

弁護士の税務調査手続への関与等について

(税務弁護に必要な基礎知識)

令和4年3月8日

弁護士・税理士 坂田真吾

第1 はじめに

1 本レジメの構成、目的

- ・税法の大枠（グランドデザイン）。

【税法の構造】

債権総論＝国税通則法

債権各論＝各種税目の法律（所得税法、法人税法、相続税法、租税特別措置法等）

民事訴訟法＝国税通則法、行政事件訴訟法

民事執行法＝国税徴収法

刑事訴訟法＝国税犯則取締法

- ・債権総論的な事項（「納税義務の確定」とは？など）。
- ・債権各論的な事項（所得税法、法人税法、消費税法、相続税法）。
- ・民事訴訟法的な事項。

申告→税務調査→修正申告又は更正処分→不服申立て（再調査の請求又は審査請求）→税務訴訟の流れ

*詳細は、拙著（『実務に対応する 税務弁護の手引き』（清文社））ご参照

2 税法をやっていてよかったこと

- ・論点が盛りだくさんで面白い(あまり判例がない時代の民法、刑法みたい?)
- ・他の弁護士業務への派生
 - 申告書、決算書からの実態把握
 - 相続関係事案の組立て
 - 等々
- ・税理士、会計士とのつながり

第2 税法のグランドデザイン

1 基本軸

- ・ 税収を必要とする国家 VS 担税力に応じた合理的な税負担を求める国民
- ・ 税法には、国家の便宜が色濃く反映されている。

2 実体面のグランドデザイン

(1) 所得課税

「もうけ」(所得)があれば、租税を負担する能力(担税力)がありそう。
→ 所得税、法人税(法人税は、法人版の所得税)

* 「もうけ」(所得)の測定方法。会計という道具を活用。法人税のルールは、会計の利益測定を受け入れるルールと、これを部分的に修正するルールの集合体(法人税法 22 条。申告書別表 4、5)。所得課税(特に法人税)を理解するには、会計の基本的な知識が不可欠。

(2) 資産課税

財産を持っている人も担税力があるから課税すべき。
→ 不動産等の固定資産についての固定資産税等。

現金や預金に対する課税は毎年行うのは無理。そこで、相続のときに相続税を課税する。生前に贈与することによる相続税回避を防止するため、贈与税も課税。

(3) 消費課税

ものを購入したりサービスの提供を受ける際に支払う対価(消費)にも担税力がある。

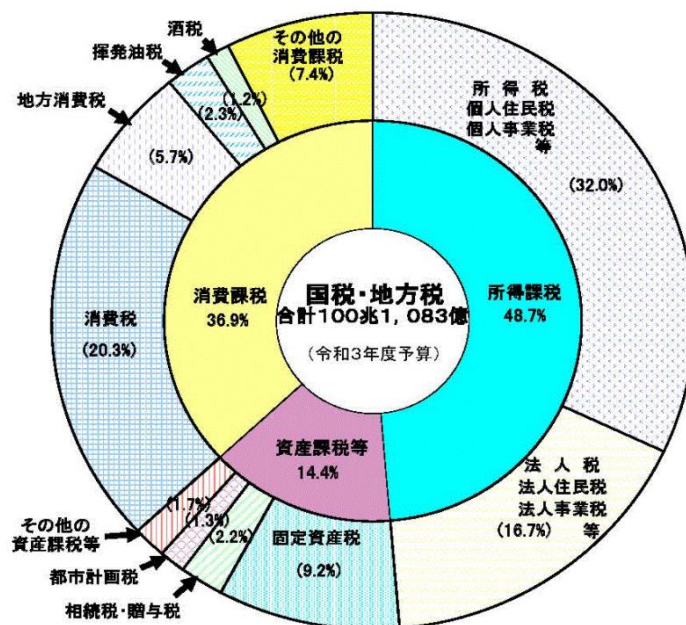
→ 消費税。国民全般に、広く、薄く税負担を求めることとする。

(4) 日本の税収の内訳

法人税、所得税、消費税が多くの割合を占める。

相続税の収入はさほど多くはない(平成 27 年に基礎控除の引き下げによって課税ベースが拡大。しかし相続税を負担する者は少数)。法人税、所得税は、景気の波に税収が左右され、消費税はさほどの変動はない。

【日本の税収の内訳 財務省 HP より】



3 手続面のグランドデザイン

(1) 税額計算の主体

国が税額を計算するという方式（賦課課税方式）もあり得る。

ただ、国としては、まずは納税者に自分の税額を計算して申告してもらうほうが便宜。そこで申告納税方式の採用（まずは納税者の申告によって納付すべき税額が確定する）。民法的に言えば、債務者（納税者）に、債務（租税債務）を計算させ承認させることを基本とするということ。

(2) 源泉徴収等

所得税、法人税は、一定の期間（1年間）のもうけ（所得）に応じて支払う。しかし、国としては、納税期限が到来する前に、税金分を前取りして確保しておきたい。そこで給与や報酬等の支払いの際に、支払者に源泉徴収という形で受給者の税金の前取りを求める。予定納税という制度も。

源泉徴収制度は、実体的な意味での所得者が適正に申告をしない場合の国家としてのリスクヘッジでもある。

(3) 専門家

税金の計算は複雑だから、これを適切に行う専門家を国家資格として定める（税理士制度）。税理士に対しては納税者と国家との間の中立公正性を求め、

国家の監督が及ぶようにする。税理士は、脱税相談禁止義務(税理士法 36 条)、帳簿作成義務(同法 41 条)、使用人等に対する監督義務(同法 41 条の 2)、不正是正の助言義務(同法 41 条の 3)等を負う。

弁護士は当然税理士の事務を行うことができる(弁護士法 3 条 2 項)。しかし、弁護士が税理士業務を行う場合には、税理士と同様の国家に対する義務を負わせる、という視点から、弁護士法の特別法として通知弁護士制度(税理士法 51 条)を設け、弁護士が税理士業務を行う場合にも、税理士と同様の監督に服せしめる(大阪高裁平成 24 年 3 月 8 日判決・訟月 59 卷 6 号 1733 頁参照)。

(4) 課税庁によるチェック

国民が適正に納税申告をしているかをチェックしなければならないから税務職員に税務調査権限を与える。

悪質な脱税については、国税犯則取締法によって国税職員に強制調査権限を与え、刑事事件として立件できるようにする。

(5) 租税債権の回収

私人間の債権回収では、債権の存在を裁判所の判決によって確定させ、裁判所を通じて強制執行を行うこととなる。しかし、国税債権についてはこのような迂遠な方法ではなく、逐一裁判所を通じなくても迅速かつ強制的に徴収する仕組みを採用する。そこで、処分によって納付すべき税額が確定し、当該処分が取り消されるまでは、たとえ、真実としては当該処分が誤っていても、有効なものとして扱う。すなわち、更正処分、決定処分、賦課決定処分等の課税処分は、課税庁ないしは裁判所によって取り消されるまでは有効なものとして納税者を拘束する(公定力)。

また、徴収(債権執行)の場面では、裁判所の強制執行手続によらずに自力で執行をすることとする(自力執行権)。国税債権には、他の債権に対する優先権を認める(徴収法 8 条)。

(6) 争訟手段の限定

納税者が争う手段も設けるが、民事のように様々な時期、方法により訴訟提起等をできるようにせず、納税者自身が誤った申告を是正したい場合には課税庁に対する更正の請求という手段に限定し、また、課税庁側の処分

については、不服申立期間を区切り、当該期間を徒過したら紛争を起こせないこととし、国家税収を早期に確定させる。

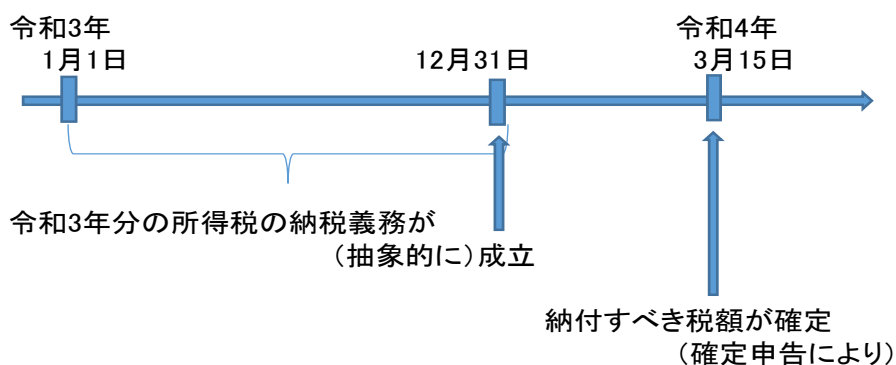
さらに、いきなり裁判所に提訴させるのではなく、まずは行政部内で再調査の請求（旧異議申立て）、審査請求という形で不服申立てをさせることとする。

第3 債権総論的な事項

1 独特な発生方法

- (1) 民法上の金銭債権は、契約や不法行為等によって発生。債権の「発生」と「成立」という用語が同義。
- (2) 租税債権の発生には、「納税義務の成立」と「納付すべき税額の確定」（納税義務の確定）という二段階の概念が区別される（国税通則法 15 条）。

【申告所得税の場合の納税義務の成立と納付すべき税額の確定】



納税義務が成立（講学上、抽象的に成立、と言われる）していても、納税義務が確定していない段階では、国家は履行の請求もできないし、給付の保持もできない。納税義務の成立は、納税者と税務署長との間に、納税義務を確定させる権利義務を生じさせるといった法律効果をもたらすに留まる。したがって、納税義務が成立していても、納税義務が確定していない限り、租税債権自体は成立していない。たとえば、申告納税方式の国税については、納税義務の成立により、納税者は納税申告をする義務を負い、税務署長には更正、決定等を行う権利（賦課権。一種の形成権）が生じる。

【納税義務の成立時期一覧。税大講本より】

区 分	成 立 時 期
申告納税による所得税	暦年の終了の時（通15②一）
源泉徴収による所得税	源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時（通15②二）
法人税	事業年度の終了の時（通15②三）
相続税	相続又は遺贈による財産の取得の時（通15②四）
贈与税	贈与による財産の取得の時（通15②五）
消費税	国内取引 課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れを行った時（注） 輸入貨物 保税地域からの引取りの時（通15②七）
印紙税	課税文書の作成の時（通15②十一）
申告納税方式による国税に対する加算税	法定申告期限の経過の時（通15②十三）
源泉徴収による国税に対する加算税	法定納期限の経過の時（通15②十四）

(注) 1 消費税法の定める「課税資産の譲渡等」（消2①九）とは、個人事業者及び法人が、事業として対価を得て行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供で、法律上非課税とされているもの以外のものをいう。

2 消費税法の定める「特定課税仕入れ」とは、課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう（消5①）。

(3) なぜ、成立と確定を区別するのか。

→租税債権の有する強力な法律効果から考えると説明がしやすい。

いったん納税義務が確定し、租税債権が発生すれば、債権者（国）は、裁判上の確定判決等がなくても滞納者の財産について強制執行をすることができる（自力執行権）し、他の債権に先立って徴収できる（徴収法8条）（優先徴収権）。滞納者の住居等について搜索もできる（徴収法142条。令状不要）。

また、そもそも租税債務は計算が複雑。したがって、租税債権の発生には慎重な手続、すなわち、納税者自身による申告（一種の債務の承認である）や課税庁による処分（更正、決定、賦課決定）といった確定行為が必要とされている。

一方で、法律の規定によって一義的に計算されるという建前の源泉所得税については、納税義務は成立と同時に確定し、申告や処分という別途の確定手続を必要としない。申告所得税はネットの所得を計算するので、税額計算が複雑であるが、源泉所得税はグロスの支払金額に一定の税額を乗じればよいので、計算が単純。

(4) いろいろな「確定」方法がある。これを理解する意味は？

→ 不服申立て、税務訴訟では、請求の趣旨で、納税義務を「確定」させる原処分（更正処分、決定処分、賦課決定処分）の取消しを求めることになるから。

2 確定方法

(1) 申告納税方式、賦課課税方式、自動確定

国税では、一般に、申告納税方式が採用（申告所得税、法人税、相続税、贈与税、消費税等）。

行政制裁として課される国税であって、本質的に申告納税方式になじまない加算税（過少申告加算税、無申告加算税、重加算税等）については、賦課課税方式が採用（通則法 65 条から 68 条）。

計算が単純な源泉所得税等については自動確定。

【税目ごとの確定方法一覧 税大講本より】

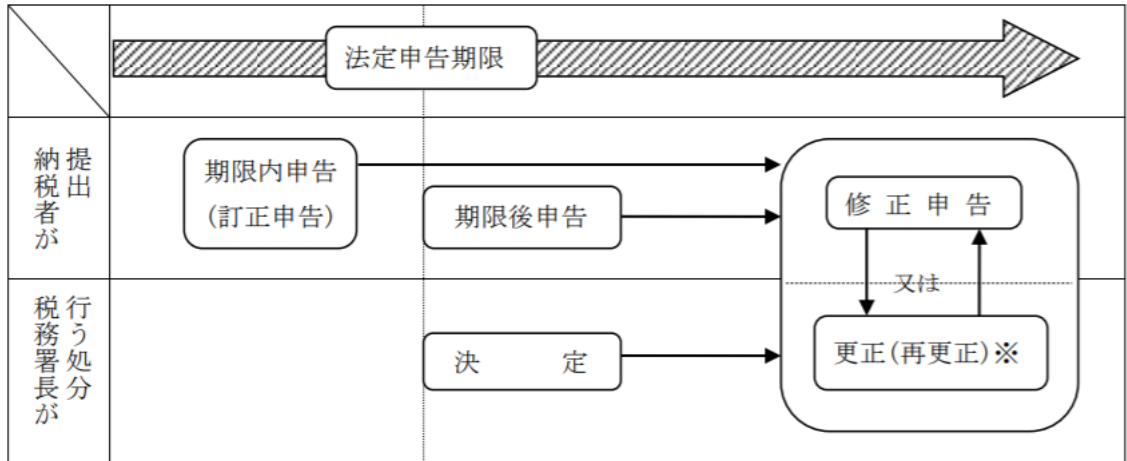
税 目	区 分	確 定 の 方 式	確 定 の 手 続	納 付 の 手 続
申告所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税、消費税、酒税、揮発油税、地方揮発油税、石油石炭税、石油ガス税、たばこ税、電源開発促進税、航空機燃料税、印紙税（印11、12に掲げるものに限る。）	本税	申告納税方式	納税申告更正決定	税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。
	加算税	賦課課税方式	賦課決定	税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。
特殊な場合における酒税など	本税（加算税なし）	賦課課税方式	賦課決定 課税標準申告書に記載されたものが適正である場合には納税告知	税額に相当する金銭に納税告知書を添えて納付する。
印紙税（印20に掲げるものに限る。）	過怠税			
源泉徴収による国税	本税	自動確定	なし	税額に相当する金銭に納付書又は納税告知書を添えて納付する。
	加算税	賦課課税方式	賦課決定	税額に相当する金銭に納税告知書を添えて納付する。
印紙税（印11、12、20に掲げるものを除く。）	本税（加算税なし）	自動確定	なし	印紙を貼り付けて納付する。ただし、印紙税法9条、10条の場合は、納付書により納付する。
登録免許税				税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。ただし、税額30,000円以下の場合は、印紙を貼り付けて納付することができる。
自動車重量税				印紙を貼り付けて納付する。ただし、自動車重量税法10条の場合は、税額に相当する金銭に納付書を添えて納付する。

(注) あらかじめ税務署長に届け出た場合には、納付書又は納税告知書により納付する方法に代えて、電子納付の方法により納付することができる（通34①ただし書）

(2) 申告納税方式

- ・納税者が「申告」、税務署長が「更正」（増額、減額）「決定」

【申告と更正、決定の関係】



- ※1 更正又は決定の後の更正を「再更正」という。
- 2 修正申告⇒修正申告、再更正⇒再更正もある。

【更正、決定等の除斥期間 税大講本より】

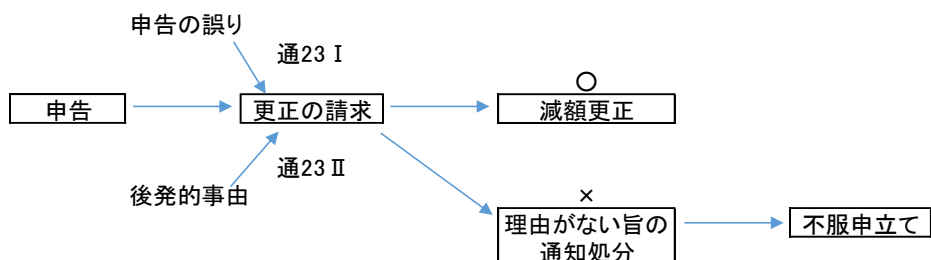
区 分			通常の過少申告・無申告の場合	脱税の場合
更正			5年（通70①一）（注）	7年（通70④）
決定			5年（通70①一）（注）	
純損失等の金額に係る更正			5年（法人税については9年） （通70①一、②）	
増額 賦課 決定	課税標準申告書の 提出を要するもの	提出した場合	3年（通70①）	
		不提出の場合	5年（通70①二）	
		課税標準申告書の提出を要しないもの	5年（通70①三）	
減額賦課決定			5年（通70①、二、三）	

(注) 移転価格税制に係る法人税の更正・決定等及び贈与税の更正・決定等については6年（措66の4⑩、相36①）。
また、更正の除斥期間終了の6月以内になされた更正の請求に係る更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定については、当該更正の請求があった日から6月を経過する日まですることができる（通70③）。

・更正の請求

申告等によっていったん確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めること（通則法 23 条等）。

【更正の請求の流れ】

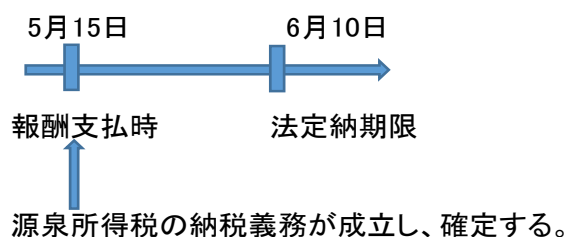


3 自動確定

(1) 自動確定の国税は通則法 15 条 3 項に列挙。予定納税に係る所得税、源泉徴収による国税（源泉所得税）、自動車重量税、印紙税、登録免許税、延滞税及び利子税。

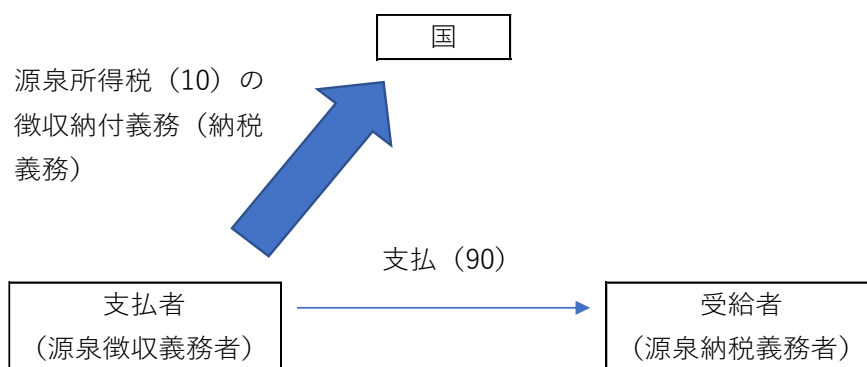
e. g. 弁護士に対して報酬を支払う場合、所得税（及び復興特別所得税）を源泉徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、国に納付しなければならない（所法 204 条 1 項 2 号）。150 万円の弁護士報酬を支払う場合には、 $(150 \text{ 万円} - 100 \text{ 万円}) \times 20.42\% + 10 \text{ 万} 2100 \text{ 円} = 20 \text{ 万} 4200 \text{ 円}$ を源泉徴収することになる。納税義務の成立時は報酬の支払時であり、納税義務は成立と同時に確定する（通則法 15 条 2 項 2 号）。上記翌月 10 日は法定納期限である。

【源泉所得税の成立と確定】



(2) 源泉所得税は、申告所得税とは別の租税債務であり、法律の規定に従って納税義務が成立し自動的に確定する。

【源泉所得税の法律関係】



支払者が誤った金額を源泉徴収しても、申告所得税の確定申告においてこれを清算することは認められない（最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決・民集第 24 卷 13 号 2243 頁、最高裁平成 4 年 2 月 18 日判決・民集 46 卷 2 号 77 頁等）。

4 ここでのポイント

- ・納税義務の「成立」と「確定」の区別。
- ・申告納税方式（申告所得税、法人税、相続税等）、賦課課税方式（加算税、各種の地方税等）、自動確定方式（源泉所得税等）

第 4 債権各論的な事項（その 1 所得税（特に申告所得税））

1 法源

所得税法：所得税の基本的原則等

租税特別措置法（3 条から 42 条の 3）：各種の政策的な優遇規定等（居住用財産の譲渡所得の特別控除（35 条）、住宅借入金特別控除（41 条）等）

2 所得の意義と分類

(1) 「所得」の意義

「所得」：「包括的所得概念」（人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得であるとする考え）

所得の源泉ないし性質に応じて 10 種類の所得に分類

利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得

(2) なぜ、所得を分類するのか

包括的所得概念を採用するのであれば、あえて所得を 10 種類に分類する必要があるのか、という立法論的な疑問も生じる（同じく所得課税である法人税については所得の分類はない）。

→ 所得の分類によって担税力が異なる。

→ 所得の種類毎に計算方法と課税方法を区別する。

e. g. 退職所得：老後の生活の原資ゆえ優遇的な計算方法

利子所得：大量に発生するので、簡素で中立的な制度が好ましい

→一律源泉分離課税（他の所得と分離して一律に比例税率で課税し、かつ、分離税率と同じ税率で源泉徴収を行うので、利子所得に対する課税は源泉徴収によって完了する。）

(3) 課税方法

ア 総合課税

各種の所得金額を合計し総所得金額を求め、これについて税額を計算して確定申告によりその税金を納める方式。所得税は総合課税が原則。

イ 申告分離課税

他の所得金額と合計せず、分離して税額を計算し（この点が総合課税と異なる。超過累進税率の適用を緩和する効果等を有する）、確定申告によりその税額を納める方式（この点が源泉分離課税制度と異なる）。例としては、退職所得、山林所得、土地建物等の譲渡による譲渡所得、株式等の譲渡所得等。

ウ 源泉分離課税

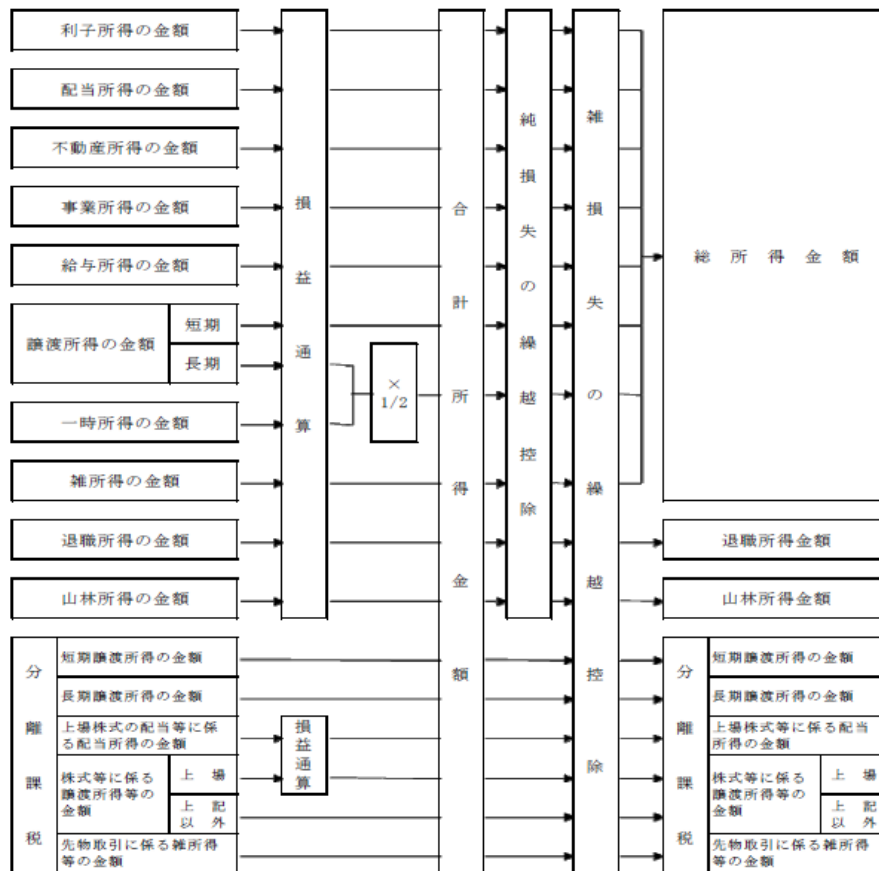
他の所得と全く分離して、所得を支払う者がその所得の支払の際に一定の税率で所得税を源泉徴収し、それだけで所得税の納税が完結するという

方式。必要経費を計算しないで課税関係を完結させることに合理性のあるものがこの方法に適している(利子所得に該当する利子等(総合課税又は申告分離課税の対象となるものを除く)等)。

(4) 収入から控除する金額 (必要経費等)

- ①不動産所得、事業所得、雑所得では必要経費 (所法 37 条)
- ②給与所得では給与所得控除額 (所法 28 条 2 項)
- ③譲渡所得では取得費及び譲渡費用 (所法 33 条 3 項)
- ④一時所得では一時所得に係る収入を得るために支出した金額(所法 34 条 2 項)

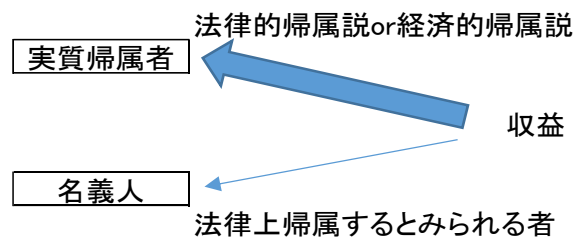
【所得税の課税標準 (所得金額)。税大講本より】



3 所得の帰属

所法 13 条 = 実質帰属者課税原則

「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」（法法 11 条、消法 13 条にも同様の規定）



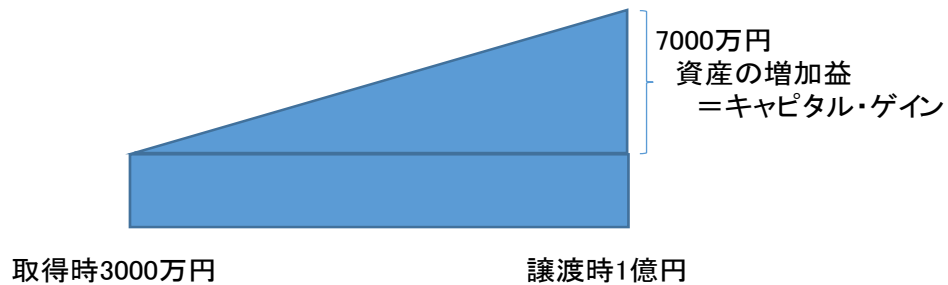
納税者としては、多大な所得について超過累進税率の適用を避けるために低所得の者に帰属しているとか、繰越欠損金のある法人に帰属しているとか、消費税の納税義務者ではない新設の法人に帰属しているなどとして税額を低減させたいという動機を有し、課税庁はそれを疑うので、所得の帰属は実務上しばしば問題となる。

4 譲渡所得について（問題となることが多い）

(1) 意義

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所法 33 条 1 項）。

譲渡所得の本質：資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税するもの（最高裁昭和 47 年 12 月 26 日判決・民集 26 巻 10 号 2083 頁等）。「キャピタル・ゲイン課税」



(2) 「資産」「譲渡」の意義

ア 「資産」（譲渡所得の基因となる資産）

譲渡性のある財産権を全て含む概念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれる（所基通 33-1 参照）。

イ 「譲渡」

一般に所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買のほか、交換、代物弁済、物納、競売、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれる。

参考：離婚に伴う財産分与として自宅を相手方に譲渡したら、譲渡した方に課税（譲渡所得課税）がされる（最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決・民集 29 卷 5 号 641 頁）。財産分与義務に対して、不動産で代物弁済をしたのと同様であり、不動産の時価を対価とする譲渡所得が発生するという事。

(3) 計算方法、課税方法の概要

ア 原則（総合課税）

短期譲渡所得（資産の取得日以後 5 年以内の譲渡）、長期譲渡所得（同 5 年を超える譲渡）のそれぞれについて、総収入金額から、資産の取得費、譲渡費用を控除して残額から特別控除額（50 万円）を控除した金額（所法 33 条 3 項）。いずれも総合課税の対象となり、長期譲渡所得については、平準化の趣旨から、その 2 分の 1 のみが総所得金額に組み込まれる（所法 22 条 2 項 2 号）。

イ 例外（土地、建物等、株式等に係る分離課税等）

特例として、土地等（土地、土地上の権利）、建物等（建物、付属設備、構築物）の譲渡については、長期譲渡所得、短期譲渡所得ともに分離課税となる（措法 31 条、32 条）。税率は長期譲渡所得については 15%（+地方税 5%）、短期譲渡所得については 30%（+地方税 9%）である。マイホーム（居住用財産）の譲渡の場合には 3000 万円の特別控除がなされるなど、各種の特例がある。

株式等についても、株式等の譲渡に係る事業所得、譲渡所得、雑所得の金額については、上場株式等に係る譲渡所得等の金額と一般株式等に係る譲渡所得等の金額に区分し、分離課税（15%+地方税 5%）とされるなど、各種の特例がある。

これらの特例は、税制改正によって頻繁に内容が変動している。

(4) 総収入金額の原則と例外（みなし譲渡）

ア 原則

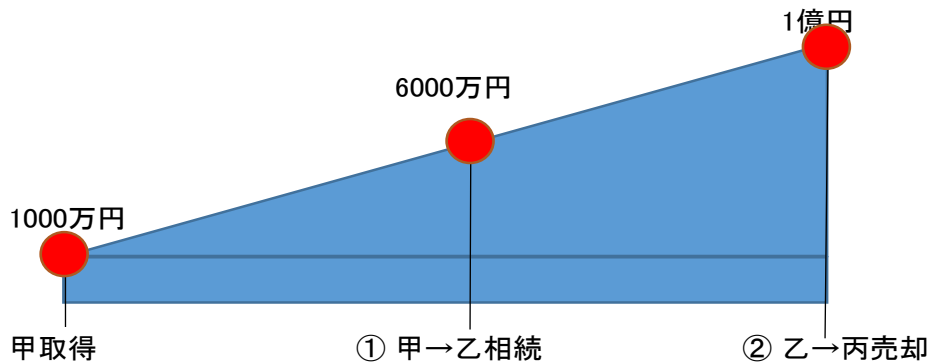
譲渡所得の総収入金額の意義は、原則として所法 36 条に規定する、その年において収入すべき金額。

イ 例外（みなし譲渡）

以上の例外として、所法 59 条 1 項 1 号、2 号（みなし譲渡）。

①法人に対する贈与、遺贈、著しく低い価額の対価による譲渡、②限定承認について、時価により資産の譲渡があったものとみなして譲渡所得の金額を計算する旨規定している（未実現の利得に対する所得課税）。

* 限定承認を軽々に推奨してはならない。



①の段階

原則 この段階では5000万円のキャピタル・ゲインに課税しない。
(乙は、甲の取得費1000万円を引継ぐ(所60条1項))

例外 限定承認の場合には課税する。

②の段階

乙が取得費引継ぎ(所60条1項)なら、ここで9000万円のキャピタル・ゲインに課税する。

5 所得の分類が問題となる例

- (1) 事業所得と給与所得 (収入金額から控除するものが実額の必要経費となるのか (事業所得)、概算での給与所得控除額となるのか (給与所得)。弁護士が顧問契約を締結した会社から受領する顧問料が事業所得であるとされた事例 (最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決・税資 117 号 316 頁))。
- (2) 事業所得と雑所得 (雑所得に分類されると、雑所得の金額の計算生じた損失は損益通算の対象から除外され (所法 69 条 1 項は雑所得を損益通算の対象としていない)、純損失の繰越控除が認められない。)
- (3) 給与所得と退職所得 (退職所得は優遇。特にいわゆる分掌変更 (e. g. 創業者である代表取締役が事実上引退し、法人が退職金として金員を支給するが、なお同人が社内に役員、顧問等何らかの形で在籍する) の裁判例が多い。大阪高裁平成 18 年 10 月 25 日判決、東京地裁平成 20 年 6 月 27 日判決、京都地裁平成 23 年 4 月 14 日判決、東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決等)。
- (4) 雑所得と一時所得 (たとえば競馬の馬券事例。一時所得だと外れ馬券を必要経費として控除できない。最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決等。)

6 収入の計上時期（権利確定主義）

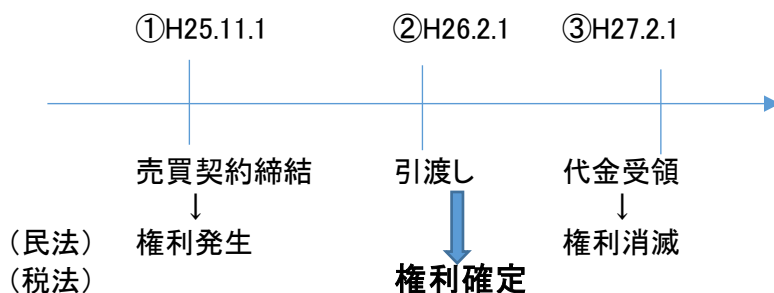
(1) 規定

所法 36 条 1 項は、収入金額について、別段の定めがあるものを除き、「その年において収入すべき金額」とする旨規定。「収入」とは、外部からの経済的価値の流入を意味するが、プラスが増えること（現金の受領等）だけでなく、マイナスの減少（たとえば債務免除）も一つの収入である。

(2) 年度帰属の問題（権利確定主義）

e. g. 不動産の売主Aが、買主Bと、①平成 25 年 11 月 1 日に売買代金 1 億円で不動産の売買契約を締結し、②平成 26 年 2 月 1 日に不動産を引き渡し、③平成 27 年 2 月 1 日にようやく売買代金を受領したという場合に、どの年でAの譲渡所得に係る収入を認識すべきか。

学説、判例は、「収入すべき金額」とは、実現した利益、すなわちまだ収入がなくても「収入すべき権利の確定した金額」のことであるという基準を提示する（権利確定主義）。



「いわゆる権利確定主義のいう「権利の確定」ということの意味については、必ずしも明確ではない。学説、裁判例では、これを権利の「発生」と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味するものとしているようであり、具体的には各種の取引ごとにその特質を検討して判断している」

（最高裁昭和 53 年 2 月 24 日判決・民集 32 卷 1 号 43 頁（賃料増額請求が争われた場合における増額分の賃料は、原則として、その債権の存在を認める裁判が確定した日の属する年分の所得の計算上収入金額に算入されるべきであるとした事例）に係る調査官解説 26 頁）

7 必要経費

(1) 意義

不動産所得、事業所得、雑所得については必要経費を控除して所得を算出する（所法 37 条 1 項）。これらの所得分類についてのみ、控除すべきものが「必要経費」となる理由は、これらの所得については、事業性、業務性が認められ、法人の事業に類似し、法人税法上の損金の概念と同様のものを必要経費として控除することとされているから。

(2) 所法 37 条 1 項

①総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用（「個別対応の費用」）

②その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（「期間対応の費用」）

科目	必要経費の具体例	経費とならないもの
租税公課	事業税、固定資産税、自動車税、不動産取得税、印紙税、消費税等	所得税、相続税、住民税、延滞税、加算税、延滞金、過怠税
水道光熱費	水道代、電気代、ガス代等	家事要部分の費用
旅費交通費	電車代、タクシー代、宿泊代等	家事用部分の費用（家族旅行など）
通信費	電話代、郵便代等	家事要部分の費用
広告宣伝費	テレビ、新聞、インターネットの広告費等	
接待交際費	得意先への贈答費用、飲食接待費等	親族、隣人等との交際費
損害保険料	店舗、商品の火災保険料等	住宅部分の費用
修繕費	店舗、商品の火災保険料等機械器具、車両の修繕費等	住宅部分の費用、資本的支出
消耗品費	事務用品等	
福利厚生費	従業員の健康保険料、慰安旅行費等	
給与賃金	従業員の給与等	自分や生計を一にする親族への給与（青色事業専従者を除く）
利子割引料	事業用資金の借入金の利子等	元本の返済
地代家賃	事業所等の賃借料等	住宅部分の費用
外注費	外注加工費、委託費等	
支払手数料	販売手数料、仲介手数料、各種会費等	
資産損失	事業用資産の取壊し損失、貸倒金等	雑損控除の対象としたもの
その他	事業場の諸雑費等	

8 ここでのポイント

- ・収入（グロス）と所得（ネット）の違い。
- ・所得分類を巡って納税負担が異なるため紛争になりやすい。
- ・所得の帰属。
- ・収入計上時期（権利確定主義）。

第5 債権各論的な事項（その2 法人税）

1 法源

法人税法；法人税の基本原則等

租税特別措置法（42条の3の2から68条の112）

2 法人「所得」税

所得税と同じく「所得」に対する課税。所得の帰属は所得税と同様（実質帰属者課税原則（法法11条））によって判定される。

所得税と異なり、所得の分類はない。

3 確定申告

法人税の納税義務は、各事業年度（法法13条）の終了のときに（抽象的に）成立し、原則として、各事業年度の終了の日の翌日から2月以内に、確定した決算に基づき、確定申告をする必要がある（法法74条1項）。

申告が確定した決算（株主総会による計算書類の承認等）に基づくべきことを、「確定決算主義」といい、法人税法上の所得計算が会計を基礎としていることの現われである。

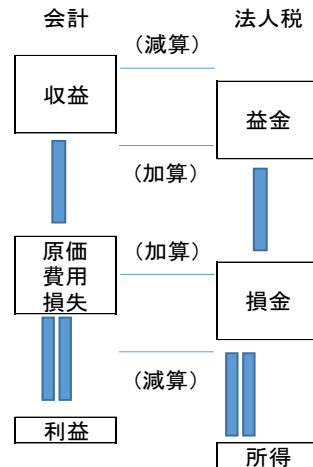
ただし、法人税法は、会計原則を前提としつつもこれを修正して課税対象となる所得を算出することとしている（法法22条）。その理由は両者の目的の違いによる。

会計原則：究極的には当該事業体に出資をする投資家のために適正な利益過程を明らかにする。投資家の保護のためには、保守的な視点が求められる。

法人税法：国家の立場から、担税力のある所得に課税をするためにあるのであり、納税者間で取り扱いが区々であったり、過度に保守的な利益計算をそのまま受け入れることはできない。e.g. 寄附金課税（法人税法37条。寄附金は、会計上費用であっても、法人の収益を生み出すのに必要かは疑義があるので、一定額以上は法人税法上損金とならない。そのことにより、会計上の利益よりも法人税法上の所得が増加し、当該増加した所得に係る法人税が発生する）。

具体的には、(1)会計上の「収益」「原価・費用・損失」を法人税法上の「益金」「損金」に修正し、(2)「益金」から「損金」を控除したものが「所得」となる。

【会計と法人税】



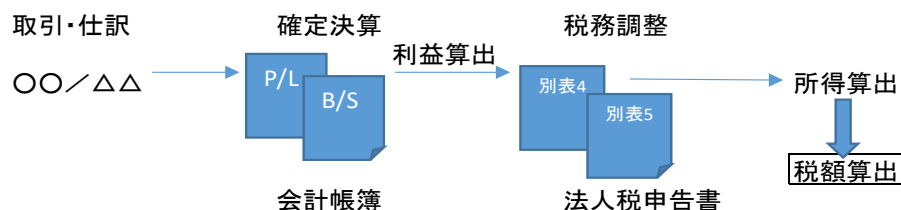
(法人税の確定申告書の作成過程)

- ① 法人税の確定申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書等を添付する(法法 74 条 3 項)。
- ② 当該損益計算書における会計上の「利益」を、法人税申告書別表四の最上部の「当期利益又は当期欠損の額」として記載し、同表上で法人税法上の加算、減算を行って、法人税法上の「所得金額又は欠損金額」を同表の最下部に記載する。
- ③ 当該「所得金額又は欠損金額」を別表一の「所得金額又は欠損金額」に転記し、法人税額を算出する。

なお、別表四の加算、減算項目には、当該事業年度で社外に流出しているもの(たとえば、役員給与の損金不算入額)のほか、社内に留保され、翌事業年度以降に減算、加算されるもの(たとえば、減価償却の償却超過額)があり、後者については、別表五に記載される。

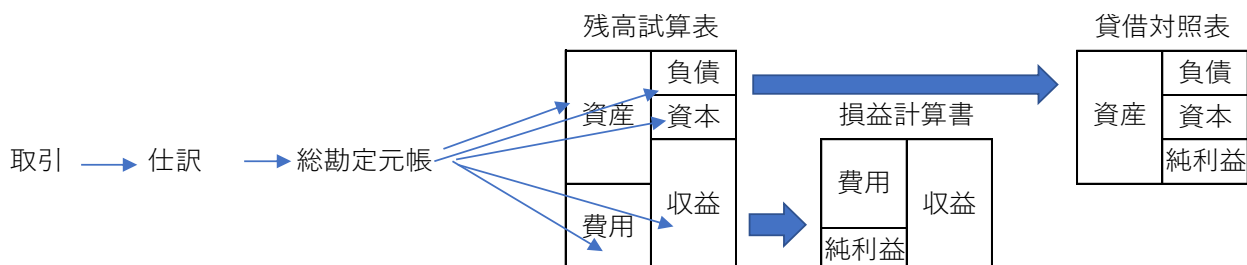
別表四は法人税の損益計算書、別表五は法人税の貸借対照表、といわれることもある。

【法人税の税額計算の仕組み】



4 会計処理

(1) 複式簿記による会計処理



企業の経済活動や事象のうち、企業の資産・負債・資本・収益・費用の増減に影響を及ぼす事柄を「取引」と認識する。これは日常用語の「取引」とは意味が異なる。

e. g.

- ・地震で家屋が全壊した場合＝「取引」（∵家屋の損壊による損失の発生（費用の増加）という資産の消滅（資産の減少）をもたらすから）
- ・売買契約を締結した場合＝「取引」ではない（∵契約締結だけでは、収益、費用の増減、資産の増減等が生じないから。売主が買主に目的物を引き渡すことによって、収益が計上されるべきことになるから、その引き渡しの段階ではじめて「取引」を認識する）。

「取引」は、資産・負債・資本・収益・費用において、その影響を二面的に把握される。売買によって売主が買主に目的物を引き渡して代金を受領すると、売主にとっては、目的物という「資産の減少」が生じ、同時に、代金という「資産の増加」が生じる。

複式簿記では、①この取引の二面的な影響を「仕訳」として記録し、②それを勘定科目ごとに転記して総勘定元帳を作成し、③これを集計して残高試算表を作成し、ここから、④貸借対照表（B/S）と損益計算書（P/L）を作成することになる（基本的に、貸借対照表と損益計算書は、残高試算表を分解したものと考えればよい）。

上図の残高試算表にあるように、資産・費用は左側、負債・資本・収益は右側に集計される。したがって、取引の発生を仕訳によって記帳する段階において、左側と右側に分けて記帳する。簿記では、慣習的に、左側を「借方」、右側を「貸方」と表現する。

(2) 仕訳の例

①1000万円の建物が地震によって全壊した場合

雑損失 1000万円 / 建物 1000万円

*借方は、雑損失が1000万円生じたことを意味し、貸方は、1000万円の資産（建物）が1000万円減少したことを意味する。

②1000万円で取得した建物を、1500万円で売却し現金を収受した場合

現金 1500万円 / 建物 1000万円

売買益 500万円

*借方、売買によって1500万円の現金という資産が増加したことを意味し、貸方は、1000万円の建物という資産が減少し、また、売買によって500万円の収益が生じたことを意味する。

(3) 複式簿記を用いた決算

①取引の仕訳

ア 1月1日 資本金1000万円で本法人を設立した。

預金 1000万円 / 資本金 1000万円

イ 3月1日 銀行から1000万円を借り入れた。

預金 1000万円 / 借入金 1000万円

ウ 6月1日 商品を800万円で仕入れた。

仕入高 800万円 / 預金 800万円

エ 10月1日 商品を1200万円で売却した。

預金 1200万円 / 売上 1200万円

オ 12月1日 借入金400万円を返済した。

借入金 400万円 / 預金 400万円

② 総勘定元帳の作成

以上の仕訳を勘定科目ごとにまとめて総勘定元帳を作成する。

預金		借入金	
1/1 1000万円	6/1 800万円	12/1 400万円	3/1 1000万円
3/1 1000万円	12/1 400万円		
10/1 1200万円			
(合計 3200万円)	(合計1200万円)	(合計 400万円)	(合計1000万円)
(残高 2000万円)			(残高 600万円)

仕入高		資本	
6/1 800万円			1/1 1000万円
(残高 800万円)			(残高 1000万円)

売上	
	10/1 1200万円
	(残高 1200万円)

③ 残高試算表の作成

以上の総勘定元帳から残高試算表を作成する。

(資産)		(負債)	
預金	2000万円	借入金	600万円
(費用)		(資本)	
仕入高	800万円	資本	1000万円
(利益)		(収益)	
利益	400万円	売上	1200万円
合計	3200万円	合計	3200万円

残高試算表の合計欄は、左右で同一になる。この事例では、借方に利益 400 万円が認識される。

④ 貸借対照表、損益計算書の作成

残高試算表を分解すると、貸借対照表と損益計算書となる。

貸借対照表

(資産)		(負債)	
預金	2000万円	借入金	600万円
		(資本)	
		資本	1000万円
		(利益)	
		利益	400万円
合計	2000万円	合計	2000万円

損益計算書

(費用)		(収益)	
仕入高	800万円		
(利益)		売上	1200万円
利益	400万円		
合計	1200万円	合計	1200万円

5 法人税法の所得計算の構造

(1) 法人税法 22 条

- | | |
|-----|---|
| 1 項 | 内国法人の各事業年度の <u>所得</u> の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。 |
| 2 項 | 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の <u>益金の額に算入すべき金額</u> は、 <u>別段の定めがあるものを除き</u> 、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。 |
| 3 項 | 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の <u>損金の額に算入すべき金額</u> は、 <u>別段の定めがあるものを除き</u> 、次に掲げる額とする。
一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの |
| 4 項 | 第 2 項に規定する当該事業年度の <u>収益の額</u> 及び <u>前項各号に掲げる額</u> は、 <u>一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される</u> ものとする。 |
| 5 項 | 第 2 項又は第 3 項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。 |

→22 条 1 項は、「所得」、2 項は「益金」、3 項は「損金」、4 項は公正会計基準について規定している。

2 項、3 項とも、会計処理（4 項）を原則とするが、「別段の定め」を例外としている。

（なお、2 項で、無償の資産の譲渡等も有償とみなしていることに留意。正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、法人間の競争中立性を確保するために無償取引からも収益が生ずることを擬制（適正所得算出説））

(2) 例外（別段の定め）

ア 益金の額の計算（23条から26条）

受取配当金の益金不算入（23条）、みなし配当（24条）、資産の評価益の益金不算入等（25条）、還付金等の益金不算入（26条）等

イ 損金の額の計算（29条から60条の3）

棚卸資産の売上原価等の計算、評価方法（29条）、減価償却資産の償却費（31条）、繰延資産の償却費（32条）、資産の評価益の損金不算入（33条）、役員給与の損金不算入（34条）、過大な使用人給与の損金不算入（36条）、寄附金の損金不算入（37条）、圧縮記帳（42条）、貸倒引当金（52条）、返品調整引当金（53条）、不正行為等に係る費用等の損金不算入（55条）、等。

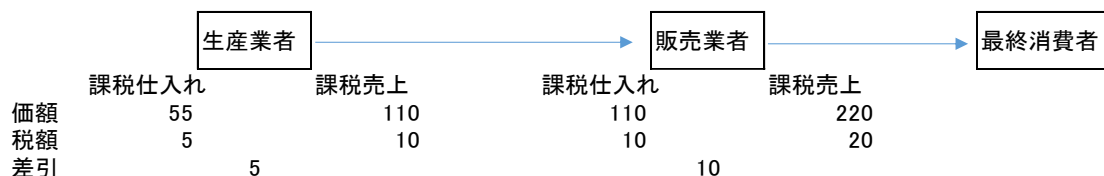
6 ここでのポイント

- ・会計上の利益、法人税法上の所得。
- ・法人税法22条と、各種の例外。

第6 債権各論的な事項（その3 消費税）

1 消費税の仕組み

消費税は、「消費」に対して、広く、公平に、負担を求める租税。消費税は、事業者の取引の各段階での価格に上乗せされ、最終的には、すべて消費者に「転嫁」され、消費者が、広く薄く負担することが予定されている間接税。



消費税の法律上の納税義務者は、あくまでも生産業者と販売業者。

しかし、その実質的な税負担を、生産業者は販売業者に、販売業者は最終消

費者に、それぞれ「転嫁」している。最終消費者が販売業者に支払う 220 の対価のうち、20 は、「消費税」そのものではなく、「消費税相当額」。この「相当額」は、販売業者から最終消費者に消費税負担が「転嫁」されていることを意味する。

2 消費税の課税対象

消費税法 4 条は、①「国内」において、②「事業者」が行った、③「資産の譲渡等」について、消費税の課税対象とする旨を規定する。

定義（消法 2 条 1 項各号）。

- ①国内＝この法律の施行地
- ②事業者＝個人事業主（事業を行う個人）及び法人（3 号、4 号）
- ③資産の譲渡等＝事業として、対価を得て行われる、資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（8 号）

ア 課税対象取引（課税取引）

上記①ないし③を充足する取引。

イ 「課税対象外取引」（不課税取引）

上記①ないし③の、いずれかないし全部を充足しない取引

（個人事業主でないサラリーマンが自宅を売却した場合は、「事業者」が行った取引ではないから、不課税取引。贈与によって資産を取得した場合には、対価が発生していないから不課税取引。）

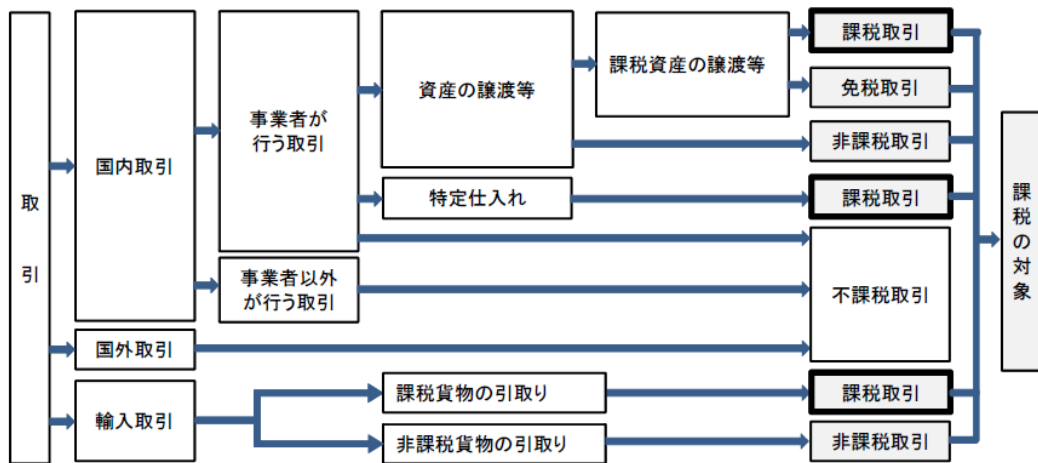
ウ 非課税取引

上記①ないし③を充足しても課税対象とすることになじまないことや、社会政策的な配慮を理由に非課税とされているもの（土地の譲渡貸付け、授業料、住宅の貸付けなど（消法別表第一））。

エ 輸出免税、輸入取引

輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け等については、消費税を免除される（消法 7 条）。外国から輸入されて国内で消費される資産については、国内取引との競争条件を等しくするため、課税される（輸入取引。消法 5 条 2 項）。

【課税の対象と取引の関係】



3 消費税の税額計算

(1) 基本（消法 28 条、30 条、45 条）

①課税資産の譲渡等の対価の額に係る消費税額

—

②課税仕入れに係る消費税額

課税期間中の①課税売上が 1100（消費税税額 100）、②課税仕入れが 550（同 50）であれば、納付すべき消費税額は 50 となる。

(2) 法人税との違い

法人税と類似するが違いもある。

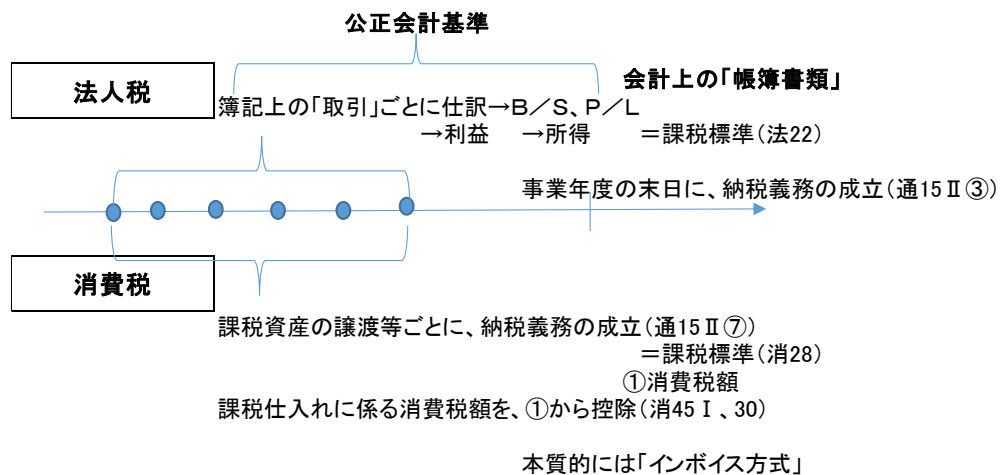
ア 法人税では、企業会計による利益をもとに、法人税法上の所得計算をして税額を算出する。企業会計による利益は、公正会計基準(法法 22 条 4 項)によって計算される。

これに対して、消費税では、公正会計基準という概念がない。

したがって、たとえば減価償却のように、費用を将来にわたって配分するという発想がない（費用収益対応原則がない）。消費税では、法人税法上の減価償却資産でも、これを課税仕入れとして仕入れたならば、当該課税期間に一括して仕入税額控除をする。

イ 公正会計基準がないことから、消費税では、簿記上の取引や仕訳といった概念がない。したがって、仕訳を集計して帳簿書類（貸借対照表、損益計算書等）を作成して事業年度の利益、所得を算出するという観念もない。

【法人税と消費税の違い】



なお、実際の消費税の申告実務では、法人税に係る会計帳簿を基に、所定の修正を加えて消費税の申告書を作成する例が多い。

(3) 消費税の納税義務

消費税は、生産業者、販売業者、最終消費者等の中の複数の取引の段階的な連鎖によって、生産業者、販売業者等の各事業者の納税義務を成立させていく。

事業者が仕入税額控除をどのような証拠資料に基づいて行うかという問題がある。我が国の消費税法は帳簿方式を採用しているが、本質的には、EU加盟各国の附加価値税が採用しているインボイス方式がなじむとされている（インボイス方式とは、仕入税額控除の要件として、仕入れ先が発行するインボイス（適用税率や税額などの所定の事項が記載された書類）に記載された税額のみを控除する方式である。課税期間中の消費税額は、①個々の課税資産の譲渡等の対価の額を合計し、②個々のインボイス記載の仕入れ税額を合計することによって容易に算出可能となる。）

令和5年10月1日から、複数税率に対応した消費税の仕入税額控除の方

式として適格請求書等保存方式（インボイス制度）が導入される。適格請求書等保存方式の下では、税務署長に申請して登録を受けた課税事業者である「適格請求書発行事業者」が交付する「適格請求書」（インボイス）等の保存が仕入税額控除の要件となる。

消費税導入当時（平成元年）には事業者の負担を考慮してインボイス方式は導入されず、仕入税額控除のためには帳簿「又は」請求書等の保存をもって足りるとされたが、平成9年以降は帳簿「及び」請求書等の保存が必要でとされ、インボイス方式への移行が準備されてきた（消費税法30条7項）。

いわばチェーンのように取引の当事者を結びつけ、その証拠を残させるというもので、脱税防止にも資する。

なお、仕入税額控除の要件を規定した消法30条7項の「保存」の意義について、最高裁平成16年12月20日判決・集民215号1005頁は、帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、法30条7項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかつたことを証明しない限り（同項ただし書）、仕入税額控除はできないとした。

（税務調査で、安易に帳簿等の提示を拒絶してはならない）

4 ここでのポイント

- ・消費税の仕組み（法人税との用語等の違い）。
- ・課税取引、課税対象外（不課税）取引、非課税取引。

第7 債権各論的な事項（その4 相続税、贈与税）

1 法源

相続税法：相続税、贈与税の基本原則

租税特別措置法（69条から70条の13）：小規模宅地の特例（69条の4）など

2 相続税、贈与税の意義

相続税：相続、遺贈、死因贈与によって被相続人から相続人に移転する財産に対して課される租税

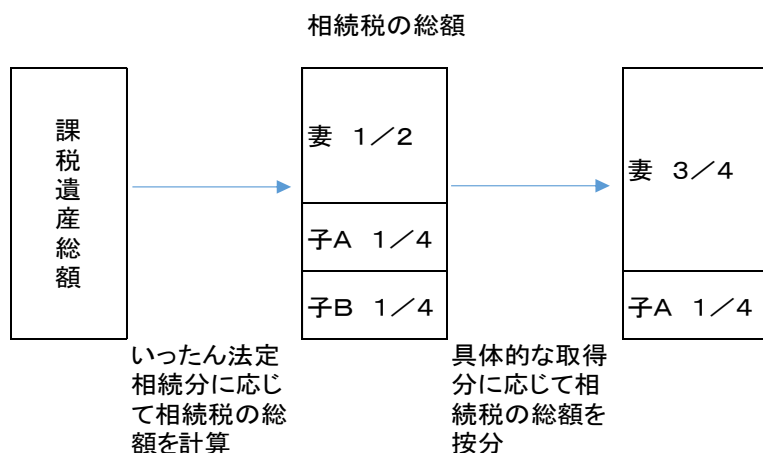
贈与税: 贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税。

* 相続、遺贈、贈与等の概念は、民法の借用概念。所得税や法人税といった所得課税が会計原則に依拠して課税要件を構築しているのに対し、相続税、贈与税は、民法という私法の法律関係に依拠して課税要件を構築している。

3 相続税額の計算方法

① いったん、法定相続人が、法定相続分に従って財産を取得したと仮定して、その相続の「相続税の総額」というトータル税額を算出し（相法 16 条）、② 当該「相続税の総額」を、具体的な各相続人等の取得分に応じて按分計算して各人の相続税額を算出する（相法 17 条）。

【相続税の計算方法】



上図では、遺産分割で妻が 4 分の 3、子 A が 4 分の 1 を取得するが、「相続税の総額」は、法定相続分に従って各人が取得したものとして計算する。

→ 原則的には、どのように遺産分割がなされても、「相続税の総額」は同額となる。単純に取得者だけに注目すると、超過累進税率では、取得者が誰かによって、相続税額の総額が変わってくることとなる。

なお、特例的に、誰が当該財産を取得するかによって計算方法が異なる場合もある（配偶者の税額軽減特例（相法 19 条の 2）や小規模宅地の特例（措法 69 条の 4）など）。

【相続税の申告の仕方（国税庁 HP）より】

Q&A 相続税額の計算方法は？

問： 「相続税がかかる財産」の価額の合計額が1億2,000万円、「債務・葬式費用」の合計額が2,000万円である場合の相続税額の計算方法を説明してください。

なお、相続人は妻と子2人で「相続税がかかる財産」の分割及び「債務・葬式費用」の負担状況は次の表のとおりです。

相続人	妻	子	子	合計
相続税がかかる財産	1億円	1,000万円	1,000万円	1億2,000万円
債務・葬式費用	2,000万円	-	-	2,000万円

答： 次のとおり計算します。

【各人の課税価格の計算】

妻 1億円 - 2,000万円 = 8,000万円
 子 1,000万円 - 0万円 = 1,000万円
 子 1,000万円 - 0万円 = 1,000万円

各人ごとに相続税がかかる財産の価額から債務・葬式費用の金額を差し引いて計算します。

【課税価格の合計額の計算】

8,000万円 + 1,000万円 + 1,000万円 = 1億円

各人の課税価格を合計した金額が「課税価格の合計額」となります。

【課税遺産総額の計算】

課税価格の合計額1億円から、遺産に係る基礎控除額4,800万円(3,000万円+600万円×3人)を差し引いた金額、5,200万円が課税遺産総額となります。

1億円 - 4,800万円 = 5,200万円

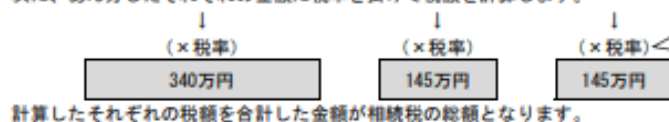
遺産に係る基礎控除額は、次により計算します。
 (3,000万円+600万円×法定相続人の数)
 ※「法定相続人の数」については2ページ参照

【相続税の総額の計算】

課税遺産総額 (5,200万円)

妻 $\left(\frac{1}{2}\right)$ 2,600万円	子 $\left(\frac{1}{4}\right)$ 1,300万円	子 $\left(\frac{1}{4}\right)$ 1,300万円
--------------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------

まず、課税遺産総額5,200万円を法定相続分（「法定相続人の数」に応じた相続分）であん分します。次に、あん分したそれぞれの金額に税率を掛けて税額を計算します。



具体的には前ページに記載されている「相続税の速算表」を使用して計算します。

↓ ↓ ↓

相続税の総額 630万円

【各人の納付すべき相続税額の計算】

相続税の総額を課税価格の合計額に占める各人の課税価格の割合であん分します。

妻504万円	子63万円	子63万円
--------	-------	-------

あん分した税額から、各種の税額控除の額を差し引きます。この事例では「配偶者の税額軽減」（次ページの口参照）のみ適用があったとして計算します（配偶者の税額軽減額は504万円）。

↓ ↓ ↓

(実際に納付する相続税)

妻 0円	子63万円	子63万円
------	-------	-------



4 相続財産

原則として、私法上、被相続人の財産か否かによって判定（所得課税のような実質主義ではない）。名義預金、名義株等が問題となることが多い。なお、不動産売買契約締結後に相続が発生した場合の相続財産は売買代金債権であり、不動産ではない（最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決等）。

相続税法上の例外として、みなし相続財産（相法 3 条。相続人等が受取人として取得する死亡保険金等）、相続開始前 3 年以内の贈与財産（相法 19 条）等。

5 財産の評価

(1) 概略

相続税法 22 条は「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」によると規定。特別の定めは地上権等の評価（同 23 条）、定期金に関する権利の評価（同 24 条）等であり、原則として、財産の評価は時価による。

時価とは、課税時期（相続、遺贈又は贈与により財産を取得した時点）における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た場合に通常成立する価額、すなわち、当該財産の客観的交換価値をいうと解されている（財産評価基本通達 1、東京地裁平成 7 年 7 月 20 日判決・税資 213 号 202 頁等）。

国税庁は財産評価基本通達を定め、土地、家屋、構築物、動産、特許権等の無体財産権、株式、信託受益権、預貯金、貸付金債権等の多くの種類の財産について、網羅的に、その画一的な評価方法を定めている。課税実務や裁判実務において、財産評価基本通達の持つ意味は極めて大きい。

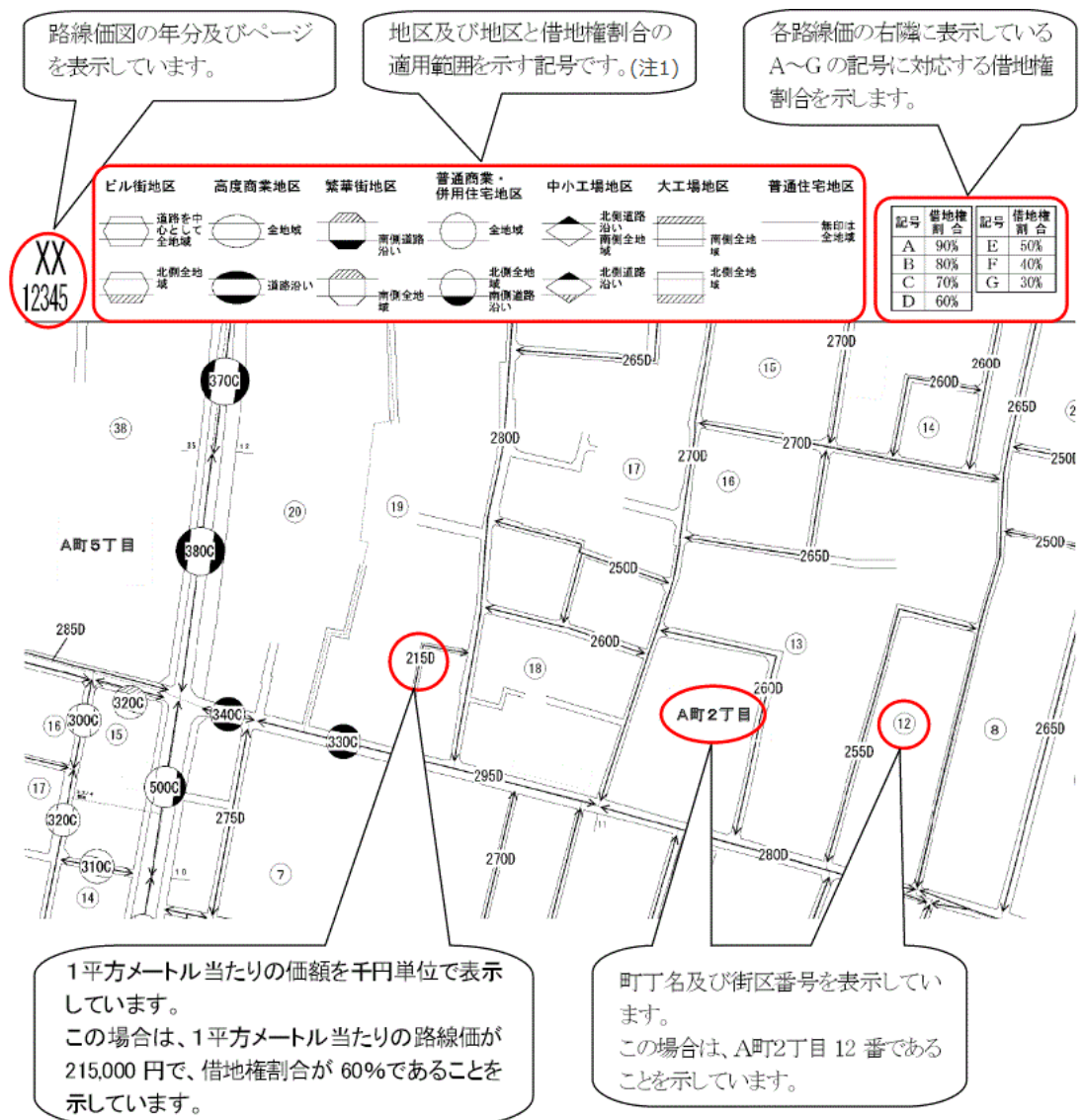
一般論として、財産評価基本通達は、財産の評価については安全性を考慮し、謙抑的な、すなわち、本来の時価よりも低額な評価をしている。

(2) 土地の評価のうち路線価方式

その宅地の面する路線に付された路線価を基礎とし、所定の計算を行った金額により評価する（財通 13）。路線価は、毎年国税局長が定め、財産評価

基準書の路線価図としてインターネット等で公開している。国税局は路線価を定めるに当たり、標準地を選定し、不動産鑑定士等に当該標準地に係る鑑定評価等を依頼し、当該標準地の仲値（買い進み、売り急ぎがなかったものとした場合における価格）を把握し、当該標準地の仲値を基に路線価を定めるといった手順を踏んでいると言われる。路線価は公示価格の約8割となるように設定される。

【路線価図の説明。国税庁 HP より】



(3) 株式（財通 168 から 193-2）

ア 上場株式（財通 169）

上場株式については、市場で毎日取引が行われ、その取引価額が時価を示していると考えられることから、その株式が上場されている金融商品取引所の公表する課税時期（相続、遺贈又は贈与により財産を取得した時点）の最終価格等によって評価する。

イ 取引相場のない株式（財通 178 以下）

取引相場のない株式とは、上場株式及び気配相場等のある株式以外の株式である。取引相場のない株式の発行会社は千差万別であり、その評価は難しいが、評価通達は次のような考え方を採用している。基本的な考え方として、株式を取得した株主が、当該会社の経営支配力を持っている同族株主か（原則的評価方式）、それ以外の株主等か（特例的な評価方式）により評価方式が分かれる。

(ア) 原則的評価方式

原則的評価方式では、評価会社を総資産価額、従業員数、及び取引金額により大会社、中会社、小会社のいずれかに分類する。

①上場企業に匹敵するような大会社の株式は、上場会社の株式の評価との均衡を図ることが合理的なので、原則として類似業種比準方式により評価する（財通 182）。

②小会社の場合には個人企業とそれほど変わらないという前提のもと、個人企業者の財産評価との均衡を図るべく、原則として、純資産価額方式により評価する。

③中会社は、大会社と小会社の評価方式を併用して評価する。

(イ) 特例的な評価方式

株主の中でも事業経営への影響度の少ない同族株主の一部及び従業員株主などが株式を証する場合は、実質的には単に配当を期待するだけであるという実態もある。したがって、同族株主以外の株主等が取得した株式（財通 188）については、年配当金額を基として配当還元方式により評価する（財通 188-2）。

(ウ) 特定の評価会社の株式の評価

以上のような評価方法が適正でない特定の評価会社については、評価通達は、株式保有特定会社、土地保有特定会社、清算中の会社等に分類し、特別の評価方法を定めている（財通 189 以下）。

6 遺言、遺産分割と相続税、所得税

(1) 遺言がある場合

遺贈、相続させる旨の遺言とも、相続開始と同時に即時の権利移転効力（遺産分割効果説。最高裁平成 3 年 4 月 19 日判決）

→ 分割済のものとして申告

(2) 遺産分割が成立していない場合の申告

相続税の申告書提出までに遺産分割が未了の場合には、各共同相続人の法定相続分に従って申告しなければならない（相法 55 条）。

(3) 10 ヶ月以内に分割した方が良い。

∵ 配偶者の税額軽減（相続税法 19 条の 2）、小規模宅地等の特例（租税特別措置法 69 条の 4）等の適用（分割して取得者が決まっている必要）を受けするため。

→ 相続人が早期に遺産分割合意する動機付けとなる。

(4) 10 ヶ月以内に分割できない場合は？

→ 55 条によって未分割前提で申告するが、上記特例については、「申告期限後 3 年以内の分割見込書」を提出（相続税法施行規則 1 条の 6 第 3 項等）。3 年経過後も、税務署長の承認があれば適用を受けられるが、申告期限後 3 年 2 ヶ月以内に訴え提起等を行う必要があるので注意（相続税法 19 条の 2 第 2 項、相続税法施行令 4 条の 2 第 2 項、相続税法施行規則 1 条の 6 第 2 項等）。

→ 分割した後、4 ヶ月以内に、更正の請求（相続税法 32 条）

(5) 当初申告時には未分割で、後に遺産分割が成立した場合

→ 分割した後、4ヶ月以内に、更正の請求（相続税法 32 条）

（上記の特例適用だけでなく、法定相続分（当初申告）よりも分割による取得財産が少ない場合には、更正の請求を受けうる）

(6) 再度の遺産分割

民法上は、遺産分割の債務不履行解除はできないものの（最高裁平成元年 2 月 9 日判決）、合意解除し再度の遺産分割をすることは可能（最高裁平成 2 年 9 月 27 日判決）。しかし、課税上は譲渡、贈与として扱われる傾向がある（相通 19 の 2-8、東京地裁平成 11 年 2 月 25 日判決等）。当初の分割に錯誤があつて無効である場合には、もとより当初分割が無効なのであるから、再度の遺産分割をもって直ちに贈与等と捉えることは無理があるだろうが（東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決）、かなりレアケース。

(7) 代償分割における代償金と取得費

代償分割の代償金は、当該代償分割に係る資産の取得費に当たらない。たとえば、共同相続人甲が、相続財産たる土地（取得費 1000 万円、時価 1 億円）を取得し、他の相続人乙に対し代償金として 5000 万円を支払い、後に、当該土地を第三者に 1 億円で売却したとしても、遺産分割の遡及効からして、甲が相続開始時に単独所有したことになるのであり、甲の譲渡所得は、1 億円 - 1000 万円（取得費） = 9000 万円となると解している（最高裁平成 6 年 9 月 13 日判決、所基通 38-7）。甲、乙は 1 億円の財産を平等に分け合ったのに、売却時の譲渡所得の税負担を甲だけが負担する結論となる。近い将来に当該物件を売却する予定があれば、譲渡所得課税の負担に注意が必要。

(8) 遺留分と申告

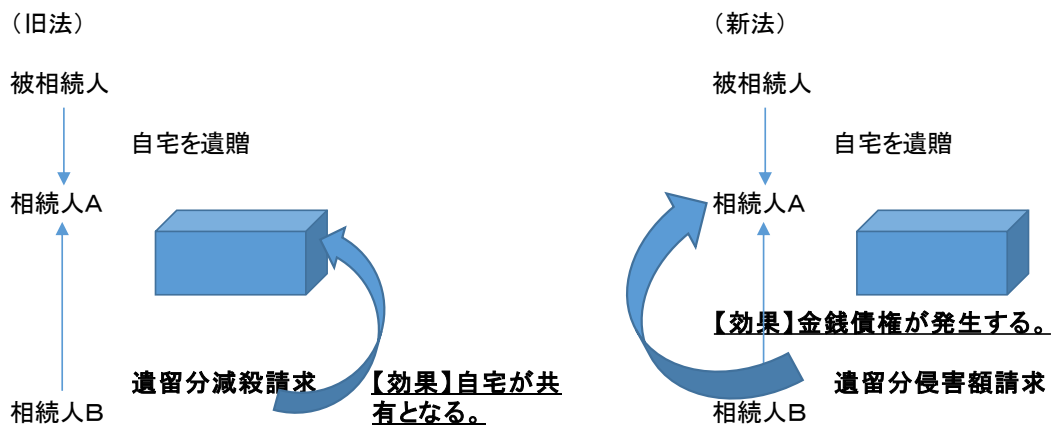
遺言があり、当初申告をし、遺留分権利者に支払いをした場合

→ 当初申告では遺留分を無視してよい。支払うべき金銭の額が確定した後、4ヶ月以内に、更正の請求（相続税法 32 条）

(9) 遺留分に係る民法改正

「遺留分減殺請求権」→「遺留分侵害額請求権」

物権的効果説（最判昭和 51 年 8 月 30 日民集 30 卷 7 号 768 頁）の放棄。
金銭債権しか生じない。



新法で、遺留分侵害額請求権行使後に、受遺者側に資力がなく、遺産について共有とした場合に、譲渡所得課税（所得税法基本通達 33-1 の 6）が発生するリスク。

【遺留分権行使と共有関係】

(旧法) 甲 ← 遺留分減殺請求権の行使 乙
 当然に、共有状態となる

3/4 甲	1/4 乙
-----------------	-----------------

(新法) 甲 ← 遺留分侵害額請求権の行使 乙
 金銭債権2500万円の発生

→
 共有とするためには代物弁済？
 → 甲に譲渡所得発生？

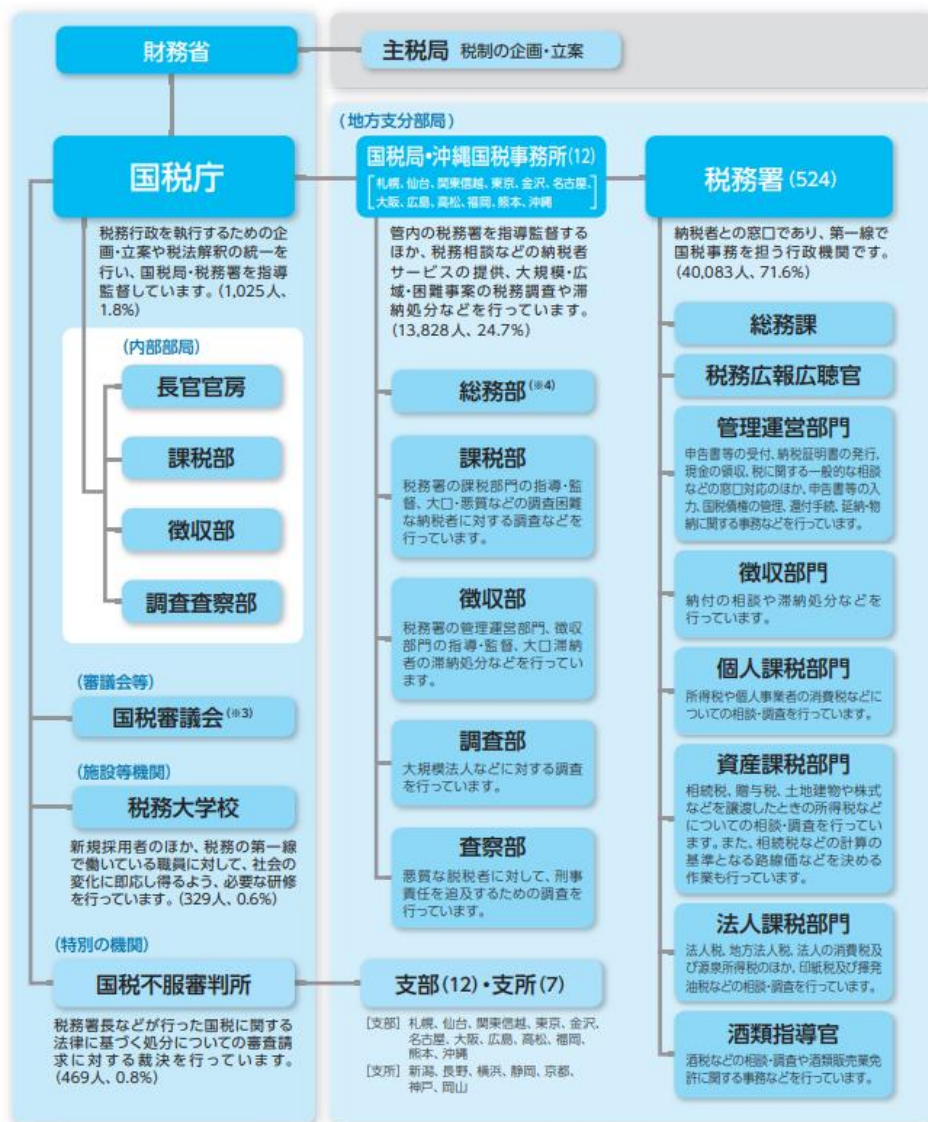
遺言と異なる遺産分割（遺贈を事実上放棄して共同相続人間で遺産分割を行ったとみて贈与税課税をしない取扱い）と同様に考えられるかも知れないが、この場合には相続人全員で（遺言と異なる）遺産分割をする必要がある。

7 ここでのポイント

- ・相続税、贈与税は、民法等の私法から考える。
- ・相続実務では思わぬ課税が生じないように、相続税、贈与税の基本理解を。

第8 国税当局の組織構造と税務調査

【国税庁レポート 2021 より】



第9 税務調査

1 国税通則法（平成23年税制改正により規定整備）

- ①各税目に係る質問検査権（74条の2から6）（所得税、法人税、消費税、相続税、贈与税、酒税等）
- ②提出物件の留置き（74条の7）
- ③権限の解釈（74条の8）（犯罪捜査のための権限と解してはならない）
- ④納税義務者に対する調査の事前通知等（74条の9）、事前通知を要しない場合（74条の10）
- ⑤調査の終了の際の手続（74条の11）（実地の調査後、更正決定等をすべきと認められないときの書面通知（1項）、更正決定等をすべきと認める場合の調査結果の内容説明（2項）、修正申告等の勧奨（3項）等）
- ⑥官公書等への協力要請（74条の12）
- ⑦身分証明書の携帯（74条の13）

2 違法な調査

(1) 税務職員の調査が国賠法上違法であるとされた事例もある。

ア 大阪高裁平成10年3月19日判決・判タ1014号183頁

納税者の家族が、店舗部分とは区分された居宅部分である二階の部屋への入室を拒否していたところ、承諾なく2階にあがった行為等について違法とされ、国家賠償請求が認められた事例。

イ 神戸地裁平成25年3月29日判決・税資263号67頁

調査官が、納税者に対して、倉庫内で写真撮影することの明示の承諾を求めず、また、納税者が倉庫からの退去を求めていたにもかかわらず、倉庫内での写真撮影を行った行為等が、国家賠償法上違法であるとされた事例（ただし、国側が消滅時効を援用した）。

(2) 調査の違法と処分の効力

上記神戸地裁判決は、「調査手続の単なる瑕疵は決定処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何ら

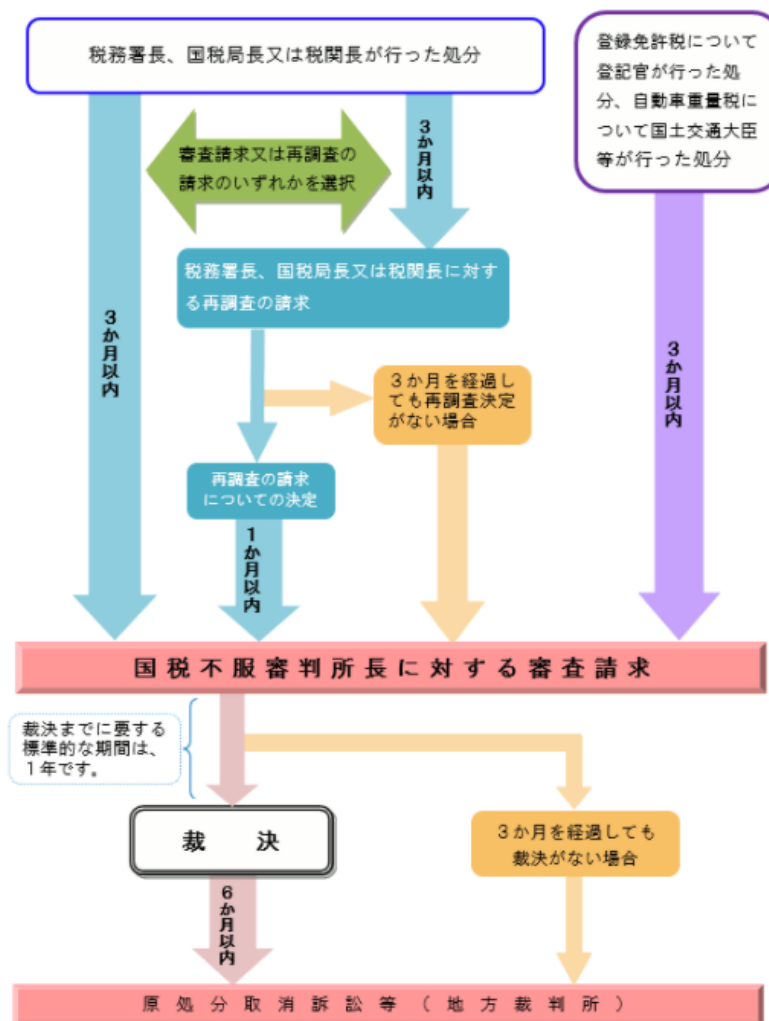
の調査なしに決定処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取り消原因があるものと解するのが相当である。」とし、当該事案では取消し原因となる重大な違法はないとした（同趣旨のものとして、広島高裁平成4年9月29日判決）。

(3) 国税庁側の基本的な考え方については、「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（平成24年9月12日）参照。

第10 税務紛争

1 制度

【審判所 HP より】



- 2 税務調査対応
 - ・基本は、顧問税理士のバックアップ（意見書作成等）
 - ・受任方法の工夫？
- 3 更正処分、決定処分の通知書の理由附記を見る。依頼者から事実関係を確認する。
- 4 再調査の請求と審査請求のいずれを選択するか。
 - ・早期の取消しが見込めるか。
 - ・再調査の決定（処分の理由附記よりも詳細）を見てからどこまで争うかを決めるか。
 - ・それぞれ取消し率は？
- 5 証拠をどのように収集するか。
 - ・依頼者、関係者からの聞き取り、収集。
 - ・審査請求における証拠の閲覧、謄写（通則法 97 条の 3）
- 6 主張、立証のポイント
 - ・民事訴訟的な法的主張、事実主張（税理士とは役割が異なる）
 - ・私法によるだけでは十分ではない（特に再調査の請求、審査請求）

第 1 1 税理士と弁護士の役割の違い

- 1 ものの見方の違い（*あくまでも一般的な傾向についての私見）
 - (1) 経済活動の見方
 - 税理士＝会計から見る。経済活動を仕訳に分解する。
 - 弁護士＝民法から見る。経済活動を債権債務関係に分解する。
 - (2) ルールの見方
 - 税理士＝通達や申告の手引き等の実務書等から考える。
 - 弁護士＝法律の体系、条文、趣旨、判例から考える。

(3) 事実の見方

税理士＝正常な、常識的な事実。

弁護士＝異常な、非常識な事実。

→ どの程度の証拠資料があれば、当該事実を認めて物事を進めてよいかという判断に影響を与える。

(4) 国家権力に対する見方

税理士＝納税者の利益を守りつつ、税務行政に協力する。

弁護士＝国家権力から国民を護るという発想が強い。

(5) 依頼者の利益に対する見方

税理士＝長年の顧問契約によって当該依頼者の長期間の利益を考える。

弁護士＝受任事件の解決という短期の利益を考える。

2 税務弁護活動の必要性について

第12 税法の勉強方法

1 理論面

金子宏『租税法』（弘文堂。2022年時点で第24版）

金子宏ら『ケースブック租税法』（弘文堂）

2 裁判例

判例百選等

裁判例はやや特殊事例が多い。審判所裁決は一般的なものが多い。

3 弁護士業務関係

東京弁護士会編著『法律家のための税法』[民法編][会社法編]（第一法規）

大阪弁護士会友新会『弁護士業務にまつわる税法の落とし穴』（清文社）

4 国税不服審判所（任期付公務員制度）

以上