

特集

租税負担最少化と 税務否認の法理 ～顧客の要請に応えながら 税務リスクをどう説明する～

筑波大学名誉教授・弁護士・税理士：品川 芳宣

| 目次 | 次 |
|-----------------------|------------------------|
| はじめに | |
| 1 納税（者）の論理と課税（庁）の論理 | 3 税務否認の方法 |
| 1 (1) 納税（者）の論理 | (1) 申告納税方式の意義（通則法16①一） |
| 2 (2) 課税（庁）の論理 | (2) 税務調査（質問検査権行使）の特徴 |
| 3 (3) 両者の対立の必然性 | (3) 法律による否認 |
| 2 租税負担の最少化の手法 | (4) 通達上の限定条項（通達による否認） |
| 1 (1) 租税法律主義の特質 | (5) 評価通達の特種性 |
| 2 (2) 私法上の取引と租税負担の最少化 | 4 税務否認に対する実務上の対策 |
| 3 (3) 法令・通達の有利解釈・適用 | むすびに |
| 4 (4) 法令・通達上の軽減特例等の活用 | |

はじめに

私は10年前に税理士法人大手町トラストの代表社員になり、その時初めて税理士登録をいたしました。かつて国税庁時代は「税金取りの鬼」と言われて税理士の先生方から大変嫌われておりまして、その後、筑波大学と早稲田大学で約20年間教鞭を執りました。

これで我が人生は終わりだと思ったところで、野村資産承継研究所理事長と税理士法人大手町トラスト代表社員を拝命いたし

ました。

私は、税金を「取る側」、「研究する側」、「取られる側」をそれぞれ経験して、特に税理士法人時代は直接納税者と対峙しながら「税金とは何であるか。」ということの色々と考えさせられました。そこで、「租税負担の最少化」ということが税理士にとって永遠のテーマではないかということで、ご案内のように「租税負担の最少化と税務否認の法理」というテーマで講演いたします。昨年これに関連する本を(株)ぎょうせいから出版しまして、大変好評で、かなりの

部数が発刊されたということで、ほっとしているところです。また、野村資産承継研究所の機関誌には、今年に入って「オーナー企業（法人）における租税負担の最少化と税務リスク」と題して、税理士が一番考えなければならないこと、あるいはお客さんとの接点で一番問題になるようなことを出来るだけ理論的に整理しようとして連載しています。本日はそれらの問題を1時間にまとめて話をさせていただこうと思います。

1 納税（者）の論理と課税（庁）の論理

(1) 納税（者）の論理

まず、最初にお話ししたいことは、税金を巡って納税者と課税庁は必然的に対立関係にあるということです。本日はせっかくの機会なので税理士法の確認をさせていただきますと、税理士法1条には「納税義務の適正な実現を図る」という規定があります。「適正」とは何かというと、法律で定めたとおり、1円も多く納める必要もないし、1円少なくてもいけない、と言われていました。私は、「およそ税法を読んで、過分でもない、過少でもないなんて、神様にしか分からないことをよく言えるな。」というのが率直な見解です。結局、取る側と取られる側で見解が違うのは当たり前で、何が適正であるかは神様にしか分かりません。私は、最近、多くの最高裁判決を分析しているのですが、最高裁の判断にも本当にこれでよいのかという疑問が沢山あります。今、恐らく資産承継関係で最も注目されているのは令和4年4月19日の最高裁判決で、これを金科玉条のごとく色々な方が論じているのですが、私が読むと、この最高裁判決は間違っているのではない

かという箇所が何箇所もあります。それは時間があれば最後にでも申し上げます。いずれにしても、何故対立するのか。これは納税者の立場からすれば、色々な経済取引の中で租税負担というのはコストですから、コストの最少化を図ることは当然です。最少化を図る場合に税務署から否認を受けたのでは元も子もなくなるわけですから、否認を受けない租税負担の最少化をどうするかというのは永遠の課題です。

(2) 課税（庁）の論理

他方で、課税庁は、租税法律主義における合法性の原則に基づいて、法律が定めたとおりに、税法を執行しなければならないわけです。「1円多く取ってはいけないし、1円少なくまけてもいけない。」という要請が課されているわけです。それによって租税収入を確保し、課税の公平を図るのです。これは国税庁の職務でありますから、その職務を全うしようとする、私のように「税金取りの鬼」だと言われることになってしまうのです。そのために、税務署には調査と処分の権限が与えられています。そのことについて、我々は留意しなければならないわけです。

(3) 両者の対立の必然性

よって、納税者と課税庁は必然的に対立する関係にあります。しかし、双方が喧嘩したところで別に何の利得があるわけでもなくて、お互いの立場を理解した上で、適正な申告をすることになると思います。まずは、そのような関係を理解した上で考えるべきです。それでは、租税負担の最少化にはどのような方法があるかについて、まずは租税法律主義それ自体を確認しておく必

要があります。

2 租税負担の最少化の手法

(1) 租税法律主義の特質

租税法律主義について、憲法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定しています。全て租税関係は法律の律するところにあるということです。この租税法律主義の最も重要な内容として、課税要件法定主義があります。課税要件、即ち、それが充足されることによって納税義務が成立する要件と、租税の賦課・徴収の手続は全て法律が定めるというものです。それらを全て法律に定めることによって、我々は様々な経済取引を行う上で、こういう取引をしたときはいくらの税金が発生するかが予測できます。例えば、先祖伝来の土地を売って家を建てようという場合に、いくらの税金が課かるかということを知っておく必要があります。仮に1億円で売って2,000万円の税金が課かるのであれば、8,000万円で家を建てればよいわけです。ところが、後で3,000万円課かると言われても、8,000万円全部を家につぎ込んだら、家を潰すわけにはいきません。そういうことにならないような予測可能性が保障されること、法的安定性に寄与することが、租税法律主義の意図するところ です。

学者であればこう言えば事が済むわけですが、しかし、それは一種の理想論というか、絵空事に過ぎません。現実はどうなっていないのです。何故かと言うと、課税要件の全てを法律に書き込むということは考えられないのです。建前は書くことになっているのですけれども、現実はその

ではありません。現実の課税関係は、税法だけで全てが律されるわけではありません。むしろ、私法上の取引によって、税金の多い、少ないが決定されます。例えば、法人税法74条1項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定しています。確定決算というのは、会社であれば会社法の規定に基づいて、具体的には会社計算規則に基づいて利益計算が行われます。その利益計算を基に、法人税においては、別表4の一番上に当期利益があって、それから加算減算を繰り返して、所得金額が算出されます。その所得金額に税率が適用されるわけですが、そもそも加算減算というのは極めて限られているものです。当期利益が所得金額を最も左右する基になるのです。当期利益においては、減価償却をどうするか、棚卸資産をどうするかというような色々な税法に絡んだ取引があって、その取引段階から全て有利な計算を行えば、自ずから所得金額は変わります。そういうことは、税法のどこを読んでも書かれていません。全て私法に依存しています。別に法人税だけの問題ではなくて、所得税は、所得の種類が10種類に分かれているわけですが、その所得の種類はほとんどが私法上の契約に基づく経済的成果を前提にして所得計算が行われます。よって、契約をどうするかによって所得金額は大幅に変更するわけです。ですから、契約段階でどう対応するか、土地を売るか売らないか、貸すか貸さないか、あるいは、雇用契約をどうするか、給与支給をどうするか、退職金の支給を増やすか、通常の給与で支給するか等々によって、税

金は大幅に変わってきます。そういうことを税法は何も律することができません。相続税であっても、相続等によって取得した財産の価額は課税標準になるわけですが、この相続財産をどう形成するかというのは、ほとんど私法の世界です。不動産の評価通達上の評価額と取引価額との開差を利用して、相続開始直前に不動産を買い込めば、税金は安くなります。先に説明した令和4年4月19日の最高裁判決の例は、10億円の借金と手元資金3億円で13億円の不動産を買って、その相続税評価額が3億円で差額の10億円を圧縮することにより、不動産の購入と借入れが行われなければ課税価格の合計が7億円であった財産に関して相続税を納めないようにしたという、それだけのことです。結局、相続税の財産構成をどうするかというのは、私法の取引の分野ですが、それによって租税負担が大幅に変わります。

また、租税法律主義は課税要件と租税の賦課・徴収手続を全て法律で定めるとしていますが、法律の存在形式を法源と言います。法源には、憲法、法律、命令、告示、条約、あるいは地方税の条例・規則、さらには判例法のような慣習法もあります。教科書では、「法源はこれで、おしまい。」ということになります。ところが、通達については何も書かれていません。通達は法律ではないということです。先ほどの令和4年4月19日最高裁判決には、「通達は法律ではないのだから、そんなものは関係ない。」ということが冒頭に書いてあります。関係ないのであれば、客観的交換価値で課税した処分が正しいかどうかを判断すればよいのであって、何も平等原則なんか持ち出す必要はないのではないか、どうもロジック

が合っていないのではないかという疑問があります。それはともかくとして、通達とは何かと言えば、その根拠規定は国家行政組織法14条2項であり、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と規定されています。要するに、通達とは行政庁の命令手段です。国税庁長官が発する通達は、まさに国税庁長官が傘下の職員に対して「こういうふうに課税しなさい。」という命令を発するものです。典型的なものは、財産評価基本通達1(2)に時価の意義が定められています。財産評価基本通達1(2)は、「時価とは、課税時期……において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい」と定めており、ここまでであれば誰にも文句の言いようがない、理論的な規定なのですが、その後段では「その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と定めています。要するに、「お前達は時価と言ってもよく分からないのだから、とにかく通達で定めた評価額で課税しなさい。」という国税庁長官の命令なのです。この命令について、私は、国税庁の資産評価企画官時代に税理士の方から「国税庁長官が時価を決めるとは何事だ。租税法律主義に反する。」というお叱りを受けたことがあります。その時には、「通達とは何かということを、もう少しご理解いただきたい。」と言ってお引き取り頂いたことがあります。それはともかくとして、通達がなければ仕事になりません。租税法律主義によって全て予測可能性と法的安定性を保障するというのは、教

科書に書いてあるだけで、現実には通達を見なければならぬのです。そもそも、取引相場のない株式は、どのように評価すればよいのでしょうか。客観的交換価値と言うのは簡単だけれども、誰が客観的交換価値を測定できるのでしょうか。これは、所得税・法人税に関しても、原則的な取扱い「通常取引されると認められる価額」で評価すると定めていますけれども、結局、一定の条件を付けて、評価通達の準用規定を設けています。実務は全部それによっているのです。当然、相続税・贈与税の世界は、時価について、良くも悪くも、全て評価通達によっています。「通達は法律ではないのだから、通達に基づいて仕事すること自体がおかしいのではないか。」ということもあり得るわけですが、租税法主義の世界の中で、通達なくして仕事が出来ないのです。その通達の中に色々な法律問題を引き起こすものがあるわけです。

(2) 私法上の取引と租税負担の最少化

税務関係は、私法上の取引と極めて密接に関係していると申し上げましたが、私法の世界は契約自由の原則と私的自治の原則に支配されていますから、公序良俗に反しない限り何でもできるわけです。

ところで、企業の事業目的とは何か、という問題があります。私も野村資産承継研究所時代、経営者の真似事をさせていただきましたが、事業とは何かというと、究極の目的は利益の最大化を図ることです。これ以外の何物でもありません。企業の社会的責任というのは、付け足しの問題であって、利益の最大化を図らなければ株主からブーイングを受けるに決まっているわけです。あるいは役員を辞めなければなりません。

そうすると、利益の最大化を図るためにはどうしたらよいか。それは、収入の最大化を図るか、費用の最少化を図るか、いずれかを選択するしかないのです。

租税とは、租税教室的にいえば、租税を納めれば学校教育が受けられるとか、道路が出来るとか、そういうことが言えるかもしれないけれども、払う立場からすれば、これはコストです。しかも、直接的対価のないコストです。よって、どのようにして租税負担の最少化を図るかというのは当たり前のことです。租税負担の最少化を図るというのは、別に我が国だけの問題ではなく、むしろ我が国は穏やかな方で、国際的には、どの国も税コストを下げることについて懸命になっているわけです。例えば、法人税の実効税率というのは、私が現職時代は57%から59%でした。今は30%くらいになっているでしょう。何故かと言えば、世界的に企業は税金の安いところに本社を移し所得を移します。それに対抗するには税率を下げざるを得ないのです。税率を下げざるを得ないから、日本でも、税率がかつての半分になっているわけです。それでも高すぎるのです。そこで、OECDで、なんとか税率を下げるのを15%までに抑えようという国際協定を結ぶ事態になっています。

(3) 法令・通達の有利解釈・適用

結局、税金を下げるということは、企業の事業目的の究極的なテーマでもあるわけです。具体的には、この取引上のコストを下げるとともに、出来るだけ法令の有利な解釈を行い、否認を受けないために判例・先例を徹底的に研究するということは当然の方法なのです。

(4) 法令・通達上の軽減特例等の活用

また、事業承継税制等の税制上の特例をどのようにうまく活用するかは、当然税理士の腕の見せ所となってきます。それから、評価通達のように、「時価」とは何かというような理解しがたいというか、解釈困難な定めについては幅があるわけですから、その幅を出来るだけうまく活用するということが専門家の責任になります。

3 税務否認の方法

(1) 申告納税方式の意義（通則法16①一）

納税者からすれば、租税負担の最少化を図る色々な手段がある一方で、当然、課税庁側には、それに対抗する方法があります。それが法律によって定められているわけです。税理士側がそれを理解していなければ、否認されない取引を実行することはできません。己を知り敵を知らなければ戦うことはできないのです。

そこで、まず、否認の方法の前提となる申告納税制度とは何かということですが、税理士法1条に「申告納税制度の理念にそって、……納税義務の適正な実現を図る」という規定があります。この申告納税制度の理念とはそもそも何かということですが、一説によると、これはシャウブ税制で民主的な税制が導入された時から始まったもので、民主的な税制のバイブルのようなものだと言われています。けれども、それは、申告納税制度が導入された経緯を知らない人の言うことです。元々、申告納税方式は、税目によって時期は異なり、昭和21年から22年にかけて導入されたのですが、何故導入したかと言うと、要するに、戦後、会計制度が単年度主義になって、その年度の歳出はその年度の歳入で賄わな

ければならないということが原則となったためです。会計年度の決算は3月ですから、3月までにいかに税収を確保するか、あるいは、3月までに成立した納税義務を当該会計年度に繰り入れることが考えられたわけです。所得税であれば、賦課課税方式では、前年の所得税額が9月頃になってようやく確定できるわけです。所得税額が確定してから賦課決定をしますので、その会計年度の歳入にはなりません。ところが、申告納税方式では、3月15日までに納税させることができます。戦後ですから、申告水準は低かろう、悪かろうが、半分でも入れば御の字であって、後から叩けばよいというのが、申告納税制度の導入の趣旨なのです。これは私が勝手に言っているわけではなくて、きちんと物の本に書いてあります。私は、『国税通則法の理論と実務』（株ぎょうせい刊）という本に、その経緯を書いています。そこで引用文献によって実証しています。

また、国税通則法16条1項1号には、申告納税方式の定義があります。そこでは、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式」と定めており、法律で明文化されているわけです。国税通則法が規定している申告納税方式は、申告と調査・処分が一体になって税額を確定する方式なのです。巷間では「申告納税方式なのだから、税務署が勝手に調査するのはけしからん。」ということがよく言われますけれども、国税通則

法の条文を読んでいないからそう言えるだけの話なのです。

(2) 税務調査（質問検査権行使）の特徴

問題は、質問検査権、税務調査の内容です。私も、質問検査権については、昭和40年代に税務大学校等で勤務した際に、税務署側としての理論構築に参加した経験があります。その成果が、昭和48年7月10日の最高裁決定です。それは、調査官の調査権限の内容が当該職員の裁量に委ねられていることを明確にしたものです。当時は事前通知も何もありませんでした。税務職員の裁量によって色々な調査が行われる時代で、私自身、昭和40年代の半ばに国税局の調査官を3年間務めまして、73件の法人税の調査をした経験がありますが、一度も事前通知をしないし、73件全て更正処分の通知書を書きました。修正申告は一度も送っていないというやり方を通していました。それは、当時の法律どおりの仕事であったのです。それが、平成23年の国税通則法改正によって大幅に変更されました。その法律を作った方と議論をしたことがありますが、私が「どうしてあんな法律を作ったんだ。」と文句を言うと、「僕は税務調査なんか必要ないと思っていますから。」と言われて、「うーん。」と思って苦笑いをしたことがありました。それはともかく、我々は、平成23年に出来た国税通則法の調査手続の下で勝負をすればよいのですが、事前通知や色々な手続が規定されたことで、一見、納税者の権利が保障されているようにも見えますけれども、かえって納税者側としては迷惑するという困った場合が色々出てきています。

例えば、とにかく調査が長引きます。私

も実際に税理士法人の代表をしていて、「どうしてこんなに調査が長引くのか。」と思いました。しかし、税務署からすれば、長引かせざるを得ないのです。国税通則法は、調査が終了して、申告是認のときは、税務署長が申告是認通知を発するという規定になっています。また、更正決定等をすべきと認めるときは、当該職員が更正決定等の金額とその理由を説明することになっています。さらに、調査が終了して、更正決定等の金額とその理由の説明をした場合において、修正申告を勧奨できるという規定になっています。ですから、修正申告を勧奨したということは、調査が終了したということで、調査の継続は出来ないのです。納税者が修正申告の勧奨にノーと言ったら、税務署長は、当該職員が説明したとおりに更正決定をしなければならないのです。こんな馬鹿な規定は、私はないと思うのです。部下が説明したとおりに署長が更正決定をしなければならないとは一体どういうことでしょうか。全く逆ではないでしょうか。しかし、それが法律としてまかり通っているのです。そのため、税務署側では、そのような法律どおりの仕事が出来ないわけです。ですから、どうするかと言うと、調査の終了は宣言しないのです。調査が終わったと言わないのです。終わったとは言わないけれども、ある程度調査をして、この程度で修正を出してくれと言うのです。「1,000万円で修正を出してくれ。」と。納税者が渋ると、「800万円でもいいからどうか。」と言う。「いやー。」と言うと、「何でもいから500万円ではどうか。」と言う。バナナの叩き売りではないのです。これが課税要件法定主義なのではないでしょうか。「いやー。」とか、「あー。」とか言っているうち

に、半年、1年が過ぎてしまうのです。私も、別の税理士等から「納得が行かないから、意見書を書いてくれ。」と言われて、何度か力を貸したことがあります。こうして調査がどんどん長引いてしまうのです。課税関係が不鮮明なまま、ダラダラとした仕事になってしまうのです。これは税務署も困るし、我々も困ります。

課税庁との戦い方としては、早く修正申告をして税金を納めて、納得できなければ直ちに更正の請求をするというのがあります。その方がリスクは少ないですね。最初から修正申告を拒否すると、延滞税が掛かる、加算税が多く課されるかもしれない、とリスクは多いわけです。訴訟になると、残念ながら勝つ確率は5%前後です。そうになると、「泣く子と地頭には勝てない」ではないけれども、税務署の言うとおりにする方が得策かも知れません。最後まで争って弁護士に高い報酬を支払っても仕方ありません。そのため、更正の請求方式を採用することになります。本来、納税者の権利を保障するはずの国税通則法の改正が、実務的には、ある意味で泥沼のような状況に陥っているのです。しかし、賢明な税理士であれば、その制度を利用して納税者のためにより有利な結果を引き出すことが皆さん方の腕の見せ所です。

もう一つ、平成23年の通則法の改正の結果、当局は調査が非常にやりづらくなったことに対処するため、別の法律を作って、なんとか穴うめしようとしています。具体的には、加算税について無申告を繰り返した、調査に協力しない、帳簿を付けない等の場合に、加算税を非常に複雑にして、加重額を増やしています。あるいは、簿外経費の必要経費・損金不算入ということで、

帳簿に載せていなければ原則として経費として認めないという方法を採用しています。本来、推計課税をすればよいのに、手のかかることはしないのです。何故そのような法律を作ったかと言うと、簿外経費を主張されたら、そのための調査に膨大な日数が掛かるからだということです。しかし、私の経験からすれば、売上げを除外された場合の調査は大変だけれども、簿外経費を主張する場合にはその経費を潰せばよいだけのことで、その方が遥かに楽なのです。それでも長期化するというのですから、最近の調査能力は非常に低下していると言わざるを得ません。いずれにしても、そのような調査の状況の中で、我々は対応していかなければならないのです。

(3) 法律による否認

それでは、否認方法には具体的にどのような方法があるのかというと、一つは、個別的否認規定があります。典型的なものには、法人税法34条2項に、役員給与のうち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないという規定があります。この「不相当」とは何かということには、納税者と課税者の見解の違いは大きいものがあります。政令等にも、色々な否認要件がありますが、結果的には、類似法人との比較で高い、低い、ということになるのです。これも理論的にはおかしい話です。平均値を上回れば高いとなると、平均値がどんどん下がってゼロになってしまいます。例えば、退職給与については平均功績倍率が妥当だというけれども、それにも色々問題があります。では、どこで手を打つかというのは税理士の腕の見せ所であり、裁判例を分析していると、功績倍率の一番高いもの

では15倍くらいでもセーフになったものがあります。私はそういうものを全てしっかりと調べて意見書を書いたことがありますし、役員給与関係については何冊か本も書いております。しかし、「相当」とは何か、ということはよく解りません。

一番厄介なのが、同族会社の行為計算否認規定等の包括的否認規定です。包括的否認規定における「負担を不当に減少」の解釈論は極めて厄介であり、認定上も非常に難しいものです。また、最近の最高裁判決では、一応「不自然、不合理」という言い方をするわけですが、行為計算否認規定に関して国側が負けた最近の事件等を見ると、経営上の必要性があると言って、取引を複雑化して、もっともらしい取引をやりながら、租税負担を回避するという手法があります。取引が複雑だと、裁判官がなんとなく納得できるというのか、「そういうものか。」と思うのか、課税処分が取り消される例がいくつかあります。具体的な事件は時間の都合で申し上げられないのですが、色々問題があります。

問題は、我が国には一般的否認規定がないことです。これについては、昭和36年の「国税通則法の制定答申」において一般的否認規定を設けるべきだという提言がなされたのですが、昭和37年の国税通則法の制定では、結果的には実現しませんでした。しかし、当時は、国税庁は、「同族会社の行為計算否認規定は確認的規定である。よって、非同族会社であっても行為・計算の否認はできる。」と言って、否認していたのです。そして、訴訟になると、3割くらいは勝っていました。それが、究極的に確認的規定だという主張が出来なくなったのは、平成13年に法人税法132条の2を作っ

た時です。法人税法132条がある中で、132条の2をわざわざ作ったということで、確認的規定であると言えなくなりました。それをカバーするために、国税庁は仮装行為による否認をしばしば行っていたのですが、これも法廷ではかなり分が悪かったようです。よって、今の時代には、一般的否認規定が必要だと私は思います。国際租税法学者は、よくBEPSとか、GAARとか、外国ではこうなっているという説明をするのですが、我が国ではどうかということは一切説明しません。職務怠慢ではないかと言いたいのですが、何故でしょうか。要するに、一般的否認規定は設けるべきではないという学説が通説になっているのです。それが良いのか悪いのかという問題が、否認の問題にはあります。この問題は、非常に根が深いので、時間があれば詳細に話したいところです。

(4) 通達上の限定条項（通達による否認）

さらに厄介なのは、法律だけが我々の税金関係を律しているのではなく、通達に依存するところが極めて大きいことです。通達に依存するが故に、通達を見ざるを得ないのです。「通達は国税庁の部内の命令手段であるから、我々納税者は知らないでいい。」と言うのは、一つの方便に過ぎないのです。何故我々は通達を知らなければならぬのかと言うと、路線価が典型的なケースです。例えば、相続税を申告するに当たって、路線価を見ると1平米100万円であったとします。「そんな馬鹿な。時価は80万だ。」と思うのであれば、80万円で申告する方法もあるのですが、税務署長は路線価で課税するよう命令を受けているわけですから、100万円で更正を打ってきます。

それを最高裁まで争うこともできます。しかし、先ほどから申ししているとおり、それには色々なリスクやコストが掛かります。結局、100万円で申告した方が結果的には得することがあるのです。そうであれば、我々も間接的に通達の拘束を受けるのです。さらに、路線価は、公示価格水準の8掛けになっています。公示価格自体も、通常取引価額の指標だと言われているけれども、平均値では一般的な売買価額の8掛けくらいです。路線価は、その8掛けですから、通常取引価額のせいぜい5,6割です。そうであれば、特に都内のように地価が上がっているところでは、路線価を見ないで申告できるわけがありません。また、時価が分からなくても、路線価さえ見ればよいので、最も簡便なのです。

最も厄介なのは、税理士が格好をつけて、「通達なんて我々とは関係ない。法律に基づいた申告だ。」と言って、納税者に有利な通達を見過して納税者に損害を与えると、直ちに税賠問題が生じることです。日ごろ、弁護士や裁判官は、税理士というのは、あまり法律を知らないで計算しかできない専門家家というくらいにしか思っていないのだけれども、損害賠償請求になると、途端に「税理士は税の専門家として、法令・慣習・通達を全て知っているのが当然だ。」と持ち上げてくれるのです。よって、通達を無視して納税者に損害を与えれば、まさに専門家責任を果たしていないと言って、損害賠償を突き付けてくるのです。ですから、通達は、我々の方が知っておかなければならないのです。私は、今年も税務大学校で講義をしてきたのですが、税務大学校の門をくぐると先祖返りして、「君達には厳しいことを言う。税金取りとしてもっと

一生懸命やれ。最近ちょっと弛んでいる。しかし、君達は、所得税や法人税など専門の税目の通達だけ知っていればよいのだから、楽な立場だ。我々はそういうわけにいかない。所得税も、法人税も、相続税も、全て通達を知っておかなければならない。」という話をしています。

事程左様に、通達というのは非常に厄介であり、その通達において否認規定があるわけです。通達で否認するというのは、本来あり得ないわけですが、例えば、借地権の問題でも、土地の無償返還届出をしておかなければ権利金の認定課税がされるように、通達を知らなければ大変なことになります。もう一つは、通達に反する処分が時には行われることがあります。その法律問題を留意しておかなければなりません。

(5) 評価通達の特异性

通達の中でも、資産承継・事業承継に最も関係が深いのが評価通達です。そもそも、相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額は「時価」によると規定しています。「時価」とは、先ほど申し上げましたが、「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」であって、「客観的交換価値」と言われています。しかし、「時価」イコール「客観的交換価値」と言ったところで、それは問いをもって問いで答えるようなもので、何も分かりません。そのために、相続税法には、相続税法基本通達があって、別途財産評価基本通達があるわけです。ただか「時価」という2つの文字のために、1つの基本通達が成り立っているのです。そのこと自体が非常に厄介なのです。よっ

て、先ほど申し上げたように、評価通達1(2)では、「その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と定めておいて、各財産について全て評価額すなわち標準価格を決めるわけです。問題は、標準価格を予め定めていることです。本来の時価は、課税時期、すなわち相続が発生した時の価額です。しかし、路線価は、1月1日現在の公示価格水準の8割で路線価格は決まっているのですから、その時には正しくても、1年間で地価が暴騰したり、下落したりすれば、「時価」ではなくなるわけです。予定していた、安全性を配慮しても「時価」ではなくなるのです。標準価格が「時価」ではなくなった場合にどう対応するかという問題です。標準価格では対応できなくなった場合なので、これについては個別通達を作ることがあります。真っ先に個別通達を作ったのは、平成元年の負担付贈与通達ですが、それまでは標準価格一本槍でした。他方で、昭和39年に財産評価基本通達、当時は「相続税財産評価に関する基本通達」と言いましたが、その中に6項の規定が設けられています。これは、標準価格であるが故に、その評価額が「著しく不適当」なときは、国税庁長官の指示に基づいて個別に評価するということを明文化した規定です。その基になる規定として、昭和26年の富裕税財産評価事務取扱通達の規定があります。そこでは「国税庁長官の指示」ではなく、「国税庁の指示」を仰ぐことになっているのですが、要するに、標準価格を本来の客観的交換価値に是正する措置を講じておかねばならないのです。これは、言うならば、「時価」についての補完措置です。負担付贈与通達であるとか、特定の評価会社であるとか、あるいはマン

ション通達とか、色々な個別の通達があるとともに、この包括的な否認規定、すなわち評価通達6項があるわけです。この評価通達6項の存在意義等に関して、冒頭に申し上げた令和4年4月19日の最高裁判決は、最高裁として評価通達6項を適用した課税処分を初めて適法と認めたものです。評価通達6項の趣旨に基づいて「特別の事情」を容認した最初の判決は、昭和56年1月28日の東京高裁判決であり、この東京高裁判決の前提になっているのが昭和53年9月27日の東京地裁判決です。その当時、私は法務省の課長補佐でした。その事案は、土地が売買途上にあって、あと1週間で引渡しが進んで残代金が完済するという条件の事案について相続が発生したところ、税務署長は、もう売れたのと一緒だからと売買代金で課税したのですが、東京地裁は、あと1週間とはいえ、まだ相続財産は土地だから納税者の申告どおり路線価でよいと課税処分を取り消したというものでした。当時、国税庁は、相続財産は土地であると事実認定された以上、通達が路線価と決めているのだから控訴しないと言っていたのですが、私は課長に対して「そんなことはありません。時価とは客観的交換価値です。標準価格を定めているのは、客観的交換価値が必ずしも分からないからそう定めているだけであって、本件のように客観的交換価値が明確になっている場合には、まさに法律どおりに客観的交換価値で土地を評価すればよいのです。売買価格で評価すればよいだけのことであって、現に国税庁が定めている財産評価基本通達6項には、その趣旨が書いてあります。」と言うと、課長が「面白い。それなら、お前が準備書面を書け。」と言うので、私が準備書面を書いたところ、

昭和56年1月28日にはほぼ私の準備書面どおりの東京高裁判決が出て、その時に初めて「特別の事情」と評価通達6項がリンクされました。しかし、令和4年4月19日の最高裁判決は、調査官の説明等によると、従来言われている「特別の事情」と「合理的な理由」とは違うというのです。しかし、それなら何故違うのでしょうか。そもそも、この令和4年4月19日判決は、通達存在を非常に軽視しています。軽視するのであれば、平等原則を持ち出すこと自体が論拠を失うのではないかという思いもありますが、そういった細かい問題は差し引きまして、今後、評価通達6項の適用要件について、もう少し冷静に判断してもらいたいと思います。『資産承継』2024年11月号に「評価通達6項の存在意義と適用要件」というタイトルで20ページほどの論文にまとめています。お世辞も含めて「色々な論者がおられる中で、あなたの書いたものが一番分かりやすい。しっかりしている。」とお褒めの言葉をいただいたのですが、是非ご一読いただいて、ご批判いただけると大変ありがたいと思います。

4 税務否認に対する実務上の対策

税務否認に対する実務上の対策をまとめて申し上げます。要するに、取引段階から、税の専門家であるとして、租税負担の最少化をどうするかについて、私法上の取引の問題も含めて検討することです。

申告段階では、申告要件を確認することです。例えば、相続時精算課税は、法定申告期限、3月15日までにきちんと申告しなければ適用を受けられません。私は、ある知り合いの税理士から、「去年、相続時精算課税を受けるために親子間で贈与をさせ

たけれども、3月15日に申告書を提出するのを忘れてしまった。どうしたらよいか。」と言われたことがあって、「あなたは地元で顔が広いみたいだから、署長のところに行って、昨日の消印にしてもらったらどうか。」と言うと、「今は東京から来た署長だから駄目だ。」(会場笑)という話をしたことがあります。それは笑い話として、その場合にも、それなりのやり方があるのです。その直前に東京地裁の判決がありまして、経済取引は申告期限までに是正すれば元に戻せるのですが、申告期限経過後でも、やむを得ない事情があって、税務調査前であれば、経済取引をキャンセル、契約解除できるのです。よって、彼には、「とにかく、このままだと贈与税を払わないといけなから、贈与契約を一度キャンセルして、登録免許税だけあなたが負担して、今年またやりましょうと話したらよいのではないか。」とアドバイスしたところ、それで済んだということがありました。要するに、申告段階でも色々なことを検討しておかなければならないのです。

それから、申告後から税務調査段階では、先ほども申し上げたように、更正の請求をいかにうまく使うかということを考える必要があります。調査段階でも一旦修正申告を出すものの、それが間違っていると言って更正の請求を出すというやり方が最近是非常に増えています。ただ、最近の地裁判決では、そういうやり方を採ると、立証責任は納税者側にあるということで争訟上不利な取扱いがされるケースがあることは理解しておかなければなりません。

また、問題は、当局とどこまで争うのか、どのような争訟をどうするのかということです。税理士は平成14年に補佐人制度が出

来るまで法廷に出られませんでした。よって、不服審査の段階でけりを付けたいというのが多くの税理士のやり方だったわけですが、補佐人として一応出廷できるようになりました。ただ、これも、弁理士であれば本人訴訟でも補佐人として出廷できるのですが、税理士法は弁護士と帯同しなければ出廷できないと定めています。何故他の士業と同じように出来ないのかという問題があるわけです。いずれにしても、訴訟に持ち込んだ場合にどう対応するのか、不服申立の段階からどういう方法があるのか、それには色々なやり方があるのですが、常に考えておかなければならないのです。通常であれば、不服審査までであればコストも少なく済むだろうからと、その段階で抑えておくのですが、最近は弁護士でも「成功報酬でいい。勝ったら幾らか貰うけれども、負けたら貰わなくてもいい。」と言う人もいます。そのため、どこまで戦うかは個別状況等に応じて対応しなければなりません。

むすびに

私は、税理士として自分が体験し、直面した問題をどう解決したらよいかについて、取る側の理屈はよく知っているわけですから、その網をどう潜るかということ色々考えてきました。その中で、一番納得できないのは、税理士法なのです。この間、教え子の春の叙勲祝賀会で、税理士会の役員の方の中で「税理士法の制度の趣旨に則って」などという税理士法を美化するお話を沢山聞いてきました。しかし、私は税理士をやってきて、「どうして税理士制度はこんなにおかしいのか。どうして是正しないのか。」と思うことが沢山あります。

まず、税理士法1条は、「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。」と定めているのですが、「独立した公正な立場」の「公正」とは何でしょうか。これは昭和55年までは「中正」と定めていたのです。この場合、調査官から「あなたは公正な立場で仕事しなくてはならないのだから、納税者の味方をしてはいけませんよ。」と釘を刺されたら、皆さんはどう対応しますか。「申告納税制度の理念」ですが、先ほど申したように、申告納税制度自体は歳入を確保するために導入されたというのが制度の趣旨であって、どこに理念があるのか、私には少し理解しがたい問題があります。また、「納税義務の適正な実現を図る」の「適正」とは何かというのも、冒頭にお話ししたように、納税者の論理と課税庁の論理とは違うわけですから、適正とは何かは非常に厄介な問題です。「独立した公正な立場」や「申告納税制度の理念」といった頭書きがなければ、「適正」というのは納税者側に立った適正な申告をやればよいのだと読めるのですが。あるいは、税理士法2条に書かれている業務に関しても、最も厄介なのが税務相談です。税務相談とは何かというのが、非常に限定的に定められているのです。だから、税理士ではなくても税務コンサルタントが出来るという理論になってくるわけですが、果たしてそれでよいのかという問題があります。補佐人の問題もあります。どうして税理士は本人訴訟を補佐できないのでしょうか。あるいは、私は、税理士の仕事をしていて、一

人ではなかなか難しく、一人で出来ることはたかが知れていると思います。多くの人は税理士として独立することを志望するのですが、やはり法人化というのは必然的な成り行きだと私は思うのです。しかし、税理士法人の社員は無限責任です。しかも、士業の法人の中で最も厳しい無限責任です。公認会計士の監査法人、弁護士法人に比べると遥かに重い責任です。全面的な無限責任を負わされるというのは、税理士法人だけなのです。一説によると、税理士会の役員は個人事務所の人が多いから、税理士法人の大型化が進むと困るから社員に対して厳しい責任を負わせる必要があるのだと訳の分からないことを言っているようですが。私は、税理士法人の社員を務めていて、職員に対して「やれ、やれ。」と積極的に尻を叩くけれども、私は二世帯住宅に住んでいるので「失敗したら子供、孫とも路頭に迷うのか。こんな恐ろしい仕事が出来るか。」という思いが常にありました。せめて弁護士、公認会計士と同じ程度

の無限責任に抑えるべきです。さらには税賠補償の問題もそうですね。

もう一つは、税理士はもう少し法律に詳しくならなければならないということです。どうして税理士には「会計事務所」という看板があっても、「税法事務所」という看板がないのでしょうか。その最大の問題は、税理士試験にあるのではないかと思います。ここにも税理士試験の試験委員の方がおられるようですが、もっと税理士試験の内容を変えてくれと言いたいです。暗記と計算だけの試験はやめた方がよいと思います。せめて、試験場に法規集を配置して、条文を見ながら考える力を身につける必要があります。それに、試験科目の中に、「国税通則法」を是非加えるべきです。手続法に弱い税理士では、税務署と戦うことはできません。税理士試験に「国税通則法」がないのは、司法試験に「憲法」がないようなものです。

以上



品川 芳宣
(しながわ・よしのぶ)

弁護士・税理士

- ◆**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
平成27年～令和4年 野村資産承継研究所理事長、税理士法人大手町トラスト代表社員
- ◆**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
租税法学会理事
税務会計研究学会理事
著書、論文多数。
(いずれも2025年4月現在)