

税務訴訟における証明責任論の再構成

青柳達朗

(大蔵省理財局
管理課総務係長)

一 はじめに

1 問題の所在

2 税務訴訟の本質

3 税務訴訟における証明責任

4 証明責任分配基準の現状

二 証明責任論の現状

1 新たな証明責任分配基準の必要性

2 法律要件分類説（規範説）

3 利益考量説

4 行為責任的証明責任論

5 特殊領域の諸説

6 各説の問題点

7 一応のまとめ

三 租税確定手続としての税務訴訟

1 租税確定手続（狭義）

2 租税争訟手続

3 まとめ

四 租税法領域の特殊性

1 法体系における租税法の位置

2 課税庁の第三者性

3 所得計算の間接性

4 所得の認定における推定性

五 税務訴訟における証明責任論の再構成

1 行為責任的証明責任論

2 租税法領域の特殊性（総括）

3 行為責任に基づく証明責任の分配

4 無過失責任的証明責任

六 おわりに

【略語表】

三ヶ月・双書	三ヶ月章・民事訴訟法〔法律学講座双書〕
三ヶ月・全集	三ヶ月章・民事訴訟法〔法律学全集〕
演習民訴	小山昇他編・演習民事訴訟法上・下
民訴講義	中野貞一郎他編・民事訴訟法講義〔有斐閣大学双書〕
講座	金子宏他編・租税法講座
実務民訴	鈴木忠一他監修・実務民事訴訟法講座
新実務民訴	鈴木忠一他監修・新実務民事訴訟法講座
大系	雄川一郎他編・現代行政法大系
これからの民訴	佐上善和他・これからの民事訴訟法
講座民訴	竹下守夫他編・講座民事訴訟
行集	行政事件裁判例集
税資	税務訴訟資料

一 はじめに

1 問題の所在

租税訴訟ないし税務訴訟といわれるものの中で、中心をなしているのは、所得の認定を争う訴訟である。現行制度上は、所得の認定を争う訴訟は課税処分取消訴訟として、抗告訴訟の形態をとっている。⁽¹⁾そして、この課税処分取消訴訟イコール所得の認定を争う訴訟を、狭義の税務訴訟と言うことが多い。本稿では、税務訴訟とは、所得の認定を争う訴訟を指すものとする。

税務訴訟においては、その特質に応じた理論構成が求められている。現在、最もそれが要請されているのは、証拠法の分野、特に証明責任についてである。租税法領域の特殊性から生起する証拠の偏在と、それによる課税庁の利益をどのように正義と衡平の観点から是正していくのか。そのような問題意識から、本稿は出発している。

以下では、租税法領域の特殊性を分析し、そのうえで、証明責任論の新たな潮流とそれがどのように結合するのかを考察したい。

2 税務訴訟の本質

(1) 税務訴訟の本質について、現在の通説的見解は、民事訴訟上の債務不存在確認訴訟とパラレルに捉え、租税債務不存在確認的な訴訟として構成し、訴訟の対象となるのは更正決定等で確定されている所得額の存否である、とし

ている。⁽²⁾

訴訟法上は、抗告訴訟の形態をとっているにも拘わらず、比較的初期の段階から、このように構成されてきたのは、訴訟の対象である課税処分との適否は、係争年度中の原告の客観的租税債務（いわゆる抽象的租税債務）と課税処分によって発生した租税債務（いわゆる具体的租税債務）とを対比することによってのみ判断され得るものと理解され、審理の重点が、抽象的租税債務の発生要件である係争年度中の原告の客観的所得額の確定におかれていたこと、⁽³⁾⁽⁴⁾⁽⁵⁾に起因すると考えられる。

証明責任の所在についても、これらの通説的見解に基づけば、原則として、課税庁が負担することになる。⁽⁶⁾⁽⁷⁾

(2) これらの通説的見解に対して、白石健三氏は、「所得の実額の存否ということが訴訟の対象となり、所得実額の存在について被告側が主張立証の責任を負うと考えることは正当でなく、訴訟の対象となるものは、むしろ、所得の推計方法（認定の仕方、あるいは認定方法）の合理性の有無ということであるべきであり、被告が主張立証責任を負うのは、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」と述べておられる。⁽⁸⁾

この見解の背後には、厳密な意味での所得実額の確定は、観念的には可能であるといっても現実にはほとんど不可能である、という判断がある。⁽⁹⁾

租税法領域の特殊性を踏まえた見解であり、訴訟物についての議論は別として、以下での検討に際して、基本的視点を提供するものである。⁽¹⁰⁾

3 税務訴訟における証明責任

(1) 証明責任（挙証責任・立証責任ともいう）とは、訴訟において裁判所がある事実の存否につきそのいずれとも確定できない場合（真偽不明、non liquet）に、その結果として、判決において、その事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生または不発生が認められないことになる当事者の一方の危険または不利益である（民訴講義三三二頁）。

証明責任は、自由心証主義の働きの尽きたところでのみ機能する。この意味での証明責任の分配の法則は、抽象的かつ一義的に定まっているはずであり、個別訴訟の発展状態に応じて転換・移動するものではない、とされている。

(2) 証明責任は、もともと民事訴訟法上の概念として形成されたものであるが、行政訴訟においても認められている。そして、行政訴訟においても民事訴訟における同様の証明責任分配の原則が妥当するものとして、法律要件分類説に従って証明責任が分配されるべきである、というのが多数説である。⁽¹¹⁾

税務訴訟においても、法律要件分類説の適用ないし準用説が、通説とされている。⁽¹²⁾

法律要件分類説をとる論者は、税務訴訟における証明責任について、次のように説明する。すなわち、税務訴訟の本質を租税債務不存在確認訴訟と観念し、通常の民事訴訟である債務不存在確認訴訟と同様に、租税債権の存在を主張する課税庁が証明責任を負う、⁽¹³⁾と説くか、あるいは、税法は一定の要件を具備するときは、課税庁に課税処分⁽¹⁴⁾の権能を与えているから、その規定の法律効果を主張する者は、その規定の要件事実について証明責任を負う、⁽¹⁴⁾としている。

(3) 学説の大多数は、以上のように、税務訴訟においては課税庁が証明責任を負担する、としているが、判例も「所得の存在およびその金額について決定庁が立証責任を負うことは、いうまでもないところである」(最判昭三八・三・三税資三七号一七一頁)と判示したものを代表として、課税庁に証明責任があるとするのが、判例の主流となっている。⁽¹⁵⁾

4 証明責任分配基準の現状

(1) 課税標準となるべき所得(課税所得)は、所得税については一定期間(年分)における総収入金額から必要経費を控除した金額(所得税法二三条以下)、また、法人税については一定事業年度における益金から損金を控除した金額(法人税法二一条、二二条)とされている。

そこで、証明責任の対象となる主要事実は、課税所得そのものか、それともこれを組成する収入、必要経費等かが問題となる。通説の見解は、所得金額は計算の結果であって具体的事実ではないから、個々の所得の発生原因たる収入、必要経費、収益、費用等が主要事実であるとして⁽¹⁶⁾いる。

(2) その場合、収入や収益について課税庁が証明責任を負う点については争いはないが、必要経費や費用については議論がある。判例にも「必要経費の主張立証責任は納税義務者たる原告にあるものと解すべきである」(名古屋地判昭三八・二・一九行集一四卷二号一六五頁)とするものがあるが、裁判例の多くは、所得の存在について課税庁に証明責任がある以上、必要経費等についても課税庁が証明責任を負う、としている⁽¹⁷⁾。そのうえで、事実の性質にかんがみ、課税庁の負担の軽減を図っている、と理解されている。⁽¹⁸⁾

(3) 実額課税の場合には、以上のようであるが、推計課税にあっては、推計の適法要件である推計の合理性について、課税庁に証明責任がある。⁽¹⁹⁾

そして、推計課税と実額課税とは所得計算の認定方法の差にすぎない、と考えるならば、「推計の合理性を基礎づける事実とは、実額課税における個々の所得発生原因事実に相当するものとして主要事実を構成する」と解されてい⁽²⁰⁾る。

(1) 広義の租税訴訟について、金子教授は訴訟形式等を基準として、(イ)取消訴訟、(ロ)無効確認訴訟、(ハ)争点訴訟、(ニ)不作為の違法確認の訴え、(ホ)過誤納金還付請求訴訟、(ヘ)国家賠償請求訴訟、の六つに分類している(金子宏「租税法」四六四頁)。

(2) 講座三卷三一七頁(松沢智)、杉本良吉「裁判の今日的課題(行政事件訴訟)」判例時報四六五号七頁、「租税法」における諸問題」司法研修所論集一九六八年三号一九頁以下(石崎発言)

(3) 現在の多数説は、訴訟物については、一般の行政訴訟と同様に処分の違法性一般としている。緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」実務民訴九卷三頁。しかし、課税処分の適否は、所得実額の存否に係るということを否定していない。

(4) 杉本・前掲七頁は、課税処分取消訴訟において審理の対象となるのは課税処分の当否ではなく、原告の主張する具体的違法事由の成否それ自体である、とする。

(5) 町田頭「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。

(6) 講座三卷三二七頁(松沢智)、南博方編注釈行政事件訴訟法八四頁(高林克巳)。

(7) 審理の対象を、処分の具体的違法性と解する立場からは、原告に有利な事実については原告に、原告に不利益な事実については被告課税庁にそれぞれ立証責任がある、とされる(杉本・前掲八頁)。

(8) 白石健三「租税法の特質」租理七卷一二号八頁。

(9) 白石氏は、所得実額というものが客観的に決まっているという仮説、それが訴訟の対象となり、それが訴訟で確定できる

のだという仮説を信じない、合理的な認定方法、推計の仕方ということと不可分でしか所得額は決まらない、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⑥・判例タイムズ一七五号三五頁）。

- (10) 緒方・前掲九頁は、所得の認定そのものが行政手続に当たるか疑問とした上で、かりに認定方法そのものが独立の違法原因であるとしても、処分の違法一般のなかの一つの違法事由に過ぎず、訴訟物はやはり違法一般というべきである、としている。

また、村井正教授も、実額把握の困難性ということから、訴訟物を別異に構成する契機を引きだすべきではない、といわれる（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頁）。

- (11) 滝川毅一「行政訴訟における立証責任」岩松還暦記念論文集訴訟と裁判四八四頁以下、斉藤秀夫「税務訴訟の立証責任と適法性の推定」同上五三九―四〇頁、村上博巳「証明責任の研究」三三〇―一頁等。

- (12) (11)に掲げたもの以外に、講座三卷三二七―八頁（松沢智）、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―課税処分取消訴訟を中心として―」判例タイムズ三一五号四二頁等。

- (13) 講座三卷三二七頁（松沢智）。

- (14) 村上・前掲三五三頁。

- (15) 秋田地判昭二七・四・一〇行集三卷三号五二―一二頁、福岡地判昭二九・一二・二〇行集一卷追録一八九四頁、東京地判昭三五・三・一七行集一卷三号五九八頁、その他。

- (16) 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新実務民訴一〇卷六七頁、講座三卷三三三頁（松沢智）、高須要子「課税訴訟における主要事実」税務弘報三〇卷一三三号一五三頁、村上・前掲三五五頁は課税総所得金額が主要事実だとしている。

- (17) 徳島地判昭三三・三・二七行集九卷三号四三三頁、熊本地判昭三三・六・一九行集九卷六号一一四九頁、大阪地判昭四八・九・六税資七一号九八頁、高松地判昭五〇・七・一税資八二号三三〇頁。

- (18) 佐藤・前掲七八頁。

- (19) 佐藤・前掲七八頁、村上・前掲三五八頁。

- (20) 佐藤・前掲六八頁。

(21) 松沢教授は、推計課税における主要事実は推計された所得の存否のみで、推計過程を組成する事実はすべて間接事実にするべきないとの見解をとっている(講座三卷三三二頁以下)。

二 証明責任論の現状

1 新たな証明責任分配基準の必要性

税務訴訟における証明責任の分配は、民事訴訟における法律要件分類説に依存してきた。ところが、本家ともいべき民事訴訟の分野で、最近になって、法律要件分類説を批判し新たな分配基準を提示する新説が登場し、証明責任の分野は揺れ動いている。これは、公害訴訟、医療過誤訴訟、薬害訴訟、製造物責任訴訟などの現代型訴訟の増大に対して、法律要件分類説では柔軟に対応できず、被害者の救済を図れない、という点⁽²²⁾が自覚されてきて、実質的衡平を重視した新たな証明責任分配の基準が必要であると、認識され始めたためである。

このような、当事者間の実質的衡平重視の要請を受けて登場した新説は、税務訴訟における証明責任論にどのような影響を与えるのか。もとより、租税法領域は不法行為法の領域とは異なる。しかし、通常の私法上の法律関係とも異なった特殊性を有した分野でもあり、新説の適応する余地も充分あると考えられる。

そこで、証明責任論の現状を概観し、分配基準として何が必要か、考えてみたい。なお学説の分類等については、竜崎喜助「証明責任の分配」講座民訴五卷八九頁以下を参考とした。

2 法律要件分類説（規範説）

規範説とは、ローゼンベルグの主張したところであり、わが国では倉田判事が代表的論者である。⁽²³⁾ 法律要件分類説という名称を使用したのは、兼子教授や岩松判事であり、内容的には法規不適用の法則を説く点で、規範説と同じである。⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾

法律要件分類説による証明責任の分配は、以下の通りである。⁽²⁷⁾

- (1) 権利の発生を定める法条（権利根拠規定）の要件事實は、その権利を主張する者が証明責任を負う。
- (2) いったん発生した権利関係の消滅を規定する法条（権利消滅規定）の要件事實については、権利を否認する者に証明責任がある。
- (3) 権利根拠規定に基づく法律効果の発生を障害する法条（権利障害規定）の要件事實は、その法律効果の発生を争う者に証明責任がある。
- (4) 以上の各場合につき、本文と但書が組み合わされている法条では、本文に掲げられた事實が法規適用の前提要件であって、但書で除外された事實は不適用の要件となるから、後者の事実については、法条の適用を免れようとする相手方に証明責任がある。

3 利益考量説

新説、反規範説とも呼ばれているこの説は、証明責任の分配を、法規の形式にとらわれず、より実質的な要因によ

って証明責任を分配しようとする。

(1) 石田教授は、(イ)法律の規定が明確に立証責任の分配を定めていればそれによる。(ロ)法律の規定が明確でない場合は、(a)証拠との距離、(b)立証の難易、(c)蓋然性によって立証責任の分配を行う。ただし、以上による分配が信義則や実体法の立法趣旨に反する場合には修正され、信義則は実体法の立法趣旨に優先する、とされる。⁽²⁸⁾

(2) 新堂教授は、(イ)当事者間の公平の観点と、(ロ)法規の立法趣旨、の二点を、分配を決定する基準とされ、前者については、(a)立証の難易、(b)証拠との距離、(c)経験則の蓋然性、の三つの因子を挙げられる。⁽²⁹⁾

(3) これらの説は、権利根拠規定と権利障害規定の実体法上の区別可能性を否定し、間接反証の考え方に否定的な見解を示す。⁽³¹⁾

4 行為責任的証明責任論

(1) 佐上教授は、従来の証明責任概念は、主要事実の存否不明の場合にのみ機能するという点で、結果的証明責任論であり、訴訟過程における当事者の行為を規律することができないとして、行為責任としての証明責任の必要性を説かれている。⁽³²⁾

すなわち、一定の事実の証明について自ら主導権をとり、その行為責任を尽さなければならないという不利益・負担、それが証明責任である。それは、実体法を行為規範の体系と捉えたいうえで、これを訴訟に投影させようとする意図をもつものである。⁽³³⁾

従来の結果的証明責任論が、事実の存否不明＝法不適用問題として処理していたのに対して、訴訟手続の過程で当

事者がそれぞれに要求されている証拠提出等の具体的行動を尽したか否かが重要であり、不履行の効果を考えるべきである、としている。

(2) 竜崎弁護士も、佐上教授と同じく、行為責任的証明責任の必要性を認め、行為責任と結果責任による証明責任の分配基準を説かれる。⁽³⁵⁾

(1) 行為責任としての証明責任は、(a)証拠を全く提出しない場合の主観的挙証責任と、(b)当事者の責に帰すべき証拠提出行為により真偽不明になった場合に分けられ、結果責任としての証明責任は、(c)当事者の責に帰すべき証拠提出行為によって真偽不明になった場合と、(d)当事者の責に帰し得ない事由によって真偽不明になった場合とに分けることができるが、最終的には、(a)の主観的挙証責任、(b)(c)の行為責任的証明責任、(d)の無過失責任的証明責任の三種に分類される。

(ii) 主観的挙証責任と行為責任的証明責任の分配に当たっては、法条の形式のみ重視することなく、利益考量により実質的公平が実現されるように、両当事者に分配する。

(ii) 無過失責任的証明責任は、予防目的、権利実現の確保、弱者保護等の実体法の趣旨等から分配についての判断を行わざるを得ない。

5 特殊分野における諸説

(1) 危険領域説は、損害賠償請求訴訟において損害原因が債務者・加害者の危険領域―法的または事実的に支配可能な生活領域―にある場合には、この者が債務不履行・不法行為の客観的及び主観的要件の不在の証明責任を負

う、とする説である。⁽³⁶⁾

(2) 表見証明とは、ドイツの判例によって形成された理論で、ある確定された事実Aから、そのような事実があれば生活経験上事実Bが存在するのが通常であるような場合に、Bの存在を推認する証明のことである。⁽³⁷⁾

(3) その他、証明妨害、模索的証明等、何らかの形で証明責任に係わる分野があり、研究が進められているが、内容については省略する。⁽³⁸⁾

6 各説の問題点

証明責任をめぐる論争を通じて、明らかになったのは、以下の各点である。

(1) 法律要件分類説は、「法条の構造だけで分配する」といった窮屈なものではない。現代型訴訟においては、要件事実の不備は解釈によって補充される。⁽³⁹⁾ また、新説の批判に対しては、実体法の解釈を取り込んだ修正理論が提唱されている。⁽⁴⁰⁾

(2) 利益考量説のいう、証拠との距離、立証の難易、蓋然性の分配基準は、不明確であり実務の指針たりえず、法的安定性を害する、といったきびしい批判にさらされている。⁽⁴¹⁾ しかし一般の市民からみれば、分かりやすい議論である、といった評価もある。⁽⁴²⁾

(3) 証明責任の分配についても、証拠提出行為を中核とする行為責任を無視することは、訴訟過程における当事者の行為を規律することが不可能となる。⁽⁴³⁾

7 一応のまとめ

以上で、証明責任についての各説とそれぞれの問題点について検討してきたが、従来の結果的証明責任論では訴外・訴訟過程における当事者の行為を規律できないことが明らかになった。そこで、行為責任という観点から証明責任を見直ししてみると、以下のようになる。⁽⁴⁴⁾

(1) 証明責任とは、係争事実関係について自ら主導権をとり証拠提出等につき行為責任を尽さなければならないという不利益・負担である。すなわち、行為責任としての証明責任であり、証拠提出行為（一切の立証活動を含む）を中核としている。

(2) 相手方当事者は、証明責任を負う一方当事者の証拠提出行為等に対して、積極的に応答して自己の支配領域内にある証拠等を提出する責任を負う（二次的証拠提出責任）。

(3) 当事者の一方が、自己の行為責任を尽さなかった場合には、訴訟手続の具体的状況に応じた不利益を負担する。⁽⁴⁵⁾

(4) 主観的挙証責任と行為責任の証明責任の分配については、第一に権利根拠事由は権利主張者に、権利減却事由及び権利障害事由は相手方に、証拠提出責任を課すの原則とする。(1)及び(2)の証拠提出責任と二次的証拠提出責任は、その原則の場合である。

⁽⁴⁶⁾ しかし、その基準は、証拠との距離・立証の難易・蓋然性等の公平の基準及び実体法の趣旨により絶えず修正される。その場合には証拠提出責任と二次的証拠提出責任とは、入れ代わることになる。

(5) 当事者がそれぞれに要求されている行為責任を尽しても、なお真偽不明の場合には無過失責任的証明責任が機能して、当事者の一方に法律効果の発生または不発生という危険・不利益が課される。⁽⁴⁷⁾ この証明責任の分配は実体法の趣旨等から判断せざるを得ない。

(22) 三ヶ月教授は「法律要件分類説が最もよく適合するのは契約関係の訴訟である……損害賠償請求訴訟や差止訴訟の分野では、どのような事項につき、誰に差証責任を負わしめるのが正義衡平に合するか個別的に究明して行かねばならない余地が増大する」旨述べている(三ヶ月・双書四九九頁以下)。

(23) ローゼンベルグII倉田卓次訳「証明責任」(判例タイムズ社)

(24) 倉田卓次「間接反証」演習民訴(五一)、同「証明責任論における通説の擁護」判例タイムズ三一八号五七頁以下。

(25) 兼子一「立証責任」民事訴訟法講座二巻五七四頁以下、岩松三郎「民事裁判における合議」司法研修所資料一二号二九頁以下。

(26) 三ヶ月・全集四一四頁、斉藤秀夫「立証責任」民事訴訟法演習II四七頁等。

(27) 「証明責任」民訴講義(青山善充)三二五頁以下。

(28) 石田穰「証拠法の再構成」一四三頁以下。

(29) 新堂・民訴三五頁以下。

(30) 石田・前掲書一一八頁以下、新堂・民訴三五三頁。

(31) 石田・前掲書二二三頁以下、新堂・民訴三五五頁以下。

(32) 佐上善和「立証責任の意義と機能」これからの民訴一四二頁以下。

(33) 行為規範とは「社会生活において一般にふみ行なわなければならないものとされている規範」(我妻栄代表編集「新法律学辞典」三二八頁)と定義される。なお、行為規範と裁判規範との関係については、団藤重光「法学入門」四七頁以下、

五十嵐清外「法学講義」六頁以下参照。

- (34) 竜寄喜助「証明責任の分配」講座民訴五卷八九頁以下。
- (35) 竜寄・前掲書一一頁以下。
- (36) 浜上則雄「製造物責任における証明問題(3)」判例タイムズ三二二号一五頁以下。
- (37) 藤原弘文「一応の推定と証明責任の転換」講座民訴五卷一四一頁、渡辺武文「表見証明と立証軽減」吉川追悼下一三九頁以下。
- (38) 証明妨害については、春日偉知郎「証拠の蒐集および提出過程における当事者行為の規律―事実解明義務の要件を中心として―」民訴雑誌二八号六〇頁以下、渡辺武文「証拠に関する当事者行為の規律―証明妨害、違法収集証拠の証拠能力を中心として―」講座民訴五卷一五九頁以下を参照。
- (39) 倉田・前掲論文(通説の擁護)六〇頁。
- (40) 松本博之「証明責任の分配」新実務民訴三卷二八二頁以下、村上博巳「証明責任の分配論再説(下)」判例タイムズ四八六号二七頁以下。
- (41) 松本・前掲論文二六七頁以下、その他多数。
- (42) 竜崎・前掲論文一〇五頁。
- (43) 佐上・前掲書一四二頁以下。
- (44) 以下の説明は、佐上教授と竜寄弁護士各前掲論文を中心として私見をまじえて再構成したものであり、筆者の能力不足のために、それぞれの論文の真意を伝えていないかもしれないことを、お断りしておく。
- (45) 反対証拠の提出に伴い、事実上の推定が働き、自己が不利益を受ける、と従来の説は構成する。
- (46) 渡辺教授は、新説の意義は、客観的証明責任においてはではなく、証拠提出責任との関連においてのみ認めるべきであると説かれる(前掲論文一六二頁三)。
- (47) 春日・前掲論文七〇頁も「危険の分配―義務から峻別される責任―は、双方の当事者に、非難可能性のないところで行動する。すなわち、証明責任を負う当事者が期待可能な証拠出責任を尽し、また証明責任を負わない相手方が、命ぜられた事実解明義務を履行しても、なおかつ要件事実が存否不明にとどまるときに限られる」とする。

三 租税確定手続としての税務訴訟

1 租税確定手続（狭義）

租税債権は、法律の定める課税要件の充足によって成立する。実定法上、所得税の納税義務の成立は暦年終了の時であり、法人税のそれは事業年度終了の時である（国税通則法一五条二項）。

こうして成立した租税債権は、抽象的な存在であり、その内容を具体的に確定するための特別の手続を経てはじめて具体的租税債権が成立する。⁽⁴⁸⁾

現行租税法は、申告納税方式を原則的に採用し、第一次的には納税義務者の申告により具体的租税債権債務が確定するとしている。この申告に係る課税標準等又は税額について、課税庁が正当でないと認めたときは、これを更正して、追加的に課税標準等を具体化する（国税通則法二四條）。また、納税者による申告がないときは、課税庁が決定を行ない課税標準等を具体化する（同法二五條）。

2 租税争訟手続

課税庁のした更正・決定に不服のある者は、異議申立て・審査請求をなし、さらに訴訟を提起して、課税処分等の取消しを求めることができる。

この(イ)納税申告から更正・決定、(ロ)不服申立てから訴訟、という一連の手続について、前者は租税債権確定の手続

であり、後者は租税救済制度の一環としての手続と、理解されている。⁽⁴⁹⁾

しかし、納税申告から訴訟に至る一連の手続を、巨視的に観察するならば、租税債権の内容を具体的かつ終局的に確定することを目的とする一連の行為の流れとして、理解することも可能である。租税法領域の特殊性については、後で詳しく検討するが、本来的に租税債権の基をなす課税所得は抽象的な存在なのであり、それが申告により一次的に確定し、訴訟手続を経て既判力により最終的に確定するという過程は、全体として権利関係の實在性を形成する過程として、把握することができる。⁽⁵⁰⁾⁽⁵¹⁾

狭義の租税確定手続と租税争訟とを、分けて理解しようとする考えの背後には、更正・決定により租税債権は確定し、公定力を有するという点に二つの手続の差異を求めているのではないかとの推測が働く。租税債権は自力執行力を与えられており、その点では、両手続を区分するメルクマールにはなりうる。しかし、公定力の本質は手続法的なものであり、法律効果だけの實在しかなことが明らかになっており、⁽⁵²⁾ 租税債権についても別異に解すべき理由はない。⁽⁵³⁾

3 まとめ

上記1と2で検討したように、税務訴訟は租税債権の最終的確定を目的とした手続であり、租税確定手続としての機能を有している、と理解される。

このような視点を導入することが、税務訴訟の特質ないし租税法領域の特殊性を分析するうえで有益であると考えられる。⁽⁵⁴⁾

- (48) 例外的に、成立と同時に特別の手續を要しないで確定する國稅（國稅通則法一五條三項）もある。
- (49) 田中二郎「租稅法（新版）」一八〇頁。
- (50) 兼子一「実体法と訴訟法」一三三頁、一六〇頁。
- (51) 訴訟手續を權利の實在化とみることは、既判力の根拠を權利の實在化とみることはならない。既判力は、一事不再理の現れである。
- (52) 兼子一「行政行為の公定力の理論（第三版）」三二九頁以下。
- (53) 稅務訴訟も、このように動的なものとして把えてこそ、本文の二で述べた行為責任的證明責任の法的根拠も明らかになってくる。
- (54) このように理解しても、租稅救済手續としての稅務訴訟の役割を、減ずることにはならない。

四 租稅法領域の特殊性

1 法体系における租稅法の位置

(1) 租稅法は、かつては、行政法の一部を構成するものと考えられていた。⁽⁵⁵⁾ 現行制度上も、更正・決定等の課稅処分は、行政処分として取消訴訟の対象とされていることなどから、行政法の一般理論（行政法総論に当たる部分）の影響を強く受けている。

(2) 私法との關係についていえば、租稅は私法の規律の対象たる個人若しくは企業の經濟活動又はその成果である收入等に対して課されるものであり、租稅法は私法上の法律關係を前提として組み立てられている、と言っても過言

ではない。

(3) 租税法は、以上のように行政法と私法との境界線上に位置しており、複合的法領域を形成していると言っている。⁽³⁶⁾

規範の性質からみても、租税法はそれに従って課税が行われるべき行為規範であると同時に裁判規範でもある。これに対して、私法(民法)は第一次には裁判規範であり、そのような裁判がなされる可能性を通して間接に、一般の社会構成員に対して第二次に一定の行為を要求する行為規範となっている。⁽³⁷⁾

次に項を改めて、租税法領域の特殊性について、具体的に検討してみる。

2 課税庁の第三者性

(1) 租税法領域が、私法ないし他の行政法領域とは際立った特殊性を示しているのは、課税庁は租税債権成立の原因となる私法上の事実関係からは、原則として排除されている点にある。すなわち、私法上の金銭債権は、売買、贈与、賃貸借、雇傭、請負等、各種の私法上の法律行為が私人間で行われ、それに伴って当事者間に発生するのであるが、この私人間の取引について、その意味内容等を厳格な意味で客観的に認識できるのは、当事者たる私人だけである。課税庁は、この段階では完全な第三者として、受動的な立場にとどまる。⁽³⁸⁾

現行制度上、課税庁が私法上の法律関係に間接的に(直接の当事者等には絶対にならないことに注意)登場するのは、前記私法上の法律関係を前提に申告(国税通則法一七条)がなされた以後である。

しかも、納税義務の成立から、それが第一次的に確定するまで数ヶ月を要する。課税庁の調査権の発動はその後で

あり、通常は過去の事実を調査しなければならないというハンディキャップを背負っている。

したがって、極端に言えば、課税庁としては、前記私法上の行為の意味内容を客観的に認識することは困難である。

(2) 他の行政法領域と比較検討してみても、実体法上、行政処分という行為形式をとることが多い規制行政の分野では、行政処分の大半は、国民の申請を前提として行われていることに注意しなければならない。⁽⁵⁹⁾

建築確認や各種営業の許可等、いずれも相手方の申請によって処分がなされるのが通常であり、申請を起点として私人たる相手方は、行政過程に *participate* されており、行政庁と私人とは、直接当事者となっているのである。それ故にこそ、適法手続が要請されるのである。

給付行政の分野でも、その点は同じである。生活保護法による各種の保護や、補助金の交付等を考えてみれば明白である。⁽⁶⁰⁾

(3) 次に、現代行政の象徴ともいべき計画行政の領域と比較してみる。計画行政の分野では、実態調査から基本計画の策定、実施計画の認可等を経て事業の実施に至る、行政過程が厳然と存在する。そこでは、自ら行政目的を設定し、それを実現しようとする行政側の力は圧倒的であり、個々の国民は対等な当事者にすらなり得ないのが現実である。

計画行政をめぐる行政訴訟では、いかにしたら国民の権利利益は保護されるのか、という点が重大な関心事となっている。

(4) これら他の行政領域や私法上の法律関係と比較すると、課税庁は直接当事者でもなく行政目的を設定し実現す

るような立場にもないわけで、極めて特異な立場といえる。

課税庁の要件事実に対する第三者性が、租税法領域の特殊性の第一と言ってもよい。

三 所得計算の間接性

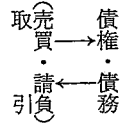
(1) 租税債権が、私法上の法律関係を基礎として成立することは、前述した通りである。しかしながら、私法上の裸の事実関係から所得金額が算出されるものでは、決してない。所得計算は、一般には簿記という手段方法を使用することによって可能となる。⁽⁶⁾

すなわち、日々生起する私法上の取引は、簿記という技術によって、帳簿に集約され、それが所得計算の基となる。他方、記帳を補助し帳簿記載事項の真实性を保障するものとして、納品書や領収書が保存されなければならない。このような状況の下でのみ、所得計算は可能となる。

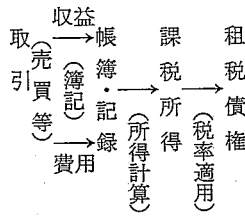
(2) 所得計算が簿記に依存しているということは、しかし、必然的に矛盾を内包する結果となっている。課税所得の算定に当たって帳簿・記録が必要となるが、帳簿記入から収入や必要経費が生じるのではなく、所得算定の基礎となるのは終局的にはあくまでも私法上の事実 (Fact)⁽⁶⁾ である。このように、所得計算は常に間接的になる宿命を負っている。

したがって、租税債権債務は、私法上の債権と比較すると、抽象的な存在となっている(所得概念の抽象性)。それについて、図式化すると以下のようになる。

① 私法上の債権



② 租税債権



4 所得の認定における推定性

(1) 税務訴訟においては、争いの対象となっているのは、その年分における所得の実額であると通常説かれている。また、いわゆる「実額課税」という用語と、その対照用語として使用されるのに「推計課税」という用語がある。推計課税は、所得税法（一五六条）及び法人税法（一三一条）⁽⁶³⁾⁽⁶⁴⁾で認められているが、所得税及び法人税の理想は、実額課税であり、推計課税の利用は無条件には認められない、と説かれている。

しかしながら、所得の認定という面からみれば、「実額課税」といい、「推計課税」というも、それぞれ独立した

二つの課税方法があるわけではなく、実額課税と推計課税の差は、納税者の所得額を認識するための方法の差にすぎない⁽⁶⁵⁾、と解されている。

(2) 実額課税とは何かと考えてみると、直接課税所得を認定できる資料に基づいてする課税方法、と一応定義できる。そして、所得の発生原因となる私法上の事実が、完璧に帳簿等に記録され、それに基づいて所得が計算された場合には、それは実額課税であり、その所得額は「真実の所得額」となる。

しかし、それが現実には不可能なことは、明らかである⁽⁶⁶⁾⁽⁶⁷⁾。

したがって、実額課税といえども、帳簿等の記載の不備や不実記載の存在するときには、なんらかの推定ないしは認定による計算を行わざるを得ない⁽⁶⁸⁾。

結局、実額課税とは、所得計算に際してその主要な部分を直接的な資料によっており、推定の要素が比較的少ないもの、と改めて定義することができる。

(3) これに対して、推計課税とは、間接的な資料を用いて所得を認定する課税方法であり、推定の要素の占める比重の高いもの、と定義することができる。

実額課税と推計課税との相異は、所得実額の蓋然性の程度の差もしくは、所得計算における推定過程の直截性の差であるといえる。

そうすると、二つの課税方法の異なるものは本質的な意味の差ではなく、量的なものでいわば水墨画における墨の濃淡の差とみることができる⁽⁶⁹⁾。

(4) 課税所得の認定が、以上のように大なり小なり、推定という要素を包含していることは、税務訴訟における証

明責任の分配を議論するうえで充分考慮されなければならない。⁽⁷⁰⁾

- (55) 田中二郎「租税法(新版)」五一頁。
- (56) 田中・前掲書五二頁。
- (57) 川島武宜「民法総則」四一頁以下。
- (58) 村井・前掲論文一一〇頁。
- (59) 遠藤博也「規制行政の諸問題」大系一卷五七頁以下。
- (60) 行政過程の構造と基本原理については、塩野宏「行政過程総説」大系二巻一頁以下。
- (61) ここでは、法人税や所得税法上の事業所得等を念頭において話をすすめている。
- (62) 中里実「会計記録が不備な場合における課税所得の間接的認定方法」ジュリスト七九九号九六頁。
- (63) 金子宏「租税法(補正版)」三二六五頁、講座三巻六〇頁(畠山武道)。
- (64) 確井助教教授は、推計課税が例外であることの理由として、所得税法や法人税法の課税要件規定が実額を前提として構成されていること、及び推計額と実額との間には誤差を生ずることが確実であること、の二点を挙げておられる(確井光明「申告納税制度と推計課税」税経通信三八巻三二九頁)。
- (65) 時岡泰・山下薫「推計課税の合理性について」司法研究報告書三〇輯一号四頁。
- (66) 簿記論の課題は、記帳洩れをいかに防止し、是正するかにあるといつてよい。
- (67) 現行制度上、除斥期間内においては、何度も更正を繰り返すことができるようになってきているのは、所得の認定ないし把握が相対的真実に止まることを暗黙裡に承認しているからとも言えよう。
- (68) 荻野豊「所得の認定を争う訴訟について」税大論叢一号二〇四頁。
- (69) 推計課税は、実定法上の根拠規定がなくても許されるとした判決(最判昭三九・一一・一三税資三八号八三八頁)も、このような思考方法に基づくものと理解される。

(70) 荻野・前掲論文は、課税所得の立証について、所得発生原因たる事実(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、としている(同論文二〇六頁以下)。

五 税務訴訟における証明責任論の再構成

1 行為責任的証明責任論

(1) 証明責任の本質は、一定の事実の証明について自ら主導権をとり、その行為責任を尽さなければならぬという不利益・負担である。

行為責任的証明責任は、具体的には、証明責任(無過失責任)を負う当事者の証拠提出責任と、それに対応する相手方の二次的証拠提出責任により構成され、当事者双方がその行為責任を尽したか否かが一次的には問題となる。事案の性質によっては、証拠提出責任は相手方に移動する。

(2) 従来⁽⁷¹⁾の証明責任論は、事実の存否不明の場合にのみ機能するとしていた結果として、訴訟過程における当事者の行為を規律できなかった。そのために近時は、訴訟追行責任が導入され、当事者の手続協力義務や事案解明義務が強調されている⁽⁷²⁾。しかし、それらを証明責任論の中に取り込んで構成していくことこそ必要である⁽⁷³⁾。

(3) 税務訴訟では租税法領域の特殊性とも相まって、当事者の行為責任ということが民事訴訟一般と比較しても、より重要となっている⁽⁷⁴⁾。昭和五九年に、国税通則法が一部改正されて原告が経費等自己に有利な事実については、被告課税庁の主張後遅滞なく証拠等を提出しなければならない(同法一一六条一項)とされたのも、租税確定手続(広

義)における納税義務者の行為責任を、実定法上確認したものとみることができる。

2 租税法領域の特殊性(総括)

税務訴訟の対象となる租税法領域には、以下のような特殊性が存在することが、明らかになった。

(1) 課税庁は、所得の発生原因となる私法上の事実関係からは、原則として排除されている。このことは税務訴訟にも、公害訴訟・医療過誤訴訟等の現代型訴訟と同じく、一方当事者への証拠の偏在という結果を招来している。

(2) 所得計算は私法上の事実を基礎として行われるが、帳簿・記録を媒介としている点で、所得は私法上の債権と比較して、間接的・抽象的存在となっている。

(3) 所得概念が抽象的な存在であることの論理的帰結として、所得計算には推定という要素が不可欠となっている。推計課税と実額課税との差は、推定過程の直截性の差として把握される。

(4) 租税法領域の特殊性を説いた以上の見解に対しては、当然次のような反論が予想される。すなわち、税務職員には各税法上の質問検査権(所得税法二三四条外、諮問権(所得税法二三五条外)が認められており、また、関係者には法定資料提出義務(所得税法二二四条ないし二二八条、相続税法五九条)がある。さらに被告課税庁側は、訴訟係属中でも組織的な行政機構をもって訴訟資料の収集が可能であり、法務省の訟務検事と、国税局の訟務官が共同して、指定代理人として訴訟を進行している。これに対して、原告納税者側の不利は覆うべくもないと。⁽⁷⁴⁾

(5) そうした説は、一見真実を衡しているようである。しかしながら、それは税務訴訟を含む租税確定手続の現象面だけを扱った見解と、言わざるを得ない。

これまで述べてきた租税法領域の特殊性は、租税法関係に内在するものであり、質問検査権等の存在によっても、解消できるものではない。質問検査権等は、所得発生の原因事実の外側から内部を推定するためにのみ、機能するものである。外部事象によっては、内在する本質が変化しないのは、当然である。

したがって、租税法領域の特殊性は、税務訴訟における証明責任を議論するうえで、充分考慮されなければならない。

3 行為責任に基づく証明責任の分配

(1) 課税標準となる所得の存在は、課税処分権利根拠事由であり、主観的挙証責任と行為責任的証明責任の分配については、課税庁に証拠提出責任が課されるのが原則である。また、所得税法における雑損控除（同法七二条）等の所得控除や配当控除（同法九二条）等の税額控除は、課税処分権利障害事由ないし滅却事由であり、原告納税義務者が負担する。

すなわち、税務訴訟では被告課税庁が主導権を取って、訴訟手続を進行させ事案を説明していくことが、一義的に要請されている。税務訴訟では、更正・決定等による増差所得が究極的な争いの対象であり、それは課税庁が把握し認識したものである。

課税庁は、実額課税においては、収入金額や必要経費についての証拠を提出しなければならず、不提出の場合には敗訴という危険を負っている。しかし、租税法領域の特殊性について考察したように、所得発生の原因となる私法上の事実関係は、原告納税義務者の支配下にあるのが通常である。したがって、原告納税義務者は、課税庁が自己の負担

する証拠提出責任を尽したときには、それに対応して証拠提出等をなす行為責任が課されている（二次的証拠提出責任）。その不履行に対しては、敗訴という不利益・危険性を負担している。⁽⁷⁵⁾

(3) 必要経費のうちで、特別の経費に属する貸倒損失、申告外経費、青色申告者の簿外経費等については、課税庁に証拠提出責任を負わせることは、不適当なので、その存在を主張する原告納税義務者が、証拠提出責任を負担する。課税庁は、二次的証拠提出責任を当然に負担する。

(4) 推計課税の場合には、課税庁は、(イ)推計の必要性、(ロ)推計方式の合理性、(ハ)基礎資料の正確性及び(ニ)原告への適用の合理性の四点について主観的挙証責任を課され、証拠提出責任をも負担している。原告は、(ホ)他により合理的な推計方式が存在すること、(ヘ)何らかの特殊事情が存在すること等について、主張し具体的な証拠を提出する責任を負っている。

訴訟において、原告が実額を主張してきた場合には、原告が証拠提出責任を負担する。

(5) 以上検討してきたように、税務訴訟では、特別な経費等のように原告が積極的にその存在を主張している場合を除いては、被告課税庁が証拠提出責任を負うのが、原則である。しかし、原告納税者が直接に証拠提出責任を負う場合もある。

法人税法上の使途不明金や認定賞与が、これに該当する。これらの場合には、不公正な会計処理という事実は、納税者側の一定の行為を原因として発生しており、会社法上も背任等になる可能性もある。そうであるならば、納税者は事実関係の解明について容易な立場にある以上、証拠提出責任を課しても、不合理とは言えない。

これは、損害の発生原因が自己の危険領域にあると推定される場合には、加害者となり得べき者は自己の危険領域

の事象を証明して責任を免れる、という「危険領域説」の準用とみることも可能である。⁽⁷⁴⁾

(6) 課税庁の調査権の行使に際して、虚偽答弁等をしたり、訴訟前や訴訟手続において課税庁の証拠収集を妨害した納税義務者は、証拠提出責任を負担する。信義則等の適用による分配基準の修正である。⁽⁷⁵⁾

4 無過失責任的証明責任

(1) 主観的挙証責任と行為責任的証明責任は、一方当事者に課される証拠提出責任、それに対応して証拠提出等をすべき相手方の二次的証拠提出責任という形式で分配されている。ここでは各当事者がそれぞれに要求されている証拠提出等の具体的行動を尽したか否かが問題とされている。

しかし、各当事者が課されている行為責任を果たしても、事実の存否が不明の場合があり得る。この場合には、無過失責任的証明責任により裁判がなされる。

(2) 税務訴訟では、無過失責任的証明責任は、被告課税庁が負担する。租税債権は課税要件事実を充足することにより成立するものであり、要件事実の存否不明の場合にまで、租税債権の成立を認めることは、国民の財産権への侵害を根拠づけるいわゆる侵害規範としての性格も有する、租税法の許容するところではないからである。

(71) 石田・前掲書二二五頁以下。

(72) 佐上・前掲書一四三頁。

(73) 佐上教授は、行為責任の基礎として実体法を行為規範の体系ととらえたいうえで、これを訴訟に投影させようとしている

(佐上・前掲書一四六頁)。また竜寄弁護士は生活規範からみた証明責任を主張している(竜寄・前掲論文二二五頁)。この行為責任の基礎という点に関しては、租税法は、課税庁、納税者を直接の名宛人とする行為規範であるのに対して、実体法としての私法は行為規範としての側面が二次的なものになっていることに注目すべきである。

(74) 紙浦・前掲論文四六頁。

(75) 反証不提出責任や事案解明義務に基づく不利益と、内容的には近い。佐上・前掲書一四六頁、竜寄・前掲論文一〇三頁、一〇九頁及びそこに引用された諸論文。

(76) 危険領域説については、浜上・前掲論文一五頁以下参照。

(77) 竜寄・前掲論文二二〇頁。

六 おわりに

以上税務訴訟の特質を、証明責任論についての新たな潮流と関連させて検討してきた。税務訴訟においては、その特質に応じた証明責任の分配基準の必要性が十年來説かれてきたにも拘わらず、それが実現しなかったのは、従来の証明責任論が結果的証明責任論であったからである。その結果、証明の必要性ということに議論の中心は、移動していった。⁽⁷⁸⁾

しかし、証明の必要性ということも、実際の訴訟手続の流れの中でのみ問題となり得ることであって、結果的証明責任論では、訴訟外・訴訟過程の当事者の行為を規律できないことの結果として、証拠資料の偏在という税務訴訟の特質に対処できないことが明確になった。この点に、行為責任的証明責任論の必要性が生じてきたのである。

もちろん行為責任的証明責任論は、提唱者の佐上教授も認めているように⁽⁷⁹⁾、従来の見解からみれば破天荒ともいえ

るものだけに、学説及び実務に受け入れられるまでには時間がかかると予想される⁽⁸⁰⁾。また、理論自体も充分完成されたとは言いがたい。そのような理論を、税務訴訟における証明責任論に取り込むことは問題なしとしない。

しかし、行為責任的証明責任論の意図自体は訴訟を機能的に把えたものとして正当に評価されてしかるべきであり、税務訴訟にもそのような視点を導入しない限り、租税法領域の特殊性からくる問題点は解消されない、と考える。

本稿では、行為責任的証明責任論及び税務訴訟の特質に対する分析が、充分でなかったこともあり、明確な結論を提示できなかった。それらの点は、今後の検討課題として残されたことになる。

(78) 小川英明「立証責任」租税判例百選Ⅱ第二版Ⅴ三二一頁。

(79) 佐上・前掲書一四二頁。

(80) 現在のところ、行為責任的証明責任論に同調しているのは、竜崎弁護士（竜崎・前掲論文参照）と佐藤彰一講師（立証責任論における行為責任の台頭と客観的立証責任概念の意義）立命館法学一九八二年五・六号五八二頁以下）の二人だけのようにある。