

税務訴訟を 知ろう

佐藤香織

鳥飼総合法律事務所
弁護士

1 はじめに

今回より、「税務訴訟」に関する連載をスタートさせていただくこととなった。事例を通じて、税務のプロではない方にも税務訴訟に興味を持っていただけるような内容にしていきたいと考えている。

とはいえ、「税務訴訟」と聞いても、ピンと来ない方も大勢いらっしゃると思う。そこで第1回の今回は、税務訴訟とは何か、その現状や手続きの概要などについて説明し、第2回以降で、事例を紹介していくことにしたい。

2 税務訴訟とは

(1) 税務訴訟とはどのようなものか

税務訴訟を説明するにあたって、典型例である次のようなケースを考えてみよう。

法人あるいは個人の納税者が確定申告を行ったところ、税務調査が行われ、税務署長により確定申告の内容が誤っているとして更正処分が行われたとする。しかし、税務署長による更正処分に不満があるときには、納税者はどうすればよいだろうか。

このような場合、納税者には、一定の要件のもとに、課税庁による課税処分の取消しを申し立てる手続きが認められている。

この手続きの1つに、納税者が、課税庁（国）を相手に、課税庁（国）の行った処分を不服として、裁判所においてこの処分を争う方法がある。これが「税務訴訟」である。前述の典型例のような、更正処分の取消しを求める訴訟を、「取消訴訟」といい、これは税務訴訟の一類型である。

(2) 税務訴訟は行政訴訟

税務の実務には、税金を課すという課税の観点と、その税金を徴収するという執行の観点がある。税務訴訟も、この観点から、「課税訴訟」と「徴収訴訟」とに、大きく分けることができる。税務訴訟の中心は、このうちの「課税訴訟」である。そして、課税訴訟を中心とする税務訴訟は、「行政訴訟」に分類される。行政訴訟とは、行政庁の行った処分や公法上の権利関係を対象とする訴訟である。

「民事訴訟」という言葉はおなじみだと思うが、民事訴訟が私人間の権利関係などを対象とする訴訟であるのに対し、行政訴訟は民事訴訟とは異なることを対象にしているとおわかりいただけると思う。

行政訴訟である税務訴訟は、「行政事件訴訟法」という法律によって、その要件や手続きが定められている。

(3) 税務訴訟への関心の高まり

税務訴訟とは、税務署長の行った処分、いいかえれば、「国家」の行った処分を不服として裁判所に訴えを提起するものである。国家を相手に訴訟を行うことになるため、納税者が抵抗感を持つこともある。

また、訴訟になじみのある納税者などいないのが普通であるうえ、「税務訴訟」となると、専門的な知識や技術が必要で、弁護士や税理士に依頼すると費用がかかりすぎるといったイメージが先行し、その結果、以前は訴訟をあきらめることも多かったと思われる。

こうした傾向は現在ももちろん存在するが、その一方で、納得のできない課税庁の処分には声を上げる納税者が増えてきたこともまた事実である。

わが国には、「租税法主義」という原則がある。これは、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」（日本国憲法第84条）という、憲法に定められた大原則である。つまり、法律の根拠がなければ国は課税を行うことができないと、憲法は明文で定めているのである。

したがって、納税者には、自分の受けた処分について法律の根拠がないと考える場合には、その処分について適法性を争う権利が認められるのは当然である。そして、たとえ国家の行った処分でも、法律の根拠のないものは裁判所の判断を仰ごうという意識が、近年は国民に広く浸透してきている。

さらに、企業においては、根拠の曖昧な処分をそのまま受け入れると、株主への合理的な説明を行うことができないという判断により、訴訟に踏み切ることもあるようである。

こうした国民の意識の高まりを受け、平成16年には、年間550件を超える税務訴訟が提起され、その後も年間400件前後の税務訴訟が提起されているのである（国税庁平成20年発表「税務統計（平成19年度）」より）。

3 不服申立前置について

(1) 異議申立てと審査請求

納税者が課税庁（国）の処分に対して不服があるとき、ただちに裁判所へ税務訴訟を提起することができるであろうか。残念ながら、原則としてただちに裁判所へ税務訴訟を提起することはできないのである。

これは、裁判所に税務訴訟を提起する前に、行政庁の内部で、その課税処分を再度審理する制度が定められているためである。この定めは、国税に関しては原則として「国税通則法」に置かれている（なお、以下では、国税に関する不服申立てであることを前提として説明を行う）。

国税通則法によれば、国税に関する法律に基づく処分に対して不服のある納税者は、「異議申立て」や「審査請求」といった不服申立てを経た後でなければ、裁判所へ訴訟を提起することができないことを原則としている（国税通則法第115条第1項）。これを、訴訟提起の前に不服申立てを行うという意味で、「不服申立前置」という。

不服申立てには、前述のとおり「異議申立て」と「審査請求」の2つの手続きがある。

「異議申立て」とは、税務署長などにより更正処分など（これを「原処分」という）が行われ、原処分に納税者が不服であった場合に、納税者が、原処分を行った税務署長など（これを「原処分庁」という）に対して、原処分の取消しなどを求める手続きをいう。これに対しては、原処分庁より異議決定が出される。

「審査請求」とは、異議決定が出てもお原処

分に不服のある納税者が、国税不服審判所長に対して、原処分を取消しなどを求める手続きをいう。これに対しては、国税不服審判所長の裁決が出される。

なお、これらの不服申立ての手続きには、タイムリミットがあったり（図表1）、また、例外的に異議申立てを省略できる場合がある（国税通則法第75条）などのさまざまな特徴があるため、注意が必要である。

(2) 不服申立前置制度の趣旨

それでは、税務訴訟を提起する前に、不服申立てを経る必要があるのはなぜであろうか。特に、前述のとおり、「異議申立て」は、そもその問題の発端である原処分を行った原処分庁に対する申立てであるから、本当に公正な判断をしてくれるのだろうかと思われるかもしれない。

この点、不服申立前置の理由として、以下のような点があげられる。

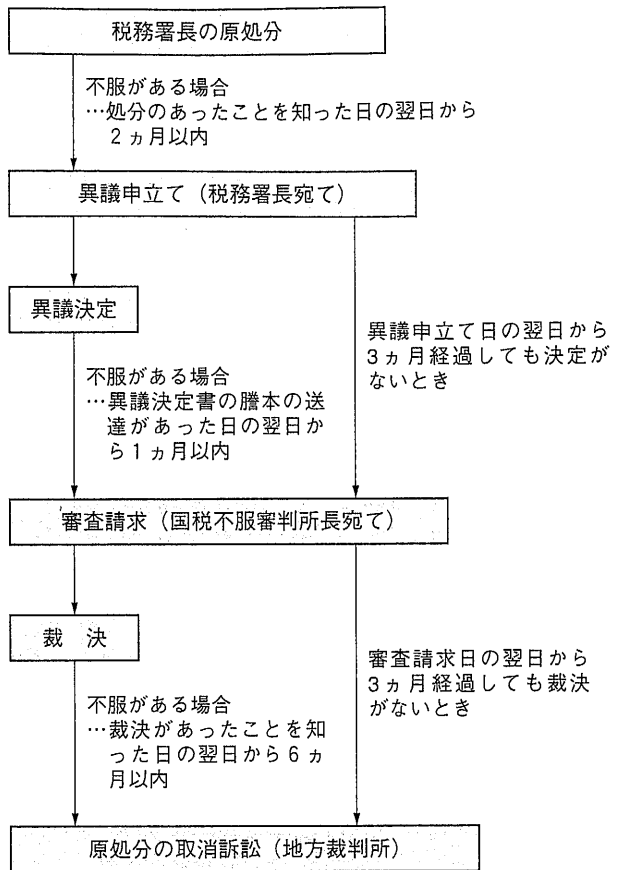
- ① 租税に関する処分は毎年大量であるため、裁判所の処理能力を超えないように、不服申立て制度により裁判所での判断の前に処理していく必要がある。
- ② 租税に関する処分について判断するには、専門的かつ複雑な知識が要求されるから、専門性のある行政庁に対する不服申立てを司法手続きに先行させることで、納税者の権利救済を図る。

(3) 不服申立ての現状

ここで、不服申立ての現状を数字でみてみよう。

国税庁平成20年発表の「税務統計（平成19年度）」によると、平成19年度に処理された異議申立て事件のうち、納税者の主張の全部または一部が認められたのは11.2%（前年度10.2%）、また、同年度に処理された審査請求事件のうち、納税者の請求の全部または一部が認められたのは12.7%

図表1 国税についての納税者の不服申立て手続き(概要)



（前年度12.3%）となっている。

この数字からは、納税者の主張が認められる割合はまだ低いとも思えるものの、10件に1件以上は納税者の主張を一部でも認めていることになる。したがって、課税処分に納得できないときには不服申立てを行うこともムダではないと考えられる。

4 税務訴訟の実際

(1) 税務訴訟は勝てないのか？

不服申立ての手続きで納税者の主張が認められない場合には、税務訴訟の提起を検討することになる。しかし、税務訴訟は、勝てない訴訟の代名詞のようにいわれることが多い。

確かに、行政訴訟の一類型である税務訴訟にお

いては、原告である納税者側の代理人が弁護士である一方で、被告である国側の代理人は、「指定代理人」といわれる法務局や国税局の担当者である。つまり、被告の代理人は、国家をバックにした法律や税務のプロばかりなのである。特に、大きな税務訴訟などでは、被告の代理人が10名以上となることもあり、通常の訴訟でも複数名が代理人となっている。

このように、税務訴訟の被告側は、常に専門的知識を有する集団であるという特殊な事情が存在する。これが、税務訴訟は勝てないといわれる原因の1つであろう。

(2) 税務訴訟の勝訴率

国税庁平成20年発表の「税務統計（平成19年度）」によると、平成19年度中に判決が出て終結した税務訴訟は387件（前年度447件）で、そのうち原告が一部または全部勝訴したのは55件（前年度80件）、割合としては14.2%（前年度17.9%）とのことである。

この原告の勝訴率14.2%をどう解釈するかである。前述のとおり、「不服申立前置」という原則があるため、2つの不服申立て手続きを経てもなお、納税者の主張が認められないような難しい案件だけが、税務訴訟として裁判所で審理される。その中で、14.2%は一部でも勝訴できるということは、税務訴訟の勝訴率は決して低いとはいえないと思われる。

(3) 税務訴訟のすすめ方

「税務訴訟」というと、何か特別な訴訟のすすめ方をしているように思われるかもしれない。もちろん、税務訴訟に特有の面はあるが、訴訟の手続きとしては、以下のとおり、通常の民事訴訟とほぼ同じである。

まず、原告が訴状を裁判所に提出することにより、訴訟が始まる。そして、訴状が被告に送られ、

被告が訴状に対する反論を記載した答弁書を裁判所に提出する。その後は、裁判所において口頭弁論を数回開き、その期日で、原告被告双方が自分の主張を記載した準備書面を提出し、かつ、その主張を裏付ける証拠を提出して立証を行う。そして、判決を出すことができると裁判官が判断すれば、口頭弁論を終結させ、判決を言い渡す。

さて、この税務訴訟の過程で、もっとも重要なのが「立証」である。

訴訟における「立証」は、原則として、「立証責任」を負う側が行う。先に典型例としてあげた更正処分の取消訴訟では、更正処分の根拠となった所得の存在やその金額についての立証責任は、被告である課税庁（国）が負うのが原則とされている。なぜなら、課税庁は更正処分を行った本人なので、更正処分の根拠や金額についての根拠を持っているはずだからである。

ただし、税務訴訟においては、立証責任を負っていないはずの納税者も、自分の主張が正しいことを裁判官に理解してもらうために、積極的に自ら証拠を提出する。

なぜなら、税務訴訟で納税者が勝つということは、裁判官の立場からすれば、国が一度行った課税処分が違法であると判断するということであるから、裁判官がそのような判断をしやすくするために、納税者の側も立証に力を注ぐべきなのである。これは税務訴訟に特有の闘い方といえる。

(4) 税理士補佐人制度

さらに現在は、訴訟代理人として、税理士が税務訴訟の代理人（この場合、税理士は「補佐人」と呼ばれる）になることができる。

これにより、被告側だけでなく、原告側にも、税務のプロが代理人としての立場で関わるができるようになった。この制度によっても、今後、税務訴訟の納税者勝訴率は上がっていくと考えられる。