

第7章 権利救済

第1節 概要

納税者が国税に関する処分により正当な権利利益を侵害されたとして不服を申し立てたときに、これを審査し救済する制度として、現在、不服申立てと訴訟とがある。不服申立てと訴訟との関係は、原則として不服申立てに対する決定又は裁決を経た後でなければ訴訟を提起できないという「不服申立て前置主義」が採られている。

この権利救済制度については、昭和45年の国税通則法の改正により整備されたものであり、その後において基本的な仕組みに変化はない。

なお、訴訟では、平成17年の行政事件訴訟法の改正により、取消訴訟等の被告が、処分等をした税務署長から国に改められ、また、取消訴訟の出訴期間が、処分又は裁決があったことを知った日から3か月とされていたのが6か月に延長されるなど、納税者の権利利益のより実効的な救済手続が整備された。

第2節 異議申立て

1 発生件数と処理件数等の推移

(1) 異議申立ての発生件数は、昭和53年度に7万件余の発生件数を示したが、その後減少に転じ、平成16年度には発生件数が4,200件強と国税庁発足以来最低の件数を示し、その後は4,300件から5,300件程で推移している。

また、ここ10年間では、特に申告所得税事案に係る異議申立ての発生件数が減少しており、平成11年度では2,600件強、平成20年度では1,500件強と発生件数が60%以下となっている。

(2) 平成11年度における異議決定件数のうち、納税者の主張が何らかの形で受け入れられ、原処分のうち一部又は全部が取り消された件数の割合は12%であり、その後、その割合は年々高まり、平成14年度には16%になった。しかし、平成15年度以降、その割合は年々低下傾向にあり、平成19年度及び平成20年度では11%及び9%となった。

2 最近の傾向

(1) 平成20年度における異議申立ての発生状況をみると、発生件数は、5,359件（対前年比114%）で、この件数の内訳は、申告所得税事案が1,581件（30%）、消費税事案が1,833件（34%）、法人税事案が776件（14%）、相続税・贈与税事案が285件（5%）、徴収関係が757件（14%）となっており、近年における異議申立ての発生件数の割合からみて消費税事案はその割合が高くなっている。

(2) 平成20年度における異議申立ての処理状況をみると、異議処理件数5,313件のうち、何

らかの形で納税者の主張が通った事案は9%（一部取消し400件、全部取消し68件）である。

第3節 審査請求

1 概要

審査請求は、原則として異議申立てに対する決定を経た後の処分になお不服があるときに、処分をした行政庁の上級行政庁に対し行うものであるが、国税の場合には、特にそのための第三者的機関として設置された国税不服審判所の長である国税不服審判所長に対して審査請求をすることとされている。

2 発生件数と処理件数等の状況

審査請求事件の年間発生件数及び処理件数については、ともに昭和50年度に1万4,000件余と国税不服審判所発足以来の最高件数を示した後、漸次減少し、平成3年度以降は3,000件前後で推移している。

平成11年度から平成20年度の10年間の発生件数の合計は2万9,756件、また、同期間における処理件数の合計は3万1,156件となっている。税目別の発生状況等の詳細については、第3編第2章第3節を参照されたい。

第4節 訴訟

1 概要

租税に関する訴訟事件には、行政事件訴訟法に基づく処分の取消しの訴え、裁決の取消しの訴え、無効確認の訴え、不作為の違法確認の訴えなどのほか、損害賠償請求などの民事訴訟や滞納処分の一環として国が原告となって提起する各種の民事訴訟がある。これらの訴訟事件は毎年相当の件数が発生しており、しかも、その判決結果によっては税務行政に大きな影響を及ぼすことになるため、各国税局及び沖縄国税事務所の課税（第一）部及び徴収部に国税訟務官室（国税訟務官）が設けられており、租税に関する訴訟の事務に従事している。

2 課税関係訴訟

（1）発生・係属の状況

平成11年度期首における課税関係訴訟の係属件数は455件であったが、平成11年度から同20年度までの10年間において3,062件発生し、3,212件終結した結果、平成20年度末における係属件数は305件となった。各年度における発生状況をみると、平成15年度及び同16年度は、ストックオプション事件などの同種事件の発生により著しく増加（15年度387件、16年度457件）したが、その他の年度は、250件から320件前後で推移して

いる。

(2) 終結の状況

平成 11 年度から同 20 年度までの 10 年間に終結した課税関係訴訟 3,212 件の内訳は、取下げ 267 件 (8.3%)、却下等 146 件 (4.6%)、国側全部勝訴 2,404 件 (74.8%)、国側一部勝訴 178 件 (5.5%)、国側敗訴 217 件 (6.8%)、となっている。

(3) 注目すべき判決

課税関係訴訟のうち特に注目すべき判決には、次のようなものがある。

イ 消費税の仕入税額控除の適用要件

事業者が、消費税法施行令第 50 条第 1 項の定めるとおり、消費税法第 30 条第 7 項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法第 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、同法第 30 条第 7 項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条第 1 項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである（最高裁平成 16 年 12 月 16 日第一小法廷判決）。

ロ 海外ストックオプションにかかる権利行使益の所得区分

本件ストックオプション制度は、海外親会社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、海外親会社は、納税者が日本子会社の代表取締役として職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき納税者との間で本件付与契約を締結して納税者に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が納税者が職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法第 28 条第 1 項所定の給与所得に当たるといえるべきである（最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決）。

ハ 外国税額控除の適用の可否

本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について国内法人である納税者が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという

本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである（最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決）。

3 徴収関係訴訟

(1) 徴収関係訴訟の特色

徴収関係訴訟には、滞納処分等の取消し又は無効確認を求める抗告訴訟に加えて、滞納処分等に関連して国を被告として提起される損害賠償請求訴訟等の民事訴訟及び滞納処分の一環として国が提起する差押債権の取立訴訟、詐害行為取消請求訴訟、不動産の名義変更訴訟、これらの訴訟に関連する保全処分、強制執行などの民事訴訟が含まれる点において、課税関係訴訟にはみられない特色がある。

(2) 訴訟事件の推移

イ 国側原告事件

平成 11 年度以降における徴収関係訴訟のうち国側原告事件の発生状況をみると、平成 11 年度から平成 13 年度までは年間おおむね 80 件前後で推移しているが、平成 14 年度以降は、年間おおむね 200 件前後で推移している（平成 11 年度から同 20 年度までの 10 年間で 1,550 件発生）。事件別では、その他民事事件が最も多く、債権取立事件と強制執行がこれに続き、これらを合わせると全体の 4 割を占めている。

また、終結状況をみると、国側勝訴が大半を占め、次に国が訴えを取り下げたもの与其他（和解その他勝訴・敗訴の区分がされないもの）が比較的多数を占めるが、これらのうちには、滞納税額の完納によって取り下げたもの、和解等により国側の請求の大部分が認容されたものが多数含まれており、全体として国側原告事件の大部分が国側有利に終結している（平成 11 年度から同 20 年度までの 10 年間で 1,535 件終結、うち国側敗訴（一部敗訴を含む。）は 39 件）。

ロ 国側被告事件

平成 11 年度以降における徴収関係訴訟のうち国側被告事件の発生状況をみると、年間おおむね 100 件前後で推移している（平成 11 年度から同 20 年度までの 10 年間で 981 件発生）。事件別ではその他民事事件が最も多く、行政事件、損害賠償事件がこれに続き、これらの事件が発生件数の大部分を占めている。

また、終結状況をみると、国側勝訴が 6 割を占め、取下げがこれに続いている（平成 11 年度から同 20 年度までの 10 年間で 1,027 件終結、うち国側敗訴（一部敗訴を含む。）は 52 件）。

(3) 注目すべき判決

徴収関係訴訟のうち特に注目すべき判決には、債権の流動化を背景として将来発生すべ

き債権を目的とする債権譲渡に関するものが挙げられる。

イ 将来債権の発生の可能性と譲渡の効力

将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約にあつては、契約当事者は、譲渡の目的とされる債権の発生を基礎を成す事情をしんしゃくし、右事情の下における債権発生の可能性の程度を考慮した上、右債権が見込みどおり発生しなかった場合に譲受人に生ずる不利益については譲渡人の契約上の責任の追及により清算することとして、契約を締結するものと見るべきであるから、右契約の締結時において右債権発生の可能性が低かったことは、右契約の効力を当然に左右するものではないと解する（最高裁平成 11 年 1 月 29 日第三小法廷判決）。

ロ 将来債権譲渡担保契約の対抗要件

甲が乙に対する金銭債務の担保として、発生原因となる取引の種類、発生期間等で特定される甲の丙に対する既に生じ、又は将来生ずべき債権を一括して乙に譲渡することとし、乙が丙に対し担保権実行として取立ての通知をするまでは、譲渡債権の取立てを甲に許諾し、甲が取り立てた金銭について乙への引渡しを要しないこととした甲、乙間の債権譲渡契約は、いわゆる集合債権を対象とした譲渡担保契約といわれるものの 1 つと解される。この場合は、既に生じ、又は将来生ずべき債権は、甲から乙に確定的に譲渡されており、ただ、甲、乙間において、乙に帰属した債権の一部について、甲に取立権限を付与し、取り立てた金銭の乙への引渡しを要しないとの合意が付加されているものと解すべきである。したがって、上記債権譲渡について第三者対抗要件を具備するためには、指名債権譲渡の対抗要件（民法 467 条 2 項）の方法によることができるのであり、その際に、丙に対し、甲に付与された取立権限の行使への協力を依頼したとしても、第三者対抗要件の効果を妨げるものではない（最高裁平成 13 年 11 月 22 日第一小法廷判決）。

ハ 将来債権譲渡担保契約と国税徴収法 24 条

将来発生すべき債権に係る譲渡担保権者の法的地位にかんがみれば、国税徴収法 24 条 6 項（現 8 項）の解釈においては、国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき第三者に対する対抗要件が具備されていた場合には、譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても、当該債権は「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている」ものに該当すると解する（最高裁平成 19 年 2 月 15 日第一小法廷判決）。