

相続税法における 同族会社の行為計算否認規定の再検討

渡 部 浩 和

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース
推薦教員：望月 爾・安井栄二)

はじめに

第1章 同族会社の行為計算否認規定

第1節 規定の沿革

第2節 対象となる行為

第3節 租税回避行為に対する否認

第4節 小 括

第2章 相続税法64条適用における現状と問題

第1節 相続税法における同族会社の行為計算否認規定

第2節 4つの裁判例

第3節 問 題 点

第4節 小 括

第3章 相続税法64条の解釈の再検討

第1節 行為計算否認規定適用の前提となる問題点

第2節 相続税法64条適用にあたっての問題点

第3節 適用判定の流れ

第4節 裁判例の再検討

第5節 小 括

おわりに

は じ め に

我が国の法人企業の実態は、そのほとんどが中小企業¹⁾である。これは、国税庁が毎年公表している会社標本調査の結果報告から読み取ることができる。平成25年度分の調査結果報告²⁾によると、法人企業総数のうち約

99.1%が中小企業である。さらに連結法人を除いた法人のうち約96.1%が、特定同族会社と同族会社³⁾となっている。この状況下において我が国の税制は、法人税は減税、相続税と所得税は増税の方向で方針が打ち出されている。これにより、納税者が同族会社を利用して租税負担の軽減を図ろうとすることは、ごく自然なことだろう。

同族会社は少数の株主によって支配されているため、非同族会社では考えられないような異常な行為や計算が行われやすい。そこで我が国の税制は、各税法に同族会社の行為又は計算の否認に関する規定⁴⁾を設けている。当該規定は、同族会社に係る規定であり適用範囲が広く、税務署長が相当と考える法形式に引き直すことを認める⁵⁾という強力な効果も持っている。さらに不確定概念を含んでいるが故に、どのような場合に適用されるのかが明確ではなく、これまで多くの裁判が行われている。にもかかわらず、その適用にあたっての基準は未だ明確ではない。

その中でも相続税法64条については、平成25年度改正の基礎控除額引き下げにより申告及び納税が必要となる者が急増する⁶⁾ことから、相続税の負担軽減を図ろうとする者が増加することが予想される。ところが、今後同条の適用機会が増える可能性があるにもかかわらず、その解釈は定まっていない。本稿ではこのような現状を踏まえて、同族会社の行為計算否認規定の中でも特に相続税法64条の解釈を中心に検討を行うものである。

相続税法64条には、個別規定との関係、何をもって経済的合理性の有無を判断するのかなど、明確にしなければならない問題が多く存在している。それゆえ、同条がどのような状況下で適用されるべきものなのかの解釈が分かれるところである。そもそも以前とは違い、個別の否認規定が多く規定された現行法において、同条の存在意義はあるのだろうか。相続税法改正が注目を集めている今こそ、同条の解釈について再検討が必要であると考える。

同条の解釈を再検討するにあたっては、法人税法132条と所得税法157条のこれまでの裁判例や研究の蓄積を参考にして検討したいと考えている。

なぜなら相続税法64条の解釈をめぐる裁判例は4件しかなく、同条に関する先行研究も少ないからである。これに対して法人税法132条と所得税法157条には多くの裁判例があり、またこれらに関する研究も多くなされている。それらを基に再検討することで、国税三法⁷⁾の解釈の統一性も担保されるものとする。

本稿の構成として、まず第1章第1節では行為計算否認規定の創設から現在に至るまでの沿革を概観する。その上で第2節と第3節では、行為計算否認規定適用の前提となる部分の問題点を指摘する。第2章では、相続税法64条の適用が争われた裁判例4件全てを概観し、同条適用にあたってその解釈を明確にすべき5つの問題点を明らかにする。第3章では、第1章と第2章で挙げた問題点について検討を行う。そしてここまでの内容を踏まえて、同条適用の流れを適用判定フローチャートで整理した上で、4件の裁判例の事案について再検討する。

本稿は、これらの検討を通じて、相続税法64条適用の可否を判断する上で必要となる税法解釈を明らかにする。それにより、相続税法における同族会社の行為計算否認規定が、現在そして今後の課税実務にも対応できるものとするを目的とするものである。

第1章 同族会社の行為計算否認規定

第1節 規定の沿革

同族会社の行為計算否認規定の主な改正は以下のとおりである⁸⁾。なお、詳細については既に先行研究⁹⁾にて詳しく論じられているため本稿では一部省略する。

(1) 大正12年改正

同族会社の行為計算否認規定が創設されたのは、大正12年改正である。創設当初は、所得税法において次のように規定されていた。

所法第73条ノ3

前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族，使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税連脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

この時点ではまだ同族会社という言葉は使われておらず，法人と株主等との間の行為に限定されていた。計算についてもまだ規定されていない。そして所得税を連脱する目的があると認められることが，同条適用の要件とされていたことがわかる。

(2) 大正15年改正

大正15年改正において，次のように改正された。

所法第73条ノ2

同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族，使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税連脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

ここで初めて同族会社の規定となり，さらに行為だけでなく計算もその対象に追加された。つまり，同族会社の行う行為又は計算であれば，相手は問わないこととしたということである。

(3) 昭和15年改正

ここで新たに法人税法が制定され，同族会社の行為計算否認規定も当然に，改正前の所得税法において規定されていた内容が引き継がれている。

(4) 昭和25年改正

昭和25年改正は，創設時から規定されていた「所得税連脱の目的」とい

う要件が変わった重要な改正であり，次のように改正された。

所法第67条

政府は，同族会社の行為又は計算で，これを容認した場合においてその株主若しくは社員又はその親族，使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得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，……（中略）……更正又は決定に際し，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，……（中略）……規定する額を計算することができる。

この改正により，所得税遁脱の目的は同条適用の要件ではなくなり，結果として所得税が不当に減少した場合に適用されることとなった。ここで，「不当に」減少という不確定概念が規定に組み込まれたため，その後多くの争いが生じることとなる。

そしてこの年の改正で，相続税法においても同族会社の行為計算否認規定が創設された。創設時から所得税法及び法人税法と同じ規定ぶりであり，大正12年に所得税法において創設されて以降の改正を加味した上で，相続税法で規定された。もちろん相続税遁脱の目的などという文言は，当初から設けられていない。

なお創設当時は，贈与税については規定されていなかった。当時の贈与税は生涯累積課税制度が採用されていたため，結局相続税に吸収される結果となっていたために規定する必要がなかったためである¹⁰⁾。しかし昭和28年の改正で，贈与税について現行の単年度課税制度が導入されたことから，「相続税の負担」という部分が「相続税又は贈与税の負担」に改正されている¹¹⁾。

相続税法においてもその後幾度かの改正が行われているが，他税目の改正等に伴う整備がそのほとんどであり，大きな変更は行われていない。上記規定の沿革を踏まえると，同族会社の行為計算否認規定は各税法が相互に関連しており，それぞれ個別に解釈を行うべきものではないと考える。相続税法64条を考える上では所得税法157条及び法人税法132条の先行研究

や判例等も加味する必要があるといえるだろう。

第2節 対象となる行為

(1) 租税負担の減少を図る行為

納税者が、租税負担の減少を図る方法として行う行為は、大きく3つに分類できる。それは節税行為、脱税行為、租税回避行為である。これらについて、我が国の租税法に定義規定は存在しない。以下では、学説上の定義を確認するとともに、租税法上の取扱いについても触れることとする。

① 節税行為

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」¹²⁾ であると考えられている。租税法規が予定しているところというのは、法律に則っているということであり、その行為の結果として税負担が減少することを租税法上認めているものである。言い換えれば、税負担を減少させるために法律が規定されて、その法律を適用したというだけであり、何ら問題がない行為といえる。

② 脱税行為

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」¹³⁾ ことで、租税負担の減少を図る行為であると考えられている。通常であれば課税されるところを、その事実がなかったかのように仮装したり、隠ぺいしたりすることがこれにあたる。各税法には脱税に関する罰則規定が設けられており¹⁴⁾、租税法上認められない行為である。

③ 租税回避行為

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」¹⁵⁾ 行為や「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」¹⁶⁾ をする行為であると

考えられている。

各租税法には、租税回避行為を否認する規定が数多く設けられており、これらの課税要件に該当する場合には、その行為は否認されることとなる。租税回避行為に対する否認の方法については、次の第3節において確認する。なお、否認規定の適用を受けない租税回避行為については、特に否認されることはない。なぜなら憲法84条に定める租税法律主義の原則により、租税回避行為の否認には法律による個別具体的な規定が必要だからである¹⁷⁾。つまり、租税法に当該行為を否認する規定がない限りは、その行為を否認することはできないということである。

（2）行為計算否認規定の対象となる行為

同族会社の行為計算否認規定は、一般的に租税回避の否認規定であると理解されている¹⁸⁾。つまり、行為計算否認規定の対象となる行為は、租税回避行為であるといえる。そのため、行為計算否認規定の適用を検討するときには、まずその行為が租税回避行為かどうかの判断が必要であるということになる。それにもかかわらず、上記(1)で確認したように、我が国の租税法には租税回避行為の定義規定は存在しない¹⁹⁾。

学説上の定義は確認したが、非常にわかりにくいものである。節税行為と脱税行為以外を租税回避行為と考えることもできるが、それぞれの行為との線引きは困難を極める。節税行為と租税回避行為との違いは、節税行為は租税法規が予定しているところに従ってするものであるのに対し、租税回避行為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るという点にある²⁰⁾。また、脱税行為と租税回避行為との違いは、脱税行為は課税要件充足の事実を秘匿するものであるのに対し、租税回避行為は課税要件の充足そのものを回避するものであるという点にあるとされている²¹⁾。

脱税行為はまだ判断可能だが、どこまでが節税行為でどこからが租税回避行為となるのかについては、人によって判断が異なる可能性がある。こ

れでは、同族会社の行為計算否認規定の適用対象となるかどうかの判断すらままならず、納税者の予測可能性は損なわれてしまう。したがって、租税回避行為となる要件を明確にすべきである。

この点については、行為計算否認規定の適用対象になるかどうかの大前提であることから、第3節で指摘する問題点とともに第3章第1節において検討することとする。

第3節 租税回避行為に対する否認

同族会社の行為計算否認規定の対象となりうる租税回避行為については、第2節で確認したとおりである。租税回避行為を否認する方法は、個別規定による否認と同族会社の行為計算否認規定による否認がある。その他の否認方法として、実質主義による否認や私法上の法律構成による否認²²⁾などもあるが、本稿では割愛することとする。

(1) 個別規定による否認

納税者が実際に行った行為が、あらかじめ立法者によって法定された課税要件に該当する場合において課税をするものである²³⁾。法人税法では各事業年度の所得の金額の通則（法税22②）や過大な役員給与（法税34②）、所得税法では必要経費（所税37）などがある。もちろん相続税法においても、特別の法人から受ける利益に対する課税（相税65）や人格のない社団又は財団等に対する課税（相税66）などがあり、各租税法に数多く規定されている。

(2) 同族会社の行為計算否認規定による否認

我が国の税制は、各税法に同族会社の行為計算否認規定を設けている。同規定は納税者が実際に行わなかった行為を、課税庁が相当と認める通常の行為に置き換えて課税をするものであり、上記個別規定とは大きな違いがあるといえる²⁴⁾。また、不確定概念を含んでいるため、法人税法132条

と所得税法157条にはこれまで多くの裁判が行われている。それらの中には、本来は当該規定ではなく個別規定が適用されるべきところ、当該規定が税務当局より主張され、裁判所もそれを認めるといったケースも散見される²⁵⁾。一つの事案に対して複数の否認規定が適用できるというのは、いずれかの否認規定の存在意義が失われてしまうのではないかと考えられる。また、どちらの規定を適用するのかを課税庁が選択できることになるのには、違和感を覚える。そのため、個別規定との関係を明確にするべきであるとする。

この点についても第2節同様、行為計算否認規定の適用対象になるかどうかの大前提であることから、第2節で指摘した問題点とともに第3章第1節において検討することとする。

第4節 小 括

行為計算否認規定の対象となる行為は、租税回避行為であり、租税回避行為の否認方法は、個別規定による否認と同族会社の行為計算否認規定による否認があることを確認した。その中でも、租税回避行為となる要件及び個別規定との関係については、明確にすべきであるとする。これらの具体的な検討は第3章第1節で行うが、その前に第2章では相続税法64条の適用が争われた裁判例4件全てを概観し、同条適用にあたって、その解釈を明確にすべき問題点を明らかにする。

第2章 相続税法64条適用における現状と問題

第1節 相続税法における同族会社の行為計算否認規定

(1) 不確定概念

現行の相続税法64条は、法人税法132条及び所得税法157条とほとんど同じ文言、文章構成となっている。また、同条だけでなく国税三法全ての行為計算否認規定には、税負担を「不当に」減少という表現が使われている。

この「不当に」という不確定概念がどのような場合に該当するのかについては、過去何度も争われている論点である。この点について、金子教授は「判例の中には、2つの異なる傾向がみられる。1つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる……他の1つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたる」²⁶⁾と指摘した上で「何が同族会社であるがゆえに容易になし得る行為・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、第2の考え方をとり、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう」²⁷⁾と述べている。つまり、経済的合理性を欠いているかどうかで判断し、経済的合理性を欠いている場合には、「不当に」という要件を満たすということである。

しかし依然として、何をもって経済的合理性の有無を判断するのかについては明らかでない。この点は、第2節で確認する裁判例でも注意深く見ていくこととする。

(2) 相続税法64条適用にあたっての留意点

上記(1)のとおり、「不当に」という不確定概念については経済的合理性を欠いているかどうかで判断するということだが、身分法と密接な関係がある相続税法64条についても所得税法157条及び法人税法132条と同様に判断すべきなのだろうか。

相続税法は、相続法により規定されている、相続や遺贈により承継された財産に対して課税するものであるため、身分法と密接な関係があるといえる。その身分法は、財産法とはその原理が異なる²⁸⁾ものである。両者を区別する特徴で最も著しいものとしては、財産法関係の合理性に対して、身分法関係の非合理性ということが挙げられる²⁹⁾。売買などの財産法関係は、十分に計算して熟慮した上で結ばれるものであるのに対し、結婚などの身分法関係は、いわゆる愛情を主とした意思に基づいて成立するもので

ある³⁰⁾。すなわち、身分法に経済的合理性を求めることはできないということである。

この点については、相続税法64条は相続税法の規定であるが、同条は所得税法157条や法人税法132条と同じく、あくまでも同族会社に係る規定である。同族会社は身分法の対象とはなりえず、財産法の法律関係によるものと考えられる。つまり同条は、相続税法の規定であるが、純粹に身分法というわけではなく、財産法に近いものであると考えられる。この意味で、同条は相続税法の中でも異質な規定であるといえるだろう。

以上により相続税法64条は、他の行為計算否認規定と同様に「不当に」減少という不確定概念については、経済的合理性で判断をするべきであるといえる。つまり、相続税法は身分法と関わりがあるが、行為計算否認規定については、国税三法で同様の解釈をするべきであるということである。したがって、相続税法64条の解釈の検討にあたっては、所得税法157条や法人税法132条の先行研究等を加味するべきであろう。

(3) 相続税法64条適用における現状

相続税法64条の適用をめぐる争われた事案は、現時点で裁判例4つしかない。その中には浦和地裁昭和56年2月25日判決³¹⁾、いわゆる浦和事件も含まれている。浦和事件は相続税法64条の適用について争われた最初の事例であり、この判決が現在でも判例のように考えられている³²⁾。しかし、本当にこの判決は判例と呼べるものなのだろうか。

第2節において後述するように、浦和事件の事案を考察すると、相続税法64条が争われたのは地裁のみであり、その後の高裁、最高裁では同条については触れられていない。つまり、浦和事件の判決は同条についての初めての判決であり、かつ、地裁での判決であるということである。さらに、その後にかかる裁判例等をみても、当該判決は引用されていない。それどころか他の3つの裁判例も、それぞれの判決は引用されていない。

以上のことから、現在において相続税法64条には判例と呼べるものは存

在していないと考える。それはつまり、それぞれの裁判例での条文解釈に統一性がなく、各裁判所が独自の判断をしているということである。また4つの裁判例は、法人税法132条と所得税法157条の判例も引用していない。ほとんど同じ内容の条文であり、法人税法・所得税法には多くの蓄積があるにもかかわらずそれを引用していないことには、違和感を覚える。

これらを念頭に置きながら次の第2節では、同条の適用をめぐる争われた4つの裁判例を確認しつつ、同条適用における問題点を明らかにしていくこととする。

第2節 4つの裁判例

第2節では、相続税法64条の適用をめぐる争われた4つの裁判例の内容を概観する。なお、同条適用の問題点となるいくつかのポイントに絞ってみたい。

(1) 浦和地裁昭和56年2月25日（以下「裁判例1」とする。）

① 事案の概要

同族会社Bの代表取締役である被相続人Aが、昭和50年2月1日に同社に対する債権（貸金15,877,948円と未収土地代6,609,060円）を債務免除した。同年7月31日にAが死亡したため、相続人である原告らが本件債権を相続財産に含めずに相続税の申告をした。これに対して課税庁は、相続税法64条を適用して債務免除を否認する更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

② 相続税法64条適用の有無

本件は、債務免除が相続税法64条に規定する「同族会社等の行為又は計算」に該当するのかが争われた事案であり、同条の適用が争われた最初の事案である。同条の解釈方法として浦和地裁は、立法趣旨を踏まえつつ文理解釈をし、「同族会社が行う行為を指すもの」と解釈して、債務免除がAの単独行為である以上、同条の適用の余地はないという判断をし

た。その後控訴，上告しているが，同条については争われていない。そのため同条についての判断は，浦和地裁の判示内容で確定している。

③ 浦和地裁の判断内容

イ 適用対象となる行為等の主体について

適用対象となる行為等の主体，つまり「誰が行った行為または計算が同条の対象となるのか」という点について，浦和地裁は「相続税法64条1項にいう『同族会社の行為』とは，その文理上，自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である」という判断をしている。

ロ 行為者について

浦和地裁は債務免除の行為者について「大正15年法によって否認の範囲が拡張されているとはいえ，あくまでも同族会社が行なう行為の枠内においてであって，文理上これと相容れない第三者の単独行為までが右範囲に含まれるとは解されないことは，従前と何ら変りがないのである。結局上記立法の沿革等に照らしても，『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されない」という判断をしている。

④ 私 見

浦和地裁は，債務免除は被相続人が単独で行った行為であり，同族会社の行為でない以上は相続税法64条の適用はないという判断をした。ここで重要な点は，適用対象となる行為等の主体を同族会社だと判断したことである。この後の裁判例においては，この点に注目してみていくこととする。

(2) 大阪高裁平成14年6月13日³³⁾（以下「裁判例2」とする。）

① 事案の概要

平成3年6月14日，当時83歳であった被相続人Aが，自身が保有する土地を駐車場として経営等する目的で同族会社Bを設立した。同日，駐車場事業の用に供する目的で，地代を年額3,684万円，存続期間を60年とする地上権を設定した。同月20日にAが死亡したため，同年12月19日に相続人

である原告らは、本件土地について更地価額から相続税法23条の地上権割合90パーセントを控除した評価により相続税の申告をした。これに対して課税庁は、相続税法64条を適用して、本件土地について賃借権が存在する状態を想定した上で課税価格を計算する更正及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

② 相続税法64条適用の有無

本件は地上権設定契約について、相続税法64条が適用できるかどうかが争われた事案であり、同条が適用された最初の事案である³⁴⁾。大阪地裁、大阪高裁ともに同条の適用があると判断しており、その後原告らは上告しているが、棄却されている。

③ 大阪地裁及び大阪高裁の判断内容

イ 適用対象となる行為等の主体について

大阪地裁は相続税法64条の解釈を「同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果……不当に減少させる結果となると認められるものがある場合には……と解するのが相当である」と述べている。つまり、適用対象となる行為等の主体は「同族会社を一方当事者とする取引」の当事者であると判断したのである。先ほどの裁判例1では「同族会社」と判断されていたため、同条の解釈が異なっていることがわかる。

ロ 経済的合理性の判断対象について

経済的合理性の判断対象については、「同族会社を一方当事者とする取引」と解釈していることが上記イから読み取れる。また大阪地裁は、賃借権ではなく地上権が設定されたことが不自然であることや、Aの年齢などを考慮して「経済合理性をまったく無視したものであるといわざるを得ない」と述べている。

ハ 租税回避の意図の有無について

大阪地裁は、「被相続人Aの株主等の相続税の負担を軽減することを目

的として行われたものであるといわざるを得ない」と述べている。これは租税回避の意図があることを認定しているものととれる。昭和25年改正時に所得税連脱の目的は同条適用の要件ではなくなったこと、相続税法64条においては創設当初から連脱の目的という文言がないことは確認したとおりである。にもかかわらず租税回避の意図があることが要件かのような判断がされているため、同条の適用に租税回避の意図が必要なのかどうかを検討する必要があるだろう。

二 個別規定について

大阪高裁は「地上権については、相続税法23条によって評価方法が定められているので、相続税法64条1項によって設定行為を否認しない限りは、相続税法23条を適用して評価しなければならない」として、本件宅地等の評価について評価通達6項を適用しなかった。なお大阪高裁はこの点以外においては、大阪地裁と特に異なる判断はしていない。

④ 私 見

適用対象となる行為等の主体について裁判例1と異なる解釈をしており、この点について検討が必要であると考え。また租税回避行為の意図についても、相続税法64条適用の要件であるかのような判断がされているため、検討が必要であろう。さらに、経済的合理性の判断対象については、同族会社を一方当事者とする取引で考えていることがわかった。この点はこの後の裁判例においても注目してみていくこととする。

(3) 大阪高裁平成16年7月28日³⁵⁾（以下「裁判例3」とする。）

① 事案の概要

平成3年7月6日に同族会社であるB産業を設立した。同年11月1日、当時95歳であった被相続人Aが所有する土地を、B産業で駐車場として運用するために、地上権設定契約をした。平成4年8月22日にAが死亡したため、平成5年2月22日に相続人である原告らは、本件土地の価額を自用地の価額の80%に相当する金額と評価して相続税の申告をした。その後平

成6年2月22日に、本件土地の評価が自用地の価額の90パーセント相当額を控除した金額によって評価（法23条）すべきであるとして、更正の請求を行った。これに対して課税庁は、相続税法64条を適用して課税価格の計算を行って、更正及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

② 相続税法64条適用の有無

本件は、地上権設定契約について相続税法64条が適用できるかどうかが争われた事案であり、大阪地裁、大阪高裁ともに同条の適用があると判断している。

③ 大阪地裁及び大阪高裁の判断内容

イ 適用対象となる行為等の主体について

大阪地裁は相続税法64条の解釈として「同族会社を一方の当事者とする取引当事者が、経済的動機に基づき……」と述べている。つまり、適用対象となる行為等の主体は「同族会社を一方当事者とする取引当事者」であると判断したということである。裁判例2と若干の違いはあるものの、同様の意味と考えて良いだろう。またしても裁判例1とは解釈が異なっている。

ロ 経済的合理性の判断対象について

経済的合理性の判断対象について大阪地裁は、「これらの事実を総合勘案するならば……」と述べており、事案を総合勘案して判断していることがわかる。また大阪高裁は、「同族会社と株主等との取引の全体を対象とし、その取引行為が客観的にみて経済的な合理性があるか否かの観点から同条の適用の有無及び効果を判断すべきものである」とし、取引全体で判断すると解釈しており、裁判例2と同様の解釈をしている。

ハ 租税回避の意図の有無について

大阪地裁は相続税法64条の趣旨を「私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図される場合には……租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しようとするも

の」であると解釈した上で「本件地上権設定契約は……原告らの相続税の負担を不当に減少させる目的で行われたものといわざるを得ない」と述べている。また大阪高裁も、「控訴人らの相続税の負担を不当に減少させる意図の下で行われたものであるとしか考えられない」との判断をしており、大阪地裁と同様の考えであることから、租税回避の意図があることが同条適用の要件であると考えていることが窺える。

二 個別規定について

大阪地裁は、「本件地上権設定契約が法64条の規定により税法上相対的に否認される結果、本件土地の評価に当たり法23条の規定を適用することはできないし、本件土地については相当地代通達を適用して算定するのが相当」として、裁判例2同様に土地の評価について評価通達6項を適用しなかった。

④ 私 見

裁判例2と同様に、適用対象となる行為等の主体について裁判例1と異なる解釈をしている。しかし、経済的合理性の判断対象と租税回避の意図については裁判例2と同様の解釈をしている。これらの点に注目しながら、最後に裁判例4を確認する。

(4) 大阪高裁平成19年4月17日³⁶⁾（以下「裁判例4」とする。）

① 事案の概要

平成2年1月31日、同族会社B社は、N銀行から17億3,700万円を借入れた。同日B社はMから土地及び建物（本件物件）を18億7,662万円で購入した。平成12年10月20日、被相続人Aの健康状態を理由に代表取締役をAから原告Cに交代し、本件物件を同日付でAに売却することを承諾する旨のB社の取締役会議事録を作成した。同日、B社とAとの間の売買契約書（売買価格は16億5,200万円、N銀行からの借入金残高16億5,200万円をAが承継することにより支払に充当する内容）を作成した。同年11月12日にAが死亡したが、相続人は借入金を債務控除できるとして、法定申告期

限までに相続税の申告書を提出しなかった。これに対して課税庁は、本件売買価額が借入金残高と同額であり、時価の13倍を超える金額となっている(財産評価基本通達により算定した時価は、1億2,416万8,000円)ことから、相続税法64条を適用して相続税額の決定及び無申告加算税の賦課決定処分をした。

② 相続税法64条適用の有無

本件は、被相続人Aと同族会社B社がした不動産売買契約について、相続税法64条が適用できるかどうか争われた事案である。大阪地裁、大阪高裁ともに同条の適用があるという判断をしている。その後上告しているが、棄却されている。

③ 大阪地裁及び大阪高裁の判断内容

イ 適用対象となる行為等の主体について

第一審において課税庁が「同族会社を一方の当事者とする取引」と主張しているが、判決においては触れられておらず、大阪地裁、大阪高裁ともに適用対象となる行為等の主体についての判断はしていない。

ロ 経済的合理性の判断対象について

控訴審は相続税法64条について争っているわけではないが、付加訂正として同条の経済的合理性の判断対象について「趣旨、目的に照らすと、ここでの純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは……個人としての合理性を中心に考えるべき」と述べている。つまり、被相続人としての合理性を中心に考えるべきであると解釈している。裁判例2と3は取引で判断するとしていたため、ここまでの裁判例とは同条の解釈が異なっていることがわかる。したがって、この点についても解釈を検討する必要があるだろう。

ハ 租税回避の意図の有無について

大阪地裁は、「原告Cらの相続税の不当な軽減を図ることをも目的として締結されたものであることは、明らかである」と述べている。ここまでも同じく、租税回避の意図があることが同条適用の要件であると考えてい

ることが窺える。

④ 私 見

相続税法64条の解釈として大阪地裁では、租税回避の意図については裁判例2や3と同様の解釈をしているが、適用対象となる行為等の主体にも経済的合理性の判断対象についても具体的には明示しなかった。これに対して大阪高裁は付加訂正において、経済的合理性の判断対象について「個人としての合理性を中心に考えるべき」だと述べている。これはこれまで確認してきた解釈とは異なるものであるため、この点についても検討が必要であると考ええる。

第3節 問 題 点

第2節では相続税法64条の適用をめぐる争われた4つの裁判例を概観してきたが、それぞれの解釈が異なっているものがあり、検討が必要な問題点があることがわかった。今回確認できたのは、行為計算否認規定適用の前提となる問題点と、相続税法64条適用にあたっての問題点の2つに分けることができる。それぞれの問題点を以下に挙げ、第3章でその検討を行うものとする。

(1) 行為計算否認規定適用の前提となる問題点

1つ目として、行為計算否認規定の対象となるかどうかの判定の際に問題となるものが、2点確認できた。これらは、相続税法64条はもちろん、法人税法132条と所得税法157条適用の前提となる部分でもあり、国税三法全てに共通する問題点であるといえる。

① 租税回避行為となる要件

まず1点目は、租税回避行為となる要件が明確でないという点である。裁判例2から4については、相続税法64条が適用されている。第1章第2節で触れたように、行為計算否認規定の適用対象は租税回避行為であるため、同条が適用されたということは、各事案の行為は租税回避行為である

と判断されたということになる。にもかかわらず、これらの裁判例においては、当該事案の行為が租税回避行為に該当するかどうかの判断については示されていない。また、租税回避行為となる要件についても触れられておらず、各裁判においてどのような判断基準で租税回避行為と認定されたのかが不明である。

これでは、同族会社の行為計算否認規定の適用対象となるかどうかの判断すらままならず、納税者の予測可能性は損なわれてしまう。したがって、租税回避行為となる要件を明確にする必要があるといえる。

② 個別規定との関係

2点目は、個別規定との関係が明確でないという点である。従前に比べて個別規定が増えており、以前は行為計算否認規定で否認していたものも、現行法規では個別規定によって否認できるようになってきている³⁷⁾。視点を変えるとこれは、個別規定と行為計算否認規定の両方が適用できる事案が増えているとも考えられる。それゆえ、個別規定が適用されるべきにもかかわらず、課税庁より行為計算否認規定が主張されて裁判所がそれを認めるといったケースが起こっている。

裁判例2と3で評価通達6項の適用の可否についての論点はあるものの、その他の裁判例では個別規定については特に触れられていない。裁判例2と3においても、行為計算否認規定と個別規定との関係、特にどちらの適用判定を先にするのかについては触れられていない。

このように、個別規定との関係は明確ではないといえる。個別規定と行為計算否認規定のどちらを適用するのかを、課税庁が選択できることになるのには違和感を覚えるため、個別規定との関係を明確にするべきであると考ええる。

(2) 相続税法64条適用にあたっての問題点

次に2つ目として、同条適用の可否判定の際に問題となるものが、5点確認できた。

① 租税回避の意図の有無

まず1点目は、租税回避の意図の有無が同条適用の要件であるかどうかという点である。この点について裁判例は、裁判例2の地裁、裁判例3、裁判例4の地裁においては、租税回避の意図があると判断している。さらに裁判例3では、法令趣旨を「租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図される場合」と解釈していることから、租税回避の意図があることが同条適用の要件であると考えていることが窺える。

租税回避の意図の有無が同条適用の要件であるかどうかについては、同条の適用を左右する重要な点であるといえるため、検討が必要である。

② 判定時期

次に2点目は、同族会社に該当するかどうかの判定時期が明らかでない点である。相続税法64条は同族会社に係る規定であるが、同条には同族会社に該当するかどうかの判定時期についての規定がないのが現状である。これに対して法人税法と所得税法では判定時期について、どちらも「行為又は計算の事実のあった時の現況による」と規定されている³⁸⁾。法人税法、所得税法においては、当該対象となる行為計算を行った時と、決算時、確定申告時などにそれほど時間的差異はない。これに対して相続税法においては、当該対象となる行為計算を行った時と、相続発生時、相続税申告時などに数十年という時間的差異が生じる可能性があるため、相続税法においても判定時期を明確にしておく必要があるだろう。

この点については、いずれの裁判例においても触れられずに判断が下されている。現状において規定はないが、統一的な見解は必要であるといえるため、検討を行うこととする。

③ 適用対象となる行為等の主体

3点目は、適用対象となる行為等の主体、つまり「誰が行った行為または計算が同条の対象となるのか」という点である。同条の条文は「同族会社等の行為または計算」とされており、同族会社等が行ったものでなければ同条の対象にはならないと解釈できる。しかし裁判例の解釈が異なっ

いることは、確認したとおりである。適用対象となる行為等の主体が明確でないような条文では、納税者にとっての予測可能性が損なわれてしまうため、解釈を検討する必要がある。

④ 経済的合理性の判断対象

そして4点目は、何をもって経済的合理性の有無を判断するのかという点である。この点について、裁判例4の高裁では「個人としての合理性を中心に考えるべき」と述べられており、被相続人で判断するという解釈がなされている。これに対して裁判例2では「同族会社を一方の当事者とする取引」とされ、裁判例3では「同族会社と株主等との取引全体」と述べられている。同族会社でも被相続人でもなく、取引で判断するということである。

以上のように、裁判例の見解は分かれている。元々「不当に」減少させるという不確定概念を用いている上に、経済的合理性の判断対象も明確でないのであれば課税要件明確主義にも反するのではないかと考えられるため、解釈を検討する必要がある。

⑤ 行為計算

最後に5点目は、行為計算とはどういうもののことを指しているのかという点である。大正15年改正によって「計算」という文言が追加されたが、行為と計算の意義については明確に規定されていないのが現状である。この点については、いずれの裁判例においても、行為と計算についての定義は特に触れられないまま判断が下されている。また、行為で否認されたのか、計算で否認されたのかは判然としない。清永教授は「行為であれまた計算であれいずれも否認の対象となるものであり、しかも、そのいずれかによって否認要件等に違いが生ずると思われるので、この両者の区別を論ずる必要は認められない」³⁹⁾と述べている。ではなぜ、計算という文言が追加されなければならなかったのであろうか。それは、行為だけでは否認できず、計算で否認することが想定されたからではないのだろうか。そうであれば、行為と計算を区別して論ずる必要はあると考える。

第4節 小 括

以上のように、相続税法64条の適用をめぐる争われた4つの裁判例を確認した結果、それぞれの解釈が異なっているものがあることがわかった。このことから、行為計算否認規定適用の前提となる問題点と、相続税法64条適用にあたっての問題点の大きく2つの問題点があることを指摘した。それぞれの問題点については、第3章でその検討を行うものとする。

第3章 相続税法64条の解釈の再検討

第1節 行為計算否認規定適用の前提となる問題点

まず第1節では、相続税法64条の適用対象となるかどうかの判断として重要となる、2つの問題点について検討する。

(1) 租税回避行為となる要件

同族会社の行為計算否認規定の対象となる租税回避行為の学説上の定義については、第1章第2節で確認したが、その定義は非常にわかりにくいものであった。そこでここでは、より具体的な要件について検討する。学説上の定義及び節税行為と脱税行為との関係も加味すると租税回避行為となる要件⁴⁰⁾は次の5つ全てを満たす行為であると考ええる。

① 脱税行為ではないこと

脱税行為は租税法上認められない行為であるため、租税回避行為ではない。課税要件充足の事実を秘匿するものであるならば、それは脱税行為である。

② 私法上有効な取引であること

その取引自体は、あくまで私法上有効なものである。そもそも租税回避行為を否認する個別規定も同族会社の行為計算否認規定も、私法上有効な取引自体を否認するのではなく、私法上発生した法律効果を税務上否認

するものである。つまり、租税の計算上でのみ否認するということである。なぜなら経済活動は、私的自治の原則ないし契約自由の原則が支配⁴¹⁾しているため、租税法が私法上有効な取引自体を否認することはできないからである。

③ 租税法規が予定していない異常な行為であること

租税法規が予定している通常の行為形式を選択したのであれば、それは節税行為である。ここでいう異常というのは、不自然・不合理ということである。

また、何をもって不自然・不合理かを判断するのかについては、相続税法64条の適用要件となる経済的合理性と関連がある。この点については、下記第2節(4)において言及することとする。

④ 通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成すること

ある経済目的を達成するために、通常では考えられない異常な行為形式を選択したのであれば、その経済目的以外に何か目的があると考えられるということである。つまり、その目的が租税回避の可能性があるため、この要件が必要となる。

⑤ 結果として税負担の軽減あるいは排除を図っていること

結果としてという表現を使っているのは、租税回避の意図の有無は要件から除外すべきであると考えているからである。学説上は租税回避の意図については、要件ではないとする意見が多く見受けられる⁴²⁾。これらの理由としては、「少しでも租税の極小化を図りたいと考えているのが一般的」⁴³⁾であることや「刑事責任を問うものではない」⁴⁴⁾こと、「結果として生ずる租税負担の軽減ないし排除が負担公平の見地から問題となるのであって、回避意図があるかどうかは重要ではない」⁴⁵⁾ことなどが挙げられている。確かにその通りだと考えるが、単純に、租税回避の意図は主観的なものであるため、意図があることを立証することが難しいということも理由になるだろう。

また、図っていることとしているが、あくまで租税負担の軽減を図りた

いと考えてるのは純経済人としては当然の考えであり、節税行為も脱税行為も要件⑤は該当するといえるだろう。上記要件全てを満たすような行為をするということは、結局は租税回避の意図がなければ行われたいものであると考えるが、上記理由により要件には入っていない。

以上により、租税回避行為となるためには5つの要件全てに該当する必要があると考える。

（2）個別規定との関係

次に、個別規定との関係について検討を行う。金子教授は「どちらの規定を適用するかによって税額が異なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政庁の選択に委ねられていると解すべき」⁴⁶⁾との見解を示している。しかし田中治教授は、相続税法64条と個別規定との関係について「本来の課税要件規定を適用すべきであるにもかかわらず、漫然と法64条を適用することは、課税庁が、正当な理由がないにもかかわらず、新たな課税要件を創出することであるから、租税法律主義の原則に反し、到底許されない。」⁴⁷⁾との見解を示している。

この点については、田中教授の見解を支持する。個別規定がある場合にはまずは個別規定の適用が検討され、個別規定が適用されない場合に初めて行為計算否認規定の適用が検討されるべきだと考えているからである。田中教授も「本来の課税要件規定が優先的に適用されるべきである」⁴⁸⁾と述べている。そもそも、個別規定があるにもかかわらず行為計算否認規定を適用しては、個別規定の存在意義が失われてしまうだろう。

国税三法それぞれの行為計算否認規定と個別規定との関係については、次の見解がある。まず田中教授は、相続税法64条について「相続財産の取得に係る本来の課税要件規定をまず優先適用すべきである……本来の課税要件規定が尽きたところではじめて、法64条の適用の可否が問題となる」⁴⁹⁾との見解を示している。

そして大淵博義教授は所得税法157条について「個別否認規定がある場

合には、行為計算の否認規定を適用するまでもなく、所得税法の個別規定により、その必要経費控除を否認すべきである……行為計算の否認規定は……例外的に、更正・決定における税務署長の租税回避否認権を認めたものであるから、必要経費の基本的な実体規定としての所得税法37条が優先的に適用されるべきことはいうまでもない⁵⁰⁾との見解を示している。

さらに清永教授は、行為計算否認規定は「他の課税要件規定の補充規定である」⁵¹⁾との見解を示した上で、法人税法132条と法人税法22条2項との関係において「常にまず法人税法22条2項の規定が適用され、それでもなお不当な税負担の減少が生ずるときは、その時にはじめてかつその範囲で同族会社の行為計算の否認規定の適用が問題になる」⁵²⁾との見解を示している。行為計算否認規定が租税回避行為の否認規定であることは既に確認したところであり、租税回避行為は租税法規が予定していない異常な法形式を選択するものである。それゆえ、いかに個別規定を定めたところで、その立法時には予定していない異常な租税負担軽減のスキームが発生することが想定される。それら全てに個別規定のみで対応していくことは困難を極め、新しいスキームが出てくる度に個別規定を作っても“いたちごっこ”となり、立法者側は常に後手に回らざるを得ない。とすれば、個別規定が設けられるまでの間は、行為計算否認規定によって補完せざるを得ないのではないだろうか。そういう意味で清永教授の「他の課税要件規定の補充規定である」という見解は支持できるものである。

上記のとおり、相続税法64条はもちろん、多くの裁判例、学説の蓄積がある法人税法132条と所得税法157条においても、同様の見解があることがわかる。つまり学説上は、国税三法全てにおいて同様の見解があるということである。したがって、個別規定と行為計算否認規定の両方が適用できる状況はそもそも起こり得ず、どちらを適用するのかを課税庁が選択できるという考えは生じないものとする。

以上により、同族会社の行為計算否認規定と個別規定との関係は、個別規定がある場合にはまずは個別規定の適用が検討され、個別規定が適用さ

れない場合に同族会社の行為計算否認規定の適用が検討されるものであると考える。

第2節 相続税法64条適用にあたっての問題点

次に第2節では、相続税法64条適用にあたっての問題点について、検討を行う。

(1) 租税回避の意図の有無

まず1点目として、租税回避の意図の有無が同条適用の要件であるかどうかという点について、検討を行う。第2章で確認したように、裁判例は租税回避の意図があると判断している。このことから、租税回避の意図があることが同条の適用要件の一つであると考えられているといえる。しかし、同条は、昭和25年において「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」という文言に改正されている。もし租税回避の意図が適用要件であるならば、改正する必要はなかったものと考えられる。そもそも相続税法においては、創設時から遁脱の目的という文言は使われていない。

このような規定の改正の流れを考慮した上で現行規定を文理解釈すると、租税回避の意図は同条適用の要件ではないと考えられる。すなわち、租税回避の意図があろうとなかろうと、結果として不当に減少していれば適用対象になるということである。この点について松澤教授は、所得税法157条について「個人と法人の双方に遁脱の意思、租税回避の意思の有無は問わない」⁵³⁾と述べている。さらに、法人税法の改正の趣旨について畠山教授は『「同族会社がそのことを計画的に意図したものであるかどうか」といった内面的効果意思の有無に関係なくこの規定を適用できる』ことを目的としたものである」⁵⁴⁾とした上で、「法人税と相続税とで否認規定の趣旨を特に違えて解釈する必然性がない以上……相続税法上の否認規定にも該当するというべきである」⁵⁵⁾と述べており、いずれも租税回避の意図の

有無は同条適用の要件ではないと考えていることが窺える。

以上により、私見としても租税回避の意図の有無は同条適用の要件として相応しくないと考える。

(2) 判定時期

次に2点目として、同族会社に該当するかどうかの判定時期が明らかでない点について、検討を行う。判定時期について、法人税法132条2項及び所得税法157条2項においては「行為または計算の事実のあった時の現状による」と規定されているが、相続税法64条には規定がない。そしてこれに関して旧法人税法基本通達第357項（昭和25年9月25日付直法1-100）では、「同族会社であるかどうかの判定は、行為又は計算の否認をなす場合は、その事実のあった時の現況によることとなっているので行為又は計算が同時に行われなかった場合は、その行為又は計算がなされたごとに判定する」と定められていた。行為と計算のいずれかの時点で同族会社であれば、適用される可能性はあるということである。

それでは、相続税法の判定時期として考えられるのはいつだろうか。法人税法や所得税法と同じく「行為または計算の事実のあった時」というのがまず一つだろう⁵⁶⁾。もう一つは「相続があった時」だろう。なぜなら相続税法の考え方は、法人税法のように事業年度や所得税法のように暦年などという考えはなく、相続があった時の財産と債務を相続するというものであるからである。この点については、前者であると考ええる。

1つ目の理由としては、法人税法と所得税法に規定があるからである。同族会社等の定義について、法人税法と所得税法の規定を引用していることから、相続税法64条に規定がないものについては法人税法、所得税法の規定を適用するという考えは成立する。もし法人税法、所得税法と違う取扱いをするのであれば、明確に規定を設けるべきである。そうでなければ、納税者の予測可能性が損なわれることになるからである。

2つ目の理由としては、仮に「相続があった時」の現状で判断するので

あれば、相続が迫った時点で同族関係を解消するなどの対応が可能となり、ある程度の操作が可能になってしまうからである。旧法人税法基本通達第357項で定められていたように、行為と計算のいずれかの時点で同族会社であれば適用するという考えは、いずれかの時において同族関係を外しておけば、当該規定の適用から外れることができると考える者がいたからではないだろうか。そう考えると「相続があった時」では、そういう者の意図を排除することができない。

以上により、判定時期は、法人税法や所得税法と同様に「行為または計算の事実があった時」である。

（3）適用対象となる行為等の主体

3点目として、適用対象となる行為等の主体、つまり「誰が行った行為または計算が同条の対象となるのか」という点について、検討を行う。裁判例では「同族会社を一方の当事者とする」という考え方が多くみられる。同族会社がからむ取引であれば、同条の対象になるという解釈である。裁判例3では、その解釈に至った理由として「文言上もそのように解し得るから」と述べているが、条文は「同族会社等の行為又は計算で」とされており、どう読んでもそのようには解し得ない。明らかに拡大解釈をしており⁵⁷⁾、文理解釈の意味すらも履き違えているといえるだろう。この点、浦和地裁だけが、「同族会社が行う」行為が対象になるという判断をしており、この解釈が正しいものとする。

この点松澤教授は、「法人税法132条は、法人の行為の濫用によって、法人税を不当に免れることを対象とする」⁵⁸⁾とし、法人税法132条の適用対象となる行為等の主体は同族会社であると考えていることが窺える。また田中教授は裁判例1の判断について、「この判断は妥当といってよい」⁵⁹⁾との見解を示しており、裁判例2と3についても「基本的に、行為計算の否認にあっては、その対象は、同族会社の行為計算であって、個人のそれではない、ということがまず確認されなければならない」⁶⁰⁾との見解を示

している。つまり、相続税法64条の適用対象となる行為等の主体は、同族会社だと考えているということである。

以上のように、相続税法64条の適用対象となる行為等の主体は、「同族会社」であるとする。ただそもそも裁判例1以外の裁判例の場合は、債務免除のように単独行為ではなく、同族会社と被相続人との取引であるため、その取引は被相続人が行う行為であるとともに同族会社が行う行為でもあり、浦和地裁の解釈を適用したとしても対象になることになる。つまり、無理に拡大解釈をする必要などなく、「同族会社が行う」行為だと解釈して問題ないといえるだろう。

(4) 経済的合理性の判断対象

そして4点目として、何をもって経済的合理性の有無を判断するのかという点について、検討を行う。この点については裁判例において異なる見解があることから、同族会社・被相続人・取引の3つについて検討を行う。

まずは、同族会社にとって経済的合理性があるかどうかで判断する場合についてだが、裁判例では同族会社で判断しているものはない。なぜなら同族会社が損失を被るような場合であるため、不当に減少する税金は法人税ということになり、法人税法132条の適用を検討するべきであり、相続税法64条が適用されるとは考えられないからだ。

次に、被相続人にとって経済的合理性があるかどうかで判断する場合についてだが、裁判例4だけが「個人としての合理性を中心に考えるべき」と解釈している。しかし被相続人にとっては、自分の財産が減少するまたは債務が増加する場合には経済的合理性がないようにもみえるが、長期的にみると相続税の計算上は相続税額が減少することになり、経済的合理性は認められる。

したがって被相続人で判断するのであれば、その行為計算のみをみるのではなく、その後の相続税までをみて判断する必要がある。また、田中教授は「個人は必ずしも経済合理性のみに従って経済活動をするものではな

いことから、課税計算上、個人の行為に対して経済合理性を強制するのは相当ではなく、また現実的でもない」⁶¹⁾との見解を示しており、被相続人で判断すべきではないと考えていることが窺える。

最後に、取引で経済的合理性があるかどうかを判断する場合についてだが、裁判例2と3が取引で判断している。同族会社と被相続人の間で異常な取引をする場合は、どちらか一方が利益を得て、もう一方が損失を被るのが通常である。そうなればどちらか一方には経済的合理性があることになるが、取引で判断する場合は問題とならない。つまりその取引が同族関係だからこそ容易に行われるような、通常であれば有り得ない不自然・不合理なものであれば経済的合理性がないということである。この点について松澤教授は、所得税法157条の経済的合理性の判断対象も「役員等と当該法人との全体の取引行為につき、異常性・濫用があるか否かを判断の対象とするのであって、役員等個人の行為を問題とするのではない」⁶²⁾と述べている。相続税法64条は、同族会社の税金の不当な減少に対する規定である法人税法132条よりも、個人の税金の不当な減少に対する規定である所得税法157条に近いものであると考えられるため、所得税法157条と同様の解釈をすべきであると考ええる。

しかし、どこまでが通常であれば有り得ない不自然・不合理なものなのかの判断は、社会通念によるしかない。例えば、時価と著しく乖離する金額で不動産を売却する行為は不自然なものであるといえるだろうが、どのくらい乖離していれば対象になるかは社会通念によるしかないだろう。

また、経済的合理性を欠いている場合であっても、そこに合理的な理由がある場合には同条の適用はない。清永教授は、「同族会社とその相手方との特殊の結びつきその他の事情から無利息の貸付けをしたり借地権を無償で譲渡するということはあることであり、そのような特別の事情に照らして同族会社の行為計算が不自然なものでない場合は、否認規定の適用はできないと考えるべきであろう」⁶³⁾と述べている。つまり、通常であれば無利息で貸付けをしたり借地権を無償で譲渡したりすることに経済的

合理性はないが、会社自体の救済を目的とする場合⁶⁴⁾などは、経済的合理性を欠いている場合であっても、そこに合理的な理由があるとして同条の適用はないということである。この点を考慮して否認規定の適用を認めなかった裁判例もある⁶⁵⁾。経済的合理性の判断の際には、この点にも注意が必要である。

以上のとおり、同族会社で判断する場合は法人税法132条の適用を検討することになり、被相続人で判断することは困難である。これに対して取引で判断する場合は、社会通念によるところはあるものの、客観的な事実からの判断が可能である。

また、第1節(1)で述べた租税回避行為の要件③にある「異常な行為であること」についても、何をもって不自然・不合理なのかを判断するのかという問題がある。この点については、相続税法64条の適用を検討する上では、取引で判断しなければならないこととなる。なぜなら相続税法64条は、経済的合理性がある場合には不当に減少という要件を満たさないため適用はないが、同条適用の対象となる租税回避行為は、不自然・不合理な行為であることが一つの要件であるからである。つまり、租税回避行為に該当した時点で経済的合理性を欠く場合という同条適用の要件も満たすことになるということである。そのため、同条適用の検討にあたっては、租税回避行為の要件③を、取引で判断しなければならないといえる。

以上により、経済的合理性の有無及び租税回避行為の要件③は、「取引」で判断するものであると考える。ただし、経済的合理性を欠く場合であっても、そこに合理的な理由がある場合には、同条の適用はない。

(5) 行為と計算

最後に5点目として、行為計算とはどういうもののことを指しているのかという点について、検討を行う。条文上は「行為又は計算」とされていることから、行為か計算のいずれかで税負担を不当に減少させる結果となれば対象になると考えられる。大正15年改正で計算が追加された理由につ

いて、志達氏は「行為とは切離して別個に否認し得ることにする点にあった」⁶⁶⁾と述べている。そうであるならば、行為計算の定義とそれぞれの否認についての解釈を明らかにする必要があるだろう。

① 行 為

まず、行為について検討を行う。税法上は、行為というものの定義はどこにも規定されていない。民法でいう法律行為は、意思表示を要素とする法律要件であるとされる。法律要件には、契約・単独行為・合同行為があるとされ、これらの行為は意思表示を要素として、それに基づいて法律効果が与えられるものである⁶⁷⁾。契約とあるように、裁判例2と3の地上権設定契約や、裁判例4の不動産売買契約も行為に該当する。また単独行為とあるように、裁判例1の債務免除も行為に該当する。浦和事件では被相続人が債務免除を行っていたため、同族会社の行為ではないという判決がなされたが、同族会社が債務免除を行えば同族会社の行為に該当するということである。

では、行為の否認とはどういうものだろうか。武田昌輔名誉教授は、行為の否認とは「その行為に基づいて生じた事実をなかりしものとして法人税を更正すること」⁶⁸⁾であると述べている。具体的には、行為を行うのは同族会社であため、「同族会社が行う行為」が否認の対象になるということである。

裁判例に当てはめると、裁判例1の債務免除は同族会社等が行う行為ではないことから、行為の否認の対象にはならない。これに対して裁判例2から4については、同族会社が行う行為であることから、行為の否認の対象になるだろう。

② 計 算

次に、計算について検討を行う。税法上、計算というものの定義もどこにも規定されていないが、同族会社等が行う計算はもちろん税金の計算しかない。相続税法64条は、同族会社等が行った計算の結果として相続税・贈与税が不当に減少する場合に適用があるということだが、同族会社等が

行うのは法人税の計算であり、相続税・贈与税の計算ではない。また、同族会社等が行う計算は行為に付随して生じるものであるが、「同族会社等が行った行為」に付随して生じる計算と、「同族会社等以外が行った行為」に付随して生じる計算の2つがあると考ええる。

例えば、不動産売買取引を行った場合は、前者に該当するだろう。同族会社等も契約当事者であり買主若しくは売主であるため、同族会社等が行う行為をしてそれに付随して計算をしているからである。つまり、不動産を売却した場合、売却益を益金に算入若しくは売却損を損金に算入して法人税を計算する。一方で、不動産を購入した場合は、その購入代金を取得価額として減価償却費を損金に算入して法人税を計算する。どちらも「同族会社等が行った行為」に付随して生じる計算に該当する。これに対して債務免除を受けた場合は、後者に該当するだろう。同族会社等は行為をしていないが、計算は行うことになるからである。つまり、債務免除益を益金に算入して法人税を計算するため、「同族会社等以外が行った行為」に付随して生じる計算に該当するということである。

裁判例に当てはめると、裁判例1では債務免除益を益金に算入したこと、裁判例2と3では地上権設定契約後に地代収入を益金に算入したこと、裁判例4では不動産の売却益を益金に算入したことが計算になるだろう。

では、計算の否認とはどういうものだろうか。武田名誉教授は、計算の否認とは「行為自体は認めるがそれに基づいて行われた計算が不当である場合に、その計算の全部又は一部を否認すること」⁶⁹⁾であると述べている。つまり、行為自体は認めるが計算を否認するということであり、①の行為で否認されなかった場合において、法人税の計算上益金又は損金に算入するときに、計算の否認の対象となるということである。したがって、まずは行為の否認を検討し、その後に計算の否認を検討するものである。

例えば、裁判例1の債務免除は、同族会社の行為ではないが、債務免除益を益金に算入して法人税を計算することは同族会社の計算に該当するため、計算の否認の対象になると考える。これに対して裁判例2から4の場

合は、行為の否認の対象になるため、行為の否認が適用されなかったときに、計算の否認の対象になるだろう。

第3節 適用判定の流れ

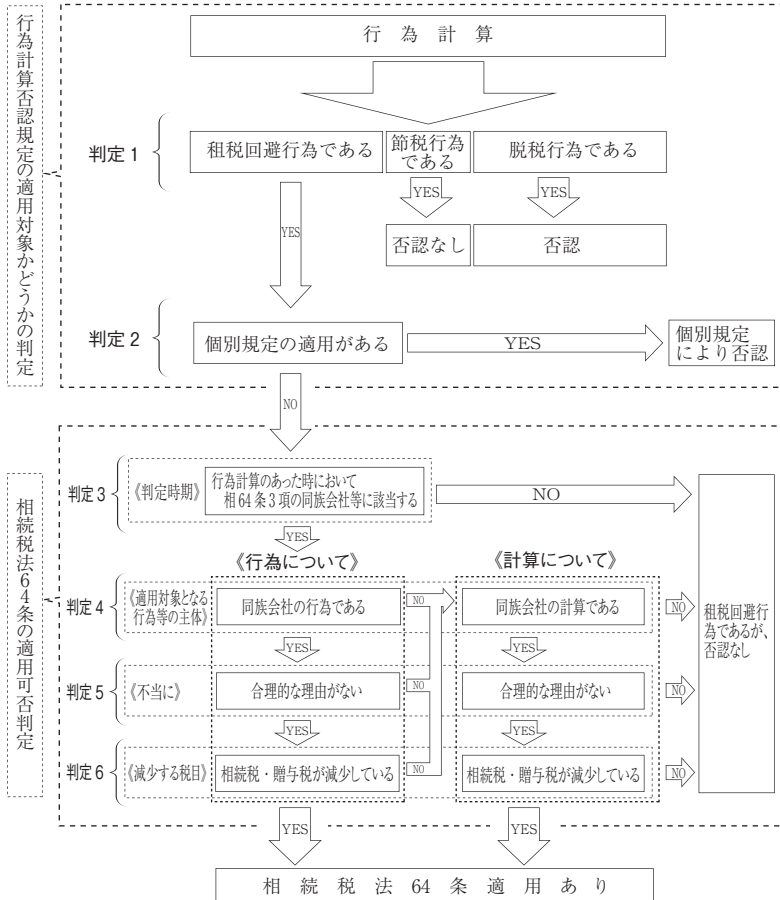
以上のように、第1節と第2節では相続税法64条の解釈の再検討を行い、その解釈を明確なものにした。ここからは、定立した解釈を事例にあてはめて、課税実務への対応を検討したい。検討するにあたって第3節では、ここまでで検討してきた内容に基づき、相続税法64条の適用判定の流れを整理する。その上で第4節において、課税実務への対応について検討を行うこととする。

ここまでで検討してきた内容を基に、相続税法64条適用判定フローチャートとして同条の適用判定の流れを整理したのが次の図である。

判定1と2は主に第3章第1節で、判定3から6は第3章第2節で検討した問題点である。まずは、行為計算否認規定の適用対象かどうかの判定を行う必要がある。判定1では、行為計算が租税回避行為なのかどうかの判断を行う。同条の適用があるのは租税回避行為のみであるため、第3章第1節で述べた5つの要件を満たさない場合には相続税法64条の適用はない。この5つの要件のうち、異常な行為であるかどうかの判定においては、「取引」で判断する。判定2では、個別規定の適用を検討する。あくまで個別規定が先にあり、個別規定でも捉えきれなかった場合に同条の適用を検討する。

判定3からは、相続税法64条の適用があるかどうかの判断を行う。判定3では、行為計算があった時において同族会社等に該当するかどうかの判定を行う。その時点で同族会社等に該当しないのであれば同条の適用はない。そして判定4以降は、行為と計算に区分して考える必要がある。まず行為で判定を行い、それでも適用がない場合に計算で判定を行うこととなる。まずは「同族会社の行う」行為又は計算であるかどうかの判定を行い、同族会社が行うものでないのであれば同条の適用はない。判定5では、行

相続税法64条適用判定フローチャート



※本稿で検討してきた内容を基に筆者が作成した。

為計算に合理的な理由があるかどうかの判定を行い、合理的な理由がある場合には同条の適用はない。最後に、不当に減少する税は「相続税又は贈与税」なのかどうかを判断するのが判定6である。

第4節 裁判例の再検討

第4節では相続税法64条の課税実務への対応を検討するために、第2章第2節で紹介した4つの裁判例の事案について、ここまでで検討してきた解釈と適用判定フローチャートに当てはめて再検討を行う。ただし、各判断に必要な事実について明らかにされていないものもあるため、個別的な再検討ではなく、今後も同じようなケースが起こった場合にどう判断すべきかについて検討するものとする。

(1) 債務免除（裁判例1）

被相続人が同族会社に対して債務免除を行う事案である。このような事案では、判定4の同族会社の行為計算かどうかが重要となるだろう。

行為に関しては、浦和地裁の判断と同じく同族会社の行為ではないと考える。計算に関しては第2節(5)で述べたように、「同族会社等以外が行った行為」に付随して生じる計算に該当するものである。

したがって、行為では判定4は満たさないが計算では満たすため、残り判定5と6を満たすのであれば同条が適用される。

(2) 地上権設定契約（裁判例2及び裁判例3）

被相続人が高齢であり、同族会社との間で長期の地上権の設定契約を行う事案である。このような事案では、判定1で行う経済的合理性の判断が重要となるだろう。

この点について田中教授は「地上権の設定がもっぱら事業目的からなされたこと、本件駐車場業が長期の営業を前提として合理的な見通しのもとに営まれていること、が明らかである場合には、たとえ地上権設定の日時と被相続人死亡の日時が近接していたとしても、同族会社の地上権設定の合理性を否定しえないのであるから、行為計算の否認は許されない」⁷⁰⁾と述べている。たとえ契約締結後すぐに被相続人が亡くなったとしても、そ

の取引に経済的合理性がないとはいいいきれないということだ。確かに被相続人は高齢であるため、契約期間満了を迎える前に亡くなることは確実である。しかし、亡くなっても相続人が相続して当該契約は存続するのであり、被相続人が高齢であるからといってそれだけで経済的合理性を欠いているとは判断できないものである。

被相続人の年齢や、地上権設定日と死亡の日の近接だけで判断するのではなく、その地上権の設定契約という取引全体で判断した結果、経済的合理性がないのであれば、同条適用の余地はあると考える。

（3）不動産売買取引（裁判例4）

同族会社から被相続人へ不動産を売却し、売買代金の代わりに同族会社の銀行借入金を承継する事案である。このような事案では、その売買価額が重要となることはいうまでもない。裁判例4のように、時価を無視して銀行借入金残高と同額を売買価額とした場合には、否認されることはやむを得ないだろう。

ただ問題は、相続税法64条により否認されるべきかどうかである。相続税法においては、当該不動産や引き継いだ銀行借入金の評価額を、適正な取引時価相当額とするような規定はない。したがって、相続税法における個別規定での否認は難しいだろう。法人税法22条であれば否認することもできると考えられるが、仮に法人税法22条で否認し、法人税の更正をできたとしても、それを相続税の計算へ影響させることはできない。やはり、相続税法64条により否認せざるを得ないだろう。

第5節 小 括

以上のように第3章では、相続税法64条の解釈の再検討を行い、その解釈を事例にあてはめて課税実務への対応を検討した結果、まだまだ同条適用の余地はあることがわかった。現行法においては、個別規定が多く規定されていることから、同族会社の行為計算否認規定の適用の機会は大きく

減ったといえるだろう。今後も、個別規定が設けられる度に同条の適用機会は減少していくことになるが、それでも適用はなくなるまいだろう。なぜなら納税者が租税負担の軽減を図ろうとすることはごく自然なことであり、そのときの経済状態や税制に合わせて新たなスキームが出てくると考えられるからである。たとえばほとんど適用されなくなったとしても、それは同条が存在することで、納税者の行き過ぎた租税負担軽減スキームを抑制する効果によるものである。そういう意味でも存在意義があるのではないかと考える。

お わ り に

同族会社は少数の株主によって支配されているため、異常な行為や計算が行われやすい。これらに対する規定として我が国では、同族会社の行為計算否認規定が設けられている。冒頭で述べたように我が国の法人企業の実態は、そのほとんどが同族会社であり、同規定の重要性は非常に高いといえる。その中でも相続税法64条については、今後適用が増える可能性があるにもかかわらず、裁判例は少なく、その解釈も定まっていない。本稿ではこうした現状を踏まえて、行為計算否認規定の中でも特に相続税法64条の解釈を中心に検討を行ってきた。

まず、行為計算否認規定の適用の前提となる論点についての検討を行った。同規定の対象となる行為は租税回避行為であり、当該行為に該当した場合の否認方法には、個別規定による否認と行為計算否認規定による否認があることを述べた。次に、相続税法64条の適用をめぐる争われた4つの裁判例を紹介し、同条の問題点を浮き彫りにした上で、法人税法と所得税法の先行研究等を勘案しながら検討を行った。

その結果、2つの問題点が明らかとなった。1つは行為計算否認規定適用の前提となる問題点、もう1つは相続税法64条適用にあたっての問題点である。前者の問題点はさらに2つに分けられる。1つ目は行為計算否認

規定の対象である租税回避行為となる要件が明確でない点であり、この点については第3章第1節で述べた5つの要件を全て満たす行為であると考ええる。2つ目は個別規定との関係についてであり、この点については個別規定がある場合にはまず個別規定が適用され、個別規定が適用されない場合に初めて行為計算否認規定が適用されるべきであると考ええる。

そして、後者の問題点はさらに5つに分けられる。1つ目の問題点である租税回避の意図の有無については、同条適用の要件からは除外すべきである。2つ目の問題点である同族会社に該当するかどうかの判定時期については、法人税法と所得税法と同様に「行為又は計算の事実があった時」である。3つ目の問題点である適用対象となる行為等の主体は、同族会社である。4つ目の問題点である経済的合理性の有無は、取引で判断する。5つ目の問題点である行為と計算については、行為の否認と計算の否認を分けて適用を判断するものであると考ええる。

さらに、ここまでで検討してきた同条の解釈を基に適用判定の流れを整理した上で、同条の適用が争われた4つの裁判例の事例にあてはめて、課税実務への対応を検討した。その結果、まだまだ同条が適用される事案はあるという結論に至った。

従来と比較すると相続税法にも多くの個別規定が設けられたため、同族会社の行為計算否認規定の適用機会が減少しているのは確かである。しかし第3章で述べたように、相続税法64条の適用の余地が全く無くなったわけではない。視点を変えると、昭和25年改正で創設されて以降昭和の事案は浦和事件の1件だったが、平成12年を過ぎてからは3件も生じており、むしろ適用機会は増加していると解することもできる。

今後も相続対策を目的とするこれまでにない新たな租税負担軽減スキームが、次々に考案されるだろう。それらの中には、現行の個別規定だけでは対応しきれないものもあるだろう。それらに対しては、個別規定が立法されるまでの間は相続税法64条によって補完するしかない。それゆえ同条は、納税者の行き過ぎた租税回避行為を否認する最後の砦として存在し続

ける必要があるだろう。ただし、同条の適用はあくまで最終手段であり、まずは個別規定の適用を検討すること、個別規定が適用されない場合において同条の適用要件を厳格に解釈した上で、それでも当該要件を充足する場合にのみ適用されるべきものであることは、いうまでもないだろう。

以上のように、本稿では相続税法64条の解釈を再検討してきた。もちろん同条にはそもそも不確定概念が含まれているため、その解釈の全てが明確化されていないという批判は甘んじて受けざるをえない。また、新たに創設された対応的調整規定の解釈にも議論⁷¹⁾があるところであり、まだまだ課題は残されている。今後も下されるであろう相続税法64条の適用をめぐる新たな裁判例に注目しつつ、更なる検討を加えていきたいと考えている。

- 1) ここでいう中小企業とは、資本金が1億円以下の法人をいう。
- 2) 国税庁 HP 会社標準調査結果〈<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2013/kaisya.htm>〉（最終閲覧日2016年1月16日）。
- 3) 特定同族会社と同族会社の定義は、国税庁 HP・前掲注(2) 3頁参照。
- 4) 相続税法64条、法人税法132条、所得税法157条、地価税法32条、地方税法72条参照。
- 5) 裁判になれば、最終的には裁判所の判断に服することにはなる。
- 6) 財務省 HP 相続税の課税件数割合及び相続税・贈与税収の推移〈https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/141.htm〉（最終閲覧日2016年1月16日）において、相続税の課税件数割合は4.3%となっている。内閣府 HP 平成22年度 第17会税制調査会（12月7日）資料一覧〈<http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/22zen17kai.html>〉（最終閲覧日2016年1月16日）の中の「資料（資産税課）」4頁によると、基礎控除引き下げによりこの割合が6%台に増加するという試算が出ている。
- 7) 本稿でいう国税三法とは、法人税法・所得税法・相続税法のことを指す。
- 8) 武田昌輔（監）『DHC コメンタール相続税法』（第一法規，1981年）3571-3579頁，『DHC コメンタール所得税法』（第一法規，1983年）7087-7112頁，『DHC コメンタール法人税法』（第一法規，1979年）5531-5595頁。
- 9) 村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究——所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について——」税大論叢55号（2007年）621-726頁参照。
- 10) 川田剛『節税と租税回避——判例にみる境界線——』（税務経理協会，2009年）338頁。
- 11) 武田・前掲注(8)相続税法3573頁。
- 12) 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂，2015年）125頁。
- 13) 金子・前掲注(12)125頁。
- 14) 相続税法68条，法人税法159条，所得税法238条参照。

- 15) 金子・前掲注(12)124頁。
- 16) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房, 2013年）42頁。
- 17) 北野弘久『税法学原論〔第六版〕』（青林書院, 2007年）227頁。
- 18) 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房, 1995年）385頁。
- 19) 北野・前掲注(17)225頁。
- 20) 金子・前掲注(12)125頁。
- 21) 金子・前掲注(12)125頁。
- 22) これらについて扱った文献として, 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察——『私法上の法律構成による否認論』の功罪——」税法学553号（2005年）107-141頁などがある。
- 23) 田中治「相続税の評価と租税回避行為」北野弘久先生古稀記念『納税者権利論の展開』（勁草書房, 2001年）382頁。
- 24) 田中・前掲注(23)382頁。
- 25) 清永・前掲注(18)383-384頁。
- 26) 金子・前掲注(12)471頁。
- 27) 金子・前掲注(12)471頁。
- 28) 水本浩『民法I（総則）（1）〔序論・第1条～89条〕』（青林書院, 1995年）18頁。
- 29) 中川善之助『最新版 民法大要 親族法・相続法』（勁草書房, 1992年）3頁。
- 30) 中川・前掲注(29)3-4頁。
- 31) 行裁例集32巻2号280頁, 訟月27巻5号1005頁, 判時1016号52頁, 税資116号294頁。
- 32) 松田直樹教授は, 「浦和地裁昭和56年2月25日判決が, その有用性を大きく限界つけたという経緯がある……本判決に鑑みると, 相続税法64条の適用が想定されるケースは殆どないであろうと評されるようになり, 実際, 本規定の機能は長きに亘って発揮されなかった」(『租税回避行為の解明——グローバルな視点からの分析と提言——』(ぎょうせい, 2009年)13頁)と述べている。
- 33) 訟月47巻10号3106頁, 税資247号607頁。
- 34) 増井良啓「判批」租税法研究30号（2002年）163頁。
- 35) 税資253号9402頁, 税資254号9708頁。
- 36) 税資256号10552頁。
- 37) 清永・前掲注(18)417-418頁。
- 38) 法人税法132条第2項, 所得税法157条第2項参照。
- 39) 清永敬次「同族会社の行為計算の否認と裁判例」法書時報34巻11号（1982年）32頁。
- 40) 第1章第2節で挙げた文献以外の参考文献として, 北野弘久ほか『争点 相続税法（補訂版）』（勁草書房, 1996年）184頁, 北野・前掲注(17)225頁, 村井・前掲注(9)638-639頁。
- 41) 金子・前掲注(12)121頁。
- 42) 主なものとして, 北野・前掲注(17)132頁, 225頁, 清永・前掲注(18)393頁。
- 43) 北野・前掲注(17)225頁。
- 44) 北野・前掲注(17)132頁。
- 45) 清永・前掲注(16)44頁。

- 46) 金子宏「無償取引と法人税——法人税法22条2項を中心として」法学協会百周年記念論文集第二巻（有斐閣，1983年）172-173頁。
- 47) 田中・前掲注(23)386頁。
- 48) 田中治「同族会社の行為計算否認の見直しで脚光を浴びる対応的調整規定」税理50巻8号（2007年）140頁。
- 49) 田中・前掲注(23)385頁。
- 50) 大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報47巻1号（1999年）8頁。
- 51) 清永・前掲注(18)418頁。
- 52) 清永・前掲注(18)419頁。
- 53) 松澤智『新版 租税実体法（補正第2版）——法人税法解釈の基本原則——』（中央経済社，2003年）50頁。
- 54) 畠山武道「判批」ジュリ778号（1982年）113頁。
- 55) 畠山・前掲注(54)113頁。
- 56) 石川克彦税理士は、「所得税法や法人税法の同族会社の判定時期の規定と同様に、『行為又は計算の事実のあった時』と解するのが相当ではないかと考える」（「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察——財産評価基本通達第6項との関連を中心として——」税大論叢39号（2002年）536-537頁）と述べている。
- 57) 田中治「判批」別冊ジュリスト207号（2011年）143頁。
- 58) 松澤・前掲注(53)48頁。
- 59) 田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法157条）の射程」税務事例研究89号（2006年）40頁。
- 60) 田中・前掲注(59)40頁。
- 61) 田中・前掲注(59)39-40頁。
- 62) 松澤・前掲注(53)48頁。
- 63) 清永・前掲注(39)32-33頁。
- 64) ハツ尾教授は、「会社自体の救済を目的として無利息で貸し付ける場合、そこに合理的な理由が存するとして所得税法157条の適用はされるべきでない」と解される。すなわち、合理的な理由によって、所得税法157条で示されている「不当」性という要件が否定されるところと思われる。」（『『平和』事件の異議決定書を読んで』税理36巻5号（1993年）59-60頁）との見解を述べている。
- 65) 清永・前掲注(39)34頁。
- 66) 志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房，1939年）240-241頁。
- 67) 内田貴『民法Ⅰ 第3版 総則・物件総論』（東京大学出版会，2007年）335-338頁。
- 68) 武田・前掲注(8)相続税法3578頁。
- 69) 武田・前掲注(8)相続税法3578頁。
- 70) 田中・前掲注(23)389頁。
- 71) 酒井克彦「租税法律関係における対応的調整とその諸相」税理50巻8号（2007年）130-137頁など参照。