

特集Ⅱ

改正税法の 法解釈・法制度の 論点

野村資産承継研究所 名誉顧問：品川 芳宣

目次	次
1 はじめに ―問題の所在― 53	(9) その他 60
2 納税の適正化（課税の強化）に関する重要項目 54	4 帳簿不提出等の加算税の加重 60
3 簿外経費等の必要経費（損金）不算入 54	(1) 従前の加算税の加重規定等との関係 60
(1) 問題の所在 54	(2) 国税通則法65条4項・66条4項の解釈 61
(2) 推計課税規定との関係 54	5 財産債務調書制度の見直し 61
(3) 立証責任との関係 55	(1) 改正規定の意義 61
(4) 条文上の位置付け 56	(2) 今後の課題 61
(5) 国税通則法116条との関係 57	6 税理士に対する懲戒処分の拡大 62
(6) 調査規定との関係 57	(1) 税理士の使命との関係 62
(7) 使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例等との関係 58	(2) 節税スキーム関与の必然性 63
(8) 所得税法45条3項及び法人税法55条3項の解釈上の問題 59	(3) 当局の監視拡大が及ぼす影響 64

1 はじめに ―問題の所在―

私からは、「改正税法の法解釈・法制度の論点」というテーマでお話します。

令和4年度税制改正に関しては、組閣や総選挙などの政治情勢を反映してか、一般的には、問題先送り税制といわれる小粒な改正で終わりました。しかし、こういう時に、得てして隠れた大きな税制改正が行わ

れがちです。どこに問題の所在があるかという、納税環境整備関係にあります。納税環境整備という、納税が便利になるという、ソフトイメージに捉えられるわけですが、それは、裏を返せば、課税する側からはできるだけ課税がしやすくするという、納税者側からすれば課税強化につながるということもあり得るわけです。どういうかたちで課税強化が行われるかにつ

いては、これから説明しますが、これが、我々税理士にとっても、理論的に、あるいは実務処理上、様々な問題を提起することになるだろうことと予測されます。

そこで、租税制度論としても非常に興味深いものもありますので、今回は、主税局の担当企画官の方にもご説明をいただき、それを受けて、私からは、法解釈・法制度の観点から、従来より議論されていたことも踏まえながら、説明させていただきます。

2 納税の適正化（課税の強化）に関する重要項目

今回取り上げた重要項目は、「簿外経費等の必要経費（損金）不算入」、「帳簿不提出等の加算税の加重」、「財産債務調書制度の見直し」、「税理士に対する懲戒処分の拡大」等です。

3 簿外経費等の必要経費（損金）不算入

(1) 問題の所在

簿外経費等の必要経費（損金）不算入については、「悪質な納税者等に対する措置」ということで、一般的な納税者には、さほど問題がないかのような表現になっています。これまで税制改正について説明されてきた著名な税理士の方々も、「悪質」という言葉に捉われてか、「一般的な税理士にはあまり関係がない」として、端折っておられていました。しかし、内容的には、租税法の解釈、適用、あるいは法制度のあり方から、様々な問題を抱えています。また、今回は、所得税法45条、法人税法55条にそれぞれの不算入規定が設けられましたが、それらの規定をどのように解釈していくべ

きか、また、従来取られてきた各措置や関係法令にどのように関係するのか等について、検討を要するかと思います。

このような立法の背景には、いわゆる悪質な納税者が、経費や収入を表に出さない、帳簿をつけていても調査官には見せないこと等から、調査官は非常に多くの日数を投じて調査せざるを得ず、大変苦勞しているという実態があります。このような場合には、制度的な問題として、必要経費または損金として認めない措置をとることが必要であると説明されていますが、一般的には、この説明で問題がないようにも考えられます。しかし、租税法の解釈、適用等に関しては、多くの問題を抱えています。

本来、経費に関しては、納税者側から調査官へ、どれくらいあるかを示す資料等を積極的に提出し、できるだけ経費を控除してもらうことで、所得金額を減らすものです。しかし、それを隠す、あるいはその課税処分が行われた後の訴訟の段階になり、実はこれだけの経費があるという、所謂、後出しじゃんけ的な方法で証拠を出してくるようなこともあるわけです。また、税務調査に関しては、随分昔から特定の反税団体による調査妨害、調査拒否やその他の調査非協力等の問題があり、これまでも度々、課税庁側を悩ませてきたという経緯があります。

(2) 推計課税規定との関係

このような場合に、税務署長がとることのできる課税処分の一つに、推計課税の規定があります。この推計課税は、所得税法156条と法人税法131条にのみ規定があります。推計課税それ自体は、所得税と法人税

に限らず、これらと関係の深い消費税においても、大いに必要性はあるわけですが、消費税法には推計課税の規定はありません。推計課税は、昭和25年のシャウプ税制において、所得税法と法人税法だけに規定が設けられたのです。しかし、最高裁昭和39年11月13日第一小法廷判決（訟務月報11巻2号312頁）は、この規定は確認的に定めたものであるから、昭和25年以前の年分の所得税等についても推計の必要があれば推計課税ができるという判断を下しています。以後、この規定は、確認的規定であるから、消費税法に同様の規定が無くとも、推計課税ができることで対応してきたはずです。

それでは、このような推計課税がありながら、なぜ、今回、別途、必要経費（損金）不算入の規定を設けなければならなかったのかについては、訴訟等における立証責任の問題と深く関わってきます。

（3）立証責任との関係

所得税法と法人税法のいずれにおいても、課税標準は、期間ごとの所得金額です。この所得の定義については、制限的所得概念と包括的所得概念に分けられます。制限的所得概念は、賃料、賃金、利潤等の反復・継続的に生じた利得だけを所得として認め、不法に得た所得等については所得を構成しないとする考えであるのに対して、包括的所得概念は、全ての経済的利得を所得として認識するというものです。両者の一番の違いは、先祖代々の土地等を処分した場合の譲渡所得について、制限的所得概念では、これは反復・継続していないため所得ではないと認識され、包括的所得概念では、それらを含む全てが所得とされてきたという

ことです。

包括的所得概念に基づいて所得金額を計算する場合、所得税法であれば、全ての収入金額から全ての必要経費の額を控除することになります。所得税法では、所得の種類によって所得金額の計算方法が異なりますが、事業所得を中心に考えれば、前述のような説明になります。また、法人税法については、全ての益金の額から全ての損金の額を控除します。このような所得金額が課税の対象になりますが、その所得金額が正しいかどうか、すなわち全ての収入金額、必要経費、益金の額、あるいは損金の額が正しいかどうかについての主張立証が、問題になります。これに関して、最高裁昭和38年3月3日第二小法廷判決（訟務月報9巻5号668頁）では、所得の存在及びその金額については決定庁が立証責任を負うことはいうまでもないと判決が下され、以後、所得金額に関する立証責任は課税庁にあるとされています。どの課税標準に関しても同じことが言えますが、課税庁としては、収入金額とか益金の額を調べるだけでは所得金額は計算できず、全ての必要経費や損金の額も調べ、訴訟になった場合にその主張立証ができなければ、課税処分が違法性を帯びることになります。

ただし、この立証責任については、一つ例外問題があります。例えば、ある納税者が、申告所得として100万円を申告した後に、100万円は間違いで80万円だとして更正の請求等をする場合、当初の申告との差額に関しては、納税者側が立証責任を負います。先程の推計課税の場合、通常は、売上または収入の実額を税務署の調査官が調べ、経費についてはその実額に基づいて、

同業者の比率等を適用し、推計して課税することが一般的です。例えば、下請け業者の場合、親会社からの売上を調べ1億円だと認定し、納税者が帳簿を提出しない、帳簿をつけていないこと等から費用の詳細が不明である場合、同業者が約8割の経費を使っているのであれば、売上1億円から経費は8,000万円であると推計し、所得金額は差額の2,000万円であるとする、典型的な課税処分を行います。これに対して、納税者側が、実はうちは他の業者とは異なり、特別な経費が他に500万円あるというのであれば、その500万円の特別経費は、納税者側から主張立証しなければならないという考え方が、裁判例上確立しています。

また、各種加算税は、それぞれの対応に応じて、本税額の5%、10%、15%、あるいは最高35%まで課せられますが、正当な理由があれば課税されないとする「正当な理由」については、納税者側が主張立証を負うとされています。

前述の下請業者の例では、税務署の調査官が売上は1億円であると調べ、経費が8,000万円、差額の2,000万円を所得金額として課税処分することになります。この課税処分が取消訴訟で争われた場合、納税者側は、最初は売上が高すぎる等と問題提起し争いますが、ほとぼりが冷めると、売上には同意することとしますと、裁判官は、売上は、課税庁と納税者の両者が同意したため、売上の実額は1億円であると認定した上で、経費についての確認を行うことになります。その時点で、納税者側は、今まで隠し続けていた経費の証拠を法廷に持ち出し、段ボール箱に原資料を全て詰める等して、実はこの経費の原資料を全て計算す

ると1億円になるとし、売上が1億円、経費が1億円、差額は0となることから、2,000万円の所得金額は0であり、課税処分は違法であると主張をするわけです。これを訴訟上、一般的に、後出しじゃんけんというわけです。相手がグーを出すのを分かってからパーを出すという類の話です。そのため、税務署側は、その経費を確認するために多くの無駄な調査日数を要さなければならない事態になります。

このような問題については、国側としても、解釈上何とかならないものかと検討したことがあります。例えば、納税者側が信義則に反するのであるからそのような経費主張を認めなくてもいいのではないか、民事訴訟法157条の時機に後れた攻撃防御方法としてその経費を認めなくてもいいのではないかといった反論があります。その他、場合によっては、税務署側は、1億円というのは、多くの売上のうちから1億円だけ確認しただけであり、経費が1億円あれば逆に80%の経費率を逆算すれば、売上は1億2,500万円位あるはずであり、よって1億2,500万円から1億円の経費を引いた差額が2,500万円とすると、2,000万円の課税処分は適法であるといった逆推計の主張をすることも考えられます。しかし、このようなことをいくら言っても中々埒が明かないことから、昭和59年には、現行の通則法の116条が制定されています。この通則法116条と今回の改正の関係と問題については、後程説明します。

(4) 条文上の位置付け

今回の改正税法では、所得税法45条及び法人税法55条に、必要経費（損金）不算入

の1項目としての規定を設けました。所得税法45条は、「家事関連費等の必要経費不算入等」のタイトルであり、今までは、家事関連費、加算税、延滞税、罰金、過料、損害賠償金、各種課徴金、脱税工作費用等の経費性が問題になる又は損金性がないような項目を、いわば確認的に、必要経費不算入としています。また、法人税法55条は、脱税工作費用、延滞税、加算税、罰金、過料、各種課徴金等を損金不算入とする規定ですが、その趣旨は所得税法と同様です。今回の改正は、本来、必要経費又は損金の額に入るべき経費を、ただその申告が隠蔽仮装に基づいている、あるいは帳簿に載っていない等の理由だけで、必要経費(損金)不算入とするわけですので、そのことが問題となります。

もっとも、立法政策的には、法律をもって決めればどのようなものでも、損金算入や必要経費算入を否定することができ、過去の不算入項目との共通性は無くても構わないという考え方も、可能ではあると思います。しかし、ただ法律で決めれば全て良いというわけには行かないわけです。その立法に合理性がなければ、憲法上の租税法律主義違反等の問題が生じ、憲法違反となれば、当該法律の規定それ自体が無効になることもあり得るわけです。そのため、今回の措置がそれほどの合理性があるか、それとも不合理なのか等の問題は、今後、議論の対象になってくるのではないかと考えられます。

(5) 国税通則法116条との関係

次は、国税通則法116条との関係であり、前述の推計課税における後出しじゃんけん

の問題についてです。私も、かつて国側の税務訴訟を担当している時には、この問題に随分、頭を悩まされてきました。あらゆる方法を駆使し、これを封じることができないものか等の議論を経て、昭和59年の国税通則法の改正において、同法の116条に「原告が行うべき証拠の申出」というタイトルで、原告側はできるだけ速やかに証拠を提出する義務があり、それを怠った場合には時機に後れた攻撃防御法、すなわち民事訴訟法157条を適用すると規定されました。しかし、この116条が、訴訟上、実際に適用されたか否かに関して、少なくとも、私が国税庁にいる間は一度も聞いたことがありません。この規定は訓示的なものであり、実効性には乏しいのではないかとされています。

それであれば、この規定の強化について、更に検討する余地があったとは思いますが、通則法116条の規定はそのまま、今回、所得税法と法人税法の本法で先程のような不算入規定を設けることとなっています。もっとも、通則法116条のような手続的規定を整備するよりも、直接、必要経費不算入あるいは損金不算入という実体法で解決した方が、はるかに効果的であることは確かです。

(6) 調査規定との関係

ここで、なぜ、このような規定を今回の税制改正で設けなければならなかったのかについて、その背景を考えます。

かつて、税務調査の適法性に関しては、課税庁と、主として反税団体との間で、長期にわたる闘争が行われてきました。その闘争は、税務調査の現場や税務署に大挙し

て押しかける等して多くの問題を提起し、推計課税等を中心とする課税処分に関しては、納税者側は、法廷闘争であらゆる理屈を駆使し、その課税処分が違法であるという主張をしてきました。この場合、平成23年の通則法改正以前は、質問検査権の行使の規定は、所得税法や法人税法等の各税法に規定されており、調査の必要があれば、当該職員が判断で事前通知等をしないでも質問検査権の行使ができることとなっており、それに基づいて推計課税等をしてきていました。そのため、納税者（反税団体）側からは、事前通知をしないのは違法である、反面調査を納税者の承諾無くして行うのは違法である、調査に際して団体職員の立ち合いを認めないのは違法である、あるいは調査に来て調査理由を明かさないのは違法である等々、違法事由を掲げて法廷闘争が行われてきました。これについて、最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定（刑集27巻7号1205頁）（これは刑事事件ですが、「決定」と「判決」とは裁判手続き上区分されますが、先例としては一緒です。）において、事前通知、反面調査、調査事由の有無等の税務調査実施の細目については、相手方の私的利益との衡量において当該職員の裁量に委ねられ、事前通知をしないからといって、一律に違法になるものではない旨の判断が下されました。以後40年間、その最高裁決定は判例法として機能し、原則として、税務調査の現場では、当該調査官の裁量のもとに調査が可能でありました。

ところが、平成23年の通則法の改正において、いわゆる国税調査に関しては、各税法に規定があった質問検査権行使の規定については、全て国税通則法の中にまとめら

れることとなりました。まとめて規定した上、いわゆる納税者の権利保護を図るという大義名分のもとに、様々な調査上の規制が行われ、前述の事前通知等に関しても、原則として事前通知は要するが、納税者側の過去の経歴、税歴等から見て、あるいは税務署側がある程度証拠をつかんでいるような場合等に限り、事前通知をしないで調査ができることとなりました。最近の裁判例では、これを無予告調査と称しているようですが、このようなことその他、納税者側の権利が保障される規定が多く設けられました。そのため、平成23年の通則法の改正以降、税務調査が非常に制約を受け、機動力が失われており、売上や経費という存在も、思うように捕捉がしにくい状況になっています。冒頭の話に戻りますが、これでは、悪質な納税者や税務調査に協力しない人の方が、課税上有利になってしまうことが懸念されています。そのため、このような調査の制約を受けるからこそ、法律の上で損金不算入することとし、逆に調査に協力をしないと納税者側は不利になることにする必要も考えられます。結果的には、前述の立証責任の問題は、今回の税制改正によって、事実上、納税者側に転嫁されることになるというわけです。

(7) 使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例等との関係

従来より、使い道がわからない、その経費が有るか無いかもかわからないようなものは、法人税基本通達のもとで、費途不明金として損金の額に算入しない規定が設けられています。これは通達上の措置ですから、法的な拘束力について、その通達が正

しいかどうか争いの対象になることも考えられますが、未だそれが違法だという判断は下されていません。その趣旨は、法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出してもその支出先やその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しないというものです。ただ、これについては、賄賂を渡す等、相手方の名前を出したくないものは、お金を出した側で損金の額に算入しないで税金を払えば、相手に刑事問題や税金問題を惹起させないことになります。相手に恩を売ることによって商売が上手くいきさえすれば、相手側の税金くらい自分が被っても構わないというような商取引を助長する傾向があります。これについては、賄賂等が違法となる場合もあることから、放っておけるものでないということで、租税特別措置法62条に特別の規定が設けられ、このような使途秘匿金の損金不算入については、負担した法人税に支出金額の40%をプラスして、課税をすることになったわけです。この場合の「使途秘匿」とは、相当の事由がなく、その相手方の氏名または名称及び住所または所在地等並びにその事由等が法人の帳簿書類に記載していないものであり、従来から行われてきた「費途不明金」の内容を法律上明確にして、ただ損金の額に算入しないだけではなくて、プラス40%もの課税をすることとしました。これは極めて厳しい規定ですが、この場合も、簿外経費の一種であり、帳簿に明示していないという点では共通していることから、これとのバランスを上手く取れているかどうかについても、これから問題となりそうです。

(8) 所得税法45条3項及び法人税法55条3項の解釈上の問題

次に、所得税法45条3項及び法人税法55条3項に設けられた簿外経費の必要経費または損金の不算入規定の内容に関しては、今後、生じ得る解釈上の問題があります。両者に共通するものとして、隠蔽仮装行為によって申告書を提出する、申告をせず無申告である、税務署に出すべき帳簿等に記載がされていない等の要件がありますが、おそらく、解釈上、その中で一番の問題となるのは、そもそも「隠蔽仮装」とは何かということです。

「隠蔽仮装」という規定は、国税通則法68条の重加算税の賦課要件であり、納税者が隠蔽仮装によって申告書を提出し、税を納めなかった場合は、35%又は40%の重加算税を課するという規定です。この通則法上の解釈においても、隠蔽仮装とは何かについて、従来から多くの争いがあります。隠蔽仮装とは、日本語の意味からすると、事実を隠す、あるいは事実を偽る等の意味が考えられますが、その場合に、故意が必要なのかどうか、すなわち、税金を誤魔化すためにそのような行為を行ったということが必要か否かについて、多くの議論がなされています。学説等では当然故意が必要であるとする人が多いため、この場合、税金を誤魔化す気持ちがあったということ为国側が立証しなければいけません、故意という主観的な要素を立証するのは極めて至難なことです。脱税事件では、故意が構成要件ですが、脱税事件の中で容疑者に自分の悪意、税金を誤魔化すつもりで行為を行ったことを認めさせることがいかに難しいか、私自身も査察の実務をやってきました

ので、体験してきたところです。

査察の場合は、脱税という刑事事件であるため、故意の必要性は当然であるとしても、重加算税はあくまでも行政制裁として行われるものです。通則法上、この故意の要否を認めること自体がどのように論争されてきたかという点、最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決（税資158号592頁）が、例えば、在庫を漏らしていることを認識していることは必要だが、在庫を漏らしていることが税金を誤魔化すことに繋がることの意識までは立証しなくていいというような形で、一応の解決をみています。しかし、そのような従来の解釈を所得税法や法人税法に適用するかどうかはまだ分かりません。

また、今回の所得税法や法人税法では、隠蔽仮装を行う主体は「内国法人又は居住者」となっていますが、通則法では「納税者」が主体です。納税者の範囲についても、通常の隠蔽仮装は、従業員や会社の役員が行い、必ずしも法人や居住者が直接手を下すとは限りません。関係者の行為について、どの程度の範囲までそれを取り込むことができるか、あるいはつまみ申告、虚偽答弁、税理士に秘匿すること等、事実関係が明確ではないが、全体から見ると不正を行っていると思われる場合、それは隠蔽仮装と言えるかどうか、また、隠蔽仮装に基づいて納税申告書を提出するとなっていますが、提出した後に隠蔽仮装行為が行われた場合、それも遡及して同じように扱えるのか、国税通則法上では「偽りその他不正の行為」とするというように、同じような不正工作を行った場合には課税期間が延長される、徴収権の消滅時効が延長される等の規定がありますが、偽りその他不正の行為等、隠

蔽仮装行為をどのように区分するのか等々、通則法の下で、類似の解釈上の問題がありますが、これらを所得税法や法人税法の簿外経費、必要経費または損金不算入の中で、どのように整備していくのかについては、今後実務において、様々な問題を提起することになると思います。

(9) その他

平成23年の通則法の改正において、全ての国税の処分について理由附記を要することになりましたが、帳簿上無いものをどのように理由附記の中で表すかに関しても、今後問題になってこようかと思います。このように、今回の法規制に関しては、解釈上も多くの問題が出てくる可能性があります。

4 帳簿不提出等の加算税の加重

(1) 従前の加算税の加重規定等との関係

次は、帳簿不提出等の加算税の加重です。加算税は、国税通則法65条から68条に、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税の規定が既に設けられており、それぞれの不正の行為の程度によって、税率が異なり、あるいは更に税率が加重されることがあります。例えば、通則法65条2項の累積増差税額は、申告額と調査額の差額ですから、申告額又は50万円のいずれかの多い金額を超えることを条件に加算税を重課するとしており、5項では、更正を予知せず、自主的に修正申告書を提出すれば、加算税は課さないとしています。これは調査通知の前であることを条件にしています。今回、このような場合でも、事前通知等の調査通知があった後に行われたのであ

れば、更正の予知とは関係なく、その規定を除く等、加算税を厳しくする規定が設けられており、これは無申告加算税66条2項、6項に関しても同様です。

(2) 国税通則法65条4項・66条4項の解釈

今回の加算税の加重は、65条4項の帳簿等を提示もしくは提出していない、又は66条4項の帳簿の記載内容が不十分である場合に、それぞれ5%の税率を加算するという規定が設けられています。また、これまでも加算税の規定では、様々な加重規定が設けられてきており、今回の加重規定や、財産債務調書や国外財産債務調書等の提出等の問題も含め、加算税の加重措置がとられています。よって、加算税の仕組み自体が非常に複雑になっていますので、提示もしくは提出、記載又は記録の事実関係を巡る解釈上の問題として、各規定と本則規定との関係についてどのように対応すべきか等々について、十分な検討を要するテーマであると思います。

5 財産債務調書制度の見直し

(1) 改正規定の意義

従来、財産債務調書制度に関しては、個人については、申告所得金額が年2,000万円以上でかつ3億円以上の財産の価額を有している場合に提出することになっていましたが、今回の措置では、所得金額に関係なく、財産の価額が10億円以上であれば、必ず財産債務調書を提出することとなり、提出をしない場合に備え、前述のように、各種の制裁措置が設けられることとなりました。

私どもの相続税の実務でも、10億円以上

の財産を保有している方は少ないように見受けられ、一般的には、実務的な問題は少なそうだと受け止められていると思いますが、この財産債務調書の見直しが、資産課税の強化と、どのように結びついてくるのかを確認しておきます。

(2) 今後の課題

令和3年度、令和4年度の税制改正大綱の中では、すでに相続税・贈与税の中立的税制の必要性が指摘されていますが、この指摘そのものはニュートラルな書き方で、全ての納税者に相続時精算課税のような制度を必要とするか否かといった議論等、財産移転の時期の如何にかかわらず、中立的に課税をする必要があるというものです。

では、なぜ今、このような制度が必要なのかということ、元々の議論は政府税制調査会ですが、その根底には、資産格差の是正の必要性があり、富の再分配を行うからには、現行の相続税についても課税の強化が必要だとする本音があるわけです。しかし、これ以上、本当に日本の相続税を重課する必要があるのかという、相続税・贈与税の課税強化の必要性に関しては、立場によって見解が異なるわけで、難しい問題があらうかと思います。

かつて、相続税の最高税率は75%、一時70%台の時期が長く続き、これでは、富裕層は国外に財産を移転させてしまい、相続人該当者を外国に住まわせて無制限納税義務者とし、国に財産が残らない状態で外国で相続又は贈与させることで、日本の相続税・贈与税を免れることになることが問題になりました。これについて、相続税法では、平成12年から順次、追加措置をとって

いますが、我々を含むタックスプランナー等は、お客様の節税のために一通りの手練手管を考えざるを得ず、それらにより追加措置に対応することを考えることもあります。このような状況で、本当に日本の相続税をこれ以上引き上げる必要があるのかどうかということに関しては、個人的には色々疑問がありますし、立場によって考えは異なるわけです。

私も長い間税金に関わる仕事をしてきたため、確かに国税庁勤務時代は、やはり相続税は強化すべきだという考えを持っていましたが、その後多岐にわたる問題を検討していく中で、どんなに強化しても現在2兆円程度の相続税について、それほど税収が増えるわけでもないにも関わらず、富裕層の多くが国外脱出を図るようなことになると、極端な話、富裕層のいない日本で誰が税金を負担するのかという厄介な問題が生じることになります。そのため、中立的税制が、去年今年と足踏みをしているのは、立法当局としてもそこに躊躇があるのか、若しくは度々同じような問題を提起して国民を慣れさせ、来年こそはやるとして脅しをかけているのか、その辺りはよくわからないところです。ただ、今回の財産債務調書の見直しも、相続税強化に関連してのものだと思います。

また、今回の措置は、戦後、一時実施した富裕税構想に結びついていくのではないということも考えられます。現在、固定資産税については、土地家屋や償却資産について毎年保有税として課せられていますが、富裕税というのは、全財産を課税標準にして、毎年の保有財産の多寡に応じて税金を課税するというものです。そこで、ま

ずはあまり差し障りのない保有財産が10億円以上の人に対して、財産債務調書の提出をさせたらどうかという議論もあろうかと思います。我々が相続税申告をするにあたり、現在の保有財産3億円という基準でも、財産債務調書を提出する人はそれほど多くはなく、全体の1割程度です。ただし、ここには、財産の価額とは何かという価額の評価の問題があります。

現行の取扱いでは、現金預金などの流動資産については、価額の測定は誰でもできますが、不動産・土地建物等に関しては、原則として固定資産税評価額でよいことになっています。ただ、この固定資産税評価額は、ご存じのように、実勢価額に比べるとかなり低く、土地であればせいぜい3割か4割程度、建物であれば1、2割の場合もあります。それで3億円という基準がクリアでき、調書を提出する程の財産はありませんと言い得るのですが、もしこれを、例えば相続税評価額に評価をし直すとなると、3億円、10億円でも、かなりの人が対象になると思われます。そうすると、この財産債務調書を提出するだけでも、かなりの評価事務を要することになり、我々税理士にとっては、お客様が増えて結構なことになるのかもしれませんが、納税者の方にとってはかなりの負担になってしまいます。このような考えを踏まえ、これまでの評価のままでよいのかどうかについては、立法当局においても、考えられているのではないかと思います。

6 税理士に対する懲戒処分の拡大

(1) 税理士の使命との関係

今回、我々税理士に対する懲戒処分の対

象が、さりげなく拡大されています。今回の税理士法の改正により、税理士にとっては、どちらかという税理士業務がやりやすく、より実態に合う方向で改正がされていますが、その中で、納税の適正化、裏を返せば課税強化に関するものとして、税理士に対する懲戒処分が拡大があります。これまで、税理士法44条、45条の懲戒処分の対象になりそうになれば、とりあえず早々に廃業するといったことが行われてきたわけですが、今回、税理士法48条において、懲戒の事由があった時から10年間、懲戒処分が可能になることになりました。普通の税理士が真面目に業務を行っていれば、このような規定は関係ないのですが、本当に関係がないかというと、微妙なところですよ。

税理士法1条では「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定されており、当たり前のことにも思えるわけですが、そもそも納税義務の適正な実現については、従来の解釈では、納税者にとって適正な節税方法に手を貸すことも当然含むと考えられてきました。

(2) 節税スキーム関与の必然性

「適正な節税」でいう「節税」については、これがエスカレートすると租税回避、更には脱税になるという問題がありますが、その3者の線引きは、難しい問題があります。そのため、優秀と言われ、お客様にとって頼りになる税理士ほど、適正な節税スキームに非常に長けているといえます。他

方、税理士法36条では、「税理士は、不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けることにつき、指示をし、相談に応じ、その他これらに類似する行為をしてはならない。」としており、これに反すると懲戒処分の対象になると規定されています。誰も脱税を唆するような減多なことをするつもりは無く、ただ、節税に関して、節税の範囲内であるかどうか、問題ではないかと、親切に納税者に接して、お客様のために良かれと思ってアドバイスをしています。しかし、たまたまそのお客様が別途不正工作を行い脱税に引かかるようなことがあると、脱税事件を担当した経験からあえて言わせていただくと、お客様はできるだけ刑を免れたいことから、全て税理士先生の指導のもとに行ったと、平気で言うのです。このようなことになると、真面目にやってきた税理士でも、いつ懲戒処分の対象になるかわかりません。

かつて、大学院の教え子の中に、本当に勉強熱心で真面目な税理士の方がいたのですが、節税に関してアドバイスしたお客様が、たまたま脱税で捕まったというのです。彼も参考人として呼ばれ、色々と調書を取られたそうなのですが、税理士には、とかくそのような手続や刑法等の法律問題に疎い方が多く、彼も、適当に念書を取られたものに判を押したそうです。しかし、その後、それらの内容を否定しようとする、弁護士や裁判官は、税理士は法律家なのだから、法律家がこのような軽率なことを言うわけがなく、よって故意に脱税を唆したのだという判断を下し、結果、共犯になることもあるわけです。前述の学生も、やは

り共犯で起訴され、起訴内容からみるとなかなか有罪は免れないため、何とかして執行猶予をつけてもらうしかなく、私もその学生に頼まれて出廷し、彼を弁護するために、彼が真面目な税理士であること等を証言したこともありあります。

(3) 当局の監視拡大が及ぼす影響

このような経験も踏まえると、今回の税理士に対する懲戒処分の拡大については、税理士が今後一層当局の税務調査や適正納税のために協力を強いられることになるう

と思われます。だからこそ、当局の税理士に対する監視拡大が今後実務にどういう影響を及ぼしていくのか等々について、我々はしっかり注目していく必要があります。もちろん、節税スキームに手を出さないということになると、お客様から見るとあまり頼りにならない先生ということにもなりかねないといった難しい問題がありますが、これについても、今後どのような運用が行われてくると合わせて、対応を考えていく必要があろうかと思います。



品川 芳宣

(しながわ・よしのぶ)

野村資産承継研究所
名誉顧問

- ◆**経歴** 昭和63年～平成3年 国税庁直税部資産評価企画官
平成3年～4年 国税庁徴収部徴収課長
平成4年～6年 国税庁徴収部管理課長
平成6年～7年 高松国税局長
平成7年～17年 筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授
平成17年～24年 早稲田大学大学院会計研究科教授
- ◆**現職** 筑波大学名誉教授
日本医師会医業税制検討委員会専門委員
日本商工会議所税制委員会特別委員
租税法学会理事
税務会計研究学会理事
税理士法人大手町トラスト代表社員
著書、論文多数。
(いずれも2022年4月現在)