

## 講演録

### 推計課税における主張と立証

#### －立証軽減の観点から－

九州大学法学部准教授

田 中 晶 国

#### ◆SUMMARY◆

本稿は、令和元年12月5日（木）に霞が関・中央合同庁舎第4号館で開催された「第1回税務研究会」における田中晶国准教授（九州大学法学部）の報告内容を取りまとめたものである。

本報告では、事実上の推定である推計課税が、実額課税の場合と同程度にその納税者の所得の金額を高度の蓋然性をもって推認できるのかという問題に対し、民事訴訟法上の立証軽減の観点、特に証明妨害や一応の推定の法理を利用することにより、推計による立証と証明の程度として求められる高度の蓋然性との間隙を埋めることはできないかについて検討されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、必要に応じて、田中准教授が若干の加筆等を行っている。

（令和2年6月5日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

|                           |    |
|---------------------------|----|
| 1. はじめに .....             | 26 |
| 2. 実額課税と推計課税 .....        | 27 |
| 3. 租税法における要件事実 .....      | 27 |
| 4. 課税処分取消訴訟の要件事実 .....    | 28 |
| (1) 実額課税 .....            | 28 |
| (2) 推計課税 .....            | 29 |
| 5. 推計課税の本質に係る学説・裁判例 ..... | 29 |
| (1) 推計課税の本質 .....         | 29 |
| (2) 各見解の問題点 .....         | 30 |
| 6. 所得課税における経験則の働き .....   | 31 |
| (1) 経験則 .....             | 31 |
| (2) 比率法による推認 .....        | 32 |
| (3) 控えめな算定方法 .....        | 32 |
| (4) 多値的心証 .....           | 33 |
| (5) 推計の必要性和心証補強法則 .....   | 33 |
| (6) 小括 .....              | 33 |
| 7. 証明妨害と一応の推定 .....       | 34 |
| (1) 証明妨害の法理 .....         | 34 |
| (2) 租税訴訟と証明妨害 .....       | 34 |
| (3) 証明妨害と推計の必要性 .....     | 34 |
| 8. 証明妨害の効果 .....          | 35 |
| (1) 一応の推定 .....           | 35 |
| (2) 推計課税の立証対象 .....       | 35 |
| 9. 実額反証について .....         | 36 |

## 1. はじめに

九州大学の田中と申します。本日はよろしくお願いたします。

本日、報告させていただく内容ですけれども、題としましては「推計課税における主張と立証」とさせていただきます。分析の観点として、民事訴訟法上の立証軽減、特に証明妨害や一応の推定などの議論から、現状の推計課税に関する裁判例を整合的に説明することができないかということを検討させてい

たきます。

推計課税に関する各種の議論につきましては、豊富な先行業績がございます。それらの先行業績に対して、私から何か新たな理論を付け加えるということにはならないかもしれませんが、主に民事訴訟法上の視点という切り口を提示できればと思います。

まず、はじめに推計課税に関して裁判実務上取られていると思われる考え方を確認いたします。泉徳治裁判官らによる司法研究報告

書を書籍化した『租税訴訟の審理について』においては次のように説明されています<sup>①</sup>。

推計課税は間接的な資料と経験則を用いて真実の所得額を事実上の推定により認定するものであり、推計課税の本質は、あくまで事実上の推定である。

推計課税が適法とされるためには、推計課税の必要性が存在するとともに、実体上の適法要件として推計課税の合理性が存在しなければならない。推計課税における主要事実は、推計の合理性を基礎付ける事実である。実額反証は、間接反証事項または再抗弁となる。

このような理解が泉裁判官らの示した考え方です。

本報告では、推計課税の本質を事実上の推定に過ぎないと理解する見解を事実上推定説と呼ぶことにしますが、この見解に対して様々な先生方から各種の批判があります。そして、一貫して指摘されることではございますが、この見解の大きな穴としまして、推計課税が事実上の推定であるという理解によって事実認定において通常裁判所において求められる程度の証明が果たして可能なのかというところがございます。推計課税は、統計上の数値に基づいて納税者の所得を推測計算していきますが、直接的証拠による認定である実額課税の場合と同じ程度に、その納税者の所得の金額を高度の蓋然性をもって推認できるのかというところが大きな問題になって各種の見解が出ているかなと考えております。

結論を先出ししますと、推計による立証と証明の程度として求められる高度の蓋然性との間には恐らく穴があいている。そこを架橋する理論として、民事訴訟法上の立証軽減の観点、証明妨害や一応の推定の法理というのを使えないかというのが本報告の主たるテーマとなります。

## 2. 実額課税と推計課税

それでは、まず、本報告において実額課税

と推計課税について想定している区別を確認させていただきます。本報告では、実額課税と推計課税における裁判例の整合的な理解ということをテーマにしておりますので、判例上の理解を前提としたいと思います。刑事事件ではありますが、最高裁は「いわゆる推計の方法」を「財産・負債の増減、収入・支出の状況、取扱量、事業の規模、対比に値する同業者の業績等を示す間接的な資料から所得金額を推認して認定する方法」<sup>②</sup>と述べております。このことは、現在存在している所得税法上の条文と同様の言葉であり、本報告では推計課税の内容としてはこういった推測計算、推計というものを利用して課税要件事実を認定した課税を推計課税と理解して話を進めさせていただきたいと思います。また、直接的資料を用いて認定する部分と推測計算による推認の部分が双方含まれている場合も推計課税と理解します。

## 3. 租税法における要件事実

続きまして、推計課税の主張と立証という観点からお話をさせていただくので、要件事実論という観点も視野に入れたいと思っております。

要件事実論についても各種の議論が示されているところではございますが、本報告の前提となる理解としては、これから述べますところを前提とさせていただきたいと思います。

岡村忠生教授が既に明らかにされているところではございますが、租税法の要件事実の特徴として、まず個別的な取引に始まって税額に至る、多様な段階があって「段階的な層状構造」をなしている点があげられます。租税法というのは「個別取引事実の課税要件該当性から出発して、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」という理解です<sup>(3)</sup>。

たとえば所得税法の条文を見れば分かりますが、岡村教授の述べられているように層状構造をなしているというのは明らかであり、租税法の要件事実の理解として正しいと思われます。岡村教授はさらに個別取引事実に基づかず、いきなり例えば「所得」というものを直接に立証して所得の金額を認定するといったようなことは租税法律主義にも違反するという見解をとられております。ですから、租税法の要件事実としては、まずは個別取引事実であるということを報告の前提とさせていただきたいと思います。そういう前提をとった場合、租税法には、個別取引事実を租税法にあてはめて法の適用を経たうえでの評価を経た数値というものがたくさん存在していることに気づきます。私はそれらをさしあたり「法的数値」と呼ぶことにしていますが、租税法の要件事実を理解する上で、個別取引事実と法的数値の区別がまず必要です<sup>(4)</sup>。

例えば、要件事実として提示できるのはレジメに書かせていただいておりますとおり、「Xが平成29年4月1日にAから甲土地を800万円で買い受け、平成30年4月1日、Bに対して1,000万円で売り渡した。」といった、個別的な具体的事実です。この個別取引事実を所得税法に適用すれば、例えば、「Xの平成30年の短期譲渡所得の収入金額が1,000万円で取得費は800万である」というような言い方ができます。

そして、この言い方は法的数値を指摘しているだけで、事実そのものではないということに留意する必要があります。法的数値は、事実を所得税法にあてはめたうえで出てきた数値ですので、事実そのものではありません。ですから、これらを例えば裁判所で主張した

としても事実の主張ではなくて、ある意味、権利の主張や法的観点のようなものと考えた方が正しいと思います。

所得税法ではこのような法的数値が多数あります。各種の「所得の金額」や「総所得金額」、「課税総所得金額」や「所得税の額」、「納付すべき所得税の額」や「税率」等々です。これらの法的な数値は法律にそのまま書かれている数字もあります。税率なんかはそうです。それは当然、立証対象ではありませんし、要件事実でもありません。そのほか、事実を適用したあとに法律を適用して当然に出てくる計算の結果として出てくるような数字もあります。総所得金額とか所得の金額とかそういった部類に入ると思います。ですから、この総所得金額とか所得の金額等というものは基本的にはそれを直接には立証できない。個別的取引事実に対して法律を適用して出てくるものだと思われたい方がよろしいかと思います。こういう区別があるということを、まずは前提とさせていただきたいと思います。

#### 4. 課税処分取消訴訟の要件事実

##### (1) 実額課税

この理解を前提として、さらに実額課税と推計課税の要件事実についてどういったことが言えるか。実額課税については、個別取引事実を具体的に主張・立証していくということになると思います。たとえば、収入金額という基礎的な概念の要件を「X」としますと、それに該当するものとして主張する事実として「x1」から「x9」とか色々な個別取引事実があるということになります。裁判所がすることは何かということですが、まずは個別取引事実としての「x1」から「x9」が存在するかどうかを判断します。そして立証責任がきくのがここです。事実として存在するかしないかというところで立証責任はきいてきます。事実として「x1」から「x9」があるということが認められたうえで、それ

がXに該当するかどうかというあてはめの問題もできますが、それは立証責任の問題ではありません。裁判所の所管として判断すべきことですし、真偽不明で終わらせていい問題ではないということになります。

また、必要経費のところについては確認ですけれども、一般的に必要経費については、課税庁側が主張する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られています。この主張額を超えて存在しないということの立証は消極的事実の立証ですので普通は難しいですけれども、裁判実務上は、課税庁が主張する必要経費の額までの事実を立証するとそれ以上ないということが事実上推定されるというような判断がなされております。それが正しいかは別にして、そういう判断がなされているということです。

## (2) 推計課税

次に、推計課税の要件事実に関する一般的な議論ですけれども、何を要件事実とするかという見解としてはA説：所得金額とするという見解、B説：推計の合理性を基礎づける事実とする見解、C説：推計の必要性や合理性を基礎づける事実の双方ともに要件事実とするという見解などがあるかと思います。これは、推計の必要性の位置付けに関わると思いますが、推計の必要性がなければ推計課税がそもそも違法になるという考え方が有力かと思いますが、そうするとC説の推計の必要性および推計の合理性を基礎づける事実が要件事実になるという見解をとられる先生方が多いのではないかなというふうに考えられます。

ただ、ここで一点指摘しておきたいのは、推計課税の必要性、すなわち一般的には帳簿書類に不備があることとか、記載内容が不正確であるということや、納税者が課税庁の調査に対して非協力的であるといったことなどですが、これらは条文上の根拠はありません。

ですので、なぜこの推計課税において推計の必要性が求められるのか。事実上推定説からは実額課税と推計課税は立証方法の違いに過ぎないにも関わらず、なぜこういった推計の必要性が求められるのかという点については、はっきりしたところは条文からは導き出せないということが指摘できると思います。そして、この点において後ほど触れますが、民事訴訟法上の立証軽減という観点からは一つの説明が可能です。

また、推計課税の合理性についてですがレジメに書かせていただいている以下のような事実について主張・立証するというのが一般的には議論されています。

- ① 推計の基礎事実が正確に把握されていること
- ② 種々の推計方法のうち、当該具体的事案に最適なものが選択されるべきこと
- ③ 具体的な推計方法自体できるだけ真実の所得額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

## 5. 推計課税の本質に係る学説・裁判例

### (1) 推計課税の本質

続きまして、ここも確認になりますけれども、推計課税の本質にかかる学説や裁判例としてはかなり様々なものがございます。最初に説明さしあげました事実上推定説というものがありますけれども、それは推計課税というものは立証方法に特徴があるに過ぎない、実額課税と推計課税の差というのは立証の差に過ぎないという理解です。

それとはまた別に、推計課税の特徴を「一応の立証」というところに見出す説もあります。

これは松沢智教授による説明です<sup>6)</sup>。レジメを読み上げますが、「推計課税の本質は、正確な所得が把握できない場合に、推計による結果が真実の所得金額に合致する蓋然性があ

ると認められれば、その推計の結果をもってそれを一応真実の所得金額と認めようとするものであるから、その推計の過程が一般的に合理的であると認めて、裁判所が推計の結果をもって真実の所得金額と合致する蓋然性があるとの心証を形成させれば、課税庁は立証の目的を達したことになるのであるから、したがって税務訴訟では一応の立証を以て妥当というべきであろう」という見解です。

この見解の特徴は、推計課税の場面における立証は、「一応の立証」による「真実の所得金額に合致する蓋然性」で足りるということです。行政訴訟でも一般的な民事訴訟と同じように事実の認定においては高度の蓋然性が必要であると考えられていますが、この松沢教授の見解は、暫定的に本報告では「一応の立証説」と呼ぶことにしますが、高度の蓋然性まで求めています。

そのほかにもレジメに記載しておりますが、独立説・別世界説、すなわち「実体的真実からの乖離を積極的に認めたもの」といった見解<sup>6)</sup>や、補充的代替手段説、すなわち推計課税というものはいわゆる概算課税であり実額課税とは別の課税方式であるという見解などがあります<sup>7)</sup>。

さらに伊藤滋夫教授などが主張されている見解ですが、推計課税を証明度の軽減を許容したものだという見解もございます。これは事実認定の問題にできるだけ帰着させようとする見解と思われますが、推計課税を、推計課税をせざるを得ない必要性和真実の所得金額を推計するための合理性が充足された場合に、推計された所得金額を真の所得金額と観念することを許容したものとし、所得税法 156 条は、一定の要件の下に、通常の証明度よりも低い証明度による真の所得金額の認定を許容した規定と理解するものです<sup>8)</sup>。特徴的な説明としては、「立証の困難性の評価根拠事実＋所得税法 156 条の予定する低い証明度による証明」で通常の証明度による証明と等

価値と考えるという考え方を背景にしているところです<sup>9)</sup>。

さらに、井上康一弁護士が主張されている見解ですが<sup>10)</sup>、推計課税というのは法律上の事実推定であるという見解がございます。この見解は、通説的な見解が事実上の推定説ととりながら、実額反証が「反証」で足りず、収入金額及び必要経費の双方を主張・立証しない限り、推計課税を覆せない立場をとることが完全な矛盾であると指摘して、要件事実論の観点から様々な民事訴訟法上の「推定」の中で最も現在の裁判実務に適合的に該当するのは「法律上の事実推定」であろうという見解です。確かに現在の裁判例である実額反証を再抗弁とするという理解と、推計課税の要件事実が合理性の評価根拠事実であるというところを合わせますと、井上弁護士の主張のように、「法律上の事実推定」であるという説明が最も適合的であろうとは思われます。

## (2) 各見解の問題点

こういった色々な見解がございますけれども、各見解の問題点としては、以下の事項が整理できるかなと思います。既に各先生方がこういった問題点についてはふれられているところではございますが、基本的に、別世界説ですとか補充的代替手段説、証明度軽減説、法律上推定説といった各見解については、どうも所得税法 156 条という規定が存在していることを前提に、その規定の効果として様々な立証上の軽減や代替課税であるなどの各見解の特徴を根拠づけるように思われます。しかしながら、判例との整合性という点を考えた場合には、判例は条文がなくても推計課税は当然にできるという立場にたっていると考えられますので<sup>11)</sup>、当該判例を前提とする限りは、所得税法 156 条を根拠にして推計課税にだけ特別の位置づけを与えることは難しいと思われます。かつ、推計課税に関する条文がない消費税法などの租税法においては推計

課税ができなくなる。所得税法 156 条を根拠にする以上は、同条に相当する条文がなければ推計課税はできないということになりますので、条文を根拠にしているこれらの各見解は、ほかの租税法、推計課税に関する規定がない租税法の場合はどうするのかという点が疑問としてでできます。所得税法 156 条に相当する規定がない租税法の場合には、推計課税を否定するのであれば一貫した理論であると思われますが、消費税法などでも推計課税を認める裁判実務<sup>(12)</sup>を説明することは難しいのではないというふうに思われます。

また一方、事実上推定説および一応の立証説は明示的には、その根拠として所得税法 156 条を挙げていません。しかしながら、既に指摘しましたとおり、推測計算による立証は、高度の蓋然性に到達するとは考えにくい。そして、事実上推定説自体もそのことは認識しており、この見解は、実は、立証の程度において、一応の立証、一応の合理性、蓋然性という程度で足りるという考え方になっています。ですので、事実上推定説も、立証の程度として高度の蓋然性を必要としておらず、一応の立証説と同様の理解をしているわけです。その証明度の軽減というものの根拠をどこに求めるのかということですが、それを条文に求めるとすれば、既に述べた補充的代替手段説や別世界説などの各見解と同じような批判が妥当すると思います。

このように各見解、一長一短あるわけですが、基本的に推測計算によっては高度な蓋然性をもって所得の金額を認定できないという認識から補充的代替手段説や証明度軽減説などは唱えられていると思うのですが、これらの見解が条文の 156 条を根拠にすると判例・裁判例と整合しないということが言えます。他方で判例・裁判例との整合性を保とうとすると通常の立証と手段が違うだけだという事実上推定説がいいわけですが、事実上の推定とは言いつつも、同説は推測計

算による経験則を過大評価しているだけで、本当は証明の程度として高度の蓋然性まで到達していないということが言えると思います。

そこで発想として 156 条を根拠にせずこの問題点は何か克服できないかというところで本報告のテーマにかえてくるわけです。

## 6. 所得課税における経験則の働き

### (1) 経験則

立証軽減、証明妨害といったテーマに行く前にまずは本当に事実上の推定では、立証の程度として高度の蓋然性にまで到達するのは無理かというところを一応確認しておこうと思います。事実上の推定では、経験則の理解が重要です。経験則とは、例えば、推計課税で使われる類似業者の経費率を実額で認定した収入金額に乗じて、その問題になっている納税者の必要経費を算出するという式、すなわち「収入金額×類似業者の経費率＝必要経費」といった式が経験則と考えられます。そういった経験則を重ね合わせて事実認定を行っていくわけです。まず押さえておきますと経験則は事実そのものではありません。経験則とは「経験から帰納された事物に関する知識や法則であって、事実そのものとは異なる。一般的通用性をもち」、その内容は、「一般常識に属する論理法則から専門科学上の法則までが含まれる」ということです<sup>(13)</sup>。

かつ、経験則の理解で押えておく必要があるのは、経験則にはその確実性において差異がある、絶対確実のような経験則もあれば強度の蓋然性をもつもの、また単なる可能性をもつに過ぎないもの、そういった色々な経験則があるよということです。蓋然性の低い経験則は無意味かというところではなくて数個の経験則の並列配合によって、ある程度、事実の推定力を高める。そして高度な蓋然性に至ることが言えるということです。

## (2) 比率法による推認

それでは、比率法による推認ではどのようなことが考えられるかということを確認していこうと思います。

ここのレジメの四角の中に書かせていただいた、かなり簡略化した事例で説明いたします。

- ①不動産所得に係る総収入金額は、Xが締結している各賃貸借契約書及びXの賃貸料振込先口座の取引明細書等からこれを5000万円と算定した。
- ②平均経費率は、いわゆる倍半基準などによりXに類似する同業者を抽出し、平均して算出したところ70%であった。
- ③そして、5000万円に上記平均経費率70%を乗じて、Xの不動産所得にかかる必要経費として、3500万円を推計し、不動産所得の金額として1500万円を算定した。
- ④Xは、現金出納帳、総勘定元帳及び貸借対照表を作成しておらず、また、これら帳簿の不存在ないし不備を補うための税務調査に対しては、調査担当者らの度重なる協力要請を拒み続け、調査に必要な協力をしなかった。

①では、収入金額がどうなるかを直接的な証拠、賃貸借契約書とか口座の取引明細とかそういうもので認定しています。②では、平均経費率を類似する同業者を抽出して70%と算出してします。さらに③では、平均経費率を乗じて、3500万円という必要経費を算出します。その結果、1500万円という所得の金額が出ました。さらに、④では、事情としては現金出納や総勘定元帳とかそういった帳簿は作成していないという事情や調査に必要な協力をしなかったというような事情があったとします。

こういう認定を分析していきますと、①は基本的には統計的数値による推測計算はして

いない。②について、立証が問題になるのは70%という割合ですが、これは平均した計算の結果ですので、具体的には同業者の性質とか同業者の抽出した各種数値が適切かということが争うになると思います。そして、推測計算を使っているのは③です。③で使われる経験則は、こういったものかということ、Xの収入金額にXに類似する同業者の経費率をかけるとXの経費、すなわち「Xの収入金額×Xに類似する同業者の経費率=Xの必要経費」という経験則です。そして、この経験則はその前提として「類似業者の経費率とXの経費率が等しい」という経験則があるはずですが、ただ、「類似業者の経費率とXの経費率が等しい」という経験則を評価しますと、それは単なる可能性に過ぎない。普通に考えるとぴったり一致するわけがありませんし、可能性としては一致するかもしれない、その程度の経験則としかいえません。したがって、「Xの収入金額×Xに類似する同業者の経費率=Xの必要経費」という計算によって算出される数字が、Xの必要経費そのものであるというふうな認定は無理だろうと考えられます。この計算からは、Xの必要経費は3500万円である可能性があるという程度のことしかいえないでしょう。それでは、その他の推認方法はないでしょうか。

## (3) 控えめな算定方法

ほかの方法で何か考えられないかということで一つあり得ると思うのが「控えめな算定方法」という考え方です。これは民事訴訟法上の特に幼児の逸失利益の算定などで使われてきたものですがけれども幼児の逸失利益を算定するに当たっては基本的に統計的数値で算出するわけです。個性を捨象しますし、まだ仕事にも就いていない幼児の逸失利益ですから、その数字は、推計課税よりよほど雲をつかむような数字だと思います。ただ、民事訴訟法上は、幼児の逸失利益は認定できない



としてきたわけではなく具体的に認定してきたわけです。現在は、民事訴訟法 248 条がありますので立法上解決していますが、同条がなかったときに、幼児の逸失利益に関する最高裁の考え方としては、「控え目な算定方法」を採用することで蓋然性というものは増加する旨を判示しています<sup>(14)</sup>。

#### (4) 多値的心証

また、倉田卓次裁判官による、多値的心証、という考え方があります<sup>(15)</sup>。これは多値的な心証、幅をもった認定というのがあるんじゃないかということです。確かに、一定の幅をもたせた認定をすると、ある一つの数字であるという認定よりも明らかに蓋然性は高くなるわけです。先ほどの例でいえば、必要経費が 3500 万であるという可能性と、必要経費は 3500 万円以下であるという可能性とでは、後者の場合、3500 万円以下のあらゆる数値の可能性の総和となるので、当然、後者の幅をもたせた認定の方が蓋然性は高くなるわけです。仮に、幅をもった認定をし、かつ、控えめな算定方法により必要経費としては認定した一定の幅の中で最も高い金額を選択するのであれば、もしかすると推測計算だけで高度な蓋然性に到達するというところもあるかもしれない。

ただそういった幅をもった認定で果たして課税処分していいのかという問題がまずありますし、合法性の原則というところとの絡みでも議論が必要かなと思います。さらに、その控え目な算定ですと、結局は実額課税よりも少額の課税になり、帳簿を作成していないような納税者に有利になってしまうんじゃないかというところも懸念されるところです。

#### (5) 推計の必要性と心証補強法則

ほかに考えられるのは、推計の必要性という事情を使った心証の補強です。まずは、ここで心証補強法則という経験則を説明いたし

ます。その具体的な経験則の作用としては、「自分に有利なことは主張・証明するはず」という経験則から「証拠をもっているのに出さないのは、おそらく彼に不利な事が明らかになるに違いない」との推定がなされ、また、「証拠の量と心証形成の程度とは比例する」との経験則から「証拠収集が困難ななかでこれだけの心証を与えたのだから、証拠がもっと多ければもっと高い心証形成が可能だろう」との推定がなされる結果、経験則自体の蓋然度は多少低くても、要証事実が認定されることになる<sup>(16)</sup>、というもので、民事訴訟法上も認められる経験則として説明されることがあります。つまり経験則を重ね合わせることで高度な蓋然性に至るということです。確かにこういう法則が妥当する場面もあるかもしれません。

この心証補強法則を本件の事情でいうと、④の事情だけからするとただ単に記帳ができていないとか、X も出しくても出せないというか、ずばらな方であればそういう可能性もあるわけです。そうであるとするとな自分に有利なことは立証するはずというところも余り強くは言えない可能性もある。場合によるでしょう。ただ、他方で、たとえば、この心証補強法則が強く作用する事例として想定できるのは教室設例的ではありますが、何らかの課税庁側の証拠によって、X が本当はあらゆる記録をちゃんとつけていて、ちゃんと帳簿もつけており、それが存在しているということが裁判所において心証形成されたとします。その場合には、あるのに帳簿を出さないというところから、上記の心証補強法則が強く働き、推測計算であっても、高度な蓋然性をもって事実認定できるというところに至るかもしれません。

#### (6) 小括

ここまでをまとめますと、推計課税の推測計算は基本的には高度な蓋然性に至ると思

いませんが、ごく例外的にはそこに至る場合もあるであろうということが一つ言えると思います。では、その推測計算によって高度な蓋然性に至らないときにどうするのか。その間隙をどうめるのかというのがあらためて課題となるわけです。

## 7. 証明妨害と一応の推定

### (1) 証明妨害の法理

そこで考えられるのが民事訴訟法上の証明妨害や一応の推定の法理です。

証明妨害の法理として、高橋宏志教授はレジメに書かれているようなことを述べられています。

「証明妨害があった場合には、当事者間の公平の問題として考え、既に他の証拠から得られている心証に、妨害の態様、帰責の程度、妨害された証拠の重要度等を勘案し、裁判所は健全な裁量によって、妨害者側に訴訟費用の負担を課す、妨害者側に反証を要求する(すなわち、自由心証の枠内で処理する)、反証の負担を重くする(被妨害者側を証明軽減とする)、本証を要求する(証明責任の転換を行う)、さらに本証が成功する場合でも(あるいは、妨害者に反対証明を許さず)真実擬制を課す(被妨害者が主張した事実を確定されたと扱う)、という諸対応をとることができるというあたりに落ち着くであろう」<sup>(17)</sup>。

### (2) 租税訴訟と証明妨害

こういうことが推計課税の場面にも適用可能なのではないか。まず、租税訴訟と証明妨害の法理ですけれども、行政事件訴訟法はその7条において「民事訴訟法の例による」としています。そして、民事訴訟法上の実際の証明妨害の規定の表れと言われています、民訴法224条3項なども行政事件訴訟法で排除する必要はないであろうと考えられます。

そうすると、租税訴訟において、証明妨害の法理の適用がないという理屈はたたないの

ではないかと考えられるわけです。そして、証明妨害の基本的な要件をみますと、証明妨害はその根拠としては色々な議論がございますが、通説的には信義則を根拠としています。また、要件としては妨害者の故意の要否などが議論となっています。裁判例を俯瞰してみますと、具体的な法律上の義務違反があったときには証明妨害が認められています。例えば、診療録などは医師にその保存義務が法律上定められているわけですが、医師がそういった診療録を破棄したりする事例では証明妨害が認められて、相手方の立証の負担軽減がされるわけです<sup>(18)</sup>。

### (3) 証明妨害と推計の必要性

では、証明妨害と推計課税の場面を比較するとどうかです。ここで、最初に条文上根拠がないと指摘した推計課税の必要性がきいてきます。推計課税の必要性としてよく求められる、帳簿書類の不備ですが、これは法令上の記帳義務の違反にあたり得ると思われれます。また、質問検査権というのは受忍義務があると考えられますので、質問検査権に対する非協力等も義務違反というものを観念でき得るであろうと考えられます。ですから、推計の必要性で語られている事情というものは、民事訴訟法上議論されてきた証明妨害の要件にうまくあてはまるのではないのかというふうに思われるわけです。

なお、近年の裁判例では、納税者には「適正な申告をする義務」があるということを述べているものがあります<sup>(19)</sup>。したがって、証明妨害の要件において、そういった「適正な申告をする義務」の違反ということも言えるかもしれませんが、この点については少し懸念があります。あまりに広すぎますので単純に間違っていた場合にも義務違反とか証明妨害とかそういうことになりかねませんので議論がいるのかなというふうに考えております。基本的には記帳義務違反や質問検査権に対す

る非協力というところでの義務違反というところから証明妨害の要件というものを充足できるように考えられるわけです。逆にいうと、推計の必要性がなければ証明妨害の要件を満たさないで立証軽減がなされない、結果として立証に失敗して推計課税が認められないという帰結となります。

## 8. 証明妨害の効果

### (1) 一応の推定

それでは、証明妨害の効果としてどういうものがあるのか。何がこの推計課税では出ているのかということですが、まず一つ考えられるのは一応の推定というところが証明妨害の効果として顕出しているということが考えられます。先ほど申し上げましたとおり、事実上推定説や一応の立証説では、推計課税の立証は、一応の立証で足りるということが言われております。こういうところから一応の推定というところが考えられるわけです。

民事訴訟法上議論されている「一応の推定」というのは、証明困難な場面の軽減を図る手法として、高度な蓋然性をもつ経験則のはたらきによって、過失や因果関係といった要件事実を直接推認することであるといわれています<sup>(20)</sup>。一例としてあげられるのが、医療過誤訴訟において注射後に注射部位が化膿したのであれば、注射器に欠陥があったのか、あるいは注射液が不良であったという過失が推認される、というものです。「一応の推定」によって、過失の具体的な内容を原告側が主張・立証する必要がなく、注射後に注射部位が化膿したという事実を立証すれば、医者側に何等かの過失があったと推定されます。

このような「一応の推定」ですが、議論はありますが「一応の推定」とは事実上の推定の一つの場合であり、高度な蓋然性をもつ経験則のはたらきが認められる場面であるなどと理解されています<sup>(21)</sup>。その意味でいうと、

推計課税の場合、通常は、高度な蓋然性をもつ経験則のはたらきがないので、推計課税があくまで自由心象の範囲である事実上の推定としての「一応の推定」の適用事例であると理解することができません。

ですから、民事訴訟法上の事実上の推定として捉えられている「一応の推定」そのものをもってすることは難しいですが、ここでの理解は、証明妨害の法効果として、「一応の推定」を認めるという帰結です<sup>(22)</sup>。

### (2) 推計課税の立証対象

このように、推計課税を証明妨害によって「一応の推定」がなされている場面であると理解すると、さらに、推計課税の立証対象についても新たな理解が可能です。

まず、問題点の指摘ですが、最初にお話ししました岡村教授の理解との関係です。租税法というのは基本的に個別取引事実から出発しているはずだという理解と推計課税には実は緊張関係があります。というのも、推計課税の場面では、推測計算により個別取引事実ではなく法的数値である「必要経費」や「収入金額」を直接に立証している場面があるようにもみえるので、仮にそうであれば、所得税法が想定している層状構造にそぐわないところがあるんじゃないかとも思えるわけです。

ただ、この点について、推計課税で推測計算して認定しているものは収入金額などの法的数値ではなく、それ以前の不特定の抽象的な事実であるという理解ができると思います。これは例えば、先ほどの民事訴訟法上の一応の推定でも理解されているところですが、過失の立証などでも具体的な過失の立証がされているのではなく、何らかの過失があったという抽象的・不特定の事実が立証されていると理解されています<sup>(23)</sup>。それを参考にしますと、推計課税の場合も個別取引事実を立証はしていないけども、総体的・抽象的に、例えば必要経費 3500 万に該当する抽

象的・不特定の事実を認定しているのであるという理解が可能かと思えます。このような抽象的・不特定の事実を観念すると、法的数値である「必要経費」それ自体を立証しているのではないということになります。

さらに、推計課税の推測計算は、先ほどの事例のように、必要経費を推測計算するというものもありますが、各種の「所得の金額」を直接に推測計算するというものもあると思います。所得税法 156 条では、「所得の金額」を推計できる旨も書かれているわけです。それらとの整合性がどうかですが、この点についても収入金額や必要経費を一定の金額というふうに見るのではなくて、それぞれ変数、相互に関連する変数とみて結果として一定の所得の金額が出る抽象的事実というふうに捉えることは可能かというふうに思われます。こういった理論展開から推計課税というものを根拠づけることができるのではないかと思います。

## 9. 実額反証について

時間の関係上少し省略して、最後の実額反証に入りたいと思います。『租税訴訟の審理について』においては、実額反証を認めた上で、その位置付けは間接反証か再抗弁であるという説明がなされております。ただ、先ほど井上弁護士からの指摘をご紹介しましたが、実額反証を再抗弁とする位置付けと、推計課税の要件事実はその合理性を根拠づける事実であるとする立場との整合性が保てるのか疑問があります。事実上推定説が説くところの事実上の推定によって推認された「収入金額」や「必要経費」自体も要件事実とみるのか、どう位置付けるべきかがはっきりしないわけです。

なかなか分かりにくいところが多くあるわけですが、先ほどご説明いたしました証明妨害の法効果として一応の推定がなされるという理解を踏まえて、実額反証を再抗弁として

説明するのであれば、井上弁護士が主張されるように「法律上の事実推定」が最も合致するだろうというようにも思われるわけです。

仮に、このように考えたときに問題になるのが、三位一体説との関係です。近年の裁判例がよくとる立場としては、実額反証を再抗弁と位置付け、かつ、その立証対象について、①全ての総収入金額、②必要経費の支出、③収入金額と必要経費の対応関係の立証を求めています、これがいわゆる三位一体説です<sup>(24)</sup>。

場面に分けて考えることになりますが、まず、「所得の金額」について抽象的・不特定事実の立証がなされていると考えたときにその帰結として三位一体説は導き出すことができると思います。例えば、所得の金額を推計しているという場面を想定してみてください。所得の金額を推計しているときに、それは一応の推定がなされているわけです。そういった一応の推定がなされた所得の金額を覆さないとだめだというときにどうすればいいのかというと、納税者としては当該所得の金額と矛盾する所得の金額を直接的証拠によって立証すればよい。

そこで、所得の金額が 1000 万円だという推計があった場合、それを覆したい納税者は、収入金額と必要経費に関する個別取引事実を立証していくことになります、そして、例えば個別取引事実を積み上げたら所得の金額が 800 万円という数字がでたとします。ただし、推計による 1000 万円と個別取引事実による積み上げた 800 万円の数字が違うからこれによって推計が覆せるのかということ、そうではないのです。納税者がここで立証しているのは 800 万円までは所得の金額があるということを立てしているだけでそれ以上あるかどうかは分からないわけですね。そして、納税者は個別取引事実を立証していますが、課税庁が主張しているのは抽象的・不特定の事実ですから、そこも矛盾するわけではない。

つまり、納税者の立証は所得の金額が 1000

万円という推定と矛盾せず、この推定を覆せないわけです。三位一体説の証明は厳しいと言われますが、その一つの理由は、全ての収入金額を立証しなければならないとされている点ですけれども、このように考えると、全ての収入金額を立証しなければ、「所得の金額」が推定されている場合には、その推定を覆すことはできないということが帰結としては出てくるであろうと思われます。

それでは、収入金額と必要経費を個別にそれぞれ独立に推計しているときはどうかです。そのときには双方ともに三位一体説のようにあらゆる収入金額と必要経費の立証が必要かという点と別途の考察が必要になります。

例えば、納税者としては課税庁の主張する収入金額は認めるが、必要経費については推定された必要経費よりも多い必要経費を直接的証拠により立証しようとすることはあるかもしれません。仮に、この立証が成功すれば、推定された必要経費と矛盾するので、推定は覆るわけです。ただ、必要経費だけを立証するといっても、ただ単に支出したことを立証するだけではなく、必要経費の要件としては、収入金額との関連性もありますので、その点についても立証を行う必要があります。

そして、この場面において、課税庁は不特定、抽象的な収入金額を一応の推定により立証しているに過ぎず、これは総額としての収入金額でしかないので、納税者が直接的証拠により主張する必要経費との関連性というのは分からないことが多いと思われます。結局、納税者としては必要経費だけを立証して推定を覆すという場面でも、個別取引事実としての収入金額に該当する事実についての立証も必要になるのではないかというように考えられます。

こういったように証明妨害の法理というところから導きだすと当事者の公平という観点から課税庁と納税者双方がいかなる主張・立証をするかというところを柔軟に決められる

と考えられます。したがって、現在の裁判実務を理論的には説明可能というように思うのですけれども、重要なところはいかなる主張立証を双方に求めることが公平にかなうかということです。実質的な観点からみて現在の裁判実務の立場が妥当かという点は検証する必要があります。たとえば、裁判例が採用する三位一体説では、納税者に実額反証において求める立証の程度も合理的な疑いを容れない程度に証明されなければならないという高度の立証を求めています<sup>(25)</sup>。そこまでの立証を求めるべきなのかという点は、双方の当事者の公平という観点から更なる議論が必要であると思われます。

時間が超過してしまいましたが、以上で報告は終わらせていただきたいと思います。ご清聴ありがとうございました。

(1) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について（第3版）』107頁、152頁、216頁、219頁、232頁－233頁（法曹会・2018）参照。

(2) 最小二判昭和54年11月8日刑集33巻7号695頁。

(3) 岡村忠生「税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『税務行政と権利保護』297頁、300－301頁（ミネルヴァ書房・1995）。

(4) 以下の説明は、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、80頁以下（2019）に依拠する。

(5) 松沢智『新版 租税実体法（補正第2版）－法人税法解釈の基本原則』（中央経済社・2003）217頁。

(6) 確井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究11号14頁、28頁（有斐閣・1982）。

(7) 東京高判平成6年3月30日訟月41巻4号822頁。

(8) 伊藤滋夫「租税訴訟における要件事実論のあるべき姿」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』15頁、27－28頁（青林書院・2016）参照。

- (9) 伊藤滋夫「民事訴訟における要件事実論の租税訴訟における有用性—その例証としての推計課税と実額反証の検討」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』80頁、91頁参照（日本評論社・2011）。岩崎政明「租税訴訟における訴訟物の考え方」伊藤＝岩崎・前掲注（8）117頁、131頁は同理解を支持している。
- (10) 井上康一「租税法における『推定』の諸相—推計課税に関する議論の整理を中心として—」伊藤＝岩崎・前掲注（8）134頁、157頁参照。
- (11) 最小二判昭和39年11月13日訟月11巻2号312頁は、「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもつて所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることに許されないことからいつても、当然の事理であり、このことは、昭和二五年に至って同法四六条の二（現行四五条三項）に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」とする。旧所得税法46条の2第3項は、「財産の価額若しくは債務の金額の増減、収入若しくは支出の状況又は事業の規模により所得の金額又は損失の額を推計して」更正・決定をなすことができると規定されていた。これが若干の変容をうけつつ、昭和40年の所得税法に引き継がれている。碓井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信38巻3号22頁、24頁（1983）参照。
- (12) 明文規定がない消費税法における推計課税を認める根拠として、昭和39年最判を引用するものとして、仙台高判平成18年4月12日税資256号順号10364。
- (13) 伊藤眞『民事訴訟法（第6版）』353頁（有斐閣・2018）。
- (14) 最小三判昭和39年6月24日民集18巻5号874頁。
- (15) 倉田卓次『民事交通訴訟の課題』162頁（日本評論社・1970）。
- (16) 本間義信「訴訟における経験則の機能」新堂幸司編集代表・竹下守夫＝石川明編『講座民事訴訟⑤証拠』66頁（弘文堂・1983）参照。
- (17) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上（第2版補訂版）』571—572頁（有斐閣・2013）。新堂

- 幸司『新民事訴訟法 第5版』627頁（弘文堂・2011）も、高橋と同様に証明妨害の要件・効果として画一的なものを求めず、信義則の適用例として裁判所がその裁量において妨害の態様などから妨害に対するサンクションを勘案して証明ありとみるかどうかを定めるべきとする。伊藤眞『民事訴訟法（第6版）』381頁（有斐閣・2018）は、妨害行為によって証拠の取調べが不可能になり、証明責任を負う当事者による立証によって確信が形成されないときでも、裁判所は、より低い心証度にもとづいて立証主題たる事実を認定できるという証明度の軽減を意味すると考えるべきであるとする。山本和彦「判批」伊藤眞＝加藤新太郎編『判例から学ぶ』民事事実認定』21頁、25頁（有斐閣・2006）は、証明妨害の効果を①証明責任の転換、②証明度の軽減、③事実上の推定、④真実擬制に分類した上で、③は経験則によって反対事実の事実認定ができる場合を除けば、結局、要証事実の証明度を下げる（通常であればまだ証明度に達していないところを、そのままでは証明されたものとして相手方に反証提出責任を課す）ことになり、②と区別する意味はないと整理する。そして、①・②と④との差異は、ある事実の不存在について証明度に達した場合にも、なお証明妨害を根拠にその事実の存在を認定することができるか、という点にあるとする。
- (18) 議論状況について、笹邊将甫「証明妨害の法理2・完」志學館法学14号195頁、226—231頁（2013）参照。
- (19) 宇都宮地判平成27年10月22日税資265号順号12743、大阪地判平成19年6月28日税資257号順号10738、横浜地判平成18年1月18日税資256号順号10264など。
- (20) 安井英俊「表見証明（一応の推定）論再考のための一試論—医療過誤訴訟の事例を中心に—」福岡大學法學論叢61巻4号1317頁、1318頁参照。
- (21) 藤原弘道「一応の推定と証明責任の転換」新堂編代・竹下＝石川編・前掲注（16）127頁、129頁参照。
- (22) 渡辺武文「表見証明と立証軽減」吉川・追悼154頁参照。渡辺は、「表見証明は、立証困難を前提とし、実体的利益考量にもとづき、相手方にも一定の反証提出責任を負わせることにより、挙証者の立証負担を軽減するものである。挙証者の

蓋然的な『一応の証明』は、相手方の反証不提出とあいまって完全な証明があったものとされる」とする。この渡辺の理解からは、蓋然性が高いといえない推計課税の場面は、通説的理解である事実上の推定としての「一応の推定」ではなく、実体的利益考量に基づいた立証軽減の方策としての「一応の推定」と位置付けることが可能であろう。

<sup>(23)</sup> 中野貞一郎『過失の推認（増補版）』16-17頁（弘文堂・1987）（初出）は、「一応の推定」の特徴的な点として、一つに、過失事実の抽象的・不特定の認定の許容、二つに過失の抽象的・不特定の推認を妨げる特段の事情についての相手方の反証責任をあげている。

<sup>(24)</sup> 泉ほか・前掲注（1）235頁。

<sup>(25)</sup> 宇都宮地判平成27年10月22日税資265号順号12743。