

名古屋税理士会昭和支部 研修

否認後の法的対応を見据えた税務調査対応のポイント

森・濱田松本法律事務所

弁護士・税理士 酒井 真

2023/7/20

森・濱田松本法律事務所

MORI HAMADA & MATSUMOTO

目次

1. 総論(税務調査対応・不服申立てと法的視点)	3
2. 名義株式	9
3. 住所認定	14
4. 貸付けと贈与の判定	17
5. 退職所得の該当性	19
6. 従業員不正と重加算税	23
7. 行為計算否認規定と事実認定	29
8. 総則6項と事実認定	35

1

総論（税務調査対応・不服申立てと法的視点）

税務調査対応や不服申立てにおいて法的観点が必要となる理由(1/2)

- 課税関係は、**私法上の法律関係**を前提として決定される
 - － 私法上の法律関係を正確に理解することがまず重要
- 私法上の法律関係が争いとなりうる事案では、**法的三段論法**の考え方を理解する必要がある
- 法的三段論法とは
 - － **要件事実**(← 法令や裁判例等から導かれる)に
 - － **事実**(← 証拠により認定される)をあてはめて
 - － **結論**を導く
- **要件事実の解釈(= 法令解釈)が争いになっているか、事実認定が争いになっているか**によって、税務調査対応や不服申立てにおける対応は大きく異なってくる

税務調査対応や不服申立てにおいて法的観点が必要となる理由(2/2)

- 一般の民事訴訟においては、事実認定が争いになることが圧倒的に多いのに対して、税務訴訟においては、要件事実の解釈(= 法令解釈)が争いになる方が多い
 - しかし、行為計算否認規定や総則6項が問題となる事案を中心に、事実認定が争いになることも、決して少なくない
 - また、税務上の考慮に基づき、事実関係を遡及的に訂正しようとするような場合においても、事実認定が問題となりやすい
- 事実認定は、証拠によってのみ行われることを理解する
- 立証責任とは何か
 - 立証責任を負う者が立証に成功しない限り、事実が認定されることはない
 - 誰が立証責任を負うか
 - 立証責任が転換される場合はあるか
 - 物証と人証
 - 陳述書の役割
- 要件事実の解釈(= 法令解釈)が問題となる場合は、意見書の提出が効果的

取引実行前における留意点

- 紛争が顕在化した後に作成された証拠の信用性
 - － 紛争が顕在化する前に作成された証拠との比較
- 課税庁による否認手法を踏まえた検討過程の証拠化
 - － 経済合理性がないという認定
 - ・ 行為計算否認
 - ・ 総則6項
 - ・ 課税減免規定の限定解釈による否認(外国税額控除事件最高裁判決)
 - － 非時価取引であるという認定

税務調査時における留意点

- 税務調査で勝利することの重要性
 - － 審査請求・税務訴訟には**和解**はない
 - － 解決までの**スピード**
- 調査**プロセスの証拠化**(メモ・報告書の作成)
 - － 当局の主張が変遷する可能性
- 個別の論点
 - － **提出資料の選別基準**(不利な証拠の出し方)
 - － **電子メール**の提出を求められた場合の対応方法
 - － **質問応答記録書**の作成を求められた場合の対応方法
 - － **録音**の可否
 - － 税理士等が取引時に作成したメモの提出(**秘匿特権**の有無)
 - － **外国法が問題になるケース**の対応方法

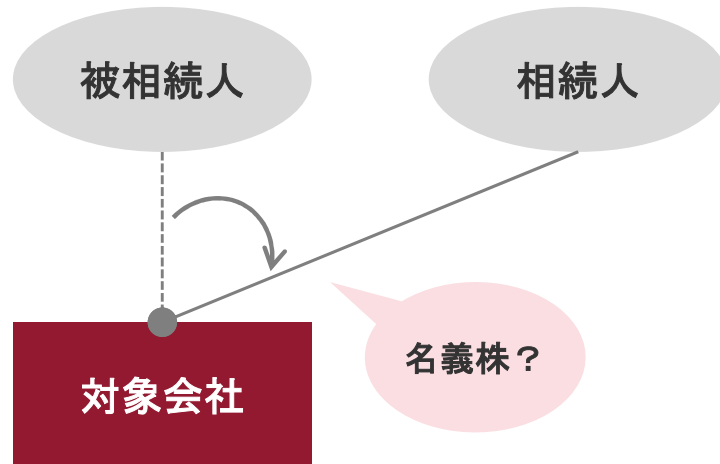
不服申立・訴訟における留意点

- **主張・立証方法の限定**: 確実な主張及び十分に検討した証拠のみを提出する
 - － 争点は、時々刻々と変わる
 - ・ 後々、自らの主張の障害とならない主張のみを行う
 - － 手の内を全て見せない
 - ・ 主張及び証拠提出のタイミング
 - － 迫力のある主張
 - ・ 無理な主張をすると、先入観を抱かれかねない
- **通達も争う対象となりうる**
 - － 取引実行前と実行後の違い
- **証拠の作成**
 - － **陳述書**、分かりやすい資料の作成
 - － 最終的に**証人尋問の対象**となりうるという点を念頭に置く

2

名義株式

名義株に関する判断基準(1/2)



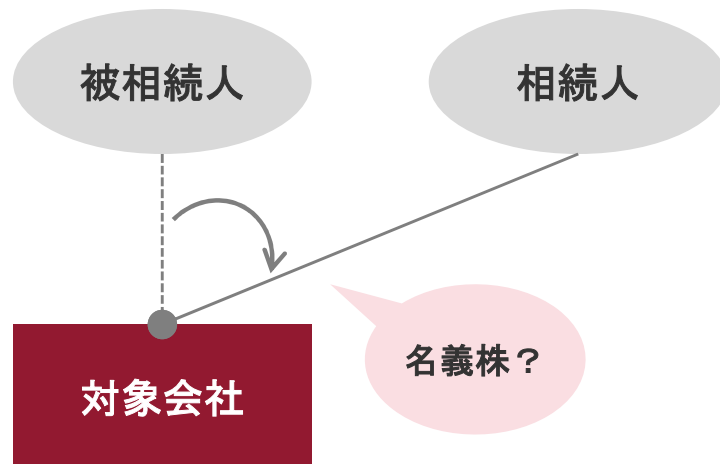
- 処分証書(契約書等、法律行為がそれによって行われたことを示す文書)が存在する場合とそうでない場合(瑕疵があるような場合を含む)で分けて考える
- 処分証書が存在する場合
 - － 契約書の記載内容を覆すような特段の事情がない限り、契約書の内容どおり事実認定されなければならない
- 処分証書が存在しない場合

一般論

東京地判H18.9.22

「株式や貸付信託・預貯金等の帰属を認定するに当たっては、その名義が重要な要素となることはもちろんであるが、他人名義で株式の取得・口座の開設をすることも、特に親族間においては通常みられることからすれば、**株式購入や預入金の原資を誰が負担しているか、株式取得・口座開設の意思決定をし、手続を実際に行っていたのは誰か、その管理又は運用による利得を収受していたのが誰か**という点もまた帰属の認定の際の重要な要素ということができ、実際に株式や貸付信託・預貯金等が帰属する者の認定は、これらの諸要素、その他名義人と実際に管理又は運用をしている者との関係等を総合考慮してすべきものと解される。」

名義株に関する判断基準(2/2)



● 具体的な考慮要素

- 取得に関するもの
 - ✓ 株式の購入原資が被相続人が
 - ✓ 相続人の資力
 - ✓ 譲渡に関する税務上の取扱い
- 被相続人の従前の取引
 - ✓ 他人名義による取引の有無
- 管理に関するもの
 - ✓ 株券・口座の管理の主体
 - ✓ 届出印、届出住所等の主体
 - ✓ 株主総会への出席の有無、議決権行使の態様
 - ✓ 相続人の株式管理への関心の有無
 - ✓ 会社経営への関心の有無
- 配当に関するもの
 - ✓ 配当の支払先
 - ✓ 配当の税務上の取扱い
- 相続における取扱いに関するもの
 - ✓ 遺言や遺産分割協議における株式の取扱い

名義株に関して問題となる事案で注意すべきポイント

取引実行時

- **処分証書の適法な手続きによる作成**
 - 印鑑の使用
 - 未成年の場合は特に注意(特別代理人の選任)
 - 税務調査での指摘が予想される事案では公正証書の利用も要検討
 - 海外で作成する書面については現地の公証を受ける、日本においてサイン済みの書類に確定日付を取得する等の工夫も要検討
- **その他**
 - 税務申告との整合性
 - 印鑑等の管理について本人も把握しておくようにする

調査対応時

- **質問応答記録書作成時**
 - 事前に記憶の喚起等を行っておく(「覚えていない」場合は突っ込まれる)
 - 安易に調査官のストーリーに乗らない
 - 納得できないポイントがあれば署名を拒否する等も要検討
- **調査時において提出すべき証拠の精査**
 - 提出すべきものと提出すべきでないものの吟味が必要
 - 書類の保管等が十分でない時の対応方法

名義株と重加算税(参考)

● 重加算税の賦課要件

納税者が過少申告をし、さらに課税標準等または税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいまたは仮装し、それに基づき申告書を提出すること

● 仮装・隠ぺいとは(神戸地裁平成11年11月29日判決)

「隠ぺい」 納税者がその意思に基づいて、特定の事実を隠匿しあるいは脱漏すること

「仮装」 納税者がその意思に基づいて、特定の所得、財産あるいは取引上の名義装うなど事実を歪曲すること

(東京地判H18.10.19)

被相続人が会社従業員(親族外)の**名義を借用**し、名義株主としていたところ、被相続人に相続が発生し、相続人である原告がその状態を利用して、虚偽の内容の相続税申告書を提出し、過少申告を行ったと認定され、**重加算税の賦課は適法であるとされた事案**

【ポイント】

- 原告は被相続人の後継者として相続開始前から会社の経営全体を掌握できる立場にあった
- 原告が被相続人から**名義株式を含む株券を手渡され、自ら保管**していた
- 別訴において、従業員株主から**名義株式であることの念書**が証拠として提出されていた
- 過去の株主総会において招集通知は出したが、出席する必要がない旨記載した説明書が作成されていた

3

住所認定

住所に関する判断基準

- 居住者
 - － 国内に住所を有し、又は現在までに引き続いて1年以上住所を有する個人(所得税)
 - － この法律の施行地に住所を有するもの(相続税)
- 非居住者
 - － 居住者以外の個人
- 特に、移住後もビジネスや家庭の事情等により、**日本の滞在期間が一定以上となる場合**には税務当局により指摘される場合もあるので注意が必要

判例

住所に関する判例

「住所」とは、所得税法上に定義がないから、民法22条の定める「住所」の意義に従うことになるが、民法22条の定める「住所」は「**各人の生活の本拠**」をいう(最大判S.29.10.20(民集8巻10号1907頁))。

各人の生活の本拠とは、その人の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指し(最判S.35.3.22(民集14巻4号551頁))、一定の場所がその者の住所であると認定するについては、その者の住所とする意思だけでは足りず、**客観的に生活の本拠たる実体を具備していることを必要**とする(最判S32.9.13(民集27号801頁)、最判H23.2.18(民集236号71頁))。

住所に関する最近の裁判例での考慮要素と事実認定上のポイント

- 東京地判R1.5.30・東京高判R1.11.27

- － 以下のような点がポイント
- － 調査時における不利な事実の扱い

■ 滞在日数

- ✓ 日本と、他国のうち本拠といえるような国における**滞在日数の比較**
- ✓ 東京高裁は「**シンガポールをハブ(拠点)とする他国への短期渡航はシンガポール滞在と実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する**」としている

■ 職業

- ✓ **職業活動が重視される**パターンあり
- ✓ 「本件各年を通じて、**各海外法人の業務に従事し、そのために相応の日数においてシンガポールに滞在し、また、シンガポールを主な拠点としてインドネシアや中国その他の国への渡航を繰り返しており、これらの滞在日数を合わせると海外滞在日数は年間の約4割に上っていたことなどからすれば、納税者の職業活動はシンガポールを本拠として行われていたものと認められ**」る

■ 生計を一にする配偶者その他の親族の居所

- ✓ 特に**成人している子**がいる場合にはそこまで重視されない傾向

■ 資産の所在

- ✓ そこまで重視されない傾向

4

貸付けと贈与の判定

貸付けか贈与かの判定

- 会社から社長に対する貸付を行う際に、その実体が問題となるケース
- 親が子に貸付けを行い、子が当該貸付けを原資として資産を購入した場合に、それが貸付か贈与かが問題となるケース
 - － このようなケースでも、名義株と同様、**処分証書の存在**が重要
 - － 適法な処分証書がある場合、税務当局がこれを否認するには、その契約書は処分証書であり意思表示の合致により契約は成立しているが、通謀虚偽表示(民法94条1項)等により無効であることを主張立証する必要
 - － 会社からの貸付けの場合、**利益相反取引の承認等、会社法上必要となる決議は適法に取得**すべき
 - － **子が未成年の場合には、親子間での金銭消費貸借契約の締結は利益相反取引となるため、特別代理人の選任が必要となる。**これが適切に行われている例は少ない。
 - － 金額が多額になる場合においては、**公証人による公正証書**の形で作成することも要検討
 - － 意思能力(認知能力)が将来問題となり得るケースにおいては以下のような対応策も要検討
 - **第三者を立ち会わせた上**で対応を行う
 - 本人の理解度を確認した上で、前後の様子の**録音**

5

退職所得の該当性

退職所得の該当性に関する判断基準

- 担当職務の**分掌変更**の際に一時金を支払った場合
 - － 退職所得に該当するのか
 - － 給与所得に該当するのか
- 所得税基本通達30-2

(引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするもの)

30-2 引き続き勤務する役員又は使用人に対し退職手当等として一時に支払われる給与のうち、次に掲げるものでその給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものは、30-1にかかわらず、退職手当等とする。(昭51直所3-1、直法6-1、直資3-1、平16課個2-23、課資3-7、課法8-8、課審4-33改正)

(3) 役員の方掌変更等により、例えば、常勤役員が非常勤役員(常時勤務していない者であっても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められるものを除く。)になったこと、分掌変更等の後における報酬が激減(おおむね50%以上減少)したことなどで、その職務の内容又はその地位が激変した者に対し、当該分掌変更等の前における役員であった勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

退職所得の該当性に関する裁判例

- **京都地判H23.4.14** 学校法人退職金事件(事実関係)
 - 学校法人Xと、その学院長・理事長・各校の校長に就任していたB
 - Bは平成15年11月に学院長と校長を退任
 - 退任に際し、「学院長」を象徴的な役職として定義し、Bはその学院長に就任
 - Bの人脈を利用する目的でFセンターを創設し、Bはセンター長に就任
 - BのXからの給料は56%減少し、嘱託職員に
 - Xは、Bの退任に際し、退職金合計3.2億円を支給(3年間にわたって分割支給)

判決

退職所得に該当するためには、**[1]退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、[2]従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、[3]一時金として支払われること、との要件を備えることが必要**

形式的には上記[1]～[3]の要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とする(当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動等の特別な事実関係)

平成15年12月末日の前後において、Bの勤務関係は、**学院長及びa校校長からの退職並びに再定義後の学院長及び本件センター・センター長への就任により、その性質、内容、労働条件等において重大な変動があった**ということが出来る

退職所得の該当性に関する事実認定上のポイント

- 所得税基本通達30-2は例示に過ぎない
- 本判決は職務内容に重大な変動があったかという点について詳細な事実認定をしている
- 学校教育法等の根拠法から校長がいかなる地位にあるのか、また、Xにおいて学院長がいかなる地位にあるのかについて、内部規則などに基づいて詳細に検討して職務内容を認定
- 形式的な規程のみならず、Xが現実はどういった職務をしていたのかという点も裁判所は判断
 - ➔ 以上から、(勤務頻度や重要な会議への出席等) 実態面も重要であるものの、
 - ✓ 法的地位の変更を表す内部規則や資料の作成・保存が重要(議事録・稟議書等)
 - ✓ 該当者との契約書についても、職務内容の変更の事実や法的地位に重大な変動があることを示すような文言を盛り込む

6

従業員不正と重加算税

重加算税のポイント

税務調査において、従業員の不正行為が発見された場合、損害賠償金の計上漏れを前提として、当該不正行為が、「**納税者**」の行為かどうか論点に

国税通則法68条1項:

「第六十五条第一項(過少申告加算税)の規定に該当する場合(・・・)において、**納税者**がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき**事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し**、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額(その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額)に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に**百分の三十五**の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」

適用要件

- ① 過少申告加算税の規定に該当する場合であること
- ② **納税者**が国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装したこと
- ③ 上記②に基づき納税申告書を提出したこと

「納税者」要件の解釈

最判
H18. 4.20

納税申告手続を委任された税理士が納税者に無断で隠ぺい
偽装行為に基づく過少申告をした場合、納税者本人につき
重加算税賦課の要件を満たさないとして納税者勝訴

「納税者」とは:

- 納税者以外の者が隠ぺい偽装行為を行った場合であっても、それが**納税者本人の行為と同視することができる**ときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる
- 納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が**隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる**と解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に**何らかの落ち度がある**というだけで、当然に当該税理士による隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することはできない

代表権を有しない従業員が不正行為をした場合に、当該従業員の使用者である法人に重加算税を賦課することができるのか？（法人の行為と同視できるか？）

「納税者」該当性に関する裁判例(1/2)(参考)

「納税者」該当性が認められた事例

	東京高判 H21.2.18	金沢地判 H23.1.21	広島地判 H25.3.27
不正行為者	経理部長	従業員(後に取締役)	代表権のない取締役
不正内容	架空外注費の計上	運送報酬除外	架空外注費の計上
認定事実	<ul style="list-style-type: none"> 不正行為者は、経理業務の責任者で実務上の処理を任されていた者であること 納税者としても、容易に不正行為者の隠蔽、偽装行為を認識することができたこと 認識すればこれを防止若しくは是正するか、又は過少申告しないように措置することが十分可能であったこと 	<ul style="list-style-type: none"> 納税者はワンマン経営を行う同族会社であって、給与計算、配車手配及び配送伝票の作成等の運行管理、業務部への売上報告を始めとして、配送部の業務については一切不正行為者に任せていたこと 少なくとも業務部において、不正行為が行われていたことを把握することは可能であったこと 不正行為の内部告発に関して、本人に確認する以外にも他の従業員に確認したり伝票の有無等について調査を行うことも考えられるにかかわらず、これが行われたと認めるに足りないこと 納税者代表者や業務部以外に監督を期待し得ないことからすれば、不正行為を防止するために相当な注意義務を尽くしたとは到底いえないこと 	<ul style="list-style-type: none"> 不正行為者は、売上の約2割を占める支店の業務全般を統括管理し、営業活動の中心を担うなど、納税者の業務において重要な地位を占めていたこと 取締役会に年に6回出席し、出席しない場合でも議事録の交付を受けていたこと 他の役員に比して高額といえる役員報酬及び賞与を受け取っていたこと 同族グループ株主としては、社長に次ぐ11.5%の株式を保有していたこと

「納税者」該当性に関する裁判例(2/2) (参考)

「納税者」該当性が認められなかった事例

	国税不服審判所 H23.7.6	(参考)仙台地判 H24.2.29
不正行為者	工場資材課の一般職員	ホテルの調理部調理課長等
不正内容	取引先に水増し請求をさせて、キックバックを受けていた事案	取引先から手数料としてリベートを受け取っていた事案 (リベートが納税者に帰属するとして課税した事案)
認定事実	<ul style="list-style-type: none"> 不正行為者が職制上の重要な地位に従事したことがなかったこと及び経理帳簿の作成等に携わる職務に従事したこともなく、単に資材の調達業務を分担する一使用人であったと認められること 私的費用を納税者から詐取するために同人が独断で取引先に依頼して行ったものであり、隠蔽、偽装行為が納税者の認識の下に行われたものではないこと 納税者が取引内容の管理を怠り、納税者から隠蔽するための偽装行為を発見できなかったことをもって、当該行為を納税者の行為と同視することは相当ではない 	<ul style="list-style-type: none"> 会社における本件食材の仕入れに関しては入札制度が設けられていること 仕入課仕入係に発注権限が存在しており、リベートを収受した従業員らには本件食材の発注権限がないことからすれば、当該従業員らが、本件食材の仕入れに関する決定権限を会社から与えられていたとは認められない 就業規則上もリベートの受領が禁止されており、従業員にその旨周知されていたこと、 当該従業員がリベートを受領する際、会社からは離れた所在地にある飲食店の、あまり人目につかないような場所で授受を行っていたこと <ul style="list-style-type: none"> ➡ リベートは会社に帰属しない

税務調査での実務対応

従業員の不正を理由に重加算税が賦課された場合

- 取締役の監視義務違反や内部統制システムの整備義務違反があったと認定されたものと同様
- 重加算税が賦課されたことを理由として、**株主代表訴訟が提起された事例**
(東京地判H13.7.26)
- 重加算税の賦課が税務調査において論点となった場合には、慎重な対応が必要

具体的な 対応

- 不正行為者の**地位・権限を内部規定**から把握
- **内部統制システムの確認**及び不正行為を発見できなかった理由の探求
- 税務調査に協力しつつも、監査部門・法務部門等と連携して独自に内部調査を実行
 - － 税務調査における不正行為者への**ヒアリングへの立会・質問応答記録書の確認**
 - － 調査官から情報収集(ただし、反面調査の結果等は開示されない)
- 不正が事実であった場合、**就業規則に従った厳正な処分**

7

行為計算否認規定と事実認定

行為計算否認規定を利用した調査(1/4)

- 法人税法132条、132条の2

- － (法人税法132条)

税務署長は、次に掲げる法人(注:同族会社等)に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、**その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは**、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- － (法人税法132条の2)

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配(中略)又は株式交換若しくは株式移転(以下この条において「合併等」という。)に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、(中略)**法人税の負担を不当に減少させる結果となる**と認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

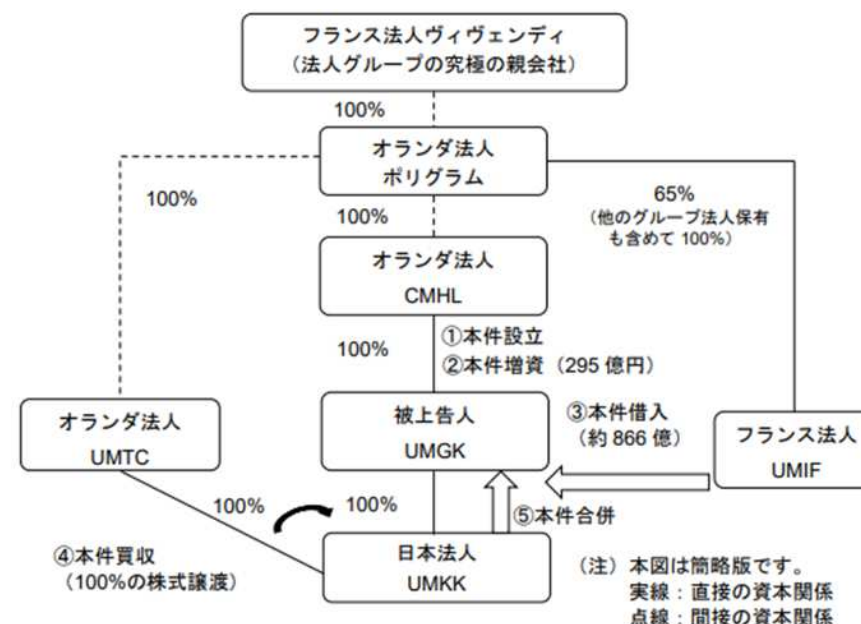
- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
 - 二 合併等により交付された株式を発行した法人(前号に掲げる法人を除く。)
 - 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人(前二号に掲げる法人を除く。)

行為計算否認規定を利用した調査(2/4)

● 法人税法132条 重要判例

－ ユニバーサルミュージック事件 (最判R4.4.21)

- 本件借入(右図)の**利子の損金算入**が否認された事例



－ 「不当に減少させる」の解釈

「**経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち、経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるもの**」

「上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、**当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ**、本件借入れのように、ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、**当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、[1]当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、[2]税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当**」

行為計算否認規定を利用した調査(3/4)

● 法人税法132条の2 重要判例

－ ヤフー・IDCF事件(最判H28.2.29)

(事案の詳細は割愛)

- ① 合併に際して繰越欠損金の引継ぎが認められる「**みなし共同事業要件**」のうち「**特定役員引継要件**」の充足の有無が問題になった事案
- ② 会社分割に際して、非適格分割となることにより資産調整勘定の金額が生じたものの、適格分割の要件のうち、「**完全支配関係の継続見込み**」の充足の有無が問題となった事案

－ 「不当に減少させる」の解釈(最判の基準)

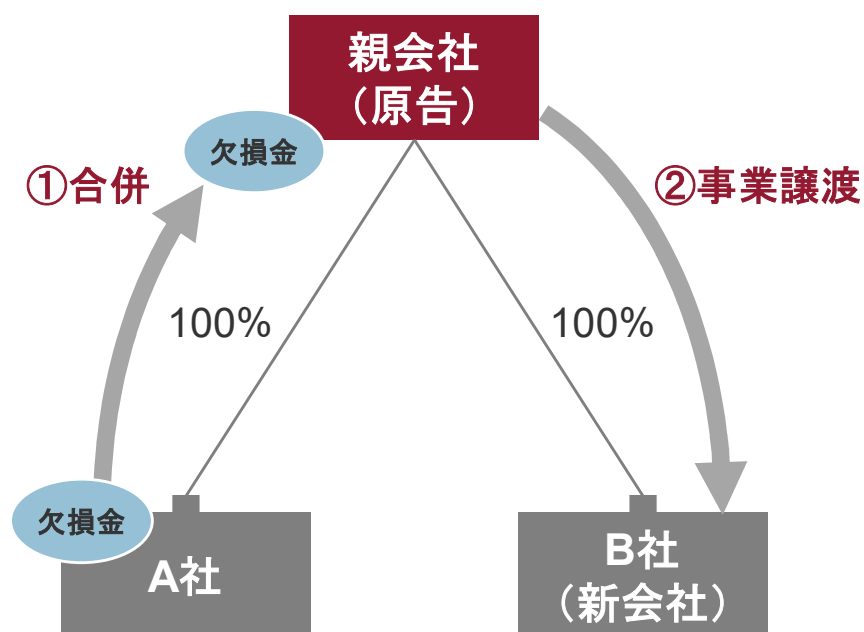
法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(以下「組織再編税制」という。)に係る各規定を**租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、〔1〕当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断**

行為計算否認規定を利用した調査(4/4)

- 法人税法132条、132条の2に関する税務調査の動向
 - 行為計算が経済的合理性を欠くことを根拠づける事実について課税庁が主張立証責任を負う
 - 否認対象行為が企業グループの組織再編成の一環として行われた場合、一連の組織再編行為全体について経済的合理性が認められること(否認対象行為の「目的」が合理的であること)が必要
 - 税負担の減少目的があったとしても、直ちに法人税法132条1項等により否認されるわけではない
 - ただし、行為・計算の不自然さの程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかが考慮される
- 両裁判例の結論が分かれた事情について
 - 訴訟対応を見越した税務調査対応

その他の法人税法132条の2に関する裁判例(参考)

東京高判R1.12.11 (原審 東京地判R1.6.27)



※ 原告とA社は支配関係(特定資本関係)が生じてから5年以上が経過

- 個別的な否認規定である同法57条3項の適用が排除される適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われたものと認められる場合には、同法132条の2が適用されることを予定している
- 「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべき
- 本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、実態としては、A社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないままB社に引き継がれ、原告は、A社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しい
- 本件合併の検討に当たっては、終始、「メリット」「ねらい」などとして、本件未処理欠損金額を利用した節税効果が挙げられていた

8

総則6項と事実認定

総則6項の適用 通達のみに従う場合のリスク

相続税法上の時価とは・・・

【原則】財産評価基本通達 第1章総則第1項 時価の意義

財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第2条《定義》第4号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）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、**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。

【例外】財産評価基本通達 第1章総則第6項 この通達の定めにより難しい場合の評価

この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。

総則6項が争われた事例

- ① 東京地判H19.1.31 納税者（対象会社の発行済株式の過半数を所有する筆頭株主）が親族外の第三者との株式の売買価額を独立第三者間取引であり時価であると主張するも、課税庁が純然たる第三者間取引ではないと認定し更正処分を行った事例 → 納税者敗訴
- ② 東京地判H17.10.12 豪国籍の原告が対象会社の株主であった甲から対象会社株式（持株割合6.6%）を譲り受けたことにつき、課税庁が原告は対象会社の事業経営に相当の影響力を与える地位を得たとして、過去の金融機関との売買実例価額を時価として更正処分を行った事例 → **納税者勝訴。総則6項の適用を取り消した最初の判決**
 - ➔ **R4.4.19、不動産の相続税評価を巡り最高裁判決が出され、はじめて総則6項の適用基準に関して最高裁が判断を示した。不動産を活用した相続税対策は数多く実行されており、事実認定が問題となる**

総則6項に関する最判R4.4.19のポイント

- ①相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、相続税法22条に違反しない、
②相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があるから、平等原則に違反しないという内容
- 被相続人と納税者において「近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して」いた点が考慮された
- 通達評価額と鑑定評価額との間に大きなかい離があることをもって「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」があるとはいえないと判断されており、そうしたかい離は総則6項の適用を肯定する要素とはなっていない
- 本判決は「相続税の課税価格に算入される財産の価額」について判断しており、不動産に限定されていないため、本判決の射程は不動産以外の財産についても及び得る

総則6項関連の税務調査での留意点

- 銀行側の貸出稟議書に「相続対策」や「相続税対策」といった記載があったことが、納税者の租税負担の減少目的の認定に大きく影響している
- 貸出稟議書に明確に相続(税)対策目的が記載されておらず、こうした証拠が無い場合に、どのような事実関係があれば本件のような租税負担の減少目的が認定されるかという点が、今後の実務において重要なポイント
- 課税庁から調査を受ける段階から、問題となる取引についてどのような目的や事情をもって行ったものであるのかを、裁判所において主張することも念頭に置きつつ、課税庁に対して明確に説明できるよう、専門家とも相談のうえ十分に準備しておくことが重要
- 令和4年4月19日に上告不受理決定がなされた別件では、稟議書は証拠に含まれていなかったものの、銀行の内部資料をも対象とした詳細な調査に基づく調査報告書等の証拠が提出されており、これにより被相続人と相続人において、相続税の負担を減じさせることを認識し、かつ、これを期待していたことが認定されている点も参考になる(秘密保持義務の規定／行内文書と対外的文書の相違／税のメリットだけでない目的の記載(純投資目的))

講師紹介



酒井 真

Makoto Sakai

パートナー

弁護士・税理士

2004年 弁護士登録
第二東京弁護士会所属

2010年 ニューヨーク州弁護士登録

2015年 税理士登録
東京税理士会所属

TEL: 03-6212-8357

makoto.sakai@mhm-global.com

■ 主要な取扱分野

- 国内及びクロスボーダーのM&A・グループ内組織再編等の法務・税務アドバイス、その他タックス・プランニング及び税務争訟等を手掛ける
- 東京国税局調査第一部において国際調査審理官として執務した経験を踏まえ、国内税務問題に限らず国際税務問題についても実務的な視点で幅広く取り扱う
- 近時は国際的なウェルスマネジメント案件（プランニング・紛争）にも力を入れて取り組む

■ 著作・論文

- 『税務・法務を統合したM&A戦略[第3版]』（中央経済社、2022年、共著）
- 『M&A法大系[第2版]』（有斐閣 2022年、共著）
- 『設例で学ぶオーナー系企業の事業承継・M&Aにおける法務と税務 第2版』（商事法務、2022年、共著）
- 『Q&A タックス・ヘイブン対策税制の実務と対応』（税務経理協会、2019年、共著）
- 『取引スキーム別契約書作成に役立つ税務知Q&A [第2版]』（中央経済社、2018年）

■ 経歴

- 1998年 東海高校卒業
- 2003年 東京大学法学部卒業
- 2009年 コーネル大学ロースクール卒業
- 2009年 ロサンゼルスGibson Dunn & Crutcher法律事務所にて執務（～2010年）
- 2011年 東京国税局調査第一部調査審理課にて国際調査審理官として執務（～2013年）

■ 受賞歴等

- Chambers Asia Pacific 2023 税務部門
- The Legal 500 Asia Pacific 2023 税務部門及びPrivate wealth
- The Best Lawyers in Japan 税務部門
- Chambers High Net Worth 2022 Private Wealth Law