

# 租税訴訟における司法判断と専門家の責務

甲南大学法科大学院実務家教員・税理士 丸山 晃弘

## はじめに——本論執筆の動機と問題意識の所在

租税法が法律である以上、租税法を理解するためには他の法律を学ぶのと同様、具体的事象を法的に論理立てて思考し、判断する力を養う必要があるのは当然である。しかし、法科大学院・リカレントスクールでの税法講義時に受講生たちが示す「税法は規定自体の理解が難しい」「税法は特異」「税法は他の法律とは基準が違う」等の反応の原因は何処にあるのか。これらの反応は受講生に限ったことではなく、実践の場にいる司法関係者からも「税法は怖い」等の声を耳にする。つまり、リーガルマインドを備えているまたは備えようとしている者たちが、なぜ租税法は他の法律とは違うという感覚を持つのか。甲南法務研究の最終号に寄せて、自分自身がこれまで社会科学分野における法律・理論を学んだ後、実践の場に出た時の戸惑いやその後実践の場に軸を置きながら感じる法律や理論への問題意識と法科大学院での経験を重ね合わせた時に生まれた新たな気づき、これが本稿の出発点である。

租税法を難解なものとしている要素の一つに不確定概念が多用されていることがある。本稿では、その代表例である法人課税制度における交際費等の規定について、その該当性が争点となった判例を取り上げ詳細にその審理過程の分析を行う。そのため、この判例を解説するために必要となる租税法の原則や租税訴訟の審理過程、交際費の意義を確認し分析を加える。最後に、事例分析に基づき、租税に係わる専門家に必要とされるものを模索検討することで、私自身の長年の問題意識である「法律」「理論」

「実践」の相互関係を整理し、今回頂いた新たな気づきを社会に還元したいと思う。

本稿は、まず**1**で、税法の基本原則およびそこから導かれる法理、さらには政令・省令と通達の基本的位置づけについて確認する。さらに基本原則間で相克関係が生じた事例から法律と不確定概念の関係性についても検討する。

**2**では、**4**で取り上げる判例が租税訴訟のうち取消訴訟に該当するため、この類型に属する訴訟に適用される基本構造と租税訴訟の特徴について概説する。

**3**では、法人課税における交際費等の損金不算入制度について、制度の経緯や意義、根拠条文等を示した上で隣接費用である寄付金との異同点について確認する。

**4**では、交際費該当性について地裁と高裁で司法判断が分かれた事例を具体的に紹介し、検討を行う。

最後に、**5**では、これまでの論点を整理し、「法」「理論」「実践」の相互関係を明らかにした上で、それに係わる専門家に求められる責務を融合・協調させる可能性を模索することで結びとする。

## 1 租税法の意義及び特徴

### 1. 租税法律主義と租税公平主義

租税法律主義とは「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない<sup>(注1-1)</sup>」とする租税法の大原則の1つである。我が国の憲法第30条は「国民は、法律の定めるところにより、納

税の義務を負う」とし、更に同84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定めており、租税法律主義の法源が憲法にあることは明らかである。この租税法律主義は、議会制民主主義国家の憲法原理としても広く受けられているが、我が国の憲法が2つの条文をもって租税法律主義を要請する趣旨は、まず、租税の本質が歴史的・沿革的に「権力性」にあることにある。すなわち、租税が国民財産の一部を公権力を背景として国家が収受するものであり、国民の自由と財産を時の権力者が恣意的に租税として徴収することを阻止するという歴史的背景である。次に、現代の国民の経済活動の側からみた場合、法律に租税の種類・課税要件（納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率）などが法律によって明らかとされることにより、経済活動に先立ってあらかじめ租税負担を知ることができ、経済・経営判断に有用となるという側面がある。すなわち、「法的安定性」と「予測可能性」の目的も租税法律主義は有しているということになる。そのため重視されるのが租税法律主義の持つ「課税要件法定主義」と「課税要件明確主義」という二つの内容である。前者は、刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課徴収の手続きは国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことを意味する<sup>(注1-2)</sup>。後者は、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課徴収の手続きに関する定める場合に、その定めはなるべく一義的で明確で無ければならないとするものであり、国民の「法的安定性」と「予測

可能性」を確保するためには特に重要視される。

一方、憲法の最も基本的な原理のひとつである「法の下での平等」および「平等の保証」を租税において表した原則に「租税公平主義」がある。その内容は、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則であり、直接には憲法14条1項（すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない）の命ずるところであるが、内容的には「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものである<sup>(注1-3)</sup>。担税力とは、その名の通り税を担う力、すなわち租税を負担する能力のことであり、実体法における規定では、所得税や相続税の（超過）累進税率が垂直的公平感に基づく代表例である<sup>(注1-4)</sup>。同じ担税力を有する者が等しく租税を負担する水平的公平と異なる点は、取り扱いの差に合理的な理由があるか否かである。租税における公平・平等の概念は憲法と同様で、租税平等主義とも表現される。憲法の要請する「平等」の意義について、最高裁昭和60年3月27日判決<sup>(注1-5)</sup>は「この平等の保証は、憲法の最も基本的な原理の一つであつて、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである。しかしながら、国民各自には具体的に多くの事実上の差違が存するのであつて、これらの差違を無視して均一の取扱いをすることは、かえつて国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法14条1項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は国民に絶対的な平等を保証したのではなく、合理的な理由なくして差別することを禁止する趣旨で

(注1-1) 金子宏「13」※78頁 ※脚注の「数字」は参考文献番号

(注1-2) 同81頁

(注1-3) 同89頁

(注1-4) 租税公平主義には立法面での公平を求める「租税負担公平の原則」の他に、租税法律の執行面において納税者を平等に取り扱わなければならないという「平等取扱原則」がある。

(注1-5) 最高裁判所民事判例集39巻2号247頁（一般に「大島訴訟」「サラリーマン税金訴訟」といわれ、所得税の所得区分による実額経費の取扱いの格差が、憲法14条に違反すると提訴された事例）

あって、国民各自の事実上の差違に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に反するものではないのである」と判示している。

## 2. 租税法定義と命令及び通達の位置づけ

まず、国民の代表者である国会の定めによる法律によることを要請する租税法定義における行政立法（政令・省令等）の位置づけを確認しておく。命令のうち政令（施行令）は憲法73条6号の規定により内閣が、総理府令と省令（施行規則）は各省大臣が国家行政組織法12条<sup>(注1-6)</sup>に根拠規定があることから、憲法は行政権による立法を認めている。しかし、第41条において「国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である」としていることから、行政立法で定めることが出来る範囲と内容を①法律の委任による命令②法律の規定を執行するために必要となる命令に限定していると通説では理解されている<sup>(注1-7)</sup>。すなわち、施行令・施行規則はそれ単独では課税の根拠とはならず、あくまでも法律に基づき、法律の委任の範囲を逸脱しない場合にのみ、課税の根拠となるということである。最近の事例では、法人課税におけるみなし配当規定に関して東京地裁平成29年12月6日判決が、「（法人税法第24条1項の委任規定である）法人税法施行令23条1項3号の定めは、（中略）法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であるといふべき」「当該政令の定めは、（中略）同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であると解するのが相当である」と判示している<sup>(注1-8)</sup>。

ただし、生き物である経済事象を対象とする租税

においては、基本的で一般的な事項を法律で定め、具体的な細則を施行令に、施行令はその執行方法などを施行規則に委任することが通常であるため、その意味においては法律の委任に基づく命令も含めて広義の法律として取り扱われており、命令は租税法の法源のひとつとなっている。

次に通達についてであるが、通達とは、国家行政組織法14条2項を根拠として中央行政庁の大臣・長官が、所管の諸機関・職員に対し法令の解釈や権限行使を指示するために発する文書による命令・指令をいい、租税においては国税庁長官または国税局長が下級行政機関としての国税局長または税務署長に対して、税務行政における各租税法の解釈や取扱いの統一的処理を求めて発する命令である。国家公務員法98条1項は「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない」とし、また同法82条において命令違反等の場合の懲戒処分を定めているため、税務職員は通達に違反する取扱いは許されないということになる。また、通達は「法令解釈通達」と「事務運営指針（執行通達）」に大別され、前者には、例えば法人税基本通達のような法人税法全般にわたる「基本通達」と個別事例を解決するための「個別通達」とがある。この中で実務上最も重要で納税者に影響が大きい通達が租税解釈通達の中の基本通達である。これらの通達が法源性を持つか否かについて、まず、学説・理論上は、憲法違反で無くかつ納税者に有利な通達に関しては実質的に立法に等しい内容であったとしてもこれを肯定するという見解<sup>(注1-9)</sup>もみられた。これに対しては「たとえ納税者有利の内容であったとしても行政庁の一

(注1-6) その他会計検査院規則など委員会と庁の長官が担当する行政事務についての規律も一般的に規則と呼ばれる（大島稔彦「8」69頁）

(注1-7) 金子「13」82頁

(注1-8) 税務訴訟資料267号順号13095、11-12頁。「同法の委任を受けて政令で定める上記「株式又は出資に対応する部分の金額」の計算の方法に従って計算した結果、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれることとなる場合には、当該政令の定めは、そのような計算結果となる限りにおいて同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であると解するのが相当である。

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/12108.pdf>

(注1-9) 岩崎政明「6」104頁、北野弘久「15」79頁など

方的な判断で法令の解釈の範囲を超えての適用を認めるとすれば、そこに行政の恣意的判断が入り込む余地が生じてきて、問題があらう」<sup>(注1-10)</sup>とする見解が対立した時期もあった。近年においては、租税行政が租税法規の統一的な執行のために通達が必要であること、納税者が争わない限り日常的な租税法の解釈・適用に関する問題は通達に即して解決されていること<sup>(注1-11)</sup>から、通達が法源と同様の機能を果たしていることを認めた上で、法令が要求している以上のことおよび法令上の根拠なく通達のみによって義務を納税者に課すことはあってはならないと、その法源性を強く否定し、「通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織内部では拘束力を持つが、国民に対して拘束力を持つ法規ではない」<sup>(注1-12)</sup>とする考え方・理解が浸透している。

次に、司法の場においても、通達の法源性は従前から否定<sup>(注1-13)</sup>されており、近年においては「より重要なことは、通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈に

よって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない」<sup>(注1-14)</sup>と、通達は法規ではないことに言及する判例が増加している。裁判所として、「課税は法令によってのみ基礎づけることができること」、「通達だけでは課税根拠になりえないこと」を国民や租税行政に周知・戒める意図を含むものと理解できる。一方、通達に沿った申告ではあるが、その通達の内容が法令の正確な解釈に基づくものでなかった場合、司法はどのような判断を下すのが問題となる。この点に関してもこの判決の補足意見は、最高裁が租税法律主義をどのように捉えているのかを知る非常に重要な点を示している。この事例は、通達が広く認知されていることから予見可能性を確保する見地を重視し、通達を文理解釈した上で納税者の税務処理・申告内容を正当なものとして認めた高裁の判断を、所得税法59条1項の解釈適用を高裁が誤っていることが明らかな法令違反であるとし、最高裁が原審を覆して高裁に差し戻したという事例である。宇賀克也裁判官はこの判決の補足意見の中で「通達は一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、通達の公表は、最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁にいう「公的見解」の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめるといえよう。しかし、そのことは、裁判所が通達に拘束され

(注1-10) 玉國文敏「31」685頁

(注1-11) ストックオプションの権利行使益の所得区分について争われた事例で平成18年11月16日第一小法廷判決（最高裁判所裁判集民事第222号243頁）は、「課税庁が従前の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正に依らないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきである」としている。租税実務上、通達が広く浸透しているのは事実であるが、租税通達は国税職員に宛ての指令であって国民に宛てたものではないという性質や近年の裁判所における租税法律主義の徹底ぶりからは、非常に違和感を抱く判断・表現である。

(注1-12) 金子「13」116頁

(注1-13) 代表的な最高裁判決に昭和28年10月27日第三小法廷判決（最高裁判所民事判例集7巻10号、1141頁、38年12月24日判決（訟務月報37巻8号1482頁）などがある。

(注1-14) 最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決の宮崎裕子裁判官による補足意見

裁判所 WEB [https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/339/089339\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/339/089339_hanrei.pdf)



ることを意味するわけではない」とした上で「もっとも、租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判決及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる」としている。通達を信頼した納税者の保護をどうするのか、いわゆる信義則の問題は残された課題となるが、通達の法源性について、最高裁判所が強く否定し、あくまでも法令そのものの正しい解釈を行うことが必要であることを示した事例といえる。

### 3. 租税明確主義と不確定概念——二大原則の相克

租税法を難解にしている理由の一つに多義的解釈が可能な抽象的表現、いわゆる「不確定概念」が多用されていることがあげられる。抽象的表現がみられるのは租税法だけではなく、「不相当に高額」(法人税法34条2項ほか)、「著しく低い価額」(相続税法7条ほか)、**4**で扱う交際費等を規定している租税特別措置法61条の4第6項の「交際費等とは、交際費、接待費、機密費「その他の費用」で、法人が、その得意先、仕入先「その他事業に関係のある者等」に対する接待、供応、慰安、贈答「その他これらに類する行為」のために支出するもの」など、不確定概念の枚挙にいとまがないのは事実であり、租税法の特徴でもあるといえる(「      」筆者)。

不確定概念の存在は、納税者の予測可能性を阻害

し、文言の意味するところが確定されていないことから租税行政に恣意的解釈や過度の裁量を与えることにもなる。国民の「法的安定性」と「予測可能性」を確保するために、法律やその委任のもとに政令や省令における課税要件および租税の賦課徴収の手続きに関する定めはなるべく一義的で明確で無ければならないとする租税明確主義が存在する一方で、租税法で多くの不確定概念が各所で使用されているのはなぜなのか。結論から述べれば、複雑で多様な経済事象を対象とする租税法を形式的かつ硬直的に適用し、執行すると、課税の公平を保てないからである。つまり、法令に具体的な数値・割合等を定めた場合、それらを形式的に満たし、私法上は有効な取引・行動を行いながら、課税要件の充足は回避するという、いわゆる租税回避行為<sup>(注1-15)</sup>が容易に可能になってしまうということである<sup>(注1-16)</sup>。そのため、租税明確主義の観点からは、不確定概念の使用は慎重に行われるべきであるが、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要でもある<sup>(注1-17)</sup>とされている。不確定概念が課税要件明確主義に抵触するか否かの判断基準として①立法趣旨を踏まえた趣旨解釈による明確化の可否②公権力の恣意・濫用の排除③課税の公平確保など合理的理由の有無<sup>(注1-18)</sup>などが考えられるが、これらのことから、租税明確主義と不確定概念との不安定な緊張関係ともいえる関係性は、大局的には「租税法律主義」と「租税公平主義」の関係性そのものでもあるといえる。つまり、租税法律主義の求める課税要件明確主義を厳格に適用

(注1-15) 租税回避行為とは、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為をいい、いわゆる脱税行為が、課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避行為は、私法上はあくまでも有効な取引を行なうことにより、課税要件の充足そのものを回避しようとする行為、または減免規定の適用要件を充足させる行為である。また、いわゆる節税行為が、法が本来予定している取引により税負担の軽減を図る行為であるのに対し、租税回避行為は、租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の軽減を図る行為である(金子「13」133-135頁参照)。

(注1-16) この論点に関しては、これまで著名な研究者らによって沢山の見解・文献が示され(佐藤英明「18」松沢智「41」など)理論的には一定の結論が定着しているので、本稿では大きく取り扱うことはしない。

(注1-17) 金子「13」85頁。

(注1-18) 増田英敏「37」31頁

し、租税実体法から不確定概念を排除した場合、租税負担の公平、平等な取扱いを求める租税公平主義は歪められるということになり、逆に不確定概念を必要以上に許容した場合は予測可能性が阻害されてしまうということである。この両者の相克関係は、租税法律主義による租税法の明確解釈・運用を要請する国民の側からの財産権保護の主張と租税負担の公平を是とする租税行政側からの公平な徴収の主張との関係ともいえ、租税負担は可能な限り少ないことを望む側と経済的実質主義による課税を望む側との対峙関係でもある。租税法を解釈し経済実践に適用する過程において、租税法律主義と租税公平主義が対峙した場合にいずれが優先されるのかについて最高裁の判断が示された代表的なものに武富士事件<sup>(注1-19)</sup>がある。概要は以下の通りである。贈与税・相続税を回避すること（租税回避）を意図し、計画的に創業者社長と配偶者の所有する上場株式を経済実態のない国外法人に譲渡した上で、専務である息子を約3年半香港に赴任・居住させ、当該国外法人の出資口（国外財産）を贈与した場合、当時の相続税法における贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）に「住所」を有していないことになるのか否かについて、住所を規定した民法22条からの借用概念である「生活の本拠」の判断が主な争点となった事例である。一審は、住所認定判断において、租税回避という主観的意思是は補充的な考慮要素に留まるとして原告が勝訴した。二審は、地裁が補充的な考慮要素とした「居住の意思」を主要な判断要素の一つとして他の判断基準と同格に位置づけ総合的に判断するとし、租税回避の意図が住所認定の中心的な認定基準とされた結果、被控訴人が敗訴した。

両判断の違いを租税原則に当てはめた場合、原審は、客観的事実を重視し、借用概念である住所を借用元である民法の概念通りに租税法にも用いることにより、予測可能性が担保されるという租税法律主義を尊重する判断であり、控訴審は民法の住所概念に租税回避の意図を組み込んだ租税法独自の概念により、租税公平主義を重視する判断であるといえる。最高裁は「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである<sup>(注1-20)</sup>」と判示した。

この最高裁判決及び両原則の意義を踏まえた上で、租税における近年の理論と司法判断（法律）の考え方を確認すると、両原則の相克は、立法段階、

(注1-19) 東京地裁平成19年5月23日判決

裁判所 WEB [https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/848/034848\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/848/034848_hanrei.pdf)

東京高裁平成20年1月23日判決

裁判所 WEB [https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/702/036702\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/702/036702_hanrei.pdf)

最高裁平成23年2月18日第二小法定判決

裁判所 WEB [https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/080/081080\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/080/081080_hanrei.pdf)

(注1-20) 平成13年に相続税法が改正され、第1条の4の1項2号の課税要件に「日本国籍」が加えられたことで、武富士事件の租税回避スキームは現在では適用しない。なお、日本に贈与税法は存在せず、相続税法の一部に贈与税に関する規定がおかれている。

執行段階のそれぞれにおいて生じるものであるが、租税法の解釈及び実践への適用する段階においては、近年の経済取引の複雑化・高度化に伴い、理論的（学說的）には租税法律主義（課税要件明確主義が求める予測可能性を重視）を優先することが通説とされ、司法判断の場においても、過去には制度趣旨を重視した目的論解釈により租税公平原則を重視する租税行政寄りの判断が多く見られたが、近年は租税法律主義（課税要件明確主義が求める条文の厳格解釈を重視）が強く意識されているといえる。

以上、**1**では租税法の二大原則の意義、双方の関係性及び命令や通達的位置づけを租税判例をもとに検証してきた。次章**2**では租税訴訟の手續きとその特徴を明らかにするものとする。

## **2** 租税訴訟の法的構造と特殊性

### 1. 租税訴訟の法的位置づけと基本構造

租税訴訟のうち、その大部分を占める取消訴訟は、課税行政の公権力行使に対する抗告訴訟であるため、行政事件訴訟法（以下、行訴法）が適用される。ただし、同法第7条は「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による」とあり、原則として民事訴訟法（以下、民訴法）が適用される旨を規定している。このため、課税処分<sup>(注2-1)</sup>の取消訴訟には民訴法が適用されることとなる。

民事訴訟における審理判断の構造であるが、まず民事訴訟では、各私法に照らして紛争事例の当事者が主張する権利または義務の存否（以下、訴訟物という）を直接判断することの困難性から、訴訟物に関する法的効果を生じさせる「要件事実」に対応す

る具体的な「主要事実」の存否を判断する形となっている<sup>(注2-2)</sup>。つまり、租税訴訟においても裁判所が審理するのは、紛争事案における「証拠」の評価による「事実認定」であり、専権的に行うのは「適用条文の解釈」及び「要件事実への当てはめ（法の適用）」である。一般的に法的三段論法として説明されることが多いが、判決文を裁判所がどの段階でどのように導き出すのかに主眼を置いて分析した場合、「要件事実への当てはめ」は条文解釈からと同時に事実認定双方からのアプローチによって判断される構造となっている<sup>(注2-3)</sup>。

この民事訴訟での「要件事実」は租税訴訟での「課税要件（事実）」であり、納税義務又は課税義務を発生させる要件ということになる。法人課税の場合、収入及び所得金額を基礎付ける事実、税額控除を発生させる事実等、税額計算に法律上必要な事実等が課税要件ということになるが、税法は各個別法に共通の「課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実」を国通則法23条2項1号、71条1項2号等に規定しており、民法等の他の私法と比べた場合、1つの法律に全ての要件事実が記載されているわけではないため、計算の過程で適用した条文の要件事実が、全て課税要件となることに注意を要する。

### 2. 民訴法における基本的規律と租税訴訟上の特徴

まず、法の解釈方法については文理解釈と目的論解釈とに大別されることが一般的である<sup>(注2-4)</sup>。前者は条文の文言を世間一般で使われている通りに、文章を「その他」と「その他の」の違いのような法令用語を理解した上で忠実に解釈する方法をいい、後者は立法目的や制度趣旨を踏まえた解釈をいうが、条文中の文言を拡大・縮小・反対・類推解釈する

(注2-1) 水野忠恒「43」125頁、金子宏「13」1096頁

(注2-2) 要件事実論からの解釈により要件事実と主要事実は同義とする見解も存在するが、谷口勢津夫「30」等を参考に、本稿ではこれらを別々のものとして論考している。

(注2-3) 伊藤滋夫「3」46頁

(注2-4) 研究者の中には法令解釈を立法者側の①法規的解釈と読み手側の②学理的解釈に大別した上、①を(1)定義規定(2)みなす規定(3)目的規定(4)趣旨規定(5)解釈規定に区分し②を(1)文理解釈(2)論理解釈に区分した上①拡張解釈②縮小解釈③変更解釈④反対解釈⑤類推解釈⑥もちろん解釈に細分する者もいる(林修三「36」)



ことが可能となる。本来、どちらの解釈方法をとったとしても同一の解釈が成り立つことが望ましいが、どうした場合にどの解釈方法を採用すべきかの規範が存在しないため、一つの文言に対して複数の解釈が成り立ってしまうということになってしまう。

租税法の解釈方法に関しては、**1**で触れたように、国家による恣意的な課税を抑制するために憲法原理として存在する租税法律主義であるが、この原理から導かれる課税要件明確主義は、租税に関する法律には納税者に予測可能性と法的安定性を確保することを重視している。そのため、文理解釈が優先されなければ課税要件明確主義の要請は実効性を持ってなくなってしまうということになる。昭和の頃から比べると、減少傾向にあるとはいえ未だに目的論的解釈から趣旨を縮小解釈した結果、納税者が敗訴した典型例として最高裁平成16年12月16日判決<sup>(注2-5)</sup>などがある。ただし平成15年頃から課税当局が更正決定等の課税処分を行うに際して、その内容が租税法の法的解釈として妥当か否か、課税要件が適正に認定されているかなどを確認する審理担当部門が法的観点を重視する傾向になったことと呼応するように、租税判例も文理解釈によるものが増えたように感じる。ただ、**4**で扱う事例の第1審、第2審のように、ともに文理解釈は行っているものの、判決となると真逆となることもあり、総じて、行政事件訴訟と同様に国民有利の判決比率が極少なままであるのも租税訴訟の特徴といえる。

また、法的な要件事実への当てはめに関しては、上記適用される法律条文の文言解釈が行われ、その条文に係る要件事実（法律効果を発生させる要件）が確定し、主要事実の存否が確認されれば、その主要事実が要件事実<sup>(注2-6)</sup>に該当するか否かの判断が行われることになる。

租税法における要件事実への当てはめについては、**1**の3で述べた通り租税法には不確定概念（い

わゆる規範的要件事実）が法文上に多用されていることから、どういった事実が認められればその要件を満たすことになるのかという価値判断を必要とするため、要件事実への該当性が難しいことも多く、裁判所の判断が分かれ易くなる大きな要因となっている。

民訴法上の事実には、法律が定める法律効果の発生要件となる「要件事実」、この要件事実<sup>(注2-6)</sup>に該当する具体的な事実である「主要事実」、主要事実の存否を推認させる「間接事実」、証拠の証拠力を判断するために使用される「補助事実」がある。ただし、間接事実と補助事実は、役割はそれぞれ異なるものの、同じ事実が間接事実として主要事実の存否を経験則上推認させることもあれば、証拠の信用性を判断するために使われることもある。つまり、より論理的な論旨を構築するために、ある事実をどちらに当てはめるかによって結論が変わる場合があるということである。

これら事実に関連する民訴法の規律は、事実の主張・立証及び事実認定の場面に存在する。まず、主張における規律についてであるが、我が国の民事訴訟には「弁論主義」という原理・原則が存在する。この弁論主義は、判決の基礎となる「事実の確定」のために必要な資料の提出を紛争当事者の権能・責任と位置づけた、いわば民事訴訟における裁判所と当事者との間の役割分担についての基本的な考え方とされている。より具体的には第1に、当事者のいずれかが口頭弁論で陳述した主要事実のみを判決の基礎とすることが出来るという規律で、主張されなかった事実はないものとされる。第2は、当事者間に争いのない自白事実（主要事実に限る）については、そのまま判決の基礎としなければならないという規律（民訴法179条）。第3は事実認定に供される証拠は原則として当事者のいずれかが提出したものでなければならないという規律で、裁判所が職権で証拠を調べることを禁じている<sup>(注2-6)</sup>。

(注2-5) 判例タイムス1175号135頁、判例時報1889号42頁



この弁論主義の第3規律、いわゆる職権証拠調べの禁止は、租税訴訟においては禁止されていないのも租税訴訟の特徴である。第1節で租税訴訟のうち取消訴訟はもとも行訴法の範疇にあることに触れたが、他にも無効確認訴訟・不作為違法確認訴訟・過誤納付金還付請求訴訟・租税債務不存在あるいは租税債権確認訴訟は行政訴訟に属し、国家賠償請求訴訟・争点訴訟・徴収訴訟は民事訴訟に属するものとされているため、行訴法24条「裁判所は、必要があると認めるときは、職権で、証拠調べをすることができる。ただし、その証拠調べの結果について、当事者の意見を聞かなければならない」が適用されることになる。その理由については、行政上の法律関係は直接公益にかかわり、当事者のみに委ねては客観的に適法かつ公正な結果を得られないおそれがあるからとされている<sup>(注2-7)</sup>。

### 3. 事実認定と租税訴訟の取扱い

当事者一方の主張が、相手当事者事者の否認・不知・抗弁等により争いとなった場合、一方当事者はその事実を立証する必要がある。この過程を裁判所側からみた場合「事実認定」の問題とすることができる。そこで、本節では、**4**で取り上げる具体的事案の裁判所（裁判官）の判断分析をより明瞭なものとするため、訴訟の立証から判決に至る過程を事実認定の問題として取り上げ、併せて税務訴訟に特有の取り決めを示すこととする。

まず、民訴法247条は「裁判所は、判決をするに当たり、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果を斟酌して、自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する」と、裁判官

に対する信頼を大前提とした、いわゆる「自由心証主義」を規定している。この自由な心証から恣意的要素を排除するための制約として「論理法則」及び「経験則」がある<sup>(注2-8)</sup>。

論理法則とは、論理学上の公理である思考法則をいい、根本原理として、同一律（ $A=A$ ）、矛盾律（ $A$ かつ非 $A$ でない）、排中律（ $A$ または非 $A$ ）の三原則が挙げられることが一般的で、心証及び判決の形成過程に論理的破綻はないかという確認を要請するものと考えられる。一方、経験則とは、「日常の経験から帰納された事物の因果関係や性状についての知識あるいは法則をいい、裁判官が証拠から事実を認定するに際して不可欠の手段である。経験則のうち一般常識的なものは証明を用いる必要はないが、専門的知識に属するものについては、専門家による鑑定などの証拠調べが必要である。経験則の認識や適用について誤りがあった場合に、法令違背に準じて上告理由となるか否かについては争いがあるが、一般に肯定的に解されている」<sup>(注2-9)</sup>とされている。一般用語としての認識に比べ、法においては常識的なものから経済法則など高度に専門科学的な知識ものまでと幅が広く、殊、後段の経験則違反の事実認定について、最高裁は「民訴法318条1項の「法令」には経験則が含まれる」とし、現にそのように運用されている<sup>(注2-10)</sup>ことに注意を要する。

これらの法則は法・法律行為の解釈だけでなく、事実認定に際しても供述の信用性判断や間接事実から主要事実を推認する場合等においても重要な機能を果たしている。なお、裁判所の自由心証主義に基づく証拠または間接事実等によって主要事実の存在を判断する「証明度」を、民事訴訟では一点の疑い

(注2-6) 田中豊「28」3頁

(注2-7) 中尾巧「33」47頁

(注2-8) 自由心証主義の反対概念には「法廷証拠主義」があり、事実認定に際しては必ず一定の証拠に基づかなければならないとする「証拠方法の法定」や一定の証拠がそろえば必ず一定の事実を認定しなければならないとする「証拠力の法定」といった法定の証拠法則により、裁判官の自由裁量を律する考え方である。

(注2-9) 田中豊「28」146頁参照

ブリタニカ国際大百科事典 小項目事典

<https://kotobank.jp/word/%E7%B5%8C%E9%A8%93%E5%89%87-58660>

(注2-10) 田中豊「28」146頁

も許されない自然科学的な証明と異なり、経験則に照らして通常人が日常生活において疑いを抱かない程度の中中八九のいわゆる「高度の蓋然性」とするのが通説とされている<sup>(注2-11)</sup>。裁判所の心証が、この「証明度」に至らない状態を「真偽不明」というが、そのような場合であっても判決を可能にするために、ある事実の真偽が不明の場合、その事実を存在しないものと仮定して判決をするという原理・原則が我が国の民事訴訟では採用されている。

このようなある事実の不存在が仮定されて判決が行われることによって当事者の一方が被る不利益を「立証責任（証明責任）」という。つまり、立証責任とは、ある事実が真偽不明の場合に、判決において、その事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生又は不発生が認められないこととなる一方当事者の不利益の負担ということである。この立証責任の分配に関する通説的な見解は、「法律要件分類説」に基づき、一定の法律効果を主張するものは、その効果を基礎づける適用条文の要件事実につき証明責任を負うという考え方にある<sup>(注2-12)</sup>。ただし、医療訴訟に代表されるような当事者の一方に情報（証拠）が偏在する場合には、権利の実効的保障という実体法上の観点および適正かつ効率的な訴訟運営という手続法上の観点から、立証責任の負担を兼行するなど、実務上は柔軟な手法がとられている。

租税訴訟（これまでと同様に取消訴訟を前提）も、医療訴訟と同様に情報偏在型訴訟に類すると思われるが、租税訴訟の立証責任の分配については、民事訴訟とは異なり、その分配法則に関する見解が明確となっていないのが特徴といえる。課税処分が、法律に基づく行政処分として行われ、また、国民の財

産を奪っていく性格のものであるため、処分を行う課税当局の側が、それが法律に適合した処分であり、財産の国家への移転という結果も甘受せざるを得ないことを立証すべきであるとし、「租税訴訟の立証責任は、原則として、課税当局の側が負担するものと解されているとする識者も多い<sup>(注2-13)</sup>。過去の裁判・裁判例・判例を俯瞰してみた場合、古くは昭和38年3月3日最高裁判決が「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである」<sup>(注2-14)</sup>と判示してから、長らくは同様の判示は数件しか見受けられなかったが、近年（筆者の印象としては2013年以降）においては、租税訴訟における立証責任を課税当局が負担するものとする傾向が強くなっているように思われる。特にタックス・ヘイブンを代表される国際課税に関する租税訴訟<sup>(注2-15)</sup>などで同趣旨の判示がなされているのには、法人格の異なる海外法人の所得を合算課税するという情報偏在型訴訟という特異性も影響しているものと受け止めている。

一方、法理論からのアプローチで、租税訴訟においても民訴法と同様に「法律要件分類説」を採用すべきであるという見解を主張される識者も存在する。つまり、租税法律主義が要請する予測可能と法的安定性の確保の観点からの提言であり、近年、課税要件の立証責任は原則的に課税庁側にあるという見識が増加しているのは、この提言の評価が高まり、有力視されているためではないかと感じている。この提言に依れば、租税訴訟に「法律要件分類説」を取り入れた場合、課税庁による課税処分は、その権限規定（「この行為をしたときにはこの処分を行う」という規定）に基づいて行われるため、その権限の

(注2-11) 上田徹一郎「7」359頁。最高裁が民事訴訟における証明度の判断を明らかにした判例に最二小昭和50・10・24（民事事件裁判例集29巻9号1417頁）がある。なお、刑事訴訟の場合は高度の蓋然性より高い「合理的な疑いを差し挟まない程度」の心証形成が必要とされている。

(注2-12) 同367頁

(注2-13) 水野「43」145頁、佐藤修二「17」70頁など。なお後者は国税不服審判所の国税審判官を歴任されている。

(注2-14) 訴務月報9巻5号668頁

(注2-15) 東高平成25・5・29（税務訴訟資料263号順号12220

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12220.pdf>

存在を主張する課税庁が、当該権限規定の要件事実について立証責任を負うことになり、一方、納税者が租税債務の消滅等を主張する場合には、権限不行使規定（「この行為をしたときにはこの処分を行わない」という規定）に基づいて主張されるため、当該債務の消滅等を主張する納税者が、当該権限不行使規定の要件事実について立証責任を負うこととなる。

最後に、司法研修所編「増補 民事訴訟における要件事実〔第一巻〕」に依って、規範的要件事実の事実認定の構造について触れておくこととする。規範的要件事実とは法的判断を必要とする一般的・抽象的概念の要件事実のことであり、民法では「過失」「正当事由」などがその代表例としてよく取り上げられる。規範的要件事実は具体的な要件事実と異なり、これに該当する主要事実を直接証拠によって認定することはできない。また、弁論主義は、主要事実のみ適用されるため、規範的要件事実を主要事実とした場合、当事者が過失の様態として専らAの存否に防御を尽くしていたとしても、裁判所は、当事者の主張がなくとも証拠Bにより別の過失C（「過失」を主要事実とした場合Cは間接事実となる）の認定をして「過失」を推認することが可能となるという問題がある。そのため、規範的要件事実自体を主要事実と捉えるのではなく、規範的要件事実を基礎づける具体的な事実を主要事実として捉え、主張・立証の対象とする方法が主流となっている。規範的要件事実を認める具体的事実を「評価根拠事実」、それを否定する具体的事実を「評価障害事実」といい、裁判所はこれらを「総合判断」することにより規範的要件事実の存否を判断する。この「総合判断」の意味するところは、評価根拠事実に基づけば規範的要件事実が成立するとの判断が先行しなければならず、この成立を前提として、評価障害事実の存否及び当該評価障害事実の規範的評価事実の存否に対する影響が問題となるという関係、つまり、評価障害事実が評価根拠事実に対する抗弁として位置づけられるということである。

以上、**2**では課税処分の取消し訴訟には原則的に民訴法が適用されることから民事訴訟における審理の基本構造、特に基本的な規律を中心に概説し、これに関連する税務訴訟に特有の取扱いや規律について特徴的なものを紹介してきた。5～7は民訴法と直接的な関係性は有しないが以下に整理しておく。

1. 条文解釈は租税法律主義の要請である法的安定性を確保する観点から「文理解釈」が原則とされるべきとされていること（目的論的解釈による判例も多々あること）。
2. 弁論主義の第3原則である「職権証拠調べの禁止」が禁止されていないこと。
3. 租税法には規範的要件事実（不確定概念）が各所で多用されていることから、これらが多重構造になった場合は誤った判断が下される蓋然性も高くなること。
4. 課税要件（事実）の立証責任は課税庁側にあるとの見解が主流になりつつあること。
5. 他の私法からの借用概念が多いこと（税法の固有概念は通常各法第2条に定義がおかれていることが多い）。
6. 課税は原則として私法上の関係に即して行われるべきとされていること（税務調査等の租税実務においては「経済的実質主義」が根強いこと）。
7. 国税に関する租税訴訟は、原則的に、処分を行った署（局）長への再調査の請求（平成28年4月から省略可）国税不服審判所長への審査請求の裁決を経た後でなければ、提起することができないこと（不服申立前置主義）。

次章**3**では、**4**で取り上げる事例の争点となった法人税法における交際費等について、制限規定の立法趣旨やその意義、隣接科目である寄付金との相違点などについて会計的要素も含めて紹介・解説することとする。



### 3 法人課税における交際費の意義

#### 1. 損金不算入制度の歴史的経緯と趣旨

「交際費」とは、企業や個人の事業活動に伴う収益獲得のために、販売の促進や事業関係者と円滑な取引を維持するためなどに支出される経費の一つであり、元々は簿記・会計での費用科目の一種である。しかし、殊、法人企業においては、これほど法律上の規定が会計実践を規制している科目は他にはないと思われる。ここにいう法律上の規定とは交際費の損金不算入を定めている租税特別措置法（以下、措置法）61条の4に他ならない。交際費の損金不算入制度は、昭和29年度税制改正において、法人税法（以下、本法）では無く、措置法に創設された制度である<sup>(注3-1)</sup>。当初3年の時限立法であったものが、当初から1～3年ごとに改正を繰り返しながら約70年、措置法規定のまま現在に至る希有な規定でもある。概略的には、企業会計上は経費であっても、法人課税上は経費として認めない、いわゆる損金不算入割合を強めながら、その時々における我が国の経済情勢・政策に呼应させ、適用期限の延長が繰り返されてきた<sup>(注3-2)</sup>。その制定の趣旨は「戦後資本蓄積の促進に資するため、各種の租税上の特別措置がとられたが、昭和29年、企業資本の充実のため資産再評価の強制等が行われた機会に、いわゆる交際費の損金算入否認の制度が設けられた。この措置は、他の資本蓄積策と並んで、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資する狙いをもってい

る」<sup>(注3-3)</sup>と書かれていたとされる。ここで示されている資本蓄積の促進及び企業資本の充実とは、共に企業においては新たな設備投資を含む資本財の増強、いわゆる「自己資本の充実」を意味しているものと考えられ、朝鮮戦争を契機とした神武景気の駆け期にあたる時代背景を考慮すれば、財政投融资を活用した国の経済施策を税制面で支え、民間企業の資本強化を図るための時限立法だったと考えられる。また、「資本蓄積の促進」と「濫費の抑制」はいわば国体強化のための両輪でもあったともいえる。この立法趣旨に関しては、その後制度の趣旨として税調答申に何度か登場するが、昭和37年の答申を最後に「資本の充実」に類する表現は見られなくなった。その後共に無駄遣いを意味する濫費・冗費の抑制ばかりが、損金不算入制度の趣旨であり目的であるかのように強調される傾向が（特に若手研究者や実務家に）ある一因はここにあると考えられる。

#### 2. 法令および通達による規定

政策的に、法人事業の遂行上支出される多種多様な費用から「交際費等」を抽出し、資本金等を基準とした企業規模に応じた差違を設けながらも他の費用とは異なる特別な取り扱いを行うのであるから、その特別な扱いが適用される範囲を法文上に厳密に示す必要がある。この点は企業会計上、どの費目（勘定科目）に分類・区分するのかとは異なる問題である。法人課税上損金不算入とされる交際費等の範囲は、まず現行措置法61の4第6項に以下のように

(注3-1) 元々は昭和28年（1953）の第15回特別国会に昭和28年度法人税法改正法案として提出されたが、国会解散により不成立。経済団体から「交際費等は事業の運営上当然必要とされ、かつ常にその効果が考慮されつつ支出される経費であるから、その支出が冗費となることは民間企業としては本来あり得ず、仮に例外的部分的に事業運営に関係のない交際費等の支出が生じたとしても、すでに現行通達によってその部分については全額損金に認容されない取扱となっており、一定基準を設けて交際費等を制限しようとするればおのずから交際費等の内容の限定、交際費等に該当するや否やに関して税務執行上好ましくないトラブルを生ぜしめる」との強い反対があり、翌年に時限立法である租税特別措置法として成立（雪岡重喜「46」427頁）。

なお、下線部分によると、法律制定以前から通達行政で損金否認がされていたという点が興味深い。

(注3-2) 平成26年4月以降、資本金100億円以下の大多数の法人に対して接待飲食費の50%まで損金算入を認める（租税特別措置法61の4①）など、経済活性化のため緩和傾向にある。

(注3-3) 臨時税制調査会「47」135頁

[https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3112\\_rinjizeiseityousakai.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3112_rinjizeiseityousakai.pdf)  
公益社団法人日本租税研究協会 HP 内税制調査会答申集 <https://www.soken.or.jp/toushinshu>

示されている。

第6項（第1項、第3項及び前項に規定する）交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下この項において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいい、第1項に規定する接待飲食費とは、同項の交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。第2号において「飲食費」という。）であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

- 1 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- 2 飲食費であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用
- 3 前2号に掲げる費用のほか政令で定める費用

条文中、省令・政令に委任された内容は以下の通りである。

措置法施行規則（財務省令）第21条の18の4（交際費等の損金不算入）

（以下省略）

措置法施行例（政令）第37条の5（交際費等の範囲）  
（1項省略）

2 法第61条の4第6項第3号に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。

1 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用

2 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用

3 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用

交際費等に関する法令解釈通達は措置法関係通達61の4(1)-1から-24まで28項目<sup>(注3-4)</sup>にわたり、主として交際費に含まれるものと含まれないものの例示、隣接科目との区分、具体的な特定の支出に関する取扱い、個別通達から移設された項目及び施行例の補完規定などで構成されている。租税行政での統一的取扱い指令という性格上、該当する項目に関してはかなり詳細な規定も含まれている。以下、次章4で取り扱う事例の判断に注意を要する部分には下線を付した上で必要な項目のみを例示する。

（交際費の意義）租税特別措置法関係通達61の4(1)-1

措置法第61条の4第4項に規定する『交際費等』とは、交際費、接待費、機密費、その他の費用で法人がその得意先、仕入先その他事業に関係ある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいうのであるが、主として次に掲げるような性質を有するものは交際費等には含まれないものとする。

(1) 寄附金 (2) 値引き及び割戻し (3) 広告宣伝費 (4) 福利厚生費 (5) 給与等

（寄附金と交際費等との区分）61の4(1)-2

事業に直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合において、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが、金銭でした贈与は原則として寄附金とするものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。(1) 社会事業団体、政治団体に対する扱

(注3-4) [https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/08/08\\_61\\_4a.htm](https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/08/08_61_4a.htm)

なお、連結法人に関しては、措置法通達68の66(1)に同趣旨の規定がある。

金(2)社の祭礼等の寄贈金

(広告宣伝費と交際費等との区分) 61の4(1)-9

不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有するものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

(1)~(7) 省略

(注) 例えば、医薬品の製造業者(販売業者を含む)。以下61の4(1)-9において同じ。)における医師又は病院、化粧品の製造業者における美容業者又は理容業者、建築材料の製造業者における大工、左官等の建築業者、飼料、肥料等の農業用資材の製造業者における農家、機械又は工具の製造業者における鉄工業者等は、いずれもこれらの製造業者にとって一般消費者には当たらない。

(交際費等の支出の相手方の範囲) 61の4(1)-22

措置法第61条の4第6項に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。

### 3. 寄付金との区分

4で取り扱う事例の争点か、交際費に該当するの否かにかあり、原告側が交際費ではなく寄付金であると主張した訴訟であるため、ここでは交際費と寄付金との異同点について整理しておくこととする。寄付金にも交際費と同様、法人課税制度における損金不算入規定が存在する。昭和17年の臨時租税措置法の改正により創設されたが、当時の制度趣旨は、国庫収入の財源確保にあった。その後、寄附金は事業に関連するものではなく多分に利益処分的な性格が強いこと、無制限に損金算入を認めるとそれに見合う法人税が減少し、寄附金の一部を国が負担する結果となることも寄附金課税の論拠とされている。措置法規定である交際費とは異なりその規定は本法37条(一部抜粋)にある。

第1項

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の

額(次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。)の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

第7項

前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

条文中の政令に該当する施行令は下記の通り。

法人税法施行令第73条(一般寄附金の損金算入限度額)

法第37条第1項(寄附金の損金不算入)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

1 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等(次号に掲げるものを除く。)

次に掲げる金額の合計額の4分の1に相当する金額

イ 当該事業年度終了の時における資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額を12で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の1000分の2.5に相当する金額

ロ 当該事業年度の所得の金額の100分の2.5に相当する金額

(以下省略)

交際費との区分を示した措置法関係通達は、先に



示した通り、個々の実体により判定すべきとされているが、金銭による贈与は原則として寄付金（受贈者が法人、第三者の個人の場合）として扱われる<sup>(注3-5)</sup>。損金不算入規定の基準に、資本金等の額が採用されているのは交際費も寄付金も同じである。しかし、交際費は、原則その全額が損金不算入とされており、資本金等の額による基準は、例外（一定額の損金算入が認められる）が適用される中小企業に該当するか否かの基準であり、また、各事業年度の所得金額による基準はない。これに対し、寄付金の資本金等の額による基準は、損金不算入額を算定する上での基準であり、各事業年度の所得金額も同様に不算入額の算定基準であるという相違点がある。例えば資本金1億円の普通法人で、ある事業年度の税引前利益（所得金額）が100万円、期中に損金経理した交際費が500万円、寄付金が300万円であった場合、法人税額の計算には、まず、それぞれの損金不算入額を計算しなければならない。

①まず、交際費の場合、資本金1億円以下の法人には定額800万円まで損金算入が認められているので500万円は全額損金算入可能であるため、税引前利益に影響はない。次に寄付金の場合、資本金等の額も所得金額も不算入金額の算定基準であるので、それぞれ施行例73、本法37に当てはめると

$$(1 \text{億} \times 2.5/1000) + (100 \text{万} + 300 \text{万}) \times 2.5/100 \times 1/4 = (25 \text{万} + 10 \text{万}) \times 1/4 = 87,500$$

300万 - 87,500 = 2,912,500が損金不算入となるので

100万 + 2,912,500 = 3,912,500に対して法人税が課されることになる。

②その後更正処分で期中に支払手数料として支出した1億円が交際費とされた場合 (3,912,500万 + (1億 - (800万 - 500万))) = 1億912.5万に対して課税

③同 寄付金とされた場合

$$(1 \text{億} \times 2.5/1000) + (3,912,500 + 1 \text{億}) \times 2.5/100$$

$$\times 1/4$$

$$= (25 \text{万} + 103,912,500) \times 1/4 = 26,040,625 \text{が損金不算入}$$

$$\therefore 3,912,500 + 26,040,625 = 29,953,125 \approx \text{約} 3 \text{千万} \text{に} \text{対して課税}$$

以上のことから明らかな通り、資本金1億円の普通法人の場合、寄付金の不算入規定は事業と直接関係のない支出により課税所得を圧縮することを許容しない（100万の利益に対して300万の寄付金は過度）規定である反面、所得基準の計算上その寄付がなかったものとして計算する構造になっているため、税務調査や租税訴訟の結果、寄付金額が増加しても損金不算入額への影響はある程度抑えられることになる。これに対し、交際費は損金算入が認められる一定額を超えた場合、その定額から超過した全額が損金不算入となるという大きな違いがある。企業会計上は共に一費用科目であり、法人課税制度上も共に損金不算入規定が準備されていても、その制度の趣旨・目的の違いによって、全く異なる租税負担が生じることになるという点は、**4**でみる具体的な租税訴訟の争点を見る上で大きな参考となると思われる。

以上、**3**では、法人課税制度上の交際費等について、その内容を現行法令及び通達を基に明らかにした上で、損金不算入とされる理由をその制定の経緯から示した。また実定法上、交際費との区分が不明確な寄付金についても、数値によりその異同点を明確にした。次章**4**では、**3**までを踏まえ、交際費課税に関する代表的な租税訴訟を紹介しその審理構造を分析することとする。

## 4 事例検討

ここで扱う事例は、交際費に関する従前の裁判例よりも厳密に条文解釈したと評価され、交際費等か否かの判断要素に新たな項目を加えて判決としたこ

(注3-5) 学説上は金銭による贈与も交際費になり得るとの見解も存在する（大淵博義「10」415頁）。

とにより、その後の交際費認定や裁判例に多大な影響をもたらした判例である<sup>(注4-1)</sup>。

## 1. 事件の概要と高裁の判断構造

製薬会社であるX（原告・控訴人）は、Xの医薬品の販売先である大学病院等の医師・研究者から、その発表する医学論文が海外の雑誌に掲載されるようにするための英文訳につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカ所在の法人2社に外注していた。Xは、本件依頼者からは国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの、外注業者にはその3～5倍の料金を支払い、その負担した差額は、平成6年期1億4500万円余、平成7年期1億11600万円余、平成8年期1億7500万円余であった。税務署長Y（被告人・被控訴人）は、英文添削の依頼をした医師らが、Xの「事業に係る者」に該当し、本件負担額の「支出の目的」が本件依頼者に対する接待等であるため、本件負担額は交際費等に該当し、損金に算入されないとして、上記3事業年度のXの法人税について更正処分をした。Xは、本件負担額は、交際費等ではなく、研究奨励を目的とした寄附金であるなどとして争い、上記更正処分の取消しを求めて出訴した<sup>(注4-2)</sup>。

ここで改めて本件の適用条文である交際費等を規定した措置法61の4第6項（裁判当時の第3項）を確認する。交際費等とは、「交際費、接待費、機密費その他の費用」で、法人が、その「得意先、仕入先その他事業に係る者等に対する」「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」をいう。この条文の解釈から原審は、これまでの複数の判例と同様、交際費等の該当

要件として①「支出の相手方」が事業に係る者②「支出の目的」が接待等により事業関係者等との親睦の度合いを密にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであること、の二要件を判断基準とし、交際費等に該当するとしてXの請求を棄却（国側勝訴）していた。高裁は①②とともに③「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の三要件を満たすことが必要であるとし、これまでの「支出の目的」を「行為の形態」と「支出の目的」に分けた<sup>(注4-3)</sup>上で、行為の形態として「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」であることが必要であるとされていることからすれば、接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的に見て、相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解されると、これまでの税務行政、判例及び租税実践上の認識範囲と比べ、交際費等の該当範囲をかなり限定的に解釈した（傍点筆者）。

高裁は、結論として添削の差額負担金は交際費等ではないと認定した。判旨全体に占める比率から最も根拠としたのが上記②の「支出の目的」であり、接待等の目的ではなかったと判断しているところにある。よって以下では、まず、判旨からその理由となった要点（間接事実もしくは再間接事実として採用し評価した部分）を抜き出し、それらを2で詳細に確認した民事訴訟における審理判断の構造に沿って、高裁が当事案において何を「証拠」と評価し「事実（と）認定」し、「要件事実への当てはめ」を行ったのかを主眼に分析していくこととする。

理由の要点①添削はもともとアメリカ所在法人からXに赴任していたドクターの好意から始まり、

(注4-1) 東京地裁平成14年9月13日判決（タイムズZ252-9189）、東京高裁平成15年9月9日判決（タイムズZ253-9426）。この高裁判決以降三要件の採用が状態化しつつある（例えば東京高裁平成22年3月24日判決（訟務月報58巻2号346頁）、広島高裁平成16年3月3日判決（訟務月報51巻3号746頁）など）。

(注4-2) 東京高裁平成15年9月9日判決（タイムズZ253-9426、3頁）

(注4-3) 条文中には一切「目的」とは記されていないが、理論解釈上「行為」との関係で接待等の目的が必要との観点から元々は学説上主張されてきた判断基準である。また、「支出の動機、金額、様態、効果等の具体的事情を総合的に判断することが必要」としている。従前の二要件説による判断が主流だった頃にもこの総合判断を含めるとする裁判例に東京地裁昭和50年6月24日判決（判例時報792号、23頁などがある）。

添削料の差額は当初 X の利益となっていたこと②研究者らが差額が生じていた事実を認識していたとは認め難いこと、また、X がその差額負担の事実を研究者らに明らかにしたこともないことなどからすれば、X が上記差額負担の事実を取引関係の上で、積極的に利用しようとしていたとはいえないこと③負担額それ自体は相当に高額であるが添削1件当たりでは決して大きなものでないことと X の各事業年度の申告所得の1%未満で事業収支全体の中では必ずしも大きい額とはいえないこと④本件英文添削を依頼する者は、主として講師、助手などの若手研究者らであり、教授や助教授からの依頼は、全体の1割強に過ぎなかったこと⑤医薬品の購入や処方権限のない若手の研修医らの中から、将来、大学の付属病院等の中枢を担い上記の権限を有するものも出てくる可能性があることから、これら若手研究者の要望に沿うことが接待の目的と全く結びつかないとはいえないが、その結びつきはかなり間接的なものであるといわざるを得ないこと⑥添削を受けた論文の中で世界の主要な医学雑誌に掲載されることになるものは、その中のごく一部であり、本件英文添削が研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面があるとしても、その程度は希薄なものであり、これをもって本件英文添削の差額負担が直接研究者らの歓心を買ひ、その欲望を満たすような行為であるということもできないこと。

まず、A「差額負担による経済的利益供与」がB「親睦の度を密にすることとの因果関係の存否に関する判断は、上記理由②『a「このような差額が生じるに至った経緯や、研究者らがそのような差額が生じていた事実を認識していたとは認め難いこと」また、b「X がその差額負担の事実を研究者らに明らかにしたこともないことなど」からすれば、c「X が、上記差額負担の事実を、研究者らあるいはその属する医療機関との取引関係の上で、積極的に利用しよ

うとしていたとはいえない』に表れている。すなわち、a、bを再間接事実として高く評価し、「利益享受の認識がないのであれば、医師たちがX（または担当MR<sup>(注4-4)</sup>）に恩義を感じ、親密度を増すことはない」「X側が積極的に知らせていないということは、差額負担を利用して医師らの歓心を得る意図はない」という経験則を適用しc「X側に医師らの歓心をかひ、今後の営業に活かす意図はなかった」と間接事実を推認している構造がみて取れる。この審理構造から、自ずと上記A・Bに因果関係はないとなる。

次にB「親睦の度を密にすること」とC「事業関係者との取引の円滑化」との因果関係の存否に関する部分は④『a「本件英文添削を依頼する者は、主として講師、助手などの若手研究者らであり」、教授や助教授からの依頼は、全体の1割強に過ぎなかったこと』と⑤『医薬品の購入や処方権限のない若手の研修医らの中から、b「将来、大学の付属病院あるいはその系列の基幹病院の中枢を担い、上記の権限を有するものも出てくる可能性がある。そうすると、これら若手研究者の要望に沿うことが上記のような接待の目的と全く結びつかないとはいえない。しかし、それにしても、その結びつきはかなり間接的なものであるといわざるを得ない』』にある。ここではa「依頼者は主として若手」という再間接事実から「購入権限のない者にX社製品購入に関する影響力はない」という経験則を適用し「依頼者の歓心をかっかたとしても取引関係の円滑化による販売促進に繋がる可能性は（少）ない」という間接事実を推認すると同時にb「将来的には今の若手の中から権限を持つ者が出てくる可能性はあるとしても、事業関係者との取引の円滑にする目的との結びつきはかなり間接的（取引関係の円滑化による販売促進に繋がる蓋然性は低い）とし、当該目的との因果関係は認められないと推認しているという構造

(注4-4) 製薬会社と医療現場の情報を双方に伝達する医薬情報担当者。医療関係者とのゴルフ・酒席の提供などの接待は彼らの重要な仕事のひとつである。



になっている。つまり因果関係の程度が低いことを理由としてB・Cの関係を否定しているということであり、先のA・Bの関係を併せて、A・B・Cの関係からA利益供与はC事業関係者との取引の円滑化には繋がらないと導き出していることになる<sup>(注4-5)</sup>。

## 2. 高裁判決の再検討

前節での分析の通り、高裁は英文添削の差額負担は、若手研究者らの論文発表を支援する目的であり、その支出の動機・態様・金額・効果等を総合的に判断して、取引関係の円滑な進行を図るという接待等の目的であると認めることは困難であるとし、措置法61条の4第1項には該当しないと結論づけている。

以下、私見を述べる。まず、高裁判決に私が一番違和感を覚えたのは、大学病院内の実態、医薬品業界の実情及び製薬会社と医療機関の関係についての見識である。先の要点⑦「本件英文添削が研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面があるとしても、その程度は希薄なものであり、これをもって本件英文添削の差額負担が直接研究者らの歡心を買ひ、その欲望を満たすような行為であるということもできない」の部分に関しては、主観を述べているにすぎず、大学病院にいる若手の研究者や医師らの一番の望みを全く理解していない。全員がとは言えないが、彼らが大学病院や系列病院に残るためには、何よりも上司から良い評価を得られる「実績」が必要であり、臨床ではなく論文で評価を上げたいと願う若い研究者らにとって、自身の論文が良質で専門的な英文添削を受けられることは、酒席等の提供などとは比較にならない歡心ごとである<sup>(注4-6)</sup>。この面での恩恵は、世界的な専門誌に掲載されなくとも、彼自身の

評価として周囲の知ることになり、間接的にXの評価・印象・信頼度は上がることはあっても下がることはない。また、これは可能性の範疇を出るものではないが先の⑤の部分で裁判所が「かなり間接的なものであるといわざるを得ない」と切り捨てた、先々医薬品の購入や処方権限を持った医師たちとの取引に、多大なプラスの影響をもたらすことは間違いないことである。加えて、製薬会社と大学病院との関係において、日本市場においては後発の外資系Xが、過剰競争の現場である新薬等の医療機関への売り込みに、英文添削指導を営業上の武器と考えるのは当然のことでもある。もともとはアメリカ所在法人からXに赴任していたあるドクターの好意で始まった英文添削ではある。しかし添削を引き受ける営業エリアを広げ、アメリカの法人2社に添削を外注しはじめたことで差額負担が発生するようになった段階で、添削の主たる目的が取引の円滑化に変化していると判断することは、民間企業は基本的に営利を求めて事業を展開するという社会通念及びこれら医薬業界の事情を総合的に勘案すれば、単なる主観ではなく至極当然のことである。

先に挙げた高裁の判旨から抽出した事実①～⑥は、原審においても当然原告被告双方からの証拠として取り上げられている。異なるのは「証拠の評価」、「事実認定」に至る「経験則」及び「要件事実の当てはめ」である。確かに、原審の交際費等該当性二要件（要件該当性）の当てはめは粗く、また形式的で明らかな前例踏襲という感は否めない。しかし、高裁の判断は何を最終的に「動かしたい事実」としてストーリー（仮説）との整合性を検討したのか、判旨からは解読できない<sup>(注4-7)</sup>。先の審理構造の分析において明らかにしたようにA・BとB・Cの因果関係は認められないという「規範的要件事実」を

(注4-5) 原審は、添削の依頼を受けることで、依頼者が権限のない若手であっても所属先の医局長に良好な印象を与えることにより、取引関係の円滑な進行を図ることができると、高裁と真逆の判断をしている。

(注4-6) この点に関し「欲望の質や程度に違いはあるかもしれないが、医学論文を書いて、それが評価されることによって、よりよい地位を得たいと願うことは、異とするに足りないことであり、人の欲望と関係がないとはいえない」（田中治「26」24頁）との見解がある。

(注4-7) 推測の域を出ないが、「学術の発展に寄与する費用支出」を動かしたい事実として設定し、これに沿うようストーリーを展開しこのような性質の費用を「課税対象ではない（課税してはいけない）」が導かれているように思う。

縦に組み合わせることに加え「規範的要件事実」である措置法61条の4第3項（現6項）の後段部分を細分化したことで更に規範的要件事実は多重構造となり、裁判所の解釈が入り込む部分が段階的に増加し、誤った判断が混入される蓋然性も高まることとなっている。

原審との比較で言えば、原審はXのMRが添削依頼の受注窓口となっていたことを事実認定し、「本件英文添削の依頼をMRを通して受けることにより、MRは取引先の医師等やその他の研究者と接触する機会をより多く得ることができ、ひいてはMRが取引先である医療機関に所属する者との間に親密な関係を築くことにより、原告の医薬品の販売に係る取引関係を円滑にする効果を有するものということができる」<sup>(注4-8)</sup>とまで判示しているのに対して、高裁ではMRの存在に一切触れておらず、一言の記述すらない。穿った見方との批判はあるだろうが、これら積み上げた規範的要件事実を否定する方向の具体的事実、いわゆる「評価障害事実」となるMRの情報伝達役としての存在と日々の接待を、ストーリーの整合性を保ちやすくするために意図的に取り上げなかったのではないかとの疑念を持つ。また、結論が異なるため当然とも言えるが同じ事実③（間接事実）に関して、原審は、年1億超という負担額の高額さそのものから接待等を目的としていることを認める方向に評価しているが、高裁は1件当たりや事業収入という別の物差しを持ち込んだ上で大きな額とはいえないとし、接待等の目的との関係性は薄いと評価している。**2**でも触れたように、同じ間接事実であってもその評価によって規範的事実への当てはめ方に影響するということである。最後に、交際費等該当要件の①と③についても触れておく。まず①「支出の相手方」が事業に関係のある者か否かについて、添削依頼者の12.6%を占める教授及び助教授には、「大学の医学部やその付属病院の教授、助教授等、控訴人の直接の取引先である医療機関の

中枢的地位にあり、医薬品の購入や処方権限を有する者も含まれていたことからすれば、全体としてみて、その依頼者である研究者らが、上記「事業に関係のある者」に該当する可能性は否定できない」としながらも最終的には結論を回避している。また、新たに加えられた③行為の形態については第1節でも述べたようにかなり限定的に解釈しており、判旨においても「その具体的態様等からしても、金銭の贈答と同視できるような性質のものではなく、また、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどからすれば、交際費等に該当する要件である「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」をある程度幅を広げて解釈したとしても、本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難」として該当性を否定している。

本件はXが差額負担をしていることを報道が先行して明らかにしたことで、医薬業界関係者だけでなく広く一般人にも知られることになった事例でもある。報道から6年後の高裁の逆転判決が租税に係わる研究者、実務家そして以後の裁判に与えた影響は計り知れない。次章**5**では、更に分析を加えた上で、本稿の問題意識の所在である「法律」「理論」「実践」の相互関係について整理し、むすびとしたい。

## **5** 租税に係わる専門家の責務

### 1. 事例の検討結果と評価

高裁は措置法の条文を文理解釈により細分化することで、交際費等の該当性を主に三要件（+経済的利益を受けた側がそれを認識していること）とした。要件③「行為の形態」に関して、未だに解釈は必要（規範的要件事実のまま）ではあるが「その他これらの類する行為」を「接待、供用、慰安、贈答」に類する行為に限定し、これまで租税行政側のかんりの拡大・有利解釈が、実践の場や司法判断においても常態化していたことに一石を投じ、歯止めをか

(注4-8) 東京地裁平成14年9月13日判決（タイムズZ252-9189、20頁）

けたことについては、歓迎したい<sup>(注5-1)</sup>。また、**1**でみてきた租税法主義の構成要素である課税要件明確の観点からは、斬新的ではあるが解釈上の範囲が狭くなったことは重要視すべき観点であると評価したい。①支出の相手方が「事業に関係のある者」か否かに関しては、「医薬品の購入や処方権限を有する者も含まれていたこと」を重く見た地裁が事業関係者と認定したのに対し、添削の依頼者に若手の研究者以外にも院生や留学生なども含まれていることやその割合が87.4%を占めることに重きをおいたのか、判断を避けていることは残念である。**3**2で確認したように寄付金と交際費等との区分を示した通達61の4(1)-2は「事業に直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合において、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべき」としていることから、実務的判断としては事業関係者に対する利益供与は全て交際費、事業関係者以外の場合は実態判断となる。確かに三要件説の全てを満たさない限りは交際費等とはならないにしても、要件該当性の判断はすべきだったと感じる。高裁は条文の文理解釈から導かれるとされる三要件以外に「利益享受側の認識」を判断基準の一つに追加し、実質的にはこれが客観的に認められない、正確には「研究者らが差額が生じていた事実を認識していたとは認め難い」ことを最重要視しているように思われる。この点に関しては「相手方が法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていることが必要であると解すべきである」と租税法研究の第一人者も見解を示しており<sup>(注5-2)</sup>、条文解釈からは導き出せない基準という意味では先の租税明確主義には逆行するが、この高裁判決以降の税務調査や審判・裁判においては「利益享受の認識」も判断要件に加えられること

が一般的になった<sup>(注5-3)</sup>。

**2**で詳細に述べた裁判所の審理判断構造に照らせば、「要件事実への当てはめ」は条文解釈と事実認定双方からの判断される構造となっている。しかし、裁判所が判決文を起案する段階では、既に結論は固まっていることは当然で、この結論に導けるよう(都合の良い)判断基準を選択しまたは自ら新たな規範を定立し、平行してこれらの判断基準や規範に当てはめる事実認定の選択、評価及び優劣付けがされている。これは特段判決文に限ったことではなく一般の提案書や論文でも同じ事で、自身の主張を論理的により説得力のあるものにするため、結論に至る過程を逆順に、補強要素を段階的に積み重ねていく作業と同様である。この視点から、判決文を下から逆に読み返した場合、「判断基準・規範の定立」の段階でどちらの主張を認めるかの分岐点になっていることは明らかである。この分岐点において重要なのは、この判断の妥当性を、裁判官への信頼を大前提とした自由心証主義から裁判官の恣意性を排除・制約する条件である経験則及び論理法則の側から検討することである。今回の事例については、論理展開に関する矛盾は指摘できず、また、経験則の部分に関しては、事実認定、供述の信用性判断や間接事実からの主要事実の推認等について、実際の法廷でのやりとりを傍聴したわけではないので、なぜX側主張の証明度が高いとされたかは判読不可能である。この経験則には当然「価値観」も含まれるであろうが、判決文からは「若手の研究に役立っている」ことは「学術の発展に寄与する」ことであり、このような性格をもつ支出に「課税することは許されない」との判断基準が形成され、それを補強するために自ら第3の要件である「行為の形態」を定立し、積極的に「寄付金」と判断しているわけではなく「交

(注5-1) この要点③に関しては「ほかの二要件に比しても特に重要であると裁判所は認識しているようである」(増田「37」548頁)との見解もある。

(注5-2) 金子「13」424頁

(注5-3) なお、原審は、MRが英文添削の依頼を受けていた事実から、英文添削を引き受けることで医師らの歓心をかうことができるとし、「利益享受の認識は不要」とここでも真逆の判断している。



際費等」ではない<sup>(注5-4)</sup>というストーリーになっていると判読できる。民事訴訟で求められる「証明度」は自然科学的な証明と異なり、経験則に照らして通常人が日常生活において疑いを抱かない程度の「高度の蓋然性」であるとの通説に従えば、この事件は報道が先行したことで、社会的に多くの人たちの関心が集まった事件であるだけに、「学術の発展に寄与する寄付行為に類するものだから課税はしない」という結論は、一般には受け入れられやすく、医療業界ひいては日本医師会等への社会的影響にも配慮すれば、このような結論を導きたかったのかとも思われる。私を含め、最終的には最高裁で再度審議されると思った実務家や研究者は多くいたが、上告は見送られた。個人的にその理由は、厳格な文理解釈から導かれたとされる③「行為の形態」によることよりも、新たに追加された「利益享受の客観的な認識」にあると考えている。つまり、添削に差額が発生していたこと、MRが依頼者に伝えたか否か、依頼者が認識していたか否かは全てX側の事実であり、これら部外者には秘匿されている可能性のある部分を突き崩し、客観的に証明することはかなりの困難性を伴い、最終的には不可能と国側は判断したのではないかと推測している。

## 2. 「法律」「理論」「実践」の融合——むすびにかえて

憲法76条は、法を司る権利たる「司法権」を裁判所に付与している。つまり、法律の解釈は、最終的には裁判所、究極的には最高裁において行われるということであり、法律の制定や解釈には法の求める正義が前提となる。また、大学や研究所の研究者は、純粹理論の構築や実際の事例を理論的に分析し蓄積することで、理論的にあるべき姿を追求し、実践や法律に影響を与えている。実践は、基本的には法律上のルール の範囲内で、理論的影響も受けなが

ら人々の欲求や希望などを最大限満たすことを第一に成立し、絶えず動き続けている。社会科学におけるこれら三者の関係性は、院生時代から社会人になってからも絶えず私の中で問題意識として存在し続けている。

今回題材にした交際費等の該当要件については、昭和40年代から理論的には①支出の目的（交際目的）②相手方③行為の態様（接待等の態様を伴う支出）とすることが学説上有力とされ<sup>(注5-5)</sup>司法や実践の場においても一つの指針を提供していたようである。交際費に関する判例を年代別に俯瞰した場合、司法判断は主として②と③を基に判断されているようであるが<sup>3</sup>1で確認したとおり、損金不算入規定の立法趣旨には自己資本の充足を目的とした無駄遣いの抑制が含まれていたことから、④冗費・濫費性に加え⑤比較的高額な支出が判決理由に含まれた判例<sup>(注5-6)</sup>もある。なお、この事例において高裁は「それ（3要件—引用者注—）以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない」と判示し④⑤の要件該当性を否定している。この高裁判決以降、租税実務の解説本はほぼ3要件+利益享受者側の認識+「支出の動機、金額、様態、効果等の総合判断」で統一され、研究者側においても定説化している。これらは理論が法律（判断）をリードし、法律（解釈）が理論にフィードバックするとともに、実践にも法的な一定の判断が定着化し基準化すれば、その範囲での行動指針となるという三者の相互関係を見事に表しているといえる。

しかし、<sup>1</sup>で紹介した武富士事件に代表されるように、実践は、法律がそこにあるからというだけでは現状に留まってはならず、時に経済「実践」は「理論」を背景に「法律」とは乖離状態となる<sup>(注5-7)</sup>。こ

(注5-4) 裁判所は「寄付金」と判断したのではないかとする研究者の見解が複数ある（大淵「11」600頁、増田「38」3頁など）

(注5-5) 大淵「10」409頁

(注5-6) 東京地裁昭和44年11月27日判決（行政事件裁判例集20巻11号1501頁）など。文理解釈ではなく立法趣旨を重視する目的論解釈の典型ともいえる。



の租税回避スキームを会社側に提案したのは顧問の公認会計士と弁護士という専門家たちである。彼らにとっての仕事上の責務は、依頼者や関係先の利益を確保すること、最大限にするすることであり、その目的を達成するために専門的知識を駆使したにすぎないともいえる。その根底にある価値観は、先に引用した武富士事件の最高裁判決「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、(中略)香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。(中略)このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである」とした裁判官のそれとは根本的に異なるものである。<sup>4</sup>以降での分析からも明らかなように、裁判官の責務は法律の解釈だけに留まらない。租税法に限らず審理過程における法的判断にあたって必要な事実は、過去の出来事を書面や証言にしたものであり、同じ証拠を見、同じ証言を聞いたとしても、証拠を証拠として採用するか否か、どの程度の評価をするのか、最終的に何が起こったかをどのように事実として認定し、判決を出すのかという過程は、個々の裁判官に認められた自由な心証に委ねられている。司法判断は一般人にとって最後の拠り所ではあるが、最終的には彼ら司法関係者の責任意識に裏付けされた「良識」に拠っているということになる。表現を変えれば「経験則」に含まれる社会常識や見聞の広狭及び自身の専門とは異なる分野、業界慣習の知識などの選択・判断能力に委ねられていると

いうことである。

本論の冒頭、はじめにに立ち戻れば、司法・法律畑の方々の租税法に対する率直な感想は無理も無い。表面的な要素としては、法人税法等の租税実体法は、税額に至るまでの計算式を条文化している部分が多々あるため、数字・算式が多いこと<sup>(注5-8)</sup>が法学の世界が主軸の方々には馴染みがないといったことが挙げられよう。しかし、更により根本的な理由は複数あるように思う。主として<sup>1</sup>で論究してきたことであるが、その第1は、憲法30・84条に基づく租税法主義と同14条の租税公平主義。これら租税法の二大基本原理が、それぞれ時に相反・相克関係にありながら、更にそれぞれの立場からの実践に対する要請が存在すること。第2に、租税理論上は一方で「租税法主義」を謳いながら、税務行政及び租税実務には、法令ではない通達基準が蔓延しており、この「租税通達主義」とも揶揄すべき現実は、もう一方の基本原則である「租税公平主義」の要請でもあるという側面が存在すること。第3に、租税法は、日々常常途切れることなく変化する経済事象を対象とする法律のため、いわゆる不確定概念(規範的要件事実)が条文の中で多用されていることが、法律家に税法の条文解釈や事例への当てはめに混乱をもたらしているということである。つまり、自らの意思にせよ職業上の必要性にせよ積極的に能動的に自らが行動しなければ、他の専門分野を習得することは現実的に難しいということである。特に租税は、人間の経済欲求という絶えず動き続け、経済活動や情報の高度化に伴い変化し続けるものに対する一種の規制であるためなおさらである。10年

(注5-7) 租税以外の社会科学の分野においては、例えば大量発行された戦時国債が終戦直後の財政破綻を招いた反省から、昭和22年4月に施行された財政法第4条5条は、赤字国債の発行、日本銀行引受による国債発行を禁止している。しかし、昭和40年以降発行され続けてきた国債は、昭和50年の赤字国債の発行以降累増の一途を辿り、ここ数年は超金融緩和政策のため日銀引き受け発行が公然と行われるようになった結果、令和5年度末の国債残高は1,000兆円超、対GDP費で250%超と諸外国と比べても突出した危機的水準となっている。財政法制定時からの形骸化の分析に関しては、拙稿「財政法の制約と戦後日本の公債発行(概要版)」甲南論集第21号、甲南大学社会科学研究会、1996を参照されたい。

(注5-8) 構成の関係で本文中で触れられなかったが、Xが寄付金を主張したのは、事実の概要で示した各年度の差額が1億円超、判旨で示したこの差額の所得に占める割合が1%未満ということから、課税所得は各年度100億円超ということになり、寄付金の損金不算入規定の所得基準だけで各年度の添削差額を超えるためであると考えられる。交際費とされた場合は地裁判決の冒頭部分から判読可能である。

前の知識や経験はその上に新たな見聞を積み重ねてこそ意味があり価値があるのであり、現状に留まることを決して許してはくれない分野なのである。租税とは何か、法科大学院の第1講義では必ず触れる部分であるが、租税そのものの性質・特徴及び裁判所の立つ位置を最高裁が示した非常に示唆に富む該当箇所を以下に紹介しておく。「租税は、国家が、その課税権に基づき特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（84条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。思うに、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、所得の再配分、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、基本的にはその最良の判断を尊重せざるを得ないものというべきで

ある。」<sup>(注5-9)</sup>

このような性格を持ち合わせる租税に係わる専門家に必要なものとは何なのか。ともすれば流れ作業になり、個別事案を慎重に判断すること無く過去事例に頼り前例踏襲に流されそうになる自分を絶えず見直す作業の反復でしかないのではないか。「ヒトは自分自身に無自覚であるという事実は無自覚である」<sup>(注5-10)</sup>まさにその通りだと思う。換言すれば、ヒトは自分自身に対して他人ということであり、意識上の自分を過信することは如何に危険で愚かな行為であるかということである。特に、同じ狭い世界に長く居続け、小さなピラミッドの中でしかヒトと係わらなくなってしまえば、自分が見えなければ社会的現象をどのように分析しても、その知識は世の中の役には立たず、自分が見えなければ、何を学んでも知識が増えるだけで、自身の成長にも繋がらない。専門家は道義的・法律上・業務上の様々な責任を負っているだけではない。各専門家を信じて託した者への責務を、それぞれの使命感と連動させながら果たすことでしか、我々ある限られた分野の専門家は社会に存在する意味も無く、仕事の完成度を高めることもできず、最終的に自身の成長に気づけることも無い。

以上のように、社会科学の分野における「法律」「理論」「実践」における融合は、それぞれの分野に属するヒト、特に Profession たちの協調・協働による研鑽の積み重ねでしか成り立たないということになろう。今後の経験で更に進化・深化出来ることを楽しみたいと思うが、これが今の私の帰結点であり結論である。

最後に、最初の論文指導を頂いた中島将隆甲南大学名誉教授の「君は社会の現実、実践が間違っているというのか」の一言を、法律や純粋理論が全てであった当時の私は、その意味するとことを理解する

(注5-9) 前掲注1-5、247頁、金子宏「14」5頁

(注5-10) Wilson Timothy「49」p1046-1047

ことが出来ないまま、自分の意に反して論文の結論を180度変更するしかなかった。ただ、その後実践の場に軸足を置きながら法律や理論に対する問題意識を持ち続けられたことで、実践にいたからこそ逆に法律や理論の側に伝えられることがあるのではないかという意識を持つことができ、ようやくあの一言が理解出来た次第である。この場をお借りして御年85にして変わらずお元気に教鞭を執られている中島将隆先生には心から感謝申し上げたい。

## ■ 参考文献

1. 粟津明博「税法解釈の限界を考える」日本評論社、2015
2. 伊藤滋夫「民事訴訟における要件事実論の税務訴訟における有用性」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』日本評論社、2011
3. 伊藤滋夫「事実認定の基礎 [改訂版]—裁判官による事実判断の構造、2020
4. 伊藤滋夫「税務訴訟と要件事実の考え方」税大ジャーナル 20、2013
5. 今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4、2006
6. 岩崎政明「医療費控除の適用範囲—眼鏡・コンタクトレンズの購入費用及び検眼費用—」『ジュリスト 967号』有斐閣、1990
7. 上田徹一郎「民事訴訟法 第7版」法学書院、2011
8. 大島稔彦監修「第3次改訂版 法制執務の基礎知識—法令理解、条例の制定・改正の基礎能力の向上—」第一法規、2011
9. 大塚直他編著「要件事実論と民法学との対話」商事法務、2005
10. 大淵博義「裁判例・裁決例からみた 役員給与・交際費・寄付金の税務」税務研究会出版局、1996
11. 大淵博義「法人税法解釈の検証と実践的展開第I巻 [改訂増補版]」税務経理協会、2013
12. 岡口基一「ゼロからマスターする要件事実—基礎から学び実践を理解する—」、2022
13. 金子宏「租税法 [第23版]」弘文堂、2019
14. 金子宏「憲法と租税法—大嶋訴訟」『別冊ジュリスト No.253 租税判例百選 [第7版]』有斐閣、2021
15. 北野弘久『税法原論 [第7版]』勁草書房、2016
16. 北野弘久「税法の基本原則 その具体的考察」中央経済社、1961
17. 佐藤修二「租税と法の接点—租税実務におけるルール・オブ・ロー—」大蔵財務協会、2020
18. 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣、2007
19. 司法研究所「事例で考える民事事実認定」法曹會、2015
20. 司法研究所「民事訴訟における要件事実 [第一巻]」法曹會、1986
21. 司法研究所「民事訴訟における要件事実 [第二巻]」法曹會、1992
22. 菅納敏恭・垂井英夫編著「租税法判例と通達の相互関係—通達に影響を与えた判例の研究—」財經詳報社、1993
23. 菅原万里子「税務訴訟—処分取消訴訟を中心に」LIBRA Vol 4 No.11、2004
24. 瀬木比呂志「民事訴訟法 第2版」日本評論社、2022
25. 高橋貴美子「税務判例に強くなる本」中央経済社、2016
26. 田中治「製薬会社による英文添削料の差額負担は、租税特別措置法六一条の四第三項の「交際費等」に当たらないとされた事例」『判例評論550号』、日本評論社、2004
27. 田中治「税務訴訟において法の趣旨を確定する意義と手続き」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』日本評論社、2011
28. 田中豊「事実認定の考え方と実践」民事法研究会、2021
29. 谷口勢津夫「税法基本講義 [第7版]」弘文堂、

- 2021
- 30, 谷口勢津夫「要件事実論的解釈の意義と限界—消費税帳簿等不提示事件最判平成16年12月20日判時1889号42頁を素材として—」*Profession Journal* No.471、2022
- 31, 玉國文敏「医療費控除の範囲と限界」成田瀬明ほか編『行政法の諸問題（下）』、有斐閣、1990
- 32, 辻美枝「交際費の意義—萬有製薬事件」『別冊ジュリストNo.253租税判例百選〔第7版〕』有斐閣、2021
- 33, 中尾巧「税務訴訟入門 第5版」商事法務、2011
- 34, 中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」*税大ジャーナル* 34、2022
- 35, 野村篤史「法人税法における不確定概念の解釈についての—考察—交際費課税の不確定概念の検討を中心に—」『租税資料館賞受賞論文集24（中）』租税資料館、2015
- 36, 林修三「セミナー叢書 法令解釈の常識」日本評論社、1987
- 37, 増田英敏「リーガルマインド租税法〔第4版〕」成文堂、2016
- 38, 増田英敏「税法上の交際費の意義とその判断要件」*月刊税務事例* 36巻2号、財経詳報社、2004
- 39, 増田英敏「租税法における要件事実論の有用性」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』日本評論社、2011
- 40, 増田豊「刑事訴訟における事実認定」*明治大学社会科学研究所紀要* 第33巻第2号、1995
- 41, 松沢智「新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔新版（補正第2版）〕、中央経済社、2003
- 42, 三木義一・市木雅之「医師への翻訳添削料負担の交際費該当性」『*月刊税経通信*』税務経理協会、2004
- 43, 水野忠恒「体系 租税法〔第2版〕」中央経済社、2018
- 44, 村田渉、山野目章夫 編著「要件事実論30講 第3版」弘文堂、2012
- 45, 山野目章夫「民法学の思考と要件事実論」NBL814号、商事法務、2005
- 46, 雪岡重喜「調査資料 所得税・法人税制度史草稿」大蔵省主税局、1955
- 47, 臨時税制調査会「昭和31年12月臨時税制調査会答申」1956（日本租税研究協会 HP 内税制調査会答申集）
- 48, 若林孝三他共編「実務問答式 交際費の税務令和3年版」大蔵財務協会、2021
- 49, Wilson Timothy “The unseen mind” *Science* 321, American Association for the Advancement of Science, 2008