

III 訴訟における法の支配

租税訴訟における和解の意義とその課題

—納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解—

長谷川 博

税理士

I はじめに

これまで我が国の租税訴訟において、和解（裁判上の和解）の事例は極めて少なく（国税不服審判所においても正式な和解という手続は認められていない。）、また、その研究も未だ十分であるとは思われない。

筆者は、弁護士とともに関わった法人税更正処分等取消訴訟事件で、原告が和解を提案し裁判所が職権で和解を勧告した事例（結果は、被告国側が合意せず原告敗訴）を経験していることもあり、租税訴訟における和解の必要性を痛感しているものである。

本稿では、民事訴訟上の和解の意義を概説し、租税訴訟における和解に関する学説、そして経験した事例の概要を紹介し、諸外国に見られる租税争訟における和解の状況を参照しながら、我が国の租税訴訟の和解の意義とその課題に言及してみたい。

本稿が今後、我が国における租税訴訟における和解の進展に少しでも寄与できれば幸いである（なお、本稿は、月刊「税理」平成14年3月号に掲載された筆者の同題の論稿に加筆等したものである。）。

II 民事訴訟における和解の意義

1 訴訟上の和解の意義

裁判所は、訴訟がいかなる程度にあるかを問わず、和解を試みることができる（民訴法89条）。訴訟上の和解とは、訴訟を終了させるために訴訟物である権利関係について互いに主張を譲歩して行う合意であって、これを裁判官に陳述し調書に記載されることにより訴訟終了の効果を生ずるものである（同法267条）。

訴訟上の和解の意義について、民事事件の紛争は、本来自主的に解決すべきものであるから、訴訟の段階に至っても判決によって強制的に解決するよりは、当事者の合意により自主的に解決することの方が望ましく、その長所として、判決が上訴を前提とした一時的な解決方法であるがこれと異なること、実情に即した妥当な解決を図ることができること、判決では敗訴者が意地になり任意の履行が難しい場合があるが和解によれば履行の可能性が高いことなどが挙げられ⁽¹⁾、また、早期の紛争解決が期待できるなどのメリットがある。

現在の訴訟実務では、和解の長所や紛争の早期解決という観点から和解に積極的な裁判官が多数となっているようである。

2 訴訟上の和解の方法

訴訟上の和解は、係属する事件の当事者双方が和解の当事者となり、当該訴訟における訴訟物である権利関係について行われるのが通常であるが、当事者の和解に必要なかつ相当な場合には、訴訟当事者以外の第三者を和解に加入させたり、訴訟物でない他の法律関係を和解の対象にして加えることがで

(1) 草野芳郎『基本法コンメンタール新民事訴訟法1』（日本評論社）183頁。

きる。反対に、一部判決ができる場合には訴訟物の一部について、請求が併合されている場合はその一部の請求について、和解することができるとされる⁽²⁾。

実際の和解の技術として、裁判官が当事者に個別に面接するという個別面接方式がこれまで実務を支配していたが、最近は当事者が対席した状態で和解をすすめる対席和解方式をとる裁判官も現れているようである⁽³⁾。

訴訟上の和解は、特別の授権（民訴法55条2項2号）があれば訴訟代理人で可能であるが、実情に即した和解案を作成したり、当事者の真意を確認するために、本人又は法定代理人の出席を求めることができる（民訴規32条1項）。

III 租税訴訟上の和解に関する学説・裁判例

租税訴訟は、一般的に更正処分の取消しを求めるものであり、行政事件訴訟法に基づく抗告訴訟である（行訴法3条）が、実際の訴訟運営については民事訴訟の例によるとされている（同法7条）。したがって、民事訴訟上の和解も準用されると解される。抗告訴訟の和解は、行政庁が行政処分を取り消し若しくは変更することを原告に約して訴訟を終結するというのが典型的スタイルであろう。

(1) しかし、学説では、①行政処分の法律適合性が訴訟物とされている訴訟（例えば、更正処分取消訴訟）に関して、被告行政庁には和解の前提となる実体法上の処分権がないから、被告は訴訟上の和解をすることは許されないという見解⁽⁴⁾や、②租税法の強行法規性及び合法性の原則から法律の根拠なしには納税義務内容や徴税の時期・方法等について課税庁と納税者の間で

和解を行うことは許されないとする見解⁽⁵⁾が有力である。

(2) これに対して、①行政事件訴訟法7条を根拠に、行政訴訟において和解を認めることは必ずしも行政訴訟の特質に反するものではないとし、一定の場合（(ア)当事者たる行政庁が訴えの対象に関して事物管轄を有しないとき、(イ)行政行為の発給又は取消しを直接の和解の内容とするとき、(ウ)和解により相手方たる私人に公共の安全と秩序が脅かされるべき法的地位を約し、又は放置することを約することになる場合、(エ)和解の履行としてなされる行政庁の行政行為が無効である場合、(オ)実体的確定力を生ずる行為に関する場合）を除いて和解を認める見解⁽⁶⁾がある。

また、②一律に訴訟上の和解を否定するのは正当ではなく、二つの類型に分けて理解すべきであるという見解⁽⁷⁾がある。すなわち、その類型1は、行政処分の法律適合性について被告行政庁の裁量が認められている場合（例として、青色承認取消処分が訴訟物となっている場合）や行政処分の一部が誤っていることが訴訟段階で確認された限度で、被告行政庁が原告の主張を認めて行政処分を取り消すこととし、一方、原告はそれ以上の主張をしないという互譲がなされる場合（例として、所得税更正処分の所得金額の認定を争う取消訴訟で、更正に係る所得金額のうち一定額以上の課税が誤っていることが確認された場合に、その確認された限度で、被告課税庁が原告納税者の主張を認めて更正処分を取り消し、一方、原告納税者はそれ以上の請求、例えば損害賠償請求を放棄するという場合で、実質的には請求の一部認容といえるもの）で、被告課税庁として税法上の課税権（ないし取消権）の範囲で処理しているものであり、税法に違反して課税権を放棄しているのではないから、訴訟上の和解は許されると解される。この場合、和解の趣旨に従って別途行政処分の取消手続を履践することになる。

その類型2は、実体法規に基づかない行政処分の全部又は一部の取消しが

(2) 草野芳郎・前掲注(1)184頁。

(3) 草野芳郎・前掲注(1)185頁。

(4) 雄川一郎『行政争訟法』（有斐閣）215頁。

(5) 金子宏『租税法（第10版）』（弘文堂）33頁，84頁。

(6) 南博方『行政訴訟の制度と理論』（有斐閣）191頁以下。

(7) 山田二郎＝石倉文雄『税務争訟の実務（改訂版）』（新日本法規）496頁，497頁。

問題になる場合である。例えば、実際に所得税更正処分のとおり納税義務が発生しているのに妥協的に全部又は一部を免除することを内容とする訴訟上の和解は、実体法（例では、財政法8条）に違反することになるので無効であり、訴訟上の和解は許されないと解すべきであるという見解である。

(3) 裁判例では、一般の行政訴訟において、当事者が訴訟物及びこれに関連する公法上の法律関係を処分し得る権能を有する限り、裁判上の和解をすることは可能であるとされている⁽⁸⁾。

また、京都市古都保存協力税条例事件では、京都市長と社寺側で締結した特別徴収税の合意の効力について、京都市が私人との合意により課税権の一部を放棄することは許されないとされた⁽⁹⁾が、これは、地方自治体の固有の課税立法権の合意による制約の問題でもある。

さらに、東京都銀行税条例事件では、平成15年10月8日に最高裁で東京都（及び知事）と銀行との間で、改正条例が公布、施行され、東京都から銀行に還付金が支払われ、本件が解決した確認をし、当事者の訴えの取下げに同意している⁽¹⁰⁾が、東京都の課税処分の違法性について和解条項では触れていない。本件和解は、京都市古都保存協力税条例事件とは異なり、課税立法権の合意による制約ではなく、実質的に東京都の課税処分の取消しとみることが可能である。

しかし、租税訴訟においては、訴訟上の和解の件数は少なく、実例としてはほとんどが徴収をめぐる争いについてである⁽¹¹⁾。

(8) 長崎地裁昭和36年2月3日判決（行裁例集12巻12号2505頁）。

(9) 京都地裁昭和59年3月30日判決（判時1115号51頁）、大阪高裁昭和60年11月29日判決（判時1178号48頁）。

(10) 東京都主税局ホームページ（<http://www.tax.metro.tokyo.jp/book/2003/11index.htm>）、東京地裁平成14年3月26日判決（TAINS Z999-8042）、東京高裁平成15年1月30日判決（TAINS Z999-8066）参照。

(11) 平成15年、16年、17年度の「国税庁統計年報書」によると、和解事件は、課税関係では皆無であり徴収関係のみ数件となっている。なお、平成12年度から17年度までの租税訴訟の件数及び原告勝訴率については、図表3「日本の国税不服申立の概要」を参照されたい。

IV 経験した裁判所の和解勧告の事例

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）⁽¹²⁾

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。以下「M社」という。）の名義で、平成8年3月に外航船マサシマルを取得し、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。

同時にX社は、M社はキプロス国に実体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ルは実質的にX社の所有であると認識し、マサシマルに係る収益及び費用を合算した法人税申告をしてきた。

X社のM社がペーパーカンパニーであるとする理由については、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。

しかしその後、Y税務署より、平成9年9月7日（平成8年3月期申告分）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、買換え特例の適用が否認され、そしてマサシ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、マサシマルに関する減価償却費や借入金利息等の費用のみを否

(12) 横浜地裁平成13年10月10日判決（TAINS Z251-8999）参照。

本件事件当時は、税理士補佐人制度導入前であり、筆者は、本件事件について審査請求から代理人として携わり、その後依頼者とともに弁護士の選任を行い、さらに、民事訴訟法上の補佐人申請を行ったが被告国側の反対があったので、あえて裁判所の許可を求めずペンディングのまま弁護士とともに訴訟に関わった。なお、本件に関しては、判例要旨紹介の「速報税理」（平成13年12月1日号8頁）及び筆者へのインタビュー「補佐人体験談と出廷陳述権」（速報税理・平成13年12月11日号36頁以下）で紹介されている。

認したもので、両処分とも運航契約者 JN 事務所からの定期傭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、不服申立を行い、さらに裁判で争い、平成13年10月10日に平成9年3月期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3月期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の趣旨は、買換え特例の適用はできないとしても、費用収益対応の原則から、X 社の運航収益に係る M 社への運航委託費用等の計上は認められるべきであり、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う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、租税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、買換え特例が適用できないとしても収益の課税には理解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のである。

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 事務所との定期傭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、マサシママルに係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。

判決後、原告 X 社は、本件判決の理由書を根拠に、更正の請求書と嘆願書を原処分庁に提出し、代わりに控訴を取り下げ、また、平成12年3月期の更正処分に対する審査請求も取り下げるといふ背水の陣をとったが、結果的には、和解案と同じ方向で解決できたものである。

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はなく、解決をみないまま今日に至っている。

租税訴訟は、課税当局の事実認定等の是非を問うものであるが、課税当局は、紛争を発生させ継続することは本来、目的とするものではないはずである。

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すべ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、また租税訴訟として裁判所の判断を仰がなければならぬという事態は、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。

紛争の根は同じであるのだから、法律の専門家同士が話し合えば解決できる事案ではないかと思われる。個人的感情が絡み合った紛争ではないのであるから、単に税務処理上の問題として、また納税の問題として割り切った発想の下に、必ずや解決できる問題であると思われる。

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したものであ

る。

(2) 問題の視点について以下述べる。

原告が既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。

① 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費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。

原告は、この処分に対して国税不服審判所に審査請求を行い、マサシママルの所有及び経費計上のあり方について本件裁判で主張していることと同様の主張を行っている。被請求人（原処分庁）も本件被告の主張と同じ主張を行い、現在国税不服審判所も本件裁判所の判断待ちという状況である。

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既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。

② 本件論点と課税の公平

(ア) 原告にマサシママルの実質的所有を認め、租税特別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、原告の主張どおりなので原告に課税上の問題は起こらない。

(イ) 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と、原告には定期傭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つて、原告は納税が不可能となり倒産する。

(ウ) 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れないとしても、原告には法人税法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り消して、原告にM社に対するマサシママルの傭船料を認め、その費用計上を原告

に認めるべきである。

(エ) 前記(ウ)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、定期傭船収入に係るM社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、その意味でも原告は、上記論点(ア)の正当性を主張してきているが、仮に(ア)が認められない場合、(イ)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職権の発動を望むものである。

V 諸外国の租税争訟上の和解の実情

先にみたとおり、我が国では租税訴訟上の和解は皆無ともいえる状況にあるが、諸外国における不服申立及び訴訟を含めて（租税争訟）和解の位置付けやその実情を概観してみる。特にアメリカと韓国については、より詳しく言及したい。なお、図表1「納税者救済制度の国際比較」も参照されたい。

1 ドイツ

ドイツの財政裁判所は、原告・被告両当事者の調停の場としての役割を果たしているようである。すなわち、ドイツでも租税法律主義の要請から和解のような合意形成がどこまで許されるのかという理論的問題があるが、少なくとも権利救済過程の実務においては、双方の合意による訴訟の決着が大勢を占めているといわれる⁽¹³⁾。

(13) 三木義一「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景」（三木義一編『世界の税金裁判』清文社・所収33頁）。

図表1 納税者救済制度の国際比較

項目	国名	日本	ドイツ	韓国	アメリカ	イギリス	フランス
申告方式		申告納税	賦課課税	申告納税	申告納税	申告納税	賦課課税
納税者の権利憲章	なし	納税者権利憲章	納税者権利憲章	納税者権利憲章	納税者権利憲章	納税者権利憲章	納税者権利憲章
課税処分前の和解	修正申告	課税前適否審査制度	課税前適否審査制度	協同手続	修正申告	修正申告	聴聞制度
納税者苦情処理制度	納税者支援調整官	ペディチオン (請願委員会)	納税者保護官	納税者権利保護官	アジュデケート (裁定者)	アジュデケート (裁定者)	メディアアトウル (調停官)
(不服申立)							
不服申立制度	異議申立 審査請求	異議申立 審査請求又は 審査請求	異議申立 審査請求	異議申立 審査請求	異議申立 審査請求	異議申立 審査請求	異議申立 審査請求
不服申立期間	2か月	1か月	90日	30日	30日	30日	2年
不服申立前置	法定前置	法定前置	法定前置	法定前置	法定前置	法定前置	法定前置
行政裁判機関 (上級行政庁)	国税不服審判所	国の権利救済部 審判官	国税不服審判所	国税不服審判所	不服審判所	不服審判所	不服審判所
審判官人事の特色	審判官 (課税庁と交流)	審判官 (課税庁と交流)	審判官 (課税庁と交流)	審判官 (課税庁と交流)	審判官 (課税庁と交流)	審判官 (課税庁と交流)	審判官 (課税庁と交流)
審判請求代理人	税理士・弁護士等	税理士・弁護士等	税理士・弁護士等	税理士・弁護士等	税理士・弁護士等	税理士・弁護士等	税理士等
執行停止の有無	原則不停止	不停止が緩和	不停止	不停止	不停止	不停止	原則不停止
立証責任	課税庁	課税庁	課税庁	課税庁	課税庁	課税庁	課税庁
不服和解の有無 (特色)	なし	調停機能	なし	なし	和解の機会あり	調停機能 合意解決が多く租税 訴訟は少ない	調停機能
納税者の行政救済 割合	15%	取下げ20% 認容 30%	審査認容(約30%) 審判認容(約30%)	審査認容(約30%) 審判認容(約30%)	審査認容(約30%) 審判認容(約30%)	審査認容(約30%) 審判認容(約30%)	審査認容(約30%) 審判認容(約30%)
(租税訴訟)							
特別の裁判所	なし	財政裁判所	行政裁判所	行政裁判所	租税裁判所 連邦地裁又は請求 裁判所	租税裁判所 連邦地裁又は請求 裁判所	行政裁判所
裁判官人事の特色		財政裁判所には 民間の裁判官が 含まれる	財政裁判所には 民間の裁判官が 含まれる	財政裁判所には 民間の裁判官が 含まれる	財政裁判所には 民間の裁判官が 含まれる	財政裁判所には 民間の裁判官が 含まれる	財政裁判所には 民間の裁判官が 含まれる
裁判上の和解の有無	なし	なし	なし	なし	和解の機会あり	和解の機会あり	なし
執行停止の有無	なし	約5%	約5%	約5%	執行停止原則	執行停止原則	執行停止原則
租税訴訟の納税者 勝訴割合	約5%	約20%(一部認容含 む)	約20%(一部認容含 む)	約20%	租税裁判所(低い)	租税裁判所(低い)	租税訴訟が低い

(注) 本表は、三木義一「世界の税金裁判」(清文社2001年)及び湖東京至編「世界の納税者権利憲章」(中小工業研究所2002年)等から長谷川博が整理したものである。

2 フランス

フランスの租税訴訟を担当する行政裁判所では、租税訴訟の和解件数等の詳しい統計数値は公表していないようである⁽¹⁴⁾が、税務調査後に納税者の意見を聴聞する制度や更正の通知書が送付されてから税務署と和解できる法的制度(直接税及び取引高税県委員会・コミッションに対する調停制度)があり、合意ができなければ行政裁判所で争うことになる⁽¹⁵⁾。

3 イギリス

イギリスでは、弁護士費用が高額ということもあり、租税訴訟が少ないとされるが、我が国の不服申立制度に当たる委員会(直接税)や付加価値税審判所(間接税)があり、委員会等が裁定を下す前に、歳入庁(関税庁)と納税者の間で合意による紛争解決方法が比較的多く採用されている⁽¹⁶⁾。

4 カナダ

カナダでは、歳入庁の税金査定通知書に不服がある場合、税務署の争訟部門による異議審査制度があり、ここでの協議により納税者の主張が比較的高率で認容されている⁽¹⁷⁾。また、租税裁判所での和解は、所得税事案及び付加価値税事案で約30%近くの割合で行われている⁽¹⁸⁾。

5 アメリカ

(1) アメリカでは、1998年のIRS(内国歳入庁)再編改革法により、不服申立(Appeal)制度の見直しが行われ、不服申立を扱う「不服審判所」

- (14) 湖東京至「フランスにおける租税救済制度」(前掲『世界の税金裁判』所収103頁)。
 (15) 湖東京至・前掲注(14)92頁以下、102頁。
 (16) 伊川正樹「イギリスにおける租税救済制度」(前掲『世界の税金裁判』所収144頁、147頁、157頁)。
 (17) 黒川功「カナダにおける租税救済制度」(前掲『世界の税金裁判』所収209頁)。
 (18) 黒川功・前掲注(17)215頁。

(Local Appeals Office) は、IRS の組織ではあるが IRS から分離独立したのものになっている。不服申立の80%近くは、(時間と費用のかかる訴訟に行く前に) ここで解決されている。不服審判所での協議は、文書、電話、面談など非公式な方法で行われる。不服審判所で合意に至らない場合又はここで審査を望まない場合には、裁判を求めることになる⁽¹⁹⁾。なお、不服申立の現況は、図表2「アメリカ2005年度 不服申立処理件数」のとおり。

納税者は、税務調査の話合いに納得しない場合、IRS から更正案、調査報告書、更正案同意書及び不服審判所への申立方法等の書類(30日レター)が送付されるが、この更正案に不服がある場合には、通知の日から30日以内に IRS の不服審判所へ協議を求めることになる。また、納税者は和解を申し入れることができる。

(2) アメリカ行政手続法では、和解についての規定を置いており、多くの行政機関では、和解手続の規則を定めている。和解により行政機関の事務量が減少するメリットがあるが、他方では、恣意的な認定を避ける意味で和解案に当事者以外の利害関係人に和解案のコメントを述べる機会を与えている。不服申立人も紛争の長期化のコストや企業イメージの低下を考えて和解に応ずることが少なくない⁽²⁰⁾。

また、1998年の IRS (内国歳入庁) 再編改革法に基づき、不服審判所による裁判外紛争解決手続(ADR)の拡充が求められ、新たに不服審判所が税務調査終了前に調査官と納税者の見解の相違を調整する仲裁手続が導入されている⁽²¹⁾。

この ADR は、1990年の行政紛争解決法に基づき、論点を解決するために用いられる手続であり、すべての当事者が合意すれば ADR の仲裁手続を用いることを明定している。

(19) 大塚正民「アメリカにおける税務訴訟」(前掲『世界の税金裁判』所収227頁)。なお、アメリカ IRS ホームページ参照。

(20) 宇賀克也『アメリカ行政法(第2版)』(弘文堂)90頁参照。

(21) 望月爾「アメリカにおける納税者の権利保護」(湖東京至編『世界の納税者権利憲章』中小商工業研究所・所収47頁)。

図表2 アメリカ2005年度 不服申立処理件数

区分	2004年10月1日 前期繰越件数[2]	本年度 受理件数[3]	本年度 処理件数[4]	2005年9月30日 翌期繰越件数[2, 3, 5]
合計 [1]	64,787	99,918	102,597	60,831
行政審査件数 [6]	53,444	80,966	82,606	48,728
徴収の適正手続	17,064	29,798	26,819	18,767
和解の申入れ	10,343	14,930	17,845	7,439
夫婦共同申告の善意の配偶者	4,802	3,057	4,549	2,778
追徴金の不服申立	3,763	13,703	14,065	3,333
論点整理された事業事案	1,059	543	567	1,004
事業事案	952	670	497	1,082
税務調査	12,282	12,977	12,844	11,280
その他 [7]	3,179	5,288	5,420	3,045
租税訴訟件数 [8]	11,343	18,952	19,991	12,103
徴収の適正手続	125	12	1,069	92
和解の申入れ	--	4	5	3
夫婦共同申告の善意の配偶者	268	284	620	190
追徴金の不服申立	**	--	**	--
論点整理された事業事案	51	9	43	39
事業事案	108	80	167	116
税務調査	10,777	18,559	17,966	11,655
その他 [7]	**	4	**	8

**特定の納税者についての情報公開回避のため数値未記入。ただし、合計件数には含まれている。

[1] 1件数には審査対象となった1税目に関する複数の期間も含まれる。例えば、個人納税者の2002年と2003年の所得税申告に関する不服審査は1件であり、法人納税者の所得税と消費税に関する不服審査は2件となる。

[2] 前期繰越件数には、不服審判所の係属事案のみ含まれる。

[3] 本年度受理件数には、その年に不服審判所に帰属したすべての事案が含まれ、受理した中で2005年度内の審査には適さないものとして課税庁に戻されたものは除く。

[4] 2005年度中には、過年度に行政審査事案として受理していたが司法審査で処理された事案がある。

[5] 2005年10月1日の繰越件数は、2004年9月30日の繰越件数に本年度の受理件数を加えさらに処理件数を引いた数値にはならない。

それは、裁判のため首席法律顧問の管轄に移行した事案や2005年度内の審査には適さないものとして課税庁に戻された事案等があるためである。

[6] 行政審査件数は、納税者が連邦租税裁判所(US Tax Court)に提訴していないものである。

[7] その他の項目には、信託基金回収追徴金、徴収不服手続、情報自由法、業務管理及び利息の減額に関する事案が含まれる。

[8] 租税訴訟件数は、納税者が連邦租税裁判所(US Tax Court)に提訴したものである。

出典: IRS Data Book, FY2005, Publication 55b. Also, Appeals, Strategic Planning, Measures Analysis AP:

SP: SPMA

(長谷川博 訳)

また、同法の仲裁手続により解決された事項について、他の手続で異なる主張をすることは禁反言とはならない。また、仲裁裁定は先例とはならず、さらに、仲裁裁定により不利益を受ける者は司法審査を求めることができる²²⁾。

(3) 租税訴訟に関しては、不服審判所で協議が調わなかった場合や裁判を受けるために不服申立30日の期限を経過した場合には、IRS から送付される更正通知書(90日レター)に対して、通知の日から90日以内に、通知納税額を納付しないで「連邦租税裁判所」(US Tax Court)に審査を求めることができる。

納税者が通知納税額を支払いかつ支払猶予や還付請求を行う場合には、「連邦地方裁判所」(District Court)や「連邦請求裁判所」(Court of Federal Claims)に審査を求めることができる。連邦租税裁判所に提起された事案は、通常、その審理前にIRSの不服審判所による解決が検討される。

6 韓国

(1) 韓国では、課税処分後の事後救済手続として、処分庁に対する異議申立及び国税庁に対する審査請求又は国税審判所に対する審判請求(選択的前置主義)がある。また、日本と異なり監査検査院(会計検査院)に対して直接審査請求を行う方法が存している点はユニークである。これらの行政審判手続を経て裁判手続に入るという不服申立前置主義が採られている。

行政訴訟である租税訴訟は、1998年3月から導入された行政裁判所(ソウルだけにあり、ソウル以外では地方裁判所が第一審となる。)が第一審として位置付けられた(それまでは、行政訴訟の第一審は高等裁判所であった。)²³⁾。

租税訴訟については訴訟上の和解は用いられないとされている²⁴⁾が、これ

は、日本と同じく租税法律主義の強行法規性や合法性の原則から訴訟上の和解を制限しているものと考えられる。

しかし、韓国では、租税訴訟の納税者勝訴率は、我が国に比べ(図表3「日本の国税不服申立の概要」参照)、高い率で納税者の主張が認められており、また、前段階の異議申立の認容率は、2003年～2005年の3年度で約40%前後、国税庁に対する審査請求及び国税不服審判所に対する認容率も、3年度で約30～40%となっている(図表4「韓国の納税者権利救済の現況」参照)。

注目すべきことは、近時、租税訴訟の提訴件数が減少しており、これは、行政審判での権利救済が進んできているということである²⁵⁾。

(2) そして、さらに注目されなければならないことは、1996年から導入され、1999年8月に国税基本法に規定された「課税前適否審査制度」の役割である。この制度は、課税処分前の事前救済手続であり、納税者は、税務調査後、課税庁から税務調査結果通知書を受けた日から20日以内に、事後救済手続の行政審判手続の前段階で処分庁内に設けられた民間の審査委員(税務士、弁護士)を含む審査委員会に対してその課税内容の適否を求めることを保障するものである²⁶⁾。この制度は、1996年12月に日本の国税通則法に当たる国税基本法を改正し納税者の権利を保護する規定を新設し、1997年7月から国税庁長が「納税者権利憲章」を制定・告示したことにより納税者の権利を保護する新しい章を開いたことから始まるものである。

すなわち、納税者権利憲章の実効性を保証するという意味で、1999年9月から税務署内部に「納税者保護官」制度が導入され、税務に関するオンブズマン制度というべき役割を担うようになるとともに、課税前適否審査の窓口にもなっている²⁷⁾。

25) 李信愛・前掲注(23)275頁。

26) 長谷川博「韓国における納税者の権利」(前掲『世界の納税者権利憲章』所収310頁)。長谷川博「韓国の納税者権利保護制度の現状」税制研究45号25頁以下参照。

27) 課税前適否審査請求の処理状況は、図表4「韓国の納税者権利救済の現況」を参照されたい。

22) 宇賀克也・前掲注(20)10頁参照。

23) 李信愛「韓国における租税救済制度」(前掲『世界の税金裁判』所収262頁)。

24) 李信愛・前掲注(23)278頁。

図表3 日本の国税不服申立の概要

1. 不服審査

(1) 異議申立

平成17年度中の異議申立件数は4,501件(前年度4,272件)で前年度に比べて229件(伸び率5.4%)増加している。前年度から繰り越された1,225件を含む要処理件数5,726件のうち、処理済件数は4,549件で、このうち異議申立人の請求が一部又は全部認められた請求認容件数は618件(前年度610件)、割合は13.6%(前年度13.5%)となっている。

異議申立ての状況

区 分	要処理件数				処理済 件 数	請求認容 件 数	割 合
	繰越件数	異議申立 件 数	伸び率	計			
平成12年度	件	件	%	件	件	件	%
13	1,636	5,650	△ 0.4	7,286	5,874	850	14.4
14	1,412	4,860	△ 14.0	6,272	5,071	756	14.9
15	1,201	5,119	5.3	6,320	4,809	774	16.1
16	1,511	5,573	8.9	7,084	5,615	817	14.6
17	1,469	4,272	△ 23.3	5,741	4,516	610	13.5
17	1,225	4,501	5.4	5,726	4,549	618	13.6

(2) 審査請求

平成17年度中の審査請求件数は2,963件(前年度3,087件)で前年度に比べて124件(伸び率△4.0%)減少している。前年度から繰り越された2,439件を含む要処理件数5,402件のうち、処理済件数は3,167件で、このうち審査請求人の請求が一部又は全部認められた請求認容件数は470件(前年度493件)、割合は14.8%(前年度14.6%)となっている。

審査請求の状況

区 分	要処理件数				処理済 件 数	請求認容 件 数	割 合
	繰越件数	審査請求 件 数	伸び率	計			
平成12年度	件	件	%	件	件	件	%
13	3,638	3,405	11.0	7,043	3,071	466	15.2
14	3,972	2,910	△ 14.5	6,882	3,294	459	13.9
15	3,588	2,823	△ 3.0	6,411	3,403	500	14.7
16	3,008	3,447	22.1	6,455	3,721	818	22.0
17	2,734	3,087	△ 10.4	5,821	3,382	493	14.6
17	2,439	2,963	△ 4.0	5,402	3,167	470	14.8

2 訴訟事件

平成17年度中に国側を被告として訴訟を提起した件数は394件(前年度552件)で、前年度に比べて158件(伸び率△28.6%)減少している。訴訟が終結した件数は559件で、このうち原告が一部又は全部勝訴した原告勝訴件数は52件(前年度57件)、割合は9.3%(前年度11.9%)となっている。

国側を被告とした訴訟状況

区 分	繰越件数	訴訟提起 件 数	伸び率	計	訴訟終結 件 数	原告勝訴 件 数	割 合
平成12年度	件	件	%	件	件	件	%
13	494	388	3.2	882	397	22	5.6
14	485	400	3.1	885	404	33	8.2
15	481	380	△ 5.0	861	346	33	9.6
16	515	492	29.5	1,007	473	53	11.2
17	534	552	12.2	1,086	478	57	11.9
17	608	394	△ 28.6	1,002	559	52	9.3

(出典：国税庁ホームページ)

図表4 韓国の納税者権利救済の現況

事前救済

(単位：件数・%)

区分	2003年				2004年				2005年			
	請求	処理	採択	採択率	請求	処理	採択	採択率	請求	処理	採択	採択率
課税前適否審査	2,671	2,446	872	35.7	3,653	3,614	1,304	36.1	4,431	4,242	1,596	37.6

事後救済

(単位：件数・%)

区分	2003年				2004年				2005年			
	請求	処理	認容	認容率	請求	処理	認容	認容率	請求	処理	認容	認容率
異議申請	8,083	8,061	2,993	37.1	8,806	8,963	3,693	41.2	7,138	7,488	2,440	32.6
審査請求	1,539	1,718	519	30.2	1,421	1,533	592	38.6	1,478	1,538	656	42.7
審判請求	3,890	3,768	1,459	38.7	4,746	3,439	1,189	34.6	4,483	4,704	1,488	31.6
行政訴訟	1,260	1,126	117	10.4	1,065	1,166	158	13.6	1,297	1,259	168	13.3

(注) 処理件数には、前年度繰越分の処理が含まれている。

(注) 行政訴訟は最終審の数値で、第一審判決の集計はない。

(韓国国税庁統計年報から)

監査検査院審査請求 (2004年)

審査請求	受理	審議の結果					
		合計	認容	棄却	却下	取下げ	未処理
合計	513	276	19	154	69	34	237
国税	176	102	10	65	14	13	74
地方税	148	88	6	27	10	5	60
その他	189	86	3	22	45	16	103

(監査検査院2004年ブックから)

(なお、長谷川博「韓国の監査検査院(BAI)について」税制研究50号(2006年8月)を参照されたい。)

韓国では、租税訴訟に至るまでに納税者の権利が救済される制度が拡充しており、したがって、租税訴訟上の和解に取って代わる解決策を図ることができるというのが実情である。

VI 租税訴訟上の和解の意義とその課題

1 租税訴訟の租税理論的側面からの課題

訴訟上の和解の意義は、早期に紛争を解決することにある。当事者が対等であれば、紛争は本来自主的に解決すべきものであるから、訴訟の段階に至っても判決によって強制的に解決するよりは、当事者の合意により自主的に解決することの方が望ましいものである。また、行政訴訟に民事訴訟法の和解が準用されないという法的根拠は存しないのであるから、租税訴訟における和解の採用は検討されるべきである。

租税訴訟の和解を否定する学説の理論構成をみると、「被告行政庁には和解の前提となる実体法上の処分権がない」という見解や「租税法の強行法規性及び合法性の原則から法律の根拠なしには納税義務内容や徴税の時期・方法等について課税庁と納税者の間で和解を行うことは許されない」とする見解は、当事者が対等ではない租税権力関係を前提とするものである。

これらの学説に対しては、一つは、課税処分取消訴訟が租税債務不存在確認訴訟に類似するものであり、金銭債権の有無を争う民事訴訟に類似した租税債務関係として捉えるべきであるという理由、二つには、判決までには執行不停止の原則による徴収の不利益や滞納税の累積の問題が生じており、和解による早期紛争解決機能という納税者保護の観点から問題があるという理由から、批判せざるを得ない。

特に、課税処分の対象である事実の認定を争う訴訟においては、争点は課税標準を構成する事実の有無や評価であり、当事者は、訴訟物（課税認定の違法性、租税債権債務）を処分（課税処分の取消し）し得る権能を有するも

のであり、裁判上の和解をすることは可能であるといえる。

また、租税訴訟の和解の可能性を一部認める学説が、被告課税庁（国）として税法上の課税権（ないし取消権）の範囲で処理しているものであり、税法に違反して課税権を放棄しているのではないから、訴訟上の和解は許されると解していることに照らしても、課税関係の訴訟であっても訴訟上の和解は活用されるべきである。

2 納税者の権利救済としての和解の意義と課題

諸外国の租税訴訟上の和解の実情をみると、そこには納税者の権利救済という役割があることは看過できない。

我が国における納税者の権利救済手続をみると、課税処分前の事前救済手続として、十分に納税者と課税庁が協議できる制度が具備されておらず、税務調査において納税者の主張と課税庁の主張が異なる場合、やむなく修正申告という和解に応ずることがみられるが、諸外国の制度と照らし、弁明の機会や聴聞制度が存しないことは問題である。

いったん処分が行われると、執行不停止が原則であるから、納税者には差押など不利益が生じてくることになる。事後救済手続として、不服申立や訴訟に至る場合、差押等があると企業にとっては、金融機関等債権者との取引に不利益が生じてくることは否めない。このことは、本稿で紹介した事例にもみられるとおりである。

また、納税者が権利救済として、審査請求による行政審判や訴訟による裁判を求める場合、紛争の早期解決を望んでいるにもかかわらず、大部分においては、解決までに時間がかかり、また費用もかかることは事実である。さらには、納税者の主張が受け入れられる割合が極めて低いという問題もある。

このような中で、我が国の行政不服申立手続や租税訴訟手続において、早期に和解が勧告されることは納税者の救済手続として極めて有効な手段である。この点、諸外国の場合には、紛争の早期解決という観点から和解制度が運用されているという実情は参考にされなければならない。

最後に、諸外国では、「納税者権利憲章」を含む納税者の権利保障制度が導入されているということに注目しなければならないだろう。訴訟上の和解制度の活用のためにも、我が国でも納税者の権利保障制度の導入が望まれる²⁸⁾。

²⁸⁾ 図表1「納税者救済制度の国際比較」の「納税者権利憲章」の導入比較や日本版「納税者権利憲章」を含む「国税通則法改正案」(<http://www.h-hasegawa.net/j-kenri-kensyo.htm>)も参照されたい。