

推計課税と実額反証に関する裁判例の分析

小野 雅也

（東京国税局課税第一部国税訟務官室 総括主査）  
前 税務大学校研究部教育官

目次

はじめに	一六七		
第一章 推計課税の本質	一七〇	第二章 推計課税の主要事実	二〇三
第一節 推計課税の法制定の経緯及びその趣旨	一七〇	第一節 民事訴訟上の考え方	二〇三
第二節 事実上推定説	一七四	一 主要事実と間接事実	二〇三
一 事実上推定説の本質	一七四	二 一般条項、不特定概念における主要事実	二〇七
二 事実上の推定(推認)	一七六	第二節 税務訴訟上の考え方	二〇九
三 一応の証明、一応の推定	一七七	一 所得説	二一〇
四 事実上推定説による裁判例	一八一	二 収入・経費説	二二二
五 事実上推定説における新たな考え方	一八三	三 推計の合理性を基礎付ける事実説	二二四
第三節 補充的代替手段説の台頭	一八六	第三節 若干の検討	二二六
第四節 推計の必要性について	一九二	一 所得説について	二二七
一 事実上推定説の場合	一九三	二 具体的事実説について	二二八
二 補充的代替手段説の場合	一九四	三 私見	二二三
第五節 「実額は推計を破る」ことについて	一九四	第三章 実額反証の性質	二三〇
		第一節 民事訴訟上の考え方	二三〇
		一 事実上推定説の場合	一九五
		二 補充的代替手段説の場合	一九六

一 否認、抗弁及び再抗弁	二二二
二 本証と反証	二二三
三 間接反証	二二四
第二節 税務訴訟上の考え方	二二六
一 反証説	二二六
二 間接反証(事項)説	二三七
三 再抗弁説	二三九
四 その他の説	二四二
第三節 若干の検討	二四二
一 裁判例からの検討	二四二
二 実額反証に関する二説の妥当性の検討	二四五
三 私見	二五一
第四章 実額反証の立証の程度及び範囲	二六〇
第一節 実額反証の立証の程度	二六〇
一 民事訴訟上の考え方	二六〇
二 反証(心証動揺)	二六三

三 真実の高度の蓋然性(確信)	二六三
四 最高度の真実の蓋然性(合理的疑いを容れない程度)の立証	二六五
第二節 実額反証の立証の範囲	二六七
一 総収入金額・必要経費(又は収入金額、必要経費及び両者の対応関係)説	二六七
二 三位一体(総収入金額、必要経費及び両者の対応関係)説	二七五
三 折衷説	二七八
第三節 若干の検討	二八三
一 実額反証の立証の程度について	二八三
二 実額反証の立証の範囲について	二八五
第五章 総合的検討	二九三
第一節 東京地裁平成五年九月一三日判決を素材として	二九三
一 租税事件における特殊性	二九三
二 東京地裁平成五年九月一三日判決に	二九三

ついて	二九六
三 東京地裁における裁判例	二九九
四 若干の検討	三〇二
第二節 むすびに代えて	三〇五

## はじめに

最近、被告課税庁の推計による課税処分に対して、原告納税者が訴訟の場において実額をもって反論する（いわゆる実額反証）というケースが多くみられ、裁判所は実額反証を取り入れて課税処分の適否を判断する事例が少なくな

い。

ところで、原告がする実額反証の中には、被告の主張する収入金額を認めた上で必要経費のみを主張・立証するケースがあり、その場合、裁判所は、「総収入金額及び必要経費の双方を立証する必要がある。」とか、「総収入金額、必要経費及び両者の対応関係まで立証する必要がある。」旨判示し、必要経費のみを主張・立証したとしても実額反証として奏功しないと原告の請求を棄却するものが主であった。しかし、最近の裁判例の中に、被告が把握し得た収入金額を基に算出所得を推計し、特別経費を実額により控除して所得金額を算定したのに対し、原告が被告の主張する収入金額を認めた上で必要経費を実額で主張したという事例において、「被告主張の収入金額に捕捉漏れがあることを疑うに足りる理由が示されたとか、原告の経費実額の主張が、その収入金額と通常バランスを失うものであることが示されたような場合において、はじめて実額主張に係る収入金額と経費との対応関係の立証が必要とされる。」（東京地裁平成五・九・一三判決）とするものが現れた。そして、同判決では、上記の考え方を前提として、まず、一般経費部分について原告主張の実額と被告主張の推計額とを比較し、原告主張の実額の一部を認定しながら、それが被告主張の推計額に数额的に及ばないから実額反証が奏功しなかったとして被告主張の推計による一般

経費額を採用し、次に、特別経費部分について双方の主張額を比較し、原告主張の実額は被告主張のそれを数额的に上回るから反証として有効であるとして原告主張額を採用したため、被告が一部敗訴するという結果になった。

前記裁判例のように、部分的実額反証が行われた場合において、原告が立証に成功した実額による一般経費の額が推計によるそれを下回るから実額反証が奏功しなかったとして被告主張の推計額を採用し、一方、特別経費部分は被告の主張実額よりも原告のそれが数额的に上回るとして原告主張額を採用し、結果として課税処分の一部を取り消すのは果たして妥当な結論といえるであろうか。その結論を左右する一因として、推計額と実額とが立証された場合、いずれを採用するかは推計課税における主要事実をどうとらえるかが関係しているのではないかと考えられる。そこで、本稿は、推計課税と実額反証に関する最近一〇年ほど（昭和六十一年以降）の裁判例を分析することにより、推計課税における主要事実をどうとらえるべきか、実額反証の性質はいかなるものかという点を中心に検討を行うこととする。

本稿の構成は、以下のとおりである。まず第一章で推計課税の本質はいかなるものかという点を検討する。次に、第二章で推計課税の主要事実をどうとらえるべきかという点を検討する。さらに、第三章では実額反証の性質はいかなるものかという点を検討する。続いて、第四章では実額反証の立証の程度及び範囲をそれぞれ検討する。そして、第五章において、東京地裁平成五年九月一三日判決を素材として、推計課税と実額反証に関する総合的考察を試みることをとする。

なお、本稿文中に用いた文献の略語は次のとおりである。

行集……………行政事件裁判例集

訟月……………訟務月報  
税資……………税務訴訟資料  
判夕……………判例タイムズ  
判時……………判例時報

## 第一章 推計課税の本質

### 第一節 推計課税の法制定の経緯及びその趣旨

推計課税とは、税務署長が所得税または法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法をい<sup>①</sup>うとされている。所得税法及び法人税法における所得金額の算定に当たっては、直接資料を用いて所得の実額を把握すべきであるのはいうまでもない。しかし、課税庁が、納税者のした申告額の適否を検討するに当たり、納税者の調査非協力等により帳簿書類等の直接資料を入手できず、そのために収支計算に基づく所得の実額を把握できないことを理由に課税を放棄することは、公平負担の観点から適当でない。ここに推計課税の認められる根拠がある。<sup>②</sup>

推計課税は、具体的には、税務署長が所得税、法人税について更正又は決定を行う場合に、直接課税標準を認定できる資料によらずに、納税者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模等の間接的な資料を用いて課税標準を認定する課税の方法をい<sup>③</sup>うとされる（所得税法一五六条、法人税法一三一条）。

このような推計課税の規定が設けられたのは、昭和二五年の税法改正によるが、その契機となったシャウブ勧告において、次のような記述がみられる。<sup>③</sup>



「帳簿記録を行う納税者には特別な行政上の取扱いを規定することである。こうして、このような特別な取扱いを希望する納税者は正確な帳簿記録を行う意図があることを税務署に登録する。これらの帳簿は税務署で認可された様式を用いて記録される。〈中略〉このように帳簿記録を行っている納税者は他の納税者と区別されるように異なった色の申告書を提出することを認められる。税務署はこのような納税者がもしそのような帳簿を記録し、申告をこの特別用紙ですればその年の所得を实地調査しない限り更正決定を行わないことを保証する。また、更正決定を行ったならばその明確な理由を示さなければならない。」

一方でシャープ勧告は、前記のような記帳を行わない納税者に対しては次のような措置をとることを勧告している。

「帳簿記録を行っていない納税者は更正決定前に調査することが保証されず、標準率によって更正決定される。そのうえ、後者に属する納税者は国税局に不服の申立てをすることは許されない。〈中略〉このように更正決定に関する標準率は、帳簿の欠如が税の軽減ではなくむしろ重課の可能性を意味する程度にまで引き上げられるべきである。」

以上のとおり、シャープ勧告は、記帳慣行促進のための誘引策として、表裏両面ともいうべき青色申告及び推計課税の両制度を勧告したということができる。なお、シャープ勧告では、推計課税の方法として、比率法ではなく標準率を用いることを考えていたことが特筆できる。

さて、推計課税の規定は、シャープ勧告を受けた昭和二五年の税法改正によって所得税法四六条の二第三項（現行一五六条）及び法人税法三一条の第四第四項（現行一三一条）に設けられたが、これにより問題となったのは、同規定

は果たして創設的規定か確認的規定かということである。すなわち、かつて法律の根拠なくして推計課税を行うことは、租税法律主義を定める憲法三〇条及び八四条に違反し、違憲であるとの主張がなされたことがあった。<sup>(4)</sup>この問題については、最高裁昭和三十九年一月二三日判決（税資三八号八三八頁）において次のように判示され、一応の決着をみた。

「(上告理由の)論旨は、上告人の昭和二三年度及び同二四年度の所得金額の更正にあたって、農業所得を実態調査によらず、所得標準率を以て推算したことは、当時の所得税法九条一項九号の規定に違背し、しかも所得計算に推計を行うことを認める根拠規定を欠いた当時の所得税法のもとでかかる推計方法をとることは、違法であるにとどまらず、憲法八四条に違反するものというにある。

しかし、当時の所得税法九条一項九号の規定は、所得税の課税標準となるべき所得額が、いわゆる事業等所得についてどのような数額であるべきかを定めたものにすぎず、同号に従って決定せらるべき所得額がどれほどになるかを、つねに実額調査の方法によってのみ決定しなければならないことまでを定めたものと解することはできない。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っ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を許されないことからいっても、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。」

推計課税の本質については、①推計課税は、実額課税に對置する課税方式であり、外形基準課税を肯定する特別の課税方法であり実体的真実からの乖離を積極的に認めたとする説(いわゆる別世界説<sup>(5)</sup>)と、②推計課税

は、真実の所得を認定するための立証の方法にすぎず、実額により得ない場合にやむを得ず用いられる課税方法（補充的課税方法）であり、また推計課税、実額課税といつても課税方法にそれぞれ独立した二つの課税方法があるわけではなく、実額課税と推計課税の差は、納税者の所得額を認識するための方法の差にすぎないとする説（いわゆる事実上推定説）<sup>7)</sup>とがあるが、裁判所は一貫して②説をとっているため、①説は少数説にとどまっている。

しかし、前述のとおり、シャープ勧告は、推計課税を受けた納税者が不服申立てをすることを許していないことや、そのような納税者に対し科罰的な重課税をも示唆していることからすると、同勧告は、推計課税を特別な課税方式と位置づけているとも考えられる。そうだとすると、前記別世界説の方こそシャープ勧告の理念に忠実なものであるともいい得るし、かえって近時の推計課税に関する通説及び裁判例は、シャープ勧告が当初目指していたところから乖離したものとなっているといえるかもしれない。<sup>8)</sup>

ところで、本稿においては、以後も「実額」及び「真実の所得」という用語を頻繁に用いるが、両者は果たして同義のものかあるいは異なるものか、まずこの点を明らかにしておく必要がある。南教授は、実額と真実の所得額とは一般的語義において同義であるとし、①真実の所得金額は青色申告者に要求される程度の正規の帳簿書類、すなわち複式簿記による帳簿によってのみ把握され得る最狭義の実額、②青色申告者の簡易帳簿によって算出される狭義の実額、③裁判所の見解としては、実額は真実の所得金額にほかならず、正規の帳簿書類のほか、原始記録類、納税者の説明、証言、反面調査資料なども広く実額の認定に用い、資料のいかんを問わないとする広義の実額、の三者に分類している。<sup>9)</sup>

思うに、一般に用いられている実額とは、前記のような直接資料により所得額を証明しようとする場合であり、し

かも仮にその証明に成功したとしても、それが必ずしも真実の所得額と一致するとは限らない。つまり、実額は、証明に用いる資料の精度の相違により、真実の所得額により近づき得るか否かにすぎないものである。このように、真実の所得と実額とは必ずしも一致するとは限らず、觀念上別個のものであるといふことはできる。しかし、そうすると、神のみぞ知る「真実の所得」を証明することは人である限り何人もなし得ないことであつて、証明し得ない「真実の所得」を前提にすることは裁判実務上意味をなさない。したがつて、実額でもつて所得金額を立証しようとしその立証に成功した場合には、それが真実の所得額に合致したと認められるものと解される（ただし、そのためには、後述する三位一体説による立証を要すると解する）。その意味において、証明された実額と真実の所得とは同義であるといふことができるであらう。本稿ではこのように解した上で以下検討を進める。

## 第二節 事実上推定説

### 一 事実上推定説の本質

事実上推定説の立場からすると、推計課税の本質は次のようになると思われる。すなわち、推計課税は、実額による所得の把握ができない場合に、間接的資料により所得を推計しようとするものであり、<sup>⑩</sup>それゆえ、その性質上、真実の所得金額を捕捉することはほとんど不可能ではあるが、その推計の全過程が合理的である限りは、その推計の結果は真実の所得金額に合致する蓋然性があるとして、これをもつて満足しようとするものである。したがつて、裁判所が、その推計の過程が一般的に合理的であると認め、推計の結果をもつて真実の所得金額と合致す

る蓋然性があるとの心証を得れば、その目的を達したことになるのである。<sup>11)</sup> 前記のとおり、推計課税は、その結果が真実の所得金額と合致する蓋然性があると認められればよく、必ずしも裁判所において、被告（課税庁）主張に係る推計の結果が真実の所得額に合致すると推認することができるとの心証までを得なければならないものではないとされている。<sup>12)</sup>

また、推計課税は、特別な課税方式としてあるわけではなく、実額課税との差は所得認識方法にあるにすぎないのであり、現にある所得の算出にかえて、現にあるべきであると推認される所得を算出するものなのであるから、その推計の方法は、できる限り真実の所得に近似した数値を把握できるような精度の高いものである必要があるとも説明されている。<sup>13)</sup>

以上からして、事実上推定説とは、後述する民事訴訟上の概念である「事実上の推定」を税務訴訟の場に用いたものであるということが出来る。このことを推計課税の場合についていうと、推計課税とは、それに関する間接事実を証明し、事実上の推定により「真実の所得」を認定するということになる。すると、実額反証は、推計課税に関する間接事実と両立しその認定を妨げる別個の間接事実を主張・立証すること、すなわち、間接反証であることを予定している理論であるということができようか。この点については後に検討する。

事実上推定説によると、「実額課税、推計課税といっても、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（真実の所得額）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。」と説明されてい

る。

ところで、先にみたとおり、推計課税は、間接資料を用いて課税する方法であり、例を挙げれば、被告課税庁が収入金額とか必要経費の項目を把握し、それに比準同業者の所得率等を用いて課税する方法といふことができる。これに対して、実額課税は、帳簿書類等の直接資料を用いて、課税標準の対象となる個々の取引を積み上げ計算して課税する方法であるといふことができる。このように、推計課税と実額課税の相違は所得を認定するための資料が異なるところにあるといふことができる。<sup>14)</sup>前記のような、推計課税と実額課税との所得の認定方法ないし認定資料の違いによる認定手続(手段)の相違を「真実の所得」との近似性の優劣ととらえるか、あるいは認定手段の相違を重視することにより、推計課税は、真実の所得に近似するためにいかにその精度を高めたとしてもあくまでも推計課税であり、実額課税とは質的に異なるととらえるかにより、推計課税の本質的考え方が相違するように思える。

以上のとおり、事実上推定説は、民事訴訟上の概念である「事実上の推定」を推計課税に用いたものいへようが、民事訴訟上の「事実上の推定」とはいかなるものか、また、推計課税における立証は「一応の証明」で足りるとの説があるが、「一応の証明」ないし「一応の推定」とはいかなるものかを順次みていくこととする。

## 二 事実上の推定(推認)

前記のとおり、推計課税事件においては、「真実の所得」を認定するために民事訴訟における「事実上の推定」という概念を用いる。

民事訴訟において、「事実上の推定」も「推認」も同義に用いられているようである。事実上の推定とは、経験則を利用して、間接事実から主要事実の存在を認定・判断することをいう。<sup>(15)</sup> この意味での推定は訴訟の事実認定の過程においてしばしば現われるところであり、自由心証の一態様または経験法則活用の一過程にはかならない。間接事実（微憑）という観念はまさにこうした過程を前提した概念であるし、後述する表見証明という概念も、かなり大きく、こうした事実上の推定ということと重なり合うものである。<sup>(16)</sup> 事実上の推定は、間接反証論と密接に関係してくるといわれている。すなわち、事実上の推定は、間接事実の証明力により主要事実を推認するものであるから、反対当事者がこの推認を妨げようとする立証活動を行うことは当然考えられる。この推認を妨げようとするのが間接反証であり、いいかえると、経験則の適用を排除しようとするものである。<sup>(17)</sup>

事実上の推定には、どの程度の心証を必要とするかについては、事実上の推定も訴訟上の一態様にはかならないから、事実上の推定による主要事実の認定も、一般の訴訟上の証明と同様に裁判官に確信を抱かせる程度のもの、すなわち「真実の高度の蓋然性」が肯定されてはじめて可能となるものであり、その心証の程度は直接証拠による認定の場合と少しも異なるものではないといわれる。<sup>(18)</sup>

### 三 一応の証明、一応の推定

課税庁側のなす所得金額の算定根拠の立証、殊に推計課税におけるそれはどの程度のものかを要するかについて、「一応の立証」で足りるとする説が田中勝次郎博士によって提唱され、今日もこの説がよく用いられている。<sup>(19)</sup>

民事訴訟上では「一応の証明」と「一応の推定」とは同義に用いられているように思われるが、そもそも「一応

の証明」ないし「一応の推定」とはいかなる場面に、また、いかなる意味あいでも用いられているのか、まずこの点を見ることにする。

学説によると、「一応の推定」とは、ドイツにおいて用いられているアリマ・ファーシー証拠を邦訳したものであり、「表見証明 (Anscheinsbeweis)」とは「重複した概念であるとされる」<sup>(20)</sup>。そして、「一応の推定」と在来的な概念である「事実上の推定」とは、経験則の助けを借りる点では軌を一にするものの、「一応の推定」はドイツにおいては、不法行為の要件としての過失と因果関係の認定についてののみ、しかも定型的な事象の経過がある場合に限り認められるとされる点で、「事実上の推定」よりは適用範囲が狭いとされる。<sup>(21)</sup>

「一応の推定」の証明度は、通常の証明度＝高度の蓋然性が要求され、単純な反証によって破られるとするものもある。<sup>(22)</sup> これに対して「一応の推定」は「事実上の推定」と理論的な構造や実際の機能は同一であるけれども、主に立証の困難を軽減する法的テクニックであり、完全に証明がなされたわけではないが、かなりの程度証明がなされた状態にあり(証明に近づいている)、相手方が反証を出せると期待されるのに出さなければ証明がなされたと扱われる場合が多い、と説くものもある。<sup>(23)</sup> さらに、「一応の推定」における前提事実から主要事実への事象の定型的経過というのは、日常の生活経験からみて、ある事実の存在の証明がそのまま主要事実の存在の証明になるとみられる場合をいうのであって、このような証明が可能になるのは、そこに高度に蓋然性のある経験則の助けがあるからであって、裁判官のこのような心証の形成は、もはや一応の認定ではなく、確信であるといつてよいとする説もある。<sup>(24)</sup>

一応の推定あるいは表見証明と間接反証との関係について、一応の推定が働く場合には間接反証は用いられない



とする考え方がある。ローゼンベルクは、間接反証は、本証の証明事項が直接反駁否定されるのではなく、別の事実からの推論を媒介して反駁否定される場合をいうとし、一応の推定・表見証明については、間接反証と別個に取り扱って、表見証明は、証明責任ある当事者の証拠提出を軽減ないし無用化せんとするものであり、単純な反証によって反駁されるとしているのである。これに対し、一応の推定についての、特段の事情が証明されることによって、一応の推定によるそれまでの結論をくつがえすことができる<sup>25</sup>とし、間接反証が働く余地のあることを肯定する見解もある。更に一応の推定という概念は、ドイツ法における事実上の推定と本質的に異ならないとして、間接反証が右の推定を破るために働き得るとする見解がある<sup>26</sup>。

既述したとおり、税務訴訟、殊に推計課税の合理性を立証する場合、その立証は「一応の立証」でよいとされる理論があるが、何故に推計課税における課税庁側の立証が「一応の立証」でよいとする理論が成り立つのか。この点について小林教授は、一応の推定という概念が要請される理由として四つほど掲げているが、その説明の二、三が参考になると思われる。

(第二の理由) ある程度の立証があれば典型的に相手方に反証提出責任を負わせる場合である。証明責任を負う当事者がある程度の立証を行い、相手方がそれに対して反証を行うための証拠方法を有しているはずであるなど反証を容易に行える場合には、相手方に反証提出責任を認めることができ、相手方が反証提出責任を果たさない場合には、証明責任を負う当事者の立証が完全な証明にまで至っていない<sup>27</sup>も(証明度に達していなくても)証明ありと扱うことがある。この相手方に反証提出責任を負わせる実質的な根拠は、証明責任を原告に貫くと証明責任を負う当事者の証拠の欠乏による立証の困難さと相手方への証拠の偏在により不当な判決に陥るためである。

(第三の理由) 通常の裁判官の心証形成に必要な証明度を要求すると、立証の困難さや事案の性質上不当な結果になるため類型的に証明度を軽減する場合である。

以上挙げた理由が、税務訴訟における課税庁の立証すべき程度としてよくあてはまるように思える。つまり、税務訴訟における「一応の立証」ないし「一応の推定」の問題は、租税の本質、ことに推計課税の性質に基因するものである。<sup>27)</sup> けだし、課税処分を行った課税庁は、当該処分の正当性や納税者の所得算定の根拠を立証しなければならぬが、経済取引につき第三者にすぎない課税庁にとってその立証は必ずしも容易ではなく、むしろ取引の当事者たる納税者の側においてその立証が容易な事柄であるからである。以上のように、税務訴訟における特殊性や租税の本質を考慮するならば、推計課税における立証を「一応の立証で足りる」とする趣旨は、主に立証の困難を軽減する法的テクニクであり、完全に証明がなされたわけではないが、かなりの程度証明がなされた状態にある(証明に近づいている)場合と解してよいと思われる。<sup>28)</sup>

かくして推計課税は、所得の正確な把握の不可能な場合に、所得の「蓋然的考察」による課税を是認し、その推計の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る場合には、その推計の結果をもって一応真実の所得金額と認めようとするものであるから、税務訴訟において、かような推計による所得の算定の当否が争われる場合においても、その推計の過程が合理的であると認められることなどから、裁判所がその推計の結果が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した場合には、たとえそれが真実の所得金額に合致しないとしても、その推計の結果をもって一応真実の所得金額と合致するものとの推定がはたらき、課税庁としては、それ以上の立証はこれを免れるものと解しなければならないとされるが、<sup>29)</sup> 妥当な結論といえよう。したがって、納税者の側とし

ては、かような推定が働いた以上は、その推計の結果が自己の真実の所得金額と合致しないことにつき、反証を提出して裁判所の心証を動揺させない限り、敗訴を免れないことになる（ただし、納税者の行う実額反証は、裁判所の心証を動揺させるだけでは足りず、確信を抱くまでの立証を要するとされているがそれは何故か。立証責任の轉換の有無の問題とも考えられ、真偽不明となる原因あるいは事実上の推定ないし一応の推定の基となる経験則の蓋然性を基礎付ける事実の強弱の違いであるとも考えられる。）。税務訴訟における「一応の立証」の理論を右のように解して妨げないとするならば、この理論は、その理論的根拠こそ多少異にするが、実際面の作用は、一般民事訴訟上の事実上の推定と同一であるといえるのではないかといわれている。

#### 四 事実上推定説による裁判例

事実上推定説に依拠した裁判例は多くみることができ、代表的な裁判例は大阪高裁昭和六二年九月三〇日判決（訟月三四卷四号八一頁、税資一五九号九五頁）である。同判決は次のように説示する。

「実額課税、推計課税といっても、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。

すなわち、推計課税は、納税者が実額を算定するに足りる帳簿書類などの直接資料を提出せず税務調査に協力し

ないため、やむを得ず真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法であり、実額課税と同様に真実の所得額を認定するための一つの方法であつて、課税庁において右推計課税の合理性につき立証をした場合には、特段の反証のない限り、右推計課税の方法により算定された額をもって真実の所得額であると認定するのである。」

上記大阪高裁判決を契機として、以後かなりの数の同旨裁判例が現れている。

○ 横浜地裁昭和六二・一〇・七判決（税資一六〇号五五頁）

○ 大阪地裁平成二・四・一一判決（税資一七六号四八三頁）

○ 大阪高裁平成二・五・三〇判決（訟月三八卷一号三三〇頁、税資一七六号一〇九二頁）

○ 大阪地裁平成二・九・二六判決（税資一八〇号六二三頁）

○ 大阪高裁平成二・一〇・二六判決（税資一八一号一四四頁）

○ 東京地裁平成三・一二・一九判決（行集四二卷一一・一二号一九六八頁、税資一八七号三七七頁、判時一四一三号五〇頁）

○ 名古屋地裁平成四・四・二七判決（行集四三卷四号六七七頁、税資一八九号二八三頁）

○ 神戸地裁平成四・七・二九判決（税資一九二号二二頁）

○ 神戸地裁平成四・九・三〇判決（税資一九二号七七四頁）

○ 東京地裁平成四・一一・三〇判決（税資一九三号六六五頁）

○ 名古屋高裁金沢支部平成五・二・二四判決（税資一九四号五一〇頁）

- 仙台地裁平成五・五・二五判決（税資一九五号四五八頁）
- 東京高裁平成六・一・三一判決（税資二〇〇号四九二頁）
- 名古屋高裁金沢支部平成六・三・二八判決（訟月四一巻一〇号二六六五頁、税資二〇〇号一一〇六頁）
- 神戸地裁平成六・四・二〇判決（税資二〇〇号五二頁）
- 大阪高裁平成六・六・二八判決（税資二〇〇号四三四頁）

## 五 事実上推定説における新たな考え方

近時、事実上推定説をとったと思われる裁判例の中にも新たな方向を示すものが現れてきたようである。すなわち、事実上推定説をとる中であっても、調査に協力して帳簿書類等を提出する誠実な納税者との課税の公平の観点をごとまで強くみるか、あるいは推計課税の主要事実をどうとらえるかなどにより見解が分かれ、実額反証が許される範囲などで結論を異にしている状況にある。<sup>(31)</sup>

既に述べたとおり、事実上推定説によると、推計課税とは、①真実の所得金額に合致する蓋然性が認められれば足り（一応の立証）、②実額課税、推計課税といっ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、③真実の所得額に近似した額を間接資料により推計し、これをもって真実の所得額と認定する方法である、と説明することができる。しかし、最近の裁判例の中には、基本的には事実上推定説に立脚しながらも、③の点が従前みられた裁判例と若干相違しているのではないかと考えられるものが見受けられるようになった。それらによると、推計による所得額は何といっても近似値にすぎないものであるとして、推計による所得額が真実の所得額からある程

度乖離することもやむを得ないと考え、あるいは乖離することを当然の前提としているようである。これをとりあえず「修正事実上推定説」と呼ぶこととする。

この修正事実上推定説は、誠実な納税者とそうでない者との課税の公平をどうみるか、あるいは推計課税における主要事実をどうとらえるべきかという観点を重視して生まれてきた考え方であるが、そもそも推計課税は、実額が把握できない場合に推計という補充的手段を用いて、蓋然的考察による実額近似値の把握でもって満足しようとするものであるから、新たな見解というよりは推計課税の本質に回帰したものであって、推計という事柄の性質をより正確に把握したものと評されるべきものではなからうか。ただし、この見解も、推計であれ実額であれ最終的に問題とされるのはあくまでも真実の所得額であるとされ、真実の所得額が直接資料により認定された場合には、推計による所得額はそれがいかに合理的なものであつたとしても採用されないし、また、推計の合理性についてもかなりの程度真実の所得に近似し得るような合理性を有した推計方法でなければならぬとされており、これら各点は従前の事実上推定説と変わらない。

修正事実上推定説をとつたと思われる裁判例は主として東京地裁において現れているが、それらは次のとおりである。

○ 東京地裁平成五・九・一判決（税資一九八号一〇二七頁）

「課税庁が推計によって把握した売上金額等について、原告が、これと実額とは異なるとして、所得金額において課税庁の認定額を下回ることとなる実額の主張・立証をする場合においては、推計によって算出された額は、何といつても近似値に過ぎないから、実額が把握できるのであればそれによって所得税額を算出すべきである。」

- 東京地裁平成五・九・一三判決（訟月四〇卷六号一三三三頁、税資一九八号八九〇頁）
- 東京地裁平成六・一・二七判決（税資二〇〇号一四八頁）

「推計を用いて算出された所得金額は、納税者の事業形態等に照らし、納税者の真実の所得に近似すると合理的に考えられる金額でなければならない。

推計による課税処分は、課税庁において所得の実額が把握できない場合に行われるものであり、処分の適否が争点となる行政訴訟において当該課税処分が適法であるとする被告課税庁は、推計課税が必要となった事実と推計の合理性を基礎づける事実を主張立証する義務を負うのであって、この点についての立証があれば、原告の真実の所得の如何にかかわらず当該課税処分は適法なものと認められる。これに対し、原告が真実の所得金額が当該更正に係る額よりも下回ることを立証した場合に、当該課税処分の全部又は一部を取り消すべきである。」

- 東京地裁平成六・一・二八判決（訟月四一巻三号四九八頁、税資二〇〇号三八八頁）
- 東京地裁平成六・二・一〇判決（税資二〇〇号五七六頁）
- 東京地裁平成六・四・二七判決（税資二〇一号一七四頁）
- 東京地裁平成六・六・八判決（税資二〇一号四三四頁）

以上みたとおり、今日においてもなお、推計課税は立証方法の問題にすぎず、間接資料に基づき事実上の推定により真実の所得金額を認定するとする事実上推定説が通説であるといつてよい。しかしながら、事実上推定説も近時変容を来している。既述した修正事実上推定説などは次に述べる補充的代替手段説に接近したものとなっており、事実上推定説と補充的代替手段説との折衷的見解といえるかもしれない。

## 第二節 補充的代替手段説の白頭

近時、事実上推定説の中でも、調査に協力して帳簿書類等を提出する誠実な納税者との課税の公平の観点をどこまで強くみるか、あるいは推計課税の主要事実をどうとらえるかなどにより見解が分かれ、修正事実上推定説が提唱されるようになってきたことは前述した。一方、このような状況の中で、実務上、そもそも推計課税をあくまでも事実上の推定であることから出発する考え方が本当に正しいのかが、再び議論されるようになってきた。ここに現れたのが補充的代替手段説<sup>33)</sup>と呼ばれるものである。

補充的代替手段説は、先に述べた事実上推定説からの離脱を積極的に宣明した説であると考えられるが、この説によると、そもそも推計課税は、本質的に実額課税とは異質なものであって、実額課税を行うことのできないときにやむを得ず課税庁に代替手段として認められる認定方法であるとするものである。<sup>34)</sup>すなわち、補充的代替手段説は、推計による所得額の認定と真実の所得額の追求はそれぞれ別個のものであることを積極的に認めた見解であるといえる。そして、この説によると、前記のとおり、推計課税は実額課税ができない場合に限り補充的に認められるものであるから、補充性が重要視される限りに於いて推計の必要性は厳格に要求されることになると考えられる。

補充的代替手段説をとったと思われる裁判例は次のとおりである。

○ 浦和地裁平成四・四・二七判決（税資一八九号三二四頁、判タ八五四号一八四頁）

「推計課税は、その必要性がある場合に合理的な方法により算定された金額をもって所得金額とする一つの課税方法であ



り、実額課税と並ぶ一つの実定法上の制度であつて事実上の推定を法規化したものではないのである」

○ 浦和地裁平成四・五・二五判決（税資一八九号五七六頁）

「元来、推計課税は、税務署長が居住者（納税義務者）に係る所得金額について更正又は決定をする場合において、その所得金額を実額で把握することができないため、収集した間接資料によってこれを推計しようというものであるから（所得税法一五六条）、いかにその方法が合理的なものであつても、推計によって算出された所得金額と実額の間には何がしかの差異のあることは否定できないところである。」

○ 浦和地裁平成五・三・二二判決（税資一九四号八〇一頁）

○ 浦和地裁平成五・五・一七判決（税資一九五号三三七頁）

○ 東京高裁平成六・三・三〇判決（原審新潟地裁平成五・三・二三判決）（行集四五卷三号八五七頁、訟月四一

卷四号八二二頁、税資二〇〇号一三一八頁）

「税務署長が申告された又は無申告の所得税の課税標準等ないし税額等について更正又は決定をするに当たつては、所得の実額をもつてすべきである（国税通則法二四条、二五条）が、所得の実額を捕捉することができない場合においても、租税負担公平の原則上更正又は決定をすることを回避又は放棄することは許されないから、高度の信頼性を付与されている青色申告にかかる更正の場合を除き、間接的な資料によって所得を認定して更正又は決定をしなければならぬ。所得税法一五六条（なお、法人税法一三一条）は、この趣旨を規定したものである。したがつて、間接的な資料を用いて所得を認定する方式である推計課税は、直接資料を用いて所得を認定する方式である実額課税に代わるものではあつても、それ自体一つの課税の方式であつて、所得の実額の近似値を求める、いふなれば概算課税の性質を有しているといふべきである。そつたとすると、推

計課税における推計の合理性は、所得の実額との関係で厳密な整合性を有する必要はなく、実額課税に代わる方式にふさわしいとい得る程度の推計の合理性で足りるといべきである。

前記のように推計課税の本質を解するとき、税務署長を被告とする所得税更正処分取消訴訟において原告が直接資料によつて収入及び経費の実額を主張・立証することは、被告の抗弁に対する単なる反証ではなく、自らが主張・証明責任を負うところの再抗弁であり、しかもその再抗弁においては単に収入又は経費の実額の一部又は全部を主張・証明するだけでは足りず、収入及び経費の実額をすべて主張・証明することを要するといべきである。」

○ 京都地裁平成六・五・二三判決（税資二〇一号一四二頁）

「そもそも、推計課税（所得税法一五六条）は、課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から実額課税の代替的手段として、合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度と解するのが相当である。そうすると、推計課税は、実体法上、実額課税とは別に課税庁に所得の算定を許す行為規範を認めたものであって、真実の所得を事実上の推定によつて認定するものではないから、その推計の結果は、真実の所得と合致している必要はなく、実額近似値で足りる。だから、推計方法の合理性も、真実の所得を算定しうる最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求めうる程度の一応の合理性で足りると解すべきである。

したがつて、他により合理的な推計方法があるとしても、課税庁の採用した推計方法に実額課税の代替手段にふさわしい一応の合理性が認められれば、推計課税は適法といふべきである。それとの推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である。」

○ 釧路地裁平成六・六・二八判決（税資二〇一号五七四頁）

「推計課税は、税負担の公平の見地上、納税者の所得を認識することができず帳簿等の資料等がないからといって、課税を放棄できないため、推計の必要性の存在を要件として、実額課税に代替する手段として認められたものと解する（所得税法一五六条）。（中略）税務署長が採用した推計方法が合理的にあるためには、税務署長が入手し又は容易に入手し得る推計の基礎事実及び統計資料等に照らし、その推計方法が一応最良の方法と認められ、かつ、当該納税者の所得につき近似値を求め得ると認められる程度のものであれば足りるといわなければならない。

推計課税は、税負担の公平の見地から実額課税に代替する手段として認められたものであり、その性質上実額そのものではなくその近似的なものを把握すれば足りるものであるところ、現実の所得が明らかになれば実額によって課税するとの原則に戻り、推計による課税処分は取り消されることになることと解すべきであるが、その場合の所得金額の主張立証責任は、納税者の側にあると解すべきである。」

以上掲げた補充的代替手段説をとつたと思われる裁判例の判旨を整理して挙げてみる。

- ① 推計課税の必要性が要件として掲げられていること
- ② 推計課税は実額課税に代替する一つの課税方式（あるいは実額課税と並ぶ一つの実体法上の制度）であつて、事実上の推定を法規化したものではないこと
- ③ 推計課税の意義を所得税法一五六条（法人税法一三二条）の法意に求め、租税負担公平の原則を重視していること

④ 推計の合理性は、代替手段にふさわしい一応の合理性で足りること  
前記にまとめたように、補充的代替手段説は、「補充性」、すなわち推計の必要性を満たすときのみ実額課税の代

替手段として認められるとする考え方である。この説による「補充性」の根拠を何に求めるのかは必ずしも明らかではないが、前記③の租税負担公平の原則を重視するという点からすると、課税庁は実額で所得を把握できないからといって課税を放棄することは許されないから、推計によってでも所得を認定するほかないという点に求められるのではなからうか。ここに通常の民事訴訟の事実認定と、租税訴訟における所得認定との相違をみる事ができる。そして、この説は、実額課税と推計課税とは所得認定手段の相違（直接資料によるかあるいは間接資料によるかの相違）ととらえる点においては事実上推定説と変わらないが、所得金額の近似性に重きを置くよりも質的に異質のもの（あくまでも実額は実額、推計は推計）ととらえる点に重きを置いているようである。

補充的代替手段説によると、推計の合理性の立証の程度は「一応の合理性」で足りるとされ、事実上推定説でいうところの「真実の所得に合致することの蓋然性」は問題とされない。ただし、同説によっても、最終的に問題とされるべき課税標準は真実の所得金額であると、納税者がいわゆる実額反証をすることにより、推計の結果を覆すことができるのであるから、推計の結果と真実の所得金額とのつながりが制度上補償されていると説明されている。<sup>35)</sup>

補充的代替手段説に立つたと思われる京都地裁平成六・五・二三判決によると、推計方法の合理性は真実の所得金額を算定しうる最も合理的なものである必要はなく、実額近似値を求め得る程度の一応の合理性があればそれで十分であり、課税庁の推計方法に一応の合理性が認められる以上、他の推計方法があってもそれとの推計方法の優劣を争う主張は、主張自体失当である旨判令されている。<sup>36)</sup>ただ、そうだとすると、納税者が課税庁のした推計課税を不合理であるとして争うにはどのような方法が考えられるだろうか。同業者比率法でいえば、同業者の抽出基準の合理性（業種・業態の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性及び法人・個人の別の同一性）、同業者の抽出過程の合

理性及び同業者の選定件数など、推計の基礎となる標本（サンプル）の基礎数値の適否を争うことは許されるけれども、それらを基礎として得られた同業者比率の内容の合理性や他により合理的な推計方法があるとして争うことは許されないことを意味しよう。それ以外の方法としては、推計を不合理ならしめる特段の事情を主張するということがあるが、もともと同業者間にはある程度の偏差が存在するのが普通であるから、主張する特殊事情は余程顕著なものでない限り同業者比率の中に吸収される性質のものであり、それら主張によって請求が認められることはそもそも一般的ではない。<sup>37)</sup>

以上からすると、補充的代替手段説に立った場合、納税者にとって実額反証による場合を除いては、推計の合理性を争う手段は従前に比してかなり狭くなることになるだろう。つまり、補充的代替手段説に立つとすると、推計は間接資料を用いて行われるところ、同質の認定手段を用いてより合理的な推計方法を主張し推計課税を争ったとしても、容易に推計の結果を覆すことはできず、認定手段を異にする実額反証により有効にそれを覆すことができると考えているようである。したがって、同説に立った場合、納税者は実額反証でもって推計を争うのが最も直接的かつ効果的な方法といえよう。前記した、推計課税と真実の所得とのつながりが制度上保証されているというのはこのことを意味すると考えられ、それゆえ、納税者のする実額反証は当然に許容されることになる。しかし、補充的代替手段説は、推計と実額との認定方法（手段）が強調され、真実の所得とのつながりは納税者のする実額反証により保証されているのであるから、納税者のする実額反証は、主張する実額が真実の所得に合致することを証明するものでなければならぬと解される。

なお、補充的代替手段説をとる裁判例をみると、納税者のする実額反証について再抗弁とされ、主張・立証責任は

納税者の側が負うとされるものが多く見受けられるようである（東京高裁判平成六・三・三〇判決に代表される。）が、この点については、何故そうなるのかを第三章で検討することとする。

#### 第四節 推計の必要性について

推計課税を行うに当たっては、納税者の調査非協力等により実額を把握することができず、推計をせざるを得なかったという事情を要するか否か、すなわち、「推計の必要性」が課税処分手続上の適法要件であるか否かについて争いがある。

この点については、①処分時に推計の必要性を欠く課税処分は、手続上の適法要件を具備しないものとして違法であるとする「効力要件説」、②実額によるか推計によるかで別個の課税処分が存在するわけでなく、両者の差異は課税標準等を直接的資料に基づいて認定するか、間接的資料に基づいて認定するかの事実認定の方法の差異にすぎないから、たとえ推計の必要性を欠いたとしても当該課税処分が直ちに違法となるわけではないとする「行政指針説ないし訓示規定説」及び③推計の必要性は、原則として課税処分上の適法要件であるが、推計による認定金額が実額の範囲内にあることが認定された場合には、必要性の欠缺という手続上の瑕疵は、事後的、相対的に輕微化したものとなり、その限度で適法要件の欠缺は違法事由とならないとする「折衷説」などがある。

本稿では前記各説を詳述することは避け、推計の必要性が効力要件とされるか否かという点について、前記した「事実上推定説」と「補充的代替手段説」との各裁判例でどのように相違するかをみることにする。

## 一 事実上推定説の場合

事実上推定説をとる裁判例のうち、大多数の裁判例が推計の必要性を効力要件としておりそれを要しないとするものをみるのは稀である。しかし、事実上推定説をとると、「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（真実の所得額）を把握するための方法が、前者は直接資料によるのに対し、後者は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、この論拠からすると前述した行政指針説によくあてはまり、推計の必要性を欠いたとしても課税処分は直ちに違法とされることはないはずである。にもかかわらず、事実上推定説をとったと思われる裁判例のほとんどが推計の必要性を要するとしているのはなぜか。

この点につき、いわば手続的保障を与えるという観点から推計の必要性を効力的要件と考えると説明する立場もあり得よう。しかし、推計課税は間接的な資料を用いて課税標準たる所得金額を認定する方法であり近似値課税といわざるを得ないが、一方実額反証にしても必ずしも真実の所得金額を反映したものは限らず両者の違いは程度の差にすぎないものでしかない（ただし、所得の認定手段は異なる）。そして、事実上推定説の論じるように「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」ということであるとすると、推計の必要性を効力要件として手続的保障を与える必要はなく、認定された所得金額ないし税額の適否を問題とすれば足りるはずである。

しかるに同説を採る裁判例の多くが推計の必要性を効力要件としているが、何ゆえそれが効力要件とされるのか、その点の判断を明示した裁判例は見当たらない。つまり、事実上推定説では、推計の必要性が要求される理由を合理的に説明することができ得ていないように思えるのである。

## 二 補充的代替手段説の場合

補充的代替手段説は、推計課税は実額課税ができない場合に補充的に認められる課税方法であるから、推計の必要性はまず第一の要件に挙げられることになる。換言すれば、推計の必要性の要件が充足されなければ、実額に代わる補充的代替手段としての推計課税を行うことは許されないということになる。したがって、

○ 金沢地裁平成六・一・二七判決（税資二〇〇号二二六頁）のように、

「推計課税は、実額課税を補充する課税方法であるから、推計の必要性があり、…（以下略）」と判示されるのが当然のこととなる。

## 第五節 「実額は推計を破る」ことについて

推計課税事件において実額反証が行われ、それが奏功したときには、いかに推計が合理的であろうとも実額が優先する、すなわち「実額は推計を破る」といわれている。そこで、本節においては、この点について前節同様に「事実上推定説」をとる裁判例と、「補充的代替手段説」をとる裁判例とを比較し、両者の相違点をみることにする。



一 事実上推定説の場合

事実上推定説をとる裁判例においても、次のとおり「実額は推計を破る」とするものを多くみることができる。

○ 大阪地裁昭和六一・七・二九判決（税資一五四号二四頁）

「処分時に推計により課税せざるをえない場合でも、その後において実額計算をするに足りる資料の提出があれば実額により算定すべきものである。」

○ 大阪地裁昭和六一・一一・二五判決（税資一五四号六一一頁）

○ 仙台高裁昭和六三・一一・二七判決（訟月三四卷八号一七五三頁、税資一六三号一〇四頁）

「所得の実額を主張して推計課税の適法性を否定することは、所得の実額が、推計課税における所得の推計額よりも少額であることを主張し、立証することによって、所得の推計（所得認定の一方）の過誤を正すことにほかならない。」

○ 東京地裁平成三・一一・一九判決（行集四二卷一一・一二号一九六八頁、税資一八七号三七七頁、判時二四一三号五〇頁）

「帳簿書類等の直接資料によって計算された所得金額の方が、間接的な資料によって計算された所得金額に比べると、より真実の所得額に近似するものと考えられるから、右原告の主張する経費の実額について客観的な帳簿書類等による裏付けがあると認められるときは、被告の主張する推計方法が合理的なものとして認められるか否かを問うまでもなく、原則として、右の実額による金額をもって原告の各年分の経費の額とすべきことになる。」

○ 仙台地裁平成五・五・二五判決（税資一九五号四五八頁）

「帳簿書類等の直接資料によって、所得の実額が明らかになったときは、合理的な推計であっても実額には対抗することができないものといわざるを得ない。」

○ 東京地裁平成五・九・一判決（税資一九八号八九〇頁）

「個々の費目について実額が把握でき、これによって所得が算出できるのであれば、近似値をもって満足せざるを得ない推計による所得の算出を行う必要はなくなる。」

事実上推定説は、実額による所得額と推計によるそれとの関係について、「実額も推計も真実の所得を認定するための方法の差異にすぎない。」と説明している。これは、すなわち推計課税は間接的な資料を用いて課税標準たる所得金額を認定する方法であり、近似値課税といわざるを得ないが、真実の所得金額からみれば実額課税も必ずしも真実の所得金額を反映したものとは限らず程度の差であることを意味する。

そして、同説のいうように、「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」ということであるとすると、実額が直ちに真実の所得額を表したものとはいえないであろうから、実額であることを理由に単純にそれが真実の所得により近いとすることはできないはずである。すなわち、同説では、推計による所得額と実額によるそれとを十分に吟味・検討した上で、いずれが真実の所得額により近いかが判断されてしかるべきであり、したがって、事実上推定説では「実額は推計を破る」ことを端的に説明することはでき得ない。

二 補充的代替手段説の場合

補充的代替手段説を採る裁判例は次のように判示している。

○ 浦和地裁平成四・五・二五判決（税資一八九号五七六頁）

「取消訴訟において納税義務者の所得金額の実額が証拠上明らかになつた場合においては、右推計課税の手續・方法に何らの瑕疵が存しない場合においても、推計によつて算出された所得金額はその存在意義を失ひ、更正処分は少なくとも推計による所得金額が実額を超える限度では不適用となり、取消しの原因となると解するのが相当である。」

○ 金沢地裁平成六・一・二七判決（税資二〇〇号二一六頁）

「推計課税は実額課税を補充する課税方法であるから、推計の必要性があり、かつその方法が合理的なものであつても、証拠上所得の実額を認定することができ、推計により算出した所得金額が右実額で認定した所得金額を超える場合には、推計により算出した所得金額は採用できないこととなる。」

○ 釧路地裁平成六・六・二八判決（税資二〇一号五七四頁）

「推計課税は税負担の公平の見地から実額課税に代替する手段として認められたものであり、その性質上実額そのものではなくその近似的なものを把握すれば足りるものであるところ、現実の所得が明らかになれば実額によつて課税するとの原則に戻り、推計による課税処分は取り消されることになると解すべきである」

補充的代替手段説によれば、推計課税は推計の必要性が存する場合を条件として実額課税に代えて補充的に用いられる課税方法であるが、推計課税と真実の所得との関係が制度上保障されており、実額が認定できることが明らかになれば、課税の本則たる実額課税によるべきことになるのは当然である（ただし、納税者の主張する実額は、真実の所得と合致することが証明されなければならず、かつその証明は本証であると解する）。したがつて、釧路地裁判決が説示するように、「現実の所得が明らかになれば実額によつて課税するとの原則に戻り、推計による課

税処分は取り消されることになる」ということになり、「実額は推計を破る」ということを明快に説明できると思われる。

〔注〕

- (1) 金子宏『租税法第五版』（弘文堂平成七年）五二二頁
  - (2) 同旨、金子・前掲注(1)五二二頁。また、松沢智『租税争訟法』（中央経済社昭和五二年）五四頁
  - (3) 福田幸弘監修『シャウプの税制勸告』（霞出版社昭和六〇年）四一四頁第四卷付録D、E附帯問題二、(3)
  - (4) 南博方「推計課税の実務と理論」判タ七七七号五頁
  - (5) 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究二二号二八頁。  
このほか、島村芳見氏は、異議申立、審査請求において資料を故意に提出せず、訴訟において初めて帳簿書類等を提出し、実額反証の挙に出たような場合には、信義則違反として実額反証を禁止、制限すべきである旨主張する（島村芳見「推計課税における経費実額の反証の程度」税理二七卷一五号八五頁）。
- しかし、「信義則は個々具体的な事案における結果の妥当性を担保するための例外的手段であり、例外的に否定する根拠とすることは格別、信義則は実額反証を一般的に否定する根拠とはなり得ない」とする見解（加藤就一「実額反証の適否とこれに供する資料及び立証の程度」税理三二卷九号二一三頁）があり、この見解が妥当するものと考えられる。
- (6) 時岡泰・山下薫「推計課税の合理性について」司法研究報告書第三〇輯第一号四頁
  - (7) 今村隆「推計課税の本質と推計方法の合理性の程度」税理三九卷二号二四頁

- (8) この点について、南教授は、「今一度シャープ勧告の原点に立ち返って、標準率の法的整備に努め、これを公表することに  
より、その法的基準を明確にするとともに、申告納税制度の下においては、推計課税による不利益は甘受せざるを得ないと  
の認識に立って、一定の不利益措置を定め、かつ、推計項目についての争いを遮断する方向での法政策の樹立が必要であ  
る。」と述べている。南・前掲注(4)一〇頁
- (9) 南博方『租税訴訟の理論と実際(増補版)』(弘文堂昭和五五年)一八三頁
- (10) 泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について」司法研究報告書第三六輯第一号一七七頁
- (11) 松岡登「所得の推計課税をめぐる若干の問題―所得標準率、効率による所得の推計の合理性とその立証の問題を中心とし  
て―」司法研修所創立一〇周年記念論文集上(民事編)八五頁
- (12) 泉ほか・前掲注(10)一七七頁
- (13) 中込秀樹『税務訴訟(3)―推計課税』(裁判実務大系第一巻行政争訟法所収)三四五頁
- (14) 南教授は、同業者率課税について、「(同業者率課税は)同業者が本人に近似すればするほど実額近似値が得られるという  
考え方を基礎とするいわば近似値課税である。この同業者率課税は、真実の所得金額(実額)の把握を念するものではな  
く、実額の把握を目指し、実額に可及的に近接するための一つの手段である。そして、同業者率資料による実額認定は、事  
実上の推定(推認)によるのであり、この点において、帳簿など直接証拠による直接認定と相対的な差があるすぎない。そ  
う考えると、同業者率課税は、むしろ広義の実額課税のカテゴリーに属するといわざるを得ない。」としている。南・前掲注  
(9)一八五頁

(15) 賀集唱「事実上の推定」民事訴訟法判例百選(第二版)一八四頁

- (16) 三ヶ月章『民事訴訟法(補正版)』(弘文堂昭和五六年)四五四頁
- (17) 賀集唱「拳証責任―間接反証を中心にして―」別冊ジュリスト三九号二〇頁  
賀集・前掲注(15)一八四頁
- (18) これに対して、事実上の推定も法律上の推定と推定自体の性格は差異がないのであるから、法律上の推定と同様に原則として証拠の優越による真実蓋然性をもって足りるとする説がある。
- (19) 村上博巳『民事裁判における証明責任』(判例タイムズ社昭和五五年)一〇頁  
田中勝次郎「税務訴訟と拳証責任」税法学六号八頁以降
- (20) 賀集・前掲注(17)二二四頁  
これに対して小林教授は、「わが国の一応の推定はわが国の古くからの判例理論によって形成されたものであるのに対して、表見証明はドイツの判例理論によって形成されたものであり、直接の關係はないものの、結果的にはかなり類似した機能を営んでいる。」と説明している。小林秀之『証拠法(第二版)』(弘文堂平成七年)五九頁
- (21) 三ヶ月・前掲注(16)四五四頁、賀集・前掲注(17)二二四頁、小林・前掲注(20)五六頁
- (22) 賀集・前掲注(24)二二四頁
- (23) 小林・前掲注(20)四九頁  
ただし、小林教授は、「この点については、何故に完全な証明がなされたわけではないのに、相手方の反証がないことから証明があったと扱えるのか、大きな問題である。」と疑問を呈している。
- (24) 元木伸「間接反証という概念」判タ三三〇号四五頁

(25) 元木・前掲注(24)四六頁参照

(26) 小林・前掲注(20)五六頁

(27) 田中博士は、一応の立証の原則の根拠を、租税は国の財源を調達するという重大かつ積極的な使命を有していること及び推計の立証を容易にすることにより租税負担の公平を維持することに求めている。

田中勝次郎「實際面より見たる稅務訴訟の舉証責任について」*稅法學*五三號七頁

(28) これに対して佐藤氏は、「推計の合理性を基礎づける事實についての証明度を特別に緩和すべき根拠はない。」としている。佐藤繁『課稅処分取消訴訟の審理』新・實務民事訴訟講座一〇所収（日本評論社一九八二年）七八頁

(29) 松岡・前掲注(11)一一八頁

これに対して松沢教授は、「一般にある事實を認定する場合に、直接証拠により推理する方法と間接証拠により推理する方法がある。間接的に推理する方法とは、經驗法則を大前提とし、証拠により推理された間接事實を小前提として要証事實を演繹するものである。推計課税は、この間接証拠により所得金額を推理する方法である。（なお、推計課税と推計とは全く異なる問題である。推計とは、事實認定の一つの方法論であり、事実上の推定ともいう。それは、經驗則の応用もしくは自由心証の問題である。所得を直接証拠に基づいて推計することもあるが、それは推計課税ではない。」）としている。松沢・前掲注(2)三五五頁

(30) 今村・前掲注(7)二五頁

(31) 今村・前掲注(7)二六頁

(32) 今村・前掲注(7)二四頁

(33) 今村・前掲注(7)二五頁。

なお、田中教授は、「行為規範説」と呼んでいる。田中治「推計課税の本質と推計方法の合理性の程度」判時一五五二号二

〇〇頁

(34) 今村・前掲注(7)二五頁

(35) 今村・前掲注(7)二六頁

(36) なお、推計方法に一応の合理性すら認められない場合には、当該推計による課税処分は取り消されることになるだろう。

(37) この点につき補充的代替手段説をとる京都地裁平成六・五・二三判決は、「所得率等に影響を及ぼすことが決定的な要素」あるいは「推計自体を不合理ならしめる特段の事情」を有効な反証の方法として掲げている。実務においても、推計の基礎となる数値を争うことは、補充的代替手段説の場合でも反証として有効であると解しているが、この「基礎数値」の具体的内容、範囲が未だ明らかではなく、今後この点の検討を進めなければならない。いずれにしても、「推計の合理性の優劣を争うことは主張自体失当である。」とするのは、推計の合理性の優劣につき反証することすら許されないことを意味していると考えられるが、そうだとすると、納税者側の防禦の保証という観点から、その許されないとする範囲は極力狭く解されなければならないだろう。

田中教授は、「推計課税の性質を規定することによってどのような規範論的帰結がもたらされるのか、納税者または課税庁には、何が許され、何が許されないのか、それはいかなる理由により正当化されるのか、といった、個別で具体的な検討を欠くことはできないであろう。」と述べているが、これは前記の点からの意見であると解したい。田中・前掲注(33)二〇五頁



## 第二章 推計課税の主要事実

第一章で検討したとおり、推計課税の性質につき事実上推定説をとろうとも、あるいは補充的代替手段説をとろうとも、推計課税事件において納税者が実額反証をすることは許容されている。特に補充的代替手段説をとった場合、推計の結果と真実の所得との関係が制度上保障されているとするものであるから、実額反証は、真実の所得額を証明する限りにおいて理論的にみても当然に正当視される。

そこで問題となるのは、推計課税における主要事実は何か、また実額反証の性質はいかなるものかということである。本章では、まず民事訴訟上における主要事実及び間接事実に関する諸説を概観し、その上で推計課税における主要事実はいかなるものかを検討してみる。

### 第一節 民事訴訟上の考え方

#### 一 主要事実と間接事実

##### 1 主要事実

裁判における請求の可否は、その判断に必要な法規を大前提とし、当該法規の構成要件に直接該当する要件事実を小前提とする三段論法の形式によって判断される（判決三段論法<sup>1</sup>）。この要件事実（主要事実）は、権利の

発生消滅のような法律効果の判断に直接必要な事実をいふとされる。<sup>(2)</sup> これはまた、法律効果の判断に直接結びつく事実という意味で直接事実ともいふ。<sup>(3)</sup> そうすると、法律に記された要件該当事実イコール主要事実であり、それ以外の訴訟の場で具体的に主張される生の事實はすべて間接事実であると理解されることになる。

これに対して、要件事実と主要事実とを別個の概念として理解しようとする立場がある。すなわち、要件事実とは法律効果としてのいわば抽象的な法規の要件をなすものであって、通常概念でいうところの事実ではなくてむしろ法律概念であるのに対し、主要事実とは法規の要件に該当すると考えられる具体的事実であるとされ。<sup>(4)</sup> 近時この説が有力である。この説によれば、従前主要事実とされていた「過失」、「正当事由」のような規範的構成要件（不特定概念）においては、過失・正当事由そのものは主要事実ではなくそれらを基礎づける具体的事実が主要事実であるとされることになる。<sup>(5)</sup> この点については後述する。そして、訴訟においてある法規の適用を求める者は、その法規の要件に該当すると考えられる主要事実（具体的事実）の存在を立証するということになるが、主要事実はず直接証明することが可能なものでなければならぬとされている。<sup>(6)</sup>

先に述べたとおり、現在の定説は、法律が権利、法律効果の発生、消滅等の要件として定めている要件事実に該当する具体的事実を主要事実としており、したがって主要事実と間接事実の区別の基準は、法律、規則等が要件と定めている事実が何であるかによるということになる。この考え方はローゼンベルクの大成した法律要件説ないし規範説に基づくものである。<sup>(7)</sup>

なお、「民事訴訟における要件事実（第一巻）」では、実体法上の法律効果の発生要件を「法律要件」あるいは「構成要件」とし、権利の発生、消滅等の法律効果が肯定されるかどうかは、その発生要件に該当する具体的事

実の有無にかかることになり、この事実を「要件事実」と呼んでいる。そして、要件事実の概念を右のとおりに理解すれば、それは主要事実・間接事実の区別について主要事実と同義に帰着する<sup>(8)</sup>としてゐる。

本稿では、近時の通説に従い、訴訟の場で攻防にさらされる具体的事実を主要事実（時として要件事実）とし、それにより評価される法に規定された要件を法律要件とすることとする。

## 2 間接事実

間接事実とは、「主要事実を間接に推認させる事実」とか、「主要事実を経験上推認させる事実」であり、微憑ともいわれる。間接事実は右のように主要事実を認定（推認）するための資料であるから、主張と証拠という分け方では証拠に入るとされ、訴訟資料ではなく一つの証拠資料であるとされている<sup>(9)</sup>。

先に述べたように、主要事実は直接証明することが可能でなければならぬ。主要事実を直接証明する証拠を直接証拠という。しかし、訴訟の実務においては、主要事実が直接証拠によつて端的に証明される例は比較的少なく、主要事実の存在を推認させるような一個又は数個の前提事実を立証することによつて、主要事実についての立証の目的を達しようとする場合がある。このような場合の前提となるべき事実が間接事実と呼ばれる<sup>(10)</sup>。

経験則を用いて間接事実から主要事実を推認することを「事実上の推定」ということは既に述べた。しばしば争点たる主要事実の有無が、間接事実及び経験則の適用によつて決定され、これにより訴訟の勝敗が決定される。したがつて、主要事実が法規規範適用のための前提事実であるというのとまったく同様に、間接事実は経験則適用のための前提事実であるといふことができる<sup>(11)</sup>。間接事実による証明方法が間接証明であるが、前記のとおり、間接証明は直接証拠が存在しない場合に直接証明に代わるものであり、直接証拠の証明力に不安のあるとき

は、直接証拠の証明力の判定、あるいは補強に用いられる。<sup>12)</sup>

### 3 主要事実と間接事実とを区分する意義

主要事実と間接事実とを区分する意義ないし実益は、弁論主義のもとにおいて大きな意味を持つことになる。弁論主義のもとにおいては、主要事實は、当事者が主張したものでない限りこれを裁判の基礎とすることはできないし、主要事實についての明白に裁判所及び明白した者は拘束される。これに反して間接事実（補助事実を含む。）については、当事者の主張がなくても裁判所はこれを裁判の判断資料とできるし、間接事実についてなされた明白は、裁判所も明白した者もこれに拘束されないというのが通説・判例である。また、主張責任、立証責任も主要事実についてだけ問題となるのが通説である。<sup>13)</sup>そして、ある主要事実について立証責任を負うということは、その事実が立証できなかつた場合に、これを主要事実とする法律効果の発生が認められないという不利益を受けることを意味し、他方、ある主要事実について主張責任を負うということは、その事実が弁論に現れなかつた場合に、裁判所がその主要事実を判断の基礎とすることができず、結局、これを主要事実とする法律効果の発生が認められないという不利益を受けることを意味するから、右の立証責任と主張責任とは同一当事者に帰属するということになる。<sup>14)</sup>

ところで、弁論主義の適用限界を主要事実と間接事実の区別によって定めることについては、近時有力な批判がみられる。その論拠としては、主要事実と間接事実の区別は必ずしも明確とはいえないこと、ときには、間接事実が事件の判断にとって重要な影響をもつこと、主要事実と間接事実とで明白の取扱いを全く異にするのは、禁反言、証拠の散逸、審理促進等の考慮に基づく自白法理の要請を無視するもので正当でないこと、などが指摘

されている。<sup>15)</sup>

## 二 一般条項、不特定概念における主要事実

一般条項とは、法律の要件に抽象的な文言を含み、したがって裁判官による弾力的な適用をみる規定である。たとえば民法の「信義誠実の原則、権利濫用の禁止」(一条)、「公序良俗」(九〇条)などの法規群のみを指す。不特定概念とは、たとえば民法の「要素の錯誤」(九五条)、表見代理の「正当事由」(一一〇条)、不法行為の「過失」(七〇九条)、離婚原因たる「重大な事由」(七七〇条一項五号)、さらに借家法の更新拒絶の「正当ノ事由」(一条ノ二)など、極めて抽象的な文言を法律要件とし、裁判官による内容の具体化を予定した規定である。<sup>16)</sup>これらについては、何が主要事実であり何が間接事実であるかについて争いがあるが、そのうち、不特定概念たる「過失」を例にとつてその主要事実がどのように考えられているかをみてみる。

過失については、法律要件分類説に忠実である限りにおいては、法律効果発生の構成要件として法規に規定されている概念が主要事実なのであるから、右の場合、過失そのものが主要事実となり、この要件の認定のための前提として用いられた事実とは、右要件を推認するための間接事実ということになる。従来の不特定概念に関する考え方はこうであった。しかし、最近の学説はこうした考え方を採らない。つまり、法規に規定されているのは抽象的価値概念であつて事実ではなく、単に法解釈の対象となるにすぎないものであつて、当事者の攻防にさらされている過失を認定するための諸状況こそ主要事実であるとされる。すなわち、従来の考え方では、法規に規定された抽象的概念が主要事実となり、これを推認するための事実が間接事実となるのに対し、最近の考え方では、右の間接事

実とされていた事実が主要事実であるということになる。<sup>(17)</sup> また、不特定概念に該当するか否かの評価のためには、この評価を可能とする事実を認定することが不可欠であり、不意打ち防止の見地から予め当事者にこの事実を主張させることが必要である。この場合の主要事実とは、不特定概念の評価を決定的に基礎づける事実である。<sup>(18)</sup> といわれている。

以上から、不特定概念における主要事実の考え方は次のようにまとめることができるであろう。

① およそ「主要事実」なるものは、必ず直接に証明することが可能でなければならない。ただし、具体的な事案においては、そのような「直接の証明」が困難な場合もあるから、間接事実からそれを推認することが許されるのである。<sup>(19)</sup>

② 主要事実とは、当事者の攻撃防御にさらされる具体的事実でなければならない。これは、不意打ち防止の見地からも要請される。

以上、不特定概念における主要事実の考え方に触れたのは、税務訴訟において必然的に争点となるのは「所得額」であるところ、この「所得額」は前述した過失などの不特定概念と類似しているように思われるからである。

なお、「民事訴訟における要件事実」によれば、過失や正当理由といった規範的評価に関する一般的、抽象的概念を取り込んだ法規を規範的要件と呼称し、規範的評価を成立させるためにはその成立を根拠づける具体的事実が必要であり、このような事実を評価根拠事実と呼んでいる。そして、これらに関して次のように記述している。

「規範的要件の要件事実すなわち主要事実を当該規範的評価自体とする説は、評価根拠事実を間接事実とみるから、間接事実説と呼ばれ、かつてはこの説が有力であったが、最近では、評価根拠事実が主要事実であると理解す

る主要事実説が有力となっている。間接事実説が理解するように、規範的評価自体が主要事実であり、評価根拠事実はその間接事実にすぎないならば、主要事実とされる規範的評価を直接立証することが理論上可能でなければならぬが、具体的事実から切り離された過失とか正当理由とか背信性などの評価自体を証拠によって直接立証する方法がないことは明白である。当該規範的評価が、これを根拠づける具体的事実なしには成立しえないという関係も、互いに別個独立の事実として成り立つ主要事実と間接事実との間には起こりえないことである。このようなことは、規範的評価とこれを根拠づける事実との関係が、主要事実と間接事実の関係とは違った特殊なものであることを示している。(傍線筆者)<sup>20)</sup> この考え方からすると、うがった見方かもしれないが、規範的要件に関しては、従来の主要事実と間接事実の区別の必要性という点とは異なった特異な観念を導入しようとしているようにも読み取れる。この点は後に検討するが、推計課税における主要事実をとらえる上において示唆するところがあるように思われる。

## 第二節 税務訴訟上の考え方

第一節で概観した主要事実と間接事実に関する民事訴訟上の考え方が、基本的に税務訴訟においても用いられていることはまず間違いない。しかしながら、税務訴訟は行政訴訟でありその多くは抗告訴訟であるし、しかも税務訴訟の特質として所得額ないし税額という数額上の多寡の問題が争点となるのであるから、税務訴訟にはその特質を考慮した上でそれにふさわしい主要事実及び間接事実の考え方がとられるべきではないかと考えられる。その限りにおい

て、民事訴訟上の考え方はある程度変容せざるを得ないもの、むしろ税務訴訟における特殊性を考慮するならば、変容してしかるべきものと考えられる。

ところで、課税処分取消訴訟の訴訟物は、課税処分<sup>21</sup>の違法性一般であると通説は解している。この訴訟物を直接に理由づけるのが要件事実（主要事実）であり、租税の納税義務（租税債権）は課税要件の充足によって生じるから、課税処分<sup>22</sup>の適否は課税要件事実の確認にかかわるのであり、訴訟物を理由づける要件事実は一応課税要件事実であるということが出来る。前記のとおり、課税処分取消訴訟の訴訟物は、租税債務の存否とされ所得の数額という要素が至上とされるから、この通説の立場からすると、課税標準に関する規定が訴訟物を直接に理由づける要件事実に関する規定であるということが出来る。所得税法では、個々の取引が集積され収入金額や必要経費を構成し、右収入金額から必要経費を控除して課税標準たる所得金額が得られるという構造になっている（所得税法二二条）。実額課税の場合の主要事実のとらえ方については、個々の具体的取引を主要事実とみる説、その最終計算結果である所得金額を主要事実とみる説及び両者の中間にある収入金額及び必要経費を主要事実とみる説の三説が近時有力な見解として唱えられている<sup>22</sup>。

推計課税における主要事実をどうとらえるかについては、推計課税の性質及び適法要件の認識の差異によって分かれる。推計課税の主要事実に関する諸説は、学説においても裁判例においても次の三説に集約することができよう。

## 一 所得説

所得税法二二条一項の課税標準の規定を根拠として、「総所得金額又は課税所得金額」を主要事実とする説であ



る。この説は次のように説かれている。

「一般の行政訴訟では「違法」が主要事実であり、その具体的事実は間接事実であるという考えがある。これを税務訴訟にあてはめると、「過大所得の認定の違法」の主張が主要事実である。換言すれば、過大な所得金額自体が主要事実である。<sup>(23)</sup>」

所得説をとる裁判例は次のとおりである。

○ 大阪地裁平成二・四・一一判決（税資一七六号四八三頁）

「推計とは、課税標準あるいはそれを構成する要件事実を、直接の証拠ではなく、間接事実からの推認により推定する方法である。」

○ 福井地裁平成二・一一・三〇判決（税資一八一号七四一頁）

「課税処分取消訴訟における審判の対象は、課税標準又は税額の客観的存否にあると解される。」

○ 大阪地裁平成三・一〇・一五判決（訟月三八卷六号一一七頁、税資一八六号八五三頁）

「推計とは、課税標準あるいはその算定根拠となる要件事実（以下「課税標準等」という。）を直接の証拠ではなく、間接事実からの推認により認定する方法である。」

○ 名古屋高裁金沢支部平成五・二・二四判決（税資一九四号五一〇頁）

「課税庁は、課税の要件事実たる所得金額について主張・立証責任を負うものである。」

○ 同旨名古屋高裁金沢支部平成六・三・二八判決（訟月四一巻一〇号二六六五頁、税資二〇〇号二二〇六頁）

前記裁判例のうち、大阪地裁の両裁判例のいう「課税標準を構成する要件事実」が何たるかは明らかではない

が、仮にこれが「推計の合理性を基礎付ける事実」であるとすると、前掲裁判例は所得説と後述する具体的事実説との折衷的な見解をとったものとも考えられる。

## 二 収入・経費説

各種の所得金額は、収入金額から必要経費を控除して求められるものであることを理由に、「各種所得の収入金額と必要経費の額」が主要事実であるとする説がある。この説に従うと、推計課税の場合の主要事実も前記同様「収入金額」及び「必要経費」ということになる。この説によると、収入及び必要経費以外の事実の間接事実といふことになるから、推計を基礎付ける事実も間接事実であり、主要事実たる「収入金額」及び「必要経費」は、間接事実からの事実上の推定により認定されるということにならう。

この説をとる者は少ないようである。紙浦氏によると、「実額課税の場合には、収入金額・必要経費を会計帳簿等に基づく実額で捕捉するのに対し、推計課税の場合は、それらを間接事実・標準率・基準値等による多くの経験法則による事実上の推定によって推認する<sup>24)</sup>」としており、これを見る限りにおいては、同氏は収入・経費説をとっているとも考えられる。

収入・経費説をとっているとされる裁判例は次のとおりである。

○ 京都地裁昭和六二・一一・三〇判決（税資一六〇号七一四頁）において、被告課税庁が外注費の主張を改めたことが自白の撤回に当たるか否かが争われ、同判決は、被告のした外注費の撤回は、

「真実に反し錯誤によるものと認められるから、仮にこれが自白の撤回に当たるとしても許されるべきものである。」

としている。同判決は、「仮に」と付言しているので判然としないが、外注費の自白が問題とされているところからすれば、収入・経費説をとっているのかもしれない。

○ 大阪地裁平成二・九・二六判決（税資一八〇号六二三頁）

「被告の主張する原告の係争各年分の経費の推計には合理性が認められるから、特段の反証がされない限り、認定した推計額が、係争各年分の原告の経費額であるとの事実上の推定をすることができる。」とし、「原告がいわゆる実額反証によって、右推計額を争う場合においては、原告主張の実額が、被告主張の推計額より真実の経費額に近似することを立証することによって、右の事実上の推定を覆す必要があると解される。」としている。

○ 名古屋地裁平成二・一一・三〇判決（行集四一卷一一・一二号一九二二頁、税資一八一号四六四頁）

「被告は、原告が一部の貸付の取引関係につき自白の撤回をしたことに異議がある旨主張するが、自白に拘束力が認められるのは当該自白が主要事実に係るものである場合であるところ、課税処分取消訴訟においては、主要事實は、所得を構成する収入金額及び経費の額であって、収入金額を構成する個々の取引の内容及び結果は間接事実にはすぎないのであるから、これらの事実についての自白は、当事者を拘束するものではなく、また、裁判所は、右自白に係る内容に関し証拠によって事実を認定することを妨げられないものというべきである。」

以上述べた収入・経費説は、実額課税の場合にはさておき、推計課税の場合には妥当ではないと考えられる（後述）。

### 三 推計の合理性を基礎付ける事実説

実額課税の場合において、課税標準たる所得金額は計算の結果算定される抽象的概念であつて具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実が主要事実であるとする説がある。すなわち、主要事實は直接証拠により証明し得る「事実」でなければならず、所得や収入・経費というのは計算上算出される金額であつて、直接証拠による証明ができる具体的事実ではないこと、また、訴訟上の機能の面においても、主要事實は審理の対象を明らかにし、相手方の防御の目標を明確にして、不意打ち認定を防止するという機能を有するものでなければならぬから、この意味においても個別的具体的事実を主要事実であることが望ましい、とする説である。

推計課税の場合において、前記の説に相応するものとして、推計の適法要件である推計の合理性を基礎付ける事実（推計方法の合理性、基礎資料の正確性及び原告への適用の合理性等）が前記の具体的事実に相当し、主要事実を構成するという説がある（以下、本稿ではこれを「具体的事実説」と呼ぶこととする）。

この説を説くものとして、例えば佐藤繁氏は、「課税標準たる所得の金額のみが主要事実であつて、他はすべて間接事実にすぎないとする見解もあるようである。しかし、所得の金額は計算の結果であつて、具体的事実ではない。理論としては、争われる限り、個々の所得発生原因まで主張しなければならぬと解すべきであろう。推計課税は、所得の額を個々の具体的な発生原因事実に基づいて直接認定することができないため、これに代えて間接的方法によつて所得額を認定しようとするものである。実額課税と推計課税という二つの別個独立の処分が存在するわけではなく、一つの所得を認定するための方法の差にすぎない。したがつて、推計の適法要件である推計の合理性を基礎づける事実とは、実額課税における個々の所得発生原因事実に相当するものとして、主要事実を構成するも

のであり、推計方式の合理性、基礎資料の正確性及び原告への適用の合理性の三点について被告は具体的にこれを主張しなければならぬ。」と述べている。<sup>(25)</sup>

具体的事実説をとっている裁判例は次のとおりである。

○ 京都地裁平成三・七・五判決（税資一八六号二五頁）

「推計課税においては、推計の必要性和推計の合理性を基礎づける事実がその主要事実である」

○ 名古屋地裁平成四・四・二七判決（行集四三巻四号六七頁、税資一八九号二八三頁）

「収入金額は実額により、かつ、必要経費は推計によって所得金額を算定してされた課税処分<sup>(26)</sup>の取消訴訟においては、推計の必要性及び合理性を基礎付ける事実が立証されると、必要経費の額は右推計に係る金額であることが事実上推定される」

○ 東京地裁平成六・一・二七判決（税資二〇〇号一四八頁）

「処分の適否が争点となる行政訴訟において当該課税処分が適法であるとする被告課税庁は、推計課税が必要となった事実と推計の合理性を基礎付ける事実を主張立証する義務を負う」

○ 東京高裁平成七・三・一六判決（行集四六巻二・三号二八〇頁）

「課税庁の主張する売上金額は、推計の合理性を基礎付ける事実として、あくまでその額を下らない売上金額があったというものにすぎない。」

## 第二節 若干の検討

推計課税事件において、主要事実をどうとらえるべきかにつき概ね三つの説があることは前述したとおりである。これらの説のいずれが推計課税における主要事実として妥当するのか未だ定説をみないといってよいだろう。本節では、推計課税の主要事実をとらえる上でどの説が妥当するかについて、私見を交えつつ若干の検討を試みることにする。

ところで、推計課税といっても、推計の方法は様々にあり、例えば、同業者比率法を用いた場合を例にとってみても、把握した収入金額、仕入金額、その他経費項目の一部等を推計の基礎数値として用いるなど多様である。また、これとは別に資産負債法や効率法なども用いられている。このように、推計課税には種々の推計方法が用いられるところ、その主要事実を収入及び経費であるとすることは、推計方法の一部しか説明でき得ないため妥当ではないと考えられる。<sup>26)</sup>したがって、推計課税における主要事実のとらえ方としては、残る所得説または具体的事実説のいずれが妥当すると考えられ、それゆえ、前示のとおり、学説及び裁判例においても両説のいずれかをとり例を多くみることができるといえる。

ここで、再度「民事訴訟における要件事実」及びその解説<sup>27)</sup>をみることにする。それによると、規範的要件の主要事実を当該規範的評価自体とする「間接事実説」がかつては有力であったが、最近では、評価根拠事実が主要事実であるとする「主要事実説」が有力となっているとする。間接事実説によれば、例えば過失については、過失が主要事実なのであるから、「過失がある。」と主張すれば足り、具体的事実を主張する必要はない。しかし、相手方は具体的に

どのような事実が立証の対象となるのか弁論の段階では知ることができず、防禦権の保障という点で妥当ではなく、また、裁判所も争点に集中した効果的な立証活動を指揮することができない。これに対して主要事実説は、評価根拠的事实はすべて弁論に現れたものに限られ、主張のない事実を裁判所が判断・評価の根拠とすることは弁論主義に反して許されないという問題点がある。しかし、裁判所は主張の食い違いや欠落に対しては主張の善解あるいは釈明権を適切に行使用することによって主要事実説の難点を克服することができ、その前提で主要事実説に従うのが妥当であると結論づけている。

以上の間接事実説及び主要事実説を推計課税の場合に説明される所得説及び具体的事実説に当てはめてみると、所得説が間接事実説に、具体的事実説が主要事実説に相当するものと思われる。

## 一 所得説について

所得説の長所としては、①実務の手続に安定をもたらしこと、②事案の真相に合致した裁判が可能になること、③立法の意図が裁判所の後見的機能の拡大にあるとすれば立法意図に沿うこと、<sup>28)</sup>が挙げられる。殊に②の点であるが、所得説と推計も実額も真実の所得額を認定するための方法の差異にすぎないとする事実上推定説とを結び付けて考え、さらにこれと現在租税訴訟において通説をなしている総額主義<sup>29)</sup>とを結び付けて考えると、この長所が大きいといえる。

次に、所得説をとった場合の問題点をみってみる。所得説は、先にみてきた主要事実の考え方としてまず念頭に置くべき事柄、つまり、①主要事実は、必ず直接に証明することが可能でなければならないこと、②当事者の攻撃防

御にさらされる具体的事実でなければならぬこと、この二点を充足することができるかどうかが問題点としてあげられる。

第一に、所得の額は計算の結果算出されるものであることは何としても否定できない。そうであるからこそ所得を直接証明する資料も存在しない。それゆえ所得は、具体的事実ではないといわざるを得ず、過失などの抽象的価値概念と同様のもの、言い換えれば評価根拠事実を基に判断・評価される規範的評価と同様のものであるといふ<sup>(30)</sup>かないだろう。

第二に、所得そのものを主要事実であると観念すると、それ以外の事実はずべて間接事実とされるから、推計の合理性を基礎付ける事実も間接事実ということになる。そうすると、被告が主張した推計方法の合理性その他一切の事実の間接事実ということになり、弁論主義が適用されないから、原告が被告の主張する推計方法の全部または一部を認めたとしても自白の拘束力は働かず、原告が後にこれを撤回することも許されることになる。また、裁判所は、当事者の主張をまたずに証拠上現れている事実に基づいて認定し得るのであるから、当事者が主張しない推計方法を独自に採用することもできるということになる。このように、当事者の主張をまたずに裁判所が証拠上現れている事実から独自の認定をするのは、不意打ち防止の観点から適当ではない<sup>(31)</sup>。

推計課税の主要事実として所得説をとる場合、以上の難点がある。

## 二 具体的事実説について

推計課税に関する最近の裁判例は、前示のとおり、推計課税の主要事実につき具体的事実説をとるものが増えて



きたようである。これは、民事訴訟における規範的要件に関する主要事実の考え方が、間接事実説から主要事実説へと移行してきたことと無関係ではないと考えられる。すなわち、税務訴訟における所得は計算の結果表わされる抽象的価値概念であって主要事実ではなく、それらを基礎付ける具体的事実こそが主要事実であるとするのが具体的事実説であり、この考え方は上記民事訴訟上の主要事実説の考え方と軌を一にするものといえるからである。具体的事実説によると、推計課税事件においては、推計の合理性を基礎付ける事実（実額課税の場合の具体的事実に相当する。）が主要事実であって、具体的には、①推計方法の合理性、②基礎資料の正確性及び③原告への適用の合理性の三点であるとされる。

このことは、先に述べた主要事実の考え方としてまず念頭に置くべき事柄、すなわち①主要事実は、直接、証拠によって認定し得る事実でなければならぬこと、②推計の合理性を基礎付ける事実を主要事実とみることが、不意打ち防止の観点からも相当であること、の二点を合理的に説明できるからにほかならない。<sup>2)</sup>以下この点の正否を検討することとするが、その前に、被告課税庁が同業者比率法を用いて推計課税を行った場合に、裁判実務において推計の合理性の主張・立証をどのように行っているかをみてみる。

（被告が主張すべき事実）

(1) 同業者の抽出基準の合理性

同業者の抽出基準が合理的であるというためには、抽出基準として、①同業者の類似性（業種・業態の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性、法人・個人の別の同一性等）及び②得られた資料の正確性が要求される。そのため課税庁は、一般的に次のような基準を設けて同業者の抽出を行っている。

- イ ○○業を営む個人事業者
  - ロ 青色申告の承認を受け、青色申告決算書を提出している者
  - ハ 年を通して○○業を継続していること
  - ニ 収入金額等が原告のその二分の一以上、二倍以下の範囲内（いわゆる倍半基準）の者
  - ホ 災害等により経営が異常であると認められる者以外の者
  - ヘ 課税処分を受けて不服申立期間が経過していないもの及び課税処分に対する不服申立手続又は訴訟手続が継続中の者以外の者
  - ト その他、事案の性質に応じて適宜の基準が設けられる場合がある。
- (2) 同業者の抽出過程の合理性
- 前記抽出基準に該当する者を機械的に悉皆抽出する。これは、抽出過程に課税庁の恣意が介在しないようにするためである。
- (3) 同業者の選定件数
- 抽出された同業者の数が平均値を求める上で合理的なものであること。そのためには、一般的には、立地条件がなるべく原告の事業に近似するよう、原告の事業所から同心円上に範囲を拡大していく。さらに、同一税務署管内↓隣接する税務署管内↓近接税務署管内↓同一国税局管内というように逐次範囲を拡大していく方法をとっている。
- (4) 同業者比率の内容

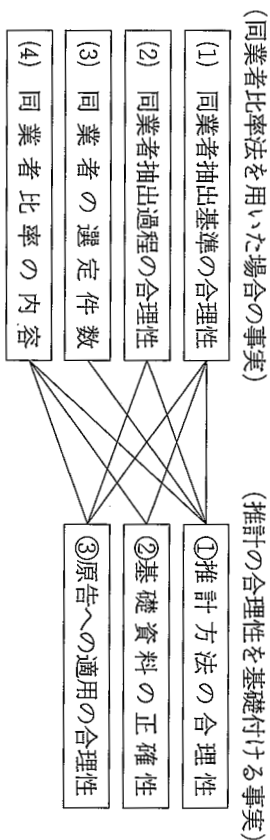
抽出した比準同業者の平均所得率等を求め原告に適用するが、得られた同業者比率の内容自体が合理的であることが必要である。抽出された同業者間においては、各比率に偏差があるのが普通であるが、このような同業者間に通常存在する差異は、同業者の平均値を求める過程において包摂され捨象される。

被告課税庁は、裁判実務において概ね以上を主張し、これに沿う立証するのが通常である。そして、被告課税庁がした推計の合理性の主張に対して、例えば東京地裁平成六・四・二七判決（税資二〇一号一七四頁）では次のように判示している。

「本件抽出基準は、業種及び業態の同一性、事業所等の近接性並びに事業規模の近似性等の点において、同業者の類似性を判別する要件として合理的なものといえる。また、被告は、本件抽出基準に該当する者のすべてを抽出したものであって、その抽出過程に被告の恣意が介在する余地も認められない。さらに、本件比準同業者は、いずれも帳簿等の書類の裏付けを有する青色申告者であって、経営状態が異常であると認められる者や更正等に対して不服申立て等をしている者が除外されていることに照らすと、その必要経費等の算出根拠となる資料の正確性も担保されているということができる。（傍線筆者）」

ところで、先に述べたとおり、具体的事実説をとる場合の推計課税の主要事実<sup>1</sup>は、推計の合理性を基礎付ける事実（①推計方法の合理性、②基礎資料の正確性及び③原告への適用の合理性）とされているが、前記①ないし③と、同業者比率法を用いて推計した場合に、被告課税庁が主張すべき前記①ないし④の各事実との関係はいかなるものであろうか。仮に、課税庁の主張する前記①ないし④の各事実は間接事実であるとすると、これら各事実により主要事実たる「推計の合理性を基礎付ける事実（①ないし③）」が推認されるということにならう。この仮定の

もと、両者の関係を图示すると次のようになると考えられる。



図で見るとおり、(1)ないし(4)の各間接事実が相互に関連して主要事実たる①ないし③を推認せしめているということが出来る。しかし、このような考え方をとると、主要事実たる①ないし③を直接表す事実ほどの裁判例をみても存在しないということになる。すなわち、具体的事実説をとる場合においても、間接事実から主要事実を推認するというプロセスを経て心証が形成されるので、同説をもってしても主要事実を直接証拠によって証明することはできないのである。そうであるならば、主要事実を考える上での「主要事実とは直接証拠によって証明される事実でなければならない」とする点は具体的事実説においても明瞭になったわけではないので、この点で所得説の場合と異なるのではないといえる。

不意打ち防止の観点からはどうか。具体的事実説をとったとしても、前記①ないし③が主要事実であり、(1)ないし(4)は間接事実にすぎないとすると、所得説の場合と異なるところはないということになる。

仮に、被告の主張する前記(1)ないし(4)の各事実そのものが主要事実であるとするかどうか。その場合、前記二つ

の問題は一応解消するものと思われるが、しかし推計課税における主要事実の範囲はどこまでなのか、主要事実と間接事実の分別はどうやって行うのかの判断が困難になると考えられる。そうすると、いかなる事実が弁論主義の対象とされ自白の対象とされるのが判然としないこと、あるいは（現実には考え難いが理論上）主要事実が弁論に現れず、ために裁判所は事案の真相に即した判断が下せなくなるということもあり得る。具体的事実説にはこのような問題点があることを指摘できよう。

### 三 私見

推計課税の主要事実のとらえ方としては、租税事件の特殊性を念頭におきつつ、次の諸見解を前提とするのが妥当であると考ええる。

「訴訟における当事者の主張内容および裁判所の認定の範囲は、どの程度まで具体的・個別的でなければならぬかという具体的事実の抽象度・包括度が問題となる。これは、当事者の攻撃防禦の面での不意打ちの防止、弁論権の保障と裁判の実践的目的・機能との両観点から総合的に考察して、具体的に決すべきものと解するのが相当である。事実主張や事実認定をあまり包括的抽象的で足りるとするのも、逆に、あまり個別的・具体的であることを要するとするのも、ともに適当でない。」<sup>(33)</sup>

「事実主張を要する根拠は、訴訟運営上道標を設定することの必要性、相手方の防禦権の保護その意味での公平、当事者双方への裁判所の判断の不意打ち防止、あるいは事実主張もできないようないわばでたらめな権利主張の防止等というような、訴訟手続乃至は訴訟政策上の諸要請にあるのではないか。すると、何よりも重要な事実と

いうことは、当該事件の勝敗にとつて、法規上重要な事実だけではなく、経験則上社会常識上、右紛争の解決に重要な事実ということになるのではないか。」<sup>34)</sup>

両見解ともに当事者の攻撃防禦権の保障という点を重視していること、及び紛争の解決のために、事件にとつて何が真に重要な事実であるかを考慮することが肝要であることに於いて共通点を見いだすことができる。以上から考えると、所得説は、推計課税の主要事実をとらえるに当たつては妥当ではないといわざるを得ない。ただし、所得は、抽象的価値概念であるというほかないから、防禦権の保障という点や不意打ち防止という点においてそれら課題を克服することが難しいと考えられるからである。これに引き比べて具体的事実説はどうか。具体的事実説は、主要事実と間接事実とを区別することが困難であること、また、主要事実の主張が欠落するおそれがあるという難点は認められる。しかし、前者については推計の合理性を基礎付ける具体的事実を必要範囲に絞り極力狭く解することにより、また、後者については先にみたように裁判所が釈明権を適切に行使することなどにより、それら難点を軽減ないしは回避することができるのではないかと考えられる。したがって、結論として、推計課税における主要事実のとらえ方としては、具体的事実説が妥当するとの立場をとることとしたい。

さて、その場合、具体的事実説のいう「推計の合理性を基礎付ける事実」をどう考えるべきか。その具体例として説明されている①推計方法の合理性、②基礎資料の正確性及び③原告への適用の合理性の各事実は、推計課税全体からみてそれを説明するに不合理なものではないだろうが、これとても抽象的なものであり前記したとおりそれら各事実を直接証明する資料は存在しない。したがって、推計課税の主要事実を具現すべき具体的事実は、実際に課税するに当たつて用いた推計方法の別（比率法、効率法及び資産負債増減法等の別）によつて決するべきである

と考える。例えば、同業者比率法を用いて推計した場合の主要事実は、前記した①同業者抽出基準の合理性、②同業者抽出過程の合理性、③同業者の選定件数及び④同業者比率の内容とすべきであると考えられる。実務において、被告課税庁の主張する事実もこれら四点であり、それで必要にして十分である。そして、これら以外の、これら事実を補強しあるいは推認せしめる事実は間接事実であるというべきである。

〔注〕

- (1) 賀集唱「挙証責任―間接反証を中心にして―」統判例展望別冊ジュリスト三九号二〇八頁
- (2) 兼子一『民事訴訟法』（弘文堂昭和四七年）七〇頁
- (3) 小沢文雄「直接事実と間接事実」法学教室二号六七頁
- (4) 元木伸「間接反証という概念」判タ三三〇号四一頁
- (5) 三ヶ月章『民事訴訟法補正版』（弘文堂昭和五六年）四三三頁  
田尾桃二「主要事実と間接事実の区別の必要性和その基準」民事訴訟法の争点二二頁
- (6) 三井哲夫「要件事実の再構成(2)」法曹時報二七卷一一号二二一〇頁
- (7) 田尾・前掲注(5)二二〇頁
- (8) 『増補民事訴訟における要件事実（第一巻）』（法曹会昭和六〇年）二頁
- (9) 田尾・前掲注(5)二一八頁
- (10) 元木・前掲注(4)四一頁

- (11) 石川義夫『主要事実と間接事実』(新・実務民事訴訟法講座二所収、日本評論社一九八一年)二七頁
- (12) 丹野達「民事訴訟法における弁論の機能―主要事実と間接事実とをめぐって―」法曹時報四五卷一号一七頁
- (13) 元木・前掲注(4)四一頁、また石川・前掲注(1)五頁
- (14) 前掲注(8)二〇頁
- (15) 山木戸克己「間接事実の自白」民事訴訟法判例百選第二版一七三頁  
 批判説として、例えば小林教授は、「主要事実・間接事実の区別の法理は、当事者の主張なくして判決の基礎になりうる事実についてのわが国の判例においては必ずしも支配的な原理ではないし、自白の拘束力の有無のメルクマールとしても適切ではないこと、さらに、わが国に継受されたドイツの主要事実・間接事実の区別の法理は(中略)間接事実は裁判官の心証形成の資料になるとするもので、弁論主義の制限法理ではなかった」としている。
- 小林秀之「主要事実と間接事実の区別の局面(上)」判タ四三八号六頁
- (16) 池田叅男「一般条項の証明責任」民事訴訟法の争点二五四頁
- (17) 元木・前掲注(4)四一頁
- (18) 丹野・前掲注(12)一二頁
- (19) 前掲注(6)に同じ
- (20) 前掲注(8)三一頁
- (21) 違法性一般とは、当該課税処分の取消原因としての違法、すなわち処分の主体、内容、手続、方式等すべての面における違法である。



緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」(実務民事訴訟講座九所収、日本評論社昭和四五年)六頁

(22) 脇博人「課税処分取消訴訟の審理上の問題点―主張・立証責任等」税理三九卷三号二八八頁

(23) 松沢智『租税争訟法』(中央経済社昭和五二年)三六二頁

なお、松沢教授は、実額課税の場合には「収入・経費説」を採っている。

前記のほか、所得説を採るものは次のとおり。

○高須要子「課税訴訟における主要事実」税務弘報三〇卷一三号一四七頁

○平石雄一郎「課税訴訟における主要事実の範囲」税理二六卷五号二頁

○石島・前掲注(2)三四一頁

(24) 紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判夕三二五号五三頁

(25) 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」(新・実務民事訴訟講座一〇所収)六七頁

このほか具体的事実説をとるものは次のとおり。

○松岡登「所得の推計課税をめぐる若干の問題」司法研修所創立十周年記念論文集上(民事編)八三頁

松岡氏は、推計の合理性を基礎付ける事実として、①推計方法によったこと自体が正当であること、②標準率等の成立が統計的に正確であること、③推計方法が合理的であること、を挙げている。

○緒方・前掲注(2)八頁

○泉徳治ほか「租税訴訟の審理について」司法研究報告書三六輯二号一八四頁

○小尾仁「推計課税の諸問題―実額反証」税理二八卷五号二七七頁

○脇博人「課税処分取消訴訟の審理上の問題点―三」税理三九卷三号二八八頁

なお、石島教授は、推計課税の実体上の立証すべき主要事実は所得金額であるが、この所得金額は損益計算法による正確な所得金額の数額ではなく、推計課税が所得金額を間接証拠により推計計算する方法で実額の近似値把握をその性質とするから、真実の所得金額に近似する数額で足り、したがって、「推計方法に合理性があること」が主要事実であるとしているようである。

○石島・前掲注(2)二四八頁

- (26) この点について松沢教授は、「推計を組成する収入金額とか経費の各事実は主要事実を構成しないで間接事実たるに過ぎない。推計課税の規定（所得税法一五六条、法人税法一三一条）をみても、収入や経費のみならず、たとえば財産の増減の状況や従業員数だけによって推計できるのであって、収入（益金）・必要経費（損金）のパターンに限らないからである。」と述べている。

松沢・前掲注(2)二六二頁

- (27) 伊藤滋夫「『民事訴訟における要件事実―総論―』について(1)」判時一一二四号一三頁

- (28) 高須・前掲注(2)一五二頁参照。

- (29) 総額主義とは、「課税処分の実体上の適法要件となるのは、処分で認定された所得の額（正確には課税標準及び税額）が処分時に客観的に存在した所得の額を上回らないことであるから、処分の際に被告がそれをいかなる所得源泉によるものとして認定したかは重要でなく、結論としての数額が処分時に客観的に存在した所得によって支持される限り、処分は実体上適法とされる。したがって、被告は、訴訟において、処分時の認定理由に拘束されることなく、その後新たに発見した所得

をも含めて処分時に客観的に存在した所得のすべてを課税根拠として主張することができる。処分時の認定理由自体を開示することが被告に必ず義務づけられるものではない。また、被告の処分理由の主張が攻撃防御方法の提出にすぎない以上、訴訟理論としては、審理の途中でこれを差し替えることも、民訴法一三九条に触れない限り制限されない。」とするものであり、通説とされている。

(30) もっとも、一般条項、白紙条項においては、法律要件が事実概念をもって規定されずに、価値概念をもって規定されているのに対し、所得等は価値判断自体を要件としない点で異なる（高須・前掲注<sup>23</sup>一五六頁参照）。

(31) 小尾仁「推計課税の諸問題」実額反証」税理三八卷五号二七八頁

また、佐藤繁氏は、訴訟において裁判所が当事者の主張しない推計方式によって処分を維持することが許されるかに関して、推計方式は経験則でもあるので不意打ちにならない限り可能である、とした裁判例を批判し、他の推計方式が当事者のいずれからも主張されていない場合には、裁判所がその方式を合理的と考えるときでも、釈明権を行使する限度にとどめるべきで、当事者からの主張のない限り、これを適用して処分の効力を維持することは許されないとしている（佐藤・前掲注<sup>25</sup>六九頁）。そうすると、裁判所は、当事者の主張がない限り、処分の効力を否定することも許されないということになる。

(32) 高須・前掲注<sup>23</sup>一五二頁参照

(33) 山本戸克己「自由心証と挙証責任」大阪学院大学法学研究第一巻一・二号一〇七頁

(34) 田尾桃二「主要事実と間接事実にかんする二・三の疑問」裁判法の諸問題二七七頁

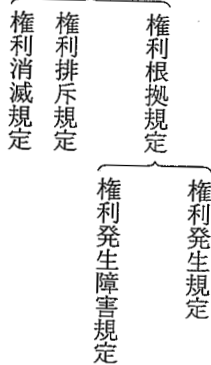
## 第二章 実額反証の性質

実額反証の性質がいかなるものかについては、推計課税の主要事実をどうとらえるかによって異なったものになると考えられるが、裁判例においては、実額反証の性質として間接反証（事項）または再抗弁であるとする例を多くみることができる。

そこで、本章においては、前章で検討した推計課税の主要事実に対する考え方を踏まえた上で、まず民事訴訟上において説かれる抗弁あるいは間接反証等の諸概念を概観し、しかる後に実額反証の性質を検討することとする。

### 第一節 民事訴訟上の考え方

法律要件分類説によると、あらゆる規定は次のように分類されることになる。<sup>①</sup>



同説に従えば、権利根拠規定の要件事実については権利の主張者が、権利障害規定の要件事実と権利滅却規定の要件事実については権利主張の相手方が、権利滅却の障害規定の要件事実については権利の主張者がそれぞれ証明責任を負担することとなる。<sup>(2)</sup>

この法律要件分類説は、証明責任の分配についての通説的見解とされている。<sup>(3)</sup>そして、権利根拠規定の要件事実は請求原因であり、権利障害規定の要件事実は障害の抗弁であり、権利消滅規定の要件事実は消滅の抗弁であり、権利発生障害規定の要件事実は障害の再抗弁ということになる。<sup>(4)</sup>

以上の通説的見解に従い、以下において抗弁、再抗弁及び間接反証等の民事訴訟上の概念を順次みていくこととする。

#### 一 否認、抗弁及び再抗弁

否認も抗弁も民事訴訟上の防禦方法の一種である。否認も抗弁も、相手方の法律上の主張を理由なからしめるための事実上の主張であるが、否認は相手方が証明責任を負う事実を否定することを意味するの<sup>(5)</sup>に対し、抗弁は自分が証明責任を負担する事実の積極的主張であるところに相違がある。すなわち抗弁は、相手方の申立て又は主張の単なる否認ではなく、相手方の申立て又は主張を排斥するために別個の事項を主張することであり、原告主張の法律効果の発生を妨げ（例：錯誤）あるいはいったん発生した効果を滅却させる事実（例：消滅時効）の陳述であり、その事実について被告が立証責任を負う場合をいうとされる。<sup>(6)</sup>このように、証明責任の所在によって、抗弁は否認と区別される。<sup>(7)</sup>

抗弁は請求原因に基づく効果を前提とし（その意味では請求原因事実と抗弁事実とは併存・両立する）、その

上でその効果を消滅・減殺させ（権利滅却の抗弁）、あるいは発生を障害する（権利障害の抗弁）ものであるから、原告の主張する基礎事実と両立し、この基礎事実に基づくプラス評価を否定する事実が主要事実となり、被告において主張立証すべきものとなると解するのが相当である。これに対して、原告の主張する基礎事実と抵触する事実は、右基礎事実に吸収され、独自の主要事実にならない。<sup>8)</sup>

再抗弁とは、抗弁事実に対する障害事由や消滅原因を主張して抗弁を理由なからしめる主張である。その機能は、当初の請求原因の主張をそのままの形で維持するものである。例えば、時効の抗弁に対し時効中断の主張が認められると、当初の権利主張はそのままの形で認容される。それゆえ、時効中断の主張は再抗弁である。これに対し、不当利得返還請求の場合に、被告の「善意」の抗弁が認められると認容額は現存利益にとどまるので、原告は、当初の全額請求を維持するために「事務管理であること」を主張する。当初の額の復活請求であるが、その請求権は、当初のものとは性質を異にする事務管理費用償還請求であり、したがって、この主張は、再抗弁ではなく、予備的請求原因である。<sup>9)</sup>

抗弁事実は、単に請求原因の反対事実（積極否認）ではなく、請求原因と両立しながら請求原因事実から発生する法律効果を阻害する事実と定義され、再抗弁事実も同様に抗弁事実と両立しながら抗弁事実から活性化する法律効果を減却させて、結果的に請求原因事実から発生する法律効果を復活させるものと定義されるから、消滅時効のような例外もなくはないが、請求原因事実が認定できないのに抗弁事実や再抗弁事実を判断する必要もなく、また、請求原因事実、抗弁事実が認定できないのに再抗弁事実を認定する必要もない。<sup>10)</sup>

## 二 本証と反証

当事者の一方に有利な事実は相手方にとって不利な事実でもあるので、実際の訴訟では、同じ事実をめぐる一方がその存在を、他方がその不存在を立証するという形で攻撃防禦が展開される。その際、当該事実の立証責任がどちらにあるかによって、各当事者の提出する証拠が本証と反証とに分かれる。<sup>(11)</sup>

本証は、当事者が自ら立証責任を負う事実について提出する証拠であり、反証は、その事実を否認する相手方の提出する証拠である。例えば、請求原因事実については原告側の証拠が本証であり、被告側の証拠が反証である。抗弁については、被告側の証拠が本証であり、原告側のそれが反証ということになる。<sup>(12)</sup>

本証は、その事実について裁判所に確定的な心証を引き起こさなければ目的を達しないのに対し、反証は必ずしも反対の事実について裁判所に確信を抱かせなくとも、本証に基づく裁判官の確信を妨害し動揺させる程度で充分である。<sup>(13)</sup>

以上のとおり、立証責任を負う当事者の提出する証拠を本証、反対当事者の提出する証拠を反証というが、本証、反証につきそれぞれ直接証拠、間接証拠により立証を図ることは当然考えられる。また、民事訴訟において当事者は、その立証責任を負担する主要事実の存在を立証するに際し、そのような事実の存在を推認せしめる事実、すなわち間接事実の存在を立証することもできる。これに対して、その相手方は、そのような立証を妨げるために、右間接事実の存在そのものを争う証拠を提出する場合と、間接事実の存在を認めながらも右間接事実から経験則を用いても主要事実を推定することができない特別の事情を立証して主要事実の認定を妨げる、という二つの方法をとることができる。前者が反証であり、間接事実の存在を証明しようとする証拠の証明力を争う場

合と、間接事実の存在と相容れない事実の存在を立証する場合とがあり得る。後者が次に述べる間接反証である。<sup>(14)</sup>

### 三 間接反証

間接反証とは、ある主要事実について立証責任を負う当事者が、これを高度の蓋然性をもって推認させるに足る間接事実の存在を証明した場合に、相手方が、既に証明された間接事実と両立し得る別個の間接事実の存在を立証することによって、主要事実の「推認」を妨げる方法による反証をいうとされている。<sup>(15)</sup><sup>(16)</sup> この別個の間接事実は、主要事実の推認を躊躇させ、主要事実の存在を疑わしめる程度のもので足りるが、反面、この別個の間接事実だけは、完全に証明しておかなければならない。すなわち、間接反証は、相手方（間接事実の存在を主張している当事者）が主張している事実とは直接かかわりのない他の事実の存在を立証し、もって経験則の適用を排除しようとするものであるから、少なくとも、その事実の存在については、裁判官に確信を抱かせる程度の証明、つまりその立証は本証でなければならない、とされている。<sup>(17)</sup><sup>(18)</sup> このように間接反証は、その積極的な「証明」に成功してはじめて、主要事実を存否不明ならしめ、「反証」としての目的を達することができるものである。

もちろん、右事実についての立証が本証であるからといっても、間接事実から推定される要件事実の存在については、依然として相手方が立証責任を負担するのであって、立証責任の転換が生じることはない。<sup>(19)</sup><sup>(20)</sup>

間接反証の要件として次の諸点が挙げられている。<sup>(21)</sup>

- ① 主要事実について立証責任を負う当事者が、間接事実の存在を証明することにより、主要事実の存在を立証しようとしたこと。



主要事実について立証責任を負う当事者が、主要事実の存在を直接立証しようとする場合には働く余地はない。既に述べたように、不特定概念については、何が主要事実で、何が間接事実であるかについて学説の対立があり、不特定概念たる要件の存在の前提となるべき事実を主要事実とする考え方によっては、右主要事実そのものの存在に対して立証がこころみられる限り、間接反証の働く余地はないことになる。

② 間接事実と両立しうる事実を立証しようとする場合であること。

間接反証にあつては、間接事実から主要事実の存在を推認せしめるための経験則が働かない別の事実を立証しようとするものであつて、右間接事実と相容れない事実を立証しようとするものではない。この点では、間接反証は、抗弁として主張された事実の立証と似るが、主要事実として究極的にその存在が立証されるべき主題についての立証責任は、あくまで相手方にある点で異なるのである。

③ 間接事実から主要事実を推認するための蓋然性は高度のものでなければならぬこと。

④ 間接反証は本証であること。

なお、間接反証の理論それ自体が誤っているとする見解<sup>(22)</sup>あるいは間接反証理論は、抽象的な要件事実の類型化の作業が完成するまでの間に合わせの説明であり、「当分の間」という留保付きで採用されるべきものであるとする見解<sup>(23)</sup>もあり、間接反証の概念自体に争いの多いところである。

## 第二節 税務訴訟上の考え方

学説及び裁判例からみると、実額反証の性質は、概ね①単なる反証説、②間接反証（事項）説及び③再抗弁説の三説に大別することができる。既述したとおり、実額反証の性質は、推計課税の主要事実が何たるかによって異なってくると思われるから、推計課税の主要事実とこれに対する実額反証の性質を説示した同一の裁判例によって両者の関係を検討するのが望ましい。このことから、本節においては、極力主要事実と実額反証とを説示した同一の裁判例を抽出することとしたいが、第二章でみたように推計課税の主要事実をどうとらえるべきかを示した裁判例はさほど多くはない。そこで、両者を説示した同一裁判例によるほか、実額反証の性質のみを説示している裁判例をも抽出し、各説ごとに分類・列挙することとする。

なお、各裁判例のうち、推計課税の主要事実を説示してあるものについては、その説をかつこ書きで表示した。

### 一 反証説

学説においては、実額反証の性質を「単なる反証」であるとするものはまず見当たらないといつてよい。<sup>24)</sup> 裁判例においては、次のとおり反証説をとったと思われる例をみることができるが、極めて少数である。

○ 大阪地裁昭和六一・一・三〇判決（訟月三二卷一〇号二四〇八頁、税資一五〇号八五頁）

「仮に原告が負うのは反証提出責任にすぎず立証責任まで負担するものではないとの立場を採っても、（以下略）」

ただし、本判決は「仮に」と留保を付しているので、反証説をとっていると明言することはできない。

○ 名古屋高裁金沢支部平成五・二・二四判決（税資一九四号五一〇頁）（所得説）

「納税者による実額反証は、課税庁がした推計による本証を真偽不明にして覆すに足るものであれば足りる」

○ 同旨名古屋高裁金沢支部平成六・三・二八判決（訟月四一巻一〇号二六六五頁、税資二〇〇号二二〇六頁）（所得説）

前記各裁判例のうち、推計課税の主要事実として所得説をとる名古屋高裁金沢支部の両判決が、実額反証の性質として単なる反証説をとっていることが注目される。反証説をとると、実額反証の立証の程度は、裁判官が確信を抱くに至るまでの立証をする必要はなく、両裁判例にみるように推計による本証を真偽不明にすれば足りることになる。

## 二 間接反証（事項）説

第一節でみたとおり、間接反証とは、ある主要事実について立証責任を負う当事者が高度の蓋然性をもって主要事実を推認せしめる間接事実の存在を証明したときに、相手方が主要事実と両立する別個の間接事実をもって主要事実の推認を妨げることを用いる。推計課税に対する実額反証の性質をこの間接反証理論で説明する立場が間接反証説（あるいは間接反証事項説）である。間接反証（事項）説について、佐藤繁氏は次のように説明している。<sup>28)</sup>

「推計の必要性の要件は処分時において存在すれば足りると解すべきであるから、その後実額の把握が可能になったとしても、それによって当然に処分が手続上違法となるものではないが、実額課税優先の建前からすれば、合理的な推計であっても実額には対抗することができないものとせざるをえない。推計課税も実額課税も客

観的に存在する所得を認識するための方法の差にすぎないとする以上、これは当然の結論であり、処分時の調査非協力等を理由に信義則によって原告の実額の主張を一般的に封ずることは難しい。もつとも、この場合の実額の主張立証責任は原告が負うものと解すべきである。所得の存在についての主張立証責任は被告にあるのが当然であるが、推計の必要性がある場合に合理的な推計によって実額に近似する所得の存在の一般的・抽象的蓋然性が主張立証されたときは、これと実額とが異なるとの事實は、いわゆる間接反証事項と考へられるからである。  
 (傍線筆者)」

間接反証(事項)説を採る裁判例として、次のものを挙げることができる。

○ 大阪地裁平成二・九・二六判決(税資一八〇号六二三頁)(収入・経費説)

「被告の主張する原告の係争各年分の経費の推計には合理性が認められるから、特段の反証がされない限り、認定した推計額が、係争各年分の原告の経費額であるとの事実上の推定をすることができ、原告がいわゆる実額反証によって、右推計額を争う場合においては、原告主張の実額が、被告主張の推計額より真実の経費額に近似することを立証することによって、右の事実上の推定を覆す必要がある。」

この裁判例は、実額反証の性質を間接反証であると明言しているわけではないが、主要事実(本事例の場合必要経費)を事実上の推定によって推認できるとしていること、及び実額反証を特段の反証として事実上の推定を覆すものであるとすることから、間接反証(事項)説をとっているものと思われる。次に掲げる大阪地裁の両裁判例も同様である。

○ 大阪地裁平成三・一〇・一判決(税資一八六号七三〇頁)

○ 大阪地裁平成三・一〇・一五判決（訟月三八卷六号一一一七頁、税資一八六号八五三頁）（所得説）  
○ 名古屋地裁平成四・四・二七判決（行集四三卷四号六七頁、税資一八九号二八三頁）（具体的事実説）  
は、実額反証が間接反証であることを明示している。

「推計の必要性及び合理性を基礎付ける事実が立証されると、必要経費の額は右推計に係る金額であることが事実上推定されると解することができ、他方原告の必要経費の実額の立証は右の事実上の推定を破るための間接反証であると解される」  
上記各裁判例にみるように、実額反証の性質として間接反証（事項）説をとる裁判例にあつては、推計課税の主要事実について所得説、収入・経費説及び具体的事実説の三説ともに現れており一貫していない。このことは、推計課税の主要事実についてどの説をとろうとも、実額反証の性質を間接反証（事項）説で説明できることの証左であるとも考えられる。ただし、今までは間接反証説と間接反証事項説とを類似した説であると想定して同一の項目に掲げてきたが、実額反証の性質を純然たる間接反証（間接反証説）とみるかあるいは間接反証的なもの（間接反証事項説）とみるかによつて考え方が異なっているものと思われる。両説の相違については後に検討する。

### 三 再抗弁説<sup>26</sup>

第一節でみたように、再抗弁は、当事者の一方が相手方の主張する主要事実に対して、その主要事実の全部又は一部を認容した上で、これと反対効果を生じる規定（反対規定）の主要事実を主張することをいう。したがつて、実額反証を再抗弁であるというためには、実額反証が推計課税の反対規定として法に明定されていなければならないことになる。

「租税訴訟の審理について」はこの点を次のように説明する。<sup>(27)</sup>「推計課税と原告による実額の主張の關係について、推計課税において被告の推計方法が一般的蓋然性をもって原告の所得を認定し得るものであることが証明されれば、右推計課税は適法であり、ただ推計課税の性質上、実額がこれと異なることが証明されれば実額を採らざるを得ない、そもそも実額が認定されれば、どのように合理的な推計方法であっても——というよりは、その合理性いかんにかかわらず——実額が優先する（「実額は推計を破る。」）という關係と理解すれば、実額反証は再抗弁と考えることができるであろう。」とし、さらに、「この場合は、所得税法一五六条などを『推計が合理的に行われた場合は、これを適法とする。ただし、右推計の結果が実額と一致しないことが明らかになったときはこの限りではない。』と解釈する必要がある。」としている。すなわち、実額反証を再抗弁として位置づけるには、所得税法一五六条等に明定されていない「ただし書き」を法解釈として導き出さなければならぬ。

納税者のする実額反証の項目に「再抗弁」の文言を冠している裁判例は次のとおり挙げることができる。

- 京都地裁昭和六三・七・一三判決（税資一六五号二七一頁）
- 京都地裁昭和六三・九・二八判決（税資一六五号八七九頁）
- 京都地裁昭和六三・一〇・五判決（税資一六六号三頁）
- 岡山地裁平成二・二・一判決（税資一七五号三五四頁）
- 静岡地裁平成三・四・二六判決（税資一八三号四四六頁）
- 浦和地裁平成四・四・二七判決（税資一八九号三三四頁、判タ八五四号一八四頁）
- 浦和地裁平成四・五・二五判決（税資一八九号五七六頁）

○ 浦和地裁平成五・三・二二判決（税資一九四号八〇一頁）

○ 浦和地裁平成五・五・一七判決（税資一九五号三三七頁）

○ 東京地裁平成六・一・二七判決（税資二〇〇号一四八頁）

○ 東京地裁平成六・二・一〇判決（税資二〇〇号五七六頁）

これら裁判例は、推計課税の主要事実が何たるかが示されていないし、また、何ゆえ実額反証が再抗弁とされるのかその理由が分明にされていない。しかし、その中であって、浦和地裁の各裁判例は補充的代替手段説をとっていると思われるところ、これら裁判例が実額反証を再抗弁であるとしている点が注目される。また、東京地裁の両裁判例は、事実上推定説にありながら補充的代替手段説に接近した考え方（修正事実上推定説）をとると思われるところ、実額反証を再抗弁であるところが目できる。いずれにせよ、補充的代替手段説（ないしはそれに近似した説）をとる裁判例においては、実額反証の性質を再抗弁であるものが多くみられるところ、補充的代替手段説をとっていると思われる次の東京高裁判決において、実額反証は再抗弁であることが明言されるに至った。

○ 東京高裁平成六・三・三〇判決（行集四五卷三三〇号八五七頁、訟月四一卷四号八二二頁、税資一八〇号六二二頁）

「税務署長を被告とする所得税更正処分取消訴訟において原告が直接資料によって収入及び経費の実額を主張・立証することは、被告の抗弁に対する単なる反証ではなく、自らが主張・証明責任を負うところの再抗弁であり、しかもその再抗弁においては、単に収入又は経費の一部又は全部を主張証明するだけでは足りず、収入及び経費の実額をすべて主張・証明す

#### 四 その他の説 ることを要する。」

実額反証の性質を「間接反証」ないし「再抗弁」であるとするとする裁判例がある。

○ 京都地裁平成三・七・五判決（税資一八六号二五頁）（具体的事実説）

「いわゆる実額反証は原告が自己の所得の実額を主張立証して、推計による算出所得金額が証拠により認定される実額と異なるため、推計が誤りであることを立証するもので、原告に立証責任がある間接反証ないし抗弁という性質を持つものである」

### 第三節 若干の検討

#### 一 裁判例からの検討

第二節に掲げた裁判例により判示された推計課税と実額反証との関係を図示すると次のようになる。

順号	推計課税の主要事実	実額反証の性質
(1)	所得説	反証説・間接反証説
(2)	収入・経費説	間接反証説
(3)	具体的事実説	間接反証事項説・再抗弁説



## 1 所得説の場合

推計課税の主要事実と所得説をとる裁判例は、実額反証の性質として反証説または間接反証説をとっている。

推計課税の主要事実を「所得」と考えると、それ以外の事実はすべて間接事実とされるので、推計の合理性を基礎付ける諸々の事実も間接事実ということになる。

そして、主要事実たる「所得」の存在は、間接事実からの事実上の推定により認定されるということになる。この所得の存在の推認を妨げるべき実額反証の性質をどうみるかによって反証説と間接反証説とに分かれることになる。

先にみたように、反証とは、間接事実の存在そのものを争う証拠を提出することをいうが、その方法として証拠の証明力を争う場合と、相容れない別個の事実の存在を証明する場合とがある。そうすると、実額反証を単なる「反証」であるとする説は、実額反証を推計の合理性を証明する事実を争う（両立しない）別個の事実であると考えているということになるだろうか。その場合の立証の程度は、単なる反証であるから本証を真偽不明にすれば足りることになる。

これに対して間接反証説をとる裁判例は、実額反証を推計の合理性を証明する諸事実（間接事実）と両立し、主要事実（推計による所得）の事実上の推定を妨げる別個の間接事実であると解していることになる。この場合、実額反証は純然たる間接反証であるということを意味しよう。そうすると、主要事実の立証責任は依然として被告課税庁にあることに変わりはないが、実額反証の立証の程度は、本証として裁判官に確信を抱か

せる程度の証明度でなければならぬ。

## 2 収入・経費説の場合

推計課税の主要事実収入・経費説をとる裁判例は、実額反証の性質として間接反証説をとっている。

この場合、主要事実が「収入金額及び必要経費」であるとされることを除いては、前記1の所得説の場合の間接反証説と全く同様（純然たる間接反証）であると説明できよう。

## 3 具体的事実説の場合

推計課税の主要事実具体的事実説をとる裁判例は、実額反証の性質として間接反証事項説または再抗弁説をとっているが、これをどう考えるべきか。

推計課税の主要事実具体的事実のレベルまで下げて考えると、主要事実を直接に証明しようと試みる限り、事実上の推定とか事実上の推定を覆すべき間接反証という概念を持ち込む余地はあまりないように思われる。そこで、推計課税の主要事実具体的事実説をとった場合に、実額反証を間接反証であるとする説は、実額反証を「いわゆる間接反証事項」であるとし、間接反証に類似する考え方をとるけれども、純然たる間接反証とは一線を画することになるだろう。また、同じく推計課税の主要事実具体的事実説をとり実額反証を再抗弁と考える説は、推計に対する実額が「実額は推計を破る」という関係にあるとの前提のもとに同説を採用することになる。具体的事実説をとる裁判例が、実額反証の性質として間接反証事項説または再抗弁説をとるのは叙上の理論を根拠としているものと考えられる。

以上、裁判例上に現れた推計課税と実額反証に関する考え方をみてきたが、推計課税の主要事実によ実額

反証の性質にせよ、裁判所ごとに考え方が異なり統一的見解に立った上での判断を出すに至らないことがみてとれよう。

## 二 実額反証に関する三説の妥当性の検討

### 1 反証説について

反証説は、一でみたように推計課税の主要事実を所得であるとした場合にのみ現れている。その場合、納税者のすべき実額反証の立証の程度は、課税庁の証明した本証に対してこれを真偽不明の状態にすることで足りる。反証説をとる場合の問題は、この証明度という点にある。

納税者は、所得発生の具体的事実を最もよく知る者として、税法の定めに従い適正な所得額を申告しそれによる税額を納付すべき義務があることは、申告納税制度の趣旨からして当然の事理である。また、納税者は、税務調査に対しては誠心誠意これに協力し自己の申告の基礎とした資料を開示し説明する義務をも負っているものと解すべきである。しかるところ、推計課税は、納税者がこれら義務を履行しないがために行われるのが通常であり、このように自らの義務違反により課税庁をして推計課税を余儀なくさせた納税者が、反証責任しか負わないとするのは適当でない。つまり、実額反証を純然たる反証責任と解することは、最終的に立証責任のある課税庁に過大な負担を負わせる一方、納税者の側は何らの負担・不利益も生じないことになる。したがって、反証説は採られるべきではないと考える。<sup>28)</sup>

### 2 間接反証説について

#### (1) 純然たる間接反証説

既述したように、間接反証は、ある主要事実について立証責任を負う当事者が、これを高度の蓋然性をもって推認させるに足る間接事実の存在を証明した場合に、相手方が、既に証明された間接事実と両立し得る別個の間接事実の存在を証明することによって、主要事実の推認を妨げる方法による反証である。

間接事実の証明によって事実上の推定が働き主要事実が推認されるものであるから、主要事実の存在を直接立証しようとする場合には間接反証の働く余地はないであろう。したがって、推計課税の主要事実を具體的事実（推計の合理性を基礎づける事実）であるとすると、それら事実を直接証明することを試みる限り、実額反証を間接反証で説明するのはやや適當ではないと考えられる。逆に主要事実を所得金額あるいは収入・必要経費といった抽象的レベルでとらえるとなると、この間接反証がよくあてはまるように思える。裁判例において、推計課税の主要事実に所得説ないしは収入・経費説をとった場合、実額反証は間接反証であるとすることがあるが、これはそのことを表しているといえる。

しかし、既述したように、間接反証の概念そのものについて、あるいはその要否についても争いの多いところである。また、実額反証を間接反証であるとする説も、反証説を除く他の説と同様に、実額反証の主張・立証責任は納税者の側にあるとするが、実額反証が間接反証であるならば、先にみたように、間接事実から推認される主要事実の立証責任は依然として相手方（被告課税庁）が負担し、立証責任の転換が生じることはないとされる。仮に、間接反証は本証としての立証が要求されるから、立証責任は納税者の側にあるとされるにしても、主張責任まで要求されることはないはずである。

以上のとおり、間接反証説の弱点は、間接反証理論自体に争いがあることや、裁判実務において実額反証

の主張・立証責任は納税者の側にあるということを説明しきれないところにある。

(2) 間接反証類推説ないし間接反証事項説

「所得金額」を規範的要件と類似した概念であると想定すると、規範的要件の要件事実（主要事実）の考え方が参考になる。この点に関し「民事訴訟における要件事実」において説くところは次のとおりである。

評価根拠事実（具体的事実説では、これが主要事実になる。）が当該規範的評価を積極（プラス）の方向に根拠づけるものであるのに対し、この事実と両立はするが右評価の成立を妨げるような事実、すなわち当該評価を消極（マイナス）の方向に基礎づける事実が存在することがあるとする。主要事実説に従えば、この評価障害事実もまた主要事実であるから、抗弁とされるとする説（後述の抗弁説）がある。これに対して、評価障害事実は主要事実を推認させる間接事実に対する間接反証に類似した関係にあると考える説がある。この説も、評価障害事実についての主張立証責任が当該規範的評価の成立を争う側の当事者にあることは肯定するから、この限りでは評価障害事実の法的性質の理解は抗弁説と同様であり、ただ攻撃防御方法としての位置づけを異にするにすぎないとしている。これを「間接反証類推説」と呼んでいる。<sup>29)</sup>

次に、佐藤繁氏の説明になる「いわゆる間接反証事項」をみることにする。それによると、推計の合理性を基礎付ける事実を主要事実とし、推計の必要性がある場合に合理的な推計によって実額に近似する所得の一般的・抽象的蓋然性が主張立証されたときは、これと実額とが異なることの事実は、「いわゆる間接反証事項」と考えられるとする。<sup>30)</sup>これが前記の「間接反証類推説」と同義であるかどうか判然としない。しかし、「租税訴訟の審理について」によると、佐藤氏の説を引用しつつ、推計の「合理性を基礎付ける事実を主要

事実とし、実額の主張により右合理性が覆されるとしてこれを「間接反証」的に説明するならば、むしろ、「推計課税が合理的であること」が主要事実、これを基礎付ける事実が準主要事実、実額反証は間接反証的なものと説明する方が分かりやすいかもしれない。」<sup>29</sup>としている。

前記各説明を前提とするならば、両者の概念はかなり異なることになるのではないかと考えられる。「いわゆる間接反証事項」は準主要事実という概念を用いて主要事実を推認するという間接反証説擁護の立場であるといえる。一方、「間接反証類推説」は再抗弁説と比べても攻撃防禦方法の位置づけが異なるにすぎないとされることから、次の再抗弁説により近い説といえよう（ほとんど変わらないようにさえ思える。）。思うに、課税庁をして推計課税やむなしに至らしめたのは、前述したようにその原因の大半が納税者の側にあるのであるから、納税者が、訴訟等の場で自己の所得を実額で計算できると主張する限りは、その主張・立証責任は納税者が負うものというべきであろう。そうすると、この点を説明するには「いわゆる間接反証事項」よりも「間接反証類推説」の方が優れているように思える。

### 3 再抗弁説について

推計課税訴訟事件において、推計課税の主要事実を具体的事実（推計の合理性を基礎付ける事実）とした場合に、納税者のする実額反証を再抗弁とする立場のあることは既にもみてきたとおりである。

既述したとおり、再抗弁は抗弁事実と両立しながら抗弁事実から発生する法律効果を滅却する事実であり、あるいは請求原因事実から発生する法律効果を復活させるものと定義され、また、主要事実と両立し反対効果を生じる規定（反対規定）の主要事実を主張することであるとされている。相手方の申立てまたは主張を排斥

するための別個の事実を主張するのであるから、主張・立証責任ともにこれを主張する当事者にあることになる。

実額反証を再抗弁とする根拠として次のような説がある。

「租税訴訟の審理について」において説くところは既述したが、要約して再度掲記する。「推計課税の性質上、実額がこれと異なることが証明されれば実額を採らざるを得ないこと、すなわち推計の合理性のいかんにかかわらず実額が優先する（実額は推計を破る。）という関係と理解すれば、実額反証は再抗弁と考えられること、ただその場合、所得税法一五六条などを『推計が合理的に行われた場合は、これを適法とする。ただし、右推計の結果が実額と一致しないことが明らかになったときはこの限りではない。』と解釈する必要がある。」というものである。しかしこの説は、事実上推定説の立場から実額反証の性質を再抗弁であると導いているようであり、そうすると、先にみたとおり、事実上推定説では何ゆえ「実額は推計を破る」のか合理的に説明できないところに弱点がある。

「民事訴訟における要件事実」の説明は次のとおりである。規範的評価を根拠づける評価根拠事実と、それと両立はするが評価を消極の方向に向ける評価障害事実があることは前記した。この評価根拠事実と評価障害事実とは相互に事実として両立し、しかも前者の事実に基づく規範的評価の成立に対して、後者の事実はその評価の成立を妨げる効果を持つから、主要事実説に従えば、評価障害事実もまた主要事実であり、当該規範的評価の成立を争う側の当事者にその主張立証責任があることになる。評価障害事実を右のように理解すると、ある規範的評価の成立が請求原因の要件となるとき、評価障害事実はこれに対する抗弁として位置づけられる

から、この見解を抗弁説と呼ぶことができる。規範的評価が肯定されるためには、本来、評価根拠事実に基づけば当該規範的評価が成立するとの判断が先行しなければならず、この評価の成立を前提として、評価障害事実の存在が問題となるという理論上の関係があるのである。このような法的効果による判断の先後関係の存在は、評価障害事実が評価根拠事実に対し抗弁として位置づけられるべきことを意味するものであるとしてい<sup>32</sup>る。<sup>33</sup>

「民事訴訟における要件事実」の説明からすると次のようにいうことができる。

「所得」を規範的評価とし、「推計の合理性を基礎付ける事実」をその評価根拠事実とすれば、実額反証は規範的評価という点で両立し、かつ評価をマイナスの方向に基礎づける別個の事実すなわち評価障害事実に当たることになる。そして、主要事実説に従えば、この評価障害事実も主要事実であるから、実額反証は再抗弁であるということができるのである。このように、実額反証の性質を要件事実論によって説明するとするならば、その性質が再抗弁であることを明快に説明でき得ると考える。その場合の問題は、評価障害事実の根拠をどこに求めるか（所得税法一五六条（また、法人税法一三一条）の解釈として求めるか、あるいは他の条文に求めるか）である。これについては、補充的代替手段説の考え方の中にそれを解明する手掛かりがあるように思える。後に検討する。

また、「民事訴訟における要件事実」は、間接反証類推説と抗弁説とに關して次のように説く。間接反証類推説が、規範的評価自体を主要事実とみるものではなく、抗弁説と同様に、評価根拠事実と評価障害事実のみを主要事実とし、評価障害事実の主張立証責任は、右規範的評価の成立を争う者にあるのであれば、積



極と消極という相違はあるものの規範的価値判断は兩事実に通じて存在するから、その限りで、評価障害事実を間接反証に類似したものと説明することもでき、結局は一種の説明の問題に帰着するともいえる<sup>34</sup>としていい。このことからして、間接反証類推説と抗弁説とは大差ないものといえることができるが、そうだとすると実額反証を何も間接反証的に説明しなくても良いのではないか。というのは、先にみたように、間接反証の理論それ自体が誤っているとすると見解、あるいは同理論は抽象的な要件事実の類型化の作業が完成するまでの間に合わせの理論であるとする見解もあり、理論自体に争いの多いものであるからである。したがって、そういう迂回的な理論構成をとることをせず、端的に実額反証は再抗弁であるとするのが相当であると考えられる。

### 三 私見

以上みてきたとおり、推計課税の主要事実のとらえ方の相違により、実額反証の性質に対する考え方がかなり異なっていることがわかる。筆者は、第二章第三節、三で検討したとおり、推計課税における主要事実のとらえ方として具体的事実説を支持するとの立場をとる。そして、推計課税の主要事実<sup>35</sup>に具体的事実説をとるとするならば、実額反証の性質としては間接反証類推説もしくは再抗弁説をとることになるが、筆者は二で検討したように再抗弁説を是とするものである。これを前提として、以下においては残る問題を検討することとしたい。

一は、補充的代替手段説をとった場合に、実額反証は再抗弁であるとされる例をよくみるが、それは何故かということがある。再三述べたように、補充的代替手段説とは、推計課税を推計の必要性を要件として法が特別に認めた補充的な課税方法であるとするものであり、実額が明らかにされたときは課税の本則たる実額が採用される、というものである。したがって推計課税は、推計の根拠条文たる所得税法一五六条などの法規定があるから

こそ許されるのではないかと考えられよう。<sup>(35)</sup>

先に述べた事実上推定説によると、「真実の所得」が規範的評価であるから推計にしようかと実額にしようかと「真実の所得」により近似すると認められる方が採用されることになるはずである（ただし、裁判実務においては「実額は推計を破る。」として実額を優先している。）。補充的代替手段説はこの点を異にする。同説によると、推計課税は法により特別に認められた課税方法であり、推計課税において最終的に評価されるべきは「推計による所得」であつて真実の所得までも追求するものではない。

したがつて、同説にあつては、「所得」という部分が推計の場合と実額の場合とで両立するのであるが、推計の場合は「推計による所得」が、実額反証の場合は「実額による所得」がそれぞれの評価根拠事実によつて別個に評価されることになるだろう。そして、同説によれば、推計課税において評価根拠事実である「推計の合理性を基礎付ける事実」の存在が証明されると、規範的評価である「推計による所得」の存在が認められる。これに対して実額反証は、規範的評価たる「実額による所得」を基礎づけるべき別個の評価根拠事実というべきであると考えられる。<sup>(36)</sup>

また、同説によれば、推計によつた場合でもそのまま真実の所得との関係が遮断されるのではなく、納税者のする実額反証は、課税の本則たる実額に回帰することを意味しているから、所得税法の場合でいうと、所得の計算に当たつては同法第二編第二章第一節及び第二節（二二条ないし六八条）の各規定に従ふことになる。とりわけ実額の所得計算に最も直接的に関係する条文は所得税法二二条であるから、同条こそ実額反証が再抗弁とされる場合の根拠条文であると考ええる（なお、具体的な所得金額の計算根拠は、事業所得でいえば、所得税法二七

条並びに同法三六条及び三七条)。そうであるからこそ補充的代替手段説は、推計課税と眞実の所得との關係が制度上保障されているといえるのであるが、そのためには、納税者のする実額反証は、その主張する実額が「眞実の所得」に合致することを証明するものでなければならぬと考える。ここに、補充的代替手段説において「実額は推計を破る。」ということを明快に説明できる根拠があると考えられる。

二は、実額反証が再抗弁とされるときに、その主要事実をどのように考えるかということである。前記のとおり実額反証を再抗弁とする根拠条文を所得税法二二一条に求め、「実額による所得」を規範的評価とすると、これを基礎づける評価根拠事實は、右各条文を念頭におくとすると「収入金額及び必要経費」であるとしてもできるかのである。しかし、「実額による所得」は、収入金額から必要経費を控除することによって得られるものであり、収入金額及び必要経費はそれらを構成する個々具体的な事實によって成り立つものであるから、それら個々具体的事實こそ実額反証における主要事實であるということが出来る。したがって、実額反証の主要事實が何たるかを検討する上においては具体的事實説が最も妥当すると考える。

ただし、収入金額及び必要経費の基礎となる個々具体的な事實が主要事實であるといつても、それらを逐一主張・立証しなければならぬとすると、実額を主張する納税者にとっていかにそれが容易に証明し得る事柄であるとしても、立証に当たり過大な負担を強いることになりかねない。とりわけ鮮魚小売とか青果小売などのいわゆる現金商売にそれを求めるのは納税者にとって負担が過大になるとも考えられるところ、被告に不意打ちにならない限度で、ある程度包括的な主張(例えば、個々具体的な売上ではなく日々の売上など)を許容することも考慮されることになるのではなからうか。

〔注〕

- (1) 三井哲夫「要件事実の再構成(1)」法曹時報二七卷一〇号一八四八頁
- (2) 賀集唱「証明責任の分配(1)——履行不能の帰責事由」民事訴訟法判例百選(第二版)一八七頁
- (3) 『増補民事訴訟における要件事実(第一卷)』(法曹会昭和六一年)六頁
- (4) 前掲注(3) 六頁
- (5) 否認には相手方(原告)の主張は事実反する旨を単に否認する単純否認と、相手方の主張する事実(請求原因事実)と「両立しない」別個の事実を主張することによって否認する積極否認とがある。  
賀集唱「拳証責任——間接反証を中心にして——」別冊ジュリスト三九号 二〇九頁
- (6) 新法律学辞典(第三版)(有斐閣平成元年)四四一頁
- (7) 上村明広「当事者の主張の要否(2)」民事訴訟法判例百選(第二版)一六二頁
- (8) 丹野達「民事訴訟における弁論の機能」法曹時報四五卷一号一二頁
- (9) 賀集唱「要件事実の機能」司法研修所論集九〇号五七七頁
- (10) 定塚孝司「主張立証責任論の構造に対する一試論」司法研修所論集七四号三二頁
- (11) 賀集・前掲注(5)二〇八頁
- (12) 賀集・前掲注(5)二〇八頁
- (13) 兼子一『立証責任』(民事訴訟法講座第二卷所収)五六六頁
- (14) 元木伸「間接反証という概念」判タ三三〇号四四四頁参照

(15) 三ヶ月章『民事訴訟法補正版』（弘文堂昭和五六年）四四五頁

賀集・前掲注(5)二一〇頁

元木・前掲注(14)四四頁

村上博巳『民事裁判における証明責任』（判例タイムズ社昭和五五年）一九六頁

三ヶ月博士は、「間接反証の概念が効能を發揮するのは、相手方に右に述べた意味での一応の推定、表見証明が生ずる場合であり、間接反証も間接証明、すなわち間接事実からの事実上の推定を働かせる方法の一つである。」とし、また、「間接反証の理論は、挙証責任分配について、法律要件分類説を維持しつつ、証明困難な主要事実をめぐる間接事実の挙証責任を両当事者に分配し、挙証責任分配のそもそもの出発点である正義・衡平理念を実現しようとする一つの方策といえる。」と説いている（三ヶ月・前掲注二一〇頁）。

(16) 経験則上主要事実を推認させるに十分なところまで本証が功を奏していなければ、被告の間接反証をまつまでもなく、原告敗訴は免れない。間接反証は、主要事実が高度の蓋然性をもって推認可能であることの裏返し以外の何物でもないとされている。

(17) 賀集・前掲注(5)二一〇頁。また、元木・前掲注(14)四四頁

(18) これに対して三ヶ月博士は、間接反証はあくまで反証であるから、立証責任のある本証が真偽不明の状態に追い込むだけで目的を達する。すなわち、最終的には心証を動揺させさえすれば目的を達するとしている。三ヶ月・前掲注(5) 二一〇頁

(19) 元木・前掲注(14)四四頁

(20) これに対して、間接反証は反証者に証明責任がある場合であると説く説もある。

この説によると、間接反証理論については、推定理論ないし歴史的証明理論の解釈から生ずる証明責任分配法則に關する法律要件説の一種の修正（たんなる補充ないし補充ではなく）として理解すべきであるとする。よって間接反証は、反証者が相手方の証明を争うため、しかも証明責任を負わない事実について、反証を提出する「たんなる反証」と區別される。そして、間接反証論は、間接事実为重点をおくほか、証明に対する反論を強調するあまり「反証」という概念を使用するけれども、証明責任を負わない当事者の提出する「たんなる反証」と混同されやすく、証明責任の所在を不明確にする点に、用語として熟しない点はあるが、「間接反証」は、直接事実ないし直接証拠によるものではないにしても、反対当事者の証明責任に屬する事実の立証と解することができるから、その限りに於いて「間接事実による反対証明」と説明することができる（村上・前掲注(15)一九六頁）。

実額反証を間接反証事項と解する立場を採る場合でも、実額反証をする納税者は主張・立証責任を負うとされる例を多くみることができるが、これは前記の見解を支持する立場のものといえよう。

(21) 元木・前掲注(14)四四頁

(22) 浜上則雄「製造物責任における証明問題(10)」判タ三三四号二頁

(23) 三井哲夫「要件事実の再構成(2)」法曹時報二七卷一一号二四二頁

(24) 山田教授は、「納税者側で推計方法の結果が実際の所得と喰い違ふことを明らかにすれば、その推計方法の合理的でないことを反駁（反証）できることになる。」として、いることから、実額反証の性質を「単なる反証」であるとしているようにもみえる（山田二郎『増補税務訴訟の理論と実際』（財經詳報社昭和五一年）二五七頁）。

しかし、この説も実額反証の場面での説明なのか判然としない。というのは、この点につき注目すべき判決がある。すな

わち、京都地裁平成三・七・五判決によると、原告のする実額主張には二つの形態があるとす。一つは被告が採用する推計の前提となり、その合理性を基礎づける事実ないし数値を争い、推計の合理性を争うものであり、これは単なる反証であると解される。二つは、原告が自己の所得の実額を主張立証して、推計による算出所得金額が証拠により認定される実額と異なるため、推計が誤りであることを立証するものであり、これが本来の意味でのいわゆる実額反証であるとす。同判決によると、後者の場合、実額反証は間接反証ないし再抗弁であるとされる。以上からして、山田教授の説が実額反証を単なる反証であるとして断じることとはできない。

なお、京都地裁のいう前者の意味での実額の主張に対し、単なる反証であるとする説は散見することができ、後者の意味での本来的な実額反証に対しこれを単なる反証であるとする説はまず見当たらない。

(25) 佐藤繁『課税処分取消訴訟の審理』(新・実務民事訴訟講座一〇所収) 七一頁

ほかに間接反証類推説をとるものとして次のとおり。

○中込秀樹『税務訴訟(3)——推計課税』(裁判実務大系・行政争訟法所集) 三三七頁

○時岡・山下『推計課税の合理性について』(司法研修報告書三〇輯一号四二頁)

(26) 泉ほか『租税訴訟の審理について』一八四頁

ほかに再抗弁説をとるものとして次のとおり。

○加藤就一『課税処分取消訴訟における立証責任』判タ六五三一四七

加藤氏は、「推計は、課税標準を判断するためのものであるから、推計の必要性及び合理性が納税義務者の反証活動(前者の意味での実額主張が功を奏さない場合も含む。)にも拘わらず立証された場合には、再抗弁事由がない限りは、当該推計に

係る金額が課税標準として確定するものというべきである。したがって、後者の意味での実額主張は再抗弁事由としての意義を有しないものであれば無意味というほかないから、反証提出責任では足らず、納税義務者に立証責任を負わせるものとするべきである。」としている。

○小尾仁「推計課税の諸問題」実額反証」税理三八卷五号二七七頁

(27) 泉ほか・前掲注(26)一八四頁

(28) 加藤就一「実額反証の適否とこれに供せる資料及び立証の程度」税理三二卷九号二二二頁

(29) 前掲注(3)六頁

本稿において用いた「間接反証類推説」はこれを引用したものである。また、同書では、この説は「いわゆる間接反証説」と呼ばれることもあるとしつつも、評価障害事実を間接反証類似の主要事実と理解する点で、本来の間接反証理論とは区別されなければならない、と説いている。

(30) 佐藤・前掲注(24)七一頁

(31) 泉ほか・前掲注(25)一八四頁

(32) 前掲注(3)三四頁

(33) 小尾氏は、「納税者の主張する実額は、推計課税の合理性を基礎付ける事実の存在を直接覆すわけではなく、帳簿書類等の直接資料による実額が課税庁の主張する推計額と異なる（これを下回る）事実を証明するものであって、両者は両立し得る関係に立つ。〈中略〉推計の合理性を基礎付ける事実が主要事実を構成すると考えると、これと両立し、法的効果の発生を阻害する実額の主張は、再抗弁と理解すべきである。」としている。小尾・前掲注(26)二七九頁



(34) 前掲注(3)三六頁

(35) 補充的代替手段説をとるには、最高裁昭和三九年一月二三日判決（以下「三九年判決」という。）をどのように読むかによる。つまり、三九年判決は、推計課税は明文の規定なくして認められると判示しており、補充的代替手段説は三九年判決との整合性が問題となる。三九年判決は、「当時の所得税法九条一項九号の規定は、所得税の課税標準となるべき所得額が、いわゆる事業所得についてはどのような数額であるべきかを定めたものにすぎず」としている。これは、所得の認定方法を定めたものではないと読めるが、一方、補充的代替手段説は、推計の必要性を要件として法の規定により推計という所得の認定方法がとれるとするので、この点で補充的代替手段説は最高裁昭和三九年判決に反することになる。しかしまた、三九年判決は、推計課税が許容されるのは、「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を許されないことからいっても当然の事理である」としており、この部分すなわち課税の公平という点を重視するならば、補充的代替手段説は、三九年判決に抵触しないと説明することもできるのではなからうか。

(36) もっとも、実額反証が「推計による所得」の存在をマイナスに評価する評価障害事実として働くことに変わりはない。

## 第四章 実額反証の立証の程度及び範囲

実額反証の立証に関しては、次のような点が問題とされる。まず、実額反証の立証としてはどの程度のものが要求されるかという問題がある。次に、原告納税者は、被告課税庁の主張する収入金額を認め、必要経費についてのみ実額を主張するケースがあるが、それら部分的実額反証が許されるか否か、すなわち実額反証の立証の範囲の問題がある。本章では、これらについて検討する。

### 第一節 実額反証の立証の程度

#### 一 民事訴訟上の考え方

裁判官は、その心証形成において、係争事実の存否の確信を得たときは、裁判をすることができ、また、裁判をしなければならぬ責務がある。そしてその裁判には、原則として証明が要求されるのである。証明は、歴史的証明であるから、客観的絶対的眞実の発見に到達し得るとは限らず、証明された事実は絶対的眞実ではなく、蓋然的眞実をもって満足せねばならないとされる。<sup>(1)</sup> 証明は、一定の事実の存否について、当事者が、裁判官に確信を得させるためにする訴訟上の立証活動をいう場合があるが、狭義では、裁判官（事実認定官）が事実の存否について、証拠により、眞実の蓋然性が十分であるという確信を得た状態をいう。<sup>(2)</sup>

この証明度についてわが国の現行法は明文の規定を設けていない。通説は、刑事裁判における真実は実体的真実であつて、その証明は「合理的な疑いをいれない証明」(proof beyond a reasonable doubt)である<sup>(3)</sup>とを要し、その場合の合理的疑いとは、何らの不疑、不信をさしはさまないといふのではなくて、正常人が合理的な疑いをさしはさまない程度の真実の蓋然性を意味すると解されている<sup>(3)</sup>。これは、アメリカ法から導入された概念であると思はれるが、全証拠を比較検討した後、陪審員が有罪の真実を道徳的な確実さ(moral certainty)に達した確信を持つに至つた状態と同程度の証明であると解されている<sup>(4)</sup>。

民事裁判における真実は、先に述べたとおり、相対的真実であつて、要求される証明度は、ドイツ法系では真実の高度の蓋然性(hohe Wahrscheinlichkeit, hoher Grad von(od. der) Wahrscheinlichkeit)であるといわれている。一方、アメリカ法においては、「証拠の優越」(preponderance of evidence)の証明(主張された事実が存在しないよりも存在する蓋然性のほうが高いと陪審が思つた状態)で足りるが、例外的に中間的な「明白かつ説得的な証明」(clear and convincing proof)(その証明度は「証拠の優越」より高く、陪審が主張事実を高度に蓋然性がある(highly probable)と思つた状態)が要求される場合がある<sup>(5)</sup>。また、証拠の優越による証明は、証拠の有力(weight of evidence)‘高度の証拠(greater weight of the credible evidence)による証明と同義であると解されている。そして、証拠の優越による証明といふのは、「証拠の片鱗」(mere scintilla of evidence)や「羽の重々」(feathers weight)だけであつても、その重い方に証明があつたものとして事実を認定すべきでないことが一般には肯定されている<sup>(6)</sup>。

以上、民事訴訟における証明度の諸説をみてきたが、村上博士は、真実蓋然性という概念は価値概念であつて数

学的な尺度を意味するものではないとしながらも、心証形成の程度について段階を設けるとすれば次のとおりになるのではないかとし、証明度の分類を行っている。

- イ 最高度の真実蓋然性（合理的疑いのない程度の証明）……………（事実の存在九〇%〜九九%）
- ロ 高度の真実蓋然性

（明白で説得力のある証明）……………（事実の存在八〇%〜九〇%）

（証拠の優越による証明）……………（事実の存在七〇%〜八〇%）

ハ 軽度の真実蓋然性（半証明）（疎明）……………（事実の存在五五%〜七〇%）

以上の民事訴訟法上で論じられている証明度を参考としながら、実額反証における証明度はいかなる程度のものが要求されるかについて検討していくこととする。前記各説から、疎明を除き証明度を大まかにまとめると、次のようになる。

- ① 最高度の真実の蓋然性⇨合理的疑いをいれない程度の証明
- ② 高度の真実の蓋然性⇨明白かつ説得的な証明⇨確信
- ③ 証拠の優越による証明

ただし、これらは主張・立証責任を負う側の証明度であり、実額反証を単なる反証であるとする裁判例もあるところ、その場合の立証の程度は、④裁判官の確信を動揺させることで足りる。また、実額反証の証明度を証拠の優越による証明でよしとする裁判例は見受けられないようなので、実額反証における証明度を考える上では、前記①、②及び④について検討することになる。

## 二 反証（心証動搖）

税務署長のした推計課税の合理性につき、裁判官の心証を真偽不明の状態にする程度の証明である。これは、実額反証を立証責任まで負わない「単なる反証」とした場合の立証の程度である。実額反証を「単なる反証」でよしとする学説は見受けられないといつてよい。裁判例には次のようなものがある。

○ 名古屋高裁金沢支部平成五・二・二四判決（税資一九四号五一〇頁）

「納税者による実額反証は、課税庁がした推計による本証を真偽不明にして覆すに足るものであれば足りる」

○ 名古屋高裁金沢支部平成六・三・二八判決訟月四一巻一〇号二六六五頁、（税資二〇〇号一二〇六頁）

本判決も前掲判決同様に判示するが、それに続けて次のようにいう。

「右のとおりであるけれども、既に認定したように一審被告が推計課税を余儀なくされたのを訴訟に至って経費の実額反証をもって覆そうとする一審原告は、それを確信に至るまで立証すべき義務を負っているものと解される。」

本判決は、実額反証は反証にすぎないので本証を真偽不明にすれば足りるとしながらも、推計課税の本質からして租税負担の公平を重視し、結論として実額反証の立証は確信に至るまでの立証を要するとしている。したがって、本判決は、実額反証の性質に関しては次の三と考え方を異にするものである。立証の程度については変わらないことになる。

## 三 真実の高度の蓋然性（確信）

通常の証明すなわち通常人なら誰でも疑いを差し挟まない程度に真実らしいとの確信を抱く程度の証明である。<sup>(8)</sup>

これは、最高裁昭和五〇・一〇・二四判決（民集一九卷九号一四一七頁）の「訴訟上の因果関係の立証は、一点の

疑義も許されない自然科学的証明ではなく、経験則に照らして全証拠を総合検討し、特定の事実が特定の結果発生を招来した関係を是認しうる高度の蓋然性を証明することであり、その判定は、通常人が疑を差し挟まない程度に真実性の確信をもちうるものでありことを必要とし、かつ、それで足りるものである。」との判示事項に依拠しているものと思われる。

## 1 学説

実額反証においては、その性質が再抗弁であろうと間接反証であろうと、いずれにせよ主張・立証責任は納税者の側にあるとされる。そうすると、立証の程度は、裁判官の心証を動揺せしめる程度では足りず、少なくとも確信を抱かせる程度の立証を要するものであろう。

このことについて、小尾氏は、「実額反証が再抗弁事由として位置付けられることからすれば、納税者は、本証として主張する「実額」が真実の所得額に合致することについて裁判官に確信を抱かせる程度の立証を要する。」と述べている。<sup>9)</sup>

また、中込氏は、「実額反証の証明度については、推計課税が、必要性、合理性ともに立証されたときは、積極的に実額が証明されない限り課税処分は適法とされることとなるから、いわゆる間接反証の場合として、存在することの証明まで要求されることとなろう。」としている。<sup>10)</sup>

## 2 裁判例

裁判例の多くの事例がこれに当たるといえようが、「確信を抱かせる程度の立証を要する」あるいは「高度の蓋然性を持つに至るほどの立証を要する」というように具体的に判示したものは見受けられない。しかし、例え

ば、

○ 大阪高裁平成二・五・三〇判決（訟月三八卷二二〇頁、（税資一七六号一〇九二頁）

「納税者においてその主張する実額が真実の所得額に合致することを証明する必要がある」

旨の判示事項はこれに当たるといえよう。

○ 同旨大阪高裁平成二・一〇・二六判決（税資一八一号一四四頁）

#### 四 最高度の真実の蓋然性（合理的疑いを容れない程度の立証）

これは、先にみた刑事裁判における「合理的な疑いをいれない証明」を推計課税事件の実額反証の場面に用いたものであるとも考えられる。そうだとすると、実額反証における立証の程度は刑事裁判と同じように、実体的真実を証明する最高度のものであるということになるが、果たしてそういえるか。後に検討する。

#### 1 学説

加藤氏は、大阪高裁昭和六二年九月三〇日判決の解説において、「実額反証においては納税義務者が主張する実額以上の所得が存在しないことが立証されない限り、推計の合理性の立証に対する反論になり得ないもので、主張額以上の所得の存在が立証され、あるいはその存否が真偽不明であつてはならないものである。（中略）  
本判決はこのことをとらえて「合理的疑いを容れない程度」と表現したものと理解できないわけではなく、このように解すれば本判決も特に異例なものというまでもないといえよう。その文言は適切とはいえないと考えるが、実額反証における立証活動はより高度なものが要求されることを明らかにしたものとして、本判決の立場は

支持することができる。』と述べている。<sup>11)</sup>

また、中尾氏は、「実額反証の証明の程度については、通常の証明よりも高度の「合理的疑いのない程度の証明」を要するとする説が有力です。」と述べている。<sup>12)</sup>

## 2 裁判例

○ 大阪高裁昭和六二・九・三〇判決（訟月三四卷四号八一頁、税資一九九号九五頁）

「納税者が推計課税取消訴訟において所得の実額を主張し、推計課税の方法により認定された額が右実額と異なるとして推計課税の違法性を立証するためには、その主張する実額が真実の所得額に合致することを合理的疑いを容れない程度に立証する必要がある」

- 同旨京都地裁昭和六三・一〇・五判決（税資一六六号三頁）
- 同旨大津地裁平成二・二・二六判決（税資一七五号七二三頁）
- 同旨京都地裁平成三・七・五判決（税資一八六号二五頁）
- 同旨大津地裁平成四・三・三〇判決（税資一八八号九九頁）
- 同旨浦和地裁平成四・四・二七判決（税資一八九号三三四頁、判夕 八五四号一八四頁）
- 同旨浦和地裁平成四・五・二五判決（税資一八九号五七六頁）
- 同旨神戸地裁平成四・七・二九判決（税資一九二号二二頁）
- 同旨神戸地裁平成四・九・三〇判決（税資一九二号七七四頁）
- 同旨浦和地裁平成五・五・一七判決（税資一九五号三三七頁）



- 同旨東京地裁平成五・一一・三〇判決（訟月四〇卷一二号三〇九四頁、税資一九九号一〇一七頁）
- 同旨東京地裁平成六・一・二八判決（訟月四一巻三号四九三頁、税資二〇〇号三八八頁）
- 同旨京都地裁平成七・五・一九判決（税経通信五一巻二二号二〇三頁）

## 第二節 実額反証の立証の範囲

課税庁が、収入金額及び必要経費の両者とともに推計により算出した場合、納税者が実額反証として主張・立証すべき範囲は、納税者の主張する収入に漏れがなく、すべての収入であること及び納税者の主張する経費を支出したことの両者を主張・立証する必要があることについては、ほぼ争いが無い。問題は、課税庁が把握し得た限りの収入金額を基礎とし、必要経費を推計した場合であり、この場合、実額反証の立証の範囲をどのように考えるかということである。この点の考え方として、次の三説がある。

### 一 総収入金額・必要経費（又は収入金額、必要経費及び両者の対応関係）説

課税庁は、推計課税を行う場合の一方法として、反面調査等により把握し得た限りの収入金額を基礎とし、それに対応する必要経費を同業者率等を用いて推計することにより、所得金額を認定する場合が少なくない。その結果として算定された所得金額は、真実の所得額に近似したものであるとして当該推計は合理的であるとされる。この推計課税に対し、原告が、被告の主張する収入金額を認めた上で、必要経費部分を実額で漏れなく主張して争い、その必

要経費の存在が認められたとしても、被告主張の収入金額に捕捉漏れがあるとすると、その結果算定された所得金額は、真実の所得金額から乖離し、むしろ推計による所得金額の方がより真実の所得金額に近似するというべきであらう。

したがって、前記のような場合に、原告が実額反証によって被告の推計を破るためには、必要経費のみを主張・立証するだけでは足りず、更正処分に係る収入金額が収入のすべてであること（総収入金額）を立証するか、あるいは原告の実額主張に係る必要経費が更正処分に係る収入金額に対応するものであることを立証する必要があるとするのがここにいう総収入金額・必要経費説である。この説は、次に述べる三位一体説とは次の点で異なる。すなわちこの説は、総収入金額と必要経費（両者の対応関係は問われていない。）あるいは収入金額、必要経費及び両者の対応関係の立証を要するとされており、収入金額のすべて（総収入金額）及びこれに対応する総必要経費を立証するものではないから、その証明する所得は真実の所得に近似するかもしれない（そうでないかもしれない。）が、真実の所得に合致することを証明したとまではいえないのではなからうか。そこでこの説は、相対的三位一体説（以下、この言葉を用いる。）といふことができるであらう。

## 1 学説

相対的三位一体説をとる学説は次のとおりである。

金子教授は、「推計課税に対する取消の訴においては、原告が、租税行政庁の認定した売上金額をそのまま認めたくらうと、必要経費ないしその一部としての売上原価についてのみ推計額を上回る実額を主張・立証して、推計の合理性を争うことが少なくなない。この場合には、原告は、租税行政庁の認定した売上金額が真実の売上金額

に合致すること、または原告の主張する必要経費が租税行政庁の認定した売上金額に対応するものであることを立証しなければならぬと解すべき<sup>(13)</sup>であるとする。

また、石島教授は、推計課税に対する原告の実額反証の性質は、収入金額や必要経費が主要事実的に扱われることになるとした上で、「売上金額と必要経費との間には、通常、対応関係ないし相関関係が存することから、売上金額については、課税庁の反面調査に対する取引者の調査非協力や帳簿書類の不備等から、納税者の売上金額を把握もれの子想される金額すなわち真実の売上額を下回る金額に固定させ、他方、経費については、課税庁の推計により算出した額を上回る経費の実額控除を求めるのである。」とし、山口地裁昭和五八年二月二四日判決（訟月二九卷九号一七四八頁）を例に上げ「仮に納税者が経費の実額を立証したとしても、それだけで真実の所得額が推計による所得額よりも過少であることまで立証されたことにはならないと言ひ、納税者がその主張する売上（収入）額に合致することを立証するか、あるいは、納税者においてその主張する経費がその主張する売上（収入）額に対応するものであることを立証して初めて、推計による所得額が過大認定であり合理性を欠くことの有効な反証になるとし、納税者が立証すべき必要経費の範囲について判示している。」と述べている。<sup>(14)</sup>

## 2 裁判例

相対的三位一体説によつたと思われる裁判例は、次のとおり数多くみることができらる。

○ 大阪地裁昭和六一・一・三〇判決（訟月三三卷一〇号二四〇八頁、税資一五〇号八五頁）

「原告としては、すべからず被告の推計とは別の立場から客観的な証拠に基づき売上金額、売上原価を実額で具体的に証明すべきである。」

- 青森地裁昭和六一・一〇・一四判決（税資一五四号二四頁）
  - 大阪地裁昭和六一・一〇・二八（税資一五四号二〇頁）、その控訴審大阪高裁昭和六一・一〇・二九判決（税資一六〇号五二七頁）
  - 大阪地裁昭和六一・八・六判決（訟月三四卷二四三頁、税資一五九号三八五頁）  
「原告の実額主張が被告の推計による所得額算出に対する有効な反証たりうるためには、推計を不要ならしめる程度の合理的な立証が要求されるもので、売上金額についていえば、すべての取引先に対する総売上金額を主張、立証すべきものといふべきであり、原告主張の売上金額が売上の一部であり、他に売上が存する蓋然性が認められるときには、原告の経費実額だけの主張、立証は、被告の推計による所得算出に対する有効な反証とはならないものと解するのが相当である。」
  - 大阪地裁昭和六一・一〇・一五判決（税資一六〇号一五四頁）
  - 大阪地裁昭和六一・二二・二二判決（税資一六〇号一四四四頁）
  - 仙台高裁昭和六三・一・二七判決（訟月三四卷八号一七五三頁、税資一六三号一〇四頁）  
「所得の実額を主張して推計課税の適法性を否定することは、所得の実額が、推計課税における所得の推計額よりも少額であることを主張し、立証することによって、所得の推計（所得認定の一方法）の過誤を正すことにはかならないのであるから、実額の主張をなす者は、収入と経費の実額（全額）を明らかにし、その主張の所得額が所得のすべてであることを立証すべきものと解するのが相当である。」
- 本判決は、収入金額と必要経費との対応関係に言及していないので、なお相対的三位一体説にとどまるものであるといえようが、収入と経費の全額を明らかにし、「所得のすべて」を立証すべきであるとしていることか

ら、

次に述べる三位一体説に接近したものと見えるようである。

- 京都地裁昭和六三・七・一三判決（税資一六五号二七一頁）、その控訴審大阪高裁平成元・一二・一九判決（税資一七四号一〇〇八頁）
- 大阪地裁昭和六三・八・三二判決（税資一六五号五三三頁）
- 京都地裁昭和六三・九・二八判決（税資一六五号七八八頁）
- 佐賀地裁平成元・三・二四判決（税資一六九号一一一六頁）
- 宇都宮地裁平成元・四・二〇判決（税資一七〇号五五頁）
- 浦和地裁平成元・九・二五判決（税資一七三号九二八頁）、その控訴審東京高裁平成三・一・三一判決（税資一八二号二〇六頁）
- 東京地裁平成元・一一・七判決（税資一七四号五三八頁）
- 大阪地裁平成二・四・一一判決（税資一七六号四八三頁）
- 大阪地裁平成二・九・二六判決（税資一八〇号六二三頁）
- 福井地裁平成二・一一・三〇判決（税資一八一号七四一頁）、その控訴審名古屋高裁平成三・一〇・二八判決（税資一八六号一一六四頁）
- 京都地裁平成二・一二・一二判決（税資一八一号八二二頁）
- 大阪地裁平成二・一二・一三判決（税資一八一号八七一頁）、その控訴審大阪高裁平成三・六・二八判決（税資一八三号四四六頁）

- 京都地裁平成三・七・五判決（税資一八六号二五頁）
- 高知地裁平成三・七・八判決（税資一八六号一五三頁）
- 高知地裁平成三・七・八判決（税資一八六号一八六頁）
- 名古屋地裁平成三・一〇・四判決（税資一八六号七九〇頁）
- 京都地裁平成三・一一・一判決（税資一八七号一頁）
- 京都地裁平成三・一二・二〇判決（税資一八七号四五〇頁）、その控訴審大阪高裁平成四・一〇・二〇判決（税資一九三号一〇一頁）
- 京都地裁平成三・一二・二五判決（税資一八七号七三二頁）
- 京都地裁平成四・三・二三判決（税資一八八号八四三頁）、その控訴審大阪高裁平成五・一一・二六判決（税資一九九号九八七頁）
- 名古屋地裁平成四・四・二七判決（行集四三卷四号六七二頁、税資一八九号二八三頁）  
〔被告により〕一体として主張されている収入金額及び必要経費のうち必要経費のみを原告が実額で漏れなく立証すると、収入金額に算入すべき金額に捕捉漏れがある場合には、所得金額が真実のそれに比し過少に認定されることになるのであるから、たとえ推計に係る必要経費よりも多額の必要経費の実額が立証されたとしても、その結果算定される所得金額が推計に係る経費を用いて算定した所得金額よりも真実の所得金額に近いと当然に認めることはできない。
- そうであるとすると、実額反証によって本件各処分に係る必要経費の推計を破るためには、本件各処分に係る収入金額が真実のもの（すなわち、収入金額の全額）であることを立証するか、あるいは、実額主張に係る必要経費が本件各処分に係

る収入金額に対応するものであることを立証することが必要といふべきである。」

- 京都地裁平成四・七・二七判決（税資一九二号一一九頁）
- 神戸地裁平成四・七・二九判決（税資一九二号二二一頁）
- 京都地裁平成四・九・二八判決（税資一九二号六三二頁）
- 広島高裁平成四・九・二九判決（税資一九二号六九六頁）
- 神戸地裁平成四・九・三〇判決（税資一九二号七七四頁）
- 松江地裁平成四・一〇・一四判決（税資一九三号三六頁）
- 東京地裁平成四・一一・三〇判決（税資一九三号六三一頁）
- 京都地裁平成四・一一・三〇判決（税資一九三号六六五頁）
- 静岡地裁平成四・一二・二四判決（税資一九三号一〇八三頁）
- 富山地裁平成五・二・一二判決（税資一九四号三二四頁）
- 名古屋高裁金沢支部平成五・二・二四判決（税資一九四号五一〇頁）
- 浦和地裁平成五・三・二二判決（税資一九四号八〇一頁）
- 浦和地裁平成五・五・一七判決（税資一九五号三三七頁）
- 仙台地裁平成五・五・二五判決（税資一九五号四五八頁）
- 広島地裁平成五・八・四判決（税資一九八号四四二頁）
- 東京地裁平成五・一一・三〇判決（訟月四〇卷一一号三〇九四頁、税資一九九号一〇一七頁）

「原告は、自ら主張する収入金額が原告の当該係争年分のすべての取引から生じた総収入金額であることを主張、立証して、その期間内に支出した売上原価等との対応関係を立証するか、あるいは、その主張する売上原価等が、被告の主張する売上金額に個別的に対応するものであることを主張、立証しなければならぬものというべきである。」

本判決は、前半部分において総収入金額と必要経費との対応関係を要すると判示している（ただし、両者の対応関係は個別対応ではなく期間対応にとどまるものである）。ことから、後述の三位一体説をとったようにも解されるが、後半部分において相対的三位一体説をも説示していることから、なお同説によっているものと思われる。いずれにしても、後述三位一体説により接近した考え方をとったものであるといえよう。

○ 同旨東京地裁平成六・一・二八判決（税資二〇〇号一四八頁）

○ 名古屋高裁金沢支部平成六・三・二八判決（訟月四一巻一〇号二六六五頁、税資二〇〇号二二〇六頁）

「税法上は、収入と経費との対応関係は、その年度中の収入に関して発生した経費であるという期間の点で対応していれば足り、それ以上に、その主張にかかる経費が収入金額と対応することまでは要求されておらず、推計課税によった場合にのみ、特に右対応関係を要求すべき法的根拠もなければ、その必要があるともいえない。結局これに照らせば、本件のように、納税者が収入金額を認めつつ、より多額の必要経費の存在を実額で主張して、課税庁の認定した所得金額が過大であると主張をしている場合であっても、これを主張自体失当であるとして、一律に排斥すべきではない」

本判決は、収入金額と必要経費との対応関係に触れていることから、一応相対的三位一体説に属するものといえよう。しかし、その対応関係は期間対応という弱い対応関係でよしとし、個別対応まで求めるものではないことを理由として、納税者が課税庁の主張する収入金額を認めた上で必要経費のみの実額を主張することを許容し



ていることからすると、むしろ後述の折衷説に近い立場のものである（あるいは折衷説そのものか）と考えられる。

○ 東京高裁平成六・三・三〇判決（行集四五卷三号八五七頁、訟月四一卷四号八二二頁、税資二〇〇号一一〇六頁）は、実額反証を再抗弁であるとし次のように説示している。

「再抗弁においては単に収入又は経費の実額の一部又は全部を主張・証明するだけでは足りず、収入及び経費の実額をすべて主張・証明することを要するというべきである。」

○ 東京高裁平成七・三・一六判決（後掲東京地裁平成三・一二・一九判決の控訴審）（行集四六卷二・三号二八〇頁）

「被控訴人（原告・納税者）において、真実の所得額が推計の結果を下回る旨主張し、売上原価等の必要経費の実額をもって控訴人の推計額を争うためには、経費についての実額の主張・立証のみでは足りず、売上金額についてもその全てを実額をもって主張・立証する必要があるものと解するのが相当である。」

本判決は、原審が後述の折衷説によつていたものを相対的三位一体説に変更したところが注目される。

## 二 三位一体（総収入金額、必要経費及び両者の対応関係）説

被告課税庁が、前記一に述べたような推計方法をとつた場合に、原告納税者が実額反証をするにおいて立証すべき事項は、その主張する収入金額がすべての収入金額（総収入金額）であること、主張する必要経費がすべてのものであること、しかも必要経費が収入金額と対応することを立証しなければならぬとする説である。この説

は、真実の所得金額を主張・立証することになると考えられるから、前記相対的三位一体説に比べると絶対的三位一体説といふことができよう。

## 1 学説

小尾氏は、「実額反証を、文字どおり、「実額」をもってする再抗弁であるとすると、納税者は、実額反証として、帳簿書類等の直接資料によって、上記の真実の所得額を主張・立証する必要があり、事業所得の金額については、上記の算定方法に基づき、総収入金額に係るすべての収入の事実及び必要経費に係る支出の事実を主張・立証した上、さらに、所得税法上の分類に従い、直接費用については、個別対応の事実を、間接費用については、期間対応の事実を主張・立証する必要がある。」<sup>15)</sup>としている。

中尾氏は、「原告の納税者が所得を実額で反証する、すなわち実額所得で推計所得を破ろうとする「本来の実額反証」の場合には、例えば、所得税法二七条二項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した金額をもって事業所得の金額としているのですから、原告は、その主張する収入金額が売上の上すべてを含む総収入金額であること及びその経費がその収入と対応するものであることを立証するのしなければ、所得を実額で算定することができない結果となるでしょう。」と述べている。<sup>16)</sup>

## 2 裁判例

三位一体説をとったと思われる裁判例は次のとおりである。

### ○ 大阪地裁昭和六一・七・一八判決（税資一五三号一三八頁）

「収入金額がすべての取引先からの総収入金額であり、かつ経費の額がその収入と対応する経費であることをも立証しな

ければならない」

- 同旨大阪地裁昭和六一・一一・一九判決（税資一五四号五五〇頁）
- 同旨京都地裁昭和六三・一〇・五判決（税資一六六号三頁）
- 京都地裁平成元・三・二四判決（税資一六九号一〇八七頁）
- 前橋地裁平成二・二・一三判決（税資一七五号四〇六頁）
- 前橋地裁平成二・二・二七判決（税資一七五号八三三頁）
- 大阪高裁平成二・五・三〇判決（訟月三八卷二号三三〇頁、税資一八一号一四四頁）

「納税者が推計課税取消訴訟において所得の実額を主張し、推計課税の方法により認定された額が右実額と異なるとして推計課税の違法性を立証するためには、納税者においてその主張する実額が真実の所得額に合致することを立証する必要があるといふべきである。

もともと、事業所得額の実額による把握は、全ての取引先からの全ての収入金額（総収入金額）及びその総収入に対応した費用の金額（必要経費）を正確に記帳した会計諸帳簿によって算出し、〈中略〉推計課税取消訴訟において所得の実額反証をする納税者は、右諸帳簿及び原始記録を提出し、かつ、それらの真実性、正確性を証明することによって、納税者が主張する外に収入金額がないことを証明することが可能である。」

- 大阪高裁平成二・一〇・二六判決（税資一八一号一四四頁）

「納税者が推計課税取消訴訟において所得に実額を主張し、推計課税の方法により認定された額が右実額と異なるとして推計課税の違法性を立証するためには、納税者においてその主張する実額が真実の所得額に合致すること、すなわち、その

主張する収入金額が全ての取引先からの全ての取引についての収入金額（総収入金額）であること及び必要経費が実際に支給され、当該事業と関連性を有することを立証しなければならないものというべきである。」

○ 大津地裁平成二・七・三〇判決（訟月三七卷一〇号一九二九頁、税資一八〇号三九七頁）

「裁判所の見解は、その主張する実額が真実の所得額に合致することを「合理的な疑いを容れない程度に立証する必要がある」と解し、その収入金額がすべての取引先からの総収入金額であり、かつ、経費の額がその収入と対応する経費であることをも立証しなければならいと解する。即ち、実額反証を主張する原告は、①その主張する収入及び経費の各金額が存在すること、②その収入金額がすべての取引先からのすべての収入金額であること、③その経費がその収入と対応するもの（必要経費）であることの三点を証明しなければなら（ない。）」

○ 大阪地裁平成三・一〇・一五判決（訟月三八卷六号一一一七頁、税資一八六号八五三頁）

○ 大津地裁平成四・三・三〇判決（税資一八八号九七九頁）

○ 京都地裁平成七・五・一九判決（税経通信五一卷一二号二〇三頁）

### 三 折衷説

この説は、被告課税庁が、収入金額及び必要経費の両者ともに推計によっている場合には、原告のする実額反証は、収入金額及び必要経費及び両者の対応関係まで立証しなければならないとする。しかし、被告課税庁が実額をもって収入金額を把握し、必要経費部分を推計して所得金額を算定した場合には事情を異にする。その場合、収入金額に把握漏れの蓋然性がないと認められると、収入金額と必要経費との対応関係まで立証する必要はないとする

説である。したがって、この説によると、原告のする実額反証は、被告の主張する収入金額を認めた上で、必要経費の部分のみを主張することも場合によっては認められることになる。この説は、次の学説に依拠するものである。

## 1 学説

佐藤氏は、「収入及び経費ともに推計により算出されている場合に、経費についてのみ推計額以上の実支出を主張することは、その実支出額が推計された収入額と対応するものであることを明らかにしない限り（それは実際問題として不可能に近い）、無意味である。これに対し、反面調査等により実額で把握した収入から同業者率等によって経費が推計されている場合には、経費実額の主張は反論として有効である。この場合でも、収入の認定額は反面調査等により一応把握しえた実額であるにすぎず、全部の実収入を遺漏なく把握したものといえないときは、これから推計された経費額も観念的には実収入の一部に対応するものとして算出されていることになるのであるから、経費実額についてのみ全部の主張を許すことは収入との対応関係が問題となりえないではない。しかし、被告の収入実額の主張が他に収入のないことまでを意味するものではないにしても、被告が収入を実額で主張できるとしているからには、収入実額の遺漏なき証明は第一次的に被告が行うべき筋合いである。被告がこの証明を尽くさないまま、一方で収入を実額として主張しながら、他方で他にもまだ収入があるはずであるとこの仮説を提出すれば、原告が経費実額の主張を妨げられ、これを主張しようとするれば、原告のほうで被告主張の収入実額以上の収入が存在しないこと又は原告の主張する経費実額が被告主張の収入実額に対応するものであることを明らかにしなければならぬとする<sup>17)</sup>ことは、均衡を失する。」と述べている。

また、中込氏は、「実額反証については、(1)課税庁が収入・支出のそれぞれを推計しているときに、原告が収入額は認めながら、経費について推計額を上回る実額の主張立証をした場合、(2)課税庁が収入については実額を把握し、これに基づき支出を推計しているときに、原告が収入額は認めながら、経費について推計額を上回る実額の主張立証をした場合にそれぞれ取り扱うべきかという問題がある。右(1)については、当該経費実額が、当該収入額と対応するものであることまで立証しなければ、反証とはなりえない。右(2)についても、同様とする見解もあるが、課税庁が実額として収入額を主張している以上、収入の捕捉もれのあることを前提とすべきではないと考えられ、対応関係を問うまでもなく、原告の経費実額の主張は反証たりうるものであろう。」と述べている。<sup>(18)</sup>

## 2 裁判例

折衷説に依拠すると思われる裁判例は次のとおりである。

- 東京地裁平成三・一二・一九判決（行集四二巻一一・一二号一九六八頁、税資一八七号三七七頁、判時一四一三三五〇頁）

「被告のした課税処分<sup>(1)</sup>の適否が争われている本件訴訟においては、前記の所得税法上の所得の計算の根拠となる事実である収入金額と必要経費の双方について、基本的には課税庁たる被告側にその主張、立証責任があるものといわなければならない。そうだとすると、原告が当該事業年度において事業に関する経費としてある金額の支出をしていることは認められるものの、その支出が原告の事業による一定の具体的な収入金額と別個に対応する必要経費に該当するものといえるか否かの点についてはなお疑問の余地があるという場合に、右の支出金額を一律に必要経費の額に算入することを認めないとするこ

とは、相当ではない」

この判決は、推計における主要事実を「収入金額及び必要経費」であるとしているものと考えられる。そして、それらの主張・立証責任は被告課税庁にあるのだから、原告の主張する必要経費が収入金額との対応関係が判然としない場合であっても、一律にそれを排斥すべきではないとする。收支の対応関係の立証までは必要でない」と判示しているのである。

○ 東京地裁平成四・四・二一判決（税資一八九号一〇三頁）

「課税庁は当該課税処分の適法性について立証責任を負い、したがって、当該課税処分に係る所得金額を算出する根拠となる事実である収入金額及び経費の額の双方についてもそれぞれ立証責任を負うものであることに鑑みると、・具体的に収入金額に補足漏れがあることが明らかとなったとか、原告の経費実額の主張が、その収入金額とバランスを失うことが明らかであるような場合を除いて、その主張に係る収入金額はそれが原告の全収入金額であるものとして取り扱われるべきものと解される。」

○ 東京地裁平成五・九・一判決（税資一九八号六一八頁、判時一五〇三号四七頁）

「課税庁が推計によって把握した売上金額等について、原告がこれと実額とは異なるとして所得金額において課税庁の認定額を下回ることとなる実額の主張・立証をする場合においては、〈中略〉いわゆる実額反証は、課税庁の推計に合理性が認められ、これらによって把握された所得額をもって所得税額算出の基礎とすることが適法であるとされているのに、右のような実額が本来持つ優先性をもって、その適法性を覆すものであるから、実額の主張・立証は、これを排斥するものとして完全なものでなければならぬ。すなわち、本件においては、その主張する売上金額があり、これを上回る売上のないこ

と、その主張する売上原価があり、売上原価がこれを下回るものではないこと、その主張する必要経費があり、必要経費がこれを下回るものではないことがそれぞれ主張されなければならないものというべきである。」

○ 東京地裁平成五・九・一三判決（訟月四〇巻六号一三二三頁、税資一九八号八九〇頁）

「被告主張の収入金額に捕捉漏れがあることを疑うに足りる理由が示されたとか、原告の経費実績の主張が、その収入金額と通常バランスを失うものであることが示されたような場合において、はじめて実額主張に係る収入金額と経費との対応関係の立証が必要とされるものと解するべきである。本件においては、被告はその推計の基礎とした原告の収入金額について、原告の主張額をそのまま前提としており、・その他原告の主張する額に係る収入より他に収入のあることについて何ら推測させるものないことからすれば、本件は被告主張の対応関係の立証を必要とすべき場合に当たらないというべきである。」

○ 東京地裁平成六・一・二八判決（訟月四一巻三号四九三頁、税資二〇〇号三八八頁）は、実額反証につき、  
総収入金額と必要経費の主張・立証あるいは収入金額とこれに個別的に対応する必要経費の主張・立証を要することを原則としつつ、次のように判示している。

「原告が主張する売上金額に捕捉漏れがあることが必ずしもつかわれず、かつ、原告が主張する収入及び経費の金額を基に算出した経費率等が、比準同業者の平均値に近似する場合には、経験則上、原告が自ら主張する収入金額が原告の総収入によるものであることが推認されるといえるから、具体的な立証の要否という点からいえば、改めて原告は、前記のような対応関係を立証することまでは要しないというべきである。」

○ 同旨東京地裁平成五・一一・三〇判決（訟月四〇巻一二号二〇九四頁、税資一九九号一〇一七頁）



## 第三節 若干の検討

### 一 実額反証の立証の程度について

実額反証の立証の程度として、反証で足りるとすることが適当でないこと及びその理由は、第三章第三節二、1で述べた。したがって、実額反証の立証の程度として妥当すると考えられるのは、残る「真実の高度の蓋然性」と「合理的疑いを容れない程度 of 立証」である。以下この両者を検討する。

まず、「真実の高度の蓋然性」について述べる。民事訴訟の証明度に関する学説のほとんどが原則的に裁判官の主観的確信ないし高度の蓋然性を証明について要求し、高度の蓋然性の程度については、「社会の一般人が日常生活において安んじてこれに頼って行動する程度」という説明が広くなされている。<sup>19)</sup> 実額反証の証明度についてもこの民事訴訟上の概念が等しく用いられているといえる。したがって、推計課税に関する裁判例においても、実額反証の立証の程度として「真実の高度の蓋然性」を要するとするものが最も多く現れており、主流をなしているといっている。これは本証としての証明度であるから、実額反証の性質を再抗弁であると解したときに採りやすいものと考えられる。

一方、第一節、四にみたとおりに、大阪高裁昭和六二・九・三〇判決により、実額反証の立証には「合理的な疑いを容れない程度 of 立証」を要するとされ、それ以後同旨裁判例が比較的多く現れるようになってきた。これは、刑事訴訟の証明度に関する学説を取り入れたものであると考えられるが、学説によると、刑事訴訟では民事訴訟よりも高度

な証明度が要求され、その程度は「合理的な疑いをいれない証明」であるとすると立場が有力であるとされる。実額反証における立証の場面で何ゆえこの最高度の証明である「合理的疑いを容れない程度立証」を要するとされるのか、その立証の程度は前記「真実の高度の蓋然性」と具体的にどのように関連するののか、以下において検討する。

大阪高裁昭和六二・九・三〇判決では、実額反証の立証に「合理的疑いを容れない程度立証」が必要であるとすると理由として、①申告納税制度の趣旨からして、納税者は、適正な申告納税義務及び調査協力義務を負っていること、②適正申告納税義務及び調査協力義務に違背し、課税庁をして推計課税を余儀なくさせた納税者が、実額反証をする結果、申告納税義務を遵守する誠実な納税者に比べて利益を生ぜしめてはならないこと、③当該納税者は経済取引の当事者であり、証拠の距離からして課税庁よりも自己に有利な証拠を提出することが容易であること、以上三点をもって説明しており、続けて、このような納税者に右のような立証責任を負担させても酷であるとはいえないと判示している。

加藤氏は、課税庁の実額による課税処分の場合と、推計に対する納税者の実額反証とでは実額という点では同じではあるが意味内容が異なり、前者の立証としては十分であっても、後者の立証としては不十分の場合があり得るとする。その意味から実額反証における立証活動は実額課税のそれよりも高度なものが要求され、これを本判決は「合理的疑いを容れない程度立証」と表現したものと理解されるとする。<sup>20</sup>

以上からすると、「合理的疑いを容れない程度立証」は、刑事裁判における実体的真実を求めるものではないにしろ「真実の高度の蓋然性」に比べればそれに何がしかの心証度合いを加えたより高度な立証を要求しているとみることができよう。

ところで、前記大阪高裁判決では、実額反証の性質が何たるかについては明らかにされていないが、「課税庁において右推計課税の合理性につき立証をした場合には、特段の反証のない限り、右推計課税の方法により算定された額をもつて真実の所得額であると認定するのである。(傍線筆者)」としていることから、間接反証説をとっているとも考えられる。実額反証を間接反証事項とした場合に、何ゆえ「合理的疑いを容れない程度立証」を要するとする理論が出てくるのか。先にみたとおり、間接反証は、反証には違いないが、立証責任を負う一方の当事者の主張する事実とは直接関係のない別個の事実を立証することによって經驗則を排除しようとするものであるから、この別個の間接事実は完全に証明されなければならない。そこで、間接反証の立証の程度として、通常の証明よりも高度な「合理的疑いを容れない程度立証」を要するとする説もある<sup>22)</sup>。しかし一方で間接反証は本証としての証明すなわち裁判官に確信を抱かせる程度の証明を要するとする説もあり<sup>23)</sup>、学説からは一概にこれと説明することはできないようである。このことを説明するとして、前記した大阪高裁のいう申告納税制度の趣旨から、あるいは、加藤氏のいう「実額反証の立証内容の特殊性や租税事件特有の所得の多寡の認定というところにそれを求めるのが妥当ではないかと考えられる。

以上、実額反証における立証の程度を検討してきたが、筆者は既に述べたとおり、実額反証の性質として再抗弁説を支持するものであるから、その場合の立証の程度としては、本証としての通常の証明すなわち「真実の高度の蓋然性」で足りると解するものである。

## 二 実額反証の立証の範囲について

実額反証は、課税庁をして推計課税を余儀なくせしめた納税者が、訴訟等の場になつてはじめて帳簿書類等を出し、自己の所得を実額で計算できるとして推計課税を争う方法である。このような実額反証に対し、その主張自体推計に対する有効な反論たり得ない（別世界説）とすることも考えられようが、実務においては実額反証は許容されており、殊に補充的代替手段説による場合、理論的にも正当視できる攻撃防禦方法である。しかし、叙上のような自己の責に帰すべき原因を作出した当該納税者に対して、いかに防禦権を保證するとはいへ、無制限に実額反証が許され、それが比較的安易に採用されるとすれば、それは申告納税制度の趣旨からしても看過できるものではないと考へる。

そこで、実額反証に対しては極力高いハードルを設け、それをクリアしてはじめて当該実額反証が奏功するとするのが妥当であると考えるが、それには先に検討した実額反証の立証の程度を最高度のものにするのも一つの方法であるといえよう。しかし、前述したとおり、実額反証の性質を再抗弁と解した場合、主張・立証責任は納税者の側にあることになり、これは本証に当たるので、通常の民事訴訟でいへばその立証の程度は「真実の高度の蓋然性」で足り、それ以上のものを要求するのは租税事件以外の事件とのバランスを考えると適當でないと解される。したがって、立証の程度とは別の方法で何らかの高いハードルを設け、実額反証が奏功することを封じる手だてがなされなければならないと考へる。このことを念頭におきつつ、実額反証の立証の範囲について以下検討する。

先に述べたように、実額反証の立証の範囲に関しては、概ね①相対的三位一体説、②三位一体説及び③折衷説の三説に大別できる。それらのいずれが実額反証における立証の範囲の問題に適當するかを検討することとする。

#### 1 相対的三位一体説について

この説は、推計課税の主要事実を「所得」とみて、種々の間接事実から当該主要事実を推認するとする所得説が適合し、また、実額反証は、証明された間接事実と両立しそれと相いれない別個の間接事実でもって経験則を排除するとする間接反証（事項）説が適合すると考えられる。同様に、推計課税の基本的な考え方としては、推計課税と実額反証とは真実の所得を認定する方法が、前者は間接資料により、後者は直接資料によるという方法の差異にすぎず、いずれにしても最終的に問題とされるのはどちらの方法が真実の所得により近いかということであるとすると事実上推定説が最も適合するように思われる。

それゆえ、実額反証は真実の所得を証明するものである必要はなく、推計額に比べて真実の所得により近似すればそれで足り、したがって実額反証の立証の範囲として「総収入金額及び必要経費又は収入金額、必要経費及び両者の対応関係」とする相対的三位一体説の立論が可能であると解されるのである（これは、後述の折衷説にも当てはまる）。

以上をまとめると、推計課税の本質として「事実上推定説」↓推計課税の主要事実として「所得説」↓実額反証の性質として「間接反証（事項）説」↓実額反証の立証の程度として「合理的疑いを容れない程度の立証」↓実額反証の立証の範囲として「相対的三位一体説」ないし「折衷説」という図式が構成できると思われる。

この相対的三位一体説は、事実上推定説を支持する限りにおいては、実額反証の立証の範囲としてそれでよいかもしれないが、先に述べた申告納税制度の趣旨にかんがみ、また、原告が自己の所得を実額で計算できるとする限りそれは真実の所得と合致することを証明すべき必要があると解されるから、実額反証の立証の範囲としてはやや不足ではないかと考える。

## 2 三位一体説について

この説は、実額反証の立証の範囲として「総収入金額、必要経費及び両者の対応関係」の三者を立証すべきであるとするから、最終的に証明しようとするのは真実の所得であると解される。

推計課税の本質として「補充的代替手段説」をとり、推計課税の主要事実として「具体的事実説」をとるとすると、実額反証は抗弁に対しそれをマイナスに評価する評価障害事実であるから、その性質は再抗弁と解される。そして、補充的代替手段説によれば、実額反証は真実の所得とのつながりにおいてはじめてその意味を有することになるので、この三位一体説は補充的代替手段説との関係では不即不離のものであると解される。さらに、この三位一体説は、申告納税制度の趣旨及び調査非協力のゆえに課税庁をして推計課税に至らしめた当該納税者の負担という点を考慮すると、実額反証の立証の範囲として妥当ではないかと考えられる。

以上をまとめると、推計課税の本質として「補充的代替手段説」↓推計課税の主要事実として「具体的事実説」↓実額反証の性質として「再抗弁説」↓実額反証の立証の程度として「真実の高度の蓋然性」↓実額反証の立証の範囲として「三位一体説」という図式が構成できると思われる。

さて、その場合、納税者が立証すべき総収入金額、必要経費及び両者の対応関係の程度はいかなるものか。納税者は、所得税法三六条及び同法三七条の規定に基づき、当該所得に係るすべての収入の事実及び必要経費に係る支出の事実を主張した上、さらに、売上原価等の直接費用については両者の個別対応の事実を、その他の間接費用については必要経費の期間対応の事実を主張・立証する必要があるものと解される。<sup>(24)</sup>

### 3 折衷説について

この説は、被告課税庁が把握し得た収入金額に漏れの蓋然性が認められない場合は、原告納税者がその収入金額を認めた上で、必要経費のみを実額で主張することも許されるとするから、前記相対的三位一体説に立った上で、これをさらに緩和した説であると解される。その根拠とするところは、佐藤氏の「原告のほうで被告の収入実額以上の収入が存在しないこと又は原告の主張する経費実額が被告主張の収入実額に対応するものであることを明らかにしなければならぬ」とすることは、均衡を失する。<sup>(26)</sup>とするにある。

なるほど、他に収入が存在しないことの立証が一般的に容易でないことは否定し難い。しかし、被告においても、要証事実となる経済取引の当事者ではないため、有利不利を問わずその証拠資料の収集は容易ではなく、反面調査を実施しても一定の捕捉漏れは不可避免であつて、他に収入が存在することの蓋然性も一般論としては十分に認められる。また、原告においても、正規の簿記の原則に則した組織的な帳簿資料等を提出することにより、他に収入が存在しないことの立証も十分可能であることにかんがみれば、原告に総収入金額の立証を負担させることは決して均衡を失するものとはいえないであらう。したがつて、被告が実額課税をしている場合には、この折衷説を是とする理論も成り立ち得ようが、原告が帳簿書類等を提示せずそのためやむを得ず被告が推計課税をした事例で、推計の必要性・合理性が認められる場合にまでその理を当てはめるのは誤りと思われ<sup>(26)</sup>る。

以上、この説は、事実上推定説をとるからこそ成り立つものと考えるが、2に述べたとおり、補充的代替手段説に立った場合、原告のする実額反証は真実の所得を証明するものでなければ奏功せず、したがつて、補充的代替手段説に立つ限り部分的実額反証が許される余地はないといえる<sup>(27)</sup>。

## 〔注〕

- (1) 村上博巳『民事裁判における証明責任』（判例タイムズ社昭和五五年）二頁
- (2) 村上・前掲注(1)三頁
- 石井氏は、民事裁判における証明度は人事訴訟及び行政訴訟の被告訴訟の場合は刑事事件と同様に合理的な疑いを容れる余地のない程度の証明＝不可疑の証明が必要であるが、一般的な民事裁判においては証拠の優越で足りると説いている。
- 石井良三「民事裁判における事実証明」ジュリスト一五〇号三八頁
- (3) 村上・前掲注(1)三頁、同旨石井・前掲注(2)三八頁
- (4) 小林秀之『証拠法（第二版）』（弘文堂平成七年）六八頁
- (5) 小林・前掲注(4)六八頁
- (6) 村上・前掲注(1)五頁
- (7) 村上・前掲注(1)七頁
- (8) 中村雅麿「心証割合による認定」（民事訴訟法の争点）二五八頁参照
- (9) 小尾仁「推計課税の諸問題〜実額反証」税理三八卷五号二七七頁
- (10) 中込秀樹『税務訴訟(3)——推計課税』（裁判実務大系・行政争訟法所収）三三七頁
- (11) 加藤就一「実額反証の適否とこれに供する資料及び立証の程度」税理三二卷九号二二頁
- (12) 中尾巧『税務訴訟入門（新訂版）』（商事法務研究会平成五年）一八五頁



(13) 金子宏『租税法第五版』(弘文堂平成七年)六四七頁

(14) 石島弘『要件事実の主張・立証責任』(裁判実務大系・租税争訟法所収)三四一頁

(15) 小尾・前掲注(9)二八〇頁

(16) 中尾・前掲注(12)一八七頁

(17) 佐藤繁『課税処分取消訴訟の審理』(新・実務民事訴訟講座一〇所収)七一頁

(18) 中込・前掲注(10)三三七頁

(19) 小林・前掲注(4)六九頁

太田助教教授は、わが国の最高裁判例は、民事、刑事を問わず、「高度の真実の蓋然性」と通常人の疑いを差し挟まない程度の主観的確信の二点を要求しているが、この点に関し疑問を呈している。

太田勝造『裁判における証明論の基礎』(弘文堂昭和六二年)九頁以下参照

(20) 小林・前掲注(4)六九頁

(21) 加藤・前掲注(11)二一五頁

なお、加藤氏は、実額課税の立証と実額反証の立証との相違するところとして、「実額課税においては、課税庁の主張する実額が存在することが立証されれば足りるもので、主張額以上の所得の存在が立証されようが、不存在が立証されようが、その存否か真偽不明であろうが立証が尽くされたことになる。他方、実額反証においては納税義務者が主張する実額以上の所得が存在しないことが立証されない限り、推計の合理性の立証に対する反論になり得ないので、主張額以上の所得の存在が立証され、あるいはその存否が真偽不明であってはならないものである。」と述べている。

(22) 石井・前掲注(2)四七頁

石井氏は、間接事実の証明度について、「もともと民事訴訟で証明の究極の対象となるものは主要事実なのであって、間接事実は主要事実を推認せしめる状況証拠にすぎないのである。信用性のない証拠は排斥されなければならないのと同じ意味で、疑のある間接事実は事実認定の資料とされてはならないのである。こうした見地から間接事実については、特別の規定(民訴三一六、三一七条など)のある場合の外は原則として合理的な疑のない確実性の証明が必要である。」と述べている。

(23) 賀集唱「挙証責任——間接反証を中心として——」別冊ジュリスト三九号二〇頁、元木伸「間接反証という概念」判タ三三〇号四四頁

(24) 小尾・前掲注(9)二八二頁参照

(25) 注(17)に同じ

(26) 中尾・前掲注(12)一八九頁参照

(27) 今村隆「推計課税の本質と推計方法の合理性の程度」税理三九卷二号二六頁参照

## 第五章 総合的検討

### 第一節 東京地裁平成五年九月一三日判決を素材として

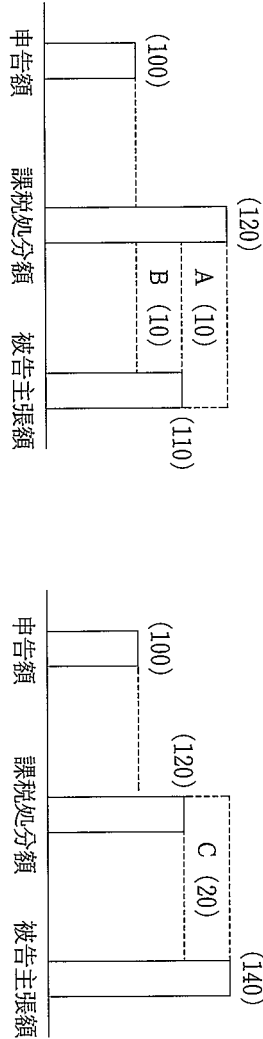
#### 一 租税事件における特殊性

租税事件の特殊性について、松沢教授は、「租税争訟法の特質は、租税実体法規がすぐれて専門的・技術的な性格を有するために、一般の行政争訟とは異なった主張・立証について特殊な考察が必要なことである。すなわち、租税実体法規が、本来、申告納税制度のもとにおける法規範であるにも拘らず、従来、一般に、必ずしも裁判法規たる面の存在を十分に意識して立法されているとはいい難く、むしろ、租税行政庁に対し税を徴収するための行為規範たるの面のみが意識されて立法され、そのために、課税要件事実の捉え方自体が非常に複雑であるのみならず、租税実体法の対象たる所得がもともと経済的概念であるところから、法的概念とは次元を異にする簿記、会计学の基礎的、専門的理解が必要であり、そのうえに立脚した法的な視角からの主張・立証の理論的構成が必要となる<sup>(一)</sup>」と述べている。

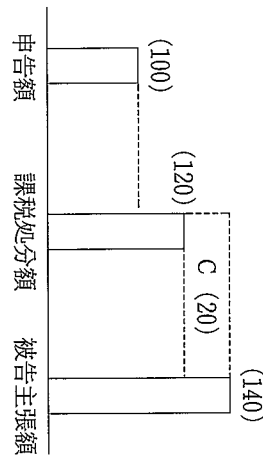
以上述べたことに関係すると思えるが、租税事件は経済事件でもあるから、常に数額との関連において課税処分  
の適否が問題とされる。つまり、処分による所得金額ないしは税額が適法か否かは、真実の所得との関係において判断され、真実の所得の範囲内かそうでないかにより処分が維持されあるいは処分の全部又は一部が取り消される

ことになる。それが従前からの実務上の考え方であり、そこに租税事件の特徴があるといえることができる（これは、総額主義Ⅱ範囲内主張とも密接に関連すると思われる。）。この租税事件の特殊性を推計課税の場合を例にとってみることにする。

(設例 1)



(設例 2)



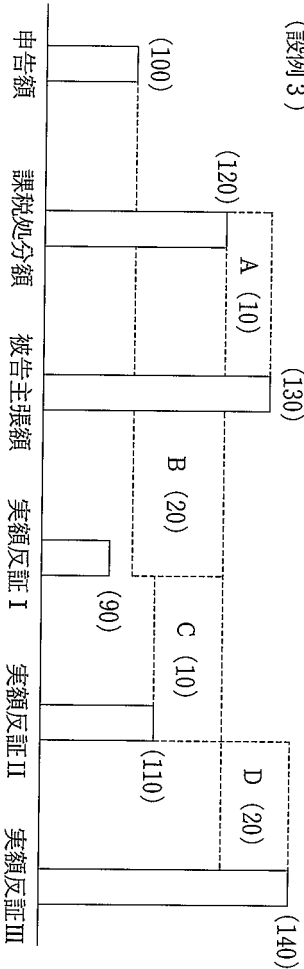
設例 1 は、課税処分額は一二〇であったが、被告が推計方法を再検討しより合理的な推計方法を採用したところ、主張額は一一〇にしかならなかったという事例である。この場合、たとえ推計の必要性及び合理性が認められたとしても、課税処分額と被告主張額との差額一〇（A 部分）は所得を過大に認定した違法があるとして、処分の取消しは免れない。なお、申告額一〇〇と被告主張額一一〇との差額一〇（B 部分）は、推計の必要性及び合理性が認められる限り維持されることになる。

設例 2 は、課税処分額一二〇に対して被告主張額は合理的な推計方法を再検討した結果一四〇になったという事例である。この場合、被告が、推計の必要性及び推計の合理性の立証に成功すれば、課税処分額一二〇は被告の主

張する一四〇の範囲内（C部分）であるとして、被告の課税処分は維持されることになる。

次に、被告の推計に対して原告が実額を主張してきた場合はどうか。

（設例3）



設例3は、被告により推計課税の必要性及び合理性につき原告の所得金額は一三〇との一応の立証がなされ、これに対して原告の方から実額反証がなされた場合である。

推計額に対して実額が主張された場合、裁判実務では、「推計も実額も真実の所得金額を認定する方法の差異にすぎない。」とされ、また、「実額は推計を破る。」とされるので、原告が実額反証に成功すれば、たとえ推計の必要性及び合理性が認められたとしても、実額による所得金額が採用されることになる。とはいえ、数額に縛られるという租税訴訟の本来的特質から、実額反証の数額次第では次のように結論が異なってくる。

実額反証Iは、原告が実額反証を行った結果、所得実額が当初の申告額を下回り九〇と認定された場合である。

この設例の場合、当初申告額一〇〇と課税処分額一二〇との差額二〇（B部分）は、所得を過大に認定した違法が

あるとして処分の全部が取り消されることになる。なお、当初申告額一〇〇と実額反証九〇との差額一〇は問題とされない（請求の趣旨で「確定申告額一〇〇を超える部分を取り消す。」と主張することになる。そして、申告額を下回る部分の取消しを求めるには更正の請求によるほかない。）。

実額反証Ⅱは、原告が実額反証を行った結果、所得実額が当初の申告額一〇〇より一〇上回り、かつ、課税処分額二〇より一〇下回る一一〇であると認定された場合である。この設例の場合、原告の請求の一部が認容され、課税処分二二〇のうち実額一一〇を上回る一〇（C部分）が取り消されることになる。

実額反証Ⅲは、原告が実額反証を行った結果、所得実額が一四〇と認定されたため、被告の課税処分額を上回り（D部分）、なおかつ被告の主張額をも上回ると認定された場合である。この設例の場合、実額反証に成功し得たとしても、それは奏功しなかったとして被告の課税処分は維持されることとなる。これが原告の最終所得を示す場合であれば、数額上の考え方としても事件解決のための結論としても妥当であるといえよう。しかし、これが算出所得を示す場合には、原・被告双方の主張する特別経費の額が相違することによって事情が異なってくる。この問題が次の東京地裁平成五年九月一三日判決（訟月四〇卷六号一三三三頁、税資一九八号八九〇頁）において顕著に現れた。

## 二 東京地裁平成五年九月一三日判決について

本判決の判決要旨は次のとおりである。

「被告は、調査によって把握できた限りの収入金額を推計の基礎としていたのであって、それが原告の収入金額

のすべてであると主張しているわけではないから、原告が実額主張をする場合においては、右収入金額がすべての取引先からの総収入金額であることまで主張立証するか、又は、右収入金額と原告の主張する経費との個別・限定的な対応関係についてまで主張立証することを要すると主張する。

しかしながら、被告主張の収入金額に捕捉漏れがあることを疑うに足りる理由が示されたとか、原告の経費実額の主張が、その収入金額と通常バランスを失するものであることが示されたような場合において、はじめて実額主張に係る収入金額と経費との対応関係の立証が必要とされるものと解すべきである。」とし、「本件においては、被告はその推計の基礎とした原告の収入金額について、原告の主張額をそのまま前提としており、…その他原告の主張する額に係る収入より他に収入のあることについて何ら推測させるものないことからすれば、本件は被告主張の対応関係の立証を必要とすべき場合に当たらないといふべきである。」とした上で、原告の実額主張に係る一般経費の額を実額で認定した。その結果、「原告の一般経費に係る原告の実額立証のうち、昭和六〇年分及び同六一年分については、…原告の主張に係る一般経費の額に達しないことはもとより、収入金額から被告主張の推計による算出所得金額を控除した額にも及ばないのであるから、昭和六〇年分及び同六一年分に係る原告の一般経費に係る原告の実額立証は、奏功しなかつたものといふべきであり、昭和六〇年分及び同六一年分に係る原告の一般経費の実額主張は失当である。これに対して、昭和六二年分の原告の一般経費に係る実額立証については、原告の主張に係る一般経費の額には達しないものの、…算出所得額相当額〇〇円は、被告が推計によつて主張する算出所得額△△円を下回ることが明らかであるから、右〇〇円の限度において、原告の実額主張は理由があるといふべきである。」としている。さらに、本判決は、特別経費（双方ともに実額を主張するが、その金額は相違する。）の部分について

て原告主張額を採用した。これを表で示すと次のようになる（数字は簡略化したものである）。

順号	主張・判断等	収入金額	一般経費	算出所得	特別経費	所得金額	
(1)	確定申告					200	
(2)	更正処分					370	
(3)	被告の主張	実額1690	推計 630	推計1060	実額 660	推計 400	
(4)	原告の主張	実額1690	実額 730	実額 960	実額 760	実額 200	
(5)	裁判所の判断	認定	実額1690	実額 530	実額1160	実額 760	実額 400
		採用	実額1690	推計 630	推計1060	実額 760	300

以上のとおり、本判決は、一般経費の部分は原告の主張する実額（七三〇）の一部を認定（五三〇）しながらそれを採用せずに被告の推計額（六三〇）を採用し、かつ、特別経費部分は原告主張額（七六〇）を採用して原告の所得金額（三〇〇）を求め、同額を上回る更正処分額は所得を過大に認定した違法があるとして取り消している（差額部分七〇）。これは果たして妥当な結論といえるであろうか。「実額は推計を破る。」という理論を貫徹するなら、「裁判所の判断（認定）」欄のとおり、所得計算過程の全部分で実額を採用するという方法もとり得たとも思われる。



### 三 東京地裁における裁判例

前記二の問題の妥当性を検討する前に、まず東京地裁において、推計課税の本質やその主要事実、あるいは実額反証の性質についてどのような考え方が示されているのかを、本判決に前後してなされた推計課税に関する裁判例のいくつかを取り上げ検討してみる。

#### (1) 東京地裁平成四・四・二一判決（税資一八九号一〇三頁）

「課税庁は、当該課税処分の適法性について立証責任を負い、したがって、当該課税処分に係る所得金額を算出する根拠となる事実である収入金額及び経費の額の双方についてもそれぞれ立証責任を負うものである」としていることから、推計課税の主要事実として所得説あるいは収入・経費説をとっているとも考えられる。続けて同判決は、「具体的に収入金額に捕捉漏れがあることが明らかとなったとか、原告の経費実額の主張が、その収入額とバランスを失うことが明らかであるような場合を除いて、その主張に係る収入金額はそれが原告の全収入金額であるものとして取り扱うべき」としており、これは前記平成五・九・一三判決と同旨であるから、実額反証の立証の程度として折衷説をとっているといえる。

#### (2) 東京地裁平成五・九・一判決（税資一九八号六一八頁、判時一五〇三号四七頁）

原告の仕入金額を基に、収入金額及び必要経費の双方を推計した事案について、「推計によって算出された額は、何といっても近似値にすぎない」として、推計課税の本質に修正事実上推定説をとる。実額反証の立証の程度として、「実額反証は、実額が本来持つ優先性をもって（推計の）適法性を覆すものであるから、実額の主張・立証は、これを排斥するものとして完全なものでなくてはならない。」とし、また、「疑いの余地のない程

度」に立証する必要があるとしている。実額反証の立証の範囲として、「その主張する売上金額があり、これを上回る売上のないこと、その主張する売上原価があり、売上原価がこれを下回るものではないこと、その主張する必要経費があり、必要経費がこれを下回るものではないことがそれぞれ立証されなければならない」とし、また、「総収入金額及び必要経費」としているから折衷説をとる。なお、特別経費については、「被告も実額を主張するのであるから、原告がこれを上回る実額の主張立証をすることができれば、これは有効な反証となり得る。」としている。

(3) 東京地裁平成六・一・二七判決（税資二〇〇号一四八頁）

売上金額に売上原価率及び一般経費率を乗じて算出所得金額を算定した事案に関して、原告の実額反証を「再抗弁（原告主張の真実の所得金額）」としている。そして、実額反証の性質、その立証の程度及び範囲について次のように判示する。

「当該課税処分が適法であるとする被告課税庁は、推計課税が必要となった事実と推計の合理性を基礎付ける事実を主張立証する義務を負うのであって、この点についての立証があれば、原告の真実の所得金額の如何にかかわらず当該課税処分は適法なものと認められる。これに対し、原告が真実の所得金額が当該更正に係る額よりも下回ることを立証した場合には、当該課税処分全部又は一部を取り消すべきである。」

「真実の所得金額は、その年中の総収入金額から総必要経費を控除するという所得税法所定の方法によって把握すべきであり、原告が訴訟上真実の所得金額の把握が可能であるとの前提でこれを立証しようとする場合には、被告課税庁主張の要証事実を反駁を加えるだけでなく、右総収入金額及び総必要経費の立証をしなければな

らない。すなわち、…原告が真実の所得金額を立証するのは、被告主張に係る要証事実の存否を真偽不明なものとする反証ではなく、所得税法所定の所得算定の根拠事実の立証、すなわち本証でなければならぬのである。」

事業所得の金額は、所得税法二七条、同法三六条及び同法三七条を根拠に算定されるとし、「したがって、真実の所得金額を主張立証しようとする原告は、所得税法所定の所得算定の根拠事実を主張立証すべきこととなる。売上原価については収入計上時期に対応する年の必要経費に算入される必要があるという意味で収入との対応関係が必要であるが、それ以上に常に個々の売上との対応関係を明らかにしなければならないわけではなく、その他の必要経費については当該年に発生したものを明らかにすれば足りるのである。」

「原告主張の真実の所得金額の立証については、請求書や領収書等の直接証拠による証明でなければならぬというような立証の制限は法律上存在しないから、(間接証拠による)主張が必ずしも許されないわけではない、原告としては、間接証拠等により少なくとも主張額の一般経費が生じたことを、合理的な疑いを容れない程度に立証すれば足りる(…被告の主張は、右のような主張が一般的に許されないとする趣旨のものであれば失当である。)」

(4) 東京地裁平成六・二・一〇判決(税資二〇〇号四九二頁)

原告の売上原価から売上金額や一般経費の額を推計した事案について、原告の実額反証を再抗弁としている(主要判示事項は、(3)と同旨である。)

## 四 若干の検討

三に掲げた各裁判例を基に、以下検討する。

まず、三、(1)及び(2)の裁判例は、推計課税の本質として「修正事実上推定説」をとっているとされる。そして、↓推計課税の主要事実として「所得説」ないし「収入・経費説」(この点は具体的事実説を含めいずれの説をとるか判然としない。)↓実額反証の性質として「間接反証事項」↓実額反証の立証の程度として「合理的疑いを容れない程度立証」↓実額反証の立証の範囲として「折衷説」、このように解することができよう。

平成五年九月一三日判決は、前掲各裁判例と考え方を軌を一にしているといえる。すなわち、原告のする実額反証は、被告が、収入金額を推計の基礎数値として推計課税をしている場合で、かつ収入金額に把握漏れの蓋然性がない場合には、原告が被告の主張する収入金額を認めただ上で必要経費のみの実額を主張することも許される(折衷説)。そして、推計による所得が主要事実である(所得説)から、原告の実額主張による一般経費は、被告の推計による一般経費と両立する間接事実ということになり、その額が被告の推計による一般経費の額を上回ることを合理的疑いを容れないまで立証しない限り、推計に対する有効な反証とはならないことになる(間接反証事項)。その場合、原告の実額による一般経費は、推計に対し、奏功しなかったとして斥けられる。また、原告の実額主張による特別経費は、純然たる反証であるから、被告の主張による特別経費の額を超えることの蓋然性を立証すれば足りることになる(ただし、租税事件特有の数額上の問題として、当該特別経費の金額は確定されなければならぬ)。)

ところが、平成六年一月二七日判決以後のもの(三、(3)及び(4))は、推計課税と実額反証に関し、前掲裁判例と

は考え方が異なってきたように思われる。すなわち、平成六年一月二七日判決によると、「被告課税庁は、推計課税が必要となった事実と推計の合理性を基礎付ける事実を主張立証する義務を負うのであって、この点についての立証があれば、原告の真実の所得金額の如何にかかわらずなく当該課税処分は適法なものと認められる。」とするから、推計課税の主要事実として具体的事実説をとる。また、「原告が真実の所得金額が当該更正に係る額よりも下回ることを立証した場合には、当該課税処分分の全部又は一部を取り消すべきである。」としていることから、推計課税の本質として補充的代替手段説にかなり近い修正事実上推定説をとっているといえよう（ただし、「推計課税は実額課税に代替する一つの課税方式である。」とはしていないから、補充的代替手段説そのものではない）。次に、原告のする実額反証が再抗弁であることを明言し、しかもそれは「真実の所得」を証明することであると、この真実の所得は所得税法所定の方法（同法二七条、三六条及び三七条）によって把握されるべきであるとしている。さらに、実額反証の立証の程度としては「合理的疑いを容れない程度の立証」を要するとし、その立証の範囲は、被告課税庁が収入金額を実額で把握し必要経費を推計した事例でありながら折衷説をとらずに、総収入金額、総必要経費及び両者の期間対応の立証を要するとして三位一体説に限りなく近い説を採用したということができるところ。このように、同判決を境に推計課税と実額反証に関する考え方の大きな変化をみることができるよう思われるようである。これは、もはや「新・修正事実上推定説」とでも呼ぶべき内容のものではないかと考えられる。

以上のような考え方を基に、仮に、東京地裁平成五年九月一三日判決を再考するとしたらどのようなようになるだろうか。

事実上推定説からすれば、事実上の推定とは、間接事実の証明力によって主要事実を推認することであり、間接反証理論と密接に関連するのであるから、事実上推定説に立ちながら推計課税の主要事実を「推計の合理性を基礎付ける事実」とすることはそぐわない。したがって、推計課税の主要事実としては所得説または収入・経費説が妥当し、実額反証は間接反証であるとすることになる。あるいは「推計が合理的であること」が主要事実、「推計の合理性を基礎付ける事実」が準主要事実、実額反証は「間接反証事項」と説明されることになる。

これに対して、修正事実上推定説は、推計額が真実の所得額から乖離することを是認し、推計の主要事実を「推計の合理性を基礎付ける事実」とする。さらに、先にみた新・修正事実上推定説からすれば、推計課税は「真実の所得」を高度の蓋然性により推認するのではなく、「推計による所得」を推認するということになるとも考えられる。しかも、それによると、「推計による所得」は主要事実のレベルではなく（主要事実とは、「推計の合理性を基礎付ける事実」）、評価根拠事実によりその存在が認められる規範的评价そのものであるといえよう。であれば、新・修正事実上推定説は、補充的代替手段説と異なるところは殆どなくなるように思える。ただ、両者の異なるところを挙げるとすれば、新・事実上推定説は、補充的代替手段説のように推計課税は実額課税に代替する一つの課税方式であるとする理論をとらない、この一点のみといえるのではなからうか。なおかつ、新・修正事実上推定説は、実額反証を再抗弁としており、しかもそれは真実の所得を証明するものでなければならぬとし、実額反証の立証の範囲として総収入金額、必要経費及び両者の対応関係まで要求しているのである。

以上みてきた新・修正事実上推定説を前提にすれば、被告の推計に対して原告が実額反証でもって争う場合、前掲東京地裁平成五年九月一三日判決のように、原告が被告の主張する収入金額を認めた上で必要経費のみを実額で

主張したとしても、実額反証たり得ないということになる。また、裁判所が一般経費と特別経費とを峻別し、一般経費は被告主張の推計額を採用し、特別経費は原告主張の実額を採用することはできないとするのが妥当な結論ということになる。けだし、原告のする実額反証は、最終的に真実の所得を証明するものとして、総収入金額及びそれに対応する総必要経費の主張立証が一体不可分になされなければならないからである。

## 第二節　むすびに代えて

被告課税庁をして、推計課税を余儀なくせしめた原告納税者が、何ゆえ訴訟等の段階に至って実額反証をすることが許されるのか。このような納税者のする実額反証は、調査に誠実に協力する納税者との公平を考えると許されるべきでないとする説もある。

補充的代替手段説は、右の諸点を考慮しながら、裁判実務において何ゆえ実額反証が許されるのかという理論的根拠を再検討した結果生まれたと、一面ではいうこともできよう。すなわち、補充的代替手段説は、推計課税は実額課税とは別個独立の課税方式であるとする点において別世界説と相似たところがあるように思われるが、真実の所得とのつながりを維持するところで別世界説とは一線を画している。それゆえ、補充的代替手段説によると、実額反証は真実の所得を証明する限りにおいて当然に許容されることになり、ここに実額反証が許されるとする根拠をみるこゝとができる。同説の下では、被告課税庁は推計の必要性を従前以上に厳格に要求されるとともに、推計課税の合理性を立証するについて一応の立証で足りるとし、原告納税者は実額反証は許されるが、それは真実の所得額を証明する

ものとして三位一体説による程度及び範囲の重い立証を負担すべきことになる。このように、同説では、被告課税庁と原告納税者のバランスが考慮されているということができよう。

以上のとおり、申告納税制度の趣旨や推計課税の規定を重視するとすれば、推計課税の本質としての考え方は、補充的代替手段説が最も妥当するのではないかと考える。したがって、今後の裁判例において同説が数多く採用され、主流となることを望みたい。

ただし、補充的代替手段説は、推計課税が法に規定されていないならば採り難いようにも思われる。したがって、現行税制として、推計課税の規定が設けられている所得税法や法人税法は、同説を採用しても大きな問題は生じないだろうが、その規定が設けられていない消費税法においては新たな問題が生じるのではないかと懸念される。例えば、補充的代替手段説を採った場合、消費税の課税に際して推計課税そのものが許されるのかなどの問題である。これらの問題を考慮すると、消費税における推計課税の考え方として、補充的代替手段説よりも修正事実上推定説の方が優れた点があるようにも思われる。いずれにせよ、補充的代替手段説を採った場合の消費税における推計課税の諸問題は、稿を改め検討しなければならないと考えている。

〔注〕

(1) 松沢智『租税争訟法』一七頁