

事実認定における実質主義の観点による  
減価償却資産の取得日の判定及び举证責任

小野内 宣行  
税理士

はじめに

本件は、請求人仕様の自動旋盤を取得するに当たって、その取得の時期をいつと見るのか、その取得日の判定において要件事実の認定をどのようにして行うのか、その举证責任をどのように考えたら良いのか、また重加算税の賦課要件についても検討してみたい。

事案の概況

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、機械を取得したとして、同機械に係る減価償却費を損金の額に算入して法人税並びに同機械に係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除して消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の各申告をしたところ、同算入及び同控除はいずれもできないとして原処分庁が行った原処分に対し、請求人がその全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯等

省略

(3) 関係法令

省略

(4) 当事者間に争いがなく、証拠により容易に認定できる事実等（以下「争いのない事実等」という。）

イ 請求人は、プラスチック製品の精密加工業を主として営む同族会社であり、本件各事業年度において青色申告書を提出した中小企業者等であった。

ロ 平成 14 年 12 月期

(イ) 請求人は、G社（平成 16 年 4 月 1 日にH社と合併する以前の商号。）に対し、平成 14 年 12 月 16 日ころ、自動旋盤 5 台（機種、機番 393、394、395、396 及び 397、以下、これらを併せて「本件平成 14 年各旋盤」という。）を発注した。

(ロ) 請求人は、G社から、出荷先を請求人の工場、出荷日を平成 14 年 12 月 20 日とする平成 14 年 12 月 24 日付の本件平成 14 年各旋盤に係る各納品書（以下「本件各 14 年納品書」という。）を受領した。

(ハ) 請求人は、本件平成 14 年各旋盤を平成 14 年 12 月 24 日に取得した旨買掛金元帳に記載し、同各旋盤に係る減価償却費を損金の額に算入して平成 14 年 12 月期に係る法人税の、また、同各旋盤に係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除して平成 14 年 12 月課税期間に係る消費税等の各確定申告をした。

ハ 平成 15 年 12 月期

(イ) 請求人は、G社に対し、平成 15 年 11 月 7 日ころ、自動旋盤 10 台（機種、機番 539、540、541、542、543、544、545、546、547 及び 548、以下、これらを併せて「本件平成 15 年各旋盤」といい、本件平成 14 年各旋盤と併せて「本件各旋盤」という。）を発注した。

(ロ) 請求人は、G社から、出荷先を請求人の子会社であるJ社、出荷日を平成 15 年 12 月 15 日とする平成 15 年 12 月 17 日付の本件平成 15 年各旋盤に係る各納品書（以下「本件各 15 年納品書」といい、本件各 14 年納品書と併せて「本件各納品書」という。）を受領した。

(ハ)請求人は、本件平成 15 年各旋盤を平成 15 年 12 月 17 日に取得した旨買掛金元帳に記載し、同各旋盤に係る減価償却費(特別償却費を含む)を損金の額に算入して平成 15 年 12 月期に係る法人税の、また、同各旋盤に係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除して平成 15 年 12 月課税期間に係る消費税額等の各確定申告をした。

#### (5)争点

##### イ 法人税関係及び消費税等関係

本件では、法人税関係について、本件各旋盤に係る本件各事業年度における減価償却の可否が争われているところ、法人税法第 31 条第 1 項及び租税特別措置法第 42 条の 6 第 1 項の各文理からすると、特別償却を含む減価償却が認められるためには、当該法人が減価償却の対象となる資産をその事業年度末までに「取得し」、又は「有する」ことが必要であると解され、ここでいう「取得し」又は「有する」か否かの判断は、引渡しがされたか否かによると解する。

また、消費税等関係については、本件各旋盤に係る本件各課税期間における仕入税額控除の可否が争われているところ、消費税法第 30 条第 1 項及び第 2 項第 12 号によれば、仕入税額控除が認められるためには、事業者が他の者から資産を「譲り受け」たことを要し、ここでいう「譲り受け」たか否かの判断も、引渡しがされたか否かによると解する。

そうすると、結局、本件においては、本件平成 14 年各旋盤及び本件平成 15 年各旋盤について、それぞれ平成 14 年 12 月末及び平成 15 年 12 月末までに請求人に引渡しがされていないか否かが争点になる。

##### ロ 重加算税関係

請求人が G 社に依頼して本件各納品書を発行させた行為は「仮装」(国税通則法第 68 条第 1 項)に当たるか。

## 2 主張

### (1)争点イ(本件各旋盤の引渡しの有無)について

#### イ 原処分庁の主張

本件平成 14 年各旋盤は平成 14 年 12 月末において、本件平成 15 年各旋盤は平成 15 年 12 月末において、いずれも製造過程にあり、それらが請求人に出荷されたのは、本件平成 14 年各旋盤については、平成 15 年 2 月 14 日、本件 15 年各旋盤については、平成 16 年 1 月 14 日及び同月 15 日であるから、本件平成 14 年各旋盤及び本件平成 15 年各旋盤は、それぞれ平成 14 年 12 月末及び平成 15 年 12 月末までに、いずれも請求人に引き渡されていない。

#### ロ 請求人の主張

次のとおり、本件平成 14 年各旋盤は平成 14 年 12 月末までに、本件平成 15 年各旋盤は平成 15 年 12 月末までに、いずれも請求人に引き渡された。

(イ)本件各旋盤について、切削用の刃を取り付けるための商品や刃の取付けが完了していないことをもって、完成していないとすることは相当ではなく、本件平成 14 年各旋盤及び本件平成 15 年各旋盤はそれぞれ平成 14 年 12 月末及び平成 15 年 12 月末において、いずれも完成していた。

#### (ロ)本件平成 14 年各旋盤

A 請求人は、G 社から本件各 14 年納品書を受領し、また、本件平成 14 年各旋盤の製造会社である H 社に対し、平成 14 年 12 月 25 日から平成 15 年 2 月 10 日までの間、同各旋盤を同社 工場に保管することを依頼し、その旨記載した平成 14 年 12 月 20 日付「預り依頼書」(以下「本件平成 14 年各旋盤預り依頼書」という。)を交付した。これを受け、H 社は、請求人に対し、同依頼を承諾し、その旨記載した平成 14 年 12 月 20 日付「預り書」(以下「本件平成 14 年各旋盤預り書」という。)を交付した。

B 請求人は、平成 15 年 1 月 7 日から実施した実習生の研修において、本件平成 14 年各旋盤を使用した。

(ハ) 本件平成 15 年各旋盤

A 請求人は、G 社から本件各 15 年納品書を受領し、また、本件平成 15 年各旋盤の製造会社である H 社に対し、平成 15 年 12 月 10 日から平成 16 年 1 月 13 日までの間、同各旋盤を同社 工場に保管することを依頼し、その旨記載した平成 15 年 12 月 11 日付「預り依頼書」(以下「本件平成 15 年各旋盤預り依頼書」という。)を交付した。これを受け、H 社は、請求人に対し、同依頼を承諾し、その旨記載した平成 15 年 12 月 16 日付「預り書」(以下「本件平成 15 年各旋盤預り書」という。)を交付した。

B 請求人は、平成 15 年 12 月末までに、本件平成 15 年各旋盤を J 社へ貸与するための手続を終えていた。

(2) 争点ロ(「仮装」の有無)について

イ 原処分庁の主張

本件平成 14 年各旋盤は平成 14 年 12 月末までに、本件平成 15 年各旋盤は平成 15 年 12 月末までにいずれも請求人に引き渡されていない以上、請求人が G 社に依頼して本件各納品書を発行させた行為は「仮装」に当たる。

ロ 請求人の主張

請求人は、G 社に対して、本件各納品書の作成を強要した事実はなく、むしろ、本件各納品書の内容は本件各旋盤に係る取引の実態に合致したものであるから、請求人が G 社に依頼して本件各納品書を発行させた行為は「仮装」に当たらない。

仮に、請求人において、本件各旋盤の引き渡しに係る判断に誤りがあったとしても、その誤った判断に基づき本件各納品書を請求し、本件各事業年度において本件各旋盤に係る減価償却費を損金の額に算入し、本件各課税期間において本件各旋盤に係る消費税を仕入税額控除したことは、各翌事業年度及び各翌課税期間に処理すべきものを単純な操作により本件各事業年度及び本件各課税期間に処理したものにすぎないから、「仮装」に当たるとすることは不当である。

## 審判所の判断

請求棄却、平成 18 年 5 月 22 日判決、裁決事例集第 71 集 419 頁

(1) 争点イ(本件各旋盤の引渡しの有無)について

イ 契約の目的物を引き渡す方法として、法は、現実の引渡し(民法第 182 条第 1 項)、簡易の引渡し(同条第 2 項)、占有改定(同法第 183 条)、指図による占有移転(同法第 184 条)を認めており、本件各旋盤の引渡しについても、これらのいずれかが行われていれば足りると解する。

ロ そこで、これを本件についてみるに、上記 1(4)争いのない事実等記載の各事実に加え、原処分関係書類、請求人提出書類及び当審判所の調査の結果によれば、次の各事実が認められる。

(イ) 自動旋盤の特質及び製造・納品過程

G 社の営業担当であった K 及び H 社 工場管理本部次長 L の、原処分に係る調査を担当した職員及び異議審理庁の担当職員に対する各申述によれば、自動旋盤は、標準機本体を各顧客先の仕様としないと現実には顧客において使用できない形態のものであり、M 社(平成 16 年 10 月 1 日に「株式会社」に商号変更する以前の商号。)が標準機本体を製造し、その納品を受けた H 社において、顧客仕様の特別附属品及び特注品の取付けを行い、各種性能検査を実施した上、G 社の社内手続に従って、顧客立会いの上で検査し、その立会議事録を作成して、H 社の製造工場から顧客先に直送されていた。

(ロ) 本件平成 14 年各旋盤について

A 請求人は、G 社に本件平成 14 年各旋盤を発注するに先立ち、同社から平成 14 年 12 月 16 日付の見積書の提示を受けていたところ、同見積書によれば、本件平成 14 年各旋盤は、標準機本体に請求人仕様にするための特別附属品及び特注品を取り付ける仕様とされていた。

B G社は、請求人からの本件平成14年各旋盤の発注を受け、H社に対し、平成14年12月16日、同各旋盤の製造を発注し、H社は、M社に対し、同日、同各旋盤の標準機の製造を発注した。

C M社が保有するH社に対する本件平成14年各旋盤に係る標準機の各納品書(控)によれば、同各納品書(控)には、同各旋盤に係る標準機のうち、機番393は平成15年1月9日、機番394及び395は同月10日、機番396及び397は同月14日にそれぞれ納品した旨記載されている。

D H社 工場において作成された試験報告書によれば、同報告書には、本件平成14年各旋盤に請求人仕様の部品の加工及び刃の取付けを行った後、同各旋盤のうち、機番393は平成15年1月29日、機番394は同月27日、機番395は同月28日、機番396及び397は同月30日にそれぞれ性能検査を行った旨記載されている。

E G社の営業担当であったKは、請求人に対し、平成15年1月29日、本件平成14年各旋盤についての完成度、研修生の習熟度の確認等の検査を行うに当たり、その立会いを依頼する旨の文書を送付した。Kが作成した立会議事録によれば、同議事録には、同検査は、同年2月7日、請求人のN副社長立会いの下実施された旨記載されている。

F H社 工場において作成された本件平成14年各旋盤に係る受注マスターリスト及び機番台帳によれば、各書面には、本件平成14年各旋盤の出荷年月日として平成15年2月14日と記載されている。

(ハ) 本件平成15年各旋盤について

A 請求人は、G社に本件平成15年各旋盤を発注するに先立ち、同社から平成15年11月7日付の見積書の提示を受けていたところ、同見積書によれば、本件平成15年各旋盤は、標準機本体に請求人仕様にするための特別附属品及び特注品を取り付ける仕様とされていた。

B G社は、請求人から本件平成15年各旋盤の発注を受け、H社に対し、平成15年11月7日、同各旋盤の製造を発注し、H社は、M社に対し、同日、同各旋盤の標準機の製造を発注した。

C M社が保有するH社に対する本件平成15年各旋盤に係る標準機の各納品書(控)によれば、同各納品書(控)には、同各旋盤に係る標準機のうち、機番539は平成15年12月29日、機番540、541及び542は平成16年1月5日、機番543は同月6日、機番544及び545は同月7日、機番546、547及び548は同月8日にそれぞれ納品した旨記載されている。

D H社 工場において作成された試験報告書によれば、同報告書には、本件平成15年各旋盤に請求人仕様の部品の加工及び刃の取付けを行った後、同各旋盤のうち、機番539、540及び543は平成16年1月12日、機番541、544、546及び547は同月13日、機番542は同月10日、機番548は同月14日にそれぞれ性能検査を行った旨記載されている。

E H社 工場において作成された本件平成15年各旋盤に係る受注マスターリストによれば、同リストには、本件平成15年各旋盤の出荷年月日として平成16年1月14日及び同月15日と記載され、本件平成15年各旋盤に係る機番台帳によれば、同台帳には、同各旋盤のうち、機番539から543までが同月14日に出荷され、機番544から548までが同月15日に出荷された旨それぞれ記載されている。

ハ 以上の各事実からすると、請求人は、請求人方工場で現実に自己の製造加工に本件各旋盤を使用する目的でG社に本件各旋盤を発注したというべきであるから、同社との間で、G社から提示された見積書に記載されたとおり、標準機に請求人仕様の特別附属品及び特注品を取り付けた仕様の自動旋盤を目的物とする売買契約を締結したものである。そして、請求人は、同仕様の状態に至った後の、本件平成14年各旋盤については平成15年2月14日に、本件平成15年各旋盤については平成16年1月14日及び同月15日に、それぞれ現実の引渡しを受けたものとみるのが相当である。

二 請求人の主張について

(イ)これに対し、請求人は、上記2(1)口記載のとおり主張するところ、その趣旨は、請求人とG社との間の契約上、その目的物たる本件各旋盤は、請求人仕様の特別附属品及び特注品を取り付けた状態に至らなくとも足りるものとされており、その引渡しが、本件平成14年各旋盤については平成14年12月20日に、本件平成15年各旋盤については平成15年12月15日にそれぞれ占有改定又は指図による占有移転によって行われたとの点にあると解される。そして、これに沿う証拠として、本件各納品書、本件平成14年各旋盤預り依頼書及び本件平成14年各旋盤預り書並びに本件平成15年各旋盤預り依頼書及び本件平成15年各旋盤預り書を提出し、また、当審判所の調査の結果によれば、G社及びH社においても、本件平成14年各旋盤については平成14年12月中の、本件平成15年各旋盤については平成15年12月中の各売上げとして会計処理していたことが認められる。

(ロ)しかしながら、上記Kは、原処分に係る調査を担当した職員及び異議審理庁の担当職員に対し、Kが、請求人に対し、本件平成14年各旋盤を平成14年末まで、本件平成15年各旋盤を平成15年末までにそれぞれ納品することはできない旨伝えたところ、請求人のR課長から納品書の交付の依頼があり、請求人は大口の顧客先であったためこれを断ることはできなかったが、社内手続上、納品書を発行するためには立会議事録が必要なことから、本件平成14年各旋盤については、平成14年12月20日に、本件平成15年各旋盤は平成15年12月15日に立会いを実施したとする、事実とは異なる立会議事録を作成し、請求人に本件平成14年各旋盤預り依頼書及び本件平成15年各旋盤預り依頼書を出してもらい、H社から本件平成14年各旋盤預り書及び本件平成15年各旋盤預り書を作成してもらって、本件各納品書を発行した旨申述している。また、上記Lは、原処分に係る調査を担当した職員及び異議審理庁の担当職員に対し、本件平成14年各旋盤は平成14年12月31日現在、本件平成15年各旋盤は平成15年12月31日現在いずれも完成しておらず、本件平成14年各旋盤及び本件平成15年各旋盤を請求人から預かった事実はないし、H社の売上計上基準は出荷基準であるが、営業上の配慮から、本件平成14年各旋盤預り書及び本件平成15年各旋盤預り書を作成した旨申述している。

これらの各申述は、その各内容自体合理的である上、いずれも上記口認定の各事実と符合するとともに、各申述相互も高い整合性を有する上、両名の所属するG社及びH社にとって、請求人は大口の顧客であるという両名の置かれた立場からしても、その信用性は非常に高いというべきである。

そうすると、本件各納品書、本件平成14年各旋盤預り依頼書及び本件平成14年各旋盤預り書並びに本件平成15年各旋盤預り依頼書及び本件平成15年各旋盤預り書や、G社及びH社における会計処理をもってしても、直ちに請求人の主張するような引渡しがあつたと認定することはもちろん、上記認定を覆すに足りるものとはいえず、結局、請求人の上記主張は採用できない。

ホ 以上により、本件平成14年各旋盤及び本件平成15年各旋盤は、それぞれ平成14年12月末及び平成15年12月末までに、いずれも請求人に引き渡されていない。

(2)争点口(「仮装」の有無)について

国税通則法第68条第1項に規定する「仮装」とは、所得、財産あるいは取引上の名義に関し、それが事実であるかのように装うなど、故意に事実をわい曲することをいうと解する。これを本件についてみるに、上記(1)認定のとおり、本件平成14年各旋盤は平成14年12月末までに、本件平成15年各旋盤は平成15年12月末までにいずれも請求人に引き渡されていないと認められるところ、同口記載の、Kの原処分に係る調査を担当した職員及び異議審理庁の担当職員に対する各申述によれば、請求人は、本件平成14年各旋盤及び本件平成15年各旋盤が平成14年12月末及び平成15年12月末までにいずれも納品されていないことを承知した上で、G社に対して、本件各納品書の作成を依頼し、その交付を受けたことが認められ、これは、単純な会計処理上の過誤に止まるものではないことは明らかであるから、「仮装」に当たるといえるべきである。

### (3) 結論

#### イ 本件法人税各更正処分

##### (イ) 平成 14 年 12 月期

上記(1)より、請求人は、平成 14 年 12 月期において本件平成 14 年各旋盤を取得していないことから、同各旋盤に係る減価償却費合計は損金の額に算入されない。

##### (ロ) 平成 15 年 12 月期

上記(1)より、請求人は、平成 15 年 12 月期において本件平成 15 年各旋盤を取得していないことから、同各旋盤に係る減価償却費合計は損金の額に算入されない。

(ハ) 本件法人税各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。

(ニ) 以上より、本件各事業年度の各納付すべき税額は本件法人税各更正処分の各納付すべき税額と同額となるから、本件法人税各更正処分はいずれも適法である。

#### ロ 本件消費税等各更正処分

##### (イ) 平成 14 年 12 月課税期間

上記(1)より、請求人は、平成 14 年 12 月課税期間において本件平成 14 年各旋盤を取得していないから、同各旋盤に係る消費税額は、課税標準額に対する消費税額から控除できない。

##### (ロ) 平成 15 年 12 月課税期間

上記(1)より、請求人は、平成 15 年 12 月課税期間において本件平成 15 年各旋盤を取得していないから、同各旋盤に係る消費税額は、課税標準額に対する消費税額から控除できない。

逆に、上記(1)より、請求人は、平成 15 年 12 月課税期間において本件平成 14 年各旋盤を取得していることから、同各旋盤に係る消費税額は、課税標準額に対する消費税額から控除する。

(ハ) 本件消費税等各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。

(ニ) 以上より、本件各課税期間の各納付すべき税額は本件消費税等各更正処分の各納付すべき税額と同額となるから、本件消費税等各更正処分はいずれも適法である。

#### ハ 本件法人税各賦課決定処分

上記イ(ニ)のとおり、本件法人税各更正処分はいずれも適法であり、また、上記(2)のとおりであって、本件法人税各賦課決定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。よって、本件法人税各賦課決定処分は、いずれも適法である。

#### ニ 本件消費税等各賦課決定処分

上記ロ(ニ)のとおり、本件消費税等各更正処分はいずれも適法であり、また、上記(2)のとおりであって、本件消費税等各賦課決定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。よって、本件消費税等各賦課決定処分は、いずれも適法である。

### 研究 ... 裁決に賛成・理由不備

本件の争点は、機械をいつ取得したのか、取得の時期の問題と納品書の発行依頼が仮装行為に当たるのかどうか、重加算税の賦課要件は何か、これらはきわめて事実認定の問題であり、納税者が事実をどのように証明していくべきかの基本的な行為責任の問題である。以下、学説・裁判例を通して検討する。

#### 1 要件事実の事実認定について

##### (1) 事実認定の基本的考え方

刑事訴訟法第 317 条によれば「事実の認定は証拠による」とし、同法 318 条に「証拠の証明力は裁判官の自由なる心証に委ねる」としている。民事訴訟法においてもその考え方

は同様である。そこで、事実の認定における基本的な考え方は、伊藤滋夫教授によれば「経験則という考え方と動かし難い事実という考え方ということになりましょう」(注1)と述べておられる。「経験則」とは普通、物事はこのような経過で進んでいくものだから、普通、人間はこのような行動を取るものであるとかいう法則のことである。「動かし難い事実」とは、公知の事実又は客観的に信用力が確定している証拠によって確認し得る事実をいう。この経験則の考え方は、要件事実についての直接の証拠がない場合において、間接事実による推認によって事実の認定をする場合に有用となる。推認とは、事実認定の一つの方法であり、ある事実が存在すれば、通常他の事実も存在するという論理的・経験的關係から、裁判官が事実上行う推定で、自由心証の問題で事実上の推定ともいう。つまり、間接事実を立証することによって要件事実を証明する方法ともいえる。この事実の認定における「事実」とは法律事実をいう。松澤智教授は「事実認定における事実とは、それ自体は過去における歴史的事実であるから、改めてこれを法的に再構成しなければならないことになる。それは、経験則に違反して事実を認定してはならないし、心証形成において心の偏りがないように努め、通常一般人であれば合理的な疑いを残さない程度の具体的確信に至る心理状態において初めて、法的視点からの事実認定が可能となる」(注2)として事実の認定は、法的視点から考察することが必要であるとしている。

また、事実認定における証明の程度について、最高裁は「高度の蓋然性のある証明が必要であるとし、その証明がされているかの判定は、通常人が疑いを差し挟まない程度に真実性の確信を持ちうるものであることを必要とし、かつ、それで足りる」(注3)と判じている。確信とはある事実の存在について合理的な疑いの余地のない程度に心証をいうとされる。従って、要件事実の存在については「第1に、客観的に見て証拠の状況が証明度(最低限必要とされる証明の程度のこと)に達していることが必要ですし、それだけではなく、第2に、裁判官が証明度に達していることは間違いないという心理状態になることが必要である」(注4)。

#### (2) 事実認定の法理

「法の解釈とは、法の意味内容を明らかにすることであり、法の適用とは、具体的な事実に法をあてはめて一定の法律効果を生ぜしめることである」(注5)。この法律効果というのは、権利の発生、障害、消滅という事実で、民法の要件として明確に観念されている。そして事実の認定においては「客観的な真実は一箇しか存在しないから、法条が明文をもって選択幅を規定していれば格別、そうでない限り、幅なるものは存在しない筈であり、どちらにも認定できる段階では証拠による立証が未だ不十分である」「法の解釈における社会的常識と事実の認定における平凡な通常人と同一視点であることを認識できる」(注6)として、すべて常識、通常平凡な一般人の認識で判断すればよいのである。つまり、事実認定は実体法上の権利の存否で常識的に判断すればよいということである。

#### (3) 事実認定における実質主義

租税法において実質主義(経済的観察方法)というのは「納税義務者の選択した法形式と取引の実体が合致していない場合に、その実体に適合するように法形式を引直して事実認定を行い、その認定された事実には税法を適用すること」(注7)である。

課税処分は、事実の認定を前提として、これに租税法規を適用してなされる行政処分である。それ故に、行政処分は事実関係の確定を要件とするから不明瞭な認定は許されないといえる。この点につき金子宏教授は「租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要である。他の法分野におけると同様に、租税法においても要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」ないし「形式と実質」が食い違っている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならない」(注8)と述べておられる。

#### (4) 納税要件と課税要件

納税要件とは、納税者が納税義務を負担するための要件、申告にあたっての要件で、納税義務者、納税物件、帰属、課税標準、税率から成り、課税要件とは、租税行政庁が更正

・決定するための要件で、両者の差異は、法人税法 132 条の同族会社の行為計算否認規定、推計課税の規定は課税要件ではあるが、納税要件の規定ではない(注9)。

## 2 挙証責任について

### (1) 税務上の挙証責任

一般的に挙証責任とは、立証責任とも証明責任ともいわれ、ある事実の存否の証明がつかないときに当事者の一方が受ける不利益判断の危険負担をいう(客観的挙証責任)。この点、松澤智教授は「立証責任には、二義があり、客観的挙証責任(実質的挙証責任)と主観的挙証責任(形式的挙証責任)とに分けることができる。前者は、ある事実につき存否いずれとも証明がつかない場合に、一方の当事者が最終的に受けるべき不利益な負担(地位)をいい、後者は、ある事実が証明されないために自己に不利益な判断を受けるおそれのある当事者がその不利益を免れるため当該事実を証明すべき証拠を提出すべき負担(義務)をいうと解されている。一般的に前者のみを「立証責任」と呼び、実体法上の問題として捉え、不利益を受ける当事者の危険として理解されている。そして後者については、訴訟法上の問題として、証拠を提出する行為責任として理解され、訴訟の進行にともない、裁判官の心証形成の度合に応じて時々刻々その責任は転換されていく行為責任として考えられている」(注10)。挙証責任の分配については「権利関係の発生、障害、消滅等の法律効果の発生を主張する者は、これを直接規定している法規の主要事実(要件事実)の立証責任を負う」(注11)と解されているが、課税要件事実についての客観的(実質的)挙証責任は、「課税庁が課税処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であるから課税要件事実の存否及び課税標準については、原則として課税庁に挙証責任があり、納税者の側に挙証責任は一応ないといえる」(注12)としている。

### (2) 納税要件と挙証責任

課税要件事実の存否については原則として課税庁が挙証責任を負うことになるが、「課税庁の主張自体において一応合理的であると裁判所が認定すれば、納税者に形式的挙証責任を負担させ、納税者が証拠を提出しない限り、課税庁に立証を尽くさない証拠不提出による不利益(敗訴の責任)を負わすことができない」(注13)として、裁判所は課税庁に審理不尽の責を負わすことができないとしている。

申告納税制度のもとにおいては、納税者は自ら所得を計算して申告するための要件、いわゆる「納税要件」事実に限っては、その事実を証明すべき証拠を進んで提出すべきは当然であり、証拠を提出する責任がある。納税者は、自らの所得を算定するにあたり、納税要件事実について意思決定をしているのであって、その意思決定が誤りのないものかどうかの証拠を提出する責任(義務)があるものとする。この点について松澤智教授は、「納税者が確定申告をする場合には、「納税要件」を充足し、納税義務があるとして、申告するのであるから、自ら一定の所得があるとして申告した以上は、この「所得」の計算根拠は分かるはずである。そこで、税務調査を受け、当該計算項目につき課税庁から疑義を抱かれたときは、自らの「納税要件」事実に限っては、その事実を立証すべき証拠を進んで提出すべきである」(注14)と述べられている。

### (3) 証明と疎明

証明とは裁判官が要証事実の存在につき確信を得た状態、あるいは確信を得させるために証拠を提出する当事者の努力をいうとされている。そして確信とは、ある事実の存在について合理的な疑いの余地のない程度の心証をいうといわれている。これに対して、疎明とは、裁判官が事実の存在が一応確からしいとの認識を持った状態、あるいは、それを得させるために証拠を提出する当事者の努力をいい、確信の状態(証明)より心証の程度が低いといわれている。民事訴訟法 188 条において「疎明は、即時に取り調べることができる証拠によってしなければならない」と規定されており、即時性を求められる。

松澤智教授によれば「証明であれば、心証形成の確実性まで求められるのに対し、「疎明」は、その程度に至らない弱い心証としての蓋然性、すなわち一応の確からしさの推測で足りる蓋然的判断で差し支えない。ただし、課税庁において更正処分をするには、これが公権力の行使であるから、通常人であれば、誰もが疑いを差し挟まない程度に真実であるという心理状態、すなわち「確信」

まで要請されるために、その「確信」の心理状態に至るのを動揺させて防ぐには、反証としての「疎明」で目的を達成する。したがって、納税者としては、「納税要件」に該当する事実につき、一応の確からしさを示す証拠を提出することによって、税務調査に際し、係官に対し疑義を抱かせるのを防止することで、一応確からしいとの心証を得させれば目的を達するのである(注15)として、納税者の対応すべき方法を述べておられる。

#### (4) 疎明に必要とされる程度

「疎明とは、もともと即時に取り調べることでできる証拠に限られるので、証拠方法に制限があるのが建前であるから、たとえば領収書がなくとも調査官において即時に取り調べができる資料があれば差し支えない。それは、領収証がなくとも支払先の詳細が支払伝票に明記されてさえあれば、調査官においてその存否を確認しようとするれば容易に調べられるものであるから、その程度でも証拠方法として資料たり得る。領収証がないからといって調査官は直ちに否認できない(注16)として、疎明資料さえあれば一応足りるのである。課税庁が更正処分をしようすれば、それを上回る程度の心証形成、すなわち確信を得させる程度の証拠を用意して、これを証明しなければならない。従って、納税者は必要な複数の疎明資料を用意しておくことが必要と考えられる。

### 3 権利確定主義について

#### (1) 権利確定主義の本質

「権利確定主義は、私法上の権利義務が、その成立要件を充たした時に成立(発生)し、その効力要件を充たした時に権利義務としての効力を生じ、その実現が保障されるという法的過程を踏まえ、発生から消滅に至るまでの過程の中の権利義務として確定した時点をとらえて収益費用の帰属時期とする考え方である(注17)。この権利確定主義にいう「確定」とは、判例によれば「内容(給付)の確定、金額の確定、履行期の確定という個別的法律要件の確定として理解するのでは不十分であり、全体的に収益として収受すべき権利義務がその法律要件を充たして発生し、一応法律的な保護を受けることになって、その権利行使が法的に可能となり、実現(履行)の可能性が客観的に認識できる状態になったことが必要である(注18)としており、「確定」概念を法律上の権利行使の可能性、換言すれば、権利の特質を考慮し、実質的な意味での権利行使可能性で判断するということである。

では、権利が法律上行使できるようになったときとは、どのようなときであるかについて松澤智教授は「一般的にいえば基本的な基準として外部取引につき 対価請求権の確定したとき、所有権の移転又は役務の提供があったとき、引渡又は対価請求権につき債務が同時履行の抗弁権を失ったとき、定められている債務履行期等が考えられるが、いずれにおいても「権利」を基準として事案に即し確実に把握すべきである(注19)と述べられている。また、法律的な保護を受ける権利とは「必ずしもあるべき権利ではなくとも、在る権利、換言すると、一定の事実状態が継続している場合に、法は権利が如何にあるべきかではなく、現にある占有管理状態を尊重するの法目的であり、法が保護すべきであるから(占有権(民法180条)、準占有(同205条))、従って、かかる考えに立脚し、若しくは準用して一定の経済的効果(利得)を支配管理する継続された事実状態があれば、所有権(本権)の有無を基準とせず、その準占有、占有権の取得を法的基準として捉えることもできるのではなからうか(注20)と述べられ占有も権利の確定の基準たり得るとしている。民法においてもその188条に「占有者が占有物について行使する権利は、適法に有するものと推定する」として占有原因の如何を問わず、その権利を認めている。

#### (2) 占有とは

占有とは、自己のためにする意思をもって物を所持する事実上の支配状態をいう。占有権は、占有に基づいて占有者に認められる物権で、占有という事実状態を権利に高めたものといわれる(民法180条)。占有権の譲渡は、占有物の「引渡し」によってする(民法182条)から、「引渡し」とは占有を移転することである。現実に物を授受することを「現実の引渡し」といい、現実の引渡しを一切省略し、単に意思表示だけで引渡しがあったものとする引渡方法を形態の違いによりそれぞれ「占有改定」とか「指図による占有移転」という。

「占有改定」とは、譲渡人が目的物を譲り渡した後も引き続いてこれを所持する場合において、譲受人の占有代理人として占有物を占有する意思表示することによって占有権を移転することをいう

(民法 183 条)。

「指図による占有移転」とは、譲受人が現に占有代理人によって占有している場合に、譲受人が譲り受けた後も引き続き同一人を占有代理人として占有しようとするとき、占有代理人に対してその後、譲受人のためにその物を占有すべきことを命じ、譲受人が承諾することによって占有権を移転することをいう(民法184条)。

すなわち「引渡し」によって占有権の譲渡がなされることは、いわゆる「引渡基準」という収益の期間配分の基準、収益の事業年度帰属区分判定の基準の一つの理論的根拠になるのではなかろうか。松澤智教授は「契約の目的物を引渡しことによって、売主は自己の給付義務を履行したので相手方は同時履行の抗弁権を失うのであるから、「引渡」すなわち占有の移転によって売主の代金債権という権利は確実なものとなる。そこに収益の帰属時期の認識基準を設けることは有意義である。」(注21)としている。

物が現実に移転する「現実の引渡し」は、それほど問題にならないが「占有改定」や「指図による占有移転」においては、物の移転という外形的事実がないまま、目的物の引渡し認定され収益の認識が行われる。その為しばしば課税庁との間で問題となる場合があるので「どのような理由で、そのような取引を行ったのか、取引当事者の真実の意思がどこにあるのかを解明することが重要になります。その場合に最も注意すべきことは、取引当事者において締結された契約が真正な意思に基づいて行われたかどうかであり、その取引をなすに当たり、両取引当事者において経済的合理性があるかどうかの見極めが重要となる。」(注22)。

#### 4 重加算税の賦課要件について

##### (1) 国税通則法第 68 条(重加算税)について

過少申告加算税の規定に該当する場合において、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、又は偽装し、その隠ぺいし又は偽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、納税者に対して重加算税を課すとしている。

「事実を隠ぺい」するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を偽装する」とは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要するもの」(注23)をいうとしている。

偽装行為について、金子宏教授は「偽装行為というのは、意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を偽装することであって、通謀虚偽表示(民法 94 条)がその典型的な例である。偽装行為が存在する場合には、偽装された事実や法律関係でなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならない」(注24)としている。従って、偽装取引とするためには、事実認定において、取引の合理性・必然性を検証し、重加算税を賦課する明確な根拠を示す必要があると考える。

##### (2) 故意の要否

隠ぺい又は偽装したところに基づき申告することにつき納税者の故意が必要かどうかについて、松澤智教授は「重加算税は隠ぺい又は偽装したという点をとらえて、申告納税制度維持のために課されている行政罰なのであって刑罰ではない。従って、脱税防止のための刑事罰ではないから、その不正行為の反社会性、反道徳性に着目し課する刑事罰とは性質を異にするのである。しかも、いくばくかの税額を免れようとする犯意までは不要であり、隠ぺい又は偽装という事実が存在すれば、これと合わせて過少申告があれば足りるのである。当該申告が隠ぺい又は偽装した申告であることを確定的な意図のもとに外部的付随事情を伴って申告すれば足り、その申告でいくばくかの税額を免れようすることまでの認識は不要である。そこまでの認識があれば通脱犯となるのである。重加算税は脱税の犯意を問題視するのではなく、隠ぺいをする事自体を認識しさえすれば足りるのである。」(注25)として、脱税の犯意は不要であり、事実の認識にとどまる故意、即ち隠ぺいをしたという認識は必要であるという意味の故意で足りるとしている。

判例においては、「重加算税を課するためには、納税者が故意に課税要件事実を隠ぺい又は偽

装し、その行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、過少申告を行うことの認識まで必要としない」(注26)としている。

つまり、納税者が故意に課税標準又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生すれば足りるということである。

故意とは、私法上、自己の行為から一定の結果が生じることを知りながらあえて、その行為をすることであるが、課税庁が故意かどうかの意思の認定は、当事者しか知り得ない難しい問題である。この点、木村弘之亮教授は「納税者の故意は、間接証明によってであれ具体的に主張立証されなければならない」(注27)と述べられ、有賀武夫税理士は「故意とは、内心の意思では足りず、行為の態様において客観的にみて事実の隠ぺいを伴うものであり、それは外形的にみて課税要件事実たる法律行為や、事件について何らかの作為を伴うことが必要であるとすれば、故意の立証は重加算税の賦課における必要不可欠の要件とするべきである」(注28)と述べられている。重加算税は、行政上の制裁措置としての性格もあるので、課税庁における恣意の排除のためにも故意の立証は必要であると考えられる。

### (3) 行為者の範囲

国税通則法第68条1項は「納税者が…隠ぺいし又は仮装し」とあり、しかも同法2条5号では「納税者とは、国税を納める義務がある者」とあるところから、文理解釈すれば、隠ぺい・仮装の行為者は納税者本人に限られると考えられる。しかし、判例によれば「家族又は使用人等の従業員の行為は、納税者本人の行為と同視されるべきで、その隠ぺい又は仮装を納税者が知らずに隠ぺい又は仮装したところに基づいて過少申告したときは、重加算税が課される」(注29)と判じ、納税者本人の行為と同視されるとみなされるときは、重加算税の賦課ができるとした。また「代表者が、隠ぺい又は仮装行為を知らなかったとしても、重加算税が課される」(注30)、「納税者の代理人、補助者等の立場にある者で、納税者本人の身代わりとして納税者の課税標準の発生原因である事実に関与している場合には、右専務取締役による隠ぺい又は仮装の行為を納税者が知らなくても重加算税を課し得る」(注31)として、以降、多くの裁判例は、納税者以外の者が隠ぺい又は仮装の行為を行った場合について、納税者本人がこれを了知していたときはもちろんのこと、これを知らないときでも、おおむね納税者に対し重加算税を課した処分を適法としている。これは、重加算税の制度は悪質な納税義務違反の発生を防止し、申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにあるので、「納税者個人の行為に限定すべき合理的な理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない」(注32)のである。

しかし、最近、重加算税の賦課を取り消した注目すべき判決が現れた。重加算税の賦課要件である「隠ぺい、仮装」とは、納税者が脱税のための積極的行為をすることが必要であるとし、「隠ぺい又は仮装行為が、申告者本人ないし申告法人の代表者が知らない間に、その家族、従業員等によって行われた場合であっても、特段の事情のない限り、原則として重加算税を課することができるものと解すべきである」としながらも、納税者から申告の依頼を受けた第三者が事実を隠ぺいし過少申告をした場合において、「納税者がその第三者から税額を知らされ、金員を交付したにもかかわらず、その第三者が不法にこれを納税しなかったような事情がある場合には、重加算税を賦課し得ない」(注33)として取り消した。

また、確定申告事務を受任した税理士が自己の利益を図るため隠ぺい仮装行為に基づく過少申告を行った事件で、「納税者が税理士の言葉を信じた点や、確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、申告書の控えや納付済みの領収証等の確認すらしなかった点など、納税者にも落ち度はあるものの、これをもって同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ができる事情に当たるとまでは認められない」(注34)として、重加算税賦課の要件を満たさないと判じた。また、過少申告加算税は重加算税と同様、申告という公法上の義務が十分に履行されなかったことを理由として当該納税者に課される特別の負担なのであるから、国税通則法65条4項所定の「正当な理由」の有無は、当該公法上の義務違反について納税者に責任を問うのが正当か否かということについて同判決は「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者

に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。税理士の言葉を信じて、確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや納税にかかる領収証等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったというのであって、これらの点で納税者には落ち度が見受けられ「正当な理由」があると認めることとはできない」として、過少申告加算税は賦課されたのである。

また、同時期に税理士による隠ぺい偽装をした同じような最高裁判決がある。それは、重加算税については「税理士が本件不正行為のような不正行為を行うことを認識せず、そのような疑いを抱くこともなく、同税理士が適法に確定申告手続を行うものと信頼して委任した。税理士が税法上許容される節税技術、計算方法等に精通していると信じたとしてもやむを得ないところであり、自ら隠ぺい偽装行為を行うことまでを容易に予測し得たということとはできない。納税者にも落ち度はあるものの、これをもって納税者本人の行為と同視することができる事情に当たるとまでは認められない」（注35）として、重加算税を取り消した。

さらに過少申告加算税についても「確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。よって真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるといえることができ、国税通則法 65条4項にいう「正当な理由」があると認められるというべきである」として過少申告加算税をも取り消したのである。

つまり、税理士の行為を納税者本人の悪質な納税義務違反の行為と同視するためには、納税者本人が税理士による隠ぺい偽装行為の認識の容易性とその是正可能性が重要なポイントになる。すなわち、納税者本人が容易に認識できたかどうか、申告期限までには是正や過少申告防止の措置を講じることができたかどうかの判断は、単なる税理士の選任・監督上の過失のみをもって、納税者本人の行為と同視できるものではないということがいえる。

#### (4) 重加算税の賦課要件

重加算税を賦課するためには、どのような要件が必要なのかについて最高裁判決では「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ぺい、偽装に当たるといっただけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、偽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、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、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、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきであるとしている。」(注36)

つまり重加算税の賦課要件は、

過少申告を意図し(確定的な意図)

外部から伺い得る特段の行動(外部的な付随事情)

意図に基づく過少申告(確定的な意図)

の存在が確認できれば重加算税が成立するということになる。

## 5 本件の検討

要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」ないし「形式と実質」が食い違っている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならない。もし仮に、納税者が選択した法形式に偽装行為があれば、真実の法形式に引き直して判断し認定しなければならない。

本件の取引は売買契約であるので、旋盤の引渡し又は、対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったときに権利(債務)が確定したといえる。

### (1) 引渡しの有無について

争点は引渡しの時期がいつかということに関して異論はない。請求人は、各事業年度末までに、

いずれも引渡されたと主張し、その証拠に年度末までに納品されたとするG社からの「納品書」、年度末までに製造会社H社に旋盤を預けたと証する「預り書」を提示している。また、本件平成15年各旋盤を、請求人の子会社であるJ社へ貸与するための手続を終えたと主張している。「納品書」の意義は、目的物が現実に引渡しがあったか、占有改定や指図による占有移転があったかということであるが、その形式上の「納品書」と現実に目的物の引渡し食い違っている時は、実質に従って判断することになる。そこで、審判所はG社の営業担当者K及びH社の工場管理本部次長Lから供述を取り、本件各旋盤は、標準機本体に顧客先の仕様にしなないと使用できない形態のものであり、M社が標準機本体を製造し、その納品を受けたH社において顧客先仕様にし、性能検査を実施した上、G社の社内手続に従って、顧客立会の上で、検査し、その立会議事録を作成し、顧客先に直送していたという流れを確認し、現実に各旋盤がどこまで製作されたのかを、M社の標準機の各納品書(控)、H社の性能検査試験報告書及び受注マスターリスト、機番台帳から出荷日が本件平成14年各旋盤は、平成15年2月14日、本件平成15年各旋盤は平成16年1月14日及び同月15日であることを確認し、さらに、G社のKの供述により、請求人に対し、各事業年度末までに納品することができない旨伝えていること、請求人が大口顧客先であるため納品書の発行を断ることができなかったこと、立会いを実施したとする事実とは異なる立会議事録を作成して納品書を発行したこと、H社のLの供述により、各旋盤はいずれも完成していないこと、各旋盤を請求人から預かった事実はないこと、預り書は営業上の配慮から発行したことを確認し、各旋盤が特別仕様の状態に至った後のH社の出荷日を「引渡し」時点であると判断し、事実認定した。請求人からは、特別仕様なくても足りること、占有改定や指図による占有移転によって引渡しされていること、その証拠に各納品書、預り依頼書、預り書を提示したこと、本件15年各旋盤はJ社へ貸与するための手続を終えていたと主張するのみで、占有改定や指図による占有移転にて「引渡し」があったとする新たな挙証ないし、J社との貸与契約がどのような理由でその取引を行ったのか、その取引には経済的合理性があるなどの挙証がされていない。

ここでG社からの「納品書」及び請求人の「預り依頼書」、H社の「預り書」をどのように判断するかということであるが、各旋盤が完成していないのに「納品書」が発行され、請求人の「預り依頼書」(指図)、及びH社の「預り書」(承諾)が発行されている。本件平成14年各旋盤の標準機は、それぞれ15年1月にM社からH社へ納品されているし、本件平成15年各旋盤の標準機は、機番539(平成15年12月29日納品)を除いて、すべて平成16年1月にM社からH社へ納品されている。機番539に関しては、H社において平成16年1月12日に性能検査を行っている。請求人が引渡があったと主張する平成14年12月20日、平成15年12月15日には、いずれも各旋盤は標準機すら完成していないのである。完成もしていない旋盤を「引渡し」があったとする取引には、不自然さや異常性を感じる。そして、それらを請求人は「占有改定」や「指図による占有移転」という法形式を選択している。請求人としては、完成もしていない各旋盤を「占有改定」や「指図による占有移転」の法形式を選択した理由、その取引の経済的合理性について挙証する責任があると考えられる。

これらは「納税要件」だからである。しかしながら、請求人は何ら挙証していない以上、審判所の下した判断には合理性があり、妥当な結論であるので賛成である。

## (2) 仮装行為の有無について

課税庁は、請求人がG社に「納品書」を発行させた行為は「仮装」に当たるとした。審判所も納品されないことを承知した上で「納品書」の作成を依頼し、その交付を受けたことは「仮装」に当たっているとしている。請求人は、G社に対して、「納品書」の作成を強要した事実はなく、納品書の内容は実態に合致したものであるから、納品書が発行させた行為は「仮装」には当たらないと主張している。現実に納品書の交付を依頼したのは、請求人の従業員の課長によってであり、G社のKは断れなかったと供述しているが、断ることもできたはずである。だとするとG社が自己の判断に基づいて納品書を発行し交付したと考えることはできないのだろうか。課長とはいえ請求人の従業員とG社のKとの交渉により、この取引は実現したことは疑いのない事実である。

そうだとすると、民法94条にいう通謀虚偽表示(相手方と通じてした虚偽の意思表示は無効とする)として、請求人が選択した法形式は、私法上無効又は不成立となるのではなかろうか。またH社との間の「預り依頼書」や「預り書」による占有改定や指図による占有移転もLの「請求人から預かつ

た事実はないし、営業上の配慮から作成した」という供述により、通謀虚偽表示として無効又は不成立となるのではなからうか。これらの行為は、事実を歪曲する行為であり、意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいし、みせかけの事実や法律関係を「仮装」する行為にほかならないと考えられる。請求人の行為や請求人以外の従業員である課長の行為は請求人本人の行為と同視されるとみなされるので、従って、重加算税の賦課決定処分は妥当であり、賛成できる。しかし、その理由に以上のような検討がなされるべきであるとして理由不備とした。

## おわりに

本件は、「外観と実体」又は、「形式と実質」が食い違っているときには、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従ってそれらを判断し事実認定しなければならないという、事実認定による実質主義の問題である。これらは、多くは仮装取引であることが多いので、その事実認定に十分な証拠資料を準備しておくべきである。そのポイントは、そのような法形式を選択した根拠や取引の合理性、必然性についての十分な根拠を示すことである。

本件請求人は、なぜこのような法形式を選択したのかの十分な挙証がなされていない。所得にも影響する問題であるので顧問税理士は一体、何をやっていたのであろうか。十分な証拠に基づいて特別償却費や減価償却費の検証をしたのであろうか。

企業は所得を算定するために益金や損金を意思決定して計上する。その意思決定したものは、納税者自らが疎明又は挙証しなければならない。それらはすべて納税要件だからである。

本件は、納税者の挙証責任の重要性を感じた事例である。

- (注1) 伊藤 滋夫 「要件事実・事実認定入門」 120 頁
- (注2) 松澤 智 「租税実体法の解釈と適用・2」 45 頁
- (注3) 最高裁 昭和 50 年 10 月 24 日判決 (民集 29 巻9号 1417 頁)
- (注4) 伊藤 滋夫 「前掲書」 125 頁
- (注5) 松澤 智 「税理士の職務と責任」 276 頁
- (注6) " 「前掲書」 278 頁
- (注7) " 「新版 租税実体法」(補正第2版) 22 頁
- (注8) 金子 宏 「租税法」第 11 版 140 頁
- (注9) 松澤 智 「租税法の基本原則」 203 頁、204 頁
- (注10) " 「前掲書」 220 頁
- (注11) 中尾 功 「租税訴訟入門」 74 頁
- (注12) 松澤 智 「租税手続法」 281 頁
- (注13) " 「租税法の基本原則」 222 頁
- (注14) " 「租税手続法」 283 頁
- (注15) " 「前掲書」 284 頁
- (注16) " 「同」 286 頁
- (注17) 大沼洋一 「租税争訟」 新・裁判実務大系 18 409 頁
- (注18) 最高裁 昭和 40 年 9 月 8 日判決 (刑集 19 巻6号 630 頁)
- (注19) 松澤 智 「新版租税実体法」(補正第2版) 115 頁
- (注20) " 「前掲書」 111 頁
- (注21) " 「同」 113 頁
- (注22) 平野敦士 「税務訴訟と要件事実論」 41 頁
- (注23) 和歌山地裁 昭和 50 年 6 月 23 日判決 (税務訴訟資料 82 号 70 頁)
- (注24) 金子 宏 「前掲書」 141 頁
- (注25) 松澤 智 「租税処罰法」 88 頁
- (注26) 最高裁 昭和 62 年 5 月 8 日判決 (訟務月報 34 巻1号 149 頁)
- (注27) 木村弘之亮 「日税研論集 VOL13」 105 頁

- (注 28) 有賀 武夫 桜税会 裁決事例研究第7回  
 (注 29) 大阪地裁 昭和 36 年 8 月 10 日判決 (行集 12 巻 8 号 1608 頁)  
 (注 30) 東京高裁 昭和 57 年 9 月 28 日判決 (税資 127 号 1068 頁)  
 (注 31) 長野地裁 昭和 58 年 12 月 22 日判決 (税資 134 号 581 頁)  
 (注 32) 大阪地裁 昭和 36 年 8 月 10 日判決 (行集 12 巻 8 号 1608 頁)  
 (注 33) 大阪高裁 平成 3 年 4 月 24 日判決 (判夕 763 号 216 頁)  
 (注 34) 最高裁 平成 18 年 4 月 20 日判決 (裁判所時報 1410 号 16 頁)  
 (注 35) 最高裁 平成 18 年 4 月 25 日判決 (裁判所時報 1411 号 1 頁)  
 (注 36) 最高裁 平成 7 年 4 月 28 日判決 (裁判所時報 1146 号 1 頁)

#### 参考文献

- 松澤 智 「租税法の基本原則」 中央経済社  
 " 「新版 租税実体法」 補正第 2 版 中央経済社  
 " 「税理士の職務と責任」 中央経済社  
 " 「新版 租税争訟法」 中央経済社  
 " 「租税手続法」 中央経済社  
 " 「租税実体法の解釈と適用 2」 中央経済  
 " 「租税処罰法」 有斐閣  
 " 「新・裁判実務大系 18 租税争訟」 青林書院  
 金子 宏 「租税法」 第 11 版 弘文堂  
 伊藤 滋夫 「要件事実・事実認定入門」 有斐閣  
 " 「要件事実の基礎」 有斐閣  
 " 「民事要件事実講座 1」 青林書院  
 " 「ケースブック要件事実・事実認定」 第 2 版 有斐閣  
 中尾 巧 「税務訴訟入門」 第 3 版 商事法務  
 平野 敦士 「税務訴訟と要件事実論」 清文社  
 有賀 武夫 「つまみ申告と重加算税の隠ぺい・偽装行為適用の可否」  
 桜税会裁決事例研究第 7 回  
 久保田博士 「重加算税の隠ぺい又は偽装の「行為者」の範囲」  
 同第 21 回  
 船本 洋子 「納税者以外が行った隠ぺい・偽装行為に対する重加算税の賦課」  
 同第 63 回  
 中川 俊治 「つまみ申告とことさらの過少申告の差異」  
 同第 84 回  
 前野 悦夫 「重加算税の賦課要件」  
 同第 86 回  
 川崎 浩 「重加算税の賦課要件である隠ぺい・偽装と故意の関係」  
 同第 95 回  
 上村 文明 「第三者が作成・提出した申告につき重加算税が課税された事例」  
 同第 118 回  
 小野内宣行 「単価交渉中の仕入割戻金の損益帰属時期及び重加算税賦課の新判断」  
 同 128 回