

裁決書起案の留意事項  
(参考資料)

- [科目] 裁決書起案の留意事項等  
[講義日時] 令和元年8月1日(木)  
自 8:30 至 12:00  
[講師] 国税不服審判所  
国税審判官 田原秀範

【目次】

第1 裁決書の構成（新方式：平成 29 年 7 月 1 日以降收受分）

第2 事実認定の手法

- 1 概要
- 2 供述証拠の証拠力（信用性の吟味）
  - (1) 山室恵編著「刑事尋問技術改訂版」
  - (2) 加藤新太郎編著「民事尋問技術改訂版」
  - (3) 調査段階での申述と審判所での答述との関係
    - イ 一致している場合
    - ロ 一致していない場合
  - (4) 上記を前提に調査・審理（特に調査段階）で考慮すべきこと
- 3 書証の証拠力（特に、処分証書の法理）
  - (1) 「処分証書の法理」について
  - (2) 報告文書の信用性について
- 4 裁判例に見る経験則の具体例
  - (1) 最高裁判決にみる経験則の判示例
  - (2) 処分証書と食い違う供述の信用性についての最高裁判例
  - (3) 課税事件で、経験則違反を理由に（「特段の事情」を審査させるため）差し戻した最高裁判例（最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決・民集 59 卷 1 号 28 頁）
    - イ 事案の概要
    - ロ 原審の東京高裁平成 14 年 1 月 23 日判決
    - ハ 最高裁の判断（破棄差戻し）
    - ニ その後の訴訟経過

第3 法令解釈（最高裁判決に見る租税法規の解釈手法）

- 1 法令解釈における手法
  - (1) 法規的解釈
  - (2) 学理的解釈
- 2 最高裁判決の法廷意見において、租税法規の解釈手法を示したもの
  - (1) 最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決（民集 64 卷 2 号 420 頁）
  - (2) 最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁）
- 3 文理解釈に関する最高裁判決について
  - (1) 最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決（民集 64 卷 2 号 420 頁）
  - (2) 最高裁平成 24 年 1 月 13 日第二小法廷判決（民集 66 卷 1 号 1 頁）
- 4 立法趣旨から、文言を限定解釈した最高裁判決
  - (1) 最高裁平成 23 年 1 月 14 日第二小法廷判決（民集 65 卷 1 号 1 頁）
    - イ 事案の概要
    - ロ 原判決の判断要旨

- ハ 最高裁の判断要旨
  - (2) 最高裁平成 16 年 12 月 16 日第一小法廷判決（民集 58 卷 9 号 2458 頁）
    - イ 事案の概要
    - ロ 最高裁の判断要旨
    - ハ 補論
  - 5 立法趣旨から、文言を拡張解釈したと思われる最高裁判決（最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決。最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決も同旨）
    - (1) 事案の概要
    - (2) 判決内容
  - 6 文言上複数の解釈が成り立ち得る場合に目的論的解釈をした最高裁判決（最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決）
    - (1) 事案の概要
    - (2) 争点
    - (3) 最高裁の判断要旨
    - (4) コメント
  - 7 通達を無視して文理解釈をした最高裁判決（最高裁平成 23 年 3 月 25 日第二小法廷判決）
    - (1) 事案の概要等
    - (2) 原判決の判断要旨
    - (3) 最高裁の判断要旨
    - (4) コメント
  - 8 小括
- (別紙 1) 最高裁判所平成 29 年 12 月 25 日第一小法廷決定（裁判所時報 1691 号 49 頁）
- (別紙 2) 法令解釈についての最高裁須藤正彦判事及び千葉勝美判事の補足意見
- (別紙 3) 国税庁長官の「平成 26 事務年度における課税部（部門）の事務運営に当たり特に留意すべき事項について（指示）」からの抜粋

第1 裁決書の構成（新方式：平成29年7月1日以降收受分）

○裁（法）平成○第○号

平成○年○月○日

国税不服審判所長 ○○○○

審査請求人

所在地 〈略〉

名称 A株式会社

代表者 代表取締役B

原処分庁 C税務署長

原処分 平成○年○月○日付けでされた平成○年○月○日から平成○年○月○日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主文

審査請求をいずれも棄却する。

理由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、○○業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が、・・・として申告したところ、原処分庁が、・・・であるとして法人税の更正処分等をしたのに対し、請求人が・・・であるとして原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

イ 法人税第○条第1項は、・・・旨規定している。

ロ ……

ハ ……

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ ……

ロ ……

ハ ……

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、・・・申告した。

ロ 原処分庁は、・・・処分した。

ハ 請求人は、・・・平成○年○月○日に再調査の申立てをしたところ、再調査審理庁は

同年○月○日付けで棄却の再調査決定をした。

ニ 請求人は、再調査決定を経た後の原処分不服があるとして、平成○年○月○日に審査請求をした。

## 2 争点

争点1 ……に……の事実があったか否か。

争点2 ……は損金の額に算入されるか否か。

## 3 主張

### (1) 争点1について

#### イ 原処分庁

原処分は、次の理由により適法である。

(イ) ……

(ロ) ……

(ハ) ……

#### ロ 請求人

原処分は、次の理由により違法である。

(イ) ……

(ロ) ……

(ハ) ……

### (2) 争点2について

…… ((1)と同様に記載)

## 4 当審判所の判断

### (1) 争点1について

#### イ 認定事実

(コメント：事実上の争点について、証拠等により事実を認定する箇所である。)

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) ……

(ロ) ……

(ハ) ……

#### ロ 法令解釈

(コメント：法律上の争点につき、法令で規定された課税要件の解釈が必要な場合に、法令解釈欄を設けて法令の解釈を記載する箇所である。そして、法令解釈通達が法令解釈として相当な場合には、審判所の法令解釈を示した後に、法令解釈通達につき、「当審判所も相当であると認める。」等と記載している。)

法人税法第○条第1項は、上記1の(2)イのとおり規定されているところ、……であると解される。

ハ 当てはめ

ニ 請求人の主張について

請求人は、・・・旨主張する。

しかしながら、・・・というべきであるから、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(2) 争点2について

(3) 本件更正処分の適法性について

以上のとおり、・・・は・・・に該当するから、本件事業年度の所得金額の計算上・・・となる。これに基づき算出した請求人の本件事業年度の所得金額及び納付すべき税額は別表〇のとおりとなり、当審判所においても、本件事業年度の請求人の法人税額は、本件更正処分における請求人の法人税額と同額であると認められる。

なお、本件更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件更正処分は適法である。

(4) 本件賦課決定処分の適法性について

上記(3)のとおり、本件更正処分は適法であり、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が更正処分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は認められない。そして、本件事業年度の過少申告加算税の額については、計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所においても本件事業年度の過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であると認められる。したがって、本件賦課決定処分は適法である。

(5) 結論

よって、審査請求は理由がないから、棄却することとし、主文のとおり裁決する。

審判所の裁決は、裁判所の判決と同様に、当事者双方の法律上・事実上の主張を前提として、事実認定と法令解釈を行い、認定した事実を法令解釈によって導き出した規範に当てはめる作業を行うものである。

以下に、裁決に当たって留意すべき事項として、(1)事実認定の手法(第2)と(2)法令解釈の手法(第3)を中心に述べることとする。

なお、平成29年7月3日付け「新たな記載方法による裁決書の作成に当たっての留意事項について(指示)」の別紙「新たな裁決書方式の概要」5頁の「当審判所の判断」の「認定事実」欄の解説には、「認定判断に用いた、又は用いなかった、証拠の信用性に言及する必要は、原則としてない(認定判断に用いた証拠、例えば、答述や書証は、それが信用できると判断したからこそ、それらの証拠に基づいて事実を認定するもの。認定事実には、審判所が証拠を自由に評価した結果、認定できると判断した事実のみを記載すべきもの。)」と記載されているが、これはあくまでも原則を言っているものと思われる。事実関係に関する主張が対立し、

その点の証拠評価が勝敗を決する場合には、やはり丁寧な証拠評価とそれに基づく事実認定が必要であると思う。

この点で参考になるのが、「民事判決書の新しい様式について」（最高裁判所事務総局編・法曹会）である。

この「民事判決書の新しい様式について」とは、東京高裁・地裁及び大阪高裁・地裁において、平成元年に民事判決書改善委員会がそれぞれ設置され、両委員会で新しい民事判決書の在り方が検討され、その合同委員会で意見交換をし、平成2年1月に両委員会の共同提言として、まとめられたものである（以下、この提言を「民事判決書新様式」という。）。これは、従来の民事判決書について、その作成に裁判官のかなりの労力と時間が傾注されているにもかかわらず、一部のものには、冗長で平面的過ぎるとか、当事者にとって分かりにくく、知りたいところに十分にこたえていないというような批判が加えられていたことから、当事者が真に知りたいことに簡明かつ的確にこたえる平易な判決書として提言されたものである。

その後、多くの裁判所で、この民事判決書新様式が採用され、現在ではほぼ全てがこの民事判決書新様式に従って判決書が作成されている。国税不服審判所における裁決書の記載の仕方がこの民事判決書新様式の形式や内容にほぼ合致していることからすると、民事判決書新様式を参照して、「裁決書起案の手引」が作成されたものと思われる。

その民事判決書新様式の提言の中で、両委員会は、新しい様式の「争点に対する判断」の具体的記載内容として、以下の点を挙げている。

「証拠判断については、次のとおりとする。

- (1) 書証の成立に関する判断は、それが重要な争点となっている場合を除き、記載しない。成立に争いが無い旨の説示もしない。
- (2) 証拠の評価が訴訟の勝敗を決するような場合には、証拠を採用する理由又はこれを排斥する理由を丁寧に説示する。
- (3) (2)の場合を除き、反対証拠を採用しない旨又はそれが存在しない旨の断り書きはしない。」（同書4、5頁）

司法研修所編「10訂民事判決起案の手引」第3章「新様式による判決書」89頁以下も、この提言をそのまま引用している。

したがって、国税不服審判所の裁決書においても、事実関係に関する当事者双方の主張が対立し、その点に関する証拠評価が勝敗を決する場合には、やはり丁寧な証拠評価とそれに基づく事実認定が必要であると思う。

## 第2 事実認定の手法

### 1 概要

事実認定は、立証命題である主要事実（要件事実）を証拠資料等によって認定していく過程である。

「証拠資料」とは、証拠方法（人証、物証）を取り調べた結果によって得られた証言、鑑定意見、当事者の供述、文書等の内容及び検証結果等をいう。

証拠資料によって事実認定をする過程は、①証拠資料→主要事実のパターン、②証拠資料→間接事実（主要事実の存否を推認させる事実）→主要事実のパターンがある。

この事実認定は、裁判では自由心証主義（民訴法 247 条：裁判の基礎となる事実の認定にあたって、裁判官は、適法な資料に基づき、法律上なんらの制約を受けずに、論理則と経験則によって自由な判断で、事実の存否に確信を得ることができるという原則）が採用されている。

ここに「経験則」とは、経験から帰納的に得られる事物の性状や因果の関係についての知識や法則であって、日常茶飯の常識に属するものもあれば、専門の職業、技術又は学理上のものもある。

経験則を使用した事実認定の例を挙げれば、一般に人は全く金銭を必要としていないのに他から金銭を借り受けるようなことは通常しないから、他から金銭を借り受けたというのは、何らかの事情により金銭を必要としたからである、というのが我々の通常経験から帰納されるところである。したがって、人が他から金銭を借り受けたことがあるか否かが問題となった場合には、その人が当時金銭を必要としなかったという事情が明白になれば、通常は特段の事情がない限り、金銭の貸借はなかったと見るのが我々の経験から帰納されたところ（経験則）に合致した結論である。

また、営利を目的とする商人がその営業に関し利潤をあげ得ないような行為をすることは通常はあり得ないというのが、現代社会における人間生活の経験から帰納される。したがって、金融業者が無利息無期限で金銭を貸与し、不動産仲介業者が無報酬で不動産売買の斡旋をし、建築業者が全く採算を無視したような建築工事を請け負うというようなことは、特段の事情がない限り（たとえば、建築業者が自己の広告宣伝のため採算を度外視して、建築を請け負ったというような事情がない限り）、認めがたい。

経験則の内容は、多種多様かつ複雑であり、無数にあるといえるが、裁判で争われる事実は、多数の人間に共通性のある人間の感覚、思考、意欲等から発現した人間行動に基づくものであって、人間の意思行為とは無関係な事実ではないから、係争事実をある程度抽象化して分類してみれば、個々具体的に異なるもののなかにも、極めて類似しているものも相当数ある。

経験則は、①証拠の信用性を吟味する際、②証拠によって認定した間接事実から、主要事実を認定していく際にも機能するというように、事実認定過程の様々な場面で使用される。

その際、もっとも重要で困難な判断は、当事者双方が異なった主張や証拠を出し合っている場合に、経験則等に照らして、どちらの主張等が正しいと判断するかという点である。

以下、①経験則を用いた事実認定の過程で問題となる供述の信用性の吟味（下記2）、②経験則から導かれる書証の証明力についての「処分証書の法理」（下記3）を説明した上で、

③最高裁判決が示した経験則について説明する（下記4）。

## 2 供述証拠の証拠力（信用性の吟味）

### (1) 山室恵編著「刑事尋問技術改訂版」

- イ その供述が一貫・安定しているか、変遷・動揺しているか。
- ロ その供述が変遷している場合には、その変遷に合理的理由があるか。
- ハ その供述が客観的な事実と合致しているか、矛盾しているか。
- ニ その供述が他の供述証拠と符合しているか。
- ホ その供述が具体的、詳細、自然、合理的であるか。その供述に迫真性、臨場感があるか。
- ヘ その供述の根拠は何か。
- ト 供述者の立場はどうか。嘘をついたり、隠したりする動機があるか。

### (2) 加藤新太郎編著「民事尋問技術改訂版」

- イ 供述者の信用性と信頼性
  - i 適格性テスト
  - ii 誠実性テスト
- ロ 供述内容の信用性・信頼性
  - i 自然性テスト
  - ii 合理性テスト
  - iii 整合性テスト

### (3) 調査段階での申述と審判所での答述との関係

- イ 一致している場合 → 信用性が高い。
- ロ 一致していない場合
  - ① ささいな食違いの場合
  - ② 重大な食違いの場合  
その理由：時の経過による記憶の減退、調査担当の職員の強引さ、税理士・弁護士の関与等

Cf. 供述の信用性については、重加算税の賦課要件である「隠ぺい又は仮装」の要件該当性について問題となる場合が多く、調査段階での申述と審判所での答述が食い違うため、どちらの供述を信用するかが問題となる。その際、審判所としても、上記(1)(2)の観点から検討することとなるが、参考となるものとしては、刑事事件における裁判例が挙げられる（刑事事件では、民事・行政事件ほど法令解釈が問題となることは多くなく、事実認定、すなわち犯罪事実が認定できるかが中心争点となるため、刑事判決における事実認定の判示部分が裁決書の起案においても参考となる。）。

別紙1で、近時の最高裁判決（最高裁平成29年12月25日第一小法廷決定・裁判

所時報 1691 号 49 頁) を紹介する。

(4) 上記を前提に調査・審理（特に調査段階）で考慮すべきこと

イ 供述は常に変遷する可能性があることを前提に調査せよ。供述は常に後退し、否認に転じる可能性があることに留意せよ。

ロ 有利な供述が得られたからといって安心せず、客観的な裏付けがないかを検討せよ。

信用性は、①客観的なものから主観的なものへと、②利害関係のない者の供述から利害関係のある者の供述へと、段々と減退していく。もともと、利害関係がある人証の供述であるから、信用できないと直ちに判断してはならない。利害関係があるからこそ正確に認識・記憶している場合もある。

ハ 供述の信用性の吟味は前記(1)(2)の視点で行うこととなるが、その際の注意点を挙げておく。

「詳細で具体的な供述は信用できる」「あいまいで具体性に乏しい供述は信用できない。」と一般的にはいえるが、常にそう考えるのは危険である。事前に虚偽の供述内容を十分に練り上げ、よく暗記してなされた供述は、詳細で具体的である。他方に、人間の記憶力には限界があることを考えると、あいまいで具体性に乏しい部分のある供述をする人こそ誠実であるという場合もある。

このようなことから、「どのような供述は信用できるか」と考えるのは容易ではなく、それよりも、「どのような供述は信用できないか」と考えるのが生産的である。その点で信用できない供述には、次のようなものがある。

第1は、供述自体の中に矛盾を含むものである。ある部分で述べた内容と別の部分で述べた内容が矛盾していれば、虚偽又は誤った供述である可能性が高い。ただし、枝葉末節の部分で矛盾した供述をしていても、そのことを理由に信用性を否定すべきではない。見逃してならないのは、供述の重要な部分（本質的部分）における矛盾である。

第2は、「動かし難い事実」との間の整合性を合理的に説明できない供述や、経験則に反する供述である。このような供述は、いかに一貫したものであったとしても、信用することはできない。

3 書証の証拠力（特に、処分証書の法理）

民事訴訟における事実認定の手法が役立つ（司法研修所編「民事訴訟における事実認定」142ないし179頁参照）。

(1) 「処分証書の法理」について（後記4(1)⑮参照）

「処分証書の法理」とは、処分証書が存在し、それが、文書の作成者とされる者の意思に基づいて作成されたこと、すなわち、文書の真正な成立が認められる場合には、特段の事情がない限り、一応、その記載どおりの事実を認めるべきであるとする民事事実認定上の経験則のことをいう。逆にいうと、処分証書が存在しても、①作成の真正が認められない場合、②作成の真正が認められても、その記載内容を否定する特段の事情が存在すれば、

その記載どおりの事実以外の事実を認定できる（「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、遺言書などがある。なお、「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あり、領収証、商業帳簿、日記、手紙、陳述書などであり、契約書においても、契約書作成の日時、場所、立会人などの記載部分は報告文書である。）。

すなわち、処分証書にあっては、作成の真正（作成者の意思によって作成されたこと）が認められれば、他に特段の事情がない限り、経験則上、作成者によって記載どおりの行為がなされたものと認めるべきことになるから、このような文書（書証）については、特段の事情がない限り、一応その記載どおりの事実を認めるべきであり、特段の事情を示すことなく、記載内容と抵触する事実を認定することは許されない（最高裁昭和45年11月26日判決：売買契約公正証書があるのに、別異に解すべき特段の事情なく売買の成立を否定したことが違法とされた事例）

処分証書の内容たる法律行為の内容が、同証書に記載されるのが通常と考えられる場合（契約書の記載が極めて詳細で、疑義を残さないような形式となっている場合、契約当事者の一方が、大会社や銀行、官庁である場合等）には、これに記載のない事項は、特段の事情がない限り、法律行為の内容となっていないものと認めるべきである（最高裁昭和47年3月2日判決：売買契約書に記載されていない特約を認めたことが違法とされた事例）。

もっとも、処分証書であろうと、争点に直接関係ないと考えられる書証について具体的理由を示すことなく排斥しても違法ではない（最高裁昭和37年5月17日判決参照）。

多くの租税回避事件において、この「処分証書の法理」が壁として立ちほだかっている（詳細は、後記第5の2(2)イ参照）。

なお、処分証書の法理は、文書の作成の真正が前提となっている。実務上、たとえば、連帯保証人の署名ないし押印がある保証書のような文書が存在するが、それが主債務者ないし第三者の偽造や、その欺罔行為によるものであるなどとして、連帯保証の成否が争われることが少なくない。そのような事案では、処分証書が存在しても、当事者本人尋問の結果等他の証拠の総合判断によって、上記の偽造や欺罔行為の疑いが払拭できず、連帯保証の成立が否定されることがある。したがって、処分証書の作成の真正に疑義がある場合には、その点についての十分な検討をすることが必要である。

## (2) 報告文書の信用性について

「報告文書」は、処分証書とは異なり、形式的証拠力が認められても、実質的証拠力があるとは限らない。報告文書は、当該文書の性質によっても、実質的証拠力が強いものから弱いもの（ほとんどないもの）まで様々なものがあるから、文書自体の成立が認められても、文書記載の事実が真実であるかどうかの判断は慎重にする必要がある。報告文書は、文書の成立が認められると、作成者が、一定の事項について、作成時点において、一定の認識や意見、判断を有していたことが確定するという特徴を有する。各報告文書の実質的証拠力の強弱は、当該文書が、いつの時点で、誰によって、どのような状況で作成されたかということと密接な関係を有する。

抽象的にいえば、立証命題たる事実関係に近接した時期（こと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いうことができ、訴訟が提起された後に、訴訟当事者やこれに準ずる者が、争いとなっている事実関係について、証人尋問や本人尋問に代替するような内容を記載した文書(陳述書)等は、実質的証拠力は相対的に低い。事実認定においては、当該文書の属性や内容を検討して、実質的証拠力の強弱を吟味して、補助事実、他の証拠資料等を十分に斟酌して、その記載内容の真実性を検討していくことが必要となる。

報告文書の中でも定型的に実質的証拠力の高い書証については、処分証書の法理と同様な考え方が妥当し、書証の成立が認められれば、他に特段の事情がない限り、虚偽の内容が記載されていることは極めて少ないのが通例といえるから、その作成者にどおりの行為がなされたものと認めるべきであり、特段の事情を示すことなく、記載内容と抵触する事実を認定することは許されない。

典型的に実質的証拠力が高いと考えられている報告文書としては、以下のものがある。

- ① 公務員作成による文書の一部(公証人による確定日付のある文書、公務員によって作成された正本・謄本の証明部分等)
- ② 私文書でも、当該行為のあったときに作成された領収証、受領書、納品書、カルテ、家計簿又は商業帳簿等のうちその記載行為が習慣化されているとかがわれるもの
- ③ 当事者間に紛争の生じていない段階で相手方又は利害関係のない第三者を名宛人として作成された文書、挙証者に不利益な事項の報告を内容とする陳述書、日記等

#### 4 裁判例に見る経験則の具体例

##### (1) 最高裁判決にみる経験則の判示例

以下に、最高裁が判決文のなかで事実認定に当たって経験則を示した事例を挙げるが(後藤勇「民事裁判における事実認定と経験則(五・完)」判例タイムズ304号44、45頁からの抜粋)、そこに共通する法則として、経験則を働かせて間接事実から一定の事実を推認する場合は、常に「特段の事情がない限り」という制約があり、「特段の事情」があれば、右一定の事実の存在を推認することができなくなるという点である。

すなわち、経験則に依拠してなされる事実認定は、一定の事情(間接事実)のもとにおいては、特段の事情がない限り、通常人がその係争事実につき確信を持ち、疑いを抱かないであろう程度に真実性があるものとされ、この程度で訴訟上事実の存否につき証明があったものとされるが、この証明は常に特段の事情による反証の余地が残されていることである。

したがって、経験則を用いた事実認定では、この「特段の事情」の存否を中心に検討する必要があることに注意を要する。

- ① 契約書の書換えを依頼し、そのために印鑑・印鑑証明書を交付した場合、特段の事情がない限り、表見代理の前提となる何らかの基本代理権を与えたものと推認すべきである(最高裁昭和46年3月16日判決)
- ② 登記簿、土地台帳、家屋台帳に記載されている事項(但し、面積の点は除く。)は、特段の事情がない限り、その記載どおりの事実を推認すべきである(最高裁昭和34年1月8日判決、最高裁昭和46年6月29日判決、最高裁昭和33年6月14日判決)。

- ③ 弁済の領収証がなくても、借主が借用証書を所持していれば、特段の事情がない限り、借受金は返済されたものと推認すべきである（最高裁昭和 38 年 4 月 19 日判決）。
- ④ 金銭を借り受けるに際し、弁済期までの利息を天引きされたものが、その弁済期前に元本の返済をしたということは、特段の事情がない限り、認め難い（最高裁昭和 46 年 3 月 30 日判決）。
- ⑤ 一般に営業事業に資金を供給する者は、特段の事情がない限り、自己の融資に対して、利益の配分にあずかることを目的とし、かつ、その旨の合意をしているものと推認すべきである（最高裁昭和 45 年 3 月 20 日判決）。
- ⑥ 代金額が目的物の時価に比して著しく低額である場合には、特段の事情がない限り、適法有効な売買がなされたものとは認め難い（最高裁昭和 36 年 8 月 8 日判決）。
- ⑦ 金融業者が金銭を貸与した場合には、特段の事情がない限り、弁済期および利息の定めがあったものと推認すべきである（最高裁昭和 45 年 11 月 26 日判決）。
- ⑧ 国が私人との間で契約を締結し、かつ詳細な契約書を作成した場合には、特段の事情がない限り、右契約書に記載されていない特約の存在を認めることはできない（最高裁昭和 47 年 3 月 2 日判決）。
- ⑨ 目的物が可分な売買において、売主において、その一部の所有権を移転できない場合であっても、これによって契約の目的が達成できない等の特段の事情がない限り、残余の部分については、契約の効力に影響を及ぼさない（最高裁昭和 43 年 2 月 23 日判決）。
- ⑩ 夫婦親子等の親族間で土地の無償使用を認めた場合の使用関係は、特段の事情がない限り、地上権を設定したものではなく、単に使用貸借権を設定したものに過ぎないものと推認すべきである（最高裁昭和 37 年 9 月 17 日判決、最高裁昭和 47 年 7 月 17 日判決、最高裁昭和 41 年 1 月 20 日判決）。
- ⑪ 建物の所有権を譲渡した場合に、特段の事情がない限り、その敷地につき、使用権（使用貸借権、賃借権）を設定し、又は右使用権の譲渡・転貸をしたものと推認すべきである（最高裁昭和 41 年 1 月 20 日判決）。
- ⑫ 当事者の一方の意見に反して婚姻の届出がなされた無効の婚姻であっても、その後、右当事者の一方が右届出の事実を知りながら、これに対し何らの異議を述べず、右届出の当時から引き続き夫婦としての生活関係を何年も継続しているときは、特段の事情がない限り、右無効な婚姻を黙示的に追認したものと推認すべきである（最高裁昭和 47 年 7 月 25 日判決）。
- ⑬ 甲女（母親）が乙を懐胎したと認められる期間中に、丙男と継続的に情交を結んだ事実があり、かつ、血液型の検査によっても、丙男と乙（子）との間に血液上の背馳がない場合には、当時甲女が丙男以外の男性と情交関係があった等の特段の事情がない限り、乙は丙男の子と推認すべきである（最高裁昭和 31 年 9 月 13 日判決、最高裁昭和 32 年 6 月 21 日判決）。
- ⑭ 自己の権利義務に関する事項を記載した書面に書面捺印した者は、特段の事情がない限り、その署名の記載内容を了解して、これに署名捺印したものと推認すべきである（最高裁昭和 38 年 7 月 30 日判決）。
- ⑮ 契約書、領収書等ある行為がなされるに際して作成された書証がある場合は、その成

立が認められれば、特段の事情がない限り、一応、その記載どおりの事実を認めるべきであり、又、書証の記載内容及び体裁から、その記載どおりの事実を認むべき場合に、首肯する理由を示すことなく、これに抵触する事実を認定することは許されない（最高裁昭和42年5月23日判決、最高裁昭和46年3月30日判決、最高裁昭和40年2月5日判決、最高裁昭和45年11月26日判決、最高裁昭和43年3月1日判決、最高裁昭和39年1月23日判決、最高裁昭和47年2月24日判決）。

## (2) 処分証書と食い違う供述の信用性についての最高裁判例

処分証書である契約書の記載と供述が食い違った場合について検討した裁判例として、最高裁平成14年6月13日第一小法廷判決（判例時報1816号25頁）がある。

同判決は、住宅ローン債務を主債務者の委託で代位弁済した者が主債務者の亡父親の相続人に対して、求償債務の保証債務の履行を求めた事件において、原審が、①連帯保証人欄に亡父親の住所、氏名が記載されて亡父親の意思により捺印された実印による印影がある保証書と、②住宅ローン債務の借入金額欄が7億円と記載された主債務者の代位弁済者に対する保証委託契約の契約書があったのに、主債務者の供述のみによって、上記保証契約書及び保証委託契約書の記載に反し、連帯保証の範囲を3億円であると認定したことについて、書証の記載以上に主債務者の本人尋問の結果を信頼すべき特段の事情が認められない限り、上記保証契約書及び保証委託契約書の記載を尊重すべきであり、原審の認定は、経験則及び採証法則に反すると判示し、上記特段の事情の存否について更に審理を尽くさせる必要があるとして、事件を原審に差し戻した。

## (3) 課税事件で、経験則違反を理由に（「特段の事情」を審査させるため）差し戻した最高裁判例（最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決・民集59巻1号28頁）

### イ 事案の概要

Xは、平成2年に所有する土地を売却し、譲渡所得を得た。Xは、知人から紹介されたA税理士にその譲渡所得に係る所得税について相談したところ、A税理士は、Xから事情を聴取しながらメモを作成し、これをXに示して、税額が約2600万円となるが、全部で1800万円で済ませることができると説明した。A税理士がXに示したメモには、Xが実際に出費しておらず、出費した旨も告げていない本件土地の買い手の紹介料等が経費として記載されていた。Xは、数日後に、A税理士に申告を委任し、税務代理報酬5万円のほか1800万円を交付した。

A税理士は、長年にわたり、申告の委任を受けた納税者の譲渡所得に係る課税資料を税務署員をして廃棄させ、納税者の譲渡所得については申告をせず、納税者から受領した納税資金を領得するという脱税行為を行っており、Xについても同様の方法により、その譲渡所得を申告せず、Xから受領した1800万円を領得した。

その後、A税理士の脱税行為が発覚し、Xは、平成9年12月に、平成2年分の所得税について修正申告をし、これを受けて、課税庁は、同月、Xに対し、重加算税賦課決定及び過少申告加算税賦課決定をしたため、その取消しを求めた。

争点は、以下の3点であった。

- (イ) 国税の納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも、通則法 70 条 4 項の適用があるか（除斥期間が 7 年に延長されるか）。
- (ロ) 税理士が隠ぺい又は仮装を行った場合に、納税者に重加算税を賦課できるか。
- (ハ) X が過少申告をしたことについては、通則法 65 条 4 項所定の正当理由があるか。経験則違反が問題となったのは、(ロ)の点についてである。

#### ロ 一審判決

X が A 税理士に所得税の申告を委任するに際し、税額の一部を免れるよう脱税工作を行うことを依頼し、その結果、A 税理士が税務署員に協力を依頼して脱税工作を取行したものと認められるとして、本件各賦課決定に違法がないとして、X の請求をいずれも棄却した。

#### ハ 原審の東京高裁平成 14 年 1 月 23 日判決

同判決は、次のとおり認定判断し、本件各賦課決定は違法であるとして、一審判決を取り消して、本件各賦課決定を取り消した。

「X は、A 税理士が違法な手段により税額を減少させるのではないかと疑いを抱いたと推認されるが、

- ① 税理士は、国が資格を付与し、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり、職務違反行為等について懲戒処分が科される我が国の税理士制度の下では、納税者は、一般に、税理士に対し税務申告手続の煩わしさから解放されるとともに、法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように節税することを期待して委任するのであり、これを超えて脱税をも意図して委任するわけではないこと
- ② A 税理士が税務署勤務の経験を有し、税務当局から不正行為の疑いを抱かれることもなく長年業務に従事してきた税理士であること

以上からすると、被上告人が、上記の疑いを取り除くことなく、同税理士に申告を委任したからといって、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めることはできない。

したがって、本件は、国税通則法 68 条 1 項に規定する課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し、これに基づき納税申告書を提出した場合には当たらない。」

国が上告受理申立てをした。

#### ニ 最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決の判断（破棄差戻し）

「原審の上記認定判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

前記事実関係によれば、A 税理士は、本件土地の譲渡所得に関し、X に対し、本件土地の買手の紹介料等を経費として記載したメモを示しながら、800 万円も税額を減少させて得をすることができる旨の説明をしたが、X は、上記紹介料を実際に出費していなかったし、出費した旨を A 税理士に告げたこともなかったにもかかわらず、上記の説明を受けた上で、A 税理士に対し、平成 2 年分の所得税の申告を委任し、税務代理の報酬 5 万円のほか、1800 万円を交付したというのである。

そうであるとすれば、Xは、A税理士が架空経費の計上などの違法な手段により税額を減少させようと企図していることを了知していたとみることができるから、特段の事情のない限り、XはA税理士が本件土地の譲渡所得につき架空経費を計上するなど事実を隠ぺいし、又は仮装することを容認していたと推認するのが相当である。

原審が掲げる上記ハの①及び②の事情だけによって、上記特段の事情があるということとはできない。そうすると、Xが脱税を意図し、その意図に基づいて行動したとは認められないとした原審の認定には、経験則に違反する違法があるというべきである。

そして、本件において、XとA税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきであるところ、記録によれば、A税理士においても、A税理士が本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて、Xがこれを容認しているとの認識を有していたことがうかがわれる。そうすると、原審の上記の経験則違反の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。論旨は理由がある。」

本判決は、原判決を破棄して、XとA税理士との間に本件土地の譲渡所得につき、事実を隠ぺいし又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるかどうかについて、更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻した。

#### ホ その後の訴訟経過

差し戻し後の控訴審においては、新たな証拠調べを行った上、差し戻し前の控訴審とは異なる事実認定をして、本件は、通則法 68 条 1 項所定の要件を満たさないと判断し、本件の重加算税賦課決定のうち過少申告加算税額を超える部分を違法として取り消した（東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決）。

同判決について、国は最高裁に上訴しなかったが、Xは、差し戻し審判決が過少申告加算税の賦課を認めた部分について、過少申告には通則法 65 条 4 項の「正当な理由」があると主張して、最高裁に上訴した。

これに対し、最高裁は、Xの主張を認めて、過少申告加算税相当額の賦課決定部分も取り消した（最高裁平成 20 年 3 月 27 日第一小法廷判決）。

### 第3 法令解釈（最高裁判決に見る租税法規の解釈手法）

#### 1 法令解釈における手法（林修三「法令解釈の常識」71頁以下）

##### (1) 法規的解釈

ある法令の規定の意味を明らかにするため、その法令中の他のところに、または別の法令の中に特別の規定を設け、問題の規定の解釈を示すこと。

以下の学理的解釈と異なり、第三者が法令の解釈をするのではなく、法令自体が、法令の形でみずから解釈を下す。「立法解釈」ともいい、このような規定は、税法に多い。

##### (2) 学理的解釈

通常の方法解釈。すなわち、学問上の研究、努力によって、それぞれの人が、法令の規定の意味を判断して、その解釈を行うこと。文理解釈と論理解釈がある。

##### イ 文理解釈

法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈すること

注意点として、①法令の文字や用語は、原則として、普通に用いられる意味に採ること、②文字、用語の意味は、原則として、その法令が制定された当時の意味に採ること、③立法技術上の約束ないし慣例に従って解釈すること、④文字、用語の意味は異なる法令に対応して相対的であること、⑤約子定規の解釈はせず、場合によっては、文理解釈を捨てて、ロの論理解釈に移行し、法文全体の趣旨、法令全体の目的から正しい法文の解釈をしなければならない場合もあること。

##### ロ 論理解釈

法令の規定の文字、文章以外の法律の目的や条理に主眼を置いて解釈すること

##### (イ) 拡張解釈

法の規定の文字を、それが法学における通常の利用よりも若干広げて解釈すること

Aという用語は、通常は、aという事実を意味していて、一般的にはbという事実は含まれないことが多いが、それを含むとすることも可能であるという解釈方法

##### (ロ) 縮小解釈（限定解釈）

拡張解釈とは逆に、法律の規定の用語を通常に意味するより若干狭めて解釈すること

##### (ハ) 反対解釈

類推解釈に対する法解釈技術で、ある法命題について直接の明文規定がない場合に、明定されている一定の法命題からその反対命題として引き出すこと

##### (ニ) 類推解釈

似通った事柄のうち、一方についてだけ規定があつて、他方については規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈すること

Aという用語の意味の中にbという事実は含まれないが、Aを規定した立法趣旨からすると、bはAの中に含まれることの明らかなaと類似していることを理由として、bもaと同じように扱われるべきであるという解釈方法

##### (ホ) もちろん解釈

類推解釈の一亜種であり、ある法令の規定の立法の目的、趣旨等からみて、他の場合には明文の規定はないが、それと同じ趣旨の規定があると解することが条理の上か

らみて当然のことであり、もちろんのことであると考えられる場合に採られる解釈方法

たとえば、民法 738 条の「成年被後見人が婚姻するには、その成年後見人の同意を要しない。」とされていることから、被保佐人が婚姻するのに保佐人の同意が不要であることはもちろんであると解釈すること。

## 2 最高裁判決の法廷意見において、租税法規の解釈手法を示したもの（参考：別紙 2）

### (1) 最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決（民集 64 巻 2 号 420 頁）

「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく」

### (2) 最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 巻 10 号 1333 頁）

「租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、・・・は類推適用すべきものではない。」

## 3 文理解釈に関する最高裁判決について

租税法規の解釈についてどのような姿勢を採るかについては、各国で様々であるが、今村隆「現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編」13 ないし 20 頁では、英国、米国及びドイツの裁判例を検討した上で、「紆余曲折はあるものの、文理解釈から目的的解释へ移行しているというのが大きな流れである。」とする。

わが国の最高裁も、租税法律主義の建前（民主主義的契機、自由主義的契機）から、租税法規の文理を基本としつつ、文理の内容を確定させるために、法令の趣旨・目的を考慮した解釈を採っている。以下、文理と趣旨から判断した主要な裁判例を挙げる。

### (1) 最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決（民集 64 巻 2 号 420 頁、ホステス報酬計算期間事件）

パブクラブを経営する上告人らが、ホステスに対して半月ごとに支払う報酬に係る源泉所得税を納付するに際し、当該報酬の額から、所得税法 205 条 2 号、所得税法施行令 322 条所定の控除額として、5000 円に上記半月間の全日数を乗じて計算した金額を控除するなどして、源泉所得税額を計算していたところ、被上告人（課税庁）から、上記控除額は 5000 円にホステスの実際の出勤日数を乗じて計算した金額にとどまるとして、これを基に計算される源泉所得税額と上告人らの納付額との差額について納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を受けたことから、これらの取消しを求めた事案。

「ホステスの業務に関する報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合において、所得税法施行令 322 条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」は、ホステスの実際稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指す。」

「一般に、「期間」とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令 322 条にいう「当該支払金額の計算期間」も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。原審は、上記のとおり判示するが、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上

困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。」

(2). 最高裁平成 24 年 1 月 13 日第二小法廷判決（民集 66 卷 1 号 1 頁）

被上告人 X らの経営する株式会社が契約者となり保険料を支払った養老保険契約（被保険者が保険期間内に死亡した場合には死亡保険金が支払われ、保険期間満了まで生存していた場合には満期保険金が支払われる生命保険契約）に基づいて満期保険金の支払を受けた被上告人 X が、その満期保険金の金額を一時所得に係る総収入金額に算入した上で、当該会社の支払った上記保険料の全額が一時所得の金額の計算上控除し得る「その収入を得るために支出した金額」（所得税法 34 条 2 項）に当たるとして、所得税の確定申告をした。これに対し、所轄税務署長は、上記保険料のうちその 2 分の 1 に相当する被上告人 X らに対する貸付金として経理処理がされた部分以外は「その収入を得るために支出した金額」に当たらないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、上記各処分（更正処分については申告額を超える部分）の取消しを求めた。

所得税法施行令 183 条 2 項 2 号は、生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算について、当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の「総額」は、その年分の一時所得の金額の計算上、支出した金額に算入すると定めており、同号イからニまでにおいて、当該支出した金額に算入しない掛金等を列挙しているが、その列挙された掛金等の中に、養老保険契約における保険料は含まれていない。

そして、所得税基本通達 34-4 は、その本文（注以外の部分）において、所得税法施行令 183 条 2 項 2 号に規定する保険料又は掛金の総額には、その一時金の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額も含まれる旨を定め、その注において、使用者が役員又は使用人のために負担した保険料又は掛金でその者につきその月中に負担する金額の合計額が 300 円以下であるために給与等として課税されなかったものの額は、同号に規定する保険料又は掛金の総額に含まれる旨を規定していた。

施行令及び基本通達をそのまま適用すれば、保険料のうち 2 分の 1 に相当する被上告人らに対する貸付金として経理処理がされた部分以外の部分（すなわち、会社が負担した部分で、会社において損金経理がなされていた部分）も含めて、「その収入を得るために支出した金額」として控除できることとなる。

第 1 審・2 審判決ともに、施行令及び通達をそのまま適用して、課税庁の処分を取り消していた。最高裁は、原判決を破棄して、納税者が控除できる金額は、納税者が負担した部分（貸付金部分）に限るとして、課税庁の主張を認めた。

「一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた所得税法 34 条 2 項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が「その収入を得るために支出した金額」を一時所得の金額の計算上控除としたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう「支出した金額」とは、一時

所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の「その収入を得るために支出した金額」という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。したがって、一時所得に係る支出が所得税法 34 条 2 項にいう「その収入を得るために支出した金額」に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならないと解するのが相当である。」

「所得税法施行令 183 条 2 項 2 号についても、以上の理解と整合的に解釈されるべきものであり、同号が一時所得の金額の計算において支出した金額に算入すると定める「保険料…の総額」とは、保険金の支払を受けた者が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解すべきであって、同号が、このようにいえない保険料まで上記金額に算入し得る旨を定めたものということとはできない。所得税法基本通達 34-4 も、以上の解釈を妨げるものではない。」

「死亡保険金の受取人を会社とし、満期保険金の受取人を当該会社の代表者らとする養老保険契約の保険料を当該会社が支払い、満期保険金を当該代表者らが受け取った場合において、上記保険料のうち当該代表者らに対する貸付金として経理処理がされた部分がその 2 分の 1 である一方、その余の部分が当該会社における保険料として損金経理がされたものであるなど判示の事情のもとでは、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、後者の部分は所得税法 34 条 2 項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらない。」

#### 4 立法趣旨から、文言を限定解釈した最高裁判決

##### (1) 最高裁判平成 23 年 1 月 14 日第二小法廷判決（民集 65 卷 1 号 1 頁）

###### イ 事案の概要

旧破産法の下において、(A) 弁護士である破産管財人の報酬の支払及び(B) 破産債権である元従業員の退職金債権に対する配当をそれぞれ行う破産管財人が、これらの支払及び配当について、(A)につき所得税法 204 条 1 項 2 号、(B)につき同法 199 条の源泉徴収義務を負うか否かが争われた事案である。

所轄税務署長から源泉所得税の納税の告知を受けた破産管財人が原告となり、国を被告として、上記義務の不存在の確認等を求めて訴えを提起した。

###### ロ 原判決の判断要旨

第 1 審・2 審判決は、(A)、(B)のいずれについても、破産管財人の源泉徴収義務を認め、かつ、国が有する源泉所得税の債権は財団債権に当たるとして、原告の請求を棄却した。

###### ハ 最高裁の判断要旨

最高裁は、(A)については、原審の判断は結論において是認することができるとして、原告の上告を棄却したが、(B)については、破産管財人は、破産債権である退職手当等の債権に対する配当について源泉徴収義務を負わないとして、原判決を破棄し、第 1 審判決を取り消して、原告の請求を認容した。

最高裁は、当該破産管財人が源泉徴収義務の成立要件である「支払をする者」に該当

するかにつき、「支払をする者」に源泉徴収義務を課している趣旨について、最高裁判所昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決の「①支払を受ける者と特に密接な関係にあつて、②徴税上特別の便宜を有し能率を挙げ得る者を義務者とする趣旨である」との判断を踏まえ、「支払をする者」の意義及び範囲について、上記のような徴税の便宜を有する者のうち、支払を受ける者との間に「特に密接な関係」のある者に限って源泉徴収義務が認められるとした。

その上で、(A)については、破産管財人の報酬は、旧破産法 47 条 3 号にいう「破産財団ノ管理、換価及配当ニ関スル費用」に含まれ、破産財団を責任財産として、破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法 204 条 1 項にいう「支払をする者」に当たり、同項 2 号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当であるとする一方、(B)については、破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行うのであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということとはできないなどとした。

この最高裁判決は、源泉徴収義務を課した趣旨から、「支払をする者」という文言を限定解釈した。

すなわち、②徴税の便宜という観点からすると、第三者弁済（民法 474 条）の場合の第三者のように、本来の債務者ではなくても現に支払をして天引きの機会のある者であれば広く源泉徴収義務が認められそうであるが、徴収すべき源泉所得税を徴収しなかった者には、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処せられ（所得税法 242 条 3 号）、また、徴収して納付すべき源泉所得税を納付しなかった者には、10 年以下の懲役若しくは 200 万円以下の罰金に処せられ又はこれを併科される（同法 240 条 1 項）など、源泉徴収義務の履行には刑罰による強制が規定されている。そこで、かかる強い義務を負わせる者を、徴税の便宜を有する者のうち、支払を受ける者との間に「特に密接な関係」のある者に限定したものと解される。

その「特に密接な関係」とはどの範囲の関係をいうかについては、この判決は、一般論としては明示していないが、古田孝夫調査官解説によると、その説示内容からすると、「支払を受ける者との間で当該支払につき法律上の債権債務関係に立つ本来の債務者を想定し、これに準ずると評価できる程度の関係にある」ことが必要であるとしている（最高裁判例解説平成 23 年度民事篇 16 頁）。

## (2) 最高裁平成 16 年 12 月 16 日第一小法廷判決（民集 58 卷 9 号 2458 頁）

### イ 事案の概要

X は、平成 2 年 1 月 1 日から 12 月 31 日までの課税期間の消費税について確定申告を

せず、また、昭和 63 年分、平成元年分及び同 2 年分の所得税についてそれぞれ確定申告をしたが、その申告書に事業所得に係る総収入金額及び必要経費を記載せず、その内訳を記載した書類を添付しなかった。

税務署の職員は、X が本件課税期間について納めるべき消費税の税額を算出するため、また、上記の所得税に係る申告内容が適正であるかどうかを検討するため、X の事業に関する帳簿書類を調査することとし、X に対し、帳簿書類を全部提示して調査に協力するよう求めたが、X は、これに応じ難いとする理由が格別なかったにもかかわらず、当該職員に対し、一部の費目に関する領収書を提示しただけで、その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかった。

そのため、課税庁が、X の本件課税期間の消費税額を算出した上で、提示された領収書によって確認された費目に係る消費税額だけを消費税法 30 条 1 項により控除される課税仕入れに係る消費税額と認め、その余の仕入れについては、30 条 7 項が規定する「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するとして、30 条 1 項が定める課税仕入れに係る消費税額の控除を行わないで消費税額を算出し、消費税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、X が、上記各処分の取消しを請求した。

消費税額の仕入税額控除（30 条 1 項）が認められるためには、「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存」（同条 7 項）することが必要であり、それが無いのに、他の資料で課税仕入れの対価の額を認定したり、推計することは同条 7 項に反して許されない。

この点が、所得税及び法人税の更正処分において認められる推計課税（所得税法 156 条、法人税法 131 条）とは異なる。すなわち、推計課税を行うためには、推計の必要性が要件とされているが、推計の必要性とは、一般に、①帳簿書類の不存在、②帳簿書類の不備、③調査非協力等の事由により、実額の把握が不可能又は著しく困難なことをいうとされている。もっとも、課税庁の税務調査段階で上記①ないし③の事情があり、推計課税により更正処分がなされても、納税者は、審査請求又は訴訟の段階になって、帳簿書類等の直接資料による実額反証により、その実額を上回る推計による課税の違法を主張できる。

#### ロ 最高裁の判断要旨

第 1・2 審判決は、原告の請求を棄却したので、原告は最高裁へ上告した。

最高裁は、30 条 7 項は、帳簿等が税務職員による検査（旧 62 条、現通則法 74 条の 2）の対象となり得ることを前提としており、税務職員が納税者が保存している帳簿等を検査することにより課税仕入れの事実が調査可能であるときに限り、同条 1 項（仕入れ税額控除）が適用できることを明らかにしたものであるとし、このことから、税務職員による検査に当たって、帳簿等を適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合には、同条 7 項の「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当し、仕入れ税額控除は認められない旨判示した。

#### ハ 補論

本判決の4日後の判決である最高裁平成16年12月20日第二小法廷判決も、同様の事案で、同じ判断を示したが、同判決には、滝井裁判官の反対意見が付されている。

滝井裁判官は、消費税法30条7項を文理解等に即して厳格に解釈し、同項の「保存」に、法廷意見（多数意見）のように、通常の意味を超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈をすべき理由はなく、このような解釈は、本来確実に控除されなければならない仕入税額を控除しない結果をもたらす点で消費税制度本来の趣旨に反するとし、事業者が帳簿等の提示を拒み続けたというだけの理由で同項にいう「保存」がないとして仕入税額控除を否定するのは相当でないとする。

確かに、文理解だけを強調するのであれば、滝井裁判官の反対意見のとおりである。多数意見は、文脈を離れた「保存」という言葉の一般的な意味と比較すれば、明らかに限定解釈をしていることになる。なお、多数意見は、立法趣旨等から、30条7項「保存」の文言を限定解釈したというが、逆に見れば、同項の「保存しない場合」という文言を納税者に不利に拡張解釈したともいえる。

滝井裁判官のような見解に立つと、納税者は、税務職員による検査の際に帳簿等を提示しなくとも、検査拒絶を理由とする罰則の適用があり得ること（通則法128条）は別として、帳簿等の保存義務（30条7項）に違反することにはならず、更正処分に対する不服申立て、取消訴訟において、①税務職員の検査の当時、帳簿等を物理的にその状態のまま保管していたことを証明した上で、②当該帳簿等の記載内容を開示すれば足りるということになる（いわば、実額反証を認めることとなる。）。

このような考え方について、高世三郎調査官解説は、「専門家による詳細、かつ高度に専門的な説明がされない限り、国民が正確にこれを理解することは難しいように思われるし、そのような説明が尽くされても、大多数の国民にとって納得することができる結論であるかどうかは、保証の限りではない。」とする。

この判決は、消費税法30条7項の「保存」の単なる文言解釈では、不合理な帰結が生ずると考え、同条の趣旨に基づいて限定解釈をしたものといえる。

## 5 立法趣旨から、文言を拡張解釈したと思われる最高裁判決（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決。最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決も同旨）

### (1) 事案の概要

納税者Xの所得税につき、税務署で示された800万円程度の税額が550万円で済むなどと言ってXから申告の委任を受けたA税理士が、税務署に対しては、居住用資産の譲渡に係る譲渡所得が生じず、税額は0円である旨の内容虚偽の確定申告書を提出して過少申告をし、Xから受領した納税資金等を横領していたことが発覚した後、Xが措置法31条の3、35条1項所定の各特例の適用を前提とする修正申告をしたところ、Y税務署長から、この修正申告により新たに納付すべきこととなった税額分に対する重加算税賦課決定（第1賦課決定処分）を受けた上、各特例の適用を否認した額での増額更正及びこれに伴う重加算税賦課決定（第2賦課決定処分）を受けたため、Xがそれらの処分の取消し等を求めた事案である。

## (2) 判決内容

通則法 68 条 1 項は、過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺいし又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課することとしている。

この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

68 条 1 項は、「納税者が……隠ぺいし、又は仮装し」と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい仮装行為の防止を企図したものと解される。

しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。

そして、納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい仮装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい仮装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができるのと解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい仮装行為を納税者本人の行為と同視することはできない。

本件で、納税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で隠ぺい、仮装行為をして過少申告をした場合において、納税者が同税理士を信頼して適正な申告を依頼し、納税資金を交付したにもかかわらず、同税理士が上記行為をして納税資金を着服したものであり、納税者において同税理士が隠ぺい、仮装行為を行うことを容易に予測し得たということとはできず、上記申告後も同税理士による上記行為を認識した事実もなく、容易に認識し得たともいえないという事情の下では、納税者に、税務署職員等から示された税額よりも相当低い税額で済むとの同税理士の言葉を信じ、確定申告書の内容を確認しなかったなどの落ち度があるとしても、同税理士の上記行為を納税者本人の行為と同視することはできず、通則法 68 条 1 項所定の重加算税賦課の要件を満たすものということとはできない。

## 6 文言上複数の解釈が成り立ち得る場合に目的論的解釈をした最高裁判決（最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決）

### (1) 事案の概要

X 社は、平成 5 年 10 月 1 日から平成 6 年 9 月 30 日までの本件課税期間の消費税について、本件課税期間に係る基準期間（消費税法 2 条 14 号：法人についてはその事業年度の前々事

業年度)である平成3年10月1日から平成4年9月30日までの期間(本件基準期間)の課税売上高が3000万円以下であるとして、本件課税期間において消費税法9条1項の免税事業者(現行法では1000万円以下)に該当するとして申告をしなかった。

本件基準期間の売上総額は、3052万9410円であったが、Xが本件基準期間の課税売上高を3000万円以下と申告したのは、その算定に当たって、納税義務を免除される消費税相当額を上記売上総額(3052万9410円)から控除して計算したものであった(その計算方法によれば、2964万0203円となる。)

これに対し、課税庁は、Xは、本件基準期間(平成3年10月1日から平成4年9月30日までの期間)において免税事業者であったため、その課税売上高を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額から、消費税相当額を控除すべきではないから、Xは本件課税期間において免税事業者に該当しないとして、同期間の消費税に係る決定及び無申告加算税賦課決定をした。

これに対し、Xがその取消しを求めたものである。

## (2) 争点

免税事業者に該当するか否かの判定基準となる「基準期間における課税売上高」(9条1項)について、9条2項1号は、基準期間が1年である法人の場合、基準期間中に行った「課税資産の譲渡等の対価の額」(28条1項に規定する対価の額)の合計額から所定の金額(売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額)を控除した残額をいうと規定するところ、28条1項は、「課税資産の譲渡等の対価の額」について、かっこ書きで、「対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭・・・の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額に相当する額を含まないものとする。」と規定していた。

Xは、本件課税期間の基準期間となった期間(平成3年10月1日から平成4年9月30日までの期間)において、その前々事業年度(平成元年10月1日から平成2年9月30日までの期間)を基準期間とする免税事業者であったが、本件課税期間(平成5年10月1日から平成6年9月30日までの期間)に免税事業者に該当するか否かの判定基準である基準期間となった期間(平成3年10月1日から平成4年9月30日までの期間)における課税売上高を算定するに当たり、その期間の課税資産等の譲渡等の対価から、消費税相当額を控除すべきか否かが問題となった。

第1・2審判決は、非控除説を採用して(3052万9410円となる。)、原告の請求を棄却したので、原告は最高裁へ上告したが、最高裁も、非控除説を採用して上告を棄却した。

## (3) 最高裁の判断要旨

課税標準を定める28条1項のかっこ書きで、消費税額を控除した趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として收受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれることから、課税標準を定めるに当たってこれを控除することが相当であるとするものであるから、消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を控除することは、法の予定しないところである。「基準期

間における課税売上高」を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まないものとされる「課されるべき消費税に相当する額」とは、基準期間に当たる課税期間について事業者に現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が9条1項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である。

#### (4) コメント

控除説は、①9条1項の「事業者」は、免税事業者、課税事業者を区別することなく規定しており、事業規模を測定する目的からは、その両者を区別する必要がなく、明確性・単一性の観点からも、事業規模を判定するための基準は一つであるべきであること、②9条2項1号が「課税資産の譲渡等の対価の額」の意義について、課税標準を定める28条1項の「対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭・・・の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額に相当する額を含まないものとする。」との規定を援用しているところ、課税事業者は本体価格とは別に消費税を受領するものではなく、両者を含めた対価として一括して受領することから、事業規模を判定する際に、免税事業者が受領する売上総額と課税事業者が受領する売上総額とを異なって取り扱う必要がないことなどを理由とする。

森英明調査官解説では、控除説のような解釈も「文理上は成り立ち得ないではないように思われる」とし、「判定基準の明確性という見地から比較すれば、控除説の方が明確である」としながら、控除説と非控除説のいずれの見解を採るかについては、「結局、消費税法9条2項が免税事業者該当性の判定の基となる課税売上高を規定するに当たって、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準である同法28条1項の「課税資産の譲渡等の対価の額」を引用した趣旨をどのように理解するかによるところが大きいように思われる。本判決も、この点に重きを置いたものであるということができよう。」とし、28条1項のっこ書きの趣旨を、課税標準を定めるに当たって当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものと控除するものであると解して、消費税の納税義務がなく自己に課されることとなる消費税に相当する額を相手方に転嫁すべき立場にない免税事業者についてまで消費税相当額を除外することは予定されていないとしている。

この解説によれば、文理上は、控除説及び非控除説のいずれも成り立ち得ることを前提に、趣旨ないし目的を重視した目的論的解釈を施して、最高裁は非控除説を採用したものと見える。

## 7 通達を無視して文理解釈をした最高裁判決（最高裁平成23年3月25日第二小法廷判決）

### (1) 事案の概要等

東京都の都税事務所長が、上告人（原告・控訴人）Xに対してした土地に係る平成17年度及び平成18年度の固定資産税及び都市計画税の各賦課決定において、地方税法349条の3の2第2項第1号が定める特例（小規模住宅用地に係る固定資産税の課税標準の価格の6分の1の課税標準として課税される特例）が適用されなかったため、これを不服として、東京都に対して上記各賦課決定の取消しを求めた事案（Xは、両年の賦課期日（1月1日）をまたいで、建物を建替え中であった。）。

Xは、東京都渋谷区内に所在する200平方メートル以下である土地及びこれを敷地とする旧家屋を所有していたところ、A株式会社との間で、旧家屋を取り壊し、その土地上新家屋を新築する旨の工事請負契約を締結し、A社は、平成16年7月26日、旧家屋を取り壊した。

新家屋の建築工事は、平成16年7月26日から平成17年5月31日までを工事予定期間として着工されたが、平成17年2月ころ、地下1階部分のコンクリート工事がほぼ終了した時点で、多数の瑕疵が存在することが判明した。

A社は、Xに対し、地下1階部分を解体して建築工事を継続する旨約したが、その後、近隣住民の反対等により工事が進捗しないまま、平成18年2月ころ、Xに対し、本件土地を建築途中の新家屋とともに買い取りたいとの申入れをした。

そこで、XとA社は、平成18年4月14日、上記申入れに係る買取りについての和解契約を締結し、本件土地はA社に譲渡された。

旧家屋は、地方税法349条の3の2第1項所定の居住用家屋のうち「専ら人の居住の用に供する家屋」に該当するものであったが、平成17年度及び同18年度の固定資産税等の各賦課期日（平成17年及び同18年の各1月1日）において、旧家屋は既に取り壊されて存在せず、新家屋はいまだ完成していなかった。

東京都においては、地方税法349の3の2第1項所定の住宅用地の認定に関し、「住宅建替え中の土地に係る住宅用地の認定について」と題する通達があった。

その内容は、既存の住宅に替えて住宅を新築する土地のうち、①当該土地が当該年度の前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと、②住宅の新築が建替え前の住宅の敷地と同一の敷地において行われるものであること、③当該年度の前年度に係る賦課期日における建替え前の住宅の所有者と建替え後の住宅の所有者が同一であること、④当該年度に係る賦課期日において、住宅の新築工事に着手しているか、又は、確認申請書を提出して確認済証の交付後直ちに（既に確認済証の交付を受けている場合は直ちに）住宅の新築工事に着手するものであること、という適用基準の全てに該当する土地については、住宅が完成するまでに通常必要と認められる工事期間中は、従前の住宅用地の認定を継続することとしていた。

東京都の都税事務所の職員は、平成16年12月22日、本件土地の現地調査をし、旧家屋が取り壊されたこと、本件土地上に新家屋が建築されようとしていること、本件土地に設置されていた建築計画の看板に、Xを建築主とする居住用家屋の建築工事中であること、前記の工事予定期間（平成16年7月26日から平成17年5月31日）が表示されていることなどを確認した。

都税事務所長は、本件土地が前記通達の適用基準を満たすものとして、本件特例のうち面積が200平方メートル以下である住宅用地に対する特例を適用した上、Xに対し、平成17年6月1日付けで平成17年度の、同18年6月1日付けで平成18年度のそれぞれ本件土地に係る固定資産税等の賦課決定（本件各当初処分）をした。

東京都税事務所長は、平成18年5月8日、東京法務局から、本件土地の所有権が売買を原因としてXからA社に移転した旨の登記済通知書を受領した。

同都税事務所の職員は、平成18年7月27日、10月21日及び平成19年1月15日、本

件土地の現地調査をし、いずれの日においても、新家屋が完成しておらず、その建築工事が中断されている状態であることを確認した。

同都税事務所長は、新家屋が通常必要と認められる工事期間内に建築されず、また、本件土地の所有権が訴外会社に移転して建築主が変更されたことにより前記通達の③の基準を満たさないことが明らかになったとして、平成19年2月9日付けで、Xに対し、本件各当初処分における各年度の固定資産税等の税額と本件土地につき本件特例の適用がないものとして計算した当該各年度の固定資産税等の税額との差額分について、それぞれ賦課決定（平成17年度処分、平成18年度処分）をした。

## (2) 原判決等の判断要旨

一審判決（東京地裁平成20年6月13日判決）、二審判決（東京高裁平成21年1月29日判決）は、いずれも原告の請求を棄却した。

両判決は、地方税法349条の3の2の固定資産税の課税標準軽減特例の要件である「敷地の用に供されている土地」について、賦課期日に現に居住の用に供されている土地をいい、居住用家屋の建設予定地及び建設されつつある土地は、該当しないとした。

特に、一審判決は、法文の文言に注目し、建替え中の敷地についても、特例の適用対象とするのであれば、「敷地とする目的で所有されている土地」という文言を用いるはずであるのに、法文が「敷地の用に供されている土地」を用いていることからすると建替え中の敷地は該当しないとした。

これによれば、建替えの場合に、一定の要件で同特例の適用がある旨の東京都の通達は、地方税法349条の3の2に違反する違法な通達ということになるが、両判決は、同通達について、納税者に有利な解釈又は行政先例として違法でないとして、同通達の適用の可否を主要な問題としていた。

## (3) 最高裁の判断要旨

最高裁は、以下の理由により、平成17年度処分は違法とし、平成18年度処分は適法であるとした。

イ 本件特例は、居住用家屋の「敷地の用に供されている土地」に対して適用されるものであるところ、ある土地が上記「敷地の用に供されている土地」に当たるかどうかは、当該年度の固定資産税の賦課期日における当該土地の現況によって決すべきものである。

ロ 平成17年度の固定資産税の賦課期日である平成17年1月1日における本件土地の現況は、居住用家屋であった旧家屋の取壊し後に、その所有者であった上告人を建築主とし、平成16年7月26日から平成17年5月31日までを工事予定期間と定めて、居住用家屋となる予定の新家屋の建築工事が現に進行中であることが客観的に見て取れる状況にあったといえることができる。このような現況の下では、本件土地は「敷地の用に供されている土地」に当たるということができ、その後になって、新家屋の建築工事が中断し、建築途中の新家屋とともに本件土地が訴外会社に譲渡されるという事態が生じたとしても、遡って賦課期日において本件土地が上記「敷地の用に供されている土地」でな

かったことになるものではない。そうすると、本件土地に係る平成17年度の固定資産税等については、本件特例の適用があるから、その適用がないものとしてされた平成17年度処分は、違法である。

ハ 平成18年度の固定資産税の賦課期日である平成18年1月1日における本件土地の現況は、上記の期間を工事予定期間として着工された新家屋の建築工事が、地下1階部分のコンクリート工事をほぼ終了した段階で1年近く中断し、相当の期間内に工事が再開されて新家屋の完成することが客観的に見て取れるような事情もうかがわれない状況にあったといえることができる。このような現況の下では、本件土地は上記「敷地の用に供されている土地」に当たるといえることができず、本件土地に係る平成18年度の固定資産税等については、本件特例の適用がないから、その適用がないものとしてされた平成18年度処分は、適法である。

#### (4) コメント

この最高裁判決について、浅妻章如教授は、「安易に通達に依拠した下級審を最高裁がたしなめた」という意義があると評価した（浅妻章如・ジュリスト1426号104頁）。

この最高裁判決と前記3(2)の最高裁平成24年1月13日判決において、最高裁の通達に対する姿勢が見て取れる。

すなわち、最高裁は、租税法規の解釈について、政令や通達という下位の規範を考慮せず、上位の法令の条文そのものの解釈を文言及び趣旨等に照らして解釈するという姿勢を明確にしたものといえる。

なお、最高裁平成23年判決が、賦課期日後に工事が中断して、建築途中の建物とともに敷地が譲渡されるという事態が生じたとしても、遡ってその土地が「敷地の用に供されている土地」でなかったことになるものではないとした点については、同様の判断として、ホンコン・ヤオハン事件の東京高裁平成8年6月19日判決（税務訴訟資料216号619頁。同事件については、最高裁平成9年9月12日第二小法廷判決が上告棄却し、納税者の敗訴確定。）がある。この事件で、東京高裁は、租税特別措置法66条の6第3項のいわゆるタックスヘイブン課税の適用除外規定の適用の前提となる特定外国子会社等の主たる事業の判定は、各事業年度における具体的・客観的な事業活動の内容から判定し、その際、課税要件事実は当該事業年度ごとにその存否が確定される性質のものである以上、決算日以後の事情など当該事業年度には判断不能な事柄などは勘案されるべきではない旨判示した。

## 8 小括

(1) 前記のように、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解されている。この点については、判例・学説上も異論はない。特に、源泉所得税は、申告により確定する税ではなく、自動的に税額が確定するものであり、支払者は、この自動的に確定して税額を法令に基づいて自ら算出し、これを支払額から徴収して国に納付すべきものとされていることから、課税要件が一義的に明確なものである必要性はより大きいとされる（可部恒雄・最高裁判例解説民事篇昭和45年度(下)1100頁、鎌野真敬・

最高裁判例解説民事篇平成 22 年度(上)137 頁)。

このように租税法の解釈において、文理解釈が強調される根拠として、租税法律主義の民主主義的側面と自由主義的側面がある(増井良啓・租税法入門 310 頁)。

この点は、国家刑罰権を定める刑法における罪刑法定主義(法律なければ犯罪なし、法律なければ刑罰なしという原則)と同様であり、刑法においても、自由主義的機能(人権保障機能)の観点から予測可能性が重視され、罪刑法定主義の派生原則として、被告人に不利な類推解釈が禁止されている。

しかし、刑法においては、最高裁が判決文で文理解釈の重要性を繰り返し指摘する租税法ほどに文理解釈の重要性が必ずしも強調されていないのが現状である。

私見ではあるが、おそらく刑法については、人権保障機能とともに法益保護機能(社会秩序維持機能)もあり、社会情勢の変化に伴い新たな法益侵害形態が生じているのに、法文の文理に過度にこだわり、その結果として法益侵害行為を処罰ないし防止できないとすれば、刑法の自殺行為ともなりかねないという認識があるからだと思われる。そこで、刑法の重要な 2 つの機能である人権保障機能と法益保護機能をいかに調整して、社会秩序を守っていくかという視点から、刑罰法規についての様々な解釈が生まれることとなる。

例えば、①刑法 60 条の共同正犯に共謀共同正犯が含まれるかという論点について、古くは同条の文言を厳格に解釈してこれを否定する見解が多数であったが(他方、判例はこれを肯定していた。)、たとえば暴力団組員による殺人事件で、実行担当者の背後でこれを指示した黒幕的存在に実行担当者と同様以上の刑責を負わせるべきであるとの法益保護・秩序維持機能ないし社会的要請から、共同正犯に共謀共同正犯を含めるための理論構成をする見解が多数出され、現在における学会の支配的見解となっていると思われるし、②単なる他人名義の銀行口座の開設が詐欺罪を構成するものとは考えられてはいなかった時代から、オレオレ詐欺等に代表される銀行口座の不正利用が社会問題化したという社会情勢の変化に対応して、他人になりすまして銀行預金契約を締結し預金通帳を取得した行為が詐欺罪に当たるとした最高裁平成 14 年 10 月 21 日第二小法廷決定(刑集 56 巻 8 号 670 頁)や、③申込者が預金通帳等を第三者に譲渡する意図を隠して銀行と預金契約を締結して預金通帳を取得した行為が詐欺罪に当たるとした最高裁平成 19 年 7 月 17 日第三小法廷決定(刑集 61 巻 5 号 521 頁)等があり、これらは、法の枠内で、文言の厳格な解釈よりも、社会情勢の変化に対応して法益保護機能(社会秩序維持機能、ひいては一般国民の正義感に基づく処罰感情といっても良いかもしれない。)を重視した柔軟な解釈をしたものということができる。

これに対し、租税負担そのものが対価関係を伴わない国家に対する一方的な負担(受益者負担ではなく公的負担)であるから、租税法の解釈において、租税の本来の目的である国家そのものを維持するための収入の確保の目的ないし要請が刑法における(人権保障機能と対立する可能性のある)法益保護機能ほどに強調されず、また、専門技術的かつ政策的判断から国会に広い立法裁量が認められ、しかも毎年のように税制改革が行われるという、刑法にはない特徴が租税法にはある。この広い立法裁量が認められていることにつき、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 巻 2 号 247 頁、大島訴訟)は、「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適

正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」と判示する。

このように、租税法には国会の立法裁量が広いという点を反映して、他の法分野に比べて裁判所に委ねられる部分が少なくなり、裁判所による法解釈の余地を狭める画一的な文理解釈が要請されることになるとと思われる（同旨：中里実「税研最新租税基本判例 70」147頁）。

(2) 以上のように、租税法規の解釈に当たっては文理解釈が重視され、規定の文理により一義的に解決できる場合は問題がないが、規定の文理上その意味を明らかにすることができない場合において、規定の趣旨目的をどの程度考慮し得るかという点については争いがある。

たとえば、金子宏教授は、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に規定の趣旨目的に照らして、意味内容を明らかにすべきであるとされているが（金子：租税法第 22 版 116、117 頁）、論者によって規定の趣旨目的を考慮し得るとする幅は異なり、かならずしも一致している状況にはないとされる（占部裕典「租税法における文理解釈の意義」「おわりに―「文理解釈」の意義」租税法における文理解釈の限界 2 ないし 48、1029 ないし 1045 頁）。

判例上も、規定の文理を忠実に解釈したもの（最高裁平成 23 年 2 月 1 日第二小法廷判決・武富士事件）、規定の趣旨を踏まえて解釈したもの（最高裁平成 24 年 1 月 13 日第二小法廷判決・養老保険保険料控除事件）の双方があり、その原則的な立場を明らかにしていないが、調査官解説では、最高裁は、租税法律主義の趣旨に照らし、文理解釈を基礎とし、規定の文言や当該法令を含む関係法令全体の用語の意味内容を重視しつつ、事案に応じて、その文言の通常の意味内容から乖離しない範囲内で、規定の趣旨目的を考慮することを許容していると思われると評価している（最高裁平成 28 年 12 月 19 日第一小法廷判決・民集 70 卷 8 号 2177 頁の日置朋弘調査官解説：法曹時報 70 卷 2 号 309 頁）。

（上記最高裁平成 28 年 12 月 19 日第一小法廷判決は、六棟から成る各建物について、共同住宅等（特例適用住宅）の敷地の取得に係る不動産取得税の減額に関する地方税法施行令附則 6 条の 17 第 2 項にいう「居住の用に供するために独立的に区画された部分が 100 以上ある共同住宅等」に該当するか否かについて、一棟の共同住宅等ごとに判断すべきであるとしたが、この解釈を導くに当たって、規定の文理が妥当する範囲内において、当該法令の構造を踏まえ、当該条文のみならず、当該法令の関連規定や他の関連する法令の規定（不動産登記法等）をも考慮して、その意味内容を明らかにした。前記日置調査官解説によれば、この判決は、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることができる場合に規定の趣旨目的を考慮すべきではないとしたものとはいえないが、規定の趣旨目的に依拠することなく、その文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることができるものとし

たと位置付けられるとしている。)

(3) 上記のような調査官解説の評価は別にしても、前記3ないし7で紹介した最高裁判決、さらには後記第4で紹介する最高裁判決を分析して明らかなように、最高裁は、租税法規の解釈について、ある時は言葉に忠実に、またある時は言葉の本来の意味から離れて、限定解釈したり、逆に拡張解釈したりと、一貫性があるとはいえず、悪く言えばご都合主義的であり(したがって、事前に予測しにくい。)、任命された最高裁判事の個性やメンタリティによって多少のブレが認められるものの、概ね、①法規の文理が明確と判断し、その文理に即した解釈の結果が規程の趣旨・目的に合致すると判断した場合には、文理解釈をメインに置き、趣旨・目的をその文理解釈による結論を支えるものとして位置づけ、②文理が不明確と判断した場合や文理解釈の結果が不合理と判断した場合に、趣旨解釈によって法規の意味を明らかにすべきであるという解釈原理を探る傾向があるといえる(納税者に有利・不利を問わない。)

なお、趣旨解釈について、規定の文言が曖昧な場合だけでなく、文理解釈により規定の意味内容が明らかにすることが可能であっても、その帰結が不合理な場合にも、規定の趣旨目的に基づき、拡張ないし限定解釈が許されるかについては、争いがあるが、少なくとも前記で検討した最高裁判決(最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決、最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決等)は、これを許容しているものといえる。この点につき、今村前掲「現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編」24頁では、租税法規に厳格な文理解釈を求める英国においても、文理解釈による帰結が不合理な場合には目的的解释が許されているとされている。

## 第4 補論（租税回避行為と租税法規の解釈）

### 1 租税回避行為の意義とその否認の手法

#### (1) 租税回避行為の意義

「租税回避」の定義については諸説あるが、谷口勢津夫教授は、「課税要件の充足を避け、納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法だが不当な軽減又は排除をいう」（税法基本講義第4版59頁）とされ、今村隆教授は、「私法上有効な行為でもって、主として税負担を減少させる目的で、租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の文言には反しないものの、その趣旨に反する態様によって、その適用を免れ又はこれを適用して税負担を軽減又は排除すること」と定義している。なお、OECDでは、「定義するのが難しい用語であるが、一般的には、納税者の租税負担を軽減しようとする納税者による取決めで、法的には文言上は適法かもしれないが、当該取決めが従っている法律の目的に通例は反するようなものとして表現されている。」とする（今村隆「現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編」50、53頁）。

租税回避で問題となる取引は、租税法規の文言どおりの適用を前提になされており、納税者において、その文言どおりの租税法上の効果を主張されることが多い。このことから、租税回避の問題は、租税法規における解釈の在り方と密接に関係していて、コインの表裏といってもよい関係にある（今村同書3頁）。

租税回避そのものは、税引後キャッシュフローを増大させ、企業価値を上昇させるため、株主としてはその価値をプラスに評価するものである。

租税回避の方法としては、納税者が税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の方法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の方法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。すなわち、立法者が課税要件規定を定めるに当たって、当該規定の中で想定している取引形式・法形式ではなく、想定外の（いわば異常な）取引形式・法形式を用いて税負担上の軽減等を図るものである（異常な法形式の選択によって課税要件法の欠缺を突くこと、いわば立法者の意表を突くものである。）。

「節税」は、課税要件の充足がない、納税義務は成立しないという点では、租税回避と同じであるが、課税減免規定の適用によって納税義務が成立しない場合である。租税回避との違いは、課税減免規定の趣旨・目的に従って租税利益を受ける点にあり、課税減免規定が問題となる租税回避は、その規定の趣旨・目的に反して租税利益を受ける場合である。

#### (2) 租税回避行為の否認の手法

イ 「租税回避行為の否認」とは、このような場合に、納税者が税務申告で意図した税効果を課税当局によって否定することをいい、当事者の選択した法形式は私法上有効としながら、租税法上は無視して、課税庁が取引内容を引き直して課税要件を充足するものとして扱い課税するものである。その手法としては、(A)税法上の個別否認規定による否認、(B)私法上の法律構成による否認、(C)税法規定の解釈による否認の3つがある。

ロ (A)税法上の個別否認規定については、我が国では、ドイツ租税法（租税通則法42条）のような租税回避行為に関する一般的包括的な否認規定（GAAR）はない。

ドイツの2008年改正後の租税通則法42条1項は、「法の形成可能性の濫用により租税法規を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定により法効果が決定される。それ以外の場合において、第2項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が生ずる。」とする。

わが国では、特定分野に特化した形での否認規定としては、①同族会社等の行為・計算の否認規定（所得税法157条、法人税法132条、相続税法64条）、②組織再編成に係る行為・計算の否認規定（法人税法132条の2）、③連結法人の行為・計算の否認規定（法人税法132条の3）、④非居住者・外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為・計算の否認規定（所得税法168条の2、法人税法147条の2）などがあり、これらの規定に関する近時の裁判例として、①についてはIBM事件（東京高裁平成27年3月25日判決・判例時報2267号24頁）、②についてはヤフー事件（最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決・民集70巻2号242頁）及びIDCF事件（最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決・民集70巻2号470頁）がある。

このような否認規定がある場合は、明文規定によるものであるため、これらの規定の適用により、租税回避行為を否認して課税しても、租税法主義との関係では特段の問題を生じない。

また、上記①ないし④のような否認規定ではなく、過大役員報酬等の損金不算入規定（法人税法34条2項）、使用人についての過大使用人給与の損金不算入規定（法人税法36条）のように、法人税法22条3項（損金についての規定）に対する「別段の定め」として、通常の課税要件規定としての個別的否認規定が定められる場合がある。この場合には、判断基準が明確であるから、①ないし④のような租税回避否認規定を用いる必要がない。このようなものとして、実質所得者課税、移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制、過少資本税制、過大支払利子税制等がある。

ハ 問題は、そのような明文の否認規定がない場合に、(B)私法上の法律構成による否認の手法によって、租税回避行為を否認できるかという点である。

かつて、国（課税庁）は、訴訟において、この手法による主張をしていた。

これは、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の表面的・形式的な意味ではなく、経済的事態を考慮した実質的な形に従って認定し、その真に意図する私法上の事実関係を前提として法律構成をし、課税要件を認定するものをいう。

この手法の当否については、以下のような見解がある（谷口豊・最高裁判例解説平成18年度民事篇175頁）。

(イ) 当事者が選択した法形式が私法上有効に存在しているにもかかわらず、課税庁がこれを否定し他の法形式に引き直して課税することは許されず、事実認定の結果として、当事者が選択した私法上の法形式が存在せず、無効であると認められる場合に限り許されるとする見解（金丸和弘「フィリムリース事件と『事実認定による否認』」ジュリスト1261号136頁）

(ロ) 原則として表面的な法形式が不成立ないし無効である場合に限られるが、当事者が作出した一連の外形的な法形式が全体として見て専ら租税負担の軽減のみを目的として

採用された極めて不自然なものである場合等もこれに含まれるとする見解(中里実「事実認定による否認と契約の読み替え」税研2004年1月号94頁)

(ハ) 契約の不存在又は無効の場合に限られず、契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して真実の契約関係を認定できるとする見解(今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」税理43巻3号209頁)

ニ これらの見解は、要するに、谷口教授のいう「適法だが不当」という言葉に含まれる「適法という評価」と「不当という評価」のいずれを重視して租税回避を見るかによって分かれる。前者を重視する見解は、租税法主義を重視し、後者を重視する見解は、税負担の公平の原則を重視するものである。

## 2 「私法上の法律構成による否認」と「税法規定の解釈による否認」に関する裁判例とその検討

### (1) 租税回避の裁判例

イ 最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決(民集60巻1号252頁、パラツィーナ事件)  
これは、有名な映画フィルム・リース事件である。

外国の映画制作会社が制作した映画に投資を行う名目で結成された民法上の組合が、外国銀行からの借入金及び組合員の出資金を原資として、当該映画の所有権等を取得する旨の契約を締結すると同時に、当該映画の配給権を配給会社に付与する旨の配給契約を締結した事案において、同組合の組合員である原告(法人)は、その映画フィルムの所有権を取得したとして、自己の出資持分相当額(19分の1)を基礎として、本件映画フィルムの減価償却費を法人税法31条1項に基づき損金の額に算入して申告していた(法人が組合員となっている組合事業の利益又は損失は、組合契約の定めるところにより組合員が分担し、その組合員の損益又は益金を構成する。法人税基本通達14-1-1、2参照)。

これに対し、課税庁は、これを認めず更正処分及び過少申告加算税賦課決定をしたため、原告がその取消を求めた事案である。

被告国は、映画フィルムの減価償却が2年間という短期間でできることを利用して、直近の事業年度において多額の減価償却費を計上して損金に算入することなどにより、課税所得を圧縮するという租税回避のためになされたものであり、本件の契約の実質は売買契約ではなく、映画制作会社に対する融資契約であって、組合(ひいては組合員)は当該映画フィルムの所有権(持分権)を取得していないから、組合員である原告は当該映画フィルムの減価償却費を損金に算入することはできない旨主張した。

第一審(大阪地裁平成10年10月16日判決・訟月45巻6号1153頁)、二審判決(大阪高裁平成12年1月18日判決・訟月47巻12号3767頁)は、国(課税庁)の主張である前記1(2)ハ(ハ)の見解を採用して、私法上の法律構成による否認により、所有権を取得していないと判断して、国を勝訴させた。

これに対し、原告は、法人税法には、減価償却資産の所有権を取得するに至った目的(租税回避の目的)のみを理由として減価償却を否認する趣旨の規定はないから、二審判決には法人税法の解釈適用の誤りがある旨主張して、最高裁に上訴した。

最高裁は、二審判決の判断の当否を問題とすることなく、本件において、①当該配給契約により当該映画に関する権利のほとんどが配給会社に移転され、当該組合は実質的には当該映画についての使用収益権限及び処分権限を失っていること、②当該組合は当該映画の購入資金の約4分の3を占める借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあることなど判示の事情の下においては、当該映画は、当該組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、当該組合の組合員である法人の法人税の計算において法人税法31条1項所定の減価償却資産に当たらないと判断した。

ロ 最高裁平成17年12月19日第二小法廷判決（民集59巻10号2964頁、外国税額控除余裕枠大和銀行事件）

銀行業を営むX（被上告人）が、外国税額の控除について定める法人税法69条の規定に基づく自己の外国税額控除の余裕枠を第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、外国において我が国との関係で二重課税を生じさせるような取引を行って外国法人税を納付した上で、法人税法69条を適用して、国内において納付すべき法人税の額から上記外国法人税の額を控除して申告をしたのに対し、Y（上告人）が上記控除は認められないとして法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定をしたので、その取消しを求めた。

国は、主位的に、私法上の法律構成による否認の主張をし、予備的に外国税額控除制度の濫用であるから、法人税法69条の適用を否定すべきであると主張した。

これに対し、第一審（大阪地裁平成13年12月14日判決・民集59巻10号2993頁）・二審判決（大阪高裁平成15年5月14日判決・民集59巻10号3165頁）は、国のいずれの主張を認めず、原告の請求を認容したため、国が最高裁に上訴したところ、最高裁は、国の予備的主張を認めて、原告の請求を棄却した（なお、同種事案につき、最高裁平成18年2月23日第一小法廷判決・訟月53巻8号2447頁も同様の判断をした。）。

最高裁は、取引を全体としてみれば、これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという取引をあえて行うというものであって、我が国においては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならないから、上記外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用し税負担の公平を著しく害するものとして許されないと判断した。

(2) 検討

イ 「私法上の法律構成による否認」の評価

(イ) (1)に述べたいずれの事件においても、国は、課税処分が適法である理由の一つとして私法上の法律構成による否認の主張をしたが、最高裁では採用されず、前記(1)イの事件では、法人税法31条1項の減価償却資産の解釈によって、国を勝訴させ、前記(1)ロの事件では、法人税法69条の外国税額控除制度の濫用であるとして、国を勝

訴させた。

(ロ) 前記(1)イ事件(最高裁平成18年1月24日判決、パラツィーナ事件)の谷口豊調査官解説では、「私法上の法律関係のレベルにおいて契約が存在であるか又は虚偽表示等により無効であるとは認められない場合において、当該契約が租税回避目的で締結されたことを理由として「事実認定ないし法律構成による否認」を行うことを一般的に肯定するならば、本件取引のような、売買、賃貸借及び金融の諸要素が複雑に混合した契約のみならず、より単純な契約についても、当事者が選択した契約類型をそれとは異なる契約類型に引き直して課税することを一般的に容認することになるが、このことについては、法的安定性を損なうという批判を免れ得ない。また、一般の経済活動における取引は、多かれ少なかれ、税負担の多寡を考慮して行われることが多いと思われるが、その結果当事者が選択した契約類型ではなく、税負担がより重い契約類型こそが当事者の意思に沿うものであると認定することは、私法上の行為の認定判断のレベルにおける当事者の意思解釈としては困難であるのではないかという疑問がある。」(谷口豊・最高裁判例解説平成18年度民事篇178頁)として、否定的な見解を採っている。

また、租税法律主義について自由主義的税法を強調される谷口勢津夫教授も「私法上の法律構成による否認論は、明文の規定がある場合にしか租税回避の否認を許容すべきでないとする租税法律主義の要請を、訴訟の場面で潜脱することになり、また、法律論(ここでは租税回避否認立法)で対処すべき問題を事実認定の問題として処理してはならないという、事実認定に関する一般的要請に反することになる。」とする(谷口・税法基本講義4版73、74ページ)。

最高裁は、同事件で、国が主張の一つとして主張した「私法上の法律構成による否認」の手法ではなく、法人税法31条1項(減価償却資産)の解釈によって(すなわち、前記(C)税法規定の解釈による否認の手法により)、租税回避行為を否認した。なお、同最高裁判決の原審である大阪高裁平成12年1月18日判決(訟務月報47巻12号3767頁)は、前記1(2)ハ(h)の見解を採用していたが、同最高裁判決は、私法上の法律構成による否認について、その当否を明確に判断せず、その後の最高裁判決でも明確に判断していない。

同最高裁判決後の下級審判決である東京高裁平成22年5月27日判決(判時2037号22頁、東京海上ファイナイト再保険契約事件)は、「租税回避を目的として、当事者の選択した契約が存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効とされる場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許される。」として、前記1(2)ハ(i)の見解に近い厳格な基準を取ることを示した。

これを前提とする限り、「私法上の法律構成による否認」の本来の姿は、私法上の法律関係を私法的(経済実態を重視する税法的観点からではない。)に検討して、いかなる権利義務関係が生じているかを確定し、それに即して、課税を行うという「純粋な私法上の法律構成による否認」に帰着せざるを得ないといえる(岸秀光「租税回避事案の動向(「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として)」

訟務月報 55 巻第 1 号別冊 133 頁)。

(A) なお、このような純粋な私法レベルでの「私法上の法律構成による否認」論を展開する場合に、避けて通れないのが、前記第 3 の 3 (1) で述べた「処分証書の法理」との関係であって、租税回避事案については、「処分証書」が大きな壁になることが多い。

しかし、前記第 3 の 3 (1) で述べたとおり、処分証書が存在する場合でも、「特段の事情」があれば、「処分証書」に記載された権利義務と異なる権利義務関係を認定して行った課税が適法となる可能性がある。

その「特段の事情」については、純粋な私法レベルでの問題であるから、租税回避の目的があるというような主観的事情よりも、当該取引に係る客観的な状況が重視される。どのような事情があれば「特段の事情」があるといえるかは困難な問題であるが、いかに、私的自治、契約自由の原則があるからといって、通常であれば、およそそのような取引をするはずがないといえるだけの客観的事情があれば、「特段の事情」があるといえると思われる。したがって、課税庁は、処分証書に記載された取引が社会通念に照らして不自然不合理な取引であることを基礎づける間接事実を適切に主張立証する必要があり、そのための資料収集や申述を得ておく必要がある。

a この点で国(課税庁)の主張・立証が成功した事例として、  
[redacted] 事件の東京高裁平成 21 年 7 月 30 日判決(訟月 56 巻 7 号 2036 頁)がある。

同事件は、X社が、その所有するC社株式をスイス法人であるA社に売却した上で、その数日後にA社が同株式を日本法人B社に転売したとして、X社からA社への株式譲渡による譲渡益をX社の益金の額に算入して法人税の確定申告を行ったところ、税務署長が、X社は、同株式をB社に直接譲渡したにもかかわらず、多額の譲渡益課税を回避するために、XとAとの間及びAとBとの間の株式譲渡が存在するかのように仮装して確定申告をしたものであるとして、更正処分等を行ったところ、その取消しを求めた事案である。

本判決は、X→A、A→Bという2つの契約書があるが、それらの契約が締結された経緯、すなわち、①当初X社とB社との間で売買交渉が進められ、その交渉がまとまりかけた段階で、いきなり子会社A社との契約とするようにX社がB社に申し入れたこと、②株式代金がB社からX社の銀行口座に振り込まれていること、③X社とA社との売買契約成立後に株券が引き渡された形跡がないこと、④B社との交渉過程において最大63億円で売買できる可能性があった株式を、17億円でA社に譲渡していること、⑤A社は赤字会社であるのに、A社からの譲渡代金はA社に対する無担保の貸付金として処理されていたことなどの間接事実を認定して、上記2つの契約書があるにもかかわらず、それらは通謀虚偽表示であるとして、株式はX社からB社に直接売却されたと認定した。

この判決は、処分証書が存在する場合に、その成立が認められれば、他に特段の事情がない限り、作成者によってその記載どおりの行為がなされたものと認めるべきであるという事実認定上の経験則自体は肯定しつつ、上記間接事実によっ

て明らかとなった具体的事情の下では、ここにいう「特段の事情」があり、同経路則が適用できないとの考え方を示した。

- b その他、同様の事例として、名古屋高裁平成19年7月26日判決（税資257号順号10757）がある。

同事件は、不動産業を営むX社が、県による収用が予定されている土地を強制競売の売却手続によって取得したが、X社にとってその土地は棚卸資産であったため、平成15年改正前の租税特別措置法65条の2（収用換地等の場合の所得の特別控除）の適用が受けられなかったことから、その場合に課されることになる相当額の法人税を免れる目的で、不動産業を営んでいない子会社であるA社（多額の繰越欠損金を抱える会社）に転売し、A社がその土地の一部を県公社に売却し、A社が上記特別控除による譲渡益の損金算入をした法人税の確定申告をしたところ、X社とA社間の上記売買契約（本件取引）は通謀虚偽表示であって無効であり、県への売主はX社であって、上記土地の売却によって得た利益はX社に帰属するものとして、更正処分等を受けたため、その取消を求めた事案である。

この事案で、①県との土地の譲渡に関する折衝はX社の代表者が行っていたこと、②県から土地の買収予定価格として1平方メートル8万5600円の提示を受けながら、その直後に、半額に近い4万3000円余りでA社に譲渡した契約書が作成されていること、③A社の譲渡代金の支払について貸付金とされ現金の授受がないこと、④A社には土地を取得する必要性が全くなく、取得後すぐに県に土地の一部を譲渡したこと、⑤県に買収されなかった残地は買収価格ではなく譲渡時価格と同額でX社に再売買されていることなどの間接事実を認定して、本件取引は、XとA社間の通謀虚偽表示に当たり、無効というべきであり、売買契約としての効力を有しないなどとして、控訴を棄却した。

この事案は、土地の譲渡取引の事案であるが、法人税の負担を回避するために仮装の中間者を介在させた事案において、本件で認定した間接事実から、「特段の事情」があるとして、課税庁が通謀虚偽表示により当該取引は無効であると認定して行った課税処分を適法と判断したものである。

#### ロ 「税法規定の解釈による否認」について

- (イ) 前記2(1)ロ事件（最高裁平成17年12月19日第二小法廷判決、外国税額控除余裕枠大和銀行事件）の杉原則彦調査官解説（最高裁判所判例解説民事篇・平成17年度(下)998、999頁）では、「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とするものである。そうすると、租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用して租税を賦課徴収すること、あるいは、租税の減免を認める租税法規を適用しないこととしても、租税法律主義違反の問題は生じないと考えられる。」、「本件のように、外国税額控除について定める法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの、当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた

趣旨に反することが明らかであり、そのことを関係者も十分に認識している場合について、その適用を認めないことは、租税法律主義違反の問題を来すものではないといえることができる。すなわち、外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない。」とする。

最高裁は、この事件においても、当事者間の契約の解釈という手法ではなく、法人税法の解釈によって、実質的に租税回避行為を否認したものである。

もっとも、このような考え方について、谷口勢津夫教授は、「租税法律主義の支配する税法の領域においては、私法の領域とは異なり、権利濫用をもって直ちに、権利行使の許容性ないし法効果を否認することはできないと考えるべきである。といのも、課税減免制度の濫用あるいは同制度によって付与される権利の濫用を禁止する明文の規定は存在しないからである。租税法律主義の下でも、不文の濫用禁止原則（税法の「自己防衛」原則）が税法に内在すると考えることは、租税法律主義の自己否定である。ここに、私法・税法における権利の濫用を、税法における私法上の形成可能性の濫用、との違いがある。」とする（谷口・税法基本講義第4版76頁）。

この谷口教授は、限定解釈の意味を「拡張解釈・縮小解釈は文理解釈より何らかの概念を拡張・縮小するものである一方、限定解釈は規定の効果の適用範囲を規定の趣旨・目的に即して文理解釈よりも限定するもの」とする見解を前提としているものと思われ、このような限定解釈の意義についての見解を前提とすると、谷口教授の指摘するとおりの問題があることについては、今村隆教授も指摘されている。

今村教授は、近著「現代税制の現状と課題・租税回避否認規定編」（平成29年10月20日）において、この最高裁判決の表現は「濫用法理」という一般法理で効果を狭めたようにも読めるが、最高裁が明文規定によらない租税回避のルールを一般法理として認めたものとは考えられず、最高裁は、法人税法69条を解釈するに当たって、「納付」を「正当な事業活動により納付した場合」と狭めて解釈したものであって、縮小解釈の延長上にあるとされる（そのため、今村教授は、限定解釈の意義を規定の効果の適用範囲を限定するものという意味にはとらず、縮小解釈の意義と同一であるとされる。同書8、9頁）。このような縮小解釈（それと同意義の限定解釈）が果たして可能かが問題となるも、前記第3の4で紹介した最高裁昭和23年1月14日第二小法廷判決や最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決と同様の判断手法であるといえる。

- (D) このような批判はあるにしても、前記2つの最高裁判決から、最高裁は課税に当たって、当事者の選択した私法上の法律構成そのものに変更を加えることなく、租税法規の解釈によって（前記(C)税法規定の解釈による否認の手法によって）、実質的に妥当な処理を目指そうとしているものと評価できる。

#### ハ その他（雑感）

- (イ) 最高裁の調査官解説には、法解釈が租税法律主義に違反するかという問題について、時折、最高裁平成17年12月19日第三小法廷判決（外国税額控除余裕桦大和銀行事件）

の杉原調査官解説に見られるような、公平原則に基づく情緒的な表現（「租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用して租税を賦課徴収すること、あるいは、租税の減免を認める租税法規を適用しないこととしても、租税法律主義違反の問題は生じないと考えられる。」）が見られることがある。

たとえば、①最高裁平成15年12月19日第二小法廷判決（民集57巻11号2292頁、一括支払システム事件）は、一括システムに関する契約において、譲渡担保権者と滞納者との間でなされた国税徴収法24条2項による告知書の発出時点で譲渡担保権者を実行することを内容とする合意は、同条5項（現行法7項）の趣旨に反して無効である旨判示した。原告は、この合意について、同条5項の文言に形式的には合致しないので、同項の趣旨に反することを理由に本件合意の効力を否定することは租税法律主義に反するとの主張をしたが、高世三郎調査官解説（最高裁判所判例解説民事篇・平成15年度（下）817頁）は、上記杉原調査官解説と同様に、「租税法律主義は、租税の賦課、徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とする。そうすると、租税法規が適用されて租税の賦課、徴収が行われるべきことが明らかな場合であるならば、租税法規を適用しても、憲法違反の問題を来すものではないと考えられる。租税の賦課、徴収について定める法律の規定の文言に合致する場合だけでなく、形式的には法律の規定の文言に合致しないとしてもそのことを理由として当該規定の適用を否定することがその趣旨に反することが明らかである場合も、当該規定の文言に合致する場合と表裏をなす関係にあるものとしてこれに当たるといえることができる。」（同827頁）とする。

また、②最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（民集70巻2号242頁、ヤフー事件）は、組織再編税制を濫用した租税回避の事案につき、法人税法132条の2の適用を認めた事案であるところ、同事件の原審判決が採用した趣旨目的基準が納税者の予測可能性を害し、租税法律主義の趣旨に反するとの批判に対し、同最高裁判決の調査官解説（判例時報2300号29頁のコメント）は、最高裁平成17年12月19日判決の上記杉原調査官解説および最高裁平成15年12月19日判決の上記高世三郎調査官解説の該当部分を引用するなどして、租税法律主義に反しないとし、趣旨目的基準を採用した最高裁判決について、「租税回避を意図して組織再編税制に係る各規定の趣旨、目的から逸脱する態様でその適用を受けるなどした場合にのみ法132条の2の不当性要件に該当するということであり、その関係者にとって、組織再編税制に係る各規定が適用されるべき事案でないことは明らかというべきである。したがって、行為・計算が否認されるべきことは関係者において十分に予測可能であるといえる。」として租税法律主義違反の問題は生じないとする。

もっとも、この事案では、法人税法132条の2という個別的な否認規定を適用して、同法57条2項の適用の効果を否認した事案であったのに対し、最高裁平成17年12月19日判決の事案は、このような個別的な否認規定がないのに、制度濫用を理由

に法人税法 69 条の適用を否定した事案である点に特徴がある。

- (D) しかしながら、租税法規の文理を重視する最近の最高裁判決の傾向、特に最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決(集民 236 号 71 頁、武富士事件)の須藤判事の補足意見にある「租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって(括弧内省略)、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。」との整合性があるかについては疑義があるし、前記のように、今村教授が指摘するがごとく最高裁が「明文規定によらない租税回避の否認ルール」を認めたようにも思える。

また、前記杉原調査官解説にある「租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば」との文章に含まれる「関係者」とはどの範囲の者を指すかが問題となる(この点は、最高裁平成 28 年 2 月 29 日判決の調査官解説についても当てはまる。)

### 3 GAAR 導入の可能性

前記 1 (2) で述べたように、わが国では、法人税法 132 条等のような適用対象を限定している個別否認規定 (Special Anti-Avoidance Rule、 「SAAR」 ) はあるが、ドイツ租税法 (租税通則法 42 条) のような適用対象を限定していない一般否認規定 (General Anti-Avoidance Rule、 「GAAR」 ) はない。

もっとも、昭和 37 年の国税通則法の制定に当たり、GAAR を設けるかどうかについて、議論されたことがあるが (税制調査会の第 2 次答申において、個別否認規定だけでは経済発展の変化に対応できず、税法に規定がないことに乗じて、私法上許された形式を濫用することにより不当に租税を回避・軽減することを黙認することは負担の公平を生命とする税法のとるべき態度とはいえないとして、その導入の必要性が強調されていた。)、結局その当時の政治的経済的背景から (学会からの反対もあり) その導入には至らなかった。

しかし、現在、先進国では、ドイツだけでなく、アメリカ、オーストラリア、ニュージーランド、フランス、イタリア、カナダ及びイギリスが一般否認規定を導入した。これは租税回避に対処するには、個別否認規定の立法だけでは無理であることが共通の認識となっているからであり、先進国の中で一般否認規定がないのは、日本だけである。当然、日本においても、今後その導入の可否ないし是非が問題となるであろう。ちなみに、平成 29 年 6 月 10 日、11 日の両日に、大阪大学会館で開催された日本税法学会における第 107 回総会・大会において、租税回避の問題が正面から取り上げられたが、一般否認規定の適用要件が抽象的であることから、予測可能性や法的安定性の観点より問題視し、導入についての反対論も多いと紹介されていた (谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 577 号 245 頁以下参照)。しかし、世界の趨勢から、日本においてもその導入は避けられないと思われ、

今後、活発な議論が展開されるものと思われる。

租税に関する争訟を担当する国税職員においても、このような世界での動きや日本における今後の議論の動向に関心を払うと執務に大いに役立つと思う。

最高裁判所平成29年12月25日第一小法廷決定(裁判所時報1691号49頁)

再審請求棄却決定に対する即時抗告の決定に対する特別抗告事件

## 第1 判示事項

陳述書等の新証拠が無罪を言い渡すべき明らかな証拠に当たるとして再審開始の決定をした原判断(高裁決定)に刑訴法435条6号(再審事由である「有罪の言渡を受けた者に対して無罪・・・を言い渡すべき明らかな証拠をあらたに発見したとき」)の解釈適用を誤った違法があるとされた事例

## 第2 事案の概要

a社の実質経営者A及び友人Bと共謀の上、同社の財産に対する徴収職員からの滞納処分の執行を免れる目的で、真実はBに譲渡した事実はないのに、同社が経営する風俗営業店5店舗の営業をBに譲渡したかのように装って同社の財産を隠蔽することを企て、(1)4回にわたり、不動産賃貸借契約に関し同社が返還を受け得る賃借保証金債権をBに仮装譲渡し、(2)本件店舗の営業主体が同社からBに変更されたかのように装って、79回にわたり、クレジット会社の係員をして、aに帰属すべきクレジット売上金をB名義の口座に振込入金させ、滞納処分の執行を免れる目的で財産を隠蔽した事件

第1審で、請求人(被告人)は、A及びBとの共謀の事実を否認し、A公判供述やB捜査段階供述の信用性等を争ったが、神戸地裁は、請求人から財産隠蔽のやり方を教えてもらい仮装譲受人としてBを提案された旨のA公判供述、請求人から仮装譲受人になる話を持ち掛けられた旨のB捜査段階供述の信用性を肯定し、共謀の事実を認定した上、請求人を懲役1年6月、執行猶予3年に処したため、請求人は控訴したが、大阪高裁は、控訴棄却の判決を受け、最高裁でも上告棄却の決定を受け、第1審判決は確定(確定判決)した。

これに対し、請求人は、無罪を言い渡すべき明らかな証拠をあらたに発見したとして、確定判決に対する再審を請求し、新証拠として、Aの陳述書等を提出したが、神戸地裁は、無罪を言い渡すべき明らかな証拠をあらたに発見したとは到底認められないとして、再審請求を棄却する旨の決定(原々決定)をしたところ、請求人からの即時抗告を受けた原審(大阪高裁)は、事実の取調べとしてAの証人尋問(新証人尋問)を実施した上で、原々決定を取消し、再審を開始する旨の決定(原決定)をした。

そこで、検察官は、最高裁に特別抗告したところ、最高裁は、A新供述は、A公判供述の信用性を動揺させるものではなく、その余の新証拠を考え併せてみても、確定判決の事実認定に合理的な疑いを抱かせるに足りるものとはいえず、A新供述等の新証拠が、請求人に対し無罪を言い渡すべき明らかな証拠に当たるとした原判断には、刑事訴訟法435条6号の解釈適用を誤った違法があるといわざるを得ず、原決定を取り消し、即時抗告を棄却した。

## 第3 判決全文

## 主 文

原決定を取り消す。

本件即時抗告を棄却する。

## 理 由

本件抗告の趣意のうち、最高裁昭和31年(あ)第4636号同35年3月29日第三小法廷決定・刑集14巻4号479頁を引用して判例違反をいう点は、事案を異にする判例を引用するものであって、本件に適切でなく、その余は、判例違反をいう点を含め、実質は単なる法令違反、事実誤認の主張であって、刑訴法433条の抗告理由に当たらない。

しかしながら、所論に鑑み、職権をもって調査すると、本件について再審を開始した原決定には、刑訴法435条6号の解釈適用を誤った違法があり、取消しを免れない。その理由は、次のとおりである。

### 1 本件再審請求の経過

(1) 本件再審請求の対象である第1審判決が認定した犯罪事実の要旨は、次のとおりである。

請求人は、有限会社a(以下「a」という。)の実質経営者であるA(以下「A」という。)及び友人のB(以下「B」という。)と共謀の上、同社の財産に対する徴収職員からの滞納処分の執行を免れる目的で、真実はBに譲渡した事実はないのに、同社が経営する風俗営業店5店舗(以下「本件店舗」という。)の営業をBに譲渡したかのように装って同社の財産を隠蔽することを企て、平成17年5月頃から平成19年9月頃までの間、〔1〕4回にわたり、不動産賃貸借契約に関し同社が返還を受け得る賃借保証金債権をBに仮装譲渡し、〔2〕本件店舗の営業主体が同社からBに変更されたかのように装って、79回にわたり、クレジット会社の係員をして、aに帰属すべきクレジット売上金をB名義の口座に振込入金させ、もって、滞納処分の執行を免れる目的で財産を隠蔽した。

第1審において、請求人は、A及びBとの共謀の事実を否認し、Aの公判廷における供述(以下「A公判供述」という。)やBの捜査官に対する供述(以下「B捜査段階供述」という。)の信用性等を争ったが、神戸地方裁判所は、平成21年9月14日、請求人から財産隠蔽のやり方を教えてもらい仮装譲受人としてBを提案された旨のA公判供述、請求人から仮装譲受人になる話を持ち掛けられ了承した旨のB捜査段階供述の信用性を肯定し、共謀の事実を認定した上、請求人を懲役1年6月、3年間執行猶予に処した。

請求人は、控訴したが、平成22年3月2日、大阪高等裁判所において、控訴棄却の判決を受け、さらに、同年6月4日、最高裁判所において、上告棄却の決定を受け、第1審判決は、同月10日に確定した(以下、第1審判決を「確定判決」という。)

(2) 請求人は、平成26年8月5日、無罪を言い渡すべき明らかな証拠をあらたに発見したとして、確定判決に対する再審を請求し、新証拠として、平成25年12月24日付けのAの陳述書(以下「A新供述」という。)等を提出した。A新供述の内容は、財産隠蔽のやり方を教えてくれたのは、請求人ではなく、aの顧問税理士であったC(以下「C

税理士」という。)であり、Bに本件店舗の営業を仮装譲渡する(以下「本件仮装譲渡」という。)以前に、D(以下「D」という。)を代表者とする会社に仮装譲渡しようとした際、請求人がこれに関与した事実はなく、本件仮装譲渡に関しても、Aが請求人に仮装譲受人の紹介を依頼したことも、請求人から仮装譲受人としてBを提案されたこともなかったが、請求人を主犯にすれば自分の罪が軽くなり、実刑を免れられるなどと考え、虚偽を述べたというものである。

(3) 原々審は、検察官、請求人双方の意見を聴いた上、平成27年2月25日、A新供述等の請求人から提出された証拠及び本件記録上の全証拠を総合しても、無罪を言い渡すべき明らかな証拠をあらたに発見したとは到底認められないとして、再審請求を棄却する旨の決定(原々決定)をした。

(4) 請求人からの即時抗告を受けた原審は、事実の取調べとしてAの証人尋問(以下「新証人尋問」という。)を実施した上で、平成27年10月7日、要旨以下のとおり説示して、原々決定を取消し、本件について再審を開始する旨の決定(原決定)をした。

Aは、新証人尋問において、偽証罪で処罰される可能性があることを知った後もA新供述を維持し続けており、その信用性を高める大きな事情といえる。実刑になるのを回避するために請求人を巻き込もうとしたという内容は、自然な心情であり、十分理解できる。仮装譲渡の譲受人を含めて確実に納税を免れるためには税務に関する相応の専門知識が必要であったと考えられるが、Bが第2次納税義務を免れた事実は、仮装譲渡の方法を教わったのが請求人からではなくC税理士からであったというA新供述と整合する。A新供述は、Bの確定審における供述(以下「B公判供述」という。)と合致し、信用性に限界があるもののE行政書士(以下「E行政書士」という。)の陳述書とも矛盾しない。他方で、A公判供述は、具体性を欠き、これを裏付けているとされるB作成の覚書(以下「本件覚書」という。)は、A新供述やB公判供述を踏まえると、請求人の関与を裏付けるものとはいえず、同じくA公判供述と整合的とされるDの確定審における供述(以下「D公判供述」という。)も信用性に疑義を差し挟むべき事情があり、A公判供述を支えるものとはいえない。A新供述等の新証拠を踏まえると、A公判供述やB捜査段階供述の信用性には大きな疑問が生じ、請求人との共謀を認定することには合理的な疑いが残る。そうすると、A新供述等の新証拠は、本件について請求人に対し無罪を言い渡すべき新規かつ明白な証拠に当たるといえ、本件再審請求は理由がある。

## 2 当裁判所の判断

(1) 請求人が提出した新証拠のうち中心となるものは、A新供述である。Aは、確定審の証人尋問において、「請求人から、財産隠蔽の方法として本件店舗の営業を仮装譲渡することを教えてもらい、仮装譲受人としてBを提案された」旨供述した。請求人は、Aが請求人に責任を転嫁するため虚偽を述べた旨主張し、その信用性を争ったが、確定判決は、請求人の主張を排斥し、A公判供述の信用性を肯定して請求人とA及びBとの共謀を認定し、控訴審判決もこれを是認した。A新供述は、請求人の関与を述べた部分は虚偽であった旨述べるA作成名義の書面であるが、前記の経緯に照らすと、A新供述が請求人に対し無罪を言い渡すべき明らかな証拠といえるかどうかを判断するに当たっては、供述を変更するに至った経緯・過程を含め、

その内容が、A公判供述の信用性判断を動揺させるに足りる事情を供述するものであるかについて、新証人尋問におけるAの供述も踏まえた上で、慎重に吟味する必要があるというべきである。しかし、以下のとおり、A新供述には重大な疑問がある。

ア A新供述は詳細なものであるが、新証人尋問におけるAの供述は、曖昧で覚えていないと述べるところが多く、主要な点で、A新供述の内容を再現できていない。また、Aは、新証人尋問において、供述を変更した経緯・過程を問われた際、請求人から連絡があってやり取りが始まった旨述べ、請求人の冤罪を晴らさなくてはと思いつき請求人の連絡先を調べたとのA新供述と異なる内容を述べ、A新供述の作成過程についても曖昧な供述に終始している。このような事情は、時の経過等により記憶の減退があることを考慮しても、A新供述が真に記憶に基づき作成されたものかについて大きな疑念を抱かせるものといわざるを得ない。

イ A新供述では、請求人を本件仮装譲渡の関与者と述べるに至った経緯について、財産隠蔽の方法を教えてくれたのは、C税理士であったが、その旨検察官に伝えたが聞いてもらえず、勾留質問の際、裁判官から今回の事件を計画したのは請求人ではないのかと断定的な口調で問われたため、Bへの恨みが高じて請求人に対しても恨みを抱いていたこともあり、実刑を免れたいとの思いから、請求人の名前を出して虚偽供述をした旨述べられている。

しかし、勾留質問時に裁判官から請求人の名前を出して問われたことを虚偽供述の理由として述べる点が信用性に乏しいものであることは、原決定も指摘するのとおりである。また、Aが勾留質問を受けた当時、C税理士は既に亡くなっており、C税理士を関与者と述べることに支障があったとは思われず、請求人の名前を出して虚偽を述べなければならない状況にあったとは言いがたい。そうであるのに、請求人が否認すればその真偽が直ちに問題となることが容易に予想される虚偽の事実を述べたというのは、不自然不合理というべきであるし、請求人への恨みから虚偽を述べたという内容も、請求人に恨みを抱いた理由を合理的に説明できておらず、にわかに首肯できるものではない。

ウ 原決定は、Aが、新証人尋問において、自分が偽証罪で処罰される可能性があることを知った後もA新供述を維持していることなどを、その信用性を肯定した理由として指摘している。

しかし、Aは、新証人尋問の終盤に裁判官から質問を受けるまで、自分が偽証罪で処罰される可能性があることを理解していなかったことが認められ、A新供述を維持したまま尋問が終了していることをもって、その信用性を肯定する事情とみることはできない。原決定が指摘するその余の理由も、説得的なものとはいえない。

エ 以上によれば、A新供述には重大な疑問があるというべきである。

(2) A新供述の信用性に関する原決定の判断は、次のことから、その合理性に疑問があるとの評価を免れない。

確定判決では、A公判供述の信用性を補強するものとして、本件覚書やD公判供述等が挙げられている。A新供述の信用性を判断するに当たっては、これらの証拠との関係

を合理的に説明できるかも問題となる。

ア 本件覚書は、本件仮装譲渡の後、BがAの求めに応じて作成し、Aに交付したものである。その内容は、Bが「親しい知人の仲介」によりAと面談し、aに課せられている国税の追徴金を逃れる方策として名義上の新経営者になったというものであり、「親しい知人」が請求人を指すことは、A及びB共に認めている。

原決定は、A新供述及びB公判供述を踏まえると、A又はBにおいて、本件覚書を作成する際、違法な仮装譲渡であることが発覚した際の責任を他者に転嫁することを思い付き、その旨の文言を付加することが、不自然とはいえ、本件覚書が請求人の関与を裏付けるものとはいえないと説示している。

しかし、A及びBのいずれも、原決定が説示するような理由で本件覚書中に「親しい知人の仲介」という文言が付加されたとは述べておらず、A新供述において、何らかの時に責任逃れをするためBが使ったのだと考える旨述べられているにすぎない。また、本件覚書は、AとBとの間の将来の紛争に備えて作成されたものであり、責任を逃れるための記載を入れる必要はなく、請求人が本件仮装譲渡に関与していないとすると、前記文言を付加した理由の説明は、なおさら困難となる。さらに、責任を他者に転嫁するために前記文言が付加されたのだとすると、なぜ「親しい知人」という漠然とした表現を用いたのかも疑問となる。

本件覚書は、素直に読めば、本件仮装譲渡に請求人の関与があったことを強くうかがわせるものというべきところ、原決定は、A新供述と本件覚書との関係について説得的な説明ができていないといわざるを得ない。

イ D公判供述は、本件仮装譲渡以前に、請求人から電話やメモの交付を受けるなどして本件店舗の名義人になってほしい旨の話があったというものであり、本件に至る経緯に関するA公判供述と整合する内容となっている。他方で、A新供述は、請求人の前記関与を全面的に否定するものである。

原決定は、元警察官である請求人がメモを渡すなど違法行為についての証拠を残すことは通常考え難く、D公判供述は内容自体にわかに信じ難いものであること、Dは、Aと少なくとも経済的に相当密着した関係にあり、Aが実刑判決を受けることを避けたいという動機があったことなどを指摘し、D公判供述には信用性に疑問を差し挟むべき事情があると説示している。

しかし、D公判供述は相応に具体的であり、請求人からメモを渡されたとの内容も直ちに不自然不合理であるとの評価ができるものではない。また、Dを代表者とする会社に本件店舗の営業を仮装譲渡しようとした際、E行政書士等のほか請求人もAの事務所に参集して話をしていることは、請求人の関与を強くうかがわせる事情であり、D公判供述の信用性を支えている。さらに、DがAと口裏合わせをして証言に臨んだことをうかがわせる事情はない上、Dが確定審で証人として供述した当時、本件に関するAの執行猶予付き判決は既に確定しており、実刑判決を受ける可能性はない状況であった。

このような諸事情に照らすと、D公判供述の信用性に疑義があったとした原決定の前記説示は、説得力を欠くものというべきである。

(3) 以上の検討を踏まえると、A新供述は、A公判供述の信用性を動揺させるものでは

なく、その余の新証拠を考え併せてみても、確定判決の事実認定に合理的な疑いを抱かせるに足りるものとはいえない。したがって、A新供述等の新証拠が、請求人に対し無罪を言い渡すべき明らかな証拠に当たるとした原判断には、刑訴法435条6号の解釈適用を誤った違法があるといわざるを得ず、その違法が決定に影響を及ぼすことは明らかであり、原決定を取り消さなければ著しく正義に反するものと認められる。

よって、刑訴法411条1号を準用して原決定を取り消し、同法434条、426条2項により更に裁判をすると、前記のとおり、請求人が提出した新証拠は、無罪を言い渡すべき明らかな証拠に当たるものとはいえず、本件について再審請求を棄却した原々決定に誤りがあるとはいえないから、同条1項により請求人の即時抗告を棄却することとし、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり決定する。

(裁判長裁判官 小池裕 裁判官 池上政幸 裁判官 大谷直人 裁判官 木澤克之  
裁判官 山口厚)

法令解釈についての最高裁須藤正彦判事及び千葉勝美判事の補足意見

1 最高裁平成24年1月13日第二小法廷判決(民集66巻1号1頁)の須藤判事の補足意見

会社が保険料を支払った養老保険契約に係る満期保険金を当該会社の代表者らが受け取った場合において、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分が所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないとされた事案

「一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義(課税要件明確主義)に何ら反するものではない。

そこで、租税法律主義(課税要件明確主義)についての以上の考えの下に本件をみるに、所得税法34条2項の「その収入を得るために支出した金額」は、法廷意見に理由が述べられているところであるが、当該収入を得た個人において自ら負担して支出したといえるものでなければならないと解されるのであり、そのことは同条項の趣旨・目的に照らし明らかであるというべきである。そうすると、被上告人らが支払を受けた満期保険金につき、所轄税務署長が、支払われた保険料のうち本件会社等において損金経理された2分の1の部分を控除できないとして本件各更正処分を行ったことは、同項の趣旨・目的に沿った解釈によって明確にされている同条項の意義に従ったまでのことであり、租税法律主義(課税要件明確主義)に何ら反するものではない(もとより、租税法の解釈も通常の法解釈の方法によってなされるべきものであって、特別の方法によってなされるべきものではない。「疑わしきは納税者の利益に」との命題は、課税要件事実の認定について妥当し得るであろうが、租税法の解釈原理に関するものではない。)。」

2 最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決(集民236号71頁)の須藤判事の補足意見

香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が国外財産の贈与を受けた場合において、当該贈与を受けたのが上記赴任の開始から約2年半後のことであり、通算約3年半にわたる赴任期間中の約3分の2の日数を香港の居宅に滞在して過ごし、その間に現地での業務に従事していたなど判示の事実関係のもとでは、上記期間中の約4分の1の日数を国内の居宅に滞在して過ごし、その間に国内での業務に従事していた上、贈与税回避の目的のもとに国内での滞在日数が多くなりすぎないように調整していたとしても、その者は、当該贈与を受けた時において、相続税法(平成15法律第8号による改正前のもの)1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内(同法の施行地)における住所を有していたということではできないとされた事案

「個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法 30 条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法 84 条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（括弧内省略）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。」

### 3 最高裁平成 23 年 9 月 30 日第二小法廷判決（訟月 58 巻 10 号 3603 頁）の須藤判事の補足意見

所得税に係る長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額につき他の各種所得の金額から控除する損益通算を認めないこととした平成 16 年 4 月 1 日施行に係る平成 16 年法律第 14 号による改正後の租税特別措置法 31 条の規定を、同年 1 月 1 日以後に個人が行う同条 1 項所定の土地等又は建物等の譲渡について適用するものとしている平成 16 年法律第 14 号附則 27 条 1 項の規定は、憲法 84 条の趣旨に反しないとされた事案

「私は、法廷意見に賛成するものであるが、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性などの観点から、少しく補足しておきたい。

課税要件及び租税の賦課徴収手続が法律で明確に定められなければならないとする租税法律主義の下で、国民は、現在の租税法規に基づく課税関係に依拠して経済活動等を行うものであるから、そこにおける法的安定性や予測可能性を保護すべきことは、これを規定する憲法 84 条の趣旨から導かれる。そして、憲法は、個人の尊厳を基本理念として幸福追求の権利を規定し（13 条）、また、個人の財産権を保障している（29 条）のであるから、個人が現行の租税法規を信頼し課税されるか否かを判断して経済活動等を行い、このことを通じて幸福を追求する自由がみだりに侵されてはならず、また、国等と個人との間の租税に係る財産上の権利義務関係がみだりに覆されてはならないというべきである。したがって、本件損益通算廃止の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性に関する租税法規上の地位の合理的な制約として容認されるかどうかは、上記の視点にも留意した上で判断されるべきである。」

### 4 最高裁平成 23 年 9 月 30 日第二小法廷判決の千葉判事の補足意見

「租税法規の適用は、客観的、形式的、画一的に平等に行うことが基本的に要請されるところであり、事案ごとに駆け込み売却かどうかを個別に判断して適用の有無を決めるといった判断が求められるような事態が生ずるのは避けるべきものである。また、法廷意見の述べるとおり、所得税は期間税としての性格を有し、暦年の全体を通じた公平を図るという要請

もある。これらの点を考えると、暦年当初から本件損益通算廃止を適用したことに合理性、必要性がないとはいえないであろう。

そうはいつでも、前に述べたように、納税者が不動産の長期譲渡を行うに際しては、その際の税制を前提に譲渡所得に対する課税額等を考慮するのは当然の経済活動であり、特に、本件のように、売買契約自体は既に前年（本件では前年の12月26日）に締結され、代金等の授受と登記移転・土地の引渡し等が当該年度（本件では2月26日）になったようなケース（すなわち、売買契約の締結が前年中にされているケース）についてまで、年度途中の本件損益通算廃止を年度当初に遡って適用させることは、不測の不利益を与えることにもなり、また、必ずしも駆け込み売却を防止するという効果も期待し難いところである。本件改正附則は、このようにいわば既得の利益を事後的に奪うに等しい税制改正の性格を帯びるものであるから、憲法84条の趣旨を尊重する観点からは、上記のようなケースは典型的にその適用から除外するなど、附則上の手当てをする配慮が望まれるところであったと考える。」

国税庁長官の「平成28事務年度における課税部（部門）の事務運営に当たり特に留意すべき事項について（指示）」からの抜粋

（審理事務の充実）

適正・公平な税務行政を推進するため、課税処理の統一性・適法性の確保がますます重要になっている。また、課税処分について訴訟が提起されると、その適法性が公開の法廷で争われるほか、税務行政の適正性についても国民から問われ、その結果は税務行政全体に大きく影響することもある。

更に、一般の国税不服申立制度の見直しが実務に与える影響を踏まえると、引き続き、原処分段階における争訟を見据えた法令面からの検討、争訟の維持に向けた十分な証拠の収集等に取り組むことが重要である。

そのため、局関係各課並びに局署審理専門官及び局署審理担当者（以下「局署審理専門官等」という。）は、緊密な連携・協調を図りつつ事実認定や法令の解釈・適用を的確・適正に行うことで争訟が見込まれる事案等に適切に対応するなど、審理機能・争訟対応機能の一層の強化に取り組む。

(1) 調査事案への適切な対応

調査に当たっては、局署調査担当部署において、納税者の主張に十分耳を傾け、その主張を整理した上で、非違事項に係る必要な証拠の確実な収集・保全、的確な事実認定及び課税要件の充足性の十分な確認を行い、適正に法令を適用する。また、各職員は争点整理表の作成目的を十分認識した上、事案の内容に応じて、課税要件ごとに争点整理表を適時に作成し、局署審理専門官等との速やかな協議等に適切に活用することにより、課税処分の適法性の確保に努める。

特に、争訟が見込まれる事案等については、課税処分の適法性が維持されるよう、原処分の段階から、争訟をも見据えた法令面からの多角的な検討や争訟の維持に向けた十分な証拠の収集等に取り組む必要があることから、調査着手前（準備調査）あるいは着手後早期の段階から、局署審理専門官等が適切に関与・支援を行うとともに、特定の署審理専門官に調査審理が集中した場合においては、相互に支援を行うなど、弾力的に対応する。

また、争訟が見込まれる事案等のうち、社会的影響が大きいと予想される事案や不服申立てへの対応及び訴訟遂行が困難であると予想される事案などについては、局審理課（官）等に早期・確実に支援を要請し、局審理課（官）等は、より効果的な調査が行われるよう、積極的かつ的確な早期支援を行うなど、局関係各課と緊密な連携を図りつつ適切な処理に努める。

なお、局審理課（官）は、自局のノウハウのみでは適切な支援が困難と認められる事案に

については、できる限り早い時期に東京局審理課（庁が指定する局においては大阪局審理課）に対し、積極的に協力要請を行う。

## (2) 審理能力の向上

署統括官等の管理者や審理担当者を含む職員全体の審理能力の向上は、喫緊の課題であることから、局署においては各税法の改正内容に係る研修や、調査審理能力の向上につながる実践的な研修を部門研修等の場を活用して積極的に実施するほか、各職員はより一層の自己研さんに努める。その際、局関係各課は、①判決や裁決において取り消された事案の調査審理上の問題点、②判決において新たに示された法解釈、③証拠能力や証拠力をはじめとする事実認定に関する裁判所や審判所の考え方など、審理能力の向上につながる情報提供に配慮する。

また、局署はこうした職員全体の審理能力の底上げ等を図るとともに、将来を見据えた審理精通者の計画的・継続的な育成にも取り組む。

## (3) 消費税に係る審理の充実

消費税の審理事務を所掌する部課は複数にわたるものであることから、課税処理の統一性・透明性が確保されるよう庁局間及び局関係各課間の連携・協調を図るとともに、消費税の適正課税の確保の観点から、消費税研修の充実に努め、消費税に対する職員の意識・知識の一層の向上を図る。

## (4) 事前照会への適切な対応等

事前照会については、納税者に対して適切な情報を提供するとともに、法令適用の統一性・透明性を確保するため、庁局間及び局関係各課と局署審理専門官等の連携・協調を図りつつ、適正かつ迅速な処理に努める。

特に、文書回答手続による事前照会については、引き続き、納税者の予測可能性を高めることを目的として、納税者等に対し積極的な広報を行い、利用の促進に向けて取り組む。

## (5) 不服申立事務の的確な実施

不服申立事務については、簡易・迅速かつ公正な手続により納税者の権利利益を救済するという不服申立制度の趣旨や、公正性の向上・使いやすさの向上を図る観点から国税不服申立制度が見直されたことを踏まえ、引き続き、公正な立場で調査・審理を行うことができるよう、事務量を十分確保し適正かつ迅速な処理を行う。

再調査の請求に係る調査（異議調査）においては、納税者の主張に十分耳を傾け、課税要件を意識した上で証拠に基づく的確な事実認定と適正な法令の解釈・適用を行うとともに、局審理課（官）と協議し、その協議内容を踏まえた適正な処理を行う。

## (6) 訴訟事務の的確な実施

訴訟事務については、庁局間及び局関係各課間の緊密な連携を図るとともに、法務当局との連携の強化や、コアとなる人材を育成するなどにより的確な遂行に努める。

【通則・事例1】

重加算税の賦課要件である「隠蔽又は仮装」の認定等

- 1 請求人及び関係者の各申述及び答述の信用性の有無を検討し、「請求人が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づいて過少申告をしたもの」として、請求人に対する通則法第68条第1項の重加算税の賦課要件を満たすとした事例
- 2 請求人の従業員の行為を請求人の行為と同視できるとして、請求人に対する通則法第68条第1項の重加算税の賦課要件を満たすとした事例
- 3 請求人に通則法第70条第4項第1号の「偽りその他不正の行為」があったとした事例

○裁(所・諸)平○第○号

平成○年○月○日

国税不服審判所長 ○○ ○○

審査請求人

住 所 a 県 b 市 d 町 ○-○

氏 名 F

原処分庁 G 税務署長

原 処 分 平成○8年7月○日付でされた次の各処分

- 1 平成○1年分及び平成○2年分の所得税及び復興特別所得税の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分
- 2 平成○3年分、平成○4年分、平成○5年分及び平成○6年分の所得税及び復興特別所得税に係る重加算税の各賦課決定処分
- 3 平成○1年1月1日から平成○1年12月31日まで及び平成○2年1月1日から平成○2年12月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに重加算税の各賦課決定処分
- 4 平成○3年1月1日から平成○3年12月31日まで、平成○4年1月1日から平成○4年12月31日まで、平成○5年1月1日から平成○5年12月31日まで及び平成○6年1月1日から平成○6年12月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税に係る重加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

【コメントのポイント】

- 1 証拠評価に係る留意事項
- 2 供述の信用性を検討する際の留意事項
- 3 個別事例に係る留意事項

下記コメント欄に、最高裁判決の「調査官解説」という表示があるが、それは、当該最高裁係属事件を担当した最高裁調査官の解説であり、それぞれの年度の「法曹時報」あるいは「最高裁判所判例解説民事篇」に掲載されたものをいう。

本件のポイントは、請求人らの申述と審判所における答述との間に齟齬があり、申述と答述のどちらに信用性と認めて事実認定を行うかという点にあり、本裁決の「審判所の判断」では、かなり詳細に供述の信用性の検討を行っており、参考になる。

審査請求をいずれも棄却する。

## 理 由

### 1 事実

#### (1) 事案の概要

本件は、飲食店業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が、原処分庁所属の職員の調査を受けて、所得税等及び消費税等の修正申告を行ったところ、原処分庁が、請求人の従業員による過少申告行為を請求人の行為と同視し、請求人の過少申告には隠蔽・仮装及び偽りその他不正の行為があるとして、所得税等及び消費税等の更正処分並びに重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、隠蔽・仮装及び偽りその他不正の行為はないなどとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。

#### (2) 関係法令

イ 国税通則法（〇年法律第〇号による改正前のものをいい、以下「通則法」という。）第68条《重加算税》第1項は、通則法第65条《過少申告加算税》第1項の規定に該当する場合（同条第5項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がある国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課すると規定している。

ロ 通則法第70条《国税の更正、決定等の期間制限》第1項は、更正は、その更正に係る国税の法定申告期限（同項第1号）から、課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定は、その納税義務の成立の日（同項第3号）から、それぞれ5年を経過した日以後においては、することができない旨規定している。

また、通則法第70条第4項第1号は、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れた国税（当該国税に係る加算税を含む。）についての更正は、同条第1項の規定にかかわらず、その更正に係る国税の法定申告期限から7年を経過する日まで、課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定は、その納税義務の成立の日から7年を経過する日まで、することができる旨規定している。

#### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人等について

(イ) 請求人は、平成〇年から、Hという屋号で飲食店業を営んでいる（以下、請求人が営む飲食店業を「本件事業」といい、本件事業に係る店舗を「本件店舗」という。）。

(ロ) J（以下「本件従業員」という。）は、平成〇年から、本件店舗の従業員として本件事業に従事している。

ロ 請求人の確定申告等の状況について

請求人は、平成〇年頃から、本件従業員に対し、所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告書及び本件事業に係る収支内訳書並びに消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）に係る書類の作成及び提出を任せており、本件従業員は、これらの書類の作成及び提出を行っていた。

ハ 本件事業に係る会計帳簿等の状況について

(イ) 本件従業員は、確定申告書等の作成及び提出を任された平成〇年頃から、本件事業に係る日々の現金売上げ及び現金仕入れの金額等を記載した金銭出納帳を作成し、本件従業員の自宅で保管していた。

(ロ) 本件従業員は、本件事業に係る売上金額及び支払金額に関する書類として、上記(イ)の金銭出納帳のほか、末尾に「各月収支一覧表」と題するページが設けられた金銭出納帳（平成〇年8月〇日から平成〇1年6月〇日まで及び平成〇1年7月〇日から平成〇7年1月〇日までの各期間に係るもの。以下、これらを併せて「本件一覧表付金銭出納帳」という。）を作成し、本件従業員の自宅で保管していた。本件一覧表付金銭出納帳には、日々の現金売上げ及び酒店からの仕入金額が記載されたページのほか、これらの各月の合計額が記載されたページがある。また、上記の「各月収支一覧表」と題するページには、平成〇年から平成〇6年までの各年ごとに、いずれも主要な仕入先であるK社、L社、M社及びN社からの仕入金額やガス使用料等が仕入先ごと、各月ごとに整理されるとともに、各年中の合計額が記載されている。

ニ 調査担当職員による質問検査の状況

(イ) 調査担当職員は、平成〇7年10月〇日、本件従業員に対し、通則法第74条の2の規定に基づく質問を行ったところ、本件従業員は、質問応答の要旨を記録した調査担当職員作成の質問応答記録書の内容について訂正を申し出ることなく問答末尾に署名押印するとともに、同記録書の各ページに設けられた「確認印」欄及び同記録書に添付された各資料の各ページにそれぞれ押印した。

(ロ) 調査担当職員は、平成〇7年10月〇日及び同月〇日、請求人に対し、通則法第74条の2の規定に基づく質問を行ったところ、請求人は、質問応答の要旨を記録した調査担当職員作成の各質問応答記録書の内容について訂正を申し出ることなく問答末尾に署名押印するとともに、各質問応答記録書の各ページに設けられた「確認印」欄に押印した。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成〇1年分から平成〇6年分（以下「本件各年分」という。）まで

の所得税等について、別表○の「確定申告」欄のとおり記載し、それぞれ収支内訳書を添付した各確定申告書を、いずれも法定申告期限までに提出した（以下、平成○1年分から平成○6年分までの各確定申告書に添付された各収支内訳書を併せて「本件各収支内訳書」という。）。

また、請求人は、平成○1年1月1日から平成○1年12月31日までの課税期間、平成○2年1月1日から平成○2年12月31日までの課税期間、平成○3年1月1日から平成○3年12月31日までの課税期間、平成○4年1月1日から平成○4年12月31日までの課税期間、平成○5年1月1日から平成○5年12月31日までの課税期間及び平成○6年1月1日から平成○6年12月31日までの課税期間（以下、順次「平成○1年課税期間」、「平成○2年課税期間」、「平成○3年課税期間」、「平成○4年課税期間」、「平成○5年課税期間」及び「平成○6年課税期間」といい、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税等について、別表○の「確定申告」欄のとおり記載した各確定申告書を、いずれも法定申告期限までに提出した。

ロ 請求人は、平成○8年5月○日に、平成○3年分から平成○6年分までの所得税等及び平成○3年課税期間から平成○6年課税期間までの消費税等について、別表○及び別表○の「修正申告」欄のとおり記載した修正申告書を提出した。

ハ 原処分庁は、平成○8年7月○日付で、本件各年分の所得税等及び本件各課税期間の消費税等について、別表○及び別表○の「更正処分等」欄のとおり、各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分（以下、これらの処分のうち、平成○1年分及び平成○2年分の所得税の各更正処分並びに平成○1年課税期間及び平成○2年課税期間の消費税等の各更正処分を併せて「本件各更正処分」という。）をした。

ニ 請求人は、上記ハの処分に不服があるとして、平成○8年10月○日に審査請求をした。

## 2 争点

(1) 請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か（争点1）。

(2) 請求人に、通則法第70条第4項第1号に規定する「偽りその他不正の行為」に該当する事実があったか否か（争点2）。

## 3 争点についての主張

(1) 争点1（請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。）について

原処分庁	請求人
イ 本件従業員の行為は「隠蔽し、又は仮装し」に当たること （イ）本件従業員は、本件金銭出納帳に請求人の日々の現金売上げ及び現金支払の金額を正確に記載	イ 本件従業員の行為は「隠蔽し、又は仮装し」に当たらないこと 本件従業員は、飽くまで本件従業員自身の覚えのために金銭出納帳及び本件一覧表付金銭出納帳を記

していることから、現金売上げ及び現金支払の金額を容易に把握できる状況にあった。

(ロ) 本件従業員は、本件金銭出納帳の現金売上げの金額を本件一覧表付金銭出納帳に転記し、平成〇6年分においては各月の現金売上げの金額の合計額を記載しているにもかかわらず、減額した売上金額を本件各収支内訳書に記載している。

(ハ) 本件従業員は、いずれ年分についても、確定申告の収入金額が修正申告の収入金額に占める割合が低いこと及びこれらの金額の差額は比較的大きいことからすれば、収入金額は意図的に減額し、長年にわたり過少申告をしてきた。

(ニ) 以上の事実を照らせば、本件従業員は、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たり、本件従業員は、その意図に基づく過少申告をしたもので、重加算税の賦課要件を満たす。

ロ 本件従業員の行為を請求人の行為と同視すべきこと

請求人及び本件従業員の調査担当職員に対する各申述からすると、請求人は、本件従業員が十数年前から所得金額を少なく申告していたことを認識しつつ黙認していたのであるから、本件従業員の行為は、請求人の行為と同視することが相当である。

載していたが、自身が直接支払に関与していない仕入れや従業員への給料、預金口座から引き落とされる経費などはほとんど記載されていない。

各申告における所得金額が真実の金額よりも小さくなった理由は、本件従業員が売上げや全ての経費を集計せずに確定申告書を作成したことにある。

また、請求人が事業の経営又は取引について本人以外の名義又は架空名義で行った事実はない。

さらに、調査担当職員の質問に対し、虚偽の答弁等を行った事実もない。

したがって、本件従業員の行為は、「隠蔽し、又は仮装し」に当たらない。

ロ 本件従業員の行為を請求人の行為と同視すべきでないこと

仮に本件従業員の行為が「隠蔽し、又は仮装し」に当たるとしても、請求人は、税務に関して無知であつて、過少申告を指示することなしに本件従業員に経理事務を全て任せていたため、本件従業員がどのように確定申告書を作成したのか知ることもなく、その内容を確認せずに確定申告書を提出させていたにすぎない。請求人は、本件従業員が正しい計算に基づく所得金額を確定

<p>ハ 請求人及び本件従業員は調査担当職員に対して、隠蔽又は仮装して申告していたことを自認していた。</p> <p>ニ 以上のとおり、請求人に「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったといえる。</p>	<p>申告書に記載して申告をしていると思っていた。</p> <p>ハ 請求人及び本件従業員の各質問応答記録書には、請求人及び本件従業員が隠蔽又は仮装行為を行ったかのような記載があるが、それは調査担当職員により精神的に追い詰められた状況の下、動揺して中身もよく分からないまま、実際には申述しておらず、事実と全く異なった内容の書面に署名させられたものであり、信用性は認められない。</p> <p>ニ 以上のとおり、請求人に「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったとはいえない。</p>
---	--

(2) 争点2 (請求人に、通則法第70条第4項第1号に規定する「偽りその他不正の行為」に該当する事実があったか否か。) について

原処分庁	請求人
<p>上記(1)の主張のとおり、請求人は、本件従業員が十数年前から所得金額を少なく申告していたことを認識しつつ黙認していたのであるから、本件従業員の行為は、請求人の行為と同視することが相当である。</p> <p>したがって、当該行為は、平成〇1年分及び平成〇2年分については、「偽りその他不正の行為」に該当する。</p>	<p>上記(1)の主張に加えて、本件従業員は、本件事業に係る売上金額を認識していなかったため、認識していない売上げの一部を確定申告書に記載しなかったとしても、ほ脱の意思を持ってその手段として行ったものとはいえない。</p> <p>したがって、請求人に「偽りその他不正の行為」に該当する事実があったとはいえない。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1 (請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。) について

イ 法令解釈

重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠蔽、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされた

ことを要するものである。しかし、上記の重加算税制度の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の上記賦課要件が満たされるものと解すべきである（最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁参照）。

また、通則法68条1項は、「納税者が・・・隠蔽し、または仮装し」と規定しており、法文上隠蔽仮装行為の主体は納税者とされているが、上記重加算税制度の趣旨及び目的に照らせば、納税者以外の第三者が隠蔽仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができる場合には、納税者に対する重加算税の上記賦課要件を満たすものと解される（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

#### ロ 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- (イ) 請求人と本件従業員は、長期間にわたって本件事業を共に行っているほか、個人的な親交を伴う親密な間柄であった。
- (ロ) 本件事業に係る売上代金のうち、現金で受領したものについては、本件従業員が営業日ごとに売上傳票及びレジの精算表と照らし合わせることで受領した金額を確認した上、請求人が自らのバッグに入れて保管していた。また、請求人名義の預貯金口座へ振り込まれた売上げについては、本件従業員が請求人から預かっていた請求人名義の預貯金口座に係る通帳を用いて入金状況を管理していた。
- (ハ) 本件事業に係る支払は、請求人又は本件従業員が請求人の保管していた現金から支払う方法又は請求人名義の預金口座から引き落とされる方法により行っていた。

#### ハ 請求人及び本件従業員の各申述の信用性について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハのとおり、請求人及び本件従業員と調査担当職員との質問応答の要旨を録取した各質問応答記録書には、実際には申述しておらず事実と全く違うことが書かれているなどと、各申述の存在自体を否定するとともにその信用性を争う趣旨と解される主張をし、請求人及び本件従業員の当審判所に対する答述にはこれに沿う部分があるため、以下、各申述の存否及び信用性の有無について検討する。

##### (イ) 質問応答記録書記載の申述内容

A 上記1の(3)のニの(イ)の平成〇7年10月〇日付の質問応答記録書には、本件従業員が調査担当職員に対して以下のとおり申述した旨が記載されている。

- (A) 本件一覧表付金銭出納帳は、金銭出納帳の内容を集計しやすいように作成したものである。

左記最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決の近藤崇晴調査官解説によれば、「過少申告の意図を実現するための特段の行動があり、その行動によってその意図が外部からもうかがい得るような場合には、隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在するものとして重加算税の賦課要件が満たされるとするものである」とし、同判決に「『・・・ような場合』という表現が用いられていることからすると、完結的に必要十分条件としての賦課要件を示したのではなく、本件を解決するのに必要な限度で十分条件のみを示したものと理解すべきであろう。」とする。

「法令解釈」欄で示したように、本件の実事認定上の争点は、過少申告をしたのは本件従業員であったことから、①本件従業員の行為に、「法令解釈」欄で示した「特段の行動」が認められるか、②本件従業員の行為を請求人の行為と同視できるかの2点である。

左記の「認定事実」欄には、上記2点の争点を意識した事実認定が丁寧になされている。

本件は、請求人及び関係者の調査段階での申述と審判所での答述が食い違った事案であり、どちらの供述が信用できるかが問題となっており、その評価が結論に直結する事案である。

平成29年7月3日付け「新たな記載方法による判決書の作成に当たっての留意事項について（指示）」の別紙「新たな判決書方式の概要」5頁の「当審判所の判断」の「認定事実」欄の解説には、「認定判断に用いた、又は用いなかった、証拠の信用性に言及する必要は、原則としてない（認定判断に用いた証拠、例えば、答述や書証は、

(B) 本件一覧表付金銭出納帳に記載された平成〇6年分の収入金額の合計額と、平成〇6年分の収支内訳書に記載された収入金額との間に差があるのは、売上げをごまかして申告していたからである。

本当の収入金額で申告すると所得が多くなるので、例年同じくらいの収入金額を適当に記載していた。ただ、収入金額だけを減らすと、所得が少なくなりすぎるので、仕入れや給料、経費の金額も減額して所得がX00万円いかないくらいに調整して、申告していた。

(C) 上記(B)のような申告をしていたのは、大体〇年ほど前からであり、申告していない所得は、請求人と私の生活費に充てていた。

(D) 上記(B)のような申告をしたのは、まともに申告すると税金や国民健康保険料が高くなるからである。

(E) 請求人には、上記(B)のような具体的な申告方法は伝えていないが、所得を少なく申告していたことは伝えていた。

B 上記1の(3)のニの(ロ)の平成〇7年10月〇日付の質問応答記録書には、請求人が調査担当職員に対して以下のとおり申述した旨が記載されている。

(A) 本件従業員が所得金額を少なく申告していたことは知っていたが、具体的な計算方法や所得金額は分からない。申告の時に税金がいくらかかるのかだけ本件従業員に聞いていた。

(B) 所得金額を少なく申告していたのは、はっきり覚えていないが、十数年前からだと思う。

(C) 所得金額を少なく申告したのは、まともに申告してしまうと、所得税などの税金や国民健康保険料が高くなってしまふからである。

(D) 申告していない所得は、私と本件従業員の生活費や借入金の返済に充てていた。

C 上記1の(3)のニの(ロ)の平成〇7年10月〇日付の質問応答記録書には、請求人が調査担当職員に対して以下のとおり申述した旨が記載されている。

(A) 前回本件従業員が話したと思うが、本件従業員は、申告前に現金売上げと振込みによる売上げを集計するものの、それだと収入がかなり多くなるので適当に金額を減らし、収入だけを減らすと所得が少なくなりすぎるので、仕入れや経費を適当に減算して所得がX00万円いかないくらいに調整して収支内訳書を作成していた。

(B) 申告をしていない所得は、私と本件従業員の生活費や借入金の返済に充てており、その金額は、はっきりとは分からないが、月にX0万円からX0万円くらいである。

(ロ) 信用性等の検討

A 上記1の(3)のニのとおり、請求人及び本件従業員は、各質問応答記録書の内容について訂正を申し出ることなく問答末尾に署名押印するとともに、各ページの「確認印」欄等にそれぞれ押印している上、署名押印が強制されたものであるなどの事情も認められないことからすれば、請求人及び本件従業員は上記(イ)のとおり申述したことが認められる。

それが信用できると判断したからこそ、それらの証拠に基づいて事実を認定するもの。認定事実には、審判所が証拠を自由に評価した結果、認定できると判断した事実のみを記載する。」と記載されているが、これはあくまでも原則を述べたものであり、事実関係に関する主張が対立し、その点の証拠評価が勝敗を決する場合には、やはり丁寧な証拠評価とそれに基づく事実認定が必要である。

この点で、東京高裁・地裁及び大阪高裁・地裁の各民事判決書改善委員会の共同提言である「民事判決書の新しい様式について」(最高裁判所事務総局編・法曹会)が参考になる。同共同提言は、当事者が真に知りたいことに簡明かつ的確にこたえる平易な判決書として提言されたものである。その後、多くの裁判所で、この民事判決書新様式が採用され、現在ではほぼ全てがこの民事判決書新様式に従って判決書が作成されている。国税不服審判所における判決書の記載の仕方がこの民事判決書新様式の形式や内容にほぼ合致していることからすると、民事判決書新様式を参照して、「裁判書起案の手引」が作成されたものと思われる。

この「民事判決書の新しい様式について」の中で、両委員会は、新しい様式の「争点に対する判断」の具体的記載内容として、以下の点を挙げている。

「証拠判断については、次のとおりとする。(1)書証の成立に関する判断は、それが重要な争点となっている場合を除き、記載しない。成立に争いが無い旨の説示もしない。(2)証拠の評価が訴訟の勝敗を決するような場合には、証拠を採用する理由又はこれを排斥する理由を丁寧に説示する。(3)(2)の場合を除き、反対証拠を採用しない旨又はそれが存在しない旨の断り書きはしない。」(同書4、5頁)。

したがって、国税不服審判所の裁判書においても、事実関係に関する当事者双方の主張が対立し、その点に関する証拠評価が勝敗を決する場合には、丁寧な証拠評価とそれに基づく事実認定が必要である。

申述等の供述の信用性を検討するにあたっては、①その供述が一

B そして、上記ロの(イ)のとおり、本件従業員は、長期間にわたって請求人と共に本件事業を行っているのみならず、請求人と親密な間柄であることからすれば、請求人にとって不利益な虚偽の事実を敢えて述べる動機はないところ、上記(イ)のAの(B)から(E)までの本件従業員の各申述は、過少申告の動機、態様、これにより申告されなかった所得に相当する金員の使途等を述べるものであり、いずれも請求人にとって不利益な事実を申述したものであり、特段の事情がない限り、その申述は真実であると推認できる上、別表〇のとおり、実際の確定申告における所得金額がいずれもX00万円前後になっている点で客観的状況とも整合していることから、いずれも信用することができる。

また、上記(イ)のB及びCの請求人の各申述は、過少申告を認識していたこと及び申告されなかった所得に相当する金員の使途など、いずれも請求人にとって不利益な事実を申述したものであって、分からない点については分からないとの認識を示すなどして真摯に回答されたものである上、上記のとおり信用できる本件従業員の各申述とも符合し相互に信用性を補完し合っていることから、いずれも信用することができる。

C これらの各申述に対し、請求人は、当審判所に、本件従業員は適正な申告をしていると思っていた旨の答述をする。また、本件従業員は、過少申告となった理由について、前年分のを参考にしながら大雑把な計算に基づく金額を確定申告書や収支内訳書に記載して申告していた旨の答述をするとともに、請求人へ過少申告の事実を伝えていなかった旨の答述をする。

しかしながら、請求人及び本件従業員は、上記各答述が原処分に係る調査の際の申述から変遷していることにつき何ら合理的な説明をしていない上、過少申告となった理由に関する本件従業員の上記答述は、具体性に欠け合理的な説明とはいえないので、請求人及び本件従業員の上記各答述は、いずれも信用できない。

D 以上の検討からすれば、請求人がその信用性を争う上記(イ)の各申述は、いずれも請求人及び本件従業員によって実際になされたものであると認められるとともに、請求人にとって不利益な事実を具体的に述べるものである上、互いの申述内容を補完し合っているなど、いずれも信用することができる。これに対し、上記Cの請求人及び本件従業員の各答述は、いずれも上記申述から変遷した理由につき何ら合理的な説明がない上、本件従業員の答述は具体性に欠け合理的なものとは認められないから、この点に関する請求人の主張並びに請求人及び本件従業員の答述のうちこれに沿う部分は、いずれも採用することができない。

## ニ 当てはめ

以上を前提に、上記イの法令解釈に照らして通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件を満たすか否かについて検討する。

### (イ) 本件従業員による過少申告について

上記1の(3)のロのとおり、本件従業員は、平成〇年頃から、請求人の所得税

負・安定しているか、変遷・動揺しているか、②その供述が変遷している場合には、その変遷に合理的理由があるか、③その供述が客観的な事実と合致しているか、矛盾しているか、④その供述が他の供述証拠と符合しているか、⑤その供述が具体的、詳細、自然、合理的であるか、その供述に迫真性、臨場感があるか、⑥その供述の根拠はなにか、⑦供述者の立場はどうか。嘘をついたり、隠したりする動機があるか、などを考慮する必要がある(山室恵編著「刑事尋問技術改訂版29頁以下」)。

左記の「(ウ) 信用性等の検討」では、上記①ないし⑦の視点に従い、申述等の信用性を検討し、その結果、信用できる調査段階の申述をベースに、「ニ 当てはめ」で要件該当性を検討するという構成を採っている。

申述等の信用性の検討にあたって用いられる規範は、経験則である。「経験則」とは、経験から帰納的に得られる事物の性状や因果の関係についての知識や法則をいい、日常茶飯の常識に属するものもあれば、専門の職業、技術又は学理上のものがある。上記①ないし⑦の視点は、人の供述の信用性を検討する上で用いられる経験則上の視点を提示するものである。例えば、左記の「信用性等の検討」欄に、本件従業員と請求人との間の親密な関係から、特段の事情がない限り、本件従業員が請求人に不利益な虚偽の事実を述べることはないとしているが、これも上記⑦の視点からの常識的な経験則に基づくものである。

なお、刑事訴訟における証拠能力の問題ではあるが、英米法では、伝聞法則の例外として、利益に反する供述について証拠能力が認められている。これは、自己に不利益なことを言うのは、真実であろうという理由に基づくとされている(平野龍一・刑事訴訟法213頁)。この法理も経験則に裏付けられたものといえる。

等の確定申告書及び収支内訳書並びに消費税等に係る書類の作成及び提出を行っていた。そして、本件従業員は、上記1の(3)のハの(イ)のとおり、本件事業に係る日々の現金売上げ及び現金仕入れの金額等を記載した金銭出納帳を作成するとともに、上記ハの(イ)のAの(A)の本件従業員の申述によれば、金銭出納帳の集計を容易にする目的で、上記1の(3)のハの(ロ)のとおり、日々の現金売上げ及び酒店からの仕入金額、これらの各月の合計額、主要な仕入先からの仕入金額及びガス使用料の各月の合計額並びに各年の合計額をそれぞれ記載した本件一覧表付金銭出納帳を作成していたことが認められる。また、本件従業員は、上記ロの(ロ)及び(ハ)のとおり、請求人から預かっていた請求人名義の預貯金口座に係る通帳を用いて、振り込まれた売上げや引き落とされる支払についても管理していた。このように、本件従業員は、本件事業に係る売上げや仕入れなどの支払を管理していたと認められることに加え、上記ハの(イ)のCの(A)のとおり、請求人が、本件従業員は申告前に現金売上げ及び振込みによる売上げを集計した上で、売上げ及び仕入れなどの経費を適当に減らしていた旨申述していることを併せ考えると、本件従業員は、確定申告前に、本件事業に係る売上げのみならず支払についても集計することにより、本件事業に係る所得をおおむね把握していたものと認められる。

他方、本件従業員が作成した請求人の平成〇1年分から平成〇6年分までの所得税等の各確定申告書においては、別表〇のとおり、更正処分又は修正申告における事業所得の金額の約XXパーセントからXXパーセントまでにとどまる金額（差額でX, XXX, XXX円からX, XXX, XXX円少ない額）のみが申告されており、請求人の上記各年分の所得税等の確定申告は、いずれも大幅な過少申告となっている。

そして、本件従業員が、請求人の過少申告に関し、上記ハの(イ)のAの(B)から(D)までのとおり申述していることからすれば、本件従業員は、十数年前から、確定申告前に本件事業に係る所得をおおむね把握していたにもかかわらず、請求人の税金や国民健康保険料を少なくするため、請求人の確定申告書及び収支内訳書に記載する収入金額のみならず必要経費も減額することにより、本件事業に係る事業所得の金額がX00万円前後となるよう調整するといった周到な準備を行った上で、本件各収支内訳書に虚偽の収入金額及び必要経費の金額を記載するとともに、これらに基づき請求人の所得税等の各確定申告書及び消費税等の各確定申告書を作成し、これらを提出し続けていたものと認められる。

(ロ) 請求人は本件従業員に過少申告を一任していたことについて

上記(イ)のとおり、本件従業員は、十数年もの長期にわたり、請求人の所得税等及び消費税等について過少申告をし続けていたものと認められるところ、この点に関し、請求人が、上記ハの(イ)のBの(A)及び(B)のとおり申述していることからすれば、請求人は、具体的な過少申告の方法は認識していなかったものの、本件従業員が十数年前から税額を減少させるために過少申告を行っていたことは認識していたものと認められる。

そして、①上記ロの(イ)のとおり、請求人と本件従業員は親密な間柄にあるこ

「法令解釈」欄に示した最高裁判平成7年4月28日第一小法廷判決の近藤崇晴調査官解説によれば、「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」の例として、①多額の所得があったにもかかわらず、これをゼロとし、あるいはそのごく一部だけを作為的に記載した申告書を提出し続けた場合、②そのような所得を得た納税者が通常であれば保管しておくと考えられる原始資料をあえて散逸するにまかせていた場合、③税務調査に対する非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等の態度をとった場合などがこれに当たり得るとする。

本件では、上記の例のうち①の例に該当するといえる。

と、②上記(イ)のとおり、本件従業員は十数年前から過少申告を行っていたこと、③上記ハの(イ)のAの(C)及び(D)、同Bの(C)及び(D)並びに同Cの(B)のとおり、請求人及び本件従業員は、いずれも、税金や国民健康保険料を少なくするために過少申告を行い、これにより申告されなかった所得に相当する金員は両者の生活費や借入金の返済に充てていたことからすれば、請求人は、本件従業員が過少申告をするようになった十数年前の当初から、本件従業員と過少申告の意図を共有し、その具体的な方法は本件従業員に一任していたものと認められる。

#### (ハ) 小括

上記(イ)及び(ロ)のとおり、請求人は、自らの税金や国民健康保険料を少なくするため、本件従業員と過少申告の意図を共有した上で、十数年もの長期にわたって、その具体的な方法は本件従業員に一任することにより、所得税等及び消費税等を過少に申告したものと認められる。そして、請求人から過少申告を一任された本件従業員は、本件各収支内訳書に記載する収入金額及び必要経費の額を事実と反して減額することにより、本件事業に係る事業所得の金額がX00万円前後となるよう調整するといった周到な準備を行った上で、本件各収支内訳書に基づき請求人の所得税等の各確定申告書及び消費税等の各確定申告書を作成し、これらを提出したものと認められる。その結果、本件事業に係る事業所得の金額についてみると、別表〇のとおり、平成〇1年分から平成〇6年分までの所得税等の確定申告において、更正処分又は修正申告における事業所得の金額の約XXパーセントからXXパーセントまでにとどまる金額(差額でX, XXX, XXX円からX, XXX, XXX円少ない額)のみが申告されており、申告されなかった金額の合計額はXX, XXX, XXX円にも及んでいない。

以上によれば、請求人は、本件従業員との意思の連絡の下に、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づき、本件従業員をして、所得税等及び消費税等の過少申告をさせたものであって、本件従業員の行為を利用して自らの意図を実現したものと認められるから、本件従業員の行為を請求人の行為と同視することができるというべきである。したがって、請求人に対する重加算税の賦課要件を満たすものといえる。

#### (2) 争点2 (請求人に、通則法第70条第4項第1号に規定する「偽りその他不正の行為」に該当する事実があったか否か。) について

##### イ 法令解釈

通則法第70条第4項第1号は、「偽りその他不正の行為」によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合、これに対して適正な課税を行うことができるよう、同条第1項各号掲記の更正又は賦課決定の除斥期間を同項の規定にかかわらず7年とすることを定めた(最高裁昭和51年11月30日第三小法廷判決・訟務月報22巻13号3044頁参照)。

同号にいう「偽りその他不正の行為」とは、税額を免れる意図の下に、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうものと解すべきである。そうすると、単な

納税者以外の者が隠蔽偽装行為を行った場合に、どのような場合に、それを納税者の行為と同視して重加算税を賦課できるかについて、「法令解釈」欄に示した最高裁平成18年4月28日第一小法廷判決の川神裕調査官解説では、「納税者が第三者を自らの手足のごとく利用して隠蔽偽装行為を行なった場合や、納税者と第三者が共謀の上第三者が隠蔽偽装行為を行った場合には、納税者に重加算税を課すべきことについて異論はないであろう。これらの場合には、納税者は第三者の行為を利用して自らの意図を実現しているのであって、第三者の隠蔽偽装行為は法的にみて納税者自身の隠蔽偽装行為と同視することができる」とする。

本件は、請求人と本件従業員との間に意思の連絡があり、上記例でいえば、共謀が認められる事案であったといえる(納税者と第三者との間に意思の連絡があった場合に、重加算税の賦課要件を満たすことを判示した事例として、最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決・民集59巻1号28頁がある。)

なお、意思の連絡が認められない場合にも、請求人に重加算税が賦課できるかについて、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決(民集60巻4号1611頁)は、税理士が隠蔽偽装行為を行った事案につき、「納税者が税理士に納税申告の事務を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠蔽偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠蔽偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠蔽偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる」と解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠蔽偽装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはいえない。」とした。

争点2も、争点1と同様に、①偽

る不申告行為はこれに含まれないものの、納税者が真実の課税標準を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、課税標準をことさらに過少にした内容虚偽の確定申告書を提出することにより、納付すべき税額を過少にして、本来納付すべき税額との差額を免れようとするような態様の過少申告行為も、単なる不申告に止まらず、偽りの工作的不正行為といえることができるから、上記の「偽りその他不正の行為」に該当するものというべきである（最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決・刑集27巻2号138頁参照）。

そして、通則法第70条第4項の文理及び立法趣旨に鑑みれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行なった場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるというべきである（最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決・民集59巻1号28頁参照）。

ロ 当てはめ

本件についてみると、上記(1)のニのとおり、請求人が本件従業員との意思の連絡に基づいてなされた過少申告行為は、所得税及び消費税等の真実の課税標準を秘匿し、それらが課税の対象となることを回避する意思の下に、所得税及び消費税等の課税標準を過少にした内容虚偽の確定申告書を提出することによりなされたものであって、納付すべき税額を過少にして、本来納付すべき税額との差額を免れようとする態様のものと認められるから、通則法第70条第4項第1号にいう「偽りその他不正の行為」に該当する。

ハ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のとおり、本件従業員は本件事業に係る売上金額を認識していなかったため、認識していない売上げの一部を確定申告書に記載しなかったとしても、ほ脱の意思を持ってその手段として行ったものとはいえない旨主張する。

しかしながら、上記(1)のニの(イ)のとおり、本件従業員は、確定申告前に本件事業に係る所得をおおむね把握していたにもかかわらず、本件各収支内訳書に虚偽の収入金額及び必要経費の金額を記載するとともに、これらに基づき請求人の所得税の各確定申告書及び消費税等の各確定申告書を作成し、過少に申告していたことが認められるから、この点に関する請求人の主張は理由がない。

(3) 原処分の適法性について

イ 平成〇1年分及び平成〇2年分の所得税等の各更正処分の適法性について

上記(2)のとおり、請求人は通則法第70条第4項第1号に規定する偽りその他不正の行為によりその一部の税額を免れていたと認められる。

そして、平成〇1年分及び平成〇2年分の所得税の事業所得の金額及び納付すべき税額については、その計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所において事業所得の金額及び納付すべき税額を計算すると、原処分の額と同額となるから、平成〇1年分及び平成〇2年分の所得税等の各更正処分はいずれも適法である。

ロ 平成〇1年課税期間及び平成〇2年課税期間の消費税等の各更正処分の適法性

り不正の行為があったか否か、②納税者以外の者が偽り不正の行為を行った場合でも、通則法第70条第4項の適用があるかが問題となっている。

本件は、実際に申告行為を行った本件従業員と請求人との間に偽りその他不正の行為を行ったことにつき、意思の連絡があったと認められる事案であったが、左記の最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決は、申告の委任はしたものの、偽りその他不正の行為についてまでの意思の連絡が認められない場合であっても、通則法第70条第4項の適用があったとした判決である。

同判決の増田稔調査官解説は、「納税者以外の者が偽りその他不正の行為を行った場合であっても、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れているときは、更正等の除斥期間を延長して適正な課税を実現することが租税の公平負担の原則に資するし、納税者としても、本来納付すべき税額分について更正等を受けるにすぎないのであるから、その不利益は格別大きいものではない。」「本判決が、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行ったことにつき納税者との間に意思の連絡があったかどうかなどについて一切問題とすることなく、同項の適用を肯定していることからすると、本判決は、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行った場合に同項を適用するにあたっては、納税者の故意や過失といった主観的要件は問題とならないとの考え方に立っているものと解される。」と指摘して最高裁判決の説示を敷衍する。

同解説では、「同項の適用が肯定され得る偽りその他不正の行為の行為主体としての第三者の範囲について、所得税法第243条等の両罰規定で掲げられているような納税者との一定の関係にある者に限られるかどうかの問題となるところである」とされるが、本件従業員は、同法第243条第1項の「代理人、使用人その他の従業員」に該当することは明らかであるから、請求人の故意及び過失は不要ということになる。

について

上記(2)のとおり、請求人は通則法第70条第4項第1号に規定する偽りその他不正の行為によりその一部の税額を免れていたと認められる。

そして、平成〇1年課税期間及び平成〇2年課税期間の消費税等の課税標準額及び納付すべき税額については、その計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所において課税標準額及び納付すべき税額を計算すると、原処分の額と同額となるから、平成〇1年課税期間及び平成〇2年課税期間の消費税等の各更正処分はいずれも適法である。

ハ 平成〇1年分から平成〇6年分までの所得税等に係る重加算税の各賦課決定処分の適法性について

上記(2)のとおり、請求人は通則法第70条第4項第1号に規定する偽りその他不正の行為によりその一部の税額を免れ、上記(1)のとおり、平成〇1年分から平成〇6年分までにおいて、請求人に通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件を満たす行為が認められる。

そして、平成〇1年分から平成〇6年分までの所得税等に係る重加算税の額については、その計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所において重加算税の額を計算すると、原処分の額と同額となるから、平成〇1年分から平成〇6年分までの所得税等に係る重加算税の各賦課決定処分はいずれも適法である。

ニ 平成〇1年課税期間から平成〇6年課税期間までの消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分の適法性について

上記(2)のとおり、請求人は通則法第70条第4項第1号に規定する偽りその他不正の行為によりその一部の税額を免れ、上記(1)のとおり、平成〇1年課税期間から平成〇6年課税期間までにおいて、請求人に通則法第68条第1項に規定する重加算税の賦課要件を満たす行為が認められる。

そして、平成〇1年課税期間から平成〇6年課税期間までの消費税等に係る重加算税の額については、その計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所において重加算税の額を計算すると、平成〇1年課税期間から平成〇6年課税期間までについては、原処分の額と同額となるから、平成〇1年課税期間から平成〇6年課税期間までの消費税等に係る重加算税の各賦課決定処分はいずれも適法である。

(4) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

【共通】

事実認定の手法（所得税法第212条第5項の源泉徴収義務者の認定）等

- 1 更正処分及び納税告知処分の各理由付記(提示)に不備はなく同処分に違法はないとした事例
- 2 当初更正処分の更正理由に不備があるとして同処分を取り消し、処分理由を書き直して更正処分をしたことは違法ではないとした事例
- 3 請求人の子会社が複数の外国法人と締結した組合契約の契約書は、いわゆる処分証書に該当するところ、その記載内容を否定する特段の事情が認められないから、同契約の当事者を請求人であると認定できないとした事例
- 4 請求人は民法上の組合契約に基づいて恒久的施設を通じて行う事業から生ずる利益(所得税法第161条第1項第2号(現行:第4号))を同組合の組合員に配分する業務を行っているところ、請求人は同組合の組合員ではなく、組合員である請求人の子会社から委託を受けて同業務を行っているにすぎず、配分を受ける他の組合員との間で、当該配分につき、法律上の債権債務関係ないしこれに準ずると評価できる程度に特に密接な関係があるとはいえないから、同法第212条第5項の「配分をする者」に該当せず、同利益を配分する際に源泉徴収義務を負わないとした事例

○裁(法・諸)平○第○号

平成○年○月○日

国税不服審判所長 ○○ ○○

本裁決例は、更正処分及び納税告知処分の手続的問題である①理由不備の違法性及び②処分を一度取り消して理由を書き直して同じ内容の処分をしたことの適法性を扱った事例であるほか、③事実認定の手法(処分証書の法理)及び④法令解釈(文言の限定解釈)の各問題を扱った事例である

審査請求人

所在地 ○市○町○-○

名称 d社

代表者 代表取締役 e

原処分庁 f 税務署長

- 原 処 分
- 1 平成○7年6月○日付でされた平成○5年4月1日から平成○6年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分
  - 2 平成○7年6月○日付でされた平成○5年4月1日から平成○6年3月31日までの課税事業年度の復興特別法人税の更正処分
  - 3 平成○7年3月30日付でされた平成○5年6月から同年12月までの各月分及び平成○6年2月から同年8月までの各月分の源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税の各納税告知処分並びに不納付加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

- 1 法人税及び復興特別法人税の各更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分に対する審査請求をいずれも棄却する。
- 2 源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税の各納税告知処分並びに不納付加算税の各賦課決定処分は、いずれもその全部を取り消す。

## 理 由

### 1 事実

#### (1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、インターネット関連事業を営む法人である審査請求人（以下「請求人」という。）の子会社が複数の外国法人と締結した契約について、民法上の組合契約に当たると認定するとともに、当該契約の当事者が当該子会社ではなく請求人であるとして行った法人税等の更正処分等及び源泉徴収に係る所得税等の納税告知処分等に対し、請求人がその認定に誤りがあるとして同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

#### (2) 関係法令等

イ 民法第667条《組合契約》第1項は、組合契約は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる旨規定し、同条第2項は、出資は、労務をその目的とすることができる旨規定している。

ロ 行政手続法第14条《不利益処分の理由の提示》第1項は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定し、同条第3項は、不利益処分を書面でするときは、当該不利益処分の理由は、書面により示さなければならない旨規定している。

ハ 国税通則法（以下「通則法」という。）第74条の14《行政手続法の適用除外》第1項は、国税に関する法律に基づき行われる処分については、行政手続法第3章《不利益処分》（第14条を除く。）の規定は、適用しない旨規定している。

ニ 所得税法（平成〇年法律第〇号による改正前のもの。以下同じ。）第7条《課税所得の範囲》第1項第5号の規定は、外国法人の課税所得の範囲を、国内源泉所得のうち同法第161条《国内源泉所得》第1号の2から第7号まで及び第9号から第12号までに掲げるものと規定しているところ、そのうち、法人税法第141条第4号に規定する国内に恒久的施設を有しない外国法人については、所得税法第161条第1号の2に掲げるものを除く旨規定している。

ホ 所得税法第161条第1号の2は、国内において民法第667条第1項に規定する組合契約（これに類するものとして政令で定める契約を含む。）に基づいて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて配分を受けるもののうち政令で定めるものを国内源泉所得の一つと規定している。

ヘ 所得税法第212条《源泉徴収義務》第1項は、外国法人に対し国内において同法第161条第1号の2から第7号まで若しくは第9号から第12号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得につい

「事実の概要」欄は、本文2(1)・別紙1頁参照

「関係法令等」欄は、本文2(2)・別紙2頁参照

て所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない旨規定している。

ト 所得税法第212条第5項は、同法第161条第1号の2に規定する配分を受ける同号に掲げる国内源泉所得については、同号に規定する組合契約を締結している組合員である外国法人が当該組合契約に定める計算期間その他これに類する期間において生じた当該国内源泉所得につき金銭その他の資産の交付を受ける場合には、当該配分をする者を当該国内源泉所得の支払をする者とみなし、当該金銭等の交付をした日においてその支払があったものとみなして、この法律の規定を適用する旨規定している。

チ 所得税法第213条《徴収税額》第1項第1号は、同法第212条第1項の規定する国内源泉所得について、同項により徴収すべき所得税の額は、当該国内源泉所得に100分の20の税率を乗じて計算した金額とする旨規定している。

リ 所得税法施行令第281条の2（平成〇年政令第〇号による改正前のもの。以下同じ。）《国内において行う組合事業から生ずる利益》第2項は、所得税法第161条第1号の2に規定する政令で定める利益は、国内において同号に規定する組合契約に基づいて行う事業から生ずる収入から当該収入に係る費用を控除したもののついて当該組合契約を締結している組合員が当該組合契約に基づいて配分を受けるものとする旨規定している。

ヌ 法人税法第130条（平成〇年政令第〇号による改正前のもの。以下同じ。）《青色申告書等に係る更正》第2項は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない旨規定している。

ル 法人税基本通達14-1-1《任意組合等の組合事業から生ずる利益等の帰属》は、任意組合等において営まれる事業から生ずる利益金額又は損失金額については、各組合員に直接帰属することに留意する旨、また、ここでいう任意組合等とは民法第667条第1項に規定する組合契約等及び外国におけるこれらに類するものをいう旨定めている。

### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は、平成〇2年4月〇日に設立された法人で、本店所在地はH市J町〇-〇、代表者はe（以下「請求人代表者」という。）であり、情報商材の販売等及びインターネットにおける広告等を主たる事業としている。

ロ g社は、平成〇3年8月〇日に設立された法人で、本店所在地はL国、代表者はh、事業内容はインターネット関連事業である。

ハ q社は、平成〇3年10月〇日に設立された法人で、本店所在地はH市J町〇-〇、代表者は請求人代表者であり、事業内容は情報提供サービス業である。請求人は、q社の発行済株式の全てを保有している。

ニ j社は、平成〇4年11月〇日に設立された法人で、本店所在地はL国、代表者はk、事業内容はマーケティングサービス業である。

ホ m社は、平成〇〇年5月〇日に設立された法人で、本店所在地はL国、代表者は

「基礎事実」欄は、本文2(3)・別紙2頁参照

n、事業内容はマーケティングサービス業である。

へ 請求人は、平成〇3年11月〇日にq社と「業務委託契約書」による契約（以下「本件業務委託契約」という。）を締結し、当該契約に基づき、q社から経理会計業務等を委託された。

なお、当該契約書の第4条において、q社は請求人に月額〇〇〇〇円の業務委託料を支払う旨が定められている。

ト 請求人は、平成〇5年2月〇日に、q社と「販売名義使用許諾契約書」による契約（以下「本件販売名義使用許諾契約」という。）を締結し、q社の販売名義を使用する旨の許諾を得た。

なお、当該契約書の第6条において、請求人がq社の販売名義を使用して発生した売上げ全てを請求人のものとする旨及び請求人がq社に名義使用料として月額〇〇〇〇円を支払う旨が定められている。

チ g社、q社、j社及びm社（以下、これらを併せて「本件契約当事者」といい、g社、j社及びm社を併せて「本件外国法人」という。）は、平成〇5年2月〇日に、要旨以下のとおりの「〇〇商材（以下「本件商材」という。）販売契約書」による契約（以下「本件〇〇契約」といい、当該契約書を「本件〇〇契約書」という。）を締結した。本件契約書には、要旨次のことが記載されている。

(イ) 本件契約当事者間において本件商材の販売業務（以下「本件〇〇業務」という。）に付随・関連する全ての事項を定め、次のとおり契約を締結する。

(ロ) 販売上のg社の権利、義務について

- A 本件商材は、g社、q社及びj社の3者の合意価格で販売する。
- B 本件商材の著作権その他の知的財産権はg社が保有することとする。
- C g社は、本件商材の購入者又は購入希望者からの質問の回答、修正されたシステムの配付などのサポート業務を円滑に実施する。

(ハ) 販売上のq社の権利、義務について

- A q社は、本件商材を販売するに当たって、必要となる各種システムの契約、サーバー・ドメイン契約を行う義務を有する。
- B q社は、本件商材を販売するに当たって、必要となるデザイン及びコーディング業務を行う義務を有する。
- C q社は、本件商材を販売するに当たって、g社のサポート業務を補佐する業務を行う義務を有する。

(ニ) 販売上のj社の権利、義務について

- A 本件商材は、g社、q社及びj社の3者の合意価格で販売する。
- B 本件商材に関連する顧客の管理、サービスを管理する管理システム・ASPサイトへのアクセスID、パスワードをj社が管理する。
- C 顧客情報の管理権、利用権はj社にあるものとする。
- D j社は、本件商材を販売するに当たって、企画、ライティング、マーケティング全般業務を行う義務を有する。
- E j社は、本件商材を販売するに当たって、遵守すべきあらゆる法令を遵守しなければならない。また、j社は、販売先に対して、本件商材の内容や効

果等について誤解を生じるなど、販売先とトラブル等に発展し得るような対応での販売ないし勧誘行為をしてはならない。

F 本件商材の販売権利はj社が保持し、契約期間中、インターネットにおける電子書籍及び通信物販売として、同様の商品、類似商品を契約期間中はj社以外では販売できないものとする。

G 販売ページのテキスト、デザイン、メール原稿など、販促に関わるテキストやデザイン、ソースコードの権利は、j社が保有するものとする。

(g) 販売上のm社の権利、義務について

A m社は、g社が所持している案件をj社に紹介した仲介者として、本件商材の販売利益の△%を受け取ることができる。

B m社は、仲介者としてg社とj社が円滑に業務を進められるような環境を作るものとする。

C m社は、g社とj社を繋ぐ仲介者のため、販売業務に一切関わらないものとする。

(h) 本件契約当事者の役割分担について

A g社は、本件商材に関連するシステム、コンテンツなどの作成に関する業務、本件商材に関する質問への回答、バージョンアップしたシステムの提供など本件商材全般に関するサポート業務を担当する。

B q社は、本件商材の販売窓口会社として本件商材を販売するに当たって必要となる各種システムの契約、サーバー・ドメイン契約、サポート補佐及びデザイン・コーディング業務を担当する。

C j社は、本件商材の販売サイトの構築、販売、広告、宣伝などインターネット販売及び販売に関する全ての業務を担当する。

D m社は、仲介者として、g社とj社が円滑に業務を進められる体制作りを担当する。

(i) 利益割合について

A 本件商材を販売することにより発生する売上げから、経費を控除した利益を本件契約当事者に分配する。

B 分配率については、g社が○%、q社が○%、j社が○%、m社が○%とする。

C 販売サイトの売上金受取口座は、q社が用意する口座を使用するものとする。

D q社は、売上金額から広告費など諸経費を差し引いて売上利益を計算し、その金額の証明書を本件外国法人に当月末日締め後に発行し、当該売上利益を分配率に応じて計算した金額を、翌々月15日までに本件外国法人の指定する口座に振り込むこととする。

(f) 契約の解除について

本件契約当事者は、本件契約当事者のいずれかが本件○○契約の規定に違反したときは、その違反の事実を記載した書面を交付する方法により、本件○○契約を将来に向かって解除する旨を申し入れることができる。

リ 本件販売名義使用許諾契約及び本件業務委託契約に基づき、本件〇〇契約においてq社が行うこととされている販売窓口業務及び経理会計業務を、請求人の従業員が、請求人の事務所において行っていた。

又 q社は、顧客からの売上げを預り金として帳簿に記載し、請求人が自己の帳簿に収益として計上していた。本件〇〇業務に係る経費についても、請求人が自己の帳簿に費用として計上していた。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成〇5年4月1日から平成〇6年3月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税について、青色の確定申告書に別表〇の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

また、請求人は、平成〇5年4月1日から平成〇6年3月31日までの課税事業年度（以下「本件課税事業年度」という。）の復興特別法人税について、青色の復興特別法人税申告書に別表〇の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

ロ 原処分庁は、これらに対し、平成〇7年3月〇日付で、別表〇及び〇の「当初更正処分等」欄のとおり各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「当初更正処分等」という。）をした。

また、原処分庁は、同日付で、本件〇〇業務は国内において行う事業であり、本件外国法人が受け取る本件〇〇業務の利益の分配金（以下「本件利益分配金」という。）は所得税法第161条第1号の2に規定する国内源泉所得に該当し、かつ、本件外国法人が国内に恒久的施設を有すると認定し、請求人に本件利益分配金に係る源泉徴収義務があるとして、別表〇の「納税告知処分」欄及び「賦課決定処分」欄のとおり、平成〇5年6月から同年12月までの各月分及び平成〇6年2月から同年8月までの各月分の源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下「源泉所得税等」という。）の各納税告知処分（以下「本件各納税告知処分」という。）並びに不納付加算税の各賦課決定処分（以下「本件不納付賦課決定処分」といい、本件各納税告知処分と併せて「本件各納税告知処分等」という。）をした。本件各納税告知処分等に係る納税告知書の納税の告知の理由は、別紙1のとおりである。

ハ 請求人は、これらの処分を不服として、平成〇7年5月〇日に、当初更正処分等に対して通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第4項第1号の規定による審査請求をするとともに、本件各納税告知処分等に対する再調査の請求をした。

ニ 原処分庁は、平成〇7年6月〇日に当初更正処分等を取り消し、本件〇〇契約を民法第667条第1項に規定する組合契約（以下「組合契約」という。）と認定し、q社は本件〇〇契約の名目上の契約当事者にすぎず、請求人が実質的な契約当事者であるなどとした上で、同日付で別表〇及び〇の「本件更正処分等」欄のとおり各更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件過少賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。本件更正処分等の更正通知書及び加算税

「審査請求に至る経緯」欄は、本文2(4)・別紙2頁参照

の賦課決定通知書に記載された更正の理由は別紙2のとおりである。

ホ 請求人は、平成〇7年7月〇日に上記ハの審査請求を取り下げ、平成〇7年8月〇日に、本件更正処分等に不服があるとして審査請求をした。

ヘ 再調査審理庁は、本件各納税告知処分等に対する再調査の請求について、通則法第89条《合意によるみなす審査請求》第1項の規定により審査請求として取り扱うことが適当であると認め、平成〇7年8月〇日付で請求人に同意を求めたところ、請求人は同年8月〇日に同意したので、同日、審査請求がされたものとみなされた。

ト そこで、上記ホ及びヘの審査請求について併合審理をする。

## 2 争点

- (1) 本件更正処分及び本件各納税告知処分の理由付記又は理由の提示に不備があるか否か（争点1）。
- (2) 当初更正処分等を取り消し、処分理由を書き直して本件更正処分等をしたことは、違法か否か（争点2）。
- (3) 本件〇〇契約は、組合契約に当たるか否か（争点3）。
- (4) 請求人は、本件〇〇契約の契約当事者か否か（争点4）。
- (5) 請求人は、本件利益分配金に係る源泉徴収義務者に当たるか否か（争点5）。
- (6) 本件〇〇業務は、国内において行う事業に当たるか否か（争点6）。

## 3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件更正処分及び本件各納税告知処分の理由付記又は理由の提示に不備があるか否か。）について

「争点」欄は、本文2(5)・別紙3頁参照

「争点についての主張」欄は、本文2(6)・別紙3頁参照

原 処 分 庁	請 求 人
理由付記に不備はない。 イ 本件更正処分の理由付記 本件更正処分は、帳簿書類の記載自体を否認することのない更正であり、別紙2の1の(1)のイないしワに記載された各事実に対する法的評価として本件〇〇契約が組合契約に該当するとの更正の理由が表示されていることから、理由付記の程度において、理由付記不備の違法はない。	理由付記に不備がある。 イ 本件更正処分の理由付記 本件更正処分の根拠として、本件〇〇契約が組合契約に該当するとしているのであるから、本件〇〇契約がなぜ組合契約に該当するのかを、帳簿記載以上の信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示しなければならないところ、本件更正処分の理由付記は、単に複数の事実が羅列されているだけであり、組合契約と認定するための要件及びその当てはめが述べられていないから、理由付記不備の違法がある。
ロ 本件各納税告知処分の理由の提示 告知理由に具体的な事実及び課税の根拠となる法律の規定を示し	ロ 本件各納税告知処分の理由の提示 本件各納税告知処分については、本件更正処分の理由付記と同様の

た上で、①各事実により本件〇〇契約が組合契約の成立要件を充足する旨及び本件利益分配金が国内源泉所得に該当する旨等処分の理由が示されていること、②告知理由に記載した事実を示すことにより、本件〇〇契約においてq社は単なる名義人であり、実質的な契約者及び利益分配金の支払を行った者が請求人であると判断できる程度に記載されていることから理由の提示に不備はない。

不備がある。

当事者の「争点についての主張」を表形式にて記載する場合において、同表が頁をまたぐときには、各頁の冒頭に「原処分庁」及び「請求人」のタイトル表示させること（Wordの「タイトル行の繰返し」機能）が望ましいが、本情報では、その点を省略している。

(2) 争点2（当初更正処分等を取り消し、処分理由を書き直して本件更正処分等をしたことは、違法か否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件更正処分等は違法ではない。違法事由を認めて処分を取り消し、瑕疵を補正して新たな処分をすることは、処分の取消しと新たな処分とを繰り返すことにより訴訟手続上、相手方当事者をして、対応措置を採るに苦しめよう等との特別の意図をもってなされたものではない限り、課税の公平の見地よりして当然の権限の行使として許されてしかるべきである（東京高裁昭和46年10月29日判決・判例時報652号29頁参照）。</p> <p>本件において、原処分庁が更正の理由に不備があるとして当初更正処分等を取り消し、新たな更正の理由を付して本件更正処分等を行ったことは、請求人に対応措置を採るに苦しめよう等との特別の意図をもってなされたものではないから、更正権の濫用ではない。</p>	<p>本件更正処分等は更正権の濫用であり、違法である。</p> <p>更正の理由が不備である課税処分を取り消して、更正の理由だけを書き改めて再度全く同じ内容の課税処分をすることが容認されるならば、そもそも法が更正の理由付記を求めている趣旨が失われることとなるから、更正権の濫用である。</p>

(3) 争点3（本件〇〇契約は、組合契約に当たるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件〇〇契約は組合契約に当たる。</p>	<p>本件〇〇契約は組合契約に当たらない。</p>

<p>イ 組合契約の成立要件</p> <p>組合契約が成立する要件は、①2人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことであり、③の合意が認められるためには、④共同で営む事業の内容（組合の目的）についての合意と、⑤その事業を共同で営むことについての合意が必要である。出資には、金銭のみならず労務や信用も含まれると解されている。</p> <p>ロ 組合契約の成立要件を充足すること</p> <p>本件〇〇契約の契約当事者は請求人及び本件外国法人の4者であるから、上記イの①の要件を満たし、また、労務出資を含む出資が約束されているから、上記イの②の要件も満たす。</p> <p>さらに、本件〇〇契約は、本件商材の販売を共同して行うことを目的として締結されたものであるから、上記イの③の④の要件を満たし、各当事者に検査権が認められるなど、事業の遂行に関与し得る権利が与えられており、また、販売売上げから広告費等の諸経費を控除した利益を本件契約当事者に分配する旨が定められていること、及び定められた分配率に基づき本件契約当事者が利益の分配を受けている事実から、本件契約当事者が事業の成功に何らかの利害関係を有するといえることから、上記イの③の⑤の要件も満たす。</p> <p>したがって、本件〇〇契約は、組合契約の成立要件を全て満たすから、組合契約に該当する。</p>	<p>イ 組合契約の成立要件</p> <p>組合契約が成立するためには、原処分庁が掲げる①ないし③の要件に加えて、④無限連帯責任の有無⑤財産の帰属⑥標準的約款との比較及び⑦当事者の真意について、その全てを契約当事者が有していることが相互に合意されている事実を逐一立証する必要がある。</p> <p>ロ 組合契約の成立要件を充足しないこと</p> <p>本件〇〇契約が2人以上の当事者により締結された契約であることについては異論はないが、本件契約当事者が共同で事業を営むことを目的として、「出資として何を提供する」と相互に意思表示した具体的な事実はなく、原処分庁が主張するような労務の出資はない。</p> <p>当事者の意思の明示的発露としての契約書において、「組合」を示す文言は一切使用されていない。また、無限連帯責任、共有財産及び出資の合意を示す条項も存在しない。</p> <p>本件〇〇契約は、組合契約の要件をいずれも満たしていないから、組合契約には該当しない。原処分庁が本件〇〇契約が組合契約であると主張する根拠は、いずれも理由がない。</p> <p>本件〇〇契約の本質的特徴は、異なる取引契約が一つの契約書に収められていること及び対価算定方法として成果報酬型又は利益分割型が採用された契約ということであり、それ以上のものを意味しない。</p>	
---	---	--

い。

(4) 争点4 (請求人は、本件〇〇契約の契約当事者か否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、本件〇〇契約の当事者である。</p> <p>すなわち、①請求人の従業員が本件〇〇契約の業務を行っていること、②請求人は本件販売名義使用許諾契約によって、q社の販売名義を使用して販売業務を行っていたこと、③他の契約当事者の代表者も、請求人代表者から、本件〇〇業務の対外的な販売名義人はq社であるが実際の販売者は請求人である旨の説明を受けていたこと等から、本件〇〇契約の当事者はq社ではなく、請求人である。</p>	<p>請求人は、本件〇〇契約の当事者ではない。</p> <p>原処分庁が列挙した事実は、本件〇〇契約の法律的な意味における当事者がq社ではなく請求人であるという根拠とはなり得ない。</p>

(5) 争点5 (請求人は、本件利益分配金に係る源泉徴収義務者に当たるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、源泉徴収義務者に当たる。</p> <p>組合契約に基づいて行う事業から生ずる利益の分配において、契約当事者である外国法人が、組合契約事業の計算期間において生じた利益につき、金銭の交付を受ける場合には、当該利益の分配をする者がその利益の支払をする者とみなされる。</p> <p>本件〇〇契約の実質的な契約当事者が請求人であることに加えて、請求人が実際に本件利益分配金を計算し、支払業務を行っていることから、請求人は所得税法第212条第5項に規定する「分配をする者」に該当し、源泉徴収義務者に当たる。</p>	<p>請求人は、源泉徴収義務者に当たらない。</p> <p>所得税基本通達212-4は、全ての組合員が組合事業から生ずる利益の配分をする者に該当し、連帯納付義務を負うのであり、源泉徴収義務者は組合内部において配分をする者であると定めている。仮に本件〇〇契約が組合契約であるとしても、請求人は支払事務を受託して行っているにすぎず、組合内部において配分をする者には該当しないから、源泉徴収義務者には当たらない。</p> <p>源泉徴収義務者とは、支払を受ける者が支払請求権を有する相手先であり、請求人は、本件〇〇契約の当事者ではなく、その相手先ではないから、源泉徴収義務者には当たらない。</p>

(6) 争点6 (本件〇〇業務は、国内において行う事業に当たるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件〇〇業務は、国内において行う事業である。</p> <p>請求人が本件〇〇業務を行うに当たり、日本国内において日本国内の法律に基づき、インターネットのホームページを用いて顧客を募集し、本件商材の販売を行っていること、及び売上げの管理、利益の計算及び利益分配金の支払などの主要業務が国内における請求人の事務所において行われていると認められることから、本件商材の販売による売上げ及び本件〇〇業務に係る経費が日本国内において生じており、本件〇〇業務は国内において行われる事業であるといえる。</p>	<p>本件〇〇業務には国外において行う事業も含まれている。</p> <p>仮に、本件〇〇契約が組合契約に当たるとしても、本件外国法人はL国で本件〇〇業務のかなりの部分を遂行していることから、本件利益分配金には国外源泉所得が含まれることとなる。したがって、当該国外源泉所得は、源泉徴収の対象となる国内源泉所得の計算上、除かれるべきである。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1 (本件更正処分及び本件各納税告知処分の理由付記又は理由の提示に不備があるか否か。)について

イ 本件更正処分の理由付記について

(イ) 法令解釈

上記1の(2)のヌのとおり、法人税法第130条第2項が、青色申告に係る法人税について更正をする場合に更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるとの趣旨に出たものというべきである。

もつとも、更正の態様には、帳簿の記載の誤りを理由として、帳簿記載自体を否定して更正する場合(いわゆる帳簿否認)と更正が納税者と法定的見解を異にすることを理由とする場合(いわゆる評価否認)とがあり、前者の場合においては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑性のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが(最高裁判所昭和54年4月19日第一小法廷判決・民集33巻3号379頁等参照)、後者の場合においては、更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての

「当審判所の判断」欄は、本文2(7)・別紙4頁参照

「法令解釈」欄は、別紙5頁参照

【法令解釈の一般的注意事項】

最高裁は、租税法規が侵害規範であることから、「みだりに規定の文言を離れて解釈すべきではなく」(最高裁平成22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁参照)としており、文理解釈(法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈する手法)を基本としつつ、事案によっては法令の趣旨・目的から解釈するという目的論解釈を採用している。審判所において法令解釈をする場合も、最高裁と同様の解釈手法を原則とする。ただし、裁決書に、法令解釈の在り方を一般論として示さない。例えば、「法令解釈については文理解釈によるものとする。」との記載はしない。

法令解釈として記載すべきものは、当該事案の争点につき、法令からどのような課税等要件が導き出されるかということであり、その課税等要件も当該事案の裁決に必要な限度に留める。したがって、①当該事案の判断に必要な法令解釈はたとえ正しい解釈であっても記載すべきでなく、②法令で規

便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正の理由付記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁判所昭和60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照）。

(ウ) 当てはめ

これを本件更正処分の理由付記についてみると、別紙2のとおり記載されており、これによると、本件更正は、本件〇〇契約が民法第667条第1項に規定する組合契約と評価できるとするもの（評価否認）であり、その根拠ないし理由として、1加算項目の(1)において原処分庁が認定した事実が列挙され、当該事実によって請求人がq社の名義を使用して締結した本件〇〇契約が民法第667条第1項に規定する組合契約に該当すると判断したことが記載され、かつ、組合事業から生ずる利益が分配割合に応じて各組合員に直接帰属することを示した上で、当該認定事実及び判断を前提に請求人の所得金額に加算及び減算する金額の計算過程が記載されているから、原処分庁が本件更正処分を行うに至った理由が具体的に明示されているといえる。

このように、本件更正処分の理由付記は、原処分庁による判断結果とその基礎とされた事実関係が具体的に明示され、原処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという趣旨目的を充足する程度に具体的に記載されているものといえるから、法人税法第130条第2項の要求する更正の理由付記として欠けるところはないというべきである。

したがって、本件更正処分の理由付記に不備はない。

(ハ) 請求人の主張について

請求人は、上記3の(1)の請求人欄のイのとおり、本件更正処分の理由付記に帳簿記載以上の信ぴょう力のある資料を摘示する必要がある旨主張するが、本件更正処分は請求人の帳簿記載自体を否定して更正した場合（いわゆる帳簿否認）ではないから、上記(イ)のとおり、その資料の摘示は必要なく、請求人の主張には理由がない。

ロ 本件各納税告知処分の理由の提示について

(イ) 法令解釈

源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったものについてなされる納税告知の処分（通則法第36条）については、不利益処分（行政庁が法令に基づき特定の者を名宛人として直接にこれに義務を課し又はその権利を制限する処分。行政手続法第2条第4号）として、理由の提示ないし記載が必要となる（通則法第74条の14第1項）、その趣旨は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものと解されるから、当該処分の理由が、上記の趣旨を充足する程度に処分の理由を具体的に明示することを要し、かつその程度のものである限り、同項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

定された課税等要件の意義につき疑義がない場合には、法令解釈を記載する必要がない。

法令解釈の記載に当たっては、当該事案に適切な最高裁判例があれば、どの最高裁判例であるかを明記する。その際、小法廷判決を引用する場合には、「第一小法廷判決」というように、小法廷の番号を明示するが、「第1小法廷」ではなく、漢数字を用いて「第一小法廷」と記載する。引用では、「民集」を優先し、「民集」がなければ、判例時報及び訟務月報等の該当ページを引用する。

法令に関する解釈通達がある場合、その解釈通達が法令の解釈として相当であるか否かを明らかにすることが必要となる。通達は法令ではなく、審判所は通達に反する法令解釈を採用することもできる（ただし、通則法99条）から、裁決において無条件に適用することはできない。また、その解釈通達の内容が法令解釈として相当であることを必ず論じなければならない。相当である場合には、「当審判所も相当であると認める」などと裁決書に記載しなければならない。

「当てはめ」欄は、本文2(9)・別紙6頁参照

「請求人の主張について」欄は、別紙6頁参照

平成23年12月改正による行政手続法の理由の記載に関する規定（行政手続法第14条第1項）の適用除外の廃止により、原則としてすべての申請に対する拒否処分及び不利益処分について理由の提示ないし記載が要求されることとなったことから（通則法第74条の14）、青色申告に対する更正（所得税法第155条1項、法人税法第130条1項）以外の不利益処分等についても、理由の提示ないし記載が必要となった。

行政手続法第14条に関する近時の裁判例として、一級建築士免許取消処分等取消請求事件の最高裁判決（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集68巻4号2081頁）が

(ロ) 当てはめ

これを本件各納税告知処分の理由の提示についてみると、別紙1のとおり記載されており、これによると、原処分庁が認定した事実が列挙され、当該事実により、①請求人が本件〇〇契約を締結したこと、②本件〇〇契約が民法第667条第1項に規定する組合契約に該当すること、③本件〇〇契約に基づく利益分配金が所得税法第161条第1号の2に規定する国内源泉所得に該当すること、及び④所得税法第212条第5項の規定により請求人に源泉徴収義務があることと判断したことが記載され、かつ、当該認定事実及び判断を前提に請求人が源泉徴収すべき税額及び請求人がこれを行っていないことが記載されており、原処分庁が本件各納税告知処分を行うに至った理由が具体的に明示されているといえる。

このように、本件各納税告知処分の理由の提示は、原処分庁による判断結果とその基礎とされた事実関係が具体的に明示され、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという行政手続法の趣旨目的を充足する程度に具体的に記載されているものといえる。

したがって、本件各納税告知処分の理由の提示に不備はない。

(ハ) 請求人の主張について

請求人は、上記3の(1)の請求人欄のロのとおり、本件各納税告知処分の理由の提示も本件更正処分と同様、帳簿記載以上の信ぴょう力のある資料を摘示する必要がある旨主張するが、本件各納税告知処分は、法人税法第130条に基づき行われたものではなく、同条第2項の適用がないことからすれば、請求人の主張には理由がない。

(2) 争点2（当初更正処分等を取り消し、処分理由を書き直して本件更正処分等をしたことは、違法か否か。）について

原処分庁が、更正処分を取り消し、再度更正処分をすることができないとする法令の規定はなく、原処分庁は、適正な課税の確保の実現を図るため、更正処分等の瑕疵を発見したときは、当該瑕疵が実体的なものであれ手続的なものであれ、これを取り消して新たに更正処分をなし得るものと解すべきである。

本件の場合、原処分庁が、当初更正処分等に係る通知書に付記された更正の理由に不備を発見し、当初更正処分等を取り消して、是正した更正の理由を付記して本件更正処分等を行ったことは、瑕疵ある処分を是正したものであり、課税権の濫用をうかがわせる事実は何ら認められないから、違法とは認められない。

したがって、更正権の濫用に基づき本件更正処分等を違法とする請求人の主張には理由がない。

(3) 争点3（本件〇〇契約は、組合契約に当たるか否か。）について

イ 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 本件〇〇契約書の第10条に定められたとおり、売上げから「共通経費」を控

ある。同判決は、「行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。」と一般論を述べた上で、同事件では、「いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることはできないものといわざるを得ない。」として理由提示の不備により処分は違法であるとした。左記の法令解釈及び当てはめは、同最高裁判決の規範と当てはめを参考に記載している。

原処分庁が処分の違法事由を認めて処分を取り消し、それと同時に瑕疵を補正して新たな処分をすることが許されるかについて、東京高裁昭和46年10月29日判決（判時652号29頁）は、「処分の取消しと新たな処分とを繰り返すことにより訴訟手続上相手方当事者をして対応措置をとるに苦しめよう等との特別の意図をもってなされたものでないかぎり、課税の公平の見地よりして当然の権限の行使として許され」とし、原処分庁も同裁判例を引用して主張するが、下級審判決であることから、あえて規範を定立して当てはめる必要はない。

その他参考となる判決に東京高裁昭和46年4月27日判決がある。

争点4、5の、国内源泉所得として、利益を配分する者に源泉徴収義務（所得税法第212条第5項）があるかという問題の前提として、本件〇〇契約が同法第161条第1項第4

除して計算された利益が、定められた分配割合により本件契約当事者に分配されていた。

(ロ) 上記の利益分配金の計算において売上げから控除される「共通経費」とは、本件〇〇業務に係る費用のうち、広告費及びサーバー利用料等の本件商材の販売に直接要する費用であり、本件契約当事者が負担する人件費、外注費、事務所賃借料、水道光熱費、通信料等の費用は「共通経費」に含まれていない。

ロ 法令解釈及び当てはめ

民法第667条第1項は、上記1の(2)のイのとおり規定しているところ、組合契約が有効に成立するためには、①2人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であると解される。したがって、本件〇〇契約がこれらの要件を満たすかどうかについて、以下検討する。

(イ) 2人以上の当事者の存在

本件〇〇契約は、上記1の(3)のチのとおり、本件契約当事者の4者により締結された契約であるから、2人以上の当事者が存在するといえる。この点について、原処分庁と請求人の間に争いはない。

(ロ) 各当事者が出資をすることを合意したこと

本件〇〇契約において、本件契約当事者が金銭出資を行う旨の定めはないが、民法第667条第1項にいう「出資」は、金銭に限らず、極めて広い概念であり、金銭はもとより、金銭以外の物、債権、労務などでもよいと解されている。

上記1の(3)のチのとおり、本件〇〇契約書では、本件契約当事者が分担する役割が定められ、本件契約当事者がこれらの役割を果たすことが義務付けられている。また、上記イの(ロ)のとおり、これらの役割を果たすために要する費用は、本件〇〇業務の利益の計算において売上げから控除される「共通経費」に含まれておらず、本件契約当事者は自らの負担でこれらの役割を果たしていることからすると、本件契約当事者がこれらの役割を果たすことが出資であり、本件〇〇契約において本件契約当事者が出資に合意しているとみることができる。

(ハ) 各当事者が共同の事業を営むことについて合意したこと

共同の事業を営むことの合意が認められるためには、「共同で営む事業の内容(組合の目的)についての合意」と、「その事業を共同で営むことについての合意」とを要し、「事業を共同で営む」というためには、各当事者が当該組合の事業の遂行に関与し得る権利をもつこと、及び各当事者が事業の成功に何らかの利害関係を有することが必要であると解される。

本件〇〇契約は、上記1の(3)のチのとおり、本件商材の販売という事業の成功を目的として締結されたものであり、本件契約当事者間に「共同で営む事業の内容についての合意」はあるといえる。

また、上記1の(3)のチのとおり、本件〇〇契約書には、本件契約当事者の販売上の権利、義務及び役割が明確に定められているほか、本件契約当事者の

号所定の民法上の組合契約に該当するかが問題となる。民法上の組合に該当しなければ、源泉徴収義務の問題は生じない。

「認定事実」欄は、本文2(8)・別紙4頁参照

国税以外の法律に基づく法令解釈についても審判所に権限はある。国税以外の法律について「法令解釈」という項目を設けて記載するか否かについては、個々の事案の状況により判断すべき問題であるから、一律に決める必要はなく、事案ごと記載方法を判断することとなる。

いずれかの契約違反を理由に契約の解除の申入れができることが定められていることからすれば、本件契約当事者は本件〇〇業務の遂行に関与し得る権利を有しており、また、本件商材の販売による利益を分配率により本件契約当事者に分配することとされていることからすれば、本件契約当事者は本件〇〇業務の成功に利害関係を有しているといえる。したがって、本件契約当事者間には、「その事業を共同で営むことについての合意」があるといえる。

以上のことから、本件契約当事者が共同の事業を営むことについて合意したと認められる。

したがって、上記(イ)ないし(ハ)のとおり、本件〇〇契約は、上記①ないし③の全ての要件を満たすことから組合契約に当たる。

#### ハ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(3)の請求人欄のとおり、本件〇〇契約については、出資が評価された事実がないから出資は行われていない旨主張する。

しかしながら、上記ロの(ロ)のとおり、本件契約当事者には出資の合意があったと認められることからすると、本件利益分配金は当該出資に対するものとみるのが相当であるから、本件利益分配金は出資に対するものであり、本件契約当事者の果たすべき役割である出資を評価した結果が利益分配割合に表れているとみることができる。

したがって、請求人の主張には理由がない。

#### (4) 争点4（請求人は、本件〇〇契約の契約当事者か否か。）について

##### イ 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) q社の在籍者は代表者1名であり、名義貸しとアフィリエイト事業を行っている。q社の平成〇5年10月1日から平成〇6年9月30日までの事業年度における売上高は〇〇〇〇円、所得金額は〇〇〇〇円、総資産の額は〇〇〇〇円である。

(ロ) q社は、役員が1名のみで従業員がおらず事務処理能力がないため、本件業務委託契約を締結して、経理会計業務等を請求人に委託した。

(ハ) 請求人代表者は、情報商材販売の業界ではインターネット上の悪意ある書き込みによる風評被害を受けやすいという状況を考慮し、風評被害が請求人に及ばないようにするために、また、一般顧客に対する責任及び義務をq社に帰属させて、請求人に責任及び義務が及ばないようにするために、q社と本件販売名義使用許諾契約を締結した。

(ニ) 請求人代表者は、他の事業と同様に、風評被害が請求人に及ばないようにするために、q社の名義で本件商材の販売を行うこととした。本件商材の販売においては、特定商取引に関する法律第11条《通信販売についての広告》に規定する表示義務があり、q社を販売者として表示する必要があったため、本件〇〇契約の契約者名もq社とし、対外的に、法律的な意味における本件商材の販売者及び本件〇〇契約の当事者はq社であることを他の契約当事者に了解を得

争点4が本件の中心争点であるため、かなり詳細な説示となっている。

本件では、本件〇〇契約書という処分証書が存在し、その記載内容を否定できる「特段の事情」が認められるかがポイントである。

た上で、本件〇〇契約を締結した。

ロ 当てはめ

本件〇〇契約書は、いわゆる処分証書に該当し、作成の真正に争いが無いことからすると、他に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ものと認めるべきである（最高裁昭和45年11月26日第一小法廷判決・集民101号565頁、最高裁昭和32年10月31日判決・民集11巻10号1779頁参照）。

したがって、q社が本件〇〇契約の販売窓口業務を担当する契約当事者であることを否認する特段の事情の有無を検討するに、まず、q社は代表者1名のみの法人ではあるが、上記イの(イ)のとおり、いわゆるペーパーカンパニーではなくアフィリエイト事業を営む実体のある法人であることが認められ、その法人格を否認する特段の事情は認められない。また、上記イの(ニ)のとおり、本件〇〇業務における販売名義人をq社とすることを他の契約当事者が合意していることが認められる。

以上の点を考慮すると、本件契約当事者は、本件〇〇契約の契約当事者の一当事者はq社であるとの意思に基づいて、本件〇〇契約を締結したと認められるのであって、本件〇〇契約の文言に反して、あえて契約当事者を請求人であるとする特段の事情があるとは認められない。

これに対し、原処分庁は、本件〇〇契約の契約当事者が、q社ではなく請求人であることの根拠として、①請求人の従業員が本件〇〇契約に定められたq社が行うべき経理会計業務及び販売窓口業務を行っていたこと、②本件販売名義使用許諾契約に基づき請求人がq社の販売名義を使用していること、③請求人代表者らが、対外的な販売名義人はq社とするが実際の販売者は請求人である旨を契約当事者間で合意していたと申述したこと、④請求人が本件〇〇業務の売上げを自社の収益に計上していることを挙げる。

しかしながら、これらの事実は、いずれも請求人とq社との間で締結された本件業務委託契約及び本件販売名義使用許諾契約に基づき、本件〇〇契約に定められたq社が行うべき経理会計業務及び販売窓口業務の全てを請求人が行っていたことに帰着するものである。そして、本件業務委託契約及び本件販売名義使用許諾契約と本件〇〇契約とは、契約当事者が異なる別個の契約である。

上記イの(ロ)のとおり、q社は代表者1名のみの法人であるから本件業務委託契約を締結して、請求人に業務を委託したことに合理的な理由があり、上記1の(3)のへのとおり業務委託料の支払も行われている。また、本件販売名義使用許諾契約についても、上記1の(3)のトのとおり、名義使用料を支払うことが定められているが、上記イの(ハ)のとおり、本件販売名義使用許諾契約が締結された理由は、インターネット上の悪意ある書き込みによる風評被害が請求人に及ばないようにするため、並びに一般顧客に対する責任及び義務をq社に帰属させるためであるから、q社は、当該風評被害のリスク並びに責任及び義務を引き受けることの対価として、名義使用料を収受しているといえる。したがって、本件業務委託契約及び本件販売名義使用許諾契約の締結には合理的な理由があり、これらの契約の存在を否認する特段の事情は認められない。

左記の最高裁判決が示す法理が、いわゆる「処分証書の法理」であり、民事事実認定上の経験則をいう。

すなわち、契約書、領収書等、ある行為がなされるに際して作成された書証がある場合は、その成立の真正（名義人がその意思に基づいて作成したこと）が認められれば、「特段の事情」がない限り、一応、その記載どおりの事実を認めるべきであり、また、書証の記載内容及び体裁から、その記載どおりの事実を認むべき場合に、首肯する理由を示すことなく、これに抵触する事実を認定することは許されないとされる。更に、処分証書の内容たる法律行為の内容が、同証書に記載されるのが通常と考えられる場合（契約書の記載が極めて詳細で、疑義を残さないような形式となっている場合、契約当事者の一方が、大会社や銀行、官庁である場合等）には、これに記載のない事項は、特段の事情がない限り、法律行為の内容となっていないものと認めるべきである（最高裁昭和42年5月23日判決、最高裁昭和46年3月30日判決、最高裁昭和40年2月5日判決、最高裁昭和45年11月26日判決、最高裁昭和43年3月1日判決、最高裁昭和39年1月23日判決、最高裁昭和47年2月24日判決）。

処分証書の法理は、民事裁判において最高裁判例によって認められた事実認定の法理であるが、同法理は経験則の一態様を表現したものであり、審判所の裁決における事実認定も経験則を利用した自由心証に基づくものであるから、民事判決で示された経験則を利用することは当然許されるし、相当である。

上記のように処分証書の法理は、経験則に依拠してなされる事実認定の手法の一つであり、この経験則に依拠してなされる事実認定は、一定の事実（間接事実）のもとにおいては、特段の事情がない限り、通常人がその係争事実につき確信を持ち、疑いを抱かないであろう程度に真実性があるものとされ、この程度で訴訟上事実の存否につき証明があったとされるが、この証明は常に「特段の事情」による反証の余地が残されている。したがって、経験則を用いた事実認定では、この「特段の事情」の存否を中心に検討する必要があることに注意を要する。

左記の「当てはめ」欄の記載も、

また、上記で述べたとおり、q社の法人格を否認する特段の事情はなく、本件販売名義使用許諾契約の締結の経緯からも、q社と請求人は、それぞれ別々の法人格を有すると認めることができる。

したがって、請求人とq社との間で締結された本件業務委託契約及び本件販売名義使用許諾契約の存在意義を度外視した上で、法人格を有する異なった当事者間の別々の契約である本件〇〇契約と本件業務委託契約及び本件販売名義使用許諾契約をいわば不可分一体のものとして、本件〇〇契約の当事者であるq社の存在を否認して、本件〇〇契約の当事者が請求人であると認定することはできない。

以上のことから、請求人は本件〇〇契約の契約当事者ではない。

(5) 争点5 (請求人は、本件利益分配金に係る源泉徴収義務者に当たるか否か。) について

#### イ 法令解釈

所得税法第212条第5項は、上記1の(2)のトのとおり規定しているところ、同項の規定が支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、当該支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである(最高裁昭和37年2月28日大法廷判決・刑集16巻2号212頁参照)。

そして、徴収すべき源泉所得税を徴収しなかった者に対しては、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処せられる(所得税法第242条第3号)など源泉徴収義務の履行に刑罰の担保があり、また、源泉徴収義務者には、配分の確定した所得について、その現実の配分の有無にかかわらず、支払調書の提出等の義務が課されている(同法第225条第1項第8号)ことからすると、かかる義務を負わせるためには、単に徴税の便宜から現に配分をして天引きの機会があるというだけでは足りず、配分を受ける者との間にその税務に関する処理を実質負わせることが相当な程度の関係、すなわち、配分を受ける者との間に、当該配分につき、法律上の債権債務関係ないしこれに準ずると評価できる程度に特に密接な関係が必要であると解される(最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決・民集65巻1号1頁参照)。

#### ロ 当てはめ

これを本件についてみると、上記(3)のとおり、本件〇〇契約は組合契約に当たり、上記(4)のとおり、本件〇〇契約の契約当事者すなわち組合員は、請求人ではなくq社である。そして、本件利益分配金は国内源泉所得に該当するが、上記1の(3)の子の(ト)のDのとおり、本件〇〇契約から生ずる利益の配分をする義務を負う者は、組合員であるq社であると認められる。

確かに、上記1の(3)のへ及び子のとおり、請求人の従業員は、請求人とq社との間の本件業務委託契約に基づき、請求人の事務所において、q社の経理会計業務として、本件利益分配金の計算と支払業務を行なっているが、請求人は、その業務を行うべき債務をq社に対して負っているにすぎず、本件外国法人の本件〇〇契約の当事者と直接の債権債務関係に立つものではなく、本件外国法人

本件〇〇契約書の内容を否定する「特段の事情」の有無を検討し、認定した事実からは、そのような「特段の事情」が認められないとしたものである。

本件は所得の帰属(実質所得者課税の原則。法人税法11条)の問題ではなく、源泉納税義務者から所得税を徴収すべき公法上の義務(源泉徴収義務)を誰に負わせるかという問題である。

源泉徴収義務の有無の最高裁判決として、左記法令解釈欄で引用した最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決(民集65巻1号1頁参照)がある。同判決は、弁護士である破産管財人につき、破産財団からの自らの報酬の支払については、所得税法第204条第1項第2号の源泉徴収義務があるとしたが、破産債権である所得税法第199条の退職手当等の債権に対する配当については、同条の源泉徴収義務がないと判示した。

左記の法令解釈は、同判決における源泉徴収義務者の認定の考え方を採用したものである。

上記最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決は、破産管財人が破産債権者である退職労働者に対して破産債権である所得税法第199条所定の退職手当等の債権に対する配当について、同条所定の源泉徴収義務を負うかについて、「破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に關し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行う

との関係では、q社が本件〇〇契約に基づき他の契約当事者に負っている債務の履行補助者として本件利益分配金の配分を行なっているにすぎない。

したがって、請求人と本件外国法人の本件利益分配金の配分を受ける者との間に、本件〇〇契約の当事者であるq社と本件外国法人との関係に準ずるような特に密接な関係があるということではできないから、請求人は、所得税法第212条第5項に規定する「配分をする者」には該当せず、本件利益分配金に係る源泉徴収義務者には当たらない。

(6) 争点6（本件〇〇業務は、国内において行う事業に当たるか否か。）について

上記(5)のとおり、請求人は、所得税法第212条第5項に規定する「配分をする者」には該当せず、本件利益分配金に係る源泉徴収義務者には当たらないことからすれば、争点6についての判断は要しない。

(7) 本件更正処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件更正処分の理由付記に不備はなく、また上記(2)のとおり、当初更正処分等を取り消し、処分理由を書き直して本件更正処分等をしたことは違法とは認められない。そして、上記(3)のとおり、本件〇〇契約は組合契約に当たり、組合契約に基づいて行われる事業から生ずる利益金額又は損失金額は、分配割合に応じて各組合員に直接帰属することとなるから、本件〇〇業務から生ずる利益のうち、本件〇〇契約に定められた〇%相当額は、一旦q社に帰属する。しかしながら、上記1の(3)のトのとおり、本件販売名義使用許諾契約において、請求人がq社の名義を使用して発生した売上げ全てを請求人のものとする旨が定められていることから、q社に帰属するとされる本件〇〇業務から生ずる利益は、請求人に帰属すると認められる。これらに基づき、請求人の本件事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額並びに本件課税事業年度の復興特別法人税の課税標準法人税額及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件更正処分の金額と同額となる。

また、本件更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件更正処分は適法である。

(8) 本件過少賦課決定処分の適法性について

上記(7)のとおり、本件更正処分は適法であり、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分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、通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、同条第1項の規定に基づいてされた本件過少賦課決定処分は適法である。

(9) 本件各納税告知処分及び本件不納付賦課決定処分の各適法性について

上記(1)のとおり本件各納税告知処分の理由提示に不備はなく、また、上記(3)のとおり、本件〇〇契約は組合契約に当たるが、上記(4)のとおり、請求人は本件〇〇契約の当事者ではない。そして、上記(5)のとおり、本件利益分配金が国内源泉所得に該当するとしても、請求人は本件利益分配金に係る源泉徴収義務者には当たらない。

のであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということではできない。」として、源泉徴収義務を否定した。

本件請求人と配分を受ける組合員本件外国法人との関係は、同最高裁判決の破産管財人と破産債権者である退職労働者との関係に類似する。

「適法性」欄は、本文2(ロ)・別紙6、7頁参照

したがって、請求人が本件〇〇契約の実質的な当事者であり源泉徴収義務者に当たるとしてされた本件各納税告知処分及び本件不納付賦課決定処分は違法であるから、その全部を取り消すべきである。

(10) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の一部を取り消すこととし、主文のとおり裁決する。

「結論」欄は、別紙7頁参照

別紙1 本件各納税告知処分等に係る納税告知書の納税の告知の理由

貴社は、次のとおり納付すべき源泉所得税及び復興特別所得税〇〇〇〇円を法定納期限までに納付していないと認められますので、国税通則法第36条の規定により納税の告知を行います。

1 貴社は、平成〇5年2月〇日に締結した〇〇商材販売契約（以下「〇〇契約」といいます。）に基づき、〇〇商材販売業務（以下「〇〇業務」といいます。）を行っています。この〇〇業務の実態について調査した結果、次の事実を確認しました。

(1) 〇〇契約はL国法人であるg社、L国法人であるj社、L国法人であるm社（以下g社、j社を含め「g社等」といいます。）及びq社の4社（g社、j社、m社及び調査法人の4社を以下「契約当事者」といいます。）で契約締結していること。

(2) L国法人であるg社、j社、m社は日本国内に本店又は主たる事務所を有さない、外国法人であること。

(3) 〇〇業務は、g社を商材の著者、j社をマーケティング担当、m社をg社とj社の仲介及びq社を販売者とし、〇〇商材の販売を目的として4社間の合意により締結した〇〇商材販売契約書（以下「〇〇契約書」といいます。）に基づき行う共同事業であること。

(4) 貴社は、平成〇3年11月〇日にq社と締結した業務委託契約に基づき、q社の経理業務を受託していること。

(5) 貴社は、平成〇5年2月〇日にq社と締結した販売名義使用許諾契約に基づき、q社の販売名義を使用して販売業務を行うことの許諾を受けており、〇〇業務においてq社が担当する業務を行っていること。

(6) 貴社の代表者であるe及びj社のCEOであるkによれば、q社は〇〇契約の名目上の契約者であり、〇〇業務の実態は貴社が行っている旨の供述をしていること。

(7) 貴社は、〇〇業務を行うに当たり、国内において国内の法律（特定商取引に関する法律第11条、同法施行規則第8条）に基づき顧客を募集し、g社が作成した商材の販売を行っていること。

(8) 〇〇業務に係る経費は、契約当事者それぞれが担当する業務について国内の業者への発注等したことに伴い債務の確定した「国内において用いた経費」であること。

(9) 〇〇業務に係る経費は、貴社が立て替えて支払うものと、貴社以外のg社等の契約当事者が立て替えて支払うものがあり、当該経費は共通経費として計算され、貴社が作成する計算書により契約当事者の各社に報告されたのち、契約当事者の承諾の下で共通経費の額が確定していること。

(10) 〇〇契約書によれば、第3条においてg社、第4条においてq社、第5条においてj社及び第6条においてm社の業務を、また、第7条において契約当事者が担う役割分担が規定され、第10条では販売収益から経費を控除した利益を分配する旨を定めていること。

(11) 貴社が計算を行った〇〇業務の利益分配金の計算書によれば、共通経費には契約当事者の分担業務から発生する外注費等の労務費以外の経費のみが計上されていることから、契約当事者は〇〇業務を行うに当たり、外注先への業務の指示、経費

等支払業務など共通経費に計上のない労務の提供すなわち労務の出資を行っている  
と認められること。

(12) 貴社では〇〇業務の①販売収益集計作業、②共通経費支払事務、③分配金計算な  
どの作業を、④H市J町〇〇にある貴社の事務所内に設置されているパソコンを  
使用して、⑤貴社の代表者であるe及び従業員であるpが、日常的に行っているこ  
と。

(13) 貴社は、〇〇業務における利益分配を「JV費用」という科目で貴社の費用とし  
て経理処理し、g社等に対する分配金の支払いを行っていること。

(14) 〇〇業務の利益分配金について、g社はq社から、j社及びm社は貴社からそれ  
ぞれ支払いを受けているが、q社はg社に対する支払いを仮払金として処理してい  
ること。

2 上記1(1)から(11)の事実により、貴社が締結した〇〇契約は、民法第667条第1項  
及び第2項に規定する、契約当事者が共同の事業を営むことを約する民法上の組合契  
約に該当します。

3 上記1(3)から(9)の事実により、〇〇業務は国内において行う事業であり、〇〇業  
務の売上は、当該事業から生ずる収入に該当します。また、当該事業に係る経費は、  
契約当事者の承諾の下に確定した上記1の(8)及び(9)に掲げる共通経費です。

以上の事実により、〇〇契約書に基づき調査法人以外の契約当事者がq社から配  
分を受ける利益分配金は、国内において行う事業から生ずる収入から当該収入に係る  
費用を控除したものであり、上記(10)のとおり〇〇契約書に基づいて配分を受けるも  
のであることから、所得税法第161条第1号の2に規定する国内源泉所得に該当しま  
す。

4 上記1(1)から(12)の事実により、貴社の事務所は法人税第141条第一号に規定する  
日本国内において〇〇業務を行う一定の場所と認められます。

したがって、〇〇業務は4社共同で行う組合契約事業であり、貴社は〇〇業務に  
関する業務を行っていることから、〇〇業務は日本国内に恒久的施設を持つ事業と認  
められ、契約当事者であるg社等のL国法人3社は、いずれも〇〇業務に係る収益に  
ついて、日本国内に恒久的施設を有することになります。

5 上記1(12)及び(13)の事実により、〇〇業務の利益の分配において、契約当事者で  
ある外国法人が、組合契約事業の計算期間において生じた利益につき、金銭の交付を  
受ける場合には、その利益の配分をする者がその利益の支払いをする者とみなされる  
ことから、貴社は所得税法第212条第5項に規定する源泉徴収義務者に該当します。

6 上記1から5に基づき、〇〇業務により外国法人であるg社等のL国法人3社に対  
して国内において発生した利益分配金について、所得税法第212条第1項及び東日本  
大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措  
置法（以下「復興財源確保法」といいます。）第28条第1項の規定により、貴社は、  
その支払いの際、これら国内源泉所得から所得税と復興特別所得税を源泉徴収する必  
要がありますが、貴社は源泉徴収していません。

このため、貴社が、平成〇5年6月から平成〇6年8月の間に、g社等のL国法人  
3社に対して発生した利益分配金から、所得税法第213条第1項及び復興財源確保法

第 28 条第 2 項の規定に基づき、税額を算出した結果、別紙の「納付すべき所得税及び復興特別所得税の額」欄の合計額〇〇〇〇円を源泉徴収し、納付すべきものと認められます。

#### 別紙 2 法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書の更正の理由

貴法人備付けの帳簿書類を調査した結果、所得金額等又は税額等の計算に誤りがあると認められますから、次のとおり、申告書に記載された所得金額等に加算、減算して更正し又は税額等を更正しました。

##### 1 加算項目

###### (1) 販売費及び一般管理費の損金算入過大 〇〇〇〇円

貴社は、当事業年度の売上高に計上した〇〇商材販売業務（以下「〇〇業務」といいます。）に係る収入合計〇〇〇〇円を益金の額に算入しています。

また、当該売上高に係る経費として、①支払手数料、広告宣伝費、販売手数料及びシステム利用料の科目に計上した合計〇〇〇〇円と②「JV費用」の科目で計上した〇〇〇〇円との総合計〇〇〇〇円を当事業年度の販売費及び一般管理費として損金の額に算入しています。

この〇〇業務内容について調査した結果、次の事実が認められました。

イ 貴社は、貴社の代表取締役 e が同じく代表取締役を務める q 社との間で平成〇3 年 11 月〇日に締結した業務委託契約に基づき、q 社の経理業務を受託し、貴社の従業員を q 社の経理業務にも従事させていたこと。

ロ 貴社は、平成〇5年2月〇日に q 社と締結した販売名義使用許諾契約に基づき、q 社の販売名義を使用して販売業務を行う旨の許諾を受けていたこと。

ハ q 社は、平成〇5年2月〇日にL国法人である g 社、L国法人である j 社、L国法人である m 社（以下 g 社、j 社を含め「g 社等」といいます。）との4社間で〇〇商材販売契約（以下「〇〇契約」といいます。）を締結し、当該4社間で〇〇契約の成立を証した〇〇商材販売契約書（以下「〇〇契約書」といいます。）を取り交わしていること。

ニ 貴社の代表取締役である e は、q 社の行う事業のうち、「〇〇事業」については、①貴社に q 社の名称を使用させ名称使用に関する手数料を q 社が得ていること、②q 社の名称で契約書が作成されていたとしても、実際には貴社が業務を行っており、契約書に q 社の名称があつたとしても、q 社を貴社に読み替えることが両者の業務実態に沿っていると申述したこと。

更に e は、同人が q 社と貴社との代表者であることから、〇〇契約に関し、①貴社の代表者として契約に携わり、販売者の名称と契約書の名称は q 社として作成する旨を契約の相手方の g 社等へ説明し、同意を得た上で行った契約である、②その結果、q 社の名称で商品を販売することとしたことから、顧客から q 社の口座に振り込まれるが、実際は貴社が行っている〇〇業務であるため、q 社では収益計上を一切行わず、当該口座への入金額は仮受金として、出金額は仮受金の減額として経理処理した上で、本来の契約当事者であり、〇〇業務を行った貴社

で収益に計上していると申述したこと。

また、j社のCEOであるkは、〇〇業務の対外的な販売名義人はq社であるが、実際の販売者は貴社である旨の説明を受け了承した旨の申述を行っていること。

これらのことから、〇〇契約において、q社は名目上の契約者であり、実質的な契約当事者は貴社であったと認められること（g社、j社、m社及び貴社との4社を以下「実質的な契約当事者」といいます。）。

ホ 〇〇契約書において、〇〇業務を行うに当たっての第3条にg社、第4条にq社、第5条にj社、第6条にm社の業務、第7条に各契約当事者が担う役割分担がそれぞれ規定され、各契約当事者が担当する〇〇業務は、g社が商材の著者、j社がマーケティング担当、m社がg社とj社の仲介及びq社が名目上の販売者として、〇〇商材の販売を共同で行うことを目的とし、当該業務を行うに当たり、各契約当事者の役割分担及び権利を予め明文化し、後々のトラブルを防ぐことを目的として実質的な契約当事者の合意により定められたと認められること。

ヘ 貴社は、〇〇業務を行うに当たり、国内において国内の法律（特定商取引に関する法律第11条、同法施行規則第8条）に基づき顧客を募集し、g社が著作権を有する商材の販売を行っていたこと。

ト e及び貴社の従業員であるpは、貴社の事務所（H市J町〇-〇）において、〇〇業務に係る①販売収益集計作業、②本契約書の第8条第2項に定める経費（以下「共通経費」という）支払事務、③分配金計算などの業務を、同所内に設置されているパソコンを使用して日常的に行っていたこと。

チ 〇〇契約書の第10条では、販売売上から広告費などの諸経費を控除した利益を分配する旨が定められていること。

リ 〇〇契約書の第10条において、利益の分配率は、g社が〇%、j社が〇%、m社が〇%及びq社が〇%と定め、g社等は当該分配率に準じて分配金を受領したが、q社への分配率と定めた〇%の分配金は貴社が受領していること。

ヌ 〇〇業務の分配金について、g社はq社から、j社及びm社は貴社からそれぞれ支払いを受けているが、q社はg社に対する支払いを貴社からの預り金として経理処理していること。

ル 〇〇契約書の第10条において、q社が発行することとされた「売上金額から広告費など諸経費を差し引いた金額を売上利益と計上された金額の証明書」に当たる、貴社が作成してg社等に交付した〇〇業務の「計算書」によれば、当該業務の共通経費には実質的な契約当事者の各分担業務から発生した外注費等の労務費以外の経費のみが計上されていること。

ヲ 〇〇業務に係る経費は、貴社が国内の業者等へ立て替えて支払ったものと、g社等が国内の業者等へ立て替えて支払ったものがあり、当該経費は共通経費として計算され、貴社が作成した利益分配金の計算書により契約当事者の各社に報告されたのち、契約当事者の承諾の下で共通経費の額が確定していること。

ワ 貴社は、〇〇業務における分配金を貴社の「JV費用」として経理処理し、分配金の支払い事務を行っていること。

上記イからワのことから、貴社が q 社の名義を使用して g 社等と締結した〇〇契約は、実質的な契約当事者が、それぞれに定められた役割を遂行（出資は、労務をその目的とすることができる）して〇〇業務を共同で営むことを、〇〇契約書の署名押印及び実質的な契約当事者の合意により約しており、これは、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生じるとする、民法第 667 条第 1 項に規定する組合契約に該当します。また、同法同条第 1 項に規定する組合契約により成立した組合において営まれる事業から生ずる利益金額又は損失金額については、分配割合に応じて各組員に直接帰属することとなります。

しかしながら、貴社は、〇〇契約において、販売売上から控除することと定めた共通経費や分配率に応じて分配された分配金の全額を損金の額に算入しています。

貴社が当事業年度において販売費及び一般管理費として計上した金額のうち、〇〇業務に係る共通経費とし①支払手数料、広告宣伝費、販売手数料及びシステム利用料の合計〇〇〇〇円と、②「JV費用」とした分配金合計〇〇〇〇円は、組合事業から生じた販売売上から控除し、分配率に応じて実質的な契約当事者の損金の額に算入すべきものであり、貴社の損金とは認められません。よって①及び②の総合計額〇〇〇〇円は損金の額に算入されないため、当事業年度の所得金額に加算しました。

#### (2) 雑益の計上もれ 〇〇〇〇円

本更正により、貴社の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」といいます。）の自平成〇5年4月1日至平成〇6年3月31日課税期間（以下「当課税期間」といいます。）における課税売上額が5億円以下、かつ、課税売上割合が95%以上となり、納付すべき消費税等の計算において課税仕入れ等の税額の全額を控除することとなるため、当課税期間の消費税等の納付すべき税額を再計算したところ、〇〇〇〇円の還付税額が算出されました。

したがって、貴社の調査後の正当な仮受消費税額等と仮払消費税額等との差引金額〇〇〇〇円と、消費税等の還付される税額〇〇〇〇円との差額〇〇〇〇円は、雑益として益金の額に算入されますので、当事業年度の所得金額に加算しました。

#### 2 減算項目 売上高の益金算入過大 〇〇〇〇円

貴社は、〇〇業務に係る販売売上の全額〇〇〇〇円を当事業年度の益金の額に算入していますが、1加算項目(1)に記載したとおり、貴社の売上高とすべき金額は、〇〇業務の販売売上から共通経費を差し引いた利益の分配率〇%相当額となります。

したがって、貴社が〇〇業務に係る売上高として計上した〇〇業務の販売売上〇〇〇〇円から、貴社が売上として計上すべき〇〇業務から生じた利益の分配率〇%に相当する分配金〇〇〇〇円を差し引いた金額〇〇〇〇円は益金の額に算入されませんので、当事業年度の所得金額から減算しました。

3 加算金額合計 〇〇〇〇円

4 減算金額 〇〇〇〇円

5 差引加算金額 〇〇〇〇円

