

税務否認の状況と租税救済について

1. 税務否認の状況

平成 16 年 10 月と 11 月に、国税庁は平成 15 事務年度(平成 15 年 7 月 1 日から平成 16 年 6 月 30 日まで、以下「15 年度」とします)の課税実績を公表しました(表 1、2 参照)。

公表資料によれば、15 年度に法人税の実地調査が行われた法人はすべての申告法人の約 4%に当たる 115,000 社で、そのうち 7 割が更正・決定等の処分を受け、調査 1 件当たり 4 百万円の追徴税額¹を課されています。その中でも調査課所管の法人(資本金 1 億円以上の法人及び外国法人)では、実地調査が行われたのは申告法人の 12%ですが、更正・決定等の処分を受けた割合は 8 割を超え、調査 1 件当たりの追徴税額も 37 百万円と算定されます。平成 14 年度から導入された連結納税制度を適用して連結申告を行なっている法人は、15 年度で 239 件と報告されていますが、その 3 割が実地調査を受け、かつ、更正・決定等の処分を受けています。連結申告法人(一連結グループの連結子会社数は、平均 11 社と算定されます)は単体申告法人の場合に比して、調査を受ける可能性が高いと考えられます。連結申告法人の調査 1 件当たりの所得加算金額は 376 百万円で調査課所管の単体申告法人の 167 百万円の 2 倍以上の額と算定されているにもかかわらず、追徴税額は連結申告法人の場合が 9 百万円で、単体申告法人の 37 百万円の 3 分の 1 にも満たない額となっています。これは、連結申告における黒字申告割合(20.1%)が実地調査率(33.1%)を下回り、調査による所得加算によっても依然として赤字であった申告が多かったためと考えられます。連結納税の適用開始時には親会社が多額の欠損金を有しているケースが少なく、今後連結申告における黒字法人割合が増加するのに伴い、追徴税額が加算所得と見合いの金額になると推定されます。法人税調査の中でも、海外との取引に係る追徴税額(表 1)は、1 件当たり数億円に及び、調査による否認の影響が特に大きい分野とされています。

2. 近年の税務否認の特徴

平成 16 年 3 月、名古屋国税局によるクロスボーダー投資の否認事例が何件か新聞で報道されたのは記憶に新しいところです。不動産事業などを行う米国のリミテッド・パートナーシップ(LPS)に共同出資していた個人や法人が、LPS からの損失による所得通算は、特殊な事業形態を利用した「税逃れ」に当たり認められないとして、名古屋国税局の更正処分を受けていた事例(2004 年 3 月 22 日読売

¹ 15 年度中に行われた個々の調査において、課税処分の対象とされたすべての申告年度での追徴税額の合計。

新聞報道)、リース会社が組成し、個人等の投資家に出資を勧誘した航空機リース事業について、「課税逃れの商品」と認定して個人投資家に追徴課税(更正処分)した事例²(2004年3月16日読売新聞報道)、ケイマンで船舶のリース事業を行なうリミテッド・パートナーシップから、民法上の任意組合を通じて分配される損失による個人所得の損益通算が租税回避取引に当たるとして否認した原処分庁の処分を適法とした名古屋国税不服審判所の判決(平成16年3月30日名古屋不服審判所判決)など、いわゆるクロスボーダー投資の案件が課税処分の対象とされたものです。また、海外子会社へ支払われた業務委託費を寄附金と認定した原処分庁の処分を適法とした判決(平成13年(行ウ)第1号法人税更正処分等取消請求事件(棄却))や、船舶請負取引について行なった原処分庁の移転価格に係る処分を適法とした判決(松山地裁平成11年(行ウ)第7号法人税更正処分等取消請求事件(棄却))等、従来にはない項目について、司法判断が初めて下された事例もあります。

これまでの税務調査では、交際費、寄附金、役員報酬という項目が調査の主たる対象とされていたようですが、最近の調査否認事例の内容から、国際取引や複雑な金融商品が絡んだ取引も、重点的な調査対象とされていることが理解されます。

このような新しい調査否認の傾向は、広域的に事業展開する企業グループへの対応や、国際的租税回避スキームへの対応が、重要な調査課題であるとの国税庁の報道発表(国税庁レポート2004)からもうかがい知れるところです。具体的には、全国の国税局・税務署のネットワークを活用した全国規模での連携調査の実施、大企業の国際取引を専門に調査する国際税務専門官の増員、東京・大阪・名古屋・関東信越の4つの国税局に、国際的な租税回避の解明等を行う専任者を配置した「国際化対応プロジェクトチーム」の設置(平成14年7月)等により、効果的な調査体制の整備が進められていると考えられます。

3. 租税権利救済手続の概要

税務調査で否認を受けた場合は、通常はまず修正申告の提出を求められます³。修正申告が提出された場合は、更正の期限経過後は不服申立等の租税救済の道は閉ざされてしまうため、その点を十分認識した上で、修正申告の提出を行なうかどうかの判断をする必要があります。

修正申告に応じない場合は、更正処分の通知を受け、それに対して不服がある場合は租税救済の手続きを開始することとなります。租税権利救済の方法は、一般的な行政処分の場合と同様に、不服申立制度と訴訟制度とからなっています。以下、その概要をご紹介します。

² 平成16年10月28日の名古屋地裁判決では、納税者の主張を認めて、課税庁の処分取消を命じています。

³ 修正申告の「懲憑」といわれ、行政指導の一つです。

不服申立制度

国税の課税処分(更正・決定)に対するわが国における租税権利救済の手続きのほとんどは、国税通則法において定められており⁴、行政に対する不服申立(原処分庁に対する異議申立と国税不服審判所に対する審査請求⁵)と、司法による裁判の二段階制をとる旨が規定されています(不服申立前置主義)(国税通則法第115条第1項)。異議申立ては、税務署長などが更正・決定や差押えなどの処分をした場合に、その処分に不服のある納税者が、行政庁である税務署長などに対して処分の取消しや変更を求める手続きであり、国税に関する処分の行政争訟の第一段階と位置付けられます。

租税権利救済手続きにおける二段階制は、不服申立前置主義を原則として廃止している行政事件訴訟法第8条の特例をなすものですが、不服申立前置主義を採っている理由として、一般には 国税に関する処分は毎年大量に反復して周期的に行われ、また複雑かつ専門的であることから、訴訟に先立って事実関係を整理し、訴訟に至ることなく解決できることが望ましく、また、訴訟に移行しても事実関係の明確化に役立つこと、 不服申立は訴訟と異なり、費用や手間が少なく、権利利益の救済を容易に図ることができること⁶、の二点があげられています⁷。

納税者から原処分庁への異議申立ないし国税不服審判所への審査請求がなされると、内容の審理(審査)に入る前に、まず法律の規定にしたがった適法な申立(請求)であるか否かの審理(審査)を行い、不適法と認められる場合は、申立(請求)を却下(いわゆる門前払い)します。適法な申立(請求)に対しては、申立(請求)に理由がないときはこれを棄却し、理由があるときはその処分の全部もしくは一部を取消又は変更する決定(裁決)を行いません。申立が棄却された場合、納税者すなわち申立人は審査請求を行なうことができ、審査請求で請求が棄却された場合は、原処分について訴訟を提起することができます。これに対し、不服審判所から出される裁決は関係行政庁を拘束することとなるため、原処分庁側からは裁決に不服があったとしても訴えを提起することはできません。

⁴ 不作為・事実行為等の不服申立については国税通則法に定めがないので、行政不服審査法の定めによることとなります。

⁵ 青色申告などの一定の要件を満たす場合は、申立人の選択により直接審査請求が認められています。また、国税通則法の規定により直接審査請求をすることとされている場合もあります。

⁶ 裁判では所定の申立の手数料を納めなければなりません(民事訴訟費用等に関する法律別表第1参照)、不服申立には手数料がかかりません。

⁷ 他に濫訴防止なども根拠として挙げられています(松澤智「租税争訟法」中央経済社)。また、不服申立前置主義については学者からその理由の妥当性を疑問視する意見も出されており、租税訴訟改革の一つとして不服申立前置主義の廃止を訴える向きもありますが、このような不服申立前置の対象とされている行政訴訟は、行政事件訴訟法第8条第1項但書に見られる通り、多数存在しています。

租税訴訟⁸

日本では租税を専門に扱う裁判所は特に設けられておらず、租税訴訟は地方裁判所や高等裁判所の民事部及び最高裁判所において審理されます⁹。

租税訴訟はその手続的类型から、課税当局による異議決定ないし審判所による判決の取消訴訟、及び課税当局による賦課徴収処分(更正等による賦課処分及び差押え等による滞納徴収処分)の適法性を問う取消訴訟のような行政訴訟と、違法な税務調査や賦課徴収処分により損害を被ったことによる国家損害賠償請求訴訟のような民事訴訟に分類されます¹⁰。租税訴訟のほとんどは、前者の課税処分取消訴訟です。

取消訴訟の判決は、その内容により却下、請求棄却、請求容認(一部認容も含む)に分かれ、請求容認の判決が下された場合には、原処分庁のなした課税処分は遡及的に無効となります。

4. 租税権利救済の現状

平成14年度における納税者からの不服申立等は、原処分庁に対する異議申立が5,119件、国税不服審判所に対する審査請求が2,823件、訴訟提起は380件に及んでいます(表3参照)。平成9年から平成14年までに提起された訴訟は年平均382件、行政訴訟の全審級での総提起数が3,500件前後であることから租税訴訟は行政訴訟の1割強を占めるといえます¹¹。

租税の異議申立及び審査請求で、(納税者の)請求が認容される率は10%から15%前後です。訴訟での納税者の勝訴率は5%から10%前後と決して高くはありませんが、訴訟の提起数及び終結数の推移がほぼ横ばいであるのに対し、原告勝訴数が増加傾向にあります。今後ともそのような傾向が続いていくのか、どのような事案で納税者が勝訴しているのか、税務否認へに対応を考える上で注意すべき点であると考えられます。

全体的に見ると異議申立から訴訟提起に持ち込まれる件数は7%前後と非常に低く、租税権利救済の手段としての租税訴訟が有効に機能していないことを表しているとも考えられます。しかしながら、近

⁸ 租税法律関係に関する訴訟(脱税によるほ脱犯に対する刑事訴訟は含まれない)は租税訴訟又は税務訴訟と呼ばれています。

⁹ 大野重國ほか「租税訴訟実務講座」(ぎょうせい)

¹⁰ 行政訴訟とは刑罰権以外の公権力の行使に関して生ずる紛争を法的に解決する手段で、行政事件訴訟法においてその手続きが定められているものであるのに対して、民事訴訟とは、国家機関としての裁判所が私人間の生活関係に関する紛争について、相対立する利害関係人を関与させて法的に解決するための手段で、民事訴訟法においてその手続きが定められているものです(大野重國ほか、前書)。

¹¹ 関税・地方税等の訴訟も含めると、租税訴訟の割合は行政訴訟の2割ほどになると推定されます。

年の新しい税制の立法化や経済取引の複雑化により、個々の取引に係る法令の適用や法令の一義的な解釈が困難を伴う場合が増え、課税庁も積極的な税務否認により司法判断を仰ぐという方向が今後も続くと予想されます。納税者においても、そのような状況を踏まえつつ、税務否認への対応を検討すべき時代になっているといえるでしょう。

(表1)

平成15事務年度法人税課税実績 (平成15年7月1日～平成16年6月30日)

	全法人	調査課所管法人 (資本金1億円以上の法人及び外国法人)
法人数 (平成16年6月30日現在) (清算中の法人を除く)	2,920,000	36,621
平成15事務年度の申告件数 (a)	2,727,000	37,056
黒字申告割合	30.8%	50.0%
実地調査件数 (b)	115,000	4,429
(b)/(a)	4.2%	12.00%
更正・決定等の件数 (c)	86,000	3,657
(c)/(b)	74.8%	82.6%
申告漏れ所得金額 (d)	13,373 億円	6,091 億円
調査による追徴税額(加算税額を含む) (e)	3,201 億円	1,303 億円
1件当たり所得加算金額 (d)/(c)	16 百万円	167 百万円
1件当たり追徴税額 (e)/(c)	4 百万円	37 百万円
黒字申告1件当たり所得金額	45 百万円	1,390 百万円

	調査課所管法人 (資本金1億円以上の法人 及び外国法人)
海外取引に係る申告漏れ件数(a)	696
海外取引に係る申告漏れ所得金額(b)	2,156 億円
1 件当たり所得加算金額 (b)/(a)	3 億円
タックス・ヘイブン税制に係る申告所得漏れ件数 (c)	66
タックス・ヘイブン税制に係る申告漏れ所得金額 (d)	36 億円
1 件当たり所得加算金額 (d)/(e)	5 億円
移転価格税制に係る課税所得件数 (f)	62
移転価格税制に係る課税所得金額 (g)	758 億円
1 件当たり所得加算金額 (g)/(f)	12 億円

(表2)

平成15事務年度連結納税法人税課税実績(平成15年7月1日～平成16年6月30日)

連結法人数 (平成16年6月30日現在)	4,854
親法人数	381
子法人数	4,473
平成15事務年度の連結申告件数 (a)	239
黒字申告割合	20.1%
実地調査件数 (b)	79
(b)/(a)	33.1%
更正・決定等の件数 (c)	76
(c)/(b)	96.2%
申告漏れ所得金額 (d)	286 億円
調査による追徴税額(加算税額を含む) (e)	692 百万円
1 件当たり所得加算金額 (d)/(c)	376 百万円
1 件当たり追徴税額 (e)/(c)	9 百万円
黒字申告 1 件当たり所得金額	1,369 百万円

(表3) 租税救済制度の活用状況の推移

	異議申立				審査請求			
	A	B	C	D	A	B	C	D
	申立	処理数	請求認容	割合(C/B)	審査請求	処理数	請求認容	割合(C/B)
平成 9 年	5744	5972	535	9.0%	3210	3070	366	11.9%
平成 10 年	5785	5503	566	10.3%	3108	3276	515	15.7%
平成 11 年	5674	5705	684	12.0%	3068	3003	431	14.4%
平成 12 年	5650	5874	850	14.5%	3405	3071	466	15.2%
平成 13 年	4860	5071	756	14.9%	2910	3294	459	13.9%
平成 14 年	5119	4809	774	16.1%	2823	3403	500	14.7%
	訴訟事件							
	A	B	C	D				
	訴訟提起	終結数	原告勝訴	割合(C/B)				
平成 9 年	379	395	19	4.8%				
平成 10 年	369	445	25	5.6%				
平成 11 年	376	430	26	6.0%				
平成 12 年	388	397	22	5.5%				
平成 13 年	400	404	33	8.2%				
平成 14 年	380	346	33	9.5%				

	平成 9 年	平成 10 年	平成 11 年	平成 12 年	平成 13 年	平成 14 年
審査請求 / 異議申立	55.9%	53.7%	54.1%	60.3%	59.9%	55.1%
訴訟事件 / 審査請求	11.8%	11.9%	12.3%	11.4%	13.7%	13.5%
訴訟事件 / 異議申立	6.6%	6.4%	6.6%	6.9%	8.2%	7.4%

© 2004 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村