実務研究

税務争訟の現場から

原木規江［神田］

税理士法改正により、平成14年4月1日から施行された補佐人税理士の制度の創設に伴い、税務訴訟において、税理士が出廷し、陳述することができるようになった。実際に、税務訴訟の法廷や判決文においても、税理士が補佐人となるケースが増加していることがわかる。弊職も、補佐人専門税理士として、税務申告書の作成等のいわゆる税理士業務とは異なる税務争訟だけに携わるようになって数年が経過した。実際の税務争訟の実務において問題となると思われる点について、検討する。

税理士法2条の2は、「租税に関する事項」について、税理士に補佐人として出廷し、陳述することを認めている。したがって、実際に税理士が関わる訴訟としては、課税処分取消訴訟などの抗告訴訟が想定されるが、その他にも税理士損害賠償請求訴訟など租税に関する訴訟であれば私人間の訴訟も含まれる。前者は国が相手方であり、税務訴訟のために特別に訓練された指定代理人が訴訟に関わること、裁判官も国は間違わないという視点で訴訟に臨むことが多いこと、和解による決着が見込めないことなどの点で、後者に比して、訴訟の厳しさが著しく異なる。そこで、本稿では特に課税処分取消訴訟について検討する。

1、税務通達の拘束力

課税処分取消訴訟は、異議申立て及び審査請求からなる不服申立てを経た後でなければ、訴訟を提起することができない、いわゆる不服申立前置主義が採用されている。そして、不服申立てにおける主張・立証と訴訟における主張・立証との大きな相違の1つである税務通達の拘束力について検討する。

(1)　税務通達に基づく申告

税務通達の法的根拠は、「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる」と定める国家行政組織法14条2項にある。したがって、「国税の法律に係る税務通達は国税庁長官が傘下の職員に対して解釈の統一を図るために下す命令であって、納税者に対するものではない」（品川芳宣「租税法律主義と税務通達」ぎょうせい、34頁）。

しかし、納税者の不服申立てを審理する機関である異議審理庁は国税庁の一機関であることから、不服申立てにおいては、その審理を担当する異議審理庁たる税務署長は税務通達に拘束され、国税不服審判所は国税庁とは独立の機関とされるが、事実上拘束される。したがって、納税者が、税法の解釈につき、税務通達と異なる解釈をして不服申立てをしても、審理する職員は税務通達に拘束され、通達と異なる解釈を勝手に認めることはできないから、申立ては棄却されることが想定される。

この点、税務実務が通達に則って行われることが多い現状をみると、不服申立て段階までは、通達に従って、解釈適用を行っている場合には、事実関係の適切な立証ができさえすれば、納税者の主張が認められる可能性は大きいと思われる。

(2)　税務通達に反する申告

ところで、憲法84条は、「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」と規定し、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」（金子宏「租税法第10版」弘文堂、77－78頁）という租税法律主義が租税法の基本原則とされている。そして、この租税法律主義の機能は、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある」（金子、前掲書、78頁）と解されている。

そこで問題となるのは、何が「法」であるかである。「租税法の法源には、憲法、法律、命令（政令・省令）、条例・規則、条約、交換公文等の成文法が存することに異論はないが、行政先例法（慣習法）及び判例法も法源に含まれるものと解されている」（品川、前掲書、26頁）。しかし、税務通達は、国税庁という行政組織内部の職務上の命令であり、法源ではないから、裁判官や納税者を拘束するものではない。

したがって、実際に納税者が税務通達に基づかず、法令の解釈に基づいて納税申告を行い、その申告に対し、課税庁が課税処分を行った場合、最終的には、その法令の解釈を訴訟により争うことにより、裁判官が、税務通達に拘束されることなく、当該課税処分の是非を法令の規定・解釈によって裁けば足りる。しかしながら、税務通達に基づかない申告を行うことにより、納税者は加算税と延滞税の負担を強いられ、又は、加算税等を避けるため、税務通達に従った申告を行い、更正の請求をし、通知処分を争う場合は、納税者に主張の立証責任が求められる（東京地判平成12年2月16日税資第246号679頁）。

このように、「納税者が税務通達の違法性を法廷で争うことは納税者側に余りにも多くの障壁がある」（品川、前掲書、50頁）のである。

(3)　税務通達に反する課税処分

他方、税務通達に反する課税処分が行われることもある。この場合には、相手方である国も、税務通達は法源ではないとして、法令の趣旨解釈を争うことになる。しかし、憲法84条に規定される租税法律主義が求める「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える」ための機能を税務通達が補填していることや、税務通達の拘束力が納税者には及ばないとしても、税務実務において通達が納税者を拘束している事実に鑑みると、税務通達に反する課税処分をもって違法性を争うことができると考える。

しかしながら、裁判例は税務通達に反した課税処分であったか否かを判示するのではなく、当該課税処分が法令の規定に照らして、違法か否かを判示しており、結局のところ、法令解釈の問題に帰結する。

(4)　小括

訴訟においては、税務通達は税法の一解釈に過ぎず、税法の解釈が徹底的に争われることになる。この点が不服申立てと訴訟の一番の大きな相違点であり、大阪高裁平成17年6月16日判決が、「税法の解釈についての最終判断は国税庁が行うのではなく、裁判所（最終的には最高裁判所）が行うものである」と判示するとおりである。すなわち、税法の解釈の最終的な判断を行う機関は裁判所である。そうすると、税理士は、税法の解釈から、争点及び事実を検討し、上記において検討した加算税や立証責任等の納税者の不利益も勘案し、判断することが必要となる。これは、税務通達に反する申告書を作成し、税務代理する場合、あるいは審査請求棄却の裁決を受け、提訴を検討する場合は、当然に必要であり、反対に税務通達を利用したタックスプランニングを推奨する場合などにも、熟考する必要がある。

2、主張・立証

不服申立てと訴訟の第2の相違点として、立証責任の問題がある。税務訴訟において立証責任が原告にあるのか、被告にあるのかという問題は重要な問題である。

(1)　職権主義

不服申立ての審理は、異議申立ての場合も、審査請求の場合も職権主義が広く採用されている（行審27条～31条・48条、税通97条）。すなわち、当事者が自発的に争点を明らかにし、証拠資料を提出して審理に協力し、真相を明らかにしなかればならない当事者主義と異なり、当事者の申立てによらなくても、異議審理庁又は国税不服審判所は、質問検査権の行使など職権による真実の発見が強く要請される。この点が、当事者主義を採用する訴訟の場合と大きく異なる。

しかしながら、異議審理庁ないし審判所の職権による証拠調べにも限界があり、申立人又は請求人には、反論の機会や証拠物の申立ての機会は認められている（行審26条、税通84条、95条他）。反対に、原処分庁にも処分の理由となった事実を証する書類その他の物件の提出が認められ、その意味では、職権主義を基調としたうえで、法形式上は当事者たる原処分庁と納税者による当事者主義的な活動が行われているといえる。

したがって、原処分庁も納税者も、自己に有利な主張事実は証拠を提出して明らかにしなければならない主観的な挙証責任が求められる。この主観的な挙証責任は、「ある事実が証明されないために自己に不利益な判断を受けるおそれのある当事者がその不利益を免れるため当該事実を証明すべき証拠を提出すべき負担（義務）をいう」（松沢智「租税争訟法改訂補正版」中央経済社、67頁）と解され、一般にいわれる「立証責任」（客観的挙証責任）とは異なる。すなわち、一般にいわれる「立証責任」が「ある事実につき存否いずれとも証明がつかない場合に一方の当事者が最終的に受けるべき不利益な負担（地位）」（松沢、前掲書、67頁）をいうのに対し、主観的な立証責任は「訴訟遂行上の具体的情況の下において、その立証責任を負担する者が移転されていくものである」（松沢、前掲書、68頁）。この主観的な挙証責任は、自己に有利な証拠を提出し、不利益を甘受することを避けるために求められるものである。

(2)　当事者主義

不服申立てにおける職権主義に対し、訴訟においては、純粋な当事者主義が採用されている。すなわち、当事者が挙証しなければその主張は採用されない。したがって、課税処分取消訴訟においては、まず国が当該課税処分の基礎となった事実を主張・立証し、納税者はその異なる事実についての主張・立証をすることとなる（税通116条）。

そして、裁判所において事実の存否が不明となった場合に、客観的挙証責任の問題となり、課税処分をなした国側が立証責任を負い、反対に、納税者が自ら行った申告と異なる事実に基づき更正の請求をし、否認された場合には、納税者が立証責任を負うことになる。また、過少申告加算税のように、一旦発生した権利関係の消滅を定める規定に係る事実については、その権利を否認する納税者が立証責任を負う。

(3)　小括

不服申立てにおいても、訴訟においても、異議審理官、審判官及び裁判官に当該処分が違法であるとの心証をとってもらえなければ、申立てや訴えが認められることはない。そのために、要件事実に従った効果的な主張・立証を行うことが求められる。

訴訟において、法律の解釈を争う場合には、通達に頼るのではなく、その制度趣旨、沿革などから解釈を導き、争点に係る論評や学者意見書による立証を行うことになる。この場合には、争点に係る高度な専門性が要求され、税務訴訟の組織的な専門家集団による訴訟活動が期待されるところである。

また、事実認定を争う場合には、取引事実に係る契約書・請求書・領収書等の証憑、取引に至るまでの経緯に係る記録及び取引当事者や関係者の陳述書により、個別の課税要件事実について、立証を行うことになる。この場合には、争訟になってから後付けで作成できる書証は陳述書くらいで、その他は取引当時の書証が真偽を分ける決定的な証拠となる。納税申告にあたっては、納税者にこれら疎明資料の徹底的な準備が、万一の課税処分に備えて必要である。

税務争訟を主分野とする弊職の事務所には、更正通知書や裁決書とともに各種の税務相談が寄せられる。ケースによっては、審査請求の段階で納税者からの主張・立証が尽くされておらず、もう少し主張・立証ができれば、請求が認められたのではないかと思われるケースや、税法の解釈においては、主張できると思われるものであっても、事実認定で請求が否認されることが予測されるケースなど様々である。

国税庁が毎年発表する「不服申立て及び訴訟の概要」によれば、異議決定及び裁決においては、一部又は全部取消しがなされた事案は年度により若干異なるものの14％前後で推移しているのに対し、訴訟における一部又は全部取消しは、数年前には5％台であったものが、10％以上に増加している。この結果が補佐人税理士制度創設の成果とまではいえないであろうが、税務訴訟における取消しが今後も増加するよう訴訟技術を上げていきたいものである。

（日本税務会計学会7月月次研究会より）