

研究指導 大津 淳准教授

# 税務裁判に関する一考察

渡邊 優

## 研究動機・目的

税務訴訟は納税者の法律上保護された権利を守るための制度であるにも関わらず、これまでの税務訴訟における納税者側の勝訴率は約10%と極めて低い。そこで日本における税務訴訟の裁判はどのように行われているのか研究したいと考えた。本研究では、税務訴訟について実際に行われた裁判例を挙げ、どのような裁判が行われたのかを研究する。また、そこから日本における、訴訟や税に関する問題点を見つけ、課題や対応策を提案する。

## 1. 税務訴訟の概要

### (1) 税務訴訟の定義・分類

税務訴訟とは、所得の認定を争う訴訟であり、租税によって生じる法律上の紛争を解決するための裁判の手続きのことである。これによって納税者の法律上保護された権利を守ることが目的である。

税務訴訟は課税をめぐる「課税訴訟」と徴収をめぐる「徴収訴訟」とに分類される。課税訴訟には「取消訴訟」、「無効等確認訴訟」、「無作為の違法確認訴訟」などがあり、徴収訴訟には「通常訴訟」をはじめ、「手形訴訟」、「小切手訴訟」、「少額訴訟」、「争点訴訟」などがある。税務訴訟は一般的に更正処分の取消を求めるものであり、行政事件訴訟法に基づく訴訟である。

### (2) 税務調査から税務訴訟への流れ

#### ① 税務調査の結果

税務調査の結果を踏まえて、二つの処理がある。一つは税務署や国税局から税務上の問題を指摘され、納税者自らが納税申告を修正し申告する、修正申告である。二つ目は納税者の税務申告に問題があった場合に税務署長や国税局がこれを是正するための行政処分である、更正処分である。修正申告は納税者自らが申告内容の誤りを認めて自主的に正すことであるため、その

後、不服をいうことはできない。一方更正処分は納税者が修正申告に従わない場合に税務署が行う処分であるため、不服があれば税務署長に異議申し立てをすることができる。そしてその結果に不服なら、審査請求をし、さらに不服なら裁判所へ提起することができる。

#### ② 異議申し立て

税務署長や国税局長が行った更正処分等に不服がある場合に行う、その原処分行政庁に対する不服申し立てである。異議申立書を提出することで、その後税務署長が異議決定(却下、棄却、取消、変更)をする。

#### ③ 審査請求

税務署長や国税局長に対する異議申し立てを行い、その結果である異議決定について、なお不服がある場合に行う、国税不服審判所長に対する不服申し立てである。異議決定書の提出後、国税不服審判所長が判決(全部取消・一部取消・変更・棄却・却下)を行う。

#### ④ 税務訴訟

国税不服審判所長が行った判決に納得がいかない場合に裁判を提起する。

税務訴訟はⅠ. 申し立て Ⅱ. 主張 Ⅲ. 立証の三つの段階から構成されている。

### (3) 税務訴訟の現状と背景

税務訴訟で納税者側が勝訴する確率は以下の図表1のように約10%と非常に低い結果となっているのが現状である。その背景には、現在の税務訴訟における証明の程度が挙げられる。税務訴訟においては納税者に対し、証明の程度が高く要求されていると思われる。納税者は自身の主張が正しいということについて、裁判官に確信を抱かせるような立証をしなければならない。いくら課税庁の違法を主張しても、それが証拠によって裏付けられなければその主張はほとんど意味を持たない。

また、もう一つの原因として考えられるのは、これまで税法の専門家である税理士が税務訴訟に関与することが出来なかったことである。税務訴訟によって納税者が勝訴するには、課税庁の違法を証拠によって裏付け、説得力を持って陳述しなければならない。これまでは、代理人として法廷で陳述できるのは弁護士に限られていたが、所得税法の改正により、税理士は租税に関する事項について、裁判所において補佐人として陳述をすることが出来るようになった。これにより、税務訴訟における納税者側の勝訴率が上がることが期待されている。

図表1 終結件数に対する勝訴の割合

年度	裁判の 終結 件数	全面勝 訴、一 部勝訴 の件数	勝訴率
平成11年度	430	26	6.1%
平成12年度	397	22	5.6%
平成13年度	404	33	8.2%
平成14年度	346	33	9.6%
平成15年度	473	53	11.2%
平成16年度	478	57	11.9%
平成17年度	559	52	9.4%
平成18年度	447	80	17.9%
平成19年度	387	55	14.2%

(国税庁 不服申し立て及び訴訟の概要 を基に作成)

## 2. 所得税の概要

### (1) 所得税

所得税とは個人の所得に対して課税される国の税金である。1年間のすべての所得からあらかじめ定められた所得控除を差し引いた金額を課税所得という。所得金額は給与所得や事業所得など、その性質によって分類され、収入や必要経費の範囲、課税所得の計算方法が詳しく決められている。

### (2) 給与所得

所得税における課税所得の区分の一つである給

与所得は、給料・俸給・賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。給与所得の金額は次のように計算する。

収入金額(源泉徴収される前の金額)

$$- \text{給与所得控除額} = \text{給与所得の金額}$$

収入金額は金銭支給されるもののほか、商品や無償あるいは低い価格で譲り受けたことなどによる経済的利益も含まれる。また、給与所得は必要経費を差し引くことができないため、その代わりに所得税法で定めた給与所得控除額を収入金額から差し引くことができる。

その他、給与所得者が「特定支出」をした場合において、その年中の特定支出の合計額が、給与所得控除を超える場合は、その超えた部分の金額をさらに収入金額から差し引くことができる。この制度を特定支出控除というが、「特定支出」の対象となるのは以下の5種類のみである。

- ・通勤費
- ・転勤に伴う引越し費用
- ・研修費
- ・資格取得費
- ・単身赴任者の帰宅旅費

### (3) 退職所得

同じく所得税における課税所得の区分の一つである退職所得は、退職手当・一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。退職所得の金額は次のように計算する。

$$\{ \text{収入金額(源泉徴収される前の金額)} - \text{退職所得控除額} \} \times 1/2 = \text{退職所得の金額}$$

#### ① 退職所得控除額

退職所得は原則として他の所得と分離して所得税額を計算する。また、退職所得等の支払いの際に「退職所得の受給に関する申告書」を提出している場合は、退職所得等の支払い者が所得税額

を計算し、支払いの際に所得税の源泉徴収が行われるため、原則として確定申告は必要ないが、提出がなかった場合には、退職所得等の支払い金額の20%が源泉徴収され、税額の精算受給者本人が確定申告をする。

### 3. 事例研究

2. では所得税について、給与所得と退職所得の概要を述べた。事例研究では、その2つの所得税において実際に行われた裁判例を挙げ、どのような判決が行われたのかを研究する。

#### (1) サラリーマン税金訴訟(大島訴訟)

サラリーマン税金訴訟とは、所得税法の課税規定が給与所得者に不利であることを理由に課税処分取消を求めて争われた裁判である。

##### ① 概要と論点

給与所得者である大学教授が、給与所得と雑所得があったが、確定申告をしなかったために税務署長はこれを加算した決定と、無申告加算税の賦課決定処分を行った。しかし原告は、給与所得者に対する課税は事業所得者と比べて不当に重い課税をするものであり、日本国憲法第14条第1項<sup>1)</sup>に反しているため無効であるとして出訴した。

原告の論点は主に、事業所得者には必要経費の控除を認めるのに対し、給与所得者にはそれを認めないのは不公平であるということであった。

##### ② 最高裁判所判決

一審京都地方裁判所、二審大阪高等裁判所ともに原告の請求を棄却し、最高裁へ上告した。最高裁は大法廷において判決を下したが、原告の上告を棄却した。上記の論点に対する判決は以下の通りである。

「旧所得税法が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた前記の区

分は合理的なものであり、憲法第14条第1項の規定に違反するものではない」

事業所得の金額の計算には、その年中の総収入金額から必要経費を控除することが定められている。一方、給与所得の金額は、収入金額から給与所得控除の金額を控除することが定められており、この給与所得控除には、給与所得者の勤務に伴う必要経費を概算的に控除するとの趣旨が含まれている。

##### ③ 結論

給与所得者は経費の実額控除を受けられないことは違法であるとした本件の訴訟により、給与所得者が勤務に直接必要な特定の支出をした場合に、その年中の特定支出の合計額が給与所得控除額を超えるときは、その超える部分を特定支出控除として控除することが認められた。

#### (2) 納税告知処分等取消請求事件

##### ① 概要

原告の設置するA高等学校及びB中学校の各校長であったCが各校長を退職し、D大学の学長に就任するにあたり、原告が同人に対して同高等学校の退職金を支払い、その際、本件の退職金に係る所得は「退職所得」に該当するとして所得税を源泉徴収し、これを国に納付したところ、税務署長は「給与所得」に該当するとして、原告に対し納税告知及び納付加算税賦課決定をしたことから、原告は本件の各処分の各取消を求めた取消訴訟である。本件の争点は、退職金として支払ったものが、所得税法30条1項にいう「退職所得」に該当するかどうかである。

##### ② 最高裁判所判決

所得税法30条1項<sup>2)</sup>にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるとするためには、それが i) 退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、ii) 従来継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部後払いの性

<sup>1</sup>すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

<sup>2</sup> 退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びそれらの性質を有する給与に係る所得

質を有すること、iii)一時金として支払われることの各要件を備えることが必要であると言える。これを本件で検討すると、本件退職金の算定方法等からして、本件退職金が本件高校での勤続期間における勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部後払いとして支払われたこと、一時金として支払われたことが明らかであったことから、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるためのii)、iii)の各要件を満たすことができる。

### ③結論

本件に係る所得は所得税法30条1項にいう「退職所得」に該当するというべきであることから、これを所得税法28条1項にいう「給与所得」に該当するとされた本件処分は、判断するまでもなく違法であるとされ、税務署長が原告に対して行った納税告知及び納付加算税賦課決定処分をいずれも取り消した。

## 4. まとめ—今後の課題—

税務訴訟は「勝てない代名詞」とも呼ばれるほど、納税者側が勝訴する確率が低い。その背景については、税務訴訟における証明の程度が納税者側に高く要求されていることや税理士が税務訴訟に関与することができなかつたことが挙げられたが、税理士補佐人制度が創設されたことで、納税者側の立証が的確に、説得力を持って行えるようになった。この制度の導入後は、少なからず納税者側の勝訴率に変化が見られるようになっており、今後の動向についても期待したい。

また、税務訴訟では法解釈が問題となるケースが多く、事例研究で取り上げた2つの事例も、法の解釈をめぐる訴訟といえる。3-1)大島訴訟は、給与所得の必要経費控除について議論され、結果、給与所得控除には必要経費を概算的に計算し、控除されているということが示され、事例研究3-2)納税告知処分等取消請求事件では、退職金として原告が支払ったものは退職所得に該当するかどうか問われたが、退職に伴って一時に支払いを受けるという点で給与

所得とは異なってくるということが明らかにされた。

また、税務訴訟によって新しい制度が導入された例もある。給与所得の裁判例として挙げた、3-1)大島訴訟は、結果として特定支出控除が設けられた。しかし、その範囲は5種類のみとされており、手続きが厳格であることなどからほとんど利用されていないのが現状である。そのため、今後は特定支出控除の廃止、又は、適用の範囲を広げるなどの検討が必要であると考えられる。

そのほか、退職所得との区分として、現行所得税法では、一時金で受け取る場合には退職所得となり、いわゆる年金方式で受け取る場合は雑所得(公的年金)に区分されるとされている。退職を基としているという意味では同様の性格であるのに、一時金方式と年金方式では税の負担に差があることも課税上の問題とされている。退職によって受け取るという点では同様の意味を持っているのであれば、税負担の差をなくすことが、今後望まれることである。

## 5. 主要参考文献・資料

変わる税務訴訟の現場

[http://www.tabisland.ne.jp/explain/z\\_soshou1/z\\_mss\\_301.htm](http://www.tabisland.ne.jp/explain/z_soshou1/z_mss_301.htm)

給与所得者の特定支出控除について

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2007/pdf/17.pdf>

国税庁HP <http://www.nta.go.jp/>

最高裁判所HP <http://www.courts.go.jp/saikosai/>  
税務訴訟における税理士の役割

<http://www.tknf.or.jp/19ao/kaityou1312.html>  
税務研修室

<http://www.ja-tanaka.com/tax/index/027.html>

日本国憲法 国民の権利及び義務

<http://constitution.at.infoseek.co.jp/kokumin.htm>

日本税法学会

<http://homepage1.nifty.com/msekine/genkou/sosyou.html>