

# 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—

## 論文要旨

法学研究科博士後期課程

横井 里保

### 1 本論文の目的

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。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。規定の趣旨・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規定の射程が決められることになり、恣意的な課税を許す結果を生むからである。

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。このような両基本原則の相克と調整の問題は、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。本判決は補論で取りあげるが、財産評価基本通達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。

本論文は、財産評価を巡る租税公平主義と租税法律主義の相克と調整の問題を研究の素材とした点に特色がある。これまで、この問題を本格的に検証した論文はみられなかった。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、財産評価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。

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。

具体的には、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。我が国の相続財産の評価方法は、法律ではない通達に定められており、租税公平主義のもとでその合理性が認められている。しかし、通達以外の評価を認める例外規定として存在する総則6項が、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が果たして正義に合致するかというところに本論文の問題意識の端緒がある。また、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検討して、我が国の相続税回避の否認に有益な示唆を得ることを目的とする。

筆者は、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、租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義を座標軸とする。

## 2 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

### 序論

#### 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2章 個別否認規定の法的限界

##### 第3章 相続財産の時価評価と租税回避の否認

##### 第4章 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7章 米国連邦遺産税における不動産評価の法的構造

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

終章 結びに代えて

### 3 本論文の結論

本論文の立論は、租税回避の否認の場面においても、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思考により構築されている。この点をまず確認しておく。そのうえで、本論文の結論の導出について以下で整理する。

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。

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えるべき総則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、我が国の相続税法は、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。我が国の通達は、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その基準を示し、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「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、通達の使い分けによる相続税回避の否認は、租税法の基本原則のもとで許容されるべきではない。

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、租税回避の否認の場面では、真実に存在する法律関係からはなれて、税負担が減少したという結果や、納税者の租税回避の目的に即して法律関係を判断する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、我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。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であろう。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。

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。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、わが国は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、警鐘を鳴らすことができた。このことを本論文の結論とした。

以上が本論文の要旨である。