

# 裁決と判決の比較考察

— 審判所の調査・審理のあり方を中心として —

小 柳 誠

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

# 要 約

## 1 研究の目的（問題の所在）

行政不服審査制度について、平成18年10月、総務省に「行政不服審査制度検討会」が発足し、審理手続の充実・迅速化や審理の中立性の確保など一層の充実・強化が検討されている。そのような状況の中で、税務における権利救済の場面に目を転じると、ここ数年の審査請求における原処分取消割合は、おおむね15%前後で推移しているが、その審査請求の後続段階である訴訟における取消割合は増加の傾向にある。この訴訟段階における取消割合の増加の要因が審査請求段階でのスクリーニング機能の低下によるものとは一概には考え難いところであるが、国税に関する不服申立てが、不服申立前置主義を採用している以上、国税不服審判所（以下「審判所」という。）において、更に適正な調査・審理を行うための方策を検討することも重要ではないかと考えられる。

そこで、本研究では、従来から指摘されている審判所の調査・審理に関する議論を踏まえた上で、個別事例から見出される具体的な視点を取り込みつつ、納税者の権利救済という一連の手続において、審判所の裁決における調査・審理の範囲と訴訟における調査・審理の範囲はどのような関係にあるべきかなどの観点から、審判所における調査・審理の充実に向け、何らかの方向性を示すことを目的とするものである。

## 2 研究の概要

### （1）審判所の調査・審理に関する論点整理

#### イ 争点主義的運営と総額主義

従前から訴訟段階では審理の範囲は総額主義を採り、審判所の段階では争点主義的運営が行われていることから、それが総額主義と争点主義との対立になぞらえられてきたように思われる。しかしながら、審判所の運営方針とされる争点主義的運営の意義は、審判所における新たな調査は、争点及び争点関連事項の範囲に限られ、その争点等に関する新た

な調査資料と原処分庁の調査資料を基礎として、原処分の全体（総額）の当否を審理判断するものと解される。このように、原処分の当否は、結局、総額で判断されるのであり、争点主義的運営は、審判所における調査・審理のうち調査に関する事務運営方針であるといえることができる。したがって、争点主義的運営が、あくまで調査の範囲に関するものである以上、審理の範囲については総額主義が妥当しているものと解される。このように、争点主義的運営は、理論的には、必ずしも総額主義と矛盾するものではない。

もっとも、実際の裁判例では、訴訟段階において原処分庁がそれまで争点となっていない新たな争点を主張し、それが認容される事例など争点主義的運営と総額主義の交錯と認められる場面も見受けられないわけではない。しかしながら、この点に関しては、現在、進められている司法制度改革による裁判の充実及び迅速化の流れの中において、早い段階で争点を整理する状況にあり、訴訟段階において新たな争点を持ち出す余地が少なくなってきたことに鑑みると、問題視すべき状況ではなくなっていくと考えられる。

#### ロ 職権主義と当事者主義

審査請求においては、口頭、公開、対審構造は保障されていない状況にあり、当事者主義ではなく、いわゆる職権（探知）主義が採られていると解される。

国税通則法 97 条 4 項の規定や裁決例に照らせば、審査請求段階においても立証責任を観念する余地が存する。しかしながら、職権主義が採用されている以上、二当事者の対立構造を前提とする立証責任の分配の法理は、審査請求手続において働かないと考える。審判所の調査・審理においては、争訟当事者の主張・立証のみならず、職権（探知）による調査を十分に活用し、事実の認定に関して、何らかの最終判断を行うべきものであると考える。もっとも、審判所が自己の調査により把握した事実に基づき判断を行った場合、その判断の基礎とした事実について、原

処分庁は知り得る立場にない。また、職権主義や国会の附帯決議の存在により、審査請求段階で原処分庁による調査は行われていない現状にある。それにもかかわらず、裁決が原処分を維持した根拠の中に審判所の調査により把握した事実があった場合には、原処分庁は、その根拠事実について、訴訟段階では主張・立証を行わなければならない状況に陥ることになる。そして、主張・立証ができない場合には、審判所で維持された原処分は、その根拠を裁判所に示すことができず、結果的には取り消されてしまうという事態を招くことになるといった問題を惹起させる。

#### ハ 課税要件事実の認定の重要性

同一事件における裁決と判決を比較考察して見ると、双方が認定している具体的事実にはそれほど隔たりはないが、その具体的事実を踏まえた評価の場面において、審判所と裁判所とで異なる判断があり、それが結論に大きく影響を及ぼしていると認められる事例が見受けられる。同じ事実が認定されていてもその同じ事実について、法令への当てはめに際してどのような評価を行うかは、経験則を通じた作業であるが、この経験則は、事実認定、法令解釈のいずれの場合にも必要であり、その評価の結果は判断の結論を左右することになる。そして、ここでの事実認定における経験則とは、一般常識における経験則ではなく、あくまでも要件事実論を前提とする争訟上の経験則が重要であることに留意すべきである。

裁決に当たっては、判決と比較して、この経験則の観点から更に検討すべき余地があるのではないかと考えられる。審判所は、国税庁長官から裁決権を独立させたことにより、事実認定に関しては、審判所の専権事項となっていると解される。そうであればこそ、事実認定に関しては、その内容のより一層の充実を図る必要があると考えるものである。

#### ニ 不当性の判断

行政不服審査法は、「不当な処分」についても不服申立ての対象として

いる。不当性とは、「裁量の範囲逸脱や濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいう。」と解されており、そもそも裁量権の存在がその前提と考えられる。もっとも、課税要件明確主義や合法性の原則に照らせば、租税法の分野においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解されている。

したがって、原則として、租税法の適用において、課税庁に裁量を与えられている場合は存在しないと考えられる。しかしながら、租税実体法でない租税手続法の分野、たとえば、青色申告の承認を取り消すような場面では、課税庁に裁量権があると解される。そして、そのような場面では、裁判所の司法判断の及ばない不当性の判断が審判所独自のものとして、その審理の範囲に加えられることになる。

## (2) 論点整理を踏まえた調査・審理のあり方

### イ 争点整理表と裁決書

早期・的確な争点整理のための「道具」として審判所が積極的に活用し始めているものとして「争点整理表」の存在を挙げることができる。

①当事者双方に争点についての共通の認識を持たせることを目的にしていること

②課税要件に関して当事者の主張が食い違う点を明確に意識するようにしたもの

などの争点整理表の特徴に鑑みると、この争点整理表の活用によって、事案の争点整理が的確に行われれば、課税要件に沿った当事者の主張・立証が明確になり、それに関する審判所の判断もより明確になると考えられる。すると、この「争点整理表」は、審査請求段階における審理の迅速化に寄与するのみならず、後続の訴訟段階において、早期の争点整理が行われている現状にも対応するもので、これは訴訟段階における審理の充実にも寄与するものと思われる。もっとも、訴訟の場においても、要件事実の的確な認定による争点整理を実施することは容易なことではないとされている。したがって、その成果を得ることは簡単ではない

が、このような試みを積極的に推進していくことが重要であるとする。

また、審判所が、職権調査により把握した事実を根拠として判断を行う場合、職権主義の問題点を解決するために、裁決書においてその判断の基礎とした事実を明確に示すことが、必要最低限のことであると思われる。この裁決内容の充実にも「争点整理表」の活用が有効である。すなわち、争点整理表の作成、活用により、争点となるべき課税要件、その課税要件を充足させる課税要件事実が何であるかを明確にすることができ、調査すべき範囲や審理の対象を的確に把握することができる。そして、争点整理表に基づいて検証した結果を裁決書の判断に反映させれば、裁決書の判断内容自体も一層充実するものとする。

#### ロ 職権主義と当事者主義の調和

審理の充実には、当事者による積極的な活動が不可欠である。そして、そこでは審判所の調査のみならず、自発的な証拠書類の提出として、原処分庁による積極的な証拠提出が行われることも必要であるとする。しかし、審査請求段階において、原処分庁は、争点もしくは争点関連事項に対する調査さえ、行っていない状況にある。しかしながら、原処分庁が審査請求段階において、争点及び争点関連事項に関する範囲内、かつ、場面を限定して、調査を行うことは、何ら、国会の附帯決議や審判所の争点主義的運営等に反するものでもなく、権利救済制度の目的に反するものでもないとする。審査請求段階において、争点整理を行った場合に、原処分段階とは異なる新たな争点が生じることは当然にあり得る。また、そのような場合には、その新たに争点となった課税要件や課税要件事実についての当事者双方の主張や立証があり得るはずである。

そこで、審判所は、国税通則法 97 条に基づく職権調査の一環として、迅速性に留意しながら、原処分庁に対して質問等を行い、その質問等に対する回答という形で原処分庁による自発的な立証を促し、その回答のために原処分庁が調査を行い、その結果を質問等に対する回答という形

で主張・立証を行うといった態様によれば、審判所の調査によるだけではない当事者による積極的な活動を促すことになるを考える。これは、職権主義と当事者主義の調和を図りながら、なお、審理の充実・迅速化に寄与することができると思う。

### 3 結論

裁決と判決の比較考察という視点から見ても裁決段階と訴訟段階における調査・審理の範囲の相違は、従前から議論されている争点主義的運営と総額主義、職権主義と当事者主義などの論点と重なる部分がある。これらの論点を解決する手段の一つには対審構造の採用を通じた第一審の機能を審判所の裁決に付与することが考えられる。しかし、統一ある運用による税務行政の適正な運営の確保、簡易迅速な手続などの審判所の存在意義や不当性の判断を行うことができるといった司法における権利救済にはない側面などを考慮すれば、設立当初に税務行政内に留められた意義は、現在もなお失われるものではない。

そこで、裁決における調査・審理のなお一層の充実を図ることにより、その解決を目指すべきと考える。その点、現在、審判所で行われている「争点整理表」の活用は、審理内容の充実等に寄与するとともに、一連の権利救済手続における一貫性・連続性をも担保する手段として十分に機能し得ると考え、また、これに期待するものである。

## 目 次

はじめに	204
第1章 審判所の調査・審理に関する論点整理（総論）	206
第1節 審判所の意義・目的	206
1 審判所発足の経緯	206
2 審判所の意義・目的（第三者的機関の意義）	208
第2節 争点主義的運営	211
1 争点主義的運営の意義	211
2 総額主義との関係	213
第3節 職権主義と当事者主義	214
1 審査請求段階での調査・審理	215
2 国会での附帯決議の意義（再考）	216
第2章 審判所の調査・審理に関する論点整理（各論）	218
第1節 争点主義的運営と総額主義の交錯	218
1 更正処分の場合	218
2 加算税の賦課決定処分の場合	221
第2節 職権主義と当事者主義	226
1 裁決の拘束力	226
2 職権主義の問題点（課税庁の立証責任）	229
第3節 不当性の判断	231
1 行政不服審査法における不当性の判断	231
2 税務行政における裁量権	232
3 審判所における不当性の判断場面	234
第4節 裁決段階における立証責任	241
1 立証責任の意義と通則法 97 条 4 項	241
2 立証責任と職権（探知）主義	244
第5節 課税要件事実の認定	245



1	事例から見た事実認定の相違点	245
2	裁決段階における課税要件事実の認定の重要性	255
第3章	論点整理を踏まえた調査・審理のあり方への一考察	258
第1節	争点整理表の活用と裁決書の充実	258
1	訴訟段階における計画審理・争点整理	258
2	争点整理表の活用	259
3	裁決内容の充実	261
	(1) あわせ審理	261
	(2) 訴訟段階における立証責任との関連	264
第2節	職権主義と当事者主義の調和	265
1	原処分庁による争点に関する主張・立証	265
2	対審構造の採用について	267
	むすびにかえて	269

## はじめに

行政不服審査制度については、平成 18 年 3 月に総務省の委託研究により「行政不服審査制度研究報告書」<sup>(1)</sup>の取りまとめが行われ、さらに、同年 10 月には新たに総務省に「行政不服審査制度検討会」<sup>(2)</sup>が発足し、審理手続の充実・迅速化や審理の中立性の確保など一層の充実・強化が検討されている<sup>(3)</sup>。

そのような状況の中で、税務における権利救済の場面に目を転じると、ここ数年の審査請求における原処分取消割合は、おおむね 15%前後<sup>(4)</sup>であるが、その審査請求の後続段階である訴訟における取消割合は増加の傾向にある<sup>(5)</sup>。この訴訟段階における取消割合の増加の要因が審査請求段階でのスクリーング機能の低下によるものとは一概には考え難いところであるが、国税に関する不服申立てが、不服申立前置主義を採用している以上、国税不服審判所（以下「審判所」という。）において、更に適正な調査・審理を行うための方策を検討することも重要ではないかと考えられる。

そこで、本研究では、従来から指摘されている審判所の調査・審理に関する議論を踏まえた上で、個別事例から見出される具体的な視点を取り込みつつ、納税者の権利救済という一連の手続において、審判所の裁決における調査・審理の範囲と訴訟における調査・審理の範囲はどのような関係にあるべきかなど

---

(1) 総務省行政管理局ホームページ

[http://www.soumu.go.jp/gyoukan/kanri/tetuduki\\_f.html](http://www.soumu.go.jp/gyoukan/kanri/tetuduki_f.html) 参照。

(2) 総務省ホームページ

<http://www.soumu.go.jp/gyoukan/kanri/gyouseifufuku/index.html> 参照。

(3) 平成 19 年 7 月を目途として検討が行われることになっている

([http://www.soumu.go.jp/s-news/2006/061025\\_1.html](http://www.soumu.go.jp/s-news/2006/061025_1.html))。

(4) 国税不服審判所編『国税不服審判所の現状と展望』146 頁（判例タイムズ社、2006）。なお、前段階である異議申立てにおける取消割合も近年はほぼ 15%程度で横ばいである（国税庁ホームページの報道発表資料 (<http://www.nta.go.jp/category/press/press.htm>) の各事務年度における「不服申立て及び訴訟の概要」参照。）。

(5) 国税庁ホームページ・前掲注(4)参照。なお、平成 18 年度の税務訴訟の国側敗訴（全部敗訴及び一部敗訴）割合は、17.9%、件数は、80 件でいずれも過去最高水準となっている。

の観点から審判所における調査・審理についての充実に向け、何らかの方向性を示すことを目的とするものである。

本稿の構成としては、まず第1章において、審判所の意義・目的を審判所創設時に遡って、検討するとともに、従来から指摘されている審判所の調査・審理に関する論点につき、総論的な整理を行う。次に、第2章において、具体的な裁決例・判決例を交えながら、調査・審理に関するいくつかの論点を採り上げ、問題点の指摘等の具体的な考察を行う。第3章では、第1章及び第2章で採り上げた論点を踏まえた審判所における調査・審理のあり方について、私見を述べることとする。

# 第1章 審判所の調査・審理に関する論点整理 (総論)

まず、本章においては、審判所の発足の経緯などに遡りつつ、従来から議論されている調査・審理に関する論点を抽出、整理するとともに、若干の検討を加える。

## 第1節 審判所の意義・目的

### 1 審判所発足の経緯

審判所は、昭和45年5月1日に創設されている<sup>(6)</sup>。この設立の経緯<sup>(7)</sup>について、税制調査会の答申<sup>(8)</sup>（以下「第三次答申」という。）では、以下のよう  
に、述べられている。

「協議団制度は、昭和25年のシャープ勧告に基づいて生まれたものである。当調査会は、この協議団制度を中心とする不服申立制度の18年にわたる歩みとそれが現在果たしている役割について、具体的な事例分析、統計資料等を通じて詳細に検討したが、現行の不服申立制度は、納税者の正当な権利を救済することを通じてわが国における申告納税制度の定着と納税秩序の正常化に少なからぬ貢献をしてきたものとする。確かに、納税者の不服をききその正当な権利を救済するための特別な部局として協議団を国税局内に設ける

---

(6) 国税通則法の一部を改正する法律（昭和45年法律8号）、昭和45年3月28日公布、同年5月1日施行。

(7) 審判所の設立の経緯に関しては、久米眞司「国税不服審判所の概要及び特色」国税不服審判所・前掲注(4)12、13頁、大島恒彦「国税不服審判所発足当時の思い出」国税解説速報47巻第1710号18頁(2007)、南博方「国税不服審判所草創期の回顧」自治研究77巻11号(2001)、平石雄一郎「納税者の権利保護と国税不服審判所制度」日税研論集19巻9頁(1992)、木村弘之亮「国税不服審判所の通達拘束と裁決権(1)(2)(3)ーその制定過程と現状ー」法学研究54巻11号16頁、12号46頁、55巻1号22頁(1981、1982)など参照。

(8) 税制調査会 昭和43年7月「税制簡素化についての第三次答申」44頁。

という考え方は、当時において極めて革新的なものであったし、現在においてもなおその意義を失なっていないことは疑いをいれないところであろう。しかしながら、協議団が国税局長の下に置かれているため後述のような批判を生み、権利救済制度として必ずしも万全なものといひ難い面があることは否定できない。さらに、戦後 20 有余年を経て、社会、経済も安定し、民主的納税制度も定着してきた現在、当調査会は、現行の不服申立制度の全般にわたって、新しい社会、経済と納税秩序とに応じて見直しを行なうべき時期であると考えた。このような背景において、当調査会は慎重な審議を重ねた結果、協議団に代わる新しい審理・裁決機構としての「国税不服審判所」（仮称。以下同じ。）を国税庁の附属機関として設けること、及びその他不服申立ての手続等に関する所要の改善措置を行うことが適当であるとの結論に達したものである。」

このように、審判所の設立は、昭和 25 年のシャープ勧告に基づき設置されていた協議団制度について、協議団が国税局長の指揮下にあるなど公正な裁決として納税者の納得を得ることが難しいという批判等の問題解決のために検討されたものである。一般的に審査請求が処分庁の上級行政庁に対してなされるもの（行政不服審査法 5 条）であるところ、協議団制度自体は、第三者的立場の部署を設けて不服申立ての処理に当たっていた制度であり、これは、「当時としては、むしろ画期的なものであり、相当の実績をあげてきた」と評価されていた<sup>(9)</sup>のであるが、制度上、協議団は、国税局長の指揮下にあったことから、いわゆる「同じ穴のムジナ論」<sup>(10)</sup>などの批判にさらされていたものである。ここでは、第三次答申にもあるように、協議団制度は権利救済制度として、その意義を失っていたものではなかったという点には、留意

---

(9) 南・前掲注(7) 6 頁、「審査請求の段階についてでございますが、これも現状を見てもみますと、相当に救済の実をあげているということは事実でございます、その点は評価すべき点であると思います。」（金子宏参考人発言、昭和 44 年 6 月 11 日 衆議院大蔵委員会）。

(10) 大島・前掲注(7) 19 頁。

すべきである。すなわち、審判所の設立は、当時の協議団に対する批判をかわしつつも、権利救済制度のより一層の充実を目指したものであったと考えられる。

## 2 審判所の意義・目的（第三者的機関の意義）

審判所の使命は、税務行政部内における公正な第三者的機関<sup>(11)</sup>として、適正かつ迅速な事件処理を通じて納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資するところであるとされる<sup>(12)</sup>。

ところで、前記のとおり、審判所の前身であった協議団について、同じ穴のムジナとの批判があった。また、広範かつ密接に国民の権利に影響する租税の分野においては、納税者の権利の適正な救済について、一般の行政処分以上に特別な配慮を払う必要があり、そのためには、行政段階において税務当局から完全に独立した第三者的な裁決機構を設けるべきであるとの意見<sup>(13)</sup>もあった。そのような状況を踏まえつつも、審判所は税務行政部内の機関として、設置された。その理由は、①行政、司法制度を前提とする限り、行政段階の税務争訟の審理・裁決に当たるものとして、税務当局から完全に独立した第三者機関を設けることは適当でないこと、②税務当局と不服の審理・裁決機構の双方を通じて納税者の取扱いに差異が生ずるようなことは行政機関による救済のあり方及び行政の統一ある運用という観点からみて適当でないとの考え方によるものである。このように、国税庁の附属機関として、ただし、自ら裁決権を有する機関を設けることが適当とされたものである<sup>(14)</sup>。

ここに、審判所が税務行政部内に位置する意義を見出すことができる。す

(11) もちろん、「公正な第三者機関」との評価もある（岡村周一「納税者による不服申立てとその審理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』203頁（ミネルヴァ書房、1995））。

(12) 久米・前掲注(7) 20頁。

(13) 長谷川忠一「国税不服審判所構想管見—その審理・裁決機関の独立性について—」駒沢大学経済学部研究紀要 27号 55頁以下（1969）。

(14) 税制調査会・前掲注(8) 45頁。

なわち、税務行政部内から完全に独立させた機関とすると、これは、もはや（準）司法機関と位置付けられ、司法の第一審の役割を担うことになると考えられる。その場合には、特に、大量、反復的に生じる課税処分等を迅速に処理するという点で大きな支障が考えられる<sup>(15)</sup>。また、行政の統一ある運用という観点から税務行政の適正な運営確保を行うためには、やはり、行政部内に留めおくべきであるという説得的な理由がそこには存在している。

さらに、審判所は、第三者的機関と称されるように、行政部内においてその独立性の確保<sup>(16)</sup>がかなり図られている。つまり、①執行権と裁決権を分離し、裁決固有の機関として審理裁決を行っていること<sup>(17)</sup>、②審判所の合議体は、長官通達に拘束されずに、これを審理し、裁決できること、さらに、③審判官については、厳格な資格基準が定められ、かつ、裁判官、検察官、弁護士、大学教授等部外者導入の道が開かれていること<sup>(18)</sup>が挙げられる<sup>(19)</sup>。審判所は、このような制度面の担保に支えられ設置されている機関であり、行政部内における権利救済機関として、その意義は重要であり、かつ、その役割は現在でも十分に機能しているものである。

現状における審判所の位置付けや実態の認識を表した例として、東京高裁

- (15) 「行政手続としての審査手続においては、裁判と異なり、適正性と同程度に迅速性の要請も強調されなければならない。」（南博方『租税争訟の理論と実際（増補版）』44頁（弘文堂、1980））とされるように、迅速性が行政手続として権利救済を図ることの大きなメリットとなっている。
- (16) 審判所設立当初も独立性の担保については、重要な問題とされ、三重の独立性として、①審判所の執行部（局・署）からの独立、②合議体の裁決権者（本部所長及びその分身である支部所長）からの独立、③合議体構成員の独立が強調されていた（南・前掲注(7)9頁）。
- (17) 裁決権自体が、審判所長に帰属することと通則法99条の反対解釈から、審判所長は、事実認定に関しては全く国税庁長官に拘束されないこととなる（前掲注(9)金子発言、吉国二郎主税局長発言・昭和44年6月13日衆議院大蔵委員会参照）。
- (18) 平成19年度においては、「近年の経済取引の国際化、広域化、複雑化を背景とする事件が増加する中、今後も事件を適正かつ迅速に処理するため、高度な専門知識・経験・ノウハウを有する」民間専門家を募集し、国税審判官として採用する（国税不服審判所ホームページ <http://www.kfs.go.jp/topics/20070227/index.html> 参照）。
- (19) 南博方編『注解国税不服審査・訴訟法』〔南博方〕5頁（第一法規出版、1982）。

平成 18 年 9 月 28 日判決（刊行物未登載、以下「東京高裁平成 18 年判決」という。）がある。

判決は、「国税不服審判所は、税務署長、国税局長等の税務の執行機関から独立した機関であり、法律に定められた手続を経れば国税庁長官通達に示された法令の解釈に拘束されずに裁決を行うことができ、国税不服審判所長を始め国税不服審判官等の一部が裁判官、検察官、大学教授等外部から任命されてきた実績があるというように、公平な裁決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、大多数の国税審判官等の構成員は国税庁管下の税務官署での税務行政の経験者からなり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる行政機関として、税務に関する専門知識に基づく判断をしているものであり、具体的事件の処理においては、審査請求人のみではなく原処分庁も主張を記載した書面や原処分の理由となった事実を証する書類等を含む書類を提出することができる（裁判所に顕著な事実。）」と判示する。このように、本判決では、審判所は、税務の執行機関から独立した機関であり、公平な裁決が行われるよう制度設計と運用が行われている旨認定しており、その第三者的機関としての位置付けを評価するものである。

しかしながら、一方で「国税不服審判所は、公平な裁決が行われるように制度設計と運用がされている側面はあるが、国税庁の附属機関であり、税務行政の内、審査請求の審理裁決に当たる専門行政機関であり国税庁の外部にある第三者的審査裁決機関ではない。」と表現するように、あくまで行政部内における裁決機関であることを示すとともに、「国税不服審判所が一定の限度で税務の執行機関から独立した機関となるよう制度設計されているのは公平な裁決を行うことを制度として保障するとともに審査請求人や国民一般から公平な裁決を行うものとの信頼を得るため」であるとその趣旨・目的を明確に判断している点に注目すべきである<sup>(20)</sup>。

---

(20) もっとも、本判決では、本文のような判示内容を理由に「国税不服審判所長のす



この審判所の設立の趣旨・目的は、35 年余経過した現在においても、変わるものではないと考える。

## 第2節 争点主義的運営

審判所の事務運営の基本方針の一つとして、「争点主義的運営」が挙げられる<sup>(21)</sup>。一方、租税訴訟の場合は、その審理の範囲の問題として、総額主義<sup>(22)</sup>によるべきか、争点主義<sup>(23)</sup>によるべきかについて議論はあるものの、判例<sup>(24)</sup>も含め総額主義が妥当していると解される。そこで、この交錯につき、争点主義的運営の意義を踏まえ、総額主義との関係について検討、整理を行う。

### 1 争点主義的運営の意義

審判所の設立をめざした国税通則法（以下「通則法」という。）の改正法案は、昭和 45 年 3 月に衆議院、参議院のいずれにおいても全会一致の附帯決議が付された上で成立している。

る判決は行政部内における最終判断であり、その判断に・・・法律上又は事実上の効力を認めることには合理的な理由がある」として、原処分庁が判決の判断と異なる主張を訴訟段階で行うことを制限する旨の判断を行っている。この判断には筆者としては疑問がある。特に、判決の拘束力と関係については、後述する。

- (21) 審判所に関する文献の多くで、争点主義的運営が審判所の事務運営指針であることについて触れられている。主なものとして、久米・前掲注(7) 21 頁、南・前掲注(15) 50 頁、平石・前掲注(7) 9 頁、松沢智『新版 租税争訟法』139 頁（中央経済社、2001）、榎本恒男「争点主義的運営」小川英明・松沢智編『裁判実務大系 20 租税争訟法』19 頁（青林書院、1988）など。
- (22) 確定処分に対する争訟の対象はそれによって確定された税額（租税債務の内容）の適否である、とする見解。この総額主義によれば理由の差替は審査請求または訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として自由に認められることになる（金子宏『租税法〔第12版〕』730 頁（弘文堂、2007））。
- (23) 確定処分に対する争訟の対象は処分理由との関係における税額の適否である、とする見解。この争点主義によれば、理由の差替は原則として認められないことになる（金子・前掲注(22) 730 頁）。
- (24) 最一小判昭 49・4・18 訟月 20 卷 11 号 175 頁。

この附帯決議では、審判所の運営について、「質問検査権の行使に当たっては、権利救済の趣旨に反しないよう十分配慮すること。特に、国税不服審判所の職員は、その調査が新たな脱税事実の発見のためではないことを厳に銘記の上、納税者の正当な権利救済の実現に努めること。」<sup>(25)</sup>、「政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、その使命が納税者の権利救済にあることに則り、総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである。」<sup>(26)</sup>とされた。審判所の事務運営においては、これらの指摘を踏まえ、いわゆる争点主義的運営が行われていると解される。審判所の意義・目的のうち納税者の正当な権利救済の面を強く意識したものであると考えられる<sup>(27)</sup>。

そこで、この争点主義的運営の具体的な意義を明らかにする必要がある。そして、その意義は、「新たな調査は争点で、審理は総額で」<sup>(28)</sup>と表現されている。つまり、審判所における新たな調査は、原則、争点の範囲<sup>(29)</sup>にとどまり、その争点に関する新たな調査資料と原処分庁の調査資料を基礎として、原処分の全体（総額）の当否を審理判断するものと解されている。したがって、原処分の当否は、総額で判断されるのであり、あくまで、争点主義的運営とは、審判所における調査・審理のうち審理に際してその基礎となる事実

(25) 衆議院昭和 45 年 3 月 4 日附帯決議。

(26) 参議院昭和 45 年 3 月 24 日附帯決議。

(27) 「権利救済というたてまをとる場合には、できるだけ納税者の主張を中心に審理を行なっていけば、わざわざ実際に脱税調査をやってみようかという必要はないはず」（吉国二郎国税庁長官発言・昭和 45 年 3 月 10 日 参議院大蔵委員会）とされ、「国税不服審判所となつてからは、それが納税者たる審査請求人の権利救済という視角から論ぜられている」（松沢・前掲注(21) 142 頁）ように権利救済面を重視することにより導かれる運営であると考えられる。

(28) 南・前掲注(15) 58 頁。

(29) 調査の範囲は争点及び争点関連事項の 2 項目の範囲に限定され、この場合の争点とは、審査請求人および原処分庁双方の主張の相違点であり、争点関連事項とは、争点事項（たとえば、売上金額）と密接不可分の関係にあるが故に、それを調査しなければ争点事項を明らかにすることができないような事項（たとえば、仕入金額）をいうとされる（南・前掲注(15) 66 頁）。久米・前掲注(7) 21 頁参照。

関係等に関する調査についての事務運営方針であるといえることができる<sup>(30)</sup>。

## 2 総額主義との関係

総額主義との関係において、総額主義を確定処分に対する争訟の対象はそれによって確定された税額（租税債務の内容）の適否であり、一方、争点主義を確定処分に対する争訟の対象は処分理由との関係における税額の適否である<sup>(31)</sup>と解した場合、審判所における争点主義的運営は、前述のとおり、あくまで調査の範囲に関するものであり、審理の範囲については総額主義が妥当しているものと解することができる<sup>(32)</sup>ことに照らすと、争点主義的運営は、そもそも総額主義と矛盾するものでもない。

このように、審理の範囲が総額であると捉えることにより、最高裁判所第一小法廷昭和49年4月18日判決（訟務月報20巻11号175頁）において、「本件決定処分は、上告人の昭和38年における総所得金額に対する課税処分であるから、その審査手続における審査の範囲も、右総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきであり、したがって、本件審査判決が右総所得金額を構成する所論給与所得の金額を新たに認定してこれを考慮のうえ審査請求を棄却したことには、所論の違法があるとはいえない」と審査請求の段階においても総額主義が妥当すると判断されていることとも、何ら矛盾を生じさせるものではないと考えられる<sup>(33)</sup>。

---

(30) 松沢智教授は、「争点主義的運営とは、前述したように「調査」の次元の問題であるから、それは審査の範囲の問題であって審判の対象の問題ではない」（松沢・前掲注(21) 145頁）とされる。

(31) 前掲注(22)・(23)参照。

(32) したがって、「国税不服審判所においては、権利救済機関であることから争点主義的運営をしているが、審査請求の審査中に簿外所得の存在が発見されれば、審理の範囲（判断）は総額主義で行われるので、発見された簿外所得を含めて審査請求人の当該年分の所得が総額主義として原処分の認定額を上まわっていれば原処分は正当なものとして維持され、審査請求は棄却される。」（榎本・前掲注(21) 24頁）ことになる。

(33) 松沢教授も「この見解のような争点主義をもって審判の対象と考える見解は妥当ではない。『見直し機能説』に拠る論者は、審判における対象が課税処分の当否たる

仮に、審判所が調査の範囲を争点及び争点関連事項（以下「争点等」という。）に限定し、原処分を取り消す裁決を行い、その後の訴訟段階で総額主義により、原処分は（税額的に）違法でなかったと認定されたとしても、審判所が判断の基礎とした事実関係は、その調査により知り得た範囲の事実関係であり、その事実関係に基づく判断の正当性は、失われぬものと考えられる。争点主義的運営と総額主義とはその審理の範囲において、理論的には矛盾を生じるものではないと考える<sup>(34)</sup>。

### 第3節 職権主義と当事者主義

審査請求段階で採用されている調査・審理の方法として、職権主義と当事者主義<sup>(35)</sup>にかかる問題について、本節で検討する。

---

違法性・不当性の存否であって、その存否を判断するのがまさに審判所の権限であり、総額とは審査手続における審査の範囲として右の課税処分の当否を判断するに必要な事項全体に及ぶものであることを意味する点を看過している。」と述べられ、争点主義を否定し、総額主義と矛盾しないことを指摘されている（松沢・前掲注(21) 151頁）。

- (34) ただし、後述するように、裁決段階において、原処分を取り消すことに疑問を生じない場面がないわけではない。
- (35) 訴訟法上、審理手続の行為主体の区別により、行為の主体を裁判所とするものを職権主義、審理手続を構成する行為の主体を当事者とするものを当事者主義と呼んでいる（伊藤眞『民事訴訟法 第3版再訂版』197頁（有斐閣、2006））。一方、「審判所は職権主義・真実発見主義が基調であって、たとえ当事者から主張がなくても、審判所は職権をもって処分の当否にかかる違法性・不当性の存否につき調査し審理しなければならない」（松沢・前掲注(21) 151頁）とされるように、行政不服審査においては、単に職権による審理の進行とは区別され、裁断庁が当事者の主張する事実について、証拠が不十分で心証が得られない場合に職権で証拠調べをすることができる権限を意味する狭義における「職権証拠調べ」ではなく、当事者の主張および証拠の申出に拘束されることなく、職権で探知して審理の資料とすることができることをいう（南博方・小高剛『注釈行政不服審査法』145頁（第一法規出版、1975））職権探知も職権主義とされる。本稿においては、この職権探知を含めて、審判所が審理手続の進行、調査、審理を主体となつて行うことを職権主義といい、当事者がそれらの主体となりうることを当事者主義というものとする。

## 1 審査請求段階での調査・審理

通則法の規定ぶりを見てみると、審査請求人から審査請求書が提出されると（通則法 87 条 1 項）、原処分庁は、審査請求書に記載された審査請求の趣旨及び理由に対応して、原処分庁の主張を記載した答弁書を提出することになる（通則法 93 条 2 項）。そして、審査請求人は、答弁書に対する反論書や証拠書類、証拠物の提出ができ（通則法 95 条）、原処分庁は、処分の理由となった事実を証する書類その他の物件を担当審判官に提出できることとされている（通則法 96 条 1 項）。

これらの規定に照らせば、審査請求人は、審査請求書において、原処分が違法である理由を明らかにする、すなわち争点を主張することになるが、原処分庁は、その審査請求人が提示した争点に対する主張に対応して答弁書によりその自己の主張（反論）を行う構造になっている。原処分の正当性を総論的に主張することにはなっていない<sup>(36)</sup>。したがって、審査請求段階における争点は、審査請求人が掲げた事項のみが争点となり、原処分庁自らが、原処分の処分理由とした項目は、必ずしも審査請求段階における争点となる構造になっていない。

また、担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審査請求人の申立て又は職権で質問、検査を行うことができる（通則法 97 条 1 項）とされているにとどまり、原処分庁側から調査を求めることはできない規定ぶりになっている。さらに、証拠書類の閲覧を求める権利は審査請求人にもみ与えられている（通則法 96 条 2 項）。

以上の点に照らせば、審査請求において、口頭、公開、対審構造は保障されていない<sup>(37)</sup>状況にあり、当事者主義は採用されておらず、いわゆる職権主義が採られていると解される<sup>(38)</sup>。

---

(36) 処分の理由となった事実を証する書類等の提出を行うことはできるが、単に資料の提出に過ぎない。

(37) 南・前掲注(28) 38 頁。

(38) もっとも、このように職権主義が基調であるとしても、実際の運営においては、

## 2 国会での附帯決議の意義（再考）

昭和45年の国会における附帯決議では、不服申立段階における質問検査のあり方について「なお、審査請求後、原処分庁が答弁書提出を理由として上記のごとき権利救済の趣旨に反する調査を行なうことのないよう、厳に留意すること。」<sup>(39)</sup>、「政府は、不服審査における質問検査権の行使に当って、審査請求段階の国税不服審判所のみならず、異議申立て段階の税務署等の不服申立てにおいても、それが納税者の権利救済の目的にあることにかんがみ、濫用の弊に陥ることのないよう慎重な配慮を行うべきである。」<sup>(40)</sup>との言及がある<sup>(41)</sup>。これらの決議等を踏まえ、また、職権主義が採用されていることも相俟って、審査請求段階においては、原処分庁による質問検査の行使は事実上行われていない現状にある。すなわち、原処分庁は、審査請求においては、あくまで、原処分調査若しくは異議調査段階で収集した証拠資料を基に処分理由を根拠付ける主張ができるに過ぎない。このことは、審査請求人から新たな争点、事実の摘示があった場合であったとしても同様となっている。

ところで、上記附帯決議の内容を精査してみると、衆議院の附帯決議で指摘される「上記のごとき権利救済に反する調査」とは、その前段で「調査が新たな脱税事実の発見のためではないことを厳に銘記の上、納税者の正当な権利救済の実現に努めること」を受けてのものであることがわかる。このことに着目すれば争点とは異なる全く新しい非違事項を発見するための調査を指しているものと解することができる。また、参議院の附帯決議での、「濫用の弊に陥ることのないよう慎重な配慮」をすべきとされている点も裏返せば、

---

審理の過程で意見書の提出や反論書の提出を当事者に求めるなど当事者主義的な運営が行われている現状にはある。

(39) 前掲注(25)附帯決議。

(40) 前掲注(26)附帯決議。

(41) さらに、国会の審議において、当時の吉國二郎国税庁長官の「審判所みずから質問検査権を行使して事実認定の当否を求めるということは、これは私、必要だと思いますが、その場合に税務署に調査をさせるというようなことをやらずに、もっぱらみずからの調査権において審理を行なうということが当然であろう、かように考えております。」(昭和45年2月25日衆議院大蔵委員会発言)との答弁もある。

濫用の弊に陥ることのない質問検査権の行使による調査までも否定しているものではないと考えられる<sup>(42)</sup>。

以上の点に鑑みれば、少なくとも争点等に対する調査や審査請求段階で初めて審査請求人から示された争点に係る調査については、原処分庁の質問検査権の行使による調査が全く否定されているとは考え難い<sup>(43)</sup>。そして、そのような範囲で調査が行われることは、審判所の争点主義的運営と矛盾するものではない。審判所だけでなく、原処分庁による調査が行われれば、争点に対する事実解明の手段が増えることになるのであり、これにより事実関係の早期明確化が図られ、審理の迅速化にも寄与するものと考えられる。

---

(42) この参議院の附帯決議においては、異議申立て段階における調査も同様の配慮を行う旨指摘されているが、異議調査段階において、原処分庁は異議調査として質問検査権に基づく調査を全く行っていない状況にはない。また、前掲注(41)の吉國発言も通則法93条(答弁書の提出等)に規定する答弁書提出の際の原処分庁による調査に関するやりとりの中での発言であり、審査請求段階全般におけるものではないと解する余地があり、同じ質問に対するやりとりの中で当時の細見卓主税局長は、「調査課所管の事案が審査に出てきたというような段階では、手元に帳簿がない関係で、もう一度みたいというようなことはないとは言えぬのじゃないか、かように制度論として考えております。」と答弁し、質問者の広瀬秀吉議員は「実際の運用ではそういうことがないようにするというのがたてまえである、こういうことですね。しかし、特別な場合に万やむを得ない場合にはもう一ぺん調査することもあり得る場合もあるから、制度論としてはやれない、こういうように承っていいのですね。—うなずいておられますから、そういうことにします。」と質問を締め括っていることにも留意すべきである。

(43) なお、訴訟段階においては、原処分庁の指定代理人である国税訟務官室職員によって、質問検査権の行使による証拠収集が行われており、その適法性について裁判例も支持している(拙稿「判批」『租税判例百選〔第4版〕』別冊ジュリ178号210頁(2005)参照)。

## 第2章 審判所の調査・審理に関する論点整理 (各論)

本章においては、具体的な裁決、判決を手がかりとしながら、審判所の調査・審理に関する論点について、整理・検討を加えることとする。

### 第1節 争点主義的運営と総額主義の交錯

第1章第2節で述べたとおり、審判所で行われている争点主義的運営は、理論的には、必ずしも総額主義と矛盾するものではない。しかしながら、実際には、裁決と判決を比較する中で、争点主義的運営と総額主義の交錯と認められる場面も管見されることから、その点について、若干の具体例に触れることとする。

#### 1 更正処分の場合

(1) 静岡地裁平成17年3月30日判決<sup>(44)</sup>(刊行物未登載、以下「静岡地裁判決」という。)

本事件は、審査請求段階と訴訟段階で、争点が異なっている部分がある。裁決段階での争点は、以下の2点であった。

- ① 被相続人から審査請求人(相続人)に対して生前に交付された金員について、当該金員の交付は請求人に贈与されたもので相続税を課すことができないのか、それとも、当該金員は返還されることを前提に請求人に交付されたものであり、かつ、当該金員の返還請求権が被相続人から請求人に死因贈与されたものであるとして、相続税を課すことができるのか(金員交付関係)。
- ② 被相続人が行った物上保証は、課税価格の計算上債務控除の対象とな

---

(44) 平成12年6月29日裁決、名裁(諸)平11-115,116,117。



るのか否か（物上保証関係）。

一方、裁決後の訴訟段階における争点は、上記の①及び②の争点に加えて、

- ③ 相続財産中の絵画の価額は、納税者（原告）が主張する価額（5000 万ドル）であるのか、課税庁（被告）主張の 価額（7500 万ドル）であるのか（絵画の評価額）

という絵画の評価額の多寡が争点に加えられた。

このように本事案では、審査請求段階と訴訟段階では、異なる争点が生じているが、これは、いわゆる総額主義に基づく課税庁の主張によるものである。

本訴では、納税者側は、この③の争点にかかる課税庁の主張に対して、租税法上若しくは訴訟上の信義則に違反するとの反論を行っている。

これに対して、裁判所は、課税庁の主張が訴訟提起後約 2 年を経過した後のものであったものの、「被告が本件絵画の価額に関する主張を行なうことは総額主義の観点から許容される。」とするとともに「被告による本件絵画の価額に関する主張、立証は、若干遅きに失した嫌いはあるが、それが訴訟法上信義則違反として許されないとまでは認められないといわなければならない」として、この課税庁の訴訟段階の主張を採り上げ、しかも、本判決において、争点③に対する課税庁側の主張を相当とする判断を示した。一方で、争点①に対する判断は、納税者の主張が認められ、金員の交付関係の争点については、相続税の対象とならない旨の判断が行われ、裁決とは異なる判断を示している。

## （2）平成 18 年 4 月 5 日裁決（裁決事例集 71 号 52 頁）

本件は、造園工事業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が行った法人税の申告には完成工事高の過少計上などが認められるとの理由（以下「更正理由」という。）で、原処分庁が法人税の更正処分等（以下「原処分」という。）を行ったのに対し、請求人が、更正理由については争わず、当初申告において収益に計上していた死因贈与による土地の取得に係る収

益（受贈益）の額が過大であることを理由に原処分取消しを求めた事案である。すなわち、更正の請求を行うことなく、原処分が行われたことを契機として、当初申告における過誤の是正を審査請求段階において主張できるかという問題がここに存在する。

審判所は、次のとおり判断した。

「原処分庁は、納税者が更正の請求によることなく申告に係る課税標準等又は税額等の過誤の是正を求めることは、その方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合を除き、許されないと解されていること（いわゆる、「更正の請求の排他性」）から、本件計上金額の減額を求める請求人の主張につき、主張自体が許されない旨を主張する。しかしながら、この更正の請求の排他性が申告に係る課税標準等又は税額等を自己に有利に変更することを求める場合についてのものであることは、国税通則法第23条第1項の規定から明らかであり、そして、本件審査請求に係る審理の対象は客観的に存在していた本件事業年度の法人税の課税標準又は税額との比較における本件更正処分に係るそれらの多寡であるから、本件に上記「特段の事情」が存するかどうかを判断するまでもなく、本件審査請求において、請求人が、原処分の一部取消しを求める事由として、本件計上金額の過誤（過大計上）を主張すること自体は、許されることになる。」（下線筆者加筆）

上記判断中、「本件審査請求に係る審理の対象は客観的に存在していた本件事業年度の法人税の課税標準又は税額との比較における本件更正処分に係るそれらの多寡である」とする部分はまさに総額主義に基づく考え方であり、審査請求段階での審理の範囲が総額主義であることを審判所自ら示している例であるといえる。それと同時に、争点主義的運営の争点は、原処分の更正理由に対する不服ではなく、あくまで審査請求人が審査請求の段階で示した争点をいうものであると解することができる。

上記(1)の事例は、まさに、訴訟段階における審理が、総額主義により行われている事例であり、仮に、審査請求段階における争点①に対する判断が裁

判所と同じであれば<sup>(45)</sup>、その時点で原処分は維持されていなかったと推測される。不服申立段階と異なる争点が訴訟段階で行われた場合の争点主義的運営と総額主義の交錯の一端を示す例であると考えられる。一方、上記(2)の事例は、審査請求段階においても審理の範囲は総額主義であり、第1章第2節1で述べた調査は争点等に限られるが、審理の範囲は総額とする争点主義的運営の意義と合致するものであるといえる。

## 2 加算税の賦課決定処分の場合

加算税の賦課決定の場合においても、更正処分の場合と同様に理由を差し替えることにより、総額的に賦課決定処分を維持することが可能であるか否かということが問題となる場面がある<sup>(46)</sup>。特に、過少申告加算税のみを賦課したケースにおいて、その計算の基礎とした更正処分における納付すべき税額が減少する場合に重加算税の賦課要件が存すること（仮装隠ぺい行為が存

(45) 課税要件事実の認定における裁決と判決の判断の相違については、後述する。

(46) 例えば、更正処分により増加した本税の納付税額が100万円で、そのうち重加算税対象税額が50万円、過少申告加算税対象税額が50万円と認定し、それぞれ重加算税を17.5万円(50×35%)、過少申告加算税を5万円(50×10%)とする加算税の賦課決定(総額22.5万円)が行われていた場合を考えてみる。争訟段階において、本税の増加すべき納付税額は90万円が正当と認定され、減少することになったが、重加算税対象税額は60万円、過少申告加算税対象税額は30万円と原処分と異なる認定があった場合に、加算税の賦課決定額の違法性の判断をどのように考えるかの問題である。つまり、総額主義的に考えれば、増差税額90万円のうち重加算税対象税額は60万円、過少申告加算税対象税額は30万円となるのが実体であるから、賦課されるべき重加算税の額は21万円(60×35%)、過少申告加算税の額は3万円(30×10%)で賦課されるべき加算税の総額は24万円となる。これと原処分の総額22.5万円を比較すると原処分額を上回ることとなるから、原処分の賦課決定額は違法ではないと判断されることになる。一方、①原処分で重加算税と認定した額は17.5万円(50×35%)であるからこれを超える額の重加算税の認定を行うことはできず、これに過少申告加算税相当額3万円(30×10%)を加えた20.5万円が正当な加算税の総額となるから、これを超える部分2万円(22.5-20.5)は取り消されるべきであるとする考え方、②原処分額を上回る重加算税対象税額10万円を過少申告加算税対象税額に振り替えて過少申告加算税額を(30万円+10万円)×10%=4万円とし、重加算税との合計額21.5万円を超える部分1万円(22.5-21.5)を取り消すべきとの考え方があり得る。

すること)を追加的な理由として、賦課決定税額について範囲内主張(棄却)を行うことができるか否か問題となる。

この点について、平成5年6月18日裁決(裁決事例集45号18頁、以下「平成5年裁決」という。)は、重加算税の課税要件を充足することが明らかである場合には、当該規定に基づいて算定される重加算税相当額までの範囲内で行われた過少申告加算税の賦課決定処分は正当である旨の原処分庁の主張に対して、「仮装又は隠ぺいに係る事実認定に基づき別途重加算税の賦課決定を行うのはともかく、過少申告加算税の賦課決定処分の適否が争われている場合において、重加算税の賦課要件の存在することを理由に過少申告加算税に代えて重加算税の額を認定することは、実質的に新たな不利益処分を行うに等しく許されないと解するのが相当である。」との判断を示し、原処分庁の範囲内主張を認めず、当初の過少申告加算税の賦課決定処分の一部を取り消している。

しかしながら、東京地裁平成11年5月19日判決(税務訴訟資料242号720頁、以下「平成11年判決」という。)は、「通則法68条1項、同法施行令28条1項により、加算税の税額計算の基礎となるべき税額のうち、隠ぺい又は仮装されていない事実に基づくことが明らかである税額(過少対象増加税額)につき過少申告加算税が課され、その余の税額(重課(マ)対象増加税額)につき重加算税が課される場合には、過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定の2個の処分がされるものとみるべきではなく、1個の加算税賦課決定がされるものと解すべきである。そうであるとすれば、更正処分に基づき納付すべき税額中に重課(マ)対象増加税額と過少対象増加税額があるものとして重加算税及び過少申告加算税を課した加算税賦課決定の適否が訴訟において争われている場合には、その賦課された重加算税額及び過少申告加算税額の総額が、当該更正処分に係る加算税として本来課されるべき税額を超えているか否かを審理し、右総額が本来課されるべき加算税の税額を超えている場合には、その超える税額部分を違法として取り消すのが相当である。」との判断を示して、過少申告加算税対象増加税額が減少しているにもかかわらず

らず、重加算税対象増加税額が増加することを認定し、加算税賦課決定処分  
の全体を維持した<sup>(47)</sup>。

これらの判断の違いは、どのように解すべきであろうか。

平成5年裁決の判断は、その文言に照らせば、取り消しの根拠を不利益処分  
の禁止（通則法98条2項ただし書き）に求めているようにみえる<sup>(48)</sup>。一  
方、平成11年判決は、最高裁昭和58年10月27日判決（民集37巻8号1196  
頁、以下「最高裁昭和58年判決」という。）が、「両者は相互に無関係な別個  
独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課される  
べき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する  
処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいる  
ものと解するのが相当である。したがって、重加算税の賦課決定に対する審  
査請求においては、右の加重事由の存否のみならず、過少申告加算税の賦課  
要件の存否も当然に審判の対象となり、審査の結果、後者の要件の全部又は  
一部が否定された場合には、加重事由の存否を問うまでもなく当然にその限  
度で重加算税の全部又は一部が取消しを免れないこととなるとともに、右後  
者の要件の存在が認められ、加重事由の存否の点についてのみ原処分庁の認  
定判断に誤りがある場合には、加算税額中これに応じて減額されるべき部分  
についてのみ原処分を取り消し、その余については審査請求を棄却すべきも  
のであって、このように解しても、もとより審査庁である国税不服審判所長  
がその権限に属さない税の賦課決定権を行使したことになるものではない。」  
とした判断に基づき、各種加算税の賦課決定処分は、それぞれ別個独立の処  
分ではなく、あくまで加算税という一つの租税債務の成立が認められる処分

---

(47) なお、東京高判平8.4.22・税資216号231頁は、判決が認定した重加算税対象額  
と原処分の重加算税対象税額との差額が過少申告加算税の対象となると判断し、そ  
の差額分を過少申告加算税対象税額に加えた税額を基礎に過少申告加算税の税率を  
乗じて算出した税額を超える部分の原処分を取り消す判断を示している。この判決  
については、佐藤孝一「加算税賦課決定処分と審理の対象（再論）」税経通信51巻  
11号200頁（1996）参照。

(48) 荒井勇ほか編『国税通則法精解』853頁（大蔵財務協会、2007）も裁決を支持。

であるから、更正処分における処分の同一性の問題は、この加算税における処分の同一性の問題とパラレルに考えられる問題で、そうであるとすれば、更正処分の場合と同様に理由の差し替えを行うことは可能であるとする考え方<sup>(49)</sup>と解される。

まず、平成5年裁決の根拠と考えられる不利益処分の禁止については、仮に、仮装隠ぺいの存在を理由に過少申告加算税の賦課決定の全部を維持したとしても、当該係争中の賦課決定処分を超える賦課決定を実際に行うものではないから、不利益処分には該当しないものと解される<sup>(50)</sup>。したがって、本件の場合、通則法98条2項ただし書が適用されるものではない。もっとも、平成5年裁決も「実質的に新たな不利益処分を行うに等しく」と述べており、通則法98条2項ただし書きを直接適用したものではないとも考えられる。

一方、平成11年判決やその根拠と考えられる最高裁昭和58年判決の事件は、重加算税のみ若しくは、重加算税及び過少申告加算税が同時に賦課されていた事例であり、平成5年裁決の場合のように、過少申告加算税のみが賦課されている事例とは事案を異にするものであり、その射程は平成5年裁決のような場合には及ばず、なお従前の取扱いであった独立説が妥当するとも考えられる。しかしながら、更正処分における処分の同一性（総額主義）の意義<sup>(51)</sup>は、それに付随する加算税全体にも妥当するものと考えられ、加算税制度が、「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度

---

(49) 本判決の考え方を支持するものとして、佐藤孝一『最新判例による 国税通則の法解釈と実務（増補改訂版）』1604頁（大蔵財務協会、2003）以下参照。

(50) 「審査裁決において、原処分と異なる理由で原処分を維持することは、不利益変更にあたらない」（南・前掲注(19)〔堺澤良〕146頁）。

(51) 「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである」（最三小判平4.2.18民集46巻2号77頁）。

の定着を促進しようとした」<sup>(52)</sup>ものである点に鑑みれば、加算税の賦課決定処分<sup>(53)</sup>の審理の対象は、その義務違反者に対する客観的にあるべき経済的負担であり、それは、加算税制度全体として定まるものと解するのが相当である。過少申告加算税、無申告加算税、重加算税が別個独立したものと解することは妥当でないと考える<sup>(53)</sup>。したがって、加算税の賦課決定処分の適否を巡る争訟における審理の範囲は、重加算税における「仮装、隠ぺい」という加重事由を含めた加算税全体における課税要件の充足性に及ぶものであると考えられる。

しかしながら、そうであるからといって、平成5年裁決が違法な裁決であるとは必ずしも言うことはできない。それは、審判所が権利救済機関としての位置づけから、争点主義的運営を行っており、その運営において、審査請求における調査・審理の範囲は、争点等の範囲に限るものとし、それは、新たな調査は争点で、審理は総額でという意味に解されていることは、既に述べてきたとおりである。そして、過少申告加算税の賦課決定の適法性を巡る争訟の争点は、通常、通則法65条に規定する課税要件である「納付すべき税額」、「正当な理由」、「更正予知」がその争点となるものであり、これらの争点以外の「仮装隠ぺい」について、過少申告加算税の賦課決定における争点となるものではないと考えられる。したがって、過少申告加算税のみが争われている事案において、「仮装隠ぺい」の事実の存否については、争点等に関する調査の範囲外であり、裁決の判断の基礎とすることができないものと考えられる。そして、このように解すれば、平成5年裁決の判断の妥当性が失

---

(52) 金子・前掲注(22) 578頁。

(53) 本件のような場合に、各種加算税を別個独立のものとして考えると、原処分庁が、正当な加算税の賦課を行うためには、過少申告加算税を変更決定するのではなく、過少申告加算税のすべてを取り消して、新たに重加算税の賦課決定処分を行わなければならないものと考えられる。これは、無申告加算税を賦課すべきところ、過少申告加算税を賦課した場合にも同様に考えることとなると思われるが、そのような是正の方法は行われていないと思われる。

われるものではないと考えることができる<sup>(54)</sup>。

## 第2節 職権主義と当事者主義

ここでは、審査請求段階で職権主義が採用されていることにより、後続の訴訟段階における審理に対する影響として、裁決の拘束力との関係及び立証責任との関係について採り上げる。

### 1 裁決の拘束力

第1章で採り上げた東京高裁平成18年判決では、次のような判断も示されている。

「本件は、本件裁決によって一部取り消された後の本件各課税処分<sup>(54)</sup>の取消訴訟、いわば本件各課税処分のうち審査請求が棄却された部分の取消訴訟であるところ、本件のように、一個の課税処分につき、裁決では特定の業者について同業者としての類似性が否定された結果、課税処分の一部が取り消されているのに、取り消されなかった一部の課税処分の取消訴訟で同じ業者について同業者としての類似性があるとの主張を許し、これが採用されれば、元々一個の課税処分の違法性の有無の公権的判断において、その部分、部分によって同じ特定の業者について同業者としての類似性の判断が矛盾することを認めることになり、妥当でない。」「業態が請求人（被控訴人）と異なるとの理由を付して、特定の同業者が類似同業者として相当でないとした行政

---

(54) ただし、審理は総額でという考え方に照らせば、更正処分にかかる調査・審理の過程で、仮装隠ぺいの事実の存在が明らかである場合には、疑問なしとしないが、更正処分と加算税の賦課決定処分は附随的ではあれ、同一性はないと考えられ、同時に審査請求における審理の対象となっているとしても、審査請求の主張する過少申告加算税の賦課決定処分の違法事由にかかる審理は、別個に行われていると解することができ、また、争点主義的運営の趣旨に照らせば、更正処分の調査・審理における事実認定を加算税の賦課決定処分における調査・審理の基礎としないとしても、やむを得ないものと考えられる。



機関の最終判断に、原処分庁が不服であるからといって、同じ課税処分の裁決によって取り消されなかった部分の取消訴訟において、同じ業者を類似同業者に含めて所得または売上高の推計を行うよう主張することは、被控訴人はもとより国民一般の税務行政の統一性、一貫性についての信頼を損なうものであり、そのような主張を採用するのは相当でない。」、さらに、「国税不服審判所長のする裁決は行政部内における最終判断であり、その判断に前記の限度での法律上又は事実上の効力を認めることには合理的な理由がある。国税不服審判所が一定の限度で税務の執行機関から独立した機関となるよう制度設計されているのは公平な裁決を行うことを制度として保障するとともに審査請求人や国民一般から公平な裁決を行うものとの信頼を得るためであり、裁決の判断に不服を抱く原処分庁がそのような独立性を理由として、裁決の判断を否定する根拠とすることはできない。」

本事案は、納税者と同種の事業を営む類似同業者の平均所得率を用いて納税者の所得を推計して更正処分が行われた、いわゆる推計課税の事件である。本件では、訴訟段階において、課税庁側が類似同業者に該当すると主張した者の中に、裁決において類似同業者に該当しないと判断された者が含まれていた。第一審判決<sup>(55)</sup>、控訴審である本判決のいずれにおいても、裁決という行政部内の不服審査手続で類似同業者でないと判断したという事実を指摘した上で、訴訟段階において課税庁が類似同業者に該当すると主張することは相当でないと判断した<sup>(56)</sup>。

その判断要旨が上記の抜粋部分である。ところで、判決は、「一個の課税処分の違法性の有無の公権的判断において、・・・判断が矛盾することを認めることになり、妥当でない。」「国民一般の税務行政の統一性、一貫性についての信頼を損なうものであり、そのような主張を採用するのは相当でない。」「国

---

(55) 東京地裁平成 17 年 12 月 15 日判決、刊行物未登載。

(56) 第一審判決は、立証責任が課税庁側にあるとしながらも、裁決の否定の根拠が著しく不合理なものなどの事情があれば、類似同業者として含めた主張を行うことができる旨の判示がなされているが、控訴審ではこの部分は削除されている。

税不服審判所長のする裁決は行政部内における最終判断であり、その判断に前記の限度での法律上又は事実上の効力を認めることには合理的な理由がある。」などと判示するのみで、その判示の基礎となる法的根拠を明確には示していない。この点について、控訴審での課税庁の主張を見てみると、その判決の根拠を通則法 102 条に規定する裁決の拘束力と解した主張（反論）を行っている<sup>(57)</sup>。そこで、裁決の拘束力がその根拠となり得るのかである。

通則法 102 条 1 項は、「裁決は、関係行政庁を拘束する。」と規定する。この規定の趣旨は、裁決によって原処分が取り消ししないし変更された場合には、原処分庁をも含む関係行政庁は、同一の事情の下でその裁決で排斥された原処分の理由と同じ理由で同一人に対して同一内容の処分をすることが許されないということと解され<sup>(58)</sup>、いわゆる蒸し返し防止の規定に過ぎないと考えられる。

すると、後続の訴訟段階における原処分庁の主張内容まで裁決が拘束するものではないと解すべきである。このことは、「処分を維持した裁決の結果になお不服があるとして提起された処分取消訴訟において、処分庁が処分を根拠付けるためにする主張が裁決の理由中の判断と同一でなければならないものではなく、裁決はそのような意味での拘束力をもつとは解されない」<sup>(59)</sup>とする裁判例<sup>(60)</sup>などからも明らかである<sup>(61)</sup>。

(57) なお、控訴審の東京高裁平成 18 年判決は、「当裁判所は、特定の同業者について業態が異なるとして同業者としての類似性を否定した本件裁決の判断に、本件訴訟における控訴人の訴訟行為に対する拘束力（通則法 102 条 1 項）が及ぶと判断したものである、事実上の拘束力が及ぶと判断したものでもない」と通則法 102 条の適用を否定している。なおさら、判断の法的根拠は不明である。本判決の妥当性については、別途の機会に詳細に検討したいと考えている。

(58) 大阪地判平 13. 5. 18 訟月 48 卷 5 号 1257 頁など。南・前掲注(19) [堺澤良] 156 頁参照。なお、本件規定は、行政不服審査法 43 条と同じ規定であり、また、行政事件訴訟法 33 条の規定ともその趣旨を一にするものと解される。

(59) 東京地判昭 63. 4. 20 行集 39 卷 3・4 号 302 頁。

(60) 大阪地判・前掲注(58)も「行政処分の審査請求手続と行政処分の取消訴訟手続とは全く別個の手続きであるから、処分を維持した裁決の結果になお不服があるとして提起された処分の取消訴訟において、処分庁が処分を根拠づけるためにする主張

したがって、裁決の拘束力を根拠に訴訟段階における原処分庁の主張を制限することはできないということになる。もっとも、この東京高裁平成 18 年判決のように、審判所による裁決が行政部内における最終判断であることを重視する点は、裁決の重要性を改めて認識させるものといえる。

## 2 職権主義の問題点（課税庁の立証責任）

東京高裁平成 18 年判決では、「具体的事件の処理においては、審査請求人のみではなく原処分庁も主張を記載した書面や原処分の理由となった事実を証する書類等を含む書類を提出することができる（裁判所に顕著な事実）・・・控訴人は、本件裁決において特定の同業者の業態が異なるとした判断の具体的根拠を知り得ないことから、これに反論・反証の余地がないなどというが、本件においてはそのような反論・反証を問題とする余地はない。（なお、控訴人において、業務形態が異なるものではないこと、業務形態が同一であることを主張・立証することは可能であると解されるが（それに成功するか否かは別として）、本件においてそのような主張を認めるに足り証拠はない。）」とも判示している。これらの判示部分からは、裁判所は、原処分庁は、裁決段階においても十分に争点に対する反論ができ、また、訴訟段階において原処分庁に対し、審判所の判断について、その根拠につき立証を要求するとともにそれが可能であるように解していることが伺われる。しかしながら、第 1 章第 3 節 1 で述べたとおり、原処分庁は、審査請求段階においては、原処分庁の権利として主張・立証を行っているものではなく、それは、審判所の職権調査に大きく依存している現状にある。また、第三者的機関としての位

---

が裁決の理由中の判断と同一でなければならないものではなく、裁決はそのような意味での拘束力を持つとは解されない。」と判示する。

- (61) なお、「『裁決の拘束力』は、行政事件訴訟法 32 条が定める『取消判決の拘束力』に準ずるものとして議論されることが多いが、共通する点がある一方で異なる面もあると考えられ、そのひとつとして、後続の訴訟における（被告）行政庁の『主張の制限』を考える余地がある」（浦東久男「裁決の拘束力による主張制限」税法学 549 号 4 頁）との見解も存する。

置付けから原処分庁は、審判所の職権調査の内容を知ることができないこととなっている。唯一、その内容を知る手立ては裁決書の記載に限られている。しかしながら、本件の裁決書においては、「類似同業者のうち〇名については、当審判所の調査の結果によれば、納税者の事業形態と相違していること等の理由により、その業態が請求人と必ずしも類似しているとはいえないので、除外するのが相当である。(筆者：一部変更)」との記載にとどまり、類似同業者に該当しないと判断した具体的な根拠事実の提示がない。このような状況にあるにもかかわらず、原処分庁が裁決の認定に対して反論等が容易であるかのような上記裁判所の判断は、その現状を正解しないものであり、疑問がある。

ところで、本件のような場合に限らず、このように審判所が自己の調査により把握した事実に基づき判断を行った場合には、その判断の基礎とした事実については、原処分庁は知り得る立場にない<sup>(62)</sup>。裁決の判断が納税者の請求をすべて認めて、原処分をすべて取り消した場合には、結果として、影響はないが、一部取消しや棄却などの場合には、裁決が原処分を維持した根拠の中に審判所の調査により把握された事実があったとしても、原処分庁は、その審判所の調査により把握された事実を含めた原処分の根拠事実について、当然に訴訟段階では主張・立証を行わなければならない状況に陥ることになる。このことは、審判所で維持された原処分について、その根拠を十分に裁判所に示めせないまま、適法であったはずの原処分が、結果的には取り消されてしまうという事態を招へいする危険性を持っている。ここに、職権主義の問題点の一端を見出すことができる。

---

(62) 東京高裁平成18年判決は、審判所が税務行政部内であることを指摘するが、原処分庁からは独立した裁決機関であり、権利救済機関として第三者的な立場としての運用がなされていることは、既述のとおりである。原処分庁は、その調査内容について、直接、審判所から情報を得ることができない状況にある。

### 第3節 不当性の判断

行政不服審査法は、第1条で「この法律は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対して広く行政庁に対する不服申立てのみちを開くことによって、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。」と規定し、「不当な処分」についても不服申立ての対象としている。「違法な処分」と「不当な処分」は明らかに区別されていることから、どのような場合に処分が「不当」となり、取り消されるべきことになるのか、審判所の審理の範囲として、明らかにしておく必要があると考える。

そこで、行政不服審査法の解釈として、不当性の判断についてどのように考えられているかを考察し、それを手がかりに、審査請求段階における不当性の判断について明らかにすることとする。

#### 1 行政不服審査法における不当性の判断

処分庁に一定の裁量権が認められる場合に、その処分庁の裁量権の行使が一定の許容範囲内にとどまっている限りでは、裁判所自身の評価では、処分庁のした裁量判断が当を得ないものであったとしても、裁判所自らの評価に照らして処分を違法とすることはできない。すなわち、一般に、裁判所の審査は、適法・違法の問題にのみ及び、裁量の当、不当の問題には及ばないと解されている<sup>(63)</sup>。しかしながら、不服審査段階においては、裁量の当、不当の審査を行うことができ、不当と評価される場合には、処分を取り消すことができることになる。そして、一般に、不当性とは、「裁量の範囲逸脱や濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいう。」<sup>(64)</sup>と解されている。そうすると、裁量の範囲の逸脱や濫用は、違法と評価されるから、司法的判断の範疇に属することになるが、それ以外の不合理な裁量権の行使については、そ

(63) 小早川光郎『行政法講義〔下I〕』80頁(弘文堂、2002)。

(64) 芝池義一『行政救済法講義〔第3版〕』185頁(有斐閣、2006)。

の存否が行政不服審判の対象となることになる。

このように行政庁に裁量権が存する場合に、その裁量権の行使が、不当と評価できるか否かが不服審査段階において不当性の有無として審査されることになる。もっとも、どのような場合に違法ではなく、不当と評価されるかについては、「違法と不当の差は相対的なもの」<sup>(65)</sup>であり、具体的な事案に即して、その関連法規との関係で評価されるべきものと考えられる<sup>(66)</sup>。

## 2 税務行政における裁量権

ところで、通則法 102 条 2 項は、「申請若しくは請求に基づいてした処分が手続の違法若しくは不当を理由として裁決で取り消され、又は申請若しくは請求を却下し若しくは棄却した処分が裁決で取り消されたときは、当該処分に係る行政機関の長は、裁決の趣旨に従い、あらためて申請又は請求に対する処分をしなければならない。(傍線筆者)」と規定する。この規定振りに照らせば、国税にかかる処分についても不当を理由として取り消すことができるように解されるが、具体的にどのような場合であるかはこれまであまり明らかにされていない。

そもそも前記 1 で述べたとおり、不当性は裁量権が行政庁に存する場合において、その裁量権の行使が不当であるか否かの判断を行う場合に必要となる判断基準であるから、まず、租税法規において裁量権が生じる余地があるのか否かが検討されなければならない。

行政行為は、すべての法律の拘束を受けるが、その法律の拘束には程度があり、行政庁がその法律の定めを単純に執行することとどまる場合、すなわち、

(65) 櫻井敬子・橋本博之『現代行政法 第2版』105頁(有斐閣、2006)。

(66) 例えば、行政指導の場合には、「行政指導指針が策定されている場合には、当該指針は少なくとも不当性の判断基準となると考えられる。」(行政管理研究センター平成18年8月「行政不服審査制度の特定事項に関する調査研究報告書」3頁)とされるが、芝池義一教授は、「実際の不服審査においては、裁判所の審査による審査に比べて、裁量の範囲逸脱や濫用を含む違法性の審査すら十分に行われていないようである。」(芝池・前掲注(64)185頁)と不当性の審査の実情を評されている。

その行為が羈束されている場合と、一方で、法律が不確定概念を用いて要件判断に判断余地を与え、その法律の執行に当たって行為をするしない、又はどのような行為を行うかの余地を与えている場合、すなわち行政庁に裁量を与えられている場合が存する<sup>(67)</sup>。一般的、古典的な区分として、司法審査になじむものとなじまないものに二分して羈束裁量(法規裁量)と自由裁量(便宜裁量)に区分される<sup>(68)</sup>が、現在では、具体的には、法律で許容されている裁量判断の内容に着目し、その認定判断が通常人の共有する一般的な価値法則ないし日常的な経験則に基づいてなされる場合には、そうした判断は、裁判所の判断をもって最も公正とみるべきであるから羈束裁量と解され、法律が行政庁の高度の専門技術的な知識に基づく判断や政治的責任を伴った政策的判断を予定している場合には、例外的に便宜裁量と扱うべきであると解されている<sup>(69)</sup>。

ところで、租税法律主義(憲法 84 条)から導かれる課税要件明確主義の原則により、租税法の分野においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解されている<sup>(70)</sup>。もっとも、租税法においても「不相当に高額」、「正当な理由」等、不確定概念をもって課税要件その他の法律要件が定められている例がある。しかしながら、それらの規定も租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、あくまで法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解することにより、課税要件明確主義に反するものではないと解されている<sup>(71)</sup>。また、租税法律主義の内

---

(67) 南博方『行政法(第五版)』73頁(有斐閣、2004)。

(68) 原田尚彦『行政法要論(全訂第六版)』147頁(学陽書房、2005)。

(69) 原田・前掲注(68) 148頁。

(70) 金子・前掲注(22) 70頁、「裁量といっても税法では自由裁量は存在せず、羈束裁量の問題になるから、そこでは法の趣旨に照らして適切な裁量であるか否か、換言すれば、違法かどうかの問題に至ることになる」(南博方編『注釈国税不服審査・訴訟法』[岸田貞夫] 30頁(第一法規出版、1982)。また、課税要件明確主義について、「これは租税においては自由裁量が排除されるという原則である。」(水野忠恒『租税法[第3版]』9頁(有斐閣、2007))とされる。

(71) 金子・前掲注(22) 71頁。

容でもある合法性の原則に照らせば、課税要件が充足している限り、租税行政庁には租税を徴収しない自由もなければ、租税の減免を行う自由もない<sup>(72)</sup>ことになる。

したがって、原則として、租税法の適用において、課税庁に裁量が与えられている場合は存在しないことになると解される。もっとも、自由裁量を与えられている場合が全くないとも考えられない。租税手続法の分野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要のあることが少なくないと解されている<sup>(73)</sup>。

### 3 審判所における不当性の判断場面

それでは、具体的にどのような場面で不当性の判断を行うことになるのであろうか。まず、相続税法 22 条の「時価」を争点とする事案や推計課税の事案において不当性の問題による処理がなされているという見解<sup>(74)</sup>があるので、これらについて検討した上で、具体的な適用場面を見出すこととする。

#### (1) 相続税法 22 条の場合

相続税法における課税価格の基礎となる相続財産の価額は、時価により評価すると定められている（相続税法 22 条）が、課税実務上は、国税庁長官が定める財産評価基本通達に基づき算定された価額が時価として取り扱われている。この財産評価通達により評価額を算定する過程において、課税庁に裁量があり、その裁量部分について、不当性の判断が行われていると解する見解がある<sup>(75)</sup>。

(72) 金子・前掲注(22) 72 頁。

(73) 金子・前掲注(22) 70 頁。

(74) 山下郁夫「国税不服審判所の機能と今後の課題」国税不服審判所・前掲注(4) 73 頁。

(75) 「たとえば、相続税における相続財産の価額は時価による（相続税法 22 条）とされるが、課税実務では時価の算定は評価通達（財産評価基本通達）に従って行われており、宅地の評価においてはいわゆる路線価方式がとられている。路線価が公示地価等に比べて控えめに設定されていることなどから、評価通達に基づいて算定された価額は、通常の不動産評価の方法に従い公示地価や取引価額に基づいて算定さ



しかしながら、「時価」の評価に課税庁の裁量があるとは言い難い。それは、相続税法 22 条にいう「時価」の意義は、「相続税法 22 条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、ここに時価とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である。」<sup>(76)</sup>と解されているところである。そして、その時価であるか否かについては、当該法律の解釈として数多くの司法判断がこれまでなされている実態がある<sup>(77)</sup>。この「時価」の認定に課税庁の裁量が存するものとはいえないと考える。

## (2) 推計課税の場合

推計課税事件の場面においても、「同業者率に基づく推計課税の事案において、原処分庁の同業者の選定過程を職権で調査し、原処分庁の立場で選

---

れる時価を下回ることが多く、時価を下回る限りにおいては違法として取り消されることはない。しかし、評価通達に基づく評価においても、対象土地の特性を考慮した評価額の修正等の過程では、一定の裁量の余地があり、評価者によって算定結果にある程度の違いが生じることも否定できない。私の経験する限りでは、審査請求において相続財産の評価が争われた場合、審理を担当する合議体は、原処分庁の評価方法を事後的に審査するのではなく、自ら評価通達に基づく財産の評価を行い、その結果が原処分と異なる場合には、原処分を取り消す取扱いをしている。このようにして原処分が見直された事案の中には、原処分の評価額が一般的な鑑定評価の手法に基づいて算定された時価を下回っており、訴訟では違法として取り消されることのない事案も含まれていると考えられる。このような審査は、不当処分の取消権限を有する審判所で行わなければならないといえよう。(傍線筆者) (山下・前掲注(74) 73 頁)。また、松沢智教授も「たとえば、相続税につき相続財産に対し一般の取引価額により低い路線価が定められているとき、これによらずに理由なくして市場交換価額で財産価額を算定した場合等は、違法ではないとしても…当・不当が問題となろう」(松沢・前掲注(21) 157 頁)とされる。

(76) 東京高判平 13. 5. 23 判タ 1126 号 114 頁。

(77) 例えば、東京地判平 15. 2. 26 判時 1888 号 71 頁は、課税庁側の不動産鑑定における収益価格と納税者側の不動産鑑定における収益価格を単純平均した額を時価と認定している。これは、裁判所自らが時価自体の認定を行い、これと原処分の認定額と比較し、その違法性を審査しているものである。すなわち、時価について、法律解釈による判断を行っているもので、時価の解釈に課税庁に裁量があり、その裁量権行使の逸脱等の有無を審査して違法性の判断基準としているものではないことは明らかである。

定作業を行った上、同業者の構成を一部見直し、推計をやり直して原処分を一部取り消すという事案もある。これまでの裁判例では、同業者の選定について課税庁に相当程度の裁量が認められていることからすると、上記のような審査による原処分の是正は、適法性だけでなく相当性のチェックの観点からも行われていると考えられる。(傍線筆者)」との見解がある<sup>(78)</sup>。

推計課税について、所得税法 156 条<sup>(79)</sup>は「税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額（その者の提出した青色申告書に係る年分の不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額並びにこれらの金額の計算上生じた損失の金額を除く。）を推計して、これをすることができる。」と規定する。この条文の規定ぶりに照らせば、税務署長は、推計課税を行うか否かの裁量を有しており、税務署長が推計課税を行った場合には、その処分の不当性を審査する余地があるようにも考えられる。

しかしながら、推計課税は、上記条文の規定により創設的に可能となった課税方法ではなく<sup>(80)</sup>、直接資料が入手できないからといって、課税を放棄することは、公平負担の観点から適当でない<sup>(81)</sup>ことから認められる課税方法であると解されている。すなわち、そこに、税務署長の裁量により、

(78) 山下・前掲注(74) 73 頁。

(79) 法人税法 131 条も同様。

(80) 旧法の規定の場合であるが、最判昭 39. 11. 13 訟月 11 卷 2 号 312 頁は、「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの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 25 年に至って同法 46 条の 2（現行 45 条 3 項）に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」と判示して、確認的な規定であると判断している。

(81) 金子・前掲注(22) 634 頁。なお、このような推計課税の本質論については、今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』168 頁（税務経理協会、1998）以下参照。

課税が行われるか否かの余地があるものではないと解される。すると、税務署長に推計課税を行うか否かについての裁量権がない以上、推計の方法により行われた課税処分についても不当性の審査が行われる場面ではないと考えられる。

### (3) 青色申告承認取消しの場合

所得税法 150 条は、「第 143 条（青色申告）の承認を受けた居住者につき次の各号のいずれかに該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該各号に掲げる年までさかのぼって、その承認を取り消すことができる（傍線筆者）」と規定する<sup>(82)</sup>。

このように、本件規定は「できる」との表現を用いており、「取り消す」と規定していない点を捉えれば、推計課税の規定と同様に、条文上は、実際に取り消すか否かという行為について、課税庁の裁量を認めているものと考えることができる。

この点について、実務上の取扱いは、税法に規定する取消事由が存在する場合においても、その年分前 7 年以内の各年分につき、①青色申告の承認の取消しを受けていないこと、②既往の調査による不正事実に係る所得金額又は不正事実に係る純損失の金額（純損失が減少した部分の金額を含む。）が 500 万円に満たないことのいずれの要件をも満たし、かつ、今後適正な申告が期待できると認められるときは、青色申告の承認の取消しを見合わせることにしている<sup>(83)</sup>。つまり、税法に規定する取消要件を満たしても、常に承認を取り消す旨の取扱いは行われていない。

これは、これらの規定が、実体法ではなく、手続的規定であり、そこには課税要件明確主義や合法性の原則が働かず、課税庁に裁量が認められるからであると考えられる。ここで振り返って見ると、前掲の通則法 102 条

---

(82) 法人税法 127 条も同様。

(83) 「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」平成 12 年 7 月 3 日課所 4-17 ほか。法人税法の取扱いにも同様の取扱い（「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」平成 12 年 7 月 3 日課法 2-10）がある。

2 項も「申請若しくは請求に基づいてした処分」と規定しており、申請、請求などの手続的規定の場合の処分をその対象としていると解することができる。すると、青色申告承認取消処分については、その処分の不当性の審査を審判所が行うことができ、不当であると判断した場合には、違法でなくとも取り消すことができると考えられる。

ところで、具体的に、どのような場合に、不当と判断できるかについては、青色申告承認取消処分の適法性が争われ、裁量権に触れた裁判例である横浜地裁平成 17 年 6 月 22 日判決<sup>(84)</sup>が参考となる。

本件は、納税者の青色申告に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、所得税法 148 条 1 項の規定に従って行われていないことを理由に被告税務署長が、青色申告の承認を取り消す処分（以下「本件取消処分」という。）を行ったことに関して、その取消処分の適法性が争われた事案である。

本判決は、「青色申告制度の趣旨及び青色申告承認の取消しの意義や所得税法 150 条 1 項柱書及び同項各号の規定の内容からすれば、同項各号に規定する事由が認められる場合に、青色申告の承認を取り消すかどうかは、基本的には税務署長の合目的かつ合理的な裁量に委ねられているといえることができる」と判示して法律に規定する取消事由が存在する場合であっても、なお、青色申告の承認を取り消すかどうかについては、税務署長に裁量権があるとする。まさに、この青色申告承認の取消の場合は、その承認を取り消すかどうかについて、税務署長に裁量があることを容認している。そうであれば、青色申告承認取消処分において、その裁量権の行使の際に、不当と評価されるものがあれば、審判所の裁決により、取り消されることとなると解される。

もっとも、本判決は、①「その裁量権の行使は、上記青色申告制度の趣旨及び青色申告承認取消しの意義に照らし、かつ、實際上、個人として事業所得等を生ずべき業務を行う納税者の帳簿書類の備付け、記録及び保存

---

(84) 刊行物未登載。

の水準は、その業種、業態、経営規模等が反映した一定の限界を有するものとならざるを得ないことにかんがみれば、当該納税者に係る具体的な同項各号該当事由の内容、程度、更にはその者の納税申告に係る信頼性の破壊の程度等を総合的に考慮して、それが真に青色申告による納税申告を維持させるにふさわしくない内容、程度に達しているものといえるかどうかという観点からこれを判断すべきものといえることができる。」とするとともに、②「また、上記青色申告制度の趣旨及び青色申告承認の取消しの意義に適合しない目的や動機に基づいて青色申告承認取消処分がされたり、裁量権の行使が、考慮すべき事項を考慮せず、考慮すべきでない事項を考慮してされたために、その判断が上記の観点から合目的かつ合理的なものとして許容される限度を超え、著しく不当である場合には、その青色申告取消処分は、税務署長に委ねられた裁量権の範囲を逸脱し、又はその濫用があったものとして、違法となるものと解すべきである。」と判断し、裁量権の行使の範囲を示し、この範囲を逸脱する場合は、違法となる旨判示する。

しかしながら、これら①、②の判断のうち、①の判断部分（以下「判示①」という。）については、疑問なしとしない。まず、判決の判断では、個人が営む事業の業種、業態、経営規模等により帳簿書類の備付け、記録及び保存の水準が異なることを認容しているが、これは、その帳簿書類の水準に応じた申告水準をも認容する結果となりかねず、これでは、判決も判示するところの「申告納税制度の下において納税者が帳簿書類を備えて、収入・支出を正確に記入し、それを基礎として所得と税額を正しく計算し申告するという慣行の定着を図る」という青色申告制度の趣旨自体を没却することになる。納税者の水準によって法が規定する帳簿書類の水準の程度を税務署長の裁量により引き下げることまで、法が許容している、又は、税務署長に裁量があるということとはできないと考えられる。また、具体的な同項各号該当事由の内容、程度、更にはその者の納税申告に係る信頼性の破壊の程度等を総合的に考慮して、それが真に青色申告による納税申告

を維持させるにふさわしくない内容、程度に達しているものといえるかどうかという観点からの判断を行うべきことを裁量権の逸脱、濫用の基準とすれば、税務署長は、所得税法 150 条 1 項各号に定める取消事由のほか、新たな取消要件の判断を求められているに等しく、これではもはや裁量権を有しているとはいえないものと思われる。

なお、前述した国税庁の事務運営指針<sup>(85)</sup>では、青色申告の承認の取消しを見合わせるができる場合が示されており、この点からは判示①についても妥当するかのように考えられる。しかしながら、この取扱いは、所得税法 150 条 1 項 3 号の取消事由に係る取扱いであって、所得税法 150 条 1 項全体に及ぶものと解することはできない<sup>(86)</sup>。同項 3 号の場合は、帳簿書類の備付け等はあるが、その記載内容に真実性がない場合であるから、帳簿書類の備付け等の体制は整備されているのであり、記載さえ正確になれば、青色申告制度の趣旨に合致する申告が期待できると考えられるが、同項 1 号の場合には、そもそも帳簿書類等の備付け等が不備なのであるから、そのような状態は、白色申告者の状態と変わりなく、1 号事由に該当すれば、青色申告を維持する余地はかなり限定されるものと考えられる<sup>(87)</sup>。

以上の点に照らせば、青色申告承認取消しの場合には、税務署長に青色申告承認を取り消すか否かの裁量権が存すると考えられる。そして、その裁量権の行使は、青色申告制度の趣旨及び青色申告承認の取消しの意義に適合しない目的や動機に基づいて青色申告承認取消処分がなされたり、裁量権の行使が、考慮すべき事項を考慮せず、考慮すべきでない事項を考慮

(85) 前掲注(83)参照。

(86) 事務運営指針 3(1)ハの注においても「法 150 条第 1 項第 1 号又は第 2 号の規定に該当する場合には、この基準にかかわらずその承認の取消しをするのであるから留意する。」旨記載されている。

(87) なお、本件では、事実認定において、本件取消処分が、納税者が税務調査の担当者の調査結果に基づく修正申告のしようように応じようとしなかったことから行われたものと認定され、処分は違法であると判断されている。この事実認定に沿えば、判決の判断は妥当であると考えられる。本件は、税務署長側の控訴が行われずに確定している。

してされたりしたために、その判断が上記の観点から合目的かつ合理的なものとして許容される限度を超え、著しく不当である場合には、違法となる。逆に、それ以外の場合には、違法ではないこととなるが、税務署長に裁量権が存する以上、審査請求段階においては、その処分の不当性が審査の対象となり得ることになる。そして、この場合の不当性の判断の目安としては、上記事務運営指針の取消基準に反する取消しが行われた場合には、不当と評価される余地があると考ええる。

このような青色申告承認取消の場合と同様に税務署長に裁量権が認められるものとしては、各税法の規定により納税者から申請を受け、それに対して承認を行っている場合に、その承認を取り消すような場面<sup>(88)</sup>を挙げることができる。そして、その取消処分の審査請求段階においては、不当性の判断が審査されることになると考える。

## 第4節 裁決段階における立証責任

### 1 立証責任の意義と通則法 97 条 4 項

いわゆる立証責任とは、ある事実が存否不明のときには、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又は不利益を負わされているとみることができ、このような当事者に及ぼす危険又は不利益をいうと解されている<sup>(89)</sup>。これは、訴訟上、審理を尽くした後、事実について存否いずれとも心証を形成するこ

---

(88) 例えば、租税特別措置法 40 条 2 項に規定する譲渡所得の非課税承認を取り消す規定について、裁量権の濫用に触れた裁判例として、東京地判平 15. 2. 13 税務訴訟資料 253 号順号 9282 (その控訴審、東京高判平 15. 7. 16 税務訴訟資料 253 号順号 9394) があるが、税務署長に裁量権が認められるか否かは、各税法の規定の趣旨・目的に照らして検討する必要がある。

(89) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第三版補正版〕』511 頁 (弘文堂、2005)。したがって、「責任」といっても裁判官に心証を持たせる程度の責任であり、完全な立証の義務を負っている意味ではないことに留意すべきである。

とができない場合であっても、裁判所は、事実関係の不明を理由に裁判を拒否することが許されない<sup>(90)</sup>ことから、立証責任を負担する者が主張する事実は、存在しないものとみなして、裁判の審理を行うこととしたルールである。すなわち、裁判官が真偽不明の状態に陥ったという極限の場面で働くものであり、通常は、裁判官の心証形成に基づく事実認定が行われていることに留意すべきである<sup>(91)</sup>。

ところで、審査請求段階における主張・立証に関する規定として、通則法 97 条 4 項は、「国税不服審判所長は、審査請求人等（審査請求人と特殊な関係がある者で政令で定めるものを含む。）が、正当な理由がなく、第 1 項第 1 号から第 3 号まで又は第 2 項の規定による質問、提出要求又は検査に応じないため審査請求人等の主張の全部又は一部についてその基礎を明らかにすることが著しく困難になった場合には、その部分に係る審査請求人等の主張を採用しないことができる。」と規定する。この規定は、審査請求人又は原処分庁の主張の基礎が明らかにされない以上、その主張のみで真実と認めることができないという当然の理を確信的に規定したものと解され<sup>(92)</sup>、審査請求段階における客観的立証責任の分配について規定したものとはいえないと考える<sup>(93)</sup>。

平成 12 年 12 月 14 日裁決<sup>(94)</sup>（以下「平成 12 年 12 月裁決」という。）の事案は、健康自然食品の製造業等を営む同族会社である審査請求人が、その子

(90) 松本博之・上野泰男『民事訴訟法〔第 4 版〕』〔松本〕371 頁（弘文堂、2005）。

(91) 課税訴訟における立証責任について、客観的立証責任の分配より主観的立証責任の分配の方がより実践的であるとするものとして、拙稿「税務訴訟における立証責任—裁判例の検討を通して—」税務大学校論叢 50 号 313 頁以下（税務大学校、2006）参照。

(92) 荒井・前掲注(48) 916 頁。なお、本条項にかかる解釈上のさまざまな見解については、南・前掲注(19)〔畠山武道〕143 頁参照。

(93) 松沢教授は、本規定を「行為責任としての形式的挙証責任を審査請求人等（審査請求人または原処分庁）に負担させた規定と解することができる。」（松沢・前掲注(21) 78 頁）とする。

(94) 裁決事例集 60 号 349 頁。



会社と交わした業務委託契約に基づき、業務委託費として支払った金員が役務の提供の対価に該当するか否かを争点とする事案である。この審理に際して、平成12年12月裁決は、「親子会社間で提供されるサービスについて、サービスの提供を受けた親会社がそのサービスに関する経費の支出をした場合に、その経費が税務計算上の損金とされるためには、その親会社が現実に便益を享受していることが必要であり、かつ、立証し得る証拠資料を提出することも必要である。（傍線筆者）」との判断を示している。この事案は裁決後、訴訟が提起された。その第一審判決である熊本地裁平成14年4月26日判決<sup>(95)</sup>（税務訴訟資料252号順号9117、以下「熊本地裁判決」という。）は、「親子会社間で提供される役務について、役務の提供を受けた親会社がその役務に関する経費の支出をした場合に、その経費が税務計算上の損金とされるためには、その親会社が現実に便益を享受していることが必要であると解するのが相当である。」とのみ判断する。

平成12年12月裁決が「立証し得る証拠資料を提出することも必要である」と判断する部分は、証拠資料の提出を損金算入の要件としているようにも読めるし、通則法97条4項に拠るとも、また、納税者側に立証責任を負わせているようでもある。しかしながら、法人税法上の規定には、証拠資料を提出しなければ損金に算入しないと規定はなく、本件業務委託費が損金となる要件は、熊本地裁判決と平成12年12月裁決の前段部分が示すような「現実に便益を享受していること」の要件で足りるものと考えられる。もともと、裁決の具体的な判断部分を見てみると、審査請求人が提出した具体的事実を証する資料について、当該資料は、業務委託契約に基づく役務の提供を証するものではなく、業務委託契約により請求人が便益を享受している事実は認められないと判断している点に照らせば、証拠の不提出を持って損金性を否定しているのではなく、現実に便益を享受していないと認定している結果であるとも解される。また、そうであれば、真偽不明の場面で機能する立証責

---

(95) 控訴審の福岡高判平14.12.20税資252号順号9251も同旨。

任のルールによる判断であるとはいえないことになる。

## 2 立証責任と職権（探知）主義

それでは、審査請求段階において、立証責任のルールが妥当するであろうか。

そもそも立証責任の分配の法理を二当事者の対立構造を前提とするものと考えれば、その構造が採られていない審査請求手続において、その適用はないと考えられる<sup>(96)</sup>。

さらに、職権（探知）主義との関係からその適用は否定されると考える。すなわち、前記第1章第3節1で述べたとおり、審査請求手続においては、職権（探知）主義が採用されている。これは、「行政不服審査は、なお、行政過程における争訟であって、私人の権利利益の救済とともに行政の適正な運営の確保をも目的とするものであること」<sup>(97)</sup>がその理由であると解される。また、実質的な根拠としては、①手続の対象は単なる私人の関心事ではなく、国家的関心事であること、②公正な裁決は、当事者の恣意から独立に真実の事実関係を確定することによって可能であること、③事案の迅速かつ適正な処理を必要とすること、④不服申立人の証拠収集能力を補充し、適切な攻撃防御の機会を与え、事案の適正な解決に資するという側面をもつこと<sup>(98)</sup>、⑤制度的に、争訟の場合、裁決庁の判断に行政庁は拘束され、不服申立て等の途がとざされている点<sup>(99)</sup>が挙げられる。これらの理由に照らせば、審査請求段階においては、審判所による調査・審理において、実体的真実の発見が強く要請されていると考えられ、また、松沢智教授が「ある事実が審理を尽くしても存否不明を生ずることは免れえないので、その場合に立証責任の法理

(96) 松沢・前掲注(21) 77頁。

(97) 塩野宏『行政法Ⅱ[第四版]』27頁（有斐閣、2005）。

(98) 以上の3つの根拠は、南博方「判批」行政判例百選Ⅱ 別冊ジュリ 62号 320頁参照（1979）。

(99) 寺田友子「判批」『行政判例百選Ⅱ[第5版]』別冊ジュリ 182号 290頁（2006）。

に準じた解決の必要性を否定できない。しかし、審判所は職権主義を本質とし対立当事者という争訟構造をとっていないので、訴訟における実質的挙証責任を直截に持ち込むことは審理不盡との関係で問題がある。」<sup>(100)</sup>と指摘される点にも鑑みれば、審判所の調査・審理においては、争訟当事者の主張・立証のみならず、職権（探知）による調査を十分に活用し、事実の認定に関して、何らかの判断を行うべきものとする<sup>(101)</sup>。

## 第5節 課税要件事実の認定

審判所はその有する裁決権により、事実認定に関しては、完全に独立した権限を有している<sup>(102)</sup>。ここでは、事実認定の問題について、個別事案における裁決と判決の判断を比較しながら、若干の問題点の考察を行う。

### 1 事例から見た事実認定の相違点

#### (1) 静岡地裁判決（平成12年6月29日裁決<sup>(103)</sup>）

第1節1(1)でも採り上げた静岡地裁判決の2つの争点のうち、金員交付関係について、裁決と判決ではその認定を異にしている。

（裁決要旨）：下線筆者加筆

請求人は、本件金員は被相続人から請求人に贈与されたものである旨主張するが、本件金員交付は2億円もの多額な金銭の授受であるところ、・・・贈与契約書等の贈与の事実を証する書類は作成されておらず、また、被相続人と請求人との間では、・・・本件金員を返済するか否かが話題にならなかったとの事実が認められるにすぎず、本件金員を贈与

---

(100) 松沢・前掲注(21) 77頁。

(101) この点に照らせば、平成12年12月裁決が、「立証しうる証拠資料を提出することも必要である」と判断した部分は、職権（探知）による真実の追究から後退している判断であり、先例的価値に欠けるものとする。

(102) 前掲注(17)参照。

(103) 名裁（諸）平11-115。

する旨の意思表示が明示された事実は認められない。また、本来、2億円もの多額な金銭の贈与を受けたものであれば、贈与税の申告及び納付をするのが、申告納税制度を採用している我が国にあっては当然の責務であり、しかも、請求人が当時、上場会社の代表取締役社長という地位にあり、また、所得税の高額納税者でもあったことからすれば、贈与税も含めた税に対して相応の知識を有しているとみるのが相当であるところ、本件金員交付について贈与税の申告はされておらず、既に国税通則法 70 条 3 項に規定する期間は経過している。さらに、被相続人は、当時、上場会社の代表取締役名誉会長という社会的に高い地位にあり、同人の納税道義及び遵法精神は高かったものと認めることができるところ、同人が贈与の趣旨で本件金員交付を行ったのであれば、税額が多額に上る贈与税のことを考慮の外においたとは考えられないところであるが、同人は贈与税のことを格別話題にしておらず・・・、当審判所の調査によっても贈与税の申告及びその多額の贈与税の資金の調達について請求人・・・に何ら指示していないことが認められる。以上のことから判断すると、本件金員交付が贈与であるとの請求人の主張は、これを認めるに足りる証拠がないばかりか、贈与であったとするには不自然な事情が存する以上、採用することはできない。そして、このように本件金員交付が贈与であるとは認められない以上、本件金員交付に伴い、被相続人の請求人に対する本件金員の返還請求権が生じていると認めるのが相当である。

(判決要旨)：下線筆者加筆

事実関係に照らせば、被相続人は、自らが築き上げてきたグループの信用維持を図り、実子である原告らの急場を救うため、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、原告ら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。被告は、上記各金員の交付が贈与ではなく立替金の交付であることの根拠として、上記各金員の交付がグループの信用維持という経済的必要性に基づくものであること、高額の金員の贈与であるにもかかわらず贈与契約書等の作成がないこと、被相続人が他の親族に対してこのように高額な金員の贈与をしたことがないこと、原告らにそれぞれの借入金を返済する資力があつたことなどをるる主張するが、いずれも上記各金員の交付が贈与ではなく立替金の交付であることを根拠付ける事実としては薄弱であることに加え、原告らに返済資力はなかつたと認められることを考え合わせれば、被告の主張は採用できない。また、被告は、原告らが、贈与税の申告を行っておらず、その納付のための資金繰りをしていないことをもって、上記各金員の交付が贈与ではないことの根拠として主張するが、贈与税の申告の有無と贈与の有無とは直ちに結びつくものではないから、贈与税の申告あるいはその準備行為をした形跡がないからといって、この事実を過度に重視するのは相当でなく、前記認定の事実関係に照らし、被告の主張は採用できない。

このように、裁決と判決では、その判断が180度異なっている。事実認定の問題であるから、単に、事実認定における心証の違いであると考えられることもできるが、その判断過程が異なっているように思われる。すなわち、「本件金員交付が贈与であるとは認められない以上、・・・本件金員の返還請求権が生じていると認めるのが相当である」と判断している点に照らすと、裁決では、本件金員の交付という事実をどのように課税要件事実と結びつけるかについて、贈与であることが明らかでなければ、立替金（相続財産）であると評価しているものと認められる。一方、判決は、金員の交付の事実について、それが贈与であるのか、立替金（貸付金）であるのかを認定した事実に基づき総合的に評価、判断している。そして、本件の課税処分で立証されるべき事実は、立替金（貸付金）が相続財産であるか否かであり、要件事実論的に考えれば、立替金（貸付金）の存在については、課税要件事実として、金銭の交付の事実に加えて、返還の合意を立証しな

ければ、立替金（貸付金）の存在を立証しえないところ、本件では返還の合意に関する事実は何ら認定されていない。一方、贈与であることは、無償の金銭の交付の事実により十分推認されるのであるから、審判所の裁決の認定判断は、判決と比較して、要件事実論的な観点からは若干の疑問が生じる<sup>(104)</sup>。

(2) 最高裁平成13年7月13日判決<sup>(105)</sup>（平成8年9月25日裁決<sup>(106)</sup>）

本件は、りんご生産等の事業を営むことを目的として設立された民法上の組合（以下「本件組合」という。）の組合員である納税者（請求人、上诉人）が、専従者として本件組合のりんご生産作業に従事し、本件組合から労務費名目で支払を受けた金員の所得区分（給与所得であるか、事業所得であるか）が争点となった事件である。

（裁決要旨）：下線筆者加筆

これを本件についてみると、生産組合の総会においてNは管理者として委嘱され、請求人及びMは専従者として選任され、かつ総会において、これらの者の日当が決定されているのに対し、一般従業員の手配及び日当の決定は、Nに一任されていることから、請求人の立場は他の組合員に代わって組合業務に従事しているものと見るべきであり、この点、一般従業員が生産組合との雇用契約によって作業に従事していることと同一に論ずることはできない。

また、・・・作業内容も上記3名と一般従業員とでは明らかに異なることが認められるほか、・・・園地全体の作業内容の決定に当たっては、Nが請求人とMの両名に相談していることが認められる。

これらの点から判断すれば、一般従業員が、Nの指揮監督の下で作業に従事しているのに対し、請求人及びMは、組合員としてNとは独立し

---

(104) 本件では、この判断により原処分の一部が取り消された。納税者側は本判決を不服として控訴したが、課税庁側は、取消部分について控訴を行っていない。

(105) 訟月48巻7号1831頁。

(106) 裁決事例集52号56頁。

た対等の立場で作業に従事しているものといえる。

(判決要旨)：下線筆者加筆

本件組合から上告人ら専従者に支払われた労務費は、雇用関係にあることが明らかな一般作業員に対する労務費と同じく、作業時間を基礎として日給制でその金額が決定されており、一般作業員との日給の額の差も作業量、熟練度の違い等を考慮したものであり、その支払の方法も、一般作業員に対するのと同じく、原則として毎月所定の給料日に現金を手渡す方法が採られていたというのである。他方で、組合員に対する出資口数に応じた現金配当は平成3年度に一度行われたことがあるにすぎない。これらのことからすれば、本件組合及びその組合員は、専従者に対する上記労務費の支払を雇用関係に基づくものと認識していたことがうかがわれ、専従者に対する労務費は、本件組合の利益の有無なしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみるのが相当である。また、上告人ら専従者は、一般作業員と同じく、管理者の作業指示に従って作業に従事し、作業時間がタイムカードによって記録され、その作業内容も一般作業員と基本的に異なるところはなく、違いがあってもそれは熟練度等の差によるものであったというのであるから、上告人ら専従者は、一般作業員と同じ立場で、本件組合の管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみることができる。さらに、本件組合の目的であるりんご生産事業について、設立当初は各組合員がその出資口数に応じて出役する責任出役義務制が採られていたのが、雇用労力を用いる方が合理的であるとの認識に基づき、管理者、専従者及び一般作業員が生産作業を行う形態に改められた経緯等にもかんがみると、責任出役義務制が廃止された後は、組合員である専従者の労務の提供も、一般作業員のそれと同様のものと扱われたと評価することができる。

これらの事実関係からすれば、上告人ら専従者が一般作業員とは異なり組合員の中から本件組合の総会において選任され、りんご生産作業においては管理者と一般作業員との間にあつて管理者を補助する立場に

あったことや、本件組合の設立当初においては責任出役義務制が採られていたことなどを考慮しても、上告人が本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当である。

本件で裁決と判決の判断を比較すると、双方が認定している具体的事実にはそれほど隔たりがない。その具体的事実を踏まえた評価の場面において、審判所と裁判所とで異なる判断があり、それが判断内容に大きく影響を及ぼしていると考えられる<sup>(107)</sup>。同じ事実について、法令への当てはめに際してどのような評価を行うかについては、経験則を通じた作業であり、事実認定、法令解釈のいずれにも該当するものであるが<sup>(108)</sup>、その評価が判断の結論を左右することになることが、この事例から窺い知ることができる。

(3) 横浜地裁平成 10 年 7 月 22 日判決<sup>(109)</sup> (平成 9 年 9 月 18 日裁決<sup>(110)</sup>)

本件は、納税者の所得税について、商品先物取引により得た売買差益が雑所得として課税所得を構成するか、当該取引は、違法な取引であるから、課税所得を構成しないものであるかが争点の事案である。

(裁決要旨)：下線筆者加筆

本件先物取引は請求人が商品取引員に委託して行った取引であり、本件先物取引から所得が生じており、しかも、請求人はその利益を受領したり、委託証拠金に充当するなど享受していることが明らかであるから、

(107) 判決は、裁決が判断の根拠とした事実、例えば、納税者が組合の総会で専従者に選任されたことや管理者を補助する立場にあったことなどの存在を認めながら、異なる評価（一般従業員と労務提供の内容が本質において異なるという認定）を行っている。

(108) 経験則は、間接事実から主要事実を認定する際に用いられるが、この経験則違背は法令解釈誤りにも該当する。

(109) 税務訴訟資料 237 号 806 頁。

(110) 裁決事例集 54 号 115 頁。



請求人には課税要件事実が満たされているということが出来る。また、本件更正処分が行われた時点において、本件先物取引が違法又は無効なものとして、その経済的成果が失われたという証拠も認められず、しかも、本件先物取引に関して、取り消すことのできる行為が取り消されたという事実も認められないことから、原処分庁が課税処分時の本件先物取引に係る法的状態に基づいて課税をすることに違法は認められない。

(判決要旨)：下線筆者加筆

取引が商品取引員の担当者による一任勘定、利益保証等の違法な取引に基づくものであるとしても、これによる利得は委託者の「所得」に帰属し、課税の対象になるものというべきである。もっとも、このように、違法な取引に基づく利得が課税の対象になるのは、そのような利得を現実に収受している場合であって、これを現実に収受していない場合は、原則として、課税の対象にすることはできないと解するのが相当である。

認定事実によれば、原告は、本件商品先物取引による売買差益の全部について、それを単に計算上だけでなく、現実に収受していると推認することができる。したがって、たとえ原告と商品取引員間の委託契約が無効であったとしても、原告が本件商品先物取引による売買差益を収受していると認めることができる以上、これが原告の所得に該当することは明らかといわなければならない。

本件では、私法上の効力に瑕疵がある取引について、裁決、判決のいずれもが実際の支配管理の事実をとらえて所得の帰属を判断していることに相違はない。しかしながら、判決は「委託契約が無効であったとしても」と言及し、課税所得の認定に私法上の効力を問題としていないことが判示上明らかであるが、裁決は、「原処分庁が課税処分時の本件先物取引に係る法的状態に基づいて課税をすることに違法は認められない」と述べている点に着目すると、課税要件事実として、委託契約の私法上の効力の存在を捉え、それが課税処分時に失われていないことを認定しているようにも伺われる。裁決においては、課税要件事実を支配管理の状態をとらえている

のか、商品先物取引契約の法的状態であるのか、明確でない面がある。

(4) 東京地裁平成 13 年 1 月 31 日判決<sup>(111)</sup> (平成 11 年 6 月 21 日裁決<sup>(112)</sup>)

本件では、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例<sup>(113)</sup>の適用において、相続財産である土地が「事業の用に供されていた宅地等」に該当するか否かが適用要件上の争点である。そして、特に、その「事業の用に供されていた」か否かの判断において、土地上に存する建物についての賃貸借関係の認定が重要であった。

(裁決要旨)

本件明渡猶予期間は、本件被相続人の本件建物の明渡請求が起こり、その解決方法として本件建物の明渡しを一時猶予する趣旨で裁判上の和解によって約定されたものである。そうすると、本件和解によって約定された貸借は客観的に一定の期間に限定されたものというべきであるから、本件明渡猶予期間中の貸借は、一時使用目的のものと認めるのが相当である。そして、本件和解条項によれば、前賃借人である会社は、本件明渡猶予期間中は本件建物を無償で使用できるとされており、本件明渡猶予期間中の貸借は無償使用と認められる。

なお、請求人は本件明渡猶予期間中の賃料と立退料が相殺されているのであって無償使用ではない旨主張するが、〔1〕本件和解条項にはその旨の記載はないこと、〔2〕他に本件明渡猶予期間中の貸借が有料であること並びに本件賃借人が本件建物を明け渡す際に立退料の支払を要すること及びその金額について定めた証拠も認められないこと更に〔3〕貸主は借家人が建物を明け渡す場合に常に立退料の支払をしなければならないわけではないことからすれば、この点に関する請求人の主張は採用できない。本件明渡猶予期間中における本件建物の貸借は無償使用と認めるのが相当である。

---

(111) 税務訴訟資料 250 号順号 8830。

(112) 裁決事例集 57 号 481 頁。

(113) 租税特別措置法 69 条の 4。

## (判決要旨)

本件和解は、その文言のみに着目すると、本件賃貸借契約は、昭和 61 年 3 月に終了し、課税期日においては、被相続人と本件賃借人との間には本件建物についての賃貸借契約は存在せず、本件土地建物は、現に賃貸借契約の目的となっている家屋の敷地の用に供されている土地及び当該家屋に該当しないものと考えられないものでもない。しかしながら、本件和解は、更新拒絶における正当事由の有無が争点となった明渡訴訟における訴訟上の和解としてなされたものであるところ、一般に、右の類型の訴訟上の和解においては、賃貸借契約の終了に伴い一定期間後の明渡しをすべきことを合意する場合、法律上は既に賃貸借契約が終了していることを明記した上で、明渡期日まで明渡しを猶予するという構成が用いられ、賃借人は、事案の内容によって、右猶予期間中、目的不動産を使用収益し得る一方、これに対して賃料その他の対価の支払を要しないこととされたり、既にした賃料名下の供託金についても取戻しを認められることもあるが、賃借人には、特段の事情がない限り、賃借人に対してこのような有利な取扱をすべき理由はないのであるから、右取扱いは賃借人に対する立退料の支払に代わるものとみるほかない。

したがって、右期間中の賃借人による当該不動産の使用関係は、実質的には有償のものであり、終期が確定した賃貸借、すなわち一時使用のために建物の賃貸借をしたことが明らかな場合の賃貸借（以下「一時使用の賃貸借」という。）と異なるものではないのであるが、本件建物は、昭和 50 年から本件賃借人に賃貸され、その後賃貸借契約が更新されていたものであること、被相続人は、本件賃貸借契約の更新拒絶をしたが、本件賃借人においてその効力が争われたため、被相続人は明渡訴訟を提起したこと、本件和解により、本件賃貸借契約は、昭和 61 年 3 月に終了したことが確認されたものの、平成 7 年 12 月 31 日までの明渡猶予期間中の使用関係は実質的には一時使用の賃貸借と異なること、本件賃借人は、同年 11 月まで本件建物を占有していたことが認められると

ころ、右によれば、被相続人が本件建物を本件賃借人に賃貸したことは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動であるから、事業と解することが相当であり、また、本件賃貸借契約の終了が確認された本件和解の後においても、本件賃借人は実質的には一時使用の賃貸借に基づいて本件建物を有償で占有していた。

本件では、本件建物の前賃借人の占有の前提となる法律関係の認定、すなわち建物明渡訴訟の和解の意義の解釈が異なっていることから、裁決と判決は、その判断を異にしていると考えられる。事実認定の問題であるが、判決は、訴訟上の和解における実質的な法律関係の認定における経験則を働かせた結果による認定と解することができる。

(5) 東京地裁平成 16 年 1 月 30 日判決<sup>(114)</sup> (平成 13 年 3 月 29 日裁決<sup>(115)</sup>)

本件は、納税者(請求人、原告)が、相続税の確定申告及びその修正申告において、相続財産である割引債券を申告しなかったことが隠ぺい、仮装行為に基づくものであるとして、課税庁(被告)が行った重加算税の賦課決定処分<sup>(114)</sup>の取消しを求めている事案である。

(裁決要旨)

請求人は、法定申告期限時において、母が保管していた割引債券の存在を知らなかったのであるから、何ら隠ぺい・仮装行為を行っていない旨主張するが、①請求人が支店や金額を分散するなどにして、煩瑣な乗換え等を行っていること、②調査時において一貫してその存在を否定していること等から、知らなかったとする主張は不自然であり、請求人においても、法定申告期限時に知っていたと認めるのが相当であるから、重加算税の賦課決定処分は適法である。

(判決要旨)

原告が、割引債券の償還等の行為を行った時期は、本件当初申告から

(114) 訟月 51 卷 8 号 2183 頁。控訴審：東京高判平 16. 7. 21 訟月 51 卷 8 号 2176 頁も同旨。

(115) 東裁(諸)平 12-119。

約1年後のことである。そして、仮に本件当初申告の際、原告が本件割引債券の存在を認識しており、またこれを隠ぺいする意図を有していたならば、母（被相続人の配偶者）と相談するなどして早期に本件割引債券について上記のような手段による償還等を行ってしかるべきであるにもかかわらず、そのような形跡は窺われず、かえって、母は、従前どおり、担当者を自宅に呼んで乗換手続を行っていたものである。これらのことからすれば、原告が上記の償還等の行為を行っていることをもって、原告が本件当初申告時において本件割引債券の存在を認識していたと推認することはできない。原告が、被告の担当者から本件割引債券の存在を知らされたのは本件当初申告より約1年5か月後のことであり、原告が一貫して本件割引債券の存在を否定していたとしても、このことをもって、本件当初申告の際に本件割引債券の存在を認識していたと推認することも困難である。

本件は、当初申告時、被相続人とは別居していた相続人である原告が割引債券を相続財産と認識していたか否かの認定が問題となっている。認定（評価）の基礎となる（間接）事実は同じであるが、それらの事実に基づく認定はその結論を異にするものである。事実の評価の違いに過ぎない問題ともいえるが、本件割引債券の存在を認識していたと評価する基礎とした事実がすべて当初申告後の事実であったことなどに照らせば、当初申告時において原告が本件割引債券を相続財産として認識したとすることには、躊躇せざるを得ず、判決の認定に妥当性があると認められる。

## 2 裁決段階における課税要件事実の認定の重要性

前記1では、同一の事件の裁決と判決について、その相違点を特に事実認定の観点から概観した。ここで、見出されることは、個別に存在する（生の）事実については、裁決と判決の認定にはそれほど違いはない。それどころかほぼ同じ事実認定を行っているように思える。しかしながら、その個別の事実について課税要件を充足するか否かに直接結びつく段階での事実又は法律

関係の認定、評価の場面において、食い違いが認められる。

ここで、重要となってくるのが、争訟上の経験則と考えられる。

訴訟における事実認定は、複数の間接事実からいくつかの推論を経て主要事実についての判断に到達するのが通常であり、裁判官がその推論を行うため用いるのが、経験則であるが、この経験則は、事実に関する推論ばかりでなく、証拠の評価や当事者の弁論の理解にも不可欠であり、事実認定過程のすべての局面に組み込まれている<sup>(116)</sup>。すなわち、経験則とは、事物の判断をする際に前提となる知識ないし法則をいい、事実認定で使われる経験則は、社会人としての一般常識に属するものは訴訟で明らかにするに及ばないが、そうでないものは事実認定を左右するものとして訴訟で明らかにされなければならないとされる<sup>(117)</sup>。

ところで、「訴訟における事実認定は、文学部哲学科で教授されている事実認識論ではなく、心理学科で教えられている認知心理学における認知論（知識論）とも異なる。それは、弁論主義・証拠法則という一定の約束ごとの中での認識論である。・・・それでは、事実認定の知識があれば、これをよくすることができるのか。これは、ピアノ演奏法を学べば、ピアノをうまく弾くことができるかという問いかけに似ている。もちろん、経験を積み、誰でも事実認定の達人になるというわけではない。事実認定に上達するためには、基礎的な知識を基にして経験を重ね、経験から暗黙知を獲得していくことが必要不可欠である。これこそが、事実認定のスキルにほかならない。」<sup>(118)</sup>とされている。このように、事実認定における経験則は、社会人としての一般常識とされながらも、単に一般人の経験から身につく経験則ではなく、要件事実等を基礎としながら、訴訟における一定の約束事の中における経験により培われるものであると考える。そして、このことは、争訟段階にある

(116) 伊藤・前掲注(35) 305頁。

(117) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 下 [補訂版]』30頁(有斐閣・2006)。

(118) 加藤新太郎「民事事実認定の構造と判例」伊藤眞・加藤新太郎編『判例から学ぶ民事事実認定』ジュリ増刊5頁(2006)。

審査請求段階にも通ずるものであり、事実認定においては、いわば、争訟上の経験則が重要となってくると考える。

前述のとおり、裁決権の独立により、事実認定は審判所の専権事項となっている。そうであればこそ、事実認定に関しては、その内容の充実が図られなければならない。その点、上記の事例などは疑問を呈さざるを得ない状況にある<sup>(119)</sup>。

---

(119) もちろん、今回提示した事例は、多くの件数の中から見出したほんの僅かな事例に過ぎず、すべての裁決についての問題であるということではない。しかしながら、「事実を認定（推認）する際の重要な要素の一つである「経験則」に相違を感じることも多少あったし、合議体の推認の元になった経験則は当該事案に適用しがたいのではないかということで、考え直してもらった事案もある。」（谷口哲也「法曹出身者の一人からみた審判所（審判所の現状と法曹出身者の役割）」国税不服審判所・前掲注(7) 79 頁）との指摘もあることから、問題提起の一つとして挙げたものである。

## 第3章 論点整理を踏まえた調査・審理のあり方への一考察

本章においては、前2章までの考察を踏まえ、これまで、指摘した問題点につき、これからの審判所の調査・審理について若干の提言を行う。

### 第1節 争点整理表の活用と裁決書の充実

#### 1 訴訟段階における計画審理・争点整理

現行の民事訴訟法<sup>(120)</sup>は、司法制度改革の一環として、民事裁判の充実及び迅速化を図るために、訴訟手続の計画的進行を実施できるように「裁判所及び当事者は、適正かつ迅速な審理の実現のため、訴訟手続の計画的な進行を図らなければならない」（民事訴訟法 147 条の 2）と規定し、さらに「裁判所は、審理すべき事項が多数であり又は錯そうしているなど事件が複雑であることその他の事情によりその適正かつ迅速な審理を行うため必要があると認められるときは、当事者双方と協議をし、その結果を踏まえて審理の計画を定めなければならない。」（民事訴訟法 147 条の 3 第 1 項）と具体的な訴訟手続に入る前に、審理の計画を立てることを要求する。さらに、その審理計画においては、①争点及び証拠の整理を行う期間、②証人及び当事者本人の尋問を行う期間、③口頭弁論の終結及び判決の言渡しの予定時期をも定めるように要求している（民事訴訟法 147 条の 3 第 2 項）。

行政事件訴訟においてもその手続のほとんどは、民事訴訟法の例によるとされている<sup>(121)</sup>ことから、行政事件訴訟においても争点整理が積極的に行われ<sup>(122)</sup>、訴訟の早い段階で争点を絞った審理が行われるようになってきてい

---

(120) 平成 15 年法律第 108 号、平成 16 年 4 月 1 日施行のもの。

(121) 行政事件訴訟法 7 条。

(122) 最高裁判所 平成 17 年 7 月「裁判の迅速化に係る検証に関する報告書」によれば、行政事件訴訟における争点整理実施率は 27.0%になっている。もっとも、民事第一



る<sup>(123)</sup>。したがって、訴訟の速い段階から、争点が整理され、それに沿った訴訟立証活動を行うことを訴訟当事者は余儀なくされる状況にある<sup>(124)</sup>。

さらに、答弁書<sup>(125)</sup>の提出に際しては、「請求の趣旨に対する答弁を記載するほか、訴状に記載された事実に対する認否及び抗弁事実を具体的に記載し、かつ、立証を要する事由ごとに、当該事実に関連する事実で重要なもの及び証拠を記載しなければならない。」(民事訴訟規則 80 条 1 項)と規定されるとともに、「立証を要する事由につき、重要な書証の写しを添付しなければならない。」(同条 2 項)と規定され、争点の絞込みとそれに対する立証方法までも訴訟の早い段階から要求されている状況にある。

これまで述べてきたとおり、現在もなお、総額主義と争点主義の運営の交錯の問題が存する状況(裁判例)が存するが、このように訴訟段階において審理の迅速化が促進されている現状に照らせば、訴訟段階において、原処分庁が新たな主張を行う余地はかなり少なくなっているといえる。すなわち、訴訟段階における争点は、原処分理由又は裁決理由に示される争点と同一となる状況が、今後ますます増大するものと考えられる。そうであればこそ、裁決段階における争点整理、争点に対する主張・立証の内容等は、そのまま訴訟段階にも十分に活かされるものであるべきと考える。

## 2 争点整理表の活用

ここで、注目すべきものとして、早期・的確な争点整理のための「道具」

審訴訟事件全体の争点整理率は 37.4%であり、行政事件では、口頭弁論期日において、争点整理が行われていることから、低くなっていると分析されている点に照らせば、実際の争点整理率はより高い割合にあると考えられる。

- (123) 現場の裁判官の意見として、菅野雅之「訴訟の促進と審理の充実—裁判官から」ジュリ 1317 号 61 頁 (2006) 以下参照。
- (124) 「弁論準備手続などの争点整理手続が行われたときには、そこにおいて提出されなかった攻撃防御方法については、特段の事情が認められない限り、時機に遅れたものとみなされる。」(伊藤・前掲注(35) 256 頁)。
- (125) 処分取消訴訟の場合の被告は、国(処分庁)であるから、通常、原告の訴状に対して答弁書を提出することになる。

として審判所が積極的に活用し始めているものとして「争点整理表」の存在を挙げることができる。

この争点整理表とは、次のようなものである<sup>(126)</sup>。

- (1) 早期・的確な争点整理のための「道具」であるので、様式が厳格に決まっているわけではないが、「争点整理表」の記載事項としては、①争われている原処分、②審査請求人及び原処分庁に争いのない事実、③争点、④争点に対する審査請求人及び原処分庁の主張(一方の欄に審査請求人の主張、もう一方の欄に原処分庁の主張)というものが想定されている。
- (2) 「争点整理表」の活用場面は、「争点整理表」の作成とその交付という二段階に分かれる。前者については、担当審判官は、審査請求人及び原処分庁の主張を整理し、争点を確認するに当たって、主張及び争点が単純明快である場合を除き、「争点整理表」が作成される。「争点整理表」の交付は、担当審判官が、必要に応じて、審査請求人及び原処分庁に対しこれを交付する。「争点整理表」の交付は、審判所側の担当者が争点を把握しているか否かの確認を得ることや、当事者双方に争点についての共通の認識を持たせることを目的にしている。
- (3) 単に当事者の主張を並べて比較することどまっているものではなく、「課税要件に関して当事者の主張が食い違う点」を明確に意識するようにしたものである。

このような争点整理表の特徴に鑑みると、この争点整理表の活用によって、事案の争点整理が的確に行われれば、課税要件に沿った当事者の主張・立証が明確になり、それに関する審判所の判断も明確になると考えられる。そうであるならば、この「争点整理表」は、審理の迅速化に寄与するのみならず、後続の訴訟段階においても、これを活かした訴訟遂行を行うことが十分考えられ、これは訴訟段階における審理の充実にも寄与するものと思われる。したがって、争点整理表の活用は今後、積極的に行われるべきものであると考

---

(126) 久米・前掲注(7) 27～30頁参照。

える。

もつとも、訴訟の場においても、要件事実の的確な認定による争点整理を実施することは、容易なことではないとされている<sup>(127)</sup>。しかしながら、このような試みを積極的に推進し、経験値を上げることにより、審理の充実が図られていくものであると考える。

### 3 裁決内容の充実

上記のとおり、審理過程における争点整理は大変重要であるが、それが、裁決において、反映されなければ、その効果は大きく減少するものとする。

そこで、審理の充実の一つとして、裁決書の内容の充実について採り上げる。

まず、裁決書に審理内容が示されないことによる弊害の例を挙げながら、見てみることにする。

#### (1) あわせ審理

通則法 104 条 2 項は、「更正決定等について不服申立てがされている場合において、当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等があるときは、国税不服審判所長等は、前項の規定によるもののほか、当該他の更正決定等についてあわせて審理することができる。」と規定し、いわゆる、あわせ審理ができることを明らかにしている。

このあわせ審理の趣旨は、更正と再更正の間に不可分の牽連関係があることを考慮して、二つの処分に対する判断の矛盾、抵触を避け、納税者の手数を努めて軽減しつつ権利救済の目的を達成する趣旨に出るものと解されている<sup>(128)</sup>。

このあわせ審理について、不服申立前置の観点からその意義について、

---

(127) 実際の訴訟の場でも、間接事実レベルの争点整理が行われるなど、「基礎的な要件事実の検討を怠ったと批判されても仕方がない事例が散見される」（田原睦夫「訴訟の促進と審理の充実—弁護士から」ジュリ 1317 号 56 頁（2006））との指摘がある。

(128) 荒井・前掲注(48) 944 頁。

注目される判決（東京高裁平成12年1月26日判決・訟務月報46巻12号4365頁）がある。

本件では、課税庁が更正処分及び加算税の賦課決定処分（以下「本件更正処分等」という。）を行い、納税者は本件更正処分等に対して異議申立てを行った。その後、納税者は、本件更正処分等の処分理由とは全く異なる内容を理由として更正の請求を行ったが、課税庁が、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を行ったため、この処分をも不服として異議申立てを行った。課税庁は、この二つの異議申立てについて、併合審理（通則法104条1項）を行い、一個の異議決定を行った（棄却）。

これに対して、納税者は、本件通知処分のみを審査請求しようとする処分であると審査請求書に記載し、審査請求を行った。

このような状況において、審判所は、裁決書の「原処分」欄に本件更正処分等をあわせ審理した旨の表示を行い、棄却の裁決を行った。納税者が本件更正処分等の取り消しを求めて裁判所に提訴したところ、裁判所は、本件更正処分等は不服申立前置を経っていない不適法なものであるとしてその訴えを却下した。

裁判所の判断理由の要旨は、次のとおりである。

「通則法104条4項に規定するあわせ審理は、同一の国税について複数の更正決定等がされた場合、審理の重複、判断の矛盾、抵触等を避け、納税者の手数を軽減しつつ簡易迅速な権利救済を図るなどの趣旨から、国税不服審判所長等は、納税者が不服申立てをしていない他の更正決定等についても職権で審理を行うことができることとしたものであるが、あわせ審理された場合であっても、不服申立てのされていない他の更正決定等を取り消す必要がないときには、不服申立てがされた更正決定等についてのみ裁決をすることになるものと解される。

本件裁決は、主文において、単純に「審査請求を棄却する。」としており、理由においても、本件贈与が仮装されたものであるか否かについて

は触れていない<sup>(129)</sup>から、審査請求された本件通知処分についてのみ裁決したものであり、本件更正処分については裁決していないことが明らかである。

したがって、本件裁決についてあわせ審理がされたことをもって、本件更正処分についても審査請求を経ているということとはできない。」

しかしながら、あわせ審理の趣旨は、不服申立てがされていない他の処分をも併せて審理することとし、二つの処分に対する判断の矛盾、抵触を避けるとともに納税者の手数を軽減しつつ権利救済を図る点にある。そして、審判所が、二つの処分につきあわせ審理をする場合には、「不服がある処分のほかあわせ審理に係る処分についても、それが正当であるかどうかを審理し、判断しなければならない。」<sup>(130)</sup>と解されていることにも鑑みれば、あわせ審理が行われれば、その二つの処分いずれもが審判所の審理を経ている、すなわち、審査請求の経たものと解されるべきである。しかしながら、本判決では、本件更正処分等は審査請求を経ているということとはできないとされた。これは、主文及び理由のいずれにおいても本件更正処分等について、何ら言及されていないことがその理由であると思われる。すなわち、審判所における具体的な審理、判断の結果が示されていない以上、審査請求手続を経たと解することができないとの判断によるものと考えられる。

あわせ審理を行う趣旨は、その審理の結果が棄却の場合であれ、(一部)取消の場合であれ変わるものではないと考える。したがって、いずれの場合であってもその審理の結果を裁決書において具体的に示し、その審理内容を明らかにすべきであると考え。もともと、あわせ審理をした処分は、そもそも審査請求人から取り消しの請求がされていない処分であるから、それにもかかわらず、請求を「棄却」という表示は不相当と考えられ

---

(129) これが本件更正処分等の理由である。なお、更正の請求は、株式の評価額が争点となっている。

(130) 荒井・前掲注(48) 945頁。

る<sup>(131)</sup>。したがって、裁決の理由欄において、そのあわせ審理をした審理内容をはっきりと記載すべきである。

## (2) 訴訟段階における立証責任との関連

また、裁決書の内容の充実は、前述の職権主義の問題点と捉えた課税庁の立証責任を担保する上でも重要である。すなわち、前掲東京高裁平成18年判決に見る推計課税の例で示したような類似同業者に該当するか否かの判断場面での裁決書の記載内容は、「類似同業者のうち〇名については、当審判所の調査によれば、×××の事業形態と相違していること等の理由により、その業態が請求人と必ずしも類似しているとはいえないので、除外するのが相当である。」程度の記載内容に留まる<sup>(132)</sup>。しかしながら、この程度の記載内容では、どのように、どの点で納税者の事業形態と類似同業者の事業形態が相違しているのか不明であり、その判断の根拠を見出すことができない。審判所の職権調査により把握された事実は、原処分庁はもとより納税者も知りえない<sup>(133)</sup>のであるから、上記のような原処分庁の主張を排斥する場合のみならず、請求人の主張を排斥する場合でも同様のことがいえる。したがって、職権調査により把握した事実を根拠として判断を行う場合には、裁決書においてその判断の基礎とした事実を明確に示すことは、必要最低限のことであると思われる。裁決書においては、判断の根拠となった具体的な事実の摘示がもっと詳細に行われるべきであると考える。

ところで、このような裁決内容の充実のためには、前述した「争点整理表」の活用が有効であると思われる。すなわち、争点整理表の作成、活用

---

(131) 実務上の取扱いとしても、あわせ審理した処分の全部又は一部を取り消さない場合には、当該処分は「原処分」欄には表示しても、「主文」欄に記載しないこととされている。

(132) 実務上、類似性が認められない同業者がある場合には、除外した理由を簡記することとされている。

(133) 通則法96条2項の閲覧請求の対象は、同条1項に基づき原処分庁から提出された書類その他物件に限られている。

により、争点となるべき課税要件、その課税要件を充足させる課税要件事実が何であるかを明確にすることができ、必要な調査、審理の範囲を把握することができる。そして、そのような手順を踏むことができれば、その結果として、争点整理表に沿って課税要件事実の存否の認定と課税要件の充足の認定を行うことができる。さらに、それを裁決書の判断に反映させさえすれば、裁決書の判断内容はより充実するものとする。このように作成された裁決書はそこに課税要件と課税要件事実に関する判断が記載される<sup>(134)</sup>以上、それで十分に役割を果たすものといえる。

もつとも、的確な争点整理を行うため、また、「国税出身者の調査能力、判断能力をフル活用して迅速な裁決を実現するためには、前提となる課税要件事実の理解、争点整理のスキルの習得・定着が不可欠」<sup>(135)</sup>であることには、当然に留意しなければならない。

## 第2節 職権主義と当事者主義の調和

前節3(2)において、職権主義と立証責任に関する問題につき、裁決書の内容の充実を図るという視点から審判所の調査・審理のあり方に触れた。本節においては、職権主義と当事者主義との調和を考えた調査・審理のあり方に触れることとする。

### 1 原処分庁による争点に関する主張・立証

南博方教授は、「通則法の解釈としても、当事者主義が基調で職権主義が補足的であると断ずることはできないが、当事者主義と職権主義とは少なくとも相関関係にあり、当事者の活動が活発化し、自発的に争点を明確にし、証

---

(134) 「従前の裁決の中には、課税要件事実に基づく整理がされないまま当事者の主張を要約して併記しただけのものも見受けられた」(谷口・前掲注(119) 79頁)との指摘に應えることもできる。

(135) 谷口・前掲注(119) 79頁。

拠書類を提出するなど審判所の審理に協動的であればあれほど、職権主義は後退し潜在化するということはいえるであろう。」<sup>(136)</sup>と指摘される。自発的な争点の明確化については、前節において、争点整理表の積極的な活用について検討を加えた。

自発的な証拠書類の提出については、原処分庁による積極的な証拠提出が行われることも必要であると考え。その点について、第1章第3節で述べたとおり、審査請求段階において、原処分庁は、争点等に対する調査でさえ、行われていない状況にある。しかしながら、国会の附帯決議や審判所の争点主義的運営の趣旨は、不服申立てが行われたことを契機に新たな非違事項の発見を目指す調査を行うなど権利救済の趣旨に反するような調査を否定するものであり、原処分庁が審査請求段階において、争点等に対する調査を行うことは、論理的には、何ら、国会の附帯決議や審判所の争点主義的運営に反するものではなく、制度的にも権利救済制度の目的に反するものでもない。

審査請求段階において、争点整理を行う場合に、原処分段階とは異なった新たに明確となった争点が生じることは当然にあり得る。また、そこでは、その争点となる課税要件や課税要件事実についての当事者双方の主張や立証があり得るはずである。そこで、審判所が職権調査のみによりその事実関係を確認することは、前述した訴訟段階における課税庁の立証責任の問題がかかわってくる。そこで、通則法97条に基づく職権調査の一環として、原処分庁に対して質問等を行い、その質問等に対する回答という形で原処分庁による自発的な立証を促し、その回答のために原処分庁が調査を行い、その結果を質問等に対する回答という形で主張・立証を行うような態様によれば、審判所の調査によるだけではない当事者による積極的な活動を促すことになる。もちろん、このような職権調査の方法をすべての場合に行うことは、これまでの運用や迅速性の観点<sup>(137)</sup>などからは疑問なしとしない。あくまで、審判

---

(136) 南・前掲注(15) 38頁。

(137) このような原処分庁の調査も含めた当事者の積極的な活動は、逆に迅速性に寄与する場合もあると考える。



官的確な判断により必要に応じて行われるべきである。しかし、そのような範囲で行われれば、この原処分庁の調査はあくまで争点等に限定されるから、権利救済の目的等にも反しないと考えるものである。

## 2 対審構造の採用について

なお、当事者主義の構造を突き詰める上では、対審構造<sup>(138)</sup>の導入が考えられる。

金子宏教授は、対審構造の導入について、次のように述べられる<sup>(139)</sup>。

まず、「対審構造を採用すれば、審議の内容と質が飛躍的に高まるのではないかと思います。」と述べられるとともに、対審構造の導入による効果として、「対審構造が採用されて、それがうまくいくようになれば、その段階で実質的証拠原則などを採用して、国税不服審判所の裁決があった場合に、処分の取り消し訴訟は地方裁判所ではなくて、高等裁判所に出訴するというようにして、高等裁判所では不服審判所の審理が記録上適正に行われ、事実認定が適正に行われていると認められる場合には、改めて事実認定についての審理はやり直さないということにすれば、租税訴訟の手続きはかなり迅速に進むのではないかと考えています。」と述べられる。

このようなレベルの対審構造を採用することができれば、本稿において、問題提起した総額主義と争点主義的運営との交錯などの問題点を解消し、審査請求段階と訴訟段階における一連性の確保を図ることができ、まさに理想的であると考え<sup>(140)</sup>。

---

(138) 憲法 82 条は、「裁判の対審及び判決は、公開の法廷でこれを行う」と規定し、この場合の対審とは、口頭弁論を指し（新堂・前掲注(89) 438 頁）、当事者の事実および証拠を含む攻撃防御方法の提出について、両当事者に平等な機会を与えなければならないとする双方審尋主義（当事者対等の原則）を意味すると解されている（伊藤・前掲注(35) 226 頁）が、本稿においては、「納税者と行政庁の両方が対立し合い、審判所が中立的な第三者として審理するというやり方」（金子宏「租税法とスクール・オブ・ロー」租税研究 683 号 17 頁（2006））をいうものとする。

(139) 金子・前掲注(138) 17 頁。

(140) なお、対審構造の導入には、審判所が設立時において、行政部内に留めおかれた

しかしながら、現実的には、過去に審判所において、審査請求人と原処分庁が、同時に主張を行う場として、「同席審理」<sup>(141)</sup>という方式が行われた時期があったが、現在では、行われていない状況にある<sup>(142)</sup>。そこで、「その前提としては、やはり国税不服審判所が充実されなければならないこととなります。」と付言されているように、まず、対審構造の採用に向けた審判所における調査・審理の更なる充実が図らなければならない。そして、審理の充実の方策として、「争点整理表」の活用を中心とした課税要件、課税要件事実の的確な認定とそれに伴う裁決書の内容の充実を図ることがその前進に繋がるものとする。

---

理由についても、検討する必要があると考える。

(141) これは、対審構造の導入を指向する試みとも考えられる。

(142) その理由は明らかでないが、対審構造を有する訴訟の場でさえ、口頭弁論は、事実上、準備書面の提出という整理された形での主張が行われており、争訟当事者が対峙し、口頭で互いの主張を交える状況において、争点整理を行うことは、かなり困難な作業であったと考えられる。

## むすびにかえて

本稿では、審判所の裁決に際して行われている調査・審理に関し、更なる適正な調査・審理を行うための方策の検討の一端として、具体的な裁決と判決の比較考察という視点から審判所における調査・審理のあり方の検討を行うことを試みた。

検討に際しては、まず、審判所の創設の意義に遡ることを含めて、従来から論点とされている事項につき、整理、考察を行った上で、具体的な事例を採り上げて、各論点における問題点等の指摘・考察を行った。

このような視点からの考察の結果、裁決段階と訴訟段階における調査・審理の範囲の相違は、従前から議論されている争点主義的運営と総額主義、職権主義と当事者主義などの論点と重なることが浮き彫りとなった。一方、審判所は、事実認定については、国税庁長官から全く独立した立場を有しているが、その事実認定に関して、若干、検討を要すべき点を見出すことができた。

まず、前段の争点主義的運営と総額主義の問題については、課税処分違法性は、総額主義の考え方に立った場合、そこで追求されるのは、その納税者が納めるべき客観的に存在する税額はいくらであるかということになる。これは、租税法律主義の内容である合法性の原則にも合致し、審理の範囲が総額主義であることは当然のことにように思われる。そのことから、審判所の争点主義的運営が、総額主義との関係から問題視される場合がある。しかしながら、争点主義的運営の意義に照らせば、あくまで、不服審査手続が権利救済手続である趣旨を没却させないために、調査の範囲を争点等に限定しているに過ぎず、理論的には裁決における審理の範囲も総額であって、総額主義と矛盾するものではないと解された。もっとも、個別事例の中には、矛盾が生じる可能性を見出すことはあるが、訴訟段階における裁判の迅速化の流れの中において、そのような場面は今後減少していくものと考えられる。

一方、職権主義と当事者主義の問題は、裁決の訴訟段階にける拘束力、訴訟段階及び裁決段階における立証責任、原処分庁の裁決段階における調査の実施

などの論点に繋がる問題と解し、国会の附帯決議の意義の再検討や具体例の分析を通じた考察を行った。ここでは、裁決段階においては、原処分庁側は争訟の当事者の立場にありながら、第三者的な位置づけになっているところにその弊害（問題）の原因があると考えられる。

これらの問題及び事実認定に関する疑問への審判所の調査・審理のあり方を考察した場合、その一つの解決方法としては、対審構造の採用を通じた第一審の機能を審判所の裁決に付与することが考えられる。しかし、審判所の存在意義（統一ある運用による税務行政の適正な運営の確保、簡易迅速な手続）や司法における権利救済にはない側面（不当性の判断）などを考慮すれば、設立当初に税務行政内に留められた意義は、現在もなお失われるものではない。そこで、現在、審判所で行われている「争点整理表」の活用に着目した。そして、この「争点整理表」の積極的な活用が行われれば、裁決における調査・審理のなお一層の充実を図ることができるとともに、一連の権利救済手続における一貫性・連続性をも担保する手段として十分に機能し得ると考えられた。また、このような審判所における整理は、原処分段階から争点整理が的確に行われる指針ともなり得るものであり、権利救済とともに税務行政の適正な運営の確保にも資するものである。

本稿で指摘した点や具体例は、あくまで数多くの事例の中からあえて厳しい視点に立って検証した結果であり、これらが裁決全般を通じた問題点等であるということではない。的確な争点整理、事実認定のもと、判断が下されている事例が数多く存在することに留意した上で、そのような中において、更なる調査・審理の充実を図るという観点からの一考察であることを最後に強調しておきたい。