

所得の認定を争う訴訟について

荻野豊

（国税庁審理課
税大研究科一期生）

内容目次

第九節 課税処分全部取消しと一部取消し

第一節 検討すべき問題点

第二節 所得の認定

第三節 所得の立証

第四節 証明の程度

第五節 認定法則の証明

第六節 納税者の挙証作用

第七節 司法審査の手続的アプローチ

第八節 主張の制限

まえがき

税法に関する訴訟事件のうちで、所得の認定を争うものは、量的にかんがりの比重を占めており、その審理の方法をめぐって、これまで、いろいろと議論されることが多かった。

所得の認定を争う訴訟の性質については、従来、これを民事訴訟にいう債務不存確認訴訟と同性質のもの、もしくはこれと類似の性質をもつものとされ、所得実額の存否が訴訟の対象である

所得の認定を争う訴訟について

所得の認定を争う訴訟について

一九六

と考えられてきたようである。

このような考え方に對して、近時、有力な反対説が唱えられるに至っている。すなわち、立証責任を負担するとされている課税庁は、本来、所得発生原因たる事実について、なんら証拠を握っているわけではなく、課税の公平の目的からは、推計などの間接的な認定方法によつても所得を認定すべきものであるから、訴訟の対象は、所得認定方法の合理性の有無ということではなければならない、とする白石判事（白石健三・「税務訴訟の特質」・税理七卷一二号（一九六四年一月）八頁以下）や町田判事（町田顯・「税法事件の審理について」・判例タイムズ二〇一号一七四頁）の見解がこれである。

本稿では、この見解の分析を中心としながら、所得の認定を争う訴訟の審理に関する若干の問題を考察することとする。もとより、訴訟物そのものの意義、機能に関して検討を加えるのが議論の本筋ではあるが、この問題が行政事件訴訟一般の問題に発展するものであるだけに、私の能力を超えるものであるし、紙数の制約もあるので、取り上げないこととした。

なお、あらかじめおことわりしておきたいのは、本稿が昭和四

〇年度税大研究科論文集に登載された拙稿「課税所得の立証について」の延長といふべきものであることである。短期間でとりまとめたので、引用した文献を最近のものに改めたほか、前稿をそのままとり入れたところも少なくない。ただ、前稿は、立証責任に関する論述を中心としたのに対し、本稿では、所得の立証に関連して他の面に多く踏みだしている。表題を改めたのはこの理由による。

なお、判例の引用にあたって、税資とあるは税務訴訟資料を、行集とあるは行政事件裁判例集を指す。

第一節 検討すべき問題点

所得の認定を争う訴訟を債務不存在確認訴訟と類似する性格のものとする見解では、実体的な租税債権の存否、ひいては課税標準たる所得の存否が、その審理の中心に据えられているようである。すなわち、課税庁が認定・計算した所得が、客観的に存在するものとされる所得実績を超えていないかどうかが審理の中心であるから、訴訟上所得実績がいくらであるか確定することが常に問題になるのである。

このような見解には、おおむね、次のような問題点が指摘できよう。

(一) 納税者が帳簿を記録しておらず、またはその記録が不十分である場合には、正確な所得の計算が不能となる結果、所得実額の存否の立証責任の所在が事実上訴訟の勝敗を決してしまうことになる。しかも、所得の存在ならびにその数額についての立証責任は課税庁側が負担するものとされている(判例⁽¹⁾)から、被告課税庁は訴訟上きわめて不利な地位におかれる一方、帳簿の記録をずさんにした不誠実な原告納税者ほど有利な地位にたつという結果となる。申告納税制度を採用し、公平な負担を目的とする税法の建前から、このような結果はとうてい是認しえないところである。

(二) 債務不存在確認訴訟と同性質のものとのみるかぎり、判決によっていったん課税処分が取消されると、所得額について既判力ないしは拘束力を生じ、判決確定後に、課税庁は、他の所得脱漏の理由によって更正(再更正)処分をすることはできないと解することになるであろう。口頭弁論終結時より後に更正の請求事由(所得税法一五二条、一五三条、法人税法八二条)が生じること

所得の認定を争う訴訟について

があるにしても、所得そのものは過去の事実であり、時の経過によってその同一性を失うものではないから、一般の行政事件のよう⁽²⁾に事情が変わったことにより、取消判決が確定した後に再び処分できるとすることは妥当でない、という結論を導くことになるはずである。このような結論は、課税処分はそれ自身不可変更力をもつものではなく、期間制限(国税通則法七〇条)に抵触しないかぎり、更正、再更正ができるものとしている税法の趣旨に沿わないことになる。

そこで、取消判決確定後であっても、課税庁がその後知り得た所得の脱漏を理由として更正(再更正)処分をなしうるものと解する(判例⁽⁴⁾⁽⁵⁾)。

ところで、所得実額の存否が審理の中心であるかぎり、処分當時その認定の根拠とされなかった事実、あらたな所得認定理由によって、処分を維持することも許されることになる。

そうであるとすれば、取消判決後の再処分の内容たる脱漏所得の認定が、判決後に課税庁が知り得た事実に基づくものか、それとも前訴訟内で主張できたものであるのにその主張を怠った事実に基づくものかが問題になるが、その判別は困難であろう。

所得の認定を争う訴訟について

一九八

また、行政事件訴訟の訴訟物は行政処分⁽⁶⁾の違法性一般であつて具体的な違法原因ごとに分断されるものではないとするのが通説であるから、原告の請求が棄却されれば処分は適法であることが確定され、原告は、以後、訴訟で争わなかつた違法原因を主張して、処分の取消しを求めることを得ないものとされる。

このような失権的效果が課税庁にははたらかないとするれば、これはこの訴訟の特殊な性格と理解することにならう。

(三) 既に述べたように、訴訟において、課税庁側が処分の理由と異なる理由を主張して処分を維持することを認めることとなり、納税者側は、訴訟の追行に支障を生ずるであらう。また、争点が明確にならないために審理が遅滞することが多いといわれている。

(四) 訴訟で所得金額を確定するという構造をとるためには、裁判所は職権で積極的に所得を調査すべきものとするのが、制度的には、よりすぐれているといえよう。

また、職権主義をさらに徹底すれば、裁判所は当事者の主張に拘束されず、原告の不利益に処分を変更したり、原告の請求する限度をこえて処分を取消す判決をなしうるものとする 것도、制

度的には可能である。⁽⁶⁾

しかし、現行司法制度が所得金額を最終的に確定するに適した構造、組織をもつものであるかどうかには疑問がある。行政事件訴訟法二四条は、職権証拠調べを規定するが、職権探知主義をとるものではないと解されている。⁽⁹⁾

(四) 所得の認定を争う訴訟が所得金額を最終的に確定するものとすれば、それは当事者訴訟に近づけて理解されることになるが、このことは、租税の本質から生ずる、他の一般の抗告訴訟との本質的な差異と説かれることにならう。

次に、訴訟物を所得認定方法の合理性という観点からとらえた処分の違法性とする立場から、上記の論点を考察してみよう。

(一) 所得の認定は、大なり小なり、間接的な認定方法を伴わざるを得ない。税法が推計課税を認めたのもこの趣旨であり、通常の所得の認定と推計課税との間には、間接的な方法である点で本質的な差異はなく、蓋然性の程度之差にとどまり、両者は、連続的、相対的にとらえられ、その境界は必ずしも明確ではない(第二節参照)。

したがって、課税庁が立証責任を負担するのは、所得認定方法

の合理性についてであると解すべきで、課税庁がその立証を果せば、納税者は反証を提出して裁判官の心証を動かす必要が生じてくる（第三節ないし第六節参照）。

(二) 訴訟において確定されるのは、課税処分の内容をなしている所得認定方法の合理性の有無であるから、判決によって処分が取消されても、課税庁は、他の合理的な認定方法によって再び課税処分ができる⁽¹⁰⁾。

取消判決によって生ずる拘束力（行政事件訴訟法三三条一項）とは、「同一事情の下で同一の理由に基づき同一の行為」をなし得ないことを意味し、事情、理由、処分内容のいずれかが異なれば、拘束力は及ばないとされている⁽¹¹⁾。

認定理由を異にする課税処分は同一性のない別個の処分とみられるのである。

(三) 訴訟における審理の対象は所得認定理由であるから、訴訟になってから、課税庁側があらたな所得認定理由を主張して、原処分を維持することは、論理上は原則として許されないことになる。

そして、このことが、所得認定方法の合理性を訴訟物とする見

所得の認定を争う訴訟について

解の最も重要な帰結であるといえよう（第八節参照）。

(四) この見解は、行政事件訴訟全般についての司法審査のあり方としてのいわゆる手続的アプローチ⁽¹²⁾の見解と深く結びついており、司法と行政の機能を有機的に関連づける点において、公定力本質観のいわゆる具体法実在性説⁽¹³⁾に近いものをも含んでいるように思われる。

また、審理の方法は、いわゆる審決の司法審査の理論に近いものをもつように思われる（第七節参照）。

(四) 行政処分取消訴訟は、形成訴訟であり、公定力を有する行政処分が取消されること、換言すれば、行政処分のもつ公定力が覆えること（これを破壊的性格と呼んでよいであろう）に本質的な目的があり、行政処分の違法性の確定は、むしろ副次的意義をもつにとどまる、とする見解がある⁽¹⁴⁾。このような見解からすれば、取消訴訟一般は、全部取消しを原則的なものと考えているといえよう。

所得の認定を争う訴訟の対象は所得認定方法の合理性であるとする見解が、この訴訟の性格を「一種の手続上の違法を攻撃する訴訟」⁽¹⁵⁾とされ、所得認定方法が実質的に適正、合理的であること

所得の認定を争う訴訟について

(16)(17)

が課税処分の手続的効力要件であるとされているところからすれば、ここでも処分の全部取消しが原則的に考えられていることにならう。

所得が数额的に可分のものと考えられるところから、どのような場合に一部取消しを認めうるか、検討を要するであろう(第九節参照)。(18)

[註]

(1) 最高裁三小廷・昭三八・三・三判決、税資三七号一七一頁。

(2) 松宮隆・税務争訟の実務一八六頁。

(3) 行政事件訴訟一般の違法判断の基準時については、処分時説と判決時説とに分かれているが、租税の賦課処分は、課税要件完成の当時施行されている法令に基づいてなすべきである(新潟地裁・昭二五・四・二六判決、税資四号四〇頁、行集一卷三号五七頁)から、当然その法令に従って司法審査されるべきである。実体的な課税要件の存否については、原則として課税要件完成の当時における事実状態により行なわれるべきである。手続的な課税権の存否(たとえば納税地)は、処分当時の法令および事実状態により行なわれるべきであらう。なお、課税標準の計算の基礎となった経済取引等が課税処分後取り消され、または無効となった結果、その経済的成果が失なわれたこと(所得税法施行令二七四条)などの更正の請求事由(所得税法

一五二条、一五三条、法人税法八一一条)が訴訟係属中に生じた場合は、口頭弁論終結時の事実状態によるものと解する。ただし原告納税者は、その事由が生じた日の翌日から起算して二ヶ月以内に、既に係属している訴訟で主張し、または更正の請求をしなければならぬものと解する。

なお、所得の推計における推定法則(経験則)については、第五節参照。

(4) 税制調査会・国税通則法の制定に関する答申の説明第七章第七節七・四は、「ある課税処分につき訴訟がされている間に、それと同一年の課税標準及び税額に関し追加的に更正することができるとどうかの問題があるが、これについては、われわれは肯定的に解する。

この事情は、上記の争訟につき判決がすでになされ又は判決が確定した後においても同様である。

けだし、争訟は原処分につき審理をするものであるから、いかに職権主義が加味されても、審理の中心はい然処分の適否にあり、当該処分の当該税目につきその課税要件のすべてにわたり審理しつくすことを裁決庁または裁判所にもとめることは、もともと無理を強いるものというほかなく、したがって審理の対象外となる事実の存在は、当然これを始めから予定すべきだからである。

また、課税処分は、他の一般の行政処分とはきわめて異なつた特異な性質を有する。すなわち、課税権がその期間制限の満

了によって消滅するまでは、税法に基づいて客観的に存在すべき額を求めて、再更正、再々更正等の手続により何回でも限りなく行なわれるべき性質のものとして、このことから、この事情は理解されるであろう。」という。

国税庁通達・昭三八・一一・一八付・直審(訴)二二外・第四三条(一)は、「裁決の当時判明しなかつた別個の理由があるときは、処分庁は、当該裁決に係りなく、当該別個の理由に基づいて再更正処分をすることができるとに留意する。」としている。

(5) この場合、所得の認定を争う訴訟が債務不存在確認訴訟に類似するということは、せいぜい立証責任の帰属ないし攻撃防禦方法のあり方などにのみ妥当する比喩的表現ということとなる。大阪高裁・昭三九・七・七判決・行集一五卷七号一三〇七頁は、税務署長が課税処分取消訴訟に应诉して処分が適法であることを主張し、その訴訟が原告敗訴に確定しても、その応訴行為は徴収権の消滅時効の中断事由にはならないとしている。請求異議訴訟との類似性を前提とする課税庁側の見解は、「行政訴訟においては、決して、更正により確定的に納付義務の生じた額についての強制的租税徴収に関する行政権の自力執行権能を手続的に排除することを直接目的とするものでもなく、具体的納付義務の強制実現をなし得べき自力執行権の存否の認定をその目的とするものでもないから」採りえないものとしている。

(6) 近藤昭三・判決の効力・行政法講座三卷三三二頁、雄川一郎所得の認定を争う訴訟について

行政争訟法五八〇五九頁、滝川徹一・行政訴訟における立証責任・訴訟と裁判(岩松裁判官遺稿記念論文集)四八四〇四八五頁。

(7) ライヒ租税法(一九六六年改正前)二七〇条は新事実、新証拠の提出を認める。処分理由と異なる理由の主張を認めるのが判例として、最高小三廷・昭四二・一九・一一判決がある。

(8) ライヒ租税法(一九六六年改正前)では、財務裁判所は、事実関係を審査する権限を有するかぎり、職権により当該事情を考慮しなければならない(職権主義)のであり、提訴者の申立てに拘束されず、提訴者の不利益に決定を変更することができ(二四三条)、課税手続において税務官署に与えられる権限を有する(二四四条)。財務裁判所は、税務署または補助官庁の手続に重大な瑕疵がある場合においても、当該事件について判決しなければならず、取消しを求められている決定を破棄して事件を行政庁に差戻すことは、特別の理由ある場合にかぎり、特に経費、労力または時間の節約のためにのみ認められる(二八四条一項)。小額事件については、事実の説明または法律問題に対する意見を必要としないで、自由裁量により判決することができ(二六五条一項)、課税標準の推計の規定(二二七条)も準用される(二七〇条二項)。

なお、清永敬治・西ドイツ税法上の法的救済制度・法学論叢七〇卷二号九四頁以下参照。

このような制度上の特質から、原告の請求による限定にかか

所得の認定を争う訴訟について

二〇一一

わらず、基本法律関係たる租税関係全体が訴訟物となる。ワルンケは、原告の訴の申立てを媒介として訴訟物を限定する権利が取消訴訟一般に認められるかは疑問であるとする(村井正・抗告訴訟の訴訟物・法学論叢七・巻六号九十九頁)。なお、村井同書八六頁は、租税事件については、裁判所の機構や手続が一般行政事件の場合と著しく異なることから、財務裁判所の第三権(司法権)の性格は疑わしいとされる。

(9) 田中二郎・新版行政法上全訂第一版三二七頁。

(10) 白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(二)・判例タイムズ一六八号一五頁。

(11) 近藤・前掲書三三七〜三三九頁、田中・前掲書三三五頁。

(12) 白石外・前掲研究会(一)・判例タイムズ一七五号一七頁以下・白石健三・行政事件訴訟のあり方・判例時報四二八号三頁以下。

(13) 兼子仁・行政行為の公定力の理論(改訂版)三三四頁以下。

(14) 近藤・前掲書三二八頁。

(15) 白石外・前掲研究会(二)・判例タイムズ一六八号一五頁。

(16) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七巻二二号(一九六四年一月)一一頁。

(17) この点についての批判として、川村俊雄・所得額の確定に関する課税所得の取消し・税務弘報一九六七年八月号一一三頁は「白石判事が、課税処分(現行法では、青色申告の更正)そのものの理由付記ではなしに、異議の決定や判決の理由付記、こ

とに後者のそれをも、反対説の論拠の一つにされていることは、それらの不服申立て制度の趣旨や、現行の行政事件訴訟法(一〇条二項)がとっている原処分主義、および処分の取消しの訴えにおける処分の違法性判断の基準時との関係においても、疑問の余地がありえよう」とされている。

「認定方法の合理性」ないし「推計方法の合理性」という用語は、これまで実体的ニユアンスをもつものとしてしばしば用いられているように、これを全く手続上のものといいきるには問題があるように思われる。それは、上記の実定制度的な批判のほか、所得実額の観念を全く否定してしまうことが妥当かどうかにかかっているように思われる。この点について、川村・前掲書一〇九頁は、「推計の合理性の問題は、課税処分の手続の適法違法の問題ではなく、被告の出した間接的な資料によって、被告が主張しているだけの所得の存在を認定することができるかどうかという、事実の認定(裁判所の心証)の問題である」といわれる。

(18) このような刑事訴訟控訴審型方式は多分に不利益変更の許容と結びつく可能性があるとする見解(村井正・税法上の抗告訴訟の訴訟物・税法学二〇〇号一一六頁)もある。

第二節 所得の認定

白石判事は、所得の認定方法の合理性の有無が訴訟の対象であ

り、被告行政庁が主張立証責任を負うのは、所得実額の存在についてではなく、所得の認定方法の合理性についてであると考えねばならないとされる。⁽¹⁾⁽²⁾⁽³⁾

税務訴訟の性格を手続的にとらえたものとして、従来の通説とは著しく異なるが、その論拠として次のようにいわれる。

「一般民事訴訟では、……当事者として登場するのは、債務の存否いずれかに確定することに直接の利害関係を有するもので、その存否に関する事実をもっともよく知り、従って、これにつき相対立する当事者として主張立証を戦わせるのにもっとも適切な地位にある者である。民事訴訟は、かように、紛争の当事者として直接利害の対立するものに、公正な手続によって、お互いの主張立証を尽させた結果に基づき、公平な第三者たる裁判所が最終判断を下すことによって、もっとも公正妥当な結論に到達し得るの思想を基盤とするものといふことができる。

これと比較すると、税務訴訟では、事情が大いに異なるというのは、この訴訟で、通常被告として登場する税務署長は、なるほど原告（納税者）の所得額を確定することには関心があるが、所得の発生原因たる事実、たとえば売買等の取引自体についてい

所得の認定を争う訴訟について

ば、契約の当事者でもなければ、直接の利害関係人でもなく、従って、その成否について、直接具体的な事実や証拠を握っているわけではない。……かような事情の下で、税務訴訟の対象となるものが、所得実額の存否ということであり、所得実額の存在（従って所得の発生原因たる事実の存在）につき、……被告の側で、一銭一厘まで、……立証しなければならぬとすると、税務訴訟では、被告の側が極めて不利な地位に立つこととなる。⁽⁴⁾

納税者の帳簿の記載が正確であり、所得の申告が真正に行なわれている場合には問題がないが、帳簿の記載がずさんで、申告が信用できないときは、税務官庁の側で、所得実額を把握することは極めて困難であるから、調査にあらわれた徴憑によって間接的方法で所得を推計し、更正決定を行なうことになる。

「所得額の確定は、大なり小なり、推計の方法をとまわざるを得ない。⁽⁵⁾」

それは、推計課税についての規定（所得税法一五六条、法人税法一三一条）の適用される場合にかぎらず、青色申告の場合においてもそうである。

両者の相違は、所得実額の蓋然性の程度の差（たとえば、青色

所得の認定を争う訴訟について

申告の場合でもたゞ販売業の記帳差益率が統制差益率に満たないのは、特別の事由のない限り、売上の脱漏と認定される)もししくは、推計所得のうちを占める記帳所得額の相対的な量の問題(たとえば、青色申告の場合でも記帳外の若干の自家消費の額が認定される)であるといえる。

青色申告における所得の推定(認定)は、換言すれば、記帳の真实性の問題であるといつてよいであろう。

国税通則法の制定に関する答申の説明は、

「実額調査が、当該納税義務者について、どの程度まで可能かというその程度に応じて種々の態様があることは当然であつて、たとえ青色申告者の場合であつても、実額調査に際して、限られた範囲内ではあるが、なんらかの推定ないしは認定による計算がされることがあることは、別段の規定をまたないで、事柄の性質上むしろ当然の前提とされているといわなければならない。」と、

「青色申告者に対する現行の更正制限の規定については、これをそのまま文理解釈して『その帳簿書類を調査し、その調査に因り』更正ができるのであつて、帳簿書類とともにこれに関連する

取引状況等の調査により遺脱のあることが確認された場合でも、更正ができないというような解釈をとるむきも見られる。しかし、このような解釈が誤りであることは、上記の検討によって明らかである。」としている。

このような課税処分の実態にかえりみれば、司法審査は、客観的な所得の存否というよりも、行政庁が判断を形成するに至った過程が適正かどうかということが中心になるべきである。

青色申告書に係る更正に理由を附記すべきものとする規定(所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条二項)や不服申立てについて決定または裁決する場合の理由記載の規定(国税通則法七五条、行政不服審査法四一条一項、四八条)は、所得の認定が合理的方法、根拠に基づいてなされるべきことを手続的に保障しようとすることにその狙いがあるものと解され、証拠申出の順序の規定(国税通則法八八条)は、被告の側ですでに用意されているべき合理的認定理由が先ず主張され、その認定が、裁判所の目から見て、一応合理的と認められる程度のものであれば、原告の側から、その合理性を争うための反証を提出するという順序で訴訟が進められることを予定されているものである。⁽⁸⁾

[註]

(1) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七卷二二号(一九六四年一月)八頁以下。

(2) 判例(東京地裁・昭三八・一〇・三〇判決・税資三七号九八三頁・行集一四卷一〇号一七六六頁)は、この見地から、合理的な認定方法がいかにあるべきかを確定する限度で、課税処分取消しを求める訴えも許されるとする。

「所得額の認定に関する課税処分の取消訴訟は、民事訴訟における債務不存在確認訴訟とは趣きを異にし、必ずしも租税債務の額を直接確定することを目的とするものではなく、むしろ、所得額の認定方法が合理的と認められるものであるかどうかを争うことを主眼とするものと解される。この見地からすれば、所得額の認定方法がいずれかの点で不合理な要素を含み、この不合理を除去して、あらためて合理的な方法により所得を算定すれば、その額が課税庁の認定額を下廻ると認められる場合に、たとえ、その不合理を除去し合理的な認定方法がいかにあるべきかを確定しただけでは、ただちに所得額を最終的に算出することができない場合でも、合理的な認定方法がいかにあるべきかを確定し、課税庁がこれに拘束されてあらためて所得額を算定しなおさなければならぬ拘束力を惹起するかがぎりにおいて請求は特定していると解し得るのみならず、その限度で紛争の実際の解決にも役立つものであり、原告がかような確定を請求する利益を有することは否定しえないところである。他

所得の認定を争う訴訟について

面、かような訴を認めることによって、訴訟手続において判断の対象とすることが必ずしも適当でない、ほんきな計算上の問題や会計処理上の問題を一応訴訟の対象外とすることにによって、簡易迅速に実際上の目的を達しうることもなるので、かような訴の適法性を否定すべき理由はないといわねばならぬ」

(3) 白石判事と同趣旨の見解をとるものとして、町田頭・税法事件の審理について・判例タイムズ二〇一七四頁。

(4) 白石・前掲書九一〇頁。同趣旨の見解をとるもの、村井正・税法上の抗告訴訟の訴訟物、税法学二〇〇号一九一〇頁。〇頁。

(5) 白石・前掲書一〇頁。

(6) 税制調査会・国税通則法の制定に関する答申の説明第五章第三節三・一。

(7) 白石判事は、所得実額が客観的に存在し、それが訴訟の対象となり、訴訟で確定できるのだという仮説は信じない、所得は認定手続と不可分である、といわれる(白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(六)・判例タイムズ一七五号三五頁)。

(8) 白石・前掲書一一頁。

第三節 所得の立証

所得額の確定には間接的な推計の方法による認定を伴わずを得ないものとすれば、課税所得の立証は、いかにしてなされるであろうか。

民事訴訟における事実上の推定の理論が、所得の立証の問題を考察するのに役立つと思われる。

すなわち、所得額は、所得発原因たる事実によって構成されるが、これらの事実（推定事実）が間接事実（前提事実）から帰納的に推理できればよいのである。あるいは、所得額そのものが直接に推理される場合もあろう（たとえば、資産増減法による推計の場合）。したがって、課税所得の立証にあたって、その証明の対象は、經驗則たる所得認定法則と間接事実（前提事実）ということになる。

推計による課税所得の認定が許されるべきものであることは、既に述べたところから明らかであるが、現行法では明文の規定（所得税法一五六条、法人税法一三一条）をおいている。

昭和二三年分、昭和二四年分の所得金額の認定につき、判例

は、次のようにいつている。

[1] 最高裁二小廷・昭三八（オ）七二五・昭三九・一一・一三三
判決・税資三八号八三八頁

「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は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つてのみ決定しなければならぬ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つて所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることに許されないことからいっても、当然の事理であり、このことは、昭和二五年に至つて同法四六条の二に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となつたわけではない。」

課税所得の推計による認定と訴訟上の立証との関係については、必ずしも相互に排他的な区別ではないが、次のような考え方

がありえよう。(1) (以下、所得の立証責任は課税庁にあるものとして説明する。)

(一) 課税所得の存在すべき客観的事情が立証されたことに伴ない、所得(実額)についての立証責任が納税者に移るとみる。

(二) 裁判官の自由な心証の内部において課税所得の存在が事実上推定されるにすぎないとみる。

(三) 立証責任分配法則そのものの事実上の修正とみる。

(四) 慣習法上の証拠規則あるいは立証責任規定に準ずる実体規定の適用とみる。

(四) 所得の証明はないが、所得ないし納税義務そのものが証明されるとみる。

(一)の考え方は、訴訟の経過に依じて立証責任の転換を認めるものとして民事訴訟理論では否定されているものである。すなわち、立証責任そのものは、抽象的、一義的に定まっているものであり、現実の訴訟の発展に応じて当事者間で移転するのは立証の必要であつて、両者を混同してはならないとされる。しかし、税務訴訟においては、このような論理も成り立たないわけではない。後述するように、⁽²⁾所得の認定方法の選択は、それが合理的で

所得の認定を争う訴訟について

あるかぎり、行政庁が最終的に行なうものであるとする考え方がありうるからである。換言すれば、認定法則の合理性ないしは蓋然性は、立証可能であるが、その程度は、認定者(課税庁および裁判官)の心証内部の問題であり、立証不可能である。そこで、所得の認定方法の選択については、課税庁の裁量に委ねられるとする立場である。

(二)の考え方は、納税者の挙証作用が反証の提出で足りるとする点で(一)と異なる。すなわち、法律上の推定と異なり、納税者が所得実額の立証責任を負担するわけではない。異なる認定(推計)方法によって課税庁の認定した所得の存在を争うこともできる。また、証明の程度も、課税庁の認定した所得の不存在を立証するまでに至らずとも、真偽不明の状態に追いこめば足りる。この考え方は、民事訴訟における通説であり、(一)の考え方のところで述べたような問題はあるが、一応この考え方に従つておくことが、全体的な立証の構造を考えるのに便宜である。

(三)の考え方は、実定法的な立証責任分配法則——その根拠が何であるかは学説は分れているが——の事実上の修正を試みるものである。たとえば、その論拠は、課税庁による所得実額の立証の

困難性と納税者による所得実額の立証の可能性とを結びつけるところにおかれる。そして(一)と同様の結論を導いたり、それに至らないまでも(二)と同様の結論を導いたりすることになろう。(一)や(二)

との相違は、本来、少なくとも立法論的には、所得についての立証責任は納税者が負担すべきである、少なくとも、税務の現状はそれを妥当とするところまで事情が変わっているとの認識が背後にあることである。たしかに、課税実務における事情が変化しつつあることは認むべきであろう。ただ、実定制度においてかかる論理が許されるかどうか、また、その必要があるかどうかは、論理的にも、政策的にも、なお検討の余地があるであろう。

(四)の見解は、判例ないしは行政庁の認定が集積されることによって形成された慣習法としての証拠考量規定とする考え方である。具体的な推計方法が慣習法として存在すれば足り、その合理性についての評価は不要となるか、またはその意義が小さいものとなるであろう。すなわち、相手方が反証を提出した場合には、その反証の挙げ方は所得の認定の場合多岐にわたると考えなければならぬから、その時はじめて、合理性の評価が問題になると思われる。

また、立証責任の分配に準ずる実定規定とする考え方は、実定法規の適用なるが故に自由心証の範囲に属せず、上告審の審査に服するのだとする。

さらに、実定法上の推計課税に関する規定(所得税法一五六条、法人税法一三一条)を法律上の推定規定と解する立場もこの分類に属するであろう。しかし、具体的な認定方法(たとえば所得標準率)が法定されているわけではないから、この見解は否定的に解しておきたい。

以上の見解は、証明度の考察にあたって、所得の証明が何故軽度の蓋然性で足りるのかの考察に便宜であると思われる。

(四)の考え方は、所得の内容をなす事実の証明ではなく、所得ないしは納税義務という法的関係そのものの証明であるとする考え方である。このような考え方が成り立ちうるであろうか。法の適用と事実認定が一行に行なわれるという理論上の特色よりみれば、それは次のような考え方であるとみられる。

すなわち、所得実額に対する課税という実体上の理念を修正して、所得存在の徴憑そのものに担税力を見出そうとする。(ただ、反証を認めるところに擬制および法律上の推定との差異があ

る。

この考え方は、課税所得の認定における推計の不可避性を最も極端に主張するものといえよう。証明度を考察するにあたって、課税所得の認定は何故に軽度の蓋然性をもって満足すべきであるのか、困難な問題があるが、この見解によれば、認定方法の合理性のみが問題になり、証明度（蓋然度）は重要な問題ではなくなる。すなわち、証明度は、前提事実（間接事実）についてのみ問題となるだけで、認定法則そのものは蓋然度ではなく合理性の問題とみるべきことになる。しかし客観的所得実額の存在という実体法上の理念を、たやすく否定してしまうのは問題がある⁽⁵⁾。

〔註〕

- (1) 以下の叙述は、中野貞一郎・過失の「一応の推定」について
(一)・法曹時報一九卷一〇号八頁以下に示唆されたものである。ことに一一頁参照。

(2) 第五節参照。

- (3) シャンプ使節団日本税制報告書（シャンプ勅告と呼ばれる）が立証責任の所在は納税者側にあると考えていたとみられるにもかかわらず、立法にあたって単に証拠申出の順序（現行国税通則法八八条一項）の規定にとどまったのは、当時の税務行政が過少申告と更正決定の悪循環のため混乱しており、課税処分

所得の認定を争う訴訟について

に合理性を欠くものが多かった実情によるものといわれている。

- (4) 中野・前掲書一九頁は、バツアマイヤの所説として、不法行為の「故意過失の表見証明は、故意過失の内容をなす事実の証明でなく故意過失という法的関係そのものの証明であるという特異な考え方」があるとされている。その内容は、「表見証明は、故意過失の具体的事実の証明ができない場合に、これに代えてなんらかの故意過失があったというかたちで、故意過失そのものという法的関係の証明 (Rechtsbeweis) を認めるもので、ここでは法の適用と事実認定が一律に行なわれ、原告が事故の客観的事情を証明すれば、被告が故意または過失をもって行動したことを蓋然的とする経験則が同時に法適用と事実認定の補助手段として働くのであり、この Rechtsbeweis によって裁判官が心証を得ることにより故意過失の举证責任が被告側に転換されるが、Rechtsbeweis の性質に対応して被告側の反対事実の証明も故意過失がなかったことまで立証する必要なく、裁判官の心証を動搖させれば足りる。」とするものである。

- (5) 白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会（六）・判例タイムズ一七五号三五頁で、白石判事は「所得実額というものが客観的にきまつているという仮説、それが訴訟の対象となり、それが訴訟で確定できるのだという仮説を、われわれは信じない」と発言されている。川村俊雄・所得

所得の認定を争う訴訟について

額の確定に関する課税所得の取消し・税務弘報一九六七年八月号一〇九頁は、右発言を「所得の実額を正確に把握することは非常に困難であり、できるだけ合理的な方法によって推計された、できるだけ蓋然性の高い推計額で満足するほかはないことを強調していわれた」とどまり、現行税法（国税通則法一五条以下など）が、そういう建前をとっていることまで否定される趣旨ではないであろう」と評価されている。

第四節 証明の程度

裁判は裁判所の法律的判断であるが、その判断は、法規を大前提とし具体的事実を小前提とする三段論法によって下される。

したがって、裁判官は、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。

裁判官が心証を形成するために、過去の事実を証拠によって認定（確定）することが、訴訟における証明、いわゆる歴史的証明（Historische Beweise）⁽¹⁾⁽²⁾である。

それは、自然科学における実験に基づく論理的証明ではないから、客観的絶対的眞実を目標とするものではなく、蓋然的眞実、いいかえれば、眞実の高度な蓋然性をもって満足する。

それでは、裁判上の証明の程度はどのようなものとして論じられているであろうか。

通説は、刑事裁判における眞実は絶対的眞実であって、その証明は合理的疑いの余地のない程度（beyond a reasonable doubt）の証明であることを要し、その場合の合理的疑いとは、なんらの不疑、不信をさしはさまないというのではなくて、正常人が合理的な疑いをさしはさまない程度の眞実の蓋然性を意味するものとして解している。これに対し、民事裁判における眞実は、相対的眞実であって、その証明は、原則として高度の眞実蓋然性があることをもって足ると解している。

通常の民事事件において要求される証明度は、英米法系では、証拠の優勢（preponderance of evidence）と呼ばれる。証拠の優勢による証明は、証拠の片鱗（mere scintilla of evidence）や、羽の重さ（feather's weight）だけであっても、その重い方に証明があったものとみるべきではなく、その場合は、むしろ事実の存否不明として立証責任の分配に従って裁判すべきものである。

合理的疑いのない程度の証明と証拠の優勢による証明の中間の

基準として、民事裁判のうちの特殊な場合に適用されるべき、明白で説得力のある証明 (clear and convincing proof) と呼ばれるものがある。⁽³⁾⁽⁴⁾

村上判事は、この三者を裁判官の心証形成の程度ないしは割合として便宜的に数字で表わすと、次のようになる⁽⁵⁾といわれる。

イ、最高度の真実蓋然性 合理的疑いのない程度の証明

事実の存在の心証形成度九〇〜九九%

ロ、高度の真実蓋然性 (イ)明白で説得力のある証明 事実

の存在の心証形成度八〇〜九〇%

(ロ)証拠の優勢による証明 事実の存在の心証形成度七〇

〜八〇%

ハ、軽度の真実蓋然性 (半証明ないし疎明) 事実の存

在の心証形成度五五〜七〇%

ただし、真実蓋然性という概念は、価値概念であって、数学的尺度を意味しないが、事実の存在と不在との心証が均衡している場合を五〇%であると、便宜的に仮定したものである。⁽⁶⁾

この区別からすれば、刑事裁判における犯罪構成要件事実の場合はいの問題であり、民事裁判における要件事実⁽⁷⁾はロの問題であ

り、ハの場合は、本来の証明ではなく疎明に該当するものと解される。

では、行政事件の証明度はどの程度のも⁽⁷⁾のと考えられるべきであらうか。

まず、当事者訴訟における要件事実の証明度について考えてみよう。補償金に関する訴訟(土地収用法一三三条、農地法八五条の三)等については、実質的には財産権的利益と結びついており、その要件事実の真実を要求する社会秩序も通常の民事事件と大差はなく、その要件事実の証明度は、民事事件の場合と同様に解される。⁽⁷⁾

次に抗告訴訟における要件事実の証明度はどうか。

抗告訴訟の対象となる行政処分が、国民に対する行政庁の優越的地位において発動される権力行為である点で、刑罰権の行使と変わらないことや、抗告訴訟は、違法な行政権の行使に対して、権利を擁護することを目的とするから、国民の権利擁護という点では、あたかも、刑事訴訟において、「疑わしいときは被告人の利益に」という原則によって、被告人の権利を擁護すると同様であり、そこに両者の類似性があることを理由として、抗告訴訟にお

ける証明度は、刑事訴訟におけるそれに準じて、行政処分⁽⁸⁾の適法性を疑う余地のない程度の証明を要すると解する立場がある。

この公権力の類似性と訴訟法理の類似性を重視する見解に対して、訴訟構造としては、むしろ民事訴訟類似性を無視しえないとする反論がある⁽⁹⁾。抗告訴訟は、職権証拠調べその他若干の規定を除き、民事訴訟の例により審理されるからである。

さらに、証明度の問題は、訴訟構造から引き出されるものではなく、実体法の規定との関係における、いわゆる隠れた法規の体系をなすものであるから、抗告訴訟における証明度については、職権証拠調べの規定は決定的な要素とならないと解すべきである。

また、「疑わしいときは被告人の利益に」の原則に相当する「疑わしいときは国民の利益に」という原則の定立にも問題がある。抗告訴訟における紛争は、直接人身に関するものではなく、金銭的に解決しうる面も多く、犯罪訴追の場合ほどの嚴重重大性はないとも考えられるからである。

いづれにせよ、訴訟は実体法上の権利の表現手続であり、裁判は権利、法律関係の実在化としてとらえられる。そうであるとす

れば、証明度は、その訴訟構造を通じてみた実体法上の個々の要件事実について、社会秩序ないし法秩序が、どの程度の真実性を要求するかによって決定されるべきことがらであり、社会的、政策的配慮によって、その要件事実の種類、性質、態様ごとに差異を生ずるものといえよう⁽¹⁰⁾。

それでは、課税処分取消訴訟については、どのように考えるべきか。

田中勝次郎博士は、証明度の問題として、一応の立証で足りるといわれるが、博士が引用されたところの、ドイツにおける税務訴訟に関するベッカーの所説をみてみよう。

「一応の立証は納税者の不利益にも適用される。もし、そうでないとするれば、課税は事実上不可能に終るのである。また、課税については、当局者および特に裁判所が不確実なる基礎をもって満足しなければならぬことは、避くべからざることである。

(中略) 刑事訴訟においては、単に著しく遠い距離において可能性がある場合には事実存在の特徴はなかったものといことができる。民事訴訟においては、ドイツの裁判所は、これと同様に、立証が最も強くなされた場合に限り相手方に不利な判断をすると

いう傾向がある。その結果は、損害賠償請求訴訟において因果関係を否定したり、あるいは損害額の立証についてあまりにきびしい要求をしたりして、権利主張の萎縮を招来した。課税手続におけるこのような取扱いはどうい堪えがたいことである。もし、当局者が、納税者の不利益にならないように確実に把握し得た最低額においてのみ税金を決定しようとするならば、その結果は、法令所定の義務に違背して帳簿の記載や証拠書類の保存を少しもしないで、これがため正当な課税を不成功に終らしめるような納税者をかえって利するという結果に陥るであろう。そこで、(ラ イト租税法) 第二一〇条第一項は、かかる場合は見積り課税を予想している。即ち課税標準を確率考慮によって決定しなければならぬと規定している。⁽¹³⁾

と云うで、一応の立証 (prima facie Beweis; prima facie evidence) と云うことは、二つの意味を含んでいる。第一は、推定の觀念に相当する意義をあらわす場合であり、事実上の推定による証明と呼んでいる。第二は、証拠の十分性、すなわち、特定の事件において裁判官を通過し陪審に付託するに必要な量量の証拠を意味している。当事者が証拠提出責任を尽したとき、裁

所得の認定を争う訴訟について

判官に対し自己に有利な心証を形成させ、満足させたときに、一応有利な事件 (prima facie case) と呼ばれる。⁽¹⁴⁾

ベッカーのいう一応の立証とはどのようなものであるか。

「一応の立証というのは、一定の事実を決定することが、もし反対のことが認められない限り、人生経験よりすれば、ある事実についてかくかくであるという結論を下すことが許される場合のことをいうのである。⁽¹⁵⁾」と云っている。つまり、一応の立証とは、証明度の問題と関連させつつも、事実上の推定を指す意味に用いているのであって、税務においては、推計による認定が許されており、その処分を争う訴訟では、直接に要件事実を立証することは困難であり、間接事実から要件事実を推理認定するほかに立証の方法がないことを述べたものと解される。

ところで、間接事実から事実上の推定によって要証事実を認定する過程は、大別すれば、証拠によって間接事実を認定する過程と間接事実から要証事実を推理認定する過程(経験則)とになる。

この間接事実の認定(前者の過程)における証明度は、原則として、合理的疑いの余地のない程度の真実蓋然性を要するという

(16) 見解がある。たとえば、間接事実の証明度が八〇%で、経験則における蓋然度が八〇%である場合、要証事実の蓋然度は六四%になり、必要な証明度を割ることになって危険な結果となるが、その危険は、数個の間接事実の組合せによって推理認定の過程が連続的に積み重なる、さらに大きくなる、と説かれる。また、主要事実よりも枝葉的な間接事実の方がより高い証明度を必要とする理論的弱点については、もともと民事訴訟では究極の証明対象は、主要事実であって、間接事実が主要事実を推認させる状況証拠にすぎず、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、疑いのある間接事実が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(民事訴訟法三二六条、三二七条など)のある場合のほかは、原則として、合理的疑いの余地のない程度の真実蓋然性の証明が必要であると説かれる。

この見解に対して、事実認定の中間的役割としての間接事実についてまで証明度の基準を設けることは二重構造的な理論となるから、主要事実についてのみ証明度を考究すればよいとする見解(17)がある。しかし、法律上の推定における場合の前提事實は、主

要事実と同様に証拠の優勢による証明でよいと解される。また、事実上の推定の場合も、推定の根拠は異なっても推定の性格には差異がないから、その前提事實の証明度は、法律上の推定の前提事實の場合に準じて、証拠の優勢による証拠でよいと説かれる。

ただ、事実上の推定の場合、経験則そのものが蓋然度から生じたものであることから、その推定事實は、法律上の推定における推定事實の場合よりも弱い蓋然度の証拠によって覆えされる。すなわち、法律上の推定による推定事實は本証(証拠の優勢による証明)で覆えられるのに反し、事実上の推定は反証によって覆えられるのである。(18) このように解するならば、ベッカーが一応の立証が納税者の利益のためにも適用される(19)というのは、納税者に利益な事実についても事実上の推定はなされうること、ないしは、事実上の推定は(本証ではなく)反証によって覆えされることを指している(20)のであり、ドイツの民事訴訟における学説となら異ならない結果となる。

田中勝次郎博士は、アメリカの税務訴訟においても一応の立証で足りると説かれている。(21) その根拠については必ずしも明らかでないが、立証責任の分配としては、内国歳入法および租税裁判所

規則によるものである。

証明度の問題としてはどうか。国税通則法の制定に関する答申の説明は、次のように述べている。⁽²²⁾

「アメリカにおいても……最高裁判所は、税務官庁が一応充分に推計課税の合理性を主張したときは、税務官庁が a prima facie case をもつとし、推計によって得られた所得が真実の所得に合致しないことについての挙証責任は納税義務者が負うものと判示している。」

アメリカ法における挙証責任 (burden of proof) は証拠提出責任の意味に用いられることがある点は留意されなければならない⁽²³⁾が、ここでは、挙証責任の問題にはふれずに、証明度のみを考えてみる。

一応の証明は、相手方の反証のなにかぎり、ある事実のために一応十分であるとされる証明であるが、この証明は、反証の提出によって事実の存否が不確定の状態(裁判官の心証の内部で)に戻される。この場合の反証は、証拠の優勢による証拠であることは要しないが、当事者の一方の証拠とその反証とが心証において均衡することを要すると解するのが、アメリカにおける一般の見

所得の認定を争う訴訟について

解⁽²⁴⁾である。

これに対して、一応十分な証明に対して、これを動揺せしめる程度の反証をもって対抗しうるとする見解もある。⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾

いずれにしても、一応の証明は、証拠提出責任の転換を生ずるための基準であって、最終的に必要とされる証明度に達するまでの中間段階であるといえよう。

結局、所得の認定を争う訴訟における証明度はどのように解すべきか。

訴訟における審理の対象が所得実額の存否ということであれば、一応の立証で足りるとしなければならぬであろう。⁽²⁷⁾

所得は、正確に記録された帳簿書類の存在なくしてはこれを確定することがきわめて困難なものであって、税法が推計課税を認めたところに、その立証は軽度のもので足りるとする契機がひそむとみねばならないからである。民事訴訟においても、その立証が困難であるとみられる要件事実については、事実上の推定が容易に認められるのも、単なる事物の蓋然性ととまらず、当事者の立証の負担の公平の理念に由来するとみられるのである。

さらに、少なくとも申告納税制度⁽²⁸⁾を採用する税法の下において

は、納税者に立証責任を負担させることには問題があるにして、なにがしかの証拠提出責任を認めることは、社会秩序ないし法秩序の要請するところであるといえよう。証拠提出の順序を規定する国税通則法八八条は、このことを前提とするといつても過言ではなからう。

所得の立証における特殊性は、訴訟物を所得認定方法の合理性とする見解の登場によって、さらに明らかにされる。

「被告行政庁としては、課税処分が適法であることについて、処分認定額算出手続、根拠を明らかにし、それが処分当時の事情の下で、最も適切かつ合理的な所得の認定方法であったことを主張立証すべきであり、かつ、被告の主張は、これをもって足り、原告は、その不合理性を具体的に指摘することによって、これを争うことになる。」⁽²⁹⁾

「本来、所得額は、個人または法人の年度中の無数の取引の集積の結果として得られるものであるから、帳簿書類の備付けなど納税者の協力なしでは、税務官庁がこれを正確に捕捉することは不可能である。しかし、税務官庁は、納税者のそのような協力が得られない場合でも、所得の存する限り、これを認定して課税す

べき責務を有し、そこにいわゆる推計の許される根拠がある。従つて、課税処分の合理性の有無は、納税者の協力の程度と相關的に判断されるものであり、これを税法事件の審理の対象とするということは、具体的な事情の下で、税務官庁が課税処分をするのに、どれだけの調査を尽くすべきかを明らかにすることである。」⁽³⁰⁾

所得の認定方法が実質的に適正、合理的であることが、処分の手続的適法要件になるものとされ、⁽³¹⁾ 税法を攻撃する訴訟とみるといわれているように、ここで「所得の認定方法の合理性」といわれているものは、課税処分の実体的適法要件である所得の存在を、実体的な意味での「推計方法の合理性」に単におきかえたものではなく、⁽³²⁾ 所得の認定を実体的な論理過程としてある特定の推計方法がそれ自身合理性ないし蓋然性をもつことにおきかえたにとどまるものではなく、むしろ、課税庁が可能な調査方法を尽した後にある推計方法を採用したこととの合理性とでもいふべき認定手続上のものを指している。⁽³³⁾⁽³⁴⁾ (前者とのちがいは、そのような推計方法を採らざるをえなかった具体的な事情が加味されていることである。)そこでは、所得の証明度は、もはや、(少なくともも直接の)問題ではない。

(所得を認定するに至った客観的事情および推計の基礎となった前提事実については、少なくとも証拠の優勢による証明が必要であり、それは可能である。証明度の軽減⁽³⁵⁾を論ずる必要はもはやなくなった。)

しかしこの場合にも、客観的な所得実額の観念そのものは、不要、無益なものではないと私見では考える。審理の中心は、その推計方法が、処分当時の事情の下では、やむを得ないものであり、その認定が税法の許すべき範囲のものであるとした課税庁の判断の当否にあるとしても、前提問題として、何が最も適切かつ合理的な認定方法であるかについては、常に所得実額の観念をふりかえてみる必要があるように思われる。

[註]

(1) 本節の叙述は、村上博己・民事裁判における証明度・司法研修所一五周年記念論文集上二三三頁以下、近藤完爾・証拠の証明力・民事訴訟法講座二卷五八三頁以下、斎藤朔郎・事実認定論、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以下によるところが多い。

(2) 最高裁一小廷・昭三三・八・五判決・刑集二卷九号一一二三頁は、

所得の認定を争う訴訟について

「元来訴訟上の証明は、自然科学の用いるような実験に基づくいわゆる論理的証明ではなくして、いわゆる歴史的証明である。論理的証明は『真実』そのものを目標とするに反し、歴史的証明は真実の高度の蓋然性をもって満足する。言いかえれば、通常人なら誰でも疑を差挟まない程度に真実らしいと確信を得ることで証明できたとするものである。だから論理的証明に対しては当時の科学の水準においては反証というものを容れる余地は存在し得ないが、歴史的証明である訴訟上の証明に対しては通常反証の余地が残されている」としている。

(3) 村上・前掲書二三五―二三六頁。

(4) 明白で説得力のある証明の要求される場合として、ウィグモアは、詐欺、不当威圧、喪失捺印証書、遺言書の存在、遺言条項、口頭贈与、遺贈の同意、養子縁組の同意、錯誤に基づく法律行為、口頭または法定の信託、特定の履行を内容とする口頭契約、承認に関する公正証書の弾効、発明の期限前の使用、譲渡抵当として捺印証書を保有することの同意をあげている (Wigmore, Evidence 2498. 村上・前掲書二四〇頁注一一によった)。なお、ウィグモア(平野竜一・森岡茂訳)・証拠法入門三六九頁参照。

(5) 村上・前掲書二三八―二三九頁。

(6) 田辺公二・事実認定の研究と訓練二七頁は、「蓋然性の程度は数的に確実に測定することはできない。蓋然性の程度は、その性質上常に相対的に不確定 (relatively indeterminate) である」としている。

所得の認定を争う訴訟について

二一八

ある。ただし蓋然的であるということは、結局部分的な無知 (Ignorance) を意味し、無知なものが自らの無知の程度を確定することは本来不可能だからである。」とされている。

- (7) 村上・前掲書二五五～二五六頁、石井・前掲書四九頁。
- (8) 石井・前掲書五〇頁。
- (9) 村上・前掲書二五六～二五七頁。
- (10) 村上・前掲書二五四～二五八頁。
- (11) 田中勝次郎・税務訴訟と準証責任・税法字六号八頁以下(税法の研究所収九九九頁以下)。
- (12) 田中・前掲書一四頁(法人税法の研究所収一〇一頁)によつて Becker, Die Reichsabgabenordnung, 6te Auflage, S. 494
- (13) ライヒ租税法二一〇条一項は、一九六六年改正前の同法の二一七条一項に相当する。
第二一七条第一項「税務官吏が課税標準(分離決定が規定されていない課税標準を含む)を調査または計算することができない場合にはこれを見積らなければならない。この場合には見積りに重要なあらゆる事情を考慮しなければならない。」
- (14) 村上・前掲書二四〇～二四三頁。なお、ウイグモア(平野竜一・森岡茂訳)・前掲書三七五～三七六頁は、「推定は、一応の証拠 (Prima facie evidence) と區別されなければならない。後者は、本来は特定の事件において裁判官を通過するに必要ない(ある)量の証拠を意味する。しかし、その語は、若干の裁判

官たちによって推定と同じことを意味するために、すなわち、提出者に有利な評決を説示する権限を裁判官に与えるために用いられてきた。」といひ、さらに、証拠の十分性の基準について、「提出者が、裁判官を通過し、陪審に付託せしめる資格が十分にあると自らが考へる証拠を提出したとき、裁判官はその証拠が十分であるか否かを決するためいかなる判別規準を用いるのであるか。この判別規準の定義に関しては裁判所はまちまちである。ここにもっともよいもの一つを掲げる。『もし反駁がなされないならば、提出者が陪審を説得する責任を負う問題を積極に解しても、通常の理性と公平さを具えた人々ならばそれを正当だとするような事実が、証拠の中に存在するか。』いま一つの形式はこうである。『その証拠は、それに基いてなされた有利な評決が必ず感情や偏見に伴つたものであるといへるほど弱いものであるか。更にいま一つ、『その証言に従つた評決が後にそれを支持する証拠がないという理由によつて破棄されなければならないほど、その証拠は微力であるか。』この最後の定義はあまり役に立たない。何となれば依然それは評決をするための規準を何ら定義することなく放棄しているからである。またいま一つの規準もよく用いられたものである。『証拠のきらめき(火花) (Scintilla of evidence) 以上のものが存在するか。』しかしこのいわゆるきらめきの規則はほとんどすべての裁判所によつてずっと以前に棄て去られている。』(二六九～二七〇頁)とする。

また、末川博・一応の推定と自由なる心証・法学論叢一七巻一号では、一応の推定とは、与えられたある事実によって経験的に得られるある程度の蓋然性に基いて、更に反対のより大なる蓋然性の存在することを承認しながら、他の事実（真偽の確定せられることを予定する事実）の真否を判断してしまうことであるとされる。これは、事実上の推定を意味しているようにみえる。

(15) 田中・前掲書一四頁（法人税法の研究所収一〇〇頁）によつて Becker, a. a. o. S612

(16) 石井・前掲書四七頁。

(17) 村上・前掲書二四二頁。

(18) 円山雅也・民事裁判における「推定」について・司法研究報告書八輯六号一一三頁は、「事実上の推定による要証事実の認定と直接証拠による認定の場合と区別して、前者の方が裁判官の心証が弱いのだという意味で、この場合の被告の推定事実に対する反証が、他の場合より容易だと考えることは誤りである。」とされる。

(19) 田中・前掲書一四頁（法人税法の研究所収一〇一頁）

(20) ドイツの税務訴訟にふれたものに、このほか、中村宗雄・ドイツ徴税制度に関する調査報告・税法学六九号一頁以下、同・訴訟制度の分析と税務訴訟の在り方・財政二巻四・五・六号があるが、証明度の問題としての一応の証明は、民事訴訟との比較から、不当であるとされる。

所得の認定を争う訴訟について

(21) 田中・前掲書一五七頁（法人税法の研究所収一〇二頁）一〇一六頁。なお、同・実務面より見たる税務訴訟の証書責任について・税法学五三三号六頁以下（法人税法の研究所収一〇一六～一〇一七頁）参照。

(22) 税制調査会・国税通則法の制定に関する答申の説明・第五章第三節三・三。

(23) 田辺・前掲書一六三頁註三によれば、証拠提出責任 (Burden of producing evidence) とは、当事者が自己に有利な事実の認定を基礎にけるに足る (sufficient to support) 証拠を提出する責任をいう。当事者が、この責任を果たさずしたがって、この当事者に有利な評決を下し得ないことがはじめから明らかなきときは、判事は指図評決等の裁判によって事件を陪審に付することなく処理しなければならない。(cf. Model Code of Evidence, Rule 1(2))

説得責任とは、当事者が自己に有利な事実の存在を裁判所に確信 (persuade) をせざるに足る証拠を提出すべく、これを果たさざるときは敗訴の危険を負担する責任をいう。すなわち、陪審事件の場合、双方当事者は、自己に有利な事実を陪審に説得すべく、これを異さざるときは、陪審によって不利な評決をうける。(cf. Model code of Evidence, Rule 1(3))

(24) 村上・前掲書二四三頁参照。ウィングモア（平野竜一・森岡茂訳）前掲書三七〇頁は、一応の立証によって証拠提出責任が転換した場合、「被告は次に反駁証拠 (evidence in reply) と

所得の認定を争う訴訟について

1110

して裁判官を満足させるに足る十分な証拠を何か提出しない限り裁判官は原告に有利な評決を（陪審に対して）説示することができる。」としている。なお、アメリカにおける証明の程度を論じたものに、田村豊・立証責任と立証程度の分析——刑事訴訟の段階構造から見た立証形態を中心として・木村博士還暦祝賀論文集・刑事法学の基本問題（下）九四一頁以下がある。

(25) 村上・前掲書二四三頁参照。

(26) 反証の程度をどのようなものとするか——心証において均衡することを要するか、単に心証を動揺させることで足りるとするか——は、裁判所の審理の型が、「引き出し型」か「受けとり型」かということと結びついているのではないかと憶測される。すなわち、「弁護士が自由な報酬を経済的エネルギー源として、各自精力的に証拠を蒐集し、その開示を求めあう」アメリカでは、裁判所が弁護士によって完成された事件を一挙に受領するにとどまる、いわば「受けとり型」であるので、反証の程度も強いものを求め、証拠の優劣という用語が字義どおりあてはまる。これに対し、弁護士費用が法定され、弁護士の証人面接も認められず、裁判官の釈明、心証披瀝がひろく行なわれるドイツでは、事件の内容（とりわけ、証拠資料）が裁判所によって引き出される型であるため、反証の程度も裁判官の心証をひきもどす作用としてとらえられるのではあるまいか。このことは、所得の立証の構造を考察するうえで重要ではあるが、憶測にとどまるのでこれ以上ふれない。なお、木川統一郎

・新訴訟物理論批判 判例タイムズ一八八号二頁以下参照。

(27) 弱い蓋然的心証で足りるのは、相手方の反証不提出が挙証責任者の挙証の不足を補充する情況証拠となる、と説かれることがある。中島弘道 挙証責任の研究一四〇頁、一五〇頁、平野竜一・刑事訴訟における推定・法学協会雑誌七四卷三号二五三頁。

なお、中野貞一郎・過失の一応の推定について（一）・法曹時報一九卷一〇号八頁以下は、「一応の推定というも疎明で足りる場合ではないのであるから、……一般の証明における同じ程度の確信……が得られなければならない」（二七頁）と前提して、「事実を肯定しようと思えば肯定することもできるが否定しようと思えばできないこともない」という程度の心証に相手方の反証不提出を重ねてみたところで、あらゆる合理的な疑いが沈黙するわけがない」といわれる。

また、平野竜一・刑事訴訟法一八七頁が、「みだりに被告人に挙証責任を負わせる、被告人は、罪を犯したから処罰されるのではなく、訴訟のやり方がまずかったから処罰されることになる。それは、適正な手続によらないで処罰することであり、憲法二一条に違反する」とされることも類推されるかも知れないが、教授自身が別稿（前掲法学協会雑誌七四卷三号）で指摘されるように、税務訴訟では、はじめから納税者に認定所得の不存在を立証させるのではなく、すでにかなり証明されたところにその不足を補うのであり、また帳簿をずさんにした納

税者ほど税を免れる結果となることが問題なのである。さらに、本来挙証の容易な当事者が証拠を提出しないのは、その事実が存在しないからだという経験則の定立はそれほど不当なことであろうか。

- (28) 新井隆一・租税賦課行為の理論の再構成序説・税法学二〇〇号一五二頁は、租税要件事実の認定に意思の要素を前提としないことを前提として、「申告納税方式が採用されるのは、このような理解にもとづいてのことにはかならないのである。すなわち、租税要件事実の認定が、なびとによって行なわれようとも問題がないものであるとするならば、その租税要件事実をもっとも熟知する者、つまり、その租税要件事実の帰属する人に、まず第一次的な認定を行なわしめるべきであると考えられるからである。」と制度を評価されている。

- (29) 町田顕・税法事件の審理について・判例タイムズ二〇一号一七四頁。

- (30) 町田・前掲書一七四頁。

- (31) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七巻二二号（一九六四年一月）二二頁。

- (32) 白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会（二）判例タイムズ一六八号一五頁。

- (33) 第一節註（16）参照。

- (34) このような訴訟物の構成をとるかぎり、従来、手続上の瑕疵と実体上の瑕疵として分別されていたものが、手続上のものに

所得の認定を争う訴訟について

融合することになり、村井正・税法上の抗告訴訟の訴訟物・税法学二〇〇号一一二〜一一三頁の「適正合理的な手続による所得の認定を受くべき法的地位」を侵害する違法も包摂せられることになる。

- (35) 「一応の立証」は、前述のように、事実上の推定（表見証明）と証明度の軽減を関連させつつ説く理論であった。そして、証明度の規程については、受けとり型審理を前提として、その証拠によって要証事実の存在を認定することが通常の理性と公平さをもった人が是認しうるかという観点からとらえていたと憶測しうるのである（註14（16）参照）。この憶測がなりたつならば、白石判事、町田判事の見解は、「一応の立証」の理論を一步進めたものと理解できよう。すなわち、推計の不可避性を前提として、課税庁（裁決庁）の所得認定に至る判断過程が合理人の目からみて納得できるかどうかを審理の中心であるとする点で、きわめて類似しているからである。

第五節 認定法則の証明

課税処分取消訴訟では、課税庁が所得の認定の合理性を立証しなければならぬ。ここでは、認定の基礎となった事実のほか、認定（推定）法則の合理性が証明せられなければならないし、むしろそれがより重要である。

認定法則（経験則）は、経験から帰納された事物の因果関係や性状についての知識や法則をいい、税務における所得認定法則は、対象たる事業の態様によって異なる経済取引、事業経営に関する専門的知識である。

経験則は通説では法律問題とされ、その違背は上告理由になる⁽¹⁾と解されている。

また弁論主義の適用をうけず（⁽²⁾）⁽³⁾、
職権調査事項とされ、厳格な証明を要せず自由な証明で足りる。

経験則の証明ができない場合、適用されない不利益を蒙るが、
厳密な意味での立証責任の問題ではない。⁽⁴⁾立証責任の原則は、事実問題の分野にかざられると解されるからである。

さて、所得の認定法則の証明はいかになされるか。判例は次のようにいう。

[2] 大阪地裁・昭三四（行）四七・昭三八・一一・一二判決・
税資三七号一〇六三頁

「ある推計課税の方法によって算定された所得金額が適正であってこれに基づく審査決定が適法であるというためには、その所得の算定にあたってその推計方法に合理性があり、か

つ推計方式よりさらに合理的な推計方式が存在しないか、或いはこれを執り得ない事情があることを要すると解する。」
すなわち、所得の認定法則の証明は、(1)その認定（推計）の方法が蓋然性を有すること、(2)最も蓋然度の高い推計方法であることの二点の証明であるということになる。

認定法則が蓋然性を有することの証明について、判例を検討してみよう。

[3] 大阪地裁・昭三一（行）五七・昭三八・六・二二判決・
税資三七号七〇〇頁・行集一四卷六号一一五五頁

「所得推計方法の合理性の存否の規準は推定計算の性格からいって、客観的実体に合致することを要しないことはもとより、明らかに相反する資料のない限り会計法則上明白な誤謬のない一応の合理性を保持していることをもって足りると解する。」

この事件では、原告の売上帳と仕入帳の記録を対照しその売買実例を無差別抽出する方法によって平均売買利益率を算出した認定方法は合理的であるとされた。

[4] 神戸地裁・昭三四（行）一一・昭三七・二・二三判決・税

「所得税法四五条三項（現行法では一五六条）の規定は、立証責任の分担まで定めているものではなく、この場合も被告は原告に推計額を下らぬ収入のあったことの立証責任を負担するものであるが、この場合の被告の立証責任は、被告主張の推計方法及びその具体的適用の方法が現実の額に近いことと強度の蓋然性があると認められる程度に合理的であることを立証することによって果される。」

この事件では、理容業について業種目別効率、所得標準率の適用が合理的とされた。

[5] 大阪地裁・昭三四（行）四七・昭三八・一一・一二判決・
税資三七号一〇六三頁（前記〔2〕と同一事件）

「国税局作成の効率手引はなんら統計学的操作の加えられていない中庸的と解される法人の実績の数値のられつにすぎないのであるから、これを推計課税に使用するには、相当慎重に考慮すべきであり、直接適用できるのは営業所、売上区分、営業規模の類似した法人に限られ、その他の法人については調査の重点を定めその結果を推計に反映すべきであると

所得の認定を争う訴訟について

解される。……

また、原告代表者本人の供述によると、原告の周辺には多数の大衆食堂があることが認められるから、右各営業主体中原告と営業規模の類似したものを発見することは極めて容易であり、この様な営業主体について調査した営業利益率、或いは統計学的に処理した営業利益率を原告に適用した方が、効率による推計方法よりはるかに合理的と言うべきである。」
現実の所得に近い強度の蓋然性は如何にして得られるか。

(一) 推定の基礎となる事実の蓋然性が高いこと。

(二) 推計過程がより直さいであること。

間接事実による推理の連続によって、全体としての推理の蓋然度の低下を避けるためである。換言すれば、相手方は推理の各段階毎に、その推理の正当でないことを争う機会が与えられることになる。もっとも、前提事実を構成する間接事実が数個存することによって、蓋然性を高める場合がある。

(三) 推計が平均的、機械的になされることなく、個別の事情が加味されていること。

上記の三点がその内容をなすといえよう。

所得の認定を争う訴訟について

二三四

所得の認定は、損益計算の方法に引直して行なうのが通例であるが、果してそれは必要であらうか。

[6] 東京地裁・昭三四(行)一一一・昭四〇・六・二三判決・

税資四一号七一八頁・行集一六巻七号一一七三頁

「原告は、被告が所得額を認定するにあたり、期末貸借対照表を修正し、期中の資産増加額をもって、原告の申告洩れ所得額とするのを非難するが(中略)、税務官庁は、所得の発生源となる取引の直接の当事者ではないから、その法人がどのような取引先といかなる取引をしたかについては、その法人がこれについて正確な記帳を行っていない限り、これを確実に捕捉することは事実上不可能である。法人の財産状況や事業内容よりして、その法人の申告、備付け帳簿書類の内容がその法人の取引を正確に表わすものではなく、申告洩れの所得があることが明らかな場合に、これに対して税務官庁が常に損益計算により、脱漏所得の発生源を個別的、具体的に明らかにするのでなければ、課税処分が許されないとすれば、法人の記帳が不正確であり、あるいは正しい所得計算にその法人が積極的に協力することを拒むような場合に

は、脱漏所得の存在自体が明らかな場合でも、ただその発生源が明らかでないために、課税処分ができない結果となるところ、かくては、納税者の正しい申告を建前とする法人税法の趣旨にもとり、かえってこれに背く者が不当に租税を免れることになる。したがって、税務官庁としては、法人に脱漏所得のあることが明らかな場合にはたとえその発生源を損益計算によって明らかになし得ないでも、できるだけ合理的な方法によって所得額を把握して、これに課税できると解すべきであり、当時の法人税法三一条の四第二項(現行法一三一条)において、「財産も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、販売量その他の取引量、従業員数その他事業の規模により各事業年度の所得金額を推計」すべきことを定めているのも、かかる趣旨に出たものに外ならない。もっとも、所得金額を認定する場合に、損益計算の方法によって、その発生源を個別的に明らかにすることが望ましいことは明らかであるから、税務官庁において、これが可能な場合に、安易な推計が許されないことはもちろんである。したがって、原告の主張するように損益計

算の方法により所得の発生源を明らかにして所得を認定すべきか、推計によりこれを認定すべきかは、一般的、抽象的にこれを論ずべきものではなく、当該事案において、前記のような事情を考慮して、所得の認定方法が合理的と認められるものであるかどうかを個別的、具体的に検討してこれを決すべきものである。」

次に、最もすぐれた蓋然度を有する方法であることは、いかにして証明されるか。これは、むずかしい問題である。

「証明 proof のみによっては審判者にある命題の真実であること、あるいは蓋然性のあること自体を確信させることができても、これが他の命題よりも多くの蓋然性をもつという蓋然性の程度について確信させることはできない」⁽⁶⁾からである。それは裁判官の心証形成 persuasion の問題である。proof と persuasion の区別は、証明過程の分析上、論理的に不可欠であるばかりではなく、実際の裁判の運営を考察する場合にも、きわめて重要であるとされている⁽⁶⁾。

〔7〕 大阪地裁・昭二九(行)三三・昭三八・二・五判決・税資

三七号一一六頁

所得の認定を争う訴訟について

「所得金額を推計認定する方法が二以上ある場合には、その推計の基礎となる間接資料のうち、より直さい、具体的な、換言すれば、直接資料に近いものを基礎にする推計方法を採用すべく、この点に差異のない場合に、得られた数額の低いものによるのが認定の法則上妥当とされる所以である。」

この事件では、やや簡略に記された在庫高の調査書を資料として、回転率によって仕入、売上額を認定するよりも、仕入先、仕入額の調査が可能である限りその調査資料に基いて直接仕入額を認定し、在庫高に基く推計はやむを得ないものに限定し、これらによって得られた仕入総額に基いて売上金額を推計する方が、より直接的で、妥当であるし、また前者の算定方法による数額よりも、後者のそのの方が低額である本件では、後者を採用すべきであるとされた。妥当な結論といふべきであらう。

さて、標準率の合理性の証明はどうか。

「標準率の調査作成の概要を明らかにし、それが、科学的、統計学的な基礎に立ち、信頼すべき方法によるものであること(7)の立証」をしなければならぬが、「当該標準率が導き出されるに至った計数的過程をも逐一立証しなければならぬことを意味する

所得の認定を争う訴訟について

二二六

ものではない⁽⁸⁾とする見解がある⁽⁹⁾。

なお標準率を事前に公開することにより客観性をもちうるとも考えられないではないが、公開によって生ずる弊害と較量されるべきである⁽¹⁰⁾。

最後に、本節では当然の前提としてきたが、推理が演繹的にされるべきであることについて述べる。

裁判官のなす推理は、意識的に演繹的であることが望ましいといわれている⁽¹¹⁾。われわれが現実⁽¹²⁾に推定をなす場合、蓋然的な経験的知識の利用は、そのことを殆んど意識することなく、前提事実から推定事実の存否を帰納的に推理していることが多い。そこには、帰納的推理の欠点として、他の仮設に対する可能性を看過するという誤謬を侵す危険が指摘される。

例をあげて検討してみよう。

いま、税務調査で帳簿外の現金(手形、小切手)が一〇万円発見されたとしよう。

経験則上は、「帳簿外の現金(手形、小切手)の存在」は、「脱漏所得の存在(売上除外)」または「帳簿外の負債の存在(簿外借入)」という事実について推理上一応の連係をもっている。し

たがって、「簿外現金(手形、小切手)の存在」は、「売上除外」または「簿外借入」の事実に対して関連性をもつ意味で間接事実である。

ところで税務調査は、所得の脱漏がないかどうかその目的であるから、われわれの推理は、「帳簿外の現金(手形、小切手)が存在するのだから売上が除外されたのだろう」という形式に限局されやすい。その結果、そこでは、他の仮設への可能性が意識にのぼりにくいのである。

しからば裁判における推理はどうか。

間接事実から要証事実を推理する論理過程は三段論法であるといわれる。すなわち「帳簿外に現金(手形、小切手)が存在するのは売上除外に因ることが通常である。納税者は簿外に現金(手形、小切手)を持っていた。ゆえに納税者には売上除外があった。」という形式をとるのである。大前提としての「帳簿外に現金(手形、小切手)が存在するのは売上除外に因ることが通常である。」という命題を、意識的に、その具体的な推理の場面からきりはなして、客観的な評価の対象とすることによって、もう一つの推理への可能性が看過されていることを知るのである。

この演繹的推理の大前提は、通常の場合には、帰納的推理と同じ形式をとっているが、場合によっては、この意識の背後に隠れた経験法則を客観的に検討することが重要となってくるのである。

なお、所得認定法則（経験則）の判断基準時の問題を附言しておきたい。

まず、自然科学上の法則が推定法則の内容となっている場合（たとえば、標準率の合理性としての統計学的な問題）について考えてみると、判決時において新たに発見された法則が採用され、判決時までには誤謬が発見されてその合理性が否定された法則は、たとえそれが処分当時には合理的なものとされていた場合であっても、廃棄されることになる。

次に社会生活上の慣行（たとえば、経済取引上の慣行とか社会風俗上の慣行）等がその根拠となって形成された推定法則（課税処分の内容をなす認定法則にはこのようなものが多い）について考えてみよう。課税処分は、推定事実（要証事実）の成立当時の社会的基盤における推定法則に従って行なわれなければならないが、司法審査もその推定法則に従ってなされる。社会的基盤の変動に伴なう推定法則の蓋然性の変動は、行政処分の判断に影響を及ぼ

さないといえよう。⁽¹²⁾

〔註〕

- (1) 三ヶ月章・民事訴訟法三八四頁以下。反対、兼子一・新修民事訴訟法体系二四四頁、円山雅也・民事裁判における「推定」について・司法研究報告書八輯六号一三四頁以下。
- (2) 三ヶ月・前掲書三八七頁、兼子・前掲書二四五～二四六頁、竹下守夫・裁判上の自白・民商法雜誌四四卷三三四四七頁～四四八頁。
- (3) 三ヶ月・前掲書三八五頁。反対、兼子・前掲書二四三頁、田中和夫・新版証拠法三七頁。
- (4) 三ヶ月・前掲書三八六頁、兼子・前掲書二四二頁。
- (5) 田辺公二・事実認定の研究と訓練二七～二八頁。
- (6) 田辺・前掲書二八頁。
- (7) 松岡登・所得の推計課税をめぐる若干の問題・司法研修所創立一〇周年記念論文集一一九頁。
- (8) 松岡・前掲書一一九頁。
- (9) 裁判官特別研究叢書二八号（租税事件の研究）六七頁以下では、国税庁、法務府係官の見解は、裁判所が標準率作成の計数的過程を調査しても意味がないとする。
- (10) 大阪地裁・昭四二・五・一一判決（国家公務員法違反被告事件）判例時報四八五号二七頁は、「標準率、効率は、租税要件たる課税標準の認定に適用される客観的経験則たる意義を付与されているのであって、当然納税者たる国民に予測されるべき

所得の認定を争う訴訟について

二二八

性質のものである」とし、これを秘密とすることは、租税法律主義の精神に照らして許されないとする。これに対する評釈として、新井隆一・標準率表と効率表の秘密性と租税法律主義・税理一〇巻九号（一九六七年九月号）一八頁以下、前田文雄・標準率表と効率表の税務行政における機能を中心として・税理一〇巻九号（一九六七年九月号）二七頁以下。

なお、東京地裁・昭三八・九・一八判決・行集一四巻九号一六六頁（いわゆる個人タクシー事件）は、「一般乗用旅客自動車運送事業の免許申請の可否の決定にあたり、その審査基準の内容が、微妙かつ高度の認定を要するもので、これを利害関係人に告知し、この点についての主張と証拠を提出する機会を与えておくべきならば、事実認定の独断を避けることが困難と認められる場合には、行政庁は、これを利害関係人に告知することを要する」としているが、「その審査基準を一般に公開することは要しない」としている。

(11) 田中・前掲書六九〜七〇頁、円山・前掲書八〇頁以下。演繹的推理と帰納的推理は異ならないのが通常であるとして反対されるのは、斎藤朔郎・事実認定論七八頁以下。

(12) 円山・前掲書一四〇頁以下。

第六節 納税者の挙証作用

事実上の推定が働くことによって不利益を蒙る他方当事者の防

禦的な挙証作用は、どのようなものが考えられるか。⁽¹⁾

(一) 前提事実を構成する各間接事実の否認とその挙証

この場合の挙証はいわゆる反証であり、前提事実の不存在を証明する必要はなく、存否不明の状態にすれば足りる。

(二) 前提事実を構成する各間接事実の存在は一応そのまま認めて、結局これを否定するような（またはこれと相容れない）別の事実の立証。

いわゆる「抗弁事実」の立証に類似する関係に立つもので本証に当る。

(三) 前提事実よりする推定事実の存否の蓋然性自体を動揺させること。

(四) 前提事実とは無関係に推定事実の否認とその挙証。

立証責任は転換しないから反証である。

(四) 推定事実の存在も一応そのまま認めて、結局これを否定するような（またはこれと相容れない）別の事実の立証。

いわゆる抗弁事実の本証である。

課税所得は、大なり小なり推計の方法に依って、認定されざるを得ない。この前提に立って、上記の挙証作用を具体的な事例で

考えてみよう。

(一)の事例は、課税庁が納税義務者(原告)がその生計の主宰者であることを前提事実として、事業所得の帰属を認定したのに対し、原告が生計の主宰者であることを否認し、生計主宰者が他に存在することを主張する場合は挙げられよう。また、製造業において、製造回数から製造数量を推計する場合にはその製造回数の否認とその挙証が挙げられる。

(二)の事例は、課税庁が原告の事業取引において一定の金員を受領している事実をとらえて帳簿外の売買の成立を認定したのに対し、原告が当該一定金員の受領が私法上無効となる取引行為(たとえば錯誤)であったと主張する場合は挙げられる。もっとも、私法上は無効の法律行為であっても、経済的な利得が帰属している場合は、所得として課税されることになる。

(三)の事例は、帳簿外の預金の存在から所得の脱漏を認定したのに対して、その課税年度前から継続している預金の振替入金である事実を主張立証する場合や借入金の入金である事実を主張立証する場合はあげられる。そして、この場合は、推定作用の蓋然性を動搖させれば足りるのであるから、振替入金であることまで立

所得の認定を争う訴訟について

証する必要はなく、預入時期に近接して他の預金の払出があった事実、借入した事実などが立証されれば充分である。

(四)の事例は、推計課税に対して、他により合理的な所得の認定方法があること、その認定方法で計算される所得金額が原処分推計所得金額より少額であることを主張立証する場合である。元来、推計課税が行われるのは、正確な帳簿記録が存しない場合であるから、原告納税義務者の所得金額の立証も間接事実からの推計の方法によらざるをえない。

この場合、その所得額認定の基礎となる前提事実と認定方法が蓋然性を有することは、原告納税義務者が証明しなければならぬ。
い。

証明できなかったことによる不利益ないし危険は原告が負担するのである。国税通則法制定答申の説明は、この意味においては正しいものを含んでいると思われる。

このような結論は、所得の認定が多かれ少なかれ間接事実から推定せられざるをえないことに起因しているのである。

しかし、原告納税義務者は、その主張する認定方法が原処分の所得認定方法より蓋然度が高いことを証明しなければならぬ訳

所得の認定を争う訴訟について

ではない。いずれの認定方法がより蓋然的であるかは、裁判官の心証形成の問題である。複数の所得認定方法に合理性の点において優劣がつけ難い場合は、得られた所得金額の少ないものによることにならう。⁽³⁾ その意味においては、被告課税庁は所得の存在についての立証責任を負担するといえよう。⁽⁴⁾

ところで、行政権の認定には、何ほどかは司法審査に服さず、その専権に委ねられる分野がある、とする見解がある。⁽⁵⁾ この見解を税務訴訟の分野で認めれば、所得の立証はどのようなものになるであろうか。すなわち、税務訴訟における行政権の事実認定の最終性はどこに見出されるのかの問題である。

それは、認定方法の合理性が同等な場合には、行政権の判断が優先する、と解すべきところにある。すなわち、行政権の裁量の範囲が最も狭いものとされている税法の分野においては、「行政処分の適法性の推定」は、権利推定にも似た「認定方法そのものの適法性の推定」ではなく、心証形成の内部の問題（蓋然性の問題）ではなく蓋然量の問題）についてのみ働くのではあるまいか。

最後に(四)の事例は事実上の推定による事実認定であると、直接証拠にもとづく事実認定であることによって、その挙証作用が異なる

るものではない。所得の認定を争う訴訟においては、納税者が立証責任を負担する抗弁事実の事例は稀である。主として、更正の請求事由の主張がなされる場合がこれにあたるものと考えられる。⁽⁶⁾

(註)

(1) 本節の叙述は、円山雅也・民事裁判における「推定」について・司法研究報告書八輯六号一一二頁以下によるところが多い。

(2) 税制調査会・国税通則法の制定に関する答申の説明第五章第三節三・三は、推計課税と立証責任の関連について次のように述べている。

「まず、第一に、標準率によって得られた所得金額が納税義務者の真実の所得金額であることの挙証責任を被告側に負わせることは適当であろうか。もともとこのような推計課税の方法がとられるのは、納税者の所得を実額調査によって正確に算定することができない場合であり、しかもこのような場合にも、課税の公平を図るためには税務官庁は何らかの方法で課税権を行使しうるとしなければならぬ。したがって、このような場合に上記についての挙証責任を税務官庁に負わせることは、本来むりなことを強いるというべきであろう。

しからば、第二に、原告に、賦課処分の違法につき挙証責任のすべてを負わせることは正当であろうか。かりに誤った標準

率が適用されていても、その標準率の作成過程の詳細な事情は、通常原告に知れていないので、その誤りを攻撃する手段が原告側に十分に与えられていない場合が多数あるとみられる。

したがって標準率適用の基礎になる事実が納税者に存すること(たとえば、納税者が当該課税年度において特定の事業を一定の規模で営んでいた事実及び使用された標準率が適正に算出されかつ適用されたこと)、いかえれば当該納税義務者について推計課税が合理的にされたことについては、被告が举证責任を負うべきであろう。そして原告はこれにつき、特段の事由(たとえば、当該年度中一定期間営業を休止していた事実等)を反証をもって主張すべきこととなる。

第三に、原告は、被告の主張にかかわらず別個の角度から自己の所得金額を立証して課税処分を主張することができるが、この点については、原告は举证責任を負い、たんに反証を挙げて真疑不明の状態に追いこむだけでは足りず、本証をもって完全にこれを立証しなければならぬと考える。」

(3) 前節参照。

(4) 註(2)の答申の説明では、この点の立証も原告がしなければならぬとしているかの如くである。

(5) 白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(一六)・判例タイムズ一七五号二四頁の白石判事の発言参照。

(6) 最高裁二小廷・昭三九・二・七判決・税資三八号六七頁。

所得の認定を争う訴訟について

第七節 司法審査の手続的

アプローチ

近時、行政事件に対する司法審査のあり方として、手続的アプローチという見解が唱えられている。その見解を大まかに要約すると次のようなものである。

行政法の分野では、何ほどかは行政権が最終的な認定権をもつ範囲があり、すべて司法審査の対象とすることは妥当ではない。

他方、自由裁量とせられる行政行為は、実体的にも手続的にも全く自由であり、司法審査に服さないとする従来の考え方は改められなければならない。

かくして、司法審査は、

(一) 行政権自身の定めた裁量権行使の基準(通達)の設定の仕事(手続)は適正かどうか

法の定める範囲内で合理的な基準かどうか

法の趣旨から本来考慮に入れるべきではない要素(他事考慮)が入っていないか

(二) 基準への適用の仕方(手続)が適正かどうか

を対象とすることになる。

所得認定方法の合理性の有無を訴訟物とする見解は、手続的アプローチの税務訴訟における展開とみてよいであろう。

法的判断過程における認定機能を行政権と司法権とに配分しようとする考え方がその根底にあるものとみられる。換言すれば、行政権と司法権との合理的な分業と協働の理念がその基礎をなしているのである。のみならず、行政手続の適正、公正を担保することによって、より実質的、能率的に行政を統制しようとする発想に出ている。このようにみれば手続的アプローチが、いわゆる審決（行政審判）の司法審査の理論に著しく近いものをもつのは、むしろ当然といえよう。

「審決は審査手続が適法であり、これによって収集された資料に基く判断が合理的であるかぎり違法とはならない。」⁴

実質的証拠規則の導入は、「行政機関の認定に対する司法審査が、その認定事実の存否ではなく、認定の方法手続だけに局限される」ことを意味している。すなわち、「違法の審査は、専ら（行政機関の）審理手続において適法に提出され収集された資料に基いて行なわれなければならない。当事者は訴訟になつてか

ら、（行政機関の）審理手続において提出しなかつた事実や申出なかつた証拠に基いて、審決の認定を攻撃することはできない。……ただ、審理の上で審決機関が顧慮し得べき事実を看過し、又は行うべきであつた証拠調査を怠つた場合は、資料収集の不尽として違法の問題を生じる。また当事者が故意又は過失によらないで、審理手続において提出できなかった場合も、当事者に不能を強えずに追完を許す意味で、客観的な審理不尽の違法として取扱う余地があろう。」⁶

ところで、この審決の司法審査の理論においては、「審決とは、独立の権限を有する第三者機関が、法定の審問手続を経て下す、確認的な行政処分で、確定力を伴うもの」と定義されるから、税務訴訟において上記のような手続的アプローチが成り立つためには、行政段階における審理手続と、課税処分の確定力とが重要な論点とならざるを得ない。

所得金額の更正や決定の原処分そのものが、これらの手続的特色をもつものとはいえないが、課税処分については行政上の不服申立ての前置の制度がとられていることに注目しなければならぬ。

行政事件訴訟法が行政事件一般については行政上の不服申立ての前置の制限をはずしたにもかかわらず、税務訴訟については、二段階の行政上の不服審査を経由すべきこととしているのは何故であろうか。

行政事件訴訟法の立案に際して、このような前置を認むべき一般的な規準として、次の三個の原則が掲げられたといわれる。⁸⁾

(一) 大量的に行なわれる処分であつて、不服申立てによつて行政の統一をはかる必要のあるもの

(二) 専門技術的性質を有する処分

(三) 裁決が特別の第三者的機関によつてなされることになつて
いる処分

税務訴訟において、不服申立ての前置を必要とする理由としては、次のとおりとされている。⁹⁾

(1) 租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるところから、出訴に先立って行政不服審査手続を要求することは、行政庁の知識と経験とを活用して訴訟に至ることなく事件の解決を図ることができること、および訴訟に移した場合に、事実関係の明確化に資することができることとい

所得の認定を争う訴訟について

う二重の意味において有意義であり、かつ、合理的な根拠をもつ。

(2) 租税の賦課は、大量的、回帰的であるから、不服申立ての前置によつて、裁判所が訴訟の氾濫に悩まされることを回避しうること、および税務行政の統一の運用に資することが大きいこと。

私見では、税務における不服審査制度は、次のように理解すべきものように思われる。

「租税法においては、課税要件事実の存在によつて当然に、抽象的な納税義務が成立するものとされている。そして、この抽象的な納税義務を確認し、具体的な納税義務を顕在化する作用が納税者のなす納税申告であり、課税庁による更正、決定である。しかし、課税庁自身は、所得発生の原因となつている私的取引行為の当事者たる地位にはなく、該取引の実態を認識する立場におかれてはいない。¹⁰⁾ この私的「取引の実態を厳格な意味で客観的に認識できる立場におかれるのは、当事者たる私人だけである。」¹¹⁾ここにこそ、租税法が、私人に申告義務を課し、源泉徴収義務を課した根拠がある。¹²⁾ 課税庁は、質問検査権、諮問権(所得税法二三四

条、二三五条、法人税法一五三条（一五六条）を通じて、受身の立場で課税要件事実を認識しうるにとどまるのである。しかも、租税事件は、大量的、回帰的に発生する。課税庁としては、得られた資料の範囲で、所得を認定せざるをえない。更正決定に至る課税庁の心証の形成には、納税者側からの反証の提出の権利は、法は充分なものを予定してはいない。¹³このような課税庁の調査手続の一つの反省が、青色申告については帳簿書類を調査し、その調査により更正する（所得税法一五五条一項、法人税法一三〇条一項）ことであらわれている。¹⁴第一次的な行政処分である更正や決定は、「或る意味で行政権による終局的処分ではなく、一種の中間的処分¹⁵」と目される。

更正、決定が、いわば仮の処分であるとすれば、本案の審理は、まさに不服審査手続のなかに予定されなければならない。不服審査は、単に納税者の権利救済の方途たるにとどまらず、「真実発見の努力の競合的対立を継続せしめているもの¹⁶」と評価すべきであり、抽象的に成立している納税義務を実在化する行政権内部の一連の手続¹⁷と解すべきものである。

さればこそ、法は、更正決定の場合とは異なり、審理方式につ

いて種々の規制をしているのである。課税庁の側からは弁明書があり（行政不服審査法二二条）、納税者の側からは反論書がある（行政不服審査法二三条）。また、任意的な職権審理（行政不服審査法二六条（三）条）の規定があるほか、国税庁協議団及び国税局協議団令五条は、「協議官自ら必要な調査に当り」、「不服申立ての目的となった処分に関する事務に従事した職員及び当該不服申立てをした者にその意見を述べる機会を与えなければならぬ」としている。

また、裁判にあたっては、理由を附すべきものとし（行政不服審査法四一条）、その判断の慎重と公正を保障しようとしている。¹⁸

もとより、税務訴訟に審決の司法審査の理論がながしかは導き入せらるべきものとする見解は、税務における不服審査の現状が審決に比準しうるほど整備されていると認識しているわけではあるまい。それにもかかわらず、税務訴訟においてこのような見解が成りたちうるものとする背景には、第一に、行政権と司法権との合理的な分業と協働の理念に立脚して、行政手続の整備に対応して、相対的、流動的に認定機能を配分しようとする考え方があり、第二に、所得の認定がなほどうかは推計の方法によることを

余儀なくされ、その認定方法が多岐にわたり、専門的、技術的性質を少なからず有するものであるだけに、ありうべき認定方法のうちでいずれが最も合理的なものであるか、その選択には、課税庁側の有する知識、経験を活用することが妥当であり、その意味で課税庁にならざる裁量も認められるとの認識があり、第三に、所得の認定において、行政不服審査手続の占めている地位、役割が重視されるべきであり、その手続的な整備と審理の充実に資する理論が必要であるとする考え方があるのであるまいか。

〔註〕

- (1) 白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(六)・判例タイムズ一七五号一七頁以下、白石健三・行政事件訴訟のあり方・判例時報四二八号三頁以下。なお、綿貫芳源・行政上の審判手続と司法審査・自治研究四一卷七号一九頁以下、山田幸男・自由裁量・行政法講座(巻二)二五頁以下参照。
- (2) 雄川一郎・行政訴訟の動向(現代の裁判所収)一四八〜一四九頁。
- (3) 兼子一・審決の司法審査・訴訟と裁判(山根裁判官還暦記念記念論文集)四五七頁以下。
- (4) 兼子・前掲書四六五頁。
- (5) 兼子・前掲書四六九頁。

所得の認定を争う訴訟について

- (6) 兼子・前掲書四六五〜四六六頁。
- (7) 兼子・前掲書四六四頁。
- (8) 雄川・前掲書一五一〜一五二頁。
- (9) 志場喜徳郎外・国税通則法精解六六八頁以下。
- (10) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七巻二二号九〜一〇頁、村井正・税法上の抗告訴訟の訴訟物・税法学二〇〇号一一〇頁。
- (11) 村井・前掲書一一〇頁。
- (12) 新井隆一・租税賦課行為の理論の再構成序説・税法学二〇〇号一五二頁は、租税法主義の原理と租税要件理論の支配するところでは、課税要件事実の認定には、本来意思の要素は不要であるばかりか、むしろ存在してはならないものであるが故に、その認定の行為がなにびとによって行なわれようとも問題がなはいはすのものであり、そうであればこそ、その租税要件事実の帰属する人に、まず第一次的な認定を行なわしめるべきであるとして、申告納税方式が採用されるのだとされる。
- (13) 国税通則法二四条は、「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該課税標準等又は税額等を更正する」と定めているが、具体的な調査方法を規定してはいない。この法条の表現をまつまでもなく、行政処分がなされるためには当然にその認識に達する過程が存在する筈である。

所得の認定を争う訴訟について

三三六

全くの差観ないしは見込による課税は、手続的に違法となるものと解すべきである。白色申告者の帳簿調査の要否について、判例は分れている。

「たとえ原告が完全な帳簿を作成しており、被告がそれを調査せずに推計調査を行ない、その結果を課税根拠としたとしても、原告が青色申告でない限り、少なくとも手続的には全く適法なのである（神戸地裁・昭三七・二・二三判決・税資三六号一五八頁）。」

「白色申告においても法人の所得額を認定するには、まず、その法人の正規の帳簿書類等によるべく、みだりにこれを無視して直ちに推計課税の方法によるべきではない（福岡高裁・昭三三・九・三〇判決・税資二五号七三四頁、行集八巻九号一六三三頁）」

調査と実体との関連について

「特別な事情がないのに全然調査をなさなかった場合や、その調査方法が明らかに不当と思われる場合（調査の際に提示された帳簿を全然調査しなかったような場合の如く）においては、推計計算の合理性を疑わしめる高度な事由となるから、そのことを理由として処分を違法とすべき余地もあり得るが、単にその調査が不十分であるという場合においては、推計計算が合理的である以上、これをもって直ちに当該賦課処分を違法とすべきものではないと考える（名古屋地裁・昭四〇・一一・二一八判決・税資四一号二二二〇頁）。」
「妥当な結論であると思う。」

なお、推計により所得を認定した更正処分取消しの訴えの争点は、手続的適法性（推計が許される場合であるか）と実質的適法性（推計方法の合理性）であるとした、名古屋地裁・昭四二・七・一四判決は、処分の瑕疵を手続的にとらえようとするものであろうか（なお、この事件は、課税庁の訴訟係属中の証拠収集の違法を原告が主張しているのに、判決は全くこれにふれていない）。

また、見込課税に関するものに、広島地裁・昭三七・七・二四判決・税資二五号六一九頁、広島高裁・昭三三・四・二四判決・税資二六号三二六頁がある。

さらに、課税庁が調査対象を選定するにあたって、申告額に非違があることについての強度の心証を要するものと解すべきではない。質問検査権の行使を含めて、課税庁の調査は、本来所得の認定に関して何らの直接的な証拠方法を持たない課税庁の唯一の資料獲得の手段であって、課税権の行使の基礎をなすものであるからである。また、納税申告が一応納税義務を確定させる効果を持つことも課税庁の調査による担保なしには考えられない。さもなければ、申告納税方式は、恣意、独善に陥る危険性を有しており、制度的に全く採用しえないことにならう。納税申告についてすら、黙示的な受理処分があつて、これにより納税義務が確定すると観念する立場（村井・前掲書一一〇頁）があることから、このことは裏付けられるであらう。

上に述べた意味で、「処分の手続的適法要件たる調査は、い

わば消極的に、課税が他の目的で全く根拠なしに行なわれた(課税権の濫用、他事考慮)ものでないことを示す程度のもので足りる」とされる川村俊雄・所得額の確定に関する課税所得の取消し・税務弘報一九六七年八月号一一二頁は、正当である。

- (14) この規定については、二面の評価が可能である。すなわち、一面では、正規の帳簿には適法性の推定もいっべき強度の實質的証拠力を与えて、帳簿の記載以上に信憑力のある資料によることなしに更正されない保障を与えるという実体的側面からの評価である。それは、刑事訴訟法三三三条に特に掲記されている程だからである。また、他の一面は、法が課税庁による調査方法について全く規制しておらず、いわば課税庁にその選択を委ねている反省として、課税庁が一方的に心証を形成しやすき弊に対応して、納税者に処分前に反証を提供する機会を与えるという手続的側面である。最高裁三小廷昭四二・九・一二判決は、青色申告の更正の理由附記の規定をもあわせて、この第一の側面を強調しているようにみえる。

(15) 雄川・前掲書一四五頁。

(16) 新井・前掲書一五三頁。

- (17) 新井・前掲書一五二頁は、課税要件事実の認定には、本来、意思の要素を必要としないから、この行為は、なにびとにも行なわせうるものであり、これをなにびとに行なわせるかは、法制度の所産であると前提して、「更正が税務行政庁の行為として配分されている」ということは、税務行政庁が課税権行使の権

所得の認定を争う訴訟について

限機関であるからではなく、納税義務者の申告または租税要件事実を真実に接近せしめるための修正行為をなさしめるについて、それが最も適切であると判断された結果にはかならない。それゆえ、この場合においては、その限りにおいて、税務行政庁は、第三者の性格をもつ」とされる。

- (18) 最高裁二小廷・昭三七・一二・二六判決・税資三六号一一四〇頁・民集一六卷一五二五五七頁。

(19) 東京地裁・昭四〇・一・二七判決・税資四一七三頁・行集一六卷一五三三頁は、課税処分が無効原因が行政上の不服手段の經由と関連づけて論じられている。

- (20) さらに憶測が許されるならば、私人の経済生活の成果のすべてという広範囲のものを対象とする課税処分が争われる訴訟では、少なくとも課税庁に対する関係で、当事者(課税庁)が構成した事件内容をそのまま裁判所が受領する、いわゆる「受けとり型」の審理構造が妥当であると考えられているのかも知れない。この場合、判決の理由附記が、納税者に対しては開示の機能をもち、課税庁自身はこれによって事件内容の構成(紛争の対象となる事実の確定とその法的性質決定)をしたこととなる。このような事件の内容を具体的に決定するに必要な審理(調査)の機会を、課税庁側には、原処分と二段階の不服審査の三度にわたって与えられているのである。

他面、納税者に対しては、かなり職権主義的な性格をみせる。たとえば、当事者の地位を實質的に対等にするため裁判所

所得の認定を争う訴訟について

三三八

の積明権の行使を広く認めたり、また争点の整理のために準備
手続の強化が囁えられることがある。

なお、第四節註(26) 参照。

わが国の民事訴訟の審理の型の変遷について、田辺公二・訴
訟の過程——当事者対立主義についての実験(A.T. ヴォン・
メーレン編日本の法(七七)所収)一〇一頁以下参照。

第八節 主張の制限

訴訟段階において、当事者が主張、立証することができる事項
に制限はあるか。すなわち、当事者は、いつでも、いかなる事項
でも主張、立証できるかどうかの問題である。この問題のなかに
は、行政事件訴訟法一〇条一項、二項に定める違法の主張の制限
の問題、同法三〇条に定める裁量処分の問題、民事訴訟法一三九
条、二五五条などの主張時期の問題も含まれるが、ここでは、こ
れらの問題の考察は省略して、行政手続と関係する問題だけを取
上げることにする。

所得の認定を争う訴訟において、課税庁が原処分⁽¹⁾の認定理由と
異なる理由を主張して原処分を維持することは許されるか。

判例は、これを許されるものとしている。⁽¹⁾

従来の考え方は、更正処分の所得額、税額の当否を争う訴訟と
構成した結果、認定理由は、攻撃防禦方法としてどのような主張
も許されるところであった。

ところで、異議決定、審査裁決に理由を附記すべきものとする
規定(国税通則法七五条、行政不服審査法四一条一項、四八
条)、青色申告書について更正する場合に理由を附記すべきもの
とする規定(所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条二項)
は、単なる訓示規定ではなく、処分の効力要件と解されている。⁽²⁾

認定理由の変更、修正の可否の問題は、この処分の手続的要件
との関連を避けて議論することはできない。訴訟において、課税
庁の側で更正処分や裁決で理由としていなかった理由でも持ち出
して原処分を維持することができる⁽³⁾とすれば、これらの規定によ
る理由附記は無意味なものとなってしまうとの批判がありうるか
らである。⁽³⁾

まず、青色申告書にかかる更正の理由附記から考察しよう。

「更正の理由」とは何を指すかについて、三とおりの見解があ
りえよう。

第一の見解は、更正による認定所得金額の具体的根拠、すなわ

ち、所得の認定、計算の過程そのものを指すとする見解である。

これは、従来、課税実務にみられた見解である。旧所得税法は、白色申告書に対する更正については、所得の種類別の内訳を附記すべきものとし、青色申告書に対する更正については、これに代えて、更正の理由を附記すべきものとしていた(四五条二項)から、このように解したものとと思われる。

第二の見解は、青色申告を是認することができなかった事由、換言すれば、青色申告の帳簿書類によつて誘導された所得計算体系をつき崩す、いわば非違事項を附記すべきものとする見解である。この見解は、理由附記に関する規定を、帳簿書類の調査を更正の要件とする規定(所得税法一五五条一項、法人税法一三〇条一項)と同じ趣旨目的に出るものと解している。⁽⁴⁾

第三の見解は、青色申告を是認しない理由と認定所得の計算根拠の双方を附記すべきものとする見解である。⁽⁵⁾

次に、異議決定、審査裁決については、その附記すべき理由は、不服申立人の不服の事由に対応して、その結論に到達した過程と解され、殊に、原処分理由の附記がない場合には、不服の事由は簡單であっても、原処分を正當とする理由を明らかにすべ

所得の認定を争う訴訟について

きものとされている。⁽⁶⁾

これらの理由附記に関する規定の機能ないし目的は、どのように解されるか。

第一は、処分の慎重と公正を保障し、納税者に争訟を提起すべきかどうかの判断の資料を与え、その後の手続における攻撃防禦の方法を準備させようとする趣旨であるとする、これまでの判例にみられる立場である。⁽⁷⁾

第二は、訴訟における審理の対象は、原告納税者の主張する具体的違法事由の成否であることを前提として、課税庁の課税根拠の申述は、主張ではなく、開示であり、いわば本案前の手続ともいうべきものであるとされる、杉本判事の見解である。⁽⁸⁾

第三は主張の制限もしくは訴訟物の範囲または処分の同一性の範囲を画する契機としての意義を認めようとする見解である。⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾

このような理由附記の機能のとらえ方の差異に基づいて、訴訟において許される課税庁の主張の範囲もかなりの差異を生じてくる。

(1) その最もひろいものは、いかなる新たな主張も許されるとする判例の立場である。その論拠として、訴訟における審理の対

象は、課税庁の認定した所得金額の存否そのものであるとし、また、新たな事実の主張を許しても、それによって更正処分によって確定された所得金額ないし納税額に変更をきたすものではなく、単に更正処分がそのまま維持されるだけであるから、認定理由の変更も許されるというのである。⁽¹¹⁾

(2) 最もせまいものは、事実上附記された理由に限定されるというものである。その論拠として、処分は必ず法律所定の特定の理由に基づいて行なわれるべきであり、課税庁は、その法的根拠を特定すべき義務を負っているというのである。

(3) この両者の中間的見解として、認定方法の同一ないしは認定の基礎の同一性の認められる範囲で処分を根拠づける理由の変更を許すとする見解がある。⁽¹²⁾

(1) の見解は、処分の同一性を処分によって生ずる法律効果の面からとらえようとするものであり、処分の形式的な個数と一致するものとしてとらえている。⁽¹³⁾ 課税庁によって認定された所得が客観的に存在する所得実額を超えないことが処分の実体上の適法要件であり、更正理由の附記が形式的にみだされることが処分の手続上の適法要件であるとし、両者は別個のものとして峻別さ

れるべきことを主張する。⁽¹⁵⁾

(2) の見解は、民事訴訟における事実記載説（訴状に請求原因を記載する目的および限度の問題として、原告の権利主張を理由あらしめる事実のすべてを記載すべきものとする見解⁽¹⁶⁾）に近いものをもつと⁽¹⁷⁾いってよい。記載された理由により処分の同一性もしくは訴訟物の同一性の範囲限界を画せようとするから、理由附記の程度としては詳細なものを要求することとなる。それはそれなりの意義が認められようが、これを貫くと、所得の認定に数個の事実が関係するものであるとき、附記された事項ごとに違法性を判断することとなる。⁽¹⁷⁾ すなわち、理由附記は処分の手続的な適法要件であるが、それが可分のものである点で他の手続要件とは異なり、実体的な適法要件とつながりをもつことになる。

また、(3) の中間的見解は、民事訴訟における同一識別説に近い面をもつ。あるいは、刑事訴訟における公訴事実と訴因との関係を、税務訴訟における理由附記と訴訟物との関係に類推しようとするものといえるかも知れない。いずれにしても、理由の形式的記載自体を第二の見解ほど厳格に要求することをせず、理由の記載と訴訟の対象とのつながりも第二の見解ほど硬直的ではない。⁽¹⁹⁾

以上のようにみてくると、理由の附記は、単なる手続的な要件として、そのみを独立に論ずべきものではなく、実体的な側面と結びつけて考察すべきものと思われる。すなわち、理由の附記は、形式的な記載そのものに意味があるのではなく、所得の認定が適正、合理的になさるべきことを、手続的に保障しようとしたものと思われる。さらに、私見では、適正、合理的な認定を保障する一内容として、不意うち⁽²⁰⁾の防止、反証の提出の機会ということとを重要な視点とすべきもののように思われる。そうであるとするれば、納税者の拳証活動を障害しないかぎりで、課税庁の主張の修正、変更を認めてよく、少なくとも、裁決段階までに顕れた事実については、形式的な裁決理由の記載の有無にかかわらず、その主張を禁ずべきではあるまい。また、反証の方法を共通にするかぎりで、認定の基礎となった事実の拡張も認めてよい。たとえば、簿外預金の存在が所得認定の基礎となっている場合、訴訟段階でこれに関連する別の簿外預金の存在を主張することも許されよう。また、認定方法の同一性の範囲もきゅうくつに解すべき必要はなく、たとえば、売上金額が売上原価から差益率によって換算して認定されている場合、その差益率が標準差益率(所得標

準率の一内容)であるか、類似同業者の差益率(個別的に収集された類似性のある同業者の差益率)であるかによって、「所得認定理由の基礎の同一性」⁽²¹⁾を異にするものではない。納税者の反証の方法が、かかる平均的な差益率によることができなない特別の事情が存在することを中心とする点で、右に述べた二つの認定方法は共通しているからである。⁽²²⁾⁽²³⁾⁽²⁴⁾

既に述べたように、更正処分と不服申立て手続は、具体的な租税額確定に至る一連の手続であると評価できるならば、中間的処分である更正処分に附記せらるべき理由と最終的処分に附記せらるべき理由とは、自らその目的、機能を異にするはずであり、その記載の程度も一樣に律すべきものではないはずである。したがって、原処分に附記せられた理由は、行政不服審査における審理の範囲を限定する趣旨と解すべきではなく、その不備は、裁決の理由附記によって治癒を認めうべきものと解される。

第七節で述べたように、所得の認定を争う訴訟が「受けとり型」の、課税庁の認定の手続方法を争うものと解する立場では、訴訟における課税庁の新たな課税根拠の主張を制限的に解すべきことは、むしろ当然ということになる。

以上述べた事情は、原告納税者の主張の制限を考察する場合にもあてはまる。

結論的にいえば、原告の主張の制限は、行政手続の中で原告の反証提出の機会がどのように与えられたかを具体的、個別的に判断して結論すべきことになる⁽²⁵⁾。少なくとも、課税庁の調査の段階で隠匿していた帳簿を訴訟段階で持ち出して、実額計算の方法を主張することは許されないと解すべきであらう⁽²⁶⁾。

以上のように解することは、行政不服申立て手続の充実を期待することになる⁽²⁷⁾。

法が不服申立て前置を採用している以上、納税者において、税務調査に協力することなく、単に所得認定の過大のみを主張したり、訴訟段階で新たな主張を持ち出して不意うち効果をねらうことは許されない。他面、裁決庁も漫然と不服申立てを棄却し、訴訟になってから新たな課税資料の探索に奔走することも、ありべき姿とは思われない。単に形式的に不服申立てを經由するだけで、行政手続の審理のあり方と全く無縁に、私人の経済生活の成果のすべてを争点とする訴訟が適法になりたつとするのでは、行政手続の充実は期しがたいように思われる。

〔註〕

(1) 最高裁三小廷・昭四二・九・一二判決。なお、東京地裁・昭三七・八・三〇判決・税資三六号八七一頁・行集二卷八号一三九六頁は、「更正処分は期間の制限を設けていることにかんがみれば、この期間経過後に、更正しない審査決定当時とまったく異なる理由、計算を主張し、その結果実質的にみて更正期間経過後に新たに更正処分がなされたのと同じ結果になるような場合についても、なおかつ、理由、計算の変更主張は常に許されるといい得るかどうかについては問題がないではない。」と疑問を提起している。

(2) 最高裁二小廷・昭三七・一二・二六判決・税資三六号一一四〇頁・民集一六卷二二五五七頁、最高二小廷・昭三八・五三二判決・税資三七号六五三頁・民集一七卷四号六一七頁。

(3) 白石健三・税務訴訟の特質・税理七卷二二号(一九六四年一月)二二～三頁。

(4) 杉本良吉・租税法の解釈の動向・法律時報二九卷九号一五頁は、「青色申告書について更正をした場合には、更正の理由を附記しなければならない。……この趣旨とするところは、政府が青色申告の承認を与え、指導監督するものなる以上、政府の有する更正権の行使は、その帳簿書類を調査し、その調査によつて、所得の計算に誤りがあると認められる場合に限らるべきとともに、たとえ更正するにしても、何が故に青色申告を是認することができなかったという理由を明らかにすべきが当然で

あるというのであるから、この規定は、もとより単なる訓示規定ではなく、したがって、これに違反して、更正の理由を附記しない更正決定は、違法であるといわなければならないであろう。しかしながら、ここに『更正の理由』というのは、判決または訴願裁決におけるそれとは異なり、更正処分を理由すなわち更正所得金額認定のそのものの理由ではなく、青色申告を是認せずして更正をなすに至った理由を意味するものである。したがって、この『更正の理由』を附記しなかった場合においても、後はこれを追送(元)することによって、その違法は治癒せられると解することができるし、また、かような違法は、これによって納税者の権利を侵害するものとは考えられない。もし、そうであるとするならば、この違法のみを主張して、更正処分の取消を訴求するは、訴の利益を欠くといふべきである。」とされる。

註(1)に掲げた二つの判例は、青色申告の更正の理由附記は、実額調査を保障する趣旨と解しているようにみえる。

(5) 判例の多数が、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して、処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」というのは、この趣旨に解されよう。

(6) 最高裁二小廷・昭三七・一二・二六判決・税資三六号一一四〇頁・民集一六卷一一号二五七頁。

(7) 註(2)に掲げた判例。

(8) 杉本良吉・裁判の今日的課題——行政事件訴訟・判例時報四

所得の認定を争う訴訟について

六五号七頁、同・行政事件訴訟の遅延・法律時報三〇卷一一号一七頁。なお、山内敏彦・行政事件の問題点・判例タイムズ二〇一七二頁参照。

(9) 山田二郎・睦地端郎・税務訴訟と裁判所・法律時報三九卷一〇号三六頁は、「処分の理由附記の有無を問わず、処分は必ず法律所定の特定の理由に基づいて行なわれるべきであり、その理由を異にすれば通常の場合には別個の処分(同一性のない処分)となるのであり、新たな課税根拠を主張すること(いわゆる訴訟が提起されてから資料を探索して新たな課税根拠を主張すること)は許されないと解すべきではあるまいか。また、違法行為の転換が許容される限度で別個の理由ないし処分による適法性の主張が許されるような場合でも、処分に際して理由附記が要求されており、処分理由を明示したもの(例えば、青色更正処分、青色申告書提出承認の取消処分)あるいは異議決定または裁決で処分理由を明らかにしているものについては、これと異なる新たな課税根拠を主張することは、税務行政手続の安定公正をはかることからいって許されないと解すべきではなからうか。」といわれる。

兼子仁・行政事件訴訟特例法の実態(鶴岡信成編・行政手続の研究所収)三三三頁は、訴訟段階での新たな課税根拠の主張を許すことは問題があるとされ、同・行政行為の公定力の理論(改訂版)一四〇頁は、無効な行政行為の転換に関して「行政庁は一般に行政行為を行なうにあたってその法的根拠を特定す

所得の認定を争う訴訟について

二四四

べき義務を負っており(中略)、転換はこの手続法的義務に抵触しない範囲でのみとめられる。」といわれる。

白石・前掲書一四頁は、「訴訟のへき頭において主張するべき審査決定当時の認定理由と、その基礎が異なる範囲においてのみ修正、変更が許される」とされている。

- (10) 青色申告書提出承認の取消処分について、最高裁三小廷・昭四二・四・二一判決・訟務月報一三巻八号九八五頁は、旧法人税法二五条八項の一号に基づく処分と三号に基づく処分は、それぞれ別個の処分になると解している。これに対し、岡山地裁・昭四二・二・八判決は、同取消処分について、その根拠法条を通知書に記載することとされていなかった当時においては、「処分時において処分事由に該当する事実が客観的に存在するをもって足り、処分権者である行政庁において、この事実の存在およびこの事実を理由として該処分を行うものであることを認識してこれを行うことを要しないものと解すべきである」とする。

(11) 最高裁三小廷・昭四二・九・二一判決。

(12) 白石・前掲書一四頁。

(13) 註(10)に掲げた最高裁判決の上告理由は、行政処分の単複を決定する要素は、その主体、相手方、手続、効果、目的であり、約言すれば、処分によって惹起される権利、義務、法律関係の変動それ自体であるとしている。

(14) 川村俊雄・所得額の確定に関する課税所得の取消し・税務弘報一九六七年八月号一二二頁は、「課税処分の同一性の範囲は

ある納税者のある年分の所得税、ある事業年度分の法人税ということで一般に広く解釈されている。しかし、青色申告の更正の取消しの訴えにおいて、同更正の通知書に記載されていたとは全然違う理由を主張することができるかどうかとか、除斥期間の経過後に、それまでに主張していたのとは種類の違う所得の存在を主張することができるかどうかの問題については、それが時機に遅れた攻撃防禦方法であるかどうかが問われる以前に、この問題が問われてしかるべきであるのかも知れない。」といわれている。

神戸地裁・昭四〇・九・二四中間判決・税資四一〇二五頁・行集一六巻九号一四七三頁は、同一内容の課税処分が日時を異にして、一は未成年者である納税者本人、他はその法定代理人親権者に送達されたものである場合、前者の取消しの請求を後者の取消しの請求に変更することは、訴の変更に該るものとし、新訴の出訴期間の遵守の有無は、旧訴のそれによって判断するものとしている。

(15) 法人税更正処分取消しの請求に源泉徴収所得税徴収決定処分取消しの請求が併合され、後者の審理の結果、前者の請求が実体的に理由がない場合であっても、更正の理由附記に不備がある場合には法人税の更正処分は取消すべきものとした事例に東京地裁・昭四二・五・一七判決がある。また、青色申告書提出承認取消処分取消しの請求に重加算税賦課決定処分取消しの請求が併合され、後者の審理の結果、前者の請求は実体的に理由

がない場合であっても、その取消しの基因となった具体的事実が附記されていない場合は、青色申告書提出承認取消処分は取消すべきものとした事例に大阪地裁・昭四二・六・二四判決がある。

- (16) 事実記載説と訴訟物理論との関連については、三ヶ月章・民事訴訟法一〇四頁以下、同・訴訟物理論における連続と不連続・民事訴訟法研究三巻八四頁以下参照。

- (17) 大分地裁・昭四二・三・二九判決は、青色申告書に係る更正通知書に附記すべき理由が不十分である場合、その附記理由の項目ごとに更正処分その部分の取消しの原因になるものと解している。

- (18) 註(16)に掲げた文献参照。

- (19) 白石・前掲書一一一―一二頁。

- (20) 民事訴訟におけるいわゆる新訴訟物理論に対する実務上の難点として、不意うち(判断者の不意うちと相手方の不意うち)の問題が指摘される。この不意うちの防止策として積明(判断者の心証披瀝)と当事者の証拠資料の開示とが議論されている(木川統一郎・新訴訟物理論批判・判例タイムズ一八八号一頁)。所得の認定を争う訴訟のように、私人の経済生活の成果のすべてを対象とし、その認定の方法が複雑多岐であり、事実の法律的评价を争点とする紛争にあつては、審理の対象は広いものといわざるをえないから、心証披瀝ないし開示の制度が問題になりうる余地がある。この意味で、杉本判事が、課税庁の

所得の認定を争う訴訟について

課税根拠の開示は本案前の手続ともいふべきものであるとされることは理解できる。

- (21) 白石・前掲書一四頁。

- (22) 村井正・税法上の抗告訴訟の訴訟物・税法学二〇〇号一三二頁は、「処分時に甲という推計率を根拠としていたものを、訴訟提起後においては、甲とは別の乙なるあらたな推計率を適用することが訴訟物との関連において許されるかどうか」が問題であるとされつつ、「實際上附記された理由とまったく別のそれでもって同一決定処分をすることは許されないといふべきであらう。」とされるが、それが訴訟物の問題であれ、単なる主張の制限であれ、現実には主張を許される範囲は、狭いものを予定しておられるようにみえる。

- (23) 行政手続における認定では、附記された処分理由は最終的に採用された一の認定方法だけにとどまるが、少なくとも判断者の心証形成の内部では、他の認定方法によって、その認定額の合理性が検証されていることが多い。

- (24) 課税庁の主張の修正、変更の許される範囲(認定理由の基礎の同一性の範囲)を緩やかに解することの根拠として、課税庁は、元来、納税者の所得を把握することに不利な地位にあることのほか、その主張を許さないものとするれば、課税庁は更に更正処分をすることになり、結局、訴えの変更ないし追加併合をもたすだけで、徒らに手続が輻輳するだけであること、納税者は、もともと申告義務を負うものであるから、その不利益は

主張できないものであることがあげうるかも知れない。たとえば、清水教授は、所得税の確定申告をしない場合において誤ってなされた過少申告による更正処分取消を求める訴えの利益に関する裁判例（最高裁二小廷・昭四〇・二・五判決・税資四一〇七頁・民集一九卷一〇六頁）の評釈（民商法雑誌五三卷三〇一五頁以下）において、かかる処分取消す実益がないとされ、「もし更正処分が取消されれば、たとえ期間制限の故にもはや決定処分はなされえないという意味での利益を有する場合もあるかも知れない。このような場合、その限りで更正処分の取消を求めるだけの利益が納税者にあるともいえるが、そのような利益はもとも申告義務があるにもかかわらず申告をなさなかったという納税者の義務不履行にも基因するものである以上、納税者においてはこのような利益は主張しえない、と考えるべきであろう。」といわれている。

結局、課税庁の認定理由の変更主張が制限されるのは、「審査決定までの段階においては、いわゆる『どんぶり勘定』方式で所得の認定が行なわれ、訴訟の段階になって、被告が認定理由を再三にわたって変更主張し、原告側がこれに対応して主張や証拠を提出するのに対応のいとまがなく、はなはだ困難な地位に立たされる」（白石・前掲書一四頁）場合のように、納税者の主張立証に著しく困難をきたすような場合といえようか。

(25) 杉本判事が原告の主張する処分の具体的違法事由の成否が審理の対象となるといわれる（判例時報四六五号七頁）とき、取

消訴訟をその形成要件たる処分の違法性を訴訟物とする形成訴訟と理解する立場に近いものと考えられるが、具体的な違法事由ごとに訴訟物が分断されるものであるならば、その違法事由ごとに行政不服手続の経由・出訴期間の遵守が問題となる余地があるが、本稿では、納税者の主張の制限については、これ以上ふれる余裕がない。

(26) 杉本良吉・行政事件訴訟の遅延・法律時報三〇卷一一号一七頁。反対・川村・前掲書一〇九頁。

(27) 山田Ⅱ畦地・前掲書三五頁は、「行政不服申立による解決の方が効能が高ければその方法が利用されることになり、訴訟は利用されなくなるのであり、所詮、救済方法の選択は救済を求めようとする者の選択に委ねるべきである。」とされる。私見では、行政不服審査制度の効能を高からしめる理論こそが、現在最も強く求められているのではないかと考える。

第九節 課税処分の全部取消しと一部取消し

旧行政事件訴訟特例法一条は、「違法な処分の取消又は変更に係る訴訟」と定めていたが、ここでいう変更とは、いわゆる消極的変更、すなわち行政行為を違法の限度で取消すこと、換言すれ

ば一部の取消しの意と解されていた。⁽¹⁾ 行政事件訴訟法は、「変更」の字句を除いたが、請求認容の判決のうちには、処分の全部を取消すものと一部を取消すものがある⁽²⁾とされている。

税務訴訟の訴訟物を所得認定方法の合理性の有無ととらえる見解では、処分の全部取消しが原則であると考へなければならぬ。⁽³⁾

所得認定方法が実質的に適正、合理的であることが、課税処分の手統的な効力要件と考へられているからである。そこでは、「認定方法」は不可分な手統として考へられている。

行政処分取消訴訟は、形成訴訟であり、公定力を有する行政処分が取消されること（破毀的性格）にその本質があるとする考へ方にも合致するものといえよう。

しかし、次のような場合には、例外的に一部取消しが認められるべきである。

(一) 課税処分の内容が可分の複数の認定方法（認定法則）で構成され、その一部の認定方法（認定法則）が全体の所得計算体系に影響しない限度で合理的でないとされたとき。

たとえば、必要経費の認定だけが不合理とされ、収入金額に影響

所得の認定を争う訴訟について

響しない場合があげられよう。つまり、認定方法の一部の修正が可能な場合である。

(二) 所得認定の基礎となった前提事実が可分のもので、その一部の認定に誤りがある場合。すなわち、数額の評価が異なる場合である。たとえば、たな卸商品の評価額に誤りがあった場合や、稼働日数、稼働能力の算定に誤りがあった場合などである。

(三) 原告納税者が課税処分の一部の取消しを請求している場合、原告の請求の限度をこえて処分を取消すことはできない。

課税庁の認定が合理的と認められた場合で、原告が他のよりすぐれた認定方法の存在を立証したときも、この場合にあたると考へられる。⁽³⁾

(四) 法解釈と事実の認定が混合している問題で、法解釈に誤りがあった場合。

これに対し、認定法則に合理性が全くないとされたり、⁽⁴⁾ 前提事実が全く存在しない場合には、課税処分の一部が取消される。

次に、行政庁への差し戻しの問題を考察しておこう。

独占禁止法八一条三項は、あたらしい証拠の取調べのため、また、八三条は、審決を取消すために、事件を公正取引委員会に差

所得の認定を争う訴訟について

し戻すことができる」と規定している。

ライと租税法（一九六六年改正前）二八四条一項は、取消しを請求されている決定を破棄して事件を差し戻すことは、特別の理由がある場合にかぎり、特に経費、労力、または時間の節約のためにのみ認めると規定している。

前者は、行政権の認定を重視するものであり、後者は、司法権の職権主義による認定を重視するものである。

行政訴訟一般については、有力な見解は、「行政権と裁判所との関係、制度上の審級関係ではなく、行政機関の行為の当否が訴訟物として裁判所の判断の対象となるから、原則として事件の形式的な差異はない」としている。

裁判判決は、係争課税処分⁽⁵⁾の当否を確定するにとどまり、あるべき租税法関係⁽⁶⁾を確定するものではない。課税処分が判決によって取消されても、課税庁は、あらたな認定理由に基づいて課税処分をすることができるといふ構成をとるかぎり、租税法関係の確定については、事件が課税庁に差し戻されたものとみるこ⁽⁶⁾とができよう。

このような構成が可能であるならば、課税庁の処分理由と異なる

理由の主張は、係争課税処分の維持という目的からではなく、将来行なわれるべき課税処分の証拠保全手続ともいべきものと⁽⁷⁾して、再考察される余地を残していると思われる。

なお、取消し判決の確定後にも課税処分ができることは、納税者の地位を不安定にするという批判があるかも知れない。しかし、それは、課税処分は何度でもやり直しができるとした法制度の招来したものであり、また、その故にこそ更正の期間制限の制度が存在するのである。

〔註〕

(1) 雄川一郎・行政争訟法六一〜六二頁。

(2) 田中二郎・新版行政法上全訂第一版三三二頁。

(3) 東京地裁・昭三八・一〇・三〇判決・税資三七号九八三頁・行集一四卷一〇号一七六六頁は、所得金額そのものを確定しないで処分の一部を取消している。なお、須貝脩一・米国税務訴訟における拳証責任・税法学八五号八頁は、「税務当局の決定が恣意的であり、かつ過大であることを立証したときは、正しい税額までも立証することの必要はない」とされている。これは憲法の正当手続条項の違反の故に無効の決定であるとされることによるものであらう」とされている。このような問題はあ⁽⁶⁾るが、一般的には、一部取消しのケースと考えてよいであらう。

(4) 第五節で述べたように、自然科学上の法則が推定法則の内容となつている場合で、処分当時に合理的とされていた法則の誤謬が判決時までに見発されたときは、その推定法則が廢棄されるのは当然であるが、代りうべき推定法則が存在するかが、それが適用されるので、常に全部取消しになるとはかぎらない。

(5) 雄川・前掲書二三三頁。

(6) 東京地裁・昭三八・一〇・三〇判決・税資三七号九八三頁・行集一四卷一〇号一七六六頁は、そのような意義をもつている。白石健三外・行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(一)・判例タイムズ一六八号一五頁において、白石判事は、「行政事件の審理方式自身を手続の面から見ていこうということの背景の中で、所得の認定方法ということを、一

種の認定手続とみる見方、従つて税務訴訟を一種の手続上の違法を攻撃する訴訟とみる見方に到達しているわけです。手続だけを攻撃する訴訟では、(原告) 勝訴判決があればもういっぺん適法な手続でやり直すことになるのは当然でしょう。」「この場合、仮りに全部取消したら、すでにしていた差押えもだめになるということになるので、こういう——額は確定できないにしても——一部取消しのような判決をしてあげば、処分は、まったくなくなつたとみないですむことになり、従つて差押えも……そのままよいことになるという利点もあるわけです」と発言されている。

(7) 第八節参照。また、この発想を發展させれば、従来、通説が認めてきた、処分の理由と異なる新たな主張をも許す訴訟類型も認められてよいこととなる。

【講評】 荻野豊君は、数年前、税務大学校研究科在学中に、評者が指導した研究生の一人である。法律学についての相当に深い知識と真摯な研究態度の持ち主であり、その努力が実つて、研究科在学中に書いた『課税所得の立証』について」と題する論文は、仲々の出来栄であつた。

今度の論文については、ほぼ完成した段階で、筆者から求められて若干の批評をしたほかは、直接の指導に当たっていないが、税務大学校当局から講評を求められたのは、右のような関係があるためであると思われる。

所得の認定を争う訴訟について

本論文は、白石健三裁判官が、ある判決及び論文の中で述べた、所得課税における更正・決定等に対する抗告訴訟は、所得の認定の合理性を争う訴訟と構成すべきである、という考え方を基礎とし、そのような考え方をとった場合に、租税訴訟上の諸問題はどのように解決されることになるか、また租税訴訟の処理につき従来の考え方との間にどのような相違を生ずることになるか、を論じたものである。通読してみても、まだ試論の域を脱していないという感じはするが、問題点の整理はかなりよく行なわれており、また、文献、資料の渉獵も行きとどいており、全体としては比較的良好とまっとうしていると思う。特に所得認定の合理性の立証に関する訴訟技術的側面に関する部分（本論文の中心部分）は、仲々手がたいという印象を受ける。

本論文の最大の問題点は、白石説の妥当性の検証が欠けていることである。このような新しい考え方をとるに当たっては、まず、その理論的当否、実務への影響等を十分に検討する必要があると思われる。今後は、白石説の妥当性についても多角的な検討をされるよう希望したい。

最後に、右のような問題にもかかわらず、本論文は、新しい視角から租税訴訟の問題を論じたものとして、十分な存在意義をもちすぐれた成果を示していると考えられる。

東京大学教授

金子 宏