

# 租税訴訟における証明責任論再考VI

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営研究所 客員研究員)

## 要約

本稿では前稿「租税訴訟における証明責任論再考V」に続けて「事実上の推定」に関する学説の分析を試みている。「事実上の推定」がどのように租税訴訟の場で機能しているのか、それについて学説はどのように接続できるのかを考察してみたいという気持ちが在った。当方の勉強不足のために学説の進歩が急速な事に驚かされた。学説と裁判例との接続と解明は未だ道半ばである。

### 1. はじめに

前号までに検討したように、証明責任論に関する学説は多岐にわたるが、課税標準額（所得）の算出の要素である積極勘定額（収入）については、被告課税庁が証明責任を負うとの点で一致しており、消極勘定額（費用）については、学説の多数は課税庁が証明責任を負担するとしながら、必要経費・所得控除事由の不存在の証明については、多くの経験則による「事実上の推定」を働かせ、被告のなすべき証明の必要性の程度を緩和しようとするものが多いと言える。裁判例も基本的には、課税標準額（所得）の算出の要素である積極勘定額（収入）については、被告課税庁が証明責任を負うとしているが、消極勘定額（費用）については、課税庁が証明責任を負担するとしながらも、必要経費・所得控除事由の不存在の証明については、多くの経験則による「事実上の推定」を働かせ、被告のなすべき証明の必要性の程度を緩和しようとしている。

### 2. 民事訴訟における事実上の推定とは

#### (1) 民事訴訟における事実上の推定の機能

事実上の推定については、民事訴訟法学者二人の説明を参照してみる。

高橋宏志教授は、

「真偽不明で証明責任によって裁判するのが具体的正義にそぐわない場合も生じ得る。かくして、証明責任によって裁判する事態に立ち至ることをできるだけ

少なくする法技術が開発されることとなる」と述べている。<sup>1</sup>

伊藤眞教授は

「証明責任を負担する当事者は、当該事実について裁判官の確信が形成されないときには、その有利な法律効果が認められないという不利益を受ける。しかし、そのような結果が社会的正義の見地から肯認されないときには、いくいくつかの方法によって証明責任分配の修正が図られる。

証明責任を機械的に適用することによる不都合を回避するために、社会的（具体的）正義によって妥当な結果を導くという実践的な要請に基づいて産まれた法技術である。」<sup>2</sup>と述べ、さらに

伊藤眞教授は証明責任分配の修正方法として証明責任の転換と推定を提示しており、推定とは、事実認定の主体が、ある事実に基づいて別の事実について確信を形成することを指すと説明している。前者を前提事実、後者を推定事実と呼ぶ。推定はその根拠及び効果などに基づいて以下の6種類を提示している。<sup>3</sup>

- (a) 法律上の事実推定
- (b) 法律上の権利推定
- (c) 意思推定
- (d) 法定証拠法則
- (e) 暫定真実
- (f) 事実上の推定

## (2) 立証の困難の軽減方策—伊藤慈夫教授の見解

伊藤慈夫教授(元判事)の「要件事実の基礎（新版）」では立証の困難の軽減方策の具体的な検討の概要として以下のように述べている。

「そこで、どのようにして、このような立証の困難の軽減方策を具体的に検討していくかを考える必要がある。

まず、立証の困難な事実の認定に当たっては、立証の困難を軽減するためのいくつかの考え方があるので、それを検討する必要がある。これは、事実認定の理論による立証の困難を軽減する方策といえよう。

他方、「立証責任の転換」という言葉で呼ばれるような、直接に立証責任対象事実を変更することによって、立証の困難を軽減しようとする考え方もある。

(中略)

推定には、さまざまな種類があり、もとよりその機能は、一概にいうことはできないが、推定の基本的機能は、ある事実(又は評価、権利)を直接に証明する証拠がない場合に、他の事実からその事実(又は評価、権利)を推認することによって、その事実(又は評価、権利)の証明がされたものとなるというところにある。すなわち、その機能の基本は、立証の公平という考え方(この中には、実体法の制度趣旨の実現という法政策的配慮も入る)の下に、立証の軽減を図るところにある。この機能は、すべての推定について共通のものであると考える。間接事実からの要件事実の推認の場合の証明の程度にしても、直接証拠による認定の場合の証明の程度と比較すれば、両者の程度の差は微妙なものではあるが、全体としてはどちらかといえば、前者の程度が低いことが多いということにはなるであろう。推定に関する各種の問題を考える際は、このような推定の有する共通の機能を常に考える必要がある。それによって、各種の推定のもつ特色とともにそれらの共通点を理解することができる。

推定には、通常次のような種類のものが考えられる。

事実上の事実推定、事実上の権利推定、法律上の事実推定、法律上の評価推定(今出川幸寛弁護士の創始する用語であり、後記第3.8「法律上の評価推定」(112頁以下)で述べる)法律上の権利推定があり、前2者は、事実認定の理論であって、立証責任対象事実の変更を伴わないが、後3者は、立証責任対象事実の変更をするという考え方である。」<sup>4</sup>

立証の公平という考え方の下に立証の軽減を図るのが、立証の機能の基本であるとしている。「立証の公平」と言う言葉が「裁判規範としての民法」や要件事実論の背骨になっており、証明責任論の基礎的思考も同様である。

### (3) 「事実上の推定」と「法律上の推定」

伊藤眞教授は「事実上の推定」と「法律上の推定」について以下のように説明している。

「法律上の推定の主体が立法者であるのに対して、事実上の推定の主体は、自由心証にもとづいて事実認定を行う裁判所である。裁判所は、争いある事実に関して、証拠から直接、または証拠にもとづいて間接事実を認定し、間接事実にもと

づいて主要事実の存在を推定する。証拠にもとづく主要事実の証明を直接証明と呼び、間接事実にもとづく主要事実の証明を間接証明と呼ぶ。この推定は、経験則を用いて行われ、事実上の推定と呼ばれる。事実上の推定は、裁判官の自由心証によって立証主題たる事実について確信が形成される過程を示すものであり、法律上の推定と異なって、法律要件事実についての証明責任の転換をもたらすものではない。したがって、要件事実について証明責任を負う当事者は、裁判官の確信を形成しない限り、法規不適用の危険を免れえないし、逆に相手方は、当該事実についての心証を真偽不明に追い込むだけで法規の適用による法律効果の発生を妨げられる。

事実上の推定が成立するかどうかは、証拠および間接事実の証明、ならびに経験則の蓋然性との間の相対的關係によって決定される。たとえば、手元不如意の状態にある借主が、貸主が金銭授受が行われたと主張する日時直後にそれに相当する金額をもって第三者に弁済を行った間接事実が認められれば、裁判所は、他に特段の事情が認められない限り、金銭授受の事実を確信することが許されよう。反証の負担を負う借主としては、別の者から融資を得たなど、他の間接事実を裁判所に確信させない限り、上の事実上の推定を覆すことは困難である。このように、証明責任を負わない当事者が主要事実の反証にあたって、その基礎となる間接事実について裁判所の確信を形成する負担を負うことがあるが、これは、証明責任と矛盾するものではない。」<sup>5</sup>

#### (4) 自由心証主義と事実上の事実推定

伊藤真教授は自由心証主義と「事実上の推定」との関係について以下のように説明している。

「ある事実甲の存在から、経験則を適用して他の事実乙が存在することを推定する性質の推定である。この事実上の事実推定は、法律上の権利推定や法律上の事実推定の場合と異なり、特定の場合における事実上の推定を可能にする根拠となる特定の規定があるわけではない。事実上の事実推定は、自由心証主義(民訴 247)が適用される事実の認定の一つの過程として行われることであり、主張責任や立証責任に変更はなく、その転換とは無関係のものである。直接証拠が決め手となりにくい場合において、そうした直接証拠による程度の高い証明を必

ずしも要求せず、幾つかの(理論上は、推認さえできれば、その数が1つであっても差し支えない)間接事実からの推認で十分であるとする意味において、立証の軽減といえる(この両者の間にある証明の程度の差は、微妙なものであるとはいえ、あることはある)。この立証の軽減は、それほど大きいものではなく、相手方が、この推定と反対方向の推定をさせる事実の存在を証明する必要はなく、場合によりその存在の蓋然性、可能性を証明することによって、揺るがされることになる程度のものである。」<sup>5</sup>

### (5) 事実上の推定のルール

伊藤滋夫教授は事実上の推定の判断構造について、事実認定の基礎となるものだと以下のように説明している。

「推計課税でない場合でも、事実上の推定などの立証に関するルールはもちろん働く。成立に争いのない消費貸借契約証書の存在から、現実の金銭の貸渡しがあったと認定する(普通は、直接証拠による要件事実の認定といわれる)のも、実は理論上厳密に言えば(あくまで、「理論上厳密に言えば、その判断構造は」というに過ぎないが)、その性質は一種の事実上の推定なのであって、こうした推定を許さないとすれば、事実認定などといったものは不可能となる。もとより、推計課税の場合においても、こうした事実上の推定のルールによって(それで実際に証明できるかは別として)証明してもまったく差し支えない。この意味で、推計課税は、何も立証に関して証拠方法を制限しているわけではない(所得税法156条から、立証を何らかの証拠方法に限定する趣旨は何も読み取ることができない)。」<sup>6</sup>

筆者は以前拙稿「税務訴訟における証明責任論の再構成」・税大論叢17号において、推計課税と実額課税の差は「所得計算における推定過程の直載性の差」とであると述べたことがあるが、伊藤滋夫教授の事実上の推定による事実認定という見解には眼を啓かれる思いであったことを告白したい。<sup>7</sup>

## 3. 民事訴訟における証明責任論

伊藤滋夫教授の「要件事実の基礎(新版)」の第4章「要件事実論に関する各節

の紹介・批判」において、以下の各説が紹介され、批判検討の対象とされている。  
なお、各説の説明は省略する。

- (1) 規範説
- (2) 利益衡量説
- (3) 証明責任規範説
- (4) 修正法律要件分類説<sup>8</sup>

#### 4. 裁判規範としての民法説

伊藤滋夫教授は要件事実論とそれと一体をなす証明責任における裁判規範としての民法を提唱している。その説の概要は以下のとおりである。

「基本的な原理となる方法は、課題となる問題(例えば、債務不履行)の本質を考えて、その問題の関係する実体法の制度趣旨が、立証ということが問題となる訴訟の場において、最も適切に実現できるようにするために、適切な原則・例外の規範構造を決することである。その際の具体的方法を次に述べる。

まず、実体法ここでは、問題となる実体法を民法とする)の当該制度の趣旨を常に考慮しながら、立証という問題を考慮に入れずに、民法全体を体系的に検討し、民法の規範全体のもつ相互関係を基準として、なにが原則でなにが例外かという点に留意しながら、なにが正しい民法の規範構造かを判断する。」<sup>9</sup>

「その次には、そのようにして決まった民法の規範構造を、立証の困難性を考慮に入れてもなお維持できるかを検討する。要件事実ここでは、立証責任対象事実といったほうが分かりやすい)の決定のための最終的基準は、立証の公平(立証責任の負担の公平と同じ意味である)に適合することであり、そうするためには、当該実体法である民法の制度趣旨が、立証ということが問題となる訴訟の場において、最も適切に実現できるようにすることが必要である。したがって、上記の第1次的にした検討の結果がそのままこの最終的基準に適合するときには、上記民法の規範構造を維持して立証責任対象事実を決定するが、上記の第1次的にした検討の結果がそのままではこの最終的基準に適合しないときには、上記民法の規範構造を、立証の困難性を考えて、当該民法の制度趣旨を訴訟の場において最も適切に実現できるように変更し、そのように変更された民法の規範構造

に従って立証責任対象事実を決定することになる。」<sup>10</sup>

伊藤滋夫教授は上記の「裁判規範となる民法説」と言われる考え方を述べた文章の脚注において、以下のように述べて租税法などの法分野においても、「裁判規範となる民法説」の考え方が適用可能であるとしている。

「例えば、租税法などの行政法分野では、そうした、規範構造が、少なくとも基本的には不明確である」と述べて

「……………租税法の分野においては、租税法の条文を体系的に検討してみるという、このような作業のみでは、条文が一貫した考え方で整備されていると考えにくい面もあって困難のように思われる。そうすると、当該処分を持つ本質と租税法における基本的制度趣旨とに鑑みて、この原則・例外の規範構造を決するほかはない。租税法の基本的制度趣旨は、納税者の権利の保護に適正な配慮をしつつ適正な課税を確保するということであろう。当該処分(たとえば課税処分)の本質は、国家(課税庁)が国民(納税者)の利益から税金という形で金銭を徹収するということである(その本質は、国民の権利を侵害する処分である)」。<sup>11</sup>と述べて課税処分の本質は侵害処分であるとしている

伊藤滋夫教授の提唱される「裁判規範としての民法」説は要旨以下のものと考えられる。<sup>12</sup>

- ① 民法全体を体系的に検討し、民法の規範全体のもつ相互関係を基準としてなにが原則でなにが例外かという点に留意しながら、なにが正しい民法の規範構造かを判断する。
- ② 要件事実の決定のための最終的基準は、立証の公平(立証責任の負担の公平と同じ意味である)に適うことであり、適合しないときには上記の規範構造を、立証の困難性を考えて変更し、変更された民法の規範構造に従って要件事実を決定する。

## 5. 租税訴訟の証明責任論

筆者は、拙稿「租税訴訟における証明責任論再考 I—説明責任に基づく証明責任一」(経営研究所紀要5号所収)において租税訴訟における証明責任論について検討したが、証明責任論としての「裁判規範としての民法」については未検討であった。本稿では「裁判規範としての民法」とそれと一体をなす要件事実論に

についての検討が不可欠となったので改めてと検証したい。

### (1) 行政訴訟の証明責任

春日偉知郎教授は「特殊問題2 行政訴訟における証明責任」（南博方・高橋滋編「条解行政事件訴訟法」所収）において以下のように行政訴訟における証明責任を総括している。

「これら諸説はいずれも、証明責任の分配を意識して法文が作られているわけではない行政法の領域において、従来の法律要件分類説が考えるような、権限行使規定と権限不行使規定との単純な分類によっては証明責任の分配について適切な結論を得られない、という考え方に立脚しているものと思われる。また、仮に法律要件分類説の考え方を容認するとしても、その趣旨は、緩やかな枠組みにとどまり、むしろ、実体法が定めるそれぞれの制度趣旨等を考慮した分配基準に拠るべきであるとしている。そうした意味で、基本において個別具体説の考え方がますます浸透し、証明責任分配の弾力化が促進されるという傾向は否めないものと考えられる。」<sup>13</sup>

### (2) 租税訴訟における証明責任(概説)

今村隆教授は「課税訴訟における要件事実論 [改訂版]」において要旨以下のように行政訴訟及び租税訴訟の証明責任論の分配基準を検討している。

課税訴訟は、行政訴訟の一つであるがそもそも行政処分の取消訴訟一般の立証責任の分配の基準については、次のような見解があるとしている。

#### A 説（古典的法律要件分類説）

行政処分の権利発生事実が行政庁が立証責任を負い、権利障害及び消滅事実は、国民が立証責任を負うとする見解

#### B 説（要証事実分類説）

要証事実の客観的性状、例えば、それが内心的事実か外界的事実か、積極的事実か消極的事実かなどの区別を基準として立証責任を分配すべきであるとする見解。

#### C 説（修正法律要件分類説）

A 説と同様、基本的には、法規の定め方に基づき、当該法律効果が、権利の発生・障害・消滅・阻止のいずれに当たるかにより決まるものの、併せて立証責任

の負担の面での公平・妥当性の確保をも考慮すべきであり、法の目的、類似又は関連する法規との体系的整合性、当該要件の一般性・特別性又は原則性・例外性及びその要件によって要証事実となるべきものの事実的態様とその立証の難易などを総合的に考慮すべきとする見解。

#### D説（裁判規範としての民法説）

民法等の実体法規の規定の形式を基本とするのではなく、実体法規における当該規定の制度趣旨に基づきいったん決定される規範構造が立証の困難を考慮してもなお維持できるかを検討し、最終的な裁判規範としての実体法規の規範構造を確定し、これにより要件事実や立証責任が導き出されるとする見解。

なお、今村教授はC説（修正法律要件分類説）を支持すると明言されている。<sup>14</sup>

### (3) 所得の発生原因等の立証責任

今村隆・加藤友佳「課税訴訟における要件事実論（4訂版）」では、所得の発生原因等の立証責任について以下のように述べている。

#### 「イ 所得の発生原因

所得税や法人税の更正処分の取消訴訟の場合、原告である納税者は、訴訟物である更正処分の違法性の有無については、理論的には、当該更正処分を特定した上で、抽象的に「違法である」との主張をすれば足り、具体的な違法事由を主張する必要はない。当該更正処分の違法性の有無については、課税庁の方で、抗弁として、当該更正処分が適法であるとの具体的事実を主張する必要があり、また課税庁がその立証責任を負っている。所得の発生原因事実は、当該更正処分の適法性を基礎づける具体的事実であり、課税庁に立証責任がある。

#### ロ 所得の減算項目

所得税における必要経費や法人税における損金は、所得の減算項目であるが、所得は、収入や収益からこれらの減算項目を控除してなお残額がある場合に発生するのであり、必要経費や損金が存在しないことや一定額を超えないことが所得の発生原因事実となる。そこで、必要経費や損金を生じさせる要件に該当する具体的事実がないことや具体的事実を適用した結果一定額を超えないことについて、課税庁に立証責任があることとなる。」（今村隆執筆）<sup>15</sup>

## (4) 佐藤繁判事の説

佐藤繁判事は「課税処分取消訴訟の審理」において、以下のような見解を述べている。

「(1)主として論ぜられるのは経費に関する立証責任の軽減又は転換についてである。従前の裁判例のなかには、経費の立証責任は一般的に原告にあるとしたものもあるが、裁判例の多くは、所得の存在について被告に立証責任がある以上、収入のみならず経費についても被告が立証責任を負うとしたうえで、事柄の性質にかんがみ、被告の立証上の負担の軽減を図っている。まず、被告において具体的証拠に基づき一定額の経費の存在を立証し、これが収入との対応上も通常一般的なものと同認められる場合には、それを超える額の経費は存在しないものとの事実上の推定が働き、原告がそれを超える多額を主張するだけでは、右推定を覆すことはできない。したがって、被告主張額を超える経費の存在を主張しながら、その具体的内容すら明らかにしない争い方は無意味である。更に、原告が右経費の内容を具体的に主張した場合には、被告においてその存否及び数額を検証することが可能とはなるが、経費に関する証拠との距離からいって、この場合でも、原告は単に主張するのみでは足りず、その存在をある程度合理的に推測させるに足りる具体的立証までを行わなければ、やはり事実上の推定により不存在のものと認定すべきである。特別の経費に属する貸倒損失、申告外経費、青色申告者の簿外経費等について、立証責任を転換して、原告にその存在の立証責任を負わせるべきであるとの説もあるが、事実上の推定の働く度合いを弾力的に考えれば足りるのである。」<sup>16</sup>

## (5) 「租税訴訟の審理について(第3版)」の説

泉徳治他「租税訴訟の審理について(第3版)」は、

「以上のように、被告において収入金額の存在及び必要経費の不存在（主張額を超えて存在しないということ。）の立証責任を負うというべきである。しかし、反対説が指摘するように、一般に必要経費は原告にとって有利な事柄であり、しかも原告の支配領域内の出来事であるから、これを認識し、また証拠資料を整えておくことは困難ではないから、その主張・立証は、通常の場合、原告の方が被告に比べはるかに容易なはずである。したがって、これを原告が積極的に主張・

立証しないということは、事情によっては、当該経費の不存在について事実上の推定が働くものというべきである。例えば、被告が具体的証拠に基づき一定額の経費の存在を明らかにし、これが収入との対応上も通常一般的と認められる場合は、これを超える額の必要経費は存在しないものと事実上推定されるものというべきであり、このような場合、原告は、経費の具体的内容を明らかにし、ある程度これを合理的に裏付ける程度の立証をしなければ、上記推定を覆すことはできないものといえよう。

(中略)

このように、収入金額の存在及び必要経費の不存在の双方について被告が立証責任を負うものとしながら必要経費の不存在については事実上の推定を適正に働かせることにより妥当な解決を図っていこうとするのが、大方の学説・判例であり、妥当というべきであろう。」<sup>17</sup>

#### (6) 要件事実論に基づく証明責任

伊藤滋夫教授は裁判規範としての民法説を提唱しているが、行政訴訟(租税訴訟)と民事訴訟における要件事実論の考え方の異同については

「しかしながら、要件事実論という視点から見ると、民事訴訟の分野も行政訴訟の分野も、要件事実論の考え方において異質なものはないと考える。両訴訟の分野とも当該法制度の趣旨を立証ということが問題となる訴訟の場合において、最も適切に実現できるようにするということを基準として、要件事実(立証責任対象事実)を決定すべきであるからである。」<sup>18</sup>

「すなわち、民事法と租税法とでは、個別の制度趣旨は異なっても、いずれの法域においても、それぞれの法域における法条の制度趣旨を訴訟の場合において具現するように立証責任対象事実を決定すべきである、という要件事実論の基本に変わりはないということである。」<sup>19</sup>

と述べて要件事実論は行政訴訟(租税訴訟)においても適用可能な理論である旨の説明をしている。

「課税処分は、原告が国民として本来有している権利を制限し義務を課する行政処分である(処分それ自体にのみ着目すれば、その性質は、国民の権利を侵害する処分という性質を有することから、「侵害処分」といわれる)から、原告は、

請求原因として、当該処分を特定して、それが違法であることを指摘すれば足り、被告は、抗弁で、同処分の適法性の要件の具備を具体的事実で立証すべきである。ただ、この侵害処分の場合でも、後に述べるように、被告は、適法性の要件の具備を根拠づける原則的要件に該当する具体的事実を立証すれば足り、同処分が違法なる例外的要件に該当する具体的事実の不存在までも立証しなければならぬわけではない。

(中略)

したがって、私見は侵害処分・授益処分説といわれる説であることになる。課税庁に、そうした通常の業務の実行からはおよそ考えられないような特別の事態の発生までを考慮に入れてその不発生についてまで主張立証責任があると考えるのは相当でないと考える。

立証責任対象事実の最終的な決定基準は「立証の公平」である。そして、実体法の制度趣旨を訴訟の場で最も適切に実現できるようにすることが、立証の公平にかなうことになると考える。したがって納税者だけの立場だけからいえば、上記のような特別の経費についても、国の方がその不発生を立証すべきだと考えた方が好都合ではあるけれども、それでは、やはり租税法全体の制度趣旨を考えると、課税庁の立証責任が重すぎるというべきであろう。

国は「経費は一般経費が〇〇〇万円以下である」ということについて立証責任があるが、納税者は「特別経費が〇〇万円以上である」ということについて立証責任がある、と考えられる。」<sup>20</sup>

#### (7) 小括

今村教授は裁判規範としての民法説は非常に魅力的な見解であると述べているが、同説に立つには慎重な検討が必要であるとして、修正法律要件分類説を支持するとしている。証明責任の基本的考えが異なっても租税訴訟においては結論が大きく相違することは無いと考えられる。修正法律要件分類説の今村教授の説も裁判規範としての民法説の伊藤滋夫教授の説も、所得の発生原因たる収入や経費(一般経費)については、課税庁が、立証責任を負い、特別経費については納税者が立証責任を負うという事は変わらないからである。

## 6. 租税訴訟の証明責任論（特別経費等）

### (1) 要件事実論と特別経費

伊藤滋夫教授は特別経費の立証責任について以下のように論じている。

「例えば、『納税者の経営する工場の至近距離の場所で突然に隠れて行われた違法工事があり、その工事によって、同工場の屋根のみが破損したため、その修理が必要となったが、その修理費用として〇〇万円を支出した。』という場合において、その修理費用は特別経費と考えるべきであろう。課税庁に、そうした通常の業務の実行からはおよそ考えられないような特別の事態の発生までを考慮に入れて、その不発生についてまで主張立証責任があると考えるのは相当でないと考える。

立証責任対象事実の最終的な決定基準は「立証の公平」である。そして、実体法の制度趣旨を訴訟の場で最も適切に実現できるようにすることが、立証の公平にかなうことになると考える。したがって納税者だけの立場だけからいえば、上記のような特別の経費についても、国の方がその不発生を立証すべきだと考えた方が好都合ではあるけれども、それでは、やはり租税法全体の制度趣旨を考えると、課税庁の立証責任が重すぎるといえるべきであろう。

国は「経費は一般経費が〇〇〇万円以下である」ということについて立証責任があるが、納税者は「特別経費が〇〇万円以上である」ということについて立証責任がある、と考えられる。

もっとも、何を特別経費と考えるべきかについては、十分に検討の余地があり、貸倒損失も上記例の特別経費に比べればなお一般経費といってもよい側面を有しており、仙台地判平 6・8・29（訟月 41 巻号 3093 頁・税務訴訟資料 205 号 365 頁）（後記第 3, 2「要件事実論の機能と事案の解明」において引用）の判示のようにいってよいかについては、なお検討を要すると考える。<sup>21</sup>

### (2) 要件事実論の機能と事案の解明

伊藤滋夫教授は、経費の立証責任と事案の解明義務について以下のように論じている。

「基本的には、課税処分が適法であることの評価根拠事実の主張立証責任は、課税庁にあるが、要件事実のレベルにおいても、例外的な事実を根拠として納税者

が自己に有利な法律効果を主張しようとするときは、そうしたことを根拠づける特別な事実の存在については、納税者に主張立証責任があると考えべきである(例えば、課税庁は、極めて特殊な経費の不発生までについて、主張立証責任を負うものではない)が、そうした場合に限らず、基本的には、課税庁が要件事実として主張立証責任を負う事実(例えば、一般的経費の不発生)についても、第一章第3の2で挙げた東日本大震災による証拠の偏在があるような特別の具体的な事情があるときには、納税者の側にも、適切な範囲内において、「事案説明義務(狭義)」があると考えべきではあるまいか。納税者がその義務を果たさなかった場合には、納税者は、一定の不利益を事実認定のうえで受けることになる、といわざるを得ない。

しかし、同時に注意すべきは、単に立証の困難があるからというだけの理由で、他に特段の事情もない(単に「特別の経費」であるというのみでは、前述の「特別経費」に当たるか問題もあると思われ、上記のような特別の具体的な事情があるといえるか疑問がある)のに、本来課税庁の立証責任対象事実について、實際上、その反対の事実について納税者に立証責任があるのと同様な扱いをすることにも疑問がある。」<sup>22</sup>

「特別な経費」の不発生については納税者に「事案説明義務(狭義)」があり、納税者がその義務を果たさなかった場合には、事実認定において一定の不利益を受けると述べているが、特段の事情の存在が必要とも述べており、例として東日本大震災による証拠の偏在を挙げていることから、特段の事情が認められるのは限定的と考えられる。

貸倒損失が特別経費として事実上の不存在が推定されるとされた仙台地裁平成6年8月29日判決について、伊藤滋夫教授は問題提起を行っている。

「仙台地判平6・8・29(前掲)は、貸倒損失の不存在(判示では「不存在」と述べられているが「不発生」と述べるべきであったかもしれない)については、課税庁に立証責任があると判示しながら、「貸倒損失は、通常の事業活動によって、必然的に発生する必要経費とは異なり、事業者が取引の相手方の資産状況について十分に注意を払う等合理的な経済活動を遂行している限り、必然的に発生するものではなく、取引の相手方の破産等の特別の事情がない限り生ず

ることのない、いわば特別の経費というべき性質のものである上、貸倒損失の不存在という消極的事実の立証には相当の困難を伴うものである反面、被課税者においては、貸倒損失の内容を熟知し、これに関する証拠も被課税者が保持しているのが一般であるから、被課税者において貸倒損失となる債権の発生原因、内容、帰属及び回収不能の事実等について具体的に特定して主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、事実上その不存在が推定されるものと解するのが相当である。」と判示する。

このように考えるのが一般的であるようであるが、そのように考えるのではなく、「事案の解明義務」の考え方によるべきではなかろうか。

そうではなく、上記判示のように考えるとすれば、課税庁は、本来立証責任を負っている事実について、立証の困難性というだけの理由で、何も立証活動をしなくてもよいということになって相当ではない(貸倒損失が、上記判示のような意味で「いわば特別の経費」ということも、その不存在〔又は不発生〕について立証の困難性があることも、被課税者の方が事情をよくわかっていることも、「貸倒損失」というものの性質上一般的に、立証責任の所在を決定する際に既に明らかかなことなのであるのに、貸倒損失の不存在〔又は不発生〕について、課税庁に立証責任があるとしながら、上記判示のような理由で事実上の推定として考えることは、そのような立証責任を課税庁に負わせたことを、まったく無意味にするものであって許されない、と考える)。

課税庁が立証責任を負う事実について、上記のように、納税者に不利益な事実上の推定を直ちにするのではなく、本来は課税庁が立証責任を負う事実なのであるから、課税庁ができる限りの立証活動をし、ある程度まで事案の状況を明らかにしたが、それ以上には、課税庁の方に当該事案に関する立証手段がまったくない一方、納税者の方にはそれに関する立証手段が多くあるというような特別の具体的な事情がある場合においては、納税者に「事案解明義務(狭義)」を認めて、納税者がその義務を果たさなかった場合には、一定の不利益を事実認定のうえで受けることになる(この場合には、「貸倒れ損失は存在(発生)しなかった」と認定される)というように考えるべきではなかろうか。」<sup>23</sup>

課税庁ができる限りの立証活動をして、それ以上の立証手段が無く、納税者の方には立証手段が多くあるというような特別の具体的な事情がある場合に、納

税者に事案説明義務認め、その不履行の場合には一定の不利益を事実認定のうえで受けるということである。

### (3) 必要経費該当事実に関する事実上の推定

田中晶国准教授は、「所得税補における要件事実—収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造—」において必要経費該当事実に関する事実上の推定について判例を分析して以下のように述べている。

「必要経費」について、判例・学説は、原則として行政庁側に立証責任があるとし、具体的には「必要経費の不存在(主張額を超えて存在しないということ)」の立証責任を負うと考えている。個別取引事実が主張・立証対象であるたなかことを踏まえた表現に直すと、「必要経費に該当する個別取引事実(以下「必要経費該当事実」という)の不存在」(主張額を超える必要経費該当事実の不存在)が要件事実であるといえる。

必要経費が争われる場面としては、帳簿に記載された個別取引事実の必要経費該当性が行政庁に否認された場合に必要経費該当性を主張する場面や簿外経費を主張する場合などがある。この点、学説には、必要経費の立証責任について事案の類型ごとに考察をし、特別経費、簿外経費、確定申告書記載の課税要件事実を争う場合などは納税者に立証責任が転換される場合があるとする見解をとるものがある(A説)。他方で、裁判例上は、行政庁が立証責任を負担するという点は維持したまま、定型化した事実上の推定で処理する見解をとるものが多い(B説)。

「B説の事実上の推定は、簿外経費が問題となった最判平成九年一〇月一一八日税資一三九号三四〇頁(以下「平成九年最判」という)において最高裁が是認した判断枠組である。同事件の第一審の東京地判平成六年六月二四日税資二〇一号五四二頁は、「更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告において経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該支出が経費に該当しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」と判示した。

(控訴審である東京高判平成八年四月一一六日税資二一六号三一頁は原判決を

引用している)。そして、上告審である平成九年最判において、上告代理人が上告理由として原審の判断が行政庁側に主張額以上の必要経費が存在しないことについて立証責任があるとしたものと解される最判昭和三八年三月三日訟月九卷五号六六八頁と反するという主張をしたことに対して、最高裁は、原審の判断は「引用の判例に抵触するものではない」として原審を是認し、上告棄却としている。したがって、最高裁としては、行政庁に必要経費の立証責任があるという点と上記第一審の事実上の推定による事実認定とは抵触しないと考えていることが推知される。

平成九年最判の第一審は、「更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するとき」という事情に限定して、事実上の推定をしているが、近年の裁判例では、一定の事情がある場面に限定をせずに、必要経費一般において、上記の推認構造を広げる方向性が見受けられる。

上記見解は、事実上の推定が働く事情(【A】)を【①】・【②】とするものだと考えられるが、それは次のとおり、事実上の推定を必要経費一般に認めるに等しい。【①】については、納税者は必要経費について争いとなっている部分以外(つまり【①】の「一定額の経費」)については認めるから、行政庁が具体的証拠に基づき一定額の経費の存在について特段の立証活動をする必要がない。【②】についても、裁判例では、緻密に収入との対応関係をみているのではなく、漠然とした対応関係によって「通常一般的」としており、事実上の推定の対象を限定的にするような意味はもっていない。よって、上記の【①】・【②】による事実上の推定は、その訴訟上の機能として、必要経費における具体的な立証の対象を、本来の要件事実である「必要経費該当事実の不存在」から、「必要経費該当事実の存在」にずらし、かつ、「必要経費該当事実の存在」を納税者が合理的に裏付ける程度の立証ができるか否かに依存させていることになる。したがって、B説は、表面上、立証責任を転換はしていないが、実質的には必要経費一般について納税者に立証責任を転換しているのと大差ないようにもみえる(ただ、立証の程度は本証までは求めない)。事実上の推定は裁判所の自由心証の範囲であり、確かに上記の事実上の推定ができる場面もあり得るであろう、しかしながら、このような定型的な事実上の推定の広がりについては議論が必要である。

重要なことは、事実上の推定の基礎となっている経験則がいかなるものなのか、そして、その妥当範囲を明らかにすることである」<sup>24</sup>

#### (4) 小括

伊藤滋夫教授は、課税庁ができる限りの立証活動をし、ある程度まで事案の状況を明らかにしたが、それ以上には課税庁の方に当該事案に関する立証手段がまったくないような場合には、納税者に「事案解明義務(狭義)」を課し、納税者がその義務を果たさないというような特別の具体的な事情がある場合においては、納税者に「事案解明義務(狭義)」を認めて、一定の不利益を事実認定のうえで受けることになるというように考えるべきではなかろうかと述べている。

事実上の推定を特段の事情がある場合に限定的に認めようとの趣旨と理解される。

また、田中晶国准教授は、裁判例を分析し、平成九年最判においては限定的に認められた事実上の推定が、必要経費一般において拡張されているのではないかとの懸念を表明している。既に紀要9号等で検討した福岡高裁令和元年11月6日判決では、必要経費一般については事実上の推定は認められなかったが、同判決は納税者側の立証活動が成功した事案と考えられる

#### 7. 終わりに

租税訴訟において所得金額が争われた事件では、経費(一般経費及び特別経費)の額の認定が争われることが多い。裁判例では、課税庁が経費についての立証責任があると言いつつ、納税者において経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、事実上の推定により、経費は不存在とするという判断を下している事例が多いと言われている。

これに対して、学説は、事実上の推定の必要性を認めながらも特別経費等(その範囲も限定する)に限定し特段の事情が存在する場合にのみ認めようとする傾向にある。

ただし、田中晶国准教授が述べているように、事実上の推定は裁判所の自由心証の範囲であり、事実上の推定ができる場面もあることは確かである。そうすると、事実上の推定の基礎となっている経験則がいかなるものなのか、そして、そ

の妥当範囲を明らかにすることが必要である、との田中晶国准教授の提言が現実的な解決策ではないかと考える。

そして、伊藤滋夫教授も述べているように事案解明義務の解明に取り組むことが喫緊の課題として浮かび上がってきた。

租税訴訟において解決すべき理論的課題は山積みである。

#### 注釈

- 1 高橋宏志「重点講義民事訴訟法上（第2版）」（有斐閣2013）552頁
- 2 伊藤眞「民事訴訟法第4版」（有斐閣2011）358頁
- 3 伊藤滋夫「要件事実の基礎(新版)」（有斐閣2015）77～78頁
- 4 伊藤滋夫前掲注3、77頁
- 5 伊藤眞前掲注2、363～364頁
- 6 伊藤滋夫「要件事実論の総合的展開—その汎用性を説き論証責任論に及ぶ」（日本評論社2022年）176～177頁
- 7 青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構成」税大論叢17号  
「これに対して、推計課税とは、間接的な資料を用いて所得を認定する課税方法であり、推定の要素の占める比重の高いもの、と定義することができる。  
実額課税と推計課税との相異は、所得実額の蓋然性の程度の差もしくは、所得計算における推定過程の直哉性の差 ありといえる。」
- 8 伊藤滋夫前掲注3、5頁
- 9 伊藤滋夫前掲注6、4頁
- 10 伊藤滋夫前掲注6、5頁
- 11 伊藤滋夫前掲注6、5頁
- 12 伊藤滋夫前掲注6、4～9頁
- 13 春日偉知郎「特殊問題2 行政訴訟における証明責任」（南博方・高橋滋編「条解行政事件訴訟法[第3版]」所収）（弘文堂2006）209～210頁
- 14 今村隆・加藤友佳「課税訴訟における要件事実論（4訂版）」（（公社）日本租税研究協会2024）9～11頁。
- 15 今村他前掲注14、11頁

- 1 6 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」(新・実務民事訴訟講座 1 0 卷所収)  
(日本評論社 1983) 78 頁
- 1 7 泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について(第 3 版)」(法曹会  
2018) 178~180 頁
- 1 8 伊藤滋夫「租税訴訟における要件事実論のあるべき姿」(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」所収)(青林書院 2016) 15 頁
- 1 9 伊藤滋夫前掲注 1 8、16 頁
- 2 0 伊藤滋夫前掲注 1 8、20 頁
- 2 1 伊藤滋夫前掲注 1 8、21~22 頁
- 2 2 伊藤滋夫前掲注 1 8、23~24 頁
- 2 3 伊藤滋夫前掲注 1 8、24~25 頁
- 2 4 田中晶国「所得税法における要件事実一収入金額および必要経費の主張・  
立証とその推認構造一」(法政研究 86 卷 3 号 所収)(九州大学法政学会 2019)  
89~91 頁