

通達の位置付けと所得税法と相続税法の
異なる趣旨による差異に応じた取扱いについて

(最高裁判所第三小法廷 令和 2 年 3 月 24 日判決
平成 30 年 (行ヒ) 第 422 号 所得税更正処分取消等請求事件)

第 92 回 2020 年 11 月 9 日 (月)

発表者 安藤 智子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

2020. 11. 9

MJS 租税判例研究会

安藤智子

最高裁判所第三小法廷 令和2年3月24日判決 平成30年(行ヒ)第422号

所得税更正処分取消等請求事件

～通達の位置付けと所得税法と相続税法の異なる趣旨による差異に応じた取扱いについて～

I. はじめに

(1) 問題の所在

この事案では、大きな論点が2つある。まずは時価が何かという点である。相続税法22条に「時価」とある。また所得税法59条1項のみなし譲渡課税の「その時における価額」も「時価」である。取引相場のない株式の評価については、当事者間の立場の違いにより、評価額に開きがあることを当たり前のよう処理しているのであれば、「時価」を異なるものとして処理していることになるが、「時価」が「客観的交換価値」であるならば、これが2つあるというのは正しいのだろうか。

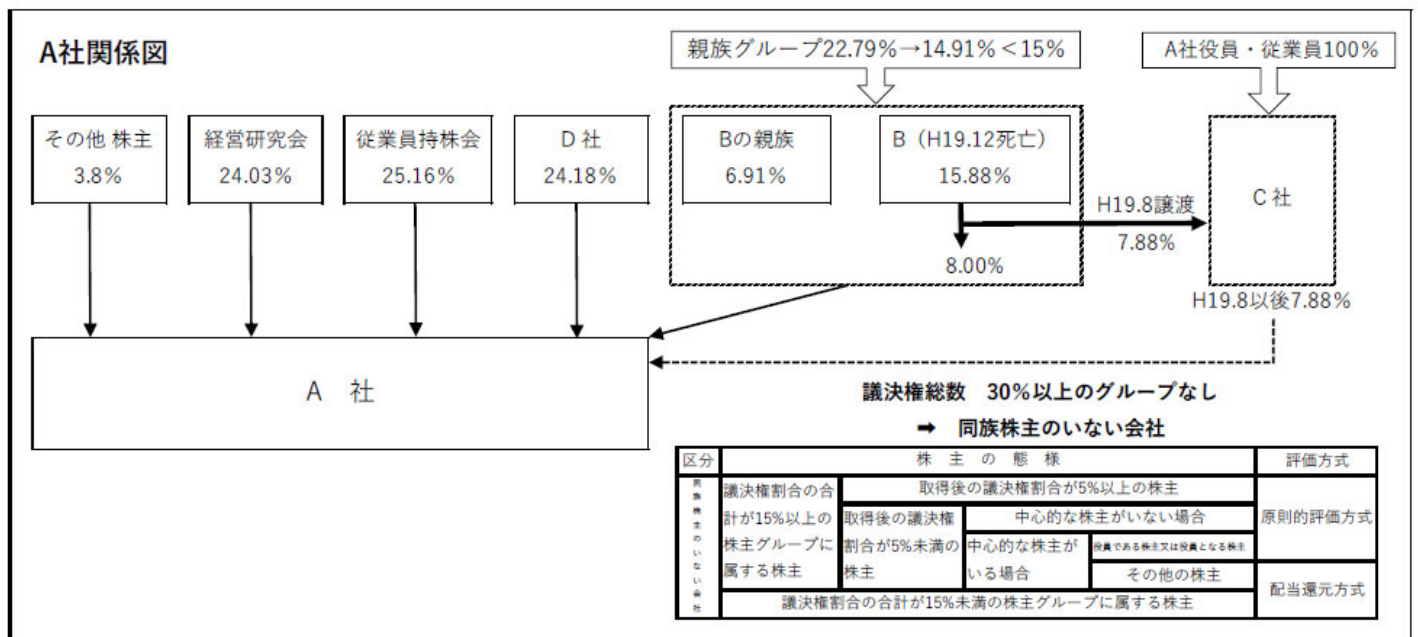
次に、通達でありながら財産評価基本通達(以下、「評価通達」という)は「文理解釈」する対象となり得るかという点である。通達は本来、課税行政庁の一解釈に過ぎないところ、評価通達は、通達の中でも行政先例法と位置付けられるという見解¹もある点から、他の通達と異なる特殊性があり、「文理解釈」の対象となり得るというものである。この点、高裁でも承認されているが、それはこの特殊性ゆえである。

そこで、「時価」が2つあり得るのか、評価通達は「文理解釈」の対象となり得るのか、について検討したい。

(2) 事件の概要

タキゲン製造株式会社(以下「A社」という)の代表取締役であった被相続人Bが、所有していたA社株式(発行済株式総数の15.88%)のうち72万5千株(以下「本件株式」という)を、平成19年8月に(有)タキゲン秀英会(以下「C社」という)に、配当還元価額である1株当たり75円、合計5,437万5,000円で譲渡した(以下「本件株式譲渡」という)ことにつき、相続により、Bの平成19年分の所得税の納付義務を承継した相続人(被上告人)らが、当該譲渡に係る譲渡所得の収入金額を譲渡代金と同額として所得税の申告をしたところ、当該代金が所得税法59条1項2号の低額譲渡に当たるとして鶴見税務署長(上告人)が更正処分等をした事案である。

	国 税 側	納 税 者 側
1株当たりの価額	1株2,505円(類似業種比準方式)	1株75円(配当還元方式)
本件株式の譲渡価額	18億1,612万5,000円	5,437万5,000円



II. 当事者間の主張

①所得税基本通達 59-6 の(1)の条件下における評価通達 188 の議決権割合の判定方法

被上告人 (相続人)	上告人 (国)
<ul style="list-style-type: none"> ・所得税法基本通達 59-6(1)は、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、株式を譲渡した個人の当該譲渡直前の議決権の数により判定すると規定しているが、同(2)~(4)については規定されていない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・所得税基本通達 59-6(1)は、譲渡所得課税の趣旨に基づくものであり、財産評価基本通達 188 (1)~(4)の判定においても同様に解釈すべきである。
<ul style="list-style-type: none"> ・財産評価基本通達 188(3)における「同族株主の有する議決権割合」については、株式取得者の取得後の議決権割合により判断すべき。 	<ul style="list-style-type: none"> ・財産評価基本通達 188(3)における「同族株主の有する議決権割合」については、株式取得者の取得前の議決権割合により判断すべき。
<ul style="list-style-type: none"> ・評価通達の文言に忠実な解釈は、租税法律主義の下で課税に関する予測可能性を保障するという要請にかなうものである。 	

②本件株式譲渡における譲渡代金額をもって時価といえるのか

被上告人（相続人）	上告人（国）
<p>・ 利害相反する第三者間で成立した売買価額は、税務上、原則として正常な取引条件で成立した適正価額（時価）と取り扱いわれる。</p>	<p>・ Bは、A社のみならず、C社においても極めて強い権限を有しており、本件株式譲渡の前後を通じて株主総会等が開催されたことはなく、全てBが意思決定するというBによる実効支配体制が確立していた。</p>
	<p>・ 本件株式譲渡は、B一族が有するA社の議決権割合を15%未満にして相続税負担を軽減させることを目的に行われたものである。</p>
<p>・ A社の少数株主とすぎないC社にとって、本件株式の実質的な経済価値は配当への期待のみであり、このような買主の主観的事情を考慮すれば、本件株式を配当還元方式により評価することは当然であるから、本件株式譲渡は、「時価」によりなされたものである。</p>	<p>・ 本件株式譲渡における譲渡価額は、純然たる第三者間で種々の経済性を考慮して算定されたものでなく、時価であるとはいえない。</p>

III. 裁判所の判断

(1) 東京高裁平成30年7月19日判決の判断

判決の要旨

「所得税基本通達 59-6 の(1)は、評価通達に定められた取引相場のない株式の評価方法を適用する際の条件として「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。」とさだめている。」譲渡所得に対する課税の趣旨から、「このこと自体の合理性は認めることができる。」

「ところが、被控訴人（国）は、更に進んで、譲渡所得に対する課税の上記の趣旨から、評価基本通達 188 の(2)から(4)までに係る株主区分の判定についても、譲渡人の株式譲渡直前の議決権割合により判定する旨を主張している。……」

「しかし、租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解するところ、所得税基本通達及び評価通達は租税法規そのものではないものの、課税庁による租税法規の解釈適用の統一に極めて重要な役割を果たしており、一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、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、上記各通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないというべきである。……（株主区分の判定）については、その文言どおり、株式の取得者の取得後の議決権割合により判定されるものと解するのが相当である。……」

「……明文の定めもなく、……譲渡所得課税の趣旨によって読み替えることは、所得税基本通達 59-6 の(1)があっても無理があるといわなければならない。」

(2) 最高裁令和2年3月24日判決の判断

判決の要旨

「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。……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…」

「……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。」

「……譲渡所得に対する課税の場面においては、……所得税法の趣旨に即し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達 59-6 は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「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等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めている……少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものであることができる。

ところが、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、この原審の判断は、所得税法 59 条 1 項の解釈適用を誤った違法がある。」

IV. 検討

(1) 通達と文理解釈

① 財産評価基本通達の位置づけ

相続税法における財産の価額は、時価によるものであるが、財産の価額を客観的に評価することは、納税者にとって容易なことではない。そのため、納税者は評価通達に依拠するしかないのが現実であり、法的強制力を持つものとして実際の実務として一般に定着している²ことで、慣習法としての行政先例法になっているとされている。このように他の通達と違い、特殊性がある。本来は、通達に行政先例法的効力を持たせるべきではないが、これまでの租税訴訟で、国側は、課税の公平性を根拠に通達を尊重すべきという主張をしてきた。また、裁判所も「慣習法としての行政先例法」という見解が生じるほど、これを尊重してきた。にもかかわらず、これを通達に過ぎないとして安易に読替えを主張するのであれば、納税者の予測可能性を害するものであり、これまでの主張との関係でいえば、一貫性がないご都合主義というものである。

② 裁判官の補足意見

1. 宇賀裁判官の補足意見³

「通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規制であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束されるものでも裁判所を拘束するものでもない。……通達は一般にも公開されて、納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、通達の公表は、……「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いえよう。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。さらに、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反しているとはいえないと考える。」

2. 宮崎裁判官の補足意見⁴

「……最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、文理解釈に従った取扱いであることを理由としてとの取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、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法令解釈であるとはいえないのである。」

③文理解釈の問題点と実務

原審のように法令の内容に合致しない通達を文理解釈すべきとした場合には、通達が国会等で法令として定めることなく、行政庁の判断で法律を定めることができるものとなってしまう、租税法律主義の観点から許されるものではないから、最高裁の判断に合理性があるものと思われる。

「所得税基本通達 59-6 は、評価通達の「例により⁵」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反しているとはいえないと考える。」とあるが、そもそも所得税法基本通達 59-6 で「例により」算定した価額としている条件は、(1)から(4)であり、(1)の条件は、財産評価基本通達 188 の(1)であり、(2)から(4)については、条件となっていない。また、読替える場合は、通常「〇〇条〇〇項中……とあるのは、……と読替えるものとする」として、どのように読替えるのかを具体的に明示すると思われるが、当該通達については具体的な明示となっていないため、読替えることに無理があるのではないかと。しかし、宮崎裁判官は、「評価通達を借用するに当たっては、少なくとも、譲渡所得に対する課税される所得税と評価通達が直接対象としてきた相続税と贈与税の差異から、所得税法の規定及びその趣旨目的に沿わない部分については、これを同条 59 条 1 項に合致するように適切な修正を加えて当てはめるという意味を含んでいると理解することができ、このことは、所得税基本通達 59-6 に個別具体的にどのような修正をすべきかが明記されているか否かに左右されるものではない。」⁶として、個別具体的な明示は、問題にならないしとしている。

ただし、両裁判官とも、通達が課税庁の公式見解であり、納税者の予測可能性を確保することが重要であることに関して否定はされていない。一審判決⁷では、一般納税者が、本通達を譲渡所

得の課税の趣旨から通達の読替えを行うことは、さほど困難なことではないから、課税に関する予測可能性を損なうことはない」と判示しているが、本当にそうであろうか。そうでないからこそ、両裁判官とも「租税法主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという手法が国民にとってわかりにくいことは否定できない。課税に関する予測可能性の点についての原審の判示及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」(宇賀克也裁判官)⁸、「所得税法に基づく譲渡所得に対する課税と相続税法に基づく相続税、贈与税の課税とでは、課税根拠となる法律を異にし、それぞれの法律に定められた課税を受けるべき主体、課税対象、課税標準の捉え方等の課税要件も異にするという差異がある。その点を踏まえると、所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達59-6で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものにしてしているという点において問題があるといわざるを得ない。本件は、そのような通達作成手法の問題点が顕在化した事案であったということが出来る。租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に広く受け入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。」(宮崎祐子裁判官)⁹と、通達作成手法について、批判されているのだと思われる。法令においては文理解釈が要求される中で、通達ならば読み替えても良い(本件では、それどころか、読み替えをすべきという)という。しかし侵害法規ゆえに厳格に法令を遵守すべきという枠組みにおいて、それが許されるのは、通達の規定通りに適用したのでは、明らかに法令に反する結果になる場合である。しかし、そもそも評価通達は、「財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨」¹⁰とされ、「同通達に定める評価方法によるべきではない特別な事情がない限り、当該財産は同通達に定める評価方法に定める評価方法に従って評価すべきであって、当該評価方法に従って算定された評価額は、相続税法22条に規定する時価であると推認することができる」¹¹とされている。

上記判示の中では、時価につき、評価に関与する者次第で個人差があり得ることを承認しているが、納税者が採用した評価額は、独立当事者間の取引で決まった価額であり、別件相続税事件判決¹²において時価として承認されているものである。これが、明らかに時価ではないと、どうして納税者が判断できようか。

そもそも趣旨目的が違う税法の通達を借用することに無理があるのではないか、それぞれの税法の趣旨目的に従った評価通達が必要であると考えられる。

(2) 「時価」は、2つあり得るのか

① 譲渡所得課税の趣旨目的は、本当に精算課税と言えるのか

譲渡所得課税の趣旨目的が、値上益の精算課税というのであれば、何故、値上益と関係のない譲渡費用や取得費加算を控除するのだろうか。つまり、譲渡所得とは、保有期間の値上益ではなく、収入

金額から必要経費を控除した譲渡益を意味するという「譲渡益所得課税」であるという説¹³がある。

② 税法における読替えの問題点

所得税法 59 条 1 項の「その時における価額」とは「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立と認められる価額」すなわち客観的交換価値であると解されている。しかしながら、本判決では、譲渡所得の趣旨から「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」ものとして譲渡人の譲渡直前の議決権割合により株主区分の判定により評価された価額をもって譲渡人の譲渡収入金額とすべきとしている。

しかし、取引価格は、自由な市場で需要と供給によって決定されるものである。特に、売主又は、買主が、営利法人の場合は、経済的利益を追求する存在であるため、自己に不利な価格で取引を行うことは、考えられない。少数株主である法人にとって、配当期待権以外の価値をなさない株式を類似業種比準方式により評価した価額で取得した場合において、その後、当該株式を第三者に譲渡した時に、取得した価額以上の価額で取引が成立するわけもない。そのようなシチュエーションであれば、当然ながら譲受人（C社）にとっての価値のある価額（75 円）でなければ、取引が成立しないものと考えられる。この場合、譲渡人（B）は、実際の取引価格とは違う価格（2,505 円）で課税されることになってしまう。

譲渡人は、実際の取引価格である 75 円を収入金額とすると、低額譲渡として 2,505 円で収入したことにされる。一方、税法の解釈による 2,505 円を収入金額とすれば、低額譲渡としての課税はされないが、その差額 2,430 円を譲受人である法人から取れるわけもない。どちらにしても、譲渡人には、不利益な取扱いとなってしまうのではないか。

取引行為は、私法上のものであり、そこに税法の解釈が介在する余地はない。しかし、実際には、当事者間で決定した価額が、税法の解釈に合致しなければ課税が発生し、「その時における価額」である「時価」が変わってしまうのである。しかしながら、それはもう客観的交換価値といえるものではないのではないか。

また、売主の立場だけで、取引価格を決定した場合の低額譲渡の判定についても、以下のようにアの取引とイの取引における低額譲渡の時価判定が同じになるという問題があるのではないのか。

	個人株主の売主	法人株主の買主	低額譲渡の時価判定
ア	原則的評価方式が適用	原則的評価方式が適用	売主の立場での時価
イ	原則的評価方式が適用	配当還元方式が適用	売主の立場での時価

③ 「その時の価額」は、2つあってよいのか

本判決では、譲渡人の「その時における価額」は、その譲渡直前の議決権割合により判定して評価した価額としているが、譲受人である法人の取得価額である「その時における価額」については、言及していない。今村教授は、本件鑑定意見書の中で、渋谷教授の金子古希記念論文集から「時価」について、「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われている場合に通常成立すると認められる価額」との定義を出発点とした上、取引相場のない株式については、株式取得者によって時価が異なるとして「一物数価」を正面から認めるべきであるとしている。確かに、税法上は、売主と買主の関係により、以下のように時価が異なるが、現実の取引で、「時価」である「売買価額」

が複数あることはあり得ないことである。この現実を無視して、税法上の「時価」をもって「その時における価額」といえるのであろうか。

(例)時価：1,000 売買価額：100

売主個人対買主個人→売主	収入金額 100		
	買主	取得価額 100	、贈与税対象金額 900 (相続税法 7 条) ※
売主個人対買主法人→売主	収入金額 1,000 (所得税法 59 条 1 項)		
	買主	取得価額 100 (法人税基本通達 9-1-14)	
売主法人対買主法人→売主	収入金額 100	} 1,000	
	寄附金 900		
	買主	取得価額 1,000	
売主法人対買主個人→売主	収入金額 100		
		寄附金等 900	
	買主	取得価額 100	
		一時所得等 900	

※みなし贈与は、買主の時価で判定する。よって、買主側の時価が 100 であれば、みなし贈与の適用はない。

④ 通常取引と租税負担の軽減行為

一審判決では、「……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も自身の相続人の相続税の負担を軽減するというということ以外に考え難く、譲渡対価による収益を目的とする通常取引としても合理性には乏しいといわざるを得ない。」として、本件株式譲渡が、通常取引ではないとしている。仮に本件株式譲渡が、Bの相続税対策のために行われたとしても、C社にとっては、Bの相続税のことなど関係ないことであり、C社にとって利益を伴わない行為を行うことは、通常あり得ないことである。上場株式であれば、いつでも市場を通して売却できるが、取引所相場のない株式を一度取得してしまつたら、再度売却して現金回収することは、容易ではない。また、Bは、元々会社は、一族だけのものではなく従業員も含めた共有物だと考えているからこそ、従来から株式を持株会等に分散している。そして、別件相続税事件でBのC社に対する支配力は排除されて、配当還元価額である75円の正当性が承認されている。すなわちBからC社への株式の譲渡は、第三者への譲渡であり、独立当事者間の取引として成立しているところである。独立当事者に譲渡した株式議決権行使については、B自身の権限の及ばないところであり、現実に当該財産を喪失している。その後、Bの相続があった時に相続財産として存在していないのだから、当該財産にかかる相続税が減少することは当然のことである。にもかかわらず、これを租税負担軽減行為であるから、本件株式譲渡が通常取引ではないと考えること自体が滑稽と言わざるを得ない。

⑤ 通達によらない評価の合理性

譲渡価額が通達で定める評価方法では、客観的交換価値を適正に算定することができない特別な事情に該当すれば、通達によらない評価で算定した価額が「時価」となる。

本件株式譲渡では、類似業種比準方式により評価した2,505円と配当還元方式により評価した75円の二つの「評価額」があるが、現実の時価として、このように数値がかけ離れていることは

あるのだろうか。改めて、差戻し審で客観的交換価値を算定することに期待する。

V. おわりに

課税庁側の判断で、ある時は通達に従った判断を、またある時は通達によらない判断をすることになるのでは、納税者の法的安定性と予測可能性が確保されなくなってしまう。本判決により、所得税基本通達 59-6 が変更されるようであるが、この変更だけでは、充分とはいえない。この点に関して、固定資産評価基準は、告示だが法令として扱われている¹⁴。評価通達も固定資産評価基準とともに国家行政組織法 14 条に根拠規定を置くものではあるが、その差は歴然としている。評価通達の内容は、告示により示されるべきである¹⁵。

¹ 金子宏『租税法 [第 23 版]』(株弘文堂 2019 年) 115 頁、714 頁～717 頁

² 金子名誉教授は、前掲注 1 115 頁、116 頁で通達が国民・裁判所を拘束しないことを前提に「財産の時価を客観的に評価することは必ずしも容易では無く、また納税者の間で財産の評価がまちまちになることは、公平の観点から見て好ましくない……。そこで、財産評価基本通達が国税庁により定められており、現実の評価実務はこの通達によって行われている。」そして、「実際の日々の租税行政は通達に依拠して行われており、……現実には法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。」と、言われている。

³ 宇賀克也裁判官補足意見

「通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規制であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束されるものでも裁判所を拘束するものでもない。確かに原審の指摘するとおり、通達は一般にも公開されて、納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、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・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いえよう。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。さらに、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反しているとはいえないと考える。もっとも、租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の見解を行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判示及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」

⁴ 宮崎祐子裁判官補足意見

「所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達 59-6 で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものにしていくという点において問題があるといわざるを得ない。本件は、そのような通達作成手法の問題点が顕在化した事案であったということが出来る。租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。」

「重要なことは、通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示であっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが慣例法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが慣例法令の解釈によって導かれる否かが判断されなければならない。租税訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致している否かを判断するために問題とされてい

るからにすぎない。最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、文理解釈に従った取扱いであることを理由としてとの取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、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法令解釈であるとはいえないのである。」

「所得税基本通達59-6は、取引相場のない株式に係る所得税法59条1項所定の「その時における価額」について、無限定に評価通達どおりに算定した額とするものとしているわけではなく、評価通達の「例により」算定した価額としていることは、法廷意見が指摘するとおりである。これは、同項の「その時における価額」の算定について評価通達を借用するに当たっては、少なくとも、譲渡所得に対して課される所得税と評価通達が直接対象としてきた相続税及び贈与税との差異から、所得税法の規定及びその趣旨目的に沿わない部分については、これを同法59条1項に合致するように適切な修正を加えて当てはめるという意味を含んでいると理解することができ、このことは、所得税基本通達59-6に、個別具体的にどのような修正をすべきかが明記されているか否かに左右されるものではない。このような理解を前提とする限り、所得税基本通達59-6による評価通達の借用は、所得税法59条1項に適合しているということが出来る。因みに、同項の「その時における価額」の算定においても評価通達の文言通りの取扱いをすべきとする根拠は、同項にもその他の関連する法令にも存在しない。」

⁵ 例によるとは、ある事項について、それと本質的には性質が異なる事項に係る制度全般を拝借してきて、その制度によると同じような取扱いをすることをいう。

⁶ 宮崎祐子裁判官補足意見 前掲注4

⁷ 東京地判平成29年8月30日・税資267号順号13045。

⁸ 宇賀克也裁判官補足意見 前掲注3

⁹ 宮崎祐子裁判官補足意見 前掲注4

¹⁰ 東京高判平成27年12月17日・税資265号順号12771。

¹¹ 最判平成22年7月16日・集民234号263頁、最判平成25年7月12日・民集67巻6号1255頁等。

¹² 東京地判平成29年8月30日・税資267号順号13046、相続税更正処分取消等請求事件（確定）。

①相続事件の概要

本件関連の相続税事件で、被相続人Bの有していた相続時の株式735,700株のうち、相続人（配偶者）甲が相続により183,925株を取得し、配当還元方式により1株当たり75円と評価して相続税の申告をしたところ、所轄税務署長が、類似業種比準方式により1株当たり2,292円と評価すべきであるとして更正処分等をしたことから、甲がその取消しを求めた事案である。

②相続事件判決の趣旨

相続事件では、課税庁側が、BによるA社及びその関連会社の実効支配体制の確立や、甲がBからこの体制を引き継いだこと等を主張していることに対して、判決で「代表取締役であるからといって、会社の意思決定と代表取締役の地位にある個人の意思決定を当然に同一視することはできない…BがA社の経営判断や意思決定について強い影響力を有していたとしても、A社という会社を全体としてみれば、Bが実質的に単独でその意思決定等をしていたとは評価し得ない。また、A社の株主の多くは、Bの親族や持株会等のA社関係者で占められているものの、Bが、これらA社の株主の権限行使等について、……影響力を及ぼしていたという事情も認められない。以上によれば、BのA社に対する影響力は、代表取締役としてあり得る範ちゅうを超えるようなものではなく、BとA社との間に特殊な支配関係等があったということとはできない。」また、「……Bは、C社の株主や役員等でもなく、その意思決定等を実質的にBが行っていたと認め得る具体的事情はない。B社の株主は、A社の役員及び従業員が占めているものの、Bが、これらC社の株主の権限行使等について、A社における人事権を活用するなどして具体的に働きかけをし、影響力を及ぼしていたという事情も認められない。」として、BとA社並びにC社との間に何らかの特殊な支配関係等を認めることはできずとして、BのC社に対する実効支配体制を否定している。また、相続税及び贈与税の趣旨による「株式を取得した株主の会社への支配力に着目したもの」についても、BによるA社に対する実効支配体制が確立されていたとは認められないから、これを甲が引き継いだとする課税庁側の主張も採用することができない。この点は、C社との関係でも同様であるとして、甲が相続により取得したA社株式は、「同族株主以外の株主が取得した株式」として、配当還元方式による評価額の正当性を判示してい

る。

¹³ 田中治『日本租税理論学会編 キャピタルゲイン課税』（谷沢書房 1993年）3 キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起 P68～69

¹⁴ 固定資産評価基準については、「土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる（最判平成15年6月26日・民集57巻6号723頁）」とされ、また「固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、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か否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となる最判平成25年7月12日・民集67巻6号1255頁）」とされている。

¹⁵ 金子名誉教授は、現実の実務が、財産評価基本通達に従って行われていることから、前掲注1 715頁において「財産の評価は納税者の利害に影響するところが大きく、しかも多種多様な財産を対象として継続的・規則的に評価を行う必要があること、にかんがみると、評価に関する基本事項は、むしろ法令または省令で規定すべきであろう。」と、述べられている。

〈参考文献〉

- ・北村導人・岡本高太郎 PwC Legal Japan News May2020(www.pwc.com/jp/legal)
- ・安田雄飛「月刊税理」2020.7 P206～216
- ・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（配当還元価額の適用の可否）」T&A master No. 723 P13～22
- ・本事件争訟に係る鑑定意見書 国側：今村隆、納税者側：大淵博義
- ・今村隆教授の「鑑定意見書」に関する所見 大淵博義
- ・大淵博義 FAX LETTER 2013.4、2020.4、2020.6 税理士懇話会 (<https://zeikon-club.com/>)
- ・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」税務弘報 2020.11 P113～123
- ・長島弘「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」税務事例 (Vol. 52 No. 10) 2020.10 P33～42