

解説

税務訴訟に関連する最新動向について

弁護士 鳥飼 重和 とりかい しげかず

最近、課税庁は税収確保のため、挑戦的課税をする傾向があり、その典型的な対象が国際課税である。そのため、国際課税の件数及び更正処分額が増加傾向にある。それに対し、大企業は、従来のように修正申告に応じないで、更正処分の取消しを求めて、税務訴訟を選択する例が増えている。

その税務訴訟において、納税者の勝訴率が上昇しつつあり、今後はもっと勝訴率が上がる可能性がある。そのため、裁判所の今後を予測するために、租税回避事件において納税者勝訴の判決を取り上げて検証する必要がある。

このような最近の判例の分析を通して、競争源泉となる純利益の増加のために、税務戦略が必要であり、その中核を担う人材であるタックスロイヤーの育成が急務である。現状では、税務訴訟の専門弁護士と税理士の協力関係を構築することが現実の対応策となる。

1 はじめに

最近の課税関係では、統計的には、移転価格税制を典型とする国際課税関係の処分の急激な増加傾向が目立つ。実際の相談では、国際課税以外にも、公益法人に関する課税の強化、社会問題化した事件の後処理としての課税の強化等があり、しかも、納税者側の証拠不十分な点を突いてくる事案が目立つようになっている。

今後は、国家の財政危機を背景にした課税強化は不可避であり、特に、

製造業の海外への展開の拡大による海外子会社での収益の増加から、海外子会社の収益に対する課税のため、国際課税はますます増加する可能性が高い。その反面、上場企業は、情報開示を広く求められ、しかも、今後は巨額な課税処分があると、業績の下方修正が必要となることから、課税処分に対して戦う可能性が高くなる。そうすると、平成20年4月から開始される金融商品取引法の財務報告に関する内部統制との関係で、税金は財務報告に深い関係があることからクローズアップされる可能性

があり、早晩、税務に関する内部統制の必要性が出てくるであろう。

以上のような点との関連から、税務訴訟に関連する最近の動向を述べることにする。

2 国際課税処分の増加傾向

(1) 移転価格税制の更正処分の増加傾向

移転価格税制、タックス・ハイブンプ対策税制等に関する国際課税が増加傾向にあるが、その典型例である移転価格税制の更正処分の件数及び更正所得金額の推移を見てみよう。それを平成15年度の数字を基礎としてみると、平成16年度以降、更正処分の件数及び更正所得金額が急激に増加している傾向がよく分かる。

事業年度	件数	更正所得金額
平成15年度	62件	758億円
平成16年度	82件	2,168億円
平成17年度	119件	2,836億円

しかも、最近では、更正処分の所得金額・更正税額が巨額な案件が多くなっている。このことは、次に示す最近の新聞報道された案件を見れば明らかである。

事業年度	会社名	更正所得金額	更正税額
平成16年度	本田技研	254億円	130億円
平成17年度	京セラ	243億円	127億円
	ソニー	214億円	45億円
	TDK	213億円	120億円
平成18年度	武田薬品	1,223億円	570億円
	ソニー・SCE	744億円	279億円
	マツダ	181億円	76億円
	三菱商事	50億円	22億円
	三井物産	49億円	25億円

(2) 国際課税の増加の背景と今後の更正処分の増加予測

貿易経済協力局の平成18年11月作成の「移転価格税制についての現状と課題」（以下「現状と課題」という。）は、移転価格税制の更正処分の増加の背景を2つ挙げている。

1つは、海外利益の増大である。前掲の「現状と課題」には、連結営業利益に占める海外比率の推移が掲載されている。それによれば、平成12年度と平成16年度を比較すると次のようになる。

事業年度	海外比率
平成12年度	13.8%
平成16年度	26.2%

このように、連結利益における海外の比重が高まる結果、日本の税収は打撃を受ける。このことがよく分かるように、海外での営業利益の多い会社を日本経済新聞平成18年7月12日付の記事からピックアップすると、次のようになる。

順位	社名	営業利益	海外比率
1	トヨタ自動車	8,023億円	43%
2	日産自動車	5,117億円	57%
3	ホンダ	5,024億円	58%
4	三井物産	1,861億円	70%
5	松下電器	1,027億円	22%
6	キャノン	1,013億円	13%
7	新日本石油	965億円	32%
16	武田薬品	588億円	10%

トヨタ自動車等の上位4社を見れば、営業利益の海外比率がいかに高

いかが分かる。そのため、課税強化を目指している課税庁は、この海外にある利益を、有力な課税対象として注目しているわけである。ところが、16位である武田薬品の営業利益の海外比率は、10%という低い比率であるにもかかわらず、更正所得金額1,223億円の更正処分を受けた。それは、海外営業利益が588億円もあるからである。そのことから、課税庁は、営業利益の海外比率よりも、海外での営業利益の額自体に注目していることが理解できる。松下電器、キャノン、新日本石油は、海外営業利益の絶対額が大きいから、課税庁は、課税的観点から注目することが想定できる。

2つは、無形資産取引の拡大である。移転価格税制は、「独立企業間価格」を算定し、それと海外子会社と実際の取引価格との差額に対して課税するものである。ところが、無形資産の取引の「独立企業間価格」を算定するのは容易ではない。また、会社側からすれば、資本を投下し、株主の立場で管理しているにすぎないのに、会社支配者であることを前提とする移転価格税制を適用する等、最近の傾向として、会社として到底納得できない更正処分事案も増えている。以上のことから、課税庁と納税者との見解が相違することが多くなり、お互いに納得する解決に至らず、更正処分事案となることが少なくない。

以上、2つの背景は、今後も変わることはない。むしろ、挑戦的といえるような更正処分が行われている現状に対し、情報開示の拡大傾向が進行中の大企業では、合理的説明の

つかない修正申告はできない現状にあるため、今後は、今まで以上に、対決色を強める必然性がある。

また、課税庁側は、国際課税強化のための人員の補充も行っている事情もある。反対に、上場企業は、平成19年3月に決められた日本公認会計士協会の指針の影響をまろに受けて、修正申告の道が狭くなり、更正処分に対し戦う必要性が高くなる。すなわち、追徴税額については、原則として、その年度の費用として処理することを公認会計士協会が決定したため、巨額の更正処分は、その年度の決算の下方修正要素となり、株価の下落要因となる。そのため、上場企業は、追徴税額について修正申告をすることには慎重となり、更正処分を受け、それと戦う必要に迫られることが多くなるだろう。

これらのことも考慮すれば、今後は、より一層、更正処分が増加し、課税庁と上場企業は対立的関係となり、税務訴訟に発展する件数が増加することが予測できる。

3 税務訴訟の動向

(1) 最近の納税者の勝訴率の上昇傾向

最近、国側を被告とする税務訴訟の勝訴率が上昇傾向にある。平成12年度から平成18年度の7年間、国側を被告とした税務訴訟における納税側の勝訴率の推移は、次のとおりである。

年度	納税者の勝訴率
平成12年度	5.6%
平成13年度	8.2%
平成14年度	9.6%
平成15年度	11.2%
平成16年度	11.9%
平成17年度	9.8%
平成18年度	17.9%

上記の原告納税者の勝訴率は、通常の民事訴訟と比較すれば、格段に低すぎる。しかし、平成12年度以前の税務訴訟における原告納税者の勝訴率は、5%のイメージであったことに比べれば、現在の勝訴率は、従来の倍の10%イメージになった。その意味では、税務訴訟の勝訴率は確実に上昇傾向にある。しかも、上記の勝訴率は全国の裁判所の平均値であるが、東京地裁における納税者勝訴率は、全国平均を遥かに上回る。多数の税務訴訟事件を東京地裁で担当している実感からすれば、東京地裁における税務訴訟における納税者の勝訴率は、20~30%イメージだと思われる。その上、年ごとに、納税者の勝訴率が上昇していることを実感する。

(2) 納税者の勝訴率の上昇の原因

納税者の勝訴率が上昇している原因は、いくつか考えられる。

1つには、納税者側の代理人である弁護士の専門性が上がり、納税者側の税務訴訟における戦う体制が整いつつある点がある。すなわち、更正処分の金額が巨額となり、大手企業が本腰を入れて税務訴訟で戦うようになったので、大手法律事務所等が優秀な弁護士を投入し始めたからである。着実に、税務訴訟の専門弁護士の数が増え、かつ、その専門性が高くなりつつあることは確かである。

しかも、税務専門の弁護士は、事件を選択して、受任することが多い。すなわち、納税者の事案を検討し、納税者を勝訴させるべき事案でない限り、受任を断ることがほとんどである。その結果、納税者が勝訴する可能性が高くなるのは自然なことである。

ある。

2つには、課税庁側の更正処分の中には、挑戦的なものが増えつつあり、法律解釈と証拠の面で、更正処分の適法性の証明が無理な事案が目立つようになったからである。そのことに気付き、税務訴訟の納税者勝訴率が高くなる可能性のあることに、課税庁は危機感を抱いたと思われる。課税庁は、最近、税務訴訟の経験のある弁護士を法律事務所から派遣してもらい、数人の弁護士が、税務訴訟を担当する訟務官となるように手配した模様だからである。

3つには、税務訴訟に関する納税者側の意見書が充実したことが挙げられる。最近の税務訴訟では、従来の税法・税務実務が予想しなかった点が、重要な争点となることが多くなっている。それらは、従来の税法の教科書、税法に関する論文等でも、未発表の争点である。そのため、社会経済的構造の変化によって、従来の社会経済的構造を前提としている税法解釈では、適切な事件解決ができない。その結果、新しい論争点の解釈に関して、有力な学者の意見書が税務訴訟の重要なテーマとなることがほとんどだ、と行ってよい。

従来の税務訴訟では、有力な税法学者は、課税庁側の意見書を書くことがほとんどであった。ところが、最近、有力な税法学者の中に、納税者の勝訴が経済合理性のある事案、いわゆる筋の良い事案に関して、納税者側の意見書を書いてくれることが、次第に多くなっている。有力な学者は、信念を持っているため、筋の悪い事件では納税者側の意見書を書くことはない。

そのような性質を持つ有力な税法

学者が納税者側の意見書を書くのは、学者の良心による必然的帰結である。すなわち、最近の課税庁の課税処分の中には、課税強化に励みすぎる結果、税法・通達の文言の形式適用によって更正処分する傾向にある。そのため、税法の精神である立法趣旨に反して、経済合理性のある経済実態を破壊するおそれのある事案が出ている。そのような更正処分事案では、税法の精神を踏みにじるものが少なくないため、税法学者として座視できないからである。

その典型例が、来料加工貿易に対する課税処分である。来料加工貿易においては、タックス・ヘイブン対策税制の立法趣旨からは、経済実態のある海外子会社の利益に課税してはならないものである。それにもかかわらず、課税庁は、適用除外要件の形式的適用によるテクニックを使って課税処分をした。その結果、来料加工貿易が日本の多くの企業の経営基盤となっている実態を無視して、その経営基盤を大きく揺るがそうとしている。これが課税の王道でないのは明らかであり、税法学者の良心から座視できないことは自然なことである。

学者の意見書の必要性は、課税処分の多様性により、国際法、経済法、地方税法等広範囲にわたっている。

4つには、裁判所は、従来の通達主義から脱却し、租税法律主義の立場を基本とするようになった。そのため、課税の公平を重視する課税実務に対し、法的安定性と予測可能性に配慮した判決が増加している。最近、租税回避が明らかである事案でも、租税法律主義の観点から、納税者勝訴の判決が目立つようになって

いる点にそのことが現れている。納税者に有利な信頼性の高い証拠があれば、裁判所は納税者を勝訴させる可能性が高くなっている。

(3) 今後の納税者勝訴率の上昇傾向の予測

以上のことから、今後は、納税者の勝訴率は、もっと高くなると予測できる。しかも、税務訴訟における証拠の重要性から、信頼性の高い証拠に基づいて行うタックスプランニングの必要性が理解できる。つまり、企業は、会社の内外の税務の専門家の支援を受けて、適正なタックスプランニングをすれば、更正処分は受けなくてよくなるし、仮に、更正処分を受けても、最終的には、裁判所で救済されることになる可能性が高まっている。

タックスプランニングを経営の常識とすれば、税務専門の弁護士が増加につながり、税務訴訟の納税者の勝訴率は、現状と比較すると格段に高いものとなることは確実である。その結果、タックスプランニングは更なる経営の常識となり、そのことが更なる税務訴訟における納税者の勝訴率を高くする。ここに、納税者にとって望ましい循環が創られることになる。その循環を図にすると、次のようになる。私は、時間の経過とともに、その循環が起こると予測している。

適切・適法なタックスプランニング
↓ ↑
納税者の勝訴率の向上

日本の経済社会に、租税法律主義が確立し、予測可能性が保証された場合には、この循環が起こることに

は必然性があるからである。租税法律主義の下では、タックスプランニングの有効性・適法性が保証されなければならないから、適切なタックスプランニングは、裁判所で適法性を確認される必然性がある。その帰結が、税務訴訟での納税者勝訴率の決定的上昇である。その結果、より適切適法なタックスプランニングが追求されることになる。

4 最近の判例紹介

裁判所の判決の今後を予測する上で、裁判所が予測可能性と法的安定性を趣旨とする租税法律主義の考え方を、どの程度重視しているかを見ることが重要である。その典型例が、租税回避事案である。そこで、ここでは、ここ1年以内の租税回避事案を中心に、裁判所の言い渡した納税者勝訴の判決を紹介することにする。

(1) 人格のない社団（東京高裁・平成18年5月25日判決）

① 事案の概要

訴外団体の会員からの収入、会員に対して行う霊能資格の付与等による資格付与料、催事参加料等の収入とそれに伴う費用等（以下「当該収益等」という。）について、以前は納税者Aの所得として確定申告していた。しかし、昭和63年4月1日以降は、当該収益等は、訴外団体に帰属するものとして、納税者Aの所得として計算に含めないで、納税者は確定申告を行った。

これに対し、課税庁は、訴外団体は宗教団体を仮装したものであり、納税者Aと同一の実体であるとして、当該収益等は、納税者の申告所得として計算すべきだとして更正処分等

及び青色申告承認取消処分を行った。

② 判決内容（納税者勝訴）

東京高裁は、訴外団体に宗教団体の実態があり、当該収益等は、納税者Aに帰属するのではなく、人格のない社団である訴外団体に帰属するものであるとした。したがって、当該収益等を納税者Aの所得とした更正処分等及び青色申告承認取消処分を、違法として取り消した。

③ 判決の機能

本件の一審判決では、訴外団体は、租税回避を目的として仮装された実体のない存在だとして、納税者Aを敗訴させる判決だった。しかし、東京高裁は、訴外団体の実体を慎重に検討して、その実在性を肯定した上で、納税者勝訴の判決を言い渡した。訴外団体の実体に関する証拠評価が決め手となった事案である。納税者は、税務実務における証拠の重要性を理解すべきである。

(2) 船舶リース事件（名古屋高裁・平成19年3月8日判決）

① 事案の概要

納税者らは、一般組合員となっているケイマン法による特例LPSとして行った船舶リース契約（以下「当該契約」という。）に関して、減価償却費等を損益通算して所得税の申告をした。

これに対し、課税庁は、当該契約を利益配当契約にすぎないとして、納税者らの所得は雑所得だととらえて損益通算を認めず、更正処分等を行った。したがって、中心の争点は、当該契約が民法上の組合契約なのか、課税庁の主張する利益配当契約なのかである。

② 判決内容（納税者勝訴）

名古屋高裁は、民法上の組合契約

なのかについて民法の解釈で検討し、内部的に出資額以上の責任を負わない者がいたとしても、組合契約としての性質を失わないとして、当該契約を民法上の組合契約と認めた。その帰結として、納税者らの所得を不動産所得と認め、減価償却費等の損益通算を肯定し、更正処分等を取り消した。

③ 判決の機能

船舶リース事件は、納税者の勝訴が確定している航空機リース事件に類似している。ただ、契約の形態が異なっていた。すなわち、航空機リース事件では、契約の形式は民法上の組合契約であったが、船舶リース事件では、ケイマン法による特例LSPの形式であり、出資者が出資額以上の責任を負わない、リミテッドパートナーを認めていた点で差異があった。

しかし、裁判所は、民法上の組合の一般的性質を重視し、共同で事業を行うことの合意を重視して、出資額以上の責任を負わない者がいても、民法上の組合契約と解釈した。

しかも、この事件の判決では、主として、減価償却による損益通算を利用して税額軽減を図ることは、合理的経済人の行為として自然であることを認めている。

(3) 巨額の贈与事件（東京地裁・平成19年5月23日判決）

① 事案の概要

上場企業である武富士の元会長夫妻が保有していた、武富士の株式約165万株の株主であるオランダ法人の株式90%（約1,650億円相当額）を、同夫妻の長男A（以下、Aという）に贈与したことに、受贈者であるAが非居住者でないとして更

正処分等が行われた事案である。争点は、Aが贈与当時、居住者だったのか、非居住者であったかである。

② 判決内容（納税者勝訴）

この点に関して、東京地裁は、納税者Aを全面勝訴させた。巨額の租税回避の目的の可能性を認めつつ、証拠判断の結果、Aを居住者とは言いがたいとして、更正処分等を取り消した。

香港の滞在期間が60%を超えているのに、日本の滞在期間は28%にすぎなかったこと、Aが香港の現地法人の代表として執務していたことの実事認定で、納税者勝訴になったと思われる。

③ 判決の機能

この判決は、1,700億円を超える還付が認められるかに関する事件について、課税の公平よりも、租税法主義を重視して税法解釈の拡大を認めず、納税者を勝訴させたものと理解できる。その意味では、納税者の予測可能性・法的安定性の重要性が宣言されたことになり、タックスプランニングに道を開くものであると評価できる。

(4) 以上の判決の総括

以上の判決を見れば、租税回避が疑われる事件においても、最近、納税者勝訴の判決が多くなっていることが理解できる。民法の解釈が中心に置かれるような事案では、裁判所は、予測可能性を尊重して、税法的要素に惑わされないで、民法等の一般私法の考え方を採用する。その結果、税法問題に関して、一般私法によって解決される領域が広がっているととらえることができる。

しかも、租税回避の内容いかんではあるが、税額軽減を図ることは、

合理的経済人として自然なものと認められるという方向性を持つ判決も多くなりつつある。その意味では、私法における契約自由の原則を活用することで、適法適正な税額軽減を図ろうとするタックスプランニングを支えてくれそうな判例の集積が期待できそうである。

5 今後の企業の対応

競争の源泉である投資等に必要となるキャッシュ・フローの源泉は、税金を控除した後の純利益である。したがって、競争力の源泉である純利益を大きくするには、税金の負担を適法・適切な範囲で最小化する必要がある。つまり、競争力の強化のためには、税務戦略が必要となる。ところが、日本の大企業は、法定税率よりも高い率の税金を納税していることが多く、税務戦略に真剣に取り組んでいるとは言いがたい。その例を、主要エレクトロニクス企業の税負担率で見ることとする。以下に、平成19年4月17日付の日経金融新聞の記事にある数字を掲げることとする。

社名	平成18年3月期の税負担率	平成18年3月期のROE
日立	56.1%	1.5%
東芝	50.6%	8.6%
三菱電	45.8%	11.5%
松下	45.0%	4.2%
ソニー	61.6%	3.9%

税負担率を下げると、その分、純利益が上昇し、ROEも高くなる。資本市場への対応として、ROEを上昇させる必要があるが、そのためには、税務戦略が必要不可欠である。

金融商品取引法における内部統制は、財務報告の信頼性を確保するためであるが、税金額は、財務報告に直結する要素である。そのため、税

金額に関する内部統制システムの構築が必要になるはずである。この点に関して、鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳「内部統制の統合的枠組み ツール編」(白桃書房)が参考になる。同書の内部統制における「税法の遵守管理」という項目において、統制目的、統制上のリスク、統制のための活動として、次のような記載がある。

(統制目的)

納税額は、法律上許される最小限度額まで引き下げること。

(統制上のリスク)

節税方法に関する情報が不十分である。

(統制活動)

- ・ 企業の業務に関するすべての情報は、税務の専門家に対して十分に伝えられているか。
- ・ 税務上の書類とその提出状況は、定期的に検査されているか。
- ・ 節税方法は、具体的に明らかにされているか。

日本の大企業では、上記のような税法の遵守管理をしていることはまれである。従来日本の大企業では、税金を戦略対象として取り組んでいる企業はまれであった。そのため、企業の内部及び外部に真の意味での税務の専門家はまれであった。タックスプランニングを適法適切にする専門家をタックスロイヤーと言うが、タックスロイヤーに必要な要素は、税法・税実務への精通、契約法・証拠法という裁判実務の理解が必要不可欠である。現状の日本では、タックスロイヤーを現実的に想定するならば、弁護士と税理士との相互協力体制の中にしか存在しない。つまり、税務訴訟実務を経験しないで、タックスロイヤーと称することは不適切なのである。

タックスロイヤーと称することは不適切なのである。

税務訴訟の現状から、もっと多くのタックスロイヤーの登場が必要である。そのためには、税務訴訟に取り組む弁護士、税理士の絶対数が増えることを望みたい。