

令和6年6月24日(月)
ロイヤルパークホテル

定期総会講演会資料

租税回避を巡る法的問題

講 師

中央大学法科大学院教授 酒井 克彦 氏

東京税理士会 日本橋支部

租税回避を巡る法的問題

中央大学法科大学院教授 酒井克彦

5 はじめに

I 租税回避とは何か

10 今日の租税回避を巡る問題について考えてみたい。従来、租税回避の通説的な本質論としては、私法上の選択可能性を利用し、課税要件の充足を免れる行為を租税回避の定義と考えてきた。これは、金子宏教授による定義づけであり、杉村章三郎教授の下でのドイツ法の紹介がベースになっているといわれている。このような定義をもとに、これまでの租税法は、租税回避というものを考えてきた。

15 1 租税回避の定義

旧来学説は、租税回避について、「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」と定義してきており¹、この定義は多くの学者が研究の基礎として引用してきた。この租税回避の定義は、ドイツ租税法の扱う議論においても非常に親和性を有するものであるといえよう。

他方、清永敬次教授は、租税回避について、「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」とされる²。

25 租税回避の定義を「租税の平等性に反する顕著な節税」と位置付ける中川一郎教授³のような捉え方もあるが、上記のように通説は、租税回避と節税は明確に区別されるものとして位置付ける。

30 もっとも、異常性という観点では議論がある。すなわち、租税回避の多くが有する性質として、その行為や取引の異常性の観点から観察して、それを定義に持ち込もうとする試みもある。例えば、松沢智教授は、「租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないしは取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的効果を実現しながら、その結果として課税要件

¹ 金子宏『租税法〔第18版〕〕121頁(弘文堂2013)。

² 清永敬次『税法〔第7版〕〕44頁(ミネルヴェ書房2007)。山田二郎教授も同様の定義を示される(山田『税法講義〔第2版〕〕39頁(信山社2001))。

³ 中川一郎教授は、「租税回避とは、租税の平等性に反する顕著な節税であり、納税義務者(関係者をも含む)の選択した法形式ないしは処置が達成せんとする経済的目的に対して特別の正当な理由なしに異常である場合をいう。」とされる(中川『税法学体系(1)総論〕141頁(1968))。

の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らかの正当な理由のないことをいうと解する。」とされる⁴。

また、同様に、異常性等に着目した捉え方ではあるが、上記と捉え方を異にするものとして、例えば、北野弘久教授は、「納税者が、①不相応な方法(*der ungewöhnlich Weg*)、言葉をかえていえば、異常な(*ungewöhnlich*)行為形式を選択し、②それによって通常の(*gewöhnlich*)行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』をここでいう租税回避行為という。」とされる⁵。また、大淵博義教授は、講学上の「租税回避」として、「①採用された法形式の異常性、不合理性、②採用した不合理な法形式により実現した経済的成果と合理的な法形式によるそれとの同一性、③不合理な法形式による租税負担の減免、という予見を充足している行為をいうものと解される。」とされ⁶、また、片岡政一氏も、「租税回避に在っては、其の行為自体は真実であって、欺罔行為とか、或いは表見的な、又は隠蔽した行為ではない。ただ、其の行為が、一般社会通念に照らし、多少迂回的であり、正常な状態に於いては、妥当と認められないのに過ぎない。」と論じられる⁷。これらの見解は、私法上の法形成可能性の濫用という捉え方でも、課税要件の充足の回避という捉え方でもなく、異常性あるいは不合理性といった捉え方であり、何らかの「通常」あるいは「正常」な行為との関係性(距離や性質の相違性といったもの)で租税回避が判定されるということであろうか⁸。

2 租税回避の定義を確定することの意義

20 (1) 課税減免規制の濫用と租税回避

ところで、一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定(以下「課税減免規定」という。)に形式的には該当する行為や取引であっても、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁で税負担の回避・軽減を主な目的とする課税減免規定の濫用が行われることがある。かようなケースは、上記の租税回避の定義からはこぼれているように思われるが、かかる課税減免規定の濫用が租税回避の定義に包摂されないことが議論される⁹ことがある。

⁴ 松沢智『租税法の基本原理解』166頁(1974)。もっとも、松沢教授は、法人税法132条の適用議論において、「法人税法132条は、右に対処しえない場合の補完的な作用をもつにとどまり、その本質は、当該取引につき当事者の用いた法形式が極めて異常であって、それが権利の濫用の場合に当たるようなときに限って、通常の取引に置き替えることを法律要件としたものと考えることができよう。」とされており(同書133頁)、権利濫用法理の観点から否認を容認するという姿勢を看取し得る。岩崎政明「租税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展」筑波法政5号37頁も参照。

⁵ 北野弘久『税法学原理〔第6版〕』225頁以下(青林書院2007)。

⁶ 大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定(法法132条)を巡る論点の考察(1)」税通63巻11号32頁、同「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題—所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』(山田二郎先生喜寿記念論集)94頁以下(信山社2007)。

⁷ 片岡政一『会社税法の詳解』635頁(文精社1941)。

⁸ 今村隆教授は、迂遠性についても必要ないと論じられる(今村「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103頁)。左祖したい。

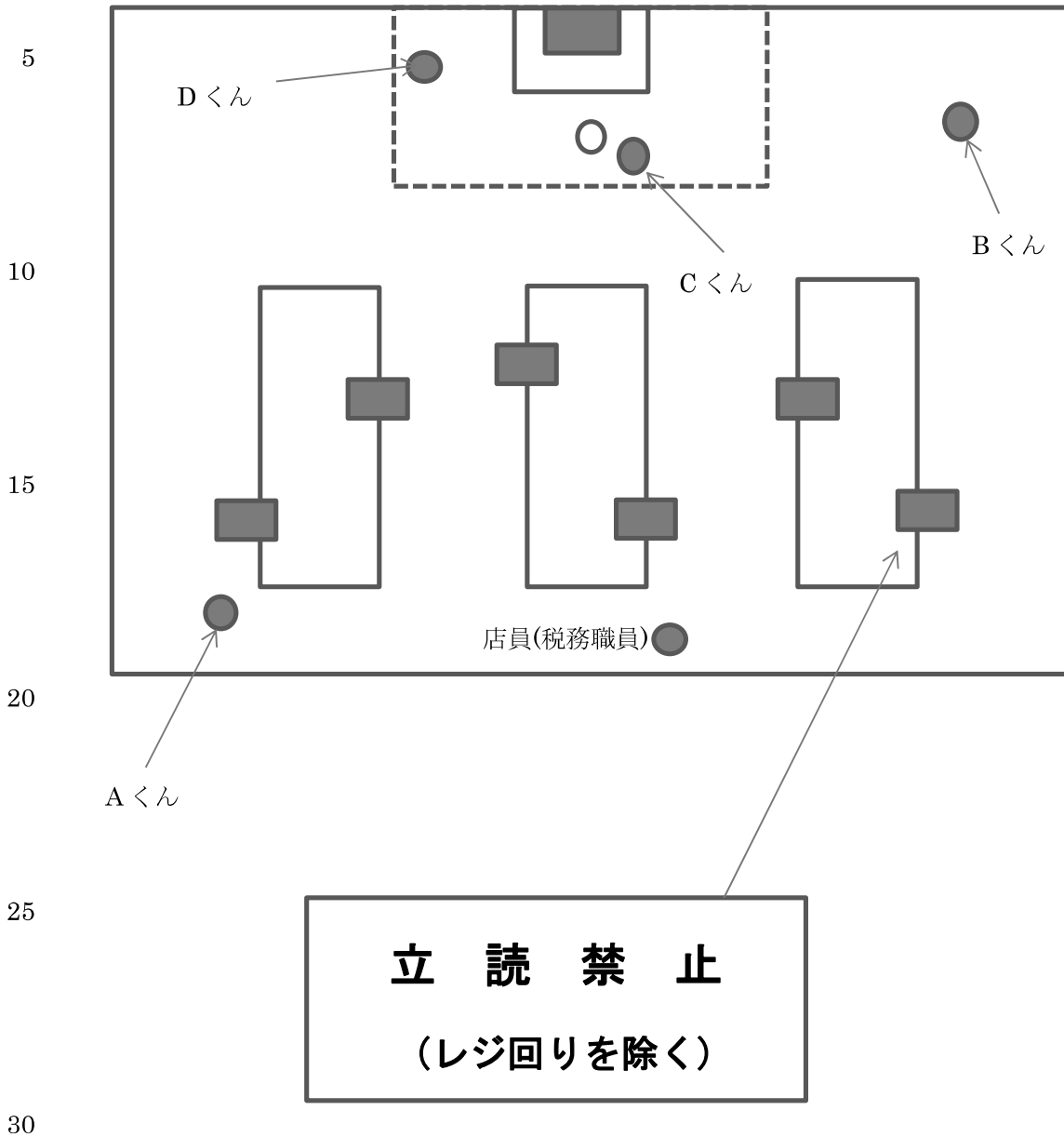
旧来の租税回避の定義では、課税減免規定の濫用が織り込まれていないという点でも共通してきていた。

5 この点について、今村隆教授は、課税減免規定の濫用をも租税回避の定義に入れるべき旨の主張をしておられる。すなわち、「[金子宏教授の租税回避の]定義は、三越事件のように、土地を譲渡するとの経済目的が存在していることを前提に、私法上の法形式を通常用いられない法形式を使うことにより税負担の減少を図る場合を念頭に置いているが、アメリカでタックス・シェルターとして問題となっているような『意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合』が含まれていない点でこのような場合を含めないでいいのかが問題となる。」として、租税回避の定義について疑問を呈されてきた⁹。

10

⁹ 今村隆「租税回避とは何か」国税通則検討委員会・納税義務の履行に関する検討委員会第1回(平成19年12月10日)報告資料1頁。

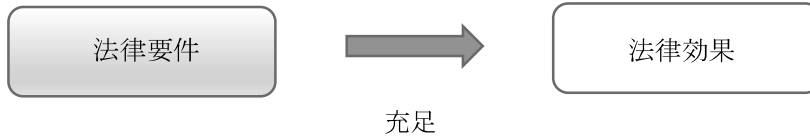
租税回避とは何か？(酒井克彦『スタートアップ租税法』より)



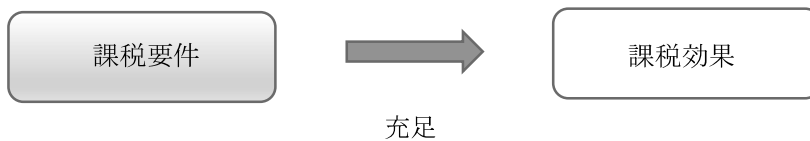
	課税要件の充足
脱税	○ (立つ・読む)
租税回避	× (読むのみ)
節税	○ (立つ・読む・レジ回り)

【参考：解釈論】

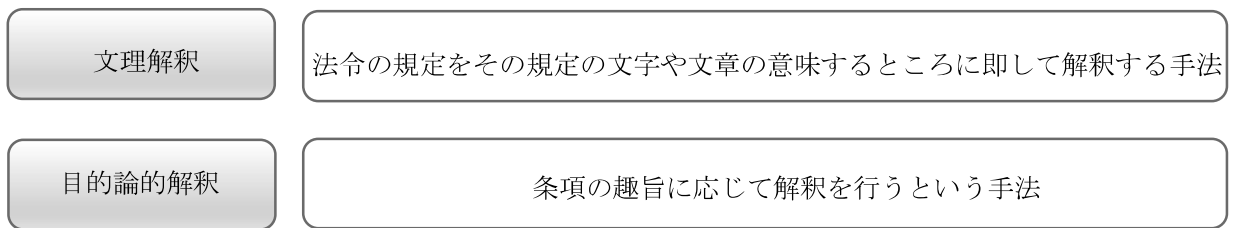
5



10



15



20

目的論的解釈とは、条項の趣旨に応じて解釈を行う手法をいい、次のような解釈の仕方を織り交ぜて行うことがある(酒井・フォローアップ2頁以下)。

25

- ① 拡張解釈…法令の規定の文字等をそれが普通意味するところよりも広げて解釈することをいう。
- ② 縮小解釈…法令の規定の文字等をそれが普通意味するところよりも狭く解釈することをいう。
- ③ 変更解釈…法令の規定の文字等を変更して、本来それが意味するところと別の意味に解釈することをいう。
- ④ 反対解釈…ある法令の規定をもとにして、別の規定にあることが書いてないとするればその場合には逆の効果が生ずるような趣旨の規定を含んでいるとして解釈することをいう。
- ⑤ 類推解釈…似通った事柄のうち、一方についてだけ規定があつて、他方については明文の規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にもあるものと考えて解釈することをいう。

30

35

- ⑥ もちろん解釈…ある法令の規定の立法目的、趣旨等からみて、明文の規定はないものの条理上当然のこととして解釈することをいう。

これらを整理すると図表2のようになる。

○ 制度濫用法理の適用

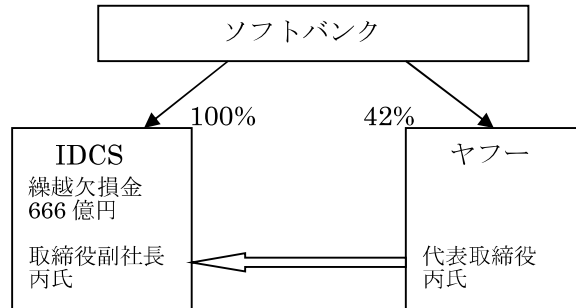
最高裁判平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決(民集 59 卷 10 号 2964 頁)は、「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内
5
で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものである
10
ということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によつては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うという
15
ものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るもの
20
というほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」とする。

金子宏教授は、「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし
25
限定解釈によって、その適用を否定することができると解すべきであろう。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理(プロパー・ビジネス・パーパスの法理)であるが、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ろう。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、規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。
30
最高裁判所が、平成 17 年 12 月 19 日判決…および同 18 年 2 月 23 日判決…において、ある銀行の取引が法人税法 69 条の定める外国税額控除制度の濫用にあたるとして、その適用を否定したのも、法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」と述べられる。

法人税法 132 条の 2 の適用が争われた事例であるヤフー事件の事例は次のようなものである。

ヤフー代表取締役である丙氏が IDCS の取締役副社長の就任

5



10

法人税法 132 条の 2 《組織再編成に係る行為又は計算の否認》

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配…又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加…その他の事由により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、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）

15

第一審東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（訟月 60 卷 9 号 1857 頁）は、「①法 132 条の 2 は、組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定であること、②組織再編税制において包括的否認規定が設けられた趣旨は、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的効果を発生させ得る複数の方法があり、これに対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないという点などにあることが認められる。そして、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、個別規定の中には、その想定外の行為や事実がある場合において、当該個別規定のとおり課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があるものも含まれているといえることができる。

20

25

以上のような法 132 条の 2 が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める『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』

とは、(i)法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合〔最高裁昭和 50 年（行ツ）第 15 号同 52 年 7 月 12 日第三小法廷判決・裁判集民事 121 号 97 頁、最高裁昭和 55 年（行ツ）第 150 号同 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・裁判集民事 143 号 75 頁参照〕のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。このように解するときには、組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実に個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは、上記(ii)に該当するものというべきこととなる。〔下線・網掛け筆者〕と判示した。

なお、東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決（訟月 60 卷 9 号 1967 頁）においても、原審判断は維持されている。

※ 近時の学説

これらの事例を受けて、租税回避の定義については、近時、有力な学説によって修正が加えられており、そこでは、租税回避には 2 つの類型があるとされている。

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また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、私法上の形成可能性を利用して、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または排除を図る行為である。

4 租税回避の否認

当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま容認し、それに即して課税を行うべきか、それともそれが私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、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課税を行うべきかという問題がある。

ここに、租税回避の否認とは、租税回避行為の場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、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をいう。

例えば、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)という手法が考えられる。

☞ 私法上の法律構成による否認とは、課税要件事実の認定を、外観や形式に従ってではな

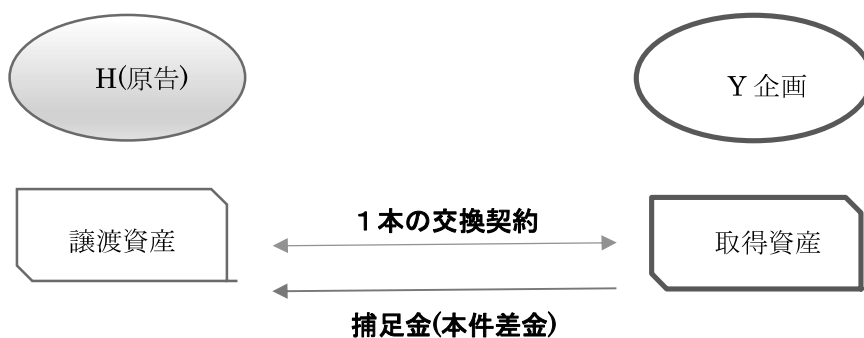
く真実の法律関係に即して行い、その結果として当事者が用いた法形式を否定する手法をいう(今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理 42 卷 14 号 208 頁)。これに対しては、「私法上の法律構成による否認」の名のもとで、課税庁が契約における当事者の主観的意味内容等を探り意思表示の解釈を行うことは、私法上の契約内容の確定の問題ではなく、租税法における租税回避の否認の問題に足を踏み入れる危険性を含んでいる。私法上の法律構成の名を借りた「実質課税の原則」の蘇生は回避されなければならないというような批判論も展開されている(占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討(上)―大阪高裁における三判決を踏まえて―」金法 1730 号 33 頁、44 頁)。

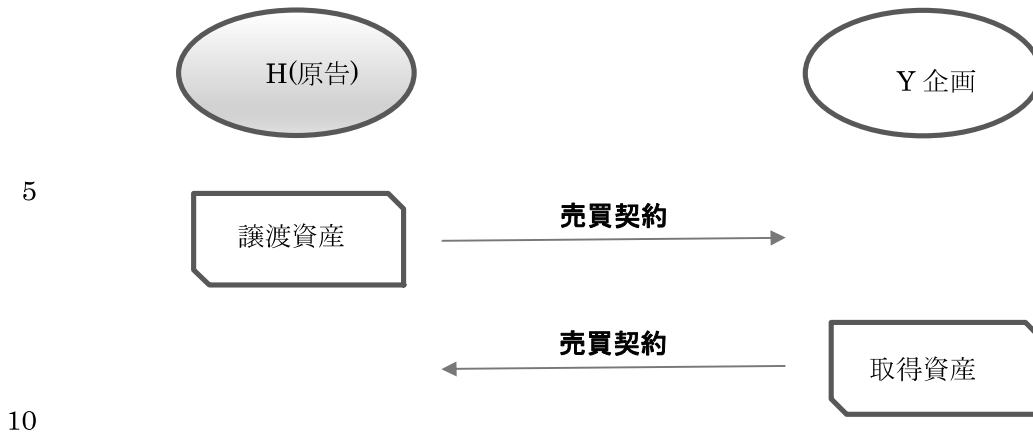
【参考】 交換か売買か

1 事案の概要

H は Y 企画との土地の交換につき、1 本の補足金付交換契約 (H 所有の譲渡資産と Y 企画所有の取得資産との交換と補足金支払契約) によると租税負担が重くなると知ったため、Y 企画に対して、2 本の売買契約 (H が Y 企画に譲渡資産を譲渡する契約と、Y 企画が H に取得資産を譲渡する契約) によることを提案した。両者合意の下で、2 本の売買契約が締結された。

これについて、税務署長は、2 本の売買契約について、実質は 1 本の交換契約に当たるとして、交換契約に基づく更正処分を行った。H はかかる課税処分の取消しを求めて提訴した。果たして、2 本の売買契約は否認されるのであろうか。





2 判決の要旨

(1) 東京地裁平成 10 年 5 月 13 日判決 (判時 1656 号 72 頁)

「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
 15 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
 ころで、既に認定した本件取引の経過に照らせば、H にとって、本件譲渡資産を合計 7 億
 3,313 万円で譲渡する売買契約はそれ自体で H の経済目的を達成させるものではなく、代
 替土地の取得と建物の建築費用等を賄える経済的利益を得て初めて、契約の目的を達成す
 20 るものであったこと、他方、Y 企画にとっても、本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味
 があるものではなく、右売買契約によって H 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 H 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ことからすれば、本件取
 引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合
 意、すなわち、Y 企画において本件取得資産及び本件差金を、H において本件譲渡資産を相
 25 互に相手方に移転することを内容とする交換(民法 586 条)であったというべきである。」

このように判示して、税務署長の更正処分を適法だと判断したのである。

□ 東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決 (判時 1685 号 33 頁)

「実質的には、本件譲渡資産と本件取得資産とが H の側と Y 企画の側で交換されるとと
 30 もに、H の側で代替建物を建築する費用、税金の支払に当てる費用等として本件差金が Y
 企画側から H の側に支払われることによって、すなわち右の各売買契約と本件差金の支払
 とが時を同じくしていわば不可分一体的に履行されることによって初めて、両者の本件取
 引による経済的目的が実現されるという関係にあり、その意味では、本件譲渡資産の譲渡と
 本件取得資産及び本件差金の取得との間には、一方の合意が履行されることが他方の合意
 35 の履行の条件となるという関係が存在していたものと考えられるところである。

本件取引における本件譲渡資産の譲渡価額あるいは本件取得資産の取得価額も、…本件

取引により H 側で代替物件を取得した上に税金を支払ってもなお利益のある額となるように H 側で計算して本件譲渡資産を構成する各資産ごとに割り振るなどして算定した金額を、Y 企画側でも受け入れて、前記のとおり額と決定したものであることが認められる。

5 これらの事実関係からすれば、H 側と Y 企画との間で本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果 H 側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべきである。

10 しかしながら、本件取引に際して、H と Y 企画の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいままでのところである。確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るといふ考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。

15 もっとも、本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、本件取引で H に発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべきことはいままでのところである。しかし、本件取引にあつては、H の側においてもまた Y 企画の側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るといふ観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである。

20
25
30
35 また、本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであり、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである。しかしながら、最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用される

に至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、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、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明かである。」

控訴審判決は、このように判示して、課税処分を違法なものとしてその取り消しを命じたのである。

3 コメント

通説は、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を、租税回避とし、節税や脱税と区別する。なお、脱税とは、課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為をいい、節税とは、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であると理解されている。

租税法律主義を前提とした場合、租税回避については個別に否認規定が存在していない限り、当事者の選択した法形式を否認することには消極的に解すべきというのが通説的な理解である。事実認定を行うに当たって、それが租税回避であるからという理由で、当事者の選択した法形式を否認することには慎重であるべきとの示唆を得ることができよう。

契約の解釈においては、当事者の内心的意思（真意）の合致を探る必要があるが、第一審は、当事者は交換をしようとしていたと当事者の内心的意思を認定したのに対して、控訴審は、税負担を軽減したところで交換と同様の経済的成果を実現しようとするところに当事者の内心的意思の合致があったと認定したとみることも可能である。すなわち、租税負担を回避するためには、当事者は交換契約を選択することはあり得ない。2本の売買契約によるという法形式を選択することにこそ、内心的意思の合致があったと見ていると、控訴審判決を理解することも可能であろう。

なお、本事案は、最高裁平成15年6月13日第二小法廷決定（税資253号順号9367）において上告不受理とされている。

II タワマン評価事件

ア 事案の概要

5 (7) 概 観

本件は、本件被相続人の相続人である X（原告・控訴人・上告人）らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達の定める評価方法により評価して本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうちの一部の土地及び建物の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるとして、本件相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、国 Y（被告・被控訴人・被上告人）を相手取って本件各更正処分等の各取消しを求めた事案である。

10 第一審東京地裁令和元年 8 月 27 日判決（税資 269 号順号 13304）及び控訴審東京高裁令和 2 年 6 月 24 日判決（税資 270 号順号 13417）は、課税庁が採用した不動産鑑定士による
15 評価額による更正処分を妥当なものとした。

(イ) 前提事実

〔1〕 本件被相続人は、大正 7 年に出生した者であり、平成 24 年 6 月 17 日に 94 歳で死亡し、本件相続が開始した。

〔2〕 本件相続に係る相続財産には、本件甲土地及び本件甲建物（以下、本件甲土地と併せて「本件甲不動産」という。）並びに本件乙土地及び本件乙建物（以下、本件乙土地と併せて「本件乙不動産」という。また、本件甲不動産と本件乙不動産を併せて「本件各不動産」という。）が含まれていた。
20

〔3〕 本件甲不動産は、本件被相続人が M 信託銀行から 6 億 3,000 万円を借り入れて総額 8 億 3,700 万円で購入したものであった。

25 なお、同銀行がその際に作成した貸出稟議書の採上理由欄には「相続対策のため不動産購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。

〔4〕 本件乙不動産は、本件被相続人が、訴外 Q から 4,700 万円を借り入れ、M 信託銀行から 3 億 7,800 万円を借り入れて総額 5 億 5,000 万円で購入したものであった。

30 なお、同銀行がその際に作成した貸出稟議書の採上理由欄には「相続対策のため本年 1 月に 630 百万円の富裕層ローンを実行し不動産購入。前回と同じく相続税対策を目的として第 2 期の収益物件購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。

〔5〕 X らは、平成 25 年 3 月 11 日、処分行政庁に対して本件相続税の申告（以下「本件申告」という。）をした。

35 X らは、本件申告において、評価通達の定める評価方法により、本件甲土地の価額を 1 億 1,367 万 6,734 円、本件甲建物の価額を 8,636 万 4,740 円（上記の本件甲土地の価額との合

計額は 2 億 4 万 1,474 円)、本件乙土地の価額を 5,816 万 2,741 円、本件乙建物の価額を 7,550 万 2,026 円 (本件乙土地の価額との合計額は 1 億 3,366 万 4,767 円) と評価した。

〔6〕 処分行政庁は、本件各不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められるとして本件各更正処分等をした。

5 本件各更正処分等において、本件甲不動産の価額は、不動産鑑定評価による鑑定評価額 7 億 5,400 万円 (以下「本件甲不動産鑑定評価額」という。内訳は、本件甲土地が 3 億 800 万円、本件甲建物が 4 億 4,600 万円である。) であり、本件乙不動産の価額は、鑑定評価額 5 億 1,900 万円 (以下「本件乙不動産鑑定評価額」といい、本件甲不動産鑑定評価額と併せて「本件各鑑定評価額」という。) であった。本件各鑑定評価額は、いずれも不動産鑑定士により、不動産鑑定評価基準に基づき本件相続開始時における本件各不動産の正常価格として算定されたものである。

(ウ) 判決の要旨

【第 1 ポイント】

15 「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

20 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。

25 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はい

【第 2 ポイント】

30 「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

35

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。〔下線筆者〕

【当てはめ】

5 「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事は出来ない。

10 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2826万1000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

15 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X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。

20 …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とは出来ない。

…以上によれば、本件各更正処分において、札幌南税務署長が本件相続に係る相続税の課税価格に算入される本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認す

25 ることができる。論旨は採用することが出来ない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。〔下線筆者〕

イ 本件最高裁判決のロジック

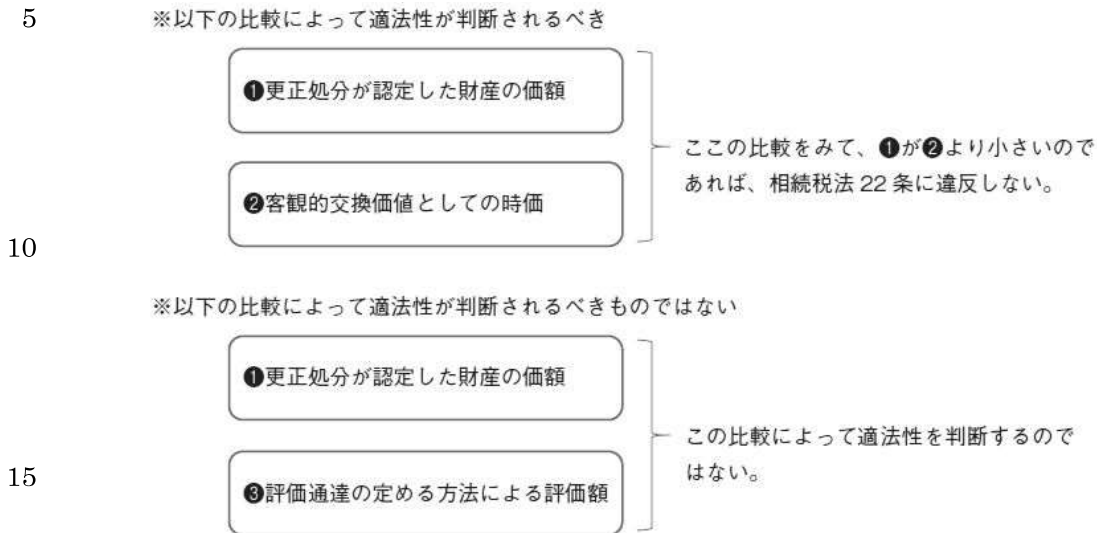
(7) 第1ポイント

30 本件最高裁は、「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。」と論ずる。この説示部分は、ここにいう「相続税の課税価格に算入される財産の価額」を「更正処分が認定した財産の価額」と置き換えて読むと分かりやすい。

35 すなわち、租税法律主義の下、相続税法22条にいう「時価」を逸脱した課税がなされたか否かが最も重要な問題になるところ、時価たる客観的交換価値を課税処分が超えている

か否かが違法性判断の基礎となるべきであって、通達による評価額を課税処分が超えているか否かが違法性判断の基礎となるものではないとするのである。

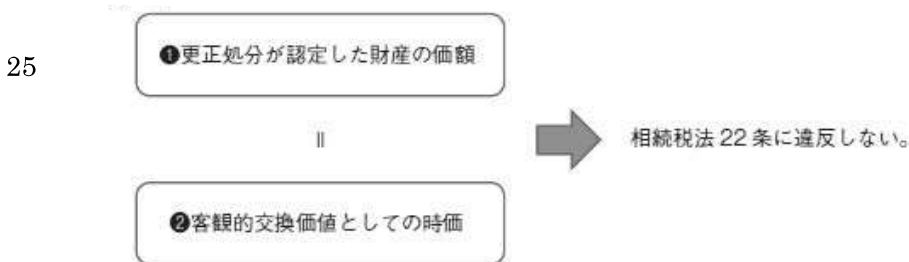
図表 1



この点からすれば、本件最高裁は、②客観的交換価値としての時価と③評価通達の定める方法による評価額との比較を念頭に置いていないというべきであろう。

そして、次に、「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」として、更正処分が認定した財産の価額は相続税法 22 条に違反するものではないとしている。

図表 2



なお、「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」という点は、事実認定審である原審判断において認定された事実を基礎とした判断を下す法律審たる最高裁の態度の現れであるといえよう。

そして、本件への当てはめ（後述）において、実質的平等性の毀損について、本件最高裁は、「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う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。」と説示する。

(イ) 第2ポイント

第2ポイントの部分は、平等原則を租税法関係における「一般原則」とであると位置付けている点に特徴がある。

5 その上で、形式的平等性が尊重されるべきではあるものの、その形式的平等性の貫徹がかえって実質的平等性を毀損するようなことがあるのであれば、その場合には必ずしも形式的平等性が維持されなければならないものではないと論じている。すなわち、ここにいう実質的平等性を毀損する場合とは、「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」を指しており、そのような場合

10 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」とするのである。

ウ 「特別の事情」と「事情」

(7) 最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決

15 最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決（集民234号263頁。以下「最高裁平成22年判決」という。）¹⁰は、「評価通達…の方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性がある…〔下線筆者〕」とする。

20 このように、最高裁平成22年判決は、「特別の事情」の存する場合に評価通達による評価以外の方法による財産評価を認める姿勢を示した…。

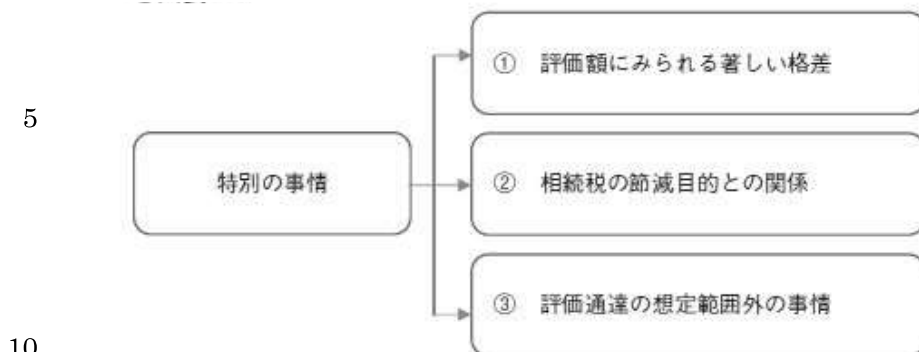
これに対し、本件最高裁判決は、「特別の事情」とはせずに、単に「事情」と評して説示を行っている。

ところで、下級審において「特別の事情」が論じられた際の構成としては、例えば、①評価額にみられる著しい格差、②相続税の節減目的との関係、③評価通達の想定範囲外の事情

25 といったものが挙げられる。

¹⁰ 判例評釈として、品川芳宣・税研155号76頁（2011）、高橋祐介・民商144巻2号95頁（2011）、宮本十至子・速報判例解説10号〔法セ増刊〕203頁（2012）、橋本守次・税務事例42巻12号1頁（2010）、平川雄士・ジュリ1413号58頁（2010）、長島弘・租税訴訟5号106頁（2012）など参照。

図表 3



①の例としては、例えば、東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決（行集 44 卷 3 号 213 頁。以下「東京高裁平成 5 年判決」という。）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すると、特別の事情がない限り右評価基本通達に定められた評価方式によるべきであると一応いうことができる。〔下線筆者〕」とした上で、「一般的な経済事情、当該不動産に係る市場性に変動が生じ、短期間のうちに地価が異常なまでに高騰し、税務行政上の理由等で右変動を的確にその評価額に反映させることができず、その結果、評価基本通達による評価額と市場価格との間に著しい格差が生ずるに至ったような場合にはむしろ評価基本通達による評価額をもって法 22 条にいう『時価』ということができなくなるというべきである。評価基本通達 6 の定めも評価基本通達による評価額が市場価格と著しく相違し『時価』ということができなくなるような事態が生ずることを想定したものといえることができる。」と説示している点が参考となる。

また、②の例としては、例えば、東京地裁平成 5 年 2 月 16 日判決（判タ 845 号 240 頁。以下「東京地裁平成 5 年判決」という。）が「右通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が右のようなものであることからすれば、右の評価方式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である等の特別の事情がある場合には、例外的に他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。〔下線筆者〕」とした上で、「経済的合理性なくして、相続人によって相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入するという行為が行われた本件の場合についても、画一的に評価基本通達に基づいてその不動産の価額を評価すべきものとする、右の購入行為をしなかった場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、当該不動産以外に多額の財産を保有している被相続人の場合には、結果とし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。このような事態は、他に多額の財産を保有していないため、右のような方法によって相続税負担の軽減という効果を楽しむ余地のない他の納税者との間での実質的な租税負担の公平を著しく害し、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の目的に反するものである。したがって、本件評価係争物件については、その相続財産としての評価を評価基本通達によらないことが相当と認められる前記の特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における客観的な交換価格によって評価することが許されるものと解するのが相当である。」とするとおりである。

さらに、③の例としては、大阪地裁平成 29 年 6 月 15 日判決（税資 267 号順号 13024。以下「大阪地裁平成 29 年判決」という。）が、…「丙土地は、戸建住宅に囲まれた住宅街の中にある相当不整形な土地であり、建築基準法上の道路と接道していないことが認められるところ、「被告は、評価通達に従い、丙土地が市街化区域内にあることから宅地に比準して評価することとした上で、不整形地補正及び無道路地補正をしており、上記の各事情は、これらの補正によって適正に評価されていると主張する。このうち、丙土地が不整形地であることは、不整形地補正（評価通達 20）によって適切に反映されていると認められるが、丙土地が無道路地であることは、無道路地補正（評価通達 20-2）によっても十分に考慮できていないといわざるを得ない。」とした。

そして、本件最高裁判決の判示は、上記①の要素と、②の要素を包蔵しているとみることができるように思われるのである。もっとも、②の「相続税の節減目的との関係」に着目をして節減目的で評価通達が利用されているような場合に、同通達の評価方法以外の評価方法に従うという考え方は、③の「評価通達の想定範囲外の事情」がある場合に通達以外の評価方法に従うという考え方に包摂されるとみることでもできなくはない。そうであるとする

と、②の相続税評価額を節税のために評価通達を利用した事例は、③の延長線上に位置付けることが可能となり、そのように解すれば、評価通達 1(3)の「財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情」に租税負担の回避などを位置付けることになるのであろう。

(イ) 評価額の乖離と「幅」観念

ところで、大阪地裁平成 29 年判決が、「評価額が不動産鑑定評価額を上回るという事実は、上記特別の事情を推認させる一つの事情となり得るが、これをもって、直ちに…特別の事情があるということとはできない。」としている点などは、本件最高裁判決の説示する点と類似しているといえよう。すなわち、本件最高裁判決は、「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」とした上で、「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。」としている。算定される時価の評価額と大きな乖離があるというだけでは、個別評価が認められるための「事情」があるとはいえないとしているのである。

なぜ、評価通達による評価額と実勢価額との開差が大きいことをもって「特別の事情」がある場合と位置付けることができないのであろうか。評価通達によって評価される額が実勢価額と開差があったとしても、そもそも社会通念上そこには自ずと乖離があると理解さ

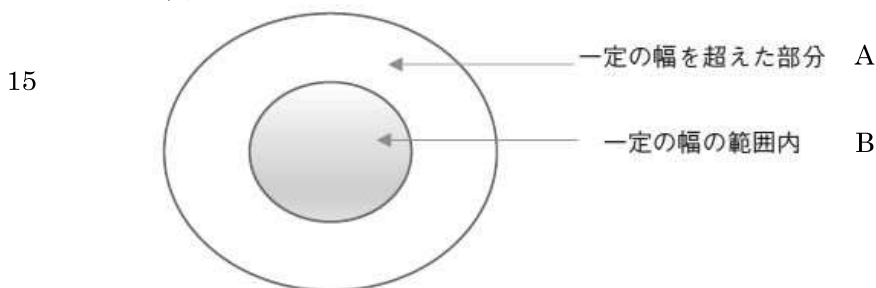
れているからであろうか。別言すれば、相続税法 22 条にいう「時価」には一定の幅があることが当然の前提として理解されているからなのであろうか。

なるほど、相続税法 22 条にいう「時価」につき一定の幅がある旨判示する裁判例は少ない。

5 すると、「時価の幅」を前提とすれば、評価額の乖離のみを根拠として「特別の事情」を肯定することにはならないことになりそうである。

しかしながら、時価が幅のある概念であるからといって、相続税法 22 条にいう「時価」はあくまでも財産評価額の問題であることには変わりがないのではなかろうか。評価額の乖離の程度が、指摘されるような「時価の幅」を大きく超えるようなケースにおいてもなお、個別評価がなされることが許容され得ないのであろうか。

図表 4



15

20

エ 考察

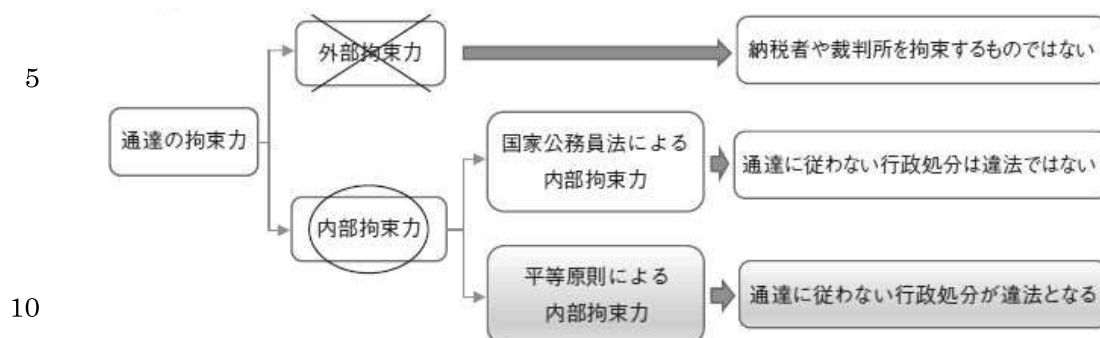
(7) 通達の拘束力

通達の拘束力を考える際、一般的にその外部拘束力と内部拘束力に分けて論じられることが多い。通達には外部性は認められるものの、そこには直接的な外部拘束力は認められないと解されている。他方、内部拘束力についてはどうであろうか。国家公務員法や地方公務員法にいういわゆる服務命令義務違反規定などの法的拘束として内部拘束力が認められるというべきであろう（国公法 98、地公法 32）。もっとも、かかる内部拘束力に違反した行政処分が展開されたとしても、すなわち、これらの公務員法に反する処理であるからといって、行政処分自体が直ちに違法になるということにはならないであろう。

25

30

図表 5



そこで、本件最高裁が説示した平等原則について考えると、行政職員は平等原則に服することになるため、同原則に反する行政処分は内部的な拘束を受けることになる。通達の適用に当たって平等原則に反するということが、納税者や裁判所を拘束するものでないこと

15

はいうまでもない。ここで、公務員法に違反することに伴う内部拘束力と異なる点として着目すべきは、平等原則違反の場合には通達に従わない行政処分が違法となり得るという点である。

すると、次のような素朴な疑問が惹起され得る。

20

図表一4における(B)の部分、納税者が通達に従って申告に用いた評価額と実勢価額が合致しているか、あるいは完全には合致していないとしても、「時価」概念が本来的に有する「幅」の範囲内であることから、基本的には個別評価によるべきではなく、通達が示す評価方法に従うべきとされる範囲内を意味している。これに対して、(A)の部分、通達による評価額が著しく実勢価額と異なるものであって、旧来の判決からいえば「特別の事情」の認められる領域であるから、個別評価による評価が妥当であると判示されてきた領域を意味している。

25

ここで、(A)の部分については、本来の時価を意味する実勢価額たる客観的交換価値が採用されるべきである。そうでないとすると、相続税法22条に反する処理を認めることになるため、租税法律主義の見地からも個別評価が支持されよう。これは合法性の原則の要請するところであるはずである。ところが、かかる(A)の部分の評価問題が大きな疑問を浮上させるのである。

30

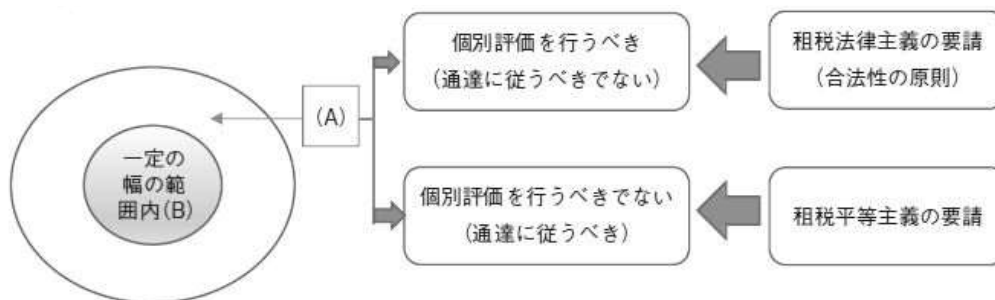
すなわち、(A)については、本来、相続税法22条に従って時価評価たる個別評価によるべきとされているとしても、それが平等原則違反であるとすれば、かかる原則の内部拘束力が働き、行政処分が違法性に振れることになるということをも意味するのではなからうか。すなわち、相続税法が採用する時価評価思想の下、時価による個別評価が租税法律主義に適

35

合しているとしても、そのことが平等原則の租税法における現われたる租税平等主義に反するとなれば、租税法律主義の要請する合法性の原則との相克問題が生じ得るのである。

図表 6

5



10

これは、時価の開差に関する「額」の問題を議論してきたこれまでのスタンダードに加え、租税平等主義の議論を持ち込んだことによるダブルスタンダードに基因する問題でもある。本件最高裁判決はこの点において興味深い事例であるといえるのではなかろうか。

15

では、租税法律主義と租税平等主義はいずれが優先されるべきなのであろうか。

(イ) 本件最高裁判決の論じる「実質的租税負担の公平」の場面

前述の東京地裁平成 5 年判決は、「特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ右通達に定める方式以外の方法によって評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、原則として許されないものというべきである。〔下線筆者〕」とした上で、「しかし、…評価方式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である等の特別な事情がある場合には、例外的に他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。このことは、右通達において『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。』と定められていることから明らかなものというべきである。〔下線筆者〕」とする。

20

25

本件最高裁判決は財産評価基本通達の表現振りや通達内容については触れていないものの、これは本件最高裁判決の説示に近接したものといえはしまいか。しかしながら、上記東京地裁平成 5 年判決は、「たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても」としており、評価通達が「幅」の範囲内であることを前提としているのである（図表 4 の (B) の領域）。

30

上記東京地裁平成 5 年判決も本件最高裁判決も同様に、実質的租税平等主義に反しない限り、租税法律主義よりも租税平等主義が優先するかのような説示をしているとみることができる。しかし、いずれの判決においても、評価通達が「幅」の範囲内の問題であるとい

35

う暗黙の前提の下で議論が展開されているのではなかろうか。すなわち、図表-4にいう(A)の部分〔通達による評価額が著しく実勢価額と異なるものであって、旧来の判決からいえば「特別の事情」の認められる領域〕における租税平等主義と租税法律主義の相克の問題が取り上げられているわけではないように思われるのである。

5 したがって、(A)の部分について、租税法律主義と租税平等主義の相克が正面から論じられているわけではなく、この点は論点として残されており、本件最高裁判決をもってしても、未だに整理されていないというべきであろう。

10 仮に、(A)の部分を論じるとした場合には、私見としては、租税法律主義を打ち破る理論的道具はないのではないかと考える。実質的租税平等主義をもってしてもである。租税法の生殺与奪の権を握るほどの根本原理こそが租税法律主義ではないかと考えるからである。