

特集

近時の税務事件判決に見る傾向と対策

税務訴訟における私法重視の方向性

鳥飼総合法律事務所
佐藤香織

1. はじめに

税務事件は、莫大な金額の更正処分が行われたといった報道がたびたび行われていることからわかるように、ここ数年だけでも多数にのぼり、それだけ、納税者の関心も高まっていると思われる。

経済状態の悪化している近年においては、企業にとって課税処分を受けることは金銭面でも、労力面でも、大変な負担となっている。特に、思いもよらなかった指摘が課税庁からなされ、莫大な金額の課税処分を受けたような場合には、争うのか争わないのか、株主に対する説明はどうするのか、といった様々な緊急の対応に迫られるという予期せぬリスクが生じる。

そこで、本稿では、近年公表された判例をもとに、税務訴訟の傾向と対策について、いくつか取り上げたい。

2. 近時の税務事件判決に見える傾向

(1) 税務訴訟は本当に勝てないのか

従前は、税務訴訟では納税者は到底勝てないと考えられていた。

実際の税務訴訟で、申告納税方式による租税の納税義務者が、法定申告期限経過後に売買契約が錯誤により無効であると主張したという事案がある（高知地裁平成17年2月15日判決、高松高裁平成18年2月23日判決（訟務月報52巻12号3672頁）、最高裁平成18年10月6日決定）。

この納税者は、売買契約という私法行為が無効で存在しないのであるから、私法行為に対して行われる課税もまた存在しないことになる、という主張を行った。

この事案は、売買の対象となった有有限会社の出資口の評価が低すぎたため、当該売買契約は低額譲渡（相続税法7条）に該当するとして課税処分が行われたものであるが、その売買契約について納税者に錯誤無効が成立するか（民法95条）が争点となった。

これについて、裁判所は、「納税者らの誤信は、本件売買契約の動機に関わるものというべきであるが、納税者らの間では、本件売買契約の動機に関わる、多額の贈与税を課せられないとの認識が、少なくとも黙示的に表示されているといえる」として、動機の錯誤であつてもこれは要素の錯誤にあたり、また、評価を誤ったことについては、納税者らの立場や年齢などを考慮して重過失もないと判断

確かに、平成11年度から13年度の納税者勝訴率は、10パーセントに満たない状態であった（当時のTKC、国税庁、東京国税局の各ホームページのデータより）。

その原因には諸説あるが、大きな理由の一つに、被告である課税庁は国家機関であり、国家機関が間違ふはずはないという先入観があつたと思われる。

さらに、被告である課税庁の代理人は、「指定代理人」といわれ、課税庁職員や検察官・裁判官といった税務・法務のプロが担当する。

一方、原告である納税者側は、代理人として弁護士が選任されても、租税に関する専門的な訓練を受けている弁護士は皆無といつていい状態であり、当時は、税理士補佐人制度も存在しなかった。

税務訴訟は、このような格差のある状態での戦いを余儀なくされていたのであり、もはや判決が出る前から勝負は決まっていたといつても過言ではなかった。

しかし、近年、この傾向が変わつてきている。国税庁の平成20年6月発表の「税務統計（平成19年度）」によると、平成19年度中に国側を被告として提起された税務訴訟の件数は345件であり、前年度（平成18年度）から繰越された訴訟件数を加えると、平成19年

して、錯誤無効は成立するとして（注1）。

従来、税負担に関する錯誤、あるいは税法に関する錯誤が主張された税務訴訟においては、裁判所は、これらを「動機の錯誤」として扱い、その上で「動機が表示されていない」、「要素の錯誤ではない」などの理由を述べ、多くの事案について錯誤無効を認めてこなかった（注2）。

しかし、最高裁において財産分与契約の錯誤無効の主張が認められた事案が出てから（注3）、その後の税務訴訟の流れとして、数は多くはないが民法上の概念である錯誤無効が認められる事案が出てきた。

錯誤無効は事実認定の問題であり、事案により判断が異なることは当然であるが、裁判所としては、まずは私法上の関係を明らかにし、その後、それに対する課税を決めると考えていることがわかる。この民法などの私法重視の考え方は、錯誤無効に限らず、いえるものと考ええる。

② 税法の解釈の方法

税法は、侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くため、その解釈においては文理解釈が原則であるとされている（注4）。つまり、どうした場合にどういう税金

度中の税務訴訟の係属件数は、合計742件となっている。

そのうち、平成19年度に終了した訴訟件数は387件で、原告が一部勝訴ないしは全部勝訴した件数は55件、訴訟終結件数に対する原告勝訴の割合（勝訴率）は14.2パーセントである。

平成18年度の原告勝訴率は17.9パーセント、平成17年度は9.3パーセントであり、これを見ると、近年の原告勝訴率は、10パーセントを大きく超えるようになってきている。

この理由として、近時の判例を見てみると、裁判所が事案を検討する際のポイントとして、いくつかの傾向が同われるように思われる。

まず、大きな傾向として言えるのは次の点であろう。すなわち、従来の日本の法曹養成のシステムでは、弁護士が税務の専門的な訓練を受ける機会がなかったのと同様、裁判官も税務に関する専門家というわけではないのが実常であ

った。

ところが、課税処分の根拠となる税法も法律である以上、課税庁側の主張のみに頼らずに、裁判所が自ら税法の解釈・適用を行い、通常の民事・商事の訴訟と同様に、判決が出されるようになってきていると思われるのである。

(2) 裁判所は何をポイントにしているのか

① 民法（私法）の重視

課税がどういう場合に行われるかを考えてみると、法人あるいは個人の財産の移転行為、すなわち法人や個人について民法や商法といった私法が規律する行為があつて、それに対して課税が行われるということがわかる。

具体的というと、売買や賃貸借などの経済取引や、相続や贈与による財産の承継など、何らかの財産の移転行為があつてはじめてそれが課税の対象とされる。

したがって、課税のもととなる私法行為の法的性質により、課税の根拠が定まるはずであり、私法上の行為のないところで課税のみが独立して存在することはないのが原則である。

さらに言えば、私法上の行為の性質いかんにより、どのような課税がなされるのかが変わってくるということになる。



が課税されるのが税法の文言から明らかになることが必要であるということである。

税法の文言が不明確であるなどの場合には、納税者は、どういった行動がその文言に該当するか一義的に判断できず、行動の予測が立てられず、あるいは思わぬ課税をされてしまうということになる。

税務訴訟においては、税法の大原則である租税法主義に基づき、税法の解釈がたびたび大きな争点となる。そして、文理解釈においても、私法上の概念は重要なのである。なぜなら、前述のとおり、課税とは私法が規律する私法行為について行われるものだからである。

この点、銀行が海外市場で行ったレポ取引により生じるレポ差額が、所得税法161条6号の「貸付金（これに準ずるものを含む）」の「利子」に該当するかどうか争点となった事案がある（東京地裁平成19年4月17日判決判例時報1986号23頁、東京高裁平成20年3月12日判決金融・商事判例1290号32頁、最高裁平成20年10月29日上告不受理決定）。

裁判所は、この判決の中で、税法の解釈について次のように述べた。

「税法の解釈において使用される用語の用法が通常用語の

用法に反する場合、当該税法が客観性を失うことになるため、納税者の予測可能性を害し、また、法的安定性を害することになることからすれば、税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用した概念であるともいえない場合であっても、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常用法に従って解釈されるべきである。」

裁判所はこのように、「税法中に用いられる用語は、言葉の通常用法に従って解釈されるべき」、すなわち、税法上に定義規定がなく、借用概念でもない用語については、税法独自の解釈ではなく、通常の取引などで使われている用法に従った解釈を行うべきということを示したものと考えられる。

なお、借用概念（民法や商法の分野で用いられている用語と同じ用語が税法上も用いられている場合）の解釈についても諸説あるが、法的安定性の観点から、民法・商法における解釈と同様の解釈をすべきであろう（注6）。

このように、税務訴訟において税法の解釈が問題となった場合に、近年は、民法・商法といった私法に基づく解釈が重視される傾

向が強くなってきているように思われる。

前述のレポ取引判決は、問題となった「貸付金」という用語が、民商法等の私法において明確に定義されていないということから、「借用概念」という認定はしていないが、より普遍的に、税法の解釈を述べており、参考となる判決である。

③立証責任の分配

訴訟においてある主張がなされた場合、その主張を証拠により証明することを立証といひ、立証ができない場合（真偽不明の場合も含む）に不利益が及ぶ側がその主張についての立証責任を負うというのが原則である。

立証責任がどのように原告・被告に分配されるのかについては、自己に有利な法律効果を定めた条文の要件事実については、その主張を行った側が立証責任を負うとする説（課税要件分類説）が民事訴訟法においての通説である。

一方、課税の根拠となる課税要件事実について、その立証責任を納税者が負うのか課税庁が負うのかについては、従前より見解がわ



④租税回避目的のある事案への傾向

税務訴訟では、「租税回避目的の有無」が争われ、それが判決に大きな影響を与えることがある。

私法上の経済活動において、税負担を法律の範囲内で軽減するということは、当然に行われるものであり、何ら違法ではない。法律の範囲内での税負担の軽減は、違法な租税回避（脱税）とは異なる。しかし、課税庁は、それは「違法な（租税回避）であると主張し、そのことが税務訴訟を担当する裁判官の心証に与える影響は小さくはない」と思われる（注7）。

この点、租税法約や、我が国及び外国の租税法を精緻に調査し、法律にしたがった綿密なタックスプランニングのもとで行われた租税回避目的の法律行為について、税負担を回避するという目的があっても当事者の真の合意により行われた法律行為が否定される法的根拠はないと裁判所が判断した事案がある（日本ガイダント事件・東京地裁平成17年9月30日判決（判例タイムズ1266号185頁）、東京高裁平成19年6月28日判決（判例タイムズ1275号127頁）、最高裁平成20年6月5日上告受理申立の不受理決定、納税者勝訴で確定）。

日本ガイダント事件においては、租税回避目的自体は納税者も認めており、その上で、緻密なタックスプランニングを経て契約を締結したことを訴訟において主張立証し、それが、次のとおり、納税者に有利な裁判所の認定に結びついたというものである。

「一般論として、租税回避という目的が認定された場合には、その選択された手段、態様によつては、違法という認定がされることはありうるが、そのような目的自体、自由主義経済体制の下、企業または個人の合理的な要求・欲求として認められる場合もある。そして、税負担を回避するという目的も認められるべきである。税負担を回避するといふ目的は、税負担を回避するといふ目的から、本件資金を日本ガイダントに提供する方法として匿名組合を組成するといふ方法を採用することが許されないとする法的根拠はないといわざるを得ないことは、原判決が判示する（注8）。

つまり、税負担の軽減を目的とする行為であっても、その私法上の行為自体が仮装行為ではなく、真の意思による法律に基づいた行為である以上、その私法上の行為自体の有効性を否定することは、

かれていた。

ひとつは、行政行為には公定力があることを理由に課税処分が違法であることを認めることは納税者が立証責任を負うとする考えであり、もうひとつは、前述の民事訴訟における立証責任の考え方は税務訴訟においても前提となり、自己に有利となる主張についてはその主張を行った側が立証責任を負うという考えである（注9）。

税務訴訟も訴訟である以上、訴訟の一般原則である後者の考え方が適切であると考えらるべきであ

しかし、学説等ではこのように立証責任が分類されていても、実際の税務訴訟においては、納税者側は、立証責任の有無にかかわらず、裁判所に当該課税処分が違法であるという心証を持って勝訴判決を書いてもらうために、積極的な立証活動を行ってきた（行わざるを得なかった）というのが実態であった。また、そのような傾向があったため、立証責任を大きな争点としてこなかったという面もある。

このような中、コンピュータソフトウェア製品の販売支援などを行う法人に対して行われた移転価格税制を適用した課税処分の取消を求めた事案において、裁判所は、移転価格税制の立証責任について、次のとおり明確に述べるに至った（東京地裁平成19年12月7日判決、東京高裁平成20年10月30日判決、納税者勝訴で確定）。

「租税特別措置法66条の4第2項第2号ロは、棚卸資産の販売または購入以外の取引について、基本3法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定することができる旨規定しているところ、この「準ずる方法」とは、①取引内容に適合し、かつ、②基本3法の考え方から乖離しない

合理的な方法をいうものと解するのが相当であり、また、「同等の方法」とは、それぞれ取引の類型に応じて、基本3法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものである」と解されるから、結局、「基本3法に準ずる方法と同等の方法」とは、棚卸資産の販売または購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本3法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である。

そして、本件算定方法が租税特別措置法66条の4第2項第2号ロ所定の再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たることは、課税根拠事実ないし租税債権発生要件事実について、処分行政庁において主張立証責任を負うものといつべきである。」

つまり、裁判所は、移転価格税制について、独立企業間価格を算定する際に、どの算定方法を用いるのかについての立証責任は、民事訴訟における立証責任の考え方である課税要件分類説の考え方に基つき、課税庁側にあると認定したと考えられる。

法的根拠がない限りできないということがある。

裁判所が、納税者の租税回避目的を正面から認めた上で納税者勝訴の判断を行ったことも、前述のとおり、適法な私法上の行為がまぎ存在し、それを税法に当てはめるといこうえ方に則った結果であり、近年の判例に見られる傾向といえるであろう。

3. 判例を踏まえて考える対策

こうした判決の傾向を知っておくことは、税務訴訟での主張立証の面でも有益である。それに加え、訴訟となる以前の、日常的なリスク管理にも役立つものと思われる。

そこで、判決の傾向から見る税務事件への対応としては、次のような点をあげることができる。

(1) 民商法に基づく契約の重要性

納税者の私法行為がまずあってそれに対して課税が行われるということが重視される傾向があるということは、そもそも、課税の対象となる私法行為がきちんと主張立証できなければならぬということである。

つまり、通常の民商事の訴訟と同様に、税務訴訟においても、例えば、売買契約の有無・その内容は、契約書や納品書などを基にして判断されることになるし、金銭の支払の有無・時期・金額は、振込の明細書などを基にして判断されるのである。また、企業としての意思決定の有無・その内容などは、取締役会議事録ないし株主総会議事録などで判断される。

これはあらゆる訴訟に言えることであるが、裁判においては、書面の証拠が重視される。そのため、普通に考えて存在するはずの書面が存在しないとか、書面の記載が実態と違っているといったような、少し注意をしていけば防げたであろうと思われることが起きてしまったために訴訟に勝てないことも多いのである。

したがって、ある特別な契約を行う際は当然であるが、日常的な取引においても、適法かつ実態に合った証拠を残しておくことが望ましい。

(2) 立証責任の理論と実際

税務訴訟において、立証責任がどちらにあるのかを主張立証して、それが勝敗を分けることがあることは、前に述べたとおりである。

ただし、前述のように、税法に

関する立証責任の分配について諸説あり、裁判所も事案ごとに判断している状態である以上、実際の税務訴訟の戦略としては、納税者に立証責任がないと考えられる場合でも、証拠の提出には細心の注意と積極性をもって、立証活動を行っていかなければならない場合がまだまだ多いと思われる。

(3) 専門家の活用

税務訴訟における私法の重視は、税務担当者のみで税務案件を扱うことが困難になってくるということも意味する。

私法の領域は、弁護士といった私法の専門家が、会計・税務の領域は、公認会計士・税理士といった専門家が、強みを生かして協同することにより、より効果的な税務への対策が可能となるのではなかろうか。

注

1 ただし、高松高裁は、「納税義務者は、当該法律行為が無効であることを法定申告期限を経過した時点で主張することはできないと解するのが相当である」とし、結論としては錯誤無効の主張を認めていない。

2 財産分与による譲渡所得税について東京高裁昭和60年9月18日判決（判例タイムズ605号53頁）、土地の売買による譲渡所得税について最高裁昭和37年12月25日判決など。

3 最高裁平成元年9月14日判決（判例タイムズ718号75頁）。

4 金子宏「租税法（第十四版）」（弘文堂）103頁。

5 金子宏「租税法（第十四版）」（弘文堂）106頁。

6 金子宏「租税法（第十四版）」（弘文堂）806頁。

7 最高裁平成17年12月19日判決（外国税額控除事件・判例タイムズ1199号174頁）、同平成18年2月23日判決（同・判例タイムズ1206号172号）など。



佐藤香織（さとう・かおり）

鳥飼総合法律事務所（東京）アソシエイト。弁護士。学習院大学法学部卒業。得意分野は税務訴訟・企業法務全般。