

# 租税訴訟における証明責任論再考 I

## —説明責任に基づく証明責任—

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営学部 教授)

### 要約

本稿は税務訴訟における証明責任について、民事訴訟における証明責任論から出発し、行政訴訟における証明責任論と租税訴訟における証明責任論の現状を概観し、時期に遅れた感のある行為責任的証明責任論の意義を明らかにするとともに、過去の紀要で論じたアカウンタビリティとしての説明責任により行為責任的証明責任論を再構築することを目指したものである。

### 1. はじめに

租税債権は、納税義務が成立し確定申告、課税庁の更正処分という租税確定手続を経て租税争訟に移行し裁判所の判決により具体的終局的に確定する。

筆者は税務大学校の研修生のときに書いた「税務訴訟における証明責任論の再構成」という拙稿において、証明責任の本質は、一定の事実の証明について自ら主導権をとり、その行為責任を尽さなければならないという不利益・負担であり、証明責任(無過失責任)を負う当事者の証拠提出責任と、それに対応する相手方の二次的証拠提出責任により構成され、当事者双方がその行為責任を尽したか否かが一次的には問題となる、と述べた。しかしながら、行為責任の基礎となる租税法領域の特殊性、特に、租税確定手続については、租税争訟法との連続性を強調したものの、筆者の能力不足から掘り下げた分析に至らなかった。

その後、租税不服審査制度の研究や、租税確定手続における当事者の協力義務や説明責任について研究し、30年の時を経てやっと租税訴訟における証明責任の問題を検討する機会を得て本稿に取り組むことができた。<sup>1</sup>

### 2. 民事訴訟における証明責任論

民事訴訟における証明責任について概観してみる。以下の記述は新民事訴訟法講義のものである。

### (1) 証明責任とは

「証明責任とは、訴訟において裁判所がある事実——主要事実に限る（——の存否につきそのいずれとも確定できない場合（真偽不明、ノンリケット）に、その結果として、判決において、その事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生または不発生が認められないことになる当事者の一方の危険または不利益である。この場合、その当事者がその事実について証明責任を負っているという。」<sup>2</sup>

「証明責任は審理の最終段階（口頭弁論終結時）になってもなお事実の真偽がいずれとも確信を抱けないときにはじめて働くのであって、それ以前に裁判官が事実の存否について確信を抱くことができれば、証明責任は問題とならない。その意味で、自由心証主義の働きの尽きたところから証明責任の機能が始まるといわれている。」<sup>3</sup>

### (2) 利益衡量説の登場

現在では、法律要件分類説が学界および実務における通説とされているが、かつては、要証事実分類説や特別要件説が主張されたこともあった。また、昭和50年代には、法律要件分類説を全否定し、個々の事案ごとに証拠との距離や立証の難易等によって証明責任の分配を決しようとする利益衡量説も主張された。しかし、現在では、法律要件分類説が学界および実務における通説となっている。

### (3) 法律要件分類説の内容

「法律要件分類説の内容は次のとおりである。訴訟物たる権利関係の存否の判断は、その発生・変更・消滅の法律効果の判断に基づく。そして、これらの法律効果の判断は、各条文の構成要件事実の存在の確定によってその条文が適用される結果である（法的三段論法）。したがって、各当事者は、次のように、自己に有利な法律効果の発生を定める条文の要件事実について証明責任を負うのである。このように、証明責任の分配は、要件事実論（法規の構造に着目して条文ごとに法律効果発生に必要な要件事実は何か、それを旭害する事実は何かを分析する理論）と表裏一体である。」<sup>4</sup>

権利の発生を定める規定（権利根拠規定という）の要件事実とは、その権利を主張する者が証明責任を負う。

いったん発生した権利関係の消滅を定める規定（権利消滅規定という）の要件事実については、権利を否認する者に証明責任がある。

権利根拠規定に基づく法律効果の発生の障害を定める規定（権利障害規定という）の要件事実、その法律効果の発生を争う者に証明責任がある。

#### （4）法律要件分類説の評価

「法律要件分類説に対して、かつて利益衡量を前面に出して証明責任の配分を全面的に考え直そうとする利益衡量説が主張されたことは、前述した通りである。しかし、上述した諸々の実質的考慮によって権利根拠規定、消滅規定、障害規定が設けられていることを考慮すれば、この区別を証明責任分配の基準とする法律要件分類説の考え方は、基本的に正当として支持できよう。もっとも、立法者は万能ではないし、立法当時の考え方が変更されたり、時代の進展に応じて条文にはない新しい権利が創設されたりした場合には、その要件事実の証明責任は、上述した分配の実質的根拠に立ち返って補充され、修正されるべきである。」<sup>5</sup>

### 3. 行政訴訟における証明責任

#### （1）藤山判事の学説の整理分析

行政訴訟における証明責任の学説等の状況は以下のとおりである。学説の名称、内容及び各説についての批判は藤山雅行「行政訴訟の審理のあり方と立証責任」（「新・裁判実務大系 25 行政争訟[改訂版]」所収）の記述によった。

藤山判事の分類によれば、学説としては、これまでに以下の7説があるとされている。

#### イ 公定力根拠説

この説は、戦前の判例にも採用されていたもので、行政処分には公定力があることから、その適法性が推定されるとし、原告がその違法性を立証して初めてこれを取り消すことができるとする。

しかし、行政処分一般に公定力の存在を肯定しても、その内容は瑕疵のある行政処分も言って一定の手續によって取り消されるまでは有効なものとして取り

扱うというものにすぎず、その適法性が推定されものではないのであるから、この説はその前提を欠くものといわざるを得ず、今日では新たにこの説を主張する者はいない。<sup>6</sup>

#### ロ 法治主義根拠説

この説は、イ説とは対照的に法治主義の原則からして行政庁が行政処分 of 適法事由のすべてについて立証責任を負うというものである。<sup>7</sup>

#### ハ 法律要件分類説

この説は、民事訴訟における法律要件分類説を行政訴訟にも導入しようとするもので、行政処分の根拠規定を権限行使規定と権限不行使規定に分類した上、前者については権限を行使すべき旨主張する者(積極処分の取消訴訟では被告、消極処分の取消訴訟では原告)が、後者については権限を行使すべきではない旨主張する者(処分の取消訴訟では原告、消極処分の取消訴訟では被告)がそれぞれの規定の要件事実について立証責任を負うというものである。

これに対し、行政実体法の多くは、第一次的には行政庁に向けられた行為規範であって訴訟における主張立証責任を意識して立法されているものではないから、規範の内容としても立証責任の分配を含むものか否かに疑問がある上、法文の体裁からも右のように分類することが容易ではなく、法律要件分類説自体はその分類の基準を示していないように思われるとの批判がある。<sup>8</sup>

#### ニ 憲法秩序帰納説

この説については、「侵害処分・授益処分説」との独自の命名がされているが、侵害処分や授益処分という用語の一般的な意味内容からすると、この説の内容を適切に表現した命名とはいいい難く、同説が立証責任分配の基準を憲法秩序に求めていることについてもまったく言及されておらず、同説の紹介としても不十分なものとなっている、と藤山判事は述べている(藤山判事は本説を支持するとしている。)<sup>9</sup>

この説の提唱者である高林克己判事は、「国民の自由を制限し、国民に義務を課する行政行為の取消を求める訴訟においては、常に行政庁がその行為の適法

なることの立証責任を負担し、国民の側から国に対して、自己の権利領域、利益領域を拡張せんことを求める請求（の却下処分の取消）をする場合には、原告がその請求権を基礎づける事実についての立証責任を負うことになる。」<sup>10</sup>と述べている。

憲法の人権規定は国民の基本権の享有を保障するとともにあるべき権利状態を想定しているものと考え、それと異なる権利状態を作出するような立証責任論は採り得ないと考えて、憲法が想定する権利状態に反する結果が生ずることを避けるには、被告に立証責任を負わせるとするのである。

国民の自由権的基本権を制限し、国民に義務を課する処分の取消訴訟においては、常に行政庁がその適法性について立証責任を負うとし、誤った行政処分がされてもその結果が憲法上保障された権利を侵害するものではない場合には、憲法秩序は、立証責任の所在を決定するに当たって指針となるべきものを提供してはならないというべきであるから、もはや訴訟法上の条理によるほかなく、処分前後の権利状態を比較し処分によってその変動を図る者に立証責任があると解するほかなかろう、と藤山判事を説明している。<sup>11</sup>

#### ホ 個別検討説

統一的な基準に依ることなく、個々の事案ごとに当事者の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって、いずれの当事者の不利益に判断するかを決するというものである。<sup>12</sup>この説に対しては、確かに、統一的な基準が設定できないならば、このような考え方を採用するほかないが、行政処分の内容に応じた基準の設定が可能である以上、それによるべきであって、個々の解決に委ねることは訴訟の進行に無用の混乱を招くものというほかない、と藤山判事は批判している。<sup>13</sup>

#### へ 調査義務説

小早川教授の提唱する説であり、この説について藤山判事は、「行政庁がすべての主要事実について証明責任を負うとしつつ、行政庁は行政処分を行うに当たって法令を誠実に執行すべき任務の一環として調査義務を負っていることを前提として、その調査義務の範囲で証明責任を負うというものである。この説は、

処分にあたって必要とされる調査の程度はその処分の根拠となる法の趣旨によって定まっており、それは処分によって制限される価値や利益の憲法上の保障の程度によって異なるのであって、行政庁としては、当該処分に当たって要求される調査義務の程度に応じて、当該処分の主要事実がその程度の調査の範囲で合理的に認定可能であることが示されねばならず、かつ、それで「一応は」足りるとする。」と要約している。<sup>14</sup>

この説の提唱者である小早川教授は一応の結論として「取消訴訟においては、行政庁の当該関係人に対する調査義務の範囲で、処分を適法ならしめる事実が合理的に認定可能であることが説明されなければならない、この説明がないかまたは不十分であるときは、その処分は適法とされてはならない」ことであると説明している。<sup>15</sup>

なお、小早川教授は、「課税処分の場合、行政庁は、課税標準を構成する事実—所得税の場合であれば被課税者の収入金額および必要経費—について調査すべき義務を有し、したがって本稿の立場からすると、取消訴訟においても被告行政庁がその証明責任を負うと解すべきであろう（最判昭34・3・3訟月9巻5号668頁も同旨）」<sup>16</sup>と述べており、課税訴訟においては、法律要件分類説その他と同じ結論となっている。

藤山判事は、「この説においては、行政処分一般について処分要件の内容及び取消訴訟における立証命題の捉え方が他の説あるいはこれまで当然の前提とされていたところと異なるように思われる。すなわち、この説は、処分の根拠法規がその文言上は一定の事実の存否を処分要件と定めているようにみえても、それは客観的な事実の存否自体を処分要件とする趣旨ではなく、行政法規は常に黙示的にせよ行政庁に対し尽くすべき調査義務の範囲を定めているのであるから、処分要件となるのはその範囲内での調査により判明した事実の存否であると解釈し、取消訴訟における立証命題も調査義務の範囲内での調査により当該事実が判明したか否かであるとするものと思われる。」と述べて、「行政処分の取消訴訟においては、当事者のいずれに立証責任があるかはともかくとして、その立証命題は、当該処分の時点における当該事実の客観的な存否であって、行政庁の処分当時の判断がその調査状況等からしてやむを得なかったか否かという点は、行政処分の違法を理由とする国家賠償請求においては審理の対象になり

得ても、行政処分取消訴訟においては訴訟の結論とは無関係の事実として単なる事情でしかないと考えられてきたと思われる」として批判している。<sup>17</sup>

#### ト 実質説

藤山判事は、この説は結論としてはニの憲法秩序帰納説と同じ結論になっている。すなわち、侵害処分については原則として行政庁が立証責任を負い、申請拒否処分については一律に分配を考えるのではなく、当該申請制度における原告の地位を考慮して判断する（当該申請制度が自由の回復・社会保障請求権の充足であるときには被告行政庁が、資金交付請求権であるときには原告が負うなど）と説明されている。<sup>18</sup>

#### (2) 春日偉知郎教授の分類説明

春日偉知郎教授は「特殊問題 2 行政訴訟における証明責任」（南博方・高橋滋編「条解行政事件訴訟法」所収）において以下のように分類説明している。

#### イ 法律要件分類説

民事訴訟における規範説（法律要件分類説）と同様、実体法たる行政法の諸規定から証明責任の分配を決定すべしとしている。取消訴訟では、形成（取消）要件の存否ではなく、行政処分の適法・違法が訴訟物であり、当該行政処分は、「何々なるときは何々の処分を行う」という措辞の権限行使規定に基づいて行われるため、被告行政庁が、この規定の要件事実、すなわち行政処分が適法であることについて証明責任を負う。

処分権限行使の拒否（許可申請却下処分のような消極的処分）に対する取消訴訟では、原告申請人が許可処分の要件事実について証明責任を負う。

権利障害規定に対応する権限不行使規定（「何々なるときは何々の処分を行なわない。」との措辞で表現される）の要件事実については、処分権限の不行使を主張する原告が証明責任を負担する（この場合、消極的処分では、逆に、被告行政庁が証明責任を負う。）。<sup>19</sup>

## ロ 個別具体説（個別検討説）

証明責任分配の一般原則を演繹的に個別事案に適用するというのではなく、具体的な事案からむしろ帰納的に証明責任の分配を決めるという説である。行政訴訟において法律要件分類説に疑問を提示する学説は、基本的に民事訴訟法学の規範説を否定する考え方に類似している、と春日教授は述べている。

その結果、一般的な証明責任の分配原則としては、「当事者の公平・事案の性質・事物に関する立証の難易等」を挙げ、具体的な事案ごとに、いずれの当事者に不利益な判断をするかを決しなければならないとする。

この説の提唱者である雄川一郎教授は、公法法規が公益と私益との調整を目的とした行政機関に対する行為規範である点に私法法規との相違があるとし、私法法規の構造から証明責任の分配を決しようとする法律要件分類説の発想は、行政訴訟においては妥当性を有しないということを根拠としている。<sup>20</sup>

## ハ 「権利制限・拡張区分説」（「憲法秩序帰納説」）

この説は、行政処分の法的効果（自由制限または権利賦与）の差異に証明責任分配の基準を求め、「国民の自由を制限し、国民に義務を課する行政行為の取消しを求める訴訟においては、行政庁がその行為の適法なることの立証責任を負担し、国民の側から国に対して、自己の権利領域を拡張せんことを求める請求の却下処分取消しをする場合には、原告がその請求権を基礎づける事実について立証責任を負担する」とする。この説は、究極の根拠を憲法秩序に求め、「行政による国民の自由の制限が問題となる場合には、行政は常にその制限が法律に適合するゆえんを証明し、また憲法の趣旨にも合することを立証しなければならない」ことを理由としている<sup>21</sup>（この説は「侵害処分・授益処分説」とも命名されているが、藤山判事は、立証責任分配の基準を憲法秩序に求めていることから「憲法秩序帰納説」という命名が適切であるとしている。）。<sup>22</sup>

## ニ 「調査義務」の範囲において証明責任を負担するという説（藤山判事は調査義務説と呼んでいる）

行政庁は、立法を誠実に執行すべき任務の一環として、行政処分の関係人に対して法定要件に対応する事実を調査・検討すべき「調査義務」を負っており、こ



これを前提とする以上は、当該行政処分によって不利益を受ける関係人から取消訴訟が提起された場合には、被告行政庁が、この処分を適法ならしめる主要事実について、調査義務の範囲において証明責任を負担しなければならないとするものである。また、主張責任についても、証明責任に関してと同様に、行政庁の調査義務の範囲で、処分を適法ならしめる事実についての主張責任が被告側に課せられると解すべきであり、こうした結論は、行政庁の裁量逸脱の成否を左右すべき事実についても同じく妥当するとする。<sup>23</sup>

ホ 個別具体説を基本的に支持しつつ、当事者の利益状況を考慮した証明責任の分配を主張する説（実質説）

具体的には、侵害処分については原則として行政庁が立証責任を負い（二重効果処分についても同様）、申請拒否処分については一律に分配を考えるのではなく、当該申請制度における原告の地位を考慮して判断する（当該申請制度が自由の回復・社会保障請求権の充足であるときには被告行政庁が、資金交付請求権であるときには原告が負うなど）という説である。<sup>24</sup>

へ 実務的な考量に基づいて権利制限・拡張区分説を発展させた説

国民の自由を制限し、国民に義務を課する行政処分（侵害処分）の取消しを求める訴訟においては、行政庁がその適法であることの立証責任を負担し、国民の側から国に対して、自己の権利領域、利益領域を拡張することを求める申請の却下処分（受益処分の拒否）の取消しを求める訴訟においては、原告がその申請の根拠法規に適合する事実についての立証責任を負うとする説である。<sup>25</sup>

この説は、藤山判事の修正した憲法秩序帰納説と同じではないかと考えられる。

ト 行政訴訟における証明責任の小括

春日教授は、諸説を概観した上で以下のとおり総括している。

「これら諸説はいずれも、証明責任の分配を意識して法文が作られているわけではない行政法の領域において、従来の法律要件分類説が考えるような、権限行使規定と権限不行使規定との単純な分類によっては証明責任の分配について適切

な結論を得られない、という考え方に立脚しているものと思われる。また、仮に法律要件分類説の考え方を容認するとしても、その趣旨は、緩やかな枠組みにとどまり、むしろ、実体法が定めるそれぞれの制度趣旨等を考慮した分配基準に拠るべきであるとしている。そうした意味で、基本において個別具体説の考え方がますます浸透し、証明責任分配の弾力化が促進されるという傾向は否めないものと考えられる。」<sup>26</sup>

#### 4. 租税訴訟における証明責任 I (岩崎教授の分類)

岩崎政明教授は「特殊問題 2 行政訴訟における証明責任」(南博方・高橋滋編「条解行政事件訴訟法」所収)において租税訴訟における証明責任の帰属に関する議論を整理・分析している。以下の説明は、岩崎教授の説明に依拠している(各説の名称については藤山判事の命名を参考に筆者が命名した。)

##### (1) 被告帰属説

###### イ 原則被告帰属説

租税行政庁の有する法律上の強力な調査権限・実際上の調査能力および租税法律主義の観点から考慮して、「課税処分手続の適法性、所得金額および必要経費を含む課税標準の確定、推計課税の必要性および推計方法の合理性について、被告行政庁に第一次的かつ強度の立証責任が課されている」との見解である。この説では、「原告が非課税規定または租税免除のあったことを主張するとき、あるいは、通常の経済取引では予測しえず行政庁においても調査しえないような事由によって税額の減少を主張するときには、例外的に、原告がその主張の根拠となる事実について立証責任を負うことがありうる」にすぎない、とされている。

<sup>27</sup>この説に対しては、常に全面的に行政庁に立証責任を負わせるのは、正義・公平の実現を目的とする立証責任分配の基本理念に反する、との批判が加えられている。<sup>28</sup>

###### ロ 権利制限・拡張区分説

第 2 に、証明責任の分配は、国民の自由・権利を尊重する憲法秩序そのものか

ら帰納して判定さるべきであるとし、「国民の自由を制限し、国民に義務を課する行政行為の取消を求める訴訟においては、常に行政庁がその行為の適法なることの立証責任を負担し、国民の側から国に対して、自己の権利領域、利益領域を拡張せんことを求める請求（の却下処分）の取消）をする場合には、原告がその請求権を基礎づける事実について立証責任を負う」とする説がある。この説は行政訴訟における「権利制限・拡張区分説」に対応している。<sup>29</sup>

#### ハ 疑わしきは納税者の利益説

上記の第2説の立場をさらに推し進め、租税法律主義の観点から、刑事手続における「疑わしきは被告人の利益に」との原則に類似した「疑わしきは納税者の利益に」との原則が導かれるとして、租税訴訟においては、課税処分・徴収処分の適法性を基礎づける事実につき、被告租税行政庁が全面的に証明責任を負うとの説がある。<sup>30</sup> なお、この説に関しては「疑わしきは納税者の利益に」などという法原則はないなどの批判が加えられ、少数説にとどまっている」と説明されている。<sup>31</sup>

## 二 行為責任的証明責任論

租税行政過程における納税者および課税庁の諸義務を訴訟に投影する形で、両当事者がそれぞれ主張責任や証拠提出責任といった行為責任を負うことを前提とした上で、なお真偽不明が残る場合には、租税行政庁が証明責任を負担することになるとの見解である。<sup>32</sup>

#### ホ 判例の多数説

判例は、課税標準額の算出の要素である積極勘定額については、被告租税行政庁が証明責任を負うとの点で確立しているといえるが、消極勘定額については、いまだ裁判所の見解は一致しているとはいえないが、傾向としては、必要経費の存否およびその金額についても課税庁側が主張証明責任を負うと解するものが多いといえるとしている。<sup>33</sup>

## (2) 原被告分配説

### イ 法律要件分類説

第 1 に、課税処分取消訴訟の実質が債務不存在確認訴訟に類似することを根拠として、租税訴訟における証明責任の分配についても、民訴法上の法律要件分類説（規範説）の理論が妥当するとの説である。これによれば、被告課税庁は、課税処分の根拠たる租税債権の存在に係る事実（権利根拠事実）につき証明責任を負い、原告納税者は、上記租税債権の発生を妨げる特別の事情あるいは租税債権の消滅に係る事実（権利障害事実・権利消滅事実）につき証明責任を負うとされる。このように、法律要件分類説をとる見解においても、原告に証明責任が帰属する事実のとらえ方にはかなり幅があり、これを最も狭くとらえれば、同事実は税額控除事由だけになるから、その意味では前述した「被告帰属説」に接近することとなる。<sup>34</sup>

### ロ 修正法律要件分類説

法律要件分類説を基調としながらも、課税処分の特性に配慮して、被告の証明の程度を軽減し、「課税の仕方が合理的と認められるものである限り、具体的に的確な証拠を示すことができない場合であっても、その課税は、一応、適法な課税と推定し、それが違法であることを主張する者において、反証をあげることがを要すると考えるのが妥当であり、……また、課税標準から控除されるべき必要経費等は、納税義務者の側で立証すべきが当然である」とする説である。<sup>35</sup>

### ハ 個別具体説

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、被告租税行政庁が証明責任を負うとしながらも、証拠との距離を考慮し、利益状況に応じて、上記原則を修正し、一定の場合には原告側に証明責任の転換を図っていこうとする説である。この見解は、行政訴訟における証明責任の分配原則として提唱されている「個別具体説」、すなわち、「当事者の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等」を考慮して、具体的事案に応じて個別に証明責任の分配を決すべきであるとの説に相応するものであり、最近における有力説であると岩崎教授は評価している。証明責任が原告側に転換される場合として、金子宏教授は、「原告

が、行政庁の認定額をこえる多額の必要経費の存在を主張しながら、その内容を具体的に指摘せず、行政庁がその存否および金額について検証の手段を有しない場合や、確定申告書記載の課税要件事実をその申告者が争う場合」を例示している。<sup>36</sup>

## 5. 租税訴訟における証明責任Ⅱ（今村教授の分類）

今村隆教授は「課税訴訟における要件事実論 [改訂版]」において以下のように行政訴訟及び租税訴訟の証明責任論の分配基準を検討している。<sup>37</sup>

### (1) 行政訴訟における立証責任の分配基準

課税訴訟は、行政訴訟の一つであるがそもそも行政処分取消訴訟一般の立証責任の分配の基準については、次のような見解があるしている。

#### A 説（法律要件分類説）

行政処分の権利発生事実は行政庁が立証責任を負い、権利障害及び消滅事実は、国民が立証責任を負うとする見解

#### B 説（侵害処分・授益処分説）

基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から、国民の権利を制限する侵害的行政処分は、被告行政庁が立証責任を負い、国民の側から権利の拡張を求める授益的行政処分は原告が立証責任を負うとする見解

#### C 説（個別具体説）

適用すべき法規の立法趣旨、行政行為の特性、当事者間の公平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的事案 についていずれの当事者の不利益に判断するかを決定する、あるいは公益と私益の調整を図り、正義と公平を実現しようとする行政法規及びこれが定める行政法関係の特殊性を考え、行政法規の具体的実現としての行政行為の特質にかんがみ、立証の難易を考え併せ、正義公平の要請に合するよう分配するとする見解

### (2) 見解の対立

このように見解が分かれるのは、行政法規は行政庁に対する行為規範を定め

た規定が多く、裁判規範としての意味はもたされていないため民事訴訟と比較し、法律要件分類説がなじみにくいからであり、行政処分の取消訴訟については B 説の考え方を基本として、A 説や C 説の考え方も取り入れて、立証責任の分配を決定していくとの見解が有力であると説明している。

これに対し、課税訴訟においては、課税訴訟が租税債権の成立やその範囲を問題とするものであり、民事訴訟における債務不存在確認請求訴訟と類似した側面をもち、民事訴訟における立証責任分配の基準が比較的なじみやすい分野であるとして、裁判例では、必ずしもいずれの説によるものか明言しないものの、A 説によるものが多いといわれている。そこで、課税訴訟においては、A 説を基本として、B 説や C 説の考え方も取り入れていくべきであるとする見解が提唱されているものの、他方で、課税訴訟においては、A 説が一定限度の有用性をもっとしながらも、A 説に対する上記批判や民事訴訟における法律要件分類説に対する近時の反省も考慮すると、同様に B 説を基本とし、A 説及び C 説の方法論も取り入れて、立証責任の分配を決定していくべきであるとする見解も有力であると説明している。<sup>38</sup>

### (3) 今村教授の見解

今村教授は、従前は B 説の考え方を基本として A 説や C 説の考え方を取り入れるとする見解に立っていたが、租税法規には、立証責任を意識して立法されているとみられる規定が存在し、課税訴訟においては、租税法規の課税要件の構造から立証責任の分配をすべきとする法律要件分類説がかなり妥当するのではないかと考えられるとして、現在は、A 説を基調とし B 説や C 説の考え方も取り入れていくべきと考えている旨述べている。<sup>39</sup>

なお、今村教授は、金子宏教授の説は法律要件分類説を基本として個別具体説の考え方を取り入れていくとの見解だと述べている。<sup>40</sup> 岩崎教授が個別具体説に区分しているのとは見解を異にしているが、そもそも各説の違いは、具体的事案においては結論を異にすることは殆どないのであり、あまり意味がないことかもしれない。

## 6. 説明責任と証明責任

### (1) 証明責任論の再構成の試み

筆者は以前「税務訴訟における証明責任論の再構成」(税大論叢 17 号所収)という拙稿において、行為責任的証明責任論に基づく証明責任の分配基準について検討を試みた。前記 2. 民事訴訟における証明責任論にも記述されているように、昭和 50 年代は法律要件分類説を全否定し、個々の事案ごとに証拠との距離や立証の難易等によって証明責任の分配を決しようとする利益衡量説が主張されたのを契機として証明責任論について新たな見解が登場し議論が行われたが、法律要件分類説の学界及び実務における通説としての地位は揺るがなかった。

筆者が証明責任について研究する機会を得たのは昭和 59 年に税務大学の理論研修を受講した時であり、証明責任について多様な学説が登場していた時期であった。筆者の問題意識は、租税法領域の特殊性、課税庁は所得の発生原因たる納税者の取引関係等からみて第三者であるということから、所得の認定を争う訴訟において課税庁はどのように主張立証していくのかという点にあった。その研究の過程で従来の証明責任論は結果的に真偽不明の場合に当事者の一方が負担する危険と説明されているが、このような結果的な証明責任論では真実の所得を発見すること、もしくは接近することは困難ではないかと感じられた。租税法領域の特殊性ということ踏まえ、租税確定手続から租税争訟という納税申告から訴訟の終結に至る一連の手続を、巨視的に観察するならば、租税債権の内容を具体的かつ終局的に確定することを目的とする一連の行為の流れとして、理解することが必要であり、そのような視点を導入することが、税務訴訟の特質を分析するうえで有益であると考えた。そうした考察の延長線上として、税務訴訟においては客観的証明責任よりも主観的証明責任が真実の所得に接近するためには重要ではないか考えるに至った。

このような検討を進める過程で、佐上善和教授の行為責任的証明責任論及び竜崎喜助弁護士の行為責任と結果責任による証明責任の分配基準に接し、税務訴訟における行為責任に基づく証明責任論を論文に取りまとめたものである。

しかしながら、1. はじめに、述べたように租税確定手続における行為責任の分析が不十分であったため、証明責任の基礎となる実体法上の行為規範とは

何かという問題について不十分な説明しか出来なかった。

## (2) 行為責任的証明責任論

佐上教授は、従来の証明責任概念は、主要事実の存否不明の場合にのみ機能するという点で、結果的証明責任論であり、訴訟過程における当事者の行為を規律することができないとして、行為責任としての証明責任の必要性を説かれている。すなわち、一定の事実の証明について自ら主導権をとり、その行為責任を尽さなければならないという不利益・負担、それが証明責任である。それは、実体法を行為規範の体系と捉えたうえで、これを訴訟に投影させようとする意図をもつものである。<sup>41</sup>

## (3) 行為責任と結果責任による証明責任の分配基準

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

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

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

無過失責任的証明責任は、予防目的、権利実現の確保、弱者保護等の実体法の趣旨等から分配についての判断を行わざるを得ない。<sup>42</sup>

## (4) 証明責任の本質と行為責任的証明責任

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



行為責任的証明責任は、具体的には証明責任（無過失責任）を負う当事者の証拠提出責任と、それに対応する相手方の二次的証拠提出責任により構成され、当事者双方がその行為責任を尽したか否かが一次的には問題となる。事案の性質によっては、証拠提出責任は相手方に移動する。<sup>43</sup>

課税標準となる所得の存在は、課税処分権利根拠事由であり、主観的挙証責任と行為責任的証明責任の分配については、課税庁に証拠提出責任が課されるのが原則である。

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

課税庁は、実額課税においては、収入金額や必要経費についての証拠を提出しなければならず、不提出の場合は敗訴という危険を負っている。しかし、租税法領域の特殊性について考察したように、所得発生の原因となる私法上の事実関係は、原告納税義務者の支配下にあるのが通常である。したがって、原告納税義務者は、課税庁が自己の負担する証拠提出責任を尽したときには、それに対応して証拠提出等をなす行為責任が課されている（二次的証拠提出責任）。その不履行に対しては、敗訴という不利益・危険性を負担している。

しかし、各当事者が課されている行為責任（証拠提出責任）を果たしても事実の存否が不明の場合があり得る。この場合には無過失責任的証明責任により裁判がなされる。税務訴訟では、無過失責任的証明責任は被告課税庁が負担する。

43

#### (5) 証拠提出責任とアカウンタビリティとしての説明責任

証明責任の分配基準については、その根拠については見解が分かれて議論がなされているが、そもそも現実の租税訴訟における具体的な課税要件事実の証明責任については、法律要件分類説、侵害処分・授益処分説、個別具体説のいずれによっても結論に違いはないようである。

それだけに、租税訴訟においては、結果責任としての証明責任よりも、行為責任としての証拠提出責任が重要であると考えられる。

以前から筆者は、租税確定手続から租税争訟という納税申告から訴訟の終結に至る一連の手続を、租税債権の内容を具体的かつ終局的に確定することを目的とする一連の行為の流れとして、理解し把握することが、租税法律関係における両当事者の行為責任を解明することに資するのではないかと考えていた。

そして、納税申告から税務調査、租税争訟という一連の手続において納税者と課税庁の両者が、アカウンタビリティとしての説明責任を負担しており、その説明責任が行為責任の中核をなしていると考えるのが、税務調査における納税者の申告内容の説明責任や、更正処分の理由附記、訴訟における証拠提出責任等を相互に矛盾なく説明できるとの結論に至った。

租税争訟を含む租税確定手続は「国（国から権限を賦与されている税務行政庁）と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐるの相対的な実体的真実発見のための努力の過程」であり、納税者と課税庁の説明責任が果たされることにより、「あるべき客観的な租税債務」（「神のみぞ知る客観的な抽象的租税債務」）に接近するのである。

#### (6) 租税確定手続と当事者の役割

行政法領域における私人の行為と立証責任の関係についてであるが、塩野宏教授は、小早川教授の調査義務説について、「行政過程における行政庁の調査義務を訴訟法の立証責任に投影する点において、行政過程論の見地から魅力的である。ただ、この説においては、行政過程における私人の行為について立証責任のレベルでは考慮が払われいないこととなり、同じく行政過程論の見地から、すると疑問の余地がある。」と述べており、私人が単なる行政行為の客体ではなく行政過程の構成員であり、証明責任の分配においても考慮する必要があるのではないかと示唆している。<sup>45</sup>

また、岡村忠生教授は、訴訟における証明の問題を考えたとき、訴訟前の課税手続における当事者の役割を無視できないとして、「そうすると、訴訟前の行為規範であるこれらの諸義務とは全く切断された形で、訴訟の最終局面における要件事実の真偽不明がもたらす敗訴の危険を、あらかじめ所与のものとして分配し、そこから遡って主張責任や証拠提出責任を定めるという発想は、通常の課税手続において事実が明らかにされる過程とは方向が逆であって、むしろ、行政

過程における諸義務を、訴訟に投影する形で主張責任や証拠提出責任を考えるべきである。」と述べて税務訴訟における行為責任を考慮すべきだとしている。

46

#### (7) 租税法領域における納税者のアカウントビリティとしての説明責任

租税法律関係においては、納税者の確定申告が行われ、申告内容について納税者がアカウントビリティとしての説明責任を負担している。

「申告納税制度のもとにおける納税者は、税法の定めるところに従った正しい申告をする義務を負うとともに、その申告を確認するための税務調査に対しては、所得金額の計算の基となる経済取引の実態を最もよく知つている者として、その所得金額を算定するに足る直接資料を提示し、その申告の内容が正しいことを税務職員に説明する義務を負っている。」<sup>47</sup>

租税行政以外の他の行政分野では行政庁が公益目的の実現のために権限を使用する、行政処分を行った時点から、アカウントビリティとしての説明責任を負うことが多いと考えられている（行政法領域におけるアカウントビリティは、行政庁が答責者であり、その行為の法的正当性を問責者である処分の相手方に説明するというモデルが示されている。）。

租税法領域においては、申告書を提出した納税者のアカウントビリティとしての説明義務が、租税確定手続の出発点として重要な機能を有していることは明らかである。課税庁（問責者）の処分は、納税義務者（答責者）の申告内容の正当化の説明が失敗したことの法的帰結（更正処分）として納税義務者に課されるが、処分内容に納得できない納税義務者は、不服審査から訴訟を提起することにより、処分の正当性についての説明を求めことになる。争訟段階において、問責者と答責者が入れ替わることになる訳である。「処分を適法ならしめる主要事実について、調査義務の範囲において証明責任を負担しなければならないとする」調査義務説は、租税確定手続のこのような構造を前提として考察することにより証明責任の分配基準として機能するとも考えられる。このように、問責者と答責者が入れ替わりながら、説明責任を果たすことにより、「納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程」が実践され「相対的な実体的真実」に接近することになると考えられる。

## (8) 小括

本稿で検討し説明した、アカウントビリティとしての説明責任を基礎とした行為責任的証明責任論は、課税庁と納税者がそれぞれ問責者と答責者になり、入れ替わりながら、「納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程」を実践するものであり、租税訴訟においては、証拠提出責任を中核に据えている。訴訟の最終局面における要件事実の真偽不明を措定し、そこから当事者の証拠提出責任を考えるのではなく、申告書の提出から税務調査、更正処分を経て租税争訟という一連の「相対的な実体的真実発見のための努力の過程」であり、「真実発見の努力の競合的対立を継続」しているものである。自己の行為を相手に説明し正当化するための努力が、アカウントビリティとしての説明責任であり、それが訴訟における証拠提出責任として顕現しているものである。

裁判において、アカウントビリティとしての説明責任と証拠提出責任は具体的にどのような場面に機能しているのか、という問題は次回以降に予定の「租税訴訟における証明責任論再考Ⅱ」において検討されることとなる。

未完

租税訴訟における証明責任論再考Ⅱに続く

注釈

- 1 青柳達朗「納税義務者の協力義務 ー租税手続・争訟法序説ー」(武蔵野大学経営研究所紀要第1号所収)、同「租税法律関係における当事者の説明責任」(武蔵野大学経営研究所紀要第2号所収)、同「租税争訟における説明責任 ー更正の理由付記ー」(武蔵野大学経営研究所紀要第3号所収)、同「租税法律関係における当事者の説明責任Ⅱ ーアカウントビリティとしての説明責任ー」(武蔵野大学経営研究所紀要第4号所収)
- 2 中野貞一郎他編「新民事訴訟法講義 第3版」(有斐閣2018)395頁
- 3 中野他前掲注1397頁
- 4 中野他前掲注1400頁

- 5 中野他前掲注 1 402 頁
- 6 藤山雅行「行政訴訟の審理のあり方と立証責任」(「新・裁判実務大系 2 5 行政争訟[改訂版]」所収) 393 頁
- 7 藤山前掲注 6、394 頁
- 8 藤山前掲注 6、396 頁
- 9 藤山前掲注 6、393 頁
- 10 高林克己「行政訴訟における立証責任」(田中二郎・原龍之介・柳瀬良幹編行政法講座第 3 卷所収、有斐閣) 301 頁
- 11 藤山前掲注 6、400~401 頁
- 12 雄川一郎「行政争訟法」(有斐閣 1957)213~214 頁
- 13 藤山前掲注 6、397 頁
- 14 藤山前掲注 6、398 頁
- 15 小早川光郎「調査・処分・証明」(「雄川一郎先生献呈論集・行政法の諸問題中」所収)(有斐閣 1990) 271 頁
- 16 小早川前掲 15、278 頁
- 17 藤山前掲注 6、399 頁
- 18 藤山前掲注 6、308~309 頁、塩野宏「行政法Ⅱ[第 6 版]」171 頁~172 頁
- 19 春日偉知郎「特殊問題 2 行政訴訟における証明責任」(南博方・高橋滋編「条解行政事件訴訟法[第 3 版]」所収、(弘文堂) 204 頁
- 20 春日前掲注 19、雄川前掲注 12、214 頁、兼子仁「行政争訟法」(杉村敏正・兼子仁「行政手続・行政争訟法」行政争訟法部分)(筑摩書房 1973) 247 頁、山村恒年「主張責任・立証責任」(雄川一郎他編「現代行政法大系 5 行政争訟Ⅱ」所収) 202 頁
- 21 春日前掲注 19、207 頁、高林前掲注 10、301 頁
- 22 春日前掲注 19、207 頁、藤山前掲注 6、400~401 頁
- 23 春日前掲注 19、208 頁、小早川前掲注 15、266 頁以下
- 24 春日前掲注 19、塩野前掲注 18、171 頁~172 頁
- 25 春日前掲注 19、209 頁、司法研修所編「改訂 行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究」(法曹会 2000) 172 頁以下
- 26 春日前掲注 19、209 頁~210 頁

- 27 岩崎政明「特殊問題 2 行政訴訟における証明責任」(南博方・高橋滋編「条  
解行政事件訴訟法[第 3 版]」所収) 220 頁 (弘文堂 2006)、畠山武道「主張・  
立証をめぐる問題(3)」(園部逸夫・時岡泰編「裁判実務大系第 1 巻行政争訟法」  
所収) (青林書院 1984) 210 頁、宮崎良夫「行政訴訟の法理論」(三省堂 1984)  
284 頁
- 28 岩崎前掲注 27、泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について[第 3  
版]」(法曹会 2018) 175 頁
- 29 岩崎前掲注 27、220 頁、高林前掲注 10、300 頁。岩崎前掲 27、220 頁
- 30 岩崎前掲注 27、220 頁、北野弘久「税法解釈の個別的研究 II」(学陽書房  
1982) 329 頁以下
- 31 泉他前掲注 27、173 頁
- 32 青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構成」(税大論叢 17 号所収)  
350 頁、岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」(芝池義一・田中治・岡村  
忠生編「租税行政と権利保護」) 308 頁 (ミネルヴァ書房 1995)
- 33 岩崎前掲 27、221 頁
- 34 岩崎前掲 27、221 頁
- 35 田中二郎「租税法(新版)」(有斐閣 1981) 354 頁、佐藤繁「課税処分取消訴  
訟の審理」(鈴木忠一・三ヶ月章監修「新実務民事訴訟講座 10 巻行政訴訟 2  
所収」(1982 日本評論社) 78 頁
- 36 金子宏「租税法第 10 版」(弘文堂 2005) 811 頁
- 37 今村隆「課税訴訟における要件事実論 [改訂版]」(公益社団法人日本租税研  
究協会 2013)24 頁
- 38 今村前掲注 37、24 頁
- 39 今村前掲注 37、25 頁
- 40 今村前掲注 37、26 頁
- 41 佐上善和「立証責任の意義と機能」(井上治典・伊藤眞・佐上善和「これか  
らの民事訴訟法」所収) (日本評論社 1984)142 頁以下
- 42 竜寄喜助「証明責任の分配」(竹下守夫他編「講座民事訴訟・5 証拠」所収)  
(1983) 89 頁以下
- 43 青柳前掲注 32、350 頁

- 44 青柳前掲注 32、354 頁
- 45 塩野前掲注 18、173 頁
- 46 岡村前掲注 32、308 頁
- 47 大阪高等裁判所／昭和 62 年 9 月 30 日判決／所得税更正決定等取消請求  
控訴事件・高等裁判所民事判例集 40 卷 3 号 117 頁、行政事件裁判例集 38  
卷 8・9 号 1067 頁
- 48 青柳達朗「租税法律関係における当事者の説明責任Ⅱーアカウントビリテ  
ィとしての説明責任一」（武蔵野大学経営研究所紀要第 4 号所収）22 頁