

過少資本税制訴訟における 「国外支配株主等」の立証

太田 幸夫

- I はじめに
- II 過少資本税制における課税要件
 - 1 適用される内国法人の債権者の範囲
 - 2 負債と資本持分の比率
- III R社事件の経緯
 - 1 事実関係の概要
 - 2 第一審判決及び控訴審判決の概要
- IV 論点及び立証過程の検討
 - 1 「非居住者」の基準時
 - 2 「国外支配株主等」の立証
 - ア 事業活動資金の相当部分の借入れについて
 - イ 業務方針決定関係について
 - 3 過少申告についての「正当な理由」の立証
- V 結語

I はじめに

過少資本税制（Thin Capitalization Rules）は平成4年度の税制改正によりわが国に導入された。その趣旨は、内国法人が株主等から資金調達をするのに配当控除ができない出資ではなく、支払利子を損金として経理できる借入れの方式を選択することにより所得金額を減少させることを一定のルールの下で制約し、支払利子中、同ルールにより計算された金額を超える部分の損金算入を認めないこととするものである（租税特別措置法66条の5。以下、同法を「措置法」という）*¹。わが国の過少資本税制は、その対象を国際取引に限っており、

* 1 詳しくは、金子宏・租税法第24版620頁以下（2021）、水野忠恒・大系租税法第3版846頁以下（2021）、本庄資＝田井良夫＝関口博久・国際租税法概論第4版633頁以下〔本庄〕（2018）参照。

内国法人の国外支配株主等と資金供与者等からの負債を対象としている。資金供与者等には3類型あるが^{*2}、いずれも国外支配株主等と何らかの関連のあることが前提となっている。従って、まず、国外支配株主等の意義を明らかにすることが重要である。

本稿は、過少資本税制による課税処分¹の課税要件中、主要なものについて処分取消訴訟における要件事実論の観点から検討し(後記Ⅱ)、過少資本税制に関する初めての訴訟事例と思われるR社事件の経緯を概観し(後記Ⅲ)、同事件の最重要論点である非居住者の判断基準時(後記Ⅳ1)、国外支配株主等(事業方針決定関係)の立証に関する問題(後記Ⅳ2)、過少申告についての「正当な理由」の立証に関する問題(後記Ⅳ3)を順次検討した上、最後に本問題に関するまとめとして若干の感想を述べることにしたい(後記Ⅴ)。

Ⅱ 過少資本税制における課税要件

1 適用される内国法人の債権者の範囲

過少資本税制が適用される内国法人の債権者は、国外支配株主等と資金供与者等である。

「資金供与者等」については、措置法66条の5第5項^{*3}2号に「内国法人に資金を供与する者及び当該資金の供与に関係のある者として政令で定める者をいう」との定義規定があり、同法施行令39条の13第14項1号ないし3号がその詳細を定めている。いずれも国外支配株主等と一定の関連がある者であ

*2 「資金供与者等」とは、措置法66条の5第5項2号、同法施行令39条の13第14項によれば、①国外支配株主等が第三者を通じて当該内国法人に資金供与をしたと認められる場合の当該第三者、②国外支配株主等が当該内国法人の債務の保証することにより、当該第三者が当該内国法人に資金を供与したと認められる場合の当該第三者、③国外支配株主等が当該内国法人に貸し付けた債券(国外支配株主等が内国法人の債務を保証することにより第三者から内国法人に貸し付けられた債券を含む)が他の第三者に対して担保として提供され、債券現先取引で譲渡され、又は現金担保付債券貸借取引で貸し付けられることにより、当該他の第三者が内国法人に資金供与をしたと認められる場合の当該第三者及び他の第三者である。

*3 後記R社事件当時は、4項であった。以下、特に断らない限り、現行法令の条項を掲げる。

って、規定内容*⁴が明確であるから、説明を省略することとする。

「国外支配株主等」については、措置法 66 条の 5 第 5 項 1 号に定義規定があり、内国法人の債権者は非居住者又は外国法人で、「内国法人との間に、当該非居住者又は外国法人が当該内国法人の発行済株式又は出資（当該内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係のあるものをいう」とされ、同法施行令 39 条の 13 第 12 項*⁵ 1 号ないし 3 号がその「特殊の関係」について定めている。

その 1 号は、「当該内国法人がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額（以下この条において「発行済株式等」という。）の百分の五十以上の株式又は出資の数又は金額（以下この条において「株式等」という。）を直接又は間接に保有される関係」とし、措置法 66 条の 5 第 5 項 1 号前段と同旨であり、その規定内容は明確である。

その 2 号は、「当該内国法人と外国法人とが同一の者（当該者が個人である場合には、当該個人と法人税法施行令第 4 条第 1 項に規定する特殊の関係のある個人を含む。）によってそれぞれその発行済み株式等の百分の五十以上の株式等を直接又は間接に保有される場合における当該内国法人と当該外国法人の関係（前号に掲げる関係に該当するものを除く。）」とし、その規定内容は明確である。

その 3 号は、柱書として、「当該内国法人と非居住者（法第 2 条第 1 項第 1 号の 2 に規定する非居住者をいう。〈略〉）又は外国法人（以下この号において「非居住者等」という。）との間に次に掲げる事実その他これに類する事実*⁶が存在することにより、当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（前二号に掲げる関係に該当するものを除く。）」と定める。本号における「次に掲げる事実」には以下の 3 種がある。

イ 「当該内国法人がその事業活動の相当部分を当該非居住者等との取引に依存して行っていること」

* 4 前記注 2 に掲げたとおり。

* 5 後記 R 社事件当時は、11 項であった。

* 6 措置法関係通達（法人税編）66の5-4に工業所有権提供等の例示がある。

ロ 「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより、又は当該非居住者等の保証を受けて調達していること」

ハ 「当該内国法人の役員二分の一以上又は代表する権限を有する役員が、当該外国法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該外国法人の役員若しくは使用人であった者であること」

上記3号の柱書中の「事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係」(以下、「事業方針決定関係」という)は、証明対象としてやや抽象的であり、要件事実論で議論される規範的要件(評価的要件ともいう)に類似するが^{*7}、概念の抽象度がそれ程高くなく、一般人としての共通理解が可能な域に留まっていると見られ、事実命題であると考え^{*8}。そうすると、事業方針決定関係を裏付ける課税庁側の主張する事実は、抗弁の間接事実であり、その証明を妨げる納税者側の事実主張は積極否認^{*9}ということになろう^{*10}。

同号イ及びロの「相当部分」もやや抽象的概念ではあるが、同様に事実命題であると考え。

2 負債と資本持分の比率

措置法65条の5第1項本文は、過少資本税制を適用する基本的要件として、

-
- *7 事業方針決定関係を規範的要件であると仮定した場合、現在の多数説である主要事実説(司法研修所編・増補民事訴訟における要件事実第1巻30頁以下(1985)等)によれば、課税庁側がその評価根拠事実、納税者側がその評価障害事実についてそれぞれ証明すべき責任を負うことになる。
 - *8 事実と評価を区別する基準について、伊藤滋夫・要件事実の基礎(新版)286頁以下(2015)参照。
 - *9 積極否認(理由付否認)について、谷口安平ほか編・注釈民事訴訟法(6)58頁[福永有利](1995)参照。
 - *10 課税庁側の主張する間接事実と納税者側の主張する間接事実が両立する場合、後者を「間接反証」としてこれを主張する側に証明責任を負わせるとの考えも想定されるが、間接事実証明責任を想定することには疑問がある(高橋宏志・重点講義民事訴訟法上[第2版補訂版]556頁(2015)参照)。なお、重要な間接事実には弁論主義が適用されるとする学説(高橋・同書423頁以下等)があり、これに賛同したい。民法上の「占有」は事実概念であるが、場合によっては所持の具体的事実等の摘示が必要であることについて、村田渉=山野目章夫編・要件事実30講第4版344頁以下[三角比呂](2018)参照。

「内国法人が、＜中略＞当該内国法人に係る国外支配株主等又は資金供与者等に負債の利子等^{*11}を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分の三倍に相当する金額を超えるとき」と定め、その場合、「当該内国法人等が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」とする。

同項但書は、「当該内国法人の当該事業年度の総負債（負債の利子等の支払の基因となるものその他資金の調達に係るものに限る。＜中略＞）に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の額の三倍に相当する金額以下となる場合は、この限りでない」とし、本文が適用されない要件を定めている。要件事実論から見ると、同項本文は課税要件であり、但書は適用除外要件であるから、課税処分取消請求訴訟において、前者は抗弁、後者は再抗弁に属すると見ることができる^{*12}。

同条2項は、内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうち特定債券現先取引等に係る負債がある場合の同条1項の計算と倍率の例外を定めているが、ここでは説明を省略する。

同条3項は、1項の規定を適用する場合において、「当該内国法人は、当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分及び当該内国法人の自己資本の額に係る各倍数に代えて、当該内国法人と同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するものの総負債の額の純資産の額に対する比率として政令^{*13}で定める比率に照らし妥当と認められる倍数を用いることができる」と定める。本項の適用は、確定申告書等に同項の規定の適用を受ける旨を記載した書面を添付し、かつ、その用いる倍数が妥当なものであることを明らかにす

*11 「負債の利子等」については、措置法66条の5第5項3号、同法施行令39条の13第15項に定めがある。

*12 本庄ほか編・前掲書（注1）639頁は、この但書について、内国法人の利付負債に係る平均負債残高が自己資本の3倍を超える場合を課税要件の一つとする。法文の但書を本文に組み込む解釈であり、証明責任の所在に違いが生じる。

*13 措置法施行令39条の13第10項。

る書類その他の資料を保存している場合に限り適用される(同条8項)。内国法人の同条3項による確定申告を誤りとする更正処分がされる場合、更正処分の取消請求訴訟における内国法人の同項による主張事実は、課税処分の根拠とされる事実(抗弁事実)と併存し得るものであるから、再抗弁に属し、納税者側がその根拠事実について証明責任を負うべきものと解する。

Ⅲ R社事件の経緯

1 事実関係の概要

株式投資等を目的とする株式会社X(内国法人R社)は、平成23年6月30日から同年7月4日までの間に、本邦に在住していたAから合計164億円を年利14.5パーセントの割合で借り入れ、同年同月5日以降、シンガポールに移住したAに利子を支払った。Xは、わが国とシンガポールとの間の租税条約に従い、Aに対する支払利子の10パーセントの限度利率による源泉徴収を行い、他方、AがXから支払を受けた利子は、シンガポールの税法により国外所得として非課税とされた。Xは、上記支払利子の全額(平成23年11月期につき9億8969万4520円、平成24年11月期につき6億3138万1057円)を所得金額の計算上、損金の額に算入して平成23年11月期及び平成24年11月期の法人税の確定申告をし、さらに繰越欠損金額15億2229万1020円の内4億5001万9681円を平成25年11月期の損金の額に算入して法人税及び復興特別法人税の確定申告をした。

所轄税務署長は、Aが国外支配株主等に当たるとして過少資本税制の規定を適用し、Xの支払利子の一部である合計14億6250万5019円の損金算入を否定し、上記各期の法人税及び平成25年11月期の復興特別法人税の更正並びに平成25年11月期について過少申告加算税の賦課決定をした。

Xは再調査請求棄却決定及び審査請求棄却決定を受けた後、Y(国)に対し、上記各更正及び過少申告加算税賦課決定の取消しを求めて出訴した。その理由は、XがAから借り受けた当時、Aは本邦に居住していたからそもそも過少資本税制は適用されないとの法解釈とAはXの支配株主等に該当しないとの事実主張にある。

なお、Xは過少申告加算税賦課決定については、仮に本件に過少資本税制を適用すべきであるとしても、平成23年6月当時、過少資本税制が適用されて

非居住者等へ支払利子の損金算入が否定された事例はほぼ皆無であって、本件借入れにつき「非居住者等からの借入れ」に該当することを X が認識することは困難であり、そのように認識するよう X に求めることは酷であるというほかないことを理由に国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」が存在する旨主張する。

2 第一審判決及び控訴審判決の概要

第一審の東京地判令 2.9.3 判時 2473 号 18 頁^{*14}は、本件において過少資本税制の適用があるとし、Y の課税根拠に関する主張をすべて正当と認め、X の上記各主張を排斥して各処分取消請求を棄却した。

控訴審の東京高判令 3.7.7 判時 2502 号 12 頁^{*15}は、概ね第一審判決の理由の一部に付加訂正を加えるほか、これを引用し、X の控訴を棄却した。

X は、上告及び上告受理申立てをした（結果については、後記注 26 の本文参照）。

各判決における論点及び立証過程の詳細については、下記Ⅳにおいて順次、検討する。

Ⅳ 論点及び立証過程の検討

1 「非居住者」の基準時

Y は、措置法 66 条の 5 第 1 項が「負債の利子等を支払う場合において」と定めていることからすれば、非居住者に該当するか否かの認定は、利子の支払時を基準にされるべきであると主張する。これに対し X は、本件借入れ当時、A は非居住者でなかったから、過少資本税制は適用されないと反論する。

第一審判決及び控訴審判決は、結論として Y の主張を正当とした。

第一審判決の理由を要約すると、①消費貸借関係は借入金が完済されるまで存続し、借入れの利子も、かかる消費貸借関係が存続する間、継続的に発生する、②措置法 66 条の 5 は、内国法人が非居住者である国外支配株主等から過

*14 評釈として、一高龍司・ジュリ1561号10頁、駒宮史博・ジュリ1571号130頁、品川芳宣・税研JTRI36巻6号88頁、渡辺充・税理64巻14号88頁（控訴審を含む）等がある。

*15 評釈として、酒井貴子・令3重判解説172頁がある。

大な貸付を受けることによる租税回避を防止する趣旨で、国外株主等に対する支払利子の一部について損金算入を認めない旨定めているところ、貸付後に貸主が国外に移転した場合に同条の規定が適用されないことになれば、上記趣旨が容易に潜脱されてしまう、③措置法施行令39条の13第11項(当時)3号口の文言上も、貸主が貸付の実行時において非居住者である場合に限定する旨の定めはない、などというものである。

控訴審判決は、第一審判決理由を引用するに当たり、上記①の部分、措置法66条の5第1項は、「国外支配株主等(略)に負債の利子等を支払う場合において」と規定しているから、国外支配株主等に該当するか否かは、利子等の支払時を基準として決定される、同法施行令39条の13第11項(当時)3号口は、同号イ及びハとともに、事業方針決定関係の発生に通常寄与するものの例示として規定されているところ、仮に、当該非居住者が居住者であった時期に借入れがされたとしても、貸主、借主の関係は、借入金が完済されるまで存続するものであり、その関係が存続していれば、同号イ及びハの関係があるものと同様に、事業方針決定関係の発生に寄与するものと解される旨改め、上記③の部分を削除した^{*16}。

Xは、控訴審において、第一審判決のように解すると、借入れ先が居住者であっても、その後に当該居住者が死亡し、当該債権が非居住者に相続された場合に支払利子の損金算入否認という不利益を被ることになり、不合理であるとの主張を追加したが、控訴審判決は、過少資本税制は、過大な貸付自体が問題というのではなく、内国法人が支払利子を損金に算入することによって法人税の負担を免れる一方、利子を取得する者も所得税等の負担を免れるという事態(租税回避行為)を防止することを目的とするものであり、過少資本税制の適用がされるのは、当該借入れが過大なものであり、事業方針決定関係が存在するといった要件を満たす場合に限られることに照らせば、仮に当該借入れ先との間に一定の資本関係が存しないとしても、過少資本税制の適用をすることが不合理であるとまではいえないと判示し、Xの追加主張を排斥した。

過少資本税制における「非居住者」の基準時について利子等の支払時とする

*16 渡辺・前記(注14)評釈95頁は、利息の支払時において非居住者である場合に限定する旨の定めもないと指摘する。

両判決の結論に賛成する*17。特に控訴審判決の述べる理由は、規定の文理解釈及び立法趣旨の観点から見て十分説得力があり、他方、基準時を貸付時とする X の主張は採用し難いとする。

2 「国外支配株主等」の立証

ア 事業活動資金の相当部分の借入れについて

Y は、A が国外支配株主等に該当する理由の前提として、X が「その事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者からの借入れにより〈略〉調達している」（措置法施行令 39 条の 13 第 11 項（当時）3 号ロ）と主張し、その根拠として、X は A から合計 164 億円を借り入れたところ、借入期間の各月末（平成 23 年 7 月から平成 24 年 3 月まで）における X の総資産額に占める本件借入額の割合は、最も少ない月で 59.91 パーセント、最も多い月で 75.24 パーセントであったと主張した。

これに対し、X は、本件借入れは、D 社*18からの借入金の返済に使うことが A・X 間で平成 23 年 6 月 30 日に締結されたコミットメントライン契約で定められ、それ以外に X の事業に使う余地はなかったから、措置法施行令 39 条の 13 第 11 項（当時）3 号ロに該当しない旨主張した。

なお、Y は X の上記主張に対し、本件借入れが D 社からの借入金の返済のためにされたものであるとしても、D 社からの借入れは X の事業資金の調達のためにされたものであったと反論した。

第一審判決は、X はその事業資金を D 社借入れ（利率は平成 23 年当時年 5 パーセント）により調達していたところ、本件借入金により D 社借入金 151 億 3800 万円の返済をしたほか、Q 社の出資持分の購入代金 72 億円*19の一部に充てたから、本件借入は X の事業資金を調達するものであり、X の総資産額に占める本件借入れの額の割合は、Y の主張どおりであって、事業活動に必

*17 前記（注14）に掲げた駒宮、品川、渡辺各評釈も同様である。

*18 A は、平成20年11月期から平成23年11月期までの各期末において D 社の株式全部を保有していた（第一審判決の前提事実（1）エ）。

*19 Q 社出資持分の売主は D 社である。なお、X は、J 社株を E 社に譲渡して譲渡益を得たが、Q 社の出資持分を G 社（C 社の完全子会社）に買値の半額以下で売却して譲渡損となり、平成24年11月期の法人税について、所得金額を 0 円とする確定申告を行った（第一審判決の認定事実（1）キ）。

要とされる資金の相当部分を本件借入れにより調達していたとして、上記口に該当すると判断した。

控訴審判決は、第一審判決の上記判断を変更せずに引用している。

事業活動資金の相当部分の借入れについての両判決の判断は相当であると考ええる。

イ 業務方針決定関係について

Yは、AがXの事業方針の全部又は一部を決定できる関係(事業方針決定関係。措置法施行令39条の13第11項(当時)3号柱書)にある理由として、①上記アの事実(事業活動資金の相当部分を非居住者からの借入れにより調達)により、事業方針決定関係があることの認定を妨げる特段の事情が認められる場合を除き、事業方針決定関係が認められる、②前記コミットメントライン契約には、借入金の使途についてAの事前承認条項が付されていた、③Aは、Xが債務超過に陥っていないのにAが実質的に支配していたD社からの借入金の期限前返済を迫り、Xは返済原資を調達するためにAから本件借入れをしたが、これによりAは約8か月で約16億円もの利子所得を得、源泉徴収のみで課税関係が終了する一方で、Xにとっては、従前に比べてはるかに重い利子を負担することになり、本件借入れは明らかに経済的合理性を欠くものであった、④Aは、Xの投資先であるJ社等^{*20}の株式の売却価格や売却時期など、Xの事業方針の決定に関わり、Xの事業全般の収支についても把握していた、⑤Aは、M社及びN社の株主でないのにXが行うM社及びN社への投資事業に深く関与したほか、XがO証券を介して行う株式取引の注文を行っていた、などと主張した。

これに対しXは、⑥(上記①につき)措置法施行令39条の13第11項(当時)3号の文言からすれば、事業活動資金の相当部分を非居住者からの借入れにより調達したことから事業方針決定関係が認められるということではできず、事業方針決定関係が認められ、かつ、このことと同号口に該当する事実との間に因果関係が認められなければならない、⑦(上記②につき)本件借入金は、

*20 J社とその子会社は平成21年6月16日に会社更生手続が開始され、Xは同年11月2日、更生管財人との間でスポンサー契約を締結していた(第一審判決の前提事実(3)ア)。

D社借入金の返済に使うものとコミットメントライン契約で定められ、それ以外にXの事業に使う余地はなかった、⑧（上記③につき）Xが返済期限前にD社借入金を返済したのは、XとD社が両者間の覚書*21に定める期限の利益喪失事由に当たると判断したことによるものであり、本件借入れが経済的合理性を欠くものということとはできない、⑨（上記④につき）J社等の更生手続においては、裁判所及び管財人の意向によりAによる事業への関与が排除され、XはC社*22との資本関係を解消することを内容とする合意*23を管財人との間で行い、これに基づき、自己株式取得を行い、AがXを支配することができない措置を講じた上で、J社株式をE社に譲渡したことにより、XとAとの間に事業方針決定関係が存在していなかったことは明らかである、⑩（上記⑤につき）XのM社及びN社に対する投資事業に関してAが両者の経営陣に助言や提案などをしたが、それはC社からの要請に基づき、C社の孫会社であるH社を代理してしたものに過ぎず、AがXのO証券に対する株式売買の注文を行ったのも、Xからの業務委託を受けたC社からの依頼を受けたものに過ぎない、などと反論した。

第一審判決は、詳細に事実認定を行った上、「Aは、Xの本件自己株式取得によりXとの資本関係を有しなくなった後も、事業資金の調達（D社借入れ）やBファンドの関係者<略>らとの人的なつながりを通じて、Xに対する影響力を依然として有していたものであるところ、本件更生計画に基づくXのJ社への出資における履行方法の選択や、本件管財人により出資の条件の一つとされた本件J株譲渡を実施することによる譲渡益その他のXが得る利益についての税負担の軽減を図るための一連の措置（Q社の出資持分の購入及び売却、D社借入れの返済及び本件借入れ）は、いずれもAの主導により行われたものであって、そのほかXの投資事業（投資先であるM社及びN社に対する株主としての立場からの助言や提案等）及び株式取引事業（O証券を通じた株式の売買）の運営や、Xの役員人事等の重要事項の決定についてもAが重要な影響力を行使していたものと認められるから、これに<略>本件借入れが

*21 平成23年3月15日付である（第一審判決の前提事実（2）ア（イ））。

*22 C社の代表者は元Aであり、その後、Aの妻、長女と代わり、株主はA及び親族らである（第一審判決の前提事実（1）ウ）。

*23 平成22年11月19日付。Xの取締役3名（税理士、弁護士各1名を含む）も合意に加わっている（第一審判決の前提事実（3）ア）。

Xの事業資金の調達において極めて大きな比重を占めること等をも併せ考慮すると、AはXの事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係(事業方針決定関係)を有していたものと優に認めることができる」と判示した。

控訴審判決は、第一審判決の上記判旨をおおむね全部引用した。

裁判所の上記判断は認定事実に照らせば、相当であると考ええる。

事業方針決定関係をめぐる当事者の主張について、訴訟実務の観点から若干触れてみたい。

Yの上記①の主張は、事業活動資金の相当部分を非居住者からの借入れにより調達していることが認められれば、事業方針決定関係があることの認定を妨げる特段の事情が認められる場合を除き、事業方針決定関係が認められるというものであるが、Xの上記⑥の主張のとおり、事業方針決定関係が認められ、かつ、このことと同号口に該当する事実との間に因果関係が認められなければならないと考える。「特段の事情」については、これを主張する側に証明責任があるとする判例(無断転貸を背信行為と認めるに足りない特段の事情につき、最一小判昭41.1.27民集20巻1号136頁・昭41最判解説民39頁[川寄義徳]、増改築禁止特約違反が信頼関係を破壊しない特段の事情につき、最一小判昭41.4.21民集20巻4号720頁・昭41最判解説民150頁[奈良次郎])がある。法令や特約違反の事実があれば、原則的に一定の法的効果(解除権)が発生するが、この効果を消滅ないし障害、阻止する例外的事情については、それを主張する側に証明責任を負わせるという考えである。措置法施行令39条の13第12項(本件当時は11項)の規定振りからはこのような原則・例外を読み取ることにはできない。Yの主張を善解すれば、Yの本証があつて、Xの反証がなければ、本証による3号の要件の証明を認めるべきであることをいうものと解され、余り意味のある主張とは思われない。

次にXの上記⑨の主張は、J社等の更生手続において裁判所及び管財人の意向によりAによる事業への関与が排除されたなどというものであり、この主張事実は、業務方針決定関係を裏付けるYの主張事実とは併存し得るものであるから、業務方針決定関係が規範的要件であるとした場合、主要事実説によれば、Xの上記主張は、評価障害事実として課税処分取消請求訴訟において再抗弁に属することになるが^{*24}、「事業方針決定関係」は、前述(Ⅱ1)のとおり

*24 前記注7参照。

り、事実命題であり、Xの上記事実主張は積極否認と見るべきである。裁判所は、認定した間接事実及び積極否認事実を総合的に判断して主要事実を認定することになる。

3 過少申告についての「正当な理由」の立証

Xは過少申告加算税賦課決定について、仮に本件に過少資本税制を適用すべきであるとしても、その認識をXに求めることは困難であったから、国税通則法65条4項に定める「正当な理由」があり、同賦課決定は取り消されるべきであるなどと主張する。

これに対しYは、Xが平成23年11月期の法人税確定申告書とともに所轄税務署長に提出した「借入金及び支払利子の内訳書」に、借入先に係るAの住所地としてシンガポールの住所を記載しており、この時点においてAがシンガポールに居住していたことを認識していたこと、また、平成23年の時点において過少資本税制が適用された事例がほぼ皆無であったという事情についても、Xの主観的な事情又は税法の不知をいうに過ぎないことから、Xには過少申告をしたことについて「正当な理由」があるとはいえないと反論した。

第一審判決は、「貸付けの実行時に貸主が非居住者であることを要しないと解されるどころ、これに反する誤った解釈に基づきXが確定申告をしたことについて、特に酌むべき事情は見当たらない。むしろ、Aは、本件借入れに係る最後の貸付けをしたのと同じ平成23年7月4日にシンガポールに移転し、同月5日以降非居住者に該当することとなったものである<略>から、措置法66条の5第1項に定める規制を潜脱する趣旨であったことが疑われ^{*25}、<略>過少申告をしたことにつき、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るということとはできない」とし、Xの過少申告について「正当な理由」の存在を認めなかった。

控訴審判決は、第一審判決の上記判旨を引用するほか、「Xは、Aが住所地をシンガポールに移転するまでに本件借入れを完了させたのは、そうしないと外国為替及び外国貿易法上、財務大臣等への報告義務が生じ、これに違反すると刑罰が科されることを考慮したためである旨主張するが、仮に報告義務が生

*25 立証命題である再抗弁事実の証明につき、裁判所が確信を持っていない理由として疑いを差し挟んだ趣旨である。

じた場合に報告をすることに支障があり刑罰を受ける可能性があったという事情は何ら主張されておらず、Xの上記主張は採用することはできない」との判示を追記した。

過少申告加算税が課されない「正当な理由」の証明責任について、最一小判平11.6.10集民193号315頁・林菜つみ・平11主判解説(判タ1036号)314頁は、納税者が負う旨判示している。

「正当な理由」は、規範的要件であるから、要件事実論における多数説である主要事実説に従えば、納税者側において再抗弁としてその評価根拠事実について、これに対し、課税庁側において再々抗弁としてこれと併存し得る評価障害事実について、それぞれ証明責任を負うということになる。他方、間接事実説によれば、納税者側で「正当な理由」を裏付ける間接事実を立証し、これに対する課税庁側の立証は反証ということになる。

「正当な理由」の意義について、最三小判平18.4.20民集60巻4号1611頁・平18最判解説民(上)579頁[川神裕]は、「真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、上記のような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過酷になる場合をいう」とする(税理士が隠ぺい仮装行為をした場合に納税者本人について重加算税を賦課することはできないとしつつ、過少申告加算税につき「正当な理由」を認めなかった事案)。過少申告加算税につき、「正当な理由」を認めた事例としては、最一小判平18.4.25民集60巻4号1728頁・平18最判解説民(上)579頁[川神裕](税理士が納税者に無断で税務署職員と共謀して虚偽の確定申告をした事案)、最三小判平18.10.24民集60巻8号3128頁・平18最判解説民(下)1116頁[増田稔](ストックオプションに関する課税上の取扱いが一時所得から明示なく給与所得に変更された事案)、最二小判平27.6.12民集69巻4号1121頁・平27最判解説民314頁[清水知恵子](匿名組合契約により組合員が受ける利益の分配について所得区分に関する通達の改正があり、申告が旧通達に従っていた事案)等がある。

本件は、裁判所の認定した事実による限り、納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、過少申告加算税を賦課することが不当又は過酷になる場合であるとは言い難いと思われる。

V 結 語

本稿は、過少資本税制による課税処分が行われる場合に処分取消訴訟における課税要件を主として要件事実論の観点から見ることとし、併せて実際にあったR社事件判決を当事者の主張・立証に焦点を当てて検討した。

課税処分における課税要件については、通常、課税庁側が証明責任を負い、処分取消訴訟では抗弁事項であるが、納税者が課税庁の主張する抗弁事実とは併存し得る他の事実を主張・立証して課税処分を取り消すことができる場合、当該他の事実は再抗弁であり、納税者側が証明責任を負う。過少申告加算税を課された納税者において過少申告をしたことにつき「正当な理由」があると主張する場合が一例である（前記Ⅳ3）。過少資本税制においては、内国法人が措置法66条の5第3項により同種事業者の総負債額の純資産額に対する比率を用いて申告したのに対し、課税庁が同条1項を適用して更正した場合、同条3項に該当する事実は再抗弁として内国法人側が証明責任を負うものと解する（前記Ⅱ2）。過少資本税制が適用される内国法人に対する債権者は、国外支配株主等と資金供与者等であるが、国外支配株主等の判定要件の内、いわゆる「事業方針決定関係」（措置法施行令9条の13第12項3号）に該当する事実は、やや抽象的ではあるが、規範的要件に該当せず、事実命題であって、通常の課税要件と変わらないものとする（前記Ⅱ1）。

国外支配株主等の定義規定（措置法66条の5第5項1号）にいう「非居住者」であるべき時点については、利子等の支払時（課税庁の主張）か、貸付時（納税者の主張）かが争われたが、文理解釈及び立法趣旨に照らし、前者の見解に賛成する（前記Ⅳ1）。

R社事件は上告審に係属したが、上告棄却・上告受理中として不受理となった^{*26}。過少資本税制が適用された課税処分に関する裁判例は、R社事件のみのものであり^{*27}、本件の第一審判決及び控訴審判決は、同税制の適用要件を明らかにした裁判例として貴重であって、実務的に参考価値が高い^{*28}。

*26 控訴審判決に係るLEX/DB文献番号25591025の「書誌」中、「上訴等」の欄参照（令和5年2月16日最終閲覧）

*27 裁決事例としては、平22.12.8付裁決（棄却・裁決要旨検索システム）がある（租税条約違反の有無と負債の利子等該当性が争点であり、更正処分が適法とされた）。

*28 なお、海外の住所について税法上の意義が問われたものとして、専門家の綿密

（追記）本稿の執筆中であった令和4年8月23日、租税法の泰斗である金子宏
東京大学名誉教授が亡くなられたとの報に接した。国税不服審判所に在籍して
いた当時以降、先生から頂いたご指導に心から感謝し、ご冥福をお祈り申し上
げたい。

に策定したスキームにより年間約65.8パーセントの日数割合で香港に滞在した邦
人が両親から海外資産の贈与を受け、国内に住所ありとして贈与税（本税だけで
1157億円余）を課されたが、上告審で課税処分が取り消された事例（武富士事件。
最二小判平23.2.18集民236号71頁）がある。