

## 「租税訴訟における要件事実論－租税訴訟における裁判官の判断構造の解明と租税法律主義」

専修大学法学部教授 増田 英敏

### 1、はじめに

興銀事件やストックオプション課税訴訟など大型の注目されるべき租税訴訟が頻発している。租税訴訟の頻発は、租税法が行為規範であるとともに裁判規範であることを改めて強く印象付けられる。

ところで、この租税法を貫く最も重要な基本原則の一つとして租税法律主義をあげることができよう。この租税法律主義は、租税行政庁の恣意的な課税を阻止することにより、国民の財産権を保障し、国民の経済生活に予測可能性と法的安定性を確保することを機能とする。この原則の主たる要請内容は、課税要件が法定されていることと、その法定された課税要件は明確でなければならないとするものである。

租税法の行為規範としての側面は国民が申告納税する際に確認される。明確に法定された課税要件に従い、国民は納税義務を自ら履行する。これが申告納税制度の骨格である。

一方、申告納税が租税行政庁の調査などにより否認され、課税処分がなされた場合に、その納税者が、当該処分に納得しない時には不服申し立てを経て訴訟を提起することができる。申告納税における行為規範としての租税法は、租税訴訟の場面では裁判規範としての側面が強調されることになる。

行為規範としての租税法の明確性は租税法律主義により保障されているように見えるが、裁判規範としての租税法の明確性は保障されているのだろうか。その答えは否定的にならざるを得ない。租税法を裁判規範としてみる場合には、要件事実やその立証責任の分配の規準などが明記されてはいないという点で、不備な部分が多いといえる。

納税者が課税処分の取消を求めて出訴するか否かの判断は、裁判の行方の勝算の存否に大きく左右されるはずである。故に、裁判の見通しに予測可能性が確保されていないとすると、納税者は提訴を躊躇せざるを得ない。ここに租税法律主義の限界を見出すことができよう。

租税争訟制度は、租税法律主義の要請を実質的に担保するものである。にもかかわらず、裁判規範としての租税法が、その機能を十分に果たせないところに租税法律主義の機能不全の原因が存在するというのが、筆者の問題意識である。

伊藤滋夫教授によれば、要件事実論は「裁判官による法的判断の構造」を解き明かす理論であるとされる。そうだとすれば、要件事実論が租税法の裁判規範としての限界を補うのに有益な理論となりえよう。

本稿の目的は、この問題意識の下で、要件事実論が租税法の裁判規範的側面における租税法律主義の限界を克服するのに有益なものかどうかを検証することにある。

なお、本稿の構成は、まず、租税法律主義との視点から要件事実論の有用性を検討する。ついで、租税法律関係の特殊性と要件事実の関係を確認し、そのうえで租税訴訟における要件事実とその立証責任の分配の理論と実際について整理する。

本稿の内容は、租税訴訟における要件事実論の序論に位置することを始めに確認しておく。

## 2、租税法律主義と要件事実論の有用性

### (1) 要件事実論とその有用性

**要件事実論の意義**・・・研究の第一人者ともいえる伊藤滋夫教授は、「要件事実論とは、要件事実というものが法律的にどのような性質のものであるかを明確に理解して、これを意識した上、その上に立って民法の内容・構造や民事訴訟の審理・判断の構造を考える理論である。」と定義付けておられ、さらに端的に「裁判官による法的判断の構造を考える理論」ともいえるとされている。

**要件事実の意義**・・・要件事実とは法律効果を生じるために必要な実体法(裁判規範としての民法)の要件に該当する具体的事実である、とされる。

実体法は権利の体系として構成されており、ある一定の事実関係が存在する場合(法律要件もしくは構成要件)には、ある一定の法律的に意味のある効果(法律効果)が発生するという形で構成されている。したがって、要件事実とは、実体法上の法律要件を充足させるのに必要な具体的な事実である、ということができる。

これらの定義を踏まえて、さらに要件事実論を普遍すると、次のように理解することができよう。

**要件事実論の意義のまとめ**・・・民法等の実体法の定める個々の条文や、判例・学説において論じられてきた法律要件の意味内容を分析するとともに、民事裁判における攻撃防御方法として、原告・被告がそれぞれ主張立証すべき事実は何かを考察する理論あるいは手法を言う、と定義することができる。

**要件事実論と事実認定論の異同**・・・この要件事実論は、事実認定論ときわめて密接な関係にあるといえるが、その本質は異にするとされ、「要件事実論が、民事裁判における裁判官の法的判断の構造であり、事実認定論は、民事裁判における裁判官による事実判断の構造である。」とされており、要件事実論は裁判官の法的判断の構造を考える理論で

あることは先に確認したとおりであり、事実認定論とはその本質を異にするものであり、この区別は重要であることをここに確認しておく。

ところで、要件事実論の有用性は、民事訴訟の適正迅速な審理判断をするために不可欠であるという点にある。

伊藤滋夫教授は、その有用性について以下のように整理されておられる。

要件事実を的確に考えることにより、ある法律効果の発生のために直接に必要な事実としては、どのような事実が主張立証されれば必要かつ十分かが明確になる。

要件事実論は、訴訟上問題となる種々の事実が、訴訟物との関係でどのような性質を持っているかを明確にすることができる。すなわち、要件事実を請求原因、抗弁、再抗弁、再々抗弁などと性質付けをすることができる。この性質付けによりどちらの当事者がある事実について主張立証責任を負うべきかが明確になる。

民事訴訟は原告が、訴訟物として主張する権利の存否について判断し、原告の訴えの当否について判断するものであるから、法律上のある権利もしくは法律効果の発生要件に該当する具体的事実、すなわち要件事実について検討しその考え方を考察することは有益であることは当然であろう。

以下、これらの要件事実論とその有用性に関する理解を前提に、租税法と要件事実論について検討する。

## (2) 租税法律主義と要件事実論

要件事実論が、租税実体法の裁判規範としての機能を有効にするものであることは先に確認したとおりである。そうだとすれば、要件事実論は租税法律主義にとっても有益な理論といえよう。

さらに付言すると、要件事実論が裁判官の法的判断の構造の分析であるとすると、納税者が租税訴訟を提起する際に、要件事実論は裁判の行方を見通すための有益な情報を納税者に提供することになる。すなわち、訴訟を提起するか否かは、その裁判に勝算があるか否かによって左右されるのであるから、裁判官の法的判断の構造を分析する手法である要件事実論は、訴訟提起の可否判断に有益な情報を提供することになるといえる。

## 3、租税法の特殊性と要件事実論

### (1) 租税法律関係の特殊性と要件事実論

租税法律関係は債務関係と理解されるが、この債務関係は私法上の債権・債務関係とはその性質を異なり、次の3点に集約できる特質を有する。

その第1は、私法上の債務が当事者の合意によって形成されるのに対して、税法上の債務は各個別税法規定によって定められる法定の債務であるという点である。

第2は、租税法律関係は国家と私人というように公法上の法律関係であるという点である。

第3は、租税が公共サービスの資金調達の法的な手段であるところから、その強い公益性を根拠に租税債権者である国家に種々の特権が付与されているという点で

ある。そのために租税法律関係においては、租税債権者である国家が租税債務者である国民に比して大きな優越性を持つ。

藤山雅行（裁判官）氏の「更正処分取消訴訟の、立証責任については、安易に債務不存在確認訴訟に準じた取扱いをすることは許されず、その処分の性質が典型的な侵害処分であることに、照らすと、・・・中略、税額が更正処分の結論を下回るものでないことを全体として被告が立証すべきであり、その例外を認めるには、租税法規の趣旨が当該事実の立証責任を納税者に負わせるものであると読み取れるものであって、しかもその定めが憲法に違反しない場合に限られるといえよう。」との見解は、租税法律関係の特質を踏まえた合理的な見解として評価できる。

## （２）租税法と私法の関係と要件事実

租税法は種々の経済取引を課税の対象としているが、それらの経済取引は通常の場合には私法によって規律されている。そこで、課税要件法である租税実体法(所得税法、法人税法等)は、民法等の私法により規律される私法上の法取引を前提に課税要件規定を構成している。

この租税法の適用は、通常、以下の から プロセスを経ることにより行われるということが出来る。

経済取引事実の発生

要件事実の認定

私法上の法律構成（契約解釈・・・売買、交換、贈与等）

該当租税実体法の発見（所得税法、相続税法等）

当該租税実体法の解釈

当該租税法実体法の適用

租税法の適用過程は、 の「事実認定」の作業から、 の私人間で行われた経済取引が民法上の売買の要件を充足しているのか、贈与の要件を充足しているのかといった「私法上の法律構成」がまずなされる。次いで、 のその法律構成に該当する課税要件規定の選択がされ、 の該当する課税要件規定の適正な解釈を経て、 の課税要件の適用にいたる。ここで確認すべきは、私法上の法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定の当てはめが行われるという点である。

## 4、租税訴訟における要件事実

実額課税の場合に限ると、この課税要件事実である主要事実のとらえ方

主要事実を総所得金額又は課税所得金額とする「所得説」、

各種所得の金額が収入金額から必要経費を控除して算定するところから、この両者を主要事実とする「収入・必要経費説」

所得金額の算定に必要とされる所得発生原因となる具体的な諸事実を主要事実とする「具体的事実説」

## 5、課税要件事実の主張・立証責任

立証責任に関する近時の有力な見解として次の3説を取り上げることができる。

法律要件分類説

個別検討説

憲法秩序機能説

1) 租税法は租税法律主義を基本原則としている。租税法律主義は、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を憲法規定により保障した租税法の重要原則である。この租税法律主義の機能を担保する制度として位置づけられているのが、まさに租税争訟制度制度である。したがって、租税訴訟における立証責任の分配の基準についても、納税者の予測可能性と法的安定性を保障する租税法律主義の要請にかなうことが求められる。とりわけ、租税訴訟においては、予測可能性と法的安定性の視点から立証責任の分配についてもその基準の優劣が論じられねばならないといえる。

2) この予測可能性と法的安定性の確保の視点からすると、法律要件分類説が最も優れている基準といえよう。

そもそも、この法律要件分類説は、「要件事実の特定とその証明責任の分配、すなわち「誰が、何を、証明すべきか」について裁判所と当事者との共通の理解の下で訴訟遂行を可能ならしめることを主眼にしている。したがって、当事者の主張・立証活動における予測可能性、法的安定性という点で優れており、この説による証明責任の分配は、訴訟追行過程における指針として非常に有効である。」との評価がなされているが、妥当な見解といえる。

すなわち、法律要件分類説によれば、租税行政庁と納税者の立証責任について、次のように明確に整理できる。

課税処分の根拠である租税債権の存在に係る要件事実については被告租税行政庁が、租税債権の発生を妨げる特別の事情あるいは消滅に係る要件事実については原告納税者が、立証責任を負うことになる。

法律要件分類説によれば、課税処分の要件事実の立証責任の所在が明確になり、裁判所も納税者を含む訴訟当事者も立証責任の所在の予測可能性と法的安定性が確保されるということができよう。

租税訴訟における主たる要件事実は前述したように、課税所得又は総所得金額と、その構成要素である収入金額及び必要経費ということが出来るが、これらの要件事実の存否に関する立証責任は租税行政庁にある。

ただし、所得の減額要因である必要経費については、法律要件分類説によっても、租税債権の減額もしくは消滅をもたらす特別に事情に該当する場合があると考えら

れる。ゆえに、必要経費を通常の必要経費と特別の経費に分類し、通常の必要経費の立証責任は、租税行政庁の側にあると解すべきであるが、特別経費については、原告に立証責任があると解すべき場合が想定される。

## 6、むすび

租税法律主義の実効性は、租税争訟制度により担保されるという構造にありながら、裁判規範としての租税法の役割を軽視してきたために、租税訴訟における課税要件事実は何か、またその立証責任はいかに配分され、裁判官はいかなる法的判断構造を採用するかについて、本稿で引用したように優れた研究は見られるが、研究が十分になされてきたとはいいいがたい。これらの点について十分な研究を加えることができれば、本論で詳述したように裁判規範としての租税法の不備は補完され、租税訴訟の行方に予測可能性が確保されることになるはずである。納税者の権利は租税争訟制度により保護される。

本稿の目的は、要件事実論は租税法律主義にとって有益であることを確認することにあった。すなわち、要件事実論が裁判規範としての租税法の不備を補完する理論であり、租税訴訟における納税者の予測可能性と法的安定性の確保に有益であるとの、まさにこの命題を検証することが本稿の目的であった。

租税法は行為規範であるとともに裁判規範でもあるが、裁判規範としての法規定が不完全であり、規定に法的な不備が存在する。この「裁判官の法的判断の構造」を明らかにする理論である要件事実論は、その規定の不備を補完する。

- 1、 裁判規範としての租税法の機能を高めることは、租税訴訟における納税者を含めた訴訟当事者の裁判の行方に対する予測可能性の確保に有益である。
- 2、 租税訴訟における予測可能性の確保は、納税者が違法な課税処分を是正するための裁判を受ける権利を保障し、その結果は租税法律主義の機能を担保することになる。
- 3、 租税法の特殊性を理解したうえで租税訴訟における要件事実は何か、そして、その要件事実の立証責任の分配の基準について明らかにできた。

以上の点を確認したことにより、要件事実論が租税法の基本原則である租税法律主義の要請を充足する上で有益である、という結論を導出することができたといえよう。