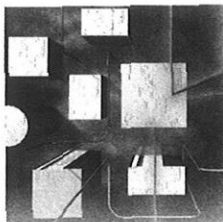


特集 ■ 税理士の新事業進出のポイント

税務訴訟における補佐人業務

税理士
長谷川 博

◆ Essence ◆

納税者の権利救済手続きのうち裁判手続きにおける補佐人としての税理士業務について、改正税理士法で導入された出廷陳述権（税理士法2条の2）にもとづき、税金の弁護士（タックス・ロイヤー）としての役割が明確となったことから、税理士の活動範囲が司法の分野でも期待されていることに焦点を当て、補佐人業務をするにあたっての心構えなど税理士像について考えてみる。

本稿では、まず税務訴訟手続きや審査請求の不服申し立てとの違いを概観し、さらに筆者の経験した事例を参考に課税要件事実認定と法的判断のあり方および納税者の代理人としての心構えなど私見を述べ、最後に現在の税務争訟制度における問題点についても論及する。

はじめに

裁判手続きは、簡単に言えば、原告および被告が裁判官に対して、要件事実の証明と法的裏づけの正当性を主張・立証を通して行う法律手

続きである。そして、裁判においては、法と証拠が重要な要素であり、如何にこれを説得力をもって示して行くことができるかが勝敗の決め手になってくる。

そこには、原告納税者側・課税庁側両当事者の事実認識の違いや見解の相違が当然に存しており、裁判手続きでは安易な妥協は許されない。それは、原告納税者の財産権の保護という基本的人権にも関係しており、憲法をはじめとする実体法律の解釈学と結びついて租税制度のあり方も問われることもありうる。

税務訴訟においては、課税要件事実の認定と租税法主義をはじめとする租税法解釈学の原則論が基本となって、主張・立証が行われることになる。

税務訴訟は、究極的な納税者の権利救済手続きであるが、一般的にいうと、納税者の権利救済制度は、課税処分前の事前救済手続きと課税処分後の事後救済手続きに分けられる。

税理士の代理業務として一般的に行われる税務調査手続き等は、事前救済手続きの代理行為であり、また、異議申立てや審査請求手続きは事後救済手続きの代理行為である。さらに、究極の事後救済手続きとして、裁判手続きにおける一種の代理業務として位置づけられる補佐人の出廷陳述権がある。

重要なことは、税務訴訟の対象となる争点が、すでに税務調査等（あるいは申告時）の段階から存している場合が多いということであり、このことは、税理士の基本的業務である税務申告書作成および税務代理業務と不可分に関わっているということである。そして、税務調査等で立派に代理行為ができなければ、その後続く事後救済手続きが危うくなるとさえいえるのである。もっといえば、税務調査等の事前救済手続きで安易な妥協をしないで課税庁と対応できる姿勢が問われるのである。争うことを恐れて正当な主張や事実関係と法律の適用に関する主張を放棄（修正申告）したら事後救済の途は閉ざされてしまうからである。

また、事後救済手続きにおいては、行政争訟制度（不服申立てと税務訴訟を総称していわれる。）の大きな問題ではあるが、執行不停止の原則（行政不服審査法34、行訴法25）があることから、争訟を提起しても徴税の執行は停止されないということである。

さらに、税務に関する訴訟は、通常の民事訴訟の内容と異なる部分が多く、特に会計処理や税務事実の認定、税法の解釈等については税務に関する専門家である税理士の助力が必要な場合が多いのが通常である。

したがって、納税者の立場からは、税務訴訟を提起する場合、訴訟前置制度である不服申立ての代理を行った税理士または別の不服申立てに精通した税理士とよく相談し、税理士を補佐人として選任することの有益性を判断するとともに、連携する訴訟代理人には税務訴訟を経験している弁護士を選択することが望まれる。

本稿では、納税者の権利救済手続きのうち裁判手続きにおける補佐人としての税理士業務について、改正税理士法で導入された出廷陳述権（税理士法2条の2）にもとづき、税金の弁護士（タックス・ロイヤー）としての役割が明確となったことから、補佐人業務をするにあたっての心構えなどについて考えてみたい。

本稿の論述方法として、まず税務訴訟手続きや審査請求の不服申し立てとの違いを概観し、さらに筆者の経験した事例を参考に課税要件事実認定と法的判断のあり方および納税者の代理人としての心構えなどについて私見を述べ、最後に現在の税務争訟制度における改善すべき問題点についても論及したい。

本稿が、今後税理士の補佐人業務にあたって有益な参考資料となれば幸いである。

1 税務訴訟手続きの概要

ここでは税務訴訟の典型的な課税処分の取消しを求める税務訴訟手続き（行訴法3②、7）の概要を記してみる。

1 訴えの提起

訴えの提起は、訴状を正副本2通作成し、裁判所に提出して行う（民訴法133①）。訴状には、①当事者および代理人の表示、②請求の趣旨、③請求の原因、④作成者の署名または記名捺印、⑤作成年月日、⑥事件の表示、⑦付属書類の表示、⑧裁判所の表示についての事項を記載する（民訴規2）。

なお、平成15年改正民事訴訟法では、「訴えの提起前の証拠収集」にかかる規定が設けられた（民訴法132の2～132の9）。

2 訴訟費用

訴えを提起するには、訴訟物の価額（訴額）に応じて算出される額の手数料を納付しなければならない。訴訟物の価額は、原則として、原告が訴えで請求する利益額によって算定する（民訴法8①、なお、民訴費4⑦）。

3 訴状の審理と送達

訴状を受理した裁判所は、事件を担当する裁判官が訴状の審査を行い、それが適式であれば、訴状の謄本（副本）を被告（税務署長等）に送

達する（民訴法138）。送達に際して、裁判所は、訴訟の審理を始める第1回口頭弁論期日を指定し、原告および被告を呼び出す「呼出状」を同時に送付する。

4 答弁書

被告に訴状が送達されると、被告は答弁書を作成し、裁判所に正副本2通を提出し、裁判所は、答弁書の謄本（副本）を原告に送達する。

答弁書は、準備書面の一つであり、被告が最初に提出する準備書面であることから、これを答弁書と呼んでいる。準備書面とは、当事者が口頭弁論期日において陳述しようとする事項を記載してあらかじめ裁判所に提出する書面のことをいう。その記載事項は法定されており（民訴規2）、これに被告国側の指定代理人が記名捺印する。

5 審理に関する諸基本原則

- ① 双方審尋主義：当事者双方に、その言い分を述べる機会を平等に与えられる原則をいう。
- ② 処分権主義：訴訟の開始、審理の対象（訴訟物）、訴訟の終了についての処分の自由を当事者に認める原則をいう。
- ③ 弁論主義：裁判所が判決の基礎とすることができる主要事実、当事者のいずれかが口頭弁論において陳述した主要事実に限られる原則をいう。
- ④ 口頭主義：訴訟の審理に際し、当事者および裁判所の訴訟行為については、口頭の陳述とその聴取によって行う原則をいう。準備書面も訴状や答弁書と同様に口頭弁論期日において陳述しなければならない。例えば、「準備書面の通り陳述します。」と述べる。
- ⑤ 直接主義：訴訟を主宰する裁判官が弁論の聴取や証拠調べ等を自ら行う原則をいう。
- ⑥ 公開主義：訴訟の審理（口頭弁論と判決の言渡し）は、公開の法廷で行うのが原則。

⑦ 裁判所の訴訟指揮権：訴訟の審理（口頭弁論）を迅速、かつ、完全に達成するために裁判長に認められる権限をいう。

6 主張・立証責任

弁論主義の立場から、当事者は、自己に有利な主要事実をこれを主張しないと、その事実はないものとして扱われ、不利な裁判を受けることになることを主張責任という。

判決の基礎となる主要事実の存否が争われた場合は、証拠によってその事実を立証しなければならぬことを立証責任という。

7 証拠調べ

当事者の主張および争点が整理されると、証拠調べが行われる。証拠とは、一般には、裁判官に事実の存否について確信を得させる資料をいう。その証拠方法としては、人を尋問して、その供述を証拠とする人的証拠（人証ともいい、証人、鑑定人、当事者本人がある。）と、それ以外の方法で取り調べる物的証拠（物証ともいい、書証、検証物がある。）がある。

8 裁判所の釈明権と当事者の釈明権

裁判所は、訴訟関係を明確にするため、事実上および法律上の事項に関して当事者に対し釈明を求めたり、当事者も裁判長に対して釈明を求めることができる（民訴法149、151）。

9 弁論の終結

当事者の訴訟行為が尽くされ、裁判所が判決をするに熟したと判断した場合には、裁判長の宣言により弁論を終結する。

10 判決等

判決として、形式的な訴訟要件が欠けている場合に、訴えを不適法として却下する（いわゆる門前払い）判決（これは、訴訟判決と呼ばれる。）を除き、原告の請求について実質的に判

断する本案判決がなされる。この本案判決は、請求を認容する判決と請求を棄却する判決に分けられる。

判決の内容は、判決書に、主文、事実および争点、理由等が記載され、その言渡しにより効力を生ずる（民訴法250）。判決は、言渡し後遅滞なく書記官に交付され、交付後2週間以内に当事者に送達される。送達を受けた日から2週間以内に控訴（第2審）することができる（民訴法285）。

控訴審の判決に憲法解釈上の誤りがあることまたは明白な法令違背があることを理由とするときは、なお上告をなすことができる（民訴法312）。

2 審査請求手続きと税務訴訟手続きの違い

審査請求手続きの概要は省略するが、審査請求手続きと税務訴訟手続きの違いは、簡単に言えば、審査請求手続きに比べ税務訴訟手続きは、裁判所という厳格な司法制度の下で行う紛争解決手続きであり、課税要件事実認定に関しての立証責任が大きな比重を占めているといえる。

審査請求手続きは、国税不服審判所へ納税者（請求人）の審査請求書の提出、課税庁の答弁書、請求人の反論書、課税庁の意見書が数回提出され、一定の段階で審判所が争点整理のため請求人からヒアリングを行い、その後裁決がなされる。

請求人が行う審査請求書での審査理由書および課税庁に対する反論書での主張や課税庁の答弁書および意見書は訴訟手続きの準備書面に通じるものがある。

したがって、法と証拠に基づく主張・立証の手続き自体は、程度の差はあるものの審査請求手続きと税務訴訟では大差はないと考えられる。問題は、主張・立証の内容と進め方であろう。

審査請求手続きが訴訟手続きと大きく異なる

ところは、当事者対峙での議論（弁論）が行われないということである。また、審判所が課税庁から独立した組織にはなっていないということである。課税処分の見直し機関という性格だから今のままでも良いということはいえず、今後は、早期の紛争解決という要請やより公正な審査請求手続きという観点から審判所の機構改革が求められてくるものと考えられる。

納税者の主張が認容される比率が少ない（審判所で約10%前後、裁判所で2～3%程度）ことは確かであるが、今後、税務訴訟においては、訴訟代理人や税理士補佐人の力量が問われてくることは間違いがないであろう。

3 筆者の経験した税務訴訟の一事例

紹介する事例は、審査請求の代理から関わった事件であるが、税理士の補佐人制度が導入される以前のものである。民訴法の補佐人申請に対し、被告国側から本件は法律問題だから弁護士訴訟代理人で十分であるので補佐人は不要であるという反論書が出たので、裁判所の決定をあえて求めず、事実上の補佐人として準備書面の原案作成等を通して訴訟代理人と共同作業を行っている。

1 事件の概要（横浜地裁平成13年10月10日判決平成11年（行ウ）第60号）

原告X社は、内航船晴山丸を売却し、平成7年10月2日にキプロス共和国において設立した子会社M（キプロス法人）の名義で、平成8年3月に外航船マサシママルを取得し、租税特別措置法の買換え特例（65条の7）を適用して申告した。

X社は、M子会社はキプロス国に実態がないペーパーカンパニーであるので、キプロス船籍マサシママルは実質的にX社の所有であると認識し、マサシママルにかかる収益及び費用を合算した法人税申告をしてきた。

X社は、M社がペーパーカンパニーであるとする理由について、運賃コストのカットを図るために低賃金の外国人船員を乗船させたいところ、日本籍船舶はその乗船を認めないとする特殊事情があった。

その後、Y税務署より、平成9年9月7日(平成8年3月31日期申告分)に買換え資産がM社の所有であってX社の所有ではないとして、買換え特例適用が否認され、そしてマサシママルに関する減価償却費や借入金利息等の費用が否認された。また、平成12年5月31日(平成9年3月期から平成11年3月期までの申告分)にも更正処分を受けたが、この処分は前処分に引き続き、マサシママルに関する減価償却費や借入金利息等の費用のみを否認したもので、両処分とも運航契約者J事務所からの定期備船収益は否認されないまま課税の対象となっていた。

これに対しX社は、不服申立てを行い、さらに裁判所で争い、平成13年10月10日に平成9年の更正処分に係る判決が横浜地方裁判所から申し渡された(なお、平成12年の更正処分に対しては、この時点で国税不服審判所の審理途中である)。

訴訟の過程で原告X社は、和解案を申し入れた。これに対し、裁判所が職権で和解を勧告し、原告・被告の話し合いを持ったが合意に至らず、原告敗訴となった。

原告が提案した和解案は、買換えの適用はできないとしても、費用収益対応の原則から、X社の運航収益にかかるM社への運航委託費用等の計上は認められるはずである。そうでないと、収益のみの課税になってX社は納税が不能となり倒産に至るといふ不合理な結果を招来するというものである。

原告はマサシママルの帰属に関し、経済的観測説に立った実質所得者課税の原則を主張し、他方、被告原処分庁は、法律的帰属説に立っていた。しかし、税務訴訟の勝訴率は低いという

事実もあることから敗訴した場合の事業の継続の問題も考え、また、買換え特例ができないとしても収益の課税には理解ができないという確証があったので、最終の口頭弁論終結時に本件は裁判上の和解で解決するのが相当な事案であるとの観点から、和解の申し入れを行い、そして、裁判所が裁判上の和解の勧告を行ったものである。

2 和解案の趣旨(概要)

① 原告は、最終の口頭弁論終結時、本件は裁判上の和解で解決するのが相当な事案であるとの観点から、和解の場を設定してもらった。しかし、被告の理解が得られるところでなく、解決を見ないまま今日に至っている。

本件においては、本訴で問題となっている処分のみが単独で存在するものでなく、M社設立以降の原告の毎年の税務申告にも影響を与えるものである。本訴で判断が下されても、それ以降の原告の申告に対する課税当局の処分が全て争いの対象となるのである。

実際に、本訴で問題となっている処分以降の原告の毎年の税務申告に対する課税当局の処分に対し、行政不服手続きが提起されている。これが、本訴以降も紛争として残り、また税務訴訟として裁判所の判断をあおがなければならないという事態は、原告としては避けたいし、被告、裁判所においても同様と考えるものと思われる。

そういう視点に立って、裁判所において、紛争解決の中心的役割を担う職責に応じ、職権による和解を勧告していただければと考え上申するものである。

② 問題の視点について以下述べる。

原告がすでに準備書面で主張したところであるが、以下、要点を整理する。

ア 被告は本件裁判の対象たる処分の後に、平成12年5月31日付で原告に対し法人税3期分の更正処分を行っている。

その処分は、マサシママルはM社が所有するという被告の主張に沿って、原告の計上するマサシママルの減価償却額や借入金利息などの原価・経費の計上を否認するものである。その結果、原告には費用収益対応の原則に反する不合理な課税負担が生じている。

原告が本件マサシママルを実質的に所有することや被告の更正処分が法人税法第22条4項の公正妥当な会計処理の法理に反することなどはすでに主張してきたところであるが、本件の論点を整理すると次のとおりである。

イ 本件論点と課税の公平

i 原告にマサシママルの実質所有を認め、租税措置法の買換え特例を適用するかどうか。買換えが認められれば、原告納税者の主張どおりなので原告に課税上の問題は起こらない。

ii 仮に原告にマサシママルの実質的所有を認めず、買換え特例が適用されないとする、原告には定期備船収入だけが帰属し、そのコストである減価償却費や借入金利息などの費用が認められないという不合理な結果となって、原告は納税が不可能となり倒産する。

iii 仮に原告にマサシママルの実質的所有が認められず、買換え特例が適用さないとしても、原告には法人税法第22条4項の法理からも費用収益対応の原則が認められなければならないのだから、被告は本件更正処分を取消して、原告にマサシママルの備船料を認め、その費用計上を原告に認めることができる。

iv 前記iiiは事実認定の問題であるから、被告原処分庁の判断で行うことができ、原告は、買換え特例に基づく圧縮された金額に対する課税が生ずるが、定期備船収入に対するマサシママルの備船料に対する費用の計上を行うことができる。

③ 課税の公平という観点から本件論点を考慮

しなければならず、その意味でも原告納税者は、上記論点iの正当性を主張してきているが、仮にiが認められない場合、ii以下の処理を行うことが、本来の、また正常な税務行政なのである。申告主義の中の形式にこだわらず、実質に視点を移し、正常な形に戻し、紛争を一挙に解決するような裁判所の発動を望むものである。

3 判決とその後

判決では、マサシママルはM社の所有であると認定され買換え特例の適用は否認されたが、判決の理由書の中で、運航契約者JN事務所との定期備船契約の当事者はキプロス法人M社である可能性が指摘され、さらに、マサシママルにかかる収益及び費用の帰属もM社であり、これに関する所得の帰属の誤りは、本来、更正の請求により是正されるべきであるという趣旨のことが述べられている。さらに、この点は、X社とM社との関係を明確にする必要があるが、そのための具体的主張がない本訴ではこれ以上仮定的に言及できないとも述べられている。

本件事案は、控訴を取り下げ、また、平成12年の更正処分に対する審査請求も取り下げることにより、本件判決の理由書にもとづき、更正の請求書と嘆願書を原処分庁に提出し、和解案と同じ結果を得ることができた。

4 補佐人としての心構え

ここでは、補佐人としての心構えについて、筆者の経験を通じた私見を述べてみたい。

1 論点の整理

まず論点を整理することが重要であり、前記事例でいえば原告側は、国税不服審判所での主張どおり、法人税法上の実質課税の原則、実質所得者課税(または実質取得者)の原則の問題について経済的観測説に立って立論した。一方、国側は法律的観測説に立って反論してきた。主

客転倒のような印象もあったが、原告側は判例を重視する立場に立って主張・立証した。

条文上、船舶の買換えは日本船籍に限ると明記されているため、文理解釈上、原告側に弱いものがあるが、判例を検索すると参考になるものがありヒントが生まれてくる。文理解釈で達成できない場合は、目的論的解釈ができるという脈絡のある判例があり、それを活用して、課税上の弊害がないことを主張した。また、課税の繰延べは免税ではなく、ただ課税が繰り延べられるだけであるので、外国船籍だとしても、外国法人が別に申告している場合には事情は異なるが、将来の売船時に課税すれば弊害はなく、結果的には同じであることを主張した。

被告国側も、法文に厳格に書いてあるというような頑なな主張はせず、また裁判所も、むしろ同一法人かどうかという事実認定に主眼が置かれていたようである。このように、論点が大事であり、論点が明確でないと、結果的に、十分な主張ができなくなる恐れがある。

2 準備書面と尋問権

補佐人の一番の役割は、準備書面の内容に補佐人としての事実判断、税法解釈が反映されることである。また、補佐人になるということは、自ら訴訟に参加するということであり、裁判官の許可があれば、尋問も可能である。陳述は、尋問も含むと解するのが民訴法上の一般的理解である。

準備書面に関して、留意することは、説得力ある文章の書き方といえる。そのためには十分な事実関係の調査と判例研究を通じた法律解釈の訓練が必要である。

文章作成については、審査請求の場合も同じであるが、答弁書に対する要領のいい反論書をまとめ、意見書に対しては、課税要件事実と法律適用に関する十分な反論書を書くことである。税務訴訟の場でも、書面審理がほとんどであり、書面を書くテクニック、論点を展開できる能力、

再反論できる書面の作成能力といったものがポイントになってくる。どんな文章でも普段から意識して文章を構成することが重要である。

尋問する機会に備え、実際の税務訴訟の法廷を傍聴したりすることも必要であるが、事実関係の整理ができていれば、事実関係に沿った尋問ができるはずである。

3 納税者の代理人

補佐人は、納税者の代理人としての立場にあり、納税者の信頼にこたえるためにも在野精神が必要であると思われる。また、訴訟にはエネルギーが必要であり、アグレッシブでなければならない。能力的には、納税者の代理人として審査請求手続きを最後まで完了できる意欲と自信が経験を通して得られれば問題ないものと思われる。

5 税務争訟制度の改善点について

最後に、われわれ税理士は補佐人等として納税者の権利救済手続きに参加するだけでなく、タックス・ロイヤーとして、次のような税務争訟制度における問題点の改正にも取り組む必要があることも指摘しておきたい。

1 税理士の訴訟代理権の付与について

現在の税務訴訟システムは、被告国側が、指定代理人として税務当局の専任者（訟務官）を配置して訴訟遂行しており、また、裁判所によっては税務当局から調査官が選任されて裁判官を補佐している。改正税理士法により税理士が裁判所において補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し陳述することができるようになったとしても、補佐人が選任される保証があるわけではなく、また、現行法では税理士補佐人だけでは訴訟代理が不可能である。これは、納税者原告に不利であり、当事者対等の力関係のバランスがとれていないという問題がある。

そこで、特許事件で弁理士が訴訟代理権を有するように税理士にも一定の条件で訴訟代理権を付与する方策が検討されなければならない。なお、税理士制度をもつドイツでは税理士が財政裁判所において訴訟代理権を有していることも考慮されるべきである。

2 税務争訟における和解の必要性について

これまでわが国の税務訴訟においては、課税関係に関する事件の裁判上の和解の事例はほとんどない。また、国税不服審判所においても、和解による解決手続きは認められていない。

税務争訟における和解は、納税者にとって早期に権利が救済されるという機能を有するものであり、したがって、諸外国で認められている税務争訟上の和解制度を参考にその導入が検討されなければならない。

3 執行不停止原則の見直しについて

前述したように、税務争訟において納税者は納得できない不当と思われる課税処分を争うにもかかわらず、納税の履行が停止できないという問題がある（行政事件訴訟法25条、行政不服審査法34条）。現在は、判決までは強制執行が事実上停止されているが、諸外国に見られる一定の執行停止制度の導入が必要である。

納税者にあっては、争っても税金を払うなら争訟を回避して泣き寝入りする者もあり、また、差押え等の執行を受けると金融機関等の取引が困難になる等の理由から事業の継続性について不安が生まれ争訟を躊躇する者もみられる。

4 国税不服審判所の機構・運営改革の必要性について

国税不服審判所機構の改革としては、国税不服審判所の位置づけの見直しと審判官の構成のあり方が問われている。

国税不服審判所は現在、国税庁の下にある機関となっており、中立・公正な第三者機関とはなっていない。これを、地方税の不服事案もあわせて審査できる「税務審判所」として国税庁（および当該自治体）から独立した機関（国家行政組織法という委員会レベル）として構築する方策も検討されてもよい。

審判官の構成としては、韓国等で見られるような税理士等の民間人から登用する非常任審判官制度が検討されるべきである。

また、審判官がほとんど原処分と同じレベルの行政組織から任用されているという問題がある。このような機構に対して、納税者・国民からは公正な審理機関としての信頼を得ることは難しい。ドイツや米国で見られるような特別の行政裁判所（ドイツは財政裁判所、米国は租税裁判所）に機構を改革して、裁判官に税理士等の民間人を登用することも検討されてもよい。

5 税金の使途を監視する納税者訴訟権の導入について

納税者には、税金の使途について憲法および法令に適合していないと思われる場合に、会計検査院に対して不服申立てができる権利が導入されるべきである。また、地方自治体に対して認められている住民訴訟が、国レベルでも納税者訴訟権として導入されることによって税金の使途が監視できるように検討されるべきである。

【参考資料】

1. 「長谷川博税理士に聞く『補佐人体験論と出廷陳述権制度』」（「速報税理」2001年12月11日号）
2. 長谷川博「税務訴訟における和解—納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解—」（月刊「税理」2002年3月号）