

2022年度

題目：租税回避行為否認論の新展開—相続財産
評価の否認手法の日米比較を中心に—

指導教授：増田英敏教授

研究科：法学研究科

専攻：公法学専攻

氏名：横井 里保

租税回避行為否認論の新展開

—相続財産評価の否認手法の日米比較を中心に—

目 次

序 論	1
第1節 本論文の目的と構成	1
1 本論文の目的	
2 本論文の構成	
第2節 租税法律主義と租税公平主義の相克と調整	5
1 はじめに	
2 租税法律主義と租税公平主義	
3 租税法の立法段階における相克と調整	
4 租税法の解釈適用段階における相克と調整	
5 小括	
第1部 相続税回避行為の否認論の展開	
第1章 相続税回避行為否認論の意義と展開	23
第1節 はじめに	23
第2節 税負担減少行為の類型と異同	23
1 税負担減少行為の類型	
2 脱税行為と租税回避行為の異同	
3 租税回避行為の否認の意義	
第3節 相続税回避行為の否認手法の整理	33
1 実質主義による否認	
2 私法上の法律構成による否認	
3 個別否認規定による否認	
第4節 結語	49
第2章 個別否認規定の法的限界	51
第1節 はじめに	51

第2節 所得税法 59 条の法的限界.....	52
1 趣旨と沿革	
2 限定承認に係る相続又は包括遺贈による資産の移転	
3 法人に対する贈与又は遺贈	
第3節 相続税法 7 条の法的限界.....	65
1 趣旨と沿革	
2 「著しく低い価額」の判断基準	
3 時価評価	
第4節 個別否認規定における不確定概念と租税法律主義.....	75
1 個別否認規定としてのみなし規定の合理性	
2 租税法上の不確定概念と租税法律主義	
第5節 結語.....	87
第3章 相続財産の時価評価と租税回避の否認.....	91
第1節 はじめに.....	91
第2節 相続税法 22 条の「時価」の意義.....	92
第3節 総則 6 項の適用と租税回避の否認の関係.....	95
第4節 総則 6 項の意義と適用要件.....	97
1 財産評価基本通達の性質と租税法律主義	
2 財産評価基本通達の構造と総則 6 項の位置づけ	
3 総則 6 項の適用要件	
第5節 総則 6 項の発動要件としての「特別の事情」の射程—裁判例の検討...102	
1 客観的交換価値が明らかな場合と特別の事情	
2 評価通達によらない「特別の事情」の射程—租税回避の意図の問題を中心に	
3 「国税庁長官の指示を受けて」評価することの意義	
第6節 結語.....	111
補論 最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決の検討—租税法の基本原則の視点から	113
第1節 はじめに.....	113
第2節 事案の概要.....	114
第3節 判旨.....	115

1 争点	
2 判旨	
第4節 本判決の評価.....	117
1 本判決の意義	
2 最高裁判決の問題点	
3 税負担軽減の意図は合理的理由たり得るか	
第5節 結語	122
第2部 米国連邦遺産税における租税回避行為の否認論と展開	
第5章 米国における租税回避行為の否認手法の整理.....	124
第1節 はじめに.....	124
第2節 租税回避の意義	125
第3節 租税回避の否認手法の展開	126
第4節 結語	129
第6章 米国連邦遺産税の合憲性—わが国の相続税のあり方を検討する素材として	132
第1節 はじめに.....	132
第2節 歴史的沿革	133
第3節 連邦遺産税の課税根拠.....	136
第4節 連邦遺産税の合憲性が争点とされた裁判例.....	138
1 憲法解釈の姿勢	
2 連邦遺産税の合憲性の判断	
第5節 結語.....	144
第7章 米国連邦遺産税における不動産の時価評価の法的構造	146
第1節 はじめに.....	146
第2節 米国連邦遺産税の法的構造	147
第3節 総遺産 (gross estate) に含まれる財産の時価評価と財務省規則 (Treasury Regulations)	149
第4節 不動産評価における公正市場価値.....	151

1	一般原則—最高かつ最善の利用 (highest and best use)	
2	農場その他の事業目的で利用される不動産	
第5節	財務省規則の法的効力	159
第6節	結語	164
第8章	米国における FLP を利用した連邦遺産税回避行為の否認	168
第1節	はじめに	168
第2節	FLP を利用した連邦遺産税回避の構造	169
第3節	FLP を利用した連邦遺産税回避に対する法的規制	173
1	内国歳入法典 2036 条の法的構造	
2	内国歳入法典 2036 条の趣旨	
第4節	FLP を利用した連邦遺産税回避に対する判例上の統制	176
1	内国歳入法典 2036 条(a)の適用をめぐる裁判例の整理	
2	Estate of Moore v. Commissioner	
3	例外要件該当性の判断基準の整理	
第5節	結語	191
終章	結びに代えて	193

序論

第1節 本論文の目的と構成

1 本論文の目的

先進諸国では、大企業や富裕層が法の抜け穴を利用して、複雑なスキームを実行することにより、税負担を合法的に最小化しようとする行為が、かねてから問題視されてきた。納税者による不当な税負担の軽減は、タックスヘイブンを利用した国際的租税回避にも発展し、租税回避への対抗策は今や各国共通の喫緊の課題となっている。租税回避へ何等の対処も行わなければ、担税力に応じた課税が実現せず、納税意識の低下にもつながるであろう。

現代の情報社会において、租税回避スキームはますます高度に複雑化している。納税者の行為を正常なものへ引き直し、租税回避に歯止めをかける手法が検討されなければならない。このような状況の中で、租税法の基本原則の視座からわが国の租税回避の否認論を検討しなおす時期が、今まさに到来しているといえる。

本論文は、従来の租税回避の否認論に新たな切り口を提供することにより、租税回避の否認の場面における租税法律主義と租税公平主義の相克と調整をめぐる議論に学術的インフラを提供することに特色があると同時に、本論文の目的と位置付けることができる。

本論文の目的は、租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義の視点から、租税回避行為の否認手法の新たな展開を検討・評価することにある。両基本原則の視座から、我が国における租税回避の否認の新たな問題を明らかにし、そのうえで米国の租税回避への法的規制及び判例上の統制を紹介する。その結果として、我が国で新たに登場した通達の使い分けによる租税回避の否認を検討・評価することを目的とする。

両基本原則の相克と調整の問題は、最高裁令和4年4月19日判決により新たに顕在化したといえる（第1部補論で取りあげる）。本判決は、財産評価基本通達（以下、「通達」という。）を用いた租税回避の否認の手法の憲法適合性が争点とされた。通達課税は租税法律主義に抵触するが、通達による財産評価は、評価の公平性の確保、すなわち租税公平主義の確保の視点から許容されてきた。この点に、相続財産の評価を巡る租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の問題は凝縮されているといえよう。久しく、通達課税の問題は租税法研究の一大論点とされてきたが、前述の最高裁判決は、通達による租税回避の否認の手法について、その憲法適合性の議論の出発点と位置付けることができよう。

租税回避の否認をめぐる問題は、租税法上もっとも重要な問題の一つであり、これ

までに優れた先行研究が数多く存在する¹。これら先行研究を道標として、本論文は、新たな租税回避の否認手法として、通達の使い分けによる否認が登場した相続税を研究対象とする。米国における租税回避の否認をめぐる問題も同様に、米国連邦遺産税を研究対象として、いかなる法的規制及び判例上の統制が図られているかを紹介する。

本研究は、租税法の基本原則を座標軸とする。増田英敏教授は、基本的人権の尊重を基本原理とする憲法と「租税法の具体的な接合点は、租税平等主義と租税法律主義の両基本原則に集約される。両基本原則は、前者が憲法第十四条を、後者が憲法第三十条及び八十四条を法的根拠としており、憲法上の具体的な要請であり法的強制力を有する基本原則であるといえる。この両基本原則の法律上の存在意義は、国民である納税者の基本的人権を保護することにある」²と述べられており、本研究もこの点に着目して、両基本原則を租税回避の否認手法の新たな展開を検討・評価するうえでの座標軸とする必然性を見出した。

2 本論文の構成

本論文は、第1部「相続税回避行為の否認論の展開」と第2部「米国連邦遺産税における租税回避行為の否認論と展開」から構成される。

第1部は、租税法の基本原則を視座として、わが国の租税回避の否認をめぐる問題を明らかにすることを目的とする。

第1章では、租税回避と租税回避の否認の意義を確認し、これまで議論されてきた租税回避の否認手法を整理する。そのうえで、租税法律主義のもとでは、租税回避は個別否認規定によって否認されるべきであることを明らかにする。

租税回避行為を行った納税者の行為を、通常用いられるべき行為へと引き直して課税を行うことによって、納税者間の公平の維持や税負担の公平な配分の要請は確保される。租税回避を否認するための手法は、これまで法的根拠のない否認を認める実質主義による否認論や私法上の法律構成による否認論と、個別の否認規定を必要とするとの立場が対立してきた。

租税回避行為を否認するための個別否認規定は、納税者の行った異常な取引行為を、通常の行為へと擬制して課税するところにその本質がある。すなわち、納税者が実際には行っていない行為を、立法者の予定した通常用いられるべき法形式に従って行われたと擬制して(みなして)、新たな租税を課すことにその本質を見出すことができる。憲法を法的根拠とする租税法律主義の要請に応えるためには、租税回避は法的に対処されな

¹ 代表的な先行研究として、清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)、岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015)、川田剛『節税と租税回避』(税務経理協会、2009)、中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2002)、本部勝大『租税回避と法』(名古屋大学出版会、2020)等がある。

² 増田英敏『納税者の権利保護の法理』3頁(成文堂、1997)。

ければならないことを明らかにする。

第2章では、第1章の整理をふまえて、個別否認規定は、その規定がただ設けられるのみで租税法律主義の要請は充足され、無批判に受け入れられるのかという問題を指摘する。租税回避行為を否認する目的で設けられた個別否認規定も、その立法段階から解釈適用段階に至るまで、租税法の基本原則からの批判に耐えうるものでなければ、租税回避行為を否認する法的根拠となりえない。この点に問題意識がある。

現行の個別否認規定には、その文言に評価を要するものや不確定概念を含むものがある。立法段階において、不確定概念を用いることに合理性が見出せるならば、法解釈の段階でその文言に該当すると評価される基準が明らかにされていなければならないはずである。法解釈によって基準が明確に導出されないままであれば、不明確な文言の解釈に課税庁の自由裁量が生まれ、恣意的課税が行われる可能性が生じる。そしてこれは、結果として法的根拠のない否認を認めることにつながることを指摘する。

具体的には、個別否認規定である所得税法59条(みなし譲渡)と相続税法7条(みなし贈与)を取り上げ、両規定の法的限界を租税法の基本原則である租税法律主義の視点から明らかにする。

第3章は、新たな租税回避の否認手法として、相続税の財産評価の否認に焦点を絞り批判的に検討する。

相続税法22条は、相続財産の評価は相続開始時の時価による旨規定している。相続財産の評価は相続税の担税力を測定することであるから、時価の評価は、納税者の相続税額にダイレクトに影響を及ぼす。時価の評価方法は、一部の財産を除き、通達にその評価方法が規定されている。通達による評価が原則として受け入れられているにもかかわらず、財産評価基本通達第1章総則の第6項(以下、「総則6項」という。)が、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めており、通達以外の評価を認める例外規定として存在している。

この総則6項は、相続税における租税回避や過度の節税の否認の手段として機能している実態にあり、租税行政の公平性を否定するという点から通達による時価評価構造を否定するものであるとの強い、説得力のある批判がなされている。

本章は、過度の節税あるいは租税回避に対処するために総則6項を適用することを批判的に検討する。とりわけ、総則6項を根拠として、その適用要件に納税者の税負担軽減目的を組み込んで通達によらない評価を認めることは納税者の予測可能性を阻害することになり課税庁による恣意的課税へつながる危険性があるとの問題意識に立ち、総則6項の適用要件及び関連する裁判例を検討する。

補論では、前章での検討をふまえて、通達の使い分けによる相続税回避の否認を認めた最新の判例として、最高裁令和4年4月19日判決を批判的に検討する。

判例は、総則6項の「通達の定めによって評価することが著しく不相当な場合」を、

「特別の事情」の存する場合であると解している。本件の中心的な争点は、本件各不動産について、評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための「特別の事情」が存するか否かであった。裁判所は、通達評価額と鑑定評価額に著しい乖離があることのみでは特別の事情があるとはいえず、被相続人及び上告人らが、将来の相続税の負担を減少させることを目的として各不動産の購入及び各借入を行ったことを認定して、通達によらない合理的理由があるとして課税処分を適法とした。

不動産の購入及び銀行からの借入れは事業承継という合理的な事業目的があったことを主張したが、裁判所は、租税負担軽減を期待して企図されたものと認定している。このような通達による租税回避行為の否認ともいうべき総則6項の適用の現状は、租税法主義の視点から看過できない問題であることを最新の判例の検討により確認する。

次に第2部では、「米国連邦遺産税における租税回避行為の否認論と展開」として、連邦遺産税回避への法的規制と判例上の統制を検討する。

第5章では、米国における租税回避行為の否認手法を整理することを目的とする。まず、租税回避の意義を脱税との対比により明らかにしたうえで、米国における租税回避の否認手法の発展を概観する。2010年に成立した内国歳入法典(Internal Revenue Code) 7701条(o)項について概観し、所得税の分野における経済的実質主義の確立を確認する。

第6章は、米国連邦遺産税の憲法適合性をめぐる裁判例を整理検証することを目的とする。本論文の目的は、租税回避行為の否認手法の新たな展開を検討・評価することにあるが、そもそも我が国の相続税と米国の遺産税は、その課税方式から異なっているため、米国連邦遺産税の制度説明ではなく、憲法合憲性が争点とされた裁判例を概観することにより、遺産税の課税根拠や憲法的価値概念を踏まえた歴史的議論を検証することは本論文にとって有益であると。

第7章では、米国連邦遺産税において総遺産に含まれるもののうち、不動産の評価について、その法構造を明らかにすることを目的とする。

米国連邦遺産税は内国歳入法典2001条以下に規定されており、2031条から2046条は総遺産に関する規定である。総遺産に関する規定のうち、2031条(総遺産の定義)から2032A条(一定の農場その他の不動産の評価)に重点を置いて整理する。

さらに、総遺産に含まれる財産の評価に関する財務省規則の構造を明らかにする。財務省規則(Treasury Regulation)は、総遺産に含まれる財産の価値は公正市場価値で評価されるとして、公正市場価値の定義を規定し、その例外として農場その他の目的で利用される不動産の評価についても規定する。最後に、米国財務省規則の法的効力について確認する。

第8章は、連邦遺産税回避行為に対する米国の法的規制及び判例上の統制を検討することを目的とする。

具体的には、故人が、死亡間近にファミリーリミテッドパートナーシップを設立し、

自身の資産を移転することによって、死亡時に評価割引が適用されるように仕組み、遺産税額を圧縮させるという遺産税対策をとりあげる。この遺産税対策は、内国歳入庁によってかねてから問題視されており、過去数十年にわたり多くの裁判例及び先行研究が蓄積されているが、未だ重要な課題として残されている。

ファミリーリミテッドパートナーシップを利用した遺産税回避の構造を概観し、その法的規制として内国歳入法典 2036 条の目的及び法的構造を整理する。そのうえで、裁判例から内国歳入法典 2036 条の適用基準を抽出することにより、同規定の法的効果の及ぶ範囲を検討する。

最後に、本論文の結論として、通達の使い分けによる相続税回避の否認が新たな租税回避の手法として許容されるべきではないことを述べる。

第 2 節 租税法律主義と租税公平主義の相克と調整

1 はじめに

租税公平主義と租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用のすべての過程を統制する租税法の基本原則である。この両基本原則は、租税法の基本原則とされながら、租税法の立法と解釈・適用のそれぞれの段階で、相克関係を生じることがある。租税法研究の最も重要なテーマの 1 つが、両者の相克関係を明らかにし、両者の調整をいかに図るべきかを考察することにあるとされてきた³。

本節の目的は、重要裁判例を素材にこの両基本原則の相克問題を検証し、いかに調整が図られるべきかを検討することにある。具体的には、注目事例である IBM 事件を素材として両基本原則の調整の問題を検討することにある。

憲法を法的根拠とする租税法律主義と租税公平主義は、租税法の基本原則として、租税法の立法、解釈・適用のすべてを統制する。これらの段階で両原則の要請が満たされることにより、租税正義は実現する。

しかし、租税法の立法、解釈・適用段階において、租税法律主義と租税公平主義の要請が対立する場面が頻発する。租税法の条文に含まれる不確定概念の存在、借用概念の解釈、租税回避行為の否認など、租税法上重要な論点の根底には、租税法律主義と租税公平主義の調和をいかに図るかという問題が横たわっている。

IBM 事件は、いずれも重要判決でありすでに多くの先行研究が蓄積されているが、両

³ 増田英敏教授は、「これらの基本原則はいずれも尊重されねばならないのであるが、租税法の立法と解釈・適用の場面で両者が相克する問題が頻発する。いかにこの両者の相克を調整すべきかという問題が、租税法の基本問題の 1 つとして検討されなければならない」（増田英敏『リーガルマインド租税法 [第 5 版]』33 頁（成文堂、2019））と述べておられる。また、松沢智教授は、「租税法をめぐる理論的問題は、要するに租税法律主義と租税公平負担の原則とをいかに調整するかの問題に尽きる」（松沢智『租税法の基本原則』75 頁（中央経済社、1983））と述べられ、両基本原則の調整は租税法上重要な研究課題であるとされている。

原則の相克と調整という視点から裁判所の判断を整理し、裁判所がいかなる基準を用いて判断を下したかを検討する。IBM 事件は、法人税法 132 条（以下、「法 132 条」という。）の不当性の解釈が争点となったが、これは、不確定概念を含む租税法の条文をいかに解釈すべきかという重要な論点である。租税法の基本原則を最大限に尊重することは、租税正義の実現に不可欠であり、そのことは理論的にも当然のことである。この当然の事理が、実際の個別租税法の立法・解釈・適用の場面で、果たして実現されているか否かを検証することは、租税法の最も重要な研究課題であるといえる⁴。

本節では、まず、租税法律主義と租税公平主義の意義を確認し、両者の相克と調整についての学説を整理したうえで、IBM 事件を素材として、法 132 条 1 項の「不当に減少させる」との不確定概念の解釈について裁判所がいかなる基準を用いて判断を下したかを明らかにする。

2 租税法律主義と租税公平主義

(1) 租税法律主義の意義

租税法の全体を支配する基本原則として、租税法律主義と租税公平主義をあげることができる。前者が、課税権⁵の行使の方法に関する原則であるのに対し、後者は、主として、税負担の配分に関する原則であって、租税平等主義、公平負担原則等と呼ばれることもある⁶。憲法を法的根拠とする両基本原則の法律上の存在意義は、国民である納税者の基本的人権を保護することにあることはいうまでもない⁷。

租税法律主義とは、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原則である⁸。租税法律主義は憲法 30 条及び 84 条を法的根拠とする。

憲法 30 条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、憲法 84 条は、「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。」と定める⁹。租税法律主義の法的根拠として、憲

⁴ 増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』4 頁（成文堂、2006）。

⁵ 「課税権」は法律により国家が収納できるということから「立法権」に属し、その法律を執行する行政機関としての行為、すなわち、「課税権限」が租税行政庁にあるのであって、租税行政庁に「課税権」があるのではない（松沢・前掲注（3）13 頁）。

⁶ 金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』42 頁（有斐閣、2010）。本論文では、租税公平主義、租税平等主義及び公平負担原則等を区別せず、租税公平主義で統一する。

⁷ 増田・前掲注（2）3 頁（成文堂、1997）。

⁸ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』77 頁（弘文堂、2021）。租税法律主義と罪刑法的主義との比較検討について、小林敬和「租税法律主義の実質化について」税法学 565 号 75 頁以下（2011）。

⁹ 憲法 30 条は国民の納税義務の限界と国の課税権の限界を示したものと考えるものとして、山本守之「課税要件法定主義と役員給与」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』85 頁以下（信山社、2007）。憲法 30 条は、国民・納税者に租税法の立法過程の監視を要請し、国民・納税者自らが課税権力から自己の財産権侵害を守るべき使命を、国民・

法が2つの条文をも用意している趣旨は、租税法の本質は権力性にあるところから、租税が国民の財産の一部を直接的な反対給付なしに徴税権力を背景に国家が収受するものであり、国民の自由と財産を租税が侵害する危険を常にはらむという歴史的教訓に求めることができよう¹⁰。

租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会における機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある¹¹といえる。

租税法律主義の内容としては、主に「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続保障の原則」、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」が挙げられる¹²。本論文との関係では、課税要件法定主義及び課税要件明確主義について述べる。

課税要件法定主義は、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課徴収の手続きは国民代表議会の定める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¹³。

これについて、最高裁平成18年3月1日判決¹⁴は、「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものである」と判示している。さらに、最高裁昭和30年3月23日判決¹⁵は、「おもうに民主政治の下では国民は国会におけるその

納税者に課しているとの考えを示すものとして、阿部徳幸「憲法と課税権の限界—憲法30条の再評価を求めて」税制研究72号44頁(2017)。憲法84条の存在意義について、中里実「議会の財政権」フィナンシャルレビュー129号22頁(2017)。

¹⁰ 増田・前掲注(3)25頁。

¹¹ 金子・前掲注(8)79頁。

¹² 金子・同上書80頁、清永敬次『税法〔新装版〕』31頁(ミネルヴァ書房、2013)。北野弘久教授は、租税法律主義から抽出される具体的な法理として、税法規の類推・拡張解釈の禁止、および「疑わしきは国庫の不利益に」という法理が成立すると述べておられる(北野弘久『現代税法講義〔5訂版〕』15-16頁(法律文化社、2009))。谷口勢津夫教授は、租税法律主義は、(i)立法に関する原則として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③遡及立法の禁止、④手続保障原則、(ii)行政に関する原則として、⑤合法性の原則、(iii)行政及び司法に関する原則として、⑥納税者の権利保護、を個別的な内容(下位原則)として「体系化」されたものと整理されている(谷口勢津夫「租税法律主義(憲法84条)」日税研論集77号275頁(2020))。

¹³ 金子・前掲注(8)80頁。

¹⁴ 最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。本件の評釈等として、増田英敏「国民健康保険料に対する租税法律主義の射程」TKC税研情報15巻5号93頁以下(2006)、山本隆司「私人の法的地位と一般法原則(2)」法学教室346号42頁(2009)、小塚真啓「判批」法学論争165巻2号121頁(2009)等がある。

¹⁵ 最判昭和30年3月23日民集9巻3号339頁。

代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法三〇条参照）、その反面において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が必要とされているのである（憲法八四条）。」としたうえで、「されば日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。」と判示しており、判例において課税要件法定主義は憲法 84 条から導き出せることを明確にしている。

課税要件法定主義のもとでは、租税立法においても、課税要件等に関する定めを法律に基づいて政令・省令等に委任することは許容されているが、具体的委任に限られ、白紙的委任は許されないと解されている¹⁶。

この課税要件法定主義は、租税法律主義の内容のなかでも非常に強固な原則として扱われている。これに対して、遡及立法の禁止に関しては、期間税の場合の例外などが認められていることや、課税要件明確主義の下でも不確定概念を用いることが必要悪として認められているように、その他の内容に関しては例外ないし留保がつけられている¹⁷。次に、課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則である¹⁸。

しかし、租税法の条文には、「著しく低い」（相続税法 7 条）や「不当に減少させる」（法人税法 132 条 1 項）など不確定概念を含むものが多く存在する。通説では、終局的でないし価値概念を内容とする不確定概念は、解釈によってその意義を明確することが困難であり課税要件明確主義に反して無効であるが、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものは、課税要件明確主義に反するものではないと解されている¹⁹。

国民健康保険税条例において、税率を定率ないし定額によって定めず、課税権者に課税総額の確定を委任し課税権者が右課税総額を基礎に税率を決定する旨規定することが違憲か否かが争われた秋田市国保事件高裁判決²⁰は、「租税の公平負担を図るため、特

¹⁶ 金子・前掲注（8）80 頁以下。

¹⁷ 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』60 頁以下（有斐閣、2007）。

¹⁸ 金子・前掲注（8）84 頁以下。

¹⁹ 金子・同上書 85 頁。高橋秀至教授は、不確定概念が租税法律主義に抵触するものでないというためには、①不確定概念が用いられた当該法文の立法趣旨・目的を考慮することにより、明確な解釈結果を導き出せるということ（解釈明確化可能要件）、②当該不確定概念によって、課税要件の充足が納税義務成立に関する唯一の要件であるという理念を事実上害するものでないということ（課税要件充足限定理念要件）の両者を充たす必要があると述べておられる（高橋秀至「不確定概念と租税回避否認規定」税法学 580 号 27 頁（2018））。

²⁰ 仙台高裁秋田支判昭和 57 年 7 月 23 日行集 33 卷 7 号 1616 頁。

に不当な租税回避行為を許さないため」課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であり、「諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。」と判示した。租税負担公平の見地からは、課税要件の定め不確定概念を用いることが許容されるが、租税法律主義の基本精神を没却するものでない範囲に限られることを明示している。

租税法律主義は、今日においてその重要性を増している²¹。申告納税制度を採用するわが国では、租税法を第一次的に解釈するのは納税者である。そうであるならば、課税要件が法律に定められるだけでなく、その定めには明確性が求められる。課税要件明確主義の要請が満たされて初めて、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性を十分に確保することができると思料する。租税法律主義の本質は、国家は租税を通して国民の財産権を侵害するリスクを常に有するから、租税の賦課徴収の過程のすべてに法の支配を貫徹することにより、国家による恣意的課税を阻止していくところに租税法律主義の存在意義がある。

（２）租税公平主義の意義

租税公平主義とは、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と、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という原則である²²。租税公平主義の法的根拠である憲法 14 条 1 項は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と定めている。この平等の概念は、人権の歴史において、自由とともに、個人尊重の思想に由来し、常に最高の目的とされてきた²³。「法の下に」平等とは、法文を形式的・機械的に解釈すれば、法を執行して起用する行政権・司法権が国民を差別してはならない、という法適用の平等のみを意味するだけでなく、法そのものの内容も平等の原則に従って定立されるべきだ、という法内容の平等をも意味すると解する²⁴のが通説である。また、法の下に「平等」とは、各人の性別、能力、年齢、財産、職業又は人と人との特別な関係などの種々の事實的・実質的差異を前提と

²¹ 田中治「租税法律主義の現代的意義」243頁（2011）。同教授は、租税法律主義は租税法規の立法、執行、解釈のそれぞれの場面において国家機関を拘束するとされ、「租税法律主義の原則は、立法府による租税法規の定立を規律する。次に、課税庁による租税法規の解釈適用の場面に縛る。最後に、裁判所による租税法規の解釈適用についても、租税法規の意味内容の理解やその適用が正しいことを求める」（同上論文・同頁）と述べておられる。

²² 金子・前掲注（8）88頁。

²³ 芦部信喜著、高橋和之補訂『憲法〔第7版〕』129頁（岩波書店、2019）。

²⁴ 芦部信喜著、高橋和之補訂・同上書131頁。

して、法の与える特権の面でも法の課する義務の面でも、同一の事情と条件の下では均等に扱うという相対的平等を意味すると解されている²⁵。平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の1つであって、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである²⁶。

租税公平主義は、内容的には「担税力に応じた課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものと解されている²⁷。租税公平主義の第1の意義は、担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理であるといえよう。上述した通り、憲法14条1項は「法の下」の平等の要請は、法適用の平等だけでなく法内容の平等も意味すると解されている。すなわち、平等原則は立法者をも拘束するということができる²⁸。担税力に応じた課税とは、税負担は公平に配分されなければならない、同一の状況にある者は同一に（水平的公平）、異なる状況にある者は異なって（垂直的公平）、課税上取り扱われるべきことを意味する²⁹。「担税力に即した税負担の配分」という観念は、租税立法だけでなく、「租税法の解釈・適用についても依拠すべき最も重要な準則」³⁰と考えられている。ただし、担税力に応じた課税の要請は、法の執行を直接に支配するものではない³¹。

第2の意義は、執行の側面で、担税力に応じた公平な租税負担の実現を目的として立法された租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請する原則である³²。この公平ないし中立性の原則は、憲法14条1項に由来する「平等取扱原則」ないし「不平等扱い禁止原則」を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にある者は同様に、

²⁵ 芦部信喜著、高橋和之補訂・同上書132頁。

²⁶ 水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』13頁（中央経済社、2021）。大島訴訟最高裁判決（最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）は、「国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存するのであつて、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえつて国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法一四一条一項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである」と判示して、憲法14条に定める平等の意義は、絶対的平等を意味するものではなく、不合理な差別を禁じ、合理的な差別は許容するという相対的平等を意味することを明らかにした。

²⁷ 金子・前掲注(8)88頁、北野弘久著、黒川功補訂『税法学原論〔第7版〕』111頁（勁草書房、2016）。租税公平主義の規範的原理としての内容及びその判断構造を検討したものとして、吉村典久「租税平等主義（憲法14条）」日税研論集77号1頁以下（2021）。

²⁸ 木村弘之亮教授は、「このいわゆる立法上の平等の要請は、日本国憲法の価値体系が指向する正義の使命を、立法者に課している。」と述べられ、平等原則は租税立法者をも拘束することを明らかにされている木村弘之亮『租税法総則』83頁（成文堂、1998）。

²⁹ 金子宏『所得課税の法と政策』1頁以下（有斐閣、1996）。

³⁰ 金子・同上書2頁以下。

³¹ 金子・前掲注(6)85頁、清永・前掲注(12)31頁、北野弘久著、黒川功補訂・前掲注(27)111頁。

³² 増田・前掲注(3)17-18頁。

異なる状況にある者は状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する³³。

租税公平主義は、租税法規の立案及び改廃過程において最も尊重されるべき法的価値である。税負担の公平を阻害する租税法規は、租税公平主義が憲法 14 条の「法の下での平等」規定を法的根拠にしているところから、憲法 14 条違反であるとして、違憲無効となる。同様に租税法律主義も憲法 84 条を法的根拠にしているゆえに、同原則に違反する租税法規は違憲無効となる³⁴。

(3) 租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の意義

租税法律主義と租税公平主義の内容を本論文との関係で整理すると以下のようになる。

第 1 に、租税法律主義の内容である課税要件法定主義と課税要件明確主義は、立法上の原則といえることができる。国民は法律の定める範囲を限度として納税義務を負い、その法律は明確に定められなければならない。

第 2 に、経済生活が複雑多様化する現代においては、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が重視される。申告納税制度を採用するわが国では、納税者自らが租税実体法を解釈・適用することにより納税義務の範囲を算定し、申告・納税をする。課税要件明確主義の要請が充たされて初めて、予測可能性と法的安定性の保障機能を十分に発揮することができ、申告納税制度の適正な運用が可能になる³⁵。換言すれば、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保が、申告納税制度の生命線である³⁶ともいえる。

第 3 に、租税公平主義の内容である担税力に応じた課税の要請は、租税法の立法原理である。税負担の公平を阻害する租税法規は、憲法 14 条に反し違憲無効となる。

ところで、租税法の立法および解釈・適用段階では、租税法律主義と租税公平主義が相克する場面がある。まず、租税法の立法において生じる両者の衝突もしくは調整の問題とは、租税回避の阻止を目的とした立法の場面に象徴的に表れる。上述した通り、租税法律主義の内容である課税要件明確主義の要請があるにもかかわらず、租税法は不確定概念を多用せざるを得ない。不確定概念を租税法の文言に用いざるを得ないその理由は、まさに租税公平主義の尊重という立法政策からの要請にある³⁷。単に租税法律主義のみを優先して一義的な定めを置いたのでは、その文言をかいくぐり租税回避が横行する。これを放置すると、租税公平主義が一方的にゆがめられてしまうこととなる。そのため、法の目的や立法趣旨を踏まえた解釈によりその意味を明らかにできる不確定概念は課税要件明確主義に反するものではないという、租税法律主義から一定の制限を付し

³³ 金子・前掲注 (8) 89 頁。

³⁴ 増田・前掲注 (4) 4 頁。

³⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』31 頁 (弘文堂、2021)。

³⁶ 増田・前掲注 (3) 65 頁。

³⁷ 増田英敏「続・実践租税正義学」税務弘報 59 卷 13 号 16 頁 (2011)。

て不確定概念の存在は許容される。これが立法段階における租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の問題といえる。

また、解釈適用段階では、借用概念の解釈に租税法独自の目的を含めて解釈できるか否か、個別の規定がなくとも租税回避を否認できるか否かといった、両原則の相克の問題が生ずる³⁸。さらに、立法段階において許容された不確定概念は、幅のある概念であるから、解釈適用段階でその意義が明らかにされなければ、課税庁の恣意性が介入する危険性を排除できず、納税者の予測可能性と法的安定性は確保されない。

租税法の解釈適用段階において、租税法律主義と租税公平主義の相克する場面では、両者の調和をいかなる基準により図るべきか、いかなる論理により調和が図られるべきかを明らかにしなければならない。松沢智教授は、租税法の解釈適用段階における両原則の関係を次のように述べておられる。すなわち、「租税法の解釈・適用にあたって拠るべき基準は、究極のところ、何が租税正義に合致するものかどうかの点に帰することとなる。けだし、『租税法律主義の原則』といい、『負担公平の原則』といっても、結局は、租税正義の実現の手段・方法で合って、租税法の解釈は、究極において、いわば国民の通念たる租税正義に合するものでなければならないとする趣旨を表現しようとしたもの」³⁹とされたうえで、「両者は形式と実質の両輪として、ともに租税正義に奉仕するものであるが、前者は、専ら納税者のための経済取引における予測可能性と法的安定性の確保に指向し、後者は、租税制度自体の成立の基礎的理念を構成する」⁴⁰と整理されている。

佐藤英明教授は、租税法の解釈適用段階における租税法律主義と租税公平主義の衝突の調整もしくは解決という検討課題に対する回答を次のように導き出されている。第1に、課税要件法定主義は予測可能性原則に優先する。第2に、租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。したがって、実質的な税負担の公平性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない。第3に、第1、第2のルールに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は、形式的公平性の実現に優先する、と解する余地がある⁴¹と整理されている。同教授の見解は、租税法の解釈適用段階で両原則が衝突した場合、いかに調整を図るかという問題について有益な見解を示されている。

租税法の解釈は、租税法律主義と租税公平主義の2つの要請の下で常に強い緊張関係

³⁸ 租税法の解釈・適用段階において両原則をいかに調整すべきかについて検討するものとして、下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題」税大論叢6号2頁以下(1972)。手続法における税法解釈について、木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色」税法学585号177頁以下(2021)。

³⁹ 松沢智『新版租税実体法〔補正版〕』18頁以下(中央経済社、1999)。

⁴⁰ 松沢・同上書同頁。

⁴¹ 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』70-71頁(有斐閣、2007)。

の下に置かれる⁴²。租税法解釈にあたっては、文言の解釈は文理に即してなされなければならない⁴³。課税要件が不確定概念を用いて定められている場合の解釈・適用に租税行政庁の自由裁量は認められず、その適否は裁判所の審査に服する問題である⁴⁴。

占部裕典教授は、文理解釈は、法の趣旨・目的、法的な構造に沿った文理解釈でなければならない、文理から全く離れて法の趣旨・目的から独自に要件を創設するような解釈などとは異なると述べておられる⁴⁵。また、文理解釈は、通常、文言の解釈を通して立法者の意図を明確にするものである。よって、そのような解釈が不合理な結果を導かないようにすべきであり、立法者の意図が明確な場合において、通常の意味内容による解釈が不合理な結果を導かないようにすべきであり、立法者の意図が明確な場合において、通常の意味内容による解釈が不合理な結果を導くのであれば、そのような解釈は修正されうる。さらには、租税法規の目的としての構造を判断することによって、その目的と矛盾しないように法律の解釈を行うことが求められる⁴⁶との見解を示されている。

所得税法施行令 322 条が規定する「当該支払金額の計算期間の日数」の解釈が争点となったホステス源泉徴収事件最高裁判決⁴⁷は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。」と判示した。

被告国側の主張を認容した控訴審判決⁴⁸は、「法令の解釈に当たり、原則として文理解釈に徹すべきであるにせよ、法令の文言を変動するあらゆる社会事象に余すところなく対応させることなど立法技術上不可能であるから、当該法令の趣旨・目的を十分に参酌

⁴² 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号 I 頁 (2020)。

⁴³ 田中二郎博士は、「租税法の個々の法条の解釈に当たって注意すべきことは、個々の法条の形式とか表現とかに徒にとらわれることなく、究極においては、租税法の基本理念をふまえて、その法条の目的に即し、合目的な解釈がされなければならないということである」(田中二郎『租税法 [第 3 版]』125 頁 (有斐閣、1990)) との見解を示されている。

⁴⁴ 兼平裕子「租税行政分野における判断余地の法理」税法学 563 号 164 頁 (2010)。

⁴⁵ 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563 号 100 頁 (2010)。同教授は、立法趣旨・目的からすればその規定の意義が明らかであるにもかかわらず、「厳格な文理解釈」(立法趣旨・目的を勘案せずただ文言を機械的・形式的に適用する法解釈)の結果、そのような立法趣旨に沿った解釈が取れず、納税者に不利益を課すことはそもそも租税法律主義の予定するところではないと述べておられる (同上論文・101 頁)。

⁴⁶ 占部裕典「租税法における文理解釈の意義」同志社法学 61 巻 2 号 198 頁 (2009)。

⁴⁷ 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 巻 2 号 420 頁。評釈として、増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 巻 5 号 14 頁以下 (2010)、藤谷武史「判批」税研 30 巻 4 号 22 頁 (2014)、高野幸大「判批」判例評論 625 号 164 頁 (2011)、古矢文子「判批」税理 56 巻 3 号 90 頁 (2013) 等がある。

⁴⁸ 東京高判平成 18 年 12 月 13 日民集 64 巻 2 号 487 頁。

した上で、その法令の文言の解釈を行うべきものであることは、一般に法令の解釈において基本的な遵守事項とされているのであり、このことは租税法令の解釈においても何ら異なるところはない。」と判示した。控訴審判決は、ホステス報酬にかかる源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨を、規定の解釈に強く反映させることに重きを置いた判決であるといえる。

租税公平主義は立法原理として位置づけられ、租税法律主義は租税法の解釈適用を支配する基本原則であるといえることができる。ゆえに、解釈適用段階では、具体的な対処規定を適用して租税利益を否定する際に、事実認定や法解釈をゆがめることにより、租税法律主義を形骸化させる判断が下されていないか⁴⁹を検証する必要がある。以下では、法 132 条 1 項の「不当に減少させる」との不確定概念を裁判所がいかなる基準によって判断を下したかについて検討する。

3 租税法の立法段階における相克と調整

租税公平主義の要請である担税力に応じた課税は、先に述べた通り、租税法の立法段階における指導原理といえることができる。課税要件明確主義は、租税法の文言が明確であることを求めるが、解釈によってその意義を明確にできる限りにおいて、担税力に応じた課税の実現のために、不確定概念を用いて立法することが許容されると考えられる。

他方、申告納税制度を採用するわが国において、一義的かつ明確な租税法の存在は、納税者の予測可能性を確保する要諦であるといえる。法 132 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合に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があるときは、税務署長はその行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、法人税額を計算することができる旨定めている⁵⁰。

法 132 条は、法人税を「不当に減少させる」との不確定概念を含む規定であり、租税法律主義に違反すると指摘される。北野弘久教授は、「この規定については具体的にどのような行為が承認され、その結果、どのような税法上の処遇を受けるかについては、規定が明確でない。法 132 条については租税法律主義に違反する疑いがある」と述べておられる。また、増田英敏教授は、「条文の構成からすると、『不当な税負担の減少』に該当するか否かを判断するのは租税行政庁の側である税務署長である。不当性の判断基準を他に示す文言は条文上見当たらない。税務署長の恣意的な判断を完全に排除できる

⁴⁹ 一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学 585 号 132 頁 (2021)。

⁵⁰ 法 132 条の沿革については清永敬次『租税回避の研究』307 頁以下 (ミネルヴァ書房、2015)、谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 32 巻 6 号 34 頁以下 (2017) 参照。同様の規定である所得税法 157 条、相続税法 64 条については、大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題」山田二郎先生喜寿記念・前掲注 (7) 85 頁以下。

かについては疑義が存在する」⁵¹と述べておられる。また、「租税法律主義の原則は、行政権力による恣意的課税から国民の財産権を保障することを目的とするものであり、納税義務の成立要件を課税要件法に規定された課税要件の充足に限定することで、納税義務の成立には一切の行政手続が排除されるのである。行為・計算否認規定は、個別の課税要件法によると課税要件が充足せず、納税義務が成立しない行為・計算に対して、行政庁の手続きにより納税義務を成立させる規定」⁵²であるから、課税要件法定主義に反するとの指摘もある。

しかし、判例⁵³は、法人税を「不当に減少させる」という不確定概念について、「かかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐にして著しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって、これをもって、いわゆる租税法律主義を宣明し、租税を創設し改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、納税の手続きは、すべて法律に基づいて定められなければならない旨規定する憲法 84 条に違反するものということはできない」として、法 132 条は租税法律主義に反しないと解している。

法 132 条の規定は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである⁵⁴。法 132 条の立法段階では、課税要件明確主義の要請を過度に厳格にすると、同条の目的である課税の公平を確保できない事態を招く恐れがあるため、両者の調和を求めて不確定概念を含めることが許容されたと考えられる。

4 租税法の解釈適用段階における相克と調整

(1) IBM 事件の判旨

事件の詳細は先行研究に譲るが、IBM 事件の主な争点は、各譲渡による有価証券の譲渡にかかる譲渡損失額が各譲渡事業年度において X（原告、被控訴人）の所得の金額の計算上損金の額に算入されて欠損金額が生じたことによる法人税の負担の減少が、法 132 条 1 項にいう「不当」なものと評価できるか否かであった。

第 1 審⁵⁵は、不当性の判断基準について、「その趣旨、目的に照らすと、上記の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かを、専ら経済的、実質的

⁵¹ 増田・前掲注 (3) 29 頁。

⁵² 高橋秀至「租税法律主義と違憲立法審査」税法学 586 号 303 頁 (2021)。

⁵³ 最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 卷 8 号 1694 頁。

⁵⁴ 金子・前掲注 (8) 541 頁。

⁵⁵ 東京地判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1415 号 186 頁。

見地において当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定し、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えているものと解するのが相当である」として、昭和 53 年判決を踏襲して、当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準とすることを明らかにした。第 1 審判決では、不当性の判断基準として、①事業目的基準、②独立当事者間取引基準、③租税回避の意図の存否という通説とされる基準を採用し、これらの基準に対応する事実を検証して判断を下したといえる。

控訴審⁵⁶は、昭和 53 年判決等を踏襲したうえで、不当性の判断基準については、「同項が同族会社と非同族会社の間での税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」として、経済的合理性を欠く場合とは、独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むと判示した。

そして、法 132 条 1 項の改正の経緯からすると、「法人税法 132 条 1 項の『不当』か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はないものの、他方で、X が主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められること、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。」として、不当性の判断基準として必ずしも租税回避目的は必要ではないと判断している。

この点について、控訴審において Y（被告、控訴人）が「法人税法 132 条 1 項の文理解釈および改正経緯からすれば、同項の適用にあたり、同族会社に租税回避の意図があることは要件ではない」ことを理由として、評価根拠事実を②のみとする主張に切り替えたため、裁判所はその妥当性を認めたとみることができる。谷口勢津夫教授は、「(②の主要事実への格上げは) その『格上げ』が実体法（補充的課税要件規定としての租税回避否認規定）に『投影』され、その結果、不当性要件の要件事実を、①②③等を間接事実とする推認による総合判断を許容する『経済的合理性の欠如』という要件事実から、②の主張・立証による判断しか許容しない要件事実へと『変質・変容』させてしまう」⁵⁷という問題を惹起させると指摘されている。

⁵⁶ 東京高判平成 27 年 3 月 5 日訟月 61 卷 11 号 1995 頁。

⁵⁷ 谷口勢津夫「租税回避否認規定における規範的要件に関する要件事実論のあり方」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』295 頁（青林書院、2016）。不当

Yは、本件一連の行為を容認することが租税負担の公平維持という法132条1項の趣旨に反すると主張したが、「本件各譲渡を『不当』として法人税法132条1項に基づき否認することができるかどうかは、本件一連の行為ではなく、本件各譲渡それ自体が経済的合理性を欠くものと認められるかどうかによって判断されるべきものであること、本件各譲渡がそれ自体で経済的合理性を欠くとは認められないことは、既に説示したとおりである。そうすると、本件一連の行為を容認することが法人税法132条1項の趣旨に反するというYの主張は、本件一連の行為を対象として『不当』性の判断をすべきものとしている点及び『不当』性の判断について経済的合理性を欠くと認められるかどうかという客観的、合理的基準に依拠しない点において既に失当」であると判断して、Yの主張を退けた。

(2) 不当性要件の解釈

担税力に応じた課税を実現するために不確定概念を含む租税法が立法された場合、租税法の解釈適用段階で当該不確定概念をいかに解すべきかが問題となる。不確定概念を含む条文は、その解釈上、種々の考えの入り込む余地が生ずる。租税法の解釈・適用段階で、不確定概念をいかなる視座から明らかにすべきか、法132条の法的限界はどこにあるかが検討される必要がある。

法132条の法的性質に関しては、非同族会社にも適用できるか否か、通常の課税要件規定との関係、創設的規定か確認的規定かという問題、不当性の判断基準や否認されるべき行為計算はどのようなものかという適用基準の問題がある。

通説は、同規定の適用は同族会社に限られ⁵⁸、租税回避の否認規定であると位置づけられている。租税回避の否認は、経済的ないし法的に同一の状況にあるものには同じように課税しなければならないという租税公平主義の観念から、租税法律主義の例外的存在として、限定的に承認されるものと考えられている⁵⁹。法132条を租税回避否認規定

性要件の要件事実について、服部由美「租税訴訟における規範的要件の要件事実—法人税法132条1項の不当性要件を中心に—」税法学582号83頁以下(2019)、永石一郎「IBM事件から見た法人税法132条の要件事実の構造」租税訴訟9号345頁以下(2016)。

⁵⁸ 松沢智教授は、会社という法の認めた構造を有する以上は、同族たると非同族たると法律的に質的差異がなく、法人税法が、法人が準経済人として経済的合理性に行為計算を行うことを予定しているとされるからには、法132条は非同族会社についても準用されてしかるべきとの見解を示されている(松沢・前掲注(3)75頁)。

⁵⁹ 田中治『田中治税法著作集第1巻 租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』220頁(清文社、2021)(初出:「同族会社の行為計算否認規定の在り方」税研192号46頁(2017))。同教授は、同族会社の行為計算否認規定が憲法適合的であるためには、少なくとも次の3つの要件を満たす必要があると述べておられる。すなわち、①問題となるのは同族会社「の」行為計算であって、同族会社に「関係する者」の行為計算ではないこと、②「負担を不当に減少させる結果となる」という場合の不当性は、同族会社の行為計算(通常でない行為計算)の異常性を言うとともに、他方で、問題の行為計算に個別具体的な事情や合理性がある限り、その例外と考えるべきであること、③「税務署長の認

と理解すると、通常の課税要件規定がまず適用されることになる。通常の課税要件規定との関係、特に法人税法 22 条 2 項との関係は、次のように整理される。すなわち、①適用対象については、法 132 条は同族会社のみであるが、法人税法 22 条 1 項は、同族・非同族を問わずすべての法人がその対象となる。②適用要件に関しては、法 132 条は「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」ことが課税要件とされているため、適用要件の存否の判断や立証が容易ではなく、その点をめぐる争いが生じやすい。これに対して、個別規定は、課税要件に該当すればその結果として自動的に否認効果が生じる。③否認類型としての適用対象となる取引は、法 132 条はあらゆる種類の租税回避行為に適用可能であるが、法人税法 22 条 2 項は無償取引（または低価取引）に限定され、効果取引については適用対象外となるというように、適用場面が限定される。④租税回避の否認対象となる金額は、法 132 条が、法人税法 22 条 2 項では否認した金額のうち、寄付金の損金算入限度額超過額のみが対象となる⁶⁰。

法 132 条が租税回避の否認規定として、租税法律主義の例外的存在として承認されるとすると、不当性の判断基準が問題となる。不当性の判断基準の明確化に意を用いなければ、租税公平主義の視点から、その適用範囲を拡大させることによって課税庁の恣意的課税が行われる危険が生じる。租税法律主義の例外的規定であるから、その解釈は厳格になされなければならない⁶¹。

法 132 条の解釈・適用に関する通説は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるかどうか、および②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かで判断されるとする⁶²。不当性の判断基準については様々な見解があり、判例によっても適用される基準が必ずしも統一されていない⁶³が、大きく、非同族会社基準説と経済的合理性基準説に分類される。非同族会社基準説は、非同族会社を比較の対象とする考え方である⁶⁴。非同族会社基準説は、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、経済的合理性基準説を採用

めるところ」により課税処分をすることは、問題の行為計算と同一の経済的成果をもつ通常の行為計算に置き換えるものと解すべきであると整理されている（同上書・223-227 頁）。

⁶⁰ 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義」税法学 571 号 70 頁（2014）。

⁶¹ 八ツ尾順一「行為計算否認規定とは何か」税務弘報 67 卷 13 号 14 頁（2019）。

⁶² 金子・前掲注（8）542 頁。

⁶³ 所得税に関してであるが、金額の多寡が不当性に影響を及ぼすことについて、東京地判平成 9 年 4 月 25 日税務訴訟資料 223 号 500 頁。

⁶⁴ 東京地判昭和 26 年 4 月 23 日民集 12 卷 8 号 1266 頁は、旧法人税法 28 条について「同族会社は税金遁脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算たとえば株主が社員に会社の資産を廉価で売却するようなことをする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税するためのものである」としている。

するのが通説である⁶⁵。

経済的合理性基準説はさらに、独立当事者間取引基準説及び客観的合理性基準説に分類される。また、経済的合理性基準説は、経済人の合理的な行為計算を比較の対象とする考え方である。そして、独立当事者間基準説は、独立・対等である第三者同士の当事者間で行われる行為計算と比較する基準である⁶⁶。客観的合理性基準説は、行為計算に客観的合理性が保たれているか否かを基準とする考え方である⁶⁷。

本件取引枠組みによれば、A から日本 IBM への利益還流につき、①米国連邦所得税を増やすことなく、②日本の源泉税を回避し、かつ③日本の法人税法上巨額の譲渡損失が生じる⁶⁸こととなる。第1審も控訴審も「不当性」を認めなかったが、その判断枠組みは異なる。すなわち、第1審判決は、本件株式購入、本件各譲渡についていずれも経済的合理性のないものであるとは言い難いとし、控訴審判決は、本件各譲渡がそれ自体で独立当事者間の通常取引と異なるものであり、また、本件各譲渡がそれ以外の本件一連の行為と一体的に行われたとは認められないとしている⁶⁹。控訴審判決は、本件一連の行為は、「全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということではできない」としたうえで、本件各譲渡について、「最終的に行われた取引の確定に至るまでの譲渡価額や譲渡株式数の修正等の事情は、独立当事者間の通常取引とは異なる取引がされた可能性を示唆する事情にはなり得るとしても、それ自体では、最終的に行われた取引が、独立当事者間の通常取引とは異なる取引であることを基礎付ける評価根拠事実にはなり得ないというべきである。」と判断した。

さらに、不当性の判断基準に租税回避目的の存否は常に必要というわけではない理由として、「法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められるという要件の存

⁶⁵ 金子・前掲注(8) 542頁。

⁶⁶ 金子宏教授は、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引とは異なっている取引には、それにあたる場合が多いであろうとの見解を示されている(金子・同上書 542頁)。

⁶⁷ 山元俊一「所得税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 67 卷 13 号 18-19 頁(2019)。同氏は、不当性の判断基準の最大公約数を取るならば、金額基準と倫理規範が存在するとの見解を示されている。金額基準は、行為計算の金額の多寡や正常・異常など、金額面に関しての基準であり、数値化できるので比較的把握しやすい。一方で倫理規範は、社会通念や経済的合理性より成り立っているものであり、数値化できない面が多いため、把握しにくいと述べておられる(同上論文・同頁)。

⁶⁸ 高橋祐介「判批」ジュリスト 1473 号 9 頁(2014)。なお、平成 22 年税制改正により、完全支配関係のある子会社による自己株取得時には、株式譲渡損益の計上はなく、そうでない子会社の自己株取得時には、自己株取得が予定されている株式につき受取配当益金不算入の適用はない(法人税法 23 条 3 項)とされ、立法対処が図られた。

⁶⁹ 永石・前掲注(57) 353 頁。否認対象となる「一連の行為」について、岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界」金子・前掲注(39) 74 頁以下。

否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、…（中略）税務署長が法人税法132条1項所定の権限を行使することは事実上困難になるものと考えられる」から、租税回避目的を常に必要とすることは、法人税法132条1項の趣旨に反すると判示している。

この判断の違いについて、特に控訴審判決は、不当性の判断基準に関する通説的見解とは異なり、法132条の適用を広く認める基準を示した⁷⁰と評されている。田中治教授は、控訴審判決は従来の不当性の判断基準を大きく拡張するものであって相当ではないとの見解を示され、「課税庁が、一般的、抽象的な独立当事者間取引を設定し、これからの乖離をもって直ちに不当と判断して、行為計算否認規定を発動する仕組みが採用されていると解することは、相当の無理がある。一般の取引から見て異常とされる場合であっても、個別的合理性や事情がある場合には、それは否認されるべきではない。」⁷¹と述べておられる。

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危険は回避できる。同時に両基本原則の相克関係は、経済的合理性の立証により調整される⁷²といえよう。他の裁判例を見ても、法132条の不当の解釈は、当該取引の経済的合理性を基準として判断すると解するのが有力であるといえる⁷³。

⁷⁰ 大淵博義＝太田洋「法人税法132条、132条の2とその運用のとりえ方－ヤフー事件、IBM事件を踏まえて」（太田発言）税務弘報64巻1号10頁（2016）、岡村忠生「判批」税研35巻4号39頁（2019）、今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判決から見えてきたもの（下）」税務弘報64巻8号47頁（2016）、藤曲武美「判批」税務弘報62巻12号153－154頁（2014）。谷口勢津夫「租税回避否認規定における規範的要件に関する要件事実論のあり方」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』291頁以下（青林書院、2016）。

第1審判決について、品川芳宣教授は、「このような判決は、同族会社等の行為計算の否認規定の適用に関し、租税回避を画策した直接的証拠を要するという主観的意図の立証を課税庁に求めることとなり（逋脱犯と同一視）、さらには、納税者にとって不利益な証拠は提出しないという税務調査における非協力が納税者を利することとなってコンプライアンス上の問題が生じること等の問題を惹起することになる」（品川芳宣「判批」税研30巻5号89頁（2015））と述べておられる。

⁷¹ 田中・前掲注（59）226頁（初出：「同族会社の行為計算否認規定の在り方」税研192号46頁（2017））。今村隆教授も、「控訴審の判示している独立当事者基準をも含む考え方は、純粋に経済不合理な場合だけでなく、独立当事者間取引と異なる場合も『不当』にあたるものとしてあり、もともと考えられていた純粋な経済合理性基準を少し拡張しようとする基準と考えられる。しかし、このような独立当事者基準は、非同族対比基準とどのように違うのかが問題となり、また、非同族対比基準と同様その判断は容易ではない」（今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判決から見えてきたもの（下）」税務弘報64巻8号47頁（2016））と述べておられる。

⁷² 増田英敏「特殊関係者間取引と経済的合理性の立証」税理43巻9号23頁（2000）。

⁷³ 近年の注目事例としてユニバーサルミュージック事件がある。同族会社である原告（フランス法人を究極の親会社とするグループ法人に属し、音楽事業を目的とする日本法人）

5 小括

本節の目的は、注目事例である IBM 事件を素材として、租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の問題を確認することにあつた。両基本原則は租税正義実現のための手段であるから、両者が有機的に機能することが、租税正義の実現に不可欠であるといえる。

租税法律主義の内容である課税要件明確主義は、租税法の定めはなるべく一義的で明確であることを要請する原則である。しかし、形式的に要件を定めると、要領の良い納税者の租税回避を看過することになり、租税公平主義の要請が確保できない。そのため、課税庁が実質的に判断できるよう、不確定概念を用いて規定せざるを得ない。これが、立法段階における租税公平主義と租税法律主義の相克の問題といえる。

法 132 条は、法人税を「不当に減少させる」との不確定概念を含む規定である。IBM 事件判決では、不当性の判断基準は、「経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引」であり、①事業目的基準、②独立当事者間取引基準、③租税回避の意図の存否という基準を採用し、事業目的基準及び独立当事者間基準によって不当性の判断を客観化できるとして、対応する事実を検証して判断を下したといえる。

が、各事業年度（平成 20 年 12 月期～平成 24 年 12 月期）に係る法人税の確定申告において、当該グループ法人に属する外国法人からの本件借入れに係る支払利息（本件利息）の額を損金の額に算入して申告したところ、処分行政庁が、本件利息の損金算入は原告の法人税の負担を不当に減少させるものであるとして、法人税法 132 条 1 項に基づき、その原因となる行為を否認して更正処分等を行ったため、原告が本件借入れは原告を含むグループ法人の組織再編の一環として行われた正当な事業目的を有する経済的合理性がある取引であると主張した。控訴審判決（東京高判令和 2 年 6 月 24 日 LEX/DB25566739）は、「同族会社が当該同族会社の株主等又はその関連会社からした金銭の無担保借入れが不当性要件に該当するか否かについては、当該借入れの目的、金額、期間等の融資条件、無担保としたことの原因等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」としたうえで、本件借入れが同族会社の属する企業集団の再編等の一環として行われたことに着目して、「〔1〕当該借入れを伴う企業再編等が、通常は想定されない企業再編等の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような借入れを伴う企業再編等を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情も考慮した上で、当該借入れが経済的合理性を欠くか否かを判断すべきである」との具体的な判断基準を示した。本件の判断枠組みは、不当性要件の一般的な判断基準を提示したものではないが、法 132 条 1 項の通説的見解を踏まえて具体的な判断基準を示した点に意義があると考えられる。評釈等として、本部勝大「判批」別ジュリ 253 号 124 頁（2021）、田中治「判批」TKC 税研情報 30 巻 6 号 1 頁（2021）、手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様」広島大学マネジメント研究 21 号 35 頁（2020）等がある。品川芳宣「判批」TKC 税研情報 29 巻 6 号 23 頁（2020）は、第一審判決（東京地判令和元年 6 月 27 日税務訴訟資料 269 号順号 13286）及び控訴審判決は、行為計算の否認規定の解釈につき「旧態依然たる純経済人説を採用するなど、幾つかの問題点が指摘できる」と述べておられる。

解釈適用段階においては、租税公平主義のもとで立法趣旨・目的を重視した解釈を採用するか、租税法律主義の下で文理解釈を重視するかという両原則の相克の問題が生じる。本節では、IBM 事件を素材として、租税法上の不確定概念めぐる租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の問題を明らかにすることができた。租税法の基本原則を座標軸とすることにより、わが国の相続税回避の否認をめぐる問題について、租税法上意義のある評価ができるといえる。

第1部 相続税回避行為の否認論の展開

第1章 租税回避行為否認論の意義と展開

第1節 はじめに

近年、パナマ文書やパラダイス文書が公表され、富裕層の租税回避行為は、わが国だけでなく国際的にも大きな関心が寄せられている。

納税者が行う経済活動において、それに係る税負担を極力軽減したいと考えることは自然である。取引を行う者は、税負担が最も低くなるような取引形式や法形式を選択するだろう。しかし、ときに立法者の想定していなかった複雑で異常な取引が行われた場合、税負担の公平な配分の要請に応えるための手段が求められる。

租税回避行為の否認手法の議論は、租税法の最も重要な問題の1つである。租税回避を行った納税者の行為を、通常用いられるべき行為へと引き直して課税を行うことによって、納税者間の公平の維持や税負担の公平な配分の要請は確保される。租税回避行為を否認するための手法は、これまで法的根拠のない否認を認める実質主義による否認論や私法上の法律構成による否認論と、個別の否認規定を必要とするとの立場が対立してきた。

そして、個別否認規定によらない否認は租税法律主義に反するとの主張が強くなされ、現在では、租税回避行為を否認するには法的根拠が必要であるとするのが学説・判例のいずれからも支持されている立場である。

租税回避行為を否認するための個別否認規定は、納税者の行った異常な取引行為を、通常の行為へと擬制して課税するところにその本質がある。すなわち、納税者が実際には行っていない行為を、立法者の予定した通常用いられるべき法形式に従って行われたと擬制して(みなして)、新たな租税を課すことにその本質を見出すことができる。

本章では、租税回避行為をめぐるこれまでの議論を整理し、法的根拠のない租税回避行為の否認は租税法律主義の下では許容されないとの現在の通説を改めて確認することに目的がある。

第2節 税負担減少行為の種類と異同

1 税負担減少行為の種類

租税回避行為を否認するための個別否認規定の問題点を明らかにするには、まず、租税回避行為の意義を明らかにしなければならない。租税負担を減少させる行為は、通常、節税行為、租税回避行為、脱税行為に類型化され、これらは概念上区別されて論じられる。租税回避行為は、節税行為と脱税行為のどちらでもない行為であるが、その境界は

実際上明確に区別することが難しい。租税回避行為を他の2つの概念と比較することによって、租税回避行為の意義を明らかにする。

まず、節税行為とは、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為¹である。たとえば、土地を譲渡する場合に、その土地の取得後5年を経過して譲渡することにより経過をまたずに譲渡するよりも税負担を半減させることが可能となることを予測して、5年経過後に譲渡する行為(所得税法22条2項2号、同法33条3項1号)は節税行為であり、これは租税法規が予定した行為であるから当然適法行為である²。

納税者は、誰でも自己の税負担を最小化したいと考えるものであり、そうする権利も与えられているのであるから、自己に最も有利な手段や特例を採用することは一般的には何の問題も生じない³。

租税回避行為は、実定法に定義規定はなく、学説上も必ずしも一致していないが、広義には、およそ経済上租税を回避軽減することの一切を意味する⁴ものと解されている。金子宏教授は、さらに詳しく、「税負担は、自身が経済的意思決定を行うにあたって考慮しなければならない最も重要なファクターの一つであるが、納税者の側には、自己の意思決定を租税制度にアジャストさせ、その税負担が最も少なくなるような法形式ないし取引形式を選択する」⁵ことを意味するとされている。

清永敬次教授によれば、狭義には「税法上の通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除することである」⁶と定義されている。

金子宏教授は、「私法上の形成可能性を異常または変則的な(「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きい)ため、避けておきたい)態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減又は排除を図る行為」⁷と定義されている。また、木村弘

¹ 金子宏『租税法〔第24版〕』135頁(弘文堂、2019)。

² 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』107頁(成文堂、2019)。

³ 川田剛『節税と租税回避』12頁(税務経理協会、2009)。

⁴ 北野弘久『現代税法の構造』87頁(勁草書房、1972)。例えば、相続税を免れるために相続を放棄し、あるいは所得税を避けるために課税所得の獲得を断念することがこの意味の租税回避行為に含まれるだろう(清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」日本税法学会編『日本税法学会創立30周年記念祝賀税法論文集』222頁(日本税法学会本部、1981))。

⁵ 金子宏「租税法と私法」租税法研究6号16頁(1978)。

⁶ 清永敬次『租税回避の研究』369頁(ミネルヴァ書房、1995)。谷口勢津夫教授は、「租税は私人の経済活動の成果に対する経済的負担であるから、租税の存在自体がそのような経済的負担を回避しようとする私人の試みの誘因となる」(谷口勢津夫『租税回避論』280頁(清文社、2014))と述べられ、このことを「租税回避の試み」と呼称されている。そして、租税回避は、租税の存在するところでは必ず問題になる税法の宿命的課題であると述べておられる。

⁷ 金子・前掲注(1)127頁。金子宏教授は、租税回避行為をこのように定義されたうえで、さ

之亮教授は、「民事法上の法形成の選択可能性を利用し、私的経済取引だけの見地からはさしたる理由がないにもかかわらず、一方で、通常用いられない法形式と法形成をことさら選択することによって、意図した経済目的ないし経済成果を最終的には実現しつつ、他方で、通常用いられる法形式と法形成に相応しい租税法律要件の充足を回避し、これによって税負担を減少させあるいは回避すること」⁸と定義されている。

上記の見解をふまえ、租税回避行為とは、私的自治の原則及び契約自由の原則のもとにある私法の分野における法形式の選択可能性を利用して、①異常な法形式を選択し（ここでいう異常という意味は通常用いられる法形式ではないということであり異常で違法な法形式を意味しないということに注意を要する）、②通常想定される法形式を選択したと同一の経済的効果を達成し、③その結果として租税負担の軽減を図る行為⁹であると整理できる。これら3要件に該当する行為が租税回避行為といえる。

他にも、租税回避行為は合法か違法かあいまいな灰色の領域を表す概念¹⁰であると説明されたり、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法だが不当な軽減または排除¹¹とする定義もある。

では、租税回避行為と節税行為はどのように区別すべきだろうか。それは、納税者の選択した法形式が、通常用いられる法形式か否かである。「通常用いられる法形式」と「通常用いられない法形式(異常な法形式)」という区別は、課税要件の立法において、課税適状と判断された経済状態・経済的成果に相応する法形式として、「想定されている(想定内)」か、または「想定されていない(想定外)」か、の違いによるもの¹²である

らに2類型に分けて説明される。すなわち、1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為である。もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の選択可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減又は排除を図る行為である(金子・同上書同頁)。本論文での租税回避行為は、1つ目の類型にあたる行為を念頭に置いている。

なお、金子宏『租税法〔第21版〕』125頁(弘文堂、2016)では、租税回避行為とは「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」(金子・同上書同頁)と定義されていた。

⁸ 木村弘之亮『租税法総則』170頁(成文堂、1998)。

⁹ 増田・前掲注(2)108頁。

¹⁰ 増井良啓『租税法入門』316頁(有斐閣、2014)。これについて、浦東久男教授は、「このような説明は、おそらく、違法でないことはそれなりにはっきりしているのだが、かといって合法だと言い切れないとの見解と思う。合法であると言い切るのならばそれに対して何ら対処する必要がないこととなってしまうとの懸念があるからではなからうか」(浦東久男「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』72頁(ミネルヴァ書房、2015))と述べておられる。

¹¹ 谷口(勢)・前掲注(6)280頁。同教授は、「適法だが不当」との文言を強調されている。

¹² 谷口勢津夫『「租税回避」の意義と限界』金子宏編『租税法の発展』25頁(有斐閣、2010)。

と解されている。

納税者の行った取引行為が異常であるか否かは、通常一般人の常識をもってすれば、何人も納得し得るものかどうかで判断するのである。もし、通常一般人の見地において妥当であると考えれば、たとえ、それによって税収が著しく減少しようとも、決してこれを制限してはならない¹³のである。

もっとも、租税回避行為と節税行為が、納税者の選択した法形式の異常性によって区別されるとしても、その判断は容易ではない。節税行為と租税回避行為の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によって決めざるをえない¹⁴。

一方で、脱税行為とは、課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為¹⁵であり、処罰の対象となる。租税遁脱犯の構成要件は、遁脱の意図の存在、偽りその他不正の行為の存在、その結果税の徴収が不能もしくは著しく困難になったことである¹⁶。脱税行為は、「遁脱の意思」という納税者の主観的意思が要件として含まれるのに対して、租税回避行為の定義に納税者の意図は含まれないとするものが通説である¹⁷。納税者の租税回避行為の意図の存否を、借用概念としての住所の解釈とその認定に斟酌すべきか否かが争点とされた最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決¹⁸では、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示し、納税者の主観的な租税回避行為の意図が存在していたとしても、客観的な生活の実体を否定することはできないとしている。

租税回避行為が問題となるのは、課税要件とされている通常取引形式とそうでない異常な取引形式が同じような経済的効果を達しながら租税上の負担に違いが生ずるこ

租税回避行為を各税目ごとに類別し分析したものとして、平川忠雄「租税回避行為の類型」日税研論集 14 号 45 頁(1990)。

¹³ 松沢智『租税手続法』158 頁(中央経済社、1997)。

¹⁴ 金子・前掲注(1)127 頁。これについて、畑野洋一郎氏は、節税行為と租税回避行為の境界について、論者によって両者の定義や内容に差異が認められること、さらに、否認される租税回避行為と否認されない租税回避行為が混在していることが、更に状況を混乱させていると指摘されている。そして、このような状況にあるのは、法律の根拠がない場合であっても租税回避行為を否認できるという考えが存在していることに原因がある(畑野洋一郎「節税と租税回避の区分再考」税法学 562 号 130 頁(2009))と述べておられる。

¹⁵ 金子・前掲注(1)127 頁。

¹⁶ 川田・前掲注(3)21 頁。

¹⁷ 一方で、武田昌輔教授によると、租税回避行為とは、いかなることを指すか明らかではないとしつつ、仮に定義を付けるとすれば「①その行為自体は私法上有効であること、②その行為自体は仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、③異常な法形式が採用されていること、④租税軽減を主として目的としていること」(武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 14 号 3 頁(1990))と整理されており、④の租税軽減を目的としていることが重要な要件であり、結果としてかなりの租税軽減があれば、事実認定の問題とも関連するが、租税軽減の目的があったとみなされるとする。

¹⁸ 最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 卷 3 号 864 頁。

とにあるから、租税回避行為の意図を租税回避行為の概念の要素とする必要はない¹⁹。
脱税行為と租税回避行為の違いはこの点にある。

遁脱犯の構成要件の1つとされる遁脱の意図の存否は、行為の形態により推認せざるを得ない。所得の一部または全部を秘匿する積極的行為の存在が立証されることによって初めて、遁脱の意図の存在も推認されるという関係にある²⁰。

さらに、租税回避行為に用いられる手段は「偽りその他不正の行為」には該当しないため、手段の点からも両者は区別される。租税回避行為は、当事者の真意に基づき、私法上は適法有効な行為であるが、租税遁脱行為は、偽りその他不正の行為を構成要件とするものである。偽りその他不正の行為の中に、違法性を帯びる事実の虚構性ある詐欺的行為が含まれるときに、租税遁脱行為が成立し得るのである。したがって、租税遁脱行為は、違法であり、当事者の真意に基づかないものである点で、租税回避行為が真意に基づく適法行為であることと基本的差異がある²¹。

節税行為は、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるから、原則として合法的なものであり、税務上も何ら問題とされるべきものではない。これに対し、租税回避行為とは、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であり²²、税収の確保や租税負担公平の実現というような、租税立法者が一般に配慮すべき見地からすれば²³当然問題とされる行為である。

租税回避行為がなぜ許容されないのかについては大別して2つの考え方がある。1つは、租税回避行為の結果に着目し、租税負担のあり方が公平負担に反するからというものである。もう1つは、租税回避行為とされる行為や取引の持つ異常性や行為の選択の濫用性につき、通常の行為等をした者との公平や正義の観点から、これらを排斥しようとするものである²⁴。

租税回避行為を問題とするならば、基本的には前者の考えによるべきであり、後者の場合は、否認規定がない場合に、解釈論において、実質主義や権利濫用論に傾斜しかねない²⁵。

¹⁹ 清永・前掲注(6)369頁。

²⁰ 増田英敏『紛争予防税法』105頁(TKC出版、2015)。

²¹ 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究6号59頁(1978)。他に、「租税遁脱行為は、課税庁に向けて課税要件事実を偽ることを一つの要素とし、所得秘匿工作であればその行為ないしそれによって形成された事実は、税法を適用すべき実態や実質ではないのに対し、租税回避行為は、課税要件事実の充足を免れるものであっても、それ自体が税法を適用すべき実態や実質である点で、両者は区別される」(鈴木宏昌「租税遁脱行為と租税回避行為の差異について」税大論叢19号254頁(1988))と説明するものもある。

²² 川田・前掲注(3)12頁。同教授は、実際には、『節税』と『租税回避』との区分基準は必ずしも明確でなく、その理由として、『租税回避』という概念及びその範囲が国によって又は人によって異なるためである(川田・同上書13頁)と述べておられる。

²³ 谷口(勢)・前掲注(6)287頁。

²⁴ 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村編・前掲書(10)41頁。

²⁵ 田中治教授によると、両者は必ずしも二者択一の関係ではなく、互いに他を排斥する関

税負担を減少させる行為を類型化し、それぞれの定義について述べたが、概念上明確に区別されるこれらの行為は、実際は混同されることがしばしばある。近年、課税庁からは脱税行為(あるいは仮装行為)と租税回避行為を混同したような主張がなされることがある。納税者の選択した法形式をそのまま認容すれば税負担公平の見地から問題があるとされる場合に、納税者の意図を探り、真実の法形式に引き直して課税すべきとするのである。このような方法が許されるか否かは後に検討するが、その前提として、脱税行為又は仮装行為と租税回避行為はなぜ区別されなければならないかを検討する。

2 脱税行為と租税回避行為の異同

広義の租税回避行為は、税負担の減少という結果が存在するという点で、脱税(租税遁脱)行為と共通する。しかし、脱税行為が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避行為は、課税要件の充足そのものを回避する行為であり、両者は本質的に異なる。

租税回避と脱税の違いは以下の4点にあるとされる²⁶。すなわち、第1に、租税回避行為の場合は、課税要件の充足が回避され納税義務が成立しないのに対して、租税遁脱の場合は、課税要件が充足され納税義務が成立する。第2に、租税回避行為は課税要件法上適法であるのに対して、租税遁脱は、課税要件の充足によって成立した納税義務の履行を妨げるという意味で、違法(納税申告義務違反)である。第3に、両者ともに租税負担の軽減または排除が不当である点で共通するが、その不当性の中身が異なる。すなわち、租税回避行為の不当性は、課税要件法が実現しようとする、租税正義の要請である租税負担公平の観念に反する、という意味での不当性であるのに対して、租税遁脱の不当性は、単なる不公平にとどまらず、実定法上、「偽りその他不正の行為」による租税債権の侵害を理由とする詐欺利得罪(刑法246条2項)に類似する「悪さ」(罪悪性)である。第4に、両者は手段の点でも異なる。租税遁脱の手段である「偽りその他不正の行為」として、しばしば仮装行為が問題になるが、仮装行為は、単なる外観であって、その法実質および経済実質が全く無であり零であるのに対して、租税回避が私法上の法律行為による場合には、私法上真実の法律関係が形成される。

租税回避行為は、法的には認められた(少なくとも禁止されてはいない)行為であり、その意味で、違法または法に反して税を逃れる行為である脱税と区別される²⁷。

係ではないが、租税回避の否認の方法について、微妙な違いを生じさせるように思われる(田中・同上論文同頁)と述べておられる。

²⁶ 谷口(勢)・前掲注(12)31頁。北野弘久教授は、「犯罪になる脱税という方式に頼らざるをえない彼らは、現代の租税回避構造においてははいまだいわゆる『小もの』である。本当の『大もの』はそのような愚かな方式を選ぶまでもないのである」(北野弘久「納税と脱税」中央公論1073号274頁(1976))と述べられ、現代的な租税回避現象の一環として脱税問題をとらえる必要があると指摘されている。

²⁷ 川田剛「租税回避—節税・脱税との接点—」税経通信58巻4号43頁(2003)。

租税回避行為は、課税要件の充足を避けること、換言すると、納税義務の成立を阻止する行為であるが、租税逋脱(脱税)行為は成立した納税義務の履行を妨げる行為である点で、両者は基本的に異なるものである。また、手段の上からも、両者は異なるため、租税回避行為が処罰の対象となることはない²⁸。

また、租税回避行為というのは、「将来の納税義務を避ける」ことをいうのであり、すでに納税義務が存在しておりそれを避ける試みは今度はこれは租税回避行為と区別されるべき脱税行為というべきである、ともいうことができる²⁹。両概念をこのようにとらえる限り、ある行為が同時に2つの概念にあたることはない。

では、実際に租税逋脱犯として処罰³⁰される「偽りその他不正の行為」はどのような行為を指すであろうか。偽りその他不正の行為の意義が争点とされた、最高裁昭和42年11月8日判決³¹では、裁判所は、逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行なうことをいうと判示している。

たとえば、株式売買による所得が非課税の範囲を超えていることを認識しながら、その売却益を加えずに確定申告をしたときは、その行為、逋脱の意図、結果における税徴収不能もしくは困難のいずれの要件も満たしており、偽りその他不正の行為に該当する³²。帳簿書類への虚偽記入、二重帳簿の作成などもこれにあたる³³。

逋脱犯の成立要件の中では「偽りその他不正の行為」が中核であり、さらに、故意がなければ租税逋脱犯は成立しないのであるから、逋脱犯の成立要件の中核である「偽りその他不正の行為」は、逋脱の意図をもって行われた行為でなければならない³⁴といえよう。

租税回避行為と脱税行為の差異について、「この二つの概念の成立要件の差異は、既

²⁸ 清永敬次『税法〔新装版〕』44頁(ミネルヴァ書房、2013)。また、北野弘久教授によると、「逋脱行為(Steuerhinterziehung)と回避行為(Steuerumgehung)(筆者注:北野教授は、広義の租税回避行為と区別され、狭義における租税回避行為を単に「回避行為」と呼称している)との区別に関する最も重要な点は、既述のごとく回避行為のほうは当事者の真意に基づく行為であって、私法上は適法有効な行為であるという点である。この点、回避行為は、偽りその他不正の行為を要件とする逋脱行為とは本質的に異なる」(北野・前掲注(4)96頁)と述べておられる。

²⁹ 清永敬次「租税回避論ノート(1)」税法学146号12頁(1963)。

³⁰ 国家が脱税を抑制することを欲する場合は、単純に制裁の程度又は摘発の確率を引き上げることとも考えられるが、納税者の現実の合理性判断は、客観的に計算される期待効用を基準としてなされるそれとは必ずしも一致しない(吉村政穂「節税・脱税・租税回避行為の違い」税務弘報60巻7号11頁(2012))。

³¹ 最判昭和42年11月8日刑集21巻9号1197頁。

³² 東京地判昭和52年1月17日税資112号1740頁。

³³ 他にも、真実の契約書とは別の公表用書類の作成、架空領収証の入手、真実の証拠書類の破棄・改ざんなども挙げられる(鈴木・前掲注(21)214頁)。

³⁴ 増田英敏「判批」TKC税情24巻2号28頁(2015)。

に存在している課税要件事実に係る納税義務を免れるものか、それ自身が課税要件を満たしていない事実かである。しかし、その行為自体は、税法を適用すべき実体があるかどうかの判断であり、一見して、それ自身が課税要件を満たしていないと考えられる行為であっても、不当に租税負担を免れる行為に対しては、前者の租税遁脱行為に当たるものとして捉える必要がある³⁵とする見解がある。

この見解によれば、租税回避行為は課税要件の充足を回避すること、脱税行為は課税要件を充足し納税義務が成立したにもかかわらずそれを免れることといった両者の概念上の区別は問題ではなく、税負担が減少したという結果に着目し、その行為が不当であると判断された場合は租税遁脱行為に該当するということである。

さらに、租税回避行為は税負担公平の見地から許されない行為であり、納税者の選択した法形式を通常用いられる行為に引き直して課税を行うことは実質課税の原則から至極当然であると述べる。そして、こうした権限を租税行政庁に持たせることは、決して不可能ではないとする³⁶。

しかしながら、わが国は申告納税制度を採用している。申告納税制度は、租税法律主義の原則の尊重を大前提として、国民自らが租税法を解釈・適用して税額を算定し、その税額を国家に納付する制度である³⁷。そして、現代の取引社会において、納税者は合法的に租税負担を軽減しようとする権利を持つ³⁸。租税回避行為に用いられる取引は、私法上は適法有効に成立していることを見落としてはならない。このような見解は、租税回避行為と脱税行為の概念上の区別を骨抜きにして、税負担減少という結果からその行為の不当性を判断することとなり、許容されるべきでない。

たしかに、租税回避行為は税負担公平の見地からは許容されない行為であって、これを容認すると租税が不当に軽減される場合には否認される。しかしながら、その行為の不当性の判断基準や、課税庁の裁量をどこまで認めるかなどの議論³⁹は、両概念を明確に区別したうえでなされるべきである。脱税行為と租税回避行為を混同してしまうと、課税庁の裁量が無制限に拡大し、恣意的課税が行われる危険性がある。租税回避行為と脱税行為を峻別する意義はこの点にある。

また、租税回避行為は偽装行為とも区別される。偽装行為とは、「意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を偽装すること」⁴⁰であるとされる。典型的な例として民法 94 条の通謀虚偽表示が挙げられるが、これ以外

³⁵ 横山良次「租税遁脱行為と租税回避行為の差異について」名経法学 16 号 178 頁(2004)。

³⁶ 横山・同上論文 174 頁。

³⁷ 増田英敏「申告納税制度における租税調査の現状と課題」税法学 555 号 137 頁(2006)。

³⁸ 松沢・前掲注(13)143 頁。

³⁹ 横山良次教授は、「不当性」の意義や判断基準について必ずしも明確に述べられていない。さらに、引き直し課税の権限を課税庁に認めることも可能であるとされているが、どの程度の権限を付与するかも明らかにされていない(横山・前掲注(35)同頁)。

⁴⁰ 金子・前掲注(1)142 頁。

に、例えば架空の契約書の作成等もこれにあたる。偽装行為は架空の外観を作り出すための、そのことを知った上でなす行為であるから、偽装行為が存在する場合、しばしば租税逋脱犯の成立が問題となる⁴¹。

偽装行為が存在する場合には、偽装された事実や法律関係でなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は外観や形式にとらわれず、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の論理的帰結である⁴²。

つまり、偽装行為は、課税要件の充足を意図的に隠ぺい秘匿することによって、納税義務を免れようとする行為である。当事者の法律関係が架空であると認定されれば、特別の根拠規定なしに真実の法律関係を認定しそれに従って課税がなされるということである。租税回避行為の否認のように、根拠規定を必要とせず取引の吟味も行わず否認することができるため、課税庁は偽装行為の領域(厳密には偽装行為の否認と同じ手法が使える領域)を拡大しようとするであろう⁴³。

契約が偽装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの認定は、きわめて微妙な作業であることが多いため、慎重に行われなければならない⁴⁴が、後述する事実認定・私法上の法律構成による否認⁴⁵のように、偽装行為否認の方法の適用範囲を拡大するような手法も登場した。この手法によれば、納税者の「税負担回避の意図」⁴⁶が一種の決め手とされかねず、真に意図した法律関係ではないと課税庁が「認定」することによって、根拠規定なしに否認を認めることになりかねない⁴⁷。

そうすると、脱税行為は、充足回避の禁止の趣旨を含む強行規定の回避であるのに対して、租税回避行為は、そのような趣旨を含まない課税要件規定の回避であることからすると、納税者が租税回避行為を試みるにあたって、その試みが課税要件規定の趣旨に反することを十分に認識していたとしても、そのような主観的認識をもって、その租税回避行為の適法性を否定することはできない⁴⁸のである。

⁴¹ 清永・前掲注(28)48頁。松沢智教授も、「偽装行為は、詐欺的要素としての事実を虚構する点において、他面、犯罪としての租税逋脱行為(Steuerhinterziehung)となりうる可能性をもつ」(松沢・前掲注(21)59頁)と述べておられる。本論文では偽装行為と脱税行為の区別に関しては詳述しない。

⁴² 金子・前掲注(1)142頁。

⁴³ 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543号9頁(2000)。

⁴⁴ 金子・前掲注(1)143頁。

⁴⁵ 本章第3節参照。

⁴⁶ 本論文における「租税回避の意図(あるいは目的)」は「税負担軽減目的」を指す。

⁴⁷ 品川芳宣教授も、「偽装行為に基づく課税処分においては、課税当局が私法上の法形式を『偽装』であると認定すると(時には一方的に)、特段の否認規定も必要としないので、とかく課税当局の課税権の乱用を招きやすい」(品川芳宣「租税回避行為の否認と偽装行為の否認」税理 49巻15号11頁(2006))と述べておられる。

⁴⁸ 谷口勢津夫「租税回避論における武富士事件最高裁判決の意義と位置づけ」水野武夫先生古稀記念論文集『行政と国民の権利』413頁(法律文化社、2011)。

3 租税回避行為の否認の意義

納税者が行った行為が租税回避行為に該当する場合、これをそのまま放置していれば納税者間の公平は図られない。

租税回避行為は法の抜け穴を利用する行為であり、立法者の意図の裏をかくものである。法律で明確に示されていない部分や法の欠缺があるとすれば、それは国民の同意が及ばなかった(国民が想定していなかった)部分であり、これを利用して税負担の減少を図ることを国民が積極的に許容していたものと位置付けられるとは考え難い⁴⁹。

租税回避行為に全く歯止めをかけないとすれば、租税制度は歪められ、申告納税制度の理念も危機に瀕する。ゆえに、租税回避行為を阻止することに異論を唱える論者は皆無であろう⁵⁰。

租税回避行為の否認とは、租税回避行為があった場合に、当事者が用いた法形式を私法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと、減免規定については、その適用を認めないこと⁵¹である。

税法は、当然のことであるが、納税者が選択した法形式、すなわち実際に行われた法形式を基礎として課税関係を形成せしめるものであるから、租税回避行為の否認はこのような原則に対する例外の場合をなす。租税回避行為を否認することによりなされる課税は、実際に行われた仮定の法形式、換言すれば想定された通常の法形式に基づく課税である⁵²。

租税回避行為の「否認」という場合には、大きく2つの場面に区別される⁵³。すなわち、1つは、納税者が行ったとする事実にはなかった、という事実の存否に関するものや、一定の事実はあったが、それは必要経費と認定することはできないというような法的評価にかかわるものである。もう1つは、租税回避行為の否認として、納税者が実際に行った行為ではなく、実際に行わなかった行為で、通常の行為に引き直して、課税関係を形成するものである。前者の否認は、納税者が実際に行った行為を前提としているが、後者は、納税者が想定された通常の行為をしたはずだとして、事後的、遡及的、強制的に課税の対象にとり込まれることになる。そのため、後者の意味での租税回避行為の否認は、納税者が実際に行行為した後において、その行為の時点では存在しなかった課税要件及び課税要件事実を、課税庁が事後的に作り出すという点において、租税法律主義の観点からは、本来許されるべきものではない。

⁴⁹ 酒井克彦「なぜ租税回避は否認されなければならないのか」税務弘報 57 卷 10 号 52 頁(2009)。

⁵⁰ 増田英敏「租税回避行為の否認と租税法律主義」専修大学法学研究所編『専修大学法学研究所紀要 30』69 頁(専修大学出版、2005)。

⁵¹ 金子・前掲注(1)128 頁。

⁵² 清永・前掲注(28)42 頁。

⁵³ 田中・前掲注(24)42 頁。

人が税負担の最も少ない取引形式を選択することは自然なことであり、私的自治の原則からしても、租税法が私的取引の世界に過剰な介入をすることが好ましくないことはいうまでもない。しかし、納税者間の公平の維持ないし税負担の公平な配分の要請に応えることは、租税制度の最も基本的な課題の1つである⁵⁴。

法の抜け道を利用して税負担の減少を図る租税回避行為は、これを放置すれば納税者間の公平が図られず、申告納税制度の理念も危機に瀕することとなる。租税回避行為に歯止めをかけるため、納税者が選択した異常な法形式を、通常の法形式へ引き直して課税を行うことを租税回避行為の否認という。

第3節 租税回避行為の否認手法の整理

1 実質主義による否認

租税回避行為の否認の領域においては、その解釈・適用の方法として、しばしば経済的観察法の必要性が力説される⁵⁵。経済的観察法は、ドイツで1919年ライヒ租税通則法4条及び1931年全文改正後の同法9条における「租税法律の解釈に当たっては、その目的及び経済的意義並びに諸関係の発展を考慮しなければならない」という規定を根拠として提唱された⁵⁶。

その後、1934年租税調整法の制定に伴って削除され、新たに設けられた同法1条には(1)租税法律は、国家社会主義的世界観に従って解釈されなければならない、(2)租税法律の解釈に当たっては、民族間、租税法律の目的及び経済的意義並びに諸関係の発展を考慮しなければならない、(3)要件事実の判断についても同様とする、との規定が設けられた⁵⁷。

わが国では、経済的観察法に相当する規定が、「実質課税の原則」の名のもとに制定

⁵⁴ 金子・前掲注(5)18頁。

⁵⁵ 岩崎政明「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税法研究11号127頁(1983)。

⁵⁶ 岩崎政明「租税法における経済的観察法」筑波法政5号45頁(1983)。第1次世界大戦前のドイツにおける上級行政裁判所、最高裁判所の見解によれば、租税回避を目的とした法律行為であっても、それが私法上の要件を具備し、かつ私法上の偽装行為・虚偽表示に該当しない限り、右法律行為は租税法上も有効に成立するものと解された。したがって、私法上有効な行為を通じて通常行われる、隠れた利益処分、迂回行為、多段階行為等による利得は当然に非課税とされたため、悪賢い者が租税上の恩恵に浴することとなり、真摯な納税者をないがしろにすることになったという歴史がある(岩崎・同上論文同頁)。

⁵⁷ 岩崎・前掲注(55)129頁。この条文は、1977年のライヒ租税通則法全文改正に伴い、新たに1977年租税通則法が制定され、同法においては削除された。そして、ドイツでは租税法律をその文言から離れて緩やかに解釈することに対して批判が強くなり、今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場から、租税法律は原則としてその文言に即して解釈されなければならないとの考え方をとっている。しかし、このことは、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを否定するものではない(金子・前掲注(1)117頁)。

することが試みられた。昭和 36 年 7 月の国税通則法の制定に関する答申(以下、「答申」という。)において、実質課税の原則とは、「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨」⁵⁸であると説明された。

さらに、「国税通則法の制定に関する答申の説明」⁵⁹(以下、「答申の説明」という。)では、「事業の実体ないし実質を各税法の規定と結び付けて実質的に、すなわち主として経済的実質に即して、判断適用すること」と説明され、実質課税の原則に関する諸問題として、実質課税の原則の宣明、租税回避行為の問題、特殊関係者等の行為計算の否認、実質所得者課税の問題の 4 つに分けて検討がなされている。

とりわけ、実質課税の原則の宣明及び租税回避行為の問題の答申の説明は、否認手法の問題に大きくかかわるため詳細に触れることとする。実質課税の原則の宣明については、課税の性格に照らし、税法を解釈適用する原則として承認されていると認められ、そのための特別の規定をまつまでもないという議論もあるが、われわれは、国税通則法を制定する機会において、このことを明らかにすることが望ましいと考えたと述べている。これは、税法の解釈適用にあたっては、実質課税の原則は租税公平主義に内在する基本原則であり、税負担の公平を図るため形式や名義等だけでなく、経済的意義及び実質に即して課税を行うことが要請されるため、実質課税の原則を明文化することは、これを宣言的、確認的規定と捉えていると理解できる⁶⁰。

次に、租税回避行為の問題については次のように説明している。まず、租税回避行為を、迂回行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避すること、と定義づけている。そして、このような租税回避行為により不当に租税負担を回避しまたは軽減することは許されるべきではないのであるから、このような場合には、仮装のために採られた法形式にとらわれることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行われるべきこととなる。

租税回避行為に対して上記のように対処することは、広義における実質課税の原則の一部面であり、租税回避行為によって不当に租税負担を軽減した者は、実質課税の原則により、選択した法形式にとらわれず経済的実質に即して課税が行われるとしている。

そして、このような回避行為は、仮装のために行われるものであっても、私法上の形式としては完備されており、契約の履行等それに従った実行がされている反面、これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質に即して課税が

⁵⁸ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」4 頁(1961)。

⁵⁹ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」10 頁(1961)。

⁶⁰ 実質課税の原則を定めた旧所得税法 3 条の 2 及び法人税法第 7 条の 3 の規定(現行では所得税法 12 条及び法人税法 11 条)についても、「従来から実質課税の原則の一環として解釈適用されていたものを宣言的に明定したものである」(税制調査会・前掲注(58)11 頁)と説明している。

された場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点が問題であるとし、これに対処するためには、個別的に規定を設けるのが法的安定性の確保のために望ましい。

しかし、個別的に規定を設けて対処していくことには限界があり、立法における限界があるときは、広義の実質課税の原則の一環として、租税回避行為につき、これを否認する旨の最後の担保的な規定を設け、租税負担の公平を図るとしている。

このように、実質課税の原則を租税回避行為に対処するための最後の担保的な規定と位置づけ、規定のあり方として税法上容認されるべきであると考えられる取引行為までも否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、そのような取引行為を採るについて経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には、あえてこれを税法上否認しない旨の注意的規定を設ける必要があるとの説明がなされている。

この国税通則法の制定に際して、その導入の適否が検討された。このような答申及び答申の説明に賛同する見解として、租税法の解釈にあたっては、租税法の目的や規定の実質的・経済的意義が考慮されるべきであって、実質主義もこのような考え方の1つの具体的な現れに過ぎないとするものがある。

田中二郎教授は、「租税法のなかに他の法の分野における用語がそのまま用いられているにしても、租税法の実質的基本理念に即し、その用語を通して窺われる経済的実質に着目した解釈が加えられなければならない」⁶¹と述べておられる。また、吉良実教授は、『実質課税』の理念は、立法上の原則として確立されるべきであり、かつ実定法上でも既にそれが考慮されているものとの前提に立つ限り、その個々の条文の解釈・適用にあたり、この原則を機能さすべきであることは、税法の趣旨解釈・目的解釈等を是認する立場に立つ限りむしろ当然である⁶²とされ、実質主義を税法の立法上の原則としてだけでなく、解釈・適用上の原則でもあると述べておられる。

しかしながら、答申に対する反対の見解も強く主張された。中川一郎教授を代表として「国税通則法制定に関する意見書」⁶³と題する、意見書が表明されたのである。要約すると、実質課税の原則の内容に関して、「実質課税の原則」の名のもとに課税立法の原則とは異なる税法の解釈に関する原則規定、ならびに課税要件事実の判断に関する原則規定の制定に関する事項であるとしたうえで、これを絶対に設けてはならないと述べ

⁶¹ 田中二郎『租税法〔第3版〕』125頁(有斐閣、1990)。須貝脩一教授も、「税法の実質主義の暗黒面だけを見て、その明るい面を逸するのは釣り合いを失する。税法の立法が実質課税を目的として行われた場合法規定の不備が存するときには、裁判所が立法機関をフラストレートするというのではなく、立法の線に沿うた実質主義の解釈を右の線の延長の方向に向かって行ない、解釈と立法の間に屈折をなるべく少なからしめることはむしろ国家相互間の協力を認めることであって、非難すべきではない」(須貝脩一「税法上の実質主義」法学論叢84巻1号28頁(1968))と述べられ、実質主義が必要である限りこれを肯定するとの立場をとられている。

⁶² 吉良実『実質課税論の展開』71頁(中央経済社、1980)。

⁶³ 日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号1頁(1961)。

ている。

その理由として、上記のドイツ租税調整法 1 条を掲げ、これらの規定が非民主主義的・権力主義的・国庫主義的税務行政、更にはナチ政権のもとにおいては国庫主義的租税裁判の法的根拠となったこと、換言すれば恣意的課税の法的拠点であったことは、ナチ時代のライヒ財政裁判所の判決がこれを如実に示しているのであるから、実質課税の原則を明文化することにより、国家による恣意的課税の危険性を指摘した。

その後、実質課税の原則の明文化は見送られることとなった。すなわち、「中には、その内容において、改正の方向として極めて示唆に富んではいるが、その制度化については、今後における納税者の記帳慣習の成熟や判例学説の一層の展開をまつ方がより適当であると認めざるを得なかつたものもあつた。このような見地から、次のような事項の制度化については、さらに将来における慎重な検討にゆだねることとした」⁶⁴と説明し、実質課税の原則に関する規定、租税回避行為の禁止に関する規定及び行為計算の否認に関する宣言規定を掲げて、これらの制定を見送ることとした⁶⁵。

以上の通り、実質主義の明文化は反対意見も多く主張され見送られることとなったが、現在でも租税法の解釈適用における実質主義の考え方は根強く議論されているところである。

最も広義の実質課税の原則は、租税法の規定の理解(解釈適用)は、租税法の規定内容の形式的(表見的)な概念にいたずらにとらわれることなく、むしろ、これに加えられる租税法の理論上の評価を通して、これに即応した実質的な概念によってなされるべきである、と理解される⁶⁶。

そして、従来から実質主義(実質課税の原則)の内容として論じられてきたものは7つに整理されている。すなわち、①借用概念の解釈⁶⁷、②課税上意味を有する行為や事実

⁶⁴ 大蔵省主税局「国税通則法の制定について」税法学 132 号 27 頁(1961)。

⁶⁵ 実質課税の原則を制度化していくにあたっては、①正しい納税者意識の発達、②税務行政の不信頼の払拭が望まれるとの指摘がある(田中二郎ほか「国税通則法をめぐって」[志場発言]ジュリ 251 号 25 頁(1962))。

⁶⁶ 新井隆一『租税法の基礎理論 [第 3 版]』83 頁(日本評論社、1997)。

⁶⁷ 清永敬次教授は、借用概念の解釈における実質主義とは、私法上の所有権、売買、譲渡という概念を税法上借用している場合、「これらの借用概念はまさしく借り物であって、その文言にもかかわらず、税法上は独自の意味内容を持つものとして解釈しなければならない」(清永・前掲注(6)365 頁)という考えであると述べておられる。

今日では、このような考え方は、納税者の予測可能性、法的安定性の確保の観点からは適当でない。すなわち、金子宏教授によると、「私法との関係で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし減少は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野における同じ意義に解釈すべきであろう」(金子・前掲注(1)120 頁)と述べておられる。

について用いられた文言、外観が真の法的性質と異なっている場合、その文言、外観にとらわれなくて、真の法的性質に従って課税すべきであるとする考え方、③偽装行為の「否認」⁶⁸、④所得の帰属の問題(実質所得者課税の原則)⁶⁹、⑤租税回避行為の否認、⑥無効または取消すべき法律行為によって発生した経済的成果への課税、⑦違法所得への課税、に分けられ、これらの問題において実質主義の適用が議論される⁷⁰。

これらのうち、②、⑥、⑦については、実質主義を持ち出すべきではないと考えられている。⑥、⑦については、通常の実質主義の場合に問題となる形式と実質との対立というよりは、要するに私法上ある行為が無効とか取消の瑕疵を有すると法的に判断されても、そのような法的評価は課税上重要でないだけであり、違法所得の場合と同じく、これらの場合にまで実質主義を持ち出すのはいささか実質主義を拡張しすぎる感があるとされている⁷¹。

②の考えは、事実認定の実質主義(課税要件事実の認定における実質課税の原則)と呼ばれるものである。事実認定の実質主義とは、「外形上の法形式と顕現されている経済的意義(実質)とが齟齬を来している場合に、その経済的意義(実質)に合致した(即した)法形式に置き換えて、当事者の真の合理的意思に合致した課税関係を形成させる法理論」⁷²と説明される。

⁶⁸ ここで用いられている「否認」は、有効に存在する行為や事実関係を言葉の本来の意味において否認するというもの(租税回避行為の否認というときの否認はこれにあたる。)ではない。偽装行為は真意でない行為であり、それが法律行為である場合には民法上無効であり、偽装行為それ自体は実体を伴うものではないので、課税上意味を有しない。偽装行為によって真の行為が隠されている場合には、偽装行為にかかわらず真の行為を課税の基礎とすべきという意味での「否認」である(北野弘久『判例研究 日本税法体系 I』75頁(学陽書房、1978))。

⁶⁹ 現行所得税法 12 条の解釈は難解であり、文理上 2 つの解釈が可能であるとされている。すなわち、「第一に、『単なる名義人』という言葉が用いられている点を重視すると、この規定は単に真の法律上の帰属者に課税することを規定したに過ぎないと解される。第二に、『収益の享受』という言葉が用いられている点を重視すると、この規定はもし法律上の帰属者と経済上の帰属者とが異なる場合に後者に課税することをも容認した規定であるとも解することができる」とされる(北野・同上書同頁)。松沢智教授は、前者を「法的帰属説」、後者を「経済的帰属説」と呼称され、「同規定が『名義人』という法的な表現を用いていること、『収益を享受』という表現はあるが、しかし、それは法的な支配という法的基準を経なければ税法上の所得たりえないことからみれば、法的帰属説が妥当である」(松沢智『租税法の基本原則』130頁(中央経済社、2000))と述べておられる。

⁷⁰ 清永・前掲注(6)364-368頁。同様の整理をされているものとして、北野・前掲注(68)72-78頁。

⁷¹ 清永・同上書 368頁。

⁷² 大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開(1)」税経通信 62 巻 10 号 51 頁(2007)。同教授は、「租税法主義の要請する経済生活の法的安定性の見地からは、少なくとも、納税者に不利益となる場合には、実質課税の原則の適用の限界を厳格に解すべきであり、単に経済的実態が課税要件を満たす法形式と同様であるからといって、実質課税の原則を適用すべきものではない」(大淵博義「私法上の行為と実質課税の原則」商学論纂 41 巻 5 号 382 頁(2000))と述べておられる。

これについて清永敬次教授は、「私法上の法律行為の性質を決定するのに当事者の用いた契約上の文言などは必ずしも決め手にならないという類のことであるから、特に実質主義の適用を取り上げる必要がない」⁷³と述べておられる。

実質主義の議論の中では、租税回避行為を否認するにあたって、この考えの適用が論じられる場合がある⁷⁴。租税回避行為が存する場合、形式よりも実質を重視する実質主義によれば、その選ばれた法形式よりは実現された経済的効果に従って課税を行わなければならない⁷⁵とする。先の答申の説明においても、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行われるべきであるとの説明があった。

私法上有効に成立した納税者の行為計算について、通常用いられる姿へと引き直し課税を行う権限を制限なく課税庁へ認めれば、恣意的課税が行われる可能性をもたらす。租税法が法である以上、規定の解釈は納税者の予測可能性と法的安定性が担保されなければならない⁷⁶。文言は明確に規定され、通常あるべき偶像を作り出す課税庁の裁量は制限されなければならない。

ところで、実質主義の考えを用いて納税者の行為を否認することが許されるかについて争われた判例として相互売買事件(岩瀬事件)⁷⁷がある。

⁷³ 清永・前掲注(6)366頁。松沢智教授も、「そもそも、事実認定における『実質主義』の概念が必要かどうか検討の余地がある」と述べられ、「一般に、仮装行為、虚偽表示、事実の隠蔽があったか否かという事実認定の問題になり、この意味での実質主義は何も税法固有の問題ではなく、法律一般の適用に当たり、当然に行われている原理なのであって、とりたてて税法上の実質主義を論ずる必要はない」(松沢・前掲注(69)132頁)との見解を示されている。

⁷⁴ 大淵博義教授は、「事実認定による実質主義」を租税回避行為の否認の1つとしてとらえられている。これは、上述した通り、経済的成果(実質)に即した当事者の真の合理意思の下での法形式を認定するというものであるが、仮装行為とどのような相違があるかというのは紙一重の微妙な問題であるとされ、積極的な仮装行為の意思が認定された場合は重加算税ということになり、積極的な仮装の意思が認定できない場合には、事実認定の実質主義に抛り過少申告加算税に止まる、その程度の違いしかないと述べておられる(大淵博義「租税回避行為の否認(第4回)」租税研究730号78頁(2010))。

⁷⁵ 清永・前掲注(6)369頁。

⁷⁶ 松沢智教授は、「“経済的合理人”なる虚像を国民に押し付けるような時代は、租税法が法律であることを忘却した暗黒時代の租税法の解釈・適用の姿であり、とうてい、許されないものといわざるをえない」(松沢・前掲注(69)133頁)とも述べておられる。

⁷⁷ 事案の概要は次のとおりである。訴外B会社が、土地の地上げの一環として、X及び亡Aに対して所有する土地及び建物(以下、「本件譲渡資産」という)の売却を持ちかけたところ、Xらは、ほぼ等価の土地に建物を新築し、諸経費、損害を賄うことができることを条件に次の通り取引に応じた。①訴外B会社は、すでに第三者から6億3750万円で取得した土地(以下、「本件取得土地」という)をXらに代金4億円余にて売買する旨の契約、②Xらが、本件譲渡資産を総額7億円余りで訴外B会社に対して売買する旨の契約、これら2つの売買契約を同日に締結し、右各契約代金の相殺差金として訴外B会社からXらに対して3億

第一審が、租税公平主義の見地から、個別否認規定がなくとも租税回避行為は否認できると判示したのに対し、控訴審は、租税法律主義の下においては、個別否認規定なしには否認できないという、第一審とは逆の判断を下したことから、注目すべき事案である。

第一審判決⁷⁸は、「契約の内容は契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである」としたうえで、X（原告、控訴人兼被控訴人）らにとって、本件譲渡資産を譲渡する契約は、代替土地の取得と損害や諸経費を賄える経済的利益を得て初めて契約の目的を達成させるものであったこと、他方、訴外B会社にとっても本件取得資産の売買契約によってXらに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済的目的があったのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額からXらが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであると認定し、本件取引は各別の売買契約ではなく、補足金付交換契約であったと認定した。

これに対して、控訴審判決⁷⁹は、「いわゆる租税法律主義のもとにおいては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」から、本件取引を当事者の選択した各別の売買契約を、補足金付交換契約に引き直して課税することは許されないと判示し、Xの請求を認容した。

控訴審は、租税法律主義のもとでは、法的根拠なしに納税者の行為を否認することは許容されないと判断した。租税公平主義もしくは実質主義を法的根拠に否認できるとした場合には、法形式の実体が、たとえば売買でなく交換であるとする認定判断は、やはり租税行政庁が下すことになる。沿革的には、国王による恣意的課税を排除することを趣旨とする租税法律主義は、まさに租税行政庁の裁量権の行使を最小限度にすることを

円余りの小切手が交付された（なお、訴外B会社が第三者から本件取得資産を取得したのも、右各売買契約締結と同日である）。

Xらが、本件譲渡資産の譲渡収入金額を右売買契約金額7億円余りとして確定申告したところ、被告Y税務署長（被控訴人兼控訴人。）は、Xらと訴外B会社間の各売買契約は不可分一体の取引であり、本件譲渡資産と本件取得資産の補足金付交換契約であると認定し、本件譲渡収入金額を本件取得資産および本件差金の合計金額10億7733万円であるとして、Xらに対して、更正及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったことに対して、Xがこれを不服として出訴した。

本件の中心的な争点は、本件取引において、Xらが選択した法形式は売買であるが、その法形式を課税庁が交換契約に引き直して課税することが可能か否かという点にあった。

⁷⁸ 東京地判平成10年5月13日訟月47巻1号199頁。第1審の判決を妥当とする評釈として、高野幸大「判批」判時1673号177頁(1999)、反対の見解を示すものとして、増田英敏「判批」ジュリ1182号105頁(2000)がある。

⁷⁹ 東京高判平成11年6月21日高民集52巻1号26頁。控訴審判決を妥当と解する見解として、増田英敏「判批」月刊税務事例32巻11号1頁(2000)、谷口勢津夫「判批」別ジュリ178号38頁(2005)、占部裕典「判批」判時1703号180頁(2000)がある。

目的としている。租税回避行為を否認する場合にも、個別的否認規定を用いて否認することが、租税行政庁の裁量権の行使を最小限にとどめておくことになる⁸⁰。新たな租税回避行為が頻発した場合は、立法によって速やかに解決を図るべきである⁸¹。

税負担公平の見地から、個別の否認規定がなくても否認できるとする見解について、金子宏教授は、「第一に、租税法律主義の下で、当事者間の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されていないにもかかわらず、充足されたものとして取り扱う権限を法律の根拠なしに租税行政庁に認めることは困難である。第二に、否認を認めると、租税行政庁も裁判所も、否認の要件や基準の設定をめぐってきわめて難解で複雑な、そして決め手のない負担を背負うことになりやすい」⁸²と述べておられ、個別否認規定なしに否認することは困難であると解されている⁸³。

上記岩瀬事件控訴審判決は、個別否認規定なしに当事者の選択した法形式を否認して

⁸⁰ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』335頁（成文堂、2006）。

⁸¹ これに関して、武田昌輔教授は、「常に立法によるという場合には、このような租税回避行為（筆者注：ここでは、小会社がもっぱら租税軽減をするために社債を発行し、社長がこれを引き受けることによって、社債発行差金は一時損金算入とし、他方、その社債発行差金については、6%の源泉分離課税で所得税の課税を終結せしめるという租税回避事例において、その後立法措置が取られた例を挙げておられる。）に対して機動的な対応ができないという弱点があると同時に、かつ、単発的である」（武田・前掲注(17)17頁）と述べられ、私見として、妥当な運営を前提として包括的規定を設けることが適当であるとの考えを示されている。また、品川芳宣教授も、「個別に否認規定を設ければ足りるとする考えもあるが、それは、租税回避行為の後追いをするだけで防止的機能を有せず、いたずらに複雑にするに過ぎない」（品川・前掲注(47)15頁）と述べられ、一般的否認規定の立法化を支持されている。

個別的否認規定による否認は、①租税回避行為の防止機能を有しないこと、②租税法規を複雑化してしまうことの2点の指摘が存するが、後者について金子宏教授は、「租税法規の複雑化は、現代国家の租税制度の一つの宿命であって、今日のように、税負担が重く、しかも租税がわれわれの経済生活のあらゆる局面と密接な関連をもっている時代においては、税負担に関する法的安定性と予測可能性を重視することが不可欠であり、そして法的安定性と予測可能性を重視する限りは、租税法規の複雑化は避けることができないと思われる」（金子・前掲注(1)27頁）と述べておられる。

⁸² 金子・前掲注(1)129頁。さらに、「否認を認めるとしても、その要件としては、当事者が用いた法形式が異常なものであること、租税の回避以外にはそのような異常な法形式を用いた正当な理由が見出せないこと、の二つが必要であると解されるが、この二つの要件—そのうちでも特に第二の要件—の判断は極めて複雑で決め手に乏しい」（金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究3号59頁(1975)）と述べておられ、たとえ否認を認めるとしても、その判断は容易ではないことを示されている。

⁸³ 増田英敏教授も、「租税歳入確保を使命とする租税行政庁と納税額最小を求める納税者は、租税をめぐり利害が対立する。その緊張関係の中で、納税者の選択した法形式の実質がいずれにあるかを認定し、その事実認定に基づいて、その法形式を引き直すということは極めて困難である。また、同様に法形式の選択権の濫用であると判断し、立証する租税行政庁の負担は過重とならざるを得ない」（増田・前掲注(80)334頁）と述べておられる。

課税することは許されないと判断した点で非常に意義のある判決であるといえる⁸⁴。

経済的実質を法解釈適用のレベルで持ち込むことは租税法律主義を規定する憲法構造上許されない。結局、税法全体に通ずる税法の解釈適用上の基本原理は租税法律主義につきるといえよう⁸⁵。

2 私法上の法律構成による否認

私法上の法律構成による否認とは、私法上の事実認定あるいは契約解釈の方法によって、当事者の選択した法形式が真実の法律関係とは異なる場合には、当事者が用いた法形式を否定するという否認手法である⁸⁶。すなわち、契約の成立の有無の認定及び契約の法的性質決定により、真実の法律関係に即して課税要件事実を認定する⁸⁷。

個別否認規定による否認や実質主義による否認が、狭義の租税回避行為の否認と呼ばれるのに対し、「私法上の法律構成による否認」は、狭義の否認とは区別される⁸⁸。すなわち、今村隆教授は、「課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってでなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合も当事者が用いた法形式を否定するという意味⁸⁹での否認であるとされる。税法上の否認とは区別され、私法上の事実認定や契約解釈の結果として、租税回避行為の否認と同じような効果を生じる場合があるということであり、同教授は、これは民法上の事実認定や契約解釈の範囲内でやるべきものであるか

⁸⁴ 大淵博義教授は、事実認定の実質主義の立場からも、控訴審判決は支持されると解されている。すなわち、「相互売買による差額決済の経済的意義(実質)と補足金付交換契約による補足金授受の経済的意義(実質)は同一のものである。しかして、選択した法形式と現実の経済的意義(実質)は齟齬を来していないことから、これを納税者に課税上不利となる行為形式(補足金付交換契約)に置き換えることは許されない。これが許されるのは、法による特別の規定がある場合である」(大淵・前掲注(116)61頁)とされ、このような理論は租税法律主義を理念とする租税法の解釈の基本であると述べておられる。

⁸⁵ 北野・前掲注(68)78頁。

⁸⁶ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理42巻14号208頁(1999)。

⁸⁷ 今村隆教授は、「私法上の法律構成による否認の適用場面として仮装行為が挙げられ、虚偽表示がその典型例とされてきた」が、「虚偽表示の場合に限ると限定的に考える必要はなく、契約の成立の有無の認定及び契約の法的性質決定による場合もあると考える」と述べておられ、「仮装行為」よりも広い概念として「私法上の法律構成による否認」をとらえられている(今村・同上論文同頁)。

⁸⁸ 私法上の法律構成による否認は、「当事者間では全く争いのない契約を、課税庁が私法上の事実認定や契約解釈によって無効または不存在とし、別の契約におきかえて課税処分を行うこと、つまり、当事者が申告等において基礎とする私法上の法律関係を否認すること」(岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第7版〕』46頁(有斐閣、2013))とも説明される。

そして、租税回避行為は、私法上の法関係の形成可能性が乱用されているとみることができるから、上記のような手法によって租税回避行為の否認と同じことができる。したがって、この手法は広義の否認に位置付けられ、租税法律主義を潜脱するものであるとの説明がなされている(岡村ほか・同上書54頁)。

⁸⁹ 今村・前掲注(86)208頁。

ら、租税法律主義の問題にはならないと述べておられる⁹⁰。

私法上の法律構成による否認の方法は、契約が存在と認定する場合、契約が虚偽表示により無効であると認定する場合、契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合に分けられるとされている⁹¹。

契約が存在と認定する方法は、契約の成立を主張する納税者から、契約書等が提出され形式的証拠力が確定するとこれを否認することが困難である⁹²。

契約の成立が認められると次に契約が虚偽表示により無効であるか否かが検討される。これは、契約が存在しているか否かと同様、課税庁が課税要件の充足の検証にあたりこれまで行ってきた事実認定の問題である。契約において通謀虚偽表示により課税標準又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合にのみ、課税庁は租税法上、当事者の合意内容を否認することができる⁹³。

契約の法的性質の決定について、今村隆教授は、真実の法律関係であるか否かを判断するにあたっては、当事者の主観的意思あるいは目的が重要な間接事実になると述べておられる⁹⁴。私法上の法律構成による否認論は、租税回避目的の存在を当事者が選択した契約形式の真実性を否定する重要な資料として位置づける点に、その特色がある⁹⁵。

しかしながら、むしろ当事者の意図・動機は当事者が「真意」でその法律行為を行ったことの根拠にもなり得ることからすれば、少なくともこの意図・動機が一般的に「真意」でないことの重要な間接事実にはなりえない⁹⁶と思われる。

映画フィルムの所有権を取得したことによる減価償却費の損金算入が否認された、い

⁹⁰ 今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その1)」租税研究 684号 90頁(2006)。

⁹¹ 今村・前掲注(86)209頁。

⁹² 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553号 264頁(2005)。

⁹³ 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」税法学 546号 48頁(2001)。

⁹⁴ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」税理 43巻 3号 209頁(2000)。同教授は、ここでいう主観的な意思あるいは目的とは、「契約書の内容、当事者の供述あるいは種々の間接事実によって客観的に認定される主観的な意思あるいは目的を意味している」(今村・同上論文同頁)と述べておられる。

⁹⁵ 末崎衛「『租税回避目的』と契約解釈」税法学 560号 98頁(2008)。今村隆教授は、前述した岩瀬事件(相互売買事件)の第1審判決は、「明文規定によらない租税回避行為の否認をしたのではなく、民法上の契約解釈の方法によった場合に、代金額の決定が作為的であったことなどから、契約の真実の内容が補足金付交換契約であると認定した」(今村隆「譲渡所得課税における契約解釈の意義」ジュリ 1271号 85頁(2004))のであり、これは私法上の法律構成による否認手法を用いて認定したと評価されている。そのうえで、控訴審判決について、「あまりにも当事者の選択した法形式を偏重するものであり、かつ、その反面として、当事者間における合意の実質をあまりにも等閑視するものであって不当である」(今村・前掲注(86)214頁)と批判されている。

⁹⁶ 末崎衛准教授は、このような手法による否認は、「私法上の事実認定・契約解釈において当事者の意図・動機と離れた『あるべき法律関係』を押し付けようとするもの」であり、具体的事件における適用は極めて制限的になされるべきであると指摘されている(末崎衛「『私法上の法律構成による否認』についての一考察」税法学 550号 25頁(2003))。

わゆるフィルムリース事件に係る大阪高裁平成12年1月18日判決⁹⁷では、裁判所は、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてなされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」と判示し、私法上の法律構成による否認手法を認めた⁹⁸。

しかしながら、このような否認手法は課税庁の恣意的課税を許す危険性をはらむものであり、許容されるべきでないと考える。

まず、租税法と私法の関係について、金子宏教授は、「租税は、もともと私的部門で生産され蓄積された富の一部を、公的欲求の充足のために国家の手に移すための手段であって、各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるが、これらの行為や事実は、第一次的には私法によって規律されており、租税法がこれらの行為や事実をその中にとり込むにあたっては、これらを生の行為や事実としてではなく、私法というフィルターを通して一ということは私法を前提としそれを多少ともなぞる形で一とり込まざるを得ない場合が多」⁹⁹いと述べておられる。

そして、私的自治の原則や契約自由の原則のもと、当事者は外部から規制を受けることなく、当事者の自由な意思に基づいて法律関係が形成される¹⁰⁰。

契約は、複数当事者—通常は2人—の関与によって彼らが相互に拘束されるという効果を生じさせる法律行為をいい、一般には、利害を異にする当事者の意思表示の合致によって成立する¹⁰¹。

中里実教授によると、原則としては納税者の法律行為を尊重するが、例外的に私法上無効な行為等の取扱いの問題が生ずると説かれている。すなわち、「租税法においても、他の法分野におけると同様に、当事者の表示をそのまま尊重して法律関係を考えるわけではない点に留意しなければならない。すなわち、当事者が自らの私法上の合意に反する表示をした場合に、その納税者の表示をそのまま前提として課税がなされるわけでは

⁹⁷ 大阪高判平成12年1月18日民集60巻1号307頁。評釈として、金丸和弘「判批」ジュリ1261号136頁(2004)、中江博行「判批」月刊税務事例37巻11号30頁(2005)、藤谷武史「判批」租税法研究29号165頁(2001)がある。

⁹⁸ 一方で、最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁は、原審の判断の当否を問うことなく本件映画が本件組合の事業に用いられているものではないことを理由に、減価償却費の損金算入を求めない判決を下した。最高裁判決の評釈として、岡村忠生「判批」税研148号34頁(2009)、細川健＝黒住茂雄「判批」月刊税務事例38巻9号30頁(2006)、川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務26巻9号43頁(2006)、浅妻章如「判批」法学協会雑誌125巻10号213頁(2008)、今村隆「判批」ジュリ1333号146頁(2007)、増田晋「判批」税理49巻10号29頁(2006)等がある。

⁹⁹ 金子・前掲注(5)1頁。

¹⁰⁰ 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第8版〕』176頁(弘文堂、2010)。

¹⁰¹ 四宮＝能見・同上書179頁。

決してないのである。なぜなら、私法上の合意に反する表示をしても、原則として私法上の効果は発生しないからである。結局、租税法上も、私法上の事実認定・契約解釈の原則に従い、あくまでも当事者の私法上の真の合意内容(=真の法律関係)に則して課税関係を考えていくべきであろう¹⁰²と述べておられる。

そして、同教授によれば、このような事実認定・私法上の法律構成による否認が許される場合は、「仮装行為」が存在する場合であると述べておられる¹⁰³。

狭義の租税回避行為の否認は、有効な法律行為の成立を前提としたうえでの議論であるのに対し、私法上の法律構成による否認は、その前提としての私法上の事実認定、意思表示の解釈¹⁰⁴さらには契約の解釈¹⁰⁵にかかわるものである¹⁰⁶。

すなわち、私法上の法律構成による否認論は、訴訟における主張・立証の過程で租税回避目的という経済的な動機・意図を重視することによって、結局のところ、経済的実質主義に拠る場合と同じ結果に帰着することになる¹⁰⁷と考えられる。

当事者の主観的意味内容を探るということは、契約の当事者間において、その内容について主張を異にする場面で問題になるのであり、「私法上の法律構成による否認」の名の下で、課税庁が契約における当事者の主観的意味内容を探り、意思表示の解釈を行うことは、私法上の契約内容の確定の問題ではなく、租税法における租税回避行為の否

¹⁰² 中里実『タックスシェルター』250頁(有斐閣、2003)。

¹⁰³ 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』131頁(有斐閣、2008)。同教授は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」という場合の「否認」は、私法上の法形式を無視するという意味ではなく、私法上の法形式を尊重するという意味で用いられている。

¹⁰⁴ 意思表示は、法律効果を発生させようという意思「効果意思」、効果意思を外部に発表しようという「表示意思」、効果意思の外部的表明である「表示行為」の三段階を経て成立する。契約では両当事者の意思表示がそのまま契約になるわけではなく、意思の合致(合意)によって契約が成立しなければならないため、まずは契約が成立したか否かが問題になる(「意思表示の解釈」)。これらの諸要素のうち、どれを重視するかによって意思主義(内心の意思を重視)と表示主義(表示行為を重視)に立場が分かれるが、いずれの立場でも「表示行為」は不可欠であるとする。そして、当事者間で契約文言の意味に争いがある場合、契約の成否を判断する際の意味表示の解釈は客観的にすべきである(「契約の成立に関する表示主義」とされている(四宮=能見・前掲注(100)179頁)。

¹⁰⁵ 契約が成立するとなると、次に契約の内容が何であるかを確定する「契約の解釈」が問題となる。「契約の解釈」においては、まず、私人が行った「表示」の「意味の確定」をする。このように、当事者が表示行為に与えた意味を明らかにすることを「狭義の契約解釈」という。そして、裁判官は、当事者の表示によって明らかにされない部分について、契約の内容を補充し(「補充的解釈」)、当事者の表示のままに法的効果を認めると条理に反すると判断される場合には、法律行為の内容を修正せざるを得ない(「修正的解釈」)。この補充ないし修正は、狭義の契約解釈とは異なり、単なる「意味の確定」ではなく、「意味の持ち込み」が行われていると考えられている(四宮=能見・前掲注(100)179頁)。

¹⁰⁶ 占部裕典「租税回避行為論再考」税法学548号27頁(2002)。

¹⁰⁷ 谷口勢津夫「租税回避否認規定に係る要件事実論」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』286頁(青林書院、2016)。

認の問題に足を踏み入れることになる¹⁰⁸。

当事者の租税回避目的を、真の法律関係を判断するにあたっての重要な間接事実とすることは、契約解釈の過程、とりわけ法的価値判断を伴うところの「意味の持ち込み」の過程において、租税回避目的に対する裁判官の価値判断如何によっては、租税回避行為の否認に関する租税法独自の観点が、もしかすると無意識のうちに、裁判官による契約解釈の中に混入してくるおそれがある¹⁰⁹と考えられる。

したがって、租税回避目的は、税負担の公平を害するから否認すべきであるという価値判断を私法上の契約解釈において重要な間接事実として用いることも、契約当事者の効果意思の判断において重要な間接事実になるとする¹¹⁰こともできない¹¹¹のである。

私法における法的性質の決定は、当事者において争いがある場合に裁判官が行うべきものであるから、課税庁段階で行うことが許されないのは当然であるとともに、契約の当事者間において争いのない真実の法律行為の内容について、そもそも法律構成を変えらるることを課税庁が主張することは許されない¹¹²のである。

つまり、私法上の法律構成による否認論は、明文の規定がある場合にしか租税回避行為の否認を許容すべきでないとする租税法律主義の要請を、訴訟の場面で潜脱することになる¹¹³のである。私法上の法律構成による否認の本来の姿は、私法上の法律関係を私法的に検討して、いかなる権利義務関係が生じているかを確定し、それに即して課税を行うという「純粋な私法上の法律構成による否認」に帰着することにならざるを得ない¹¹⁴。

納税者が選択した契約事実とは別の契約を、租税行政庁が契約解釈により行うために

¹⁰⁸ 占部・前掲注(106)39頁。

¹⁰⁹ 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造」租税法研究 32号 64頁(2004)。末崎衛准教授も、この見解を支持され、『私法上の法律構成による否認』論の危険性はまさにこの点にある(末崎・前掲注(96)123頁)と述べておられる。一方で、細川健氏は、「租税回避行為は本来租税法が予定していた効果に反するものであり、ある意味、一般納税者の法的安定性を逆に損なうものである。租税回避を行う一部の納税者の予測可能性を棄損することが租税法律主義を損なうものであるとは考えにくく、一般納税者の予測可能性を棄損する一部の納税者の租税回避行為を否定することは、逆に一般の納税者の予測可能性を高め法的安定性を確保する可能性が高いと考えられる」(細川健「判批」税務弘報 54巻 12号 166頁(2006))と述べておられる。

¹¹⁰ 前述した岩瀬事件控訴審判決においても、租税回避目的が私法上の効果意思の判断に際し、重要な間接事実とならないことは明らかにされている。

¹¹¹ 後藤・前掲注(92)266頁。

¹¹² 占部・前掲注(106)40頁。

¹¹³ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』75頁(弘文堂、2016)。私法上の法律構成による否認を批判的に検討し、このような否認手法は偽装行為の側面を積極的に強調することで実質主義による否認の側面を曖昧化する手法であるとの見解として、松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」税法学 553号 139頁(2005)。

¹¹⁴ 岸秀光「租税回避事件の動向(「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として)」訟月 55巻 1号別冊 143頁(2009)。

は、そのような契約解釈権が租税行政庁に授権されているという授権規定が、租税法により明確に存在しなければならない¹¹⁵のである。このような手法による否認は、脱税行為あるいは仮装行為と租税回避行為の混同につながり、課税庁の裁量を過度に拡大させる結果となるであろう。

3 個別否認規定による否認

租税回避否認規定とは、租税回避を否認するための規定であり、個別否認規定と一般的あるいは包括的否認規定がある。

個別否認規定とは、税負担を減少させるために、課税要件の充足を避けること又は租税負担を減少させる規定の要件を充足することが、行われる場合、又は行われると予想される場合に、それを防止することを目的として、そのような場合を類型化してとらえ、具体的な項目について設けられた規定¹¹⁶である。

また、当該規定を考慮外においたとき生じうる課税要件規定の非充足による租税回避行為に対し、適切な課税を行うための規定¹¹⁷ともいわれる。このような規定は、納税者によって租税回避行為が行われ、それを防ぐ法律がその時に存在していなかったことから、事後的に立法で手当てするという手順となる¹¹⁸。

今日では、租税法律主義の視点から、租税回避行為を否認するには根拠規定が必要であるというのが通説である¹¹⁹。とりわけ、納税者の租税回避行為の意図の存否を、借用概念としての住所の解釈とその認定に斟酌すべきか否かが争点とされた武富士事件¹²⁰の最高裁判決¹²¹における須藤正彦裁判官の補足意見は傾聴に値する。

¹¹⁵ 増田英敏「租税回避行為とその否認をめぐる諸問題」Tax&Law5号139頁(2004)。

¹¹⁶ 浦東・前掲注(10)74頁。同教授は、個別「的」否認規定と個別否認規定を区別され、個別的否認規定とは、「何等かの限定を行ったうえで租税回避を否認する根拠となる規定、租税回避を否認する権限を付与する規定」(浦東・同上論文71頁)とされている。

¹¹⁷ 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研79号68頁(1998)。

¹¹⁸ 八ツ尾順一「租税回避行為と包括的否認規定の関係」税理57巻10号11頁(2014)。

¹¹⁹ 首藤重幸「節税・租税回避・脱税の接点」税理30巻11号10頁(1987)においては、租税公平主義を租税法の解釈・適用上の原理として位置づけ、法の具体的根拠がなくとも否認できるとするのが積極説であると紹介されている。しかしながら、今日では、立法による対処が望ましいとされていることに異論はないであろう。

¹²⁰ 本件は、平成12年改正前の相続税法の下で、住所を香港に、財産をオランダにあらかじめ移転したうえで、国外財産を国外に住所を有する個人に贈与するというスキームにより贈与税の回避が図られた事案である。第1審判決(東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁)では、主観的な居留意思は外部から認識しがたいため、住所の認定においては補充的な考慮要素に止まるとして納税者の主張を認容した。これに対し控訴審判決(東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁)においては、「住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居留意思を総合して判断するのが相当である」として、納税者の主張を退けた。

¹²¹ 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。

すなわち、「個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法 30 条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法 84 条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである」として、租税法律主義の下では、法的根拠なしには租税回避行為を否認することは許されないと指摘されている。

この須藤裁判官の補足意見は、租税法が法である以上、租税回避行為を否認するにあたっては個別の規定により対処すべきとするものである¹²²。従来から議論されている実質主義による否認と、比較的最近登場した私法上の法律構成による否認は、税負担公平の見地から、個別否認規定がなくとも否認できるとする手法である。これら 2 つの手法は租税法律主義の視点からは許容できないといえる。

一般的あるいは包括的否認規定は、「異常な」法形式・事実行為を特定せず、そのときどきに問題になるであろう、何らかの「異常な」法形式の選択または何らかの事実行為による租税回避行為を否認する¹²³規定である。

このような包括的否認規定をわが国においても設けるべきであるとの議論¹²⁴がある。すなわち、世界の先進国ではすでに一般的否認規定を立法している国が多くあり、しかも最近になって増えてきているとの現実を直視すべきであり、諸外国の一般否認規定が実際にどのように適用されているかを慎重に見極めたうえで、わが国においても導入を検討すべき時期に来ているとの見解¹²⁵である。もっとも、現在わが国で一般的否認規定の制定を必要とする重大な理由として、財政赤字の軽減が考えられるが、憲法改正を視

¹²² 増田英敏教授も、「借用概念に租税法独自の意義を付加するというのであれば、租税法独自の意義を付加することを明文の規定により定めることが要求される」（増田英敏「借用概念の解釈と租税回避の意図」月刊税務事例 42 巻 5 号 47 頁(2010)）と述べておられる。

¹²³ 谷口(勢)・前掲注(6)288 頁。これに対して、講学上、特定の「異常な」法形式の選択または特定の事実行為による租税回避を否認する規定が個別的否認規定であるとされる(谷口(勢)・同上書同頁)。

¹²⁴ 品川芳宣教授は、租税回避まがいの節税策は、税法の適正な執行を害するものであり、一段と租税回避行為が巧妙化し海外取引に絡めて広域化しているところから、包括的否認規定の必要性は高まっていると指摘される(品川芳宣「判批」TKC 税情 8 巻 3 号 10 頁(1999))。

¹²⁵ 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報 57 巻 11 号 36 頁(2009)。また、吉村典久教授は、わが国に包括的否認規定が導入された場合の、納税者の予測可能性と信頼性を確保するためにどのような制度が必要になるかをフランスからの示唆を得て検討されている(吉村典久「租税回避否認規定と納税者の保護」税務弘報 57 巻 13 号 43 頁(2009))。

野に入れた検討が必要¹²⁶であろう。

わが国に包括的否認規定が設けられた場合、そこには「不当に減少させる」や「濫用」といった不確定概念が盛り込まれざるを得ず¹²⁷、租税法主義の要請である課税要件明確主義に明白に反することとなろう。さらに、包括的否認規定が設けられたからといってすべての租税回避行為の問題が解決されるわけではない¹²⁸。

やや一般的な否認規定には、同族会社の行為計算否認(法人税法 132 条、所得税法 157 条)規定があり¹²⁹、第 2 章で検討するみなし譲渡(所得税法 59 条)及びみなし贈与(相続税法 7 条)規定は、租税回避行為を否認又は防止するために規定された個別的否認規定として位置づけられている。

常に立法により対処するという場合には、租税回避行為に対して機動的な対応ができないと同時に単発的であるという弱点がある¹³⁰。これに対して、包括的規定を設けて対処する方法によると、広くその租税回避行為の防止に対応できるが、いかなる要件をもって否認するかの基準が明確でなく、不安定な状況となる¹³¹。

納税者の行為や計算が租税回避行為とされるためには、租税回避行為の意義をどのように考えると、租税が回避されたこと、つまり、税負担の減少(課税時期の繰延

¹²⁶ 岡村忠生「一般的租税回避否認規定について」ジュリ 1496 号 50 頁(2016)。

¹²⁷ 白木康晴「裁判例における租税回避行為否認理論の研究」税大ジャーナル 17 号 93 頁(2011)。同氏は、不確定概念を使用せざるを得ないとしても、国際的租税回避行為に対応するために包括的否認規定の導入が必要であると説かれる。

¹²⁸ 中里実教授は、「一般的否認規定が存在したとしても、その解釈・適用を巡る法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的対応にゆだねられるはずである。したがって、結局、問題は、司法的対応に関する個別的な議論を取引類型ごとに深めていくことであろう」(中里・前掲注(102)184 頁)と述べておられる。

¹²⁹ 個別否認規定としてとらえているものとして、川田・前掲注(3)27 頁、今村・前掲注(86)206 頁。

やや一般的な否認規定とするものとして金子・前掲注(1)129 頁。一般的否認規定と解するものとして、清永・前掲注(117)68 頁。清永敬次教授は、法人税法 132 条を租税回避行為の一般的否認規定と解すれば、その他の課税要件規定(個別規定)がまず適用されることになるため、一般的な内容の同族会社の否認規定よりは具体的に定められた課税要件規定の適用に導くものであって、「課税関係の明確化という望ましい結果をもたらすことになるだろう」(清永敬次「同族会社の課税問題—行為計算否認規定を中心として—」租税法研究 13 号 52 頁(1985))と述べておられる。

松沢智教授も、「同族会社が租税回避のために迂回行為や多段階行為に及ぶ等私法上許された形式を濫用し異常な取引形式を選択した場合にのみ法 132 条が問題となるので」(松沢・前掲注(69)138 頁)あるから、法人税法 132 条は他の課税要件規定の補完的規定であると位置づけられている。

¹³⁰ 木村弘之亮教授は、個別否認規定必要論は、租税回避行為を奨励する結果をもたらし、中低所得者ではなく、巨大な資産家のために益することとなると指摘されている(木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究 726 号 166 頁(2010))。

¹³¹ 武田・前掲注(17)17 頁。同教授はこのように述べられたうえで、妥当な運営を前提として包括規定を設けることが適当であるとの立場をとられている。

や損失の増加も含まれる)は必要な要素である¹³²。しかしながら、この考えには、税負担が軽減したことを測定する基準が明確でない点に問題がある。租税回避行為の否認は立法によって対処しなければならず、包括的否認規定によって、法の不備を是正することは許されない¹³³のである。

第4節 結語

本章では、税負担減少行為を整理し、それぞれの行為の適法性を明らかにした。租税回避行為は、異常な法形式を選択し、通常想定される法形式を選択したと同一の経済的効果を達成し、その結果として税負担の軽減を図る行為である。

租税回避行為の該当要件に納税者の主観的意思は含まれない点、納税者の行為は私法上有効に成立した適法行為である点を見落としとしてはならない。一方、節税行為は、法が予定した範囲内で、納税者が自己に有利な法形式を選択し、税負担を軽減させる行為である。脱税行為は、遁脱の意図をもって、偽りその他不正の行為を用いて課税要件の充足を秘匿することであり犯罪行為である。

とりわけ、脱税行為は、遁脱の意思を構成要件とし、すでに成立した納税義務を偽りその他不正の行為を用いて免れることであるから、両者を混同し、租税回避行為該当性の判断に納税者の意図が持ち込まれることは許容されるべきでない。

納税者の行った租税回避行為をそのまま放置していれば、税負担の公平が図られない。そのため、当事者が用いた法形式を無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを租税回避行為の否認という。

ここで重要となるのは、租税回避行為の否認は、納税者が実際には行っていない行為を前提として事後的に課税関係が形成されることである。その行為の時点では存在しなかった課税要件及び課税要件事実を、課税庁が事後的に作り出すというところに本質があり、租税法律主義の観点からは本来許されるべきでない。

第3節では、わが国における租税回避行為の否認手法について整理した。実質主義の考え方は古くから存在するが、実質の名のもとで、租税公平主義を根拠に否認を行うことは、納税者の予測可能性と法的安定性を著しく阻害する結果となる。

私法上の法律構成による否認も、事実認定や契約解釈の名の下で、納税者の選択した法形式を法的根拠なしに否認する手法であり許容されるべきでない。この否認手法の最

¹³² 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編・前掲書(10)309頁。

¹³³ 大淵博義「『租税回避』概念の混迷と否認の限界」T&Amaster614号28頁(2015)。清永敬次教授は、ヘンゼルのZur Dogmatik des Begriffs “Steuerumgehung”という論文を取り上げて、「租税関係は極めて複雑であり、しかも負担公平の要請のもとに納税者がおもわぬ不利益を負わねばならない立場に立たされるかもしれない租税法の領域では、立法にあたって明確で一義的な関係を作り出すよう絶えず立法者は気を使わなければならない」(清永敬次「租税回避論ノート(2)」税研147号18頁(1963))と述べておられる。

大の問題点は、納税者の主観的意思を重大な間接事実と捉えている点にある。

本章では、租税回避行為の否認は、個別否認規定が必要であることを確認した。個別規定による否認は、新たな租税回避行為に機動的な対応ができないという欠点はあるが、憲法 84 条を法的根拠とする租税法律主義の要請に応えるものである。

第2章 個別否認規定の法的限界

第1節 はじめに

前章で確認した、現在通説として支持される個別否認規定による否認は万能であろうか。つまり、個別否認規定は、その規定がただ設けられるのみで租税法律主義の要請は充足され、無批判に受け入れられるのか。本章における問題意識はこの点にある。

租税法規は、立法段階から解釈適用段階に至るまで、租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義の統制下におかれる。国民の財産権に直接的に影響する租税法が公正・妥当なものとして国民に受け入れられるためには、租税公平主義と租税法律主義の要請にかなうものでなくてはならない。両原則を尊重した租税法は、憲法の基本的価値に矛盾しない、租税正義にかなった法として評価することができる¹のである。

つまり、租税回避行為を否認する目的で設けられた個別否認規定も、その立法段階から解釈適用段階に至るまで、租税法の基本原則からの批判に耐えうるものでなければ、租税回避行為を否認する法的根拠となりえないのではないだろうか。

とりわけ、発展する現代社会において、租税法律主義は形骸化の危機に瀕している。租税法律主義の統制下におかれる租税法の解釈適用段階では、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が重視され、国家による恣意的課税の余地は排除されなければならない。そのため、個別否認規定も、租税法律主義の視点からの検討が不可欠である。

現行の個別否認規定には、その文言に評価を要するものや不確定概念を含むものがある。立法段階において、不確定概念を用いることに合理性が見出せるならば、法解釈の段階でその文言に該当すると評価される基準が明らかにされていなければならないはずである。法解釈によって基準が明確に導出されないままであれば、不明確な文言の解釈に課税庁の自由裁量が生まれ、恣意的課税が行われる可能性が生じる。そしてこれは、結果として法的根拠のない否認を認めることにつながるのではないだろうか。

上記の考えに立脚し、本章は、みなし否認規定の問題点を租税法の基本原則である租税法律主義の視点から明らかにすることを目的としている。具体的には、個別否認規定である所得税法59条(みなし譲渡)と相続税法7条(みなし贈与)を取り上げる。みなし譲渡あるいはみなし贈与に該当する資産の移転を行った場合、その資産は「時価」で移転されたとみなされ、時価と対価の差額(無償で移転された場合は時価)に課税がなされる。「時価」は、納税者が負担する税額を左右する重要なファクターであるにもかかわらず、租税法は時価に関して定義規定を置いていない。さらに、みなし贈与規定には、「著しく低い」との不確定概念が用いられている。これら両規定の立法趣旨やその効力

¹ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』4頁(成文堂、2006)。

範囲を整理することにより、租税法律主義の視点から問題点を明らかにする。

第2節 所得税法 59 条の法的限界

1 趣旨と沿革

わが国の所得税は、人の担税力を増加させるすべての利得が所得²であるという包括的所得概念のもとに構成されており、所有資産の価値の増加益(キャピタル・ゲイン)も所得として課税の対象に含まれる³。

わが国の所得税は、担税力の相違に応じて 10 種類に分類されており、そのうちの 1 つが譲渡所得である。譲渡所得は、資産の譲渡による所得をいう⁴とされ、その本質は「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」⁵である。

譲渡所得に対する課税は、それが有するロック・イン効果(凍結効果⁶)をどのように排除するかが問題とされる。ロック・イン効果の排除の方策としては、①譲渡所得を非課税にする、②譲渡の対価をもって代替資産を取得した場合に課税の繰延べを行う、③所得課税の強化などが挙げられるが⁷、シャープ勧告によって提案された「みなし譲渡」制度が最も適切であると考えられており、ロック・イン効果を排除だけでなく、公平負担の原則に合致し、富の偏在の是正にも役立つと考えられている⁸。

現行所得税法 59 条に規定されるみなし譲渡制度は、昭和 24 年のシャープ使節団によってまとめられた日本税制報告書、いわゆるシャープ勧告で提案された。シャープ勧告

² 所得とは、包括的所得概念の立場に立てば、「形体又は源泉のいかんを問わずすべての富の増加を意味する」(金子宏『租税法理論の形成と解明(上巻)』424 頁(有斐閣、2010))と定義されている。

³ 金子宏教授は、キャピタルゲインを所得に含めることは、公平負担の観点から必要であると説かれる。勤労所得よりも高い担税力を持つと考えられる不労所得や財産所得を課税の対象に含めることは水平的公平の要請に合致し、キャピタル・ゲインは高額所得者の手に集中していることから、それを課税の対象に含めることは垂直的公平の要請にも合致すると述べておられる(金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究 3 号 42 頁(1975))。

⁴ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』263 頁(2019)。

⁵ 最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 21 号 1443 頁。原告が、相続によって取得した宅地等の不動産を親族に贈与したとして相続税法 5 条の 2 第 1 項に基づき、この不動産の贈与についての譲渡所得に対する 1960 年分所得税の決定処分と、これに係る無申告加算税の決定処分を受けた。原告は、これら処分の取消を求めて出訴し、本件の贈与からは何等対価を受受しておらず、所得は得ていないと主張した事案である。

⁶ 凍結効果とは、「資産の増加益に対する課税が当該資産の譲渡によるその実現の機会になされることから、その課税に当該資産の譲渡を断念または延期させる効果」(金子宏編『所得税の理論と課題〔二訂版〕』180 頁(税務経理協会、2001))である。

⁷ 金子宏『課税単位および譲渡所得の研究』313 頁(有斐閣、1996)。

⁸ 金子・同上書 315 頁。

中のみなし譲渡制度に関する記述を整理すると以下のとおりである。

まず、シャープ勧告は、「譲渡所得を全額課税し、譲渡損失を全額控除するのでなければ、近代的累進所得税を有効なものとすることはできない。現行法の規定では、譲渡所得の50%しか課税所得に算入されていない」⁹ことを指摘し、「個人所得税及び法人税に対するわれわれの勧告は、譲渡所得の全額課税、譲渡損失の全額免除ということに基いている」¹⁰として、他の形態の所得を譲渡所得に変更することによって、高額な所得を得ながら容易に課税を逃れることができる点を問題視している。

そして、「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるずるに後らせることを防止する上において重要である」¹¹と述べ、無償で資産を移転することによって課税を無制限に繰延べることは防止しなければならないと説いている。

さらに、資産の増加額は毎年査定し課税すべきであるが、「しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を償却して、所得を現金または他の流通資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干後らせられたにすぎず基本原則は何等害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある」¹²ため、その方法として、資産が贈与又は相続によって処分された場合に、課税を行うべきであるとした。

キャピタル・ゲインは、所有資産の価値の増加益であるから、理論上は各年の増加益に対してその年に課税するのが妥当である。未実現のキャピタル・ゲインも所得であるから、これに所得税を課税することには原理上問題がない¹³。

しかし、実際問題として、未実現のキャピタル・ゲインに対して毎年繰り返し課税を行うことは困難である。なぜならば、大量の資産について毎年評価を行うことは、納税者にとっても、税務行政庁にとっても大きな負担であるし、納税者が納税資金を持っていない場合(すなわち、納税者が実質的担税力を有していない場合)には、納税のために

⁹ 大蔵主税局編『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION VOLUME I シャープ使節団日本税制報告書一卷』91頁(1949)。昭和21年の所得税法の改正により、「譲渡所得」という名称のもとに、「不動産、不動産上の権利、船舶(製造中ノ船舶ヲ含ム)又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得」に限って課税の対象とされたが、昭和22年の所得税法では、譲渡所得はその2分の1のみを課税標準に算入することとされた。

¹⁰ 大蔵主税局編・同上書91頁。

¹¹ 大蔵主税局編・同上書92頁。

¹² 大蔵主税局編『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION VOLUME III シャープ使節団日本税制報告書三巻』B12頁(1949)。

¹³ 金子・前掲注(7)301頁。

資金の一部を譲渡しなければならないという問題が生ずる¹⁴。

シャープ勧告は上記のように指摘したうえで、譲渡所得及び譲渡損失を完全に認めた場合にのみ、「所得税は、理論上かくあるべき公平な不偏な、且つ被抑圧的な税となることができるのである」¹⁵と述べている。

つまり、シャープ勧告は、納税者の実質的担税力に即した課税を実践することによって、キャピタルゲインに対する課税が無制限に繰延べられる可能性を残すよりも、形式的担税力が認められることを根拠として、譲渡時に課税するという方を優先させたとして理解できる¹⁶。

これを受けて、昭和 25 年法律第 71 号改正により、相続、遺贈又は贈与に因り、資産の移転があった場合においては、相続、遺贈又は贈与の時に於いて、その時に価額により、資産の譲渡があったものとみなすと規定された。また、著しく低い価額の対価で資産の譲渡があった場合においても、その譲渡の時に於ける価額により、当該資産の譲渡があったものとみなして課税されることとなった(旧所得税法 5 条の 2)。

そして、所得税法施行規則 2 条には、所得税法 5 条の 2 における「著しく低い価額」とは、資産の譲渡の時に於ける価額の 2 分の 1 に満たない価額をいうと規定された。

しかしながら、所得税法 5 条の 2 は現在に至るまで、文言の若干の修正を含め 7 回もの改正が行われた。このような累次の改正の原因としては、技術的に複雑すぎたこと、執行が困難であったこと、日本の実情に合わないこととされたこと、資本蓄積が優先されたことなどが指摘されている¹⁷。以下ではそれぞれの改正の変遷を追う。

まず、昭和 27 年の改正によって、相続人に対する遺贈の場合のみなし譲渡課税が廃止された。当時の大蔵委員会議録¹⁸では、所得税法の一部を改正する法律案の提案理由として、所得税及び相続税について一層の負担の軽減を図ること、課税の簡素化、資本の蓄積等に資することと説明されている。

そして、この年の改正の大きな原因となったのは、山林所得者の負担軽減であったと思われる。すなわち、山林所得は、年度によって所得の増減が激しく、多く伐採した年には累進税率の高い負担を受け、少なく伐採した年には低い負担で済む¹⁹。そして、改正前までの相続税の最高税率は 90% と非常に高く²⁰、相続が開始すると、伐採したとみ

¹⁴ 金子・同上書同頁。

¹⁵ 大蔵主税局編・前掲注(12)B15 頁。

¹⁶ 伊川正樹「みなし譲渡所得に『担税力』はあるのか」名城法学 66 巻 1・2 合併号 354 頁(2016)。

¹⁷ 渋谷雅弘「シャープ勧告における所得税—譲渡所得を中心として—」租税法研究 28 号 71 頁(2000)。

¹⁸ 第 13 回国会衆議院大蔵委員会議録第 12 号 30 頁(1952)。

¹⁹ このような負担緩和のため、山林所得に関しては平均課税が採用されていたが、それでも負担が大きく、更に実情に即して改正すべきとの議論がなされていた(第 13 回国会衆議院大蔵委員会議録第 13 号 6 頁(1952))。

²⁰ この年の改正で 90% から 70% に引き下げられている。

なされて譲渡所得税を課されたうえで、その残りに相続税を課されることとなっていた。造林には長い年月と費用がかかるため、莫大な相続税だけでなくみなし譲渡課税まで課されると、山林所得者の負担は非常に重くなる。これは不動産等にもいえることであるが、山林所得との関係が主としてとりあげられ、相続の際におけるみなし譲渡所得税は課されないこととされた²¹。

これについて、奥村又十郎委員は、「政府は二十五年度からとつて来た現行税制度を確立していこうとする熱意を失いつつある、現行制度の特に強調しておところの公平原則を、ぼつぼつくずしてきておるといふ風な感じを、一般に持たされておるといふ風に思います、…(中略)相続の場合の譲渡所得のみなし所得の課税を免税する、こういう点は実際上げつこうではあります、公平の原則を崩していく印象を与えて行く意味において、政府は国民に納得のできるように説明を行つていただきたい」²²と述べ、シャープ勧告を受けてあらゆる所得を把握し、負担力に応じて公平に課税しようと出発した昭和25年度税制の目的が徐々にくずされているのではないかと指摘されている。

昭和29年の改正では包括遺贈の場合のみなし譲渡所得課税が廃止された。これは、相続の場合はみなし譲渡所得税が課されず、包括遺贈の場合は課されることとの整合性を図ったという趣旨の説明がなされている²³。

昭和33年改正により相続人に対する死因贈与の場合のみなし譲渡課税が廃止されたが、これについては特に説明がなかった。

昭和37年には、個人に対する贈与、遺贈(包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。)及び死因贈与(相続人に対する死因贈与を除く。)並びに低額譲渡の場合のみなし譲渡課税は、納税者の選択により、贈与者等が税務署長に対し適用を受けない旨の申し出があつたときは適用されないこととされた。

この改正で導入された選択制度について、浦和地裁昭和39年1月29日判決²⁴で、裁判所は、「もっとも、所得税において資産の値上り益自体を所得と考え、資産が無償で

²¹ これについて、「もちろん山林だけではなくて、ほかの不動産の場合におきましても同様であります、山林だけに扱いを認めて、ほかの方に認めないというわけにはやはり行きませんので、山林等の関係を主として考慮しまして、そのような課税制度を変更いたしましたのでございます」(第13回国会衆議院大蔵委員会議録第19号8頁〔平田敬一郎主税局長発言〕(1952))との説明がなされている。

²² 第13回国会衆議院大蔵委員会議録第21号16頁(1952)。もっともこの指摘は、みなし譲渡所得税の適用範囲から相続のみを除外したことについての批判ではなく、改正全体の歩調を合わせるべきではないかとの指摘である。

²³ 渡辺喜久造委員の説明では、「包括遺贈があつたときに、山林の譲渡または伐採があつたものとみなすという規定が、この前の改正の時、そのまま残つておりました、現在のところでは、相続の場合には、その機会に譲渡または伐採があつたものとみなされてはおりませんが、包括遺贈で受遺者が受けた場合におきましてはみなされる。これはどうも『はず』が合わないことになるということで、今度これを直そうという」とある(第19回国会参議院大蔵委員会議録第13号3頁(1954))。

²⁴ 浦和地判昭和39年1月29日行集15巻1号105頁。

贈与されたような場合にまでこれに課税するという課税理論は、納税者の立場からみれば常識的に納得しがたいものがあることは想像に難くないところから昭和 37 年法律第 44 号による所得税法の改正(昭和 37 年分以降の所得税に適用、所得税法の一部を改正する法律附則第 2 条)は、第 5 条の 2 に第 3 項を加えて一定の要件のもとに『みなし譲渡』の規定の適用を除外する道を開いた」とした。

上告審である最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決では、みなし譲渡課税制度の趣旨について裁判所は、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法 5 条の 2 の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものとも言いがたい。のみならず、このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣り合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらない」と判示した。

上記判決は、みなし譲渡課税制度の趣旨をシャープ勧告に基づき、無制限に課税を繰延べることによる租税回避行為を防止するためにあるとした点、さらに右制度は所得のないところに課税所得を擬制したものではなく、いわゆる清算課税説²⁵に基づき、資産の贈与、遺贈のあった場合に増加益が実現されたものとみると判示した点に注目できる。

昭和 40 年の改正で限定承認に係る相続および包括遺贈の場合のみなし譲渡所得課税制度が復活した²⁶。

この復活の理由としては、「限定相続〔ママ〕の場合に従来の課税方式(課税の繰延べ)による時は、限定相続が相続によって得た財産の限度内において被相続人の債務を弁済するものであるにもかかわらず、被相続人において発生した譲渡所得等すなわち被相続

²⁵ 清算課税説は、資産の移転が有償か無償かという点に対して、有償であることを実現の要件としないものである。これに対し譲渡益所得説は、課税の対象者が縮小・例外化されてきたみなし譲渡所得課税の沿革、納税者の租税支払い能力への配慮、譲渡による収入金額算定の困難等から、有償譲渡についてのみ実現ありとして譲渡所得課税の対象とすべきであるとする(首藤重幸「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」水野正一編『資産税の理論と課題〔改訂版〕』150頁(税務経理協会、2005))。

²⁶ 浅沼潤三郎教授は、「個人については、何故に、限定承認に係る、相続および包括遺贈には『課税の無制限延期防止』の必要性が存続し、これら二者以外の、それこそ典型的な資産移転の場合である、相続及び遺贈(加うるに贈与)については、『課税の無制限延期防止』の必要性がなくなったのであろうか。理解に苦しむ」(浅沼潤三郎「判批」民商法雑誌 77 卷 2 号 285 頁(1977))と指摘されている。

人が本来納付すべき所得税を相続人が相続により取得した財産の限度を超えて納付しなければならぬ結果を生じ、限定相続の趣旨にそぐわない事態を招来することとなる²⁷とされている。

また、「限定承認の場合にその相続の段階でみなし所得課税をしておけば、その税金は被相続人の遺産の範囲でのみ納税すればよく、相続人の固有の財産で負担する必要はないことになり、取得価格の引継ぎによる課税の繰延べをするよりも、相続人の税負担が緩和されることになる。そこで、相続の場合はみなし譲渡課税を行わず課税の繰延べをするのが原則であるが、例外として限定承認の場合にはみなし譲渡所得の課税をすることになっている²⁸と説明される。

昭和 37 年度改正で採用された贈与等の場合のみなし譲渡課税の選択制度は廃止され、強制的な取得価額引継制度に改められた。その理由としては、①納税者がその不適用を欲しているにかかわらず、その不適用を選択するための要件である贈与等に関する明細書の自主的な提出は少なく、ほとんど税務当局の通知によってその提出が行われている状況にあること、②個人間の贈与は、親族間で行われることが通常であり、相続の場合と同様に画一的に取得価額引継方式に変更しても、取得価額の確認等について特に問題は生じないと認められたためであるとされている²⁹。

このようなみなし譲渡規定の度重なる改正について、「みなし譲渡課税論の根底にある資産価値の増加を所得とするこの考え方は、勧告当時も学会においては支持者が多かったのであるが、しかし当時の原価主義と実現主義を基本とする会計の思想とは相容れず、又贈与・相続時課税論にしても実際問題として評価の困難、納税者、税務当局にとっての手間(申告書の増加など評価以外の手間も含めて)、資産価値の増加が担税力をあらわさないこと(担保価値の増加が借金能力の増加を意味するにしても、借金を前提とした税が健全な税とは言えないことは明白である。)、それが納税者の一般常識に全くそわないこと、更に増加課税の反面として、地価・株価の低落に際して、これを損失として他の所得から控除し、場合により税額を還付することが甚だしく現実味にかけること、などを考えれば、その円滑な実施は始めから望むべくもなかった³⁰との指摘がなされている³¹。

²⁷ 柿谷昭男「総則及び所得金額の計算関係および申告手続きその他」税経通信 20 巻 7 号 53 頁(1965)。

²⁸ 国税庁課税部資産税課長監修『平成 10 年度不動産税務要覧』19 頁(新日本法規出版 1998)。

²⁹ 武田昌輔監修『コンメンタール所得税法(3)』4295 頁(第一法規、加除式)。

³⁰ 大島隆夫「シャープ勧告と所得税」金子宏編『所得税の理論と課題〔二訂版〕』180 頁(税務経理協会、2001)。

³¹ 大島隆夫氏は、みなし譲渡所得課税制度に対して批判的な立場をとられている。すなわち、「資産の値上がり益は現実に譲渡が行われ価値が実現し、担税力が生じたときに課税すべきものだ、という立場に立つと、有償譲渡がない以上は課税すべきでないのだから、それは課税の延期でも何でもない。ただ所得がないところに課税しないというだけの話であって、シャープがいつているように所得税を何代にもわたってズルズルと後らせるというの

大阪地裁昭和 45 年 9 月 24 日判決³²は、「旧所得税法 5 条の 2 第 1 項又は第 2 項の規定に従って譲渡所得を算出するとすれば、無償譲渡の場合には、譲渡者は資産の移転をなすことによって、まさに担税力を減少しているにもかかわらず課税されることになり、また所得概念をいわゆる純資産増加説に従って理解するとすれば、譲渡者の資産は減少しこそすれ増加する余地が全くないにもかかわらず、所得があるものと擬制されたうえ課税がなされることになるし、また、低額譲渡の場合においても、たとえ所得の増加、したがって担税力の増加が多少認められる場合であっても、時価と実際の譲渡価額との間の差額については、結局前同様に所得の存在が擬制されたうえ課税がなされることになるのであって、いずれの場合においても、租税法の体系上、特異な課税根拠規定であることは否めない」と判示して、みなし譲渡所得課税制度は税法上の規定の中でも特殊なものであるとしている³³。

しかしながら、みなし譲渡所得課税制度は租税法律主義に反するとの原告の主張については、「しかしながら、所得の存在を擬制するといっても、立法によって恣意的に擬制しているわけではなく、原則的には所得に包含されない未実現の経済的利益を、無償譲渡又は低額譲渡の場合に限って、所得の中に包含せしめているにすぎない」のであって、「譲渡者としては、正当な対価を得て有償譲渡をなすことも可能であったにもかかわらず、自らの意思によって、無償譲渡または低額譲渡という方法により、資産の譲渡をしたのである」から、「これに加えて、このようなみなし譲渡等に関する規定が設けられていないとすれば、前述のとおり、租税の回避行為を誘発することが考えられ、そ

とは全く違っているのではないか（大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第 2 版〕』27 頁〔大島発言〕（税務経理協会、1988））と述べ、専門家からみればみなし譲渡制度は格別目新しくもないが、納税者からの理解を得ることは難しく、「平均的な常識人がいぶかって理解できないような課税というのはよほど慎重にすべきである、というより、絶対にしてはならないことであって、このみなし譲渡の理論というのは現実の税制論としてはよほどの問題だろう」（大島＝西野・同上書同頁）と指摘されている。

³² 大阪地判昭和 45 年 9 月 24 日税資 60 号 405 頁。原告が発起人となって設立した訴外会社に対し、原告所有の土地を現物出資し、これについて 650 口（金 65 万円）の出資口数を与えられたところ、原告所有の土地の当時の時価は 183 万 4200 円であり、出資口数と比較すると著しく低い価額で出資したものと認められるため西淀川税務署長は旧所得税法 5 条の 2 第 2 項を適用し原告に譲渡所得金 79 万 6295 円があったものとして更正処分を行ったところ、原告がこれを不服として争い、原告敗訴となった事案である。原告はその主張において、①みなし譲渡ないし低額譲渡に対する課税は租税法律主義に反すること、②譲渡を受けるものが個人である場合と法人である場合で取り扱いが異なる（当時は、個人に対するみなし譲渡所得課税の選択制度が残されていた）ことが平等原則に反すると主張している。

³³ ただし、最判昭和 43 年 10 月 31 日では、裁判所は、上述の通りみなし譲渡課税は所得のないところに課税所得を擬制しているものではないと述べている。みなし譲渡所得に係る所得税の法定納期限が争われた東京地判平成 14 年 9 月 6 日訟月 50 卷 8 号 2483 頁においても、所得税法 59 条は「その規定の位置及び文言から明らかであるように、譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものではなく、同項に規定するみなし譲渡所得はあくまでも譲渡所得の一種というべきものである」と判示している。

うなれば、かえって正当な対価を得て有償譲渡をした者との間で、租税負担に関して不公平が生じる」として、「みなし譲渡等に関する規定は、必要でもあり、かつ一応の合理性をも有しているものと解すべきであるから、租税法律主義に反するところはないと解するのが相当である」と判示した。

現行所得税法 59 条は、①法人に対する贈与又は遺贈、②法人に対する時価 2 分の 1 未満の対価による譲渡、③個人に対する限定承認に係る相続又は包括遺贈による移転があった場合に、その時の時価により贈与があったものとみなし、その資産の所有期間中における値上り益について、その所有者であった被相続人または贈与者に対し譲渡所得税を課税することとなっている。

シャープ勧告によって導入されたみなし譲渡課税制度は、その当時における立法趣旨は課税を無制限に延期することによる租税回避行為を防止するためであったが、その適用範囲は徐々に狭められている。

個人に対しては、限定承認に係る相続又は包括遺贈の場合にのみみなし譲渡課税が適用され、その他の個人に対する無償の資産の移転に対して適用されないことは、租税回避行為を防止する目的のもとにおいて合理的な説明ができるのであろうか³⁴。これは、法人に対する無償又は低額譲渡にみなし譲渡課税を行い、個人に対するそれには課税しないとの取り扱いにおいても同様のことがいえよう。

シャープ勧告により実現したわが国の租税制度が、その後大幅な改正を受けながらも、不公平税制の是正が問題となるたびに、立ち返るべき有力な「原点」として機能してきた。特にキャピタルゲイン課税についての税制が論議され選択される場合、常にシャープ勧告との間に存在する距離が意識され、シャープ勧告からの離脱距離が拡大すればするほど、より強いその離脱の理論的正当根拠の提示が要求³⁵されると考える。

2 限定承認に係る相続又は包括遺贈による資産の移転

現行では、個人に対しては、限定承認に係る相続又は包括遺贈³⁶による資産の移転が

³⁴ 森田辰彦氏は、実務家としての視点から、「そもそも、みなし譲渡課税の趣旨が、課税が無制限に延期されるのを防止するため、また、租税負担の公平を図るため、というのであれば、限定承認に係る相続と包括遺贈の場合を除き、個人に対する資産の無償の移転が、広く課税の対象とされていないことを正当化することは困難ではないか」（森田辰彦「いわゆるみなし譲渡課税についての考察」税法学 541 号 105 頁(1999)）と述べられ、適用範囲が限定的になった現行所得税法 59 条の今日的意義について疑問を投げかけておられる。

一方で、中里実教授は、現在はごく限定的な場合に適用されるみなし譲渡制度について、このような状況は、確かにシャープ勧告の当初の理念からすれば大きな後退であるとしつつも、現在でも、被相続人等の取得価額が引き継がれている点で、みなし譲渡課税が行われていない米国の方式と比べれば問題ははるかに少ないと指摘されている（中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集 50 号 108 頁(2002)）。

³⁵ 首藤・前掲注(25)139 頁。

³⁶ 包括遺贈とは、遺言によって受遺者に財産権を与える遺言者の意思表示で、遺言者の死亡を不確定期限とする相手方なき単独行為である。包括名義の遺贈を包括遺贈といい、特定

あった場合に時価による贈与があったものとみなされる。

昭和 27 年改正では、相続人に対する遺贈が廃止され、昭和 29 年改正では包括遺贈が廃止された。しかし、昭和 40 年改正で、限定承認に係る相続と包括遺贈が復活した。被相続人の死亡によって相続が開始すると(民法 882 条)、帰属上の一身専属権(民法 896 条但書)や祭祀財産(民法 897 条)等の一部の例外を除いて、相続人は被相続人に相続開始から属した一切の権利義務を承継する(民法 896 条)。

この趣旨に基づいて、民法 915 条は、単純承認(民法 920 条)、限定承認(民法 922 条)、相続放棄(民法 938 条)の 3 つの選択肢を相続人に与えている。そして、いずれを選択するかを判断するための期間として、3 か月間の熟慮期間が設けられている³⁷。

民法 922 条は、相続人は、相続によって得た財産を限度としてのみ相続債務と遺贈を弁済するという留保を付して相続を承認する意思表示ができる旨を宣言している。債務自体が限定されるのではなく、限定承認をした相続人は債務すべてを承継するが、その責任が相続によって取得した財産に物的に限定されるということである³⁸。すなわち、相続人の責任を限定することであって、被相続人の債務額を縮減することではないから、被相続人に保証人がいた場合は、全額の保証債務を負担することには変わらない³⁹。

相続人は、被相続人に属した権利義務の一切を承継することから、その中には資産だけでなく債務も含まれる。資産については、相続人が複数存在する場合、誰がどの財産を取得するかを協議によって自由に決定することができるが、債務の方は、共同相続人のうちある者だけがそれを負担すると決めてしまうことはできない⁴⁰。そう決めても、それは共同相続人の内部の約束として効力があるだけで、債権者を拘束する効力はない⁴¹。

そのため、もし遺産が負債過重である場合には、各共同相続人は、遺産の分割によって取得した資産の全部を投げ出してその弁済に充てなければならないことになる。しかし、それでは相続人にとってはなほだ不利益な場合があるので、法律はこれを防ぐ手段として、限定承認制度を設けた⁴²と解されている⁴³。これが、限定承認制度の趣旨である。

名義の遺贈を特定遺贈という。包括遺贈は、遺産の全部またはその一定の割合を与えるという内容の遺贈であり、包括遺贈を受けたものを包括受遺者という。特定遺贈は、目的物が特定し得る遺贈であり、特定遺贈を受けたものを特定受遺者という(松川正毅＝窪田充見編『新基本法コンメンタール 相続』179 頁(日本評論社、2016))。

³⁷ 松川＝窪田編・同上書 127 頁。

³⁸ 松川＝窪田編・同上書 143 頁。

³⁹ 近江幸治『民法講義Ⅶ 親族法・相続法』281 頁(成文堂、2010)。

⁴⁰ 我妻榮＝良永和隆『民法〔第 9 版〕』236 頁(勁草書房、2013)。

⁴¹ 我妻＝良永・同上書同頁。

⁴² 我妻＝良永・同上書同頁。

⁴³ 言い換えれば、相続財産を整理して積極財産が残ればそれを相続し、消極財産の方が多い場合はこれについては責任を負わないということである。

東京地裁平成13年2月27日判決⁴⁴では、限定承認に係る相続について、被相続人から相続人へ資産の移転があったものとしてみなし譲渡所得課税を行う趣旨を次のように説明している。

すなわち、「ところで、単純承認による相続があった場合には、相続による資産の移転については譲渡所得の課税は行わず、相続人が取得費及び取得時期を引き継ぐこととし、その後に相続人が相続財産を譲渡したときに、被相続人の所有期間中に発生した資産の値上がり益を含めて、相続人の譲渡所得として課税することとしているが、限定承認に係る相続の場合にも同様の課税を行うこととすれば、被相続人が本来的には納付すべき被相続人の所有期間中に発生した資産の値上がり益に対する課税を、相続人が納付することとなり、結果として相続財産の限度を超えて相続人の固有財産から納付しなければならない事態も生じかねない。そこで、本件規定(筆者注:所得税法59条1項1号)は、限定承認制度が設けられた趣旨を尊重し、被相続人の所有期間中における資産の値上がり益を被相続人の所得として課税し、これに係る所得税額を被相続人の債務として清算するために、当該相続財産のうち、譲渡所得の起因となる資産については相続開始時点におけるその価額に相当する金額による譲渡があったものとみなして被相続人に対する譲渡所得課税を行うこととし、これにより、相続人は、右によって課税された所得税を含めた相続債務を弁済する義務を負うものの、相続財産が相続債務を超えるか否かにかかわらず、相続財産の限度を超えて被相続人の債務を負担することはないこととしている(措置法5条1項後段)」と判示し、限定承認に係る相続においてみなし譲渡所得課税を行う趣旨は、被相続人の債務を相続人が相続財産の限度を超えて負担することのないように設けられた限定承認制度の趣旨を尊重したものであるとした。

つまり、相続人が単純承認した場合には、資産を相続した時点では譲渡所得課税はなされず、相続人は被相続人の取得費を引き継ぎ、その後に当該資産を他に譲渡した時に、被相続人の所有期間中の値上り益も含めて譲渡所得税が課される(所得税法60条1項)。限定承認の場合についても、単純承認と同様に扱うとすれば、相続財産を限度として責任を負うとする限定承認の趣旨に反することになる。これを防止するため、限定承認に

⁴⁴ 東京地判平成13年2月27日税資250号順号8845。被相続人の死亡に伴い、家庭裁判所に対して、限定承認する旨を申述した原告を含む共同相続人に対して、被告荏原税務署長は、限定承認に係る相続による譲渡所得の起因となる資産の移転について、相続開始時点における価額に相当する金額により譲渡があったとみなされるとして、被相続人にかかる所得税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたが、所得税59条1項1号を形式的に適用した違法がある等の理由から取消しを求めた事案において、相続人に不利益を生じさせる時には、上記規定を適用すべきではないとの原告の主張は法令上の根拠を欠き、限定承認の趣旨に反するものと解されないとして、請求を棄却した事例である。

これに関して、「限定承認の場合、規定通りに準確定申告をしておき、本件のように、取得する純資産が単純承認のときより下回るようになったときは、相続税申告期限までに、居住用財産の譲渡の特例規定を適用し、更正の請求ができるよう法的に手当てすべきである」(遠藤みち「限定承認とみなし譲渡所得課税」税研18巻1号97頁(2002))との見解がある。

係る相続の場合はみなし譲渡所得課税の適用範囲に含めたと解されているのである。限定承認の場合、みなし譲渡所得課税により新たに発生する所得税は、被相続人が負担すべき租税債務という性格を有しており、限定承認の手續上、他の債務と同様に扱われる。したがって、被相続人の相続財産を超える部分については切り捨てられ、相続人はそれを超えて所得税を納付する義務は有しない⁴⁵。

現行所得税法 59 条が、限定承認に係る相続に限定されている理由として、「未実現のキャピタル・ゲインに対しては、所得税法 36 条の規定により、原則として課税できないことがその最たる理由であろうと思われる。みなし譲渡所得課税制度のそもそもの立法目的が、無制限の課税繰り延べを防止することであるのに異論はないが、限定承認に係る相続にのみ、みなし譲渡所得課税がされるのは、そうしないと永遠に課税漏れとなるからではない。それは単に、限定承認制度の趣旨が、被相続人の債務を清算させることにあるために、未実現のキャピタル・ゲインへ課税しても、納税者の理解を得やすいという事情によるものであろう」⁴⁶との見解がある。

通常、限定承認は、相続債務が明らかに相続財産を超える場合か、どちらかが不明である場合に選択される制度である。後者については、例えば資産を譲渡してその譲渡代金を相続債務の返済に充てた場合、結果として譲渡代金が相続債務を上回り、相続人にプラスの財産が手に入る可能性がある。その場合には、相続人に残された財産の範囲の限りでみなし譲渡所得課税がなされることとなるのである。

このように、債務の返済のため他に資産を譲渡し、結果として財産超過となった場合にみなし譲渡課税がなされることが限定承認の制度趣旨に反するとして争われた事案があるが、審判所⁴⁷は「請求人らは、本件法規定が適用される結果、適用されない場合よりも納付すべき税額の点で不利益となり、限定承認により保護される相続人の利益が保護されないこととなるとも主張するのであるが、限定承認の制度は、被相続人の債務等の額全体を縮減することによってではなく、相続によって得た財産の限度において当該債務等の弁済の責任を負わせることにより、相続人の保護を図ろうとするものであって、納付すべき税額の多寡は限定承認の機能とは別個のものであるから、やはり請求人らの主張には理由がない」として納税者の請求を退けている。

昭和 40 年に限定承認に係る相続と包括遺贈についてのみなし譲渡課税が復活したが、その理由は先に述べた通り、限定承認の趣旨を尊重した結果であることが挙げられる。さらに、そちらの方が納税者の理解を得やすいとの見解もあった。

しかしながら、「現実に、そのために困難なジレンマに陥ってしまう納税者がいるのである。納税者に有利であるから、というのが理由であるなら、納税者に課税の繰延べ

⁴⁵ 土屋紀子「限定承認によるみなし譲渡所得課税—所得税法 59 条 1 項の解釈と熟慮期間との関係を中心として—」国士館法研論集第 9 号 33 頁(2008)。

⁴⁶ 土屋・同上論文 41 頁。

⁴⁷ 国税不服審判所裁決平成 11 年 11 月 26 日裁決事例集 58 集 97 頁。

を選択する自由が与えられてはならない理由はない。そのような選択の自由を与えない現行法の規定は、合理的なものとはいえないであろう。少なくとも、納税者には『押し付けられた有利な取り扱い』を拒絶する権利が認められてしかるべきである⁴⁸と述べ、現行適用範囲の合理性に疑問を持つ見解も見受けられる。

以上の通り、みなし譲渡規定の適用範囲として、限定承認に係る相続の場合が復活した理由としては、租税回避行為を防止するためというよりも、民法上の限定承認制度を尊重するためであるといえることができる。しかしながら、実際のところ、限定承認に係る相続の場合にみなし譲渡規定を適用することに対する合理性を疑問視する見解もある。

さらに、例えば熟慮期間の起算日である「相続があったことを知った日」の意義と相続税の申告期限の起算日である「相続があったことを知った日」との関係⁴⁹など、検討を要する課題もある⁵⁰。

3 法人に対する贈与又は遺贈

現行所得税法 59 条においては、個人から法人に対して贈与又は遺贈を行った場合、その時の時価により資産の譲渡があったものとして、贈与者に譲渡所得課税がなされる。個人から個人への資産の移転は、所得税法 60 条 1 項 1 号の規定により、受贈者が取得価額を引継ぎ、贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されることとなる。

先の大阪地裁昭和 45 年 9 月 24 日判決では、原告の、譲渡を受けるものが個人である場合と法人である場合とに差異を設けていることが平等原則に反する⁵¹との主張について裁判所は、「譲渡を受けるものが個人である場合と法人である場合とによって、取り扱いにこのような差異が生じているのは、譲渡所得における所得金額の計算(旧所得税法 9 条 1 項)と、法人における所得金額の計算(旧法人税法 9 条 1 項)とが異なっており、また税率も所得税(旧所得税法 13 条)と法人税(旧法人税法 17 の 2)とでは異なっているため、譲渡者に対する譲渡所得としての課税を法人に引き継がせることが妥当ではなく、

⁴⁸ 森田・前掲注(34)106頁。

⁴⁹ この点につき争われた事例として東京高判平成 15 年 3 月 10 日訟月 50 卷 8 号 2474 頁がある。控訴審判決を支持する見解として谷口豊「判批」判タ 1184 号 242 頁(2005)、水野忠恒「判批」別ジュリ 207 号 76 頁(2011)。反対の見解を示す評釈として、増田英敏「判批」ジュリ 1308 号 228 頁(2006)、水野恵子「判批」税研 25 卷 3 号 58 頁(2009)。

⁵⁰ 高野幸大「限定承認をめぐる課税関係に関する若干の考察」税務事例研究 142 号 85 頁(2014)。

⁵¹ この事案の当時には、個人に対する贈与等の場合は、納税者の選択によってみなし譲渡課税の適用を受けないということが可能であったが、法人に対する贈与又は遺贈の場合は適用がなかった。原告はこのことが平等原則に反すると争っていた。現在この制度は廃止されているが、いずれにしろ現行法でも法人に対する場合と個人に対する場合で取り扱いが異なっているため取り上げた。

譲渡者において、譲渡時に必ず課税の清算をなすべきものとされた結果であって、平等原則に反するとゆう「ママ」ことはできない」と判示している。

そして、現行のみなし譲渡規定が抱える大きな問題として、時価の評価方法の問題がある。個人から法人に対して「著しく低い価額」で資産が譲渡された場合における「著しく低い価額」の判断基準は時価の2分の1に満たない金額とされている(所得税法施行令169条)⁵²。

ここにいう時価とは、神戸地裁昭和59年4月25日判決⁵³によると、「所得税法五九条にいう『その譲渡の時における価額』とは、当該譲渡の時における時価、すなわち、自由市場において市場の事情に十分通じ、かつ、特別の動機を持たない多数の売手と買手とが存在する場合に成立すると認められる客観的交換価格(市場価格)」である。

つまり、時価とは客観的交換価値であると解されているが、本稿で取り上げる取引相場のない株式の評価⁵⁴については、時価の把握が極めて困難である。

原告がなした取引相場のない株式の譲渡が低額譲渡に該当するか否かについて争われた事例として、大分地裁平成13年9月25日判決⁵⁵では、「本件株式のように非上場で取引相場のない株式については、そもそも自由な取引市場に投入されていないため、自由な取引を前提とする客観的交換価値の把握は極めて困難であり、できる限り合理的な方法でこれを推認するほかない」と判示し、株式を取得する側の事情等を総合的に考慮して判断を下している。

東京地裁平成12年7月13日判決⁵⁶では、適正と認められる売買実例が存在しない場

⁵² ただし、所得税法157条(同族会社の行為又は計算の否認)に該当するときは、その譲渡の対価が時価の2分の1以上であっても、所得税法59条1項2号の規定は適用されない(所基通59-3)。

⁵³ 神戸地判昭和59年4月25日税資136号221頁。

⁵⁴ 平成12年12月の改正により、所得税法59条1項にいう「価額」の評価については、一定の条件のもとに、評価通達(23~35共-9)の取扱いを準用できることとした。

⁵⁵ 大分地判平成13年9月25日税資251号順号8982。取引相場のない株式の評価が争われ、所得税法59条の著しく低い価額に該当しないとされた事例である。評釈として、品川芳宣「判批」ジュリ1228号287頁(2002)、細川健=宮本隆之「判批」月刊税務事例39巻3号1頁(2007)。

⁵⁶ 東京地判平成12年7月13日訟月47巻9号2785頁。事案の概要は次のとおりである。原告X1は、株式会社X3及びその関連会社C株式会社の代表者であり、X2はX3社の役員であり、D株式会社(X3社の関連会社)の代表者であった(係争年は昭和62年)。X3社及びD社の営業活動は順調であった。X3社発行済株式(100万株)は、各々、X1(8%)、X2(0.4%)、D社(80%)、E株式会社(9.3%)、その他(2.3%)が保有していた。(1)X3社は、新株300万株を、1株当たり500円で、X1に200万株、X2に84万株、D社に16万株を割当て、払込みを受けた。(2)X2は、引き受けた84万株のうち18万7000株を1株当たり500円でE社に譲渡した。(3)X3社は、X1に対し、保有するC株式会社計113万株を1株当たり1200円で譲渡した。(4)X1は、(1)の新株200万株をD社に対し1株当たり500円で譲渡した。本事案の争点は、①新株引受に係る所得の帰属先、②X3社新株及びC社株式の時価評価の方法と額であった。第1審では、②に関して、財基通179に基づき、類似業種比準方式と1株当たり純資産価額方式のいずれか低い方の選択により、両株式の時価を評価すべきであるとし

合、「事業の種類、規模、収益の状況等が類似する法人があれば、通常、その株式の価格もほぼ近い値をとるものと考えられるから、適正と認められる売買実例がない場合に、類似法人比準方式により当該株価の適正な価額を算出することには合理性が認められる」とし、評価通達の定める評価方式が合理的であると述べている。

さらに、「通達は上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である(国家行政組織法一四条二項参照)から、国民に対して拘束力を有する法規とは異なるものである。しかしながら、租税実務においては、通達に基づく画一的な取扱いがなされており、このような取扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用等の節減という見地からみて合理的なものというべきである。したがって、通達の定めが租税法規に照らして合理性を有する限り、当該租税法規の適用に当たっては、通達の定めに従った解釈、運用を行うのが相当である」と判示し、法ではなく通達によって株式を評価することの合理性を確認している。

この判決は、株式の評価においては通達の適正な解釈に基づいて評価がなされるとの判断を下している。しかしながら、この判決に関して、所得税法の関連規定について吟味がなされていないのではないかという疑問が生ずる。

増田英敏教授は、この判決は妥当であるとされつつも、租税法律主義の観点から次のように述べておられる。すなわち、「低額譲渡か否かは、当該納税者の税負担を大きく左右するのであるから、租税法律主義の趣旨からすれば、その時価測定手法は法律により明確に定められるべきである。判例は一貫して租税法律主義に抵触することを否定して、通達の定める評価方法が合理的であることを前提に通達による時価評価を容認している。本件のように通達の解釈・適用が争点とされ、裁判所が通達をあたかも法律であるかのようにして該当通達の解釈・適用を正面から検討する構図は、たとえ課税の公平上やむを得ない等の論拠を示したとしても、租税法律主義の趣旨を踏まえると問題であることは確かである。特に、一方で通達による評価の合理性を課税の公平性の確保などの理由を提示しながら、他方で租税法律主義との関係について何ら言及しないのは不自然である」⁵⁷と指摘されている。

理論上は法源ではない通達による評価を無批判に受け入れ続けると、租税法律主義の形骸化につながるのである。

第3節 相続税法7条の法的限界

た。

上告審(最判平成17年11月8日訟月52巻11号3503頁)では、純資産価額方式で評価する場合の法人税相当額の控除の可否が中心として争われ、最高裁はこれを是認している。最高裁判決の評釈として、平石雄一郎「判批」ジュリ1338号220頁(2007)、一高龍司「判批」税研25巻3号64頁(2009)、関根稔「判批」税理49巻2号10頁(2006)がある。

⁵⁷ 増田英敏「判批」ジュリ1214号104頁(2001)。

1 趣旨と沿革

相続税法7条は、昭和25年3月法律第73号により新設され⁵⁸、その後大きな改正がなされることなく現在に至っている。

相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である。しかし、相続税のみが課されている場合は、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に軽減することができるため、かかる相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用され、このことから贈与税は、相続税の補完税としての性質を持つ⁵⁹。

「贈与」という概念は民法からの借用概念であり、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を有し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる(民法549条)。しかしながら、法律的には贈与によって取得した財産とはいえないが、贈与によって取得した財産と実質を同じくするため、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)があり、これをみなし贈与財産という⁶⁰。

このみなし贈与財産の1つとして、相続税法7条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合⁶¹においては、当該財産の譲渡があった時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時⁶²における当該財産の時価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により取得したものとみなす旨規定している。

この規定は、財産の譲渡が贈与という法律行為に該当すれば贈与税が課税されることを予想して、有償で、しかも僅少の対価をもって財産の移転を図ることによって贈与税の課税回避を図るとともに、相続財産の生前処分による相続税の負担の軽減を防止する目的をもって定められた規定である⁶³と説明される。

⁵⁸ 武田昌輔監修『コンメンタール相続税法(1)』1001頁(第一法規、加除式)。

⁵⁹ 金子・前掲注(4)650頁。

⁶⁰ 金子・前掲注(4)653頁。

⁶¹ 「譲渡を受けた場合」との規定ぶりは、譲り受けた者の立場からの見方であり、時価と譲渡対価との差額について、譲渡を受けた時点において、譲渡者はその権利を放棄し、その差額が譲受者に帰属したと認められる。つまり、この低額譲受による利益に対する課税は、譲渡時点において譲渡者が時価と譲渡対価との差額について譲受者に贈与することを予定し、その権利を放棄したものであることができる。これに対して「譲渡があった場合」との規定ぶりは、譲渡者の立場からの見方であり、時価と譲渡対価との差額は、譲渡時点において譲り受けた者に帰属しておらず、譲渡者はその差額を回収する権利を留保していると考えられることができる(岩下忠吾『総説 相続税・贈与税〔第4版〕』463頁(財經詳報社、2015))。

⁶² 書面によらない贈与の場合には、その履行の時に贈与による財産取得があったとみるべきである(名古屋地判平成10年9月11日訟月46巻6号3047頁)。

⁶³ 武田昌輔監修『コンメンタール相続税法(1)』1002頁(第一法規、加除式)。したがって相続税法7条の対象は、相続財産の移転に伴い利益を被る親族間取引を前提にしていると考えることが自然である(林仲宣「低廉譲渡とみなし贈与」法律のひろば60巻6号79頁(2007))。

すなわち、相続税法7条は、取引価格の恣意的な操作による租税回避行為を阻止することを趣旨とする、租税回避行為に対する個別的否認規定と位置付けることができる⁶⁴。

みなし贈与により利益を受けて納税義務者となる個人を限定的な範囲とするのか、一切限定せず利益を受けたすべての者とするのかについては、その規定ぶりからみても、その利益を受けた者を対象者としているから、みなし贈与により利益を受けた者が納税義務者となる⁶⁵。

みなし贈与規定に関して検証すべき問題は2つ存在する。1つ目は、著しく低い価額の判断基準であり、2つ目は、時価評価の問題である。

2 「著しく低い価額」の判断基準

相続税法7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、当該対価と当該財産の時価との差額を譲渡者から贈与により取得したものとみなすと規定しているが、「著しく低い価額」の判断基準を明確にしていない。

1958年までは同条にも2分の1基準が設けられていたが、このような画一的基準を設けたことによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものであっても、対価の額が時価の2分の1以上であるという理由で贈与税の課税ができないという課税上の不公平が生じたため、昭和34年の相続税法の改正を期に、この判断基準は廃止された⁶⁶。

これに対し、所得税法59条1項2号に定める著しく低い価額とは、所得税法施行令169条において2分の1に満たない額と定められており、(時価評価の問題はあるが)その基準が明確である。

相続税法7条に定める著しく低い価額の判断基準を争った裁判例においては、原告から、この判断基準を所得税法施行令169条と同様に2分の1に満たない価額とすべきであるとの主張がなされることがしばしばある。たとえば、横浜地裁昭和57年7月28日判決⁶⁷は、譲渡所得税と贈与税の課税根拠の違いを示して原告の主張を排斥している。

まず、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者から他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。そして、所得税法は、資産の譲渡により収入として実現した増加益にのみ課税するのを原則とするが、例外的に、増加益に対する課税が繰延べされる〔ママ〕ことを防止するために、未実現の増加益に対して課税することのできる場合を同法59条に定めている。すなわち、一定の無償譲渡(同法1項1号)又は著しく低

⁶⁴ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』682頁(成文堂、2019)。

⁶⁵ 岩下忠吾「みなし贈与」税務事例研究152号49頁(2016)。

⁶⁶ 武田・前掲注(63)1006頁。

⁶⁷ 横浜地判昭和57年7月28日訟月29巻2号321頁。相続税法7条の適用上相続税評価額を時価とみなすことが合理的であるとし、時価2分の1以上の価額で取引が行われたが、低額譲渡に該当した事案である。

い価額の対価による譲渡(同項2号)があつた場合には、時価による譲渡があつたものとみなし、増加益の全額を課税の対象としている」として、譲渡所得課税の趣旨と所得税法59条の位置づけを確認している。

そのうえで、この規定と所得税法施行令169条の関係について、「これらの規定はどのような場合に未実現の増加益を譲渡所得としてとらえ、これに対して課税するのを適当とするかという見地から定められたものであつて、どのような場合に低額譲渡を実質的に贈与とみなして贈与税を課するのが適当かという考慮とは全く課税の理論的根拠を異にするといわなければならない」と判示し、原告の主張を退けた⁶⁸。

つまり、たとえ同一の文言が用いられているとしても、低額譲渡に関する規定が置かれた趣旨が異なるのであるから、両規定にいう著しく低い価額を同一に解すべきではないと判断したのである⁶⁹。占部裕典教授も、相続税法には2分の1基準を明文で規定していないことは、租税法律主義(文理解釈)の点からも所得税法59条及び所令169条と同様の解釈を採ることはできないとされ、「所得税と贈与税は税の本質を異にし、かつ所得税法59条は譲渡者側の課税に関する基準(どのような場合に未実現の増加益を譲渡所得としてとらえ課税するのが適当かという立場からの定めである)であり、受贈者のみなし贈与の場合と同列に論ずる必要は理論上も存しないであろう」⁷⁰と述べておられる。

では、著しく低い価額とは、どのように判断すべきだろうか。東京地裁平成19年8月23日判決⁷¹では、「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」と判示している。

また、前記横浜地裁昭和57年7月28日判決も、「当該財産の譲受の事情、当該譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当である」と判示している。

金子宏教授は、『著しく低い価額の対価』にあたるかどうかは、種々の要素を勘案し

⁶⁸ 原告は、大阪地判昭和52年12月7日訟月23巻13号2353頁を援用し、同事案では国税徴収法39条にいう著しく低い価額は、所得税法59条と同様に2分の1未満と解すべきであると判断されているのであるから、相続税法7条の低額譲渡も2分の1未満を判断基準とすべきと主張したが、国税徴収法39条の規定の趣旨に照らし、文言が同一であるからといって直ちに同一に解さなければならない理由はないとしてこの主張も退けられている。

⁶⁹ 国税不服審判所裁決平成13年4月27日裁決事例集61号533頁も、時価の2分の1以上の価額の対価で財産の移転があつたが、低額譲渡に該当している。

⁷⁰ 占部裕典=喜多綾子「相続税法第7条における『当該財産の時価』」〔占部発言〕税経通信58巻3号219頁(2003)。

⁷¹ 東京地判平成19年8月23日税務訴訟資料257号順号10763。

て判断すべき」⁷²との見解を示されている。桜井四郎氏は、「著しく低い価額の対価であるかどうかは、当事者間で対価の額が時価に比して低いことの認識を必要とせず、また、その程度が著しいかどうかは、譲渡された資産の種類等により客観的に判断されることになる」⁷³と述べておられる。なお、譲渡があった財産が2つ以上ある場合には、譲渡があった個々の財産毎に判定するのではなく、財産の譲渡があった時ごとに譲渡があった財産を一括して判定するものと解されている⁷⁴。

相続税法7条は、著しく低い価額の対価で財産の移転を行うことによって贈与税の課税を回避し、ひいては将来課される相続税の負担軽減を図ることの防止し、課税の公平を確保することを目的とする。

そこで、たとえ財産の移転が著しく低い価額の対価をもってなされたとしても、そこには贈与の意思や租税回避の意図が存在しないのであるから同条の適用を受けないと主張された判例もある。

このような原告の主張に対して裁判所は、「原告のいうような租税回避を目的とした行為に同条(筆者注：相続税法7条)が適用されるのは当然であるが、それに限らず、著しく低い対価によって財産の取得が行われ、それにより取得者の担税力が増しているのに、これに対しては課税がされないという税負担の公平を損なうような事実があれば、当事者の具体的意図・目的を問わずに同条の適用があるというべきである」⁷⁵と判示し、相続税法7条の適用に納税者の主観的意思は関係がないことを明らかにした。

また、東京地裁平成19年1月31日判決⁷⁶は、租税回避行為の意図だけでなく取引当事者間の関係性についても言及している。すなわち、相続税法7条は、「財産の譲渡人と譲受人との関係について特段の要件を定めておらず、また、譲渡人あるいは譲受人の意図あるいは目的等といった主観的要件についても特段の規定を設けていない」のであるから、このような規定の仕方から照らすと、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡が行われた場合には、それによりその対価と時価との差額に担税力が認められるのであるから、税負担の公平という見地から同条が適用されるというべきであり、租税回避の問題が生じるような特殊な関係にあるか否かといった取引当事者間の関係及び主観面を問わないものと解するのが相当である」と判示している。

すなわち、租税回避行為の意図や当事者間の関係性を問わず、著しく低い価額の対価

⁷² 金子・前掲注(4)635頁。

⁷³ 桜井四郎『相続と相続税法』258頁(経緯詳報社、1996)。

⁷⁴ 国税不服審判所裁決平成15年6月19日裁決事例集65号576頁。相基通7-1。

⁷⁵ 仙台地判平成3年11月12日判時1443号46頁。さいたま地判平成17年1月12日税資255号順号9885も同様に、「相続税法7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、財産また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」と判示している。

⁷⁶ 東京地判平成19年1月31日税資257号順号10622。

で資産が移転された場合は、相続税法7条の適用があるということが明らかになった。

著しく低い価額の判断基準を画一的に決定すべきか否かに関しては、学説において見解が分かれる。渋谷雅弘教授は、上記昭和57年7月28日判決は低額譲渡を画一的基準によっては認定できないということを示しており、例えば時価の4分の3未満というような基準がある判決で示されたとしても、それは1つの目安にすぎず、その他に当該財産の譲受の事情を広く考慮する必要があると指摘されている⁷⁷。そして、「その結果として、低額譲渡の認定はどうしても不明確さを伴うこととなるが、これは事柄の性質上やむをえない」⁷⁸と述べておられる。

「著しく低い価額」の基準は、一概に形式的基準を設定することはできない。その基準は、それぞれの取引の個別事情に応じ経験則をもとにして社会通念により判断せざるを得ない⁷⁹。これに対し、形式基準を設けるべきであるとの見解を示されている岩崎政明教授は、著しく低い価額であると認定されると、その効果として新たな租税が課されるから「低額」は課税要件でありそれゆえに明確でならなければならない。したがって、法規により明確に規定すべきであるとされる⁸⁰。他方で、2分の1を形式基準とすると様々な租税回避行為が行われる恐れもあるが、確かに総合勘案では納税者の予測可能性も担保できない。立法論としては、具体的基準を明記する⁸¹のが最も望ましいであろう。

3 時価評価

贈与税において、贈与により取得した財産の価額が税額計算の基礎となるが、その取得した財産の価額については、当該取得の時における時価であるとされる。したがって、その取得した財産の時価の評価方法が重要な問題となる⁸²。

法の適用過程は、一般に、具体的な経済取引にかかわる事実関係を確定する事実認定作業と個々の事実関係に適用すべき法規範を選択し、その意味内容を解明する法の解釈作業という2つの作業に分けられ、伝統的に、適用されるべき法規範を大前提、具体的事実を小前提とし、法規範に事実をあてはめて判決が結論として導き出されるという、法的三段論法の過程として理解できる⁸³。つまり、相続税法7条の規定が大前提、譲受者が財産を買い受けた事実と値段が小前提となり、小前提を大前提に当てはめるという作業がなされることとなる。

そして、法的効果の実質である贈与額は、その時価と当該対価との差額により決定される。「著しく低い価額の対価」は同規定の適用要件であり、贈与額は同規定の法的効

⁷⁷ 渋谷雅弘「取引相場のない株式の評価と低額譲渡の認定」税務事例研究56号58頁(2000)。

⁷⁸ 渋谷・同上論文同頁。

⁷⁹ 垂井英夫「相続税評価額による宅地の売買とみなし贈与課税」税理50巻15号71頁(2007)。

⁸⁰ 岩崎政明「判批」月刊税務事例15巻10号6頁(1983)。

⁸¹ 三木義一『相続・贈与と税』104頁(一粒社、2000)。

⁸² 阿部雪子「贈与税の仕組みと主たる論点」日税研論集61号162頁(2011)。

⁸³ 増田英敏「判批」TKC税情15巻5号135頁(2006)。

果である。時価は、これらの両者を決定していく上での主要素と位置付けることができる⁸⁴。相続税法 7 条における著しく低い価額の対価に該当するか否かの判定には、「時価」が最も重要なファクターであることが法的三段論法によって説明することができる。

著しく低い価額の対価の判断を行うにあたっては、その前提として、時価をどのように算定するかが重要となってくるといえるが、対象となる財産の種類等により、判例上でもその判断は千差万別であることがうかがえる。

相続税法 22 条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価によると定めている。相続税法 22 条に規定される時価と、相続税法 7 条にいう時価は同義であると解されるが、相続税法は時価についての定義規定を置いていない。

ここにいう時価とは、「客観的な交換価値のことであり、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価額」⁸⁵と解するのが、今日の判例・学説の多数が支持する見解である⁸⁶。

相続税は、財産を相続又は贈与によって取得したことに基づいて納税義務が発生するのであるから、これらの事由により財産を取得したときのその財産の時価、すなわち財産取得者あるいは贈与者の主観的な評価額ではなく、客観的な取引価額を評価の基準とすべきである⁸⁷。

客観的な交換価値を評価するにあたっては、相続税・贈与税及び地価税に共通の財産評価に関する基本通達として財産評価基本通達（以下、「評価通達」あるいは単に「通達」という。）がある。人々の納税義務額に具体的に重大な影響を与える相続財産の評価基準がこのような通達によって規定されていること自体が憲法の租税法律主義の趣旨から問題となろう⁸⁸。

通達行政が定着することにより、事実上、課税標準の認識基準の設定を行政内部の決定に委ねているわけで、ときには、重大な政策決定さえも評価方法に逃避させることがあり、少なくとも租税法律主義の理念との抵触は避けられない。したがって、基本的・原則的な時価算定方式は法定すべきである⁸⁹。

しかしながら、時価の把握は決して容易ではないから、相続財産の評価の一般基準として評価通達を定める必要があることも、否定できない。評価通達は、納税者に予測可

⁸⁴ 増田・同上論文同頁。

⁸⁵ 金子・前掲注(4)661頁。大阪地判昭和61年10月30日税資154号306頁では、「相続税法上の時価や相続税贈与税課税の基底に存する重要な概念であって、できるだけ客観的に把握されるべき」と判示している。

⁸⁶ 北野弘久教授は、「自己所有する住宅地等についてはその帰属所得(imputed income)、つまり、もし自己所有でなければ支払ったであろう賃借料等の額を資本還元して」（北野弘久『税法学の実践論的展開』330頁(勁草書房、1993)）収益価額を計算すべきであるとする。

⁸⁷ 泉美之松＝栗原安『相続税富裕税の実務』135頁(税務経理協会、1950)。

⁸⁸ 北野・前掲注(86)327頁。

⁸⁹ 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価」日税研論集7号16頁(1988)。

能性を与えるためにも、また租税行政における一貫した公平な評価を確保するためにも、更に評価事務の迅速な処理のためにも、必要であると解されている⁹⁰。

判例⁹¹でも、「財産の客観的な交換価値を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となる恐れがあることなどからして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものであり、評価基本通達に規定された評価方法が合理的なものである限り、財産の価額は、原則として、右評価方法によって画一的に評価するのが相当である」として、評価通達による画一的な評価には一定の合理性があることを確認している⁹²。

ところで、評価通達に定める評価方法と市場価格との開差を利用して取引を行い、租税回避行為に該当するとされた事例において、東京地裁平成7年4月27日判決⁹³は、

⁹⁰ 金子宏『租税法理論の形成と解明(下巻)』367頁(有斐閣、2010)。林仲宣教授は、「通達のもつ法令解説、課税の統一・公平の促進化、行政の効率化、公開性など評価すべき機能は少なくない。いわば通達の存在は、納税者にとって決して不利益なことばかりではないことも留意しなければならないことも、通達課税の現実でもある」(林仲宣『税社会学』11頁(税務経理協会、2003))と述べておられる。

⁹¹ 東京地判平成12年5月30日税資247号966頁。

⁹² 横浜地判平成16年10月13日税資254号順号9776。裁判所は、財産評価基本通達の定めに従った財産評価の方法によらないことが正当として是認されるような特段の事情がない限り、相当性を欠くが、「相続税に係る課税処分取消訴訟における当該課税処分の適法性に関する主張・立証という場面において、被告税務署長が、評価基本通達等に定められた評価方法とは異なる他の評価方法に依拠し、この方法に基づいて評価・算定した当該相続財産の価額が適正な『時価』であることを主張・立証することにより、当該課税処分に課税価額ないし税額の過大認定の違法がないことを主張・立証することが許されないということを意味するものではないことは明らかである」と判示している。

⁹³ 東京地判平成7年4月27日判タ921号178頁。裁判所が租税回避行為であると認定した一連の取引経過は以下のとおりである。X(原告)とその母Bが、同日に、口座を設定したC証券に対し、BについてはA社株式36万株を1株当たり1640円で購入する注文を、一方XについてはA社株式36万株を同額で信用売りするという注文をそれぞれ依頼する。課税時期である平成2年6月26日のA社1株当たりの東京証券取引所における最終価格は1620円であり、同年4月から6月までの最終価格の月平均額は4月が996円、5月が1138円、6月が1512円であった。①このことから、右注文に基づき証券市場において売買が成立することは容易に予想されること、②右信用取引を介在させ、同日、同一銘柄、同株数及び同額の相対する取引を成立することにより、XとB間においては、右株式の取得から売却までの間に発生する証券市場における株価の変動による危険を防止しようとしたことがうかがわれること、③Xが、Bの株式取得及びXの信用取引のわずか8日後に売買契約を締結し、Bから株式の購入価格や取引時の市場価格を無視した金額で株式を購入したこと、④Xは、自己が行った信用売りの決済をBから取得した右株式の現物を充当し、譲渡代金を受領するという方法をとったこと、⑤右一連の取引によって、Bは、A社株式の購入価格と売買契約における譲渡価格との差額相当の経済的損失を受ける一方、Xは右損失額にほぼ相当する経済的利益を受けていること等を勘案すれば、右一連の取引はA社株式の市場価格と財産評価通達169に基づいて計算される価格との間に相当の開差があることを利用して、Bから

「同通達(筆者注：評価通達 169)を形式的、画一的に適用して財産の時価を評価すべきものとするれば、経済的合理性を無視した異常な取引により、多額の財産の移転につき贈与税の負担を免れるという結果を招来させることとなり、このような異常な取引を行うことなく財産の移転を行った納税者との間での租税負担の公平はもちろん、目的とする財産の移転が必ずしも多額ではないために、このような方法をとった場合にも、証券取引に要する手数料等から、結果として贈与税負担の回避という効果を楽しむ余地のない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法七条の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらすこととなるというべきである」と判示した。

つまり、租税回避行為が行われ、納税者間の公平が害されるような場合には評価通達 169 に定める評価方法を形式的に適用すべきでないとしたのである⁹⁴。評価通達 6 の「通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額」として判断を下したとみることができる。

取引相場のない株式の評価について、渋谷雅弘教授は、株式取得者によってその時価が異なること、すなわち一物数価を、正面から認めるべきであると述べておられる。すなわち、「市場性のある財産については、このような財産保有による利益の差違は、自由市場における取引を通じて解消される可能性がある。しかし、取引相場のない株式については、まさに『取引相場のない』という前提からして、保有による利益の差違が市場における取引を通じて解消され得るとは考えにくい」⁹⁵のであって、「不特定多数の当事者間」という時価の定義は、「株式取得者と同様の状況にある」という言葉を補って理解されるべきであると指摘されている⁹⁶。

X への実質的な財産の移転につき贈与税の負担を回避するために行われたものであると認定した。

これとほぼ同様の取引を行い、租税回避行為に該当した事例として東京地判平成 7 年 7 月 20 日行集 46 卷 6・7 号 701 頁。なお、平成 2 年 8 月 3 日付(直評 12、直資 2-203)による改正によって「負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した上場株式の価額は、その株式が上場されている金融商品取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価する」との文言が追加された。

⁹⁴ 三木義一教授は、この判決について、「安易な通達利用に警鐘を鳴らしたものともいえる」(三木義一『相続・贈与と税』102 頁(一粒社、2000))と述べておられる。横浜地判平成 16 年 10 月 13 日税資 254 号順号 9776 も、「評価基本通達に定められた評価方式を画一的に適用すると、かえって、実質的な租税負担の公平を害することが明らかな場合には、別の評価方式によることが許されると解されるべき」とであると判示している。

⁹⁵ 渋谷雅弘「取引相場のない株式の評価と低額譲渡の認定」税務事例研究 56 号 56 頁(2000)。

⁹⁶ 藤曲武美氏も、取引相場のない株式の評価方法は原則として一物一価という考え方もあると思われるが、実際には同一取引の同一株式について両当事者間において異なる株価が計算されることになり、一物二価の様相を呈していると指摘されている。そして、「このような現実を考慮すると、取引相場のない株式については、株主の立場により株価が異なる一物二価、一物多価であることを前提にしてその当事者間における取引における合理的な価額はどうかを確定させるべき、検討する必要があるように思われる」(藤曲武美「所得税法における財産評価の今日的問題」日税研論集 68 号 93 頁(2016))と述べておられる。

相続税・贈与税に顕著な評価通達の画一性に伴う歪みを狙った課税逃れは、財産承継に伴う税負担を軽減する意図を有し、当該意図を達成するためのみに設計された取引を通じて、一般には享受できない税負担の軽減が達成されている場合に否定され、より客観的で合理的な時価の適用が正当化される⁹⁷。

しかしながら、通達に定められた内容に従って評価を行った納税者の行為を、課税庁が税負担公平を理由として他の通達を根拠に別の評価方法を用いて評価をし直すことには大きな問題があると考えられる。

すなわち、この判断の構造は次のような論理構成となっている。まず、納税者間の公平を図るために評価通達は法律でないとしながらも、通達による評価を合理的であるとする。次に、評価通達によると、評価額が著しく低くなる場合には、評価通達以外の評価方法によることも例外的に認められるとする。そして、この構造は租税公平主義を論拠としている点に注意しなければならない。

評価通達に基づく相続税評価額は相続税実務において広く適用されている。その意味では評価通達に基づく相続税評価額は法社会的には法源性を有するといえるであろう⁹⁸。

課税の公平を根拠に評価通達以外の評価方法を容認するのであれば、適正に評価できない評価通達自体に欠陥があるのであるから、その評価基準を否定して妥当な評価基準に代替しなければならないのではなかろうか。第1節で取り上げた東京地裁平成12年7月13日判決と比較して課税の公平確保という根拠に自己矛盾をはらむために、租税法主義の要請に抵触する度合いが大きいといえる⁹⁹であろう。

さらに、このような判断は納税者の予測可能性を阻害するものであり、租税法主義の視点からは許容できないといえる。広く適用されている通達による取扱いを特定の場合にのみ排除することは現行法の下でも法執行平等の原則(憲法14条)及び法の一般原理である信義誠実の原則からいっても違法であるといわねばならない¹⁰⁰。

⁹⁷ 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集61号96頁(2011)。金子宏教授は、「基本通達による評価が原則としては適法であるとしても、それが著しく合理性を欠き、基本通達によっては適切な評価をすることができないと認められる特別な事情がある場合には、他の合理的な方法によって通達の基準より高く、または低く評価することができると解すべきである」(金子・前掲注(4)663頁)と述べておられる。

⁹⁸ 北野弘久『争点相続税法〔補訂版〕』199頁(勁草書房、1996)。

⁹⁹ 増田英敏教授は、この事案と同様の論理によって判断したと位置づけられる東京地判平成11年3月25日税資241号345頁について、裁判所の判断構造について垂直的公平の観点から次のように述べておられる。すなわち、「異なる者に対して異なった取り扱いをすることが垂直的公平であるが、等しい状況にあるのか異なる状況にあるのかを測定するには、その状況を判別するための測定基準(評価基準)が同一であることが絶対条件となる。しかしながら、裁判所は測定基準の同一性を維持しなければ、そもそも垂直的公平を維持することはできないことに気づいていないようである」(増田・前掲注(1)174頁)と述べておられる。

¹⁰⁰ 北野・前掲注(86)150頁。

東京地裁平成7年4月27日判決は、評価通達6の「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる」場合に該当するとして課税処分を行ったとみることができ、それは評価通達第2章以下の規定に問題があることを意味し、「その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」とする評価通達1(2)の規定をないがしろにすることにもなる。

したがって、「この通達の定めによって評価」することが著しく不相当となる場合には、可及的速やかに評価通達第2章以下を改正して対処すべきであり、安易に6項に依拠すべきではない¹⁰¹。通達による評価が租税回避行為をもたらすというのであれば、通達は法ではなく臨機応変に租税行政庁自身の手で改変できるとしてきたのであるから、租税回避行為の温床となる通達であれば速やかに改正すれば済むことである¹⁰²。

第4節 個別否認規定における不確定概念と租税法律主義

1 個別否認規定としてのみなし規定の合理性

以下では、まず、立法の段階において、みなし否認規定が租税法の基本原則からの要請をクリアしているかが検討されなければならない。

租税法全体を支配する基本原則とされる租税公平主義と租税法律主義は、いずれも憲法規定を法的根拠としているゆえに、単に理論的な側面からのみでなく、実質的にも両者は租税法規に法的な統制を加えているといえる。改廃が著しい租税法規が妥当なものと評価されるためには、すくなくとも両基本原則の要請をクリアしていなくてはならない¹⁰³。

租税法の基本原則である租税法律主義¹⁰⁴の機能は、沿革的側面では国家による恣意的な課税を防止し国民の財産権を保障することにあつたとされ、現代的機能としては納税

¹⁰¹ 品川芳宣「判批」TKC税情6巻1号19頁(1997)。

¹⁰² 増田・前掲注(1)178頁。

¹⁰³ 増田・同上書3頁。

¹⁰⁴ 租税法律主義は、憲法84条及び30条を根拠とするが、「欧州の封建制の中から国民が勝ち取った原則である」から、憲法による確認的規定であるといえる(山下学「租税法律主義の歴史的意義と現代的意義」税法学563号393頁(2010))。新井隆一教授は、租税法の一般理論を支配し、その基礎をなしているとされる租税法に特有の原理ないし原則として、租税法律主義の原則、応能負担の原則、正当手続の原則、実質課税の原則、租税回避行為の否認の原則、信義誠実の原則(禁反言の法理)などを挙げておられ、租税法律主義の原則以外の原則は、租税法律主義の原則の内容を形成する内在的原則であるか、租税法律主義の原則の内容から必然的に発生する派生的原則であるとされ、「租税法律主義の原則とそれ以外のこれらの原則とは、それらが、有機的関連性のある内容を持つものとして総体的に理解されることによって、そのそれぞれの意義が明確となり、理論上・実際上の役割を果たすことができるものである」(新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』83頁(日本評論社、1997))と述べておられる。

者の予測可能性と法的安定性を確保することにある¹⁰⁵。

また、同じく租税法の基本原則である租税公平主義は、「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という原則」¹⁰⁶と定義されている。

これら両原則は、租税法の立法段階から解釈適用段階に至るまで、あらゆる場面で相克する問題が生ずる。松沢智教授は、「かくてここに、租税法律主義による法の明確化の要請がもっぱら納税者から、自己の財産権を守るという形において主張され、これに対し、租税制度存立の基礎ともいべき公平負担の原則が課税庁側から法の適正な執行者の立場において租税法の基本理念として強調された。しかして両原則は、現実には対立する理念として、あたかも相剋する運命にあるというような、換言すれば、まさに租税法規そのものの宿命であるかのような観さえ呈して租税法の解釈・適用のあらゆる場面にその対立する形相を表している」¹⁰⁷と述べられ、租税法の最も重要な問題であると指摘されている。

さらに同教授は、「租税法律主義も公平負担の原理も、両者とも本来調和すべきは当然のことであって、本質的に矛盾対立する原理ではないといわなければならない。その意味において、租税法の解釈・適用にあたっては、租税法における租税法律主義と公平負担の原則の二個の基本原則をふまえたうえで、そのいずれにも偏せず、両者の妥当な調和を図りつつ、何が租税正義であるかを発見することが必要であるとおもわれる」¹⁰⁸との見解を示されている。

すなわち、租税法律主義と租税公平主義は、いずれも尊重されねばならない租税法の基本原則であるが、租税法の立法段階及び解釈適用段階で両原則が相克する場面がある。このような場面では、どちらかの原則を過度に強調すべきではなく、両原則の調和を図ることにより租税正義が実現されると説かれている。

問題は、両原則が相克する場合に、その調和はいかなる基準により図るべきか、いかなる論理により調和が図られるべきかを明らかにしなければ、結局のところその事例ごとに場当たりの解決が図られる、という結果を招くのである。

個別否認規定として、みなし規定が妥当性・合理性を有するものであるかは、立法と解釈適用の両場面で検証がなされなければならない。みなし否認規定が、両場面で租税公平主義と租税法律主義の要請にかなうものであって初めて、租税正義の実現に寄与する法律と認められるのである。

人々が市民生活において行った行為・取引が適法・有効である限り、課税上も当該行為・取引を尊重しなければならない。契約自由の原則などを内容とする現代法のもとで、

¹⁰⁵ 金子・前掲注(4)75頁。

¹⁰⁶ 金子・前掲注(4)83頁。

¹⁰⁷ 松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕』17頁(中央経済社、2003)。

¹⁰⁸ 松沢・同上書10頁。

議会在当該適法・有効な行為・取引を課税上否認しようとする場合には、そうするだけの積極的な合理性がなければならないのである¹⁰⁹。

ところで、序論でも確認した通り、租税公平主義の意義は、立法の側面で、担税力に応じた租税負担の配分を求める原則といえる。担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理ともいえる¹¹⁰。

租税法を立法する場合には、租税法律主義のみを重視して画一的な定めを置いたのでは、租税公平主義が歪められてしまう。そのため、租税法律主義の内容である課税要件明確主義の要請があるにもかかわらず、不確定概念を用いて規定せざるを得ないのである¹¹¹。

租税法の中に設けられているみなし規定¹¹²は、ある事柄とそれとは別な事柄を一定の法律関係については同一のものとして、前者について生じる効果を後者についても同一の効果を生じさせる機能を持つ規定である¹¹³。「みなす」とされた場合は、「推定する」と違って反証を許さない¹¹⁴。

みなし規定の多くは、公平な課税を実現するため立法化されているものが多いが、政策的な見地から設けられているものもある。例えば「みなし外国税額控除」は、発展途上国の租税特別措置の結果として免除ないし軽減された税額について、それを発展途上国に納付した税額とみなして、外国税額控除が行える内容のものであり、わが国から発展途上国への投資の促進を目的とする政策的な配慮から設けられている¹¹⁵。

実質主義との関係で、吉良実教授は、「実質課税主義は、まず税法の立法上の原則として確立されることが必要ではないかと解しているのである。つまり税法の制定にあた

¹⁰⁹ 北野弘久『税法問題事例研究』96頁(勁草書房、2005)。

¹¹⁰ 増田・前掲注(64)17頁。

¹¹¹ 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突」税法学 566号 348頁(2011)。

¹¹² 武昌昌輔教授は、税法上のみなし規定を、明確にみなし規定として規定されているもの(みなし配当、みなし事業年度)を広義のみなし規定とされ、所得計算等に関し、その取引の一部について、税法上独自の立場から、これを画一的に取り扱うという規定(たとえば、低額譲渡の寄附金認定)が存する(武昌昌輔「税法におけるみなし規定の検討」会計 174巻 5号 745頁(2008))と述べておられる。

浦東久男教授は、例えば所得税法 56条のように、効果が及ぶ範囲を事項の内容によって表現しようとしているケース、所得税法・法人税法が定める「みなし配当」の場合の「・・・とみなす」のように、効果が及ぶ範囲を法令を示すことによって表現しようとしているケース、そして、相続税法が定める「みなし相続財産」の場合のように、効果が及ぶ範囲を「みなす」規定においては定めていないケースの3つに分類することができるとされている(浦東久男「税法における『みなす』規定とその効果の及ぶ範囲—所得税法 56条の定める必要経費の特例等を素材として—」総合税制研究 7号 4頁(1999))。

¹¹³ 岸田貞夫『税法条文解釈の基礎知識』15頁(税務経理協会、1998)。

¹¹⁴ 八ツ尾順一「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」税理 52巻 14号 31頁(2009)。

¹¹⁵ 八ツ尾順一「国税における“みなし課税”をめぐる訴訟～地方税の“みなし規定”を考える参考として～」税 55巻 10号 43頁(2000)。

つては、常に法形式とか名義とか外観等に惑わされることなく、経済的実質・実態が、課税の基礎になるような立法構成がまず必要であるということである¹¹⁶とされたうえで、現行税法上でもこの原則が一応考慮されている例として「税法の規定中には『そのもの』ではなくても、実質的にはあるいは経済的に『そのもの』とほとんど変わりがないものを『そのものとみなす』あるいは『そのものと推定する』という、いわゆる『みなし規定』ないしは『推定規定』が随所におかれ¹¹⁷ていると述べておられる。このように、みなし規定は実質主義との関係で論じられることも多い。

これらのみなし規定は、法の不備(欠缺)を補てんする役割を担っているとも説明される。例えば、「贈与」という概念は民法からの借用概念¹¹⁸であり、民法において理解されているところに従って解釈されねばならないとするのが通説¹¹⁹であるから、租税負担公平の観点から別意に解すべき必要があるときは、税法特有の贈与概念として「みなし贈与」の規定を設ける必要があり¹²⁰、これによって税負担の公平を図ることができる¹²¹と考えられている。

このように、税法におけるみなし規定は、課税上の関係を一方的に設定しているため、その規定に違憲の疑いがない限りそれに従わざるをえない。しかしながら、そのようなみなし規定を設けるだけの合理性がないと認められる場合には違憲の疑いがある¹²²。

これを本章との関係で見れば、相続税法7条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合、本来これは贈与とはいえないが、これを許容すれば贈与税の回避につながるため、贈与とみなす規定であるといえる。著しく低い価額の対価による財産の移転

¹¹⁶ 吉良実『実質課税論の展開』71頁(中央経済社、1980)。

¹¹⁷ 吉良・同上書同頁。

¹¹⁸ これに対して、固有概念は、「社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中にとりこんでいる」(金子・前掲注(4)121頁)概念である。

¹¹⁹ 借用概念の解釈としては、統一説、目的適合説、独立説に分かれるが、金子宏教授は、「私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい」(金子・前掲注(4)120頁)と述べておられる。

¹²⁰ 北野弘久教授は、借用概念の解釈について統一説をとられたうえで、「租税法律主義とは別個の実質課税の原則を理由として借用概念(贈与概念)に税法特有の法的意味(みなし贈与概念)を付与することはできない」(北野・前掲注(86)105頁)と述べられ、本来の法分野と異なった解釈をする場合は立法により明文化すべきであるとの見解を示されている。また、「租税回避は、法の不備であるLoopholeを探るのであるから、Loopholeを塞ぐために『みなし規定』を活用する(立法で解決する)ことはある意味では当然であろう」とも解される(八ツ尾・前掲注(114)33頁)。

¹²¹ こうした考えを踏まえれば、租税法においては、社会・経済状況の変化等に対応して、実態に沿った課税を実現する必要性から、みなし規定は今後も増加していくことが見込まれるところである(宮脇義男「相続税法第7条及び第9条の適用範囲に関する一考察」税大論叢65号226頁(2010))。

¹²² 北野弘久『判例研究 日本税法体系I』75頁(学陽書房、1978)。

は、これを許容しておけば贈与税を大幅に回避することができるため、税負担公平の見地からは阻止されなければならない。しかし、このような租税回避行為を否認するため、本来の贈与概念には含まれないものを贈与とみなすには、租税法律主義の要請から個別の規定が必要である。相続税法7条は、贈与税回避を図る納税者の行為を贈与へと擬制することによって、税負担の公平を図ろうとする規定であり、その立法趣旨は妥当性を有するといえる。

そして、「著しく低い価額」の判断基準が明確に定められていない理由は、画一的基準を設けることによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものであっても、対価の額が画一的な判断基準以上であるという理由で贈与税の課税ができないことになり、課税上の不公平が生ずるのは、相続税法7条の規定の趣旨からみて適当でないからである。

これに対して、所得税法59条1項2号に規定する「著しく低い価額」の判断基準は、時価の2分の1に満たない額と明確に基準が示されている。

所得税法59条に規定するみなし譲渡は、キャピタルゲイン課税が無制限に延期されることを防止する観点から設けられている。シャープ勧告は、キャピタルゲインに対する課税を無制限に延期すれば、納税者が本来課されるべき税負担の相当部分を逃れることができるため、これを防止する必要があると述べている。そして、譲渡所得及び譲渡損失を完全に認めた場合にのみ、所得税は理論上公平で不偏な税となることができると指摘している。

みなし贈与あるいはみなし譲渡規定が適用される場合、その対象となる資産の価額は時価に引き直されることとなる。時価とは、客観的交換価値のことであり、その評価は通達に定められた算定方法を用いて算出することとなる。

通達によってあらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価することは、納税者の公平、納税者の便宜、徴税費用の削減という見地からみて合理的であるとされている。

上述の通り、みなし贈与及びみなし譲渡規定には、評価を必要とする「時価」との文言を含んでおり、さらに、みなし贈与規定には「著しく低い価額」との不確定概念が用いられている。しかしながら、立法過程を統制する租税公平主義の要請からは、これら2つの文言を用いて規定する合理的な理由があるといえよう。画一的な基準を定めることにより、担税力に応じた課税の実現が阻害されることを防止する点にその合理的理由があるといえる。

所得税法59条が規定された昭和25年当時の立法趣旨は、キャピタルゲイン課税が無制限的に延期されることを防止し、税負担の公平を図ることにあった。

その後の数次の改正により、適用範囲が限定的になった現行のみなし譲渡規定について、シャープ勧告に基づくキャピタルゲイン課税制度そのものが、ほぼ全面的に崩壊したとされる今日において、その一体的な課税制度における一部分要素に過ぎなかった、

みなし譲渡制度の理論的存在理由は改めて問い直されるべきであろう¹²³との見解もある。

北野弘久教授は、「所得税法 59 条については、人々の市民感覚からいえばこれを合理的に説明することが困難である。契約自由の原則などを建前とする現代法生活において人々が行った適法・有効な『贈与』、『低額譲渡』を諸事情を問わないで一律に画一的に否認し時価による『有償譲渡』があったとみなすことに合理性は全く存在しない」¹²⁴と指摘され、所得税法 59 条は憲法 14 条に違反し違憲であると述べておられる。

シャープ勧告は、理論的には妥当であっても、現実の制度にとっては、形式的担税力だけでは十分ではなく、実質的担税力が備わっていることが重要と考えられたことが、現在の立法につながっていると考えられることができる。つまり、現行所得税法 59 条は、ももとの課税理念と現実社会への対応措置とが同居した状態であるとみることができ¹²⁵。税制改正は、公平・中立・簡素な設計が指針であり、担税力に応じて税負担に差を設け、投資行動を歪めないように調整し、執行コストの節約のために厳密さを諦める。ある政策目的のために税負担や課税のタイミングにあえて差を設けることも多い¹²⁶。現行所得税法 59 条は、今課税しなければそのチャンスが永遠に失われるものは、厳格に対処するが、いつか後の年度に課税できるものは、比較的安易に繰延べを認める¹²⁷という規定ぶりになっている。そしてこれは、課税繰延は非課税ではないという論理が、不公平感を緩和するからであろう¹²⁸。

税法における目的性は一方的に押し付けるものではなく、国等や納税者との間の共通の理解のもとに認識されているものである。そして、明文の法規定を設けることにより認識の共通性を確保しようとする方の趣旨が、生きてくるのである¹²⁹。

みなし譲渡規定は、改正の沿革を詳細にたどったところ、当初シャープ勧告の趣旨を現在も引き継いでいることは明らかであるといつてよいだろう。しかし、その改正の過程で十分に審議がなされていたとは言い難く、現行の適用範囲が真に国民の理解を得るものとなっているかは疑問である。理論と実際の乖離がもたらした数次の改正が改めて見直されることが必要であろう。

¹²³ 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連(2・完)」税法学 307 号 8 頁(1976)。

¹²⁴ 北野弘久「所得税法 59 条(みなし譲渡)の違憲性」税経新報 512 号 52 頁(2004)。

¹²⁵ 伊川・前掲注(191)355 頁。

¹²⁶ 一高龍司「タックス・ヘイブンを利用する租税回避と脱税に対する租税法上の対応」法学教室 432 号 47 頁(2016)。

¹²⁷ 岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」法学論叢 136 巻 4・5・6 号 271 頁(1995)。同教授は、課税か非課税か(now or never)の問題と、課税が早い遅いか(sooner or later)の問題は、根本的に異なるものとされ、所得税法 59 条のような政策がとられてきたが、課税繰延は部分的非課税である(岡村・同上論文同頁)と述べておられる。

¹²⁸ 岡村・同上論文同頁。

¹²⁹ 岸田貞夫「私法上の法律行為に対する税法適用上の問題点」税理 46 巻 1 号 29 頁(2003)。

2 租税法上の不確定概念と租税法律主義

立法の段階において、租税負担の公平を維持するために、立法趣旨・目的に照らして¹³⁰その意義が明らかにできるものであれば、不確定概念を用いて規定することは許容されていると考えられる。

そして、みなし譲渡やみなし贈与規定も、立法段階においては、「著しく低い価額」や「時価」の文言を用いて規定される合理性を有しているといえる。

では次に、そのような不確定概念を用いて作られている両規定が、解釈適用の段階において、その効力範囲が明確化されているかが検討されなければならない。租税法上のみなし規定は、その効力範囲を当該法規に明示しない場合には、行政裁量の余地が拡大し、行政権による恣意的課税が行われる可能性が生ずる¹³¹。

租税法律主義の内容の1つである課税要件明確主義は、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ことを要請する¹³²。租税法にはいわゆる不確定概念¹³³が多く存在するが、不確定概念が課税要件明確主義に抵触するか否かは、不明確な規定であっ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できるか否か、その規定によると公権力の恣意や濫用を招く恐れがあるか否か、その不明確な文言の使用に課税の公平を確保するといった合理的理由が存在するか否か、の3つの基準から判断されることになる¹³⁴。

ところで、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。ただし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない¹³⁵というのが、税法解釈の通説である。

序論でも指摘したが、租税法律主義の要請を偏重するあまり、租税法規の立法目的を逸脱する解釈は正義に反することになる。一方、租税公平主義の要請を重視し、租税法

¹³⁰ 具体的には、議会における趣旨説明、立法担当者、税制調査会の改正要綱等の見解などから導き出されるものである(占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563号 101頁(2010))。

¹³¹ 増田英敏「課税における“みなし行為”と租税法律主義」税 55 卷 10 号 20 頁(2000)。林仲宣教授は、「確かにみなし規定に関しては、法形式として容認され、課税要件明確主義の原則にも抵触しないと認識されているが、あえて複雑な表現が望ましいわけでもない」と述べておられる(林仲宣「課税要件明確主義から見た地方税法と税条例～地方税における“みなし規定”を考えるにあたって～」税 55 卷 10 号 29 頁(2000))。

¹³² 金子・前掲注(4)79頁。

¹³³ 不確定概念とは、要件の規律について、抽象的で多義的な概念を用いている概念のことをいう(高橋和之ほか編『法律学小辞典〔第5版〕』1123頁(有斐閣、2016))。

¹³⁴ 増田・前掲注(64)31頁。

¹³⁵ 金子・前掲注(4)117頁。

規の文言の文理解釈から離れて趣旨解釈の名のもとに拡大解釈は許されない。両基本原則は租税正義の実現のための具体的基準であり、手段といえる位置づけにある¹³⁶。

文理解釈とは、「法令の文言、すなわち文字や文章の意味に主眼をおいて法令を解釈する態度」¹³⁷をいう。占部裕典教授は、文理解釈が原則であるとされながらも、「実はその内容は、論者により異なり、また判例によっても異なり、少なからず幅のある解釈(厳格な文理解釈から論理解釈・目的論解釈まで)が許容されているといえる。このようなことは、『文理解釈』『立法の趣旨・目的』、さらには『立法経緯』などの意義や位置づけについての理解が必ずしも一致しているとは言えないことに起因するといっても過言ではない」¹³⁸と指摘されている。

そのうえで、同教授は、文理解釈における立法趣旨等の意義については必ずしも一致しているわけではないが、「これらを見捨てた解釈はありえず、租税法を解釈するに際しては、租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割についての正確な理解が不可欠である」¹³⁹と述べておられる。この点に関して、谷口勢津夫教授は、立法者は「当該規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにし、それに照らして当該概念の意味を明らかにできるとの判断を先行させ、かつ、公表される立法理由の中で明示すべきである」¹⁴⁰と述べられ、税収の確保や租税負担の公平といった租税立法一般の抽象的な動機¹⁴¹だけでは不十分であるとの指摘をなされている。

租税法の解釈は、文理解釈をとりながらも、趣旨の観点からも補強される¹⁴²。税収確保や負担公平という租税立法一般の動機にまでさかのぼるかどうかはともかく、租税法規の趣旨・目的を緩やかに把握することを許してしまうと、税収確保及び負担公平実現のための目的論的解釈が行われ、その結果、厳格な解釈の要請が骨抜きにされ破綻してしまう恐れがある¹⁴³。

¹³⁶ 増田英敏「松沢税法学の系譜と租税法解釈の在り方」同編『租税法の解釈と適用』11頁(中央経済社、2017)。

¹³⁷ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』iv頁(慈学社出版、2013)。

¹³⁸ 占部裕典「租税法解釈の『実質的側面』と『形式的側面』」同志社法学68巻4号105頁(2016)。同教授は、金子宏教授の上記見解を通説としながらも、「『文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合』とはいかなる状態をいうのか、また当然の前提となっている文理解釈とはどのような解釈手法を指しているのかなど」(占部・同上論文3頁)、必ずしも読み取れないところがあると述べておられる。

¹³⁹ 占部裕典「租税法における文理解釈の意義」同志社法学61巻2号176頁(2009)。

¹⁴⁰ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』32頁(弘文堂、2021)。同教授はこれを「租税立法者の説明責任」と呼称されている。

¹⁴¹ 谷口勢津夫教授は、税収の確保や租税負担の公平の実現は「租税・課税の目的あるいは租税立法一般の動機にすぎず、個々の制度や規定の立法目的とは区別されるべきである」(谷口(勢)・同上書18頁)とされ、税収の確保及び租税負担の公平の実現を、租税立法の目的としてそのままの形で援用してはならないと指摘されている。

¹⁴² 酒井克彦「租税法条文の読み方」税大ジャーナル21号33頁(2013)。

¹⁴³ 谷口(勢)・前掲注(140)47頁。同教授は、税法の解釈において立法趣旨を参酌するとしても、租税法律の文言及び意味関連からその趣旨を突き止めることができる場合に限るこ

規定の立法趣旨が明らかにされていること、さらに、租税法の解釈は文理解釈によってなされるべきことが強調されなければ、租税回避行為の意図の有無を解釈論に持ち込むなど、国家による恣意的課税の危険性をもたらすこととなる。規定の立法趣旨と規定の文言は合致してこそ、規律の適正な範囲と実効性を担保することができるのである¹⁴⁴。

法の趣旨目的に照らしてその意義を明確になしうる不確定概念は、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、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題¹⁴⁵である¹⁴⁶と解されている。租税法の解釈適用の場面では、租税公平主義に租税法律主義の要請が優先されるべきである。なぜならば、租税公平主義は立法原理であり、解釈適用という執行の段階では、予測可能性の確保の要請が強くはたらくものであり、執行原理である租税法律主義が重視されるべきである¹⁴⁷。佐藤英明教授は、課税要件明確主義は、不確定概念を立法に用いることはいわば必要悪として認められているため、この原則には一定の例外が認められると述べておられる¹⁴⁸。

さらに、予測可能性の確保を重視するという租税法律主義の理解は、租税法律主義と租税公平主義の関係をどのように考えるかという点にも重要な影響を及ぼしているとされたうえで、両原則が衝突した場合の解決のあり方について、「租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。したがって、実質的な税負担の公平性を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない」¹⁴⁹と述べておられる。

とによって、租税法律の文言及び意味関連に、主観的一目的論的解釈に対して法的安定性(恣意の排除)を保障する枠としての機能を持たせるべきであるとの見解(谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号 133 頁(1998))を示されている。

¹⁴⁴ 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号 231 頁(2010)。同教授は、「従来、わが国の税法は、必ずしも十分な審議を経て成立するものではなかった。税法の立法目的、規定対象等に関する十分な議論がなく、これらが必ずしも明らかにされないままに立法されるという、税法の立法過程の不備が、無用で不必要な紛争の原因となってきたように思われる。税法の立法過程に対する法的統制、法的整備は、基本的で重要な課題として、ほとんど手つかずのまま残されている」(田中・同上論文 232 頁)と指摘されている。

¹⁴⁵ この点につき、「司法審査に委ねる前に、裁判外での紛争解決手段の充実が図られるべきであり、それを担保するための手続的透明性が求められるべきではなかろうか。それは、前審としての国税不服審判所の実質化、さらには、情報公開により、税務行政現場の透明性の確保につなげるべきではないか」とされ、租税行政現場においても、法規裁量とはいえ、要件事実に関する不確定概念に対する判断余地の法理を認めるべきではないかとの見解がある(兼平裕子「租税行政分野における判断余地の法理—不確定概念に対する司法審査—」税法学 563 号 170 頁(2010))。

¹⁴⁶ 金子・前掲注(4) 80 頁。

¹⁴⁷ 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突」税法学 566 号 366 頁(2011)。

¹⁴⁸ 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』60 頁(有斐閣、2008)。

¹⁴⁹ 佐藤・同上論文 70 頁。

申告納税制度の下においては、第一次的に租税実体法の解釈を行うのは納税者であり租税行政庁ではない。松沢智教授は、このことから両者に法解釈の争いが生ずることは法の当然に予定しているところであり、「裁判規範としての性格を持つ租税法は、平常においては潜在化しており、顕在化しない。租税行政庁と納税者とが法解釈をめぐる争うときに初めて顕在化する」¹⁵⁰と述べられ、裁判規範としての租税法の重要性を指摘されている。

この点について、増田英敏教授は、課税要件明確主義の「明確性の実質的な意義は、租税法の条文を取引事実に適用し、結果として生じる法律効果が容易に予測可能であるという意味での明確性にあるといえよう。すなわち、租税訴訟において裁判官が租税法の法律効果について、いかに判断することができるか否かが課税要件明確主義の実質的要請といえるのではないか」¹⁵¹と述べられ、要件事実論が、課税要件明確主義の要請に有用であるとの見解を示されている。

要件事実論とは、裁判官による法的判断の構造を考える理論であり、伊藤滋夫教授は、「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」¹⁵²と定義されている。同教授は、民法と行政法の分野には多くの面で異なるところがあるのは当然であるが、要件事実論という視点から見ると、その考え方において異質なものはないと説かれている¹⁵³。

そして、要件事実とは、直接に法律効果の発生の根拠となる事実であり、その事実の存在が立証されて初めて、それを前提とする法律効果が発生するものと考えられている¹⁵⁴。

実定法規が定める法律要件には、事実をもって法律要件が記載された「事実的要件」と、法的な評価をもって法律要件が記載された「評価的要件」とがある。評価的要件は、その評価の成立を根拠づける具体的な事実が必要であり、このような事実は「評価根拠事実」と呼ばれる¹⁵⁵。

「著しく低い価額」や「時価」の文言は、一般的・抽象的概念であり、評価的要件で

¹⁵⁰ 松沢智『租税法の基本原則』130頁(中央経済社、2000)。

¹⁵¹ 増田英敏「課税要件明確主義と要件事実の明確性」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』74頁(青林書院、2016)。

¹⁵² 伊藤滋夫『新版要件事実の基礎』6頁(有斐閣、2015)。

¹⁵³ 伊藤滋夫『租税法の要件事実』88頁(日本評論社、2011)。

¹⁵⁴ 伊藤滋夫「要件事実論の考え方と事実認定論の考え方との異同②」ビジネス法務16巻11号130頁(2016)。

¹⁵⁵ 村田渉＝山野目章夫編『要件事実論30講〔第3版〕』88頁(弘文堂、2012)。伊藤滋夫教授は、「評価的要件とは、個別的な法律要件(ある権利または法律関係が発生するために定められている法律要件全体を構成する個々の要件)の内容がなんらかの『評価』である要件をいふ」と定義されている(伊藤・同上論文291頁)。

あるといえる¹⁵⁶。みなし譲渡とみなし贈与規定には、「時価」との文言が共通して含まれており、さらにみなし贈与規定には「著しく低い」との文言が用いられている。納税者がいつどのような取引や行為をすれば、当該規定の発動があり、自分に身に覚えのない、あるべき正しい取引や行為に置き換えられるのかが一義的に定まらなるとすれば、それは、結局のところ、当該規定の発動は状況に依存するという不安定なものになる。加えて、その発動の是非又は可否の判断を課税庁に一般的に委ねることにもなる¹⁵⁷。

つまり、みなし否認規定は、本来であれば贈与あるいは譲渡には含まれない行為を、租税回避を否認する目的から贈与あるいは譲渡とみなす規定である。これは、あくまでも擬制に基づく課税を規定したものであり、実体のないところに課税するのであるから、常にその合理性や効力範囲は租税法律主義の視点からも検証されなければならない。とりわけ、課税庁の処分が違法であると争う場合、納税者が何を立証し主張すればよいか条文から明確に導き出せなければ、当該規定の適用は課税庁に自由裁量を認めることとなる。

現行の租税法の条文に不確定概念が含まれている場合、課税要件明確主義が求める租税法の法律効果の予測可能性の確保は十分といえない。そこで、要件事実是何かを法解釈により導出し、その要件事実の存否の主張立証責任の分配のあり方を分析する要件事実論は、課税要件明確主義の要請に有用であるといえよう¹⁵⁸。では、「著しく低い価額」や「時価」を評価するにあたっての評価根拠事実を明らかにされているのであろうか。

時価は、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を意味する。時価を評価するにあたっては、評価通達による評価が納税者の予測可能性の観点からも合理的であると解されている。判例や学説も、評価通達に基づく評価は合理性を有していると解している。したがって、当事者としては、評価の根拠となる事実を主張し証明することになるところ、評価根拠として妥当と考えられる画一的基準、すなわち評価基本通達をもって主張・立証することになるのである¹⁵⁹。

しかし、評価通達による評価は合理性を有しているとしても、通達は国民に対して拘

¹⁵⁶ 今村隆教授は、評価根拠事実しか観念できない評価的要件と、評価根拠事実と評価障害事実の両方を観念できる規範的要件を区別されており、相続税法7条の「著しく低い価額」は規範的要件であると位置づけられている(今村隆「不確定概念に係る要件事実論」伊藤＝岩崎編・前掲書(151)227頁)。

¹⁵⁷ 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号248頁(2011)。

¹⁵⁸ 増田・前掲注(151)74頁。同教授は、「評価根拠事実を明らかにし、評価的要件と評価根拠事実の対応関係に特に注意を払うことは、租税法律関係における予測可能性の精度を高めるために有益である」(増田英敏「紛争予防税法と要件事実論」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』275頁(信山社、2017))と述べておられ、租税法律関係における予測可能性の精度を向上させることは、租税法の紛争予防に有益であると説かれている。

¹⁵⁹ 酒井克彦『クローズアップ要件事実論〔第4版〕』315頁(財経詳報社、2015)。

束力を持つ法規ではないことに留意しなければならない。学説・判例も通達の法源性を明確に否定している。したがって、評価通達による評価は、時価の測定手法について具体的に法が規定していないためにやむを得ず容認されているのである。

評価通達による評価を合理的であると解する判例は、基本的には租税公平主義の要請を尊重すると通達による評価はやむを得ないとする見解に立脚するものであるが、そこには租税法律主義に対する配慮が欠落しているように思われる¹⁶⁰。

評価の準則は法定するのが筋であって、通達による評価を無批判に受け入れれば、課税の公平の名の下に、財産評価における課税庁の裁量の余地を認めることとなる。さらに、前述した東京地裁平成7年4月27日判決のように、通達に定められた内容に従って評価を行った納税者の行為を、税負担公平を理由として他の通達を根拠に別の評価方法を用いて評価をし直すことを容認する判断は許容されるべきでない。このような判決は、納税者の予測可能性や法的安定性を大きく損なうこととなる¹⁶¹。

特に強調されるべきは、「評価という問題と、納税者の租税負担軽減行為を抑制するという問題とはもともと無関係である。評価の場面において、納税者の租税負担軽減行為を抑制し、あるいはこれに制裁を加えるということは、筋違いである。租税負担軽減行為は、およそ脱税ではなく、法で明確に禁じられていない。もし納税者の問題の行為を許さないとするならば、端的に法で禁じるべきである。財産の評価の場面で、一般的な公平感、正義感を根拠に、これを抑制することは、その主観的意図はともかく、法の根拠を欠く違法なものというべきである」¹⁶²ということである。

そして、「著しく低い価額」か否かは、「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」によって判断される。このような判断要素が、著しく低い価額の評価根拠事実となっているかは疑問である。要するに、「著しく低い価額」と「時価」の判断は、判例によっても基準が明確でなく、個々の事例によって場当たりに解決が図られているといえる。

そもそも、時価の評価方法でさえ現状では多くの問題があり、法律により明確な基準が設けられていないにもかかわらず、そのうえで時価と当該譲渡の対価との開差が「著しい」か否かを判断することは可能なのであろうか。時価と対価の開差が著しいと認定

¹⁶⁰ 増田・前掲注(1)170頁。

¹⁶¹ 酒井克彦教授は、時価を客観的交換価値と見る限り、個別的评价に因る以外なく、そのような個別的评价によらないこととするのは、法の許容するところではないはずである。時価との文言を用いて法律が制定されているのであれば、個別的评价の方法によってこそ租税法の求める公平課税が実現されるはずである。法の予定していない評価方法を持ち込むこと、すなわち個別的评价方法以外の評価方法によることで、納税者間の公平が図られるとみること自体租税法律主義の精神から大きく乖離する考え方である(酒井・前掲注(159)314頁)と述べておられる。

¹⁶² 田中治「相続税制の再検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』55頁(法律文化社、2003)。

された場合、その効果として納税者は新たな租税が課せられる。著しく低いか否かの判断は納税者の税負担に大きく関係するのである。みなし課税は擬制に基づく課税であるから、それゆえにその規定の具体的な効果は、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されなければならない。さらに、規定の解釈において、課税庁の恣意性が働く可能性は排除されなければならない。

裁判規範としての租税法は、紛争を裁判官が裁断する際に示した、個別租税法規の法解釈により導出した判断基準に他ならない。裁判規範としての租税法の視点を軽視すると、納税者の租税法律関係における予測可能性は低下する¹⁶³。私法取引が複雑化すればするほど、司法の責任はますます重くなっていかざるをえないのである¹⁶⁴。

租税公平主義の要請を実現する租税法の立法過程、租税法律主義の統制下での租税法の厳格な解釈適用過程、さらに、不合理な課税を是正する新たな立法、という3つのステップを通して、租税法の究極の目的である租税正義の実現が図られるべきである¹⁶⁵。

納税者による租税負担の軽減行為に対して税法を解釈適用する場面において、時として、概括的な課税の公平の主張や情緒的な課税の公平感に促されて、法律の解釈が歪められることがある。このようなことは許されるものではない。制度の趣旨目的を正確に理解すること、事実を認定しこれに法をあてはめるという方の解釈適用の作業を客観的、冷静に行うこと、法の解釈適用は、道徳的な価値判断や情緒的な公平感とは異なるものであって、課税は制裁ではありえないとの認識を明確化すること、などが改めて強調される必要がある¹⁶⁶。

つまり、納税者が実際に行っていない行為を擬制して課税を行うというみなし課税の本質の議論が立法過程で十分になされていないことにより、現行のみなし否認規定は文理解釈によってその射程を確定できない。さらに、趣旨解釈によってもその法的効果を明らかにできないため、課税庁による恣意的な課税を生む余地を残しているのである。

第5節 結語

租税回避行為の否認の問題は、実質主義による否認論や事実認定による否認論、更には私法上の法律構成による否認論など、租税法上の最重要論点とされてきた。しかし、

¹⁶³ 増田・前掲注(151)78頁。

¹⁶⁴ 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界」金子宏編『租税法の基本問題』90頁(有斐閣、2008)。谷口勢津夫教授は、要件事実論の法創造機能に対して、租税法律主義の見地から慎重な姿勢が求められると指摘されている。すなわち、「租税訴訟における要件事実論それ自体の機能・有用性を否定するものではないものの、常に『法解釈の限界』を明確に意識した慎重な態度をとるべきであろう」(谷口(勢)・前掲注(153)283頁)と述べておられる。

¹⁶⁵ 谷口智紀『知的財産取引と課税問題』278頁(成文堂、2013)。

¹⁶⁶ 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566号 263頁(2011)。

租税法律主義の重要性が学界において強く指摘されるようになり、個別否認規定によらない否認は租税法律主義に反するとの批判が繰り返されてきた。そして現在では、租税回避行為は、個別否認規定により否認すべきであり、それこそが租税法律主義の要請に適合するとの考え方が学説・判例のいずれからも通説として支持されていることは前章で確認した。

個別否認規定による否認は万能であり、租税法律主義の視点からも無批判に受け入れられるのであろうか。個別否認規定にも不確定概念が多用されており、租税行政庁に裁量的否認を許容することになり得る。この問題について代表的個別否認規定であるみなし譲渡及びみなし贈与規定を、租税法律主義の視点から批判的に検討することに本章の目的はあった。

第2節及び第3節では、個別否認規定としてのみなし規定について、その立法趣旨と適用範囲を整理した。

みなし譲渡に関しては、主として改正の変遷をたどった。シャープ勧告を受けて、譲渡所得だけでなくわが国の税制が根本的に改革されたものの、その実行には多くの困難があったことが推察される。改正全体として、課税の簡素化、資本の蓄積に資すること、税負担の軽減等が主な理由とされていた。

これらの改正に際して、国会における議論が十分になされていなかったことが指摘できる。課税の簡素化等を理由として改正を行うにあたっては、更に密な議論が必要であったのではないかと考える。

現在でも、みなし譲渡規定の根底には租税回避行為を防止又は否認するという目的が存在するといえるだろう。しかし、シャープ勧告が唱えたように、無制限の課税繰延を、当時考えられていた適用範囲すべてで防止されてはいないといえる。みなし譲渡規定の射程について、再度その立法趣旨からの検討が必要となっている。

みなし贈与に関しては、著しく低い価額か否かの判断基準について裁判例を概観した。みなし譲渡と異なり、著しく低い価額は時価の2分の1との基準は設けられていない。そして、みなし贈与規定における著しく低い価額とは、納税者の事情や取引状況を総合勘案して判断することとなっている。著しく低い価額の判断基準を設けることは困難であり、社会通念によって判断されることとなる。

みなし譲渡あるいはみなし贈与規定に該当する資産の移転が行われた場合、その資産は時価に引き直され、時価と対価の差額について課税がなされる。時価は、両規定に共通して用いられている文言である。時価とは客観的交換価値を意味し、具体的な算定方法は法律ではなく通達に定められている。さらに、当該通達による評価によって著しく不相当と認められる場合は、他の通達を根拠として別の評価方法による評価を認めるとする判例も見受けられた。

第4節では、個別否認規定としてのみなし否認規定が、租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義の要請に応えるものであるか否かを検討した。

みなし否認規定の解釈適用段階においては、規定の効力範囲が明確化されているかを検討した。納税者と課税庁が法解釈をめぐる争いが生じ、裁判規範としての租税法が顕在化した場合、みなし否認規定の法律効果がいかに判断されるかが明確にされていることが、課税要件明確主義の実質的要請である。

租税法の解釈適用段階では、租税法律主義が優先され、申告納税制度の下、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の要請が強くはたらく。納税者がどのような行為や取引を行えばみなし否認規定の発動があるのか、さらに、法の解釈を課税庁と争う場合、何を立証し主張すればよいのかが条文から明確に導出されなければならない。

不確定概念である「著しく低い」価額であるか否かの判断は、東京地裁平成19年8月23日判決では、「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」とされている。条文の解釈によって導き出されたこれら1つ1つの評価の基準に該当する事実を当事者が主張立証し、裁判官によって著しく低いか否かが判断される。しかし、「著しく低い」か否かは、種々の実情を総合勘案し、「時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否か」によって判断されるため、結局「著しい」という評価は裁判官にゆだねるほかになく、その判断は不安定なものとなっている。

さらに、著しく低いか否かの判断には、時価が最も重要なファクターである。時価は、評価通達によって測定するのが合理的であるというのが、判例・学説も認めるところである。

しかし、通達は法源ではないことを見落としてはならない。通達は、時価を測定するための1つの解釈指針を示しているにすぎず、法的根拠とはなりえない。時価を巡って紛争が生じた場合、法であるかのように通達の解釈適用を行う判例も見受けられるが、このような姿勢は、租税公平主義の要請を偏重し、租税法律主義の視点からの検討が欠落しているといわざるを得ない。通達による評価を無批判に受け入れると、課税庁の裁量が拡大し、結局、法的根拠のない否認を認めることと同じ結果となる。

みなし否認規定の適用範囲、立法趣旨を整理し、規定の解釈について争いが生じた場合、裁判所はどのような基準に基づき判断を下しているかを検討した。本章では以下のことが明らかになった。

租税回避行為を行った納税者の行為を通常行為へと擬制し、新たに租税を課すには、租税法律主義の要請から法的根拠が求められるというのが、租税回避行為否認の議論の通説とされる立場である。

しかし、租税回避行為否認のために設けられた個別否認規定は、その規定がただ設けられればよいということではない。租税法規は、立法段階から解釈適用段階に至るまで、租税法の基本原則の統制下におかれる。

重要な点は、単に租税法が存在すればよいのではなく、租税法の基本原則である租税

公平主義と租税法律主義によって体系化された租税法の存在によってのみ、納税者の権利は保護される¹⁶⁷ということである。

租税公平主義の要請から、個別否認規定に不確定概念や評価的要件をとりこむことには一応の合理性を見出せる。そのため、個別否認規定の解釈適用段階では、法解釈によって、「著しく低い」や「時価」という文言を評価するための基準が導き出されなければならない。条文の適正な解釈からこの不確定概念を明確に、精緻化していくことに意を用いなければ、解釈適用段階における納税者の予測可能性と法的安定性は確保されない。

「著しく低い」といった評価的要件(不確定概念)を明確にするには、何が「著しく低い」と評価できるのか、すなわち、何が評価根拠事実として挙証されなければならないのかについて、判例の蓄積により明らかにしていく努力が払われなければならない。租税法研究の目的は、まさに評価的要件の解釈による明確化に傾注されなければならない。租税法律主義の視点から法解釈の精緻化が図られることは不可欠である。要件事実論の議論を租税法にとりこむなどの新しい視点が、租税法研究にさらに求められる。

租税法律主義の視点から常に批判が加えられ、個別否認規定の解釈の精緻化が図られなければ、法的根拠のない租税回避行為の否認を認めることと同じ結果となる。以上のことを指摘して本章の結びに代えたい。

¹⁶⁷ 増田英敏『納税者の権利保護の法理』 i 頁(成文堂、1997)。

第3章 相続財産の時価評価と租税回避の否認

第1節 はじめに

相続税法 22 条によると、相続財産の評価は相続開始時の時価による旨規定している。相続財産の評価は相続税の担税力を測定することであるから、時価の評価は、納税者の相続税額にダイレクトに影響を及ぼす。資産税である相続税の課税においては、資産の評価が課税要件の中核に位置する¹。しかし、一部の財産については、相続税法 23 条から 25 条において評価を具体的に定めているが、その他の財産については財産評価基本通達（以下、「評価通達」あるいは単に「通達」という。）による評価が事実上なされている。

通達は租税法の法源ではないから、時価を通達によって評価することに関しては、従来から租税法律主義に反するとの批判がある²。通達による評価は租税法律主義違反であるとの批判である。

一方で、通達による評価が原則として受け入れられているにもかかわらず、財産評価基本通達第 1 章総則の第 6 項（以下、「総則 6 項」という。）が、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めており、この総則 6 項が例外規定として存在している。

この総則 6 項は、租税行政庁の「伝家の宝刀」と称されるように、相続税における租税回避や過度の節税の否認の手段として機能している実態にあり、このことは租税行政の公平性を否定するという点から通達による時価評価構造を否定するものであるとの強い、説得力のある批判がある³。

すなわち、従来から、通達によって租税回避への対処を図ろうとする動きに関しては

¹ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』196 頁（成文堂、2019）。

² 例えば、玉國文敏「通達課税の一側面」小早川光郎＝宇賀克也編『行政法の発展と変革 下巻』492 頁（有斐閣、2001）、北野弘久著＝黒川功補訂『税法學原論〔第 7 版〕』157 頁（勁草書房、2016）等参照。

³ この点についての先行研究として、大淵博義「『財産評価基本通達・総則 6 項』の適用のあり方（上）」税理 39 卷 11 号 19 頁以下（1996）、（下）税理 39 卷 13 号 18 頁（1996）、増田英敏「相続税法 22 条の『時価』と評価通達 6 項の解釈（上）」税務弘報 64 卷 10 号 7 1 頁（2016）、（中）税務弘報 64 卷 13 号 69 頁（2016）、（下）税務弘報 65 卷 1 号 169 頁（2017）、谷口智紀「財産評価基本通達・総則 6 項の適用をめぐる問題」島大法学 61 卷 3・4 号 141 頁以下（2018）等がある。また、総則 6 項の適用をめぐる事例研究に検討を加えたものとして、小池幸造監修＝風岡範哉著『相続税・贈与税 通達によらない評価の事例研究』（現代図書、2010）、与良秀雄＝渡邊正則『評基通によらない財産評価―「特別の事情」の存否』（新日本法規出版、2019）がある。

批判があった⁴。例えば、負担付贈与通達（平成元年直評5・直資2-204）の目的は、取引価額と相続税評価額との開きに着目した「贈与税の税負担回避行為に対して、税負担の公平を図る」ことにあった。このような通達は、租税回避は個別の否認規定によって否認されるべきとする租税法主義の視点から厳しい批判がなされた⁵。

後に確認する通り、総則6項の制定趣旨には租税回避行為に対処するという目的は含まれていない。にもかかわらず、通達によって評価した額と他の評価方法による評価額に開差が生じた場合に、行き過ぎた節税あるいは租税回避として納税者の税負担軽減目的を理由に通達以外の評価を認める傾向にある。つまり、総則6項を根拠として、税負担減少目的をその適用要件に組み込んで納税者の評価額を否認することが容認されている現状にある。

この現状について増田英敏教授は、「租税回避や節税を阻止するための根拠若しくはツールとして、総則6項を適用することは同項の趣旨に反した運用となり、評価通達による時価評価制度を根底から覆す結果を招く。まさに、総則6項を利用した通達の使い分けによる租税行政庁による恣意的課税であり、租税法主義に反する」⁶との重要な指摘をなされている。

本章の目的は、過度の節税あるいは租税回避に対処するために総則6項を適用することを批判的に検討することにある。とりわけ、総則6項を根拠として、その適用要件に納税者の税負担軽減目的を組み込んで通達によらない評価を認めることは納税者の予測可能性を阻害することになり課税庁による恣意的課税へつながる危険性があると思料する。筆者の問題意識はこの点に凝縮される。

本章の構成は、まず、相続税法22条における時価の解釈を整理したうえで、租税回避の否認は個別の規定によるべきことを確認する。そのうえで、総則6項の意義と適用要件を整理し、その適用をめぐる裁判例を検討することによって、取引価格と時価の開差を利用した租税回避に対処することを目的とした総則6項の適用について、租税法の基本原則の視点から検討を加える。

第2節 相続税法22条の「時価」の意義

⁴ たとえば、碓井光明教授は、大会社の株主が、同族会社を設立して当該会社に株式を保有させることによって、当該株主の相続財産評価額を大幅に減ずるという濫用的行動に対応する目的で、平成2年直評12による相続税財産評価に関する基本通達の改正（現行では削除されている）が行われたことを例にとり、これは、「租税回避に対する対処を通達によって図ろうとしているが、租税回避を封ずることは、本来、法律によるべきものである」（碓井光明「相続財産評価方法と租税法主義」税経通信45巻15号9頁（1990））と述べておられる。

⁵ 碓井・同上論文9頁（1990）。北野・前掲注（2）157頁。

⁶ 増田・前掲注（3）（中）69頁。

相続税法は、相続税の課税物件は「相続又は遺贈により取得した財産」（相続税法 2 条 1 項）であり、課税標準は相続又は遺贈により取得した財産の価額（相続税法 11 条の 2）である。そして、相続税法 22 条は、「評価の原則」のタイトルの下に、これらの財産の価額は「当該財産の取得の時における時価」によると規定するのみで、時価についての具体的な規定は存在しない。

一般にもものの価値という場合、①主観的価値、②交換価値、③使用価値があるといわれる⁷。主観的価値は、財産の所有者等の個人的評価額であり、使用価値は、たとえば宅地の値段がいかにかに上下しようとする利便性が不変であるように、市場での交換価値とは異なる。相続税における財産の価値は、客観的に判断し得る価値である必要があり、また、相続人が取得した財産に担税力を認めるのであるから、金銭との等価交換が必要であると考えられ、主観的価値、使用価値はこれになじまないとされている⁸。

相続税法 22 条にいう時価の解釈に関する通説的見解は、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価額、すなわち客観的な交換価値である⁹。この客観的交換価値説によれば、その定義の通り当事者の主観的価値は排除され、交換価値であるから、取得原価や再調達価額ではないとされる¹⁰。

これに対して、相続税法 22 条の時価は、客観的交換価値説のこのような「市民的取引価格」ではなく、原則として利用価格（収益還元価格）を意味すると解すべきとする見解がある¹¹。すなわち、相続人が被相続人から受け取った財産、とりわけ土地については、通常の売買が行われるというよりむしろその後も継続して利用することが目的であるから、そのような「生存権的財産」¹²は、資本的財産等¹³と区別して人権として保護

⁷ 小島俊朗「相続税法における時価の概念とその経済学的考察」税大ジャーナル 7 号 63 頁（2008）。同氏は、時価の算定が困難な市場性に欠ける財産が少なくないことに鑑みれば、経済学的な観点から合理的な範囲内で、他の方法も選択できる仕組みを検討することが望ましいとの見解を示されている。

⁸ 使用価値は、使用に供されないものには価値がないという点で主観的価値と異なるが、使用者の主観（効用、満足度）が入るといふ点では主観的価値と共通点がある（小島・同上論文 63 頁）。

⁹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』714 頁（弘文堂、2019）、東京高判平成 5 年 3 月 15 日行集 44 卷 3 号 213 頁。

¹⁰ 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価—土地の評価を中心として」日税研論集 7 号 34 頁以下（1988）。

¹¹ 北野弘久『企業・土地税法論』288—289 頁（勁草書房、1979）。

¹² 生存権的財産とは、一定の住宅地・住宅、現に農業の用に供している農地・農業用資産、一定の中小業者の事業所用地・事業所施設、一定の中小法人のオーナー等の持株等を指す（北野弘久『「時価」評価課税と通達課税』同ほか編『争点相続税法』194 頁（勁草書房、1995））。

¹³ 北野弘久教授は、資産課税の中でも生存権的財産は最も担税力が低く、非生存権的財産は投機的資産（棚卸資産としての土地、企業が買い占めた土地等）と資本的財産（現に大企業がその事業所用地として利用に供している土地等）に分けることができ、前者が最も

され、軽課されるべきであり、この憲法上の区別を否定する相続税法 22 条は違憲無効の疑いがあるという見解である¹⁴。

この見解については、独立当事者間で取引が行われる場合においても、取引の対象となる財産が、取引の前後を通じて、それぞれの当事者にとって、その生活基盤を維持するのに不可欠な財産として「生存権的財産」であることはありうるし、そこでは交換価値（時価）が当然に成立するのであるから、客観的交換価値を用いて「生存権的財産」を評価することとしても論理的には矛盾がないとの指摘がある¹⁵。「生存権的財産」を客観的交換価値で評価した結果が、相続税法上妥当ではないと解される場合はあり得るであろうが、そのことをどのように評価するかは、立法対策の問題に他ならない¹⁶と解されている。

租税法の基本原則である租税公平主義は、すべての納税者の実質的な担税力に応じた課税を求めるものである。時価がいかに評価されるかは納税額にダイレクトに影響を及ぼす。相続財産の評価基準である時価は、均衡をもって代置し得る形式的平等のための基準ではなく、応能負担による実質的平等を構成する重要な要素といえることができる¹⁷。

相続税だけでなく、他の税目においても時価主義が採用されている¹⁸。昭和 36 年 3 月

担税力が高く、資本的財産は両者の中間の担税力であるとされている（北野・同上書 194 頁）。

¹⁴ 関本秀治氏は、相続税法 22 条を合憲的に解釈しようとするれば「当然に、22 条を生存権的財産と資本的財産にわけて、評価を変えなければならないという主張は、現状では容易に市民権を得られないように思われる」（関本秀治「相続税における財産の評価」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 2』296 頁（学陽書房、1979））としつつも、北野弘久教授の見解は相続税制に新しい展望をもたらすものであり、憲法 13 条、14 条、25 条等との関連からいえば当然そうあるべきものとして全面的な賛意を表している（関本・同上論文 295 頁）。

¹⁵ 高野幸大「相続税における財産評価の今日の問題：不動産」日税研論集 68 号 109 頁（2016）。

¹⁶ 高野・同上論文 109 頁。碓井光明教授も、相続財産の評価にあたって「生存権的財産」論を持ち出すことに対しては必ずしも賛成できないとしたうえで、時価を原則として収益還元価格とすることについても、「収益還元法を用いるには、多くのフィクションに基づかなければならない。…（中略）北野教授の主張は、結局、生存権的財産に関しては、政策的に特別の評価方法を採用するほかはないということに至ると思われる（碓井・前掲注（10）36-37 頁）と述べられている。

¹⁷ 石島弘『課税標準の研究』70 頁（信山社、2003）。同教授は、時価は通常財産が最有効利用において保有する最高利用価格を指すものとの考えを示されており、わが国の税制は、資産の再考利用により客観的価値の 100%を基準として、資産の価格を評価する時価評価主義を採用しているものと述べておられる（石島・59-60 頁）。そのうえで、「法は時価による評価の均衡を規定しているのであって、時価以下による評価の均衡を意図しているものと解することはできない。時価以下により評価の均衡を維持しなければならない法的根拠はみあたらない」（石島・同書 70 頁）と述べておられる。

¹⁸ 資産の評価原則は、所得税や法人税も相続税と同じく原則として時価を基準として評価される。しかし、所得税や法人税がフローの「時価」であり、相続税はストックの「時

の固定資産評価制度調査会答申は、「時価が資産の価値を、通常、最も適正に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な若しくは不均衡な評価が行われた場合においても、納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになる等の観点からして適切である」¹⁹と説明している。さらに、時価について、「この場合における時価とは、各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格（以下「正常価格」という。）と考えるべきである。ここにいう正常価格とは、直ちに、現実の取引価格と同一視すべきものではない。現実の取引価格は、当事者の事情等によって左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊的な条件のもとに成立しているものもあるから、正常価格は、現実の取引価格のうち、このような正常でない条件による部分があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価値を適正に反映した価格である」²⁰としている。

上述のとおり、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価額、すなわち客観的な交換価値であり、これは現実の取引価格と直ちに同一視できるものではなく、その資産自体の本来の価値を適正に反映した価格であるということができる。

第3節 総則6項の適用と租税回避の否認の関係

先に述べた通り、平成元年に個別通達として発遣された負担付贈与通達は、通常の取引価額と相続税評価額との開きに着目した贈与税の負担回避行為に対処することを目的としていた。裁判例にみるような通達の評価額と実際の取引価格の開差を利用した相続税の負担軽減行為を講学上の租税回避と捉え、時価評価の方法に総則6項を適用して課税の公平を図ることを講学上の租税回避の否認として論ずることは難しい。相続税、贈与税の負担軽減対策を租税回避として論ずる趣旨は、講学上の租税回避行為の否認における租税回避行為ではなく、租税負担軽減という意味合いで論じているもの²¹と考えられる。

これまで確認した通り、租税回避の否認においては、納税者の租税回避の意図を重視

価」であること等から、同じ「時価」との文言を使用しているとはいえ、その意味合いは異なっているとの見解がある（牧口晴一「法人税・所得税・相続税の『時価』の違いは何か？」税務弘報 57 巻 1 号 116 頁（2009））。裁判例から時価の意義を検討するものとして、朝倉洋子「判決例等における『時価』とは何か？」税務弘報 57 巻 1 号 134 頁以下（2009））。

¹⁹ 固定資産評価制度調査会「固定資産評価制度調査会答申」12-13 頁（1961）。

²⁰ 固定資産評価制度調査会・同上論文 13 頁。この点について、石島弘教授は、「このような『時価』の説明によれば、時価は多義的概念ではない。時価は、財産の価値を最も客観的に表現するものであり普遍性をもつ尺度と考えられる」（石島・前掲注（17）247 頁）と述べておられる。

²¹ 大淵・前掲注（3）（上）20 頁。

し、租税公平主義の見地から法的根拠のない否認を行うことは、租税法律主義の下では許されない。

総則6項は、租税回避の否認規定ではない。同項は時価評価の方法に関する規定であって、時価の事実認定の問題である。仮に、租税回避行為の否認の問題として評価通達以外の評価方法を採用するのであれば、相続税対策として講じられている法律行為を異常なものとして否認し、あるべき行為計算に引き直して課税要件事実を認定する必要がある²²。

しかし、総則6項はいまや租税回避行為の否認以上に課税庁の「伝家の宝刀」として機能している実態にある²³。裁判所は総則6項にいう評価通達により評価することが「著しく不適當」な場合を、「特別の事情」の存する場合と解している。そして、評価通達の評価額と取引価格の開差を利用した税負担軽減行為が横行したバブル景気の時期に、評価通達によらない評価が認められる特別な事情として、租税回避目的を組み込むことによって納税者の相続税対策に対処してきた。租税回避を目的とした納税者の行為を、特別の事情の判断要素とすることが課税庁側から主張され、裁判所がそれを受け入れることによって、これらの裁判例が異常な地価高騰期を背景に先例として評価されるに至った。

例えば、評価通達に定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるか否かが争われた最近の事例として、東京地裁令和元年8月27日判決²⁴がある。同事案は、被相続人が生前に借入金を主な原資として取得した各不動産について、被相続人の死亡後、共同相続人である原告らが各不動産の時価を評価通達に基づいて評価し申告を行ったところ、課税庁がこの申告に対して評価通達総則6項に基づき、評価通達による評価が認められない「特別の事情」があるとして、国税庁長官の指示により各不動産の鑑定評価額を時価とする更正処分を行ったことを不服としてX（原告）らが提訴した事案である。

Xは、特別な事情の適用基準として、「路線価に反映されない客観的な時価の変動要因である地盤沈下や近隣の廃棄物処理施設等の建設予定等の客観的な評価減の根拠事実が発生し、その結果として時価が激変したことが具体的かつ客観的に立証された場合に限られる」と主張したが、これに対して審判所は「『評価通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、富の再分配機能を通じて経済

²² 大淵・前掲注（2）20頁。

²³ 大淵・同上論文同頁。

²⁴ 東京地判令和元年8月27日金融商事判例1583号40頁。同事案を素材として総則6項の問題点を検証するものとして、大淵博義『財産評価基本通達総則6項』による評価とその問題点の検証』T&A master813号30頁以下（2019）。同事案の国税不服審判所裁決を素材として、総則6項の適用をめぐる問題を検討し、総則6項の適用に関しては租税法律主義の視点から速やかな法的統制がなされるべきであると指摘するものとして、谷口（智）前掲注（3）141頁以下がある。

的平等を実現するという相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合』に認められるものと解され」と判断した。

Xらの主張の骨子は、①評価通達による相続財産の評価の例外規定である総則6項の制定趣旨は、対象財産につき想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合の救済措置であり、本件はそのような場合に該当しない、②被相続人及び共同相続人の一連の行為は、D会社の事業承継を円滑に進めるという主たる目的が存在したにもかかわらず、これを捨象して過度の節税目的による行為であるとしたことは総則6項の適用要件を拡大解釈したものであり租税法律主義に違反する、③各更正処分等の後に、評価通達や本件各土地の路線価について、評価通達の定める評価方法による評価を鑑定評価額に近付けるための改定が行われておらず、また、両者の開差が著しいと思われる場合はまれではなく、その場合にすべて総則6項が適用されているわけではない、④課税庁は、国税庁長官の指示を待たずに本件各鑑定評価を得たことから、総則6項の定める「国税庁長官指示を受けて評価する」要件を満たさなかった点で手続上の瑕疵があると主張した。裁判所は、①本件各通達評価額が、それぞれ本件各鑑定評価額の約4分の1の額にとどまっていることに加え、約3年半前の取引であるとはいえ実際に被相続人が購入した際の各取引額とも大幅に乖離していること、②本件各不動産の購入及び本件各借入は、被相続人及びD会社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される被相続人の相続においてXらの相続税の負担を減少又は免れることを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められることから、評価通達によらない「特別の事情」があるとして、「本件各不動産の購入及び本件各借入に相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかというべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。」と判示した。

Xらには、事業承継という合理的な目的があったにもかかわらず、裁判所は原告らの相続税負担を減少するという目的を重視した。このような裁判所の判断は、納税者の租税負担減少目的の存在が「特別の事情」がある場合に該当することを前提に、各種の客観的証拠を十分に検討することなく判断を下したものであるとの批判²⁵を免れないであろう。

第4節 総則6項の意義と適用要件

1 財産評価基本通達の性質と租税法律主義

上述の通り、相続税法は評価の原則として時価主義をとっており、時価とは客観的交換価値とするのが通説的な見解である。そこで、客観的交換価値を測定する基準が必要

²⁵ 谷口智紀准教授も、本事案の国税不服審判所裁決について検討され同旨のことを述べておられる（谷口（智）・同上論文160頁）。

となるが、相続税法は 23 条から 26 条で地上権、永小作権、定期金に関する権利、及び立木について一義的な規定を設けている（法定評価）のみであり、その他の財産は国税庁によって定められた財産評価基本通達に従って評価がなされている。

財産評価基本通達は、昭和 39 年 4 月に発せられた「相続税財産評価に関する基本通達」を土地評価等について一部改正を行ったもの²⁶であり、現在の評価事務はこの通達に従い行われている。東京高裁昭和 58 年 8 月 16 日判決²⁷は、相続税法 22 条の定める時価の意義を「相続開始時における財産の現況に応じ、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」をいうと解したうえで、相続税財産評価に関する基本通達の趣旨について、「右基本通達は、財産の時価を客観的に評価することは必ずしも容易なことではなく、また、納税者間で財産の評価が区々になることは公平の観点から見て好ましくないことに鑑み定められているもの」と判示している。

ところで、通達は租税法の法源ではない。時に国民の意思や租税法律主義の枠組みを超えて存在するかのような外観を呈することがある²⁸。そのため、通達の法源性の否定は、とりわけ租税法律主義の支配する税法の領域において強調されることになる²⁹。通達は、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である³⁰から、国民に対して拘束力をもたず、裁判所も通達に拘束されない。学説³¹・判例においても、通達の法源性は否定されている。たとえば最高裁昭和 38 年 12 月 24 日判決³²は、「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使に

²⁶ 相続税財産評価に関する基本通達が制定されるまでは、「富裕税財産評価事務取扱通達」（昭和 26 年 1 月 20 日直資 1-5）により評価がなされており、昭和 27 年に富裕税が廃止された後もその評価方法は相続税及び贈与税の評価の場合に準用されていた（篠原忠良「相続税における財産の評価方法について」税経通信 19 巻 8 号 137 頁（1964）。昭和 39 年以前の土地評価及び財産評価に関する通達については、佐藤正男「土地税制史—評価を中心として—」税大論叢 39 号 2 頁以下（2001）、井上一郎＝藤井保憲「相続税における土地の時価評価—その沿革と性格—」税大論叢 31 号 354 頁以下（1998）等参照。土地評価については、昭和 41 年に実務の観点から改正が行われ、さらに地価税の導入に伴い、平成 3 年 12 月に全面的に改正され、現在の財産評価基本通達が制定されるに至った（井上＝藤井・同論文 388 頁。）

²⁷ 東京高判昭和 58 年 8 月 16 日税資 133 号 462 頁。

²⁸ 玉國・前掲注（2）492 頁。

²⁹ 北野＝黒川・前掲注（2）158 頁。

³⁰ 国家行政組織法 14 条 2 項。通達は、①行政運営や行政事務の処理等に当たって行政組織内の意思統一を図る、②行政組織内部における法令の解釈適用の基準を明確にし法令の解釈運用の統一化を図る、③行政運営や行政事務の処理等を円滑に進めるための指針を示す、④個々の事例を処理するにあたって行政の現場で生じた疑問に対する回答を示すなど、種々の目的の下で出されてきた（玉國・前掲注（2）471 頁）と整理されている。

³¹ 金子・前掲注（9）115 頁。北野弘久教授は、「通達は行政の内規にすぎないので、租税の法源を構成しない、国民、裁判所は通達に拘束されない。」（北野＝黒川・前掲注（2）157 頁）と述べられ、通達の法源性を否定している。

³² 最判昭和 38 年 12 月 24 日訟月 10 巻 2 号 381 頁。このほかに、名古屋地判平成 16 年 8 月 30 日判タ 1196 号 60 頁。本件は、原告が訴訟提起後に土地の評価額を裁判所による鑑

についての指揮であつて、国民に対し効力を有する法令ではない」と判示して、通達の法源性を明確に否定している。

相続財産の評価は、本来であれば事実認定の過程においてなされるものである³³から、法律で定めていなかったとしてもそのことが直ちに違憲という評価を受けるものではない³⁴。評価通達は、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価のやり方を具体的に規定し、課税の統一、公平を図っている³⁵。東京地裁平成4年7月29日判決³⁶は、評価基本通達によって評価することの合理性について、「相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法を採ると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどからして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくもの」と判示している。

評価通達による評価は、その機能面からみれば、租税法律主義の視点からは「時価」という不確定概念を通達により明確することにより、納税者の予測可能性と法的安定性の向上に寄与している。租税公平主義の視点からは、税務行政職員の評価における恣意性を排除し評価の平等性を確保することに寄与している³⁷といえよう。

租税公平主義の内容である担税力に応じた課税を実現するために、相続税法22条は相続財産の時価により価格を算定すると規定するとともに、もう1つの内容である平等取扱原則を実現するために、評価通達は画一的かつ詳細な評価方法を定めているといえることができる。評価通達の意義は、相続財産の評価における租税公平主義の平等取扱原則の要請に見出すことができる³⁸。

2 財産評価基本通達の構造と総則6項の位置づけ

昭和39年に発遣され適用されてきた相続税財産評価に関する基本通達(昭和39年4

定の結果通りに主張したため、裁判所鑑定額と被告鑑定額のいずれが合理的であるかが争われた。評釈として、稲村健太郎「判批」別ジュリ228号157頁(2016)。

³³ 増田・前掲注(1)687頁。

³⁴ 碓井光明教授は、このほかにも、①相続は、人の一生で2度程度接するにすぎない事態であること、②資産の評価において相続税納税者間の負担の公平を確保するためには、評価の準則が納税者に公開されている必要があること、③評価方法は一種の政策決定であるから、相続税法22条の「時価」と定めていてもそこから唯一絶対の評価方法が導かれるとは限らない、ことから、租税行政庁及び納税者のための評価の準則を定める必要性を説かれている(碓井・前掲注(4)10-11頁)。同じく評価の準則を定める必要性を説くものとして、

³⁵ 横浜地判平成11年10月25日税資245号91頁。

³⁶ 東京地判平成4年7月29日行集43巻6・7号999頁。

³⁷ 増田・前掲注(1)717頁。

³⁸ 谷口(智)・前掲注(3)144頁。増田・前掲注(3)(上)71頁。

月 25 日直資 56 (例規)、直審 (資) 17) は、その評価方法を一部改正して財産評価基本通達 (平成 3 年 12 月 18 日課評 2-4 (例規)、課資 1-6) に名称を変更し、平成 4 年 1 月 1 日から適用されている。評価方法の一部改正の趣旨は、改正当時における土地取引等の実態にかんがみ、土地及び土地の上に存する権利の評価の適正化を図る必要があるというものであった。

財産評価基本通達は 8 章立てで構成されており、「第 1 章 総則」は評価の原則及び基本的な財産評価について定めている。第 2 章以下については詳述しないが、土地及び土地の上に存する権利等の財産についての評価に関する通達が定められている。第 8 章は、その他の財産の評価方法を定めている。

第 1 章 1 項 (2) は、時価の意義を定めている。すなわち、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期… (中略) 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い、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」としている。

第 1 章「総則」の 6 項は、「この通達の定めにより難しい場合の評価」と題して、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁の支持を受けて評価する。」と定めている。

同通達の制定経緯及び作成担当者の解説によって、総則 6 項の制定趣旨は以下の通り確認できる。すなわち、「財産の評価にあたっては、財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮すべき旨を明らかにするとともに、この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価することおよびこの通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は国税庁長官の指示を受けて評価すべき旨を定めているが、いずれも評価の合理性、安全性を考慮したものである。」³⁹としたうえで、「右の『財産の価額に影響をおよぼすべきすべての事情』とは、たとえば、地役権が設定されているためその土地の価額が地役権の設定されていない土地に較べ交換価値が低いとか、あるいは刑場跡地であるがために他の土地に比して取引値段が低いとかにより、この通達第 2 章以下の規定によって評価した価額が実情に即しないような特殊事情を備えた財産がもつ固有の事情を指す」⁴⁰と述べている。

通達の定めによって評価することが著しく不相当な場合は、通達が採用する評価方法によると、明らかに時価を適正に反映していないと認められる客観性のある財産価値の急激な変動をもたらす事情が生じた場合であり、このような事情の下で形式的に通達を適用したことによる評価額の過大評価を放置すると、納税者の相続税の負担を過大に強いることとなる。このような、通達による評価額の算定 (例えば、路線価評価) に当たって考慮されていなかった事実がその後新たに判明し、又はその事実が評価額の確定事

³⁹ 池田修ほか「相続税財産評価に関する基本通達について」〔池田修執筆〕税経通信 19 巻 9 号 196 頁 (1964)。

⁴⁰ 池田・同上論文同頁。

後に新たに発生したために、評価通達による過重な納税者の租税負担を救済する規定⁴¹であるといえる。

すなわち、総則6項の「この通達によって評価することが著しく不相当と認められる」場合とは、あらかじめ予測し得なかった事情によって、通達が採用する評価基準、評価方法では適切に対応し得ないほどの財産価値の急激な変動を意味するものと思われる。それは決して、納税者がなんらかの節税行為をしたとか、租税の回避・軽減行為を放置することが課税の公平を損なうという認識を課税庁がもつに至った、などの状況を意味するものではない⁴²ということができる。

3 総則6項の適用要件

総則6項は、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁の指示を受けて評価する。」と定めている。これは、総則6項の適用は、①通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められること（実体的要件）と、②国税庁の指示を受けて評価すること（手続的要件）の2要件を充足することを要求しているといえる。

財産評価基本通達の総則1項によれば、相続税法22条にいう時価とは「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」であり、これは「通達の定めによって評価した価額」であるとしている。つまり、通達の定めによる評価方法が、通常取引価額による評価に対する補充的方法であるという姿勢は全く見られず、したがって、この通達レベルにおいては、実際取引価額に戻ることは予定されていないといえる⁴³。上述のとおり、総則6項の目的は、通達が採用する評価方法によると、明らかに時価を適正に反映していないと認められる客観性のある財産価値の急激な変動をもたらす事情が生じた場合に、納税者の相続税額が過大となることを防ぐことにあるのであるから、その場合にのみ評価通達によらない評価が是認されるのである。

しかしながら、総則6項は、「著しく不相当と認められる財産の価額」と定められて

⁴¹ 大淵・前掲注(3)(上)20頁、増田・前掲注(3)(中)69頁。総則6項の趣旨については、「そもそも、財産評価基本通達自体に法源性はなく、ゆえに納税者を拘束するものではないから、評価通達と異なる評価をすることの根拠は、評価通達6項ではなく相続税法22条に求められるべきではなかろうか。そうすると、評価通達6項という規定を置くことは、評価通達による評価をさらに実質強制適用化しているともみることができよう」（都築巖「相続税の財産評価における時価についての一考察」月刊税務事例43巻2号35頁(2011)）とするものもある。同氏は、財産評価は相続税法22条の解釈から導き出されるものであり、個々の財産の状況に合わせて個別に算定することが必要な場合が多く生じると述べておられる（都築・同論文35-37頁）。

⁴² 田中治「相続税制の再検討—相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』50頁（法律文化社、2003）。

⁴³ 碓井・前掲注(10)23頁。

いるが、「著しく」も「不適當」も、まさに不確定概念であり、不確定概念を二重で用いるもので、不確定概念によりその時価を例外的に評価・決定できることを、通達を発遣する国税庁長官に授権しており、授権規定を自ら定めている点に問題がある⁴⁴ということができる。

後述する通り、裁判例は、①の実体的要件を、評価通達によって評価することが相当と認められない「特別の事情」の存する場合と解している。特別の事情に関して、神戸地裁平成20年3月13日判決⁴⁵は、「原告らは、本件各土地の評価額について、評価通達による評価額と本件修正申告における申告額又はC鑑定の評価額が著しく乖離していることをもって評価通達による評価方法によらないことが相当と認められる特段の事情に該当する旨主張するものと解されるところ、…（中略）、単に上記の著しい開差発生の一事をもって、上記特段の事情があると即断すべきではない。」と判示して、評価通達による評価額との著しい乖離のみをもって特別の事情が存するとはいえないとしている。

そうすると、①の実体的要件である、評価通達による評価が認められない特別の事情とは、いかなる判断要素を基に充足されるかが明らかにされなければならない。いかなる基準によって「著しく不適當と認められる財産の価額」が判断されるかが明らかでなければ、たとえば評価額の多寡によって、課税庁による通達の使い分けの余地を与えることとなり、恣意的課税が行われかねない。

以下では、評価通達による評価が相当と認められない特別の事情の存否が争点となった裁判例及び国税庁長官の指示を受けていない課税庁の評価が直ちに違法となるか否かが争点となった裁判例を検討する。とりわけ、納税者の行為が租税回避を目的としているという、納税者の主観的意図を特別の事情の判断要素とした裁判例に重点を置いて検討することとする。

第5節 総則6項の発動要件としての「特別の事情」の射程—裁判例の検討

1 客観的交換価値が明らかな場合と特別の事情

「特別の事情」基準を用いて評価通達によらない評価を認めた最初の事例として、土地所有権移転の時期を代金完済の時とする特約付きの土地の売買契約成立後代金完済

⁴⁴ 増田・前掲注(3)(上)71頁。浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢36号66頁(2000)。同教授は、評価通達6項の「この通達の定めによって評価することが著しく不適當と認められる財産の価額」については、その具体的例示を示すべき時機に来ているように思われると述べておられる(浅井・同論文80頁)。

⁴⁵ 神戸地判平成20年3月13日税資258号順号10919。

前に売主が死亡したため、相続人らに対する相続税の課税物件は本件土地の所有権か売買代金債権かが争われた事案がある。東京高裁昭和56年1月28日判決⁴⁶は、本件土地の所有権をもって課税物件と解すべきであるとしたうえで、本件土地の評価は取引価額であるとした。第1審判決⁴⁷も課税物件は本件土地の所有権であるとしたが、控訴審と異なり、通達の評価基準である路線価で評価した原告の申告を相当と判示している。なお、最高裁判決⁴⁸は、相続財産は本件土地の所有権でなく売買残代金債権であるとして、本件土地の価額はその売買残代金債権と同額であると判示した⁴⁹。

本件土地の評価について、控訴人である練馬税務署長は売買価格（4539万7000円）によるべきであると主張し、通達の評価基準が定める路線価額（2018万5438円）によるべきであると主張した。この点について控訴審判決は、「相続税法二二条は、相続財産の価格は特別に定める場合を除いて当該財産の取得時における時価による旨定めているのみで、同法は土地の時価に関する評価方法をなんら定めていないのである。そこで、国税庁において『相続税財産評価に関する基本通達』（筆者注：現在の「財産評価基本通達」）を定め、その評価基準に従って各税務署が統一的に土地の評価をし、課税事務を行っていることは周知のとおりである。したがって、右基準によらないことが正当として是認されうるような特別な事情がある場合は別として、原則として、右通達による基準に基づいて土地の評価を行うことが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。」として、課税の公平のため通達による統一的な評価が認められると判示している。

しかしながら、通達の示す基準によらず取引価格をもって評価すべき特別の事情があるか否かについては、「…（中略）、本件土地の相続開始当時における客観的な取引価額は少なくとも前記売買価額を下らないものと推認され、右認定を左右すべき証拠はない。このように相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが通達による路線価額との間に著しい格差を生じているときには、右通達の基準により評価することは相続税法二二条の法意に照らし合理的とはいえない」と判

⁴⁶ 東京高判昭和56年1月28日行集32巻1号106頁。第一審（東京地判昭和53年9月27日）は、相続財産は本件土地の所有権であると認定し、路線価による評価を正当として原告の請求を認容している。

⁴⁷ 東京地判昭和53年9月27日行集32巻1号118頁。

⁴⁸ 最判昭和61年12月5日訟月33巻8号2149頁。

⁴⁹ 本稿では、本件の中心的な争点である、土地所有権移転の時期を代金完済の時とする特約付きの土地の売買契約成立後代金完済前に売主が死亡した場合の相続財産は土地所有権か売買残代金請求権であるかについては詳述しないが、そもそも、課税物件が土地所有権と認定されるか売買代金債権と認定されるかで、相続税額に違いが出てくるという結論も一般的には理解されがたいであろう（岩崎政明「判批」別ジュリ228号148頁（2016））。

示して、課税庁の主張する通達によらない評価が認められる特別な事情があるとした⁵⁰。

本件は、評価通達によらない評価が認められるのは「特別な事情」が存する場合であるとした最初の事例と位置付けられる⁵¹。控訴審は、①相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっていること、②被相続人若しくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得していること、③その取引価額が客観的に相当であること、④それが通達による路線価額との間に著しい格差を生じていることを特別な事情の判断要素としている。

相続に近接して行われた売買行為、しかも、代金が完済されたにもかかわらず特殊な事情によって所有権が移転していないような場合に相続財産をいかに評価するかについては見解の一致が見られない。たとえば、評価通達により取引額よりかなり低く評価すると、債務が土地の価額を上回り相続人が債務のみを相続したことになるから、被相続人の死亡時期のわずかな違いによって相続人の税額が大きく異なるという不合理が生ずるのであるから、当該財産の取引価額で評価すべきとするもの⁵²がある。

これに対して、財産評価基本通達による評価を主張する見解からは、①総則1項によれば、評価通達によって評価した価額を相続税の課税財産の評価額としているのであり、取引価額が明らかでない場合にのみ補充的に適用すべきものとはしていないように理解できること、②納税者にとって有利な時価を下回るものである限り、行政先例法としての法的拘束力をすでにもっていること、③農地の所有権移転請求権等の債権の評価は通達には規定されていないが、総則5項に照らして、農地の評価方法に準じて評価すべきとの点から通達を基準とした評価をすべきと反論がなされている⁵³。

⁵⁰ 納税者の側から評価通達によらない特別な事情があると主張され、一部認容された事案として、たとえば大阪地判平成29年6月15日税資267号順号13024は、評価が争われた6つの土地のうちの1つに関して、評価通達上は宅地に比準をして評価せざるを得ないが、現実的には雑種地として利用するしかないのであるから、「評価通達によって適正な時価を算定することができない特別な事情ということが出来る」と判示した。この点については、控訴審（大阪高判平成30年2月2日（判例集未掲載））も原審を支持している。那覇地判平成21年10月28日税資259号順号11301も参照。

⁵¹ 本件最高裁判決と同日に、同じく最高裁第二小法廷にて農地の売却後その所有権移転前に買主に相続が開始した場合の相続財産とその評価について判決が言い渡されており、その第一審判決（名古屋地判昭和55年3月24日訟月26巻5号883頁）では、「…（中略）、右時価は、当該土地の取得価額が通常取引価額に比して著しく高額であるとか、もしくは低額であるとかの特段の事情がない限り、右取得価額に一致するものと解するのが相当」と判示している。

⁵² 島山武道「判批」ジュリ778号113頁（1982）。浦和地判昭和56年2月25日行集32巻2号280頁は、被相続人が乙会社との間で宅地を買い受ける旨の売買契約を締結し同日手付金を支払ったのちに死亡し、相続人である原告が本件宅地に関する権利義務を承継したため残金を支払った場合に、相続人の相続財産は本件宅地に関する所有権移転登記請求権等の債権であり、本件宅地の時価は取引価額であると判示した。

⁵³ 山田二郎「判批」ジュリ908号106頁（1988）。過大な債務控除の発生を防止し、かつ財産評価基本通達制定の趣旨を損なわないようにするには、売買契約成立時から所有権移

相続財産の実際の取引価格が客観的に認定できる場合、通達に基づく評価額が単なる課税上の目安を意味するにすぎないと解するならば、実際の取引価格が評価額より高くとも安くとも、その価格に合理性が認められる限りそれに基づいて評価すべきであろう。他方、評価額も時価の範疇にある以上、相続開始時における偶発的事情に左右されない、客観的公平な相続税課税を目指すのであれば、実際の取引価格が判明している場合であっても、評価額に基づく課税を行うことが合理的であろう⁵⁴。

本判決は、相続財産の評価につき、特別の事情がある場合には、評価通達を適用することなく当該財産に係る取引価格を基準とする個別評価によるべきであるとする考え方を採用した。本件をリーディングケースとして高く評価し、相続税課税の適正化に寄与するとしてその射程を広くとらえようとする見解⁵⁵もあるが、評価通達は、納税者が評価通達に基づいて申告することを期待し公表しているものであることからしてもその射程は限定的であると考えられる。

2 評価通達によらない「特別の事情」の射程—租税回避の意図の問題を中心に

昭和 61 年から平成 3 年ころまでのバブル景気の時期には、取引価格と通達による評価額との間に大幅な乖離が生じていた。納税者は巨額の相続税の負担を軽減するため、取引価格と通達による評価額の開差を利用した相続税対策が横行した⁵⁶。この状況に対処するため、課税庁は、納税者の税負担軽減の意図に着目して、評価通達によらない特別の事情があるとして取引価格による評価を主張した。この時期には、評価通達による評価を主張する納税者と、特別の事情があるとして取引価格による評価を求める課税庁の間の紛争が散見される。

その一例として、原告が A 銀行より 18 億円余を借入れ、同日右借入金で本件土地を 16 億円余で購入し、被相続人の死亡後本件土地を 18 億円で他に売却しその売却代金を借入金の返済に充当したところ、本件土地の評価額を、評価基本通達による評価額 1 億円余とすべきか取得価格である 16 億円余とすべきかが争点となった事案がある。

転の効力発生時前まで通達の効力は中断し、この間は相続税法 22 条の予定する時価＝取引価格での評価に戻ると解するとの見解もある（高橋靖「判批」ジュリ 899 号 113 頁（1987））。

⁵⁴ 岩崎・前掲注（49）148 頁。

⁵⁵ 品川芳宣「判批」税研 56 号 27 頁（1994）。

⁵⁶ 地価高騰時にこのような開差を利用した税負担の軽減行為が横行した原因として、評価通達に基づく路線価等が、相続税法 22 条にいう時価を的確に反映していなかったことが挙げられる加瀬昇一「相続税法上の『時価』—路線価と不動産鑑定評価額の関係」税務弘報 44 卷 12 号 115 頁（1996）。同氏は、土地の評価に関して法定評価の規定が存在せず、評価通達に基づいていることに関して、納税者の財産権の保障を目的とする租税法律主義の視点から疑問を呈されている。また、価格急騰期に、正常な価格といえるか否かを判定するための基準を法定すべきとの見解もある（碓井・前掲注（10）49 頁）。

控訴審判決⁵⁷は、第一審判決を支持して、本件土地を評価通達によらず取得価額によって評価するとした。すなわち、第一審判決は、本件土地を評価基本通達により評価した場合と取得価額によって評価した場合との間で、税額について7億円以上もの差が生じると認定し、上記一連の取引行為を「経済的合理性を無視した異常ともいふべき取引」であるから、租税公平主義の見地から「本件においては評価基本通達によらないことが許される前記特別の事情がある」と判示した。さらに、本件土地について評価基本通達による評価の水準より高い水準による評価を行うことが法的根拠のない租税回避行為の否認に当たるとする原告の主張に対しては、「取得価格による評価は法二二条の文言の解釈の問題であるから、右評価方法を採用することが相続税回避行為の否認であるとする原告らの主張は、それ自体失当である」と判示し、控訴審判決もこれを支持した⁵⁸。

以下の通り、本件控訴審判決と前記東京高裁昭和56年1月28日判決とを比較すると、本件控訴審判決は、①総則6項の趣旨及び「著しく不相当と認められる場合」の意義について言及したこと、②一連の取引行為が租税回避であることを前提として、評価通達によらない評価方法を是認したところに特徴がある。

まず、総則6項の定めを納税者の不利益に解釈することは許されないという控訴人（原告）の主張に対して、「評価基本通達の定めは、一般的で通常の状態にある財産の評価に関する取扱いを基本的なものとしつつ、課税の公平、適正の見地から評価基本通達の基本的な定めによって評価することが税負担の公平の見地から具体的妥当性を欠き、著しく不相当と認められるような場合に例外的に他の適正な評価方法によるべきことを予定しているといふべきであって、評価基本通達6の定めもこの事理を規定しているものといふことができる。…（中略）、したがって、例えば一般的な経済事情、当該不動産の所在する地方の不動産取引市場の動向等いわゆる市場性の変化により評価基本通達による評価方式を形式的に適用すると実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかである場合などには例外的に他の適正な評価方法によって評価することが是認されるといふべきであり、控訴人らが主張するように、評価基本通達によって評価することが著しく不相当となったか否かはその対象財産の形状、置かれている状況等

⁵⁷ 東京高判平成5年3月15日行集44巻3号213頁。

⁵⁸ 本件と同旨の判決を下した裁判例として、東京地判平成4年3月11日税資188号639頁がある。同事例は本件とほぼ同様の取引行為を行い、相続により原告らが取得した財産のうちマンションの価額について、評価基本通達によらない評価が認められる特別な事情が認められるか否かが争われた。原告らは、マンションの購入は転売利益を図ることをも目的として行われた通常の経済取引行為であって、ことさらに相続税の負担を免れることを企図してなされたものではないと主張したが、裁判所は、「このことによって右不動産を評価通達によらず評価することが許される特別の事情の存在が肯定されなくなるものとすべき根拠は乏しい」として原告らの主張を排斥した。控訴審（東京高判平成5年1月26日税資194号75頁）及び上告審（最判平成5年10月28日税資199号670頁）も第一審判決を支持している。評釈として、風岡範哉「判批」月刊税務事例51巻9号66頁以下（2019）がある。

の個別的な要因に限定されるものでもない。」と判示した。

すなわち、総則6項の趣旨は、相続財産の評価は原則として評価基本通達の定めによるが、この評価方式を形式的に適用した場合に租税公平主義の見地から著しく不相当と認められる場合には他の適正な評価方法によって評価することが是認されるとの趣旨である。そして、著しく不相当な場合とは、一般的な経済事情や市場性の変化を指すのであって、その対象財産の形状、置かれている状況等の個別的な要因に限定されるものではないと判示している。

本件一連の取引行為については、「資産運用ないし投資目的のいずれの見地からも経済的合理性を有しないのに、これを無視して異常に高額な金員の借入れを行って本件土地を取得したことによってその他の相続財産の課税価格が大幅に圧縮されることになるわけであるが、このような事態は、右のような方法による課税価格の圧縮を図らなかった者との間での実質的な租税負担の公平の負担という観点からして看過しがたいものといわなければならない、また、租税制度全体を通じて税負担の累進性を補完するとともに富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税法の立法趣旨からして著しく不相当なものというべきである」と判示した。つまり、本件一連の取引行為は、評価通達に定められた評価方法と現実の取引価額との間の開差を利用して相続税の負担の軽減を図ることを目的とした租税回避行為であるとして、そのような行為は租税公平主義の観点から看過しがたいものであるとした。そして、「本件においては評価基本通達によらないことが許される前記特別の事情があるというべきところ、法二二条の『時価』として合理性を有すると考えられる客観的な市場価格を算定する方式によって本件土地を評価するのが相当である」として、本件土地の時価は取得価額であると判示した⁵⁹。

また、昭和63年に創設された租税特別措置法69条の4（平成8年に廃止）は、不動産の実勢価額と評価通達による評価額との間の開差に着目して、借入金によって不動産を取得するという形で行われる租税回避に対抗することを目的として、相続開始前3年以内に取得した土地等については、取得価額を課税価格とする旨規定していた。原告は、本件相続開始時には同規定は存在していなかったのであるから、評価方法の変更は許されないと主張した。この点について控訴審判決は、第一審判決を援用して、措置法69条の4は「租税行政の立場から、租税回避事例に対して迅速かつ適正な措置を実現するために設けられたもので、同法施行前の租税回避事例に対して、評価基本通達による評価額によることなく市場価格によって課税措置をとることを否定するものではない」と判

⁵⁹ 第一審判決では、本件土地について評価基本通達による評価の水準より高い水準による評価を行うことが法的根拠のない租税回避行為の否認に当たるとする原告の主張に対しては、「取得価格による評価は法二二条の文言の解釈の問題であるから、右評価方法を採用することが相続税回避行為の否認であるとする原告らの主張は、それ自体失当である」と判示した。

示している。

本件は、評価通達に定められた評価方法と現実の取引価額との間の開差を利用して相続税の負担の軽減を図ることを目的とした租税回避行為の存在が、評価通達によらない評価が認められる特別な事情に当たると解して、取得価額による評価を認めた裁判例として位置づけることができる。しかし、このような判断は、総則6項の意義および納税者の予測可能性と法的安定性の観点からは許容できないというべきである。

評価通達によらない評価を認めた事例である東京高裁平成5年3月15日判決及び東京地裁令和元年8月27日判決は、共通して以下のような判断構造を採用している。まず、相続税法22条にいう時価は、不特定多数の当事者間で成立する客観的交換価値であると解する。つぎに、納税者間の公平等の理由から、相続財産の時価は評価通達により評価すべきであり、原則としてそれ以外の評価方法は許されない。しかしながら、評価通達を形式的に適用した場合に租税公平主義の見地から不相当と認められる特別な事情の存する場合には、評価通達以外の評価方法で評価することが許容されるとする。総則6項も、この事理を規定しているとする。そして、納税者の一連の行為が税負担の軽減を目的とした行為であることを重要な要素として、評価通達によらない特別な事情が存すると判断した。

上記2つの事例と東京高裁昭和56年1月28日判決は同じく評価通達によらない評価を認めた判例であるが、後者は納税者の主観的意図を判断要素とはしていない。すなわち、山田重将教授の分類によると、前者は租税回避型であり、後者は価額乖離型の判例であるといえる⁶⁰。同教授によると、総則6項の適用に係る裁判例に共通する点として、「特別な事情」の有無の判断過程において、①評価通達による評価方法を形式的に適用することの合理的な時価の評価方法が存在すること、②他の合理的な時価の評価方法が存在すること及び③評価通達による評価方法に従った価額と他の合理的な時価の評価方法による価額の間著しい乖離が存在することを指摘されている⁶¹。

そのうえで、租税回避型は、「経済的合理性が欠如する行為が、租税回避目的でなされたこと」、いわゆる租税回避事案であることを重要な事実とするものであり、価額乖離型は、租税回避のような納税者の行為や主観を直接的な理由とするのではなく、「評価通達による価額と時価により近似する価額との客観的な乖離」を重要な事実とするものである⁶²。つまり、租税回避型の裁判例では、前述の共通の判断過程に加えて、④「経

⁶⁰ 山田重将「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について—裁判例における『特別な事情』の検討を中心に—」税大論叢80号144頁(2014)。

⁶¹ 山田・同上論文147頁。

⁶² 山田・同上論文148頁。同教授は、価額乖離型において、納税者の行為は租税回避型の裁判例と異なり、必ずしも租税回避目的の下での経済的合理性を欠如させる行為に限定されない者の、相続税等の租税負担の軽減に納税者の行為が関連することを判断の要素とすることを定型化すれば、価額乖離型の判断基準に、租税回避型の判断の枠組みをも包摂していると指摘される(山田・同論文149頁)。

済的合理性が欠如する行為が、租税回避目的でなされたこと」を重要な事実とするのである。この分類によれば、東京地裁令和元年8月27日判決は租税回避型に分類されることになる。

増田英敏教授は、「評価通達による評価が確立されていれば、納税者としては、それを前提に評価通達により評価を行えばよいのであるから、公表された詳細な評価通達の存在は、予測可能性を高めることになる」⁶³として、評価通達の機能面に限定して租税法主義の視点から一定の理解を示しつつも、法源ではない通達を評価基準に用いることは租税法主義の要請に明らかに抵触するのであるから、「課税の公平を根拠に評価通達以外の評価方法を容認するのであれば、適正に評価できない評価通達自体に欠陥があるのであるから、その評価基準を否定して妥当な評価基準に代替しなければならない」⁶⁴と述べられている。

さらに、評価通達によらない特別の事情の判断要素として租税回避目的の存在を組み込むことについて、「租税行政庁の主張や、裁判所が評価通達以外の評価方法を認める有力な根拠に、評価通達を利用した納税者の租税回避行為の阻止を上げているが、これは全く妥当性を欠く根拠といえる。通達による評価が租税回避行為をもたらすというのであれば、通達は法ではなく臨機応変に租税行政庁自身の手で改変できるとしてきたのであるから、租税回避行為の温床となる通達であれば速やかに改正すれば済むことである」⁶⁵との重要な指摘をされている。

総則6項が創設された趣旨からも、租税回避の目的は特別の事情の判断要素となりえない。田中治教授は、「何をもって著しく不適當というかは必ずしも明らかでないが、これは、あらかじめ予測し得なかった経済要因等によって時価が急激に変動した場合など（例えば、1月1日から課税時期までの間で、20%を大きく超える地価の急激な下落があったなど）、通達を採用する評価基準、評価方法では適切に対応し得ないほどの財産価値の急激な変動を意味するものと思われる。それは決して、納税者がなんらかの節税行為をしたとか、租税の回避・軽減行為を放置することが課税の公平を損なうという認識を課税庁がもつに至った、などの状況を意味するものではない」⁶⁶との見解を示されており傾聴に値する。

3 「国税庁長官の指示を受けて」評価することの意義

⁶³ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』175-176頁（成文堂、2006）。

⁶⁴ 増田・同上書175頁。

⁶⁵ 増田・同上書178頁。三木義一教授は、通達が果たしている現実の機能を考えると、このような判断を容易に行うことは、納税者の実務への信頼を著しく損なう恐れがあるとしつつも、通達の低評価を意図的に利用し、法が要求している時価課税の趣旨に著しく反する例外的な事例に限り通達評価の適用を否定し得ると述べておられる（三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』148頁（信山社、2005））。

⁶⁶ 田中・前掲注（42）50頁。

総則6項によると、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる価額は「国税庁長官の指示を受けて」評価するとされている。この点について判断を下した事例として、相続税の計算上課税価格に算入されるべき土地の価額とその評価方法の適法性が争われた東京地裁平成9年9月30日判決⁶⁷がある。本件の相続開始日（平成4年12月21日）当時は、土地の価額はバブル経済の破綻から大幅な下落を続けていた時期であり、本件土地に近隣の公示地における公示価格の年間下落率は27.7%に及んでいた。このような状況下において、評価通達によらず、原被告いずれの評価方法が妥当であるかが争われた事例である。

原告は、上記争点についての主張の中で、被告の行った本件土地の評価は国税庁長官の指示に基づいてなされたものではなく、被告の権限外の判断による本件土地の評価に基づくものであると主張したが、裁判所は以下の通り排斥した。

すなわち、「評価通達は、あくまで、国税庁内部における上位の行政組織から下位の行政組織に対する、評価に当たっての基準及び手続の指示という性格を有するものであって、評価通達自体が対外的に法規範と同様の効力を有するものではなく、既に説示したとおり、本件各処分 of 適法性は、原告らの課税価格を算定するに当たり被告が調査によって採用した本件土地の価額が客観的時価以内にあるか否かによって判断されるものであるから、仮に、被告が、本件土地の評価を評価通達の定める路線価方式によらずに行うに当たり、国税庁長官の個別的な指示を得ていなかったとしても、そのことの一事をもって、被告の行った本件土地の評価…（中略）が違法となるべきものでない」と判示した。

この判断について、「評価通達と異なる評価方法を採用した更正処分等の違法性の有無は、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる事情の有無によって判断すれば足るものと考えられるから、本件判決の判示のとおり国税庁長官の支持がないこと自体は、違法原因とはならないと思われる」⁶⁸とする見解がある。評価通達単なる行政庁内部で拘束力があるにすぎないとしても、納税者に対しては事実上の強制力を有している現状において、「国税庁長官の指示を受けて」という手続的要件を軽視することには相当の問題があるといえる⁶⁹。

⁶⁷ 東京地判平成9年9月30日訟月47巻6号1636頁。本件は、路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、総則6項が適用されるとして、原被告のいずれの評価額が合理的かについて争われた事例である。第一審、控訴審（東京高判平成11年8月30日訟月47巻6号1616頁）ともに、土地評価額については原告の請求を棄却している。

⁶⁸ 小柳誠「判批」税経通信53巻4号257頁（1998）。

⁶⁹ 品川芳宣教授も、「税務署長が評価通達の規定の根拠に基づかず任意に財産を評価し課税処分を行うことは、当該税務署長の職権命令違反が問われる」（品川芳宣「判批」税研78号102頁（1998））と述べておられる。

第6節 結語

以上のとおり、わが国は財産の評価について時価主義を採用しており、時価とは客観的な交換価値であると解されている。しかし、客観的な交換価値を測定することは極めて困難であるところから、国税庁は、財産評価基本通達を定めている。そして、財産評価基本通達による評価は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減等の理由からその合理性が裁判所によっても認められてきた。

一方で、上述の通り、評価通達によらず、課税庁が独自の見地から財産評価を行うケースがみられる。これは、課税庁が自らたてた基準を遵守しないことになるが、果たしてそのようなことが許されるか疑問が生ずる⁷⁰。この点について裁判所は、財産評価基本通達に定める評価方法による時価の評価を原則として認めるとともに、評価通達によらない「特別の事情」が存在する場合には、課税の公平の見地から評価通達によらない評価が是認されると判示している。

しかし、東京高裁平成5年3月15日判決のように、相続税負担の減少という納税者の主観的事情等は、特に相続開始時における客観的財産評価に際しては考慮の対象とはならないというべきである⁷¹と史料する。課税庁側が実質論で、しかも、納税者に不利益な状態に意たるべく適用することは、平等論によって納税者の地位を保護しようとしている本来の目的に反することになると思われる⁷²。

課税庁は、行き過ぎた税負担軽減行為が行われた場合には、早急に評価通達の改正又は個別通達を発遣することによって対処すべきであって、総則6項をみだりに適用することは避けなければならない⁷³。なぜならば、相続財産の時価評価は、原則として法源ではない通達に従ってなされることが学説・判例上でも認められているところであり、財産評価に関する通達はそのような行政先例法的性格を有しているのであるから、総則6項の安易な適用は、租税法律主義からの批判に耐えうることはできないであろう。すなわち、総則6項の適用要件が厳格に解されなければ、租税行政庁の恣意的な課税がなされる余地が生じ、納税者の予測可能性と法的安定性を害することとなる。

総則6項が適用され、国税庁長官による通達以外の評価額が時価とされることになれば、予測可能性ばかりでなく、平等取扱原則にも反する結果を招く。総則6項は、課税

⁷⁰ この点については、玉國・前掲注(2)488頁以下においても同様に指摘されている。玉國文敏教授は基本通達6に関して、「この規定の存在により、評価方法の選択に当たって課税庁の裁量的判断がある程度可能になるとしても、課税庁に完全なフリーハンドを与えたわけではない。他の納税者との関係で特定の納税者に不利益な取り扱いをするのであれば、その理由(「通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる」理由)を明示しなければならないという点に、本来の趣旨があると解される」(玉國・同上論文490頁注(32))と述べておられる。

⁷¹ 岸田貞夫「判批」ジュリ1059号213頁(1995)。

⁷² 岸田・同上論文214頁。

⁷³ 同旨、大淵・前掲注(3)(下)18頁。

庁による恣意的な課税の温床になりかねないのである⁷⁴。租税回避や節税を阻止するための根拠若しくはツールとして、総則6項を適用することは同項の趣旨に反した運用となり、評価通達による時価評価制度を根底から覆す結果を招く⁷⁵。

しかし、このような裁判例の考え方は、「課税の公平の観点や租税の回避・軽減行為に対する抑制ないし制裁の要素を過剰に強調するものと思われる。その結果、評価の客観的な適正性を担保しようとする視点は失われてしまうことになる。事案に即して、評価の基準や方法に関する内在的な検討をすることなく、必要以上に課税の公平論に傾斜することは、租税法主義の観点からみて許されない」⁷⁶と指摘できる。

「特別の事情」の判断基準として、納税者の租税負担軽減目的や納税者の行為はその判断基準を構成しないと考えられる⁷⁷。なぜなら、総則6項の制定趣旨は、通達による評価額の算定に当たって考慮されていなかった事実がその後新たに判明し、又はその事実が評価額の確定事後に新たに発生したために、評価通達による過重な納税者の租税負担を救済することにあるのであるから、納税者の租税負担軽減目的及び行為等とは切り離してその適用が考えられなければならない。

⁷⁴ 増田・前掲注(3)(下)169頁。

⁷⁵ 増田・前掲注(63)69頁。

⁷⁶ 田中・前掲注(42)50頁以下。

⁷⁷ 風岡範哉氏は、総則6項の現在の運用に関して、「納税者にしてみれば、①鑑定評価など通達によらない方法による申告が採用されるのかどうか、②争いになれば司法の判断をまたなければ評価額がわからない、③租税回避を理由として、いつ課税庁により『時価』とって通達とは別の評価が行われるのかわからないという現状は、著しく法的安定性・予測可能性を欠いているといえる。申告納税制度の下で、国民の法的安定性・予測可能性の確保のためにも、その判断基準を具体的に明確化しなければならないと考える。」(小池＝風岡・前掲注(3)437頁)と指摘されている。

補論 最高裁令和4年4月19日判決の検討—租税法の基

本原則の視点から

第1節 はじめに

本章では、最近の注目事例である最高裁令和4年4月19日判決を批判的に検討する¹。第3章において、本件の第1審をとりあげたが、本章では最高裁判決を租税法の基本原則から検討することを目的とする²。本判決を素材に相続税法の最も重要な論点の1つを検証することを目的としている。

すでに述べた通り、財産評価基本通達（以下、「評価通達」あるいは単に「通達」ともいう。）は、総則6項において「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」として、評価通達による評価を原則としつつも、その例外的な定めを置いている。判例は、通達の定めによって評価することが著しく不適当な場合を、「特別の事情」の存する場合であると解している。

この総則6項は、租税回避行為の否認以上に、課税庁の「伝家の宝刀」として機能している実態にある³と指摘されている。とりわけ、バブル景気においては、財産の実

¹ 最判令和4年4月19日裁判所HP。本判決は、通達による節税や租税回避の否認を認容した最高裁の初判断であり、大きな意義を有するとともに、実務への影響も大きく、すでに多くの評釈等が公表されている。本判決の問題の本質は、増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証—租税法法律主義と租税正義の視点から」税務弘報70巻8号85頁以下（2022）を参照されたい。そのほかの評釈として、本文中に掲げるもの以外に、木山泰嗣「判批」税理65巻7号120頁（2022）、橘光伸「課税における『平等原則』と『実質的な租税負担の公平』」税理65巻10号2頁（2022）等がある。

² 第一審判決の検討は、拙稿「相続財産の時価評価と総則6項の「特別の事情」—東京地方裁判所令和元年8月27日判決の研究を中心に」専修法研論集66号（2019）を参照されたい。本章は、同論考をトレースしながら最高裁判決を検証するものである。

³ 大淵博義「『財産評価基本通達・総則6項』の適用のあり方（上）」税理39巻11号19頁（1996）。総則6項の適用をめぐる問題についての先行研究として他に、増田英敏「相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈（上）」税務弘報64巻10号71頁（2016）、（中）64巻13号69頁（2016）、（下）65巻1号169頁（2017）、大淵博義「『財産評価基本通達・総則6項』の適用のあり方（下）」税理39巻13号14頁（1996）、谷口智紀「財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」島大法学61巻3・4号141頁以下（2019）、小池幸造監修＝風岡範哉著『相続税・贈与税 通達によらない評価の事例研究—判例・裁判例からみる不動産・株式の時価の検討』（現代図書、2008）、山口敬三郎「財産評価基本通達と租税法法律主義」税理62巻8号139頁（2018）。中江博行「財産評価基本

際取引価格と通達の評価額の開差を利用した相続税対策に対処するため、納税者の租税負担軽減目的の存在を「特別の事情」が存する場合として、通達によらない評価を認める傾向が顕著であった。

本件の中心的な争点は、本件各不動産について、評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための「特別の事情」が存するか否かであった。裁判所は、①通達評価額と鑑定評価額に著しい乖離があること、②被相続人及び原告らは、将来の相続税の負担を減少させることを目的として本件各不動産の購入及び本件各借入を行ったことを認定して、本件各更正処分等を適法としている。

不動産の購入及び銀行からの借入れは事業承継という合理的な事業目的があったことを主張したが、裁判所は、租税負担軽減を期待して企画されたものと認定している。このように、通達による租税回避行為の否認ともいうべき総則6項の適用の現状は、租税法主義の視点から看過できない問題である。

第2節 事案の概要

被相続人（以下、「A」という。）は、平成24年6月17日に94歳で死亡し、上告人らほか2名（以下、「Xら」という。）がその財産を相続により取得した（以下、この相続を「本件相続」という。）。被相続人の相続財産には、土地及び建物（それぞれ「本件甲不動産」及び「本件乙不動産」といい、併せて「本件各不動産」という。）が含まれていたところ、これらについては、被相続人の遺言に従って、Xらのうちの1名が取得した。なお、同人は、平成25年3月7日付けで、本件乙不動産を代金5億1,500万円で第三者に売却した。

Aは、平成21年1月30日付けで信託銀行から6億3,000万円を借り入れた上、同日付けで本件甲不動産を代金8億3,700万円で購入した。Aは、平成21年12月21日付けでXらのうちの1名から4,700万円を借り入れ、同月25日付けで信託銀行から3億7,800万円を借り入れた上、同日付けで本件乙不動産を代金5億5,000万円で購入した。

これについて、A及びXらは、本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ（以下、併せて「本件購入・借入れ」という。）を、A及びその経営していた会社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続においてXらの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて企画して実行したものであると認定されている。

本件購入・借入れがなかったとすれば、本件相続に係る相続税の課税価格の合計額

通達の論理的解釈について一法律ではない財産評価基本通達がどのように取り扱われているのか」関東学院法学27巻1号158頁（2018）等がある。

は6億円を超えるものであった。

Xらは、本件相続につき、評価通達の定める方法により、本件甲不動産の価額を合計2億4万1,474円、本件乙不動産の価額を合計1億3,366万4,767円と評価した上（以下、これらの価額を併せて「本件各通達評価額」という。）、平成25年3月11日、税務署長に対し、本件各通達評価額を記載した相続税の申告書を提出した。上記申告書においては、課税価格の合計額は2,826万1,000円とされ、基礎控除の結果、相続税の総額は0円とされていた。

国税庁長官は、札幌国税局長からの上申を受け、平成28年3月10日付けで、同国税局長に対し、本件各不動産の価額につき、総則6項により、評価通達の定める方法によらずに他の合理的な方法によって評価することとの指示をした。税務署長は、上記指示により、平成28年4月27日付けで、Xらに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により本件相続の開始時における本件各不動産の正常価格として算定した鑑定評価額に基づき、本件甲不動産の価額が合計7億5,400万円、本件乙不動産の価額が合計5億1,900万円（以下、これらの価額を併せて「本件各鑑定評価額」という。）であることを前提とする本件各更正処分（本件相続に係る課税価格の合計額を8億8,874万9,000円、相続税の総額を2億4,049万8,600円とするもの）及び本件各賦課決定処分をした。

第3節 判旨

1 争点

本件の争点は、本件相続開始時における本件各不動産の時価（評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための特別の事情の内容及び本件各不動産におけるその有無）（争点①）、総則6項の定める国税庁長官の指示に関する手続き上の違法の有無（争点②）、本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無（争点③）であるが、本章では争点①について取り上げる。

2 判旨

① 相続税法22条の時価の意義と評価通達の性質

「相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものでは

なく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法 22 条に違反するものということとはできない。」

② 評価通達によって評価すべきでない場合

「他方、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取り扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、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とは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を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が上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」（最高裁判所下線）

③ 本件における評価通達によって評価すべきでない合理的理由の有無

「これを本件各不動産についてみると、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな乖離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。」

「もっとも、本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は 6 億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は 2,826 万 1,000 円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が 0 円になるというのであるから、X らの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及び X らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において X らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と

上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものということができる。

「したがって、本件各不動産の価額を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が上記の平等原則に違反するということではできない。」（最高裁判所下線）

第4節 本判決の評価

1 本判決の意義

本件は、被相続人が生前に借入金を主な原資として取得した各不動産について、被相続人の死亡後、共同相続人であるXらが各不動産の時価を評価通達に基づいて評価し申告を行ったところ、課税庁がこの申告に対して評価通達総則6項に基づき、評価通達による評価が認められない「特別の事情」があるとして、国税庁長官の指示により各不動産の鑑定評価額を時価とする更正処分を行い、これを不服としたXらが審査請求を行ったが却下する旨の裁決を受けたため⁴提訴した事案である。Xらの一連の行為を「租税負担の軽減をも意図してこれを行った」と認定して、これを評価通達によらない合理的理由として通達評価額を否認した本判決の社会的意義は大きい⁵。

上告理由⁶の要旨は、①時価評価における平等取扱原則違反、②本件課税処分は相続税法22条を拡大解釈したことによる租税法律主義違反、③本件課税処分は手続保障原則に反することの3点である⁷。

第一に、時価評価における平等取扱原則違反について、「原判決は、本件各不動産の通達による評価額による申告に総則6項の定める公平を著しく害する『特別の事情』があると判示する。しかし、同一の評価通達を用いた納税者間では評価の尺度が同一なのであるから、著しく公平を害する場面は生じないはずである。そもそも、時価評価の公平性を担保するために同一の評価尺度として評価通達を国税庁長官は発遣しているのであるから、評価通達に基づいて評価している以上、納税者間の評価における不公平は生じない。」として、通達評価額を是正すべき場合とは、特定の不動産について通達制定時には露見していなかった地盤沈下や土壤汚染などの事情が急に生じた場合であり、本件には通達評価額を否認すべき事情はないと主張した。

第二に、本件課税処分は相続税法22条を拡大解釈したことによる租税法律主義違反を主張した。まず、評価通達の法的根拠は相続税法22条であり、評価通達は同条の

⁴ 国税不服審判所裁決平成29年5月23日裁決事例集107集を素材として総則6項の適用をめぐる問題を検討したものとして、谷口・前掲注(3)141頁以下。

⁵ 日本経済新聞令和4年4月20日朝刊37頁等参照。

⁶ LEX/DB 25572099。

⁷ 本章では、③手続保障違反については言及しない。

「解釈通達であるから根拠法の規定する内容を逸脱してはならない。もちろん通達は法規命令ではないから納税者も裁判所も通達に拘束されない。」として、根拠法と通達の関係性を明確にしている。そして、「本件課税処分は総則6項に基づく処分であるが、当該処分の適法性は通達の根拠法である関連法令に適合しているかどうかによって判断されなければならず、総則6項の「特別の事情の射程は、相続税法22条の文理解釈から導出されねばならない。相続税法22条は相続財産を時価により評価することを定めているから、評価通達が客観的交換価値を認定するために合理的に作成されている限り、時価評価を評価通達により行うことを同条は国税庁に授權しているといえる。しかし、相続税法22条の文理に従えば、節税や租税回避の否認までも評価通達に授權はしてはいない。通達による節税や租税回避の否認を授權する規定を相続税法は定めてもいない」と主張した。

本判決は、平等取扱原則違反の主張については、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、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、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべき」と判示して、憲法14条の平等概念が相対的平等概念であることを明確にしている。そのうえで、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を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が上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当」と判示して、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、評価通達によらずに評価できる合理的な理由があるとした。

本判決は、合理的理由の内容を「実質的な租税負担の公平に反する事情」としている。まず、「本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の間には大きな乖離があるといえることができるものの、このことをもって上記事情があるということとはできない」と判示して、通達評価額と鑑定評価額の開差は、総則6項を適用する事情にはならないことを示した。そして、「本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続においてXらの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行した」として、本件一連の行為を「租税負担の軽減をも意図してこれを行った」と認定して、「実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものといえることができる」と判示した。本判決は、租税負担軽減の意図の存在が、差別的取り扱いが許容される合理的理由としており、この点に本判決の意義があるといえるだろう。一方、通達評価額と不動産評価額の開差の事情は、合理的理由にはならないことを明

確にした点にも意義がある。

2 最高裁判決の問題点

最高裁判決は、銀行からの借入により不動産を購入するという一連の行為が、租税負担の軽減を目的として行われたものであるから、実質的な租税負担公平に反し、差別的取扱が許容されるとしているが、このような事情は合理的理由として正当とはいえない。

租税法の基本原則である租税公平主義のうち、平等取扱原則は、課税のうえで、同様の状況にある者は同様に、異なる状況にある者は状況に応じて異なった取扱いを要求している⁸。一方、租税負担公平の原則（担税力に応じた課税）は、租税法に内在する立法原則として、納税者の担税力に応じた課税を実現する租税法の立法を要求していると位置付けられる。法の執行段階における平等取扱原則は絶対的な原則と解されているにもかかわらず、裁判所は、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由がある」ことから、異なる取扱いをすることは平等取扱原則に違反しないとしている。

しかしながら、平等取扱原則は、租税法律主義の内容である合法性の原則の制約原理としても位置付けられており、法の執行においては、合理的な理由があることを根拠に異なる取扱いが認められるハードルは必然的に高い⁹。金子宏教授は、「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」¹⁰と述べられ、例として、相続税の課税対象としての土地は、現在一般に時価よりも低く評価されているが、「特定の土地についてのみ近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であるとしても、平等取扱原則に反して違法であると解すべきであろう」¹¹と述べておられる。法の適用段階において、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情（合理的な理由）の存在は、厳しい基準を用いて審査すべきであると考えられる。Xらは、評価通達の定める方法によらない評価が認められる、総則6項の発動要件は何かを明確にすべきであると主張したが、本判決はそれにこたえていない。

さらに、本判決は、「本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2,826万1,000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというの

⁸ 金子宏『租税法〔第24版〕』89頁（弘文堂、2021）。

⁹ 谷口智紀「財産評価基本通達相続6項の適用と平等原則違反の有無」税理65巻7号150頁（2022）。

¹⁰ 金子・前掲注（8）96頁。

¹¹ 金子・同上書同頁。

であるから、Xらの相続税の負担は著しく軽減されることになる」として、相続税の負担の軽減を企図して本件一連の行為を行ったと認定しているが、融資により不動産を購入する取引は何ら異常な取引でもない¹²。

本判決は、本件購入・借入が無かったとすれば、本件相続にかかる相続税の課税価格の合計額は6億円を超えるものであったとした原審が認定した事実関係を前提として、平等取扱原則違反の有無を判断している。しかし、平等取扱原則違反を判断するにあたり、比較対象となる納税者として「本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者」を想定することが妥当か否かは検討の余地があると思われる¹³し、そもそも、時価である客観的交換価値の測定に、当該土地を借り入れによって取得したか自己資金で取得したかといった事情が勘案されることが妥当であるとは考え難い。本判決の最も着目すべき点は、実質的な租税負担の公平に反する事情（合理的な理由）がある場合には課税庁が通達評価額を否認することは平等原則に違反せず、許容されると判断した点にある。

増田英敏教授は、測定道具を同じにしないと公平は維持できないとして、通達という評価道具を採用し、出てきた評価額が低いと、それは通達という評価道具が問題だから他の通達以外の評価道具を用いて評価してよいという議論には大きな自己矛盾をはらむ¹⁴とされたうえで、「課税の公平を根拠に評価通達以外の評価方法を容認するのであれば、適正に評価できない評価通達自体に欠陥があるのであるから、その評価基準を否定して妥当な評価基準に代替しなければならない」¹⁵と述べられている。

さらに、評価通達によらない特別の事情の判断要素として租税回避目的の存在を組み込むことについて、「租税行政庁の主張や、裁判所が評価通達以外の評価方法を認める有力な根拠に、評価通達を利用した納税者の租税回避行為の阻止を上げているが、これは全く妥当性を欠く根拠といえる。通達による評価が租税回避行為をもたらすというのであれば、通達は法ではなく臨機応変に租税行政庁自身の手で改変できるとしてきたのであるから、租税回避行為の温床となる通達であれば速やかに改正すれば済むことである」¹⁶との重要な指摘をされている。

3 税負担軽減の意図は合理的理由たり得るか

¹² 林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報70巻7号140頁（2022）。

¹³ 谷口・前掲注（9）150頁。

¹⁴ 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』174頁（成文堂、2006）。

¹⁵ 増田・同上書175頁。

¹⁶ 増田・同上書178頁。三木義一教授は、通達が果たしている現実の機能を考えると、このような判断を容易に行うことは、納税者の実務への信頼を著しく損なう恐れがあるとしても、通達の低評価を意図的に利用し、法が要求している時価課税の趣旨に著しく反する例外的な事例に限り通達評価の適用を否定し得ると述べておられる（三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』148頁（信山社、2005））。

第3章で整理した通り、通達は行政庁内部で拘束力をもつから、課税庁は、著しく不相当と認められる場合を除いては、評価通達に従うこととなる。そして、本判決を含め過去の裁判例では、総則6項にいう著しく不相当と認められる場合（特別の事情が存する場合）に該当するか否かの判断基準として、地盤沈下など財産固有の事情のほかに、税負担軽減行為の存在や実質的公平といった要素が考慮されている¹⁷。しかし、実質的公平という見地から評価通達によらない評価を認めること、さらには実質的公平の判断に納税者の税負担軽減の意図を考慮要素とすることは、納税者の予測可能性を阻害する¹⁸。

本判決は、納税者の税負担軽減の意図を、通達によらない評価を認める合理的な理由の存否の判断に持ち込んでいるが、これは、租税法上の事実認定の在り方として許容されるべきではない。谷口勢津夫教授は、「裁判官が租税回避目的（による取引）を経済的に不合理・不自然な目的（による取引）と評価する場合には、その裁判官としては、租税回避目的は、当事者が選択した法形式が真実の法律関係に合致しないことを推認させる『重要な間接事実』であり、当該法形式とは異なる真実の（合理的・自然な）法律関係が別に存在することを強く推認させる、というような判断に至る恐れがある」¹⁹と述べられたうえで、「しかしながら、租税法上の事実認定において租税回避目的混入論を採用することは許されないと考えられる。…（中略）租税法律主義の下では租税回避は明文の否認規定がある場合にのみ否認できると考えるべきであるから、租税回避の否認はもっぱら否認規定の解釈適用という法律論で対処すべき問題である」²⁰との指摘は、財産評価という事実認定にかかわる本件についてもあてはまるといえよう。

すなわち、財産評価は事実認定にかかわるが、事実認定の過程で、租税回避目的が

¹⁷ 倉見智亮教授は、納税者の側から通達によらない評価が主張される場合には、特別の事情は財産固有の事情の存否が争点となるのに対し、課税庁による通達によらない評価の妥当性は、財産固有の事情に加えて税負担の公平性なども考慮要素とされてきたことについて、「納税者が評価通達によらない財産評価を主張する場合に比して、課税庁が評価通達によらない財産評価を主張する場合における特別の事情の範囲が広いと、評価通達への高速度は納税者よりも課税庁の方が低いことになる。これは、本来通達に法的に拘束されない国民が実質的に評価通達に強く拘束され、通達の内部的拘束を受ける課税庁が評価通達に緩やかに拘束されるという逆転現象を意味する」（倉見智亮「課税庁による通達によらない財産評価」租税法研究50号40-41頁（2022））と述べておられる。

¹⁸ 加藤友佳「納税者による通達によらない財産評価」租税法研究50号56頁（2022）は、本件の高裁判決について、「評価通達による評価を形式的平等に基づき適用していながら、評価通達によらない評価の判断には上記のように実質的平等を用いること、さらには、その実質的平等の判断要素に納税者の意図が加えられることは、納税者の予測可能性確保を困難ならしめる」と述べておられる。

¹⁹ 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32号65頁（2004）。

²⁰ 谷口勢津夫・同上論文同頁。

確認されると、これまでの主要事実が隅に押しやられ、認定された客観的事実と主要事実とが評価されないという結果を招く²¹。租税回避目的が事実認定の主たる位置を占めることが許容されれば、結局のところ、法的根拠のない租税回避の否認を認めることとなる。

第5節 結語

最後に、本判決について租税法律主義の視点から次のことが指摘できる。増田英敏教授は、第一審判決の評釈において、「租税法の解釈は、租税法が侵害規範であるところから、租税法律主義の支配のもとに置かれており、文理解釈によることが求められる」とされたうえで、「相続税法 22 条を分離に即して解釈するならば、相続財産の価額は、その『取得における時価』による旨を定めて、時価主義による評価を原則とすることと定めているのであり、租税回避に否認や節税行為の否認までも相続税法 22 条の文理解釈からは導出することはできない。したがって、評価通達に同条が租税回避の否認や節税行為の否認を授權しているとは解すことはできない」²²と述べておられる。

実質的な租税負担の公平に反することを理由として、通達評価額を否認する手法は、課税の公平の観点や租税の回避・軽減行為に対する抑制ないし制裁の要素を過剰に強調するものと思われる。その結果、評価の客観的な適正性を担保しようとする視点は失われてしまうことになる。事案に即して、評価の基準や方法に関する内在的な検討をすることなく、必要以上に課税の公平論に傾斜することは、租税法律主義の観点からみて許されない²³。

評価通達による評価は、その機能面からみれば、租税法律主義の視点からは「時価」という不確定概念を通達により明確することにより、納税者の予測可能性と法的安定性の向上に寄与している。租税公平主義の視点からは、税務行政職員の評価における恣意性を排除し評価の平等性を確保することに寄与している²⁴。

しかし、本件のように、事業承継を円滑に進めるという目的といった正当な目的があるにもかかわらず、租税負担軽減目的を過度に重視した判決は、上記評価通達の機能面からみた有用性と矛盾したものとなっている。すなわち、「評価通達に基づいて土

²¹ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕〕342頁（成文堂、2019）。事実認定と主要事実のかかわりについては、伊藤滋夫『租税訴訟における要件事実論の展開』3頁（青林書院、2016）以下参照。

²² 増田英敏「財産評価通達6項による行為計算の否認と租税正義の検証」TKC税研情報29巻5号14頁（2020）。

²³ 田中治「相続税制の再検討—相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』50頁（法律文化社、2003）。

²⁴ 増田・前掲注（1）717頁。

地の時価を評価したところ、国税庁長官による通達以外の評価額が時価とされることになれば、予測可能性ばかりでなく、平等取扱原則にも反する結果を招く。」²⁵ことになるのである。

さらに、本件のような不動産の取得から約4年もの間、高額な取引事例の時価（売買価額）が存在するにもかかわらず、評価通達の改正が行われていないことこそ問題といえる。すなわち、通達評価額に反映されていないという事実も問題であると指摘されている²⁶。通達評価額と実勢価額に乖離が生じるのであれば、速やかに通達を改正することによってその乖離を解消すべきであって、租税回避の目的といった主観的意図を総則6項の適用に組み込んで対処すべきではない。

第1章において、租税回避行為の否認手法としては、租税法律主義の要請から個別否認規定による否認が妥当であると述べた。第1章で確認した通り、法的根拠のない租税回避の否認は租税法律主義の下では許されないとする見解は、武富士事件や岩瀬事件で示され現在では通説として支持されているにも関わらず、上記判断はこれまでの判例法理・通説とは整合しない判断を下したといえる。

²⁵ 増田・前掲注(3)(下)169頁。

²⁶ 大淵・前掲注(10)37頁。同教授は、これに加えて、本件は「従前の先例判決とは異なり、相続開始直前ではなく、その3年余り前の不動産の取得であり、しかも、甲不動産は相続開始後においても売却されずに、貸付に供されて使用収益されていること、既に論じたように、借入資金課自己資金課の調達原資の相違が、客観的交換価値に影響するはずもないこと、そして、自己資金をどの程度使用して取得した場合には、本判決の評価論が排斥されるのかも全く不明であること」(同論文同頁。)と述べられ、納税者の予測可能性が担保されていない点を指摘されている。

第2部 米国連邦遺産税における租税回避 行為の否認論と展開

第5章 米国における租税回避行為の否認手法の整理

第1節 はじめに

米国では、租税弁護士や会計士の手によって、税負担を軽減又は回避するための様々なスキームが考案され、利用されている。これらのスキームはタックスシェルター¹と呼ばれ、わが国においてもその利用が増加しており、いかに歯止めをかけるかが喫緊の課題となっている。また、企業活動の国際化に伴い、タックスヘイブンを利用することによる国際的租税回避への法的規制も同様である。増田英敏教授は、「国際的租税回避行為は、担税力測定に大きな歪みを与えるものであり、有効な法的規制がなされない場合には、租税平等主義の要請を根本的に阻害する結果をもたらすことになる」²と述べられ、租税平等主義の要請の視点から米国の法的規制について検討されている。タックスシェルターだけでなく、納税者による租税回避への対処について、米国における発展した議論を研究することは我が国の租税回避否認論にとって有益である。

そこで、第5章では、米国における租税回避行為の否認手法を整理することを目的とする。第1節では、租税回避の意義を脱税との対比により明らかにする。第2節では、米国における租税回避の否認手法の発展を概観する。第3節では、2010年に成立した内国歳入法典7701条(o)項について述べる。

本章では、米国における租税回避の否認手法を整理するが、米国における否認法理を我が国の否認手法に取り入れるかは慎重な検討が必要である。わが国の租税法は一般に

¹ タックスシェルターについては、中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2003)参照。同教授によると、タックスシェルターの基本をなすメカニズムは租税裁定取引(tax arbitrage)であるとされる。同教授は、租税裁定取引とは、「課税における様々な差異を利用して租税支払いの減少を図ろうとする納税者の経済的行動」(中里・同上書11頁)であると定義されたうえで、タックスシェルターとは、「租税裁定取引を用いてタックス・ポジションの変更を行うことを目的とする取引を法的に定型化し、それにファイナンス取引に代表されるような投資商品等の装いをほどこして、納税者に対して販売するもの」(中里・同上書13頁)と定義されている。タックスシェルターに対処するためのわが国の体制整備は不十分なままであり、納税者間において税負担についての不公平感を醸成させているだけでなく、効率的な税務行政の実現をも困難なものとしているとの見解がある(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察」税大論叢52号3頁(2007))。

岡村忠生教授によれば、「一般に、シェルター(筆者注：タックスシェルター)とは、損失控除など課税上の利益を目的とする投資であって、その利益が、投資利益(もしあれば)に対する課税のみならず、他の源泉からの所得、特に事業や専門職から得られた所得を打ち消す(shelter)ものをいう」(岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」法学論叢136巻4・5・6号271頁(1995))と定義されている。

² 増田英敏『納税者の権利保護の法理』249頁以下(成文堂、1997)。

米国法からの影響が強いため、租税回避行為否認についてもその議論がストレートに持ち込まれる可能性があることには留意しなければならない。そもそも何を持ち込みうるのか、また何を持ち込むべきなのかは、わが国の租税法と米国租税法の構造の間には差異があることから、慎重に検討する必要がある³と考える。

第2節 租税回避の意義

わが国と同様に米国においても、租税回避行為と脱税行為は一般的に区別されて論じられている。すなわち、租税回避行為は、犯罪ではない方法で納税義務を極小化あるいは回避することを意味し、脱税行為は不正な行為(fraudulent behavior)を意味する⁴とされる。脱税行為は、ごまかし(deception)、隠ぺい(concealment)、記録の破棄(destruction of records)、その他これらに類する行為を伴う行為に該当するものと定義される。

一方で、租税回避行為は、納税者の期待が自身の租税負担を減少するためのみに向けられているが、その期待を実現させるために内国歳入庁へ完全に明らかにするために周到に準備されている行為である。この意味において、租税回避は個人、金融(financial)、企業取引の広い範囲を包含する⁵。租税回避行為は、議論の余地のある不明瞭な法令の条文の解釈、あるいは衆目(public attention)の認めるところとなった時は閉じられるであろう法の偶然の抜け道を利用して取引を構成する⁶。

Hand 裁判官は、租税回避の否認における主観的な意図の考え方について、次の3つを指摘している。

第1に、制定法は、租税債務を決定するための重要な要因として、租税回避行為の意図を明白に含んでいる場合がある。例えば、内国歳入法典 532 条は、その株主の所得税を回避する目的で設立され、又は利用された法人のすべてに対して特別の税を課すとしている⁷。

第2に、納税者によってなされたある取引の形式額面(face value the form)を容認するか、その実質あるいは租税効果を厳密に調べるかどうかを決定する際に、租税回避行為の意図は、内国歳入庁と裁判所が探し出す場所を指し示すための予備的な用途(purpose)に服するだけである。つまり、課税できるかできないかという法令の境界の

³ 瀧圭吾「アメリカにおける租税回避否認法理の意義と機能(1)」学習院大学法学会雑誌 38 卷 2 号 92 頁(2003)。

⁴ BORIS I. BITTKER&LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES, AND GIFTS, 4-29 (3d ed. 2005)。

⁵ *Id.*

⁶ *Id.* at 4-30.

⁷ *Id.* at 4-32. 岡村忠生「税負担回避の意図と二分岐テスト」税法学 543 号 15 頁(2000)。

側面で、何が実際に採られるかの決定の際に、主観的な意図は役に立たない⁸。

第3に、不明確な制定法の解釈において、裁判所はしばしば、法形式を神聖化し、それによって税負担回避を助長するような法解釈を拒絶してきた。しかしながら、制定法の解釈はすべての納税者に関係するのであるから、たまたま原告となった者の心理状態というのはあまり重要でない。グループとしてとらえた納税者たちの(言い換えれば、平均的な納税者の)抱くであろう目的が重要である⁹。

このように、納税者の主観的な意図の位置づけについて上記3つの考えがあるが、制定法が明白に糸の存在を含んでいる以外では、納税者の意図は租税債務成立に関係がないと考えられている。

第3節 租税回避の否認手法の展開

米国では、租税回避行為を否認するための判例上の法理("common law" doctrines)が存在する。すなわち、実質主義(substance over form)、事業目的(business purpose)の法理、段階取引(step transaction)の法理(1つの目的に向かった複数の段階的取引を一括して把握する¹⁰)、虚偽取引(sham transaction)の法理と呼ばれるものである。

そして、これらは概念的にも機能的にも、相互に錯綜した関係にあり、厳密に区別して論じる意味はあまりない¹¹とされている。以下では、これらの諸法理について概観する。

実質主義の連邦最高裁判所における最初の登場¹²は、1921年に「所得税法…(中略)を適用する際には形式を捨象(disregarding)し、実質の事柄を注視することが重要である」と判示したところにある¹³。のちに、実質主義は「堅実(sound)な課税の基本理念」

⁸ *Id.* at 4-33.

⁹ *Id.* 岡村・前掲注(7)15頁。

¹⁰ 段階取引について本章では触れないが、「段階取引の法理(step transaction doctrine)は、統合された(integrated)取引が相互に関係のある段階(steps)において、別々に扱われるのではなく全体として分析される(be analyzed)ことを要求する」(Bittker&Lokken, *supra* note(4), at 4-48.)と説明される。この法理の基礎となるのは、①取引の両脚が拘束力によって結合していること(拘束力テスト(the binding commitment test))、②取引の各段階が、納税者の意図する特定の事象の到達点なしには成立しないこと(最終結果テスト(the end result test))、取引の各段階が完了することにより、納税者が望む結果に到達すること(相互関連性テスト(the mutual interdependence test))であり、これらの分析を基礎として取引の各段階を全体としてみるができるとする(Jay A. Soled, *Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies*, 42 B.C. L. REV. 596 (2001))。

¹¹ 岡村・前掲注(7)13頁。

¹² 岡村・前掲注(7)16頁。

¹³ Bittker&Lokken, *supra* note(4), at 4-34.

と呼ばれるようになった¹⁴が、実質の訴えは、時折有益さよりも多くの混乱招くことがあると指摘される。「形式」(form)や「実質」(substance)という用語は、Hand裁判官によって、「漠然とした…推論の苦しみのための鎮痛剤(vague…anodynes for the pains of reasoning.)」と評された¹⁵。さらに、実質主義の事例の寄せ集め(welter)から、有用な概念を抽出することはほとんど不可能であるとも指摘される。そのような事例の事実というのは、通常複雑にされたものであって、判決に極めて重要で不適切な事実はめったに明らかにされないからである。判決の先例としての価値についてのこのような不確実さは、しばしば裁判官の怠慢(failure)によっていっそうひどくなる。彼らの結論は、証人(witness)が特定の個所に提供した証拠(evidence)が、より確かか、あるいは付加的なものであるならば、逆方向へ向かったかもしれない事実の判断にまで広がる¹⁶と懸念されている。租税裁判所は、タックスシェルター事件のためのより客観的で有用な道具となるように、実質主義を発展させてきた¹⁷。

虚偽取引の法理は、法人タックスシェルターに関して最も重要な考えであるといわれる。タックスシェルターではほとんどの場合には、納税者は親子関係のような関連関係が全くない独立当事者と、租税上の利益をいわば売買するために取引するのであるが、虚偽取引の法理は、文字通り、そうした取引を課税上なかつたものとして否認し、取引を再構成する(別のものと見る)¹⁸法理である。

1935年にGregory v. Helvering事件¹⁹判決において、「事業目的又は法人の目的を有しない取引は、その真の性質を隠す仮装として法人組織再編成の形式をまとう単なる仕掛け(device)である」²⁰と判示し、事業目的の法理が打ち出された²¹。

¹⁴ *Id.* at 4-34.

¹⁵ *Id.* at 4-35.

¹⁶ *Id.*

¹⁷ *Id.* at 4-41.

¹⁸ 岡村・前掲注(7)14頁。

¹⁹ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935). 事案の概要は次のとおりである。「この事件の原告のグレゴリー夫人は、A株式会社の全株式を所有していたが、同社の所有資産の中にはB社株式会社の株式1000株が含まれていた。1928年に、B社の株式が大幅に値上がりしたため、それを譲渡して多額の利益を生み出すことが可能となったが、A社がそれを譲渡すれば、それには多額の法人税がかかるし、またそれを原告に無償で移転し、原告が譲渡して利益を得た場合は、A社から原告への移転の段階でその時価相当額の配当があったこととなり、やはり多額の所得税がかかる筈であった。そこで、かかる税負担を回避するために、次のような方法が用いられた。まず、C株式会社が設立され、三日後にA社所有のB社株の全部がC社に移転され、C社の全株式がA社を通じて原告に発行された。C社は、なんらの事業を行うことなく、三日後に解散し、清算の結果、その唯一の資産であるB社株の全部が原告に分配されたが、原告は、ただちにこのB社株の全部を譲渡してキャピタル・ゲインを実現した」(金子宏「租税法と私法」租税法研究6号16頁(1978))。

²⁰ 293 U.S. at 469. 本部勝大「経済的実質主義の制定法化に関する一考察(1)」名古屋大学法政論集263号413頁(2015)。

²¹ 浅沼潤三郎教授によると、「事業目的」という文言は、条文の目的論的解釈から導き出さ

金子宏教授は、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであるとの見解を示されている。例えば、課税減免規定の趣旨目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定に当てはまるように仕組み、それらの規定の適用を図る場合に、事業目的法理が適用されると述べておられる²²。

さらに同教授は、「この法理を適用すると、結果的には租税回避行為の否認を認めたのと同じことになるが、それは理論上は否認ではなく、減免規定の本来の趣旨・目的にそった限定解釈の結果である」²³と述べておられる。

事業目的の法理は、取引が税効果のほかに利益を生む可能性がない場合、裁判所によって否認されるが、取引が非商業的である（扶養料の支払い、慈善事業への寄付、医療費など）場合、この法理による分析は適さないであろう²⁴。

Hand 裁判官は、別の事件において、「Gregory v. Helvering の法理は…（中略）、商業又は工業取引を規定する税法の文言を解釈する際には、商業又は工業上の目的が反映された取引を指し、課税を免れる以外には何の目的もない取引を含まないものと理解すべきである」²⁵として、取引を事業目的に基づかせることの重要性を示している²⁶。

租税裁判所は、実質主義及び事業目的、虚偽取引の法理の関係について、Rice's Toyota World, Inc. v. Commissioner 事件²⁷判決において二分肢テストという形で整合的な位

れたものであって、Gregory 判決は、一方では納税者に租税回避行為の権利を認めるという伝統的な立場を表明しながら、他方ではこれを規制するために、解釈によって、その文言には存しない新たな内容を盛り込んで、結果的には納税者の租税回避行為を規制した。すなわち、一連の真正な行為も「事業目的を欠く」が故に、全体として「仮装」（＝法形式の濫用）と判定されたと説明されている（浅沼潤三郎「米国税法と実質主義の本質（1）」税法学 317 号 3 頁（1977））。

²² 金子宏『租税法〔第 24 版〕〕141 頁（弘文堂、2019）。

²³ 金子・同上書同頁。

²⁴ Soled, *supra note* (10) at 594.

²⁵ *Comm' r v. Trans. Trading & Terminal Corp.*, 176 F.2d 570, 572 (2d Cir. 1949).

Jay A. Soled, *Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies*, 42 B.C. L. REV. 595 (2001).

²⁶ Soled, *supra note* (10) at 595.

²⁷ *Rice's Toyota World, Inc. v. Commissioner*, 81 T.C. 184 (1983). 事案の概要は次のとおりである。「自動車ディーラーである原告法人は、コンピュータのリース会社とセール・リースバックの取引を行った。その契約によると、原告は、リース会社の顧客であるユーザが 6 年間使用してきた中古コンピュータを、リース会社から約 150 万ドルで取得したが、そのうち 25 万ドルは現金及び人的責任のある手形で、残額は 8 年後を支払期日とするノン・リコース手形で支払うこととされた。コンピュータは直ちにリース会社に 8 年間の期間でリースバックされ、ユーザはサブリースの形で従前通りコンピュータを使用し続けた。原告がリース会社から受け取るリース料は、ノン・リコース債務を返済し、かつ、毎年僅か 1 万ドルずつのキャッシュフローを原告にもたらすように設定された。つまり原告は、節税利益を別にすれば、毎年 1 万ドルが 8 年間で計 8 万ドルと、8 年後（製造後 14 年）のコンピュータの残存価値のみによって、25 万ドルの現金投資を回収し、さらに課税前利益を確保

置づけを行い、さらに、虚偽取引の法理のサブカテゴリーとして「実質において虚偽 (sham in substance)」と呼ばれる考え方を打ち出した²⁸。

この事件に関しては優れた先行研究が多く存在するため、事案の詳細な記述は行わないが、二分枝テストとは、「納税者の主観的な租税回避の意図と、取引の客観的な課税前利益獲得可能性の欠如について審理を行」うという判例法理である²⁹。租税裁判所は、「納税者が潜在的な租税上の利益を認識して、経済的価値が疑わしい取引を行った場合には、虚偽取引の法理の下で形成されてきたテストを適用し、事業目的又は経済的実質の存在を認めてよいかどうかを判断する」³⁰とし、事業目的の法理に虚偽取引の法理が優先されることを示した。

実質において虚偽の法理は、「目的とする経済の実態 (economic realities) に反した取引を特徴づける (characterize) ための書類を作成するという手段であり、さらにその取引は、課税上の利益を期待するよりほかに、経済的な重要性 (economic significance) を持たない」³¹と定義されている。もしその取引が、税を除いては関係者の経済的な立場 (positions) の変化が重要とされず完結されるのであれば、その取引は明白に、実質において虚偽である³²。つまり、問題となる取引によって当事者の経済的な立場に有意義な変化が生じない場合に、取引を否認する法理であるということができる³³。

実質において虚偽の法理は、経済的実質の法理 (economic substance doctrine)³⁴とも呼ばれる。2010年以前に、ほとんどすべての裁判所は、「経済的実質」を法的必要条件 (a legal requirement) とみなした。この条件は規定自体には現れていなかったが、納税者は、探し出された税上の利益 (the sought-for tax benefit) を維持するために、その条件を満たさなければならなかった³⁵。

第4節 結語

しなければならないことが、取引の当初から確実に予測されたのである。課税庁は、取引が租税回避のスキームを形成するものであり事業目的を欠くので、全体を否認すべきであるとして、減価償却控除および借入に係る支払利子控除を否認した」(岡村・前掲注(44)20頁)。

²⁸ 岡村・前掲注(7)14頁。

²⁹ 岡村・同上書13頁。

³⁰ 81 T.C. at 196. 岡村・同上書21頁。

³¹ Bittker&Lokken *supra* note(4), at 4-41.

³² *Id.*

³³ 岡村・前掲注(7)23頁。

³⁴ 淵圭吾教授は、経済的実質の法理の枠組み中に、「事業目的」、「虚偽取引」といったほかの法理が読み込まれていると説明され、「この枠組みは80年代までの裁判例の中で形成されたそれとは異なり、筆者の見るところでは、一般的な法理の形成を志向している。つまり、裁判所は様々な租税回避否認法理を集大成しようとしているかのように見える」(淵・前掲注(3)104頁)と述べておられる。

³⁵ MARVIN CHIRELSTEIN & LAWRENCE A. ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION, 511 (13th ed. 2015).

2010年に、議会は、内国歳入法典7701条(o)項を規定することによって、経済的実質の法理を成文化した³⁶。

内国歳入法典7701条(o)項は、経済的実質の法理を次の通り規定している。

§7701(o) 経済的実質の法理の明確化

- (1) この法理の適用—経済的実質の法理が関連するどんな取引の場合でも、
- (A) 有意味に(連邦所得税の効果は別として)納税者の経済的な立場を変更するかつ、
 - (B) 納税者は、そのような取引に参加するための(連邦所得税の効果は別として)実質的な目的(substantial purpose)をもつかどうかによってのみ、そのような取引は経済的実質を持つと取り扱うこととする。

この規定の下では、経済的実質の法理が、個々の事件において「関連する(relevant)」と裁判官が決定するかどうかは、取引が、(1)「有意味に(連邦所得税の効果は別として)納税者の経済的な立場を変更する」こと、さらに、(2)「納税者は、そのような取引に参加するための(連邦所得税の効果は別として)実質的な目的(substantial purpose)をもつ」という二分枝テストをクリアすれば、経済的実質をもつとみなされる³⁷。

1つ目の条件は、取引の経済的な客観的分析(objective analysis)を含んでいる、一方で2つ目の条件は、納税者の主観的な動機(subjective motivation)を探る。いずれにせよそれぞれの条件は、その取引が有意義な税引前利益(pretax profit)を作り出す現実的な可能性を持つかどうか通常依拠して満たされる³⁸。

二分枝テストの内容について、二分枝の両方を充足する必要があるのか、片方で足るのかに関して、巡回区ごとに差異があったが、この規定により、取引が経済的実質を有するというためには、「有意味なポジションの変更」及び「実質的な目的」の両方が必要であるとされ、二分枝の両方の充足が必要であるとされたのである³⁹。

³⁶ *Id.* at 512.

³⁷ *Id.*

³⁸ *Id.* この規定は、各要件の詳細な意義については明らかにしていない。したがって、各要件の具体的な解釈・適用については、従来通り裁判所に委ねられていると考えられている(本部勝大「経済的実質主義の制定法化に関する一考察(2・完)」名古屋大学法政論集 264号 253頁(2015))。

³⁹ 本部勝大「アメリカ及びカナダにおける租税回避へのアプローチ」税法学 577号 145頁(2017)。

また、今村隆教授は、この経済的実質の法理を軸として租税回避行為の定義を考えておられる。同教授によると、租税回避行為とは、「私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税法上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないかまたは経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済的実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること」(今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40周年記念論文集 57頁(2008))と定義され、(1)の主観的要件と(2)の客観的要件の2つを充足した場合に租税回避

本章は米国の否認法理すべてについて触れたわけではなく、また、検討も極めて断片的なものであるが、これらの諸法理は、納税者の租税回避行為の意図というものをどのように位置づけるかということをも一つの課題として発展してきたように思われる。

さらに、米国の判例における解釈論が無条件にわが国に適用されることにならないことも留意しなければならない。わが国とは異なる時代背景の中で培われた外国判例の解釈は、わが国特有の事情の中で醸成された租税回避行為の解釈とは、おのずと異なる⁴⁰ことを念頭に入れて研究されなければならないだろう。

ところで、内国歳入庁は、「50年以上にわたって、裁判所は、所得税の分野において、経済的実質主義またはその変種を適用して、租税効果の創出以外の経済的実体のない様々な取引や事業体を見做してきた」として、所得税の分野における経済的実質主義の確立を確認したうえで、遺産税対策における経済的実質主義の適用について、「納税者の取引が税務上尊重されるに足る経済的実質を有していたかの判断は、取引の『客観的経済的実質 (objective economic substance)』 (租税効果の創出以外の実際の経済的な結果) とその背後にある『主観的な事業目的 (subjective business motivation)』 (確実な事業目的又は営利目的) の両者に依存する。… (中略) 経済的偽装の調査におけるこれらの異なる側面は、『厳格な二段階分析 (rigid two-step analysis)』の個別の段階を構成するものではなく、むしろ両者は、その取引が、租税効果の影響とは別に、税務上尊重されるべき十分な実質を有していたか否かの分析に役立つ関連する要素を表している」⁴¹と述べている。所得税の分野において、判例上の法理が発展してきたが、連邦遺産税・贈与税の分野においても同様の法理を適用できるかについては検討の余地があるだろう。

行為にあたるとの説明をなされている。同教授は、租税回避行為の本質は、租税法規の濫用(権利の濫用ではなく法の濫用)であると考えておられる。わが国の通説の定義は、そのような租税回避行為の本質が見逃される恐れがあるため、租税回避行為は租税法規の濫用であるとの考えに基づき、上記のような租税回避行為の新たな定義を試みられている(今村隆『租税回避と濫用法理』6頁(大蔵財務協会、2015))。

⁴⁰ 大淵博義「学説・判例理論の租税回避論の検証と問題点(1)」租税研究 783号 163頁(2015)。

⁴¹ I. R. S. FSA 2001-43-004 at 14-15 (Oct. 26, 2001), ACM Partnership v. Comm' r, 157 F.3d 231, 248-249, 253-254(3d Cir. 1998), cert. denied 119 S. Ct. 1251(1999). Elaine Hightower Gagliardi, Economic Substance in the Context of Federal Estate and Gift Tax: The Internal Revenue Service Has It Wrong, 64 MONT. L. REV. 390-391 (2003).

第6章 米国連邦遺産税の合憲性—わが国の相続税のあり方を検討する素材として

第1節 はじめに

わが国の相続税制度は、制度疲労をおこしているとの指摘がしばしばなされている¹。税収に占める相続税の割合は決して高くはないものの²、平成27年に施行された基礎控除の引き下げ等により、相続税はもはや一部の富裕層を対象とした税とは言い難くなっている。このような現状は、相続税の課税根拠として挙げられる富の再分配機能³を形骸化させることへつながるのではないかと懸念する。また、平成30年に民法が改正され、預貯金の仮払い制度の創設や自筆証書遺言の方式の緩和等が行われたことにより、今後様々な場面において紛争の増加が予想される⁴。

相続税の課税方式は遺産税方式と遺産取得税方式に分類され、わが国は本来の遺産取得税方式を基本に、法定相続分課税方式の修正を加えた折衷方式を採用している⁵。この現行の方式には、財産取得者の税負担に係る水平的な公平性に問題があること、ある相続人の申告漏れが他の相続人にも影響を及ぼすこと等の問題点が指摘されてき

¹ 三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研17巻5号29頁(2002)、同「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究23号1頁(1995)、岩崎政明「相続税改革の法学的検討」税経通信63巻11号24頁(2008)。

² 国税庁HPによれば、平成29年度の相続税の税収は3.9%に過ぎない

(<http://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/gaiyo2017/sozei.htm>, 2022年9月26日最終閲覧)。OECD諸国の平均と比較すれば、日本の相続税、贈与税の税収はかなり高い方であるとの指摘もある(渋谷雅弘「相続税制と事業承継税制の動向」租税法研究830号76頁(2018))。

³ 他にも、所得税の補完や資産の引継ぎの社会化等が挙げられる。第2節参照。

⁴ 相続法の改正と相続税の関係については、餅川正雄「相続法改正と相続税法の交錯に関する研究」広島経済大学研究論集41巻4号45頁(2019)、関根美男ほか「特集 民法改正後に求められる新たな相続税対応」税理62巻8号10頁以下(2019)、内田久美子ほか「特集 民法総統編改正で税理士実務のココがこう変わる」税務弘報66巻10号8頁以下(2018)。「嫡出でない子の相続分は、嫡出であるこの相続分の2分の1」と定める民法900条4号但書前段の規定を違憲とした最決平成25年9月4日民集67巻6号1320頁と相続税法の関係について、中里実「非嫡出子の相続分に関する民法の定め違憲と相続税法の違憲」ジュリ1465号8頁(2014)。

⁵ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』184頁以下(成文堂、2019)。この修正の目的は、①遺産分割の仮装による租税回避行為を防止すること、②農村などで、一人の子供が遺産の大部分を相続する場合に税負担が過重にありすぎるのを防ぐことにあると説明される(増田・同上書187頁)。

た⁶。そして、課税根拠に関する議論を前提として、どのような課税方式を採用するかについて多くの先行研究が蓄積されつつある⁷。相続税制度に関する理論と実際の乖離の問題を解決に導くには、小手先の制度改正で対処するのではなく、相続税の課税根拠とそれに応じた課税方式自体について検討すべきであると考え。家族の在り方や相続に関する国民の意識の変化を踏まえ、抜本的な相続税制度の在り方が問われている。

そこで、わが国の相続税の在り方を検討する素材の1つとして、米国の連邦遺産税 (federal estate tax) を検討することとした。本章では、米国連邦遺産税の制度説明ではなく、憲法合憲性が争点とされた裁判例を概観する。これにより、遺産税の課税根拠や憲法的価値概念を踏まえた歴史的議論を検証することは有益であると思料する。本章の目的は、連邦遺産税の憲法適合性をめぐる裁判例を整理検証することにより、わが国の相続税制度の根本的な問題解決に向けた示唆を得ることにある。

遺産税方式は英米系の国々で採用され、遺産取得税方式はヨーロッパ大陸諸国において採用されていることから⁸、わが国の相続税制度を検討する際、英米の制度をも射程に入れて検討する必要があるのではないかと思料する⁹。わが国の相続税制度と米国の遺産税制度には課税方式等に大きな差異があるが、憲法を視座に置いた米国の議論は、わが国の相続税制度の根幹を検討するにあたり有益な示唆を得ることがあると考える。まず、米国の遺産税の歴史的沿革及び課税根拠を整理する。そして、連邦遺産税 (遺産取得税 (inheritance tax)) の合憲性が争われた裁判例を紹介する。

第2節 歴史的沿革

1862年に導入された相続税 (inheritance tax) は、南北戦争の戦費調達を主な目的としていた¹⁰。この当時の相続税は、1000ドルを超える遺産 (estate) が対象とされた。また、配偶者への移転については非課税 (exemption) とされ、故人と遺産受取人との

⁶ 現行制度の問題点を指摘し、遺産取得税方式への移行を提言するものとして、柴由花「相続税の必要性」日本不動産学会誌 23 巻 4 号 96 頁 (2010)、親谷順子=吉田智子「相続税の課税方式を遺産取得税方式とすること」税研 34 巻 4 号 90 頁 (2018) 等がある。

⁷ 長戸貴之「相続税の課税方式の問題点と今後のあり方」税研 34 巻 3 号 44 頁 (2018)、村松怜「日本における相続税・贈与税の役割に対する認識」税研 34 巻 3 号 50 頁 (2018)、餅川正雄「日本における相続税の課税方式に関する研究」広島経済大学研究論集 40 巻 2 号 63 頁 (2017)、浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研 31 巻 4 号 24 頁 (2015)、関根美男「日本の相続税・贈与税のあり方」税研 29 巻 5 号 109 頁 (2014)、水野忠恒「相続税の意義と根拠」日税研論集 61 号 3 頁 (2011) 等がある。

⁸ 金子宏『租税法 [第 23 版]』672 頁 (弘文堂、2019)。

⁹ 高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』153 頁以下 (ミネルヴァ書房、2015)。

¹⁰ Revenue Act of 1862, 12 Stat. 432 (1862)。

関係性を基礎とした累進税率表が採用されていた¹¹。期待された歳入には不足したため、1864年に税率をいくらか引き上げたが、戦争が終結し財政危機が終わり、1870年に所得税とともに廃止された。1894年には、所得の中に贈与及び遺贈を含んだ所得税制度が成立したが、違憲と判示され翌年に廃止された。1898年には、スペイン戦争の戦費調達のため、遺産税と相続税の両要素を持つ税制度が採用された。この制度は、遺産の規模及び故人と遺産受取人との関係性に依拠した累進税率が用いられたが、1902年に廃止された¹²。

富の移転課税 (wealth transfer tax)¹³は、財政危機、とりわけ戦費調達のため実質的な歳入を増加させるための手段として採用されてきた。1863年及び1871年の死亡税は税収のうち14.8万ドルを占め、1898年改正時に導入された死亡税の税収は、4年という短期間に約22.5万ドルにも昇った。このような税制度は、所得税や財産税とうまく組み合わさることによって、インフレの調整や財政危機に大きな影響を与えることができる¹⁴と考えられていた。

連邦遺産税は、1916年に導入された¹⁵。これは、現在の連邦遺産税の起源となっている。スペイン戦争後の米国では、一部の富裕層に富が過度に集中していた。ルーズベルト大統領は、そのような富の偏在を是正するために相続税の導入を支持した。連邦遺産税導入の主な理由は、第一次世界大戦に向けた準備のための歳入確保と、相続によって移転した富が過度に集中するのを妨げるためとされていた¹⁶。当初は、5万ドルの非課税枠が設けられ、これより低い遺産からの徴税を州に認める予定であった。税率は、非課税枠の5万ドルを超えた初めの段階である1%から、500万ドルを超える場合の10%まで、総遺産 (gross estate) の額に応じて累進税率が採用された¹⁷。1918年には、最高税率が25% (総遺産の額が1000万ドルを超える部分) に引き上げられた¹⁸。

¹¹ Louis Eisenstein, *The Rise and Decline of the Estate Tax*, 11 Tax L. Rev. 227(1955).

¹² Revenue Repeal Act of 1902, 32 Stat. 96(1902).

¹³ 一般的には、富の移転課税 (wealth transfer tax) と比べて死亡税 (death tax) という用語は、遺産税や相続税の廃止を推進する立場から用いられることが多い (神山弘行「アメリカにおける遺産税・贈与税改革の変遷と課題」海外住宅・不動産税制研究会編『相続・贈与税性再編の新たな潮流』33頁 (日本住宅総合センター、2010) が、本章では、富の移転課税および死亡税を、遺産税 (estate tax)、贈与税 (gift tax)、世代跳躍移転課税 (generation-skipping transfer tax)、及び相続税に関連して賦課される印紙税 (stamp tax) 等の総称として用いる。

¹⁴ David Frederick, *Historical Lessons from the Life and Death of the Federal Estate Tax*, 49 Am. J. Legal Hist. 201(2007).

¹⁵ Revenue Act of 1916, 39 Stat. 755(1916).

¹⁶ Revenue Act of 1916, 39 Stat. 755(1916).

¹⁷ Revenue Act of 1916, 39 Stat. 756(1916).

¹⁸ Revenue Act of 1918, 40 Stat. 1057(1918). 財産の所有者が、生前に財産を移転することによって遺産税の課税を避けることを防ぐため、1924年に贈与税が導入された。遺産税と贈与税の税額は、贈与者の生涯の贈与及び遺贈を累積して算定されていた。1926年に

1942年の税制改正では、夫婦共有財産制を認めている州と夫婦別産制を認めている州の夫婦を課税上平等に扱おうとする試みがなされた。夫婦共有財産制の下では、例えば夫が先に亡くなった場合、夫婦の共有財産のうち半分が夫の財産とされる。一方、夫婦別産制の下では、亡くなった夫名義のすべての財産が総遺産 (gross estate) に含まれる¹⁹。1942年に議会は、この不公平を是正するため、夫婦の共有財産であってもほぼすべてを夫の財産に含めるよう遺産税の修正を行ったが、この制度は複雑すぎたため1948年に廃止された。

1976年の税制改正では、富の移転課税の構造が大きく変化した。その特徴の1つとして、贈与税と遺産税の統一化が挙げられる²⁰。これは、贈与と遺贈に対して同一の累進課税を適用し、贈与税が課された資産の移転については遺産税の課税ベースには算入されないという仕組みである。さらに、統一税額控除 (unified estate and gift tax credit) が導入され、1980年以降の資産移転については4万7000ドルの税額控除が設けられた。

1976年税制改正のもう1つの大きな特徴として、世代跳躍移転 (generation-skipping transfer) 課税の導入を挙げることができる。これは、親が子供に財産の使用権・便益享受権だけを与え、子供の死亡後に孫に所有権が移るように法的に仕組むことで、親から孫への富の移転に対する遺産税・贈与税だけを支払い、親から子供への資産移転に関する遺産税・贈与税を回避することに対処しようとするものである²¹。

2001年に、ブッシュ政権の下で、経済成長及び減税調整法 (Economic Growth and Tax Relief and Reconciliation Act of 2001) が可決された²²。当時、遺産税及び世代跳躍

廃止されたものの、1929年の大恐慌により財政危機に陥ったため、1932年改正では遺産税の増税を行うとともに、贈与税も復活している。この改正で復活した贈与税の税率は、遺産税より低く約4分の3ほどであったため、生前贈与を助長する結果となった。贈与税に関しては、その後1976年まで構造的に大きな変化はなかった。その後、1934年には60%、1935年には70%と最高税率が引き上げられ、1941年改正には最高税率は77%まで引き上げられた。

¹⁹ ただし、生存配偶者がその財産にかけた費用の限度において総遺産からの除外が認められる。

²⁰ Tax Reform Act of 1976 90 Stat. 1530 (1976).

²¹ 神山・前掲注(13) 41頁。世代跳躍移転課税創設の背景等は、佐古麻理『米国における富の移転課税』35頁以下(清文社、2016)が詳しい。また、同族経営の事業や家族経営の農業との関係では、次の2つの特例が設けられている。第一は、事業の持ち分が遺産の大半を占めるような場合に、当該事業で利用される不動産の価格を最高価格 (highest and best use) ではなく、現在使用している価値 (value as present use) で評価するという規定である。第二は、同族経営の事業や家族経営の農業の持ち分が遺産の主要部分である場合に、当該持分に係る遺産税の納税猶予を認める特例である。一定の条件下で、相続後10年間での分割納税が認められ、特に相続後の5年間は納税額の利子相当額のみを支払いも認められた。

²² EGTRRAにおける改正を要約すると以下の通りとなる。①統一控除の除外額の段階的引き上げと遺産税・贈与税の段階的引き下げを行い、2010年に遺産税とGST課税を廃止し、贈

移転課税の廃止を恒久化するか否かで対立があったが、2010年に連邦遺産税及び世代跳躍移転課税は廃止されたのち、2011年に復活している。遺産税及び世代跳躍移転課税は、2001年から2010年の廃止に至るまで段階的な非課税枠の拡大と税率の引き下げを行っている。これと同時に、贈与税も最高税率の引き下げが行われていたが、廃止はされなかった。

2016年の大統領選挙のキャンペーンにおいて、民主党のHillary Clintonは、連邦遺産税を65%に引き上げることを掲げ²³、共和党のDonald Trumpは、税制改革の一環として連邦遺産税の廃止を約束した²⁴。Trump大統領が公約として掲げた遺産税の廃止は実現しなかったが、かわりに、2017年に減税雇用法（Tax Cuts and Jobs Act）にサインをした。これは、一時的に遺産税及び贈与税並びに世代跳躍移転税に対する控除額を2倍にし、これらの税が課されない国民を増やそうとしている。しかしながら、この法はサンセット条項（sunset provision）²⁵であるため、2026年までに見直されることとなる²⁶。

第二次世界大戦以前、遺産税及び贈与税は税収のうちに占める割合が相対的に高かったものの、当時の税収の総額は平均して50億ドルほどであった。しかしこれ以降、連邦政府の税収は毎年400億から2兆ドルであり、このうち遺産税及び贈与税の占める割合は500万ドルから300億ドルである。第二次世界大戦以降、遺産税及び贈与税は税収としての機能は低いといえる²⁷。

第3節 連邦遺産税の課税根拠

わが国の相続税の課税根拠は、①遺産の取得（無償の財産取得）による担税力、②所得税の補完、③富の再分配、④被相続人の生前所得の清算課税、⑤資産の引継ぎの

与税の税率を個人所得税の最高税率と同一に設定する、②GST課税の限界税率を遺産税の最高税率と同一にする、③州遺産税の税額控除を2002年から2005年で段階的に縮小し、2005年に州遺産税の控除（deduction）に置き換える、④2004年に家族所有の農場と事業への特別控除を廃止する（横田信武「2001年経済成長と減税調整法における資産移転税改正」早稲田商学395号8頁（2002））。

²³ See, Emily Stephenson, *Clinton proposes 65 percent tax on U.S. billionaire estates*, REUTERS (September. 26, 2022, 15:15PM), <https://perma.cc/LG45-TMZJ>.

²⁴ See, Rebecca Lake, *How Trump's Estate Tax Proposal Might Affect the Wealthy*, REUTERS (September. 26, 2022, 15:15PM), <https://perma.cc/86EK-R83C>.

²⁵ サンセット条項とは、一定期間の経過によって、自動的に終了する条項のことを言う、ただし、サンセット条項に対する立法措置がなされるのであれば、終了することなく継続させることができる（佐古・前掲注（21）40頁注159）

²⁶ Henry Lowenstein & Kathryn Kisska-Schulze, *A Historical Examination of the Constitutionality of the Federal Estate Tax*, 27 Wm. & Mary Bill Rts. J. 123 (2018).

²⁷ BORIS I. BITTKER ET AL., *FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION* 1 (11th ed. 2015).

社会化等が挙げられている²⁸。遺産税方式を採用している米国では、連邦遺産税の課税根拠として、①富の再分配、②機会の均等、③所得税制度の補完等が挙げられる²⁹。

そして、いずれの課税根拠を重視するかは、制度の在り方やどのような課税方式を採用するかに大きくかかわる。課税方式との関係でいえば、米国やイギリスで採用される遺産税方式は、③被相続人の生前所得の清算課税、④資産の引継ぎの社会化と親和性を持ち、ドイツやフランスの採用する遺産取得税方式は、①遺産の取得に担税力を見出す点と親和性をもつ³⁰。遺産税方式からみれば、累進税率を用いて課税することにより、より大きな富に対して課税が可能である³¹という点において富の再分配機能が果たされる。一方で、遺産取得税方式からみれば、遺産の分割を促進することとなり富の再分配機能を果たすと説明される³²。

機会の均等に関しては、人はその生まれによって異なるスタート地点に立ち、与えられる選択や機会に違いがあるため、人の「成功の見通し」は、人が生まれたその家族の所得階級層での違いによって決定されるべきものではなく、個人の才能と能力によって決定されるべきであるという原理に基づくものである³³。

遺産税は、第一に、遺産税自体が提供者の死亡による富の移転を減少させることを可能とし、富を取得する者としらない者との機会を調整することができる。第二に、遺産税により集められた歳入は、国家を通じて、資金的に自らの才能を実現することができない貧困層に対し、彼らの生まれながらの才能を見出すために利用することを可能とする³⁴。

所得税の補完という根拠については、連邦所得税やその他の理由により、もはや資

²⁸ 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』285頁（大蔵税務協会、2000）。

²⁹ この他に、それぞれの相続人の取得点を評価する必要がないということから、執行の容易性も挙げられる（BORIS I. BITTKER ET AL., FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION 11 (Aspen Law & Business 8th ed. 2008)。佐古麻理「米国における富の移転課税とその根拠論」税法学 567号 54頁以下（2012）。

³⁰ 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 23巻 6号 23頁（2008）。

³¹ 佐古・前掲注（29）55頁。

³² 渋谷・前掲注（30）23頁。岩崎政明「相続税をめぐる諸問題」水野正一編『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』185頁（税務経理協会、2005）。同教授は、遺産取得税方式の下での富の再分配機能は、同一階層内の再配分を促進することを意味するのであって、「有資産者から無資産者への再配分には直結しない。したがって、遺産取得税こそが、憲法第14条や同法第25条に合致する相続税制であるとの理論は成り立たず、その意味で、相続税の課税方式の選択自体は、憲法論とは直接の関連はないように思われる」（同上書・188頁）と述べておられる。

³³ Anne L. Alsott, *Equal Opportunity and Inheritance Taxation*, 121 Harv. L. Rev. 469 (2007)。

³⁴ 機会の均等は、遺産税方式を採用するよりも、富が複数の相続人によって分割することを促進する遺産取得税方式の方がより達成可能であろうと指摘されている（佐古・前掲注（29）58頁）。

産は蓄積されていないから、連邦遺産税及び贈与税は時代錯誤の遺物であるとの主張がしばしばなされる。これに対しては、資産の含み益に対して所得税が課されず、株式 (stock) や不動産は、死亡時まで保有されれば所得税の対象とはならないため連邦遺産税及び贈与税は必要であると論じられる³⁵。しかし、何故死亡時に含み益に対する清算課税を行わなければならないかは、必ずしも明らかではない³⁶。

わが国では、遺産税方式あるいは遺産取得税方式のいずれかへ統一すべきとの主張がしばしばなされる³⁷。これは、現行の折衷方式が、相続税の課税根拠と整合的でない点が存在することがその理由として挙げられよう³⁸。課税根拠についての米国の上述のような指摘は、わが国の相続税制度の在り方の議論に有益な示唆を与えるものと思われる。

第4節 連邦遺産税の合憲性が争点とされた裁判例

1 憲法解釈の姿勢

前述の通り、相続税 (遺産税) の課税根拠は種々存在し現在でも議論がなされているところである。そして、課税根拠に関する議論は、とりわけいかなる課税方式を採用するかという問題を念頭においてなされる。

ところで、連邦遺産税に関する議論は、連邦遺産税が合衆国憲法に鑑みて合憲であるか否かという観点から論じられることが多いようである³⁹。後述する裁判例が示した連邦遺産税の性質を簡潔に述べると、連邦遺産税は合衆国憲法第1条第8節に規定するエクサイズ (excise) であり、直接税 (direct tax) ではなく間接税 (indirect tax) であるから合憲であるとされている。つまり、遺産税は、死亡によって財産を移転するという特権に課されるのであって、被相続人から財産を受け取るという特権に対するものではない⁴⁰と解されている。合衆国憲法第1条8節は、「連邦議会は、共同の防衛及び一般福祉のために支出するために、租税 (Taxes)、関税 (Duties)、賦課金 (Imposts) 及びエクサイズ (Excise) を課し徴収する権限を有する」⁴¹と規定する。そして、エクサイズとは、「ある行為をすること、ある業務への従事、またある特権の

³⁵ Bittker, *supra* note 29, at 10, 高野幸大「遺産税方式の問題点に係る若干の考察—アメリカの連邦遺産税制度を素材として—」日税研論集 61号 271頁 (2011)。

³⁶ 高野・同上論文同頁。

³⁷ 三木義一『相続・贈与と税』11頁以下 (一粒社、2000)。

³⁸ 例えば、所得税の補完という目的は、具体的に誰の所得税の補完かが示されなければならないが、折衷方式はこの点を明確にできない (高野幸大「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会『相続税制の再検討』66頁 (法律文化社、2003))。

³⁹ 高野・前掲注 (35) 266頁。

⁴⁰ Bittker, *supra* note 29, at 11.

⁴¹ Excise tax は、個別消費税と訳されることもある (金子・前掲注 (8) 17頁、川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集 56号 21頁 (2004))。

享受に対して課される税」であり、「財の製造、販売、利用、又はある業務または活動の実行、あるいは財産の移転に対して課される税」と理解されている⁴²。

連邦最高裁は、連邦遺産税の憲法適合性について、その合憲性を支持している⁴³が、連邦遺産税の存続について議論が続く中で、1920年判決を踏襲し続ける裁判所の姿勢を疑問視する見解もある⁴⁴。以下では、連邦遺産税（遺産取得税）の合憲性が争われた裁判例を紹介する前提として、米国の憲法解釈の姿勢について若干整理を行う。

米国の憲法訴訟においては、具体的事件・訴訟の解決に必要な限りにおいて憲法問題が提起され、また、その限りにおいて裁判所の憲法判断が要請されるという「憲法判断回避の準則」が定式化されている⁴⁵。これによって、裁判所が政治の領域に過度に踏み込むことを避け、法原理機関として自己のアイデンティティを保持していこうとする姿勢は、司法消極主義と呼ばれている。これと対照をなす姿勢が司法積極主義である⁴⁶。

米国の憲法解釈観について、例えば19世紀後半ころは、条文に焦点を当てた考え方が支配的であった⁴⁷。最も基本的な準則としては、法律の場合と同様、憲法を制定した人の意図を確定することにあつた。この当時の学説の憲法解釈観からの具体的な帰結として、第一に、自然法が憲法解釈の正当な基準として認められないこと、第二に、政府の一般原則といったものも、正当な憲法解釈の根拠とされえないこと、第三に、憲法の意味が極めて静態的に理解されることである⁴⁸。そして、裁判所の憲法解釈と立法府による憲法解釈との関係について、司法審査権は重大な権限であるから、慎重に行使されるべきで、明白に憲法違反と言いうるのでない限り合憲性が支持されるべき

⁴² 渋谷雅弘「資産移転課税（遺産税、相続税、贈与税）と資産評価（一）」法学協会雑誌110巻9号90頁（1993）。Black's Law Dictionary 313（5th pocket edition 2016）。佐古・前掲注（29）53頁以下。高野・前掲注（35）287頁。川端康之教授は、遺産自体に対して遺産の世代間移転そのものを課税のきっかけとして課される租税であり、死亡の時点で財産を移転させるという「特権」（privilege）に対する一種の個別消費税（excise tax）と理解されているとする（川端・同上論文同頁）。

渋谷雅弘教授は、遺産税は、「遺産を残すという形で富を処分することに対する課税であり、広い意味で消費税に似ている」（渋谷・前掲注（30）23頁）と述べておられる。

⁴³ わが国においては、相続税の課税根拠は相続人が相続により新たな経済的価値を取得することに求められるべきであり、新たに取得した価値の一部を還元するものである限りにおいて相続税制が憲法の所有権保障に抵触しないと解されている（三木・前掲注（37）9頁）。

⁴⁴ Lowenstein, *supra* note 26, at 123.

⁴⁵ 佐藤幸治『日本国憲法論』626頁（成文堂、2011）。

⁴⁶ 佐藤・同上書627頁。

⁴⁷ 松井茂記『司法審査と民主主義』32頁以下（有斐閣、1991）。

⁴⁸ 松井・同上書同頁。第三の「静態的な理解」とは、憲法の意味は時代の変化に応じて変化するという動的な憲法解釈観は見られないということである（松井・同上書35頁）。

であるとした⁴⁹。

1970年代に入ってから、学説の争点は「消極主義か積極主義か」から「裁判所が憲法判断する際の価値の源泉は何か」に移った。憲法解釈をめぐる、あくまで憲法条文・歴史・憲法の構造からの「解釈」に限るべきだとする解釈主義

(interpretivism) と、憲法の文言以外の根拠（自然法や道徳哲学）によって憲法の意義を判断する非解釈主義 (noninterpretivism) との対立があった⁵⁰。しかし、しだいに解釈主義と非解釈主義の枠組みは誤っているとされ、すべての憲法裁判は憲法の解釈であることを前提に、解釈の源泉を起草者の考えに求める始原主義（原意主義）と、それを拘束的と考えず、起草者の考えを超えた解釈を求める非始原主義（非原意主義）が対立した⁵¹。

2 連邦遺産税の合憲性の判断

(1) Scholey v. Rew (1874)⁵²

連邦遺産税の合憲性が争われた裁判例の中でも、連邦最高裁の判断を中心としてその動向を整理する⁵³。現在の連邦遺産税が導入された1916年以前に、南北戦争時代の相続税 (succession tax) の合憲性が争われた事例として、Scholey v. Rew 事件がある。原告である Scholey の妻は、前夫の Elwood が1863年に死亡したため Elwood の遺した遺産の3分の1を受け取り、残りの3分の2を3人の子供が受け取った。Scholey とその妻は1867年に結婚したが、2年後に妻が死亡し、Scholey と3人の子供が遺産受取人となった。Scholey は、妻の遺した遺産のうち、Elwood の遺産に当たる部分については相続税 (succession tax) の課税対象遺産から除外すべきであると主張した事案である。

主な争点は、妻自身の遺産に当たる部分と死亡した前夫の遺産に当たる部分を明確に区別したうえで、前夫の遺産に当たる部分を課税対象遺産から除外すべきか否かであったが、相続税 (succession tax) の合憲性についても争われた。

連邦最高裁判所は、憲法第1条第8節によって議会に付与されている権限は、租税、関税、賦課金及びエクサイズタックス (excise tax) を課し徴収すること、合衆

⁴⁹ 松井茂記『アメリカ憲法入門〔第8版〕』105頁（有斐閣、2018）。ここに、憲法解釈は断固として裁判所の役割であるという Marbury 判決におけるマーシャルの見解との対立が見られる（松井・前掲注（47）36頁）。

⁵⁰ 樋口範雄『アメリカ憲法』130-131頁（弘文堂、2011）。松井茂記『日本国憲法〔第3版〕』93頁（有斐閣、2007）。

⁵¹ 松井・同上書94頁。

⁵² 90 U.S. 346 (1874)。

⁵³ 世代跳躍移転課税制度の合憲性が争われた事例は現在のところなく、遺産税や贈与税の先例が、合憲性についての争いからより最近の移転課税を保護している表れではないかと考えられている（JOHN K. McNULTY, GRAYSON M.P. MCCOUCH, FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION 34 (8th ed 2016)）。

国の債務を支払い、共同の防衛及び一般的福祉のために支出することであると確認した。そして、言い換えれば、議会が共同の防衛に及び一般的福祉のために支出するためであれば、それはエクサイズあるいは関税である。そして、1872年に廃止された相続税は「共同の防衛のために規定された税」（戦費調達のための税）であるから、そのような税は地租でも人頭税の強要でもないことは憲法の条文から明らかである。つまり、憲法第1条第8節に列挙される課税権の解釈は行わず、戦費調達のための税であるからそれはエクサイズ（課税権の範囲内）の性質をもつと判断したと考えられる。また、連邦最高裁は、相続税の賦課は、市民戦争の戦費調達のためという政治的な決定であったことから、戦後その合憲性について詳細に判断することを避けたとも解されている⁵⁴。

Scholey 判決において示された、戦費調達のため（共同の防衛のため）の憲法上のエクサイズという相続税の性質は、次に起こるスペイン戦争時にもその成立を認める根拠となった⁵⁵。

（2） Knowlton v. Moore (1900) ⁵⁶

1900年の Knowlton v. Moore 事件でも、相続税 (legacy tax) は直接税 (direct tax) ではなく間接税 (indirect tax) であるとしてその合憲性が支持されている。Knowlton 氏は 1898 年 10 月に死亡し、彼の遺言は適正に証明された。遺言執行人のなした異議申立てによると、1898 年法が違憲であったと主張している。被相続人らの申告書は、動産は 250 万ドルを超える額であり、いくつかの相続財産 (legacies) は、それぞれ 1 万ドル以下のものから 150 万ドルを超えるものまでである。国は、これらの相続財産及び分配利益について課税したが、調整した税率の適用上、被相続人の動産全体をそれぞれの調整率とみなし、遺言の下それぞれの受取人に来る額ではない。制定法の下税率は、1 万ドルの相続財産に対して低い税率から、100 万ドルを超える相続財産に対して高い税率で累進的であったため、この決定は税の総額を大幅に増やした。遺言執行人の主張は、1 万ドルより低い相続財産を税の対象から除外していること等を定めた 1898 年法が違憲であると主張した⁵⁷。

White 裁判官は、相続税 (legacy tax) は財産それ自身に直接課税するのではなく、相続によって財産が移転するという行為に対する課税であると述べ、間接税であると判断している。

⁵⁴ Lowenstein, *supra* note 26, at 136-137. 同論文は、この判決を憲法第1条の課税権の硬直した解釈 (tortured interpretation) を通して合憲判断を下したと評価している。

⁵⁵ *Id.* at 137. Ch. 448, § 29, 30 Stat. 448, 464-465 (1898) .

⁵⁶ 178 U.S. 41 (1900) .

⁵⁷ とりわけ、合計が 1 万ドル以下の遺産を課税対象としていないこと、累進税率の採用が違憲であると主張している。

さらに、連邦最高裁によると、相続税は、ローマや古代の法、フランスやドイツとその他の大陸国、そしてイングランドとその植民地の現代的な法によって創られた。そのすべての研究の中で、死は特別な課税権を行使する資源 (resource) を生み、資源の移転によって死者から生者へ即座に課税権が付与されるという原理が相続税の本質となっていることを証明しており、米国の税法もその本質に依っている。そして、憲法第1条第8節にいう「すべての租税、関税及び消費税は、アメリカ合衆国を通して均一でなければならない」との規定は、単純に地理的な均一性であり、「一般にアメリカ合衆国を通して影響を及ぼす」という表現と同義であると判示した⁵⁸。

この判決の法理論の中には、重大な歴史的誤りを含んでいると評されている⁵⁹。すなわち、独立戦争と大陸会議の歴史は、政府を無力化し市民の自由を奪ったヨーロッパとローマ法から脱却することによって新しい国家を創り上げるといった意思があった。ヨーロッパ法の原理に米国の本質があるとすれば、所得や富に対する没収的課税、適正手続きの濫用、そして死刑といったヨーロッパが犯した罪の歴史を無視することと同じである。つまり、Knowlton 判決によれば、議会は、エクサイズタックス (excise tax) の定義とどんなに離れていたとしても、いつでも「エクサイズ」タックスとして新しい税を要求することができるし、裁判所は連邦政府の政略としてそれを受け入れるだろうということである。

憲法の立案者は、ヨーロッパが自由を侵害した歴史を回避することを意図した。そのため、憲法の立案者は、市民に課税する中央政府の権限を列挙し明示的に制限することに極めて慎重であった。Knowlton 判決が受け入れられるためには、憲法それ自身の中に列挙されている課税権の必要性を解放しなければならない⁶⁰であろう。

White 裁判官は、相続税は、被相続人の遺した財産それ自体に課税するのではなく、遺言あるいは世襲 (descent) によって財産を移転するという行為への課税であると述べ⁶¹、相続税は転嫁する (shifted) ことが可能ではないから、直接税として扱われなければならないという主張も論駁した⁶²。幾人かの経済学者によって主張されるこの「転嫁性理論 ("shiftability theory")」は、憲法の意図するところと照らし合わせて明らかに裁判所によっては受け入れがたいと述べた⁶³。

(3) New York Trust Co. v. Eisner (1921) ⁶⁴

現代的な連邦遺産税の合憲性について最高裁が判断を下した有名な事例として、New York

⁵⁸ 178 U.S. at 42.

⁵⁹ Lowenstein, *supra* note 26, at 144.

⁶⁰ *Id.* at 145.

⁶¹ 178 U.S. 78.

⁶² 178 U.S. 81-82.

⁶³ 178 U.S. 81-82.

⁶⁴ 256 U.S. 345 (1921).

Trust Company v. Eisner 事件がある⁶⁵。この事例は、被相続人の遺言執行人が、徴収された連邦遺産税に対して、すでに納めた州相続税の控除の取扱いをめぐって提訴した事案である。原告らは、連邦遺産税の基準に従い算出した総遺産額から、既に支払った州相続税及び葬式費用等を控除した残額 67 万ドルが連邦遺産税の控除対象となるとした。しかし、連邦課税当局は、先に支払った州相続税は連邦遺産税の控除の対象とはならないとし、原告らはこれを不服として提訴した⁶⁶。

主な争点は、州相続税が連邦遺産税の控除の対象となるか否かであったが、連邦遺産税の合憲性についても争われた。州相続税が連邦遺産税の控除の対象となるか否かについて Holmes 裁判官は、連邦遺産税は被相続人に直接課税するものではないが、遺産の受取人が、合衆国とは無関係に課せられる州の相続税によって受けとる遺産が少なくなることは事実であると述べている⁶⁷。連邦遺産税法は、被相続人の遺した「富の移転」に対する課税であるが、州相続税は、遺産取得者の受益に対する課税であり、富に直接課せられる税である。したがって、各州の人口比に基づいた分割は必要なく、連邦遺産税と州相続税は、課税の根拠が異なるのであるから、連邦遺産税の正味遺産額の計算において州遺産税は控除の対象とはならないと判示された⁶⁸。

連邦遺産税の合憲性について最高裁判所は、被相続人に対する直接税ではなく間接税であるとして連邦遺産税の合憲性を支持した。なぜなら、遺産税は財産の「移転」に対するエクサイズタックスであり、財産そのものに直接課税するものではない（しかしながら、遺産税が移転された財産の価値に連動するとき、その境界線は希薄となる）から、連邦税から除外される財産の移転に適用することができる。そのため、制定法によって直接税から除外される財産は、遺産税（あるいは贈与税）の対象となる⁶⁹と判示した。

Holmes 裁判官は、Knowlton v. Moore 事件判決を踏襲して判決を下している⁷⁰。

⁶⁵ 遺産税及び贈与税が導入された当初は、これらの税が規定される前になされた移転に対して、遡及的に課されることが違憲であるかという問題があった。このような適正手続条項を基礎とした納税者の主張は、初めの数個の事件においては認められた (See, Nichols v. Anderson, 274 U.S. 531 (1927))。しかしながら、比較的最近になって最高裁判所は、United States v. Carlton において「合理的な手段を超えた正当な立法上の目的」のみを要求するというより寛大な基準を提唱した。したがって、税率の拡大あるいは技術的な修正の形式の中での遡及は、ある程度許されるということである (See, Nichols v. Anderson, 274 U.S. 531 (1927))。これは、贈与税が法の制定後の贈与のみに適用される (IRC § 2052 (c)) ことと対照的である (McNulty, *supra* note 53, at 35.)。

⁶⁶ 事案の詳細については、佐古・前掲注 (29) 52 頁以下参照。

⁶⁷ *Eisner*, 256 U.S. at 349.

⁶⁸ 佐古・前掲注 (29) 53 頁。

⁶⁹ See, United States v. Wells Fargo Bank, 485 U.S. 351 (1988) .

⁷⁰ Evgeny Magidenko, *Classifying Federal Taxes for Constitutional Purposes*, 90 U. Balt. L. Rev. 57 (2015).

Knowlton 判決が出た時代は相続税（遺産取得税）であったが、Eisner 事件が起こったのは連邦遺産税が採用されてからである。Holms 裁判官は、この2つの違いは重要でないと考えていた⁷¹。

さらに、20世紀初頭の裁判官たちは、民主主義の下において、議会や革新主義者が個人の富に目をつけると、たとえ憲法の意図するところやその制限された権限を明らかに誤って解釈していたとしても、連邦最高裁判所はそれに反対することによって得るものが何もなかったとの指摘もある⁷²。

Eisner 判決の40年後、内国歳入庁による遺産税の適用について争われた United States v. Manufacturers Nat' l Bank of Detroit⁷³事件が、Eisner 判決を踏襲してその合憲判断を下して以降、遺産税の合憲性について連邦最高裁は判断を下していない。

第5節 結語

本章の目的は、米国連邦遺産税の憲法適合性をめぐる裁判例を整理検証することにより、制度疲労を起こしていると批判される我が国の相続税制度の抜本的な改革がいかなる視点からなされるべきかについて、その改革の示唆を得ることにあつた。

米国における相続税及び遺産税の歴史的展開の過程を概観すると、連邦遺産税が恒久的な租税として課されるようになった1916年が1つの大きな転換期であつたと位置づけられる。

さらに、本章では詳述しなかったが、1976年の世代跳躍移転課税の導入も注目値する。世代跳躍移転課税の考え方は、わが国の相続税制度の改革の方向性に重要な示唆を与えるものであることを指摘しておかなければならない。

税制改革の方向性の適正な議論は、まず改革の対象となる税の本質が、ストックに対する課税かフローに対する課税か、あるいは移転自体に課税するのかといった点が発点とされなければならない。連邦遺産税の議論は、この租税の本質論について精密な議論がなされており、課税根拠に関してダイナミックな議論が裁判過程でなされてきたことが確認できた。

すなわち、米国連邦遺産税が導入されてから、その合憲性について初めて連邦最高裁が判断を下したのはEisner判決である。連邦最高裁は、遺産税は財産の「移転」に対するエクサイズタックスであり、財産に直接課税するものではないと判示し、連邦遺産税の合憲性を支持した。Eisner判決は、連邦遺産税は憲法第1条8節にいうエクサイ

⁷¹ この点についても、Knowlton 判決が遺産税もまた間接税であると判示したことと同様である (*Knowlton*, 178 U.S. at 47)。

⁷² Lowenstein, *supra* note 26, at 146.

⁷³ *See*, 363 U.S. 194 (1960) .

ズタックスであるとして、憲法適合性を明らかにした点で重要な意義を有する。しかし、その理由付けは過去の裁判例を踏襲している点にも注目できる。Knowlton v. Moore 事件判決でも、相続税は、相続によって財産が移転するという行為に対する課税であると述べ、間接税であると判示している。これを踏襲する形で、Eisner 判決において Holmes 裁判官は、財産を移転するという行為に対して課税するのであるから、これは遺産税であるか相続税であるかの違いは重要ではないとした。

1921 年に連邦遺産税の合憲性が示されて以降、連邦最高裁はこの見解を維持し続けているが、長い間異議なくそのままになっているために、それが憲法上正当であると決めてかかることはできない⁷⁴という指摘も重要である。つまり、「憲法というものの性質上、憲法判断を求められる対象が国の政治的・経済的・歴史文化的な諸側面と深いかわりを持ち、裁判所には的確な現状認識に立った洞察力に富んだ法的判断が期待されていること、それは特に最高裁判所に妥当すること」⁷⁵が常に念頭に置かれなければならないであろう。

相続税（遺産税）の課税根拠の議論は、いかなる課税方式を採用するかについての議論と密接な関係をもつ。そして、相続税の課税根拠に関しては、特に社会の状況を分析し、租税という強制的な手段を用いて富を収奪し、再分配していくことが果たして正義として支持されるかが常に見極められなければならない⁷⁶。家族の在り方の変容や超高齢化社会といった、現行の相続税創設の当時とは国のありようが大きく変貌していることを度外視して、税収確保の観点から小手先の議論がなされる時代は終焉したことを指摘しておかなければならない。わが国の相続税改革の方向性も、制度疲労していると指摘される問題点を具体的に整理し、租税公平主義の担税力に応じた課税といった憲法的価値概念をも射程に入れた抜本的議論がなされるべきである。

米国の連邦遺産税をめぐる憲法適合性の古典的ともいえる重要裁判例を紹介することにより、相続税改革の議論に一定の示唆を得ることができたことを指摘して本稿の結びとしたい。

⁷⁴ Lowenstein, *supra* note 26, at 124. 同論文では、Eisner 判決以降、連邦最高裁判所によって実質的な合憲性の再検討がされることなく、何十年を通して維持され続けているが、1921 年最高裁判所が、その判決に至る際に「厳格な解釈 (strict constructionist)」という合憲性の分析を怠ったことは歴史的な見方から明らかであるとして、憲法 1 条 8 節に列挙される具体的課税権の視点から、連邦遺産税の合憲性を再検討すべきであると述べている。

⁷⁵ 佐藤・前掲注 (45) 628 頁。

⁷⁶ 増田・前掲注 (5) 182 頁。

第7章 米国連邦遺産税における不動産の時価評価の法的構造

第1節 はじめに

わが国の相続税は、相続財産に含まれる不動産の評価を、国税庁の定める財産評価基本通達（以下、「評価通達」あるいは単に「通達」という。）に依拠して行っている。通達による評価の合理性は、納税者間の公平性を担保するといったことになることが判例によって認められている¹が、一方で、従来から通達による評価は、課税要件法定主義に反するとの批判²や、課税庁による通達の使い分けが納税者の予測可能性を阻害し恣意的課税を招くといった租税法律主義の問題³が久しく指摘されてきた。

本章は、わが国の相続財産の時価評価をめぐるこれらの問題を踏まえ、租税法律主義の要請は、法律による行政の厳格な遂行を伴って担保され、その結果として納税者の権利は保護されるとの視点から⁴、米国連邦遺産税における総遺産の評価の法構造を明らかにし、今後のわが国の相続財産の時価評価の在り方に示唆を得ることを目的とする。とりわけ、米国連邦遺産税において総遺産に含まれる財産のうち、不動産に焦点をあて、いかなる法的構造のもとに時価評価が行われているかについて検証していくことにする。

米国における資産評価、とりわけ株式の評価に関しては、すでに多くのすぐれた先行研究が蓄積しているところでえあるが⁵、不動産の評価に関する研究は決して多いとはいえないのが現状である⁶。本比較法研究の意義は、納税者の権利保護の原則である

¹ 東京高判昭和58年8月16日税資133号462頁。

² わが国の相続税の財産評価の問題に関しては、すでに数多くの先行研究が存在するため本章では詳述しない。玉國文敏「通達課税の一側面」小早川光郎＝宇賀克也編『行政法の発展と変革 下巻』492頁（有斐閣、2001）等参照。判例も、通達は国民に対して拘束力を有するものではないとしている（最判昭和38年12月24日訟月10巻2号381頁）。

³ 増田英敏「相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈（上）」税務弘報64巻10号71頁、（中）64巻13号69頁（2016）、（下）65巻1号169頁（2017）、大淵博義『『財産評価基本通達・総則6項』の適用のあり方（下）』税理39巻13号14頁（1996）等がある。

⁴ 増田英敏『納税者の権利保護の法理』9頁（成文堂、1997）。

⁵ 渋谷雅弘「資産移転課税（遺産税、相続税、贈与税）と資産評価（1）～（5）」法学協会雑誌110巻9号1323頁（1993）、10号1505頁、111巻1号69頁、4号59頁、6号769頁、関俊彦「アメリカ合衆国連邦遺産税・贈与税における株式評価」租税法研究8号108頁（1980）等がある。

⁶ 不動産評価に関しては、米国の財産税を素材とした先行研究がある。例えば、石島弘『課税標準の研究』397頁以下（信山社、2003）では、米国の財産税の検討を通して、我

租税法律主義の視点からの不動産の時価評価に関する研究が、わが国の相続財産の時価評価の研究に寄与することである。

本章の構成は以下のとおりである。まず、米国連邦遺産税の法的構造を概観する。米国連邦遺産税は内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 2001 条以下に規定されており、2031 条から 2046 条は総遺産に関する規定である。総遺産に関する規定のうち、2031 条 (総遺産の定義) から 2032A 上 (一定の農場その他の不動産の評価) に重点を置いて整理する。つづいて、総遺産に含まれる財産の評価に関する財務省規則の構造を明らかにする。財務省規則 (Treasury Regulation) は、総遺産に含まれる財産の価値は公正市場価値で評価されるとして、公正市場価値の定義を規定し、その例外として農場その他の目的で利用される不動産の評価についても規定する。そして、不動産の公正市場価値はいかに測定されるか、また、例外規定として位置付けられる 2032A 条と関連する財務省規則の規定に関する米国の議論を概観する。最後に、米国財務省規則の法的効力について若干の整理を行う。

第 2 節 米国連邦遺産税の法的構造

連邦遺産税 (federal estate tax) は、人が死亡したときに財産を移転するという特権に対して課せられる税である⁷。連邦遺産税は、死亡時に米国の市民 (citizens) または居住者 (residents) であった被相続人の課税財産 (taxable estate) に対して課される⁸。

連邦遺産税は、死亡時に引き継がれるものに課税され、死亡前に所有されていたものや、死亡後に被相続人が受け取るものには課税されない。連邦遺産税は、被相続人の遺産全体に対して課せられるものであり、様々な被相続人が受け取る財産に対して課せられるものではないため、少なくとも内国歳入法典 2031 条に基づいて被相続人の課税対象となる遺産総額を計算するために被相続人の財産の評価は、通常、それらの財産の行き先を考慮することなく行うことができる。

遺産税額の計算は、内国歳入法典 2001 条 (b) 項は、被相続人の課税遺産に被相続人の調整済贈与額 (adjusted taxable gifts) を加算した額に、同条 (c) 項の税率表に基づき暫定的な税額を算出した後、1976 年 12 月 31 日以降に行われた贈与に対して、その贈与が行われたときに同条 (c) 項に基づく現行の税率が有効であった場合に

が国の固定資産税の課税標準の合理性を図る観点から種々の検討がなされている。渋谷雅弘「アメリカの財産税における取得時評価について」法学 61 巻 1 号 1 頁 (1997)。

⁷ Knowlton v. Moore 178 U.S. 41 (1900)。連邦遺産税の性質については、拙稿「アメリカ連邦遺産税の合憲性—わが国の相続税の在り方を検討する素材として」税務弘報 67 巻 12 号 155 頁以下 (2019) 参照。

⁸ I. R. C. § § 2001-2058。米国の市民あるいは居住者でない被相続人は、一定の資産について遺産税が課される (I. R. C. § § 2101-2108)。

支払われたであろう贈与税の合計額を差し引くことにより算出すると定めている。

被相続人の課税遺産は、総遺産 (gross estate) から、一定の控除 (deduction) を差し引いたものである。被相続人の総遺産には、内国歳入法典 2031 条から 2046 条に規定されている範囲で、不動産、動産、有形、無形、場所を問わず、すべての財産が含まれる⁹。控除については、内国歳入法典 2051 条から 2058 条に規定されている。連邦遺産税は、被相続人が米国市民又は米国居住者であった場合、世界中の財産を含む。連邦遺産税は、被相続人の所有権に基づくものではなく、被相続人が死亡時にその財産に対して過剰な力や支配力を持っていたことに基づく財産も対象としている。

内国歳入法典 2036 条は、(1) 被相続人が財産を譲渡し、(2) 被相続人が譲渡に対して十分な対価を受け取らず、(3) 被相続人が財産の所有もしくは享受、または財産からの収入に対する権利を保持しているか、または財産もしくは財産からの収入を所有もしくは享受できるものを指定する権利 (単独もしくは他者と一緒に) を保持している場合、被相続人の総遺産に含まれる¹⁰と規定している。内国歳入法典 2036 条から 2038 条は、すべて被相続人が一度は所有し、その後に譲渡した財産であるのに対して、内国歳入法典 2041 条は、被相続人の死亡時に被相続人の名義でない財産を被相続人の総遺産に引き入れるものであり、従って、被相続人の検認財産¹¹ (probate estate) には含まれない。

一般的なルールとして、総遺産に含まれる財産は、死亡日の公正市場価値 (fair market value) で評価される。公正市場価値について制定法上に定義規定はなく、財務省規則 (Treasury Regulation) に規定されている。財務省規則 20.2031-1 (b) は、公正市場価値は、売買を強制されていない自発的な買い手と売り手の間で、双方が関連する事実について合理的な知識を持っている場合に成立する価格であると定義している¹²。

財務省規則は、特定の財産を評価する方法を詳細に定めている。例えば、財務省規則 20.2031-2 では、市場性のある有価証券の評価方法について、高値と安値の平均

⁹ I. R. C. § 2031.

¹⁰ 例えば、被相続人が不動産の所有権を持っていなくても、被相続人が不動産又は不動産からの収入のすべてを享受する人であった場合、または被相続人が (単独または他の人と一緒に) 収入または不動産からの収入のすべてを享受できる人をコントロールできた場合、被相続人が不動産を所有していたかのように、その不動産を被相続人の総財産に含める (See, Marguerite Munson Lentz, *Basic Estate Tax Simplified*, 27 Michigan Prob & Est Plan J 9 (2008)).

¹¹ 検認とは、被相続人名義の資産を管理し、被相続人の債務や管理費用を処理した後、被相続人の資産を被相続人の遺言による受益者 (有効な遺言書が検認されている場合) または遺留分を有する相続人 (有効な遺言書が検認されていない場合) に譲渡する手続きである。検認は、被相続人の単独名義の資産にのみ適用される。相続税の計算では、被相続人の遺産総額は、検認管理の対象となる資産よりもはるかに広い範囲に及ぶ、検認財産が出発点となる。

¹² Treas. Reg. § 20.2031-1(b).

化、死亡が取引日に発生しなかった場合の処理（死亡直前の最後の取引日と死亡日後の次の取引日の加重平均を使用）、高値と安値が利用できない場合の買値と売値の使用など、詳細に規定している。

遺言執行者（executor）¹³は、内国歳入法典 2032 条の下で、総遺産と連邦遺産税の額を減少させる場合には、代替評価日（alternative valuation）を選択することができる¹⁴。代替評価日は、通常、死亡日から 6 か月後であるが、この 6 か月間に財産が分配、売却、処分された場合、その財産の代替評価日は、その財産が分配、売却、処分された日となる。この選択は、一度行くと取消すことができず、遺言執行者が望む財産だけについて代替評価日を選択することもできない。遺言執行者は、6 か月以内の分配、売却、処分のタイミングを選ぶことで、総遺産と連邦遺産税をある程度コントロールすることができる。

第 4 節で述べる通り、連邦遺産税に限らず、不動産の評価は最高かつ最善の利用価値で評価するとされている。具体的な価値を裁判所が判断する場合は、両当事者の鑑定書と鑑定に使用された方法を検討する。鑑定書を検討する際に考慮される要素は、鑑定人の不動産に対する精通度などがある。その結果、評価をめぐる紛争が訴訟に発展した場合、どちらの鑑定人の分析が最も信頼できるかで解決することが多い¹⁵。

内国歳入庁（Internal Revenue Service）が納税者の評価額に異議を唱える可能性があるという懸念に加えて、連邦贈与税が遺産税の負担減少目的で財産を過小評価した場合にはペナルティを受ける可能性がある。内国歳入法典 6662 条は、1989 年 12 月 31 日以降に提出された連邦遺産税及び贈与税の申告に適用される。この罰則は、①遺産税・贈与税申告書に記載された財産の価値が、正しいと判断された金額の 50% 以下であり、②過少支払いの金額が 5000 ドルを超える場合、遺産税・贈与税の評価額の大幅な過少支払いに関連する過少支払いの 20% に相当する¹⁶。また、申告書に記載された評価額が、最終的に正しいと判断された評価額の 25% 以下の場合には、評価額の過少申告となり、ペナルティ率は 2 倍の 40% となる¹⁷。

第 3 節 総遺産（gross estate）に含まれる財産の時価評価と財務

¹³ 連邦遺産税は遺言執行者によって支払われなければならない（I. R. C. § 2002）。国内で任命され、資格を持ち、活動している遺言執行者または管財人がいない場合、法典で使用されている「遺言執行者」という用語は、「被相続人の財産を実際又は推定的に所有しているもの」を意味する（I. R. C. § § 2203, 7701(a)(47)）。

¹⁴ I. R. C. § 2032.

¹⁵ Mary Ann Mancini Williams Mullen & Stefan F. Tucker, Estate Planning for Real Estate, 51 ANN. TAX CONF. 30 (2005).

¹⁶ I. R. C. § § 6662(a), (g).

¹⁷ I. R. C. § 6662(h)(2)(c).

省規則 (Treasury Regulations)

わが国では、相続財産は時価によって評価すると規定されており（相続税法 22 条）、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と解されている。米国においても、総遺産に含まれる財産の評価は、時価である公正市場価値によって客観的に評価するのが原則である。財務省規則 20.2031 (b) によると、公正市場価値とは、売買を強制されていない自発的な買い手と売り手の間で、双方が関連する事実において合理的な知識を持つ場合に成立する価格¹⁸を指す。公正市場価値は、司法上の評価において一般的に用いられる理論的な概念であり、遺産税、贈与税、所得税など、すべての連邦政府および多くの州の税務問題に適用されている価値基準である¹⁹。様々な判例を通して公正市場価値の定義が明らかになってきたのは 1920 年代であり、「自発的な買い手と売り手」や「合意的な知識を持つ」といった概念、公正市場価値に対する強制力の影響などの概念が議論され、公正市場価値を決定する際に考慮すべき要素として確立された²⁰。

被相続人の総遺産に含まれる特定の財産の公正市場価値は、強制的な売買価格によって決定されるものではない。また、ある財産の公正市場価値は、その財産が最も一般的に販売されている市場以外の市場における販売価格によって決定されるものでもなく、必要に応じてその財産の所在地を考慮する。したがって、被相続人の総遺産に含まれる財産のうち、一般の人が小売市場で入手するものの場合、そのような財産の公正市場価値は、その商品または同等の商品が小売で販売されるであろう価格である。例えば、被相続人の総遺産に含まれる自動車（一般の人が小売市場で入手する物品）の公正市場価値は、同じ又はほぼ同じメーカー、モデル、状態などによって自動車一般の人に購入される価格であり、被相続人の特定の自動車の中古自動車のディーラーによって購入される価格ではない。評価日における価値を決定するために、すべての関連する事実及び要素は、すべての場合において考慮されなければならない。また、遺言執行者が内国歳入法典 2032 条に基づいて代替評価日を選択した場合は、同条に規定された日付と調整を加えた時点での公正市場価値である²¹。

被相続人が 1962 年 10 月 16 日以降 1964 年 7 月 1 日以前に死亡した場合の被相続人

¹⁸ Treas. Reg. § 20.2031-1(b). The fair market value is the price at which the property would change hands between a willing buyer and a willing seller, neither being under any compulsion to buy or sell and both having reasonable knowledge of relevant facts.

¹⁹ Jay E. Fishman, et al., STANDARDS OF VALUE THEORY AND APPLICATIONS, 2ed, 35 WILEY (2013).

²⁰ *Id.*, at 6.

²¹ *Id.*

の米国外に所在する不動産の価値は、一定の条件の下で被相続人の総遺産に含まれない²²。被相続人が1962年1月31日以降に取得した米国外に所在する不動産（被相続人及び遺族が共同賃借権または完全所有権で補油する不動産を含む）、そのような不動産の持分、またはそのような不動産に関する一般指名権は、1962年2月1日以前に被相続人が取得したものとして扱われる²³。また、米国外に所在する不動産に対して1962年1月31日以降に行われた資本的追加または改良の部分は、その不動産の価値を著しく増価させる限りにおいて、1962年1月31日以降に取得された不動産として扱われる²⁴。財務省規則 20.2031-2 から 20.2031-8 に具体的に記載されていない財産の評価は、20.2031-1 に定められた一般原則に従って行われる²⁵。

遺言執行者が内国歳入法典 2032 条に基づく代替評価日を選択した場合、被相続人の死亡日に総遺産に含まれていた財産は、原則として以下のいずれかの日に評価されたことになる²⁶。(1) 被相続人の死亡後6か月（被相続人が1970年12月31日以前に死亡した場合は1年）以内に分配、売却、交換、その他の処分が行われた財産は、最初に分配、売却、交換、その他の財産の処分が行われた日、(2) 被相続人の死亡後6か月（1970年12月31日以前に死亡した場合は1年）以内に分配、売却、交換、その他の処分が行われなかった財産は、被相続人の死亡後6か月（1970年12月31日以前に死亡した場合は1年）経過した日、(3) 時の経過により影響を受ける財産や権利は、被相続人の死亡日に評価されるが、時の経過によらない財産や権利の価値は、被相続人の死亡後6か月（被相続人が1970年12月31日以前に死亡した場合は1年）経過した日、または分配、売却、交換、その他の処分を行った日のいずれか早い日に調整して評価される²⁷。

第4節 不動産評価における公正市場価値

1 一般原則—最高かつ最善の利用 (highest and best use)

公正市場価値の決定には、不動産市場に影響を与える多くの複雑な要因を分析する

²² Treas. Reg. § 20.2031-1(c) (1).

²³ Treas. Reg. § 20.2031-1(c) (2).

²⁴ Treas. Reg. § 20.2031-1(c) (3). したがって、総遺産には、オフィスビル、工場、家屋、フェンス、排水溝、その他の資本など、改良されていない不動産に対する改良の価値や、1962年1月31日以降に不動産に施された資本的追加や既存の改良の価値が含まれる場合がある。

²⁵ Treas. Reg. § 20.2031-9.

²⁶ Treas. Reg. § 20.2032-1(a).

²⁷ Treas. Reg. § 20.2032-1(a) (1)-(3). 「分配、売却、交換、その他の処分」とは、財産が総遺産の一部をなさなくなるようなあらゆる方法を示す。例えば、被相続人の死亡時に手元にあったお金が、その後、葬式費用の支払いに使われたり、その後、投資されたりした場合は、「その他の処分」に該当する (Treas. Reg. § 20.2032-1(c)).

必要があるため、不動産鑑定士は、評価訴訟で証言する専門家証人として頻繁に採用されている²⁸。連邦最高裁判所は、1943年に判決が下された *United States v. Miller*²⁹で、周辺地域に最近の販売実績がない不動産の公正市場価値を決定することは、せいぜい情報をもった人による推測にすぎないと述べたが、この判決が下されて以来、不動産鑑定士の仕事は飛躍的に成長した³⁰。不動産鑑定士は、連邦証拠規則 (Federal Rules of Evidence)³¹に基づいて専門家証人として認められており、専門組織、政府および民間の認証、政府が規制する実務基準をもち、その証言が十分に科学的であることを裏付けている³²。

最高かつ最善の利用 (the highest and best use) 価値で評価するという考えは、不動産を評価する際の一般原則であり、財務事務 20. 2032A-3 の「最高かつ最善の利用に基づいて決定された公正市場価値ではなく」³³という文言から、連邦遺産税も不動産の公正市場価値は最高かつ最善の利用価値を前提にしているといえる。不動産の最高かつ最善の利用とは、不動産の評価時点で実際に使用されている用途ではなく、その不動産が最大の収益や利益を生み出すための用途に基づくものである³⁴。死後合理的な期間内に利害関係のない第三者に財産が売却された場合、内国歳入庁はその売却価格で財産を評価する。しかし、後の売却価格に被相続人の死亡時には存在しなかった要素が反映されている場合、売却価格は不動産の死亡日の価値を正しく反映していない可能性がある。逆に、不動産を購入する人が親戚や親しい友人である場合は、売却価

²⁸ Willian H. Wilson, *Valuation of Real Property—Role of the Expert Witness*, 44 Wash. L. REV. 687 (1969). See also, James C. Bonbright, *The Valuation of Real Estate for Tax Purposes*, 34 COLUM. L. REV. 1397 (1934).

²⁹ 317 U.S. 369 (1943).

³⁰ *Id.* at 711.

³¹ See, FED. R. EVID. 702. 知識、技術、経験、訓練、または教育により専門家としての視角を有する証人は、以下の場合に、意見などの形で証言することができる。(a) 専門家の科学的、技術的、またはその他の専門的知識が、事実の判断者が証拠を理解する、または問題となっている事実を決定するのに役立つ場合、(b) 証言が十分な事実またはデータに基づいている場合、(c) 証言が信頼できる原則と方法の産物である場合、および(d) 専門家がその原則と方法を本件の事実信頼できるように適用した場合。

³² Jason S. Kirwan, *Appraising a Presumption: A Modern Look at the Doctrine of Specific Performance in Real Estate Contracts*, 47 WM. & MARY L. REV. 709 (2005).

³³ Treas. Reg. § 20.2032 A-3. If this election is made, the property will be valued on the basis of its value for its qualified use in farming or the trade or business, rather than its fair market value determined on the basis of highest and best use (irrespective of whether its highest and best use is the use in farming or other business).

³⁴ 環境的に汚染された不動産を浄化するためのコストを考慮して不動産の価値を下げることはできる。投機的な環境問題を考慮した割引は、納税者が被相続人の死亡日の時点で、潜在的な買い手が不動産の状態を環境問題として認識していたことを証明できない限り、認められない。

格では公正市場価値を確立できない³⁵。

最高かつ最善の利用とは、次のような特徴をもつ利用法と定義されている³⁶。すなわち、(1) 法的かつ物理的に可能であること、(2) 適切にサポートされていること、

(3) 財政的に可能であること、(4) 土地の価値が最も高くなること、の4つの特徴を有する。これは、その不動産にとって最もふさわしい、最も可能性の高い用途を指す。ある用途が最もふさわしいものであるためには、様々な事業の目的が適切に調整されなければならない。地域、自治体、開発者、隣接する土地所有者の価値は、想定される最高かつ最善の利用を達成するために妥協される可能性が高い。

連邦最高裁判所は、*Olson v. United States*³⁷において、「不動産が適応可能であり、合理的に近い将来に必要とされる、あるいは必要とされる可能性が高い、最高かつ最善の利用とは、必ずしも価値の尺度としてではなく、そのような用途に対する需要の見通しが、不動産が指摘に保有されている間の市場価値に影響を与える程度にまで考慮されるべきである」³⁸と述べて、土地所有者が土地の「実際の使用と特別な適応性」を土地収用の評価に含めることを求めた³⁹。

不動産鑑定士は、市場の需要、その地域の経済発展、企業や個人の具体的な計画（その土地を開発するために既に取られた行動を含む）、その土地が買収された時点におけるその土地の用途を見て、その土地の経済的価値がなんであるかを検討する⁴⁰。ほとんどの場合、不動産の最高かつ最善の利用を決定するために、以下の3つの一般的な鑑定方法のいずれかを検討することになる。

一般的に認められている鑑定実務では、販売比較分析法（Sales Comparison

³⁵ 通常、死によって財産の価値が変わることはないが、例えば中小企業が価値あるパートナーを失った場合など、死亡によって所有権だけでなく価値も変化する少数のケースでのみ、死亡時の価値が死亡による変化を反映しているかどうかを判断する必要がある

(Diana S.C. Zeydel & Norman J. Benford, *Valuation Principles and Recent Developments: Practical Guidance for the Estate Planner*, 34 REAL PROP. PROB. & TR. J. 217 (1999)) .

³⁶ Stephen Sussna, *The Concept of Highest and Best Use under Takings Theory*, 21 URB. LAW. 113(1989)).

³⁷ *Olson v. United States*, 292 U.S. 246, 248 (1934).

³⁸ *Olson v. United States*, 292 U.S. 255 (1934).

³⁹ Brigid Sawyer, *Whose Highest and Best? Including Economic Development and Individual Landownership in the Highest and Best Use Standard*, 70 CATH. U. L. REV. 298 (2021). 最高かつ最善の利用基準は、不動産の最高かつ最善の経済的使用だけでなく、個人にとっての最高かつ最善の利用を考慮した要素を含むように拡大する必要がある。

⁴⁰ *Id.* at 311.

Analysis) ⁴¹、収益分析法 (Income Capitalization Analysis) ⁴²、コスト分析法

(Cost Analysis) ⁴³という通常3つの評価アプローチが用いられる。例えば、販売比較分析法は、同じ不動産、または販売されている不動産に最も類似した特徴を持つ不動産の最近の独立した販売実績に基づいている⁴⁴。ほかの物件との比較にあたっては、学校や教会、交通機関、文化的施設に近接していることなどの立地条件、融資条件、販売条件、土地の形状、地形、総面積、土地使用の制限や地区制、道路の間口やアクセス、利用可能なユーティリティや水利権、土地の特性、鉱物権、水辺の権利、既存の地役権、規約、通行権、リース、その他土地に付随する権利などの要素に着目しなければならない⁴⁵。

不動産鑑定士は、評価される不動産の種類に適したすべてのアプローチを使用して、異なるアプローチによる推定値を調整して、最終的な価値を算出する。しかし、どのようなアプローチであっても、最初のステップはその不動産の「最高かつ最善の利用」を決定することである⁴⁶。

近年では、最高かつ最善の利用の定義は、2つの部分からなる定義として書き換えることができると主張するものもある。すなわち、(1) 最高の経済的価値をもたらす、合理的に可能な財産の利用と、(2) 財産所有者にとっての個人的価値である⁴⁷。この定義では、最高かつ最善の利用という経済的基準が、財産の評価において考慮すべき追加の要因をもつと同様に、裁判所は個人的な価値の基準に同様の要因を組み込むことができるとされている。つまり、(1) 不動産での滞在期間、(2) 非経済的な移転コスト (友人や親戚との距離など)、(3) 不動産で発生した重要な生活上の出来事、(4) 不動産へのユニークな又はかけがえのない改造 (家族が不動産で使用するためにデッキを作ったなど) も考慮要素とされる。配偶者の選択的相続分 (遺言による相続分の代わりに配偶者が遺産から取得できる金額) は、遺産の段階的な割合で決定される。これは、不動産価格の一定割合、不動産の使用年数に応じた固定額、またはその

⁴¹ 周辺地域の類似不動産の販売状況を調査し、その価値を対象不動産との違いに応じて調整し、最終的な見積もりにまとめる手法である。通常、収益性を目的として購入されていない不動産の鑑定において、市場価値の主要な指標となる。

⁴² このアプローチは、不動産の潜在的な将来の純利益を分析し、資産の資本化技術を用いて現在価値を導き出す。また、商業用不動産や工業用不動産など、収益を生み出す物件に限られる。

⁴³ コスト分析は、既存の不動産を物理的に置き換えるためにどれだけのコストがかかるかを判断する。この分析法は、土地と、その土地にあるすべての改良点の建設費を別々に評価し、改良点が最初に設置されてから受けた減価償却費の調整を差し引く方法であり、建設予定の物件や市場で頻繁に交換されない特殊な物件などに最も適している。

⁴⁴ See, Rev. Proc. 79-24, 1979-1 C.B. 565.

⁴⁵ See, Rev. Proc. 79-24, 1979-1 C.B. 565. See also, Estate of Ratcliffe v. Comm' r, 63 T.C.M. (CCH) 3068 (1992).

⁴⁶ Jason S. Kirwan, *supra* note (39) at 711.

⁴⁷ Brigid Sawyer, *supra* note (39) at 311.

両方を組み合わせたものとなる。さらに、生活上の出来事や財産の変更は、際限の可能性（例えば、結婚式や亡くなった親族が作ったポーチは再現できない）や、特定の場所での定期的な出来事の累積効果に基づいて評価することができる。これらの出来事には、それぞれの特定の金銭的価値を割り当てることができ、それが最終的な価値に加えられる。これらの基準は、対象となる不動産と一対一で一致する可能性が低いいため、不動産の固有の条件を評価する際の基準となりうる。経済的基準に加えて、これらの基準は、最高かつ最善の利用のより完全な定義を形成するのに役立つだろう⁴⁸と考えられている。

2 農場その他の事業目的で利用される不動産

内国歳入法典 2032A 条は、遺言執行者が、農場目的のための農場として、または他の事業目的で利用されている適格不動産 (qualifies real property) の評価に関する特別な選択をすることができるものと規定している⁴⁹。この選択をした場合、その不動産は、最高かつ最善の利用に対する価値に基づいて決定された公正市場価値ではなく、農業又はその他の事業での的確な利用に対する価値に基づいて評価される（最高かつ最善の利用が農業又はその他の事業での利用であるかどうかは関係ない）⁵⁰。

この条項が制定される 1976 年以前は、連邦遺産税を支払うだけの利用を得ることができず、相続人が家族の農場を売却せざるを得ないことがあったため、農場の相続人が連邦遺産税を支払うために農地の一部または全部を売却せざるを得なくなる可能性を減らすために規定された⁵¹。すなわち同条項の目的は、農地を農業目的で継続的に使用することを奨励するとともに、従来の方法で農地を評価することが不公平であることを認識したうえで、高額な遺産税を支払うために、所有者の死後に家族の農地を売却する必要性を排除することにあった。連邦議会の意図は、この新しい評価方法によって、最高かつ最善の利用という推定に内在する投機的な価値を排除することにあった⁵²。

⁴⁸ *Id.* at 312.

⁴⁹ I. R. C. § 2032A.

⁵⁰ Treas. Reg. § 20.2032A-3(a).

⁵¹ “[in some cases the…[fair market value] estate tax burden makes continuation of farming…not feasible because the income potential from these activities is insufficient to service extended tax payments or loans obtained to pay the tax.” H. R. REP. No. 1380, 94th Cong., 2d Sess. 22 (1976), reprinted in 1976 U. S. C. C. AN. 2897, 3356, 3376.; Ryan D. Downs, *A Proposal to Amend Section 2032A to Reduce Restrictions on Cash Leasing of Farm Property*, 73 NEB. L. REV. 344 (1994).

⁵² Stephen F. Matthews & Randall Stock, *Section 2032A: Use Valuation of Farmland for Estate Tax Purposes*, 14 Idaho L. Rev. 341 (1978); H. R. REP. No. 1380, 94th Cong., 2d Sess., 22 (1976).

内国歳入法典 2032A 条の特別評価規定が適用されるためには、被相続人および／または被相続人の家族の一員が、農業又はその他の事業の運営に実質的に参加 (material participation) していなければならない。実質的に参加しているかどうかは、事実に基づいて判断されるが、このような認定の根拠となる活動や財務上のリスクの種類は、不動産自体の所有形態や、その不動産を利用している事業の形態によって異なる。農場やその他の事業からの家賃、給料、寄付金、配当金、その他の収入を受動的に集めるだけでは、実質的な参加には不十分であり、また、単に資本を提供したり、財務報告書を確認するだけでも不十分とされている⁵³。被相続人 (または被相続人の家族の一員) が、農場又はその他の事業を完全に管理するために、実質的にフルタイム (週に 35 時間以上)、またはそれ以下の範囲で個人的に実際に雇用されていることが、実質的な参加の要素となる。例えば、多くの農業経営は季節的な活動しか必要としないため、非生産期に実際の活動がほとんど、あるいはまったく行われなくても、すべての必要な動きが実行されていれば、実質的な参加となる⁵⁴。

実質的な参加の有無を決定づける要因は 1 つではなく、物理的な作業と経営判断への参加が主な要因として考慮される。事業の運営に関して、被相続人および／または家族のメンバーは、他の経営者に定期的に助言や相談をしていなければならない、最終的な経営判断をすべて一人で行う必要のないものの、かなりの数の判断に被相続人および／または家族が参加していなければならない。また、その土地での生産活動を家族参加者が定期的に検査し、農場やその他の事業の雲煙にかかわる費用のかなりの部分について資金を提供し、経済的責任を負う必要がある。農場の場合、生産活動に使用する機械、器具、家畜のかなりの部分を所有者や他の家族が提供していることは、実質的な参加の要素として重要であるし、農場、ホテル、アパートなどの運営が事業として認められる場合、参加している被相続人や相続人が敷地内に自宅居住地を維持していることも、全体的な参加が実質的であるかどうかを判断するうえで考慮すべき要素となる⁵⁵。

内国歳入法典 2032A 条で評価される不動産は、被相続人から適格相続人 (qualified heir) に引き継がれるか、適格相続人が被相続人から取得する必要がある。当該不動産は、直接所有することも、会社、パートナーシップ、または信託の持分を所有することで間接的に所有することもできる。ただし、間接的に所有する場合、被相続人の事業⁵⁶に対する持分は、同条の要件を満たすことに加えて、被相続人の死亡日に非公開

⁵³ *Id.*

⁵⁴ Treas. Reg. § 20.2032A-3(e) (1).

⁵⁵ Treas. Reg. § 20.2032A-3(e) (2).

⁵⁶ 内国歳入法典 2032A 上では、「事業」という用語は、製造業、商工業、サービス業などの活動的な事業、または農業や園芸商品の栽培にのみ適用され、受動的な投資活動とは区別されている。被相続人の家族以外のものへの単なる受動的な不動産賃貸は事業にあたら

会社の持分として内国歳入法典 6166 条 (b) 項(1)のテストを受け、死亡前の 8 年間のうち少なくとも 5 年間に相当する十分な期間 (直接所有していた期間との合計) を経過していなければならない⁵⁷。

内国歳入法典 2032A 条 (a) 項は、被相続人が死亡時に米国の市民または居住者であり、遺言執行者が同条項の適用を選択し、同条 (d) 項(2)に規定する合意書⁵⁸を提出した場合、その適格不動産 (qualified real property) の価値は、同条 (b) に基づいて適格不動産として認定された用途に対する価値と定めている⁵⁹。適格不動産とは、被相続人から被相続人の適格相続人 (qualified heir) へ取得あるいは引き継がれた米国内の不動産で、被相続人の死亡日において、被相続人または被相続人の家族によって適格利用 (qualified use) されているものをいう⁶⁰。適格利用とは、当該不動産が農業目的の農場として利用しているか、農業以外の取引あるいは事業で利用されているかのいずれかを意味する⁶¹。また、適格相続人とは、あらゆる財産に関して、被相続人から当該財産を取得した (又は当該財産を引き継いだ) 被相続人の家族の一員を意味する。適格相続人が適格不動産の持分をその家族の一員に処分した場合、その家族は、その持分に関して適格相続人として扱われる⁶²。

被相続人の死亡後、適格相続人の死亡前の 10 年以内に、適格相続人が適格不動産の持分を処分した場合 (親族への処分を除く)、または適格相続人が被相続人から取得した適格不動産を適格利用しなくなった場合には、追加の遺産税が課される⁶³。

内国歳入法典 2032A 条に基づく選択は、2001 条により課される連邦遺産税の申告時に行う者とする。この選択は、長官が規則によって規定する方法で行うものとし、い

ない。また、被相続人または被相続人の家族の一員が農場経営の持分を所有していなければならない。

⁵⁷ Treas. Reg. § 20.2032A-3(b) (1).

⁵⁸ ここで要求される合意書は、被相続人の死亡日における適格利用に基づいて評価される財産に何らかの利害関係を持つすべての当事者によって締結されなければならない。適格相続人の場合、合意書には、財産を早期に処分した場合や適格利用を早期に中止した場合の、内国歳入 2032A 条 (c) 項に基づく個人的な責任への同意が表明されていなければならない (I. R. C. § 2032A(c) (6))。財産に権利を持つ当事者 (適格相続人以外) の場合、合意書には、適格財産から同条項に基づいて課される追加の遺産税を徴収することへの合意を表明する必要があり、この合意書は、不動産に利害関係を持つすべての当事者を拘束する形式でなければならない (Treas. Reg. § 20.2032A-8(c) (1))。

⁵⁹ I. R. C. § 2032A(a) (1) . この条項の適用による適格不動産の価値の減少額の合計額は、75 万ドルを超えないとする制限がある (I. R. C. § 2032A(a) (2))。

⁶⁰ I. R. C. § 2032A(b) (1) .

⁶¹ I. R. C. § 2032A(b) (2) .

⁶² I. R. C. § 2032A(e) (1) . 「家族の一員」とは、個人に関しては、①当該個人の祖先、②当該個人、当該個人の配偶者、または③当該個人の親の直系卑属、④③に記載された直系卑属の配偶者のみを意味する。個人の法的に養子となった子供は、血縁上の個人の子供として扱われる (I. R. C. § 2032A(e) (2))。

⁶³ I. R. C. § 2032A(c) (1) .

ったん行われた当該選択は取り消すことができない⁶⁴。

適格不動産に認定されるには、その不動産が被相続人の死亡日に置いて適格利用されている必要がある。適格利用されているという判断は、農業目的の農場として利用されていることが1つの要件となる。農業目的 (farming purpose) とは、伝統的に農業と考えられている活動だけでなく、商品の取り扱い、乾燥、梱包、等級付け、保管を含む⁶⁵として広く定義されている。また、農場 (farm) も、家畜、乳製品、家禽、果物、毛皮をもつ動物、およびトラックの農場、プランテーション、牧場、保育園、射撃場、温室、その他農業や園芸の商品を育てるために主に使用される類似の構造物、果樹園、森林を含む⁶⁶として、農業目的と同様に広く定義されている。

内国歳入法典 2032A 条(e)項(7)(A)は、農業目的の農場の評価方法の一般原則を定めている⁶⁷。農場の評価方法は、被相続人の遺言執行者が内国歳入法典 2032A 条 (e) 項(7)(B)(ii)に基づいて別の方法を選択した場合、または財務省規則 20.2032A-4 の要件を満たす比較可能な賃貸農業用不動産を文書化できなかった場合を除いて、農業目的で使用され、内国歳入法典 2032A 条に基づく選択の対象となる不動産の価値は、

(1) 同一地域の類似した不動産の実際の区画にかかる年間平均の州および地方の不動産税⁶⁸を、その類似した不動産の年間平均総現金賃貸料 (gross cash rental) ⁶⁹から差し引き、(2) 得られた結果を新規の連邦土地銀行ローンに課される年間平均実効金利⁷⁰で割ることにより決定される。各平均年額の計算は、被相続人の死亡日以前に終了した直近の5暦年に基づいて行われる⁷¹。

比較可能な不動産は、特別に評価された不動産と同じ地域に位置しなければならない。この要件は、一般に認められた不動産評価規則に従って判断される。比較可能な不動産の判断は事実に基づいて行われ、多くの要因に基づかなければならないが、ど

⁶⁴ I. R. C. § 2032A(d) (1) .

⁶⁵ I. R. C. § 2032A(e) (5) .

⁶⁶ I. R. C. § 2032A(e) (4) .

⁶⁷ Treas. Reg. § 20.2032A-8(c) (1).

⁶⁸ 内国歳入法典 2032A 条(e)項(7)に基づく農業評価の計算式において、州税及び地方税とは、州政府または地方政府が課す税金で、§ 164 で控除が認められているものを指す。ただし、現金賃貸料が決定される比較対象不動産にかかる税金のみを評価式に使用することができる (Treas. Reg. § 20.2032A-4(c))。

⁶⁹ 総現金賃貸料とは、1 暦年の間に、特別評価される不動産と同じ地域にある類似した農業用不動産の実際の区画を使用するために受け取った現金の合計額である。この金額は、農業経営やリースに関連する費用や負債の額によって減少することはない (Treas. Reg. § 20.2032A-4(b) (1))。

⁷⁰ 新規連邦土地銀行ローンの年間実効金利は、2032A 上に基づいて評価されるべき不動産が所在する農業用地区の農家および牧場主に対する新規農業ローンに課される平均請求金利を、(2) に規定する請求利率の調整に基づいて調整したものである (Treas. Reg. § 20.2032A-4(e) (1) (2))。

⁷¹ I. R. C. § 2032A(e) (7) (A). Treas. Reg. § 20.2032A-4(a).

れか1つが決定的になるわけではない。そのため、特別に評価された農場に異なる用途や土地の特徴がある場合には、農場の評価を分割して行う必要があることがしばしばある。例えば、建物やその他の改良が行われている特別評価対象の不動産に対して、同党の建物や改良が行われている賃貸不動産を特定する必要がある。複数の地域や土地の特徴がある場合には、各地域の実際の比較可能な不動産を使用し、そのような不動産の賃貸料と税金を（一般に認められた不動産評価規則を使用して）合計して評価式に使用しなければならない⁷²。

適格不動産の評価において最も難しいのは、非公開会社の持分（closely held business interests）の評価である。非公開会社の持分その他において、同条項（7）（A）が適用されない場合には、適格不動産の価値の決定にあたり、次の要素が考慮されるとしている。すなわち、①その地域の伝統的な作付パターンを用いた慎重な管理の下で、土壌容量、地形、その他同様の要因を考慮して、合理的な期間にわたってのうちまたは非公開会社のために得られると期待される収入、②のうちまたは非公開会社の土地の公正な賃貸価値、③農地または非公開会社のために、差額または利用価値評価法（a differential or use value assessment law）を提供している州での土地評価額、④大都市圏やリゾート地から十分に離れた同一地域の他の農地または非公開会社用の土地の比較販売で、非農業用の使用が販売価格の重要な要因ではないもの、⑤当該不動産の農地または非公開会社用の価値を公正に評価するその他の要因⁷³を考慮して評価される。

第5節 財務省規則の法的効力

内国歳入法典 7805 条（a）項は、内国歳入法典の施行のために必要なすべての規定（rule）及び規則（regulation）を定める一般的な規則制定権限を財務長官にゆだねている。すなわち、内国歳入に関する法規定の改正に基づいて必要とされるすべての規則を含んで、内国歳入法典の執行に必要とされるすべての規則を規定する権限を財務長官に付与する、と規定している。かかる規則制定権は、財務長官の是認の範囲内において内国歳入長官に委譲されている⁷⁴。つまり、財務長官は、法令により税法の管理と執行に関する広範な監督権限を有しているといえる。

財務省規則は、内国歳入法の解釈に関する内国歳入庁の立場を示す主要な情報源で

⁷² Treas. Reg. § 20.2032A-4(d). 同項（1）－（10）において、比較可能な不動産を判断するために考慮すべき要素が挙げられている。

⁷³ I. R. C. § 2032A(e)（8）.

⁷⁴ I. R. C. § 7805(a). 増田・前掲注（4）315頁。

ある。財務省規則は大きく分けて2つのタイプに分類される⁷⁵。第1は、立法規則 (legislative regulations) であり、内国歳入法典では、連邦議会は特定の条項において、詳細な規則を公布する特定の権限を財務長官にゆだねている。第2は、解釈規則 (interpretive regulations) と呼ばれるものであり、これは、様々な条項に対する内国歳入庁の解釈が含まれており、内国歳入庁の職員や納税者の法律の適用の指針となるものである⁷⁶。

解釈規則とは、法的拘束力のある権利や義務を生じさせることなく、法律やその他の規則の文言の意味を明確にするものであり、政策声明 (policy statements) とは、政府機関が裁量機能をどのように行使するかを示すものである。この2つのタイプの行政上の制限 (非立法規則) は、行政的に制定された立法規則と対比されるものであり、立法規則は政府機関と国民の双方を拘束する権利または義務を規定するものである⁷⁷。

内国歳入法典に基づいて財務省が発行する膨大な量の規則は、一般的には法的効力が同じであると考えられている。法規の簡潔さと、法規が適用される多様な事実関係を考慮すると、これらの規則は納税者にとってある程度の助けとなる。しかし、これらはいくまでも内国歳入庁が法を解釈したものにとすぎず、内国歳入庁の職員に対する拘束力を除けば、規則としては何の権威もない⁷⁸とされてきた。

歴史的には、立法規則と解釈規則 (非立法規則) の法的効力は区別されていたが、解釈規則は、政府機関や利害関係者、事業の活動に決定的な影響を与えるため、一般市民の大部分に実質的な影響を与えることが多い。この点では、立法規則とほとんど変わらない。さらに、解釈規則と政策声明は、適切な行政に不可欠なものである。解釈規則によって法律を明確にし、政策声明によってその裁量を調整しなければ、各省庁は効果的に業務を遂行できない。両方の種類の規則制定は、行政機関が法律を管理し、規制対象者が法律を遵守するのを支援するために必要である⁷⁹。

連邦最高裁判所は、行政機関の権限は、「議会が暗黙的または明示的に残した隙間を埋めるために、政策の策定と規則の制定を必然的に必要とし、行政機関がそのような隙間を合理的に埋め、他の適用可能な要件に従った場合、裁判所はその結果を法的拘

⁷⁵ Mitchell Rogovin & Donald L. Korb, *The Four R's Revisited: Regulations, Ruling, Reliance and Retroactivity in the 21st Century: A View from within*, 87 TAX MAG. 22 (2009).

⁷⁶ *Id.* 1996年以前は、長官が特に言及しない限り、すべての財務省規則は遡及して効力をもつものとされていた。

⁷⁷ Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Interpretive Rules and Policy Statements*, 75 MICH. L. REV. 522 (1977).

⁷⁸ Stanly S. Surrey, *Scope and Effect of Treasury Regulations Under the Income, Estate, and Gift Taxes*, 88 U.PA. L. REV. 557 (1940).

⁷⁹ Michael Asimow, *supra* note (77) at 529.

束力のあるものとして受け入れる」⁸⁰と繰り返し述べた。連邦最高裁判所は、解釈上の財務省規則と立法上の財務省規則の両方について、行政機関の規則解釈が合理的である限り、それを支持しなければならないと一貫して判断している。

解釈とは、法律、判例法、その他の法律を宣言する資料の意味を明確にすることからなる重要な行政機能である⁸¹。解釈の重要な手法の1つは、一般的に適用可能な解釈規則を行政機関が採用することである。立法上の規則と解釈上の規則の違いを意識するようになったのは、1920年代後半からであり、初期の行政法の研究者らは、この違いを理解するのに苦労しなかった。立法上の規則とは、規則制定権の特定の法律上の委任に基づいて公布された規則であると考えられていた。例えば、規則に規定されている場合には、ある行為を法律で禁止することができるし、行政的に制定された規則に規定されている場合を除き、そのような行為を許可することができる。特定の法律による権限委譲に基づいていない規則は、解釈的なものと考えられていた⁸²。

従来の見解では、立法規則は特定の法律による権限委譲に基づいてのみ採用できるとされており、一般的な規則制定権に基づいて制定された規則は、自動的に解釈規則とみなされていた。しかし今日では、行政機関が一般規則制定権に基づいて立法規則を採択できることは一般的に受け入れられている⁸³。

解釈規則は、法定解釈の規範として認められていることから、このような規則は非常に重要な意味を持つ。法令の意味を確認するための助けとして、同時期の行政による法令の解釈を利用することはよく知られており、連邦裁判所がそのような解釈を支持する判決を下した場合、行政による解釈は、司法判断の重要な指針となる。さらに、解釈規則は、解釈した立法言語の再制定によって、法律上の命令に錬成される可能性のある規則を発表する役割を果たす⁸⁴。なぜなら、この規則は、一連の法律の最初の法律と最後の法律の解釈を提供するために適用されており、従って、中間の法律の意味も確定するからである⁸⁵。

財務省規則は、最終決定後、連邦官報 (Federal Register) に掲載される。財務省規則は財務省の解釈の中でも最も高いレベルで尊重されるとともに、連邦最高裁

⁸⁰ Long Island Care at Home, Ltd v. Coke, 127 S Ct 2339, 2345-46 (2007) (quoting Chevron, 467 US at 843, and citing Mead, 533 US at 227). See, Mitchell Rogovin & Donald L. Korb, *supra* note (75) at 22.

⁸¹ Michael Asimow, *supra* note (77) at 522.

⁸² *Id.* at 540.

⁸³ *Id.* at 561.

⁸⁴ *Helvering v. R. J. Reynolds Tobacco Co.*, 306 U.S. 10, 115 (1939). は、解釈原則は、行政的な解釈を受けた法文が議会によって再制定される効果を有し、そのような再制定によって、「確立された規則の下で、議会は行政の解釈を承認し、それによって法律の効力を与えたとみなされなければならない」と述べている (See, Stanley S. Surrey, *supra* note (78) at 559) .

⁸⁵ *Id.*

判所も、財務省の有効な規則解釈は、その解釈が恣意的または気まぐれでない限り、解釈されている連邦法と同等のものであるとみなしている⁸⁶。

財務省規則は、連邦規則集 (Code of Federal Regulations) のタイトル 26 に記載されている。内国歳入庁は、レベニュー・ルーリング (revenue ruling) やレベニュー・プロシージャ (revenue procedures) を随時発行している。レベニュー・プロシージャは、内国歳入庁の所轄となる納税者の権利、義務にかかわる事案について、内国歳入庁職員が、納税者に対し教示を与える場合の手引きとして利用することを狙いに公表されている⁸⁷。

レベニュー・ルーリングは、財務上の問題に対する内国歳入庁の訴訟上の立場や行政上の立場を表明するものである。これは、法律としての効力はないが、裁判所、実務家、納税者の指針となる⁸⁸。レベニュー・ルーリングは、財務省が発行する非立法規則の中で、財務省規則の次に正式なものである。レタールーリングと同様に、レベニュー・ルーリングもまた、問題となっている特定の事実に適用される方についての財務省の解釈を含んでいる。同様に、多くの裁判所は、最低の状況が裁判にかかわる状況と実質的に類似している場合、レベニュー・ルーリングに先例的価値を認めている。ただし、レベニュー・ルーリングに依拠しようとする納税者に対して、事実と状況が実質的に同じでない限り、同じ結論には達しないとしている⁸⁹。

財務省規則は、その規則が法令における議会の意図に反する場合を除き、一般的に裁判所によって重視される。議会による特定の権限付与に基づいて発行された規則は、恣意的、気まぐれ、または明らかに法令に反する場合を除き、支持される。議会による明確な指示の下ではなく、内国歳入法典 7805 条 (a) 項の一般的な指示に従って発行された規則を解釈する場合、連邦裁判所によって適用される基準は、財務省規則が何らかの合理的な方法で議会の命令を実施するかどうかである。

連邦最高裁判所が制定法に対する行政機関の解釈に敬意を払うという原則を分析した代表的な判決として、Chevron, U. S. A., Inc. v. Natural Resources Defense

⁸⁶ See, e.g., *Batterton v. Francis*, 432 U.S. 416 (1977). David A. Brennan, *Treasury Regulations and Judicial Deference in the post Chevron Era*, 13 GA. ST. U. L. REV. 395 (1997).

⁸⁷ 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』76頁 (法律文化社、1995)。

⁸⁸ Marguerite Munson Lentz, *supra* note (10) at 7.

⁸⁹ See, *Treas. Reg. § 601.601- (d) (2) (v) (d)*.

Revenue Rulings published in the Bulletin do not have the force and effect of Treasury Department Regulations (including Treasury decisions), but are published to provide precedents to be used in the disposition of other cases, and may be cited and relied upon for that purpose. No unpublished ruling or decision will be relied on, used, or cited, by any officer or employee of the Service as a precedent in the disposition of other cases.

Council, Inc.⁹⁰がある。Chevron 事件における究極の問題は、連邦議会が連邦法の用語を定義しなかった場合に、その用語の意味について、行政機関、環境保護庁（EPA）、または連邦裁判所が最終的な決定権を持つべきかどうかということであった。

Chevron 事件において、連邦最高裁判所は、(1) 議会が関係する問題を明確に述べていない場合、(2) 行政機関の解釈が議会の意図と一致している場合の2つの場合には、行政機関の合理的な法令解釈が、異なる私法解釈よりも優先されるべきであると結論付けた。

第1段階では、行政機関が管理する法令の規則解釈を審査する裁判所は、問題となっている規則の内容について議会が発言しているかどうかを問う必要がある。議会がすでにこの問題を扱っている場合、連邦裁判所も行政機関も議会の意図に従わなければならない。議会が問題を明確に扱っていない場合（法令又は立法経緯のいずれかにおいて）、連邦裁判所は第2段階に進み、行政機関の解釈が法令の下で「許容される」かどうかを問わなければならない。許容される場合には、行政機関の規則は支持されるべきであり、そうでない場合には、連邦裁判所は行政機関の規則を無効にしなければならない⁹¹。

Chevron 判決は、行政機関に特別な解釈権限を与えているように見えるが、行政機関の規則や既定の司法審査における連邦裁判所の役割は、決して小さいものではない。実際、Chevron の2段階分析の第1段階では、議会が問題となっている規則の内容に直接対処しているかどうかで判断するのは、行政機関ではなく連邦裁判所であると認識されている。したがって、連邦裁判所は、法律の解釈に関する問題の最終権限者として、議会が明確に表明した意図に反する規則の解釈を拒否しなければならない⁹²。

連邦裁判所が第1段階で独自に判断することは、連邦裁判所が行政機関の適切に交付された規則を無視することを義務付けるものではないことは注意すべきである⁹³。第1段階は、審査を行う連邦裁判所が行政機関の見解を無視することを要求するものではない。むしろ、第1段階では、連邦裁判所と行政機関のどちらかが議会の法文の意味を決定すべきかについて述べているだけである。行政機関の見解を含め、連邦裁判所が入手可能なあらゆる情報を考慮する権利を否定するような権限を司法に課すこと

⁹⁰ 467 U.S. 837 (1984). 同時案は、大気汚染を除去するための基準に関する連邦法である 42 U.S.C. § 7502(b)(6) で使用されている「固定発生源 (stationary source)」という用語を解釈した環境保護庁 (EPA) 規則の有効性について争われた。See, David A. Brennan *supra* note (86) at 407. 佐古麻理「米国財務省規則の法的効力」大阪経大論集 70 巻 6 号 131 頁 (2020)。

⁹¹ Chevron, 467 U.S. at 842-43. See, e.g., Kenneth A. Starr, *Judicial Review in the Post-Chevron Era*, 3 YALE J. ON REG. 283, 287-88 (1986).

⁹² David A. Brennan, *supra* note (86) at 414.

⁹³ See, Richard J. Pierce Jr., *Chevron and Its Aftermath: Judicial Review of Agency Interpretations of Statutory Provisions*, 41 VAND. L. REV. 301 (1988).

は、Chevron 判決が第 1 段階で「伝統的な」法的解釈の方法を求めることに反する。このように、第 1 段階においても、連邦裁判所は法令の文言の意味を判断する際に、行政機関の解釈に頼ることができる⁹⁴。Chevron 分析の第 2 段階でも、第 1 段階よりは少ないとはいえ、司法判断の余地が残されている。第 2 段階では、議会の明確な意図がない場合、行政機関の規則解釈が法令の意図される解釈であれば支持されなければならない。

立法の基準が漠然とし、あるいは概説的なものである場合、司法の監視は必然的に限定される。この状況において、財務省規則は「立法的」であるのではなく、立法府による委任と矛盾していることを示すことができないために、財務省規則は法的効力を有することとなる⁹⁵。

最近では、内国歳入庁は時間の経過とともに、目的論や原文主義などの解釈論に基づいて、単に関連する法令の「最善の解釈」(best reading) に基づいて規則を作成するのではなく、公平性や効率性などの規範的な政策的根拠に基づいて規則を作成するようになってきていることが指摘されている⁹⁶。内国歳入庁の法令解釈が目的論的になっている一方で、租税裁判所は規範主義を強めておらず、ほかの多くの裁判所と同様に原文主義の傾向にある。とはいえ、租税裁判所は、より広範な原文主義になったものの、Chevron 判決への敬讓や全体的な原文解釈の規範など、他の裁判所とは異なる解釈手段を優先している。これは、租税裁判所が独自の原文主義や目的論主義を作用していることを示唆していると指摘されている⁹⁷。

第 6 節 結語

本章の目的は、総遺産の評価に関する規定と、関連する財務省規則の整理を行うことによって、米国連邦遺産税における総遺産の評価の法的構造を明らかにすることにあつた。本稿では、とりわけ不動産評価の法的構造に焦点を当て、その全体像を明ら

⁹⁴ David A. Brennan, *supra* note (86) at 414.

⁹⁵ 佐古・前掲注 (90) 132 頁。同准教授は、司法審査の基準に内在するニュアンスがどのようなものであれ、立法的規則と解釈的規則を区分することができれば、どのような規則も無効であると裁判所を説得することは重要であり、魅力的な取り組みとなると述べておられる。

⁹⁶ Jonathan H. Choi, *An Empirical Study of Statutory Interpretation in Tax Law*, 95 N. Y. U. L. REV. 363 (2020).

⁹⁷ *Id.* 同論文は、政府機関がどのように法令を解釈すべきかではなく、実際にどのように法令を解釈しているかに焦点を当て、租税裁判所と内国歳入庁の法令解釈方法には実際上の大きな違いがあると述べている。具体的な違いとして、①内国歳入庁はその意思決定において規範的な政策判断にシフトしており、法解釈を行うことが少なくなっていること、②現在の文脈主義的な租税裁判所とは異なり、行政機関は法令を解釈する際、時間の経過とともに目的主義的になっていることを挙げている。

かにすることができた。本章で明らかになったことは以下のとおりである。

米国連邦遺産税は、人の死亡による財産の移転に着目し、その特権に対して課される租税である。課税遺産は、総遺産から一定の控除を差し引いて確定される。総遺産は、不動産、動産、有形、無形、場所を問わず、すべての財産の価値を含むとして、総遺産の評価は一般的に公正市場価値によるとされている。

財務省規則によると、不動産の公正市場価値は、一般的に不動産の最高かつ最善の利用価値である、最高かつ最善の利用とは、不動産の評価時点で実際に使用されている用途ではなく、その不動産が最大の収益や利益を生み出すために使用できる用途に基づくものである。不動産の最高かつ最善の利用価値は、(1) 法的かつ物理的に可能であること、(2) 適切にサポートされていること、(3) 財政的に可能であること、

(4) 土地の価値が最も高くなること、という4つの特徴を有する。公正市場価値は、実際の所有者の身元や評価対象となる財産への主観的要素を排除し、仮想の对手が支払うであろう金額に基づいて価値を測定することを求めている。近年では、財産所有者にとっての個人的価値も金銭的価値に換算して考慮することによって、最高かつ最善の利用価値はより完全に形成されるとの考えもある。

また、不動産の公正市場価値が裁判で争われた場合、不動産鑑定士は価値の決定に重要な役割を果たす。なぜならば、不動産鑑定士は、連邦証拠規則に基づいて専門家証人として認められており、専門組織、政府および民間の認証、政府が規制する実務基準をもち、その証言が十分に科学的であることを裏付けているからである。

一般原則として、不動産の公正市場価値は、その不動産の最高かつ最善の利用価値であるとされているが、内国歳入法典 2032A 条及び関連する財務省規則は、一定の農場その他の不動産の評価について例外規定を設けている。同規定は、連邦遺産税を支払うだけの利益を得ることができず、農地の相続人が連邦遺産税を支払うために農地の一部または全部を売却せざるを得なくなる可能性を減らすために、税負担を減少させることを目的として規定された。同規定の適用を受けるための種々の要件を満たした適格不動産は、75 万ドルを超えない範囲で、最高かつ最善の利用価値ではなくその不動産の実際の利用価値によって評価することができる。

以上のとおり、総遺産に含まれる財産の評価に関する法的構造の全体像を概観したが、注目すべきは財務省規則の性質と法的効力である。内国歳入法典 7805 条 (a) 項は、内国歳入法の施行のために必要なすべての規定及び規則を定める一般的な規則制定権限を財務長官にゆだねている。歴史的に法的効力が異なるとされてきた立法規則と解釈規則のうち、解釈規則は、法的拘束力のある権利や義務の規範として認められていることから非常に重要な意味を持つ。連邦裁判所が解釈規則によって示された解釈を支持する判決を下した場合、行政による解釈は司法判断の重要な指針となる。そのため、解釈規則は、一般市民の大部分に実質的な影響を与えることが多い点では、立法規則とほとんど変わらないと考えられている。

本章で明らかになったことを踏まえて、わが国の相続財産の時価評価に関して以下のことが指摘できる。わが国の相続税法は、相続財産の価額は時価によることを規定するのみであり、時価の意義および大部分の財産の評価方法は通達に依拠している。財産評価基本通達は、米国財務省規則のうち解釈規則に類似するものと位置づけることができると思われるが、両者は異なる性質をもつということができる。

米国の解釈規則は、そのような解釈が裁判所によって合理的であると指示された場合には、当該解釈規則は司法判断の重要な指針としてより強固に法規範性を有することとなる。つまり、財務省規則は財務省の解釈の中でも最も高いレベルで尊重されているとともに、連邦最高裁判所も、財務省の解釈が恣意的なものでない限り、解釈されている連邦法と同等のものであるとみなしている。

一方で、我が国は、通達は法源ではなく、裁判所も納税者も拘束するものでないことを明確にしている。最高裁令和2年3月24日判決⁹⁸の宮崎裁判官の補足意見は、通達と関連法令の関係性を次のように述べておられる。すなわち、「ある通達に従ったとされる取り扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同等の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱であることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。」として、通達は法規命令ではないから、通達の規定による課税処分⁹⁹の適否は、その通達が根拠法例に合致しているか否かが判断されなければならないと述べられている。通達が根拠法例に合致しているか否かの議論を骨抜きにして、通達の意味内容を探求し課税処分の適用性を判断すべきではない。通達の解釈は、課税庁が自己拘束されている立場を明らかにする作業にすぎず、租税法規の内容確定に貢献するものでもない⁹⁹。

この補足意見は、前述の下線部の米国の財務省規則のうち、解釈規則が「恣意的で

⁹⁸ 最判令和2年3月24日判例タイムズ1478号21頁。同時案は、自身が代表取締役を務める法人の株式の他者への譲渡につき、当該譲渡代金額が所得税法59条1項2号に定める著しく低い価額の対価にあたるとしてなされた課税処分の適否が争われたが、納税者の主張を任用した高裁判決を破棄し、差し戻す判決が最高裁で言い渡された。評釈として、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報68巻7号148頁(2020)、品川芳宣「判批」税研36巻2号90頁(2020)、長島弘「判批」月刊税務事例52巻10号33頁(2020)等がある。

⁹⁹ 藤谷武史「判批」ジュリスト1548号11頁(2020)。

ない限り」と留保をつけたうえで、連邦法と同等とみることができるとの考え方と符合するものである。

根拠法の適正な解釈の範疇でのみ、財務省規則も法的効力をもちうるのであるから、常に恣意的解釈を排除するための検証が内国歳入法典の該当規定に照らして、いわゆる適正な解釈の視点から行われていることは、前記の Chevron 事件判決においても確認できる。

この点は、わが国の相続財産の時価評価が通達に依存する問題の解決に大きな示唆を与えるものである。相続税法 22 条の「時価」概念は「客観的交換価値」とされるが、通達の時価評価が「客観的交換価値」に該当するか否かが根拠法との関係で検証されるべきことを常に意識すべきであることを、米国の連邦遺産税の財産評価の研究により確認できたことは、本論文の目的との関係で有益であったといえる。

通達は、納税者間の公平性を担保し、予測可能性を向上させる機能を有しており、課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられているところから、その機能面¹⁰⁰からみれば、米国の解釈規則と類似の性質を有するといえる。しかし、米国の解釈規則が連邦裁判所によって支持された場合、当該解釈規則は司法判断の重要な指針となり法規範性がより強固となるが、我が国の通達はあくまで行政内部で拘束力を持ち、裁判所も納税者も法的に拘束しないとして、通達の法的拘束力を一貫して否定している。通達に基づいた課税処分が適法か否か争われた場合は、まず通達が根拠法例から導き出されるものであるか否かを判断することが出発点となる。この点を指摘することにより本章の主たる結論の 1 つとした。

本章では、連邦遺産税における不動産評価の法的構造を整理し、時価評価の法的整備の状況を明らかにすることができた。また、財務省規則の法的効力を明らかにすることにより、我が国の時価評価をめぐる議論に有益な示唆を得ることができたことを指摘して本章の結びに代えたい。

¹⁰⁰ 増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』154 頁以下（2006）。

第8章 米国におけるFLPを利用した連邦遺産税回避行為の否認

第1節 はじめに

相続財産の評価を争点とした事案で、実質的な租税負担の公平の確保を理由として納税者の通達評価額を否認した令和4年4月19日最高裁判決は注目を集めた¹。最高裁は、行き過ぎた節税もしくは租税回避を看過することは租税公平主義の要請を阻害するから否認すべきであるとの国の主張を認めた形である。しかし、個別否認規定が存在しないにもかかわらず、恣意的な事実認定や通達の使い分けによる否認は、租税法主義に反する。本章では、この相続財産の評価による租税回避の否認の手法の問題に関して、米国連邦遺産税の回避行為に対する法的規制を素材に検討を試みることにする。

米国連邦遺産税 (federal estate tax) は、人が死亡したときに財産を移転するという特権に対して課せられる税である²。連邦遺産税は、死亡時に米国の市民

(citizens) または居住者 (residents) であった被相続人の課税遺産 (taxable estate) に対して課される³。被相続人の課税遺産は、総遺産 (gross estate) から、一定の控除 (deduction) を差し引いたものである。被相続人の総遺産には、内国歳入法典 2031 条から 2046 条に規定されている範囲で、不動産、動産、有形、無形、場所を問わず、すべての財産が含まれる⁴。総遺産の額がいくらになるかは、連邦遺産税・贈与税額を左右する重要な要素である。上述の通り、総遺産には被相続人のすべての財産が含まれるとされているが、その範囲及び評価額について、内国歳入庁と納税者の間で争われることがある。

とりわけ、故人が、死亡間近にファミリーリミテッドパートナーシップ (以下、

¹ 最判令和4年4月19日裁判所ウェブサイト・LEX/DB25572099。同判決の問題の本質は、増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証—租税法主義と租税正義の視点から」税務弘報70巻8号85頁以下(2022)を参照されたい。そのほかの評釈として、谷口智紀「財産評価基本通達相続6項の適用と平等原則違反の有無」税理65巻7号150頁(2022)、林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報70巻7号140頁(2022)、木山泰嗣「判批」税理65巻7号120頁(2022)、橘光伸「課税における『平等原則』と『実質的な租税負担の公平』」税理65巻10号2頁(2022)等がある。

² Knowlton v. Moore 178 U.S. 41 (1990)。

³ I.R.C. § § 2001-2058。米国の市民あるいは居住者でない被相続人は、一定の資産について遺産税が課される (I.R.C. § § 2101-2108)。

⁴ I.R.C. § 2031。

「FLP」という。)を設立し、自身の資産を移転することによって、死亡時に評価割引が適用されるように仕組み、遺産税額を圧縮させるという遺産税対策が内国歳入庁によってかねてから問題視されてきた。この遺産税対策については、過去数十年にわたり多くの裁判例及び先行研究が蓄積されている⁵が、未だ重要な課題として残されている。

遺産税回避行為は、担税力測定に大きな歪みを与えるものであり、有効な法的規制がなされない場合には、租税公平主義の要請を根本的に阻害する結果をもたらすことになる。そこで、上記のような遺産税回避行為に対する米国の法的統制及び判例上の統制を検討することを本稿の目的とする。

具体的には、まず、第2節において、FLPを利用した遺産税回避の構造を概観する。第3節では、内国歳入法典2036条の目的及び法的構造を整理する。第4節では、裁判例から内国歳入法典2036条の適用基準を抽出することにより、同規定の法的効果の及ぶ範囲を検討する。同条は、故人が生前移転した資産に対して一定の権利(rights)や権限(powers)を保持していた場合や、故人の死亡まで完全にならないように移転を仕組んでいた場合といった生涯(lifetime)の資産を総遺産に含める規定である。同規定の法的構造及び適用範囲が争点となった裁判例を素材として、FLPを利用した遺産税回避の統制について検討を加えたい。最後に、最近の我が国の相続税回避の否認手法の傾向がもたらすと思われる租税法上の問題について若干言及する。

第2節 FLPを利用した連邦遺産税回避の構造⁶

内国歳入法典2001条(a)は、米国の市民または居住者であるすべての被相続人が連邦遺産税の課税対象であると規定しているが、実際に連邦遺産税を払うことになるのはごくわずかである。莫大な連邦遺産税・贈与税を回避するために、富裕層は財産設計を行う。連邦遺産税を回避するための多くのテクニックは、死亡前に自身の資産を移転することが中心となる。死亡のタイミングは不確実であるため、財産設計が早け

⁵ 本文で参照するもの以外に、Mary Louise Fellows & William H. Painter, *Valuing Close Corporations for Federal Wealth Transfer Tax Rates: A Statutory Solution to the Disappearing Wealth Syndrome*, 30 Stan. L. REV. 895 (1978); Owen G. Fiore & Paul L. Lion II., *Using Valuation Uncertainty in Estate Planning*, 36 MAJOR TAX PLAN. 18-1 (1984); Robert Labe, *Family Limited Partnerships and Family Limited Liability Companies*, 17 MICHIGAN PROB & Est PLAN J 3 (1998); Walter D. Schwidetzky, *Last-Gasp Estate Planning: The Formation of Family Limited Entities Shortly before Death*, 21 VA. TAX REV. 1 (2001); Carla Spivack, *The Happy Families of Tax Law*, 100 N.C. L. REV. 601 (2022), 等がある。

⁶ 以下の記述は、特に脚注を付さない限り Beckett G. Cantley & Geoffrey C. Dietrich, *How Soon Is Now: Estate of Moore & the Unraveling of Deathbed Estate Planning*, 34 QUINNIPIAC PROB. L. J. 141 (2021)による。

れば早いほど、その財産設計が連邦遺産税の軽減という目的を達成する可能性が高くなる。しかし、すべての人が死亡前に十分な財産設計を立てているわけではなく、多くの人は健康状態が著しく悪化した後、あるいは死が間近に迫ってから財産設計を開始する。

FLP 事業体は、直系尊属や近親者がパートナーとなり、家族事業 (family business) を運営するために設立されるパートナーシップである。FLP 事業体を利用した連邦遺産税の回避は、FLP 事業体に資産を提供してパートナーシップの持分を取得し、死亡時に持分の評価割引を適用することにより連邦遺産税を回避するものである⁷。

FLP 事業体には、ジェネラルパートナーとリミテッドパートナーが存在する。ジェネラルパートナーは、資産の管理維持や利益の受領と分配に責任を持つ。また、損失に対して法的責任を負うが、個人としてパートナーシップの原資産 (underlying assets) に対する所有権をもつことはない。リミテッドパートナーは、パートナーシップの利益を共有するが、責任は限定されており、日常的な経営を支配することはない。リミテッドパートナーは、通常、設立時にパートナーシップに出資することなく、所有権の持分を取得する。この場合、リミテッドパートナーは、家族の一員であることのみを理由に所有権の持分を与えられることになる。

FLP 事業体の設立は、故人にとって連邦遺産税・贈与税対策以外にも、次のような目的を有することがある⁸。第一に、故人の提供した資産と引き換えに、経営に最終的に責任を持つジェネラルパートナーの持分を取得することで、生存中に資産に対する支配を維持することができる。従って、資産の売買など、資産に関する投資決定権及び個々のパートナーへの所得の分配のタイミングを決定する権利を保有することになる。第二に、故人は、管理者として、ジェネラルパートナーの持分を贈与することにより、経営権を徐々に子孫に移していくことができるなどの柔軟性を持っている。第三に、資産の保護が挙げられる。FLP 事業体に資産を提供すると、その資産は提供者個人の資産ではなくなり、原則として個人が債権者の請求の対象にはならない。また、債務者は、資産の提供者であろうと他のパートナーであろうと、債務を履行するためにパートナーシップの持分を清算するよう強制することはできない。第四に、死後のプランニングが可能なことである。FLP 事業体を利用することで、故人は死後も家業を確実に残すことができるとともに、株式譲渡制限や売買契約を利用することによって、例えば家族の離婚に伴い、元配偶者にパートナーシップの持分が譲渡される

⁷ *Id.*

⁸ *Id.* See, Courtney Lieb, *The IRS Wages War on the Family Limited Partnership: How to Establish a Family Limited Partnership That Will Withstand Attack*, 71 UMKC L. REV. 889-890 (2003); Troy Renkemeyer, *The Family Limited Partnership: An Effective Estate Planning Tool*, 64 UMKC L. REV. 589 (1996).

ことを防ぐこともできる。また、仲裁や調停などの紛争解決方法を指定する条項を入れることで、子孫が事業を経営する際に発生しうる紛争の解決方法を決めておくこともできる。

遺産税対策としての FLP 事業体の設立は、資産の提供者である個人が死亡した場合、当該資産の公正市場価値ではなく、故人のパートナーシップの持分の価値が総遺産に含まれることを利用する。パートナーシップの持分は、評価割引 (valuation discounts) が適用され、資産より低い価値となる⁹ため、遺産税を軽減することができる。FLP の持分には、一般的に 2 つの評価割引が適用される¹⁰。第 1 に、故人の持分は公開されておらず、通常、譲渡制限の対象となるため、市場性の欠如 (lack of marketability) による割引を受けることになる。第 2 に、リミテッドパートナーの持分は議決権がないため、故人は清算を強制したり、配当や給与を要求したり、FLP 事業体の資産にアクセスする権利がないことを考慮し、支配力の欠如 (lack of control) による割引 (少数持分割引 (minority interest discount) ともいわれる) を受けることができる。この 2 つの割引の前提は、FLP の持分は容易に現金化できないため、その持分の価値を FLP の資産の価値に占める割合より低くするべきであるという考えを前提としている。

例えば、3 人の納税者がそれぞれ 1 千万ドル相当の株式を所有しており、それを彼らの 3 人の子供たちに譲渡したいと考えているとする。納税者 A は、その株式を直接子供たちに贈与あるいは遺贈する。A が贈与あるいは遺贈した株式は、1 千万ドルと評価される。納税者 B は、FLP 事業体を設立し、そこに株式を提供し、遺言で FLP の持分を子供たちに残す。流動的な資産を好む外部の買い手は、市場性が欠如している流動性のない FLP の持分には純資産価値 (net asset value) を支払わないため、市場性の欠如による評価割引が適用される。納税者 C は、株式を FLP に提供し、FLP の 3 分の 1 の持分を子供たちにそれぞれ贈与する。FLP の 3 分の 1 の持分は、FLP 事業体を支配できない少数持分であるため、外部の買い手にとっては価値が下がるという理由で、市場性の欠如による割引に加え、支配力の欠如による割引が認められる。3 つのケースで、譲渡されるもの、受け取るものの価値に違いはない。しかし、遺産税や贈与税の観点からは、水平的公平の原則 (principle of horizontal equity) に反し

⁹ また、FLP 事業体の端数株式 (ジェネラル・パートナーシップの持分でもリミテッド・パートナーシップの持分でも) を毎年子供に贈与して、死亡時の総遺産を小さくすることもできる。リミテッド・パートナーシップの持分のみを贈与する場合、故人は事業の支配権を維持しながら、連邦移転税を減らすことができる。

¹⁰ Notes, *Importing a Trade or Business Limitation into Sec. 2036: Toward a Regulatory Solution to FLP-Driven Transfer Tax Avoidance*, 126 HARV. L. REV. 1330 (2013). FLP の評価方法については、D. John Thornton & Gregory A. Byron, *Valuation of Family Limited Partnership Interests*, 32 IDAHO L. REV. 345 (1996) 参照。

て、全く異なる扱いを受けることになる¹¹。

では、そもそもなぜ連邦移転税制度 (federal transfer tax system) において、FLP の持分の割引を認めているのだろうか。基本的に、FLP 事業体を利用した遺産税回避は、内国歳入庁や裁判所が資産の相対的な流動性や非流動性を含むすべての状況に基づいて、資産の価値を決定するという事実を利用している。典型的な FLP 取引は、故人が生存中に資産を FLP に提供し、その対価として 99% のリミテッド (無議決権) 持分を取得し、残りの 1% のジェネラル (議決権) 持分を自身とその家族で分割して、一人が支配権を持つことがないようにするものである。これにより、流動性のある資産を、少なくとも税制上、流動性のないリミテッドパートナーシップの持分とすることができる¹²。FLP 事業体による連邦遺産税の回避を解決する一つの方法は、評価割引を完全に廃止することである¹³が、このような単純な措置は、中小企業のオーナーには不公平に働く可能性がある。なぜならば、例えば、敵対する共同経営者によって事業から凍結された少数派の経営者は、給与や配当から切り離され、会社の資産を清算することも、持分を売却することもできないため、持分の価値はゼロに近づいていく。このような状況下で、少数株主の持分が企業価値全体に占める割合に見合った価値があるかのように課税することは、公平とは言い難い¹⁴。

¹¹ John F. Coverdale, *Of Red Bags and Family Limited Partnerships: Reforming the Estate and Gift Tax Valuation Rules to Achieve Horizontal Equity*, 51 U.

Louisville L. REV. 240 (2013). 一方、FLP 事業体を遺産税対策に利用した場合の最も顕著なデメリットは、資産の提供者の死亡時に、FLP 内の資産の基礎がステップアップしないことである。I. R. C. § 1014 では、遺言による処分 (testamentary disposition) の結果、故人からその財産を取得する者の手元にある財産の基礎 (basis) は、故人の死亡日に移転した財産の公正市場価格までステップアップするとされている。その結果、遺贈された財産の譲受人は、売却や処分の際に、移転された財産からそれほど多くの利益を認識しないことになる。反対に、FLP 事業体の資産の移転は、遺言による処分ではないから、その資産は I. R. C. § 1014 に基づく基礎のステップアップを受けることができない。従って、パートナーは、FLP 事業体の資産の売却または処分から生じる利益のすべてを認識する必要がある (I. R. C. § 1014)。

¹² Notes, *supra* note (10), at 1330.

¹³ 1993 年以前は、移転された持分が家族内に留まる場合、少数持分割引が可能かどうかについて懐疑的であった。その根拠は、親族 100% の株式を保有する場合、少数株主持分が支配株主持分に比べて低い価値を持つことはない、というものであったが、内国歳入庁は、このような状況でも少数株主割引が認められると発表した (Renkemeyer, *supra* note (8) at 601. Rev. Rul. 81-253, 1981-2 C.B. 187. Rev. Rul. 93-12, 1993-1 C.B. 202.)

¹⁴ Notes, *supra* note (10), at 1331. FLP 事業体を設立する納税者にとって、税負担軽減以外の目的が重要である場合も少なくない。しかし、FLP 事業体が保有する資産の 4 分の 3 は現金、有価証券、不動産であり、割引が適用できることを除けば、通常、有価証券を FLP 事業体に移転する理由はほとんどないため、FLP 事業体に資産を移転することは、資

評価割引の大きさは、譲渡された資産の種類、取引時の市場の状況、故人が受け取る持分、パートナーシップ契約における財産譲渡の制限など、いくつかの要因によって決定される。市場性の欠如による割引は、FLPの持分の公正市場価値の30～60%に及ぶ。支配力の欠如による割引は、割引前のパートナーシップ持分の価値の25%～55%である。全体として、パートナーシップの持分に評価割引を適用することによって、故人の遺産の一部であった資産の価値を30～60%引き下げることができる。これによって、大幅な税負担の減少につながる。

第3節 FLPを利用した連邦遺産税回避に対する法的規制

1 内国歳入法典 2036 条の法的構造

内国歳入庁は、このような遺産税回避に対し内国歳入法典 2036 条を適用して、パートナーシップの持分ではなく財産の公正市場価値を総遺産に含めるよう対処してきた。内国歳入法典 2036 条(a)項は、故人が移転した財産に対して以下のいずれかを保有していた場合、その財産の価値を故人の総遺産に含めると規定している。すなわち、故人が移転した財産に対して、(1) 所有あるいは享受、(2) 所有または享受する権利、または(3) 誰が所有または享受するかを指定する権利のいずれかを保有していた場合、その財産の価値は故人の総遺産に含まれる¹⁵。

内国歳入法典 2036 条(a)項は、故人が所有権を保有している財産や、譲渡したにもかかわらず故人が所得やその他の利益を得る権利を有している財産を、故人の遺産総額に含めようとするものである。内国歳入法典 2036 条(a)項(1)は、故人がその財産から所得を得ていない場合であっても、故人の遺産に財産を引き戻す働きをする。FLP 事業体に譲渡された後も、故人がその財産や財産の集合体に対して譲渡前と同じ関係にある場合、裁判所は内国歳入法典 2036 条(a)項を適用し、その資産を納税者の総遺

産それ自体の価値に影響を与えないので、割引を発生させるべきではない、との見解もある(Coverdale, *supra* note (11), at 241)。

¹⁵ § 2036. Transfers with retained life estate

(a) General rule

The value of the gross estate shall include the value of all property to the extent of any interest therein of which the decedent has at any time made a transfer (except in case of a bona fide sale for an adequate and full consideration in money or money's worth), by trust or otherwise, under which he has retained for his life or for any period not ascertainable without reference to his death or for any period which does not in fact end before his death-

(1) the possession or enjoyment of, or the right to the income from, the property, or

(2) the right, either alone or in conjunction with any person, to designate the persons who shall possess or enjoy the property or the income therefrom.

産に含めることが可能である¹⁶。

内国歳入法典 2036 条(a)項(1)に関する財務省規則は、同条がいつ適用されるかについての指針を示している。すなわち、同規定のもとで、財産を譲渡しても、故人がその財産を利用したり所得を得たりする権利を「明示的または黙示的に」保有する場合、その財産の全価値を遺産総額に含めなければならないとする¹⁷。また、財産の「利用、所有、所得を得る権利、その他の享受」は、これらの保有された経済的利益が「故人の法的義務の履行、またはその他の金銭的利益のために」適用できる範囲内で故人によって保有されたとみなされるとしている¹⁸。

内国歳入法典 2036 条(a)項(2)は、故人の総遺産には、故人が将来の財産の受益者を指定する権利を保有している財産が含まれると定めている¹⁹。ここでは、故人が生前に譲渡した財産は、その資産が第三者と共同で保有されている場合でも、税法上の遺産に含まれることがあると定めている。

また、内国歳入法典 2036 条(a)項(2)に基づき、財産を譲渡したが、「単独で又は他の人と共同して」、「財産又はその所得を所有又は享受する者を指定する」権限を保有する納税者は、その財産の全価値を遺産総額に含めなければならない。内国歳入庁は、内国歳入法典 2036 条(a)項(2)の広い範囲を強調し、この規定は故人または故人と共同して他の人が行使できる権限に関係なく発生することを明示している²⁰。

そして、内国歳入法典 2036 条(a)項には重要な例外がある。故人が「金銭または金銭の価値による適切かつ十分な対価による真正な取引」で財産を移転した場合、故人がその財産に対して内国歳入法典 2036 条(a) (1)または(2)の権利を保有していても、その財産は故人の遺産総額に含まれない。この例外は、故人の財産価値を減少させない取引は、故人の死亡時に課税できるよう財産価値を完全に保存するため、贈与税や遺産税には影響しないからである²¹。また、内国歳入法典 2036 条の例外規定を満たすためには、移転が誠実に行われ、その価格が貨幣価値に換算できる適切かつ十分な対価でなければならないと定めている²²。

真正な売却という例外要件は、一定の条件を満たさない限り適用されない。この例外要件には、「真正な取引」の側面と、「十分な対価」の側面という 2 つの側面がある。つまり、裁判所は、FLP 事業体が少なくとも部分的には租税回避以外の目的で設

¹⁶ Kevin A. Lucid, *It's a Tax Thing: The Misnamed Heightened Scrutiny Standard for Evaluating Family Limited Partnerships*, 26 QUINNIPIAC PROB. L.J. 411 (2013).

¹⁷ See, Treas. Reg. § 20.2036-1(c)(1)(i).

¹⁸ See, Treas. Reg. § 20.2036-1(b)(ii).

¹⁹ See, Treas. Reg. § 20.2036-1(b)(3).

²⁰ Notes, *supra* note (10), at 1332.

²¹ *Id.*, at 1333.

²² See, Treas. Reg. § 20-2043-1. また、同規則は、価格が完全かつ適切でなかった場合、不動産の公正市場価格（該当する評価日時点）が被相続人が受け取った価格を上回った分のみが、遺産総額の算出に含まれると定めている。

立されていることを要求する傾向がある²³。

2 内国歳入法典 2036 条の趣旨

FLP 事業体を利用した遺産税回避に対しては、評価割引を完全に廃止することではなく、正当な事業と評価割引を適用することのみを目的とした FLP 事業体の設立を識別するため、内国歳入法典 2036 条の適用によって対処が図られている²⁴。

1916 年に制定された最初の連邦遺産税法(federal estate tax law)は、いくつかの州で既に制定されていた相続税法 (inheritance tax statutes) をモデルとしている²⁵。州裁判所は、相続税法を、故人が生涯保有していた財産に対しても課税できると一般的に解釈していた²⁶。

しかし、連邦最高裁判所は、May v. Heiner 事件²⁷において、故人が財産を譲渡しても、その財産を遺産税の課税対象とせずに生涯財産を保有できるとして、議会の想定が誤りであるとした。裁判所は、内国歳入庁の主張を退け、故人の死亡により財産が移転したのではなく、生涯財産が消滅 (ceased) したただけであるとした。その結果、財産は故人の総遺産に含まれないと判断した。

また、Byrum 事件²⁸では、両親が非公開会社 (closely held corporation) の株式を、子供達のために取消不能信託に移した。両親は、自分たちを管財人として指定し、それによって株式の議決権を保有した。内国歳入庁は、この議決権の保有が内国歳入法典 2036 条のもとで生涯財産にあたると主張した。裁判所は、両親が株式を管理していたとしても、受託者の義務により、両親自身が株式から利益を得ることはできず、従って生涯財産を構成するものではないと判断した。この判決後すぐに、内国歳入法典 2036 条 (b) 項が制定され、故人が受託者である信託に株式が保有されている場合、故人の総遺産に含まれるようになった²⁹。

内国歳入法典 2036 条から 2038 条は、本質的には遺言によるのと変わらない生涯の移転を総遺産に含める規定である。これらの規定は、故人が、移転した財産に対して一定の権利 (rights) や権限 (powers) を保有していた場合や、故人の死亡まで完全にな

²³ Lucid, *supra* note (16), at 414.

²⁴ Notes, *supra* note (10), at 1331.

²⁵ Paul R. McDaniel *et al*, FEDERAL WEALTH TRANSFER TAXATION, 7th ed 5 (WEST 2015).

²⁶ Lee W. Borden, *The Anti-Byrum Amendment-Estate Taxation of Corporate Control*, 1978 U. ILL. L.F. 418 (1978).

²⁷ 281 U.S. 238. 同事件及び I.R.C. § 2036 の沿革については、佐古麻理『米国における富の移転課税』(清文社、2016) 77 頁以下参照。

²⁸ 408 U.S. 125. 佐古・同上書 86 頁以下。

²⁹ Renkemeyer, *supra* note (8), at 609.

らないように仕組んでいた場合といった生涯権 (lifetime estate)³⁰を留保した移転を総遺産に含める。

これらの規定は、次のような考えに基づいている³¹。1つは、もし譲渡者が財産からの経済的利益を保持したままであれば、生存中の財産の譲渡には遺産税が課されるべきである。譲渡者が、譲渡した財産の所有又は享受を死亡まで保有している場合³²や、支配していた法人 (controlled corporation) の議決権を保有している場合³³には、譲渡者は経済的利益を保有しているとみなされる。2つ目に、その譲渡が本質的に遺言によるものである場合には、生存中に譲渡した財産には遺産税が課されるべきである。譲渡者の死亡が譲受人の所有あるいは享受の前提条件である場合も、その譲渡は本質的に遺言によるものである³⁴。3つ目に、譲渡者が、その財産の所有あるいは享受を越えて重要な権限 (significant powers) を留保する (reserves) 場合も、生存中の財産の譲渡には遺産税が課されるべきである。譲受人は、譲渡人が死亡するまで、譲渡された財産を自由に処分あるいは享受する資格がない場合、重要な権限は留保されている³⁵とする。

内国歳入法典 2036 条が成立する以前は、納税者は、資産 (asset) の利用 (use) や所有 (possession)、または所有権に相当する支配 (ownership-equivalent control) を維持したまま、生前に資産を移転することで連邦遺産税を回避していた。内国歳入法典 2036 条の趣旨は、「財産からの生涯の享受を排除せず、被相続人から譲渡されたとする生前の取引 (inter vivos transactions) を使用することによって連邦遺産税の回避 (circumvention) を防止する」³⁶ことにあるといえる。内国歳入庁は、死亡間近に譲渡した財産の価値を故人の総遺産に引き戻すために、同条を適用してきた。

第 4 節 FLP を利用した連邦遺産税回避に対する判例上の統制

³⁰ 岡村忠生「不完全移転と課税 (序説)」法学論叢 164 号 (2009) 172 頁。生涯権とは、生存中、収益等を得る権利であり、信託の生涯収益受益権などが含まれる (同条論文・同頁)。

³¹ McDaniel *et al*, *supra* note (25), at 247.

³² I. R. C. § 2036 (a) (1).

³³ I. R. C. § 2036 (b).

³⁴ I. R. C. § § 2036 (a) (2), 2037, 2038.

³⁵ I. R. C. § § 2036 (a) (2), 2038.

³⁶ Notes, *supra* note (10), at 1332. 同条による弊害を指摘するものもある。すなわち、財産法 (property law) や信託法 (trusts law) の基本的な考え方として、故人は生前または死亡時に財産を移転する権利を持っている。この処分権 (right of disposition) は、財産所有に伴う権利の一つである。同条の問題は、個人が死亡間近に移転を行う際に、同条が財産の処分権を侵害することにあるから、移転という事実は尊重されるが、移転された財産の価値を故人の総遺産に引き戻す (back into) ことで、取引の経済的效果を侵害するとの見解もある (Cantley&Dietrich, *supra* note (6), at 161) .

過去数十年にわたり、裁判所は、FLP 事業体を利用した死亡間近の資産移転による遺産税回避に対処するため、内国歳入法典 2036 条(a)項の適用基準について一連の判決を下してきた。とりわけ、2003 年から 2005 年にかけて、先例となる重要な判決が出されている。本節ではまず、内国歳入法典 2036 条 (a) 項の適用をめぐる裁判例を整理する。そして、最近の裁判例を素材として、同項の例外要件該当性の判断基準について検討する。

1 内国歳入法典 2036 条(a)の適用をめぐる裁判例の整理

内国歳入庁は、FLP 事業体の設立が偽装取引 (sham transaction) の産物であるとして内国歳入法典 2036 条を適用する場合がある³⁷。内国歳入庁がこの主張をする典型的な状況は、故人の子供が、故人に代わって FLP 事業体を設立する場合である。子供

³⁷ リミテッドパートナーシップの形態が単に連邦遺産税回避のための偽装であるか否かが争点となった事例として、Estate of Thompson v. Commissioner 84 T.C.M. (CCH) 374; Estate of Harper v. Commissioner 83 T.C.M (CCH) 1641 がある。See, Kara E. Major, *The Sibling Rivlary: The Successful Use of Family Limited Partnerships for Wealth Transfers in Estate of Stone v. Commissioner*, 57 TAX LAW. 956 (2004); Notes, *supra* note (10), at 1332. 内国歳入庁が FLP 事業体を利用した遺産税対策の有効性を否定するために用いるもう一つの論拠は、故人が FLP 事業体の設立に際して実際には課税対象となる贈与を行ったとするものである。この課税対象となる贈与は、故人が提供した財産と引き換えに受け取ったパートナーシップに譲渡された財産の公正市場価値からパートナーシップの持分の公正市場価値を差し引いた金額に等しいと考えられる。この主張は、パートナーシップの成立により、故人は、故人が FLP 事業体に譲渡した財産の価値よりも低く評価されたパートナーシップの持分を受け取ることになるというものである。この価値の減少は、市場性の欠如や少数持分割引によるものである。したがって、故人は、割引に起因する価値の差に相当する課税対象となる贈与を他のパートナーに行ったことになる (Lieb, *supra* note (8), at 896).

内国歳入庁によって用いられたアプローチとして、形式的贈与説 (gift-on-formation theory) と間接的贈与説 (indirect-gift theory) の 2 つがある。形式的贈与説では、FLP 事業体に提供した財産の価値は、交換で受け取ったリミテッドパートナーの持分に内在する割引と同額が減少しており、その減少額が贈与税の課税対象となるとする。例えば、ある納税者が FLP 事業体に 1000 万ドルを出資し、その見返りとして、支配力の欠如、市場性の欠如、その他の割引によって、例えば 700 万ドルより価値の低い持分を受け取った場合、300 万ドルの贈与が発生したとみなされ、形式的贈与説に基づけば、課税されることになる (Mitchell M. Gans & Jonathan G. Blattmachr, *Family Limited Partnership Formation: Dueling Dicta*, 35 CAP. U. L. REV. 5 (2006)). Shepherd 事件では、親が FLP に提供した資産の半分が子供達の資本金口座に振り込まれたことについて、内国歳入庁は、財務省規則 25.2511-1(h)(1) を引用し、子供たちの資本金口座に振り込まれた資産は、親から子への間接的な贈与であると主張した。つまり、同規則に基づけば、親は子供達に直接贈与を行ったものとして扱われ、贈与税法上、パートナーシップの存在を無視したことになる。租税裁判所はこの主張を受け入れ、第 11 巡回控訴裁はこれを支持した (*Id.*, at 6). しかし、この理論は、納税者自身の資本勘定に入金されるようなパートナーシップへの出資は、富の移動が起こらないという理由で、後述の Strangi 事件や、上述の Thompson 事件で否定されてきた (*Id.*, at 5).

たちはパートナーシップを支配し、故人はパートナーシップに移転した財産の実質的な受益権のすべてを保有する。通常、FLP 事業体は、故人の死亡間近に設立されるから、内国歳入庁は、これらの取引は、適切な遺言書の下で財産を受け取るはずだった人と同じ人に財産を移したに過ぎず、これらの取引は、単に税負担を減少するために行われたものであると主張する³⁸。

(1) Estate of Strangi v. Commissioner³⁹

Strangi 事件では、Strangi 氏の代理人によって、Strangi Family Limited Partnership (以下、「SFLP」という。)が設立された。SFLP には、Strangi 氏の資産の 98% (時価 9,932,967 ドル) が譲渡され、Strangi 氏は 99% のリミテッドパートナーの持分を取得した。また、Stranco 社を設立し、Strangi 氏の資産 49,350 ドルを譲渡して 47% の普通株式を取得した。残りの 53% の普通株式を、Strangi 氏の 4 人の子息が 55,650 ドルで購入できるよう斡旋した (4 人の子供のそれぞれの持分は 13%)。最後に、Stranco は SFLP の 1% のジェネラルパートナーの持分に対する小切手を発行した⁴⁰。

これにより、SFLP と Strangi 氏が譲渡した約 1000 万ドルの資産を頂点とする 3 層構造の事業体が組成された。Strangi 氏は、SFLP の 99% の持分を保有していたが、リミテッドパートナーであったため、正式な支配権を有していなかった。しかし、SFLP のパートナーシップ契約では、Stranco 社が SFLP の 1% のジェネラルパートナーの持分を所有し、SFLP の業務執行の権限を独占することが規定されていた⁴¹。

内国歳入庁は、Strangi 氏の SFLP に対する持分は、申告された 6,560,730 ドルではなく、10,947,343 ドル、すなわち、移転した財産の公正市場価値であると判断して、200 万ドル以上の連邦遺産税の不足を決定した⁴²。内国歳入庁長官の主な主張は、(1) SFLP は経済的実質と事業目的を欠くため無視されるべきである、(2) パートナーシップ契約は原資産の売却または使用に対する制限であり、評価の下では無視されるべきである、という 2 点である⁴³。

第 5 巡回区連邦控訴裁判所は、内国歳入法典 2036 条 (a) 項の目的は、故人が移転した財産から生涯にわたって享受することを可能にして、連邦遺産税を回避することを防止するためであることを示した。そして、「実現するかどうかわからない投機的な偶発的利益」とは対照的に、財産から「実質的な現在の経済的利益」を保持する場合 (Byrum 判決を参照)、かつ、譲渡人が財産の所有または享受を保有するという譲渡時

³⁸ Lieb, *supra* note (8), at 894.

³⁹ Estate of Strangi v. Commissioner 417 F.3d 468.

⁴⁰ *Id.*, at 473.

⁴¹ *Id.*, at 473.

⁴² *Id.*, at 474.

⁴³ *Id.*, at 475.

の「明示的または黙示的」合意がある場合に、内国歳入法典 2036 条(a)項(1)の要件を満たすと判示した⁴⁴。また、1976年に連邦議会が、故人の死後、「所有または享受において効力を発揮することを意図した」移転を課税対象財産に含めるという内国歳入法の規定を削除していることから、これは、同条の適用において「主観的な動機に左右される事実上の判断を排除すること」⁴⁵であったと判示した。

まず、Strangi氏が保有した利益として、①Strangi氏の死亡前に行われた定期的な支払い、②譲渡した家の継続的な使用、③様々な債務や費用の死亡後の支払いをしたことなどを認定し、これらは「推測的」または「偶発的」ではなく、明らかに「相当」かつ「現在」のものであると判断した。次に、Strangi氏は全財産の98%以上をSFLPに譲渡しており、その後、流動的な資産は762ドルしか保有していなかった。Strangi氏は、SFLPの設立時に、家賃、管理費、負債、葬儀費用、税金などの支払いを要求されないと仮定して、資産を保有していたことになると同時に、Strangi氏はSFLPから毎月多額の支払いを受けるようになった。これらの状況から、Strangi氏と彼の子供達は、Strangi氏が必要に応じて資産を使用し続けるという暗黙の了解があり、従って財産の「所有又は享受」を保有しているという租税裁判所の判断に誤りはないとした⁴⁶。

次に、内国歳入法典 2036 条 (a) 項の例外規定として、「金銭または金銭の価値のある適切かつ十分な対価による真正な取引」である財産の譲渡を定めているため、当該例外要件の該当性について次の通り判示した。この例外規定の判断基準として、(1) 「適切かつ十分な対価」要件（以下、「十分な対価要件」という。）と(2) 「真正な取引」要件（以下、「真正な取引要件」といい、十分な対価要件と併せて「例外要件」と

⁴⁴ *Id.*, at 476.

⁴⁵ *Id.*, at 479.

⁴⁶ *Id.*, at 477. 租税裁判所は、Strangi氏のSFLPへの譲渡はI.R.C. § 2036(a)(1)と(2)の両方に該当するとし、Strangi氏は譲渡資産の割引前の価値の全てを遺産総額に含めなければならないと判断した。裁判所は、Strangi氏がSFLPのジェネラルパートナーの少数議決権の持分(minority voting interest)を保有しており、他の議決権を持つ家族と共同でSFLPに分配や清算をさせるための議決権を行使できたとし、SFLPへの資産の譲渡は同項(2)が適用されると判断した。原告は、Byrumの最高裁判決が、会社の分配や清算に関する議決権が、他の無関係な少数株主に対する受託者の義務によって制約されている場合、その権限は同項(2)を発動させないとしていると主張したが、裁判所は、SFLPの他の所有者が無関係な者ではなく、Strangi氏の家族であったことに着目し、SFLPの議決権が類似の義務によって制約を受けるという原告の主張を退けた(*Estate of Strangi v. Commissioner* 85 T.C.M (CCH) 1130-1134; Notes, *supra* note 8, at 1333). この点について連邦控訴裁判所は、「我々は、譲渡された資産は... 2036(a)(1)に基づいて課税財産に適切に含まれると考えるので、Strangi氏が財産を所有または享受する者を指定する... 権利を保有しており、したがって... 2036(a)(2)に基づいて含まれるという長官の別の主張には触れない」として、同項(2)について言及していない(Strangi, at 478; Lucid, *supra* note (16), at 413).

いう。)を満たさなければならないとの判断基準を示した⁴⁷。

十分な対価要件については、Kimbell 判決⁴⁸を参照して、遺産価値の減少が、「それに見合った……金額で遺産を増加させる譲渡と結びついている」場合にのみ満たされるとした。本件では、資産がパートナーシップの持分との交換で移転されており、十分な対価要件は満たされていると判断した。

真正な取引要件については、「真正」(bona fide)という用語は、文字通りに解釈すると、「誠実に」(in good faith)または「詐欺や偽りのない」(without fraud or deceit)という意味であるとした。そして、内国歳入法典 2036 条の改正の経緯を踏まえ、同条の適用においては、主観的な動機に左右される事実上の判断を排除しなければならないとした。従って、裁判所は、真正な取引要件は客観的に判断すべきとしたうえで⁴⁹、その取引に「実質的な事業目的あるいはその他の非課税以外の目的」が存在する場合、真正な取引要件を満たすとの基準を示した⁵⁰。裁判所は、控訴人によって示された SFLP 設立の 5 つの目的をいずれも採用せず、SFLP の設立後、活発な事業は行われていなかったことを認定して、真正な取引要件を満たしていなかったと判断した⁵¹。

(2) Estate of Stone v. Commissioner⁵²

Stone 事件において、Chiechi 判事は、内国歳入法典 2036 条(a)項に基づいて、以下の 2 つの問題を順次取り上げた。すなわち、(1) 故人による財産の譲渡があったかどうか、(2) あった場合、例外要件を満たすかどうか⁵³ を検討して、Stone 夫妻による FLP 事業体への財産の譲渡は、例外要件を満たすと判断した。

(1) について、Stone 氏の遺産は、Stone 氏が、自身の死亡日に所有していたジェネラルパートナーおよびリミテッドパートナーの持分と引き換えに、5 つの FLP 事業体のそれぞれに資産の譲渡を実際に行ったことを認定し、一方、Stone 夫人も、自身の死亡日に所有していたリミテッドパートナーの持分と引き換えに譲渡を行ったことを認めている。従って、租税裁判所は、Stone 氏と夫人の両方が、内国歳入法典 2036 条(a)項の意図するところの財産の譲渡を行ったと認定した⁵⁴。

⁴⁷ Strangi, at 478.

⁴⁸ See, *infra*, (57).

⁴⁹ Strangi, at 479.

⁵⁰ *Id.*, at 479.

⁵¹ *Id.*, at 481. 真正な取引要件について、租税裁判所は、故人の資産と譲受人であるパートナーシップの持分との交換は、単なる「価値の循環」(circuitous recycling of value)であり、もし真正な取引として認められれば、「内国歳入法典 2036 条は、一方的な (unilateral) 紙上の取引によって無数に悪用される道を開く」と結論付けた。

⁵² Estate of Stone v. Commissioner, 86 T.C.M. (CCH) 551.

⁵³ *Id.*

⁵⁴ Major, *supra* note (37), at 954.

次に、Chiechi 裁判官は、例外要件について、故人が「真の独立当事者間取引において十分な対価の利益を受けた」⁵⁵場合に限られるとの基準を示した。その上で、FLP 事業体の設立は、「Stone 夫妻の生前およびその後のそれぞれの資産の管理に関する投資および事業上の懸念が（子供たちの中の訴訟の解決とともに）動機となっていた」⁵⁶ことを認定した。さらに、① FLP 事業体の各パートナーは、パートナーが事業体に移転した資産の公正市場価値に比例した持分を取得し、② 各パートナーが譲渡した資産は、それぞれの資本勘定に適切に計上され、そして③それぞれのパートナーシップが終了または解散すると、パートナーはそれぞれの資本勘定と同額の分配のみを受けることができるようになっていたことを認定して、例外要件を充足すると判示した⁵⁷。

租税裁判所は、Stone 夫妻が、譲渡した財産に対する彼（女）らの受益権の保有形態を変更した以上のことを実質的に行ったと立証しているとして、5つのパートナーシップが経済的実質を持ち、営利目的の共同事業として運営され、子供たちが親の存命中（そしてその後も）、そのパートナーシップのそれぞれの資産の管理と発展に積極的に参加したことを認めた⁵⁸。内国歳入庁は、Stone 夫妻が実際に比例配分されたパートナーシップの持分を受け取ったとしても、資産がパートナーシップの形態になった時点で結果的に割引が行われたため、夫妻は移転された資産に対して適切かつ十分な対価を受け取っていないことを示していると主張した。しかし、租税裁判所は、各パートナーシップが家族間の営利目的の共同事業として創設、資金提供、経営されていたという事実を無視していると指摘して内国歳入庁の主張を認めなかった。

(3) Kimbell v. United States

Kimbell 事件では、故人が 99%の持分を保有する生前信託（Living Trust）と、50%の持分を保有する有限責任会社から資産を提供して FLP 事業体を設立した。Living Trust は 99%の資本を拠出したリミテッドパートナーであり、有限責任会社は 1%の資本を拠出したジェネラルパートナーであった。これにより、故人のリミテッドパートナーの実質的な持分は 99.5%であった。故人の死亡後、原告である息子の David は、故人のリミテッドパートナーの持分の価値を 125 万 7000 ドルとして申告書に記載したが、内国歳入庁は 246 万 3000 ドルと認定した。故人は 1998 年 3 月に死亡したが、FLP 事業体が設立されたのは同年 1 月であった⁵⁹。

連邦地方裁判所⁶⁰は、故人による資産の譲渡が例外要件を充足しないと判断した。ま

⁵⁵ Stone, at 578.

⁵⁶ *Id.*, at 580.

⁵⁷ Major, *supra* note (37), at 954-955.

⁵⁸ Stone, at 580.

⁵⁹ George Steven Swan, *The Family Limited Partnership in the Fifth Circuit: Kimbell v. United States*, 4 APPALACHIAN J.L. 51 (2005).

⁶⁰ Kimbell v. United States, 244 F. Supp. 2d 700.

ず、真正な取引とは、独立当事者間取引であったか否かであるとして、裁判所は、独立当事者間取引における2人の当事者を特定することさえできず、ましてや、真正な取引に至る独立した交渉を行った2人を特定することはできないとした。パートナーシップの所有権は、99%が生前信託（故人が完全に所有）、1%が有限責任会社（信託が50%所有）であり、故人は取引の両側面に立っていただけでなく、あらゆる意図と目的（all intents and purposes）のもとでその両側面にいたとした⁶¹。

十分な対価要件については、故人がジェネラルパートナーになる前、原告は既に生前信託と有限責任会社の両方を管理していたため、資産の譲渡により「何も変わっていないように見える」と判断され、原告は、故人が取引のもとで十分な対価を得たことを立証することができなかった⁶²。

さらに、契約によると、ジェネラルパートナーはFLP事業体の所得を分配する「唯一の裁量」⁶³を享受しており、さらに、「ジェネラルパートナーを指名する権利を保有することにより、故人はFLP事業体の所得から個人的に利益を得る権利、またはFLP事業体の所得から利益を得る人物を指名する権利を保有しており、内国歳入法典2036条(a)項(1)(2)の両方に抵触することになる」⁶⁴と判断している。

一方、第5巡回区連邦控訴裁判所⁶⁵では、十分な対価要件の焦点は、①各パートナーに付与された持分が、各パートナーがFLP事業体に提供した資産の公正市場価値に比例していたか否か、②各パートナーがFLP事業体に提供した資産が各パートナーの資本勘定に適切に計上されていたか否か、③パートナーシップ終了時（または解消時）、各パートナーにそれぞれの資本勘定と同額の分配が与えられるか否かにおかれなければならないとの基準を示した。そして、これらすべてを認定して、十分な対価要件を満たすと判断した⁶⁶。

また、内国歳入法典2036条にいう「適切かつ十分な対価」は、連邦遺産税・贈与税

⁶¹ *Id.*, at 703 (citing *Harper v. Commr. of Internal Revenue*, 2002 WL 992347, T. C. M. (RIA) 2002-121, (U. S. Tax Ct. 2002)).

⁶² *Id.*, at 704 (citing *Harper v. Commr. of Internal Revenue*, 2002); Swan, *supra* note (59), at 53.

⁶³ *Kimbell*, 244 F. Supp. 2d 705.

⁶⁴ *Id.*, at 705. この判断は、ジェネラルパートナーの支配は、それ自体、譲渡者がI. R. C. § 2036(a)に関連する収入または権利を保有していることを証明するものであると、飛躍的に仮定していると評されている。故人のリミテッドパートナーの持分の過半数を所有することにより、故人がジェネラルパートナーとしての支配力を保有し、あるいはジェネラルパートナーを交代させる権限を行使する場合はいつでも、故人は同条のもとで支配力を享受しているとみなされるという権威として *Kimbell* 判決は引用され得ると指摘する (Swan, *supra* note (59), at 54) .

⁶⁵ *Kimbell v. United States* 371 F3d 257.

⁶⁶ *Id.*, at 266. Swan, *supra* note (59), at 60.

に用いられる公正市場価値と同義ではないと指摘している⁶⁷。すなわち、譲渡制限のあるリミテッドパートナーシップと現金やその他の資産を交換するというビジネス上の決断は、購入者がすぐにでも、新たに取得したリミテッドパートナーシップの持分を1ドル100セントで売却できるという能力以外の考慮事項が含まれる。このような持分を取得する投資家は、経営の専門知識、資産の安全性と保全、資本増価、個人責任の回避といった利益を実現することを期待している。従って、投資家が持分を独立した立場で十分な対価を得て取得した一方で、このようにして取得した資産の現在の公正市場価値、すなわち即時売却可能性が、支払ったドルよりも大幅に低いことを認めることは、当事者が血縁関係にあるとしても矛盾するものではない⁶⁸。当事者が血縁関係にある場合、厳格な審査が行われなければならないが、厳格な審査は、自動的な禁止や不可能と同義ではないことを明らかにしている⁶⁹。

連邦控訴裁判所は、Kimbell 夫人は、FLP 事業体の外に45万ドル以上を個人的な資産として保有していたことに加え、FLP 事業体の設立の目的を、家族の富を増やすこと、家族資産の所有と集団経営を継続し、家族以外の権利取得を制限すること、検認に関連する管理を容易にし、費用を削減すること、リミテッドパートナーとして、信託は、FLP 事業体が終了するまで、脱退する権利も、出資金の返還を受ける権利も有していなかったことを認定した⁷⁰。

連邦地方裁判所は、ジェネラルパートナーの持分1%を有限責任会社が所有することにより生じる FLP 事業体の資産に対する間接的な持分2分の1を含む、Kimbell 夫人の50%の持分に対して、内国歳入法典2036条(a)項を適用した。しかし、控訴裁判所は、「仮に、この譲渡が適切かつ十分な対価を得るための真正な取引でなかったとしても、Kimbell 夫人は、内国歳入法典2036条(a)項の対象となるような有限責任会社に譲渡された資産に対する十分な支配力を保有していたわけではない。Kimbell 夫人の有限責任会社に対する持分は50%に過ぎず、息子は有限責任会社に対する唯一の経営権を持っていた。従って、Kimbell 夫人は有限責任会社の資産を享受する権利も、誰が享受するかを指定する権利も保有していなかった。」として、内国歳入法典2036条(a)項(1)(2)のいずれにも該当しないと判断した⁷¹。

また、Davis 判事は、例外要件の該当性について、FLP 事業体における家族内の取引

⁶⁷ *Id.* 持分の保有者は、常に関係者であり、外部の人間ではない。非同族との取引で売買されるのは、FLP の持分ではなく、原資産 (underlying assets) である。これらの理由から、FLP に適用する場合、「(無関係な当事者間の) 自発的な独立当事者間取引を前提とした公正市場価値という概念は、極めて非現実的」であると言える (Coverdale, *supra* note (11) at 241) .

⁶⁸ Kimbell, 371 F.3d at 266.

⁶⁹ *Id.*

⁷⁰ Swan, *supra* note (59), at 56.

⁷¹ *Id.*, at 61.

が、実質的に真正な取引であったのか、それとも、見せかけや偽装された行為であったのかを判断すべきであるとした⁷²。家族間の取引は、それが見せかけでないことを確認するために、より厳しい審査の目が向けられるが、家族間で取引が行われたとしても、取引が真正であることを証明するための補足的な要件はない⁷³。また、条件や価格について家族間で交渉が行われなかったとしても、取引が真正であるかどうかに関する説得力のある要素とはならない。このことは、交換価値が客観的な方法によって特定されている場合に特に当てはまる⁷⁴。いかなる取引も、誠実に行われれば、真正な取引となる。さらに、税負担軽減という目的は、その取引が他の合法的なものであると証明された場合、取引が真正であることを排除することはできないことを示した⁷⁵。これらのことから、Kimbell 夫人が FLP に譲渡した資産に内国歳入法典 2036 条を適用すべきでないと判断した⁷⁶。

(4) Estate of Bongard v. Commissioner⁷⁷

2005 年の Strangi 判決後の租税裁判所は、内国歳入法典 2036 条(a)項の例外規定を極めて広範に解釈することにより、濫用的な FLP 取引に対抗する手段としての Strangi 判決の価値を実質的に排除したと評されている⁷⁸。このような解釈は、Estate of Bongard v. Commissioner⁷⁹で始まり、租税裁判所は、FLP 設立に税負担軽減以外の「合法的かつ重要な非課税の目的」(legitimate and significant nontax purpose)が存在する限り、故人の資産と FLP 持分の交換は真正な取引として適格であると示

⁷² Kimbell, 371 F.3d at 262–263.

⁷³ *Id.*, at 263. (citing *Wheeler*, 116 F.3d at 764).

⁷⁴ *Id.*

⁷⁵ *Id.*, at 265.

⁷⁶ *Lucid*, *supra* note (16), at 418.

⁷⁷ Estate of Bongard v. Commissioner, 124 T.C. 95.

⁷⁸ Notes, *supra* note (10), at 1335. FLP 事業体を設立した目的の一つが、原資産の譲渡を制限することであると規定されており、債権者の手から資産を守るために設立されたとして真正な取引要件を満たすとした判決もある。FLP 事業体に株式を譲渡した故人の FLP 設立の目的は、失業中の若い孫が資産を直接投資または清算する権限を持つことを防ぐことであったため、真正な売却要件は満たされていると判断した (*Black v. Comm'r*, 133 T.C. 340 (2009))。また、同判決では、譲渡人が FLP 事業体を設立する過程で遺産税の負担を減らすことを意図していたとしても、それが譲渡人の FLP 設立の主要な目的でない限り、真正な取引要件を満たすことができるとしている。同判決について *Lucid*, *supra* note (16), at 421 は、同判決の重要な点の一つは、租税裁判所が、FLP 事業体が事業を行う目的で設立されたのではなくても、真正な取引要件を満たすことができると明示的に指摘したと評価している。また、(亡き夫の)投資戦略に従って家族の資産管理を継続するという目的のもと FLP 事業体を設立したことから、真正な取引要件が満たされると判断したものもある (*Estate of Miller v. Comm'r*, 97 T.C.M. (CCH) 1602 (2009))。

⁷⁹ Estate of Bongard v. Commissioner, 124 T.C. 95.

した⁸⁰。Bongard 判決は、FLP 事業体が多少なりとも積極的な資産運用を行っていれば、そのような目的が存在する可能性があるとし、また、「合法的な目的は、しばしば遺言上の目的と密接に絡み合っている」ことを強調した。

Bongard 事件では、故人が Empak, Inc. (以下、「Empak」という。)を設立し、故人は Empak の CEO と唯一の取締役会のメンバーを務めた。故人と、故人の子供のために設立された取消不能株式累積信託 (Irrevocable Stock Accumulation Trust、以下、「ISA 信託」という。)は、Empak の全株式を所有していた。WCB ホールディングスは、1996 年 1 月 30 日、会社の流動的な事象 (a corporate liquidity events) に備えて、家族の Empak に対する所有権をプールするために設立された有限責任会社である。1996 年 12 月 28 日、故人と ISA 信託は、WCB ホールディングスのクラス A およびクラス B の会員権と引き換えに、Empak の株式を WCB ホールディングスに寄付した。翌日、故人と ISA 信託は、Bongard Family Limited Partnership (以下、「BFLP」という。)を設立した。BFLP の 99% のリミテッドパートナーの持分と引き換えに、故人は WCB ホールディングスのクラス B の会員権を全て BFLP に譲渡した。ISA 信託は、WCB ホールディングスのクラス B の会員権の一部を BFLP に譲渡した後、1% のジェネラルパートナーの持分を受け取った。その後、故人が死亡するまで、故人から妻への BFLP の 7.72% のリミテッドパートナー持分の贈与を含む、贈与と分配が行われた。1998 年 11 月 16 日に故人は死亡した⁸¹。

租税裁判所は、内国歳入法典 2036 条は、次の 3 つを満たした場合に適用されると判示した。すなわち、第 1 に、故人が財産の生前譲渡 (inter vivos transfer) を行った場合、第 2 に、故人による財産の譲渡が例外要件を満たさない場合、第 3 に、内国歳入法典 2036 条(a)項(1)、(2)あるいは(b)に列挙されている持分または権利を保有している場合に適用されるとした⁸²。

第 1 について、租税裁判所は、「譲渡」(transfer) は広義の用語であり、故人が自発的に資産の生前譲渡を行ったことから、故人の資産の提供はいずれも内国歳入法典 2036 条にいう「譲渡」であると判断した。第 2 について、Kimbell 判決と同様に、十分な対価要件と真正な取引要件に該当するか否かを判断する必要があるとした。そのうえで、租税裁判所は、真正な取引要件については、FLP 事業体の設立の「合法的かつ重要な非課税の目的」(legitimate and significant nontax reason) が客観的証拠によって示された場合、十分な対価要件については、故人が「譲渡した財産の価値に比例したパートナーの持分」を受け取った場合、判断基準を満たすこととなると判示した⁸³。

⁸⁰ *Id.*

⁸¹ *Id.*, at 97-99.

⁸² *Id.*, at 113.

⁸³ Cantley&Dietrich, *supra* note (6), at 151.

租税裁判所は、故人と ISA 信託による Empak 株式のプールは、潜在的な投資家を引きつけ、さらなる成長のための資本を調達するという合法的で重要な非課税の目的であると判断し、故人による Empak 株式の WCB ホールディングスへの譲渡は真正な取引要件を満たすとした。さらに、故人と ISA 信託がそれぞれ譲渡した株式に比例した WCB ホールディングスの利益を受け取っていることから、十分な対価要件が満たされていると判断した。従って、故人による Empak 株式の WCB ホールディングスへの譲渡は、例外要件を満たしており、故人が内国歳入法典 2036 条(a)あるいは(b)の持分を保有しているかどうかを判断する必要はないと判断している⁸⁴。

一方、故人が WCB ホールディングスのクラス B 会員権を BFLP に譲渡したことは、重要な非課税の目的にはあたらないため、真正な取引要件を満たさないと判断した。BFLP が、故人の 2 番目の妻との結婚後の合意を容易にするために設立されたという主張を否定して、WCB ホールディングスが既にそれらの目的を満たしていると判断した。さらに、BFLP は受け取った資産の管理機能を果たしておらず、実際的な取引も行っていないため、故人は BFLP に譲渡した財産の「価値をリサイクル」(recycled the value) しており、故人が行ったのは、譲渡した財産の権利を保有する「形態の変更」(change the form) だけである。従って、故人による BFLP への WCB ホールディングスのクラス B 会員権の譲渡は、例外要件をみたさないとした⁸⁵。

最後に、故人は BFLP に対して内国歳入法典 2036 条(a)項の持分を保有していると判断した。租税裁判所は、「譲渡の時点で、明示的または黙示的 (express or implied) に、その持分または権利が後に与えられるという理解があった場合」、その権利は保有されていたと述べている。故人が会員権および Empak の株式の清算を決定できることから、故人が WCB ホールディングスの会員権を支配する権利を保有しているという、当事者間の暗黙の了解があったと結論づけた。故人が BFLP に譲渡された財産の享受 (enjoyment) を保有していたと判断して、WCB ホールディングスのクラス B 会員権の価値は内国歳入法典 2036 条(a)項により故人の総遺産に含まれると結論づけた⁸⁶。

2 Estate of Moore v. Commissioner

Moore 事件は、故人が死亡間近に FLP 事業体を設立して財産の譲渡を行い、内国歳入法典 2036 条によって否認された最近の事例である⁸⁷。Moore 氏は、2004 年 12 月 20 日に、5 つの信託と FLP を設立した。5 つの信託のうちの生前信託へ、Moore 農場を含むすべての不動産や無形資産を移した。Moore 氏は生前、生前信託のあらゆる資産に

⁸⁴ *Id.*, at 151–152.

⁸⁵ *Id.*, at 152.

⁸⁶ *Id.*

⁸⁷ Estate of Moore, 119 T.C.M. 2020-40.

対する全権を保有していた⁸⁸。

5つの信託と同日に設立された FLP 事業体には、ジェネラルパートナー及びリミテッドパートナーに対して、パートナー全員の同意がない限り、持分の売却、譲渡、担保設定その他の処分をすることができないとの制限が付されていた。また、パートナー全員からの書面による同意がない限り、パートナーが自分の持分の譲受人を指名することを制限していた。リミテッドパートナーには、経営や運営に参加する権利はない。Moore 氏の子供たちはそれぞれ FLP 事業体に参加し、法律上の助言を求めることなく、これらの制限をすべて受け入れた。彼らは、FLP 契約の条件やパートナーシップの割合について交渉することはなかった⁸⁹。

Moore 氏は、2004 年 9 月から Moore 農場の本格的な売却交渉を開始した。Moore 氏が Living Trust に Moore 農場を譲渡してから 5 日以内に Melon 氏と 16,512,000 ドルで契約し、その後 FLP 事業体に農場の 5 分の 4 を譲渡した。2005 年 2 月 4 日、売却を完了した。FLP 事業体は農場の 5 分の 4 の権利を保有していたが、売却後も、Moore 氏は農場に住み続けた⁹⁰。

Moore 農場の売却代金は生前信託と FLP 事業体に流れたため、Moore 氏は、FLP 事業体から生前信託へ 200 万ドルを移し、土地売却の費用や農場売却に伴う所得税に充てた。さらに、FLP 事業体の現金を移すために、180 万ドルの初期投資額で新たに口座を開設した。しかし、投資明細書には FLP 事業体が口座所有者として記載されているが、実際にはこの資金は生前信託から出たものであり、口座に実際に記載されている顧客も生前信託であった。これは、FLP 事業体が生前信託の資金を使って投資していたことを意味する⁹¹。数週間後、生前信託は FLP 事業体の全持分を 50 万ドルの現金と 480 万ドルの手形で取消不能信託に譲渡した。FLP 事業体のリミテッドパートナーの持分の価値は、FLP 事業体の純資産価値 1150 万ドルから 53% の評価割引を適用した金額とした結果、約 530 万ドルとなった⁹²。

内国歳入庁は、この財産設計の大部分が内国歳入法典 2036 条の下で許容できないと主張した。内国歳入庁の主張の骨子は以下のとおりである。(1) 故人は合法的な非課税の目的 (legitimate nontax reason) の欠如した FLP 事業体を設立したため、農場の 5 分の 4 を譲渡しても内国歳入法典 2036 条(a)項の真正な取引要件に該当しない、(2) 故人は売却後も農場の所有と享受する権利を保有していたと主張した⁹³。租税裁判所は内国歳入庁の主張を認め、農場の 5 分の 4 を FLP 事業体に譲渡したことは真正な取引要件を満たさず、故人は内国歳入法典 2036 条(a)項(1)のもとで Moore

⁸⁸ *Id.* at *9.

⁸⁹ *Id.* at *17.

⁹⁰ *Id.* at *18.

⁹¹ *Id.* at *22.

⁹² *Id.* at *22, footnote 9.

⁹³ Cantley&Dietrich, *supra* note (6), at 158.

農場の所有あるいは享受する権利を保有していたと判断した。租税裁判所は、次のような理由でこの結論に達した。すなわち、①故人が農場を売却した後は、FLP 事業体に家族が経営する「事業」(business) は存在しなかった、② FLP 事業体は、債権者からの請求があった場合のために多額の資本を保有していた、③ 故人が財産設計を始めたのは、彼が重大な健康問題に直面した後だった、④故人は財産設計を依頼した弁護士に、財産設計を通じて「数百万ドルの税金を節約」したいと話した、⑤故人の行動は、一般的な遺言の性質を強調していた⁹⁴、などの理由である。このことは、FLP 事業体が合法的な非課税の目的で設立されたのではなく、連邦遺産税・贈与税を回避するための試みの一部であったことを強く裏付けるものである⁹⁵とした。FLP 事業体の設立が合法的かつ重要な非課税の目的を持たなかったため、租税裁判所は十分な対価要件を検討せず、内国歳入法典 2036 条(a) (1)の適用を検討した⁹⁶。

租税裁判所は、Strangi 判決を参照し、故人は農場を譲渡した後も「実質的な現在の経済的利益」(substantial present economic benefit) を保有していると判断した。その理由としては、第一に、被相続人は、死亡するまで売却前と同じように農場に住み、農場を経営し続けていたことである。第二に、Strangi 事件とは異なり、故人は生活するのに十分な資産を保有していたが、それを引き出すことはしなかった。その代わりに、FLP 事業体の資産を個人的な支払いや贈与に充てていたことである。最後に、故人は、支配的な持分を保有していないにもかかわらず、形式を無視し、農場に対する支配力を行使し続け、一方的な意思決定を行っていた。租税裁判所は、これらの事実は、Moore 氏とその子供達の間、彼が FLP 事業体の資産を引き続き利用するとの暗黙の了解があり、譲渡資産との関係は「実質的ではなく、形式的に変化した」(changed formally, not practically) とした⁹⁷。従って、租税裁判所は、農場の公正市場価値が内国歳入法典 2036 条(a) 項(1)に基づき、総遺産に含まれるべきである

⁹⁴ Moore 氏の財産計画は、たとえ家族内の取引であっても、取引と呼ぶにはほど遠いものであったとされた。交渉もなければ、質問さえもないかわりに、Moore 氏は一方的に FLP 事業体を設立しており、契約書の中の制約事項も彼一人が作り上げた。子供たちは誰も、その条件について法的な助言を求めたり、自分の株の割合について交渉したりすることはなかった。子供たちは、Moore 氏に言われたから FLP 事業体に参加したのであって、自分たちの都合で参加したのではない。Moore 氏の一方的な意思決定は、真正な取引であるという主張と矛盾すると指摘された (Moore, at *34)。

⁹⁵ Cantley&Dietrich, *supra* note (6), at 158.

⁹⁶ *Id.*

⁹⁷ Moore 氏は、FLP 事業体の資産を、生前信託への 200 万ドルの分配に使用し、一部は、特定の個人的経費に充当した。また、FLP 事業体の資産を、各子供に 50 万ドルを与え、財産計画のための弁護士報酬の一部に充当した。租税裁判所は、これらの個人的経費の支払いに自分の資産ではなく FLP 事業体の資産を使用したことから、Moore 氏は農場と同様に FLP 事業体の資産の生涯の所有と利用を享受することができるという暗黙の了解があったと考えられるとした (Moore, at *40)。

と判示した⁹⁸。

租税裁判所は、Bongard 判決において示された 3 つのテストについて、内国歳入法典 2036 条(a)項は、例外要件を除き、故人が死亡前に譲渡したすべての財産を総遺産に含める一般規則であると判断している⁹⁹。そして、例外要件について、譲渡人が「真の独立当事者間取引で十分な対価の利益を受けた」財産の譲渡に限定されるとした。租税裁判所は、少なくとも FLP 事業体の場合、FLP 事業体の設立とそれに対する資産の譲渡について、合法的かつ重要な非課税の目的の存在が証明された場合にのみ、取引は真正であると判断している。そして、「客観的な証拠は、非課税の目的がパートナーシップ設立の動機となった重要な要因であったことを立証しなければならない」とした。

Moore 氏が FLP 事業体を設立し、農場の持分を譲渡した主な理由は、家族を集め、自分なしで事業を管理する方法を学ばせるためであり、「家族で資産を共同経営したいという故人の願望は、単独でも内国歳入法典 2036 条(a)項の目的上、十分な非課税の目的となる」¹⁰⁰と主張した。

しかし、租税裁判所は、実質的 (active) な経営を要求して以下の点を指摘した。すなわち、Moore 氏は、農場の 5 分の 4 を FLP 事業体に譲渡したわずか 5 日後に農場を売却していること、しかも、売却が完了する 1 カ月前に、売却することを認識していたことである。つまり、現実問題として、Moore 氏の子供たちが共同で経営する農場は存在しなかった。Moore 氏の子供たちが管理するために FLP 事業体に残された唯一の資産は流動的なものであり、彼らはそれを実際に管理することもなかった。FLP 事業体の設立会議以外に、子供たちは投資の決定をしたり見直したりするために一度も会っていない。彼らは、投資アドバイザーにそれを任せており、FLP 事業体は流動的資産の集まりであったと認定した¹⁰¹。

納税者は、FLP 事業体は債権者からの保護としても機能すると主張したが、租税裁判所は、債権者からの保護は重要ではないとしつつも、FLP 事業体を設立する合法的な非課税の目的と考えられるとしたうえで、Moore 氏または彼の子供たちのいずれかが債権者からの請求に懸念を持っていたという信頼できる証拠は存在しないとした。これらを理由として、Moore 氏の FLP 事業体の設立には合法的な非課税の目的がなかったと判断した¹⁰²。

3 例外要件該当性の判断基準の整理

⁹⁸ Cantley&Dietrich, *supra* note (6), at 159.

⁹⁹ Moore, at *30.

¹⁰⁰ *Id.*, at *32.

¹⁰¹ *Id.*, at *33.

¹⁰² *Id.*

FLP 事業体を利用した死亡間近の資産移転による連邦遺産税回避に対処することを目的とした内国歳入法典 2036 条(a)項の適用の可否をめぐる裁判例を概観してきた。以下では、同項の例外規定の適用範囲に焦点を当てて、裁判例を整理する。

まず、Strangi 判決において、内国歳入法典 2036 条(a)項の例外である「金銭または金銭の価値のある適切かつ十分な対価による真正な取引」に該当するには、十分な対価要件と真正な取引要件を満たさなければならないとした。これら 2 つの側面から判断するという基準は、後の裁判例においても採用されている。

そして、十分な対価要件については、Kimbell 事件の控訴裁判所が示したように、①パートナーシップの持分が FLP 事業体に提供した資産の公正市場価値に比例していたか、②FLP 事業体に提供した資産が各パートナーの資本勘定に適切に計上されていたか否か、③パートナーシップ清算時に、各パートナーにそれぞれの資本勘定と同額の分配が与えられるかという 3 つの基準を用いることで確立しつつあるように思われる。

一方、真正な取引の意義についてそれぞれの判決をみると、Strangi 判決は「実質的な事業目的あるいはその他の非課税の目的」、Stone 判決（及び Kimbell 地裁判決）は「真の独立当事者間取引」であり、FLP 事業体の設立が「経済的実質」を有するものとした。Kimbell 事件の連邦控訴裁判決は、「見せかけや偽装された」取引でないこと、そして Bongard 判決では、「合法的かつ重要な非課税の目的」を有するものであるとしている。最後に、Moore 判決は、「真の独立当事者間取引」であり、これは「合法的かつ重要な非課税の目的」を有する場合であると判断している。それぞれの判決において、上記のように表現は異なるものの、その内容として FLP 事業体の「経済的実質」や税負担軽減以外の「目的」を求めているという点では、大きく異なることはないと思料する。

Strangi 判決は、内国歳入法典 2036 条の改正の経緯を踏まえ、同条の適用においては、「主観的な動機に左右される事実上の判断を排除しなければならない」として、客観的な判断基準によるべきであることを示した。そして、Kimbell 事件の連邦控訴裁判決も、「家族間の取引は、それが見せかけでないことを確認するために、より厳しい審査の目が向けられる」としつつも、FLP 事業体の「条件や価格について家族間で交渉が行われなかったとしても、取引が真正であるかどうかに関する説得力のある要素とはならない」¹⁰³としている。そして、「税負担軽減という目的は、その取引が他の合法的なものであると証明された場合、取引が真正であることを排除することはできない」としている。

¹⁰³ この点、Moore 判決は、Moore 氏の家族内の取引において、子供たちとの間で条件についての交渉も行われず、子供たちは法的な助言を求めるともなく、FLP 事業体の制限事項も Moore 氏一人の意思決定によって作り上げられており、真正な取引であるという主張とは矛盾すると認定している (Moore, at *37)。

連邦遺産税回避の目的が判決に及ぼす影響について、Bongard 判決は、FLP 設立に税負担軽減以外に合法的かつ重要な非課税の目的が存在する限り、故人の資産と FLP 持分の交換は真正な取引として適格であると判示した。一方、Moore 判決は、Bongard 判決を参照しつつも、内国歳入法典 2036 条(a)項は、「二つの例外を除き、故人が死亡する前に譲渡した全ての財産を引き戻す (brings back) 一般的な規則を作り出す」としたうえで、「客観的な証拠は、非課税の目的がパートナーシップ設立の動機となった重要な要因であったことを立証しなければならない」と述べている。この判断は、「税負担の軽減 (reduction) が主たる目的であれば、あらゆる種類のタックスプランニングがより制限的にならざるを得ないという一般的なコモンロー (general purpose common law) を裁判官が暗示している可能性を示唆している」¹⁰⁴と評されている。そして、このような傾向は、過去数十年にわたる、数多くの所得税の経済的実質 (economic substance) に関する裁判の結果であり、経済的実質の法理を内国歳入法典 2036 条(a)項の適用の可否に持ち込むべきではないとする見解もある¹⁰⁵。

以上の通り、FLP を利用した連邦遺産税回避の判例上の統制について、内国歳入法典 2036 条(a)の例外要件を中心に整理・検討を行った。例外要件のうち、十分な対価要件の該当性については、判断基準が確立しつつあるように思われるが、真正な取引要件については、事例ごとの判断が下されているように思われる。Strangi 判決をはじめとした従来 of 裁判例は、客観的な事実に基づいて判断すべきとしてきたが、最近の裁判例では、税負担軽減が主要な目的であるということが認定されれば、その他の非課税の目的の立証が困難になりつつあることが確認できた。

第 5 節 結語

本章の目的は、米国遺産税回避行為に対する米国の法的規制及び判例上の統制を検討することにあつた。内国歳入庁は、故人が死亡間近に FLP に資産を提供してパートナーシップの持分を取得し、評価割引を適用することによって連邦遺産税の負担を減少させる行為に対して、内国歳入法典 2036 条(a)項を適用して資産の公正市場価値を総遺産に含めるよう主張してきた。内国歳入法典 2036 条は、本質的には遺言によるのと変わらない生前の譲渡を総遺産に含める規定である。

裁判所は、内国歳入法典 2036 条の例外要件を真正な取引要件と十分な対価要件の両面から判断するとの基準を示し、FLP 設立に税負担軽減以外の「合法的かつ重要な非課税の目的」(legitimate and significant nontax purpose) が存在すれば、故人の資産と FLP 持分の交換は真正な取引と認定されるとしている。裁判例をみると、遺産税の負担を軽減したいと考える納税者の主観的目的をどの程度重視するかということ

¹⁰⁴ Cantley&Dietrich, *supra* note (6), at 164.

¹⁰⁵ *Id.*

も、内国歳入法典 2036 条(a) 項の適用の有無に影響を与えているのではないかと思われる。すなわち、税負担軽減を唯一の目的とした行為に適用するだけでなく、税負担の軽減が主要な目的であった場合にも同条を適用することにより、その適用範囲を広げることができる。Strangi 事件の控訴裁判決は、1976 年の改正が「主観的な動機に左右される事実上の判断を排除すること」であったとして、真正な取引要件は客観的に判断されるべきであり、その取引に実質的な事業目的あるいはその他の非課税以外の目的が存在する場合、真正な取引要件を満たすとの基準を示した。一方で、Moore 判決は、結果として遺産税対策を唯一の目的として行われたと認定されたため同条が適用されたが、裁判所は、「内国歳入法典 2036 条 (a) 項が、二つの例外を除き、被相続人が死亡する前に譲渡した全ての財産を引き直す (brings back) 一般的な原則を作り出す」と述べており、このような判決は FLP の設立や資産の移転の動機となった税負担軽減以外の要素を十分に証明することを難しくしていると指摘されている¹⁰⁶。

第 1 節で述べた通り、最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決は、銀行からの借入により不動産を購入するという一連の行為が、租税負担の軽減を目的として行われたものであるから、実質的な租税負担公平に反し、通達によらない評価が許容されるとしているが、このような事情が合理的理由として正当性を有するかについては疑問がある。同判決は、行き過ぎた節税が不合理であるとして通達評価額を通達により否認（通達の使い分けによる評価の恣意性）した課税処分を適法としたが、通達による否認手法は、個別否認規定による否認の身を許容する租税法律主義に反すると¹⁰⁷。米国においては、FLP 事業体を利用した連邦遺産税回避への対処について内国歳入法典 2036 条の解釈を中心に判例によって適用基準が明確化されつつあるが、納税者の主観的意図がどの程度判決に影響を与えるかについてはいまだ課題である。米国における遺産税回避の否認の議論の展開は、納税者の主観的意図の扱いを含めて、わが国の相続税回避の否認の手法の問題を明らかにするうえで大きな示唆を与える点を指摘して、本章の結びに代えたい。

¹⁰⁶ *Id.* 本章では検討できなかったが、所得税や法人税で展開されている経済的実質の法理を遺産税回避の否認へ持ち込むと、納税者の租税回避の意図が主要な目的であればすべての遺産税対策による譲渡が否認される可能性があると指摘するものもある (Elaine Hightower Gagliardi, *Economic Substance in the Context of Federal Estate and Gift Tax: The Internal Revenue Service Has It Wrong*, 64 MONT. L. REV. 391 (2003)) .

¹⁰⁷ 通達による財産評価と租税回避行為の否認の問題について、増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』（成文堂、2006）149 頁以下参照。

終章 結びに代えて

本論文の目的は、我が国の相続税回避の否認の手法として登場した、財産評価基本通達による否認手法を、租税法の両基本原則の視点から検討・評価することにあつた。財産評価基本通達による否認手法は、新たな相続税回避の否認手法として許容されるかを検討・評価することを目的とした。

租税法の目的は租税正義の実現にある。租税正義は、租税法律主義と租税公平主義の要請が立法・解釈・適用のすべての段階で貫徹されることにより実現される。序論では、両基本原則の意義を確認し、両者の相克と調整の問題を IBM 事件を素材として明らかにした。憲法を法的根拠とする両基本原則は、本来いずれの原則にも偏することなく有機的に機能することが求められる。

しかし、租税法の立法及び解釈適用段階において、両者の相克する場面がある。租税法律主義は、租税法規を一義的で明確な文言により定めることを求めるが、形式的に要件を定めると実質的な担税力に応じた課税に歪みをもたらす場合がある。この立法段階における両基本原則の相克は、解釈によって意義を明らかにすることができるという条件のもと、不確定概念を用いた立法を許容することにより調整が図られている。解釈適用段階では、厳格な文理解釈によって租税法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性が担保される。一方で、実質的な担税力に応じた課税のもとでは、規定の趣旨・目的を重視した解釈が強く主張される。租税法が侵害規範であり、第一次的に租税法を解釈するのは納税者であるから、租税法律主義の要請を形骸化させないために、文理解釈による厳格な法解釈が求められる。既定の趣旨・目的を重視した解釈が許容されると、解釈する側の力の大きさによりその法解釈の幅が決めることになり、恣意的な課税を許す結果を生む。恣意的課税を阻止するために租税法の解釈・適用は文理解釈によるべきことが要請される¹。

このことを前提として、第1部では我が国の相続税回避の否認を両基本原則の視点から検証した。

第1章は、租税回避の意義を確認し、これまで議論されてきた租税回避の否認手法を整理した。これまで法的根拠のない否認を認める実質主義による否認論や私法上の法律構成による否認論と、個別の否認規定を必要とするとの立場が対立してきたが、租税法律主義のもとでは、租税回避は個別否認規定によって否認されるべきであることを確認したといえる。

第2章では、第1章の整理をふまえて、現行の個別否認規定の問題点を租税法律主

¹ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』58頁（成文堂、2019）。

義の視点から明らかにした。個別否認規定には、その文言に評価を要するものや不確定概念を含むものがある。立法段階において、不確定概念を用いることに合理性が見出せるならば、法解釈の段階でその文言に該当すると評価される基準が明らかにされていなければならないはずである。法解釈によって基準が明確に導出されないままであれば、不明確な文言の解釈に課税庁の自由裁量が生まれ、恣意的課税が行われる可能性が生じる。そしてこれは、結果として法的根拠のない否認を認めることにつながることを指摘した。

第3章は、新たな租税回避の否認手法として、通達の使い分けによる財産評価の否認に焦点を絞り批判的に検討した。通達以外の評価を認める例外規定として存在する財産評価基本通達総則6項は、通達評価額と不動産評価額の開差を利用した租税回避の否認の手段として機能している実態にある。総則6項を根拠として、その適用要件に納税者の税負担軽減目的を組み込んで通達によらない評価を認めることは、納税者の予測可能性を阻害することになり、課税庁による恣意的課税へつながることを明らかにした。

第4章は、前章での検討をふまえて、通達の使い分けによる相続税回避の否認を認めた最新の判決として、最高裁令和4年4月19日判決を批判的に検討した。不動産の購入及び銀行からの借入れは事業承継という合理的な事業目的があったことを主張したが、裁判所は、租税負担軽減を期待して企図されたものと認定している。このような通達による租税回避行為の否認ともいべき総則6項の適用の現状は、租税法律主義の視点から看過できない問題であることを最新の判例の検討により改めて確認した。

以上第1部は、我が国の相続税回避の否認を租税法の基本原則の視点から検討し、問題点を明らかにした。この検討によって、租税回避の否認の場面において、租税公平主義の要請が重視され、租税法律主義が形骸化しているとの問題を提起した。

第2部では、比較法研究のアプローチから、連邦遺産税回避への法的規制と判例上の統制を検討することにより、第1部で明らかにした問題点に有益な示唆を得ることを目指した。

第5章では、米国における租税回避行為の否認手法を概観した。所得税や法人税の分野で判例によって発展してきた否認法理は、実質主義、事業目的の法理、虚偽取引の法理などがあるが、現在は経済的実質の法理が確立しており、2010年に内国歳入法典7701条(o)項として成文化された。同項は、取引の客観的経済的実質と税負担軽減以外の事業目的の2つの要件を充足することにより、取引は経済的実質があると判断されることを確認した。

第6章は、米国連邦遺産税の憲法適合性をめぐる裁判例を整理検証した。比較法研究の前提として、我が国の相続税と米国の遺産税は、その課税方式から異なっているため、米国連邦遺産税の憲法合憲性が争点とされた裁判例を概観することにより、遺

産税の課税根拠や憲法的価値概念を踏まえた歴史的議論を整理した。わが国の相続税改革の方向性も、制度疲労していると指摘される問題点を具体的に整理し、租税公平主義の担税力に応じた課税といった憲法的価値概念をも射程に入れた抜本的議論がなされるべきであることを指摘できた。

第7章では、米国連邦遺産税法のもとで総遺産に含まれる不動産の評価について、その法構造を明らかにすることを目的とした。

第3章で確認した通り、わが国の相続税法は、相続財産の価額は時価によることを規定するのみであり、時価の意義および大部分の財産の評価方法は通達に依拠している。わが国の通達は、納税者間の公平性を担保し、予測可能性を向上させる機能を有しており、課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられているところから、その機能面からみれば、米国の解釈規則と類似の性質を有するといえる。しかし、米国の解釈規則が連邦裁判所によって支持された場合、当該解釈規則は司法判断の重要な指針となり法規範性がより強固となるが、我が国の通達はあくまで行政内部で拘束力を持ち、裁判所も納税者も法的に拘束しないとして、通達の法的拘束力を一貫して否定している。

財務省規則は財務省の解釈の中でも最も高いレベルで尊重されているとともに、連邦最高裁判所も、財務省の解釈が恣意的なものでない限り、解釈されている連邦法と同等のものであるとみなしていることを明らかにできた。

第8章は、遺産税回避行為に対する米国の法的規制及び判例上の統制を検討することを目的とした。ファミリーリミテッドパートナーシップを利用した遺産税回避は、内国歳入法典2036条を適用して、パートナーシップの持分ではなく資産の公正市場価値を総遺産に含めることにより対処が図られている。

裁判所は、同条の例外要件を真正な取引要件と十分な対価要件の両面から判断するとの基準を示し、ファミリーリミテッドパートナーシップの設立に税負担軽減以外の「合法的かつ重要な非課税の目的」が存在すれば、故人の資産とファミリーリミテッドパートナーシップの持分の交換は真正な取引と認定されるとしている。同条の解釈を中心に判例によって適用基準が明確化されつつあるが、納税者の主観的意図をどの程度重視するかが判決によって不安定であり、この点において我が国と同様の問題を指摘できたといえる。

本論文の立論は、租税回避の否認の場面において、租税法律主義と租税公平主義の要請が貫徹されることにより、租税正義が実現されるというものであった。これまでの検討の結果によれば、この立論からすると、わが国の租税回避の否認の現状に対する評価は、租税法律主義を貫徹する認識が希薄であるといわざるを得ない。

ところで、租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要である。要件事実の認定においては、形式ではなく実質に従って判断がなされなければならない。租税回避の否認は、納税者の選択した法形式は有効に成立していることを前提としつ

つ、租税法上は通常の法形式に引き直して（擬制して）課税をすることに本質がある。実質課税の原則は租税公平主義の要請を担保する重要原則であるが、「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してでなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的効果なり目的に即して法律要件の存否を判断する」²ことは許容されるべきではない。

相続財産の時価評価の問題は、評価根拠事実の集積による事実の評価の問題ととらえることができる。すなわち、時価評価の問題は事実認定の問題ともいえるが、わが国の租税回避の否認の現状は、納税者の税負担軽減目的を重視することによって、個別否認規定による租税回避の遮断に成功しない場合に、法律そのものではなく事実認定という手法により、個別否認規定による租税回避行為の否認と同一の効果を得る方途を開くものであり、租税行政庁による法創造を肯定する結果を招く³。個別否認規定に含まれる不確定概念の解釈の精緻化に努力が払われず、通達の使い分けによる否認が租税回避の否認手法として許容されれば、租税法律主義を形骸化させ、国家と国民を純粋な法律関係で律する申告納税制度は画餅に帰する。租税法は侵害規範である故に、租税法律主義の視点から検証を怠れば、担税力に応じた課税の名のもとに、事実認定の手法によって納税者の主観的目的があたかも主要事実のように組み込まれ、法律による課税が侵害される危険性が常に存在することを強く認識すべきである。

序論でも述べた通り、本論文の目的は、一方で租税法の基本原則の視点から租税回避の否認をめぐる問題について問題提起しつつ、他方で、米国の連邦遺産税における時価評価の法的構造や遺産税回避への法的規制を紹介し、その結果として我が国の相続税回避の否認に有益な示唆を得ることにあつた。

第7章で述べた通り、米国の解釈規則が連邦裁判所によって支持された場合、当該解釈規則は司法判断の重要な指針となり法規範性がより強固となるが、わが国の通達はいくまで行政内部で拘束力を持ち、裁判所も納税者も法的に拘束しないとして、通達の法的拘束力を一貫して否定している。わが国では、通達の法的拘束力についてこのような前提が存在するにもかかわらず、平等取扱原則のもとで財産評価基本通達による財産評価は合理性を有するとしている。そしてまた一方で、財産評価基本通達によって評価すべきでない合理的理由があれば実質的公平の見地から通達以外の評価も許容されてしまうという、法的安定性の観点から看過できない問題が浮き彫りになった。また、租税回避の否認において、納税者の主観的意図をどの程度重視するかが判決によって不安定であり、この点において米国とわが国との同様の問題を指摘できたといえる。

以上のとおり、租税回避の否認において租税法律主義を貫徹する認識が希薄であ

² 金子宏『租税法〔第24版〕』148頁（弘文堂、2019）。

³ 増田・前掲注（1）343頁。

り、そのことがいかなる問題を惹起させるかを、米国の時価評価の法構造や遺産税回避の法的規制と比較することによって問題提起し、警鐘を鳴らすことに本論文の意義が存することを確認して、本論文の結びに代えたい。