

裁判のための租税証拠資料の揃え方

弁護士・ニューヨーク州弁護士
竹内 康二

はじめに

租税訴訟を、戦うことは、租税実体法規、租税争訟手続法規、租税判例を、自ら法廷で順次明らかにする事実即して実践的に学習し、実現する行為である。納税者がその正義と信ずるところに従って合法的に手続を進め、裁判官を説得し、勝訴して具体的な経済上の目標を達することの、現実の作業としての意義と切実性は、納税者の負担するコストからいっても、なおさらに大きい。そして、租税訴訟は、ほとんどが行政事件訴訟法による抗告訴訟として展開され、納税者に対して不利益な、行政庁の一次的あるいは二次的判断が先行していること、強大な証拠収集の権限と影響力を振り、原処分 of 公定力を自負する行政庁を相手とすること、そして裁判官を説得するのに、多くの場合、納税者にとっては自明と考えられる基礎となる取引に関する、特殊な規範としての租税実体法規や簿記会計の原理が加わることなど、納税者にとって訴訟追行に思わざる負担がある。そこで、便宜上、主として納税者の立場に立って、いかにして租税訴訟の法廷に臨み、説得のための作業を進めることができるかの関心によって、このような説得の資料としての証拠の収集・提出の計画をめぐる基礎的事項を概観しておきたい。なお、以下において、租税訴訟としては、納税者の申告にかかる所得を、課税当局が過小である（マイナ

スの所得については、欠損が過大である）とみて処分をしたケースを基本型としている。そして、異議申立て、審査請求など不服申立前置の要件を満たしたものを想定している。この意味で、以下において、納税者を単純に原告、課税当局を被告という時がある。なお、文中において、証明されるべき事実を記述するにつき、平易な表現をとったために、民事訴訟の要証事実や立証責任の分担に関する基本的ルールを緩めているところがあるが、お許しを頂きたい。

I 証明の対象をめぐる

1 証拠は、証明されるべき対象である事実を前提とする。証明対象の大小、個数により、証拠をもって明らかにする範囲の広狭が定まり、個数の多少が決まる。また、証明の対象が、固定されない危険があればこれに対応した柔軟な証拠を揃えておく慎重さが必要である。

2 理論的な原則をいえば、租税訴訟で証明されるべき究極の対象は、租税法規の法律的解釈や手続的違法が争われるときを除いて、課税当局の主張する課税標準たる所得の発生の有無である。更に具体化を進めていけば、申告にかかる所得を超える所得を生じたことを基礎づける原処分の理由（法人税では、租税実体法規の適用される益金あるいは損金にかかる事実関係）の成否である。しかし、課税当局は、一般に、いわゆる総額主義

*

*

*

(全体としての税額の適否が訴訟の対象であるとする)に基礎をおいて、計算結果としての課税当局の主張する所得が正しいことを、自由に選択した理由をもって主張しようとする。しかも、そのような主張をする時期は、不服申立手続きの段階から租税訴訟の終了段階まで、広く開かれているのが実状である。その技術的な形式は、多くは理由の追加である。かくて、証明の対象である理由は、原処分の際に付された理由だけではなく、不服申立段階でやはり自由に主張された理由、そして、訴訟段階でやはり従前の経緯とは別に自由に主張される理由が含まれる。つまり、総額を維持するに足りる理由であれば何でも良いと近い。しかも、課税当局が真剣にこれを主張すれば、基本的に手続的な理由をもって排除される危険は少ない。白色申告にかかる課税処分については勿論(最判昭和42年9月12日裁判集民88号387頁)、青色申告にかかる課税処分についても、理由の変更はもはや限りなく自由に近い(最判昭和56年7月1日判時1018号66頁。学説としては、理由の差替えを否定するのが多数か。金子「租税法」(昭和51年弘文堂)など)。勿論、課税当局の側にも出来るだけ原処分の理由を維持して司法審査に臨むとの態度があるとは思われるが、やはり、租税訴訟のもつ影響を考えれば、勝訴をすることに主眼が移り、自由な主張をすることを自制することは困難のようである。仮に、このような自制が見えたとしても、それは、多くの場合において、あまり争点を多くしないこと、そして従前の理由の主張を繰り返すことが、利益であると判断したときの反射であろう。

3 かくして、納税者は、裁判所が、課税当局による原処分の理由の変更、差替えは、不服申立手続段階であれ、租税訴訟段階であれ、許さない旨を明確に宣言するようときがくるまでは、課税当局が原処分の際に用いた理由はもとより、事実の繋がり、あるいは資料の繋がりから、関心を示した事項、あるいは関心を示しうる事項を視野に取り込んで、不服申立手続段階からすでに、

防禦的にしかし積極的に自己に有利な証拠を確保しておく必要がある。もっとも、租税訴訟の段階では、不服申立段階とは違って、少なくとも不意打ちを許さないとの限度でのルールがある。つまり、被告が原処分を維持するための理由(原処分に付された理由はもとより、追加した理由を含めて)を訴訟で主張する行為がなければ、裁判所はこれを斟酌できない(弁論主義)。したがって、被告が法廷で主張しない理由は、これに対応した証拠を整える必要はないこととなる。しかし、一度被告が、理由を追加・拡大する主張をすれば(これは、た易い)、裁判所がこれを(例外的に)直ちに許さないとする時を別にして、判決で判断がなされるものとの前提で、原告は対応をした証拠揃えを進める必要がある。

4 なお、被告の主張がない限り、裁判所は独自に理由を見つけて判断をしないということは正しいが、これも危険がないではない。それは、被告の主張がなされたと見るか、見ないかは裁判所の判断であり、被告の主張が抽象的であり、それだけに柔軟な構成であるときには、あるいは逆に事実の方において社会的に基礎が同じであるような理由は、これを証明する証拠があふれていて、納税者にもこれを争う機会があったときには、裁判所が主張があったとして判断することを全面的には禁止できない。このような場合には、原告はこれを否定する証拠が提出されているかを確認しておく必要がある。

II 誰が証明するかをめぐって

1 証拠の提出などの証明活動は、当事者が行う。租税訴訟では、職権証拠調(行訴法24)が規定されているが、裁判所は自ら証拠調をなすことには積極的ではなく、この条文に頼るのは、裁判所に過度の期待を寄せるか、過度の負担を強いるかであり、現実にこのような規定は発動されない。当事者が責任を持って証明活動をなすべきものである。そして、いずれの当事者が立証責任を負担

*

*

*

するかは、一般には、法規がその分配基準を明示していることとされるので、法規の具体的な定めをみて、立証責任の所在を決める（瀧川叡一「行政訴訟の請求原因、立証責任及び判決の効力」『民事訴訟法講座』第5巻1441頁、1445頁）。そして、このように分配されたところに従い、証明されるべき事実につき、立証責任を負担する当事者が証明活動をなし、立証責任を負担しない当事者は、休息をしていて良い筋合いである。この理が原則として租税訴訟にも当てはまる。

2 そして、租税訴訟では、課税当局が、その課税処分¹の適法性を証明する責任がある。つまり、手続的に適法であることは勿論、実体的にも処分が有効であることの証明責任がある。この結果、課税当局には、その主張の所得の発生を証明する責任があるとされる（実務的にも、課税処分につき処分庁に立証責任があるとしている。例えば、時岡泰「審理手続」『現代行政法大系』第5巻155頁。なお、泉徳治ほか『租税訴訟の審理について』151頁（昭和60年、法曹会）は、損金・必要経費につき原告が主張立証をしないと、処分庁の主張の額を超える金額が存在しないとの推定があるという。判例は、「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもない」（最判昭和38年3月3日 訟務月報9巻5号668頁）というものである）。そして、所得は、益金から損金を控除した計算概念であるから、課税当局が立証責任を負担するのは、その主張の所得にかかる益金と損金についてである。もしも、先に述べたように理論を押し、立証責任を負担する者が証明をすべきであることを前提にすると、租税訴訟では、納税者が休息をして良いことになる。しかし、実はそうではない。立証責任の理論に頼る者は負ける。

3 なぜかといえば、第1に、訴訟は、立証責任の所在とは別に、当事者が誠実に証明活動することを求める。誠実な当事者は証明をしなければならぬとの見えないルールがあるといっても良い。このルールの違反はマイナスに働く。

第2に、所得に関する立証責任が、納税者にあるとする有力見解もあって、これとの均衡において、納税者にも応分の立証の負担があるべきとの傾向がある。

第3に、租税訴訟は、不服申立手続を経た、第3ラウンド（異議申立て、審査請求、そして訴訟）である。すでに、納税者は、租税専門家などが関与した訴訟前手続で、2度において負けているのであり、課税当局が所得に関するその主張をすること自体により、あるいは手持ちの若干の証拠の提出により、裁判官の頭の中に、もっともらしいとの印象を容易に与えることができる。

第4に、所得があったとの主張は、これを直接には証明できず、益金の増加を肯定させる傾向をもった取引・事実や、損金の減少を肯定させる傾向をもった取引・事実から、結果として証明される。このような取引・事実（それが主要事実となるのか、所得との関係で間接事実であるかの議論を別にして）を、課税当局が主張したときに、単純にこれを否定するだけでは消極的な印象が残るときがある。そのうえ、課税当局が、所得を裏付ける具体的取引・事実を証明するに役立つ資料を持っていないということは希有であろう。あるいは、先に述べたように乏しくとも自己に有利な心証を与えることができる構造がある。したがって、多くの場合、課税当局は主張の所得の発生があったものとの心証を与えるのに苦労はしない。そこで、むしろ、より積極的にそのような取引・事実のあり得ないことを示す事実を提示証明できればその迫力は大きい。かえって納税者において、このような取引・事実と直接に矛盾する異なる取引・事実のあることを積極的に主張し、証明をすることにより、結果として、課税当局の主張する取引・事実の証明を失敗させなければならない。そして、厳密に言えば、所得の発生と矛盾をする取引・事実の存在しないこと（不存在）は、最終的な所得につき立証責任を負担する課税当局の責任ではあるので、納税者たる納税者は、このように矛盾をした主張をするのみで、休息をしていて良

*

*

*

いはずである。しかし、まずは、課税当局は、先に述べたように、自らの立証の限りで、所得の発生を証明できる。とすれば、そのような、証明の持つ力が所得の発生肯定へと働くのと、訴訟当事者の証明努力の均等の信義則が働き、かえって納税者が、課税当局の本来の証明対象との関係では反証であっても、自らの立証で、矛盾をする取引・事実の存在を、その証明機会を取って進むべきことが求められる。国税通則法の116条の規定は、一般には、立証責任の規定ではなく、納税者が事実上立証の負担をして進行する義務、あるいは訴訟指揮規定と理解されている。

参考までに、米国においては、税額を納付しないままに争う米国租税裁判所 (the United Tax Court) の手続きでは、納付不足税額 (deficiency) の立証責任は、原則的に納税者にあることが定められている (Rules of Practice and Procedure, the U.S. Tax Court, Rule 142(a))。納税者が通知を受けた納付不足額を納付しておいて還付を請求するために争う連邦地方裁判所あるいは米国請求権裁判所 (the United States Claims Court) の手続きにおいても、税額の過払いの立証責任は納税者にあるというのが判例である (Lewis v. Reynolds, 284 U.S. 281, 52 S.Ct. 145 (1932))。

4 かくして、結局、租税訴訟においては、上記のさまざまな理由から、納税者が積極的に、課税当局の主張の所得の不存在を証明し、そのための証拠を揃えるのでなければ、納税者の勝訴のないことが、実務的事情と多少の理論をもって解ることとなった。なお、当事者が積極的な反証の機会をとることは、それが成り立つ可能性のある限り、立証責任の所在とは別に、常に望ましいことと言える。

Ⅲ 租税判例の検討と個別事件の証拠の揃え方

本特集号において検討されている租税判例は、

いずれも以上述べてきたような立証責任や証明の負担に関する理論と、動かし難いかに見える審理の実際のなかで生まれたものであるが、示された判断がいずれの当事者が提出したどのような生の証拠資料の全体のなかで生まれたかは、直ちには不明である。多くは、それぞれの個別の事案の事実関係の下で適正な結果をもたらしているものとは思われるが、個別の事実関係を越えた一般化は誤りである。納税者にとっては、自分の事実関係がすべてであり、事実が租税判例のそれと異なる範囲で、自らにかかる課税処分 of 適法性に関する判断が異なることを忘れてはならない。

Ⅳ 揃えた証拠の法廷への持ち込みのルールについて

1 租税訴訟の証拠に関するルールは、結局民事訴訟法による。民事訴訟法の証拠に関する規定は、新しい平成8年民事訴訟法を考慮しても、なお、真実発見、あるいは虚偽の証拠の排除の観点からは、十分ではない現状にある。

2 まず、法廷にどのような証拠を持ち込み、裁判官の目にとまるようにできるかを見ると、伝聞証拠法則を含めて、刑事事件の法廷で通用するような詳細な証拠法則がない。また、違法な証拠を排除する証拠排除法則もない。したがって、証人申請を証言で確保すべきような事実関係も、聞き取り書、陳述書の体裁に納めれば、立派に記録の中に取り込まれ、証言があったのと同じ内容で裁判官の目に触れる。裁判官の交代でもあれば、前の裁判官の仮にこれに僅かな価値しかおかないとの表明などの経過があっても、そのような微妙な経過は消える。証人尋問、検証実施自体を採用してもらうには裁判所の審査があることに対して大きな差がある。また、証人の証言においても、証人の直接に知らないことであっても、伝聞法則が未熟であるので、これを問う質問が制限できる手当があっても (民事訴訟法規則35)、証人が証言をすれば、排除されないままに裁判官が聞き調

*

*

*

書となる。

3 そこで、残念ではあるが、課税当局、そして納税者共に、構造的に真実ではない事実が混在する危険の高い証拠を必ずしも排除しないという証拠法則の緩さを有利に利用できる。そして、利用をしている現状がある。勿論、法廷の訴訟指揮がこのような問題のある証拠提出を規制することが望ましいが、そのような指揮がなされなければ、そして証拠能力のレベルではなく、裁判官の証拠の価値の捉え方（証明力）に賭けるとすれば、問題証拠は記録に残り、事実の認定に対しじわじわと不当に影響力を及ぼすことを避け得まい。以下においては、租税訴訟の証拠をめぐるこのような現状をとらえて、可能な限り上品に、しかし同時に課税当局は必ずしも自制が得意ではないかもしれないとの立場に立って、課税当局が問題のある証拠提出の手法を代えない限りで、課税処分を受ける納税者のみが自主的に改めるべきだということも過酷であるから、実務的な発想をたくましくして述べることになるが、お許しを頂きたい。

V 有利な証拠を収集するための準備過程

1 証拠収集を不要にする方策をとること

納税者にとって有利な証拠の揃え方の第1は、有利な証拠を収集をしないで済むようにすることである。租税訴訟は、行政訴訟であるが、所得の発生に関する事実の中で、当事者間に争いのないものについては、証拠を要しない。そして、争いのない事実のうちのあるものは、裁判所が事実の真実であるかの探求をしてはならないとされる。したがって、訴訟の開始の段階から、争いのある事実を少なくすること、あるいは争点を少なくすることの積極的努力がなされるべきである。特に、すでに述べたように、立証責任の分配にかかわらず、事実において納税者が証明の負担を取らない限り勝機はないのであるから、絞り込みをかけることは納税者にとっても結果として利益である。

裁判所にとっても、所得の発生にかかる主要事実や間接事実のそれぞれにつき争点の整理は歓迎するところである。その意味で裁判所の支援を受けられる可能性もある。しかも、先に触れたように租税訴訟の立証責任が課税当局にあるとしても、実質的には納税者が立証をする現実の必要が多いので、課税当局のいたずらな争点づくりを減少させるための釈明、納税者の主張した事実に対する課税当局の自白要求は、常に怠ってはならない。

2 有利な証拠の所在に関する情報の開示請求・釈明請求をすること

(1) 租税訴訟の証拠の収集を考えるにあたって、通常の民事訴訟との際だった相違点がいくつかある。

その第1は、課税処分の前後の段階から訴訟の終了まで、終始、課税当局が強制力を持って証拠を収集できる立場にあることである。そして、現実にもこのように早期に収集された証拠は多く、かつ、その時期が早いこともあって、租税訴訟に提出されたときには、一般にその後納税者が同一事項につき収集して提出した反対の証拠よりも、課税当局に有利に働く可能性がある。このような証拠の収集を課税当局に可能としているものには、たとえば、帳簿の備付けの義務（法法126、150の2など。その記載に偽りがありこれを提示する行為や、帳簿の検査の拒否に対する罰則もある、同法162二、三）、いわゆる法定資料の提出義務による自動的な情報入手のシステム（所法224ないし228。この違反は、罰則がある、同法224四以下）があり、これらは、課税当局に対する自動的な一方的情報開示の機能を果たしている。また、納税者及びその取引相手に対する質問をし、帳簿書類などを検査する権利（法法153、154。所法234）があり、しかもその質問・検査に際して、答弁を拒否し、虚偽の答弁をし、あるいは検査を拒むと刑事処罰がある（法法162二。所法242八）。そもそも、虚偽の答弁をし、虚偽の申告をする

*

*

*

ことは処罰があってもやむを得ないが、少なくとも個人である所得税につき、答弁を拒否することを犯罪とする部分は、憲法35条との関係では、違憲の疑いもあろう。米国では、米国歳入法による申告額の適正の調査、申告がないときの税額の決定などの行政目的（租税犯罪の調査目的も許される）のために、司法刑事手続きが開始されるまで、課税当局は、帳簿等の調査、納税義務者その他の帳簿の保管者などの呼び出し及び帳簿など書類の提出要求、そしてこれらの者の尋問のための召喚状を発する権限がある（26 U.S.C. § 7602）。これの執行は、裁判所への申立による。そして、拒絶に対し罰則においてはいるが、処罰されるのは、出頭を拒みあるいは書類の提出を拒む行為に限られている（26 U.S.C. § 7210）。しかし、答弁拒否は犯罪ではない。そもそも連邦政府に対する虚偽の申告は一般に処罰規定（18 U.S.C. § 1001）があり、内国歳入法にも、虚偽を陳述することの処罰規定があるが（26 U.S.C. § 7207）、係官の質問に対して個人である納税者が黙秘をする権利及び交信記録を提出しない権利は当然に保障されている。

ところで、わが国の質問・調査権に戻れば、これは、建前や理論としては刑事事件ではないが、実際の機能は刑事事件でいえば、取り調べであり、しかも、答弁拒否、取り調べ拒否に刑罰があるなど、課税当局に刑事事件以上の高権が保障されている。

また、第2に、不服申立段階においても、課税当局（審判所）に、納税者（通法95）、そして原処分庁（同法96）の双方から証拠が更に集中され、また課税当局（審判所）が独自に、質問・検査等を行うことができ、これを保障するために、同様の罰則がおかれている（同法126）。ここでも、刑事事件以上の高権の保障が見られる。

第3に、このように収集される証拠の中には、納税者に不利な証拠だけでなく、有利な証拠

が、混然としてある。これらは、公益代表である課税当局（不服審判所）に確保されたままで、納税者に有利なものは、裁判所への提出を含めて全く表にはでない。

(2) しかし、これらの証拠・資料がこのように国家高権の下に、国家費用により収集されている経緯からすれば、刑事手続きで検察官が収集確保している証拠の取扱いとの類似点が浮かび上がる。刑事訴訟手続において裁判所の訴訟指揮としての証拠開示があることの実質的な理由は、公益代表としての検察官に強制力のある証拠収集能力のあることによる。このような類似点を強調すれば、裁判所に課税当局が持っている証拠資料をそのままに証拠として、あるいは少なくとも証拠としての価値を判断するために裁判所に提示する一般義務あるいは課税当局の倫理があるとするところでもできるほどであろう。もしも、このように論じることが直ちには不可能であるとしても、少なくとも、納税者からの釈明要求を認め、課税当局に対する、収集した資料の存否、種類、形式、名称、作成者、管理者など、その内容を別にして外形的事実であって納税者がこれを根拠に独自に証拠収集に至りうる程度の情報を開示する義務・釈明するべき義務は肯定して良いように思われる。そして、納税者としては、租税訴訟に提出することのできる証拠そのものあるいはそのような証拠に到達できる情報の、説明・釈明を、被告である課税当局に求めることが許されるべきものである。

(3) 米国租税裁判所の手続きでは、通常民事訴訟と概ね似通った証拠開示に関する規定がみられる。まず、一般に、情報自由法（Freedom of Information Act, 5 U.S.C. § 552）による資料請求が可能であり、そこでの例外にあたらぬ限り、情報の開示があるので、これを訴訟に用いることができる。次に、連邦歳入法（Internal Revenue Code § 7453, 26 U.S.C. § 7453）に基礎をおく、米国租税裁判所手続規則の規則70条から76条までの開示がある。証拠

*

*

*

開示の原則は、相互になすそれぞれの保持する情報の発見であるので、証拠能力のある証拠の開示に限らず、証拠能力のある証拠の発見に繋がるものであれば、関連性があり、かつ、普通法の諸特権に服するものでない限り、開示を求めることができ、これに応じる必要がある (Rule 70(b))。具体的な手法は、自主的な開示 (disclosure) ではなく、相手方当事者の請求による開示 (discovery) に限っているが、書面による回答請求 (interrogatories)、証拠書類及び証拠物の提出・謄写・検査などによる提出請求 (production of documents and things)、そして口頭尋問 (deposition) が認められる。提出請求の関係では、連邦歳入庁 (IRS) の保管する書類に関しては、納税者の陳述書、第三者の陳述書及びその帳簿、特別査察調査官 (special agent) の報告書、歳入調査官 (revenue agent) の報告書などを、課税当局が提出すべきものとされ、例外となるのは、そのような証拠開示自体が濫用であるときと、政府特権 (Governmental Privilege) に関することからである (Barger, Jr. v. C.L. R., 1976, 65 T.C. 925)。この関係で、政府特権の範囲が問題となるが、その範囲は、基本的には情報自由法の開示の例外項目である、官庁間及び官庁内のメモもしくは手紙で当該官庁との訴訟の当事者には提供されないもの (inter-agency or intra-agency memorandums or letters which would not be available to a party other than an agency in litigation with the agency, 5 U.S.C. § 552(b)(5)) と同様になる。結局、判例などからすると、普通法の特権に関する原則によって、官庁の決定前の交信 (executive privilege; pre-decisional communication)、弁護士の依頼人への守秘義務特権 (attorney-client privilege)、そして訴訟を予定して作成した文書 (work-product privilege) 等があたろう。なお、このようにして証拠開示で得られた資料・情報は、公

判で証拠法則に合致するときには採用される。そして米国租税裁判所の証拠法則は、ワシントン地区連邦裁判所の証拠法則による (Rule 143)。

米国租税裁判所の法廷での証拠の採否は、I. R. C. 7456条以下による (なお、最近の米国租税裁判所の手続の状況を報告するものに、Van Brauman, Foreign Evidence Gathering and Discovery for U.S. Civil Tax Determination Purposes, 30 The International Lawyer 589 (1996) がある)。

VI 納税者の独自の証拠収集の指針

1 納税者の手元の有利な証拠の確保

納税者は、取引に関する契約書、銀行取引勘定、領収書、伝票、帳簿、計算書類を、商法あるいは税法に従い作成し、保存をしなければならない。また、取引に至るまで、あるいはその後の、手紙、ファックス、テレックス、そして電子通信記録などは、課税当局の調査の対象、関心事項が明確になると共に、改めてその内容を確認し保管をすべきものとなる。この場合、有利不利を問わず保存をするのが前提である。特に、このような周辺資料のなかで、課税当局の誤解を招くおそれがあるもの、誤った記載のあるもの、追加の説明が必要であるものは、なるべく早い時期に、課税当局の指摘のなされるまでに、その作成者から真意を確認して、誤った資料と共に正しい内容において保全しておくべきであろう。

2 第三者の手元の有利な証拠の確保

(1) 取引の相手方、取引に関与した第三者、その他の一般証人とは、なるべく早く接触を開始することである。そして、書類あるいは物の写真あるいはコピーの入手をし、第三者の観察・記憶を経た情報については、説明書・意見書・陳述書などの文書、録音テープ、ビデオテープなどにこれを確保すべきである。第三者のなかに

*

*

*

は、訴訟になってからの関与を心配するものであっても、訴訟前であれば、協力を得る可能性が多い。納税者が自ら依頼をするか、弁護士、税理士、公認会計士、調査事務所が担当するかは、それぞれ状況に応じてなすべきである。歩き回ることは、納税者、課税当局のそれぞれに必要であり、この場合努力をした側が報われる確率が高い。特に、課税当局が積極的に動いて、先にこのような証拠を聞き取り書、陳述書に作成したときには、その記載をそのままに真実であるとの証明に使われてしまう。証人尋問で矛盾をした供述のなされた時に使われるといったものではない（この意味で、刑事事件の検察官調書や、警察官調書以上の効果がある）。また、後にこれを覆す証言を得ることは至難の業である。

- (2) そこで、このような第三者に対して、実体的に管理されている資料の引渡請求権があるのであれば、これを早めに預かることが考えられる。また、課税当局からの接触・質問があったときに連絡をもらう体制を取っておくことが必要である。課税当局に対して、納税者から秘密保持特権の確保、質問手続きの違法を理由とする禁止などを申し出る機会ができるようにしなければならない。
- (3) このほかに、公私の団体から基礎的な情報（公共料金、新聞・雑誌の記事、統計、市場に関する情報、白書など）の収集を疎かにしてはならない。特に今日では、コンピューターによるこれらの情報の蓄積があり、容易に検索、コピーを得ることができる。これを基礎資料として使用しなければならない。
- (4) また、積極的に専門家を得て、鑑定書を得る努力をしなければならない。

VII 納税者に有利な証拠の提出の時期・方法

1 納税者の証拠収集と提出段階

納税者の証拠の収集と提出をどの段階において集中的に重点を置いてなすべきかは、難しいかつ深刻な問題である。不服申立手続段階はおよそ勝負見込みがないからとの立場から、一切の立証を控えることも一案ではある。しかし、異議申立て段階は、課税当局との非公式な折衝が成立する段階であるので、課税当局が積極的に証拠を摘示し、誠意ある解説、意見表明をする限りで、納税者においても同様に物的な書類の積極的な活動をすべきではあろう。そして、この過程を、お互いが持っている証拠、特に課税当局の収集した証拠が納税者に自主的に提示されることの機会としてとらえることが納税者には望ましい。ただし、第三者の供述が、この段階ですでに確保されているとして、これをそのままに提出をして良いかは慎重を要する。この種の証拠は、あるいは課税当局、納税者共に訴訟まで手元にしまっておくことが考えられる。これを別にしても、訴訟前の交渉の過程で、納税者が証拠収集にあたるきっかけを掴むことも多い。

2 訴訟開始後の提出

この段階はすでに訴訟技術の問題ともなる。すでに訴訟前から用意された証拠書類の提出、確保した証人の証言に加えて、すでに述べた求釈明、証拠の開示請求によって証明対象の整理、課税当局の管理にかかる納税者に有利な証拠の収集を必要とする。そして、これに基づき、書証としての文書提出命令、調査囑託などの手法が活用されなければならない。また、原則的な態度と言われようが、伝聞証拠であるものに対する否定的な対応（伝聞供述者の証人尋問、証拠排除請求）が、納税者の側から原則的に維持されることも必要になる。