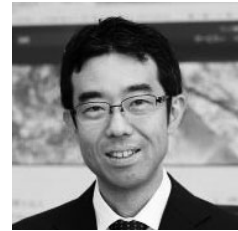


# 事実認定で決まる審査請求

～最新認容裁決例から分かること

DT 弁護士法人 パートナー  
弁護士・税理士・ニューヨーク州弁護士 北村 豊



はしがき 本稿は令和2年7月2日開催の会員懇談会における、DT 弁護士法人 パートナー 弁護士・税理士・ニューヨーク州弁護士 北村 豊氏の『事実認定で決まる審査請求～最新認容裁決例から分かること』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚、当日の配布資料を、本文末尾にまとめて掲載している。

(北村) ご紹介いただきまして、ありがとうございます。DT 弁護士法人の北村豊と申します。よろしくお願ひします。お忙しいところ、本日の Webinar をご視聴いただきまして、ありがとうございます。本日は「事実認定で決まる審査請求～最新認容裁決例から分かること」をテーマにお話させていただきます。

## 1. はじめに

私は現在、デロイトトーマツグループで、もっぱら税務のもめごと、税務調査対応、審査請求、税務訴訟を中心に仕事をしています。特に税務調査の末期において、税務当局のご指摘に納得がいかない納税者から、お悩みのご相談を頂くことが多いです。お悩みの原因にはさまざまなものがあるわけですが、多くの場合は事実認定の違いが主な原因となっています。つまり、納税者に関する事実と税務当局が把握した事実との違いが、納税者の悩みを生んでいるというわけです。納税者は当然のことながら、自分に

関する事実を誰よりもよく知っています。税務には必ずしも詳しくない納税者であっても、税務当局の指摘がおかしいことがすぐにわかってしまうのです。それでお悩みが生じるのですが、問題はそれをどう解決するかです。

審判所に対する審査請求はこうした事実の争い、事実認定の争いを解決するための仕組みです。しかし、必ずしも審査請求が十分に活用されているとはいえないのではないかと疑問を持っています。その理由の多くは、そもそも審査請求の実態が一般にはあまり知られていないからではないかと思っています。

「面倒なことに巻き込まれそうだ・・・」

「逆に税務当局からにらまれるのではないか・・・」

このように考えて、争うことをためらってしまう納税者がとても多い印象があります。税務当局の求めに応じ税務当局の指摘どおりに、やむなく税金の申告の修正に応じてしまう。そんな納税者がほとんどではないでしょうか。

本日の Webinar では、そんな審査請求の仕組みについて説明します。審査請求の意義や審査請求の件数と成功率、税務調査による追徴税額をまずご紹介して、審査請求は事実で決まるということをご説明します。それから、審査請求の進み方や税務訴訟の件数と成功率についても触れさせていただきます。次に最新の認容裁決例から納税者の取引に関するものを3つ選びましたので、これを税務の冤罪ドラマとしてご

紹介します。その中で、審査請求の勝敗を決めた納税者の手段を明らかにします。審査請求により事実の争いを解決し、税務のお悩みを減らせることがおわかりいただけるのではないかと思います。そして最後に、争えば税務はもっとフェアになるということで、米国の審査請求の件数なども踏まえつつ、本日の話のまとめをさせていただきます。それでは、まず審査請求の仕組みからまいりましょう。

## 2. 審査請求の仕組み

### 2-1. 審査請求の意義

本日の Webinar をご視聴いただいている方の中には、税務当局の方もおられると思いますが、会社で税務を担当されている方が多いのではないかと思います。ご存じのとおり、納税者は自分が納めるべき税金を税務当局に申告して納めるのが原則とされています。そして税務当局は、納税者がきちんと税金の申告をしているか必要に応じて調査をしています。もし皆さんが会社の税務の担当者でしたら、恐らく会社が納税者として申告した法人税や消費税について、税務調査を受けたことがあるのではないのでしょうか。あるいは皆さんの中には、ご自身が申告した所得税について税務調査を受けた方もいらっしゃるでしょう。ご親族がお亡くなりになったときに、相続税について税務調査を受けた方もおられるかもしれません。

それでは税務当局から「納税者が納めるべき税金が少ない」と指摘されたことはあるのでしょうか。そして、その指摘が「おかしい」と感じたことはあるのでしょうか。また税務調査の中で、その指摘について議論したことはあるのでしょうか。税務調査は、何の指摘事項もなく納税者の申告がそのまま是認されて終わることもありますが、特に会社の法人税や消費税については、税務調査官から何らかのご指摘を頂くことが多いのではないのでしょうか。その中には、もちろん納税者の申告に明らかな誤りがあるケースも

あるでしょう。でも中には「えーっ、そんなご指摘を頂くなんて」とびっくりするようなご指摘を頂くこともあるのではないのでしょうか。

税務調査の中で税務当局と議論すると、ご指摘が撤回されることもあります。でも、ご指摘が撤回されなければ納税者が自ら申告を修正して、納めるべき税金を増やすよう求められます。そして、納税者がそれに従わなければ、税務当局は納税者の申告を更正し納めるべき税金を増額する更正処分を下してきます。その更正処分に納得がいけないとき、納税者はどうすればよいのでしょうか。ここで登場するのが「審査請求」です。納税者は税務当局から納めるべき税金を増やす更正処分を受けたとき、その処分に納得がいかなければ審判所に対して審査請求をすることができます。審査請求とは審判所という第三者のレフェリーが、納税者と税務当局双方の言い分を聞いて判断を示す仕組みなのです。

### 2-2. 審査請求の件数と成功率

最近、審査請求が増えています。4ページのデータは国税庁のホームページに掲載されているものです。このデータによりますと、2014年の審査請求の件数は2,030件でした。その後、審査請求の件数は一貫して増え続けておりまして、2018年には3,104件となり、ついに3,000件の大台を突破しています。ここ5年で何と1.5倍以上も伸びていることとなります。先日、国税庁のホームページを見ましたら2019年のデータも出ておりまして、これは2,559件となりました。また、今年はコロナの影響もありますので税務調査がスローになっています。その関係で審査請求の件数も多少は減少するのではないかと思います。もっとも、来年になると再び回復するのではないかと思います。全体としての増加傾向は変わらないのではないかと思います。

それでは、なぜ審査請求が増えているのでしょうか。これにはいろいろと原因が考えられると思いますが、私は税務当局が税務調査を強化

していることが大きな要因ではないかと考えています。

### 2-3. 税務調査による追徴税額

5 ページのデータは、国税庁のホームページに掲載されている統計情報を私の方で取りまとめたものです。ご案内のとおり、近年税務当局は税収を効率的に上げるため、大口で悪質と考える事案について重点的に深度のある税務調査を実施しています。その結果、税務調査により納税者から追加して徴収した税額は法人税、消費税、所得税、相続税といった主要な税目を合計しますと、2018年には5,428億円となっています。税目により多少のばらつきはありますが、ここ5年で1.2倍以上に増えて、プラス1,000億円強となっています。

もちろん、財政難の日本にとっては、税務調査を強化することは必要不可欠です。真面目に税金を納めている人とそうでない人との不公平を是正するためにも、税務調査の強化はとても重要です。私たちは納税者として国に税金を納める義務を負っていますが、他方で国民として国から行政サービスを受ける立場でもありますので、行政サービスをするのに必要なお金を集めるため、税務調査を強化しなければならないことはよく分かります。もっとも税務調査を強化すると、税務当局と納税者とのあつれきも必然的に増加するでしょう。税務当局の処分には納得できない納税者による審査請求が増えるのは、避けられないことではないかと思えます。

ところで、皆さんは審査請求の成功率が気になるでしょうか。審査請求の全部又は一部が認められたケースの割合は、2019年は13.2%でした。ここ6年の平均を見ても、9.4%程度となっています。この数字を見て、皆さんはどう感じるでしょうか。この数字は、決して高いとは言えないと思えます。成功率が1割前後ということになりますと、「審査請求しても意味がない」と思う納税者がいても不思議ではありません。しかし、私は単に成功する確率だけで判断

するのではなく、成功した事例の中身に注目すべきだと考えています。といいますのは、実際に審査請求された事例の中には、まず勝ち目がないと思われるものも多いからです。審査請求の全部又は一部が認められた件数は、2019年には375件ありました。ここ6年の平均もおおむね243件です。これは毎年コンスタントに240件もの成功例が存在するということです。

そこで、この Webinar では公表されている最新の審査請求事例から3つの成功例を選びました。そして、それを納税者、税務当局、審判所という3者が登場する税務の冤罪ドラマとしてご紹介し、勝敗を決めた納税者の手段は何かということについて考えてみました。税務の冤罪ドラマという穏やかではないと思われる方もいらっしゃるかもしれませんが、ここでは税務当局が下した更正処分の中で認定した事実関係が審査請求で否定されて、更正処分が取り消されたような事例を税務の冤罪と表現しています。

冤罪というのは、通常は刑事事件について用いられる言葉で、検事が有罪だとして被疑者を起訴したけれども、検事が認定した犯罪事実が刑事裁判で否定されて無罪となったというような事例をいいます。刑事と税務とでは一見何の関係もないように思われるかもしれませんが、当局が認定した事実が正しいかどうかを、被疑者あるいは納税者が裁判所や審判所で争った結果、当局が認定した事実が否定されて無罪あるいは処分取り消しになるという意味では、同じような構造にあると考えています。そこで、ここではこの点について光を当てるために、あえて税務の冤罪という言葉で表現させていただきます。

実際に審査請求をして更正処分が取り消されたご経験のある方は、実感としておわかりいただけるのではないかと思います。この税務の冤罪ドラマにも刑事の冤罪ドラマと同じように人間の喜怒哀楽が詰まっています。そして、納税者が審査請求で勝つためにはどうすればいい

か、きっとお分かりいただけると思います。

#### 2-4. 事実認定で決まる審査請求

本日は90分の Webinar です。税務の冤罪ドラマを長々とお説明するわけにはいきません。そこで最初に、この Webinar のエッセンスをまとめさせていただきます。それは、ずばり「審査請求の決め手は何か」ということです。これに対する私の答えは「事実そのものだ」ということとなります。つまり、審査請求はまさに事実で決まると考えています。そもそも税金は事実で決まります。誰が、いつ、いくら税金を納めるべきかは、納税者が行った取引や取得した財産などに関する事実を税金のルールに当てはめて決めるわけです。従いまして、納税者に関する事実と税務当局が把握した事実が違ってれば、当然ながら納税者が納めるべき税金の有無、納期、金額が変わってきます。しかし真実は1つのはずなのに、なぜ事実について争いが生じるのでしょうか。ひょっとすると、皆さんの中にはこんな疑問をお感じになる方もおられるかもしれません。そこで刑事の冤罪ドラマを例に、事実について争いが起こるメカニズムを考えてみました。

こんな刑事の冤罪ドラマを想像してみてください。検事が周りの状況から、金の延べ棒を盗んだ犯人だと目星を付けた被疑者を追い詰めて厳しい取り調べを行いました。そして、ついに被疑者に「私がやりました」と自白させました。でも、本当は無実でした、というようなドラマを想像してみてください。金の延べ棒というのは、今どきあまりないかもしれませんが、刑事の世界では、例えば「万引きをしたと疑われたけれど、本当はやっていない」とか、「電車の中で痴漢をしたと疑われたけれど、本当はやっていない」とか、冤罪といえるような事態もまま起こります。極端な場合は「人を殺したと疑われたけれども、本当はやっていない」ということもありまして、時折、新聞に「無罪判決が出た」などと報道されることがあるかと思

います。いずれにしても真実は1つのはずです。神様の目から見ると金の延べ棒を盗んだのは誰かということは、はっきりしています。被疑者が実際には盗んでいなかったとすると、取り調べを受けた人は「自分は盗んでいない」という事実を誰よりもよく知っているはずで

す。ところが、検事はいろいろな状況証拠をもとに「被疑者が犯人だ」という間違っ

たストーリーを作ってしまった。しかも、それに沿って厳しい取り調べを行い、無実の被疑者にウソの自白をさせてしまったというわけです。でも少なくとも通常は、検事はわざと無実の被疑者を犯人に仕立てるわけではありません。これは真実を知らない検事が、手探りで事実を調べていった結果として起こってしまった悲劇ということです。検事は周りの状況から「これが真実だ」と確信したけれど、本当は違っていたということです。

実は刑事の冤罪ドラマと同じ事が、税務の冤罪ドラマにおいても生じます。税務調査の現場でも納税者と税務当局はしばしば対立しますが、納税者に関する事実と税務当局が把握した事実の違いが争いになることが多いのです。例えば、税務当局が周りの状況から「納税者が金の延べ棒を取得したはずだ」と見当を付けて厳しい税務調査を行い、ついに納税者に税金を増やす方向で申告を修正させました。でも「金の延べ棒を取得したのは、本当は別人だった」というような税務の冤罪ドラマを考えてみましょう。

税務においても真実は1つです。納税者に関する事実は、納税者自身が誰よりもよく知っているはずで

す。税務当局も、わざと事実を間違えることはないはずで

す。しかし、税務当局は真実を知っているわけではありません。税務当局の目には真実のように見えたとしても、それが正しいとは限りません。残念ながら間違いが起こることはあり得ます。つまり税務の冤罪も刑事の冤罪と同じように、真実を知らない税務当局が手探りで事実を調べていった結果として起こってしまう悲劇ということになります。

さて、審判所に対する審査請求は事実の争いを解決するための仕組みです。つまり、税務の冤罪を解決するための仕組みということになります。税務当局は税務調査で把握した事実を税金のルールに当てはめて、納税者が納めるべき税金の有無、納期、金額を決めます。そして納めるべき税金が納税者の申告よりも多ければ、まずは納税者に修正申告を促すこととなりますが、納税者がそれに応じなければ、納税者の申告を更正して納めるべき税金を増やす処分を下すこととなります。

これに対し納税者は審査請求をして、税務当局が把握した事実が「間違っている」と主張することができます。他方で税務当局は、あくまでも自分が把握した事実は「間違っていない」と反論することになるでしょう。審判所は納税者と税務当局の双方の言い分を聞いた上で、何が正しい事実かを決めます。もし、税務当局が間違った事実に基づいて処分を下していれば、審判所は税務当局の処分を取り消します。つまり、納税者の勝ちということになります。逆に税務当局が正しい事実に基づいて処分を下していれば、税務当局の処分はそのまま維持されます。その場合は、納税者の負けということになります。

審判所で納税者が勝った事例のほとんどは、税務当局が把握した事実を否定しています。審判所は税務当局が把握した事実を否定したことになります。しかし、どうすれば税務当局が把握した事実を否定できるでしょうか。審判所では納税者が単に「正しい事実はこうだ」と主張するだけでは勝てません。その事実が正しいことの証拠を示して、審判所を説得する必要があります。ここに、審査請求で勝つためのヒントが隠されていると思います。

実は納税者に関する事実について争いがある場合、納税者にとってとても有利なのです。なぜなら、納税者は自分に関する事実なので有利な証拠に囲まれているはずだからです。納税者は、その事実が真実である限り、それをうまく

ストーリーで説明できるはずで、ストーリーに合致する客観的な証拠もたくさん提出できるでしょう。ストーリーどおりに証言してくれる関係者も大勢いるでしょう。審査請求が始まった後から有利な証拠をどんどん提出していくこともできます。

これに対して税務当局は、元々納税者に関する事実を知りません。限られた税務調査の期間中に限られた証拠をもとに限られた人数で調査をして、把握した事実をうまく説明できるストーリーを検討することを迫られます。しかも、いったん審査請求が始まると新たに証拠を集めるのが難しくなります。審判所は、納税者と税務当局のどちらのストーリーがより合理的で自然かを検討して、何が正しい事実であるか決めます。どちらのストーリーが客観的な動かし難い事実をうまく説明できるか。どちらのストーリーが、より多くの客観的証拠と合致しているか。どちらのストーリーが、より多くの関係者の証言と一致しているか。審判所はこういった検討を重ねた上で、何が正しい事実であるかを定めるわけです。しかも、どちらともいえない場合は、原則として税務当局に不利に判断します。これで、なぜ納税者が有利かわかりただけでしょうか。納税者に関する事実について争いがある場合、納税者は審査請求をととても有利に進めることができるというわけです。

ところで、審判所は事実の争いだけではなく、税金のルールの争いも審理することができます。納税者と税務当局とで税金のルールの読み方が違うために、争いになることもあります。そういった場合、争いが審判所に持ち込まれることもあります。しかし、税金のルールの争いで納税者が審判所で勝った事例は、実はほとんどありません。それは、審判所も広い意味では税務当局の一部だからかもしれません。いったんこれまでの税務当局による税金のルールの読み方を覆してしまうと、實際上、他の事案への影響が大きいので、審判所としてはなかなか踏み込みづらいからではないかと思えます。これに対

して、事実の争いであれば他の事案への影響も限定的で、審判所も目の前の争いの解決に徹することができます。そのため、審判所にもフェアな判断を期待することができるというわけです。その意味で、審査請求は事実の争いを解決するために有効な仕組みと理解してもよいと考えています。

## 2-5. 審査請求の進み方

税務の冤罪ドラマを始める前に、審査請求の進み方について簡単に見ておきましょう。審査請求の出発点は税務当局の処分です。まず税務当局が、納税者が納めるべき税金を増やす更正処分をしたことを通知してきたとしましょう。納税者は、その通知を受けた日の翌日から3か月以内に審査請求をすることができます。その場合、納税者は審査請求をする理由などを書いた審査請求書を審判所に提出します。これに対し、税務当局は処分をした理由などを書いた答弁書を審判所に提出します。その後、お互いに反論書や意見書を出し合って書面を通じた議論を続けます。同時に自分の主張の裏付けとなる証拠も審判所に提出していきます。

審判所はこれらが一段落したところで、審理手続を終結します。そして、審査請求からおおむね1年以内に裁決という形で判断を下すこととなります。もし納税者が勝っていれば、その裁決は確定ということになります。負けた税務当局は、裁判所に税務訴訟を提起して引き続き争うことはできません。逆に納税者が負けた場合は裁判所に税務訴訟を提起して、さらに争うことができます。なお、税務当局が処分を下したときに、納税者は処分を下した税務当局自身に対して再調査をするよう請求することもできます。その場合、税務当局はもう一度検討した上で処分を取り消すかどうかを判断します。まずは再調査の請求をして、それが認められない場合に審判所に審査請求をするという手もあります。

しかし、判断をするのが処分を下した税務当

局自身なので、処分が間違っていることが明白といったような場合は別とすると、処分の取り消しはあまり期待できないと思っています。再調査の請求をして、納税者の主張が認められる例はもちろんありますが、そこまで明らかに処分が誤りとはいえないような場合は、再調査の請求をせずに、いきなり審判所に対して審査請求することをお勧めすることが多いです。

## 2-6. 税務訴訟の件数と成功率

ところで、これまで税務訴訟の話はしてきませんでした。納税者が裁判所で税務訴訟を提起したらどうなるのでしょうか。税務訴訟は納税者が審査請求をした後で、さらに訴えを提起したときに裁判所という第三者のレフェリーが、納税者と税務当局の双方の言い分を聞いて判断を示す仕組みです。裁判所は事実の争いだけではなく税金のルール争いも解決できます。裁判所は審判所とは異なりまして、完全に第三者のレフェリーといえるからです。他の事案への影響を気にして、これまでの税務当局の読み方をそのまま踏襲するということはありません。実際に税金のルール争いで納税者が勝った事例が存在します。ただ、実際には税務訴訟も事実で決まることが多いということは知っておいてもよいと思います。

また、国税庁のホームページに掲載されているデータによりますと2019年の税務訴訟の提起件数は223件でした。納税者が勝った件数は21件で、成功率は9.7%ということです。もちろん税務訴訟についても審査請求と同じように単に成功する確率だけで判断するのではなく、成功した事例の中身に着目すべきと考えています。ただ、毎年240件もの成功例が存在する審査請求と比較しますと、税務訴訟と審査請求では成功例の絶対数が違います。つまり税務訴訟で救われる納税者よりも、審査請求で救われる納税者の方が圧倒的に多いということになります。しかも、審査請求は税務訴訟とは異なりまして手数料がかかりませんし、非公開で手続を

進めることができます。また税務訴訟をするにしても、まずは審査請求をすることが必要とされています。審査請求は税務をもっとフェアにするための手続の入り口ということです。そのため本日の Webinar では、あえて税務訴訟ではなく審査請求をメインステージとしています。それでは、これから3つの税務の冤罪ドラマに話を進めます。

### 3. 審査請求事例

#### 3-1. 取引の相手方のご協力を手段とした事例

この Webinar では、審判所のホームページで公表されている平成30年分から令和元年分までの審査請求事例から、納税者が行った取引に関する成功例を3つ選びました。ドラマの主人公となる納税者は会社です。

第1話は、取引の相手方のご協力を手段とした事例です。国税不服審判所の平成30年4月13日を題材としています。まずは、納税者が行った取引について見てまいりましょう。納税者は3月決算の下請会社です。納税者は元請会社から、平成24年3月期に各種機器の分解点検や取替え、消火設備の設置などの工事を受注しました。請負契約では納税者が主に工場のサービスを提供することとされており、また工事に必要な資材は提供しなくてよいこととされていました。会社はある事業年度に稼いだ所得に課される法人税を翌事業年度の初日から2か月以内に申告して納める必要があります。会社が請負契約を締結してサービスを提供し請負代金という収益を計上するときは、その収益を法人税が課される所得に加えることが定められています。また収益は、それが実現した事業年度、つまり、それを収入すべき権利が確定した事業年度の所得に加えるものとされています。

ところで、この請負契約のように物の引き渡しを要しないものは、約束したサービスの全部を完了したときに請負代金を請求できます。従いまして、サービスの全部を完了した事業年度

に収入すべき権利が確定したといえるので、請負代金という収益は、その完了した事業年度の所得に加えることとなります。納税者と元請会社は工場のサービスの提供が完了するタイミングは、工事が完成したことを確認するための元請会社の検査に合格した日としていました。そうすると、請負代金という収益は工場のサービスの提供が完了した事業年度、すなわち、元請会社の検査に合格した事業年度の所得に加えればよいということとなります。この工事は結局、開始から完成まで約5年かかりました。納税者が工場の全部を完成させて、元請会社の検査に合格したのは平成29年3月期でした。そこで納税者は請負代金という収益を平成29年3月期の所得に加えて法人税の申告をしました。まさか自分が税務当局に処分されるとは思ってもみませんでした。

「収益を所得に加えるのが遅くないか。」

税務当局は、この取引のカネの流れを調べました。すると請負代金の一部が平成24年3月期から平成28年3月期にかけて分割して支払われていることが分かりました。請負代金が分割払いされているときは、請負代金という収益を法人税が課される所得に加えるタイミングが前倒しされることがあります。工場の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度、その割合に応じて請負代金を収入するというような特約又は慣習があるときは取り扱いが変わるというわけです。そのときは工場の全部が完成してなくても、ある事業年度において引き渡した工場の量、または完成した部分に対応する収入を、その事業年度の所得に加えるものとして取り扱われます。

そこで税務当局は、この特約又は慣習があったかどうかを調べました。そして、工場の注文書と注文請書に請負代金の支払条件は「元請会社の検収に基づく出来高払いによる」と明記されているのを発見しました。実は元請会社は、工事監督者が査定した出来高について出来高調書を発行していました。この出来高調書には「検

収」月、当月の出来高の割合、「検収」金額などが記載されていました。納税者も平成24年3月期から平成28年3月期にかけて、出来高調書に基づいて出来高請求書を発行しており、出来高に応じて請負代金を請求していました。出来高請求書には請求日、出来高請求金額や「検収」金額などが記載されていました。

「課税を前倒しすべきだ！」

税務当局は、この「検収」という言葉に、ビッと反応しました。「検収」とは辞書によりますと、納品された品が注文どおりであることを確かめた上で受け取ることとされています。

「元請会社が注文どおりであることを確認したときに、出来高に応じて請負代金を支払うことが、注文書と注文請書において合意されていたはずだ。」

「実際にも、その合意に従って、元請会社は出来高調書を発行し、納税者は出来高請求書により請負代金を請求していたに違いない。」

税務当局は「検収」という言葉から、こんなストーリーを想像したわけです。しかも取引の当事者自身が、その取引の当時に自分で作成した注文書、注文請書において「検収」という言葉を使っています。税務当局としては客観的な書類にも「検収」という言葉が明記されているので、そういう合意が存在することは間違いないと思ったでしょう。税務当局は工事の一部が完成し、その完成した部分の検収を受けた都度、その割合に応じて請負代金を収入するという特約又は慣習があったと考えました。そうすると、そのように収入した請負代金を、その完成した部分が検収された平成24年3月期から平成28年3月期までの所得に加えて、法人税の申告をすべきだったということになります。そこで、税務当局は、これらの事業年度の法人税を増やして課税を前倒しする処分を下しました。

「税務当局に誤解されている！」

納税者は課税の前倒しには到底納得がいきませんでした。それは、「検収」という言葉を税務当局が考えるような意味では用いていなかっ

たからです。そこで、納税者は審査請求に踏み切りました。納税者は「検収」という言葉を、工事監督者が工期や工程に照らして工事の進捗状況を確認した上で、工事の出来高として査定するという意味で用いていました。つまり、「検収」とは元請会社が工事の出来高の金額を確認する、あるいは、納税者に対する出来高の金額の支払いを認めるという意味だと理解していたのです。元請会社が工事を完成したことを確認するという意味では用いていませんでした。

納税者は審査請求するに当たり、この「検収」という言葉の意味の裏付けとして、取引の相手方である元請会社のご協力を得ることにしました。元請会社の資材部長と工事監督者8名に協力を依頼したのです。そして、この「検収」という言葉をどういう意味で用いていたのか話してもらいました。その結果、関係者全員から「検収」という言葉は「元請会社が工事の出来高の金額を確認する」という意味で用いていたことについて、一致した証言を得ました。

さて、審判所はどう判断したのでしょうか。審判所は「検収」という言葉は、工事が完成したことを確認したという意味で用いられたものではないと判断して、納税者に軍配を上げました。そして、注文書や注文請書に「検収」という言葉が記載されているからといって、税務当局が主張するような特約又は慣習があったとはいえないと判断しました。工事の一部が完成し、その部分の検収を受けた都度、その割合に応じて請負代金を収入するという特約又は慣習があったとはいえないということです。

それでは、「検収」という言葉は一体どういう意味で用いられていたのでしょうか。審判所は、元請会社が行った検収は工事の進捗状況に応じた出来高の査定であると判断して、納税者の主張を全面的に認めました。つまり長期間に及ぶ工事の進み具合を確認して、おおむね全体のうち何割ぐらいが出来上がってきたかを判定して、その出来上がった割合に応じて請負代金を支払っていたということです。元請会社は、



出来上がってきた部分が本当に完成しているかどうかを確認して、それでOKという判断をしたわけではなかったのです。もし出来上がった部分について検査をして不完全な箇所が見つければ、元請会社としてはその部分のやり直しを要請することができまして、納税者としてはその要請に対して応える義務がありました。元請会社は、検収した部分が完成したことを確認したわけではないので、対応する請負代金について納税者が収入すべき金額が確定したとはいえないというわけです。

審判所は、特約又は慣習の存在を否定したため、請負代金は分割払いされているものの、請負代金という収益を所得に加えるタイミングを前倒しする必要はないということになりました。その結果、請負代金という収益を平成29年3月期の所得に加えた納税者の申告が正しいことが認められまして、税務当局の処分は取り消されました。

本件において納税者が用いた手段は何だったのでしょか。争点は、工事の一部が完成し、その完成した部分の検収を受けた都度、その割合に応じて請負代金を収入するという特約又は慣習があったかどうかでした。特に、注文書などに明記されていた「検収」という言葉の意味をどう考えるかというのが判断の分かれ目でした。特約又は慣習とは、取引の当事者間における明示的な合意あるいは習わしということですから、そのため、取引の一方の当事者にすぎない納税者が、単に自分の理解を示すだけでは十分とはいえません。まして、本件では、当事者間の合意内容である「検収」という言葉が、客観的な証拠である注文書などに記載されています。「検収」という言葉についての納税者の理解も通常の辞書的な意味とは異なっています。むしろ、辞書的な意味に従えば、税務当局の主張は正しいこととなります。審判所としても、他に証拠がなければ税務当局に軍配を上げざるを得ないでしょう。もっとも、「検収」という言葉の意味について、取引の双方の当事者の理解が辞書

とは別の意味で一致していたということになりますと、話は変わってきます。当事者が本当はどう理解していたのかということが、当事者の合意内容の決め手になるからです。辞書はそのための手掛かりにすぎません。

本件では、審判所は、「検収」という言葉についての理解が双方の当事者において一致していたため、税務当局が主張するような特約又は慣習はなかったと判断しました。納税者の主張が双方の当事者の証言という証拠によって裏付けられたということです。このように取引の相手方のご協力を手段として、「検収」という言葉の意味を決めたことが本件の勝因となりました。

納税者は契約書上の言葉について、辞書的な意味とは異なることを主張するときは、取引の相手方のご協力が得られるかどうかがとても重要です。しかし、いつも取引の相手方のご協力が得られるとは限りません。納税者の主張をサポートすると、自分の税務ポジションに影響が及ぶかもしれないとか、余計な問題に巻き込まれたくないとか、取引の当事者はもういなくなってしまったとか、いろいろな思惑、事情から、取引の相手方から納税者に協力することに色よい返事をしてもらえないことがあります。そのため、納税者は、いくら自分の主張が正しいと確信していたとしても、裏付けが得られないという事態も生じ得ます。結果として立証する手段がないので、審判所で負けてしまうこともあります。仮に納税者の主張が真実であったとしても、その裏付けがなければ認められないかもしれません。取引内容について通常とは異なることを主張するときは、取引の相手方のご協力が得られるかどうかを確認して、自分の主張の裏付けが得られるかどうかを慎重に見極めることが重要です。

### 3-2. 審査請求中に提出した証拠を手段とした事例

次は第2話です。審査請求中に提出した証拠

を手段とした事例で、国税不服審判所裁決平成30年8月23日を題材としています。第2話の納税者は12月決算の不動産管理会社です。まず納税者が行った取引を見てまいりましょう。

納税者は平成23年9月にリース会社との間で、途中で解約できないタイプのリース契約を締結しました。リース期間は15年、リース資産は空調設備、照明設備です。リース期間の満了時には、納税者がただでリース資産を譲り受ける条件が付いています。リース資産の維持費用、滅失、毀損についての危険は、全て納税者の負担とされていました。納税者とリース会社は、ある補助金交付機関に対して、このリース資産に関してシステム導入補助金ということで、2,000万円の交付を申請していました。リース会社は、このシステム導入補助金の全額を受給できることから、納税者から受けるリース料を合計1億3,200万円に設定していました。リース料は分割払とされていて、当初は月額200万円とされていました。リース会社は、請負会社に対してリース資産を設置する工事を発注しまして、請負代金として1億3,500万円を支払いました。リース会社は、平成24年1月に請負会社からリース資産の引き渡しを受けまして、それをそのまま納税者に引き渡しました。並行して、納税者は、不動産賃貸会社との間で、同じリース資産を又貸しするリース契約を締結していました。納税者は、リース会社から引き渡しを受けたリース資産を、そのまま不動産賃貸会社に引き渡しました。納税者は、不動産賃貸会社からリース料を分割して受け取ることで、当初は月額240万円とされていました。不動産賃貸会社から受け取るリース料の金額は、リース会社に支払うリース料の2割増しということで、当初は月額240万円とされていました。

会社は、ある事業年度に稼いだ所得に課される法人税を翌事業年度の初日から2か月以内に申告して納める必要があります。会社がモノを借りて賃料を支払うときは、支払賃料を法人税が課される所得から減らすことと定められてい

ます。支払賃料を費用として計上した事業年度の所得から、その支払賃料を減らすということです。逆に会社がモノを貸して賃料を受け取る場合は、受取賃料を収益として計上した事業年度の所得に、その受取賃料を加えることと定められています。リースは、税務上、モノの賃貸借と同じように取り扱うのが原則とされています。

そこで、納税者としては、月額200万円のリース料の支払を費用として計上した事業年度の所得から、その支払リース料を減らしました。また、月額240万円のリース料の受取りを収益として計上した事業年度の所得に、その受取リース料を加えました。つまり、納税者は、リース期間中の事業年度の所得に月額240万円の受取リース料を加えると同時に、月額200万円の支払リース料を減らして法人税の申告をしたということです。納税者としては、自分の申告が間違っているとは全く思っていませんでした。

「このリースは売買ではないか？」

税務当局は、このリースの条件を調べました。実は、リースの中には、税務上、例外的にモノの賃貸借ではなく、モノの売買と同じように取り扱われるものがあります。そのようなリースの条件の1つ目は、途中で解約できないようなタイプのリースで、借主がリース資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受できるものであることです。2つ目は、借主が支払うリース料の合計額がリース資産の取得のために通常要する代金のおおむね90%を超えるようなリースであることです。

この2つの条件を満たすリースは、税務上、モノの売買と同じように取り扱われます。会社がモノを買って代金を支払うときは、支払代金を費用としてではなくモノを取得した価格として計上することになりますので、支払代金を所得からすぐにそのまま減らすことはできません。そのため、リースが、税務上はモノの売買と同じように取り扱われるとしますと、借主は、支

払リース料を所得からすぐにそのまま減らすことはできなくなります。このリースは途中で解約できないタイプでした。また、納税者はリース期間満了時にただでリース資産を取得することができますし、リース資産の維持費用や減失、毀損についての危険も全て負担していました。借主がリース資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受できるリースということです。

しかも、リース料の合計額である1億3,200万円ですが、リース会社がリース資産を取得するために請負会社に支払った1億3,500万円の90%を越えています。税務当局は、リース資産を取得するために請負会社に支払った1億3,500万円が、リース資産の取得のために通常要する代金と考えました。そうすると、リース料の合計額は、リース資産の取得のために通常要する代金の90%を超えていることとなります。従いまして、税務当局は、このリースは、税務上はモノの売買と同じように取り扱うための条件を満たしていると考えました。そこで、税務当局は、支払リース料をリース期間中の事業年度の所得からすぐにそのまま減らすべきではなかったということで、法人税を増やす処分を下しました。

「何で、このリースが売買になるのか？」

納税者は、このリースは税務上はモノの売買と同じように取り扱うべきだと税務当局から指摘されたので、びっくりしました。納税者としては、支払リース料の合計額がリース資産の取得のために通常要する代金の90%を超えているとは思っていなかったのです。実は、リース会社はリース資産を設置する工事を請負会社に発注する前に、請負会社を含む3社から見積りを取っておりました。請負会社の見積りは1億3,500万円でしたが、他2社の見積りの平均は1億5,000万円でした。この見積りの開きからすると、請負会社はリース会社と懇意にしていたということもありますので、リース資産の取得のために通常要する代金よりも安い見積りを提示した可能性がありました。そうすると、納

税者が支払うリース料の合計額は、リース資産の取得のために通常要する代金のおおむね90%を超えていないというふうにもいえます。

そこで、納税者は審査請求に踏み切りました。そして、納税者は、審判所に対して不動産賃貸会社との間のリース契約書を提出しました。これは税務調査の段階では提出していないものでした。このリース契約によりますと、不動産賃貸会社との間のリースの期間は、リース会社との間のリースの期間と同一でした。また、リース資産を不動産賃貸会社に引き渡すのはリースの期間の開始日になっていて、不動産賃貸会社から受け取るリース料の月額もリース会社に支払うリース料の月額の2割増しでした。さらには、この不動産賃貸会社との間のリース契約書に定めのない事項は、リース会社との間のリース契約書に基づくものとされていました。

さて、審判所はどう判断したでしょうか。まず、リース資産の取得のために通常要する代金はいくらかです。検討の結果、リース会社が請負会社に支払った1億3,500万円に次の金額を合算した金額である1億5,200万円を、リース資産取得のために通常要する代金としました。審判所は、1億3,500万円に、リース会社がリース資産に関して負担した1,200万円の固定資産税と、リース資産の代金を調達するために支払った500万円の利息を合算しました。

次に、納税者が支払うリース料の合計額についても検討しました。納税者が実際にリース会社に支払うリース料は1億3,200万円でした。しかし、審判所は補助金交付機関からリース会社に対して交付される2,000万円のシステム導入補助金も、リース料の合計額に含まれると判断しました。そうすると、納税者が支払うリース料の合計額は1億5,200万円ということになりますので、リース資産の取得のために通常要する代金と同じ金額になります。そのため、納税者が支払うリース料の合計額は、リース資産の取得のために通常要する代金のおおむね90%を超えるようなものであったこととなります。

つまり、審判所は、リース会社との間のリースを税務上はモノの売買と同じように取り扱うべきという税務当局の主張を認めたこととなります。納税者は「請負会社の見積りは、懇意にしていたリース会社のために特別に安くしたものだ」と主張していました。しかし、補助金交付機関はシステム導入補助金の交付を決定するに当たり、リース資産の価格の妥当性についても検査をしていました。そのため、審判所は、請負会社の見積りが特別に安かったわけではないと判断しまして、納税者の主張を退けました。

ただ、話はこれで終わりませんでした。審判所は、新たに提出された不動産賃貸会社との間のリース契約書も検討しました。納税者は平成24年12月期の事業年度以降に、月額240万円の受取リース料を実際に収益として計上していました。この金額はリース会社に支払うリース料の月額200万円の2割増しに相当する金額ですので、確かに不動産賃貸会社との間のリース契約書の記載内容と一致していました。そこで、審判所は、納税者が契約書の記載どおりに収益を計上していたので、納税者と不動産賃貸会社は実際にリース契約を締結していたものと判断しました。不動産賃貸会社との間のリースは、基本的にリース会社との間のリースと同じ条件です。すなわち途中で解約できないですし、不動産賃貸会社がリース資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受できるものでした。また不動産賃貸会社が支払うリース料は、納税者が支払うリース料の2割増しということでした。従いまして、不動産賃貸会社が支払うリース料の合計額は、リース資産取得のために通常要する代金のおおむね90%を越えるようなものでした。そこで、審判所は、不動産賃貸会社との間のリースも税務上はモノの売買と同じように取り扱うべきと判断しました。

そうしますと、納税者は、不動産賃貸会社に対してリース資産を売却してリース料の合計額を代金として受け取ったということになりました。その代金を所得に加えることとなります。

もっとも、リースの期間中の事業年度に分割して受取リース料を収益として計上しているときは、同様に受取リース料を分割して所得に加える取り扱いが認められています。そして、これと同時に支払リース料を分割して費用として計上しているときは、同様に支払リース料を分割して所得から減らす取り扱いも認められています。そうすると、リース期間中の事業年度の所得に、月額240万円の受取リース料を加えると同時に、月額200万円の支払リース料を減らして納税者は申告したわけですが、結果として、これが正しかったこととなります。そのため、審判所は、結局、税務当局の処分を取り消して納税者を勝たせました。

それでは、本件において納税者が用いた手段は何でしょうか。1つ目の争点は、リース会社との間のリースも税務上はモノの売買と同じように取り扱うかどうかでした。納税者が支払うリース料の合計額が、リース資産の取得のために通常要する代金のおおむね90%を超えるかどうかの問題となります。そして、納税者が支払うリース料の合計額に補助金交付機関から交付される2,000万円の補助金が含まれるかどうか、判断の分かれ目でした。この問題は、リースを税務上はモノの売買と同じように取り扱うべきか否かの基準を決める税金のルールを読み方で決まります。つまり、事実の争いではなく税金のルール争いということです。この点について、税務当局は、この税金のルールを読み方について「リース料の合計額には補助金が含まれる」という指針を通達という形で出していました。そのため、審判所としても、これに反する判断を示すことは難しかったということだと思います。結論としては、審判所の判断は税務当局の通達を追認する形となりました。

2つ目の争点は、不動産賃貸会社との間のリース契約が本当に締結されていたかどうかでした。こちらは税金のルール争いではなく、もっぱら事実争いです。税務当局は、税務調査中に納税者に対して不動産賃貸会社との間の

リース契約書の提出も実は求めていました。しかし、納税者は提出していませんでした。そこで、税務当局は、不動産賃貸会社との間のリース契約は存在せず、リース契約は締結されていないと主張していました。しかし、納税者は、税務調査が始まる前から受取リース料を収益として計上していて、契約書の記載内容と一致する経理処理を行っていました。そのため、審判所は、リース契約が締結されていたという事実は税務調査中に契約書を提出したかどうかによって左右されるものではないということで、税務当局の主張を否定しました。

そして、この不動産賃貸会社との間のリースも税務上はモノの売買と同じように取り扱うべきと判断したため、結果として、税務当局の処分が取り消されることになりました。納税者は税金のルールへの争いでは負けましたが、事実の争いでは勝ったわけです。このように審査請求中に提出したリース契約書を手段として、不動産賃貸会社との間のリース契約が締結されていたという事実を決めたことが、本件の勝因ということです。

納税者は、審査請求が始まってから証拠を提出しても構いません。税務調査の段階で証拠を提出しておかなければ、納税者はその後一切証拠を提出できないということではありません。もちろん、税務調査中に税務当局から提出を求められているような証拠は、税務調査中に提出しておくべきことが多いでしょう。本件でも、税務当局からすると、なぜ税務調査中に不動産賃貸会社との間のリース契約書を提出してくれなかったのか、という思いはあったかもしれません。しかし、さまざまな事情により、税務調査中にはなかなか提出できないということもあろうかと思えます。また、審査請求の準備をしていると、納税者がこれまで気付いていなかったような有利な証拠を発見するということがよくあります。そのような場合に、審査請求が始まってから積極的に証拠を提出していくと、納税者にとっては有利な議論を展開しやすくなる

でしょう。税務当局は、納税者に有利な証拠が存在することを考慮せずに処分を下してしまっている可能性が高いからです。審判所には、第三者のレフェリーとして、審査請求が始まってから提出された証拠も考慮に入れて、フェアな判断を期待してもよいといえます。

### 3-3. 契約書の定めを手段とした事例

次に第3話です。契約書の定めを手段とした事例です。国税不服審判所裁判平成31年3月14日を題材としています。まず、納税者が行った取引を見てまいりましょう。

第3話の納税者は、10月決算の会社です。ある市内の土地で開発事業をすることを企画しまして、市長に対して開発許可を申請して、市長から開発許可を受けました。その後、納税者は、譲受会社との間で平成27年8月21日に譲渡契約書を作成し、開発事業に係る開発権を譲渡することに合意しました。譲渡契約書によれば、開発事業に係る開発権には、開発許可だけではなくて、開発事業に関連するさまざまな契約上の地位や関連するレポートや図書に係る権利なども含まれていました。

また、納税者には開発権を譲渡する手続を行う義務が課されていました。契約書上は譲渡手続が完了したときに納税者は開発権の全てを引き渡して、譲受会社は譲渡代金を支払うものとされていました。譲渡契約書の締結から2か月が過ぎても、まだ譲渡手続は完了していませんでした。しかし、納税者と譲受会社は同じ年の10月27日に変更覚書を作成しました。そして、譲受会社は、譲渡代金の一部を同年11月2日に支払うことに合意しまして、そのとおりに支払いました。その後、譲渡契約書を締結して1年近くがたちましたが、譲渡手続は完了していませんでした。しかし、納税者と譲受会社は平成28年7月6日に清算合意書を作成しました。

清算合意書ですが、まず譲渡代金の支払条件となっていた譲渡手続は、完了していないことが確認されました。その上で、両当事者ともに、

清算合意書の締結をもって支払条件が満たされたものと見なして、譲渡代金の残額を支払うことに合意しました。譲受会社は、同月の13日に清算合意書に従いまして譲渡代金の残額を支払いました。会社は、ある事業年度に稼いだ所得に課される法人税を、翌事業年度の初日から2か月以内に申告して納める必要がありますので、納税者は譲渡代金の残額を支払った平成28年10月期の所得に、譲渡代金の全額を加えて法人税の申告をしました。ここで話が終われば、問題は生じませんでした。

「開発許可を承継したのは、いつか？」

税務当局は、譲受会社が開発許可を承継したタイミングについて調べました。譲受会社は、平成27年8月21日に納税者から開発許可を承継したとして、市長に対して開発許可の承継を承認するよう申請していました。譲受会社は、同年10月31日までに市長から開発許可の承継を承認されていました。次に、税務当局は、納税者の消費税に関する届出書を調べました。会社は、ある事業年度にモノを譲渡して稼いだ代金に課される消費税を、翌事業年度の初日から2か月以内に申告して納める必要があります。どの事業年度にモノを譲渡したとされるかは、モノを譲渡して稼いだ代金をどの事業年度の所得に加えて法人税を申告するかどうかで、おおむね決まります。会社の売上高が小さいときは消費税が免除されますが、その会社が消費税を免除されたくなければ、税務当局に届け出れば消費税は免除されなくなります。

なぜ、そんなことをするかは、お分かりですよ。その方が消費税の還付を受けることができます。納税者に有利になる場合があるからです。その後、その会社が、消費税が免除される会社に戻りたければ、要件を満たせば、ある事業年度の末日までに税務当局に届け出れば、翌事業年度から消費税が免除されることになります。

納税者は、売上高が小さいために消費税が免除される会社でしたが、税務当局に届け出て消費税を申告していました。そのため、納税者が、

もし開発権の譲渡代金を平成27年10月期の所得に加えて法人税の申告をしていれば、譲渡代金に課される消費税も申告して納める必要がありました。消費税との関係でも、同じ平成27年10月期に開発権を譲渡したとされるからです。ところが、納税者は、平成27年10月期の末日の直前である同月28日に消費税を免除される会社に戻ることを税務当局に届け出ていました。平成28年10月期には、納税者は消費税が免除される会社に戻っていたということです。そして、納税者は開発権の譲渡代金を平成28年10月期の所得に加えて法人税を申告しましたので、消費税との関係でも平成28年10月期に開発権を譲渡したものとされました。それにより、納税者は譲渡代金に課される消費税を申告して納めることを免れたわけです。

「悪質な消費税逃れだ。開発権の譲渡代金に課される消費税を免れるために、わざと譲渡代金を法人税が課される所得に加えるタイミングを遅らせたに違いない！」

税務当局は、許しがたい行為だと怒りました。

「開発許可、開発事業に関連する契約上の地位、関連するレポートや図書などに係る権利が、譲渡代金の支払日前に適法かつ有効に引き渡されていると契約書に書いてあるではないか！」

税務当局はそう考えました。譲受会社は、平成27年10月31日までに開発許可の承継を承認されていました。譲受会社の代表者も、譲渡契約書の締結日に開発権を引き渡されたと認識していました。それで、譲受会社は、開発権を早々に資産として計上していたのです。

そこで、税務当局は、譲受会社が開発許可の承継を承認された平成27年10月の所得に開発権の譲渡代金を加えるべきだったとして、まず納税者の法人税を増やす処分をしました。加えまして、平成27年10月期に開発権の譲渡をしたということで、譲渡代金に課される消費税を申告して納めるべきだったとして、消費税を増やす処分もしました。それだけでは終わりませんでした。

「納税者は譲受会社と共謀して虚偽の譲渡契約書を作成したに違いない。消費税を免れることを意図して、消費税の納付をやめることを届け出たのだろう。納税者は平成27年10月期の申告書を作成した税理士に対して虚偽の説明を行って、法人税、消費税の計算のベースとなる事実を偽装したことになる。」

税務当局は、そう決めつけたのです。それ故、納税者が法人税・消費税の計算のベースとなるべき事実について隠蔽又は偽装があったということで、税率の高い重加算税を課す処分をしました。さらに、譲渡代金を所得に加えるタイミングを遅らせたことについても、隠蔽又は偽装があったということで、税務上有利な取り扱いが受けられる青色申告の承認の取消処分もしました。

納税者としては、契約書の定めに従って税金の申告をただけだと考えていましたが、税務当局から隠蔽又は偽装があったとして重加算税を課されまして、さらには青色申告の承認まで取り消されるのは心外でした。そこで、納税者は審査請求に踏み切りました。

さて、審判所はどう判断したのでしょうか。まず、開発権の譲渡代金を所得に加えるタイミングについて検討しました。会社が譲渡契約を締結してモノを譲渡してその代金について収益を計上するときは、その収益を法人税が課される所得に加えることと定められています。また収益は、その実現があった事業年度、つまり、その収入すべき権利が確定した事業年度の所得に加えるものと定められています。従いまして、審判所は開発権の譲渡代金もその収入すべき権利が確定した事業年度の所得に加えることになるとしました。そして、収入すべき権利が確定するタイミングは、納税者が開発権の全てを引き渡したときになると判断したのです。

次に、審判所は、譲渡契約書の定めを確認しました。譲渡契約書によりますと、開発許可だけではなくて開発事業に関連するさまざまな契約上の地位や関連するレポート、図書に係る権

利なども、開発事業に係る開発権に含まれていました。また、納税者は譲渡手続を完了させる義務を負っていました。譲渡手続の完了を条件として、納税者は開発権の全てを引き渡して譲受会社は譲渡代金を支払うというのが、譲渡契約書の定めだったのです。そのため、審判所は譲渡契約書の定めに沿って、譲渡手続が完了するまでは開発権の全てを引き渡しは効力が生じないと判断しました。

ところで、譲渡契約書によれば、納税者は譲渡手続の一環として開発事業に関連するさまざまな契約上の地位の移転について、引継契約を締結する義務を負っていました。しかし、清算合意書を締結した時点で、納税者はそのうち一部の契約について引継契約を締結しただけでした。譲渡契約書に従えば、清算合意書の締結時には開発権の全てを引き渡しは効力が生じていないことになります。納税者と譲受会社が清算合意書で譲渡代金の支払条件が満たされていないということを確認したのは、そのためだったのです。それで清算合意書の締結をもって支払条件を満たしたものと見なすということになりまして、開発権の譲渡代金の残額を納税者に支払うことにしたわけです。

審判所も、譲渡契約書の定めに従いまして、清算合意書の締結により譲渡手続が完了して、譲渡代金の支払条件が満たされたと考えました。そして、清算合意書が締結された平成28年7月6日に譲渡代金を収入すべき権利が確定したといえるから、平成28年10月期の所得に譲渡代金を加えるべきと判断しました。その結果、審判所は、法人税を増やす処分を取り消しまして、納税者に軍配を上げたわけです。そうすると、消費税の関係でも、消費税が免除される会社に戻っていた平成28年10月期に開発権を譲渡したということになります。そのため、消費税を増やす処分も取り消しました。さらに、審判所は、結局のところ、譲渡契約書は虚偽ではなく、法人税・消費税の計算のベースとなるべき事実について隠蔽又は偽装もなかったと判断しました。

そのため、重加算税を課す処分も青色申告の承認を取り消す処分も、みんな取り消してしまったということです。

さて、本件において納税者が用いた手段は何でしょうか。争点は、開発権の譲渡代金を所得に加えるタイミングです。このタイミングが、平成27年10月期と平成28年10月期のいずれかが問題だったということです。これにより譲渡代金に課される消費税を納めるべきかどうかも決まってきます。また、重加算税それから青色申告の承認取消しに関する処分も、この点にかかっています。税務当局は、開発権の引き渡しは平成27年10月期に完了していたと主張しました。しかし、譲渡契約書には、開発権の定義とその譲渡手続が明記されていました。そして、実際に開発権に含まれる開発事業に関連する契約上の地位の承継が、清算合意書の締結日の時点で完了していませんでした。そのため、税務当局の主張は、譲渡契約書の定めとそれに基づく履行状況に反するものだとということで退けられてしまったのです。

税務当局は「開発権に関連する権利が譲渡代金の支払日前に、適法かつ有効に譲受会社に引き渡されていると譲渡契約書に記載されている」と主張しました。しかし、譲渡契約書に実際に記載されていたのは、正確には譲渡対価を支払う条件でした。つまり、開発権に含まれる権利が適法かつ有効に引き渡されていることを条件に、譲渡対価を支払うこととされていたわけです。税務当局の主張は、契約書の読み誤りとされてしまいました。

やむなく、税務当局は、「譲渡契約書において、開発事業に関連する契約上の地位の承継を含む一切の義務履行を順守しているということが支払条件にされているのは不自然、不合理」と主張しました。これは「清算合意書では支払条件が満たされていないにもかかわらず、譲渡代金の支払に合意しているのだから、そんな支払条件は信用できない」ということです。そして、支払条件が不自然、不合理であることを理

由に、「納税者は事実を仮装した」というふう

に主張しました。納税者は、譲受会社と共謀して、虚偽の譲渡契約書を作成して申告書を作成した税理士に対して虚偽の説明をしたということです。

しかし、契約書に定められた条件を全て満たして初めて譲渡代金を支払うという支払条件自体は、通常の取引においてもままた見られるところ

です。本件のような支払条件が不自然、不合理であるとは一概には言えないということだと思

います。この支払条件を根拠に、譲受会社との共謀があったとするのは無理がありまして、共謀の裏付けが不十分であったと言わざるを得ないと思

います。このように、契約書の定めを手段として、契約締結から代金支払に至るまでを履行状況を含めて合理的に説明して、開発権の引き渡しのタイミングを決めたことが本件の勝因というふう

に思います。

納税者が行った取引の内容が争われているときは、まず、その取引に関する契約書にどのように定められているかが出発点となります。契約書には、その取引に関する当事者間の合意内容が定められているわけですから、契約書が出発点となるのは当然といえば当然です。特に独立してビジネスを営む会社が、取引の内容について交渉を重ねた上で契約書を作成している場合には、契約書の定めを否定するのは簡単ではないと思

います。契約書の定めに従って、取引の履行状況がそれなりに合理的に説明できる場合には、契約書の定めどおりに取引の内容が決まることが多いと思

います。逆に税務当局が契約書の定めを否定しようとすると、取引の実態が契約書の定め

に反することを丁寧に論証していく必要があります。元々取引の実態を知らない税務当局にとっては、これはハードルの高い作業となります。そのため、契約書は、単に取引の相手方との関係を決めるだけでなく、実際上、取引に関係する税金の有無、納期、金額も決めてしまうパワーを秘めているということだと思

います。納税者としては、税務の観点



からもあらかじめ契約書の定め方をよくよく検討しておくことが、とても重要ということだと思えます。

#### 4. 争えば税務はもっとフェアになる

この Webinar では、3つの税務の冤罪ドラマを紹介させていただきました。納めるべき税金を1円でも減らしたい。他方で、取れる税金は1円でも増やしたい。税務の冤罪ドラマには、そんな納税者と税務当局の怒りや不満が渦巻いていると思います。決して、無味乾燥な計算式で機械的に税額が決まるような話だけではありません。むしろ、生々しい人間の感情があらわになるような話ばかりだったかもしれません。納税者は税務の冤罪ドラマにおいて取引の相手方のご協力ですとか、審査請求中に提出した証拠ですとか、契約書の定めを手段としていました。そして、これらを手段として争点となっている事実を決めたことが勝因となっていました。審査請求は本当に事実で決まるのです。また、税務の冤罪は実際に審査請求で減らせるということです。

税金のルールに納税者が行った取引や取得した財産などに関する事実を当てはめると、税務当局の取り分である税金の有無、納期、金額が決まります。その意味で、税務当局は納税者の取引や財産などに関する隠れた当事者ということになります。当事者である税務当局としては、少しでも税務当局に有利になるように納税者の取引や財産などに関する事実を決めて、1円でも多くの税金を取ろうというのは当然のことと思います。それは日本の財政が厳しい状況にあるからだけではありません。税務当局は単に相手方であるだけではなくて、私たち自身の代表者でもあるからです。

つまり、私たち自身が自分以外の誰かから1円でも多くの税金を取って、ひいては自分の負担割合を減らすことを本音では望んでいるということではないかと思えます。「自分はそんな

ことは望んでいない」という方もいらっしゃるかもしれませんが、もし税務当局が自分以外の誰かに対する税務調査に手心を加えていると知ったらお怒りになるのではないかと思います。でも、自分に対する税務調査については、きっと話は別でしょう。まさに相手方である税務当局が、相手方に有利になるように自分の取引や財産などに関する事実を決めてくるわけですから、相手方がレフェリーを兼ねているようなものです。相手方にフェアな判断を期待するというのは、土台無理があると思います。

では、どうすればフェアに事実を決めることができるのでしょうか。もとより、真実を知っているのは神様だけです。神様ではない人間としては、真実を取り巻く周りの状況から推測するしかありません。立場によって、当然ながら事実の見え方が変わってきます。そこで登場するのが、審判所に対する審査請求です。審判所という第三者のレフェリーが、双方の言い分を聞いて判断する仕組みです。もちろん、審判所も神様ではありません。しかし、相対立する当事者が、何が正しい事実なのかを精一杯議論して、その上で第三者のレフェリーが説得力のある方に軍配を上げるというふうにすれば、きっと真実に近づけるでしょう。少なくともより中立的で、より透明性の高い手続で、より明確に、そして何よりもより公正に税務に関する事実を決めることができます。すなわち、よりフェアに事実を決めることができると思います。これが古くから事実の争いを解決してきた人間の知恵ではないでしょうか。

念のためですが、私は納税者にむやみに争うことを勧めるものではありません。税務当局の指摘が正しいのであれば、それに従って税金の申告を修正すべきです。もし指摘が間違っていると看做しても、戦える手段があるかどうか、よくよく検討すべきです。納税者に勝ち目もないのにやみくもに審査請求をするのは、時間と費用の無駄遣いになります。その意味で、納税者にとっては勝ち目があるかどうかの見極めが最も

重要です。しかし、勝ち目があるのであれば、審査請求をすることをためらう必要はないと思います。納税者がよりフェアに事実を決めたいということであれば、審査請求をするべきだと思います。

「審査請求をして税務当局と争ったら、今後の税務調査で報復されるのではないかと」納税者が不安に思う気持ちはわかります。でも、実際にはそんなことはできないと考えています。納税者が審査請求をして争ったことを理由に、税務当局が報復することはできません。そのような報復は税務当局に認められた権限を越えた行為だからです。逆に納税者が争うべき点はきちんと争う姿勢を見せれば、税務当局にも「唯々諾々と指摘に応じる相手ではない」ということが伝わります。むしろ裏付けが不十分のまま「納めるべき税金が少ない」と指摘されるようなことはなくなりまして、今後の税務調査は納税者にとって、よりフェアなものになると思います。そして、税務の冤罪をさらに減らすことができると思います。

このWebinarの冒頭では、日本の審査請求の件数をご紹介しました。最後に、ご参考までに米国の統計をご紹介します。このデータは米国の内国歳入庁のホームページから取ってきたものです。このデータによりますと、米国の審査請求の件数は2016年には何と11万4,362件に達していました。年によって多少変動はありますが、ここ5年の平均件数も約10万7,569件です。これに対して、日本における審査請求のここ6年の平均件数は、約2,539件です。日本と米国の差は、ざっと42倍です。もちろん、日本と米国とでは税金の仕組みも社会の環境も全く違います。日本と米国における審査請求の件数を単純に比較するのは、適切ではないと思います。

しかし、それにしても日本の審査請求の件数は少ないと思いませんか。最近、増えてきているとはいえ、そもそも審査請求の件数の絶対量が少なすぎるのではないかと思います。特に外

国人の目からすると、果たして日本には税務当局を相手にフェアに税務の議論ができる仕組みが本当にあるのかというように見えるのではないのでしょうか。日本でも税務をもっとフェアにするための手続の入り口である、審判所に対する審査請求をさらに普及させる必要があるのではないのでしょうか。そこで、あえて「争えば税務はもっとフェアになる」と申し上げたいと思います。

おしまいに、争えば税務はもっとフェアになるということをもっと詳しく知りたい方のために、新刊本とオンライン相談会のご紹介をさせていただきます。私は今、日本の税務をもっとフェアにするために、日本において審査請求をさらに普及させることを目指しておりまして、その一環として『争えば税務はもっとフェアになる』というタイトルの本を出版することにしました。本の中身は、まさに本日のWebinarでお話したことと重なります。もっとも、本日のWebinarでは税務の冤罪ドラマを3つ取り上げましたが、この本の中では全14話の税務の冤罪ドラマをご紹介していますので、この点についてさらに詳しく知りたい方にお勧めいたします。本の発売は来週からでして、できたてのほやほやとなっています。

また課税処分にお悩みの方に対して、随時オンライン相談会を開催しています。もし皆さまが税務調査を受けていて課税処分に直面しておられ、「これを争った場合に勝てるのかどうか知りたい」「見通しを知りたい」ということがありましたら、ぜひ、ここに記載のメールアドレスにメールをいただければと思います。今般のコロナウイルスのインパクトの中には良い影響、悪い影響がありますが、時間と場所を選ばずに、こういったオンライン相談会でお会いできる環境が整ってきたというのは、良い影響の1つではないかと思っています。税務をもっとフェアにしたい方とオンライン相談会でお会いできる日を楽しみにしています。

私からは以上になりますので、残りの時間で

質疑応答させていただければと思います。よろしくお願ひします。

**Deloitte.**

デロイト トーマツ



## 事実認定で決まる審査請求 最新認容裁決例から分かること

北村 豊（弁護士・税理士・ニューヨーク州弁護士）  
2020年7月2日

### はじめに

#### 税務をもっとフェアにするために

##### ■ 審査請求の仕組み

審査請求の意義／審査請求の件数と成功率／税務調査による追徴税額  
事実で決まる審査請求

審査請求の進み方／税務訴訟の件数と成功率

##### ■ 最新認容裁決例から分かる納税者の手段

取引の相手方のご協力を手段とした事例

審査請求中に提出した証拠を手段とした事例

契約書の定めを手段とした事例

##### ■ 争えば税務はもっとフェアになる

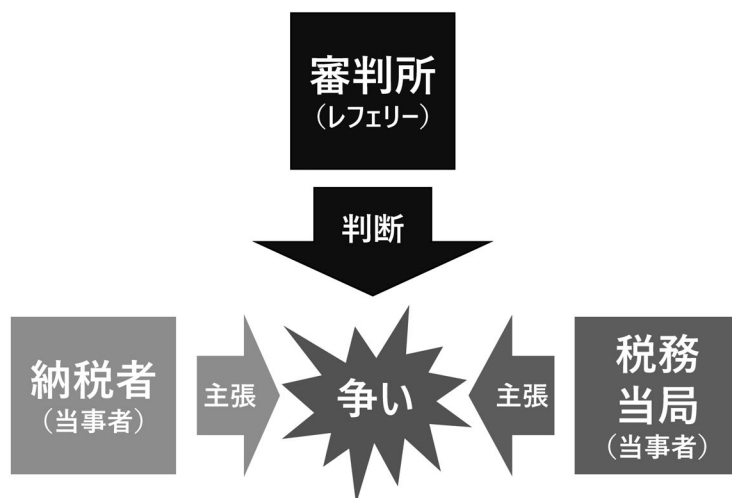
米国の審査請求の件数

もっと詳しく知りたい方へ

講師紹介

## 審査請求の仕組み

審査請求の意義



3

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求の仕組み

審査請求の件数と成功率

年度	審査請求件数	伸び率	処理済件数	成功件数	成功率
2014	2,030件	△28.9%	2,980件	239件	8.0%
2015	2,098件	3.3%	2,311件	184件	8.0%
2016	2,488件	18.6%	1,959件	241件	12.3%
2017	2,953件	18.7%	2,475件	202件	8.2%
2018	3,104件	5.1%	2,923件	216件	7.4%
2019	2,559件	△17.6%	2,846件	375件	13.2%

(国税庁ホームページ上のデータを元に作成)

4

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求の仕組み

税務調査による追徴税額

(億円)

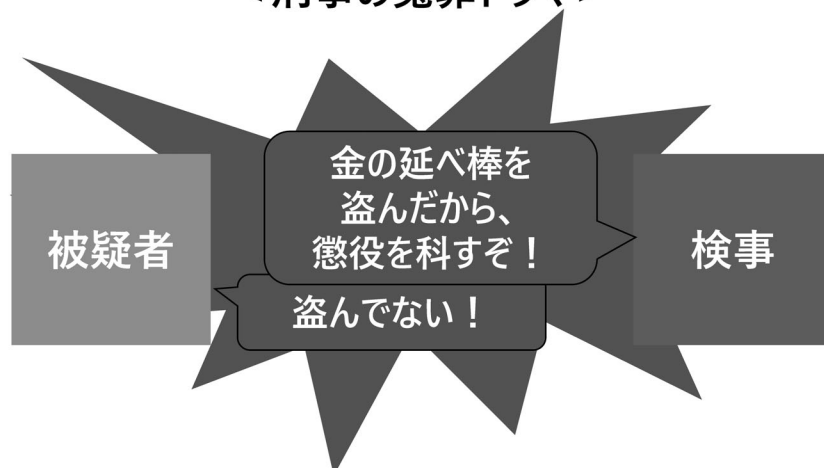
事務年度	法人税	法人消費税	源泉所得税	所得税	個人消費税	相続税	贈与税	合計
2014	1,707	452	261	1,008	232	670	49	4,379
2015	1,592	565	435	1,074	271	583	49	4,569
2016	1,732	785	281	1,112	301	716	453	5,380
2017	1,948	748	304	1,196	322	783	57	5,358
2018	1,943	800	370	1,195	345	708	67	5,428

(国税庁ホームページ上のデータを元に作成)

## 審査請求の仕組み

事実認定で決まる審査請求

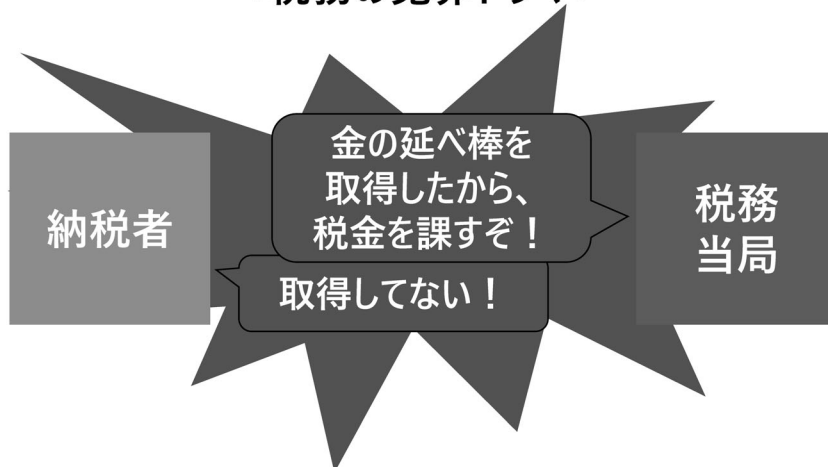
### < 刑事の冤罪ドラマ >



## 審査請求の仕組み

事実認定で決まる審査請求

### < 税務の冤罪ドラマ >

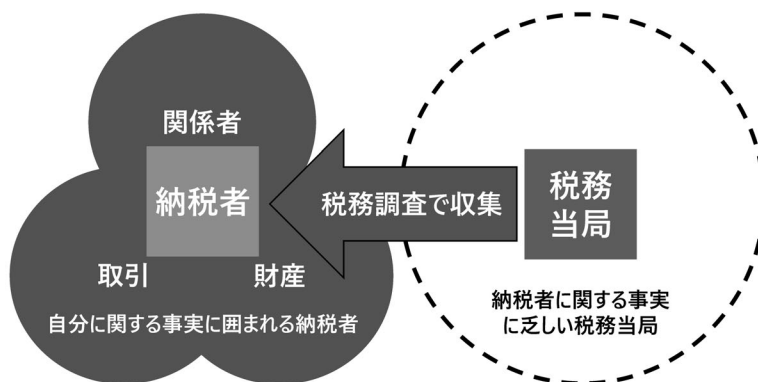


7

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求の仕組み

事実認定で決まる審査請求

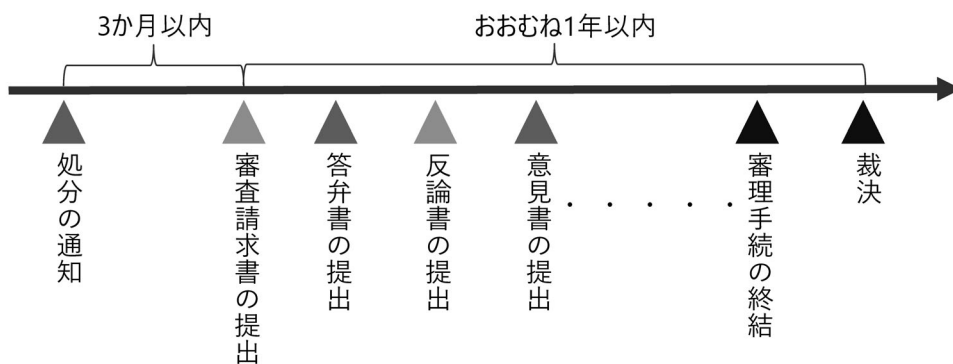


8

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求の仕組み

### 審査請求の進み方



9

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求の仕組み

### 税務訴訟の件数と成功率

年度	訴訟提起件数	伸び率	訴訟終結件数	成功件数	成功率
2014	237件	△18.3%	280件	19件	6.8%
2015	231件	△2.5%	262件	22件	8.4%
2016	230件	△0.4%	245件	11件	4.5%
2017	199件	△13.5%	210件	21件	10.0%
2018	181件	△9.0%	177件	6件	3.4%
2019	223件	23.2%	216件	21件	9.7%

(国税庁ホームページ上のデータを元に作成)

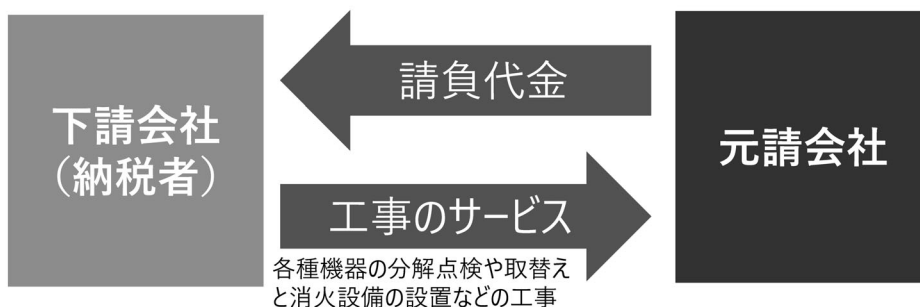
10

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.



## 取引の相手方のご協力を手段とした事例

国税不服審判所裁決平成30年4月13日

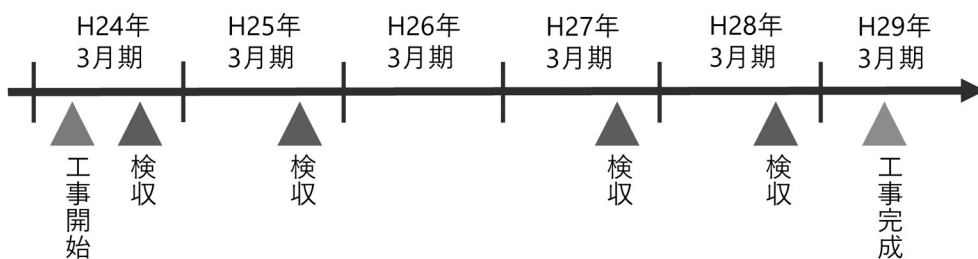


11

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 取引の相手方のご協力を手段とした事例

国税不服審判所裁決平成30年4月13日



12

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 取引の相手方のご協力を手段とした事例

国税不服審判所裁決平成30年4月13日

### ■ 審判所が示した判断

注文書や注文請書に「検収」という言葉が記載されているからといって、税務当局が主張するような「特約又は慣習」があったとはいえない

元請会社が行った「検収」は、工事の進捗状況に応じた出来高の査定である

### ■ 納税者が用いた手段

争点は、工事の一部が完成し、その完成した部分の「検収」を受けた都度、その割合に応じて請負代金を収入するという「特約又は慣習」があったかどうか

注文書などに明記された「検収」の意味をどう考えるかが、判断の分かれ目

当事者が本当はどう理解していたかが、当事者の合意内容の決め手になる

取引の相手方のご協力を手段として、「検収」という言葉の意味を決めたことが本件の勝因

13

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

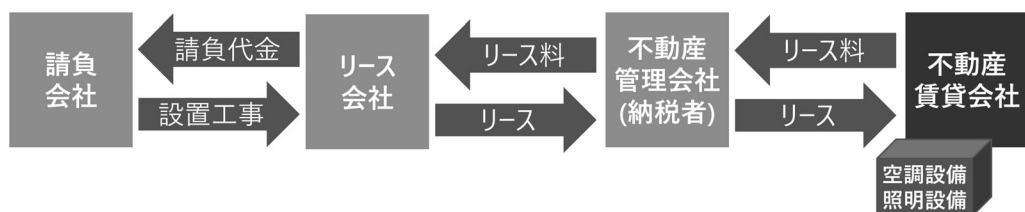
## 審査請求中に提出した証拠を手段とした事例

国税不服審判所裁決平成30年8月23日

請負代金：1億3500万円  
固定資産税：1200万円  
支払利息：500万円

リース料総額：1億3200万円  
当初月額：200万円  
補助金：2000万円

リース料総額：1億5840万円  
当初月額：240万円

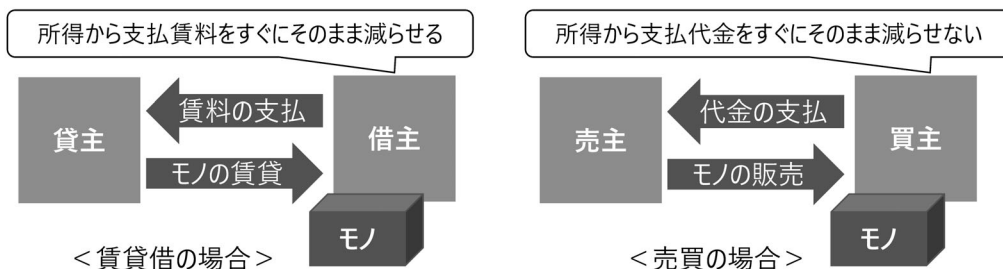


14

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求中に提出した証拠を手段とした事例

国税不服審判所裁決平成30年8月23日



15

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 審査請求中に提出した証拠を手段とした事例

国税不服審判所裁決平成30年8月23日

### ■ 審判所が示した判断

補助金交付機関からリース会社に対して交付される2000万円のシステム導入補助金も「リース料の合計額」に含めるべきだと判断した

納税者が契約書の記載どおりに収益を計上していたので、納税者と不動産賃貸会社は、実際にリース契約を締結したものと判断した

### ■ 納税者が用いた手段

一つ目の争点は、リース会社との間のリースを、税務上はモノの売買と同じように取り扱うかどうか

二つ目の争点は、不動産賃貸会社との間のリース契約が、本当に締結されていたかどうか

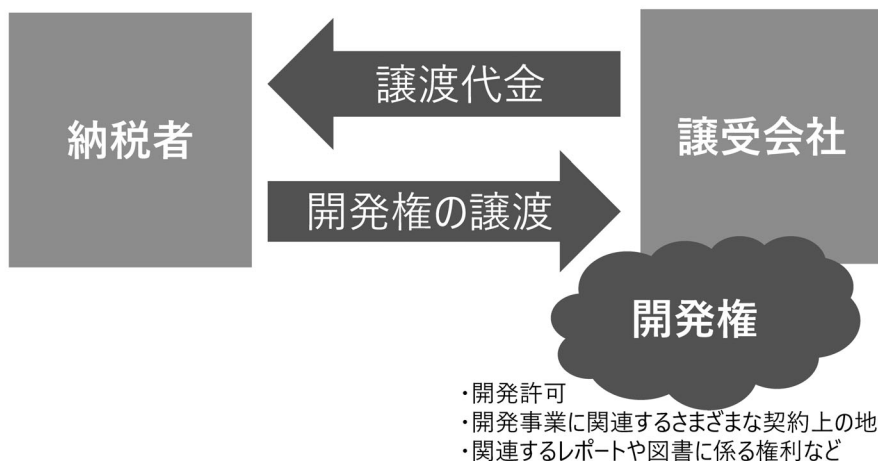
審査請求中に提出したリース契約書を手段として、不動産賃貸会社との間のリース契約が締結されていたという事実を決めたことが、本件の勝因

16

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 契約書の定めを手段とした事例

国税不服審判所裁決平成31年3月14日

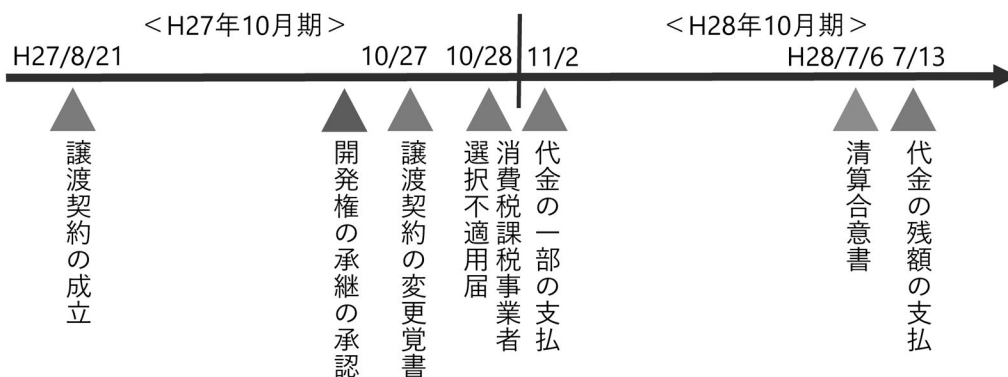


17

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 契約書の定めを手段とした事例

国税不服審判所裁決平成31年3月14日



18

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 契約書の定めを手段とした事例

国税不服審判所裁決平成31年3月14日

### ■ 審判所が示した判断

開発権の譲渡代金もその収入すべき権利が確定した事業年度の所得に加えることになる  
譲渡契約書の定めにより、譲渡手続が完了するまでは開発権の全ての引渡しは効力が生じない  
清算合意書が締結された平成28年7月6日に、譲渡代金を収入すべき権利が確定したといえる  
から、平成28年10月期の所得に譲渡代金を加えるべき

### ■ 納税者が用いた手段

争点は、開発権の譲渡代金を所得に加えるタイミング  
契約書の定めを手段として、契約締結から代金支払に至るまでを履行状況も含めて合理的に説明し、開発権の引渡しのタイミングを決めたことが、本件の勝因

19

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 争えば税務はもっとフェアになる

税務をもっとフェアにするために

### ■ 審査請求は本当に事実で決まる

税務の冤罪ドラマには、納税者と税務当局の怒りや不満が渦巻いている  
取引の相手方のご協力や、審査請求中に提出した証拠や、契約書の定めを手段に争点となっている事実を決めたことが、勝因となっていた

### ■ 税務当局は隠れた当事者

当事者である税務当局としては、少しでも税務当局に有利になるように納税者の取引や財産などに関する事実を決めて、1円でも多くの税金を取ろうとするのは、当然のこと  
相手方にフェアな判断を期待するのは、無理がある

### ■ どうすればフェアに事実を決めることができるのか？

相対立する当事者が、何が正しい事実なのかを精一杯議論をし、その上で、第三者のレフェリーが説得力のある方に軍配を上げることにすれば、きっと真実に近づける  
より中立的で、より透明性の高い手続で、より明確に、そして何よりも、より公正に税務に関する事実を決めることができる

20

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

## 争えば税務はもっとフェアになる

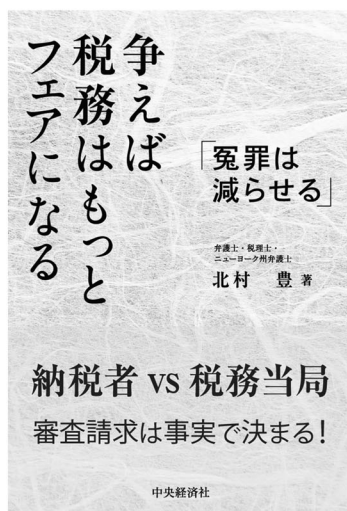
米国の審査請求の件数

年度	審査請求件数	伸び率	終結件数	期末係属件数
2014	113,608件	△7.7%	115,472件	57,373件
2015	113,870件	0.2%	117,673件	52,969件
2016	114,362件	0.4%	111,345件	55,284件
2017	103,574件	△9.4%	107,114件	51,428件
2018	92,430件	△11.8%	94,832件	49,567件

(米国内国歳入庁ホームページ上のデータを元に作成)

## もっと詳しく知りたい方へ

新刊とオンライン相談会のご案内



### ■ オンライン相談会

課税処分にお悩みの方に対して、随時、オンライン相談をしております。

ご希望の方は、次のメールアドレスまでお知らせください。

[yutaka.Kitamura@tohmatu.co.jp](mailto:yutaka.Kitamura@tohmatu.co.jp)

## 講師紹介

日本において審査請求をさらに普及させることを目指しています



北村 豊

DT弁護士法人 パートナー

弁護士・税理士・ニューヨーク州弁護士

Tel: 070-3192-5611 / Email: [yutaka.kitamura@tohatsu.co.jp](mailto:yutaka.kitamura@tohatsu.co.jp)

- 大規模法人・外資系企業・個人富裕層を中心に、数多くの税務調査対応・審査請求・税務訴訟をサポートしています。長島・大野・常松法律事務所（2000～2009年）、金融庁総務企画局政策課金融税制室課長補佐（2009～2012年）、京都大学法科大学院非常勤講師（税法事例演習）（2010～2015年）、EY税理士法人・EY弁護士法人（2012～2017年）、デロイトトーマツ税理士法人（2017～2020年）を経て、現在は、DT弁護士法人において、審査請求・税務訴訟サービスの担当パートナーを務めています。
- 主な著書に、『争えば税務はもっとフェアになる』中央経済社（2020）があります。また、「マンション販売業者の消費税の仕入税額控除』『国税速報』6599号（2020）、「合併による事業の移転及び継続は未処理欠損金額の引継要件となるか』『国税速報』6577号（2019）、「長期割賦販売に係る利息相当額の法人税法上の取扱い』『国税速報』6565号（2019）、「暗号資産の譲渡により生じた所得の所得区分』『国税速報』6563号（2019）、「弁護士意見書のその先へー反論書の協働作成という道』『税務弘報』2019年7月号（2019）など、多数の論考を発表しています。

23

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.

# Deloitte.

デロイト トーマツ

本スライド中、意見にわたる部分は私の意見であり、私が所属する法人の公式見解ではありません。  
本スライドには、説明の便宜上、裁判例の事実関係を単純化した部分や、私の想像により補足した部分があり、あえて厳密な用語を用いていない箇所もあることにご留意ください。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社並びにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート リソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のデジタル アシスタント グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法に依り、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約40都市に1万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュマツ リミテッド ("DTTL") ならびにそのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を指します。DTTL (または "Deloitte Global") および各メンバーファーム並びにそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、東ティモール、ミクロネシア連邦、グアム、インドネシア、日本、ラオス、マレーシア、モンゴル、ミャンマー、ニュージランド、パラオ、バプアニューギニア、シンガポール、タイ、マーシャル諸島、北マリアナ諸島、中国 (香港およびマカオを含む)、フィリピンおよびベトナムでサービスを提供しており、これらの各国および地域における運営はそれぞれ法的に独立した別個の組織体により行われています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。  
"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約285,000名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性のあることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をともに適切な専門家にご相談ください。

© 2020. For information, contact DT Legal Japan.



IS 669126 / ISO 27001

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited