

論 説

所得の論証

—— 租税訴訟における事実と評価の分掌 ——

馬場 陽
(弁護士)

目 次

はじめに

I 民事訴訟における要件事実論

- 1 要件事実と主要事実・間接事実
- 2 事実的要件と評価的要件
- 3 事実と評価の区別の流動性

II 所得区分の論証

- 1 所得税法における所得区分
- 2 所得区分における事実と評価の区別の視点
- 3 契約の法的性質決定
- 4 評価から事実へ
- 5 各種所得の「典型類型」
- 6 変則的評価的要件説の検討
- 7 1つの例証

8 一時所得と雑所得の要件事実

9 小括

III 収入金額の論証

- 1 所税36条
- 2 事実的概念としての金額
- 3 評価的概念としての時価

IV 必要経費の論証

- 1 必要経費の要件事実
- 2 必要経費の諸類型
- 3 主張立証構造
- 4 特別経費
- 5 家事関連費

おわりに

はじめに

所得の金額は、事実に法規を適用した計算の結果であって、事実そのものではない⁽¹⁾。収入・経費の額も同様である。ここから、課税処分取消訴訟の主要事実とは、所得の金額や収入・経費の額ではなく、それらを構成する「個々の取引事実」であるという見解が導かれる⁽²⁾。

これが現在の多数説であるが、それぞれの事案において主要事実となる「個々の取引事

実」が具体的に何を意味するかは、それほど定かではない⁽³⁾。「個々の取引事実」の抽出は、

(1) 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟法講座10』（日本評論社、1982年）67頁、岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」芝池義一ほか編『税務行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）301頁参照。

(2) 佐藤・前掲注(1)67頁、岡村・前掲注(1)299-300頁参照。

(3) この他に、主要事実を「所得の金額」とする説、「収入・経費の額」とする説がある。馬場陽「推計課税と実額反証の主張立証構造（上）」税務事例52巻7号11-14頁（2020年）参照。

当該取引の法的性質を判断するという評価の要素を常に含んでおり、税法も、課税要件の中に評価を含む概念を多用している⁽⁴⁾。このため、租税訴訟においては、個々の法律要件を事実的要件とみるべきか評価的要件とみるべきか判然としない場面が多く見られ⁽⁵⁾、このことが、租税訴訟の要件事実について共通了解を妨げる一因となっているように思われる。そこで、本稿では、事実と評価の区別という観点から、民事法学における要件事実論の成果を参照し、租税訴訟への応用可能性を検討してみたい⁽⁶⁾。

租税訴訟において評価的概念が多く登場するということは、租税訴訟においても、事実の存否が不明の事態のみならず、法的評価が不明の事態を生ずることを意味する。もちろん、法的評価は裁判所の専権であるから、「いかなる場合にも自ら積極消極いずれかの結論を採るべきであって、真偽不明を前提として

何らかの基準でいずれかの結論を採ることは許されない」という見解もあり得る⁽⁷⁾。しかし、裁判官も生身の人間であるから、評価に迷う事態はあり得ると予想され、その場合、当該評価の成立を肯定することはできないと考えられる⁽⁸⁾。そうであるとすれば、審理においてある評価の成立を明らかにすべき者が誰であるかは、実務上も無視できない問題である。近年、民事訴訟法学の分野では、評価命題の成否が不明の場合に当事者が負う不利益を説明するものとして、「論証責任」という概念が提唱されており⁽⁹⁾、事実と評価が混在する租税訴訟の審理構造を説明する上でも有用なツールであると考えられる。本稿でも、適宜、これを考察に用いる。

以上の観点から、本稿では、租税訴訟における所得の論証構造を分析する。

なお、本稿では、検討対象を取消訴訟に限定し、所得区分、収入金額、必要経費の論証

(4) 伊藤滋夫ほか『要件事実で構成する所得税法』(中央経済社、2019年)17頁〔伊藤滋夫〕、田中晶国「所得税法における要件事実」法政研究86巻3号664頁、672頁(2019年)参照。

(5) 弘中聡浩「租税証拠法の発展」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010年)472頁は、「租税法規上の課税要件事実、民法の要件事実と比較すれば規範性が高いものも少なくなく、どこまでを規範的要件と捉えるべきかは明確ではない」とする。

(6) 評価根拠事実の類型化等、租税訴訟においても関係者の間で主張立証構造の共通了解が必要であることを述べるものとして、田中・前掲注(4)677頁、672-673頁参照。弘中・前掲注(5)472頁は、「規範的要件の外延が曖昧なまま……規範的要件事実の概念を租税訴訟の分野に持ち込めば……租税訴訟における要件事実の整理に混乱を招く可能性もある」とするが、本稿は、問題意識を共有しつつ、曖昧な外延を明らかにする方向を目指す。民事法分野においても事実的要件と評価的要件の区別の曖昧な領域が多く残されていることにつき、難波

孝一「規範的要件・評価的要件」伊藤滋夫=難波孝一編『民事要件事実講座1』(青林書院、2005年)206-209頁参照。

(7) 藤山雅行「行政事件と要件事実」伊藤滋夫=長秀之編『民事要件事実講座2』(青林書院、2005年)332頁。賀集唱ほか「〔研究会〕証明責任論とその周辺」判タ350号49頁〔竜崎喜助発言〕(1977年)、竜崎喜助『証明責任論』(有斐閣、1987年)240頁等も参照。

(8) 伊藤滋夫『要件事実の基礎〔新版〕』(有斐閣、2015年)321頁、賀集ほか・前掲注(7)48頁〔倉田卓次発言〕参照。

(9) 巽智彦「事実認定論から見た行政裁量論」成蹊法学87号110頁(2017年)、加藤新太郎「民事訴訟における論証責任」加藤新太郎ほか編『現代民事手続法の課題』(信山社、2019年)30頁、山本和彦「『論証責任論』に関する一考察」三木浩一ほか編『民事裁判の法理と実践』(弘文堂、2020年)193頁参照。

のみを扱う。本稿は、要件事実論の成果を租税訴訟に投影することを目的としており、その目的に必要な限りでのみ、若干の裁判例を取り上げる。

I 民事訴訟における要件事実論

所得の論証構造の分析に入る前に、本稿が前提とする要件事実論の内容を確認する。

1 要件事実と主要事実・間接事実

権利の発生・障害・消滅等の法律効果が生ずるためには、法律要件に該当する具体的事実が存在しなければならない。この法律要件に該当する具体的事実を、要件事実という⁽¹⁰⁾。間接事実との区別を意識して、主要事実と呼ぶこともある⁽¹¹⁾。

2 事実的要件と評価的要件

法律要件のうち、事実命題を内容とするものを事実的要件、評価命題を内容とするものを評価的要件という⁽¹²⁾。評価的要件の主要事実は、当該評価を基礎づける具体的事実（評価根拠事実）であるとするのが通説である⁽¹³⁾。当

該評価の成立を争う当事者は、評価根拠事実の全部又は一部を否認するか、又は、評価根拠事実と両立して当該評価を障害する具体的事実（評価障害事実）を主張立証することになる⁽¹⁴⁾。

3 事実と評価の区別の流動性

このように、民事訴訟の実務⁽¹⁵⁾では、事実と評価が区別されるが、両者の境界は常に流動的であり、理論的には、すべての事実命題を評価命題として記述することが可能である⁽¹⁶⁾。しかし、人の情報処理能力が有限であることを前提とするならば、無限に続く評価の連鎖を断ち切ってどこかに事実を措定しなければ、法的三段論法による迅速な紛争解決は困難である⁽¹⁷⁾。そこで、多くの人⁽¹⁸⁾が評価を争わない命題については、評価の作業をいったん省略し、これを事実命題として扱うのが合理的である。このような思考の技術として要件事実論を理解するならば⁽¹⁹⁾、何を事実として扱い、何を評価として扱うかは、民事訴訟の審理のあり方としてどちらが適切であるかという実践的問題であり、これをアプリアリに決定することはできない⁽²⁰⁾。

(10) 司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』（法曹会、1989年）3頁、伊藤・前掲注(8)3頁参照。

(11) 司法研修所編・前掲注(10)3頁、伊藤・前掲注(8)3頁参照。本稿でも、間接事実との区別が必要な場面では「主要事実」の語を用いる。

(12) 伊藤・前掲注(8)291頁参照。司法研修所編・前掲注(10)30頁は、「規範的要件」とする。

(13) 司法研修所編・前掲注(10)30-33頁、伊藤・前掲注(8)295-302頁参照。

(14) この他に、摘示された評価根拠事実は当該評価を基礎づけないという法律上の主張が考えられる。

(15) 本稿では、行政事件訴訟を含めて民事訴訟法の規律を受ける訴訟を「民事訴訟」と表記し、民事実体法上の権利義務に関する裁判手続を「民事裁

判」と表記して区別する。

(16) 伊藤・前掲注(8)286頁参照。竜崎・前掲注(7)6頁も、「ある点になると区別出来ない」とする。

(17) 山本和彦「総合判断型一般条項と要件事実」同『民事訴訟法の現代的課題』（有斐閣、2016年）269頁は、評価的要件と事実的要件の区別を「程度問題」としながらも、「実際には、法的思考の主体の情報処理能力の有限性を基礎に考える必要がある」とする。

(18) それが市民を想定しているのか法律家を想定しているのかは、それ自体1個の問題である。

(19) 大村敦志『典型契約と性質決定』（有斐閣、1997年）55頁（注92）参照。

(20) 伊藤・前掲注(8)281-290頁、難波・前掲注(6)203頁参照。

II 所得区分の論証

1 所得税法における所得区分

所得税法（以下「所税」という）22条1項は、「居住者に対して課する所得税の課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする」と規定する。そして、同条2項で、「総所得金額は、次節（……）の規定により計算した次に掲げる金額の合計額（……）とする」と定め、「次に掲げる金額」として、「利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、譲渡所得の金額（第33条第3項第1号（……）に掲げる所得に係る部分の金額に限る。）及び雑所得の金額（……）の合計額」（1号）、②「譲渡所得の金額（第33条第3項第2号に掲げる所得に係る部分の金額に限る。）及び一時所得の金額（……）の合計額の2分の1に相当する金額」（2号）を挙げる。そして、同条3項において、「退職所得金額又は山林所得金額は、それぞれ次節の規定により計算した退職所得の金額又は山林所得の金額（……）とする」と規定している。

所得区分の規定は、所税23条ないし35条である。たとえば、所税27条1項は、「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、

サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう」と定め、所税28条1項は、「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう」と定める。

2 所得区分における事実と評価の区別の視点

それでは、ある経済的利益が「事業」「から生ずる所得」であるか「給与」「に係る所得」であるかは、事実の問題か、評価の問題か。第1に、所得の性質決定は法的評価であり、その論証構造は評価的要件のそれと同一である、との理解があり得る²¹⁾。他方で、第2に、各種所得の収入発生原因事実は、事業所得の収入発生原因事実、給与所得の収入発生原因事実といった形で記述することもできる。この場合、所得区分の決定は、要件事実として主張される個々の取引事実が法規の定める所得区分に包摂されるか否かという次元の問題であり、これは事実的要件の論証構造として説明することが可能である²²⁾。

一般論を述べるならば、事実と評価の区別は、「一定の歴史的事実をいかなる命題で記述することが民事訴訟手続において合目的であるのか、という問題」²³⁾である。そして、弁

21) 伊藤ほか・前掲注(4)66-148頁 [伊藤滋夫] 参照。ただし、「所得の種類を巡って、ある課税処分の適否が争われる場合」（同書64頁）のみを論じているのかもしれない。

22) この包摂の判断が理論上は事実認定に先行することについて、嶋津格「民事事件における事実の認定」日本法哲学会編『民事裁判における「暗黙知」』（有斐閣、2014年）74-76頁、ローゼンベルク（倉田卓次訳）『証明責任論 [全訂版]』（判例タイムズ社、1987年）13頁参照。もちろん、現実の訴

訟では、主張と立証の間を頻繁に往復しながらこの包摂の判断が行われている。田中成明『現代法理学』（有斐閣、2011年）456-460頁参照。青山善充「主要事実・間接事実の区別」新堂幸司編代『講座 民事訴訟④』（弘文堂、1985年）399-400頁は、適時提出主義の下では「主張より立証が先行することも織り込み済み」とする。

23) 山本克己「契約の審理における事実問題と法律問題の区別についての一考察」民事訴訟雑誌41号34頁（1995年）。

論主義が事実を対象とする3つの命題から成ることを考えるならば²⁴⁾、ここで行われているのは、「弁論主義が妥当すべき事実の範囲の確定」²⁵⁾の作業であり、それは、裏を返せば、自由心証主義の適用範囲を確定する作業でもある。

ある法律要件が事実的要件とされたならば、証拠に現れた事実であって主要事実を構成しないものは間接事実となる。間接事実が主要事実の存在を推認させる力は、当該証拠の推認力に含まれ、その評価は裁判所の自由心証に委ねられる(民訴法247条)²⁶⁾。言い換えれば、ある法律要件を評価的要件として理解するということは、評価の成立を可能ないし不可能ならしめる諸事実を主要事実のレベルにまで引き上げ、これに弁論主義を適用するということである。その結果、当該事実について弁論主義の適用は担保されるが、そのぶん、自由心証主義の適用は制限される。事実と評価の区分は、このバランスをどこでとるかという価値判断であり、「どこまで当事者に紛争定義の責任を負わせ、あるいはその排他的権限を与えるべきかという政策的判断の問題」²⁷⁾である。

そのような価値判断の目安を言語で示すのは難しいが、「認知は、文化の制約を受けた共同主観的なものであり、同じ文化・社会に属する人々の間ではたいいていの認知は同じもの

になる」²⁸⁾。そうであるとすれば、「ある命題について各人が同じ内容を考えることができる」ものを事実として扱い、そうでないものを評価として扱うのがひとまず合理的であるが²⁹⁾、無限の対象の中から法的に価値あるものを取り出して言語化する作業は、「法律家が共有している図式」³⁰⁾によって行われざるを得ない。そこで、次の段階として、法律家が民事裁判においていかなる図式でこのような認知を行っているかを確認しておくのが有益である。

3 契約の法的性質決定

民事裁判における契約の法的性質決定のあり方を観察すると、そこには、2つのフェイズが認められる。

(1) フェイズ1：典型的状況

たとえば、民法555条によれば、「売買は、当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約することによって、その効力を生ずる」。その成立要件は、通常、①財産権の移転約束、②代金の支払約束、の2つに分節される。少なくとも実務において、これらは、いずれも事実的要件であると解されている³¹⁾。たとえば、売買の要件事実、実務上、「XとYが甲土地について売買契約を締結

24) 中野貞一郎ほか編『新民事訴訟法講義〔第3版〕』(有斐閣、2018年)220頁〔鈴木正裕〕参照。

25) 山本・前掲注23)37頁。

26) 中野ほか編・前掲注24)222-223頁〔鈴木正裕〕参照。

27) 山本・前掲注23)37頁。

28) 大村・前掲注19)322頁。

29) 伊藤・前掲注(8)288-289頁参照。他の指標を挙

げるものとして、山本・前掲注23)34頁参照。

30) 山本敬三「民法における法的思考」田中成明編『現代理論法学入門』(法律文化社、1993年)229頁(注1)参照。

31) 司法研修所編・前掲注10)138頁参照。ただし、山本・前掲注23)44-46頁に批判がある。

した」³²とか、「Xは、Yに対し、甲土地を金1000万円で売った」³³等と摘示される。

このような理解が実務において支配的であるのは、おそらく、民法典第2章第3節に「売買」という典型契約の類型が設けられていることと無関係ではない。立法者は、「全国に互り広汎かつ頻繁に、しかも一様の形式で行われている契約であることを標準としてこれらの契約を典型契約として選んだ」³⁴が、「それは、経験と歴史の中で培われたものであり、そこには、人々が妥当なものだと考えてきた契約内容が詰めこまれている」³⁵。このような典型契約類型が存在することによって、人々は、取引や訴訟の場面で、情報処理の負担を大幅に免れてきた³⁶。こうした思考の省略を可能とする程度に、典型契約制度は、取引社会にも法実務にも浸透している³⁷。このゆえに、多くの場合、人は民法典の「図式」に従って特定の事実を切り取り、それによって、一定の法的効果の発生を認めるのである。このとき、「原告は、冒頭規定が定める要件事実を主張立証することにより、事実を述べるだけで、自分が述べる請求権の法的性質を決定するこ

とができる」。「契約に基づく請求権の要件事実を冒頭規定に依拠して考えることの実質的な意義は、この点にある」（冒頭規定説）³⁸。

これに対し、売買契約に基づく各請求を基礎づける要件事実は前記①又は②のいずれかで足りるとする見解（返還約束説）もあるが³⁹、少数説にとどまる。その理由について、元裁判官の伊藤滋夫は、次のように述べる。「普通、売買のような場合に人は、売買契約という単位で合意を考え、このように2つの合意に切り離して考えはしないであろう。そうした売買契約という単位で合意を他の種類の合意と識別する特徴をもったものと考えよう」⁴⁰。「それらが独立の社会的実在と考えるのであれば、一応は、そのような社会的実在は他と識別できるものとして、それを構成する事実を1つの法律効果の発生を根拠付けるまとまりのある事実として考えるべきである」⁴¹。

要するに、「要件事実論は、事実の性質決定を容易にするために、法規範を予め分節化しておこうという試みとして理解することができる」⁴²が、「図式を通して『事実』はある形、

32) 司法研修所編『〔三訂〕紛争類型別の要件事実』（法曹会、2021年）2頁参照。

33) 大江忠『〔第4版〕要件事実民法(5)-1』（第一法規、2017年）243頁参照。

34) 来栖三郎『契約法』（有斐閣、1974年）736頁。

35) 大村・前掲注(19)351頁。

36) 大村・前掲注(19)351頁、321頁参照。

37) 大村・前掲注(19)5頁は、典型契約制度に対する来栖・前掲注(34)の否定的態度を読み取るが、来栖が晩年も典型契約制度に対して否定的態度をとっていたのかは判然としない。来栖の「法とフィクション」研究は契約制度の虚構性をも当然に射程に収めていたと思われるが、フィクションに対する来栖の態度はアンビバレントである。来栖の態

度変化を指摘する興味深い文献として、村上淳一による来栖三郎『法とフィクション』（東京大学出版会、1999年）の「はしがき」（i-xiii）、村上淳一『システムと自己観察』（東京大学出版会、2000年）76頁参照。

38) 後藤卷則「要件事実論の民法学への示唆(2)」大塚直ほか編著『要件事実論と民法学の対話』（商事法務、2005年）51頁。

39) 三井哲夫『要件事実論の再構成〔増補新版〕』（信山社、1993年）42-43頁参照。

40) 伊藤・前掲注(8)217頁。

41) 伊藤・前掲注(8)221頁。

42) 大村・前掲注(19)55頁（注92）。同書44頁、204頁も参照。

ある方向に切り取られる」⁴³。法的事実とは、このようにして切り取られた対象に他ならず、典型契約制度は、これらを切り取るための「図式」のカタログとして機能している⁴⁴。そうであるとすれば、典型契約の冒頭規定に記載されている各要件（図式）を通して切り取られた対象は、ひとまずこれを事実として扱ってよいのではないだろうか。

以上のとおり、契約の法的性質決定は、第1段階として、当事者が法規の求める要件事実を適切に切り取って主張しているかという「包摂の問題」として現れる。当事者によって主張されているA事実が法規の求める要件事実にあたらなければ、A事実は法規に包摂されず、当事者の主張は要件事実の主張を欠くものとして、それ自体失当となる。

(2) フェイズ2：非典型的状況

ところが、ある段階に至ると、契約の法的性質決定は、評価的要件と同一の判断枠組で行われる。

このことを、伊藤滋夫は、「具体的状況による『事実』命題から『評価』命題への変化」⁴⁵として説明する。すなわち、通常は事実命題として整理される法律要件であっても、「表現しようとする具体的状況が非典型的である場合には」、その評価を基礎づける具体的状況を「要件事実として」主張立証しなければならない⁴⁶。

もっとも、伊藤は、別の箇所で、「事実的要

件においては、立証責任対象事実というものは可变的ではない。すなわち、ある法律効果を生じさせるために、その法律効果に対応する立証責任対象事実是一定している」⁴⁷とし、「事実的要件においては、具体的事実と要件との関係が一義的に、いわば1対1に結びついた関係で決まっています」、「その具体的事実は、要件との関係で常に確定している」⁴⁸という。たとえば、金銭消費貸借契約における金銭の交付は事実的要件であるが、伊藤によれば、「金銭の交付」の周辺にある諸事実（取引の動機等）は、「要件事実（例えば、金銭の交付）が争われた場合において間接事実となりうるかは別として、請求原因事実として主張することが何らかの意味をもつ、ということはない」⁴⁹。ここでは、「金銭の交付」を評価命題とする余地が否定されているかのようにも読めるが、これは、あくまでもフェイズ1における審理構造を説明していると読むべきであろう。

民法学者の大村敦志も、カテゴリーを利用した法的判断にとって「法適用のモードの切り替え」が重要であることを指摘する⁵⁰。ここでは、「既存のスキーマによる処理がうまくいかない場合には、スキーマが変化したり分化したりすることがあ」⁵¹り、「スキーマによる情報処理がどうしてもうまくいかない場合には、ボトム・アップの思考による手探り的な問題解決が必要になる」⁵²。また、法哲学者の松浦好治も、「法律家によって解決を求められ

43) 山本・前掲注(30)236頁。

44) 大村・前掲注(19)同書76頁（注3）参照。

45) 伊藤・前掲注(8)289頁。

46) 伊藤・前掲注(8)290頁参照。

47) 伊藤・前掲注(8)86頁。

48) 伊藤・前掲注(8)306頁。

49) 伊藤・前掲注(8)309頁。ただし、下線は筆者による。

50) 大村・前掲注(19)354頁参照。

51) 大村・前掲注(19)322頁。

52) 大村・前掲注(19)322頁。

る法的問題が現われ、それが法命題の前提とする典型的状況、つまり模範例とびたりと一致しないときは、法律家の眼は高い抽象のレベルにある一般用語から、抽象のハシゴを下って行かざるをえない。つまり、法律家の眼は、抽象のハシゴを登るときに振り落としていった多くの諸特性を拾い集めながら、言葉や記号による固定を行なう以前の『典型的状況の知覚』に戻り、それを手がかりとして当該事例との類似関係の程度を考えることになる⁶³とする。これらの指摘は、同一の法律要件について「既存のスキーマ」(=模範例)へのあてはめと「手探り的な問題解決」(=類似関係の程度を考える)という2つの判断枠組が互いに切り替えられながら併存していることを示唆する。

このような思考方法は、以下の理由からも支持し得る。裁判では、社会に生起している様々な現象の中から、法的解決にとって本質的とみなされた部分だけが拾い上げられる。

そこでは、法的解決にとって非本質的とみなされた大量の事実が捨棄される⁶⁴。その意味で、法的世界は本質的に仮構的であり⁶⁵、法的判断には一定の「割り切り」が避けられない。この「割り切り」という法的判断の特質は、要件事実論において特に顕著になるが、それは、要件事実論が生の実事の中から法的に意味ある事実だけを拾い上げるという目的で編み出された訴訟の技術であるからに他ならない⁶⁶。このように、要件事実論は、社会から一定の事実を切り取るための技術であるが、社会が発展し、生の実事そのものが大きく変化すると、既存の枠組によっては適切に捉えることができない問題群が生ずる。これに対応する技術として、典型的には、一般条項の存在が挙げられるが⁶⁷、包摂判断における評価のフェイズへの切替も、その1つとして理解することができる⁶⁸。

63 松浦好治「法的推論」長尾龍一＝田中成明編『現代法哲学1』(東京大学出版会、1983年)180頁。

64 「ある対象を言葉によって表現しようとするとき、われわれは、対象が有するすべての諸特性を余すところなく言葉に移しかえているのではなく、逆に多くの特性を落とすことによってそうしている」。松浦・前掲注63)177頁。「処理すべき情報を選択しそれを実際に処理するには、長期記憶に貯蔵されているスキーマによって対象を限定するのが有益である。言い換えると、スキーマによって認知される対象が制約されることになるのであるが(これを「認知的制約」と呼んでいる)、このことによって初めて認知が可能になる」。大村・前掲注(19)320頁。

65 「認識とは観察者による観察対象の構成に他ならないとすれば、すべてがフィクション＝作為(……)だということになる」。村上・前掲注(37)76頁。

66 大村・前掲注(19)228頁は、「法適用という作業」

が、「体系と事案が出会う場での作業」であることを指摘する。

67 山本和彦「狭義の一般条項と弁論主義の適用」同『民事訴訟法の現代的課題』(有斐閣、2016年)232-233頁参照。

68 なお、山本・前掲注67)232-233頁は、社会の変化に対応する法技術として、他に、法適用の回避(=合意解決)を挙げる。私的自治は私益事項を規律する一般原則であるが、私的利害のために「制度設定負担者(納税者)に不当な負担をかけるような態様での私的自治は認められない」(同244頁)。これは、租税訴訟において和解を制約する論拠でもある。強行法規の中にも「公益(社会一般の利益)を保護法益とする公序」と「当事者の保護を目的とした公序」があり、前者は私的自治を制約し得るが後者はこれを制約しないという指摘(同250-251頁)は、税務上の和解の可否を考える上でも重要である。

4 評価から事実へ

それでは、評価から事実への移行についてはどのように考えるべきか。伊藤滋夫は、「変則的評価的要件」をめぐる議論において、次のように述べる。評価的要件については、「その評価を典型的に示す具体的行為がある場合には、それを条文の上で示す（法定する）ということも立法政策としてありうる」⁵⁹。このとき、当事者の主張立証は、当該具体的行為（事実）の存否をめぐる展開される。しかし、伊藤説によれば、当該具体的行為（事実）は法定された評価根拠事実であり、そこでの論証主題が評価そのものであることに変わりはない。したがって、当該具体的行為（事実）が証明されたとしても、反対当事者は、さらに評価障害事実を抗弁的に主張立証し得る。伊藤説は、このような要件を「変則的評価的要件」と呼び、事実的要件と区別する。すなわち、「変則的評価的要件」の性質は、「間違いなく評価的要件である」⁶⁰とされ、「その要件の性質が、事実的要件となったわけではない」ことが、繰り返し強調される⁶¹。ここでの記述を読む限り、伊藤は、少なくとも一定の状況において、評価的要件から事実的要件への移行を認めるべきでないと考えているようである⁶²。

しかし、別の場面では、それまで評価と考えられていたものが事実として認知され、新

たな事実的要件が生成することはある。「個々人が仮に用いるアド・ホックな新カテゴリーは、それが有益なものであれば社会の共通の財産として定着」⁶³し、「人々が日々繰り返す契約という営みの中から、新たな契約類型が生成しそれが契約秩序に変化をもたらす」⁶⁴。そうであるとすれば、フェイズ2からフェイズ1に向かって「人間の活動の変化がカテゴリーの変化をもたらす」⁶⁵ことも、問題の中身によっては十分あり得よう。

5 各種所得の「典型類型」

(1) 事実的要件としての「典型類型」

かなり前置きが長くなったが、以上の典型契約における議論と並行に、所税23条ないし33条は、各種所得の収入発生原因事実の「典型」を示しており、原則として事実的要件として扱えばよい、と考えることができないか。たとえば、所税24条は、法人から受ける「剰余金の配当」、「利益の配当」、「剰余金の分配」、「投資信託及び投資法人に関する法律第137条（金銭の分配）の金銭の分配」、「基金利息」、「投資信託（……）及び特定受益証券発行信託の収益の分配」に係る所得を配当所得として掲げる。「剰余金の配当」（会社453条）や「利益の配当」（会社621条）は、いずれも会社法上の概念であり、剰余金配当請求及び利益配当請求の請求原因は、会社訴訟上、いずれも事実的要件であると解されている⁶⁶。ま

59 伊藤・前掲注(8)292-293頁。

60 伊藤・前掲注(8)292頁。

61 伊藤・前掲注(8)293頁。

62 伊藤・前掲注(8)328頁は、「明示の意思表示」を事実的要件、「黙示の意思表示」を評価的要件と整理する。そして、「明示と黙示の双方を、主位的・予備的に主張すればよい」という司法研修所の見解について「不相当な点はない」と述べることからすれば（同書330頁）、両者を1個の主張の2つ

のフェイズと見るのではなく、別個の主張と考えているように読める。

63 大村・前掲注(19)349頁。

64 大村・前掲注(19)352頁。

65 大村・前掲注(19)323頁。

66 大江忠『要件事実会社法(2)』（商事法務、2011年）925頁、同『要件事実会社法(3)』（商事法務、2013年）155頁参照。

た、所税28条は、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与」並びに「これらの性質を有する給与」に係る所得を給与所得として掲げるが、「給料」(平成29年改正前民法174条1号)、「賃金」(労契6条、労基24条)は、いずれも民事法上の概念であり、その請求原因は、いずれも事実的要件であると解されている⁶⁷⁾。公法上の概念である「俸給」(一般職の職員の給与に関する法律4条)、「歳費」(憲法49条)の各発生要件も、事実命題として記述できる点は同様であろう。

このように、民事裁判の実務では、所税23条ないし33条に所得発生原因の「典型」として記載されている各種の取引事実は、事実的要件として扱われている。租税訴訟においても、これらについて多くの人が同じイメージを共有することができるならば、同様に事実的要件として扱えばよく、各種典型類型にあてはまるか否かが争われる非典型的場面に限って、例外的に評価的要件の判断枠組で審査すればよい⁶⁸⁾。このような理解は、借用概念を「原則として、本来の法分野におけるのと同じ意義に解釈」⁶⁹⁾する立場(統一説)とも親和的である。

(2) 民法623条が定める賃金の発生要件

具体例として、所税28条1項に定める「賃金」を取り上げる。労働契約に基づく賃金支払請求権の発生原因事実は、①雇用契約の締

結、②労務の提供、であり(民623条、624条)、これらは事実的要件であると考えられている⁷⁰⁾。もちろん、その性質が争われるような非典型的状況では、①「当事者間の合意が雇用契約であったこと」、②「当該役務が労務の提供としてなされたこと」がそれぞれ論証の対象となる。これらは、評価的要件の判断枠組で審理される。

(3) 所税28条1項の賃金の発生要件

これと同様に、所税28条1項の「賃金」の発生原因も、原則として、①と②の事実的要件として記述することができる。そこでは、租税債権者が①と②の事実を抗弁として主張立証しなければならない。

租税債権者にとって、納税者側で生じた①と②の事実を主張立証するのは過大な負担であるとの評価もあり得るが、課税庁は、給与所得の発生を認識しているからこそ、課税処分を行っている。そこでは、当然に、給与所得の発生原因事実が認定されているはずである。そう考えると、やはり①と②は、租税訴訟において租税債権者が主張立証すべき賃金発生要件事実と解すべきであろう。

6 変則的評価的要件説の検討

前記5の整理に対し、所得区分の論証は本質的に評価の作業であり、各種所得の典型類型は変則的評価要件であるという見解があり

67) 大江忠『[第4版]要件事実民法(5)-2』(第一法規、2017年)276頁参照。

68) 「預貯金の利子」についてこれを例証するものとして、田中・前掲注(4)671-672頁参照。

69) 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂、2019年)127頁。裁判所の思考要式という観点から統一説を支持するものとして、中里実「租税法における裁判所の法創造機能」同『租税法の潮流』(税務経理

協会、2021年)110頁[初出2007年]参照。

70) 大江・前掲注(6)276頁、加藤新太郎『簡裁民事事件の考え方と実務』(民法研究会、2002年)217頁参照。なお、本文の①②に加えて③「請求に対応する期間の賃金額の定め」を挙げるものもある(岡口基一『要件事実マニュアル4〔第6版〕』(ぎょうせい、2020年)669頁)。

得る⁷¹。以下、この見解の当否を検討する。

(1) 事業所得、給与所得、退職所得の場合

事業所得、給与所得、退職所得等については、収入発生原因の典型類型を列挙した後に、「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」(所税令63条12号)、「これらの性質を有する給与」(所税28条1項)等の包括的類型が置かれている。

給与所得を例にとれば、所税28条1項に定める「俸給」「給料」「賃金」「歳費」が変則的評価的要件であるとする、その本来の主要事実、給与所得該当性を基礎づける評価根拠事実であるということになる。この場合、租税債権者の本来の論証主題は「給与所得該当性」という評価命題であるから、租税債権者が抗弁において「賃金の発生原因事実」(①雇用契約の締結、②労務の提供)を証明し切ったとしても、納税者は、さらに再抗弁として給与所得該当性の評価障害事実を主張立証できることになる。

これに対し、賃金の発生要件を原則として事実的要件と解すると、(税法上の)賃金の発生原因事実が証明されたならば、その時点で給与所得該当性が確定する。所税28条1項の「俸給」「給料」「賃金」「歳費」及び「これらの性質を有する給与」といった諸類型は、それぞれ別個の要件事実で構成されており、訴

訟上も別ルート(選択的抗弁)となる。もちろん、そこでも、「雇用契約の成否」や「雇用契約に基づく労務の提供か否か」が争点となることはあるが、その場合の論証主題はあくまでも「賃金の発生」等であって、「給与所得の発生」ではない。

どちらも説明も成り立つが、少なくとも、事業所得、給与所得、退職所得について変則的評価的要件という概念を用いる実益はないように思われる。評価を典型的に示す具体的事実が特定されている場合、それは事実的要件であり、当該事実が争われたときには評価的要件と同一の判断枠組で審理されと考えておけば足りるのではないだろうか⁷²。そして、たとえば評価のフェイズで「賃金」該当性が否定されたとしても、さらに包括的類型である「これらの性質を有する給与」(評価的要件)として拾い上げることができる。法的主張に弁論主義は適用されないという通説⁷³による限り、裁判所は、当事者の選択にかかわらず、この包括的類型への該当性を認めることができる。したがって、列挙されている諸類型が変則的評価的要件であることを否定しても、そのことによって拾い上げることができなくなる所得は存在しないものと思われる⁷⁴。

(71) 事業所得と給与所得について、伊藤ほか・前掲注(4)76頁、87頁(注28)[伊藤滋夫]参照。

(72) 民法法の分野でも、たとえば、伊藤・前掲注(8)293頁は、民法612条1項の賃借権譲渡・転貸を同条2項の解除における「背信性」(という請求原因)の法定された要件と解し、これを変則的評価的要件と位置づけるが、「『背信行為』なる要件を権利根拠要件とみなしなければならない必然性があるかは、別の問題である」との批判がある(松本博

之『証明責任の分配[新版]』(信山社、1996年)55頁)。司法研修所編『民事訴訟における要件事実 第2巻』(法曹会、1992年)86-92頁も、賃借権譲渡・転貸を解除権発生的事実的要件と解し、「背信行為と認めるに足りない特段の事情」を権利障害事由と整理する。

(73) 新堂幸司『新民事訴訟法[第6版]』(弘文堂、2019年)470-471頁参照。

(2) 利子所得, 配当所得, 不動産所得, 山林所得, 譲渡所得の場合

これらに対し, たとえば配当所得は, 「剰余金の配当」「利益の配当」「剰余金の分配」「投資信託及び投資法人に関する法律第137条(金銭の分配)の金銭の分配」「基金利息」「投資信託(……)及び特定受益証券発行信託の収益の分配」と定義されており(所税24条), その他に「これらの性質を有する配当」といった包括的類型は設けられていない。利子所得, 不動産所得, 山林所得, 譲渡所得の仕組みも同様である。

これらの所得類型をも変則的評価要件と解する余地があるかは不明である。仮にこれを肯定するならば, 配当所得該当性はあくまでも評価的要件であることになる。この場合, 「剰余金の配当」等の典型類型によってフォローできない経済的利益であっても, 別途, 配当所得該当性を論証することで, これを配当所得として拾い上げることができる。しかし, これは, 所税24条にない配当所得の発生原因を観念し, そこから生じた経済的利益に課税することを意味する。そのような課税は, 配当所得を定義する所税24条の文理解釈の限界を超えており, 許されないのではないか⁽⁷⁴⁾。

このように考えるならば, 所税24条に定める「剰余金の配当」等の類型にあてはまらな

いものは, もはや配当所得として拾い上げることができないと解すべきである。

7 1つの例証

以上の論証構造を, 鈴や金融事件最高裁判決(最判昭和35年10月7日民集14巻12号2421頁)の事案で説明する。

(1) 事案の概要

株式会社であるXは, その株主に対し, 「株主優待金」名目で, 第1期(昭和27年1月から昭和28年3月までの間)に4000万円余, 第2期(昭和28年4月から6月までの間)に1400万円余の金員を支払った。当時の所得税法(昭和22年法律第27号)(以下, 「旧所税」という)9条1項は, 「所得税の課税標準」の計算方法を定める規定であるが, その2号において, 配当所得を「法人から受ける利益若しくは利息の配当又は剰余金の分配(以下配当所得という。)」と定義していた。そこで, 税務署長は, Xによる株主優待金の支払が「利益の配当」に当たるから, Xには源泉徴収義務があったとして, 第1期分および第2期分について源泉徴収所得税額および同加算税額を決定し, 通知した。Xは, 株主優待金の支払は「利益の配当」に当たらず, Xに源泉徴収義務はなかったとして, 税務署長に再調査の請求を

(74) 伊藤ほか・前掲注(4)76頁[伊藤滋夫]は, 所税令63条1号から11号に該当する活動であっても「対価を得て継続的に行なう事業」といえないものは事業性がないから, そこから得た経済的利益は事業所得にならない(12号の要件を満たさない)という。しかし, 「農業に該当するが事業性がない」というよりも, 事業性がないから農業(1号)に該当しないというべきではないか。裁判例も, 所税令63条1号から11号の各類型への該当性の問題として処理している(同書76頁(注17)[伊藤滋

夫]参照)。伊藤説からは, これらの裁判例が変則的評価的要件の規範構造を意識していないことが批判される。しかし, 裁判例がそれを意識しないのは, そのような規範構造が存在しないからではないだろうか。

(75) 反対, 山田二郎「所得税法における所得の分類」末川追悼『法と権利4』(有斐閣, 1978年)303頁。総合所得課税の趣旨を手がかりに, 「経済的実質に即して解釈適用するのがかえって合理的解釈といえるのではないか」とする。

したが、棄却された。そこで、Xは、前記各決定につきY（国税局長）に審査請求し、これが棄却されたので、審査請求棄却決定の取消を求めて東京地方裁判所に訴訟提起した。

(2) 争点

本件の争点は、株主優待金の「利益配当」該当性である。課税要件事実の証明責任は租税債権者が負担するという通説⁷⁶⁾に従う限り、Yは、ここで「配当所得」の収入発生原因事実を主張立証しなければならない。そこで旧所税9条1項2号を見ると、「配当所得」は、「利益の配当」、「利息の配当」又は「剰余金の分配」と定義されている。そこで、Yは、第1段階として、たとえば本件について「利益の配当」の発生原因事実があったという主張立証を検討することになる（フェイズ1）。

このとき、「利益の配当」に該当する典型的事実がYによって摘示されたならば、残るは証明の問題である。ところが、本件においてYが摘示した事実はそうではなかった。それは、次の事情による。

本件で、Yが証拠によって証明できるのは、あくまでも「株主優待金の支給」という事実であった。そうすると、Yとしては、次のような事態を想定しなければならない。まず、Yが「利益の配当があった」と主張した場合、証拠が指し示す事実（株主優待金の支給）が「利益の配当」の存在を証明するのであれば、Xについて「利益の配当があった」とい

う要件事実の証明ができない。この場合、Yは敗訴する。反対に、Yが「株主優待金の支給」を要件事実として主張してみても、それが法規に定める「利益の配当」に包摂されなければ、主張自体失当となり、やはりYは敗訴する。そこで、Yとしては、この株主優待金をもって「利益の配当」と評価すべき評価根拠事実⁷⁷⁾を提示しなければならなくなったのである（フェイズ2）。

(3) 東京地裁判決

第一審（東京地判昭和34年2月11日訟月6巻11号2208頁）は、本件優待金の支払について株主総会決議を経ていないことは当事者間に争いがないと指摘した上で、「株主は株主総会の決議を経て始めて具体的な利益配当請求権を取得するものであるから、商法上の利益配当というためには少なくとも株主総会の決議を経ていることを要すると解する。したがって右優待金をもつて所得税法第9条第2号の法人から受ける利益の配当にあたらぬといわなければならない」⁷⁸⁾として、Xの請求を認容し、審査請求棄却決定を取り消した。

(4) 東京高裁判決

控訴審（東京高判昭和34年10月27日訟月6巻11号2212頁）も、「税務署長の決定は所得税法第9条第1項第2号に基く源泉徴収の対象となりえない右優待金を、これに当るものと前提してなされた違法のもの」⁷⁹⁾として、Yの

76) 金子・前掲注(69)1112頁、泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔第3版〕』（法曹会、2018年）172-186頁参照。反対、田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣、1990年）380頁参照。

77) たとえば、「会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付」

であることを基礎づける事実などがそれにあたると思われる（最判昭和43年11月13日民集22巻12号2449頁参照）。

78) 訟月6巻11号2212頁。

79) 訟月6巻11号2214頁。

控訴を棄却している。

(5) 最高裁判決

これらに対し、上告審（最判昭和35年10月7日民集14巻12号2421頁）のニュアンスは、若干異なる。最高裁は、「原審の確定する事実によれば、本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるものとのみは断定し難く、前記取引社会における利益配当と同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。されば右優待金は、所得税法上の雑所得にあたるかどうかはともかく、またその全部もしくは一部が法人所得の計算上益金と認められるかどうかの点はともかく、所得税法9条2号という利益配当には当らず、従て、被上告人は、これにつき、同法37条に基く源泉徴収の義務を負わないものと解すべきである」⁸⁰⁾として、Yの上告を棄却している。

(6) 最高裁判決の読み方

(i) 論証責任論による解決

本件では、利益配当請求権の要件事実である株主総会決議の存在についてYの主張がなかったのであるから、Yの主張をそれ自体失

当とする構成もあり得たが、最高裁はそのような構成をとっていない。これは、審理が「フェイズ2」で行われたことを意味する。また、下級審が当該株主優待金の利益配当非該当性を認めたのに対し、最高裁は、当該株主優待金について「株金額の出資に対する利益金として支払われるものとのみは断定し難く、前記取引社会における利益配当と同一性質のものであるとはにわかに認め難い」と述べて旧所税9条1項2号の適用を否定している。この点で、最高裁は、「利益の配当に当たらないといわなければならない」（東京地裁）、「源泉徴収の対象となりえない右優待金」（東京高裁）といった断定的な表現を、意図的に回避している（強調は引用者）。最高裁のアプローチは、利益配当性の論証が不十分であるとして結論を導くものであり、これは、論証責任による解決を図ったものである⁸¹⁾。

(ii) 論証の対象

次に、本件の争点は「利益配当に当たるか否か」であり、その他に「配当所得該当性」の判断は行われていない。これは、配当所得が包括的類型をもたないため、「法人から受ける利益若しくは利息の配当又は剰余金の分配」（旧所税9条1項2号）の他にその発生原因事実を観念できないことに対応している。

⁸⁰⁾ 民集14巻12号2423頁。

⁸¹⁾ 白石健三「判解」最判解（民事篇）昭和35年度（法曹会、1973年）366頁も、「本件の株主優待金は、100パーセント契約金として支払われるものと断定し得ないとしても、同時に、100パーセント株主固有の地位に基き支払われる利益配当であると割り切ることもできないわけである。「とすれば、税法の予定する利益配当と同性質のものであると割り切って断定し得るものでない以上、これを税法上の利益配当としてとらえることは、断念せざるを得ないであろう」として、本稿と同趣旨

を述べる。もっとも、白石解説が「今回の判例が……ひかえめの表現を用いているのは、右述のような、税法に対する解釈態度を示唆するものとして、見逃してはならないところであろう」と述べるのは、やや説明不足である。税法の「解釈」については、規定の意味内容が不明確であるからといって判断を放棄することはできないはずであるから（金子・前掲注69）125頁参照）、本件の争点は、むしろ「解釈された法規」への事実の包摂の問題であったとみるべきであろう。

(iii) 「損益計算上の利益」との関係

前記(i)のとおり、最高裁は、株主優待金が通常「損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるもの」⁸²⁾であることを挙げて、本件株主優待金の性質を利益配当とは断定できないとしている。この部分の素直な読み方は、①当該金員が損益計算上の利益の有無にかかわらず支払われていることが、利益配当性の評価障害事実になる、というものである⁸³⁾。他に、②損益計算上の利益の有無によって支給が決定されていることが利益配当性の評価根拠事実になるという理解があり得る。この場合、前記判示部分は、②の評価根拠事実の否認という位置づけになる。

①の構造をとる場合、当該評価障害事実の存在を前提に、それと両立して評価障害事実の効果を打ち消す事実⁸⁴⁾をどのように位置づけるべきか。①利益配当性の評価根拠事実であるとする見解と、②利益配当性の評価障害事

実の評価障害事実であるとする見解があり得る。総合評価という考え方からすれば、①の整理が妥当であろう⁸⁵⁾。

8 一時所得と雑所得の要件事実

(1) 典型類型なき所得

ここまでの議論は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得についてあてはまる。雑所得については、公的年金等とその他の雑所得が区別され(所税35条2項)、公的年金等の収入発生原因はこれを事実概念として記述することが可能である(所税35条3項参照)。これに対し、「その他の雑所得」と一時所得については、法規がこれらに該当する取引の「典型類型」を記述していない。したがって、これらは評価的要件と整理すべきである⁸⁶⁾。

82) 民集14巻12号2423頁。

83) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』(弘文堂、2020年)74頁は、「積極的に『利益の配当』の概念を形作る要素を取り出すことは困難ですが、何が『利益の配当』に当たらないか、という点については、1つの明確なルールが示されているといえます。すなわち、『損益計算の結果にかかわらず支払われるもの』は利益の配当には当たらないということです」とする。

84) たとえば、「法人が剰余金又は利益の処分として取り扱」っていることなどが、このような事実当たり得ると思われる(所基通24-2参照)。

85) 一般論として、村田渉=山野日章夫編著『要件事実論30講〔第4版〕』(弘文堂、2018年)94頁[村田渉]は、どちらかといえば①の見解が有力とする。②の見解として、難波・前掲注(6)221-222頁、伊藤ほか・前掲注(4)83頁、86頁[伊藤滋夫]参照。

86) 一時所得か雑所得かが争われた「外れ馬券」最高裁判決(最判平成29年12月15日民集71巻10号2235頁)は、「営利を目的とする継続的行為から生

じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」とする。これは、評価的要件の審理構造に対応する(伊藤ほか・前掲注(4)148頁[伊藤滋夫]参照)。なお、「払戻金の発生は、不確実、不安定であることをその本質とするものであって、およそ継続的、安定的なものではない」との国の主張(第一審：東京地裁平成27年5月14日訟月62巻4号628頁による要約)は、「所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであると主張」したものと理解されている(最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁の検察官の主張について、田中治「所得税法における要件事実論」伊藤滋夫=岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』(青林書院、2016年)305頁)。このような「行為の本質論」を徹底していくと、行為の本来の性質上、一時所得に分類される「典型類型」(たとえば、「競馬の払戻金」)があるということになるのかもしれない。

(2) 一時所得と雑所得の要件

一時所得と雑所得は、いずれも、①利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得の8種に該当しないことが要件である(除外要件)⁸⁷⁾。この意味で、一時所得と雑所得は、いずれも「補充的な所得類型」である。

これに加えて、一時所得であれば、②「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」であること(非継続要件)、③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」であること(非対価要件)が要件となる(所税34条1項)。雑所得であれば、①に加えて、「一時所得にも該当しない」ことが要件となる(所税35条1項)。

(3) 「補充性」の訴訟上の意味

一時所得と雑所得の「補充性」が訴訟上いかなる意味を持ち得るのかについては、大きく分けて、次の3説を想定できる。

(i) 第1説

雑所得は、利子所得から一時所得までの9つの所得の「いずれにも該当しない」所得である(所税35条1項)。そこには、「性質の異なる種々の所得」⁸⁸⁾が含まれるから、雑所得を「積極的に定義することは不可能である」⁸⁹⁾。所得税法は、包括的所得概念の下、「きちんと区分されていない所得も全部『所得』であるという作り」⁹⁰⁾になっており、いずれかの所得

に分類できない所得も、「所得でさえあれば、全部『所得』であり、所得税法上は『雑所得』という名前をつける、と決めている」⁹¹⁾。このような実体法の建て付けを手がかりに、「総所得金額を算定するにあたり所得区分を判定する際には、①10種の所得区分のうち、利子所得ないし譲渡所得の8種類のいずれに該当するか、次に、一時所得に該当するか、最後に、雑所得に該当するか、という順番で判断」⁹²⁾し、評価不能により性質決定できない所得は、これを雑所得として扱うという考え方があり得る。

(ii) 第2説

前記(i)のとおり、第1説は、一時所得該当性の判断を雑所得該当性の判断に先行させる。しかし、所税34条1項は、雑所得該当性の判断を一時所得該当性の判断に先行しているようにも読める。すなわち、一時所得該当性の判断にあたっては、①の除外要件に加えて、②の非継続性(「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」以外の一時の所得であること)、③の非対価性(「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」であること)を判定しなければならないが、②と③は要するに「雑所得ではない」ということであり、そこでは、「雑所得かどうか」が先行して判断されているというのである⁹³⁾。

そこで、雑所得該当性の判断を一時所得該

87) ①除外要件、②非継続要件、③非対価要件の整理については、佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014年)221-222頁参照。

88) 金子・前掲注(69)302頁。

89) 金子・前掲注(69)302頁。

90) 佐藤・前掲注(83)5頁。

91) 佐藤・前掲注(83)5頁。

92) 田中・前掲注(86)304頁。

93) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)312頁も、「『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』[34条1項]の雑所得該当性の判断は、理論的には……一時所得該当性の判断に先行する」と述べる。

当性の判断に先行させるという見解が成立する（第2説）。

「所得税法による所得区分は、基本的には、担税力の強さの違いに着目して、それぞれその担税力に対応するように課税所得を区分して、所得の種類を決定した上、それぞれの担税力に適した所要の過程を経て、最終的に税額を決定している」。「したがって、担税力の弱い所得（ここでは一時所得）に対して、同所得に対応して定められている法条の定め（特別控除と2分の1の軽減課税の定め）を適用せず、担税力の強い所得（ここでは雑所得）に対して定められている法条（上記特例はない）を適用して、課税処分をすることは許されない。このことを立証の問題を含めて考えれば、課税処分の性質が侵害処分であることに照らせば、担税力の弱い所得（ここでは一時所得）であるかもしれないとの疑いがある限り、課税処分は当該所得がその担税力の弱い所得であることを前提とするほかはなく、担税力の強い、これと異なる種類の所得（ここでは、雑所得）であることを前提として、課税処分をすることは許されない」⁹⁴。

この考え方によれば、評価不能により性質を決定できない所得は、これを一時所得として扱うことになる。

(iii) 第3説

前記(ii)のとおり、第2説は、担税力の大小に着目する。しかし、納税者にとって、ある経済的利益をいかなる所得区分に分類するのが最も小さな負担となるかは、ケースごとに異なる。一般論として、過大の疑いが残る課

税は許されないとすれば、納税者の申告に現れた所得区分を否定して課税庁がより高い税額で更正した場合、処分の効力を維持したい租税債権者は、訴訟において、課税庁の判断の前提とされた所得区分該当性を自ら論証すべきであると考えられる。たとえば、納税者が事業所得として申告したものを課税庁が雑所得と判断して更正したのであれば、租税債権者は、租税訴訟において、当該経済的利益が雑所得であることを論証しなければならない⁹⁵。このとき、雑所得該当性の評価が不能となれば、租税債権者は雑所得該当性の論証に失敗したのであるから、雑所得として計算された税額での更正は違法となり、事業所得として計算された税額での申告の効果だけが残るのではないか。

このことは、納税者が所得として申告しなかった経済的利益についてもあてはまる。課税庁が特定の所得区分を前提として決定を行った場合に、納税者は当該所得区分への該当性を争うことができる。このとき、納税者は、租税債権者が抗弁において主張する所得区分該当性を否認し、必要に応じて評価障害事実を提出することができる。たとえば、租税債権者が租税訴訟において雑所得該当性を論証しようとするとき、納税者は、雑所得該当性の評価根拠事実に対する否認の理由を挙げて反証し、あるいは、雑所得該当性の評価障害事実を主張立証することができる。それらの中には、たとえば、当該経済的利益が事業所得に分類されるべきことを基礎づける事実の主張も含まれよう。しかし、そのことは、納

⁹⁴ 伊藤ほか・前掲注(4)140-141頁〔伊藤滋夫〕は、第1説と第2説は「理論的には同等の正当性をもって成り立ち得る」と留保した上で、本文のとおり述べて第2説を評価する。ただし、伊藤説の帰

結は、後述する第3説に近い。同書65頁、85頁、133頁、145-148頁〔伊藤滋夫〕参照。

⁹⁵ 大江忠『要件事実租税法(上)』（第一法規、2004年）377-382頁参照。

税者が事業所得該当性の論証責任を負っていることを意味しない。攻防の結果、雑所得該当性の評価が不能となったときは、租税債権者による抗弁の論証は失敗したのであるから、雑所得による課税処分を違法と判断すべきである。その場合でも、裁判所は、あらゆる所得が10種の所得区分のいずれかに分類されることを前提に、選択的認定の一種として、可能性がある所得区分のうち最も税額が小さくなる所得区分によって税額を計算し、そこまでの課税処分の効力を認めることは許される。

(4) 検討

筆者は、第3説を妥当と考える。

所得税法は、包括的所得概念の下、人の収入を10種の所得のいずれかに分類する。そこでは、評価不能を理由として課税を免れる所得の存在は予定されていない⁹⁶。しかし、それがいかなる所得区分で課税されるべきかは、別の問題である。実体法は、評価不能の所得の存在を予定していないのであるから、人間の判断能力の有限性を前提に、法的性質が不明の所得に対してどのような手順でどのような課税を行うべきか(行うべきでないか)は、所得税法の規定からも包括的所得概念からも一義的に導くことはできない。また、所得税法は、①除外要件、②非継続性、③非対価性の全部を充足するものを一時所得と定義し、他の9種の所得に当たらないものを雑所得と定義する。10種の所得はいずれも「別種の所得」であり、そこに一般類型と特別類型の関

係を見出すことはできない⁹⁷。つまり、他の8種の所得に当てはまる場合は特別の規定が適用され、一般規定である所税34条、35条の適用が除外されるという仕組みにはなっていないと考えられる。そうであるとすると、評価不能を理由としてある所得を一時所得又は雑所得に振り分けるべき実定法上の根拠は見当たらないように思われる。所得の法的性質を論証できないことによる租税債権者の不利益は、「その所得区分では課税できない」という形で現れると考えるべきではないだろう。

そして、いわゆる総額主義の下では、訴訟物たる処分の違法性は処分理由ではなく税額について判断されるから、判決の主文を導く上で決定的に重要なのは、正しい所得区分ではなく、それを前提とした税額である。よって、租税債権者は、訴訟において所得区分の論証に失敗した場合であっても、選択的抗弁として他の所得区分に該当することを主張立証することができる。もちろん、理由の差替が納税者の利益を害し、又は時機に後れているときは、選択的抗弁の主張が制限を受けることはある⁹⁸。その場合、その限りで課税できない所得を生ずるが、「あらゆる所得に課税すること」は課税処分取消訴訟の目的ではないから、これは民事訴訟制度に内在するやむを得ない限界と考えるべきである⁹⁹。

さらに、弁論主義の適用範囲は主要事実に限られるから、裁判所は、当事者による選択的抗弁の主張を待たず、審理に顕れた事実から、他のより適切な所得区分で税額を計算し、

⁹⁶ 伊藤ほか・前掲注(4)62頁〔伊藤滋夫〕参照。

⁹⁷ 反対、伊藤ほか・前掲注(4)129頁、137頁〔伊藤滋夫〕。

⁹⁸ 最判昭和56年7月14日民集35巻5号901頁参照。

⁹⁹ 原田尚彦『行政法要論〔全訂7版補訂2版〕』(学陽書房、2012年)409頁は、信義則上の制約とする。

その税額までの処分を維持することもできる¹⁰⁰⁾。そして、それでも10種のいずれの所得に分類すべきか判断できない経済的利益がある場合、裁判所は、一種の選択的認定として、当てはまる可能性のある中で最も税額が低くなる所得区分によって計算された税額までの課税処分を有効と判断することができると考えられる。

以上のことは、一時所得と雑所得の区別に限らず、所得区分一般について妥当する。したがって、「雑所得に該当すると判断できないものは、雑所得よりも担税力の弱い一時所得とする¹⁰¹⁾」という表現が若干の誤解を招くのと同様に、「退職所得は、通常の給与よりも優遇されているのであるから、侵害処分である課税処分に関しては、『給与所得』として課税処分をする課税庁において、通常の給与であって退職手当でないことについて主張立証責任を負うと考えなければならない¹⁰²⁾」という表現もまた、ミスリーディングであるように思われる。ここで審理されるのは、課税庁の選択した所得区分を租税債権者が論証できるか否か、課税処分の前提となった具体的な税額を租税債権者が論証できるか否かであって、その観点を離れて論証責任の所在を決定することはできないと考える¹⁰³⁾。

9 小括

以上を要するに、各種所得の典型類型は、いずれも収入発生原因事実を記述しており、これらは事実的要件と解すべきである。もつとも、それらへの該当性（＝包摂）が争点となるとき、典型類型への該当性は評価的要件と同一の判断枠組で審査される。各種所得のうち、事業所得・給与所得・退職所得には包括的類型があり、この包括的類型への該当性は、評価的要件と解すべきである。一時所得と雑所得（公的年金等を除く）への該当性も、評価的要件である。

所得区分の間に一般・特別の関係はない。租税債権者は、課税処分の基礎となった税額の算定根拠として所得区分の論証責任を負うから、この論証に失敗すれば、課税処分は違法となる。ただし、総額主義の下では、租税債権者が選択的抗弁として別の所得区分を論証することも許されるし、裁判所も、所得区分の判断について当事者の主張に拘束されない。それでも所得区分の評価が不能の場合には、最も税額が小さくなる所得区分に基づいて裁判所がこれを計算し直し、課税処分の効力を一部容認することも、包括的所得概念の下では許されよう。

(100) ただし、裁判所は法的観点指摘義務を負うと考えられる。中野ほか編・前掲注④233頁〔鈴木正裕〕参照。

(101) 伊藤ほか・前掲注(4)141頁〔伊藤滋夫〕。

(102) 伊藤ほか・前掲注(4)102頁〔伊藤滋夫〕。

(103) 以上の他に、論証責任による解決を拒絶し、裁判所は常に所得区分を決定しなければならないとする立場〔第4説〕（藤山・前掲注(7)332頁、竜

寄・前掲注(7)240頁参照）、裁判所は経済的実質に即して最も近い所得区分を選択すればよいという立場〔第5説〕（山田・前掲注(7)303頁参照）、評価不能の場合は（租税債権者が抗弁の論証に失敗しているのだから）常に処分を取り消すべきであるという立場〔第6説〕が考えられる。第4説と第5説の帰結は近似する。第6説は第3説に近いが、争点主義を前提とする点で異なる。

Ⅲ 収入金額の論証

次に、収入金額の論証構造を検討する⁽¹⁰⁴⁾。

1 所税36条

所税36条1項は、次のように定める。

「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」。

これを受けて、所税36条2項は、次のように定める。

「前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする」。

2 事実的概念としての金額

前記1のとおり、所税36条1項は、収入すべき金銭の価値をその名目額で把握する。所得税法は、効用それ自体の測定は不可能であるとの前提に立ち、これを金額によって一律

に評価し切るという構想に基づいている⁽¹⁰⁵⁾。そこでは、金額をさらに評価の対象にすることは、原則として想定されていない⁽¹⁰⁶⁾。したがって、金額は、事実的要件と解すべきである。実質的に見ても、金額に対するイメージは社会に共有されており、少なくとも、そのように考えることが紛争の適正かつ迅速な解決に資する⁽¹⁰⁷⁾。

3 評価的概念としての時価

これに対し、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」を「取得し、又は……享受する時における価額」（以下、「時価」という）（所税36条2項）の算定は、評価を要する⁽¹⁰⁸⁾。

ここでも、論証主題を「時価A円の物又は権利その他経済的な利益を取得又は享受したとの評価に値する1個ないし数個の事実の存否」と定め、これを事実的要件と構成することが考えられる。この場合、「甲土地の取得」等の事実が「時価A円の物の取得」に当たるか否かは、事実の法規への包摂の問題となる。しかし、「時価A円の物の取得」という表現から多くの人がイメージできるのは、交換価値そのものの帰属であって、具体的な取引事実ではない。また、「甲土地」という表現から

(104) 他に、収入の人的・時間的帰属も問題となる。時間的帰属について、「所得の実現が主要事実であり、収入すべき権利の確定や収入の管理支配は間接事実である」との見解もあるが（谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属」税法566号289頁（2011年））、「実現」は法律状態ないし法的評価であり、権利確定や管理支配を基礎づける個々の事実を主要事実と解すべきであろう。田中・前掲注(4)671頁参照。

(105) 佐藤・前掲注(83)8頁参照。

(106) 田中・前掲注(4)670-671頁参照。馬場陽「推計課税と実額反証の主張立証構造（下）」税務事例52

卷8号14頁（2020年）では、「金銭が授受される取引であっても、その計算に関し特別の規定が適用される可能性がある以上、収入／経費の発生原因事実の認定とその金銭の評価は別々に行われている」と論じたが、本文のとおり、評価の作業は原則として想定されておらず、特別の規定（所税40条1項2号、59条1項2号、法税22の2第4項等）がある場合に限って発生すると考えるのが正しい。

(107) 民法法の分野でも、金銭債権の名目主義が貫徹されている（加藤雅信『債権総論』（有斐閣、2005年）31頁参照）。

(108) 法税22条の2第1項ないし第4項も参照。

多くの人がイメージできるのも、「甲土地の『理念上の時価』⁽¹⁰⁹⁾」という抽象的観念であって、そこから具体的な価値の大きさをイメージすることはできない。したがって、租税訴訟の審理においては、この兩者をつなぐ作業が必要となる。それは、「甲土地の『理念上の時価』は何円であるべきか（A円とみてよいか）」という規範的判断であり、これについて多くの人が同じイメージを共有できないとするならば、時価は、評価的概念と解すべきである⁽¹¹⁰⁾。

次に、算定方法の選択は法解釈であり、事実認定とともに判断代置による司法審査を受けるとするならば、税法は、納税者・課税庁・裁判所に対し、唯一の「理念上の時価」の探求を義務づけているという見解も成り立つ。しかし、たとえば、人の精神的苦痛を算定するにあたり、民法は、唯一の「理論値」とそれを導く法則の発見を求めてはおらず、判例・学説も、その不可能性を前提に、苦痛の金銭評価を自由心証に委ねてきた⁽¹¹¹⁾。これと同様に、税法も、納税者・課税庁・裁判所に対し、唯一の時価とそれを導く法則の発見を義務づけてはおらず、ある程度の幅の中で、裁量的判断を許容していると解すべきではな

いか。

このような類比に対しては、時価の算定と精神的苦痛の金銭評価は異質であるという批判があり得る。しかし、「理論値」を観念できるか否かという点でも、「理論値」の発見が現実には不可能であるという点でも、兩者の間に原理的区別はないように思われる⁽¹¹²⁾。特に、民法学の多数説は、慰謝料に限らず、物的損害を含めて金銭評価の裁量性を認める⁽¹¹³⁾。これと税法上の時価の算定との相違は紙一重であり、兩者の審理構造を区別する合理性はないものとする。

IV 必要経費の論証

1 必要経費の要件事実

(1) 通説

必要経費の額は、法的数値である。その要件事実とは、①支出の存在及びその数額、②支出と業務の関連性に分解できる⁽¹¹⁴⁾。これらについて、租税債権者が主張立証責任を負うと解するのが通説である⁽¹¹⁵⁾。

必要経費の額は、収入金額と並ぶ課税標準の構成要素であるから（所税27条2項等参照）、必要経費の額が不明の場合、その部分を

(109) 田中治「判批」判評665号29頁（2014年）参照。

(110) 小柳誠「税務訴訟における立証責任」税大論叢50号361頁（2006年）は、時価を評価の要件とする。時価を評価の要件とする見解と民事訴訟実務ないし要件事実論の整合性について、馬場陽「固定資産の価格をめぐる攻撃防御の構造」税法583号185頁（注72）（2020年）、馬場・前掲注(106)18頁（注106）、高橋宏志『重点講義民事訴訟法（下）〔第2版補訂版〕』（有斐閣、2014年）56-67頁参照。

(111) 大判明治43年4月5日民録16輯273頁参照。

(112) もちろん、評価手法の洗練度には大きな違いがある。事実と評価は相対的なものであるから、こ

こに区別の根拠を見出すことは可能かもしれない。

(113) 「損害を金銭で表す作業」が「裁量的・創造的・評価的」であることについて、平井宜雄『債権各論Ⅱ』（弘文堂、1992年）76頁、129-138頁、学説の状況について、馬場・前掲注(3)13頁、17頁（注46）参照。本文の理解に対し、各損害の性質による違いを示唆するものとして、高橋・前掲注(110)56-60頁参照。「所得の金額」にも同様の論点があり得ることについて、馬場・前掲注(3)13頁参照。

(114) 田中・前掲注(4)675頁参照。

(115) 金子・前掲注(69)1112頁、泉ほか・前掲注(76)178頁、大江・前掲注(95)245頁参照。

所得と評価すべきかが不明になる。不明の部分についての課税は許されないと考えるならば、租税債権者が証明すべき①の中には「他に必要経費の発生原因が存在しないこと」（必要経費の不発生）までが含まれる⁽¹¹⁶⁾。本稿では、これを③とし、①の残りの部分から区別する。

(2) 反対説

反対説は、2説ある。第1説は、単純に、必要経費の主張立証責任を納税者に負担させる⁽¹¹⁷⁾。第2説は、必要経費の主張立証責任が租税債権者にあることを前提に、租税債権者の主張額を超える必要経費の不発生については納税者に主張立証責任があるとする⁽¹¹⁸⁾。いずれの説も、必要経費の発生原因事実が納税者の支配領域内で生じ、納税者にとって資料を備えておくことは容易であるのに対し、課税庁は部外者であり、経費発生原因の不存在を証明する手段がないこと、必要経費の発生は納税者に有利な事実であること等を論拠とする。

(3) 検討

「不存在の証明」は、その証明対象の広汎さゆえに、しばしば「悪魔の証明」といわれてきた⁽¹¹⁹⁾。証明責任決定の最終的な基準が立証の公平であるとするならば⁽¹²⁰⁾、「他に必要経費

の発生原因が存在しないこと」の証明責任を租税債権者に負わせてよいか、一考の余地がある。しかし、課税庁は、必要経費の額が不明であれば税務調査を実施することができ（税通74条の2）、それでも解明できなければ推計課税をすることができる（所税156条、法税131条）。これらの手段があるにもかかわらず、必要経費の発生・不発生が不明の部分についてこれを不発生と扱うことは法が予定しておらず、そのような実額課税は違法と言わざるを得ない⁽¹²¹⁾。課税庁は、収入・経費の額を実額で把握しているからこそ、実額課税を行うのである。したがって、③「他に必要経費の発生原因が存在しないこと」の証明責任を租税債権者に割り当てたとしても、それだけで不公平ということはいえない⁽¹²²⁾。

2 必要経費の諸類型

それでは、①「支出の存在とその数額」、②「業務関連性」が要件事実であるとは、具体的に何を意味するのか。その摘示は、「売上原価として100万円支出した」等の表現で足りるのであろうか。

所税37条1項は、必要経費について、㊦「総収入金額に係る売上原価」、㊧「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」（前段）、㊨「その年における販売費」、㊩「一般管理費」、㊪「その他これらの所得を生ずべ

(116) 泉ほか・前掲注(76)178頁、大江・前掲注(95)245頁参照。

(117) 名古屋地判昭和38年2月19日行集14巻2号266頁、斎藤秀夫「税務訴訟の立証責任について」裁判官特別研究叢書43号26頁（1954年）参照。

(118) 松本保三「判批」シュト70号3-4頁（1967年）参照。

(119) 権利推定の覆滅について、兼子一「推定の本質

及び効果について」同『民事法研究I』（酒井書店、1953年〔再版〕）330-331頁参照。

(120) 伊藤・前掲注(8)230頁、258頁参照。

(121) 推計課税によるべきであるとの指摘について、松本・前掲注(118)4頁、田中・前掲注(4)677頁参照。

(122) 泉ほか・前掲注(76)178頁、大江・前掲注(95)245頁参照。

き業務について生じた費用（……）の額」（後段）の5類型を定める。そこで、第1に、「売上原価」「販売費」「一般管理費」の表現が分類として定着しており、そこから多くの人が同じイメージを共有できるとするならば、㉗・㉘・㉙については「売上原価として」等の摘示をもって主要事実の主張と扱うことも考えられる。これが広汎に過ぎるとすれば、第2に、「給料手当」「家賃」「外注費」「租税公課」「広告宣伝費」「交際費」等のレベルで主要事実を把握することも考えられる。そして第3に、個々の債務の発生原因となった取引事実（「給料手当」であれば、雇用契約の締結と労務の提供）を主要事実とする見解があり得る。この場合、租税債権者は、別途、取引事実と業務の関連性（②）を主張立証しなければならない。②は、評価的要件である¹²³⁾。

①で租税債権者が主張する支出の存在及びその数額までを納税者が争うことは考え難く、②を納税者が争うことも想定し難いとする、個々の経費の発生原因事実についてまで租税債権者に主張立証を求める意味は大きくないのかもしれない¹²⁴⁾。これは、第1説、第2説の発想である。しかし、理論上はこれを必要とした上で、当事者間に争いがなるときは必要経費を構成する包括的事実を観念し、弁論の全趣旨からこれを認定するという考え方もあり得よう¹²⁵⁾。これは、第3説の発想である。

ある支出が㉗・㉘の「費用」といえるか否かは支出の具体的内容を離れてイメージすることができないから、㉗・㉘は、いずれの説

からも評価的要件となる。第3説によれば、個別対応の必要経費か一般対応の必要経費かという区別を除けば、㉗ないし㉘のすべてについて個々の取引事実及びそれと業務の関連性という同一の判断枠組が妥当することになる。

第4に、さらに徹底し、ある支出が必要経費に該当するか否かは究極において業務関連性の判断に尽きると考えるならば、各類型の区別はもちろん、個々の取引の法的性質も意味を失う。その場合、取引事実の摘示としては法的性質決定を離れた債務負担行為のみを主張すれば足り（返還約束説）、その他の事実はいずれも業務関連性の評価根拠事実としてのみ意味を持つことになる。

このように、第3説、第4説からは、個別対応の必要経費又は一般対応の必要経費の中での類型の区別は、要件事実論上の意味を持たないことになる。これに対し、第1説、第2説は、㉗ないし㉘の区別に要件事実論上の意味を認める。㉗と㉗、㉘・㉙と㉘はいずれも「その他」で結ばれているから、立法実務上は並列かつ独立の要件として設けられたとも考えられ¹²⁶⁾、このことは、第1説、第2説に親和的である。しかし、ある類型が他の類型を包含しないことは、それだけで要件の統一的理解を妨げるものではない。支出と業務の関連性は各類型に共通する必要経費の要件であると解するならば、第3説、第4説も成り立つ。

123) 田中・前掲注(4)676頁。ただし、同684頁(注50)は別の可能性を否定していない。

124) 問題提起として、田中・前掲注(4)676頁参照。

125) 前田達明『民法Ⅳ 不法行為法』（青林書院、1980年）381頁は、不法行為の損害額について自白

があるときは損害項目をも含んだ自白があるとする。馬場・前掲注(3)17頁(注39)参照。

126) 法令用語研究会編『有斐閣法律用語辞典〔第5版〕』（有斐閣、2020年）738頁参照。

3 主張立証構造

(1) 租税債権者の抗弁

前記1のとおり、租税債権者は、抗弁において、①支出の存在及びその数額、②支出と業務の関連性、③他に必要経費の発生原因が存在しないこと、を主張立証しなければならない。

このうち①②を納税者が争うことは想定し難いから、実質的な攻防の対象は、③である。

(2) 納税者の否認

納税者は、租税債権者の抗弁のうち、③「他に必要経費の発生原因が存在しないこと」を否認し、その理由を述べる（民訴規79条）。このとき、納税者は、「他の特定の支出が存在し、それが必要経費に該当すること」を述べるのが通常であろう。これは、否認の理由であるから、当該支出が必要経費のいずれの類型に当てはまるかを納税者において厳密に論証する必要はない。

(3) 租税債権者の論証活動

これに続く租税債権者の論証活動として、たとえば、以下の2つが考えられる。

③-1として、納税者が否認理由の中で摘示する支出が不存在であることを証明する方法がある。納税者がある支出の存在を摘示し、他の支出の存在を摘示しない場合、納税者が

摘示する支出の不存在をもって他に支出はないと推認できる場合がある⁽¹²⁷⁾。実務上も、不存在の証明は証明対象を限定することによって行われる⁽¹²⁸⁾。

③-2として、納税者が主張する支出の存否にかかわらず、当該支出は必要経費に該当しないという争い方がある⁽¹²⁹⁾。たとえば、必要経費としての支出であれば、更正の時に存在した帳簿などの資料に記載されているのが通常であるから、当該支出がこれらの資料に記載されていないこと自体、支出の必要経費性を疑わせる要素となる。裁判例にも、「更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告において経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該支出が経費に該当しないとの事実上の推定が働く」としたものがあ（東京地判平成6年6月24日税資201号542頁）。もっとも、経費該当性は評価であるから、「立証」や「事実上の推定」とあるのは、誤解を招く表現である⁽¹³⁰⁾。

(4) ③-2「その他の支出」の必要経費性の論証構造

租税債権者による③-2の論証に対し、納税者は、「特定の支出」の必要経費性を基礎づける事実等を提出する。このレベルでの応酬

(127) 松本・前掲注(7)58頁は、自由心証主義の下では事実の不存在は推論できるとし、たとえば反対当事者に積極的事実を主張させてこれを反駁する等の方法で消極的事実を証明することが可能であるとす。

(128) 中島肇『「不存在の証明」をめぐる事実認定の手法』高田裕成ほか編『民事訴訟法の理論』（有斐閣、2018年）620-621頁参照。

(129) その論証命題は、前記IV2の検討によれば、⑦ないし⑧のいずれの類型にも該当しないこと（第1説・第2説）又は支出と業務の関連性がないこと（第3説・第4説）である。

(130) 行政訴訟における立証概念の混乱を指摘するものとして、藤田宙靖『〔新版〕行政法総論（下）』（青林書院、2020年）136頁（注1）、138頁参照。

は、租税債権者の本証（間接事実による③の証明）とそれに対応する納税者の反証（＝間接事実の主張立証）にすぎないのか。それとも、③-2「当該支出が必要経費に当たらないこと」の評価根拠事実（抗弁）と評価障害事実（再抗弁）の応酬とみるべきか。理論上、いずれの理解もあり得る。

まず、納税者が否認理由又は反証として提示する事実は、それ自体が間接事実である。その必要経費性の評価は間接事実の法的性質決定の問題にすぎないと考えれば、それを基礎づける諸要素も当然に間接事実となる。

他方で、次のように考えることもできる。納税者の一部否認を受けて、租税債権者の論証主題（③「他に必要経費の発生原因が存在しないこと」）は、⑦「納税者の主張に係る必要経費の発生原因の不存在」と④「それ以外の必要経費の発生原因の不存在」に分節することができる。当事者に紛争定義の責任を負わせるのが弁論主義であるとするならば¹³¹、分節された⑦と④が要件事実であり、租税債権者がこれらを論証しなければならないという理解も可能である¹³²。このとき、⑦の支出の必要経費性が争点となれば、審理はフェイズ2に移行し、「当該支出が必要経費に当たらないこと」の評価根拠事実を、租税債権者において主張立証しなければならないと考えられる。

このように、2つの理解は審理のフェイズ

を異にするだけで、両立する。

(5) ③-1「その他の支出」の不存在の論証構造

③-1の支出の不存在証明に関連して、納税者が「行政庁の認定額をこえる多額の必要経費の存在を主張しながら、その内容を具体的に指摘せず、行政庁がその存否および金額について検証の手段を有しない場合」、「確定申告書記載の課税要件事実をその申告者が争う場合」、「簿外経費」、「法定許容額を超える仲介手数料」等について、証明責任を納税者に転換する学説がある¹³³。

しかし、証明責任の所在は必要経費について一般的・類型的に決定し、個別的な証明困難については証明度の軽減等に対応するのが適切である¹³⁴。その意味で、「控訴人が、行政庁の調査・認定しえた額をこえる多額を主張しながら、具体的にその内容を明らかにしない場合に、係争部分についての不存在の立証責任を行政庁に負担させることは、もとより妥当を欠く」（広島高岡山支判昭和42年4月26日訟月13巻9号1093頁）という下級審の判示には疑問が残る。この判決は、「必要経費について、控訴人が行政庁の認定額をこえる多額を主張しながら、具体的にその内容を指摘せず、したがって、行政庁としてその存否・数額についての検証の手段を有しないときは、経験則に徴し相当と認められる範囲でこれを

[131] 山本・前掲注②337頁参照。

[132] 納税者に争点限定責任（山本・前掲注(9)208頁参照）が認められるということ、分節された要件事実について租税債権者が証明責任を負うことは両立し得る。伊藤・前掲注(8)86頁、306頁は反対か。

[133] 金子・前掲注(69)1112-1113頁。他に、清水敬次

『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）320頁、加藤就一「立証責任(1)」小川英明＝松澤智編『裁判実務大系20』（青林書院、1988年）57-59頁、宮崎良夫『行政訴訟の法理論』（三省堂、1984年）290頁参照。

[134] 伊藤・前掲注(8)120頁参照。

補充しえないかぎり、これを架空のもの（不存在）として取り扱うべきもの」と述べるが、同じ結論を導くことは、納税者の事案解明義務や租税債権者の証明度の軽減等、他の説明によっても可能だったのではないだろうか⁽¹³⁵⁾。最判昭和39年2月7日集民72号91頁も、「申告納税の所得税にあつては、納税義務者において一たん申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものであるとの主張、立証がない限り、その確定申告による所得金額をもつて正当のものとして認めるのが相当である」と述べるが、ここにいう「主張、立証」も、反証活動の意味に解すべきであろう⁽¹³⁶⁾。

4 特別経費

特別経費については、原告に証明責任を負わせる見解が有力である⁽¹³⁷⁾。しかし、実務家の間では、原告に証明責任を転換させるのではなく、「事実上の推定の働く度合いを弾力的に考えれば足りる」⁽¹³⁸⁾とか、「事実上不存在の推定が働くような特別の経費については納税者がその推定を破る程度の立証が必要である」⁽¹³⁹⁾とするなど、特別経費に関する納税者の主張立証活動を単なる否認（反証）と整理するのがむしろ一般的である。裁判例も、証明責任の転換によらず、事実上の推定や証明度の

軽減等の技術を用いて解決を図っている⁽¹⁴⁰⁾。

租税法は、必要経費という単一の概念を持つに過ぎず、一般経費と特別経費に分けて証明責任を分配する十分な根拠は見出し難い。租税法の適用上意味があるのは、あくまでも支出と業務の関連性であり、特別経費とは、ただ業務関連性がわかりにくい支出であるにすぎない。その論証構造は、一般経費のそれと同一に解すべきである。

5 家事関連費

家事関連費の主張立証構造も、同様である。

納税者は、抗弁の一部（③「他に必要経費の発生原因が存在しないこと」）を否認し、否認の理由として、たとえば「④他の特定の支出が存在し、⑤それが必要経費に該当すること」を主張する。

これに対し、租税債権者は、③の論証として、たとえば、④の「特定の支出」について⑤の必要経費性がないことを主張立証する。そして、その理由の代表的な1つとして、当該支出が「家事上の経費」又は「これに関連する経費で政令で定めるもの」であることを主張立証することができる（所税45条1項1号）。後者は、当該支出が所税令96条1号・2号に掲げる経費以外の経費であることであり、その論証責任は、租税債権者にある⁽¹⁴¹⁾。

(135) 事案解明義務による処理の一例として、伊藤ほか・前掲注(4)169-170頁【伊藤滋夫】参照（貸倒損失の場合）。

(136) 最高裁が簿外経費について証明責任を変更することなく事案を処理していることを指摘するものとして、田中・前掲注(4)673-675頁参照。

(137) 金子・前掲注(69)1112-1113頁、松澤智『租税争訟法〔新版〕』（中央経済社、2000年）82頁、伊藤ほか・前掲注(4)165頁【伊藤滋夫】参照。

(138) 佐藤・前掲注(1)78頁。

(139) 大江・前掲注(95)206頁。

(140) 大阪高判昭和46年12月21日税資63号1233頁、大阪地裁昭和43年4月26日行集19巻4号769頁参照。学説として、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」判タ315号46-47頁（1975年）、裁判例の分析として、中里実「判批」ジュリ784号145頁（1983年）、田中・前掲注(4)674頁参照。

(141) 伊藤ほか・前掲注(4)160-161頁、166-168頁【伊藤滋夫】も、結論において同旨を述べる。

おわりに

以上のとおり、本稿では、要件事実論・論証責任論の視点から、租税訴訟における事実と評価の区分を中心に、その論証構造を検討してきた。分析の結果、借用概念、雑所得の補充性、総額主義、理由の差替、時価、必要経費の業務関連性といった税法学の諸論点について、民事法学の側から眺めた景色の一端を示すことができたのではないかと考える。

もちろん、本稿の分析もまた、単純化された1つの「図式」に過ぎない。しかし、あらゆるモデルが思考を整理するための単純化であるとするならば⁽¹⁴⁾、限られた時間の中で対話を行い、一定の解を出さなければならない訴訟において、その「図式」のあり方は、それ自体、考察に値する問題であると思われる。

(14) 来栖・前掲注37114頁参照。