

## 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

田中，晶国  
九州大学大学院法学研究院：准教授

<https://doi.org/10.15017/2547355>

---

出版情報：法政研究. 86 (3), pp.77-101, 2019-12-18. 九州大学法政学会  
バージョン：  
権利関係：

# 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——

田 中 晶 国

論 説

- 一 はじめに
- 二 所得税法における要件事実概論
  - (一) 層状構造の認識
  - (二) 所得税法の層状構造
  - (三) 法的数値
  - (四) 要件事実と法的数値の区別
  - (五) 層状構造の要件事実
- 三 租税訴訟と要件事実
  - (一) 課税処分取消訴訟の請求原因と抗弁
  - (二) 収入金額・必要経費に該当する個別取引事実の主張・立証
  - (三) 個別取引事実の事実認定と法適用

(2) 事実的要件と評価的要件の区別

(三) 所得税法における評価的要件

(1) 事実的要件と評価的要件の相対性

(2) 要件事実論の展開

四 必要経費該当事実に関する事実上の推定

(一) 推認の構造

(二) 必要経費該当事実不存在の主張・立証

(三) 主張額までの必要経費該当事実の主張・立証

五 おわりに

## 一 はじめに

近年、租税法における要件事実論は著しい進展をみせており、その関心も具体的な場面での要件事実をどう設定するかに移行しつつある。ただ、本稿ではその関心事とは逆に、所得税法における要件事実論を考察する上での前提となる所得税法の基底的構造に焦点をあて、かつ、個別取引事実の主張・立証に関する推認構造に関して、特に必要経費を中心に検討することとしたい。所得税法に係る租税訴訟において要件事実論が機能するための各論を展開していくためには、所得税法の基底的構造である層状構造と要件事実論との関係性を整理しておくことが極めて重要であると考えるからである。

本稿では、まず所得税法における層状構造と要件事実論についての関係性について概括的にみた後に（二）、所得税法において出発点となる収入金額と必要経費の要件事実について検討を加え（三）、さらに、必要経費に関する個別取引事実において近年の裁判例が前提とする主張・立証の構造を素材にして検討を進めることとする（四）。

## 二 所得税法における要件事実概論

### （一）層状構造の認識

要件事実とは、権利の発生、障害、消滅等の各法律効果の発生要件に該当する具体的事実である<sup>①</sup>。要件事実には、弁論主義が妥当し、法律効果の判断に必要な要件事実は当事者が口頭弁論で主張したものに限られ、主張がなければ、たとえその事実が証拠によって認められるときでも、裁判所がその事実を認定して当該法律効果の判断の基礎とすることは許されない<sup>②</sup>。

岡村忠生は、租税法の要件事実は、個別的な取引に始まり、税額に至る、多様な段階があり、「段階的な層状構造」をなしているとの理解を示す。そして租税法は、「個別取引事実の課税要件該当性から出発し、収入金額と必要経費（益金と損金）、次いで各種所得の金額を算定するというように、段階を踏んで最終的な税額の算出を行うと定めている。したがって、特別の規定なしに、課税庁や裁判所が、個別取引事実に基づかず、いきなり税額や所得金額を主張・立証し、あるいは、認定することは、課税要件規定によらない課税である」とする。<sup>(3)</sup> 本稿では、この岡村の理解に依拠し、租税法を適用する出発点となる収入金額・必要経費に関する要件事実は「個別取引事実」であり、それを基礎にして、「段階的な層状構造」をしていることを租税法の要件事実論を構築していくための基底的構造と位置付けて検討を進める。

なお、岡村は、個々の取引記録には、「事実認定における納税者の法的、あるいは、少なくとも会計的な判断または包摂が必ず含まれている」との認識を前提に、裁判所による法的不意打ちの観点から「そのような判断を含めた事実認定に弁論主義を適用する必要がある」とする。<sup>(5)</sup> 法的な不意打ちの観点は、釈明権の行使と法的観点指摘義務の問題として整理する立場が有力であると考えられるので、本稿ではそれに倣う立場をとる。ただし、会計的判断については、それ自体が、租税法上の要件事実を構成する場面があり、<sup>(7)</sup> 弁論主義が妥当する場合がある。

## (二) 所得税法の層状構造

まず、所得税法の計算段階を記述すると以下のように整理できる。

- ①各種所得の（総）収入金額の計算
- ②各種所得の控除項目（必要経費・取得費など）の計算
- ③各種「所得の金額」の計算

- ④ 損益通算・損失の繰越控除の計算
- ⑤ 総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の計算
- ⑥ 所得控除の計算
- ⑦ 課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額の計算
- ⑧ 所得税の額の計算
- ⑨ 税額控除の計算
- ⑩ 納付すべき所得税の額の計算

このような「段階的な層状構造」をなしている所得税法において要件事実を抽出する上で、注意が必要であるのは、事実の法規へのはてはめが必要である部分とそれが不要である部分（事実を法規へあてはめたのちに計算上生じる数値またはあてはめにより当然に計算過程に投入される法定の数値（「所得の金額」、「損失の金額」や「税率」など）が混在していることだと考えられる。個別取引事実が要件事実であるとする本稿の立場からは、これらの法定の数値（以下「法的数値」という）は、要件事実ではない。以下詳述する。

### （二） 法的数値

法的数値という観点で、所得税法を眺めると、いくつかの類型がある。

第一の類型は、複数存在しうる事実を法規にあてはめて計算していくことで算出される法的数値である。この類型には、各種所得に係る「収入金額」、「必要経費」、「取得費」などがある。

第二の類型は、事実を法規にあてはめることで所得計算の各段階で計算式に投入される法定の法的数値である。具体

的には、「退職所得控除額」（所法三〇条二項・三項）などがある。「退職所得控除額」は、その額を決定するために、事実を「勤続年数」にあてはめて法規を適用することで当然に所得計算の計算式に投入される。

第三の類型は、法的数値を法規にあてはめることで所得計算の各段階で計算式に投入される法定の法的数値である。具体的には、「給与所得控除額」（所法二八条二項・三項）や「税率」（所法八九条<sup>8)</sup>などがある。「給与所得控除額」は、法的数値である「給与等の収入金額」を法規にあてはめて適用することで当然に所得計算の計算式に投入される。

第四の類型は、法的数値を法規にあてはめることで各段階の計算によって算出される法的数値である。具体的には、各種「所得の金額」、「計算上生じた損失の金額」、「総所得金額」、「所得税の額」などがある。「所得税の額」は、「税率」と「課税総所得金額」などの法的数値から法適用によって算出される法的数値である。

これらの法的数値は、事実の法規への当てはめの結果算出される数値または当然に計算段階に投入される法定数値であり、法規の適用として、本来的に裁判所の職責であり、弁論主義の対象にはならないと考えるべきである<sup>9)</sup>。

ただし、この主張に対しては、要件事実とはいっても、事実のみに拘る必要はないので、法的数値を要件事実として排斥する必要はないとの考え方もありえる。

この点については、租税法上の観点から回答することができる。既述のとおり租税法の計算構造は層状構造をとっており、事実を法規にあてはめる類型一の法的数値から出発して段階的に算定する構造となっている。したがって、特段の規定がない限り、法的数値を直接の主張・立証の対象とすることは、所得税法が予定する課税要件規定によらない課税として租税法主義違反となると考えるべきである<sup>10)</sup>。

以上のことから、特段の規定が存在しない限り、法的数値を要件事実とするべきではない<sup>11)</sup>。

#### （四）要件事実と法的数値の区別

上記のように要件事実から法的数値を除外するとしても、その混同には注意が必要である。たとえば、納税者が「譲渡所得の金額」は存在しないという争点を提示した場合、行政庁は納税者の「譲渡所得の金額」に関する主張・立証をすることになる。その場合、行政庁が（i）「Xが平成二九年四月一日にAから甲土地を八〇〇万円で買い受け、平成三〇年四月一日、Bに対して一〇〇〇万円で売り渡した。」<sup>14)</sup>という事実を主張・立証することで、同事実に所得税法三条一項、同三項、三六条一項、三八条一項を適用し（ii）「Xの平成三〇年の短期譲渡所得に係る収入金額は一〇〇〇万円であり、取得費は八〇〇万円である」という法的数値が算定される。

（i）が要件事実の主張であり、（ii）は法的数値の主張である。したがって、仮に、行政庁が要件事実（i）を主張せずに法的数値（ii）のみ主張した場合、原則として、事実の主張ではない。<sup>15)</sup>なお、一般的に法文の概念を組み込んだ主張が行われる場合に、すべてにおいて事実の主張ではないとされるわけではない。普通の法規では、法規上の要件事実を表す概念を用いることで具体的事実関係が引き出されるからである。<sup>16)</sup>他方で、所得税法の場合、法文上の「収入金額」及び「必要経費」などの概念は、具体的態様が多様に存在するという意味において包括的な概念であり、個別取引事実は引き出されない。「Xの平成三〇年の短期譲渡所得に係る収入金額は一〇〇〇万円」であるという主張は、「収入金額」という文言が個別取引事実を引き出さず（これにあたりうる個別取引事実は多様かつ無数にあり得て、主張・立証の指標足りえない）、法律判断性が捨象できないから、原則として、事実の主張とみるべきではない。<sup>17)</sup>

(五) 層状構造の要件事実

以上の考察を前提にすると、法的数値である「所得の金額」、「総所得金額」、「課税総所得金額」、「所得税の額」、「納付すべき所得税の額」、「税率」などは原則として要件事実ではないと整理することになるから、(二)において示した所得税法の計算段階から概括的に要件事実を抽出すると、以下のように整理できると考える。

- (i) 各種所得の(総)収入金額に該当する事実
- (ii) 各種所得の控除項目(必要経費・取得費など)に該当する事実
- (iii) 損益通算の制限規定に該当する事実<sup>(18)</sup>
- (iv) 純損失・雑損失の繰越控除に該当する事実
- (v) 所得控除に該当する事実
- (vi) 税額控除に該当する事実

このように所得税法の要件事実については、法規へ適用する事実なのか、法適用の問題に過ぎないかという観点で整理していくべきであるが、具体的には両当事者の主張・立証責任を加味した形でなければ正確な要件事実の表現はできない<sup>(19)</sup>。

三 租税訴訟と要件事実

(一) 課税処分取消訴訟の請求原因と抗弁

租税訴訟における要件事実に対する立証責任は原則として行政庁が負担すると考えられている<sup>(20)</sup>。同訴訟の訴訟物は課

税処分  
の違法性一般であり、原告（納税者）は、①課税処分  
の存在、②当該課税処分が違法であることを主張すれば足  
り、被告（行政庁）が課税処分の適法を主張しなければなら  
ない。<sup>21)</sup>

このように行政庁は、課税処分が適法であることを主張する  
必要はあるが、それは実体的要件および手続的要件に分  
類できる。課税処分が適法となるためには、収入金額や必要  
経費、所得控除など多種多様なあらゆる実体的要件や手  
続的要件を満足していなければならないので、行政庁とし  
ては、理論上、課税処分の根拠となるあらゆる要件事  
実を主張・立証する必要がある。

ただし、通常の租税訴訟の審理は、行政庁が、準備書  
面において課税根拠を概括的に主張し、納税者の認否を  
待ち、納税者が争う部分について、行政庁がその根拠事  
実をさらに具体的詳細に主張する、という流れで行われ  
ており、行政庁は納税者のあらゆる取引について具体的  
に主張・立証しているわけではない。納税者が争わな  
い部分については、その訴訟進行態度に着目し、弁論の  
全趣旨から認定がされている。<sup>22)</sup>

以上のことから、行政庁が抗弁として具体的に主張・  
立証しなければならないのは、納税者が争点として提  
示した点についてである。仮に、納税者が、各種「所得  
の金額」を争点として提示してきた場合、各種「所得  
の金額」の算定に必要とされる所得発生原因となる  
「収入金額」や「必要経費」などに該当する個別取引  
事実を主張・立証していくことになる。

(二) 収入金額・必要経費に該当する個別取引事実の主張・立証

(1) 個別取引事実の事実認定と法適用

「収入金額」や「必要経費」は、一課税年度において包  
摂する個別取引事実が単数の場合もあり得るが、複数  
存在す

る場合が通常であろう。たとえば、法文上の「収入金額」の要件を「X」としよう。争点となつてゐる個別取引事実としてx1からx9があるならば、行政庁は、x1からx9の個別取引事実を主張・立証することになる。裁判所は、①このx1からx9が認められるか事実認定を行い、事実として認められた場合に、②さらにXに該当するか否かの法律判断（あてはめ）を行う。<sup>(24)</sup>「収入金額」はこのように個別取引事実を個別に積み重ねて加算して算出するという構造になる。①が立証責任の問題であり、x1からx9までの各個別取引事実について、真偽不明のものがあれば、それは存在しないものとして取り扱われる。②は法的評価の問題であつて、裁判所の規範的判断によるべきであり事実認定でいふような真偽不明の概念を入れることはできない。<sup>(25)</sup>

## (2) 事実的要件と評価的要件の区別

実体法上の法律要件を要件事実として整理する場合、その要件の抽象度の差異に着目して、いくつかの区分がなされる。諸説あるが、たとえば、事実を記載しているものと扱つてよい要件を事実的要件、評価を記載しているものと扱つのが相当である要件を評価的要件、評価的要件の中で規範的評価を記載している要件を規範的要件とする区別などがあ<sup>(26)</sup>る。それでは、収入金額や必要経費はいずれの要件に位置付けられるであろうか。

事実的要件と評価的要件の区別については、たとえば、伊藤滋夫は、「事実」と「評価」とが連続性があるものと位置付け、民事紛争の適正迅速な解決に役立つという観点から、「ある命題について各人が同じ内容を考えることができる（分り易くいえば、各人が共通のイメージをもつことができる）かどうか」を基準として区別することを提唱する。<sup>(27)</sup>

この伊藤の区分を参考にして、収入金額や必要経費についてみた場合、事実的要件と評価的要件が複合している要件となると考えられる。売買により収入金額が生じる場合を念頭におくと、収入すべき「金額」（所法三六条一項）自体は、

事実的要件であり、具体的な売買代金を主張・立証できるか否かに依拠し、通常は、評価障害事実が観念できるようなものではない。他方で、「収入すべき」金額に表現される権利確定主義が求める「権利の確定」は、一義的な事実ではないことから、評価的要件として「権利の確定」の評価根拠事実の主張・立証がなされる<sup>(28)</sup>。

たとえば、「権利の確定」について、著名な賃料増額請求事件判決（最判昭和五三年二月二四日民集三三卷一号四三頁）を一例に要件事実を整理すると、増額賃料の「権利の確定」は、賃料増額請求の意思表示の到達、賃貸期間の経過が評価根拠事実となり、その評価障害事実として、増額賃料を賃借人が争ったこと、を挙げることができる<sup>(29)</sup>。

### （二）所得税法における評価的要件

#### （一）事実的要件と評価的要件の相対性

一般論として、上記のような区分ができるとしても、事実的要件と評価的要件の区分は究極的には相対的であることに留意が必要である。笠井正俊は、「法律要件一般について、法律の規定が具体的な生の事実そのものを要件として記述し切っている」とみられる場合を除き、従前から議論されている『規範的要件』ないし『不特定概念』と同様の思考方法によって、その評価根拠事実やこれと両立する評価障害事実を主要事実として把握するのが妥当である<sup>(30)</sup>。この笠井の理解によれば、事実的要件も評価的要件の一部であり、事実的要件として整理されてきた類型は、評価根拠事実のみが要件事実とされてきた類型に過ぎないとの理解になると考えられる<sup>(31)</sup>。当該理解からすると、事実的要件と評価的要件は相対的であり、事実的要件もときには評価的要件となりえる<sup>(32)</sup>。

所得税法で笠井の問題意識を念頭ににおいて事例をみると、たとえば、一般的な預金だけを問題にすればいい時代

であれば、源泉徴収義務のある「預貯金の利子」の支払いかどうかは、①預金契約の締結、②金銭の預け入れ、③期間の経過、④利子の支払い、と事実的要件として整理すれば足りたのではないかと考えられる。しかしながら、現在のよう  
 うに多様な金融商品が存在する時代となつてはそのような対応では限界がある。社債発行会社とデット・アサンプション契約を締結した金融機関による社債権者に対する支払いが、「預貯金の利子」の支払いに該当するかが争いとなった  
 場合、「預貯金の利子」の支払いを上記のような事実的要件として位置付けたままにしておくことは困難であり、その  
 一部について評価的要件としての位置づけに修正せざるを得ないと考えられる。具体的に上記事例が問題となつた裁判  
 例では、<sup>(33)</sup>預金の利子の発生原因を「金銭消費寄託契約における利息の約定」と解釈したうえで、同契約にあたるか否か  
 については、「本件各契約について、契約書その他の関係書類の記載や、契約の目的、機能等に照らし、当事者の意思  
 を合理的に解釈することが必要である」としており、総合的な評価を求める規範を定立している。<sup>(34)</sup>

## (2) 要件事実論の展開

所得税法は、不特定の文言を要件とする規定が多いことから評価的要件として位置付けられる要件が多くある。<sup>(35)</sup>ま  
 た、先の例のように、新たな経済活動に対しても、毎年、反復継続的に法適用しなければならないことから、事実的要  
 件と評価的要件との相対性の問題も生じやすいのではないかと考えられる。

要件事実論は、通常の民事訴訟では緻密にはめ込まれたパズルのように主張を構成することで、立証対象の明確化に  
 資する機能を果たしている。ただ、評価的要件が多い所得税法では、関係当事者が自らに有利となり得る可能性がある  
 事実をすべて主張・立証するという方針をとり、要件事実論が立証対象の明確化にはそれほど役立たない可能性もある。<sup>(36)</sup>

租税訴訟においても要件事実を有用な道具として機能させるためには、それぞれの評価的要件における評価根拠事実

と評価障害事実を類型化する方向での議論を進展させる必要がある。

#### 四 必要経費該当事実に関する事実上の推定

##### （一）推認の構造

「必要経費」について、判例・学説は、原則として行政庁側に立証責任があるとし、具体的には「必要経費の不存在（主張額を超えて存在しないということ）」の立証責任を負うと考えている。<sup>37</sup> 個別取引事実が主張・立証対象であることを踏まえた表現に直すと、「必要経費に該当する個別取引事実（以下「必要経費該当事実」という）の不存在」（主張額を超える必要経費該当事実の不存在）が要件事実であるといえる。

必要経費が争われる場面としては、帳簿に記載された個別取引事実の必要経費該当事性が行政庁に否認された場合に必要経費該当事性を主張する場面や簿外経費を主張する場合などがある。この点、学説には、必要経費の立証責任について事案の類型ごとに考察をし、特別経費、簿外経費、確定申告書記載の課税要件事実を争う場合などは納税者に立証責任が転換される場合があるとする見解をとるものがある（A説）。<sup>38</sup> 他方で、裁判例上は、行政庁が立証責任を負担するという点は維持したまま、定型化した事実上の推定で処理する見解をとるものが多い（B説）。<sup>39</sup>

B説の事実上の推定は、簿外経費が問題となった最判平成九年一〇月二八日税資二二九号三四〇頁（以下「平成九年最判」という）において最高裁が是認した判断枠組である。<sup>41</sup> 同事件の第一審の東京地判平成六年六月二四日税資二〇一号五四二頁は、「更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告において経費該当事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ふべきである。」と判示した（控訴審である東京高判平成八年四月二六日税資二一六号三一頁は原判決を引用している）。そして、上告審である平成九年最判において、上告代理人が上告理由として原審の判断が行政庁側に主張額以上の必要経費が存在しないことについて立証責任があるとしたものと解される最判昭和三八年三月三日訟月九卷五号六六八頁と反するという主張をしたことに対して、最高裁は、原審の判断は「引用の判例に抵触するものではない」として原審を是認し、上告棄却としている。したがって、最高裁としては、行政庁に必要経費の立証責任があるという点と上記第一審の事実上の推定による事実認定とは抵触しないと考えていることが推知される。

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

たとえば、裁判実務上影響力を持つと考えられる司法研究報告書では、必要経費一般について、「必要経費は原告にとつて有利な事柄であり、しかも原告の支配領域内の出来事であるから、これを認識し、また証拠資料を整えておくことは困難ではないから」、その主張・立証は容易なはずであり、「これを原告が積極的に主張・立証しない」ということは、【A】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（【一】・傍線筆者）とし、「例えば、【①】被告が具体的な証拠に基づき一定額の経費の存在を明らかにし、【②】これが収入との対応上も通常一般の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ふべきであり、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」（【一】・傍線筆者）とする。

上記見解は、事実上の推定が働く事情（【A】）を【①】・【②】とするものだと考えられるが、それは次のとおり、事

実上の推定を必要経費一般に認めるに等しい。【①】については、納税者は必要経費について争いとなっている部分以外（つまり【①】の「一定額の経費」）については認めるから、行政庁が具体的証拠に基づき一定額の経費の存在について特段の立証活動をする必要がない。<sup>(43)</sup>【②】についても、裁判例では、緻密に収入との対応関係をみているのではなく、漠然とした対応関係によって「通常一般的」としており、事実上の推定の対象を限定的にするような意味はもっていない。<sup>(44)</sup>

よって、上記の【①】・【②】による事実上の推定は、その訴訟上の機能として、必要経費における具体的な立証の対象を、本来の要件事実である「必要経費該当事実の不存在」<sup>(45)</sup>から、「必要経費該当事実の存在」<sup>(46)</sup>にずらし、かつ、「必要経費該当事実の存在」を納税者が合理的に裏付ける程度の立証ができるか否かに依存させていることになる。したがって、B説は、表面上、立証責任を転換はしていないが、実質的には必要経費一般について納税者に立証責任を転換しているのと大差ないようにもみえる（ただ、立証の程度は本証までは求めない）。事実上の推定は裁判所の自由心証の範囲であり、確かに上記の事実上の推定ができる場面もあり得るであろう、しかしながら、このような定型的な事実上の推定の広がりについては議論が必要である。

重要なことは、事実上の推定の基礎となっている経験則がいかなるものなのか、そして、その妥当範囲を明らかにすることである。納税者にとって証拠資料を整えることが容易という点が重要であるならば、証拠資料の保存ができていなかったなど立証困難な事情がある場合に同じ事実上の推定ができるかは疑わしい。また、事業性がない所得種類における控除項目（取得費など）についても、同様の事実上の推定が妥当するかは慎重な検討を要する。<sup>(47)</sup>

## （二）必要経費該当事実不存在の主張・立証

必要経費に関する要件は、裁判例では具体的には「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<sup>(48)</sup>などと表現される。

これを要件事実としての事実的要件・評価的要件の区分で整理すると、「支出の存在及び数額」は基本的には事実的要件といえる。対して、「業務との合理的関連性及び業務遂行上の必要性」は評価的要件といえるであろう。<sup>(49)</sup>したがって、行政庁の抗弁としては、一つの見解として、(i)「支出の不存在」、そして、支出の存在が認定される場合には、(ii)「当該支出と業務との合理的関連性または業務遂行上の必要性がないこと」の評価根拠事実<sup>(50)</sup>が要件事実になることが考えられる。

ただし、B説によれば、行政庁が特段の立証をせずとも、これらが事実上推定される((ii)については、既述の【①】、【②】)を評価根拠事実と位置付けることになるのである。<sup>(51)</sup>この事実上の推定を覆すために、納税者は、「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」<sup>(52)</sup>をすることになる。

ここで、注意すべきことは、自由心証の範囲として「事実上の推定」が働く場面であっても、そこで納税者に求められる「合理的に裏付ける程度の立証」とは、必要経費に該当するか否かに対してではないということである。<sup>(53)</sup>裁判例にはその表現から必要経費に該当するか否かについて立証責任により解決しているようにみえるものがある。<sup>(54)</sup>しかしながら、必要経費に該当するか否かは、事実を前提とした法的評価であって、立証責任が所管するものではない。

### (三) 主張額までの必要経費該当事実の主張・立証

「必要経費該当事実の不存在(主張額を超える必要経費該当事実の不存在)」(以下「要件①」という)が要件事実となる点については、学説・裁判例ともに概ね共通している。他方で、「主張額までの必要経費該当事実の存在」(以下「要件②」という)が要件事実となるか否かははっきりしない。<sup>(55)</sup>通常、要件②については当事者間で争いが無いが、たとえ

ば、納税者が証拠資料の不存在を理由に要件②が不明であると主張し、行政庁も税務調査により証拠資料を収集できなかった場合、行政庁は要件②を立証することができない。要件②が要件事実であるとすると、このような場面では要件②の立証ができず課税処分ができないまたは違法となる可能性がある。

学説では、要件②自体も要件事実となることを前提としていえると考えられる表現をするものがみられる。<sup>65</sup>この点、課税処分額の金額を算定するには、具体的な必要経費の金額が必要であり、要件②も要件事実であると理解すべきであろう。要件②の立証が不可能な場面は、原則として、推計課税により解決すべきことである<sup>66</sup>と考える。

## 五 おわりに

本稿では、近年著しい展開をみせている、租税法における要件事実論において、「個別取引事実」の主張・立証と「段階的な層状構造」がその基底の構造であるとみて、「法的数値」という概念を加味して整理を行い、具体的な立証の構造についても触れた。本稿の内容は概論にとどまるものであるが、租税訴訟における要件事実論の今後を見据えると、各論的展開に対する共通の基盤が不可欠であると考えられ、その基盤の提供を試みた。租税訴訟において要件事実論が実際に有効な道具として機能するためには、租税訴訟の関係者の間で一定の同意が得られる主張構造の確立が必要である。本稿を基礎とした個別の争点事の要件事実論の展開は今後の課題としたい。

(1) 司法研修所『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』三頁（法曹会・一九八六）参照。本稿では、「要件事実」と「主要事実」を使い分けない。

(2) 司法研修所・前掲注（1）一一頁。

(3) 岡村忠生「稅務訴訟における主張と立証―非正常取引を念頭に―」芝池義一ほか編『租稅行政と權利保護』二九七頁、三〇〇―三〇一頁（ミネルヴァ書房・一九九五）。

(4) 従来の學說においても、収入金額や必要経費について、何が立証対象になるかが議論されてきたが、所得金額の算定に必要とされる所得発生原因となる具体的な諸事實を主要事實とする見解が有力であると考えられる。具体的には、A説・総所得金額又は課税総所得金額とする見解（所得説）、B説・各種所得の金額が収入金額から必要経費を控除して算定するところから、この両者を主要事實とする見解（収入・必要経費説）、C説・所得金額の算定に必要とされる所得発生原因となる具体的な諸事實を主要事實とする見解（具体的事實説）といった各説がある（増田英敏「課税要件明確主義と要件事實の明確性」伊藤滋夫・岩崎政明編『租稅訴訟における要件事實論の展開』六九頁、七九頁（青林書院・二〇一六）参照）。C説をとる見解は、(i) 当事者にとつての不意打ち防止の観点から個別取引事實に弁論主義を適用すべきであること、(ii) 収入金額・必要経費は、個別取引に法規を適用した結果算定される数値であり、純粹な意味での事實ではなく事實と法規の両方の要素を含んだ、いわば、法規に基づいた事實の数値的評価であつて、ある事實が歴史的に存在したかどうかという意味での主張責任や証明責任の対象であると考えることはできないこと、という二つの観点を挙げている（岡村・前掲注(3) 三〇〇―三〇一頁参照）。なお、岡村による(ii)の指摘は、税額、総所得金額等、各種所得の金額も含んだ形での批判であり、収入金額および必要経費に限ったものではない。

(5) 岡村・前掲注(3) 三〇〇頁。

(6) 伊藤眞『民事訴訟法（第六版）』三一四―三一五頁（有斐閣・二〇一八）、高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上（第二版補訂版）』四五―四五頁（有斐閣・二〇一三）参照。

(7) 會計的判断が法令上明確に要件となつているものがある（所法六五条など）。また、最判昭和四六年一月九日民集二五卷八号一一二頁は、利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされた場合、法的には元本に当然充当されるので所得を構成しないはずであるにも関わらず、「当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている」ことを根拠に制限超過の利息・損害金が課税対象になるとした。この判例の理解に従えば、当事者がいかなる會計的判断をしているかが、要件事實となる立場も考えられる。

(8) 今村隆『課税訴訟における要件事實論（改訂版）』二六頁（日本租稅研究協会・二〇一三）は、税率を要件事實から除外している。  
 (9) 高橋・前掲注(6) 五〇六頁は、權利自白の分析において、「特定の事實が特定の法規の構成要件に該当するか否かの評価の表明」という「事實の法規への当てはめ」について、両当事者が一致したとしても、裁判所への拘束は一般論として否定されるであらう、とし、その根拠として、「法規の解釈・適用は、本来的に裁判所の職責だからである」とする。伊藤・前掲注(6) 三三四頁は、

法規の事実への当てはめ、すなわち法的観点は、事実そのものの主張と不可分の関係にあるが、「当事者がある法的観点を前提として、それに当てはまる事実主張をなしているときに、裁判所が同一の事実にもとづいて別の法的観点を採用することは、弁論主義違反の問題を生じるものではない」とする。

(10) 大塚一郎「租税法における要件事実論の課題——弁護士の視点から——」伊藤ほか編・前掲注(4)一六六頁も参照。下級審の裁判例では主に自白かどうかという観点から弁論主義の適用が問題となつていいるものがある。事実の主張ではなく、法律の解釈適用についての見解の陳述に過ぎないとして、裁判上の自白に該当しないとされたものとして、債務免除益が不動産所得に該当しない旨の主張（東京高判平成二八年二月一七日税資二六六号順号一八〇〇）、相続税法二二条が規定する「時価」の主張（大阪高判平成二〇年一月二七日税資二五八号順号一一〇八三）、納税者の各支出は「家事実上の経費であつて必要経費ではない」との主張（神戸地判昭和三五年六月六日訟月六卷七号一四四四頁）。他方で、大阪地判昭和四五年一〇月二七日訟月一七卷一號一〇九頁は、必要経費の金額について、原告が当初は被告主張の金一七〇万七三二二円を認めながら、のちに脱漏を発見したとして増額を主張した事例において、自白の撤回であるとしており、必要経費自体に弁論主義を妥当させていようにもみえる。しかしながら、以下のように考察すると必ずしも必要経費に弁論主義を妥当させた事件ともいえない。同事件について、具体的な主張が不明ではあるが、課税庁に必要経費の立証責任があり、かつ、要件事実は個別取引事実として表現されるという立場からは、同事件の場合、「金一七〇万七三二二円以上となる必要経費に該当する個別取引事実は存在しない」という要件事実となり、それを自白したと考えると、脱漏による新しい必要経費の主張は、新たな個別取引事実にほかならない。したがって、原告は、上記の課税庁の主張額以上の「個別取引事実は存在しない」という部分の自白の撤回をしたと構成することが可能である。そうであるとすると、本稿でいうところの法的数値たる必要経費自体の自白を認めた事例ではない。

(11) 要件事実が、常に「事実」でなければならぬかは検討の余地がある。たとえば所得税法で例をあげると、譲渡所得の納税義務者の判定において、資産を「所有」している者であることが解釈上の要件として導出されるならば（今村・前掲注(8)四〇頁参照）、「納税義務者が譲渡資産を所有していたこと」が要件事実となることのできる可能性もある（もちろん要件事実は、あくまで「所有権取得原因となる具体的事実」であるとする理解もできる）。したがって、問題は、要件事実として何を設定するかという租税法の解釈の問題である。たとえ、民事法上も、物上請求権において、通説とはいえないが「観念的な所有権の帰属自体が、例外的にはあるが、要件事実となす」とする見解もあり、一概に法的権利義務自体を要件事実とすることが否定されているわけではない。司法研修所・前掲注(1)四頁。

(12) 岡村・前掲注(3)三〇〇頁参照。なお、岡村・前掲注(3)三〇〇—三〇一頁は、「税法は個別取引から税額の算定に至るまでを段階的に定めているから、例えば、収入金額および必要経費は、各種所得の金額を算定するための要件事実であり、総所得

金額は、税率の規定に対する要件事実であるというように、それぞれの金額はその上の段階にある規定の要件事実であり、また、最終的に算定された税額は、処分の適法性の要件事実であるといえる」とする。総所得金額や税額が要件事実であるとの指摘については、岡村自身が指摘するように、特別な規定がない限りは、税額や所得金額を主張・立証することは課税要件規定によらない課税となることから、おそらく特別な規定があれば要件事実となり得るといふ理解を背景にした記述であると考えられる。岡村は、所得税法一五六条を特別の規定と位置付けて、同条に基づき、所得税法が予定する本文中の計算構造を經由しないで、各種所得の金額または損失の金額や課税標準を推定する課税方法が推計課税であるとする（岡村・前掲注（3）三〇四頁参照）。また、法的数値に対する立証の点について、増田・前掲注（4）八〇頁は、「所得金額をダイレクトに要件事実として立証の対象とすることは現実的には不可能である」とする。ただし、法的数値であっても、たとえば、前年以前の確定申告書を直接証拠として、ダイレクトに「純損失の金額」が認定できると考えることのできる余地もある。

(13) さらに事実と当該事実を適用した結果である法的数値のいずれをも要件事実とすることも考えられるが、層状構造をなす所得税法の計算では齟齬が生じうる可能性があり、裁判所の自由心証による認定を害する。個別取引事実と齟齬がある法的数値の主張は、法規の適用の間違いであるといえるから、適切な積み明権の行使や法的観点指摘義務の問題として整理すべきものである。

(14) 最判昭和五六年七月一四日民集三五卷五号九〇一頁の第一審（京都地判昭和四九年三月一五日訟月二〇卷一一号一七〇頁）において整理されている課税庁の抗弁を参照した記載例としている。本来は、さらに「同事実以外に取得費に該当する事実がないこと」を主張する必要があると考えられるが、同事件における裁判所は課税庁の主張の解釈として上記も主張しているとみたのであろう。(15) ただし、(ii) の主張の中に (i) が包含されていると認められる場合は考えられる。最判昭和三十七年二月一三日判時二九二号一八頁、兼子一原著・松浦馨ほか『条解民事訴訟法（二版）』一〇二九頁（弘文堂・二〇一一）参照。

(16) 倉田卓次「一般条項と証明責任」法学教室五号六九頁、七一頁（一九七四）参照。

(17) また、本文中の (ii) の主張に対して、納税者が自白した場合どうなるかであるが、原則として、行政庁の主張は、個別取引事実に関する陳述ではなく、それに対する評価を前提とした法律判断を陳述しているといえるから、民事訴訟法上の権利自白として処理すべきであろう（伊藤・前掲注（6）三五五頁参照）。ただし、概括的事実の主張であると解釈できる可能性はあり、その場合は別段である。

(18) (iii) に関して、損益通算にかかる「不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額」（所法六九条一項）も、各種「所得の金額」と同様に各種「所得の金額」の算定過程で機械的に導出される法的数値であり要件事実ではない。「…計算上生じた損失の金額」が算出される元となった、(i) 各種所得の（総）収入金額に該当する事実や (ii) 各種所得の控除項目（必要経費・取得費など）に該当する事実が要件事実となるので、損益通算の適用のために特段

別個の主張・立証を要することはない。他方で、損益通算の制限規定である所得税法六九条二項に規定する資産であることは要件事実である（今村・前掲注（8）六五頁参照）。

（19）ここでは主張・立証責任をひとますおいた記述をしているが、必要経費などでは要件事実が消極的事実として表現される。

（20）金子宏「租税法（二三版）」一一二二頁（弘文堂・二〇一九）、清水敬次「税法（新装版）」三〇九頁（ミネルヴァ書房・二〇一四）。最判昭和三十八年三月三日月報九卷五号六六八頁。

（21）泉徳治ほか「租税訴訟の審理について（第三版）」八二一八三頁（法曹会・二〇一八）参照、今村・前掲注（8）二六頁参照。

（22）泉ほか・前掲注（21）九一頁。

（23）手続的要件についても、原告が争わない限りこれを自白したものと取り扱われる（泉・前掲注（21）九一頁）。

（24）倉田・前掲注（16）を参考にした記述である。

（25）笠井正俊「不動産の所有権及び賃借権の時効取得の要件事実に関する一考察―いわゆる規範的要件の評価根拠事実と評価障害事実という観点から」判例タイムズ九二二号四頁、七頁（一九九六年）参照。なお、笠井・同一〇頁は、法的判断について判断不能の場合のあることを前提としてその場合には証明責任規範が基準となる考え方（研究会「証明責任論とその周辺」判例タイムズ三五〇号一四頁、四八頁以下〔倉田卓次発言（一九七七）〕に妥当性があるとする。

（26）難波孝一「規範的要件・評価的要件」伊藤滋夫編『要件事実の基礎理論（民事要件事実講座 第一卷）』一九七頁、二〇〇頁（青林書院・二〇〇五）。たとえば、山本和彦「総合判断型一般条項と要件事実―「準主要事実」概念の復権と再構成に向けて―」伊藤滋夫喜寿『要件事実・事実認定論と基礎法学の新たな展開』六五頁、六九頁（青林書院・二〇〇九）は、抽象的要件のうちそこで示される命題が真理値を有していないものを規範的要件とし、抽象的要件であっても真理値を有するものは事実的不特定概念と区分する。本稿では、評価的要件の要件事実は、評価根拠事実と評価障害事実とする立場をとっている。

（27）伊藤滋夫『要件事実の基礎（新版）』二八八―二八九頁（有斐閣・二〇一五）。

（28）伊藤滋夫ほか『要件事実で構成する所得税法』五六―五七頁（中央経済社・二〇一九）参照。

（29）同事件は、仮執行宣言に基づく給付として取得した増額賃料の帰属時期が争われているが、権利確定主義と管理支配基準との並列的に適用されると考える立場からは（田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属―権利確定主義と管理支配基準の連接―」法政研究八四巻二号一頁、二二頁（二〇一七））、管理支配基準に該当する評価根拠事実である「仮執行宣言に基づく給付」として金員を取得した」事実を並列的に評価根拠事実として主張・立証することになると考えられる。

（30）笠井・前掲注（25）六頁。同九頁も参照。山本・前掲注（26）七二頁も、笠井の理解を正当とする。

（31）笠井・前掲注（25）八頁、九頁参照。

- (32) 伊藤ほか・前掲注(28) 五頁も参照。
- (33) 東京高判平成一七年二月二日訟月五四卷二四七二頁。
- (34) 笠井正俊は、典型契約に該当するかどうかという点についても、積極的に基礎付ける事実もあれば、消極的に基礎付ける事実も観念できるとする(笠井・前掲注(25) 九頁)。
- (35) 伊藤ほか・前掲注(28) は、緻密かつ網羅的に所得税法の要件事実を検討するが、評価的要件として位置付けるものが多くある。
- (36) 評価的要件の多い労働訴訟に要件事実論を積極的に導入していく議論に対して、実務家からその有用性に疑問が示されたことがある(当該議論については、林陽子「規範的要件と訴訟実務―現代的紛争の中の機能」NDL83号八六頁、九二―九三頁(二〇〇五) 参照)。
- (37) 泉ほか・前掲注(21) 一七八頁参照。
- (38) 金子・前掲注(20) 一一二―一一三頁。清水敬次も確定申告書記載の課税要件事実を争う場合はその金額が正しくないことにつき納税義務者において立証責任を負うとする(清水・前掲注(二〇) 三〇九頁)。
- (39) ある事実から他の事実を推認することを「推定」というが、「事実上の推定」は、裁判官の自由心証の枠の中で行われる推定である(高橋・前掲注(6) 五六―五七頁参照)。
- (40) 不動産所得(青色申告)に係る必要経費が問題となった事例で、納税者である原告が更正処分の際に存在せず、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ついて判示したもの(東京高判平成二六年一〇月二九日税資二六四号順号一二五五四、第一審・東京地判平成二六年二月二八日税資二六四号順号一二四二一も同旨、上告審・最決平成二八年三月一八日税資二六六号順号一二八二七、上告不受理)、質屋営業の事業所得者(青色申告)につき簿外経費が問題となった事例(東京高判平成二六年六月一八日税資二六四号順号一二四八六、第一審・東京地判平成二五年一月二〇日税資二六三号順号一二三三八も同旨、上告審・最決平成二七年六月二二日税資二六五号順号一二六七九、上告不受理)、パブ営業の事業所得者(青色申告)につき簿外経費が問題となった事例(東京地判平成二六年一月一四日税資二六四号順号一二三八二)、建築設計・施工業の事業所得者(青色申告)につき簿外経費が問題となった事例(静岡地判平成二四年四月二六日税資二六二号順号一一九三九)、借入金利息が争点となった事例(東京地判平成一九年四月二〇日税資二五七号順号一〇六九八)、不動産所得に係る必要経費(青色申告承認取消)が争点となった事例(福岡地判平成一九年九月六日税資二五五号順号一〇一一七)など多くある。福岡地判平成二一年一〇月六日税資二五九号順号一一二八六は、「課税庁が主張立証した以外の経費の存在を納税者が主張して、所得金額を争う場合には、これに関する反証によるべきであり、かかる反証が尽くされないときは、課税庁の主張立証した所得金額につき証明があったものと解すべきである。」と判示しているが、上記各裁判例の推認構造と同系列に属すると考えられる(控訴審・福岡高判

平成二二年三月一日税資二六〇号順号一一三九四も同旨、上告審・最決平成二二年七月二日税資二六〇号順号一一四六七上告棄却・上告不受理。また、青色事業専従者の認定につき、事業に従事しているものではないとの事実上の推定がなされた事例として、東京高判平成二二年一〇月二〇日税資二六〇号順号一一五三六がある。

(41) 東京高判平成二六年一〇月二九日税資二六四号順号一二三五四は明示的に平成九年最判を引用する。渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」一〇九頁（司法研修所・一九六七）も参照。

(42) 泉ほか前掲注（21）一七八頁。同じ理解をする裁判例として、名古屋高判平成一六年九月二八日税資二五四号順号九七五九（第一審・名古屋地判平成一五年二月一四日税資二五三三号順号九二八五）。近年の事例としても、たとえば、大阪地判平成二九年九月七日裁判所ウェブサイトに、「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）」につき「争いのある支出については、原告においては、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」とすべきであり、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」とすべきである」とする。同判決は「相応の立証」「事実上推認」という文言を使っており、泉ほか前掲注（21）一七八頁とは若干文言が異なるが同様の理解であろう（なお控訴審である大阪高判平成三〇年五月一八日裁判所ウェブサイトに同旨）。

(43) もちろん行政庁は税務調査によって資料を確認した上で課税処分をすることから、行政庁が一定額の経費について調査していないという意味ではない。あくまで訴訟における立証活動という意味においてである。

(44) 名古屋地判平成一五年二月一四日前掲注（42）は、「被告がその存在を認める売上原価等の必要経費が当該年度の収入金額中に占める割合、すなわち必要経費率は、別表六のB欄に記載された粗利益率の裏返しであって、高い年度（平成六年度）で約八五パーセント、低い年度（平成四年度）でも約七〇パーセントに達しており、これが収入を得るに通常必要と考えられる経費の率を下回ることを窺わせるに足りる証拠はないから、被告としては、前記の責任を一応尽くしたと評価することができる」（傍線筆者）という認定をしており、収入と経費との対応関係がないことの立証を納税者に求めているようにも読める。

(45) 広島高判平成五年六月三日税資一九五号七三八頁は「青色申告納税者である控訴人が確定申告において事業所得の算出計算における必要経費として計上した修繕費及び雑費が必要経費でないことについての主張立証責任は課税庁である被控訴人が負担するが、その場合に主張立証すべき事項は、個々の支出の不在あるいはその支出の業務性非該当事実であると解される。」として、個々の支出の不在自体を主張立証すべき事項としている。

(46) 「必要経費該当事実の不在」についての立証責任を行政庁が負担している以上、本来は納税者の主張する追加的な必要経費該当事実の不在も行政庁は本証しなければならぬはずである。納税者の主張する追加的な必要経費該当事実の不在は、行政庁が主張・立証すべき「必要経費該当事実の不在」の一部を構成しているからである。

- (47) 大阪地判平成二八年一〇月一三日税資二六六号順号二九一五は、取得費の認定において、同様の事実上の推定を用いている。
- (48) 大阪地判平成二九年九月七日前掲注(42)。
- (49) 伊藤ほか・前掲注(28)一七頁、六〇頁―六一頁は、業務の合理的関連性や業務遂行上の必要性を評価的要件と理解する。
- (50) たとえば、東京高判平成二七年七月一六日税資二六五号順号一二六九九(上告審・最決平成二七年一二月二日税資二六五号順号一二七七六、上告棄却・上告不受理)は、支出された広告宣伝費について、広告宣伝費が個人の必要経費となるか否かは「課税根拠としては、本件広告宣伝費が控訴人個人の業務に関する費用として支出されていないことを立証命題とする」とした。広島高判平成五年六月三〇日前掲注(45)は主張立証すべき事項として「業務性非該当事実」とする。「業務との合理的関連性及び業務遂行上の必要性の不存在」自体を要件事実とすべきか、その「評価根拠事実」を要件事実とすべきかについて議論の余地はあるが、本稿では後者と位置付けておく。
- (51) 泉ほか・前掲注(42)同頁。
- (52) 「合理的関連性及び業務遂行上の必要性」が真理値を有するものであったとしても、それが所得税法上の必要経費に該当するかは法的評価の問題である。
- (53) 大阪地判平成二九年九月七日前掲注(42)は、不動産所得に係る必要経費として、地代家賃、自動車のリース料、通信費、雑費などが争いとなっていたところ、裁判所は支出自体については否定することなく、それぞれ原告が支出の理由などについて抽象的な主張しかしておらず「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」から、これらの費用が「必要経費に該当しないことが推認される」と判示している。この判決が何を意図してこういった判示をしているか明らかではないものの、ある支出が必要経費に該当するかどうかは法的評価の問題であり事実認定ではないから「推認される」ようなものではなく、適切な表現ではない。なお、民事訴訟法上、法的評価が判断不能である場面の処置については既述のとおり議論がある(前掲注(25)参照)。
- (54) 事実の摘示として、要件②は要件①が示す事実には含まれないので、学説・裁判例が要件②も含めた意味において要件①を挙げているのか不明である。また、既述のとおり、要件①を事実上推定する枠組では、行政庁が要件②を主張・立証することにより、要件①を立証することとなるが、その場面では、要件②は要件①の間接事実としての位置付けになると考えられる。
- (55) 今村・前掲注(8)六三頁は、必要経費の要件事実の例として、要件①及び要件②を併せた例を挙げる。泉ほか前掲注(21)九六頁は、実額課税において「被告は個々の所得発生原因及びこれに対応する個々の必要経費について主張することになるから、明示的ではないが要件②も要件事実に含まれるとみているようである。
- (56) 控え目な必要経費の認定が許容されるかという点についての議論も必要であるが、この点については別稿を期したい。また必

要経費ではなく取得費についてであるが、金地金の売却について納税者が申告をせず何らの資料も提出しなかった場面での譲渡所得の取得費について、行政庁は一定額の取得費の立証を全く行わず所得税基本通達三八一―一六に依拠して概算として収入金額の五％相当額と主張したことに對して、裁判所が納税者の主張立証がないことを根拠に、行政庁の主張をそのまま認めた事例がみられる（大阪地判平成二八年一〇月一三日前掲注（47））。

〔本研究は科研費（二八K一二六二九）の助成を受けたものである。〕