

租税法における要件事実論と不確定概念

——相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」の解釈を中心に——

谷口智紀

目次

はじめに

I 租税法における要件事実論の必要性と有用性

一 租税法の要件事実

二 租税法における要件事実論の必要性と有用性——租税法律主義の視点から

II 租税法における評価的要件——不確定概念の問題

一 評価的要件の意義

二 租税法における評価的要件と不確定概念——課税要件明確主義の視点から

III 相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」の解釈

一 相続税法七条のみなし贈与の規定と要件事実

二 相続税法七条の適用の可否が争われた裁判例の検討

三 相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」と租税回避の意図

IV 結論

はじめに

課税要件明確主義は、租税法規定は、一義的かつ明確な文言で定めなければならないことを要請しており、課税要件法定主義とともに租税法法律主義の主要な内容を構成している。

にもかかわらず、租税法規定には「不当に」や「必要があるとき」などの不確定概念が多用されていることに多くの批判がなされてきた。とりわけ、不確定概念は租税行政庁による恣意的課税の温床になるとともに、納税者の予測可能性を低下させるおそれがあるとして、課税要件明確主義の問題点として指摘されてきた。さらに、不確定概念は法解釈の問題であるから、法的統制をいかに加えるべきかとの議論が展開されてきた。もともと、例えば、法人税法一三二条の二にいう「不当に」の解釈をめぐる学説の対立にみられるように、法的統制の明確な基準が導出されているとはいえない状況にある。

ところで、増田英敏教授は、「要件事実論が裁判規範としての租税法の不備を補完する理論であり、租税訴訟における納税者の予測可能性と法的安定性の確保に有益である」と述べられて、租税法における要件事実論的な考え方の有益性を指摘されている。筆者は、同教授が提唱されている「紛争予防税法学」の柱の一つに位置づけられている「租税法における要件事実論」を不確定概念の問題に展開することは、納税者の予測可能性の確保に資すると思料する。

そこで、本稿は、要件事実論的な検討手法を用いて、相続税法七条の不確定概念として批判されてきた「著しく低い価額の対価」の解釈のあり方を検討することを目的とする。特に、租税回避の意図という納税者の主観的要素がいかに位置づけられるかに焦点をあて検討したい。具体的には、相続税法七条にいう「著しく低い

価額の対価」が争点となった裁判例の検討を通して、評価的要件に該当するとされる不確定概念を用いた租税法規定において、租税回避の意図が、法的評価を根拠づける評価根拠事実または評価障害事実と位置づけられるべきかを明らかにする。

本稿の構成は以下のとおりである。Iでは、要件事実および要件事実論とは何かを概観したうえで、租税法律主義の視点から、租税法における要件事実論の必要性と有用性を明らかにする。IIでは、要件事実のうち、評価的要件の議論を概観・整理したうえで、評価的要件に該当するとされる租税法の不確定概念の問題を検討する。IIIでは、相続税法七条のみなし贈与課税の規定をめぐる裁判例の検討を通して、同条の解釈において、租税回避の意図がいかに位置づけられるかを検討する。IVでは、結論と今後の課題を述べる。

I 租税法における要件事実論の必要性と有用性

一 租税法の要件事実

本章では、租税法における要件事実論を概観したうえで、租税法律主義の視点から、租税法の解釈における要件事実論の必要性と有用性を明らかにする⁽²⁾。

要件事実とは、「直接に法律効果の発生・消滅などの根拠となる要件に該当する具体的事実」⁽³⁾である。訴訟では、当該要件に該当する事実が存否不明になることから、立証責任（客観的立証責任）の問題を離れて、単に要件の中身が明確であるべきであることを論じるのみでは、要件事実の問題を論じたことにはならない⁽⁴⁾。

民事訴訟における立証責任をいずれの当事者が負担するかという立証責任の分配にはいくつかの見解があるが、以下では、現在の通説・判例とされる修正法律要件分類説（以下では、表記の統一を図るために「法律要件分類説」という⁵⁾）と、裁判規範としての民法説を概観する。

法律要件分類説とは、「通常、各当事者は、自己に有利なことを定めている法条の要件に該当する具体的事実についての立証責任を負っているとの前提のもとに、権利の発生を主張する者が権利根拠規定に該当する具体的事実を、これを争う者が、権利障害規定、権利消滅規定、権利阻止規定に該当する具体的事実を立証する責任を負っている⁶⁾」が、「立証の公平などに反するときには、立証の公平などの実質的考慮を基準として条文の形式とは違った形で法律要件を考え、それを基準に立証責任の分配を考えるとの考え方⁷⁾」である。

一方で、裁判規範としての民法説は⁸⁾、第一に、民法の当該制度の趣旨を常に考慮しながら、立証という問題を考慮に入れないで、民法全体を体系的に検討し、民法の規範全体のもつ相互関係を基準として、何が正しい民法の規範構造かを判断したうえで、第二に、民法の規範構造（第一の規範構造）を、立証の困難性を考慮に入れてもなお維持できるかを検討することによって、立証責任対象事実を決定するという考え方である⁹⁾。

租税訴訟においても、要件事実（課税要件事実）に該当する事実の存否が不明である場合には、原告（納税者）、被告（租税行政庁）のいずれがその不利益を被るかという立証責任（客観的立証責任）の分配が問題となる¹⁰⁾。租税訴訟における立証責任の分配基準については、公定力を根拠に原告（納税者）が立証責任を負うとする公定力説などの見解が存在したが¹¹⁾、現在、租税訴訟実務で受け入れられている通説的見解は法律要件分類説である¹²⁾。

金子宏教授は、租税行政庁が確定処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であることから、原理的には民事訴訟の通説である法律要件分類説が妥当するとされたうえで、課税要件事実の存否および課税標準に

ついては、原則として租税行政庁が立証責任を負うべきであり、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加えるべきであるとされている。¹³⁾

増田英敏教授は、租税争訟制度が租税法主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性の確保を担保する制度として位置づけられており、裁判所や納税者を含む訴訟当事者の立証責任の所在の予測可能性と法的安定性の確保の観点から法律要件分類説が最も優れているとされている。¹⁴⁾

今村隆教授は、「租税法規は、租税法主義の要請が働き、不確定概念が少なく、裁量はほとんどないばかりか、租税法規は、単に処分をするか否かの権限行使・不行使の規定であり、少なくとも要件についてはすべて記述し、完備していることから法律要件分類説になじむ前提がある。」¹⁵⁾と述べられたうえで、租税法に主張立証責任を意識して立法されているとみられる規定が存在することからも、租税法規定の課税要件事実の構造から主張立証責任を分配する法律要件分類説が妥当するとされている。¹⁶⁾

前述した裁判規範としての民法説の立場からは、伊藤滋夫教授は、「要件事実論という視点からみる限りは、民事法の分野も行政法の分野も、その考え方において異質なものはないであろうと考える。両法の分野とも、当該法制度の趣旨が主張立証責任対象事実の決定基準であると考えざるべきである。すなわち、当該法制度の趣旨が、裁判における主張立証を通じて、最も的確に具現できるように、主張立証責任対象事実を考えればよい。」¹⁷⁾と述べられて、民事法と行政法（租税法）とは個別の制度趣旨は異なっているが、いずれの法域においても、それぞれの法域における法条の制度趣旨を具現するように主張立証責任対象事実を決定すべきであるとされている。¹⁸⁾ この見解は侵害処分・受益処分説に該当するとされている。¹⁹⁾

二 租税法における要件事実論の必要性と有用性——租税法主義の視点から

要件事実論とは、「要件事実というものが法律的にどのような性質のものであるかを明確に理解して、これを意識した上、その上に立って民法の内容・構造や民事訴訟の審理・判断の構造を考える理論である。」²⁰と定義されており、端的には、「裁判官の法的判断の構造を考える理論」²¹であると言い換えることができる。

民事訴訟の目的は、「原告が審判の対象として当該訴訟において提示した実体法上の権利又は法律関係、すなわち訴訟物の存否を確定することによって原被告間に存する紛争を適切迅速に解決することにある」²²ことから、当該訴訟物に関するいろいろな要件事実の存否についての判断を組み合わせて行われる民事判決における判断には、要件事実論は不可欠の理論である。²³とりわけ、要件事実論は、民事訴訟における審理判断にとって本質的に必要である、①主張立証が必要かつ十分であるかの基準と、②攻撃防御方法の体系に関する考え方を提供するものである。²⁴

要件事実論は、民事訴訟事件に限られず、租税訴訟事件を含む行政訴訟事件においても有効に機能する。各訴訟事件においては、そこで問題となる実体法の制度趣旨に着目して、それぞれの事件における要件事実を適切に確定するという考え方を採ることになる。²⁵

以下では、租税法主義の視点から、租税法における要件事実論の必要性と有用性を明らかにする。

所得税や法人税などの国税についての納付すべき税額の確定の手続については、申告納税方式、具体的に納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定にしたがっていない場合などに限り、税務署長等の処分により確定する方式が採用されている（国税通則法一六条一項一号）。伝統的にアメリカで用いられてきた申告納税方式は、

自己賦課 (self-assessment) と呼ばれており、民主的租税思想に適合するとともに、租税の能率的徴収の要請に合致することから、わが国でも、第二次世界大戦後、従来の賦課課税方式の代わりに、広く採用されている。²⁶⁾ 納税者自らが、国会において可決・成立した法律 (租税法) にしたがって、納税額を計算し、申告・納税をする申告納税方式を採用した制度は、憲法一条の国民主権の理念に合致するものである。

申告納税制度の下では、所得税法や法人税法などの租税実体法は、租税法関係のうち、納税義務者は誰かといった租税債務の当事者、納税義務の範囲を定める租税債務の内容、租税債務の成立・承継・消滅などを規定するものであり、納税者にとっては申告・納税をするための行為規範としての性質を有する。²⁷⁾ 租税実体法は、納税額を計算するために必要不可欠である納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率という五つの課税要件を規定しており、納税者の申告マニュアルであるといえる。

例えば、ある収入が所得税法上、いずれの所得に該当するかという所得区分を判断するにあたって、納税者は、労務契約に基づいて労務の対価として支払われた金銭は所得税法二八条に規定する給与所得に該当すると判断し、納税額を計算する。これは、行為規範としての側面をみることができるところである。

ところが、典型的な収入ではなく、租税法規定の立法当時に想定していなかった新たな取引形態から生じた収入がいずれの所得に該当するかの判断を迫られる場面では、行為規範としての側面の限界が顕在化する。

その例として、親会社の完全子会社の役員が、報酬規程に基づいて親会社の株式を用いたストック・オプションの付与を受けた場合に、ストック・オプションの権利行使益は給与所得、あるいはその他の所得のいずれに該当するかが争われた事件がある。²⁸⁾

所得税法二八条一項は、「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与・中略…に係る所得をいう。」と規定して、給与所得は俸給等の性質を有する給与に係る所得であると定義

しているのみであり、条文によって俸給等の性質が明らかにされていないことから、ある収入、前述したストック・オプションの権利行使益が給与所得に該当するか否かを容易に判断することができない。²⁹⁾

納税額の極小化を目指す納税者と、徴税額の極大化を目指す租税行政庁との間では、税額の多寡をめぐる紛争が絶えず生じるのは当然である。いずれの所得に該当するかにより税額の多寡が生じることから所得区分の該当性をめぐる両者の主張は鋭角に対立する。租税実体法の解釈・適用をめぐる納税者と租税行政庁との見解の相違から法的紛争が生じた場合には、裁判規範としての側面が強調されることになる。³⁰⁾

松沢智教授は、「裁判規範として租税実体法を認識したとき、課税が適法、妥当となるための構成要件 (Tabbestand) または要件事実は何かということを租税実体法自体から把握する必要がある。課税要件事実を租税実体法から整理し、争訟の対象となった処分の当否につき、請求を理由あらしめる事実を主張し、立証することによって、当該処分の違法性、不当性の存否の判断を求めることとなるのである。

…中略…このように、租税実体法を法的な視角から、何が主要事実かを抽出したうえで、当該争訟事案につき主要事実と間接事実(事情)を分離して法的な主張として構成し、審査庁や裁判所に争訟の法的な裁断を求める手続として租税争訟法を考察するのである。租税実体法を法的な要件事実という面から構成することは、そこに争訟の裁断において裁断者の恣意を防止し公正な審理を図るとともに、不服申立人に不服申立ての便宜を与えることになる。それと同時に適正な税務行政を確立することにもなる。」³¹⁾と述べられて、租税実体法を裁判規範として構成することにより、納税者と租税行政庁との間の法的紛争が適正に判断されることになると思われる。

租税実体法の多くの規定は、立証責任に関する具体的な文言を定めていない。法的紛争を解決するためには、租税訴訟における立証責任の分配や攻撃防除の方法を体系的に理解する考え方である要件事実論により、

租税実体法を裁判規範としての租税法に再構成しなければならない。⁽³²⁾

ところで、租税法の解釈・適用をめぐって納税者と租税行政庁との見解が相違し、納税者の申告が否認され、課税処分がなされた場合には、自己の申告の正当性を主張し、権利救済を求める租税争訟制度は、租税行政庁の課税処分⁽³³⁾の正当性の検証手段となる。租税争訟制度は、租税法主義の実効性を担保し、納税者の権利保護を図るために不可欠なものである。⁽³⁴⁾

納税者と租税行政庁との間の法的紛争は最終的には裁判において解決が図られることから、裁判官の法的判断の構造を考える理論である要件事実論を踏まえて日々の租税法実務が展開されるべきであろう。とりわけ、租税訴訟の場面では、租税実体法の裁判規範としての側面が強調されることから、要件事実論は租税法主義にとつて有益な理論といえる。⁽³⁵⁾

租税訴訟において納税者または租税行政庁はどのような事実を主張立証しなければならないのかという主張立証責任の分配に着目して租税法実務が展開されることは、納税者の予測可能性の向上に資するものである。例えば、法人税法一三二条に規定する同族会社の行為計算の否認規定の適用の可否が争われた東京地裁平成二六年五月九日判決（IBM事件）⁽³⁶⁾では、裁判所は、「本件各譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められる旨の評価根拠事実として被告が挙げるいずれの事実についても、これを裏付けるものと認めるに足りる証拠ないし事情があるものとは認め難いというべきである。」としている。特殊関係者間取引においても、その取引の経済的合理性を立証することにより、当該取引が租税行政庁により否認されるおそれを回避することができるとが、本件は、納税者が税務調査段階から各取引の経済的合理性の立証に注力し、公判廷においても、租税行政庁の立証に対する反証に成功した事例である。⁽³⁷⁾

以上のとおり、租税実体法は行為規範としての側面とともに、裁判規範としての側面を有する。租税実体法

を裁判規範として再構成する、裁判官の法的判断の構造を分析する手法である要件事実論は、租税訴訟における納税者と租税行政庁との間の攻撃防御の实体を明らかにするために必要不可欠であるとともに、法的紛争を整理し、裁判の見通しを示すことによって紛争を未然に防止するために有益な理論である。³⁸⁾

II 租税法における評価的要件——不確定概念の問題

一 評価的要件の意義

要件事実には、具体的事実と評価的事実がある。³⁹⁾

具体的要件とは、ある法律効果が発生するために定められている個々の要件（個别的法律要件）の内容が具体的事実である要件であり、評価的要件とは、個别的法律要件の内容がなんらかの「評価」である要件をいう。⁴⁰⁾ 例えば、借地借家法上の建物賃貸借契約終了のための正当事由の存在は評価的要件の典型例であり、事実的要件である賃貸借契約の締結とその解約の申込みというその他の個别的法律要件と相まって、全体として、賃貸借契約終了のための法律要件を構成している。⁴¹⁾

評価的要件における要件事実は何かについては、主要事実説、間接事実説、準主要事実説があるが、最近では主要事実説が通説的見解であるとされている。⁴²⁾

主要事実説によると、評価的要件における要件事実は、同要件に該当する具体的事実であり、評価そのものは要件事実ではない。⁴³⁾ 主要事実説の主たる根拠は、評価的要件という抽象的な形をそのまま要件事実として認めたのでは、訴訟における攻撃防御の対象が具体化せず、適正な審理判断に不適切であるという点にある。⁴⁴⁾

事実的要件は、具体的事実と要件との関係が一義的であり、いわば一対一に結びついた関係で決まっております。主張された具体的事実と要件とは、過不足なく対応していなければならない。一方で、評価的要件も、具体的事実と要件とは過不足なく対応しなければならないが、その要件は、ある評価であるために、その要件のその評価を満たす限りにおいて対応していれば足りる。ある主張がその評価を根拠づけるのにいかなる意味でも役に立たないという場合には、事実的要件の場合の主張として不足しているときと同様に、当該主張は主張自体失当として理由がないが、ある主張が何らかの意味でその評価を根拠づけるのに意味があるものである限りは、その程度をいかに強くして述べた主張であつても、それは、その評価を超えてした主張とはいえないが、法的に意味のある主張となる。評価的要件における主張は、その要件における、ある評価に対応し、これを根拠づける方向に向かつて常に量的なもの（程度のあるもの）として成り立つ⁽⁴⁵⁾。

評価的要件においては、評価の成立を根拠づける具体的事実が評価根拠事実であり、その評価の成立を妨げる（障害する）具体的事実が評価障害事実である。そして、どのような基準で評価根拠および評価障害の各事実を決定するかについては、裁判規範としての民法説では、民法の規範構造と立証の困難性にしたがって、評価的要件の本質を念頭に置いて考えていくことになる⁽⁴⁶⁾。

事実的要件において、ある要件事実の効果の発生を障害するその他の要件事実があることは珍しくないが、評価的要件においては、それが同一の評価をめぐって生じるところに特徴がある⁽⁴⁷⁾。例えば、正当自由の存否の成否の判断は、常に評価根拠事実と評価障害事実との総合判断によってなされるが、総合判断の実質は、当該評価に対して、評価根拠事実による同評価を根拠づける力が強い⁽⁴⁸⁾か、または評価障害事実による同評価を障害する力が強い⁽⁴⁸⁾かを判断して決めることにある。

以上のとおり、評価的要件における要件事実は、評価そのものではなく、評価の成立を根拠づける評価根拠

事実と評価障害事実という具体的事実である。条文に規定されていない評価根拠事実と評価障害事実をいかに決定するか、そして、当事者が主張立証した各事実に基づいて、評価の成否をいかに総合判断するかは、個別具体的な問題である。

二 租税法における評価的要件と不確定概念——課税要件明確主義の視点から

憲法三〇条および八四条を法的根拠とする租税法主義は、租税の賦課・徴収は法律に基づいてなされなければならないことを要請する租税法の解釈・適用および立法過程を統制する憲法原理である。租税法主義の機能は、租税行政庁による恣意的課税を排除するとともに、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することにある。租税法主義の実効性を担保するために、その内容の一つである課税要件明確主義は、租税法規定は原則として、一義的かつ明確な文言で定められなければならないことを要請しており、課税要件法定主義などとあわせて租税法主義を構成している。⁽⁴⁹⁾

もっとも、課税要件明確主義の要請があるにもかかわらず、租税法規定では、例えば、「不当に減少させる」(所得税法一五七条一項、法人税法一三二条一項、相続税法六四条一項)のほか、「不当に高額」(法人税法三四条二項)、「必要があるとき」(国税徴収法七四条の二)など、何らかの価値判断を伴う不確定概念が多用されている。⁽⁵⁰⁾

通説的見解では、不確定概念には、終局的目的ないし価値概念を内容とする不確定概念と、中間的目的ないし経験概念を内容とする不確定概念があったうえで、後者は、一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確にしうるものであるとしている。⁽⁵¹⁾

金子宏教授は、「それ(筆者注…中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念)は、租税行政庁に自由

裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性と合理性が認められる限り、この種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、と解すべきであろう。⁵²⁾と述べられて、法解釈により文言の意義を明確になしうる不確定概念は、その必要性と合理性が認められる場合には、許容されるとされている。

増田英敏教授は、「不確定概念が課税要件明確主義に抵触するか否かは、①不明確な規定であつても立法趣旨を踏まえた趣旨解釈によりその意味を明確にすることができるか否か、②その規定によると公権力の恣意や乱用を招く恐れがあるか否か、そして、③その不明確な文言の使用に課税の公平を担保するといった合理的理由が存在するか否か、の三つの基準から判断されることになろう。

租税法が法規である以上、解釈により意味・内容を明らかにできないとすれば、その法は予測可能性を確保できないばかりか、公権力の恣意的課税を誘発し、納税者の権利を保護することもできないのであるから、租税法主義の要請に反するのは当然である。」⁵³⁾と述べられて、租税法主義の下では恣意的課税を誘発する不確定概念は原則として許容されるべきではないが、三つの基準を充足する場合には、例外的に許容されるとされている。

不確定概念はなんらかの価値判断、すなわち評価を伴うものであることから、不確定概念の多くは要件事実論でいう評価的要件に該当するとされる。不確定概念（評価的要件）の評価の成立を根拠づける評価根拠事実と評価障害事実をいかに決定するか、そして、納税者と租税行政庁が主張立証した各事実に基づいて、評価の成否をいかに総合判断するかが明らかにされなければならない。なぜならば、恣意的課税を誘発し、納税者の予測可能性を低下させる不確定概念は、租税法主義の統制下では、明確な基準が存在する場合のみに例外的

に許容されるものであるからである。

問題は、不確定概念の法解釈に必要な立法趣旨・目的をいかに明確にするか、そして、立法趣旨・目的から不確定概念の意味・内容をいかに明らかにし、評価根拠事実と評価障害事実、およびその主張立証責任の範囲を決定するか、である。実際の租税訴訟においては、立法趣旨・目的は何かとともに、立法趣旨・目的は不確定概念の解釈にいかなる影響を及ぼすかが争われる事件は少なくない⁵⁴⁾。

もっとも、租税法規定の立法趣旨・目的については、田中治教授は、「税法の立法史を探ろうとしても、政府提案により税法の改正案が出され、これに対して条文の目的、文言の意味、法の適用範囲等についてほとんど十分な議論を経ずにして法案が可決成立し、その後、主税局の幹部職員の手になる『改正税法のすべて』によって、改正の趣旨を概括的に理解することができるにすぎないという立法状況⁵⁵⁾」であるとされており、わが国では各規定の立法目的を明確に確認することができる資料が十分に準備されているとはいえない。

ところで、憲法一四条一項を法的根拠とする租税法のうち一つの憲法原理である租税公平主義は、担税力に応じた課税（租税負担公平の原則）と平等取扱原則を要請している。租税法規定は、課税の公平、すなわち担税力に応じた課税を実現するために立法されたものである。租税法規定は、課税の公平、すなわち担税力に反することから原則として許容されない不確定概念が存在する必要性と合理性は、課税の公平を実現するという租税公平主義に求められており、とりわけ、租税回避を防止するために不確定概念が多用される傾向がある。では、課税の公平、具体的には租税回避の防止が立法趣旨・目的であることを理由に、租税回避の意図という納税者の主観的な側面が、評価根拠事実または評価障害事実になるのであろうか。

不確定概念を用いた租税法規定の課税要件事実を抽出するにあたっては、以下の三つの点に注目すべきである。①租税法の解釈・適用における租税公平主義と租税法律主義の関係を整理すること、②租税法規定の立法

趣旨・目的を正確に導出すること、③租税法の解釈・適用における租税公平主義と租税法律主義の關係性を念頭に、納税者と租税行政との立証の公平や法の趣旨を踏まえて、条文に規定していない評価根拠事実と評価障害事実を決定するとともに、当事者が主張立証した各事実に基づいて、評価の成否をいかに総合判断するかを決定すること、である。

重要なことは、①と②を③の租税法における要件事実論と区別して議論するところにある。なぜならば、①と②は租税法の最重要論点であるとともに、納税者の権利益の保護の視点から論じられるものであり、要件事実論に取り込まれることにより、納税者と租税行政の間の公平性を検討する過程で、その重要性が過小評価されてしまうことおそれがあるからである。①と②は③の前提となるものである。

Ⅲ 相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」の解釈

一 相続税法七条のみなし贈与の規定と要件事実

租税法規定では多くの不確定概念が用いられているが、本稿では、相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」の解釈の検討を通して、評価の成立を根拠づける評価根拠事実と評価障害事実がいかに決定されるか、とりわけ、同条の解釈において、租税回避の意図はいかに位置づけられるかを検討する。

贈与税の課税物件は、贈与によって取得した財産（贈与財産）であり、財産権の対象となる一切の物および権利が含まれる⁽⁵⁶⁾。贈与税の課税物件は原則として、贈与によって取得した財産に限られるが、例外的に、贈与によって取得した財産と実質を同じくすることを理由に、公平負担の見地から、贈与によって取得したものと

みなされ、贈与税の対象とされている財産または権利（経済的利益を含む）を、みなし贈与財産という。⁵⁷⁾

みなし贈与財産のうち、相続税法七条は、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価（当該財産の評価について第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該財産の譲渡が、その譲渡を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。」と規定して、一定の場合を除いて、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、譲受者が、当該財産の譲渡対価と時価との差額に相当する金額を譲渡者から贈与により取得したものとみなすとしている。

土地の売買をめぐる相続税法七条の適用の可否が争われた横浜地裁昭和五七年七月二八日判決⁵⁸⁾では、裁判所は、「相続税法七条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、法律的には贈与といえないとしても、実質的には贈与と同視することができるため、課税の公平負担の見地から、対価と時価との差額について贈与があつたものとみなして贈与税を課することとしているのである」として、同条は、低額譲渡は法律的には贈与に該当しないことから贈与税を課することができないが、このような場合を想定して、実質的には贈与と同視することができる低額譲渡においては、対価と時価との差額について、譲受者に対する経済的利益の贈与があつたとみなして贈与税を課するものであるとしている。相続税法七条の立法趣旨は、低額譲渡を利用した贈与税回避を防止することにあるが、条文中、「租税回避」や「贈与税回避」という文言は用いられてな

い。

相続税法七条のみなし贈与課税の規定の課税要件事実は、個人が財産の譲渡を受けたことと、譲渡対価が「著しく低い価額の対価」であることにより構成されている。とりわけ、後者の要件は、所得税法五九条一項二号のみなし譲渡課税の規定と異なり、社会通念により判断することから、「その譲渡の対価の額が時価より低いこと」と、「その低いことが著しいと評価されるものであること」との二つに分けて構成される。ある譲渡が相続税法七条に規定する「みなし贈与」に該当するか否かは、①個人が財産の譲渡を受けたこと、②その譲渡の対価の額が時価より低いこと、③その低いことが著しいと評価されるものであることの三つの課税要件事実によって判断される⁵⁹⁾。

山田二郎教授は、「相続税の要件事実は、その要件事実が私法上の法律効果（例えば、相続、相続人、遺言など）が多いことに特色があるといえる。申告が過少であるということで、増額更正処分がなされた場合には、課税庁側で要件事実が（ママ）充足し、増額更正処分による課税権が適正であることについて主張・立証責任を負うことになる。」⁶⁰⁾と述べられて、処分をした租税行政庁が原則として、相続税の課税要件事実の主張立証責任を負うべきであるとされている。相続税法七条は、私法上は贈与に該当しない低額譲渡の財産を、みなし贈与財産として贈与税の課税物件に取り込むものであることから、租税行政庁が、同条に規定する課税要件事実の主張立証責任を負う。なお、相続税法七条但書については、納税者が主張立証責任を負う⁶¹⁾。

「著しく低い価額の対価」という文言を用いるその他の租税法規定には、みなし譲渡課税の規定がある。所得税法五九条一項は、「次に掲げる事由により居住者の有する山林：中略：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。」

として、同項二号は、「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。）」と規定している。所得税法五九条一項二号にいう「著しく低い価額の対価」については、同法施行令一六九条が、政令で定める額は、同項に規定する山林または譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時ににおける価額の二分の一に満たない金額とする規定していることから、相続税法七条と異なり、本稿の検討対象である不確定概念には該当しない。

また、第二次納税義務の規定においては、国税徴収法三九条は、「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の一年前の日以後に、滞納者がその財産につき行つた政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡…中略…、債務の免除その他第三者に利益を与える処分により基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度…中略…において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」として、無償または著しい低額の譲受人等の第二次納税義務について規定しているが、所得税法五九条一項二号のみなし譲渡課税の規定と異なり、政令・省令は「著しく低い額の対価」を法定していない。⁶³⁾

第二次納税義務の告知処分の適法性をめぐって、離婚に伴う財産分与（譲渡）が、国税徴収法三九条にいう「著しく低い額の対価による譲渡」に該当するか否かが争われた東京地裁平成二九年六月二七日判決では、裁判所は、「国税徴収法三九条に定める第二次納税義務の制度は、本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の關係にある第三者に対し補充的に納税義務を負担させるものであり（昭和五〇年八月二七日最高裁判決参照）、この趣旨に鑑みると、滞納者の財産につき

行われた譲渡の対価の額が同条にいう著しく低い額と認められるか否かは、当該取引の内容や性質等に照らして、社会通念上、その対価の額が通常の取引に比べて著しく低いものであるかどうかによって判断すべきものと解される。」と判示して、「著しく低い額の対価」に該当するか否かは、当該取引の内容や性質等に照らして、社会通念により判断するとしている。

以上のとおり、相続税法七条は、低額譲渡を利用した贈与税の回避を防止するための租税回避行為の否認規定であり、その立法目的を達成するために、「著しく低い価額の対価」という不確定概念を用いて、低額譲渡を利用した租税回避行為に対応している。具体的には、①個人が財産の譲渡を受けたこと、②その譲渡の対価の額が時価より低いこと、③その低いことが著しいと評価されるものであることの三つの課税要件事実を充足すると、相続税法七条に規定するみなし贈与財産に該当し、贈与税が課されることになる。

二 相続税法七条の適用の可否が争われた裁判例の検討

相続税法七条の三つの課税要件のうち、「その譲渡の対価の額が時価より低いこと」をめぐって、「時価」とは何か、具体的には、同法二二条にいう「時価」と同意義であるか否かと、「その低いことが著しいと評価されるものであること」をめぐって、「著しい」はいかに評価されるか、具体的には、租税回避の意図は、評価根拠事実または評価障害事実といえるか否か、が問題となる。

以下では、二つの裁判例の判断構造を明らかにしたうえで、相続税法七条にいう「時価」の意義と、財産評価基本通達との関係を明らかにするとともに、同条にいう「著しく低い価額の対価」の評価において、租税回避の意図がいかに位置づけられるべきかを明らかにする。

(1) さいたま地裁平成一七年一月二二日判決

原告（以下「X」という。）は、平成八年八月二二日、Aとの間で、本件土地を一五〇〇万円で購入する旨の土地売買契約（以下「本件売買契約」または「本件譲受」という。）を締結した。Xは、Aに対し、平成八年八月二二日、代金のうち三〇〇万円を、同月二九日には、残代金二二〇〇万円をそれぞれ支払った。Xは、平成八年八月二三日、本件土地について、農地法五条一項三号の規定による届出をし、同月二七日受理された。また、Xは、同月三〇日、本件土地について同月二九日付け売買を原因とする所有権移転登記をした。

被告（以下「Y」という。）は、平成一一年五月一七日、本件土地の時価は七〇九〇万七三五〇円であり、本件売買契約は相続税法七条の規定による低額譲受に該当し、本件土地の時価との差額に相当する金額が贈与により取得したものとみなされるとして、Xの平成八年分贈与税について基礎控除額控除後の課税価格五五三〇万七〇〇〇円、納付すべき税額三〇〇四万九五〇〇円とする決定処分及び無申告加算税四五〇万六〇〇〇円とする賦課決定処分を行った（以下、これらの処分を個別にはそれぞれ「本件決定処分」、「本件賦課決定処分」といい、併せて「本件処分」という。）。その後、関東信越国税局は、平成一三年三月二二日、土地について、債権者を財務省とする差押処分を行った。

Xは、本件処分を不服として、異議申立ておよび審査請求を経て、本件譲受は相続税法七条の低額譲受には当たらない等と主張して、本件処分の取消しを求めて本件訴えを提起したのが本件事案の概要である。⁶⁵

本件の争点は、①相続税法七条が本件に適用されるかどうか、②本件土地の時価、③本件売買契約の対価が同条の「著しく低い価額の対価」に該当するかどうか、④本件処分の違法性であるが、以下では、①の争点をめぐって、租税回避の意図が、同条の適用の可否を判断するための基準となるか否かを明らかにする。

裁判所は、相続税法七条の立法趣旨が、有償で、時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることに

よる租税回避の防止を図ることにあるとすたうえで、「贈与税では、財産の譲受人と譲渡人との関係を問わず、贈与により財産を取得した個人が納税義務者とされており、相続税の納税義務者とは別個に規定されていることからすると、贈与税は、贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させることによりそれ自体を課税の対象としているものであり、贈与税が、その条文の体裁や相続税法制定経緯に鑑みて相続税の補完税としての目的の性質を有しているとしても、相続税とはその制度自体は別個のものと解すべきである。」として、贈与税は相続税とは別個の税目として制度化されたものであるとした。

そのうえで、裁判所は、「相続税法七条は著しく低い対価によって財産の取得が行われ、その担税力が増加したと認める状況があればよく、『財産の譲渡を受けた者』が相続予定者等の譲渡人と親族関係にあることを要せず、財産又は対価と時価の差額分を無償で譲り受ける意思や租税回避目的も要しないものと解すべきである。」と判示して、同条の適用を判断するにおいては、人的関係に着目する必要があることから、贈与の意思や租税回避の意図を要しないとすた。

裁判所は、「相続税法七条及び二二条にいう『時価』とは、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいう」とすたうえで、本件において、贈与当時における本件土地の現況を考慮し、最も合理的かつ適切な評価方法による本件土地の売買契約当時の時価、すなわち、客観的な交換価値は四五一三万円であるとした。

そして、裁判所は、「同条にいう『著しく低い価額の対価』に該当するかどうかは、当該財産の譲受の状況、当該譲受の対価、当該財産の性質、当該譲受に係る財産の市場価額等を勘案して社会通念に従い判断すべき」であることから、本件土地の時価は四五一三万円であるところ代金一五〇〇万円で売買しており、Xが主張する売買経緯を考慮しても、相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」に該当するとの判断を下した。

相続税法七条の立法目的は、低額譲渡を利用した贈与税回避を防止することにあるが、租税回避の意図が、同条の適用の可否、すなわち、同条の適用範囲に影響を与えるかが問題となる。本判決は、「相続税法七条は著しく低い対価によって財産の取得が行われ、その払税力が増加したと認める状況があればよく、『財産の譲渡を受けた者』が相続予定者等の譲渡人と親族関係にあることを要せず、財産又は対価と時価の差額分を無償で譲り受ける意思や租税回避目的も要しない」として、同条の適用の可否は、払税力が増加したか否かという対価により判断すべきであり、人的関係に着目した贈与の意思や租税回避の意図の有無により判断すべきではないとしている。本判決は、贈与の意思や租税回避の意図の有無が、相続税法七条の適用の可否に直接影響を及ぼさないことを明確にした裁判例であると位置づけることができる。

増田英敏教授は、「立法趣旨が租税回避の防止にあるから、当該行為が租税回避行為に該当しなければ、租税回避防止規定の適用はないとの主張が合理性を持つためには、当該規定にその旨が定められていなければならないのである。ある文言の解釈が争点とされた場合には、文理解釈の限界ともいえるべき状況に遭遇しているともいえるのであるから、そこで立法趣旨を踏まえた場合にどちらの解釈が優れているかが判断されるのである。」と述べられたうえで、「租税法の解釈は、租税法が侵害規範であり、租税法主義の厳格な法的統制下におかれるところから、その解釈は、文理解釈を原則とすべきである。拡張解釈や類推解釈は租税法主義に抵触するのである。」⁶⁶⁾と指摘されている。

租税法の解釈・適用過程は厳格な租税法主義の統制下におかれることから、当該条文の文言に則して文理解釈がなされなければならない。もつとも、不確定概念が用いられている場合には、文理解釈の限界であることから、立法趣旨を踏まえた趣旨解釈により、文言の意味・内容が明らかにされ、判断基準が導出されなければならない。ある条文の立法目的が租税回避の防止であることが明らかになった場合であっても、当該条文の

文言から離れることは許されない。相続税法七条が文言上、対価に着目するのみであり、人的関係や租税回避の意図について法定していない以上、租税回避の意図の有無を、相続税法七条の適用の可否の判断基準に加えることはできない。

問題は、租税法規定の立法趣旨は、租税法の解釈・適用にいかなる影響を与えるか、とりわけ、相続税法七条の立法目的を達成するために用いられている「著しく低い価額の対価」という法的評価にいかなる影響を与えるかという点に集約される。

(2) 東京地裁平成一九年八月二三日判決

Bと原告1（以下「X1」という。）は夫婦であり、原告2（以下「X2」という。）とCはその間の子である。有限会社A興産（以下「A興産」という。）は、X1が代表者を務め、X2及びCが全額出資している会社である。

Bは、平成一三年八月二三日、Dから本件土地及びこれに隣接する私道四・一三平方メートルを代金四億四二〇〇万円で購入、同年一月七日売買を原因としてDからBへの所有権移転登記がされた。A興産は、平成一三年八月二三日、Dから本件土地上の本件各建物を代金合計七八〇〇万円で購入、同年一月七日売買を原因としてDからA興産への所有権移転登記がされた。

Bは、本件土地を取得した後、これをA興産に賃貸したが、その際A興産はBに権利金を支払わなかった。

A興産が賃貸借の賃貸人に対して支払っている地代は、一平方メートル当たりの年額がおおむね二万円で計算されたものであり、これは、本件土地の路線価（平成一三年から平成一五年までの間、一平方メートル当たり三六万円）を基に計算した本件土地の価額の六パーセントに相当する金額である。

Bは、平成一五年一二月二五日、X1に対し、本件土地の持分八万五七七五分の三万二二〇〇を代金八九〇二万六五六〇円で売った（以下「X1購入持分」という。）。Bは、同日、X2に対し、本件土地の持分八万五七七五分の一萬三三〇〇を代金三六七七万一八四〇円で売った（以下「X2購入持分」といい、売買を併せて「本件各売買」という。）。

本件各売買に係る契約書によれば、売買代金の算出根拠は、本件土地の一平方メートル当たりの価額は、平成一五年度路線価×奥行価格補正率×（一―借地権割合）の計算式によって算出されており、ここにおいて借地権割合は、堅固な建物（貸家）の敷地の用に供しており、相当の地代の授受が行われていることの減額の趣旨であり、二〇パーセントである。そして、本件土地の平成一五年度路線価が一平方メートル当たり三六万円であり、奥行価格補正率が九六パーセントであることから、 $三六万円 \times 〇・九六 \times (一 - 〇・二)$ の計算式によって求められる二七万六四八〇円が本件土地の一平方メートル当たりの価額とされ、これに面積及び持分割合を掛けたものが代金額とされた。

Bは、平成一六年三月五日、平成一五年度分所得税の確定申告書を処分行政庁に提出した。この申告書において、Bは、本件各売買により一億一六一万五八九九円の譲渡損が発生したとして、他の所得と損益通算している。また、X2は、平成一六年二月二二日、贈与を受けたとして、平成一五年度分贈与税の申告書を処分行政庁に提出した。

これに対して、処分行政庁は、親族から土地の持分を買ったXらの当該購入代金額は相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」であることから、時価との差額に相当する金額は贈与により取得したものとみなされるとして、平成一六年七月二日、X1に対し、課税価格を一九七八万三六八〇円、納付すべき税額を七〇九万一五〇〇円とする平成一五年度分贈与税の決定をするとともに（以下「本件決定処分」という。）、無申告加算

税一〇六万三五〇〇円の賦課決定をした（以下「本件無申告加算税処分」という）。また、処分行政庁は、同日、X2の平成一五年分贈与税の申告（課税価格二二六万五二〇〇円、納付すべき税額三二八万二五〇〇円）について、課税価格を二〇三万六四〇〇円（増差額八一七万一五二〇〇円）、納付すべき税額を七三六万八〇〇〇円（増差額四〇八万五五〇〇円）とする更正をするとともに（以下「本件更正処分」という）、過少申告加算税四四万八〇〇〇円の賦課決定をした（以下「本件過少申告加算税処分」といい、X1に対する各処分とX2に対する各処分を併せて「本件各処分」という）。

Xらは、本件各処分についての異議申立ておよび審査請求を経て、当該代金額はいずれも相続税評価額と同額であるから相続税法七条は適用されず、したがって本件各処分はいずれも違法であると主張して、その取消しを求めて本件訴訟を提起したのが本事案の概要である。⁶⁷⁾

本件の争点は、①相続税法七条の解釈、②本件各売買の代金額は、X1購入持分およびX2購入持分の時価より「著しく低い価額」の対価であるか、③争点②が肯定される場合には、同条の規定に基づきXらが本件各売買につき贈与により取得したものとみなされる金額はいくらかであるが、以下では、争点①をめぐって、同条という時価の意義と、同条にいう「著しく低い価額」の判断基準を明らかにする。

裁判所は、「租税負担の回避を目的とした財産の譲渡に同条が適用されるのは当然であるが、租税負担の公平の実現という同条（筆者注・相続税法七条）の趣旨からすると、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、また、当事者に実質的な贈与の意思があったか否かをも問わずに、同条の適用があるというべきである。」としたうえで、「同条にいう時価とは、財産の価額の評価の原則を定めた同法二二条…中略…にいう時価と同じく、客観的交換価値、すなわち、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうと解すべきである。」と判示し

て、同法七条の適用範囲を確認したうえで、同条という時価とは、財産の価額の評価の原則を定めた同法二二条にいう時価と同意義、すなわち客観的交換価値であると明らかにした。

そして、裁判所は、財産評価基本通達にしたがつて財産評価をする租税法実務上の取扱いは、納税者の便宜、公平、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、通達の定める画一的な評価方法を形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平を実現するものであるとしつつも、「同条にいう時価を相続税評価額と同視しなければならぬとする必要はないのであるから、そこにいう時価は、やはり、常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきである。そして、同法七条にいう時価と同法二二条にいう時価を別異に解する理由はないから、同法七条にいう時価も、やはり、常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきである。」として、同条にいう「時価」は、財産評価通達による相続税評価額ではなく、客観的交換価値であるとした。

裁判所は、「同条にいう『著しく低い価額』の対価とは、その対価に経済合理性のないことが明らかな場合をいうものと解され、その判定は、個々の財産の譲渡ごとに、当該財産の種類、性質、その取引価額の決まり方、その取引の実情等を勘案して、社会通念に従い、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行うべきである。」としたうえで、「相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として土地の譲渡が行われた場合は、原則として『著しく低い価額』の対価による譲渡ということはできず、例外として、何らかの事情により当該土地の相続税評価額が時価の八〇パーセントよりも低くなっており、それが明らかであると認められる場合に限って、『著しく低い価額』の対価による譲渡になり得ると解すべきである。もつとも、その例外の場合でも、さらに、当該対価と時価との開差が著しいか否かを個別に検討する必要があることはいうまでもない。」として、相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として土地の譲渡が行われた場

合には、原則として「著しく低い価額」の対価による譲渡には該当せず、例外的に、何らかの事情により当該土地の相続税評価額が時価の八〇パーセントよりも低くなっており、それが明らかであると認められる場合に限って、「著しく低い価額」の対価による譲渡に該当するという判断基準を示した。

本件売買代金額は、相続税評価額が時価の八〇パーセントの水準よりも低いことが明らかであるとはいえず、相続税評価額と同程度の価額かそれ以上の価額の対価によつて譲渡が行われていることから、同条にいう「著しく低い価額」の対価に該当しないとの判断を下した。

相続税法七条にいう「時価」が何かを明らかにしなければ、当該売買代金額が「著しく低い価額」の対価であるか否かを判断することはできない。租税法実務上では、財産評価基本通達にしたがつて財産評価をすることが一般的であることから、相続税法七条にいう「時価」は通達による財産評価を意味するのであろうか。

裁判所は、相続税法七条にいう「時価」と同法二二条にいう「時価」が同一概念であり、両者は、客観的交換価値を意味すると明らかにした。そのうえで、通達による相続税評価額は時価よりも低いことを認めつつも、同水準の価格は、原則として「著しく低い価額」の対価に該当しないとした。本判決は、相続税法七条にいう「著しく低い価額」の対価の判断にあたって、通達による財産評価額は時価よりも「低い」対価であるが、原則として「著しく低い価額」の対価には該当しないことを明らかにした裁判例であると位置づけることができる。

時価とは、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的交換価値であるが、租税法実務上、通達にしたがつた評価がなされているのは、客観的交換価値を決定することが難しいことに起因している。納税者と租税行政庁との間の法的紛争が多発するという執行の問題を解決するための手段として、通達による評価が受け入れられているのである。通達は租税法の法源ではないこ

とから、納税者だけではなく裁判所を拘束するものではない。そうすると、租税法実務上、通達による評価が受け入れられていることを理由に、通達による財産評価額が時価であると理解することはできない。

相続税法七条にいう「時価」と「著しく低い価額」の対価との関係を整理すると、時価とは客観的交換価値であり、「著しく低い価額」の対価は、客観的交換価値から著しく離れた価額であり、経済合理性のない対価である。租税法実務で一般に受け入れられている通達による財産評価額は「低い」対価には該当するが、経済的合理性のない「著しく低い」対価とはいえない。すなわち、通達による財産評価額は原則として、相続税法七条の課税要件事実のうち、「その譲渡の対価の額が時価より低いこと」を充足するが、「その低いことが著しいと評価されるものであること」を原則として、充足しない。

客観的な資産評価の基準を明らかにすることは難しいが、相続税評価額が時価の八〇％程度あることを認めつつも、相続税評価額と同水準の価額は、「著しく低い価額」の対価に該当しないと裁判所が明らかにしたことは、資産評価における納税者の予測可能性の向上に資するものである。⁽⁶⁸⁾

三 相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」と租税回避の意図

さいたま地裁判決では、Xは、「贈与意思を問わずに当該規定を適用しうるのは、相続予定者等の親族を対象とする低額譲受に限定される」として、独立当事者間取引に対する相続税法七条の適用においては、贈与の意思や租税回避の意図の有無により判断すべきであると主張している。

これに対して、裁判所は、「本件においても、Xの贈与意思又は租税回避の目的を問うことなく相続税法七条該当性を検討すべきであって、Xが売主P4と何ら親族関係がないこと又はXに贈与意思や租税回避の目的がないことをもって本件には相続税法七条が適用される前提を欠くとするXの主張は理由がなく、採用できな

い。」として、人的関係や、贈与の意思や租税回避の意図を、同条の適用の可否の判断基準とすることはできないとして、
ないとしている。

増田英敏教授は、「Xは、取引当事者は独立当事者であり、さらに租税回避の意図も贈与の意思も存在しないから同規定は適用されないと主張した。この主張は大きな問題提起をほらむものであり、立法趣旨を踏まえた適用を図るべきであるとの主張である。

Xの主張の問題は、同規定に『贈与の意思』も『租税回避の意図の存在』をも要件として定められていないことをXは見落としている点にある。⁽⁶⁾と指摘されて、相続税法七条の文言を離れて、立法趣旨から租税回避の意図を判断基準の一つとして導出することは問題であるとされている。

では、租税法規定の立法趣旨は租税法の解釈・適用過程にいかに関与されるのであろうか。とりわけ、相続税法七条のみなし贈与課税の規定の適用をめぐることは、「著しく低い価額の対価」の法的評価において、贈与の意思や租税回避の意図がいかに関与されるべきか、具体的には、租税回避の意図は、譲渡価額が「著しく低い」ことの評価根拠事実に当たるか否かが問題となる。

東京地裁判決では、Yは、「当該財産の譲受の状況の一要因である『個々の取引の意図、目的その合理性』といったことが、『著しく低い価額』に当たるか否かを判断する際の『事情として考慮されるべきものである』と主張しているのに対して、裁判所は、「取引の意図、目的、合理性といった事情を考慮するとなると、結局、当事者に租税負担回避の意図・目的があったか否かといった点が重要な考慮要素になると思われるが、相続税法七条は、当事者に租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わずに適用されるものであることも既に述べたとおりであり、このYの主張もまた、同条の趣旨に反することになるといえるべきである。」としている。

相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」とは、その対価に経済合理性のないことが明らかな場合をい、その判定は、社会通念にしたがい、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行われる。納税者の租税回避の意図は、譲渡価額が相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」に該当するかを判断する際の重要な考慮要素であるが、租税回避の意図の存在をもって同条にいう「著しく低い価額の対価」に該当することを直接導出することはできない。租税行政庁が、租税回避の意図を証拠により主張立証したとしても、そのこと自体は相続税法七条の適用の可否に直接影響を及ぼさない⁽²⁰⁾。租税回避の意図の有無は、当該売買代金が「著しく低い」こと（あるいは「著しく低くない」こと）を推認させる一種の間接事実と位置づけることができる⁽²¹⁾。

もつとも、租税回避の意図の有無を間接事実と位置づけることは、裁判官の事実認定の過程に価値判断を混入させるものであり、事実の認定と法的評価の区別が混同される結果を招くおそれがある。事実認定は私法上の事実認定と異なることはなく、租税法独自の事実認定を許容されるべきではないことに最大限の警戒をしなければならぬ。この点については、租税法独自の事実認定の手法に陥ることがないように、極めて慎重な事実認定が求められる⁽²²⁾。

相続税法七条は、課税の公平の視点から贈与によって取得したものではない財産を、みなし贈与財産として課税物件に取り込む、課税物件の範囲を拡張する例外規定である。これを前提に相続税法七条の要件事実（または評価的要件）を決定しなされなければならない。

確かに、相続税法七条の立法趣旨は、低額譲渡を利用した贈与税回避を防止することにあるが、条文は、個人が財産の譲渡を受けたことと、譲渡対価が「著しく低い価額の対価」であることにより構成されている。贈与税回避の防止という立法目的を達成するために、「著しく低い価額の対価」であるか否か、すなわち、対価

の経済合理性に着目したのである。贈与の意思や租税回避の意図は譲渡価額を決定する過程の合理性を判断するための一つの考慮要素であるが、贈与の意思や租税回避の意図があること自体は、対価の経済合理性を直接否定するものではない。租税回避の意図の存在は、「著しく低い価額の対価」であるとの法的評価を直接根拠づけるものではない。

立法趣旨を踏まえて文言の意味・内容を明確にすることができるか否かという不確定概念が課税要件明確主義に抵触するか否かの判断基準は、文言から離れた解釈を許容しているのではない。たとえ不確定概念であるとしても、文言から離れて、租税法規定の解釈・適用がなされてしまうと、納税者の予測可能性を低下させてしまうとともに、租税行政庁の恣意的判断を許容する余地を生む。国会により承認を受けた法律の文言から離れて租税法規定の解釈がなされることは問題である。

租税公平主義が立法過程、租税法主義が執行過程を統制することにより、租税法体系が構築されている。租税法は侵害規範であることから、厳格な租税法主義が租税法の解釈・適用という執行過程を統制しているであり、文言に固執することなく、また、文言から離れることなく、立法趣旨を踏まえつつ不確定概念を用いた租税法規定の課税要件事実や、評価根拠事実と評価障害事実を決定しなされなければならない²³。

IV 結論

本稿の目的は、要件事実論的な検討手法を用いて、相続税法七条が定める不確定概念とされる「著しく低い価額の対価」の文言の解釈をめぐって租税回避の意図という納税者の主観的側面がいかに位置づけられるかを明らかにすることであった。

本論で述べたとおり、通常は行為規範として存在する租税実体法を、裁判規範として再構成する理論である。要件事実論は、租税法律主義の実効性を担保するために必要不可欠であるとともに、租税争訟における納税者と租税行政庁との法的紛争の行方を見通すために有益なものである。租税法で用いられている不確定概念は、要件事実論でいう評価的要件に該当するとされることから、要件事実論的な考え方により、評価根拠事実と評価障害事実を決定し、その主張立証責任の範囲を明確にすることは、納税者の予測可能性の向上に資する。

相続税法七条のみなし贈与課税の規定の立法趣旨は、低額譲渡を利用した贈与税回避を防止することにある。同条の文言上、租税回避の意図という主観的要素が法定されていないことから、租税回避の意図は課税要件事実を構成しない。また、同条にいう「著しく低い価額の対価」については、同条が「対価」に着目して低額譲渡の範囲を確定していることから、贈与の意思や租税回避の意図は、法的評価を根拠づける評価根拠事実や評価障害事実であるとはいえず、「著しく低い価額の対価」であることを推定させる一種の間接事実であると位置づけられるべきである。

租税法は侵害規範であることから、租税法律主義の厳格な統制の下に租税法の解釈・適用がなされるべきである。租税法の解釈においては租税公平主義よりも租税法律主義が優先することを踏まえると、不確定概念は、立法趣旨だけではなく、文言の文理による解釈を踏まえて、その意味内容を明らかにすべきであり、文言から離れて直接、何らかの判断基準を導出すべきではない。

すなわち、評価的要件に該当するとされる不確定概念を用いた租税法規定において、条文上に規定されていない租税回避の意図は、評価根拠事実または評価障害事実と位置づけることはできない。評価根拠事実と評価障害事実は、文言の文理解釈により明らかにされた、証拠により客観的に判定することが容易なものに限らるべきである。

民事訴訟における要件事実論では見解の対立が見られる論点が多くあるとともに、本稿は、これまでの膨大な研究を俯瞰して、一定の結論を導出したものとはいえない。その意味では、本稿は、要件事実論的な考え方をを用いた租税法の解釈・適用のあり方を検討した試論であるといえよう。

例えば、一般に民事訴訟における要件事実論は実体法を念頭に置いて議論がなされているが、要件事実論的な考え方は租税手続法の解釈・適用に展開できるのであるか。本来、要件事実論は、民事訴訟における本質的に必要である主張立証責任の分配の基準と、攻撃防御方法の体系に関する考え方を提供するものである。租税手続法の解釈・適用に要件事実論的な考え方を展開するにあたっては、まずは租税手続法の位置づけを明らかにしなければならない。また、租税実体法領域とは異なり、租税手続法領域は適正手続の保障が要請されていることから、この租税手続法の原理、原則が、その解釈・適用過程にいかに関与を及ぼすかを検討しなければならない。納税者の予測可能性の向上のために、要件事実論的な考え方をを用いて、租税法の解釈・適用をめぐる具体的問題の解決を図ることの有用性をさらに検証する必要性があることはいままでもない。今後の研究課題としていきたい。

以上のことを指摘して、本稿の結びに代えたい。

注

- (1) 増田英敏『リーガルマインド租税法第五版』一〇三頁（成文堂、二〇一九年）。
- (2) 本節の内容は、拙稿「租税特別措置法における要件事実論」伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』四〇四―四〇七頁（青林書院、二〇一六年）を加筆・修正したものである。
- (3) 伊藤滋夫『要件事実小辞典』二五八頁（青林書院、二〇一二年）。要件事実とは主要事実、主張立証責任対象事

- 実と同一である（同・同書・二五八頁）。
- (4) 伊藤滋夫「民事訴訟における要件事実論の概要」伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』五頁（青林書院、二〇一六年）。
- (5) 永石一郎「当事者からみた要件事実―当事者代理人に必要な要件事実の基礎知識」伊藤滋夫総括編集『民事要件事実講座第一巻』一一四頁以下（青林書院、二〇〇五年）。
- (6) 難波孝一「主張責任と立証責任」伊藤滋夫総括編集『民事要件事実講座第一巻』一七四頁（青林書院、二〇〇五年）。
- (7) 難波・前掲注（6）・一七五頁。
- (8) 裁判規範としての民法説の詳細については、伊藤滋夫『要件事実の基礎新版裁判官による法的判断の構造』一一二頁以下（有斐閣、二〇一五年）、執行秀幸「民法解釈学からみた要件事実論―『裁判規範としての民法』理論の考察―」伊藤滋夫喜寿記念『要件事実・事実認定論と基礎法学の新たな展開』二二頁以下（青林書院、二〇〇九年）参照。
- (9) 伊藤滋夫「民事訴訟における要件事実論の租税訴訟における有用性―その例証としての推計課税と実額反証の検討」同編『租税法の要件事実』八二頁以下（日本評論社、二〇一一年）。
- (10) 租税訴訟における要件事実（課税要件事実）の主張・立証責任については、増田・前掲注（1）・九七頁以下、松沢智『新版租税争訟法―意義申立てから訴訟までの理論と実務―』三八五頁以下（中央経済社、二〇〇一年）参照。租税法における主観的立証責任の問題については、小柳誠「税務訴訟における立証責任―裁判例の検討を通して―」税大論叢五〇号三一三頁以下（二〇〇六年）参照。
- (11) 弘中聡浩「租税証拠法の発展」金子宏編『租税法の発展』四六四頁（有斐閣、二〇一〇年）。
- (12) 増田・前掲注（1）・九八頁。租税訴訟における立証責任の分配に関する学説については、岩崎政明「立証責任」小川英明ほか編『新・裁判実務体系第一八巻租税争訟改訂版』二二二頁以下（青林書院、二〇〇九年）参照。
- (13) 金子宏『租税法第三版』一一二頁（弘文堂、二〇一九年）。
- (14) 増田・前掲注（1）・九九頁。

- (15) 今村隆『課税訴訟における要件事実論改訂版』二五頁（日本租税研究協会、二〇一三年）。
- (16) 今村・前掲注（15）・二五頁。同教授は、法律要件分類説を基調とし、侵害処分・受益処分説、個別具体説の考え方を取り入れるべきであるとされている（同・前掲注（15）・二五頁以下）。
- (17) 伊藤・前掲注（8）・八八頁。
- (18) 伊藤滋夫教授は、「個別の法条の制度趣旨が、民事法と行政法とで異なることは多い。例えば、行政法（租税法）にしかない『租税法主義』、さらには、その内容の一つである『課税要件明確主義』といったものを前提とした制度趣旨というものが、民事法にないのは当然である。例えば、課税要件明確主義の内容をなす『国民の権利を侵害する性質を有する課税処分というものは、そのための要件というものが明確に規定されなければならない。』という考え方も、民事法にはない。しかし、このような考え方も、租税法における一つの制度趣旨であるのだから、その制度趣旨が裁判における主張立証を通じて、最も的確に具現できるように、主張立証責任対象事実を考えればよいのである。」（同・前掲注（8）・八八頁）と述べられている。
- (19) 伊藤滋夫「租税訴訟における主張立証責任の考え方」租税訴訟七号一八頁（二〇一四年）。
- (20) 伊藤・前掲注（8）・六頁。
- (21) 増田・前掲注（1）・九一頁。
- (22) 伊藤・前掲注（8）九頁。民事訴訟制度の目的については、梅本吉彦『民事訴訟法第四版』一頁以下（信山社、二〇〇九年）参照。
- (23) 伊藤・前掲注（8）・一三頁。
- (24) 伊藤・前掲注（8）・一三頁以下。
- (25) 伊藤・前掲注（8）・八頁。
- (26) 金子・前掲注（13）・九一九頁。
- (27) 増田・前掲注（1）・九三頁。
- (28) 最判平成一七年一月二五日民集五九卷一号二五頁（上告審）、東京高判平成一六年二月一九日訟月五一卷一〇号二七〇四頁（控訴審）、東京地判平成一五年八月二六日訟月五一卷一〇号二七四一頁（第一審）。評釈としては、

- 林仲宣「判批」税六四卷一―二六頁以下（二〇〇九年）、吉村政穂「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選第四版』七〇頁以下（有斐閣、二〇〇五年）、増田稔「判解」法曹時報六〇巻二号二一―一頁以下（二〇〇八年）、同「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成一七年度三九頁以下（二〇〇八年）、橋本慎一朗「判批」税研一四八号五五頁以下（二〇〇九年）、酒井貴子「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選第五版』七〇頁以下（有斐閣、二〇一一年）、同「判批」中里実ほか編『租税判例百選第六版』七四頁以下（有斐閣、二〇一六年）など参照。
- (29) 増田・前掲注(1)・七二頁。
- (30) 増田・前掲注(1)・七二頁。
- (31) 松沢・前掲注(10)・一九頁以下。
- (32) 増田・前掲注(1)・九三頁以下。
- (33) 増田・前掲注(1)・九四頁。
- (34) 租税争訟法の意義については、金子・前掲注(13)・一〇六九頁参照。納税者の権利保護は、租税法主義の内容の一つとして理解すべきである（金子・前掲注(13)・八一頁）。
- (35) 増田・前掲注(1)・九四頁。
- (36) 東京地判平成二六年五月九日判タ一四一五号一八六頁（第一審）、最決平成二八年二月一八日税資二六六号順号二二八〇二（上告審）、東京高判平成二七年三月二五日判時二二六七号二四頁（控訴審）。
- (37) 増田・前掲注(1)・六五四頁。日々の租税法実務における要件事実論の視点からの検証の重要性については、増田英敏『紛争予防税法学』七六頁以下（TKC出版、二〇一五年）参照。
- (38) 増田・前掲注(37)『紛争予防税法学』・六二頁以下。
- (39) 本節の内容は、伊藤・前掲注(8)・二九一頁以下に基づいている。
- (40) 伊藤・前掲注(8)・二九一頁。「評価的要件」のほかに、「規範的要件」という呼び方もあるが、本稿では、伊藤・前掲注(8)にしたがって「評価的要件」に統一する。
- (41) 伊藤・前掲注(8)・二九一頁。
- (42) 村田渉・山野目章夫編『要件事実論三〇講第三版』八九頁以下（弘文堂、二〇一二年）。

- (43) 伊藤・前掲注(8)・二九五頁。
- (44) 伊藤・前掲注(8)・三〇〇頁。主要事実説には、評価的要件の出発点となった「事実」と「評価」の区別の線をどこに引くかという問題や、「評価」そのものが法的主張としていかに強調されていても、当事者がどのような事実がその評価に役立つかについて十分に思いが至らない場合には、具体的事実の主張をしないままであるという問題がある(伊藤・前掲注(8)・三〇一頁)。主要事実説を採用した場合には様々な不都合が生じることから、間接事実説を採用すべきであることについては、大島眞一「規範的要件の要件事実」判例タイムズ一三八七号二四頁以下(二〇一三年)参照。
- (45) 伊藤・前掲注(8)・三〇六頁以下。
- (46) 伊藤・前掲注(8)・三二二頁。要件事実論全般に通じる理論である原則・例外思考が評価的要件においても妥当することについては、田村伸子「評価的要件の判断構造についての考察―権限外の表見代理における『正当理由』を題材として―」伊藤滋夫総括編集『民事要件事実講座第六卷』八九頁以下(青林書院、二〇一〇年)参照。
- (47) 伊藤・前掲注(8)・三二三頁。
- (48) 伊藤・前掲注(8)・三二四頁。総合判断においては、「本来は、評価根拠事実に基づけば規範的評価が成立するとの判断が先行しなければならず、この評価の成立を前提として、評価障害事実の存否が問題となるという理論上の関係がある」(司法研修所編『増補民事訴訟における要件事実第一卷』三六頁(法曹会、一九八六年))とされている。
- (49) 租税法律主義については、増田・前掲注(1)・二四頁以下参照。租税法律主義の内容を課税要件法定主義と、課税要件明確主義を含む予測可能性原則に二層化する試みについては、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』五五頁以下(有斐閣、二〇〇七年)参照。
- (50) 国税に関する法律における不確定概念の一覧については、山本守之・守之会『新版検証税法上の不確定概念』三四四頁以下(中央経済社、二〇一五年)参照。
- (51) 金子・前掲注(13)・八五頁以下。
- (52) 金子・前掲注(13)・八六頁。

- (53) 増田・前掲注(1)・三二頁。
- (54) ホステス源泉徴収事件(最判平成二二年三月二日民集六四卷二四二〇頁(上告審)、東京高判平成一八年一月一三日民集六四卷二四八七頁(控訴審)、東京地判平成一八年三月二三日民集六四卷二四四三頁(第一審))では、所得税法施行令三三二条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」のうち、とりわけ「計算期間」の解釈をめぐる、同条の立法趣旨・目的が争われている。また、ヤブー事件(最判平成二八年二月二九日民集七〇卷二四二二頁(上告審)、東京高判平成二六年一月五日民集七〇卷二四四八頁(控訴審)、東京地判平成二六年三月一八日民集七〇卷二四三三頁(第一審))では、最高裁は、法人税法一三二条の二の趣旨・目的を明らかにしたうえで、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義および判断基準を導出しているが、この判断基準には学説からの批判がある。この点については、拙稿「租税回避行為の否認論の展開―租税法の解釈と限界―」増田英敏編『租税憲法学の展開』一六四頁以下(成文堂、二〇一八年)参照。
- (55) 田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』一二九頁(日本評論社、二〇一二年)。
- (56) 金子・前掲注(13)・七〇四頁。
- (57) 金子・前掲注(13)・七〇六頁。租税法のみなし規定については、横井里保「租税回避行為の否認とみなし規定についての一考察(1)・(2)・完」専修法研論集六三号一三五頁以下(二〇一八年)・六四号一六九頁以下(二〇一九年)参照。
- (58) 横浜地判昭和五七年七月二八日訟月二九卷二四三二二頁(第一審)、東京高判昭和五八年四月一九日税資一三〇号六二頁(控訴審)。評釈としては、林仲宣・四方田彰・角田敬子「判批」税経通信六四卷五号二三一頁以下(二〇〇九年)参照。
- (59) 今村・前掲注(15)・一一八頁。
- (60) 山田二郎「相続税法における要件事実論」伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』三八〇頁以下(青林書院、二〇一六年)。
- (61) 大江忠『要件事実租税法下』五一二頁(第一法規、二〇〇四年)。

(62) 国税徴収法三九条の要件事実については、今村隆「国税徴収法三九条の第二次納税義務の適用範囲と要件事実」日本大学法科大学院法務研究二二号一頁以下(二〇一五年)、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論―要件事実と主張・立証責任を理解する―第四版改訂補訂版』三三〇頁以下(財経詳報社、二〇一七年)参照。

(63) 国税徴収法基本通達三九条関係七(二)は、「価値のある財産(不動産等)については、対価が時価のおおむね二分の一に満たない場合は、特段の事情のない限り、『著しく低い額』と判定すること。ただし、おおむね二分の一とは、二分の一前後のある程度幅をもった概念をいい、二分の一をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、『著しく低い額』と判定すべき場合があること。」と定めている。

(64) 東京地判平成二九年六月二七日判タ一四六二号七四頁(第一審)、最決平成三〇年九月一三日租税関係行政・民事判決集(徴収関係判決)平成三〇年一月―二月順号二〇一八一三二(上告審)、東京高判平成三〇年二月八日訟月六五卷一頁一頁(控訴審)。評釈としては、増田英敏「判批」TKC税研情報二七卷五号二九頁以下(二〇一八年)、林仲宣・谷口智紀「判批」税務弘報六六卷七号六八頁以下(二〇一八年)、倉見智亮「判批」令和元年度重要判例解説(ジュリスト臨時増刊一五四四号)一八四頁以下(二〇二〇年)参照。

(65) さいたま地判平成一七年一月一二日税資二五五号順号九八八五。評釈としては、増田・前掲注(1)・六六四頁以下など参照。

(66) 増田・前掲注(1)・六八四頁。

(67) 東京地判平成一九年八月二三日判タ一二六四号一八四頁。評釈としては、林仲宣「判批」税六四卷一―一七頁以下(二〇〇九年)、林仲宣・谷口智紀・高木良昌「重要判決・裁決から探る税務の要点理解」二九四頁以下(清文社、二〇一五年)、志賀櫻「判批」月刊税務事例三九卷一二号三〇頁以下(二〇〇七年)、伊藤義一「判批」TKC税研情報一七卷三頁以下(二〇〇八年)、品川芳宣「判批」TKC税研情報一七卷一―三頁以下(二〇〇八年)、今本啓介「判批」ジュリスト一三七二号一九六頁以下(二〇〇九年)、正木洋子「判批」税研一四八号一五四頁以下(二〇〇九年)、浦東久男「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選第五版』一四八頁以下(有斐閣、二〇一一年)など参照。

(68) 本件における裁判所の判断に批判的な評釈としては、伊藤・前掲注(67)、品川・前掲注(67)参照。品川芳

宣教授は、本件に相続税法六四条に規定する同族会社の行為計算の否認規定または財産評価基本通達・総則六項を適用することを検討すべきであったとされているのに対して（品川・前掲注（67）・四二頁）、今本啓介教授は、これらを適用することは難しいとされている（今本・前掲注（67）・一九九頁）。

（69） 増田・前掲注（1）・六九一頁。

（70） 志賀櫻弁護士は、主観的意図を要件とすることは、裁判所に過重な負担を強いるものであることから、できる限り主観的な意図についての判断を排除するか、または外形的標準によって判断する方向性があるが、一方で、私法上の真実の法律関係を尊重するか否かの判断では、主観的な意図についての判断を排除するとしても限界があるとされている（同・前掲注（67）・三三八頁）。これに対して、伊藤義一教授は、相続税法七条にいう「著しく低い価額の対価」の判断にあたって、租税回避の意図の存在を判断の一要素にすべきであるとされている（伊藤・前掲注（67）・一七頁以下）。

（71） 間接事実とは、要件事実を推認させる事実である。間接事実から要件事実を推認させるものになる力は、経験則によって与えられる（伊藤・前掲注（3）・三三二頁）。

（72） 租税法独自の事実認定の問題点については、増田・前掲注（1）・三三九頁以下。租税法の事実認定をめぐる租税回避目的混入論については、谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造―外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として―」租税法研究三二二号五三頁以下（二〇〇四年）参照。

（73） 法規定の適正な解釈は立法の経緯を踏まえ、錯綜する関係規定間の正確な位置づけにより導き出すべきであり、いたずらに文言のみ固執することと、文言から離れてしまうことのいずれも租税法律主義の厳格な統制下におかれる租税法の解釈としては問題がある（増田英敏「判批」判例評論五九六号（判例時報二〇一一号）一一頁（二〇〇八年））。