



【研究発表】 テーマ1

税法における「不確定概念」についての一考察

TKC中国会研究グループは、4つのフィクションドラマを自主制作し、税法における不確定概念に関する問題を提起した。その事例を基に、「不確定概念の存在は税理士にとって敵か味方か」「税理士はどのように向き合っていくべきか」等に関する発表を行った。

研究グループ TKC中国会

井上 徹・櫻井嘉尚・林 典彦・樫野 竜・楨原清隆・石田貴也・河田真理・野村 等・見世俊夫

指導教官：福山大学教授 泉 潤慈

とき：平成25年6月21日(金)

河田 私たちは、日々の業務において、「不相当に高額」「やむを得ない事情」などのいわゆる「不確定概念」の取り扱いについて、判断に迷う場面が多々あります。税法上の「不確定概念」は抽象的・多義的な概念であり絶対的基準となる尺度がない文言を含む規定であると言えます。また、「社会通念」という判断基準も私たちを非常に悩ませるものです。



河田真理会員

そこで、税理士が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、これら不確定概念にどのように向き合うべきか、判例研究を通じて検証し考察しました。四つのケースを取り上げ、それぞれ問題提起すること、悩ましい不確定概念は、

税理士にとって敵か味方か、解決策はあるのか、そして、今後どのように向かい合っていくべきなのかを考えていきたいと思っています。

※ドラマI〜IVの上映に続いて、各グループの発表が行われた(ドラマの内容とあらずしは、二十六頁以降に掲載)。

I 同族会社の行為計算否認規定における「不当に減少」(法人税)

地代家賃や賃借料の三つの算定方式

野村 実務では「同族会社とその関係者との間で、地代家賃や賃借料をいくらにすればよいか」という相談がよくあります。

私の場合は、不動産業者に聞いた相場を参考に決めています。どのように適正な賃料を求めめるか悩んだ結果、取得価額を耐用年数で除して、いくらかの利益をプラスした記憶があります。

税法には、個別具体的に適正な賃料についての規定はないと

思いますが、ドラマIのケースでは、取得価額に諸経費を加算して、期待利回りを乗ずる「積算式評価法」が求められています。

櫻野 賃料の算定方式に関する参考判例には、次の三つの方法があると言われています。

① 積算式評価法

期待利回りの設定が問題点

② 事例比較法

参考になる事例がないと比較できない

③ 収益分析法

正確にその設備による利益が把握できないと合理的算定方法ではない

どれも不動産の賃料算定方法として是認された方法で、判例では、設備の算定方法として相対と判断されています。

どの方法を採用するかは事例によっても異なりますが、「事例比較法」が一番簡便で使いやすいのではないかと思います。ただし、これは比較対象がなければ使えません。

野村 「収益分析法」で、賃



櫻野 竜会員

借料を支払ったとしても、利益が確保できればよいのでは？

櫻野 参考判例では、収益のうちどのくらいの割合が、本件設備に帰属するか、正確に把握することが困難な場合には採用することは合理的ではない、と判断されていました。

実際に賃借している機械設備だけが稼働し、利益があるなら採用できると思いますが、正確に利益を把握するのは難しいかもしれません。

また、「積算式評価法」の場合、利回りをいくらに設定するかが一番の問題です。ドラマIの事例は、国債の利回りに3%を上乗せした利回りが適正と判断されました。

利回りを高く設定し、高額な

賃借料を設定した結果、同族会社の行為計算に該当し、不相当に高額な賃料の場合、すなわち法人税額を不当に減少させる場合に、法人税法一三二条を適用したわけです。

法一三二条の個別規定を設けてほしい

野村 税法に個別規定がない中、納税者は一般に認められた評価方法の一つを使っているため、通常用いられない法形式を選択することなどで、租税回避を前提とした法一三二条で否認を受けるというのは、いかなるものでしょうか。

また、期待利回りについても、国債の利回りに上乗せした3%

の数値がどういう根拠か明示されていません。これは問題ないのでしょうか？

櫻野 個別具体的な事例によって上乗せする利回りを変動しますが、ある程度の規定が設定されればよいのではないかと考えます。設定というより、条文化されれば、私たちの業務にとってもよいと思います。

野村 そうなると、法一三二条に規定される「不当に減少」という不確定概念は、私たち税理士の敵ですか？

櫻野 そうとも言えません。法一三二条がないと、法が予見し得ない租税回避行為を防ぐことができなくなり、日常業務の中で、「合法的に租税回避行為ができないか」という相談が増えると思います。その方が大変です。

野村 しかし、すべての事象を規定することは難しいと思います。

櫻野 あくまで「法一三二条が敵だ」という意見ではなく、「補完的または抑制する意味で



野村 竜会員

ドラマ I

出演
社長 …… 森末英男 (中国会会長)
奥さん …… 角南有美 (岡山県支部)
税理士 …… 井口芳也 (広島県支部研修副委員長)
税務署員… 石田直純 (広島県支部研修委員長)

脚本… 榎野 竜

同族会社であるとする法人が、役員から特殊な製造設備を月額二〇〇万円で貸し付けを受ける賃貸借契約を結び、適正に処理を行っていたが、月額二〇〇万円の賃借料が不当に高額であるとして、法一三二条の適用を受け、否認をされた事例である。

——巡回監査が終わって。

奥さん この評価方法で、月額二〇〇万円の賃借料が進めようかと思っっています。

税理士 あんまり高額だと否認される恐れがありますか。

社長 この辺りじゃ同じような設備持っているところはないしな。
奥さん これで高額と言われたら、どこからが高額なのか。
税理士 確かにこの辺に似たような取引事



例はなさそうですね。特殊な設備ですし。この設備を取得されるのにいくら位かかりましたか。

社長 かかった費用ですか。いまそらえるとすると一億円は優に超えらると思うけどな。

一億円に諸経費を足し算して、少し利回り計算して賃借料を計算しとるんじゃないかな。

税理士 十分に利益を確保できていますね。不

相当に高額というわけではないですね。

——数カ月後、
税務調査で……

税務署員 特に問題はないのですが、やはり賃借料が高額であると思われるます。賃借料が過大であるので、

法人税法一三二条の規定を適用して、本件設備の適正賃料の九〇〇万円を超える部分については役員給与とします。

社長 何で高額だというんだ。この設備を使っても会社はちゃんと利益でとるぞ。

奥さん だって、会社と個人の合意した賃借料ですよ。

税理士 評価方法も特別かわった方法ではありませんし、不相当に高額だとは思えませんけど。個人でも申告もされていますし……

税務署員 同族会社とその役員との取引では合意されたからと言って、それがすべて正しいとは言えないんですよ。

税理士 九〇〇万円と言われる根拠は？

税務署員 再取得価額が一億円でも、もろもろの経費をだされて、その額に期待利回りを一五%として賃借料を算定されていますが、再取得されるのに一億円もかかりませんか。期待利回りも一五%というのはどうですかね。

社長 じゃあ、何ならええんや。

税務署員 金融市場における期待利回り五%に三%を足した八%くらいですかね。

税理士 何をもって三%なんですかね。

必要」という意見に私は賛成です。この規定を基に、納税者の明らかな租税回避的要求をはねつけることができると考えます。

野村 抑制という意味で、法一三二条が必要なことはよく分かりました。しかし、私たちの味方というには、かなり距離があるように思います。それは、法一三二条で規定される「不当に減少」という表現があまりに抽象的なこと。その結果、課税当局に恣意的運用を許しているように思えるからです。

榎野 当初の規定ができてから今日に至るまで、租税回避の意思の有無、給与規定の創設等、その範囲を狭める改正がなされてきました。そのため、法一三二条による否認は減少傾向にあるようです。

しかし、納税者が行う経済取引は無限に近く、法一三二条の発動をなくす、つまりすべての取引を規定するというのは不可能だと思えます。

後追いでも、事象が起こるごとに個別規定を設けていくしか

人が考えられるので、次の四類型に整理することができます。

譲渡の四類型

- ① 売主…個人 ↓ 買主…個人
- ② 売主…個人 ↓ 買主…法人
- ③ 売主…法人 ↓ 買主…個人
- ④ 売主…法人 ↓ 買主…法人

四類型のどれに当てはまるかによって、該当する法律が違います。今回は父から息子へ、個人から個人への譲渡でした。取得価額は五〇〇〇万円、売買価額五〇〇〇万円、時価七〇〇〇万円となっています。

お父さんは、取得価額五〇〇〇万円の土地を五〇〇〇万円で売却したので、譲渡益は発生せず、結果課税されません。

息子さんは、時価七〇〇〇万円の土地を五〇〇〇万円で購入した場合、時価との差額二〇〇〇万円について贈与税が課税される可能性があります。

井上（息子役） 課税されるかどうか分からないのでは予定が立ちません。もし、税金がかかるなら、収支計画の根本的な見直しが必要になります。ちな

みに、時価はどのように計算するのでですか。



井上 徹会員

石田（税理士役） 時価を知る上で参考になる判決があります。仙台地裁平成三年の判例では、時価は「不特定多数の間で自由な取引がなされた場合に通常成立すると認められる価額」とあり、これは客観的交換価値であるとされていて、その後の判決でも踏襲されている考え方です。

それから、東京地裁平成十九年八月の判決では、相続税評価による親族間の土地売買が低額譲受に当たらないとされた事例があります。

裁判所の判断は、時価は客観的交換価値であるとしながらも、今回の譲渡の価額は「著しく低

い価額とは言えない」としました。

井上（息子役） 「著しく低い価額」という表現は、なかなか分かりにくいと思います。何か基準があるのですか。

石田（税理士役） あくまでもケースバイケースとしか言えません。東京地裁平成十九年八月の判決では、時価の八〇％は「著しく低い価額」には当たらないと判断されており、その辺りが判断の基準になると思います。これは、相続税の評価額で売買ったところ、たまたま時価の八〇％だった、ということですよ。

息子さんのケースでは、現在の時価が七〇〇〇万円の場合、八〇％を下回る約七〇％で贈与税が課税される可能性がある、ということですよ。

井上（息子役） 七〇〇〇万円というのは以前の話なので、いまの時価の金額によっては、贈与税が課税されないことも考えられるということですね。さ

る必要があるようです。

ところで、個人の場合に贈与税がかかるのであれば、たとえば私が会社をつくって、その会社が五〇〇〇万円で購入した場合はどうですか。

石田（税理士役） 国税不服審判所、平成元年の判決をご紹介します。

法人が資産を時価より低額で譲り受けた場合は、時価と譲受価額との差額について無償による財産の取得があつたものとし、



その譲受価額が時価より著しく低いかなかを問わず、益金の額に算入すべきであり、差額は法人が実質的に贈与を受けたものとして益金の額に算入されるというべきである、というものです。今回のケースでは、買った値段で売ることになるので、個人でも会社でも、譲渡の場合、時価の二分の一を下回らなければお父さんに譲渡所得税がかかることはありません。



石田貴也会員

問題は買った側にあり、個人の場合は贈与税、法人の場合は法人税が課税されることになるわけです。

井上 以上のように、判例や裁決を知るとは、時価を知る上で大変参考になります。低額か、または著しく低額となるの

かということは、ケースバイケースで判断してゆかなければなりません。

一つ言えるのであれば、相続税法上の財産評価通達をベースに判断し、それを時価にすると、後で痛い目を見るかもしれないということですね。

財産評価通達による評価、客観的交換価値、不動産鑑定評価等の複数の価額を把握し、その取引の事情を勘案し、価額を決定することが重要になると思います。

Ⅲ 加算税における「正当な理由」

書籍を参考とした場合

「正当な理由」に当たるのか

見世 金融機関などによる節税の提案が増えてきましたね。

櫻井 税法が想定していない、いわゆる「節税」が増えてきているように思います。

見世 ところで、最近は税法

が複雑になり、改正も増えていくと思います。そのような場合、事前に税務官庁に相談したり、書籍等を参考にすることがあります。たとえば、書籍やインターネット等を参考にした場合、加算税が課されない「正当な理由」に当たるのでしょうか。

櫻井 加算税における「正当な理由」については、注目すべき判決が下っています。

私たちは、四つの判決に注目しました。

- ① いわゆる「松尾事件」(最高裁第三小法廷平成十八年四月二十五日判決、最高裁第一小法廷平成十八年四月二十日判決)
- ② いわゆる「平和事件」(最高裁第三小法廷平成十六年七月二十日判決)
- ③ いわゆる「ストックオプション事件」(最高裁第一小法廷平成十八年十一月十六日判決)
- ④ いわゆる「逆ハーフトックスプラン事件」(最高裁第二小法廷平成二十四年一月十三日

判決、最高裁第一小法廷平成二十四年一月十六日判決)
まずは、「加算税」と、加算税が課されない「正当な理由」についておさらいしましょう。

見世 過少申告加算税は、簡単に言えば、国税通則法六五条にあるように、修正申告書の提出や更正があった場合、納付すべき税額の一〇〇分の一〇の割合で課されるものです。これは、制裁措置の一つとして考えられており、その目的は、「納税義務違反を防止し、適正な納税申告の実現を図る」ことです。

櫻井 続いて、「正当な理由」は、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に過少申告加算税を賦課することが、不当または酷になる場合」です。この二つを踏まえて、最高裁判決を確認しましょう。

① 以外は、いずれも書籍を参考としていること等が、「正当な理由」に当たるかが争われたものです。

②は、税務当局の担当者が執筆等をした書籍を信じ、それに従ったとして、正当な理由の存否を争ったものです。一審では「正当な理由」を否定し、二審では認め、最高裁では認めないことになりました。

結局、本件は「不合理、不自然な経済活動」として、「解説書の内容とは事案を異とするもので、納税者側が行為計算否認が適用される可能性があることを疑ってしかるべき注意義務がある」としたのです。



櫻井嘉尚会員

つまり租税負担を回避する「特殊な事案」として、最高裁がとらえたということです。

見世 実際は、解説書の内容とは違う、租税回避行為ととらえたわけですね。

櫻井 そして

③は、当時、ストックオペションの権利行使益の所得区分については多くの訴訟があり、税理士・学者などの意見が分かれていました。当初は一時所得とし、その後給与所得とされましたが、そのことがあまり周知・徹底されていない状況下で、最高裁は「正当な理由」があると容認したものです。税務当局の担当者が執筆等をした書籍においても、その後変更はありましたが、それまでは一時所得でした。

見世 変更はあったが周知されず、混乱した状況下での加算税は「酷」だととらえたのでしょうか。

櫻井 それから④では、現在「正当な理由」についての存否

ドラマⅢあらすじ

出演
社長 : 森末英男 (中国会会長)
事務員 : 角南有美 (岡山支部)
銀行マンA : 宇野元浩 (岡山支部研修委員長)
銀行マンB : 木本隆志 (岡山支部研修副委員長)
税理士 : 森脇 慎 (岡山支部)
税務署員 : 石田直純 (広島県東部支部研修委員長)

脚本: 櫻井嘉尚

機械の製造および販売を行うマスカット社。ここ最近の円安を背景として、決算期目を目前に予想外の利益を計上する見込みとなった。このことを知ったメインバンク桃太郎銀行の担当者宇野は、節税の提案に同行木本を伴い、マスカット社を訪問した。その後社長は、銀行が紹介したこの保険商品の契約を行い、マスカット社は決算申告を終えた。

数カ月後、税務調査が行われた結果、所轄の税務署長は、税額を増加する更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。



税者に厳しい判断を示されると思われます。

綿密な法令解釈と 詳細な記録が重要

は、控訴審に差し戻しとなり、その判決が注目されています。このうち、平成二十四年一月十六日判決では、市販の解説書に係る事情のみをもって、十分に審理することなく行われた過少申告は、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の賦課が、不当または酷な場合とは言えないとの立場をとっています。

見世 最高裁判決から分かったこと、今後注意すべき事項などをまとめると、どうなりますか。

櫻井 税法が難解である場合、解説書に依存することは少なく

ありません。ところが、「平和事件」の判決では、たとえ税務当局の担当者が執筆する書籍でも、納税者に対して信頼の対象となる公の見解に必ずしもなるわけではないとの立場をとっています。しかし、「平和事件」は、解説書の内容とは違う租税回避行為として「正当な理由」を否定していると考えられます。

これに対し「ストックオプション事件」のように解説書と同一視される場合は、「正当な理由」を認める可能性があると考えられます。

いずれにしても、「平和事件」の判決では、当時の裁判例等に照らして法令解釈の検討を行うなど、注意義務を怠ったことを指摘しています。

また「逆ハーフトックスプラン事件」は、解説書に係る事情のみをもって、その見解の根拠について、十分な審理をしていないことを指摘しています。したがって、解説書に全面的に依存することなく、仮に参考とする場合は、細心の注意を払う必

要があると考えられます。

最近の最高裁判決では、「正当な理由」について論理的展開がなされているとは言えず、最後は「不当」「酷」等の裁判官の心証形成における主観的判断に任せられていることが分かりました。

宥恕規定という特性上、事案ごとに個別に判断を行うことは、ある意味当然です。つまり、過少申告に至った個別事情こそが、唯一の判断材料となるわけです。したがって、綿密な法令解釈、見解の根拠について十分な審理をした上で、その経緯を詳細に記録しておくことが重要になります。また、仮に「正当な理由」が存在するならば、時機を逸せず主張することも大切だと思います。



見世俊夫会員

す。

見世 「われわれにとつて、不確定概念は『敵』か『味方』か』については、どう判断されますか。

櫻井 加算税における「正当な理由」からすれば、「味方」だと思えます。できるだけ味方となるよう、われわれは、日々の業務を行うことが大切だと思います。

IV 質問検査権の行使における「必要があるとき」について

質問検査権行使の具体的理由と客観的な必要性

榎原 質問検査権とは、一体何ですか。

林 納税者は質問検査の受忍義務を負い、その履行を間接的心理的に強制されるものであって、これを受任しない場合に、直接的物理的にその履行を強制することまではできない、というのですが、いずれにしても、

質問検査権の行使は、税法上の各種処分的前提となる事実の認定と判断を的確に行い、適正公平な課税の実現を図るための必要不可欠な手段です。

榎原 ドラマⅣのケースでは、税務職員が「前回の調査からずいぶん期間が経過しているから」と説明されましたが、このような理由が、調査開始の必要があるときに該当するのでしょうか……。

林 国税通則法七四条の二は、各税に関する調査において「必要があるとき」に税務職員は質問検査権の行使ができるとしています。不確定概念である「必要があるとき」の意義について、最高裁は「調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合」に、質問検査権の行使が可能であるとしています。抽象的な告示内容のために、どの

程度の個別具体的な必要性を要求するかによって、解釈が次の二つに分かれています。

一つ目は、質問検査権の行使には個別具体的な根拠を必要とするという解釈です。申告内容が正しくないことについて客観的、具体的な根拠がない場合は質問検査権の行使はできないと考えられています。

榎原 具体的な根拠が必要ということは、納税者の申告した内容をずいぶん尊重する考え方ですね。そう考えると、ドラマⅣのようなケースは成り立たないのではないか。

林 それが、二つ目の解釈だと成り立ちます。申告内容が正しいかどうかを確認する必要があるならば、客観的必要性が認められるとする解釈です。

榎原 個別具体的な資料等の根拠がなくても、調査開始の理由になるということは、納税者にとって厳しい解釈です。

日本は申告納税制度を採用しているので、納税者の申告した内容は尊重されるべきだと思います。

ますが、申告納税制度の採用と質問検査権に係る「必要があるとき」との関係はあるのでしょうか。

納税者をサポートし、申告書の質を向上させよう

林 二つの見解を比較検討した場合に、相違点が二つあると思います。一つは申告納税制度の意義について理解の差があること。そしてもう一つは、申告書の質のとらえ方にあると思います。



林 典彦会員

納税者の権利から言えば、納税者の申告によって第一次的に確定する課税標準や税額を尊重すべきです。質問検査権は、よほどのことでもない限り行使で

ドラマⅣあらすじ

出演

税務署員：石田直純（広島県東部支部研修委員長）

税理士：森脇 慎（岡山県支部）

社長：中尾修治郎（中国会研修所長）

脚本：林 典彦

税務調査を受けることになった会社の社長が、調査の必要性に疑問を抱くが、税務署員が具体的な申告書上の疑問点を示さないことから、社長も税理士も納得できないこととなった。



きないこととなります。

しかし、申告納税制度は、適正な課税を民主的に実現するための手段であり、基本的に、適正に運用されることが大前提です。そのための担保として、質問検査権があると理解するならば、第一次的に確定された税額があるだけで、担保としての質問検査権の行使が制限されることになれば本末転倒な話です。

飯塚毅全国会初代会長は、「所得計算に必要な資料の自発的提出のことを申告納税と呼ん

でいるのであって、自分が一番よく知っている自分の所得を、自分が計算して申告することを申告納税といっている、のではないのである。」（『職業会計人の使命と責任』、TKC出版、二〇〇九年、二四頁）と、おっしゃっています。

榎原 確かに何の根拠もなく、「納税者が申告した内容を単純に受け入れる」と言われても、課税の公平性が確保できるとは言えないと思います。もう一つの相違点で「申告の質」とおつ



横原清隆会員

しゃってしまいましたね。

林 「必要があるとき」に具体的根拠を求める見解は、提出された申告書の質が高いことを前提にしていると思います。これに対して「必要があるとき」に具体的根拠を求めない見解は、提出される申告書が、すべて質の高いものであるとは限らないと前提にしていると思います。

質の高い税理士が作成した質の高い申告書を前提とするならば、第一の見解も妥当と理解できると思います。ある程度の質が確保された申告書は、質問検査権の行使を前提として、非違の蓋然性につながるような具体的な疑問点が存在することが求められると解釈しても、適正公平な課税を担保するための質問検査

査権の役割を減ずるものではないと考えられます。

横原 なるほど、申告書の質という点、書面添付など税理士もずいぶん関係してくる問題ですね。

林 その通りです。質の高い決算や税務処理ができるように、私たち税理士がしっかりと納税者をサポートすることによって申告の質を向上させることができます。さらに書面添付によって、税理士が指示した内容を具体的に課税当局に知らせる情報共有できれば、「前回の調査から時間が空いているから」という理由では、「必要がある」とは言えなくなると思います。したがって、不確定概念の縮小につながるのではないかと思います。

まとめ

井上 われわれは、「不確定概念は、租税負担の公平においては不可避であり必要である。したがって、租税公平主義の見

地からは、不確定概念は必要である」との結論に至りました。

しかし、必要ではあるが、租税法主義の見地からは問題があります。その適用の幅をできる限り狭めていくことが、税法の基本原則をより体现する方法と結論づけました。

不確定概念の幅をできる限り狭めていくことが重要であり、そのために、税理士ができることも多くあります。例えば、書面添付制度の活用は、その最たる事例であると思います。

以下、飯塚毅全国会初代会長の書物（『職業会計人の使命と責任』、TKC出版、二〇〇九年、三〇頁）からの引用です。

「誰が何といおうと、税法に関する専門家は税理士だけだ。徴税官僚は、山のような仕事を抱え、人員不足で手が廻らない。

とすれば結局、国民の租税法正義の護持は、税理士が自ら、その責任の衝に当ることを鮮明にしていかねばならない。だが、そのためには、税理士は数々の障害を突破する見識と勇気を要す

る。」と述べられている。

われわれは、この言葉を胸に刻むべきであります。

税理士でも分かりにくい不確定概念を一般の納税者の方が判断できるはずありません。したがって、税理士が不確定

概念の最前線にいるのは間違いない、不確定概念を第一義的に解釈するのかわれわれであると思います。この不確定概念と向き合い、正しい解釈を与えるためにも、観察力、洞察力の向上、判例解釈などの知識の習得が不可欠です。

そして一番大事なことは、税理士が租税法正義を貫き、独立した公正な立場での判断が求められるということなのです。

（構成／TKC出版 益子美咲）

