

TAINSを利用した判例研究研修会

■講 師 本会情報化対策部 柏木 英樹 部員

■日 時 令和2年9月17日（木） 13:30 ~ 15:00

近畿税理士会 情報化対策部

目 次

I 取引相場のない株式の時価について.....	1
II 高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱い.....	6
III 相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について.....	9
IV 遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について.....	15
V 建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期.....	22
関係法令.....	28

TAINSを利用した判例研究研修会

1

取引相場のない株式の時価について

1. 経緯

(1) 甲がB社にA社株式725,000株を1株75円で譲渡した。

(譲渡前) 甲：15.88% 甲の親族：6.91%

(譲渡後) 甲：8.00% 甲の親族：6.91%

(2) 甲が死亡し、準確定申告書を提出した。

(3) 税務署長は、譲渡時のA社株式の1株当たりの価額は、2,990円であり、低額譲渡に当たるとして更正処分をした。

2

取引相場のない株式の時価について

2. 争点

本件の株式の譲渡が低額譲渡に該当するのか

- (1) 所基通59-6(1)の条件下における財基通188の議決権割合の判定について
- (2) 譲渡金額をもって時価といえるのか

3

取引相場のない株式の時価について

3. 双方の主張

- (1) 議決権割合の判定について

納税者

所基通59-6による財基通188(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡した個人の譲渡直前の議決権の数により判定するとしている。188(2)～(4)について同様の条件は想定されていない。

188(3)に該当するかどうかの株主区分の判定は、文言どおり、株式の取得者の取得後の議決権割合により行うことが相当である。

譲受人が取得株式に期待するものが、取引価額の決定要素となり、譲受人が少数株主となる場合には、配当を期待して売買価額を決定することとなるため、配当還元方式により評価することが合理的である。

4

取引相場のない株式の時価について

税務署

所基通59-6(1)は、株式を譲渡した個人のその譲渡直前の議決権割合により、財基通188の定めに基づき、その株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に当たるか否かを判断すべきことを定めたものである。

譲渡所得課税制度の趣旨が、譲渡人に帰属する資産の保有期間中の増加益を所得として課税する点にあることからすれば、その増加益は株式の譲渡人の譲渡直前の議決権割合により判定することが最も合理的といえるためである。

本件株式は、「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当しないから、財基通178本文、179(1)により、原則的評価方法である類似業種比準方式により評価すべきことになる。

5

取引相場のない株式の時価について

(2) 譲渡金額をもって時価といえるのか

納税者

B社は、甲とは独立した第三者であり、本件株式譲渡は、利害相反する第三者間で行われたものである。

利害の相反する第三者間で成立した売買価額は、税務上、原則として正常な取引条件で成立した適正価額(時価)と取り扱われる。

A社の少数株主となるにすぎないB社にとって、本件株式の実質的な経済価値は配当への期待のみであり、このような買主の主観的事情を考慮すれば、本件株式を配当還元方式により評価することは当然である。

6

取引相場のない株式の時価について

税務署

甲はA社のみならず、B社においても極めて強い権限を有しており、これらの会社では、全て甲が意思決定するという甲による実効支配体制が確立されていた。

本件株式譲渡の譲渡価額を決定するに当たり、甲やB社において合理的な検討はされておらず、本件株式譲渡は、甲一族が有するA社の議決権割合を15%未満にして相続税負担を軽減させることを目的に行われたものである。

本件株式譲渡における譲渡価額は、純然たる第三者間で種々の経済性を考慮して算定されたものではなく、時価であるとはいえない。

7

取引相場のない株式の時価について

4．裁判所の判断

(1) 議決権割合の判定について

譲渡所得に対する課税は、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、これを清算してその譲渡人である元の所有者に課税する趣旨のものと解される。

低額譲渡の判定をする場合の計算の基礎となるその資産の価額は、その資産を譲渡した後の譲受人にとっての価値ではなく、その譲渡直前において元の所有者が所有している状態におけるその所有者（譲渡人）にとっての価値により評価するのが相当である。

8

取引相場のない株式の時価について

(参考・高裁判決)

財基通188(2)から(4)には、「株式取得後」と、(2)から(4)までには「取得した株式」との文言があり、その文言からすると、株式譲渡後の譲受人の議決権を述べていることが明らかである。

租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解される。

よって、188(3)に該当するかどうかの判定については、その文言どおり、株式の取得者の取得後の議決権割合により判定される。

9

取引相場のない株式の時価について

(2) 譲渡金額をもって時価といえるのか

この譲渡の目的は、A社の役員及び従業員が(B社の)株主であり、敵対的な議決権行使等をしないことが期待できるB社に譲渡することによって、A社の経営の安定を一定程度保持しつつ、この譲渡による対価収入を減らしてでも、甲の相続人の相続税の負担を軽減すること以外には考え難く、譲渡対価による収益を目的とする通常取引としての合理性には乏しいものといわざるを得ない。

この譲渡において、株式の価値が真摯に検討されてB社との交渉を経るなどして譲渡価額が決定されたといった事情も認められない。

類似業種比準方式によっては、株式の客観的交換価値を適正に算定することができない特別な事情があるとは認められない。

10

取引相場のない株式の時価について

(参考 取引相場のない株式の価額)

所基通59-6の趣旨は、取引相場のない株式は通常売買実例等に乏しく、その客観的交換価値を的確に把握することが容易ではないため、その評価方法についての国税当局の内部的な取扱いを相続税等の課税対象となる財産の評価について定めた評価通達の例に原則的に統一することで、回帰的かつ大量に発生する課税事務の迅速な処理に資するとともに、公開された画一的な評価によることで、納税者間の公平を期し、また納税者の申告・納税の便宜を図るという点にあると解される。

この評価方法による価額が、取引相場のない株式の譲渡所得の収入金額の計算における客観的交換価値を算定する方法として一般的な合理性を有するものであれば、特別な事情がある場合でない限り、「その時における価額」として適正なものであると認めるのが相当である。

11

高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱い

1. 経緯

- (1) A社は、B社から土地を184,217,112円で購入する売買契約を締結した。
- (2) A社はB社に対して貸付金等として168,380,772円、B社はA社に対して借入金等として184,217,112円を有しており、A社は売買代金と債務を同額で相殺する旨の合意をした。なお、A社は差額15,836,540円を受贈益として処理した。
- (3) A社は土地を購入した翌事業年度に、その土地を第三者に49,139,600円で売却し、上記購入金額を売上原価として損金算入したところ、税務署長から更正処分を受けた。

12

高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱い

2. 争点

売買代金と時価との差額を「売上原価」として損金の額に算入できるのか

13

高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱い

3. 双方の主張

(1) A社

高額譲受けについては、法法132（同族会社の行為計算の否認）を適用する以外に法律の根拠がないにもかかわらず租税法律主義に反する違法な課税処分である。

この売買価額には、時価を超えて支払うべき合理的理由がある（乙は債務超過であり、債権の弁済を受けることができない。）。債権放棄をしなければ、大きな損失を被ることが明らかであり、「寄附金」には該当しない。

14

高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱い

(2) 税務署

棚卸資産の取得価額は、基本的にその購入対価とその資産を販売の用に供するために直接要した費用の合計額である。

時価を超える対価により資産を譲り受けた場合には、その資産につき時価で譲渡を受けると同時に、その時価と譲渡の対価との差額を譲渡人に贈与したのと実質的には同じ経済効果をもたらすものであるから、その差額部分は無償の資産の譲渡に当たるといべきものであり、「売上原価」の計算・評価に当たっても、棚卸資産の取得価額の計算において、その差額を差し引いて考慮されるべきである。

本件債権について債務免除をしたものではないから、貸倒損失が生じるものではない。また、甲は、貸倒損失の要件である本件債権の全額が回収不能であることにつき、具体的な事情を何ら客観的に明らかにしていない。

15

高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱い

4. 裁判所の判断

時価よりも高額な売買代金による高額譲受けが行われた場合に、その資産の「購入の代価」をどのように評価すべきかについて、法人税法等に直接の規定は設けられていない。

本件の場合も売買代金と時価との差額は、買主から売主に「供与」された「経済的利益」であり、法法37 が定義する「寄附金の額」に該当する。

この差額が「寄附金の額」と評価される場合には、法人税法の適用上、損金の額への算入が制限されるのであるから、その差額は、この資産の販売の収益に係る費用として損金に算入される「売上原価」とは異質のものといわざるをえず、「売上原価」とは異なる費用等として別途損金該当性を判断すべきものである。

16

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

1. 経緯

- (1) 乙は平成20年2月、A社（代表者：甲）と顧問契約を締結した。
- (2) 甲はA社に対し11億円の貸金等を有しており、甲よりこの貸金等に係る相続税対策を乙に相談をした。
- (3) 乙は、平成23年6月に清算方式を、同年7月にDES方式を提案した。
- (清算方式)
A社所有の建物等を現物出資して新会社を設立し、新会社の株式を甲の債権の一部に対する代物弁済に充てた上で、残部を甲が債務免除を行い、その後A社を解散して清算するという方法。
- (DES方式)
甲のA社に対する債権をA社に現物出資をして、甲に対してA社の株式の割当てを行う方法。

17

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

- (4) 甲は、DES方式を採用することとし、平成23年8月、債権9億9千万円を現物出資し、A社は額面額で受け入れて株式を発行した。資本金は2千万円から5億1500万円になったが、その後減資をし、2千万円となった。
- (5) 乙はA社の税務代理人としてその事業年度（平成23年5月1日～平成24年4月30日）の法人税等の確定申告書を作成し、期限内に提出した。この申告書は、DESはなかったという前提で作成されており、DESに係る債務消滅益も計上されていなかった。
- (6) 平成23年11月28日に甲が死亡し、その相続人丙は、B税理士法人（以下「B」）に相続税の申告を委任し、Bの助言の下、このDESにより債権は消滅したことを前提とする相続税申告を行うこととした。

18

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

- (7) A社は(6)を踏まえ、このDESに係る債務消滅益の発生を前提とする修正申告書を平成24年11月に提出し、法人税等2億8902万8200円を納付した。
- (8) A社は、平成23年7月及び12月に役員給与を支払い、全額損金として処理した。しかし乙は、役員給与事前確定届出書の提出をしていなかったため、損金として処理することはできないものであった。そのため、A社はBに依頼して修正申告書を提出し、追加で納税を行った。
- (9) A社は平成25年2月に、乙に対して現実に納付した税額と適正納税額との差額、このDESの実行に伴う登記費用等、修正申告に伴う延滞税等について、損害賠償請求を求める旨を通知した。

19

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

2. 争点

- (1) 乙はDESに係る説明義務を怠ったのか
- (2) DESがなかったとする確定申告を行ったことが、乙の義務違反行為といえるのか
- (3) 乙は、役員事前確定届出給与制度について助言指導義務を怠ったか
- (4) 損害および因果関係について

20

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

3. 双方の主張

(1) DESに係る説明義務

A社

平成18年度税制改正によりDESを実行した場合に、債権の額面金額と時価との差額が債務消滅益として計上され、課税対象とされることとなったことについて知識を欠いており、本件では約3億円もの法人税が課税されることについての認識がなく、何ら説明もしなかった。

乙(税理士)

本件DESにより相当額の債務消滅益が発生し、税務調査の上で課税される可能性は相当程度存在するが、A社が債務超過の状態にあることから、債務消滅益が顕在化していないと判断されて課税されない可能性もなくはない旨の説明をした。

21

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

(2) DESがなかったとする確定申告を行ったことが、乙の義務違反行為といえるのか

A社

乙はDESが実行されていることを知りながら、このDESによる課税を免れようとして事実と異なる確定申告をした。

事実に合致した内容での正しい申告をするよう求めたのに乙がこれを拒絶し、本件確定申告を固執したこと、法定申告期限までに正しい申告をする時間的余裕がなかったことから、後日修正申告をすることを前提に本件確定申告を行うように依頼した。

仮にA社が事実に反する申告をしたいとの意向を示した場合には、それを制止する義務があるはずであり、それにもかかわらず、事実上反する申告をしたということであれば、それは乙の義務違反である。

22

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

乙（税理士）

本件確定申告を行ったのは、A社からの指示に基づくものであり、依頼者であるA社からの指示がある以上、それに従わざるを得ないから、乙の義務違反ではない。

23

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

（３）乙は、役員事前確定届出給与制度について助言指導義務を怠ったか

A社

利用意思を伝えられていなくとも、A社が損金算入できるように、届出給与制度の利用の有無についての意思確認を行い、同届出書を提出する義務があるにもかかわらず、確認を怠り、提出を失念した。

乙(税理士)

同制度を利用するか否かはA社の意向次第であり、同制度の利用意思を伝えられない限り、助言指導すべき義務を負うものではない。

24

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

4 . 裁判所の判断

(参考) 清算方式とDES方式の課税関係

清算方式

清算方式を採用した場合には、期限切れ欠損金を損金算入でき、清算確定事業年度において、A社に法人税等は課税されない、また、相続税の課税対象となる債権も存在しないこととなる。

DES方式

本件債権の現物出資は、適格現物出資に当たらない。

平成18年以降、現物出資型のDESは、債務者に債務消滅益課税が発生することは税務の常識に属する事項となっている。

25

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

(1) DESに係る説明義務について

乙は、税務の専門家として顧問契約を締結していることを踏まえれば、DESに伴う債務消滅益課税について、課税される可能性、予測される課税額等を踏まえた具体的な説明をすべき義務があった。

乙はDESに係る債務消滅益と欠損金との相殺の可否について誤った認識に基づく独自の見解を有していたため、この問題について、A社に対して、全く又はほとんど説明をしなかったと認められる。

26

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

(2) DESがなかったとする前提の確定申告について

それ自体が支離滅裂であることに加え、A社の登記上、本件DESに係る増資と減資の事実が厳然と公示されている中で、本件DESがなかったという虚偽の事実を押し通して債務消滅益に係る法人税等を免れようとする本件確定申告の考え方は、税理士としての基本的な責務を逸脱した違法なものというべきである。

27

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

(3) 届出給与制度についての指導助言すべき義務について

乙は前事業年度までは、毎回会計年度ごとに、届出給与制度についてA社に利用意思の有無を確認し、乙が手続をとることによって同制度を利用してきた。

A社から、問い合わせや相談を受けていない場合であっても、同制度を利用する機会を失うことがないように、A社に対し、同制度の利用意思の有無について確認し、又は同制度の利用に関する注意喚起等を行うなどの指導助言をすべき義務を負っていたというべきである。

28

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

(参考) DESの債務消滅益の計算

現物出資を受けた自己宛債権の時価の評価方法については、法人税法による定められた取り扱いはない。

本件の債務免除益を計上した修正申告について、更正の請求がなされたが、「当該債権の時価評価額に誤りがあったとまでは認められない」として更正をすべき理由がない旨の通知があった。

裁判においても課税関係が確定しているため、「課税上の評価は上記金額で確定しているというほかはなく」と述べている。

29

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

1. 経緯

- (1) Aは平成8年4月、公正証書遺言により、その財産の全部をBに相続させるとし、遺言執行者として弁護士甲を指定していた。
- (2) Aは、平成13年6月、自筆証書遺言により、その財産の全部をBに相続させるとした。
- (3) Aは、平成25年10月に死亡した。(法定相続人B、C、D(以上Aの実子)E、F(以上Aの養子でBの実子))
- (4) 弁護士甲の紹介により、税理士乙に相続税の申告を依頼した。

30

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

- (5) 平成26年4月、C及びDはBに対し遺留分減殺請求に係る書面を送付した。
- (6) 乙は平成26年8月に相続税の申告書を提出した
未分割とし、「申告期限後3年以内の分割見込書」を添付した。
申告書には、C及びDの押印はなされていない。
- (7) 甲は、(6) の申告に基づく全員分の相続税を納付した。
- (8) C及びD分は、押印がないため受理されず、両名分の税金がBの銀行口座に還付された。

31

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

- (9) 甲は、乙に相続税の申告報酬を支払った。
- (10) 甲は、C及びDに平成26年9月に申告・納付が完了した通知をしたが、(8) により、完了していないため押印するよう連絡をし、平成26年10月にC及びDの相続税、加算税、延滞税を支払った。
- (11) Bは、平成27年10月、税理士の丙に依頼し、遺言により全財産を相続したことを前提とする更正の請求を行った。E及びFも、丙に依頼し、相続財産がないことを前提とする更正の請求を行った。
この結果、基礎控除額以下となり、相続税は発生しないこととなった。

32

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

2. 争点

- (1) 税理士乙に対して不必要な相続税の納付に関する責任の有無について
- (2) 遺言執行者である弁護士甲の責任について
- (3) 税理士丙に支払った報酬についての賠償義務について
- (4) 乙が受領した報酬の返還義務の有無、甲の賠償義務の有無について
- (5) C及びDの延滞税等の支払に関する甲の責任の有無について

33

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

3. 双方の主張

- (1) 不必要な相続税の納付に関する責任の有無について
納税者

乙が小規模宅地等の特例の適用等を適切に行っていれば、相続税の納付は必要なかった。遺言の内容に反して、同意を得ることもなく、共同相続であることを前提とし、相続税が発生する申告を行ったことは、善管注意義務違反に当たるから損害賠償義務を負う。

税理士乙

遺留分が確定していない場合における相続税の申告は多様である。「分割見込書」の添付により、更正の請求を受けることができたので、善管注意義務に当たるとはいえない。

34

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(2) 遺言執行者である弁護士甲の責任について

納税者

丙税理士に手続きを委任することを希望していたにもかかわらず、説明、同意を得ることもなく共同相続として処理することとし、乙に対し代理人としての業務を黙示的に委任した上、乙に必要な情報提供を行わず、不適切な算定に基づいて不必要な相続税を相続財産から納付した。これらの行為は、遺言執行者としての善管注意義務違反に当たる。

弁護士甲

遺言執行者としての義務は、遺言執行の範囲にとどまり、相続税の申告業務にまで義務を負うものではない。相続税の申告業務に関する委任契約は、B、E、Fとが直接締結したものである。C及びD分の相続税は、遺留分減殺請求と相殺して清算すれば足りる。

35

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(3) 丙に支払った報酬についての賠償義務の有無について

納税者

乙の不適切な算定の結果、丙に更正の請求を依頼することを余儀なくされた。乙の債務不履行がなければ必要なかった支出である。不適切な業務しかできない乙に業務を依頼した甲も連帯して賠償すべき責任を負っている。

税理士等

乙に債務不履行はない。

乙は、将来の更正請求を自ら行うことを前提として報酬を算定していたのであり、Bが乙に手続を依頼していれば、追加の費用は必要なかった。

36

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(3) 乙が受領した報酬の返還義務の有無等について

納税者

乙の債務不履行は重大なものであるから、相続税申告業務の委任契約を解除した。甲は、乙に対して必要な情報提供をすることもなく申告義務を負わせ、無用な報酬を支出したのであるから、連帯して賠償すべき義務を負う。

税理士等

乙に債務不履行はないから、Bの主張する解除の効力は生じていない。仮に解除の効力が生じていたとしても、その効力は将来に向かってのみ生じるものであるから、既払の報酬の返還義務が生じることはない。

37

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

4. 裁判所の判断

(参考) 相続税の申告について

本件の場合には、次の2つの方法がある。

小規模宅地等の特例を適用することなく法定相続分に従った共同相続として申告を行い、同時に「申告期限後3年以内の分割見込書」を提出することにより、後日の更正の請求を可能にしておく。

遺留分減殺請求を考慮することなく遺言により全財産を相続したものとして申告し、小規模宅地等の特例を適用したうえで、遺留分減殺が解決した後に更正の請求をする。

38

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(1) 不必要な相続税の納付に関する責任の有無について

C及びDとの間で従前から対立状態にあった中で、 の方法を選択し、両名分の相続税を相続財産から支出した場合、遺留分減殺の解決が長期化すれば、本来Bが負担すべき税額を超えた支出状態が継続することになる可能性がある上、C及びDからの更正請求についての協力が得られないなどの事態も想定されたと考えられる。

は に比較してリスクが高かったというべきであり、これを採用するのであれば、そのリスクの存在について十分に説明した上で、Bの同意を得て行う必要があったというべきである。

 のを採用したことは不適切であり、税理士としての善管注意義務に違反する行為があった。

39

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(2) 遺言執行者である弁護士甲の責任について

Bに対して乙を紹介はしているが、Bと乙との間の委任契約は当事者間で締結されたものと考えられる。

C及びDとの間で相続税申告に関する連絡も行っているが、これは遺言執行者としての業務に付随して任意で行っていた納税業務の一環としてなされたものと考えられる。

乙が専門的な知見に基づき採用した申告方法については、これが一見明白に不相当であるなどの特段の事情がない限り、その方法に沿って納税業務を行っていれば足りる。

40

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(3) 丙に支払った報酬についての損害賠償の有無について

乙の善管注意義務違反により本件相続税申告書による相続税申告及びこれに基づく納付がされた結果、本来であれば納付の必要がなかった相続税が相続財産から納付されているところ、そのような状況を是正するためには、専門的知識を有する税理士に依頼して更正請求を行うことが不可欠であったと考えられるから、更正請求のための税理士費用は、相当額の範囲内において、乙の債務不履行と相当因果関係のある損害に含まれるものと解される。

41

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(4) 乙が受領した報酬の返還義務の有無等について

乙による本件相続に係る相続税申告業務には債務不履行があったのであるから、Bが乙との契約を解除することにより、既払報酬のうち業務未履行部分に対応する範囲については返還義務が生じる余地があることになる。

もっとも、上記業務の性質上、既履行部分と未履行部分を量的に区分するのは困難であることに加え、上記(1) (3)で認定した損害が賠償されることにより、乙が適切な業務を履行した場合と同様の利益状態が実現する。

42

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等」の特例について

(5) C及びD分の延滞税等の支払に関する甲の責任の有無について

これは、乙が行った相続税申告業務を前提としても、C及びDが負担すべきものであって、相続財産から支出すべき合理的理由は見当たらない。また、Bが相続財産からの支出に同意していたものと認めるに足りる証拠もない。

遺言執行者として善管注意義務違反に当たり、同額の損害賠償義務を負う。

43

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

1. 経緯

(1) A社は、平成25年4月24日に不動産（建物部分7億円）で購入する売買契約を締結し手付金1000万円を支払った。所有権移転登記等を司法書士に委任した。建物及び司法書士報酬をこの課税期間（4月24日～4月30日）の課税仕入れに係る支払対価の額に算入したうえで、消費税の確定申告をした。

(2) この売買契約書には次のような約定がある。

平成25年5月31日までに残金6億9000万円を支払うこと。

売買代金の全額が支払われたときに所有権は移転し、不動産が引き渡される。

固定資産税の負担、収益の帰属は、引渡しの日の前日までが売主、引渡し日以後をA社とする。

44

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

- (3) 平成27年5月26日付けで、税務署より更正の処分を受けた。
- (4) A社は、平成27年7月14日に「異議申立て」を、平成27年10月30日に国税不服審判所長に「審査請求」をしたが、それぞれ棄却された。
- (5) A社は、平成29年4月1日に、本件訴えを提起した。

45

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

2 . 争点

- (1) 本件建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」が本件課税期間に属する日にあるか否か。
- (2) 本件司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」が本件課税期間に属する日にあるか否か。
- (3) A社に「正当な理由」があるか否か。

46

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

3. 双方の主張

(1) 建物取得に係る「課税仕入れを行った日」

A社

消費税法が施行された直後において、仕入税額控除に関する課税仕入れを行った日については、原則として、当該事業者が法人税又は所得税の所得金額の計算において計上することとされている費用の計上時期による旨の見解が示されていた。「資産の譲渡等」がいつ行われたのかの判断基準について、所得税法又は法人税法と異なる基準を定めた場合、消費税法の申告を目的とした個別の資料及び帳簿を別途作成した上で申告することにならざるを得ず、納税者及び課税庁の事務作業が著しく過大となって簡便性を欠くことになるから、所得税法又は法人税法と同様、権利確定主義を基準として、消費税法上の「資産の譲渡等」の時期を判断すべきものと解すべきである。

47

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

税務署

消費税法は、課税資産の譲渡等と課税仕入れとは表裏一体の関係にあるものとしている。

消費税法は、資産の引渡しがあった日がいづであるかについて具体的な規定は設けていない。固定資産の譲渡に関しては、代金の支払いの有無、対抗要件である所有権の移転の登記の具備の有無、その資産の譲渡に係る契約内容の履行状況等に鑑み、その固定資産の現実の支配がいつ移転したのかを判断し、その固定資産の取引における引渡しの日として合理的であると認められる日をいうものと解すべきである。

権利確定主義における権利の確定は、権利の行使が可能となった時点であって、単なる権利の発生した時期と同義ではない。

48

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

(2) 司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」

A社

平成25年4月25日、司法書士との間で本件不動産の登記申請等に係る事務処理を委任し、同月30日、登録免許税を含め報酬金を支払っている。

これは、本件不動産の売買契約が成立した4月25日の時点で、司法書士との間で報酬等の額を定めて合意していたという具体的な事実関係を前提とすると、同日をもって、本件司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」と評価すべきである。

委任契約の効力が生じた日に報酬を支払う蓋然性があるということができるのであり、支払うべき報酬の額が確定した日をもって課税仕入れの時期とすることが消費税法の趣旨に副うものといえることができる。

49

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

税務署

役務の提供において生じた付加価値が付与されることをとらえて消費税等の課税の対象としていると解されること等に照らすと、役務の提供については、役務の提供の全部を完了した日をもって、「課税仕入れを行った日」と認めるべきである。

本件においては、原告が支払った司法書士報酬は、原告が購入した本件不動産の登記申請等に係る役務の提供の対価であると認められるところ、司法書士は、平成25年5月30日、本件不動産の所有権移転登記等の申請をし、同日、これらの登記が経由されたのであるから、司法書士がA社から委任を受けた本件不動産の登記申請等に係る役務の適用の全部を完了した日は、同日であると認められる。

50

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

(3) A社に正当な理由があるか否か

A社

消法30 一にいう「課税仕入れを行った日」を通達ただし書による取扱いをしたのは、文言上、何ら限定なく固定資産の譲渡等に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の日とすることを認める旨を明確に定めており、他の税法上の処理と消費税法上の処理を異にすることは許されないという観点からの制約があると解し得ることを除けば、これを制限的に解釈すべき根拠等は全く見当たらない。

税務署

本件通達ただし書が「課税仕入れを行った日」について、固定資産の引渡しの日又はその固定資産の譲渡等に係る契約の締結の日のいずれとするかを納税者の自由な選択にゆだねている旨の独自の見解に基づき、消費税等の還付を受ける目的で、あえて意図的に本件通達本文ではなくただし書の定めるところにより確定申告をした。

51

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

4. 裁判所の判断

(1) 建物の取得に係る「課税仕入れを行った日」

「課税仕入れを行った日」は、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けた場合におけるその課税資産の譲渡等がされた時をいうものであり、それは譲渡人の下で生じた付加価値が譲受人に移転することが確定した時と解するのが相当であって、具体的には、消費税の課税の対象である付加価値の移転の原因となる課税資産の譲渡等が、例えば、代金の支払、資産に引渡し等によって外部に認識されるに至った状態、すなわち、課税資産の譲渡等に係る権利または債務が確定するに至った状態が生じた日を指す。

52

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

(2) 司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」

司法書士への委任状の作成の日付は、平成25年5月30日である。
司法書士が登記手続きをした日は、平成25年5月30日である。
司法書士に報酬等を支払ったのは、平成25年5月30日である。
司法書士がA社に対して見積もりを提示したのは平成25年5月27日である。

よって、司法書士がする役務の提供に係る権利または債務が確定するに至った状態が生じた日は、早くとも平成25年5月27日である。

53

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

(3) A社に「正当な理由」があるか否か。

A社が、税理士の関与の下に本件確定申告をしたことに照らすと、A社が、本件建物の取得及び本件司法書士報酬に係る「課税仕入れを行った日」に認定を誤ったことについて、真に納税者の責に帰することのできない客観的な事情があるとは認め難い。

54

取引相場のない株式の時価について（配当還元方式か類似業種比準方式か）

（TAINS：Z267-13045,Z268-13172,Z888-2296）

1. 関係法律等

（1）所得税法（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

第五十九条

次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

- 一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）
- 二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）

（2）所得税法基本通達（株式等を贈与等した場合の「その時における価額」）

59-6 法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式（株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権（新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。））及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。）である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、23~35共-9に準じて算定した価額による。この場合、23~35共-9の(4)二に定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」とは、原則として、次によることを条件に、昭和39年4月25日付直資56・直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）の178から189-7まで（（取引相場のない株式の評価））の例により算定した価額とする。

- (1) 財産評価基本通達188の(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。

（3）財産評価基本通達（同族株主以外の株主等が取得した株式）

188 178 取引相場のない株式の評価上の区分の「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、次のいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、次項の定めによる。

（1）同族株主のいる会社の株式のうち、同族株主以外の株主の取得した株式

この場合における「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者（法人税法施行令第4条（同族関係者の範囲））に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。）の有する議決権の合計数がそ

の会社の議決権総数の30%以上（その評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の50%超である会社にあつては、50%超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

- (2) 中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの（課税時期において評価会社の役員（社長、理事長並びに法人税法施行令第71条第1項第1号、第2号及び第4号に掲げる者をいう。以下この項において同じ。）である者及び課税時期の翌日から法定申告期限までの間に役員となる者を除く。）の取得した株式

この場合における「中心的な同族株主」とは、課税時期において同族株主の1人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び1親等の姻族（これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25%以上である会社を含む。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25%以上である場合におけるその株主をいう。

- (3) 同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合におけるその株主の取得した株式

- (4) 中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15%以上である場合におけるその株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの（(2)の役員である者及び役員となる者を除く。）の取得した株式

この場合における「中心的な株主」とは、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15%以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決権総数の10%以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。

高額譲受けにより取得した土地の購入価額と時価の差額の取扱いについて

(TAINS:Z888-2288)

1. 関係法律等

(1) 法人税法(寄附金の損金不算入)

第三十七条

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額(次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。)の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 7 前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。
- 8 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

(2) 法人税法(各業年度の所得の金額の計算の通則)

第二十二条

内国法人の各事業年度の所得の金額は、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。

- 3 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損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、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 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、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ものとする。

(3) 法人税法施行令(棚卸資産の取得価額)

第三十二条

第二十八条第一項(棚卸資産の評価の方法)又は第二十八条の二第一項(棚卸資産の特別な評価の方法)の規定による棚卸資産の評価額の計算の基礎となる棚卸資産の取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 購入した棚卸資産(法第六十一条の五第三項(デリバティブ取引による資産の取得)の規定の適用があるものを除く。)次に掲げる金額の合計額
- イ 当該資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税(関税法(昭和二十九年法律第六十一号)第二条第一項第四号の二(定義)に規定する附帯税を除く。)その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)
- ロ 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額

相続対策で実施されたDESに係る債務消滅益について

(TAINS:Z999-0172、Z999-0174)

1. DESの課税関係

法人が現物出資を受けた場合には、給付を受けた資産の価額(すなわち時価)をもって増加させる資本金等の額とすることとされたため、いわゆるDESにより自己宛債権の現物出資(適格現物出資を除きます。)を受けた場合についても、債務者である法人の増加する資本金等の額は、その券面額でなく税制上の時価によるということとなります。また、債務者である法人が現物出資を受けた自己宛債権に対応する債務について、その券面額と自己宛債権の時価との差額が債務の消滅益として計上されることとなります。

(一財)大蔵財務協会「改正税法のすべて(平成18年度)」248頁より

遺留分減殺請求中の「小規模宅地等の特例」について

(TAINS:Z999-0172)

1. 関係法令等

(1) 租税特別措置法(小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例)

第六十九条の四

個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族(第三項において「被相続人等」という。)の事業(事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む。同項において同じ。)の用又は居住の用(居住の用に供することができない事由として政令で定める事由により相続の開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていなかった場合(政令で定める用途に供されている場合を除く。)における当該事由により居住の用に供されなくなる直前の当該被相続人の居住の用を含む。同項第二号において同じ。)に供されていた宅地等(土地又は土地の上に存する権利をいう。同項及び次条第五項において同じ。)で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち政令で定めるもの(特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会社事業用宅地等及び貸付事業用宅地等に限る。以下この条において「特例対象宅地等」という。)がある場合には、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全ての特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部でこの項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの(以下この項及び次項において「選択特例対象宅地等」という。)については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等(以下この項において「小規模宅地等」という。)に限り、相続税法第十一条の二に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に次の各号に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする。

- 一 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等 百分の二十
- 二 貸付事業用宅地等である小規模宅地等 百分の五十

4 第一項の規定は、同項の相続又は遺贈に係る相続税法第二十七条の規定による申告書の提出期限(以下この項において「申告期限」という。)までに共同相続人又は包括受遺者によつて分割されていない特例対象宅地等については、適用しない。ただし、その分割されていない特例対象宅地等が申告期限から三年以内(当該期間が経過するまでの間に当該特例対象宅地等が分割されなかつたことにつき、当該相続又は遺贈に関し訴えの提起がされたことその他の政令で定めるやむを得ない事情がある場合において、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長の承認を受け

たときは、当該特例対象宅地等の分割ができることとなつた日として政令で定める日の翌日から四月以内)に分割された場合(当該相続又は遺贈により財産を取得した者が次条第一項の規定の適用を受けている場合を除く。)には、その分割された当該特例対象宅地等については、この限りでない。

建物の譲受けの場合の課税仕入れの時期

(TAINS:Z888-2284)

1. 関係法律等

(1) 消費税法(定義)

第二条

十二 課税仕入れ 事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(所得税法第二十八条第一項(給与所得)に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けること(当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第七条第一項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。)をいう。

(2) 消費税法(仕入れに係る消費税額の控除)

第三十条

事業者(第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)が、国内において行う課税仕入れ(特定課税仕入れに該当するものを除く。以下この条及び第三十二条から第三十六条までにおいて同じ。)若しくは特定課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第四十五条第一項第二号に掲げる課税標準額に対する消費税額(以下この章において「課税標準額に対する消費税額」という。)から、当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税額(当該課税仕入れに係る支払対価の額に百十分の七・八を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。)、当該課税期間中に国内において行つた特定課税仕入れに係る消費税額(当該特定課税仕入れに係る支払対価の額に百分の七・八を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。)及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物(他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この章において同じ。)につき課された又は課されるべき消費税額(附帯税の額に相当する額を除く。次項において同じ。)の合計額を控除する。

一 国内において課税仕入れを行つた場合 当該課税仕入れを行つた日

(3) 消費税法基本通達 (固定資産の譲渡の時期)

9 - 1 - 13 固定資産の譲渡の時期は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日とする。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める。

(注) 本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、9 - 1 - 2 の例による。

(4) 法人税法 (各事業年度の所得の金額の計算の通則)

第二十二條

内国法人の各事業年度の所得の金額は、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。

4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

(5) 法人税法基本通達 (固定資産の譲渡に係る収益の帰属の時期)

2 - 1 - 14 固定資産の譲渡に係る収益の額は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

(昭 55 年直法 2 - 8 「六」、平 30 年課法 2 - 8 「二」により改正)

(注) 本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、2 - 1 - 2 の例による。

