

タックスヘイブン対策税制における適用除外要件の立証

太田 幸夫

- I はじめに
- II レンタルオフィス事件の概要
- III 第一審の推移
 - 1 実体基準に関する当事者の事実主張
 - ア 国（被告）の事実主張の要点
 - イ 納税者（原告）の事実主張の要点
 - 2 管理支配基準に関する当事者の事実主張
 - ア 国（被告）の事実主張の要点
 - イ 納税者（原告）の事実主張の要点
 - 3 第一審判決の判断
 - ア 主張・立証の必要
 - イ 実体基準の充足の有無
 - ウ 管理支配基準の充足の有無
- IV 控訴審の推移
 - 1 国（控訴人）の追加的主張の要点
 - ア 主張立証責任について
 - イ 実体基準について
 - ウ 管理支配基準について
 - 2 控訴審判決の判断
 - ア 主張立証責任について
 - イ 実体基準について
 - ウ 管理支配基準について
- V 考察
 - 1 証明責任論・要件事実論上の問題
 - 2 本件における当事者の主張と裁判所の判断の検討
- VI 結語

I はじめに

タックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）は、内国会社等が税負担がないか低い外国又は地域に子会社を置き、これを通じて経済活動を行うことによりわが国における税負担の回避・軽減を図ることに対処するための制度であり（租税特別措置法40条の4以下、66条の6以下）、昭和53年に導入されて

以来、多数回の改正を見た^{*1}。特に平成29年度の改正内容は、いわゆるトリガー税率の廃止、事実上のキャッシュボックス対策等、大幅であり、その後も改正されているが、改正の前後を問わず、外国子会社の真正な事業活動を阻害しないよう、次のような適用除外要件（経済活動基準）が設けられている点は、おおむね変わらない。

- ①事業基準（子会社が株式の保有等を主たる事業とするものでないこと）
- ②実体基準（本店所在地国において必要な事務所等の固定施設を有すること）
- ③管理支配基準（本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること）
- ④非関連者基準（主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業の場合^{*2}、非関連者との取引が収入金額の50%を超えていること）
- ⑤所在地国基準（主たる事業が④記載以外の場合、その事業を主として本店所在地国で行っていること）

本稿は、上記の適用除外要件の内、②実体基準と③管理支配基準の充足の有無及びその証明責任（立証責任）の所在が争点となった、いわゆるレンタルオフィス事件訴訟（第一審東京地判平24.10.11税資262号順号12062、LEX/DB25497998、控訴審東京高判平25.5.29税資263号順号12220、LEX/DB25446022^{*3}、確定）を対象とし、同訴訟における当事者の主張^{*4}及び立証、裁判所の判断を

* 1 金子宏・租税法第23版617頁以下（2019）、増井良啓＝宮崎裕子・国際租税法第4版185頁以下（2019）、本庄資＝田井良夫＝関口博久・国際租税法一概論一第4版474頁以下〔本庄〕（2018）、宮塚久＝北村導人「タックスヘイブン対策税制」中里実＝太田洋＝広中聡浩＝宮塚久編著・国際租税訴訟の最前線132頁以下〔宮塚＝北村導人〕（2010）参照。

* 2 平成29年税制改正により、物品賃貸業（航空機の貸付けを主たる事業とするものに限る）にも非関連者基準が適用されるようになった。

* 3 評釈として、川端泰之・平25重判解説（ジュリ1466号）218頁、本庄資・ジュリ1472号127頁等がある。

* 4 当事者の主張（純然たる事実主張のほか、当該事実を踏まえた法的主張を含む）は判決書の記載による。本件の第一審判決（控訴審判決はこれをおおむね引用する）は、いわゆる新様式により、「前提事実」（争いがなにか、弁論の全趣旨により容易に認められる事実をまとめて記述する）、「争点」の順で記載し、その中で2つの争点毎に「被告」＜の主張＞、「原告の主張に対する反論」、「原告」＜の

考察した上、証明責任論及び要件事実論上の問題点と当事者の主張・立証及び裁判所の訴訟運営上の問題点を検討する。

II レンタルオフィス事件の概要

Xは日本に居住する者であり、平成12年12月以降、シンガポール法人A社の発行済株式総数7800株の内7799株を有し、A社の取締役2名の内の1名であった。A社は、日本法人B社及びその関連会社C社が製造する精密ねじ等の製品を東南アジアの日系法人に販売することを目的として平成12年2月に設立されたものである。なお、Xは、B社の常勤専務取締役であったところ、平成20年5月にはその代表取締役に就任した。

A社は、設立時にシンガポール法人D社との間でA社の周辺事務業務（経理・総務・営業事務）等につき業務委託契約を締結した。D社の一部門は、シンガポールにおいて、事務所設備の賃貸、業務サポートサービスの提供及び営業担当者の派遣を行っていた。D社のマネージングディレクターEは、A社の発行済株式総数7800株の内1株を有し、A社の取締役2名の内の1名であった。

K税務署長は、平成20年3月、Xの平成16年分から18年分の所得税について、A社が租税特別措置法^{*5}上の特定外国子会社等に該当するとして、A社の課税対象留保金額相当額をXの雑所得に係る収入金額とみなし、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。Xは、所定の不服申立手続を経た上、国を相手に上記各処分の取消しを求めて出訴した。判決結果は、第一審、控訴審ともXの全部勝訴であり、事件は確定した。

III 第一審の推移

1 実体基準に関する当事者の事実主張

主張>、「被告の主張に対する反論」の順に記載する（<>内は筆者付加）。「当事者の主張」は、旧様式の判決書であれば、「請求原因」、「請求原因に対する認否」、「抗弁」、「抗弁に対する認否」等の順で証明責任の所在を意識して記述されるが、新様式の判決書ではそれが必ずしも明確ではない。

*5 平成17年法律第21号による改正前及び同18年法律第10号による改正前の租税特別措置法（以下、「措置法」と略する）が適用された。

ア 国（被告）の事実主張の要点

A社が各事業年度において所有していた資産はオフィス機器のみであり、シンガポールに事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有していなかった。A社とD社間の平成17年8月1日付け業務委託契約書にはD社の提供するサービスの内容に関する定めはあるが、A社がD社から賃借する物件や賃料についての定めはなかった。A社がD社内の一区画の賃借の対価を支払うこととしたのは、両社間の平成19年7月1日付け業務委託契約書からである。A社の各事業年度の財務諸表には事務所、店舗等の賃料が計上されていない。

（納税者（原告）の主張に対する反論）

取締役EはA社と同フロアに執務室を有するが、その執務室はD社の社長室であり、社長であるEがこれを利用するのは当然である。A社とD社間には人材派遣契約書がない。D社からA社に派遣されたとされるFは、A社とは全く関係のないD社の業務も行ってた。Fは、派遣社員ではなく、業務委託契約に基づき、D社の業務としてA社の業務を行っていた。Fが使用していた席は、賃貸用のスペースではなく、D社の業務を行うために使用していたF専用の業務スペースと見るのが自然である。D社の入口にA社の看板が掲げられていたのは、D社がA社の通常業務について包括的に委託を受けていたのであるから当然のことである。D社がシンガポール国内に倉庫を賃借していたとは認められない。

イ 納税者（原告）の事実主張の要点

A社は各事業年度においてD社のレンタルオフィス内に机1台分のオフィススペース（机、椅子、棚、固定電話を含む）を賃借し、A社所有のパソコン1台及びモデムを設置し、A社の営業担当者が営業活動を行うために使用していた。A社がD社に支払う「業務委託料」名目の支払いの中には賃借料相当分が含まれていた。EはA社のオフィススペースと同じフロアにある専用の執務室をA社の居住取締役としての職務遂行のために使用し、D社から同じフロアにある共用会議室の提供を受け、来客時に使用していた。D社の入口にはA社の看板が掲げられていた。A社はシンガポール国内の倉庫を借り、A社が取り扱う精密機械部品の保管場所を確保し、その書類保管庫に古い帳簿を保管していた。A社の新しい帳簿書類は、D社のオフィススペース内のA社用の棚に保管

されていた。

(国(被告)の主張に対する反論)

A社とD社間の業務委託契約は、平成12年2月、A社を代表するXとD社のマネージングディレクターEとの間で、オフィススペースの賃貸借、周辺事務業務(経理・総務・営業事務)の業務委託、営業担当者の派遣を内容として口頭の合意により成立し、その後も契約内容に変更はない。平成17年と19年の各契約書は定型フォームを使用したに過ぎず、その文言に拘泥すべきではない。D社はサービスの対価を積上げ方式で計算していなかったが、A社からD社に支払われた「業務委託料」には、オフィススペースの賃借料、周辺事務の業務委託料及び人材派遣料の3つの性質の支払いが含まれていた。

2 管理支配基準に関する当事者の事実主張

ア 国(被告)の事実主張の要点

A社の株主はXとEのみであり、XはA社の発行済株式総数の99.9%を保有し、A社の意思決定はXのみによって行われていた。平成16年6月及び17年6月の定時株主総会はいずれもシンガポール国内で開催された旨の議事録があるが、Xはその当時、シンガポールには滞在していない。平成19年にされた税務調査の際のXの回答によれば、A社による平成17年8月に行われたB社の第三者割当増資の引受けの可否についてXはEに相談せずに決定したと認められる。Xは、当時、B社の常勤専務取締役であり、A社の各事業年度の大半の期間、シンガポール国外におり、A社の通常業務にほとんど関与していなかった。他方、EはA社の通常業務を全般的に執行していながら、A社から報酬の支払いを受けていなかった。Eは、実質的には、本件業務委託契約に基づき、D社が受託したA社の業務を行っていたと見るのが自然である。A社には、従業員は存在せず、損益計算書上も給与の計上はない。人材派遣を裏付ける証拠はない。平成17年の業務委託契約書には、D社にA社の業務を包括的に委託する旨の記載があり、A社がD社の代表番号とメールアドレスを使用していたことから、F及びその後任のGはD社の社員として本件業務委託契約に基づき、A社の業務を遂行していたと見るのが自然であり、A社にはその主たる事業を遂行するのに必要な従業員が存在していたとみることはできない。D社は、その主たる事業である卸売業を行うに必要と認められる事務所を有していなかった。

(納税者(原告)の主張に対する反論)

F及びGは、本件業務委託契約に基づくD社の業務としてA社の業務を遂行していたのであり、Eの指揮命令を受けていたとすれば、それはD社の取締役としての立場に基づく指揮命令であったと解すべきである。仮にXからの指揮命令があったとしても、それは業務委託者からの事実上の指揮命令であったと解すべきである。A社と派遣されたという従業員の間には雇用関係は存在しない。

イ 納税者(原告)の事実主張の要点

A社の各事業年度の株主総会はシンガポールで同国の会社法に則って開催されたが、この事実はXの参加の方法によって影響を受けない。決議内容はA社の各事業年度の決算の承認と役員の新任であり、それ以外に重要事項は生じなかった。A社には取締役会という機関はなく、XとEが協議して決定すれば、それがA社の取締役の意思決定になる。増資の引受けの可否や規模等、A社の事業に重大な影響を与える可能性のある事項については、緊急の場合を除き、基本的にXがシンガポールに赴き、2人で意思決定をした。A社の現地法令の遵守の確保、税務申告等、経理や資金管理、シンガポール国内における販売活動、D社から派遣された営業担当者の指揮監督その他の日常業務の執行に関する管理運営等、業務上の意思決定の多くはシンガポールに在住するA社の取締役であるEに委ねられており、Xのシンガポール滞在日数が限定されていても、A社はシンガポールで何ら問題なく運営されていた。顧客の訪問等の営業活動やクレーム処理等日常の業務については、D社から派遣されたF及びGがA社の従業員として行っていた。両名はA社がD社から賃借したレンタルオフィスで行っていた。A社の会計帳簿は、シンガポール国内で保管されていた。

(国(被告)の主張に対する反論)

増資引受けの可否はシンガポールの法制やA社のキャッシュフローの状態にも係わり、Xが単独で決定することは不可能である。被告主張の聞き取り結果は、Xの発言をすべて記録したのではなく、その内容も不正確である。EがマネージングディレクターであるD社がA社から業務の委託を受けることとEが個人としてA社の取締役に就任することは別の問題であり、EがA社から役員報酬を受けるかどうかとD社がA社から業務委託の対価を受け取ることは無関係である。A社からD社に対して支払われていた「業務委託料」には、従業員

の派遣料が含まれていた。平成15年1月から17年6月の間、A社からD社に対し、FのA社従業員としての貢献に報いるため、「人材派遣料」を業務委託料に上乗せして支払い、上乗せ金額の全額がD社からFに支払われた。A社がD社に業務委託していた周辺事務業務は定型的な営業事務であり、これに従事するD社の社員は、D社の中間管理職や場合によってEの指揮命令に服していたが、F及びGは、A社の営業活動に関し、A社の取締役としてのE及びXの指揮命令に服していた。D社の代表番号にかかってきた電話は適切に営業担当者に転送されていた。A社の営業担当者がD社のメールアドレスを使用していたのは、コストや手間を考慮した事実上の便宜のために過ぎない。

3 第一審判決の判断

第一審判決は、「争点に対する判断」の冒頭で外国子会社合算税制の立法趣旨を述べ、適用除外要件の主張・立証の必要について言及する（後記ア）。その後、A社の設立経緯、D社及びEの概要、A社の事業規模・取引先、A社とD社間の業務委託契約、A社のオフィススペース、取扱製品及び帳簿の保管場所、株主総会、XとEの間の権限分配、重要事項の決定、A社の日常業務、経理の状況について順次、詳細な事実認定をし、最後に、この事実認定を受け、実体基準の充足の有無（後記イ）と管理支配基準の充足の有無（後記ウ）について判断し、各基準を満たすことを積極的に認めた*⁶。

ア 主張・立証の必要

第一審判決は、「本件においては、特定外国子会社等に当たる<A社>が措置法40条の4第4項所定の適用除外要件のうちの実体基準及び管理支配基準を満たすか否かが争点となっているところ、課税庁の属する被告側が<A社>が上記の各適用除外要件を満たさないことを主張立証する必要がある。」と記述するが、その理由について何の記述もなく、証明責任の所在について触れていない*⁷。

*6 本文後記IV 2冒頭に示すとおり、控訴審判決は、第一審判決を引用するに当たり、この部分の表現を訂正している。

*7 証明責任と立証の必要の関係につき、高田裕成＝三木浩一＝山本克己＝山本和彦編・注釈民事訴訟法第4巻31頁〔大村雅彦〕（2017）参照。

イ 実体基準の充足の有無

第一審判決は、特定外国子会社等の固定施設について、賃借権等の正当な権限に基づき使用していれば足り、その規模は特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に応じて判断されるべきであるとする。そして本判決は、A社が実体基準を満たしていたとする根拠として以下の諸点を挙げる。

A社はレンタルオフィススペースの内の机1台分のスペースを使用し、EがD社の専用執務室でA社の取締役としての業務を行い、XやFら営業担当者がD社の会議室を利用していた。両社間の業務委託契約の内容は、A社の設立後、各事業年度までの間変更がなかったとかがえるところ、業務委託契約は口頭でされ、平成17年と19年の各業務委託契約書の内容は正確に記載されたものではない可能性が高い。対価の定めは各サービスの積上げ方式をとっておらず、オフィススペースの賃借料は、業務委託料に含めて支払われたと認められる。営業担当者は、E及びXから指揮監督を受けることがあっても、D社の中間管理職に対しての業務報告等は義務付けられておらず、指揮監督を受けていなかったから、その活動はD社ではなく、A社の業務として行っていたと認めるのが相当である。FがA社の業績好転に貢献したことに報いるため、A社からD社に対する業務委託報酬が増額して支払われていることも人材派遣であることを強く推認させる。A社は取扱製品を保管するために倉庫のスペースを賃借し、会計帳簿類の新しいものはD社の周辺業務を行う担当部署に、古いものは倉庫に保管していた。A社が小規模な卸売業であることに照らすと、必要となる事務所の規模は小さくて足り、受注発注という形態からすると取扱製品を保管する必要がほとんどない。A社が使用していたD社のレンタルオフィススペース及びEの専用執務室、倉庫スペースは必要な規模と考えられ、A社は主たる事業である精密機械部品等の卸売業を行うために十分な固定施設を有していたものと認められる。

ウ 管理支配基準の充足の有無

第一審判決は、A社が管理支配基準を満たしていたとする根拠として以下の諸点を挙げる。

A社には、シンガポールに在住する取締役E及びFら営業担当者が存在する。EはA社から役員報酬を受領していないが、XとEはA社の設立時以来、会社

が軌道に乗るまで無報酬で業務に当たる旨合意していた。Eは、A社のシンガポール在住取締役として、A社が法令・規制を遵守するために必要な各種届出等や税務申告を行い、経理、銀行取引及び為替管理を含む資金管理、営業担当者に対する指揮監督、売掛債権の督促・回収等の業務を行っていた。Fは従業員はD社から派遣された者であるが、居住取締役の指揮監督を受けていれば足り、特定外国子会社等が直接雇用していることまでは必要でない。A社の株主総会はシンガポールにおいて招集及び開催手続が行われ、株主2名の内1名が参加し、その旨の株主総会議事録が作成された。国の主張はA社の大株主であるXの所在地と株主総会の開催地とを混同するものである。B社の行う増資の引受けについてXとEが相談し、A社の資金繰りの事情により、引受けの総額と時期が決定された。Xは大株主であり、その意向を無視することはできないが、XとEは、それぞれの役割分担や権限分配を決めており、Eは分担する事項について裁量権を有していたものと認められる。Eは、カンパニーセクレタリー会社に指示してA社の会計帳簿を作成させ、それらがD社と倉庫に保管されていた。A社がその事業を行うために必要な固定施設を有していたことを考慮すると、経営上重要な事項に関する意思決定及び会計帳簿書類の作成・保管を含む日常的な業務の遂行は、A社の取締役E及びFら営業担当者により行われていたと認められるから、A社は本店所在地国において独立した法人としてその事業の管理・支配及び運営を自ら行っていたものと認められる。

IV 控訴審の推移

1 国（控訴人）の追加的主張の要点

ア 主張立証責任について

タックスヘイブン対策税制の適用除外要件の主張立証責任は、①これを定める措置法40条の4第4項が同条1項の例外として規定されていること、②タックスヘイブンに所在する子会社等が配当を全く又はわずかしか行わず、留保金額を蓄積しているところに税の回避を推認し得るという考え方からすれば、適用除外要件の充足について納税者が主張・立証する必要があると考えられること、③課税庁にとって、国外に所在する子会社の実態を把握することは困難であるのに対し、納税者はこれを容易に把握することができること、④同条6項

は納税者に適用除外要件を満たしていることを明らかにする書類その他の資料の保存を要求していることから、納税者が負うと解すべきである。

イ 実体基準について

D社のレンタルオフィススペースは、特定のスペースがA社のために排他的又は独占的に確保されていたとは言えない。Eは、A社及びD社と法人の住所を同じくする15社ないし19社の役員を兼務しており、その執務室はA社が排他的又は独占的に有し、主たる事業のために使用しているとは認められない。A社は、通常、製品を製造場所から得意先に出荷していたから、原判決の認定した倉庫は、製品の保管庫としての実態を伴っているとはいえない。

ウ 管理支配基準について

Eは、シンガポールにおいて多数の会社の役員を兼務しており、A社の全ての業務を責任と権限をもって担当することは不可能で、Fら営業担当社員に対し、A社の業務について全般的な指揮監督をしていたとは認め難い。仕入れについては、仕入れ先であるB社の専務取締役でA社の取締役であるXが予め日本で行った包括的な意思決定に従って行われ、販売についてもXのした包括的な指示の範囲内でA社から業務委託を受けたD社の従業員Fらが取引先を管理していたに過ぎない。

2 控訴審判決の判断

控訴審判決は、第一審判決の事実摘示及び理由をほぼ全面的に引用し、控訴審における国(控訴人)の追加的主張に対して以下のとおり判断を示した。

なお、控訴審判決は、第一審判決を引用するに際し、その誤記を訂正し、第一審判決の理由中の実体基準の充足の有無に関する判断の末尾に「満たしているものと認められる」とあるのを「満たしていないとは認められない」と改め、管理支配基準の充足の有無に関する判断の末尾に「したがって、A社は、管理支配基準を満たしていないとは認められない。」を加えている*⁸。

*8 この訂正・付加は控訴審判決の証明責任に関する判断(後記ア)を踏まえたものである。民事判決の起案実務において要証事実の不存在や反対事実の存在の認定は原則として避けるべきであるとされている。司法研修所編・10訂民事判決起

ア 主張立証責任について

控訴審判決は、国（控訴人）の上記（1ア）各主張について次のとおり述べる。すなわち、①4項の要件が充足されたときに1項を適用しないと解すべきか、あるいは、4項の要件が充足されないときに1項を適用すると解すべきかは、条文の構造だけからでは決められない、②税の回避を推認し得るということが主張立証の必要に直ちに結び付くものではない、③租税訴訟で証拠への近さは重視すべきでない、国とシンガポール共和国との間の協定には情報交換を定めた条項がある、④書類や資料の保存の要求と主張立証責任とは直接関係がない、とする。

そのほか、過少申告加算税の適用除外や居住用財産の譲渡所得の特別控除に関する判例は、本件について参考にならないこと、裁判例には、管理支配基準を充足していないこと（より正確に言えば、「管理支配基準を充足していないことの評価根拠事実」）の主張立証責任が国にあるとの前提で主張整理をしているものがあることを指摘し、実務では国に適用除外要件の主張立証責任を課していることが明らかであるとして、国（控訴人）が適用除外要件を充足していないことについての証明責任を負うとの判断を示した。

イ 実体基準について

控訴審判決は、国（控訴人）がシンガポール税務当局から入手し、控訴審で提出した証拠について、本件各事業年度後に係るものであるとして排斥した。そして、Eが多数の会社の役員を兼務していることについては禁じられておらず、兼務する会社の所在地が同一である場合、役員としての執務室が複数になることは現実的ではなく、Eは専用の執務室でA社の職務を独立して行っていると見ることができ、その限りで当該執務室は、排他的かつ独占的な執務室であり、正当な権限に基づくものであるなどとし、国（控訴人）の主張を排斥した。

ウ 管理支配基準について

控訴審判決は、A社の通常の販売及び仕入れに関する交渉やクレームへの対

案の手引補訂版68頁（2020）参照。この訂正・付加があっても事実認定及び請求認容の結論に影響がなかったことは、証明責任論がアカデミックなものに過ぎないことを示唆しているように思われる。

応等を営業担当者が行うに当たって指揮監督する者はEしか考えられない、EはA社の資金管理を行い、通常取引については無制限の権限を有していた、Eが多数の会社の役員を兼務していたからといって、A社の業務を担当することが不可能であったとは言えず、EがA社から役員報酬を受け取っていないことは上記の認定に影響を及ぼすものではないなどとし、国(控訴人)の主張を排斥した。

V 考察

1 証明責任論・要件事実論上の問題

租税訴訟における証明責任分配の基準に関する学説は様々あり、確たる定説があるとは言えないであろう^{*9}。裁判実務では、民事訴訟における通説であった法律要件分類説(規範説)^{*10}を背景として課税権の発生原因については課税庁側、権利障害及び消滅事由については納税者側に証明責任があるとする考え方が一般的であったようであるが^{*11}、個々の事案において、当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等を考慮して修正されるべきことが提言されている^{*12}。

*9 租税訴訟における証明責任の分配に関する学説については、岩崎政明「立証責任」小川英明＝松沢智＝今村隆編・租税訴訟改訂版211頁以下(2009)、同「実額課税・推計課税の取消訴訟における立証責任」伊藤滋夫編・租税法の要件事実185頁以下(2011)、河野良介「租税法における要件事実論の課題3」伊藤滋夫＝岩崎政明編・租税訴訟における要件事実論の展開200頁以下(2016)、泉徳治＝大藤敏＝満田明彦・租税訴訟の審理について第3版172頁以下(2018)に詳しい。

*10 現在では、修正法律要件分類説(法律要件分類説に実体法の趣旨や価値判断など実質的観点から修正を加える)が通説的位置を占めている。加藤新太郎「要件事実論の到達点」新堂幸司監・実務民事訴訟講座第3期31頁以下(2012)。

*11 泉徳治ほか・前掲書(注9)175頁参照。同書は、租税訴訟が民事訴訟における債務不存在確認請求訴訟と類似のものとして実務で取り扱われる傾向にあったことを指摘する。通常金銭請求訴訟では権利発生原因は原告が主張立証すべき請求原因に属するが、債務不存在確認請求訴訟では被告が主張立証すべき抗弁に属する。その類推から課税処分取消請求訴訟においては課税権の発生原因は被告である国が主張立証すべき抗弁に属することになる。

*12 泉徳治ほか・前掲書(注9)175頁参照。なお、金子宏・前掲書(注1)1112頁(2019)は、原則として租税行政庁が課税要件事実の存否及び課税標準について立証責任(証明責任)を負うが、証拠との距離を考慮に入れ、利益状況に応じて修正を加

第一審判決は、課税庁に各適用除外要件を満たさないことを主張する必要があるとするが、証明責任論については言及していない。もっとも、争点に関する事実摘示を「被告」の主張から始めているので、被告に各基準について証明責任があることを前提としていると推測される。

控訴審判決は、適用除外要件の証明責任について、措置法40条の4の条文構造からは決められないとするが（上記Ⅳ2ア）、4項の適用除外要件の不充足が課税要件であれば、立法技術としては、1項の課税要件中にその旨掲げるのが相当であろう。現在、裁判実務で採られている修正法律要件分類説は、証拠への近さを証明責任の所在に関する考慮要素とすることを否定していないと思われる^{*13}。なお、本件訴訟において証明責任論が判決結果に影響を及ぼしていないことは、先に示唆したとおりである^{*14}。

要件事実論は、民事訴訟において訴訟物である権利又は法律関係の発生、障害、消滅及び阻止を定めた実体法の要件に該当する主要事実を証明責任論に従って請求原因、抗弁、再抗弁に整序する実務的な議論である^{*15}。要件事実論により裁判所と当事者は訴訟における攻撃防御方法を論理的に認識することができる。すなわち、これにより当事者は訴状、答弁書及び準備書面に記載し、立証すべき事項を正しく認識して訴訟活動を行い、裁判所は能率的な訴訟運営方針を定めて訴訟指揮を行い、論理的な判決書を作成することができる^{*16}。租税訴訟では、課税要件が複雑な場合が多くあるが（期間税については、期間内に起きた課税原因、除外事由等のすべてが審理の対象となるが、本件のように争点整理の結果、争点が絞り込まれることが通常である）、基本的には要件事実論が妥当する^{*17}。

える必要があるとされる。

*13 加藤新太郎・前掲論文（注10）33頁。なお、金子宏・前掲書（注1）1112頁参照。

*14 前記注8及びその本文。

*15 司法研修所・増補民事訴訟における要件事実第1巻2頁以下（1989）参照。

*16 要件事実論の効用については、西口元「民事訴訟における要件事実の役割」現代民法研究会・民事訴訟のスキルとマインド2頁以下（2010—初出2005）、加藤新太郎・前掲論文（注10）34頁以下参照。

*17 伊藤滋夫「民事訴訟法における要件事実論の租税訴訟における有用性—その例証としての推計課税と実額反証の検討」伊藤編・租税法の要件事実80頁以下（2011）、同「租税訴訟における要件事実論のあるべき姿」伊藤＝岩崎編・前掲書（注9）15頁以下参照。

要件事実論における主要な論争点として、実体法上の規範的要件（民法で言えば「過失」などの抽象的な要件）を根拠付ける具体的事実は、間接事実であるのか（間接事実説）^{*18}、評価根拠事実と評価障害事実に分け、いずれも主要事実であるとするべきか（主要事実説）^{*19}があり、後者が現在では通説とされる^{*20}。主要事実説からは間接事実説に対し、抽象的な主張を主要事実とすれば、それは直接証明することができない、抽象的な主張のみで弁論主義を満たすとすれば対立当事者に不意打ちとなるなどの批判があるが、間接事実説からは主要事実の定義の問題であり（主要事実を「真偽不明な場合に不利益を受ける当事者が証明すべき事実又は評価」とする）、不意打ちは裁判所の訴訟指揮により防止できるとされる^{*21}。私見では、主要事実説により評価根拠事実と評価障害事実の全体を判断して結論を得ること^{*22}は間接事実説による判断手順と同一であるから、いずれの見解によっても裁判所の最終的判断結果には影響がないと思われる（ただし、間接事実説に従った判決文は一覧性に優れ、法曹以外の読み手に分り易い利点があるであろう）。

第一審判決の争点に関する事実摘示^{*23}からは第一審が規範的要件に関する両説のいずれによったかは不明である。控訴審判決は主要事実説を採用としたが、評価障害事実についての言及はなく、認定した事実のどれが評価根拠事実又は評価障害事実に当たるか、主張欄と事実認定を見ても明らかではない（も

*18 かつての通説。大島眞一「規範的要件事実」判タ1387号24頁以下参照。

*19 司法研修所・前掲書（注15）30頁以下、伊藤滋夫・要件事実の基礎新版291頁以下（2015）（「評価的要件」の語を用いる）。

*20 村田渉＝山野目章夫・要件事実30講第4版90頁以下[村田]（2018）参照。しかし、最近の民事判決の大多数は新様式で起案されており、いずれの説によったのか判別が付かないことが多い。大島・前掲論文（注18）15頁参照。本件につき、前記注4参照。

*21 大島眞一・前掲論文（注18）32頁参照。河野良介・前掲論文（注9）203頁以下は租税訴訟について、間接事実説が適切であるとし、裁判所の釈明義務に言及する。弘中聡浩「租税証拠法の発展－証明責任に関する問題を中心にして」金子宏編・租税法の発展471頁以下（2010）も間接事実説を採用。

*22 主要事実説は、通常の民事訴訟について評価障害事実（抗弁）が認められる場合、評価障害障害事実（再抗弁）でなく、評価根拠事実（請求原因）の追加を認める（伊藤滋夫・前掲書（注19）310頁参照）。これは間接事実説による判断手順と実質的に異ならないと思われる。

*23 第一審判決における事実整理については、前記注4で示した。

とも、適用除外要件について評価障害要件が考えられない類型に属すると見たのかも知れない)。

2 本件における当事者の主張と裁判所の判断の検討

第一審と控訴審における当事者の主張・立証と裁判所の判断はほぼ共通しているので、併せて検討することとする。

措置法40条の4第4項は、特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること（実体基準）及び特定外国子会社等が本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）等を第1項の適用除外要件としている。

本件各判決が摘示する、①Xが特定外国子会社であるシンガポール法人A社の総発行株式数の99.9%を有していたこと、②A社の取締役はXと同国在住のEのみであり、Eは無報酬であったこと、③EはA社の業務を委託されたD社の取締役であるほか、15社ないし19社の取締役を兼務していたこと、④A社の株主総会はシンガポールで開催されたが、Xは同国に赴いていないこと、⑤A社のオフィススペースは机1台分であること、⑥A社は従業員を雇用しておらず、財務諸表上に人件費は計上されていなかったこと、⑦営業活動をしていたのはD社に雇用されていたFらであり、D社以外の業務もあったこと、⑧A社からD社に対する業務委託は当初、XとEの口頭によるものであり、オフィススペースの賃料は定められず、人材派遣契約書も作成されていないこと、⑨FらはA社の業務においてD社の電話番号とメールアドレスを使用していたことの諸事実は、争いがなければ容易に認められるところである。

規範的要件に関して控訴審判決が採用する主要事実説に当てはめると、実体基準を充足していないことの評価根拠事実には、⑤、⑥、⑦、⑧、⑨が当たり、管理支配基準を充足していないことの評価根拠事実には、①から⑨のすべてが当たると考えられる。

他方、納税者が主張・立証し、各判決が認定した、⑩A社とD社間の口頭による業務委託契約は、オフィススペースの賃貸借と営業担当者の派遣を含んでいたこと、⑪EがA社の取締役としての報酬を受けていないのは設立時に会社

が軌道に乗るまで無報酬とするとの約束があったこと、⑫A社では必要に応じてD社の会議室を利用していたこと、⑬D社オフィスの入口にはA社の看板が掲げられていたこと、⑭Fの功績に報いるための賞与に充てるための資金がA社からD社に支払われたこと、⑮A社は取扱製品を保管するための倉庫スペースを借りていたこと、⑯A社の株主総会は、シンガポールにおいてE出席の下に行われたことの内、⑫、⑬及び⑮は実体基準に関し、⑯は管理支配基準に関し、⑩と⑭は両基準に関し、上記評価根拠事実と両立するので評価障害事実にあたると考えられる。

上記評価根拠事実は、株主構成、狭小スペース、従業員の所属先、役員の兼務等、外形的に明白であって、争いがないか、立証が容易な事実である。これに対し、上記評価障害事実については立証手段として契約書等の書証が乏しく、契約内容等について関係者の供述に依らざるを得ない。国際租税案件であり、税務当局にとって証拠を収集するのは簡単でないと思われる。もっとも、外国政府と交わした協定中の情報交換条項を利用することは可能であり、控訴審判決によれば本件においても事後的に利用されたことが窺われるが、得られた情報が係争年度後に係るものとして排斥されている。この点は、当局において情報の収集時期を早め、入手すべき情報内容の整合性をしっかり確認することが肝要である。

第一審は証明責任論についての立場がやや曖昧であり、控訴審は規範的要件に関し主要事実説に立ちながら評価障害要件に触れていない。その点で各判決の事実整理は論理的に十分でないが、争点である諸事実は良く分類されており、第一審において証拠調べ前の弁論準備が綿密であったと推察される。本件に関する限り、証明責任論及び規範的要件に関する議論において如何なる立場をとっても得られる法的結論に影響はなかったものである^{*24}。

VI 結 語

本件訴訟は、タックスヘイブン対策税制における適用除外要件に関し、特定外国子会社の主たる事業を行う事務所が狭小なレンタルオフィススペースであっても実体基準を満たしていないとはいえず、さらに従業員が派遣社員である

*24 前記注8参照。

などの場合に管理支配基準も満たしていないとはいえないとされた貴重な事例である^{*25}。特に控訴審判決は、これらの基準についての証明責任を明らかにしたものとして注目された。しかし、控訴審判決が宣明した証明責任論が本件訴訟の帰趨を決着した様子は見受けられない。

本件訴訟後にタックスヘイブン対策税制の大幅な改正があったが、適用除外要件はそのまま経済活動基準として残っており、訴訟のあり方に大きな影響はないと思われる^{*26}。したがって、本件各判決は先例として意義があり、課税及び裁判実務の参考になるとと思われる。

(本稿を令和2年1月に急死した妻弘子の霊に捧げる。弘子は51年の長きにわたり私と苦楽を共にし、いつも明るく、私を支え、励まして呉れた。全国各地の名瀑・名湯等を一緒に訪ねるなど、楽しい思い出が残された。感謝と共に哀惜の念に堪えない)

*25 管理支配基準を満たさないとされた事例として、東京地判平2.9.19行集41巻9号1497頁、その控訴審東京高判平3.5.27行集42巻5号727頁、その上告審最二小判平4.7.17税資192号98頁、熊本地判平12.7.27訟月47巻11号3431頁がある。

*26 ただし、平成29年度改正により、国税職員が居住者又は内国法人に対し、各基準に該当するか否かを明らかにする書類等の提示又は提出を求め、当該書類等の提示又は提出がなかったときは、各要件に該当しないものと推定する旨の規定が加えられた(措置法40条の4第3項、66条の6第3項)。私は、この改正規定は、納税者と課税庁に対する行為規範であるに過ぎず、口頭弁論終結時を基準日とする裁判規範としての客観的証明責任に関するものではないと考えている。