

総則6項の乱用を批判する(全4回)

最終回 税理論等からの検討とまとめ

税理士・不動産鑑定士 森田義男



な行為を否定され多額の課税がなされている現実がある。

以上のとおり、適正手続の実施への大きな抑制効果、

として建前は中立であるとはいえる、調査官はどうしても被告である。

國税側の発想に立つてしまふ。

そもそも租税回避行為の制限を定める規範は法律ではない

のか。事実そうした規定として、同族会社の行為計算否認に類する。

もろん出向元の組織もそれを期す。

がつゝ。

事実、判決文には國税当局の主張をなぞつたようなものがかなり多い。

税理訴訟を多く手掛けているある弁護士は「判決文

は、調査官という名の報告が書いているのではないか」と

で言つてたものである。

それは一連の総則6項に関する

判例にもみてとれる。國税の

不公平論に乗るばかりで、本来

裁判所が検討するべき上記の税

理論面からの真摯な分析が皆無

に近いことが象徴している。要

するに「國税府長官の指示」と

いう適用要件への妥当な判断を

外的な節税手法がいつ飛び出し

てくるかもしれない。つまり総

則6項を適用すべき可能性がゼ

ロではないといえるのだ。ただ

その場合には、こうした超法

規的規定を適用した以上、ただ

ちに評価通達を改正する等によ

りそれ以降を封じ込んでおかなければならぬ。

それが以外のケースでは、評価

額を引き上げるための総則6項

は適用してはならない。「著しく

不適当」な評価通達の規定は、

自身で改正すればよいのであ

る。

その一方、評価額を引き下げ

ための適用は、必要に応じて

どしどし行うべきである。そし

てこうした適用を機に、評価通

達の改正を行い妥当なものに改

善していただきたい。何より総

則6項は、こうした適用こそ制

定当初の本来の姿なのである。

連載の最終回は、主に総則6項を税理論等の面から検討し、最後のまとめに入ることとする。

(1) 課税要件明確主義

そもそも総則6項の規定は、課税要件明確主義を中心とする一連の税理論から逸脱している。

課税要件明確主義とは、租税がどのような要件・手続きで徵収するかを規定する際に、その定めは一義的かつ明確でなければならないとするもの。課税権者の自由裁量による課税を防止するための大原則である。そしてこれは憲法のいう「課税要件及び租税の賦徴収の手続きは法律で明確に定められるべき」とする租税法律主義と軌を一にしている。もちろんこれらは通達と同様である。

総則6項のいう「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる」はあまりに漠然としている。「著しく不適当」など何とでも言えるのであり、これはとても本来の課税要件には該当しない。このような自由裁量に基づく恣意的課税が可能となる総則6項は、課税要件明確主義に明らかに逸脱するのである。

これを納税者の立場からみて

また租税法分野にも信義則の概念があるとされる。そして最高裁判決(62年10月)は、信義則違反の一つに「課税庁が当初の信頼の対象となる公式見解の表示に反する行政処分をしたことを挙げている。「ちやぶ台返し」は信義則違反なのである。

以上、税理論だ何だとつともっともらしいことを記したが、これらは常識的に当然のことである。「税は常識」と言われている。総則6項の安易な適用は、常識的に考えて許されないのである。

（2）適正手続

ところでの総則6項では国税庁長官の指示を適用要件としている。しかし多くの場合この指示を得ないまま適用されており、判例もこれを容認しているようだ。判例はその理由に「これは單なる行政組織内部における指示を示す、監督についての規定に過ぎない」と示している。

当局はその主張の根拠を裁判例に大きく依拠している。しかし実はこの裁判に大きな問題が内在している。

一般に行政訴訟に対するわが国裁判所は行政側寄りの色彩がかなり濃いといわれている。そのため原告の勝訴率は、一部勝訴を含めてさえ10%以下程度。

原告のほとんどは「行政訴訟の勝訴は極めて困難」という事実を承知の上、多額の費用と時間をつぎ込んで訴訟に挑む。こうした「少數精銳」の訴訟でさえこの低い勝訴率なのである。

さらに税務訴訟に限っての特殊な問題がある。実は裁判所は国税当局から調査官という出向者を受け入れている。理由は裁判官が税法を苦手としていることにある。ちなみにこうした出向者は国税関係者に限られていて、裁判官にとって、全くの門外漢の分野は山ほどあるにもかかわらずである。

科学や芸術その他神ならぬ裁判官にとって、全くの門外漢の分野は山ほどあるにもかかわらずである。

しかし評価通達の適用に、こうした納税者の主觀・意図を参考するのは如何なものか。評価

通達はあくまで法が定める「時

価」を実現するための技術的規

定に過ぎない。だから客観的事

実に基づく評価の指針であるべ

きである。

以上のとおり、適正手続の実施への大きな抑制効果、

として建前は中立であるとはいえる、調査官はどうしても被告である。

ところが、「死去直前に購入し、相続開始直後に売り抜ける」という行為も放置できな

いのかもしれない。しかしそれは評価規定の是正でなくすこと

ができる。仮に「それまでの間

を」というのであれば、以前に

行われていた「3年しばり(相

続開始3年前に取得したタワマ

ン等は時価評価)」等の規定を

適用抑制効果を有している。税務署長らが国税庁長官に指示を要請・上申するということは大変な行為といえよう。「そこまでしんどい思いをするぐらいな」と、総則6項の適用を思ひどまるケースも多いはずなのだ。

もう一点。要するに判例は「長官指示は單なる手続きに過ぎない」と認識している。しかし納税者は法令・通達で少なからぬ「単なる手続き」を要求されている。そしてその手続き違反のみを理由として、多くの実質的

ものだ。

もう一點。要するに判例は「長

官指示は單なる手続きに過ぎない」と認識している。しかし納

税者は法令・通達で少なからぬ

「単なる手続き」を要求されて

いる。そしてその手続き違反の

のみを理由として、多くの実質的

ものだ。

もう一點。要するに判例は「長

官指示は單なる手続きに過ぎない」と認識している。しかし納

税者は法令