

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

一財産評価基本通達第6項との関連を中心として一

石川克彦
〔税務大 学 校〕
〔研 究 部 教 授〕

目 次

はじめに	515
第1章 同族会社の行為計算否認規定の沿革及び相続税の同族会社の 行為計算否認規定の趣旨、適用要件等	519
1 同族会社の行為計算否認規定の沿革等	519
(1) 所得税及び法人税の同族会社の行為計算否認規定の沿革 (主なもの)	519
(2) 相続税の同族会社の行為計算否認規定の沿革	526
2 相続税の同族会社の行為計算否認規定の趣旨及び適用要件等	529
(1) 趣旨(目的)	529
(2) 適用要件	530
(3) 同族会社の判定時期	536
(4) 適用範囲	537
第2章 相続税の同族会社の行為計算否認等に関する判決の概要	540
1 浦和地裁昭和56年2月25日判決	540
(1) 判示事項	540
(2) 事案の概要	540
(3) 原告の主張	541
(4) 被告の主張	541
(5) 判旨	542
2 大阪地裁平成12年5月12日判決	543
(1) 判示事項	543
(2) 事案の概要	544
(3) 本件宅地等について相続税法第64条第1項の適用に係る原告 及び被告の主張・反論	546
(4) 本件出資について財産評価基本通達第6項の適用に係る原告 及び被告の主張・反論等	551

(5) 判決要旨	559
3 検討(私見)	563
(1) 浦和地裁昭和56年2月25日判決	563
(2) 大阪地裁平成12年5月12日判決	566
第3章 財産評価基本通達第6項に関する判決の考察及び同項の意義等	575
1 財産評価基本通達第6項に関する判決	575
(1) 概要	575
(2) 適用事例	575
2 裁判例の概要	577
(1) 地価の急激な下落等による土地の評価	577
(2) 相続開始直前の多額の借入金による不動産の取得	578
(3) 第二同族会社の出資の評価	581
(4) 配当還元方式による評価	585
(5) 上場株式の売買と負担付贈与	589
(6) 売買契約履行中の土地の評価	591
3 納税者の主張の主なもの	592
(1) 主観的要素を考慮すべきでないという主張	592
(2) 国税庁長官の指示の存否	593
(3) 納税者の予測可能性等	593
(4) 改正財産評価基本通達の遡及適用ではないかという主張	594
4 財産評価基本通達第6項の意義	595
5 財産評価基本通達第6項の適用要件等	599
(1) 適用要件	599
(2) 適用手続	602
第4章 相続税の同族会社の行為計算否認規定及び財産評価基本通達	
第6項の適用関係	605
1 適用関係	605
2 具体的な当てはめ	606

終わりに代えて	610
〔参考〕 判決一覧（特別の事情等に言及しているもの）	612

はじめに

- (1) 相続税法においても、所得税法や法人税法など他の税法同様、相続税及び贈与税の同族会社の行為又は計算の否認に関する規定が設けられている（相続税法64①、所得税法157①、法人税法132①、地価税法32①）⁽¹⁾。これらの規定について、金子宏名誉教授は、「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かんがみ、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。」⁽²⁾と述べておられる。
- (2) 裁判例などは、従来は法人税に関するものがほとんどであったが、昭和60年前後から個人の不動産所得者が不動産管理会社(同族会社)を設立し、その同族会社に貸付不動産の管理を委託して高額な委託料を支払い所得税負担の回避を図るなどの事例や個人の開業医が同様に医療管理会社(同族会社)を設立し、高額な委託料を支払い所得税負担の回避を図る、といった事例などが発生し、課税庁もこれらの事案に対しては所得税の同族会社の行為計算否認規定を適用し課税処分をするなど、最近では所得税に関するものが増加傾向にあるのではないと思われる。そして、これらの課税処分に対する判決もかなり見受けられるようになってきている。
- (3) ところで、相続税の同族会社の行為計算否認規定は、昭和25年の相続税法の全文改正の際に創設されたものであるが、これまで適用事例も極めて

(1) 本稿での用語については、「相続税及び(又は)贈与税」を「相続税等」と、「相続税及び贈与税の同族会社の行為又は計算の否認に関する規定」を「相続税の同族会社の行為計算否認規定」と、「同族会社の行為又は計算の否認に関する規定」を「同族会社の行為計算否認規定」と、「行為又は計算」を「行為計算」として使用している。

(2) 金子宏著「租税法(第八版)」弘文堂 338頁

少なく、裁判例もわずか2件（①浦和地裁昭和56年2月25日判決、②大阪地裁平成12年5月12日判決）にとどまっている。そして、どのようなケースにこの規定が適用されるのか具体的に明らかにされているものは少なく、相続税等における同規定の適用を巡る研究も少ない分野となっている。しかも、同規定が創設された昭和25年当時と比較して社会経済情勢も大きく変貌してきており、様々な金融商品の開発にみられるように国民の資産選択の幅もまた大きく変わってきている。

取り分け、昭和50年代後半から始まったバブル期及びその崩壊期を通じ、①路線価等の土地の相続税評価額がいわゆる実勢価額よりも低いことを利用して相続開始直前に多額の借入金により土地を購入し相続税負担の回避を図るなどの事例（このような相続税の税負担回避行為に対処するため、昭和63年に租税特別措置法の一部改正により、「相続開始前3年以内に取得等をした土地等又は建物等についての相続税の課税価格の計算の特例」制度が創設されたが、その後平成8年度の税制改正で廃止されている⁽³⁾。）、②保有する上場株式や取引相場のない株式について、財産評価基本通達（昭和39年4月25日直資56・直審（資）17。以下「評価基本通達」という。）の隙間を利用して相続税、贈与税負担の回避を図るといった事例（いわゆるA社・B社方式など）が多発したことから、課税庁もこれらの租税負担回避事案に対しては、評価基本通達第6項を適用し更正（決定）処分をするなどして対処してきたところである。その後これらの課税処分に対する判決もかなり見受けられるようになってきている。

同通達第6項では、「この通達の定めによって評価することが著しく不

(3) 「平成8年 改正税法のすべて」（国税庁）247頁、248頁

税制調査会の平成8年度の税制改正に関する答申（平成7年12月）において、「この特例を直接地価動向と結び付けて議論することは適当ではないが、最近では、相続開始直前に土地等を取得して相続税の負担軽減を図ろうとする行為は見受けられなくなっていることから、この特例は、廃止の方向で検討することが適当である。」との指摘等を受け、同年の税制改正により、本特例は廃止することとされたものである。

適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、「著しく不相当」という不確定概念を用いた包括的な規定振りとなっていることから、納税者の法的安定性や予測可能性などとの関連でその不明確性が指摘されている。

一方、相続税の同族会社の行為計算否認規定は、相続税等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に、税務署長に対し、同族会社の行為計算を否認し、正常な行為計算に引き直して課税する権限を認めるものであり、租税負担の回避策に対する対処としては、同族会社の行為計算否認規定も評価基本通達第6項の規定もその適用局面において類似性をもっているとも考えられる。

- (4) ところで、大阪地裁平成12年5月12日の判決は、被相続人が同族会社との間で地上権設定契約を締結した土地の評価に関して、相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用してした課税処分の適否が正面から争われている事件について示された初めてのもので、しかも同一の相続税事案で、取引相場のない株式の評価については、評価基本通達第6項が適用されたものである。この事件の争点はいくつかあるが、本稿に直接関連するものは次の二点である。

イ 相続開始直前に同族会社（有限会社、駐車場経営を目的）を設立し、被相続人の所有土地について同族会社との間で存続期間を60年とする地上権設定契約を締結した土地の評価に関し、相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用し否認したことの適否

ロ 被相続人が相続開始直前に多額の借り入れをし、それを原資として出資し第一同族会社（有限会社）を設立、次に、第一同族会社の出資を著しく低い受入価額で現物出資して第二同族会社（有限会社）を設立、取得した第二同族会社の出資の価額の評価について、評価基本通達第6項を適用し、純資産価額方式適用における評価差額に対する法人税額等に相当する金額（以下「法人税額等相当額」という。）の控除を否認して評価した出資の価額の適否

(5) このような状況等を背景として、相続税の同族会社の行為計算否認規定について評価基本通達第6項との関連を中心に考察する。本稿の構成は、第1章では主として所得税及び法人税の同族会社の行為計算否認規定の考え方や判例などを踏まえ、相続税の同族会社の行為計算否認規定の沿革、趣旨及び適用要件などについて述べ、第2章及び第3章では、それぞれ相続税の同族会社の行為計算否認に関する裁判例、評価基本通達第6項適用に関する裁判例及び同通達第6項の意義等を概観し、第4章でこれら両規定の適用範囲等について論じ、本稿の主目的であるこれらの規定の適用関係について意見をまとめてみたいと考えている。

第1章 同族会社の行為計算否認規定の沿革及び相続税の同族会社の行為計算否認規定の趣旨、適用要件等

1 同族会社の行為計算否認規定の沿革等

(1) 所得税及び法人税の同族会社の行為計算否認規定の沿革（主なもの）

所得税法については、大正9年7月に根本的な改革が行われていたが、その後の実施状況から不備な点が明らかとなり、その一つの改正が現行所得税法及び法人税法に規定されている同族会社の行為計算否認規定に相当する規定の創設で、同規定は大正12年の所得税法の一部改正（所得税法中改正法律大正12年3月27日法律第8号。以下「大正12年改正法」という。）により設けられている⁽¹⁾。創設当時は以下のような規定振りとなっていた。

「第73條ノ3 前條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關係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行爲ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行爲ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ

(1) 所得税及び法人税の同族会社の行為計算否認規定の変遷やその経緯等については、既に他の論文等で詳細に論じられていることから、本稿では、その概観を紹介することとどめている。

なお、同規定の沿革等については、次の論文等に掲載されている。

- ① 清永敬次著「租税回避の研究」（ミネルヴァ書房）307頁
- ② 清永敬次著「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」法学論叢74巻2号2頁～8頁
- ③ 武田昌輔監修「DHCコンメンタール所得税法」（第一法規）7088頁、武田昌輔編著「DHCコンメンタール法人税法」（第一法規）5532頁、武田昌輔監修「DHCコンメンタール相続税法」（第一法規）3571頁
- ④ 畠山武道稿「同族会社の行為計算の否認」日税研論集Vol. 4(1987. 5) 65頁
- ⑤ 村上泰治稿「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税務大学校論叢第11号227頁
- ⑥ 小田信秀稿「所得税法における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢第33号1頁

所得金額ヲ計算スルコトヲ得」

「前條ノ法人」の定義については、現行法のように、明文上、「同族会社」という規定振りはされていないが、第73條ノ2で次のように規定されていた。

「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相當スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各號ノ一ニ該當スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配當シタルモノト看做スコトヲ得

一号及び二号（省略）」

「第73條ノ4 …… 政府ハ前二條ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員會ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス」

この規定の創設時の法律案要綱⁽²⁾では、「右の規定（筆者注 …… 前述の第73条ノ2の過大留保所得に対するみなし配当課税規定）に對して尚逋脱の途を講ぜんとする者の取締を圖る爲め、更に上述の如き法人と其の株主又は社員及其の縁故者との間に於ける行爲に就き、所得税逋脱の目的ありと認むる場合には政府は所得審査委員會の決議に依り、其の認むる所に依り所得金額を計算することを得ることと爲したり。」と説明されている。そして、同規定の創設理由について、明治大正財政史の中では次のように述べており⁽³⁾、当時の同族会社や保全会社などを通じた租税回避の状況がうかがわれる。

「即ち改正所得税法の規定に依れば、法人が其の株主又は社員に對して行ふ利益の配當は、總て之を受くる各個人の所得に綜合合算して課税すると同時に、法人が其の利益を配當せずして社内に留保する場合には、之を

(2) 「明治大正財政史 第6卷」（大藏省編纂）1161頁

(3) 注(2) 1159 頁、1160頁

第一種乙法人の留保所得として、之に對し一定の累進率を課するものなるが、其の結果は個人に對する綜合課稅率は、個人の所得額が或る一定金額を超過するときは法人に對する留保所得課稅率に比し著しく高率となるを免れざるを以て、稅法施行以來同族會社又は保全會社等の如き家族的の會社を組織して、其の所得を會社内に留保することに依り、株主又は社員に對する配當所得の綜合課稅を免れ、以て第三種所得稅率と留保所得稅率との間差を利せんとするものを生じ、甚しきに至りては該會社と其の社員又は株主との間に種々の取引を行ひたる形跡を作為して、之に依りて所得稅の輕減を圖らんとするが如き手段に出づるものをも存するに至り、而も以上の如き合法的脫稅行爲は年を逐うて甚しからんとするの傾向を呈したり。」

當時の所得稅法では、所得を第一種（法人所得）、第二種（利子及び配當金所得など）及び第三種（個人所得）に区分し、法人所得に對する課稅規定も個人所得に對する課稅規定も同じ所得稅法の中に規定されていたことから、この否認規定は、いずれに屬する所得に係る所得稅についても適用されることとなっていた。

なお、同族会社の行為計算否認規定について、現行所得稅法の規定と創設時の規定を比較すると、次のような相違点がみられ⁽⁴⁾、現在の規定に比しかなり制限された規定振りとなっている。

(4) 清永敬次著前掲書 308頁、309頁

〔現行の所得税の同族会社の行為計算否認規定と創設時の規定との比較〕

項目	創設時の規定	現行の規定
同族会社の範囲	狭い	広い
否認の対象範囲	同族会社とその株主、社員及びその親族、使用人その他特殊関係者との間の行為	同族会社の行為又は計算
否認の要件	所得税遁脱の目的があると認められること。	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こと。
適用手続	所得審査委員会の決議	なし

その後、大正9年の所得税法の根本的な改革から5年しか経過していなかったが、社会経済上の変遷に鑑み、大正15年に所得税法の一部改正（所得税法中改正法律大正15年3月27日法律第8号）が行われ、同族会社の行為計算否認規定についても、創設当時の規定の不備などもあり、次のような改正が行われその整備が図られている⁽⁵⁾。

(5) 大正15年の改正

「第73條ノ2 … 同族會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、使用人等特殊ノ關係アル者ノ所得ニ付所得税遁脱ノ目的アリト認めラル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」

「同族會社」の定義については、第21條ノ2第2項で次のように規定されていた。

「本法ニ於テ同族會社ト稱スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人等特殊

イ 所得審査委員会の規定の削除

ロ 創設時の規定では、「同族会社」という用語は使用されていなかったが、初めて現行法のような「同族会社」という文言で規定された。

ハ 否認の対象範囲に、新たに「計算」を追加し、「同族会社の行為又は計算」とするとともに、それまでは、同族会社とその株主、親族等特殊関係者との間の行為とされていたが、単に「同族会社の行為又は計算」と同族会社の行為計算であれば足りることとされ、行為の相手方は限定されないこととされた。

これらの改正について、明治大正財政史によると、当時の法律案要綱では、次のように述べている⁽⁶⁾。

「同族會社の所得計算上所得税逋脱の目的ありと認むる場合に於ける認定課税の範圍を擴張し、單に同族會社と其の株主・社員・縁故者との間に於ける行為に付脱税の目的ありと認むる場合に限らず、廣く同族會社の行為又は計算にして、其の所得又は其の株主・社員・縁故者に所得に付脱税の目的ありと認めらるるものある場合には、此等の者の所得金額を認定計算するを得ることと爲せしこと。」

その後、昭和15年の税制改正では、税制の簡明化を図るため、個人の所得に対しては所得税を課税することとし、それまで所得税法に規定されていた法人所得（第1種）に対する課税と法人資本税等を統合した法人税法（昭和15年3月29日法律第25号）が新たに制定されたことから、同族会社の行為計算否認規定についても所得税法の中に規定されていたものとほぼ同様の規定が法人税法に規定されている⁽⁷⁾。

ノ關係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相當スル法人ヲ謂フ」

(6) 注(2) 1193頁

(7) 昭和15年の税制改正では、税制の簡明化を図るため、個人の所得については所得税を課税することとし、新たに法人税法が制定（昭和12年に創設された法人資本税法（昭和12年3月30日法律第4号）が廃止され、新法人税法に引き継がれている。）され、法人資本税法にも設けられていた同族会社の行為計算否認規定についても同

昭和22年には、終戦に伴う財政処理と申告納税制度の導入など税制の民主化を狙いとして税制全般にわたる大幅な税制改正が行われ、所得税法及び法人税法について全文改正が行われている。法文自体も口語体による平仮名に改められ、簡素合理化が図られている。両税とも、同族会社の行為計算否認規定について、所要の規定の整備が図られている⁽⁸⁾。

昭和25年の税制改正は、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として行われたものであるが、法人税法の一部改正が行われ（所得税法は全文改正が行われている。）、同族会社の行為計算否認規定については、「同族会社の範囲」が拡大されるとともに、所要の規定の整備が図られている⁽⁹⁾。

様に引継がれ、同規定の引直しの対象とされる範囲について「所得金額」を「所得金額及資本金額」と改正されている（法人税法第28条）。

「第28条…同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人税遁脱ノ目的アリト認めラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラズ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得」

なお、所得税法（昭和15年3月29日法律第24号）は全文改正が行われ、同法第86条に同族会社の行為計算否認規定が設けられている。

- (8) 昭和22年の税制改正では、所得税法及び法人税法の改正により、同族会社の行為計算否認規定について、次のような規定の整備が図られている。

新 法	改 正 前	改 正 後
所得税法（昭和22年3月31日法律第27号）	<ul style="list-style-type: none"> ・「所得税遁脱ノ目的」 ・「所得金額」（第86条） 	<ul style="list-style-type: none"> ・「所得税を免れる目的」 ・「所得金額又は所得税額」（第67条）
法人税法（昭和22年3月31日法律第28号）	<ul style="list-style-type: none"> ・「法人税遁脱ノ目的」 ・「所得金額及資本金額」（第28条） 	<ul style="list-style-type: none"> ・「法人税を免れる目的」 ・「課税標準」（第34条）

- (9) 昭和25年の税制改正では、所得税及び法人税の同族会社の行為計算否認規定について、次のような改正が行われている。

なお、昭和28年には、所得税法及び法人税法の一部改正により、新たに特殊な企業組合などの法人についての行為計算の否認規定が創設されている。

その後、国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号）制定の際の税制調査会において、同族会社の行為計算否認についても検討され、同調査会の答申（「国税通則法の制定に関する答申（昭和36年7月）」）を受けている⁽¹⁰⁾が、同規定についての実質的な改正は行われていない。

新 法	改 正 前	改 正 後
所得税法（昭和25年3月31日法律第71号）	<ul style="list-style-type: none"> 「所得税を免れる目的があると認められる場合」（第67条） 	<ul style="list-style-type: none"> 「これを容認した場合において・・・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」（第67条）
法人税法（昭和22年3月31日法律第28号）	<ul style="list-style-type: none"> 規定なし 「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」 「課税標準」（第34条） 	<ul style="list-style-type: none"> 「前3条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合」 「これを容認した場合においては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」 「課税標準又は欠損金額」（第31条の2）

(10) 国税通則法の制定に関する答申（昭和36年7月5日）の中で、「行為計算の否認」について、国税通則法においても、実質課税の原則規定に関連して特殊関係者間等における行為計算の否認に関する基本的規定を設けるほか、法人税等における同族会社の行為計算否認規定について、①否認の対象となるものの範囲を、②非同族である会社とその系列化にある会社間及びそれら系列化にある会社相互間の行為計算、③非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算、④企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算、⑤医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算、⑥親族等の特殊関係にある個人間の行為計算にも拡充し、これを

さらに、昭和40年の所得税法及び法人税法の全文改正の際には、同規定についての実質的な改正は行われておらず、その後においても今日まで実質的な改正は行われていない。

なお、平成13年には、法人税法等の一部を改正する法律（平成13年3月30日法律第6号）により、法人組織再編税制の導入に伴い、法人組織の再編成による法人税等の租税回避を防止する観点から、包括的な租税回避防止規定が新たに創設されたところである（法法132の2、所法157③、相法64③）。

（2）相続税の同族会社の行為計算否認規定の沿革

現行相続税法第64条第1項では、「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はその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、相続税又は贈与税についての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、課税価格を計算することができる。」旨規定されている。この規定は、昭和25年3月31日法律第73号において、相続税法の全文改正の際、相続税⁽¹¹⁾の租税回避を防止する観点から創設されたものである。同条の規定は、その後、相続税法の一部を改正する法律（昭和28年8月1日法律第165号）、国税通則法の施行等に伴う関係法令の整備等に関する法律（昭和37年4月2日法律第67号）、所得税法及び法人税法の施行に伴う関係法令の整備等に関する法律（昭和40年3月31日法律第36号）によりそれぞれ一部改正が行われているが、同制度の変更等に伴うような実質的な改正はなく、その内容は、相続税等の課税制度の変更

否認することができることとする、②否認の対象となる行為計算の態様を法令において具体的に明らかにする、などの意見がまとめられている。

- (11) 昭和25年の相続税法の全文改正で、それまでの相続税及び贈与税の二本建ての課税体系を、相続税と贈与税を統合し、相続、遺贈又は贈与による取得財産について相続税を課税する一生累積課税制度が採用された。

等に伴う規定の整備に係るものがほとんどである⁽¹²⁾。

(12) 昭和25年に創設された相続税の同族会社の行為計算否認規定の創設以後の改正内容等は次のとおりである（下線を付した箇所）。

① 昭和25年の創設時の規定

第64条（同族会社の行為又は計算の否認） 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はその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続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場合においては、税務署長は、第35条の規定による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、課税価格を計算することができる。

② 前項の「同族会社」とは、法人税法（昭和22年法律第28号）第7条の2に規定する同族会社をいう。

② 昭和28年の改正

同年の相続税法の一部改正により、相続税及び贈与税を統合した一生累積課税制度が廃止され、再び相続税及び贈与税の二本建ての課税体系とされた。

第64条（同族会社の行為又は計算の否認） 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はその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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場合においては、税務署長は、第35条の規定による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、課税価格を計算することができる。

② 昭和37年の改正

国税通則法の制定に伴い、相続税法に規定されていた「更正又は決定」に係る原則規定が国税通則法に規定されたことに伴い、所要の規定の整備が行われた。

第64条（同族会社の行為又は計算の否認） 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はその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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場合においては、税務署長は、相続税又は贈与税についての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、課税価格を計算することができる。

③ 昭和40年の改正

法人税法の全文改正により所要の整備が行われた。

第64条（同族会社の行為又は計算の否認）（省略）

② 前項の「同族会社」とは、法人税法（昭和40年法律第34号）第2条第10号に規定する同族会社をいう。

④ 同族会社の範囲

「同族会社の範囲」については、法人税法の定義規定を準用していることから、

その後、平成13年には、法人組織再編税制の導入に伴う法人組織の再編成による相続税等の租税回避を防止する観点から、相続税法第64条に第3項として同族会社の行為計算否認規定に類似する包括的な租税回避防止規定が新たに創設されているところである⁽¹³⁾。

相続税の同族会社の行為計算否認規定は所得税法や法人税法の同族会社の行為計算否認規定と法形式上も類似していることから、相続税等の同規定の趣旨等を考えていくに当たっては、従来から議論されている所得税や法人税における同規定についての理論構成や裁判例などをベースとして研究することは有益であると考えられるので、次項では、それらの点を踏まえ検討していくこととする。

同法の改正によりその範囲に影響を及ぼすこととなる。

- (13) 企業の合併・分割等の組織再編成に係る税制改正の一環として、法人税法等の一部を改正する法律（平成13年3月30日法律第6号）により、法人組織の再編成による相続税等の租税回避を防止するため、相続税法第64条に、第3項として、次のような包括的な租税回避防止規定が設けられた。

第64条（同族会社の行為又は計算の否認等）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はその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、相続税又は贈与税についての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、課税価格を計算することができる。

②（省略）

③移転法人（合併、分割、現物出資又は法人税法第2条第12号の6に規定する事後設立（以下この項において「合併等」という。）によりその有する資産の移転を行い、又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいう。以下この項において同じ。）の行為又は計算で、これを容認した場合においては当該移転法人若しくは当該取得法人の株主若しくは社員又はこれらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、相続税又は贈与税についての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、課税価格を計算することができる。

2 相続税の同族会社の行為計算否認規定の趣旨及び適用要件等

(1) 趣旨（目的）

相続税の同族会社の行為計算否認規定は、同族会社の株主等又はその親族その他特殊関係者の相続税等について、当該同族会社を通じた租税回避を防止し、相続税等の負担の公平を維持するために、税務署長に対し、当該同族会社の行為計算を否認し、独自に相続税等の課税価格の計算をすることを認める権限を付与したものである。

金子宏名誉教授は、各税法に規定されている同族会社の行為計算否認規定の趣旨について、「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かんがみ、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。」と述べておられる⁽¹⁴⁾。一般的には、非同族会社の場合には、利害関係者相互に牽制作用が働き、会社の意思決定を行うに際しても経営者自身の意思により左右される可能性は比較的少ないといえるが、同族会社の場合、閉鎖的で会社の意思決定に際しても相互に牽制作用が働きにくく、また、被相続人と同族会社の代表取締役が同一であるあるいは当該被相続人の妻や子供であるというような場合が多く、租税回避も比較的容易に行えるという側面や背景があることを考えると筆者もこの規定の趣旨については同様に考えている。

(14) 金子宏著「租税法（第八版）」（弘文堂）338頁

同書393頁で、相続税の同族会社の行為計算否認規定について、次のように述べておられる。

「相続税についても、同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算によって、税負担が不当に減少することがありうるため、相続税法は、同族会社の行為・計算で、これを容認した場合にはその株主等の相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合に、これを否認して課税価格を計算しなおす権限を、税務署長に与えている（64条1項）。」

(2) 適用要件

相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用するためには、①同族会社の行為計算であること、②これを容認した場合にはその同族会社の株主等又はその親族その他特殊関係者の相続税等の負担を不当に減少させる結果となると認められることの二つの要件が必要とされている。

イ 同族会社の行為計算であること⁽¹⁵⁾

第一の要件として、まず「同族会社の行為」が必要である。その行為は法的効果を伴う同族会社が行う行為を指し、同族会社以外の者が行う単独行為⁽¹⁶⁾には、その同族会社の行為が介入する余地がないことから「同族会社の行為」には該当しないとされている⁽¹⁷⁾。

現行制度における各税の同族会社の行為計算否認規定は、法形式上類似した制度となっているが、それぞれ比較してみると、次のような相違点がみられる。即ち、下表のとおり、法人税においては、行為計算を行う者、税負担の不当減少の対象となる者及び課税処分（更正・決定）の対象となる者はいずれも当該同族会社であるが、所得税及び相続税においては、行為計算を行う者は同族会社、税負担の不当減少の対象となる者及び課税処分の対象となる者は、いずれも株主等である。

(15) 金子宏著前掲書 393頁

金子宏名誉教授は、「同族会社の行為」について、次のように述べておられる。「この規定によって否認が認められるためには、同族会社の行為（単独行為でも契約でもよい）が必要であり、株主の単独行為は否認の対象とならない。したがって、主要株主からの財産の死因贈与・低価買入等は、否認の対象となるが、同族会社の株主である被相続人が生前会社に対してなした債務免除（単独行為）は、否認の対象とならない（浦和地判昭和56年2月25日月報27巻5号1005頁）。」

(16) 編集代表 藤木英雄、金子宏、新堂幸司 「法律学小辞典」 641頁

「単独行為」とは、相手方の意思表示と合致することを必要とせず、独立して法律効果を発生させる法律行為。契約及び合同行為に対する語。

(17) 浦和地裁昭和56年2月25日判決（訟務月報27巻5号1005頁、行裁集32巻2号280頁、税資116号294頁など）

〔各税における同族会社の行為計算否認規定の形態〕

税目	行為者	税負担の不当減少	課税処分の対象者
法人税	同族会社	当該同族会社の法人税	当該同族会社
所得税	同族会社	株主等の所得税	当該株主等
相続税	同族会社	株主等の相続税等	当該株主等

また、所得税及び法人税の同族会社の行為計算否認規定においては、納税義務者である個人及び同族会社の利益を少なくする方法としては、一般的には、収益を減少させるか、又は経費を過大にするかのいずれかの方法が採られることとなるが、一方、相続税の行為計算否認規定においては、納税義務者である相続人等（受贈者）の課税価格を減少させる方法が採られ、そのためには、相続（贈与）財産（権利を含む。）の価額を減少させるかあるいは債務の金額を増加させる方法が採られ、その財産の価額の算定には、必然的に財産の「評価」を伴うこととなる。

したがって、所得税の場合には、一般的に、①株主等の収益の減少は当該株主等との取引行為の相手方である行為計算をした同族会社に収益の増加をもたらすこととなり、②株主等の経費の増加は同族会社にとってのそれは減少となる。そして、相続税等の場合においては、相続人等及び受贈者の相続（贈与）財産の価額の減少は、同族会社にとっては財産の価額の増加をもたらすこととなるのが一般的であると考えられる。

ロ 不当性の判断基準

相続税法第64条第1項では、「・・・その株主・・・の相続税又は贈与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・・・」と定め、不当性の判断が同族会社の行為計算否認規定を適用する上での要件の一つとなっている。

「税負担が不当に減少させる結果となると認められる同族会社の行為計算」とはどのようなものをいうのかという点について代表的な見解として、次の二つの異なる見解がみられる⁽¹⁸⁾が、従来から、主として法人税の同族会社の行為計算否認規定の適用場面で論じられてきている。

- ① 非同族会社であれば通常なし得ないような同族会社の行為計算、即ち、同族会社であるがゆえに容易になし得る行為計算とするもの（非同族会社基準説、非同族対比説などといわれている。）⁽¹⁹⁾
- ② 専ら経済的、実質の見地において、当該行為計算が純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すべきとするもの（経済的合理性基準説、合理性基準説などといわれている。）⁽²⁰⁾

個人の不動産所得の算定について所得税法第 157条を適用してした課税処分に係る事件で、福岡地裁平成 4 年 5 月 14 日判決⁽²¹⁾は、不当性の判断基準について、「「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」かどうかは、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が通常の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

(18) 金子宏著前掲書 339頁

(19) 広島地裁昭和35年 5 月 17 日判決（税資33号673頁）など

(20) 札幌高裁昭和51年 1 月 13 日判決（税資87号 1 頁）、東京高裁昭和48年 3 月 14 日判決（税資69号845頁）など

(21) 福岡地裁平成 4 年 5 月 14 日判決（訟務月報41巻 6 号1545頁、税資189号513頁）この事件は、個人が所有建物等を同族会社（不動産管理会社）に賃貸するとともに管理業務を委託し、当該同族会社は第三者に当該建物等を転貸し転貸料収入を得ていた事案について、課税庁が、所得税法第157条を適用し、適正賃貸料を算出するに当たって、当該同族会社が得る転貸料と賃借料との差額は、実質的には、個人が当該同族会社に支払うべき管理料に該当するとして適正管理料を算出し、課税処分を行ったものである。〔最高裁第三小法廷平成 6 年 6 月 21 日判決（訟務月報41巻 6 号1539頁、税資201号525頁）、福岡高裁平成 5 年 2 月 10 日判決（訟務月報41巻 6 号1559頁、税資194号314頁）〕

どうかを基準として判断すべきである。」と判示し、上記②の見解を採っている。

このような不当性の判断基準についての考え方に対しては、上記①については、非同族会社にも極めて同族会社に近いものから大会社に至るまで千差万別であり、何が同族会社であるがゆえに容易になし得る行為計算か判断することが困難である、また、②については、法人企業の場合には、常に営利を目的として経済的合理性を追求していることからその妥当性を有するが、個人の場合には、法人企業のように経済的合理性を追求する純経済人ではなく、株主等の所得税の負担を不当に減少させる行為計算は、一般的にはその取引行為の相手方である同族会社の収益を増加させ経済的合理性を有することとなる。したがって、その行為計算は不合理・不自然なものとはいえず、同規定の適用は否定されるのではないかという問題も惹起することとなる。

この点に関して、金子宏名誉教授は、「いずれの考え方をとっても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算に当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、第二の考え方をとり、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。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で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場合のみでなく、独立・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(アメリカの租税法でarm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの)とは異なっている場合をも含む、と解するのが妥当であろう。したがって、否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として税負担が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在すること

は必要ではないと解される。」と述べておられる⁽²²⁾。

松沢智教授は、所得税法第157条の適用基準について、「(1) . . . 経済的視点からみれば、役員等個人が純経済人の行為として極めて不合理・不自然かどうかということを判断の基準としているとする考えがある。しかし所得税法157条の立法趣旨という法的視点からみれば、課税の対象者が個人であって同族会社は課税されないが、個人と同族会社間における行為・計算が不自然・不合理という異常性があるかどうか判断の対象となるのであり、個人と法人間の全体の取引行為が異常性があるかどうか問題となる。役員等個人が純経済人かどうかで判断するのではない。(2) 個人と法人間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。個人と法人とを別個に判断するのではない。その点に、法人税法132条との違いがある。」と述べておられる⁽²³⁾⁽²⁴⁾。

そして、最近の所得税における同族会社の行為計算否認規定を適用してした課税処分に対する裁判例では、この点に関して、「株主等と同族会社との間の取引行為を全体として把握し、その両者間の取引が客観的にみて、個人の税負担の不当な減少の結果を招来すると認められるかどうかという観点から判断するのが妥当であって、同族会社のみ行為計算に着目して判断するのは相当ではない。」（東京高裁平成10年6月23

(22) 金子宏著前掲書 339頁、340頁

(23) 松沢智著「新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—」（中央経済社）49頁

(24) 佐藤英明稿「所得税法157条（同族会社の行為・計算否認規定）の適用について」税務事例研究（財団法人日本税務研究センター）Vol. 21 57頁

佐藤英明教授は、所得税の同族会社の行為計算否認規定における不当性の判断基準について、「同族会社の行為・計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為等を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的に見て — すなわち、取引当事者のどちらの立場から見ても — 合理性を有しているか、という形で判断され、不合理だとされる場合には、この両者間の取引行為が全体として否認され、合理的な行為に引き直した課税を受けるもの、と解するのが相当であるように思われる。この解釈は、やや文理的には拡大しすぎであるかのようであるが、規定の目的に沿った合理的な解釈としては許されるものと考えてよいであろう。」と同様の見解を述べておられる。

日判決)⁽²⁵⁾、「経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになる。」(東京地裁平成9年4月25日判決)⁽²⁶⁾と判示するものがみられる。

一方、相続税の同族会社の行為計算否認規定に関して初めて判断が示された大阪地裁平成12年5月12日判決(判決内容の詳細については次章で触れることとしている。)では、「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・・・通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課すことができるものと解するのが相当である。」と判示しているところである。

先に述べたように、相続税の同族会社の行為計算否認規定の場合、一般的には、相続人等の相続財産の価額の減少は、同族会社にとっては財産の価額の増加をもたらすことになると考えられることから、行為主体が同族会社で不当減少させる結果となると認められる者が株主等である所得税法の規定と同様の問題が生ずることとなる。

したがって、相続税の同族会社の行為計算否認規定の適用に当たっては、法形式上は行為計算を行う者は同族会社であるが、その不当性の存

(25) 東京高裁平成10年6月23日判決(税資232号755頁) この事件は、課税庁が、所有建物を同族会社(不動産管理会社)に賃貸していた個人について、当該同族会社が第三者に賃貸し収受していた転貸料収入に比較して低額であるとして、所得税法第157条を適用し適正賃貸料を算出して、課税処分を行ったものである。〔最高裁第三小法廷平成11年1月29日判決(税資240号342頁)、千葉地裁平成8年9月20日判決(税資220号778頁)〕

(26) 東京地裁平成9年4月25日判決(税資223号500頁) この事件は、いわゆる平和事件と呼ばれているもので、課税庁が、個人からの同族会社に対する無利息貸付けについて、所得税法157条を適用し、利息の認定課税を行ったものである。〔東京高裁平成11年5月31日判決(税資243号127頁)〕

否の判断に当たっては、当該同族会社と株主等との取引行為を全体として把握し、経済的、実質の見地において、当該行為計算が経済的合理性を欠いて不合理・不自然なものと認められるかどうかという点に基準を置いて判断すべきではないかと考える。

(3) 同族会社の判定時期

相続税の同族会社の行為計算否認規定は、昭和25年に創設されたものであるが、創設以降、所得税や法人税のように、同族会社の判定時期に関する規定は設けられていないところである。

法人税の同族会社の行為計算否認における「同族会社の判定時期」に係る規定も昭和25年の税制改正により設けられたもの⁽²⁷⁾で、現行法上、同族会社に該当するかどうかの判定は、「行為又は計算の事実のあった時の現況による」ものとされ、法律上、具体的な判定時期が明らかにされている(法人税法132②、所得税法157②)。

そして、これに関する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、同族会社の判定時期について、次のように定められてい

(27) 昭和25年の法人税法の改正により設けられた「同族会社の判定時期」の規定は次のとおりである。

「法人税法第7条の2(同族会社の意義)第2項 同族会社であるかどうかの判定は、第17条第1項第2号の規定の適用については当該事業年度開始の時の現況により、第31条の2(筆者注…同族会社の行為計算の否認)の規定の適用については同條に規定する行為又は計算の事実のあった時の現況による。」

所得税の同族会社の行為計算否認における「同族会社の判定時期」の規定は、昭和40年の所得税法の全文改正により新たに設けられているが、その内容は、以下のとおり現行法の規定と同様である。

「所得税法157条(同族会社等の行為又は計算の否認)第2項 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあった時の現況によるものとする。」

なお、旧所得税法基本通達(昭和26年1月1日付直所1-1)第715項で、「同族会社の判定時期」について次のように定められていた。

「同族会社であるかどうかは、行為又は計算の事実のあった時の現況によるものとする。」

た。

「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、その行為又は計算のなされたごとに判定する。従って、非同族会社の時になされた行為に基づいてなした計算であっても、その計算のなされた時が同族会社であれば法第31条の3（筆者注…同族会社の行為計算の否認）を適用するものとする。」

相続税等の場合の同族会社の判定時期の問題について論述したものは少ない⁽²⁸⁾が、各税とも同族会社の行為計算否認規定は法形式上類似したものとなっており、この点に関しては、相続税等について特に別異に解する必要性も薄いと考えられ、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。

(4) 適用範囲

相続税の同族会社の行為計算否認規定は、同族会社の株主等の相続税等について、当該同族会社を通じた租税回避を防止し、相続税等の負担の公平を維持するために、税務署長に対し、当該同族会社の行為計算を否認し、独自に相続税等の課税価格の計算をすることを認める権限を付与したものであるが、どのような行為計算に対してこの否認規定が適用されるのか具体的に明らかにされているものは、極めて少ないのが現状である⁽²⁹⁾。

(28) 山田熙稿「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」税務事例研究（財団法人日本税務研究センター）Vol. 59 68頁、69頁

(29) 相続税の同族会社の行為計算否認規定の適用対象について、改正税法の解説等の中で、次のような例があげられている。

① 下條進一郎稿「改正相続税法詳解」財政経済弘報182号（昭和25年4月8日）8頁「例えば同族会社の特別の関係者が同会社に贈與した場合等は贈與とせず、貸金として計算することになるわけである。」

② 武田昌輔監修「DHCコンメンタール相続税法」（第一法規）3578頁
上記①の例をあげ、「これによれば、例えば、同族会社が1,000万円の欠損金が

この点に関して、相続税法においては、租税負担の公平を期する観点から、多くの「みなし規定」（相法第3条から第9条）が設けられていることに加え、「特別の法人から受ける利益に対する課税」（相法65条）や「人格のない社団又は財団に対する課税」（相法66条）の規定が設けられていることなどにより、相続税の同族会社の行為計算否認規定の対象となる行為計算の範囲は縮小され、この規定独自による適用事例はほとんどないとする見解⁽³⁰⁾や「この規定は、相続税法の基本目的との関係において、その適用がほとんど考えられない、いわば死文化した条項というべきである。」とする見解⁽³¹⁾などが見受けられる。

確かに、昭和25年の制度創設以降、その適用事例が極めて少ない理由は、相続税法における「みなし規定」の存在などがその背後にある事由の一つと考えられるが、今日のように急速な社会経済情勢の変化を考慮した場合、租税負担の公平の確保の観点からも相続税の同族会社の行為計算否認規定の存在は意義あるものと考えられる。そして、旧法人税法基本通達第355項で定めていたような具体的な適用基準⁽³²⁾を設けるべきではないかとする

あるような場合に、被相続人が、1,000万円を贈与したような場合には、相続財産が不当に減少することになるから、これを贈与しなかったものとして取り扱われることになる。」としている。

(30) 武田昌輔監修「DHCコンメンタール相続税法」（第一法規）3571頁

(31) 田中治稿「相続税の評価と租税回避行為」納税者権利論の展開—北野弘久先生古希記念論文集刊行会編—（頸草書房）384頁、385頁、田中治・高正臣稿「その23 地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信VOL. 56NO. 14（2001. 11）256頁

田中治教授は、上記論文（「相続税の評価と租税回避行為」）の中で、相続税の同族会社の行為計算否認規定について、次のようにも述べておられる。

「法64条は、事実として現に存在する相続財産をあえて否定し、課税以外の点では同種同価値である他の相続財産を観念しなければ、客観的な価値の測定という相続税法の目的が侵害され、評価の適正性が大きく損なわれるという場合においてのみ、相続税法の目的と抵触することなくその適用が認められることになる。しかし、このような法64条の適用がふさわしい例は、これまで理論上でも、実際上でも、およそ考えられなかったし、今日においても、そのような例があるなどとは考えられていない。」

(32) 旧法人税法基本通達第355項では、法人税の同族会社の行為計算否認規定の対象と

考え方もあり得るが、そのような基準を設けることは事実上困難であり、最近の所得税における適用事例の増加傾向をみると、具体的な適用範囲については、今後の裁判例の積み重ねによるところが大きいのではないかと考えられ、課税庁としても、同規定の適用が恣意的に行われているという批判を招かないよう、事実関係を検証し、問題となっている事案に即した課税の適正化を図る必要があると考える。

なる類型として、次の11類型を掲げていた。

①過大出資、②高価買入、③低価譲渡、④寄附金、⑤無収益資産、⑥過大給与、⑦業務に従事していない社員に対する給与、⑧用益贈与、⑨過大料率賃貸借、⑩不良債権の肩代り及び⑪債務の無償引受

第2章 相続税の同族会社の行為計算否認等に関する判決の概要

前にも述べたように、昭和25年に相続税法に同族会社の行為計算否認規定を創設した以降、同規定を適用してした課税処分についての裁判例は極めて少なく、①浦和地裁昭和56年2月25日判決、②大阪地裁平成12年5月12日判決の二つの事件のみである。

本章では、これらの事件のうち、相続税法第64条及び評価基本通達第6項の適用に係る争点に関する部分の判決について概観し、若干の私見を述べてみたいと考えている。

1 浦和地裁昭和56年2月25日判決⁽¹⁾

(1) 判示事項

同族会社の役員（被相続人）が当該会社に対して有する貸金等の債権を免除した行為について、相続税法第64条第1項の規定を適用してした相続税の更正処分が違法であるとされた事例

（なお、本事件では、被相続人が、その所有する宅地について売買契約をした後、所有権が同人に移転する前に死亡したことから、その売買契約により取得した財産の評価等についても争われているが、本稿では、その争点に係る部分については、省略している。）

(2) 事案の概要

被相続人Aは、昭和50年2月1日、同人が株式会社B（同族会社）に対

(1) 浦和地裁昭和56年2月25日判決（行裁集32巻2号280頁、税資116号294頁、判例時報1016号52頁、シュトイエル229号12頁）、訟務月報27巻5号1005頁、確井光明稿『相続税法64条1項にいう「同族会社の行為」の意義等』判例時報1037号157頁（判例評論280号11頁）、畠山武道稿「同族会社の株主である被相続人が、生前、当該会社に対してなした債務免除は、相続税法64条1項による否認の対象にはならないとした事例」ジュリストNo. 778（1982. 11. 15）112頁、武田昌輔稿「相続税法第64条の『同族会社の行為』」税経通信VOL. 39NO. 15（1984. 12 臨時増刊）248頁

して有していた貸金（15,877,948円）及び未収土地代金（6,609,060円）の合計額22,487,008円を免除した（以下「本件債務免除」という。）。

その後、被相続人Aは、昭和50年7月31日に死亡したことから、原告Xらは、相続税の申告に当たり、本件債務免除額は相続財産に含めず申告したところ、被告Yは、昭和52年10月31日付をもって相続税法第64条を適用して本件債務免除を否認し、本件債務免除に係る債権額を原告Xらの課税価格に加算し、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

（3）原告の主張

イ 法が税務署長に認めている否認の対象は、「同族会社の行為又は計算」であり、その他の第三者の行為まで否認しうるものではない。本件債務免除は、第三者である被相続人Aの行為であり、同族会社である株式会社Bの行為又は計算ではない。

ロ 本件においては、法人は、債務免除を受けた側であり、債務免除を受けることによって一方的に利益を受けることになるから、仮に債務免除を受けることが法人の行為又は計算と判断されるとしても、この債務免除を受けた法人の行為又は計算は、何ら経済的合理性に欠けるところはない。

ハ 租税法は、法人については、経済的合理性に従った行為を要求し、それに反する行為に対しては各種の規定において課税の公平を図っている（法人税法第22条2項、同法第34条、第36条等）が、自然人については、その行為について経済的合理性に従った行為を要求していない。

（4）被告の主張

イ 税法における同族会社の行為計算否認規定の創設、改正の経緯からみると、相続税法第64条における「同族会社の行為又は計算」の意味を「同族会社が行う行為」と限定解釈するのは誤りであり、「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきである。特に、会社の役員あるいはこれを支配する株主等の行為は、その密接不離の関係からみて同族会社の行為

と同視することができるというべきである。

- ロ 本件債務免除の法律上の形式は、被相続人Aの単独行為ではあるが、①本件債務免除のされた昭和50年2月1日当時、債務者である株式会社Bは、社員全員が債権者Aの身内の者である同族会社であり、被相続人Aがその代表取締役であるという極めて密接な人的関係が存在していたこと、②同日は同会社の決算期の翌日であったが、同決算期末における貸借対照表及び損益計算書によると、同会社が被相続人Aに対し負担する債務を弁済する能力を有していないとは到底いえないこと、③同会社は、土地譲受代金未払金、借入金等多額の債務を負担し、銀行借入等に障害があったので、財務内容の改善を図る必要があったこと、④本件債務免除に関する書類として、原告XがY国税不服審判所に提示した「債務放棄書」の写しには、債権者Aの押印を欠くのみならず、債権放棄の事情について何ら記載されていないこと等から、本件債務免除の経済的実質は、同族会社の行為と同視しうるものである。したがって、本件債務免除によって被相続人Aに係る相続税を不当に減少させる結果となることは明らかである。

(5) 判 旨

- イ 相続税法第64条第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う行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者が行う単独行為は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なって、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、「同族会社の行為」とは相容れない概念であるといわざるを得ない。

- ロ 大正15年法（大正15年法律第8号所得税法中改正法律）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、従前と何ら変わりがない。

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し、いわんや、被告Y主張のような「同族会社とかかわりのある行為」という茫濃たる内容の解釈が許されるものではない。

- ハ 被告Yは、同族会社の役員等の行為（単独行為を指すものであろう。）は同族会社の行為と同旨することができる旨主張するが、少なくとも税法の分野においては、同族会社とその役員等の個人とは明確に別個の法人格であることを前提とし、そのために所得税法第157条、相続税法第64条等の規定が置かれているのであるから、右主張も採用することができない。

2 大阪地裁平成12年5月12日判決⁽²⁾

(1) 判示事項

- イ 被相続人と同族会社との間で締結した駐車場経営を目的とする地上権設定契約について、相続税法第64条第1項を適用して、当該地上権設定契約を否認してした相続税の更正処分に違法はないとされた事例

(2) 大阪地裁平成12年5月12日判決（訟務月報47巻10号3106頁）

本事件について評釈したものとしては次のようなものがあるが、被相続人と同族会社の間で地上権設定契約を締結した宅地等に対して相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用してした課税処分については、増井良啓助教授を除き、批判的な見解が多く示されている。

増井良啓稿「相続税法64条1項を適用した事例（租税判例研究）」ジュリストNo. 1199（2001.4.15）112頁、品川芳宣稿「判例評釈 相続税法64条と評価通達6項の適用による財産評価の否認」TKC税研情報VOL. 10NO. 1（2001.2.1）23頁、品川芳宣稿「租税法律主義の下における税務通達の機能と法的拘束力」現代企業法学の研究—筑波大学大学院企業法学専攻10周年記念論集—（信山社）362頁、田中治稿「相続税の評価と租税回避行為」納税者権利論の展開—北野弘久先生古希記念論文集刊行会編—（頸草書房）375頁、田中治・高正臣稿「その23 地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信VOL. 56NO. 14（2001.11）253頁

なお、本事件については、大阪高裁平成14年6月13日判決（公刊物未登載）により、控訴棄却の判決が言い渡されている。

ロ 有限会社の出資の評価額について、評価基本通達第6項を適用し、評価基本通達に定める評価差額に対する法人税額等相当額を控除しないで評価する方法が妥当であるとされた事例

(相続税法第64条及び評価基本通達第6項の論点を明確にするため、原告及び被告の主張・反論については、できるだけ詳細に掲載している。なお、本事件では、これらの争点のほか、農業委員会に転用届出を提出した農地の評価、過少申告加算税の賦課決定についての正当性などいくつかの争点があるが、本稿では省略している。)

(2) 事案の概要

イ 相続税法第64条関係

原告Xらは、平成3年6月14日、駐車場の経営等を目的として、有限会社N(同族会社)を設立し、被相続人Cは、同日、その所有に係る宅地等(以下「本件宅地等」という。)について、当該会社との間で、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(以下「本件地上権」という。)を設定した(以下「本件地上権設定契約」という。)。本件地上権設定当時、被相続人Cは、83歳であった。そして、同人は、平成3年6月20日死亡した。

なお、有限会社Nの収入は次表のとおりで、本件地上権に係る地代の支払の結果、赤字となっていた。

決 算 期	収 入 金 額
平成4年8月期(平成3年9月1日から平成4年8月31日)	1, 675万円余
平成5年8月期(平成4年9月1日から平成5年8月31日)	1, 322万円余
平成6年8月期(平成5年9月1日から平成6年8月31日)	839万円余

ロ 財産評価基本通達第6項関係

① 被相続人Cの相続(以下「本件相続」という。)については、理論上ほとんど相続税を支払わなくて済むいわゆるA社B社方式が計画さ

れていた。

- ② 被相続人Cらは、平成3年3月27日、有限会社A（同族会社）を設立し、設立当時の出資状況（5万口）等は次のとおりであった。

〔有限会社A〕のB/S			・出資口数	50,000口
現金	50億円	資本金		
		資本準備金	1口	1,000円
			・引受価額	1口 100,000円
			・出資者	
			被相続人C	49,900口
			原告Xら	100口

- ③ 被相続人Cらは、同年4月22日、有限会社B（同族会社）を設立し、A社に対する出資を著しく低い価額で現物出資した。なお、設立当時の出資状況（4万9,950口）等は次のとおりであった。

〔有限会社B〕のB/S			・出資口数	49,950口
有限会社A出資	4,995万円	資本金		
		資本準備金	1口	1,000円
			・出資者（有限会社Aに対する出資を現物出資）	
			被相続人C	49,900口
			原告Xら	50口

- ④ その後、A社及びB社について、増資、現物出資等が行われ、被相続人CはB社に対する出資5万8,946口（以下「本件出資」という。）を取得した。
- ⑤ 原告Xらは、平成4年8月27日、B社をA社に吸収合併（以下「本件吸収合併」という。）させ、B社が保有していたA社の出資を消却し、A社について減資（以下「本件減資」という。）を行った。
- ⑥ A社及びB社に対する出資の払込原資合計74億円余は、すべて被相続人Cの銀行等からの借入金によって行われ、原告らは、銀行等からの借入金を、A社等からの借入金によって返済しているが、原告らの

A社等からの借入金のお大半は本件減資の際に減資払戻金と相殺されている。

ハ 原告らは、平成3年12月19日、被告Yに対し、被相続人Cに係る相続税の申告（以下「本件申告」という。）をし、原告Xは、本件申告において、本件宅地等について、更地価額から相続税法第23条（地上権及び永小作権の評価）の地上権割合90%を控除して時価を算定した。また、原告らは、本件出資の評価について、評価基本通達第186-2項を適用し評価差額に対する法人税額等相当額を控除して時価を算定した。

これに対して、被告Yは、平成6年3月14日付けで、本件宅地等について、本件地上権設定契約は相続税法第64条第1項の同族会社の行為計算に当たるとして、賃借権が存在する状態を想定した上で課税価格を計算、本件出資の評価については、評価基本通達第6項を適用し、評価差額に対する法人税額等相当額を控除しないで時価を算定し、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

(3) 本件宅地等について相続税法第64条第1項の適用に係る原告及び被告の主張・反論

相続税法第64条第1項の適用についての原告及び被告の主張、反論は次のとおりである（両者の主張及び反論については、文頭に、原告については《原》、被告については【被】で表示している。）。

イ 相続税負担の減少

【被】本件宅地等は、本件地上権が設定されている状態を前提とすると、相続税法第23条が適用され、地上権割合90%が控除されることとなるから、賃借権が設定されている状態と比較して、原告らの相続税負担を大幅に減少させる結果となる。

《原》通常人間で地上権が設定された場合と比較して、同族会社の地上権設定によって不当に税負担の軽減を生じている場合に初めて相続税法第64条第1項の適用が問題となる。ところが、本件地上権の設定は、それが同族会社の行為として行われようと、法律上有効な契約である上、

土地の利用権が制限されることにより相続税がそれだけ軽減されること
に変わりはなく、同族会社の行為であるがゆえに税負担が不当に軽減さ
れるという場合ではない。

【被】現代における土地の使用関係は、建物所有目的の場合でも地上権
の設定によって行われることはまれであり、賃借権の設定によって行わ
れるのが通常である。本件宅地等の駐車場設備は、建物よりも財産的価
値が低いから、これについて地上権を設定することは、通常の経済人間
では考えられない。

ロ 不自然・不合理性

【被】次の事情からすると、本件地上権の設定は、不自然・不合理であ
る。

① 駐車場事業の用に供するための利用権の設定は、通常の当事者間で
あれば地上権ではなく賃借権が選択されたはずであるにもかかわらず、
あえて地上権が選択されている。

② 本件地上権に係る地代は、N社の採算を度外視するものであった。
《原》被告Yの①及び②の主張に対する反論は、次のとおりである。

① 本件地上権の設定に代わる通常の行為なるものは観念することがで
きないから、そもそも本件地上権の設定が不自然・不合理であるとい
うことはできない。

② 有限会社Nの採算について

《原》相続税法第64条第1項の要件として問題とされるべきことは、
株主等にとっての合理性であって同族会社にとっての採算性ではな
い。

【被】同族会社と株主等との間の行為が、通常の経済人間の行為と比
べて異常なものである場合には、会社にとって経済的合理性を欠く場
合であると、株主等にとって経済的合理性を欠く場合であるとを問わ
ず、不自然・不合理性が認められる。

《原》本件地上権の地代を年額3,684万円としたのは、法人税法施行

令第137条の「相当の地代」を下回ると、土地所有者から権利金相当額の贈与を受けたものとして、法人税について権利金の認定課税を受けることになるためである。法人税法において正常な取引条件であると認められている「相当な地代」を設定したN社の経済行為を、相続税法においては経済合理性がないとして否認するのは不合理である。法人税法の規定に従って「相当な地代」を収受したがために赤字になった被相続人Cらの経済行為を、それゆえに不合理であると否認して相続税の課税をするのは、「相当の地代」の内容の改正作業を怠ったことの「つけ」を納税者に責任転嫁するのに等しい。

【被】「相当な地代」とは、権利金の収受に代わると評価できるだけの高額な地代を意味するものであって、標準的な金額を意味するものではない。また、法人税法施行令第137条は、法人税について権利金の認定課税を行わないことを意味するにとどまり、当該土地の使用がいかなる法律関係においても、正常な取引条件でされたものとして取り扱うことまで意味するものではない。

《原》N社の駐車場事業は、バブル景気最盛期に計画されたものであり、当時の経済情勢が継続する限りは、「相当な地代」を支払っていても、長期的には採算がとれる見込みがあったことから、本件における地代額が設定されたものである。したがって、N社の本件地上権の設定及び右地代額の設定には合理的理由がある。

【被】本件宅地等の周辺では駐車場が供給過剰であり、駐車場事業による収入も減少していること、N社は、減価償却も行うことなく、駐車場収入をはるかに上回る地代を支払い続けていたことからすると、財務状況の改善の見込みはない。

ハ 課税価格の計算（相続税法第64条第1項の適用等）

【被】本件宅地等について、賃借権が設定されている状態を想定した上で、権利金の収受はないが、相当の地代の金額が支払われていることから、借地権割合はほとんど存在しないものとして、「相当の地代を支払

っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（通達）（昭和60年6月5日付直資2-58、直評9、以下「相当代通達」という。）第6項(1)に準じ、更地価額に80%を乗じて課税価格を計算した。

《原》本件宅地等については、本件地上権による制限が現実存在している以上、相続税法第64条第1項の適用により、現実存在する本件地上権をあたかも「制限のないもの」と擬制し、その代わりに現実には存在しない賃借権を想定して評価することは、客観的な交換価値の探求を旨とする財産評価理論に照らして許されない。

【被】相続税法第64条第1項は、課税価格の計算に関しては、現実の状態ではなく擬制された状態を基礎とすることを認める趣旨の規定である。そして、同項が相続税負担の不当な減少を防止するための規定であることからすると、擬制された状態を基礎として計算された課税価格は、現実の状態を基礎として算出される時価を上回ることが当然に予定されている。

《原》本件宅地等は構築物の所有を目的とするものであり、建物所有を目的とするものではないから、相当代通達に準じて取り扱うことは合理性がない。相続税法第64条第1項によって本件地上権が存在しないものと擬制しておきながら、何らの根拠もなく、本件宅地等に設定された利用権を借地権に準ずるものと扱って課税しようとする被告Yの評価態度は、恣意的であり許されない。

【被】建物所有を目的とする借地権が存在する場合は、構築物の所有を目的とする借地権が存在する場合よりも底地価格は低くなるから、本件宅地等の底地価格について、構築物の所有を目的とする場合であるにもかかわらず、建物所有目的の場合に準じて算定することは、むしろ控え目な算定である。

《原》本件宅地等について賃借権が存在することを擬制して課税価格を計算するのであれば、平成3年12月18日改正後の評価基本通達第87項に

盛り込まれた国税局長通達に従い、相続税法第23条に準じて計算すべきである。したがって、本件相続開始当時から、すでに右評価基本通達を適用するに当たっては、相続税法第23条に準拠して雑種地を評価するよう取扱いが定められており、法律の規定を尊重するよう求められていたのである。

【被】本件相続は、平成3年12月18日の評価基本通達の改正前である。また、原告X主張の国税局長通達は、T国税局長から同国税局管内の税務署長に対して発せられたものである。

また、相続税法第23条に準じるとしても、建物所有を目的としない賃借権の存続期間は最長20年であるところ、同条による残存期間20年の地上権割合は20%であるから、本件宅地等の課税価格は更地価額の80%ということになる。

《原》同族会社の行為だけを取り上げて相続税法第64条第1項を適用することは、租税負担の公平を害する。

【被】相続税法第64条第1項は、同族会社と株主等との間においては、租税回避の目的の下に不自然・不合理な行為が行われることが多いことにかんがみ、租税負担の実質的公平を図る趣旨の規定であるから、同項が同族会社と株主等との間での行為計算のみを対象としていることには合理性がある。

《原》本件出資について、相続税法第64条第1項を適用することができないのであれば、本件宅地等についても同項を適用することができないはずである。

【被】本件出資については、現物出資の際にはN社が未だ成立していない以上、現物出資行為をもって同族会社と株主等との間の行為とみることとはできない。これに対し、本件宅地等については、本件地上権の設定は、同族会社と株主等との間の行為である。

《原》客観的にみて本件宅地等の評価が不当であるというのであれば、相続税法第64条第1項ではなく、本件出資についてと同様に、評価基本

通達第6項の適用が検討されるべきである。

【被】現実の状態を基礎としつつも、評価基本通達各則所定の方法以外の方法によることで適正な時価評価を行うことができる場合が、評価基本通達第6項の適用対象であり、同族会社の行為計算の結果、現実の状態を基礎とする限りは、相続税負担が不当に減少する結果を生じる場合が、相続税法第64条第1項の適用対象である。本件宅地等については、本件地上権の設定という同族会社の行為計算の結果、本件地上権の存在という現実の状態を基礎とする限りは、相続税負担が不当に減少する結果が生じるから、相続税法第64条第1項の適用対象である。

(4) 本件出資について財産評価基本通達第6項の適用に係る原告及び被告の主張・反論等

評価基本通達第6項の適用についての原告及び被告の主張、反論等は次のとおりである（両者の主張及び反論については、文頭に、原告については《原》、被告については【被】で表示している。）。

《原》課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価基本通達によって定められ、これに基づく画一的な評価方法が採用されている。租税法主義の要請からすると、この評価基本通達は形式的にすべての納税者に適用されるべきであって、特定の納税者又は特定の財産についてのみ、評価基本通達に定める以外の方法により評価することは原則として許されない。もっとも、評価基本通達を画一的に適用することにより、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特別な事情がある場合には、評価基本通達第6項を適用し、同通達に定める以外の方法により評価することも許される。しかし、その場合でも、相続税法第22条が相続財産の客観的交換価値による評価を標榜しており、評価基本通達第6項もその延長線上にある規定である以上、同通達第6項の適用を検討するに際し、租税回避又は軽減の目的といった主観的要素を考慮することは許されず、あくまで取引相場や売買実績などの客観的交換価値が明らかな場合において、個々の評価基本通達の規定による評価額がこの客観的交換価値に照らし

著しく不相当と判断される場合に限り、評価基本通達第6項を適用して、同通達に定める以外の合理的な方法による評価が許されると解すべきである。もし、課税庁が主観的要素を考慮して評価を変更しようとするのであれば、相続税法第64条第1項を適用すべきものである。この点につき、被告Yは、本件出資に評価基本通達第6項を適用しておきながら、本件農地（他の争点）にはこれを適用せず、逆に本件出資には相続税法第64条第1項を適用しないにおいて、本件宅地等にはこれを適用して否認しているのであって、両規定を混同しているか、又は都合よく使い分けているといわざるを得ない。

本件出資は、そもそも取引相場による時価の算定は困難な財産であるから、時価と比較して著しく不相当であると判断することはできないはずである。

【被】原告らの主張は、評価基本通達第6項の「著しく不相当」との要件判断の基礎事情を限定したり、書かれざる構成要件を付加したりすることによって、同項の適用範囲を限定しようと試みるものであるが、同項は、同通達の各則を形式的・画一的に適用することとすると、租税負担の実質的公平を害する結果が招来するおそれがあることから、このような不都合を修正するための一般条項であるところ、一般条項は、あらかじめ予期できない事案が生じた場合に、個別具体的に妥当な解決を図るための規定であり、事案の全体像を総合的に考察した上で適用の可否が決められるべき性質のものであるから、要件判断の基礎事情を限定したり、書かれざる構成要件を付加したりすることは相当でない。

【被】本件相続開始時点において金銭の借入れ、A社の設立、B社の設立、本件A社に対する出資のB社に対する現物出資といった一連の行為が行われたという事実関係が存在したことに加え、本件相続開始後に本件吸収合併及び本件減資を行い、A社等からの借入れによって金融機関に対する借入金の返済に充て、減資払戻金により右借入れと相殺したことは、被相続人Cが巨額の借入れをした当初から、相続税の負担の軽減を企図して計

画されていたものであることが推認される。

《原》本件減資により、原告らのA社からの借入金と相殺したのは、M税理士による相続対策が、資産の運用益は会社に帰属するが、借入金利息は個人に帰属するという杜撰なものであったことから、やむを得ず行ったものである。原告らは、租税負担回避の意図を有していなかったし、むしろ、相続開始後における投資により大きな損失を被っている。

イ 財産評価基本通達第6項の不適当性

【被】以下のとおり、本件においては、人為的な操作により出資の含み益が創出・消滅させられているが、このような場合についてまで、含み益に対する法人税額等相当額の控除を行うことは、評価基本通達第186-2項の趣旨を逸脱し、同通達第6項の「著しく不適当」な場合に当たる。

① 本件出資の対価

【被】本件出資は、A社及びB社の設立から時間を経ずに本件相続が開始されたことに鑑み、A社に対する出資、ひいては被相続人CがA社に払い込んだ現金が変形したものに過ぎないから、本件出資の時価も、A社に対する出資や被相続人CがA社に払い込んだ現金すなわち被相続人Cの借入金額とほぼ同価値のはずである。

《原》評価基本通達第6項を適用するためには、対象となる財産の時価が取引相場等により明確になっていることや、相続開始直後に処分されていること、同一資産であるにもかかわらず評価上の開差が生じていることが必要であるところ、本件出資については、その時価が明確になっていないし、本件出資は処分されておらず、本件出資について評価上の開差が生じているものでもない。むしろ、本件出資を現金化しようとするれば、A社及びB社を解散した上で残余財産の分配という方法で出資の払戻しを受けるほかはないが、この場合、実際に回収できるのは約〇〇億円に過ぎないし、M税理士の杜撰な相続対策のため、相続財産は無価値となっていて、本件出資の評価額に相当する現金を回収しているわけでもない。

② 一連の操作

① 現物出資

【被】原告Xらは、A社に対する出資をB社に現物出資して本件出資を取得し、本件出資について人為的な含み益を創出するという操作を行った。この操作が行われなければ、相続財産はA社に対する出資であり、この時価が課税価格とされるべきところであったが、この操作が行われたために、相続財産は本件出資となり、しかも評価基本通達上は含み益に対する法人税額等相当額を控除して時価を算定すべきこととなり、その結果、算定される時価はほぼ半分に減少することとなった。なお、これらの操作は、高齢であり入院中であった被相続人Cの死亡直前に行われている。

《原》評価基本通達第186-2項は、評価上の斟酌規定であるから、含み益が人為的に創出されたものであるか否かを問わず適用されるべきである。

《原》評価基本通達の平成2年改正は、本件出資の如き相続税の節税手法でも一回に限り法人税額等相当額の控除を行うことについて、「お墨付き」を与えたものである。

【被】平成2年改正後の評価基本通達第186-2項は、二回以上の法人税額等相当額の控除を認めないとした趣旨にとどまり、一回に限っては常に正当であるなどという「お墨付き」を与えた趣旨のものではない。

② 本件吸収合併

【被】原告Xらは、本件相続開始後、本件吸収合併により本件出資を消却することにより、本件出資の含み益に対する法人税等の課税の機会を現実に生じさせないようにする操作を行っている。

《原》評価基本通達第6項の要件たる「著しく不相当と認められる」に該当するか否かの判断に際しては、本件吸収合併により含み益が消滅させられたといった相続開始後の事情を考慮することは許され

ない。

【被】評価基本通達第6項については、(a)「著しく不適當」に当たるか否かという要件判断と、(b)税務署長による国税庁長官の指示に基づく時価評価という二段階の問題があるところ、(b)については、相続開始時の事情を前提として、客観的価値を算定すべきであるが、(a)については、事案の全体像を総合的に考察した上で判断されるべきであり、相続開始後の事情や納税者等の主観的意図を考慮することも許される。

【被】時価評価を客観的に行うということは、一般人にとっては無価値であるが、特定人にとっては高い主観的価値を有するような財産について、そうした主観的価値に着目して時価評価を行うなど、偶発的かつ認定の困難な個別的事情に着目して時価評価を行うことを禁じる趣旨であるところ、本件出資について、主観的価値に着目した時価評価を行ったものではない。

【被】時価評価を相続開始時点の事実関係を基礎として行うということは、時価評価の基準時を繰り下げて、相続開始後に発生した事実関係を基礎として時価評価を行うことを禁じる趣旨であるところ、本件出資について、本件吸収合併という相続開始後の事情を基礎として時価評価を行ったものではない。本件吸収合併という事実関係を前提とした場合は、本件出資は消滅しているから、時価評価を行うこと自体が不可能である。

㊦ 租税負担軽減の目的

【被】これらの操作は、A社及びB社の収益事業を遂行するという目的によるものではなく、人為的に含み益を創出・消滅させることにより、本件出資の評価基本通達に定められた方法による評価額と実際の出資額との間に生じる開差である法人税額等相当額を利用して、最終的に相続税の負担の軽減を図るという目的で行われたものである。

《原》原告Xは、M税理士に対し、「相続税を払えるようにしてほしい。」との意図から、本件相続に係る処理を一任したものであって、原告らとしては、租税負担軽減の意思は有していなかった。

【被】金銭の借入れ、A社及びB社の設立、本件申告、投資等の行為がM税理士の助言によって行われたとしても、行為能力者たる原告らの承諾の意思表示がなくては行われなかったものであるから、原告らはこれらの行為について全責任を負うべきである。

《原》評価基本通達第6項の要件たる「著しく不相当と認められる」に該当するか否かの判断に際しては、本件出資の経済的交換価値を正しく客観的に評価することによって判断すべきであって租税負担軽減の目的といった主観的要素を考慮することは許されない。

《原》主観的要素を考慮するのであれば、本件出資についても本件宅地等と同様に相続税法第64条第1項が適用されるべきである。

【被】評価基本通達第6項の適用対象は、現実の状態を基礎としつつも、評価基本通達各則所定の方法以外の方法によることで適正な時価評価を行うことができる場合であり、相続税法第64条第1項の適用対象は、同族会社の行為計算の結果、現実の状態を基礎とする限りは、相続税負担が不当に減少する結果を生じる場合である。本件出資については、現物出資の際にはB社がまだ成立していない以上、これを同族会社と株主等との間の行為とみることはできないし、被相続人CらからB社に対する現物出資によって評価差額が生じたという現実の状態を基礎としても、本件出資について法人税額等相当額の控除をしないという方法によって、適正な時価評価を行うことができるから、評価基本通達第6項の適用対象である。

③ 財産評価基本通達第186-2項の趣旨

【被】相続財産たる株式等について純資産額をもって時価を算定することとすると、会社が解散したと仮定した場合の残余財産の分配額をもって評価することになるところ、当該株式等の含み益については、

会社の清算時にも法人税法第92条に規定する清算所得の金額とみなし、法人税等の課税の機会があることから、二重課税のおそれが生じるとともに、個人が財産を直接に保有している場合と株式等の所有により会社を介して間接的に保有している場合との間で均衡を失うおそれがあることから、含み益に対する法人税額等相当額を控除することとしている。

《原》評価基本通達第186-2項は、評価上の斟酌規定であって、会社の清算時にも株式等の含み益に対する法人税等の課税の機会があることを前提とするものではない。

【被】平成2年改正後の評価基本通達第186-2項は、会社解散時において清算所得に対する法人税等の課税の機会があることを理論的な前提としており、あくまで含み益が会社に留保され、後の解散時に含み益に対する課税の機会があるという通常の場合を想定したものであるところ、本件出資については、本件吸収合併により人為的な含み益を消滅させる操作が行われており、同項の趣旨が妥当しない。

ロ 時価の算定

《原》被告Yの主張する国税庁長官の指示は、平成5年10月に出されたものであるから、それ以前の行為について適用することはできない。

右指示の内容は、平成6年6月の改正によって評価基本通達に取り入れられたものであるから、それ以前の行為について遡及適用することはできない。

【被】評価基本通達第6項における国税庁長官の指示は、問題となる事例が生じてから発せられるべきものであり、申告前に発せられたものに限定されるべきものではない。

本件出資の評価の算定は、評価基本通達第6項に基づいて行われたものであって、平成6年改正後の評価基本通達を遡及適用したものではない。

また、同通達第6項に基づく評価方法として、改正後の通達と同じ評

価方法を用いるとしても、その内容が合理的なものである限り、差し支えないはずである。

《原》右指示の内容は、取引相場のない株式等を現物出資して人為的に含み益を創出する方法のみについて、含み益に対する法人税額等相当額の控除を認めないものであり、その他の方法で人為的に含み益を創出することについては容認しているものであるから、合理性がない。また、右指示の中で示されている事例は、いずれも上場株式を現物出資することで評価差額を創出したというものであることからしても、本件出資のような場合にまで法人税額等相当額の控除をしないよう指示したものは解されない。

【被】原告らの立論は、原告らが指摘する人為的な含み益を創出するための方法については評価基本通達第6項の適用を受ける可能性がないことを前提とするものであるところ、実際に当該方法が行われた場合には同項の適用を受ける可能性があるから、右立論は前提を欠いている。

また、本件における国税庁長官の指示は、被相続人が相続開始直前に多額の財産を出資して第一同族会社を設立し、直ちに第一同族会社の出資の全部を著しく低い受入価額で現物出資して別の第二同族会社を設立するという一連の行為により、第二同族会社の出資の評価において純資産価額の計算上、「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」が控除されることを利用して恣意的に評価差額を作り出した場合には、第二同族会社の出資を、当該現物出資によって作り出された「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」は控除せずに計算した純資産価額により評価するという趣旨のものである。このような手法は、上場株式についてのみ適用されるものではない。

《原》本件出資は約72億円の価値を有しない。また、本件出資は、物納申請が却下されていることからしても財産的価値はない。

【被】相続税法第22条の時価評価は、直ちにその金額で現金化することができることまでも意味するものではない。市場性がなく換金が容易

でない財産や、法律上又は事実上の制約のために直ちに換金することができない財産についても、相続財産として時価評価が行われるべきことは当然である。

また、本件出資について物納申請が却下されたのは、本件出資が相続税法第41条第2項の「物納に充てることができる財産」に当たらないためであって、経済的価値がなかったためではない。

(5) 判決要旨

イ 本件宅地等に対する相続税法第64条第1項の適用

(2)の「事案の概要」に掲げる事項のほか、N社が本件宅地等に自走式二階建駐車場設置工事を発注し駐車場経営を始めたが、各期とも本件地上権に係る地代の支払のため大幅な営業損失が生じていたこと、などを認定し次のように判示している。

- ① 相続税法第64条第1項の規定によれば、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、当該同族会社の株主等の相続税又は贈与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場合には、税務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課することができるものと解するのが相当である。
- ② 被相続人CとN社は、同人の所有に係る本件宅地等について地代を年額3,684万円、存続期間を60年とする本件地上権設定契約を締結したものであるところ、駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権原として、賃借権ではなく、極めて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然であることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払のためにN社が大幅な営業損失を生じている点及び被相続人Cの年齢を考えると、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

いことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるということができ、また、評価基本通達第25項、第86項及び相続税法第23条の規定によれば、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその90%相当額を控除したものとして評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかである。

よって、被告Yは、原告らの相続税についての更正に際し、相続税法第64条第1項を適用して、N社と被相続人Cとの間で締結した本件地上権設定行為を否認することができるというべきである。

- ③ 同族会社にとっての採算性は相続税法第64条第1項の規定を適用する根拠とはならず、法人税法において正常な取引条件と認められている法人税法施行令第137条の「相当な地代」を設定したN社と被相続人Cの行為を相続税法において否認することも不合理であるとの原告Xの主張が、同族会社にとっての採算性も、通常の経済人の取引行為として不自然、不合理なものであるかどうかという相続税法第64条第1項の規定の適用の有無を判断する際の一つの資料になることは明らかであり、また、同施行令第137条が「相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして」と定めるのは、法人税を課税するに当たって権利金の認定課税を要するか否かに関し、権利金の授受に代わるものと評価することができるだけの高額の地代を意味する「相当の地代」を支払っていれば法人税について権利金の認定課税を行わないことを意味するにとどまり、当該土地の使用がいかなる法律関係においても正常な取引条件でされたものとして取り扱うことまで意味するものではない。
- ④ 相続税法第64条第1項が適用される場合、税務署長は、同族会社の行為に基づいて生じた事実をなかりしものとして、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為に従って課税価格を計

算することができる。

平成3年改正前評価基本通達第87項は、雑種地に係る賃借権の価額については、その賃貸借契約の内容、利用の状況等を勘案して評定した価額によって評価すると規定しているところ、借地権が設定され、かつ、相当の地代が支払われている土地について、自用地（更地）としての価格の80%に相当する金額によって評価すると定めている相当地代通達第6項(1)は、土地所有者が高額の地代を受受することによって当該土地の資本的活用を十分図ることができる場合（地代の資本的還元額が当該土地の自用地としての価額と等しくなるような場合）においては、借地権としての経済的価値はほとんど認識されず、当該土地の底地価額は自用地としての価額とほぼ同額に評価されるべきであるとの理由に基づくものである。そして、かかる趣旨は、借地法の適用のある借地権についてのみならず、本件宅地等のように借地法の適用のない借地権についても妥当する上、一般に借地法の適用のある借地権の方が借地法の適用のない借地権に比して権利保護の程度が弱いことをも併せ考慮すると、被告Yが、本件宅地等を相当地代通達第6項(1)に準じて、自用地としての価額の80%に相当する金額によって評価したことには合理性があるというべきである。

ロ 本件出資に対する財産評価基本通達第6項の適用

(2)の「事案の概要」に掲げる事項のほか、A社及びB社の設立、増資、合併及び減資等の内容について、詳細に事実を認定し次のように判示している。

- ① 相続財産の評価に当たり、画一的に評価基本通達を適用することが時価の算定方式として適当でなく、その結果として納税者間の実質的な税負担の公平を著しく損なうと認められるときは、評価基本通達の規定によらずに、当該事案に照らして合理的と認められる方式により相続財産の時価を算定することが相当というべきであり、このような場合を想定して、評価基本通達第6項は、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いる。

- ② 認定した事実によれば、A社及びB社の設立並びにこれらに対する出資及び増資等は、すべて、評価基本通達第185項及び第186-2項に定める法人税額等相当額の控除を利用することにより、被相続人Cの相続に係る相続財産の価額を圧縮し、これにより相続税の負担を軽減することを意図して、当初から計画的に実行されたものであることが明らかである。
- ③ 評価基本通達第185項及び第186-2項が評価差額に対する法人税額等相当額を控除することとしている趣旨は、個人事業の相続の場合には、事業用財産は被相続人たる事業主個人名義であるから、相続人は相続によって直接に事業用財産を取得することができ、事業用財産の評価差額（含み益）については、相続の時点において相続財産の評価に含まれ、相続税の課税を受けることとなるものの、課税を受ける機会はその一度だけである。これに対し、法人事業の相続の場合には、事業用財産は法人名義であり、相続人は相続によって法人の持分を取得するに過ぎず、事業用財産に対する支配は間接的なものであるから、もし相続人が事業用財産を取得して自己名義に変更しようとするれば、いったん相続によって法人の持分を取得した後、法人を解散して残余財産の分配を受けるという手順を踏む必要があるところ、かかる場合、事業用財産の評価差額については、相続の時点において相続財産の評価に含まれ、相続税の課税を受けることとなる上に、法人解散の時点においても清算所得に含まれ、これに対する法人税、事業税、道府県民税及び市長村税の課税を受けることとなり、課税を受ける機会が2回あることになる。このように、株式等を所有することを通じて法人の資産を間接的に所有している場合と、個人事業主が事業用資産を直接所有している場合とでは、その所有形態が異なることから、将来法人を清算した場合において評価差額に対して清算所得として課

される法人税額等を相続税評価額から控除することにより、両者の事業用資産の所有形態を経済的に同一の条件のもとに置き換えた上で相続財産の評価における両者の均衡を図ろうとしたものと解することができる。

右のような評価基本通達の趣旨に照らすと、本件のように、法人税額等相当額の控除を利用することにより相続財産の価額を圧縮し、もって相続税の負担を軽減することを意図して当初から計画的に実行された場合にまで、評価基本通達第185項及び第186-2項を適用することは相当でないというべきである。そして、このような場合、評価基本通達第6項の定めにより、同通達第185項、第186-2項を適用することなく、法人税額等相当額を控除しないで本件出資を評価するのが相当である。

- ④ 原告らは、評価基本通達第6項の適用を検討するに際しては、租税回避又は軽減の目的といった主観的要素を考慮することは許されない旨主張する。しかしながら、評価基本通達の個々の定めを適用すべきか否かを判断するに際しては、これらの定め趣旨を考慮するとともに、その趣旨に適合するか否かという見地から、取引行為等における経済的合理性や租税回避目的の有無といった当事者の主観的要素をも総合勘案して判断せざるを得ないといわざるを得ず、かかる主観的要素を考慮することは許されるものと解するのが相当である。

3 検討（私見）

（1）浦和地裁昭和56年2月25日判決

被相続人AがB社（同族会社）に対して有していた貸金及び未収土地代金である債権に対し、同人が行った本件債務免除は、法律的には単独行為であり、相続税法第64条第1項の規定（「同族会社の行為又は計算で、…」）からしても判決が示す結論になるものと考える。

しかしながら、一点だけ私見を述べると、法文上は「同族会社の行為又

は計算」と規定されているところ、「同族会社の行為」という点ではなく、「計算」という事実そのものをとらえて主張できなかつたか、という点である。

すなわち、大正15年に所得税法の一部改正が行われ、その当時はまだ相続税法には同族会社の行為計算否認規定は設けられていなかったが、所得税法に規定されていた同族会社の行為計算否認規定について、それまでは同族会社とその株主、親族等特殊関係者との間の「行為」とされていたものが、「行為」のほか「計算」を追加し、「同族会社の行為又は計算」とされ、行為計算の相手方は改正前のように限定されないこととされた。

このような所得税法の一部改正の経緯等⁽³⁾⁽⁴⁾を踏まえ、相続税において

-
- (3) 第51回貴族院特別委員会において、当時の主税局長から「計算」を加えた理由について、次のように説明されている（所得税法中改正法律案外21件特別委員会 大正15年3月6日）。

「所謂同族会社ノ中ニ於キマシテハ、色々ナ計算上ノ細工ニ依リマシテ負擔ノ輕減ヲ圖ルト云フコトモアルノデアリマス、ソレ故ニ現行ノ規定ニ於キマシテハ、法人ト株主トノ間ニ於ケル或ル行為ニ付キマシテ、其行為ガ所得税ヲ逋脱スル目的デアルト云フ風ニ見ラレマス行為ニ付キマシテハ、之ヲ否認スルト云フコトノ規定ガ現行法ニアルノデアリマス、是ハ法人ノ中デ分ケテ見マスト云フト、法人ノ所有財産ヲ非常ニ安イ價格ヲ以テ其株主又は社員ニ賣却シテ、サウシテ時價ト賣却價格ノ差額ト云フモノヲ社員ノ方ニ歸屬セシムルヤウナコトガ随分アルノデアリマス、或ハ配當期ガ近クナルト社員ノ有ッテ居リマス株式ヲ配當附ノ價格ヲ以テ法人ニ賣ッテ、サウシテ法人ガ其配當ヲ取ツタ後ニ配當ノ無イ價格デ社員ニ賣ルト云フ脱税ノ、今マデ見マシタ例ニ色々ナ例ガアルノデアリマス、サウ云フ風ナ會社ト其社員トノ間ニ色々ナ細工ヲ致シマシテ、租税ノ負擔ヲ免レルト云フコトガアリマス、サウ云フ場合ニ於キマシテハ、其行為ヲ否認イタシマシテ課税ヲスルト云フコトヲ致シテ居ルノデアリマス、所ガ、現行法ハサウ云フ場合ダケノ規定デアリマスガ、單ニ其行為デナクシテ、會社ノ計算ノ上ニ於キマシテ、サウ云フ場合ガ往々起ッテ居ルノデアリマス、是モ否認ヲシテ適當ナル負擔ヲ命ズルト云フコトガ必要ト考ヘタノデアリマシテ、今回ノ改正ニ於キマシテハ、此規定ヲ追加イタシテ居ルノデアリマス、改正法ノ73條ノ2デアリマスガ、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其所得又ハ株主社員若ハ之ト親族使用人等特殊ノ關係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認めラル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」ト云フコトニ致シマシテ、計算ヲ否認スルト云フコトヲ致シタノデアリマス、是ハ一例ヲ申シマスト云フト、會社ヲ設立

も、「同族会社の行為」と「計算」を切り離して否認し得るものとする

イタシマス際ニ於テ、提供イタシマスル資産ヲ實際ノ値段ヨリモ非常ニ高クシテ出資ヲ致シテ置キマシテ、サウシテ其後ニ出マシタ利益ハ其資産ヲ償却シテ行クト云フヤウナコトヲシテ、何時マデ經ッテモ利益ガ現ハレナイ、十萬圓ノ資産ヲ百萬圓位ニシテ、サウシテ利益ガ出マシテモ、例ヘバ毎年十萬圓ノ利益出マシテモ、ソレヲ段々償却ニ充テ、行キマスレバ、更ニ此所得ガ現ハレナイト云フ風ナコトモ随分アル、是等ノ例モ擧ゲマスレバ多々アリマスルガ、サウ云フ場合ニ於キマシテハ之ヲ認メマセヌ、適當ニ其期ノ利益ヲ算出スルト云フコトニ致シマシテ、負擔ノ合法的脱税ヲ防グト云フ趣旨ダ規定ヲ置キマシタノデアリマス」（注 … 下線部分は筆者が付したものである。）

武田昌輔教授は、「同族会社の行為」に「計算」を追加した理由について、志達定太郎氏の見解を次のように紹介している（武田昌輔著「会社税務精説」（昭和37年版）787頁、武田昌輔編著「DHCコンメンタール法人税法」5, 537頁）。

「この『行為』の否認規定は大正12年に設けられたのであって、『計算』は大正15年の改正に依り挿入されたものであるが、これを挿入したのは行為の結果当然に起こる計算であってもこれを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。具体的にいえばこの規定前、即ち大正12年前に成立した行為はこれを否認するを得ない。而もその行為の結果が現実と及んで所得税の遁脱を生ぜしめているものがある。これを否認しなければ課税の公正は保てない。斯くの如き場合にはその行為までは否認権が及ばないが、その結果にだけは、それが当然生ずるものであってもこれを行為とは切離して否認し得るということにしたのである。」（志達定太郎著「会社所得税及営業収益税」（昭和14年版）240頁）

また、同教授は、この点について次のように説明しておられる。

「私見によれば、あえて『計算』を挿入したのは、その原因となった行為は否認しないで、それにより生ずる計算を否認することを予定しているものと思われる。たとえば、無利息で同族会社がその社長に貸付金をなした場合には、その法律的效果としては貸付をなしたということであり、税務官庁としてはその行為を否認する必要はなく、問題はその貸付金について生ずべき利子の計算についてである。利子について通常受け取るべき金額を計算し、それを否認することになるのである。・・・このように、行為自体（たとえば、役員が無収益財産を購入した場合）を否認する場合と、行為自体は認めるが、計算を否認する場合の二つが区分されているように思われる。」（武田昌輔著「会社税務精説」787頁、788頁、武田昌輔編著「DHCコンメンタール法人税法」5, 537頁）

(4) 広瀬時江著「所得税法人税の原理原則」336頁

「この規定の対象となるのは、同族会社の行為または計算であるが、行為とは、会社の対外的な関係において会社の財産状態の影響をおよぼすべき法律的效果をとる行為であり、計算とは、対内関係において会社の財産状態の表現いかんにより、財産上影響をおよぼすことがあるべき計算であると解されている。」

と、（本件ではB社の経営状況は定かではないが、）本件債務免除は被相続人Aの単独行為ではあるが、B社は当該債務免除に見合う額を債務免除益として収益に計上しているはずであり、（同族会社の当該「計算」が相続税の負担を不当に減少させる結果となると認定できるとした場合）当該B社の「計算」という事実行為そのものをとらえて否認することも可能ではないかと考える。

（2）大阪地裁平成12年5月12日判決

本件は、同一の相続税事案について、駐車場用地として同族会社との間で本件地上権設定契約をした本件宅地等に対しては、相続税法第64条第1項を、また、有限会社の本件出資の評価については、評価基本通達第6項を適用し課税処分を行っており、相続税法上、極めて意義のある事件ではないかと考える。

そこで、本件事件について、①本件地上権設定契約を締結した本件宅地等の評価に対して、相続税法第64条第1項を適用し評価基本通達第6項を適用しない点、②本件出資の評価に対して、評価基本通達第6項を適用し相続税法第64条第1項を適用しない点に重点を置いて私見を述べてみたいと考えている。

イ 本件宅地等について

民法第265条では、「地上権者ハ他人ノ土地ニ於テ工作物又ハ竹木ヲ所有スル為メ其ノ土地ヲ使用スル権利ヲ有ス」と定め、当該地上権の存続期間については、当事者の地上権設定契約により自由に定めることができるし、また、地上権者の地代支払も設定行為の要素とはなっていない（民法266、268）。

そして、相続税法第23条では法定評価の一つとして、地上権及び永小作権の評価方法を定めているが、当該「地上権」からは借地借家法（平成3年法律第90号）に規定する借地権（借地借家法第2条第1号で、借地権とは建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権とされている。）及び民法第269条の2第1項に規定する地上権（地下・空間を目的

とする地上権)に該当するものが除かれ、評価基本通達でもそのことを明らかにしている(同通達9(1))⁽⁵⁾。

また、法人税法施行令第137条では、「借地権」については、「地上権又は土地の賃借権」とされ、借地権の設定について特に建物の所有を目的とするものには限定されておらず、法人が、借地権の設定により土地を使用させ、その使用の対価として通常権利金を収受する取引上の慣行がある場合においても、その権利金の収受に代えてその土地の価額に照らして、その使用の対価として相当の地代を収受しているときは、その使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、権利金の認定課税は行われなことをされている。

一方、相続税においては、法人が、借地権(建物の所有を目的とする地上権又は賃借権)の設定に際し、その設定の対価として通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、その権利金の支払に代えその土地の自用用地としての価額に対して相当の地代を支払っている場合には、借地権者については、その借地権の設定による利益はないものとしてその借地権の価額は零として評価することとされているが、借地権が設定

(5) 評価基本通達における「地上権」の定義の改正は次のとおりである。

「9 土地の上に存する権利の価額は、次に掲げる権利の別に評価する。

- (1) 地上権(借地法(大正10年法律第49号)に規定する借地権に該当するものを除く。以下同じ。)」
- ・平成3年12月18日付課評2-4、課資1-6「相続税財産評価に関する基本通達の一部改正について」により改正(平成4年1月1日以後適用)
 - 「(1) 地上権(民法(明治29年法律第89号)第269条ノ2((地下又は空中の地上権))第1項の地上権(以下「区分地上権」という。)及び借地法(大正10年法律第49号)第1条((借地権の定義))に規定する借地権(以下「借地権」という。)に該当するものを除く。以下同じ。)」
 - ・平成6年2月15日付課評2-2、課資1-2「財産評価基本通達の一部改正について」により改正(平成6年1月1日以後適用)
 - 「(1) 地上権(民法(明治29年法律第89号)第269条ノ2((地下又は空中の地上権))第1項の地上権(以下「区分地上権」という。)及び借地借家法(平成3年法律第90号)第2条((定義))に規定する借地権に該当するものを除く。以下同じ。)」

されている土地（貸宅地）の価額は、その土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額により評価することとされ（昭和60年6月5日付直資2-58、直評9「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（通達）の1、3及び6）⁽⁶⁾、相続税法第23条の適用の問題ではなく、同法第22条を適用し「時価」を算出することとなる。

本件においては、被相続人Cと有限会社N（同族会社、平成3年6月14日設立）との間で、本件宅地等について、駐車場事業の用に供する目的で地上権設定契約を締結（同日締結）し、存続期間を60年、法人税法施行令第137条に規定する「相当の地代」相当額として地代の額を年額3,684万円を支払う旨合意し、実際上も当該地代を支払い、本件相続開始（平成3年6月20日）後の同月30日に、本件宅地等上に設置する自走式二階建駐車場の工事を発注し、駐車場経営を始めている。

したがって、N社からは相当の地代の支払がなされていることから、同社に対する権利金相当額の受贈益課税は行われず、法形式上は、原告Xが主張するように、本件宅地等の相続税評価額は、相続税法第23条の規定により、本件宅地等の自用地の価額に100分の10を乗じて計算した金額によることとなる（同条の規定により、残存期間が50年を超える場合の地上権の価額は、自用地の価額に100分の90を乗じて計算した金額によ

(6) 相当の地代が支払われている場合の貸宅地の価額を、その土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額により評価することとしている理由については、次のように説明されている（中川正晴編「相続税法基本通達逐条解説（平成14年版）」538頁）。

「(2) その土地に係る貸宅地の価額の評価については、自用地としての価額によるべきであるとの考え方もあるが、借地借家法等による制約等を勘案すれば、現在借地権の慣行のない地域についても20%の借地権を認容していることとの権衡上、その土地に係る貸宅地の価額の評価についても20%を控除することが適当であるとの考えによるものである。」

ることとされている。) (7)。しかしながら、本件のような事実関係の下に、相続開始6日前に、本件宅地等について、強固な権利とはいえ本件地上権設定契約を締結することにより、相続財産を構成すべき本件宅地等の価額が90%圧縮され、その結果、このようなタックス・プランニング

(7) 「貸宅地」及び「貸し付けられている雑種地」の評価の改正は、次のとおりである。

「(貸宅地の評価)

25 地上権または借地権の目的となっている宅地の価額は、11((評価の方式))から24((土地区画整理事業施行中の宅地の評価))までの定めにより評価したその宅地の価額(以下「自用地としての価額」という。)から法第23条((地上権及び永小作権の評価))の規定により評価したその地上権の価額または27((借地権の評価))の定めにより評価したその借地権の価額を控除した金額によって評価する。

(貸し付けられている雑種地の評価)

86 貸し付けられている雑種地の価額は、82((雑種地の評価))から84((鉄軌道用地の評価))までの定めにより評価した雑種地の価額からその雑種地にかかる地上権または賃借権の価額を控除した金額によって評価する。 」

・平成3年12月18日付課評2-4、課資1-6「相続税財産評価に関する基本通達の一部改正について」により改正(平成4年1月1日以後適用)

「(貸宅地の評価)

25 借地権、地上権等の目的となっている宅地の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

(2) 地上権の目的となっている宅地の価額は、その宅地の自用地としての価額から相続税法第23条((地上権及び永小作権の評価))又は地価税法第24条((地上権及び永小作権の評価))の規定により評価したその地上権の価額を控除した金額によって評価する。

(貸し付けられている雑種地の評価)

86 賃借権、地上権等の目的となっている雑種地の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

(2) 地上権の目的となっている雑種地の価額は、その雑種地の自用地としての価額から相続税法第23条((地上権及び永小作権の評価))又は地価税法第24条((地上権及び永小作権の評価))の規定により評価したその地上権の価額を控除した金額によって評価する。」

・平成6年2月15日付課評2-2、課資1-2「財産評価基本通達の一部改正について」により改正(平成6年1月1日以後適用)

「(貸宅地の評価) 25(2) → 25(3)

(貸し付けられている雑種地の評価) 86(2)は改正なし」

グを何ら採らなかつた他の相続に係る相続税の納税義務者と比較した場合、相続税の負担が大幅に減少することとなり、いかにも不合理な結論になるのではないかと考える。

品川芳宣教授は、本事件の評釈の中で、本件のような事例については、評価基本通達第6項を適用して同通達第25項(3)（地上権の目的となっている宅地の価額の評価）の適用を否認すれば足り、相続税法第64条を適用する必要もないと述べておられる⁽⁸⁾。

しかしながら、相続税法上、地上権に係る法定評価の規定として同法第23条が設けられており、仮に評価基本通達第25項(3)の適用を否認するためには、本件のような地上権（「相当の地代」の支払がある地上権）については、同法第23条の規定に含まれないことを理論付けする必要がある、そのようなことが可能かどうか、また、同条の「地上権」に民法第269条ノ2第1項に規定する区分地上権が含まれるか否かについて争われた事件で、「同条は、民法265条の地上権に係る評価方法を規定したもの」と判示する東京地裁昭和58年3月7日判決⁽⁹⁾があるなど、難しい問題が内在しているのではないかと考える。

相続税の同族会社の行為計算否認規定は、税務署長に対して、実際に

(8) 品川芳宣前掲判例評釈33頁

(9) 民法第269条ノ2に規定する区分地上権が設定されている土地の評価について争われた事件において、裁判所は次のように判示している（東京地裁昭和58年3月7日判決（訟務月報29巻9号1774頁、税資129号448頁）、東京高裁昭和58年10月13日判決（税資134号30頁））。

なお、同規定は、土地の空中、地表及び地下の各層における並行的・立体的利用を可能にすることを目的として、昭和41年法律第93号により新たに設けられたもので、現行相続税法第23条の規定中、地上権の中から「民法第269条ノ2第1項の地上権に該当するものを除く」とする改正は、平成4年の相続税法の一部改正により、規定の整備を図ったものである。

「4 以上述べたような立法経過、区分地上権の法的性格、相続税法23条の規定内容、そして両者の不適合性からすれば、同条は、民法265条の地上権に係る評価方法を規定したものにすぎず、区分地上権に係る評価方法についてまで規定したのではないと解するのが相当である。」

行われた同族会社の行為計算を否認し（現実になされた行為計算そのものに対して実体的な変動は生じさせない。）、税務上、異なる別の行為計算に引き直して、その引直した行為計算に基づいて、課税価格を計算する権限を認めているものであり⁽¹⁰⁾、本件に照らしていうと、被告Yは、本件地上権設定契約という法的な権利関係が具体的事実として存在していることから（本件地上権設定契約が無効といえるのであれば別であるが）、相続税法第23条の適用を排除し、同法第64条第1項の規定を適用して税務上本件地上権設定契約を否認し、裁判でもそのような趣旨で主張しているものと思われる。

そして、本事件の控訴審判決（大阪高裁平成14年6月13日判決）では、相続税の同族会社の行為計算否認規定と評価基本通達第6項との関係について、「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。したがって、相続税法22条の枠組みの範囲内で、地上権を前提としながら評価通達6項によって実質的公平を図った評価をすることはできないので、本件宅地等の評価について評価通達6項を適用することは困難である。」と判示しているところである。

また、相続税法第64条第1項では、「・・・課税価格を計算することができる。」と定めているところ、相続税法上、相続税の課税価格を計算するためには相続財産の評価に影響を及ぼすのは必然的なことであり、課税庁が適正と認める状態を想定（引直し）した上で財産の評価を行い

(10) 最高裁は、法人税の同族会社の行為計算否認規定の趣旨について、次のように判示している（最高裁第二小法廷昭和48年12月14日判決（訟務月報20巻6号146頁）。「法人税法132条に基づく同族会社等の行為計算の否認は、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行なうというものであって、もとより現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない。」

課税価格を求めることも当然に予定されているものと考えらる。

なお、本事件の原審について評釈した増井良啓助教授の見解⁽¹¹⁾によると、相続税法第64条の適用について結論には賛成しつつも、「本件のような問題が生ずるのは、地上権を設定した土地について、評価の歪みがあるからである。」とし、相続税法第23条の地上権に係る法定評価の規定に根本的な問題があることを指摘され、その改善策を示唆しておられるところである。

ロ 本件出資について

相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用する場合には、①同族会社の行為計算であること、②相続税又は贈与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かどうかの二つの要件が必要とされている。

そこで、本件出資の評価について、同規定の適用が可能かどうか検討すると、第二の要件である不当性の判断基準については、本件出資に係る事実関係から判断してその認定は比較的容易にできるのではないかと考えられる。しかしながら、第一の要件である同族会社の行為計算であるかどうかということの認定は、後述するような問題があるが、被相続人Cが保有する第一同族会社（有限会社A）の出資を第二同族会社（有限会社B）の設立時に現物出資するその行為をとらえて判断することになると考えられる。

ところで、商法第57条では、「会社ハ本店ノ所在地ニ於テ設立ノ登記ヲ為スニ因リテ成立ス」（有限会社については、有限会社法第4条の規定により商法第57条の規定が準用されている。）と規定し、会社（商法第53条により、「会社」は合名会社、合資会社及び株式会社とされている。）は、設立の登記によって成立し、登記をするまでは法人格は認め

(11) 増井良啓前掲租税判例研究 112頁

られていない⁽¹²⁾。

相続税の同族会社の行為計算否認規定には「同族会社の判定時期」の規定は設けられていないが、この点については、前に述べたように、所得税法や法人税法の同族会社の行為計算否認規定と同様に「行為計算の事実のあった時」と解するのが相当であり、そのように考えると、本件の場合、B社の設立に際し、A社に対する出資（被相続人C分49,900口）を現物出資した行為は、時間的経過を考慮すると（通常、会社の設立登記は未了と考えられる。）、まだ有限会社として成立していない段階での出資行為ではないかとも考えられ、この点に関する被告Yの現物出資の際にはB社はいまだ成立していない以上、これを同族会社の行為とみることとはできないとする主張と一致するものである。

この問題に関しては、同族会社の行為計算否認規定によって、同族会社の設立行為を税務上否認することができるか否かの観点から、否定できるとする肯定的な見解⁽¹³⁾もあるが、「もともと行為計算否認規定は、同族会社が有効に設立され適法に存在していることを税務上也認めた上で、その同族会社が当事者となっている行為計算のうち、不当に税負担を減少させるもののみを税務上否認の対象とする規定である、と解するのが妥当であろうと思われることからして、この規定を適用して同族会社の設立行為を税務上否認することについては、消極に解すべきではないかと考えている。」⁽¹⁴⁾と否定する見解もある⁽¹⁵⁾。

(12) 酒巻俊雄・志村治美編「青林法学双書 会社法〔第3版〕」50頁

(13) 清永敬次著「租税回避の研究」（ミネルヴァ書房）422頁

西ドイツの連邦財政裁判所の判決を紹介し、「同族会社の行為計算の否認規定の適用においても、同族会社が法人を設立するような行為についてこれを否認することができる」として差し支えないように思われる。いうところの組織行為をはじめから否認規定の対象から除外しなければならない理由は見当たらないように考えられる。」と述べておられる。

(14) 小田信秀稿「所得税法における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢第33号117頁

仮にB社の設立行為を税務上否認することができるかと仮定し、B社の設立に際して行った現物出資を否認した場合に、どのような「行為」に引き直し、しかも対象となる財産はどのようなものと考え、その評価方法をどのようにすべきか、容易に合理的な解決策を見出すのは難しく、仮に本件出資について、相続税法第64条第1項を適用とした場合には、乗り越えなければならないハードルも多く、非常に難しい問題ではないかと考えている。

(15) 組織行為に対して、同族会社の行為計算否認規定を適用することに関して他に否定的な見解をとるものとして次のようなものがある。

① 市丸吉左エ門著「(昭和43年版) 法人税法解説」833頁

「行為または計算の種類については、別に制限がないが、適法に行なわれた法人の設立、解散、合併等の組織行為については、否認規定を適用しえないものと解されている。」

② 片岡政一著「改定増補 税務會計原理 會社篇」(昭和13年10月発行) 309頁～312頁

第3章 財産評価基本通達第6項に関する判決の考察及び同項の意義等

1 財産評価基本通達第6項に関する判決

(1) 概要

評価基本通達第6項では、「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、国税庁長官の指示を受けて評価する。」旨定めているところ、近年発生した相続税等の負担回避事案に対し、課税庁は同通達第6項を適用し、更正（決定）処分を行うなどにより対処してきたところであるが、最近、これらの事案に対する裁判例もかなり見受けられるようになってきている。

ところで、同通達第6項が適用された事案については、裁判までには至らず、国税庁長官の指示等による評価方法に基づき評価額を算定し申告している事例もあると考えられるが、本章では、同項の規定の適用に関するこれまでの裁判例を中心に概観することとする。

なお、本章で採り上げている裁判例については、争点別にまとめ最後に掲載している。

(2) 適用事例

これまで、評価基本通達第2章以下に定める個別財産評価規定による評価方法によらないで、同通達第6項を適用し、相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎とされる「時価」を認定した裁判例のパターンとしては次のようなものがあり、その財産の種類としては、①土地に関するもの、②取引相場のない株式（出資）に関するもの、及び③上場株式に関するものが多く、具体的裁判においては、同項で定める「著しく不相当」という不確定概念を「特別の事情」という用語に置き換えて判示しているものがほとんどである。

そして、評価基本通達は、納税者間の課税の適正化・公平化の観点や納税者の申告の便宜などを考慮し、各種財産の評価の原則及び具体的な評価

方法を一般的基準として定め、課税庁部内の財産評価に関する取扱いの統一化を図っているところ、裁判例などからみる同通達第6項の適用のパターンを大別すると、①評価基本通達の定めによる評価方法が著しい社会経済情勢等の変化に則していないと認められる場合（具体的には、毎年、各国税局長等が定める「財産評価基準」（路線価等）の策定時に考慮されていなかった要因など）、②財産評価について一般的基準を定めている評価基本通達には法規的効力を有するとして（あるいは誤信して）同通達を適用して財産の評価を行い、相続税等の租税負担の回避を図っている場合、の二つの類型に区分けされるのではないかと考えられる。

イ 地価の急激な下落等により評価基本通達に定める路線価方式等によって評価することが適当でないとして認められるもの（地価の急激な下落等による土地の評価）

ロ 不動産の実勢価額と評価基本通達による評価方法により評価（路線価等）した価額との開差を利用し、被相続人が相続開始直前に多額の借入金により取得した土地について、当該土地の相続税評価額を超える部分の借入金を創出し、他の相続財産から控除して相続税の負担軽減を図った事例（相続開始直前の多額の借入金による不動産の取得）

ハ 多額の借入金等を原資として第一同族会社を設立し、次に第一同族会社の出資の全部等を著しく低い受入価額で現物出資して第二同族会社を設立し、第二同族会社の出資の価額について評価基本通達に定める法人税額等相当額を控除して評価し、相続税等の負担軽減を図った事例（第二同族会社の出資の評価）

ニ 少数株主として評価基本通達に定める配当還元方式により低く評価することが可能な仕組みとされている取引相場のない株式を取得し、当該株式を同方式によって評価することにより相続税等の負担軽減を図った事例（配当還元方式による評価）

ホ 受贈者が信用売り注文の対象とした上場株式と同数の同銘柄の株式を贈与者から負担付贈与等により取得し、同株式を評価基本通達に定める

上場株式の評価方法を利用することにより贈与税の負担軽減を図った事例（上場株式の売買と負担付贈与）

へ 土地の売主が土地の所有権移転前の売買契約履行中に死亡した場合の土地の評価に係る事例（売買契約履行中の土地の評価）

2 裁判例の概要

(1) 地価の急激な下落等による土地の評価

いわゆるバブル崩壊期においては、地価の急激な下落があったことなどから、評価基本通達に定める路線価方式等により評価することが適当ではないと認められる事例も発生したところである。このような状況の中で、①評価基準に定める「路線価」を時点修正して求めた「修正路線価」を基に評価額を算出しているもの、②不動産鑑定士による鑑定評価額を基に評価額を算出しているものなど、地価の大幅な下落局面においては、評価基本通達に定める路線価方式等によらない評価方法により評価額を算出している相続税等の申告も見受けられ、裁判例でも、土地の評価においても、同通達による路線価方式等により評価した土地の価額が相続開始時の「時価」を上回ることになるなど、「特別の事情」がある場合には、評価基本通達によらないで評価額を算出することを容認しているところである⁽¹⁾。

(1) 同旨の判決（地価の急激な下落等による土地の評価）

- ① 東京高裁平成11年8月30日判決（公刊物未登載、税理VOL. 42No.14（1999. 11）219頁）東京地裁平成9年9月30日判決（税資228号829頁、品川芳宣稿「判例評釈 相続した土地の「時価」と8割評価との関係」TKC税研情報VOL. 7 No. 4（1998. 8. 1）1頁、品川芳宣稿「相続した土地の「時価」の評価方法」税務事例VOL. 30 No.8（1998. 8）15頁、小柳誠稿「路線価方式によらない土地の評価の適法性」税経通信VOL. 53No.4（1998. 4）252頁、税理VOL. 40No.15（1997. 12）288頁）
- ② 東京高裁平成10年7月29日判決（税資237号928頁）東京地裁平成10年2月24日判決（税資230号692頁）
- ③ 神戸地裁平成10年3月18日判決（税資231号32頁）
- ④ 東京地裁平成11年12月17日判決（公刊物未登載）
- ⑤ 水戸地裁平成12年2月15日判決（公刊物未登載）

平成4年に開始した相続税事案に対する課税処分に係る事件で、「通常は、評価通達の定める路線価方式によって評価した土地の価額は、法22条にいう時価の範囲内のものになるものと解される。しかしながら、土地の評価の基礎とされた路線価の価格時点以降において地価が大幅に下落し、右路線価を基に評価した土地の価額が当該土地の相続開始時の時価を上回ることになるなどの特別の事情がある場合には、評価通達の定める路線価方式による評価について一定の修正を施す必要性が生ずるものというべきである。」⁽²⁾とし、納税者が主張した評価方法は排斥されているが、一定の条件を満たすときは、「特別の事情」という事由に該当する場合のあることを判決も容認している。

また、同年に開始した他の相続税事案でも、「通常は、路線価方式による評価額が客観的時価を超えることはないと予想されているものと解されるが、それでもなお、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、評価通達6に定める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場合に該当するものということができる。」⁽³⁾と判示しているところである。

(2) 相続開始直前の多額の借入金による不動産の取得

いわゆるバブル期においては、地価の急激な高騰により不動産の実勢価額と相続税評価額との間には相当の乖離が発生し⁽⁴⁾、この乖離に着目して相続開始直前に多額の借入金により不動産を取得し、取得不動産の相続税評価額を超える借入金債務について他の相続財産から控除し相続税の負担

⑥ 神戸地裁平成12年2月29日判決（公刊物未掲載）

⑦ 千葉地裁平成14年2月22日判決（公刊物未掲載）

(2) 東京高裁平成10年7月29日判決・東京地裁平成10年2月24日判決 注(1)②参照

(3) 東京地裁平成9年9月30日判決 注(1)①参照

(4) 平成4年分の土地の評価から、①それまでは前年の7月1日とされていた評価時点を、地価公示法（昭和44年6月法律第49号）に規定する公示価格の評価時点である当年の1月1日に変更するとともに、②評価割合を公示価格水準の80%程度に引き上げ、その適正化が図られている。

回避を図る事例が発生した。これらの事例は、いずれも被相続人が、相続開始直前に金融機関等から多額の借入れをし、当該借入金で土地等を取得、相続税の申告においては、取得した土地等について評価基本通達に定める路線価方式等による評価を行い、当該借入金の額は全額債務控除するもので、例えば、被相続人が相続開始直前に20億円の借入金により20億円の土地を取得した場合、仮に取得した土地の相続税評価額（評価基本通達による路線価方式により評価した価額）を14億円とすると、借入金の20億円は被相続人の債務として全額控除され、土地の相続税評価額を超える部分の6億円については他の相続財産から控除され、相続税の課税ベースを6億円圧縮することにより、相続税の負担を回避するというものである。

そして、このような事件における裁判例⁽⁵⁾では、裁判所は、概ね、次のような論理構成で判示し、課税庁がした課税処分を認容している。

イ 相続税法第22条に定める「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいう。

ロ 相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評

(5) 同旨の判決（相続開始直前の多額の借入金による不動産の取得）

- ① 最高裁第一小法廷平成5年10月28日判決（税資199号670頁） 東京高裁平成5年1月26日判決（税資194号75頁） 東京地裁平成4年3月11日判決（税資188号639頁、判例時報1416号73頁）
- ② 東京高裁平成5年3月15日判決（行裁集44巻3号213頁、判例タイムズNo. 854（1994. 10. 15）175頁、税資194号743頁、岸田貞夫稿「相続直前に取得された相続財産の評価額につき、評価通達によらずその取得価額に基づいてされた処分を適法とした事例」ジュリストNo.1059（1995. 1. 1-15）212頁、佐藤孝一稿「相続開始直前における借入金による不動産の取得とその相続税評価額」税経通信VOL. 48No. 12（1993. 9）221頁） 東京地裁平成4年7月29日判決（行裁集43巻6・7号999頁、訟務月報39巻5号938頁、税資192号180頁）
- ③ 東京高裁平成5年12月21日判決（税資199号1302頁） 東京地裁平成5年2月16日判決（税資194号375頁、判例タイムズNo.845（1994. 7. 20）240頁、品川芳宣稿「相続開始直前に取得した不動産の評価」税研VOL. 9No.52（1993. 11）37頁）、堺澤良稿「相続財産の評価にかかる「時価」と財産評価基本通達の適用関係」TKC税研時報VOL. 10No.3（1995. 12. 15）84頁

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は避け難く、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。したがって、予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も合理的であるとされ、課税実務上は、財産評価の一般的基準を評価基本通達によって定め、画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。

ハ 租税平等主義という観点からして、評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、同通達が形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができ、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方式による評価額がそれ自体としては相続税法第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、納税者間の実質的な負担の公平を欠くこととなり、原則として許されない。

ニ しかしながら、評価基本通達に定める評価方式を画一的に適用し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な場合には、例外的に同通達の定めによらない別の評価方式によって評価することが許されるものと解される。このことは、評価基本通達第6項で「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。」と定められていることから明らかである。

ホ 以上のことから、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価基本通達に定める方式によるのが原則であるが、同通達によらないことが相当と認められるような特別の事情がある場合には、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されている。このような問題の発生は、各国税局長等が定める「財産評価基準書」に

おける路線価等は、平成3年分までは、前年の7月1日時点の評価時点として、地価公示法による地価公示価格と同水準の価格の70%程度を目途として定められていたことから、相続開始時点とのタイムラグがかなりあり、しかも地価の著しい上昇期にはその実態が反映されないことがその理由の一つと考えられるが、平成4年分以降は、同年の1月1日を評価時点として、同水準の価格の80%程度で評価されていることから、相当程度改善されているものとする。

(3) 第二同族会社の出資の評価

有限会社の出資の評価（評価基本通達第194項により、取引相場のない株式の評価方法を準用して評価することとされている。）については、平成3年12月18日付課評2-4、課資1-6による改正前の「相続税財産評価に関する基本通達」によると、相続税評価額による純資産価額（課税時期における法人の各資産及び各負債について、それぞれ評価基本通達に基づき評価した価額の合計額の差額）から法人税額等相当額（相続税評価額による純資産価額から帳簿価額による純資産価額を控除した評価差額に51%を乗じて算出した金額）を控除した額を総出資口数で除した金額とされていた。

そこで、問題となった事案は、いわゆる「A社B社方式」といわれるもので、相続開始直前に、被相続人が銀行等から多額の借入れをし、当該借入金を原資として出資し第一同族会社（有限会社A）を設立、その後、第一同族会社の出資の全部又はその大部分を著しく低い価額で現物出資する方法により第二同族会社（有限会社B）を設立、当該会社の出資の評価について、相続税評価額による純資産価額から法人税額等相当額（第一同族会社の出資を著しく低い価額で現物出資することにより多額の評価差額を創出し、法人税額等相当額の控除金額を大きくする。）を控除し、第二同族会社の出資の相続税評価額を大幅に減額する。そして相続開始後には、第一同族会社及び第二同族会社の合併、減資制度等を利用して資金の回収を図り、当該回収資金を銀行等への借入金の返済に充当するというものである。

このようなスキームを利用した事件における裁判例⁽⁶⁾では、裁判所は、概ね、前記(3)の前段のイからホに掲げる事由に加え、評価基本通達で法人税額等相当額を控除することとした趣旨に反するという考え方を付加し、課税庁の課税処分を認容している。すなわち、取引相場のない株式の評価に当たり法人税額等相当額を控除することとした趣旨は、株式（出資）の所有を通じて間接的に資産を所有している場合と個人事業者が個々の事業用資産を直接所有している場合との所有形態の相違による評価上の均衡を図ることにある⁽⁷⁾とされており、評価基本通達の規定を適用して法人税額

(6) 同旨の判決（第二同族会社の出資の評価）

- ① 大阪高裁平成12年7月13日判決（公刊物未登載） 大津地裁平成9年6月23日判決（訟務月報44巻9号1678頁、税資223号1046頁、白石信明稿「相続開始直前に現物出資により取得した株式等の評価」税経通信VOL. 53No. 9（1998. 7）258頁）
- ② 東京地裁平成10年9月29日判決（税資238号380頁、品川芳宣稿「判例評釈 出資の純資産価額計算上の法人税等相当額控除の可否」TKC税研情報VOL. 8No. 4（1999. 8. 2）24頁、松本好正稿「財産評価基本通達186-2の法人税等相当額の控除の可否」税務事例VOL. 31No. 11（1999. 11）24頁）
- ③ 東京高裁平成12年10月31日判決（公刊物未登載） 横浜地裁平成11年10月25日判決（公刊物未登載）
- ④ 神戸地裁平成11年12月13日判決（公刊物未登載）
- ⑤ 最高裁第二小法廷平成14年6月28日判決（公刊物未登載） 東京高裁平成13年3月15日判決（公刊物未登載） 東京地裁平成12年5月30日判決（公刊物未登載）
- ⑥ 前橋地裁平成12年7月5日判決（公刊物未登載）
- ⑦ 東京地裁平成13年2月15日判決（公刊物未登載）
- ⑧ 東京高裁平成14年4月30日判決（公刊物未登載） 東京地裁平成13年11月2日判決（公刊物未登載）

(7) 昭和47年創設時の趣旨

取引相場のない株式について、純資産価額方式により評価する場合の評価差額から法人税額等相当額を控除することとした趣旨等については、当時、次のように説明されている。

- ① 田口豊稿「相続税財産評価基本通達の一部改正」税理VOL. 15No. 11（1972. 11）32頁

「小会社の株式を株式1株当りの純資産価額方式によって評価する理由は、小会社が個人企業と同程度の規模を有するものであり、この範疇に入る会社は、規模だけでなく実質的にも個人事業主が支配している事業用の財産の支配関係とあまり変わるところがないことによるものです。しかしながら、個人が直接所有し支配する個

等相当額を控除し、相続税等の租税負担の回避を目的として、現物出資により会社を設立し（個人所有の財産を一時的に間接所有とし）、多額の評価差額を人為的に創出し、相続財産又は贈与財産の圧縮を図る。その後（課税時期後）、合併・減資制度を利用するなどして財産の形態を変え間接所有から再び直接所有に戻し、資金の回収を図るとともに、会社を解散した

人企業財産を、株主が株式の所有を通じて支配する会社の資産とでは、その所有形態が異なることは否むことのできない事実です。したがって、株式の評価を個人企業財産と同じ純資産価額方式によって行なう場合には、その所有形態の差異に照らして会社所有財産を個人所有財産と同列に置くための配慮が必要であると考えられます。

今回、純資産価額の計算にあたり、会社財産の相続税評価額による評価替によって生ずる評価差益相当額に対する法人税等相当額を差し引くこととされたのはこの理由によるものにほかなりません。」

② 瀬戸一郎稿「改正基本通達に基づく株式の評価について〔2〕」週刊税務通信 No.1242（昭和47年10月2日）17、18頁

「小会社は、個人企業の事業規模に準ずる小規模な会社であり、そのような会社は、事業規模が小さいばかりでなく、会社経営等の実態も個人企業と変わりのないものが多い。

個人事業者について相続が行なわれた場合には、被相続人である個人事業主が有する事業用財産のすべてが相続財産となり、事業用財産そのものについての評価が行なわれることになる。そこで、仮に、この個人事業が株式会社組織によるものであったものとすれば、相続財産は事業用財産ではなく、株式として評価が行なわれることになる。つまり、事業用財産が株式の形式で所有されることになるのであるが、このような株式の評価にあたっては、個人の事業用財産の評価との均衡も考慮する必要がある。

したがって、小会社の株式については、個人の事業用財産の評価との均衡を図る意味で、会社資産をその帳簿価額にかかわらず、個人の事業用財産と同様に評価し、その評価額による正味財産価額を基として評価することとしているのである。しかし、小会社の株式といえども株式である以上は、株式の所有を通じて会社の資産を所有することとなるので、個人事業主がその事業用資産を直接所有するのとは、その所有形態が異なることになる。そのため、両者の事業用財産の所有形態を経済的に同一の条件のもとに置きかえうえで評価の均衡を図る必要が生ずることになる。

そこで、純資産価額方式によって株式を評価する場合には、会社資産の評価がえに伴う評価益に相当する部分の金額を法人税法に規定する清算所得に対応する金額とみなして計算した法人税等に相当する金額（清算所得に対する法人税額等）を会社の正味財産価額の計算上控除するものとしているのである。」

場合の清算所得課税も行われたいというような計画を実行する場合（あるいは計画しているような場合）に、同通達を形式的・画一的に適用して法人税額等相当額を控除することは、法人税額等相当額を控除することとした同通達の制定趣旨に反するとするものである。

そして、東京地裁平成10年9月29日判決⁽⁸⁾では、次のような点を認定し、評価基本通達を適用しないことが相当と認められるような「特別の事情」があると判示している。

イ 被相続人は、D銀行から多額の借入れをし、当該借入金を原資として出資をして第一同族会社（有限会社O）を設立、同社に対する出資を時価に比べて著しく低い価額で現物出資し、第二同族会社（有限会社P）を設立したものであるが、O社への出資は、企業活動の基本財産とはなり難いものであり、P社の事業目的上有益なものとはいえないものである。

ロ O社は、近い将来P社に吸収合併され、消滅することを予定して設立された法人であり、その後、現実にはP社に吸収合併され消滅している。

ハ O社及びP社は、事業目的、代表取締役その他の点でも出資形態を除き全く同一であり、同一の投資顧問会社との間で投資一任取引契約を締結していること、そして、これら二社の所得金額の状況からして、二つの会社を設立する経済的合理性及び必要性は認められず、また、二つの会社が現実に営利を目的としてそれぞれの特殊性を生かして事業活動を行っていたものとも認められない。

ニ 本件借入金の返済は、O社及びP社の合併及び減資によらなければ不可能であったと認められる。

ホ 吸収合併した事業年度に係る貸借対照表によっても清算所得は生じないことになっている。

ヘ P社の出資の価額を評価基本通達の定めにより評価した場合、これら

(8) 東京地裁平成10年9月29日判決 注(6)②参照

の会社を設立しなかったときに比べて課税価格が約〇〇億円圧縮され、相続税の負担総額も約〇億円軽減されることとなる。

なお、このような事案に対処するため、平成6年の「財産評価基本通達の一部改正について」（平成6年6月27日付課評2-8、課資2-113。以下「平成6年改正」という。）により、同通達第186項-2（評価差額に対する法人税額等に相当する金額）が改正され、取引相場のない株式を純資産価額方式により評価する場合、当該株式を発行する評価会社の有する資産の中に、現物出資により著しく低い価額で受け入れた取引相場のない株式（出資及び転換社債を含む。）があるときは、当該現物出資のときの当該取引相場のない株式等の価額（相続税評価額）と当該現物出資による受入れ価額との差額（現物出資受入れ差額）に対する法人税額等相当額は控除しないこととされ、更に平成11年の改正（「財産評価基本通達の一部改正について」（平成11年7月19日付課評2-12、課資2-271））では、現物出資の対象となる資産の範囲を「取引相場のない株式等」から「資産」に拡大され、「現物出資」のほか、新たに「合併」が追加されている。

（4） 配当還元方式による評価

取引相場のない株式について、一定の少数株主の所有する株式については、配当還元方式により評価することとされている（評通188、188-2）。この評価基本通達に定める配当還元方式による評価方法を利用した事例は、相続税等について、一連の計画された負担回避スキームを実行し、取引相場のない株式の相続税評価額を大幅に減額させるというものである。

問題となった会社（以下「本件会社」という。）は、株式、債券等有価証券に対する投資業務、企業経営に関するコンサルティング業務を目的とする法人で、本件会社への出資の申込みがあった場合には、関連会社を通じ次のような節税スキームの内容を説明し、出資者の希望に応じていた。

イ 本件会社が将来公開された場合には、出資者はキャピタルゲインが得られること。

ロ 本件会社の株式を保有する出資者は常に少数株主となることから、相

続税等の課税価格の計算上、評価基本通達に定める配当還元方式で評価することができる仕組みが採られており、出資者等に対し節税になることを説明していたこと。

ハ 出資希望者の資産状況から自己資金あるいは借入金により、いくら出資できるか検討して出資金額を決定し、その出資株数については、出資金額を出資時の前月末現在の当該株式の時価純資産価額で除して出資可能株数を算出し、本件会社はその株数に相当する増資を行い出資希望者に割り当てること。

ニ 増資により、関連会社の本件会社の株式の保有割合が本件会社の発行済株式総数の50%未満になる場合には、本件会社は劣後株式を発行し、その全てを関連会社が引き受けることにより当該関連会社の保有割合が50%以上になる仕組みとされ、本件会社の株式を保有する場合、相続税等の課税価格の計算上、常に、評価基本通達に定める配当還元方式による評価となるような仕組みが採られていること。

ホ 関連会社では、出資希望者に対し、出資者が本件会社の株式の売却を希望し購入希望者がいないときはグループ関連会社で買取るか又は本件会社が減資制度等を利用して売却者の希望に応じ、その際の売却価額は、原則として取引日の前月末現在の本件会社の株式の純資産価額とすることを出資申込みの際に説明し実際上もそのように実行していること。

そして、実際に問題となった事件の裁判例をみると、当該会社の株式の取得形態としては、上記ハのように増資の方法による取得のほか、売買による取得、現物出資による取得などの方法が採られている⁽⁹⁾。

(9) 同旨の判決（配当還元方式による評価）

- ① 東京高裁平成12年9月28日判決（公刊物未登載） 東京地裁平成11年3月25日判決（訟務月報47巻5号1163頁、税資241号345頁、品川芳宣稿「判例評釈 通達に反した課税処分の適法性」TKC税研情報VOL. 9 No. 6（2000. 12. 1）24頁、税務事例VOL. 32 No. 12（2000. 12）1頁）
- ② 東京高裁平成12年9月26日判決（公刊物未登載） 東京地裁平成11年9月29日判決（公刊物未登載）

これらの事件に対する判決では、これまでみてきた裁判例とほぼ同様の論理が展開されているが、その中で東京高裁平成13年1月30日判決（平成11年（行コ）第226号）⁽¹⁰⁾によると、評価基本通達が同族株主以外の株主の有する取引相場のない株式の評価に際して、配当還元方式を採用しているのは、少数株主が株式を保有する経済的実益は、通常の場合は主として配当金の取得にあることを基礎としたものであると解されるとし、以下の事実を認定し、評価基本通達に定める配当還元方式を形式的に適用した場合には、相続により承継された実質的な経済的利益を基礎に計算される相続税額に比して著しく低い相続税額を納付すれば足りる結果となり、本件株式の相続に伴い生ずる経済的利益の承継とこれに対する課税関係は、評価基本通達が同族株主以外の株主の保有する株式の評価について配当還元方式を採用する上で想定した利益状況とは全く異なることになり、課税上、実質的な公平を著しく損なうものであるから、本件に配当還元方式を適用することは、合理性を欠くといわざるを得ないと判示し、課税庁がした課税処分を認容している。

イ 相続人らが本件株式の売却を希望する場合には、関連会社（二社）が

-
- ③ 東京高裁平成13年1月30日判決（公刊物未登載） 東京地裁平成11年9月29日判決（森重良二稿「財産評価基本通達に定める配当還元方式により評価することの適否」税務事例VOL. 32No.7(2000.7)35頁）
- ④ 大阪地裁平成12年2月23日判決（平成10年（行ウ）20）（公刊物未登載）
- ⑤ 大阪高裁平成12年11月2日判決（公刊物未登載） 大阪地裁平成12年2月23日判決（平成10年（行ウ）22）（橋本守次稿「少数株主が贈与により取得した株式を配当還元方式で評価することが相当でない」とされた事例」税務事例VOL. 33No.9(2001.9)1頁）
- ⑥ 大阪高裁平成12年10月27日判決（公刊物未登載） 大阪地裁平成12年2月29日判決（平成10年（行ウ）19）（公刊物未登載）
- ⑦ 大阪高裁平成12年11月22日判決（公刊物未登載） 大阪地裁平成12年2月29日判決（平成10年（行ウ）21）（公刊物未登載）
- ⑧ 千葉地裁平成12年3月27日判決（訟務月報47巻6号1657頁）
- ⑨ 東京地裁平成13年7月5日判決（公刊物未登載）
- (10) 東京高裁平成13年1月30日判決 東京地裁平成11年9月29日判決 注(9)③参照

時価純資産価額方式により評価された価額で買取ることが保証されており、現に課税時期後、相続人らは関連会社に対して当該価額で処分していること。

ロ 本件会社においては、常時、関連会社及びその同族関係者の本件株式の保有割合が本件会社の総発行株式総数の50%以上になる状態が維持され、これにより本件株式を取得する第三者は同族株主以外の株主となることから、当該株式について相続、贈与等があった場合、評価基本通達の定めにより評価すると、本件株式は配当還元方式により評価すべきことになり、相続税等の課税価格の計算上、その価額は時価純資産価額方式で評価した価額より著しく低くなる仕組みになっていること。

ハ 本件株式に対する配当の額と比較して、本件株式を売却する場合に保証される1株当たりの代金が著しく高額であること。

ニ 本件株式の取得資金である借入金の金利負担等を考慮すると、本件株式の保有の目的が配当金の取得であるとすれば、その経済合理性を欠くといわざるを得ないこと。

ホ 本件相続人だけでなく、同族株主以外の株主一般について同様の取扱いがされていること。

そして、相続税法第22条に規定する「時価」の算定については、本件株式のように取引相場のない株式の時価を評価するに当たっては、自由な取引を前提とする客観的価額を直接把握することが困難であるから、当該株式が化体する純資産価額、同種の株式の価額あるいは当該株式を保有することによって得ることができる経済的利益等の価額形成要素を勘案して、当該株式を処分した場合に実現されることが確実と見込まれる金額、すなわち、仮に自由な取引市場があった場合に実現されるであろう価額を合理的方法によって算出すべきものとし、本件株式の評価は、当事者間での取引における価格の算定において採用されたといえる時価純資産価額方式による評価をもって、相続税法第22条の「時価」とすることが相当であり、合理的なものであるとして原審の判断を支持している。

(5) 上場株式の売買と負担付贈与

この事例は、贈与者が銀行等からの多額の借入金などで上場株式を購入し、一方で、受贈者は、同一銘柄で同数の株式の信用売りを行った後、当該株式の現物を銀行借入債務の負担を付して贈与するもので、贈与時点における上場株式の時価と評価基本通達の定めによって評価される当該上場株式の相続税評価額（平成2年8月3日付直評12、直資2-203による「相続税財産評価に関する基本通達の一部改正について」（以下「平成2年改正」という。）の改正前の通達（第169項）では、上場株式の評価は、課税時期の最終価格、課税時期の属する月以前3か月間の毎日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額によることとされていた。）との乖離を利用して贈与税の負担を回避するものである⁽¹¹⁾。

実際に問題となった事件（東京地裁平成7年7月20日判決⁽¹²⁾）についての判決では、「証券取引所における取引価格が毎日公表されている上場株式に関しては、本来、課税時期における証券取引所の最終価格が当該上場株式の客観的交換価値、すなわち、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た場合に通常成立する価額そのものであるということが出来る。しかしながら、財産評価通達に基づいて評価することが予定されている相続による財産の移転は、被相続人の死亡という偶発的な要因に基づき発生するものであるところ、証券取引所における上場株式の価格は、その時々市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、偶発的な要因等によって無償取得した上場株式がこうした一時点における

(11) 同旨の判決（上場株式の売買と負担付贈与）

① 東京高裁平成7年12月13日判決（税資214号757頁） 東京地裁平成7年7月20日判決（行裁集46巻6・7号701頁、税資213号202頁、長谷川貢一稿「負担付贈与契約により取得した上場株式の価額」税務事例VOL.28No.7(1996.7)22頁）

② 東京地裁平成12年1月21日判決（公刊物未登載）

(12) 東京高裁平成7年12月13日判決 東京地裁平成7年7月20日判決 注(11)①参照

需給関係に基づく偶発的な価格によって評価される危険性を排除し、評価の安全を確保するため、右財産評価通達169は、課税時期における証券取引所の最終価格のみならず、ある程度の期間の最終価格の月平均額をも考慮して上場株式の評価を行うこととしたものであると解することができる。また、相続税の補完税である贈与税の対象となる贈与についても、相続の場合と同様の評価を行うことが要請されており、贈与が親族間における無償の財産の移転であることから、証券取引所における取引価格等を意識することなくこれを贈与することや長年保有していた株式を親族に贈与する場合もあるところ、こうした贈与についても右財産評価通達169を適用することにより、その財産の時価を一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価することの危険性を排除して、評価の安全を確保することとしたものと解することができる。」とし、本件負担付贈与契約を含む一連の取引は、専ら贈与税の負担を回避するために、贈与時点における株式の時価と評価基本通達第169項を適用して評価される株式の時価との乖離を利用して、贈与者の財産に借入金を付加して、これをいったん株式に化体させた上、受贈者に借入債務を負担させるという形で本件負担付贈与契約を締結し、かつ、証券取引所における株価の変動による危険を防止する措置も講じた上、贈与者から受贈者への相続対象財産の移転を図る目的で計画的に行われたものというべきところ、このような取引について評価基本通達第169項を適用することは、偶発的な財産の移転を前提として、株式の市場価格の需給関係による偶発性を排除し、評価の安全を図ろうとする同通達の趣旨に反することは明らかであると判示し、贈与税負担の回避という効果を享受する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、「本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性があるというべきである。」として、課税庁の課税処分を認容している。

なお、平成2年改正通達により、上場株式の評価（第169項）について、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証券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こととされている（気配相場等のある株式の評価についても同様の改正が行われている。）。

（6）売買契約履行中の土地の評価

東京地裁昭和53年9月27日判決⁽¹³⁾では、売買契約履行中の農地の評価について、「相続税財産評価に関する基本通達」（現在は「財産評価基本通達」に名称変更されている。）に定める路線価方式により評価額を算出して申告した原告の主張を全面的に認容したが、その控訴審判決（東京高裁昭和56年1月28日）⁽¹⁴⁾では、所有農地を売却して譲渡代金の相当部分を受領し、農地法第5条第1項第3号所定の届出が受理される等の事実があった後、譲渡代金が完済される前に譲渡人に相続が開始した場合に、当該農地は相続財産となるという点においては一審判決と同様の判断を示しつつ、その評価額は譲渡代金と同額（取引価額）で評価すべきとされたものである。そして農地の評価に関しては、「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、本件農地の評価における特別の事情の有無については、「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22条の法意に照らし合理的とはいえないというべきである。してみれば、本件土地の評価については、前記取引価額をもってすることが正当として是認しうる特別な事情があるとい

(13) 東京地裁昭和53年9月27日判決（訟務月報25巻2号513頁、税資102号551頁）

(14) 東京高裁昭和56年1月28日判決（訟務月報27巻5号985頁、税資116号51頁）

うべきであり、したがって、控訴人のこの点に関する主張は理由があり、これに反する被控訴人らの主張は採用することができない。」と判示し、相続税等の財産の評価において、初めて「特別の事情」という概念を認めた判決がなされた。

しかしながら、本事件における最高裁判決(昭和61年12月5日)⁽¹⁵⁾では、「たとえ本件土地の所有権が売主に残っているとしてみても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、上告人ら(・・・)の相続した本件土地の所有権は、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであって、本件において相続税の課税財産となるのは、売買代金債権(・・・)であると解するのが相当である。」と判示しており、これは相続財産は「土地」でその評価額は「取引価額」と判示する控訴審判決の理論構成を修正しているものと考えられる。

3 納税者の主張の主なもの

前述の裁判例における評価基本通達第6項の適否に関する主要な論点のほか、多くの裁判において、納税者側(原告)から、同通達第6項の適用に当たって、①相続税法第22条に規定する「時価」の算定の基礎等に主観的要素を考慮すべきではない、②国税庁長官の指示を受けていない、③予測可能性等について著しく制限される、④改正評価基本通達の遡及適用ではないか、などの観点からも相続税等の課税処分の違法性について主張がされているところであり、これらの点についても判決の内容を簡単に触れておくこととする。

(1) 主観的要素を考慮すべきでないという主張

相続税法第22条に規定する「時価」の算定の基礎や評価基本通達第6項に定める「著しく不相当」(特別の事情)の存否の判断に、相続税等の負

(15) 最高裁第二小法廷昭和61年12月5日判決(訟務月報33巻8号2149頁、税資154号781頁)

担回避目的の有無、財産の取得等についての経済合理性の有無や被相続人等の相続開始前後の諸事情などの主観的要素は考慮すべきではないとの主張が裁判の過程で原告側からなされている。

この点について、大津地裁平成9年6月23日判決⁽¹⁶⁾では、「時価を評価する際に相続開始前の被相続人及び原告の行為（ないし事情）を斟酌し、その経済的合理性や評価基本通達の趣旨との整合性の有無を判断するにあたって相続開始後の原告の行為や租税回避目的の有無を一つの基礎付け事実として考慮することはむしろ当然の事柄として許されるものと解される。」と判示しているところである。

(2) 国税庁長官の指示の存否

評価基本通達第6項では、評価基本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いう「実質的要件」と、国税庁長官の指示を受けて評価するという「手続的要件」とを定めており、同長官の指示を受けずに手続的要件を満たさないで行われた課税処分は、違法事由となるという主張である。

この主張に対して、多くの裁判では、評価基本通達第6項の定めは、その規定の仕方からして、行政組織内部における機関相互の指示、監督に關して定めた規定であり、国民と行政機関の関係について行政機関の権限の行使を制限する目的で定められたものではなく、同通達第6項に違反することから直ちに国民の権利、利益に影響が生じるものではないと判示し、納税者の主張は排斥されているところである⁽¹⁷⁾。

(3) 納税者の予測可能性等

これは、納税者からみた場合、どのような場合に評価基本通達に定める評価方式以外の方式によって評価されることとなるのか不明確であり、納税者の予測可能性や法的安定性を侵害し、課税庁の恣意的な評価を許容す

(16) 大津地裁平成9年6月23日判決 注(6)①参照

(17) 東京地裁平成11年9月29日判決（平成10年（行ウ）第4号）など 注(9)③参照

ることとなるという主張である。

この点に関しては、裁判例⁽¹⁸⁾では、「評価通達6に行政作用の統一、行政作用に関する国民の予測可能性の確保という目的があることを考慮しても、右の理が変わるものではない。」と判示している。このような判決内容からすると、いずれの事件においても、被相続人等が相続税等の負担回避スキームを実行し、租税負担の回避を図ることを主目的としていることから、裁判所は、納税者の主張を排斥しているのではないかと考える。

(4) 改正財産評価基本通達の遡及適用ではないかという主張

平成に入り相続税等における適正な「時価」の評価の観点から、いくつかの評価基本通達の一部改正が行われているが、例えば、第二同族会社の出資の評価に関し、平成6年改正による一部改正前の通達によると、取引相場のない株式の評価について純資産価額方式で評価する場合には、評価差額に対する法人税額等相当額を控除することとされていたところ、これを否定して課税処分することは、改正後の通達を遡及適用するにほかならない。したがって、このことは平等原則に違反するという主張である。

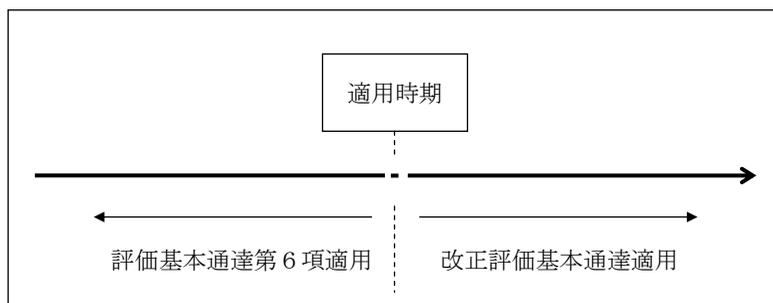
この点に関して、東京高裁平成13年3月15日判決⁽¹⁹⁾では、「平成6年6月27日改正前の評価基本通達においても、評価基本通達6の定めが置かれており、特別の事情がある場合においては、評価基本通達に定める評価方式以外の他の合理的な評価方式によることができたことは、先にみたとおりであって、取引相場のない株式等の時価の評価について、なんらの留保や条件を付することなく、当然に評価差額に対する法人税額等相当額を控除すべきものとされていたものではないのであるから、本件出資について法人税額等相当額を控除しないでその時価を評価したからといって、平成6年6月27日改正評価基本通達を遡及適用したことになるものではない。」とし、改正通達の遡及適用性について否定している。

(18) 東京地裁平成11年3月25日判決など 注(9)①参照

(19) 東京高裁平成13年3月15日判決 注(6)⑤参照

この遡及適用についての問題は、評価基本通達第2章以下の個別評価規定は、基本的には、財産一般についての原則的な評価方法を定めているにすぎないものであることからしても判決で示すような結論になるのではないかと考える。

また、近年発生した取引相場のない株式等に係る相続税等の負担回避に対しては、評価の適正化の観点から、主な通達改正として、平成2年改正及び平成6年改正が行われ、所要の整備を図ってきたところであるが、その改正通達の適用時期は、平成2年改正では、「平成2年9月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価に適用」、平成6年改正では、「平成6年8月1日以後・・・適用」とその適用時期が明示されており、評価基本通達第6項との関係では、次のような適用関係になるものと考えられ、遡及適用の問題は生じない。



4 財産評価基本通達第6項の意義

相続税等の課税価格の計算の基礎となる財産の評価については、昭和38年までは「富裕税財産評価事務取扱」により行われていたが、翌39年には「相続税財産評価に関する基本通達」が制定（平成3年の同通達の一部改正により「財産評価基本通達」に題名を変更）され、その後ほぼ毎年のように一部改正が行われ現在に至っている。

相続税法第22条では、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、

その財産の取得の時における時価による旨規定し、当該時価の意義については、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、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。」（同通達1(2)）旨定められている。そして、同通達の前段で定めている「時価」の概念については、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、つまり、客観的な交換価値を示す価額（客観的交換価額）であるということについては、判例、学説上も広く容認されているところである。

相続税等の課税対象となる財産は多種多様であり、しかもその財産の評価は必ずしも容易ではないことから、納税者間の課税の適正化・公平化の観点や納税者の申告の便宜などを考慮し、評価基本通達では各種財産の評価の原則及びその具体的評価方法を定め、課税庁部内の財産の評価に関する取扱いの統一化を図っている。具体的には、同通達第1章で「総則」として評価の原則を定め、第2章以下では「土地及び土地の上に存する権利」として宅地及び宅地の上に存する権利など各種財産の評価単位ごとの一般的・基本的な評価方法を定めている。そして、このような考え方は、同通達制定時の前文でも相続税等の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものである旨明らかにしているところである⁽²⁰⁾。

(20) 昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17「相続税財産評価に関する基本通達」の前文では次のように述べている。

「相続税および贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを下記のとおり定めたから、法令に別段の定めのあるものおよび別に通達するものを除き、昭和39年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産については、これにより取り扱われたい。」（下線は筆者が付したものである。）

なお、所得税法基本通達及び法人税法基本通達においても、同様の趣旨が制定時の前文で次のように述べられている。

「したがって、この通達の具体的な適用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」

しかしながら、近年のバブル崩壊による地価の急激な下落に加え、取引相場のない株式の評価方式など評価基本通達の隙間を利用した各種相続税等の負担回避事例などにみられたように、社会経済情勢の変化やあらゆる財産の状況を想定した評価方法等を予め定めておくことは現実的にも困難であり、評価基本通達に定める評価方法を形式的・画一的に適用した場合には、明らかに当該財産の客観的交換価値とは乖離した結果を導くこととなって、納税者間で著しく課税の公平を欠く場合も生じることが考えられる。評価基本通達で定められている各種財産の評価方法は、一定の理論的根拠（趣旨）の基に、原則的な評価方法を一般的基準として定めているにすぎないことから、元々このような状況（著しく不相当）が発生する可能性があることを想定し、同通達第6項の規定を設け、個々の財産の態様に応じた適正な時価の評価が行えるよう措置しているものと考えられる⁽²¹⁾。したがって、評価基本通達第6項の規定は、同通達第2章以下の各財産について個別の評価規定を適用して評価すると「著しく不相当」と認められる場合、即ち個別評価規定を適用して評価した価額と相続税法第22条に規定する「時価」との間に著しい乖離（格差）があると認められる場合に適用され、そのような著しい乖離があるときは、再度、相続税法第22条の「時価」評価の規定にたちかえて当該財産の「時価」を算出できるとする趣旨といえる^{(22) (23) (24) (25) (26)}。

(21) 横山恒美編「財産評価基本通達逐条解説」24頁、25頁

(22) 品川芳宣稿「租税法律主義の下における税務通達の機能と法的拘束力」（現代企業法学の研究－筑波大学大学院企業法学専攻十周年記念論集－）363頁、364頁

品川芳宣教授は、同記念論集の論文の中で、評価基本通達第6項と運用のあり方について、次のように述べておられる。

「具体的には、いわゆる評価基準制度における路線価方式によって宅地が評価される等の標準的な評価方法が採用されている。しかしながら、このような評価方法による評価額は、一種の基準価額ないし標準価額であって、ともすれば、前述の理念としての客観的交換価額から乖離することがあり得る。そして、その乖離が著しくなると、当該財産の評価額と取引価額（客観的交換価額）との開差を利用した租税回避行為も可能となる。」

「これは、第2章以下の各財産の統一的评价方法による評価額が著しく不相当と認

められる時には、客観的交換価額に近づけるための個別評価を行う趣旨であると解され、正しく財産評価基本通達上の限定条項である。」

「実体的要件たる「著しく不相当」とは、財産評価基本通達が相続税法22条に規定する「時価」を解釈・適用するための通達として存在しているものであるから、当該財産の通達上の評価額と客観的交換価額との開差が客観的にみて著しく不相当と認められる場合、すなわち、財産の客観的価値に関する事項に限定すべきであって、租税回避を企画したか否かというような主観的要素は本来当該判断の要素とすべきではないと考えられる。そのような租税回避事案は、相続税法64条の規定によって、税務署長が当該行為計算を否認すれば足りるものと考えられる。」

- (23) 桜井四郎著「現代税務全集－8 資産評価の税務」(昭和59年9月発行) 121頁、125頁

桜井四郎氏は、相続税財産評価通達に定める評価方法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とはどのようなものをいうかという点に関連して、次の二つのことが考えられるとしている。

- ① 財産評価の理論の上にとって当該財産の価額を相続税財産評価通達によって評価することが著しく合理性を欠くという場合
- ② 相続税財産評価通達に定める評価方法によって評価した価額が、当該財産の時価として考えられる価額に比して著しく不相当であるという場合

その中で、①の例として、相当の地代が支払われている場合の土地の評価について述べておられる。

- (24) 品川芳宣監修、前田忠章・大森正嘉編集「財産評価基本通達の疑問点」(平成14年3月発行) 38頁、39頁

土地の評価に関して、「評価時点(1月1日)以降、課税時期までの間に、地価が著しく下落するなどの理由により、路線価等に基づいた土地の評価額が、課税時期における土地の「時価」として適正でないということが、客観的に明らかとなった場合には、個別具体的に検討する必要がありますが、地価の下落という事情を考慮して評価できるものであると考えられます。なお、路線価等は、地価公示価格水準の80%程度で算定されていますので、1月1日から課税時期までの間に、20%を超える地価下落があった場合には、課税時期における時価が、路線価等を下回る結果となり、このような場合には、「著しく不相当と認められる」として、評価額を修正することが考えられます。そのほかの財産についても、種々の場合が考えられます」と、地価が著しく下落した場合をその例としてあげている。

- (25) 日本税理士会連合会編集、山本守之・守之会著「検証 税法上の不確定概念」(平成12年5月発行) 220頁、221頁

評価基本通達第6項の趣旨について、次のように述べている。

「評価通達総則6項(以下「総則6項」又は「本項」という。)は、同通達に定める評価方法で財産の時価を評価するというこの原則的な取扱いについての「但し書き」として存在する。すなわち、同通達の評価方式を定めるにあたって予測不能で

5 財産評価基本通達第6項の適用要件等

(1) 適用要件

評価基本通達第6項の規定は、前述のとおり、基本的には同通達第2章以下に定める個別評価規定を適用して評価した価額と相続税法第22条に規定する「時価」との間に著しい乖離があると認められる場合に適用されるべきものと考えらる。

更に、本章で概観した裁判の判決にみられるように、評価基本通達に定

あった要素によって、通達による評価方法の画一的な適用による評価が「著しく不相当」となる財産については、「国税庁長官の指示」によって、別の評価方法によって評価することができることを明らかにしている。相続税又は贈与税においても最も重要な財産の評価については、個々の財産が様々な状況の中に様々な状態で存在する個性の強いものであることから、一律な評価方法では捉え切れない状況、客観的交換価値からの乖離を想定しておく必要が生じる。それが、総則6項に「著しく不相当」という不確定な概念を持ち込まざるを得ない理由となる。」

(26) 大淵博義稿「「財産評価基本通達・総則第6項」の適用のあり方(上)」税理VOL. 39NO. 11 (1996. 9) 19頁、20頁

大淵教授は、評価基本通達第6項は、「租税回避行為の否認以上に、課税当局の「伝家の宝刀」として機能している実態にあるが、その適用については、課税の公平、それも、特別な相続税対策を講じない納税者との間の租税負担の公平の問題に加えて、同項の適用が広く適用されることにより評価通達の評価方法が否定される納税者と評価通達に定める評価方法に基づいて申告した納税者との間の実質的不公平の両面を包蔵しているという、特異な部面を持っている。」とし、「評価通達第6項は、租税回避行為の否認の結果による時価評価ではなく、時価評価の方法に関する規定であることは明らかであるが、それでは、どのような場合に、評価通達の評価方法によることが「著しく不相当」とされるのかという点が問題となる。同項が適用されるかどうかということの基準が明確にされることは、納税者の法的安定性と予測可能性においてきわめて重要である。この第6項が、評価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と解するのであれば、納税者の法的安定性や予測可能性を問題にする必要はない。筆者は、同項の創設当初は、このような趣旨の規定であったと解している」とし、創設当初の趣旨は、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であったと述べておられる。

められた評価方法を画一的に適用することによって、明らかに当該財産の客観的交換価値とは乖離した結果を招き、そのことが納税者間の実質的な租税負担の公平を著しく害し、相続税法の趣旨及び評価基本通達の趣旨に反することとなるなど、同通達の評価方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別な事情がある場合には、「時価」評価の適正化の観点から評価基本通達に定める評価方法以外の合理的な方法により評価額を算定することが許されると解すべきである。

したがって、評価基本通達第6項の規定は、同通達に定める評価方法により評価した価額が、相続税法第22条に規定する「時価」と比較して過大あるいは過小となる場合の双方に適用され、本章の1の(2)で述べたように、大別すると、①評価基本通達の定めによる評価方法が著しい社会経済情勢等の変化に則していないと認められる場合（具体的には、毎年、各国税局長等が定める「財産評価基準」（路線価等）の策定時に考慮されていなかった要因など）⁽²⁷⁾、②財産評価について一般的基準を定めている評価基本通達には法規的効力を有するとして（あるいは誤信して）同通達を適用して財産の評価を行い、相続税等の租税負担の回避を図っている場合⁽²⁸⁾の二

(27) 次のような場合に該当するのではないかと考える。

- ① バブル崩壊期にみられたような地価の急激な下落
 - ② 阪神・淡路大震災にみられたような大規模な地殻変動による土地についての地割れ、陥没、隆起などによる地価の急激な下落
 - ③ 平成14年5月29日に公布された土壌汚染対策法（平成14年5月法律第53号）により、土壌が特定有害物質（鉛、砒素、トリクロロエチレンなど）で汚染されているとして都道府県知事が指定区域を指定したことによる地価の急激な下落など
- (28) 小林栢弘稿「相続税法上の土地評価を巡る若干の問題について－負担付贈与通達の取扱いを中心として－」税務大学校論叢第21号215頁

小林栢弘氏は、同論文の中で、「評価基本通達及び評価基準が示す基準と市場価格との開差や株式等の評価手法を悪用した税逃れの方法が喧伝されているが、これは、現在の評価基本通達及び評価基準が、相続税法上の時価の絶対値を表わすものであり、かつ、同通達及び同基準が法規と同列の拘束力を有するものであるとの前提がある場合にのみその対策の有効性が保証されることになるのである。」とし、そして、「同通達及び同基準は、税務執行の便宜を考慮した単なる時価の目安を示

つの類型に区分けできるものとする。

そして、上記②の場合において、評価基本通達に定める評価方法によらないことが正当と是認されるような「特別の事情」があるかどうかについては、これまでの裁判例等も併せ考えると、次のような点（以下「認定基準」という。）について、総合的に検証し、判断すべきものとする。

イ 評価基本通達に定める評価方法による評価額と相続税法第22条に規定する「時価」（客観的交換価値）との間に著しい乖離があると認められるかどうか。

ロ 被相続人等が相続開始（贈与）の前後を通じて行った行為（方法）の背景や諸事情、その計画性及び実行した行為について経済的合理性が認められるかどうか。

ハ 他の相続等に係る相続税等の納税義務者と比較した場合、当該被相続人等が行った行為によって実質的な租税負担の公平を損なうことにならないか。

ニ 被相続人等が行った行為が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及び評価基本通達に定める評価方式を採用している趣旨に反することにならないか。

ホ 評価基本通達の定めによらない評価方式が相続税法第22条に規定する「時価」の概念からして合理的な時価の算定方式といえるかどうか。

しかしながら、この点に関し、相続税法第22条に規定する「時価」は客観的交換価値を示すものであり、当該時価の算定の基礎や評価基本通達第6項の適用のための「特別の事情」の存否の判断に、上記のような主観的要素は考慮すべきではないとの主張があるが、このような諸事情（主観的要素）は、評価基本通達の形式的な適用を排除するための要因として考慮しているものであって、財産の評価自体について考慮しているものではない。

すものに外ならず、時価としての絶対値を表わすものでないこと及び同通達及び同基準に行政先例法としての拘束性が存しないことは明らかである。」と述べておられる（同書282頁、283頁）。

く、相続税法第22条に規定する「時価」の算定は客観的要因に基づいて行われていることから、このような主張は採り得ないものとする。

また、財産の評価においては、同じ状態にあるものは同じように、異なる状態にあるものはその異なった状況に応じた評価方法を採用して評価することが相続税等の課税の公平性につながるものとする。

(2) 適用手続

評価基本通達第6項では、「・・・著しく不適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、下級行政庁（国税局、税務署）は、同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財産の価額の評価については、「国税庁長官の指示」を受けるとされている。

第3章の裁判例でみたように、国税庁長官の指示を受けずに評価基本通達に定める評価方式以外の方式で財産の評価をした事案に係る課税処分について、裁判所は、同通達第6項は、その規定の仕方からして、行政組織内部における機関相互の指示、監督に関して定めた規定であり、国民と行政機関の関係について行政機関の権限の行使を制限する目的で定められたものではなく、同通達第6項に違反することから直ちに国民の権利、利益に影響が生じるものではない、と判示しているが、このような考え方について、品川芳宣教授は、「①税務通達は法源ではなくても税務官庁の職員を法的に拘束するものであること、②税務通達に反する課税処分が信義則違反、平等原則違反に問われること、③総則6項の適用には国税庁長官の指示が必要であるから余程のことがない限り同項の適用はないであろうと予想する納税者側の予測可能性を保障する必要があること等を考えると、法的に問題があるものと考えられる。」⁽²⁹⁾と述べておられる。

確かに、通達発遣の根拠については、国家行政組織法（昭和23年7月法律第120号）第14条第2項で、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、そ

(29) 品川芳宣稿前掲書 347頁

の機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と規定されているように、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り、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない⁽³⁰⁾とされており、国税庁長官の指示を受けないで財産の評価額を算出してした課税処分についても、法律的には判決が示すような結論になるものとする。

しかしながら、平成5年に制定された行政手続法（平成5年11月法律第88号）第1条に規定されているように、同法は、行政庁の処分、行政指導及び届出に関する手続に関して共通する事項を定めることにより、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。）の向上を図ることを一つの目的としているところである。行政手続法では、税務行政手続については、広い範囲にわたって適用除外規定が設けられているが、税務行政においても同法の趣旨及び目的を踏まえてその適正な運用に努めていくことが求められており、問題となるような評価基本通達第6項の適用事案⁽³¹⁾は、極めて個別性が強いものと考えられるが、同法の制定の趣旨や昨今の社会情勢を考慮すると「国税庁長官の指示」を受けて評価する必要があることはもちろん、その指示の内容については、適正・公平な課税の実現、行政の透明性あるいは納税者の予測可能性等の観点からも、できる限り、具体的に公表していくという必要性が求められているのではないかと考える。

そして、通達の定めではあるが国税庁長官の指示を受けて評価することが行政の適正な手続を踏むこととなり、そのことが法の適正な手続（due

(30) 金子宏著「租税法（第八版）」110頁

(31) 行政庁の処分、行政指導及び届出に関する手続に関して共通する事項を定める行政手続法と評価基本通達第6項の規定とは直接的には関連しない。

process of law) の精神にも合致し、納税者の信頼が得られるのではないかと考える。

第4章 相続税の同族会社の行為計算否認規定及び財産評価基本通達第6項の適用関係

第1章及び第2章では相続税の同族会社の行為計算否認規定の沿革、意義及び適用要件並びに判決等について考察し、第3章においては評価基本通達第6項の適用に関する判決及び同項の意義等について概観したところである。本章では、これまでみてきた点を踏まえ、相続税等の同族会社の行為計算否認規定及び評価基本通達第6項の規定の適用関係について、私見ではあるが、一つの方向性を導き出したいと考えている。

1 適用関係

評価基本通達第6項の趣旨について、大淵博義教授が述べておられるように、「評価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時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」⁽¹⁾であったと解することについて（同項の創設当初（昭和39年）の趣旨がそのような内容であったかどうかは別として）は、納税者も含め大方の者は異存のないところであろう。そのような意味では、いわゆる近年発生したバブルの崩壊による土地の急激な下落局面における土地等の評価の問題がその代表的な例ではないかと思われる。しかしながら、課税庁としても、バブル期の崩壊前後に多額の借入金を原資として、不動産を取得し、不動産の実勢価額と相続税評価額との開差を利用し取得不動産の相続税評価額を超える借入金債務の創出や評価基本通達に定める取引相場のない株式等の評価方法の隙間を利用し、相続税等の負担回避を図る事例に対して、同項に定める「著しく不相当」（判決では「特別の事情」）という不確定概念について

(1) 大淵博義「「財産評価基本通達・総則第6項」の適用のあり方(上)」税理VOL. 39NO. 11 (1996. 9) 20頁

検証し、これらの財産の評価の適正化を図り、相続税等の課税の適正化を担保する必要性が生じたということも事実ではないかと考える。

ところで、次表の「相続税の同族会社の行為計算否認規定と財産評価基本通達第6項の適用関係」に掲げているとおり、評価基本通達第6項に定める「著しく不適當」（特別の事情）という概念に係る「認定基準」と相続税の同族会社の行為計算否認規定の一つの要件とされる「不当性の判断基準」を比較してみるとその要因には類似性があり、そのために両規定の適用関係が不明確になっていると考えられる。

このような不明確性は依然として残るものの、相続税の同族会社の行為計算否認規定の適用に当たっては、「同族会社の行為計算」が必要とされることはもちろんであるが、同規定は同族会社の行為計算という事実が存在する状態においては現実の租税回避に対処できない場合に当該行為計算を税務上否認の対象（現実になされた行為計算そのものには実体的変動は生じさせない。）とするものである。一方、評価基本通達第6項の規定は、当該行為計算を税務上否認しなくても当該行為計算という事実を認識しつつ相続税法第22条に規定する「時価」を算出することができる場合にその適用対象となるものと整理できるのではないかと考える。

このように考えると、先の大阪地裁平成12年5月12日判決で、「評価基本通達第6項の適用対象は、現実の状態を基礎としつつも、評価基本通達各則所定の方法以外の方法によることで適正な時価評価を行うことができる場合であり、相続税法第64条第1項の適用対象は、同族会社の行為・計算の結果、現実の状態を基礎とする限りは、相続税負担が不当に減少する結果を生じる場合である。」とする課税庁の主張の内容と一致するものではないかと考えている。

2 具体的な当てはめ

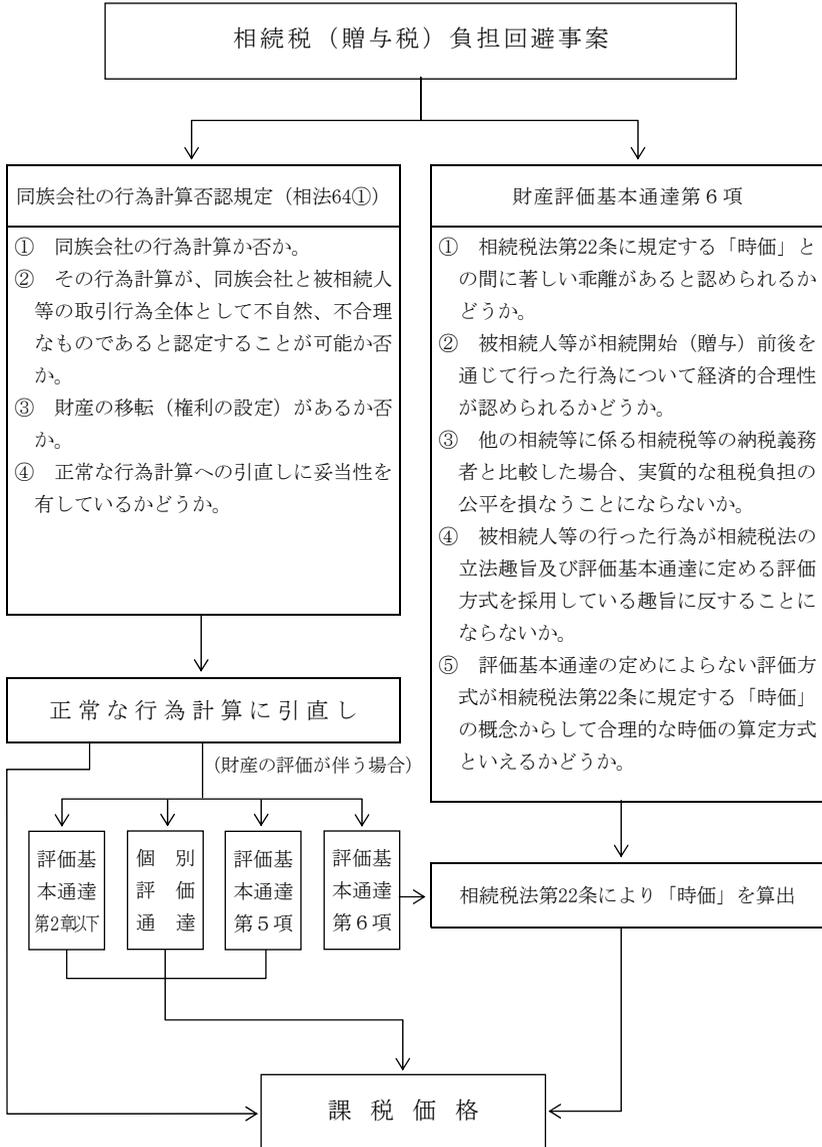
次表は、相続税（贈与税）の負担回避事案あるいは地価の急激な下落事案⁽²⁾に対する相続税の同族会社の行為計算否認規定と評価基本通達第6項の適用関係について、その考え方をフロー図にまとめたものである。

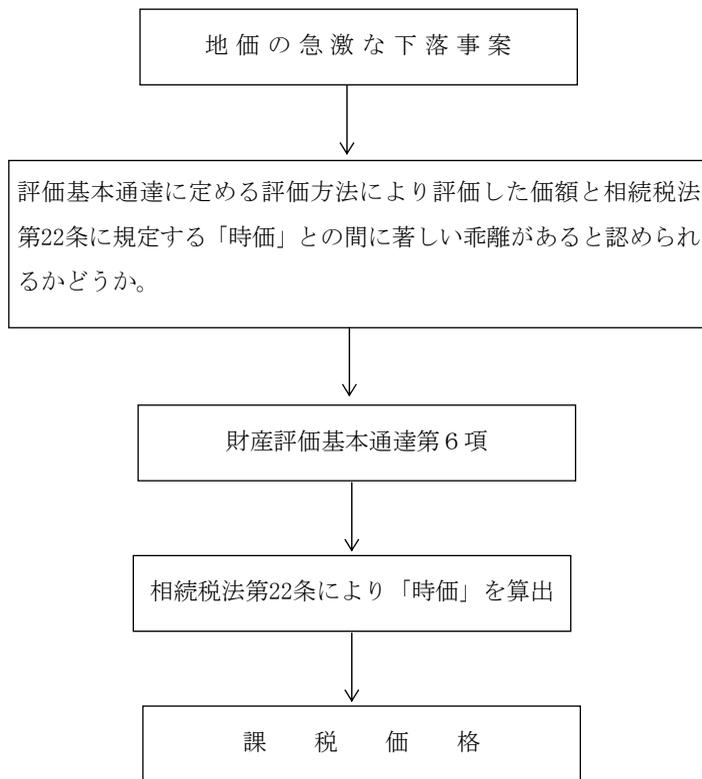
そこで、1の「適用関係」の考え方を前提として、第1章であげた例（「同族会社の特別の関係者が同会社に贈与した場合等は贈与とせず、貸金として計算することになる」第1章注(29)①）について、仮に相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用し得ると仮定した場合、既に同族会社に贈与されその履行も終了していることから、同族会社に贈与したという「贈与契約行為」を税務上否認しないで「贈与契約行為」を容認した場合には、相続財産として「貸金」（正常な行為計算の引直しが貸金で妥当かどうかは別として）の計上は困難であるし、評価基本通達第6項の適用の問題でもない。

また、先にみた大阪地裁平成12年5月12日判決の事件における被相続人と同族会社との間で締結した本件地上権設定契約に係る土地の評価について考えてみると、本件地上権設定契約という法的な権利関係が具体的事実として存在していることから、相続税法第23条の適用の問題となり、相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用して本件地上権設定契約を税務上否認しない限り、現行法上、是正できないこととなる。したがって、課税庁が、本件地上権設定契約について、相続税の同族会社の行為計算否認規定を適用したことには妥当性を有するものと考ええる。

(2) 第3章 注(27)参照

[相続税の同族会社の行為計算否認規定と財産評価基本通達第6項の適用関係]





終わりに代えて

増井良啓助教授は、先の大阪地裁平成12年5月12日判決の評釈の中で、相続税法第23条に規定する地上権を設定した土地の評価について、「歪み」がある旨指摘しておられる⁽¹⁾。確かに、地上権の評価の規定は、明治38年の相続税法制定の際に創設されたもので、昭和22年の相続税法の一部改正により、現行法のような地上権の設定された土地が自用地であるとした場合の価額に、当該地上権の残存期間に応ずる一定の割合を乗じて価額を算出する方法に改められている。その後、実体的な改正が行われていないことから、同条の法定評価の規定に「歪み」が生じてきていることも事実ではないかと考える。

建物の所有を目的とする借地権のように売買取引も多く存在する場合は、その実態を把握し、財産評価基準の作成過程において反映させることは容易であるが、地上権のように売買実例が極めて少ないという状況を踏まえるとその実態を把握（売買実例の収集など）することは難しく、相続税法第23条の基本的な改正にはなお相当の時間も必要と考えられ、本事件のように（建物ではなく構築物の所有を目的としている。）相当の地代が支払われている場合の地上権の評価については、同規定の適用対象から除外し、同法第22条の規定の適用対象とするという方法も一つの解決策ではないかと考えている。

本稿の問題に取り組み始めた頃は、各税の同族会社の行為計算否認規定の判決の分析や評価基本通達第6項に係る判決の分析等により、両規定の適用関係についてある程度の方向性が見出せるのではないかと楽観的な見方をしていたが、検討し始めてみると非常に難しい問題であることが判明し、私自身反省しているところである。

一応、私見としてまとめてみたつもりではあるが、課税庁に有利な点のみを採用し、裁判所の判示事項を組み換えただけで相続税の同族会社の行為計算否

(1) 増井良啓稿「相続税法64条1項を適用した事例（租税判例研究）」ジュリストNo. 1199 (2001. 4. 15) 114頁

認規定と評価基本通達第6項の適用関係は何ら明確化されていないという批判は承知の上での私見であることをお断りしておきたい。転じて、今後の訴訟社会の到来を見るにつけ、相続税法の整備はもちろんであるが、解決していかなければならないハードルが数多く残されているのではないかと考えている。この問題については、今後も更に検討を加えていきたいと考えている。

[参考] 判決一覧（特別の事情等に言及しているもの）

(1) 地価の急激な下落等による土地の評価

番号	判 決 年 月 日 等
①	平成11年8月30日判決 東京高裁平成9年（行コ）第151号（確定） 平成9年9月30日判決 東京地裁平成8年（行ウ）第115号
②	平成10年7月29日判決 東京高裁平成10年（行コ）第48号（確定） 平成10年2月24日判決 東京地裁平成8年（行ウ）第148号
③	平成10年3月18日判決 神戸地裁平成8年（行ウ）第10号（確定）
④	平成11年12月17日判決 東京地裁平成9年（行ウ）第32号
⑤	平成12年2月15日判決 水戸地裁平成10年（行ウ）第20号（確定）
⑥	平成12年2月29日判決 神戸地裁平成9年（行ウ）第27号
⑦	平成14年2月22日判決 千葉地裁平成12年（行ウ）第70号

(2) 相続開始直前の多額の借入金による不動産の取得

番号	判 決 年 月 日 等
①	平成5年10月28日判決 最高裁第一小法廷平成5年(行ツ)第78号(確定) 平成5年1月26日判決 東京高裁平成4年(行コ)第33号 平成4年3月11日判決 東京地裁平成2年(行ウ)第177号
②	平成5年3月15日判決 東京高裁平成4年(行コ)第93号(確定) 平成4年7月29日判決 東京地裁平成2年(行ウ)第184号
③	平成5年12月21日判決 東京高裁平成5年(行コ)第35号(確定) 平成5年2月16日判決 東京地裁平成2年(行ウ)第92号

(3) 第二同族会社の出資の評価

番号	判 決 年 月 日 等
①	平成12年7月13日判決 大阪高裁平成9年(行コ)第42号 平成9年6月23日判決 大津地裁平成8年(行ウ)第3号
②	平成10年9月29日判決 東京地裁平成8年(行ウ)第24号(確定)
③	平成12年10月31日判決 東京高裁平成11年(行コ)第260号(確定) 平成11年10月25日判決 横浜地裁平成8年(行ウ)第56号
④	平成11年12月13日判決 神戸地裁平成10年(行ウ)第23号(確定)
⑤	平成14年6月13日判決 大阪高裁平成12年(行コ)第64号 平成12年5月12日判決 大阪地裁平成8年(行ウ)第99号
⑥	平成14年6月28日判決 最高裁第二小法廷平成13年(行ツ)第161号(確定) 平成13年3月15日判決 東京高裁平成12年(行コ)第215号 平成12年5月30日判決 東京地裁平成9年(行ウ)第277号
⑦	平成12年7月5日判決 前橋地裁平成10年(行ウ)第3号
⑧	平成13年2月15日判決 東京地裁平成9年(行ウ)第193号(確定)
⑨	平成14年4月30日判決 東京高裁平成13年(行コ)第258号(確定) 平成13年11月2日判決 東京地裁平成10年(行ウ)第244号

(4) 配当還元方式による評価

番号	判 決 年 月 日 等
①	平成12年9月28日判決 東京高裁平成11年（行コ）第104号（確定） 平成11年3月25日判決 東京地裁平成9年（行ウ）第232号
②	平成12年9月26日判決 東京高裁平成11年（行コ）第222号 平成11年9月29日判決 東京地裁平成10年（行ウ）第39号
③	平成13年1月30日判決 東京高裁平成11年（行コ）第226号（確定） 平成11年9月29日判決 東京地裁平成10年（行ウ）第4号
④	平成12年2月23日判決 大阪地裁平成10年（行ウ）第20号（確定）
⑤	平成12年11月2日判決 大阪高裁平成12年（行コ）第33号 平成12年2月23日判決 大阪地裁平成10年（行ウ）第22号
⑥	平成12年10月27日判決 大阪高裁平成12年（行コ）第35号 平成12年2月29日判決 大阪地裁平成10年（行ウ）第19号
⑦	平成12年11月22日判決 大阪高裁平成12年（行コ）第34号 平成12年2月29日判決 大阪地裁平成10年（行ウ）第21号
⑧	平成12年3月27日判決 千葉地裁平成10年（行ウ）第66号（確定）
⑨	平成13年7月5日判決 東京地裁平成10年（行ウ）第105号

(5) 上場株式の売買と負担付贈与

番号	判 決 年 月 日 等
①	平成7年12月13日判決 東京高裁平成7年(行コ)第99号(上告取下げにより確定) 平成7年7月20日判決 東京地裁平成6年(行ウ)第321号
②	平成12年1月21日判決 東京地裁平成9年(行ウ)第288号(確定)

(6) 売買契約履行中の土地の評価

番号	判 決 年 月 日 等
①	昭和56年1月28日判決 東京高裁昭和53年(行コ)第75号(最高裁確定)