

## 租税訴訟における証明責任論再考Ⅱ： 裁判例の動向分析

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 武蔵野大学経営研究所 公開日: 2022-10-14 キーワード: 作成者: 青柳, 達朗 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://mu.repo.nii.ac.jp/records/1930">https://mu.repo.nii.ac.jp/records/1930</a>

# 租税訴訟における証明責任論再考Ⅱ

## —裁判例の動向分析—

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営学部 教授)

### 要約

本稿は紀要第5号「租税訴訟における証明責任論再考Ⅰ」に引き続いて、租税訴訟における証明責任を解明しようと試みている。前稿においては学説の検討を主として行っていたが、裁判例の検討については未着手であった。課税処分取消訴訟において、証明責任が現実にもどのように機能しているかということの検討を欠くことは、証明責任を論じる意味をなさないことになる。

本稿では昭和20年代からの課税処分取消訴訟を概観し、判例の動向を探ることに努めている。

### 1. はじめに

筆者は租税確定手続からスタートして租税訴訟までの一連の手続きにおいて、課税庁と納税者双方がアカウンタビリティとしての説明責任を負担しており、両当事者が説明責任を果たすことにより、「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」が実践され、適正公正な課税の実現という租税法の目的が達成されるのではないかと考えて、アカウンタビリティとしての説明責任と行為責任的証明責任論を構築することを目指してきた。証明責任論に関する学説の状況については、「租税訴訟における証明責任論再考Ⅰ」において検討したが、税務訴訟の中心である課税処分取消訴訟の裁判例の検討については未着手の状態であった。本稿では昭和20年代からの課税処分取消訴訟の裁判例を検討し、個別具体的な事案において証明責任論がどのように機能していくかを検討していきたい。

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確立しているといえるが、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説、一定の場合には当該原則を修正し原告側に証明責任の転換を図っていこうとする説等があり、いまだ見解が一致しているとはいいがたいが、傾向としては、必要経費の存否およびその金額についても課税庁側が証明責任を負うと解するものが多いといえるとしている。

裁判例の傾向としては、いずれの学説によるか明言しないものが多いものの、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. 判例の形成過程（昭和20年代～30年代）

### （1）昭和20年代～30年代

イ 鳥取地方裁判所昭和25年12月20日判決／所得金額決定変更請求事件・高裁民集9巻9号567頁・行集1巻10号1360頁・税資5号67頁

「次に本件更正決定の所得金額が正当であるかどうかにつき按ずるに元來課税所得金額に関する取消変更訴訟においては所得が原告にありと主張する被告たる行政廳においてその事実を立証する責任を負うものと解すべきである。」

ロ 秋田地方裁判所昭和27年4月10日判決／行集3巻3号512頁・税資11号152頁

「よつて、進んで本案の本件更正決定の所得金額が正当であるかどうかについて按ずるに、課税所得金額に関する取消変更訴訟においては所得が原告にありと主張する被告たる行政庁においてその事実を立証する責任を負うものと解すべきである。」

ハ 大阪高等裁判所昭和31年4月7日判決／行集7巻4号904頁・税資23号209頁

「税務訴訟において所得の立証責任が税務官署の側にあることは控訴人の力説するマグナカルタの原則を持出すまでもなく当然の理である。しかしながら、それ故に直ちに控訴人の主張するように、税務官署において必要経費の明細を掲げ、之を主張立証することを要するものとの結論は必ずしも導き出されないのであつて、当裁判所も原審と同様所得の認定につき所謂直接的認定方法を取り得ない本件のような場合については、現行所得税法第四六条の二、第三項所定の間接的認定方法を、昭和二五年四月の同法改正の以前においてもとることを許されたものと解する。従つてこの認定方法による限りにおいては税務官署の側において一々必要経費の明細を掲げて之を主張立証する必要がないのであつて、この点に関する控訴人の主張は採用できない。」

ニ 広島地方裁判所昭和32年8月8日判決／行集8巻8号1449頁・税資25号647頁

「申告納税主義をとる所得税法においては政府による賦課処分によつて課税標準が確認されるのではなく、徴税機関に更正又は決定の権限が留保されているが、私人の善意に信頼しこれに基いてなされる申告行為が課税標準の確認行為であつて納税者自ら課税標準（所得金額）を計算し、法定の税率による税額を算出して申告し、自主的に税額を納付すべきであり、この申告によつて、租税債務の具体的内容たる税額が確定されるのである。

従つて右の如き制度の建前上納税義務者において一旦申告書を提出した以上その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものである旨主張する場合には、所得税法第二十七条により修正確定申告書を提出し、又は所得税額の更正の請求をなしうる場合等特別の規定ある場合を除き、申告者において、その申告にかかる所得金額が真実の所得金額に反する旨及び、その申告行為に無効又は取消しすべき事情のある旨の立証をなすを要し右立証のない限り、その申告にかかる所得金額を真実のものであると認めるのを相当とし、このことは禁反言の原則からも肯認され得るところである。そしてこの理は、国税局長が審査決定によつて税務署長においてなした更正処分を取消し、結局申告にもと

づく所得金額を納税者の所得金額として是認した場合、申告者がその申告の所得金額が真実でないとは主張するとき、においても同一であると解すべきである。

本件についてこれを見るに、先ず所得金額の点について成立に争ない乙第一号証の三の一並びに同第五号証及び証人高橋鉄太郎、同山本信登の各証言を総合して考えて見ると、原告作成の甲第一号証ないし第五号証の各一、二（古物売買交換明細表）は古物の売買につき、正確な記載をしていない疑があり、且つ原告は古物の売買交換による所得の他に金銭貸付による所得のあることも認められるので右甲第一号証ないし第五号証の各一、二によつて原告の正当な所得金額を算出することはできない。証人福井攻太郎、同初瀬一雄の各証言及び原告本人尋問のうち右認定に反する部分は信用することができないし外に原告主張の所得金額を認定すべき資料は何もない。次に確定申告行為の点について原告は、原告本人尋問において、広島東税務署員に強迫されて確定申告をなした旨、その主張に添う供述をしているけれども右供述は他に調べた証拠に照して直ちに信用することができず、他にその主張事実を認めるに足る証拠は何もない。

そうすると、原告の申告にかかる所得金額が真実の所得金額に反し、且つ申告行為に無効又は取消すべき事情のあることについて立証がないから、申告にかかる所得金額を真実のものと認めざるを得ず、原告の申告による所得金額を是認した被告の審査決定は適法なものであつて取消すべき違法は何ら存しないと云わなければならない。」

ホ 徳島地方裁判所昭和33年3月27日判決／行集9巻3号433頁・税資26号153頁

#### 「二、必要経費

必要経費の主張は所得額を減額する事由ではあるが、被告が原告主張額より寡額の必要経費を主張するということは、換言すれば、所得が原告主張額より大である旨の主張の一部を構成するものであり、（所得税法第九条第四号、第十条参照）他方において、更正決定は原告の申告額を更正するということに本質があるから、原則として必要経費についても被告行政庁が立証責任を負うものと解すべく、従つて、被告がその主張額の存在を立証し得ないときは、結局において当事者間に争いのない額は、所得が少となる方の主張額、換言すれば必要経費の

大である主張額となるものと解するのを相当とする。」

へ 岡山地方裁判所昭和37年9月12日判決／行集18巻4号634頁・訟月8巻10号1521頁・税資36号889頁

「二、そこでまず昭和二六年度における原告の収支計算について判断する。

(一) 当事者双方主張の各収支額は別表記載の通りで所得額は売上高から売上品の原価である年初現在高に仕入高を加えたものから年末現在高を控除したもの、及び、製造費営業費を引去つた数額であることが明白である。

そして課税処分 of 適否が争われているときはその適法なこと従つてその所得額ひいては収入支出の額が正当なことを行政庁が主張する責があると解すべきであるから、その計算に当つて積極額というべき売上高及び年末現在高については被告主張額より原告が多額を主張し、消極額というべき年初現在高、仕入高、製造費及び営業費については被告主張額より原告が少額を主張するときは被告主張額は原告主張より特段の事情のない限り有利な訳であるから被告が不利な事実を自認するものとして立証の必要はなく、被告主張数量額より原告が有利な数額を主張し被告が立証の責を果さないときは原告の主張数額を採用すべきものと解する。

そうすると本件では売上高及び年末現在高についてはその内訳については争いがあるが全体としては被告主張額をそのまま採用すべきこととなる。」

イ～への裁判例においては、いずれも所得金額について被告行政庁に主張立証責任があるとしている。所得について主張立証責任を負担するという事は、所得は収入－費用の計算により算出されるものであるから課税庁が積極勘定たる収入と消極勘定である費用の双方について主張立証責任(証明責任)を負担することになると解されるところである。

ホの徳島地裁判決とへの岡山地裁判決においては必要経費は所得額を減額する要素であると明確に述べられている。

## (2) 最高裁判例

イ 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

「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。」(下線は筆者挿入)

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。

ロ 最高裁判所第二小法廷昭和39年2月7日判決/集民72号91頁・訟月10巻4号669頁・税資38号67頁

「原判決は、平蔵の昭和二三年度における所得金額が不明であるとして同人敗訴の判決を下したのではなく、平蔵の提出した同年度の確定申告書記載の金額が誤りであることにつきみるべき立証がないから、右申告書記載の金額をもつて平蔵の当該年度における所得金額と認むべきであるとして、同人敗訴の判決を下したものであること、その引用する第一審判決の説示理由に徴して明らかであるから、租税債務の立証責任を不当に控訴人(原告、以下同じ。)に課したのではない。

また、申告納税の所得税にあつては、納税義務者において一たん申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものであるとの主張、立証がない限り、その確定申告による所得金額をもつて正当のものと認めるのが相当であるから、原判決(その引用する第一審判決、以下同じ。)には所論のごとき不当に控訴人に立証の必要を認めた違法はない、といわなければならない。」

本判決は(1)ニの上告審判決であり、申告書が提出された以上、申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するの主張立証を納税者が行わない限り、確定申告による所得金額をもつて正当のものと認められる旨判示しており、確定申告書に記載された所得金額が誤りであることの証明責任は納税者が負うとしている。

### 3. 裁判例の展開

#### (1) 収入経費についての証明責任

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

「行政庁は所持の発生源泉となる取引の直接の当事者ではないから、いかなる取引先との間にいかなる取引が行なわれたかは、納税義務者がその取引について正確な記帳をしていないかぎり、これを正確に捕捉することは事実上、不可能というほかはなく、もし行政庁が損益計算により、すべての所得の発生源泉を具体的・個別的に指摘しないかぎり、課税が許されないとすると、正確な所得計算に必要な協力を拒む者に租税を免れさせるという、不当な結果を招来することになる。したがって、申告所得に脱漏のあることが明らかな場合には、その発生源泉を損益計算によつて明らかにしえない場合でも、できるだけ合理的な、客観性のある方法によつて所得額を推計把握して、これに課税することが許されるものと解すべきである。

しかし、課税の対象たるべき所得は、ほんらい、客観的に定まつている筈のものであるから、行政庁がこれを認定するにあつては、可能なかぎり損益計算の方法によつて、その発生源泉を個別的に明確にすべく、これが可能な場合に、安易に推計によることは許されない。そして、この場合、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。」

「課税標準(所得金額)の算定に関する立証責任について、必要経費の控除は、雑損・医療費・社会保険料・生命保険料・扶養料等の法定の控除事由に類似した特別の主張であるから、その存在および額についての立証責任は、納税義務者た

る原告にあるとする説があり、本件における被控訴人の主張もこれに副うものと解される。

しかし、課税処分 of 適法性を主張する行政庁は、ほんらい、課税標準の算定の正当性ないし一定の所得の存在につき立証責任を負担するのが当然であり、収入金額から必要経費を控除したものが課税標準たる所得金額であるから、必要経費が性質上、消極額に属するからといつて、ただちにその立証責任が控訴人側にあると論断するのは相当でない。したがって、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が、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。

そこで、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。」

## (2) 簿外経費についての立証責任

イ 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

「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きときは、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。」

## ロ 高松地方裁判所昭和54年6月21日判決／税資105号756頁

「課税庁が税務調査の過程で簿外売上金の入金を疑わせる預金を発見し、その一定額を簿外売上金と認定して課税処分に及ぶ場合、簿外売上金を形成するに要する経費を捨象し、簿外売上金のみを利益に計上することは一般的に許されないといわなければならない、簿外売上金を既申告の簿内売上金に加算した当期売上金（高）が既申告の簿内経費と著しく均衡を失する場合、換言すれば、当期利益率が不当に高くなる場合は、一定額の簿外経費を要したものと看做して、課税庁はこれを控除すべきである。

しかし、簿外経費の個別的、具体的な存在立証は課税庁においてこれをなし得るところではなく、また、簿外売上金がすべて簿外預金に入金されるとは限らず、簿外預金に入金前の簿外売上金から直接簿外経費が賄われ、その残金が、いわば純利益金として簿外預金に入金されることもあり得ることに鑑みると、課税庁においては、認定した簿外売上金を当期売上高に加算計上する場合、これによつて、当期利益率が著しく均衡を失するときにはじめて一定額の簿外経費を看做し控除すれば足りるというべきで、これを超える簿外経費の支出は、被課税者において個別的、具体的に主張、立証すべきであると解される。

もとより、右の範囲において被課税者に簿外経費の主張、立証責任を負わせることは、そもそも簿外売上金の不存在を主張して争う被課税者に対し背理を強いるものではあるが、簿外売上金の認定を受けた以上、これもまたやむをえないというべきである。」

## ハ 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

「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。」

## ニ 東京高等裁判所平成8年4月26日判決／税資216号311頁

東京地方裁判所平成6年6月24日判決の控訴審

(原判決引用)

「原告は、自己の取扱いに係る株式取引の受取手数料収入を増やすために、証券金融機関から、原告名義又は借名名義で張らの株式取得資金を借り入れ、右借入金に係る利息を負担したから、本件支払利息は必要経費に算入されるべきであると主張する。そうすると、右受取手数料収入と本件支払利息との事業関連性の有無が問題となる本件においては、原告が本件支払利息を必要経費に算入することができるとするためには、原告が証券金融機関から資金を借り入れたとの事実に加えて、原告が張らに対し、右借入れに係る金員を貸し付けたこと、原告と張らとの間において、原告が右借入金の利息を負担する旨の約定が存したこと及び張らが、外務員である原告を通じて株式を取得し、右借入金をその資金に充てたことについて、原告が、反証として、これを積極的に主張、立証する必要があるというべきである。もとより、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。右のように、原告において積極的な反証を要することは、顧客が、証券金融機関から株式取得資金の融資を受ける場合であっても、当該顧客名義で資金を借り入れ、当該顧客が利息を負担するのが通常の形態であると考えられるのみならず、前記規則によれば、外務員が、有価証券の売買その他の取引等について、顧客に対し特別の利益供与行為をしたり、顧客と金銭、有価証券等の貸借を行うことが禁止されている（同規則九条三項）ことに照らせば、原告の右借入れ及び本件支払利息の支払が、直ちに事業に関連するもの、すなわち、受取手数料収入を得るためのものと判断すべき経験則は存在しないと考えられることから明らかである。」

ホ 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  
「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。」

この最高裁判決は、東京地裁平成6年6月24日判決の「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。」という判断枠組を是認したものと評価されている。<sup>1</sup>

#### 4. 事実上の推定による経費該当性の判断

##### (1) 不存在の推定

イ 広島地方裁判所平成19年5月9日判決／税資257号10707順号

「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。」

ロ 東京地方裁判所平成19年6月12日判決／税資257号10725順号  
平成18年（行ウ）144号

「原告は、本件処分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、前述のとおり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。」

ハ 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

「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えるべきである。」

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と直接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。」

ニ 東京高等裁判所平成22年10月20日判決／税資260号11536順号

「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業務を行うに過ぎず、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。」

ホ 東京高等裁判所平成24年4月10日判決／税資262号11927順号1

「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。」

へ 静岡地方裁判所平成24年4月26日判決／税資262号11939順号  
「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。」

「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。」

ト 東京地方裁判所平成25年12月20日判決／税資263号12358順号

「一般に、所得税の課税標準及び税額を納税申告書に記載されたものよりもそれを提出した者に不利益に更正する処分の取消しの訴えにおいては、課税標準を成す各種所得の金額についての立証責任は、原則として被告にあると解すべきである。そして、事業所得の金額については、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除する方法により計算される（所得税法27条2項参照）ことに照らせば、総収入金額に算入すべき金額についてはもちろん、必要経費に算入すべき金額についても、原則として被告に立証責任があるというべきである。

もっとも、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（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、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。」

チ 東京地方裁判所平成26年1月14日判決／税資264号12382順号

「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。」

「原告は、フィリピンパブにおいて、ホステスを集めるために相応の招へい費用を要することは常識であり、被告は、同費用（本件招へい費用）が被告の主張する金額（0円）を超えないことについて主張立証責任を負っている旨を主張している。しかしながら、いわゆるフィリピンパブにおいて接客担当の従業員（ホステス）をいかにして採用（確保）するかは、店舗や当該従業員ごとに異なり得るものであり、本件店舗がフィリピンパブであるということ自体から、ホステスの招へい費用が当然に発生するという事実を推認することはできない。そして、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無いところ（前提事実（6）ウ）、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（前提事実（2）ア・イ及び同（3）ア）、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。」

リ 東京高等裁判所平成26年10月29日判決／税資264号12554順号

「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事実上の推定が働く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）。」

「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。」

「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。」

ヌ 水戸地方裁判所平成27年1月29日判決／税資265号12598順号

「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。」

「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。」

ル 東京高等裁判所平成27年8月26日判決／税資265号12711順号  
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。」

ヲ 東京地方裁判所平成28年2月18日判決／税資266号12801順号

「原告は、本件事業年度において、未申告の経費として、Qに対する支払手数料5000万円、借入金に対する支払利息合計15億0022万9740円、強制執行費用52万3100円を支出しているから、当該経費は、本件事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入される旨主張するのに対し、被告は、原告がこれらの経費を簿外で支払ったとは認められないから、これらを損金の額に算入することはできない旨主張する。そして、証拠（乙2～12）及び弁論の全趣旨によれば、原告の主張する上記経費は、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。

ところで、本件更正処分の適法性を主張する被告は、法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額（法人税法21条）について主張立証責任を負うと解されるところ、所得の金額が当該事業年度の益金の額から損金の額を控除して算

出されること（同条2項）からすれば、益金の額のみならず、損金の額についても被告に主張立証責任があるというべきである。

もっとも、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。」

ワ 東京地方裁判所平成28年3月29日判決／税資266号12835順号

「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。」

「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。」

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

「当裁判所も、本件各決定処分等はいずれも適法であり、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、原判決の「事実及び理由」欄の「第4 当裁判所の判断」の1から6まで（36頁21行目から60頁16行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。」

「このほか、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。」

ヨ 大阪地方裁判所平成28年10月13日判決／税資266号12915順号

「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、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。」

「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、このような取扱いは、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。」

「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4835万5000円の5%に相当する241万7750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。

以上に反する原告の主張は採用することができない。」

タ 大阪地方裁判所平成29年9月7日判決／税資267号13051順号

「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。」

「原告は、平成21年分の旅費交通費(30万9392円)及びその他の経費(119万6730円)並びに平成22年分の損害保険料(12万9530円)、外注費(169万6981円)及び雑費(606万5972円)につき、証拠書類が本件火災により焼失したためこれを提出することはできないが、上記の各経費は必要経費に該当すると主張する。

しかし、本件火災により証拠書類を焼失した旨の原告の主張は、前述のとおり、採用することができない。また、本件業務の内容や賃料収入の総額等に照らし、上記のような多数かつ多額の経費が計上されるのは不自然である上、原告は、本件訴訟において、上記の各支出の必要経費該当性につき、ごく抽象的かつ一般的にこれを争うにとどまり、個々の支出につき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、上記の各支出については、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。」

レ 大阪高等裁判所平成30年5月18日判決/税資268号13154順号

「控訴人は、必要経費の立証責任について、必要経費該当性につき争いのある支出について、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当の立証をする必要があり、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事実上推定されとするのは不当である。上記の取扱いは、被控訴人(課税庁)が課税要件事実について主張立証責任を負うとの考え方を実質的に転換するものであるし、本件では、控訴人の支配領域外の出来事である本件火災により証拠書類が失われており、立証責任を転換するための前提を欠くから、上記の事実上の推定が働く余地はないと主張する。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、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。」

ソ 広島地方裁判所令和2年3月18日判決／税資270号13400順号

「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ないのであって、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。

本件各金員は、平成21年10月ころに原告と丙との間でされた合意（その内容については、前記1(2)のとおり、原告がBからマンション建築工事を受注した場合に請負代金の3パーセント程度の金額を支払う旨の約定を含むものであったことが認められるものの、その法的性質や受託者が負うべき債務の具体的内容等は、証拠上明らかでない。）に基づき丙に交付されたものであるが、丙等が行うべきコンサルタント業務の対価として交付されたものではないと認めるのが相当であり、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。

その他本件において、原告の反論を容れ、前記認定を覆すべき証拠はない。」

ツ 広島高等裁判所令和2年12月16日判決／税資270号13499順号

（上記アの控訴審判決、控訴人の主張に対する判断）

「ところで、控訴人は、上記アのとおり、本件各契約書及び本件各領収書に基づいた帳簿書類の記載に反し、本件各金員が本件各工事の受注に必要な不可欠であった丙の受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を主張する。控訴人のかかる主張は、帳簿書類と異なる必要経費

(いわゆる簿外経費)を主張することに他ならず、そうであるならば、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許されないというべきである。

また、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どころ、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。」

## (2) 「事実上の推定」が認められなかった裁判例

裁判例の大多数は、必要経費ないし損金については、課税庁が証明責任を負担するという枠組みは維持したままで、事実上の推定（原告が必要経費等の存在を合理的に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いう見解）で処理している。<sup>2</sup>

「事実上の推定」が認められなかった裁判例が以下の名古屋高裁（原審名古屋地裁も同旨）と福岡高裁の2件の事例である。

イ 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

「(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。

(6) 以上のとおり、本件外注費が、原告らが新晃に対し役務の提供の対価として支払った事実のない架空のものであったということとはできない。

### 2 本件各処分 of 適法性について

#### (1) 本件各更正処分 of 適法性について

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。

そうすると、前記前提事実(2)の損金及び課税仕入れに係る支払対価の額への算入を前提に税額等を計算するほかはないから、本件各更正処分のうち次の

各部分は、いずれも違法というべきである。」

ロ 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

「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。

したがって、控訴人の主張は採用できない。」

ハ 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

「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、同営業所長が売上傳票、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。

以上によれば、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」

ニ 福岡高等裁判所令和1年11月6日判決／税資269号13338順号  
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上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（トリストアン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り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と認められるから、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。」

本件について、山本洋一郎弁護士（本件訴訟担当）は、①「事実上の推定」論が機能するのは「簿外経費」等の特殊な科目であること、②物品出納帳の役割を事実上無視していたこと、③現金仕入れのうち18.99%の不自然性、不合理性を具体的に主張立証するにとどまり、その余の81.01%については、具体的な主張立証がなかったことを、納税者勝訴の原因として述べている<sup>3</sup>。

そして、「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。」<sup>4</sup>と主張している。

納税者勝訴の原因は山本氏の主張のとおりではないかと考える。しかし、「課

税庁に証拠収集能力が欠けるところはない」という見解には同意しかねる。本件の判決を読んだ感想としては、課税庁の調査能力の不足ではないかと感じた。大量の商品を取り扱い、全国に営業展開する法人の個別取引の内容を精査するのは困難を極めたのではないかと想像するところである、また、高裁判決も指摘していたように、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、自らの説明と整合する証拠を作出しようとする（証拠の偽造）など一定の隠滅行為を試みていたようである。非協力的な納税者に対するのに証拠収集能力が弱かったのではないかと感じる次第である。

## 5. 特別の経費についての証明責任

### イ 貸倒損失①

大阪地方裁判所昭和40年7月3日判決／行集16巻8号1328頁・税資  
41号822頁

「ところで、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た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すべき必要があると解するのが相当である。」

### ロ 貸倒損失②

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

「ところで貸倒損失は、所得金額の算定にあたって控除すべきものであり、所得の発生要件事実を構成すると考えられるので、貸倒損失の有無が争われる場合には、所得の一定額の存在を主張する課税庁側において当該貸倒損失の不存在を立証すべき責任がある。

しかしながら、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。」

#### ハ 貸倒損失③

東京地方裁判所平成28年2月18日判決／税資266号12801順号

「原告は、本件事業年度において、ケイ・ピー・ハーベストに対する貸金債権12億円、Rに対する貸金債権2億3000万円、ヤマハ企画に対する貸金債権4億6500万円、日英興産に対する貸金債権及び手形債権合計15億5000万円が貸倒れとなったから、これらの貸倒損失は、本件事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入される旨主張するのに対し、被告は、原告がこれらの貸金債権を有していたとは認められないから、これらを損金の額に算入することはできない旨主張する。

ところで、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。」

## ニ 株式の評価損

東京地方裁判所平成1年9月25日判決／行集40巻9号1205頁・訟月36巻2号285頁・判時1328号22頁・判タ725号98頁・税資173号859頁・シュトイエル342号22頁、同344号1頁、同345号1頁ケンウッド事件

「資産の評価損の損金算入は例外的に認められるものであるから、所得金額の計算上資産の評価損を損金に算入しようとする者が、その評価損を損金に算入し得る特定事実の存在につき主張立証責任を負うというべきであるところ、評価損損金算入要件の各事実そのものが固定的又は回復の見込みのない状態にある資産価値の異常な減少又は資産状態の異常な悪化を指すものと解すべきことは述べたとおりであるから、評価損の損金経理を行う原告が、特定事実である評価損損金算入要件の各事実の存在につき主張立証責任を負うということは、必然的に、右各事実につき回復の見込みがない状態にあることについても主張立証責任を負うことになる」と解するのが相当である。」

## ホ 支払利息①

大阪高等裁判所昭和46年12月21日判決／税務訴訟資料63号1233頁昭和43年（行コ）12号

「一般に、必要経費の点も含め、課税所得の存在については課税庁に立証責任があると解すべきであるから、被控訴人は、その主張を維持するためには、右認定事実と証拠を覆えし、申載和からの借入れの不存在、または借入れたとしてもその借入れ金が本件譲渡資産の買入資金に当てられていないこと或いは、前記利息を平山信六が支払っていないことを立証しなければならないが、その立証はない。

したがって、前記利息三〇四、〇〇〇円は、本件譲渡所得の算定に当り、譲渡

資産取得費用のうち算入しなければならない。

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、通常の間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間費については、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間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平山美江本人尋問の結果程度の間、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、他に右の間推定を覆えすに足りる証拠はない。

したがつて、控訴人らの主張する銀行からの借入金の利子はないものといわねばならない。」

#### へ 支払利息②

東京地方裁判所平成6年6月24日判決／税資201号542頁

「原告は、自己の取扱いに係る株式取引の受取手数料収入を増やすために、証券金融機関から、原告名義又は借名名義で張らの株式取得資金を借り入れ、右借入金に係る利息を負担したから、本件支払利息は必要間費に算入されるべきであると主張する。そうすると、右受取手数料収入と本件支払利息との事業関連性の有無が問題となる本件においては、原告が本件支払利息を必要間費に算入することができるとするためには、原告が証券金融機関から資金を借り入れたとの事実に加えて、原告が張らに対し、右借入れに係る金員を貸し付けたこと、原告と張らとの間において、原告が右借入金の利息を負担する旨の約定が存したこと及び張らが、外務員である原告を通じて株式を取得し、右借入金をその資金に充てたことについて、原告が、反証として、これを積極的に主張、立証する必要があるというべきである。もとより、具体的な支出が必要間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、収入のみならず間費についても、被告の主張額以上に間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。」

### ト 支払利息③

東京地方裁判所平成19年4月20日判決／税資257号10698順号

「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。」

「以上によれば、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。」

### チ 支払利息④

東京地方裁判所平成19年4月20日判決／税資257号10698順号

「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。」

「以上によれば、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。」

リ 手数料等

東京地方裁判所昭和49年2月22日判決／税資74号419頁

「地元利益分配金」、「農民税金引当金」、「地元懸案処理引当金」、「印鑑料」名目の費用については、

「原告主張の右事実はその性質上原告において立証が容易であるにもかかわらず、その立証を遂げない以上、支出は存しないものと推認せざるをえない。」と否認された。

## 6. 所得控除等

### イ 所得控除

高松地方裁判所昭和41年11月17日判決／税資45号475頁

「原告の主張する災害補償費の立証責任がいずれが負担すべきかを検討するに、所得税の課税処分において所得控除については、課税処分の権利障害事実として当時施行の所得税法第一条の四ないし八所定の事実は、原告において立証する責任を負うものと解すべきである。そして原告は、災害補償費を雑損控除に該当するものとして主張しているから、その立証責任は原告において負担すべきものといわなければならない。」

「モナコ・ホールが昭和三二年六月一七日付で愛媛県公安委員会のパチンコ遊戯場の営業許可を受けて以来、昭年三三年二月一日の火災で焼失するまで原告個人によつて営業がなされ、訴外日野産業は単にモナコ・ホールが使用していた土地、建物を提供していたにすぎないことが認められる。」

「ところで雑損控除を規定した当時施行の所得税法第一条の四には、「居住者が、震災、風水害、火災、その他これらに類する災害又は盗難に因り資産につい

て損失を受けた場合において、当該損失額が、その者の総所得金額、退職所得の金額および山林所得の金額の合計額の十分の一を超過するときは、その超過額を、その者の総所得金額から控除する。」と規定しているから、雑損控除の適用を受けるためには原告自身の資産に生じた災害でなければならない。しかるに原告の主張する災害補償費は、原告自身の資産に生じた災害でなく、モナコ・ホールの火災により罹災した者に対する見舞金であるから、雑損控除の対象にはならず、したがって原告の主張は、それ自体失当である。なお、原告主張の災害補償費についての仮定的主張も前示と同様の理由により採用できず、また災害補償費は当時施行の所得税法第一〇条第二項の必要経費にも当たらない。」

高松高等裁判所昭和44年5月23日判決／税資56号688頁

上記地裁判決の控訴審判決

「税理士である中山常雄は日野産業がパチンコ営業を開始した昭和三十一年一月から控訴人に依頼されて同会社の決算報告書の作成、法人税の確定申告書の作成提出等の事務を執つて来たのであつて、昭和三三年度法人税（昭和三二年七月一日から昭和三三年六月三〇日迄の事業年度分）の確定申告書も同人が作成し代表取締役である控訴人の承認を得て所轄税務署長に提出したが、右申告書にはモナコパチンコ店焼失による雑損失（建物、諸設備品の焼失による損失）として、一、九二一万四、一九一円が計上されているほか、近隣の類焼者に対する災害補償金六九〇万円も日野産業の損失として計上していることが認められ、右事実に弁論の全趣旨を総合すると右モナコパチンコ店の経営主体は日野産業であつて控訴人個人ではないと認められる。原審並に当審証人日野博行の証言及び控訴本人の原審に於ける供述中には、中山税理士の前記確定申告書の記載は錯誤によるものである旨の供述があるが、前記中山証人の証言に照して到底措信出来ない。そうすると右店舗からの出火による近隣類焼者に対する補償並に右店舗内の諸設備及び備品類の焼失による損害は何れも日野産業の損失であつて控訴人の損害と認めることは出来ないから、この点に関する控訴人の主張は何れも採用し難いものである。」

所得控除については、課税処分権利障害事実として当時施行の所得税法第一一条の四ないし八所定の事実が、原告において立証する責任を負うものと解

すべきであると述べ、パチンコ店焼失による雑損失（建物、諸設備品の焼失による損失）と近隣の類焼者に対する災害補償金は訴外日野産業の損失であつて控訴人の損害と認めることは出来ないから雑損控除の対象にはならないと判断された。

ロ 所得税法 64 条（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）

東京高等裁判所平成 16 年 3 月 16 日判決／訟月 5 1 卷 7 号 1 8 1 9 頁・税資 2 5 4 号 9 5 9 7 順号

「本件特例は、保証債務を履行するための資産の譲渡があった場合において、その履行に伴う「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」は、その行使することができないこととなった金額は、所得税法 64 条 1 項に規定する回収できないこととなった金額とみなして、同項の規定を適用する旨の特例規定であり、求償不能という異例の事態について租税政策上の見地から特に課税上の救済を図った例外的規定であると解されるから、本件特例を適用するに当たっては、条文を厳格に解釈すべきであり、本件特例の適用を基礎付ける事実の主張立証責任は、その適用を受けようとする者にあるというべきである。」

ハ 居住用財産の譲渡所得の特別控除①

東京地方裁判所昭和 60 年 1 月 28 日判決／判タ 5 6 6 号 2 1 1 頁・税資 1 4 4 号 4 8 頁・シュトイエル 2 8 3 号 2 2 頁

「原告が昭和五一年一〇月一五日以降甲土地、建物売却の日までの一年間において旧建物に居住していたことを認めるに足りる証拠はない。

もし、原告が、甲土地建物の譲渡の時又は少なくとも昭和五一年一〇月一五日以降まで旧建物を「居住の用」に供していたとすれば、原告は甲土地、建物の譲渡所得の算定につき措置法三五条一項に定める控除が特別な措置として認められることになる。そうであれば、措置法の右条項所定の法律上の利益（効果）を享受しようとする原告に、その要件事実の存在についての訴訟上の立証責任があると解すべきであり、この解釈は、右条項の規定の仕方及び立証の負担の公

平の見地からも妥当と考えられる。

そして、右に判断したとおり、原告の立証及び本件全証拠によつても、右の要件事実の存在については証明がないことに帰するから、再抗弁は理由がない。」

## ニ 居住用財産の譲渡所得の特別控除②

名古屋地方裁判所平成18年2月23日判決／判タ1223号157頁・税資)256号10325順号

「一般に、国民の自由を制限し義務を課する性質を有する処分、すなわち不利益処分とか侵害処分といわれるものの適法要件については、行政庁側にその主張立証責任が存するというべきであるから、かかる処分の典型例である課税処分の根拠となる事実、すなわち、所得の存在及びその金額などの課税要件事実についても、原則として課税庁が主張立証責任を負うと解すべきである（最高裁判所昭和38年3月12日第三小法廷判決・訟月9巻5号668頁参照）。

もっとも、課税要件の中には、租税法が一般原則に対して特に恩恵的、政策的に租税を減免するための要件として定めているものがあるところ、これらは課税権の発生障害要件ないし消滅要件としての性格を有すると考えられる上、証拠収集の容易性や当該課税要件を定める規定の立法趣旨等を考慮すると、納税者に立証責任を負担させ、又は課税庁が外形的事実を主張立証した場合には納税者にそれを覆すことについての事実上の負担を求めるのが相当と考えられる。

しかるところ、措置法35条の定める居住用財産の譲渡所得の特別控除は、上記のとおり、個人が自ら居住の用に供している家屋及びその敷地等を譲渡するような場合には、これに代わる居住用財産を取得するのが通常であるなど、一般の資産の譲渡に比して特殊な事情があり、担税力も高くない事例が多いことを考慮して設けられた特例措置であること、居住用財産であるか否かは、通常、納税者において最も容易に立証できる事項であること、この適用を受けるためには、確定申告において、居住用財産であることを示す事情の記載等を要求する（措置法35条2項）など、立法趣旨としては、納税者にその要件充足の事実を明らかにする負担を課そうとしていると考えられることなどを総合すると、上記特別控除を受ける要件としての居住用財産該当性の事実は、納税者の主張立証責任に属すると解するのが相当である。」

## 7. 租税特別措置法（国際課税の特則）

### イ 外国子会社合算税制

東京高等裁判所平成25年5月29日判決／税資263号12220

#### 〔(1) 外国子会社合算税制の適用除外要件の主張立証責任について

ア 控訴人は、措置法40条の4の条文の構造、国外に所在する子会社等の実態を把握することの難易性等から、同条4項の適用除外要件に関しては、納税者が主張立証責任を負っていると解すべきであると主張する。

しかしながら、措置法40条の4第4項において、同条1項の規定は、4項が規定する場合に該当するときは、適用しないとされているからといって、これを、4項の要件が充足されたときに1項の規定は適用しないと解すべきなのか、あるいは、4項の要件が充足されないときに1項の規定を適用すると解すべきなのかは、条文の構造だけからでは決められない。

また、外国子会社合算税制については、タックスヘイブンに所在する子会社等が配当を全く又はわずかしか行わず、留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認し得るという考え方がその根底にあるとしても、「別個の法人格を有する外国法人の所得を株主の所得に算入するような措置は極めて異例なものといえる」（甲3。乙15も、同じ文献である。）とも評されていることからすれば、税の回避を推認し得るということが、適用除外要件の充足を納税者において主張立証する必要があるということに直ちに結び付くものではない。すなわち、本来合算されるべきものであれば、適用除外要件があることによって合算を免れるということになるだろうが、本来合算されるべきでないものであれば、適用除外要件がないことによって、初めて合算が許されるということになるだろう。

さらに、国外に所在する子会社等の実態の把握についても、もともと、税金訴訟では、納税者側の事情が主張立証の対象となることが多い（国の事情や純然たる第三者の事情が主張立証の対象となることは、通常は、想定されない。）のであるから、主張立証責任を決めるに当たって、証拠への近さは、あまり重視すべきではないと考えられる。その上、本件において、控訴人が、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定」の情報交換を定めた条項（以下「本件情報交換条項」

という。)に基づき、シンガポール税務当局から情報を収集したように、国には、外国との間の租税条約や租税協定によって、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている。したがって、課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいえない。

そして、措置法40条の4第6項が、納税者に適用除外要件を満たしていることを明らかにする書類その他の資料の保存を要求しているとしても、そのことは、税金訴訟における主張立証責任と直接関係はない。」

「実務では、国に外国子会社合算税制の適用除外要件を充足していないことの主張立証責任を課していることが明らかである。」

租税特別措置法40条の4の外国子会社合算税制の適用除外要件を充足していないことの主張立証責任は国にあるとされた。

ロ 東京高等裁判所令和1年7月9日判決／訟月65巻12号1745頁・税資269号13292順号

「措置法66条の4第1項を適用した更正処分が適法であるためには、処分の対象である国外関連取引が特定され、その特定された国外関連取引について支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないことが必要であるところ、課税処分の取消訴訟においては、被控訴人(国)が所得の存在について主張立証責任を負うのであるから、処分に係る国外関連取引の存在、当該国外関連取引につき控訴人(納税者)が国外関連者から支払を受ける対価の額及びこれが独立企業間価格に満たないことについては、いずれも被控訴人が主張立証責任を負う。」

「本件各更正処分は、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法(措置法66条の4第2項1号ニ、同項2号ロ)と同等の方法である残余利益分割法を適用して行われているところ、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法は、基本三法と同等の方法を用いることができない場合に限り、用いることができる(基本三法優先の原則。同項1号括弧書き及び2号括弧書き)。前記のとおり、課税処分の取消訴訟においては、被控訴人(国)が所得の存在について主張立証責任を負うから、基本三法を用いることができないこと及び残余利益分割法を用いることができることについても、被控訴人(国)が主張立証

責任を負う。」

以下、次稿「租税訴訟における証明責任論再考Ⅲ」に続く

#### 注釈

1 田中晶国「所得税法における要件事実論—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 号所収） 673～674 頁

2 田中前掲注 1、673 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 号所収） 260～266 頁

4 山本前掲注 3、267 頁

#### 凡例

高裁民集 高等裁判所民事判例集

行集 行政事件裁判例集

判タ 判例タイムズ

判時 判例時報

訟月 訟務月報

税資 税務訴訟資料