

租税訴訟における証明責任論再考V

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IV」に続けて「事実上の推定」についての判例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をより深く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なために時間的制約もあり判例の分析だけで終わった。学説との接続と解明は次回に残されている。

(承前)

5. 必要経費の不存在に関する裁判例(3)

事実上の推定について前稿で検討できなかった裁判例を検討してみたい。

(1) 推計課税における事実上の推定の裁判例

イ 神戸地方裁判所判決平成30年11月14日/訟務月報66巻1号1頁・税資268号13207順号

(事案の概要)

原告は、昭和56年4月に設立された、葬儀式典、供花請負及び寝台車の配置等を目的とする株式会社である。

Pは、平成14年10月ないし平成17年9月当時、大阪府内において、「Pクラブ」ないし「Q」と称する宰領を派遣する事業(以下「Pクラブ」という。)を営んでいた。なお、宰領とは、通夜式ないし葬儀の進行の取り仕切り及び司会等を担当する者をいう。

a(以下「a」という。)は、平成14年10月ないし平成17年9月当時、「a献茶クラブ」ないし「aクラブ」と称する献茶婦を派遣する事業を営んでいた。なお、献茶婦とは、通夜式ないし葬儀の際、参列者らに対する接客及び進行の補助等を担当する者をいう。

本件の争点は多岐にわたるが、本稿で問題となるのは、(1)原告はOにたいして外注費等を支出していたが、Oは、平成15年9月期から平成17年9月期にかけての当時、原告から独立した事業体として存在していたか、(2)平成15年9月期から平成17年9月期までの間において、「販売費、一般管理費その他の費用」となる①宰領の外注費及び②献茶婦の外注費について、その金額を推計することができるか、である。

(判決要旨)

「争点3-2-1 (本件外注費等の損金該当性) について

(中略)

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期にかけての当時、戊において経営するO(神戸市兵庫区)が原告から独立した事業体として存在していたから、本件外注費等が原告の「損金」に当たる旨を主張する。」

「平成14年10月から平成17年9月までの間、宰領及び献茶婦等の外部業者が原告の施行する葬儀等においてその業務を行うに際し、Oが原告から独立した事業体として活動していたと評価することは困難といわざるを得ない。」

「平成14年10月から平成17年9月までの当時、Oは、その実体としては原告の一部署にすぎず、原告から独立した事業体としての実体までは有していなかったものと認められる。」

「Oに対して支払ったとされる本件外注費等(平成15年9月期は2億2561万2150円、平成16年9月期は1億9749万4500円、平成17年9月期は1億8757万3200円)は、Oが原告から独立した事業体としての実体を有していなかった以上、原告の損金に当たらないと認められる。」

「争点3-2-2-〈1〉(宰領の外注費に係る損金額) について

被告は、原告の宰領に係る外注費の支出に関し、平成15年9月期から平成17年9月期までの間の「損金」に当たる額を、紹介手数料に基づく推計方法により推計すべきである旨を主張する。」

「(1) 推計の必要性について

ア 推計が許される場合

法人税に関し、課税標準を推計して更正又は決定をすること(以下「推計課

税」という。法人税法131条参照)が許される(いわゆる推計の必要性が認められる)のは、税務署等の職員が質問検査権(法人税法153条以下、現行法では通則法74条の2以下)を有することなどに鑑みると、納税者が帳簿書類その他の資料を備え付けておらず、その収支の状況を直接資料によって明らかにすることができず、又は納税者の備え付けている資料の内容が信頼性に乏しいなどの理由により、課税標準を実額で把握することができず、又は著しく困難な場合に限られると解される。」

「原告の保有していた資料によっては、平成15年9月期から平成17年9月期までの間における外注に係る人件費につき、原告が支払った金額を実額で認定することはできないといわざるを得ない。

この点、原告の従業員であった乙も、個々の外注先が原告から受領した個々の人件費につき、その具体的な金額を確認することができる書類はない旨を供述しているところである。」

「以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額(これを構成する損金の額)を算定するに当たり、原告が支払った外注に係る人件費の金額を推計することは許されるというべきである。」

「被告の主張する推計方法(紹介手数料に基づく推計方法)の合理性

ア 判断基準

推計課税は、信頼し得る調査資料を欠くために実額を把握することができない場合において、やむを得ず間接的な資料に基づいて所得を推計するものであるから、推計の方法は、実際の所得に近似した数値を算出し得る合理的なものでなくてはならない。

しかるところ、この合理性が認められるためには、〈1〉推計の基礎となる事実が正確に把握され、〈2〉種々の推計方法のうち当該事案に最適なものが選択され、かつ、〈3〉当該推計方法自体ができるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであることが必要と解すべきである。」

「紹介手数料に基づく推計方法の内容

被告の主張する紹介手数料に基づく推計方法の内容は、上記のとおりである

ところ、認定事実を踏まえて整理すると、次のとおりとなる。

① RとS（いずれもPクラブに所属する宰領）に対する外注費の算定

RとSが支払った本件紹介手数料の額を手数料の割合4%で割り戻した金額に、交通費等の実費分の割合（Rが受領した平成18年1月分の報酬に占める交通費等の割合3.1%）を加算することにより、原告が両者に支払った報酬（外注費）の額を算定する。

② 平均外注費の額の算定

上記①の総額を、RとSが宰領に係る業務を行った原告の葬儀件数で除することにより、原告が両者に支払った葬儀1件当たりの報酬（外注費）の額を算定する。

③ 宰領に係る外注費の総額の推計

上記②の額に、原告が宰領に係る業務を外注した葬儀件数を乗じることにより、宰領に係る外注費の総額を推計する。」

「そこで、これらの事実の正確性を検討するに、（中略）

紹介手数料に基づく推計方法の基礎となる事実は、いずれも、正確に把握されているものと認められる。」

「以上を総合考慮すれば、紹介手数料に基づく推計方法は、原告の実態に即した最も適正なものであって、それ自体、経験則上できる限り真実の金額に近似した数値を算出し得る客観的なものであるといえることができる。」

「したがって、紹介手数料に基づく推計方法は、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額（そのうち損金の金額）を算出するに当たり、実際の金額に近似した数値を算出し得る合理的なものといえることができる」

「原告の主張する算定方法について

（中略）

原告の主張する外注費の推計方法は、推計の基礎となる事実が正確であるとはいえず、推計の合理性を欠くから、被告の主張する同外注費の推計方法（紹介手数料に基づく推計方法）よりも高度の合理性を有すると認めることはできない。」

「以上からすると、原告の主張する宰領に係る外注費の算定方法又は推計方法

は、被告の主張する同外注費の推計方法（紹介手数料に基づく推計方法）による原告の課税標準（損金）についての事実上の推定を妨げるには足りない。」

「以上のとおりであるから、原告の宰領に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、紹介手数料に基づく推計方法により推計することができる。」

「争点3-2-2-〈2〉（献茶婦の外注費に係る損金額）について

被告は、原告の献茶婦に係る外注費の支出に関し、平成15年9月期から平成17年9月期までの間の「損金」に当たる額を、推計により算定すべきである旨を主張する。

（1）推計の必要性について

上記のとおり、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額（これを構成する損金の額）を算定するに当たり、原告が支払った外注に係る人件費の金額を推計することは許される。

（2）被告の主張する推計方法の合理性

ア 被告の主張する推計方法の内容

被告の主張する献茶婦に係る外注費の推計方法の内容は、上記第3の9（1）イのとおりであるところ、これを整理すると次のとおりとなる。

（ア）献茶婦の人数の算定

① 原始簿の「宰領」欄の右側に記載された氏名の記載から、献茶婦の人数を確認する（上記各別表の「原始簿記載の献茶婦」欄）。

② 承り書の「式典係人件費」欄、「接待係人件費」欄又は「献茶」欄の記載から、献茶婦の人数を確認する（上記各別表の「承り書の人数」欄）。

③ 上記①の人数よりも上記②の人数の方が多き場合には、承り書に記載された献茶婦の人数を採用する。

④ 承り書に人数が記載されておらず又は上記②の人数よりも上記①の人数の方が多き場合には、原告に有利に斟酌し、上記①の人数を採用し、葬儀と通夜式の双方が行われたときは、いずれにも従事したものとして、上記①の人数の2倍を採用する。

（イ）献茶婦に係る外注費の総額の推計

上記（ア）の人数に献茶婦の日当単価（1万3000円）を乗じることにより、

献茶婦に係る外注費の額を推計する。

イ 被告の主張する推計方法の合理性

上記7（2）アで説示した判断基準を踏まえ、上記アの推計方法の合理性を検討する。

（ア）資料の正確性について

上記アの推計方法の基礎となる事実は、①原始簿に記載された献茶婦の人数が別表の「原始簿記載の献茶婦」欄のとおりであること（上記ア（ア）①）、②承り書に記載された献茶婦の人数が上記各別表の「承り書の人数」欄のとおりであること（上記ア（ア）②）、③献茶婦の日当単価が1万3000円であること（上記ア（イ））である。

そこで、これらの事実の正確性を検討するに、上記①及び②の各事実は、客観的な証拠である原始簿（甲A）及び承り書（甲B）の記載を合理的に解釈した結果認められるものである。

これに対し、上記③の事実については、資料の正確性に一定の疑義があるといわざるを得ない。その理由は以下のとおりである。

確かに、aクラブの経営者であるaは、平成19年3月2日、ここ数年内においては、原告から同クラブに所属する献茶婦に対して1日当たり1万3000円位の日当が支払われていたようである旨を供述したことが認められる。

しかし、aの供述によれば、aクラブに所属する献茶婦は、原告から直接日当を受領した後、aには電話代（1回の派遣につき500円～700円）のみを支払っていたというのであるから、aは、原告が各献茶婦に支払った日当の金額の詳細までは把握していなかったことがうかがわれる。そして、aは、平成元年に献茶クラブを立ち上げた際に、原告から1万3000円位の日当を受け取っていた旨を供述しているところ、この金額をもって、上記供述の当時における他の献茶婦の日当単価も同様であると即断した疑いがあることを一概に否定することはできない。

しかるに、原告の従業員であった乙は、献茶婦の日当単価につき、ベテラン（責任者）が1万5000円、経験の浅い者が1万2000円であったなどと、献茶婦の経験により日当単価に差がある旨を供述している。そして、aクラブの献茶婦

であったhとiも、平成14年当時、自己の日当単価は1万5000円であったものの、自分の下で働く献茶婦の日当はそれより安かったと思うなどと供述するとともに、原告の従業員であったtも、献茶婦の日当は1万円から1万5000円の間が支払われていた旨を供述するなど、いずれも乙の上記供述に概ね沿う内容の供述をしている。さらに、a自身も、献茶婦に対する日当単価は一律ではなく、勤務度合いや年数によって多少の差はあると思う旨を供述しているのである。」

「以上によれば、献茶婦の日当単価に関する乙の上記供述は、その信用性を一概に否定することができない。そうすると、献茶婦の日当単価については、経験の豊富な者が1万5000円、経験の浅い者が1万2000円であったことを認めるに足る証拠が存在し、その平均額が1万3000円であることを認めるに足る的確な証拠も見当たらないから、一律1万3000円というのは正確でないといわざるを得ない。

(イ) 推計方法の選択及び具体的方法の合理性について

他方で、上記アの推計方法は、原始簿及び承り書から認められる献茶婦の人数に、献茶婦の日当単価を乗じることにより、原告がaクラブの献茶婦に支払った報酬の額を推計するものである。

しかるところ、献茶婦の人数を特定するための直接的で客観的な資料は、原告も認めるとおり、原始簿及び承り書以外には見当たらない。そして、上記アの推計方法は、献茶婦の人数を算定するという限度では、これらの書面の記載を最も合理的に解釈したものといえることができる。

そうすると、被告の主張する推計方法(上記ア)は、献茶婦の単価の算定方法を合理的なものに修正した場合には、原告の実態に即した最も適正なものであって、それ自体、経験則上できる限り真実の金額に近似した数値を算出し得る客観的なものであるといえることができる。

ウ まとめ

したがって、被告の主張する献茶婦に係る外注費の推計方法(上記ア)は、献茶婦の単価の算定方法を合理的なものに修正した場合には、平成15年9月期から平成17年9月期までの原告の所得金額(そのうち損金の金額)を算出するに当たり、実際の金額に近似した数値を算出し得る合理的なものということ

ができる。」

「原告の主張する算定方法について（献茶婦の人数の算定方法の合理性）

ア 原告は、献茶婦の人数を算定するに当たり、原始簿（甲A）に記載された人数の2倍と承り書（甲B）に記載された人数とを比較し、その多い方を採用すべきである旨を主張する。

イ しかし、承り書の中に、通夜式と葬儀（告別式）で式典係の人数が異なる旨記載されているものがあること（甲B 14-10-5参照）からすると、葬儀と通夜式とで献茶婦の人数が常に同じであるとはにわかに認め難い。しかるところ、原始簿の記載（「宰領」欄の右側）からは、献茶婦が葬儀又は通夜式のいずれか一方又は双方に従事したのかが明らかでない。

さらに、原告は、後掲各証拠によれば、以下の葬儀に係る献茶婦の人数を算定するに当たっては、通夜式が行われていないと認められるにもかかわらず、原始簿に記載された人数に2を乗じている。」

「したがって、原告が主張する献茶婦に係る外注費の算定方法は、〈1〉その実額を推認する方法として合理性を有するとはいえず、また、〈2〉推計方法としては、献茶婦の人数の算定方法につき、推計の具体的方法に不合理な点があることにより、推計の合理性（上記7（2）ア参照）を欠き、上記（3）の推計方法（被告の主張する推計方法を修正したもの）よりも高度の合理性を有すると認めることもできない。

そうすると、原告の主張する上記算定方法は、上記（3）の献茶婦に係る外注費の推計方法による原告の課税標準（損金）についての事実上の推定を妨げるには足りない。」

「争点3-2-2-③（遺体搬送等の外注費に係る損金額）について

原告は、平成15年9月期から平成17年9月期までの当時、遺体搬送等（遺体の搬送及び処置）に係る外注費を支出していたから、その額（具体的には、外注に係る人件費の総額から宰領及び献茶婦に係る分を控除するなどして算定された金額）が「損金」として計上されるべきである旨を主張する。」

「原告の代表者である甲と原告の従業員であった乙は、いずれも、平成14年1

0月から平成17年9月にかけての当時、原告の遺体搬送等に係る業務を、〈E〉に対してのみ外注していた旨を供述している。その〈E〉も、平成7年頃、葬儀会社から遺体搬送等に係る業務を有償で受注することを開始したところ、平成14年頃には、原告の依頼する業務のみを行っていた旨を供述している。

しかし、甲及び乙と〈E〉の供述は、外注に係る遺体搬送等の件数、単価及び支払金額といった重要な事項につき内容が著しく食い違っているから、そのいずれについても、信用性に重大な疑問を差し挟まざるを得ない。」

「原告の主張する遺体搬送等に係る外注費の算定方法（ないし推計方法）というものは、宰領及び献茶婦に係る外注費のそれとは大きく異なり、外注件数に所定の単価を乗じるというのではなく、施主ごとの人件費の総額から宰領及び献茶婦に係る外注費の金額を控除するという、著しく大雑把で精度の低いものにとどまるというほかはない。」

「以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの間、原告において、遺体搬送等に係る業務を外注し、その費用（外注費）を支出していたとは認めることはできない。仮に同外注費の支出があったとしても、その金額を推計する基礎となる正確な資料が存在せず、当該金額を推計する合理的な方法が見当たらないといわざるを得ない。

したがって、原告の遺体搬送等に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円であると認められる。」

一審は宰領に係る外注費については、課税庁の主張を認め、献茶婦に係る外注費については単価を修正し再計算をして認定し、遺体搬送等に係る外注費については課税庁の主張どおり0円と認定した。

ロ 大阪高等裁判所令和1年7月25日判決／訟務月報66巻1号142頁・税務訴訟資料269号13299順号〈イの控訴審〉

「なお、控訴人は、遺体搬送等について顧客との関係では無料で引き受けるという営業政策を採用していたと主張しており、この点は証拠（広告（〈証拠略〉）、承り書（〈証拠略〉）、〈証拠略〉）からも認められるところ、そうである以上、費

用がかさむ外注をできる限り避けて大部分を自社の従業員で賄おうとしていたとも推認し得る。」

「以上によれば、平成15年9月期から平成17年9月期までの間、控訴人において、遺体搬送等に係る業務を外注し、その費用（外注費）を支出していたとの事実を具体的に認定することはできない。

仮に同外注費の支出があったとしても、その金額を推計する基礎となる正確な資料が存在せず、当該金額を推計する合理的な方法が見当たらないといわざるを得ない。

したがって、控訴人の遺体搬送等に係る外注費の支出のうち損金に当たる額は、平成15年9月期から平成17年9月期までのいずれについても、0円であるとして、課税標準（各事業年度の所得の金額）及び税額の計算をせざるを得ない（なお念のため、少なくともAUの供述する範囲では遺体搬送等に係る外注費を認めるべきであるとの当審における控訴人の補充主張に鑑み、仮に上記範囲で計上した場合に本件各処分を適法とする結論が左右され得るか否かについて、後記2（4）で検討を加えることとする。）。

（遺体搬送等に係る外注費の推計について）

「遺体搬送等に係る外注費について、証拠上0円と認定せざるを得ないことは、上記原判決引用に係る争点3-2-2-〈3〉についての認定判断のとおりである。しかし、0円などということはありません、少なくともAUの供述による件数の範囲では外注費の額を認定すべきであるとの控訴人の主張に鑑み、念のため、以下でさらに検討を加えておくこととする。」

「控訴人から遺体搬送等に係る業務を専属的に外注されていたというAUの供述は、AUが、月平均5～6件程度の遺体搬送等の依頼を受け、1回当たり平均3～4万円程度を受領していたというものであるところ（上記引用に係る原判決120頁6行目から10行目まで）、仮にAUの上記供述を採用するとしても、遺体搬送等に係る外注費の額は1年間につき多くとも288万円（4万円×6件×12箇月）程度にすぎない。」

「そうすると、仮に上記イの程度の額の遺体搬送等に係る外注費が認められ、これを損金の額に算入したとしても、上記ウと上記エの各期の差額には遠く及ばないことが明らかであるから、本件法人税処分のうち更正処分を適法とする結

論に影響を及ぼすことはない。」

「上記の遺体搬送等に係る外注費は、宰領及び献茶婦に係る外注費と同様に、控訴人がAサービスに支払った外注費に含まれていると控訴人は主張しており、「隠ぺい」又は「仮装」された事実に基づいて申告されたものを対象とする重加算税の額に影響する可能性がある（過少申告加算税には影響しない。）。しかし、重加算税の額は、基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額であるから（通則法68条1項）、上記イの年間288万円程度の遺体搬送等に係る外注費が各事業年度の損金の額に算入されたとしても、これによって重加算税の額が減少する額は、最大でも法人税額の減少額の100分の35に相当する額にすぎないことになる。その額は、上記カと上記キの各期の差額に遠く及ばないことが明らかであるから、本件法人税処分のうち重加算税賦課決定処分を適法とする結論に影響を及ぼすことはない。」

「なお、上記の遺体搬送等に係る外注費は、仮に認められたとしても、宰領及び献茶婦に係る外注費と同様に、消費税法30条7項所定の「帳簿及び請求書等」の保存がなかったことに変わりはないから、同条1項にいう「課税仕入れ」には当たらず、本件消費税処分には何ら影響しない。」

「したがって、控訴人の上記アの主張は、仮に認められたとしても何ら結論を左右し得るものではなく、失当である。」

(2) 検討1 推計課税の本質と合理性

推計課税は、処分時に客観的に存在した納税者の所得金額（真実の所得額）を把握するための方法が、伝票類や帳簿書類以外の間接的な資料によるもので、その間接的な資料と経験則を用いて事実上の推定により真実の所得額を認定するものである。

推計課税の本質については、「事実上の推定説」と「補充的代替手段説」の二つが在るが「事実上の推定説」が支配的とされている¹。「事実上の推定説」による時には「実額課税、推計課税といつても、それぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、両者の違いは、原処分時に客観的に存在した納税者の所得額（以下「真実の所得額」という。）を把握するための方法が、前者は伝票類や帳簿書類などの直接資料によるのに対し、後者はそれ以外の間接的な資料による

という点にあるにすぎず、いずれにせよ、最終的に問題となるのは、真実の所得額がいくらであるかということであるから、納税者の実額の主張は、それが真実の所得額に合致すると認められる限りは許さざるを得ないと解するのが相当である。」²

本件神戸地裁判決も宰領に係る外注費の算定について、「原告の主張する宰領に係る外注費の算定方法又は推計方法は、被告の主張する同外注費の推計方法（紹介手数料に基づく推計方法）による原告の課税標準（損金）についての事実上の推定を妨げるには足りない。」と述べ、

また、「原告の主張する上記算定方法は、上記の献茶婦に係る外注費の推計方法による原告の課税標準（損金）についての事実上の推定を妨げるには足りない。」と述べて、課税庁の推計には合理性があると認めた。

裁判例の多数派である「事実上の推定説」に立った裁判例と考えられる。

(3) 検討 2 遺体搬送等に係る外注費

一審の神戸地裁判決では「遺体搬送等に係る業務を外注し、その費用（外注費）を支出していたとは認めることはできない。仮に同外注費の支出があったとしても、その金額を推計する基礎となる正確な資料が存在せず、当該金額を推計もする合理的な方法が見当たらないといわざるを得ない。」として遺体搬送等に係る外注費は 0 円と認定された。

控訴審でも「証拠上 0 円と認定せざるを得ないことは、上記原判決引用に係る争点 3-2-2-〈3〉についての認定判断のとおりである。」と述べながら

「しかし、0 円などということはありません、少なくとも A U の供述による件数の範囲では外注費の額を認定すべきであるとの控訴人の主張に鑑み、念のため、以下でさらに検討を加えておくこととする。」として

「控訴人から遺体搬送等に係る業務を専属的に外注されていたという A U の供述は、A U が、月平均 5 ～ 6 件程度の遺体搬送等の依頼を受け、1 回当たり平均 3 ～ 4 万円程度を受領していたというものであるところ、仮に A U の上記供述を採用するとしても、遺体搬送等に係る外注費の額は 1 年間につき多くとも 288 万円（4 万円 × 6 件 × 12 箇月）程度にすぎない。」

「仮に上記イの程度の額の遺体搬送等に係る外注費が認められ、これを損金の

額に算入したとしても、(裁判所認定の増差所得と法人税処分における増差所得との)差額には遠く及ばないことが明らかであるから、本件法人税処分のうち更正処分を適法とする結論に影響を及ぼすことはない。」と判示して控訴人の請求を棄却している。

この判示をどのように理解すべきか。「証拠上0円と認定せざるを得ない」と言いながら、「念のため検討を加えておくこととする」と述べて「一年間につき多くとも288万円(4万円×6件×12箇月)程度にすぎない。」と述べており、遺体搬送等に係る外注費がAU(遺体搬送等に係る業務を専属的に外注されていたという者、地裁判決では〈E〉)の供述のとおりでも少額であり、裁判所認定の増差所得と法人税処分における増差所得との差額には遠く及ばないとしている。

神戸地裁判決も「仮に同外注費の支出があったとしても、その金額を推計する基礎となる正確な資料が存在せず、当該金額を推計する合理的な方法が見当たらないといわざるを得ない。」と述べて遺体搬送等に係る外注費の存在する可能性を全面的には否定していない。

控訴人(原告)の代表者甲及び従業員の乙とAUの供述について信用性に重大な疑問を差し挟まざるを得ないと一審で認定されており、AUの供述(1か月当たり平均して)5,6件程度)を採用することは困難であったのではないかと考えられるが不明である。献茶婦の日当については複数の献茶婦や従業員の供述があったのと比較して事実認定が難しかったとの想像も働くが何とも言えない。ただし、遺体搬送等に係る外注費が0円というのはいかなるわけでもないかというのが率直な感想であり、裁判所もそうした見解を意識したので、仮にという条件付きで検討し、あえて結論に影響を及ぼさないと述べたのではないかと考える次第である。

なお、前稿で検討した福岡高裁令和1年11月6日判決は、一審で事実上の推定により全額否認された現金仕入れについて、課税庁が取引の不自然性、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ので、事実上の推定が適用される前提を欠くものといえるとして一部取消の判断がくだされた。その判断の前提として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、と判示している。

仕入れと外注費の相違はあるが、0円というのは不自然不合理という判断がなされやすいのではないかと考える。

(4) 簿外経費の立証責任の裁判例

東京地方裁判所令和3年12月23日判決／税務訴訟資料 第271号順号
13650

(事案の概要)

本件は、原告が、平成26年4月1日から平成27年3月31日までの事業年度（以下「平成27年3月期」という。）及び同年4月1日から平成28年3月31日までの事業年度（以下「平成28年3月期」といい、平成27年3月期と併せて「本件各事業年度」という。）において、B株式会社との間で、2件のマンション建築工事の請負契約を締結するために、第三者との間でコンサルタント業務契約を締結し、同契約に基づいて情報の提供を受け、コンサルタント業務の対価として金員を支払ったとして、同金員を対応する上記工事の完成工事原価として損金に算入したところ、処分行政庁はこれを否認した上、原告が隠蔽ないし仮装に基づく過少申告をしたとして、平成29年6月20日頃、平成27年3月期の法人税の更正処分、平成28年3月期の法人税の更正処分、平成27年3月期の法人税更正処分に基づく過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、平成28年3月期の法人税更正処分に基づく重加算税の賦課決定処分、平成28年3月期の地方法人税の更正処分及びこれに基づく重加算税の賦課決定処分をしたため、原告が、各処分が違法であるとして、その取消しを求める事案である。

この判決は前稿8号「租税訴訟における証明責任論再考Ⅳ」所収の広島高等裁判所令和2年12月16日判決（以下「別件訴訟」という。）（44頁ニ参照）の後続年分についての裁判であり、争点も共通している。

(事件の概要)

原告（控訴人）は、土木建築工事の設計施工監理及び請負業務等を目的とする株式会社である（なお、原告の名称については税務訴訟資料 第271号-14

8（順号13650）においては株式会社Aとされているが、別件訴訟においても同一である。原告の代表取締役は、平成14年3月11日から平成26年6月10日までは甲、同日から令和3年5月31日までは乙、同日以降は甲が務めている。原告は、B株式会社（第一交通産業株式会社のこと。）との間で複数のマンション建築工事の請負契約を締結した

丙（以下「丙」という。）は、資格・免許等を持たずに不動産取引に関与するいわゆる不動産ブローカーであり、平成28年4月時点で、通算18年程度の建築及び不動産関係職務の従事経験を有する者である。丙は、同月当時、建築設計士、宅地建物取引士、不動産鑑定士などの建築業及び不動産業に関連する資格を有していなかった。

Bと原告が締結した工事請負契約

B株式会社（以下「B」という。）と原告は、Bを発注者、原告を請負者として、以下の、C工事、E工事、F工事、G工事、H工事及びI工事の合計6つの工事請負契約（以下、各契約に係る合計6つの工事を併せて「B工事」という。）を締結した。

処分行政庁は、平成27年5月27日付けで、E工事等（E工事、F工事及びG工事を併せて、「E工事等」という。）に関する各コンサルタント契約が、いずれも実体のない架空の契約であり、これらに基づく工事原価も実際には発生していない架空の費用であるとして、平成25年3月期及び平成26年3月期の法人税の所得の金額の計算上、損金の額に算入することはできないとして、法人税及び復興特別法人税の各更正処分、原告の平成25年3月期以降の青色申告承認の取消処分並びに法人税及び復興特別法人税に係る重加算税賦課決定処分をした。

原告は、平成29年4月19日付けで、広島地方裁判所に、上記イの各更正処分等の取消しを求める訴え（以下「別件訴訟」という。）を提起した。広島地方裁判所は、令和2年3月18日、原告の請求をいずれも棄却する旨の判決をした。原告が同判決に対し控訴を提起したところ、広島高等裁判所は、令和2年12月16日、原告の控訴を棄却する旨の判決をした。

両事件において争われたのは、本件各コンサルタント契約が実体のない架空

の契約であり、これらに基づく工事原価も実際には発生していない架空の費用であり支払われた金銭が損金算入できるか否かという点である。本件訴訟においては、具体的にはH工事及びI工事が対象であるが、B工事を構成するC工事以下についても架空の契約であるか否かが争われた。

(原告の主張)

本件訴訟においては、簿外経費(原告は簿外経費ではないと主張している模様)の主張立証について原告が以下のような主張を行った。

「本件各コンサル契約書記載のコンサルタント業務を実行しその対価を受け取った者が、契約書及び領収証の名義人ではないとしても、本件各コンサル契約書記載のコンサルタント業務契約の対象となった建築工事、同契約の業務内容・料金の算定形式、その支払の時期等の全てを共通としていること、現実の役務の提供者、現実の契約書・領収証の授受者が全てGであることなどの全ての取引内容が共通しているのであるから、取引の相手方が西日本ホームテクノや東洋エンタープライズであろうと、Gだろうと、いずれにせよ原告の仕入原価として損金に該当する。

課税庁は、納税者の主張する損金が不存在であることの主張立証責任を負っているので、原告の主張する、原告がGからコンサルタント業務の役務の提供を受けたこと、原告がGに対してその役務提供の対価として本件各金員の支払をしたことについて、その不存在を主張立証しなければならない。」

(認定事実)

前提事実、後掲各証拠(証拠番号に枝番を含む場合、特に枝番を掲記しないときは、全ての枝番を含む。なお、甲及び丙ら関係者の供述を含む証拠、のうち採用できない部分を除く。)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1)～(6)省略

(7) 原告の本件H工事の受注

(中略)

イ 甲は、平成25年5月10日、自身があらかじめ決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、原告名義の前記当座預金口座から3300万円

の支払を受けた。甲は、同日頃、丙から、原告宛ての領収額を3300万円とする同日付けの本件H領収証を入手した。同領収証は、E工事等のコンサルタント契約に係る各領収証と同様に、Jを作成者とするものであったが、同社の記名印の横には別会社であるUの角印が押捺されていた。また、甲は、その頃、丙から、平成24年10月1日付けの本件Hコンサル契約書(乙13)1部を入手した。同契約書はJ(代表取締役丁)を作成者とするものであるが、同社欄に押捺された角印が別会社であるUのものであったことは、E工事、F工事及びG工事の各コンサルタント業務契約書と同様であった。

(8) 原告の本件I工事の受注

(中略)

イ 甲は、平成26年6月11日、自身があらかじめ決裁した支払依頼書に基づき発行された小切手により、原告名義の前記当座預金口座から4250万円の支払を受けた。甲は、同日頃、丙から、領収額を4250万円とする原告宛ての同日付け本件I領収証(乙20)を入手した。同領収証は、L(代表取締役戊)を作成者とするものであった。また、甲は、その頃、丙から、平成25年11月22日付けの本件Iコンサル契約書1部を入手した。同契約書も、L(代表取締役戊)を作成者とするものであった。

裁判所の判断(要旨)

「2 争点(1) 本件各事業年度の法人税の所得の金額の計算において、本件各金員を損金の額に算入することの可否

(1) 法人税法22条3項1号及び2号による損金算入について

(中略)

法人税法22条3項1号及び2号所定の、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、法人の支出のうち、その支出内容、支出の相手方、支出の時期等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、法人税法22条3項各号の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。」

「(2) 本件各金員の支出と本件各コンサル契約書及び本件各領収証との対応
(中略)

このように、本件各金員の支出を示す本件各コンサル契約書及び本件各領収証について、契約の一方当事者及び領収証の作成名義人2社のうち、一方はそもそも法人としての実在が確認できない上、いずれの代表者も、当該契約の締結、当該契約に基づく業務遂行を否定するとともに、当該金員を受領していないことを明確に認めており、これに反する事実をうかがわせるに足りる証拠もないことを考慮すると、本件各コンサル契約書及び本件各領収証は、記載内容そのものに対応する事実が存在しないということができ、その意味においていずれも架空のものというべきである。したがって、本件各金員の支出が本件各工事の受注のためのコンサルタント業務の対価として支出されたという上記各書類の記載内容どおりの事実を認めることはできない。」

「イ 原告は、本件各金員の支出は、いずれも本件各コンサル契約書によって締結された丙を受託者とするコンサルタント業務契約に基づくものであり、原告の帳簿書類に記載のあるコンサルタント業務契約と、締結日、場所、役務の内容及び対価において同一で、異なるのはJとLか、丙かという相手方のみであり、使途も明確であるから、本件各コンサル契約書及び本件各領収証は架空のものではない旨主張する。しかしながら、契約の当事者は契約の重要な要素であり、相手方が異なることは契約が異なることに他ならず、契約に基づく債務の履行も異なるものとなるのであり、本件でいえば、コンサルタント業務の履行や金銭支払義務の履行自体が異なるものとなることとなり、本件各契約書及び本件各領収証に記載された契約等の相手方において、本件各工事契約を締結したこと及び本件各金員を受領したことが認められない以上、上記各契約書等をもって、記載内容に対応する事実が存在しないという意味において架空のものというべきであるから、原告の主張は採用することができない。

また、原告は、本件各コンサル契約書の相手方として丙が表示されていないとしても、丙を代理人と信じていたものであり、民法117条1項の法意に照らし、原告と丙との間で、本件各コンサル契約書に記載された内容と同一の内容の各契約が口頭で締結されたとみるべきである旨主張する。

しかしながら、丙は、本件各コンサル契約書の受渡しに関与するのみで、実質的な作成に関与していない旨を述べており、他に本件各コンサル契約書の作成に実質的に関与していたことを認めるに足りる証拠はなく、本件各コンサル契約書上においても丙の名前が記載されていないことも併せ考えると、本件各コンサル契約書をもってコンサルタント契約が締結されたとみる余地があるとしても、丙が同契約締結に代理人として代理権なく関与したとは認められず、丙を無権代理人とみることはできないから、この点に関する原告の主張を採用することはできない。」

「(3) 簿外経費の損金算入のための要件

原告は、本件各コンサル契約書及び本件各領収証に基づいた帳簿書類の記載に反し、本件各金員は本件各工事の受注に必要不可欠であった丙に委託したコンサルタント業務の対価であって、本件各工事の必要経費に該当する旨主張する。原告の上記主張は、帳簿書類と異なる必要経費の主張、すなわち簿外経費の主張に他ならない。

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であり、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。これに加え、実額課税である青色申告の場合においては、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ことなどにより鑑みると、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、すなわち簿外経費の存在を主張する場合には、納税義務者において、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、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であり、そのような主張立証がされない限り、当該経費を当該業務の経費として損金に算入することはできないというべきである。原告の必要経費の主張立証に関する主張は、以上に反する限度において採用することができない。」

「原告は前提事実のとおり、平成27年5月27日付けで、平成25年3月期以

降の青色申告承認の取消処分を受けるまでは、青色申告の納税義務者であったことからすると、本件各コンサル契約書及び本件各領収証の作成日付においては青色申告の納税義務者であり、また、平成27年5月27日以降も、別件訴訟において、その処分の適法性を争っていたことからすると、本件各事業年度についても、原告において、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であり、そのような立証に奏功しない限り、本件各金員の支出が業務の遂行に必要であったと認めることはできず、本件各金員を損金の額に算入することは認められないというべきである。」

〔(4) 簿外経費である本件各金員について損金算入のための立証の肯否

そこで、原告において、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がされているか否か検討する。

しかし、甲、丙、Q等の各関係者の供述等に本件全証拠及び弁論の全趣旨を考慮すると、原告の上記主張には、次のような疑問があり、採用することができない。

ア 本件各コンサル契約書及び本件各領収証の形式面等における不備等について

(中略)

本件各コンサル契約書及び本件各領収証の形式は、名義等それ自体が不自然であるだけでなく、これに関する甲の証言も到底採用し難いものであり、原告主張に係る原告と丙との間の本件各コンサル契約の成立及び同各契約に基づくコンサルタント料の支払を裏付けるものとはいえない。」

〔イ B工事に係る本件基本合意の不成立

(中略)

甲は、Bの会長との面談後に、丙との間でコンサルタント業務契約を結ぶこと、コンサルタント料はBとの請負契約締結後に支払うこと、領収証を発行すること、コンサルタント料は建築工事請負金額の3%程度とすること等を合意した旨供述する。しかし、同合意を裏付ける書面は作成されておらず、他に同合意の成立を裏付ける客観的な証拠は見当たらない。」

「(丙の) 供述が著しく変遷しているところ、その変遷に合理的な理由も見当たらないから、丙の本件基本合意に関する上記供述を採用することはできない。以上に判示した事情を総合すると、本件全証拠によっても、丙と甲との間で、平成21年10月頃、B工事に係るコンサルタント料についての本件基本合意が成立したと認めることはできない。」

「ウ 丙の活動や丙から提供された情報の具体的内容が不明確

(中略)

丙の行った業務内容に関しての甲及び丙の各供述は、いずれも採用することができず、他に丙が行った業務を裏付ける客観的証拠はないことは前判示のとおりであるから、Bから受注をしたことがなかった原告が、丙の紹介により、Bの指名入札業者となったことを除き、丙が本件各工事にに関して何らかの具体的業務を行ったと認めることはできない。」

「エ 本件各金員の具体的な支出、支払、受領について

(中略)

支出先ないし相手方は、本件各金員の支出についての使途の明確性やその業務関連性を判断する上で重要な事実である。そうである以上、帳簿上の記載とは異なる本件各金員の支出先ないし相手方を判断するに当たっては、丙が本件各金員を受領したといえるか否かを現金の受領後の所持状況や交付の状況等を踏まえて検討すべきである。そのような観点からみると、丙は、当初Yのメッセンジャーであると供述しながら二度にわたり供述を変遷させ、Yから自らが受領した額についても供述内容の変遷が著しく、甲が交付した本件各金員を最終的に自らが受領したのか否か及び受領額のいずれについても証拠上不明であることは前判示のとおりであるから、原告主張に係る理由をもって、丙が本件各金員の全部又は一部を受領したと認めることはできない。」

「(5) 本件各金員の損金算入の可否

以上に判示したとおり、本件各コンサル契約書及び本件各領収証の形式は、名義や印影それ自体が不自然であり、原告主張に係る原告と丙との間の本件各コンサル契約の成立及び同各契約に基づくコンサルタント料の支払を裏付けるも

のとはいい難いこと、B工事に係るコンサルタント料についての本件基本合意の成立が認められないこと、Bから受注をしたことがなかった原告が、丙の紹介を契機としてBの指名入札業者となったことを除き、丙が行った具体的業務は認められないこと、甲の丙及びYに対する交付額、丙及びYがそれぞれ受領した額のいずれについても、本件各金員の一部が丙又はY以外の第三者の手に渡った可能性の有無を含め、本件全証拠によっても確定できないことなどの事情を総合すると、原告主張の基本合意に従って丙が行った具体的業務の内容は明らかでなく、本件各金員の支出先ないし相手方についても不明であるから、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はないというほかはない。

したがって、原告において、本件各金員の支出先につき、必要経費として支出金額、支払年月日、支払先、支払内容等を踏まえた業務との関連性について立証されていないから、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「完成工事原価その他これに準ずる原価」（法人税法22条3項1号）や「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用」（同項2号）に該当するものとして損金の額に算入することはできないというべきである。」

(5) 判決の検討

イ 裁判の判断枠組と認定事実

裁判所は以下の通り認定して、原告において本件各金員の支出先につき、必要経費として支出金額、支払年月日、支払先、支払内容等を踏まえた業務との関連性について立証されていないから本件各金員の支出は損金に算入できないと判示した。

- ① 本件各コンサル契約書及び本件各領収証は、記載内容そのものに対応する事実が存在しないいずれも架空のものというべきである
- ② 帳簿書類の記載に反し、本件各金員は丙に委託したコンサルタント業務の対価であるとの主張は、簿外経費の主張に他ならない。
- ③ 原告において、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である。
- ④ B工事に係るコンサルタント料についての本件基本合意が成立したと認

めることはできない。

- ⑤ 丙の活動や丙から提供された情報の具体的内容が不明確
- ⑥ 本件各金員の具体的な支出、支払、受領が不明確

ロ 学説の見解

山本洋一郎弁護士は事実上の推定が問題となった判例を整理した論文で以下のように述べている。

「i 「事実上の推定」論が問題となった判例について

「事実上の推定」論が問題となった平成以降の主要な判例を時系列で並べたものが、別紙「判例一覧表」である。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 適用場面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。」

「上記 i A のうち、簿外経費の場合は、納税者が、国の主張額以上に必要経費ないし損金が存在することを具体的に主張立証しなければ、事実上の推定が強く働き、国の立証責任が果たされたものと認められるとされている。いつ、どこで、だれに対して、何のために、支払ったかの納税者の具体的な主張がなければ、国が主張・立証する手段・とっかかりすらないことから、正に「不存在の証明は不可能」の格言どおりとなり、また簿外経費の証拠に納税者が近いことから、これらの納税者の主張が欠如ないし不備な場合に、事実上の推定が働くのは、やむを得ないと考えられる」³。

本件は簿外経費（帳簿書類と異なる必要経費）の場合であり、支出金員の支払先や業務の関連性が不明であることから、山本洋一郎弁護士の説においても事実上の推定が働き損金不算入になると考えられる⁴。

また、林仲宣税理士・高木良昌税理士も実務に役立つ判例研究という雑誌連載記事において本判決を紹介し「コンサルタント業務の実体もなく、ただ金銭がわ

たっているだけではコンサルタント費用として損金とはできない。」⁵と述べている。

本判決は詳細な事実認定を行い、簿外経費の立証について指針を示したものと評価できる。

注釈

- 1 租税訴訟の審理について（第3版）法曹會 2018年 216頁以下
- 2 大阪高等裁判所昭和62年9月30日判決／所得税更正決定等取消請求控訴事件・高等裁判所民事判例集40巻3号117頁・行政事件裁判例集38巻8・9号1067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 255頁以下
- 4 本件東京地裁判決の訴訟代理人は山本洋一郎弁護士で、三木義一弁護士、春日通良弁護士（元東京高裁部総括判事、元国税不服審判所長）他3名という布陣であった。山本洋一郎弁護士は別件広島高裁の一審から訴訟代理人を務めており、三木義一弁護士は高裁から訴訟代理人を務めていた。
- 5 林仲宣・高木良昌「ブローカーが用意した架空の契約書と仮想行為」税務弘報70巻9号96～97頁。