

## 取引形態別移転価格税制(4) ～我が国における移転価格課税に係る争訟の最近の動向～

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
移転価格グループ 顧問 別所 徹弥



### はじめに

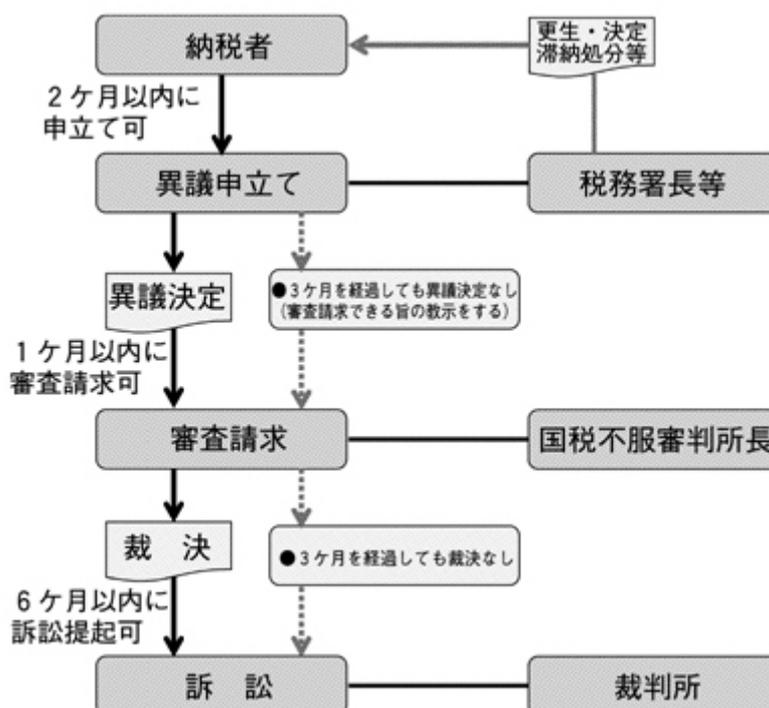
移転価格課税を受けた後の不服申立て及び訴訟(以下、「争訟」という。)については、通常の課税処分後の争訟と、基本的に変わることはない。

ただし、前回記述したように租税条約締結国に所在する国外関連者との間の取引について課税された場合には、相互協議の申立てが別途可能になるという点が異なる。

以下、我が国の争訟手続につき概観し、争訟手続と相互協議手続の関係を検討した後、移転価格課税に係る争訟の最近の動向につき記すこととする。

### 我が国の争訟手続の概要

不服申立て制度と訴訟の関係については、次の図のとおりである。



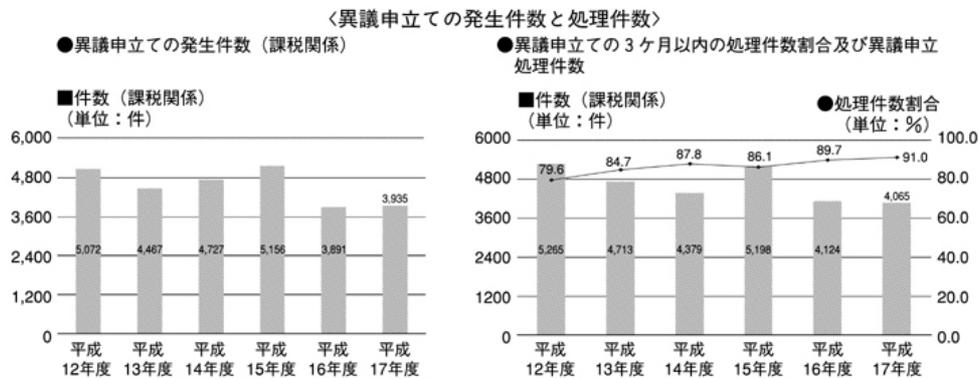
## 1. 不服申立て

### (1) 異議申立て

課税処分に不服がある者は、国税通則法 77 条1項の規定により、処分の通知を受けて2月以内に申し立てることができる。

下のグラフを簡単に説明すると、異議申立ての発生件数と処理件数であるが、若干減少傾向ないしは横這いといったところである。3ヶ月以内の処理件数割合は高くなってきており、処理の迅速化が図られている。

国税庁の統計資料(平成 17 年度における不服申立て及び訴訟の概要等)によれば、異議による課税の一部取消し又は全部取消し割合は、14%程度であり概ね横這いである。

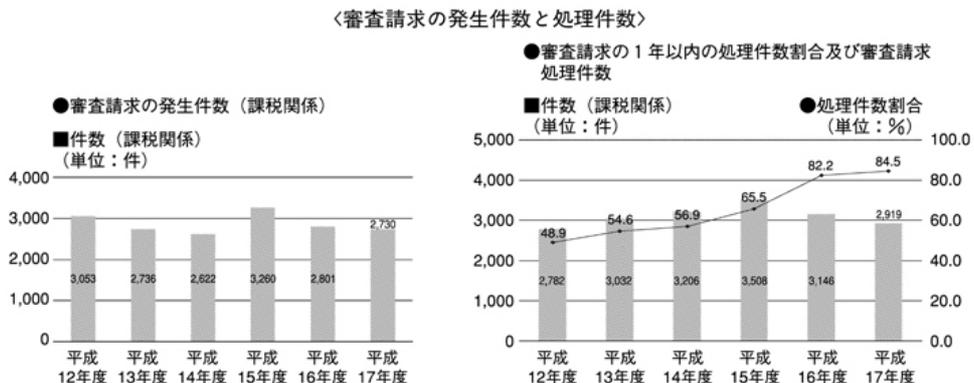


### (2) 審査請求

青色申告を行っている者は、国税通則法 75 条4項の規定により、異議申立てを行わず、処分の通知を受けて2月以内に、審査請求を行うことも可能である。ただし、異議申立てを経ている場合は、異議決定書の謄本の送付の翌日から1月以内に行わなくてはならない(同法 77 条2項)。また、異議申立て後3ヶ月を経ても異議決定されないときは、審査請求を行うことができる(同法 75 条5項)。

審査請求の発生件数と処理件数であるが、下のグラフのとおり、若干減少傾向ないしは横這いといったところである。3ヶ月以内の処理件数割合は高くなってきており、異議申立てと同様処理の迅速化が図られている。

国税庁の統計資料(平成 17 年度における不服申立て及び訴訟の概要等)によれば、審査請求の一部取消し又は全部取消し割合は、15%程度であり概ね横這いである。



## 2. 訴訟

### (1) 不服申立て前置

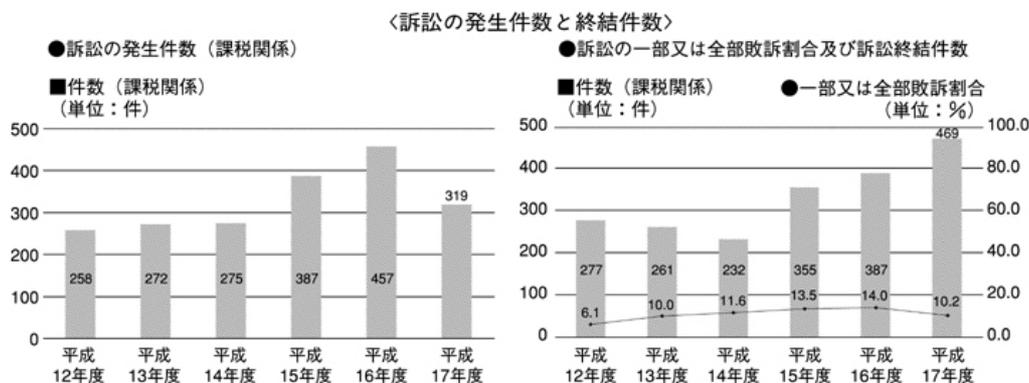
納税者は、課税処分を受けた後、不服申立てを行い原則として裁決を経た後にはじめて課税処分取消訴訟を提起できる(国税通則法 115 条)。ただし、審査請求をした日の翌日から3月を経過しても裁決がないときは訴訟を提起可能である。

### (2) 取消訴訟

取消訴訟は、原則として、処分又は裁決があったことを知った日から6ヶ月を経過したときは、提起することができない(行政事件訴訟法 14 条1項)。

下のグラフによれば、訴訟については、発生は平成 15 年度及び 16 年度をピークとし、17 年度は減少している。これは平成 15 年度及び 16 年度に多数のストックオプションや NBB の航空機リースの訴訟が提起されたからと思われる。訴訟の終結割合は平成 14 年度を谷底として年々増加してきている。

国側の一部又は全部敗訴割合については、平成 17 年度に 10%程度に下がっているが、これは名古屋高裁での NBB 訴訟の敗訴をうけて、その後他の裁判所で争われていた同種訴訟の課税処分につき職権で減額更正を行ったためと思われる。実質は敗訴のものが納税者に請求原因がないとの理由で形式的に国側勝訴になったものであり、その分を加味すると国側敗訴率は飛躍的に高くなるものと思われる。



### (3) 行政事件訴訟法の改正

課税処分の取消訴訟については、行政事件訴訟法が適用となる。2004 年に同法が改正され 2005 年 4 月 1 日から施行されている。主な改正点は、次のとおりである。

#### イ 義務付け訴訟・差止訴訟の法定(行政事件訴訟法 3 条 6 項及び 7 項)

改正前の行政事件訴訟法にはこれらの明文の規定はなかったものの、法定外の抗告訴訟(行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟)としてあり得るものと解されていた。ただし、その要件等については争いがあったため、今回明文化された。

## ロ 抗告訴訟における被告適格の簡明化(行政事件訴訟法 11 条)

改正前の行政事件訴訟法では、取消訴訟の被告として処分又は裁決をした行政庁(例えば、麹町税務署長)を被告として提起しなくてはならないとされていた。それが、原則として、国又は公共団体とされた。したがって、国に所属する行政庁については、原則として、被告は「国」となり、取消訴訟で「国」が被告となる事件は、法務大臣が国を代表することになる。これにより、行政庁を特定する被告の負担が軽減された。

## ハ 抗告訴訟の管轄裁判所の拡大(行政事件訴訟法 12 条)

取消訴訟等につき、被告(すなわち、国)の普通裁判籍を管轄する裁判所(すなわち、東京地方裁判所)及び原告の普通裁判権の所在地を管轄する高等裁判所の所在地を管轄する地方裁判所に対して訴訟を提起することが可能になった。例えば、長崎県の会社が東京地方裁判所又は福岡地方裁判所に訴え出ることができることとなったのである。

## ニ 取消訴訟の出訴期間の延長等(行政事件訴訟法 14 条)

処分があったことを知ったときから3ヶ月とされていた出訴期間が6ヶ月に延長された。また、改正前は、出訴期間は不変期間とされていたが、「正当な理由があるとき」に出訴期間を遵守できなかった場合の救済規定が設けられた。

## ホ 仮の義務付け・仮の差止め制度の創設(行政事件訴訟法 37 条の5)

上記イに記載したように義務付け訴訟及び差止訴訟が法定されたが、救済の実効性を確保するために、本案前の仮の救済制度として、これらの制度が設けられた。一定の条件の下で、裁判所は、仮に行政庁がその処分をすべき旨を命ずることができるようになり、また、仮に行政庁がその処分をしてはならない旨を命ずることができるようになった。

後者の制度を利用して移転価格課税を回避しようとした案件があったが、納税者の主張は通らなかった(平成17年12月20日東京地裁決定)(注1)。

## 相互協議と国内争訟の関係(注2)

### 1. 並列的な関係

相互協議手続は、国内救済手続とは別に申立て可能である(OECDモデル租税条約第25条1項参照)。ただし、前回記載したように、権限ある当局(CA)に課せられるのは合意努力義務のみであり、決裂や一部合意のおそれがある。したがって、これらのことから、課税問題について相互協議で解決することを志向して相互協議を申し立てる納税者も相互協議の決裂等のリスクに鑑みて、不服申立て(通常は、異議申立て)も通常行っている。

### 2. 両手続の相違

#### (1) 目的・性格

国内争訟手続は、課税庁の違法又は不当な処分による納税者の権利侵害を、争訟手続を通じて救済するものである。一方、相互協議手続は、租税条約の規定に適合しない課税を、権限ある当局間の合意により解決する国家間の紛争解決手段である。

## (2) 拘束性の有無

次の3(1)で述べるように取消裁決又は取消判決は、行政庁を拘束するが、相互協議の合意は納税者を拘束しないし、また、裁決や判決に対して拘束力を持つこともない。

なお、課税処分が租税条約の適用がある国外関連者との間の取引と適用のない国外関連者との間の取引の双方に対して行われた場合において、前者につき相互協議の合意が行われた後に、後者につき相互協議の合意とほぼ同様の内容の裁決が出たことはある(別紙 の事案)。

## 3. 裁決又は判決後の相互協議

### (1) 裁決の拘束性

国税通則法第102条に、裁決は関係行政機関を拘束するとの規定があり、この場合の裁決とは取消裁決をいうものと解されている(不服審査基本通達(異議申立関係)102 2)(注3)。

### (2) 判決の拘束性

行政事件訴訟法33条1項に「処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する」との規定がある。

したがって、裁決の場合と同様に、却下あるいは棄却の判決は、行政庁を拘束しない。

### (3) 相互協議合意による下方修正

棄却の裁決又は判決は、課税庁の処分に違法性ないし不当性がない旨を判断したにとどまるから、その後に課税庁が職権によりその課税処分を取り消すことは可能と考えられる。また、一部取消裁決や一部取消判決の取り消されなかった部分についても棄却と同様に考えることができるので、同様である。

したがって、権限ある当局が、当該事案につき、却下判決又は棄却判決があっても、相互協議の合意を行うことは、法律上、可能である。ただし、実際上は、裁判における事実認定や法律解釈適用と異なるものを採用することは困難であろうから、下方修正が行われるのは、相互協議において、新たな事実関係を証する資料が出た場合等に限定されるものと思われる。

## 移転価格課税に係る争訟について

移転価格課税に係る争訟に限定した統計資料は出ておらず、数字は概ね推測に基づいている。

### 1. 争訟件数

#### (1) 訴訟

判決が出ているのは、船の輸出価格に係る事案(高松高裁平成18年10月13日判決、松山地裁平成16年4月14日判決)と金利事案(東京地裁平成18年10月26日判決)のみであり、いずれも国側勝訴となっている。そのほかに上記2(3)ホで述べた仮の差止め事件に係る決定が1件出ている。船の輸出価格に係る事案については、上告手続を採った模様だが、金利事案については、確定した模様である。これらのほか、継続中は、東京地裁に1件、大阪地裁に1件ある。今後、数件程度、不服申立てから訴訟に移行するものと見込まれる。

## (2) 不服申立て

執筆者が把握しているところでは、別紙のとおり9件の判決が出ている。そのうち6件につき課税が一部取り消されている。判決で納税者の主張が一部でも認められるのは、通常、15%程度であり、この67%は高率である。また、我が国が課税した案件で相互協議に行っているものは基本的に異議申立てが出ているので、不服申立てが継続中のものは多数あるものと見込まれる。

なお、2006年10月25日付け日経新聞によれば、京セラは127億円の追徴課税のうち、異議審査の結果約43億円の還付を受ける見通しとのことである。異議審査において、大口の移転価格課税事案につきこれだけの取消処分が行われるのは極めて異例と思われる。

## 2. 争訟が増加する理由

争訟が増加している理由としては、次の点があげられる。

- イ 課税件数及び更正金額の増加(注4)
- ロ 納税者勝訴割合が上がっていること。
- ハ 違法ないし不当な課税を排除したいと考える納税者の増加
- ニ 権利意識の高まり(注5)
- ホ 相互協議が不能ないし不調

### 租税条約非締結国との取引に係る課税

香港や台湾等の租税条約非締結国又は地域の国外関連者との間の取引につき課税処分が行われた場合がこれに当る。

### 相互協議の不合意

以前、ブラジルとの相互協議が決裂したとの新聞報道があったが、一般に、相互協議の決裂に備えて納税者は不服申立てと相互協議双方の申立てを行っており、相互協議が決裂した場合には、通常、不服申立てに移行する。

### マルチの相互協議が必要な案件

これは関連者間取引が連鎖している場合等において、納税者が、相互協議によって解決することが難しい又は非常にコストと時間がかかると判断したときに、相互協議ではなく国内争訟を選択する場合である。

(注1) 平17(行ク)第295号 仮の差止め。本事件につき、「国際税務」2006年8月号42ページ以下で、当事務所会長羽床正秀が解説を書いている。

(注2) 以下この章の記述は、大橋時昭「相互協議を巡る諸問題 移転価格課税に係る協議を中心として」(税大論叢44号)を参照している。

(注3) 同通達の注書きによれば、却下の判決は、原処分の当否について判断したものではなく、また、棄却の判決は、原処分が違法または不当ではないことを判断したにとどまるから、いずれも関係行政庁を拘束しない。

(注4) 「国税速報」平成18年11月13日号 6ページのグラフ参照のこと。

(注5) 取締役が株主代表訴訟によりその責任を追及されるおそれがあるとして、移転価格課税を受けた場合に国内争訟手続を採っているケースがある模様である。

【別紙】

《我が国における移転価格課税案件に係る審査請求又は訴訟案件》

	取引の種類	裁決日	摘要	課税局
①	ロイヤルティ	裁決（平成10年11月30日）	課税一部取消し。訴訟への移行なし。	関東信越国税局
②	ロイヤルティ 役務提供	裁決（平成11年3月31日）	課税一部取消し。訴訟への移行なし。	大阪国税局
③	船の輸出価格	裁決（平成11年7月5日）	課税一部取消し。 平成16年4月14日松山地裁判決（国側勝訴） 平成18年10月13日高松高裁判決（国側勝訴）。上告手続。	高松国税局
④	保証料	裁決（平成14年5月24日）	課税一部取消し。訴訟への移行なし。	東京国税局
⑤	輸出取引	裁決（平成14年〇月〇日）	課税一部取消し。訴訟への移行なし。相互協議で採用された方法の準用を容認。	大阪国税局
⑥	金銭の貸付け	裁決（平成15年7月9日）	課税維持。 平成18年10月26日東京地裁判決（国側勝訴）。	東京国税局
⑦	輸出取引	裁決（平成16年7月5日）	課税一部取消し。大阪地裁継続中。	大阪国税局
⑧	医療用具の輸入取引	裁決（平成17年6月23日）	課税維持。 相互協議の合意で採用された方法の準用を否定。	東京国税局
⑨	役務提供	裁決（平成17年12月9日）	課税維持。東京地裁継続中。 いわゆるシークレット・コンバラブルを使用。	東京国税局