

Vol.41

今回は **租税争訟**

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 **菅納 敏恭** (神田支部)

電話相談
受付 | 午前10時～11時50分
時間 | 午後1時～2時40分
03-3354-8520

事前予約
面接相談・随時相談
03-5919-7157

課税を争いながら、その処分内容にしたがった納税をすること

I. 事例

当職が関与する財団法人が、税務調査を受け、その結果、収益計上時期について見解を異にしたため更正を受けた。

この更正については、現在、国税不服審判所に審査請求中であるが、この争訟を担当する弁護士は現在係争中であることを理由に納税をしないようにと指導しており、この財団法人は更正にしたがった納税をしていない。しかし万が一、納税者の主張が通らなかった場合、延滞税の額が大きく負担に耐えられるか心配である。

争っている更正の内容に従った納税をすることは争訟上不利になるのだろうか。

II. 回答

更正に従った納税をするべきであり、納税により争訟が不利になることはない。

III. 検討

1. 「自白」

現在の裁判制度では裁判の基礎となるべき事実は、証拠により確定されることが原則である。これは準司法手続である国税不服審判所の審査手続においても同様である。

民事訴訟において、自己に不利な法律関係の基礎になる事実を自ら告白することを「自白」といい、「自白」が裁判所においてなされると(「裁判上の自白」)、相手側は証明する必要がない(民事訴訟法第179条)。たとえば、貸金の返還請求を求められた被告が、金を借りた事実を告白したうえ、しかし、すでに返済済みであると主張している場合、裁判所は金銭消費貸借契約が本当に成立していたのかという点に疑念を持って、金銭消費貸借契約が成立していることに拘束され、これを前提に判決することになる。

もっとも、この「裁判上の自白」の拘束力は、民事訴訟が、両当事者の主張に基づいてその主張の範囲でなされるという「弁論主義」を前提としていることによる。そこで「弁論主義」が採用されておらず、いわゆる「職権探知主義」が採られている国税不服審判所においては拘束力が認められる「自白」はあり得ない。

しかし現実には口頭弁論・弁論準備手続の場ではなく裁判外で、自己の不利な事実を告白(裁判外の自白)がなされることもある。この場合、裁判所はこれに拘束されることはないが、不利な事実の存在を推認させる有力な間接事実になるであろう。金銭消費貸借契約の成否を争いながら、弁済として相当額の金を交付していれば、金銭消費貸借契約が成立していることを強く推認させることになる。そこで、税務争訟を同様に考えれば、事件を受任した弁護士にとっては、租税債務の成否を争っている場合に納税することは自己の主張を弱くするという懸念もあり得るであろう。

2. 「公定力」

しかし、課税処分を争う租税争訟は民事訴訟と違う。行政処分には「公定力」が認められ、たとえ違法であっても取り消されるまでは効力を持つとするのが、明治憲法下の行政裁判所以来の判例である(最高裁昭30.12.26)。

行政事件訴訟法が行政処分に関し取消訴訟を設けていること(行政事件訴訟法第3条)から、行政処分の違法は、もっぱら取消訴訟で争うべきと解され(取消訴訟の排他的管轄)、行政処分が仮に違法だったとしても、取消権限がある者(国税不服審判所、裁判所など)によって取り消されるまでは、何人もその効力を否定することはできない。

この相談事例は、審査請求中であり、更正はまだ取り消されていない。法的に納税義務は存在しており、これに従って納税することは当然であり、納税の事実が争訟を不利にするものではない。

3. 実際の対応

実際の事例においても、納税したうえで更正の請求を経て争われる事件は多い。著名な「興銀事件」(最高裁平16.12.24)でも、また「武富士事件」(最高裁平23.2.18)でも、納税者は課税処分に従って納税した上で争い、なんら不利になっていない。納税者が勝訴すれば納付税額は還付加算金とともに還付される(国税通則法第58条)。

違法と思われる更正であっても、資金が許せば納税することにより、延滞税負担のリスクを回避することになるであろう。

附帯税を争うなかで本税の違法を主張すること

I. 事例

ある納税者が、所得税につき税務調査を受け、その結果修正申告をし、過少申告加算税の賦課決定も受けた。しかし、納税者はこの修正申告をしたときは冷静な判断ができなかったが、あとで考えると納得できない内容であるとして当職に相談にみえた。すでに更正の請求の期間を徒過しているが、法的に争う方法はあるだろうか。

II. 回答

修正申告の基礎となった事実が真実でないことを理由に加算税の賦課決定を争うなかで修正申告の是正を求めることもあり得ると考える。

III. 検討

1. 修正申告自体は争えない

修正申告をした場合であっても、法定申告期限から5年(除斥期間)以内であれば、税務署長に対し更正をすべき旨を請求することができる(国税通則法23条)。

しかし、不服申立(異議申立、審査請求)、行政訴訟を通じて是正されることとされるのは課税庁の行う課税処分である。納税者自らの行為である修正申告(国税通則法第19条)は、行政処分でないため権利救済制度の対象ではない。納税者の権利救済制度は、違法な課税権から納税者の権利を守る制度であり、権力の行使でない修正申告は救済の対象とされていない。

2. 更正の請求

もちろん、納税者自ら行った修正申告であってもその内容が真実でなければ、上述のように更正の請求をすることができる。請求を受けた税務署長は、請求を認めないときは請求に理由がない旨の通知をすることとされている(同条第4項)が、この更正

の請求に理由がない旨の通知は行政庁の行う処分であり、審査請求、取消訴訟の対象となる。

更正の請求はその期間が限られている(除斥期間)。従前は法定申告期限から1年とされていたので、誤った申告により税額が過大であった場合でも、更正の請求ができないケースも見受けられた。この点、平成23年度の国税通則法改正で、法定申告期限から5年に延長された(国税通則法第23条)ので、今後はこの相談事例のようなケースは少なくなるであろう。

3. 附帯税における違法性の承継

加算税など附帯税は、賦課決定により納税義務が生じる。したがって附帯税の賦課決定はその額の計算の基礎となる修正申告又は更正とは別の処分であり、独自に権利救済の対象となりえる。

しかし附帯税を争う中で本税の違法を主張できるかについては、これまで十分に議論がされていないようである。

この点、賦課決定の基礎となる修正申告の違法を理由として附帯税を争うことは、更正の請求という制度を設け、その期間を制限した趣旨に反するのではないか、本税について納税義務を早期に安定させようという不服申立制度の趣旨に反するのではないかと、という意見もあるであろう。本税の違法性については、更正の請求を通じて争われるべきであり、除斥期間のため本税について争えなくなった場合に加算税を争う形で本税の違法性を争うことを認められるようなことになれば、法が予定した権利救済制度に穴が生じることになるとも考えられる。

しかしながら、附帯税の賦課決定は本税とは別個の処分であり、附帯税の税額は本税を基礎としており、本税が適法であることを内包していること(違法性の承継)、また本税が真実に反していれば附帯税の負担を強いる理由がないことから、異論はあろうが、本税の違法を理由に附帯税の賦課決定を争うことは認められるべきであると考えられることもできよう。

4. 加算税が本税の違法を理由に取り消されたときの効力

審査請求ないし行政訴訟において、本税の納税義務が真実に基づいていないことを理由として附帯税が取り消された場合に、本税の納税義務はどのようになるであろうか。

判決の既判力は訴訟物である附帯税の賦課決定についてのみ生じ、判決の理由に既判力は及ばない。したがって、附帯税取消の理由が本税の税額の違法を理由としていても、当然に本税の納税義務が変更されるものではない。審査請求においても裁決の拘束力は審査請求の対象である附帯税の違法性に限られる。

しかし税務署長は、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったときには、更正するものとされており(国税通則法第24条)、また行政の統一性からも、本税について更正すべきことになろう。

注) 内容は、平成24年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。