

はしがき

私は、弁護士を4年半経験した後の平成25年に国税審判官として採用され、以後3年間奉職する機会を得ました。国税審判官に採用されたときは、私のような経験年数の短い弁護士が、20年以上も国税の現場で職務を遂行されてきた職員の方と一緒に仕事ができるのか、はたして役に立てるのであろうかと、とても不安に感じたことを覚えています。

実際、国税出身の職員の方の税務に対する深い知識と経験には助けられてばかりでしたが、事実と主張を法律的に整理するという視点においては、私の知識や経験が生かされたのではないかと思います。国税出身の職員の方、税理士出身や公認会計士出身の国税審判官の方々は、弁護士や裁判官が普段行っている法的三段論法での考え方にはあまりなじみがなく、結論に至る思考過程を法律に沿って説明することはあまりないようでした。そのため、私などの弁護士出身の国税審判官や、裁判官出身の国税審判官が、法律的に整理する役割を果たしていました。

平成28年に弁護士に戻ってからも、税務調査の対応をした際に納税者と国税職員の主張を法律的に整理するだけで、国税職員が主張を取り下げて、納税者の意向に沿った修正申告をすることで税務調査が終了するケースがありました。

このような経験から、税務の実務において法律的に整理することは、特に国税職員と納税者の主張が対立する場面において争点を浮かび上がらせ、国税不服審判所の裁決や裁判所の判決の見通しを踏まえた解決をすることを可能とし、税務事件の適正な解決に資することになると確信しました。

本書は、上記の問題意識から、主として税理士や経理担当者向けに、税務調査において納税者の主張と国税職員の主張が対立してし

まった場合に、法律的に整理し、訴訟の見通しを踏まえた解決をすることができるよう執筆しました。

もちろん国税不服審判所への審査請求や訴訟に至る場合は、弁護士に依頼した方がよいですが、他方で弁護士費用等を考えると弁護士に依頼することまではしないものの納税者が納得できない場合等、税理士や経理担当者が税務調査において適切に対応しなければならない場面も想定されます。そのような場面において、まずは税理士や経理担当者が、国税職員に対し、本書の考え方を基に法律的に整理した反論をしていただければと思います。

本書は、これまで税理士会等の研修やセミナーでお話させていただいた内容や、そこでいただいたご質問やご意見などをベースにしています。そのため、本書が税理士や経理担当者の疑問点を意識したものとなっている場合はご質問やご意見をいただいた方のおかげですので、この場を借りて御礼申し上げます。

本書が、納税者、国税当局の税務実務における法的な理解を助け、適正な課税処分につながる一助となれば幸いです。

最後に本書の企画を筆者にご提案いただき編集等に多大なご尽力をいただきました（株）日本法令の水口鳴海氏に、この場を借りて厚く御礼申し上げます。

2022年12月
筆 者

第1章

税務調査における 法的反論の基本的な手法

第1節

法律的な考え方入門

14

1 はじめに 14

2 法律的な考え方の基本 ～重加算税を題材として～ 16

(1) 法的三段論法 16

(2) 法令解釈 16

(3) 事実認定 19

(4) あてはめ 20

第2節

規範の考え方（法律要件～法令解釈）

22

1 法令解釈の必要性 22

2 重加算税の法令解釈 26

(1) 隠ぺい行為、仮装行為とは 26

- (2) 積極的な隠ぺい・仮装行為がない場合 30
- (3) 小括 ～重加算税の賦課要件の整理～ 34

3 リーガルリサーチ 38

- (1) 条 文 38
- (2) 通達、タックスアンサー等 39
- (3) コメントール、基本書等 40
- (4) 判例調査 42
- (5) 情報公開請求等 44
- (6) 小 括 44

第3節

事実認定

46

1 事実認定とは 46

2 裁判で認定される事実 49

3 事実認定の手法 50

- (1) 動かしがたい事実 50
- (2) 経験則 52
- (3) 証拠の種類 55

4 小 括 61

第4節

あてはめ (ケーススタディ)

62

1 はじめに 62

2 事案の概要 63

3 争 点 66

4 判 旨 66

(1) 法令解釈 67

(2) 修正申告で新たに追加した財産についての重加算税 67

(3) 更正処分で新たに追加した財産についての重加算税 69

(4) X1 に申告手続きをゆだねていた X2 と A について 70

(5) 事実認定についての考察 72

(6) 小 括 73

第5節

税務調査での対応

74

1 国税職員からの指摘内容の理解 74

2 法令解釈の確認 75

3 事実関係の調査 76

4 その他の調査 76

5 国税職員に対する応答 77

第2章

ケーススタディ

第1節

認定賞与（所得税法 28 条 1 項）

80

- 1 問題の所在 80
- 2 事案の概要 81
- 3 争点 82
- 4 判旨 83
 - (1) 法令解釈 83
 - (2) 事実認定・あてはめ 84
- 5 コメント 87
- 6 税務調査での対応 89

第2節

交際費等（租税特別措置法 61 条の 4）

91

- 1 問題の所在 91
- 2 事案の概要 92

3 争 点 93

4 判 旨 93

(1) 法令解釈 93

(2) 事実認定・あてはめ 95

5 コメント 100

6 税務調査での対応 101

第3節

交際費等と重加算税

105

1 問題の所在 105

2 事案の概要 105

3 争 点 107

4 判 旨 107

(1) 法令解釈 107

(2) 事実認定・あてはめ 107

5 コメント 113

6 税務調査での対応 114

第4節

非課税所得 ～不法行為に基づく 損害賠償金～（所得税法9条1項）

117

1 問題の所在 117

- 2** 事案の概要 118
- 3** 争点 119
- 4** 判旨 119
 - (1) 法令解釈 119
 - (2) 事実認定・あてはめ 120
- 5** コメント 121
- 6** 税務調査での対応 123

第5節

資産の取得費（所得税法 38 条 1 項）

125

- 1** 問題の所在 125
- 2** 事案の概要 125
- 3** 争点 126
- 4** 判旨 127
 - (1) 法令解釈 127
 - (2) 事実認定・あてはめ 130
- 5** コメント 131
- 6** 税務調査での対応 132

第6節

退職所得（所得税法 30 条 1 項）

134

- 1 問題の所在 134
- 2 事案の概要 134
- 3 争点 136
- 4 判旨 136
 - (1) 法令解釈 136
 - (2) 事実認定・あてはめ 138
- 5 コメント 143
- 6 税務調査での対応 145

第7節

役務提供地（消費税法 4 条 3 項 2 号）

147

- 1 問題の所在 147
- 2 事案の概要 148
- 3 争点 149
- 4 判旨 149
 - (1) 法令解釈 149
 - (2) 事実認定・あてはめ 152
- 5 コメント 155
- 6 税務調査での対応 158

第8節

相続税法上の時価（相続税法 22 条）

160

- 1** 問題の所在 160
- 2** 事案の概要 161
- 3** 争 点 163
- 4** 判 旨 164
 - (1) 法令解釈 164
 - (2) 事実認定・あてはめ 168
- 5** コメント 170
- 6** 税務調査での対応 171

第9節

地方税法上の時価 （地方税法 341 条 5 号）

173

- 1** 問題の所在 173
- 2** 事案の概要 174
- 3** 争 点 175
- 4** 判 旨 175
 - (1) 法令解釈 175
 - (2) 事実認定・あてはめ 180
- 5** コメント 181
- 6** 納税通知書への対応 182

凡 例

最判 最高裁判所判決

高判 高等裁判所判決

地判 地方裁判所判決

民集 最高裁判所民事判例集

集民 最高裁判所裁判集（民事）

訟月 訟務月報

税資 税務訴訟資料

判夕 判例タイムズ

判評 判例評論

第1章

税務調査における 法的反論の基本的な手法

本章では、重加算税を題材として、法的反論の基本的な手法をみていきます。

第1節

法律的な考え方入門

第2節

規範の考え方（法律要件～法令解釈）

第3節

事実認定

第4節

あてはめ（ケーススタディ）

第5節

税務調査での対応

第1節

法律的な考え方入門

1 はじめに

法人税の税務調査においては、会計帳簿の記載が正しいか否かが問題とされ、帳簿の記載と証憑の照らし合わせで誤りが見つかることも多くあります。

また実務では、日々多数の取引を会計帳簿に入力しますので、計上時期や金額の転記ミスなどをチェックすることも多く、一つひとつの取引について税法の条文や判例を意識して処理するということはなかなか難しいでしょう。

あるいは、税務処理を文章で説明する機会は少なく、税務を数字ではなく文章で説明することにすら苦手意識があるという人もいるのではないのでしょうか。

数字の転記ミスなどが起きるため、数字のチェックは気を付けてしていますし、ミスが発生しないような業務フローにしています。
税法の条文や通達は、あまりみたことがありません。



経理担当者

通達やタックスアンサーはチェックしますが、判決や判例をチェックして法律的に整理して文章にすることまでは行えていません。



税理士

このような業務の中で、国税職員から非違事項の指摘を受けたとき、それに対する反論を組み立てるのは容易ではありません。



国税職員

この税務処理は誤っているので、修正申告をしてください。

しかし、憲法84条が「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。」としているとおり、課税要件は法律によって定められています。また、更正処分の処分理由は、課税要件に沿った文章で説明されますし、その後の再調査の決定、国税不服審判所の判決、裁判所の判決とも課税要件に沿った文章で説明されます。そのため、更正処分がなされる前の税務調査の段階で、課税要件に沿って法律的に事案を整理することは、その後の判決や判決の見通しを踏まえて修正申告をすべきか、更正処分として争うかを定めるうえで不可欠といえます。

実際に、税務調査において、国税職員から指摘された非違事項を法律的に整理するだけで、国税職員の指摘が法律上の要件を満たすには不十分として、修正申告が不要となったケースもありました。

以下では、重加算税を題材として、法律的な考え方をみていきましょう。

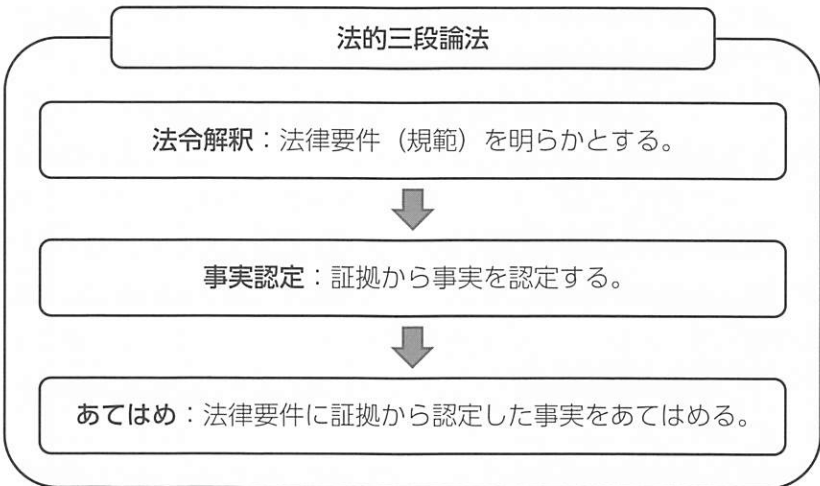
2

法律的な考え方の基本 ～重加算税を題材として～

(1) 法的三段論法

法律の条文には、その要件と効果が規定されており、その要件に具体的事実をあてはめて、要件を充足する場合に法律効果が発生します。

法律の要件を明らかとする作業を**法令解釈**といい、その要件にあてはめる事実を認定する作業を**事実認定**、認定した事実を法律要件にあてはめる作業を**あてはめ**といいます。これを、**法的三段論法**といいます。



(2) 法令解釈

重加算税を題材として、法令解釈についてみていきましょう。



納税者

1,000万円の売上の計上漏れがあり、修正申告をしなければならないのですが、国税職員から重加算税を課すと言われていて困っています。私には脱税の意図はなく、うっかりミスなのです。

国税職員は、こういった理由で重加算税を課すと言っていましたか？



税理士



納税者

悪質だから重加算税とのことですよ。

納税者の話によると、国税職員は、納税者が悪質な納税者であるから重加算税を課すと言っているようです。悪質な納税者だと重加算税を課されてしまうのでしょうか。重加算税の賦課要件を確認してみましょう。

修正申告の際に課される重加算税は、国税通則法68条1項に以下のとおり規定されています（分かりやすさのためにかっこ書きを省略して引用しています）。

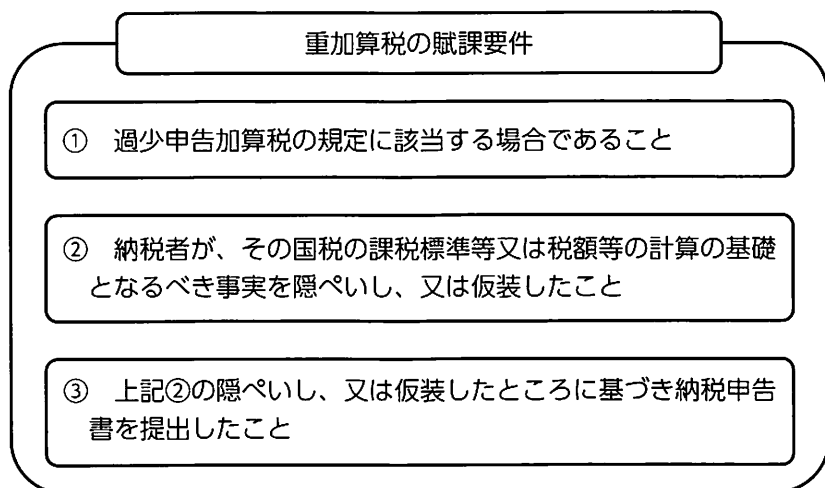
国税通則法

（重加算税）

第68条 第65条第1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（略）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（略）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100分の35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。

この規定をみると、その重加算税の賦課要件は、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、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を隠ぺいし、又は仮装したこと、③上記②の隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出したこと、と整理できます。図示すると次のとおりです。



国税職員から言われたという「悪質な納税者」という理由では、重加算税の賦課要件を満たさないことが分かります。そこで、納税

者がまずすべき対応は、国税職員に対し、上記②の事実の隠ぺい又は仮装行為とは何かを確認することになります。

本件において、事実の隠ぺい行為又は仮装行為とは、どの行為のことを指しているのでしょうか？



納税者

国税職員が、課税要件を整理したうえで、重加算税を賦課すると言っていたのであれば、隠ぺい行為、仮装行為が直ちに回答されると思われます。他方で、国税職員がその場での回答を避け、後日正式に回答すると伝える場合などもあり、その時点では賦課要件に従った整理を十分にしていない場合もあります。

(3) 事実認定

先ほどの納税者の質問に対し、国税職員は以下のとおり回答しました。



国税職員

1,000万円の売上を記載した裏帳簿があります。このような裏帳簿の隠ぺいは、存在する事実の隠ぺいに該当し、また裏帳簿とは別の帳簿を作成することは、存在しない事実があるようにみせかける事実の仮装にも該当します。

このような裏帳簿の存在を隠していたとすれば、たしかに売上の事実を隠ぺいしているといえますし、さらにあたかも1,000万円の売上没有のような帳簿を作成することは事実の仮装といえま

す。そのため、重加算税の賦課要件を満たしますので、重加算税の賦課決定処分は可能です。

一方、このような裏帳簿が存在しない場合、そのような事実は認められないとして、重加算税の賦課決定処分はできないこととなります。この裏帳簿の有無が争いとなったとき、裁判では証拠から裏帳簿の有無を認定することとなります。このように証拠から事実を認定する作業のことを「事実認定」といいます。

(4) あてはめ

上記(1)の納税者の質問に対し、国税職員は以下のとおり回答しました。



1,000万円を現金で受け取り、普通預金口座に入金していなかったことが、事実の隠ぺいに該当します。

事実の隠ぺいとは、故意に事実を隠すことを意味しますが、現金で支払われたものを普通預金に入金しないことは業務フロー上あり得ることですし、納税者が普通預金に入金しなければならない義務があるわけでもありません。現金勘定で管理している場合もあります。そのため、現金を普通預金に入金しなかったことだけでは、故意に事実を隠したとは評価できません。

この場合、国税職員の主張する事実が認められたとしても、事実の隠ぺい行為、仮装行為とは認められないとして、重加算税の賦課決定処分はできないこととなります。つまり、証拠から認定した事実を賦課要件にあてはめたとしても、賦課要件を満たさず、法律効果が発生しないこととなります。

著 者

吉田 正毅（よしだまさたけ）

- 2004年 慶應義塾大学理工学部物理情報工学科卒業
2007年 大阪大学大学院高等司法研究科修了
2007年 最高裁判所司法研修所（実務修習地：那覇）
2008年 弁護士登録（第二東京弁護士会）
2013年～2016年 名古屋国税不服審判所 国税審判官
2016年 渋谷法律事務所（現任）
2019年 第二東京弁護士会調査室嘱託（現任）
2023年 神奈川大学大学院非常勤講師 公共政策特講Ⅴ（租税手続実務）担当（予定）

受賞

第38回日税研究賞（2015年7月）

主なセミナー実績

- 2022年7月 神奈川大学大学院法学研究科「弁護士から見た税法の考え方」
2022年4月 東北税理士会秋田県支部連合会・東北税協共済会「税務調査対応の事実認定入門」
2021年1月 日本税法学会関東地区研究会「研究報告（判例研究）－売買が成立しない建物の固定資産税評価額が争われた事件－」

主な著作

- 『税務調査対応の「事実認定」入門』（2020年、ぎょうせい）
「財産評価基本通達と租税回避—最高裁令和4年4月19日判決を題材として—」（阪大法学第72巻第3・4号（2022年））
「固定資産税における家屋の時価」（税法学585号（2021年））
「重加算税—事実の隠ぺい・仮装と税法上の評価誤り（上）（下）」（月刊税理2016年11月号12月号）
「貸倒損失と取締役に対する損害賠償請求権」（月刊税理2016年10月号）
「平成26年会社法改正と企業の収益性の向上に関する一考察」（旬刊速報税理2016年8月11日号）
「重加算税—特段の行動の類型—（上）（下）」（月刊税理2016年6月号7月号）