

【総論】 コンサルと税務否認 との関係

講演者 弁護士・税理士：品川 芳宣

目次	次
はじめに.....6	(3) 同族会社等の行為計算否認規定の 準用.....11
1 コンサルの目的と方法.....7	(4) その他の否認規定（みなし規定）...11
(1) 資産・事業承継の円滑な承継.....7	(5) 「負担を不当に減少させる」の解釈12
(2) 税負担の軽減方法.....7	5 税務通達法上の否認規定（限定条項）13
2 私法上の取引と租税回避.....7	(1) 否認規定（限定条項）の法的性格...13
(1) 課税標準の確定と私法取引（法律 行為）.....7	(2) 包括的限定条項（評基通6）.....13
(2) 私法取引（行為）の原則.....8	(3) 個別的限定条項（評基通169(2)、 189なお書、負担付贈与通達、所基通 59-6、法基通4-1-6等）.....15
(3) 私法取引（法律行為）の主要目的8	6 実務段階における対応策.....16
3 租税回避の否認方法.....8	(1) 取引段階.....16
(1) 租税回避の意義.....8	(2) 申告（調査前）段階.....16
(2) 一般的（包括的）否認規定と個別 的否認規定.....9	(3) 税務調査段階.....16
4 税法上の否認規定（資産・事業承継 関係）.....11	(4) 争訟段階.....17
(1) 同族会社等の行為計算の否認.....11	むすびに.....17
(2) 組織再編成における否認規定.....11	

はじめに

今回のテーマは、「最近のコンサル実務と税務否認」ということですので、私から、総論として、「コンサルと税務否認との関係」について、お話をさせていただきます。その骨子は、コンサルの目的と方法、私

法上の取引と租税回避、租税回避の否認方法、資産・事業承継関係を中心とした税法上の否認規定、そして、税務通達上の否認規定です。

最後に、これらの否認問題について実務段階でどのように対応すべきかについて説明させていただきます。

1 | コンサルの目的と方法

(1) 資産・事業承継の円滑な承継

私どものコンサルは、資産・事業の円滑な承継を目指しているわけですので、その内容は、当事者間の私法上の利害調整、そして、資産の移転には必ず税負担が伴いますので、税負担の軽減をどうするかという問題の、大きく分けて二つです。

最初の、当事者間の私法上の利害調整については、遺産分割をどうするか、遺留分の問題をどう対応するかというもので、それらの問題は主として民法、会社法、あるいは信託法、最近では、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律といった、税法以外の法律によって解せられているわけです。

ただ、それらの問題は、今回のテーマから外させていただきます。今回は、税負担の軽減問題を中心に説明させていただきます。

(2) 税負担の軽減方法

税負担の軽減方法は、私法上の取引と深く関わりがあります。

その私法と税法をどのようにうまく組み合わせ活用するかについては、それぞれの方から納税猶予、組織再編、種類株式の問題について、具体的なコンサル実務と税務否認との関係について説明があると思います。それらは、片方では、私法上の規制と税法上の規制との関係があり、他方では、税法固有の問題もあります。

また、資産・事業の承継では、それぞれの資産が移転するわけであり、その資産の移転については、必ず税負担が生じる仕組みになっています。

その場合に一番問題になるのは、移転し

た資産の価額がいくらであるかということです。これも法律によって「時価」、あるいは「価額」という言い方をし、用語の違いはありますが、その「時価」なり「価額」がいくらであるか、それをどのように具体的に評価するかということが非常に重要なテーマになってまいります。また、ここでは、評価通達における各財産の評価方法の取扱いが問題になり、各税法との関係が問題になります。

特に、私法上の法律取引の活用や、評価通達の取扱いをどう活用するかという中で、税負担の軽減ということが主たるテーマになってまいります。この場合、その税負担を軽減することに合理性があるのかどうかというのは、厄介な問題です。

そこで、私法上の様々な取引と、租税回避が関わってくる基本的な問題を取り上げます。

2 | 私法上の取引と租税回避

(1) 課税標準の確定と私法取引(法律行為)

まず、どの税法においても、課税標準を算定し、税率を適用して税額計算が行われるわけです。課税標準、すなわち、所得税法、法人税法であれば一定の期間の所得の金額であり、相続税法であれば相続・贈与等によって取得した財産の課税価格ですが、これらの課税標準は、税法のみにより規定されているわけではなく、私法取引、あるいは法律行為の成果を前提にしています。

所得税法、法人税法の所得金額は、各経済取引、あるいは法律行為における成果として算定されますし、相続・贈与等により取得した財産の課税価格は、主として民法を中心とした法律の規定を前提にしています。よって、税法上の課税標準の算定は、私法取引の段階からどのように取引を行う

のが重要な問題になってきます。

(2) 私法取引（行為）の原則

ところで、私法取引あるいは法律行為の原則がどのようになっているかという点、私法の世界では、税法のような様々な強制規定があるわけではありません。すなわち、私法では、原則として、どのような法律行為も可能なのです。

これを契約自由の原則あるいは私的自治の原則と言いますが、人身売買のような公序良俗違反以外、全ての契約・法律行為は適法であるという大前提があります。この原則と税法との関係が問題になります。

(3) 私法取引（法律行為）の主要目的

この私法取引又は法律行為の主要な目的は、前述のとおり、私人間の利害調整の問題もありますが、税法に関する問題としては、この取引等によって税負担をいかに軽減するかということです。これは必然の成り行きであり、私が税法の勉強を始めた頃は「アングロサクソン系統は納税道義が高いけれども、日本民族は納税道義が低い」というようなことを教わりましたが、実際に税の実務を経験してみると、それは逆ではないかと感じています。要するに、税負担を軽減するというテーマは、世界共通の問題であるからこそ、最近のOECDにおけるBEPSのような問題が生じます。要するに、世界的に租税回避問題について問題意識を持ち、その対処方法が検討されているわけです。

この税負担を軽減する形態として、節税・租税回避・脱税ということが、よく挙げられます。

節税は、法律の規定に従い、その法律の

規定をいかに有利に組み合わせるかということであり、少なくとも違反に問われることはありません。単純な例だと、法人の所得の金額の計算上、棚卸資産の期末評価について、先入先出法と後入先出法では、どちらの方が所得金額が少なくなるかというものが節税です。これも、その時の棚卸資産の価額変動に応じて色々な場合がありますが、それに対応して評価方法を選択することで、節税に繋がるというものです。

それに対して、脱税という問題があります。一般的な用語の脱税と異なり、租税法の脱税は、刑事罰が科せられ、この刑事罰が科せられる脱税は、故意に税金をごまかすことが明確であると立証されることが前提になっています。

そして、一番の問題は、節税と脱税の中間領域にわたるといわれる租税回避という問題です。この租税回避という問題をどう捉えるのか、あるいはどう定義するのか、それについてどのような否認規定があるのかということには、様々な問題があり、かつ、実務的にも厄介な問題を提起しています。

3 租税回避の否認方法

最初に、租税回避の否認方法について、一般論として租税回避の否認にはどのような方法があるかということをお話します。

この問題は、とかく学問的に議論がされていますが、実務においても様々な形で影響してくるため、この一般論としての租税回避の否認方法それ自体について把握しておく必要があります。

(1) 租税回避の意義

そもそも租税回避の意義について、最も権威のあるテキストでは、次のように説明

されています。

「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」(出典：金子宏「租税法(第二十一版)」(弘文堂 平成28年) 125頁)

ただ、このように定義されるとしても、「そもそも合理的理由がないのに」の「合理的」とは何か、あるいは「通常用いられる法形式」とはそもそも何か、「課税要件を充足する」とは、結果として、税負担がどのように減少されるのか等、個々の事案に応じて検討する必要があります。そうすると、租税回避にあたるのか、あるいは節税の範疇に入るのかと、色々議論があるところかと思われまます。

このように、一般的な租税回避の定義の中でそれを税法上どのように否認すべきなのかについて様々な議論がなされているわけです。

(2) 一般的(包括的)否認規定と個別的否認規定

世界各国において、一般的否認規定が必要だという考えと、租税法律主義が保証する予測可能性を阻害するため、否認する場合は個別的否認規定に限定されるべきとする二つの考え方の議論があり、そのいずれかを支持するかにより各国における法制度が異なってきています。

わが国においても、昭和36年、国税通則法を制定する際の政府税制調査会の答申において、国税通則法の中に租税回避に関す

る一般的否認規定を創設すべきであると、提案されました。おそらく、それ以前にも租税回避の否認の方法等については、様々な議論が行われてきたわけですが、政府の税制調査会で明確に提案されたのは、昭和36年であり、実に今から60年前が初めてのことです。

この税制調査会の答申では、もう一つ、それ以前に存在していた同族会社等の行為計算の否認規定を、その対象を同族会社に限定することなく、非同族会社にも適用されるような形で規定を拡大するという提案もされています。これらの法的根拠は、実質課税の原則を税法上明確にすべきであるということにあったわけです。

結果として、昭和37年に国税通則法が制定された際、この答申は実現しませんでした。実現しなかったことについて、最近の租税法学者がいろいろ議論していますが、一般には、一般的否認規定について否定的であり、その理由は執行困難であるためと言われているようです。しかし、私が税法を勉強し始めた昭和36年、37年当時から税法を研究し続けている人は、日本にはもう何人もいませんが、私の当時の記憶では、単純な話であり、政治的な問題により立法論に至らなくなったというものです。この政治的な問題の詳細については、ここでは割愛いたします。

当時、国税庁にとって、一般的否認規定は非常に重要な武器となるため、是非とも実現させたかったことであろうかと思いますが、それほど落胆することはなかったように見受けられました。その理由は、国税庁は、当初、若しくはそれ以前から、同族会社等の行為計算否認規定の法的性格は確認の規定であり、確認の規定であるという

ことは、なにも同族会社に限らず、非同族会社であっても、不当に税負担を減少させれば否認できるとし、実際それを行ってきました。それに反し、同族会社等の行為計算否認規定は創設的否認規定であり、当然同族会社に限定されるべきであるという創設的規定説が台頭し、確認的規定と対峙していたわけです。

当時、私が調べた範囲では、国税庁が確認的規定であるとして行った課税処分を適法だと判断した裁判例は約3割であり、創設的規定であり同族会社以外には適用すべきではないとする考えで国側が敗訴した事件は約7割で、いずれも最高裁まで争われたことはありません。両者の関係を明確にするために、確認的規定の代表的な規定と言われている推計課税の規定にも触れておきます。

ご存知のように、推計課税規定は、所得税法156条、法人税法131条にのみ規定されています。これを確認的規定であるということを確認にしたのが、最高裁昭和39年11月13日第二小法廷判決(訟月11巻2号312頁)です。これは所得税の事件で、この推計課税の規定は、昭和25年のシャブ税制の際にできた法律ですが、昭和39年の最高裁の事案では、昭和23年分と24年分の所得税について推計課税を行ったというものです。

当然、納税者側は、昭和25年にできた法律を23年分と24年分に遡及適用することは、憲法違反であるということで争いましたが、最高裁は、帳簿を付けず、調査に協力もしない納税者に対して、税務署長が推計で課税するのは当然の法理であるとして、昭和25年にできた推計課税規定は確認的に定めたものに過ぎないということを確認したわけです。

ご存知のように、消費税法には推計課税の規定がありません。当然、その推計課税の規定は創設的規定であると主張する者は、消費税について推計課税を行えば、租税法律主義に反するというで争ってくるわけです。

現に、大阪地裁平成14年3月1日判決(税資252号9081順号)で争われています。この判決は、確認的規定であるから、規定がなくても消費税について推計課税ができると判断しています。実務的には法人税の売上を推計すれば、99%は消費税法の課税売上に該当するわけですから、法人税についてだけ推計課税をして、消費税について推計課税をしないというのは、あまりにも道理に反するのではないかと、このような問題もあるわけです。

それはともあれ、平成2年度の税制改正では、わざわざ源泉所得税について推計課税の規定が設けられていますが、この確認的規定と創設的規定の問題は、また今後も混乱してくるのではないかと思います。更に、同族会社等の行為計算否認規定の法的性格が確認的規定であるとしてきた国税庁の処分について、訴訟で争っている最中の平成13年に、いわゆる組織再編成税制ができ、翌年の14年には連結納税制度が導入されました。そして、平成13年には法人税法132条の2が、翌年の14年には法人税法132条の3が創設されたのですが、法人税法132条に同族会社等の行為計算否認規定があるわけですから、確認的規定であれば、同法132条の2も132条の3も必要ないわけです。しかし、この規定を設けたということは、国が同族会社等の行為計算否認規定は創設的規定であることを認めたことになるわけであり、よって、この問題に関する議論はこれをもって消滅するわけで

す。ただ、この一般的否認規定の要否の問題については、その後も様々な問題を提起していますし、前述のOECDによるBEPS問題等にも、関わりが深いといえます。

ここで申し上げているのは、単なる両論の対立という抽象論の問題ではなく、我々の実務の中で、税負担を減少させることと、経済目的の合理性、事業目的の合理性とを秤にかけた場合、どちらが優位であるかということに関連してくる問題になるということです。

この一般的否認規定が必要であるという考え方に立てば、当然、税負担の減少を重く解釈するでしょうし、反対に、個別的否認規定によることを重視する立場からすれば、その取引にある程度合理性があれば、できるだけそちらの角度から不当減少の問題を回避しようということになるかと思えます。よって、一般的否認規定の要否の問題については、今も多くの議論が行われていますので、今後も注目していく必要があるかと思えます。

4 税法上の否認規定（資産・事業承継関係）

(1) 同族会社等の行為計算の否認

次に、税法上の否認規定が具体的にどのようなになっているかについて、資産・事業承継関係を中心に申し上げます。先程からも申していますように、代表的なものとして、同族会社等の行為計算の否認規定、すなわち、所得税法157条、法人税法132条、相続税法64条の3か所に、規定があります。

(2) 組織再編成における否認規定

更に、事業承継等に関わりの深い組織再編成における否認規定としては、法人税法

132条の2、それを受けた所得税法157条4項、相続税法64条4項が設けられています。

(3) 同族会社等の行為計算否認規定の準用

更に、このような同族会社等の行為計算否認規定については、我々が実務で常に問題にしている納税猶予制度の中に準用規定が設けられています。例えば、措置法70条の7第14項、70条の7の2第15項等です。

(4) その他の否認規定（みなし規定）

また、事業承継・資産承継に係るものとしては、その他の否認規定があります。それらは、主としてみなし規定と称されるものであり、例えば、一般社団法人やその他の財団等、様々な法人を活用して、それらに財産等を移転することにより、結果的には財産を贈与した者の親族等に利益を与えることとなるという問題があります。このような問題に対しては、相続税法65条、66条、66条の2等において、その法人を個人とみなして贈与税、相続税を課税するといったような措置が取られています。

また、更に親族間等においては、時価1億円の土地を2～3千万円安く売るということも、一般的にはよく行われています。このような低額譲渡等については、相続税法7条により、時価によって贈与を受けたとみなされます。

また、様々な経済取引を通じて、結果的に親族が利益を受けるような場合には、相続税法8条及び9条で贈与があったものとみなされるという規定があります。これは相続税法だけでなく、所得税法59条には、個人が関係会社に対して財産を低額で譲渡したような場合、その時の価額、すなわち時価によって譲渡したものとみなすという規定

があります。このようなみなし規定が、租税回避を防止するための規定となっています。

(5) 「負担を不当に減少させる」の解釈

これらの否認規定の中で、同族会社等の行為計算の否認規定等に関する問題、すなわち所得税等の負担を不当に減少させることについての解釈が、いずれの税法においても、解釈論として重要な問題になってきます。この「負担を不当に減少させる」について、どのような判断基準に基づくかについては、従前から議論が行われています。

例えば、非同族会社基準説は、税金を不当に減少させるような行為は同族会社に限定されており、非同族会社はそのような不合理なことはしないという立場から、非同族会社の行為計算を基に判断するという説で、東京高裁昭和40年5月12日判決（税資49号596頁）等が支持しています。

もう一つは、経済学上のホモ・エコノミスト、すなわち、経済人は、税負担を減少させるような不合理な経済行動は行わないという純経済人説です。東京高裁昭和49年10月29日判決（行裁例集25巻10号1310頁）等が支持しています。また、最近の裁判例では、先日上告し、様々な問題を提起しているユニバーサルミュージックジャパン事件、東京地裁令和元年6月27日判決（平成27年（行ウ）第468号等）及び東京高裁令和2年6月24日判決（令和元年（行コ）第213号）が支持しています。

このように、過去の裁判例では、非同族会社基準説、あるいは純経済人説によって、同族会社の経済取引の不合理性を判断し、「税負担を不当に減少させる」解釈を導くという考え方が行われています。

しかしながら、租税回避問題については、

私自身、国税庁、大学を経て、現在はコンサルをする立場からは、この二つの説に色々な問題があることを認識せざるを得ません。そもそも、経済取引の中で税負担を減少させるという問題は、なにも同族会社に限られるものではないのです。むしろ大企業や非同族会社、あるいは国際間を跨いで活動している多国籍企業のような大きな会社こそ、あらゆる手を尽くし、あらゆる専門家を結集し、どうすれば税負担を減少させられるかということを研究して企画・実施しているわけです。

そうすると、同族会社、特に、日本の同族会社というと中小企業のことをイメージするわけですが、中小企業だけが悪いことをするという考え方は実態に合っていないと言えます。純経済人説の経済人は、税負担を減少させるような不合理なことはしないとよく言われますが、税負担の減少は、ある意味、経済取引の究極的な目的だと考えている人もいるわけですし、そもそも経済人という概念自体も色々問題があるわけですが、むしろこの純経済人であれば、税負担を減少させることは当たり前の行動であるということも考えられるわけです。よって、私は個人的にはこの2つの説については、かなり陳腐化した議論ではないかと考えています。

そのためか、最近、いわゆるヤフー事件で判断を下した最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（民集70巻2号242頁）の中では、このような税負担を不当に減少させる判断について、非同族会社基準説も純経済人説も採用せずに、ただそれらの実態の中から不自然・不合理である点のみを強調し、かつ、税負担を回避する意図があったことを付け加えています。これは、最高裁としては、色々工夫した考え方であるとは感

じていますが、税負担を免れようとする意図に関しては、前述のとおり、脱税の構成要件であって、租税回避の構成要件とするのは、いささか問題があるかと思えます。

もちろん、意図もあったということで、租税回避を定義づける十分条件としては適うかもしれませんが、意図がなければ租税回避ではないという必要条件に加えることについては、やはり問題があるかと思えます。

いずれにしても、我々が行うコンサル実務の中では、当然、事業目的等の合理性を強調しながら、結果的に、税負担を減少させるということを主張していかざるを得ないわけですが、今までの裁判例、学説等で議論されてきた考え方を一通りマスターした上で、自分たちが扱う個々の事案について、どのように対応していくか、今後、検討していく必要があるかと思えます。

5 租税通達法上の否認規定(限定条項)

(1) 否認規定(限定条項)の法的性格

先程、税法上の否認規定について申し上げましたが、我々の実務の中では、租税通達における規定にも注視していかなければならず、むしろ、こちらの方が重要な場合があります。

もっとも、この否認という問題は、講学上、法律の規定の根拠なくして否認規定はできないと思われます。

実際、通達は、国家行政組織法の規定に基づき、行政庁の長が傘下の職員に対する職務命令として発するものでありますので、財産評価基本通達であれ、所得税基本通達であれ、法人税基本通達であれ、それらは国税庁長官が約5万6千人の職員に対し、「法律の解釈はこのようにしなさい」と命令を下しているわけで、そうしないと、職

員が勝手な判断で法律解釈をしまい、実務が混乱し、かつ課税の公平が維持できなくなるわけです。

それにもかかわらず、我々の方が、税務職員よりもはるかに通達を勉強し、通達の隅々まで読み砕いて、どのように適用したらどういふ問題が生ずるか、税負担が減少するかということをお客様のために真摯に知恵を絞っているため、おそらくは、最近の税務職員より我々の方がはるかに通達に詳しいと思われます。

また、通達である以上、租税法律主義の見地からそれぞれの取引を否認するということはできないため、通達の条項も、原則的な取扱いを示しておき、一定の場合は、その原則的な取扱いを適用しないとする、要するに、原則的な取扱いを限定する条項になっているのです。すなわち、このような限定条項は、法律上、行為計算の否認とはいささか性格を異にすると考えられます。

(2) 包括的限定条項(評基通6)

では、どのような限定条項があるかという、最も実務において問題となるのが評価通達6項、包括的な限定条項です。財産評価基本通達は、冒頭で時価の意義を明確にし、時価について、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に、通常成立する価額でもいいといいながら、その価額は、この通達によって定めた価額によるとしています。要するに、職員に対し、この通達に従い、時価を判断して課税処分をしなさい、と定めているのです。

言い換えると、我々は、その時価や取扱いに従う必要はないわけです。それでもなぜ従うかという、それは非上場株式や土地等は、取引もなく、その時価もよくわから

ないため、「時価による」と通達に書いてあるのであれば、それによればいいのではないかということです。また、例えば、路線価は公示価額の八掛けで評価されていますが、路線価の方が土地の本来の時価よりも安ければ、安い方を適用すればいいのです。

また、通達が職員に対する命令なのであれば、彼らはそれにより課税処分をする立場にあり、我々は結果的には間接強制を受けるわけです。間接強制を受ける場合、争って勝てるのであれば争えばいいのですが、争って勝てるかどうかわからない、争う時間とコストが無駄だと思えば、通達に従って申告を済ませれば事が済むわけです。

よって、我々の方がはるかに通達に詳しくなるのは、それだけお客様のために一所懸命仕事をしている証左であろうかと思うところです。

その中で、その評価通達6項は、この通達に定めている評価額が「著しく不適當」な場合には、「国税庁長官の指示」によって評価をし直すことを明言しています。この考え方を最初に裁判例において明確にしたのが、東京高裁昭和56年1月28日判決（行裁例集32巻1号106頁）です。

その後、多くの判決が、一般的な評価通達の取扱いに合理性があれば、相続税法上の時価として扱うことができると言いながら、扱えない「特別の事情」があれば、その「特別の事情」に従い、評価通達の定めによらない評価額による課税処分（申告）も適法であるということにしています。

このような裁判例の中で、最近注目されている判決に、東京地裁令和元年8月27日判決（金判1583号40頁）及び東京高裁令和2年6月24日判決（金判1600号36頁）があります。この二つの判決は、札幌に居住す

る90歳の被相続人が、相続税対策のために、取引価額と評価通達の評価額の差額の大きな不動産を、東京、川崎に10数億円分購入し、結果的に8億円か9億円の財産価額を圧縮したとして、相続税額をゼロとして申告したことについて、課税庁は評価通達6項を適用し、取得価額に近い鑑定評価額により課税処分を行ったというものです。

このように、その評価額と取引価額の開差を利用することは、色々な場面で生じることで、コンサル実務の中でも、「この際、不動産を取得しておいた方が得策ですよ。」と言うことはよくあります。

相続直前に取得した場合、評価通達6項が適用されることは、誰でも予測するのですが、相続開始前何年位前であれば安全かということが問題になります。これについては、一説として、3年経てばいいのではないかという議論があります。なぜ3年かというのと、一つは、この種の租税負担回避を防止するために、昭和63年12月に成立した措置法69条の4では、3年以内に取得した不動産に関しては取得価額で課税すると規定されていたのです。また、これらに関連して、平成2年、財産評価基本通達において、法人が不動産を取得して純資産価額を圧縮しているような場合、3年以内であれば否認する通達ができたこともありますので、それであれば、3年を過ぎればいいのではないか、ということが一般論として考えられることになったのです。ただし、先程の東京高裁の事件では、3年5ヶ月が過ぎていました。

これにより、この3年というのは、セーフティゾーンではないということが実務的にやや問題になってきています。評価論としては、3年という問題は、直近の取引であるため、最も客観的な交換価値を表して

いると、一応考えられるわけですが、評価通達6項の問題は、不動産取得の場面以外にも出てくるので、引続き注目していく必要があらうかと思えます。

(3) 個別的限定条項（評基通169(2)、189なお書、負担付贈与通達、所基通59-6、法基通4-1-6等）

このような包括的限定条項以外にも、個別的限定条項が非常に多くあります。

おそらく、最初に問題になったのは、平成元年3月の負担付贈与通達で、負担付贈与、あるいは著しく低い価額で親族間の取引を行った場合、評価通達を適用せずに通常取引される価額で評価されるというものです。この通達は、憲法上の平等原則に反するというので、最もセンセーショナルな批判を浴びたことがあります。

しかし、これを契機に、その後、同じような通達が出されています。例えば、評価通達169(2)では、上場株式の評価について、3ヶ月間の株価の斟酌が認められていますが、この負担的贈与等で上場株式を取得した場合には、その3ヶ月間の斟酌を認めないという規定になっています。

また、評価通達189のなお書では、株特等を逃れるための画策をして資産構成を変更したことが、相続開始直近であればそれはなかったものとするという規定があります。その他、所得税基本通達59-6のように、非上場株式に関しては、評価通達の準用を認めるが一部除外するといったものがあり、法人税基本通達4-1-6にも同様の規定があります。

そして、所得税基本通達59-6の規定に関して、最近の事件で注目されるのは、最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決（裁

時1745号3頁）と、それを受けた令和2年8月28日の所得税基本通達59-6の改正です。これは、所得税基本通達59-6は、同族株主の判定を譲渡段階で行うとしているが、評価通達では取得段階で行うわけですが、所得税は、譲渡所得に対する課税であるから、キャピタルゲインを清算するのは譲渡段階で行うとするものです。

これについて、元々、所得税基本通達59-6が評価通達188を準用するにあたっては、評価通達188に同族株主等の範囲について(1)から(4)までの規定がありますが、(1)にのみ「譲渡段階で」と明示的に記載があるため、実務では(2)から(4)までの判定でも同じように扱ってきました。それについて、(2)から(4)に関しては、直接、譲渡時期と書いてないのだから、取得時期、すなわち取得段階で同族判定をし、配当還元方式を適用して譲渡所得を計算したという事件がありました。この事件について、前述の最高裁の結論としては、キャピタルゲイン課税の趣旨からいって、全て譲渡段階で判断すべきだというものでした。その結論自体は、結果的にはそうであろうということでしたが、今、実務で問題になるのは、この中心的同族株主に判定された場合に、中心的同族株主であれば小会社として扱う、すなわち、小会社であるから類似業種比準価額と純資産価額を半々で評価するというのですが、その類似の斟酌率が問題になりました。

このことに対し、国税庁は、パブリックコメントの解説の中で、中心的同族株主となる評価会社が大会社でも、小会社として取扱い、0.5の類似と0.5の純資産で評価するが、類似を使うときの斟酌率は、大会社であれば0.7、中会社では0.6にするとして、これまで多くの実務で適用していた0.5よりも若干

評価額を高くするよう言っています。これについては、藪蛇というか、少し意外なところで考え方が違ってきているなど感じています。これについて、国税庁は、令和2年9月30日付の情報で明らかにしています。

以上、様々な法律上の問題、通達上の問題をかいつまんで申し上げてきましたが、最後に、このような否認問題について、我々は実務段階でどう対応するかということについて申し上げます。

6 実務段階における対応策

(1) 取引段階

我々税理士は、私法における契約自由の原則のもと、コンサル業務を通じて、常に取引段階から税負担の軽減策についてアドバイスします。コンサルでは、取引段階から、「このような取引を行えば、適法かつ、税負担が減少します。」ということをお客様に説明しなければならないわけです。よって、取引段階で、まず、その取引が税務否認にならないように、適法であるかということを検討し、お客様に申し上げなければならないわけです。

おそらく、税理士のこれからの業務は、伝統的な、申告書を書いて、記帳して、税務調査に立ち会うというようなものは衰退し、コンサル中心の業務にならざるを得ないと考えられます。そのためには、コンサルそれ自体についても、多方面の法律等に長けていないと的確なコンサルはできません。

(2) 申告（調査前）段階

国税通則法の規定によると、所得税は暦年終了時、12月31日が終わればその年の納税義務が成立し、法人税は事業年度末が終了すればその年の納税義務が成立し、相続

税であれば財産を取得した時に納税義務が成立するわけです。そのため、納税義務が成立すれば、翌期の売上が前期の売上にはならないように、もう取引は直せないのかという問題があります。成立した納税義務は、その後、申告により確定させることになり、所得税であれば3月15日、法人税であれば事業年度末2ヶ月後、相続税であれば相続開始後10ヶ月後までに申告をし、税額を確定させます。しかし、この申告段階で、前期の取引段階の行為が正しいかどうかをチェックすることが認められています。前期の取引が間違っていたら、申告段階、法定申告期限までに直せば、納税義務が成立していても適法に直せるという解釈論が成立しています。

問題は、申告後、調査前でも間に合うかどうかです。この点、東京地裁平成21年2月27日判決（判タ1355号123頁）は、法定申告期限後1年以内で、調査前で、かつ、やむを得ない事情があれば、法定申告期限経過後であっても取引を修正しても構わないという判断が出されています。これは、実務上、大変重要なことです。

(3) 税務調査段階

その後、申告を済ませ、税務調査を受けることになるわけですが、その段階でも、取引の適法性について調査官と折衝することになり、調査官から調査終了の段階で修正申告を勧奨され、修正申告に応じなければ、課税処分を行われることになります。

そのため、それらの段階で、我々は常に、この調査官あるいは国を敵に回して争うことができるかということを検討しておかなければなりません。負けることがわかっていて、闇雲に調査官と対立しても、これは

税理士としては失格です。我々の最終目的は、お客様の利益を確保することですから、お客様の利益を確保するためには、どのような争訟手段が可能なのか、修正段階で調査官、あるいは当局と交渉して、100のうち90修正申告すれば、解決するものかどうかというようなことも、的確に判断してお客様の利益を守っていかねばなりません。

(4) 争訟段階

更に、争訟の段階ですが、結局、調査段階で勝てると思えば修正申告に応じずに課税処分を甘受した場合には、当然、争って勝つ方法を考えるわけです。

争い方として、国税通則法のもとでは、訴訟の前に不服審査を前提にしていますから、その不服審査の段階で、再調査の請求が良いのか、直接審査請求をした方が良いのかを検討し、原処分庁または審判官に対し、課税処分の違法性を追求していかねばなりません。審判所で納得できない裁決が下された場合には、提訴するかどうかを検討するわけですが、その場合、時間とコストを考えなければなりません。国と争うためには、取引段階からそうすし、

申告段階からそうすし、調査段階でもそうですが、常に当局と争ったら勝てるか負けるかという判断が、税理士に求められているわけです。

そのためには、判例研究の重要性があります。判例研究というと、どちらかというと学者が租税法の理屈を考えるための研究材料のように考えられがちですが、実務を担当する我々こそ、勝てるか負けるかという瀬戸際の判断を迫られるわけですから、その角度から、どのような裁判例があり、どのような理屈でその裁判例と反する主張ができるかどうかということを、徹底して研究していかねばならないわけです。

むすびに

一口にコンサルといっても、入り口から出口まで色々な場面において、税法に限らず、他の一般法との関係をも理解し、関係通達をフォローし、そして争いになったときの裁判所の動向を見極め、あるいは判例研究等で学者が何を言っているか、というようなことも参考にしながら、様々な対応を検討し続けていく必要があろうかと思えます。



品川 芳宣

(しながわ・よしのぶ)

野村資産承継研究所
理事長

- ◆**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委員長
日本商工会議所税制委員会特別委員
東京商工会議所事業承継対策委員会委員
中小企業庁：事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会座長
租税法学会理事
税務会計研究会理事
著書、論文多数。
(いずれも2020年4月現在)