慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	木村弘之亮君学位請求論文審査報告
Sub Title	
Author	
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1988
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.61, No.4 (1988. 4) ,p.174- 182
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	特別記事
Genre	Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19880428-0174

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

木村弘之亮君学位請求論文審査報告

木村弘之亮君から提出された学位請求論文は、「租税証拠法の研究」（成文堂刊A5版約四五〇頁）であり、その構成は、「本報告書末尾別紙のとおりである。

以下、その概要ならびに審査の結論を記述する。

租税手続中には、推計課税という特殊な手法が存在する。一般行政手続において、例えば営業の許可取り消しが問題となる事例で、法律要件事実に該当するか否かが疑わしい場合、許可取消処分はなされない。しかし租税手続においては、法律要件該当性が疑わしい場合でも、なお課税しなければならない場合がおこる。このような事例が、行政過程から司法過程に移った場合、証拠法の立場からどのように理論構成したらよいか。これが本書における問題意識の核になっている。そして木村君の研究心は、さらに以下のごとく進化する。すなわちわが国の租税訴訟は、他の行政訴訟同様、行政事件訴訟法が適用される。そうすると、証拠法上、通常の行政訴訟と租税訴訟とにおいて、どのような共通性および差異があるのか、さらに行政訴訟は、民事裁判所において処理され、かつ民訴法の規定の準用される場合が少なくない。このため、証拠法上、民事訴訟と行政訴訟とにおいて、どのような共通性ないし差異が存在するのか。換言すれば、これらの訴訟のいずれにも通ずる一般証拠法とでもいうべきもの、行政訴訟に一般的に適用されるもの、租税訴訟にのみ適用されるもの、これら三つの区分を明確にしようとする。

しかしわが国の場合、租税訴訟上（一般の行政訴訟においても、ほぼ同様であるが）、証拠法上の問題の論ぜられることは、非常に少ない。これは、既述のごとく租税訴訟が、通常の民事訴訟に通暁した裁判官により担当されるため、多くの部分については、特別の問題意識を持たず、民訴法上の証拠法理論が当然のこととして適用され、ごく僅かに、客観的立証責任の分配等が、問題として提起されるにとどまった。しかしこれとて判例上の論争がおこらぬかぎり、そして学者が他の場所において、それを追究せぬかぎり、精密詳細な理論展開は期待できない。

このような資料不足もあるため、この方面の研究につき、木村君は、資料の極めて豊富な西独における証拠法研究の道を選んだ。

同君は、前後三年にわたる西独ケルン大学における在外研究において、西独の民訴法の研究、そしてその上に立ち租税証拠法の研究を展開した。このため同君の研究成果は、基礎が堅固にして極めて重厚な論理展開となった。

このような意図のため、本書は、第一章ないし第一〇章において、租税証拠法体系をめざした研究がなされている。そしてこのような研究方針をとるかぎり、そこにおいて立証責任（＝

証明責任）が、その中心となることは論をまたない。

このため本書は、第二章ないし第五章において、以下のごとき問題をとりあげる。

まず、立証責任を、主観的立証責任と客観的立証責任とに分け、さらに前者を、主観的抽象的立証責任と主観的具体的立証責任とに区別する説をあげ、検討をくわえる。

立証責任は、民訴法下における弁論主義の下で通用する制度で、職権探知主義を採用する租税訴訟の下においては、これを否定する見解がある。また主観的立証責任は、客観的立証責任より流出するものであり、その独自性をみとめることができず、したがってかかる観念を導入することの実益をみとめないという説もある。租税訴訟において立証責任は、理論的、制度的に批判の対象となっている。しかし著者は、「主観的抽象的立証責任と主観的具体的立証責任の区別が従来学説上看過されてきた。これが表見証明、間接証明、立証責任の転換、主観的抽象的立証責任の分配、事実上の推定および立証妨害について多数の誤解と不正確の源泉であった……具体的立証責任概念の有用性は租税手続その他の行政手続においても実証されうる」（一二一頁）とし、主観的具体的立証責任につき、極めて積極的な態度を表明する。そしてこのような態度は、西独のごとき職権探知主義を採用していないわが国行政訴訟の下においても、変らないという（一二三頁、一二八頁）。

第六章　証拠評価と証明度　この問題はわが国において、従来、本格的に論ぜられたことがないが、極めて重要な問題を含むという。証拠評価は具体的評価であり事実の事象（事実問題）、客観的立証責任は法適用、したがって立法者による抽象的規制の問題（法律問題）である。この両現象は近接しておこるが、理論上明確な区分を誤認すべきでないと指摘する。

さらに、証明度が法律によらずして軽減されると、法治行政および租税法律主義の空洞化はさけられない。この意味において「客観的立証責任」理論に代えて、「優越的蓋然性」や「証拠の優越」理論により真偽不明若しくは事実不明を克服する見解（多数の人びとにより主張されている）は、証明度の軽減をその前提とするものとして排斥する。

そして本章における著者の見解とし、証明度を標準的証明度（確実性に接する蓋然性）、証明度の軽減（可及的蓋然性、優越的蓋然性）、証明度の引上げ（明白）に分け、後二者については、明文の規定又は一般に承認された法理（例えば、立証妨害の法理）による場合のみ認められるという。

第七章　表見証明　表見証明又は「一応の推定」の理論は、わが国においても通常の民事訴訟における損害賠償事件などにおいて、実務上多用されている。そして損害賠償事件に類似した現象が、租税訴訟にも生ずる。このため本書は、表見証明について西独民訴理論を整理し、その法的性質に関し、立証責任説、実体法説、証明度説を排し、証拠評価説を支持する。そしてわが国租税訴訟において、表見証明の論理構成に混乱のみら

れる現在、本章第六節「租税法における表見証明」において、西独連邦財政裁判所の諸判例を例とした理論的、具体的研究は、大いに有用である。そして最後に著者は、「表見証明は、客観的立証責任も証明度をも変更しない。それはまた実体法上の制度でもない。ある確認された事実関係が経験則に照らして定型的事象経過に該当する場合にかぎって、表見証明をなしうる。例外的に（因果関係、内部的出来事、意図ケースにおいて）証明度が軽減されている場合には、単純な経験則が表見証明のために用いられうる。もっとも、この場合、証明度の軽減は、規範上または実体法の意味目的によって根拠づけられていなければならない」（一九五頁）と結論づけている。

第九章　立証妨害　税務上、帳簿類等文書あるいは検証物の隠匿、破棄、不動産の立入り拒絶など、立証妨害の原因となる行為は、いずれの国においても、しばしばあらわれる。かかる立証妨害に対し、裁判官はどのように対処すべきか。一説によると、立証責任転換の典型例とし、他説によると、裁判官が証拠評価の枠内で自由に立証妨害を評価すべきであるとする。

著者は、西独におけるかかる見解を吟味したのち、判例ならびに具体例を引用する。これらは、わが国においても、他山の石として大いに参考になりうる。

第一〇章　立証責任と推定　推定には、法律上の推定と事実上の推定とがある。そして著者の関心は、事実上の推定にある。著者は事実上の推定のうち、強固な経験則に基づく推定は、表見証明をなすに適しており、しからざるものは一般的間接証明に分類されうるゆえ、「事実上の推定」という固有のカテゴリーは不必要、したがってこの事実上の推定概念は、判例上用いるべきでないという（二二七頁）。この主張は、本書の他の部分における主張同様、西独租税法にもとづく著者の見解であるが、その論旨の大要は、わが国民訴法においてもみとめられているところである（新堂幸司・民事訴訟法三五四頁）。

さて、このような証拠法における、いわば通則的問題を租税訴訟との関連において吟味したのち、いよいよ本書の最大の問題点ともいうべき、「推計課税と証明」を第一一章でとりあげる。

一般の行政行為に対し、課税行為は、推計課税という方法を積極的に容認しなければならないということである。

換言すると、租税行政庁は、課税標準を調査又は算定することができないとき、推計課税という方法により課税する。しかし調査又は算定ができないということと、懈怠によりこれらを行わないということとは、別問題である。租税行政庁が推計課税に名をかり、広範囲にわたり課税権を行使することは許されない。このため推計の対象範囲は、厳格に限定されなければならないと、著者は主張する。

また推計の対象は、課税標準とされているが、課税の根拠事実についても、推計の対象となりうるか。この点、西独連邦財政裁判所判例の見解は対立しており、これら判例の検討は、わ

が国の法理論の研究にとっても興味深いと著者はいう。

つぎに西独民事訴訟、刑事訴訟における「推認」の概念――事実が実際には確定されていないにも拘らず、特定の者の有利に確定されたものとして取扱われる――と対比される租税法上の「不利益推認」という概念をあげる。これは、納税義務者が自己に求められた事実解明や説明をおこなわない場合、その者に不利な法律要件事実が、その者の不利に事実認定されたとみなされることである。

この不利益推認は、推計と類似するが、これは租税行政庁による納税者の利益に反する表見証明と、納税義務者によるその反対事実の証明の問題として取扱われるべきであるとし、不利益推認は、近時、立証妨害の法理の観点から克服されつつあるという。

さらに本書は、一九七七年租税通則法一六二条二項の推計をおこないうる場合の例示規定をのべる。わが国において推計を考える場合の具体例として、大いに参考になろう。

本章における著者の企図は、従来、推計課税として取扱われてきたところから、他の概念で説明しうるものなどをできるだけ除去し、推計概念の純粋、単純化をはかる。

第一二章　租税法上の証拠使用の禁止　これは、かつて中川一郎先生喜寿祝賀税法学論文集（一九八六年）のために執筆されたものである。著者は、わが国最高裁判所が覚せい剤取締事件判決（昭和五三年九月七日）で示した見解「証拠物の押収等の手続に憲法三五条およびこれをうけた刑訴法二一八条一項等の所期する令状主義の精神を没却するような重大な違法があり、これを証拠として許容することが、将来における違法な捜査の抑制の見地から相当でないと認められる場合」には、その証拠力を否定したことに関心をもつ。そして刑事事件に示された違法収集証拠排除原則が、租税法においても適用せらるべきか否かを検討しようとする。ただ本件のごとき場合、わが国の多くの論者は、米国のデュー・プロセスの立場から令状の必要性の有無に関心をよせ、証拠法的立場からこれを検討する者は少ない。このため著者は、西独の租税判例、学説に示された法理を検討するが、刑事手続と租税手続の差異を自覚し、刑事手続に示された見解のうち、刑事手続に固有の部分と、一般法的部分とを区別し、後者における思考論理をわが国の場合の参考にしようとする。

第一三章　ドイツ課税標準申告の証拠法における意義　これは、かつて租税法研究一四号（一九八六年）に掲載されたものである。この研究のなされ動機は、わが国の租税申告制度が、シャープ勧告の企図したとおり、果して民主主義の理念に合致しているといえるかという点にある。ただ租税民主主義を標榜しても、民主主義という概念は、本来、政治学上のものであり、法学的には、かかる原理を実現するためには、如何なる法原則が必要かという、具体的な法原則を考えないかぎり、空虚な論議におわる。このため著者は、租税民主主義を評価する法的尺

度として、法治国家、人間の尊厳、信義則、行政参加、聴聞権の保障、証拠手続等を設定する。そしてこれらより評価するとき、必ずしも租税民主主義の目的を達していないと評価する。そしてこれらにおける非民主的部分を検討する素材とし、著者は西独における論争を整理する。

西独の制度は課税標準申告方式で、わが国の租税申告方式と異る。またわが国に較べ、西独の制度が民主的に進んでいると、一概にはいえない。ただ西独には、課税標準申告をめぐり、かの国独特の詳細な論争が展開されている。著者の研究は、これら論争を整理し、わが国においてもパラレルに考えうるものはあるか、ということであった。

さて以上が、木村弘之亮君提出の学位請求論文の概要である。同君は、この方面の膨大な西独文献を読み、綿密丹念に分析整理をした。このため費やした時間と払った努力に対し、敬意を表さなければならない。

租税証拠法といっても、その研究は、西独民訴法の証拠法に関する研究から始めなければならなかった。これら理論のうちから証拠法の一般原理を抽出し、これに職権調査主義という見地より修正を加え、体系的な租税証拠法を樹立した。しかも本書は、単に横のもの（外国書）を縦（邦訳）にしたものでない。前後三年にわたる西独ケルン大学ティプケ教授の下で、同教授や同大学の同僚との間で、幾多の討論をへたであろうところの研究成果である。したがってもし本書がドイツ語で書かれていたならば、西独租税法学界において、相当の評価をうけるものと思われる。本書は西独租税証拠法の体系書として、わが国学界で極めて重要なものであり、後世にその名をとどめる書と思う。

つぎに木村君は、この成果を日本における租税証拠法研究に導入し、日本租税証拠法体系の樹立、さらに一般行政訴訟における証拠法体系の樹立を企図する。なお同君は、日本の行政訴訟における証拠法関連文献の貧困を嘆く。

もちろん各分野において、豊富綿密な研究成果が存するにこしたことはない。しかし日本の行政訴訟は、独立の行政事件訴訟法典を有するが、裁判は、一般の民事事件を取扱う裁判官により処理される。そして種々の議論があるにせよ、行政事件訴訟法典は、訴訟法としての一般的規定を民事訴訟法典の条文におっている。そして民事訴訟、行政訴訟に共通する分野については、これを民事訴訟とは別個に、改めて行政訴訟の問題として取りあげることはほとんどない。これが行政訴訟関係文献において、訴訟法の一般的部分に関する文献の少ない理由であろう。

しかし民事訴訟と行政訴訟とが共通すると考えられている部分（行政事件に民訴法の条文が準用される部分）も、果して安易に同一と考えてよいか。もろちん多数の人がおこなう必要はないかもしれないが、誰かが、慎重に再検討しておく必要がある。この地味であるが、豊富な学識と大変な労力のいる仕事を木村君はかってでた。

この場合、同君はもちろん十分に心得ているものと思われるが、西独における職権探知主義と、わが国の場合、強く民訴法の影響をうけ、せいぜい職権証拠調べのみとめられるにとどまる場合の差異を、常に反芻咀嚼しておかねばなるまい。

また租税証拠法体系から一般行政証拠法体系へ発展させたいという、木村君の学問的意欲は十分に理解できる。しかし租税証拠法が、そのままないし微調整で、一般行政証拠法へ移行するわけではない。そこには、克服しなければならない幾多の難問がある。このため本書にいう「行政証拠法」の問題は、著者のライフ・ワークの一つを示すものと理解しておく。

つぎにわが国租税法学界における本研究の意義につき、副査金子宏の意見を記述する。

本書は、特に次の三点でわが国の租税法学の発展に大きな貢献をなしたといえる。

第一に、わが国の租税法学の欠を補い、その跛行性を是正する意味をもっていることである。わが国において租税法の本格的な研究が始まったのは戦後のことであるが、最初は、租税法の基本原則、租税法の解釈論といった総論的な問題が主として研究の対象とされていた。次いで、従来研究の乏しかった租税実体法、特に所得税法および法人税法の研究が盛んとなり、研究の主流を占めるようになった。しかし、租税手続法および租税争訟法の分野は、誰しもその重要性を認めつつも、本格的な研究がなされないままに放置されてきた、といっても過言ではない。このような跛行性は、租税法学の歴史が短く、研究者の数が少ないことの止むを得ざる結果ではあったが、まことに残念なことであった。この中にあって、木村君は、最初からこの分野の本格的な研究を志し、すぐれた論文をいくつか発表してパイオニアの役割を果してきたが、本書は、長年にわたる同君の研鑽の成果であり、この分野におけるわが国で最初の本格的研究業績である。本書の出現によって、わが国におけるこの分野の学問的水準は著しく高まったといってよい。その意味で、本書は、わが国における租税法研究の跛行性を正し、租税法の全体的発展に寄与するものであるといえる。

第二に、本書は、それ自体として、わが国の租税法学における最もすぐれた研究成果の一つである。本書は、斬新な問題意識、網羅的な文献の渉猟、入念な論点の整理と分析、客観的な論理の展開と正確な叙述等、どの点をとっても研究業績としてすぐれており、木村君の学問的能力と堅実な研究態度をよく現わしている。一つの問題について、これだけ突っ込んで、しかも網羅的・体系的に検討を加えた研究業績は、わが国の租税法学界においては未だきわめて少ない。その意味で、本書は、わが国の租税法の研究水準を大きく高めるものであるといってよい。パイオニア的な仕事は、ともすると問題意識や研究態度が一面的になりがちであるが、本書にはそのような傾向が見られず、全体として多面的でバランスのとれた研究態度が貫かれている。なお、租税証拠法に関する諸問題について租税法律主義

の枠組みに適合する理論構成の樹立に努力していること、客観的立証責任のほかに主観的立証責任を重視し、さらに表見証明・立証妨害等、種々の新しい問題点を検討の対象にとり込むことにより、租税法律関係の動態的考察に成功していることも、本書の特色としてあげることができよう。

第三に、順序が前後するが、租税手続法、租税争訟法についてわが国では裁判例がおびただしい数に達しており、理論的解明を要する問題が山積している。その中には、立証責任と直接・間接に関連を有する問題が多い。そして、それらの問題については、多数の人々が小論文ないし判例評釈の形で検討を加えているが、それらは一般に明確な理論的枠組みや分析概念を欠いているため、隔靴掻痒の感を免れなかった。本書は、それらの問題の検討に必要な概念と理論的枠組みを提供し、可能な解決策を提示しており、その意味で、わが国における実際の問題解決にも資するところが大であると思われる。今後は、これらの問題に関する議論は、本書が定立した概念や理論枠組みを参照して行われることが多くなるのではなかろうか。

以上を要するに、本書は、租税証拠法に関するわが国の最初の本格的研究であり、すぐれた学問的労作であって、わが国の租税法学の発展に寄与するところが大であると考える。

なお、これは個人的な予測と期待であるが、木村君は、今後、この研究を基礎として、次の二つの方向に研究を発展させてゆくのではなかろうか。一つは本書の結章で行っている研究をさらに発展させて、わが国の租税証拠法の理論的・体系的研究を行うことである。いま一つは、租税手続法・租税争訟法に関する木村君の該博な知識と深い理解を基礎として租税実体法の研究を進めることである。租税手続法の角度から光をあてて租税実体法を研究する場合には、必ずや従来の租税実体法の研究とはちがった新しい成果が得られると思われる。そして、それによって、わが国の租税法学はさらに充実し、その水準は一層高まるであろう。

以上、縷々のべてきたが、本書は、租税証拠法に関するはじめての体系書である。そして先人の業績をふまえながら、随所に自己の見解を表明している。そしてわが国租税法学界、行政訴訟法学界に貢献するところは極めて大きい。このためわれわれは木村弘之亮君に法学博士（慶應義塾大学）の学位を授与することを適当と考える。

昭和六二年一〇月二〇日

主査　慶應義塾大学法学部教授　金子　芳雄
副査　慶應義塾大学法学部教授　石川　明
副査　東京大学法学部教授　金子　宏

別紙　租税証拠法の研究　目次

はしがき
第一章　序　説
第一節　立証責任論の現状

第二節　問題提起
第二章　立証責任の基本概念
第一節　序
第二節　客観的および主観的立証責任
第三節　主観的立証責任の二義性
第四節　立証義務と立証責任
第五節　具体的立証責任と本証・反証責任
第三章　行政訴訟における客観的立証責任
第一節　客観的立証責任の必要性と機能
第二節　真偽不明
第三節　事前効果
第四節　分　配
第五節　立証責任の転換
第六節　西ドイツ租税判例にみる立証責任分配
第四章　職権探知主義下の具体的立証責任
第一節　職権探知主義と准二当事者対立主義
第二節　職権探知主義と協力義務
第三節　主観的抽象的立証責任
第四節　主観的具体的立証責任
第五章　主張責任
第一節　諸概念
第二節　主張責任分配と立証責任分配の関係
第三節　主張責任と職権探知主義
第六章　証拠評価と証明度
第一節　証拠評価と立証責任
第二節　証明度と証拠評価
第三節　証明度と立証責任
第四節　租税法における証明度
第五節　小　括
第七章　表見証明
第一節　序
第二節　立証責任説
第三節　実体法説
第四節　証明度説
第五節　証拠評価説
第六節　租税法における表見証明
第七節　小　括
第八章　間接証明
第九章　租税法における立証妨害
第一節　問題状況
第二節　判　例
第三節　立証妨害の具体例
第一〇章　立証責任と推定
第一節　法律上の推定とその種類
第二節　法律上の推定の効果
第三節　法律上の事実推定と反対事実の証明
第四節　事実上の推定
第一一章　推計課税と証明
第一節　序
第二節　推計とその意義
第三節　推計課税の場合の立証責任
第四節　証明度の軽減
第五節　推計の要件
第六節　帳簿を否認する推計と帳簿を否認しない推計

第一二章　租税法上の証拠使用の禁止
第一節　序
第二節　証拠禁止のドグマ
第三節　租税調査手続における証拠使用の禁止
第四節　租税刑事手続における証拠使用の禁止
第五節　租税裁判手続における証拠使用の禁止
第六節　小　括
第一三章　ドイツ課税標準申告の証拠法における意義
第一節　問題提起
第二節　課税標準申告の記載内容と異見付記
第三節　課税標準申告の説明義務
第四節　課税標準申告書の証拠法上の意義
第五節　課税標準申告の修正：結びに代えて
結　章
文　献