

Vol.132

今回は 通則法・消費税等

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 苅米 裕 (芝)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～ 2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



重加算税の賦課及び更正期間の延長は妥当であるか否か

事例

白色申告者で塗装工事業を営む甲は、A税務署の税務調査を受け調査担当職員乙により、重加算税の賦課及び更正期間を7年に延長する旨の示唆を受け、乙が試算した増差税額の合計額が高額であったことから、慌てて税理士丙に税務代理権限の付与をしたものである。

税理士丙は、A税務署において調査担当職員乙と面談をしたところ、甲が直近7年間のうち所得税の申告をしたのが2年分のみであり、かつ、消費税等が無申告である旨の説明を受け、次の理由により重加算税の賦課及び更正期間の延長をすべきである旨の意向を聴取した。その理由は、要旨、甲が、二重帳簿の作成、架空名義取引、虚偽答弁を行った事実はないが、①帳簿書類を作成しておらず単一の通帳(以下「本件通帳」という。)に売上げの入金を受けているところ、②所得税の申告をした2年分の各売上金額と本件通帳に入金されているそれぞれの年分の金額に大きな差額が生じており、また、③収入と経費を記載したメモ(以下「本件メモ」という。)を作成していることから意図的な集計違算があったと推定されるというものであった。一方、税理士丙は、甲が、租税に関する知識が不足していること、10年以上前に税務調査を受けた際「消費税課税事業者届出書」を提出していること、売上げは把握していないが本件通帳は外注費の支払口座なので入金があることを認識していたこと及び今回の税務調査で調査担当職員乙が作成した「質問応答記録書」には署名をしていないこと等を、甲から直接聴取している。

この状況のみを前提にした場合、税理士丙は重加算税の賦課決定及び更正期間の延長の処分は違法であると思っているが、回答者はどのように考えるか見解をいただきたい。

回答

甲には、所得を過少に申告又は無申告にする意図及び消費税等を法定申告期限までに申告しない意図並びにその意図に基づく過少申告又は無申告行為は認められるものの、A税務署長が重加算税の賦課決定処分の根拠と考えている本件メモを作成していること等では、当該甲の行為が外部からもうかがい得る特段の行動とは評価することができなく考えられ、国税通則法第68条第1項又は第2項に規定する重加算税の賦課要件に該当する事実はないと思われる。他方、甲は、本件通帳の入金状況を把握し外注費の支払を行っている事実があることからすれば、塗装工事業に係る所得が生じていることを知りながらも秘匿をし、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額を殊更に過少にした内容虚偽の所得税の申告書を提出し、また、法定申告期限までに所得税及び消費税等の申告を行わず、正当な納税義務を過少にするなどして、その不足税額を免れる行為であると認定されることが考えられ、同法第70条第5項に規定する「偽りその他不正の行為により税額を免れた」ことに該当すると思われる。

しかし、いずれの回答についても、今後甲との協議を深めることにより新たな事実等が認識され、A税務署に対する陳述等の内容により、異なる認定に導かれることも考えられる(注1)。

検討

I 重加算税の賦課要件の適否について

本事例に係る重加算税の賦課要件の適否は、①甲が当初から所得を過少に申告することを意図したものか否か、②その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたか否かを検討することとなる。

①について、甲は、本件通帳に売上げが入金されていることを把握しており、甲が本件通帳から外注費の支払いを行っていることからすれば、預金の残高により入金に対して余剰金があることを認識できる状況にあったといえる。そうすると、甲は、塗装工事業を営む上で本件通帳を管理しているところ、租税に関する知識が不足しているとしても、収入及び利益が発生していることを認識できる状況にあるから、本件通帳と著しく異なる売上金額に基づいて所得税の申告を行う、又は所得税及び消費税等の申告書を提出しないことについて、①に適合していると考えられる。

②について、本件メモは、おおよその収入及び経費を把握するものであると推認できたとしても、所得を過少に申告するために意図的な集計違算を行う目的で作成したものと決定付けるには裏付けとして不十分であると考えられる。

したがって、重加算税の賦課要件は、外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づき過少申告等をしたと考えることができないことから適合しないものと解される。

II 偽りその他不正の行為により税額を免れたことの適否について

甲は、10年以上前に税務調査を受け、かつ、「消費税課税事業者届出書」を提出しているところ、これまで相当の期間塗装工事業を営んでいることから、事業を営むことによって収入及び利益(所得)が発生すれば、所得税及び消費税等の申告並びに納税が必要になることについて、当然認識していたものと考えられる。それにもかかわらず、上記I①の状況からすると、甲の所得税及び消費税等の過少申告行為等は、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような不正な行為に該当するものと考えられることから、ほ脱のための故意があるか否かにかかわらず、甲が税額を免れていたことについて、国税通則法第70条第5項に規定する「偽りその他不正の行為により税額を免れた」ことに適合すると解される。

(注1) 本事案の回答は、最判平6.11.22及び最判平7.4.28の法令解釈、平28.7.4判決の判断過程、その他複数の類似事案に係る事実認定を参考にしたものである。



マンション及び敷地を一括譲渡した場合の譲渡対価の区分

事例

不動産賃貸業を営む同族会社であるA社は、その所有するマンション及び敷地を代表取締役甲(A社の100%株主)に売却するため、不動産業を営むB社(第三者法人)に価額の算定を依頼した。ところが、B社の算定した価額(以下「本件不動産の価額」という。)は、収益還元価額を基礎とし、土地と建物を合算して算定された価額となっている。

本件不動産の価額は、時価として適正である場合において、A社の消費税の課税区分及び甲の不動産所得の金額の計算上その購入代価総額を減価償却の対象とならない土地に相当する部分と対象となる建

物に相当する部分を認識する必要があるため、合算された価額を土地と建物とに合理的に区分することになる。

当該合理的に価額を区分するためには、どのような方法によることが考えられるか。

回答

土地及び建物を一括で譲渡した場合において、本件不動産の価額は、「土地課税台帳」等及び「家屋課税台帳」等に登録された価格による按分の方法が考えられるところ、固定資産税評価額が客観的基準に基づき専門家が実地調査をして算出した価格により定められていることから、一般的に土地及び建物ともに時価を反映しているものであり、合理性を有するといえるべきである。

したがって、土地及び建物に係る販売価額の区分が明らかでない場合は、同一の公的機関が同一時期に合理的な評価基準で評価した固定資産税評価額による土地及び建物の価額比で代金総額を按分する方法が最も合理的であると考えられる。

なお、本回答は、個々の取引事情等により、異なる見解が生ずることも考慮していただきたい。

検討

土地と建物の価額を区分する方法は、売買の場合を例にとると、①建物の価額を固定資産税評価額や相続税評価額等から直接算出する方法(直接法)、②土地の価額を公示価額、近隣地の売買実例価額、専門家の鑑定評価額等から算出し、売買総額から土地の価額を差し引いた残額を建物の取得価額として算出する方法(差引法)、③何らかの方法により算出した土地と建物の価額比で売買総額を按分してそれぞれの資産の売買価額を算出する方法(按分法)等があると考えられる。

このうち、①の直接法は、直接算出した建物の価額の算定及び②の差引法は、土地の価額の算定が、いずれも売主の適正な利益が考慮されない等の種々問題が指摘されることから、合理性を欠くものといえる。これに対して、③の按分法は、売主が土地及び建物の価額に、利益を上乗せして販売する場合には、土地と建物の双方に利益が反映されることになり、土地と建物を一体として販売する取引の実態に合致し、最も合理的であると考えられる。

そして、売買総額を土地と建物の価額比で按分する場合、土地及び建物の固定資産税評価額は、土地は路線価と同様に地価公示価額や売買実例等を基に評価し、建物は再建築価額に基づいて評価されていることから、土地及び建物ともに時価を反映していると考えられること、また、土地と建物の算出機関及び算出時期が同一であるから、いずれも同一時期の時価を反映しているものと考えられることに照らして、合理的な算定方法であるといえる(注2)。

(注2) 本事例の検討は、福岡地判平13.12.14及び千葉地判平23.12.9の判示を一部引用し、平27.6.1判決を参考にしている。その他、消費税法施行令第45条及び消費税法基本通達10-1-5参照。

注) 内容は、令和2年4月15日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。