

租税訴訟における証明責任論再考IV

青柳 達朗（武蔵野大学 経営研究所 客員研究員）

要約

本稿では必要経費についての証明責任について、近時、判例学説の主流的な見解となっている「事実上の推定」について判例を収集して分析することを試みてみた。「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を確認したいと考えたからであり、筆者の持論であるアカウンタビリティに基づく説明責任と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もある。今回は作業量が膨大のために判例の分析は不十分なままに終わった。課題は次回に残されている。

1. 必要経費の証明責任について

(1) 拙稿紀要6号の2. 判例の形成過程（昭和20年代～30年代）(2)で引用した最高裁判所第三小法廷昭和38年3月3日判決（訟月9巻5号668頁・税資37号171頁）（以下「昭和38年最判」という）は「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである。しかし、原判決の引用する一般判決によれば、上告人は、税務官吏の所得の調査に際し、課税の資料となるべき書類や帳簿を一切皆無であると称して提示しなかつたのである。このような場合に、できるだけ合理的な方法で推計するよりほかないことは原判示のとおりである。そして、原判決は、被上告人の推計の当否を判断するため、証拠資料に基いて上告人の収入、所得を推計しており、その判断は合理的であつて、少しも違法とすべき点はない。論旨は 憲法三〇条違反を主張するのであるが、その前提において理由がない。」と述べている。本件は推計事案であるが、被告課税庁が課税処分取消訴訟の立証責任（証明責任）を負うとした最初の最高裁判決であり、所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うとしている。

(2) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(第三版)』では、

「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。」

「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。」

と説明している。

(3) 必要経費の不存在については事実上の推定が適用された事例

前掲の昭和38年最判が「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないところである」と判示しており、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（以下「平成9年最判」という）が、東京地裁平成6年6月24日判決（以下東京地裁平成6年判決という）の「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が、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。」(控訴審である東京高裁平成8年4月26日判決税資216号311頁は原判決を引用している)という判断を示したことは、更正処分取消訴訟における立証責任の分配について最高裁判決と相反する判断をしているとの上告理由を排斥したものである。

即ち東京地裁平成6年判決の判断枠組みを、最高裁が是認したものと評価できる。

田中晶国教授は

「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、行政庁に必要な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」と平成九年最判を評価している。

2. 平成9年最判以前の裁判例には以下のものがある

イ 津地方裁判所平成3年9月26日判決/税資（1～249号）186号
598頁・シュトイエル366号26頁（要旨）

「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。

よって、原告には、その主張に係る本件単価調整による差額金の支払いの事実に対する不存在の事実上の推定を覆すに足りる立証する必要がある。」

簿外で単価調整による差額金の支払いのを行った事実が否定されたものである。

ロ 仙台地方裁判所平成6年8月29日判決/訟月41巻12号3093頁・税資205号365頁（要旨）

「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。」

ハ 東京地方裁判所平成6年6月24日判決／税資201号542頁（要旨）

「具体的な支出が必要経費に該当するか否かが争われている場合には、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が、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。」

「本件支払利息は、原告の業務に直接の関連性を有しないものというべきであるから、原告の事業所得の計算上、これを必要経費に算入することはできない」

ニ 東京高等裁判所平成8年4月26日判決／税資216号311頁（上記東京地裁へ生6年判決の控訴審）

「原判決引用」

ホ 最高裁判所第三小法廷平成9年10月28日判決／税務訴訟資料（1～249号）229号340頁

「右当事者間の東京高等裁判所平成六年（行コ）第一二五号所得税更正処分等取消請求事件について、同裁判所が平成八年四月二六日言い渡した判決に対し、上告人から全部破棄を求める旨の上告の申立てがあった。よって、当裁判所は次のとおり判決する。

主文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理由

上告代理人山田二郎、同土屋東一、同岩崎淳司、同佐藤貴夫の上告理由について所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない。右判断は、所論引用の判例に抵触するものではない。論旨は、原審の専権に属する証拠の取捨判断、事実の認定を非難するか、又は原判決を正解せず、若しくは独自の見解に立って原判決を論難するものにすぎず、採用することができない。

よって、行政事件訴訟法七条、民訴法四〇一条、九五条、八九条に従い、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 尾崎行信 裁判官 園部逸夫 裁判官 千種秀夫 裁判官 山口繁)

上告代理人山田二郎、同土屋東一、同岩崎淳司、同佐藤貴夫の上告理由

第一 原判決の事実認定が経験則ないし採証法則に違反している誤りについて

第二 所得税法三七条の適用の誤りについて

第三 更正処分取消訴訟における立証責任の分配について最高裁判決と相反する判断をしている誤りについて

第四 総括

(中略)

第三 更正処分取消訴訟における立証責任の分配について最高裁判決と相反する判断をしている誤りについて

更正処分取消訴訟と立証責任の分配の原則

更正処分取消訴訟において、具体的な支出が必要経費に該当するか否かが争われている場合には、所得の存在について税務署長側に主張・立証責任がある以上、税務署長側に、収入金額のみならず必要経費についても、税務署長の主張額以上に必要経費が存在しないことについて立証責任があると解されている（最判昭和三八年三月三日訟月九・五・六六八など）。

原判決（一審判決を引用）は、右最判の見解を前提としながら、「更正時に存

在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、上告人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も、上告人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。」と判示している。

事業所得のうち借入金利息のような費用については、その年分に支出していることが明らかになれば、事業所得の必要経費に該当することが推認されるものである。原判決のいうように、借入金利息のような費用について事業関連性を上告人側で積極的に主張・立証する必要があるというのは、立証責任の分配を誤っているものである。借入金利息のような費用について、その年分に支出したことが明らかとなっているのにその経費該当性を争うときには、むしろ税務署長側で積極的に経費該当性を覆す主張・立証をする必要がある（例えば、借入金利子は家事費に支出されていることなど）と解すべきであり、このような立論が所得税法の規定に沿った立証責任の分配論であるといえる。

なお、原判決は、「更正時に存在しないあるいは提出され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ことを主張するときは、当該証拠との距離からみても、上告人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。」と判示しているが、本件は、前述のとおり、更正処分では、税務署長は、「上告人は顧客から借入金利息に相当する額を受領している事実が認められる。」という理由で経費該当性を否認しながら、右受領の事実のないことが明らかになると、だんだんハードルを上げて、上告人に対して収入である受取手数料報酬と借入金利息との関連性を求めてきたものであり、原判決のいう「証拠との近い距離」の状況は存在せず、それに本件にこのような立論をすることは納税者の救済に障害を設け、救済手続を閉塞させてしまうものであるといえよう。

（以下省略）

3. 必要経費の不存在に関する判例(1)

イ 名古屋地方裁判所平成15年2月14日判決/税務訴訟資料(250号～)253号9285順号(要旨)

一部認容、一部棄却

原告は、Aの屋号でアパレル商品の販売を業とする自営業者である。

「必要経費については、既に争点(1)アに対する判断で示したとおり、原則として、課税庁がその不存在についての立証責任を負担すると解すべきであるが、公平の見地から、課税庁が、その認定した収入を得るに通常必要と見られる経費について主張立証を行えば、当該必要経費の不存在について事実上の推定が働くと解するのが相当であり、この場合に、納税者が、課税庁が主張立証する以上の必要経費の存在を主張する場合には、上記推定を覆すに足りる反証を行う必要があるというべきである。」

「被告による売上原価の否認は、平成4年度の取引〈4〉の13万9050円については不当であるが、その余は相当であり、売上原価以外の必要経費（旅費交通費）の否認は、平成4年分は24万円、平成5年分は74万円、平成6年分は64万円、平成7年分は14万円、平成8年分は14万円、平成9年分は54万円、平成10年度は64万円の各部分は不当であるが、その余は相当である。」（売上原価以外の必要経費の否認は旅費交通費（海外出張の航空機代とホテル代）

ロ 平成16年9月28日名古屋高等裁判所判決/税務訴訟資料（250号～）
254号9759順号（要旨）

控訴棄却

「(1) 必要経費の立証責任について

控訴人は、原判決判示のとおり、課税庁が、その認定した収入を得るに通常必要と考えられる経費を主張、立証したときは、それを超える必要経費の不存在について事実上の推定が働くとするのは、必要経費が認められると所得額の減少により納税額の減少につながるため、課税庁は、必要経費の発生に関心を抱き、これに関する証拠の収集や保持について質問検査権を行使するのが通常であるから、課税庁にとって、一定金額を超える部分の不存在を具体的に主張、立証することは困難とはいえないこと、また、課税庁が認定した収入を得るに通常必要と考えられる経費を主張、立証したとする基準が不明確であることなどからすると、公平の見地に照らして相当でないと主張する。

しかしながら、わが国の租税制度は、いわゆる自己申告主義を採用し、事業を

行う納税者が確定申告を行う際には、事業所得に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類を当該申告書に添付することが求められている（所得税法 120 条 4 項）ことなどから、納税者は、必要経費の発生に関する証拠の収集や保持に努めるのが通常である。そして、課税庁が、当該納税者から提示された資料を基に、通常行われる国税調査官による調査を実施することによって、その経費を主張、立証し、これがその認定した収入を得るに通常必要と考えられる金額に相当する場合には、これを超える必要経費の不存在について事実上の推定が働き、一応の立証がなされたと解するのが、公平の見地からみて相当であることは原判決判示（原判決 45 頁 26 行目から 46 頁 9 行目）のとおりである。そして、上記するところは、課税庁が、必要経費率に相当する一定金額の範囲の必要経費を認めさえすれば、当然に事実上の推定を働かせることによって、事実上立証責任を転換させるとするものではなく、あくまで課税庁が認定した必要経費が証拠により認められ、それが、当該収入を得るに通常必要と考えられる経費率を下回らなければ、通常の必要経費を控除したことになるので、それ以上の経費が必要であったことについては納税者に反証をさせるというものであるから、公平の見地からして何ら問題はなく、妥当であるというべきである。」

ハ 熊本地方裁判所平成 15 年 6 月 26 日判決／税務訴訟資料（250 号～）
255 号 9888 順号（要旨）

棄却

確定

輸入車とビデオテープの仕入等の支出を認めなかった事例（帳簿に記入済みと認定）

「課税所得額から控除されるべき必要経費の存否及び 0 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、必要経費の支出は、納税義務者の直接支配する領域内にあり、それ故、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こと、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）などにかんがみれば、青色申告の納税義務者が、帳簿書類の記載と異なる経費の主張、すなわち、簿外の必要経費の存在を主張する場合は、当該納税義務者において、少なくとも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、具体的に特定した主張をなすべきである。したがって、納税義務者の側で相当と認められる範囲で上記の主張をなし得ない場合には、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。」

「車両輸入仕入諸掛につき簿外経費が存在しなかったものと推認するのが相当であって、原告の主張は、いずれも採用することはできない。」

「原告は、H 及び I 以外の公表業者からも B 型のビデオテープを仕入れて、既に経費として帳簿に記帳しているものと推認され、これを覆すに足りる証拠はないから、B 型のビデオテープの仕入先がかばん屋であることを前提とする原告の上記簿外仕入の主張は、その余の点について判断するまでもなく、採用できないといわねばならない。」

「原告の主張に係る看板の修理費用は、上記の各支出項目に含まれ、いずれも帳簿上処理されているものと推認するのが相当である。」

「店舗改修代の支払を裏付ける資料等も一切存在しないのであるから、簿外で原告主張の店舗改装代が支出されたとは認め難いというべきである。」

ニ 福岡地方裁判所平成 17 年 9 月 6 日／判決／税務訴訟資料（250 号～）255 号 10117 順号（要旨）

棄却

確定

「一般に必要経費は原告にとって有利な事柄で、かつ原告の支配領域内の出来事であり、原告においてこれを認識し、また証拠資料を整えておくことは困難ではないから、通常の場合、その主張、立証は、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、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、原告において当該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行わない限り、認定額以上の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。」

「以上によれば、本件工事費等の受領書（甲５の２）は、作成名義人が真正に作成したものとは認められず、仮に真正に成立したものであるとしても、その内容に信用性を認めることができず、また、本件工事費等に関する原告の手帳（甲１０ないし１６）の記載内容、原告本人の供述及び証人丁の証言内容は、いずれも信用性を認めることはできない。

他に、原告の主張をある程度合理的に裏付ける証拠はない。

結局、原告は、本件工事費等の支払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たとはいえず、本件各更正処分で認定された以上の必要経費は存在しないと認めるのが相当である。

他に、原告の主張をある程度合理的に裏付ける証拠はない。」

ホ 東京地方裁判所平成１９年４月２０日判決／税資２５７号１０６９８順号（要旨）

「ところで、事業所得の算出上、必要経費の存否及びその額についての主張立証責任は、原則として課税庁側にあるものと解すべきであるが、納税者が、更正時に提出しなかった資料等に基づいて、課税庁の認定した額を超える多額の必要経費の支出を主張するような場合においては、衡平の原則上、納税者側において当該支出が必要経費であることについて具体的に主張立証することが必要であると解するのが相当であり、この主張立証が行われない限り、当該支出が必要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。」

「原告は、本件借入金が必要経費であること、すなわち、事業活動と直接の関連性を持ち、事業の遂行上必要な費用であるということを具体的に主張立証しているとはいえないから、結局、本件経費が必要経費に該当しないとの事実上の推定が働くものといわざるを得ない。したがって、本件借入金は必要経費ではなく、本件借入金利息等も必要経費ではないというべきである。」

へ 広島地方裁判所平成19年5月9日判決／税資257号10707順号

(要旨)

「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。」

「原告はAの事業における収支について、少なくとも概括的な認識は有していたと認められるところ、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。」

ト 東京地方裁判所平成19年6月12日判決／税資257号10725順号

(要旨)

「原告は、本件処分の取消訴訟においては、本件債権放棄の損金性が争点であり、処分行政庁がその損金への算入を否定して原告に対する不利益処分である本件処分をした以上、処分行政庁の側、すなわち被告が、本件債権放棄が寄附金に該当することを基礎付ける具体的な事実について立証責任を負うべきであると主張する。しかし、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。」

チ 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（要旨）

「資本金の額が1億円を超える法人が本件各事業年度において支出する交際費等（交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの）の額は、当該事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入できない（租税特別措置法61条の4）。そうすると、その支出が従業員の飲食に要した費用であるとしても、かかる費用については、個人的な接遇においても支出されるのであって、交際費等と区別が必要になることからすると、これらの費用が、どういう場合に、業務と関連し、交際費等に該当せず、損金算入が認められるのかが問題となる。この点については、業務に関連する目的で支出されていないもの、社内の一定の基準に従って支出されていないものや、その額が会合等の趣旨に照らし社会通念上相当な額を超えるものについては、一部の特定の者だけの飲食に要したものであるか、参加者の個人的なものであると認めるのが相当である。

そうであれば、ある支出を懇親会費として法人の損金に算入できるかは、通常各支出につき、「いつ」、「誰が」、「誰と」、「どの場所で」、「何の目的で」これを行ったものであるかが明らかにされる必要があるが、当該支出が、業務の遂行上必要としたものであり、交際費に該当しないことが帳簿、社内の管理体制や領収書等に係る関係証拠から推認される場合にも当該支出を行った内国法人の損金の額に算入できるというべきである。

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。」

リ 東京高等裁判所平成22年10月20日判決／税資260号11536順号（要旨）

「控訴人は、原判決は、必要経費についての主張・立証責任を控訴人に課したに等しいと主張する。

納税者が必要経費として申告した青色事業専従者給与等が必要経費に該当しないことの主張・立証責任は被控訴人にあるが、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。」

ヌ 平成24年4月26日／静岡地方裁判所／民事第2部／判決

更正処分等取消請求事件税務訴訟資料（250号～）262号11939順号（要旨）棄却確定

「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の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。

イ しかるところ、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。」

ル 東京高等裁判所平成24年4月10日判決／税資262号11927順号（要旨）

「ペーパーカンパニーとはいえB社というパナマ法人が所有する資産を売却してフランスで納税し、控除残（法人内部留保金）を株主に分配するのは、まさに

配当所得に当たるといふべきである。

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。」

オ 東京地方裁判所平成25年12月20日判決／税資263号12358順号（要旨）

「所得税をその対象に含む申告納税制度の下においては、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、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を課していること、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からすれば、上記の義務を負担する納税者が、税務署長が合理的と認められる方法により把握した必要経費以外の費用が帳簿書類等に記録されたところとは別に必要経費として存在すると主張する場合には、当該納税者においてそのような費用の存在及びその金額を含む当該費用の内容につき具体的に主張及び立証をする必要があり、このような主張及び立証がされない限り、当該費用については、同法37条1項の定める必要経費に該当しないと事実上の推定が働くものと解するのが相当である。」

「原告の申告により、本件質物台帳の記載との関係において前記(ウ)に述べたような事情の見られる本件青色申告決算書に記載された本件各係争年分の「仕入金額」の各年分の合計額をあえては否認せず、それをもって、当該各年分の原告の事業所得の計算上必要経費に算入すべき金額として把握したことについては、既に述べた諸事情に照らし、その方法において合理的といえることができる範囲内のものであったといえ、それ以外の帳簿書類に記録されていない費用が必要経費として存在すること及びその金額を含むその内容につき、原告において具体的に主張及び立証をしない限り、当該費用については所得税法37条1項の定める必要経費に該当しないとの事実上の推定が働くものと解するのが相当である」。

ワ 東京地方裁判所平成26年1月14日判決／税資264号12382順号
(要旨)

「必要経費の存在及び金額が所得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、納税者が青色申告書による申告をしている場合、青色申告書又はその添付書類（損益計算書等）に記載されていない必要経費については、納税者において、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。

被告は、その主張する金額を超えて必要経費が存在しないことについて立証責任を負担しているというべきではあるものの、本件招へい費用については、原告において、その具体的内容を明らかにした上で、本件招へい費用が存在していることを合理的に推認させる程度の具体的な立証を行わない限り、本件招へい費用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。」

「フィリピンパブのホステスを集めるために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。」

カ 名古屋地方裁判所平成26年4月24日判決／税資264号12462順号（要旨）

「(訴外) E 供述によって、本件外注費に係る取引が架空取引であったと認めることはできないし、被告の指摘する諸事実からこれを推認することもできない。したがって、被告の前記主張は、採用することができず、他に本件外注費に係る取引が架空取引であったと認めるに足りる証拠もない。

前記1で説示したとおり、本件外注費が架空のものであったということとはできず、これについて、被告が立証責任を負う損金ないし支払対価の不存在を認めることはできない。」

ヨ 名古屋高等裁判所平成26年12月11日判決／税資264号12574順号 上記名古屋地判の控訴審（要旨）

「控訴人は、更正処分時に存在した資料等に基づき、本件外注費を損金及び仕入税額控除の対象とすることができないことが、事実上推認できる場合には、被控訴人らにおいて、本件外注費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、本件外注費を損金及び仕入税額控除の対象とすることは否定されるべきであり、被控訴人らは、Cが役務の提供をした事実について具体的な立証を行っておらず、本件外注費を、損金算入及び仕入れ税額控除の対象とすることは否定されるべきであると主張する。

しかし、上記認定説示（引用に係る原判決第3の1(3)ア）のとおり、本件外注費については、Cが作成した本件各請求書及び本件各領収書が存在し、被控訴人らにおいて、これに対応する金額の小切手を振り出し、その控えには支払先がCである旨記載され、これら小切手をその都度現金化していたこと、被控訴人らの総勘定元帳の外注費勘定には、Cに対する外注費として本件外注費が計上されていたことが認められるのであって、これらの事実からは、被控訴人らがCの役務の提供に対し、本件外注費を支払っていたことが推認されるというべきである。そして、乙の供述と本件封筒以外には、本件外注費の支払や業務との関連性に疑問を差し挟む余地のある明確な資料はないところ、これらに信用性ないし証拠価値が認められないことは既に説示した（引用に係る原判決第3の1(3)、本判決第3の4(5)）とおりである。

そうすると、法人税法上の損金算入や消費税法上の仕入税額控除の可否に関する立証責任の所在に関し、控訴人が主張する理解を前提にしても、本件については、更正処分時に存在した資料等に基づいて本件外注費を損金に算入し、仕入税額控除の対象とすることができないことが事実上推認できる場合とはいえない。また、被控訴人らがCによる役務の提供（廃棄物の引取り）があったことについて、具体的な立証活動を行っていることは、記録上も明らかである。」

「本件外注費については、Cが作成した本件各請求書及び本件各領収書が存在し、被控訴人らにおいて、これに対応する金額の小切手を振り出し、その控えには支払先がCである旨記載され、これら小切手をその都度現金化していたこと、被控訴人らの総勘定元帳の外注費勘定には、Cに対する外注費として本件外注費が計上されていたことが認められるのであって、これらの事実からは、被控訴人らがCの役務の提供に対し、本件外注費を支払っていたことが推認されるというべきである。そして、乙の供述と本件封筒以外には、本件外注費の支払や業務との関連性に疑問を差し挟む余地のある明確な資料はないところ、これらに信用性ないし証拠価値が認められないことは既に説示した（引用に係る原判決第3の1(3)、本判決第3の4(5)）とおりである。そうすると、法人税法上の損金算入や消費税法上の仕入税額控除の可否に関する立証責任の所在に関し、控訴人が主張する理解を前提にしても、本件については、更正処分時に存在した資料等に基づいて本件外注費を損金に算入し、仕入税額控除の対象とすることができないことが事実上推認できる場合とはいえない。

タ 東京高等裁判所平成26年10月29日判決／税資264号12554順号（要旨）

「一般に、所得税に係る課税処分取消訴訟における所得の存在及びその金額は、原則として処分行政庁の属する被告が立証責任を負うと解されるところ、納税者である原告が更正処分の当時に存在せず、あるいは更正処分時に提出しなかった資料等に基づき必要経費に該当すると主張する場合には、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、当該支出が必要経費に該当しないとの事実上の推定が働くことと解することができる（前記最高裁判所平成9年10月28日第三

小法廷判決参照)。

(3)これを本件についてみると、控訴人が当審において提出する本件領収書等の文書が本件各係争年分の原処分調査時に存在していたというのであれば、控訴人が本件会社の取締役の地位にあり、その発行済株式の全部を保有し、控訴人の配偶者が本件会社の代表取締役であること（争いがない。）及び控訴人と本件会社との間の本件コンサルティング委託契約及び本件会計税務事務委託契約によって控訴人の所得税の申告及びこれに係る不服申立ての作業、税務調査対応作業等の業務が控訴人から本件会社に委託されていることからすると、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（乙2の1、弁論の全趣旨）、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（弁論の全趣旨）、本件においても上記(2)の事実上の推定が働くというべきである。」

「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。」

レ 水戸地方裁判所平成27年1月29日判決／税資265号12598順号（要旨）

「イ さらに、原告は、本件商品券各購入費用が損金の額に算入されないことにつき被告が立証責任を負う以上、当該費用の損金算入を否定するのであれば、被告において、本件商品券につき原告の役員や従業員が私的に使用したことを積極的に立証するか、少なくともそれを推認するに足る事実を立証することが必要であるというべきであるところ、そのような立証はなされていない旨主張する。

本件商品券各購入費用が損金の額に算入されないことにつき被告が立証責任を負うのは原告主張のとおりである。しかしながら、前記アの認定等によれば、

全証拠によっても、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、本件商品券の用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用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。

ウ 以上の認定、説示を踏まえれば、本件商品券の用途は不明であり、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。」

ソ 東京高等裁判所平成27年8月26日判決／税資265号12711順号（要旨）上記チ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。

「本件商品券の用途が不明であり、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（甲21）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る受払簿や、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。」

ツ 東京地方裁判所平成28年2月18日判決／税資266号12801順号（要旨）

「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。」

「証拠（乙2～12）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、前記6（1）において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。

そこで、以上に述べたところを踏まえ、本件事業年度の所得金額の計算上、原告が主張する未申告の貸倒損失を損金の額に算入することができるか否かについて検討することとする。」

ネ 東京地方裁判所平成28年3月29日判決／税資266号12835順号（要旨）

「（1）国民に対して納税義務を課する課税処分取消訴訟においては、課税標準である各種所得の金額の証明責任は原則として課税庁の属する国（被告）が負担していると解すべきであり、課税標準の前提となる所得の金額が、収入金額から必要経費（原価・費用等）を控除する方法によって算出されることに照らせば、被告は、原則として、必要経費（原価・費用等）についても、その主張する金額を超えて必要経費が存在しないことについて証明責任を負担しているといえることができる。しかしながら、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

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。

（２）ア 原告は、平成２０事業年度及び平成２１事業年度の各決算期末において、本件各関連法人に対する本件業務委託管理費（合計７３００万円）を計上しているところ（前提事実（３）ア）、本件全証拠を精査しても、本件業務委託管理費が本件各関連法人のどのような業務に対して支払われたものであるかを具体的に示す客観的証拠は存在しない。」

「以上の検討によれば、本件業務委託管理費が本件委託契約に基づき本件各関連法人による業務に対して支払われたものであるということはできず、本件全証拠を精査しても、原告において、本件業務委託管理費が原告の収益事業に係る原価・費用等に当た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はされていないといわざるを得ない。そうである以上、本件業務委託管理費は、原告の収益事業に係る原価・費用等には当たらず、原告の所得金額の計算において、本件業務委託管理費を損金の額に算入することはできない。また、本件委託契約に基づく業務提供を認めることができない以上、本件業務委託管理費を課税仕入れ（消費税法２条１２号）の額に含めることはできない。」

ナ 東京高等裁判所平成２８年１０月２５日判決／税資２６６号１２９２２順号（要旨）（上記ワの控訴審判決、原判決を引用し以下の理由を付加）

「控訴人が主張するところを踏まえて検討してみても、控訴人が本件委託契約に基づき本件各関連法人から上記各業務の提供を受けて本件業務委託管理費を支払ったと認めることはできず、本件業務委託管理費が控訴人の収益事業に係る原価・費用等に当た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がされたということとはできない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。」

ラ 大阪地方裁判所平成２８年１０月１３日判決／税資２６６号１２９１５順号（要旨）

「課税処分取消訴訟においては、原則として、被告（課税庁）がその課税要件事実について主張立証責任を負い、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取

得費（所得税法 38 条 1 項）についても、被告がその主張立証責任を負うものと解される。しかし、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。

そして、所得税基本通達 38-16 は、土地建物以外の資産の譲渡による譲渡所得の計算上、当該資産の取得費が不明の場合には、本来は当該資産の取得費が存在しないものとして計算せざるを得ないところ、その不都合から納税者を救済するため、多くの種類の資産に共通する概算取得費として、長期所有資産である土地建物等との均衡（租税特別措置法 31 条の 4 第 1 項参照）を考慮し、収入金額の 5%相当額を資産の取得費とすることを認める趣旨のものと解され、このような取扱い、納税者に有利な取扱いであり、簡便な計算方法として合理性を有するものと解される。

(2) 本件についてみると、原告は、平成 23 年分の所得税の確定申告及び修正申告のいずれにおいても、本件金地金の売却に係る譲渡所得を申告していない（乙 2、3）。また、原告は、本件更正処分等に対する不服申立て手続において、本件金地金の取得に要した金額を特定し得る資料を提出しておらず、本件訴訟においても同様である（乙 6～9、弁論の全趣旨）。

したがって、原告は、被告が主張する本件金地金の取得費の額（売却代金 483 万 5000 円の 5%に相当する 24 万 1775 円）を超える取得費が存在することを主張立証しないから、この額を超える本件金地金の取得費が存在しないことが事実上推認されるというべきである。」

ム 大阪地方裁判所平成 29 年 9 月 7 日判決／税資 267 号 13051 順号
(要旨)

「課税処分の取消訴訟においては、原則として、被告（課税庁）がその課税要件事実について主張立証責任を負い、不動産所得の金額の計算上控除する必要経費についても、その主張する金額を超えて存在しないことにつき主張立証責任を負うものと解される。しかし、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。」

「本件業務の遂行のため自宅とは別に2部屋（甲26、27）を借り受ける必要性には疑問がある。また、本件各建物につき賃料収入が計上されているのは同年2月分までであり（乙6）、同年4月5日には最後の賃借人の明渡しが完了し（甲23）、同年6月には本件各建物の解体が終了したというのに（乙47、弁論の全趣旨）、それ以後も不動産所得の必要経費として地代家賃が計上され続けており、そもそも本件業務の遂行のため部屋を借り受ける必要があったのか疑問がある。そして、原告は、D及びEの使用目的や使用方法等につき、上記の程度の抽象的な主張をするにとどまり、本件業務との合理的な関連性や本件業務遂行上の必要性について特段の主張立証を行わない。

したがって、本件各年分の地代家賃については、必要経費に該当しないことが推認されるというべきである。」

修繕費、リース料、旅費交通費、損害保険料、外注費及び雑費について以上のとおり、本件地代家賃等はいずれも必要経費に該当しないと認められるから、本件地代家賃等の金額は、本件各年分に係る不動産所得の計算上、必要経費に算入することができないと判断された。

※ 大阪高等裁判所平成30年5月18日判決／税資268号13154順号（要旨）上記タの判決の控訴審、原判決を引用し当審における控訴人の補足的主張に対する判断を付加。

「控訴人は、必要経費の立証責任について、前記第2の4(1)イのとおり主張する。しかし、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ことや、本件火災により証拠書類が消失したと認めることができないことは、前記1のとおり補正した上で引用した原判決「事実及び理由」欄第3の1(2)、(4)アで判示したとおりである。控訴人の上記主張を採用することはできない。」

4. 必要経費の不存在に関する裁判例(2)

(1) 事実上の推定の適用局面

イ 福岡地方裁判所平成30年5月24日判決／税務訴訟資料(250号～) 268号13155順号 (要旨)

「1 争点1 (本件現金仕入れが架空のものであったか否か) について

(1) 前記事実によれば、本件現金仕入れについては、本件領収証が作成され、これに基づき、会計処理が行われていたことが認められる。また、甲共39、乙共7の1、同14、36及び弁論の全趣旨によれば、福岡営業所では、本件現金仕入れのうち同営業所でされたものについて、同営業所長が売上伝票、メモないし納品書(以下、本件領収証等というとき、これらメモないし納品書等を含む。)を作成し、これに基づき、会計処理が行われていたことが認められる。しかしながら、前記事実、甲共39、乙共14及び弁論の全趣旨によれば、本件領収証等は、本件現金仕入れに係る取引が行われた後、本件各営業所長が作成したものであり、当該取引の売主である販売業者が作成したものではないので、それに記載された取引の存在及び内容を証する客観的な資料であるということとはできない。したがって、本件領収証等から直ちに、本件現金仕入れが行われたと認めることはできない。」

「これらの証拠部分によれば、本件物品出納帳の記載は、本件領収証等に基づいて行われたことになる。しかしながら、前記のとおり、本件領収証等は、それに記載された取引の存在及び内容を証する客観的な資料であるということとはできず、上記証拠部分における会計処理の過程において、ほかに本件現金仕入れの

存在及び内容について客観的な資料があると認めるに足りない。そうすると、本件物品出納帳のうち本件現金仕入れに係る部分は、客観的な資料に基づかないで記載されたものであると言わざるを得ない。」

「このように、現金仕入れによる活イセ南アの仕入れがなかった期には活イセ南アの廃棄がほぼ発生しなかったが、現金仕入れによる活イセ南アの仕入れがあった期には相当量の廃棄があり、本件全証拠によっても、本件現金仕入れがあった月（上記①）又は期間と本 25 件現金仕入れがなかった月又は期間でこのような廃棄数量にばらつきが生ずべき合理的な理由は見出せないことからすれば、本件現金仕入れは架空の取引であり、いったん仕入れたものとして計上された商品が、廃棄されたものとして、実地棚卸数量との整合性が図られたことが推認される。この点、原告Aは、本件現金仕入れが全て架空であるとすれば、本件現金仕入れの数量以上の廃棄が生じていなければならないところ、本件現金仕入れの数量は廃棄数量を上回っている旨主張する。しかしながら、乙共6、22には在庫数量が合わない場合には、加工処理や廃棄処理により架空仕入れ分の在庫を減らしたり、原告本社で仕入分の数量を調整し又は原告本社の在庫数量を調整したりする等の方法で在庫を合わせているとする部分があり、乙共44には、活イセ南アが各月末に、廃棄され又は冷凍加工された旨の記載があることによれば、長崎営業所では、廃棄以外の方法で、在庫数量が調整されていた可能性を否定できないので、原告Aの上記主張は、前記推認を覆すに足りない。

なお、原告らは、事実上の推定について詳細な主張をするが、事実上の推定とは、裁判官が心証を形成する過程で経験則を適用して、ある事実から他の事実を推認することをいい、裁判官の自由心証の一作用であるので、その適用が制限されると解することはできない。仮に原告らの主張が課税庁の判断の在り方を論ずるものであったとしても、抗告訴訟では、裁判所が本件各処分の違法性の有無を審理判断するのであるから、それが本件訴訟における審理判断に当然妥当するということとはできず、結局、本件における具体的な証拠の評価や経験則の適用に関する主張と解することにならざるを得ない。」

「以上によれば、本件各営業所の物品出納帳について個別に検討しても、その記載に信用性があるということとはできない。」

「本件領収証等及び本件物品出納帳の信用性は乏しく、これらに基づいて本件

現金仕入れがされたことを認定することはできず、本件税務調査における原告ら代表者及び本件各営業所長等の供述からも本件現金仕入れがされたことを認めることができず、かえって、本件現金仕入れが架空取引であると推認され、これを覆すに足りる証拠はないので、原告A法人税各更正処分及び原告C法人税各更正処分は適法であったというべきである」

本件領収証等は売主ではなく原告の営業所長が作成したものであり、本件物品出納帳の記載は、本件領収証等に基づいているので本件各営業所の物品出納帳について個別に検討しても、その記載に信用性があるということとはできないというのが本件地裁判決のコアな部分である。

ロ 福岡高等裁判所令和1年11月6日判決／税資269号13338順号

（要旨） 上記ハの控訴審判決で原処分の一部取消（現金仕入の約8割を認容）「3 争点（1）（本件現金仕入れが架空のものであったか否か。）について

（1） 本件各処分は、いずれも本件現金仕入れが実体のない架空の仕入れであることを前提にしてなされたものである。しかし、控訴人らから他の業者等への海産物等の売上げと対価としての代金徴収が、控訴人らの商品管理システムのとおりであったことは、被控訴人も争うことを明らかにしていない。このことは、本件現金仕入れ及びその他の仕入れの結果として、商品である海産物等の在庫が上記システムのデータどおり存在したことを推認させるものである。したがって、仮に被控訴人の主張するように本件現金仕入れがリベート金等をねん出する目的の架空仕入れであったならば、その後のいずれかの時点で何らかの手段により帳簿と実際の在庫の差を調整・解消させなければならないが、調整・解消の手段としては架空の廃棄と後記（4）の控訴人本社等への移送の作出以外には容易に想到することができない。被控訴人が主張する加工などで記在庫差を解消させることはできないと考えられる。しかるに、控訴人らの各営業所全体としては、本件現金仕入れの総量より廃棄総量が下回っていることは明らかである（乙共44～50など）ところ、これについて被控訴人からは首肯し得る反論がされていないものといわざるを得ない。

（2） そもそも、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（原審における控訴人らの原告第1準備書面及び被控訴人の第3準備書面等参照）。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。被控訴人は、本件物品出納帳の記載の全体としての信用性について、これが低いものである旨縷々主張する。しかし、この主張は、控訴人らがした反証の証明力が低いということをいうにとどまるものであって、被控訴人側の具体的な主張立証に替わるものではない。そして、本件現金仕入れのうちその不自然性、不合理性について具体的な指摘をしない約81.01%の取引については、その取引のために支払われた控訴人らからの出金やその取引に基づく売上げについても具体的に争っていない。したがって、本件においては、本件現金仕入れのうちその不自然性、不合理性について具体的な指摘をしない約81.01%の取引については、これが架空のものであることの立証が十分にはされていないというほかなく、架空取引であるとして損金計上の対象としないことはできないというべきである。」

「また、控訴人らは、被控訴人から求められた商品管理システムに関する電子データの提供を合理的な理由もなく拒んだり（乙共9）、本件税務調査において、平成23年12月期の活イセ南ア1万6951匹の売上げが判明しない点を指摘された際に「カット・婚礼」や「グラタン」用の商品として販売した旨述べた（乙共11）が、請求書の記載（トリスタン44尾グラタン・乙共18）や販売先の担当者の供述（乙共17～20）と矛盾することが判明した後は、上記請求書における産地の記載を削除し（乙共24）、自らの説明と整合する証拠を作出しようとするなど一定の隠滅行為を試みていることも看過することはできない。控訴人らは、被控訴人が過去の税務調査において、浜買い、バツタ買いを承認していた旨主張する。しかし、前記の浜買い、バツタ買いという取引の異常性に鑑みれば、被控訴人の方においてこれを否認するに足る根拠が足りなかっただけであり、積極的にこれを承認したものと認めることはできない。以上によれば、後記（4）の個別の営業所ごとの検討においても改めて説示するが、結論として

は、上記約 18.99%の取引については、基本的には、被控訴人による具体的な主張立証がされており、これに対する控訴人らの反証は十分でない認められるから、架空の仕入れであるというべきである。ただし、これらの取引のうち、本件現金仕入れによる仕入れの量がその仕入れ後の廃棄の量を大幅に上回っている場合（後記の長崎営業所の取引）、その差額に相当する現金仕入れが存在しないと説明することは困難であるから、その差額の部分に関しては現金仕入れが存在しないと認めることはできない。」

一審判決との相違は、控訴人らの商品管理システムについては被控訴人も争っていないのであり、本件現金仕入れ及びその他の仕入れの結果として、商品である海産物等の在庫が上記システムのデータどおり存在したことを推認させるものであると述べている。そして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、現金仕入れのうちその不自然性、不合理性について具体的な指摘をしない約 81.01%の取引については、これが架空のものであることの立証が十分にはされていないことから、架空取引であるとして損金計上の対象としないことはできないと判断している。

ハ 広島地方裁判所令和 2 年 3 月 18 日判決／税資 270 号 13400 順号
(要旨)

「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。」

ニ 広島高等裁判所令和 2 年 12 月 16 日判決／税資 270 号 13499 順号
(上記タの控訴審判決、控訴人の主張に対する判断)

「控訴人は、〈1〉本件各金員の支出は、帳簿上記載のあるコンサルタント業務契約に基づくもので、いわゆる簿外経費や使途不明金とは異なること、〈2〉被控訴人が強力な税務調査権限を有していることを踏まえると、本件のような事案には、本件各金員の支出について損金の額に算入することができないことが事実上推認され、控訴人において、本件各金員の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うべきとする考え方（事実上の推定論）は妥当しないと主張する。

しかし、上記〈1〉については、控訴人の主張は、丙を受託者とするコンサルタント業務が、本件各契約書及び本件各領収書の記載をもって、帳簿書類に記載されていることを前提とした主張と解されるところ、本件各契約書の記載をもって控訴人と丙との間のコンサルタント業務契約の記載があると認められないことや、本件各領収書をもって丙に対する必要経費（工事原価）の支払がされたと認めることができないことは前記アのとおりである。そして、本件各金員の支出について帳簿に記載されているのと異なり、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、上記〈2〉についても、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。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。」

ホ 宇都宮地方裁判所令和3年12月23日判決/税資（250号～）271号13649順号（要旨）

「(3) 争点2の1（第2外注費及び第3外注費が損金の額に算入すべき金額

に当たらないか)

ア 法人税法 22 条 1 項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨規定する。そして、同条 3 項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、同項各号の掲げるものとするを規定し、同項 1 号は当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額を、同項 2 号は当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額を、同項 3 号は当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものを、それぞれ掲げる。これらの規定に照らせば、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ず、支出のうち、使途の確認ができず、業務との関連性の有無が明らかでないものについては、損金の額の算入することができないというべきである。

ところで、所得を構成する損金の額については、本来、国が主張、立証責任を負うべきものであるから、具体的な支出が損金の額に算入されるべきか否かが争われている場合には、国において、その主張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。もっとも、国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、納税義務者はより証拠に近い立場にいて、一般に、不存在の立証は困難であることなどに鑑みると、更正処分等の時に存在し、又は提出された基礎資料から、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推定される場合には、納税義務者において、この推定を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出の存在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は否定されるというべきである。

イ これを本件についてみるに、第 2 外注費及び第 3 外注費については、本来支出の相手方が記載されるべき総勘定元帳の摘要欄は空欄となっていること（前記争いのない事実等（2）イ（イ）及び（ウ））、第 2 外注費及び第 3 外注費の実在及び業務関連性の裏付けとなるべき契約書、請書、請求書、領収書、見積書、工事台帳、工程表、作業日報などの客観的な書類が存在しないこと（弁論の

全趣旨) から、第 2 外注費及び第 3 外注費の支出を損金の額に算入することができないことが事実上推定される。そして、原告において、上記支出の存在及び原告の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は行われていない。

以上によれば、第 2 外注費及び第 3 外注費については、損金の額に算入すべき金額には当たらないと認められる。」

「(5) 争点 3 (第 7 外注費が損金の額に算入すべき金額に当たらないか)

ア 第 7 外注費の総勘定元帳の概要欄は「K」となっているところ、原告の平成 28 年 4 月期の法人税確定申告書に添付された「買掛金(未払金・未払費用)の内訳書」(乙 21) に、相手先の名称を「K」、所在地を「芳賀郡 P」とする第 7 外注費と同額の未払費用の記載があったものの、同住所は存在しないこと(前記認定事実(2)ウ)、K と所在地及び法人名が類似する有限会社 L については、同社の代表者が、原告又は D と取引したことを否定していること(前記認定事実(2)ウ)、第 7 外注費の实在及び業務関連性の裏付けとなるべき契約書、請書、請求書、領収書、見積書、工事台帳、工程表、作業日報などの客観的な書類が存在しないこと(弁論の全趣旨) から、第 7 外注費の支出を損金の額に算入することができないことが事実上推定される。

イ 原告は、第 7 外注費が F 又は D に対する●●の宅地造成工事の土砂搬入代金の支払であるとした上で、第 7 外注費の領収書が存在しないことについて、第 7 外注費は、F 又は D に支払われるべきものであったが、実際には、本件代表者の F に対する貸金債権と相殺された(厳密には相殺ではないが、双方の債権をいずれも消滅させることとした。)ため、領収書等は作成されなかったと主張し、F もこれに沿う供述をするが、当該主張の前提となる本件代表者の F に対する貸金債権の存在をうかがわせる客観的な証拠すら存在せず、その他にも、上記主張を裏付ける的確な証拠は皆無である。

原告は、第 7 外注費の総勘定元帳の摘要欄に F 又は D ではなく K と記載した理由について、本件代表者が、ダンプ屋の「手配師」を行っていた N から「K」というところがメインで動いたようですよ」と言われて、安易にその名を記載したものであると主張し、N もこれに沿う供述をするが、F 又は D の記載を殊更に忌避する事情も見当たらない以上、そのような記載理由の主張自体不合理という

他ない。さらに言うと、本件調査において、本件代表者は、第7外注費の裏付け資料として手書きの第7外注費メモを提出し、もっとも、その作成者や作成の経緯については本件調査担当職員らに回答せずにいたことが認められるが、かかる本件代表者の行動は、第7外注費がF又はDに対する●●の宅地造成工事の土砂搬入代金の支払である事実と明らかに符合しない。

その他にみても、第7外注費の支出の存在及び原告の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はない。

ウ 以上によれば、第7外注費については、損金の額に算入すべき金額には当たらないと認められる。」

(2) 裁判例の構成と比較

イ 宇都宮地裁判決と福岡高裁判決

宇都宮地裁判決と福岡高裁判決との比較

宇都宮地裁判決は、本来支出の相手方が記載されるべき総勘定元帳の摘要欄は空欄となっていること、第2外注費及び第3外注費の实在及び業務関連性の裏付けとなるべき契約書、請書、請求書、領収書、見積書、工事台帳、工程表、作業日報などの客観的な書類が存在しないこと（弁論の全趣旨）から、第2外注費及び第3外注費の支出を損金の額に算入することができないことが事実上推定されるとしている。

福岡高裁判決は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%の取引についてであり、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のだから、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と判示している。

ロ 判決の評価

山本洋一郎弁護士は、福岡高裁判決の判例評釈において

「必要経費ないし損金の額にかかる立証責任は国が負うことを前提としつつ、

A 適用場而が特殊な科目か否か

B 国が、事実上の推認ができる程度の具体的な主張立証をしているか否か

C これに対して納税者が・業務との関連性を合理的に推認させるに足る反証をしているか否か

の三つの要素に着目して「事実上の推定」論の適否を判定しているものと考えられる。」

「この判断は、「事実上の推定」論のうち、上記アのBの要素(事実上の推定ができる程度の国の具体的な主張・立証があるか)に着目し、かつ、上記1(2)の「必要経費」の金額は各個別の取引毎に判定すべきとの理解に立って、(各個別の取引毎の判定を怠って、1年分の取引全体について信用できるかどうかを判定してしまった一審判決を破棄して)各個別の取引毎に具体的な主張がない場合(部分)は「事実上の推定の前提を欠く」と判決したものと評価できる。」³と述べている。

必要経費の金額は個別に判断すべきというのは、前記の宇都宮地裁判決や名古屋高裁平成26年判決と同じ論理構成である。本件判決に違和感があるのは、判決でも認定しているように、控訴人らは、被控訴人から求められた商品管理システムに関する電子データの提供を合理的な理由もなく拒んだり(乙共9)、自らの説明と整合する証拠を作出しようとするなど一定の隠滅行為を試みていることである。現金仕入れのうちその不自然性、不合理性について具体的な指摘をしたのは約18.99%の取引にとどまり、残余の約81.01%は指摘されなかったが、残余部分にも不自然、不合理な現金取引があったのではないかという懸念である。

山本洋一郎弁護士は

「とりわけ、税務訴訟にこの「事実上の推定」論を適用するに当たっては、もともと、課税庁には法律に基づく強大な税務調査権限が法定されている(その対象者は、納税者自身はもとより、その従業員、取引先、金融機関等広汎に及び、かつその内容は、証拠資料の提出義務、質問に対する答弁義務に及びそれら義務の履行が罰則をもつて強制されている。)ので、課税庁に証拠収集能力が欠けるところはないのであるから、「事実上の推定」論を適用して安易に立証責任の軽減を図るべきではない。」⁴と述べている。

しかしながら、本件法人は全国に10か所の営業所を展開しており(子法人1

か所)、調査にも非協力だったと想像されるところ、現金取引を100%近く解明することは困難であったと考えられる。課税資料は納税者の支配する領域内に存在するということを看過してはならない。(以下続く)

注釈

- 1 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について(第三版)』(法曹会・2018)
- 2 田中晶国「所得税法における要件事実——収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造——」(法政研究86巻3号77頁)
- 3 山本洋一郎「税務訴訟における「事実上の推定」論の適用とその限界」(税法学584号268頁以下)
- 4 山本前掲注3・267頁

文献略語

税資・税務訴訟資料

訟月・訟務月報