

論 説

租税訴訟における規範的要件の要件事実

—— 法人税法132条1項の不当性要件を中心に ——

服部由美

(弁護士・名古屋経済大学客員教授)

目 次

- I はじめに
- II 要件事実論と租税訴訟
 - 1 要件事実と立証責任
 - 2 規範的要件について
 - 3 租税訴訟における要件事実論
- III 同族会社行為計算否認規定と要件事実論
 - 1 同族会社行為計算否認規定の法律要件と要件事実論
 - 2 不当性要件と要件事実論
- IV 横浜事案第一審判決について
 - 1 事案と判決の概要
 - 2 要件事実論からの考察
- V IBM事件控訴審判決について
 - 1 事案と判決の概要
 - 2 要件事実論からの考察と不当性要件の判断基準について
- VI むすびにかえて

I はじめに

営利を目的とする法人は、一般に、とり得る行為形態に複数の選択肢がある場合、利益を最大化するため、法人税の負担が少しでも軽いそれを選択する方が経済的に合理的であるとも考えられる⁽¹⁾ところ、法人税法132条1項は、同条所定の同族会社等の行為又は計算で、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場合、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・欠損金額又は法人税の額を計算できる旨、規定する（以下、同条項を「同族会社行為計算否認規定」ともいう。）。

憲法の定める租税法律主義から導かれる課

税要件明確主義の要請に対応しているはずの法人税法であるが、その個別の規定は、必ずしも、明確な規範を提供しているとはいえない⁽²⁾。殊に、同族会社行為計算否認規定の「法人税の負担を不当に減少させる結果」（以下、「不当性要件」という⁽³⁾。）は、いわゆる不確定概念であるとされ⁽⁴⁾、課税要件明確主義に反し

(1) 岡村忠生教授は、一般的租税回避否認規定の立法論において、節税の権利を認めると、納税者は課税要件を充足しないために経済的に最適な取引を行わなくなる等として、立法によりこれを認める意味もないとする（岡村忠生「一般的租税回避否認規定－否認理論の観点から」ジュリ1496号（2016）46頁参照）。

(2) 増田英敏「課税要件明確主義と要件事実の明確性」伊藤滋夫＝岩崎政明編著『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016）87頁参照。

ないかが問題となる。しかし、金子宏教授は、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要であるとし、一見、不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確にし得るタイプの不確定概念については、その必要性和合理性が認められる限り、課税要件明確主義に反しないとする⁽⁵⁾。また、最判昭和53年4月21日⁽⁶⁾（以下、「光楽園旅館事件上告審判決」という。）も、上告人が同族会社行為計算否認規定について、行政機関に対し包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたもので、租税法律主義をとる憲法第84条に違反し無効であると主張したのに対し、「法人税法132条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違

憲の主張は、その前提を欠く」旨、判示する。

同族会社行為計算否認規定は、同じく不確定概念とされる法人税法34条2項の「不相当に高額な部分」⁽⁷⁾のように、その判断基準を具体化するための政令委任を備えていない。しかも、同規定は、その法律要件に不確定概念が用いられているだけでなく、その法律効果は、同族会社等について、個別否認規定では対応できない否認を可能にするとも思われ⁽⁸⁾、同規定は個別分野に関する一般的否認規定であるとされる⁽⁹⁾。同族会社行為計算否認規定は、“伝家の宝刀”と称されることがあり、その萎縮的效果は否定できない⁽¹⁰⁾。

ところで、不当性要件は、裁判で用いられる要件事実論では規範的要件に該当する⁽¹¹⁾（要件事実や規範的要件の意義等については「II」において後述する。）ところ、東京地判平成26年5月9日⁽¹²⁾（以下、「IBM事件第一審判決」という。）では、被告（国）が“評価根拠事実”という要件事実論を前提にしていると思われる主張をし、しかも、東京高判平成27年3月25日⁽¹³⁾（以下、「IBM事件控訴審判決」とい

(3) 後述するように、「法人税の負担を不当に減少させる結果」には、法人税の負担減少という要件と、これが不当と評価される要件とが含まれるが、多くの訴訟では、後者のみ争点となることが多いこと、及び、本稿は、後者を要件事実論から検討するものであることから、このように定義する。

(4) 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019）85頁参照。

(5) 金子・前掲注(4)85頁、86頁参照。なお、三木義一教授は、不確定概念を3つの類型に分けた上、同族会社行為計算否認規定の不当性要件は、第3類型に該当し、直ちに違憲とはいえないとする（三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992）214頁～216頁参照）。

(6) 訟月24巻8号1694頁。

(7) もっとも、例えば、役員退職給与について、法

人税法34条2項「不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額」（傍点筆者）により委任を受けた法人税法施行令70条2項が、「相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」（傍点筆者）と規定しているのは、その委任の範囲を超えていないか、疑問がないわけではない。

(8) 岡村忠生教授は、一般的否認規定は、既に個別的否認規定が存在する領域であっても、それとは別の租税政策により、否認を行う可能性があるとする（岡村・前掲注(1)47頁参照）。

(9) 金子・前掲注(4)137頁参照。

(10) 法人税法132条の2についてであるが、徳地淳＝林史高「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇（平成28年度）』（法曹会、2019）130頁（注25）参照。

う。)では、第一審で敗訴した控訴人(国)が、評価根拠事実の一部を撤回する等したため、不当性要件の判断基準とともに、要件事実論が注目された¹⁴⁾。

要件事実論における規範的要件の代表例は、一般条項であるが、倉田卓次元判事は、民法1条3項「権利の濫用」、民法110条「正当の理由」などの一般条項について、「不特定概念を用いて裁判官の法規拘束を緩和し、適用を楽にした法規¹⁵⁾とする。不確定概念を行政法規に用いる場合には、行政の利益のための立法の放棄という側面があることを否定できない¹⁶⁾。事後審査する裁判所は、不確定概念を具

体化する政令委任すらなければ、かかる規定をそのまま判決三段論法の大前提に用いることができず、自ら判断基準を示す(法の解釈)ことも多いだろう¹⁷⁾。

光楽園旅館事件上告審判決はその原審が示した「不当」性の判断基準を「客観的、合理的」として、これに従って否認すべき権限を税務署長に与えている¹⁸⁾と解せるから違憲ではないと判示するのだが、実際には、同事件の原審が示した判断基準もまた不確定概念を含み、その後の裁判例によっては、後述するように、副次的基準を用いる等して、その判断枠組みは、未だ定まっていなように見える。

(11) 今村隆「不確定概念に係る要件事実論」伊藤＝岩崎・前掲注(2)225頁、及び、谷口勢津夫「租税回避否認規定に係る要件事実論」同上288頁参照。また、永石一郎弁護士も、ブロック・ダイアグラムに、不当性要件の評価根拠事実と評価障害事実を、抗弁と再抗弁にわけて記載していることから、規範的要件と解していると思われる(永石一郎「IBM事件から見た法人税法132条の要件事実の構造」租税訴訟9号(2016)368頁)参照。

(12) 税資264号順号12469。

(13) 訟月61巻11号1995頁。なお、IBM事件控訴審判決は、上告不受理決定(最決平成28年2月18日未公刊、判例秘書L07110124)により確定している。

(14) 谷口・前掲注(11)、永石・前掲注(11)など。

(15) 倉田卓次『民事実務と証明論』(日本評論社、1988)252頁、253頁[初出、1974]。なお、倉田卓次元判事は、「不確定概念」でなく「不特定概念」という語を用いているが、柏木邦良「不特定概念と判決三段論法—ヘンケ『事実問題…民事法における不特定概念とその上告可能性』の紹介と検討をかねて—」北法22巻2号(1966)240頁の注5に従い、行政法的ニュアンスを伴う「不確定概念」を避けたとしている。

(16) 園部逸夫「行政法上の不確定法概念—西ドイツにおける論議について—」論叢62巻2号(1956)3頁参照。

(17) 柏木・前掲注(15)202頁によると、ヘンケは、不特定概念の特徴として、開かれた構成要件であり、

規範の具体化が裁判官に委ねられており、個別事案及び社会情勢の変化に適応する能力を持っていること等をあげている。そして、不特定概念は、どの裁判官も一定の判断に到達すべき確定部分と、裁判官の判断によって初めて確定される未確定部分からなり(同203頁)、裁判官が判決三段論法を用いる場合、不特定概念の具体化が必要になるが、大前提には一般的な言明を抽出し(法の解釈)、個別的事案と関連する解釈の続行は小前提で行う(緩和された三段論法)(同204頁)。柏木教授は、わが国においても、不特定概念(の未確定部分)の適用は、その解釈(大前提)のほか、その解釈の実質的根拠(事実それ自体及びその定性・定量評価及びあてはめ)も判決文(判決三段論法の小前提)に明瞭に示すという形で行われ、また、行われるべきものであるといわなければならないとする(同233頁)。

(18) 金子・前掲注(4)86頁、及び、徳地＝林・前掲注(10)129頁の注23は、課税庁の自由裁量を否定しており、いわゆる「要件裁量否定論」と思量される(兼平裕子「租税行政分野における判断余地の法理—不確定概念に対する司法審査—」税法563号(2010)164頁参照)。中川一郎教授は、「同族会社の行為・計算を否認するか否かは税務署長の裁量に属しているが、『不当に』の判定まで税務署長の裁量に委ねられているのではない。」としている(中川一郎編著『法人税法コメンタール』(ぎょうせい、1975)A7102～7110)。

しかも、規範的要件の要件事実については、特に、司法研修所が主導して、民事訴訟学者等を巻き込んだ論争を決着させた経緯があり、独特な構造をもつ¹⁹。金子宏教授は、前述のように、不確定概念を用いることは課税要件明確主義に反するものではないとしつつ、「法的安定性ないし予測可能性の要請と公平負担の要請をどのように両立させるか」²⁰が問題となると指摘する。規範的要件である不当性要件の要件事実は何か、そして、どの当事者がその立証責任を負うのか等、同族会社行為計算否認規定における要件事実の構造を検討することは、納税者の予測可能性を高める一助となるかもしれない。

そこで、本稿では、租税訴訟における要件事実論と規範的要件について、同族会社行為計算否認規定の不当性要件を中心として、考察してみたいと思う²¹。

II 要件事実論と租税訴訟

1 要件事実と立証責任

(1) 要件事実の意義

近時、要件事実の意義の多様化が指摘され

ている²²ので、まず、本稿における要件事実の意義を確認しておく。なお、要件事実論や立証責任論については、膨大な議論があるが、紙幅の制限と共に、筆者の能力に限界があるので、本稿では、必要最低限、定義等を確認するにとどめたい。

そもそも、要件事実論は、戦後、司法修習制度が始まり、特に昭和30年代以降、司法研修所の「民事裁判」という科目で、民事裁判の判決を起案する教育の一環として、発達したもので、その研究の中心は民事裁判教官室であった²³。しかし、司法制度改革により法科大学院が開設され、要件事実論が法律実務教育として導入されると、要件事実論の研究の中心は、司法研修所から法科大学院に移り、その研究者の裾野は広がっている。

要件事実の意義の多様化は、要件事実と主要事実と同義か（あるいは、要件事実は具体的事実か類型的事実か）といった議論に顕れる。

『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』²⁴（以下、「要件事実第1巻」という。）は、「権利の発生、障害、消滅等の各法律効果が肯定されるかどうかは、その発生要件に該当す

19) 永石一郎「当事者からみた要件事実—当事者代理人に必要な要件事実の基礎知識」伊藤滋夫＝難波孝一編著『民事要件事実講座1巻』（青林書院、2005）138頁参照。

20) 金子・前掲注(4)87頁。

21) 本稿では、不当性要件について、柏木・前掲注(15)204頁で、ヘンケがいうところの「確定部分」（法解釈により大前提として示されるところ）を明らかにすることも、目的の一つとしたい。

22) 橋本昇二『要件事実の基本問題』（成文堂、2018）26頁参照。

23) 田尾桃二「法学・法曹教育における要件事実論」伊藤＝難波・前掲注(19)340頁、341頁、及び、原田

和徳「要件事実の機能—裁判官の視点から」同上77頁参照。ただし、永石一郎弁護士は、「司法研修所の要件事実論は、要件事実における一つの学説であることをまず認識しなければならない。」とした上で、「裁判実務が研修所の要件事実論通りに運用されていない」等と指摘する（永石・前掲注(19)127頁）。

24) 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、1986）。同書は、司法研修所がその要件事実についての考え方を一本にして公刊し世に問うた最初の本とされる（伊藤滋夫「要件事実論の現状と課題」同上9頁参照）。

25) 司法研修所・前掲注(24)3頁。

る具体的事実の有無にかかる」²⁶ところ、この事実を一般に、『要件事実』と呼んでいるとした上で、「要件事実の概念を右の通りに理解すれば、それは主要事実・間接事実の区別という主要事実と同義に帰着」²⁷するとしている²⁷。

これに対し、両者を区別する説もある（むしろ、通説とされる²⁸）。山木戸克己教授は、法規の要件事実²⁹に該当する具体的事実を主要事実といい、要件事実³⁰は一般的生活関係に妥当する類型的事実であるとしている³¹。

思うに、要件事実の意義については、現実の実務を想定するに、標準的な定義である要件事実第一巻の通りで構わないのではないだろうか³²。

そこで、本稿においては、要件事実も、主

要事実も、具体的事実であることを前提とするが、主要事実と間接事実の区別を要する場面（後述する規範的要件にかかる主要事実説 vs 間接事実説に係る議論もそうである。）では、意識的に主要事実という言葉を用いて、すすめていく。

(2) 立証責任

要件事実論は、立証責任論ときってもきれない関係にある³³。

要件事実第一巻は、「訴訟上、ある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又は危険を立証責任と呼ぶ（客観的立証責任と同義。証明責任ともいう。）」³⁴とする。

26) 同上3頁。

27) 伊藤滋夫教授（元判事）も、要件事実と主要事実は同義であるとする（伊藤滋夫『要件事実の基礎 新版』（有斐閣、2015）3頁参照）。また、村田渉判事は、司法研修所では、教育上の配慮等もあって便宜的に同義に用いているとしている（村田渉「要件事実論の課題—学会議論に期待するもの」ジュリ1290号（2005）38頁参照）。

28) 永石・前掲注(19)134頁参照。

29) 山木戸克己『民事訴訟法論集』（有斐閣、1990）49頁参照〔初出、1976〕。

30) 高橋宏志教授は、「主要事実とは、審理の対象となりうる事実のはずであり、したがって、証明・証拠調べの対象となりうる具体的事実でなければならない」とする一方、「法規の条文の構成要件として掲げられる事実（要件事実）は、それが事実でもって記述されている場合でも抽象化された事実であり、のみならず、事実ではなく評価概念（規範的概念）で記述されていることもある。」とする（高橋宏志『重点講義民事訴訟法（上）[第2版]』（有斐閣、2012）419頁）。

31) 橋本・前掲注(22)31頁参照。

32) 加藤新太郎教授（元判事）は、いずれの考え方によっても、規範的要件の評価根拠事実、評価障害事実が主要事実であると解することはできるの

で、規範的要件の評価に係わる事実は主要事実であるという立場をとれば、要件事実の定義だけの問題に解消されるとする（加藤新太郎「要件事実論の到達点」新堂幸司監、高橋宏志＝加藤新太郎編『実務民事訴訟講座[第3期]第5巻—証明責任・要件事実論』（日本評論社、2012）28頁）。

33) 松本博之教授は、「民事訴訟学は従来、証明責任の本質や分配基準などは論じてきたが、訴訟において適用される実体法の個々の条文の法律要件要素について証明責任の分配を明らかにする作業を十分にしていなかった。これに対して、司法研修所や実務家の方々はこのような個別的な証明責任分配問題に多大な関心を示し、研究成果を公表されてきたが、よく知られているように、このような研究は証明責任論ではなく、『要件事実論』と呼ばれている。」と指摘する（松本博之「要件事実論と証明責任論」判タ679号（1988）86頁）。なお、伊藤滋夫教授の要件事実の定義は、伊藤・前掲注(27)6頁参照。永石一郎弁護士は、「具体的には、与えられた事実、主張群の中から、訴訟物を摘出し、その訴訟物を出発点として、請求原因事実、抗弁事実、再抗弁事実、以下法律効果の発生をもたらす攻撃防御方法の分配（攻撃防御方法の構造）をいかにすべきか論ずるもの」と説明する（永石・前掲注(19)118頁）。

この定義からもわかるように、立証責任は、要件事実について分配されるもので、また、自由心証が尽きたところからはじまる³⁴⁾。

立証責任の分配について、要件事実第一巻は、法律要件分類説（規範説）を通説的見解として紹介しつつ、「初期のいわば古典的な法律要件分類説のように、法規の文言及び形式を重視して、概念法学的な手法で立証責任の分配を図ろうとする考え方は、今日の通説的見解のとるところではない。実務の大勢もまた同様であるといえよう。」³⁵⁾として、いわゆる修正法律要件分類説をとる。

これに対し、近時有力なのは、伊藤滋夫教授の裁判規範としての民法説である。伊藤滋夫教授は、要件事実論について、基本的に実体法学の問題であるとした上で、要件事実を決める最終的基準は、立証責任の負担の公平であるが、立証責任の負担の公平は実体法の定める制度の趣旨によって決めるとする³⁶⁾。

修正法律要件分類説と裁判規範としての民法説の違いについて、伊藤滋夫教授は、前者は「立証の公平」の内容として実定法の制度趣旨とは関係づけないうまま、結局は、立証の困難その他の実質的なファクターをあげているので、現実の立証責任の分配において、制度趣旨を基準とする裁判規範としての民法説

と、違った結論となりうるという³⁷⁾。

もっとも、両者が大きくかけ離れているとは思えないことから³⁸⁾、本稿では、要件事実第一巻をベースとしつつ近時の有力説にも配慮しながら、すすめていきたい。

また、主張責任と立証責任は、同一当事者に帰属するとしておく³⁹⁾。

2 規範的要件について

(1) 規範的要件

実体法の規定に記載されている法律要件は、いずれも評価が含まれるものではあるが、たとえば、民法1条3項「権利の濫用」のように、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ものは、規範的要件と総称される⁴⁰⁾。

「I」で前述したように、法人税法132条1項は、法人税の負担の減少が「不当」であるという規範的評価の成立が同条所定の法律効果の発生要件となっているから、不当性要件は規範的要件に当たると思量される。

なお、伊藤滋夫教授は、個別的法律要件の内容がなんらかの「評価」である要件を「評価的要件」とし、その中に、評価として規範的評価を含む規範的要件もあるとしている⁴¹⁾が、本稿では、その定着性に鑑み、要件事実

34) 司法研修所・前掲注24)5頁。

35) 山木戸・前掲注29)25頁参照。

36) 司法研修所・前掲注24)11頁。

37) 伊藤・前掲注27)229頁、230頁参照。

38) 同上272頁参照。

39) 伊藤滋夫教授は、「裁判規範としての民法」について触れる「要件事実と実体法」（ジュリ869号（1986））において、「要件事実の意義」等の導入部分の説明は、ほとんど要件事実第一巻によっており、その基本的発想は、司法研修所民事裁判教官室における合議を通じて、先輩・同僚の教官各位

からご教示いただいたところよるとしている（同14頁）。また、原田和徳元判事は、『裁判規範としての民法』という考え方は、要件事実第一巻の考え方を理論的に基礎付けようとするものであり、この見解に対しては、批判も加えられているが、傾聴に値する考え方である。」と指摘する（原田・前掲注23)85頁）。

40) 司法研修所・前掲注24)21頁、及び、伊藤・前掲注27)149頁参照。

41) 司法研修所・前掲注24)30頁参照。

42) 伊藤・前掲注27)291頁、302頁参照。

第一巻にしたがい、「規範的要件」の用語を使用する。

(2) 主要事実説と間接事実説

規範的要件については、規範的評価を根拠付ける具体的事実を間接事実とする間接事実説と、これを主要事実とする主要事実説の争いがある。

素直に考えれば、実定法の規定に記載されている規範的要件自体が要件事実であり、規範的評価を根拠付ける具体的事実、間接事実となる。かつては、間接事実説⁴³⁾が有力であった。

しかし、間接事実説には、少なくとも、以下の2つの欠点がある。

1つは、間接事実説によると、主要事実と間接事実の関係が特殊なものになってしまう。そもそも、間接事実とは、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である。したがって、主要事実と間接事実とは、別個独立の事実であり、主要事実、間接事実による推認を経ないで、直接証拠によってその存在を立証できるはずである。しかし、規範的要件においては、たとえば、「不当」であるという評価自体を直接立証する方法はなく、その評価を根拠付ける具体的事実の主張立証が必要である⁴⁴⁾。

この点、難波孝一弁護士（元判事）は、間接事実説について、法理論上の問題があると

指摘した上で、「そもそも、『事実』は何かの問題になっているのに『評価』自体が事実であるとするのは背理のように思われる。要件事実（主要事実）は、訴訟の攻撃防御の対象となる法律効果を発生させるために当事者が主張立証しなければならない事実であることに照らすと、要件事実、訴訟当事者、裁判所に明確にわかるもの、すなわち、訴訟当事者、裁判所が共通の認識を持てる事実でなければならない。」⁴⁵⁾としている。

もう1つは、当事者に対する不意打ちの危険がある点である。たとえば、間接事実説をとると、同族会社行為計算否認規定に基づく課税処分を取消を求め訴訟で、国が、「税負担の軽減は不当である」と主張しさえすれば、主張立証責任は尽くされたことになるので、弁論の段階で、そ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顕れてくるかについて、納税者は知る機会を保障されていないことになる⁴⁶⁾。また、国と納税者がその評価を根拠付けるAという事実の有無で争っていたにもかかわらず、裁判所がBという事実から「税負担の軽減は不当である」と認定すれば、両当事者にとって、不意打ちとなる⁴⁷⁾。

このような指摘もあり、規範的要件の評価を根拠付ける具体的事実が主要事実とする主要事実説が通説となった⁴⁸⁾。しかし、主要事実説にも、評価根拠事実を弁論に顕れたものに限られるという問題がある。そこで、

43) 田尾桃二元判事は、1969年当時、いわゆる間接事実説を「多数説」「ほぼ一致している」とし、いわゆる主要事実説を「少数説」と紹介している（「主要事実と間接事実にかんする二、三の疑問」小山昇＝中島一郎編『裁判法の諸問題 中』(有斐閣、1969) 275頁、276頁)。たとえば、間接事実説と思われる記載として、兼子一『民事訴訟法体系

(酒井書店、1954) 199頁、209頁。

44) 司法研修所・前掲注(24)31頁参照。

45) 難波孝一「規範的要件・評価的要件」伊藤＝難波・前掲注(19)215頁。

46) 司法研修所・前掲注(24)31頁、32頁参照。

47) 田尾・前掲注(43)276頁参照。

48) 高橋・前掲注(30)419頁参照。

要件事実第一巻は、主要事実説の問題点が説明権の適切な行使等により配慮されることを前提としつつ、主要事実説をとるとしている⁴⁹⁾。

(3) 評価障害事実と抗弁説

ところで、規範的要件においては、規範的評価を根拠付ける事実だけでなく、規範的評価の成立を妨げるような事実（評価障害事実）も存在する。

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し、しかも、評価根拠事実に基づく規範的評価の成立に対して、評価障害事実は当該評価の成立を妨げる効果をもつから、評価障害事実もまた要件事実であり、また、その主張立証責任は、当該規範的評価の成立を争う側の当事者にあることになる（抗弁説）。要件事実第一巻は、抗弁説をとる⁵⁰⁾。そして、「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となるという理論上の関係がある」⁵¹⁾とする。

この抗弁説に対しては、一つの法律要件が請求原因と抗弁に分解されてしまうことに対

する批判がある⁵²⁾。

また、抗弁説については、規範的要件の評価を根拠付ける事実の証明度や自由心証主義との関係で、議論になる（特に、規範的要件の中でも、「すべての具体的事実の総合によってのみ要件該当を判断しうべきもの」とされる総合的類型⁵³⁾について問題視される⁵⁴⁾）。

村田渉判事は、規範的要件においては、その存否を根拠付ける具体的事実が真偽不明であっても、間接事実の場合と同様に、その事実については6分4分であるとか、5分5分であるとかの心証のまま、当該規範的要件の存否を法的判断すべきではないかという。つまり、主要事実説の主な使命は、不意打ちの防止等の観点から弁論主義の網を被せることにあるのだから、自由心証主義の関係からすると、間接事実に残ると考えてはどうかという⁵⁵⁾。大島眞一判事も、主要事実説の不合理性を指摘した上で⁵⁶⁾、「規範的要件を基礎づける評価根拠事実と評価障害事実については、間接事実と位置づけ、証明責任で決めるのではなく、あくまでも各認定事実（証明されていないが可能性の高い事実も含めて）を総合的に検討して、規範的要件が証明されたとい

49) 司法研修所・前掲注2433頁参照。伊藤滋夫教授も、評価的要件について主要事実説をとっている（伊藤・前掲注27295頁参照）。

50) 司法研修所・前掲注2436頁参照。難波・前掲注45221頁も、抗弁説の結論を相当とする。

51) 司法研修所・前掲注2436頁。

52) 新堂幸司教授は、「理屈として根拠事実と障害事実とを請求原因と抗弁というふうに割り切られますと、『ちょっとついていけませんね』という話です」と発言している（新堂幸司ほか「鼎談 民事訴訟の現在と展望」（新堂監、高橋＝加藤編・前掲注329頁【新堂発言】）。また、松本博之教授は、「法律が証明責任の対象を法的評価の結論である法律要件要素としている場合に、それを充足すべき

事情を『評価根拠事実』と『評価障害事実』に二分し、各々につき証明責任の分配を行うのは法律の要件を変更するに等しいであろう。」と批判する（松本博之「要件事実論と法学教室(2)―要件事実論批判を中心に」自正55巻1号（2014）69頁）。

53) 山木戸克己教授は、規範的要件は、「多様の具体的事実の各個が要件該当を肯定しうべきもの（総合的類型）」と「すべての具体的事実の総合によってのみ要件該当を判断しうべきもの（総合的類型）」とに区別できるとした（山木戸・前掲注2937頁）。

54) 岡口基一『要件事実マニュアル第1巻（第4版）』（ぎょうせい・2017）30頁参照。

55) 村田・前掲注2743頁参照。

えるかを検討すべきである。」⁵⁷⁾と間接事実説をとる。

また、山本和彦教授は、倉田卓次元判事の「準主要事実」という考え方について⁵⁸⁾、証明責任の対象(主要事実)と弁論主義の対象(準主要事実)とを分離する道具概念として、今日でも再評価の余地があるとした上で、一般条項の分類として、「選択型(横型)の一般条項」と「総合判断型(縦型)の一般条項」があるところ、後者については、弁論主義の対象にはなるが証明責任は観念しないとする⁵⁹⁾。

これに対し、伊藤滋夫教授は、「選択型一般条項であれ、総合判断型一般条項であれ、いずれも評価の要件であり、同要件の評価に関する具体的事実として、同評価の成立を根拠付ける評価根拠事実と同評価の成立を障害する評価障害事実があり(……)、これらの事実、いずれも要件事実であって、主張責任対象事実でもあり立証責任対象事実でもある。」⁶⁰⁾としている。

この辺りは、裁判官の立場や視点と当事者

(とその代理人である弁護士)の立場や視点に相違が生じ得るところであり、伊藤滋夫教授(元判事)の見解は心強い。

租税訴訟ではないが、最判平成30年6月1日⁶¹⁾(以下、「ハマキョウレックス上告審判決」という。)は、抗弁説を採用していると思量する。

3 租税訴訟における要件事実論

(1) 租税訴訟と要件事実論

これまで、民事訴訟における要件事実論について述べてきたが、そもそも、行政訴訟である租税訴訟においても、民事訴訟における要件事実論が妥当するのかという議論がある。

この点、『租税訴訟の審理について(第3版)』⁶²⁾(以下、「租税訴訟第3版」という。)は、現在有力と思われる3つの説として、①法律要件分類説、②個別検討説、③憲法秩序帰納説を、紹介する⁶³⁾。いずれの説によっても、課税処分取消訴訟において、原則として、国が課税根拠事実の立証責任を負う。租税訴

56) 大島眞一「規範的要件の要件事実」判タ1387号(2013)26~31頁参照。なお、大島眞一判事は、主要事実説の不合理性として、①評価根拠事実や評価障害事実証明責任を適用する必要がないこと、②評価根拠事実と評価障害事実に分断し、それぞれに証明責任を考えたために、本来反証で足りるはずの評価障害事実が本証の程度まで証明度が高められていること等をあげている。

57) 大島・前掲注56)33頁。

58) 倉田卓次元裁判官は、規範的要件は具体的事実の主張をまっとう理由付けられるのであるから、かかる事実を「準主要事実」としつつ、これと相反する方向の準主要事実については、間接反証の考え方を類推してこれを主張する者に証明責任があるが主張責任は考える必要がないとする(倉田・前掲注(5)249頁、250頁、253頁、260頁、264頁、265頁)。

59) 山本和彦「総合判断型一般条項と要件事実—『準主要事実』概念の復権と再構成に向けて—」河上正二ら編『要件事実・事実認定論と基礎法学の新たな展開【伊藤滋夫先生喜寿記念】』(青林書院、2009)67頁、70頁、76頁、83頁参照。

60) 伊藤・前掲注(7)321頁。なお、前述の通り、伊藤滋夫教授の評価的要件は、要件事実第一巻の規範的要件より広いと思われるが、ここでの議論に影響はないと思量する。

61) 民集72巻2号88頁。

62) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(第3版)』(法曹會、2018)。同書は、司法研修所から、司法研究報告書第36輯第2号として刊行されたものの第3版である。

63) 泉徳治ほか・前掲注(62)173頁、174頁、及び、増田・前掲注(2)83頁参照。

訟第3版は、①説について、公法法規は、行政機関に対する行為規範としての性格を持っているので、民事訴訟における原則が当然妥当するものではないとの批判が強いつつ⁶⁴、「結局、租税訴訟（取消訴訟）においては、基本的に③説により、国（税務署長）が処分を適法ならしめている根拠事実につき立証責任を負うことを原則としつつ、具体的な個々の問題については、その補充ないし修正原理として、①説による解釈を一つの基準とし、当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等も考慮して、立証責任の所在を決定していくべきであろう。」⁶⁵とする。

この点、伊藤滋夫教授は、「要件事実論という視点から見ると、民事訴訟の分野も行政訴訟の分野も、要件事実論の考え方において異質なものはないと考える。両訴訟の分野とも、当該法制度の趣旨を立証ということが問題となる訴訟の場合において、最も適切に実現できるようにするということが基準として、要件事実（立証責任対象事実）を決定すべきであるからである。」⁶⁶とし、租税法にしかない「租税法律主義」やその内容の一つである「課税要件明確主義」は、租税法における一つの制度趣旨であるのだから、その制度趣旨が、

立証が問題となる訴訟の場合で最も適切に実現できるように要件事実を考えればよいとする⁶⁷。

伊藤滋夫教授の見解では、租税法律主義や課税要件明確主義は制度趣旨の一つとなるが、租税法には租税公平主義や個々の租税制度の趣旨もあることを考えれば、特に租税回避事案では、後者が適切に実現されるように要件事実を考えることにならないか、懸念がないわけではない。よって、具体的問題において正当な解決方針を見いだすために、各制度に通底する本質をふまえて各制度の趣旨を把握する⁶⁸際には、租税法律主義は租税法の根幹をなす重要な制度趣旨であり⁶⁹、また、課税処分の制度趣旨が侵害処分であることを基本として考えるべきであるという前提からの出発を忘れてはならない⁷⁰と思量する⁷¹。

以下では、租税訴訟の中心となる課税処分取消訴訟について、議論を進めていく。

(2) 課税処分取消訴訟の訴訟物と要件事実論

要件事実とは、訴訟物を前提に判断する必要があるところ、課税処分取消訴訟の訴訟物は、課税処分の取消原因としての違法性一般である⁷²。

ところで、課税処分取消訴訟は、債務不存

64 泉徳治ほか・前掲注62)173頁参照。

65 泉徳治ほか・前掲注62)175頁。

66 伊藤滋夫「租税訴訟における要件事実論のあるべき姿」伊藤=岩崎・前掲注(2)15頁。

67 伊藤・前掲注66)15頁、16頁、及び、伊藤滋夫ほか『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2019）10頁〔伊藤〕参照。

68 伊藤・前掲注66)26頁参照。

69 伊藤ほか・前掲注67)10頁〔伊藤〕参照。

70 伊藤・前掲注66)26頁参照。

71 弘中聡浩弁護士は、武器対等の原則を回復するため、一般の民事訴訟では権利障害規定に関する

と解されるものを含めて課税庁に課税要件事実に関する証明責任があるという説明も可能であると（弘中聡浩「租税証拠法の発展」金子宏編著『租税法の発展』（有斐閣、2010）467、468頁参照）。また、藤山雅行元判事は、更正処分取消訴訟の立証責任については、税額が更正処分の結論を下回るものでないことを全体として被告が立証すべきであるとする（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』（青林書院、2005）340頁参照）。その結論に原則として賛同する。

在確認訴訟と似た側面を持つとされる⁷²⁾。

債務不存在確認訴訟、たとえば、典型的な金銭債務の不存在確認訴訟では、債務者が原告、債権者が被告となるから、原告と被告の位置が給付の訴えとは逆になるが、主張立証責任の負担が変わることはない。したがって、権利発生事実の主張立証責任は被告＝債権者が負い、これを抗弁として主張することになる。対して、原告＝債務者には、訴訟物たる債務を特定する責任がある⁷³⁾。

課税処分取消訴訟では、原則として、被告＝国が処分を適法ならしめている根拠事実につき主張立証責任を負うから、実体上及び手続上の適法要件が存在することを抗弁として主張し、原告＝納税者は、課税処分を主体、名宛人、主文等によって特定し、それが「違法」である旨主張すれば、訴訟物は特定され、請求原因に係る主張としてたり⁷⁴⁾。

このように、原告の請求原因事実の主張が訴訟物の特定のためであり、権利根拠事実の主張（課税処分取消訴訟では、処分を適法ならしめている根拠事実）は被告の抗弁となるところにおいて、両者は似ている（このように解せば、主張責任と立証責任は一致する。）。

次に、国＝被告が処分を適法ならしめている根拠事実につき主張立証責任を負うとしても、主要事実をどのように捉えるべきか。「課税要件は、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ずる法律要件のこと」⁷⁵⁾であるが、課税要件＝要件事実という簡単な話にはならない。たとえば、各租税法に共通の課税要件として、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5つがある⁷⁶⁾が、税率は税額を計算する上での基準に過ぎないから要件事実を觀念しがたい⁷⁷⁾。では、課税標準はどうか。たとえば、法人税の課税標準は、「各事業年度の所得の金額」であるが（法人税法21条）、課税標準たる「所得の金額」のみが主要事実となる（他は全て間接事実には過ぎない）のだろうか。それとも、内国法人の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損金の額を控除した金額とされている（同法22条1項）から、「益金」及び「損金」の各金額が主要事実となるのであろうか。

この点、租税訴訟第3版は、実額課税における主要事実については、課税標準たる所得

72) 泉徳治ほか・前掲注6282頁、95頁参照。なお、岩崎政明教授は、国税に関する法律に基づく処分は、大別すれば2種類あり、国税通則法に定義される決定、更正、再更正のうち、課税標準等又は税額等に関する処分に係る取消訴訟の訴訟物は、課税標準等又は税額等に関する過誤一般が違法性一般となるとする（岩崎政明「租税訴訟における訴訟物の考え方」伊藤＝岩崎・前掲注(2)123頁参照）。

73) 泉徳治ほか・前掲注62175頁。

74) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 下【第2版補訂版】』（有斐閣、2014）262頁、及び、浅沼重機「債務不存在確認訴訟」小川英明＝中野哲弘編『新・実務民事訴訟講座 1』（日本評論社、1981）

364頁、376頁参照。

75) もし、債務者が債務の発生を肯定した上でそれが消滅した（例えば、弁済した）と主張する場合には、請求原因事実として債務の発生についても原告＝債務者が主張責任を負うと解すると、債務不存在確認の訴えでは、主張責任と立証責任の分配が不一致となってしまう。

76) 泉徳治ほか・前掲注6295頁。なお、被告＝国の抗弁に対して、原告＝納税者が抗弁事実を否認する場合、反証でよい（岩崎・前掲注(72)129頁参照）。

77) 金子・前掲注(4)136頁。

78) 金子・前掲注(4)136頁参照。

79) 増田・前掲注(2)79頁及び伊藤ほか・前掲注(67)11頁【伊藤】の注3参照。

金額は計算の結果であって具体的事実ではなく、所得金額の算出に必要な個々の所得発生原因事実が主要事実であるとする⁸⁰。

それでは、たとえば、交際費（租税特別措置法61条の4）について争われた萬有製菓事件において、第一審判決⁸¹は二要件説をとり、控訴審判決⁸²は三要件説を採用したといわれる⁸³が、二要件説や三要件説の各要件に該当する事実は、要件事実（抗弁）だろうか。

租税特別措置法61条の4第1項は、法人税法の特例として、交際費等の額を、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと規定しているのだが、同条項が法人税法22条3項の「別段の定め」に当たることや、租税特別措置法の規定であること⁸⁴は、本事案の要件事実の構造を考える上で影響があるのであろうか。

この点、伊藤滋夫教授は、「行政法の分野においても……当該条文がそうした例外的立法例に該当することを立法資料をもって明らかにしない限り、租税法の条文構造（形式）のみを根拠にして主張立証責任対象事実を決定する考え方を採ることはできない。」⁸⁵とする。そして、前述のように、租税訴訟におい

ても、租税法の制度趣旨が重視されるとし、課税処分は、原告（納税者）が国民として本来有している権利を制限し義務を課する行政処分であるから、課税処分取消訴訟では、被告（国）が同処分の適法性の要件の具備を具体的事実で立証すべきであるとする⁸⁶。

思うに、法人税法全体の構造として、昭和42年に法人税法の簡素化の一環として設けられた法人税法22条4項により、法人の各事業年度の所得の計算は原則として企業利益の算定技術である企業会計に準拠して計算され⁸⁷、「別段の定め」に従い加減算して、「所得」を算出する（この構造は、特定の政策目的により租税特別措置法に設けられた「別段の定め」でも異なる。）ことを勧告すれば、「別段の定め」を適用して損金不算入とする課税処分の場合、「別段の定め」の法律要件に該当する事実が、当該処分の適法性を根拠付ける具体的事実に当たり、被告が主張立証責任を負うのは当然だろう。

なお、伊藤滋夫教授は、課税要件明確主義は、課税のための要件が、実体法上も手続法上も明確に定められていなければならないということを意味するのみで、そのこと自体か

80 泉徳治ほか・前掲注(62)151頁、152頁参照。

81 東京地判平成14年9月13日税資252号順号9189。

82 東京高判平成15年9月9日判時1834号28頁。

83 金子・前掲注(4)425頁。

84 なお、交際費等から除かれる費用についての租税特別措置法61条の4第4項1号は「通常要する費用」という文言を含むが、交際費等について、安易に、不確定概念と捉えるべきでないと思量する。

85 岩崎政明教授は、租税特別措置法について、その内容として、租税負担を軽減する租税優遇措置と、これを加重する租税重課措置があるとした上で、その特徴は、特定の政策目的を達成するため

に設けられた特例であるとし、（租税優遇措置を念頭においてであろうか？）りそな銀行外税控除事件判決（最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁）をひいて、「租税特別措置の適用の可否が争われる訴訟においては、要件事実論の観点からも、当該制度趣旨を重視した主張立証が必要になる」とする（伊藤ほか・前掲注(67)195頁 [岩崎]）。

86 伊藤・前掲注(66)18頁。伊藤ほか・前掲注(67)12頁 [伊藤] にも同旨の記載あり。

87 伊藤・前掲注(66)18頁参照。なお、伊藤滋夫教授は、課税処分に関する原則的要件と例外的要件として、一般経費と特別経費をあげている。

88 金子・前掲注(4)348頁参照。

ら要件事実を決定するための基準（ルール）までが明確になっていることを意味しないとす⁸⁹。確かにその通りだが、租税法律主義の趣旨からして、要件事実を決定する基準は明確である方が望ましいことに間違いない。

改めて考えると長くなってしまったが、交際費等の各要件に該当する事実が、被告（国）の抗弁となることにつき、異論はないだろう⁹⁰。

Ⅲ 同族会社行為計算否認規定と要件事実論

1 同族会社行為計算否認規定の法律要件と要件事実論

(1) 実体法たる法人税法からの考察

同族会社行為計算否認規定は、大正12年の所得税法の改正によって創設されたもので、その基本的性格は、租税回避の否認規定とされ⁹¹、同規定の趣旨については、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその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鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである」⁹²と解するのが一般であろう。

それでは、実定法（法人税法）上、同規定の法律要件はどう考えられているか。

この点、清永敬次教授は、①同族会社等の行為計算が存在し⁹³、②それを容認した場合に同族会社等の法人税の負担を減少させる結果となること、及び、③負担の減少が不当なものであること、の3要件とし、②と③を別の要件として捉える⁹⁴。

確かに、「減少させる」というからには、何かと比較して「減少」している必要がある。もっとも、同条項を用いた課税処分においては、当該会社の処分前の税負担は、処分行政庁の引き直し計算と比して、減少しているはずである⁹⁵。そして、処分行政庁の引き直し計算は、結局、当該会社が選択し得た「行為」や「計算」の結果であって、それを選択せずに税負担を減少させたことが「不当」と評価できる必要があるのだから、「減少」の有無を別に検討する必要性に乏しい場合があるかもしれない⁹⁶。もっとも、例えば、処分行政庁が「不当」であることを主張する際、通常選択される行為計算を複数挙げているような場合等、「減少」についても争点になる可能性がある⁹⁷。別の要件とすべきだろう。

不当性要件については、「2」において後述

⁸⁹ 伊藤・前掲注6621頁、22頁参照。

⁹⁰ 大江忠弁護士は、法律要件分類説から、法人税法の法文構造に注目し、法人税法22条2項や3項が原則規定であり、両項の規定する「別段の定め」に該当する法人税法の条項は特別規定であり、租税特別措置法は、一般法たる本法に対する特別法による特例とする。そして、「別段の定め」に関する税務調整のうち、損金不算入項目は、企業会計上の経費であっても、税法上損金に算入しない項目で、当期利益から見ると、加算事由（税額を増大させる）に位置付けられるため、その事由に該当する事実の主張・立証責任は、課税庁が負担す

るとしている（大江忠『要件事実租税法（下）』（第一法規、2004）8頁、14頁、280頁参照）。法律要件分類説を基調とする今村隆教授も、萬有製薬事件控訴審事件のブロック・ダイアグラムにおいて、交際費の各要件を抗弁としている（今村隆『課税訴訟における要件事実論 改訂版』（社団法人日本租税研究協会、2013）25頁、104頁参照）。

⁹¹ 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、復刊初版2015）308頁、385頁、及び、水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）645頁参照。

する。

このほかに、主観的な租税回避目的の意図ないし目的の存在は要件とされるかという議論があるが、不要とするのが通説である⁹²。

(2) 要件事実論からの考察

同族会社行為計算否認規定は、法人税法22条2項や3項の「別段の定め」とは思われないうが、その法律要件に該当する事実、課税処分取消訴訟における要件事実として、どの

92) 金子・前掲注(4)531頁。なお、河村浩判事は、同族会社行為計算否認規定創設後の事情として、移転価格税制の導入があり、その制度趣旨を加味して、あるべき制度趣旨を考えるべきであるとする(伊藤ほか・前掲注67281頁[河村]参照)。しかし、移転価格税制(租税特別措置法66条の4)は、「国外関連取引」を対象としており、正常対価と異なる対価で取引が行われた場合には、所得の国際的移動が生じ、わが国の税収が減少するという事情がある。このように対象等が異なる制度の趣旨を安易に加味して考えるべきではないのだろうか。金子宏教授は、その著書で、後述する不当性要件の独立当事者間取引基準に関する記述を変更している(徳地=林・前掲注(0)126, 127頁の注17参照)が、太田洋弁護士は金子宏教授に直接確認したとして、「先生が最初に『租税法』を書かれたときには、1986年に創設された移転価格税制をやや意識しすぎていて、独立当事者間取引と乖離した取引があれば『経済合理性を欠いている場合』に当たると認めるような記述になってしまっていたが、アメリカの連邦内国歳入法典482条と異なって、わが国の移転価格税制は国外関連者取引のみに適用される以上、移転価格税制の適用がない場面においては、独立当事者間取引と乖離した取引であるからといって、ただちに『経済合理性を欠いている場合』であって、法人税法132条1項にいう『不当に』の要件を充たす訳ではないので、その趣旨を明確化するために記述を少し修正したということでした。」と述べている(大淵博義=太田洋「法人税法132条、132条の2とその運用の捉え方—ヤフー事件、IBM事件を踏まえて」税弘64巻1号12頁[太田発言])。

93) ①の要件は、同族会社等とその行為計算という2つの要件に分かれ得る(今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法577号(2017)276頁参照)。

94) 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研79号(1998)69頁参照。

なお、河村浩判事は、所得税法157条についてであるが、積極的要件として、①同族会社であること、②同族会社の行為計算であること、③同族会社の行為計算を比した場合、株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、④所得税の負担の減少は不当であることの4要件とし(これに加え、(客観的な)租税回避目的を適用要件の一つとするもの、要件事実論の観点からは、実益を持たないとする。)、③と④は、異なる評価要件を定めているとする(伊藤ほか・前掲注67283頁[河村]参照)。

95) 谷口勢津夫教授も②と③を別の要件と指摘する(谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研192号(2017)192頁参照)。

96) 岡村忠生教授は、法人税法132条等の行為計算否認規定について、「『減少』は比較に基づく概念であり、税務署長の認める税負担の金額と比較して納税者の計算した金額が少ないことを意味する。納税者による何らかの行為の前後と比べているのではない。行為計算否認規定は課税要件の充足がない行為を対象とするので(そうでなければ、課税要件規定を適用すればよい)、税務署長の認める税負担の金額は、真正な事実で課税要件規定を適用して計算した金額ではあり得ない。」とする(岡村・前掲注(1)45頁)。

97) たとえば、東京地判平成17年7月28日税資255号順号10091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同族会社の法人税の負担を不当に減少させる結果となること」としている。

98) 東京地判平成13年11月9日訴月49巻8号2411頁参照。なお、前掲注97の東京地判平成17年7月28日は、②の要件において、「減少」の有無も検討している。

99) 清永・前掲注(9)421頁参照。なお、金子宏教授の主観的要件に対する考え方の変遷については、徳地=林・前掲注(0)128頁の注20参照。

ように位置づけられるか。

この点、同族会社行為計算否認規定は、更正決定に関する章におかれている（同法第2編第4章）から、更正・決定に際しての手続上の権限を与えたに過ぎないとの考え方があ

る⁽¹⁰⁰⁾。これに対し、同族会社行為計算否認規定は、単なる手続上の権限を越え、租税実体法上、所得を創出する権限を税務署長に認めたという理解もあり得、少なくとも、所得税法157条は創設的な規定であると位置付けておく必要があるとの指摘もある⁽¹⁰¹⁾⁽¹⁰²⁾。

この議論は慎重な検討を要するとは思われるが、本稿では、適用されるとその法律効果として、所得の発生（益金算入又は損金不算入）が擬制されることを前提として、同族会社行為計算否認規定の法律要件に該当する事実は、被告（国）の抗弁になると考える⁽¹⁰³⁾。

2 不当性要件と要件事実論

(1) 実体法たる法人税法からの考察

清永敬次教授は、判例が同族会社の行為計

算の否認規定を適用する際にとる態度について、同族非同族対比基準と合理性基準という二つの流れがあると指摘した⁽¹⁰⁴⁾。

金子宏教授も、税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算とは何かについて、判例には2つの異なる流れがあると

する。1つは、非同族会社では通常なし得ないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になし得る行為・計算がこれに当たると解する傾向であり、他の一つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たると解する傾向であり、抽象的基準としては、第2の考え方を取り、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきである⁽¹⁰⁵⁾とする（以下、第2の基準を、「経済合理性基準」とよぶ）。

判例、裁判例は、いわゆる明治物産事件控訴審判決⁽¹⁰⁶⁾等、経済合理性基準を採用する流れになっている⁽¹⁰⁷⁾。法人税法132条が租税法律主義をとる憲法第84条に違反するとの主張を斥けた光楽園旅館事件上告審判決の原審であ

(100) 旧法人税法（昭和37年法律第67号による改正前）第31条の3第1項の同族会社行為計算否認規定に関する事案であるが、東京高判昭和48年3月14日行集24巻3号115頁は、同規定について、課税標準又は税額等を計算する規定にほかならず、更正等の規定により処分がなされることにより、課税標準及び税額が確定し、租税債務が確定するとしている。

(101) 増井良啓「同族会社の特例」法教374号143、144頁。

(102) 法人税法157条についてはあるが、平和事件第一審判決（東京地判平成9年4月25日訟月44巻11号1952頁）参照。

(103) 所得税法157条についてはあるが、伊藤ほか・前掲注67283頁〔河村〕参照。

(104) 清永敬次「判批」別冊ジュリ17号〔租税判例百

選〕（1968）42頁参照。

(105) 金子・前掲注(4)532頁参照。

(106) 東京高判昭和26年12月20日行集2巻12号2196頁。

当該事案当時、同族会社行為計算否認規定は「法人税遁脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合」という要件だったのだが、その控訴審の判断枠組みは、経済合理性基準をとりつつ、税負担を軽減するような行為形態を選択するのは合理的であると読める。しかし、その上告審において、最高裁は自ら適用基準を明示的に定立しているわけではない（増井・前掲注(101)141頁参照）。また、金子宏教授は、「このような場合には、税負担の減少以外に何らかの正当な理由があったかどうかを審理すべきであると思われる。」と指摘する（金子・前掲注(4)537頁）。

る札幌高判昭和51年1月13日⁽¹⁰⁷⁾(以下、「光楽園旅館事件控訴審判決」という。)は、「『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もつぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。」と判示するし、後述するIBM事件控訴審判決は、光楽園旅館事件上告審判決を参照判例として引用する。

金子宏教授は、この経済合理性基準＝抽象的基準について、更に、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合は、①それが異常ないし変則的で、②租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことである⁽¹⁰⁸⁾とし、重ねて、「この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか、および②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否か、である」⁽¹⁰⁹⁾としている(以下、①及び②を必要とする説を、「異常変則性・事業目的併用説」⁽¹¹⁰⁾という)。異常変則性・事業目的併用説は、一部の下級審裁判例

によって支持され⁽¹¹¹⁾、多数説とされる⁽¹¹²⁾。

また、金子宏教授は、「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引(アメリカ租税法でarm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの)とは異なっている取引は、それに当たると解すべき場合が多いであろう」⁽¹¹³⁾ともする(以下、経済合理性の有無の判断に、独立当事者間取引とは異なっている取引か否かをを用いる基準を「独立当事者間取引基準説」という)。

いずれにしても、事案によるであろうが、抽象的基準である経済合理性基準だけでは、「不当」性の判断が難しい場合があり、学説、裁判例を通じて、副次的基準の必要性が認識されているところだと思われる。

(2) 要件事実論からの考察

課税処分取消訴訟において、前述のように、同族会社行為計算否認規定の法律要件に該当する事実は、被告の抗弁になるとして、規範的要件とされる不当性要件と、経済合理性基準や異常変則性・事業目的併用説の①と②、独立当事者間基準等とは、どのような関係になっているのか。また、主要事実説をとるとして、異常変則性・事業目的併用説の①と②、独立当事者間基準とも、評価を含んでいると

(107) 今村隆教授は、明治物産事件において、「Y税務署長は、同族会社・非同族会社対比基準で主張したが、これが否定され、この事件後、国は、経済合理性基準で主張するようになり、実務上、経済合理性基準が確立したと考えられる」とする(今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎研究』(大蔵財務協会、2015)242頁)。なお、平成に入ってから、東京地判平成12年11月30日訟月48巻11号2785頁、東京地判平成17年7月28日税資255号順号10091など。

(108) 訟月22巻3号756頁。

(109) 金子・前掲注(4)532頁参照。

(110) 同上532頁。

(111) 太田洋編著『M&A・企業組織再編のスキームと税務—M&Aを巡る戦略的プランニングの最先端—』(大蔵財務協会、2019)902頁。

(112) 広島地判平成2年1月25日行集41巻1号42頁、福岡地判平成22年9月6日税資260号順号11501参照。

(113) 太田編著・前掲注(111)902頁参照。

(114) 金子・前掲注(4)532頁。金子宏教授によるこの部分の表現変更については、前掲注(92)を参照。

考えられるところ、どの基準を評価づける根拠事実が、主要事実となるのか。

ところで、不当性要件は規範的要件であるところ、規範的要件は、多様な社会的事実から推断された価値判断が要件とされており、普通、人は共通のイメージをもつことができず、当事者が主張してはじめて共通のイメージを持つことができるという特徴がある⁽¹¹⁵⁾。また、規範的要件については、裁判官の価値判断や経験によってその内容が具体化されることを予定している⁽¹¹⁶⁾。そのため、判決においては、判断基準が示された（法の解釈）上で、規範的要件へのあてはめがおこなわれたりする。さらに、伊藤滋夫教授は、民法110条の「正当理由」を例にとり、正当理由を根拠付ける事実の存否は事実認定の問題であり、そうした判断がなされた後にそれを正当事由と考えるかどうかは、法的評価の問題であるとする⁽¹¹⁷⁾。

たとえば、ある判決で、不当性要件の判断枠組みについて、「法人税の負担の減少が『不当』と評価されるか否かは、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。そして、その不合理、不自然なものと認められるか否かの判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、異常ないし変則的

であるといえるか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮する。」と判示したとする⁽¹¹⁸⁾。この部分は、不当性要件の判断に際して、判決三段論法の「大前提」とするために示された判断枠組みであると考えられる⁽¹¹⁹⁾。とすれば、主要事実説から、この部分に、主要事実＝評価根拠事実があるとは考えがたい⁽¹²⁰⁾。そして、この判断枠組みにおいて、不当性要件を充たすといえるには、当事者の主張した諸事実が、①や②の事情⁽¹²¹⁾に当たり、不合理、不自然といえ、「不当」と評価できる必要がある。とすれば、①や②の事情に当たると評価できる諸事実が、規範的要件である「不当」性の評価根拠事実＝主要事実となるのではないだろうか⁽¹²²⁾。

要件事実論は、具体的な事案でなければ語り難いので、以下、IBM事件以前に不当性要件について、経済合理性基準のみで比較的シンプルに判断している横浜地判平成22年3月24日⁽¹²³⁾（以下、「横浜事案第一審判決」という。）と、IBM事件控訴審判決をとりあげて、同族会社行為計算否認規定の不当性要件について、考察してみたい。

(115) 難波・前掲注(45)200頁参照。

(116) なお、篠田省二弁護士は、「法律が一般条項の具体的適用を裁判官の手に委ねているという意味では、その具体的適用は法の創造というよりは、むしろ法の有権的解釈の一局面とみることも可能であろうが、……法の創造といえる」とする（中野次雄編『判例とその読み方〔三訂版〕』（有斐閣・2009）232頁〔篠田〕）。

(117) 伊藤滋夫『事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造（第5刷（補訂））』（有斐閣、2000）13頁参照。

(118) この判断枠組み例の①と②の「事情」は、最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁（以下、「ヤフー事件上告審判決」という。）を参考にした。

(119) 柏木・前掲注(15)参照。

IV 横浜事案第一審判決⁽¹⁰⁾について

1 事案と判決の概要

(1) 事案の概要

X(原告)は、その取締役である甲が全額出資する同族会社であり、また、甲が唯一の役員兼従業員である。

本件関係各社(有限会社A, 同B, 同C, 同D, 及び, 同E)は、いずれもその取締役である乙が全額出資する同族会社であり、乙

が唯一の役員兼従業員である。

甲と乙は夫婦である。

甲は、本件関係各社に対して、甲が個人で所有する賃貸用不動産(以下、「本件不動産」という。)の管理業務を委託している(以下、「本件管理委託契約」という。)

本件管理委託契約により甲から本件関係各社に委託された業務について、本件関係各社は、Xに対し、業務の補助を委託している(以下、「本件補助委託契約」という。)

Xの法人税の所得金額の計算上、X代表者

(10) 谷口勢津夫教授は、主要事実説をとりつつも、経済合理性の不存在自体が、不当性要件の評価根拠事実=主要事実であると捉えているようである。そして、経済的合理性の不存在は抽象度が高く、これ自体を直接証明することには困難が伴うので、より具体的な事実であるところの間接事実から推認するという判断構造にならうとする(谷口勢津夫「租税回避論の現代的課題」『日本租税研究協会第67回税研究大会記録2015』(租税研究協会, 2015)157頁～159頁参照)。しかし、これでは、主要事実説をとるとしながら、抽象度の高い経済合理性を主要事実とするため、間接事実説の2つの欠点(主要事実と間接事実の関係が特殊なものになってしまうこと、当事者に対する不意打ちの危険があること)が解消されなくなってしまうのではないだろうか。また、谷口勢津夫教授は、ヤフー事件上告審判決については、不当性要件該当性を判断する枠組みの中の「観点」の中で説示された事実が評価根拠事実(濫用要件に該当する要件事実)であるとし(谷口勢津夫「権利濫用」金子宏=中里実編著『租税法と民法』(有斐閣, 2018)27頁参照)、①の「事情」は間接事実、②の「事情」は積極否認事実とする(谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ税法の基礎理論【第10回】「租税法主義と実質主義との相克-税法の目的論的解釈の過形成②-」」プロフェッションジャーナル316号(<https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-319/>) (2019)4頁参照)。ヤフー事件上告審判決の判断枠組みは複雑であり、紙幅に限りがあることから、本稿では詳しい意見を差し控える

が、同様の疑問等がある。なお、法人税法132条の不当性要件の評価根拠事実に係る谷口勢津夫教授の説について、今村隆教授が言及したものとして、今村・前掲注(11)228頁参照。

(11) もっとも、通常、「事情」というのは、主要事実以外のもの(間接事実、補助事実など)を一括してよぶ語である(永石・前掲注(9)110頁参照)。

(12) 三井哲夫教授は、準主要事実の説明ではあるが、学校群説を紹介する。これを本例にあてはめると、準主要事実(評価根拠事実)を、たとえば、第一群(異常変則性)、第二群(事業目的等の不存在)などとふりわけて、当事者の主張と多少違っても同じような系列の事実であれば認定しても構わないが、全然系列の違う事実認定できないとする考え方である。しかし、準主要事実を第一群、第二群ときれいにふりわけるのは、論理的には可能だが、実際には困難であるとしている(三井哲夫『要件事実の再構成(増補・新版)』(信山社, 1993)283頁, 284頁参照)。また、一つの評価根拠事実が、異常変則性と事業目的の不存在、双方の評価を根拠付ける可能性もあるのではないか。

(13) 税資260号順号11401。その控訴審である東京高判平成22年8月26日税資260号順号11497はXの控訴を棄却して原審を維持し、上告審である最決平成23年1月13日税資261号順号11592は、上告棄却及び上告不受理を決定し、確定している。なお、本判決には、「IV 1(1)事案の概要」にある本件関係各社を原告とする関連事件が存在する。

(14) 同上参照。

甲の配偶者乙に対し交際費として支出した金額（以下、「本件交際費」という。）を損金の額に算入して確定申告をしたところ、処分行政庁は、本件交際費が、X代表者甲がその配偶者乙に対し個人的に支出したものであり役員給与（役員賞与）に当たるとして損金算入を否認し、本件各更正処分等を行った。これに対して、Xが、本件交際費を損金の額に算入しなかったことは違法である等として、その取消しを求めたのが本件である（更正理由の付記の不備等も争点となっているが省略する。）。

横浜事案第一審において、国は、「本件交際費の支出については、法132条1項に規定する『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』ものであるとしてその支出額の損金算入を否認し、所得の金額に加算すべきものである」と主張した⁽¹⁵⁾。

なお、本件交際費の金額の本件各事業年度における合計額は、いずれも本件各事業年度における交際費等の定額控除限度額の範囲内であった。

(2) 判決（不当性要件に係る部分）

横浜事案第一審判決では、不当性要件を判断に当たって、以下のように、経済合理性基準を採用する。

「法人税の負担の減少が『不当』と評価されるか否かは、専ら経済的・実質的見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理・不自然なものと認められるかどうかを基準として判断されるべきである」

その上で、甲、X及び本件関係各社の間の金銭の流れ等に関し、以下のような事実（平

成18年12月期の例。なお、筆者による要約。）を認めることができるとする。

- ア 甲は、本件不動産に係る賃貸料収入として、約1億3400万の収入を得、必要経費の額約1億2035万円及び青色申告特別控除額を差し引いた約1309万円を不動産所得の金額とし、他の所得と併せて確定申告している。
- イ 上記アの必要経費額のうち、合計約3825万円は、本件管理委託契約に基づき、本件関係各社に対する管理料及び業務委託料として支出され、これを受領した本件関係各社は、管理料収入及び業務受託収入として計上している。
- ウ 上記イの管理料を受領した本件関係各社は、本件補助委託契約に基づき、Xに対し、それぞれ業務委託費を支出している。その合計額は約673万円である。
- エ Xは、甲に対し、給与手当120万円を支出し、乙に対し、本件交際費約399万円を支出している。
- オ Xは、本件補助委託契約に基づく業務委託収入約673万を収入のすべてとし、本件交際費約399万円を含む約713万円の支出により損失約40万円を計上している。X及び本件関係各社は、いずれもいわゆる赤字申告であり、法人税を納付していない。

そして、横浜事案第一審判決は、この基礎となる事実について、以下のような検討（筆

(15) なお、田中治教授は、「訴訟段階において行為計算否認規定の適用を主張することは失当というべきである。」とする（田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法546号（2001）194頁）。

者による要約) をしている。

- X 及び本件関係各社の業務のほとんどは、甲及び乙の住所地において、甲と乙の夫婦のみで行われていると認められる。このような実質的に夫婦間のみで行われている取引において、利益追求を目的とする法人である X が、本件補助委託契約に係る補助業務の受託先である本件関係各社の代表者乙に対して、同人の歡心をつなぎ止めまた同人との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために、収入金額の約60%にも及ぶ多大な交際費等を支出することを必要とする特段の事情を認めることはできない。
- しかも、X 及び本件関係各社は、400万円近い交際費等を支出し、その結果、確定申告に当たり損失を計上し、法人税を納付していない。
- 金銭の流れの面からみても、甲から本件関係各社に対して支払われた金銭は、合計で9割程度が甲及び乙に戻っていることになる。
- X 及び本件関係各社における一事業年度の交際費等の支出額の合計額は400万円に近く、しかも400万円を超えない金額に統一されており、これは、定額控除限度額400万円が念頭に置かれているとも考えられる。

その上で、横浜事案第一審判決は、以下の結論を導いている。

「以上によれば、本件交際費を支出・計上する行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然であることは明らかである。」

2 要件事実論からの考察

横浜事案第一審判決は、「不当」性を判断するのに、経済合理性基準を用いているが、これは、前述の通り、適用する実体法規（同族会社行為計算否認規定）の法律要件（不当性要件）がそのままでは大前提とできないため、法解釈により示された判断枠組みであるといえる。

そして、経済合理性基準にいう「通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然であること」の評価根拠事実は、ア乃至オである。主要事実説からは、これらの評価根拠事実が主要事実となる。その結果、これらの事実については、弁論主義により、当事者が主張していない限り（主張共通原則のもと、いずれの当事者からの主張でも構わない）、裁判所が証拠等から直接認定して、「通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然である」と認めることができない。

そして、ア乃至オの事実から本件交際費を支出・計上する行為又は計算が「通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然である」といえるかについて、経験則などを用いて検討している過程が●の諸点である。

規範的要件（不特定概念）に係る判決三段論法においては、「純粋な形の三段論法で示そうとすればその解釈すべてを大前提に記すことになるが、それではその妥当範囲を明確にするべき大前提が膨大になり内容が著しく不明確になって適当でないので、緩和された三段論法の形をとるに至っていること、すなわち、不特定概念をやや具体化して、解釈の方向を示すがそれ自体としては内容が希薄な言明を抽出して大前提におき、その結果法の適用がまだ完結していないので、それを小前提

を構成する認定事実を評価して大前提に『あてはめ』という形で行っている」⁽¹²⁶⁾という指摘がある。●の諸点は、このあてはめ部分に当たるといえるだろうか。

このあてはめの結果、ア乃至オの事実から、本件交際費を支出・計上する行為又は計算が「通常の経済人の行為又は計算として不合理・不自然である」と評価できると判断されたため、法人税の負担の減少も「不当」と評価できるという結論になっている。

V IBM事件控訴審判決⁽¹²⁷⁾について

1 事案と判決の概要

(1) 事案の概要

IBM事件は、比較的複雑な事案だが、著名事件であること、本稿の紙幅に限りがあることから、その説明は最低限とする。

同族会社であったX（原告、被控訴人、被上告人）が、海外の親会社である米国WTから日本IBMの発行済株式の全部を取得（本件株式購入）し、その後、3回にわたり同株式の一部を発行人である日本IBMに譲渡（本件各譲渡）して、当該株式の譲渡に係る対価の額（利益の配当とみなされる金額に相当する金額を控除した金額）と当該株式の譲渡に係る原価の額との差額である譲渡損失額を本件各譲渡事業年度の所得の金額の計算上損金の額にそれぞれ算入し、このようにして生じた欠損金額に相当する金額を、連結所得の金額の計算上損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁が、法人税法132条1項の規定を適用して、本件各譲渡に係る譲渡損失額を所得金額の計算上損金の額に算入することを否認する旨の本件更正処分等を行ったため、Xが、本件各更正処分等の取

消しを求めたという事案である。

本事案の主要な争点が、本件各譲渡に係る譲渡損失額をXの所得の金額の計算上損金の額に算入して欠損金額を生じたことによる法人税の負担減少が、法人税法132条1項にいう「不当」なものと評価できるか否かであった。

IBM事件第一審判決は、この争点について、経済合理性基準を採用し、「本件においては、本件各譲渡を容認して法人税の負担を減少させることが法人税法132条1項にいう『不当』なものと評価されるべきであると認めるには足りないというべきである。」と判示し、X社が勝訴した。

なお、第一審において、Y（被告、控訴人、上告人＝国）は、「不当」性の評価根拠事実として、①被控訴人を中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとはいえないこと、②本件一連の行為（米国WTによるXの持分取得、本件増資、本件融資、本件株式購入及び本件各譲渡）を構成する本件融資は、独立した当事者間の通常の取引とは異なるものであること及び③本件各譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められることを主張していた。

(2) 判決（不当性要件に係る部分）

控訴審において、Yは、第一審における①及び③の各評価根拠事実の主張を撤回した。そして、本件一連の行為は、IBMグループが日本国内において負担する源泉所得税額を圧縮しその利益を米国WTに還元すること（以下「本件税額圧縮」という。）の実現のために一体的に行ったものであるところ、本件一連

(126) 柏木・前掲注(15)232頁。

(127) 前掲注(13)参照。

の行為は、独立当事者間の通常の取引とは明らかに異なり経済的合理性を欠くものであり、その結果、Xは、本件税額圧縮を実現しただけでなく、本件各譲渡による巨額の有価証券譲渡に係る譲渡損失額を計上し、法人税の負担を減少させたものであるから、本件一連の行為を構成する本件各譲渡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」に当たると主張した。

これに対し、IBM事件控訴審判決では、不当性要件の判断基準について、以下のように判示した。

このような法人税法132条1項の趣旨に照らせば、同族会社の行為又は計算が、同項にいう「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される(……)。そして、同項が同族会社と非同族会社間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立か

つ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(独立当事者間の通常の取引)と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。

そして、IBM事件控訴審判決は、本件一連の行為が本件税額圧縮という共通目的の実現のために一体的に行われたというYの主張を認めることができないから、本件一連の行為を全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断するのは相当でない⁽¹²⁸⁾、そうすると、本件各譲渡の否認が適法かどうかは、本件各譲渡それ自体で経済的合理性を欠くものと認められるかどうかによって判断されるべきものであるとした上で、「本件各譲渡の客観的な事実経緯」⁽¹²⁹⁾について検討を加え、Yの主張は採用することができず、法人税の負担の減少についても、「不当」なものと評価することはできない旨、判示した。

2 要件事実論からの考察と不当性要件の判断基準について

IBM事件控訴審判決においても、不当性要件の判断枠組みが示されているが、横浜事案第一審判決と異なり、経済合理性基準を判断

(128) IBM事件控訴審判決のこの部分の判断について、太田洋教授は、Yの主張に対応した形であるものの、米国における段階取引の法理(step transaction doctrine)に近い判断枠組みを用いたものとして注目されるとしつつ、結論としては、何らの回答も示していないと解すべきであるとしている(太田洋「関連企業間取引の税務否認を巡る近時の裁判例」金子宏監、中里実ほか編『現代

租税法講座第3巻企業・市場』(日本評論社、2017)251頁～256頁)。

(129) IBM控訴審判決のうち、「第3 1 (2)ウ」「(ア)本件各譲渡の客観的な事実経緯」「(あ)平成14年譲渡」、「(い)平成15年譲渡」及び「(う)平成17年譲渡」記載の事実(訟月61巻11号2033頁～2136頁)。

基準として用いただけでなく、独立当事者間取引基準を副次的基準として用いている⁽¹³⁰⁾。しかも、「経済的合理性を欠く場合には、……含む」と表現していることから、独立当事者間と異なる場合には例外なく経済的合理性を欠くことになるように、読み得る⁽¹³¹⁾。また、Xが補充的反論として、「同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠く場合とは、当該行為又は計算が、異常ないし変則的であり、かつ、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場合である」（異常変則性・事業目的併用説と解される。）と主張したのに対し、IBM事件控訴審判決は、Xの補充的反論を「採用することができない」と斥けた。

このように、IBM事件控訴審判決の「不当」性の判断枠組みによれば、「本件各譲渡の客観的な事実経緯」⁽¹³²⁾が独立当事者間の通常取引と異なる取引であるという評価を基礎づける事実（＝評価根拠事実）であると認められれば、「不当」性も認められてしまう（実際には、IBM事件控訴審判決は、その認定した「本件各譲渡の客観的な事実経緯」について、独立当事者間の通常取引と異なる取引であると評価できないとした⁽¹³³⁾）。しかし、そもそ

も、経験則上、後者のみで前者を推認させ得ると思われず、IBM事件控訴審判決の採用した判断枠組みには問題があるといわざるをえない⁽¹³⁴⁾。

なお、「経済的合理性を欠く場合には、……含む」との表現について、ヤフー事件上告審判決（最判平成28年2月29日70巻2号242頁）の最高裁判例解説（以下、「ヤフー事件最高裁判例解説」という。）は、「私見」として、Yの主張と同旨をいうものと解し得るとする⁽¹³⁵⁾。この点、Yは、独立当事者間の通常取引とは異なり、当該行為又は計算によって当該同族会社の益金が減少し、又は損金が増加する結果となる場合には、「特段の事情がない限り」経済的合理性を欠くと主張していた。これが認められる場合、「特段の事情」については、Xが主張立証責任を負うと考えられなくもない⁽¹³⁶⁾。また、IBM事件控訴審判決は、Xの補充的反論について、「法人税法132条1項の『不当』か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はない」とも判示している。とすると、「正当な理由ないし事業目的が存在すること」を基礎づける事実が、評価障害事実（＝主要事実、

(130) 水野忠恒教授は、「この判決の注目すべき点は……独立当事者間取引（arm's length transaction）を基準に採用したことである。」とする（水野・前掲注(9)651頁）。

この点、徳地＝林・前掲注(10)126頁、127頁の注17は、IBM事件において「副次的基準」として独立当事者間取引基準を用いたことについて、「議論の余地がある」とする。

(131) 徳地＝林・前掲注(10)127頁の注17は、「その表現振りの適否についても、議論の余地がある」とする。

(132) 前掲注(12)参照。

(133) 太田洋教授は、「かかる考え方（以下、便宜上「独立当事者間取引基準説」という）は、法人税法132条1項の射程を、従来の支配的な学説及び一部の下級審裁判例において考えられていたよりも大きく拡張するものであり、又、同族会社が行う取引について、同項を実質的にあたかも移転価格税制に関する規定であるかのように取り扱うものであって、租税法主義の面からも重大な疑問がある。」とする（太田・前掲注(12)250頁）。

(134) 徳地＝林・前掲注(10)127頁注17参照。

(135) 元木伸「間接反証という概念」判タ330号（1976）45頁参照。

Xの再抗弁)である可能性が全くないとはいえない⁽¹³⁶⁾。しかし、IBM事件控訴審判決が、Xの補充的反論を斥けたのは、Yの立証の困難に配慮してのものとも考えられる⁽¹³⁷⁾(Yの抗弁とすると、「正当な理由ないし事業目的が存在しないこと」を基礎付ける事実についてYが主張立証を負うことになるが、「ないこと」の証明は一般に悪魔の証明といわれる。)

この点、課税処分が侵害処分であることを勘案すれば、要件事実を検討するに当たり、証拠との距離や立証の困難等を安易に考慮すべきでない。また、同族会社行為計算否認規定は、他の課税要件の充足がない行為をもその対象とし得る⁽¹³⁸⁾特殊な否認規定である。しかも、同規定は、租税回避の否認規定とされているが、租税回避については、法令上も、判例上も、明確な定義はなく、節税との区別は容易とはいえない。営利を目的とする会社が節税のための行為形態を選択することを、経済的に不合理であると評価することは経験則に反するから、具体的な事案にもよるが、経済合理性基準だけで「不当」性を判断する

のは困難な場合が多いだろう。また、IBM事件控訴審判決のように、独立当事者間取引基準のみを副次的基準とすることも、適切とは思われない。多数説が支持するように、原則として、異常変則性・事業目的併用説を採用すべきであろう。とすれば、処分行政庁は、処分時に、「不当」という評価を基礎づける具体的事実を調査した上で、その要件具備を判断しておくべきであるから、裁判にいたって、これが立証できない場合の不利益を納税者に負わせるべきではない。したがって、「正当な理由ないし事業目的」についても、その存在が「不当」という評価の成立を妨げる事実ではなく、その不存在が「不当」という評価を根拠付ける事実であるとするべきである⁽¹³⁹⁾。

VI むすびにかえて

本稿は、納税者の予測可能性を高める一助とすべく同族会社行為計算否認規定における要件事実の構造を検討してきた。規範的要件の要件事実⁽¹⁴⁰⁾は熟々独特であり、特に、抗弁説については、判例⁽¹⁴⁰⁾はあるものの、実際のと

(136) 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、その規範的評価成立の主張は、主張自体失当であるから、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わけではない(司法研修所・前掲注2436頁)。

(137) IBM事件控訴審判決は、「法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、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という要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、X主張のような解釈を採用すれば、税務署長が法人税法132条1項所定の権限を行使することは事実上困難なるものと考えられる」と判示する。

(138) 前掲注(96)参照。

(139) なお、今村隆教授は、ヤフー事件上告審判決について、「税負担減少目的は、事業目的等と両立するものであり、税負担減少目的を基礎づける具体的事実が評価根拠事実であり、事業目的等を基礎づける具体的事実が評価障害事実であって、これらの目的を比較していずれが主であるかにより『組織再編成を利用する意図』が認定される」とする(今村・前掲注(11)239頁)。法人税法132条と同132条の2では、不当性要件の判断枠組みが異なるし、紙幅の制約もあるので詳しく論ずることはできないが、今村隆教授が、判断枠組みの中に挙げられている事業目的等を基礎づける具体的事実を評価障害事実とする部分については、賛成できない。

(140) 前掲注(61)参照。

ころ個々の裁判官の間でどの程度それが維持されているのか判然としない⁽¹⁴¹⁾。とはいえ、規範的要件且つ不確定概念である不当性要件について、判例⁽¹⁴²⁾は、客観的、合理的基準に従って否認すべき権限を税務署長に与えていると解し得るから違憲ではないとしているのだから、その客観的、合理的基準により不当と評価するための根拠となる事実の主張立証責任は、国が負ってしかるべきである。また、それは、真偽不明の場合に裁判の結論をも左右し得る重要なものであることを勘案すると、租税法主義の趣旨から、今後、判例により明確にされることが、望ましいといえるだろう。

ところで、近年、一般的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance（Anti-Abuse）Rule（GAAR））導入の議論がある。しかし、大正12年以来という長い歴史を有する同族会社行為計算否認規定の不当性要件ですら、未だ、その確定部分⁽¹⁴³⁾が揺らいでいるように思われる現状を軽視できないのではないか。具体的な事案にもよるが、経済合理性基準だけでは不十分であり、異常変則性・事業目的を用いたとされる裁判例⁽¹⁴⁴⁾があったところ、IBM事件控訴審判決は、独立当事者間取引基準のみを副次的基準として採用し、同規定の適用範囲を大きく拡張する恐れが指摘されてい

た⁽¹⁴⁵⁾。しかし、ヤフー事件最高裁判例解説は、IBM事件の上告不受理決定について、「上記決定が上記控訴審判決の判断を妥当とする考え方に基づいてされたものと推理・推測することは適切ではないであろう。」⁽¹⁴⁶⁾としており、IBM事件控訴審判決の先例としての射程は、そう広くはないと思われる。

そんな中、本稿執筆中に、ユニバーサルミュージック事件第一審判決⁽¹⁴⁷⁾に関する記事⁽¹⁴⁸⁾を目にした。同判決は、不当性要件の判断枠組みとして、経済合理性基準を採用しながらも、「同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠くか否かを判断するに当たっては、当該行為又は計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で、法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは、当該行為又は行為を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきものである。」⁽¹⁴⁹⁾という副次的基準を示したようである。

同判決の副次的基準は、一見すると、IBM事件控訴審判決による同族会社行為計算否認規定の適用範囲拡張の流れに歯止めをかけているように見受けられる⁽¹⁵⁰⁾。国は東京高裁に控訴したとのことなので、その帰趨に注目したい。

(141) 岡口基一判事は、規範的要件に係る司法研修所の見解を判決にそのまま使わないのは、「口頭で伝承するしかない共通の『暗黙知』でした」とし、ハマキョウレックス上告審判決を批判する（岡口基一『裁判官は劣化しているのか』（羽鳥書店、2019）134頁～138頁）。

(142) 前掲注(6)参照。

(143) 前掲注(17)参照。

(144) 前掲注(112)参照。

(145) 前掲注(133)参照。

(146) 徳地＝林・前掲注(10)127頁の注17。

(147) 東京地判令和元年6月27日裁ウ。

(148) 匿名記事「東京地裁 同族会社の行為計算否認を巡る事件で国敗訴」週間税務通信3565号（2019）3頁～6頁。

(149) 前掲注(147)参照。

(150) 脱稿間近に判決文が公開されたため、未だ精査はできていない。なお、原告（納税者）は、「同族会社の行為又は計算に、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったと認められる場合には、

その事實は、不当性要件の評価障害事実として、同要件の認定判断において考慮する必要がある」と主張していたが、第一審判決は、この点につき、特段の判断はしていないようである。