

第 1 編 基 礎 編

第 1 章 租税法の基礎理論とその概要

【第1編】 基礎編

第1章 租税法の基礎理論とその概要

第1 租税法の基本原則

1 租税法における租税の意義

憲法は、30条において、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、また、84条においては、「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。」と規定している。

ここでいう「税」又は「租税」の意義は、憲法やその他の実定法上明確に定められていないが、一般には、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付」と考えられている(最判昭60・3・27民集39巻2号247頁、最判平18・3・1民集60巻2号587頁参照)。

このような租税に関する法の全体を租税法といい、租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の二つを挙げることができる。

2 租税法律主義

(1) 意義と機能

租税法律主義の原則は、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないというものであり、憲法84条がこれを保障している。

租税法律主義の原則は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与える機能を有する。今日、租税は、国民の経済生活のあらゆる

局面に関係を持っているから、租税の問題は多くの経済取引において考慮すべき最も重要なファクターになっており、その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが予め法律の中で明確にされていることが好ましい。租税法律主義は、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障し得るような意味内容を与えていなければならないとされている(金子・租税法77ないし80頁参照)。

(2) 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容としては、学説上、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「遡及立法の禁止」、「手続的保障原則」及び「納税者の権利保護」があるとされている(金子・租税法80ないし88、121-122、1093頁、水野忠恒・租税法第5版6ないし11頁参照)。これらの内容は次のとおりである。

ア 課税要件法定主義

課税要件法定主義とは、課税要件の全て及び租税の賦課・徴収の手続は、法律によって規定されなければならないことを意味する。

課税要件法定主義の要請からすると、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをすることはできないし(法律の留保の原則)、法律の定めに違反する政令・省令等は効力を持たない(法律の優位の原則)(以上につき、金子・租税法80-81頁)。

他方、租税法においては多分に専門技術的かつ細目的な事項が存在し、それぞれ諸条件等が異なる個々の課税客体について、公平に課税するとともに、課税標準算出の手続等を明確にするためには、専門的で複雑な規定を必要とする。租税法は、課税の公平化、課税要件の明確化を期する観点からも、個々の事案ごとに税額を決する基準を詳細に定めることが要請されるが、これらの課税要件全てを法律で規定することは實際上困難であるため、一定の範囲で課税要件及び租税の賦課徴収に関する手続を法律よりも下位の法形式であ

る政令・省令等に委任することも憲法上許容されている。もっとも、課税要件法定主義の要請からして、委任立法は、具体的・個別的な委任でなければならない、一般的・白紙的委任は許されない。そして、具体的・個別的な委任であるといい得るためには、委任を認める法律自体から委任の目的、内容、程度などが明確にされていることが必要である(金子・租税法81頁、大阪地判平11・2・26訟月47巻5号977頁、その控訴審大阪高判平13・2・2訟月48巻8号1859頁、大阪高判昭43・6・28訟月14巻12号1429頁)。比較的近時の裁判例として、法人税法施行令(平成18年政令第125号による改正前のもの)134条の2は、法人税法22条3項1号、2号の規定内容の技術的、細目的事項を定めたものとして、同法65条による委任の範囲を逸脱するものではないとしたものがある(大阪高判平21・10・16訟月57巻2号318頁)。

イ 課税要件明確主義

課税要件明確主義とは、課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に関する定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする原則をいう。

もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税の負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることも、ある程度不可避であり、また必要な場合もある。

不確定概念には、①不確定概念の内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用を招くおそれがあるもの(「公益上必要のあるとき」とか「景気対策上必要があるとき」というような要件が規定された場合には、無効となる可能性が高い。)、②中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、一見すると不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確にすることができるものの2種類があるといわれ、その必要性と合理性が認

第1 租税法の基本原則

められる限り、②の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではないとされている(以上につき、金子・租税法84ないし86頁)。

ウ 合法性の原則

租税法は強行法規であり、課税要件が充足されている限り、課税庁には租税の減免、租税不徴収の自由がないとする原則を合法性の原則という。

これは、租税法律主義の手続法的側面であり、その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行に当たって不正が介在するおそれがあるのみならず、納税者によって取扱いがまちまちとなり、税負担の公平が維持できなくなることにある。

合法性の原則からすると、法律上の根拠に基づかずに、納税義務の内容、徴収時期等について、課税庁が納税義務者との間で和解や協定を結ぶことは許されない(以上につき、金子・租税法86-87頁)。

エ 遡及立法の禁止

過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されない。

その根拠は、①人々が、現在妥当している租税法規に依拠しつつ(現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ)、各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになること、②憲法はこの点について明文の定めを置いていないが、憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含むと解されることにある(金子・租税法121-122頁)。

なお、最判平23・9・22(民集65巻6号2756頁)は、土地等又は建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法の規定の適用において生じなかったものとみなすとした平成16年法律第14号による改正後の措置法31条1項後段の規定を平成16年1月1

日に遡って適用するとした平成16年法律第14号附則27条1項が憲法84条に違反するかどうか争われた事案において、所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであるから、暦年途中で施行された法律を暦年当初に遡って適用しても所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならないが、このような適用は、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得るものであり、憲法84条は、こうした課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当であるとした(最判平18・3・1民集60巻2号587頁と同旨)。そして、このような課税関係における法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断されるべきであるという基準を示した上、各要素を検討し、前記附則27条1項の規定は憲法84条の趣旨に反しないとした(同旨の判決として最判平23・9・30訟月58巻10号3603頁がある。)

オ 手続的保障原則と納税者の権利保護

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない(金子・租税法87-88頁)。

また、違法な租税の確定又は徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければならない(金子・租税法1093頁)。

3 租税公平主義

税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない

第1 租税法の基本原則

という原則を租税公平主義又は租税平等主義という。これは、直接的には憲法14条1項の命ずるところであるが、内容的には、①担税力に即した課税と②租税の公平、中立性(平等取扱原則、不平等取扱禁止原則)を要請するものである(金子・租税法88ないし90頁)。

租税公平主義と立法との関係についてみると、憲法14条1項が、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止しているところ、これは、全ての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されているが、租税立法も不合理な差別を構成する場合に、この規定に違反し無効となる(金子・租税法90頁)。

また、租税公平主義と執行との関係についてみると、平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は法の執行の段階においても妥当する(金子・租税法96頁)。例えば、全国の税関の大多数が、事実上、特定の期間、特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率よりも軽減された課税標準ないし税率で関税の賦課・徴収処分をしていて、しかもその後、法定の課税標準ないし税率との差額を実際に徴収したこともなく、また追徴する見込みもないような場合には、その状態を継続する期間中に、このような慣例に反してされた関税の賦課・徴収は租税公平主義に反するといわれている(金子・租税法97頁。大阪高判昭44・9・30高民集22巻5号682頁参照)。

なお、最判令4・4・19(民集76巻4号4111頁)は、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解されるとして、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、合理的な理由がない限り、平等原則に反するとした。

第2 課税要件

1 意義

納税義務(租税債務)の成立要件を「課税要件」という。各租税に共通の課税要件としては、①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準及び⑤税率があるが、これらの課税要件の全てが充足されたとき、通則法15条2項(納税義務の成立)に定める所定の時期に納税義務が成立する。

2 概要

(1) 納税義務者

納税義務ないし租税債務を負担する者をいう。例えば、所得税法5条1項の居住者、法人税法4条1項の内国法人、相続税法1条の3第1項の相続等により財産を取得した個人、消費税法5条1項の事業者等を指す。

(2) 課税物件

課税対象とされる物、行為又は事実をいい、所得税及び法人税では所得であり(所税7条1項、法税5条)、相続税では相続財産であり(相続2条1項)、消費税では国内において事業者が行った資産の譲渡等及び特定仕入れ(消税4条1項)などである。

(3) 課税物件の帰属

一定の課税物件と特定の納税義務者との結び付きをいう。所得税法12条及び法人税法11条の実質所得者課税の原則は、課税物件たる所得の帰属判定の原則を定めたものである。

(4) 課税標準

課税物件を具体的に数量や価格で示したものをいい、これに税率を適用すると、納めるべき税額が定まる。例えば、所得税法22条1項の「総所得金額」、法人税法21条の「各事業年度の所得の金額」、相続税法11条の2第1項の「相続又は遺贈により取得した財産の価額の合

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

計額」、消費税法28条1項の「課税資産の譲渡等の対価の額」を指す。

(5) 税率

課税標準に対し適用すべき比率、すなわち納付すべき税額の割合をいう。税率には、比例税率と累進税率とがあり、前者は、課税標準の量と税額との割合が常に比を保つもので(例えば酒税法23条)、後者は、課税標準の量が増えるに従って税率が高くなっていくもので、全額(単純)累進税率と超過累進税率(例えば、所得税89条1項)とがある。

各税の課税要件については、第2編第2章で詳述するが、以下では、各税の計算の仕組みの概要について説明する。

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

1 所得税

(1) 意義及び概要

所得税は、個人の所得を課税標準として課される租税であり、原則として個人の1年間(1暦年)に得た所得に対して課税されるものである。納税義務者は原則として個人であるが、所得税法が源泉徴収制度を採用していることとの関係から、法人及び人格のない社団等も所得税の納税義務者とされる(所得税4条、5条3項、4項)。

なお、個人については、その者が日本国内に居住する形態により、課税する所得の範囲に差があり、所得税法では、納税義務者を①非永住者以外の居住者、②非永住者、③非居住者に区分して課税所得の範囲を定めている。

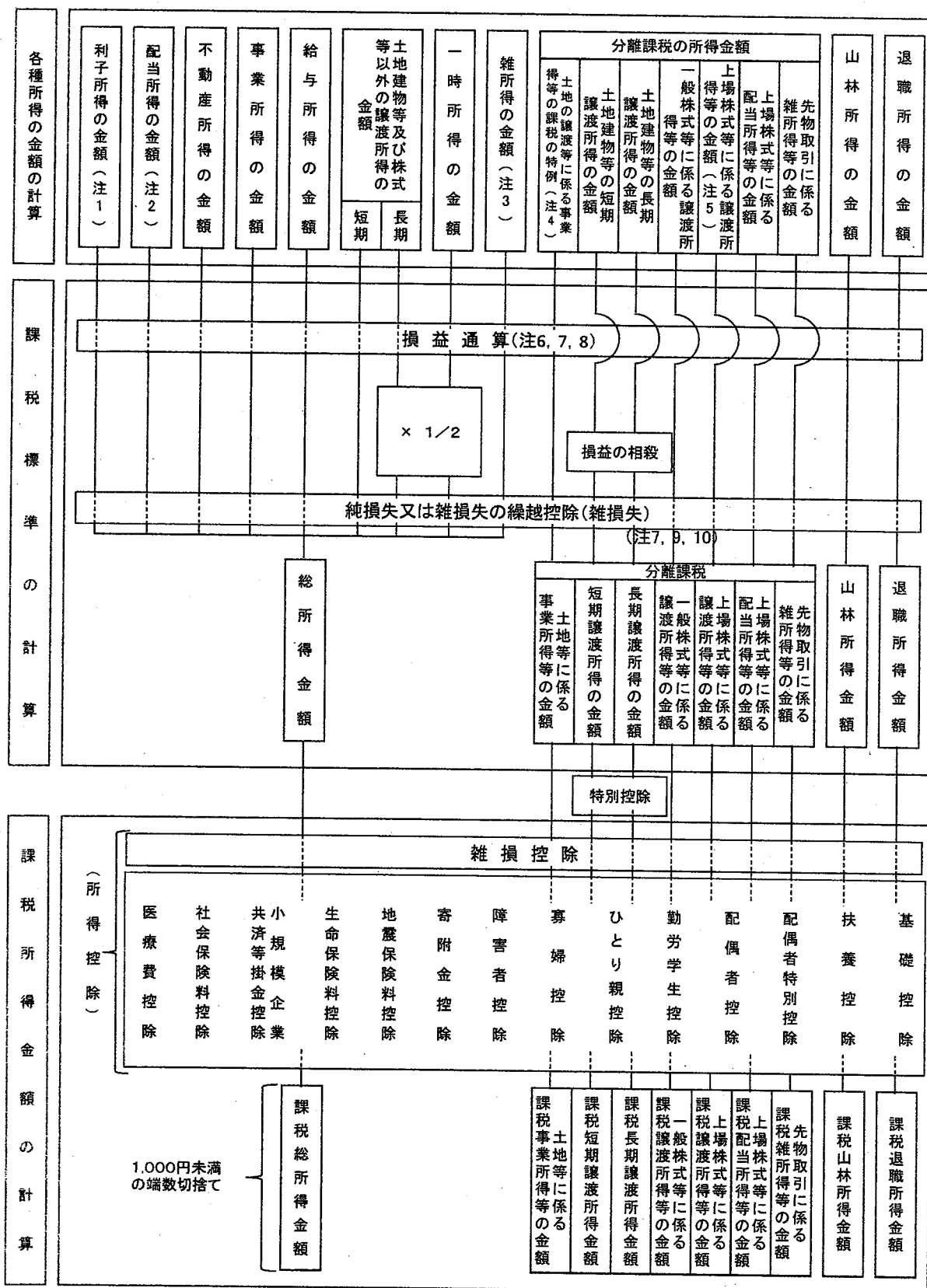
(2) 税額計算の仕組み

所得税計算の仕組みを表にすれば、別表1-1、別表1-2のとおりであり、概略、①各種所得の金額の計算(所得税法上の各種所得及び措置法上の所得の別に、それぞれの所得の金額を計算)、②課税標準の計算(ここで「損益通算」及び「損失の繰越控除」を行う。)、③

課税所得金額の計算(ここで「所得控除」を行う。)、④税額計算(「税率適用」→「税額控除」を行って、所得税額を算出する。)の順番で納付すべき税額を計算することとなる。

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

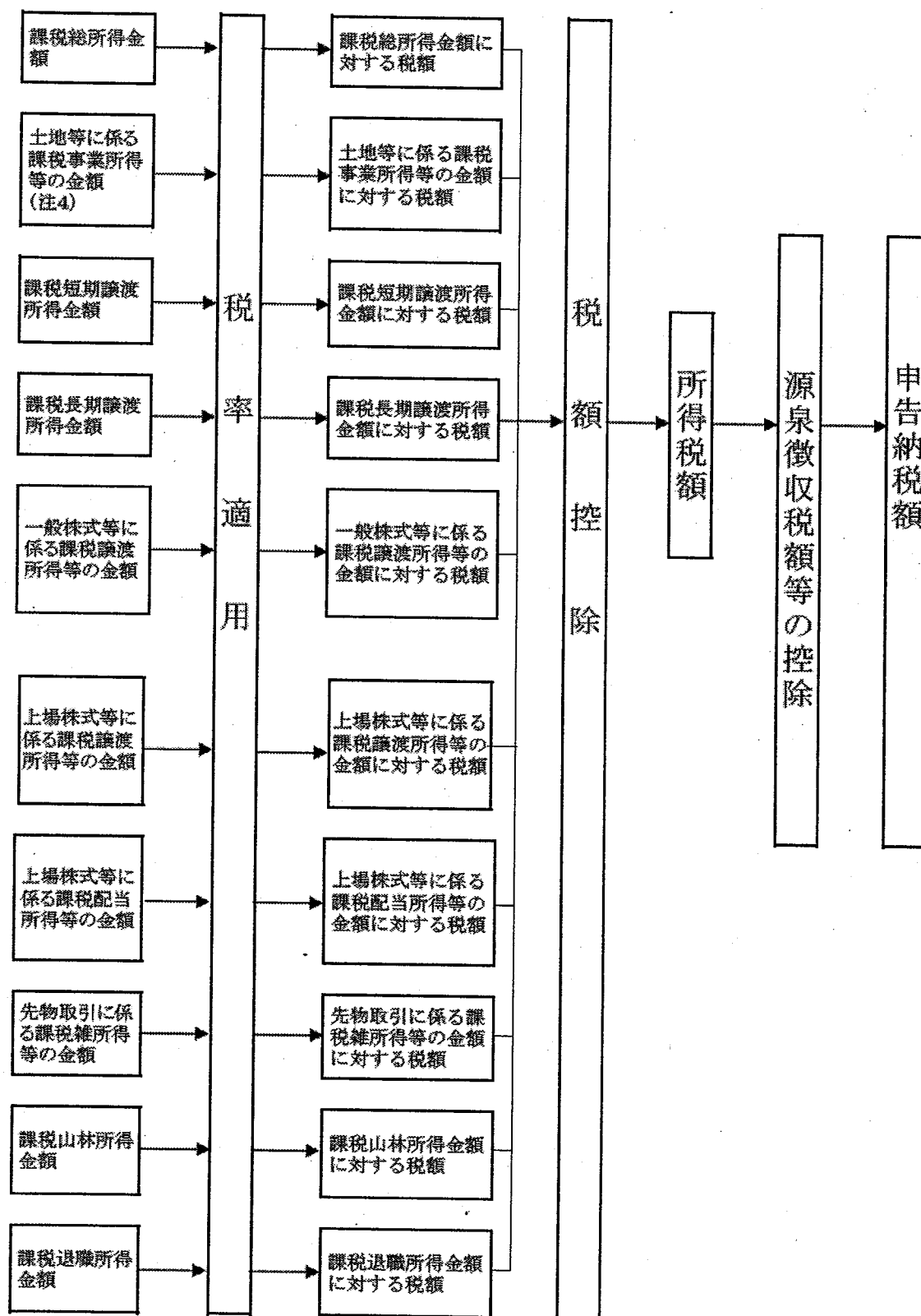
別表1-1 計算関係図



- (注1) 源泉分離課税の適用を受けるもの(一般利子等)及び申告分離課税の適用を受けるもの(特定公社債の利子等)を除く(措置法3、8の4)。
- (注2) 確定申告をしないことを選択した少額配当等及び申告分離課税の適用を受けることを選択した上場株式等の配当等を除く(措置法8の4、8の5)。
- (注3) 源泉分離課税の適用を受けるものを除く(措置法41の10①)。
- (注4) 平成10年1月1日から令和5年3月31日までの土地の譲渡等については適用されない(措置法28の4⑥)。
- (注5) 特定口座制度に基づいて確定申告をしないことを選択したものを除く(措置法37の11の5)。
- (注6) 不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、土地等の取得に係る借入金の利子の額に対応する部分の金額及び措置法所定の特定組合員又は特定受益者が組合事業又は信託から生ずる不動産所得を有する場合の措置法施行令所定の損失の金額については、損益通算の対象とされない(措置法41の4、41の4の2)。
- ゴルフ会員権の譲渡により生じた損失も、原則として損益通算の対象とされない(所税69②、所税令178①)。
- (注7) 申告分離課税を選択した上場株式等に係る配当所得等の金額、分離課税とされる土地建物等の短期・長期譲渡所得の金額、一般株式等に係る譲渡所得等の金額、上場株式等に係る譲渡所得等の金額及び先物取引に係る雑所得等の金額については、他の所得との損益通算及び純損失の繰越控除は適用できない(措置法8の4①、31①、32①、37の10①、37の11①、41の14①)。ただし、特定の居住用財産の譲渡損失については、一定の要件の下で損益通算及び繰越控除の特例がある(措置法41の5、41の5の2)。
- (注8) 上場株式等に係る譲渡損失の金額は、申告分離課税を選択した上場株式等に係る配当所得等の金額から控除することができる(措置法37の12の2①)。
- (注9) 上場株式等に係る譲渡損失については、上場株式等に係る譲渡所得等の中で、特定投資株式に係る譲渡損失については、一般株式等に係る譲渡所得等及び上場株式等に係る譲渡所得等の中で、それぞれ繰越控除の特例(措置法37の12の2⑤、37の13の2⑦)があるほか、上場株式等に係る譲渡損失については、申告分離課税を選択した上場株式等に係る配当所得等からの繰越控除の特例がある(措置法37の12の2⑤)。
- (注10) 先物取引の差金等決済に係る損失については、先物取引に係る雑所得等の中で繰越控除の特例がある(措置法41の15①)。

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

別表1-2 税額計算の関係図



ア 各種所得金額の計算

まず最初に、各種所得の金額(所得税2条1項22号)の計算規定(所得税第2編第2章第2節)により、「所得の金額」を計算する(所得税21条1項1号)。

所得税法は、居住者(非永住者を除く。)に関しては、「全ての所得」から非課税所得を除いた所得を課税所得とし(所得税7条1項1号)、それを利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類に分類して、その分類された各種所得(所得税2条1項21号)ごとに所得の金額を計算する。これは、各種所得ごとに、収入金額それ自体又は収入金額から必要経費等の一定の金額を控除した金額をもって、所得の金額としているからである。

なお、所得税法の各種所得のうち特定の所得については、措置法の規定により分離して課税することとなっているため、他の所得と分けて計算する。措置法上、分離課税には、申告分離課税と源泉分離課税がある。

申告分離課税には、①上場株式等に係る配当所得(措置法8条の4)、②土地建物等の譲渡益(事業所得、譲渡所得又は雑所得。同法28条の4、31条、32条)、③株式等の有価証券の譲渡益(事業所得、譲渡所得又は雑所得。同法37条の10、37条の11)、④商品・有価証券等先物取引による事業所得、譲渡所得及び雑所得(同法41条の14)があり、源泉分離課税には、①一般利子等に係る利子所得(同法3条)、②私募公社債等運用投資信託等の収益の分配に係る配当所得(同法8条の2)、③懸賞金付預貯金等の懸賞金等(同法41条の9)、④金融類似商品(同法41条の10)などがある。

イ 課税標準の計算

(ア) 次に、前記アによって算出された「所得の金額」を基礎として、課税標準を計算するが、所得税法は、所得税の課税標準として、

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

「総所得金額」、「退職所得金額」及び「山林所得金額」の三本立てとしている(所税22条1項)。すなわち、退職所得及び山林所得については、総合課税の原則を採らず、分離課税としている。また、前記アのとおり、特定の所得については、措置法の規定により分離課税となっている(措置法8条の4、28条の4、31条、32条、37条の10、37条の11、41条の14)。

- (イ) さらに、所得税の課税標準計算の前提として、①損益通算、②損失の繰越控除が行われる。

損益通算とは、不動産所得、事業所得、山林所得及び譲渡所得の損失に限り、これを他の黒字の各種所得から控除するものである(所税69条)。ただし、土地等若しくは建物等(措置法31条1項後段、32条1項後段)又は株式等(措置法37条の10第1項後段、37条の11第1項後段)に係る譲渡損失、先物取引による事業所得及び譲渡所得(措置法41条の14第1項)に係る損失等は除かれる。これは、これらの資産の譲渡益等が分離して課税されることに対応する措置である。損益通算は、課税標準計算の前提となるものである。

損失の繰越控除には、純損失の繰越控除(所税70条)と雑損失の繰越控除(所税71条)がある。

- (ウ) 以上によって計算された各種所得の金額のうち、①利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、短期譲渡所得の金額及び雑所得の金額の合計額と、②長期譲渡所得の金額及び一時所得の金額の合計額の2分の1に相当する金額との合計額を「総所得金額」という。

10種類の所得のうち残された退職所得の金額及び山林所得の金額は、分別され、それぞれ「退職所得金額」及び「山林所得金額」となる。

その結果、所得税の課税標準としては、「総所得金額」、「退職

所得金額」及び「山林所得金額」が並立することとなる(所税22条1項)。

ウ 課税所得金額の計算

(7) 前記イによって計算された課税標準の金額から、各種所得控除(所税72条ないし86条)を行って、税率を乗じる前の課税所得金額を算出する。

この所得控除は、各種所得金額の計算の段階で考慮されなかった損失や支出金額について、税負担面での調整を行うために設けられたもので、おおむね以下のような目的を背景に制度化されている。

- a 納税者の担税力を考慮したもの(雑損控除、医療費控除)
- b 社会政策上のもの(社会保険料控除、生命保険料控除など)
- c 納税者の個人的事情を考慮したもの(障害者控除、寡婦控除、ひとり親控除など)
- d 納税者及びその扶養親族の最低生活費を保障するもの(扶養控除、基礎控除)

(4) 各種の所得控除には控除の順序が定められており、雑損控除とその他の所得控除をする場合には、まず雑損控除を行う(所税87条1項)。まず雑損控除を行うのは、雑損失には繰越控除が認められているからである(所税71条1項)。

エ 税額の計算から申告納税額の算出まで

前記ウで算出された課税所得金額に5パーセントないし45パーセントの超過累進税率を乗じてそれぞれの所得ごとの税額を算出する(所税89条)。ただし、山林所得については、超過累進税率の適用を更に緩和するため、課税山林所得金額の5分の1に税率を適用して得られた金額を5倍して、税額を算出する(所税89条)。これを「5分5乗制度」という。

このようにして算出された税額から更に、配当控除・外国税額控

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

除等の税額控除をして所得税額を算出する(所税120条1項3号)。
既に源泉徴収された税額があれば、これを所得税額から差し引いて
申告納税額(所税120条1項5号)を算出し、これを納付することと
なる(所税128条)。

2 法人税

(1) 意義

法人税は、法人の事業活動によって生じた利益(所得)に対して課される租税である。

法人税の納税義務者は、法人である。法人は、本店又は主たる事務所の所在地により、内国法人(法税2条3号)と外国法人(法税2条4号)に分かれ、内国法人は、公益法人等を除き、無制限納税義務者として、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、全ての所得について納税義務を負う(法税4条1項)のに対して、外国法人(内国法人以外の法人)は、制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負う(法税4条2項)。また、人格のない社団等も、法人税法の適用については、法人とみなされる(法税3条)。

(2) 税額計算の仕組み

ア 法人税の課税標準は、各事業年度の「所得の金額」である(法税21条)。所得税法では、所得を10種類に分けて各所得ごとに異なった計算方法を採用することとしているが、法人税法では所得を色分けしていない。

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」を控除した金額である(法税22条1項)。

上記の「益金の額」に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引(法税22条5項)以外のものに係る当該事業年度の収益の額である(法税22条2

項)。

上記の「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、①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、②①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、③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である(法税22条3項)。

そして、上記の収益の額及び損金の額は、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(企業会計原則など)に従って計算されるものとする(法税22条4項)。すなわち、法人税の課税標準たる法人の所得の計算は、企業会計における利益の計算と同じ基準に従って行われるが、法人税法及び措置法は、租税政策上の観点から、企業会計上の基準に相当の修正(別段の定め)を加えている。

イ 以上により計算された所得に所定の税率を乗じて法人税額を算出する(法税66条以下)。そして、この法人税額から、68条ないし70条の「税額控除」を行って得られる額が、「納付すべき税額」である。

3 相続税

(1) 意義及び概要

ア 相続税は、相続又は遺贈(死因贈与を含む。以下同じ。)により被相続人から相続人等に移転する財産を対象に課される租税である。

現行の税制において、所得税や法人税は税源として納税者の所得が予定されているが、これに対する例外として、相続税は、税源を財産自体に求めているため、実質的には財産税である。

相続税には、①死亡した人(被相続人)が生前において受けた社会・経済上の要請に基づく租税上の特典や負担の軽減などにより蓄積した財産を清算する、言わば所得税を補完する機能や、②相続によ

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

り相続人が得た偶然の富の増加に対し、その一部を税として徴収することで、相続した者と相続しなかった者との間の負担の均衡を図り、併せて富の過度の集中を抑制する機能がある。

相続税の課税方式には、遺産課税方式と遺産取得課税方式があり、前者は、被相続人の遺産総額に応じて課税する方式であるのに対し、後者は、各相続人が相続した遺産額に応じて課税する方式である。我が国では、遺産取得課税方式を採りつつ、これに遺産課税的要素を取り入れている。

イ 相続税の納税義務者は、原則として、相続又は遺贈(死因贈与を含む。)により財産を取得した個人及び被相続人からの贈与について相続時精算課税制度の適用を受けた個人である(相税1条の3)。

このように、相続税の納税義務者は、原則として個人であるが、遺贈により財産を取得する者は必ずしも個人とは限らない。その場合に、相続税法は、税負担の公平を図るために、その財産の取得者である人格のない社団等を個人とみなして、相続税の納税義務を課する規定を設けている(相税66条)。

(2) 税額計算の仕組み(別表2)

ア 課税価格の計算(第1段階)

相続税の課税標準は、相続税法上「課税価格」と呼ばれており、①無制限納税義務者(相続又は遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有するもの)にあっては、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額であり、②制限納税義務者(相続又は遺贈により日本にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有しないもの)にあっては、当該相続又は遺贈により取得した財産で日本にあるものの価額の合計額である(相税11条の2)。

イ 課税遺産額の計算(第2段階)

次に、各相続人又は受遺者の課税価格の合計額から、遺産に係る

基礎控除額(相税15条)を差し引いた金額(課税遺産額)を計算する。

ウ 相続税総額の計算(第3段階)

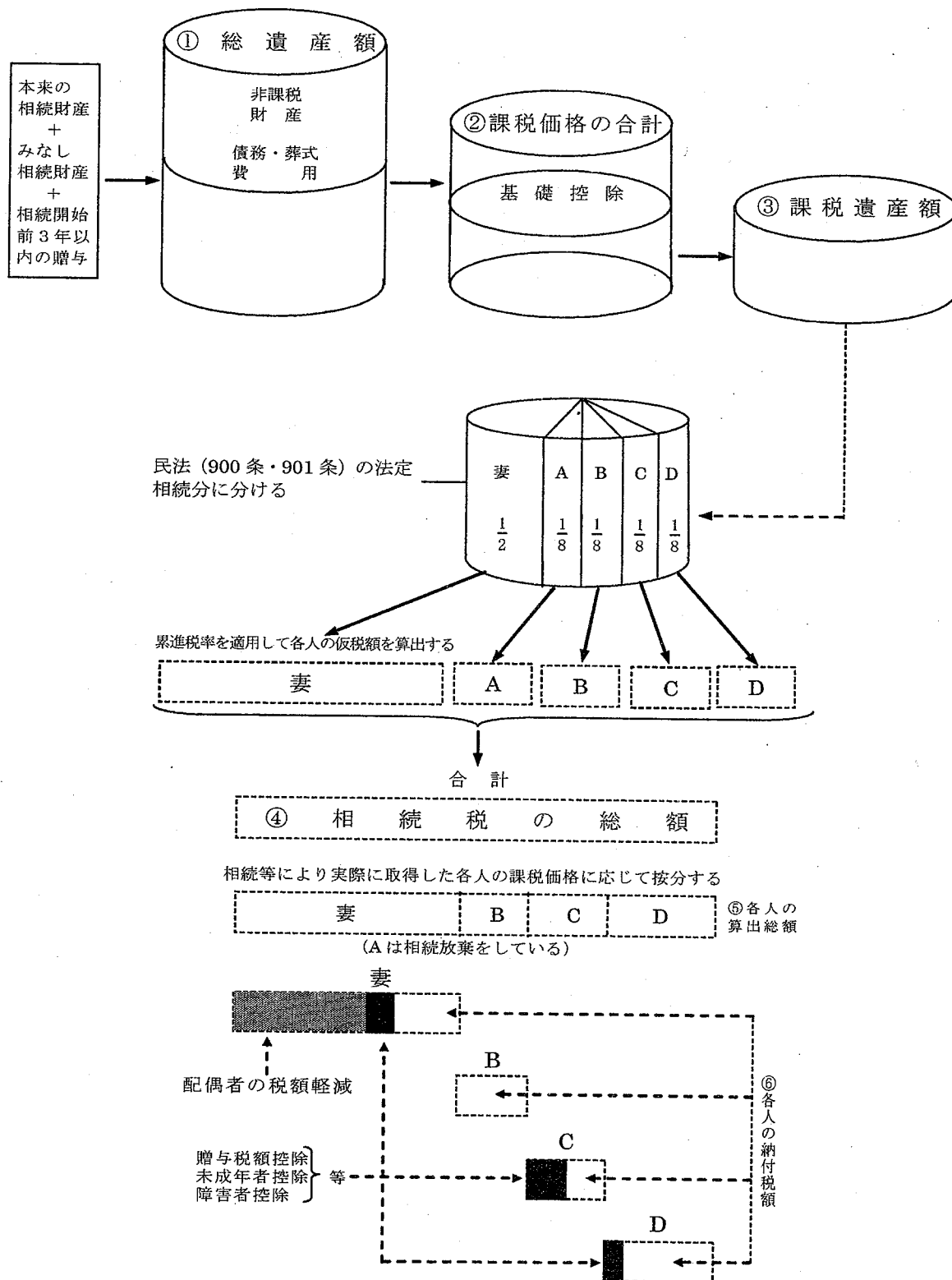
その上で、課税遺産額を法定相続人が法定相続分(民法900条及び901条の相続分)に従って取得したものと仮定した場合における各相続人の取得金額を計算し、その各相続人の取得金額に相続税の税率を乗じてそれぞれの税額を算出し、その税額を合計して相続税の総額を計算する(相税16条)。

エ 各人の納付税額の計算(第4段階)

前記ウの相続税の総額に、相続又は遺贈により現実に財産を取得した者の課税価格が当該被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額が、各相続人又は受遺者の相続税の額となる(相税17条)。

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

別表2 相続税額の計算



4 贈与税

(1) 意義及び概要

ア 贈与税は、贈与によって財産を取得した者を納税義務者として、その財産に対して課される租税である。

相続や遺贈により財産を取得した場合には相続税が課されるが、被相続人が生前に相続人となるべき配偶者や子供などに財産を贈与したときに、相続税がかからなかったり、かかるとしても少ない負担で済むとすれば、生前に贈与することにより財産を分散した場合としなかった場合とで、税負担に著しい不公平が生じることとなる。そこで、生前に行われる贈与による取得財産に税を課することとしたのが贈与税であり、相続税の補完税としての性質を持っている。そのため、贈与税は相続税とは全く別個の税目であるにもかかわらず、相続税法に規定されている。

この贈与税の性格を踏まえ、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者については、相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価格に加算する制度(相続19条)が設けられている。また、平成15年度の税制改正により、相続税と贈与税を一体化する仕組みを持つ相続時精算課税制度(注)が設けられた(相続21条の9ないし18、措置法70条の2の6)。

なお、平成25年度税制改正により、平成27年1月1日以後の相続税及び贈与税について次のとおりの見直しが行われた。

	基礎控除額	税率	
相続税	3000万円 + (600万円×法定相続人の数)	最低 1000万円以下(10%)	最高 6億円超(55%)
贈与税	受贈者1人につき1年間 110万円	最低 200万円以下(10%)	最高 3000万円超(55%)

(注) 贈与税について、相続時精算課税の適用を受ける場合には、基礎控除額

に代えて、特別控除額(最大2500万円)を控除する。

イ 贈与税の納税義務者は、贈与により財産を取得した個人であり、贈与税の納税義務は、贈与により財産を取得した時に成立する。

また、代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対する贈与は、これらを個人とみなして課税され、持分のない法人についても、個人とみなされ贈与税が課税される場合がある(相税6条1項、4項)。

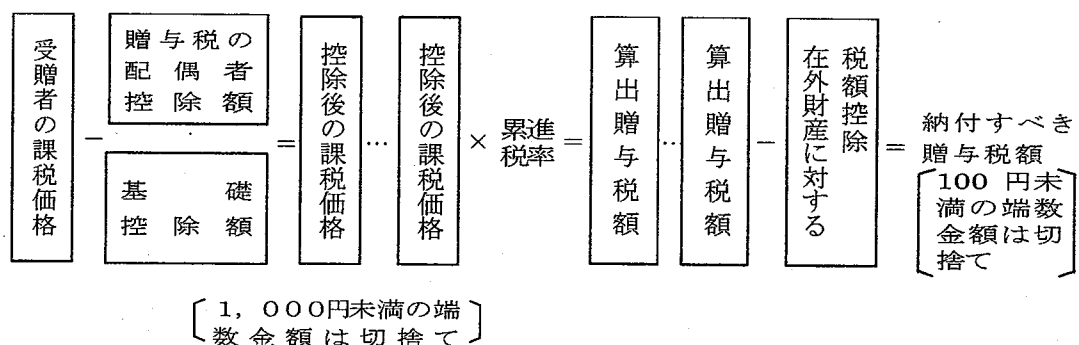
(2) 税額計算の仕組み

贈与税額の計算の仕組みは、別表3のとおりである。

贈与税の課税標準は、相続税法上「課税価格」と呼ばれており、①無制限納税義務者(贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有するもの)にあつては、その者がその年中において贈与により取得した財産の価額の合計額であり、②制限納税義務者(贈与により日本にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本に住所を有しないもの)にあつては、その者がその年中において贈与により取得した財産で日本国内にあるものの価額の合計額である(相税21条の2)。

上記の課税価格から基礎控除(相税21条の5、措置法70条の2の4)及び配偶者控除(相税21条の6)を行い、その残額に相続税法21条の7所定の税率を乗じて納付すべき贈与税額を計算する。

別表3 贈与税額の計算の仕組み



5 消費税

(1) 意義及び概要

ア 消費税は、消費一般に負担を求めるという観点から、物品の販売やサービスの提供などの取引に対して課税される租税である。

我が国では、消費税法が制定されるまでは、酒税、たばこ税、揮発油税等の個別消費税のみであったが、昭和63年12月30日、一般消費税としての性格を持つ消費税の導入を定める「消費税法」が施行され、平成元年4月1日から適用、実施された。

消費税は、財・サービスの消費・流通に対して課税することになるため、消費の大きさが等しければ等しい負担を課することとなり、税負担の「水平的公平」を図ることができるが、他方、税を負担する者の所得水準に応じた累進的な負担による「垂直的公平」が求めにくいという問題点もある。

イ 消費税は、以下の性格を有する。

(ア) 消費に広く公平に課税すること

消費税は、消費に対して、広く、公平に負担を求めるものである。したがって、医療、福祉、教育などの限定された一部のものを除き、国内で行われるほとんど全ての物品の販売、サービスの提供等及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税対象としており、取引の各段階でそれぞれの取引金額に7.8パーセント(地方消費税分を合わせると10パーセント)の税率で課税する間接税である(多段階課税方式)。

なお、消費税の税率は、導入時から平成9年3月31日までは3パーセントであったが、平成9年4月1日から4パーセント(地方消費税と合わせると5パーセント)に、平成26年4月1日から6.3パーセント(地方消費税と合わせると8パーセント)に、令和元年10月1日からは7.8パーセント(地方消費税と合わせると10パーセント)に引き上げられ、さらに、同日から、軽減税率6.24パー

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

セント(地方消費税と合わせると8パーセント)が導入された。

(イ) 消費者に転嫁することが予定されていること

消費税は、事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされて、製造から卸へ、卸から小売りへ、小売りから消費者へと、順次先に転嫁していくことを予定している。最終的には全て消費者に転嫁され、消費者が物品の購入やサービスの提供を受けることを通じて負担することを予定している。

(ウ) 税の累積を排除すること

消費税は、生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないように、売上げに対する消費税額から仕入れ等に含まれる消費税額を控除して、税が累積しないような仕組みになっている(前段階税額控除方式)。

(2) 課税の対象

消費税の課税の対象は、国内において事業者が行った資産の譲渡等(特定資産の譲渡等(事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供)を除く。)及び特定仕入れ(事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等)並びに保税地域から引き取られる外国貨物に限られる(消税4条1項、2項)。

(3) 納税義務者

消費税の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等(特定資産の譲渡等を除く。)及び特定課税仕入れ(課税仕入れのうち特定仕入れに該当するもの)を行った事業者(消税5条1項)並びに課税貨物を保税地域から引き取る者である(同条2項)。

(4) 消費税額の計算の仕組み

消費税計算の仕組みは、別表4のとおりである。

ア 課税標準の計算

(ア) 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額(課税売上高)である(消税28条1項)。

課税資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供のうち、非課税取引(消税6条1項)以外のものをいう(消税2条1項9号)。

- (イ) 保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税の課税標準は、関税課税価格(通常はC. I. F価格)に、関税及び個別消費税額を合計した金額である(消税28条4項)。

イ 税額の計算

- (ア) 消費税の税額は、課税期間の課税標準額(課税資産の譲渡等の対価の額のうち、消税7条1項〔輸出免税〕等の規定により消費税が免除されるものを除いたもの)に7.8パーセント(軽減税率が適用されるものについては6.24パーセント)の税率を乗じて算出した消費税額(売上税額)から当該課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額(課税仕入高)に係る消費税額及び課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額(仕入税額)を控除して納付すべき消費税額を算出する(消税30条1項(注1)、45条1項)。このように売上税額から仕入税額を控除することを「仕入税額控除」(注2)という。

なお、課税期間における課税売上高が5億円を超える場合、又は課税期間の課税売上割合(課税期間における資産の譲渡等の対価の額の合計額に占める課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の割合)が95パーセント未満の場合には、課税仕入れ等に係る消費税額のうち課税売上げに対応する部分の消費税額のみが控除される(消税30条2項)。

- (イ) 消費税法は、仕入税額控除の方法として、上記の実額による控除のほか概算による控除(簡易課税制度)を認めている。

すなわち、基準期間の課税売上高が5000万円以下の課税事業者は、簡易課税制度を選択する旨の届出書を提出した場合には、課税期間の課税標準額に対する消費税額に、事業者の営む事業の種

第3 各租税の意義及び税額計算の仕組み

類の区分(注3)に応じ、みなし仕入率(卸売業90パーセント、小売業80パーセント、製造業等70パーセント、その他の事業60パーセント、サービス業等50パーセント、不動産業40パーセント)を乗じて計算した金額を仕入税額控除の対象とすることができる(消費税37条1項、消費税令57条1項、5項、6項)。

(注1) 実際の納付税額は、消費税(税率7.8パーセント。消費税29条1項)と地方消費税(消費税額の78分の22の税率=2.2パーセント。地方税法72条の83)の合計額(税率で10パーセント)となる。軽減税率が適用される場合は消費税(税率6.24パーセント。消費税29条2項)と地方消費税(消費税額の78分の22の税率=1.76パーセント。地方税法72条の83)の合計額(税率で8パーセント)となる。

(注2) 軽減税率制度の実施に伴い複数の税率に対応した経理を行うため、令和5年10月1日から、「適格請求書等保存方式」(いわゆるインボイス制度)が導入された。これにより、原則として、適格請求書発行事業者から交付された適格請求書等の保存が仕入税額控除の要件となる。

したがって、インボイス制度の下では、適格請求書発行事業者以外の者(消費者、免税事業者又は登録を受けていない課税事業者)からの課税仕入れについては、仕入税額控除を行うことができない。

もっとも、インボイス制度開始から一定の期間は、適格請求書発行業者以外の者からの課税仕入れであっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置(※)が設けられている。また、小規模事業者に対する税額控除に関する経過措置として、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者が適格請求書発行事業者となる場合には、仕入税額控除の金額を特別控除税額(課税標準である金額の合計額に対する消費税額から売上げに係る対価の返

還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額に8割を乗じた額)とすることができる経過措置(いわゆる「2割特例」)が設けられている。

(※)経過措置を適用できる期間等

令和5年10月1日～令和8年9月30日は、仕入税額相当額の80パーセント

令和8年10月1日～令和11年9月30日は、仕入税額相当額の50パーセント

(注3) 名古屋高判平18・2・9(訟月53巻9号2645頁)は、上記の各事業の範囲の判定に当たり、日本標準産業分類(総務省)の大分類に掲げる分類によることの合理性は否定できないとした上、同分類に定められたとおり、歯科技工所における事業は、製造業ではなくサービス業に当たるとしている。

別表4 消費税額の一般的な計算方法表

$$\begin{aligned}
 \text{(算式) 納付税額} = & \text{課税期間中の課税標準額に対する消費税額(売上税額)} - \text{課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額(仕入税額)} \\
 & \left(\begin{array}{l} \text{標準税率の対象売上額} \times 7.8 / 110 + \\ \text{軽減税率の対象売上額} \times 6.24 / 108 \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{標準税率の対象仕入れ額} \times 7.8 / 110 + \\ \text{軽減税率の対象仕入れ額} \times 6.24 / 108 \end{array} \right)
 \end{aligned}$$

課税標準額 に対する 消費税額	課税仕入れ等に係 る 消費税額	実 際 に 計算した額
	算出税額	
		中間納付税額
		納 付 税 額

(5) 国外事業者が行う国境を越えた役務の提供(特定課税仕入れ)に対する消費税の課税の仕組みの概略

ア 事業として国外事業者から受けた特定資産の譲渡等(事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供)については、これらの役務の提供を受けた国内事業者が、納税義務者となる(消税4条1項、5条1項)。

イ 「事業者向け電気通信利用役務の提供」とは、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供で、その役務の性質又は役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいい(消税2条1項8号の4)、「特定役務の提供」とは、国外事業者が行う芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提供で他の事業者に対して行うものをいう(消税2条1項8号の5、消税令2条の2)。

ウ 国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、事業者向け電気通信利用役務の提供以外のもの(消費者向け取引)については、当該国外事業者が納税義務者となる(消税4条1項、5条1項)。

エ 国内事業者が国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供(事業者向け電気通信利用役務の提供を除く。)に係る課税仕入れについては、国税庁長官の登録を受けた国外事業者からのものに限り、仕入税額控除をすることができる(平成27年改正法附則38条1項、39条)。