、⑥税率（税額算出のため課税標準に適用される割合）がある。これらの課税要件は、租税法律主義（憲法 84 条）の下、法人税法や所得税法などの実体法において定められているが、その課税要件を充足しているか否かは、その課税要件に該当する具体的事実（以下、「課税要件事実」という。）の有無によって決せられることとなる。このように考えると、税務調査で認定すべき事実とは、実体法の規定から導かれる課税要件事実が納税者に存するか否かであるといえることができる。

### (2) 民事訴訟における要件事実論

課税要件事実が納税者に存するか否かを的確に認定するためには、その前提として、課税要件事実をどのように捉えるかが問題となるが、この点を考察するに当たっては、民事訴訟における要件事実論が参考となると考えられる。

要件事実論とは、訴訟における判決の基礎となる主要事実及びその主張立証責任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。すなわち、要件事実論は、まずは、主要事実を確定する上で重要であるが、さらに、主要事実の存否について真偽がいずれとも確定できない場合に、

裁判所が、その点を原告と被告のいずれの不利益と取り扱うのかという「立証責任」の問題を解決する上でも重要な意味をもつ。

民事訴訟においては、主張責任は主要事実についてのみ存在し、間接事実（経験則によって一定の主要事実の存在を推認させる事実）や補助事実（証拠の証明力を増強又は減殺させる事実）には及ばないというのが通説とされている。ただし、間接事実は主要事実を推認する手段として重要な機能を有しており、課税実務においても間接事実の積み上げによって課税要件事実を認定する場面は多々あることからすれば、必要と考えられる範囲の間接事実については、適時に適切な主張を行っていく必要があると考えられる。

### （3）課税訴訟における主要事実の捉え方

例えば、所得税の税額は所得の金額に税率を乗じて計算されるものであるところ、所得税の更正処分に対する課税処分取消訴訟においては、その税額の計算過程のどの段階で主要事実を捉えるかという問題がある。この点については、所得税の課税標準たる所得金額は、計算の結果算定される抽象的なもので具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実を主要事実（基本的に課税要件事実と同義と考えられる。）とする具体的事実説が相当であるとされており、争訟実務においてもこの考え方が採用されている。これは、同じく所得を課税対象とする法人税についても共通する考え方である。したがって、税務調査では、所得の発生原因となる事実を的確に認定することが重要であるといえ、このことを踏まえて事実認定を行っていく必要がある。

ところで、所得税や法人税の課税対象である所得は、納税者の経済活動等によって生じるものであるから、課税要件事実を認定するに当たっても納税者の行った経済活動等を前提として事実認定する必要がある。すなわち、税務調査における事実認定では、まず、納税者の行った取引等の事実を把握した上で、その取引等によって生じる法律関係を的確に認定し、課税要件事実の存否を判断する必要がある。そして、その取引等によって当

該納税者に生じる法律関係は、第一義的には私法に即して判断すべきであるが、その「外観と実体」ないし「形式と実質」が異なる場合には、実体や実質に従って判断する必要がある。その典型的な例として、納税者の行った取引につき、通謀虚偽表示（民法94条）が成立する場合が考えられるが、その通謀虚偽表示の成立の有無が争われた場合には、通謀虚偽表示の成立を基礎づける事実も主要事実となることを念頭に置いて事実認定していかなければならない。

#### （4）税務調査における事実認定が問題となる場合

税務調査では、課税要件事実の存否を直接証拠によって認定できる場合ばかりではなく、その認定に当たって間接事実（間接証拠）を積み上げて認定しなければならない場合も多々ある。例えば、後述の東京高裁平成15年9月9日判決は、法人税法上の交際費等に該当するというためには、支出の目的が取引関係の円滑な進行を図るものであることが必要であり、その支出の目的は、その支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情により総合的に判断して決すべきであるとしているが、ある金員を支出した目的が何であるかは、常に直接証拠（それが直接に主要事実の判断材料となる証拠）によって認定できるとは限らず、間接事実を積み上げて認定しなければならない場合も多いと考えられる。また、納税者の行った契約等が通謀虚偽表示により無効であると認定する場合の通謀虚偽表示の成立を基礎づける事実についても、例えば、当事者間において通謀虚偽表示に関する合意をした旨が記載された覚書等の直接証拠を把握できれば別であるが、そのような覚書等が作成されている場合は稀であり、通常は間接事実の積み上げによって認定する必要があると考えられる。このように間接事実を積み上げて事実認定を行わなければならない場合には、困難な事実認定を強いられる場合が多いと思われる。

そこで、間接事実の積み上げによって課税要件事実等の存否を認定しなければならない場合に留意すべき点について、裁判例等を基に検討することとする。

## (5) 裁判例等からの検討

### イ 交際等該当性の判断における事実認定の留意点

(東京高裁平成15年9月9日判決(判例時報1834号28頁)他)

(イ) 交際等該当性を判断する上では、以下の点に留意して事実認定する必要がある。

交際費等該当性を判断するに当たっては、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであること、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答等その他これらに類する行為であること、の3つの要件を満たすか否かを検討する必要がある。

支出の目的がいかなるものであるかを認定するに当たっては、まずは、稟議書等、法人が当該支出についての意思決定をするために作成した文書の把握に努めるべきであるが、そのような文書を把握できない場合には、間接事実を積み上げて支出の目的を認定しなければならず、具体的には、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して決する必要がある。

支出の動機を認定する際には、当該支出をするに至った経緯等がどのようなものであるか、その後が生じた事情によって、当該支出の動機・目的に変容が生じたか否かといった手法を用いることも有効である。また、相手方が当該支出によって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で支出されたものであること、そして、法人がそれを積極的に利用しようとしている事実は、支出の動機・目的を認定する上で重要な要素となり得る。

行為の態様を認定する上でも、相手方に認識の有無やそれを法人が積極的に利用した事実などの間接事実(証拠)を積み上げて事実認定することが有効である。その際、支出の相手方による供述は有効な証拠となり得るが、安易に一人の供述のみを根拠として事実認定せず、できるだけ複数の者の供述を基に事実認定するよう務めるとともに、

その供述内容を裏付ける補助事実等の収集にも努める必要がある。

(ロ) 小括

交際費等該当性を判断するに当たって、直接証拠によって支出の目的等を認定し得ない場合には、間接事実（証拠）を積み上げて事実認定する必要があるが、その際には、支出の相手方の認識やそれを納税者が積極的に利用した事実があるか否かといった観点から調査を行うことが有効である。そして、そのような観点で調査を行う場合には、支出の相手方等から聴取した事項を聴取書等として証拠化することが有効であるが、後日になって、当該供述者が聴取書等の内容を覆す供述をする可能性もあることを念頭に置いて、漫然とその聴取書等のみに基づいて事実認定するのではなく、他の間接事実（証拠）の把握や、その内容を補充する証拠の収集に努めなければならない。

このように間接事実によって課税要件事実の有無を認定する場合には、安易に一つの事実（証拠）を根拠に事実認定するのではなく、多面的に検討して間接事実を積み上げることが肝要である。換言すれば、そうした観点に立って税務調査を行った結果、間接事実すらの確に認定できないとすれば、すなわちそれは、課税要件事実を満たしていないことにほかならないのであり、その場合には課税することはできないといったことにも留意する必要がある。

ロ 通謀虚偽表示に係る事実認定における留意点

（東京地裁平成19年6月29日判決（判例集未登載）等）

(イ) 通謀虚偽表示の認定における留意点

通謀虚偽表示とは、相手方と通じて虚偽の意思表示をすることであるところ（民法94条1項）、通謀虚偽表示の成立に係る主要事実は、①当事者が法律行為（の表示行為）に対応する内心的効果意思を持っていなかったこと、②その内心的効果意思を持たないことにつき、相手方と通謀して当該法律行為を行ったこと、であると考えられる。したがって、通謀虚偽表示の成立を認定する場合には、まずは、当事者

間において当該通謀虚偽表示に関する合意等をした旨が記載された覚書等の文書の把握に努めるべきであるが、そのような文書が作成されていることは稀であり、通常は、間接事実の積み上げによって、通謀虚偽表示の成立を認定する必要があると考えられる。

通謀虚偽表示の成立を推認し得る間接事実（証拠）としては、例えば、その法律行為を行った当事者の一方が、当該法律行為は通謀虚偽表示である旨を内部文書等に記載している場合には、当該内部文書も有効な間接証拠となると考えられる。しかしながら、そのような文書を把握した場合には、当該文書の成立の真正や内容の真实性を担保する間接事実（証拠）や補助事実の把握に努める必要がある。

また、少なくとも当事者の一方に通謀虚偽表示をする目的や動機が存するといったことも重要であるから、そのような目的や動機を間接事実の積み上げによって認定することも有効である。

#### （ロ）小括

通謀虚偽表示の成立を認定する場合には、まずは、当事者間において当該通謀虚偽表示に関する合意等をした旨が記載された覚書等の文書の把握に努めるべきである。しかしながら、そのような文書が作成されていることは稀であり、通常は、通謀虚偽表示の成立を推測させる間接事実を積み上げていくこととなると考えられる。

このように、通謀虚偽表示の場合も含め、取引当事者の意思がいずれにあるかを認定する上で、取引当事者の一方に当事者間の合意をうかがわせる文書が存在する事実は、当事者間の合意を推認するための間接事実となり得る。しかしながら、そのような文書について、文書の成立の真正や真实性が揺らいだ場合には、証拠価値が低いものとされることから、その事実を有効な間接事実とするためには当該文書の作成者や作成時期等を的確に認定する必要がある。

さらに、主要事実の存在を推認し得る間接事実が認められたとしても、他方でそれを否定する事実が存する場合には、当該間接事実のみ



をもって主要事実の存在を推認し得ないことに留意しなければならない。したがって、税務調査では、一つの間接事実のみで課税要件事実の存否を認定することなく、他の間接事実やその間接事実を補強する補助事実の把握に努め、それら複数の間接事実等によって課税要件事実の存否を認定する必要がある。

### 3 結論

税務調査において的確な事実認定を行うためには、適法な法令解釈に基づき何が課税要件事実であるかを的確に捉えた上で、具体的な証拠に基づきその有無を認定する必要がある。そして、課税要件事実の有無を直接証拠によって認定することができない場合には、複数の間接事実を積み上げて事実認定する必要がある。換言すれば、状況証拠しか把握できない場合であっても、その積み重ねによって課税要件事実の存在を推認し得るのであれば、適法な課税処分を行い得るのである。したがって、そういった観点に立って、証拠の収集及び保全を行っていく必要がある。また、納税者の内部文書等を証拠とする場合には、その成立の真正や内容の真実性が揺らぐことのないよう、作成者や作成時期等を的確に認定しておく必要がある。

## 目 次

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| はじめに                                 | 184 |
| 第1章 税務調査における事実認定の意義                  | 186 |
| 第1節 税務調査において認定すべき事実                  | 186 |
| 1 税務調査の意義・目的                         | 186 |
| 2 税務調査において認定すべき事実                    | 188 |
| 第2節 課税要件と事実認定との関係                    | 189 |
| 1 課税要件の意義及び捉え方                       | 189 |
| 2 課税要件事実の意義                          | 190 |
| 3 各租税に共通する課税要件の区分ごとにみた事実認定の<br>問題の概括 | 191 |
| 第2章 課税要件事実の捉え方                       | 196 |
| 第1節 民事訴訟における要件事実論の概要                 | 196 |
| 1 弁論主義の概要                            | 196 |
| 2 主要事実と間接事実                          | 198 |
| 3 民事訴訟における主要事実の認定方法                  | 199 |
| 4 民事訴訟における立証責任                       | 201 |
| 5 規範的要件における主要事実の捉え方                  | 202 |
| 第2節 課税訴訟における主要事実の捉え方                 | 205 |
| 1 課税訴訟における審理の対象                      | 205 |
| 2 課税訴訟における主要事実の捉え方                   | 207 |
| 第3節 税務調査における課税要件事実の捉え方               | 208 |
| 1 課税要件事実の認定における留意点                   | 208 |
| 2 証拠収集における留意点                        | 210 |
| 第3章 税務調査における事実認定の留意点                 | 215 |
| 第1節 税務調査における事実認定が問題となる場合の概括          | 215 |
| 1 法的評価が課税要件となっている場合                  | 215 |

|     |                       |     |
|-----|-----------------------|-----|
| 2   | 間接事実の積み上げにより事実認定を行う場合 | 217 |
| 3   | 小括                    | 218 |
| 第2節 | 裁判例等における事実認定の分析・検討    | 218 |
| 1   | 交際費等に関する事実認定          | 219 |
| 2   | 通謀虚偽表示の認定             | 232 |
| 第3節 | 税務調査における事実認定の在り方      | 240 |
|     | 結びに代えて                | 242 |

## はじめに

我が国が採用する申告納税制度の下では、第一次的には納税者自身が税法の規定に基づき課税標準等及び税額等を計算し、これを申告期限までに申告することによって、自らの納付税額を確定させることとなる。もっとも、すべての納税者が適正に納税申告を行なうとは限らないことから、申告納税制度を有効に機能させるためには、税務当局が、納税者が行なった申告の内容を後から確認し得るものでなければならない。かかる意味で税務調査は重要であり、税務調査の結果、納税者の申告内容に誤りがあると認められた場合には、これを的確に是正していくことが申告納税制度を担保し、また、国税庁の任務の一つである「内国税の適正かつ公平な賦課の実現」に資することになる。そして、納税者の申告内容の誤りを的確に是正するためには、適切な法令解釈及び適用とともに税務調査における的確な事実認定を行うことが不可欠であるから、税務調査における事実認定は、適正な課税を行っていくための重要な要素であるといえる。

しかしながら、課税訴訟等で課税処分が取消された事例を見てみると、税務調査における事実認定が不十分であったと考えられる事例も少なからず見受けられる。このような事例の中には、例えば、課税するために有利な事実や証拠のみを事実認定の基礎とし、不利となる事実や証拠を無視している事例や、事実を裏付ける十分な証拠を収集せずに事実認定を行っている事例、あるいは、課税要件及びそれを充足する具体的な事実の捉え方に問題があると考えられる事例など、税務調査における事実認定に対する調査担当者の認識に問題があると考えられる事例もある。税務調査が直接的な強制力を有しない任意調査である以上、その中で行われる事実認定には自ずと限界が生ずることはやむを得ないが、少なくとも、上記のような課税庁側の問題によつて的確な事実認定がなされないといったことはなくしていかなければならない。そのためには、裁判例や裁決事例等の分析を通じて裁判所等の事実認定に対する考え方を考察し、課税要件及びそれを充足する具体的な事実をどのように捉えるかを整理してお

くことも有効であると考え。

昨今では、税大教育の中にも要件事実論が採り入れられるなど、課税実務においても、事実認定の重要性に関する認識が高まっていると考えられるところである。本論文もそのような観点から、民事訴訟における要件事実論を踏まえて裁判例や裁決事例を分析し、裁判所等がどのような点に着目して事実認定を行っているのかを考察することによって、税務調査における的確な事実認定のための一つの指針を示すことを目的とするものである。

## 第1章 税務調査における事実認定の意義

税務調査における事実認定の在り方を論ずる前提として、まず、税務調査の意義及び目的を整理する。そして、それらを踏まえて、税務調査における事実認定の意義等を考察することとする。

### 第1節 税務調査において認定すべき事実

#### 1 税務調査の意義・目的

我が国が採用する申告納税制度の下では、第一次的には納税者が税法に基づき課税標準等及び税額等を計算し、これを申告期限までに申告することによって、納税者自らが納付すべき税額を確定させることとなる。もっとも、すべての納税者が適正に納税申告を行なうとは限らないため、納税者が申告を行わない場合や、納税者の申告に係る税額の計算が国税の規定に従っていなかった場合などには、税務署長が調査に基づき納税者の納付すべき税額を確定する必要がある。すなわち、税務署長が納税者のした申告の内容を税務調査によって確認し、その申告の内容を是正等すべき場合には的確にこれを是正していくことが、申告納税制度を担保することとなり、また、国税庁の任務の一つである「内国税の適正かつ公平な賦課の実現」<sup>(1)</sup>に資することとなる。

このように、税務調査は、申告納税制度を担保し、適正かつ公平な賦課を実現していくために重要な意味を有するものであり、かかる意味からも、課税庁には、適正かつ的確に税務調査を執行していくことが求められる。換言すれば、税務調査に基づいて行われた課税処分が、当該調査における事実認定等が的確に行われなかったために取消されるといったことがないようにし

---

(1) 財務省設置法19条において、国税庁の任務は「国税庁は、内国税の適性かつ公平な賦課及び徴収の実現、種類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを任務とする。」と定められている。

ていかなければならない。

ところで、税務調査には、大別して、各税法が定める質問検査権に基づいて行われる調査<sup>(2)</sup>と、国税犯則取締法（以下「国犯法」という。）の規定に基づいて行われる犯則事件の調査<sup>(3)</sup>がある。国犯法に基づく調査は、犯則事実の存否とその内容を解明することを目的とするものであるのに対し、質問検査権に基づく調査は、各税目にかかる納税者の申告内容等を確認することを目的とするものである。

犯則事件の調査のうち、裁判所の裁判官の許可を得て行う臨検、捜索又は差押（国犯法2条）は、犯罪捜査のための強制処分であり、法律上の強制力を有することから、一般に強制調査と呼ばれている。これに対し、質問検査権に基づく調査や犯則事件の調査における質問、検査、領置（国犯法1条）については、これを受忍するか否かは調査を受ける納税者等の任意であり、税務署の当該職員等が直接的物理的に強制することはできないため、これらの調査は一般に任意調査と呼ばれている<sup>(4)</sup>。

前述のとおり、質問検査権に基づく調査には直接的な強制力がないため、課税処分を行うために有効な文書等が納税者側に存すると想定されたとしても、これを強制的に提示・提出させることはできず、このため、納税者がそのような文書等の存在を秘匿して提示等しない場合には、課税庁における事実認定が困難となるといった問題が生じかねない。しかしながら、そのよう

- (2) 所得税法 234 条、法人税法 153 条、相続税法 60 条、消費税法 62 条等参照。なお、国税徴収法 141 条（質問及び調査）は、徴収処分のために行う調査に関して規定している。
- (3) 国犯法 1 条及び 2 条参照。
- (4) もっとも、任意調査であるといっても、調査を受ける納税者等が税務署等の当該職員の質問に対して答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は検査の拒否・妨害若しくは忌避した場合には懲役又は罰則に処されることとされており（所得税法 242 条 9 号、法人税法 162 条 2 号、相続税法 70 条 2 号、消費税法 68 条等、国犯法 19 条の 2。なお、納税者が課税庁職員の質問・検査に対して不答弁又は拒否したことが、社会通念上やむを得ないものとして是認されるような場合には、違反罪は成立しないとする裁判例として東京高裁昭和 45 年 10 月 29 日判決（刑月 2 巻 10 号 1057 頁）がある。）、かかる意味においては間接的な強制力を有するのであって、質問又は検査が適法に行われたものである場合には、その相手方には受任義務が生じる。

な事実認定の問題があるからといって、課税庁が直ちに課税をあきらめることは許されず、かかる点からも、税務調査における事実認定の在り方を考察することには意義があると考ええる。

なお、本研究は、適正な課税処分を行うための事実認定の在り方を探求していくものであるから、本論文において、以後、単に税務調査という場合は、各税法が定める質問検査権に基づく調査のことを指す。

## 2 税務調査において認定すべき事実

前述のとおり、申告納税制度を有効に機能させるためには、課税庁が税務調査によって納税者の行った申告の内容を確認し得ることが重要であるが、この場合の課税庁による申告内容の確認とは、単に提出された申告書等の記載内容を確認するという意味でないことはいうまでもない。すなわち、税務調査によって申告納税制度を担保していくためには、納税者において生じている納税義務が正しく納税申告に反映されているかを確認する必要がある、そして税務調査の結果、納税義務が正しく納税申告に反映されていないと認められた場合には、これを的確に是正していくことが課税庁には求められるのである。したがって、税務調査において認定すべき事実とは、第一次的には、納税者において生じている具体的な納税義務であるということが出来る。

ところで、納税義務は、租税法が定める課税要件が充足されたときに、法律上当然に成立するものであるから<sup>(5)</sup>、納税者において生じている具体的な納税義務を認定するためには、当該納税者において租税法が定める課税要件を充足している事実を的確に認定しなければならない。このように考えると、税務調査において認定すべき事実とは、第一次的には、納税者において生じている具体的な納税義務であるが、それはすなわち、当該納税者において課税要件を充足しているという事実を認定することにほかならない。そして、課税要件は法律により定められるものであるから、課税要件を充足している

---

(5) 水野忠恒『租税法〔第4版〕〕35頁（有斐閣、2009）参照。



か否かを判断するためには、まず、各税法が定める課税要件とはどのような要件であるかを的確に捉える必要がある。

上記を踏まえて、次節においては、各税法が定める課税要件をどのように捉えるべきであるか、また、課税要件を充足していることを認定するためにはどのような事実が必要となるかといった観点から検討を行うこととする。

## 第2節 課税要件と事実認定との関係

### 1 課税要件の意義及び捉え方

課税要件とは、講学上、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって、納税義務の成立という法律効果を生じる法律要件のことをいうと解されている<sup>(6)</sup>。そして、各租税に共通する課税要件としては、課税主体（国、地方公共団体等）、納税義務者（誰が納税義務の主体となるか）、課税物件（何を課税の対象とするか）、課税物件の帰属（課税物件と納税義務者との結びつき）、課税標準（課税物件を金額又は数量で示したもの）及び税率（税額算出のために課税標準に適用される割合）の6つがある<sup>(7)</sup>。これらの課税要件は、課税要件法定主義<sup>(8)</sup>の下、各税法において定められることとなるが、各税法が具体的に何を課税要件としているかは、基本的には租税法規の条文を分析することによって導かれると考えられる。しかしそれは、単純に法令の文言のみの分析によって導き出されるということではなく、その法令の趣旨等を踏まえて適正に法令を解釈した上で導かれるものであることに留意する必要がある。したがって、各税法が定める課税要件とは何かを検討するに当たっては、条文の規定を基本としつつ、その規定の趣旨や裁判例なども参考にしながら検討する必要がある。

---

(6) 金子宏『租税法〔第15版〕』134頁（弘文堂、2010）参照。

(7) 松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』4頁（中央経済社、2003）参照。

(8) 課税要件法定主義とは、課税要件明確主義とともに租税法律主義の柱となる原則である（水野・前掲注(5)、8頁参照）。

## 2 課税要件事実の意義

課税要件は法規範であるから、たとえ特殊な例外規定の場合においても、抽象的・一般的に定められる。そして、この抽象的・一般的な課税要件は、具体的・個別的な事実に適用され、その事実が課税要件に包摂され、課税要件が充足されたときに、初めて租税法律関係が発生することとなる。したがって、具体的・個別的な事実が存在しなければ、課税要件の充足はなく、租税法律関係は発生しない<sup>(9)</sup>。すなわち、課税要件を充足しているというためには、その課税要件に該当する具体的・個別的な事実の存在を的確に認定しなければならない。このように考えると、税務調査とは、課税庁が、適正な法令解釈によって導かれる課税要件を充足する具体的・個別的な事実が納税者に存するか否かを認定し、その認定した事実を前提として当該納税者に生じる具体的な納税義務が、納税申告に適正に反映されているか否かを確認することであるといえることができる。そうすると、税務調査において認定すべき事実とは、まずは課税要件に該当する具体的・個別的な事実の存否であり、また、それを前提とする具体的な納税義務が正しく納税申告に反映されているか否かという事実であるといえることができる。

ところで、民法分野では、実体法の条文が定める法律効果の発生要件を講学上、法律要件（又は構成要件）と呼んでおり、そして、この法律要件に該当する具体的事実は、一般に要件事実と呼ばれている<sup>(10)</sup>。租税実体法における課税要件とは、租税債務や租税債権といった租税法律関係を発生させる法律要件のことをいうのであるから、課税要件に該当する具体的事実は、租税法における要件事実であるといえることができる。このような意味で、一般に、課税要件を充足する事実のことを課税要件事実と呼んでいるが、本稿においても、同様の意味で「課税要件事実」という用語を用いることとする。

---

(9) 租税法律関係の発生に係る課税要件と具体的・個別的な事実との関係については、中川一郎「課税要件と事実認定」税法学 276 号 13 頁（1973）を参照。

(10) 司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実〔第一巻〕』3 頁（法曹会、1998）参照。なお、要件事実については、第 2 章で詳述する。

### 3 各租税に共通する課税要件の区分ごとにみた事実認定の問題の概括

ここまで述べたことを総括すると、税務調査における事実認定の問題は、課税要件事実をどのように捉え、認定するかという問題であるということが出来る。そして、課税要件事実を認定するためには、その前提として、実体法である個別税法における課税要件を定めた条文の規定やその趣旨、あるいは裁判例等から、具体的に何が課税要件とされているかを導く必要があるが、個別税法における課税要件の問題を考察する前に、各租税に共通する課税要件の区分ごとに、どのような事実認定の問題が存するかを概括し、整理しておくことも、税務調査における事実認定の在り方を探求する上で有効であると考えられる。

1で述べたとおり、各租税に共通の課税要件には、課税主体、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率の6つがあるが、このうち、税務調査において課税主体及び税率について事実認定する場面はあまり想定できないから<sup>(11)</sup>、実体法が規定する各課税要件の適用に関して、事実認定の問題が生じるのは、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属及び課税標準の4つの要件にかかる事実認定の場面であると考えられる。そこで、以下この4つの要件について、実体法の規定の適用において事実認定が問題となる場合を概括する。

#### (1) 納税義務者

納税義務者とは、納税義務ないし租税債務を負担する者のことをいう。

例えば、所得税の納税義務者は原則として個人であるが<sup>(12)</sup>、その個人が居住者<sup>(13)</sup>である場合には無制限納税義務者としてすべての所得について

---

(11) 適用する税率が問題となる場合としては、例えば累進税率が採用されている場合の適用税率や、一定の要件に該当することを条件とする軽減税率の適用の可否等（例えば、資本金等の額が1億円以下の中小法人等について適用される軽減税率（法人税法66条）など）が考えられるが、これらの問題は、課税標準額や納税義務者に関する問題であり、税率に関する事実認定の問題とは考えられない。

(12) 所得税法が源泉徴収制度を採用している関係で、法人も国内において支払を受ける利子・配当等について納税義務を負うこととなる。

(13) 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう（所

納税義務を負うのに対し、非居住者<sup>(14)</sup>である場合には制限納税義務者として国内源泉所得についてのみ納税義務を負うこととなる(所得税法5条1、2項、同法7条)。このような差異があることから、居住者か非居住者かの判定を巡って争いが生じる場合があるが、それは、国内に住所又は居所を有するか否かといった事実認定の問題であると考えられる。また、法人税法の納税義務者は、原則として法人であるが、法人格を有しない団体であっても、人格のない社団等に該当する場合には法人税法の適用上は法人とみなされ(法人税法3条)、収益事業につき、法人税の納税義務を負うこととなる。人格のない社団等に該当するか否かは、その社団等の実態に即して判断することとなるから、この場合も事実認定の問題と解される。

このように、納税義務者に関して事実認定が問題となるのは、各税法が規定する納税義務者等の範囲について、その該当性を判定する場面であると考えられる。

## (2) 課税物件

課税物件とは、課税対象とされる物、行為又は事実のことをいう。例えば、所得税や法人税の課税物件は「所得」(所得税法7条1項、法人税法5条1項)であり、相続税の課税物件は「相続又は遺贈により取得した財産」(相続税法2条1項)である。

税務調査において課税物件に関する事実認定の問題が生じるのは、その所得(収益)や財産が課税の対象であるかそれとも非課税あるいは不課税とされるかを判断する場面であると考えられる。具体的には、所得税法9条に規定する非課税所得や、法人税法7条に規定する内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税、あるいは、相続税法2条が規定する相続税の課税財産の範囲等に該当するか否かを判断する場面であると考えられる。

## (3) 課税物件の帰属

課税物件の帰属とは、一定の課税物件がどの納税義務者に帰属するかと

---

得税法2条3号)。

(14) 居住者以外の個人をいう(所得税法2条5号)。

いう問題であるから、税務調査において課税物件の帰属が問題となるのは、正しく事実認定に関する場合であると考えられる。

具体的には、例えば、所得税法 12 条及び法人税法 11 条はいわゆる実質所得者課税の原則を定めているが、この実質所得者課税の原則とは、資産又は事業から生じる収益の法律上帰属すると認められる者が単なる名義人であり、その収益を享受する者が他に存する場合には、その収益は、実際に享受する者に帰属するものとして課税を行うという原則である。そうすると、これらの規定の適用に関して生じる問題とは、ある収益の法律上の帰属者が単なる名義人であり、他にその収益を享受する者が存するか否かという事実認定の問題にほかならない。

このように、税務調査において課税物件の帰属が問題となる場合のほとんどは、その帰属者を巡る事実認定の問題であると考えられる。

#### (4) 課税標準

課税標準とは、課税物件を金額、容量又は件数等の数額で表したものである。

例えば、内国法人<sup>(15)</sup>の各事業年度の所得に対して課される法人税の課税標準は、内国法人の各事業年度の所得の金額であるが（法人税法 21 条）、各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除して算出されることとなる（同法 22 条 1 項）。そして、この場合の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とされ（同条 2 項）、また、損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額、及び、当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に

---

(15) 国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう（法人税法 2 条 3 号）。

係るものとされている（同条3項）。したがって、各事業年度の所得の金額は、法人の決算上の利益を基本としつつ、税務上の観点から、別段の定めによって必要な調整を加えた上で算出されることとなる。

課税標準に関する事実認定の問題としては、例えば、法人の支出した費用について、法人税法が規定する交際費等や寄附金に該当するか否か、すなわち損金に算入できるか否かを判定する場面などが考えられる。

課税標準の計算は、税額を算出するための重要なプロセスであり、実際の税務調査においても、納税申告に係る課税標準額が適正に算定されているか否かを確認することが主たる調査項目である場合がほとんどであると考えられる。また、特に所得を課税物件とする所得税や法人税では、所得金額の計算に関する規定が多数あることから、税務調査では、課税標準額の計算に関する事実認定について問題となることが多いと考えられる。

#### （5）小括

各租税に共通の課税要件のうち、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準の4つについて、事実認定が問題となる場合を概括してきたが、いずれの課税要件においても、法令の規定の適用要件を満たすか否かを判定する場面で事実認定が問題となる場合が考えられる。その中でも、特に課税標準については、具体的な納税額を算出する基となるものであり、税務調査における主たる調査項目であると考えられることから、事実認定が問題となる場合も多いと考えられる。

なお、実際の調査実務では、納税者において課税要件を充足しているか否かを判断するに当たって、調査によって把握した具体的な事実を法令の規定に当てはめて、課税要件を充足しているか否かを判断する場合と、法令の規定等から導かれる課税要件について、どのような事実が課税要件事実となるかを考察した上で、調査によって、納税者にその事実が存するか否かを確認する場合とが考えられるが、いずれのプロセスを採ったとしても、法令の規定やその趣旨、あるいは裁判例等から、何が課税要件であるかを適正に導き、その課税要件に該当する具体的・個別的な事実とは何か

を考察することが必要である。

## 第2章 課税要件事実の捉え方

課税要件事実をどのように捉えるかは、各税法が定める課税要件につき、どのような事実が存する場合にその課税要件を充足することとなるかを考えることであり、それは、法律効果を発生させる事実をどのように捉えるかという問題であるといえることができる。したがって、この問題を考察する上では、民事訴訟における要件事実論が参考になると考えられる。

そこで、本章では、まず民事訴訟における要件事実論を概括し、それを踏まえて、課税要件事実を考える際の留意点等を考察することとする。

### 第1節 民事訴訟における要件事実論の概要

要件事実論は、主に民事訴訟で論じられており、その理由は、民事訴訟では弁論主義が妥当することにあると考えられている<sup>(16)</sup>。したがって、まず民事訴訟における弁論主義について概観した上で、要件事実論を考察していくこととする。

#### 1 弁論主義の概要

民事訴訟は、私人間の権利義務や法律関係に関する紛争の解決を目的とするものである。民事訴訟では、裁判所が、紛争の当事者間に、当事者が主張する権利義務や法律関係があるかどうかを判断し、仮に当事者の主張する権利が存在すると判断した場合には、権利者がその権利を行使する法的な地位を有していること、義務者が権利の行使を受ける法的な地位にあることを、国家意思の発現として判決という形で宣言し、その権利行使を保障するという仕組みがとられている<sup>(17)</sup>。したがって、裁判所は、訴えが適法なものであ

---

(16) 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、2006)参照。

(17) 村田渉・山野目章夫編著『要件事実論 30講〔第2版〕』3頁(弘文堂、2009)参照。



る限り、当該事実審の口頭弁論終結時を基準として、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し、判決をしなければならない<sup>(18)</sup>。弁論主義とは、裁判所がこのような判決をする際の基礎をなす事実の確定に必要な資料（訴訟資料）の提出を当事者の権能と責任とする建前のことをいう<sup>(19)</sup>。

弁論主義は、私益に関する事項は当事者の自由な処理にまかすべきであるという思想に基づくと解されている。すなわち、実体私法上当事者の自由な処分にまかせた事項は、それに関する紛争の解決を裁判所に求めたときも、その解決内容はできるだけ当事者の意思を尊重した自主的解決に近いことが望ましく、このような紛争解決内容における当事者の意思の尊重ということに、裁判の前提となる事実関係の解明を当事者の役割とする弁論主義の根拠があり、また、当事者間で自由に処理してよい事項について弁論主義をとる理由があると解されている<sup>(20)</sup>。

弁論主義の下では、判決の基礎をなす法律効果の発生・消滅等に直接必要な事実（主要事実）は、当事者の弁論に現れない限り、裁判所はこれを判決の基礎とすることができず、また、当事者に争いのない主要事実については、当然に判決の基礎としなければならない。さらに、当事者の自白は裁判所に対する拘束力を有することとなる<sup>(21)</sup>。この弁論に現出されない主要事実は判決の基礎にできないという原則は、第一に、争点の形成を両当事者の意思にかからしめ、判決によって解決すべき紛争のいわば土俵を、事実面から、その意思によって限定する働きをもち、その結果として、裁判所の作業範囲、特に存否を判断すべき事実の範囲を定める機能を持つ。第二には、当事者に対し主張立証活動の指針を与えることになり、すなわち、原告は、請求を理由づける主要事実、抗弁事実に対する認否、及び再抗弁事実等を主張するよう

---

(18) 司法研修所編・前掲(10)、2頁参照。

(19) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第4版〕』409頁（弘文堂、2008）参照。

(20) 新堂・前掲注(19)、410頁参照。

(21) 村田・山野目編著・前掲注(17)、60頁参照。

に促されることになる<sup>(22)</sup>。また、被告は、訴状に記載された事実に対する認否、抗弁事実等を主張するように指導される。第三は、この原則により、どちらの当事者も相手方の弁論した事実に対してのみ攻撃防御を尽くせば足りることになるわけであるから、当事者に事実面における攻撃防御の目標を明示し、かつ、不意打ちのおそれを排除して防御の機会を実質的に保障する機能をもつことになる<sup>(23)</sup>。

以上のとおり、弁論主義の下では主要事実をどのように捉えるかが重要であることから、民事訴訟において要件事実論が発展してきたと考えられている。そして、課税訴訟に適用される行政事件訴訟法は、民事訴訟法の特別法と位置付けられており、原則として弁論主義が妥当することから、課税訴訟において主要事実を特定する上でも、要件事実論の考え方が重要となってくる。したがって、税務調査における事実認定の在り方を考察していく上でも要件事実論の考え方を踏まえて考察していく必要がある。

## 2 主要事実と間接事実

前述のとおり、主要事実とは法律効果の発生に直接必要な事実のことをいい、これに対し、主要事実を推認させる事実を間接事実、証拠能力や証拠力を明らかにするための事実を補助事実という<sup>(24)</sup>。

ところで、民事訴訟において審理の対象とされる権利は、観念的な存在であって、これを直接認識することはできない。したがって、民事訴訟では、観念的な存在である権利を認識する方法として、民法等の実体法に照らして当該権利の発生が肯定されるか、その後、その権利が消滅したか、その消滅の効果の発生が妨げられたかといった具合に、積極・消極のいくつかの法律

---

(22) 抗弁とは、原告の請求原因に対して、被告が請求原因事実によって認められる効果の発生を妨げる別の事実を主張することをいい、再抗弁とは、被告の抗弁に対し、さらに原告が、抗弁事実によって認められる効果の発生を妨げる別の事実を主張することをいう（新堂・前掲注(19)、405頁参照）。

(23) 新堂・前掲注(19)、413頁参照

(24) 新堂・前掲注(19)、499頁参照

効果の組み合わせによって権利の存否を判断するといった方法が採られている。民法等の実体法の多くはこのような法律効果の発生要件を規定したものであり、この発生要件は講学上、法律要件又は構成要件と呼ばれている。そして、その法律効果（権利の発生、障害、消滅、阻止）を発生させる発生要件に該当する具体的事実、一般に要件事実と呼ばれている。要件事実をこのように理解する考え方では、要件事実と主要事実は同義と解される<sup>(25)</sup>。

前記1で見たとおり、弁論主義の下では、ある法律効果の要件事実が弁論に現れない場合、裁判所がその要件事実の存在を認定することは許されず、その結果、当該法律効果の発生は認められないこととなる。これによって訴訟の一方当事者が受ける不利益又は危険を主張責任というが<sup>(26)</sup>、この主張責任は主要事実についてのみ存在するものであり、間接事実や補助事実には及ばないと解するのが通説とされている。もっとも、間接事実について主張責任はないと解しても、間接事実が主要事実についての裁判所の心証形成活動に対して注意を喚起し、あるいは立証活動を予告するものとして重要な意味を持つことから、必要と考えられる範囲の間接事実について、適時に適切な主張がされることが望ましい<sup>(27)</sup>。

課税訴訟においても、間接事実の主張は重要であり、特に、課税要件の充足を認定するに当たり、間接事実を積み上げて認定せざるを得ない場合には、間接事実に係る適時・適切な主張が重要となると考えられる。したがって、調査実務においても、この点に留意し、的確な証拠の収集及び保全に心がける必要がある。

### 3 民事訴訟における主要事実の認定方法

前述のとおり、民事訴訟において審理の対象となる権利の発生が裁判所に

---

(25) 民事訴訟における権利の存否の判断方法及び発生要件、要件事実については、司法研修所編・前掲注(10)、2頁及び司法研修所編『改訂問題研究要件事実一言い分方式による設例15題-』5頁（法曹会、2009）を参照。

(26) 村田・山野目編著・前掲注(17)、12頁参照。

(27) 司法研修所編・前掲注(10)、14頁参照。

よって認定されるためには、当該権利に係る法律効果の要件事実（主要事実）の存在が認定されなければならない。この主要事実を認定する方法としては、直接証拠によって認定する方法と、間接事実によって推認する方法とがある。

直接証拠とは、直接に主要事実（の存否）を証明するための証拠のことをいうが、例えば、原告と被告との間に売買契約が存在することが主要事実となる場合を例にとると、次のような証拠が直接証拠となる<sup>(28)</sup>。

- ① 当事者間の売買契約書
- ② 原告や被告が当事者尋問において「売りました」「買いました」と供述した場合のその供述
- ③ 売買契約がされる場面を自ら直接目撃した証人が「原告と被告とが売買契約をしました」と証言した場合のその証言
- ④ 原告や被告の陳述書に「売りました」「買いました」と記載されている場合のその陳述書
- ⑤ 売買契約がされる場面を自ら直接目撃した者の陳述書に「原告と被告とが売買契約をしました」と記載されている場合のその陳述書

これに対し、間接事実や補助事実を証明するための証拠を間接証拠といい<sup>(29)</sup>、上記の例でいえば、手付けや内金の領収証、原告や被告の「売りました」「買いました」という発言を別の機会に聞いたという人物によるその旨の証言などは、間接証拠である。

間接証拠によって事実を認定する場合は、間接証拠から間接事実を認定した上で、その間接事実を経験則を当てはめて推認していく過程が不可欠であるのに対し、直接証拠によって認定する場合は、そのような過程はない。しかし、一般論として、間接証拠による認定よりも直接証拠による認定の方が裁判所の心証の程度が高くなるとはいえない。また、同じ直接証拠でも、処分証書と陳述書では、その証拠価値は異なるし、処分証書であっても、その

(28) この記述については、瀧澤泉ほか『民事訴訟における事実認定』司法研究報告書第59輯第1号35頁（2007）を参照。

(29) 新堂・前掲注(19)、499頁参照。

内容の信用性や、当該文書の成立の真正が認められなければ、その記載どおりの事実を認定することはできない<sup>(30)</sup>。

#### 4 民事訴訟における立証責任

権利の発生、障害、消滅等の各法律効果の発生が認められるためには、その要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ときは、証拠によってこれを立証しなければならない。この立証がない場合には、当該法律効果の発生は認められないこととなる。このように、訴訟上、ある要件事実について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又は危険を立証責任という<sup>(31)</sup>。

立証責任も2で述べた主張責任も、裁判所がある要件事実の存在を認めるべきかどうかという局面で作用するものであるところ、いずれの責任も、裁判所がある要件事実の存在を認めることができないと判断する場合に問題となるものである。そうした点から、通説的見解では、主張責任と立証責任は一致すると考えられている。なお、民事訴訟における主張立証責任の配分については、基本的に、実体法規における構成要件（法律要件）の定め方・条文の構造に従って主張立証責任を考えるとという法律要件分類説が、通説的見解であるとされ、裁判実務においても基本とされている<sup>(32)</sup>。

このように考えてくると、要件事実論とは、訴訟における判決の基礎となる主要事実及びその主張立証責任を実体法上の法律効果の発生と関連付けて

---

(30) 瀧澤泉ほか・前掲注(28)、36頁参照。

(31) 司法研修所編・前掲注(10)、5頁参照。

(32) ただし、現在の法律要件分類説は、上記の当初の考え方に若干の修正が加えられている。現在の法律要件分類説は、ある法律効果の発生要件が何かという問題は実体法規の解釈によって決められるべき事柄であり、この解釈は立証責任の公平な配分という視点に立ったものであることが必要であると考える。このような立場から、実体法規の解釈に当たっては、各実体法規の文言、形式を基礎として考えると同時に、立証責任の配分の公平性・妥当性の確保を常に考慮して、法の目的、類似する法規、関連する法規との体系的整合性、要件の一般性と特別性、さらには要件によって要証事実となるべきものの事実的態様とその証明の難易等を総合的に考慮して、立証責任の配分を考えるとしている（村田・山野目編著・前掲注(17)、13頁、及び、司法研修所編・前掲注(10)、10頁参照。）。

考える理論であるといえる。すなわち、要件事実論は、まずは、主要事実を確定する上で重要であるが、さらに、主要事実の存否について真偽がいずれとも確定できない場合に、裁判所が、その点を原告と被告のいずれの不利益と取り扱うのかという「立証責任」の問題を解決する上でも重要な意味をもつ。

## 5 規範的要件における主要事実の考え方

実体法規が法律要件として定めるものには、事実を持って記載される法律要件（事実的要件）のほか、「過失」、「重過失」あるいは「正当理由」、「正当事由」などの法的評価・規範的评价に関する一般的・抽象的概念をもって法律要件を定めているものがある<sup>(33)</sup>。租税法規の中にも、法的評価が成立することを課税要件としているものがあるが<sup>(34)</sup>、このような法的評価・規範的评价をもって法律要件が定められている場合の法律要件は、規範的要件と呼ばれている<sup>(35)</sup>。そして、規範的要件を成立させるためには、その成立を根拠付ける具体的事実が必要であり、このような事実は「評価根拠事実」と呼ばれている。規範的要件の成立が争われた場合に、規範的要件の主要事実をどのように考えるかについては争いがある。規範的评价自体を主要事実と考えた場合は、評価根拠事実を間接事実とみることになることから、間接事実説と呼ばれ、かつてはこの説が有力であったが、最近では、評価根拠事実が主

(33) どの要件が事実で、何が法的評価であるかは、程度の問題であるともいえる。通常は、ある法律要件が定める事象を典型的かつ具体的なものとして観念・理解（イメージ）できる場合が「事実」であり、典型的かつ具体的なものとして観念・理解（イメージ）できない場合が「法的評価」であると考えられているといつてよいであろうとされている（村田・山野目編著・前掲注(17)、82頁参照。）。

(34) 例えば、国税通則法 65 条 4 項（過少申告加算税）は、修正申告又は更正により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告または更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その正当な理由があると認められる部分の税額については、加算税賦課の対象から除く旨を規定しているが、この「正当な理由」は規範的要件となると考えられる。

(35) 村田・山野目編著・前掲注(17)、81頁参照。

要事実であると理解する主要事実説が有力となっている<sup>(36)</sup>。

また、法律要件の中には、事実的要件と評価的要件との中間的なものとして、一応は事実として典型的な場合等を観念・理解できることから事実的要件と解すべきであるものの、その事実があるかどうかは社会通念に照らして判断するのが相当であるとされるものがある。民事訴訟において、このような要件について相手方がその事実の存在を争う場合には、当該法律要件を主張するのでは具体的事実が明確にならないため、弁論主義の実質的な保障あるいは不意打ち防止という民事訴訟法的な観点から、より具体的事実を主張立証することが必要となると解されている<sup>(37)</sup>。

課税実務においても法令の適用につき、社会通念に照らして判断することが求められる場合があるが<sup>(38)</sup>、そのような判断をするためにはどのような事実が必要となってくるかを考える上でも、規範的要件における主要事実の考え方が参考となると考えられる。

そこで、ここでは規範的要件における主要事実の考え方を概観しておくこととする。

#### (1) 間接事実説

前述のとおり、間接事実説とは、規範的評価自体を主要事実と解し、評価根拠事実を間接事実と解する説である。

主要事実説をとる立場から、間接事実説に対しては、次のような点から批判がされている<sup>(39)</sup>。

① 元来、主要事実とは直接証拠によってその存在を立証できる性質のも

---

(36) 司法研修所編・前掲注(10)、31頁参照。

(37) 村田・山野目編著・前掲注(17)、82頁参照。

(38) 例えば、法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引き受けその他の損失負担又は債権放棄等をした場合に、当該損失負担等が寄附金（法人税法37条）に該当するか否かを判断するに当たっては、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にやむを得ずその損失等を負担するに至った等相当な理由があるか否かによって判断することとされている（法人税基本通達9-4-1）。

(39) この点については、村田・山野目編著・前掲注(17)、83頁を参照。

のであるが、規範的評価自体が主要事実であるとする、規範的評価自体を証拠によって直接証明する方法はない。

- ② 弁論主義の下、単に「過失がある」とか「相当理由がある」などと主張すれば、主張責任は尽くされることとなり、相手方はこのような評価を根拠付けるものとしてどのような事実が現れてくるかを知る機会が弁論等では何ら保障されず、事案によっては、不意打ちを防止できない危険性がある。
- ③ 具体的事実が主要事実ではなく、その主張立証責任が否定されることとなると、裁判所が訴訟指揮を行うことが困難となる。
- ④ ②及び③の弊害については適切な釈明権の行使で対処することになるが、主張責任によって被る不利益がなくなった当事者に対して釈明権の行使のみで必要十分な具体的事実を主張させることは容易でない。

## (2) 主要事実説

間接事実説に対し、主要事実説は、評価根拠事実が主要事実であると解する説であり、最近の通説的見解である<sup>(40)</sup>。

主要事実説に対しては、評価根拠事実はずべて弁論に現れたものに限られることになり、主張のない事実は、それが証拠上認められる事実であり、いかに強力に当該規範的評価を基礎付けるものであっても、裁判所がこれを判断・評価の根拠とすることは弁論主義に反し、許されないことになるから、裁判所が妥当な判断をすることができない場合があるとの批判がある。そこで、主要事実説に立つ場合には、①主張内容と証明された事実との食い違いに注意し、場合によってはこれを是正するための機会を設けること、②主張の補充が予定されている事案では、現に主張がなく、争点(要証事実)となっていないことを理由とする証明活動の制限は、比較的緩やかに扱われるべきこと、③当事者の主張内容を理解するには、その真意を的確に把握して主張を合理的に解釈し、主張の欠落に対しては裁判所が釈

---

(40) 村田・山野目編著・前掲注(17)、83頁参照。



明権を適切に行使すること、④評価根拠事実は実体法規に記載されていない事実であり、本来は間接事実にとどまるような具体的事実であるから、何が評価根拠事実なり、何が評価障害事実となるかは慎重に検討されるべきこと、⑤規範的要件要素が実現したかどうか、規範的評価が成立したかどうかは評価根拠事実と評価障害事実の総合評価で判断されるべきものであること、などに注意する必要があるとされている。

ここでいう評価障害事実とは、規範的評価を積極的に根拠付ける方向に働く評価根拠事実に対する事実で、規範的評価の成立を妨げる方向に働く事実のことであり、評価根拠事実と評価障害事実とは互いに両立する事実であるとされている。評価障害事実をこのように解した場合には、ある規範的評価の成立を内容とする法律要件が請求原因となる場合は、その規範的評価を根拠付ける評価根拠事実が請求原因となり、当該規範的評価の成立を妨げる方向に機能する評価障害事実は評価根拠事実に対する抗弁と位置付けられる。この見解は「抗弁説」と呼ばれ、通説とされている。

## 第2節 課税訴訟における主要事実の捉え方

課税処分の適否が納税者との間で争われた場合に、終局的な解決が図られるのは、訴訟における司法判断であることに照らせば、税務調査における事実認定の在り方を検討するに当たっても、課税処分取消訴訟（以下、「課税訴訟」という。）における主要事実の捉え方を考察しておく必要がある。

本稿では、所得を課税物件とする所得税及び法人税に係る課税訴訟においてどのように主要事実を捉えているかを考察していくこととする。

### 1 課税訴訟における審理の対象

課税訴訟における訴訟物は、他の行政処分取消訴訟におけるそれと同じく、処分の違法性一般であると解するのが通説的見解である。原告たる納税者は、違法とする課税処分を特定し、それにつき取消しを求める旨を主張すれば訴

訟物を特定したことになり、処分の個々の具体的違法事由についての主張責任はなく、当該処分が実体上及び手続上の適法要件を具備していることは、被告たる国側において抗弁として主張すべきものとされる。そして、この国側の主張する適法要件の存否が、課税訴訟における審理の対象となると解されている<sup>(41)</sup>。

このように、国側の主張する適法要件の存否が審理の対象となると解されているが、その審理の対象を具体的にどのように捉えるかという点については、総額主義と争点主義の2つの対立する考え方がある。総額主義とは、審理の対象を処分によって確定された税額（租税債務の内容）の適否であるとする見解であり<sup>(42)</sup>、総額主義による場合には、原処分により確定された税額がその処分時に客観的に存した税額を上回らなければ処分は適法とされ、国側は、その上回らないことにつき、原処分の処分理由と異なる理由を主張することも可能とされる。これに対し争点主義とは、審理の対象を処分理由との関係における税額の適否であるとする見解であり<sup>(43)</sup>、原処分の処分理由に誤りがあった場合に、これを是正することによって税額が減少する場合には、当該処分は違法と判断されるため、国側の主張は、原処分の処分理由の適否に限定されることとなる。このように2つの考え方が存するところ、現在の課税訴訟における実務は総額主義を前提として行われており、多くの裁判例でも総額主義の立場が採られている<sup>(44)</sup>。

総額主義の下、課税訴訟において課税処分が維持されるためには、国側は課税処分によって確定された税額が総額において処分時に客観的に存した税額を上回らないことを具体的事実及び証拠に基づき主張・立証していく必要があるが、その際、何を主要事実として主張すべきであるかが問題となって

(41) 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』56頁（日本評論社、1982）参照。

(42) 金子・前掲注(6)、808頁参照。

(43) 金子・前掲注(6)、808頁参照。

(44) 最判昭36・12・1（裁判集民57巻17頁）、最判昭42・9・12（裁判集民88巻387頁）、最判昭49・4・18（訟月20巻11号175頁）、最判昭50・6・18（訟月21巻7号1547頁）、最判平4・2・18（民集46巻2号77頁）等。

くる。したがって、次項においては、所得税の更正処分等取消訴訟を例として、課税訴訟における主要事実をどのように捉えているかを考察していくこととする。

## 2 課税訴訟における主要事実の捉え方

所得税法上、居住者の納付すべき所得税額は、各年の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を課税標準として、これに税率を乗じて算出される。ところ、その課税標準となる所得の金額は、収入金額から必要経費や所得控除等の金額を控除して計算されることとなる。所得税更正処分等取消訴訟では、上記の計算過程のどの段階で主要事実を捉えるかが問題となるが、この点については、以下の3つの見解が対立している<sup>(45)</sup>。

- ① 所得説：所得税法 22 条 1 項の課税標準の規定等を根拠として、「総所得金額又は課税所得金額」を主要事実とする見解
- ② 収入・経費説：各種の所得金額は、収入金額から必要経費を控除して算定されるものであることを理由に、「各種の所得の収入金額と必要経費の額」を主要事実とする見解
- ③ 具体的事実説：課税標準たる所得金額は、計算の結果算定される抽象的なもので具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実を主要事実とする見解

上記の見解が対立する中で、現在の課税訴訟実務においては、③の具体的事実説の見解に立って主張・立証が行われている。その理由としては、主要事実とは、直接証拠により証明し得る「事実」をいうところ、「所得」、「収入」、「経費」というのは、計算の結果として算出される金額であって、直接証拠による証明ができる具体的な事実ではないこと、また、訴訟上の機能の面においても、主要事実とは、審理の対象を明らかにし、相手方の防御の目標を明確にして、不意打ちとなるような認定を防止するという機能を有するといっ

---

(45) この所得更正処分の取消訴訟における主要事実の捉え方の考え方の記述については、今村・前掲注(16)、7頁を参照。

た点が挙げられている。

上記のとおり、課税訴訟における主要事実は所得発生原因事実であるとの見解に立って実務が行われていることに照らせば、税務調査においても所得発生原因事実を的確に認定する必要がある。次節では、これを踏まえて、税務調査において課税要件事実を認定する際の留意点等について考察していくこととする。

### 第3節 税務調査における課税要件事実の捉え方

#### 1 課税要件事実の認定における留意点

租税法は、納税者の行った経済活動ないし経済現象等を課税の対象としていところ、所得税や法人税の課税対象である所得は、個人や法人が行った経済活動等によってもたらされる経済的成果を基礎とするものである。したがって、所得発生原因となる事実を認定するためには、納税者の行った経済活動等を的確に把握しなければならない。すなわち、所得税や法人税に係る税務調査においては、まず、納税者の行った取引等の事実を把握した上で、その取引等によって生じる法律関係を的確に認定して課税要件事実の存否を判断する必要がある。

また、納税者の行う経済活動ないし経済現象は、第一次的には私法によって規律されるから、その活動ないし現象を前提として行われる課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであると解されている<sup>(46)</sup>。しかしながら、納税者ら当事者が選択した外観や法形式と実態又は実質がくいちがっている場合には、外観や形式ではなく、実体や実質に従って課税関係を判断する必要がある<sup>(47)</sup>。その典型的な例は、民法 94 条の通謀虚偽表示が成立する場合であり、納税者が行った取引につき相手方との間に通謀虚偽表示が成立するときは、その取引が無効であることを前提として課税関係を考

---

(46) 金子・前掲注(6)、111頁参照。

(47) 金子・前掲注(6)、127頁参照。

えていく必要がある。このように、外観や形式ではなく、実態や実質に従って課税をする場合には、納税者の行った経済取引等について、その外観や形式が実態又は実質とくいちがっていることを証拠に基づき的確に認定する必要がある、的確な証拠に基づく事実認定が行えないにもかかわらず、租税負担の軽減を目的として行った取引であると認定して課税処分を行った場合には、違法な課税処分と判断される可能性が高いことに留意しなければならない。

ところで、課税実務上、税務調査に基づき納税申告の内容を是正する場合には、まず、納税者に対し自ら修正申告又は期限後申告を行うよう求め、納税者が修正申告又は期限後申告に応じない場合に税務署長が更正や決定等の処分を行うのが一般的であるが、そのほとんどは、納税者が修正申告又は期限後申告に応じており、課税庁が更正又は決定等の処分を行う事例はそれほど多くないと考えられる。

納税者が自ら修正申告又は期限後申告を行なった場合には、納税者がその内容について不服を申し立てることができず、原則として、その内容で納税義務が確定することとなるため<sup>(48)</sup>、納税者が修正申告又は期限後申告を行う場合には、仮に、課税庁の事実認定が不十分であったとしても、その事実認定に関して争いが生じることはない<sup>(49)</sup>。もっとも、最終的にどのような形で納税申告の誤りが是正されるかにかかわらず、課税庁には適正な課税を行うことが求められるのであって、そのためには、どのような形で是正がなされるかにかかわらず、常に証拠に基づき的確な事実認定を行うよう心掛けなければならない。そして、証拠の収集は、時間を経過するほど困難になると考えられるから、税務調査において、適時・適切に行っておく必要がある。これらを総合して考えると、税務調査では、常に、更正や決定等の課税処分を

---

(48) 納税者が修正申告した場合であっても、納税者が当該修正申告は無効であるとして、租税債務不存在確認訴訟を提起し、その主張が裁判所に認められた場合には、当該修正申告による納税義務は存在しないこととなる。

(49) もっとも、重加算税の賦課決定処分等については、別途問題が生じる可能性はあり、その場合は、重加算税等の賦課要件を充足する事実の存否が問題となる。

行う場合を念頭において、的確な証拠の収集及び保全に努め、その証拠に基づき的確に事実認定を行っていく必要がある。

上記で述べたことを整理すると、税務調査では、①納税者が行った経済活動等を的確に把握する、②その経済活動等によって生じる法律関係や事実関係は、実態又は実質に即して認定する、③その法律関係や事実関係が各税法の定める課税要件を充足する具体的な事実に該当するか否かを的確に判断する、④その事実認定に必要な証拠を的確に収集し、保全することが重要である、といったことに留意しなければならない。

## 2 証拠収集における留意点

税務調査において、的確に課税要件事実の存否を認定するためには、その事実を認定するために必要な証拠を的確に収集することが重要であるが、それには、どのような証拠が有効であるかといったことも考えながら調査を行っていく必要がある。

そこで、本項では、税務調査における証拠収集の一般的な留意事項等について、民事訴訟における証拠の意義等を踏まえて考察していくこととする。

### (1) 民事訴訟における文書（書証）の証拠能力と証拠力

民事訴訟における当事者の立証活動は、裁判官が直接経験していない過去の事実について、その事実が存在した（又は存在しなかった）ことを推認させる手がかりとなる証拠を集め、その証拠調べを通じて自分に有利な認定をするように働きかける作業である<sup>(50)</sup>。課税庁が、税務調査において納税者の所得の発生原因となる取引等について事実認定する場合も、自らが経験していない事実を証拠に基づいて認定することになるのであるから、民事訴訟において裁判官がどのように証拠を評価して、事実認定を行っているかを考察することは、有効であると考えられる。

事実認定をする上では、納税者や取引先に保存されている文書に記載さ

---

(50) 新堂・前掲注(19)、519頁参照。

れた内容が重要な意味を持つ場合が多い。民事訴訟では、裁判官が文書を読取して、それに記載された意味内容を証拠資料として取得するための証拠調べを書証といい、実務上は、証拠調べの対象となる文書自体をも書証と呼んでいる<sup>(51)</sup>。現行の民事訴訟法の下では、文書（書証）の証拠能力についての制限は存在しないと解されており、その理由は、文書の証拠能力を制限する規定が存しないこと、及び、仮に証拠価値に疑問がある文書であっても、それは、自由心証主義（民事訴訟法 247 条）<sup>(52)</sup>に従い、裁判官の自由心証による証拠力の評価に委ねれば足りることに求められる<sup>(53)</sup>。この文書（書証）の証拠能力とは、ある文書が証拠方法として用いられるための法律上の適格を有するかどうか、すなわち、そもそも証拠調べの客体となり得るかかどうかという問題であり、かかる適格を備えている文書でなければ、これを審理の対象とすることができないとされるが<sup>(54)</sup>、この文書の証拠能力が民事訴訟で問題となるのは、いわゆる違法収集証拠についてであり、証拠調べの客体となり得ない文書（証拠として用いられるための適格を欠く文書）は基本的に存在しないと解されている<sup>(55)</sup>。

上記のとおり、民事訴訟においては、書証の採否は裁判官の自由な心証に委ねられるが、文書の記載内容が証拠として裁判官の心証形成に寄与す

(51) 新堂・前掲注(19)、606 頁参照。

(52) 自由心証主義とは、裁判所が判決の基礎となる事実を認定するに当たって、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果を自由な心証にしたがって評価することを認める原則である。ここで心証とは、証拠及び事実に対する裁判官の判断を意味する。なお、自由心証主義に対する法定証拠主義の下では、例えば、ある種の事実の認定には複数の証人の証言を要するか、または合意成立を証する文書が真正と認められれば、必ず合意を認定しなければならないとか、心証形成の前提となる証拠方法の種類やその証明力に関して法定の制限が設けられる。私人間の関係が単純、かつ、定型적であり、他方、裁判官の判断能力が低い時代には、法定証拠主義が事実認定の原則として用いられていたが、近代以降は、社会関係が複雑化し、また裁判官の能力が向上したので、法定証拠主義は、かえって真実発見の妨げとなるという認識が一般化し、自由心証主義が採用されるようになったとされている（伊藤・前掲注(53)、318 頁参照）。

(53) 伊藤眞『民事訴訟法〔第3版第3訂版〕』369 頁、(有斐閣、2008) 参照。

(54) 平成 17 年度司法研究員・前掲注(28)、72 頁参照。

(55) 平成 17 年度司法研究員・前掲注(28)、72 頁参照。

る程度のことを証拠力という<sup>(56)</sup>。

ここで、文書の記載内容が実質的に裁判官の心証形成の資料となって立証命題たる事実の存否についての裁判官の判断に作用し、影響を与え得る力（実質的証拠力）を有するというためには、その前提として、当該文書が特定の製作者の意思に基づいて作成されたものであることが確定されなければならない。すなわち、当該文書の成立の真正（形式的証拠力）が認められなければならない<sup>(57)</sup>。このように、文書はその形式的証拠力が認められて初めて書証として認定の基礎とすることができるのであるから、挙証者は、当該文書の成立について争いがある場合には、これが真正に成立したことを立証しなければならぬ（民事訴訟法 228 条 1 項）。

上記を踏まえて税務調査における証拠収集を考えると、税務調査において把握した納税者やその取引関係者等が保存する文書に基づいて事実認定をする場合においても、当該文書の作成者等を特定すること、及びそれを裏付ける間接事実や補助事実等が重要であるといえる。なお、私文書は、本人又はその代理人の署名又は押印があるときは、真正に成立したものと推定され（民事訴訟法 228 条 4 項）、また、文書の方式及び趣旨により公務員が職務上作成したものと認めるべきときは、真正に成立した公文書と推定される（同条 2 項）。したがって、税務調査において調査担当者が納税者等から聴取した事項について作成する聴取書や調査報告書についても、原則として真正に成立した公文書と認められるものと考えられる。

## （2）処分証書と報告文書

### ① 処分証書

処分証書とは、立証命題である意思表示その他の法律行為が記載されている文書であり、契約書、手形、遺言書などがこれに当たる。また、報告文書とは、作成者の見聞、判断、感想などが記載されている文書で

(56) 伊藤・前掲注(53)、300 頁参照。なお、証拠力は、証拠価値または証明力と呼ばれる場合もある。

(57) 瀧澤泉ほか・前掲注(28)、74 頁参照。



あり、領収証、商業帳簿、日記、手紙、陳述書などがこれに当たる<sup>(58)</sup>。

処分証書においては、文書作成の意思と記載内容たる行為の意思とが直接に関係しているので、文書の真正、すなわち作成者の意思に基づくことが証明されたときには、記載される行為そのものの存在が認定される。これに対し、報告文書については、文書の真正が認められても、記載内容の真実性が直接に基礎づけられるわけではない<sup>(59)</sup>。

このように、一般的に処分証書の存在は、事実認定をする上で非常に有効であるが、処分証書が存したとしても、当該処分証書が真正に成立したものと認められなければ、当該文書に記載された行為の存在を認定し得ないことに留意しなければならない。例えば、前述のとおり私文書については本人又は代理人の署名又は押印があれば、当該文書は真正に成立したものと推定されるのであるが、その署名又は押印をしたのが納税者本人又は代理人であるか否かが問題となる場合もあることから、使用された印鑑が実印であるか認印か、法人の場合であれば代表者印であるか否か、また、その印鑑の保管状況はどうかといった点についても、きちんと税務調査時に把握しておくように努めなければならない。

なお、真正に成立した処分証書が存在する場合であっても、特段の事情がある場合には、その文書に記載されたとおりの法律行為が行なわれたと認定されないといったことにも留意する必要がある。例えば、民法94条の虚偽表示が成立する場合には、処分証書が存したとしても、当該処分証書に記載されたとおりの法律行為が行なわれたとは認定されないものであるから、税務調査においても、安易に処分証書の記載が真実であるとして事実認定することのないようにしなければならない。

## ② 報告文書

報告文書は、処分証書のように形式的証拠力が認められたとしても、実質的証拠力を有するとは限らない。一般に、実質的証拠力が高いと考

---

(58) 瀧澤泉ほか・前掲注(28)、18頁参照。

(59) 伊藤・前掲注(53)、368頁参照。

えられている報告文書としては、公証人による確定日付、公務員によって作成された正本・謄本の証明分、当該行為のあった当時に作成された領収証、受領書、納品書等が挙げられ、抽象的には、立証命題たる事実関係に近接した時期（殊に紛争が発生する以前の時期）に作成された文書や訴訟に利害関係のない者が作成した文書の方が、より実質的証拠力が強いと考えられている<sup>(60)</sup>。

税務調査においては、納税者から税務署長に対して、所得の発生原因となる事実等を記載した申述書等の文書が提出される場合がある。当該文書は、納税者自らが所得発生原因事実等の存在を認めるものであり、その内容の真実性が認められれば、課税処分の適法性を立証する証拠として、高い証拠力を有すると考えられる。しかしながら、当該文書のみを証拠として課税処分を行った場合には、その内容の真実性に疑義が生じたときは、課税処分が取消される可能性が高いということに留意しなければならない。すなわち、争訟になった際に、納税者が、税務調査時に申述書に記載した内容は真実と異なると主張する場合があることも想定して、安易に当該申述書のみを根拠とすることなく、他の間接事実や補助事実を積み上げて事実認定を行っていく必要がある。

---

(60) 瀧澤泉ほか・前掲注(28)、66頁参照。

## 第3章 税務調査における事実認定の留意点

本章では、第2章での要件事実論及び課税訴訟における主要事実の捉え方の考察を踏まえて、裁判例や裁決事例で示された裁判所や審判所の事実認定の方法等を分析・検討し、それを基に税務調査において事実認定を行う上で留意すべき事項を考察することとする。

### 第1節 税務調査における事実認定が問題となる場合の概括

具体的な裁判例や裁決事例の分析を行う前に、税務調査における事実認定を困難とする要因としてどのようなことが考えられ、また、それは具体的にどのような事実認定の場面で生じるのかを概括することとする。なお、検討に当たっては、法人税に関する事実認定の場面を想定して行うこととする。

#### 1 法的評価が課税要件となっている場合

租税法規が定める課税要件の中には、何らかの法的評価を必要とするものがある。例えば、法人税法132条（同族会社等の行為又は計算の否認）は、「税務署長は、次に掲げる法人にかかる法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、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、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」（1項）と規定しており、「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」ことが要件とされているが、不当であるか否かを判断するためには法的評価が必要になると考えられる。

また、法人税法37条（寄附金の損金不算入）の寄附金に関する取扱いで、法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引き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にやむを得ずその損失等を負担するに至った等相当な理由がある場合には、その損失負担等については寄附金として取り扱わないこととされているが（法人税基本通達9-4-1）、この場合の相当な理由があるか否かを判断する上でも法的評価が必要になると考えられる。

さらに、納税者の内心を考慮して課税要件の充足を判断すべき場合があり、その納税者の内心がいかなるものであったかを認定するために具体的事実を評価して判断することがある。例えば、租税特別措置法61条の4（交際費等の損金不算入）に規定する交際費等に該当するというためには、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が取引関係の円滑な進行を図ること、③支出の態様が客観的に接待等に当たることの各要件を満たす必要があると解されているが<sup>(61)</sup>、「支出の目的」を判断するに当たっては、支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事実を総合的に判断する必要がある。これらの具体的事実を総合的に判断するということは、いわば、これらの具体的事実を評価して支出の目的を判断することであるといえる。同様に、法人が、役員の方掌変更等に伴って支給する退職給与<sup>(62)</sup>につき、実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか否かを判断する際にも、評価的要素が必要になると考えられる。

このような課税要件の充足を判断するために何らかの法的評価が必要となる場合の主要事実、その法的評価を根拠付ける評価根拠事実であると考えられるから（第2章第1節5参照）、税務調査においても、その法的評価を根拠付ける評価根拠事実がどのような事実であり、そしてその事実を認定するためにはどのような証拠を収集し、保全する必要があるかといった観点に立って税務調査を行っていく必要がある。しかし、そのような評価根拠事実

---

(61) 東京高裁平成15年9月9日判決（判時1834号28頁）参照。

(62) 分掌変更等に伴う役員退職給与の支給が、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱い、損金算入することができる（法人税基本通達9-2-32）。

については、直接証拠によって認定し得ない場合が多いと考えられることから、そのような事実認定においては、相当の困難を要するものと想定される。

## 2 間接事実の積み上げにより事実認定を行う場合

租税は、納税者の行った経済活動ないし経済現象等を課税の対象とするものであり、例えば所得税や法人税は、納税者の行った経済取引等によって納税者が稼得した所得を課税物件としている。したがって、適正な課税を行っていくためには、そのような取引や事象によって当該納税者にどのような課税関係が生じることになるかを的確に認定する必要がある。そして、その課税関係を認定するに当たっては、その取引等の外観あるいは形式によって判断するのではなく、実体あるいは実質によって判断しなければならない<sup>(63)</sup>。このように、納税者の行った取引の外観あるいは形式と実態あるいは実質が異なる場合の典型的な例として、納税者ら取引当事者間に通謀虚偽表示が成立する場合が挙げられる。すなわち、納税者の行った取引等につき、当事者間の通謀虚偽表示（民法94条）が成立する場合には、その取引等が無効であることを前提として納税者の課税関係を認定する必要がある。しかしながら、当事者間において、通謀虚偽表示に係る合意をした旨の合意書や覚書等を作成している場合は別として、通謀虚偽表示であることを直接示す証拠を把握し得る場合は稀であり、そのほとんどは間接事実の積み上げにより事実認定を行わなければならないものと考えられる。課税庁が、このような間接事実の積み上げによって第三者である納税者等の内心の意思を認定する場合は、相当困難な事実認定となることが想定される。したがって、そのような事実認定を要する場合には、どのような事実をどのような証拠によって認定することが効果的であるかといった点を考えながら調査を行っていく必要がある。

---

(63) 金子・前掲注(6)、127頁参照。

### 3 小括

租税は、納税者の行った経済取引や経済的事象を課税の対象とするものであるから、税務調査では、それらの経済取引等を前提として、納税者にいかなる納税義務が生じているかを認定する必要がある。

しかしながら、課税庁は、それらの経済取引等に対しては第三者であり、事実認定に必要な証拠を根本的に有する立場にない。また、税務調査は任意調査であり、証拠収集も質問検査権の行使し得る範囲内に限られることから、事実認定のために必要な証拠を強制的に提示・提出させることはできない。このような事情から、課税要件事実の存否を直接認定し得る証拠を収集できず、間接事実（証拠）を積み上げて課税要件事実の存否を認定しなければならない場合も多々あると考えられる。

間接事実を積み上げて課税要件事実の存否等を認定する場合には、直接証拠に基づいて認定する場合よりも困難な事実認定となる場合が多いと考えられるが、そのような間接事実の積み上げにより事実認定する場合には、いかなる間接事実をどのような証拠に基づいて認定することが有効であるかといった点を考えながら税務調査を行っていく必要がある。

上記のとおり、間接事実の積み上げによって事実認定する場合には困難な事実認定を要する場合も多いと考えられるが、仮に困難な事実認定を要したとしても、それを理由として課税すべきものに対する課税をあきらめることは、適正・公平な賦課の観点からも許されるものではない。

そこで、次節では、間接事実（証拠）を積み上げて事実認定する場合にはどのような点に留意して税務調査を行うことが有効であるかといった点について、具体的な裁判例や裁決事例の分析することによって考察することとする。

## 第2節 裁判例等における事実認定の分析・検討

前節で概括したとおり、税務調査では、間接事実（証拠）を積み上げて事実

認定する場合に、特に困難な事実認定を要すると考えられ、具体的には、法人税法 132 条（同族会社等の行為又は計算の否認）や同法 37 条（寄付金の損金不算入）、租税特別措置法 61 条の 4（交際費等の損金不算入）等の適用場面、あるいは、通謀虚偽表示等の認定場面において問題が生じると考えられる。本節では、これらの中から特に交際費等該当性の判定及び通謀虚偽表示の認定が争点とされた裁判例等を分析し、税務調査における事実認定の在り方を考察することとする。

## 1 交際費等に関する事実認定

租税特別措置法 61 条の 4 は、法人が支出する交際費等の額は、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しないこととし、ただし、その事業年度終了の日における資本又は出資の金額が 1 億円以下である法人については、その支出額のうち 400 万円の定額控除限度額に達するまでの金額の 10% に相当する金額と 400 万円の定額控除限度額を超える部分の金額の合計額が損金の額に算入されない一定の限度額を超える部分を各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととしている。このため、法人が支出した費用が交際費等に該当するか否かは、法人の所得金額に影響を与えることとなるのであるが、税法が規定する交際費等の範囲は、一般的な交際費の概念よりも広いと考えられており、寄附金や販売促進費等の周辺費用との区分につき、疑義が生じる場合も少なくない。このような問題に対し、租税特別措置法関係通達において具体的な基準を設けているものの、法人の支出する費用は様々であることから、交際費等該当性の判断を巡って納税者との間で争われる事例は、後を絶たない。

そこで、裁判例等において、交際費等の要件がどのように解されており、また、その要件に該当するか否かの判断がどのようになされているかを分析することによって、税務調査において事実認定をする際の留意点等を考察していく。

(1) 事例 1 【英文添削に係る費用の一部を負担したことが交際費等に該当す

るか否かが争われた事例（東京高裁平成15年9月9日判決（判時1834号28頁））】

#### イ 事件の概要

X社は、医薬品の製造販売を業とする法人であるが、その医薬品の販売先である大学病院の医師等から、その発表する医学論文が海外の雑誌に掲載されるようにするための英訳文につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者に外注していた（本件英文添削）。X社は、当該英文添削につき、医師等からは国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの、外注業者にはその3倍以上の料金を支払い、その差額（本件負担額）を負担していた。これによりX社が負担した金額は、年間1億数千万円に及んでいた。

Y税務署長は、英文添削を依頼した医師等はX社の「事業に関係ある者」に該当し、かつ、X社の本件負担額の支出の目的は医師等に対する接待等のためであるから、本件負担額は交際費等に該当すると認定して、X社の法人税につき、本件負担額の損金算入を否認する更正処分等を行った。

これに対し、X社が適法な不服申立て手続を経て訴訟を提起したところ、第一審東京地裁平成14年9月13日判決<sup>(64)</sup>がX社の請求を棄却したため、X社が控訴した。

#### ロ 判決要旨

東京高裁は、交際費等に該当するというためには、①「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、②「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③「行為の態様」が接待、供応、慰安、贈答等その他これらに類する行為であること、の三要件を満たすことが必要であるとした上で、本件においては、①「支出の相手方」の要件は満たしているが、②「支出の目

---

(64) 税資252号順号9189



的」及び③「行為の態様」については、下記のとおり要件を満たしていないとして、本件負担額の支出は交際費等に該当しないと判断した<sup>(65)</sup>。①の「支出の相手方」が事業に関係のある者であるか否かの判断も重要な問題ではあるが、本判決を分析するに当たっては、課税庁の主張が認められなかった②「支出の目的」及び、③「行為の態様」の問題に絞って検討することとする。

#### (イ) 支出の目的

支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情により総合的に判断して決すべきである。

本件英文添削は、若手の研究者らの研究発表を支援する目的で始まったものであり、その差額負担が発生してからも、そのような目的に基本的な変容はなかったこと、その金額は、それ自体をみれば相当に多額なものではあるが、その一件当たりの金額や、控訴人の事業収入全体の中で占める割合は決して高いものとはいえないこと、本件英文添削の依頼者は、主として若手の講師や助手であり、控訴人の取引との結びつきは決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であるし、それが効を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、本件英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を

---

(65) 本判決については、辻富久・ジュリスト 1270 号 210 頁 (2004)、田中治・判例時報 1870 号 175 頁 (2004)、岡本修司、小野内宣行・TKC 税研情報 13 巻 7 号 17 頁 (2004)、林仲宣、四方田彰、角田敬子・税経通信 60 巻 12 号 (2005)、山田俊一・税務事例 37 巻 9 号 22 頁 (2005)、秋山高善・税研 25 巻 3 号 119 頁 (2009) など、多数の評釈が出されている。これらの評釈における本判決に対する評価には、賛否両論あり、判旨に賛成としながら、事実認定次第で違った判断がなされた可能性も否定できないとするものもある。もっとも、本論文は、各事例において裁判所等がどのような点に着目して事実認定を行っているかを考察することにより、税務調査における事実認定の在り方を探求することを目的とするものであることから、判決結果の妥当性については言及しない。

図るという接待等の目的でなされたと認めることは困難である。

(ロ) 行為の態様

交際費等に該当するためには、行為の形態として「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」であることが必要であるとされていることからすれば、接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的に見て、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解される。

本件英文添削の差額負担によるサービスは、研究者らが海外の医学雑誌等に発表する原稿の英文表現等を添削し、指導するというものであって、学問上の成果、貢献に対する寄与である。このような行為は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、上記のような欲望の充足と明らかに異質の面を持つことが否定できず、むしろ学術奨励という意味合いが強いと考えられる。

また、租税特別措置法 61 の 4 第 3 項の「その他これらに類する行為」について、ある程度幅を広げて解釈することが許されるとしても、本件英文添削のように、それ自体が直接相手方の歓心を買うような行為ではなく、むしろ、学術研究に対する支援、学術奨励といった性格のものまでがその中に含まれると解することは、その字義からして無理があることは否定できない。

さらに、英文添削のサービスをするに際し、その料金が本来、そのサービスを提供するのに必要な額を下回り、かつ、その差額が相当額にのぼることを相手方が認識していて、その差額に相当する金員を相手方が利得することが明らかであるような場合には、そのようなサービスの提供は金銭の贈答に準ずるものとして交際行為に該当するものとみることができる。しかし、本件は、研究者らにおいて、そのような差額相当の利得があることについて明確な

認識がない場合なのであるから、その行為態様をこのような金銭の贈答の場合に準ずるものと考えすることはできない。

### (3) 交際費等に係る事実認定の問題の考察

上記の裁判例を基に交際費等に係る事実認定の問題について考察することとする。

#### イ 交際費課税制度の意義等

交際費課税制度は昭和 29 年に創設されたものであり、その創設の趣旨等については、法人の交際費等についてその濫費を抑制することは企業の資本蓄積を促進する上に必要であるといった説明がされている<sup>(66)</sup>。また、税制調査会「平成 6 年度の税制改正に関する答申」（平成 6 年 2 月 9 日）では、交際費等を原則損金不算入とする趣旨について、「交際費については、これを経費として容認した場合には、濫費の支出を助長するだけでなく、公正な取引を阻害することにもなるのではないかと、また、企業による巨額な交際費支出が正常な価格形成を歪めているのではないかと、といった問題点が指摘されている。そこで、法人の支出する交際費については、原則として、その全額を損金に算入しないこととしている。」と説明されている。このように、交際費課税制度の今日的意義は、交際費等の濫費の抑制による資本蓄積の促進とともに、交際費支出によって公正な取引が阻害され、また、公正な価格形成が歪めることを防止することにあると解される。

#### ロ 交際費等の要件

交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう（租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項）。ただし、①専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用（同項一号）、②

---

(66) 大蔵省主税局調査課『所得税、法人税制度史草稿』426 頁（1955）参照。

飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該役員若しくは従業員又はこれらの親族による飲食費を除く。）であって、その費用に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除した金額が5千円以下の費用（同項二号、同法令37の5第1項）は、その支出の内容が接待、供応、慰安、贈答等に該当するものであっても、支出の目的が福利厚生費、広告宣伝費、会議費等の性格を有するものであること、または、その支出が軽微なものであることから、交際費等の範囲から除かれている。

この交際費等該当性の判断基準について、従前の裁判例は、①「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であること、②「支出の目的」が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること、の二要件で判断している事例<sup>(67)</sup>や、上記②の「支出の目的」について、接待、供応、慰安、贈答等の行為により、事業関係者との間の親睦の度を密にして、取引関係の円滑化を図ることと解して判断している事例<sup>(68)</sup>が多かった。これらはともに①「支出の相手方」と②「支出の目的」の二つを要件とするものであり、一般に前者を旧二要件説、後者を新二要件説と呼んでいる<sup>(69)</sup>。

これに対し、事例1の東京高裁平成15年9月9日判決は、①「支出の相手方」が事業に関係ある者等であること、②「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであること、③「行為の態様」が接待、供応、慰安、贈答等その他これらに類する行為であること、の3つの要件を満たす必要があるとの考えを示した。この考え方は「三要件説」と呼ばれているが、同判決以降は三

(67) この二要件で判断した裁判例として、東京地裁昭和44年11月27日判決（行裁例集20巻11号1501頁）、東京高裁昭和52年11月30日判決（行裁例集28巻11号1257頁）、東京高裁平成5年6月28日（行裁例集44巻6・7号506頁）などがある。

(68) この二要件で判断した裁判例として、東京地裁昭和53年1月26日判決（判時882号33頁）、さいたま地裁平成16年2月4日判決（税資254号順号9549）などがある。

(69) なお、事例1の第一審である東京地裁平成14年9月13日判決は、旧二要件説に立って判断したものであると考えられる。

要件説によって交際費該当性を判断している裁判例や裁決事例が増えており<sup>(70)</sup>、有力であると考えられる。したがって、税務調査において交際費等該当性を判断するに当たっては、支出の相手先が事業に関係のある者であるか、支出の目的が事業関係者との取引関係の円滑化を図るためであるか、また、支出の態様が接待等に該当するかといった観点から検討を行っていく必要があると考える。

#### ハ 交際費等に係る事実認定における留意点等

税務調査において、三要件説に従って交際費該当性を判断する場合の留意点等を考察する。

##### (イ) 支出の相手方について

前述のとおり、交際費等というためには支出の相手方が事業に関係のある者等であることが必要であり、そして、この要件を満たすか否かを判断するためには、まずは、支出の相手方を特定し、その上で、当該相手方と法人との間の事業関連性を判断する必要がある。支出の相手方の特定は、具体的な事実に基づき判断し得ると考えられるから、事実認定の問題が生じることはあまりないであろう。また、法人と支出の相手方がどのような関係にあるかということ自体も、具体的な事実を基に認定し得ると考えられる。そうすると、支出の相手方について問題となるのは、専ら上記で認定した法人と相手方との関係を前提として、当該相手方が租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項にいう「事業に関係のある者等」に該当するか否かを判断する場面であると考えられ

---

(70) 三要件説に基づき判断している裁判例等として、平成 20 年 4 月 25 日裁決（裁決事例集第 75 集 401 頁）や東京地裁平成 21 年 7 月 31 日判決（判時 2066 号 16 頁）がある。また、東京地裁平成 17 年 1 月 19 日判決（税資 255 号順号 9901）は、旧二要件説を採るものであるが、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のための費用として支出されたものか否かを判断するに当たっては、支出の対象が接待等の行為に該当するか否か、支出の目的が接待等のためといえるか否かを判断する必要がある、これらについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に考慮して判断すべきである」としていることから、上記「旧二要件説」の②の要件を「三要件説」の②③の要件に細分化して判断していると考えられることから、実質的には「三要件説」によると解することもできる。

る。しかしそれは、事実認定というよりも具体的に認定した事実を法令の規定に当てはめる（あるいは法令の規定を認定した事実当てはめる）場合の問題であって、法令の解釈・適用の問題であると考えられる。このように考えてくると、支出の相手方に関して事実認定の問題が生じることはあまりないと考えられる。

(ロ) 支出の目的について

法人がある支出をするに当たって、どのような目的でその支出をしたかということは、法人の内心の意思に関することであると考えられる。このような法人の内心の意思を第三者である課税庁が税務調査によって認定する場合においては、法人がその意思決定に関し会議や稟議等を行っていれば、その会議資料や稟議書等の文書が法人の意思を認定するための有効な直接資料となるであろう。

しかしながら、一般的に、中小規模の法人がある支出をする際に、わざわざ会議や稟議を行って意思決定することはあまりないと考えられ、また、大規模法人であっても、その支出が経営に重大な影響を与える場合は別として、比較的少額な支出についてまで、会議や稟議を行う場合は少ないと考えられるから、交際費等該当性を判断するに際し、その支出の目的を会議資料や稟議書等の直接証拠に基づいて認定し得る場合は極めて限られると想定される。したがって、実際の調査において交際費該当性を判断する場面では、間接事実（証拠）の積み上げによって支出の目的を認定せざるを得ない場合がほとんどであると考えられる。

このような間接事実（証拠）の積み上げによって支出の目的を認定する場合に、どのような間接事実（証拠）によって事実認定をすることが有効であるかといったことを念頭に調査を進める必要がある。この点については、上記東京高裁平成15年9月9日判決が、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断すべきとしている点が参考と

なる。なお、平成 20 年 4 月 25 日裁決も、東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決の考え方を引用して、上記に示した具体的事情から支出の目的を判断すべきとしている。

上記判決等に従い支出の目的を、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情によって判断する場合において、最も重要な判断要素は、支出の動機であると考えられる。しかし、支出の動機も支出の目的と同様に、それ自体を直接証拠に基づき認定することは困難であると考えられ、結局、間接事実（証拠）の積み上げが重要になると考えられる。

そこで東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決がどのような事実によって支出の動機を認定しているかを見てみると、同判決は、まず X 社が英文添削の依頼を受けることとなった当初の動機について検討し、主として、海外の雑誌に研究論文を発表したいと考えている若手研究者らへの研究発表の便宜を図り、その支援をするということにあったと認定した上で、その後に添削業者に支払う金員と医師等から受領する金員との差額を負担することとなった経緯等や X 社がその負担をしていることを医師等が知り得たか、また、その事実を X 社が積極的に利用しようとしていたかといった点から支出の動機・目的に変容があったか否かを判断している。

このように、問題となる支出の動機・目的を判断するに当たり、そもそもそのような支出をするに至った事情等から当初の支出の動機・目的を認定した上で、その後の事情の変化等が当該支出の動機・目的に影響を与えたか否かを検討することも有効である。さらに、同判決が、支出の相手方である医師等が X 社の差額負担の事実を認識し得る客観的状況にあったか否か、また、それを納税者が積極的に利用した事実の有無を判断材料としている点についても注目すべきである。すなわち、支出の相手先が当該支出によって利益を受けているという認識し得る客観的状況の下で支出されたものであり、その状況を支出す

る法人が積極的に利用しようとしていた事実が認定できれば、当該支出が接待等を目的としてなされたことを認定するための間接事実となり得ると考えられる。

なお、交際費等該当性を判断する上で、相手方がその支出によって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で支出されたものであることが必要であるか否かについては、これを必要とする説（以下、「必要説」という。）と必要としないとする説（以下、「不要説」という。）とがある。事例1の第一審である東京地裁平成14年9月13日判決は、「当該支出が事業の関係のある者のためにするものであること、及び、支出の目的が接待等を意図するものであることを満たせば足りるというべきであって、接待等の相手方において、当該支出によって利益を受けることが必要であるとはいえないから、当該支出が『交際費等』に該当するための要件として、接待等が、その相手方において、当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われることが必要であるということとはできない」と判断しており、不要説を採るものと解される。一方、必要説を採る他の裁判例<sup>(71)</sup>や学説<sup>(72)</sup>もあり、不要説を有力とする意見もある<sup>(73)</sup>。もっとも、必要

(71) 大阪高裁昭和52年3月18日判決（訟務月報23巻3号612頁）は、法人が支出した代表者の結婚披露宴費用が交際費等に該当するか代表者に対する賞与に該当するか判断において、「会社からの金員の支出が交際費と認められるためには、会社が取引関係の円滑な進行を図るために支出するという意図を有していたことを要するのは当然であるが、そればかりでなく、その支出によって接待等の利益を受ける者が会社からの支出によってその利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に右接待等が行われたものであることを要するのは、いうまでもない」とした上で、本件結婚披露宴については、法人の取引先等の事業関係者を接待供応する目的で催されたものであって、招待された側でも法人の費用で右接待が行われたと認識していたものと認め得るような特段の状況を備えていたとは未だいいがたく、総じて世間一般の結婚披露宴と格別異なるところはみられないとして、交際費等該当性を否定し、代表者に対する賞与に該当すると判断している。

(72) 金子宏東大名誉教授は、「ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図るという目的を有していることが必要であるが、それのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていること、あるいはその相手方がそれによって法人から利益を受けてい



説と不要説のいずれが通説とされるかにかかわらず、相手方が認識し得る客観的状況の下で支出されたものであること、及びそれを法人が積極的に利用しようとしていたことが客観的事実として認定可能であれば、それは、有効な間接事実となり得るものであるから、いずれにしても、税務調査において交際費等該当性を認定する上では、検討すべき事項であると考えられる。

(ハ) 行為の態様について

東京高裁平成15年9月9日判決は、行為の態様について、「接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的に見て、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解される。」との考え方を示している。そして、本件英文添削の差額負担によるサービスについては、学問上の成果、貢献に対する寄与であり、このような行為は、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、むしろ学術奨励という意味合いが強いこと、その具体的態様等からしても、金銭の贈答と同視できるような性質の行為ではなく、また、医師等の名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどからすれば、交際費等に該当する要件である「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」をある程度幅を広げて解釈したとしても、本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難であると判断した。

本判決は、そもそもX社が本件英文添削の差額を負担した行為は、学術研究に対する支援、学術奨励といった性格のものであって、そのような行為自体が直接相手方の歓心を買うような行為ではないという前提で判断しているが、接待行為を「相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為」と解するのであれば、その行為が

---

ると認識しうる客観的状況のもとで支出されていること、が必要であると解すべき（前掲注(6)、330頁）と述べている。

(73) 辻富久『判批』ジュリストNo.1270、210頁（2004）参照。

学術奨励という意味合いの強いものであるか否かにかかわらず、その行為によって、医師等において、飲食等を供されるのと同様、又はそれ以上の高い満足を得られるか否かによって、接待行為に該当するか否かを判断すべきであったのではないかと考えられる。もっとも、医師等の快樂追求欲や所有欲を満足させる行為であるというためには、単に医師等が英文添削の内容に満足するだけでなく、その内容を通常要する費用を負担することなく、あるいは、少ない負担で得られたといったような金銭所有欲等を満足させるものであることが必要になってくると考えられるところ、この点、本件では、X社の英文添削に係る差額負担が医師等において当該支出により利益を得ていると認識し得る客観的状況の下で支出されたものではないと認定されており、そうするとこの認定を前提とするならば、仮に、医師等の欲求を満足させる行為であるか否かといった観点から交際行為該当性の検討が行われていたとしても、結論は変わらなかったであろう。しかし、逆にいえば、医師等がX社の差額負担により利益を得ていると認識し得る客観的な状況であったと認定されていたならば、結論が変わっていた可能性があり、例えば、X社に英文添削を依頼した医師等から、X社が差額を負担していたことを認識していたといった供述が得られていたならば、結論に影響した可能性がある。

なお、そのような供述が得られた場合には、その供述内容を聴取書等として証拠化する必要があるが、その際、なぜそのような認識を持つに至ったかといった周辺事情も併せて聴取するとともに、それを裏付ける補助事実等の収集にも努めなければならない。また、本件における医師等のように対象者が複数いる場合には、安易に一人の供述だけで事実認定するのではなく、複数の供述を証拠化するように心がけるべきである。

#### ハ 小括

東京高裁平成15年9月9日判決を題材として、税務調査において交際

費等該当性を判断する際の留意点を考察してきたが、これを整理すると次のとおりである。

- (イ) 交際費等該当性を判断するに当たっては、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであること、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答等その他これらに類する行為であること、の3つの要件を満たすか否かを検討する必要がある。
- (ロ) 支出の目的を認定するに当たっては、まずは、稟議書等、法人が当該支出に係る意思決定を行なう際に作成した文書の把握に努めるが、そのような文書を把握できない場合には、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して支出の目的を認定する必要がある。
- (ハ) 支出の動機を認定する際には、当該支出をするに至った経緯等から当初の動機・目的を認定した上で、その後生じた事情によってその動機・目的が変容したか否かを判断することも有効である。また、支出の相手方が当該支出によって利益を受けていると認識し得る客観的状況の下で支出されたものであること、そして、法人がそれを積極的に利用しようとしていたことは、支出の動機・目的を認定する上でも重要な要素となり得る。
- (ニ) 行為の態様を認定する上でも、支出の相手方の認識の有無やそれを法人が積極的に利用していた事実は、有効な間接事実となり得る。そして、これらの間接事実を積み上げて事実認定するに当たり、支出の相手方から得た供述は有効な証拠になり得るが、支出の相手方が複数存在する場合には、安易に一つの供述だけで事実認定を行うのではなく、複数の供述によって事実認定するよう務めるとともに、それらの供述内容を裏付ける補助事実等の収集にも努める必要がある。
- 以上のとおり、ある支出が交際費等に該当するか否かを判断するためには、支出の目的等を認定する必要があるが、支出の目的を直接証拠に

よって認定し得る場合は少なく、ほとんどの場合は間接事実（証拠）を積み上げて事実認定することになると考えられる。そしてその際には、支出の相手方の認識やそれを納税者が積極的に利用した事実の有無といった観点から調査を行うことも有効である。なお、支出の相手方や他の関係者から聴取した事項を聴取書等として証拠化する場合には、後日、当該供述者が聴取書等の内容と異なる供述をする可能性もあることを念頭に置き、その聴取内容や周辺事情等を補充する証拠の収集にも努める必要がある。そして、間接事実によって課税要件事実の有無を認定するに当たっては、有効な間接事実（証拠）を把握できた場合であっても、安易にその事実（証拠）のみを根拠として事実認定するのではなく、様々な角度から検討を行い、複数の間接事実を積み上げて事実認定するよう心掛けることが肝要である。換言すれば、そうした観点に立って税務調査を行った結果、間接事実すらの確に認定できないとすれば、すなわちそれは、課税要件事実を満たしていないことにほかならないのであるから、その場合には課税することはできないといったことにも留意する必要がある。

## 2 通謀虚偽表示の認定

通謀虚偽表示とは、相手方と通じて虚偽の意思表示をすることである。この場合、その意思表示は無効となるが、善意の第三者に対しては対抗することができない（民法 94 条）。

通謀虚偽表示が税務調査において問題となる場合とは、例えば、納税者が税負担を軽減する目的で関連者との間で契約書を作成し、あたかも取引を行ったように仮装していた場合等が考えられる。そのような場合には、当該契約が通謀虚偽表示により無効であることを認定した上で、その認定に従った法律関係に基づき課税を行うこととなる。しかしながら、第三者である課税庁が納税者の行った契約を通謀虚偽表示であると認定することには、少なからぬ困難を伴うと想定される。

そこで、本項では、通謀虚偽表示の成立を認定する場合に、どのような事実（証拠）に基づき認定することが有効であるかについて、3つの裁判例を基に、検討することとする。

- (1) 事例2【関係会社の違約金債務の代位弁済金を賃借料として支払っていたことにつき、相手方との間に合意が有り、通謀虚偽表示が成立するか否かが争点となった事例(東京地裁平成19年6月29日判決(判例集未登載))】

#### イ 事件の概要

本件は、X社が、所有する不動産をA社にいったん売却した上でこれ賃借し、賃借期間満了時に当該物件を買い戻す取引（リースバック取引）により支払った地代家賃（その後、A社の親会社であるB社がA社から当該不動産を購入し、X社との賃貸借契約についてもB社が貸主となった。）について、その一部はX社の関連会社であるC社がA社に対して有する違約金債務（以下、「本件違約金」という。なお、本件違約金については、リースバック取引開始後に、A社とC社との間でA社が債務免除する旨の和解が成立し、これによってA社に生じた損失については、B社が損失補てんした。）の代位弁済金を地代家賃に仮装して支払ったものであり、X社ら当事者は、そのような仮装取引（以下、「本件スキーム」という。）を合意の上で行ったものであるから、本件違約金の弁済に相当する部分の支払いは通謀虚偽表示により無効であると認定して行った課税処分 of 適否が争われた事件である。

#### ロ 判決要旨

東京地裁は、以下の点から、当事者間に本件スキームについての合意があったと認めることはできないと判断した。

- (イ) ①A社及びB社の社内で作成された書面には、本件スキームについての合意があったことをうかがわせる記載のある書面が複数存在すること、②X社に対する税務調査の反面調査の開始当初においても、B社の担当者が本件スキームについて合意されていたことを認める旨の確認書を作成していること、③B社の担当者がX社の実質的オーナー

に対し、本件違約金が回収できなければX社に対する融資をすることはできないと話しておきながら、その後、リースバック取引という形式を採ったとはいえ、X社がA社及びB社からの資金援助を受けるに至っていること、④X社にとっては、本件スキームについて合意することにより、本件違約金の弁済をしてB社との取引関係を良好に保つことができるとともに、賃料を地代家賃として損金とすることにより、税負担を軽減し、資金繰りを向上させる利点があることなどからすれば、Yが、本件スキームについて合意があったことなどを認定した上、X社に対し、更正処分等をしたことには、一応の理由があったものといえることができる。

- (ロ) しかしながら、①本件スキームについて合意があったことをうかがわせる書面が存在するものの、それらの書面の一つに記載された手書きの文字について、YはX社の実質的オーナーが記載したものであると主張するが、X社及びYが提出した鑑定書に照らしても、同者の筆跡であると認めるに足る証拠はなく、また、それ以外の書面についても社印などの押印がされておらず、直ちにその成立の真正を認めることはできないなど、それらの証明力には、一定の限界があること、②他方、本件スキームについての合意が存在することを前提としない「意思決定書(稟議書)」も複数存在していること、③本件スキームについての合意が存在することを前提としなくとも、本件リースバック取引の開始及び継続の経緯などについて合理的な説明をすることは可能であることなどに照らすと、本件スキームについての合意があったと認めることはできないものといわざるを得ない。

したがって、本件スキームについての合意があったことを前提とするYの主張には理由がない。

- (2) 事例3【子会社への土地の売却は、租税負担の回避を目的として便宜的に行われたものであって、通謀虚偽表示により無効であるとされた事例(名古屋高裁平成19年7月26日判決(判例集未登載))】

## イ 事件の概要

本件は、不動産業を営むX社が、A県による収用が予定されている土地（「本件土地甲」という。）を強制競売の売却手続によって取得した上、これをD社に転売し、その後、当該土地の一部がD社からA県土地開発公社（「県公社」という。）に売却された一連の取引について（なお、D社は、当該土地の譲渡につき、租税特別措置法（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）65条の2（収用換地等の場合の所得の特別控除）所定の特別控除を適用して法人税の確定申告を行った。）、Y（国、課税庁）が、X社とD社間の売買契約（「本件取引」という。）は、X社が県公社に対する売主となった場合に生じる租税負担を回避すること等の目的で行われた通謀虚偽表示であって無効であるなら、県公社への売主はX社であり、上記土地の売却によって得た利益はX社に帰属するとして、X社に対して行った法人税等の更正処分等の適否が争われた事件である。

## ロ 判決要旨

X社は、本件土地甲を自らが売主となって県公社に売却した場合には本件特別控除の適用が得られないため、不動産業を営んでおらず本件特別控除の適用が得られるD社を介在させてその売却を行い、自らが売主となる場合に課されることになる法人税等の負担を免れ、また、D社の多額の繰越欠損金を利用して、上記譲渡益に掛かる法人税等の負担を免れることを企図して本件取引の外形を作出したものであり、その具体的な態様を見ると、D社との間で、所有権移転登記手続がされ、また、不動産売買契約書及び受渡し方法に関する覚書が作成されてはいるが、それらは、いずれも、X社が実質的にD社の経営を掌握していたことから、当初からの計画に基づきX社において自ら企画・決定し実行したものであり、その後、X社において本件土地甲の一部である本件土地乙、丙をD社の名義で県公社に売却したという事実経過からしても、登記手続や契約書・覚書の作成といった形式的な売買の外形を作出したこと、これ

に合わせた経理上の処理を行ったことのほか、独立した法人間の取引(売買)と認められる実質は何ら存在しないというべきであるから、当事者間にその外形に対応する売買の効果意思があったとすることはできない。

- (3) 事例4【名古屋高裁平成18年2月23日判決(判例集未登載:第一審・名古屋地裁平成17年9月29日判決(判例タイムズ1256号81頁))】

#### イ 事件の概要

本件は、X社が、シンガポールの関連法人との間で締結された、X社が保有するノウハウ等を譲渡する旨の契約に基づき、シンガポール法人から受領した譲渡代金について、Y(国、課税庁)が、当該ノウハウ等はX社の親会社に帰属しており、上記契約は架空の取引であるから、受領した金員は法人税法22条2項所定の「無償による資産の譲受け……に係る……収益」(受贈益)に該当するとして、X社の法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたのに対し、X社が、本件譲渡契約は架空のものではないと主張して、上記課税処分の取消しを求めて提起した事件である。

第一審名古屋地裁平成17年9月29日判決が、X社の請求を認容して上記課税処分を取消したため、Yが控訴した。

#### ロ 判決要旨

名古屋高裁平成18年2月23日判決は、本件ノウハウ等が本件譲渡契約時にX社に帰属しており、本件譲渡契約が実体を伴わない仮想の取引とは認められないとした名古屋地裁平成17年9月29日判決の判断を維持した。

本件における裁判所の判断で注目すべき点は、名古屋地裁平成17年9月29日判決が、通謀虚偽表示の認定における間接事実について、以下のとおり述べている点である。

通謀虚偽表示の成立要件である、法律行為の当事者が当該法律行為(の表示行為)に対応する内心的効果意思を持たず、かつ持たないことにつき相手方と通謀したことは、それが専ら主観的な要素から構成されるた



め、それを推測させる客観的な事実、すなわち間接事実によって証明されることが通常である。譲渡契約における目的物が譲渡人に帰属していないことは、これによって直ちに当該契約の無効を来すものではないものの、そのことが前提とされて契約が締結されたなどの事情が認められない限り、一般的には不自然な契約であるといわざるを得ず、この意味で、売買契約の性質を有する本件譲渡契約によって譲渡の目的物とされた本件ノウハウ等がX社に帰属していたか否かは、有力な間接事実として、上記争点についての判断に大きな影響を与えるというべきである。もっとも、上記争点の判断に影響を与える間接事実としては、目的物の帰属のほかにも種々考えられるところ、通謀虚偽表示は、内心的効果意思が存在しないにもかかわらず、通謀の上、あえて表示行為を行うのであるから、経験則上、そのような仮装行為をするについての動機が存在するのが通常と考えられる。すなわち、通謀虚偽表示が成立する場合には、当事者双方ないし少なくとも一方が、当該法律行為が有効に成立したという外形を作出することによって何らかの利益を得る関係が存在すると考えられ、逆にいえば、そのような動機が全く見当たらないという事実は、通謀虚偽表示の認定について、消極的な方向で作用することは当然である。したがって、Yが主張するように、租税回避等の経済的動機が存在しないからといって、直ちに本件において通謀虚偽表示が成立しないと断定できるわけではないとしても、かかる事情を無視ないし軽視することも相当とはいえない。

#### (4) 通謀虚偽表示に係る事実認定における問題点の考察

事例4の名古屋地裁平成17年9月29日判決が、民法94条1項の通謀虚偽表示の成立要件は、「法律行為の当事者が当該法律行為（の表示行為）に対応する内心的効果意思を持たず、かつ持たないことにつき相手方と通謀したこと」であるとしており、そうすると、通謀虚偽表示の成立に係る主要事実は、①当事者が法律行為（の表示行為）に対応する内心的効果意思を持っていなかったこと、②その内心的効果意思を持たないことにつき、

相手方と通謀して当該法律行為を行ったこと、であると解される。

相手方と通謀して法律行為を行ったことについて、その当事者間でその合意したことを明確にしておく等の目的で合意書や覚書等を作成している場合には、当該文書は通謀虚偽表示の成立を認定するための有効な証拠となる。すなわち、一般に、契約書等のいわゆる処分証書については、形式的証拠力（文書の成立の真正）が認められれば、特段の事情がない限り、作成者によって記載どおりの行為がなされたと認められるから<sup>(74)</sup>、当事者間で作成された上記のような文書は、通謀虚偽表示の成立を立証するために有効な直接証拠となり得る。例えば、事例2において、X社とA社又はB社との間で、本件スキームは本件違約金を回収することを目的とするものである旨を約定した契約書、合意書又は覚書等が作成されていた場合には、当該文書は、当事者間で通謀虚偽表示に関する合意があったことを認定するための直接証拠となり得ると考えられる。しかしながら、そのような文書を税務調査で把握できる場合は少ないと考えられ、通常、通謀虚偽表示の成立を認定する場合は、間接事実を積み上げて認定することになると考えられる。

上記を踏まえて、以下では事例2ないし4において、国側がどのような間接事実によって通謀虚偽表示の成立を認定したか、そして、その認定に係る問題点や有効であった点を考察することとする。

事例2では、契約の相手方において、違約金債務を地代家賃として支払う本件スキームについて合意があったことをうかがわせる記載のある文書が保存されていた事実等を根拠として、X社ら当事者間には通謀虚偽に係る合意があったと主張した。課税庁が根拠としたような当事者の一方において保存されていた内部文書も有効な間接証拠となり得ると考えられるが、本件では当該文書の成立の真正が問題となった。このように、証拠とした文書の成立の真正や内容の真実性が揺らいだときには、その証拠は証明力

---

(74) 瀧澤泉ほか・前掲注(28)、143頁参照。

が乏しいものとなり、認定した事実を裏付ける十分な証拠とならないことに留意する必要がある。したがって、文書を証拠とする場合には、当該文書の作成者や作成時期等を明確にしておく必要がある。

また、事例4において、名古屋地裁平成17年9月29日判決が、譲渡の目的物が譲渡人であるX社に帰属していたか否かは、当該法律行為が虚偽表示であることを推測させる有力な間接事実として、その判断に大きな影響を与えるとしている点、及び、通謀虚偽表示が成立する場合には、当事者双方ないし少なくとも一方において、当該法律行為が有効に成立したという外形を作出することによって何らかの利益を得るといった動機があると考えられるところ、そのような動機が全く認められないという事実は、通謀虚偽表示の認定に消極的な方向で作用するとしている点が参考となる。本件では、結局、譲渡契約の目的物の帰属に関する国側の主張は認められなかったが、契約が仮装であることを認定する上で、当該契約の前提となる事実が実体と異なっていたとした事実は、通謀虚偽表示を認定する上で有効な間接事実の一つとなることに留意し、そのような観点で税務調査を行うことも有効である。また、通謀虚偽表示を認定するに当たっては、通謀虚偽表示を行った動機の有無を検討することが必要である。

この点、事例3においては、土地の収用に関してD社を介在させることによって、特別控除の適用を可能にするとともに、繰越欠損金を利用して税負担を免れるといった動機・目的が認定され、通謀虚偽表示に係る課税庁の主張が認められている。もっとも、本件においては、課税庁が、X社とD社の関係や当該取引に係る代金決済の状況等、他の間接事実を積み上げて通謀虚偽表示の主張を行ったことが功を奏して、主張どおりの認定がなされたものと考えられる。

このように、通謀虚偽表示の認定に限らず、間接事実によって課税要件事実の存否を推認する場合には、有力な間接事実の一つ把握したとしても、その事実だけで課税要件事実の存否を推認するのではなく、他の間接事実の積み上げによって事実認定するよう心掛ける必要がある。

### (5) 小括

通謀虚偽表示の成立を認定する場合には、まずは、当事者間において当該通謀虚偽表示に関する合意等をした旨を記載した契約書や合意書等の文書の把握に努めるべきである。しかしながら、そのような文書が作成されていることは稀であり、通常は、通謀虚偽表示の成立を推測させる間接事実を積み上げていくこととなると考えられる。

このように、通謀虚偽表示の場合も含め、取引当事者の意思がいずれにあるかを認定する上で、取引当事者の一方に当事者間の合意をうかがわせる文書が存在する事実は、当事者間の合意を推認するための間接事実となり得る。しかしながら、そのような文書について、文書の成立の真正や真実性が揺らいだ場合には、証拠価値が低いものとされることから、その事実を有効な間接事実とするためには当該文書の作成者や作成時期等を的確に認定する必要がある。さらに、課税要件事実の存在を推認し得る間接事実が認められたとしても、他方でそれを否定する事実が存する場合には、当該間接事実のみをもって課税要件事実の存在を認定できない場合があることに留意しなければならない。したがって、税務調査においては、一つの間接事実のみで課税要件事実の存否を認定することなく、他の間接事実やその間接事実を補強する補助事実の把握に努め、それら複数の間接事実等によって課税要件事実の存否を認定するよう心掛けなければならない。

## 第3節 税務調査における事実認定の在り方

税務調査は、申告納税制度を担保するとともに、適正・公平な賦課を実現していくために重要な意義を有するものであるが、そのためには、的確な事実認定と適正な法令解釈及び適用が不可欠である。すなわち、的確な事実認定は、納税者の行った納税申告の内容が正しいか否かを判断するための不可欠な要素であるとともに、調査の結果、申告内容を是正する必要があると認められた場合に適正な課税処分を行うための重要な要素である。そして、税務調査におい

て認定すべき具体的な事実とは、各税法が定める課税要件に該当する具体的な事実（課税要件事実）の存否を認定することにほかならないが、課税要件事実の存在を的確に認定するためには、その前提として、適正に解釈した法令に基づき、何が課税要件事実であるかを的確に把握する必要がある。

また、課税要件事実が存するか否かを認定するに当たっては、その裏づけとなる証拠の収集及び保全が不可欠であるが、その際、まずは当該課税要件事実の存在を直接証明し得る証拠の収集に努め、そのような証拠を把握できない場合には、間接事実（証拠）を積み上げて事実認定する必要がある。

なお、間接事実によって課税要件事実の存在を認定する場合には、安易に把握した一つの事実のみを根拠として事実認定するのではなく、多面的に事実を捉えて、複数の間接事実を積み上げて事実認定するよう心掛けることが肝要である。換言すれば、状況証拠しか把握できない場合であっても、その積み重ねによって課税要件事実の存在を的確に認定し得る場合には、適法な課税処分を行い得るということであるから、そのためにも、証拠に基づき一つ一つの間接事実等を的確に認定することが重要である。

さらに、課税要件事実の存在を立証するために有効な納税者の内部文書等を把握した場合には、当該文書の成立の真正や内容の真実性を担保するために、当該文書の作成者や作成時期等の補助事実を的確に認定しておく必要がある。

## 結びに代えて

事実認定の問題は、個々の事案における個別の事情等による部分が大きいため、訴訟や審査請求において国側の事実認定に係る主張が裁判所や審判所に認められずに課税処分が取消されたとしても、個別の事案における事実認定の問題として処理され、それを今後の課税実務にどのように活かしていくかといった議論があまりされてこなかったように思う。この点、昨今では税務大学校の研修カリキュラムの中にも要件事実論の講義が採り入れられるなど、事実認定に対する重要性の認識は高まっていると考えられ、本稿もそのような観点から、課税実務の一助となればとの思いで、税務調査における事実認定の在り方を考察してきた。

課税処分が納税者に対する不利益処分である以上、その適否を巡って争いが生じるのはやむを得ないことであるが、不要な争いはできる限り避けるべきであり、そのためにも税務調査における的確な事実認定が求められる。本稿では、そのような観点から事実認定が争われた裁判例等の分析を行ってきたが、事実認定に関する重要な問題を含む裁判例等は多々ある中で、今回検討の題材として取り上げた事例が交際費等の認定事例及び通謀虚偽表示の認定事例に留まってしまったことから、検討すべき問題点について十分深度ある議論を展開できたか疑問である。

しかしながら、税務調査における事実認定を行う上でも要件事実論を踏まえた検討をすべきであることや、その際に留意すべき点がある程度指摘できたと考えている。今後、事実認定の重要性に対する認識が更に高まっていくことを期待するとともに、本稿がその一つの契機となることを祈念して、結びに代えたい。