

税務訴訟

——処分取消訴訟を中心に

会員 菅原 万里子

■税務訴訟とは

税務訴訟は、租税法律関係に関する訴訟であり、租税訴訟ともいわれている。税務訴訟と言っても、実はその中には民事訴訟の性格を有するもの、行政訴訟の性格を有するものがある。そして、税務訴訟の類型としては、取消訴訟・無効確認訴訟・不作為違法確認訴訟・過誤納付金還付請求訴訟・租税債務不存在あ

るいは租税債権確認訴訟・国家賠償請求訴訟・争点訴訟・徴収訴訟と多岐にわたっており、取消訴訟・無効確認訴訟・不作為違法確認訴訟・過誤納付金還付請求訴訟・租税債務不存在あるいは租税債権確認訴訟は行政訴訟に属するものとされ、国家賠償請求訴訟・争点訴訟・徴収訴訟は民事訴訟に属するものとされている。

税務訴訟の手續に適用される法律は、税務訴訟のうち、民事訴訟に属するものについては当然、民事訴訟

法の規定によって手続は遂行されるが、行政訴訟は行政事件訴訟法（以下「法」という）の適用を受ける。加えて、国税通則法や他の国税に関する法律の適用もある。

なお、本年6月9日公布の改正行訴法によって、取消訴訟の出訴期間の延長、被告適格の簡明化等、若干であるが利用しやすくなるよう改正が行なわれた。また、平成13年に行なわれた税理士法改正によって、税理士が補佐人として、我々弁護士と共に税務訴訟に出廷し陳述することが可能となった。このように税務訴訟は動きのある分野であり、税理士が訴訟に興味を持ち税務訴訟に積極的になることにより、弁護士の職域としても拡大が期待できる分野である。

■税務訴訟の種類

税務訴訟における各訴訟類型は、以下のとおりである。

①取消訴訟

取消訴訟には、処分取消しの訴えと裁決取消しの訴えがある。

処分取消しの訴えは、行政庁の処分その他公権力の行使にあたる行為の取消しを求める訴えの内、裁決の取消しの訴えを除くもの（法3条2項）である。例えば、税務署長等の行なった更正等の課税処分の取消しを求める訴えや差押等の徴収処分の取消しを求める訴えがこれに該当する。

裁決取消しの訴えは、審査請求、異議申立てその他の不服申立てに対する行政庁の裁決、決定その他の行為の取消しを求める訴え（法3条3項）である。例えば、国税不服審判長の行なった裁決の取消しを求める訴えがこれに該当する。

②無効確認訴訟

無効確認訴訟は、行政庁の処分もしくは裁決の存否又はその効力の有無の確認を求める訴え（法3条4項）であり、例えば、更正・決定等の賦課処分の無効確認の訴えがこれに該当する。

③不作為違法確認訴訟

不作為違法確認訴訟は、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分又は裁決をしなければならないのに、これをしないことについて違法の確認を求める訴え（法3条5項）である。例えば、更正の請求に対する不作為違法確認の訴えや物納申請に対する不作為違法確認の訴えがこれに該当する。

④過誤納付金還付請求訴訟

過誤納付金還付請求訴訟は、誤って納付した金員の返還を求める訴えである。

⑤租税債務不存在確認訴訟・租税債権確認訴訟

租税債務不存在確認訴訟は、当該課税処分の無効又は申告の無効を理由に租税債務不存在の確認を求める訴えであり、例えば、確定申告をした納税者が当該申告が錯誤に基づき無効であると主張して提起する租税債務不存在確認の訴えがこれに該当する。

租税債権存在確認の訴えは、租税債権の存在確認を求める訴えであり、例えば、租税債権者である行政庁が時効中断のために提起するものがこれに該当する。

⑥国家賠償請求訴訟

国家賠償請求訴訟は、税務訴訟の場合、違法な税務調査等によって被った損害の賠償を求める訴訟がこれに該当する。

⑦争点訴訟

争点訴訟は、課税処分又は徴収処分が無効であることを理由として私法上の請求をする訴訟（法45条）をいう。

行政訴訟ではなく、民事訴訟であるが、行政処分の効力が争点となっているため争点訴訟と称されている。

⑧徴収訴訟

租税等の徴収に関して提起される訴訟をいう。例えば、国が原告になって、滞納者の第三債務者に対する債権を差し押さえてこれを取り立てるために提起する取立訴訟がこれに該当する。

以上のとおり、税務訴訟の種類はかなり多岐にわた

っているが、現実には税務訴訟大半は、処分取消訴訟（例えば、税務署によって行なわれた更正処分や課税処分の取消訴訟がこれに該当する）であるといわれている。以下、紙幅の都合もあるので、処分取消訴訟を中心に説明する。

■処分取消訴訟の存在意義

例えば、所得税（給与所得等源泉徴収されるものを除く）、法人税については申告納税方式がとられており、納付すべき税額は納税者による申告により確定する（いわゆる「確定申告」である）。ただ、その申告自体が無い場合やその申告による税額の計算が誤っている場合、その計算金額が税務署の調査したところ（いわゆる「税務調査」である）と異なっていたような場合には、税務署長による更正処分が行なわれ、それにより税額が確定することになる。このように、納税義務や租税債務を確定させる行政処分である更正、決定、再更正又は賦課決定といった課税処分が行なわれると、たとえ、それが違法であっても、何人もそれを有効なものとして扱わなければならないものとされる（公定力）。

違法な課税処分により権利を侵害された納税者のための救済としては、訴訟前の異議申立てや審査請求（不服申立て制度）があるが、不服申立て制度によっても救済されない場合には、行訴法において、納税者に対し課税処分の取消しを訴求する途が開かれている。これが処分取消訴訟であり、課税処分が裁判で取り消されれば、その公定力は排除され、納税者は租税の納付を拒否することができ、また、納付した租税の還付を求めることができることになる。

■処分取消訴訟手続の特殊性

処分取消訴訟は行政訴訟である。行政訴訟において行訴法に定めのない事項については民事訴訟法の例によるとされている。行訴法や国税通則法の定めはごく限定されているため、ほとんど民事訴訟法に基づいて訴訟手続は遂行されているが、以下の特殊性がある。

1. 訴訟要件に関する特殊性

①不服申立前置主義

原則として、国税に関する処分、地方税に関する処分、不服申立てをすることができるものの取消訴訟は、「処分庁に対する異議申立て」及び「不服審判所に対する審査請求」という2段階の不服申立てを経由し、異議決定及び審査裁決を経た後でなければ訴えを提起することができない（国税通則法115条1項本文）。これを不服申立前置主義という。例外として、国税庁長官に対して異議申立て又は審査請求がなされた翌日から起算して3か月経過しても異議決定又は裁決がない場合は訴えを提起できる（同115条1項但書）。

②出訴期間

取消訴訟は、処分又は裁決があったことを知った日から3か月以内に提起しなければならない（主観的出訴期間／法14条1項）。この期間は、処分又は裁決があったことを知った日の翌日から起算する（民訴法95条1項、民法138条、140条本文）。加えて、処分又は裁決の日から1年経過したときは提起することができない（客観的出訴期間／法14条3項）。この1年の期間の起算日は、当事者又は第三者が処分又は裁決があったことを知ったか否かを問わず、処分又は裁決の日（処分又は裁決が外部に表示され効力を生じた日）の翌日から起算する。この主観的出訴期間と客観的出訴期間のいずれの期間も遵守しないと、訴えが却下されることになる。

なお、本年6月9日に公布された改正行訴法によれば、主観的出訴期間は6か月に延長されている（改正法14条1項）。

③処分性

処分取消訴訟の訴えの対象は「行政庁の処分その他公権力の行使にあたる行為」でなければならない（法3条2項）。

税務署長等のする更正や決定などの課税処分は、税務署長等が優越的地位に基づき、法律に基づいて直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定する行為であるから、ほとんどの場合、処分性が肯定され、取消訴訟の対象となると考えられている。

④原告適格及び被告適格

納税者は、課税処分や更正の請求に対する処分、これらの処分に対する異議決定等、処分の直接の相手方であって、その取消しを請求する原告適格を有しているとされている。

処分取消訴訟は、処分をした行政庁（税務署長の課税処分については当該税務署長）を被告として提起しなければならない（法11条1項）。なお、改正行訴法によれば、「当該処分をした行政庁の所属する国又は公共団体」となっている（改正法11条1項1号）。

⑤管轄裁判所

処分取消訴訟は、その行政庁の所在地の裁判所の管轄に属する（法12条1項）。例えば、税務署長を被告とする課税処分又は異議決定の取消訴訟は、当該税務署長の所在地の裁判所の管轄に属する。

なお、改正行訴法によれば、国税に関する訴訟の場合、国が被告となるため、国の普通裁判籍である国を代表する官庁（租税訴訟ならば国税庁）の所在地である東京地方裁判所には常に管轄があることになる（改正法12条1項）。また、当該処分に関し事案の処理に当たった下級行政機関の所在地の裁判所にも取消訴訟を提起することができるものとされており（改正法12条2項）、更正処分等を行なった税務署長（原処分庁）の所在地の裁判所にも訴訟を提起することもできる。

2. 取消訴訟の訴訟物・取消訴訟における主張

通説・判例によれば、課税処分取消訴訟は一般の行政処分取消訴訟と同様に形成訴訟であって、その訴訟物は課税処分の取消原因としての違法性一般（適法要件の欠缺一般）、すなわち、処分の主体・内容・手続・方式等実体上及び手続上のすべての面における違法であると解されている（総額主義）。従って、この見解によれば、原告としては、課税処分を主体、名宛人、主文等によって特定し、それが「違法」である旨主張すれば、これによって訴訟物（審理の対象）は特定され、請求原因に係る主張としては足りるものとされる。これに対して、被告としては、租税債権の発生要件事実として、課税処分が実体上及び手続上の適法要件を具備していることを抗弁として主張しなければならない。

なお、被告は訴訟の段階で処分理由を差し替えることもできる。原告も違法理由を差し替えることはできる。

なお、以上の総額主義に対して、争点主義といわれる見解もある。争点主義によれば、審判の対象となる訴訟物は、税務署長が処分時に現実に認定した処分理由との関係における税額の適否とされる。この見解によれば処分理由たる基本的な課税要件事実と無関係な事実を処分の違法理由として主張することはできない。被告も訴訟段階で処分理由の差し替えを行なうことは許されないことになる。

なお、主張につき、処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者となった税務署長又は税関長が当該課税処分の基礎となった事実を主張した以降遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をしなければならない（国税通則法116条）。それに反した場合、時機に遅れた攻撃防御方法とみなされてしまう点、注意を要する。

3. 税理士の出廷陳述権

税理士法2条の2において、租税に関する訴訟については、税理士に補佐人としての出廷陳述権が認められている。税理士の具体的関与としては、訴状や準備書面を連名で作成し、裁判所からの釈明に対し回答を陳述する等の関与が考えられるが、争点整理や争う部分の策定、計算等について戦力になることが期待される。なお、補佐人税理士が証人尋問をすることができるかどうかという点については、明確ではなく解釈上議論のあるところである。

■税務訴訟に関する入門書・参考書

税務訴訟を勉強する際の入門書としては以下のものが挙げられる。

- ①司法研修所編「租税訴訟の審理について」（法曹会）
- ②大野重國他著「租税訴訟実務講座」（ぎょうせい）
- ③山田二郎・石倉文雄著「税務争訟の実務」（新日本

法規)

④中尾巧著「税務訴訟入門」(商事法務)

①がスタンダードなものとして紹介されることが多い。ただ、②は書式やフローチャートを多用しているため、時間のない方には利用しやすいと思われる。③は情報量が多いのでありがたいが、旧民事訴訟法時代の著作である。④も比較的平易で読みやすい。

なお、弁護士にとって、税務訴訟が難しいと感じられる原因としては、その敗訴率の高さもさることながら、実体法である税法に対するなじみの薄さであろう。税法全体について勉強するに際しては、筆者の乏しい経験では、次の書籍が参考になろう。

基本書としては弘文堂の法律学講座双書「租税法」金子宏著がスタンダードなものとして定評がある。コンメンタールでは第一法規の加除式「DHCコンメンタール」がある。手っ取り早く税法の構造を知るには、財団法人大蔵財務協会「やさしい譲渡所得」「やさしい法人税」等、「やさしい……」シリーズが比較的わかりやすいと思われた。判例を勉強するのも税法を理解する1つの方法である。判例の検索は各種判例に関するCD-ROMもあるが、日本税理士会連合会が監督する税法情報データベース(タイムズ)の開設しているホームページ(<http://www.zei.or.jp>)が最も充実している(ただし、会員登録が必要)。