

2021.5.21 第 887 回租税判例研究会 version 4

表題(仮) 所得税基本通達 59-6に明記されていない財産評価基本通達の読替え:タキゲン事件
[最高裁第三小法廷令和 2 年 3 月 24 日判決](#)

平成 30 年(行ヒ)第 422 号、Xら対国

所得税更正処分取消等請求事件、破棄差戻

集民 263 号 63 頁

[参照条文等]所得税法 59 条、所得税基本通達 59-6、財産評価基本通達 188

(控訴審 [東京高判平成 30 年 7 月 19 日](#)金判 1602 号 21 頁平成 29(行コ)283 号)

(第一審 [東京地判平成 29 年 8 月 30 日](#)金判 1602 号 26 頁平成 24(行ウ)185 号)

浅妻章如(立教大学法学部)

asatsuma@rikkyo.ac.jp

事実

I. 規定の概要

個人が法人に資産を低額譲渡した際、時価譲渡が擬制される(所得税法 59 条 1 項 2 号)¹。ここでいう低額とは時価の半分未満である(所得税法施行令 169 条)²。所得税基本通達 59-6³(平成 21 年課資 3-5 ほかによ

¹ **所得税法 59 条(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)** 次に掲げる事由により居住者の有する山林(事業所得の基因となるものを除く。)又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。[一号 略]

二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡(法人に対するものに限る。)[2 項 略]

² **所得税法施行令 169 条(時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲)** 法第五十九条第一項第二号(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。

³ **所得税基本通達 59-6(株式等を贈与等した場合の「その時における価額」)**(平成 21 年課資 3-5 ほかによる改正前)

法第 59 条第 1 項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式(株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。)である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、23-35 共-9 に準じて算定した価額による。この場合、23-35 共-9 の(4)ニに定める「1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」とは、原則として、次によることを条件に、昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56・直審(資)17「財産評価基本通達」(法令解釈通達)の 178 から 189-7 まで((取引相場のない株式の評価))の例により算定した価額とする。

(1) 財産評価基本通達 188 の(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。

(2) 当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合(同通達 189-3 の(1)において同通達 179 に準じて算定する場合を含む。)において、株式を譲渡又は贈与した個人が当該株式の発行会社にとって同通達 188 の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。

(3) 当該株式の発行会社が土地(土地の上に存する権利を含む。)又は証券取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達 185 の本文に定める「1 株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。

(4) 財産評価基本通達 185 の本文に定める「1 株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)」の計算に当たり、同通達 186-2 により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

所得税基本通達 59-6(株式等を贈与等した場合の「その時における価額」)[現在]

法第 59 条第 1 項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式(株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権(新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。)及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。)である場合の同項に規定する「その時における価額」は、23-35 共-9 に準じて算定した価額による。この場合、23-35 共-9 の(4)ニに定める「1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、次によること

る改正前のもの。以下同じ。) ⁴は、株式譲渡に所得税法 59 条 1 項が適用される場合の「その時における価額」について、同通達 23～35 共一 9 に準じて算定した価額によるとしている。同通達 23～35 共一 9 (平成 19 年課個 2－11 ほかによる改正前のもの) ⁵は、株式を取得する権利の価額の算定の基礎となる株式の価額に関し、(4)ニにおいて、取引相場のない株式(売買実例のないもの) ⁶について、発行人の 1 株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額としている。この「通常取引されると認められる価額」について、同通達 59-6 は、原則として、同通達 59－6の(1)～(4)によることを条件に、財産評価基本通達(昭和 39 年 4 月 25 日付け直資 56、直審(資)17 国税庁通達。以下「評価通達」という)の 178 から 189－7 まで(取引相場のない株式の評価)の例により算定した価額とする。所得税基本通達 59－6の(1)は、大会社の株式の価額について、類似業種比準価額によって評価するものとする(以下「類似業種比準方式」という) ⁷。他方、評価通達

を条件に、昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56・直審(資)17「財産評価基本通達」(法令解釈通達)の 178 から 189-7 まで(取引相場のない株式の評価)の例により算定した価額とする。

(1) 財産評価基本通達 178、188、188－6、189－2、189－3 及び 189－4 中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達 185、189－2、189－3 及び 189－4 中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達 188 中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達 185 ただし書、189－2、189－3 又は 189－4 において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の 50% 以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達 188 の(1)から(4)までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。[(2)(3)(4)省略]

⁴ 当時の所基通 59－6の(1)が評価通達 188 の(1)を参照する際に「譲渡又は贈与直前」という文言がある。

法基通 9－1－14 (市場有価証券等以外の株式の価額の特例) (法人税法 33 条 2 項。評価損の損金算入) が評価通達 188 の(1)を参照する際に「直前」という文言は無い。大分地判平成 13・9・25 について註 20。

⁵ 所得税基本通達 23～35 共一 9 (株式等を取得する権利の価額) (平成 19 年課個 2－11 ほかによる改正前)

令第 84 条第 1 号から第 4 号までに掲げる権利の行使の日又は同条第 5 号に掲げる権利に基づく払込み又は給付の期日(払込み又は給付の期間の定めがある場合には、当該払込み又は給付をした日。以下この項において「権利行使日等」という。)における同条本文の株式の価額は、次に掲げる場合に依り、それぞれ次による。(1) これらの権利の行使により取得する株式が証券取引所に上場されている場合 当該株式につき証券取引法第 116 条((売買取引高相場等の公表))の規定により公表された最終価格(同条の規定により公表された最終価格がない場合は公表された最終の気配相場の価格とし、同日に最終価格又は最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の同日に最も近い日における最終価格又は最終の気配相場の価格とする。)による。なお、2 以上の証券取引所に同一の区分に属する価格があるときは、当該価格が最も高い証券取引所の価格とする。

(2) これらの権利の行使により取得する新株(当該権利の行使があったことにより発行された株式をいう。以下この(2)及び(3)において同じ。)に係る旧株が証券取引所に上場されている場合において、当該新株が上場されていないとき 当該旧株の最終価格を基準として当該新株につき合理的に計算した価額とする。

(3) (1)の株式及び(2)の新株に係る旧株が証券取引所に上場されていない場合において、当該株式又は当該旧株につき気配相場の価格があるとき (1)又は(2)の最終価格を気配相場の価格と読み替えて(1)又は(2)により求めた価額とする。

(4) (1)から(3)までに掲げる場合以外の場合 次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる価額とする。

イ 売買実例のあるもの 最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額

ロ 公開途上にある株式(証券取引所が内閣総理大臣に対して株式の上場の届出を行うことを明らかにした日から上場の日の前日までのその株式及び日本証券業協会が株式を登録銘柄として登録することを明らかにした日から登録の日の前日までのその株式)で、当該株式の上場又は登録に際して株式の公募又は売出し(以下この項において「公募等」という。)が行われるもの(イに該当するものを除く。) 証券取引所又は日本証券業協会の内規によって行われる入札により決定される入札後の公募等の価格等を参酌して通常取引されると認められる価額

ハ 売買実例のないものでその株式の発行人と事業の種類、規模、収益の状況等が類似する他の法人の株式の価額があるもの 当該価額に比準して推定した価額

ニ イからハまでに該当しないもの 権利行使日等又は権利行使日等に最も近い日におけるその株式等の発行人の 1 株又は 1 口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額

(注) この取扱いは、令第 354 条第 2 項((新株予約権の行使に関する調書))に規定する「当該新株予約権を発行又は割当てをした株式会社の株式の 1 株当たりの価額」について準用する。

⁶ 本稿における下線は断りなき限り浅妻による。

⁷ 財産評価基本通達 178 (取引相場のない株式の評価上の区分) (平成 29 年課評 2－12 ほかによる改正前)

178 ただし書(平成 29 年課評 2-12 ほかにによる改正前のもの)、188、188-2は、例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」の価額は、その株式に係る年配当金額を基として算定する配当還元価額によって評価するものとする(以下「配当還元方式」という)。「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、評価通達 188 の(1)~(4)のいずれかに該当する株式とされている(以下、この株式を保有する株主を「少数株主」という)⁸。評価通達 188 の(3)は「同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式」と定める。

II. 事実関係の概要

A株式会社[タキゲン製造](発行済株式総数 920 万株)⁹は評価通達 178 にいう大会社に該当する。A社の株式は所得税基本通達 23~35 共-9の(4)ニ及び評価通達における「取引相場のない株式」に該当する。A社の代表取締役であったBは、平成 19 年 8 月 1 日、有限会社C[タキゲン秀英会]に対し、A株式(取引相場のない株式に該当する)のうち 72.5 万株(以下「本件株式」という)を、1 株当たり 75 円(配当還元方式)、合計 5437 万 5000 円として譲渡した(以下「本件株式譲渡」という)。

取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社(以下「評価会社」という)が次の表の大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ次項の定めによって評価する。ただし、同族株主以外の株主等が取得した株式又は特定の評価会社の株式の価額は、それぞれ 188((同族株主以外の株主等が取得した株式))又は 189((特定の評価会社の株式))の定めによって評価する。[後略]

財産評価基本通達 179(取引相場のない株式の評価の原則)(平成29年課評2-12ほかにによる改正前)

前項により区分された大会社、中会社及び小会社の株式の価額は、それぞれ次による。

(1) 大会社の株式の価額は、類似業種比準価額によつて評価する。ただし、納税義務者の選択により、1株当たりの純資産価額(相続税評価額によつて計算した金額)によつて評価することができる。[(2)(3)略]

⁸ 財産評価基本通達 188(同族株主以外の株主等が取得した株式)

178((取引相場のない株式の評価上の区分))の「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、次のいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、次項の定めによる。

(1) 同族株主のいる会社の株式のうち、同族株主以外の株主の取得した株式

この場合における「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者(法人税法施行令第4条((同族関係者の範囲))に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。)の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 30%以上(その評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 50%超である会社にあつては、50%超)である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

(2) 中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの(課税時期において評価会社の役員(社長、理事長並びに法人税法施行令第 71 条第1項第1号、第2号及び第4号に掲げる者をいう。以下この項において同じ。)である者及び課税時期の翌日から法定申告期限までの間に役員となる者を除く。)の取得した株式

この場合における「中心的な同族株主」とは、課税時期において同族株主の1人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び1親等の姻族(これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 25%以上である会社を含む。)の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 25%以上である場合におけるその株主をいう。

(3) 同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式

(4) 中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 15%以上である場合におけるその株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの((2)の役員である者及び役員となる者を除く。)の取得した株式

この場合における「中心的な株主」とは、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 15%以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決権総数の 10%以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。

⁹ 資本金 4.6 億円、平成 19 年1月期の売上金額は約 236.5 億、従業員数は 449 人(一審より)。

本件株式譲渡の直前におけるA社の株主が議決権の割合は、B単独で15.88%、同族関係者と合計すると22.79%であった。本件株式譲渡の直後、それぞれ8.00%、14.91%に下がり、Cが7.88%となった。本件株式譲渡の前後を通じて、評価通達188の(1)にいう同族株主(株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が議決権総数の30%以上となる株主)はいなかった。

Bは、平成19年12月26日に死亡した。Bの相続人であるXら(原告、控訴人、被上告人)¹⁰は、Bの平成19年分の所得税につき、本件株式譲渡に係る譲渡所得の収入金額を、1株当たり75円、合計5437万5000円として[平成20年3月13日に品川税務署長に対して¹¹]申告した。

所轄税務署長[鶴見税務署長]は、平成22年4月21日付けで、Xらに対し、本件株式譲渡に係る譲渡所得の収入金額を、1株当たり2990円(類似業種比準方式)、合計21億6775万円¹²であるという前提で、Bの平成19年分の所得税に係る各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。Xらは異議申立てをした。東京国税局長は、類似業種の選定に誤りがあり、本件株式の価額は1株当たり2505円、合計18億1612万5000円¹³であるとして、前記の各更正処分及び各賦課決定処分の一部を取り消す旨の決定をした(以下、同決定により一部が取り消された後のXらに対する各更正処分及び各賦課決定処分を併せて「本件各更正処分等」という。)

国税不服審判所は平成23年9月28日付け¹⁴でXらの審査請求を棄却した。Xらは平成24年3月28日に東京地裁に提訴した。

Ⅲ. 争点と原審

争点は、本件株式の本件株式譲渡時の価額が、1株当たり75円か2505円かである。Xらは、少数株主該当性は、本件株式譲渡における株式の取得者の取得後の議決権の割合により行うべきであり、少数株主に当たるので、配当還元方式による算定額としての75円を主張した。Y(国。被告、非控訴人、上告人)は、少数株主該当性は、本件株式譲渡における株式の譲渡人の譲渡直前の議決権の割合により行うべきであり、少数株主に当たらないので、原則的な評価方法である類似業種比準方式による算定額としての2505円を主張した。

一審判決¹⁵はYの主張を認めた(なお相続税法上のA株式の評価に関しては配当還元方式を認める判決が確定した¹⁶)。控訴審判決¹⁷は以下の理由によりXらの請求を一部認容した。

「通達の意味内容については、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、その文理に忠実に解釈するのが相当であり、評価通達188の(2)～(4)の「株主が取得した株式」などの文言を「株主が譲渡した株式」などと殊更に読み替えることは許されない。そうすると、譲渡所得に対する課税においても、評価

¹⁰ 配偶者＋子3人の計4人。Bの相続人は6人で、原告ではない相続人は、子1人、孫1人(代襲相続人)。法定相続分は1/10であるが遺言で相続分が0とされていた。別件判決・東京地判平成25・10・18裁判所Web(税資263-12313平成24(行ウ)104号)で確定(参照:国税不服審判所平成23・12・8裁決・裁決事例集85集191頁は1/20)。遺留分は遺留分権利者たる当該孫に帰属し、その部分は相続財産から外れる(最判平成8・1・26民集50巻1号132頁)ため、遺留分減殺請求権を行使していても指定された相続分は修正されず、国税通則法5条1項により、当該孫がBから承継する相続税の額はBの所得税額×0%である。遺留分減殺請求権から遺留分侵害額請求権に代わった現行民法の下でも当てはまるか不明。

本件の原告らのうち配偶者を除く者について、Bの所得税の承継割合は1/10から1/8に増えたが、本件一審判決は、被相続人たるBの所得税の額の問題であるとしている。佐藤英明・TKC税研情報29巻4号1頁以下13-14頁はこれに疑問を呈す。私見はまとまらない(率直に言うとキャパオーバー)。

¹¹ A社の本店が品川区にあるから?平成22年3月25日の修正申告(不動産所得等については鶴見税務署長に対して。この修正申告を基に、鶴見税務署長は平成22年4月20日付け(次段落の処分の1日前。つまり1日で株式譲渡所得の計算をした?)で、Bの総所得金額を3億0418万7219円、株式等に係る譲渡所得等の金額を1812.5万円、過少申告加算税の額を8.9万円とする内容の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。(5437.5万円－1812.5万円)÷72.5万株＝50円が1株当たりの取得費のようである。

¹² ＝2990×72.5万。株式譲渡所得20億5936万2500円(95%)。

¹³ ＝2505×72.5万。株式譲渡所得17億2531万8750円(95%)。

¹⁴ 国税不服審判所平成23・9・28裁決・裁決事例集84集332頁は相続税についての判断のようであり、Cが評価通達188の(1)の同族関係者に該当するかが主たる争点の様である。

¹⁵ 東京地判平成29年8月30日金判1602号26頁平成29(行ウ)185号。

¹⁶ 東京地判平成29年8月30日判タ1464号106頁平成29(行ウ)184号確定。「勝手に憶測するに、同じ裁判官が両事件において判断を分かつことによって一つのバランスを取ったものとも言えるが」(品川芳宣・税研198号96頁以下、99頁2018年3月)という記述もあるが、バランスとるだろうか?

¹⁷ 東京高判平成30年7月19日金判1602号21頁平成29(行コ)283号。

通達188の(2)～(4)の少数株主に該当するかどうかは、その文言どおり株式の取得者の取得後の議決権の割合により判定されるというべきであり、所得税基本通達59-6はこのことを定めたものとして合理性を有するところ、本件株式の譲受人であるCは評価通達188の(3)の少数株主に該当するから、本件株式の価額は配当還元方式によって算定した1株当たり75円であると認められる。したがって、本件株式譲渡が低額譲渡に当たらないにもかかわらず、これに当たるとしてされた本件各更正処分等は違法である。」「[資料 7(6)頁]

判旨 破棄差戻

I. 「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである(最高裁昭和41年(行ツ)第8号同43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁, 最高裁同41年(行ツ)第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁等参照)。すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法59条1項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、『その時における価額』に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。」「[資料 7(6)頁]

II. 「評価通達は、株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定するものとするが、これは、相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、株式を取得した株主の会社への支配力に着目したものであることができる。

これに対し、本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。」「[資料 8(7)頁]

III. 「原審は、本件株式の譲受人であるCが評価通達188の(3)の少数株主に該当することを理由として、本件株式につき配当還元方式により算定した額が本件株式譲渡の時における価額であるとしたものであり、この原審の判断には、所得税法59条1項の解釈適用を誤った違法がある。」「[資料 9(0)8 頁]

宇賀克也の補足意見は、「通達の公表は、最高裁昭和60年(行ツ)第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁にいう「公的見解」の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめる」、「しかし、そのことは、裁判所が通達に拘束されることを意味するわけではない」と述べる。[資料 10(9)頁]

宮崎裕子の補足意見は、「租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえない」と述べる。[資料 11(10)頁]

評釈

I. 本判決の意義と本判決が触れなかったこと

本判決の意義は、所得税法 59 条 1 項の趣旨が「譲渡人の下に生じている増加益に対して課税」することであるという理解(判旨 I)を前提とし、通達が株式取得者に着目しようとも「譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべき」(判旨 II)との規範を導いたことにある(清算課税説について下記 II. で論じる。)。また、通達の文言通りの帰結が法令の「解釈適用を誤った違法」なものと評価されることがある(判旨 III)ことを示した、という意義も本判決にはある¹⁸。

本判決が触れなかった点は幾つかある。2点触れたい(3点以上あろうか?)。

第一に、原審が通達を通じた「納税者の信頼及び予見可能性」を重視していたところ、本判決は納税者の信頼及び予見可能性に触れていない。重視しないと判旨 III が間接的に述べていると読解することは可能である。下記 III. で論じる。

第二に、1株当たり2505円という評価が時価を超えているか否かに触れていない。下記 IV. で論じる。

¹⁸ なお、令和2年課資4-2ほかによる改正後の所得税基本通達59-6の(1)は、本判決の趣旨に即した財産評価基本通達の読み替え方を明記している。⇒註3へ。

II. 所得税法 59 条 1 項の趣旨:清算課税説

清算課税説(榎本家事件・最判昭和 43 年 10 月 31 日、割賦弁済土地譲渡事件・最判昭和 47 年 12 月 26 日)を前提に、譲渡人に着目¹⁹した方が所得税法 59 条 1 項の趣旨に即しているということについては、あまり異論は多くないと思われる。近年の判例・裁判例では清算課税説から距離を置き売買差額課税に近付いているものが散見されるようになってきているが、本判決は改めて清算課税説(離婚時の財産分与について最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁、最判平成 7 年 1 月 24 日税資 208 号 3 頁。但し註 21 に留意。限定承認に係る相続について東京地判平成 13 年 2 月 27 日税資 250-8845 平成 12(行ウ)50 号、)を確認したことになる。

II.1. 清算課税説を前提としても譲受人側の事情は価額低下要因となるか

Xら主張……清算課税説とは言っても価額は譲受人側の事情が決定要素となる。²⁰

反論……離婚の財産分与直後に譲受人(Qとする)が第三者(Rとする)に高価で転売した事案において分与者(P)の譲渡収入金額はQ→R転売価格と無関係に決められた²¹。

再反論……P→Q→Rという転売事案においてQ→Rが高値であるという事情はP→Q譲渡価格を釣り上げる要因にならない。また註 21 の土地の価額の事例は、本件のような取引相場のない株式の評価に馴染まない。

再々反論……清算課税説は、譲渡人が何を手放したかに着目するものであるから譲渡人側の事情に着目すべきである²²。

再々々反論……所得税法 33 条における譲渡総収入金額は、原則として、何を手放したかに着目するものではないし、判例の流れとして、清算課税説と距離を置く流れ(【譲渡益説】と親和的な流れ)もある²³(し、原審は

¹⁹ 譲渡人にとっての価値と譲受人にとっての価値が異なりうるかについて、少なくとも経済学者の多くは、同一人物についてすら willingness to accept(受取意思額)と willingness to pay(支払意思額)とが異なりうる(実験では willingness to accept が高くなりがち、と記憶しているが不確かなので神山弘行先生にパス)という理解を前提に、譲渡人にとっての価値と譲受人にとっての価値が異なりうる、と答えると思われる。

²⁰ 上野事件・大分地判平成 13・9・25 税務訴訟資料 251-8982(平成 9(行ウ)6 号)(請求認容、確定)(品川芳宣・ジュリスト 1228 号 287 頁 2002 年 8 月 1-15 日等参照)(本判決評釈の大淵博義・税務弘報 68 卷 11 号 113 頁以下 119 頁、2020 年 11 月も参照)は、個人が非同族会社に対し非上場株式を 2500 円/株で 3 回にわたり譲渡した事例において、譲受人に着目し、課税庁側主張の類似業種比準方式による評価(取引時点により異なる。1 万 4742 円/株、1 万 1357 円/株、8885 円/株。なお純資産価額方式によれば、順に、4 万 1136 円/株、4 万 2279 円/株、4 万 3477 円/株。配当還元方式によれば 750 円/株)を斥けた。「所得税法、同施行令及び所得税基本通達には、非上場株式の売買における時価の算定について定めた条項はない」(所得税基本通達 59-6 の(1)は平成 12 年 12 月に創設された。前掲大淵評釈によれば「上野事件潰し」)ので、所得税基本通達 23-35 共-9(4)が参照され、その中の「ハ」に依拠し、法人税基本通達 9-1-15(現在の 9-1-14。⇒註 4。譲渡直前か直後かに言及なし)を経由して、評価通達 178 から 189-7 が参照されていた。

抜粋——「前記本件各取引の事情や売買実例が存するところ、純資産価額方式及び類似業種比準方式は、それ自体一応の合理性を有する評価方法ではあるが、本件各取引は、同族会社の株式を少数株主が取得する場合であり、譲受人は配当期待権以上のものを有しないと考えられるから、必ずしも前記各方法が妥当するとはいえず、前記純資産価額方式及び類似業種比準方式によった場合に、売買実例価額ないし配当還元方式によった場合と著しい差異が生じるのに前者に依拠した本件算定はおよそ合理的であると認められず、他に亡《甲3》及び亡《甲1》の前記各申告額を超える所得を認めるに足る証拠もないから、本件各処分は適法であるということができない。」

本判決に照らすと大分地判平成 13・9・25 は誤りということになるのであろうか。

²¹ 分与土地一対譲渡事件・東京地判平成 3 年 2 月 28 日行集 42 卷 2 号 341 頁。ただし、この判決は、譲渡人にとっての時価と譲受人にとっての時価が異なりうると明言した訳ではないので、【譲渡人にとっての時価と譲受人にとっての時価が異なるという理解を前提とはしていないが偶々譲渡人(離婚時の財産分与における分与者)への課税処分における時価の認定と譲受人にとっての時価の認定が食い違っただけであるにすぎない】と読解する余地はある。譲渡人にとっての価値と譲受人にとっての価値とが異なりうることを前提としている本判決とは、違う、と読解する余地はある。

²² 本件一審判決の「譲渡しないこともできたのに」という判示も同様の理解によるものと読解できよう。

²³ 佐藤英明『スタンダード所得税法 2 版補正 2 版』96 頁(弘文堂、2020)の「清算課税説と「譲渡益」説」109～110 頁、146～147 頁の「清算課税説の行方」参照。

支払利子付随費用判決・最判平成 4 年 7 月 14 日民集 46 卷 5 号 492 頁が付随費用を控除項目に算入させ

通達による納税者の予測可能性の確保という手続的考慮のみならず、実体面についても譲渡益説と親和的な譲渡収入金額の理解(後述)を判示している)。

再々々々反論……清算課税説と距離を置く判例は、清算課税説と矛盾するという程ではないし、本件は所得税法 59 条 1 項そのものズバリが問題となっている事例である。

別筋の考察……譲渡対象が少数株式で譲受人が少数株主の場合は譲受人にとっての価値が低いかもしれない(から成立するであろう価格も低くなるかもしれない)が、譲渡対象が少数株式でも譲受人が大株主の場合は譲受人にとって価値が低いとは限らないのではないか。

つまり【清算課税説を前提としても譲受人側の事情は価額低下要因となる】説を受け容れたとしても、そこで想定されるべき譲受人はその事案における実際の譲受人ではないのではないか?このように述べても少数株式を高値で買う者が現れる筈がないということが(一審判決・最高裁判決批判者に限らず?)暗黙裡に想定されていたように見受けられるが、【いやいや少数株式でも高値が付きうるでしょ】という考え方を暗黙裡に最高裁は前提としていると理解できるかもしれない。

そこでいう【高値】について、オークションに関する理論では、first price bidder に当該 first price で買わせる first price auction よりも、first price bidder に second highest bid price で買わせる second price auction の方が、オークション参加者の低い価格を提示する動機を防げると理解されているようである(電波周波数帯のオークションで second price auction は上手くいっているとされているが、最初の頃のオークションは上手くいかなかったようであり、何か微修正を要したのでであろうと推測されるが、勉強不足である)。本件は勿論オークションではないものの、B自身が first price bidder であるかもしれないことを踏まえると、second highest bid price は幾らであろうかという態度で時価を探求する、ということが考えられる。

↓

だとすれば相続税に関する東京地裁判決(註 16)の結論は誤りか。誤りであるということに直結するとは限らない。註 16 は実体面で誤りかもしれないが通達の信頼という手続的考慮(IV.2.通達が上限)により結論は正当であるかもしれない(但し註 16 判決は「評価通達188の解釈を誤った独自の見解」「評価通達188の趣旨に適合しない不合理な主張」などと述べて国側の主張を斥けており、納税者側の予測可能性に配慮するニュアンスは弱い)。

更に私は、実体面でも註 16 は誤りではないかもしれないとも考えている(以下では国側主張の「同一の内容の議決権を行使することに同意している者」などの判断に深入りせず、専ら、譲受人にとっての価値を考える意義があるかに焦点を当てる)。本件のBについて(譲渡人にとっての価値ではなく)second highest bid price を想定すべきといえるかもしれないが、相続税事案では取得者にとっての価値を軽視し難い。そこでいう取得者にとっての価値とは、second highest bid price で売ることが可能かどうかということに左右される(売れないならもっと低い価額が相続税の課税標準となる)。日本の相続税法が遺産税か遺産取得税かの建前はここであまり意味を持たない(遺産税とされるアメリカにおいての代替評価期日参照)。私はかつて(立法論的考慮も含めて)相続人にとって実現可能な価値が相続税の課税標準となるべきであると述べたことがある(先物取引依頼人の契約上の地位が相続税の課税対象に含まれるとした主藤事件・釧路地判平成 13 年 12 月 18 日訟月 49 卷 4 号 1334 頁に関する浅妻章如・ジュリスト 1230 号 129 頁 2002 年 9 月 15 日。金曜日の市場が閉まった後に死亡したが次の月曜日の価格で以て相続税の課税標準とした。相続人は金曜日の終値を主張していたし、その方が事案限りでは相続人にとって都合がよかったかもしれないが、金曜日から月曜日にかけて価格が下がるかもしれない相続事案まで視野に含めると死亡後に実現させた価格で評価したことは望ましいと私は今でも思っている)。私の理解は、相続財産評価をめぐる先例(相続人にとって実現可能な価値ではなく、相続開始時の時価。アメリカでは遺産税の課税標準は原則として死亡時の時価である(IRC §2031)が、例外的に、その選択により、相続開始時後の日を評価期日として選定し、課税標準を算定することができる。死亡後 6 ヶ月以内

たことは、資産の客観的な増加益に着目していそうな清算課税説と、少し距離をとっているといえる。

ゴルフ会員権贈与事件(右山事件)・最判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁が名義書換手数料の取得費算入(所得税法 60 条の文理解釈としては少し無理がある)を認めたことも清算課税説に忠実ではない(控訴審の方が清算課税説と親和的)。

土地改良区決済金事件・最判平成 18 年 4 月 20 日判時 1933 号 76 頁における「抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく」という判示は、より一層、清算課税説に忠実ではない(控訴審の方が清算課税説と親和的)。とはいえ、3例とも、清算課税説と矛盾するという程ではない。

また、相互売買事件・東京高判平成 11 年 6 月 21 日判時 1685 号 33 頁において時価約 11 億円の不動産を約 7 億円で売却することにつき「軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定している」と判示したことも、清算課税説から距離をとる態度であるといえる。

他方、清算課税説と親和的な判示については佐藤英明・前掲 119～120 頁参照。

に譲渡した場合の譲渡の日(IRC §2032 (a)(1))とするなど。このような規定を欠く日本法の下で、相続開始後に財産価格が下落したとしても、相続税の課税標準は相続時の時価である。相続後の株価下落と評価通達 169 について大阪地判昭和 59 年 4 月 25 日行集 35 巻 4 号 532 頁。但し相続開始後 5 年弱経過している。遺産分割協議が長引くことがあるというが相続人に帰責事由が無いとは言い難いし、相続時の時価が困るなら相続放棄か限定承認すればいいでしょ、というのは、その通り)と齟齬している、という批判を租税判例研究会で受け、有効な反論を述べるができなかった(事案限りで相続人にとって実現可能な価値を相続税の課税標準としたことは、先例と distinguish されうるとい程度の弁)。だから私見が立法論含みであることは否定し難い。

相続事案において相続人にとっての実現可能な価値に着目し註 16 の結論が実体面においても正当であると考えることは、興銀事件・最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 巻 9 号 2637 頁において「債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれき経営的損失」等も考慮するとしたことと整合する(他方、納税者に違法行為を強いるかのような東京高判平成 26 年 6 月 12 日訟月 61 巻 2 号 394 頁については、どう位置付けるべきか正直悩んでいる)。他方で本件のBについての最高裁判決はBに無理を強いるものではないし、II.2.でも後述する通り法人税法上の利益処分との比較からも、説明がつく。

II.2. 課税対象に算入するに相応しくないかもしれない価値と私的自治

原審……「株式が分割して取引の対象となるという特性を有するものであることに鑑みると、会社支配権を有する多数の株式を保有する譲渡人が経営への影響力を廃する形で株式を分割して譲渡すること自体に問題があるということではできず、そのような分割譲渡について殊更に租税回避の意図を見出してこれを実質的に否認するような解釈を採ることは、私的自治の観点からも疑問がある」。²⁴[資料 27(12)頁]

譲渡人にとっての価値が 2505 円でも譲受人にとっての価値が 75 円であるならば譲渡人には 75 円で譲渡する(2505 - 75 = 2430(円)の実現を諦める)自由がある……のか？

2430 円の価値を、譲渡人は譲渡総収入金額とは別の形(後述のように課税対象に算入するに相応しいか論争的なものもありうる)で得る(【2430 円の価値を……得る】という表現は分かりにくい。寧ろ、後述の法人税法との比較で利益処分の一環と表現した方が通じやすいかも)からこそ、75 円で売ること同意しているのではないか。とすれば、他の場面では 2430 円が課税対象に算入するに相応しくないかもしれないとも所得税法 59 条 1 項そのものズバリが問題となる本件では課税対象に算入してもよいのではないか。

課税対象に算入することが躊躇われうる価値の例……Sがうっかり友人のTに怪我を負わせてしまい、TがSに対して損害賠償請求権を取得するが、Tは損害賠償請求権を行使しないこととした場合、Sに債務消滅益としての収入金額が生じるべきであるか、という論点がある²⁵。TがSに損害賠償請求権を行使しなくともTは何らかの価値(心理的な満足かもしれない)を感じているからこそSに請求しないだけなのかもしれないが、Tが損害賠償請求権を行使しなかったからSに収入金額が生じるとTが知ったらTは気分を害すかもしれない。ここで債務消滅益を課税対象に算入することは私的自治を尊重しない態度であるように思われる。

普段は課税対象に算入されてない価値でも、課税に関して意味を持つことがある。例えば、家に住む便益という帰属所得は普段は課税されていないが、借入金利子の控除可能性という問題が持ち上がると、帰属所得が非課税であることとの対照性として居住期間対応支払利子のも租税法上無視すべきである(控除可能性を認めない)という論理²⁶が説かれることがある(ただし最高裁²⁷は採用しなかった)。学説²⁸のこの意味での対照性に着目

²⁴ 一審判決が租税回避目的にも言及していたのに対し、「このような譲渡をしたこと目的としては、H[B]の側では、自己が代表取締役社長を務めるタキゲン製造[A社]の役員及び従業員が株主になっていて、平時においては敵対的な議決権行使等をしないことが一般的に期待できる秀英会[C]に本件株式のみを譲渡することによって、タキゲン製造[A社]における経営の安定を一定程度保持しつつ、本件株式の譲渡による対価収入を減らしてでも、自身の相続人の相続税の負担を軽減する……ということ以外には考え難く、譲渡対価による収益を目的とする通常の取引としての合理性には乏しいものといわざるを得ない。」「資料 60-61(27-28)頁」、本判決が租税回避目的への言及を避けたのは、原審判決のこの判示への応答のつもりであろう。確かに一審のこの部分の判示は余計であったといえるかもしれない。

²⁵ 岡正晶「新商法(H13.12 改正)に基づく取締役・監査役の損害賠償責任の一部免除等と所得税・法人税」税務事例研究 69 号 35 頁(2002)

²⁶ 註 27 の原審・東京高判昭和 61 年 3 月 31 日。

²⁷ 支払利子付随費用判決・最判平成 4 年 7 月 14 日民集 46 巻 5 号 492 頁

²⁸ 帰属所得非課税と、或る支出の控除否認について、瀧圭吾「法人格内部の『取引』に関する一考察」ジュリス

するものがある。

課税対象とするに相応しくない価値が私的自治との関係であるかもしれない一方で、帰属所得と利子控除可否のように課税に関係する場面もありうる。このように考えてくると、本判決は、課税対象とするに相応しくない価値であるかもしれないという考慮を許さず譲渡人にとっての価値を強制的に認識させる規定として所得税法 59 条 1 項を位置付けている、と読解できる²⁹ではなかろうか³⁰。下線の読解が正当であるとすれば、原審と対比して本判決が私的自治を尊重しないことも説明がつく気がする。

そもそも私法でも私的自治を尊重しない場面は多々ある(民法 424 条詐害行為取消、民法 754 条夫婦間契約取消等)。

そして法人税法では所得税法と比べて私的自治を尊重しない場面(利益処分について、損金算入が否認されたり、過少益金計上が否認されたり)が多々ある。

例:役員給与は私法上有効であっても法人税法上は原則として損金算入不可(例外的な条件で損金算入可)。(第 887 回租税判例研究会:レインボーエンタープライズ株式会社事件・東京地判令和 2 年 1 月 30 日平成 29(行ウ)371 号)

例:資産で高額で譲受け転売した場合、譲受価格と時価との差額は売上原価として損金算入できない(寄附金扱い)。(第 886 回租税判例研究会:キタノ産業株式会社事件・東京地判令和元年 10 月 18 日平成 30(行ウ)529 号)

例:資産の低額譲渡時に法人税法 22 条 2 項によって時価譲渡が擬制される。(南西通商株式会社事件・最判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁)

所得税法では法人税法と比べて私的自治を尊重する範囲が広い(個人から個人への資産の譲渡時に所得税法 59 条 1 項が適用されない:相互売買事件・東京高判平成 11 年 6 月 21 日判時 1685 号 33 頁)、ということまでは言える。

しかし、私的自治を租税法令がどの程度尊重するかについては、租税政策の問題であると考えられる。【一般的に私的自治を尊重すべきである】という議論には与し難い。所得税法 59 条 1 項は法人税法 22 条 2 項と同様に私的自治より適正所得算出を優先させるという政策を採用したものであると理解できる。さすれば、時価の算定において本件原審判決が述べるような「私的自治の観点からも疑問がある」という態度は斥けられてよい。

III. 通達を通じた「納税者の信頼及び予見可能性」

III.1. 租税事件における信義則又は禁反言

租税事件に信義則は適用されえないという理解は、合法性の原則から、導かれうる³¹。

しかし、いわゆる酒類販売業者青色申告事件・最判昭和 62・10・30 判時 1262 号 91 頁は、租税事件においても信義則の適用可能性があると判示した。その際、信義則の 4 要件として「(1)税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、(2)納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したとこ

ト 1423 号 106 頁 2011 年 6 月 1 日と岩手リゾートホテル事件・東京地判平成 10 年 2 月 24 日判タ 1004 号 142 頁を参照。

²⁹ 「2505 円のを 75 円で譲渡したことになる、その間の隔たり(実現せずに失われた価値)は、譲受人[譲渡人か?]が自ら[の?]意思で取得しなかったものすでに発生している譲渡所得であり、清算課税説の立場からは、その価値を譲渡人が取得しなかったことが、考慮に値しないだけのことである。」(佐藤英明・TKC 税研情報 29 卷 4 号 1 頁以下、9 頁、2020 年 8 月より)の私なりの言い換え。

³⁰ 譲渡人にとっての価値云々とは文脈が異なるが、移転価格税制は、或る関連当事者間取引の価格が租税回避の動機に基づかない価格(何らかの事業上の理由に基づく価格)であったとしても、arm's length price から外れていれば arm's length price を強制する税制であると理解されていよう。

なお、移転価格税制について私見のべき論は更に過激(納税者に酷な方向)であり、arm's length price に沿った価格であったとしても否認されるべき事態はありうる(arm's length price の中には reliable なものと unreliable なものがある)と考えている(但し法改正を要するとも考えている)。渕圭吾「移転価格税制の法理上の基礎について:契約モデルから信認モデルへ」金子宏・中里実編『租税法と民法』311 頁(2018. 11)、浅妻章如「BEPS: value creation と arm's length との異同、次に value creation 基準の難点」税大ジャーナル 27 号 35 頁(2017.3)参照。

前段落への賛否はともかく、私見は、私的自治を尊重する傾向が弱い、と位置付けられるであろう。

³¹ 最判昭和 62・10・30 は知ってるけど合法性の原則に違反するでしょ、と口述する税理士さんもいるが、録音してないので引用は難しい。

ろ、(3)のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、(4)納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠」((1)(2)(3)(4)は引用者が付した) (簡略化すると、(1)公的見解の表示、(2)信頼して行動、(3)表示に反する行為による経済的不利益、(4)納税者側に帰責事由がない)と述べた。但し、最判昭和 62・10・30 も含め、租税事件で信義則または禁反言を適用して確定した事例は存在しない³²。

³² パチンコ球遊器事件・最判昭和 33 年 3 月 28 日民集 12 卷 4 号 624 頁……法改正なしに通達で新たにパチンコ球遊器を物品税の課税対象を加えて課税を始めることは違法ではない。(判示してないが)パチンコを非課税とする扱いが行政先例法として確立していた訳でもない。

大阪地判昭和 45 年 5 月 12 日行集 21 卷 5 号 799 頁……再生ゴルフボールが、旧物品税法にいう「製造」に当たるとされた事例。物品税基本通達第 33 条但書に消費者提供の古物に加工又は改造を施す場合には製造として取り扱わない旨規定されていたところ、「通達に従い課税の対象とならないと信じて物品税を含まない価格で取引した」という場合に、「通達に反して納税者に不利益な課税処分をする」のは違法であるという一般論の下、区分A・区分Bについては「消費者提供」に当たらないが区分Cは通達の「場合に該当し、課税の対象になしえない」と判断された。

札幌地判昭和 52 年 11 月 4 日判時 896 号 24 頁……法人税法 14 条 1 号「解散」が商法上の解散と同義であると解され、会社更生手続終結のための決算日は「解散」に当たらないとされた事例。禁反言・信義則に関し、一般論としては「税務行政の円滑な遂行のため税務相談の果たしている重要性に鑑みれば、それが法的に拘束を与えないまでも事実上拘束あるいは大きな影響を与える場合があることが推認できるのであつて、さすれば、税務相談における税務当局ないしその職員の指導、回答といえども、全く責任の埒外に置かれるとするのは妥当でなく、前述した総合的判断の下で、自らの指導ないし回答の内容に拘束される余地がある」と述べたが、結論としては「課長がした税務相談において誤った指導ないし回答があつたとは認めがた」とした。

金属マンガン事件・最判 53 年 7 月 18 日訟月 24 卷 12 号 2696 頁・仙台高判昭和 50 年 1 月 22 日行集 26 卷 1 号 3 頁訟月 21 卷 4 号 837 頁・山形地判昭和 46 年 6 月 14 日行集 26 卷 1 号 36 頁訟月 18 卷 1 号 22 頁 ケースブック 2 版 § 166.02……金属マンガンは合金鉄に含まれ非課税とされる状態が 15 年続いた後、金属マンガンを非課税の範囲に加える規定が定められたことを契機として、その改正前に遡って課税することが信義則違反となつたとして一審の結論が、控訴審・上告審で覆された事例。

最判昭和 59 年 12 月 4 日税資 140 号 565 頁・大阪高判昭和 59 年 3 月 29 日税資 135 号 505 頁・大阪地判昭和 56 年 6 月 26 日行集 32 卷 6 号 972 頁判時 1037 号 93 頁判タ 459 号 112 頁税資 117 号 745 頁……(二審第一法規提供判示事項) 納税者は確定申告、異議申立、審査請求の各段階において、すべて本件土地の売買による譲渡所得の発生は昭和 48 年 3 月 1 日であると主張し、第一審の本人尋問の際にもそのように供述していたものが、昭和 47 年分の課税については消滅時効が完成した時以後になって前言を翻して譲渡の日を昭和 47 年と主張することは、信義則に反し許されないとされた事例。求償権の行使が不可能であることを知りながら保証をした場合の保証債務については、所得税法 64 条 2 項は適用されない。

酒類販売業者青色申告事件・最判昭和 62 年 10 月 30 日訟月 34 卷 4 号 853 頁

大阪高判平成 1 年 6 月 30 日未公判・大阪地判昭和 63 年 6 月 24 日判タ 679 号 240 頁……当事者の一方が他方当事者に対し、従前の主張と相反する主張はしないものとの信頼を生ぜしめる言動に出ているのに、後にかかる主張をし、かつ、そのために他方当事者が訴訟の追行上不当な不利益を受ける場合には、禁反言の原則に反し、かかる主張をすることは許されない。(租税法というよりは民訴の問題)

東京高判平成 6 年 7 月 19 日税資 205 号 157 頁・東京地判平成 5 年 8 月 2 日訟月 40 卷 6 号 1295 頁判時 1480 号 52 頁……税務署が、担当係官により昭和 63 年中に買換資産を取得すれば租税特別措置法 37 条 4 項後段の規定する買換えの特例の適用が認められるとして昭和 63 年中に買換資産を取得するよう指導勧奨をしたにもかかわらず、該物件取得が買換えの特例の適用を受けることのできる資産の取得に当たらないとして更正処分等をしたことは信義則に反し違法であるとの主張が、右のような指導勧奨の事実があったと認めるべき証拠がないとして容れられなかった事例。

寶松院事件・東京高判平成 7 年 10 月 19 日行集 46 卷 10・11 号 967 頁税資 214 号 188 頁・原審東京地判平成 7 年 1 月 27 日行集 46 卷 1 号 9 頁税資 208 号 78 頁判時 1552 号 53 頁判タ 901 号 171 頁 ケースブック 2 版 419 頁 中野百々造・百選 4 版 94 頁 No. 51 宗教法人の収益事業にかかる収入の範囲について、借地権譲渡承諾料が収益事業にかかる収入に該当するとされた事例。「原告の過去一〇数年に及ぶ法人税の申告について、譲渡承諾料を収益事業に係る収入とする旨の指導をしなかったのに、本件各処分をしたのは、信義則に反して違法である旨」の主張に対し、「税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁

文化学院事件・東京地判昭和40・5・26行集16巻6号1033頁(税務事務所長がXに対し誤解に基づき固定資産税を非課税とする旨の通知をした事例)が禁反言を適用した事例として有名である。しかし、その控訴審である東京高判昭和41・6・6行集17巻6号607頁は禁反言を適用しなかった³³。その際、前記4要件のうちの(1)(2)(3)と同旨の要件³⁴に加えて「禁反言の適用を認めると違法な結果を生ずる場合には、その適用を阻却される」とも判示しているので、5つ目の要件((5)違法な結果を生じないこと)³⁵がある、と理解できる³⁶。

今まで信義則適用事例が無いので当然ではあるが、租税事件で所得税基本通達等の法令解釈通達が信義則適用の起因となった判例・裁判例は無い。法令解釈通達が信義則適用の起因となりうるか、換言すると、要件(1)の「表示」に法令解釈通達が含まれるか、について述べた判例・裁判例は管見の限り見当たらない。東京高判昭和41・6・6は要件(1)につき「禁反言の適用される表示とは、事実の表示であることを要し、単なる意見もしくは意向の表示では足り」ない、「非課税の固定資産に該当すると認められるという所長の見解、ないし……非課

の右表示を信頼し、信頼に基づいて行動したことについて、納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点を考慮し、「過去の税務調査において、担当職員が、譲渡承諾料を非収益事業に係る収入としていた原告の申告に対し、格別の措置をとらなかったという事実……は、被告が原告に対し公的見解を表示したことに該当するとはいえ」ない。

最判平成16年7月13日訟月51巻8号2116頁裁時1367号9頁判時1874号58頁判タ1164号114頁・福岡高判平成11年4月27日訟月46巻12号4319頁税資242号302頁・熊本地判平成8年3月29日税資215号1378頁訟月42巻12号3106頁……いわゆる天下一家の会事件または熊本鼠講事件(福岡高判平成2年7月18日訟月37巻6号1092頁税資180号185頁判時1395号34頁判タ750号165頁・熊本地判昭和59年2月27日訟月30巻7号1270頁税資135号170頁シュトイエル368号18頁)の後始末。課税当局に不当利得ありとした返還請求につき、人格のない社団であると認定したことについて誤りがあるとしても、その誤りは明白でないので、課税処分は当然に無効となるものではないと判断された事例。この控訴審の争点四において、納税者が人格のない社団であると誤認させるような外観を作出したことに触れつつも、昭和52年3月30日長野地裁で鼠講が人格のない社団に当たらない旨の初めての司法判断が示されたこと、及び、訴訟遂行者が納税者自身でなく破産管財人(第三者的地位をも併有)であることにも触れ、「昭和52年3月30日までにされた処分に係る納付金……についてその返還を求めることは信義則等に照らして相当でないとしても、その後の各課税処分に係る納付金の還付請求ないし返還請求は、信義則ないし禁反言の原則に反するものということではできない」と判示していた(なお、最高裁では、全部について返還請求を棄却しており、信義則の問題は論じてない)。

ストック・オプション事件・最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁

ストック・オプション過少申告加算税事件・最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁

旭川朝鮮会館事件・札幌高判平成19年7月20日平成19年(行コ)第3号未公刊・旭川地判平成18年12月27日平成16年(行ウ)第2号・平成18年(行ウ)第2・3号未公刊……原告が、登記簿上の所有名義を有する不動産について、固定資産税の減免申請をしたところ、不許可とする処分がなされたため、被告らに対し、その取消しを求めた事案で、租税行政庁が従前の解釈や運用を変更し、適法な解釈や運用の下、その後の年度における課税に関する処分をすることは、もとより許容されるものであって、納税者において、従前から同様の処分が長期間継続してなされてきたことのみをもって、当該年度において同様の処分がなされることを期待したとしても、そのような期待までが租税法主義ないし地方税条例主義の例外として保護されるべきものとはいえないなどとし、請求を棄却した事例。

最判平成27・6・12の原審東京高判平成24年7月19日税資262-12004。

東京地判令和元年11月1日平成30(行ウ)371号……「立川税務署長は、原告が選択した結果及び法令の定めるところに従い、原告は本件各課税期間においても簡易課税制度の適用を受けることになることを前提として本件各更正処分等をしたものと認められる」。「税務署の職員が長年にわたって原告に対し消費税等の確定申告書の用紙を送付していたことは、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したものとはいえない。」

³³ 「本件は最高裁で和解している」(税2003年10月号64頁より)

³⁴ 「いわゆる表示による禁反言……の趣旨は、(1)自己の言動(表示)により(2)他人をしてある事実を誤信せしめた者は、その誤信に基き、その事実を前提として行動(地位、利害関係を変更)した他人に対し、(3)それと矛盾した事実を主張することを禁ぜられる」((1)(2)(3)は引用者)。

³⁵ 要件(5)の理解次第では、租税事件では合法性の原則が支配するので、最判昭和62・10・30があるにもかかわらず、信義則または禁反言の適用可能性は無い又は極めて小さい、という帰結が導かれる論理的余地はある。要件(5)の「違法な結果」は合法性の原則と関係しない、と理解すべきであろうか。

³⁶ 東京高判昭和41・6・6が禁反言を適用しなかった理由は(5)ではなく(2)である——「右通知による誤解、誤信のゆえに被控訴人が特段の行動をしたというのでもない。」

税の取扱いになるという部内の方針を、便宜、文書で被控訴人に知らせた事実上の措置にすぎない」と述べていた。法令解釈通達は「単なる意見もしくは意向」「部内の方針」であるにすぎず信義則または禁反言の起因となる「表示」に当たらないという理解も成立しうるのかもしれない³⁷³⁸。最高裁は法令解釈通達に関する信義則又は禁反言の適用を主張する納税者側の主張に対して（恐らく頑なに）沈黙してきた³⁹⁴⁰。

しかし今回、宇賀克也補足意見は「通達⁴¹の公表は、最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁にいう『公的見解』の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめる」と明言した。注目に値する。

とはいえ法廷意見ではない。通達が要件(1)を満たしえないと考えている裁判官がいた可能性もある。通達が要件(1)を満たしうるか否かは本件の結論を左右しない⁴²ので言及したくないと考えた裁判官がいた可能性もある。

III.2. 通達の解釈が納税者側と裁判所とで対立する例と、法令の解釈が納税者側と裁判所とで対立し納税者側の主張が通達によって裏付けられる例

通達要件(1)を満たしうるかについて判例が無い理由の一つとして、通達を素直に読めば納税者側の主張が裏付けられるようにも見えるが、法令を念頭に置いて通達を丁寧に(?)読めば納税者側の主張とは異なる解釈も可能であって当該異なる解釈の帰結を、法令の解釈の帰結として裁判所が採用した、という先例が幾つかある。

いわゆる逆ハーフタックスプラン（養老保険契約保険料控除）事件・最判平成 24・1・13 民集 66 卷 1 号 1 頁及び最判平成 24・1・16 集民 239 号 555 頁が、好例として挙げられる。当時の所得税基本通達 34-4 では養老保険契約の保険料の控除の範囲について保険料の負担者につき限定を付していなかった。そこで、結果として保険金を受け取るのが個人である場合でも会社負担保険料も控除範囲に含まれると納税者は理解していた。しかし、裁判所は、所得税法 34 条 2 項の解釈として、控除対象保険料は保険金受領者本人が負担したものに限られるとの規範を導いた。更に、通達に保険料負担者に関する記載がなくとも、控除対象保険料は保険金受領者本人が負担したものに限られると読解できるとしている。そのため、最判平成 24・1・13 の差戻控訴審福岡高判平成 25 年 5 月 30 日平成 24(行コ)7 号は過少申告加算税に関する過少申告の「正当な理由」（国税通則法 65 条 4 項、当時）を認めなかった。また、最判平成 24・1・16 は、「正当な理由」ありとしていた原審の判断につき差戻した。

これに対し、法令の解釈が納税者側と裁判所とで対立し納税者側の主張が通達によって裏付けられる例もある。

リーディング・ケースは、ストック・オプションに関して過少申告の「正当な理由」を認めた最判平成 18・10・24 民集 60 卷 8 号 3128 頁であろう。旧通達（平成 10 年改正前）を信じて一時所得であるとの前提で原告は申告していたところ、裁判所は新通達と同様に給与所得であると判断した⁴³が、過少申告の「正当な理由」は認めた。

別の好例として、航空機リース事業匿名組合事件・最判平成 27・6・12 民集 69 卷 4 号 1121 頁を挙げることが

³⁷ 「信頼の対象となる公の見解の表示には、事実のみでなく法令の解釈に関する見解の表示も含まれると解すべき」（金子宏『租税法 23 版』145 頁、弘文堂、2019 年）

³⁸ 東京高判昭和 41・6・6 に関し、藤田宙靖・判批・ジュリスト 373 号 255 頁以下、258 頁は「第 1 に……英米法における禁反言の理自体、本来「現実の社会生活に根ざした柔軟」な信義則である……例えば“表示による禁反言”の限界を救うものとして“約束による禁反言”が認められるに至った」等の論拠を述べ、「ほんはんけつは原審判決に比し、甚だ説得力を欠く」と結論付けた。

³⁹ 最判平成 18・10・24（後掲）、最判平成 27・6・12（後掲）。

⁴⁰ だから、法令解釈通達は要件(1)を満たしえないという理解を最高裁は前提としているのであろう、と私は以前推測していた。この推測を幾人かの研究者に投げかけたところ、この推測に直ちに同意する人はなく、多くの人は立場を留保し（法令解釈通達は要件(1)を満たしえないと最高裁が明言したことは無いし、満たしうるという理解と決定的に矛盾する判示があった訳でもない）、法令解釈通達は要件(1)を満たしうると考えていると幾人かが明言した。

⁴¹ この「通達」は個別通達のみならず所得税基本通達 59-6 のような法令解釈通達も含むと読解するのが素直であろう。

⁴² 宇賀克也補足意見の「所得税基本通達 59-6 は、評価通達の『例により』算定するものと定めているので、相続税と譲渡所得に関する課税の性質の相違に応じた読替えをすることを想定しており、このような読替えをすることは、そもそも、所得税基本通達の文理にも反しているとはいえない」には、他の裁判官も反対していないであろう。

⁴³ 最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 卷 1 号 64 頁。

できる。匿名組合契約に基づく利益分配の所得分類に関し、原則として営業者目線の所得分類が匿名組合員段階でも維持される(パス・スルー扱いと呼んでおく)とする旧通達(平成17年改正前通達)を信じて匿名組合員たる原告が申告をしたところ、原則としてパス・スルー扱いではない(原則として雑所得である)とする新通達が法令の解釈として導かれると裁判所は判断したが、過少申告の「正当な理由」は認めた。

本件の結論は「通達の文理にも反しているとはいえない」と宇賀克也補足意見が述べたことを重視すれば、本件は、法令の解釈が納税者側と裁判所とで対立し納税者側の主張が通達によって裏付けられる例(最判平成18・10・24、最判平成27・6・12)より、通達の解釈が納税者側と裁判所とで対立する例(最判平成24・1・13)に近い。重視しなかったとしても、法廷意見は通達を通じた「納税者の信頼及び予測可能性」に(恐らく意図的に)無頓着であるので、法令の解釈が納税者側と裁判所とで対立し納税者側の主張が通達によって裏付けられる例に近くはない。

退職金の範囲に関する所基通30-2についてのシャディ事件・大阪地判平成20年2月9日判タ1267号196頁(岩崎政明・ジュリスト1369号130頁2008年12月15日)は納税者の請求を認容している事案なので割愛。

III.3. 通達に限らず法源ではない規範を文理解釈することを重視した判断が覆された例

宮崎裕子補足意見は「租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえない」と述べる(宇賀克也補足意見は「通達の文理にも反しているとはいえない」)。

通達に限らず法源ではない規範を文理解釈することを重視した例として、オリックス銀行事件・[東京地判平成24・11・2](#) 裁判所 Web(税資262-12088平成22年(行ウ)693号)を挙げることができる。住宅ローン債権流動化に関し信託優先受益権を売った後、劣後受益権保有者たる原告には元本回収部分がある(収入全額を益金算入すべきではない)との納税者側の主張を、金融商品会計実務指針105項の文理解釈に基づき棄却した事例である。

しかし、その控訴審・[東京高判平成26・8・29](#) 裁判所 Web(税資264-12523平成24(行コ)466号)は、「経済的な実態として金融商品会計実務指針105項の『金利を反映して』債権金額と異なる価額で債権を保有しているということができ、また、この点において同項と類似した利益状況となっている」という実態重視の姿勢から、文理解釈に拘らない結論を出した。ここでは法人税法22条4項の公正処理基準との関係⁴⁴が問題となっていたので、本件や最判平成24・1・13や最判平成18・10・24や最判平成27・6・12のように法令の解釈から一義的な解が導かれるのと異なり、法人税法22条4項が許容する会計処理は複数ありえた⁴⁵かもしれない中で、原告の主張が一義的な解に合致するかではなく許容範囲内かが問われていた、という違いはある。この違いがあるとはいえ、法源ではない規範の文理解釈に拘る姿勢を批判する姿勢⁴⁶は、本件の宮崎裕子補足意見と通ずるもの

⁴⁴ 近時、裁判所による法人税法22条4項の解釈が会計処理基準から距離をとりつつある(いわゆる不動産信託流動化事件(ビックカメラ事件)・[東京地判平成25・2・25](#) 訟月60巻5号1103頁・[東京高判平成25・7・19](#) 訟月60巻5号1089頁)という問題もある。この問題に本稿は深入りしない。

⁴⁵ いわゆる大竹貿易事件・最判平成5・11・25民集47巻9号5278頁における少数意見を参照。最判平成5・11・25の法廷意見も、複数ありうることを前提としていると読解できる。

⁴⁶ 久保大作『『公正な会計慣行』の立証責任、および会計基準の類推適用』法学新報115巻5・6号333頁(2008)は、日債銀損害賠償事件・大阪高判平成16年5月25日判時1863号115頁における会計基準の類推適用に疑問の余地があるとしているものの、一般論としては「一般論として、ある問題について明確な会計基準が存在しない場合に、類似の問題について会計基準が存在している場合には、類推適用することが可能であることを前提としている。このような類推適用の可能性に言及した裁判例はこれが初めてではないかと思われるが、この点については恐らく異論のないところであろう。ある事項について公正な会計慣行が存在しない場合にも、企業の財務状況の適切な開示という目的にとって合理的な会計処理を行わなければならないのであって、既に存在するほかの会計基準の考え方を応用することが合理的であるならば、それを妨げる理由は何もないからである。」(340-341頁)、「必ずしもハードロー的に適用されるわけではない会計基準について『類推適用』という語を用いるのは不適切ではないか」という批判もありうる。すなわち、会計基準はそもそも個別の事件に『適用』されるものではなく、ある会計自招全体について経営者による会計処理をリードし、制約するものではないか、という批判である。それゆえに、それが会社の財産状況について真実を反映させるために必要な場合には、会計基準からの逸脱も認められる(もしハードロー的に運用されるのであれば、明文がな限りは逸脱は許されないと考えるのであろう。[改行]しかし、会計基準ないし会計慣行もある種のルールであり、ある場面において用いられるルールを利益状況の似た別の局面にも応用することは類推適用とほぼ同様の作業であるといえる。

がある。

なぜ租税法令は原則として文理解釈すべしと理解されているのか。

租税法令は原則として文理解釈すべしと私は教育者として学生に講義しているものの、学徒としては未だよく分かっていない。文理解釈から外れた事例は沢山ではないがそこそこある⁴⁷。そこそこあるので、文理解釈すべき事例と文理解釈から外れる事例との分水嶺を正当化する理屈を見出さねばならないが、その理屈を私は上手く構築できていない。

租税法令は原則として文理解釈すべしということの意味は、伝統的に、民主主義的意味と自由主義的意味に分けて説かれることが普通である。

民主主義的意味としては、第一に租税法令の文言が租税を巡る政治的対立を妥協させる際の結晶であるという点⁴⁸、第二に文理解釈から外れた解釈権限を裁判所に認めることは「権力分立の建前に反する」⁴⁹という点が挙げられる。

自由主義的意味としては、文理解釈から外れた解釈の帰結を納税者が予測することが難しい、という点が挙げられることが多い。しかし、私はこの点にあまり説得力を感じない。法治主義とは、裁判官がどう判断するかを予想するゲームであるところ、文理解釈から外れることもそこそこありうるといふゲームではないとする理由を自由主義からは導き難いからである⁵⁰。

だから、どちらかという民主主義的意味の方が租税法令を文理解釈すべしということの根拠として強いのであろうと推測している。しかし私は民主主義に強い意義を見出すことに抵抗感がある⁵¹ので、文理解釈すべしということ的前提としてその根拠を見出すとしたら民主主義であろうということはいえるかもしれない⁵²と思いつつも、文理解釈すべしということ自体を疑ってよいという議論枠組みの中で民主主義から文理解釈すべしという解釈原理を導くことの正当性(人によっては正統性という言葉を使うかもしれないが)を論じるとしたら、未だ迷いの中にある。

かような迷いはあるが、租税法令は原則として文理解釈すべしということの根拠をとりあえず民主主義に見出すとして、通達のような法源でないものを文理解釈すべしというとしたならば、その根拠は民主主義ではない。自由主義かもしれないし、民主主義・自由主義以外の何かの考慮かもしれない。通達を信頼した納税者をどの程度保護するのか(しかも宇賀克也補足意見によれば通達からも本件の帰結は予測できる筈ということになるので保

[後略]」(345頁)と述べており、文理解釈に拘る姿勢とは距離を置いていると理解できる。

岸田雅雄・判批・ジュリスト1291号108頁以下、110頁(2005.6.10)も参照。

⁴⁷ 租税法令では拡張解釈、縮小解釈、類推解釈は原則として駄目と理解されていることが多い。刑法学では類推解釈は駄目である一方拡張解釈は駄目ではないと理解されているのに、なぜ租税法令の拡張解釈は原則として駄目であるかについての説明は聞いた記憶がない[知っている人、教えてください]。なお租税法令の解釈に関して実際のところ拡張解釈をした例も存在する(し縮小解釈の例も類推解釈の例も存在する)ので、租税法令において原則として駄目であると説かれていても裁判官には響いていないのかもしれない。拡張解釈の例としてレーシングカー物品税事件・最判平成9年11月11日判時1624号71頁(尤も、刑法学で許されるタイプの拡張解釈とは違うタイプの解釈をしているように読める)、縮小解釈の例として帳簿請求書「保存」要件に関する最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁、類推解釈の例として都民税還付加算金起算日事件・最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁がある(リーディング・ケースに位置付けられるサンヨウメリヤス土地賃借事件・最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁の類推解釈は傍論であるのでリーディング・ケースと呼ぶに相応しいか疑義がある)。

⁴⁸ 政治的妥協云々という説明は増井良啓の説明であったと記憶しているが典拠を思い出せない。増井良啓『租税法入門 2版』46頁(有斐閣、2018)(1版では310頁)では政治的妥協云々という説明は削ぎ落されている。

⁴⁹ 中里実ほか『租税法概説3版』52頁(有斐閣、2018)

⁵⁰ 本件一審判決の「譲渡所得に対する課税の趣旨から前記ア(ウ)のような解釈[譲渡直前に着目すること]を導き出すことはさほど困難なことではないから、このように解しても課税に関する予測可能性を損なうとはいえない。」という判示も同様の理解であると思われる。

⁵¹ 消費税法の複数税率化を防げない民主主義に対する嫌悪感というのもあるが、最も強い理由は、外国人にも課税するという点にある。別の理由として、そもそも法治主義(前述のゲームとしての理解)は民主主義と相性が悪い筈であるという理解もある。

⁵² このような考えを強化するきっかけとなった論文として瀧圭吾「[租税法主義と「遡及立法」](#)」フィナンシャル・レビュー129号93頁(2017.3)がある。或る租税負担軽減策が許し難いという場合に、文理解釈から外れた解釈やGAARのような裁判官の解釈権限の拡張規定によって租税負担軽減策を潰すことより、遡及立法によって明示的に租税負担軽減策を潰す方が、民主主義の観点からは望ましい筈である旨を瀧は論じる。管見の限りかような議論を見たことがなかったので(少なくとも私にとって)画期的であった。

護すべき納税者の信頼は本件では無いといえるのかもしれない⁵³）、という論じ方をするとしたら、自由主義っぽい。しかし、信義則又は禁反言として論じるなら自由主義とは異質である（民法学では公平と呼ばれることもあるようであるが、そこでいう公平は租税法で使う公平（分配的正義の観点）とは異質であるし、率直に言って民法学でいうところの公平は議論に堪えられるものではない気がしている。が、気がしているにとどまる段階であり、未だ民法学に喧嘩を売るための準備は整っていない）。行政先例法違反として論じるとしたら、自由主義の問題ではなく、通達の内容が法的に正当なものであるという確信が醸成されていることが要求される（その確信に拠るべきとするための根拠は、自由主義でもないし民主主義でもない。何だろう？平等主義？）。自由主義なのか、民主主義・自由主義以外の何かはともかく、通達を文理解釈すべしとは言い難く、別の筋（信頼の保護、信義則即又は禁反言、行政先例法違反など？）で論ずべきということになる。

佐藤英明・TKC税研情報 29 巻 4 号 1 頁以下 11 頁が東京地判平成 23 年 2 月 4 日判タ 1392 号 111 頁（納税者はT組合〔民法上の任意組合〕について総額法を採用、A1組合・A2組合〔ともに投資事業有限責任組合と有限責任組合の関係〕について純額方式を採用し、課税庁が総額主義で課税処分をした事例で、請求認容を挙げているのは興味深い。計算方式の選択について通達に規定がないのに納税者の選択を課税庁が認めないとはできないという論じ方であったが、仮に計算方式の選択について規定があったとしても、法令の解釈としてそうした選択が根拠付けられる（例えば最判平成 27・6・12 の匿名組合員の所得分類のように）ということでない限り通達に書かれたかもしれない選択に納税者が縛られる謂れはないので、東京地裁の結論を導くに当たり「本件通達に文言として表示されていない〔計算方法の選択に関する〕要件を（しかも抽象的な要件を）解釈として付加する」ことは「課税要件明確主義（租税法主義）の趣旨に反する」と論じる必要はなかった、ということになる。

IV. 通達による評価額と時価との関係

IV.1. 評価通達による推認効の有無

本判決は、2505 円が時価を上回っているか否か論じていない⁵⁴。また、相続税法 22 条の「時価」に関し引用されることの多い最二小判平成 22・7・16 集民 234 号 263 頁⁵⁵の「相続税法22条……にいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいう」という判示にも言及していない。

固定資産税については、地方税法 388 条 1 項に根拠を有する固定資産評価基準（以下「評価基準」という。）が存在する。評価基準の定める評価方法による土地の登録価格は当該土地の適正な時価を上回るものではないと推認される。最二小判平成 25・7・12 民集 67 巻 6 号 1255 頁は、以下の 4 点を判示した——（ア）登録価格が時価を上回れば違法である。（イ）登録価格が評価基準による評価を上回れば時価を上回ってなくても違法である。（ウ）特別な事情なき限り評価基準による評価は時価を上回ってないと推認される。（エ）登録価格が（エ 1）評価基準による評価を上回る時は（イ）として違法であり、（エ 2）（ウ）の推認が及ばず時価を上回る時は（ア）として違法である。

他方、相続税法 22 条の「時価」に関する評価通達は、地方税法 388 条 1 項のような法令上の根拠を有さない。形式的には国税庁が勝手に評価通達を定めているという位置付けである。従って評価基準に関する（ウ）と同様の推認効（【（ウ）特別な事情なき限り評価通達による評価は時価を上回ってないと推認される】と表記しておく。）を評価通達に見出すための法令上の根拠は存在していない。しかし、幾つかの下級審裁判例は、（ウ）の推

⁵³ 最判平成 24・1・13 においても、通達を素直に読解すれば所得稼得者（旧取締役）以外の者（会社）が支払った保険料を控除することができそうであるけれども、所得稼得者以外の者が支払った保険料を控除できると通達が明記している訳ではないから、通達を読解として、所得稼得者以外の者が支払った保険料の控除は認められないという理解を導出するのは不可能とまではいえない、ということがあった。

⁵⁴ 2505 円で購入する第三者が表れるとは期待し難いが、他方で、2505 円で買うという申し込みがあった場合に本件のBが応じたであろうかという思考実験を試みる。もしもBが応じないならば、Bにとっての価額は 2505 円でも高くはないということになる。

但し私見としては、譲渡人にとっての willingness to accept（受取意思額）に基づいて課税する（Posner & Weyl, RADICAL MARKETS, chapter 1 “property is monopoly”, Princeton University Press, 2018 参照）ことに一抹の不安を覚える。Bが株式に付ける価格はBの人的資本を加味した価格であるかもしれない。Bはもうすぐ死ぬ人だからあまり関係ないが、若い起業家にとっての受取意思額としての株価は会社の価値を大きく上回るであろう。

そもそも受取意思額は高くなりやすい。例えば私のパソコンは減価償却済みで 3 万円でも買い手がつかないと思われる一方で、私としてはこのパソコンが盗まれたりしたら新たにパソコンを買い直してセットアップし直したり諸々のコスト（時間コストが大きいであろう）がかかるので、受取意思額は 3 万円どころではない。

⁵⁵ 社団たる医療法人の出資の評価についての事例。

認効を認めている⁵⁶。つまり、相続税法 22 条に明示の根拠は無いものの、相続税法 22 条の解釈として(う)の推認効が導かれるというのである。

本判決は、(う)の推認効の有無を論じてない。本件で問題となっているのが相続税法 22 条の「時価」ではなく所得税法 59 条 1 項の「その時における価額に相当する金額」であるということが、(う)の推認効を論じない理由である、とは考えにくい。最高裁は(う)の推認効の有無を論じたくないから論じなかった、と推測される。

本件で 2505 円が時価を上回っているか否かは事実審で審議される事項であろうけれども、(う)の推認効が評価通達にも認められるのか否か(更に、推認を覆すための特別な事情の立証責任が納税者側にあるか否か)は事実認定の問題ではなく法律問題である。いつになるか分からないが、最高裁が(う)の推認効の有無について判断する日が、いつかは訪れるであろう。

⁵⁶ 札幌地判平成 31 年 3 月 8 日平成 28(行ウ)37 号(LEX/DB 25564180)は「相続税法においても課税の対象となる財産の統一的评价を行うことを当然としており、その評価のために評価通達が定められた趣旨に鑑みると、評価対象となる財産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該財産の相続税の課税価格が、その評価方法に従って算定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、相続時における当該財産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である(固定資産税の事例であるが、最高裁平成 25 年 7 月 12 日第二小法廷判決・民集 67 卷 6 号 125 5 頁参照。なお、上記と同旨の説示をするものとして、東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決・判例時報 2282 号 22 頁参照。)」と判示している。評価基準と評価通達との差を感じさせない。

更に、当てはめとして、「相続財産について評価通達の定める評価方法によって算出した額が不動産鑑定評価基準に則って鑑定した額を上回る場合であっても、それはいずれも合理性を有する異なる評価基準を用いて算出した結果が異なるものであることを意味しているにすぎず、評価通達の定める評価方式によって時価を適切に算定することができない特別の事情があることを推認させるものではない。……評価通達が定める評価方式で算出した本件各不動産の評価額が本件各 D 鑑定及び本件各 F 鑑定の鑑定結果(ただし、本件各建物に限る。)を上回っているとしても、そのことが同通達の定める評価方式で適切な時価を算出することができない特別の事情があるとはいえない。」と述べ、不動産鑑定評価基準より財産評価基本通達を法的に優先させる判断構造を判示している。

また、立証責任について、この控訴審である札幌高判令和 2・12・11 平成 31(行コ)9 号(LEX/DB 25567300 原審の判断を維持。その後上告不受理で確定)では「控訴人らは、納税者が不動産鑑定評価等に基づいて評価通達の定める評価方式に従って算定された評価額が客観的な交換価値を上回ることを立証すれば、上記推認を覆すことができる旨主張するが、これのみで直ちに上記推認を覆すに至ったということとはできず、納税者において、評価通達の定める評価方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情を主張立証する必要があるというべきである。」と述べている。

下級審のこのような態度の基礎となっているのは、前掲最二小判平成 25・7・12 の調査官解説である徳地淳・法曹時報 67 卷 12 号 221-239 頁(2015)が前掲最二小判平成 22・7・16 の「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。」という判示を引用しつつ、「私見を述べると、財産評価基本通達は評価基準のように法律の委任に基づくものではないが、評価の統一を図るため財産の時価の算定に係る技術的かつ細目的な基準として定められていることについては評価基準と共通するものといえ、本判決の判決要旨 2[「2 評価対象の土地に適用される固定資産評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における当該土地の価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録された価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認される。」(221 頁)]と同様の判断枠組みが妥当するものと解し得るのではなからうか。上記の説示についても、表現振りは多少異なるが、本判決の判決要旨 2 と同様の趣旨をいうものと理解することも花押であるように思われる。」(236 頁)と述べたことであると目される。

また、前掲東京高判平成 27・12・17 は、評価基準が地方税法 388 条 1 項の委任に基づくということとの違いを意識しつつ、評価通達に関する(う)の推認効を相続税法 22 条の解釈で基礎付けている(基礎付けようとする判旨の論述の成否は読み手の解釈次第であろうし、私はジュリスト 1506 号 119-122 頁(2017.5)で批判したが、私見はここでは措いておく)。

IV.2. 評価通達による上限設定の有無——通達は法源ではない。それは分かる。しかし法令の解釈(だけ)で75円か2505円かといえるのか？牽強付会では？

本判決を卒然と読むと、【所得税法59条1項だけを根拠として解釈論として2505円という帰結が導かれる】かのような誤解が生じかねず、そして、【通達が法源ではないのに通達による評価である2505円という帰結が所得税法59条1項の解釈として導かれると強弁するのは変ではないか】という疑問を誘発しかねない。(ここまで強い誤解や疑問には至らずとも、本判決について若干の気持ち悪さを覚える人は少なくないであろう、と私は予想している。)

このような誤解や疑問に関し、本判決は以下のような補足付きで読まれるべきであろう。

前述の【(ア)登録価格が時価を上回れば違法である】【(イ)登録価格が評価基準による評価を上回れば時価を上回ってなくても違法である】に類する考慮は評価通達にも当てはまるであろう。便宜的に【(あ)所得税法59条1項又は相続税法22条に関する課税庁側の認定価格が時価を上回れば違法である】【(い)所得税法59条1項又は相続税法22条に関する課税庁側の認定価格が評価通達による評価を上回れば時価を上回ってなくても違法である】と表現しておく。ここで(あ)に焦点を当てない。

評価通達は法源ではないのに(い)の上限設定が導かれるのか、という疑義が浮かびうる。しかし、或る規範が法源ではないことと、当該規範が法的に無視されることとは、イコールではない⁵⁷。(い)の上限設定が導かれるとすれば、その理路はやはり信義則又は禁反言(行政先例法かもしれないが評価に行政先例法という考え方が馴染むかについて私見は固まらない)ということになるであろう。

本判決は(い)の上限設定を明示していない。しかし黙示的に本判決は(い)の上限設定⁵⁸を前提としていると読解することは無茶ではなからう⁵⁹。無茶でないとするれば、本件は、【所得税法59条1項の解釈として、所得税基本通達又は評価通達による(い)の上限設定が、75円(配当還元方式による評価)⁶⁰という縛りを課税庁側に課すか】(結論は消極)という事例であった(所得税法59条1項から一直線に2505円という帰結が導かれる訳ではない)と位置付けられよう。

V. まとめ

- (1)清算課税説を前提としても譲受人側の事情は価額低下要因となる説は妥当でない、又は、妥当であるとしても、当該事案における譲受人そのものを想定すべきということにはならない、と私は考える。
- (2)私的自治の観点からも疑問がある、とした原審の判示は不当である、と私は考える。
- (3)法令解釈通達が信義則又は禁反言の起因たる「表示」に当たるか、未だ分からない。
- (4)本件は、納税者側の主張が通達によっても裏付けられる事例ではなく、通達の解釈が納税者側と裁判所とで違っていた(納税者の予測が外れた)事例に近い、と私は考える。よって本件は(3)の審査に適さない。
- (5)通達を文理解釈すべしとは言いがたい。(3)の信義則又は禁反言、或いは、平等取扱い原則違反や行政先例法違反の問題として納税者を救うべき場合がありうる、ということとどまる、と私は考える。
- (6)評価通達による評価が時価を上回らないという推認効の有無は本判決で触れられていない。
- (7)評価通達によって上限が設定される可能性はあるかもしれない。あるとした場合、本判決の意義は、本件が上限設定適用に相応しくない事例であると判断された、ということとどまる。

先行評釈

池本征男「法人に対して非上場株式を譲渡した場合の価額は、配当還元方式により評価すべきであるとされた事例」国税速報 6579号 10-15頁(2019.10.14)

⁵⁷ 中里実ら『租税法概説 2版』25頁(有斐閣、2015)は、行政先例法との関係を主に念頭に置いてであるが(信義則又は禁反言との関係を意識しているかは判然としないが)「通達は、法源ではないが、だからといって法的に『無』であるわけでもない」と述べている。良い表現であると思うが、3版でこの表現は削られている。

⁵⁸ 「所得税基本通達および評価通達から離れて評価することが認められれば、この『二択問題』[75円か2505円かの問題。配当還元方式か類似業種比準方式かの問題]は解消される可能性がある。」(佐藤英明・TKC税研情報 29巻4号1頁以下、9頁、2020年8月より)、「75円と2505円の間どこかを時価と認定することで、双方にとって不合理な結果を回避できる」(渡辺徹也・ジュリスト 1535号 124頁以下、127頁 2019年8月)と非親和的な発想。

⁵⁹ (う)の推認効を認めることが無茶であるかもしれない(無茶であるとは私は思っている)ことと対照的である。

⁶⁰ なお会社法学で有力視されてきた配当還元方式は「将来の公正な配当額を用いて算定されるものであって、過去の実際の配当額を用いる租税法上の配当還元方式とは異なる」(得津晶・法学教室 479号 143頁 2020年8月)。会社法学の方はDCF法(discounted cash flow method)と呼んだ方が紛れにくい。とはいえ、課税庁の現場で将来の公正な配当額を算出するのは難しそう。

- 大淵博義「取引相場のない株式のみなし譲渡課税判決が提起した問題点:最高裁差戻判決等を検証する」税務弘報 68 卷 11 号 113-123 頁(2020.11)
- 加藤友佳・ジュリスト 1557 号(重要判例解説令和 2 年度)158-159 頁(加藤友佳「租税法における通達解釈と規範性」第 2 回税務研究会 2021.3.25 報告も参照)
- 木山泰嗣「個人から法人になされた株式譲渡について所得税法59条1項2号の適用が争われ低額譲渡の判断をするための時価計算の要素になる議決権割合について譲渡直前の株式数を基準に算定すべきとされた事例」税経通信 75 卷 8 号 6-16 頁(2020.8)
- 木山泰嗣「所得税法59条1項の時価算定」税理 63 卷 7 号 104-105 頁(2020.7)
- 佐藤英明「清算課税説を再確認した最高裁判決:最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決と関連する論点について」TKC税研情報 29 卷 4 号 1-14 頁(2020.8)
- 品川芳宣・税研 198 号 96-99 頁(非上場株式を関連会社に譲渡した場合の当該株式の価額(配当還元方式適用の可否))(一審)
- 品川芳宣・税研 212 卷 2 号 90-93 頁(個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額(同族株主等判定の時期))
- 品川芳宣「個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額(同族株主等判定の時期)」TKC税研情報 29 卷 3 号 28-38 頁(2020.6)
- 白井一馬「みなし譲渡課税に関する再逆転判決の理屈と整合性:実務家がみた最高裁令和2年3月24日判決」税務弘報 68 卷 7 号 121-127 頁(2020.7)(128 頁の増田英敏「最判令和 2 年 3 月 24 日の補足意見に学ぶ(上)」も参照)
- 得津晶「非公開会社の株式の譲渡価格の所得税法上の評価」法学教室 479 号 143 頁(2020.8)
- 中尾隼大(奥谷健監修)「みなし譲渡所得課税につき、財産評価基本通達188を読み替えた事例」月刊税務事例 52 卷 6 号 97-103 頁(2020.6)
- 林仲宣・税務弘報68卷7号129頁(固定資産税過徴収税額に対する損害賠償請求権の除斥期間:最高裁令和2年3月24日判決の影響と今後)
- 林仲宣=谷口智紀「取引相場のない株式の時価とみなし譲渡」税務弘報 68 卷 7 号 148-149 頁(2020.7)
- 藤谷武史・ジュリスト 1548 号 10 頁(税務通達を「文理解釈」した原審の判断手法が排斥された事例)
- 長島弘・月刊税務事例52卷10号33頁(譲渡益課税と相続税課税とでは、時価が異なる可能性を示唆した最高裁判決)
- 橋本浩史「取引相場のない株式の価額の評価における財産評価基本通達188の議決権割合の判定方法が問題となった事例」税経通信 74 卷 2 号 220-224 頁(2019.2)
- 本村健「取引相場のない株式の譲渡に係る所得税法59条1項の「その時における価額」の算定につき、配当還元方式を適用した原審の判断が違法とされた事例 2 税務通達を文理解釈した原審の判断手法が排斥された事例」旬刊商事法務 2255 号 63-64 頁(2021.2.25)
- 安田雄飛「取引相場のない株式に係るみなし譲渡課税における配当還元方式適用の可否:納税者側勝訴の東京高裁判決を最高裁(最判令和2年3月24日)が破棄差戻し」税理 63 卷 8 号 206-216 頁(2020.7)
- 山田俊一・税研 208 号 103-106 頁(低額譲渡に係る、みなし譲渡価額の算定方法)
- 与良秀雄「譲渡所得課税の少数株主判定のポイント～最高裁判決を受けて～」週刊税務通信 3610 号 13-22 頁(2020.6.22)
- 渡辺徹也・ジュリスト 1535 号 124-127 頁(控訴審)
- 若山寿裕 2018.10.18 <https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/20181102.pdf>
- 渡辺充「取引相場のない株式の時価:タキゲン事件最高裁判決」税理 63 卷 10 号 170-178 頁(2020.8)