

税務訴訟における立証責任

—裁判例の検討を通して—

小 柳 誠

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

司法制度改革の推進により、我が国もますます訴訟型社会の到来を迎えようとしていると思われる。税務訴訟に目を向けても、税務訴訟の発生件数は、近年増加する傾向にあり、税務訴訟においても訴訟型社会の到来を意識せざるを得ない状況にある。このような状況で、税務訴訟の判決の結果に着目してみると、国側敗訴の件数も増加傾向が認められる。このような状況が発生している要因の一つとして、税務訴訟における処分の取消訴訟においては、原則として、課税庁側に立証責任があることが考えられる。

ところで、税務訴訟における立証責任に関しては、従来から政府税制調査会でも取り上げられるなど重要な課題であるが、管見したところ、その議論の多くは、原則として、課税庁側に立証責任が分配されることを前提とした立証責任の分配に関するものが中心である。課税庁側に立証責任が分配されていることが、税務訴訟における裁判実務において、具体的にどのような影響を及ぼしているのかについての検討を踏まえた議論は、あまり行われていなかったと思われる。そこで、本研究においては、近時の具体的な裁判例について、立証責任の負担が判決の帰趨に対してどのような影響を及ぼしているのかについて分析、検討を行うことを通じて、税務訴訟における立証責任のあり方について考察することとした。

2 研究の内容

(1) 課税訴訟における立証責任

イ 主要事実と立証責任

主要事実とは、当事者が主張する権利の発生・変更・消滅という法律効果を判断するのに直接必要な事実をいい、この主要事実の存否の認定があれば、法規の適用・不適用の判断は可能となり裁判ができることとなる。(客観的)立証責任は、主要事実の認定に関する裁判規範で、裁

判官が主要事実の存否につき真偽不明となった場面で機能するものである。もっとも、主要事実の認定場面で常に客観的立証責任の原則が働くものではない。例えば、「過失」「正当理由」などの規範的要件と呼ばれる法律要件の場合には、それらの法律要件を満たすと評価される個々の具体的な事実が主要事実該当する。しかし、これら個々の事実は一義的に特定される事実ではなく、法律効果を判断するのに直接必要な事実ではない。このような規範的要件の場合の主要事実の認定においては、客観的立証責任の原則を観念する必要がない（登場しない）と考えられる。

ロ 課税要件事実と立証責任

税務上、課税要件事実という用語が用いられる。訴訟法上、要件事実と主要事実が同義に解されている点に鑑みれば、この課税要件事実とは、課税訴訟における主要事実と同義に解することになる。さらに、主要事実の意義に照らせば、租税法の規定に課税要件（法律要件）として示される具体的な事実と法律要件が規範的要件のような場合には、その要件を充足させる具体的な事実を課税要件事実というに一応解することができる。

しかしながら、課税要件事実として一般的に挙げられる内容は、必ずしも具体的な事実を指し示しているものではなく、抽象的な事実にとどまる場合がある。そもそも、租税法規は、要件事実を念頭に規定されているとは到底解し難く、そのため、租税法律関係を規律する租税法の規定は、法律要件を具体的な事実として規定するのみではなく、抽象的な事実としていることが少なくないと認められる。そして、そのような抽象的な事実を要件（評価的要件）とする段階を捉えて課税要件事実と認識されていることにその理由があると考えられる。しかし、この評価的要件の場合には、規範的要件と同様にその抽象的な事実を認定するために必要な具体的な事実が存在することに留意すべきである。このように解すると、課税要件事実と課税訴訟における主要事実とは、必ずしも一致す

る概念ではない。

この点に着目して、課税訴訟における客観的立証責任の原則の登場場面を考察して見ると、課税要件事実が評価の要件であり、それが、争点となる事件において、その評価的要件を充足させる個々の具体的な事実についての事実認定の場面では、民事法上の規範的要件の場合と同様に客観的立証責任の原則が機能しない、機能する場面が生じないと解されることになる。

(2) 課税訴訟の現状（客観的立証責任の負担の観点から）

平成 16 年度における課税関係訴訟事件の国側敗訴事件（54 件）について、事実認定が争点となっている部分に焦点を当て、争点内容により 11 の裁判例を抽出し、上記(1)の課税訴訟における客観的立証責任についての考察結果を念頭において、客観的立証責任が判決の結果にどのような影響を及ぼしているかを判決書の判示内容から分析、検討を行った。その結果、客観的立証責任が判決に影響を及ぼしていると認められる裁判例は 1 事例に留まった。このような結果が生じた要因は、一つは、客観的立証責任の原則は、自由心証主義が尽きたところで適用される原則であり、当事者双方が証拠を提示して主張立証を尽くす場合には、元来、客観的立証責任の原則の適用場面は少ないと考えられること、また、争点内容を見てみると、「偽りその他不正の行為」、「正当な理由」、「時価」、「やむを得ない事情」などの評価的要件に関する事実認定が争われており、客観的立証責任の原則の適用場面がない事例であったことを見出すことができる。結果的に、課税訴訟において客観的立証責任の負担は、判決の帰趨には大きな影響を与えた（与える）ものではないと分析することができる。

(3) 課税訴訟における主観的立証責任

イ 主観的立証責任の意義

裁判所の心証の状態により、訴訟の経過の過程で生じる当事者の立証の必要性を主観的立証責任という。客観的立証責任に言及した裁判例を再評価して見ると、裁判所は、事実認定の場面で、当事者の公平な役割

分担を基礎として、立証の必要性に応じて、いずれの当事者が主張・立証活動を行うべきかを判断していることがわかる。これらの裁判例は、立証の必要性を迫られた一方当事者がその義務を果たせないことにより、不利益を被った裁判例であり、主観的立証責任に関する裁判例とも考えることができる。

租税法規が、評価的要件を法律に定める課税要件としている場合が多いことにより、課税訴訟においては客観的立証責任の原則の登場場面はかなり少ない。一方、主観的立証責任としての証明の必要については、評価的要件の充足の判断の基礎となる具体的事実の認定場面においても生じるものであり、その法的評価を得るために訴訟当事者として当然行うべき負担であると考えられる。このように解すると、主観的立証責任の負担こそが、課税訴訟における訴訟の帰趨に大きく影響を及ぼすものであり、重要であると考えることができる。

ロ 主観的立証責任の適用場面とその分配

主観的立証責任は、自由心証主義に依拠し、裁判所の心証の程度に左右される点に鑑みれば、その登場場面やその分配は、一義的に定まるものではない。しかしながら、何らかの方向づけはできるものとする。

まず、第一に、消極的な意味ではあるが、課税要件事実の的確な認定を行うことにより、すなわち、争点を評価的要件として捉える結果、客観的立証責任の原則の登場場面を回避し、主観的立証責任の原則が働くようになる場合が考えられる。客観的立証責任が、訴訟の係属中に一方当事者から他方当事者に転換されない点に鑑みると、訴訟における課税の根拠をどの法律要件に求め、訴訟における争点とすべきかの判断は、立証責任の分配という観点からも重要な意味を持つと解される。

次に、主観的立証責任の分配に関しては、国税通則法 116 条の規定が、その制定趣旨をも踏まえると主観的立証責任を法定化した規定と解され、同条の適用の現状からすれば、その活用はより一層、図られるべきである。

さらに、主観的立証責任（証拠提出責任）は、①認定されるべき事実に関する証拠との距離、②その距離と個別の利益状況、に応じてその負担が定まるべきものとする。この二つの観点について、証拠との距離の関係から言えば、原則的に納税者側が証拠に近い立場にあることは自明のことと思われるが、課税庁側には質問検査権が存することから、これら双方を踏まえた利益状況を考慮する必要がある。例えば、推計課税における実額反証の場合や消費税法 30 条 7 項に規定する仕入税額控除の帳簿等の保存の有無の認定の場合のように、課税庁側が質問検査権の適正な行使に基づき調査を行っているにもかかわらず、納税者の調査非協力的な態度により実質的に質問検査が機能していない場合には、証拠収集の困難性に鑑みて、主観的立証責任が納税者側に分配されるべきものと考えられる。さらに、証拠収集の困難性に着目すれば、映画フィルムリース事件のようにその主張立証の対象となる事実関係が海外取引に及ぶような場合にも主観的立証責任は納税者側に分配されるべきものとする。

3 結 論

本研究においては、裁判例の検討を通じた税務訴訟における立証責任のあり方について検討することをその目的とした。その前提として、そもそも立証責任とはどのような場面で機能する原理であるかを、まず、民事訴訟法上の立証責任の意義、主要事実の意義、立証責任の適用場面等の考察を行うことから明らかにし、それを税務訴訟に投影する形で把握しようと試みた。その結果、課税訴訟における客観的立証責任の原則の登場場面の特徴として、租税法の法律の規定は、課税要件事実を評価的要件として定めている場合が多く、その評価的要件が、争点となる事件における事実認定の場面では、客観的立証責任の原則が機能しない、機能する場面が生じないと解された。

そこで、近年の具体的な裁判例を客観的立証責任の観点から検証したところ、客観的立証責任が判決の結果に影響を及ぼしたと解された事例は 1 事例

に留まった。客観的立証責任の登場場面が少ないことにも基因するものであり、課税訴訟において客観的立証責任の負担は、判決の帰趨に大きな影響を与えるものではないと分析することができた。

一方、客観的立証責任とは、別個の概念として、主観的立証責任、つまり、訴訟の経過の過程で生じる当事者の立証の必要性（証拠提出責任）というものが観念される。この主観的立証責任は、客観的立証責任と同様に自由心証主義にその基礎をおくものであるが、訴訟の過程における具体的な証明の必要性であり、より判決の帰趨に影響を与えるものと認められる。そして、この主観的立証責任の分配については、国税通則法 116 条の活用が図られるべきであるとともに、①認定されるべき事実に関する証拠との距離、②その距離と個別の利益状況に応じてその負担が定まるべきものである。具体的には、質問検査権が十分に機能しない状況において、課税庁側が一応の立証を行えば、納税者側に主観的立証責任が転換されるべきものと考えられる。

目 次

| | |
|------------------------------|-----|
| はじめに | 322 |
| 1 研究の趣旨・目的 | 322 |
| 2 研究の方向性（概要） | 324 |
| 第1章 課税要件事実と立証責任 | 325 |
| 第1節 立証責任と主要事実の意義 | 325 |
| 1 立証責任の意義 | 325 |
| 2 客観的立証責任と主観的立証責任 | 326 |
| 3 主要事実と客観的立証責任との関係 | 327 |
| (1) 主要事実の意義 | 327 |
| (2) 主要事実と客観的立証責任との関係 | 328 |
| 第2節 課税要件事実と主要事実 | 330 |
| 1 課税要件事実の意義 | 330 |
| 2 課税訴訟における主要事実と立証責任 | 335 |
| (1) 課税訴訟における主要事実の意義 | 336 |
| (2) 課税訴訟における客観的立証責任の適用場面 | 339 |
| 第2章 課税訴訟の現状（客観的立証責任の負担の観点から） | 344 |
| 第1節 平成16年度における国側敗訴事件の分析（概観） | 344 |
| 第2節 裁判例の具体的な検討 | 345 |
| 1 さいたま地裁平成16年4月14日判決 | 345 |
| 2 東京地裁平成16年4月19日判決 | 346 |
| 3 東京地裁平成16年7月23日判決 | 347 |
| 4 大阪高裁平成16年7月29日判決 | 348 |
| 5 大阪地裁平成16年8月27日判決 | 350 |
| 6 東京高裁平成16年9月29日判決 | 351 |
| 7 名古屋地裁平成16年10月28日判決 | 353 |
| 8 名古屋地裁平成16年11月25日判決 | 354 |

| | | |
|----|-------------------------------|-----|
| 9 | さいたま地裁平成16年12月1日判決 | 356 |
| 10 | 東京地裁平成17年1月28日判決 | 357 |
| 11 | 静岡地裁平成17年3月30日判決 | 358 |
| | 第3節 客観的立証責任の課税訴訟への影響 | 360 |
| | 第3章 課税訴訟における主観的立証責任 | 362 |
| | 第1節 客観的立証責任に関する裁判例の再検証 | 362 |
| 1 | 裁判例の分析 | 362 |
| | (1) 必要経費の場合 | 362 |
| | (2) 推計課税の実額反証 | 365 |
| | (3) 消費税の仕入税額控除 | 367 |
| 2 | 課税訴訟における立証責任の意義の再考察 | 369 |
| | 第2節 主観的立証責任の具体的適用場面 | 371 |
| 1 | 客観的立証責任適用場面の回避 | 372 |
| | (1) 課税訴訟における争点と立証責任 | 372 |
| | (2) 課税訴訟における争点整理の重要性 | 378 |
| 2 | 主観的立証責任の転換場面 | 380 |
| | (1) 国税通則法116条の再検討 | 380 |
| | (2) 課税庁の証拠収集能力(努力)と主観的立証責任の転換 | 382 |
| | 結びに代えて | 386 |

はじめに

1 研究の趣旨・目的

近年の司法制度改革計画⁽¹⁾に基づく司法制度改革の推進により「国民が容易に利用できる」司法制度の構築が進められている状況下において、我が国もますます訴訟型社会の到来を迎えようとしていると思われる。これを税務訴訟について見てみると、税務訴訟の平成14年度から平成16年度の発生件数は、380件、492件、552件と年々増加する傾向⁽²⁾にあり、税務訴訟においても訴訟型社会の到来を意識せざるを得ない状況にある⁽³⁾。この要因には、納税者の税に対する権利意識の高まりとともに、株主代表訴訟を背景にして株主の利益を重視する企業が増加していることもその一因と考えられる。このような状況において、税務訴訟の裁判の結果に着目してみると、以前は、裁判所の判断によっても納税者側の主張が認められる場合（課税処分等が全部又は一部でも取り消される場合）は、数パーセントに留まっていたが⁽⁴⁾、ここ3年間（平成14年度から平成16年度）の推移を見てみると、9.6%、11.2%、11.9%と増加傾向にある状況が認められる⁽⁵⁾。

このような状況が発生している要因として考えられるものに、従来から議

- (1) 平成14年3月19日閣議決定。首相官邸ホームページの政策会議等一覧の司法制度改革本部 (<http://www.kanntei.go.jp/jp./sinngi/sihou/index.html>) 参照。
- (2) 税務訴訟の発生件数等の状況は、国税庁ホームページの報道発表資料の不服申立て及び訴訟の概要 (<http://www.nta.go.jp/category/press/press/4102/01.htm>) 参照。なお、平成17年度の発生件数は、減少している (<http://www.nta.go.jp/category/press/press/h18/fufuku06.htm>)。
- (3) 法曹関連の雑誌に税務訴訟の特集が組まれる（「月刊 ザ・ローヤーズ」3巻4号2頁以下（アイ・エル・エス出版、2006）など、税務訴訟は、訴訟の専門家からもその需要の高まりが注目されている。
- (4) J・マーク・ラムザイヤー＝エリック・B・ラスムセン「どうして日本の納税者は勝てないのか？」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策（上）』153頁（有斐閣、2000）。
- (5) 前掲注（2）の不服申立て及び訴訟の概要参照。なお、平成17年度は、国側の敗訴率は減少しているが、取下等の増加による終結件数の増加がその一因と考えられ、敗訴件数は、ほぼ横ばいである。

論がされている税務訴訟における立証責任の分配の問題をその一つに挙げる
ことができるように思われる。すなわち、税務訴訟における処分の取消訴訟
においては、原則として、課税庁側に立証責任があることが、国側敗訴判決
(納税者側勝訴判決)の要因となっているとも考えられる。

ところで、税務訴訟における立証責任に関しては、従来からもたびたび政
府税制調査会でも取り上げられる⁽⁶⁾など重要な問題であるが、その議論の多
くは、立証責任の分配に関するもの、つまり、課税庁側、納税者側のいずれ
に立証責任があるべきかという観点からの議論が中心であったと管見され
る⁽⁷⁾。しかしながら、立証責任が分配されていることが、税務訴訟における
裁判実務において、具体的にどのような影響を及ぼしているのかについての
検討を踏まえた議論は、あまり行われてはいなかったように思われる。

そこで、近時の具体的な裁判例について、立証責任の負担の観点からその
判決の帰趨に対する影響について分析、検討を行うことを通じて、税務訴訟
における立証責任のあり方について考察することとした。本研究は、訴訟と
いう適正・公平な課税の実現が行われる最終局面に関する研究ではあるが、
その最終局面の分析は、一方で、今後の訴訟型社会への到来を見据えた税務
行政の行動指針を導くことにも繋がるものであり、十分に意義のあることと
考える。

(6) 税制調査会昭和58年11月「今後の税制のあり方についての答申」40頁、平成12年7月「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」379頁、平成17年6月「個人所得課税に関する論点整理」16頁等参照。

(7) 高須要子「課税訴訟における主要事実」税弘30巻13号147頁(1982)、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—」判タ315号41頁(1975)、加藤就一「課税処分取消訴訟における立証責任(昭和50年以降に公開された裁判例を中心として)(上)(下)」判タ651号15頁、653号33頁(1988)、都築政則「課税処分における立証責任」寶金敏明編『現代 裁判法大系 29 [租税訴訟]』101頁(新日本法規出版、1999)、小林博志「税務訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集43号136頁(2000)、岩崎政明「立証責任」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 租税争訟』204頁(青林書院、2005)等参照。

2 研究の方向性（概要）

本研究において、立証責任が税務訴訟における判決の帰趨に影響を及ぼしているかを具体的な裁判例から分析、検討するにあたっては、次のような過程を経て考察を行うこととする。

まず、本研究の前提として、民事訴訟法の立証責任に関して立証責任の意義、主要事実の意義等を考察し、裁判において立証責任がどのように作用し、判決の帰趨に影響を及ぼすのかを概観する。

次に、一般的に立証責任の問題は、間接事実の認定場面ではなく、主要事実の認定に関して生じる問題であること⁽⁸⁾を踏まえ、税務訴訟における主要事実の意義について考察を行う。この考察においては、しばしば、課税要件事実という言葉が用いられるがその意義が必ずしも明確とは考えられないことから、課税要件事実の意義について考察を行いながら、課税訴訟における主要事実との関係を整理した上で、課税訴訟における主要事実の意義を明らかにするとともに、課税訴訟における立証責任の適用場面を考察する。

そして、課税訴訟における立証責任の適用場面等の意義を踏まえて、具体的な裁判例における立証責任の判決への影響の程度を実証的に検証し、一応の結論を導く。

さらに、具体的な検証から導かれる税務訴訟における立証責任のあり方として、主観的立証責任について、これまでの税務訴訟における立証責任の分配について判示たとされる裁判例の再検証や税務訴訟における主観的立証責任の具体的な適用場面を提示することにより、その意義、重要性について考察することとする。

なお、税務訴訟には、課税関係における更正処分等にかかる処分取消訴訟、徴収関係における滞納処分等にかかる処分取消訴訟、調査手続きの違法を事由とする国家賠償訴訟等いくつかの類型が存在するが、本稿においては、課税処分取消訴訟に焦点を当てて研究を行うこととした⁽⁹⁾。

(8) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第三版補正版〕』512頁（弘文堂、2005）。

(9) したがって、本論では以降、税務訴訟ではなく、課税訴訟と表現することとする。

第1章 課税要件事実と立証責任

実際の裁判例において立証責任の負担が、どのような影響を及ぼしているかを検証するにあたっては、その前提として、立証責任が実際の訴訟ではどのような場面でどのように機能するのかについて考察する必要がある。本章では、まず、民事訴訟法上の立証責任の意義、主要事実の意義、立証責任の適用場面について概観した後に、いわゆる課税要件事実の意義と課税訴訟における主要事実の意義を明らかにすることを通じて、民事訴訟法上の立証責任論を課税訴訟における立証責任に関して投影する作業を試みることにより、実際の課税訴訟における立証責任の影響度を測る物差しとしての考え方を整理することとする。

第1節 立証責任と主要事実の意義

1 立証責任の意義

民事訴訟法 247 条は、「裁判所は、判決をするに当たり、・・・、自由な心証により、事実についての主張を真実と認めるべきか否かを判断する。」と規定し、いわゆる自由心証主義を事実認定の規範としている。このように、裁判における事実の確定は、自由心証主義に委ねられているが、事実の存在・不存在につき裁判官が確信を持つに至らないことがあり得ないではなく、このような事実の存否不明の状態は真偽不明と呼ばれる⁽¹⁰⁾。この真偽不明に陥ったとき、民事訴訟法が採用しているのは、その事実の存在または不存在を仮定（擬制）することによって裁判を可能にする方法⁽¹¹⁾であり、これが、立証責任の本来的な意義である⁽¹²⁾。すなわち、ある事実の存否不明のときには、

(10) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上』456 頁（有斐閣、2005）。

(11) 高橋・前掲注（10）457 頁。

(12) 「事実の存否不明の場合において裁判官に対する裁判命令が存することが、証明責任問題の第一段階であり、前提である。存否不明の場合にも裁判官の裁判義務が

いずれかの一方の当事者が、その事実を要件とした自分に有利な法律効果の発生が認められないことになるという危険または不利益を負わされているとみることができる。このような当事者に及ぼす危険または不利益を証明責任または挙証責任（立証責任）⁽¹³⁾という⁽¹⁴⁾。

このように、立証責任は、審理の最終段階に至って裁判官が心証を得ない場合に働く原則である。

また、この立証責任は、必ず当事者のどちらか一方が負担する。すなわち、ある事実については、必ず一方のみが負担するもので、一方が、その事実の存在につき、他方が、その不存在について、それぞれ立証責任があるということはありません⁽¹⁵⁾。立証責任をどちらの当事者が負うか（立証責任の分配）は、特定の主要事実については、最初から抽象的に定まっておき、具体的な訴訟の経過、具体的な立証活動如何によって動くことがない⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾。特定の主要事実について、立証責任を負担する一方当事者の立証について裁判官が心証を得ている限り、立証責任の問題は生じないことに留意する必要がある。

2 客観的立証責任と主観的立証責任

自由心証主義の中で、裁判官の心証が相手方有利に形成されつつあるとき、例えば、相手方の証明活動が成功しそうになりかけているときには、それを打ち崩す必要が生じる。何もしなければ、相手方有利に事実認定されてしまうからであり、これを証明の必要といい、この証明の必要は、訴訟の過程で

存在してはじめて、法律要件要素の存否が不明であっても裁判所に当該事件につき裁判を可能にする法則が必要になるのである。これが証明責任規範である。」（松本博之『証明責任の分配—分配法理の基礎的研究—[新版]』8頁（信山社、1996））と立証責任の意義は解されている。

(13) 本稿では、これらの用語のうち立証責任の用語を用いる。

(14) 新堂・前掲注(8)511頁。

(15) 新堂・前掲注(8)512頁。

(16) 新堂・前掲注(8)513頁。

(17) このことが、課税訴訟における立証責任論が、専ら課税庁、納税者のいずれに立証責任があるべきかという立証責任の分配に関する議論に集中している理由と考えられる。

変動することになる⁽¹⁸⁾。すなわち、弁論主義という構造の下では、当事者は自己に有利な判決を得るためには自己に有利な事実を主張し、立証する責任を負うということが顕著に浮び上がって来るし、それを挙証すべき責任として、行為責任の一種として捉えることが可能であり、これを主観的立証責任という⁽¹⁹⁾。

一方、前記1のとおり、審理の最終段階において、裁判官が真偽不明の状態に陥ったときの当事者に及ぼす不利益を立証責任というのであるが、主観的立証責任と対比する意味で、このような意義で捉える場合の立証責任を客観的立証責任⁽²⁰⁾という⁽²¹⁾。客観的立証責任は、訴訟の経過等によって動くことはないが、主観的立証責任は、訴訟の経過等によって訴訟当事者間で移動することになるのである。

本稿の考察においては、この客観的立証責任と主観的立証責任とを上記のような意味と捉えて区別して用いることとする。

3 主要事実と客観的立証責任との関係

(1) 主要事実の意義

訴訟法上、「事実」というものには、主張責任や立証責任の観点から、主要事実や間接事実などの区別が存在する。主要事実とは、権利関係を直接に基礎づける事実⁽²²⁾、すなわち直接証拠により証明し得る具体的な「事実」をいい、通常、法律の条文に要件として掲げられている事実（要件事実）

(18) 高橋・前掲注(10) 465頁。

(19) 三ヶ月章『法律学全集 35 民事訴訟法』408頁（有斐閣、1959）。

(20) 三ヶ月・前掲注(19) 406頁。

(21) 本文の記述のように、単に、立証責任という場合には、客観的立証責任の意義を示す場合がほとんどである（新堂・前掲注(8) 511頁、高橋・前掲注(10) 457頁、伊藤眞『民事訴訟法[第3版補訂版]』326頁（有斐閣・2005）、上田徹一郎『民事訴訟法[第四版]』374頁（法学書院、2004）等）。なお、以前には学説、判例においても立証責任を主観的立証責任の意味で用いられていた時期があったとされる（三ヶ月・前掲注(19) 407頁）。

(22) 伊藤・前掲注(21) 265頁。

に照応する事実⁽²³⁾をいう。間接事実とは、経験則、論理法則の助けを借りることによって主要事実を推認するのに役立つ事実をいう⁽²⁴⁾。したがって、主要事実をどのように捉えるかが重要となってくるが、「法規の条文の構成要件として掲げられる事実（要件事実）は、それが事実でもって記述されている場合でも抽象化された事実であり、のみならず、事実ではなく評価概念（規範的概念）で記述されていることもある。民法 709 条の過失とか、借地借家法 28 条の正当理由などはそれである。」⁽²⁵⁾と指摘されるとおり、必ずしも法規の条文に具体的な事実が示されているものではなく、その認定は困難な場合があり、具体的な事案の類型ごとに帰納的に定めていくことになる⁽²⁶⁾。

（2）主要事実と客観的立証責任との関係

客観的立証責任の負担は、主要事実について考えれば必要にして十分であり、間接事実の真偽不明は、主要事実の真偽不明に吸収される⁽²⁷⁾。主要事実とは、当事者が主張する権利の発生・変更・消滅という法律効果を判断するのに直接必要な事実であり、この主要事実だけ押さえておけば、法規の適用・不適用は可能となり裁判ができることがその理由となる⁽²⁸⁾。このように、客観的立証責任は、主要事実の認定に関する裁判規範（原則）である。すなわち、客観的立証責任を負担する訴訟当事者の主要事実の立証において、裁判官がその主要事実につき真偽不明となった場面で機能する原則であると一応考えることができる。

(23) 高橋・前掲注 (10) 375 頁。

(24) 高橋・前掲注 (10) 375 頁。

(25) 高橋・前掲注 (10) 377 頁。

(26) 新堂・前掲注 (8) 402 頁。

(27) 高橋教授は、間接事実等において立証責任が観念されない理由を「間接事実・補助事実・・・については、証明責任の概念は不要である。もちろん間接事実についても真偽不明ということはあり得るが、間接事実においてはその事実があるかないのか分からず五分五分、あるいは七分三分だという心証のままで、他の間接事実あるいは弁論の全趣旨を総合して主要事実の存否を認定すればよく、かつ、その方がきめの細かい認定をすることができる」とされる（高橋・前掲注 (10) 463 頁）。

(28) 高橋・前掲注 (10) 462 頁。

しかしながら、主要事実の場面で常に客観的立証責任の原則が働くものとは言いがたい。前述のとおり、法規の条文の規定が「過失」「正当理由」などの場合には、それらの法律要件を満たす具体的な事実の存在が必要となるが、それらは、唯一無二のものではなく、いくつかの具体的事実から判断されることになる。これらの個々の具体的な事実は、法律効果を判断するのに直接必要な事実ではなく、客観的立証責任の原則を及ぼす必要のない事実と考えられ、仮に、主要事実であるとしても、客観的立証責任の原則が働かない（登場しない）場面であると考えられる⁽²⁹⁾。

すなわち、規範的、評価的要件についての主要事実の認定については、客観的立証責任の原則が働かないことになる。

(29) すなわち、「正当事由のような総合判断型の不確定概念につきましては、どこにも証明責任という考え方を入れる余地がない」（研究会「証明責任論とその周辺」判タ350号47頁以下の賀集唱発言）、「主要事実であっても証明責任を觀念する必要がないものがあるのではないか、ということが近年では指摘され始めている。それは、借地借家法28条の正当事由のような総合判断型の不確定概念の場合であり、そこでは、正当事由と評価されるような個々の具体的事実が主要事実と見られるが、その主要事実は真偽不明であっても個々の主要事実のレベルにおいて存在・不存在を証明責任によって仮定することなく、ちょうど間接事実の場合のように真偽不明の通りの五分五分とか六分四分とかの心証のままで他の主要事実と総合判断して正当事由成立・不成立の法的判断をすればよい、というわけである。たとえば、長男が結婚するのでその借家に住みたいという主要事実が真偽不明であっても、それを真偽不明のままにしておいて正当事由成立・不成立の判断はできるというわけである。逆に、直ちに不存在と仮定してしまうのは法解釈として不当だということになる。興味ある見解であり、従うべきであろう。」（高橋・前掲注（10）463頁）とされるように正当事由等の不確定概念が法律要件の場合、その下層の具体的事実については立証責任を及ぼさないとする考え方である。その他、研究会「証明責任論の現状と課題」判タ679号11頁の春日偉知郎発言、松本博之「要件事実論と証明責任論」判タ679号89頁参照。反対に「正当事由」など規範的又は評価的要件については、それを根拠付ける具体的事実が主要事実であり、そこに立証責任が及ぶとする考え方として、伊藤滋夫『要件事実の基礎』126頁（有斐閣、2000）、兼子一ほか著『条解 民事訴訟法』〔松浦馨〕938頁（弘文堂、1986）参照。

第2節 課税要件事実と主要事実

1 課税要件事実の意義

講学上、課税要件とは、「納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件」⁽³⁰⁾をいい、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の5つが各税法に共通の課税要件とされる⁽³¹⁾。しかしながら、「課税要件事実」という文言は、しばしば使用される用語であるにもかかわらず、管見したところ、一般的で直接的な定義自体はあまり見受けられない^{(32) (33)}。

(30) 金子宏『租税法〔第11版〕』147頁（弘文堂、2006）。

(31) 金子・前掲注（30）147頁。

(32) なお、谷口教授は、「課税要件事実とは、抽象的にいえば、課税要件に包摂されるべき事実、あるいは課税要件に該当する事実ということになるが、・・・課税標準に関しては、その計算の基礎となった具体的事実、換言すれば、税法の適用が問題となる以前に既に客観的に存在する事実を課税要件事実と考えるべきであるように思われる」（谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』88頁）。また、「課税要件事実とは、税法の適用が問題となる以前にすでに客観的に存在している個々の取引等の具体的事実（課税要件の定め方によっては、その中に組み込まれた特例等の選択やそれにかかる書類の添付等の手続行為を含む）をいい、例えば所得課税の場合は「所得発生原因事実」といってもよい。実定税法上の用語としては「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」（税通23条2項1号・71条1項2号等）が課税要件事実と相当すると解される。」（谷口勢津夫「言行不一致」佐藤英明編『租税法演習ノート 租税法を楽しむ21問』313頁（弘文堂、2005））と述べられている。

(33) 金子教授も文言としては用いられており、「租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要である。」とされ、「要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」ないし「形式と実質」がくいちがっている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならない。すなわち、外観ないし形式によれば、課税要件に該当する事実がないように見える場合であっても、実体ないし実質をよく検討してみるとそれが存在するという場合には、当該課税要件は充足されたものと考えなければならない。・・・要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するようにみえる法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味する・・・」と述べられている（金子・前掲注（30）140頁）。このような表現ぶりからすると、課税要件事実とは、租税法が定める課税要件を充足させる具体的な事実や法律関係をいうものと一応捉えることができる。

そこで、租税法上の法律要件である課税要件について見てみると、課税要件のうち、課税標準⁽³⁴⁾、税率については、法律（各個別税法）により数額や数値として表され、一義的に定まることから、解釈の対象や争訟上の争点となることは考え難い。課税要件のうち課税要件事実をどのように捉えるかの場面が生じるのは、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属の3つの課税要件の場面であると解される。ただし、課税物件の帰属は、「課税物件と納税義務者との結びつき」⁽³⁵⁾をいうものであるところ、課税物件（例えば所得）と課税物件の帰属（誰に帰属するかということ）は同一の事実関係、法律関係に基づき決定されることが一般的であると解されることから、課税要件事実の認定においては、課税要件である課税物件と課税物件の帰属は、基本的には一体的に同一の場面で捉えることができると考えられる⁽³⁶⁾。

納税義務者の場合、例えば、所得税法5条は、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」と規定している。すると、居住者に該当するかが否かが納税義務者という課税要件を充足するか否かを決定するものである。そして、所得税法2条三号は、居住者の定義を「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と規定しているから、個人が、国内に住所を有すること又は国内に1年以上居所を有することが必要であり、さらに、所得税法2条一号では、「国内」について「この法律の施行地をいう」と定めているから、所得税法の施行地内に住所があること又は1年以上居所を有することが納税義務者という課税要件を充足させる具体的な事実であると解することができる。

一方、各税法が定める課税物件は、所得税及び法人税は、「所得」、相続税

(34) 課税物件たる物・行為または事実から税額を算出するためには、その物・行為または事実を金額・価額・数量等で表すことが必要であり、これらの金額・価額・数量等を課税標準という（金子・前掲注（30）181頁）。

(35) 金子・前掲注（30）174頁。

(36) たとえば、ある個人が、土地を売買により譲渡した場合には、その譲渡の時点において資産の譲渡による所得が発生するとともに、通常はその売買の土地の譲渡人に譲渡所得が帰属することとなるから、課税要件事実としては、売買の事実（譲渡の事実）の認定により課税物件と課税物件の帰属が認定されることとなる。

及び贈与税は、「相続および贈与により取得した財産」、消費税は、「資産の譲渡等または保税地域から引き取られる外国貨物」である⁽³⁷⁾。相続税、贈与税の場合は、相続や贈与という私法上の法律関係を原因に発生する財産の取得が課税要件と解され、消費税の場合も資産の譲渡、外国貨物の引取と具体的な事実が課税要件であると解される。

上述のとおり、所得税及び法人税の課税物件は個人および法人の「所得」であるが⁽³⁸⁾、この「所得」の金額は、総収入金額から必要経費を控除した金額（所得税法 27 条）、益金の額から損金の額を控除した金額（法人税法 22 条 1 項）等として算出され、さらに総収入金額、必要経費、益金、損金はそれぞれ別の条文の規定の適用を受けながら、それらに従い計算されることになる。すなわち、所得の金額は、法人税法では、益金から損金を控除した金額であるが、さらに、この益金、損金の額の計算に関して、例えば、寄附金の損金不算入の規定などの別段の定めが存在しており、それら別段の定め規定する法律要件に従って、最終的な所得の金額が算出されることになる。このように租税法の規定では、課税物件である所得の額は、単純に一の条文により決定されるものではなく、複数の関連する条文の適用を重ねて所得の額を算出するような構造になっている。

ふえんすると、例えば、法人税法 37 条の寄附金の損金不算入の規定（以下「本件規定」という。）が適用されて所得の金額が算出される部分の構造を考えると、図 1 のように、まず、課税物件である①「所得」は、②「益金」「損金」（法人税法 22 条 1 項）、③「支出した寄附金の額」（法人税法 37 条 3 項）、④「金銭等の贈与等」、「広告宣伝」といった各条文に対応して個別の法律要件が規定されている。これらの法律要件は、「金銭等の贈与等」のように具体的事実⁽³⁹⁾を示すものもあるが、「広告宣伝費等に該当しない」という抽象的

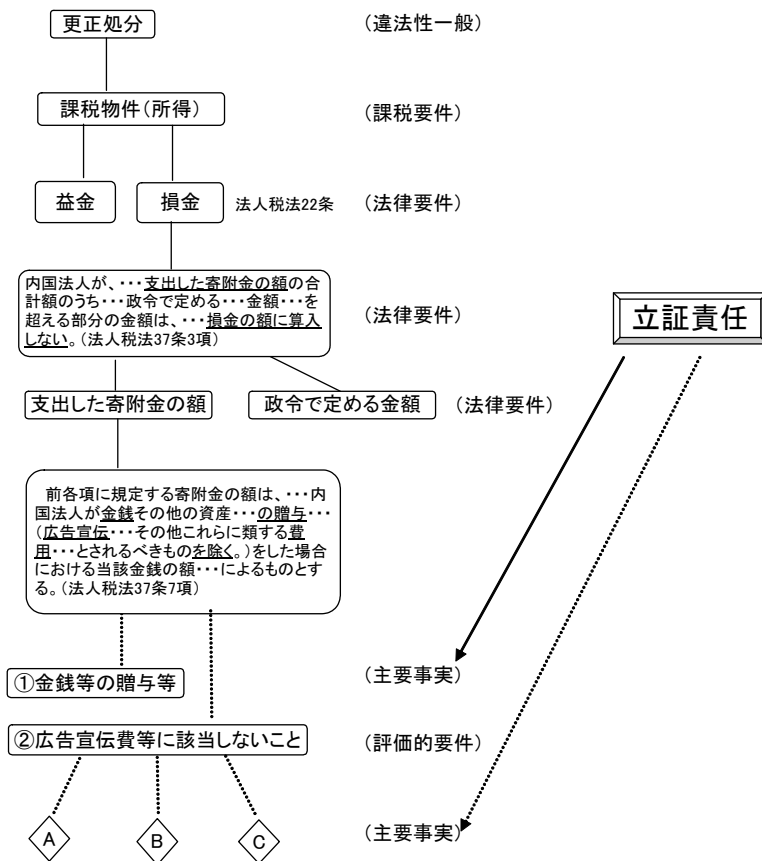
(37) 金子・前掲注 (30) 173 頁、清永敬次『税法（第六版）』70 頁（ミネルヴァ書房、2005）。

(38) 金子・前掲注 (30) 173 頁。

(39) なお、法人税法 37 条 7 項に規定する「供与」は具体的事実であるが、「贈与」については、これを民法上の贈与と解すると、贈与契約の法律効果を生じさせる具体

図 1

法人税更正処分取消請求訴訟の場合
(寄附金の認定のケース)



的事実は、財産を無償で与えることの合意であると考えられるが、この規定の贈与は、「民法上の贈与である必要はなく、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する行為」(福井地判平 13.1.17 訟月 48 卷 6 号 1560 頁)をいうことから、具体的事実が要件となっていると解することができる。

な概念を含み、その意義、内容について法的な評価を必要とする要件（以下「評価的要件⁽⁴⁰⁾」という。）が規定されている。このような評価的要件は、まず、その意義について、法的な評価（解釈）により、明らかにする必要がある、さらにその意義に対応してその評価を成立させるための根拠づけとなる具体的な事実⁽⁴¹⁾が必要となる⁽⁴²⁾。

このように、本件規定による損金の額の計算を行うための課税要件（法律要件）が、「法人が金銭を無償で交付したこと」という具体的事実と「広告宣伝費等に該当しないこと」という抽象的な事実（評価的要件）により構成されているように、租税法の規定においては、各税法の階層ごとに具体的事実と抽象的な事実が課税要件（法律要件）として定められている⁽⁴³⁾。そして、これら具体的事実と抽象的事実（評価的要件）を捉えて課税要件事実というと解することができる⁽⁴⁴⁾。

(40) 要件事実論において、「法律効果の発生要件として、過失、重過失あるいは正当理由、正当事由といった規範的评价に関する一般的、抽象的概念を取り込んだと解される実体法は少なくない。・・・そこで、これらは規範的要件と総称される」（司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』3頁（法曹会、1986））が、伊藤教授は「例えば、こうした無資力とか欠陥とかいう概念は、そのこと自体のなかに過失とか背信性とかの規範的要素をふくむものではない。したがって、これらの要件を規範的要件というのは、名称の問題としては適当ではない。筆者はこれを評価的要件と名付けたい。」（伊藤・前掲注（29）126頁）とされていることに倣い、評価的要件と定義する。

(41) 規範的要件も同様に解されており、具体的事実を評価根拠事実という（司法研修所・前掲注（40）30頁）。

(42) 本文で示した広告宣伝費について考えてみると、広告宣伝費の意義を法律解釈により「購買意欲を刺激する目的で、直接又は間接に商品等の良廉性を広く不特定多数の者に訴えるための費用」（横浜地判平4.9.30 訟月39巻6号1146頁）と解した上で、その意義から導かれる「支出が購買意欲を刺激する目的か」、「不特定多数の者への支出か」などの具体的事実と照らして、広告宣伝費であるか否かの法的評価が行なわれ、課税要件該当性が決定されることになる。

(43) 税法の条文は、具体的事実が法律要件として定められている場合よりもむしろ多くの場合は、評価的概念が要件とされていると思われる。

(44) 最一小判平5・3・11 民集47巻4号2863頁は、「所得税法は、納税義務者が自ら納付すべき所得税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の具体的内容を確認した上、その結果を申告して、これを納税するという申告納税制度を採用し、納税義務者に課税標準である所得金額の基礎を正確に申告することを義務付けており

なお、繰り返しになるが、評価的要件としての課税要件事実、その抽象的な概念ゆえに法的評価が介在する要件であり、まず、抽象的概念の意義、内容について法律解釈が行われた後に、その法的評価を基礎付ける具体的事実の存在が必要となってくること⁽⁴⁵⁾に留意すべきである。

2 課税訴訟における主要事実と立証責任

課税訴訟における客観的立証責任を考察するに際しては、まず、客観的立証責任の原則が働く場面である課税訴訟における主要事実は何であるかを考察する必要がある。

ところで、要件事実という概念を「ある権利の（例えば、貸金返還請求権）の発生、消滅などの各法律効果を生ずるために必要な裁判規範としての民法の要件に該当する具体的事実のことを要件事実という。」⁽⁴⁶⁾と捉えると、要件事実と主要事実とは同義であると考えられる⁽⁴⁷⁾。このことに照らせば、課

-
- （所得税法 120 条参照）本件のような事業所得についていえば、納税義務者はその収入金額及び必要経費を正確に申告することが義務付けられているのである。それらの具体的内容は、納税義務者自身の最もよく知るところであるからである。そして、納税義務者において売上原価その他の必要経費に係る資料を整えておくことはさして困難ではなく、資料等によって必要経費を明らかにすることも容易であり、しかも、必要経費は所得算定の上での減算要素であって納税義務者に有利な課税要件事実である。そうしてみれば、税務署長がその把握した収入金額に基づき更正をしようとする場合、客観的資料等により申告書記載の必要経費の金額を上回る金額を具体的に把握し得るなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において税務署長の行う調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が過少であることを明らかにしない以上、申告書記載の金額を採用して必要経費を認定することは何ら違法ではないというべきである。（・・・筆者加筆）」と判示しており、抽象的・評価的な概念である必要経費自体を課税要件事実と表現している。
- (45) 広告宣伝の場合、広告宣伝費の意義が、裁判例の判示と同一であると一義的に解釈されるのであれば、購買意欲を刺激する目的か、不特定多数の者への支出かなどの具体的事実を課税要件事実と考えることもできるが、この解釈を導くことが議論の対象となりうるのであり、この場合の課税要件事実としては、「広告宣伝費用に該当しないこと」の段階で捉えるものとする。
- (46) 伊藤・前掲注 (29) 12 頁。
- (47) 一方で、要件事実とは各実体法規に示された類型的事実をいい、それは法的概念であるのに対し、主要事実とは、要件事実に当てはまると評価された具体的事実をいい、これは事実的・経験的概念であるとして、両者を区別する考え方があるが、

税要件事実と課税訴訟における主要事実も同一であると考えることができそうであるが、果たしてそうであるのか。この点について、課税訴訟における主要事実の意義の考察を行うことにより、その結論を明らかにすることとし、その結論を踏まえて、課税訴訟における客観的立証責任の原則の登場場面に、考察することとする。

(1) 課税訴訟における主要事実の意義

例えば、相続税の場合を考えてみる。相続税の課税物件は、「相続または遺贈によって取得した財産」である⁽⁴⁸⁾とされ、また「相続・・・により取得した財産・・・に対し、相続税を課する」(相続税法2条1項)と規定されており、さらに「相続」は民法からの借用概念⁽⁴⁹⁾であると解される。相続人は、被相続人の死亡を原因として包括的に被相続人の財産を承継取得することとなる⁽⁵⁰⁾から、「被相続人の死亡」という事実と「相続財産」の取得という事実、つまり、被相続人の財産が何であるかが、相続税法に定める課税要件事実該当すると考えられる。

このように考えた場合、例えば、ある貸付金の取得という事実が課税要件事実であるためには、まず、その貸付金が相続財産である必要があり、その貸付金債権が相続財産であるか否かは、被相続人が貸付金債権を有していたか否かにより決定されることになる。すなわち、貸付金債権の存在の有無自体が課税要件事実該当することになる。一方、被相続人の貸付金債権の存在を認めるためには、その貸付金債権の根拠となる金銭消費貸借契約の存否が問題となる。そして、その場合の主要事実は、金銭の交付と返還の合意の事実であるから、課税要件事実と課税訴訟における主要事

法的概念と事実的・経験的概念とを常に截然と区別して表現できるとは限らないとの理由から、要件事実と主要事実は同義と解されている(司法研修所・前掲注(40)3頁)。

(48) 金子・前掲注(30)469頁。

(49) 金子・前掲注(30)471頁。

(50) なお、民法からの借用の範囲については、拙稿「租税法と準拠法―課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察―」税務大学校論叢39号133頁以下(税務大学校、2002)参照。

実は、必ずしも一致するものではないと考えられる。

次に、この関係について、「所得」を課税物件とする法人税や所得税に関して考察することとする。

ところで、課税処分取消訴訟における主要事実に関する考え方については、所得税の更正処分を例にして考えた場合には、①税額を主要事実とする説、②総所得金額を主要事実とする説、③各種の所得金額を主要事実とする説⁽⁵¹⁾、④収入金額及び必要経費を主要事実とする説⁽⁵²⁾、⑤勘定科目ごとの金額を主要事実とする説、⑥所得金額の算出に必要な個々の所得発生原因事実、すなわち具体的事実を主要事実とする説⁽⁵³⁾の6つの説に分類されると分析されている⁽⁵⁴⁾。

主要事実の意義を権利関係を直接に基礎づける事実⁽⁵⁵⁾、すなわち直接証拠により証明し得る「事実」と解することを前提とすると、所得、収入・必要経費というものは、収入の計上時期や所得区分等の法的判断を経た上で、その計算の結果として算出される金額であって、直接証拠による証明ができる具体的な事実ではない。さらに、訴訟上の機能の面においても、主要事実は、審理の対象を明らかにし、相手方の防御の目標を明確にして、不意打ちとなるような認定を防止するという機能を有すると解されている⁽⁵⁶⁾。このような機能に照らすと、個別具体的な事実を主要事実ととらえることが望ましいと考えられる⁽⁵⁷⁾。

(51) 所得税法 22 条 1 項の課税標準の規定等を根拠とするもので、特別経費である雇人費を主要事実でないとした裁判例（大阪地判昭 50・1・29 行集 26 巻 1 号 63 頁）、推計課税における主要事実を所得であるとした裁判例（大阪高判昭 51・8・6 行集 27 巻 8 号 1454 頁）等がある。

(52) 大阪地判昭 40・5・11 行集 16 巻 6 号 1015 頁等。

(53) 広島高松江支判平 5・6・30 税資 195 号 738 頁等。

(54) 小林・前掲注 (7) 136 頁。

(55) 伊藤・前掲注 (21) 265 頁。

(56) 今村隆ほか著『課税訴訟の理論と実務』132 頁（税務経理協会、1998）。

(57) 岡村教授は、「実額課税では、個別取引事実がどのような課税要件規定に該当するかを基礎として課税が行われる。・・・税法における要件事実は、このように層状構造をなしているのであるが、所得の金額等は、いずれも個別取引に法規を適用した

つまり、前記1で述べたとおり、租税法の規定を見た場合、最も下の階層の法律要件でも課税要件事実として具体的な事実を直接規定しない評価的要件を含む場合がある。法人税法37条の寄附金の損金不算入の規定のケースでは、法人が金銭を無償で交付した事実（具体的な事実）が証明、認定されたとしてもそれだけでは課税要件は充足せず、広告宣伝費等に該当するか否かの評価的要件が充足されて初めて課税要件が充足するのであるが、この場合、この評価的要件の充足を法的評価として導く根拠となりうる具体的な事実の存在が必要となる。そして、主要事実の意義、機能に照らせば、この段階での評価的要件を充足させることとなる具体的事実が、（金銭を無償で交付した事実と同様に）主要事実該当すると考えられる。

したがって、課税訴訟における主要事実とは、税法に規定する課税要件（法律要件）に示される具体的な事実と評価的要件を充足させることとなる具体的な事実をいうものと解することができる。

本稿において、課税要件事実とは、租税法の法律に規定する具体的事実と抽象的事実（評価的要件）をいうものと解されたところ⁽⁵⁸⁾、課税訴訟における主要事実とは、評価的要件そのものではなく、その評価的要件を充足させるところとなるもう一段下層に位置する具体的事実⁽⁵⁹⁾をいうものであるから、課税要件事実と課税訴訟における主要事実とは必ずしも一致するものではないと考えられる⁽⁶⁰⁾。

結果算定される数値であり、したがって、純粋な意味での事実ではなく、事実と法規の両方の要素を含んだ、いわば、法規に基づいた事実の数値的評価である。・・・仮に所得の金額等に対して証明が問題になると考えるにしても、・・・所得の金額等がある事実が歴史的に存在したかどうかという意味での主張責任や証明責任の対象であると考えすることはできない。また、所得の金額等は、法規に基づく事実の評価であるから、個別取引を主要事実と位置付けると、所得の金額等については、法の適用の問題だけが残ることになる。」（岡村忠生「税務訴訟における主張と立証－非正常取引を念頭－」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』297頁（ミネルヴァ書房、1995））と述べられ、主要事実とは、法的判断を含んだ個別取引事実とされる。

(58) 第1章 第2節 1参照。

(59) 前掲図1におけるA、B、Cで表した具体的事実をいう。

(60) ただ、この不一致は後述するように客観的立証責任の原則の適用場面では影響を

(2) 課税訴訟における客観的立証責任の適用場面

ところで、客観的立証責任は、「法律効果の発生・消滅の判断を可能にするためのものであるから、その効果の発生・消滅を直接に規定する法規の構成要件に該当する事実（つまり主要事実）について定めるべきであり、かつ、それで足りる。」⁽⁶¹⁾と解されている。すなわち、客観的立証責任の原則は、主要事実について裁判官が真偽不明となった場合に登場する原則であり、間接事実等の真偽不明の場面では問題とならない⁽⁶²⁾。

そうすると、これを課税訴訟の場面に当てはめ、上記(1)で検討したように課税訴訟における主要事実の意義を捉えると、その主要事実に対して客観的立証責任が適用されることになると考えるのが自然のように思われる。しかしながら、以下のとおり、課税訴訟における客観的立証責任の原則の適用場面は、この課税訴訟の主要事実の認定場面とは必ずしも一致しないものとする。

例えば、前出の寄附金の損金不算入の規定の場合で検討してみる。

法人税法 37 条 3 項は、内国法人が支出した寄附金の額のうち損金算入限度額を超える部分の金額は損金の額に算入しない旨規定する。

そして、同条 7 項は、その寄附金等の額について、

「前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定する。

したがって、内国法人が支出したある金銭の額がこの「寄附金の額」に

受けないと考える。

(61) 新堂・前掲注 (8) 512 頁。

(62) 前掲注 (27) 参照。

含まれるか否か、すなわち、この場合の課税要件事実、条文の文理に従えば、①金銭等の交付等の事実、②広告宣伝等のための費用に該当しないこと、③金銭等の額、と解することができる。①、③の課税要件事実は、具体的な事実関係を要件としている⁽⁶³⁾ことから、これらの事実は主要事実であり、その存否には、客観的立証責任が影響を及ぼす場面⁽⁶⁴⁾となる。

一方、②の広告宣伝等の費用に該当しないことは、具体的な事実ではない。広告宣伝とは何かという文言そのものの意義の解釈を通じて、広告宣伝と評価できないような具体的な事実関係から導かれることとなる評価的要件に該当する課税要件事実である。したがって、この②の課税要件事実の場合の主要事実は、広告宣伝と評価されないための基礎となる個々の事実が主要事実⁽⁶⁵⁾となる。

すると、これらの個々の事実について、客観的立証責任が観念されると一応考えられる。しかしながら、ここでいう評価的要件の要件該当性を生み出す個々の具体的事実を主要事実であると解した場合においても、この主要事実に対しては、客観的立証責任の原則は問題としないと考える⁽⁶⁶⁾。

すなわち、このような場合の事実関係はあくまで法的評価を導くための事実関係である。例えば、金銭消費貸借契約の場合の主要事実である金銭の交付と返還の合意といった事実の場合のように「ある権利（たとえば、貸金返還請求権）の発生、消滅などの各法律効果を生じるために必要な裁判規範としての民法の要件に該当する具体的事実」⁽⁶⁷⁾であるからこそ、裁

(63) もっとも、この場合、金銭等の額は金銭であれば一義的に定まるが、金銭以外の場合は資産の価額の評価が必要となることから、具体的な事実とはいい難い面もあるが、ここでは、金銭の場面を想定することとする。

(64) 前掲図 1 の立証責任の実線の矢線部分。

(65) 前掲注 (42) の横浜地判の判示内容のように、広告宣伝費の意義を捉えると、費用の支出の目的が購買意欲を刺激すること、商品の良廉性を訴えるものであること及び不特定多数の者に対する支出であることが広告宣伝の費用であるか否かを決定する主要事実であると解することができる。

(66) 前掲図 1 の立証責任の点線の矢線部分。

(67) 伊藤・前掲注 (21) 12 頁。

判官が真偽不明の状態に陥った場合にも判決を下すべきルールが必要な
であり、広告宣伝等の費用であるかどうかは総合的に判断される事項であ
るから、いずれかの事実関係を立証しさえすれば、広告宣伝等の費用に該
当するとかしないとかという性質のものではない。このような点に鑑みれば、
民事法における規範的要件の場合⁽⁶⁸⁾と同様に客観的立証責任の問題は
生じないと考えられる。

このことは、例えば、過少申告加算税における加算税の免除事由⁽⁶⁹⁾であ
る「正当な理由がある場合」のような課税要件の場合にはなおさら明らかで
ある。この「正当な理由」については、一般的には、納税者側に主張立証
責任があるとされる⁽⁷⁰⁾。ここでいう「正当な理由」とは、「例えば、税法
の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに
伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関
し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかつた保険
等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また更
正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更によ
り納税者の故意過失に基づかずして当該申告額が過少となった場合の如く、
当該申告が真にやむをえない理由によるものであり、かかる納税者に過少
申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するもので
あつて、納税者の税法の不知もしくは誤解に基く場合は、これに当らない
というべきである。」⁽⁷¹⁾と解されているとおり、抽象的な概念である。必

(68) 前掲注(29)参照。

(69) 国税通則法 65 条 4 項。

(70) 例えば、横浜地判昭 51・11・26 訟月 22 卷 12 号 2912 頁は、「同法 65 条 2 項は過
少申告加算税の課税要件そのものを規定したのではなく、同条 1 項所定の課税要
件を具備する場合であっても、同条 2 項所定の場合には当該事実に係る増差税額分
については過少申告加算税を課さない旨を定めた例外規定であるから、納税義務者
の側に右の場合に該当する事由の存在について主張、立証責任があると解するのが
相当である」と「正当な理由」の存在の主張立証責任が納税者側にある旨判示する。

(71) 東京高判昭 51・5・24 税資 88 号 441 頁。また、「正当な理由」の意義については、
品川芳宣『附帯税の事例研究<第三版>』69 頁以下（財経詳報社、2002）参照。

要十分条件となりうる具体的な事実が一義的に定まっているわけではない。個別の事実関係が「正当な理由」に該当するかどうかの法的評価を経て法律要件の充足の有無が決定されるものである。このことに照らせば、間接事実について客観的立証責任の原則を及ぼす必要のない場合と同様に、訴訟において、「正当な理由」がある理由として主張立証が行なわれる個々の事実関係の有無については、客観的立証責任の原則を及ぼす必要はなく、それらは、「正当な理由」の有無の法的判断において考慮されるものに過ぎず、客観的立証責任の原則が働く場面ではないと考えられる⁽⁷²⁾。

結局、課税訴訟における客観的立証責任の原則は、主要事実に関する認定場面で常に機能するルールではなく、課税要件事実が、具体的事実の場合には機能するが、評価的要件の場合には、機能しない、機能する必要がない裁判規範であると解することができる。

租税法規は、そのすべてにおいて訴訟法上の要件事実を念頭に規定されているものとは到底解し難く、そのため、租税法律関係を規定する租税法の規定は、法律要件を具体的事実として規定しているのではなく、抽象的事実（評価的要件）として規定していることが少なくないと認められる。課税訴訟における客観的立証責任の原則は、租税法規が具体的事実を規定している部分に働く原則である。すると、課税訴訟における客観的立証責任の登場場面は、少ないのではないかと考えることができる。

一方、第3章において、後述するのであるが、客観的立証責任の原則に

(72) この正当な理由の有無に触れた最判一小平 11.6.10 訟月 47 卷 5 号 1188 頁は、納税者側が「正当な理由」があるとする主張立証に対して「上告人らが本件において「正当な理由」がある根拠として主張立証する事実をもってしては、・・・主張立証として十分とはいえず、これに原審の適法に確定したその余の事実関係を併せ考慮しても、上告人らに「正当な理由」があったと認めることができない。」と判示する。すなわち、この判決では、納税者側が「正当な理由」に該当すると主張する具体的な事実についてはその存在を認め、すなわち真偽不明の状態にはないものの、当該事実さらに裁判に現れた事実関係を総合考慮しても「正当な理由」があったとは認められないと判断していると解され、客観的立証責任は「正当な理由」の有無の段階では意識されていないと解することができる。

比較して、主観的立証責任の原則は、評価的要件の場合にも働く原則であり、その登場場面は、客観的立証責任よりはるかに広いことに留意する必要がある。

以下、具体的な裁判例を検証することにより、上記の結論の妥当性をも論証することとする。

第2章 課税訴訟の現状 (客観的立証責任の負担の観点から)

前章において、民事訴訟における立証責任を基礎とし、課税要件事実という概念との関連を踏まえて、課税訴訟における立証責任（客観的立証責任）の意義について検討を行った。本章においては、その検討結果を前提にして、客観的立証責任の原則が実際の課税訴訟において、どのような影響を及ぼしているかを具体的な裁判例を分析、検討することを通じて、明らかにするものである。

第1節 平成16年度における国側敗訴事件の分析（概観）

課税訴訟の平成14年度から平成16年度の発生件数は、275件、387件、457件と増加傾向⁽⁷³⁾にあり、税務訴訟においても訴訟型社会の到来を意識せざるを得ない状況にある。そのような中、課税関係訴訟の国側敗訴件数は、27件、48件、54件と増加の一途をたどっている⁽⁷⁴⁾。これら増加している敗訴判決は、純粋に法令解釈のみを争点とする事件も当然存するのであるが、事実認定を伴った課税要件事実の存否を争点とする事件がその多くを占めていると考えられる。平成16年度における課税関係訴訟事件の国側敗訴（全部敗訴、一部敗訴）事件（54件）の内容を具体的に分析してみると、事実認定に争いがなく法令解釈に係る事件と事実認定が争点となっている事件はほぼ同数（半々）となっており、当然のこととは考えられるが、事実認定は判決における大きなウエイトを占める争点であるということが言える。

(73) 税務訴訟の敗訴件数等の状況は、国税庁ホームページの報道発表資料・前掲注(2)参照。

(74) もちろん、ストックオプション訴訟のように同種事件が多数発生していることがその大きな要因ではあるが、推計課税事件が激減していることを考慮すれば、増加傾向にあることは否定できないものと考えられる。

第2節 裁判例の具体的な検討

そこで、具体的な裁判例の内容を客観的立証責任の観点から、客観的立証責任が判決の結果にどのような影響を及ぼしているかを判決における裁判所の判断部分の判示内容から分析、検討することとする。

1 さいたま地裁平成16年4月14日判決⁽⁷⁵⁾

本件は、原告が所有していた土地の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算において、所得税法64条2項に規定する保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税の特例（以下「保証債務の特例」という。）を適用して、原告が確定申告を行っていた場合に、被告（課税庁）が、保証債務の特例の適用はできないとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った事件である。

本判決は、保証債務の特例の実体的要件として、①債権者に対して債務者の債務を保証したこと、②上記①の保証債務を履行するために資産を譲渡したこと、③上記①の保証債務を履行したこと、④上記③の履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったことが必要であると判断した上で、裁判所が認定した事実によれば、上記4つの要件をいずれも満たすことから、納税者の土地の譲渡とは本件特例の適用要件を充足するとして課税処分の全部を取り消している。

本件では、課税庁側は、「保証債務の履行を「余儀なくされる」状況下でやむにやまれず資産を譲渡した場合でなければならない」と主張し、そのような状況には該当しないものとして、いくつかの具体的な事実を主張立証している。本判決は、「上記被告の主張は採用できない」旨判示するが、その内容は、課税庁が主張した実体的要件自体の要件該当性を否定するもので、個々の事実の認定に関して否定的な判断を行っているわけではない。このことからすると、客観的立証責任の負担が判決に影響を及ぼしたのとは認められ

(75) さいたま地裁平成12年（行ウ）18号、判例集未登載、確定。

ない。また、本判決が示す実体的要件の②、④は、「保証債務を履行するため」、「求償権の・・・行使ができないこと」などのように具体的事実が課税要件事実ではなく、評価的要件を実体的要件としている。すると、客観的立証責任の原則が登場する場面ではなかったこととなる。

2 東京地裁平成 16 年 4 月 19 日判決⁽⁷⁶⁾

原告は、A 国大使館に勤務していたが、所得税の申告に際し、A 国大使館からの給与について、実際に支給を受けていた金額の 37.6 ないし 44.9 パーセントの金額を給与等の収入金額から除外して、確定申告をしていた。被告（課税庁）が、原告の申告は、真実の給与収入金額に比し過少なものであって、国税通則法（以下「通則法」という。）70 条 5 項に規定する「偽りその他不正の行為」に該当するとして、更正処分等を行った事件である。本件の争点は、①A 国大使館に源泉徴収義務があり、原告にはそもそも申告義務がないのか、②仮に、A 国大使館に源泉徴収義務がないとしても、原告は A 国大使館と国税当局との間で行われた協議を前提として A 国大使館で指導されていた申告方法に則って申告したものであるから、本件申告には通則法 70 条 5 項の適用はないのかというものであった。

②の争点について、本判決は、甲号証を引用しながら、「結果的に A 国大使館と国税当局とは、A 国大使館の現地職員の課税について、何らかの合意に至ったことを認定することができる。」「A 国大使館の日本人職員の間では、基本給のみが課税対象であり、付加給は非課税であるため、基本給のみの申告、あるいは、給与全体の約 6 割の額の申告をすれば足りるとの慣行又はその旨の認識が一定程度広まっていたものと認められる。」と認定した。その上で、原告が上記慣行を知った経緯や申告態様等から「原告の本件各係争年分の申告は、いずれも上記慣行に従って正しい申告であると信じて行われたものと認めることができるから、原告が真実の所得を秘匿し課税を免れる意図

(76) 東京地裁平成 13 年(行ウ)407 号、判例集未登載。なお、控訴審(東京高判平 16. 11. 30、判例集未登載)で課税庁側の主張が認められ、第一審判決は取消され、その後、最決平 18・2・7 (棄却、不受理)により確定している。

の下に行ったものとは認められず・・・通則法 70 条 5 項の適用はないものといわざるを得ない。」と判断している。この判断過程において、裁判所は、課税庁側の証拠に関して「この点についての証拠価値は全くないといわざるを得ない。」「陳述書は、この点に関する記載が一切されていない極めて不自然なものとなっており、到底信用性を認めることができない」などと判断している。これらの点を勘案すると、課税庁側がその立証活動において、自ら主張する事実について、裁判所の心証を形成することができなかつたと解することができる。しかしながら、前述の裁判所の認定判断は、原告側の証拠を基礎として認定を行っているとともに、「乙号証中の記載のみをもって、前記認定を覆すに足りるものと解することはできない。」と述べている点に照らすと、裁判所は、原告側の証拠から原告側が主張する事実について心証を形成し、認定したものであり、真偽不明の状態に陥ったことにより上記の判断を行ったものとは認められない。

また、通則法 70 条 5 項にいう「偽りその他不正の行為」とは、具体的な事実を規定する要件ではなく、「偽りその他不正の行為」についての意義につき、法的評価（解釈）を行った上で、個別の事実について「偽りその他不正の行為」該当性が判断されることとなる評価的要件であると解される。したがって、「偽りその他不正の行為」であるか否かについては、客観的立証責任の原則が登場する場面がないのであり、この点からも客観的立証責任の影響は認められない。

3 東京地裁平成 16 年 7 月 23 日判決⁽⁷⁷⁾

本件では、原告が外国親会社から付与されたストックオプションの権利行使益を給与所得として申告すべきところ、譲渡所得または一時所得として確定申告していたことにつき、通則法 65 条 4 項にいう過少申告加算税を賦課しない「正当な理由」があるか否かが争点の一つとなっていた事件である。

(77) 東京地裁平成 15 年(行ウ)138 号、判例集未登載。なお、控訴審(東京高判平 17. 4. 19、判例集未登載)では、課税庁の主張が認められ、第一審判決は取消され、確定している。

本件では、原告の申告が、過少申告となったことについて、通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」はないとの被告（課税庁）の主張に対して、原告側は、単に、被告の主張は争うとのみ主張しているにすぎず、具体的な事実についての主張を行っていない。しかしながら、本判決は、「原告の平成 12 年分の所得税の確定申告において、本件ストックオプションを行使したことによる同年分の権利行使益が、給与所得として税額の計算の基礎とされていなかったことについては、課税庁の過去の運用に由来する見解の対立が残っている中で、課税庁の旧来の運用に従った申告がされているものにすぎず、他方において、課税庁側も、この運用の変更（正しい法解釈への変更）を規則、通達等により明示することを怠っていたのであるから、このような確定申告には、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」があるというべきである」と判断して、過少申告加算税の賦課決定を取り消している。裁判所は、原告側から「正当な理由」に関する具体的な事実の主張立証がないにもかかわらず、他の争点（所得区分）において認定した事実を前提として、「正当な理由」の存否を判断している。これは、一見すると、弁論主義にも反するようであるが、既に述べたとおり⁽⁷⁸⁾、一般的に、過少申告加算税の「正当な理由」の客観的立証責任は納税者側にあると解されているものの、本来的には、客観的立証責任の原則の登場場面がないケースである。よって、弁論主義に反するものとも解し難く、また、客観的立証責任が判決の帰趨に影響を与えたものではないということになる。

4 大阪高裁平成 16 年 7 月 29 日判決⁽⁷⁹⁾

本件は、原告が、法人税法 69 条の外国税額控除制度に基づいて、納付した

(78) 前章第 2 節 2 の(2)参照。

(79) 金融・商事判例 1201 号 33 頁。第一審は、大阪地判平 14.9.20（裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報の下級裁判所判例集参照）、木村栄昌「予防税務と契約の「否認」：メガバンクの税額控除余裕枠転売事件を素材にして」税研 20 巻 3 号 90 頁参照。なお、上告審（最判平 18.2.23、裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報の最高裁判所判例集参照）では、原審の判断が取消されている。

外国税（以下「本件外国税」という。）を税額から控除して法人税の申告をしたところ、被告（課税庁）が、原告の納付した本件外国税（源泉税）は、同条所定の控除対象の外国法人税に該当しないとして行った更正処分等の取り消しを求める事件である。

本件の主な争点は、法人税法 69 条に基づき税額控除することの可否であるが、その適用を否定する理由として課税庁は、①本件源泉税の発生の前提となる取引を、主位的には、私法上の法律構成による否認⁽⁸⁰⁾によって、②予備的には、法人税法 69 条の限定解釈による否認によって否認し得るかという点にあった。

本判決は、私法上の法律構成による否認の前提として、真実の法律関係の検討において、当事者の真実の意思は、①いわゆる外国税額控除の余裕枠に関する売買契約や②訴外関連会社間で発生した貸付金の利息を原告を介して取得することを内容とする合意であるとする課税庁側の主張に対して、「しかしながら、控訴人の上記主張は、いずれも、・・・実情にのみ着目した経済的な説明としては、これを首肯し得るとしても、上記①又は②の内容の合意が

(80) 本判決では、私法上の法律構成による否認について、「所得に対する課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則して行われるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。しかしながら、その経済取引の意義内容を当事者の合意の単なる表面的、形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、裁判所は、私法上の真実の法律関係に立ち入って判断すべきであって、このような裁判所による事実認定の結果として、納税者側の主張と異なる課税要件該当事実を認定し、課税が行われることは私法上の真実の法律関係に即した課税であり、当然のことであるといえる。そして、かかる事実認定を行い得る場合としては、①当該取引が実体のない仮装取引である場合と②表面的、形式的に存在する法律関係とは別に真実の法律関係が存する場合が考えられる。」とし、②について、「また、当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである（なお、この場合も、当事者の意思の問題として、本件に即して言えば、まず、真実原告が利子による利得を事実上確保しているのか否かという事実認定が問題となるのであって、当該意思が法的にいかなる類型の契約等に該当するか否かが問題となるものではないから、準拠法が問題となる余地はない。）」と解している。

成立しただけでは、(関連会社：筆者加筆)が外国税額控除の利益を受けることはできないのであって、何らかの法律関係を選択しなければ、その期待する経済的目的を達成することはそもそも不可能であるから、法律関係の解釈としては到底採用し難い。」と判断する。これは、課税庁側が主張する事実関係が、その存否以前の問題として、そもそも法律関係を構成する主要事実の主張として誤りであることを示していると考えられる。したがって、裁判所が真偽不明の状態に陥る以前の問題と解される。また、本件において、本件外国税の発生の原因となる取引は、契約書という処分証書⁽⁸¹⁾の証拠がある取引であるから、課税庁がその証拠による心証を崩さない限り、裁判所の心証は当該証拠により形成されていると見るのが妥当であると考えられる⁽⁸²⁾。したがって、本件において客観的立証責任が判決の帰趨に影響を与えたものとは認められない。

5 大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決⁽⁸³⁾

本件は、有限会社に対する出資の贈与が行われた場合に、贈与税の額の計算上、当該出資の額は、財産評価基本通達 188-2 によるいわゆる配当還元方式により評価すべきか、財産評価基本通達 185 に定める純資産価額方式によって評価すべきかが争点となった事件である。

本判決は、本件出資の際の経緯等の事実関係から財産評価基本通達に定める配当還元方式による評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情が存すると判断した上で、課税庁が主張する純資産価額方式により評価することも相当であるとは言いがたいとし、裁判所独自の評価方法として、配当還元方式を一部修正した計算方法により本件出資の価額を評価するのが相当であると結論付けた。

(81) 処分証書とは、法律上の行為がその書面によってなされたものをいう(新堂・前掲注(8)582頁)。

(82) 処分証書の場合にはその真正が証明されれば、その証書によって作成者が記載内容の法律行為をした事実が直接に証明されることになる(新堂・前掲注(8)585頁)。

(83) 大阪地裁平成12年(行ウ)第6号、判例集未登載。なお、控訴審(大阪高判平17.5.31、判例集未登載)においても第一審と同様の判断がなされている。納税者側上訴中。

相続税法上は、「贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による（相続税法 22 条）と規定するのみで、時価が具体的にいくらの額であるかについては法律に規定がないため、実務上は国税庁長官が発遣する財産評価基本通達に基づき贈与財産の価額を評価している⁽⁸⁴⁾ところであるが、「個別の財産の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべき」⁽⁸⁵⁾であることに鑑みれば、その個々の事情の考慮の結果が時価であり、客観的立証責任の原則が登場する場面ではなく、また、本判決のように財産評価基本通達の定める評価方法が許される特別の事情が存するか否かについても、その特別の事情は一義的に具体的に示されるものではなく、種々の事情を総合的に判断されるものであるから、やはり客観的立証責任の影響をうけるものではない⁽⁸⁶⁾。

6 東京高裁平成 16 年 9 月 29 日判決⁽⁸⁷⁾

本件は、原告の所得税につき、確定申告を依頼された税理士が、居住用財産の譲渡に係る租税特別措置法 31 条の 3 第 1 項及び 35 条 1 項に規定する課税の特例（以下「本件居住用財産の特例」という。）の適用を求める旨の記載

(84) 最判三小平 17・11・8 裁判所時報 1399 号 2 頁は、「評価通達の定める非上場株式の評価方法は、相続又は贈与における財産評価手法として一般的に合理性を有し、課税実務上も定着しているものである」と判示する。

(85) 金子・前掲注 (30) 494 頁。

(86) 本判決は、「特別の事情」を認定した後に課税庁側の評価方法に関する主張を排斥した上で、裁判所自らが合理的な評価方法を示しており、客観的立証責任ましてや真偽不明の状態に陥ったものでないことは明らかであると考えられる。その他、名古屋地判平 16・8・30 判タ 1196 号 60 頁、さいたま地判平 17・1・12（裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報から行政事件裁判例集参照）、東京高判平 17・2・10（判例集未掲載）、東京地裁平 17・3・10（判例集未掲載）、仙台地裁平 17・3・24（判例集未掲載）なども相続税における土地等の価額（時価）が争点の事件であり、これらも本件と同様であると考えられる。

(87) 東京高裁平成 15 年（行コ）第 188、243 号、判例集未掲載。なお、上告審（最判一小平 18.4.20、裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報から最高裁判所判例集の最近の最高裁判例参照）は、本判決と同様に更正処分及び重加算税の賦課決定は違法としたが、過少申告加算税部分については適法との判断を示している。

をせずに、譲渡所得が生じない旨の虚偽の内容の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出した後、原告が、本件各特例の適用を求める修正申告をした後に、被告（課税庁）による本件居住用財産の特例の適用を否認する更正処分及び二度にわたる重加算税の賦課決定処分が行われた事件である。

本件の争点は、①本件居住用財産の特例の手続的要件である当初申告に本件居住用財産の適用を求める記載をしなかったことにつき、「やむをえない事情」があったか否か、②本件賦課決定処分の適否である。①の争点は、いわゆる宥恕規定である「やむをえない事情」の存否であり、さまざまな個別の事情を勘案して「やむをえない事情」が判断されるもので、やはり客観的立証責任の原則の登場場面ではない。判決も「このような事情の下においては、原告の譲渡所得につき、本件確定申告書に本件各特例の適用を受けようとする旨が記載されず、所定の資料が添付されなかったことについてやむを得ない事情があったと認めるのが相当である。」と個別の事情を認定した上で、総合評価により「やむを得ない事情」の存否の該当性を判断しており、客観的立証責任が影響を及ぼしたものとは認められない。

また、②の争点については、原告が税理士に申告行為を委任し、その委任を受けた税理士が偽装隠ぺい行為を行った場合に、通則法 68 条に規定する「納税者が・・・隠ぺいし、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するか否かが争点となったものである。「納税者」の範囲や申告の委任の状況等の事情が総合考慮されて税理士の行為が納税者自身の行為と同視できないことから、重加算税の賦課要件を満たさないと判断された⁽⁸⁸⁾もので、やはり客観的立証責任の原則の登場場面ではないと考えら

(88) この争点については、本判決は原審（東京地判平 15.6.27、判例集未登載、裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報から下級裁判所判例集参照）の判断をそのまま引用している。なお、この原審の判断の過少申告加算税にかかる判断部分では、「通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」の有無の点等を主張することができ、原告の主張は明確でないものの、これを主張しているものと理解できる。」と判示した上で、認定した事実から「正当な理由」の存在を認めて、過少申

れる。

7 名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決⁽⁸⁹⁾

本件は、原告らが、それぞれ組合員となっている民法上の組合が行った航空機リース事業による所得が不動産所得（所得税法 26 条 1 項）に当たると主張して、その減価償却費等を必要経費に計上して所得税の確定申告を行ったのに対し、被告（課税庁）が、原告らの締結した契約は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことなどを理由に、同所得は雑所得（同法 35 条 1 項）であって損益通算は許されないとして、原告らに対し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った事件である。

本件の争点は、原告らの締結した契約が、民法上の組合契約か利益配当契約かが争点であった。要件事実論的には、民法上の組合の主要事実⁽⁹⁰⁾である① 2 人以上の当事者の存在、② 各当事者が出資することを合意したことについては、争いがなかったことから、③ 各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの存否が実質上の争点であったと考えられる。そして、課税庁側が「共同の事業を営むことについての合意」の不存在を主張する根拠（事実）として、組合契約における検査権、解任権の不存在を主張し、しかも、組合契約書という書証の存在自体には争いがなかったことから、もっぱ

告加算税を取消している。原告側にも立証責任の負担の影響はやはり認められない。

(89) 名古屋地裁平成 15 年（行ウ）第 26 ないし 31 号、判例集未登載、裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報から下級裁判所判例集参照。本判決に触れるものとして、酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（上）（下）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日）判決に触れて—」税務事例 37 卷 5 号 1 頁、6 号 8 頁（2005）、品川芳宣「任意組合を利用した航空機リースに係る損失の損益通算と禁止措置」税研 120 号 86 頁（2005）、大淵博義「判批」税務事例 37 卷 7 号 1 頁、8 号 10 頁（2005）、川田剛「租税回避—節税・脱税との接点—任意組合を利用した航空機リース取引による損益通算が租税回避にあたらぬとされた事例」税経通信 60 卷 3 号 35 頁（2005）など。なお、本件は控訴審（名古屋高判平 17.10.27、判例集未登載）でも原審の判断が維持され、確定している。

(90) 民法 667 条が、「組合契約は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる」と規定していることから、①ないし③の 3 つの主要事実が導かれると解される。

らその組合契約書の解釈がその争点の中心であったとすることができる。これについて、本判決は、課税庁側の主張を排斥し、本件組合契約における検査権、解任権の存在を認定した上で、「以上の検討結果によれば、本件各組合契約は、民法上の組合契約の成立要件を充足しており、これとは契約類型の異なる利益配当契約と認めることはできない・・・」ので、本件各組合は、民法上の組合に当たると判断するのが相当である。」と判示し、課税処分を取り消すという結論を導いている。本判決での課税庁の検査権、解任権の不存在の主張は、民法上の組合契約の成立要件（主要事実）である「共同の事業を営むことについて合意」を否定する間接事実の主張と解される。すると、これらの事実が認定されないことは、客観的立証責任の原則の問題でないことは明らかである。さらに、本判決が、その判示において、明確に、組合契約の成立要件が充足していると述べていることからすると、真偽不明の状態にあったものでないことも明らかと言える。

8 名古屋地裁平成 16 年 11 月 25 日判決⁽⁹¹⁾

本件は、原告法人が経営する飲食店の売上傳票が廃棄された等の事実があったことから、法人税法 126 条 1 項所定の財務省令で定めるところに従った帳簿書類の備付け、記録又は保存がなされていないとして、課税庁が青色申告承認を取り消した上、売上傳票の破棄等による売上除外金額を推計する方法で法人税の更正及び重加算税の賦課決定処分等を行った事件である。本件では、被告（課税庁）が行った推計課税の方法の合理性、特に、その推計の柱（基礎数値）とした売上傳票の破棄枚数の認定が大きな争点であった⁽⁹²⁾。

本判決は、その破棄枚数の認定において「被告の主張は、本件証拠上、認

(91) 名古屋地裁平成 15 年(行ウ)第 47 号、判例集未登載。控訴審(名古屋高判平 18. 1. 30、判例集未登載)は、課税庁側の主張を若干認めるものの、なお、基礎数値に誤りがあるとの判断を示している。納税者側上訴中。

(92) 課税庁は、①売上傳票破棄枚数を期首枚数、仕入枚数、他からの取寄枚数、使用枚数、書換え枚数、書損じ枚数及び在庫枚数に基づいて認定し、②これに売上傳票 1 枚当たりの平均客数と、③ 1 人当たりの平均売上金額とを順次乗じることによって、売上傳票の破棄による売上除外金額を推計するという方法による推計課税を行った。

めることが困難というべきである（課税要件事実の充足について主張立証責任を負う被告が、売上伝票の破棄枚数についても主張立証責任を負うことが明らかである。）、また、原告が従業員の陳述書により主張立証を行っている破棄の事実について、「このような破棄の事実を明らかにする客観的な証拠は存在しないものの、被告は、・・・（すなわち、被告が主張するような破棄の事実が存在しないこと）について何らの主張、立証もしない。そうすると、・・・真実であることを否定できないから、堅実性確保の観点から・・・破棄がなされたと認めざるを得ない。」と判示して、被告の認定する売上伝票の破棄枚数と異なる枚数を認定し、課税処分の一部を取り消している。

課税庁の主張立証責任の負担や課税庁が主張立証を行わないことに言及していることに照らせば、課税庁は、客観的立証責任の負担により、その主張が認められなかったことが、本判決に影響を及ぼしているとも考えられる。しかしながら、裁判所は、課税庁が主張立証した売上伝票の破棄枚数という基礎資料の正確性を否定しながらも、そのことにより推計課税の合理性全体を否定するのではなく、裁判所自らが、破棄枚数を他の証拠や経験則から認定し、課税処分の一部を取り消すに止めている。推計課税の合理性を推計課税の適法要件⁽⁹³⁾であると解すれば、それを基礎付ける事実⁽⁹⁴⁾を立証できなかったのであり、また、これを客観的立証責任が主要事実に関することと考えるならば、推計課税自体が違法とされるべきところ⁽⁹⁵⁾、本件では推計課税の全部を取り消していないことに照らせば、本判決は、主張立証責任という文

(93) 金子・前掲注(30) 692頁。

(94) 推計課税の合理性における主要事実とは、「推計課税の場合の主要事実については、・・・推計の合理性(①基礎資料の正確性、②推計方法の合理性、③原告への適用の合理性)を基礎付ける事実が主要事実を構成する」今村・前掲注(56) 133頁、泉徳治ほか著『租税訴訟の審理について(改訂新版)』147頁(法曹会、2002)も同旨。別の見解として、高須・前掲注(7)参照。

(95) 主要事実とは、権利関係を直接に基礎づける事実であり、当事者が主張する権利の発生・変更・消滅という法律効果を判断するのに直接必要な事実であるから、その事実が認められなければ法律効果が生じないことになるはずである(第1章第1節3参照)。したがって、基礎資料の正確性が否定されると推計課税自体が効力を否定されると考えられる。

言を用いてはいるものの、客観的立証責任が影響を及ぼす主要事実にに関する判断ではないと考えられる。

9 さいたま地裁平成16年12月1日判決⁽⁹⁶⁾

本件は、コンクリート型枠製造業を営む原告法人が総勘定元帳等において計上した経費のうちに架空外注費及び水増し外注費が計上されていたか否か（更正処分等の適否）、さらに、架空外注費の計上により捻出した金員を原告法人の代表者及びその妻（取締役）が取得しており、これが臨時的給与（役員賞与）に該当するか否か（納税告知処分の適否）が大きな争点となった事件である。

本件において、被告（課税庁）は、架空経理の実行行為者であった取締役Aの証言、A所有のノート等を証拠として、架空計上により捻出した金員は、A、代表者B、その妻Cの3人で5:5:3の割合で分配され、各人に賞与として支給されたと主張していた。しかしながら、本判決は、実行行為者のAの供述について、その供述が二転三転していること、供述の内容にいくつかの疑問点があることを理由に、「これらから、・・・供述中、・・・浮かせた金を（実行者であるA）5、(B)5、(C)3の割合で分配していたとの点は疑問の余地があり、これを裏付けるに足りる十分な証拠もなく、それのみでは被告税務署長の主張を認めるに足りない。」（括弧：個人名を筆者が加筆、変更）と判示するとともに、他の証拠における疑問点を提示した上で「(B)や(C)が（実行者であるA）から分配金を受けていたという事実は認めるに足りる十分な証拠はない。」（括弧：個人名を筆者が加筆、変更）と判示して、課税庁が行った納税告知処分を取り消した。

納税告知処分の課税要件事実は、「給与等の支払」（所得税法183条）の事実であり、これは主要事実にも該当する。本件では、架空経費の計上により捻出された金員が、実行者であるAからB及びCに対して交付されていたか

(96) さいたま地裁平成12年（行ウ）第5号、判例集未登載。納税者側のみが控訴した控訴審（東京高判平17.4.13、判例集未登載）は、納税者側の控訴を棄却している。納税者側上訴中。

否かの事実の有無がまさに雌雄を決するところ、課税庁側の立証はAの証言等が中心で、交付の事実を示す他の証拠や間接事実を主張立証していない。このような状況にあるにもかかわらず、課税庁側の証拠を真っ向から否定していない上記の判示内容に照らすと、金員の交付について、裁判所は真偽不明の状態にあり、客観的立証責任の負担により本判決の結果が導かれたと解することができる⁽⁹⁷⁾。

10 東京地裁平成17年1月28日判決⁽⁹⁸⁾

本件は、原告が香港に出国後に贈与契約書を作成して、シンガポール法人の株式が贈与されたことにつき、被告（課税庁）が行なった平成9年分の贈与税の決定処分等の適否が問題となった事件である。

本件では、原告が当該株式を取得した時期は、書面による贈与契約が締結されたときか、すなわち香港に出国後であるか（原告主張）、それとも、遅くとも原告が日本を出国した日までであるか（課税庁主張）が大きな争点となっていた。本判決は、贈与者は、受贈者である原告が日本を出国して香港に移ってから本件贈与を実行する意思を有するとともに、課税庁から原告が相続税法1条の2第2号にいう非居住者に該当することを否認されないようにするために、香港において本件贈与を実行しようとする意思を有していたものというべきであるとの認定を行った上で「本件贈与は、本件贈与契約書を作成することによりされたものと認めるのが相当である。」として、贈与の時期は贈与契約書が作成されたとき、すなわち原告が香港に出国した後であるとの判断を示した。さらに、課税庁は、本件贈与の実態は、贈与者の財産を海外に移転させ、殊更原告を海外に居住させたように仕組むことによ

(97) もっとも、本判決では、金員が実行者であるAの金融機関への口座へ入金されている事実が認定された上で、その性質をAに対する仮払金と判断していることからすると、金員の交付の事実はなかったと裁判所は積極的に判断している（すなわち、真偽不明の状態ではない）とも考えることができる。この場合には、客観的立証責任の負担が影響を及ぼしたものと解することはできない。

(98) 東京地裁平成15年（行ウ）第518号、判例集未登載。控訴審（東京高判平17.9.21、判例集未登載）は、本判決と同様の判断を示している。納税者側上訴中。

て、贈与者の相続の際の相続税や原告の贈与税の負担を回避しようとする租税回避スキームであることなどからすると、原告が出国するに及んでは、贈与者も、原告も、本件株式を贈与者から原告に贈与することについての法的合意が成立していたと主張していた。これに対して、本判決は、「当事者の真意として、原告が日本を出国する前・・・までに本件株式を贈与する旨の法的合意を成立させる意思があったと認めるべき論拠は見当たらず、他にこのような意思の存在を認めるに足りる的確な証拠はない。本件贈与には・・・原告の贈与税の負担の軽減を図るという目的があることは、前示のとおりであるが、そうであるからといって、(出国の日)までに本件株式を贈与する旨の法的合意が成立したと認めるべき事実認定上の根拠のないまま、上記目的があることだけを理由に、同日までに本件株式を贈与する旨の法的合意が成立したとみなすことはできない。」(括弧：筆者が加筆、変更)と判示して、課税庁側の主張を排斥している。

本件の場合、相手方の証拠として、贈与契約書という書証(処分証書)が存在し、かつ、本件贈与が贈与契約書を作成することにより行われたものと認めるのが相当であると明示していることからすると、裁判所は真偽不明の状態に陥ったものとは認められない。したがって、客観的立証責任が影響を及ぼしたものとも認められない。

11 静岡地裁平成 17 年 3 月 30 日判決⁽⁹⁹⁾

本件は、相続税の計算において、生前に被相続人から相続人である原告に交付された金員が、立替金として交付されたものであるか。すなわち、その立替金は被相続人が立替金債権(相続財産)を有するのか(課税庁主張)。交付時に贈与されたもので相続財産を構成しないのか(納税者主張)が大きな争点の事件である。

本判決は、生前に被相続人から原告に金員が交付された事実を認定し、さ

(99) 静岡地裁平成 12 年(行ウ)第 15 号、判例集未登載。控訴審(東京高判平 18.1.25、判例集未登載)は、別の争点が争われ、納税者側の請求が棄却されている。納税者側上訴中。

らに、被相続人の遺志等に照らすと、原告に対する上記立替金返還請求権については、被相続人から原告に対し、被相続人の死亡を始期とする立替金返還義務の免除が当初よりなされていたと解され、このような場合には、原告は、被相続人から、上記免除に係る立替金額を死因贈与されたとみなされるとの課税庁の主張を踏まえて、金員の「交付の法的評価」の判断として「以上の事実関係に照らせば、(被相続人)は、自らが築き上げてきた(会社の)グループの信用維持を図り、実子である原告・・・の急場を救うため、同人らに対し、それぞれの借入金の返済資金として、上記各金員を贈与し、同人らもこれを承諾していたと認めるのが自然かつ相当であり、被告主張のように、(被相続人)が、原告・・・に対する上記各金員の返還請求につき、自らの死亡を始期として始期付免除をしたと評価するのは技巧的に過ぎるといわなければならない。」(括弧：筆者が加筆、変更)と判示する。

本件の場合、被相続人の相続財産として課税庁が主張する立替金が存在するか否かが課税要件事実であると解される。課税庁が主張する立替金の存在とは、私法上の法律関係に当てはめると、金銭消費貸借契約に基づく返還請求権の存在と解され、本件訴訟において、課税庁の客観的立証責任が問題となる主要事実、金銭消費貸借契約の存在を裏付ける①金銭の授受と②返還の約束であると考えられる。本件の場合、いわゆる金銭消費貸借契約書や贈与契約書等の直接的に契約の存在を明らかにする書証はいずれも存在しない。当事者の立証活動は、間接的な証拠により行われたものである。裁判所は、これらの証拠から明らかとなる事実を認定した上で、金員の交付の事実には争いがなかったことから、その金員の交付の事実についての法的評価という文言を用いている。さらに、本判決は、認定した事実から「借入金の返済として金員を贈与し、受贈者もこれを承諾していたと認めるのが自然かつ相当であり」と、本件金員の交付は贈与に該当すると判断している。結局、課税庁側が主張した立替金であるとの主張が、立証できなかつたと考えられる。また、本判決は、事実認定を行った上で、「金員を贈与し、受贈者もこれを承諾していたと認めるのが自然かつ相当であり」と明示している。裁判所は、

証拠に関しては、訴訟両当事者がその訴訟活動において提出した証拠を立証責任の負担に関係なく、裁判所の判断の基礎とできるから、これらの証拠を基に真偽不明の状態に陥ることなく、贈与の事実を認定したものと解され、客観的立証責任を負担する課税庁側がその立証責任の負担により敗訴したものは認められない。

第3節 客観的立証責任の課税訴訟への影響

最近の課税訴訟において、国側敗訴の敗訴率、件数が増加している状況があり、これについて、課税庁側に客観的立証責任が存することがその一因となっているか否かを検証するために、課税訴訟における課税要件事実、主要事実の意義を踏まえ、第2節において、各裁判例についてその判示内容からの分析を試みた。その結果は、客観的立証責任により国側の主張立証が排斥され、それが判決の結果に影響を及ぼした事件はほとんど存在しないことがわかった。

このような結果が生じた要因は、一つには、客観的立証責任は、当事者の努力や裁判所の能力の限界に達したときの限界的な場面で働く原則であることが挙げられる。裁判官は、自由心証主義のもと、経験則に照らして事実の認定に努めるのであり、その努力にもかかわらず、真偽不明に終わった場合に客観的立証責任は作用する、すなわち、自由心証主義が尽きたところで発動される原則⁽¹⁰⁰⁾であるから、当事者双方が証拠を提示して主張立証を尽くす場合においては、元来、客観的立証責任の原則の発動場面は少ないのではないかと考えられる点が挙げられる。

さらに、課税訴訟における客観的立証責任は、主要事実に関する認定場面で常に機能するルールではなく、具体的事実が課税要件事実の場合には機能するが、評価的要件の場合には、機能しない裁判規範であると解されること⁽¹⁰¹⁾に照らすと、課税訴訟においては、客観的立証責任の原則の発動場面はさらに希

(100) 高橋・前掲注(10) 457頁。

(101) 第1章第2節2(2) 参照。

少となっていることが考えられる。前節の裁判例で見ると、裁判例 1⁽¹⁰²⁾は、「保証債務を履行するため」、「求償権の・・・行使ができないこと」、裁判例 2「偽りその他不正の行為」、裁判例 3「正当な理由」、裁判例 5「時価」、裁判例 6「やむを得ない事情」、裁判例 8「推計課税の合理性」のように評価的要件に関する要件該当性が争点であり、いずれも客観的立証責任の原則が発動される場面が生じない事件である。

以上のとおり、課税訴訟において客観的立証責任の負担は、直接的に判決の帰趨に大きな影響を与える（与えた）ものではないと解することができる。

もっとも、次章で検討するように、主観的立証責任の原則の適用の場面においては、客観的立証責任の威嚇力がその分配の背景を支えたと考えられることなどに照らすと、なお、客観的立証責任の分配のあり方について、その考察、検討を行う意義は失われないものと考えられる。

(102) 以下、項目番号ごとの 1、2、3・・・を裁判例 1、裁判例 2、裁判例 3 と表現する。

第3章 課税訴訟における主観的立証責任

これまでは、立証責任のうち客観的立証責任について裁判例を踏まえ、その判決への影響度について考察を行ってきた。

そこで、本章では、課税訴訟における主観的立証責任の意義、重要性についての考察を通して、客観的立証責任の分配よりも主観的立証責任の分配の方がより実践的であり、重要視されるべきであることについて、論ずるとともに、そこから課税訴訟における立証責任のあり方の方向付けを導こうと試みるものである。

第1節 客観的立証責任に関する裁判例の再検証

課税処分取消訴訟においては、課税要件事実の存否および課税標準については、原則として課税庁が客観的立証責任を負うとするのが、通説⁽¹⁰³⁾、判例⁽¹⁰⁴⁾である。一方で、場面に応じては、課税庁側ではなく、納税者側に客観的立証責任があるとする裁判例が散見される。しかしながら、これらの裁判例は本当に客観的立証責任を納税者側に分配、転換させた事例であろうか。この点について、いくつかの例をとりあげて検証することとする。

1 裁判例の分析

(1) 必要経費の場合

特別経費について納税者側に客観的立証責任があると判断された裁判例⁽¹⁰⁵⁾として大阪高裁昭和46年12月21日判決（税資63号1233頁）がある。

(103) 金子・前掲注(30)829頁、清永・前掲注(37)298頁、水野忠恒『租税法〔第2版〕』115頁（有斐閣、2005）。

(104) 最判三小昭38.3.3訟月9巻5号668頁。

(105) 金子・前掲注(30)830頁。なお、本文と同様に、「経験則による事実上の推定によって、被告課税庁側のなすべき立証の必要性の程度を緩和させるべきであるとする」判例とする見解もある（紙浦・前掲注(7)41頁）。

本事件では、所得税の譲渡所得の計算において、譲渡資産の取得費用に借入金利子が算入されるか否かが争点となっていた。ここで、争点となっていた借入金の利子は、①訴外法人からの借入金、②訴外個人からの借入金、③その他金融機関からの借入金の3つのケースに分かれていた。

判決は、①の借入金利子について、借入金が存在と当該借入金の譲渡資産への買入資金への充当の事実については、認定したものの、利子の支払の事実がなかったと認定して、納税者の主張する利子相当額の取得費用性を否定した。②の借入金利子については、借入金が存在、当該借入金の譲渡資産への買入資金への充当の事実及びその利子の支払の事実を認定した上で、「一般に、必要経費の点も含め、課税所得の存在については課税庁に立証責任があると解すべきであるから、被控訴人（課税庁）は、その主張を維持するためには、右認定事実と証拠を覆えし、・・・借入れの不存在、または借入れたとしてもその借入金が本件譲渡資産の買入資金に当てられていないこと或いは、前記利息を支払っていないことを立証しなければならないが、その立証はない。（かっこ書きは筆者加筆）」と判示して、借入金利子の取得費用性を肯定する。さらに、③の借入金利子については、納税者が借入金が存在を主張する本人尋問の尋問結果等に疑問を呈しつつ、「必要経費の点を含め、課税所得の存在については、課税庁たる被控訴人に立証責任があることは、さきに述べたとおりであるが、必要経費の存在を主張、立証することが納税者にとって有利かつ容易であることに鑑み、通常の経費についてはともかくとして、控訴人らの主張する利息のような特別の経費については、その不存在について事実上の推定が働くものというべきであり、その存在を主張する納税者は、右推定を破る程度の立証を要するものと解するのが公平である。」と判示した上で、右の推定を覆すに足りる証拠はないとして、借入金の利子の存在を否定する判断をしている。

本判決は、③の借入金利子における判断において、一般論として利息のような特別の経費については、納税者側に一定の立証を求めており、客観的立証責任を納税者側に負担させたものと一応考えられる。しかしながら、

同じ借入金の利子という経費項目について、上記の3つの種類の借入金利子の取得費用該当性について、その結果が異なっている原因を探ってみると、①は証拠から借入金存在等は認めたものの、利子の支払の存在を否定していること、②は証拠から借入金利子の支払の存在までも認定しており、その上で、一般的に客観的立証責任が課税庁にあることに言及していること、③は本人尋問（ただし尋問内容に疑問を呈している）以外に証拠がないこと、が窺われる。結局、裁判所は訴訟において示された証拠に基づき自由心証主義のもと経験則を働かせて事実の認定を行い、その結果がそれぞれ①ないし③の借入金利子の取得費性の判断において異なつたに過ぎないと考えられる。したがって、判決は、客観的立証責任の分配について言及するものの当事者が負担する客観的立証責任の有無によって判決の結果が決められたものとは解しがたい。

すなわち、②において、裁判所は証拠から利子の支払の事実心証を得ていたところ、課税庁はその心証を覆す証拠を提示できなかったことが、「その立証はない」という判断につながっていると考えられ、必ずしも客観的立証責任の負担による結果とは解されない。反対に、③においては、納税者側の証拠（本人尋問）からは利子の支払の事実心証を得ることができなかったことから、その必要経費性を否定する理由として上記のような判断が行われたと解することができる。裁判所の抱いた心証の傾きに対して、その相手方に傾いた心証を崩すためには、一方の相手方である当事者はその程度はあるにせよ心証を覆す主張立証を行わなければならないものであり、これは客観的立証責任の有無とは無関係のものである。

また、本判決は、③の判断において、特別な経費の不存在については「事実上の推定」⁽¹⁰⁶⁾が働くとするが、「事実上の推定」はあくまで裁判官の自

(106) 推定には、事実上の推定と法律上の推定とがあり、裁判官の自由心証の一作用として経験則を用いて事実上行われるものが事実上の推定であり、経験則が法規化され、法規の適用という形で行われるものが法律上の推定である。したがって、事実上の推定とは、裁判官が心証を形成する過程で、経験則を利用してある事実から他の事実の推認を、事実上行うことをいう（新堂・前掲注（8）521頁）。

由心証の枠内で行われるものである⁽¹⁰⁷⁾ことに鑑みると、この表現振りからも③の借入金は納税者側の主張・立証（本人尋問）に裁判所が心証を傾けなかったことから、特別な経費の存在が否定されたものであると理解できる。

このように、訴訟当事者は、証拠の状況に応じて、上記の3つの場面のよう、裁判所の心証を崩すべき状態に置かれる。訴訟当事者は、その都度、心証を崩さなければ不利益を被ることから、その状況を打開する立証の必要性に迫られる。これは、まさに、相手方の証明活動が成功しそうになりかけている場合の一方当事者の証明の必要性、すなわち、主観的立証責任を示しているものといえることができる。本判決の意義は、単に客観的立証責任の分配に関する裁判例と捉えるのではなく、主観的立証責任による裁判例としても評価することができると考えられる⁽¹⁰⁸⁾ ⁽¹⁰⁹⁾。

(2) 推計課税の実額反証

推計課税における立証責任に関する議論の中心は、納税者側で反証を挙げて立証しなければならないとする、いわゆる、実額反証の問題として、捉えられている⁽¹¹⁰⁾とともに、多くの裁判例⁽¹¹¹⁾が積み上げられてきてい

(107) 高橋・前掲注(10) 499頁。

(108) 紙浦判事は「税務訴訟における立証責任については、租税法律関係の特殊性、税務訴訟の構造、個々の税法規定の立法趣旨、当事者の公平、事案の性質、立証の難易等を考慮して、いずれの当事者に不利益に判断すべきかという観点から決すべきことになるのだから、税務訴訟においては、原則として、被告課税庁側が立証責任を負うとしたうえで、ただ、その立証の必要性の程度については、前述のような租税法律関係の特殊性を考慮して、通常の民事訴訟におけるのとは異なった配慮をすべく、所得金額計算上の消極的事由等、その立証の困難さが予想される事項については、多くの経験法則による事実上の推定によって、被告課税庁側のなすべき立証の必要性の程度を緩和すべきだ」（紙浦・前掲注(7) 47頁）と被告課税庁のなすべき立証の必要性の程度の問題として捉えている。

(109) 必要経費、損金のほか貸倒損失、租税特別措置法、所得控除、税額控除等のついで裁判例については、紙浦・前掲注(7) 37頁、加藤・前掲注(7) 651号15頁、653号33頁参照。

(110) 水野・前掲注(103) 60頁、今村・前掲注(56) 204頁、岩崎・前掲注(7) 204頁など参照。

(111) 金子・前掲注(30) 831頁記載の裁判例参照。

る⁽¹¹²⁾。

最近の裁判例を見てみると、東京高裁平成13年1月30日判決（民集58巻9号2529頁⁽¹¹³⁾）は、「実額反証は、「反証」とはいても、実質的には、いわゆる間接反証事項であり、その主張立証責任は、納税者が負担すべきものと解するのが相当である。このことは、課税庁の証拠の収集が、確認すべき個々の経済取引がなされてから相当の年月を経過してなされるため、関係資料の保存期間の経過や取引関係者の転出、所在不明などによって限界があり、著しく困難であるのに反し、実額反証を主張する納税者は、もともと経済取引の当事者であって、自己に有利な証拠を提出するのは容易であることからすると、実質的な公平にもかなうものというべきである。そして、右のような事情を考えれば、実額反証といえるためには、その主張する収入及び経費の各金額が存在し、経費については事業との関連性が認められること、右収入金額が全ての取引先から発生した全ての収入金額であること、右経費が右収入と対応するものであり、直接費用については個別的な対応の事実、間接費用については期間対応の事実があることの三点につき、合理的な疑いを容れない程度に証明されなければならないものと解するのが相当である。したがって、実額反証をもって単なる反証であり、合理的な疑いを容れない程度の証明まで要求されるものではないとすることはできない。」と判示する。

判決が、「反証といっても・・・その主張立証責任は、納税者が負担すべきものと解するのが相当である。」というように、実額反証の場面については、主に客観的立証責任の観点から議論されている。しかし、納税者側に立証責任を負担させる理由について考察すると、「課税庁の証拠の収集が、・・・著しく困難」、「納税者は、自己に有利な証拠を提出するのは容易

(112) ただし、いまだ最高裁の判決もなく、統一された見解に至っている状況にあるとまでは認められない。

(113) なお、本判決の上告審である最判三小平16.12.16民集58巻9号2458頁では、本判示内容に関しての判断は下されていない。

である」、「実質的な公平にもかなう」などと判示されており、裁判所は、証拠との距離を考慮に入れた利益状況に応じた当事者の公平な役割分担により、当事者に立証を求めていると解することができる。すると、推計課税の実額反証についても客観的立証責任の分配の問題のみにより整理する必要はないと思われる。すなわち、課税庁側が、納税者の帳簿不提示等の調査非協力などを原因とする実額による所得金額の把握を困難とさせる事情（推計課税の必要性）や推計の方法が一応の合理性を有していること（推計課税の合理性）を立証すれば、裁判所は、課税処分が適法であることの心証を持つことになり、そのような状態においては、訴訟の反対当事者である納税者はその心証を打ち破る立証の必要が生じる。この立証（証明）の必要が新たな証拠の提出責任（ここでは課税庁の推計課税を上回る心証を得るための証拠提出責任）を生み、実額反証が必要となっていると解することができる。

（3）消費税の仕入税額控除

消費税法 30 条 7 項は、「第 1 項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等・・・を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ・・・の税額については、適用しない。」と定め、帳簿等を「保存しない場合」に該当するか否かが仕入税額控除の適用のための課税要件事実となっている。この仕入税額控除の適用要件である帳簿等を「保存しない場合」に該当するか否かが争点となった事件で、東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（訟月 46 巻 2 号 899 頁）は、次のような判示を行っている。

「訴訟法的に考察する場合には、消費税に係る更正又は決定の取消しを求める訴訟において、被告は、処分の適法性を基礎付ける消費税の発生根拠事実として、原告である事業者が当該課税期間において国内で行った課税資産の譲渡等により対価を得た事実を主張、立証すべきであり（法 4 条、5 条、28 条）、これに対して、仕入税額控除を主張する原告は、仕入税額控除の積極要件として、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れの存在及

びこれに対する消費税の発生の各事実を主張、立証すべきこととなり（法30条1項）、さらに、仕入税額控除の消極要件である法定帳簿等を「保存しない場合」に該当することは、被告において主張、立証すべく、これに対して、保存できなかったことにやむを得ない事情が存する事実を原告が主張、立証すべきものと考えられるのである。」「もっとも、保存の意義を既に説示したように解するときは、被告は、処分の適法性との関係では、法定帳簿等の保存期間のうち課税処分時までのある時点で、適法な調査に応じて提示できる状態、態様での保存がなかった事実を主張、立証すれば足りることになり、通常は、課税処分のための調査又は当該課税処分の時に法定帳簿等の提示がなかった事実を主張、立証すれば、右の意義での「保存」がなかった事実を推認することができることとなる。」「被告において「保存しない」事実を主張、立証すべきものである以上、保存に関する原告の立証は、処分時までの適法な調査において提示が可能な状態、態様での保存がなかった旨の被告立証に対する反証にすぎないのである。」

本判決では、このように、「保存しない場合」に該当するか否かについての立証責任は、課税庁側にあるとし、保存に関する納税者側の立証は反証にすぎないと、一応、客観的立証責任の分配に関して判断を示している。しかしながら、本来は、まず客観的立証責任を負う課税庁側のさまざまな立証活動を経て、自由心証主義の枠組みの中で、真偽不明の状態からの脱却、心証形成と結びつく経過をたどるべきところ、本判決は、「通常は、課税処分のための調査又は当該課税処分の時に法定帳簿等の提示がなかった事実を主張、立証すれば、右の意義での「保存」がなかった事実を推認することができる」と具体的な間接事実を示して、「保存がなかった」事実を推認すると述べている。この点に照らすと、かなり課税庁側の客観的立証責任の証明の程度を軽減しているように解される。

もちろん、この「推認」も自由心証主義の枠組みの中で行われているも

の⁽¹¹⁴⁾であり、課税庁側に存する客観的立証責任が納税者側に転換されたものではない⁽¹¹⁵⁾。しかしながら、調査時において、法定帳簿等の「提示がなかった事実」を立証することは、課税庁側にとっては、比較的容易なことであり、同種の事件においてこの立証が成功しなかった例はなく、また、納税者側の反証により覆されたという事例も存しない⁽¹¹⁶⁾。

本件の場合、「保存しない場合」の意義の解釈が、大きな意味をもっていることには疑いがないと思われるが、「課税処分のための調査又は当該課税処分の時に法定帳簿等の提示がなかった事実を主張、立証すれば、右の意義での「保存」がなかった事実を推認」することとなるのは、やはり、調査非協力等の事情を踏まえて、裁判所が「保存がなかった」との心証を得た上で、相手方当事者である納税者にその心証を覆す証明の必要を向けていると解することも十分にできると考える。

2 課税訴訟における立証責任の意義の再考察

以上のとおり、客観的立証責任の分配に関する裁判例について、その内容を検証してみると、いずれも「事実上の推定」「実額反証」「事実の推認」など自由心証の枠組みの中での対応ともとれる判断基準により、課税庁側に存する客観的立証責任を納税者側に実質的に転換していると解される。

この点について、岡村教授は、「証明責任について言及する判例のほとんど

(114) 増井教授は、本判決とは別の事件（東京地判平 10.9.30 判時 1661 号 31 頁）でのコメントではあるが、本判決を踏まえて、「このような判旨の枠組みの下では、原告・被告による攻防活動の結果、「保存しない場合」にあたるかどうかは、あげて裁判官の自由心証に委ねられた事柄となる。」（増井良啓「消費税法 30 条 7 項にいう「保存」の意義」ジュリスト 1161 頁 206 頁（1999））とあくまで裁判官の自由心証の枠組みの問題であると述べられる。

(115) 第 1 章第 1 節 1 参照。

(116) 最高裁においても、「上告人は、被上告人の職員から帳簿書類の提示を求められ、その求めに特に違法な点はなく、これに応じ難いとする理由も格別なかつたにもかかわらず、上記職員に対し、・・・その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかつたという」事実関係の下では、「保存しない場合」に該当するとの判断が示されている（最一小判平 16.12.16 民集 58 卷 9 号 2458 頁）、その他最一小判平 16.12.20 判時 1889 号 42 頁、最一小判平 17.3.10 民集 59 卷 2 号 379 頁参照。

は、真偽不明に陥っているのではない。むしろ、そこで実際に問題とされているのは、いずれの当事者に事実主張や証拠提出の負担を課すかということであり、裁判所は、客観的証明責任のもつ威嚇力を背景としつつ、現実にはこれらの行為責任の側面から、事実の解明のために、当事者の公平な役割分担を定めようとしているように受け取れる。」⁽¹¹⁷⁾と述べられている。まさに、課税訴訟の実情を言い当てておられると思われる。

岡村教授が述べられるように、また、前述したような裁判例のように、結局、裁判例は、裁判規範として当事者の公平な役割分担、すなわち、訴訟の経過の場面の立証の必要性に応じていずれの当事者が主張・立証活動を行うべきかを示したものと解されるのであり、基本的には、訴訟の過程において裁判所が自由心証主義の下、事実認定を行っているとは評価できる。すなわち、主要事実について真偽不明の状態が生じた場面で登場するはずの客観的立証責任の原則が判決の帰趨に影響を及ぼしているのではなく、訴訟の審理過程において立証の必要性を迫られた一方当事者がその義務を果たせないことによる不利益を被った場面が示されている裁判例であり、これは、いわゆる、主観的立証責任が問題とされたものと考えることができる⁽¹¹⁸⁾。

ところで、課税庁には原則的に客観的立証責任が存することから、課税処分根拠となった主要事実について、まず、最初に原告である納税者に先駆けて主張・立証を行うこととなるが、これは質問検査権を背景にした調査により収集した資料等を根拠として課税処分を行っている点に鑑みれば、基本的に課税庁側にとって無理を強いるものではなく、課税の根拠となっている事実等を主張立証すれば足りるものである。また、課税要件事実、課税訴訟における主要事実についての考察の段階で述べたように、法律に定める課税要件は、評価的要件である場合が多く、この評価的要件を充足させる法的評価のための諸事情を示す具体的な事実についての主張・立証は、課税庁側の

(117) 岡村・前掲注(57) 307頁。

(118) ドイツの税務訴訟における立証責任論、主観的立証責任論については、木村弘之亮『租税証拠法の研究』(成文堂、1987) 参照。

みならず、納税者側においても課税庁が主張する事実の存否を否定したり、別の事実を主張立証したりすることにより、双方当事者により攻撃防御が行われる。その上で、裁判官の自由心証の下に事実の認定が行われ、その認定された事実を基礎に法的評価がなされるものである。このような場合には、客観的立証責任の原則はやはり問題とならないと考えられる。ただし、裁判官はある事実が真偽不明であるからといって、そのことを法的評価に直接的に結びつけるのではなく、その事実がないものとして、他の事実を前提に法的評価をすることになるからである。そして、このような場面はまさに、主要事実と間接事実との関係に類似するものであり、この主要事実部分が、法的評価の部分である点に照らすと、この法的評価が真偽不明であるから、課税要件を満たしていないとすることは、裁判所の法の番人としての責務を放棄することであり、ここに客観的立証責任の概念が持ち込まれることはないと考えられる。

したがって、課税訴訟における客観的立証責任の原則の登場場面はかなり少ないことになる。一方、主観的立証責任としての証明の必要については、その法的評価を得るために参照される自己に有利な個別の事実の心証を得るために、立証活動を行うことは、訴訟当事者双方にとって重要であり、かつ、当然行うべき訴訟活動であると考えられ、主観的立証責任の原則こそが、課税訴訟における訴訟の帰趨に大きく影響を及ぼすものであり、重要であると考えられることができる。

第2節 主観的立証責任の具体的適用場面

前節で考察したように、課税訴訟においては、主観的立証責任こそが、実質的に判決の帰趨を大きく左右するものであることがわかった。もっとも、主観的立証責任は、裁判官の自由心証主義にその基礎を置くことから、裁判官の心証次第で自由に主観的立証責任の所在が決定されるとともに、裁判所の訴訟指揮から裁判官の心証が明らかになれば別であるが、そうでなければ、当事者は

主観的立証責任の所在を認識できない⁽¹¹⁹⁾とも考えられる。しかしながら、やはり裁判規範として一定の分配の基準が設けられるべき(見出すことができる)と考える。すなわち、この課税訴訟における主観的立証責任の原則は、どのような場面で働くものか、どのような場面で納税者、課税庁のいずれの当事者に主張・立証活動を行わせるべきであるか(必要性の分配)を整理、検討する必要がある。この点については、客観的立証責任の分配の問題において、「課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある⁽¹²⁰⁾」と解されている考え方が、主観的立証責任における訴訟の過程における当事者の公平な役割分担を示す規準としても妥当するものと考えられ、この考え方を念頭に主観的立証責任の適用場面や負担のあり方を明らかにしていくこととする。

1 客観的立証責任適用場面の回避

ここでは、消極的な意味での主観的立証責任への転換であるが、課税要件事実的的確な認定により、結果として、客観的立証責任の原則の登場場面の回避が行われ、客観的立証責任の原則が登場しないこととなる反射的效果として、訴訟当事者が必要に応じた事実関係の主張立証を余儀なくされる結果、主観的立証責任の原則の適用場面が生ずることについて言及することとする。

(1) 課税訴訟における争点と立証責任

いわゆる映画フィルムリース事件である大阪高裁平成12年1月18日判決(訟月47巻12号3767頁)、その上告審である最高裁第三小法廷平成18年1月24日判決⁽¹²¹⁾から、客観的立証責任の原則の適用場面の回避について考察してみる。

本判決の事件の概要は、次のとおりである。

納税者(内国法人)Xは、A社から、次のとおり説明を受けて、取引への参加を勧誘された。

(119) よって、「主観的」と表現されるのであろう。

(120) 金子・前掲注(30)829頁。

(121) 裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報の最高裁判例集参照。

イ 日本の投資家を集めて、B と称する民法上の組合（以下「本件組合」という。）を結成する。本件組合は、組合員の自己資金及び銀行からの借入金を原資として、C 社から映画を購入し、D 社との間で映画の配給契約を締結し、D 社が第二次配給会社を使って全世界に配給する（以下、この取引を「本件取引」という。）。

ロ 組合員が投資によって得る利益は、D 社との間の配給契約に基づき本件組合が受け取る金員と、組合員における税務処理、すなわち、映画の減価償却費を損金処理することによる法人税の負担軽減から成る。

そして、X ら投資家を組合員とする本件組合の結成に係る契約書が作成された。また、同日付けで、いずれも本件組合を一方当事者として、E 銀行からの借入れに係る契約書、F 社が制作した 2 本の映画（以下「本件映画」という。）の C 社からの購入に係る契約書、D 社に対する本件映画の配給権付与に係る契約書、同契約書に基づき D 社が本件組合に対して負担する金員の支払債務についての G 銀行の保証に係る契約書等が作成された（以下、上記の各契約書による契約を、それぞれ「本件借入契約」、「本件売買契約」、「本件配給契約」、「本件保証契約」という。）。

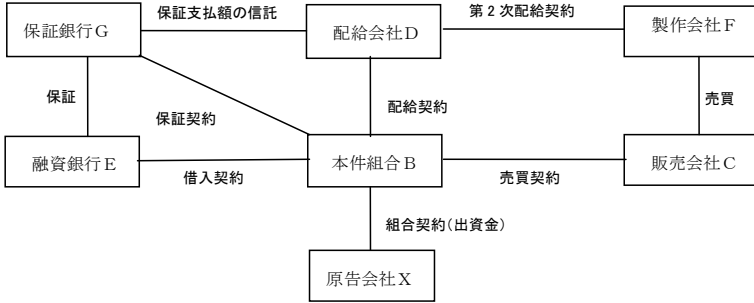
X は、本件取引に参加することとし、本件組合に出資した。本件組合は、E 銀行から借入れ（以下「本件借入金」という。）を行い、これに各組合員からの出資金を加えた金員をもって、C 社に対し本件映画の代金を支払い、その余は A 社及び E 銀行に対する手数料の支払に充てた。

他方、F 社は、C 社を通じて、本件組合が支払った本件映画の代金を受領した。また、F 社は、D 社との間で、本件映画に関する第二次配給契約を締結し、同契約に基づき、F 社は本件借入金相当額の金員を D 社に対して支払い、D 社は本件組合から許諾された本件映画の配給権を F 社に与えた。

X は、法人税等の確定申告に当たり、本件映画のうち、自己の出資持分相当額に応じた金額を器具備品勘定に計上し、耐用年数を 2 年として減価償却費を損金に算入した。課税庁は、X が計上した上記の減価償却費の損金算入を認めず、上記各事業年度の法人税等について、更正及び過少申告

加算税賦課決定をした。

図 2



大阪高裁は、次のとおり判示して、納税者の請求を棄却した。

「本件取引においては、すべて、その個別契約書の記載内容に従って、その内容のとおり履行(取引)がされていることについては当事者間に争いが無い。しかしながら、本件取引は、(映画制作会社)が日本の投資家から映画の製作資金を得るために(製作会社等)が考案した一連の取引であって、その一環をなす本件売買契約について、その当事者らが本件売買契約書所定の権利義務をそれぞれ履行することは当然のことであって、そのこと故に本件売買契約が本件売買契約書所定の内容のものとして当然有効となるものではない。」「以上の事実によれば、(製作会社)は、(販売会社)を単なる履行補助者として、本件映画等の根幹部分の処分権を保有したままで、資金調達を図ることを目的として、また、(組合ないし組合員)は、専ら租税負担の回避を図ることを目的として、・・・本件売買契約を締結したと認めるのが相当である。したがって、原判決も認定するとおり、本件取引のうち本件出資金は、その実質において、原告会社ら組合員が(組合)を通じ、製作会社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、(組合)ないしその組合員である原告会社は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書

上、単に原告会社ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、(組合)が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である。そうであるとすれば、控訴人が本件映画を減価償却資産に当たるとして、その減価償却費を損金の額に算入したことは相当ではなく、右算入に係る全額が償却超過額になるものというべきである。」(括弧：筆者加筆)

一方、最高裁は、次のとおりの判断を示した。

「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりD社に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法(平成13年法律第6号による改正前のもの)31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。

したがって、本件映画の減価償却費を損金に算入すべきではないとした原審の判断は、結論において是認することができる。」

本事件において、客観的立証責任の原則がどこで問題となるかについて、考察するために、まず、本件において主要事実がどこであるかについて考察してみる。すると、高裁段階と最高裁の段階で本件の事案の判決の結論に対するアプローチの違いを見出すことができる。高裁段階では、本件映画の所有権の有無が大きな争点となっている。これは、法人税法31条1項にいう減価償却資産は、購入した場合には、その購入の代価を基礎として(法人税法施行令54条1項1号)、原則、減価償却費の計算を行い、そ

れを損金等に計上することになる点に照らして、減価償却資産の購入があったかなかったか、すなわち、減価償却資産である映画フィルムの所有権を納税者が取得していたか否かが争点であったと考えることができる⁽¹²²⁾。そして、納税者が出資していた民法上の組合である本件組合が、本件映画フィルムを本件売買契約により取得していたため、その所有権の取得の発生原因である売買契約の存否、効力等が争点になっていたと解することができる。この場合、民法 555 条が、「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。」と規定しているので、売買契約についての主要事実は、①財産権移転の約束、②代金支払いの約束をいうものと解される⁽¹²³⁾。そして、本件訴訟において、課税庁側は、本件配給契約、本件借入契約、本件保証契約等の間接的な証拠を基に所有権の取得を否定する主張をしていた。それに対して、納税者側は、本件映画の売買について、本件組合と販売会社 C との間で作成された売買契約書という証拠（書証）により、直接的に主要事実の立証を図っていたものである。このような状況において、高裁判決は、「本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、」と判断している。

通説、判例では、必要経費（損金）に関する客観的立証責任は課税庁側が負うとされるから⁽¹²⁴⁾、課税処分が適法とされたのは、結果的に課税庁側の立証活動が裁判所の心証を得て、本件映画についての所有権の取得が

(122) このことは、次のように解されていることから導かれる。「減価償却資産を所有しているか否かという法的事実の有無を判断するについては、我が国の民法が定める所有者の権能を実質的に保有しているか否かによって判断されるべきこととなる」齊木敏文「租税回避行為の否認」寶金敏明編『現代 裁判法大系 29 [租税訴訟]』202 頁（新日本法規出版、1999）。

(123) ただし、購入＝売買契約と解することを通して、売買という契約についての主要事実として①財産権移転の約束、②代金支払いの約束の二つの事実を導くことができるが、減価償却資産の購入という租税法規の規定からは、二つの主要事実を直接的には導くことはできず、課税要件事実をこのように捉えるかはなお検討の余地がある。

(124) 前掲注 (103)・注 (104) 参照。

ないことの立証に成功したからであると考えられる⁽¹²⁵⁾。

一方、最高裁判決は、「本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということはできないから、法人税法（平成13年法律第6号による改正前のもの）31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない」と判示している点に鑑みれば、高裁判決とは別の観点から本件事件を捉えていることがわかる⁽¹²⁶⁾。つまり、最高裁は、法人税法施行令54条1項1号に規定する「購入した減価償却資産」であるか否かの解釈を行ったのではなく、法人税法施行令13条の本文が「法第2条第23号（減価償却資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。」（筆者：下線加筆）と規定していることから、まず、本件映画が「事業の用に供していないもの」に該当するか否かを原審が認定した事実関係をもとに判断した上で、法人税法31条1項にいう減価償却資産該当性を否定したものと解される⁽¹²⁷⁾。この場合の法律要件は「事業の用に供していないもの」への該当性であり、これは具体的な事実を要件として定めていない。評価の要件が課税要件事

(125) もっとも、高裁判決は、「専ら租税負担の回避を図ることを目的として、・・・本件売買契約を締結したと認めるのが相当である」とか、「本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に原告会社ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、（組合）が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である」と判示するのみで、主要事実に対してどのような判断をして、判決のような結論を導いているかは判決内容からは読み取りにくい。

(126) 最高裁判決については、「本判決は、本件を、上記のような私法上の契約のレベルではなく、法人税法の解釈として解決しようとするもの」（判タ1208号83頁（2006））と解説されている。

(127) なお、本事件については、「映画フィルム事件では、判旨は、原告の事業目的を問題としていると考えられるが、減価償却費の損金算入の可否において、事業目的を問題とするのであれば、法人税法施行令13条の「事業の用に供していないもの」への該当性を問題とすべきであり、」（後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学553号269頁（2005））との指摘もされていた。

実となっているのであり、この場合の主要事実、法的評価の基礎となる個々の具体的事実である。控訴審の売買の場合のように一の主要事実が認められないとその法律要件が否定されるといったような関係にある事実関係ではなく、個々の事実関係を総合評価して法的評価が下されるものであるから主張する側の事実が認められないからといってそれで判断が完結するものではなく、この段階において客観的立証責任を観念する必要がないと考えられることは前述のとおりである⁽¹²⁸⁾。

以上のとおり、同じ事案で更正処分はいずれも適法とする判決でありながら、その判断構造はまったく異なるものである。また、客観的立証責任の原則の登場場面の観点からみても、その争点により、登場場面に相違が生じてくることに留意すべきである。

(2) 課税訴訟における争点整理の重要性

このように、映画フィルムリース事件においては、結果的には、地裁、高裁段階のいずれにおいても客観的立証責任を負担する課税庁側の勝訴の判決ではあった。しかしながら、それは、私法上の事実認定・法律構成の否認という租税回避否認の手法⁽¹²⁹⁾において、納税者側が提示する売買契約書というまさに減価償却資産の取得をもたらす法律行為であるところの「売買」の主要事実を直接的に示す証拠に対して、配給契約等の間接的な事実を示す証拠により売買契約書という処分証書の効力等を裁判所が否定した事案である。すなわち、単に客観的立証責任を負担するのみならず、実質的証明力の高い処分証書という相手方の立証に対して、課税庁はそれを否定するという証明度のハードルをより高くした中での訴訟活動であったものと解される。これに対して、最高裁判決の論理に従えば、「事業の用に供していないもの」であるか否かの判断は、個々の事実関係を総合評価

(128) 第2章2(2)ロ参照。

(129) 具体的な内容については、中里実『タックスシェルター』221頁(有斐閣、2002)、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)(2)(3)(4)」税理42巻14号208頁、15号262頁、43巻1号242頁、3号205頁(1999-2000)等参照。

して法的評価が下されるものである。繰り返しになるが、主張する側のある事実が認められないからといってそれで法律要件の充足に対する判断が完結するものではない。そして、そのような場合であれば、当事者が個々の具体的な事実の主張立証を行う攻防の際に、裁判所が自由心証主義の下、証拠の距離等を考慮において証明の必要を当事者に求めることができ、結局は、真の課税の公平の実現に繋がるものと思慮する。そして、そのためには、訴訟における課税の根拠をどこに求め、訴訟における争点とすべきかの判断が、大変重要なことであると考えられる。

また、映画フィルムリース事件は、訴訟上の争点が、「事業の用に供していないもの」である否かという法令解釈の問題と捉えられたからこそ、最高裁が上告審として受理し、判決により判断を示したもの⁽¹³⁰⁾と考えられる。このように法令解釈(評価的要件)の問題として争点を捉えることは、最高裁判所という司法の最高機関による判断を導くことにも繋がるものであり、租税行政側のみならず、納税者(国民)にとっても法的安定性、予測可能性を確保するもので、重要であると考え⁽¹³¹⁾。

(130) 民事訴訟法は、「上告すべき裁判所が最高裁判所である場合には、最高裁判所は、原判決に最高裁判所の判例(これがない場合にあつては、大審院又は上告裁判所若しくは控訴裁判所である高等裁判所の判例)と相反する判断がある事件その他の法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件について、申立てにより、決定で、上告審として事件を受理することができる。」と規定する(民事訴訟法 318 条 1 項)。

(131) 私法上の事実認定・法律構成の否認が争点となったと解される①東京高判平 11. 6. 21 高民集 52 卷 26 頁、②東京高判平 14. 3. 20 訟月 49 卷 6 号 1808 頁、③大阪高判平 14. 10. 10 訟月 50 卷 7 号 2065 頁について、最高裁は、当事者の上告受理申立て(①、②は課税庁側、③は納税者側)に対して、いずれも上告審として受理しない旨の決定を下している。事実認定の枠組みに争点を持ち込むことは、最高裁による法令の解釈を導く機会も失うこととなる恐れもある(なお、③の事件においては、結論としては不受理となっているが、受理すべき旨の反対意見が付されており、法令の解釈であるか否かは微妙な問題であるが、最高裁の法廷意見としては、不受理となっている。)

2 主観的立証責任の転換場面

(1) 国税通則法 116 条の再検討

通則法 116 条 1 項は、「国税に関する法律に基づく処分（・・・以下・・・「課税処分」という。）に係る行政事件訴訟法第 3 条第 2 項（処分の取消しの訴え）に規定する処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者である国が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならない。」と規定する。本規定は、それまで「国税に関する法律に基づく処分に係る行政事件訴訟法第 3 条第 1 項（抗告訴訟）に規定する抗告訴訟においては、裁判所が相手方当事者となった国税庁長官、国税局長、税務署長、税関長その他の行政機関の長の主張を合理的と認めたときは、その訴えを提起した者がまず証拠の申出をし、その後に相手方当事者が証拠の申出をするものとする。」と規定されていたものが、昭和 59 年の改正で上記のような規定に改正されたものである⁽¹³²⁾。

本規定の趣旨については、昭和 58 年 11 月の税制調査会中期答申（今後の税制のあり方についての答申）⁽¹³³⁾において「現行国税通則法第 116 条は、証拠申出の順序（税務訴訟においては、裁判所が税務当局側の主張を合理的と認めたときは、原告（納税者）がまず証拠の申出をするものとする。）について定めている。この規定は、納税者は政府の行政上の決定が誤っていることを示す証拠をまず最初に持って来る責任を負うべきであるという指摘（シャープ勧告）に基づき設けられたものであるが、訴訟手続上、活用されているとは言えない状況にあるので、この規定の適正な活用を図り、併せて、訴訟経済に資する観点から、同条の規定を例えば次のように

(132) 詳しくは、岩崎政明「租税訴訟における納税者の証拠提出責任—改正国税通則法 116 条の意義と適用範囲—」判タ 581 号 44 頁（1986）参照。

(133) 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』5137 頁（第一法規出版）所収。

改正することが適当である。」と述べられている。

本規定は、「その文言をみる限り、証明責任の分配に関する規定ではないことが明らかである。」⁽¹³⁴⁾ことから、客観的立証責任の分配を規定したのではないと考えられる。しかしながら、本規定が、「租税訴訟における立証責任を納税者側へと移行する過渡期における規定として位置付けられているとみることができよう。」⁽¹³⁵⁾と解されていることに照らすと、客観的立証責任の分配を定めた規定とまでは解することができない⁽¹³⁶⁾としても、少なくとも納税者側に証拠提出責任つまり主観的立証責任を負担させることを法定化した規定であると考えられることができる。

もともと、本規定の改正後においても本規定の適用の事例をあまり見ることができない⁽¹³⁷⁾。本規定については、「改正 116 条を厳格に適用し、裁判の当初において、原告納税者に課税処分の違法事由を具体的に主張させ、その証拠を提出させるとするのは、かならずしも適切とはいえない」⁽¹³⁸⁾などの批判があること、本規定の 2 項は、「前項の訴えを提起した者が同項の規定に違反して行った主張又は証拠の申出は、民事訴訟法（平成 8 年法律第 109 号）第 157 条第 1 項（時機に後れた攻撃防御方法の却下）の規定の適用に関しては、同項に規定する時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなす。」と規定して、納税者側に対してのみ不利益な規定を有していること、さらには、あくまで、証拠提出責任は、裁判官の自由心証主義の枠内に留まることなどが適用事例が少ない要因となっていると考えられる。

しかしながら、本規定が昭和 59 年に改正された趣旨は、上述のとおり、

(134) 岩崎政明「租税訴訟における証明責任」南博方編『条解行政事件訴訟法』293 頁（弘文堂、1992）。

(135) 岩崎・前掲注（132）46 頁。

(136) 本件規定を客観的立証責任の「立証責任の分配」ないしは「立証責任の転換」を定めた規定であるとする見解もある（吉良実『推計課税の法理—裁判例を中心として』293 頁以下（中央経済社、1987））。

(137) 適用例として、青森地判昭 61.10.14 訟月 33 卷 7 号 1993 頁、札幌地判平 11.3.19 税資 241 号 225 頁、否定例として東京高判平 9.9.30 税資 228 号 880 頁などがある。

(138) 岩崎・前掲注（132）48 頁。

シャープ勧告に基づく本規定の趣旨を生かすため、本規定の積極的な活用を図ることにあり、そのために法定化されたものであるから、裁判官の自由心証主義の枠組みの中においてももっと積極的に活用されるべきものであると考える⁽¹³⁹⁾。また、本規定の積極的な活用により、裁判所が訴訟当事者に対して具体的な立証活動を促すことは、真の課税の公平の実現にも資することとなると思料する。

(2) 課税庁の証拠収集能力（努力）と主観的立証責任の転換

通則法 116 条が設けられていた理由には、課税処分に関する訴訟については、次の三つの特殊事情があるからであると説明される⁽¹⁴⁰⁾。

- ① 課税処分は、大量に、かつ、反復して行われること。
- ② 事実認定に関する争いが多く生ずること。
- ③ 債権者たる税務署長は、課税所得の基礎となった取引については、全くの第三者であるが、納税者は取引の当事者であり、多くの証拠書類を保持していること。

これらの事情は、訴訟当事者に主観的立証責任を負担させる根拠とも結びつくものである。すなわち、主観的立証責任（証拠提出責任）は、①課税要件事実に関する証拠との距離、②その距離と個別の利益状況、に応じてその負担が定まると考えられる。証拠との距離の関係から言えば、原則的に納税者側が証拠に近い立場にあることは自明のことと思われるが、課税庁側にも質問検査権が存することから、これらのことを踏まえた利益状況を考慮する必要がある。

そして、そのような個別の利益状況といっても、次のような状況の場合には、既に一定程度の指標が示されていると考えられる。

イ 税務調査の状況

(139) 金子教授は、「この規定は、旧民訴法 137 条の随時提出主義の例外規定であったが、平成 8 年制定の現行民訴法 156 条の適時提出主義にはむしろ適合的な規定であるといえよう。」（金子・前掲注 (30) 833 頁）と述べられる。このように、本件規定の活用を図ることは改正当時の事情よりその必要性は更に向上しているものとする。

(140) 荒井勇編『国税通則法精解』980 頁（大蔵財務協会、2004）。

推計課税の場合の立証責任は、課税庁側が、納税者の調査非協力等により実額による所得金額の把握が困難な事情（推計課税の必要性）や推計の方法が一応の合理性を有していること（推計課税の合理性）を立証すれば、裁判所は、課税処分が適法であることの心証を持つことになり⁽¹⁴¹⁾、消費税法30条7項の適用においても、調査非協力等の事情を踏まえて、裁判所が「保存がなかった」との心証を得た上で、相手方当事者である納税者にその心証を覆す証明の必要を向けていると解することができた⁽¹⁴²⁾。そして、これらの事例に共通することは、納税者側は、課税庁の適法な質問検査権の行使に対して、協力を行わないなどの方法により、課税庁が目指す適正、公平な課税の実現への障害となっている事情が認められる。このように、課税庁が他に有する出来得る限りの方法により調査、証拠収集等、を行った上で課税処分を行い、訴訟においてもその状況に応じた立証活動を行っている場合には、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れるとともに、利益状況に応じた修正を行う場面として、納税者側に主観的立証責任を負担させるべき場合に該当すると考えられる。

ロ 証拠収集の困難性

映画フィルムリース事件のようにその主張立証の対象となる事実関係が海外取引に及ぶような場合が存する。当該事件における高裁段階までの主張であれば⁽¹⁴³⁾、本件売買契約や本件配給契約等の日本の本件組合が取引に関わっている部分については、質問検査権により調査、証拠収集が可能であるが、第2次配給契約等の国外の取引に係る部分は、質問検査権の及ぶ範囲外のもので、課税庁が有する証拠収集能力の限界を超えるものである。しかしながら、第2次配給契約の存在等は本件売買契

(141) 第3章第1節の1(2)参照。

(142) 第3章第1節の1(3)参照。

(143) なお、最高裁の論旨に従っても「事業の用に供していないもの」の判断は、個々の事実関係の積み上げであるから、本文と同様に納税者側に主観的立証責任を負担させる場面に該当することとなる。

約の成立、効力等の判断において重要な間接事実となりうるものであり、課税庁が一応の立証を行えば、その事実の存否については、証拠との距離を考慮し、利益状況に応じた修正の場面として、納税者側に証拠提出責任を負わせることが、適正・公平な課税の実現に資するものであると考えられる。

ただし、課税庁に与えられた質問検査権を以ってしても証拠収集が困難な状況が生じている場合（調査拒否等、海外取引に関する事実関係⁽¹⁴⁴⁾）については、課税庁側が一応の立証を行えば、納税者側に主観的立証責任を負担させるべき場面に該当すると考える。

東京地裁平成 17 年 7 月 28 日判決⁽¹⁴⁵⁾は、「所得を構成する損金の額については、本来、被告が主張・立証責任を負うべきものであるから、具体的な支出が損金の額に算入されるべきであるか否かが争われた場合には、被告において、その主張する額以上に損金が存在しないことを主張・立証すべきものであるところ、被告は損金の存否に関連する事実に関与していないのに対して、原告はより証拠に近い立場にいること、一般に、不存在の立証は困難であること等にかんがみれば、提出された証拠関係を基に判断して、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、原告において、上記推認を覆す程度に、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる程度の反証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定されることになるものというべきである。」と判示した上で、納税者が主張する支出の損金性についての判断を行っている。まさに、主観的立証責任による裁判例として考えることができる。

(144) 契約の準拠法が外国法に指定されている場合にも、その外国法の内容は準拠法を指定した契約当事者こそがよく把握している事項である。このような場合にも積極的に主観的立証責任を働かせるケースであると考えられる。

(145) 東京地裁平成 15 年（行ウ）379 号、614 号、判例集未登載、裁判所ホームページ <http://www.court.go.jp> の裁判例情報の行政事件裁判集参照。

ただし、本判決においては、いわゆる使途秘匿金課税⁽¹⁴⁶⁾の判断において、「原告がこれを明らかとしないために本訴においては証拠上は不分明であるといわざるを得ない。」「極めて疑わしいながらも、結局のところは証拠上判然としないものといわざるを得ない。詰まるところ、・・・取引の実体が独立した第三者との間での社債の取引とはいえないものであると認定できても、その金銭の支出がその記載された者を通じてその記載された者以外の者にされたと断ずるに足りる心証を抱くまでの証拠はないものと評価せざるを得ない」として、課税処分の一部を取り消している。主観的立証責任は、証拠との距離と利益状況を考慮してその負担を決定すべきであり、本件のような場合にこそ、積極的に主観的立証責任により、証拠提出責任を働かせるべきであったと考える⁽¹⁴⁷⁾。

(146) 使途秘匿金の支出の額の40パーセントに相当する金額を法人税の額に加算する制度である（租税特別措置法62条1項）。この場合の使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないものをいい（同条2項）、法人が金銭の支出の相手方の氏名等をその帳簿書類に記載している場合においても、その金銭の支出がその記載された者を通じてその記載された者以外の者にされたと認められるものは、その相手方の氏名等が当該法人の帳簿書類に記載されていないものとされている（租税特別措置法施行令38条3項）。

(147) なお、脱稿後に本件の控訴審判決（東京高判平18.6.29、平成17年（行コ）第220号、判例集未登載）に触れた。当該判決は、「最もよく知り得る立場にある（原告の実質的な主宰者）も・・・原告も・・・真の抛出者を明らかにしようとしないうこと」（括弧：筆者挿入）を理由の一つに挙げて、推認を働かせた上で、帳簿に記載された者と異なる真の支出の相手方を認定し、使途秘匿金課税が適法である旨の判断をしている。明確ではないものの、証拠との距離を考えた上で、事実の立証をあえて行わない納税者に対して不利益を及ぼした、すなわち、主観的立証責任を負わせた結果の判断とも考えることができる。

結びに代えて

実際の税務訴訟の現場においては、客観的立証責任の負担をそれほど意識することはないとと思われる。課税処分取消訴訟の場合、その訴訟物は、処分の違法性一般であると解されており⁽¹⁴⁸⁾、原告である納税者は、課税処分の存在とその処分は違法であるから取消すべきである旨を訴状で主張すればよく、それに対応して、まず、課税庁が、課税の根拠と適法性について具体的な主張を行っている。これは、課税庁は、質問検査権に基づく調査を行い、それに基づき課税処分を行っているから、その課税処分における認定、判断の内容を訴訟の場において明らかにすることは、課税庁として、当然の作業であり、また、容易な作業でもある。このような訴訟の流れを前提として、争点について、主張立証を繰り返して裁判官の心証を得ようとする訴訟活動を繰り返すことになる。その各段階において、訴訟当事者は、裁判官が真偽不明の状態となることを念頭とするのではなく、いずれの当事者も自己に有利な心証を得ようとする訴訟活動を行っているとして解され、そこには、客観的立証責任の負担の意識は存在しない。しかしながら、税務訴訟における客観的立証責任に関する議論は、課税庁、納税者のいずれの当事者に負担させるべきかという客観的立証責任の分配に関する議論がその中心であった。

そこで、本研究においては、具体的な裁判例の検討を通して、客観的立証責任の判決の帰趨に対する影響を検証することを通して、税務訴訟における立証責任のあり方について検討することをその目的としたものである。

その前提として、そもそも立証責任とはどのような場面で機能する原理であるかを、まず、民事訴訟法上の立証責任の意義、主要事実の意義、立証責任の適用場面等の考察を行うこととし、それを税務訴訟に投影する形で把握しようと試みた。その結果、課税訴訟における客観的立証責任の原則の登場場面の特徴として、租税法の法律の規定は、課税要件事実を評価的要件として定めてい

(148) 大野重國＝東亜由美＝木下雅博「出廷陳述権を活かすための租税訴訟実務講座」163頁（ぎょうせい、2003）。

る場合が多く、それが、争点となる事件においての事実認定の場面では、客観的立証責任の原則が機能しない、機能する場面が生じないと解された。そして、近年の具体的な裁判例を客観的立証責任の原則の観点から検証したところ、客観的立証責任が判決の結果に影響を及ぼしたと解される事例は1事例に留まった。このような結果が生じた要因は、一つは、客観的立証責任の原則は、自由心証主義が尽きたところで発動される原則であり、当事者双方が証拠を提示して主張立証を尽くす場合には、元来、客観的立証責任の原則の発動場面は少ないと考えられること、また、争点内容を見てみると、「偽りその他不正の行為」、「正当な理由」、「時価」、「やむを得ない事情」などの評価的要件に関する事実認定が争われており、客観的立証責任の原則の発動場面がない事例であったことを見出すことができた。結果的に、課税訴訟において客観的立証責任の負担は、判決の帰趨には大きな影響を与えた（与える）ものではないと分析することができた。

一方、客観的立証責任とは、別個の概念として、主観的立証責任、つまり、訴訟の経過の過程で生じる当事者の立証の必要性（証拠提出責任）というものが観念された。租税法規は、評価的要件を法律に定める課税要件としている場合が多いことにより、課税訴訟においては客観的立証責任の原則の登場場面はかなり少ないが、主観的立証責任としての証明の必要については、評価的要件の充足の判断の基礎となる具体的事実の認定場面においても機能するものであり、その法的評価を得るために、あらゆる事実認定の場面で訴訟当事者として当然行うべき負担であると考えられる。このように解すると、主観的立証責任こそが、課税訴訟における訴訟の帰趨に大きく影響を及ぼすものであり、また、当事者が必要に応じて立証活動を行い、真実の認定を裁判所に求めることは、適正、公平な課税の実現の観点からも重要であると考えられた。

そして、この主観的立証責任の分配については、通則法 116 条の活用が図られるべきであるとともに、①認定されるべき事実に関する証拠との距離、②その距離と個別の利益状況に応じてその負担が定まるべきものである。具体的には、質問検査権が十分に機能しない状況において、課税庁側が一応の立証を行

えば、納税者側に主観的立証責任が転換されるべきものと考えられる。

立証責任は、あくまで裁判官の自由心証主義の枠内で機能する裁判規範である。したがって、本稿により提言した主観的立証責任の分配も結局は裁判官の心証次第という面は否めない。しかしながら、本稿のような観点からの立証責任のあり方を示すことは、客観的立証責任の分配の議論に比べれば、より実践的で有益なものであると考える。