

租税訴訟における証明責任論再考Ⅲ

—裁判例の動向分析その 2—

青柳 達朗（武蔵野大学 経営学部 教授）

要約

本稿は、経営研究所紀要 6 号所収の「租税訴訟における証明責任論再考Ⅲ—裁判例の動向分析—」の続編であり、前稿で収集した裁判例について、「事実上の推定」により経費の否認された事例を分析したものである。アカウンタビリティに基づく説明責任が現実の訴訟の場において機能しているのかを解明することを目的としている。

（承前）

8. 租税裁判における証明責任に関する判例理論の概略

(1) 広島高岡山支判昭和 42・4・26（前記 3. (1)で引用）は

「行政庁の認定した所得額、ひいては収入・支出の額についての立証責任は、原則として行政庁側が負担するものと解すべきである。」

「必要経費の存否および額についても、その立証責任は原則として被控訴人たる行政庁側にあるものと解すべきである」

と原則論を述べた後に必要経費について

「その性質上、支出者たる控訴人の指摘によらなければ、実体の把握が不可能な場合が少なくないと考えられる。控訴人が、行政庁の調査・認定しえた額をこえる多額を主張しながら、具体的にその内容を明らかにしない場合に、係争部分についての不存在の立証責任を行政庁に負担させることは、もとより妥当を欠く。」

「当裁判所は、以上の諸点を考慮し、必要経費について、控訴人が行政庁の認定額をこえる多額を主張しながら、具体的にその内容を指摘せず、したがって、行政庁としてその存否・数額についての検証の手段を有しないときは、経験則に徴し相当と認められる範囲でこれを補充しえないかぎり、これを架空のもの（不存在）として取り扱うべきものとする。」

と判示し、具体的に各経費項目について判断している。¹

(2) 東京地方判昭和52・7・27（前記3. (2)イで引用）²は

「事業所得の算出上、必要経費の存否及び額についての立証責任は原則として課税庁側にあるものと解すべきであるが、実額課税である青色申告において、課税庁が認定しなかつた簿外経費を納税者が訴訟において初めて主張する場合は、衡平の原則上具体的にその内容を主張立証することが必要であり、これがなされないかぎり客観的にみてその存否、数額について何らの確認の仕様がなないときは、納税者の側で経験則に徴し相当と認められる範囲でこれを補充しえない以上、これを存在しないものとして取扱われても止むを得ないものというべきである」

と簿外経費については納税者側に主張立証責任があるとしている。

(3) 津地方判平成3・9・26・（前記3. (2)ハで引用）³は、

「青色申告の承認を受けた納税者の備え付ける帳簿書類の記載内容は適正正確なものであり、これに記載のない必要経費は存在しないとの事実上の推定を受け、右経費の存在を主張する者において右推定を覆すに足りるだけの立証をすべき必要があるというべきである。」

と青色申告の帳簿書類に記載のない必要経費は存在しないとの事実上の推定を受ける旨判示している。

(4) 東京高判平成8・4・26（前記3. (2)ニで引用）⁴、その原審東京地判平成6・6・24⁵は、

「所得の存在について被告に主張、立証責任がある以上、原則として、被告において、収入のみならず経費についても、被告の主張額以上に経費が存在しないことを立証すべき責任があると解すべきではある」

「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、上告審である最判平成9・10・28⁶も原審の判断枠組を是認している。

(5) 小括

過去の裁判例において明らかにされた収入経費の証明責任に関する判示事項についてまとめると以下のようになると考えられる。

- イ 収入・支出の額についての立証責任は、原則として行政庁側が負担する
- ロ 必要経費の存否および額についても、その立証責任は原則として行政庁側にある
- ハ 必要経費については、その性質上、支出者たる納税者の指摘によらなければ、実体の把握が不可能な場合が少なくないと考えられる
- ニ 訴訟において納税者が処分時には存在しない、あるいは提出しなかった資料等に基づき、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、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うことが必要である。
- ホ 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、当該支出が経費に該当しないとの事実上の推定が働く。

9. 事実上の推定による証明責任の転換？

(1) 事実上の推定を妨げる事実の証明責任

(東京高判平成24・4・10⁷) (前記4. (1)ホで引用)

「控訴人は、所得の存在に関する立証責任は課税庁にあるのに、「特段の事情」の存在に関する立証責任を控訴人に転嫁することは許されないと主張する。確かに、課税標準たる所得金額は収入金額から必要経費を控除して算定される抽象的なものであって、具体的事実ではないから、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実（収入金額を発生させる私法上の法律関係事実の存在と必要経費を発生させる私法上の法律関係事実の不存在）を主要事実とすべきところ、同事実は侵害的処分であるから法治主義の原則上課税庁において立証責任を負うとい

うべきである。もとより、課税庁が主要事実を一応推認させる（事実上の推定）に足る間接事実を立証した場合には、相手方がこの推認を妨げるに足る間接事実を立証しなければならず、この立証は主要事実に対しては反証であるが、自らの間接事実については本証であるところ、この推認（事実上の推定）を覆すに足る間接事実が「特段の事情」である。これを本件についてみるに、本件不動産等の買主であるC社との間で締結された本件売買予約契約書及び本件売買証書等には、B社が本件不動産等の売主である旨記載されているのであるから、特段の事情がない限り、本件不動産等の譲渡による収益もB社に帰属するという説示はこの趣旨であって、立証責任を控訴人に転嫁するものではない。したがって、この点に関する控訴人の主張も理由がない。」

(2) 事実上の推定が働く根拠

イ 納税者の説明責任

（東京地方判平成25・12・20）（前記4.（1）トで引用）⁸は、
「納税者は、納税義務の適正かつ円滑な履行のため法令の定めるところに従った正しい申告をすることが前提とされているとともに、いわゆる税務調査に際しては、その所得の金額の算定の基となる取引等の実態を最もよく知るものとして、必要な資料を提示し十分に説明することが期待される立場にあると解されること」
と判示している。

ロ 帳簿等の記帳保存義務

- ① 「所得税法が事業所得を有する納税者に帳簿書類等の備付け等の義務（青色申告者につき同法148条1項並びに所得税法施行規則56条、57条及び63条、事業所得等を生ずべき業務を行う一定の範囲のいわゆる白色申告者につき同法231条の2及び同規則101条から103条まで参照）を課していること」（東京地方判平成25・12・20）⁸（前記4.（1）トで引用）

②（静岡地方判平成・24・4・26）（前記4．(1)へで引用）

「青色申告制度は、誠実で信頼性のある記帳を約束した納税者に対して税法上の各種特典を与えるものであり、上記のとおり、帳簿書類の正確性を担保するための各規定が整備されていることからすれば、青色申告の承認を受けた納税者の備える帳簿書類の内容は正確であることが前提となっているものといえる。そして、仮に納税者が容易に帳簿外の支出を必要経費として計上することができることになれば、青色申告制度が前提としている帳簿の正確性を揺るがしかねないことからすれば、青色申告による確定申告に際して帳簿が添付されていた場合にはこれに記載のない必要経費は存在しないと事実上の推定を受けることになり、これに記載のない支出を必要経費と認めるためには、当該出費が必要経費であることを、納税者が積極的に立証して上記推定を覆さなければならないというべきである。」

「原告は、本件確定申告において添付した申告出納簿及び申告仕訳表には記載していなかった必要経費を本訴において新たに追加・訂正しているものの、これらの支出は口座を精査して発見したものであると主張するのみで、それ以外に、これらの添付資料に追記された支出が、必要経費として支出されたものであるのかを明らかにする証拠資料を提出しないのであるから、原告が本訴において新たに主張した支出を必要経費と認めることはできない。」

9

ハ 納税者にとって有利な事実

① 「事業所得の金額の計算との関係においては、仕入れは納税者にとって有利な事実であり、その証拠となる書類を受領して保存し、又はそれに関する事項を帳簿書類等に記録すること等を極めて容易にすることができること」（東京地方判平成25・12・20）¹⁰（前記4．(1)トで引用）

② 「本来原告に有利な経費であるはずの、しかも相当多額の接待交際費について、接待交際費1200万円のうち、平成5年度につき951万1827円、同6年度につき959万0051円、同7年度につき632

万2719円分の領収書を全く貰わず、またそれを帳簿に記載しないということはおよそあり得ないと考えられ、この点に関する原告の供述は信用することができない。また、そのほか本件各年度の年間の接待交際費が1200万円であったことを認めるに足りる的確な証拠はない。」

(広島地方判平成19・5・9)¹¹ (前記4.(1)イで引用)

③ (東京地方判平成28・2・18) (前記4.(1)ヲで引用)

「法人税法は、内国法人に対し、事業年度ごとに所得金額及び法人税額等を記載した申告書を提出するよう義務付け(74条1項)、当該申告書には、当該事業年度の貸借対照表及び損益計算書等の書類を添付しなければならないものとするなど、確定した決算に基づいて正しい申告をすべきことを求めている上、損金となる費用の存在が納税者にとって有利な事実であり、その証拠書類を整理・保存し、帳簿に計上することも容易であることからすれば、原告が損金として未申告の簿外経費が存在すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告が損金となる簿外経費の存在を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な反証を行わない限り、当該簿外経費は存在しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」¹²

④ (東京地方判平成28・3・29) (前記4.(1)ワで引用)

「必要経費(原価・費用等)の存在及び金額は、所得金額を算定する上での減算要素であり、納税者に有利に働く事情であることを併せ考えれば、納税者において、必要経費の内容を具体的に明らかにした上で、当該必要経費が存在していること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、当該必要経費は存在しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」¹³

ニ 証拠との距離

① (東京地方判平成6・6・24) (前記3.(2)ニで引用)

「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。」¹⁴

②（さいたま地方判平成20・1・30）（前記4．(1)ハで引用）

「なお、所得を構成する損金の額については、本来、被告に主張、立証責任があるが、被告は、損金の存否に関連する事実に関与していないのに対し、原告はこれに関与しより証拠に近い立場にあり、一般に、不存在の立証は困難であることなどに鑑みると、更正処分時に存在し、又は提出された資料等を基に、当該支出を損金の額に算入することができないと判断される場合には、原告において、上記推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入を否定されてもやむを得ないというべきである。」¹⁵

③（熊本地方判平成18・1・30）

「必要経費の性質上、支出者たる納税義務者の指摘によらなければその実態の把握が不可能な場合が少なくないと考えられ、納税義務者が具体的にその内容を明らかにしない場合に、係争部分についての不存在の立証責任を課税庁に負担させることは、必要経費に関する証拠等との距離からみても妥当であるとは言い難い。そこで、具体的な支出が必要経費に該当するか否かが争われており、納税義務者が当該支出が必要経費に該当すると主張しながら、具体的にその内容を指摘せず、また、支出の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立証を行わず、必要経費がないという課税庁の主張を単に争うにとどまる場合には、立証の公平の観点から、事実上必要経費は存在しないものと推定するのが相当である。」¹⁶

④（東京地方判平成28・2・18）（前記4．(1)ヲで引用）

「法人税法は、内国法人に対し、事業年度ごとに所得金額及び法人税額等を記載した申告書を提出するよう義務付け（74条1項）、当該申告書には、当該事業年度の貸借対照表及び損益計算書等の書類を添付しなければならないものとするなど、確定した決算に基づいて正しい申告をすべきことを求めている上、損金となる費用の存在が納税者にとって有利な事実であり、その証憑書類を整理・保存し、帳簿に計上することも容易であることからすれば、原告が損金として未申告の簿外経費が存在すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告が損金となる簿外経費の存在を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な反証を行わない限り、当該簿外経費は存在しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」¹⁷

⑤（大阪地方判平成28・10・13）（前記4．(1)ヨで引用）

「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、不動産所得や事業所得における必要経費等と同様、所得算定の減算要素であって納税者に有利な事柄である上、資産の取得は納税者の支配領域内の出来事であるから、取得費の額の主張立証は、通常、納税者たる原告の方が被告よりも容易である（特に、登記又は登録制度がない資産の場合には、被告によるこの点の主張立証は通常極めて困難である。）。したがって、被告が主張する額を超える資産の取得費が存在することを原告が積極的に主張立証しない場合には、上記の額を超える資産の取得費が存在しないことが事実上推認されるものと解するのが相当である。」¹⁸

⑥（大阪地方判平成29・9・7）（前記4．(1)タで引用）

「必要経費は、所得算定の減算要素であって納税者に有利な事柄である上、納税者の支配領域内の出来事であるから、必要経費該当性（支出の存在及び数額並びに業務との合理的関連性及び業務遂行上の必要性）の主張立証は、通常、納税者たる原告の方が被告よりもはるかに容易である。したがって、必要経費該当性につき争いのある支出については、原

告において、当該支出の具体的内容を明らかにし、その必要経費該当性について相応の立証をする必要があるというべきであり、原告がこれを行わない場合には、当該支出が必要経費に該当しないことが事実上推認されるというべきである。」¹⁹

(大阪高判平成30・5・18)(前記4.(1)レで引用)

上記大阪地裁判決の控訴審判決

「必要経費該当性につき争いのある支出については、控訴人において当該支出の具体的内容を明らかにし、その必要経費該当性について相応の立証をする必要があるというべきであり、控訴人がこれを行わない場合には、当該支出が必要経費に該当しないことが推認され」る²⁰

⑦ (広島高判令和2・12・16)(前記4.(1)ツで引用)

「本件各金員の支出について帳簿に記載されているのとは異なり、真実は、丙の行ったコンサルタント業務の対価としての支払であったとして、これを損金として主張するのは、簿外経費を主張することにほかならない。また、必要経費の存否及び額についての立証責任は、原則として課税庁側にあると解すべきであるものの、必要経費の支出は、納税義務者の直接支配する領域内になり、納税義務者は当該具体的事実を熟知していることが通常であるし、実額課税である青色申告の場合においては、これに加えて納税義務者は、帳簿書類を備え付け、これに個々の取引を記帳し、その帳簿書類を保存するなどして、事業所得等の金額を正確に記録することが義務付けられており、かつ税務署長は、当該帳簿書類について、必要な指示をすることができるものとされていること(法人税法126条1項、2項参照)などに鑑みると、青色申告の納税義務者である控訴人が、帳簿書類の記載と異なる経費の主張(簿外経費の存在の主張)をする場合には、控訴人において、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先及び支払内容等の事実につき、具体的に特定して主張立証をし、業務との関連性についても主張立証すべきあって、仮に控訴人において、上記の主張立証をすることができない場合には、業務との関連性が否定され、当該必要経費は事実上存在しないものと推定されるこ

ともやむを得ないというべきである。」²¹

ホ 収益費用の対応関係

（広島地方判平成19・5・9）（前記4. (1)イで引用）

「このように、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明らかにし、これが収入との対応上も特段の不自然さが認められないものであるから、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、原告において、これを超える経費の具体的内容を明らかにして、ある程度それを合理的に裏付ける程度の立証をしなければ、この推定を覆すことはできないというべきである。」

22

ヘ 例外的事情の存在

①（東京地方判平成19・6・12）（前記4. (1)ロで引用）

「本件債権放棄について貸倒れの事情があるとの主張も立証もない本件においては、本件債権放棄は法文上寄附金に該当すると事実上推定される。これが寄附金に該当しないというためには、前述のと通りの例外的事情の存在が必要となるのであり、その立証の負担は寄附金該当性を否定する者、すなわち原告が負わなければならない。」²³

②（熊本地方判平成18・1・30）

「特に、本件において原告らが必要経費と主張するものは、通常の事業活動等において、必然的に発生する必要経費とは異なり、手形回収の関係者の生活費や債権等を含んでおり、かかる必要経費の不存在という消極的事実の立証を課税庁が行うには相当の困難を伴うのに対し、他方、被課税者は手形回収の経緯等の内容を知り、これに関する証拠も被課税者が保持していると考えられるから、被課税者において、その主張する必要経費について具体的に特定して主張し、必要経費の存在及びその経費該当性をある程度合理的に推認させる程度の立証を行わなければならないというべきである。」²⁴

ト 費用の存在及び金額を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証が行われなかったとされた事例（東京地方判平成２６・１・１４）（前記４．（１）チで引用）

「本件招へい費用が必要経費に該当するか否かという点を除き、本件事業の売上原価及び売上原価以外の必要経費の金額については当事者間に争いがないところ、原告は、本件各売上除外により、本件店舗の売上金額を過少に申告していた上、本件各申告において、本件招へい費用を必要経費に計上していなかったというのであるから、本件招へい費用については、原告がその存在及び金額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、本件招へい費用が存在しないとの事実上の推定が働くというべきである。」

「原告は、本件招へい費用の存在及び金額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っていないものといわざるを得ず、簿外経費（本件招へい費用）としての必要経費は存在しないとの事実上の推定が働くというべきであるから、所得税法上の必要経費として本件招へい費用を算入することはできない。」²⁵

チ 青色事業専従者給与の証明

（東京高判平成２２・１０・２０）（前記４．（１）ニで引用）

「本件においては、弁護士である控訴人が主な業務を営む法律事務所は東京都港区内に存在し、同事務所において乙の勤務実態はなく、乙は千葉県柏市内の自宅において控訴人の補助的事務を行うに過ぎず、主婦として家事に従事しているというのであるから、乙が専ら控訴人の事業に従事しているものではないとの事実上の推定が働くことは否定できない。」²⁶

リ 書類の提示拒否

（東京高判平成２６・１０・２９）（前記４．（１）リで引用）

「控訴人は本件会社の保管に係る本件領収書等の原本を資料として提

示ないし提出することができたにもかかわらず、当該調査時にこれらの提示・提出を一貫して拒んでおり、さらに、原審においても別の法人格をもった本件会社の資料は控訴人に請求されても提出できないなどと主張してこれらを提出することなく、当審に至って初めて本件添付資料の写しを提出するに至ったものであるから、本件においても上記の事実上の推定が働くというべきである。」

「以上によれば、控訴人が当審において初めて提出する本件領収書等の写しは全体として形式的証拠力及び証明力について疑問が多く、直ちに採用することは困難であり、少なくとも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であるとは認めることができない。」²⁷

ヌ 使途不明金

①（水戸地方判平成27・1・29）（前記4.（1）ヌで引用）

「本件商品券の具体的な配布先、配布時期、配布金額等は明らかとされていない以上、本件商品券の使途は不明であるといわざるを得ず、これに加えて、本来であれば本件商品券の具体的な使途やそれに関連する事実につき客観的資料によって容易に立証し得る立場にあるはずの原告からは、そのような客観的資料は何ら提出されていないことからすれば、本件商品券各購入費用につき業務との関連性がないことが事実上推認されるというべきである。他方、本件商品券各購入費用と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な事実についての主張や立証は原告によってなされていない。」

「以上の認定、説示を踏まえれば、本件商品券の使途は不明であり、本件商品券各購入費用につき業務との関連性を認めることはできないものといわざるを得ない。」²⁸

（東京高判平成27・8・26）（前記4.（1）ルで引用）

上記水戸地裁判決の控訴審判決で原判決を引用し、以下の理由を付加し控訴人の主張を排斥したものである。

「本件商品券の使途が不明であり、本件商品券各購入費用につき控訴人の業務との関連性を認めることはできず、本件商品券各購入費用を損

金の額に算入することができないことは、前記判断のとおりである。この点、Mの代表取締役N 作成の陳述書には、控訴人の主張に沿う内容の記載がされていることが認められるが、その記載内容を裏付け受払簿や、個々の配布先、配布金額等を記載したリスト等の客観的な資料は存在しないこと、控訴人の主張ないし控訴人代表者の供述は、合理的理由なく度々変遷していて、直ちに採用することができないことに照らすと、上記陳述書の記載内容を直ちに採用することはできず、他に本件商品券の用途を具体的に裏付ける的確な証拠はない。」²⁹

②（広島地方判令和2・3・18）（前記4．(1)ソで引用）

「内国法人の所得金額の計算上損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならぬのであって、法人の支出のうち、その用途を確認することができず、そのために当該法人の業務との関連性の有無が明らかでないものについては、損金の額に算入することができないと解するのが相当である。そして、所得を構成する損金の額については被告が主張・立証責任を負うから、具体的な支出が損金の額に算入されるかが争われた場合は、被告において、その主張する額以上に損金が存在しないことを主張・立証すべきである。」

「本件各金員の支出は、その用途を確認することができず、原告の業務との関連性の有無が明らかでないと認められるから、本件各事業年度における原告の所得の金額の計算上、本件各金員を損金の額に算入することはできないというべきである。」³⁰

(3) 特別な経費等

イ 貸倒損失

①（大阪地方判昭和40・7・3）（前記5．イで引用）

「ある年度に貸倒損失が生じた場合は、その年度の所得額の算定に当ってその損失を控除すべきものであるから、所得の発生要件事実を構成する貸倒損失の有無につき争いがある場合には、所得の一定額の存在を主

張する課税庁側で、当該年度に貸倒損失がないことを立証すべき必要及び責任がある。しかしながら、貸倒損失は、通常の必要経費と異なり、異例の事実である。合理的経済人たる取引当事者は、取引に際し、自己の債権の回収見込に対して十分の注意を払い、かつ合理的な判断を下しているのが通常で、これにより大多数の取引は円滑に進展し処理されているのである。したがって、ある取引がなされた場合、それによつて生じた債権は、その債務者たる企業者において外形上企業活動を継続している限り、つまり破産等の前示特別の事情の認められない限り、回収可能であることが事実上推定されるものと解すべきである。税務訴訟の過程においては、このような特別の事情は、納税者側で、反証をもつて右事実上の推定を覆えすべき必要があると解するのが相当である。

原告の尾崎に対する債権に関し、前記認定事実をもつては、いまだ昭和二六年中における貸倒れの不存在の推定に対する間接反証とするには足りない。よつて右債権は同年中に貸倒れとならなかつたものと認めざるをえない。」³¹

本件では、裁判所において債務者の不在や不誠実な態度が続き債権者が回収を諦めた、＜原告も遂に根がつきて請求に行くのをあきらめたこと＞が認定されているが、こうした事情を調査段階で課税庁に説明しても当然のこと納得を得ることはできず、貸倒れが否認されたと推察される。

訴訟において課税庁は、債務者たる企業者において外形上企業活動を継続しており、破産等の特別の事情の認められないことを主張立証して＜同会社は昭和二九年三月現在、従業員約三〇名を有して紡績機械類を生産しているから、昭和二六年末においても支払能力があつたと認められる。＞おり、回収可能であることが事実上推定されるものと解すべきである。税務訴訟の過程においては、このような特別の事情は、納税者側で、反証をもつて右事実上の推定を覆えすべき必要があると解するのが相当である。

②（仙台地方判平成6・8・29）（前記5．ロで引用）

「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。」³²

③（東京地方判平成28・2・18）（前記5．ハで引用）

「証拠及び弁論の全趣旨によれば、原告が主張する貸金債権は、原告の決算書類や帳簿に記載されていなかったと認められるところ、未申告の簿外の貸倒損失についても、未申告の簿外経費に関して述べたことと同様のことがいえるから、原告が損金として簿外の貸倒損失が存在すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告が損金となる貸倒損失の存在を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な反証を行わない限り、当該貸倒損失は存在しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」³³

ロ 支払利息

①（大阪高判昭和46・12・21）（前記5．ホで引用）

「必要経費の点を含め、課税所得の存在については、課税庁たる被控訴人に立証責任があることは、さきに述べたとおりであるが、必要経費の存在を主張、立証することが納税者にとって有利かつ容易であることに鑑み、通常の経費についてはともかくとして、控訴人らの主張する利息

のような特別の経費については、そ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り、その存在を主張する納税者は、右推定を破る程度の立証を要するものと解するのが公平である。

本件においては、前記の当審における控訴人 H 本人尋問の結果程度の、抽象的であいまいな供述によつては、前掲の他の証拠と対比し、右推定を覆えすには足りず、他に右の推定を覆えすに足りる証拠はない。」³⁴

②（水戸地方判昭和59・4・24）

「当該支払利息が必要経費に該当するか否かは、当該支払利息に係る借入金が、本件事業のために必要なものであったか否かによって決せられるべきものであるところ、右の点の主張立証は、現実に当該借入を行ない、これを消費した原告が、被告よりも格段に容易になしうることは明らかであるというべきであり、そうだとするならば、必要経費に算入されるべき一定の支払利息の存在を認めている本件においては、まず原告において、右を超える支払利息について、これが必要経費に該当するものであることをある程度合理的に推測させるに足りる具体的な主張立証を行なうべきであり、これがない限り、当該支払利息は必要経費には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。

しかるに原告は、「原告主張の支払利息表」の借入金のうち、順号〈1〉について、営業資金として借入したものであると主張するがそれ以上に何ら具体的な主張立証はなく、その余の借入については何らの主張立証もない」³⁵

10. 事実上の推定が働かないとされた事例（前記4. ニで引用）

（福岡高判令和1・11・6）

「本件現金仕入れは、売上原価に関するものであるから、その存否に係る主張立証責任は、被控訴人が負うものと解すべきである。被控訴人は、本件現金仕入れが全て架空であることを具体的に主張立証しなければならない。

しかし、被控訴人が本件現金仕入れに係る取引の不自然性、不合理性を具体的に主張立証するのは、本件現金仕入れのうち約18.99%の取引にとどまり、そ

の余の約81.01%については、具体的な主張立証をしていない。そうすると、この約81.01%の取引については、いわゆる事実上の推定が適用される前提を欠くものといえる。」³⁶

11. おわりに

必要経費の存否および額について、その立証責任は原則として行政庁側にあるということは、揺るぎない原則となっている。しかしながら、経費に関しては（収入も同じであるが）納税者の支配する領域内にある。そこで、多くの裁判例は、課税庁が主要事実を一応推認させる（事実上の推定）に足る間接事実を立証した場合には、相手方がこの推認を妨げるに足る間接事実を立証しなければならないとしている。この立証は主要事実に対しては反証であるが、自らの間接事実については本証であるとされている。

裁判例においては、「証拠との距離」「有利な事実（事柄）ないし事情」「納税者の支配する領域」「説明する責任」等の表現により、納税者の立証責任の基礎となる理由を説明している。いずれも納税者に自己の申告内容についての行為責任としての説明責任（アカウンタビリティに基づく説明責任）の存在を前提としていると考えられる。

租税手続関係においては、納税申告書の提出を起点として課税庁の調査権の行使に対して、納税者が申告内容について説明するという「国（国から権限を賦与されている税務行政庁）と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程」の第一段階である。納税者は自己の支配領域で生じた経済取引を記帳し、所得金額を計算し申告書を作成し税務署長に提出する。税務署長は申告内容を精査し、申告内容が正しいか否か、真実の所得金額に接近するために質問検査権を行使し、申告内容が正しいと説明する納税者と所得金額について検討する。所得金額に誤りがあれば修正申告を勧奨し、納税者が許否した場合には更正を行う。その場合には、税務署長は処分理由を提示し、租税争訟手続に移行する。争訟手続においては、税務署長の提示した処分理由から検討が始まる

この一連の租税法律関係における説明責任は、アカウンタビリティに基づく説明責任であると筆者は考えて論証に努めてきた。課税庁と納税義務者が「納税

義務をめぐっての「相対的な実体的真実発見のための努力の過程」において自己に課された説明責任を果たすことが「相対的な実体的真実発見」において最も重要な課題であるとする。租税訴訟は「相対的な実体的真実発見のための努力の過程」の最終段階であり、両当事者には真摯な訴訟活動（具体的には証拠提出責任等）が要求されている。

注釈

- 1 広島高等裁判所岡山支部昭和42年4月26日判決／行集18巻4号614頁・訟月13巻9号1093頁・税資47号775頁
- 2 東京地方裁判所昭和52年7月27日判決／訟月23巻9号1644頁・税資95号222頁
- 3 津地方裁判所平成3年9月26日判決／シュトイエル366号26頁・税資186号598頁
- 4 東京地方裁判所平成6年6月24日判決／税資201号542頁
- 5 東京高等裁判所平成8年4月26日判決／税資216号311頁
- 6 最高裁判所第三小法廷平成9年10月28日判決／税資229号340頁
- 7 東京高等裁判所平成24年4月10日判決／税資262号11927順号
- 8 東京地方裁判所平成25年12月20日判決／税資263号12358順号
- 9 静岡地方裁判所平成24年4月26日判決／税資262号11939順号
- 10 前掲注8
- 11 広島地方裁判所平成19年5月9日判決／税資257号10707順号
- 12 東京地方裁判所平成28年2月18日判決／税資266号12801順号
- 13 東京地方裁判所平成28年3月29日判決／税資266号12835順号
- 14 前掲注4
- 15 さいたま地方裁判所平成20年1月30日判決／税資258号10878順号
- 16 熊本地方裁判所平成18年1月30日判決／税資256号10291順号

- 17 前掲注 12
- 18 大阪地方裁判所平成 28 年 10 月 13 日判決／税資 266 号 12915 順号
- 19 大阪地方裁判所平成 29 年 9 月 7 日判決／税資 267 号 13051 順号
- 20 大阪高等裁判所平成 30 年 5 月 18 日判決／税資 268 号 13154 順号
- 21 広島高等裁判所令和 2 年 12 月 16 日判決／税資 270 号 13499 順号
- 22 前掲注 11
- 23 東京地方裁判所平成 19 年 6 月 12 日判決／税資 257 号 10725 順号
- 24 前掲注 16
- 25 東京地方裁判所平成 26 年 1 月 14 日判決／税資 264 号 12382 順号
- 26 東京高等裁判所平成 22 年 10 月 20 日判決／税資 260 号 11536 順号
- 27 東京高等裁判所平成 26 年 10 月 29 日判決／税資 264 号 12554 順号
- 28 水戸地方裁判所平成 27 年 1 月 29 日判決／税資 265 号 12597 順号
- 29 東京高等裁判所平成 28 年 10 月 25 日判決／税資 266 号 12922 順号
- 30 広島地方裁判所令和 2 年 3 月 18 日判決／税資 270 号 13400 順号
- 31 大阪地方裁判所昭和 40 年 7 月 3 日判決／行集 16 卷 8 号 1328 頁・税資 41 号 822 頁
- 32 仙台地方裁判所平成 6 年 8 月 29 日判決／訟月 41 卷 12 号 3093 頁・税資 205 号 365 頁
- 33 東京地方裁判所平成 28 年 2 月 18 日判決／税資 266 号 12801 順号
- 34 大阪高等裁判所昭和 46 年 12 月 21 日判決／税資 63 号 1233 頁
- 35 水戸地方裁判所昭和 59 年 4 月 24 日判決／税資 136 号 139 頁
- 36 福岡高等裁判所令和 1 年 11 月 6 日判決／税資 269 号 13338 順号