

租税訴訟における 要件事実・事実認定の考え方

——裁判官による判断の構造

第1部 講演

法科大学院要件事実教育研究所顧問

創価大学名誉教授・弁護士

伊藤滋夫

第2部 対談

専修大学法学部教授・弁護士

増田英敏

(敬称略)

■ とき：平成29年10月20日(金)

第1部 講演

◎伊藤滋夫

(敬称略)

I はじめに——本講義の趣旨

要件事実論を学ぶことは裁判官による 判断の構造を理解すること

本日の講義は、「租税訴訟における要件事実・事実認定の考え方——裁判官による判断の構造」を明らかにすることで、本日お集まりの税理士の皆様のお役に立つことを目的といたします。

要件事実論は基本的に民事訴訟から発展した議論ですので、本講義では、まず民事訴訟における要件事実・事実認定の考え方についてお話をし、その後、租税訴訟における要件事実・事実認定の考え方についてお話しします。

要件事実論は法曹実務家にとっての共通言語ともいわれます。訴訟においては、裁判官は、要件事実の存否の判断の組み合わせで実体法の問題を考えています。

したがって、裁判官による法的判断の構造の、いわば中身をなしている考え方が

要件事実の考え方ということになります。

また、要件事実について当事者間に争いがあるときは、その争いのある事実が本当に存在するののか否かをまず判断しなければなりません。これが事実認定といわれる作業です。事実認定の作業において行われる裁判官の判断が事実判断といわれるものであり、その判断の構造は、要件事実の場合の法的判断の構造と同じ部分もあれば、異なる部分もありますので、このあたりも後にお示ししたいと考えております。

このような要件事実論を理解できていますと、訴訟において、どのような事実重点を置いて主張立証すれば、裁判官の判断にどのように影響してくるかが見通せるようになります。そうすると、訴訟における主張立証の方針を立て、実践するときにお役に立つものと思われれます。それから、皆様が判例をご覧になるときも、判決文は基本的には、要件事実の考え方に従った判断の構造で書かれていますから（ごくまれに例外はありますが）、



どのような事実が立証され、あるいは立証されておらず、それが全体の訴訟の結論にどのような影響を及ぼしたのかがよく理解できるようにあります。皆様が判例評釈をご覧になるときも、要件事実の構成が全体としてどうなっているのか、またある要件事実を認めたことで、あるいは認められなかったことで、訴訟の結論がどうなったか、ということを考えながらお読み頂きたいと思っています。

そのようなことが分かっていますと、例えば一審で残念ながら敗訴し、控訴するときに、一審判決が自分たちの主張の何を認めなかったのか、そしてその結果、どういう判断の構造によって敗訴という結論に結び付いたのか、といったことがよく理解できるようにあります。そうし

ますと、「控訴審ではこの点の主張立証を補充しよう」というように、控訴審における審理に備えることができるわけです。

さらに税理士の皆様に非常に関係のあることですが、税務調査を受ける場合や異議申立てをする場合、そして審査請求をする場合においても、要件事実論を学んでおくことは有意義でありましょう。もちろん紛争にならないことが望ましいのですが、もしも紛争になった場合には裁判所が最終的に判断するわけですから、要件事実論を理解しておくことは、訴訟において考慮すべきポイントは何か、要件事実論的に位置付けられる論点は何だろうかを考える際に有用であると思われます。

「要件事実」とは

直接に法律効果が発生する具体的事実

はじめに、若干の用語の解説をいたします。まず、これまで私が申し上げている「要件事実」（主要事実・直接事実といわれることもあります）とは何か、ですが、ごく簡単に言えば、直接に法律効果が発生することを定めた要件に該当する具体

的事実をいいます。例えば、売買契約を締結した事実や、加害者が被害者の顔を殴った事実、といったものが要件事実に当たります。そうした、ある要件に該当する事実が十分に満たされる（充足される）と、権利の発生、障害、消滅などの各法律効果が発生するということです。

この要件事実というものを簡単なイメージとして考えますと、例えば「売買契約の締結」という箱があつて、その箱がそれを満たす水（要件事実）でいっぱいになれば、「売買代金請求権」という法律効果が発生する、というように考えるのです。箱が水で満たされれば法律効果が発生する、そのようにイメージをされますと、要件事実というものが分かり易くなるだろうと思います。

次に、間接事実というものもあります。間接事実とは要件事実の存在を推認させる力を持った事実のことをいい、直接に法律効果を発生させる力を持つものではありません。

例えば、「売買契約書」のようなものがなかった土地の売買契約締結の事実の存否を判断する場合、ある土地の買主とされる人が、以前からコンビニ店舗の適地として当該売買土地を含む付近を物色

していたという事実などがあれば、さまざま

な事実を総合した上で、土地の売買契約締結があったと推定できることがあります。もちろん、一つの間接事実だけで十分ということは少なく、複数の間接事実が必要とされることが多いですね。

一方で、**反対間接事実**というものも存在します。反対間接事実とは、先ほどの間接事実とは逆に、**要件事実の存在を推認することを妨害する力を持った事実**のことをいいます。

例えば、先ほど挙げた土地の売買契約締結の例で、土地の買主とされる人は、実は不動産業界誌の社員であり、その付近のコンビニ適地の実情に関心があったために当該土地付近を訪れていた、という事実などは**反対間接事実**といえます。

最初の間接事実（ある人が土地を物色していた事実）を聞いて「なるほど買主である可能性が高いかもしれない」と思われた方も、次の**反対間接事実**（その人が不動産業界誌の社員であった事実）を知ったら、「買主かもしれない」と思った最初の気持ちがきつとぐらつくことでしょう。ただし通常は間接事実も反対間接事実も複数の事実があつて、裁判官はそれらを総合して判断することが多いと考

えられます。

ここで大事なことは、要件事実と間接事実、そして**反対間接事実**とを区別することです。要件事実の存否の判断を行う際には、何が要件事実で、何が間接事実か、あるいは何が**反対間接事実**かを区別し、それらの事実がどのような力を持つ事実かを考え、最終的には、要件事実が認められる（あるいは認められない）と、どのような法律効果が発生する（あるいは発生しない）かを考えて裁判官は判断しているのです。

Ⅱ 要件事実・事実認定の考え方

一 民事訴訟

1. 法的判断の基本構造

(1) 訴訟物についての要件事実の存否の判断の組み合わせによる判断

まずは民事訴訟における法的判断の基本構造についてお話ししましょう。民事訴訟においては、主張された事実の要点を請求原因、抗弁、再抗弁と分け、

それらの存否の判断の組み合わせによって、訴訟物である権利が存在するか否かを考えていきます。

ごく簡単な土地の売買の事例を題材としてお話しすると、次頁の事例(1)の場合には、Xが土地の売主、Yが買主です。

訴訟物は1億円の売買代金請求権、請求原因は原告Xの主張（売買契約の成立）、抗弁は被告Yの主張（要素の錯誤）、そして再抗弁がYの主張に対するXの再主張（表意者Yの重過失）となります。

これら請求原因、抗弁、再抗弁は、すべて後に出てくる、ある主張が認められない限り認められる、という関係にあります。つまり事例(1)では、請求原因である売買契約の成立によって、抗弁がない限り、売買代金請求権が発生しますが、抗弁の「要素の錯誤」（正確には、その評価根拠事実）があつたとすれば、同契約は無効で（新民法では、「無効」は「取消し可能」に改められています）、売買代金請求権は発生していなかったということになります。しかし、再抗弁の「表意者の重過失」（正確には、その評価根拠事実）があれば、抗弁の「要素の錯誤」の主張は許されないのです。結局売買代金請求権は発生したといってよく、したがって、Yは

事例(1) 土地の売買代金請求訴訟

X=土地の売主、Y=土地の買主

Xは、Yに対し本件土地を代金1億円で売ったとして、その代金1億円の支払請求訴訟を提起した。Yは、同売買契約の成立したことを認めたうえ、本件土地の近くに地下鉄の出入口ができるから買うのだとXに明言して、買ったのだが、それは事実とまったく違っていたので、同売買契約には要素の錯誤があって無効であると主張した。これに対し、Xは、Yがそのように信じたのは、不動産仲介業のAの言だけを信じたためであり、他に何の調査もしなかったのだから、そう信じたことにつきYに重大な過失があるのだから、同売買契約が無効であると主張することはできないと主張した。

○訴訟物=1億円の売買代金請求権

○請求原因=Xの最初の主張

○抗弁=請求原因に対するYの主張

○再抗弁=抗弁に対するXの再主張

売買契約の成立 ← 要素の錯誤 ← 表意者の重過失

来る主張がその例外という構造になっているということです。

そして、複雑になるので簡単にお話するだけにしますが、請求原因、抗弁、再抗弁などの事実、相互に異なる事実ですが、両立する事実でなければなりません(矛盾する事実であってはなりません)。

少し脱線しますが、実務では、抗弁・再抗弁が認められることを「立つ」、認められないことを「つぶれる」なんていいますね。

「抗弁が立つ」となると、請求原因がつぶれる」「再抗弁が立てば、抗弁がつぶれる」という言い方をよくします。

「奇数を原告」「偶数を被告」と考え
「○」「×」で図示して整理をしよう

このような裁判官による判断の構造を、「○」「×」の記号で次頁の図のように表

現すると分かり易くなります。なお、この「○」「×」は事実を認めるとか認めないといった相手方の認否を指しているものではありません。「○」は、事実を認められて法律上も理由があると判断された(認められた場合、「×」は、事実そのものが認められないと判断された場合や、事実が認められたものの、その事実を前提として考えても法律上理由があるとは判断されなかった場合を表しています)。

先ほどの事例(1)「土地の売買代金請求訴訟」は、次頁図内の「③」に当てはまります。請求原因が「○」ですから、売買契約の締結は認められました。ところが抗弁も「○」ですから、「要素の錯誤」があったことも認められているわけです。売買契約の締結(請求原因)は抗弁(要素の錯誤)がない限り、原則として有効ですが、「要素の錯誤」が認められた場合には、抗弁が立つて請求原因はつぶれてしまい、契約は無効(新民法では取消し)となります。抗弁は再抗弁がない限り理由があるわけですが、事例(1)では「表意者の重過失」による再抗弁が認められました。再抗弁が立つと抗弁がつぶれますので、「要素の錯誤」による売買契約の

無効という主張も「理由がない」と判断されます。結果として、Xの主張である請求原因（売買契約の締結）が認められ、Xの売買代金請求は理由がある、という判断が導かれるという流れです。

分かり易いのは、奇数が原告の主張、偶数が被告の主張とお考え頂くことです。すると奇数に当たる「請求原因Ⅱ1」「再抗弁Ⅱ3」が原告側の主張、「抗弁Ⅱ2」「再々抗弁Ⅱ4」が被告側の主張となります。なおかつ、図内の最後の主張が、原・被告どちらの主張で、その主張に付

○は「理由がある」、×は「理由がない」の意味である。

結論：以下の場合には、いずれも原告勝訴

請求原因○……①

請求原因○←抗弁×……②

請求原因○←抗弁○←再抗弁○……③

（事例（1）売買代金請求訴訟の事例の場合）

請求原因○←抗弁○←再抗弁○←再々抗弁×……④

結論：以下の場合には、いずれも原告敗訴

請求原因×……⑤

請求原因○←抗弁○……⑥

請求原因○←抗弁○←再抗弁×……⑦

請求原因○←抗弁○←再抗弁○←再々抗弁○……⑧

いている記号が「○」「×」どちらになっ
っているかで原告勝訴か原告敗訴かが分
かります。

まず例えば②は、請求原因が「○」で、
最後の主張である抗弁は「×」で認めら
れなかったため、原告勝訴。もともと複
雑な④は、請求原因「○」、抗弁「○」、
再抗弁も「○」で認められ、最後の主張
である再々抗弁が「×」で認められなかつたため、原告の勝ちとなります。

次に例えば原告敗訴の例で一番複雑な
⑧は、請求原因「○」、抗弁「○」、再抗
弁「○」と、これまですべて認められた
ものの、最後の主張である再々抗弁も
「○」で再抗弁がつぶれ、被告の主張で
ある抗弁が認められたため、原告が敗訴
した、ということを示しています。

要件事実には証明が必要とされるが 証明度については意見が分かれている

裁判官による法的判断および訴訟の結果に
影響する要件事実ですが、重要なこ
とは、**要件事実には証明を必要とする**、と
いうことです。すなわち請求原因、抗弁、
再抗弁などで主張される事実は、それが
証明されて初めて、それに伴う法律効果

が発生します。したがって、ある事実が、
証明に非常に近い程度まで確からしくても、
証明がされない限り、法律効果は発生
しません。

例えば、売買契約が成立したらしいとい
うことだけでは、裁判所は売買代金の
支払いを命ずることはできないし、また
弁済があったらしいということだけでは、
売買代金請求を退けることはできません
（たとえ、その「らしい」との確からしさが
かなり高くても、証明とはいえない限り、
事態は変わりません）。

これは、自分を不利益な立場に置いて
考えるとよくお分かりになると思います。
例えば、自分が被告として訴えられたと
き、裁判官が「被告さん、あなたは原告
から100万円借りたらしいですね。た
だちに支払いなさい。」という判断を下
したら、皆様方はすんなり納得して
100万円を支払うことができますか？
あるいは、今度は逆に原告の立場にな
ったとして、「原告さん、あなたが被告
に100万円を貸したことは認めましょ
う。でも、被告は『そのうち99万円はす
でに返した。返済の必要があるのは1万
円だけだ』と言っています。被告の主張
はどうも確からしいので、被告の支払金

額は1万円です。」という判決を裁判官が下したら、どのように思われますか。

このような例では、皆様方が被告の立場であれば、「原告が100万円を貸した事実」を、原告の立場であれば、「すでに被告が99万円を弁済したという事実」を、きちんと証明してほしいと、通常思われるはずです。それらの事実が本当にあったかどうか、その証明がきちんとされた上で、証明された事実に基づいて裁判所が判断を下した場合には、その結果について不満はあったとしても、そうしたやり方については、納得できるはずです。これが要件事実には証明が必要とされる背景であり、法的ルールなのです。

ただし、先ほど間接事実に触れましたが、間接事実も常に全部立証されていないといけないかといえ、必ずしもそうではありません。

もちろんすべての事実が立証されるに越したことはないけれども、不確かな事実であっても総合判断すれば、ある認定ができることもあります。

例えば、弁済したか否かが争われていて、「弁済した」という事実の証明を仮に間接事実である場合、間接事実の中に

確かな事実もあれば不確かな事実もあって、それらの事実を総合した結果、「弁済した」という判断をしたとしても、「弁済した」という事実についての証明がある一定の証明度に達していれば、それでよいということです。

この「証明度」は、どこまで証明すればよいのかという大変難しい問題です。最高裁の立場は、「高度の蓋然性をもって証明すること」というものです。ところが、研究者の中には「相当程度の蓋然性をもって証明すること」と主張される方もおられ、意見は分かれています。現在の実務においては圧倒的に「高度の蓋然性」が必要とされていますが、いずれにせよ証明度の問題は、大変盛んに議論されているテーマです。

(2) 事実的要件と評価的要件

——特に変則的評価的要件

要件事実で問題となる要件には、大きく分けると二つの性質の異なった要件があります。それが**事実的要件**と**評価的要件**です。ごく簡単に申し上げれば、**事実的要件**とは「**事実そのものを述べたもの**」(例えば、金銭を渡したという事実)、**評価**

的要件とは「**評価を述べたもの**」(例えば、過失とか正当事由とか無資力とかなどの評価)という言い方ができます。

評価的要件という問題は、現在の要件事実論において花形となっている議論の一つです。評価的要件は、昔は「規範的要件」という用語が使われていましたが、私は要件事実の性質を考えると、この種の要件では、「……するべきだ／するべきでない」という規範だけが問題なのではないから、規範的要件という言葉は適当ではない。評価が入っているかどうかの問題だと考え、「**評価的要件**」という言葉を使い始めたのです。最近の文献では、この「**評価的要件**」という言葉が多く使われています。

評価的要件をどのように判断していくか、ですが、実は評価的要件には**典型的評価的要件**と**変則的評価的要件**の二つがあるのです。

典型的評価的要件には、例えば、「過失」(民法709条)とか「**正当の事由**」(借地借家法6条・28条、「**無資力**」(条文に直接出てくる表現ではないのですが、例えば、民法424条で問題となる)といったものがあります。「**過失**」とか「**正当の事由**」などは、その言葉を言われただけ

では内容がすぐには分かりませんね。

例えば、歩行者が自動車にはねられる交通事故が起きてしまい、その後訴訟になって運転手の過失が問われたとします。そうすると、脇見運転をしていたとか、スピード違反をしていたとか、その運転手の「過失」とはどのようなものだったのか具体的に明らかにされなければいけません。このように、評価の根拠とか障害の根拠とかになる事実が法律の条文で定められておらず、事案の内容に応じて、過失や正当事由を根拠づける事実（評価根拠事実）および、その障害となる事実（評価障害事実）の主張立証を必要とするのが、典型的評価的要件です。

もう一つの変則的評価的要件というのは私が作った用語で、まだあまりほかの本には出てきていない用語です。変則的評価的要件には、例えば、「利益相反」（民法108条「特に、新民法108条1項、2項」）、「婚姻を継続し難い重大な事由」（民法770条1項）などがあります。商標法4条1項の11号と15号の関係もそう理解できますね。これらの変則的評価的要件は、評価根拠事実とか評価障害事実とかになる事実が、法律の条文で定められているものです。具体的に申し上げ

ば、民法108条にいう「自己契約」「双方代理の事実」、770条にいう「不貞な行為」などです（厳格には事実といえないものもあります）。

一番分かり易いのは裁判上の離婚です。次頁に掲げた民法770条1項の条文をご覧になって頂くと、5号に「その他婚姻を継続し難い重大な事由があるとき」とありますね。つまり、1号～4号は、5号にいう「婚姻を継続し難い重大な事由」の典型的事由を法定したものであり、したがって1号～4号に明定されていない事由であっても、5号に当たる事由があれば、その事由を主張することが可能であるということなのです。現実には、いろいろな事情がありますからね。それと同時に、1号～4号に該当する事由を主張すれば、それだけで「婚姻を継続し難い重大な事由」に当たることになります。例えば不貞な行為を原因として離婚を請求する場合には、「不貞な行為があった」と主張すればそれで十分なのです。それ以上の事由



を付加して主張することは、過剰主張となってしまう。

他方で、1号～4号には、明定されていませんが、「ただし、婚姻を継続し難い重大な事由がないときは、この限りで

■（裁判上の離婚）民法770条第1項

夫婦の一方は、次に掲げる場合に限り、離婚の訴えを提起することができる。

- 1 配偶者に不貞な行為があったとき。
- 2 配偶者から悪意で遺棄されたとき。
- 3 配偶者の生死が三年以上明らかでないとき。
- 4 配偶者が強度の精神病にかかり、回復の見込みがないとき。
- 5 その他婚姻を継続し難い重大な事由があるとき。

ない。」とのただし書があると考えべきです。つまり、1号には、確かに「配偶者に不貞な行為があったとき。」と書かれていて、これだけを見ると不貞な行為があれば例外なしに離婚できるとも読めますね。ところが、1号～4号に当たる事由があっても、例外的に「婚姻を継続し難い重大な事由」に当たらないこともあり得ます。その場合には、裁判上の離婚原因とはならないということです。例えば、ある夫婦がいて、30年前に配

偶者の1人が不貞をし、真剣に謝って、他方の配偶者がそれを許しました。その後、子どもさんもできて円満に家庭生活を30年続けてきたのですが、どうも最近家庭生活がうまくいけなくなり、どちらかが離婚の訴えを起こし、「婚姻を継続し難い重大な事由」として30年前の不貞行為を主張したとしましょう。

この場合、30年前に確かに不貞行為があったけれども、その後、他方配偶者はその不貞を許して、円満に家庭生活を30年継続してきたために、裁判所は、「不貞行為があったことは認めるけれども、現在において、そのことが婚姻を継続し難い重大な事由に当たるとはいえない」という判断をするはずで、このように、変則的評価の要件がある条文では、明定されている要件以外にも考えるべき要件がある、ということにご留意ください。

(3)要件事実（主張立証責任対象事実）の決定基準

さて、これまで要件事実の定義や性質、考え方をお話ししてきましたが、要件事実をどのように決めていくのか、という問題があります。現行民法も新民法も、

条文で要件事実が定まっているわけではなく、条文を見ただけでは要件事実は分からないというのが厄介なところなのです。

弁論主義の働く訴訟においては、当事者が要件事実を主張しなければ当事者の欲する法律効果が発生しませんので、その意味では、要件事実は、「立証責任対象事実」であるだけではなく、「主張立証責任対象事実」であるといえます。当事者がどのような事実を主張立証するべきかということは、きわめて重要なことです。

ごく簡単に言えば、主張立証責任対象事実（要件事実）を決める最終的基準は、立証責任の負担の公平にあります（立証の公平と同じ意味です）。

この立証責任の負担の公平は、実体法の定める制度の趣旨によって決まります。すなわち、まず当該実体法の定める制度の趣旨があり、立証ということが問題となる訴訟の場においては、その制度の趣旨に合致する（制度の趣旨の実現に適う）結果が得られるように立証責任の負担を決めていく、というわけです。

場合によっては立証が困難であっても、その立証をあえて求めるという制度趣旨

もあります。例えば、製造物責任法などでは、消費者と製造者とは、消費者のほうで圧倒的に得られる情報が少ないので、消費者をより強く保護するために、製造者により強い困難な立証を求めています。このように、まず実体法の制度趣旨を考え、その制度趣旨が訴訟で最も適切に実現できるように立証責任対象事実を決めていけばよいといえます。

2. 事実判断の基本構造

(1) 事実認定の考え方が要件事実の考え方と違う点

それでは次に、事実判断の基本構造についてお話しします。間接事実と反対間接事実（通常は、それぞれ複数の事実）の組み合わせで、要件事実の存否を判断していくとお話ししました。このような事実判断の考え方は要件事実の考え方、すなわち法的判断の考え方と類似しているのですが、事実判断においては、要件事実における考え方とは違う点があります。それは、間接事実も反対間接事実も、証明はあったほうがいいのですが、事実判断においては、これらの事実の証明は必

ずしも必要ではない、ということです。これはよく誤解されるのですが、重要な点です。

次のような例を考えて頂くと、お分かりになると思います。例えば、3000メートル級の山で人が遭難したという知らせが麓に入ったとします。捜索本部が置かれて、その人は今どの辺りにおられるか、生きておられるか、あらゆる情報を集め、生きておられる可能性があるならば、例えば、ドクターヘリを飛ばすというような対応策が取られるでしょう。

このとき重要なのは、確実な情報（事実）のみで判断するわけではない、ということです。

例えば、遭難当時の状況として、「気温が零下4度だった」「雨が非常に激しく降っていた」という情報が入った場合に、それらの事実がすべて確定されなければ捜索隊を出せない、ということはありませんね。それから、ほかの登山者から「人の話し声を聞いた」という情報が入ったとき、「本当に声を聞きましたか。それを証明できなければ、あなたの情報は無視します」ということもあり得ないはずです。人の話し声を聞いたという情報があれば、生きておられる可能性が高

いわけですから、捜索本部はただちに、例えば、ドクターヘリを飛ばすというような判断を下すはずですが。

つまり事実判断においては、間接事実で判断をするときは、確実な事実のみではなく不確かな情報を含めたすべての関係諸事情を総合して考え、その確からしさの程度とその内容の重要性の程度を総合して、必要な判断をしているということです。ここが、常に要件事実には証明が必要であるという要件事実の考え方と大きく違うところです。

(2) 事案の解明義務

近時、民事訴訟において非常に議論されており、租税訴訟でも今後議論になると思うのは、「**事案の解明義務**」という考え方です。事案の解明義務という考え方は、民事訴訟のあり方を理解するために、要件事実論と並んで非常に重要な役割を果たしていると思っています。

この問題についてお考えになるときに、私の表現にご注意頂きたいのですが、「**事案の解明義務**」と、「**の**」が入っていることです。実は「**の**」を付けない「**事案解明義務**」という言葉もあるのですが、



私は、自分の著書や論文で「事案解明義務」という言葉を使うときは、狭い意味で使っています。私のいう「事案の解明義務」とは、もっと広い意味を持っています。つまり広義の「事案の解明義務」の中に、狭義の「事案解明義務」があると考えているのです。

ここでいう「事案の解明」というのは、簡単にいえば、事案、すなわち当該事件

の内容をなしている具体的状況を明らかにすることです。そして、すべての当事者は、事案の内容を明らかにする義務があります（最終的には、民事訴訟法2条に基づく「信義に従い誠実に民事訴訟を進行するべき義務」があるということです）。

要件事実論においては、それぞれの当事者が主張立証責任を負担する事実（要件事実）は決まっています。ごく簡単な例を挙げますと、貸金返還請求訴訟事件においては、原告は「被告に対する金銭の貸付の事実」について、被告は「原告に借金を弁済した事実」について、それぞれ主張立証責任を負っています。

被告が、自身の主張する「弁済した事実」を明らかにするための立証活動をするのも、あるいは原告の「貸付の事実」が立証されそうになったら、それに対する反証のための立証活動をするのも、いずれも当然のことです。そうしなければ負けてしまいますからね。したがって、これらの活動はすべて、「事案の解明」のための活動であるといえます。あえて義務といわなくても、訴訟の当事者はそのような活動をするはずでしょう。

しかし、ときに不誠実な当事者がいて、敗訴の危険を気にせず、民事訴訟による

適正迅速な紛争の解決を妨害しないとも限りません。そのようなときに適切に対応するためには、原告・被告のどちらの立場の当事者についても、自身の主張立証責任を誠実に果たし、必要とされる事案の内容を明らかにして紛争の適正迅速な解決をするよう努める「事案の解明義務」があると考えておくべきです。

では、狭義の「事案解明義務」とはどのようなものかといいますと、次のような事例を考えてみましょう。

例えば、大きな地震があり、海辺の金融街・商店街が津波に襲われて壊滅的な被害を受けた。貸主である信用金庫（原告）の店舗も流失してしまい、貸金関係の資料もすべて滅失してしまった。一方で、借主である人（被告）は高台の住宅に住んでいて、貸金関係の資料が全部残っていた。原告である信用金庫は、あらゆる努力をして、被告が同金庫から融資を受けていたという事実（原告主張の事実）を立証しようとし、その結果被告に対する融資に関するある程度の事実までは明らかにしたものの、原告主張の事実の証明といえるところまでは具体的な状況を明らかにできなかった。しかし、すべての資料がそろっているはずの被告が

「私には関係ない」として、裁判所が要求する資料の提出・開示、釈明等を全く拒み続けた、という事例です。

この場合、少なくとも原告が「被告に融資をした」と主張しているのであるから、被告はその原告の主張を認めることとは別にして、どんな仕事をしているのか、地震前に当該信用金庫と取引があったか、その当時の財産状況はどうだったか、というような、震災当時の自分の行動などを釈明することはできるはずです。その釈明が、被告にとって利益にも不利益にもなるかもしれないけれど、民事訴訟における当事者は、裁判所の、釈明を求める正当な要求に従う義務がある、という考え方が「事案説明義務」です。いわば、主張立証責任論が適切に機能しない場合に、それを補完するのが事案説明義務である、という言い方もできます。

したがって、先ほどの事例では、被告は資料の開示や釈明等ができる状況だったにもかかわらず応じなかったわけですから、裁判所は「被告は事案説明義務を尽くしていない」と判断し、「原告の主張を認めたものとみなす」という結論を下すこともあり得ます。この結論に至るまでには、もちろんさまざまな要件が必要

要ですし、具体的な適用基準や同義務違反の効果などについては多様な意見がありますが、ある一定の要件のもとに、事案説明義務（狭義）を認めることについては、現在は異論がないものと考えられます（ただし、同義務が、最高裁の判例で明確に認められているかについては、疑問があり、意見が分かれています）。

二 租税訴訟

1. 法的判断の基本構造

(1) 更正処分取消訴訟を中心として

——主張立証責任対象事実の決定基準について特に留意すべきこと

次に、租税訴訟における考え方を見ていきますが、法的判断の基本構造、主張立証責任対象事実の決定基準は、基本的には民事訴訟と同様であるといえます。けれども、最も留意するべき違いは、主張立証責任対象事実の決定基準における「制度趣旨」の具体的内容が異なる点です（訴訟の構造だけを見ると、債務不存を確認訴訟などごく一部の民事訴訟と共通する点もある）。更正処分取消訴訟の基本

事例(2) 更正処分取消訴訟〈判断の基本構造〉

請求原因：当該課税処分は違法であるとの指摘

抗 弁：当該課税処分が適法であることの評価根拠事実
(収入マイナス経費〔〇〇〇万円以下である〕)

再 抗 弁：特別経費の発生
(至近距離の突然の違法工事による工場屋根の破損の修理費〔〇〇〇万円を●●●万円以上超える〕)

※上記要件事実の摘示は、簡単に要点のみを書いているに過ぎず、厳密にいうと不十分である。

的出发点となる考え方は、課税処分とは、国民生活を維持するうえで必要な税金を徴収するためには当然必要な処分ではあるけれども、それ自体に着目すると、国民から金銭を取り上げるといふ処分（いわば国民の権利を侵害する処分、すなわち「侵害処分」）の性質を持っています。したがって、課税処分をする側で、そうした処分をするのが正当であるという根拠

を示すべきである、というものです。

したがって、事例(2)をご覧頂ければお分かりのように、更正処分取消訴訟では、民事訴訟による「貸した」というような請求原因事実はありません。納税者が、取消しを求める当該課税処分を特定して、「この処分は違法だ」と指摘すればよいわけです。そして、課税庁のほうは、抗弁として、原則的に発生する経費が「〇〇万円以下である」として、「適法である」と主張します。再抗弁では、納税者が、例外として、課税庁の主張する経費のほかに特別に発生した経費があり、それは「●●万円以上である」と主張するという攻撃防御方法の構造となっています。ここにも、要件事実の考え方の基本である、「原則・例外」の考え方が表われているのがお分かりになると思います。

(2) 事実的要件と評価的要件

——特に変則的評価的要件

民事訴訟における評価的要件については先ほども述べましたが、租税訴訟における評価的要件といえば、税理士の皆様は、よく「不確定概念」と言われますね。

税法によく出てくる「著しく過大な」とか「著しく高額な」といった、いわゆる不確定概念も評価的要件に当たります。ただ、租税訴訟における評価的要件は、不確定概念だけに限りません。「必要経費」も評価的要件ですね。

変則的評価的要件は、租税法においてもあります。例えば、税理士の皆様はよく「受け皿規定」という言葉を使われると思いますが、所得税法施行令63条は、その一例です。同条1号～11号は、総括規定(受け皿規定)としての12号にいう「対価を得て継続的に行なう事業」の典型例を定めています。ちなみに、「事業」という言葉の中に、「営利を目的とする」という意味を含むとは当然にはいえませんね。「公益事業」や「社会福祉事業」という言葉もあるわけですから、そうすると、所得

■(事業の範囲)所得税法施行令第63条

法第27条第1項(事業所得)に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業(不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。)とする。

- 1 農業
- 2 林業及び狩猟業
- 3 漁業及び水産養殖業
- 4 鉱業(土石採取業を含む。)
- 5 建設業
- 6 製造業
- 7 卸売業及び小売業(飲食店業及び料理店業を含む。)
- 8 金融業及び保険業
- 9 不動産業
- 10 運輸通信業(倉庫業を含む。)
- 11 医療保健業、著述業その他のサービス業
- 12 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業

税法27条との関係が問題となりますが、同条は、「事業」とは「政令で定めるもの」といい、所得税法施行令63条は、それを定めているのであるから、最終的には、同施行令63条にいう「事業」が、事業所得を生ずる事業の具体的例示ということになります。

だとすると、1号～11号に明定されていなくても、「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するものは、事業所得を

生ずる事業であることとなりますし、1

号～11号に該当する事業を主張すれば、それだけで、「対価を得て継続的に行なう事業」に当たることになります。他方、1号～11号に当たる事業であっても、例外的に、「対価を得て継続的に行なう事業」でないときは、事業所得を生ずる事業ではない、ということになるはずですが、

これは法律ではなく政令の条文ですが、所得税法施行令63条は、所得税法27条の委任による定めであり、かつ、個別具体的な委任内容のものであるから、同施行令63条を例に変則的評価の要件を考えることは問題ないと考えます。したがって、税法においても変則的評価の要件というものをお考えになって頂くというのではないか、というのが私の提案です。もともとこの提案は、十分に熟したものとはいえず、一つの試案として申し上げておきます。

2. 事実判断の基本構造

租税訴訟における事実認定の考え方は、民事訴訟における考え方と異なるところはありません。いわばありのままの事実関係の確からしさを前提にして事実認定

を行うということです。

「事案の解明義務」についても考え方は民事訴訟と同様であり、租税訴訟においても「事案の解明義務」「事案解明義務」(狭義)が無縁ではないということを示し添えておきたいと思います。

「事案解明義務」(狭義)を考えると、税務調査をイメージして頂くと分かり易いでしょう。税務調査時に、納税者の資料の整備・保管が非常に不十分で、経費がいくらなのかはつきりしない。税務職員が質問をしても全く受け付けず、「租税法は侵害規範であるから、課税所得算出のための必要経費を主張立証する責任は国側にある」などと述べ、全く対応しようとしなかったら、どうでしょうか。納税者は全く非協力的でいいというわけではありませんよね。

これは税務調査のときの問題ですが、訴訟になったときにも同様の問題があり、具体的な主張立証活動をどのようにするべきかの問題が出てきます。したがって、税務調査のときから訴訟の終結に至るまで、国側が少ない資料を懸命に活用して、ある程度具体的な事実を明らかにしているにもかかわらず、十分な資料を持っている納税者が全く非協力的であった場合、

「納税者の側で、事案解明義務(狭義)を尽くしていない」として、国側の主張が入れられ、納税者側の主張が退けられるということも、十分にあり得ます。

自己の立証責任のない事実であるからといって、納税者の側で常に何もせず傍観していてもよい、というわけではありません。税理士の皆様におかれても、ここを十分にご留意頂きたいと思います。

3. 外れ馬券事件(東京高判平28・4・21)を契機として考える

ここで、税理士の皆様のご関心が高いと思われる、外れ馬券事件(事例③)を取り上げてみたいと思います。私は競馬を全然やらないのですが、これはとても興味深い事件ですね。この事件については、後ほど対談させて頂く増田英敏先生の優れた判例評釈(増田英敏「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」〔第125回TKC租税判例研究会実施結果報告その1〕TKC税研情報26巻2号〔2017年〕1頁以下)があります。

本件は、経費をどう考えるかが争われた事件です。経費については、一時所得はある程度限られ、雑所得は幅広く考え

事例(3) 所得税更正処分等取消請求控訴事件:「外れ馬券事件」

東京高等裁判所平成28年4月21日判決
(LEX/DB文献番号25542863、『判例時報』2319号10頁)

【事案の概要】

競馬の勝馬投票券(以下「馬券」という)の的中による払戻金に係る所得(以下「競馬所得」という)を得ていたX(原告・控訴人)は、平成17年から平成21年までの各年分の所得税に係る申告期限後の確定申告及び平成22年分の所得税に係る申告期限内の確定申告をし、その際、上記各年においてXが得た馬券の的中による払戻金に係る所得は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金は必要経費として雑所得に係る総収入金額から控除することができるとして、総所得金額及び納付すべき税額を計算していた。ところが、所轄税務署長から、本件競馬所得は一時所得に該当し、外れ馬券の購入代金を一時所得に係る総収入金額から控除することはできないとして、上記各年分の所得税に係る更正及び同各更正に係る無申告加算税ないし過少申告加算税の賦課決定を受けた。そこで、XはY(被告・被控訴人・国)に対し、これらの各処分(本件各更正処分については総所得金額及び納付すべき税額が確定申告額を超える部分)の取消しを求めた。

裁判所(控訴裁判所)は、本件競馬所得は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金は必要経費として雑所得に係る総収入金額から控除することができるものであり、本件各更正処分のうち総所得金額及び納付すべき税額が確定申告額を超える部分並びに本件各賦課決定処分はいずれも違法な処分として取消しを免れないから、Xの請求はいずれも認容すべきものとして、原判決を取り消し、Xの請求を認容した。

られますので、この点からいうと、雑所得のほうが納税者に有利です。通常、納税者は一時所得のほうが有利と考えて一時所得を主張するケースが多い気がするのですが、本件ではこのような経費の視点から、通常とは逆に、課税庁が一時所得、納税者が雑所得と主張し、そして最終

的に裁判所も雑所得だと判断しています。ポイントは、原告(X)の所得が、一時所得と雑所得のいずれに区分されるべきかという点にあります。本件の原告は、コンピューターを用いて馬券の購入を大量かつ反復継続的に行っていました。その行為が、「営利を目的とする継続的行

為」であるものと解されるから、それによる所得は雑所得であって、そこで必要となった費用は所得税法上の必要経費として認められるとの判断がなされました。この「外れ馬券事件」を題材として、非常に極端な例(「教室設例」といいます)を次に考えてみました。

例えば、ある人が、1週間のうち過半数に当たる4日間、継続的に当たり馬券の数を増やすための具体的作業に集中していたとお考えください。そして、その事実が「営利を目的とする継続的行為」の評価根拠事実として十分であると考えられると仮定しましょう。その人が、仮に週に3日間、当たり馬券購入のための作業に従事し、あとの1日はどのようにしたら馬券の的中率が高くなるかといった基礎的研究に没頭していたとしても、この場合も「営利を目的とする継続的行為」の評価根拠事実として十分であると考えられることができます。

ところが、その研究が、実は国から依頼を受けて行っていたもので、行き過ぎた競馬への熱中の弊害を調査するための中率を調べていた、という事実が判明したとします。そうすると、その事実は、「営利を目的とする継続的行為」と判断

するについての評価障害事実となり得るかもしれません。

次にこの設例について事実認定の問題を考えてみましょう。例えば、最初の評価根拠事実「週のうち4日間は当たり馬券の数を増やすための具体的作業に専従していたという事実」は、次のような間接事実があれば、これらを総合判断してこれを肯定することができるといえます。

- ① 当時、Xは、相当程度の銀行預金があったこと。
- ② Xの友人Aは、有名な競馬マニアであつたこと。
- ③ 多数の競馬場や場外馬券売場の監視カメラに、XとAの2名が頻繁に写っていたこと。
- ④ XとAとは、ほぼ毎週4日～5日程度の割合で、喫茶店でノートパソコンなどの電子端末を使用して、馬券の的中率などを検討していたこと。
- ⑤ Xは、近所の書店で、いつも多数の競馬関係・パソコン関係の最近の書物・雑誌などを多額の費用で多数購入していたこと。
- ⑥ Xが、しばしば馬券が当たったということを友人に話していたこと。

この場合、例えば⑥の友人の記憶がやや曖昧で、そうした発言をXがしたこととは6割程度の確からしさしかなかったとしても、確かな①～⑤の事実がある場合には、①～⑥の間接事実をすべて総合して、「週のうち4日間は当たり馬券の数を増加させるための具体的作業に専従していたという事実」（評価根拠事実）を認定することに理論上の妨げはない（上記の例としてあげた各事実の当否については、やや自信がないというのが正直なところではありますが）、と考えられます。

Ⅲ 要件事実・事実認定の考え方のポイント

**要件事実は「原則例外」を考え
事実認定は「プラスマイナス」を考える**

世の中には数多くの事柄が存在しているわけですが、要件事実の考え方のポイントとは、「何が原則となる事実で、何が例外となる事実か」を考えることです。

事実認定の考え方にも同様のところがあります。事実認定の場合には、それは、ある事柄の存在についてプラスの方向を示している事実はあるか、あるとす

れば、それとは逆にマイナスの方向を示している事実はあるか、そのような事実の確からしさは全体としてどのような状況になっているかなどを常に考える、という思考方法として表れます。

例えば、土地の売買が問題となつて、買主とされている人がコンビニ店舗に適切な土地はないかと思つて当該土地付近を探していたという事実が確定されたとなります。当該土地が買われた地域は今までコンビニが少なく、消費の伸びが見込まれている地域であるとする、そのように土地を探していたその人は、後にその土地を買った可能性があります。これはプラスの方向の事実になります。

一方で、実は買主とされている人は不動産業界誌の関係者で、コンビニ店舗のための適地はないかと思つて探していたという事実があつたとなると、それはマイナスの方向の事実に当たります。このように、事実認定は、常にプラスかマイナスのどちらの方向の事実かを考えると、分かり易いかと思ひます。あとは経験則とか動かし難い事実といった考え方も非常に重要でありますので、そのことを最後に申し添え、私の講演を終了とさせていただきます。

第2部対談

◎伊藤滋夫・増田英敏

(敬称略)

税理士が要件事実論を学ぶと
租税負担の予測可能性を高められる

務署がどう判断するか分からない」という曖昧な答えしかできず、ひいては税理士の信頼まで揺らぐことになります。

増田 伊藤先生、大変貴重なご講演をどうもありがとうございました。私からは、まず要件事実論を税理士が学ぶ意義について確認させて頂きます。その上で、税理士実務の視点から見た質問を伊藤先生にさせて頂きます。税理士の皆さんの理解を深める助けになったらいいなと考えております。

まず、税理士がなぜ要件事実論を学ぶ必要があるのか、ということですが、私なりに3点整理をしております。

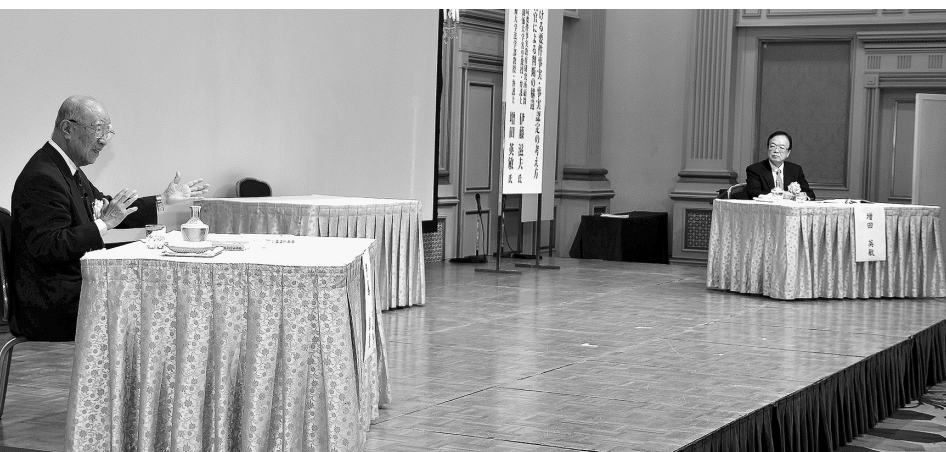
1点目は、租税法の実務を支配しているのは租税法主義であり、その目的は、納税者の租税負担の予測可能性を確保することにある、ということです。もし租税法のとおり課税が行われなかった場合には、課税額の予測が困難になります。例えばクライアントから「課税関係どうなりますか」という質問を受けても、「私はこの処理でいいと思うが、最終的に税

な課税を実現するための行政作用」とされていましたが、いまは「租税訴訟に耐え得る証拠収集」という書きぶりになっています。

その背景として、近年は特に納税者の権利意識が高まってきていることが挙げられます。納税者の側で税務署の決定が本当に法律のとおりなのかを考え、租税訴訟というかたちで権利主張をするようになっていきます。特に大企業はそういった傾向が顕著ですね。そうすると、訴訟が起きないようには、あるいは万が一、訴訟になっても訴訟に耐え得るような証拠収集(税務調査)をしてお

伊藤先生がご講演された要件事実論は、裁判官による法的判断の構造を説明する理論です。この要件事実論を勉強して裁判官になっていくわけです。「裁判官はどう考えるか」という要件事実論を税理士が理解していれば、租税法主義の予測可能性はさらに強固なものになります。したがって、租税負担の予測可能性を高めるうえで、要件事実論は大変に有用であると考えます。

2点目は、税務調査に強い税理士になるためにも、要件事実論を学ぶことは有用である、と考えます。税理士の職務はたくさんありますが、その職務の中心的な業務に税務調査対応があると思われれます。実は、伊藤先生の要件事実論が、税務大学校の教育科目に採用されております。そして、国税庁公表の『調査に生かす判決情報』などの文書を見ますと、税務調査の位置づけとして、以前は「適正公平



く必要がある、という方向へ国税庁も意識改革を図ってきたわけです。

したがって、税務調査の立ち合いをする税理士の側にも、要件事実論を学び、裁判官はどういう証拠をどのように判断しているのか、という視点から税務調査対応をしていく必要があるはずでしょう。このように、要件事実論を税理士が学ぶことは、時代の要請であるともいえます。そして3点目に、要件事実論を税理士の実務の射程に入れて考えると、TKC会員が行う巡回監査と書面添付の意義や

重要性がより際立ち、さらに巡回監査を経た会計帳簿の証明力がより高まるということです。

いまTKC全国会では「会計で会社を強くする」という会計帳簿を重視した運動を展開していますが、実は、会計帳簿の証明力は税務調査や租税訴訟においても非常に重要な意味を持っています。証明力の高い会計帳簿（要件事実）が用意できていれば、たとえ訴訟になっても裁判官が判断する上で非常に大きな意味を持ちます。また書面添付も、裁判官の判

断の構造を意識しながら添付書面を作成していくことは大変重要であるはずですが、

**更正処分取消訴訟では
争点になっている金額を立証すればよい**

増田 それでは、伊藤先生にいくつか質問をさせていただきます。先ほどのご講演の中で、裁判官は要件事実の存否の組み合わせによって判断していくとお話をされました。この点につき、課税所得の事例を次のとおり作ってみましたので、裁判官はどのような考え方で判断を下していくのかについて、数字を用いてご説明頂きたいと思います。

【事例】

個人事業者である納税者Xが、所得金額を5000万円（収入金額…1億5000万円、必要経費…1億円）として確定申告をした。ところが、税務署Yが税務調査を経て、必要経費は7000万円であるから、所得金額は8000万円であるとして更正処分を行った。Xはこの課税処分を違法として、課税処分取消訴訟を提起した。



法科大学院要件事実教育研究所顧問
創価大学名誉教授・弁護士 伊藤滋夫氏

昭和29年名古屋大学法学部卒。昭和31年東京地方裁判所および東京家庭裁判所判事補として任官。同36年米国ハーバード・ロースクール（マスターコース）を卒業。平成6年名城大学で博士（法学）を取得。司法研修所教官、名古屋高等裁判所部総括判事などを経て、平成7年東京高等裁判所部総括判事を最後に依願退官、弁護士登録。主な著書に『事実認定の基礎』（有斐閣）、『要件事実の基礎（新版）』（同）、『要件事実論と基礎法学』（編著、日本評論社）、『租税訴訟における要件事実論の展開』（共同編集、青林書院）など。



専修大学法学部教授・弁護士 増田英敏氏

昭和58年法政大学大学院社会科学研究所修了。平成11年慶應義塾大学大学院法学研究科で法学博士学位を取得。平成3年米国ワシントン大学ロースクール客員研究員を経て、平成15年4月から現職および専修大学大学院法科学研究科教授に就任。平成22年3月弁護士登録、増田法律事務所を開設。現在、租税法務学会理事、地方裁判所民事調停委員、公益財団法人租税資料館評議員。主な著書に『納税者の権利保護の法理』（成文堂）、『リーガルマインド租税法』（同）、『紛争予防税法学』（TKC出版）など。

伊藤 大変良いご質問を頂き、ありがとうございます。

いま増田先生がおっしゃった事例では、XとYの経費についての主張に3000万円の違いがあるわけですね。その違いをどう要件事実論で表すか、ということですが、簡単に申し上げれば、請求原因は、Yが行った本件課税処分（Xの所得金額を8000万円とするもの）は違法である、とのXの指摘です。

それに対する抗弁として、Yは、この課税処分は適法であることを示すために、

原告Xの収入金額1億5000万円のうち、必要経費は7000万円以下であることを主張立証する必要があります。この抗弁が全部理由があるとされるためには、経費が、7000万円を超える金額、例えば7100万円であるとの疑いが残ってはいけない反面、7000万円以下であることが立証されればよいのです。Yは7000万円ちやうどを立証する必要はなく、実際に証明できた経費が6900万円だったとしても構わないわけです。

そうすると、原告Xは、必要経費は全額で1億円であると主張する。つまり、一般経費は課税庁のいうとおり7000万円であるけれども、そのほかに3000万円以上の特別経費があるということを、再抗弁として主張立証するわけです。この再抗弁が全部理由があるとされるためには、特別経費の額が3000万円以上であることが立証されればよいのであって、特別経費の額が3000万円ちやうどであることを立証する必要はなく、実際に立証できた特別経費の額が3100万円であったとしても、それはそれで、もちろん構わないわけです。

要件事実論として大事なことは、まずは、原告である納税者は、「経費は○○○円以上である」といい、被告である課税庁は、「経費は○○○円以下である」という方向の違いが出ているということがあります。そして、それが今の例のように再抗弁で主張された特別経費の金額「○○○円以上」という形で争点になっているときには、その金額ちやうどを立証しなくてもよいということです。

そして、これから申し上げるのは試案にすぎませんが、もし再々抗弁で、被告

Yが、「Xの主張する3000万円以上の特別経費については、税務調査時にも経費に関する資料は全く提出されていないし、質問をしても曖昧な返答に終始していた。課税庁側はあらゆる努力を尽くした結果、経費を7000万円以下と判断した」と、Xの不誠実な税務調査対応に起因するXの事業説明義務（狭義）違反を主張した場合に、裁判所は、そのほかの評価的要件などの存否を組み合わせ、総合判断するものの、Xの主張を退け、Yの主張を認めるということも十分に成り立つと思います。

間接事実・反対間接事実を考えると、 最も大事になるのは「経験則」

増田 二つ目の質問ですが、昔、「遠山の金四郎」という時代劇がありました。裁判官に当たる金さんはいつも、事件の現場にいらんですね。事件や証拠を直接見ているのですから、裁判官が悩むことはありません。ところが、現実には裁判官が現場に居合わせる場合はあり得ないと言っていると思います。

先ほどのご講演の中で、要件事実の認定は、直接証拠だけからなされることは

少なく、間接事実も総合してなされるとのお話がありました。税理士の実務に照らし合わせれば、例えば経費の認定においては領収書が直接証拠に当たると思われますが、そういった直接証拠を確認することができない場合、間接事実から主要事実の存否を認定していくことになるかと思いますが、間接事実と主要事実の関係について解説をお願いできますか。

最も大事になるのは経験則です。経験則といえますのは、経験上、自然の出来事や人間の行動は、通常そのように発生あるいは行動するものという知識や法則のことです。

伊藤 領収書や契約書といった直接証拠がない場合、どうかたちで判断をするかとなると、やはり間接事実が重要な意味を持ってきます。

例えば、公害が問題になり、川上に有害物質が発生する可能性の高い工場がある、川下で生活している住民が健康被害を訴えていたとします。そのほかにも特段の事情がないと仮定をしますと、川上で発生した有害物質が川下へと流れてきた、というのが一つの経験則ですね。原則として、水は上から下へと流れるわけですから、川の水に乗って有害物質が運ばれてきたと考えるのは自然の経験則です。

例えば、これもいわゆる教室設例ですが、ある土地の売買契約の締結が争点となっていて、直接証拠となる当該契約書にきわめて不備があったため、間接事実が必要となったとします。そして、買主とされる人が本件土地をコンビニ適地ではないかとして調査して回っていたという事実があった場合、それだけで十分ではありませんが、一つの重要な間接事実といえるでしょう。

ただし経験則にも、例外はあります。極端な例ですが、有害物質が川下に存在していたのは川の全体の流れとは実は関係がなくて、川下のほうにものすごい勢いで湧き出る湧き水があり、何らかの偶然が重なって、その場所より川上にある住民の生活場所まで有害物質が運ばれてしまった、ということもあり得ないわけではないですね。このように、結果になる要件事実と、そこに関係する間接事実とは何かを判断するときには、経験則という考え方を持ってきて「〇〇〇があれば、

通常は△△△が考えられる」ということを結びつけると、何を間接事実として考えるかが分かり易くなります。

例えば、少し冗談めいた説明かもしれませんが、皆様は「夕焼け小焼け」という童謡をご存知ですね。「ゆうやけこやけでひがくれて……からすといっしょにかえりましょう」という歌詞の歌ですが、ある日ある町に、今まで見たことのないくらいのカラスの大群が来て、町中カラスに覆われたとします。そして、先ほど申し上げた土地の売買契約の締結が問題になっていた事例において、経験則から考えると、普通は、このカラスの大群が来たという事実と土地の売買契約の締結とは無関係でしょう。しかし、次のような例を挙げると、当該事案の事実認定において、この事実がいかなる意味でも常に無関係であるとは言い切れない、ということがあります。

すなわち、土地の売買契約に係る適地を、買主とされる人（被告）が現地付近で探していたかどうかということが争点になったら、まず前提として、被告がその町を訪れていたという事実が必要になります。「被告は確かにこの町に来て、近所にコンビニの適地はないか、と私に

聞きました。」と証言する証人がいるのに、被告は「私は絶対にあの町には行っていない。」と言い、両者の言うことが食い違っていたとします。

ところが、証人はさらに、「そういえばあの日、今まで見たことがないようなカラスの大群が町にきました。そして、カラスの大群の鳴き声で、被告の声もほとんど聞きとりにくいくらいでした。」と述べたとします。しかも、カラスの大群が来たという事実がその地方の新聞に載っていて、日時と場所がこの証人の証言と一致していた、としますと、この証人の証言の信用力は大きく増すことになります。つまり、「カラスの大群が町に来た」という事実は、「土地の売買契約の締結」という事実の間接事実ではありませんが、間接事実を証明する証言の信用力を高める補助事実になる、といえます。

このように、原則として間接事実は経験則によって判断しますが、一方で、経験則上、間接事実と一見関係がないように見える事実も、補助事実になり得る場合がある、ということを念頭に置いておかれると、お役に立つことがあるのではないかと思います。

領収書は事実認定論の視点から見ると「どのような事実を証明する証拠であるか」

増田 ここからもう少し税理士の実務とリンクさせてみたいのですが、現在は国税庁も要件事実論の重要性を意識している時代ですから、税務調査に立ち会う税理士も同様に要件事実論（裁判官による法的判断の構造）の重要性を意識すべきではないかと先ほどお話ししました。

したがって、税務調査に耐え得る証拠を整備することが税理士の主要な職務の一つといえると思います。証拠の収集には要件事実の考え方が不可欠であると思いますが、この点について伊藤先生はどのように思われますか。

伊藤 税務調査の実情に暗いので、この問題には十分にお答えできないように思いますが、一応の試案を述べさせて頂きます。すなわち、要件事実は、例えば、課税処分を適法とする法律効果を発生させる直接の根拠となる事実であり、間接事実は、争いとなった要件事実の存在を推認させる力を有する事実でありますから、基本的には、そうした要件事実、間接事実に関係のある資料をきちんと、いつも整理して保管しておくことが大事で

あると思われます。それらの資料が、将来訴訟になったときには重要な証拠となるのは疑いのないことでしょう。

増田 いま、重要な証拠というお話がありましたが、訴訟になったときには、証拠の証明力が勝敗を決すると理解しています。

そうすると、例えば経費の支払いを示す証拠資料の「証明力の強さ」を考えたとき、請求書よりも領収書のほうが証明力が強い、という考え方が一般的であると思われますが、そうした考え方を尊重してよいものでしょうか。

伊藤 請求書は、直接には「請求があった」ということを意味する内容の書面です。したがって、請求書によって、直接には「請求があった」という事実立証されますが、その事実からは、「支払ったであろう」ということを当然には推認することはできません。請求書から支払ったという事実を直接に確定することはできない、というわけであります。その点、領収書は、金銭の支払いを受けた人が、当該金銭の受領を証明しているものです。したがって、何か疑わしい特別の事情がない限り、当該金銭の支払いを認定してよいものと考えられます。

ただし、留意点もあります。それは、領収書が虚偽や偽造のものであってはならないことは当然のことですし、また、その領収書が本物であることを疑われることのないよう、きちんとしたものをもろうように注意をする必要がある、ということです。具体的に申し上げれば、金額を何回も書き直した跡があるのに訂正印もないとか、その店で常時使われているものとは違う紙質の領収書であるとか、汚損して読みにくいとかなどの欠点がない領収書が望ましいといえるでしょう。

租税法の制度趣旨は租税法律主義に則った円滑な徴税の実施と納税者の適正な権利保護

増田 それでは最後の質問となりますが、近年、租税訴訟における納税者勝訴の判決文において、裁判官が税法解釈のあり方について「租税法は侵害規範であるから、租税法律主義の支配のもとに置かれ、その条文は文理解釈によるべきである」と述べられていることが多くなっています。

伊藤先生は先ほど、課税処分は「侵害処分」であると述べられましたが、租税法の制度趣旨について、伊藤先生のお考

えをお聞かせいただけますか。申告納税制度において、納税義務の具体的範囲は申告により確定しますが、その申告納税制度は国民主権の憲法から導出できる、という意味での制度趣旨を指すと考えてもよいものでしょうか。

伊藤 増田先生のお考えに異論があるわけではありませんが、要件事実論において租税法の制度趣旨を考えるとときは、課税処分（更正処分）が侵害処分であることを基本として、租税法律主義・課税要件明確主義に則り、課税庁が課税処分（更正処分）の適法性の根拠事実を明確に主張立証するべきである、ということの意味するかと考えています。

しかし、そうした考え方であっても、課税庁に過剰な負担を強いるものであってはいけませんし、また例外的には、納税者に主張立証責任があることを否定するものでもありません。その例外を考えるに当たり、円滑な徴税の実施と納税者の適正な権利の保護の適切なバランスをとることが重要となります。それに関連して、事案の解明義務も重要な考え方として留意するべきことである。これらすべてを適正に考えることが、租税法の制度趣旨に合致するものと私は考えています。

リーガルマインドを身につけて 税務調査・判例研究に役立てよう

増田 明確で有益なご教示をいただきありがとうございます。これまでの伊藤先生のご講演の内容と質問への回答を総合しまして、対談の結論として2点を皆様に提示させて頂きたいと思います。

1点目は、要件事実論は訴訟の現場でのみ生きていると考えるべきではないということです。特に、課税処分を目的とする税務調査には、その処分の後の訴訟が射程に入っているわけですので、やはり税務調査の段階から要件事実論を展開できるような対応を税理士の皆さんにはお願いしたいと思います。

特に、課税処分は侵害処分ですから、課税庁の側に適法であるとの立証責任があります。そうすると、税務調査の現場でも、調査官に違法であると指摘された場合には、その理由の法的説明を求めるという姿勢が税理士には必要でありましよう。

なぜかという、納税者がしつかり帳簿をつけ、税理士がきちんと巡回監査を実施しているのに、それが違法であると言われた場合には、納税者・税理士の側

がそれ以上の立証責任を負うわけではないからです。したがって、まずは調査官の側に説明してもらうという考え方を調査の現場に展開することは非常に重要であると思います。そうすることにより、税務調査を租税法主義の支配の下に置くことができることとなります。

もう1点は、要件事実の考え方を今後



の判例研究に活かすべきであるということです。税理士会も含め、判例研究は非常に活発になされていますが、判決の結論だけを重視するような研究が多いのは否めません。しかし、伊藤先生の要件事実論を勉強した上で判例研究を行うと、判決に至る法的判断の構造はどうなっているのか、ということを意識できるようになると思います。そうすると「裁判官はこのように考えた結果、こういう判断に至ったんだな」と非常に判例が理解しやすくなりますし、その結果、税理士実務において法的判断の予測可能性も立つようになります。そして、リーガルマインドを身につけたブレない税理士になるための軸がでるのではないかと思います。

伊藤先生の要件事実論は素晴らしい理論ですので、本日の講義をきっかけとして伊藤先生の著作等を勉強し、裁判官による法的判断の構造の理論である要件事実論をより深く理解し、税理士業務へと活かして頂ければと思います。伊藤先生、本日は誠にありがとうございました。

伊藤 こちらこそ、どうもありがとうございました。

(構成／TKC出版篠原いづみ)