

相続税法第9条の「みなし贈与」について

—資本取引等を巡る課税関係を中心として—

古 谷 勇 二

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課される租税であり、原則として民法上の贈与契約を前提とするものである。相続税法においては、法律的には贈与により取得したとはいえないが、財産を取得した事実や経済的な利益を受けた事実によって、実質的に贈与と同様の経済効果が生ずる場合には、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与により取得したものとみなして贈与税の課税財産とする旨規定されている（相続税5条～9条の5）。

この「みなし贈与」については、相続税法に財産等に応じて個別的に規定されている。特に、同法9条では、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額について、当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨規定している。当該規定は、相続税法の他のみなし贈与課税を包括する規定であり、その内容は必ずしも明確ではないことから、本稿において、当該規定の適用範囲等について考察する。特に、増資や新株発行などの法人の資本取引等により株価や出資持分の価額が増加する場合等については、利益を受けた者、利益を受けさせた者が間接的な関係であり、どのような場合において利益を享受したといえるのか整理する必要がある。

2 研究の概要

（1）相続税法9条の趣旨

相続税法9条の規定については前述のとおりであるが、その趣旨は、贈与税の負担の適正を期するためには、法律的にそれが贈与による取得財産に該当しないものであっても、実質的にそれが贈与により取得したものと同じ効果を持つものについては、これを贈与による取得財産とみなして贈

与税を課すべきことが要請されることにある。例えば、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けたとすると、個人であれば、相続税法7条により財産の時価とその対価との差額について贈与税が課され、法人であれば、受贈益として法人税が課税される。また、法人である場合、この低額譲渡で当該法人の株主は、株式の価額の増加という利益を得ているのであるが、もし、これに対して贈与税が課されないとなると、法人を利用した相続税の租税回避が図られるおそれがある。このような租税回避を防止するために9条の規定は置かれていると考えられる。

当該9条の趣旨について述べた判決については、最近のものとして、東京高裁平成27年4月22日判決がある。当該判決において、「相続税法9条は、贈与契約の履行により取得したものとはいえないが、関係する者の間の事情に照らし、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与により取得したものとみなして、贈与税を課税することとしたものであると考えられる」と判示されている。

(2) 相続税法9条の適用要件について

次に、相続税法9条の条文の規定及び趣旨からその適用要件について、9条の条文からは、その適用に当たって「対価を支払わないで」又は「著しく低い価額の対価で」「利益を受けた場合」であり、そこには「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」が存在し、その者間で利益の授受があったことが必要であると考えられる。また、9条の趣旨からは、贈与契約の有無や租税回避の意図・目的の有無が問題となる。

イ 「対価を支払わないで」について

対価については、相続税法に法文上定められていないことから、一般的に、ある人がその財産、労力などを他人に与え、また利用させる場合に、その報酬として受け取る利益であると考えられる。また、その対価の支払いの事実については、実質的に支払いがあるかどうかにより判断される。

ロ 「著しく低い価額の対価で」について

相続税法には、7条から9条まで「著しく低い価額の対価」との用語があるが、その明確な判定基準については、現行の相続税法の法文上定められていない。所得税法では、著しく低い価額の対価により資産の譲渡がなされた時は、時価で譲渡したものとして譲渡所得を計算することとし、その場合の著しく低い価額の対価とは譲渡資産の2分の1に満たない額と定めている（所令169条）。相続税法においても、昭和33年までは7条の低額譲受けの場合に同様の判定基準が通達で定められていたが、このような画一的な基準を設けたことによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものであっても、対価の額が時価の2分の1以上であるという理由で、贈与税の課税ができないという課税上の不公平が生じたため、昭和34年の相続税法の改正を期に、この判定基準が廃止された。よって、「著しく低い価額の対価」に該当するかどうかについては、個々の具体的事案につき社会通念に従い、9条の課税の趣旨・目的に沿って合理的に判定すべきであると考えられる。

ハ 「利益を受けた場合」について

「利益を受けた場合」についても、どのような場合に「利益を受けた」というのか相続税法の法文上定めはないが、相続税法9条の趣旨の「贈与があつたのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合」から検討すると、「利益を受けた」とは、積極財産の増加又は債務という消極財産の減少を指すことが考えられる。

また、相続税法基本通達9-1においては、「おおむね利益を受けた者の財産の増加又は債務の減少があつた場合等をいい、労務の提供等を受けたような場合は、これに含まないものとする」との取扱いが定められており、裁判例においてもこのように解されている。

なお、この「利益を受けた場合」には、含み益であっても課税対象に含まれていると解されている。なぜなら、相続税とは、相続時点におけるすべての財産について課税されるものであり、贈与税が相続税の補完

税の性質があることの関係上、将来の相続財産を減少させるような財産・財産の価値の移転があれば、適切に贈与税を課税することが必要であるからである。

ニ 利益の授受があった（利益を受けた、受けさせた）関係について

相続税法9条は、その利益を受けた者が、その利益の価額に相当する金額をその利益を受けさせた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすとしていることから、結果的に利益を受けさせた者と受けた者が存在するのみでは不十分で、両者の間で利益を受けさせ、受けたという関係（対立承継関係）の存在がある場合に限って適用されるとする説がある。これに対して、同条が租税回避行為を防止するため税負担の公平の見地から設けられた趣旨に照らして、結果的に利益を受けさせた者と利益を受けた者が存在すれば十分であるとする説もある。

この二つの説については、東京高裁平成27年4月22日判決において、原告の納税者は、相続税法9条の規定は、「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との間に、対立承継関係の存する場合に限って適用されるべきである旨の主張をしたが、裁判所は、「原告らの主張するように限定して解すべき根拠となる文言は見当たらない」とし、「同条の趣旨からすれば、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』を含む関係する者の間の事情に照らし、同条の掲げる者の間での直接的な利益の授受がなくとも、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合には、同条の規定を適用することが許されると解するのが相当である」と判示した。

また、「利益を受けさせた者」から「利益を受けた者」へ「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」がある場合について、相続税法9条の適用があると考えられるが、この「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」とは、大阪高裁平成26年6月18日判決において、「同法9条の趣旨に鑑みれば・・・一方当事者の何らかの財産が減少し、他方当事者について財産の増加や債務の減少があったというだけでは、

およそ贈与と同じような経済的実質があるとは言い難いことは明らかであって、同条にいう『対価を支払わないで、・・・利益を受けた場合』というためには、贈与と同様の経済的利益の移転があったこと、すなわち、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで当該経済的利益を享受したことを要する」と判示がされている。

これらの裁判例から、まず、前述の二つの説については、利益を受けさせた者と利益を受けた者との間に、対立承継関係が必要との限定はされない。しかし、結果的に利益を受けさせた者と利益を受けた者が存在すれば十分であるともいい難い。

特に、法人を介して、間接的に経済的利益が移転する場合には、相続税法9条の趣旨に鑑み、利益を受けさせた者と利益を受けた者との関係する者の間の事情に照らし、直接的な利益の授受はなくとも、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実があれば、同法9条の適用があると考えられる。そして、ここで必要とされる「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」とは、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が、その一方当事者が失った経済的利益を享受することであろう。

また、ここでいう関係する者の間の事情というのは、東京高裁平成27年4月22日判決からすれば、法人の資本取引等により、法人を介して株主間等で経済的利益の移転が起こり、相続税法9条が適用される場面においては、その経済的利益の移転について、利益を受けた者、利益を受けさせた者に、その経済的利益が移転されるのに見合うだけの特別の関係が存在することが、一般的にいえるということであろう。また、その特別の関係というのは、相続税法9条が適用された裁判例において、親族の間において、その適用が認められてきたことに鑑みれば、親族間に代表されるような経済的利益の移転があっても不自然ではない関係性であると思われる。

ホ 贈与契約の有無

相続税法9条の適用に当たっては、贈与契約の有無を問わないのは、その趣旨からも窺われるところであるが、これに関して、裁判例においても同様の判示がされている。東京地裁昭和51年2月17日判決において、裁判所は、相続税法9条の規定の趣旨について、「私法上の贈与契約によって財産を取得したのでないが・・・実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無に拘わらず贈与に因り取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたもの」と判示している。

ヘ 租税回避の意図・目的の有無

相続税法9条の適用に当たって、同条の趣旨に租税回避行為の防止があると考えられることから、当事者に租税回避の意図・目的があったかどうか問題となる場合がある。このことについて、条文上には、「税負担を不当に減少させる」等の文言は含まれておらず、また、相続税法9条の適用に対する裁判例ではないが、同じみなし贈与の規定である同法7条の適用に関する判断の中で、東京地裁平成19年8月23日判決は、贈与税が相続税の補完税の性質を持つことと同条の趣旨から、「租税負担の回避を目的とした財産の譲渡に同条が適用されるのは当然であるが、租税負担の公平の実現という同条の趣旨からすると、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、・・・同条の適用があるというべきである」と判示した。同判決は、9条の適用の際にも参考となる。

ト 小括

相続税法9条によって、贈与により取得したとみなされるには、贈与の申込みやそれに対する承諾（贈与契約）は必要ないが、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で、当該経済的利益を享受したことを要すると考えられる。

また、経済的利益の移転に当たっては、贈与税が相続税の補完税であ

る性質を持ち、相続税法9条が租税回避行為の防止のための規定の一つであることに鑑みれば、その適用に当たっては、租税回避の意図・目的の有無は問われないが、その行為によって、利益を受けさせた者の将来の相続財産を減少させるような財産・資産の価値の移転がされる場合であろう。

なお、法人の資本取引等において、法人を介して、間接的に経済的利益が移転する場合には、相続税法9条の趣旨に鑑み、「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」を含む関係する者の間の事情に照らし、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実があれば、同条の適用があるものとする。

(3) 相続税法9条の適用可能性

法人の資本取引等で、相続税法基本通達に取扱いの定めのない、高額増資、同族会社間の資産移動、会社の合併及び会社の自己株式の取得の場合について、相続税法9条の適用可能性について検討する。

イ 高額増資

法人が増資を行う際に、1株当たりの時価よりも高い価額で発行価額を定めた場合、時価と払込金額との差額について、高額出資者から他の株主へ利益が移転すると考えられる。この高額増資については、相続税法基本通達9-2(2)の時価より著しく低い価額で現物出資があった場合と利益の移転が類似しており、相続税法9条の趣旨に鑑み、高額出資者と他の株主を含む関係する者の間の事情に照らし、高額出資者が経済的利益を失うことによって、他の株主が無償で経済的利益を得ることがいえれば、相続税法9条の適用があろう。

ロ 同族会社間の資産移動

同族会社間での財産の無償又は低額譲渡が行われた時に、当該同族会社の個人株主間において、経済的利益の移転があると認められ、相続税法9条の適用があるか否かについて検討する。個人が同族会社に財産を無償又は低額で譲渡した場合には、当該財産を譲渡した者から同族会社

の株主に対して、当該譲渡により、株式の価値の増加に相当する部分について、相続税法9条の適用があり、みなし贈与課税の対象となる。これに対して、法人間の無償等の財産の譲渡については、贈与税が個人から個人の贈与に対して課税されるものであり、相続税法9条が「当該利益を受けさせた者から」贈与により取得したものとみなすと規定されていることから、同族会社間での財産移転は、一義的には、当事者は同族会社であると考えられるため、両法人へ対する課税のみに留まり、受贈法人の個人株主には課税されていないと考えられる。

ただし、特定の個人株主が完全支配している同族会社については、意図して株式を介して資産価値を移動することが可能であることから、当該同族会社の株主について、株主総会の決議に「利益を受けさせる」との行為を見出し、当該経済的利益の移転に相続税法9条を適用することが考えられる。このように考えると、一方当事者は、利益を移転させた同族会社の株主となり、他方当事者は、利益を受ける同族会社の株主と考えられるので、無償等の取引により、資産を移転した同族会社の同族株主と資産の移転を受けた同族会社の株主を含む関係する者の間の事情に照らし、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者がその経済的利益を享受したといえれば、相続税法9条の適用があろう。しかし、この見解においても、株主総会の決議が必要なのは、事業の全部の譲渡又は一部の譲渡（会社467条）、会社分割（会社757条等）に限られることから、同族会社間での資産価値の移転があるすべての取引について網羅されているわけではないので何らかの立法措置が必要であらう。この立法措置としては、相続税法9条に「利益を受けさせた者」が同族会社に当たる場合は、当該同族会社の株主を「利益を受けさせた者」とみなす等との規定を加えることが考えられる。

ハ 合併

会社が合併するに当たり、その合併条件において、交付される対価の種類・総額等や割当てに関する事項で、消滅会社の株式1株に対して存

続会社の株式が何株割り当てられるかの比率（合併比率）は、一般的には合併当事会社のそれぞれの価値、すなわち企業価値の比較で算定されるものである。その企業価値の評価は、現実としては、合併当事会社の決算数値・将来計画数値などから導き出す純資産価値及び収益還元価値、他社との比較から算出する市場価値などが、企業評価の算定すなわち合併比率の根拠となっている。この合併比率の算定が適正に行われなかった場合、相続税法9条のみなし贈与の適用可能性があると考ええる。すなわち、消滅会社、もしくは、存続会社の企業評価（最終的には1株当たりの評価に当たる）が適正に行われなかった場合、合併比率がどちらかの株主に有利（反対側からすれば不利）に算出されることとなるため、有利に算出された分の利益が一方の株主から他方の株主に移転することが考えられる。この利益の移転は、合併の性質を消滅会社がすべての財産を現物出資し、存続会社が株式を発行し又は新設会社を設立されると考える見解（現物出資説）からすれば、相続税法基本通達9-2の（2）時価より著しく低い価額で現物出資があった場合の取扱いに準じるものと考えられるが、合併契約という会社間の行為により、合併がなされることから、一義的には、「利益を受けさせた者」が、一方の合併当事会社であることが考えられる。しかし、会社が合併するには、原則、各当事会社の株主総会の決議によって、合併契約の承認を受けなければならない（会社783条1項・同法795条1項、同法804条1項）、合併契約は、当該株主総会による承認を停止条件として成立する。このことから、前述の口の「同族会社間の資産移動」の場合と同様に、当該合併する一方の株主について、合併契約の承認に係る株主総会の決議に「利益を受けさせる」との行為を見出し、当該経済的利益の移転に相続税法9条を適用することが考えられる。

なお、各当事会社の株主構成が全く同じであれば、合併比率がどのようであっても、経済的利益の移転は起こらない。そうすると、当事者の株主が個人であり、合併比率が不適正で、合併する各当事会社の株主構

成が異なる場合には、各合併当事会社の株主等の間の事情に照らし、一方当事者（株主）が経済的利益を失うことによって、他方当事者（株主）が何ら対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で、当該経済的利益を享受したといえれば、相続税法9条の適用があると考えられる。

二 自己株式の取得

自己株式とは、「株式会社が有する自己の株式」をいい（会社113条4項）、会社が自社の発行した株式を取得すると、その結果、その株式は自己株式となる。

自己株式の取得及び保有については、平成13年6月の商法改正までは、会社の株主の相互間の平等を図るためや資本の維持等の理由により、原則禁止されていたが、平成13年6月改正において原則自由とされており、自己株式の取得等の弊害を防止するため、会社法上、手続及び分配可能額において規制が設けられている。

自己株式の法的地位として、まず、自己株式には、議決権その他の共益権を行使することができない（会社308条2項）。次に、自己株式には剰余金の配当請求権は存在せず（会社453条括弧書）、株主に対し募集株式を割り当てる場合にも自己株式に対しては割当てをすることはできない（会社202条2項括弧書）。

また、会計及び法人税法上においては、自己株式の取得により株主に対して交付した金銭等の帳簿価額相当額は、貸借対照表上、純資産の部（株主資本）から控除する形で表示され、保有自己株式は資産の部に計上されない。それは、自己株式の取得が剰余金の配当と並ぶ株主への財産分配の一方法であること、及び会社清算時まで自己株式を保有することも可能であることに鑑みると、上記株主に対して交付した帳簿価額相当額は、剰余金の配当と同様に株主資本を減少させる効果をもつと考えられる。

このような自己株式の法的地位等から、発行会社へ株式を譲渡した株主からすれば資産の譲渡であるが、発行会社からすれば、自己株式の取

得は資本等取引である。また、経済的な効果において、会社の純資産が減少させ、株主資本の減少を生ずることから有償減資に類似している。このことから、個人株主から時価より低い金額若しくは無償で発行会社へ自己株式を譲渡すれば、時価と譲渡価額の差額分の経済的利益が、譲渡した株主以外の株主へ移転することとなる。そして、発行会社へ株式を譲渡した株主と譲渡した株主以外の株主を含む関係する者の間の事情に照らし、一方当事者が経済的利益を失うことにより、他方当事者が何らの対価を支払わないで、当該経済的利益を享受したといえる場合には、相続税法9条の適用があろう。また、自己株式の取得に当たり、合理的な理由もなく時価より低い価額の対価等で発行会社が取得できるのは、株主間で利害関係が少ない同族会社を介した取引になるのではないかと考える。

3 結論

相続税法9条の適用要件として、その趣旨、法令の解釈及び裁判例等から検討したところ、相続税法9条により贈与により取得したとみなされるには、租税回避の意図・目的や贈与の申込み、それに対する承諾（贈与契約）は必要ないが、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で、当該経済的利益を享受したことを要し、法人の資本取引等において、間接的に経済的利益が移転する場合には、9条の趣旨に鑑み、「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」を含む関係する者の間の事情に照らし、贈与があったのと同様の経済的利益の移転があれば、相続税法9条の適用があるものとする。

そして、その適用要件から相続税法基本通達に取扱いが例示されていないケースで、法人の資本取引等である、高額増資、同族会社間の資産移動、合併及び自己株式の取得の場合について、相続税法9条の適用可能性を検討したところ、いずれのケースについても、株主間等で経済的利益が移転する場面が想定され、相続税法9条のみなし贈与が適用される可能性があるといえ

ると考える。

目 次

はじめに	122
1 研究の目的	122
2 本稿の構成	123
第1章 贈与税の意義と相続税法9条の概要	124
第1節 贈与税の意義	124
1 贈与税の概要	124
2 贈与税の意義	125
第2節 みなし贈与の概要	125
1 租税法上のみなし規定	125
2 みなし贈与の規定の概要	126
第3節 沿革	131
1 明治38年	131
2 大正11年	132
3 昭和13年	133
4 昭和22年	133
5 昭和25年	135
6 小括	136
第4節 相続税法9条の趣旨・適用要件	137
1 趣旨	137
2 適用要件について	138
第5節 租税法律主義との関係について	147
1 租税法律主義の意義	147
2 租税法律主義に係る裁判例	148
3 租税法律主義との関係について	150
第2章 相続税法9条の適用を巡る裁判例等	153
第1節 相続税法基本通達の取扱いについて	153

1	相続税法基本通達9-2 (株式又は出資の価額が増加した場合)	154
2	相続税法基本通達9-4 (同族会社の募集株式引受権)	156
3	相続税法基本通達9-6 (合同会社等の増資)	158
4	相続税法基本通達9-7 (同族会社の増資に伴う失権株に係る新株の発行が行われてなかった場合)	159
5	小括	160
第2節	相続税法9条の適用を巡る裁判例	162
1	同族会社に対する低額譲渡等	163
2	跛行増資等 (同族会社の募集株式引受権・増資に伴う失権株関係)	169
3	その他のみなし贈与に係る裁判例	181
4	小括	182
第3章	相続税法9条の適用可能性	183
第1節	株式の高額発行による増資	183
1	増資の概要	183
2	相続税法9条が適用される場合について	184
第2節	同族会社間の資産移動	186
1	同族会社間の資産移動の問題点	186
2	相続税法9条が適用される可能性について	187
3	同族会社の行為計算否認 (相続税法64条1項) の適用について	189
4	立法での対処について	191
第3節	会社の合併	191
1	合併の概要	191
2	相続税法9条が適用される場合について	193
第4節	会社の自己株式の取得	195
1	自己株式の概要	195
2	自己株式取得に際しての規制	196
3	自己株式の法的地位	198

4 自己株式の消却・処分	199
5 譲渡した株主・発行会社の課税関係	200
6 相続税法9条が適用される場合について	201
結びに代えて	203

はじめに

1 研究の目的

贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課される租税であり、原則として民法上の贈与契約を前提とするものである。相続税法においては、法律的には贈与により取得したとはいえないが、財産を取得した事実や経済的な利益を受けた事実によって、実質的に贈与と同様の経済効果が生ずる場合には、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与により取得したものとみなして贈与税の課税財産とする旨規定されている（相続税5条等）。

この「みなし贈与」については、相続税法に財産等に応じて個別的に規定されている。特に、同法9条では、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額について、当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨規定している。当該規定は、相続税法の他のみなし贈与課税を包括する規定であり、その内容は必ずしも明確ではないことから、当該規定の適用範囲等について明らかにする必要がある。

例えば、相続税法9条が適用される場合として、相続税法基本通達9-4では、同族会社の新株の発行時において、当該新株に係る引受権の全部又は一部が、親族等に与えられ、当該引受権に基づき新株を取得したときは、原則として、当該株主の親族等が、当該引受権を当該株主から贈与によって取得したものと取り扱うものとしている。これは、新株の引受けにより、旧株主の利益が当該株主の親族に移転したことを捉えて贈与とみなすものである。このような法人の資本取引等により特定の出資者の株式等の持分価額が増加する場合等については、特に、利益を受けた者、利益を受けさせた者が間接的な関係にあり、どのような場合において利益を授受したといえるのか整理する必要がある。

2 本稿の構成

相続税法9条の「みなし贈与」の適用関係について、どのような場合に、利益を享受し、贈与税の課税関係が成立したといえるのか裁判例及び学説等を基にこれらについて検討し、現行の法令・通達等における税務上の取扱いとの関係等について整理する。

具体的には、第1章において、みなし贈与の概要と沿革について概観し、相続税法9条の趣旨及び適用要件について検討する。また、租税法主義と相続税法9条との関係についても考察する。

第2章では、相続税法9条が適用される具体例である相続税法基本通達の取扱いについて法人の資本取引等の課税関係を中心に概観し、続いて、具体的に同条の適用があった裁判例について、資本取引等を巡る裁判例を中心に検討する。

最後に、第3章においては、法人の資本取引等で、相続税法基本通達に具体的に取扱いが示されていない高額増資、同族会社間の資産移動、合併及び自己株式の取得の場合について、相続税法9条の適用可能性について検討する。

第1章 贈与税の意義と相続税法9条の概要

第1節 贈与税の意義

1 贈与税の概要

(1) 贈与税の納税義務者・課税物件

贈与税とは、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である⁽¹⁾。贈与税の納税義務者は、贈与（死因贈与を除く⁽²⁾。）により、財産を取得した個人である。当該納税義務者が、無制限納税義務者である場合は、贈与によって取得した財産の全部について贈与税の納税義務を負い、制限納税義務者である場合は、贈与によって、取得した財産で日本国内にあるものについて納税義務を負う（相続税1条の4、2条の2）。また、贈与税の課税物件は、贈与によって取得した財産である。この財産については、相続税法上、定義や解釈の規定はないが、相続税法基本通達11の2-1に、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものすべてのものをいい、物権、債権及び無体財産権に限らず、信託受益権、電話加入権等や法律上の根拠を有しないものであっても、経済的価値が認められているもの（営業権等）が含まれる旨定められている。

(2) 贈与の意義

相続税法上の「贈与」については、特別に定義等の規定が置かれていないので、民法からの借用概念であると解されている。民法549条は、「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方と与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる」と規定しており、無償、片務、諾成の契約である。「贈与」というためには、自己の財産を相手に与えることが必要であり、贈与者が自己の財産実体を減少せしめるこ

(1) 金子宏『租税法〔第21版〕』617頁-618頁（弘文堂、2016）。

(2) 死因贈与については、贈与税ではなく、相続税の課税対象とされている（相続税1条の3）。

とによって、受贈者に財産上の利益を供与することを要する。すなわち、贈与者の自己の財産の実体を減少することと、それにより、受贈者に財産的利益が与えられることが要件である。したがって、労務の無償給付や物の無償使用の許与は通常は贈与とならない⁽³⁾とされる。

なお、「遺贈」とは、遺言によって自らの財産を無償で他人に与えることであり⁽⁴⁾、財産を無償で他人に与えるという点においては贈与と同様であるが、贈与税ではなく、相続税の対象とされている。

2 贈与税の意義

贈与税は、個人間の財産の無償移転たる贈与とその他低額又は無償による経済的利益の取得について課税される⁽⁵⁾。これに対して、相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、被相続人は、生前に相続人等に贈与することにより、財産の移転という相続等と同等の効果が得られる。そして、贈与税がない場合には、生前贈与をすることによって、相続税の課税を回避することができる。よって、贈与税は、相続税の課税逃れを防止する補完税としての性質を有しているといえる⁽⁶⁾。このことは、贈与税を単独の法律で規定するのではなく、相続税法の中に組み込まれていることからみとれる。

第2節 みなし贈与の概要

1 租税法上のみなし規定

「みなす」とは、ある事柄Aと性質を異にする他の事柄Bを一定の法律関係について、Aと同一視して、Aについて生ずる法律効果をBについても生

(3) 柚木馨・高木多喜男編『新版注釈民法(14)債権(5)』19頁(有斐閣、1993)。

(4) 内田貴『民法IV[補訂版]親族・相続』482頁(東京大学出版会、2004)。

(5) 橋本守次『ゼミナール相続税法[平成27年1月改訂版]』394頁(大蔵財務協会、2015)。

(6) 金子・前掲注(1)618頁。

じさせることをいう⁽⁷⁾。

租税法の中では、この「みなす」との文言が多く用いられている。例えば、所得税法では、9条2項において、「次に掲げる金額は、この法律の規定の適用については、ないものとみなす」とされ、同条1項9号に規定されている生活用動産の譲渡損失について「ないものとみなす」とされ、損益通算の問題は生じない。また、所得税法25条に「みなし配当」や、31条には「退職手当等とみなす一時金」等がある。法人税法においても、3条に「人格のない社団等は、法人とみなして・・・」との規定があり、他には、14条に「みなし事業年度」等の規定がされている。

相続税法においては、3条にみなし相続財産、4条に特別縁故者に対する相続財産の分与に対するみなし遺贈の規定があり、5条から9条の5までに「みなし贈与」の規定がある⁽⁸⁾。

この「みなす」との規定は、本来Aとは異なるBを、特定の法律の上では、Aとして取り扱うとのことであるから、同一の事物でないこと反証を許さず、一定の法律関係に関する限り、絶対的に同一視することとなる⁽⁹⁾。

2 みなし贈与の規定の概要

法的には、贈与によって取得したといえないが、贈与によって取得した財産と実質を同じくするため、課税の公平負担の見地から、贈与によって取得したものとみなして贈与税の課税の対象とされている財産又は権利があり、これをみなし贈与財産という⁽¹⁰⁾。相続税法にみなし贈与（財産）が設けられている趣旨として、東京地裁平成7年4月27日判決⁽¹¹⁾は、相続税法7条の適用に際し、その判断の中で「贈与税は、相続税の補完税として、贈与によ

(7) 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方[改訂第三版]』174頁（TKC出版、2014）。

(8) 相続税法9条の2から9条の5までは、信託に関する特例である。

(9) 泉美之松『税法条文の読み方—条文解釈の手引き—』126頁（東京教育情報センター、2004）。

(10) 金子・前掲注（1）621頁。

(11) 税資209号285頁。

り無償で取得した財産の価額を対象として課される税であるが、その課税原因を贈与という法律行為に限定した場合には、有償で、しかも、時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって、贈与税の負担を回避しつつ、本来、相続税の対象となるべき財産を生前に処分することで相続税の負担の軽減を図ることができることになり、租税負担の公平が著しく害されることとなる」と判示している。

みなし贈与財産の対象とされているのは、信託受益権（相続税9条の2～9条の5）、保険金（同法5条）、定期金（同法6条）、低額譲受による利益（同法7条）、債務免除等による利益（同法8条）及びその他利益の享受（同法9条）である。

（1）信託受益権

イ 適正な対価を負担せずに信託の受益者等となる者がある場合、その信託の効力が生じた時において、その信託の受益者等となる者は、その信託に関する権利をその信託の委託者からの贈与（当該委託者の死亡に基因して当該信託の効力が生じた場合には、遺贈）により取得したものとみなされる（相続税9条の2 1項）。

すでに、受益者等が存する信託について、適正な対価を負担せずに新たに当該信託の受益者等が存するに至った場合（相続税法9条の2 4項の適用がある場合を除く。）には、当該受益者等が存するに至った時において、当該信託の受益者等となる者は、当該信託に関する権利を当該信託の受益者等であった者から贈与（当該受益者等であった者の死亡に基因して受益者等が存するに至った場合には、遺贈）により取得したものとみなされる（相続税9条の2 2項）。また、すでに、受益者等が存する信託について、当該信託の一部の受益者が存在しなくなった場合において、適正な対価を負担せずに新たに利益を受けることとなった時にも、当該信託の一部の受益者等が存しなくなった時において、当該利益を受ける者は、当該利益を当該信託の一部の受益者等であった者から贈与（当該受益者等であった者の死亡に基因して当該利益を受けた場合には、遺

贈)により取得したものとみなされる(相続税9条の2 3項)。

また、受益者等の存する信託が終了した時に適正な対価を負担せずにその信託の残余財産の給付を受けるべき者(帰属すべき者)となった場合において、その信託の残余財産をその信託の受益者等から贈与により、取得したものとみなされる(相続税9条の2 4項)。

- ロ 受益者連続型信託に関する権利を受益者が適正な対価を負担せずに取得した場合は、最初の受益者は、委託者より、最初の受益者の次に受益者となる者は、最初の受益者より、贈与により取得したものとみなされる。ただし、委託者であった者の死亡に基因して最初の受益者が存するに至った場合には、遺贈により取得したものとみなされる。また、最初の受益者の次に受益者となる者は、最初の受益者から贈与により取得したものとみなされるが、その最初の受益者であった者の死亡に基因して次に受益者となる者が存するに至った場合には、遺贈により取得したものとみなされる。以後に受益者となる者についても同様である(相続税9条の2 1項～3項、同法9条の3)⁽¹²⁾。
- ハ 受益者等が存しない信託の効力が生ずる場合において、その信託の受益者等となる者がその信託の委託者の一定の親族であるときは、その信託の効力が生ずる時において、その信託の受託者は、その委託者からその信託に関する権利を贈与により取得したとみなされ、贈与税が課されることとなる(相続税9条の4)。この規定は、信託の受益者等が存しないこととなる場合には、受託者に対して法人税課税が行われることとなるが、このような仕組みを利用した相続税又は贈与税の課税回避に対応するために設けられている⁽¹³⁾。

(2) 保険金

生命保険契約又は損害保険契約の保険事故が発生した場合において、そ

(12) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法1』1087の3頁(第一法規出版、加除式)。

(13) 武田・前掲注(12)1089の2頁。

の契約の保険料の全部または一部が保険受取人以外の者によって、負担されたものであるときは、保険金受取人が取得した保険金のうち、保険金受取人以外の者が負担した保険料に対応する部分は、その保険受取人が、保険事故発生のときに、保険料を負担した者から贈与によって取得したものとみなされる（相続税5条）。

（3）定期金

定期金給付契約の定期金給付事由が発生した場合において、その契約に係る掛金又は保険料の全部又は一部が定期金受取人以外の第三者によって負担されたものであるときは、その定期金給付事由が発生した時において、定期金受取人が、その取得した定期金給付契約に関する権利のうち当該定期金受取人以外の者が負担した掛金又は保険料の金額の当該契約に係る掛金又は保険料で当該定期金給付事由が発生した時まで払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を当該掛金又は保険料を負担した者から贈与により取得したものとみなされる（相続税6条）。

（4）低額譲受による利益

著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があった時において、その財産の譲渡を受けた者が、その対価と譲渡があった時における財産の時価との差額に相当する金額を財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなされる。ただし、当該財産の譲渡が、その譲渡を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りではない（相続税7条）。

（5）債務免除等による利益

対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済による利益を受けた場合においては、

債務の免除、引受け又は弁済があつた時において、債務の免除、引受け又は弁済による利益を受けた者が、当該債務の免除、引受け又は弁済に係る債務の金額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を債務の免除、引受け又は弁済をした者から贈与（当該債務の免除、引受け又は弁済が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなされる。ただし、当該債務の免除、引受け又は弁済が、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、当該債務の全部又は一部の免除を受けたとき及び債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その債務者の扶養義務者によって当該債務の全部又は一部の引受け又は弁済がなされたときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうち、その債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りではない（相続税8条）。

（6）その他利益の享受

上記（1）から（5）の場合を除き、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額について、当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなされ、贈与税の課税対象とされる。ただし、遺贈により取得したとみなされる場合には、相続税の課税対象となる。しかしながら、その利益を受けさせる行為が、資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合に、その者の扶養義務者からその債務の弁済に充てるためにされるものである場合には、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされる金額のうちその債務を弁済することが困難である部分については、この限りではなく、贈与税又は相続税の課税対象としないこととされている（相続税9条）。

相続税法9条は、その規定ぶりから、他のみなし贈与を包括する規定であると考えられる。この相続税法9条の規定の趣旨及び適用要件等につい

ては、第4節で考察する。

第3節 沿革

我が国のみなし贈与の規定は、どのような経緯を辿り、現在の規定に至ったのであろうか。

我が国における相続税は、明治38年に日露戦争の戦時財政計画の一環として創設された。明治38年に施行された相続税法（明治38年法律10号）においては、贈与税としての課税の規定はなく、一定の生前贈与について相続税を課すとの規定が置かれていた。昭和22年に、新憲法の制定及び民法の抜本的な改正に伴い、それまで施行されていた相続税法は全文改正され、改正後の相続税法（昭和22年法律第87号）には、相続税の補完税の機能を有するものとして贈与税の規定が創設された。贈与税のみなし課税の規定が創設されたのもこの時である。その後、シャープ勧告を経て、昭和25年の改正で、相続税は、それまで採用されていた遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更され、それに伴い、みなし贈与課税の対象者が贈与者から受贈者に改められたが、基本的な制度は維持され、現代に至っている。本節においては、贈与税のみなし課税制度の沿革について、相続税法9条のみなし贈与を中心に、また、その他の関連する項目についても概観する⁽¹⁴⁾。

1 明治38年

我が国の相続税制度は、明治38年の相続税法の制定に始まる。当該制定された相続税法には贈与税の制度はなく、3条で相続開始前1年以内の贈与の価額を相続財産に加算し、また、23条において、推定家督相続人等に、当時登録税が課されていた不動産及び船舶以外の財産の贈与が500円を超える

(14) 本節においては、脚注に記載した文献のほか、以下のものを参考としている。
武田・前掲注(12)101-250頁。
桜井四郎『相続税』13-65頁（中央経済社、1959）。

場合について、遺産相続が開始したとみなされ、相続税が課されていた⁽¹⁵⁾。これらの規定は、相続税法に贈与に関する規定がなければ、生前贈与により、相続税課税を免れることが可能であるからであるが、当時の 23 条においては、遺産相続とみなす場合について、推定家督相続人及び推定遺産相続人等の特定の者に対する贈与に限定されていた⁽¹⁶⁾。

2 大正 11 年

大正 11 年に信託法（大正 11 年法律 62 号）が制定されたことに伴い、相続税法についてもこれに必要な改正が行われた。この改正によって、信託の受益権を与えられた者が、委託者の推定相続人等であるときには、贈与とみなし、遺産相続が開始したものとみなして相続税を課税する旨の規定が置かれた⁽¹⁷⁾。当該規定が、私法上の贈与でない財産の移転について相続税法上は

(15) 3 条及び 23 条に以下の規定が置かれていた。

第 3 条 被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ相続開始ノ際本法施行地ニ存ル相続財産ノ価額ニ相続開始前 1 年以内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス

- 一 公課
- 二 被相続人ノ葬式費用
- 三 債務

(以下略)

第 23 条 左に掲グル場合ニ於テ本法施行地ニ在ル不動産及船舶以外ノ財産ニ付為シタル贈与ノ価額カ 500 円以上ナルトキハ遺産相続開始シタルモノト看做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

- 一 被相続人カ推定家督相続人又ハ推定遺産相続人ニ贈与を為シタルトキ
- 二 分家ヲ為スル際シ若ハ分家ヲ為シタル後本家ノ戸主又ハ家族カ分家ノ戸主又ハ家族ニ贈与ヲ為シタルトキ

(以下略)

(16) 大正 15 年の改正（大正 15 年 3 月法律第 13 号）によって、遺産相続とみなす範囲を拡張して、親族に対し贈与したるものをすべて遺産相続とみなすとしている。

(17) 大正 11 年 4 月法律第 48 号をもって、23 条の 2 に次の規定が設けられた。

第 23 条ノ 2 信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クルヘキ権利ヲ有セシメタルトキハ其ノ時ニ於テ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ贈与又ハ遺贈シタルモノト看做シ第 3 条、第 20 条及前条ノ規定ヲ適用ス但シ不動産又ハ船舶ノ帰属スヘキ権利ニ付テハ前条ノ規定ヲ適用セス

贈与とみなすこととした最初の規定である。当時、この規定が導入された理由として、新たに信託法が制定された結果、信託により委託者が他人を受益者となすことは、あたかもその財産を贈与すると同一の結果に帰することとなるので、相続税法においては、信託行為を贈与と同一に取扱うこととし、もって相続税の脱税を防ぐ必要があると説明されている⁽¹⁸⁾。

3 昭和 13 年

相続税法について大幅な改正が行われた年である。不動産及び船舶の贈与が課税の対象とされ、みなし贈与の規定については、保険契約者と保険金受取人とが異なる生命保険契約について保険事故が発生したときは、その時に保険金額に相当する金額を保険契約者が保険受取人に贈与したものとみなす旨の規定等⁽¹⁹⁾が創設され、遺産相続の開始とみなされる贈与の範囲が拡張された。

4 昭和 22 年

戦後の憲法改正により、それまでの相続制度も家督制度も廃止された。これに伴い、相続税法も抜本的な改正が行われた。家督相続の制度が廃止されたに伴い、相続税法についても、家督相続に対する課税の制度を廃止して遺

(18) 大蔵省編『明治大正財政史（第7巻）』243頁（経済往来社、1957）。

(19) 郵便年金契約についても同様の規定が置かれた。該当する条項は以下のとおりである（昭和13年法律第47号改正）。

第23条ノ3 生命保険契約ニシテ保険金受取人カ保険契約者以外ノ者ナルトキハ
保険事故ノ生シタル時ニ於テ保険契約者カ保険金額ニ相当スル金額ヲ
保険金受取人ニ贈与シタルモノト看做ス但シ保険契約者ノ同一ナル保
険契約ニ基キ同一事故ニ因リ同一人ノ受取ル保険金ノ合計金額カ五千
円ヲ超ユル場合ニ於ケル其ノ超過額ニ相当スル金額ニ限ル

第23条ノ4 郵便年金契約ニシテ年金受取人カ年金契約者以外ノ者ナルトキハ年
金支払ノ事由発生シタル時ニ於テ年金契約者カ当該郵便年金ノ価額ニ
相当スル金額ヲ年金受取人ニ贈与シタルモノト看做ス但シ年金契約者
ノ同一ナル年金契約ニ基キ同一事由ニ依リ同一人ノ受取ル年金ノ価額
ノ合計額カ五千円ヲ超ユル場合ニ於ケル其ノ超過額ニ相当スル金額ニ
限ル

産相続に対する課税に一本化し、それまで親族間の贈与についてのみ課税していた相続税について、その課税範囲を拡張して、他人に対する贈与についても課税することとして贈与税が新たに創設された。当時の贈与税は遺産課税方式であったことから、贈与者に対して、一生を通じて贈与した財産の価額を累積して課税⁽²⁰⁾し、相続開始前2年以内に贈与された財産はこれを遺産に加算して相続税を課する制度であった。贈与税の創設は、贈与財産に対する課税を拡張し、相続税の補完税である機能を十分果たさせることとしたものである⁽²¹⁾。

また、この改正で、5条及び7条から12条⁽²²⁾までにみなし贈与の規定が置かれた。現行の相続税法9条の前身に当たるのは12条であり、次のように規定された。

第12条 第5条、第7条乃至前条に規定する場合の外、対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめた者が、その利益を受けしめた時において、利益の価額に相当する金額を利益を受けた者に贈与したものとみなす。

(20) 人の一生を通じての累積課税制度は、生前の贈与による相続税の負担回避を防止できる点で最も良い制度であるが、いささか理屈倒れで、到底長く実施できないとの評価がある。渡辺喜久造『税の理論と実際-理論編』260頁（日本経済新聞社、1959年）。

(21) 第92回帝国議会衆議院所得税法を改正する法律案外六件委員会議録（速記）第三回48頁（昭和22年3月22日）。前尾繁三郎政府委員は「相手方が親族であると他人であると問わず、すべての贈与に対して贈与税を課税するとともに、納税義務者を受贈者から贈与者に改めることとし、もって相続税の補完税たる機能を十分果たさせることとしたのであります。」との発言をしている。

(22) 12条以外の各条項に規定していたみなし贈与財産については次のとおりである。

- 5条 信託行為
- 7条 生命保険金
- 8条 定期金
- 9条 生前処分による寄付行為
- 10条 低額譲渡
- 11条 債務の免除

前項の規定の適用について必要な事項は命令でこれを定める。

現行法の9条の前身となる12条は当時から、みなし財産を特定せず、なんらかの利益を受けたときは贈与したものとみなされるとの規定となっている。また、「第5条、第7条乃至前条に規定する場合の外」と規定されていることから、贈与とみなす場合のうち、主なもの（財産）については個別的な規定を置き、それ以外の利益の享受については、12条で規定されており、当時の12条が現行法9条と同様に、他のみなし贈与の規定を包括するものとなっていたことがわかる。

5 昭和25年

昭和24年における「シャープ勧告」に基づき、相続税の課税制度が遺産課税方式から遺産取得課税方式に転換された。また、相続税、贈与税を一本化し、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した者に対し、その一生を通じて取得した財産を累積して課税する方式（一生累積課税）となった。そして、各相続人の負担合理化のために、配偶者控除、未成年者控除及び相次相続控除の制度が取り入れられた。この昭和25年の改正で、相続税法は全文改正され、相続税法12条のみなし贈与の規定は、遺産取得課税方式への転換に伴い、9条として次のように改められた。

第9条 第4条から前条までに規定する場合を除く外、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合は、遺贈）に因り取得したものとみなす。但し、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の

扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈に因り取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

その後、昭和 28 年に、税務執行の困難と負担の軽減の観点から一生累積課税が廃止され、それに伴い、再び相続税と贈与税の 2 本立てに戻された。相続税法 9 条については、形式的な改正は数回されたが、構造自体の変更はなく、現在に至っている。

6 小括

相続税法において、現行法 9 条のいわゆる「その他の利益の享受」が課税対象として規定されたのは、前述のとおり、戦後の昭和 22 年の相続税法の全文改正の時である。それまでの相続税法では、みなし贈与の規定は、信託・生命保険等についてのものであり、無償又は著しく低い価額の対価による利益の移転についての規定はなかった。そこで、昭和 22 年の改正に際し、贈与とみなすものうち、主な場合について個別的な規定を置き、それにあてはまらないその他の利益の享受について、包括的な規定を置いたと考えられる。

また、我が国の贈与税自体の沿革から、贈与財産に対して課税する際の論拠として、贈与財産それ自体、あるいは、贈与によって受贈者の得る経済的価値それ自体に着目するのではなく、「潜在的に相続財産を構成する財産を減少させることによる節税のインセンティブを減殺するために租税を課す」という理屈が存在してきたと考えられる⁽²³⁾。そもそも贈与税が導入された経緯が、相続税の補完税であったことの表れであるが、このことから、みなし贈与の制度もまた、最終的には相続税を補完するものであることがいえよう。

(23) 瀧圭吾「贈与税の位置づけ」税研 29 卷 3 号 28 頁 (2013)。

第4節 相続税法9条の趣旨・適用要件

みなし贈与の概要、その沿革について前節までにおいて概観してきた。本節においては、前節までを踏まえ、相続税法9条の趣旨及び適用要件について、条文の規定や裁判例等から考察する。租税法の解釈は、原則として文理解釈によるものであるが、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない⁽²⁴⁾。本節ではその点にも留意しつつ考察することとする。

1 趣旨

相続税法9条の趣旨については、贈与税の負担の適正を期するためには、法律的にそれが贈与による取得財産に該当しないものであっても、実質的にそれが贈与により取得したものと同一効果を持つものについては、これを贈与による取得財産とみなして贈与税を課すべきことが要請されることにある⁽²⁵⁾。例えば、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けたとすると、個人であれば、相続税法7条により、財産の時価とその対価との差額について贈与税が課され、法人であれば、受贈益として法人税が課税される。また、法人である場合には、当該法人の株主は、この低額譲渡で株式の価値の増加という利益を得ているのであるが、もし、これに対して贈与税が課されないとなると、容易に財産的価値が移動でき、法人を利用した相続税の租税回避が図られるおそれがある。このような租税回避を防止するために相続税法9条の規定は置かれていると考えられる。

相続税法9条の趣旨について述べた判決については、最近のものとしては、東京高裁平成27年4月22日判決⁽²⁶⁾がある。当該判決において、「相続税法9条は、贈与契約の履行により取得したものとはいえないが、関係する者の

(24) 金子・前掲注(1)115-116頁。

(25) 桜井・前掲(14)167-168頁。

(26) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85337) (平成28年6月24日最終閲覧)。

間の事情に照らし、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与により取得したものとみなして、贈与税を課税することとしたものであると考えられる」と判示されている。

2 適用要件について

次に、相続税法9条の条文の規定及び趣旨からその適用要件について検討する。9条の条文からは、その適用に当たって、適用を受ける者が「対価を支払わないで」又は「著しく低い価額の対価で」「利益を受けた場合」であり、そこには「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」が存在し、その者の間で利益の授受があったことが必要であると考えられる。また、9条の趣旨からは、贈与契約の有無や租税回避の意図・目的の有無が問題となる。

(1) 「対価を支払わないで」の意義

「対価」については、相続税法に法文上の規定が置かれていないことから、一般的には、ある人がその財産、労力などを他人に与え、また利用させる場合に、その報酬として受け取る利益であると考えられる。「対価を支払わないで」とは、贈与と同様にそのような給付の代償としての利益を支払うことなくということであろう。また、その対価の支払いの事実の有無は、実質的に支払いがあったかどうかにより判定される⁽²⁷⁾。

(2) 「著しく低い価額の対価」の意義

相続税法7条から9条まで「著しく低い価額の対価」との用語があるが、その明確な判定基準については、現行の相続税法の法文上定められていない。所得税法では、著しく低い対価により資産の譲渡がなされた

(27) 武田・前掲注(12)1033-1034頁。これに関連して、夫が妻名義の家屋について増改築費用を出捐し、増改築工事をした場合において、当該増改築部分は附合により妻の所有となり、相続税法9条の適用を受ける場合に該当するとされた事例において、夫が出捐した増改築費用につき、夫に妻が償還するに「応ずべき法律上償還請求権が成立するとしても、相続税法9条の規定の適用を排除すべき理由とはならない旨を判示した判決がある（東京地判昭和51年2月17日税資87号337頁）。

時は、時価で譲渡したものとして譲渡所得を計算することとし、その場合の著しく低い価額の対価とは譲渡資産の譲渡した時の価額の2分の1に満たない額である旨定めている（所令169条）。相続税法においても昭和33年までは、同様の基準が相続税法7条について通達で定められていた。しかし、このような画一的な基準を設けたことによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものであっても、対価の額が時価の2分の1以上であるという理由で贈与税の課税ができないという課税上の不公平が生じたため、昭和34年に相続税法基本通達が改正され、この判定基準が廃止された⁽²⁸⁾。贈与税（相続税法）についてのみ、この2分の1の基準が廃止された理由について、そもそも取扱いの根拠は所得税法の規定に求められていたが、贈与税関係について、その課税目的上必ずしも所得税法関係の取扱いと軌を一にすべき理由が見当たらず⁽²⁹⁾、みなし贈与は結局、贈与契約に基づかなくとも贈与と同じ効果をもたらすとみなすに足る場合が課税対象となるわけであるから、画一的な「低額」の取扱基準を設けることはむしろ不自然であり、より困難であるが、その場合によって、判定することが合理的であると考えられるからである⁽³⁰⁾。また、画一的な判定基準を設けることによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものであっても、その対価の額が画一的な判定基準であるという理由で贈与税が課税できないことになるのは、

(28) 武田・前掲注(12)1006頁。

(29) 東京高判昭和58年4月19日税資130号62頁においては、納税者は、相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価」とは、その譲受の対価が相続税評価額の2分の1を下回る場合をいうのである旨主張し、その根拠として、同条にいう「時価」が相続税評価額を指すことは確定した課税実務の取り扱いであること、所得税法59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）1項2号の「著しく低い価額の対価」は、「資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない金額」であること、国税徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に関する大阪地裁の判決が、時価のおおむね2分の1に満たない価額をもって「著しく低い額」と解するのが相当である旨判示していること等を挙げているが、裁判所は、所得税法59条、国税徴収法39条はそれぞれ理論的根拠、規定が置かれた趣旨が異なるものであることから、前記の主張は肯認することができないと判示している。

(30) 奥山尚「相続税法基本通達の改正について(II)」税経通信14巻5号162頁(1959)。

みなし贈与の趣旨から考えると妥当ではない⁽³¹⁾。

よって、「著しく低い価額の対価」に該当するかどうかについては、個々の具体的事案につき社会通念に従い、相続税法9条の課税目的にて合理的に判定すべきであると考えられる⁽³²⁾。

また、この「著しく低い価額の対価」の解釈については、相続税法7条（低額譲受）が適用される際に問題とされることが多い。東京地裁平成19年8月23日判決⁽³³⁾においては、親族間で相続税評価額により取引された土地の持分について、相続税法7条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当する否かの判定に当たっての解釈として、「…同条の適用対象になる事例の多くを占める個人間の取引においては、常に経済的合理性に従った対価の取決めが行われるとは限らないことを考慮し、租税負担の公平の見地からみて見逃すことのできない程度にまで時価との乖離が著しい低額による譲渡の場合に限って課税することにしたものであると解される。そうすると、同条にいう『著しく低い価額』の対価とは、その対価に経済的合理性のないことが明らかな場合をいうものと解され、その判定は、個々の財産の譲渡ごとに、当該財産の種類、性質、その取引価額の決まり方、その取引の実情等を勘案して、社会通念に従い、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行うべきである」と判示した。そして、当該判決においては、専らその取引による対価の取り決めが経済的合理性に適ったところに基づいて決定されたものか否かが判断要素の一つになっている⁽³⁴⁾⁽³⁵⁾。

(31) 武田・前掲注(12)1004頁。

(32) 武田・前掲注(12)1035頁。

(33) 判タ1264号184頁。請求認容。課税庁が控訴しなかったため、確定している。

(34) 小林栢弘「判批」税務通信3013号27頁（2008）。

(35) 宮脇義男「相続税法7条及び9条の適用範囲に関する一考察」税務大学校論叢65号332頁（2010, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/65/06/index.htm>）においては、「著しく低い価額の対価」のうちの『著しく』という文言の解釈は、所得税法のみなし譲渡課税におけるような『量的に』あるいは『割合的に』著しく低いことに重きを置くことと解するというよりも、むしろ、適正な時価よりも低いことが絶対的に『明白である』と解することにより重きを置いているように考えることができよう」と述

(3) 「利益を受けた場合」の意義

前述したとおり、相続税法9条の適用があるのは、「対価を支払わないで」又は「著しく低い価額の対価」で「利益を受けた場合」である。この「利益を受けた場合」については、経済的利益を狙いとしている⁽³⁶⁾。また、「利益を受けた場合」についても、どのような場合に「利益を受けた」というのか相続税法の法文上定めはないが、前述した9条の趣旨の「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合」とあることから、「利益を受けた」とは経済利益の移転に伴う利益の享受であり、その利益の享受は、具体的には、積極財産の増加はもちろんのこと、債務という消極財産の減少も指すことが考えられる。

また、相続税法基本通達9-1においては、「おおむね利益を受けた者の財産の増加又は債務の減少があつた場合等をいい、労務の提供等を受けたような場合は、これに含まないものとする」と取扱いが定められており、裁判例においてもこのように解されている⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾。

なお、この「利益を受けた場合」には、含み益であっても課税対象に含まれていると解されている。なぜなら、相続税とは、相続時点におけるすべての財産について課税されるものであり、贈与税が相続税の補完税の性質があることの関係上、将来の相続財産を減少させるような財産・財産の価値の移転があれば、適切に贈与税を課税することが必要であるからである。

べられている。

(36) 白崎浅吉＝桜井四郎『相続税法解説』193頁（税務研究会、1986）。

(37) 大阪地判平成24年6月1日税資262号順号11963 (<http://www.nta.go.jp/ntc/sos/hosiryu/kazei/2012/pdf/11963.pdf>)。9条の適用があるのは、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合であるところ、この「利益を受けた場合」とは、概ね利益を受けた者の財産（積極財産）の増加又は債務（消極財産）の減少があった場合等をいうものと解される」と判示している。

(38) 野原誠編『相続税法基本通達逐条解説』141頁（大蔵財務協会、2015）では、この相続税法基本通達9-1の取扱いについて、「これは、所得税においても、自己又は家族のためにする役務提供によって生ずる利益（帰属所得）については、所得税法は、所得（収入）と考えて課税対象することとはしていないことと平仄を一致させているものということができる」としている。

- (4) 利益の授受があった（利益を受けた・利益を受けさせた）関係について
 相続税法 9 条は、その利益を受けた者が、その利益の価額に相当する金額をその利益を受けさせた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすとしていることから、結果的に利益を受けさせた者と受けた者が存在するのみでは不十分で、両者の間で利益を受けさせ、受けたという関係（対立承継関係）の存在がある場合に限って適用されるとする説がある⁽³⁹⁾。これに対して、同条が租税回避行為を防止するため税負担の公平の見地から設けられた趣旨に照らして、結果的に利益を受けさせた者と利益を受けた者が存在すれば十分であるとする説もある⁽⁴⁰⁾。

この二つの説については、前述の東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決⁽⁴¹⁾において、原告である納税者は、相続税法 9 条の規定は、「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との間に、対立承継関係が存する場合に限って適用されるべきである旨の主張をしたが、裁判所は、「原告らの主張するように限定して解すべき根拠となる文言は見当たらない」とし、「同条の趣旨からすれば、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』を含む関係する者の間の事情に照らし、同条の掲げる者の間での直接的な利益の授受がなくとも、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合には、同条の規定を適用することが許されると解するのが相当である」と判示した⁽⁴²⁾。

また、「利益を受けさせた者」から「利益を受けた者」へ「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」がある場合について、相続税法 9 条

(39) 山田二郎「判批」租税判例百選 111 頁（1968）。

(40) 武田・前掲注(12)1036 頁。

(41) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85337) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧)

(42) 品川芳宣名誉教授は、第一審（東京地判平成 26 年 10 月 29 日裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84962) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧) の評釈で、当該判示について、「相続税法 9 条の文理上、本判決の判断は妥当なものと解される」と述べられている。品川芳宣「判批」T & A master597 号 25 頁（2015）。

の適用があると考えられるが、この「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」とは、大阪高裁平成 26 年 6 月 18 日判決⁽⁴³⁾において、「同法 9 条の趣旨に鑑みれば・・・一方当事者の何らかの財産が減少し、他方当事者について財産の増加や債務の減少があったというだけでは、およそ贈与と同じような経済的実質があるとは言い難いことは明らかであって、同条にいう『対価を支払わないで、・・・利益を受けた場合』というためには、贈与と同様の経済的利益の移転があったこと、すなわち、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで当該経済的利益を享受したことを要する」と判示がされている。利益を受けた者の財産の増加だけではなく、利益を受けさせた者の財産の減少と当該利益の関係にも着目し、利益を受けさせた者の財産が減少することによって、利益を受けた者の財産が増加するとの関係が必要であるということであろう。

これらの裁判例から、まず、前述の二つの説については、利益を受けさせた者と利益を受けた者との間に、両者の間で利益を受けさせ、受けたという関係（対立承継関係）が存在する場合に限定されない。また、結果的に利益を受けさせた者と利益を受けた者が存在すれば十分であるともいい難い。特に、法人を介して、利益の移転が間接的である場合は、9 条の趣旨に鑑み、「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」を含む関係する者との間の事情に照らし、直接的な利益の授受はなくとも、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実があれば、9 条の適用があると考えられる。そして、ここで必要とされる「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」とは、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が、その一方当事者が失った経済的利益を何ら対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で享受することであろう。

(43) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84728) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧)。死亡共済金を受給したことについて、一時所得を課税され、それに対し、納税者が当該死亡共済金は、相続税法 9 条のみなし贈与財産であると主張したが、認められなかった事案である。

また、ここでいう関係する者の間の事情というのはいかなるものであろうか。東京高裁平成27年4月22日判決では、相続税法基本通達9-2(4)の妥当性について述べる判示において、「当該譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であり、このことを踏まえると・・・」としていることや、原告（納税者）らが、個人が同族会社以外の法人にその資産を低額で譲渡した場合にも、相続税法9条の規定が適用されることになる結論は不当であり、このような不当な解釈が導かれる原因は、「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との間に「対立承継関係」がなくても同条の規定の適用があるという解釈を採用することによるものである旨の主張をしたことに対して、裁判所は、相続税法9条の規定が「同法4条から8条までの規定を補充する性格のものであることは、その文理から明らかであることに加え」「同法9条の趣旨に照らせば、同規定については、原告らが・・・主張するような一定の状況においては限られないが、関係する者に同法4条から8条までに規定する場合に類するような相応の事情があることを前提として、実質的にみて贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に適用があるものと解され、原告が主張するように個人が同族会社以外の法人に資産を低額で譲渡した場合につき当然にその適用があるものとは断じ難く、原告らの上記主張は採用し難いというべきである」と判示している。このことから考えると、法人の資本取引等により、法人を介して株主間で経済的利益の移転が起こり、相続税法9条が適用される場面においては、その経済的利益の移転について、利益を受けた者、利益を受けさせた者に、その経済的利益が移転されるのに見合うだけの特別の関係が存在するということが、一般的にいえることであろう。また、その特別の関係というのは、後述する法人の資本取引等について相続税法9条の適用が認められた裁判例において、親族間において、その適用が認められてきたことに鑑みれば、親族間に代表されるような経済的利益の移転があっても不自然ではない関係性であると思

われる。

(5) 贈与契約の有無

相続税法9条の適用に当たっては、贈与契約の有無を問わないのは、前述した同条の趣旨からも窺われる。そもそも実質的に贈与と同様の経済的利益が享受されるものについて、租税回避行為の防止や税負担の公平の見地より贈与とみなすとの規定であるため、当事者間に贈与契約がなくとも適用されるのは自明であると思われる。

贈与契約の有無に関して、裁判例においても同様の判示がされている。東京地裁昭和51年2月17日判決⁽⁴⁴⁾において、裁判所は、相続税法9条の規定の趣旨について、「私法上の贈与契約によって財産を取得したのではないが・・・実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無に拘わらず贈与に因り取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたもの」と判示しており、東京高裁平成9年6月11日判決⁽⁴⁵⁾及び前述の大阪高裁平成26年6月18日判決⁽⁴⁶⁾においても、同旨の判示がされている。

(6) 租税回避の意図・目的の有無

相続税法9条の適用に当たって、同条の趣旨に租税回避行為の防止があると考えられることから、当事者に租税回避の意図・目的があったかどうかの問題となる場合がある。このことについて、条文上には、「税負担を不当に減少させる」等の文言は含まれておらず、また、9条の適用に対する裁判例ではないが、同じみなし贈与の規定である相続税法7条の適用に関する判断の中で、東京地裁平成19年8月23日判決⁽⁴⁷⁾は、贈与税が相続税の補完税の性質を持つことと同条の趣旨から、「租税負担の回避を目的とした財産の譲渡に同条が適用されるのは当然であるが、租税負担の公平の実

(44) 税資87号337頁。

(45) 税資223号1002頁。

(46) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84728)
(平成28年6月24日最終閲覧)。

(47) 判タ1264号184頁。

現という同条の趣旨からすると、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、・・・同条の適用があるというべきである」と判示した。同判決は、9条の適用の際にも参考となると考える⁽⁴⁸⁾。

(7) 小括

相続税法9条によって、贈与により取得したとみなされるには、贈与の申込みやそれに対する承諾（贈与契約）は必要ないが、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で、当該経済的利益を享受したことを要すると考えられる。

また、経済的利益の移転に当たっては、贈与税が相続税の補完税である性質を持ち、相続税法9条が租税回避行為の防止のための規定の一つであることに鑑みれば、その適用に当たっては、租税回避の意図・目的の有無は問われないが、その行為によって、利益を受けさせた者の将来の相続財産を減少させるような財産・資産の価値の移転がされる場合であろう。

なお、法人の資本取引等において、法人を介して、間接的に経済的利益が移転する場合には、9条の趣旨に鑑み、「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」を含む関係する者の間の事情に照らし、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実があれば、相続税法9条の適用があるものと考えられる。

ところで、その利益を受けさせる行為が、資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合に、その者の扶養義務者からその債務の弁済に充てるためにされるものである場合には、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされる金額のうちその債務を弁済することが困難である部分についてはこの限りではなく、課税対象とならない。

(48) 同旨の裁判例として、仙台地判平成3年11月12日判時1443号46頁。また、金子宏名誉教授は、相続税法7条の規定の適用について、租税回避の意図の存否を問わないと解すべきであろうと述べられている。金子・前掲(1)622頁。

第5節 租税法律主義との関係について

本章では、みなし贈与の概要、沿革及び相続税法9条の趣旨、適用要件を中心に考察してきたが、相続税法9条は、他の相続税法上のみなし贈与の規定と異なり、具体的な事柄に関して規定しているものでなく、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益をうけた場合について、課税しようとするものであるから、いわゆる租税回避行為を防止するために設定された税法上の概括条項であり、租税法律主義の要請に反するという指摘がされているところである⁽⁴⁹⁾。本節においては、その指摘を踏まえ、相続税法9条と租税法律主義との関係について考察する。

1 租税法律主義の意義

租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則が租税法律主義である⁽⁵⁰⁾。租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的な課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会においては、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることの機能を有する⁽⁵¹⁾。租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」、「手続的保障原則」の四つを挙げることができ⁽⁵²⁾、相続税法9条との関係で問題となるの

(49) 北野弘久編『コンメンタール相続税法』79頁（勁草書房、1974）。

他に、「相続税法9条の規定は、どのような場合に、どのような原因で、どのような行為により、どのようなものに、どのような経済的な利益を与えた場合かについて、規定がないなど、不十分で」との指摘がある。山田熙・橋本能也『贈与の税務～その理論と実際』197頁（ぎょうせい、1994）。

(50) 金子・前掲注（1）73頁。

(51) 金子・前掲注（1）75頁。

(52) 金子・前掲注（1）76頁。

は、「課税要件明確主義」である。

「課税要件明確主義」とは、法律又はその委任の基に政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないことである。みだりに不明確な定めをなすと、行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ効果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないからである。したがって、租税法においては、行政法においての行政庁の自由裁量を認める規定は原則許されず、また不確定概念を用いることも慎重でなければならない。もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは必要な場合が少なくなく、ある程度は不可避であり⁽⁵³⁾、憲法 84 条の租税法律主義は、不確定概念の使用を全面的に禁止する趣旨ではないと解されている。学説は、一般に、価値概念ないし終局目的を内容とする不確定概念は別として、経験概念ないし中間目的を内容とする不確定概念については、それは解釈によって意味内容を明らかにしうるものであるから、それを用いることについて必要性和合理性が認められる限り、その使用は課税要件明確主義に反するものではないと解する傾向にある⁽⁵⁴⁾。

2 租税法律主義に係る裁判例

租税法律主義の「課税要件明確主義」が争われた裁判例として仙台高裁秋田支部昭和 57 年 7 月 23 日判決⁽⁵⁵⁾いわゆる秋田市国民健康保険税条例事件がある。同判決は、「課税要件法定（条例）主義」といっても、課税要件のすべてが法律（条例）自体において規定されていなければならないと、課税要件に関して、法律（条例）が行政庁による命令（規則）に委任することが一切許されないというものではなく、ただ、その命令（規則）への委任立法は、他の場

(53) 金子・前掲注 (1) 79 頁。

(54) 金子宏「租税法における学説と実務」ジュリスト 756 号 85 頁 (1982)。

(55) 行集 33 卷 7 号 1616 頁。秋田市は上告したが和解したため、最高裁の判断は示されていない。

合よりも、特に最小限度にとどめなければならないとの要請が働くものとして理解されるべきであるし、また、課税要件明確主義の下でも、課税要件に関する定めが、できるかぎり一義的に明確であることが要請されるのであるが、租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義の実現にとってやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである」としており、「許容されるべき不確定概念は、その立法趣旨などに照らした合理的な解釈によって、その具体的意義を明確にできるものであることを要する」としている。

また、この点について、東京高裁昭和 49 年 10 月 17 日判決⁽⁵⁶⁾は、「租税法律主義の原則が将来の予測可能性と法的安定の確保にあり、その立法並びに解釈が厳格でかつ能うかぎり明確であることを要するのは多言を要しないところであるけれども、他面租税法の公共性と公平負担の原則、それに由来する実質課税の原則も基本原理として看過することはできないのであり、租税法の解釈はこれら諸原則をふまえたうえでの総合的理解でなければならない。したがって、当該租税法規が単に抽象的であるとか、わかりにくいというだけで前記主義に反するものということではできず、右諸原則に則り法規の目的

(56) 行集 25 卷 10 号 1254 頁。当判決は、相続税法 66 条の適用に当たり、「公益を目的とする事業を行う法人」に医療法人が該当するか否か等が争われ、原告（控訴人）は、同条項に規定する「公益を目的とする事業を行う法人」及び「親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合」という内容が不明確であるから、当該規定は租税法律主義に反して無効であると主張したが、「適用・認定につき税務当局の裁量を許しているとか、あるいは白紙委任しているというごとくに曖昧・不明確なものということではできず、憲法の定める租税法律主義に違反するところはないというべきである」とし、請求を棄却した。

を的確に把握し、文言にとらわれることなく、その経済的、実質的意義を考慮し、かつ、立法技術をも勘案しながらその意図するところを合理的・客観的に解釈し、その法規が租税の種類、課税の根拠・要件を定めた規定として一般的に是認しうるものであれば、前記主義に反しないものというべきである。」として、租税法律主義の原則は、租税の公共性、公平負担の原則、それに由来する実質課税の原則、並びに租税立法上の技術をも考慮すべきことを指摘し、その規定が合理的、客観的に解釈しうる規定であれば、租税法律主義に反しないとしている。

これらの判決は、いずれも法規定の用語自体の抽象性からのみ租税法律主義を論ずるという見解を示しているのではなく、その規定の用語の意味する規制の内容との関連での当該規定の合理性、すなわち、その租税法に関する規定の合理的な解釈により、その意味内容を客観的に認識できるかどうかという点を考慮することを指摘しているといえる⁽⁵⁷⁾。

3 租税法律主義との関係について

(1) 相続税法 9 条に係る租税法律主義の裁判例について

相続税法 9 条の適用に関するもので、租税法律主義に反するか否かが争われた事案について、まず、最高裁昭和 38 年 12 月 24 日第三小法廷判決⁽⁵⁸⁾において、原告は、当時、通達に取扱いが示されていなかった合資会社の出資引受権に同条の適用を行ったことについて、規定のない事項についてなされた本件課税処分は租税法律主義に反し違憲である旨の主張をした。これに対して、最高裁は、本件課税処分の適否は相続税法 9 条の解釈問題であって、同条の解釈として、本件のような場合には贈与税納付義務があると解釈される以上、本件処分は法律に基づくものであって、所論違憲の主張は、その前提において既に理由がないと判示した。当該判決からは、

(57) 大淵博義「不確定概念と課税要件明確主義—役員給与の『不相当に高額な部分の金額』概念を中心として—」税経通信 52 巻 6 号 58 頁 (1997)。

(58) 裁判集民 70 号 513 頁。

相続税法9条の規定は、租税法律主義に反しない合理的な解釈ができることを示唆していると考えられる。

また、前述の東京高裁平成27年4月22日判決⁽⁵⁹⁾では、原告（納税者）らは、相続税法9条の『その他の利益の享受』というような概括条項は、租税法律主義の要請に反するという批判もある。課税要件明確主義の要請からも、同条は、法的安定性、納税者の予測可能性を害することのないよう、その適用範囲については合理的かつ限定的に解釈されるべきである」と主張したが、裁判所は、相続税法基本通達9-2(4)の定めが同法9条の規定に該当する場合の例示として適当なものであり、その内容も十分に具体的なものといえ、租税法律主義にもとるものとは解されず、また、同条の規定の趣旨等を租税回避行為の防止や税負担の公平の観点等により解釈したとしても、同規定の適用があると考えられる際に関係する者の間の事情に照らし、直ちに納税者の予測可能性、法的安定性を害する危険性があるとは認められないと判示し、納税者らの主張を排斥している。この判決からは、9条の規定の趣旨等から、同条が適用される際には、利益を受けさせた者、受けた者の間が特別な関係であることが一般であり、そのことを踏まえれば、直ちに納税者の予測可能性、法的安定性を害さないことが認められ、ひいては、課税要件明確主義に反しないと考えられる。

(2) 租税法律主義との関係について

前述したとおり、経験概念ないし中間目的を内容とする不確定概念については、それは解釈によって意味内容を明らかにしうるものであるから、それをを用いることについて必要性和合理性が認められる限り、その使用は課税要件主義に反するものではないと解すると考えられており、相続税法9条の規定についても同様に解することができるであろう。そして、相続税法9条に当てはめて考えると、同条の規定の趣旨等から、同条の規定がなければ、贈与と実質的に同様の経済的利益の享受に対して課税しえなく

(59) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85337) (平成28年6月24日最終閲覧)。

なることも考えられ、贈与税ひいては相続税の租税回避行為が容易になり、税負担の公平が保たれないことが想定される。そのことからすれば、相続税9条の規定には必要性が認められる。また、相続税法9条の裁判例等から、同条の適用については、合理的に解釈されていることからすると、その合理性も認められよう。よって、裁判例からも、相続税法9条の規定は課税要件明確主義に反していないと考えられよう。

第2章 相続税法9条の適用を巡る裁判例等

本章では、相続税法9条の適用を巡り争われた裁判例について、争われた取引、裁判所の判断等を法人の資本取引等に関する裁判例を中心に検討し、同条を適用するに当たっての解釈等について考察する。また、相続税法9条については、その具体的な取扱いが相続税法基本通達に定められており、その中に、法人の資本取引等に際して同条の適用がある場合についての規定もある。裁判の中では、相続税法基本通達で定められている取扱いについて適法か否かについて争われることも多いことから、まず最初に同通達が定めている取扱いについて概観し、同通達の取扱いにつき、裁判例においてどのような判断がされているのかについても考察する。

第1節 相続税法基本通達の取扱いについて

相続税法9条の適用がある場合については、さまざまな態様が考えられるが、比較的定型的な態様で取扱いを特定しておく必要のある場合については、その取扱いを相続税法基本通達に定めている⁽⁶⁰⁾。適用がある場合として、その取扱いを定めているのは、相続税法基本通達9-2（株式又は出資の価額が増加した場合）、9-4（同族会社の募集株式引受権）、9-6（合同会社等の増資）、9-7（同族会社の増資に伴う失権株に係る新株の発行が行われなかった場合）、9-8（婚姻の取り消し又は離婚による財産の取得があった場合）、9-9（財産の名義変更があった場合）、9-10（無利子の金銭貸与等）、9-11（負担付贈与等）、9-12（共有持分の放棄）及び9-13（信託が合意等により終了した場合）であるが、この中で、法人の資本取引等に係る取扱いについては、9-2（株式又は出資の価額が増加した場合）、9-4（同族会社の募集株式引受権）、9-6（合同会社等の増資）、9-7（同族会社の増資に伴う失権株に係

(60) 武田・前掲注(12)1036頁。

る新株の発行が行われなかった場合)である。本節では、この法人の資本取引等に係る取扱いについて概観する。

1 相続税法基本通達 9-2 (株式又は出資の価額が増加した場合)

相続税法基本通達 9-2 では、株式又は出資の価額が増加した場合で贈与税の課税対象とされるときについて、贈与者、その課税対象となる価額及びその課税の時期を明らかにしたものである⁽⁶¹⁾。同通達の定めは、「同族会社(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。以下同じ。)の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加したときにおいては、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとする。この場合における贈与による財産の取得の時期は、財産の提供があった時、債務の免除があった時又は財産の譲渡があった時によるものとする」とし、次に掲げる場合は、以下のとおりとなっている。

- ① 会社に対し無償で財産の提供があった場合 当該財産を提供した者
- ② 時価より著しく低い価額で現物出資があった場合 当該現物出資をした者
- ③ 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 当該債務を免除、引受け又は弁済をした者
- ④ 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 当該財産の譲渡をした者

この取扱いは、同族会社に対して、財産の無償提供等があった場合には、それだけ会社の含み資産は増加し、それにより、その会社の株式又は出資の価額が値上りし、その会社の株主又は社員が利益を受けることとなるから、その利益について相続税法 9 条の適用があるということである。ただし、現

(61) 野原・前掲注(38)143頁。

物出資の場合で、その出資財産の価額の圧縮が他の財産の出資者と同じであるとき、例えば、甲はA財産（10,000千円）を出資して額面1,000千円の株式を取得し、乙は財産B（20,000千円）を出資して額面2,000千円の株式を取得した場合には、各出資者ともその出資した財産の価額に応じて株式を取得したこととなり、贈与税の課税関係は生ずる余地はない。経済的利益を受けたこととなるのは、前記の例において、出資した財産の価額が異なるにもかかわらず、甲が額面1,000千円の株式を取得し、乙も額面1,000千円の株式を取得した場合などで、甲は乙から利益を受けたものとして取り扱われるというものである⁽⁶²⁾。

なお、相続税法基本通達9-3では、同族会社の取締役、業務を執行する社員その他の者が、その会社が資力を喪失した場合において同通達9-2の上記①から④までに掲げる行為をしたときは、それらの行為によりその会社が受けた利益に相当する金額のうち、その会社の債務超過額に相当する部分の金額については、同通達9-2にかかわらず、贈与によって取得したものとして取り扱わないものとする旨規定しており、会社が資力を喪失した場合は、法令に基づく会社更生、再生計画認可の決定、会社の整理等の決定手続による整理のほか、株主総会の決議、債権者集会の協議等により再建整備のために負債整理に入ったような場合をいうとされている。これは、資力を喪失した会社に相続税法基本通達9-2の財産の無償提供、現物出資、債務の免除や引受け、弁済又は低額譲渡があったことによって消滅した債務超過に相当する部分については、マイナスの財産が減少したのにすぎず、株式等の価額が積極的に増加したことにはならないので、課税対象とならないことを明らかにしたものである⁽⁶³⁾。

この相続税法基本通達9-2の中で列挙されている上記①～④の取扱いについて、資本取引である②の低額による現物出資があった場合についての取扱いは妥当であるが、損益取引である①会社に対する財産の無償提供、③会

(62) 野原・前掲注(38)143頁。

(63) 野原・前掲注(38)145頁。

社に対する債務免除等、④会社に対する低額譲渡については合理性を欠くと
の指摘がある⁽⁶⁴⁾。その指摘の骨子は、「損益取引」に基因して、同社の株主
に生じたのは「評価益」であって、その「評価益」は、株主としての反射的
な効果であり、経済的利益が移動したとはいえない、「株式の評価益に過ぎな
い場合は相続税法9条の『利益』に当たらず、みなし贈与として贈与税を課
税される理由がない」というものである。その指摘については、東京高裁平
成27年4月22日判決⁽⁶⁵⁾において、納税者が同様の主張をしており、当該主
張について裁判所が判示しているので、次節における当該裁判例の検討の中
で言及する。

2 相続税法基本通達9-4（同族会社の募集株式引受権）

相続税法基本通達9-4は、同族会社が新株の発行（当該同族会社の有す
る自己株式の処分を含む。）をする場合において、当該新株に係る引受権（以
下、「募集株式引受権」という。）の全部又は一部が会社法第206条各号（募
集株式の引受け）に掲げる者（当該同族会社の株主の親族等（親族その他法
施行令第31条に定める特別の関係がある者をいう⁽⁶⁶⁾。以下同じ。）に限る。）
に与えられ、当該募集株式引受権に基づき新株を取得したときは、原則とし
て、当該株主の親族等が、当該募集株式引受権を当該株主から贈与によって
取得したものと取り扱うものとする。ただし、当該募集株式引受権が給
与所得又は退職所得として所得税の課税対象となる場合を除くものとする旨
定めている。当該通達の定めは、同族会社が、新株を発行又は同族会社が有
する自己株式を処分する際における新株又は同族会社が有する自己株式に係

(64) 山田熙「法人への贈与等と株主へのみなし贈与—相基通9-2の検討—」税務事
例研究27号87-93頁（1995）。

(65) 裁判所ウェブサイト（http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85337）
（平成28年6月24日最終閲覧）。

(66) 相続税法施行令31条（同族関係者の範囲等）は、特別の関係がある者として、①
株主と内縁関係にある者及びその者の親族で生計を一にしているもの、②株主たる個
人の使用人及び使用人以外の者で、その個人から受ける金銭等で生計を維持している
者並びにそれらの親族で生計を一にしているものを掲げている。

る引受権に関し、贈与により取得したものとして贈与税の課税対象となることを示したものである⁽⁶⁷⁾。

この募集株式引受権の付与は、新株の発行又は処分する自己株式を引き受ける者の募集において、株主に株式の割当てを受ける権利を与えることができることとされている（会社 202 条 1 項⁽⁶⁸⁾）。したがって、募集株式引受権は、常に株主に与えられるものとは限らず、第三者に与えられることもある。なお、公開会社⁽⁶⁹⁾以外の株式会社が株主以外の者に新株を発行又は自己株式の処分する場合は、株主総会の決議によらなければならない（会社 199 条 2 項）、また、株式会社が株主以外の者に対し、特に有利な金額をもって新株の発行又は自己株式の処分する場合には、株主総会の決議が必要とされている（会社 199 条 2、3 項、200 条 1 項、201 条 1 項）。しかし、同族会社は株主が少数でしかも特定の同族グループで支配されていることから考えると、その決議を得ることも容易であろうし、また決議の手続がとられなかったといって新株の発行又は自己株式の処分の差止請求（会社 210 条）などがなされるということは極めて少ないものと思われる。

この取扱いにおいて、同族会社で募集株式引受権の付与について課税問題が生ずるのは、株式の価額より新株の発行価額又は自己株式の処分価額が低く、その権利に経済的価値が生ずる場合である。この新株の発行は法人の行為として行われるものであるが、同族会社の場合であって

(67) 野原・前掲注 (38) 145-146 頁。

(68) 会社法 202 条（株主に株式の割当てを受ける権利を与える場合）1 項

株式会社は、第 191 条第 1 項の募集において、株主に株式の割当てを受ける権利を与えることができる。この場合においては、募集事項のほか、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 株主に対し、次条第二項の申込みをすることにより当該株式会社の募集株式（種類株式発行会社にあつては、当該株主の有する種類の株式と同一の種類のもの）の割当てを受ける権利を与える旨

二 前号の募集株式の引受けの申込みの期日

(69) その発行する全部又は一部の株式の内容として譲渡による当該株式の取得について株式会社の承認を要する旨の定款の定めを設けていない株式会社をいう（会社 2 条 5 号）。

は、その募集株式引受権の利益が給与所得又は退職所得として所得税の課税対象となるものを除き、その旧株主と新株主とが親族等の関係にあるときは、その含み益の移行について、個人間の贈与があったものとして取り扱うというものである⁽⁷⁰⁾。

したがって、この募集株式引受権の付与が旧株主に平等に行わなかった場合又は失権株に係る募集株式引受権の再付与があった場合におけるその募集株式引受権の利益に対する課税関係は以下のとおりである⁽⁷¹⁾。

- ① 給与所得又は退職所得として所得税の課税対象とされるもの
- ② ①に該当しない場合で、旧株主と新株又は自己株式を引き受けた者が親族等の関係にあり、かつ、その発行会社が同族会社の場合は、贈与により取得したのものとして贈与税の課税対象とされる。
- ③ ①と②のいずれにも該当しない場合は一時所得として課税される。

なお、当該取扱いについては、会社法（平成 17 年法律第 86 号）の創設により、株式会社の新株の発行手続等について、新株の発行の手続と自己株式の処分手続が一本化され、それまでは新株の発行の手続の取扱いを定めていたものが、それに合わせて、自己株式の処分に係る引受権についても、贈与により取得したのものとして贈与税の課税対象となることを明らかにするため、平成 18 年に一部改正された。

3 相続税法基本通達 9-6（合同会社等の増資）

同族会社である合同会社及び合資会社においては、同族会社である株式会社の場合と同様に他の社員又は社員の親族等に利益を与える目的で不平等に出資引受権を与えられ得る。そのような場合について、相続税法基本通達 9-6 は、同族会社である合同会社及び合資会社が資本を増加する場合においても、相続税法基本通達 9-4 等に準じて取扱うことを定めている⁽⁷²⁾。

(70) 野原・前掲注 (38) 146-147 頁。

(71) 野原・前掲注 (38) 147 頁。

(72) 野原・前掲注 (38) 153 頁。

4 相続税法基本通達 9-7 (同族会社の増資に伴う失権株に係る新株の発行が行われてなかった場合)

相続税法基本通達 9-7 は、同族会社の新株の発行に際し、会社法 202 条 1 項の規定により株式の割当てを受ける権利（以下、この項において「株式割当権」という。）を与えられた者が株式割当権の全部若しくは一部について同法 204 条 4 項⁽⁷³⁾に規定する申込みをしなかった場合又は当該申込みにより、同法 206 条 1 号⁽⁷⁴⁾に規定する募集株式の引受人となった者が同法 208 条 3 項⁽⁷⁵⁾に規定する出資の履行をしなかった場合において、当該申込み又は出資の履行をしなかった新株（以下、「失権株」という。）に係る新株の発行が行われなかったことにより、結果的に当該同族会社の有する自己株式の数を除いた新株の発行前の当該同族会社の発行済株式の総数に対する新株の発行により出資の履行があった新株の総数の割合を超えた割合で新株を取得した者があるときは、その者のうち新株の全部の取得をしなかった者及び結果的に新株発行割合に満たない割合で新株を取得した者（以下、「失権株主」という。）の親族等については、当該失権株の発行が行われなかったことにより

(73) 会社法 204 条（募集株式の割当て） 4 項

第 202 条の規定により株主に株式の割当てを受ける権利を与えた場合において、株主が同条第 1 項第 2 号の期日までに前条第 2 項の申込みをしなないときは、当該株主は、募集株式の割当てを受ける権利を失う。

(74) 会社法 206 条（募集株式の引受け） 1 号

次の各号に掲げる者は、当該各号に定める募集株式の数について募集株式の引受人となる。

一 申込者 株式会社の割り当てた募集株式の数

(75) 会社法 208 条（出資の履行）

募集株式の引受人（現物出資財産を給付する者を除く。）は、第 202 条第 1 項第 4 号の期日又は同号の期間内に、株式会社が定めた銀行等の払込みの取扱いの場所において、それぞれの募集株式の払込金額の全額を払い込まなければならない。

2 募集株式の引受人（現物出資財産を給付する者に限る。）は、第 199 条第 1 項第 4 号の期日又は同号の期間内に、それぞれの募集株式の払込金額の全額に相当する現物出資財産を給付しなければならない。

3 募集株式の引受人は、第 1 項の規定による払込み又は前項の規定による給付（以下この款において「出資の履行」という。）をする債務と株式会社に対する債権とを相殺することができない。

(4 項以下省略)

受けた利益をその者の親族等である失権株主のそれぞれの所有する価値の減少部分に対応する金額を親族等である失権株主のそれぞれから贈与によって取得したものとして取り扱うものとしている。

同族会社の発行に際して、株主にその所有株式数に比例して株式割当権を与えた場合において、株主のうちにその株式割当権に株式割当権に係る新株の全部又は一部の申込み又は引受けをしなかった者があるときに、その申込み又は引受けをしなかった新株に係る株式割当権がその株主の親族に与えられた場合の取扱いは、前述した相続税法基本通達9-4に定められているとおりであるが、失権株の発行を取りやめた場合にも、その株式割当権に係る新株の申込み又は引受けをしなかった株主の有している株式の価値の減少により、他の株主が利益を受けることとなる。この場合の経済的効果は、相続税法基本通達9-4に定められた取扱いと異なることはないから、同通達9-7の取扱いが定められている⁽⁷⁶⁾。

5 小括

相続税法基本通達9-2、9-4、9-6及び9-7について、その取扱いを概観したが、それぞれの取扱いに共通するのは、まず、会社の出資等を介して、経済的利益の移転が起こることである。新株等を有利発行して経済的利益の移転が起こる場合や、会社に対して財産の無償譲渡等により、経済的利益を与えることによって、株主（出資者）が保有する株式（出資）の価値が増加する場合においても相続税法9条の適用があるとされる。この取扱いは、贈与税が相続税の補完税の性質を持ち、将来の相続財産を減少させるような経済的利益の移転について相続税法9条の適用があることを明らかにしているといえる。

次に、法人の資本取引等に係る相続税法9条の適用がある相続税法基本通達の取扱いとして同族会社に限定していることが挙げられる。更に、相続税

(76) 野原・前掲注(38) 155頁。

法通達 9-4 及び 9-7 については贈与とみなされる経済的利益の移転が起る当事者の関係について、親族その他特別の関係がある者の間に限定している。相続税法 9 条の法文上は、同族会社及び親族等の間に限定していないが、相続税法基本通達 9-4 の取扱いが、同族会社及び親族等の間に限定していることについて、次のような見解がある。

「新株引受権の割当てとその引受けは、会社とその割当てを受けた者との取引関係であって、それ以外の者で行われる取引ではないからである。・・・最初に新株引受権の割当てを受けた者がその引受権を引受けなかったことと、次にその親族に新株引受権の割当てがあつてそれを引き受けたこととは直接の関係はない。それらは、それぞれの者が新株を発行する会社との間で独立した取引を行おうとするものであるが、その相互間には何の取引関係も生じないものである。そこで新株引受権の割当てが引き受けられなかった場合についてすべて贈与があつたものとする、まったく見ず知らずの者相互間において贈与が行われることになり、納税者感情に沿わないものとなる。・・・このようなどころから、一般にその贈与の意図が明らかと認められる同族会社の株主とその親族という関係に限って贈与税の課税対象にするものにしたものと解される」⁽⁷⁷⁾。

相続税法 9 条の適用については、前章の第 4 節で検討したとおり、当事者間の経済的利益の移転の関係において、一方当事者が経済的利益を失うことによつて、他方当事者が何らの対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で、当該経済的利益を享受したことを要すると考える。これを相続税法基本通達 9-4 の取扱いの場合に当てはめて考えると、例えば、株式を公開している大会社であれば、多数の株主がおり、いわば株主群と株主群との間の関係になることから、個々の株主についての経済的利益の移転の各当事者間の対応関係を結びつけるのは事実上不可能であるし、何も関係性もない各当事者間に対応関係を結びつけることは、上記の見解のとおり、納税

(77) 佐藤清勝「同族株主の新株引受け」税務弘報 22 巻 5 号 46-47 頁 (1974)。

者感情に沿わないものになるであろう。このように考えると、一方当事者が利益を失うことによって、他方当事者がその利益を得るとの関係があり、その当事者の関係が親族等であれば、その経済的利益の移転に対する事情が十分に窺われるであろうことから、このような限定をしていると考えられる。また、同族会社に限定しているのは、利益の授受の認定について同族会社の行為計算否認規定を前提としているとの見解がある⁽⁷⁸⁾が、これは、同族会社においては閉鎖的、家族的な事業が行われており、役員・事業主と会社の利害対立がみられず、役員や株主の都合により法人が操作されることが容易であること⁽⁷⁹⁾に基因していることが考えられる。

相続税法基本通達9-2、9-4、9-6及び9-7の取扱いは、前章第4節で検討した相続税法9条の適用要件に照らして考えても妥当なものであり、相続税法9条の規定について、具体化したものであるともいえる。また、相続税法基本通達の9条の適用についての取扱いは飽くまで例示的な取扱いを示したものであるので、相続税法9条が適用される場合について網羅したものでなく、この取扱いに該当するものがなくとも、相続税法9条の適用要件に合致すれば、みなし贈与の適用があるものとする。

第2節 相続税法9条の適用を巡る裁判例

相続税法9条の適用を巡る裁判例はさほど多くはない。本稿において、前章の相続税法9条の趣旨・適用要件等を検討する上でいくつかの裁判例を引用したところではあるが、本節においては、相続税法9条の適用を巡る裁判例のうち、法人の資本取引等に係るものを中心に検討し、課税庁及び納税者双方の主張及び裁判所の判断を分析し、どのような態様の取引に相続税法9条が適用されてきたのか、また、裁判例と前節で考察した相続税法基本通達の9条の取扱いとの関係についても考察する。

(78) 武田・前掲注(12)・1037頁。

(79) 水野忠恒『租税法[第5版]』539頁(有斐閣、2011)。

1 同族会社に対する低額譲渡等

同族会社に対して、財産の低額譲渡等があった場合には、時価と譲渡価額の差額について会社の含み資産が増加し、それにより、その会社の株式又は出資の価額が値上がりし、その会社の株主又は社員が利益を受けることとなる。相続税法基本通達でいえば、9-2の取扱いがこれに当たる。この同族会社に対する低額譲渡等について争われた裁判例として、東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決⁽⁸⁰⁾ (請求棄却) 及び大阪地裁昭和 53 年 5 月 11 日判決⁽⁸¹⁾ (一部認容) がある。

(1) 東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決

相続税法 9 条の趣旨、適用関係、租税法律主義との関係の判示事項については前述のとおりであるが、当該裁判例の事実の概要及び前節で述べた原告らが主張した相続税法基本通達 9-2 への指摘についての判旨及びその妥当性について検討する。

イ 事実の概要

同族会社 (A 社 (株式会社) 及び B 社 (合名会社)) へ原告ら (納税者 X 1 及び X 2) の母 C が行った D 社 (有限会社) の出資持分を譲渡したことに対して、その譲渡が時価より著しく低い価額の対価でされたものであり、その譲渡によって、A 社の株式及び B 社の持分の価額が増加し、その増加した部分について、A 社の株主であり、B 社の社員であった原告らに相続税法 9 条の規定により、その増加した部分に相当する金額を

(80) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85337) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧)。

当該裁判例は、第 1 章の第 4 節「相続税法 9 条の趣旨・適用要件」の 1 の「趣旨」、2 の「適用要件について」及び第 5 節「租税法律主義との関係について」の 3 の「租税法律主義との関係について」で引用している。

第一審として、東京地裁平成 26 年 10 月 29 日判決 (裁判所ウェブサイト http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84962) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧) (請求棄却)。第一審の判例評釈として、品川・前掲 (42) 25 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 24 巻 3 号 46 頁 (2015)。

(81) 行集 29 巻 5 号 943 頁。判例評釈として、波多野曜子「判批」法と民主主義 138 号 41 頁 (1979)。

母Cから贈与により取得したものとみなされた事例である。

ロ 争点

本件の相続税法9条の適用を巡る争点については、本件譲渡について、相続税法9条の規定を適用することができるか等である⁽⁸²⁾。

ハ 争点に対する原告（納税者）らの主張

原告らは、「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」とは、当該利益について両者の間に「対立承継関係」が存在する場合に限って適用されること等のほか、低額での現物出資のような資本等取引が行われた場合には、株主間で経済的利益つまり含み益の移動が生じ、これによって株主の所有株式の価額が直接影響を受けて増加するが、同族会社が財産の低額譲渡を受けた場合のような損益取引に基因して、同社の株主に生じたのは「評価益」であって、その「評価益」は、株主としての反射的な効果であり、経済的利益が移動したとはいえない。相続税法9条の「利益」は資本等取引に基因する利益であることを要し、相続税法基本通達9-2(4)が規定するような損益取引に基因する利益は、相続税法9条の規定する「利益」に該当しない旨の主張をした。

ニ 上記主張に対する判旨

相続税法9条の「利益」は、法文上その発生原因となる取引を限定していると解すべき理由はないとし、また、相続税法基本通達9-2(4)は、同族会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合、その譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であることを踏まえ、実質的にみて、当該会社の資産の価額が増加することを通じて、その譲渡をした者からその株主又は社員に対し、贈与があったのと同様の経済的利益を移転したものとみることができるから、株式又は出資の価額増加部分に相当する金額を贈与によって取得したも

(82) その他の主な争点として、「本件譲渡は、時価よりも著しく低い価額の対価でされたものか」があり、D社の出資の価額の評価方式についての争いがある。

のと取り扱う趣旨と解される。このような趣旨からすれば、原告らの主張するような取引による区別をする必要はないというべきであると判示した。

ホ 検討

本件裁判例において、親が、子の出資する同族会社へ自身が保有する株式を著しく低い価額で譲渡したとされたと判断され、当該譲渡により、出資等の価値が増加することから、譲渡をした者から当該会社の出資者等へその増加した部分に相当する金額について相続税法9条を適用し贈与により取得したとみなされた。争いとなった取引は、その取引形態として、相続税法基本通達9-2(4)の同族会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合に該当すると考えられる。

そこで、原告らは、相続税法基本通達9-2(4)に対する指摘である、「損益取引」に基因して、株主に生じたのは「評価益」であって、その「評価益」は、株主としての反射的な効果であり、経済的利益が母Cから原告らへと移動したとはいえない、株式の評価益に過ぎない場合は相続税法9条の「利益」に当たらない旨の主張をした。しかし、裁判所は、相続税法9条の趣旨から「相続税法基本通達9-2は、相続税法9条の規定に該当する場合を例示したものとして定められたものと解される」ところ、同通達9-2(4)の定めるように、同族会社に該当する会社に対する時価より著しく低い価額の対価での財産の譲渡がされるときには、当該譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であり、このことを踏まえると、当該譲渡により譲渡を受けた当該会社の資産の価額が増加した場合には、当該会社の株主又は社員は、その株式又は出資の価額が増加することにより、実質的にみて、当該譲渡をした者から、その増加した部分に相当する金額を贈与により取得したものとみることができるものと考えられる。そうすると、このような場合には、同法9条に規定する『対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価

で利益を受けた』と認められるから、同通達9-2(4)の定めは、同法9条の規定に該当する場合の例示として適当なものというべきである」として、当該通達の取扱いについて適法であると判断し、また、資本等取引と損益取引について、資本等取引については相続税法9条の適用が認められるが、損益取引については、「評価益」であるから、相続税法9条の「利益」に当たらない旨の原告らの主張については、相続税法9条の「利益」が、法文上その発生原因となる取引を限定していると解すべき理由はなく、相続税法9条の趣旨からしても、取引による区別をする必要はないというべきであるとして原告らの主張を排斥している。

贈与税が、被相続人の生存中に財産を贈与することにより、相続税の負担を回避することを防止するために設けられていること（相続税の補完税の役割）、また、相続税法9条の趣旨が、租税回避行為の防止にあることからすれば、将来の相続財産を減少させるような経済的利益の移転に対しては、評価益であっても贈与税を課税しなければ、相続税の補完税の役割を果たすことができず、ひいては同条9条に求められている租税回避行為の防止の役割を果たすことができないと考える。そのことから、本件裁判例が判示するとおり、法人の損益取引、資本等取引の区別に関係なく、相続税法9条の適用があるものとする。

(2) 大阪地裁昭和53年5月11日判決

イ 事実の概要・当事者の主張

原告X(納税者)は、A株式会社の株式を発行済株式総数800株中730株所有していた。そのA株式会社に原告の祖父であり養父であるBが、C株式会社の株式を3回にわたりA株式会社へ譲渡した。課税庁は当該譲渡が著しく低い価額での譲渡であり、譲受価額と時価との差額に相当する額は、実質的にはBから原告Xに対し贈与があったものとみなされるとし、被告Y(課税庁)は、原告Xに対し、贈与税を課税した。

被告Yは、BからA株式会社が、C株式会社の株式を時価に比し低い価額で譲り受けた結果、譲受価額と時価との差額に相当する額はA株式

会社の隠れた資産となり、同社の純資産額は増加したのであるから、A株式会社の株式は右増加額に応じて価値が増加し、従って、A株式会社の株主は株式の持分数に応じて、その所有する株式の価値が増加し、財産上の利益を享受した旨の主張をした。

これに対して、原告Xは、本件においてC株式会社の株式を譲り受けたのはA株式会社であり、原告Xではない。A株式会社の受贈益について法人税を課した上、更にその株主である原告Xに対しても贈与税を課することは、二重課税に当たり違法である旨の主張をした。

ロ 判旨

本件譲渡によってA株式会社の純資産額が増加したこと、A株式会社の株式は純資産増加分だけ価値を増し、したがって、A株式会社の株主は、株式の持分数に応じ、その保有する株式が価値を増したことによる財産上の利益を享受したこと、原告XもA株式会社の発行済株式総数800株中730株を所有する株主として、A株式会社の純資産が増加したことに伴い、所有株式の割合に応じた財産上の利益を享受したことが認められる。本件株式の譲渡がBから原告Xに対しC株式会社の経営支配権を移転することを目的としており、右譲渡によりA株式会社の大半（800分の730）の株式を所有する原告Xは、C株式会社の株式を間接的に所有する結果となったことに照らすと、原告Xが財産上の利益を得たと認められる限度においてBから原告Xに対し贈与があったものとみなすのが相当である。

相続税法7条、9条は対価をもって財産の譲渡を受けた場合、「著しく低い」価額の対価で財産の譲渡があったときに限り、時価と対価との差額に相当する金額を贈与により取得したものとみなされる旨規定しており、従って取得財産の時価に比し対価が「著しく低い」といえない場合には贈与税はこれを課さないものと解されるのである。本件のごとき非上場株式について、贈与における時価より「著しく低い」価額とは、鑑定等を斟酌して考えると、時価の4分の3未満の額を指すと解するのが

相当であると判示した。

ハ 検討

本件裁判例は、前述した東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決と同様、原告 X の親族 B（祖父、養父）が、原告 X が株主である同族会社への取引相場のない株式を時価より著しく低い価額で譲渡したとしてみなし贈与が認定された事例である。裁判所は、「著しく低い価額」について述べ、鑑定等を斟酌して考えると、時価の 4 分の 3 未満の額を指すと解するのが相当であると判示している。法形式的には C 株式会社の株式の譲渡先は A 株式会社であるから、原告 X は株式譲渡については対価を支払っていないし、判決も A 株式会社により対価が支払われたことを前提としている。このことからすれば、原告 X が受けた利益は「対価を支払わないで」受けたものとなるであろう⁽⁸³⁾。そして、そうであれば、相続税法基本通達 9-2（4）の取扱いに該当する取引となり、相続税法 9 条の適用がある事例であろう⁽⁸⁴⁾。

なお、相続税法基本通達 9-2（4）は、会社への資産の著しく低い価額の対価で財産を譲渡することを要件としている。これは、本来の相続税法 9 条の規定の課税要件として直接要求されているものではないが、相続税法 9 条の応用としては、対価の支払のある場合における利益享受に課税するには、やはり、法の規定と同じく「著しく低い価格の対価」で会社に資産の譲渡をした場合に限ることとするのが、整合性のとれた解釈といえるのであろう⁽⁸⁵⁾。

(83) 首藤重幸「従業員持株制度のもとでの非上場株式の低額譲渡と贈与税」税務事例研究 13 号 79 頁（1992）。

(84) 判決では、「相続税法七条、九条は対価をもって財産の譲渡を受けた場合、『著しく低い』価額の対価で財産の譲渡があったときに限り、時価と対価との差額に相当する金額を贈与により取得したものとみなされる旨規定しており、従って取得財産の時価に比し対価が『著しく低い』といえない場合には贈与税はこれを課さないものと解される」と判示されているに留まり、相続税法 7 条、9 条のどちらを適用してみなし贈与が認定されたのか判然としない。

(85) 橋本・前掲注(5)535 頁。

相続税法基本通達 9-2（1）においては、「会社に対し無償で財産の提供があった

また、本件裁判例では、本件のごとき非上場株式について、贈与における時価より「著しく低い」価額とは、鑑定等を斟酌して考えると、時価の4分の3未満の額を指すと解するのが相当であるとしているが、その根拠となる説示がなく、なぜ時価の4分の3未満の額との結論になったのか不明である。「著しく低い価額の対価」に該当するかどうかについては、個々の具体的事案につき社会通念に従い、相続税法9条の課税目的にて合理的に判定すべきであると考えられるから、本件裁判例で著しく低い価額を時価4分の3未満の額としたのは個別性が強いものと考えられる。

2 跛行増資等（同族会社の募集株式引受権・増資に伴う失権株関係）

同族会社が新株の発行をする場合において、当該新株に係る引受権がその同族会社の株主の親族等に与えられ、当該新株に係る引受権に基づき新株を取得したといった場合等についての裁判例である。相続税法基本通達では、9-4及び9-7の取扱いに当たる。

この取引形態に該当する裁判例として、最高裁昭和38年12月24日第三小法廷判決（請求棄却）⁽⁸⁶⁾、名古屋高裁昭和53年12月21日判決（請求棄却）⁽⁸⁷⁾、大阪高裁昭和56年8月27日判決（請求棄却）⁽⁸⁸⁾、東京高裁平成

場合」としており、会社に対する無償での財産提供を要件しており、この取扱いとも整合性がとれている。

- (86) 裁判集民70号513頁。控訴審は福岡高判昭和37年4月19日税資36号473頁（請求棄却）。第一審は長崎地判昭和36年5月19日行集12巻5号1017頁（請求棄却）。判例評釈として福岡右武「判批」租税判例百選【第三版】108頁（1992）、山田・前掲注(39)110頁、第一審の判例評釈として、有川哲夫「判批」シュトルエル4号45頁（1962）がある。
- (87) 訟月25巻4号1188頁。含み資産を有する法人の増資に際し、他の社員の出資引受権を譲り受け、増資前の出資割合を超えて出資した者が取得した出資引受権の評価額に相当する利益を相続税法9条によって贈与により取得したものとみなした事例である。第一審は、名古屋地判昭和51年5月19日行集27巻5号682頁（請求棄却）。
- (88) 税資120号386頁。新株の引き受けが増資比率に照らして跛行してなされたことにより、被相続人より贈与があったとみなされた事例である。
第一審は、神戸地判昭和55年5月2日訟月26巻8号1424頁（請求棄却）。判例

9年6月11日判決（請求棄却）⁽⁸⁹⁾がある。また、この跛行増資と医療法人の出資金に関連した判決として、最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決（請求棄却）⁽⁹⁰⁾及び東京地裁平成23年6月3日判決（請求棄却）⁽⁹¹⁾がある。

本稿では、最初に、合資会社の跛行増資について争われた最高裁昭和38年12月24日第三小法廷判決、次に、医療法人の出資について争われた最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決及び東京地裁平成23年6月3日判決について検討する。

（1）最高裁昭和38年12月24日第三小法廷判決

イ 事実の概要・当事者の主張

A合資会社は、B及びその養子であるX1、X2、孫であるX3（X1、X2及びX3は原告であり、控訴人、上诉人）の4名の社員からなる同族会社であるが、昭和32年中に2回増資を行った。第1回増資前の各社員の出資額はBが65,000円、X1が35,000円、X2が17,400円、X3が37,000円であり、合計154,400円であったが、2回の増資の合計で、Bが435,000円、X1が1,965,000円、X2が1,982,600円、X3が1,963,000円出資し、出資金の合計は、6,500,000円になった。

評釈として、林仲宣ほか「判批」税経通信64巻5号229頁（2009）。第一審の裁判例に関連して役員が会社に出資する場合、税務上の問題を論じているものとして、鶴田泰三「役員の出資」税務弘報58巻2号69頁（2010）。

(89) 税資223号1002頁。第一審は、東京地判平成8年12月12日税資221号861頁（請求棄却）。納税者らは、第三者割当増資の割当を受けた父親から、その株式の払込金額と時価との差額に相当する経済的利益を、贈与により取得したとみなされるとした事例である。

(90) 裁判集民234号263頁。控訴審は、東京高判平成20年3月27日訟月57巻6号1933頁（請求認容）であり、第一審は、横浜地判平成18年2月22日税資256号順号10321（請求棄却）である。

判例評釈として、品川芳宣「判批」TKC税研情報19巻6号73頁（2010）、平川雄士「判批」ジュリスト1413号58頁（2010）、橋本守次「判批」月刊税務事例42巻12号1頁（2010）、青木恵一「判批」税理53巻13号58頁（2010）、佐藤香織「判批」税経通信66巻4号191頁（2011）、宮本十至子「判批」新・判例解説W a t c h（法学セミナー増刊）10号203頁（2012）、千田喜造「判批」税理56巻14号72頁（2013）、高橋祐介「判批」民商法雑誌144巻2号275頁（2011）等がある。

(91) 裁判所ウェブサイト（http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=81885）（平成28年6月24日最終閲覧）。

これに対して被告Y（課税庁、被控訴人、被上告人）は、原告らが本件2回の増資により利益を得たとして、相続税法9条のみなし贈与を適用し、贈与税の決定処分等をした。

被告Yの主張の要旨は、以下のとおりである。A合資会社の出資金100円当たりの評価額は2回の増資を経て522円に低下した。したがって、2回の増資で各増資前の出資割合に応ずる新出資の全部又は一部を引受けなかった者（1回目の増資ではB、2回目の増資ではB、X1、X3）の財産は、旧出資の価値の減少に伴い減少する一方、割合額以上の新出資の引受をした前記の者の財産は、逆にそれだけ増加することとなる。その額を計算すると、2回の合計で、X1は2,917,944円、X2は1,476,692円及びX3は6,445,940円増加しており、この利益を享受しているのであるが、これは、いずれも増資前の出資の割合に応ずる額未満の出資をした者からの贈与とみなすべきものであるというものである。

原告らは、本件増資は合資会社の増資であり、昭和32年当時の相続税法基本通達において、合資会社の出資割合の増加の場合についてなんらの規定がなく、昭和34年の通達改正により付け加えられたものであるから、相続税法9条の定める課税対象とはならないと解すべき旨の主張をした。

ロ 経過

第一審においては、次のように判示して原告らの請求を棄却した。訴外会社（A合資会社）の第1回増資において、X1は、3,237,894円に相当する出資を319,950円で、X2は、1,638,610円に相当する出資を161,918円で、X3は、2,844,630円に相当する出資を281,090円でそれぞれ引き受け、その差額に相当する利益を前記訴外Bから取得し、第二回増資において、X3は、4,802,400円に相当する出資を920,000円で引き受け、その差額に相当する利益をB、X1及びX2から取得したことが明らかであり、また右各出資の引受が著しく低い対価でなされたことは、以上の事実により肯認できるので、以上のような原告らの利益

は、いずれも相続税法9条により、当該利益を取得させた右の者らから贈与によって取得したものとみなされると解するを相当とするとした。

また、原告らの主張については、「そもそも通達は、上級行政庁の下級行政庁等に対する示達の形式であって、行政の取扱の基準を示し法令の解釈を統一する等の目的をもって発せられるもので、元来は、法規としての性質を有するものではなく、このことは国税庁長官から発せられる税務通達についても同様であるということが出来る。ただ、これらの通達が発せられると、下級行政庁等は、これに従って事務を処理することとなり、長期にわたってこれを繰り返していく場合には、この事実上の取扱が一般の法的確信を得て慣習法たる行政先例法として認めらるべき場合もあり得るのであるが、本件においては、旧通達に基く税務官庁の事実上の取扱に、右慣習法たる効力を認めるべき特段の事情の存在を肯認し得る証拠はない」として請求を棄却した。

控訴審においても、第一審の判決理由を引用し、控訴人らの請求を棄却した。

控訴人らは、控訴審に法令の違背があること等を理由に上告したのが本件判決である。

ハ 判旨

最高裁は、原判決が、上告人らが得た利益は相続税法9条により、贈与によって取得したものとみなされるべきものであり、また、国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であって、国民に対し効力を有する法令ではないとした判断は正当であるとし、上告人らの本件のような処分は租税法律主義に反し、これを是認することは、憲法30条、84条に違反する旨の主張に対して、「本件処分の適否は相続税法九条の解釈問題であって、同条の解釈として、本件のような場合には前叙の如く、贈与税納付義務があると解釈される以上、本件処分は法律に基くものであつて、所論違憲の主張は、その前提において既に理由がない」と判示し、請求を棄却した。

ロ 検討

本件判決は、現行の通達でいえば、相続税法基本通達9-4、9-6の取扱いに該当するものと考えられる。

本件判決において、このような出資の増資については、当該会社と社員との関係における増資を巡る社団法上の行為（総社員の同意）があるのみで、両社員相互間に直接何らかの権利利益の授受行為があったと認めることは通常できず、しかし、経済的効果の点から見ると、増資前の出資割合を下回る出資の引受をした社員から超過出資の引受をした社員に対し、社員相互間で財産的価値の移転があったものと評価することに合理性がある⁽⁹²⁾という評価や、相続税法9条が無償又は著しく低い価額の対価で受ける利益については、すべて贈与とみなして贈与税を課税するという包括的な規定であることと、贈与税が相続税の補完税として設けられているという趣旨からしても、本件のような合資会社の増資の際に、社員が増資前の出資の割合に応ずる新出資の全部又は一部の引受けをしなかった場合には、相続税の立場から見れば、当該社員の相続財産がそれだけ減少したことになる訳であり、本件について相続税法9条を適用することにより妥当でない結果が生ずるおそれもないことから判旨は正当であるとの評価がある⁽⁹³⁾。

また、相続税法9条の適用と相続税法基本通達に定めがある同法9条が適用される場合の取扱いとの関係であるが、本件判決では、「本件処分 of 適否は相続税法九条の解釈問題であって、同条の解釈として、本件のような場合には前叙の如く、贈与税納付義務があると解釈される以上、本件処分は法律に基くものであつて、所論違憲の主張は、その前提において既に理由がない」と判示していることから、相続税法基本通達に適用があるとの定めがなくとも、同法9条の適用要件に合致すれば、適用

(92) 福岡・前掲注(86)109頁。両社員相互間に直接何らかの権利利益の授受行為があったと認めることができれば、本来の贈与によるか、あるいは低額譲渡に基づくみなし贈与に因る贈与税課税の問題になるとする。

(93) 有川・前掲注(86)46頁。

があり、そのことから、相続税法基本通達の同法9条の適用がある場合の定めは、第1節の5の「小括」で述べたとおり、例示的に取扱いを定めているということになるだろう。

(2) 最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決

イ 事実の概要

本件は、医療法人の出資に対する判決である。持分の定めのある社団医療法人Aの増資に先立ち、出資の払戻し等について定款を変更し、出資社員が退社時に受ける払戻し及び法人解散時の残余財産分配はいずれも運用財産についてのみすることができる旨、また、解散時の残余財産のうち基本財産は、国又は地方公共団体に帰属する旨、これらの払戻し等に係る定款の定めの変更できない旨の条項を置いたが、基本財産と運用財産の範囲については変更禁止の対象になっていなかった。社団医療法人Aの総出資口数は110口であったところ、定時社員総会で出資口数を90口増加して200口とし、増資分を原告(Bの長女であるX1、X1の夫X2、X1及びX2の子であるX3及びX4であり、控訴人、被上告人)らにすべて割り当てられることが可決され、原告らは1口当たり5万円を払い込んで引き受けた。本件増資当時、運用財産については17億円余の債務超過であったが、基本財産は24億円余の財産があり、社団法人全体での財産は、差し引きすると7億円程度であった。

被告Y(課税庁であり、被控訴人、上告人)は、原告らが取得した財産を法人の財産全体の評価を前提として、財産評価基本通達に定める類似業種比準方式により、1口当たりの出資持分を約379万円と評価し、原告らは著しく低い価額の対価で利益を受けた場合に当たるとして、相続税法9条を適用し、贈与税の決定処分等をした。

原告らは、本件出資は公共性の高い社団医療法人Aの永続性を求めて行われたものであり、原告らに私的利益を求めて行われたものではないこと、新定款では社団医療法人Aの資産を基本財産と運用財産に区分しており、中途退社や解散の場合に出資者に分配できるのは運用財産のみ

とされ、出資者は運用財産の枠内でしか出資の返還を受けられず、本件出資時点では運用財産は赤字であったことから、原告らに経済的利益は発生していない旨の主張等をして争った。第一審は、原告らの請求を棄却したが、控訴審は請求を認容し、第一審を取り消した。

ロ 判旨

「相続税法 22 条は、贈与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、本件法人の出資についても、この観点からその価額が評価されるべきである。・・・医療法人は、相当の収益を上げ得る点で一般の私企業とその性格を異にするものではなく、その収益は医療法人の財産として内部に蓄積され得るものである。そして、出資社員に対する社団医療法人の財産の分配については、剰余金の配当を禁止する医療法（平成 18 年法律第 84 号による改正前のもの）54 条に反しない限り、基本的に当該法人が定款で定め得るのであって（同法 44 条、56 条）、出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産分配を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情のない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる（最高裁平成 20 年（受）第 1809 号同 22 年 4 月 8 日第一小法廷判決・民集 64 卷 609 頁）。

標準的な出資の権利内容を示したモデル定款は、前記のとおり、出資社員は出資額に応じて払戻し等を受け得るとするが、その対象となる財産を限定してはおらず、多くの社団医療法人がこれに準じた定款を定めていることがうかがわれるところである。上記権利内容は、自治的に定められる定款によって様々な内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、仮にある時点における定款の定めにより払戻し等を受け得る対象が財産の一部に限定されるなどしていたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変

更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的可能性を有するものである。また、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいうまでもない。そうすると、持分の定めのある社団医療法人の出資は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に上記のような可能性に相当する価値を有するということができる。

評価通達 194-2は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、そ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というべきである」

「本件法人は、もともと退社時の払戻しや解散時の残余財産分配の対象となる財産を本件法人の財産全体としていたところ、これを変更し、新定款において、上記払戻し等の対象となる財産を運用財産に限定したものである。

新定款においては、上記払戻し等に係る定めの変更を禁止する旨の条項があるが、社団法人の性格にかんがみると、法令において定款の再度変更を禁止する定めがない中では、このような条項があるからといって、法的に当該変更が不可能になるものではないから上記結論を左右するものではない。また、前記のとおり、基本財産と運用財産の範囲に係る定めは変更禁止の対象とされていないから、運用財産の範囲が固定的であるともいえない。そうすると、本件においては、本件増資時における定款の定めに基づく出資の権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はないといわざるを得ず、他に評価通達 194-2の定める方法で新定款の下における本件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があることもうかがわれない。

したがって、本件において、新定款下での本件法人の出資につき、基

本財産を含む本件法人の財産全体を基礎として評価通達 194-2 の定める類似業種比準方式により評価することには、合理性があるというべきである」として、原審を破棄し、請求を棄却した。

ハ 検討

本件判決においては、退社時の出資の払戻し・解散時の残余財産分配について、運用財産のみ行うことが定款上定められている社団医療法人の持分をどのように評価するかが問題となった。医療法人は、剰余金を配当することが禁止されていること（医療法 54 条）から内部留保が多額になることが多い。

裁判所は、定款が法令において再度変更を禁止する定めがない中では、定款の変更によって、個々の社員が財産全体を対象として請求しうること、また、基本財産と運用財産の範囲に係る定めは変更禁止の対象とされていないから、運用財産の範囲が固定的であるともいえないことを理由に、「本件においては、本件増資時における定款の定めに基づく出資の権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はないといわざるを得ず、他に財産評価基本通達 194-2 の定める方法で新定款の下における本件法人の出資を適切に評価することができない特別な事情があることもうかがわれない」と判示している⁽⁹⁴⁾。これは、再度、定款の変更がされる可能性がある状況においては、そのことを利用した租税回避が図られる可能性があることが否定できないことが影響しているであろう。

(94) 定款に出資額が限度とする払戻し制限が企業組合の持分評価について、払戻し制限を考慮しないで、純資産評価方式で評価することが適法とされた裁判例（名古屋高判平成 16 年 2 月 19 日税資 258 号順号 9566）がある。その理由として「純資産価額を基礎とした持分の価額が払込済出資額を上回っておれば、その差額は当該企業組合の内部に留保された状態であり、最終的に解散して清算することになれば、純資産価額に基づく財産が分配されることになり（中小企業等協同組合法 69 条、商法 131 条）、あるいは、定款を変更して脱退の際の払戻額を純資産基準に改めれば、純資産価額に基づいて計算した払戻が得られるのであるから、企業組合の持分は、究極的には当該組合の純資産価額を体現していると考えられる」と判示している。

この判決について、定款上払戻し等に制限がない法人と制限のある医療法人を等しくみる財産評価基本通達を不合理と見る余地があるとの指摘がある⁽⁹⁵⁾が、法令で許容される範囲内において定款を変更することは可能であるし、新定款の変更もあり得ることから、これを認めるとそのことを利用した租税回避行為が図られる可能性があることからすれば、判決は妥当なものであると考える。

(3) 東京地裁平成 23 年 6 月 3 日判決

イ 事実の概要

Aが死亡したことに伴い、医療法人であるBの社員たる資格を喪失したところ、これにより、X 1、X 5 (X 3の妻) 及び訴外C (Aの妻) (以下、「本件社員ら」という。) の出資持分が増加し、同人ら是对価を支払わないで上記利益を受けたもので相続税法9条の規定の適用があるとして、Aの相続人であるX 1ないしX 4 (X 1はAとCの長女、X 2はAとCの二女、X 3はAとCの長男、X 4はAとCの三女) に対し、Aの死亡によって開始した相続による相続税の更正処分等をしたことに関し、原告X 1ないしX 4が自己を名宛人とする更正処分等について取消しを求め、原告X 5につき、同様に相続税法9条の適用があるとして、原告X 5に対し、贈与税の決定処分等をしたことに対し、原告X 5が同処分の取消しを求めた事案である。

原告らは、医療法人Bは平成 18 年に定款の変更を行い、持分の定めのない医療法人に移行した(出資額限度法人に当たらない)、新定款を変更して旧定款のように社員の退社時の払戻し等の対象となる財産を医療法人Bの財産全体とすることはあり得ず、相続税法9条の適用はない旨の主張をした。

ロ 判旨

裁判所は、「当時の医療法人に関する法制においては、社団である医療

(95) 高橋・前掲注(90)280頁。

法人について、定款により持分の定めをすることができることを前提に」これを「持分の定めがあるもの」と「持分の定めがないもの」に区分するものとされていたところ、「ここにいう持分の意義については、法令上に特に定める規定は見当たらないものの、社団又は財団における持分の一般的な意味に照らし、その財産を医療法人に所属させた者がそのことに基づき当該医療法人の財産について有することとなる地位ないし権利をいうものと解され、その具体的な内容については、既に述べたところを踏まえると、社団である医療法人にあってはその定款をもって定められたところによるものと解するのが相当である」とし、医療法人Bの新定款の内容が、医療法人Bの財産について、一定の事情が生じた場合に係る一定の地位ないし権利を有する旨を定めたものである点において、旧定款と異なるところはないとし、旧定款においては、医療法人Bは持分の定めのある社団医療法人であったことから、新定款変更後においても、引き続き、医療法人Bは持分の定めのある医療法人に当たると解するのが相当であるとした。

次に、相続税法9条の適用の可否について、裁判所は、前記の最高裁判平成22年7月16日第二小法廷判決を参照し、財産評価基本通達194-2は、持分の定めのある社団医療法人における持分について、定款の定めのかんにかかわらず、持分を有する者による自らの出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的な可能性を有し、持分の客観的な交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものであり、その方法によっては当該持分の価額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、これによって評価することは合理性があるとし、本件において、法的に新定款の変更が不可能になるということとはできず、医療法人Bの持分の価額を適切に評価することができない特別の事情もないから、医療法人Bの財産全体を基礎として財産評価基本通達194-2の定める方法によって評価することには合理性があるとし、本件社員らの持分の増加額は、Aの死亡前の持分1口当たり価額及

びAの死亡後の持分1口当たりの価額を類似業種比準方式により評価した上で、その差額に対して、本件社員らが保有する出資の口数を乗じることによって算出され、本件社員らはそれぞれ、Aの死亡により、対価を支払わずに、持分の価額の増加額に相当する利益を受けたのであって、当該金額については、相続税法9条のみなし贈与の規定により、本件社員らが贈与により取得したものとみなすのが相当であると判示した。

ロ 検討

本件判決は、前記の最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決と同様に、社団医療法人の出資の評価が問題となった事案である。しかし、前記の裁判例と大きく異なるのは、社団医療法人の出資者が死亡し、社員資格を喪失したことにより、これに伴い、本件社員らは出資（持分）価額が増加し、対価を支払わないで利益を受けたとして相続税法9条の規定の適用が認められた点である。このことについて、前述した相続税法9条の適用要件に照らして検討する。新定款では、社員資格を喪失した者は本社団設立時等に拠出された資金がある場合、返還を請求することができるとしているが、返還金に剰余金が含まれてはならない、また、利子を付して返還してはならないとしており、当該定款の内容からすれば、返還を請求すれば払込出資額は返還されるということになる。そして、当該社員の死亡に伴う社員資格喪失により、当該社員の出資が消滅することになり、当該出資に対応する剰余金部分について払い戻されないことが確定することとなる。医療法人Bは、持分の定めのある医療法人に該当することから、他の残存する出資者に、社員資格を喪失した社員が保有していた剰余金相当部分に相当する利益が移転することにより、他の残存する社員が保有する出資持分の価額が増加することとなる。これは、医療法人を介しての間接的な経済的利益の移転に当たり、当事者間の関係が親族であり、この関係性に照らして考えると、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで当該経済的利益を享受したといえ、相続税法9条の適用要件に当て

はまると考えられる。そうすると、当該裁判例が、相続税法9条を適用したことは妥当だと考えられる。

3 その他のみなし贈与に係る裁判例

法人の資本取引等について裁判例ではないが、相続税法9条の適用の可否について裁判例としては、建物の増改築費用に係るものとして、最高裁昭和53年2月16日第一法廷判決⁽⁹⁶⁾がある。また、ジョイント・テナンシーに係るものとして、東京高裁平成19年10月10日判決⁽⁹⁷⁾がある。預金等の資金移動等に係るものとして、東京地裁平成元年10月26日判決⁽⁹⁸⁾、名古屋高裁平成16年7月15日判決⁽⁹⁹⁾、東京地裁平成22年10月29日判決⁽¹⁰⁰⁾及び大

-
- (96) 税資 97 号 239 頁 (請求棄却)。第一審として東京地判昭和 51 年 2 月 17 日税資 87 号 337 号 (請求棄却)、控訴審として東京高判昭和 52 年 7 月 27 日税資 95 号 245 頁 (請求棄却)。第一審の判例評釈として、竹下重人「判批」シュトイエル 181 号 1 頁 (1977)。
- (97) 税資 257 号順号 10797 (請求棄却)。第一審として、静岡地判平成 19 年 3 月 23 日税資 257 号順号 10665 (請求棄却)。納税者は、亡夫と共に、ジョイント・テナンシーを創設して本件不動産を購入しており、ジョイント・テナンシーにおいては、各自の持分が均等とされていることから、ジョイント・テナンシー又はテナンシー・イン・コモン共同所有形態により、本件不動産の購入代金はすべて亡夫が負担したのであって、納税者は購入代金を負担することなく本件不動産の持分 2 分の 1 を取得したものであるから、相続税法 9 条により、本件不動産の持分 2 分の 1 の価額に相当する金額を亡夫から贈与により取得したものとみなされるとした事例である。
- (98) 税資 174 号 178 頁 (請求棄却)。原告 (納税者) は、対価を支払わないで定期金の払戻金の利益を受けたものというべきであり、相続税法 9 条の規定に基づき、原告が当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を贈与により取得したとした事例である。
- (99) 税資 254 号順号 9699 (請求棄却)。第一審として、津地判平成 15 年 12 月 4 日税資 253 号順号 9483 (請求棄却)。資金移動を繰り返し、原告 (納税者) の口座に残った金額については、原告が対価を支払うことなく利益を受けたものと解すべきであって、相続税法 9 条により、原告は同額の贈与を受けたものとみなされた事例である。
- (100) 税資 260 号順号 11546 (請求棄却)。原告 (納税者) が被相続人名義の普通預金口座から引き出した金員の交付を受け、自らが発注した建築工事請負契約の代金の一部に充てた行為につき、相続税法 9 条の利益の享受に当たるとされた事例である。

阪地裁平成 24 年 6 月 1 日判決⁽¹⁰¹⁾、使用貸借に係るものとして、大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決⁽¹⁰²⁾がある。

また、死亡共済金を受給したことについて、一時所得を課税され、それに対し納税者が相続税法 9 条のみなし贈与財産であると主張したが認められなかった裁判例として、大阪高裁平成 26 年 6 月 18 日判決⁽¹⁰³⁾がある。

4 小括

法人の資本取引等に係る相続税法 9 条の適用に関する裁判例において、その取引の態様は、相続税法基本通達に定めがある同法 9 条の適用がある場合におおむね当てはまる。そして、裁判例において、課税庁側が最終的には敗訴していないことに鑑みれば、裁判においても相続税法 9 条の適用がある場合の相続税法基本通達の取扱いが肯定されているということであろう。また、法人に対する低額譲渡等や跛行増資の場面において、相続税法 9 条の適用が認められてきたということは、これらと同様に経済的利益が移転する場合においても、適用要件に該当すれば、同法 9 条の適用があろう。

なお、調べた限りにおいて法人の資本取引等に係る相続税法 9 条の適用に関する裁判例で認められた利益を受けさせた者と利益を受けた者との関係は、どの裁判例においても親族の関係であることが認められる。

(101) 税資 262 号順号 11963 (請求棄却)。

(102) 行集 19 卷 12 号 1877 頁 (請求認容)。使用貸借について経済的利益の授受を認めたが、それによって受けた利益は贈与税の基礎控除以内であるとして、納税者の請求が全部認容された事例である。判例評釈として中川一郎「判批」シュトイエル 87 号 1 頁 (1969)。

(103) 裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84728) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧)。第一審として大阪地判平成 25 年 12 月 12 日裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84447) (平成 28 年 6 月 24 日最終閲覧) (請求棄却)。判例評釈として、安井栄二「判批」税務 Q A 158 号 40 頁 (2015)。

第3章 相続税法9条の適用可能性

前章までに相続税法9条の沿革、趣旨及び適用要件等について検討し、また、相続税法基本通達において、相続税法9条が適用される場合の取扱いについて概観し、裁判例の中でどのような取引について、相続税法9条の適用が認められてきたかについて考察した。その中では、相続税法基本通達における相続税法9条の適用のある場合の取扱いについて、実際の裁判例でその適用が肯定されていることを確認した。

ところで、前述したとおり、相続税法基本通達の相続税法9条が適用される場合についての取扱いは、例示的に定めを置いているので、当該通達に適用される取扱いの定めがない場合であっても、相続税法9条の適用要件に該当すれば、その適用があると考えられる。本章においては、相続税法基本通達に定めのない法人の資本取引等について、相続税法9条の適用可能性を考察する。

第1節 株式の高額発行による増資

1 増資の概要⁽¹⁰⁴⁾

増資とは、会社の財産的基礎である資本金を会社成立後に増加させることをいう。増資は、一般的には資金調達を目的としてなされる。会社が増資する方法として有償増資か無償増資に大別される。会社が有償増資を行うと、発行した株式の対価の払込みにより、会社の財産が増加するとともに資本金が増加する。一方、無償増資は、会社の財産を増加させないで資本金を増加させることをいう。有償増資の方法には、その払い込まれる資産が金銭かその他の財産かによって金銭出資と現物出資とがある。また、無償増資の方法には、法定準備金の資本組入れと剰余金の組入れがある。

(104) 増資の概要等については、脚注に掲げる文献のほかに、全体として、川尻慶夫＝今西浩之著『第八次改訂 会社税務マニュアルシリーズ第2巻 増資・減資』〔大沼長清他編〕3頁以下（ぎょうせい、2015）を参照している。

有償増資で金銭出資の場合、募集株式の発行として、新株を発行する場合と自己株式を処分する場合があるが、新株を発行する場合には、定款に定める会社が将来発行する予定の株式の数（発行可能株式総数）の範囲内でしか行うことができない。公開会社は、原則として取締役会が自由に新株を発行することができる。よって、株主総会の決議が要求されている場合を除き、募集に際し決定を要する新株発行に関する事項は、取締役会決議で定めることになる（会社 201 条 1 項、202 条 3 項）。また、公開会社ではない、いわゆる非公開会社である場合は、株主総会の決議が必要であるが、株主総会の決議によって、取締役（会）にその決定を委任することもできる（会社 200 条 1 項）。なお、募集に際し決定を要する新株発行に関する事項は、①募集株式の種類及び数、②募集株式の払込金額又はその算定方法、③現物出資に関する事項、④金銭の払込み又は財産の給付の期日又はその期間、及び⑤増加する資本金及び資本準備金及び資本準備金に関する事項である（会社 199 条 1 項）。

2 相続税法 9 条が適用される場合について

新株の発行に当たって、募集株式の払込価額が公開会社では取締役会の決議、非公開会社にあつては、原則、株主総会の決議によって決定されるのであるが、旧株主にその持株割合に応じて新株の割当てを行うと、新株割当て後の株式の経済的価値は払込価額分だけ増加するだけで、利益が移転することはない。また、新株の発行価額を時価で行えば、持ち株割合に応じずに新株の割当てを受けなかった旧株主においても、1株当たりの株式の経済的価値は新株発行後も変わらず、利益の移転は起こらない⁽¹⁰⁵⁾。

そうすると、経済的利益が移転するのは、既存株主に持株割合に応じて新株が割当てられず、新株の発行価額が時価ではない場合が考えられる。新株の発行価額がその株式の時価よりも低い場合、いわゆる会社が新株を有利発

(105) 神田秀樹『会社法[第 17 版]』141-142 頁（弘文堂、2015）。ただし、持分比率の低下という不利益を被ることとなるとする。

行し、旧株主の持株割合に応じない配分をした場合には、旧株主から新株主へと経済的利益が移転する。これに対しては相続税法9条の適用がある場合があり、相続税法基本通達にもその取扱いの定めがあることは前章で述べたとおりである。

それに対して、新株発行の募集に際し、新株発行に関する事項である募集株式の払込金額を算定する際に、1株当たりの時価よりも高い価額で発行価額を定めて、新株主がその金額を払込んだ場合、時価と払込金額との差額について、新株主から旧株主へ経済的利益が移転すると考えられる。

例えば、会社の財産の価値が1,000万円の会社（発行済株1,000株）の1株当たり旧株主の株式価値が1万円であり、2,000万円の増資を行う場合、1株当たりの払込金額を2万円で募集（発行する新株1,000株）し、払い込まれたとすると、会社の財産の価値は3,000万円になり、1株当たりの株式価値は1万5,000円（3,000万円÷2,000株）となる。そうすると、新株主から旧株主へ1株当たり5,000円の株式価値が移転したこととなる。このように、新株の発行を時価よりも高額で増資を行うと、新株主から旧株主へ経済的利益が移転することとなる⁽¹⁰⁶⁾。

この高額増資については、相続税法基本通達9-2(2)の時価より著しく低い価額で現物出資があった場合に生じる利益の移転と態様が類似しており⁽¹⁰⁷⁾、高額出資者が経済的利益を失うことによって、他の株主が無償で経済的利益を得ることになるといえる。このことは、同族会社にあつては、その対応関係がより判然となるであろう。また、このような高額増資は、株主間の利害対立が通常少なく、株式の発行価額と割り当てる相手の決定が容易である同族会社以外は成し得ないのではなかろうか。そうであれば、おのずとこのような取引がされるのは同族会社に限定されることも考えられるが、いずれにしても、相続税法9条の趣旨に鑑み、「利益を受けさせた者」と「利

(106) 単純に、会社の財産の価値で株式価値をみた場合においてである。

(107) 小林磨寿美＝濱田康宏『個人間利益移転の税務[改訂版]』53頁（大蔵財務協会、2013）。

益を受けた者」を含む関係する者の間の事情に照らし、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実があれば、相続税法9条の適用があるろう。

第2節 同族会社間の資産移動

1 同族会社間の資産移動の問題点

個人が資産を同族会社へ無償又は低額譲渡等を行った場合、当該同族会社の株主は当該同族会社の資産価値の増加に伴い、株式の価値も増加し、経済的利益を受けることとなる。このような取引については、相続税法9条が適用されることは裁判例⁽¹⁰⁸⁾においても認められ、相続税法基本通達9-2にも、相続税法9条の適用がある場合として取扱いが定められていることは前章までにおいて述べてきたところである。これに対して、例えば、個人がその株式をすべて所有する会社と他の親族が株式をすべて所有する同族会社との間で資産の無償又は低額譲渡等を行った場合、一義的には相続税法9条の「利益を受けさせる者」が資産の無償譲渡等の行為者である会社であると考えられ、両法人へ対する課税（寄附金、受贈益課税）のみに留まり、受贈法人の個人株主には課税されないように思われる。

しかし、個人が同族会社へ無償譲渡等を行った場合と個人の支配下にある会社から他の同族会社へ無償譲渡等を行った場合とで、譲り受けた同族会社の株主の課税関係に相違があるということは、会社とその会社の株主である個人が同一視できる場合には、課税の公平性から合理的ではなく、また、特定の個人株主が完全支配している同族会社については、意図して株式を介して資産価値を移動することが可能であり、それに対して何らかの対処が必要であると考えられる。

(108) 東京高判平成27年4月22日裁判所ウェブサイト (http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85337) (平成28年6月24日最終閲覧) 等。

2 相続税法9条が適用される可能性について

ここで、前述した同族会社間の取引に対して、相続税法9条が適用されるか否かについて検討する。

まず、相続税法9条が適用される場面において、取引の行為者と、同法9条の「利益を受けさせる者」が必ずしも一致する必要があるか否かである。例えば、裁判例等で前述した新株の有利発行の場合においては、前述したとおり、最終的には、「利益を受けさせた者」は旧株主であり、新株の発行自体はその会社の行為として行われるものである。この場面においては、原則として旧株主にその持分に応じて新株式が発行されなければ、旧株主から新株主に対して経済的利益が移転し、相続税法9条が適用される。このことから、相続税法9条が適用される場面において、必ずしも取引の行為者と「利益を受けさせた者」が一致する必要はないものとする。

次に、「利益を受けさせた者」が無償譲渡等を行う同族会社の株主であるといえるかどうかである。相続税法9条の適用する場面において「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」との関係については、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者がその利益を享受したとの関係が必要である。当該同族会社間の資産移動については、直接的に経済的利益を失うのは、無償譲渡等をした同族会社であると考えられるが、その株主についても、無償譲渡等によって当該会社の資産価値が減少することにより、当該株主が保有している同社の株式価値も減少しており、経済的利益を失っているといえる。また、無償譲渡等を受けた同族会社の株主については、保有している株式価値が無償譲渡等を受けることによって増加していることから、経済的利益を得ていると考えられる。このように無償譲渡等を行った会社の株主の株式価値の減少と、無償譲渡等を受けた会社の株主の株式価値の増加は、まったく対応関係がないとは考えられないが、無償譲渡等を行った会社を介した間接的な関係であることから、相続税法9条の適用するには、この無償譲渡等を行った同族会社の株主の株式価値の減少と、無償譲渡等を受けた同族会社の株主の株式価値の増加の対応関係が問題になると考える。

ところで、会社間の資産移動について、資産の無償譲渡等を行う同族会社の株主について、株主総会の決議に「利益を受けさせる」との行為を見出し、当該経済的利益の移転に相続税法9条を適用することが考えられる⁽¹⁰⁹⁾。この見解は、会社と当該会社の株主を同一視する接点を株主総会の決議に求めるものである。

この株主総会は、株主の総意によって会社の意思を決定する機関⁽¹¹⁰⁾であり、そこで決定された事項については当該株主の意思が反映されているものであることから、無償譲渡等の行為はあくまで会社の行為ではあるが、株主自らの意思で無償譲渡等を行ったようにみることができる。すなわち、株主自らの意思で無償譲渡等を行ったということであれば、自らの意思で、無償譲渡等により自身が保有する株式価値を減少させて、そのことにより無償譲渡等を受けた同族会社の株主の株式価値の増加させていることとなるから、その対応関係もおのずと明瞭になるのではないかと考える。

このように考えると、一方当事者は、利益を移転させた同族会社の株主となり、他方当事者は、利益を受けた同族会社の株主と考えられる。よって、同族会社間の無償等の取引により、資産を移転した同族会社の同族株主と資産の移転を受けた同族会社の株主を含む関係する者の間の事情に照らし、相続税法9条が適用される可能性があるであろう。しかし、この見解においても、株主総会の決議が必要なのは、事業の全部の譲渡又は一部の譲渡（会社467条）、会社分割（会社757条等）に限られ、会社の重要な財産の処分や

(109) 田内彦一郎「株式を介した資産承継に対する課税上の諸問題」税務大学校論叢55号609頁（2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/rousou/55/05/ronsou.pdf>）。田内彦一郎氏は、資産の法人間移転における贈与税課税について、「...ここで、贈与税は個人から個人に財産等が移転した場合に課される租税であることと9条に『当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には遺贈）により取得したものとみなす。』と規定されていることを考慮すると、会社間の資産譲渡に關して、当該会社とは別人格の個人株主が当該利益の贈与等を行ったと認められる条件とは何か重要な問題となる」とし、「それは、結局、当該株主総会における承認ではないかと考えられるのである。」と述べられている。

(110) 神田・前掲注(105)182頁。

譲受けについては取締役会の決定事項とされている（会社 362 条 2 項）⁽¹¹¹⁾ ため、同族会社間での資産価値の移転があるすべての取引について網羅されているわけではない。

3 同族会社の行為計算否認（相続税法 64 条 1 項⁽¹¹²⁾）の適用について

同族会社間の資産移動について、相続税法 9 条の適用可能性をこれまで述べてきたところであるが、相続税法 9 条の適用される場合については限界があり、この問題が解決されないこと、また、相続税法基本通達 9-2 が、同族会社に限ってこのみならず規定を適用することとしているのは、利益の授受の認定について同族会社の行為計算の否認規定を前提しているからであろうとの見解⁽¹¹³⁾もあることから、本稿のテーマからは外れるが、同族会社間の資産移動について、同族会社の行為計算否認の適用について若干の検討を試みる。

同族会社の行為計算の否認規定は、相続税又は贈与税について同族会社等の株主等のいわゆる租税回避行為を是正し、税務署長に対して相続税又は贈与税の更正、決定を行うに際し、当該同族会社等の行為又は計算を否認し、独自にこれらの課税価格を計算することができる権限を認めたものと説明されている⁽¹¹⁴⁾⁽¹¹⁵⁾。同族会社間の資産移動について、その適用の可能性を考え

(111) 田内・前掲注(109)609 頁。

(112) 相続税法 64 条 1 項

同族会社等の行為又は計算で、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。

(113) 武田・前掲注(12)1037 頁。

(114) 武田・前掲注(12)3572 頁。

(115) 泉美之松＝栗原安『相続税富裕税の実務』131 頁（税務経理協会、1951）では、例えば、父が 100 万円の価値のある財産を 10 万円と評価して現物出資し、子が 10 万円現金出資し、合わせて資本金 20 万円の株式会社を設立したような場合には子の所有する株式の価額は額面より多くなって設立のときに課税できるが、父の所有株式の価額が増加した分は父の死亡の時でないと課税できない。そこでこのような場合には、父の出資価額 100 万円と割当株式の額面額との差額は会社の父に対する負債とし

た場合、その事案の個別的な事情によるが、①無償譲渡等をした同族会社の株主の保有する株式について、相続時に同族会社間の資産移動をなかつたものとして、相続税の計算をすることとなるか⁽¹¹⁶⁾、また、②当該無償譲渡等が同族会社間の取引ではなく、無償譲渡等を行った同族会社の株主からの譲渡だとすれば、同族会社の株主間において、相続税法9条の適用があるだろう。しかし、相続税法64条の適用に当たっては、同族会社の行為又は計算であること、これを容認した場合にはその株主等の贈与税等の負担を不当に減少させる結果となる必要がある。この税負担を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・計算とは何かについて、裁判例の中には、二つの異なる傾向が見られる。一つは、非同族会社では、通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれに当たる、とする傾向であり、他の一つが、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たると解する傾向である⁽¹¹⁷⁾。抽象的な基準としては、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算に当たるかを判断することは困難であるから、第二の考え方をとり、ある行為又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るべきであろう⁽¹¹⁸⁾。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合は、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ことであること⁽¹¹⁹⁾からすれば、適用される

て処理せしめておき、後に相続開始のとき一括課税するのが適当な場合がある。このような場合に備えて、相続税法においても、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と説明されている。

(116) 田内・前掲注(109)614—615頁。

(117) 金子・前掲注(1)477—478頁。

(118) 金子・前掲注(1)478頁。

(119) 金子・前掲注(1)478頁。法人税の同族会社の行為計算否認の裁判例（東京高判平成27年3月25日判時2267号24頁）では、「これを容認した場合に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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理・不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される」とし、「当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引

場面は限定されるであろう。

4 立法での対処について

同族会社間の資産移動について、相続税法 9 条及び相続税法 64 条の同族会社の行為計算否認の適用可能性について述べてきたところであるが、どちらも適用される場合については限定されると考える。また、租税法の予測可能性や法的安定性の側面から考えれば、法令を改正することも一つの解決策であるとする。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、当該会社又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⁽¹²⁰⁾や、同族会社の実体が個人企業と異なる法人が極めて多いこと⁽¹²¹⁾に鑑み、相続税法 9 条に「利益を受けさせた者」が同族会社に当たる場合は、当該同族会社の株主を「利益を受けさせた者」とみなす等との規定を加えることが考えられる。

第 3 節 会社の合併

会社の合併とは、二つ以上の会社が契約によって、一つの会社に合体することである⁽¹²²⁾。本節では、会社の合併が行われるに際して、相続税法 9 条の適用可能性があるか否かについて検討を行う。

1 合併の概要

合併には、吸収合併と新設合併がある。吸収合併は、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものである（会社 2 条 27 号）。また、新設合併とは、二以上の会社がする合併であって、合併

（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当」としている。

(120) 金子・前掲注(1)477 頁。

(121) 金子・前掲注(1)473 頁。

(122) 神田・前掲注(105)348 頁。

により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるものである(会社2条28号)。どちらの場合においても、当事会社の一部又は全部が解散し、解散会社の権利義務の全部が清算手続きを経ることなく、存続会社又は新設会社に一般承継される⁽¹²³⁾。そして、一般的には、合併の対価として、消滅会社の株主が、存続会社又は新設会社の株式等を取得することとなる⁽¹²⁴⁾。合併の条件等は当事者会社間で合併契約を作成し、それを原則、各当事会社の株主総会の特別決議(会社309条2項12号)による承認を得ることとなる(吸収合併の消滅会社は会社法783条、存続会社は同法795条、新設合併の消滅会社は同法804条)⁽¹²⁵⁾。

なお、合併契約に際して定めるべき事項の中に、合併条件がある。合併条件とは、①交付される対価の内容・数・額・算定方法等、②金銭等の割当てに関する事項であり、消滅会社の株主又は新株予約権者が消滅会社の株式又は新株予約権と引き換えに交付されるものについての定めである。合併条件は、交付される対価の種類・総額等及び割当てに関する事項(割当比率)からなり、合併から生ずるシナジーの分配も含めて、当事者会社の株主間において公正に定められる必要がある⁽¹²⁶⁾。そして、合併の対価として、消滅会社の株主は、持株数に応じて存続会社の株式等又は新設会社の株式等の交付を受け、存続会社又は新設会社の株主となる⁽¹²⁷⁾。

(123) 江頭憲治郎『株式会社法[第5版]』836頁(有斐閣、2014)。

(124) 神田・前掲注(105)354頁。

(125) 例外として略式合併、簡易合併の場合は不要となる。

(126) 土岐敦司=辺見紀男編『企業再編の理論と実務—企業再編のすべて』257頁(商事法務、2014)。

(127) 神田・前掲注(105)349-350頁。存続会社の株式以外のものを対価とする場合は別である。平成17年改正前商法のもとでは、消滅会社の株主に交付する対価は、存続会社又は新設会社の株式でなければならないとされていた(ただし、合併交付金は認められていた)が、会社法は、平成17年前商法を変更して、吸収合併の場合において、消滅会社の株主に対して、存続会社等の株式を交付せず、金銭その他財産を交付することを認めた。

2 相続税法9条が適用される場合について

前述した合併条件の交付される対価の種類・総額等及び割当てに関する事項（割当比率）で、消滅会社の株式1株に対して存続会社の株式が何株割り当てられるかの比率を合併比率というが⁽¹²⁸⁾、一般的には、合併当事会社のそれぞれの価値、すなわち企業価値の比較で算定されるものである。企業評価は、企業の資産価値ないしは収益力の総合的な評価を行うのであるが、本来その企業の総合評価の中には人的資産・技術ノウハウ・研究開発能力・組織力等、数値として表現しにくい要素も含まれなければならない。

しかし、現実としては、合併当事会社の決算数値・将来計画数値などから導き出す純資産価値及び収益還元価値、他社との比較から算出する市場価値などが、企業評価の算定すなわち合併比率の根拠となっている⁽¹²⁹⁾。この合併比率の算定が適正に行われなかった場合、相続税法9条の適用可能性があると考えられる。すなわち、消滅会社、若しくは、存続会社（新設会社）の企業評価（最終的には1株当たりの評価に当たる）が適正に行われなかった場合、合併比率がどちらかの株主に有利（反対側からすれば不利）に算出されることとなるため、有利に算出された分の利益が一方の株主から他方の株主に移転することが考えられる。この利益の移転は、合併の性質を消滅会社がすべての財産を現物出資し、存続会社が株式を発行する又は新設会社を設立されたと考える見解（現物出資説）⁽¹³⁰⁾からすると、相続税法基本通達9-2の（2）時価より著しく低い価額で現物出資があった場合の取扱いに準じることが考えられ⁽¹³¹⁾、会社の行為により、株主間の経済的利益の移転が起こる

(128) 寺西尚人『第八次改訂 会社税務マニュアルシリーズ第3巻 合併・分割』〔大沼長清他編〕18頁。（ぎょうせい、2015）

(129) 寺西・前掲注(128) 18頁。

(130) 神田・前掲注(105)348頁。対立する見解として、当事会社が合体する組織法上の特別の契約であると考えられる見解（人格合一説）。今日では、どちらの見解をとっても具体的問題の解決に差異はないとされる。

(131) 吉田恵子「同族会社の対等合併とみなし贈与」税務弘報49巻1号85頁（2001）。同族会社の対等合併に際し、贈与税が課税される根拠として、相続税法基本通達9-2の現物出資の場合に準じるのではないかと考えられていると述べられている。

ことから考えれば、相続税法基本通達9-4で想定している事象と類似の事象が生じているといえるが⁽¹³²⁾、合併契約という会社間の行為により、合併がなされることから、一義的には、「利益を受けさせた者」が、一方の合併当事会社であるとも考えられる。しかし、会社が合併するには、原則、各当事会社の株主総会の決議によって、合併契約の承認を受けなければならず、合併契約は、当該株主総会による承認を停止条件として成立する⁽¹³³⁾。このことから、前節の同族会社間の資産移動の場合と同様に、当該合併する一方の株主について、合併契約の承認に係る株主総会の決議に「利益を受けさせる」との行為を見出し、当該経済的利益の移転に相続税法9条を適用することが考えられる。

なお、合併する各当事会社の株主構成が全く同じであれば、合併比率がどのようなであっても、経済的利益の移転は起こらない⁽¹³⁴⁾。そうすると、各当事者の株主が個人であり、合併比率が不適正で、合併する各当事会社の株主構成が異なる場合には、各合併当事会社の株主等の間の事情に照らし、一方当事者（株主）が経済的利益を失うことによって、他方当事者（株主）が何ら対価を支払わないで、若しくは、著しく低い価額の対価で、当該経済的利益を享受したといえれば、相続税法9条の適用があると考えられる。

相続税法9条の適用がある例として、消滅会社が債務超過である場合⁽¹³⁵⁾において、消滅会社の株主に対して存続会社株式を交付したときは、消滅会社の株主と存続会社の株主との関係が親族である場合、存続会社の株

(132) 佐藤信祐＝岡田貴子『組織再編による事業承継対策』132頁（清文社、2013）。被合併法人が債務超過である場合において、被合併法人の株主に対して合併法人株式を交付したときに、相続税法基本通達9-4で想定している事象と類似の事象が生じているとする。

(133) 江頭・前掲注(123)862頁。

(134) 吉田・前掲注(131)85頁。

(135) 神田・前掲注(105)359頁では、消滅会社が実質的に債務超過であるような場合に合併が可能かどうかは、解釈に委ねられるが、従来は、そのような場合の合併は認められず、ただ、例外として100%子会社の場合等には認められると解されてきたが、会社法のもとでは、株主総会等による承認があったような場合には、これを認めないとする理由は見出しがたいとする。

主から消滅会社の株主に対して、株主間贈与が行われたと考えられる。なお、この場合において贈与税の課税対象となるべき金額は、消滅会社の個人株主に対して交付された存続会社の株式の時価に相当する金額であると考えられる⁽¹³⁶⁾。また、合併の手続には、原則として各当事会社の株主総会の決議が必要であり、このような合併ができるのは、株主の利害対立が少ないと考えられる同族会社に限られるのではないかと思われる。

しかし、合併比率の算出方法は、必ずしも時価純資産額に基づいて決定されるわけではない。収益還元価額や類似会社比準価額で決定されることもあり、また、広い意味での営業権を評価する場合もある。したがって、合併比率の算定において、合理的な根拠があれば、相続税法9条の適用はないであろう⁽¹³⁷⁾⁽¹³⁸⁾⁽¹³⁹⁾。

第4節 会社の自己株式の取得

1 自己株式の概要

自己株式とは、「株式会社が有する自己の株式」をいい(会社113条4項)、

(136) 佐藤・前掲注(132)132-133頁。

(137) 吉田・前掲注(131)89頁。

(138) 株式交換や株式移転を行い100%子会社化する場合、親会社の株式を株式交換比率や株式移転比率を基に交付することになるが、この比率が適正ではない場合は、株主間の贈与問題が生じる場合があるとすもの、鹿志村裕「スムーズな事業承継を行うための事前準備」税経通信第69巻1号39-40頁(2014)。

(139) 合併については、相続税法64条4項に行為計算否認の規定があり、「合併、分割、現物出資若しくは法人税法第二条第十二号の六に規定する現物分配又は株式交換若しくは株式移転(以下この項において「合併等」という。)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(当該合併等により交付された株式又は出資を発行した法人を含む。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合併等をした法人若しくは当該合併等により資産及び負債の移転を受けた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」と規定している。この規定の要件にあてはまれば、当該規定の適用も考えられよう。

会社が自社の発行した株式を取得する（自己株式の取得）と、その結果、その株式は自己株式となる⁽¹⁴⁰⁾。平成13年6月の商法改正までは、自己株式の取得及び保有は、①資本金・準備金を財源とする取得は、株主への出資払戻しと同様の結果を生じ、会社債権者の利益を害する（資本の維持）、②株主への分配可能額を財源とする取得でも、流通性の低い株式を一部の株主のみから取得すると株主相互間の投下資本回収の機会の不平等を生じさせ、また取得価額いかんによっても残存株主との不公平を生じさせる（株主相互間の公平）、③反対派株主から株式を取得することにより取締役が自己の会社支配を維持する等、経営を歪める手段に利用される、④相場操縦、インサイダー取引などに利用される等の弊害が生じるおそれがあり、原則禁止されていた⁽¹⁴¹⁾。しかし、平成13年6月改正において、会社が株主との合意により自己株式を取得すること及び取得した株式の保有を原則自由とされた。もっとも、前述の弊害を防止するため、その取得価額は、株主への分配可能額の範囲でなければならない、かつ、右取得価額相当額は、以後の分配可能額の算定上資産性を否定され（その意味で、株主との合意による自己株式取得は、剰余金の配当と並ぶ株主への財産分配の一方法である）、また、株主の平等等を確保するため、手続等の規制に従わなければならない⁽¹⁴²⁾。

2 自己株式取得に際しての規制

会社が自己株式を取得できる場合は、①取得条項付株式の取得、②譲渡制限株式の取得、③株主総会決議等に基づく取得、④取得請求権付株式の取得、⑤全部取得条項付種類株式の取得、⑥株式相続人等への売渡請求に基づく取得、⑦単元株未満株式の買取り、⑧所在不明株主の株式の買取り、⑨端数処理手続における買取り、⑩他の会社の事業の全部を譲り受ける場合にその会社が有する株式の取得、⑪合併後消滅する会社からの株式の承継、⑫吸収分

(140) 神田・前掲注(105)100頁。

(141) 江頭・前掲注(123)245-246頁。

(142) 江頭・前掲注(123)246頁。

割をする会社からの株式の承継、⑬法務省令で定める場合である（会社 155 条）⁽¹⁴³⁾。

（１）手続規制

一般的な自己株式を取得できる場合は、③の株式総会決議等に基づく取得である。その取得方法として、すべての株主に申込機会を与えて行う場合、特定の株主からの取得する場合、子会社からの取得する場合及び市場取引等による取得する場合があるが、それぞれの場合に応じて手続規制がある。

イ すべての株主に申込機会を与えて行う場合

株主総会の決議で、取得する株式の数、取得と引換えに交付する金銭等の内容及び総額、取得することができる期間を定めて、取締役会等に「買受け」を授権する（会社 156 条 1 項）。ただし、定款により、剰余金分配を取締役会の権限とした会社（会社 459 条 1、2 項）では、取締役会の決議で決めることができる。

次に、会社は、そのつど、①取得する株式の数、②株式 1 株を取得するのと引換えに交付する金銭等の内容及び数・額又はこれらの算定方法、③株式を取得するのと引換えに交付する金銭等の総額、④株式の譲渡の申込みの期日を定めて株主に通知するが、取得の要件は均等でなければならない（会社 157 条）。

また、会社は、株主からの申込みに応じてその株主の株式を取得するが、申込総数が取得総数を超えたときは按分で取得する⁽¹⁴⁴⁾（会社 159 条）。

ロ 特定の株主からの取得

株主総会の決議で、特定の株主からの取得を決議することができ、その株主に通知する（会社 160 条 1 項）。この場合には、特定の株主だけがその所有する株式を会社に売却できるというのでは、株主間の公平を

(143) 神田・前掲注(105)102-103 頁。

(144) 神田・前掲注(105)103-104 頁。

害するおそれがある。そこで、株主総会の決議では取得の相手方となる株主の議決権行使は原則排除され（会社 160 条 4 項）、他の株主は、その総会決議の前で法務省令で定める時まで自己を売主に追加するように請求できる（会社 160 条 2、3 項）。ただし、市場価格のある株式で一定の要件を満たした場合（会社 162 条）等の例外がある。また、あらかじめ売主追加請求権を定款で排除することもできる（会社 164 条）⁽¹⁴⁵⁾。

ハ 子会社からの取得

子会社から取得する場合は、取締役会設置会社では取締役決議（非取締役設置会社では株主総会決議）で、取得する株式の数、取得と引換えに交付する金銭等の内容及び総額並びに取得することができる期間を定めることができる（会社 163 条）。

ニ 市場取引等による取得

手続規制の例外として、市場取引又は公開買付けにより自己株式を取得する場合には、剰余金の配当等を取締役会が決定する旨を定款で定めることができる会社でなくても、取締役会設置会社は、取得と引換えに交付する金銭等の内容及び総額、取得することができる期間を取締役会の決議によって定めることができる旨を定款で定めることができる⁽¹⁴⁶⁾。

（2）財源規制

自己株式取得の対価として会社が株主に交付する金銭等の帳簿価額の総額が効力発生日等における分配可能額（会社 461 条 2 項）を超える場合には、金銭等を交付することができない⁽¹⁴⁷⁾。

3 自己株式の法的地位

現在において、平成 13 年の商法改正前と異なり、会社には自己株式を相

(145) 神田・前掲注(105)104 頁。他に、相続人等から株式を取得する場合で一定の場合（会社 161 条）について例外がある。

(146) 江頭・前掲注(123)251 頁。

(147) 神田・前掲注(105)105 頁。ただし、自己株式が取得できる場合の⑦⑩⑪⑫⑬には、このような財源規制はない。

当の時期に処分すべき義務は課されていない。よって、会社は適法に取得した自己株式を保有し続けることができる。会社が保有した状態にある株式(自己株式)には、議決権その他の共益権を行使することができない(会社 308 条 2 項)、自己株式には剰余金の配当請求権は存在せず(会社 453 条括弧書)、株主に対し募集株式を割り当てる場合にも自己株式に対し割当てをすることはできない(会社 202 条 2 項括弧書)⁽¹⁴⁸⁾。

会計及び法人税法において、自己株式の取得により株主に対して交付した金銭等の帳簿価額相当額は、貸借対照表上、純資産の部(株主資本)から控除する形で表示され⁽¹⁴⁹⁾、保有自己株式は資産の部に計上されない。それは、自己株式の取得が剰余金の配当と並ぶ株主への財産分配の一方法であること、及び会社清算時まで自己株式を保有することも可能であることに鑑みると、上記株主に対して交付した帳簿価額相当額は剰余金の配当と同様に社外流失したと見ざるを得ないからである。なお、自己株式の取得は、会社と株主との間の資本取引とされ、損益計算書には計上されない⁽¹⁵⁰⁾。

4 自己株式の消却・処分

会社は、保有する自己株式を消却することができる。消却の結果として、会社は、取締役会設置会社については取締役会の決議により⁽¹⁵¹⁾、消却する自己株式の数(種類株発行会社では、自己株式の種類及び種類ごとの数)を定めなければならない(会社 178 条 1 項)。

また、自己株式を処分するには、会社法が別の方法を認める場合を除いて、株式の発行と同じ募集の手続を経てすることが必要である⁽¹⁵²⁾。これは、会社法(平成 17 年法律第 86 号)の創設により、株式会社の新株の発行手続

(148) 江頭・前掲注(123)264 頁。

(149) 会社計算規則 76 条 2 項 5 号、企業会計基準 1 号 7 項、法人税法 2 条 21 号、法人税法施行令 8 条 1 項 18 号。なお、法人税法では、平成 18 年度税制改正以前においては有価証券(資産)として取り扱っていた。

(150) 江頭・前掲注(123)265-266 頁。

(151) その他の会社については株主総会の決議による。

(152) 江頭・前掲注(123)268-269 頁。

等について、新株の発行の手續と自己株式の処分手續が一本化されたことによる。それに合わせて、自己株式の処分に係る引受権についても、贈与により取得したものとみなされる場合があり、贈与税の課税対象とする取扱いが相続税法基本通達9-4で明らかにされていることについては前述したとおりである。

5 譲渡した株主・発行会社の課税関係

自己株式を取得する発行会社については、平成18年の法人税法改正により、有価証券から除かれ、取得株式を資産計上せずに、取得時に資本金等の額を減少させる処理が行われる。株式の取得が払い込まれた資本の払戻しと配当の性質を併せ持つと整理すると、資本金等と利益積立金の減算はそれぞれの性質に対応するものと理解できる⁽¹⁵³⁾。

また、自己株式を譲渡した個人株主に対して支払われた対価について、まず、原則としてみなし配当課税が行われる（所得税25条1項4号）⁽¹⁵⁴⁾。みなし配当の金額は、法人から交付された金銭及び金銭以外の資産の価額が、交付をした法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額を超える金額である（法人税24条1項）。みなし配当課税に続

(153) 江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系会社法1』555頁（第一法規、2012）。

(154) 所得税法25条（配当とみなす金額）1項4号

法人（法人税法第二条第六号（定義）に規定する公益法人等及び人格のない社団等を除く。以下この項において同じ。）の株主等が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額（同条第十二号の十五に規定する適格現物分配に係る資産にあつては、当該法人のその交付の直前の当該資産の帳簿価額に相当する金額）の合計額が当該法人の同条第十六号に規定する資本金等の額又は同条第十七号の二に規定する連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産は、前条第一項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は金銭の分配とみなす。

4号 当該法人の自己の株式又は出資の取得（金融商品取引法第二条第十六項（定義）に規定する金融商品取引所の開設する市場における購入による取得その他の政令で定める取得及び第五十七条の四第三項第一号から第三号まで（株式交換等に係る譲渡所得等の特例）に掲げる株式又は出資の同項に規定する場合に該当する場合における取得を除く。）

いて、譲渡所得課税が行われる。その際の譲渡収入は、交付された金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額からみなし配当を控除した金額である。

6 相続税法9条が適用される場合について

発行会社の自己株式の取得に応じ、その株主が有するその株式を譲渡する取引は、民事法上の株式の売買取引に当たる⁽¹⁵⁵⁾。よって、発行人へ株式を譲渡した株主にとっては資産の譲渡であり、発行会社側からすれば自己株式の取得は資本等取引である。また、経済的な効果において、会社の純資産が減少し、株主資本の減少を生ずることから有償減資に類似している⁽¹⁵⁶⁾。このことから、時価より低い価額若しくは無償で、個人株主より発行会社へ自己株式を譲渡すれば、時価と譲渡価額の差額分が、譲渡した株主以外の株主へ移転することとなろう。そして、発行会社へ株式を譲渡した株主と譲渡した株主以外の株主を含む関係する者の間の事情に照らし、一方当事者が経済的利益を失うことにより、他方当事者が何らの対価を支払わないで、当該経済的利益を享受したといえる場合には、相続税法9条の適用があろう。なお、自己株式の取得に当たり、合理的な理由もなく、時価より低い価額等の対価若しくは無償で発行会社が取得でき、移転する利益の対応関係が判然とするのは、株主間で利害関係が少ない同族会社を介した取引になると思われる。

ここで、無償による自己株式の取得は、①無償取得したものが自己株式であるがゆえに、発行会社に対して第三者から流入したものではない（貸借対照表上の純資産額が増加したわけではない）、②発行済株式総数が減少し、1株当たりの価値が増加したわけでもないから、自己株式を発行会社へ譲渡した株主から残存株主が贈与を受けたとみなすことができないと解釈すべきで

(155) 垂井英夫『自己株式取引と課税』315頁（財経詳報社、2004）。

(156) 垂井英夫＝那須香織『自己株式の課税関係－会社法を基礎に－』236頁（財経詳報社、2009年）。

はないかとの見解がある⁽¹⁵⁷⁾。しかし、純資産額が増加しなくとも、譲渡株主から残存株主へ経済的利益の移転は起こり得るのであり⁽¹⁵⁸⁾、無償で発行会社が自己株式を取得すると、前述したとおり、無償譲渡した株主が譲渡した株式の価額分の経済的利益を失うと考えられ、その経済的利益は、譲渡した以外の株主が享受することとなるから、発行会社が自己株式を取得した時に、経済的利益が移転したといえると考ええる。

(157) 垂井=那須・前掲(156) 240頁。ただし、取得後直ちにその株式を消却した場合は除くとする。

(158) 例えば、無償で増資した場合に、持株割合に寄らないで株式が分配されたとすれば、資産価値の増加はなくとも株主間で経済的利益の移転は起こる。

結びに代えて

相続税法の「みなし贈与」の規定については、法律的には贈与により取得したといえないが、財産を取得した事実や経済的な利益を受けた事実により、実質的に贈与と同様の経済的効果が生ずる場合には、税負担の公平の見地から、その取得した財産等を贈与により取得したものとみなして、贈与税の課税財産とするものである。その中で、相続税法9条は、他のみなし贈与財産の規定を包括する規定であるがゆえに、法文上、さまざまな事象について、対応できるように規定されている。しかし、このことから、どのような場合について、その適用があるのか必ずしも明確でない。特に、法人の資本取引等により、特定の出資者の株式等の持分価値が増加する場合においては、経済的利益の移転の関係が法人を介した間接的な関係になるため、より明確ではないケースが想定された。

本稿は、まず、相続税法9条について、どのような場合についてその適用があるのか、その沿革、裁判例や学説等から、その趣旨、適用要件について考察をした。そして、法人の資本取引等で、相続税法基本通達に適用の取扱いの定めのないケースである、高額出資、同族会社間の資産移動、会社の合併及び自己株式の取得について、その法律関係や経済的な効果等より考察し、適用要件にあてはめて、相続税法9条の適用可能性を検討したところ、いずれのケースについても、株主間で経済的利益が移転する場面が想定され、相続税法9条が適用される可能性があるといえることを確認した。しかし、確認したケースについても、すべてにおいて相続税法9条が適用されるわけでもなく、事案の個別的な事情により、相続税法9条が適用されないケースも考えられる。そのような場合、租税回避行為等で、税負担の公平の見地から課税の必要性があると認められるケースについては、相続税法64条等の他の租税回避行為防止の条項の適用が検討されるべきである。また、本稿で検討したケース以外においても、相続税法9条の趣旨、適用要件に照らし、相続税法9条が適用されるケースはあるであろう。

法人の資本取引等で相続税法9条の適用が争われた裁判例においては、財産の評価について争いになることが多く、それは、取引相場のない株式等の財産評価のあり方と密接に関わっている。また、相続税法9条の適用に当たっては、贈与税(相続税)と所得税との課税の調整が必要な場面も出てくると思われる。それらについては、今後の研究課題としたい。