１）税理士としての適切なポジショニングのとりかた
○『顧問先の信頼を勝ち取る』 の観点から検証
→タックスプランニングの案件獲得を実現する「情報提供術」
★資産状況の把握と情報提供
★案件獲得は「シミュレーションがすべて」
【基本】
※クライアント訪問において
「貴社の将来」
「現在の悩み」
※会計事務所持ち帰り協議
「案件のできる、できない」明確化　→→　（個人、法人）資産税検討会を開催
個人相続対策でできる範囲
法人相続対策でできる範囲
M&Aでできる範囲
その他今回紹介したできる範囲の明確化
→税理士損害賠償請求ターゲットにならないように
※「できる」範囲の明確化
↓
シミュレーション

○『顧問先剥がしを防止』 の観点から検証
資産状況、家族構成等に合わせたタックスプランニングの策定
・資産状況は上記
・家族構成　仲が悪い→→法人化のすすめ
※かつては仲が悪い兄弟姉妹対策として一般法人化もあった
↓
3類型ごとのタックスプランニング上の課題とは？
（１）不動産オーナー
（２）企業オーナー
（３）キャッシュリッチ富裕層）
プラン設計　～スキームの選択～
（１）について　考慮すべきこと一覧
共有対策
認知症対策→信託ＯＲ停止条件付贈与+任意後見？
遺留分対策
所有型法人→信託による流通税節税スキームあり

収益を信託受益権化→暦年贈与スキーム

（２）について
意向の確認
親族内　→　所有と経営の一致
親族外　→　所有と経営の分離（ＭＥＢＯ）
→→初動で確認は相続税評価等株価
→　Ｍ＆Ａ
→→初動で確認は売手なら簿価純資産（とその増加策）
廃業　→　コスト係る（箱もの、医療系）
→→コストが非常にかかることの疎明
※中小企業庁が公表している「廃業に伴う費用」資料
https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/H16/16chusho/hakusho/H16/html/16234600.html
これら等から廃業→Ｍ＆Ａにもっていく説得材料へ

（３）について
資産組換え　→→　総則６項対策　→→　いつから保有？何のために購入？
いつ売却？
国外転出時課税
Ｑ II―43 国外転出時課税に係るタックスプランニング（税率差額利用）と今後の動向……271
※信託受益権の複層化は厳禁！

○生前贈与を軸としたプランニング
※（留意！！！！）
令和３年度税制改正大綱（令和２年 12 月 10 日公表？）
→贈与・相続一体化施策により生前贈与は消滅？

○不動産の活用（賃貸アパート／タワマン／等価交換／収益不動産贈与ほか）
（典型例）
（相談事）
・相続財産に 100 坪ほどの土地（上物あり）の有効活用
→建物古い、管理が不安。空き家になっていて収入も少ない。
（典型提案策）３つしか方法はない

～保有継続プラン～
居住用維持なら地域特性を考慮したリノベーション、バリューアップ。事業用変更可能なら、貸し倉庫（1 畳単位で貸すなどの事業会社有り）、オフィス（バーチャル）。
～再建築プラン～
土地の一体開発（アパート建築）
（実務あるある）土地について、「分筆後」、「一部売却」→獲得キャッシュで戸建て賃貸を建築（借入負担を抑えて活用）
～売却して組み換えプラン～
全部売却→区分マンション、小口化不動産に組み替え
→遺産分割、管理負担の軽減等といった意味では最も簡単

２）金融機関から提案された際の適切な対応方法
・親族内事業承継提案
〇不動産管理型法人スキーム／所有型法人スキーム
別紙参照
Q Ⅰ-31　個人地主の法人化に係る株価の論点
〇財産の評価額圧縮（非上場株式）
別紙参照
Q Ⅱ―15 従前の持株会社スキーム・株式交換・株式移転スキーム……140
Q Ⅱ―16 従前の持株会社スキーム・会社分割スキーム……175
Q Ⅱ―17 従前の持株会社スキーム・新設法人資金調達スキーム……178

・M&A 提案
どこまでできる？

・保険等節税商品提案
〇生命保険の活用スキーム
個人→非課税枠、暦年贈与スキーム
法人→全従業員を対象とした保障
※遺留分対策は従来どおり。
※全損保険の再開発は困難。現在は節税の観点で加入されるメリットが少ない。
経営者保証、遺産分割、納税資金確保等々、税効果は度外視。

・投資商品（投資用不動産から投資信託、投資性の高い保険まで）
資産組換え　→→　総則 6 項対策　→→　いつから保有？何のために購入？
いつ売却？

３）金融機関への『税』に係るスキームを受け入れることは税務調査で不利になるか？

（基本１）

調査、裁決、裁判例の否認（納税者まけ）のメルクマール

→社会通念＝常識　経済的合理性＜税目的

→結論からの事実認定

※事実認定上のより「強固」な事実

裁判官の心証を左右する証拠があれば、租税法純理論もひっくり返る

（参照）ヤフーIDCF 事件、TPR 事件

（基本２）

行き過ぎた、過度な、とは何？

・タワマン節税ならおおよそ 20 階以上の建物

・不動産購入における借入の金額多寡

・不動産購入時の購入者（推定被相続人）の年齢、健康状態

・相続開始「後」すぐに売却 OR 税務調査後売却

・相続開始「前」何年もつか？

（基本３）

金融機関や不動産会社の提案する対策の税務リスクを理解する

→税務リスクは顧問税理士の責任へ

（基本４）

（基本１）にあるような「余計な資料」は何故でてくる？

※不動産屋は･･･

※金融機関は「稟議を通す」ため（資金使途）･･･しかし「税負担減少のための借入」と記載する必要はないはず→資金使途だけ明確になればよいから。

（基本５）

東京国税局内部研修「資産税審理研修」

・大阪高裁平成１７年５月３１日

→取引相場のない株式の評価

・東京地裁平成１７年１１月３０日

→広大地

（具体的な適用に係る留意点）

①評基通に定められた評価方法を形式的に適用することの合理性が欠如していること

②評基通に定められた評価方法のほかに、他の合理的な評価方法が存在すること

③評基通に定められた評価方法による評価額と他の合理的な評価方法による評価額との間に著しい乖離が存在すること

④上記③の著しい乖離が生じたことにつき納税者側の行為が介在していること

↓

（上記を踏まえて）裁判例検証

以上

節税商品取引における税理士の役割

― 我が国における節税商品過誤訴訟と適正公平な課税の実現 ―

酒　井　克　彦
（税　務　大　学　校
研　究　部　教　育　官）

530

要　　約

１　研究の目的

申告者数の増加、納税者意識の昂揚、課税･徴税実務が直面する事案の複雑化にみられるように税務行政を取り巻く環境は著しく変化している。

特に最近では、節税効果を謳って販売される節税商品が多様化を極めていることも税務行政を取り巻く環境変化の一つに数えることができる。節税商品の多様化は金融ビッグバン以降の金融市場の自由化や各種の規制緩和を背景とするものであり、そのこと自体、経済の活性化の観点から見れば評価されるべきところもあろう。しかしながら、税に関する知識の乏しい一般の投資者に対して「節税商品」として勧誘されるものの中には、敢えて迂遠な契約関係を内在させた複雑なスキームを構築して課税逃れを企図するものもある。すなわち、「節税」の域を越えて、租税回避を企図する商品も現出するのである。

これらの商品については、第三者的評価も与えられず、また何らの規制もなく自由に販売されているのが現状である。

このような状況を放置することは、自覚のない投資者が節税商品と信じて課税逃れ商品に手を染めてしまうことを招来することにも繋がる。また、勧誘される「節税商品」に投資をすることで一般の投資者が爾後の更正･決定処分などを受け、加算税や延滞税といった不測の負担を被ることにもなる。すなわち、適正公平な課税の実現という観点からのみならず、投資者保護の観点からもかかる状況を放置することには問題がありそうである。

申告納税制度を採用している国税にあっては、納税者の自主的な申告行為に第一義的な国税債権債務の確定作業を委ねていることから、適正公平な課税の実現は納税者のコンプライアンスに多くを依存していることになる。しかし、上記のように税に関する知識の乏しい一般の投資者が節税商品取引に取り込まれることに対する規制は何ら行われていないのが現状である。

納税者のコンプライアンスの維持向上は税務行政における最も重要なテー

マの一つであるが、納税者に適正な情報が伝わっていないところではコンプライアンスの維持向上といっても空虚なものとなる。ここで差し当たり次の2 点を指摘することができる。一つは、節税商品に投資する際に納税者が適確に判断を行えるようにするべきであるということ。更には、販売者が企図した節税に客観的評価を下して節税の域を越える虞有りとされる商品の販売を規制すべき場面があり得るということである。

そのための措置として考えられる手法にはさまざまなものがある。例えば、税理士の果たすべき役割をそこに位置付けることもその一つであろう。税理士は「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命」とするとされているからである（税理士 1)。

税理士による節税商品に対する適法性監査の途を模索するかかる見地に立つと、税理士が自らに課された社会的使命を果たすことができるかどうかということが重要な関心事項となる。ただしこのことは、税理士制度の在り方や、税理士の顧客に対する責任論についての検討を抜きにしては考察し得ない事柄である。また、税理士が専門家としてその能力を十分に発揮した活動を展開するためのフィールドの整備、すなわちインフラストラクチャーの問題への検討も具体的に要請されると考える。

そこで、本稿では我が国における節税商品過誤訴訟などを素材として、適正公平な課税の実現の観点から節税商品取引における税理士の役割について、研究することとした。

なお、この研究は、節税商品取引に関与する税理士責任論の研究及び税理士による節税商品の適法性監査の研究の一環として位置付けられるものである。

２　研究の概要

（１）税理士の使命と公共的な役割

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。ここに、「独立」とは、納

税者にも税務当局にも偏することのないという意味での独立であり、「公正な立場」とは、納税義務の適正な実現を使命とする税理士に要請される立場であると理解されている。弁護士が依頼者の基本的人権を擁護するという使命を有するのとは、性質を異にするのである。

（２）コンプライアンスの維持･向上と税理士への期待

適正公平な課税の実現を使命とする税理士がその職責を果たすことは、税理士が租税専門家として納税者の相談に応じ、助言指導する立場にあることを考えると、納税者のコンプライアンスの維持向上にとって極めて重要な役割であるといえよう。

一方で、租税回避ともいえる商品の開発や販売に税理士が関与している例が少なくない。米国では租税専門家がタックス･シェルターの販売に関与しているケースが多く、タックス･シェルターの販売に関する説明義務を適正に履行していない租税専門家が納税者から訴えられるケースも多い。我が国においても同種の節税商品過誤訴訟が散見されるようになってきているところをみると、決して米国に特有の問題と位置付けることはできそうにない。かかる意味では、税理士自身のコンプライアンスを維持するための方策も併せ考えていかなければなるまい。

（３）節税商品取引と税理士の役割･責任

税理士は、納税義務の適正な実現を図ることを使命とするから、不正に国税や地方税の賦課徴収を免れることにつき、指示をしたり、相談に応じる等の行為をすることは許されない（税理士 36)。すなわち、納税義務の適正な実現を回避させ、又は具体的な方法を教示して税の逋脱を図らしめたり、これについて相談相手となり脱税等につき肯定的な回答をすること、また、税の逋脱を企図させる意思を持って具体的な見解を表明する等により脱税を示唆することは許されない。これに違反すると、戒告、懲戒処分のほか、懲役、罰金という刑事罰が科されることとされている（税理士 45①②、58)。したがって、節税商品の販売者から租税の逋脱を企図する取引についての説明を求められた場合に、税理士がかような取引について肯定

的な見解を表明することはできないと考えられる。

販売者から租税の逋脱を企図する取引についての説明を求められた場合には、脱税相談の禁止規定によりかかる取引への参加に歯止めがかかること、投資者の納税申告の際には、税理士から受けた節税商品に係る税制上の扱いの説明を活用し得ることが考えられる。このことから、コンプライアンスの高い税理士が節税商品に関与することは、長期的にみれば、むしろ納税義務の適正な実現に寄与することになるという見方もできるのではないかと思われる。

他方、未だ下級審レベルではあるが、裁判例においては「法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである。」（東京高裁平成 7 年 6 月 19 日判決･判タ 904 号 140 頁）とか、「課税実務において認められる内容の相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をすべき注意義務があるというべきである。」（東京地裁平成 10 年 11 月 26 日判決･判タ 1067 号 244 頁）などと、節税措置義務が判示される傾向にある。かかる義務は（準）委任契約上の根拠を有していると思われるし、税理士の使命に反するものではないと思われる。

求められるのは、かかる義務を否定するということでも、節税商品取引に関与する税理士を批判することでもない。かかる義務が裁判所によって判断される現下において、税理士が社会的使命を自覚し、コンプライアンス意識を高く保持することの重要性が改めて認識される必要があるのではないかと思われる。

（４）税理士の責任強化とインフラ整備

税理士の責任を強化する議論の方向性は、ともすると税理士を萎縮させ、いたずらに税理士の裁量権を限定する考え方に繋がりかねない。税理士の責任を明確にしつつ、税理士活動の萎縮を避けるためには、インフラストラクチャーを整備充実することが考えられる。一例として、文書回答手続の拡充や税理士会等における研修の充実の問題を挙げることができる。

イ　文書回答手続の拡充

534

これまで、国税庁が実施する事前照会に対する文書回答手続は税理士業を圧迫する虞を強調するがあまり、税理士活動に有害なものという位置付けで議論されてきた嫌いがある。しかしながら、税理士が爾後の責任追及をおそれて明確な回答を避けるような事態が想定される現下において、文書回答手続は税理士の責任ある業務をバックアップするものと位置付けることもできよう。また、税理士に課される民事上の調査義務や説明義務を履行する際の重要なツールともなり得る。かような見地からすれば、文書回答手続の充実は税理士の活動フィールドにおける重要なインフラ整備を意味すると考えられる。

ロ　研修の充実

更に、税理士が社会的使命を自覚し、責任をもって活動するために、税理士の保持すべき専門的知識を確固たるものにするというのもその一つの方策であろう。

ドイツにおける連邦税理士会議所及び税理士会議所の任務には職業教育の促進が掲げられている。税理士の職業教育を促進するために、連邦税理士会議所ではドイツ税法学会との緊密な協力関係を構築している。ドイツ税理士法に規定する税理士会議所によるセミナー実施は、我が国税理士法の「税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、その資質の向上を図るように努めなければならない」との規定に通ずる（税理士法 39 の 2)。税理士には租税専門家としての社会的期待が寄せられており、高度な注意義務が要求されていることなどに鑑みれば、税理士自身に研鑽義務が要請されることとは別に、税理士会が会員たる税理士に対して研修制度を充実させることも税理士会の社会的責務であるといえよう。

ハ　残された問題―税理士職業賠償責任保険の強制加入制度

税理士職業賠償責任保険の免責事項を巡っては数々の訴訟が提起されているが、免責事項によって保険填補が否定されるケースは少なくない。免責事項が大きく実際の責任保険としての機能を疑問視する見解もあ

る。一方で、過少申告についてのモラルハザードの問題から、本来納めるべき納税額相当を保険の対象から外すことは、税理士の社会的使命を前提とすれば肯定されることになる。より深慮ある検討が要請されるところである。

ドイツでは、税理士職業賠償責任保険への強制加入が義務付けられている。社会的使命を帯びた税理士がその職責を十分に果たすためにも、同保険の強制加入制度の導入を検討すべきではなかろうか。

３　結びに代えて

税理士制度は、税理士による納税義務者の援助を通じて、納税義務者が自己の負う納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものである。税理士法１条の「申告納税制度の理念にそって」との表現は、かような税理士制度と申告納税制度とを形影相伴う一体のものとして捉えた表現であると理解できる。

税理士は納税義務の適正な実現を図るために、独立した公正な立場で、税務に関する専門家としての良識に基づき行動しなければならない。かかる良識が、社会的使命感を基礎にしたものであるべきことはいうまでもなかろう。

なお、税理士に対する責任の追及が厳しくなっているということは、税理士の社会的な責任が高く認識されていることの表れであると思われるし、そのことは同時に税理士に対する社会の期待が高まっているということでもある。税理士が社会的使命を自覚し、租税専門家としての責任をもって活動するための自己研鑽と研修の重要性は、改めて強調してもなお余りあると考える。

536

目　　次

はじめに……539
第１章　税理士の使命と公共的な役割……541
序……541
第１節　納税義務の適正な実現を図ることを使命とする税理士の立場……541
１　昭和 55 年税理士法改正……541
２　独立した公正な立場……542
第２節　税理士の使命論……545
１　公的業務の担い手としての税理士……545
２　税理士の公共的使命……550
第２章　税理士の節税措置義務と税理士倫理……553
序……553
第１節　税理士の節税措置義務……554
１　税理士に課される節税措置義務……554
２　節税措置義務の法的根拠……556
第２節　税理士による租税回避策の考案と節税措置……564
１　節税策の考案と税理士の注意義務……564
２　節税措置義務の射程範囲と予測可能性……566
第３節　ドイツにおける税理士の節税措置義務と注意義務……570
１　税理士法上の責任……570
２　税理士の説明義務･情報提供に係る責任……572
３　税理士の節税措置義務……574
４　税理士に要求される高度の注意義務……574
５　我が国における税理士の注意義務との比較考察……577
第４節　税理士倫理と節税措置……579
１　納税者のコンプライアンスと税理士の役割……579
２　節税手段と節税措置義務……580

３　税理士倫理と弁護士倫理……584
第３章　節税商品取引と税理士の説明義務……588
序……588
第１節　節税商品取引における説明義務……589
１　説明義務の意義……589
２　説明義務の二重構造性……591
３　「課税上の取扱い」に係る説明……593
４　税務否認リスク……595
第２節　説明義務者の適格性―説明者の専門的知識の欠如……598
１　問題点の所在……598
２　販売者の専門的知識の欠如が問題とされた事例……599
３　節税商品販売者の専門的知識の欠如……608
４　節税商品取引における税理士の役割……609
第３節　説明義務の適格性―税理士法による制約……610
１　税理士法による説明の制約……610
２　税理士法１条の解釈―精神的規定説……613
３　自己契約限定説と第三者契約許容説……614
第４節　販売者の消極的説明義務と税理士に対する説明の勧奨……616
１　税理士への説明行為の委任……616
２　消極的説明義務……617
３　専門的知識の欠如した者及び非税理士に係る消極的説明義務……619
４　医師の転医勧告義務……620
５　結果回避義務と期待権侵害に基づく信義則上の義務……622
第５節　税理士の説明義務……623
１　医療過誤訴訟と税理士過誤……624
２　自己決定権論と税理士の裁量……626
３　自己決定権論的アプローチの射程……628
第６節　税理士の消極的説明義務と他の専門家に対する説明の勧奨……628

１　節税商品販売者と税理士の消極的説明義務……629
２　税理士業務の範囲と節税商品の説明義務……629
３　消極的説明義務とその限界……633
４　消極的説明義務の履行と実体法上のルール作り……637
第４章　税理士の責務と税理士制度を取り巻くインフラストラクチャー……638
序……638
第１節　インフラストラクチャー整備の必要性……638
第２節　文書回答手続の充実……639
１　税理士の調査義務と注意義務……639
２　税理士の調査義務……641
３　税務署への調査義務の類型……644
４　文書回答手続の整備と税理士による照会の将来的な意義……647
第３節　税理士の研鑽義務と研修制度……649
１　税理士の研鑽義務……649
２　注意義務の水準維持のための研鑽義務……650
３　税理士の使命論から導出される研鑽義務……653
４　ドイツにおける税理士会議所の役割と研修制度……655
５　我が国における研修制度の充実……660
第４節　残された問題―税理士職業賠償責任保険の強制加入制度……662
結びに代えて……664
〔参考１〕本稿において取り上げた節税商品過誤訴訟……665
〔参考２〕参考とした拙稿一覧……666

はじめに

申告者数の増加、納税者意識の昂揚、課税・徴税実務が直面する事案の複雑化にみられるように税務行政を取り巻く環境は著しく変化している。

特に最近では、節税効果を謳って販売される節税商品が多様化を極めていることも税務行政を取り巻く環境変化の一つに数えることができる。節税商品の多様化は金融ビッグバン以降の金融市場の自由化や各種の規制緩和を背景とするものであり、そのこと自体、経済の活性化の観点から見れば評価されるべきところもあろう。しかしながら、税に関する知識の乏しい一般の投資者に対して「節税商品」として勧誘されるものの中には、敢えて迂遠な契約関係を内在させた複雑なスキームを構築するなどして課税を逃れることを目的とするものもある。すなわち、「節税」の域を越えて、租税回避を企図する商品も現出するのである。

これらの商品については、第三者的評価も与えられず、また何らの規制もなく自由に販売されているのが現状である。

このような状況を放置することは、自覚のない投資者が節税商品と信じて課税逃れ商品に手を染めてしまうことを招来することにも繋がる。また、「節税商品」に投資をすることで一般の投資者が爾後の更正・決定処分などを受け、加算税や延滞税といった不測の負担を被ることにもなる。すなわち、適正公平な課税の実現という観点からのみならず、投資者保護の観点からもかかる状況を放置することには問題がありそうである。

申告納税制度を採用している国税にあっては、納税者の自主的な申告行為に第一義的な国税債権債務の確定作業を委ねていることから、適正公平な課税の実現は納税者のコンプライアンスに多くを依存していることになる。しかし、上記のように、税に関する知識の乏しい一般の投資者がかかる節税商品取引に取り込まれることに対する規制は何ら行われていないのが現状である。

納税者のコンプライアンスの維持向上は税務行政における最も重要なテーマの一つであるが、納税者に適正な情報が伝わっていないところではコンプライ

アンスの維持向上といっても空虚なものとなる。ここでいくつかの示唆を得ることができる。一つは、節税商品に投資する際に納税者が適確に判断を行えるようにするべきであるということ。更には、販売者が企図した節税に客観的評価を下して節税の域を越える虞有りとされる商品の販売を規制すべき場面があり得るということである。

そのための措置として考えられる手法にはさまざまなものがある。例えば、税理士の果たすべき役割をそこに位置付けることもその一つであろう。

税理士は「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命」とするとされているからである（税理士 1)。現下において、税理士に期待されるものは決して小さくはない。

このような見地に立つと、税理士が自らに課された社会的使命を果たすことができるかどうかということが重要な関心事項となる。ただしこのことは、税理士制度の在り方や、税理士の顧客に対する責任論についての検討を抜きにしては考察し得ない事柄である。また、税理士が専門家としてその能力を十分に発揮した活動を展開するためのフィールドの整備、すなわち法的インフラ整備の問題への検討も具体的に要請されると考える。

そこで、本稿では我が国における節税商品過誤訴訟などを素材として、適正公平な課税の実現の観点から節税商品取引における税理士の役割について、研究することとした。

なお、最後に本稿執筆に当たり参考とした拙稿を示した（〔参考２〕）。

第１章　税理士の使命と公共的な役割

序

かねてより、税理士の使命論についての議論は盛んであり、税理士制度研究のうち最も優れた先行業績に恵まれている分野の一つであると思われる。とりわけ昭和 55 年税理士法改正前後においては、税理士の使命を弁護士のそれとの比較において議論を展開する試みが採られるなど、一定の成果を産み出してきた。最近でも、税理士の損害賠償訴訟や、税理士に対して所得の隠ぺいを行った納税者に課された重加算税の適法性を巡る租税訴訟などにおいて、税理士の使命論が議論されている(1)。

以下では、税理士の使命と公共的な役割についての若干の所見を述べることとする。

第１節　納税義務の適正な実現を図ることを使命とする税理士の立場

１　昭和 55 年税理士法改正

税理士の使命や役割を語るには、税理士の立場について検討する必要があるが、ここでは昭和 55 年の税理士法改正をなぞることとしよう。

改正前の税理士法１条は、「税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない」と規定していた。こ

（１）　税理士は独立した公正な立場に立ち、適正公平な課税の実現を図ることを使命とすると規定されているが、かかる規定を巡る議論においては、「税理士の使命」、「税理士の役割」、「税理士の立場」の問題が複合的に論じられており、管見するところそれらの意味合いが必ずしも明確にされているとはいえないのではないかという疑問がある。しかし、かような疑問は税理士法 1 条を後述する精神的規定説の立場から捉えれば、さしたる不都合を惹起することはなさそうである。

542

の旧法では、「税理士制度を、依頼者である納税者の代理等の業務に当たり、人格及び能力を有し、納税者と税務署とに一方に偏することなく、憲法に定められた納税義務が正しく履行されることにより、わが国の申告納税制度の円滑、適正な運用（税務行政）に資することを期待する」と考えられていたようである(2)。

これに対して、昭和 55 年改正後の税理士法 1 条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」と規定している（下線箇所が改正部分）。

ここで改正された箇所についてみると、「税務に関する専門家として」という言葉が挿入され（「4」で検討）、「中正な立場」が「独立した公正な立場」とされている（「2」で検討）。更に、「申告納税制度の理念にそって」という文言が挿入され（「3」で検討）、「納税に関する道義を高めるように努力しなければならない」という箇所は、税理士のみに道義の高揚を求めることが妥当でないという見地からこれが完全に削除され、「納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」として締めくくられた（「3」で検討）。以下、昭和 55 年改正によって示された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする税理士の立場について、検討を加えることとしたい。

２　独立した公正な立場

「中正な立場」を「独立した公正な立場」と改正した理由は奈辺にあるのであろうか。「独立」とは、納税者にも税務当局にも偏することのないという意味での独立であり、「公正な立場」とは、納税義務の適正な実現を使命とする税理士に要請される立場である。

税理士に対する資料の隠匿等が重加算税の対象となるか否かが争点とされた事件の上告審最高裁平成 7 年 4 月 28 日第二小法廷判決（判時 1529 号 55

（２）　日本税理士会連合会『税理士法逐条解説』（1977）。

頁）(3)では、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とする税理士に対して事実を隠ぺいしたことは重加算税の隠ぺいに該当すると判断した。

弁護士法にいう使命が依頼者の基本的人権を擁護するという観点からの使命であるのに対して、税理士法1条には独立公正な立場から適正公平な課税を実現するという公共的使命が掲げられている(4)。税理士と弁護士はその使命を異にする(5)・(6)。そのことから直截に税理士に公正な立場が要請されるといえるわけではないが、少なくとも、公正でない立場にあっては適正公平な課税を実現することはできない。したがって、かかる税理士の公正な立場とは、適正公平な課税の実現をなし得るかどうかという文脈で当然のコロラリーとして導出されると理解することができよう。

（3） 控訴審は大阪高判平6.6.28（民集49巻4号1271頁)。主な判例評釈として、差し当たり、近藤崇晴「判評」ジュリ1073号313頁、同「判評」曹時47巻9号324頁、佐藤孝一「確定的な脱税意思に基づく税理士に対する資料の隠匿等と重加算税賦課の許否」税経通信50巻11号215頁、渋谷雅弘「重加算税の賦課要件を満たすとされた事例」『金融取引の課税問題』187頁以下、水野武夫「判評」民商114巻3号121頁、法律時報編集部「判評」法時67巻10号103頁、三木義一「『重加算税の賦課要件としての隠ぺい仮装』と顧問税理士の立場」近畿税理士会389号。

（4） 独占業務化されている趣旨が弁護士法の独占業務の根拠とは性質を異にしていることなども、税理士は弁護士とその立場を異にしていることの根拠に数えることができるかもしれない。大武健一郎『改正税理士法について』5頁（TKC会報8月特別号)、松沢智『税理士の職務と責任〔第三版〕』45頁（中央経済社1996）参照。

（5） 昭和54年6月5日衆議院大蔵委員会において、福田政府委員は、「司法の面における権利の擁護と行政面における問題は違うという性格があろうかと思います。この辺がほかの行政面における考え方、特に税の場合にはもっと適正納税ということが出てまいりますが、弁護士法における権利擁護という考え方とはやはり一線が画されるのではないか。…これはやはり弁護士法的な権利擁護とは違った行政面における適正な租税法律主義による法律の執行、これをお互いに信頼し合って実現していくという趣旨のものであろうと思います。」と答弁している。

（6） この点については、従来から学説上争いがあり、北野弘久教授は、「税理士の使命は弁護士法に準ずるものに改められねばならない。それは、納税者の代理人であり、租税に関する法律家であることを示すものでなければならないといえよう。一口にいえば、税理士は、納税者の代理人として憲法および税法によって認められている納税者の正当な法的権利の擁護を通じて納税義務の履行に協力することを使命とする」とされており、その趣旨は、税理士の使命を弁護士のそれと同列で論じるものと思われる（北野『税理士制度の研究』107頁（税務経理協会1995))。

このように昭和 55 年改正法では、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、納税義務の適正な実現を図ることを使命とする点が特に強調されたと理解することができるのであり、この精神に則って税理士はその使命を果たさなければならないと解すべきであろう。

昭和 55 年税理士法改正により、同法 1 条が、文言上、納税道義を高める税理士の努力の規定から納税義務の適正な実現を図ることの税理士の使命の規定へと改正された。更に、税理士法 1 条の標題が、「税理士の職責」から「税理士の使命」に変更されていることにも注目すべきであろう。

税理士法が税理士の独立した公正な立場から納税義務の適正な実現を図ることを税理士の使命と位置付けたことからすれば、この税理士の立場は、むしろ納税義務の適正な実現のための前提条件として捉えることができそうである。

また、同年改正では、税理士法 41 条の 3 において、「税理士は、税理士業務を行うに当たって、委嘱者が不正に国税若しくは地方税の還付を受けている事実又は国税若しくは地方税の課税標準等の計算の基礎となるべき事実の全部若しくは一部を隠ぺいし、若しくは仮装している事実があることを知ったときは、直ちに、その是正をするよう助言しなければならない」としている。かような税理士の助言義務の新設は「納税義務の適正な実現」を担保しているといえるが、税理士の独立した公正な立場は、助言義務の前提としての意味をも併せ有すると解すべきであろう(7)。

次に、申告納税制度の理念とは何かという問題に突き当たる。

税理士制度は、税理士による納税義務者に対する援助を通じて、納税義務者が自己の負う納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものである。「申告納税制度の理念にそって」との表現は、かような税理士制度と申告納税制度とを形

（7） 税理士法 41 条の 3 の規定への反論として、加藤義幸『税理士法と民事責任』30 頁（六法出版社 1996）。

影相伴う一体のものとして捉えた表現であると説明されている(8)。

税理士は、納税義務の適正な実現を図るために、委嘱者たる納税義務者を援助するに当たって、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏しない独立した公正な立場で、税務に関する専門家としての良識に基づき行動しなければならないということになろう。

第２節　税理士の使命論

１　公的業務の担い手としての税理士

税理士は「税務に関する専門家」とされているが（税理士 1)、ここにいう「税務」とは何を指すのであろうか。

新井隆一教授は、「『税務』とは、すなわち、実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件の内容を特定する作業、すなわち、実定租税法律の解釈をする作業、その内容を特定した実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件にあてはめるべき事実を認定する作業、その認定した事実をその内容を特定した実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件にあてはめる作業、すなわち、実定租税法律の適用をする作業の三要素からなる総合的かつ有機的な作業である。」とされる(9)。換言すれば、税理士が税務に関する専門家として行う行為は、実体租税法に関する解釈、事実認定及び法律適用からなる作業であるというのである。

立法者は、ここにいう「税務」を税務会計に関する職域に限定したものと想定していたようであるが(10)、近時の改正をみると、これらの限定的な「税務」に関する専門家としての税理士像では説明しきれない局面に気付く。というのは、近時の改正による税理士の公共的使命の拡大傾向は、単に税務会

（８）　日本税理士会連合会『新税理士法』29 頁（税務経理協会 2002)。
（９）　新井隆一「税理士制度の基本的理念」日税研論集 24 号『税理士制度』9 頁（日本税務研究センター1993)。
(10)　日本税理士会連合会･前掲注（8）29 頁、加藤･前掲注（7）26 頁。

計の専門家としての使命から、更に発展的な使命論をもってしなければ説明が付かないのではないかと思われるからである(11)。

次に、近時の税理士に対する社会的使命の拡張と税理士の公共的使命との関係について、概観してみたい。

税理士業務に付随して行う社会保険労務士業務（社労士 27、同令 2）や地方公共団体外部監査制度、成年後見制度、特定調停制度、監査委員制度等公益的業務（地方自治 252 の 28 等)、商法規定の設立時における現物出資及び財産引受の目的物たる財産の価格証明業務（商法 168①五、六）といったいわゆる税理士の周辺業務が法によって拡大されてきたのは、独立した公正な立場を堅持し得る者としての評価があるためであろう。

また、平成 17 年の商法改正により新たに導入された会計参与制度も、税理士に対する同様の評価を基礎としていると理解することができる。

（１）地方自治体における公的監査

地方自治法 252 条の 28 において、税理士は地方自治体が外部監査契約を締結することのできる有資格者に数えられている。これは、税理士の高度な知識、経験、資質が認められたことによると説明されている(12)。

日本税理士会連合会は、時代の要請に応えるため、税理士がその能力を活かしながら行うことのできる公益的業務を周辺業務等の一環として捉えることとした。そこで、同連合会は公益的業務対策特別委員会を設置し（平成 13 年 7 月 26 日)、研修等を通じこれに関わる税理士会会員に対する支援体制の確立を図っている(13)。具体的には、地方公共団体外部監査制度、成

(11)　もっとも、かかる改正から税理士の使命が拡大されたとの説明ではなく、むしろ、そもそも、税理士の使命が広範なものであったからこそ、近時改正により税理士の役割を拡張し得たという立論も成り立つ。あるいは、これらの税理士の役割の拡張は何ら使命を拡張したことにはならないとの反論も考え得るが、公共的な役割の拡張が要請されることを使命論と断絶させることの積極的根拠は奈辺にあるのか答えを持ち合わせない。

(12)　坂田純一『実践税理士法〔第 2 版〕』60 頁（中央経済社 2002)。

(13)　坂田･前掲注（12）65 頁。

年後見制度(14)、特定調停制度（民事調停委員)、監査委員制度、公益法人の外部監査制度、NPO 法人の経理アドバイザー制度などがこれに当たる。

（２）商法上の会社設立時評価

平成 14 年 5 月の商法改正によって､現物出資等が行われるときの証明として、これまでの弁護士の証明に加えて、税理士又は税理士法人による証明が認められることとなった（商法 173②三)。その理由は､「税理士は、地方自治法第252条の28において地方自治体が外部監査契約を締結することのできる有資格者として､弁護士や公認会計士と並んで規定されており、その職務内容からみても、的確な証明を行う能力を有していると考えられること、地方によっては、弁護士、公認会計士の証明を受けることに困難を伴う場合もあると考えられること、中小企業等においては、税理士に証明を依頼したいというニーズがあると指摘があったこと。」等が挙げられている(15)。

（３）税務援助

税務援助とは、税理士又は税理士法人が関与していない小規模零細納税者で、①小規模事業所得者や、②地域の実情その他を考慮して税務に関する援助を必要とすると税理士会が認める者に対して(16)、税務に関する相談、記帳に関する指導、税務書類作成に関する指導を無償にて行い、又は会計帳簿の記帳代行や税務申告に係る決算代行又は決算書の作成を廉価な報酬によって行うことをいう(17)。

税理士法 49 条の 2 第 2 項 9 号では、「委嘱者の経済的理由により無償又は著しく低い報酬で行う税理士業務に関する規定」を税理士会の会則に記載しなければならないこととされている。日本税理士会連合会税務援助の

---

(14)　任意後見契約に関する法律による任意貢献制度。

(15)　坂田･前掲注（12）65 頁。

(16)　これらの対象者は、前年分所得金額（専従者控除前又は青色特典控除前）を規準として選定することとされている（日本税理士会連合会税務援助の実施に関する規則 2②)。

(17)　日本税理士会連合会税務援助の実施に関する規則 2～4。

実施に関する規則において、税理士は、その事務所に所属する税理士が行う税務援助業務に理解を示し、協力しなければならないとされている（同規則6の2)。

米国では、ボランティアなどによる低所得者等向けVITA(18)や高齢者向けTCE(19)があるが(20)、我が国で税務援助を行い得るのは税理士しかいない(21)。

かような税理士報酬を支払う資力の乏しい小規模納税者等に対する社会的貢献である税務援助を日本税理士会連合会が実施する根拠も、税理士の公共的使命にあると考えられる(22)。

（４）会計参与

平成17年商法改正により、計算書類を取締役と共同して作成する内部機関として、会計参与制度が導入された(23)。

会計参与とは、株主総会により選任され、会計に関する専門的識見を有する者であるとされる公認会計士、税理士が、取締役・執行役と共同して計算書類を作成するとともに、当該計算書類を取締役等とは別に保存し、株主・会社債権者に対して開示すること等をその職務とする株式会社の機関をいい、任意に設置できる。会計参与制度創設の趣旨は、特に会計監査人の設置されていない中小会社の計算書類の記載の正確さを高めること、及び会計に関する専門的識見を有する会計参与が計算書類の作成に関与することにより、取締役の計算書類の作成や株主に対する説明の労力が軽減され、取締役が経営に専念することができる等の特徴を有するとされている

---

(18) The Volunteer Income Tax Assistance Program.低所得者（年間35,000ドルの所得未満)、障害者、英語を話せない者に対する税務援助制度である。

(19) Tax Counseling for the Elderly. 60歳以上の高齢者を対象に行われる税務援助プログラムである。確定申告期には、AARP（American Association of Retired Persons）が9,000以上の場所で開催する。

(20) http://www.irs.gov/individuals/article/

(21) 粕谷幸男「日本の税務専門家制度の比較」中村芳昭監修『税務行政の改革』131頁（脛草書房2002)。

(22) 水野忠恒=中里実監修『21世紀の税理士事務所〔改訂版〕』58頁(税務経理協会1999)。

(23) 会計参与については、差し当たり、酒井克彦「中小会社における会計参与の意義と展望」税務弘報53巻1号65頁以下参照。

[24]。

つまり、本制度は主に中小会社を対象として、計算書類の記載の正確性を高めることを目的としていることから、会計帳簿の作成段階にも立ち入って、会計参与が当該会社の会計面を支援することになる[25]。

会計参与の任期は、原則として2年、報酬額は株主総会で承認される[26]。株式会社の機関設計として、取締役会を設置した場合には、監査役（監査役会を含む。）、会計参与、又は三委員会（指名委員会、監査委員会、報酬委員会、執行役）のいずれかを設置しなければならない。なお、株式譲渡制限会社以外の株式会社には、取締役会を設置しなければならないとされている。

会計参与は、株式会社又はその子会社の取締役、執行役、監査役、会計監査人又は支配人その他の使用人を兼任することができない（商法276条関係）。ただし、会計監査人と会計参与とが併存することは可能なので、内部機関として会計参与を置き、外部の監査法人又は公認会計士による会計監査人を置くことは妨げられない。しかし、会計監査人には独立性が問われるため、会計参与と会計監査人を同一人物が就任することなど、これを損なうことは許されないと考えられる[27]。

会計参与を設置した場合、その旨及び当該会計参与の氏名又は名称を登記するものとされ、会社・第三者に対する責任については、社外取締役と同様の規律を適用するものとし、株式会社に対する責任については株主代表訴訟の対象とされる。

---

(24)　法務省民事局参事官室「会計参与（仮称）制度について」1頁（2004）。
(25)　高田順三「『会計参与（仮称）制度』の趣旨と意義」税経通信59巻12号135頁。
(26)　「会社法制の現代化に関する要綱案（第二次）」（2004）11頁。
(27)　なお、大会社を除く株式譲渡制限会社のうち、取締役会を設置する会社においては、会計参与を選任することにより、監査役の設置を省略することができるとされている。

２　税理士の公共的使命

専門家責任論で頻繁に引用される西島梅治教授の定義によると、「プロフェッションとは、科学または高度の知識に裏付けられ、それ自体一定の基礎理論をもった特殊の技能を、特殊な教育または訓練によって習得し、それに基づいて不特定多数の市民の中から任意に呈示された個々のクライアントの具体的要求に応じて具体的活動を行い、よって社会全体の利益のためにつくす職業である」とされる(28)。

税理士法１条の「職務」から「使命」への改正は、職務上の責任が示された規定であったものが税理士の果たすべき公共的使命を明確にしたものへと改正されたことを意味すると説明されている(29)・(30)。税理士制度創設の趣旨に照らせば、税理士は、納税者の自主申告を援助し、納税義務の適正な実現を図るという極めて崇高な公共的使命(31)を有していると理解することができる(32)。税理士がプロフェッションたる所以の一つはここにあるとも考えられる

---

(28)　西島梅治「プロフェッショナル・ライアビリティ・インシュランスの基本問題」『現代損害賠償法講座８損害と保険』154 頁（日本評論社 1973)。専門家責任論については膨大な先行業績があるが、主なものとして、能見義久「専門家の責任―その理論的枠組みの提案」『専門家の民事責任』別冊 NBL28 号 6 頁、川井健編『専門家の責任』（日本評論社 1993)、特集『専門家の責任―法理の課題と展望―』法時 67 巻 2 号など参照。福田幸弘『税理士の役割と税務行政』68 頁（北陸税理士会 1984）は、「公共的な使命があるからこそ信頼関係が、一般的に社会的な地位の向上につながる」とされる。

(29)　従来から「中正な立場」の意義が必ずしも明確でないとの議論等種々の指摘があったことを考慮し、申告納税制度の下において、税理士の果たすべき役割あるいは位置付けを明確にするという見地から改正が行われ、現行法に改正されたものであり、税理士が公共的使命を担うものであることについては、現行法上も同様である（日本税理士会連合会・前掲注（8）29、31 頁。

(30)　坂田・前掲注（12）24 頁。この改正を、義務本位主義的な制度から権利本位主義的な制度へ脱皮するものとして評価する見解として、新井隆一「社会から期待される税理士像」『20 周年記念論文』近畿税理士界 246 号別冊 10 頁参照。

(31)　税理士の公共奉仕性の観点からの議論として、東海税理士会公開討論会実行委員会=名古屋税理士会公開討論会実行委員会『第 21 回日税連公開研究討論会』9 頁（東海税理士会・名古屋税理士会 1993)。

(32)　自由職業専門家としての職業法に「使命」を掲げ、公共性を示すのは、税理士法と弁護士法だけである。

(33)。

前出最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決の第一審である神戸地裁平成5年3月29日判決（民集49巻4号1261頁）は、納税者が、株式等の売買による所得を申告しなければならないことを熟知しているにもかかわらず確定的な脱税の意思に基づいて、かかる取引資料をまったく保存せず、「確定申告書作成のために自ら依頼した税理士に対しても課税要件を充足する株式等の売買による所得があったことを隠匿し、税理士から所得に関する資料の提出を求められたのに対し、自己の他の種類の所得についての資料を提出しながらも、株式等の取引に関する資料を提出せず、その所得部分を脱漏させて、ことさら所得金額を過少にした内容が虚偽の申告書を税理士に作成させたことが、国税通則法68条1項にいう隠ぺい行為等に当たる」とした。

かかる神戸地裁の考え方は、最高裁まで維持された。最高裁判決は、「税理士に対する所得の秘匿等の行為を税務官公署に対するそれと同視することはできないが、税理士は、納税者の家族や使用人のようにその単なる履行補助者の立場にとどまるものではない」と説示しているのである。

このような判決の考え方は、税理士の公共的使命に基礎を置く税理士法41条の3の助言義務の考え方にも通ずるところがあるように思われる。すなわち同条によると、税理士は、税理士業務を行うに当たって、委嘱者が不正に、①国税等を賦課若しくは徴収を免れ、又は②還付を受け、③課税標準の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、若しくは仮装している事実があることを知ったときは、直ちに、その是正をするよう助言しなければならないとされている。税理士は、これらの①ないし③までの事実を知ったにもかかわらず助言をしなかったときは、脱税相談の禁止（税理士 36）、不真正税務書類の作成の禁止（税理士45）に該当し、懲戒処分の対象となるの

(33)　石村善助『現代のプロフェッション』25頁（至誠堂1969）はプロフェッションの仮の定義として、「学識…に裏づけられ、それ自身一定の基礎理論をもった特殊な教育または訓練によって習得し、それに基づいて不特定多数の市民の中から任意に呈示された個々の依頼者の具体的要求に応じて具体的奉仕活動をおこない、よって社会全体の利益のために尽す職業である。」と示される。

である。これらの規定は逋脱犯を前提としているという留保はあるにしても、税理士に対する隠ぺいは単に履行補助者に対する隠ぺいと同視できないとする最高裁の考え方に通ずると理解できよう(34)。

なお、税理士の公共的使命の根拠を税理士の独占性に求めることも可能ではあろうが、この点については否定的見解が示されている点に留意しておきたい(35)。

(34) 金子宏教授は、税理士法36条の脱税相談等の禁止規定は、税理士が専門的職業人であることに由来していると指摘されている（金子宏『租税法〔第10版〕』164頁（弘文堂2005））。

(35) 否定的な見解として松沢・前掲注（4）316頁は、「税理士制度の公共性とは、決して国家財政収入という税を扱う独占的職業であるとの観点から論ずべきではない。」と主張される。

第２章　税理士の節税措置義務と税理士倫理

序

適正公平な課税の実現を使命とする税理士がその使命を果たすことは、税理士が租税専門家として納税者の相談に応じ、助言指導する立場にあることを考えると、納税者のコンプライアンスの維持向上にとって極めて重要な意味を有するといえよう。

一方で、税理士は受任者として「納税義務者の信頼に応え」る必要がある（税理士 1)。税理士は顧客との間で締結した委任契約若しくは準委任契約に基づき依頼者の委任の本旨を汲み取ってこれに応じなければならないのである。すると、委任の本旨に「節税」を読み取ることができる場合には、節税の措置を講ずることが税理士に要求されるということにもなる。

米国では租税専門家がタックス･シェルターの販売に関与しているケースが多く、タックス･シェルターの販売に関する説明義務を適正に履行していない租税専門家が納税者から訴えられるタックス･シェルター･マルプラクティス訴訟（節税商品過誤訴訟）が頻発している。我が国においても課税逃れの方策を考案した税理士が依頼者から損害賠償請求を訴えられる節税商品過誤訴訟が発生している。このような事例をみると、決して米国に特有の問題と片付けることはできそうにない。そこでは、税理士自身のコンプライアンスを維持するための方策も併せ考えていかなければなるまい。

本章では、幾つかの裁判例において判示されている節税措置義務について、その法的根拠を明らかにするとともに、かかる義務を税理士の使命論の観点からも検討することとする。更に、かかる義務の射程の問題について、税理士倫理論を切り口に若干の言及を行うこととする。

554

第１節　税理士の節税措置義務

１　税理士に課される節税措置義務

税理士は、顧客と締結した委任契約若しくは準委任契約上の義務を負っている。受任者である税理士は、委任契約に係る注意義務に基づいて適正な事務処理を行うことを要求されている。

ところで、ここにいう税理士に課される注意義務とはどのようなものであろうか。その範囲や要求される注意義務のレベルについては、どのように考えるべきであろうか。

例えば、東京地裁平成９年10月24日判決（判タ984号198頁：①事件）(36)では、居住用不動産を譲渡した場合に長期譲渡所得の課税の特例を受けられるような申告方法を税理士が採らなかったことに税理士の過失を認めている。

東京地裁は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命としている（税理士法１条）。したがって、税理士は、税務の専門家として、納税義務者から税理士業務を依頼された場合には、税理士業務を特定の方法で遂行す

---

(36)　この事件については、差し当たり、酒井克彦「税理士の節税措置義務―東京地裁平成９年10月24日判決を素材として―」税務弘報53巻４号65頁以下参照。

原告Xは、平成４年分の確定申告の際、A取引に係る不動産の譲渡所得を申告しなかったため、平成６年になって、かねてから税務申告手続を依頼している被告Y税理士に、A取引に係る譲渡所得の修正申告手続を依頼するとともに、B取引に係る譲渡所得の税務申告手続を依頼した。Y税理士は、Xのために、A取引についてのみ、平成４年分の譲渡所得として修正申告手続を行い、B取引については、平成６年３月に、平成５年分の譲渡所得として確定申告手続を行った。その後、納税を終えたXは、これらの取引を一括して申告していたならば居住用不動産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例による軽減措置を受けられたはずであるのに、その軽減を受けられなかったのは、Y税理士に過失があると主張して、課税軽減を受けられたはずの金額の損害賠償を求め、訴えを提起した。これに対し、同一年分の所得として申告手続をせず、別の年分の所得として税務申告手続をとった点に過失はないとY税理士は主張した。

ることを指定されたとき、特定の税理士業務のみを独立に指定して依頼されたとき、又は納税義務者にとってより有利な途を選択することに何らかの困難、弊害が伴うときなど、特別の事情があるときでない限り、租税関係法令に適合した範囲内で依頼者にとってより有利な税理士業務の方法を選択すべき義務があるというべきである。」と説示した。

かかる説示の上で、税理士が課税の特例を受けられる申告方法(37)を採らなかったことについて、「右の特別の事情があることは窺われ」ないとして、税理士の過失を認定し(38)、税理士の損害賠償責任を肯認した。

①事件東京地裁判決では、税理士法1条を引いた上で、税理士は納税義務者の信頼にこたえ、納税義務の適正な実現を図ることを使命とするとして、そこから直截に「租税関係法令に適合した範囲内で依頼者にとってより有利な税理士業務の方法を選択すべき義務」(以下、本稿において「節税措置義務」という。)が導出されるかのような判示となっている。判決では、税理士にかかる義務が課される根拠は明確に示されているとはいえないように思えてならない。

---

(37) 譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日を原則とするが、納税者の選択により、譲渡に関する契約の効力発生日の属する年分の収入金額とすることができることと解されている（所得税基本通達36-12)。①事件東京地裁の事例では、二つの譲渡を一括して申告すれば、両取引の譲渡所得額全額について、居住用財産の長期譲渡所得の課税の特例により節税を図り得たと認定されている。

(38) 裁判所は、Y税理士がXから税務申告手続の依頼を受けた当時、両取引に係る譲渡所得を平成4年分の譲渡所得として一括して修正申告することが可能であったこと、その場合、Xは、実際に納付した税額に比べ3,016万円以上の課税軽減を受けられたことが明らかであったとした。そして、そもそも、両取引を一括して修正申告することには困難を伴わず、現にYも一旦は一括修正申告に思い至ったが、専ら加算税を賦課されることに気をとられてともかく早期に修正申告することばかりを念頭に置いたため、深く検討しないまま、平成4年分の譲渡所得として、A取引についてのみ修正申告手続をし、一括修正申告手続をしなかったと認定した。その上で「両取引を一括して修正申告することは容易であったということができるから、Y税理士は、依頼者であるXの利益を図り、課税上より有利な両取引の一括修正申告手続を選択すべき義務があったというべきである。したがって、Yが本件取引…について、同一年度での申告をしないで、両取引を別の年度で申告した点に過失が認められる」と判示している。

556

では、かかる判決にいう節税措置義務の法的根拠はどこにあるのであろうか。また、税理士に対する顧客の期待の程度に応じて税理士の節税措置義務が肯定される場合と否定される場合があると考えるべきなのであろうか。更に、一般的に税理士にはかような義務が肯定されていて、契約の内容等によっては肯定されない場合もあると考えるべきであろうか、それとも顧客からの何らかの明示若しくは黙示の意思の表明があり、節税措置までが委任契約の解釈から導出される場合に限って節税措置義務が肯定されると考えるべきなのであろうか。

２　節税措置義務の法的根拠

（１）注意義務と忠実義務

民法 644 条は、「受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う。」と善管注意義務を規定している。この善管注意義務とは、受任者の職業・地位・知識等において一般的に要求される平均人の注意義務、委任契約の信任義務から特に期待される誠実な受任者のなす注意義務であり、受任者個人の個人的技能や学歴・経験年数・健康状態・性別等の主観的標準は責任の基礎とはならないとされている(39)。このように、税理士は民法の注意義務に基づいて、委任契約の目的を達成するように事務を処理することが要求されているのである。

そこで、委任の契約の内容について検討を加える必要があるのであるが、そもそも税理士は、租税の専門家として、課税上の取扱い等についての専門的知識を有していることから、通常の場合、顧客は税理士に対して専門的知識を活用して節税となるように処理することを期待していると思われる。また専門家の方でも、依頼者が専門家の判断や行為に相当の期待を置いていることを当然の前提として委嘱に応じている。

このような理解に立てば、専門家が依頼者のかかる期待を裏切ることは

(39)　谷口知平他編『注釈民法（16）〔新版〕』225 頁以下（有斐閣 1989）参照。

許されるべきではなく、当然に履行されるであろうと期待される説明や助言が忠実義務を基礎として負わされていると理解することも可能であろう(40)。特に、課税上選択の余地があって税理士の裁量的判断が重要性を帯びる局面では、忠実義務違反的側面が問題となる場合が多いと考えられるのである。

（２）税理士法１条の観点

上記のとおり、税理士は顧客の「期待」に応えるべく、受任者としての注意義務及び専門家としての忠実義務を果たさなければならない。また、税理士が納税者の「信頼」に応えることは、税理士法１条の要請する税理士の使命である。したがって、依頼者が税理士に節税措置を期待しているとした上で、納税者のかかる期待が納税者の信頼の基礎を構成しているといえるのであれば、節税措置義務は税理士の使命の一つの現われであると理解することもできそうである。

このことは、例えば、東京地裁平成13年2月27日判決（税資250号順号8846）(41)において、「納税者は、税理士に対し、税務申告手続の煩わしさから解放されると共に、法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように専門的知識と経験を発揮していわゆる節税をすることをも期待して委任する」と説示されているように、通常は節税に対する期待が包摂された契約として委任契約が締結されていると理解されているようである。そうであれば、一般的にそのような期待の上に顧客と税理士との信頼関係が形成されているとみることもできそうである。更にこの点について、これまでの主な裁判例を概観してみることとしよう。

（３）節税措置義務についての判決例

岐阜地裁大垣支部昭和61年11月28日判決(判時1243号112頁:②事件)

---

(40)　能美善久「専門家の責任（下)」NBL545号16頁以下、酒井克彦「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務（1）―東京高裁平成12年9月11日判決を素材として―」税務弘報53巻2号73頁以下参照。

(41)　判例評釈として、林仲宣「判評」ひろば56巻1号76頁以下。控訴審東京高判平14.1.23(訟月49巻10号2992頁)、上告審最二判平17.1.17(民集59巻1号28頁)。

558

[42]は、「税理士は税理士法に照らしても、本来依頼者の会計帳簿に基づいて所轄の税務署に対する税務申告を代行するについて受任関係に立つことをもって足り、またそれを超えることは許容されるものでなく、そうすると税理士は依頼者の租税に関してあらゆる有利を計らなければならない準委任上の義務を負うものでなく、依頼された個別的な申告手続代行についてのみ善良な管理者としての注意義務を負うに過ぎないものと言うべきである。」とし、「税理士の性格上こうしたこと（筆者注:節税措置）は単なるサービスであって義務の問題ではな〔い〕」と説示している[43]。

このように、過去の裁判例においては、節税措置義務について否定的な判断を下したものがある。しかし、近年の判決の動向は、むしろ税理士の節税措置義務を認める傾向にあるといえよう。

例えば、東京高裁平成7年6月19日判決（判タ904号140頁:③事件）[44]は、「税理士は税務の専門家であるから、税務に関する法令、実務の専門知識を駆使して、依頼者の要望に適切に応ずべき義務がある。すなわち、相続税の修正申告手続を受任した場合には、善良な管理者として依頼者の利益に配慮する義務があることはもちろんであり（民法644条）、税理士法上の義務として、法令に適合した適切な申告をすべきことは当然であるが、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである。」旨判示している。

また、税理士が顧問先の会社の消費税について簡易課税を選択して申告

---

(42)　酒井克彦「節税手段と税理士の公益的性格―岐阜地裁大垣支部昭和61年11月28日判決を素材として―」税務弘報53巻11号58頁以下参照。

(43)　輸入品の通関手続を受任した通関業者は、委任者から特恵関税の適用を希望する意向が示されない場合にまで自ら特恵関税適用の要件の存否を検討し、調査・資料の取り揃えを指示するなどの高度注意義務を負うものではないとする判決として、東京地判昭59.12.24（判時1166号99頁）がある。

(44)　酒井克彦「税理士に課される説明義務と依頼者の自己決定―東京高裁平成7年6月19日判決を素材として―」税務弘報54巻1号105頁以下参照。横浜地判平6.7.15（判タ904号145頁）については、酒井克彦「報酬を受けていない税理士の責任―横浜地裁平成6年7月15日判決を素材として―」税務弘報53巻10号137頁以下参照。

したところ、本則課税を選択した方が有利だったとして、顧客が税理士に対して損害賠償を請求した事件として、東京地裁平成9年9月2日判決(判タ986号245頁:④事件)[45]がある。そこでは、「税理士は、依頼先の会社について消費税法37条1項に規定された簡易課税制度の適用を受けるべく簡易課税選択届出書を提出すべきかどうかを判断する場合には、税務の専門家として、税務に関する法令及び実務の専門知識を駆使し、かつ、依頼者からの事情聴取、適正な調査等を行なうなどして、右判断に必要な程度まで事実関係を把握し、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである。」と判示されている[46]。

相続税の申告に当たり、2億円余りの相続債務があることを税理士が念頭に置かなかったために、債務を配偶者が負担するとする遺産分割協議書を作成し、これに基づく申告をした税理士の責任を追及した事件において、東京地裁平成10年9月18日判決(判タ1002号202頁:⑤事件)は、「原告らが当面の相続税の額をできる限り少なくしてもらいたいとの希望を持っていることも承知していたのであるから、対価を得て税務事務を行う被告としては、原告らが遺産分割協議をする際の資料ないし選択肢の一つとして、…配偶者控除をできる限り多く使えるような遺産分割協議の方法はどうであるかについて、遺産分割協議書案の提示又はそれに代わる助言をすべき職務上の義務があったといえる。」と判示している[47]・[48]。

---

(45) 酒井克彦「税理士の依頼人に対する意思確認義務―東京地裁平成9年9月2日判決を素材として―」税務弘報53巻9号59頁以下参照。

(46) もっとも、原告が将来転売を目的として美術品を購入することを予測することは不可能であるなどの理由から、裁判所は税理士が簡易課税方式が有利だと判断したことに債務不履行責任はないと判示している。

(47) 更に、「遺産分割をどのように行うかは相続人が各自の意思で決定することであり、相続人に対し、配偶者控除を限度額いっぱい使えるような遺産分割をすすめることが税理士の職務上の注意義務であるということはできない。」と判示している。

(48) 類似の事件である神戸地判平10.12.9(判時1685号77頁)は、「税理士が配偶者税額軽減枠を使い切るための説明をしなかったからといって、これが債務不履行になるとはいえない。」と判示した。かかる事件については、酒井克彦「遺産分割協議における税理士の節税過誤―神戸地裁平成10年12月9日判決を素材として―」税

560

更に進んで、東京地裁平成 10 年 11 月 28 日判決（判タ 1067 号 244 頁:⑥事件）[49]は、「Y１は、税理士であり、租税立法、通達及び課税実務等について専門的知識を有するのであるから、右立法の趣旨に反せず、課税実務において認められる内容の相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をすべき注意義務があるというべきである。」とまで判示しており、積極的な節税対策の考案についてまで、税理士の義務が及ぶ旨の言及をしている。

税務相談の目的を達成すべき債務の中に節税措置を読み込む判決もみられるところである。買換特例の適用を受けて不動産売却益を次の年度まで繰り越していたなら法人税等を節税できたとして、顧客が税理士に対して損害賠償を請求した事件として神戸地裁平成５年11月24日判決(判時1509号114頁:⑦事件）[50]がある。裁判所は、「被告の職歴および税理士としての資格･経験等に鑑みると、被告には、前記法人税法及び租税特別措置法の各規定の注意を十分理解しておくべき職務上の義務があったというべきである。そうすると、被告としては、税務相談を内容とする本件契約甲（委任契約）に基づき、原告に対し、…適正な税務処理上の教示をし、かつそれに適合する税務の代理及び代行をして税務相談の目的を達成すべき債務を負担していたといわなければならない。」として、税理士の損害賠償責任を肯定した。

このように多くの裁判例では、税理士の節税措置義務を肯定しているようである。特に③事件では、民法 644 条にいう善管注意義務を前提とした上で、税理士法上の義務として「依頼者の利益に配慮する義務」があるとしている。これらの判決から窺い知れるところは、税理士が、受任者であり、かつ、租税の専門家であることから節税を措置することまでが期待さ

務弘報 53 巻 6 号 97 頁以下参照。

(49)　酒井克彦「税理士が考案した節税対策の否認と注意義務―東京地裁平成 10 年 11 月 28 日判決を素材として―」税務弘報 53 巻 5 号 75 頁以下参照。

(50)　酒井克彦「税理士の研鑽義務―神戸地裁平成 5 年 11 月 24 日判決を素材として―」税務弘報 52 巻 13 号 90 頁以下参照。

れているという前提に立って、税理士に要求される高度の注意義務から節税措置義務が示されているという点である。

なお、税理士の節税措置義務についてはドイツにおいても議論されている。ドイツでは、税理士には、与えられた職務の範囲において、広範囲にわたり顧客に対してコンサルティングを行い、自ら進んですべての税制上の詳細及びその結果について情報を提供する義務が課されていると考えられている。連邦通常裁判所は「税理士は税制上の獲得目標に至る相対的にもっとも確実な手段を推奨し、その成果を得るために求められる措置を提案しなければならない」とする判例を示している（連邦通常裁判所 1995 年 9 月 28 日判決）(51)。

（４）専門家責任論と節税措置義務

①事件東京地裁判決は、税理士には、税務の専門家として、納税義務者から税理士業務を依頼された場合には、特別の事情があるときでない限り、節税措置義務があるとしている。すなわち、税理士一般に対して、節税措置義務があると考え、特段の事情がある場合にのみかかる義務が免責される局面があるとしているようである。そこでは、かかる義務を個々の契約関係において初めて肯定される義務というよりは、むしろ、第一義的には、税理士が租税に関する専門家であることなどを基礎とする専門家責任の一類型として捉えているのではないかと思われるのである。

この判断は、節税措置を注意義務やそれを基礎とした税理士法に規定する税理士の使命の一つであるとする考え方ともいい得る。かような見地は、前記③事件のように「税理士法上の義務」とする判決や、⑦事件のように節税措置義務を税理士の「職務上の義務」として位置付ける判決など、これまでもしばしば採用されてきた考え方である。単なる委任契約上の注意義務を超えて、税理士が依頼者の期待を受けた租税専門家であることに根拠を有する高度の注意義務若しくは忠実義務として理解し得るとすれば、

(51)　酒井克彦「ドイツにおける税理士制度と職業賠償責任保険（1）」税大ジャーナル 1 号 154 頁以下参照。

562

これは税理士一般に要請されるいわば「職務上の義務」という位置付けも不可能ではなさそうである。かような義務に応えることは、依頼者との「信頼」に基礎を置く税理士法１条にいう税理士の使命に反するものではないと思われる。

このように、顧客の期待に応えることが税理士の責務であるとすると、これまでの判決の動向から窺い知れるように節税措置が具体的な意味内容を持った義務として理解されよう。なお、山田二郎教授は、「税理士の職責や業務の内容、性質からいうと、特定の税務申告の代理を依頼された場合であっても、専門家としての知識に基づいて依頼者の租税に関しできる限り有利に計るべきであり、そして納税義務の適正な実現を計るように是正助言すべき義務があると解すべきであ〔る〕」と主張され(52)、助言義務のレベルにおいて肯定的な見解を示される。

（５）納税義務の適正な実現との関係

一方で、税理士には税理士法１条にいう「適正公平な納税義務の実現」が使命とされていることからすれば、税理士の講ずる節税措置に行き過ぎがあっていいはずはない。

ここで注意が必要なのは、仮に節税措置が税理士の義務一般になり得るとしても、税理士には一方で納税義務の適正な実現という重要な使命があることである。すなわち、税理士は常に納税義務の適正な実現というスクリーンにかけた上で、義務を果たすべく最善を尽す必要があるのであり、例えば、租税法が予定しない迂遠な法形式を採用して節税措置を講ずるというようなところまでは税理士の使命や義務からは導き出せないと考える。税理士法が「納税義務の適正な実現」を使命とするのみならず、具体的に助言義務などの規定を設けていることなどからすれば(税理士41の3､43､45 など)、税務署に否認される蓋然性の強い節税対策を講じることまで、ここに議論する節税措置義務ということはできない。したがって、ここに

(52)　山田二郎「税理士に対する申告手続の懈怠などを理由とする損害賠償請求」税務事例20巻1号11頁。

いう節税措置義務とはあくまでも適法に選択し得る手段が予定されている範囲内において、より節税となる方法を選択するといったことを意味すると理解すべきである。この点は、例えば、前記⑥事件においては「立法の趣旨に反せず」とされているし、また、④事件は「法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務」とされているところである。

松沢智教授は、「委嘱者の不正に対する是正助言の義務規定は、関与税理士にとってみれば、委嘱者に対し法令に基づく適正な納税義務を実現させるために委任契約を受任したのであるから、寧ろ当然の確認規定ということになる。」と述べておられる(53)。すなわち、助言義務規定とは、申告納税制度を円滑に運営する上で、税理士が果たすべき役割を示した条文であって、当然のことを規定したに過ぎないとするのである(54)。そして、このような考え方は、「右の制度（筆者注：申告納税制度）を円滑に運営させるための公共性と、かつ納税の効果としての福利をすべての国民に享受させようとする公益性をもつ職業集団が税理士制度そのものなのである。」との主張(55)にも繋がるのである。

ここにこそ、税理士が租税専門家として果たすべき義務一般という意味の本当の重みがあると理解すべきではないだろうか。

しかしながら、具体的にどの程度のものが税理士の採るべき節税措置であるのかを理解するには、個別事例の判断に大きく依存することにもなろう。その理解のためには、裁判例の検証は欠かせない。例えば、税理士は節税対策を考案することまで要求されているのかといった問題もあり、この点については、次節において検討を加える。

---

(53)　松沢・前掲注（4）316 頁。

(54)　この点を更に強調すると、助言義務規定を個別に脱税のみを想定した規定であるという狭小な解釈を採るべきではないという見解も考えられる。

(55)　松沢・前掲注（4）316 頁。

564

第２節　税理士による租税回避策の考案と節税措置

前節では税理士に課される節税措置義務について触れた。次に、かかる義務の射程範囲についての議論が重要性を帯びることになる。

税理士が課税逃れ対策を自ら考案しこれを顧客に勧めたところ、かかる節税対策が税務署から否認されたとして、税理士が顧客から損害賠償訴訟を訴えられる事件が起きている。いかに節税対策として説明されていたとしても税務署から否認されてしまえば､租税回避策であったということになろう｡そこでは、税務署に否認されることを税理士が予見し得たかどうかという問題も包摂されている｡節税商品過誤訴訟である⑥事件東京地裁平成 10 年 11 月 28 日判決を素材に検討を加えることとしよう。

１　節税策の考案と税理士の注意義務

（１）東京地裁平成 10 年 11 月 28 日判決（⑥事件）

購入した株式を相続人に贈与し、相続人が一定期間後に訴外業者に時価で売却する方法によれば、相続税の支払を少なくすることができると、税理士らから勧誘、指導を受け、税理士らの指示する方法で贈与税の申告をしたところ、税務署長からこれが否認され、購入した株式の価格は配当還元方式で評価すべきではなく、購入代金額と同額と評価すべきであるとして、相続人らが更正処分を受けた事例がある。

相続人らは税理士 Y1 及び Y1 を代表者とする Y2 らに対して､現行の課税実務において通用する合法的な相続税対策を助言、指導する委任契約上の債務を怠った、あるいは現行の課税実務において通用する合法的な相続税対策を助言、指導する注意義務に違反したとして、損害賠償を請求した。

東京地裁は、「Y1 が考案した本件相続税対策は、租税立法の趣旨を大きく逸脱しており、課税実務上到底認め難いものであること、右対策が考案されたことには、いわゆる節税商品については、形式的に通達に従っていても税務当局から否認される流れが出始めていたこと､Y2 に雇傭されてい

る税理士のうち2名が右相続税対策は税務当局に否認されるリスクがあると考え、Y2を退職したこと、Y1自身も本件株式の購入価額と配当還元方式による評価額に差異が有り過ぎたことを自認していること（Y1本人）などからすれば、Y1において右対策が税務当局から否認されるおそれがあることは十分に予見することが可能であったというべきであり、それにもかかわらず、前記注意義務に反して課税実務において否認されるような本件相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をさせたことについて過失が認められる。」と判示した(56)。

（２）課税実務において認められる内容の節税措置義務

⑥事件東京地裁判決においては、税理士が税務署から否認されるような節税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談させていることについて過失が認められるとしている。すなわち、節税として適当でない対策を考案し、これを節税対策として税務相談において勧めたことに過失があるとされたのである。ここでは、税務署に否認されるような租税回避の対策の考案は、税理士に要求されるレベルの注意義務に反するとしている。

税理士は、専門的知識を有していることから、一般的に顧客は税理士に対して専門的知識を駆使して節税となるように処理することを期待していると思われる。このような理解に立ち、東京地裁は、「Y1は、税理士であり、租税立法、通達及び課税実務等について専門的知識を有するのであるから、右立法の趣旨に反せず、課税実務において認められる内容の相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をすべき注意義務があるというべきである。」と判示している。

---

(56) 更に、「Y2は、経営、事業承継及び相続に関するコンサルタント業務を業とする株式会社であり、Y1がその代表者であるところ、Y2はY1と同様に、租税立法の趣旨に反せず、課税実務において認められる内容の税務相談をすべき注意義務があり、かつ、本件相続税対策が租税立法の趣旨を大きく逸脱しており、課税実務上到底認め難いことを予見することが可能であったにもかかわらず、本件相続税対策をAらに対して、助言、指導した点に過失が認められる。」と判示した。

566

前節において検証したとおり、通常は、例えば、特例の適用を受ける場合と受けない場合といったような課税上の選択肢があった場合に、何らかの特段の事情がない限り特例の適用を受ける場合を選択する必要があるというコンテクストにおいて、節税措置義務が肯定されているように思われる。しかしながら、本件における判示は、かような選択し得る最良の手段を講じなかったというようないわば受動的な措置について税理士が注意義務を負っているというよりは、もっと積極的な節税上の対策を考案することまでをも税理士に課される注意義務の範囲内であると判示しているように思われる。

税理士は、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とするとすれば、果たしてかような節税対策の考案までをも包摂したところで、税理士の注意義務が及んでいると理解することができるであろうか。もっとも、判決は「課税実務において認められる内容の相続税対策」を考案することを、認められない相続税対策との対比として判示していると理解すれば、他の裁判例で判示されている節税措置義務と何ら異なるところはないのかも知れない。

２　節税措置義務の射程範囲と予測可能性

（１）税務否認の予見可能性と損害回避義務

⑥事件東京地裁判決のような事例においては、次のような責任構成が一般的であろうと思われる。すなわち、(a) 税務署に否認されるような行為を税理士がとったこと自体を問題とするのではなく、税務署に否認される危険性があるのを知りながら、適正にその危険性に係る説明義務を尽さなかったことを問題とする構成と、(b) そもそも税務署に否認されるような適法でない租税回避策を考案したこと及びそれを節税対策として勧誘したことに注意義務違反を求める構成である。(a) の構成は、税務否認リスクの説明義務違反を専門家に問うケースといえよう。例えば、リースバック取引に係る節税商品過誤訴訟である東京地裁平成９年７月 10 日判決(判時

1636 号 96 頁：⑧事件）は、「少額の減価償却資産によるリースバック取引のスキーム自体については、税務当局の了解（お墨付き）を得ていること、もっとも、この取引による税の繰り延べは、節税効果が大きいので、所轄税務署から調査を受ける可能性があり、これまでにも税務調査を受けた例があるが、税務否認されたことはなく、税務通達上も問題がないと考えていること及び将来、法改正があれば、この取引はできなくなるが、改正前の取引についてまで問題となることはないなどを説明」したリース業者に対して、「本件リース取引に基づいて納税申告を行った場合の税務否認のリスクについて具体的に説明すべき義務があった」と判示している(57)。

一方、⑥事件は税理士が税務署に否認されるような節税対策を講じ、それを勧誘したこと自体を問題としているところからすれば、(b) の法律構成が採用されているのではなかろうか。さすれば、適正な課税の実現という税理士の使命とベクトルは同じ方向を向くことになろう。

次に、適正でない節税対策かどうかについての基準があるのかという問題がある。ここでは、まず、税務署からの否認をどこまで予見し得る状況にあったかという予見可能性の問題として適正でない節税対策かどうかを考えてみたい（もっとも予見可能性の問題を税理士の専門的知識の問題として理解することもできるが、ここでは、予見可能性の問題を別に取り上げることとしたい。）。

不法行為法における過失とは、「損害の発生を予見し防止する注意義務を怠ること」とか(58)、「予見義務を基礎とする予見可能性…を前提として損害発生の危険を回避すべき義務（損害回避義務）が生じ、具体的な加害行

---

(57) 税務否認リスクに係る説明義務については、酒井克彦「節税商品の特殊性と説明義務（上）―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通信 58 巻 15 号 197 頁参照。

(58) 内田貴『民法Ⅱ債権各論』316 頁（東京大学出版会 1997）。過失とは、「その終局において、結果回避義務の違反をいうのであり、予見義務に裏づけられた予見可能性の存在を必要とするもの」と理解することができる（東京地判昭 53.8.3（判時 899 号 43 頁、スモン訴訟））。

568

為がこの義務によって定立される･あるべき行為に従ってなされていないならば、過失あり」と説明される(59)。このように「過失」は、一定の事実を認識し得る場合に、不注意によりそれを認識しないこととか、結果発生の可能性を認識したとしても危険性を回避しないことなどと理解することができる。

つまり、税務署から否認される予見可能性が認められる場合には、かかる予見可能性を基礎としてその危険を回避しなかったことに注意義務違反を見い出すことができるのである。

（２）不確実性と節税措置

東京地裁平成 4 年 7 月 31 日判決（判時 1463 号 88 頁：⑨事件）は、税理士が的確な助言を与えてくれていれば、更に事業用資産を購入して事業用資産の買換特例の適用を受け、譲渡所得の課税を免れることができたはずだと主張して、譲渡所得等に係る所得税に相当する損害の賠償が請求された事件である。判決は、既に原告が「マンションの譲渡に伴う譲渡所得税について居住用資産の譲渡所得の特別控除を受けていることや原告のその後の住民登録上の届出の状況に照らすと、本件土地…の譲渡に伴う譲渡所得税の課税について、原告が事業用資産の買換え特例及び居住用資産の買換え特例の適用を受けることができるかについて被告が懸念を持ったのはむしろ当然のことであって、必ずしも被告のした助言等の内容が不適切なものであるということはできない。」として請求を棄却している。

④事件東京地裁判決では、認定事実を総合考慮すると(60)、被告は、本則課税によったならば、消費税の還付を受けられることを認識できたし、ま

---

(59)　平井宜雄『債権各論Ⅱ』28 頁（弘文堂 1992)。

(60)　裁判では、「原告の営業目的、資産状況等のほか、ゴルフ会員権の売買は、値動きを見て時機に応じて行われるものであること、簡易課税方式は、実際の課税仕入にかかわらず、一律に、課税仕入れに係る消費税額を課税売上に係る消費税額の 80 パーセントとするものであるから､いわゆる粗利率が 20 パーセントを超える場合には、計算上、簡易課税方式の方が有利であること、簡易課税選択届出書を提出した者に対しては、少なくとも 2 年間簡易課税方式が適用されることなど」が総合考慮された。

た、原告に対して、事業計画について説明を求めてもいないが、「原告が…ゴルフ会員権を売却することも十分あり得るし、その場合には、簡易課税方式の方が原告に有利である可能性が高いと考えられるから、本件簡易課税届を行ったことについて被告に債務不履行責任はないものと認めるのが相当である。」と判示した(61)。

このような判決が示すところを前提に考えると、税理士に節税措置義務が肯定されるとしても、不確実な条件を前提としてまで措定される義務ではないということができそうである(62)。

⑥事件東京地裁判決の場合は、税務署が否認攻勢をかけてきている傾向を税理士は知ることができたこと、まして税理士事務所職員がその虞を危惧して退職しているといった事実があることなどから、税務署に否認されることが十分に予見可能であったと判断されたと思われる。換言すれば、リスクが高いことを知りながら、敢えてそのような租税回避措置を採った税理士の行為が注意義務に反すると判示されたと理解することができるのである。

（３）不確実性の払拭と税理士の責任

では、不確実な条件とはどのようなものであろうか。少なくとも法律や通達において、明らかに選択適用が認められている場合は、不確実性があるとは認められないと思われるが、税制上認められるかどうかが判然としないような場合には、どうであろうか。一定程度の調査義務が税理士に課

---

(61)　判決は、「税理士は、依頼先の会社について消費税法 37 条 1 項に規定された簡易課税制度の適用を受けるべく簡易課税選択届出書を提出すべきかどうかを判断する場合には、税務の専門家として、税務に関する法令及び実務の専門知識を駆使し、かつ、依頼者からの事情聴取、適正な調査等を行なうなどして、右判断に必要な程度まで事実関係を把握し、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図る義務があるというべきである。」と説示している。

(62)　不法行為責任ではないが、税理士が顧問先の会社の消費税について簡易課税選択届出書を提出したところ、本則課税を選択した方が有利だったとして、顧客が税理士を損害賠償請求した東京地判平 9.9.2（酒井･前掲注（45））においても不確実性の問題が取り上げられている。

されているということを前提に考えると（第4章第2節）(63)、税理士が行うべきある程度の調査によって不確実性を払拭することができるのであれば、その不確実性を払拭することをも含めて、節税措置義務が措定されると考えることもあながち税理士の責任レベルを高めているということにはならないであろう(64)。

第3節　ドイツにおける税理士の節税措置義務と注意義務

1　税理士法上の責任

ドイツ税理士法57条1項は、「税理士及び税務代理士は、独立性を維持し、自己の責任において、誠実に、秘密を厳守し、その職業の品位に反する広告を行うことなく、その職業を遂行しなければならない。」と規定する。この規定に反する場合には、職業義務違反として、税理士は税理士会議所理事会によって責問され、職業法上罰せられることになる。そして、この条文の規定振りから分かるように、税理士には、独立性、自己責任性、誠実性が要請され、厳格な秘密保持が要求されるとともに品位に反する広告が禁止されている。

この自己責任性には二つの作用があると説明されている(65)。税理士又は税務代理士は、自己のすべての行為に対して全責任を負い、依頼人の指図には

---

(63)　酒井克彦「税理士の調査義務―大阪高裁平成8年11月29日判決を素材として―」税務弘報52巻12号97頁参照。

(64)　その際、具体的に問題となるのは、税理士は国税庁の実施する文書回答手続を納税者の代理人として利用することができるのであるから、税理士が文書回答手続を行えるのに行わずにいたことで節税措置をする機会を逃したというようなケースである。この点については、後述することとする。

もっとも、現行の文書回答手続は、節税目的のみの照会は受け付けられていないのであるから、節税策を考案して、これを文書回答手続によって確認すれば不確実性が払拭できたはずであるとして、税理士が責任を問われることにはなりそうにもない。

(65)　Horst Gehre, Steuerberatungsgesetz, 飯塚毅訳『ドイツ税理士法〔全訳〕』304頁(第一法規1981)。

いかなる場合にも拘束されないことを意味するとともに、かかる「業務中に現われるすべてのものに対して責任を引き受けること」をも意味するとされている。前者については、独立性の問題との関わりから理解しやすい。例えば、顧客が義務違反や不正な行為を要求してきたとしても、税理士は毅然とした態度でかかる要求に対する法律的な問題点を指摘することが要請される。この点は、我が税理士法 43 条の助言義務との親和性が認められよう。では、後者についてはどのように解すべきであろうか。

Horst Gehre 博士によると、「自己責任に基づいた業務遂行に対する要求から、税理士および税務代理士は原則として、失敗した行為の経済的結果にも責任を負わなければならない。」とされ、「したがって一般に依頼人に対し、責任の免除、責任の制限および責任の加重を要求することは許されない。」と述べられる(66)。

そして、この自己責任による決定に至った経緯として誠実性が要請されているのである。したがって、対依頼人との関係では、依頼人から要請される期待に応じるべき義務のほかに、税理士として更にその上位に位置すると思われる職業上の義務をも負っていることからすれば、単に無限定に自己責任に基づいた業務執行上のすべての責任を税理士が追及されるというのではないのである。具体的には、例えば、税務助言契約(67)に基づく義務の軽過失による優遇税制の選択適用の見落としは、一般に職業法上は罰せられないと解されよう(68)。誠実性の原則の観点からみれば、かかる業務遂行義務違反として成立し得るのは、過誤が故意や重過失に基づく場合や、業務に対する無関心な態度に基づくような場合が考えられる(69)。

---

(66) Horst Gehre 前掲注(65) 306 頁。

(67) 税務助言契約は事務管理を対象とする契約とされ、雇用契約(民法 611)又は請負契約(民法 631)とされている。

(68) ここでは、税理士法 57 条が懲戒規定であることを想起すべきであろう。

(69) Horst Gehre 前掲注(65) 309 頁。

572

２　税理士の説明義務･情報提供に係る責任

ドイツ民法（Buergerliches Gesetzbuch -BGB）676 条では、他人に助言又は推奨を与えた者は、契約関係又は不法行為から生ずる責任のほか、他人がその助言又は推奨に従ったことにより生じた損害を賠償する義務を負わないとされているが、契約により情報が提供された場合、情報提供者は瑕疵のない情報の提供義務を負い、この義務に違反すれば、情報の瑕疵により生じた損害を賠償する責任が課されている。また、不正確な情報を提供したことにより他人に損害が発生し、それがドイツ民法 823 条以下に定める不法行為(70)に該当する場合も同様である。

契約に基づく責任が考慮されるのは、情報提供契約が締結されている場合や情報の正確さについて保証がなされていた場合が考えられる。したがって、通常の税理士顧問契約があれば契約の存在が肯定されることが多いと思われるが、第三者に対する情報提供などの場合には(71)、いかなる要件の下で黙示の情報提供契約が締結されていたかを巡って多くの問題が生じていると指摘されている(72)。

通常、かような契約責任構成は契約当事者間においてのみ考慮されると解されるところ、ドイツでは、契約上の保護義務が一定の要件の下、第三者にまで拡大され、保護義務違反により損害を被った第三者は、直接、債務者に対して債務不履行に基づく損害賠償請求が許容されるとする判例法理が確立している(73)。一方、不法行為責任構成が成立するためには、情報の提供者が、

---

(70)　絶対権侵害（BGB823①）、保護法規違反（BGB823②）及び故意による良俗違反（BGB826）。

(71)　松本恒雄「ドイツ法における虚偽情報提供者責任論(一)～(三)」民商 79 巻 2 号 27 頁以下、79 巻 3 号 60 頁以下、79 巻 4 号 76 頁以下、岡孝「情報提供者の責任」『現代契約法大系 7』306 頁以下(有斐閣 1987)、同「情報提供者の民事責任(一)-特に直接の情報受領者以外の第三者に対する責任-」志林 76 巻 2 号 1 頁以下、78 巻 4 号 73 頁以下。

(72)　渡辺達徳「専門的職業人の誤情報提供と損害賠償責任-税理士の責任に関する裁判例を手がかりとした比較法的考察-」比較法雑誌 23 巻 4 号 23 頁以下参照。

(73)　第三者のための保護効を伴う契約(Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte)については、渡辺達徳「契約の現代的展開と契約責任の人的拡大-『第三者のための保護

当該情報を誤りと知って情報を提供し、かつ、自己の行為が少なくとも損害を引き起こし得るという結果を認識するとともに、かかる結果を惹起する意欲を有し、又は少なくとも結果を容認している必要があるとされる。

税理士の説明義務が問題とされる場合のほか、税理士が第三者に対する情報提供上の責任を負わされる例としては、例えば、会社の顧問税理士が、その会社と金融機関との間における融資や信用取引の交渉に同席する等、取引の相手方及び取引の内容を認識した上で、その会社の財務状況等に関する情報を付与し、信用に値する旨の確約をした後に、会社の経営状況が悪化し破産したため、取引先から損害賠償が請求されたという事件がある。連邦通常裁判所 1972 年 12 月 5 日判決(74)では、「自己が税務顧問を行っている会社の事情について情報を付与するに当たり、十分な確約（Zusicherung）を与えたならば、その税理士の情報は、第三者が判断を下すにあたり重大な意味を持つことが前提とされなければならない。したがって、税理士は求められた情報を付与するにあたり、そこで義務的でない助言（BGB676）が考慮されるにとどまらず、すべての過失について責を負う（BGB276）結果を伴う情報提供契約が認められることをも甘受しなければならない。」と判示したのである。

効を伴う契約』法理をめぐるドイツ判例の新展開を契機として-」比較法雑誌 22 巻 2 号 57 頁以下参照。

税理士が証明及び署名した決算書を第三者が信頼して融資が行われた後、会社が破産し当該第三者の債権回収が不能となった事件、連邦通常裁判所 1986 年 11 月 26 日判決において、裁判所は、「特別な、そして国家により認められた専門知識を駆使する者(例えば、公に任じられた鑑定人、会計士、公認の測量士(Vermessungsingenieuren)、税理士)に対して、鑑定書又は鑑定による意見表明(例えば、会計士や税理士の証明書)の作成を依頼する者は、通常、作成されたものが適切な証明力を持つことについて利益を有する。…作成されたものが買主又は与信者(銀行)に向けて利用されることが、被告税理士にとって認識可能だったことで足りる。BGH は、すでに繰り返して、保護されるべき者の数も、その名前も、保護義務を負う者に知られていなかった事例において、第三者のための保護義務を認めてきたのである。」と判示している(渡辺・前掲注(72) 30 頁)。

(74)　渡辺・前掲注(72) 27 頁。

574

３　税理士の節税措置義務

先の優遇税制の選択適用を見落としたケースにおいて、税理士が税理士法上の責任を追及されることはないとしても、そのことと顧客からの損害賠償請求が起こり得ることとは別問題である。

ドイツでは、税理士には、与えられた職務の範囲において、広範囲にわたり顧客に対してコンサルティングを行い、自ら進んですべての税制上の詳細及びその結果について情報を提供する義務が課されていると考えられている(75)。その考え方の基礎には、税理士は顧客を可能な限り損害から守らなければならないとする専門家責任論があるといえよう。この点について、連邦通常裁判所 1995 年 9 月 28 日判決は、「税理士は税制上の獲得目標に至る相対的にもっとも確実な手段を推奨し、その成果を得るために求められる措置を提案しなければならない」とする。また、依頼契約の遂行に当たって、税理士は「依頼人にとって最も有利な法律上の解決と実際的な解決を得るように努め、更に、いく通りもの解釈が可能な場合は、依頼人に最も有利なものを説明して実行しなければならない」とされている(76)。

我が国の裁判例においても、最近、顧客から節税が要請されるということを前提とした上で、租税専門家としての税理士には選択適用が認められる取扱いのうち、採り得る節税策を講じなかったことについて、注意義務違反が認められる傾向にあることは前述のとおりであるが、かような傾向はまさにドイツにおける傾向と同様であるといえるであろう。

４　税理士に要求される高度の注意義務

連邦通常裁判所 1995 年 9 月 28 日判決は「税理士は税制上の獲得目標に至る相対的に最も確実な手段を推奨し、その成果を得るために求められる措置を提案」することが必要であり、その前提として相応の専門的知識や専門的知識を得るための調査義務が措定される必要があると判示する。すなわち、

---

(75)　後掲の連邦通常裁判所 2004 年 7 月 15 日判決。
(76)　Horst Gehre 前掲注(65) 312 頁。

税理士は顧客からの依頼内容に関係した膨大な法律知識及び法的知識を備えている必要があり、備えていない場合には、遅滞なく備えなければならず、また、税理士は新規又は改正法規を税理士の職務の範囲において調査しなければならないなどと判示されているところである(77)。

最近の大変興味深い事件として、昨年 2004 年 7 月 15 日に下された連邦通常裁判所判決がある。そこでは、税理士は通常入手可能な情報源から税法改正などの詳細な内容及び手続について情報を得る義務を負うことがあると判示されている。訴訟の概要は次のとおりである。

税理士は、原告の個人及び有限会社に対し、1995 年から 1997 年分までの所得税法及び法人税法について税理士業務を行っていた。個人企業は相当な収益を上げ、有限会社は著しい損失を計上した。税理士の提案に基づき、両企業を新たな個人企業に統合し、個人企業の課税対象所得を有限会社の損失と相殺することとした。しかしながら、意図した損失の通算は、1997 年 8 月 5 日に遡及的に効力を生じた改正税法 4 条 5 項 1 号、27 条 3 項により失敗に終わった。

税理士は本訴訟において顧客に対して、税理士としての業務に対する 60,777.24DM の報酬を請求しているが、これに対し顧客は、意図した通算ができなかったことによる損害賠償請求権との相殺を求めた。1997 年 10 月 29 日の事業税改革の継続に関する法律によって、引受損失が負の財産移転の場合、収益を減少する形で引受損失を計算することは、1996 年 12 月 31 日以後に効力を生じるすべての財産移転に対して遡及的に認められないこととなった。しかし、その遡及効は、1997 年 12 月 19 日の法的年金保険のより広い補助金の資金調達に関する法律によって、1997 年 8 月 5 日以後に商業登記簿への登記が変更される場合に制限された。税理士はここでは、新聞報道にもとづき、損失清算の可能な期限が近づいていることを予

(77) 連邦通常裁判所 1971 年 6 月 30 日判決、同裁判所 1978 年 3 月 7 日判決。

576

測すべきであったにもかかわらず、遅くとも 1997 年 8 月 5 日までに速やかに商業登記簿申請による合併をなさなかった（かかる合併契約は、1997 年 8 月 29 日に公証人によって証明されている。）。

原審では顧客に敗訴の判決が言い渡された。また、控訴裁判所においても、税理士の損害賠償責任は認定されなかった。既に切迫した税制改正が予定されていたとして、顧客が挙げた税法改正に関する新聞報道は、遅くとも1997年8月5日までに合併の登記を行う動機を税理士に与えるものとは評価されなかったのである。改正法が規定する広範囲に及ぶ遡及効のため、期待された税制上のメリットを享受することができなくなったことは事実であるが、このような遡及効による法規制についてまで、税理士はこれを予測していなければならないとはいえない。その他の理由によっても、税理士が合併を早期に実現させることは義務付けられてはいない。契約に基づいた義務であったわけでもなく、顧客に対する切迫した執行処分のために求められていたものでもなかったと認定したのである。

その後この事件は上告された。事情によっては依頼者が追求する目的が達成されないか若しくは損なわれる場合には、税理士は通常入手可能な情報源からその種の考察の詳細な内容及び手続状況について情報を得る義務を負うことがある。しかしながら、1997 年 6 月 24 日の経済新聞の記事は、事実審では言及されなかった。したがって、この記事は当事者の申し立てに含まれるものではなく、旧民事訴訟法第 561 条の規定により上告裁判所の判断に従うものとして検討された。1997 年 7 月 31 日の連邦参議院のプレスリリースは、両院協議会の基本合意及び 1997 年 8 月 4 日に予定されている正式な決定文書について報告していた。同じことは、1997 年 8 月 1 日、2 日の経済新聞にも掲載された。両レポートは、遡及期間に関するきわめて曖昧な予想を述べるに止まる内容であった。初めて、顧客の計画について法律の遡及効が及ぶことが明確になったのは、両院協議会の決定勧告の文面（BT-Drucks. 13/8325）によってである。しかし、税理士がこの決定的な事実について早期に承知しており、これ基づき 1997 年 8 月 5 日にも合

併の商業登記申請を行うことは可能であったということが主張されているわけではない。

顧客は、合併損失の行使における税法改正の修正があり得ると遠回しに指摘した 1997 年 6 月 24 日の散発的な記事を、税理士が承知していなければならなかったとは主張していない。顧客の側から、通常税理士が負っている注意義務違反が主張されているが、明らかにかかる注意義務に違反しているとまではいえない。なぜなら、顧客の利益になるように 1997 年 6 月 24 日の経済新聞の記事を考慮するならば､斯界の人たちが租税当局によって決定された変更に対してどのような反応を示したかということも無視できないからである。立法者がいかなる予告もなしに、予期せぬ行動により、まったく準備もせずに、迅速にすぎる行動によって、これらの影響の大きな遡及力のある法律改正を決定したことに対しては、一致して抗議がなされていたのである｡このようなことから､上告人の主張は排斥された。

本件は､6 月 24 日の段階では改正案に対して大変な反対があったのであり、新聞記事どおりに改正されるかどうかが判然としなかったという状況にあったし､8 月 1 日､2 日の段階でも依然として情報が明確ではなかったことから、8 月 5 日までに合併登記をしなかったことに、税理士の注意義務違反があると認めるには至らないと判断されている。しかしながら、裁判所が､「事情によっては依頼者が追求する目的が達成されないかもしくは損なわれる場合には、税理士は通常入手可能な情報源からその種の考察の詳細な内容および手続き状況について情報を得る義務を負うことがある」と説示しているとおり、情報が明確なものであったとすれば、税理士の注意義務違反とされたであろうことが推察されるのである。このようなことから、この判決はドイツにおいて大変注目を集めているところである。

５　我が国における税理士の注意義務との比較考察

このように、ドイツでは、税理士に対して高度な専門的知識に裏付けされ

た高度な注意義務が要求される傾向にある。税理士の高度の注意義務が裁判所において肯認されている我が国における司法判断の傾向と同様の傾向と思われるが、我が国司法判断における税理士の調査義務については、上記の連邦通常裁判所の説示ほど厳しいものではない。

もっとも、我が国においても、例えば、大阪高裁平成 10 年 3 月 13 日判決（判時 1654 号 54 頁）は、「税理士は、税務に関する専門家であるから、一般的には、専門家としての知識経験によって、税務に関する法令に従って事務を処理すれば足り、確定申告をするに先立ち、いちいち税務当局に対し、税務処理の意向を打診すべき義務を負っているとはいえない。」としつつも、「基本通達に反することを知っていたが、…これを指導、助言したというのであるから、このような処理が税務当局によって是認されるかどうかは依頼者にとって重要なことであり、その見通しをたてるためには、事前に税務当局の意向を打診することが必要であったと解すべきである。」と判示している。このように我が国では、税務当局の意向を打診すべき調査義務があるとする判決が散見されているところである（第 4 章第 2 節）。

では、かような調査義務が税理士にあるとすれば、税理士はアドバンス・ルーリングを活用することによって租税行政庁の解釈を予め確認しておく義務があると理解すべきであろうか。ドイツにおけるアドバンス・ルーリングとしては、拘束力が認められる Binding Rulings(78)が制度化されている(79)。

---

(78) Binding Rulings とは、判例法上拘束力が認められているもので、ドイツ財務省は 1987 年 6 月 24 日に規則(Bundessteuerblatt:BStBl)を制定し、かかるルーリングの発遣手続等を明確にしている。連邦財政裁判所は、Binding Rulings は将来の取引のみに対して発遣されると判示している(連邦財政裁判所 1961 年 8 月 4 日判決)。Binding Rulings には、①税務調査の最後に出されるルーリングと、②個人の給与課税に関するルーリング、③富裕税に関するルーリング、④鉱業労働者に対するボーナスの支払に関するルーリングなどがある(Stephan Eilers, Martin Schiessl, *The International Guide to Advance Rulings*, Germany, 2002 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No.7 May 2002, ¶1.1.2. Specific provisions governing ruling)。

(79) ドイツにおける確約については、乙部哲郎「租税法と信義則(三)完ー判例を中心にー」神戸 28 巻 3 号 69 頁以下、同「行政における教示･確約と信頼保護の原理(一)」

税理士が課税上の取扱いについて同制度を利用することまでは義務とされる司法判断は今のところないようであるが、先の連邦通常裁判所の説示などから考えると、今後は、税理士の調査義務としてアドバンス・ルーリングによる確認を行ったかどうかが税理士の責任追及の議論の射程とされることも十分に考えられるのではないだろうか。

第４節　税理士倫理と節税措置

１　納税者のコンプライアンスと税理士の役割

税理士は、納税義務の適正な実現を図ることを使命とするから（税理士 1）、不正に国税や地方税の賦課徴収を免れることにつき、指示をしたり、相談に応じる等の行為をすることは許されない（税理士 36）。すなわち、納税義務の適正な実現を回避させ、又は具体的な方法を教示して税の逋脱を図らしめたり、これについて相談相手となり脱税等につき肯定的な回答をすること、また、税の逋脱を企図させる意思を持って具体的な見解を表明する等により脱税を示唆する等の行為は許されない。これに違反すると、戒告、懲戒処分のほか、懲役、罰金という刑事罰が科されることとされている（税理士 45①②、58）。したがって、租税の逋脱を企図する取引についての説明を求められた場合に、税理士がかような取引について肯定的な見解を表明することはできないと考えられる。

かくして販売者から租税の逋脱を企図する取引についての説明を求められた場合には、脱税相談の禁止規定によりかかる取引への参加に歯止めがかかることが期待される。また、投資者の納税申告の際には、税理士から受けた節税商品に係る課税上の取扱いの説明を活用し得ると考えられる。このことから、コンプライアンスの高い税理士が節税商品に関与することは、納税義

神戸 3 巻 2･3 号 65 頁以下に詳しい。なお、ドイツにおけるアドバンス・ルーリング制度等を紹介した上で、最近見直しが進んでいる我が国における事前照会の手続の在り方を検討したものとして、酒井･後掲注(134)参照。

務の適正な実現に寄与することになると考えられる。

他方、税理士には、前述のとおり節税措置義務が判示される傾向にある。

求められるのは、かかる義務を否定するということでも、節税商品取引に関与する税理士を批判することでもない。かかる義務が裁判所によって判断される現下において、税理士が公共的使命を自覚し、コンプライアンス意識を高く保持することの重要性が改めて認識されるべきではないかと思われる。

このこととの関連で、どのような節税手段が税理士の節税措置義務の射程かという観点にも留意が必要であろう。

２　節税手段と節税措置義務

前節においては節税措置義務の問題を予測可能性の問題から考察した。しかしながら、予測可能性の有無のみで税理士に要請される節税措置義務の射程は必ずしも判然とはしない。節税措置義務の射程範囲の問題が争点となった事案として、岐阜地裁大垣支部判決がある。そこでは、税理士は租税に関するあらゆる有利を図らなければならないわけではないと説く。

ここでは、同事案を素材として、節税措置義務の射程範囲について示唆を得たい。

（１）岐阜地裁大垣支部昭和 61 年 11 月 28 日判決（事例②）

Y1 税理士の補助者である Y2 は､X の年度末決算に基づく法人税の申告手続を X から受任し、各年度の確定申告を代行し、併せてその間 X からの税務に関する個々の相談にも応じて来たところ､X の昭和 55 年度申告期限が近づいてくるや、X の経理担当者に対し申告に必要な書類の交付を促したところ会計帳簿の未整理を訴えられた。Y2 は昭和 56 年 5 月 4 日になって始めてすべての資料を入手することができ、その後届けられた原始記録に基づいて鋭意申告書の作成に当たり、同年 5 月末に一応申告が可能となった｡計算の結果同年度の X の赤字が億を超えることが分かり､Y2 としては、これでは X の対外的信用を著しく損なうことになると考えた。どうせ赤字決算を免れないとすれば、申告遅延も X に不利となるものではなく、同年

度の赤字については、前年度の黒字分を繰り延べる方法も考えられたので、直ちに申告をしないでいるうちに、X の経営危機を知った X の大手債権者が X の会計帳簿の調査に入った。右債権者による援助及び会社経営の合理化を通して X の経営立直しを画策しているうちに、X からの要請を受けて赤字 1 億円超の確定申告を提出したものの税務署より正式に受理されなかった。そこで、X は残された前年度法人税の還付を受ける方法として、会社解散の道を選択することとし、同年 57 年 2 月に日を遡らせて解散決議のあったものとして登記を了して、清算手続に入り、Y らとは別の税理士に委任して法人税の還付金の支払を受けた。

X は Y らに対して、昭和 55 年度分申告を期限内に提出しなかった受任事務遂行の懈怠により会社解散を余儀なくされたことによる慰謝料等の損害賠償請求を行った。

判決は、「税理士は依頼者の租税に関してあらゆる有利を計らなければならない準委任上の義務を負うものでな〔い〕」とした上で、「税理士の性格上こうしたこと（筆者注：節税措置）は単なるサービスであって義務の問題ではなく、更にこれを義務づけるに足る包括的な税法に関する顧問契約が X と Y2 の間に存在したことを認めさせる証拠はない。まして昭和 55 年度において X が赤字を出すかどうかは必要な資料がすべて整理されてから言えることであって、然も、よしやそうであってもこれをどのように処理するかは X 自体の選択の問題であって、その具体的指示がない以上、税理士が見込のままで白地申告をして後に修正申告するような姑息な事務処理をなすべき義務があるとは、税理士の公益的性格に照らして到底容認し難いと言わなければならない。」と説示する。

そして、節税を考えると、後日の修正申告を前提として早急に概算ないしは申告額零での申告手続をなすことにより、還付金の支払を受ける方法を採ることも考えられないでもないとしつつも、「還付金の支払は赤字申告が所定の期限までになされたものについて例外的に認められる恩典であって、むしろ法を潜る方法としては考えられても、受任税理士の義務の範囲

に属するとは到底考え難い。」と判示した。

（２）「姑息な手段」と「税理士の公益的性格」

裁判所は、X からの「その具体的指示がない以上、税理士が見込のままで白地申告をして後に修正申告するような姑息な事務処理をなすべき義務があるとは、税理士の公益的性格に照らして到底容認し難いと言わなければならない。」と判示した。

判決は具体的委任事項が示されていない以上、税理士は依頼者の租税負担が軽減されるように有利に図る義務があるとはいえないとしているのであろうか。さすれば、「姑息な手段」や「税を潜る方法」であるか否かには関係がなく、具体的委任事項が示されていない限りどのような節税措置手段であろうとも税理士の義務とはなり得ないということになろう。しかし、そのような考え方では税理士顧問契約を前提とした付随義務の生ずる余地を一切認めないことになってしまう。具体的委任事項についての指示はなくとも抽象的なレベルで節税についての委任があると契約解釈される場合には、付随義務として節税措置や節税の助言の義務が生じることもあると考えるべきであろう(80)。

そこで、契約から導出できる付随義務の問題として、「姑息な事務処理」あるいは「税を潜る方法」が税理士の公共的性格からして容認し難いとする判示内容について考える必要がある。「姑息な手段」や「税を潜る方法」が税理士の公共的性格に反するというのであれば、具体的指示の有無とは関係なく、税理士のなすべき事務処理とはいえないということになるはずである。しかしながら、判決は、「具体的指示がない以上」としており、「姑息な手段」や「税を潜る方法」に出たものであったとしても、具体的指示があれば税理士の義務の範囲内と考えるべきと考えているようにも思われる。裁判所は、その際、税理士の公共的性格は無視されることになると考

(80)　節税についての具体的委任事項･抽象的委任事項と税理士の責任論については、酒井克彦「物納依頼に反した延納申請手続と税理士の裁量―東京地裁平成７年 11 月 27 日判決を素材として」税務弘報 53 巻７号 65 頁以下参照。

えているのか、そうであるとすれば、何故に具体的指示がある場合には公共的性格が無視されてよいとするのかが明確にされなければならないはずである。また、そもそも「姑息な手段」や「税を潜る方法」とは何を指し、法的にどのような評価を下すべきなのかが漠然とし過ぎているようにも思えてならない。

もっとも、判決の表現振りからすれば、少なくとも一義的には契約の内容による義務が税理士には課されており、次に専門家であるが故に課される義務の枠組みが考えられるが、かかる義務の枠組みは過分に税理士の公共的性格との関係を無視し得ないという立場であると理解できなくもない。さすれば、「姑息な手段」や「税を潜る方法」が何を意味するのかという問題はひとまず置いておくとして、具体的な指示がなかったとしても、「姑息な手段」や「税を潜る方法」によらないレベルで税理士が果たすべき助言等が義務として措定されることは十分にあり得るのではなかろうか。

本件判決は、「税理士は依頼者の租税に関してあらゆる有利を計らなければならない準委任上の義務を負うものでなく、依頼された個別的な申告手続代行についてのみ善良な管理者としての注意義務を負うに過ぎないものと言うべきである。」と判示している。ここにいう「あらゆる有利」を計るということと、判文上その後に記載されている「姑息な手段」あるいは「法を潜る方法」とは同義であると思われるが、「姑息な手段」や「法を潜る方法」による節税措置が準委任契約上導き出せないとしても、そのことは、必ずしも税理士の注意義務の範囲が申告手続代行に限定されるという結論に明確には結び付くとは思えない(81)。

いずれにしても、その後のいくつかの判決において節税措置義務が判示されているところであるが(82)、それらの判決と明らかに違うのは、「姑息な手段」や「税を潜る方法」による節税措置を採ることと公共的性格を有

(81)　この判決が先例的意味合いを持つということについて疑問視するものとして、山田・前掲注（52）9 頁。

(82)　酒井・前掲注（36）65 頁以下参照。

584

する税理士の責任とは相容れないものであるという裁判所の態度が示されている点にあるといえよう。判断の内容に漠然とした点はあるものの、かような意味では重要な意義を有する判断であると思われる。

本件のような「姑息な手段」による節税措置を採ることが税理士の公共的使命に反するか否かという問題は、専門家倫理の問題から捉えるべき問題のようにも思われる。すなわち、法律上は違法ではないとしても、専門家として不見識であることから、非難を免れないという倫理上の問題として理解することもできよう。

３　税理士倫理と弁護士倫理

上記のような問題のほか、税理士が租税専門家として適正公平な課税の実現を図るために良心に従って行動している場合に、委嘱者に不正が発見されれば、これに対して是正助言すべきかという問題などもある。これらの点は税理士の倫理論の観点からも論じ得る。

（１）弁護士倫理との比較

松沢智教授は、税理士倫理と弁護士倫理とを比較して、明確に税理士倫理を示される。すなわち、弁護士が脱税刑事被告事件の弁護を受任している場合に被告人が法廷で無罪を主張しているとき、後に法廷外で実は有罪の証拠を発見したらどう対処すべきかという命題を示される。弁護士は、被告人の権利･利益の擁護を任務とし､その限度で真実の発見に協力するものであって､被告人の利益･不利益を問わず真実を明らかにする裁判官とは、使命を異にする。したがって､「たとい真実であっても、被告人に不利益な証拠を、その意思に反して提出すべきではない。そして、検察官の提出した証拠では、被告人を有罪とするに足りないとき、弁護士は、被告人が犯人であることを知っていても、無罪の弁論をしてさしつかえない。また、黙秘することは、被告人または被疑者の権利であるから、黙秘するように

すすめることもさしつかえない。」とされているのである(83)。このような理解を前提とすれば、弁護士は被告人が脱税を行っていたとしても、無罪の弁護をし、被告人に黙秘を勧めることが許容されているのである(84)。

もっとも、東京地裁昭和 62 年 10 月 15 日判決（判タ 658 号 149 頁）は、「被告 Y は弁護士であり、弁護士は社会正義を実現すること等の使命に基づき、誠実にその職務を行い、社会秩序の維持に努力しなければならないとされている（弁護士法 1 条）のであるから、自己の受任した法律事務に関連して違法な行為が行われるおそれがあることを知った場合には、これを阻止するように最大限の努力を尽すべきものであり、これを黙過することは許されないものであると解される。そして、これは単に弁護士倫理の問題であるにとどまらず、法的義務であるといわなければならない。」と判示している(85)。

このような判決をみると、先に引用した見解には弁護士倫理の観点からは一定の留保が付されるのかも知れないが(86)、そのことを踏まえたとして

---

(83)　平野竜一『刑事訴訟法』79 頁（弘文堂 1958）。

(84)　入江真太郎『弁護士道徳論』107 頁（巌松堂書店 1913）は、「弁護士の国家又は司法機関に対する道義は弁護士の被告人弁護義務よりも優越せる道義」と説かれる。

(85)　その他、例えば、東京高判平 14.3.27（判時 1791 号 49 頁）は、株主に選任すべき取締役の数よりも少ない議決権しか与えずに累積投票と同様の投票方法を採用することが、一株一議決権の原則に反して株主の議決権を制限するものであり、定款又は株主総会の決議によっても許されないとした上で、「明らかに違法と解される本件投票方法を A らが本件総会において採用し、実施しようとしているのを容認し、積極的に支持して、これを現実に実施せしめ、その後の訴訟事件にまで発展した紛争の原因を作出したことは、そのような取締役選任方法が商法上違法とはいえない旨を準備書面等で主張するのとは次元を異にし、法律実務家である弁護士としては、軽率との非難を免れないばかりでなく、著しく不見識であり、弁護士として品位を失うべき非行に当たるものといわざるを得ない。」と判示している。

(86)　弁護士倫理 14 条は、「弁護士は、詐欺的商取引、暴力その他これに類する違法又は不正な行為を助長し、又はこれらの行為を利用してはならない。」とされている。ここにいう「助長」とは、詐欺的商取引であることを知りながら、これを一般に推奨したり、摘発を免れるための法律的防禦手段を教示するによって、それらを一層たやすく行えるようにすることや、存続、継続を支援することをいい、「利用」とは、例えば暴力その他これに類する行為によって、弁護士自らが事件の処理を容易にしようとし、あるいはそれに便乗して利益を得ようとすることなどであると説明され

も、次の松沢教授の考察からは、弁護士倫理と税理士倫理の差異は明確であるといえる。すなわち、松沢教授は司法と行政の本質的差異からこの点を分析し、「そもそも司法は法律上の争訟という対立当事者を前提とし、国家権力という強大な力をもつ検察官に対抗し、当事者対等主義のもと、弁護士は被告人の保護者として単なる代理人ではなく、被告人の基本的人権を擁護する使命をもっている。」のに対して、「納税者と税務署長との間は対等な債権債務関係であるから、税理士は納税者の代理人であるが、決して弁護士的地位にあるわけではない。」ことになるというのである(87)。

（２）税理士倫理と税理士の見識

租税回避行為への誘導は、脱税幇助とは異なるのであるから、直接問責されることはないと思われる。しかしながら、一方で、税理士法 37 条は、「税理士は、税理士の信用又は品位を害するような行為をしてはならない。」と規定する。この種の行為についての助言が、一般に税理士の信用や品位を傷付けるものであると考えられる場合があるかも知れない。そうであるとすれば、税理士倫理に反することにもなると考えるべきではなかろうか(88)。

専門家に求められる良心とは、個人の主観的良心を意味するものではない。松沢教授は、「たとえ自己において憲法及び法令が自己の思想･世界観に反するものであると考えるとしても、しかし『法律家』として職務の遂行に当っては、自らもその憲法や法令に従うことを意味する。若し、これ

ている（全国弁護士協同組合連合会『注解弁護士倫理〔補訂版〕』58 頁以下（有斐閣 1996））。また、同 24 条は、「弁護士は、依頼の目的又は手段･方法において不当な事件を受任してはならない。」としている。かかる規定には、「弁護士は、人権を擁護し社会正義を実現するという使命を達成するため、依頼者のために最善を尽くしてその職務を執行すべきであるが、依頼者の権利の正しい行使以外に職務を遂行するべきではない。」との考え方が背景にあると理解できよう（同書 101 頁以下）。

(87)　松沢･前掲注（4）324 頁。

(88)　北野･前掲注（6）382 頁は、租税回避の枠を越える行為について、「関与先からの節税要求に対して、税理士倫理に反するような助言をしてはならない。それは税理士の使命の外にある。」とされる。

を否定してしまっては、民主主義の基盤である『法の支配』を失うからである。そこに税理士も自己の良心に従い客観的に物事を判断し、『租税正義』を基礎に、租税法を法律としての視点から正しく解釈しようとするプロフェッションとしての『法律家』の職務を自覚できる。」とされるのである。松沢教授が強調されるように、弁護士も税理士もその専門家としての「良心」は同一であると思われる(89)。ただ異なるのは、「活躍すべき場面が司法と行政という本質的差異によって、任務と権原ないし使命に相違を生ずる」ということになるのであろう。

繰り返しになるが、税理士倫理は適正公平な課税の実現という観点から考究しなければならない。かような点からは、仮に税務署に否認されることが明確に予測できないとしても、税法が予定していない方法で租税負担を免れるような積極的な措置を税理士が考案することが税理士一般の業務上の義務としての節税措置義務に包摂されるとは想定できない。税理士は倫理に反する節税措置を採ることはできず、かような意味では予測可能性の問題と切り離して理解する必要があると思われる。先に、節税措置義務は税理士使命論から説明し得ると述べた。しかしながら、税理士倫理に反する不見識な税務処理が税理士使命のコンテクストから肯定されることはないと考えるべきであり、租税回避措置が税理士の節税措置義務の範囲内にあるという所見は採り得ないというべきであろう。

(89)　松沢・前掲注（4）326 頁。

588

第３章　節税商品取引と税理士の説明義務

序

節税を謳い文句として販売される節税商品の勧誘の在り方については、販売者の説明義務(90)、適合性原則(91)、断定的判断の提供(92)といった多くの論点がある。

節税商品取引における勧誘の在り方の研究では、これら販売者の法的責任論のみならず、租税専門家が果たすべき役割の観点からの考察も有用である。とりわけ、節税商品という触れ込みで販売されている商品であっても、その実態は課税逃れを企図するいわゆるタックス･シェルターであることもあるし､他方､節税効果が判然としない商品である場合もある。しかしながら、謳い文句とされる「節税」というものが、目に見えないものであるし、また、市場価格によって評価することもないことから、投資をするかどうかの判断に当たっては、販売者の商品説明に頼らざるを得ないことになる。

そこで、税理士が節税商品取引における一定の役割を担うということが考えられる。投資者が単なる節税商品に投資をしたつもりが、知らぬ間に租税回避商品に手を染めていたというようなことを避けるためにも、また、節税効果が判然としないにも拘らず、勧誘者の断定的判断の提供によってその節税効果を信じて投資したりすることを避けるためにも、租税の専門家として税理士が果

---

(90)　酒井克彦「節税商品の特殊性と説明義務（上）・（下）―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通信 58 巻 15 号 193 頁以下、同 59 巻 1 号 209 頁以下。

(91)　酒井克彦「節税商品取引と適合性原則（上）・（下）―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通信 59 巻 2 号 195 頁以下、59 巻 3 号 181 頁以下、同「節税商品の勧誘における適合性原則の適用」中央大学研究年報〔法学研究科篇〕33 号 175 頁以下。

(92)　酒井克彦「変額保険の節税構造と断定的判断の提供―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通巻 4 号 193 頁以下、同「変額保険の節税商品としての適格性と勧誘における断定的判断の提供」中央大学研究年報〔法学研究科篇〕35 号所収。

たす役割があるのではないだろうか。

ここでの中心的関心事項は、節税商品取引(93)における投資者保護のための税理士の責任論や役割論という新たな視点からの検討の必要性である。とりわけ、商品販売者の有する専門的知識は、複雑な節税商品の課税上の取扱いに係る説明義務を果たす上では不十分であることが多く、一方で非税理士による税務相談については税理士法による制約もある。そこで、投資者保護の要請に応えるためには、税理士が、節税商品の課税上の取扱い(94)に係る説明を担うという新たな税理士役割論が考えられる。

ただし、そこでは節税商品販売者が行い得ない課税上の取扱いに係る説明について、税理士に依頼すべきとする販売者の法的義務をどう措定するのかとか、その際の税理士が果たすべき責任や役割はどのようなものかという点について、充分な検討がなされなければならない。しかし管見するところ、これまでこの点についての研究業績を発見することはできない(95)。

そこで、本章においてはこの点について考究することとする。

第１節　節税商品取引における説明義務

１　説明義務の意義

判例は、販売者と一般投資家との情報格差やそれに起因する投資者の販売者への信頼を根拠とした信義則上の義務として説明義務を肯定する(96)。私法

(93)　金子･前掲注（34）127 頁。租税回避については、同「租税法と私法」租税法研究 6 号 17 頁、武田昌輔ほか『租税回避行為』（日本税務研究センター1990）、清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房 1994）などを参照。

(94)　本稿における「課税上の取扱い」に係る説明とは、純粋な課税上の取扱いに係る説明のほか、節税の根拠や節税効果についての説明をも含む。

(95)　酒井･前掲注（93）参照。

(96)　最二判平 8.10.28（金法 1469 号 49 頁）のほか、主なものとして、東京地判平 5.5.12（判時 1466 号 109 頁）、名古屋簡判平 5.6.30（判タ 848 号 268 頁）、大阪地判平 6.2.10（判タ 841 号 281 頁）、大阪地判平 6.330（判タ 855 号 299 頁）、大阪地判平 6.9.14（判タ 875 号 183 頁）、東京高判平 7.3.30（判タ 885 号 220 頁）、新潟地判平 7.4.13（判タ 876 号 215 頁）、大阪高判平 7.4.20（金判 972 号 11 頁）、大阪地判平 7.8.28

上の違法性を認める裁判例が蓄積されるにつれ、既に説明義務は一つの類型として捉えられるようになってきており(97)、中には説明義務を契約法そのものに内在するものとして判断するものもあるが(98)、いずれにしても説明義務の根拠は、情報の圧倒的格差を埋めるために情報優位者に課される信義則上の義務とするものであり、学説においても情報格差を前提として信義則に根拠を求める見解が通説(99)である(100)。

また、裁判上、説明義務違反は不法行為として判断されることが多く(101)、有力説(102)は不法行為の根拠を投資者の自己決定権侵害と説明する(103)。この

（判時 1564 号 62 頁）、東京地判平 7.10.26（判タ 915 号 226 頁）、仙台高判平 8.10.14（金判 1009 号 21 頁）、東京高判平 8.11.27（判タ 926 号 268 頁）など。

(97) 主なものとして、東京地判平 7.3.13（判時 1540 号 81 頁）、東京地判平 7.4.28（判時 1564 号 59 頁）、東京地判平 7.6.19（判時 1566 号 44 頁）、東京地判平 7.10.26（判タ 915 号 226 頁）、新潟地判平 8.1.30（判タ 897 号 162 頁）、高松地判平 8.9.30（判タ 940 号 222 頁）、大阪地判平 8.11.25（判タ 940 号 212 頁）、東京高判平 8.11.27（判タ 926 号 268 頁）など。清水俊彦『投資勧誘と不法行為』200 頁（判例タイムズ社 1999）は、「私法上の違法性を認める裁判例が蓄積されるにつれ、その背景にあるものとして、業者の配慮義務が観念されるようになり、そこから逆に説明義務的なものが演繹されるようになってきた。こうして近時は、適合性原則違反や断定的判断の提供による勧誘などともに一つの類型として捉えられるようになった」とされる。

(98) 奈良地判平 7.10.5（判タ 911 号 155 頁）、広島高裁岡山支判平 8.5.31（判時 1594 号 90 頁）参照。

(99) 長尾治助教授は、「契約はその選択に必要な情報が相手に開示されていることにより正しく行うことができる。真実の開示は契約に向けて交渉し合う一般的行動規範である」から、「取引上、専門家として知識、経験を有する者であるとき、そうでない相手方としては、この者の知識、経験に信頼して判断せざるを得ないから、前者は後者が誤った判断をすることがないよう、その信頼にこたえなければならないことになる。」として、説明義務の根拠を説明される（長尾「インパクト・ローンの融資銀行が先物予約等につき説明義務を負うとした事例」判評 346 号 191 頁、同「表示義務違反の私法的効果について」法と権利Ⅰ（民商増刊号）288 頁以下）。

(100) 反論として、吉田光硯「信義則上の義務」判タ 632 号 72 頁。

(101) 東京地判平 7.3.24（判時 1559 号 63 頁）、大阪地判平 7.8.2（金判 999 号 25 頁）、大阪地裁堺支判平 7.9.8（⑬事件）東京高判平 8.1.30（判時 1580 号 111 頁）、東京地判平 8.2.23（⑭事件）、東京地判平 8.3.26（⑮事件）、東京地判平 8.7.10（判時 1576 号 61 頁）、東京地判平 8.7.30（判時 1576 号 61 頁）、横浜地判平 8.9.4（判時 1587 号 82 頁）、東京地判平 8.9.27（判タ 924 号 193 頁）、最二判平 8.10.28（前掲注（96））など。

(102) 錦織成史「取引的不法行為における自己決定権侵害」ジュリ 1086 号 86 頁。

論旨は、自己決定権という人格的利益の侵害を不法と捉え、財産的利益の保護を図ろうとするものである。つまり、自己決定権が侵害され財産損害が生じる場合に、自己決定権侵害行為を不法行為と捉えることによって、財産損害の賠償を認めるという考え方である(104)。

２　説明義務の二重構造性

多くの節税商品には商品売買契約や保険契約などの基本的契約に融資契約が随伴するという構造が認められる（節税商品の随伴性)。このことは節税商品の商品内容の説明において、単に基本的契約に関する説明だけでは商品内容の説明が終わらないことを意味する。「節税」効果の減殺リスクとの関係において、商品の説明義務を肯定するのであれば、節税商品取引における商品内容の説明は節税効果との関係において考えなければなるまい。節税商品に係る商品内容の説明とは、節税商品が有する節税効果発生の仕組みや要件についての説明である。換言すれば、「課税上の取扱い」に係る説明である。

---

(103)　金融商品販売法上の説明義務違反についても不法行為とされる（山田誠一「金融商品の販売等に関する法律の成立」金法 1590 号 11 頁、高橋眞「金融商品販売法 4 条」潮見佳男編『消費者契約法･金融商品販売法と金融取引』128 頁、平成 12 年 4 月 14 日参議院本会議宮沢喜一国務大臣答弁)。

(104)　具体的な不法行為の成否の判断は、表意者の意思形成過程における相手方の勧誘行為を対象として行われる。つまり、この場面で違法性を基礎付けるのは、法益侵害の結果ではなく、行為態様であり、行為の違法性を基礎付けるのが説明義務であるとされる。この解釈によれば、自己決定権の侵害は、財産的利益の保護を実現するための手段的役割を有するのみである。したがって、説明義務違反があっても、財産的な損失が発生しなかった場合には、自己決定権侵害による損害賠償は認められないこととなる。つまり、自己決定権の侵害による不法行為は、その取引に伴う危険を十分に理解した上で、その行為を行うか否かを決する機会が奪われたことを法的に保護するところには至っておらず、適切な説明によって当該取引行為を行わないでおけたのだから、その行為による損害を回避する機会が奪われたことを保護するにとどまると説明される（小粥太郎「『説明義務違反による損害賠償』に関する二、三の覚書」自正 1996 年 10 月号 44 頁以下)。財産損害の賠償を正当化するのは、説明義務という規範の保護目的である。つまり、説明義務は、リスクの高い取引について十分な知識を有しない者が取引に引き込まれるのを防止する趣旨を持ったものであるから、取引から生じた損害が賠償されるべき損害に含まれることになると考える。

金融商品の販売者には、投資判断に必要な情報についての説明義務が信義則上の義務として要請される。特に、節税商品取引において、課税上の取扱いに関する情報は、自己決定権侵害による財産権侵害防止の観点から投資判断に必要な情報である。すると、節税商品取引においては、基本的契約内容についての説明のみならず、課税上の取扱いに係る説明をも要請されることになる。例えば、変額保険についてみると、保険契約や融資契約についての説明義務に加えて、課税上の取扱いに係る説明義務が信義則上導かれると考えられる。本研究においては、このことを節税商品取引における「説明義務の二重構造性」と呼ぶこととする。

この点について清水俊彦氏は、商品に係る説明義務を便宜上説明義務 A とし、変額保険訴訟で主張されている説明義務 B は、「相続税対策が有効に機能しない事態が生じうること（その結果、借入金の支払いも覚束なくなる可能性があること）までをもその対象とする。」と指摘される。説明義務 A が一般的な金融商品取引において要請される程度のものであるのに対し、「説明義務 B ではそれ以上のものが要求されているようにみえる。」とされる(105)。その場合には、単なる商品の仕組みに係る説明とは異なった説明が要請されると考える(106)。

---

(105) 清水俊彦氏『投資勧誘と不法行為』219 頁（判例タイムズ社 1999)。ただし、同氏は、「説明義務 B においては、説明義務 A は一応尽くしたが相続税対策の有効性如何について詳しい説明をしなかった場合にどうなるかが主として問題となるはずであるが、通常は、A の説明があれば（すなわち、変額保険固有の危険性が理解できれば)、相続税対策の効果を常に期待できるとは限らないことは容易にわかるはずである」とされる。

(106) 後藤巻則教授は、富山地判平 8.6.19（判時 1576 号 87 頁）の判示から、銀行は保険契約の妥当性まで説明義務を負うと解釈できるとされる。同教授は、「このような契約の当否についての説明義務は、フランス法で助言義務（obligation de conseil）と言われているものに相当する。これは契約が相手方にとって有利なものかどうかという評価にかかわる説明義務である。」「そのファクターとしては、(1) 契約当事者である AB 間の知識･情報に著しい格差があり、A はある情報を知っているが、B はそれを知らず、知らないことが正当であること、(2) その情報が B の意思決定にとって重要であることを A が認識可能であること、(3) B が契約によって目指している目的を A が知りうることが挙げられており、（東京高判平 8.1.30 が）相続税対策に

変額保険を巡る多くの裁判例が示すように、節税商品取引においては節税根拠の説明すなわち課税上の取扱いの説明が要請されると考えられる。説明義務違反を法が問うのは、それが自己決定権の侵害に当たるからであるが、節税商品への投資判断における自己決定権を左右する情報には課税上の取扱いが含まれると考えるべきであろう(107)。

３　「課税上の取扱い」に係る説明

投資者が投資をするに当たって、商品の仕組みのすべてを完全に理解するところまで説明義務が要請されるかという問題がある。金融審議会中間整理（第一次）(108)は、「利用者が金融商品の内容全てについて知ることを想定するのは非現実的である。説明義務の趣旨に照らせば、それは金融商品のリスク判断にとって重要となる事項として捉えるべきである。」とする。

海外不動産投資を組み込んだ節税商品について、東京地裁平成 12 年 8 月 29 日判決（判時 1580 号 111 頁：⑩事件）は、「被告は、本件投資を企画し、販売したものであるから、被告は、本件投資の基本的仕組み、これに伴う重要なリスク等の投資者が誤った判断をしないための重要な事項について説明すべき義務を負っていたということができる」と判示している。ここでは、誤った投資判断をしないための事項として投資の基本的仕組みが位置付けられており、この観点から考察する必要がありそうである。

なるかどうかにかかわる説明義務について考慮しているファクターとほぼ同じである。」とされる。「もっぱら相続税対策を理由として勧誘し、そのために顧客が変額保険加入の意思を決定した場合のように、勧誘する側の専門家としての評価が契約獲得と直結しているような契約では、（この）ファクターを考慮しつつ、相続税対策になるかどうかを具体的に説明する助言義務を負うと考えるべきである。」とされる（後藤『消費者契約の法理論』118 頁（弘文堂 2002））。

(107)　後藤･前掲注（106）99 頁。

(108)　平成 10 年 8 月に大蔵大臣（当時）の諮問機関として発足した金融審議会第一部会は、平成 11 年 7 月 6 日に中間整理（第一次）を発表した。大蔵大臣は、金融審議会に対して「21 世紀を見据え、安心で活力ある金融システムの構築に向けて、金融製度及び証券取引制度の改善に関する事項について、審議を求める」とした（桜井健夫=上柳俊郎=石戸谷豊『金融商品販売法ハンドブック』18 頁（日本評論社 2002）。

説明義務の根拠を自己決定権侵害との関係に見い出すのであれば、必要十分な情報というのは、本来投資者が誤った投資判断をしないための情報であれば足りると解することが相当であろう。したがって、商品の仕組みについての説明義務の程度は、必ずしも数学的な説明を駆使したものである必要はなく、投資判断に必要かつ十分な説明として評価される程度の情報であれば足りると考える(109)・(110)。

---

(109) 福島良治氏は、「あるレベルまでリスクが明示されていれば、それ以上の細かいところは示す必要がない」として「本当にリスクの内容を構造的に示そうと思えば、それは高度な数学理論を展開しないと説明できないわけです。そこまで顧客に説明する義務があるのか。もしくは彼らがそれを知る必要があるのかというと、そうではなくて、金利がどうなったらこれだけ損します、為替がこうなったらこれだけ得します、逆になればこれだけ損をしますという程度のこと、すなわち、少なくともわれわれが義務教育で習っている数学レベルのことまで説明すれば、必要・十分だ」と主張される（松本恒雄ほか「＜座談会＞金融取引における説明義務とは何か」金法 1407 号 56 頁〔福島発言〕）。この点は適合性原則との関係で論じる必要もあろう。

(110) 節税商品の商品内容の説明には「課税上の取扱い」についての説明が求められるが、その説明が一般には理解し難いものであることから、節税効果の説明で足りるとする裁判所の判断もある。東京地判平 11.3.30（判時 1700 号 50 頁）は、「変額保険を利用した相続税対策の仕組みが一般にはなかなか理解しにくいものであることからすると、…変額保険の募集･勧誘をする場合においては、どのような場合は有効な相続税対策になり、どのような場合にならないか、すなわち、相続税対策の有効性についても説明義務が及ぶべきものといわなければならない。」と判示している。

このような考え方はその他の裁判例においても散見される。例えば、東京地判平 8.7.10 （判時 1576 号 95 頁）は、「変額保険を特に相続税対策として勧誘する際には、どのような場合に相続税対策となり、どのような場合にならないかについても説明すべき義務があるというべきである」と判断を下しており、同様の判断を示す判決は多い。東京地判平 7.12.26（金法 1465 号 142 頁）は、「被告らのごとき金融商品取引について知識･経験の豊富な金融機関が、商品の性質上大きいリスクが包蔵されている金融商品取引についての知識及び経験に乏しく、そのため右金融商品取引を行う上でのリスクに対する判断能力に乏しい一般消費者的地位にある者が相続税節税対策に悩んでいる場合に（は）、…相続税節税効果が減じうるという変額保険の運用上のリスク及び相続税節税効果について開示」する必要があるとした。

大阪地判平 9.7.31（判時 1645 号 98 頁）は、相続税対策として効を奏するか否かは特別勘定の運用次第であるにもかかわらず、その点を十分に説明しなかったとする。課税上の取扱いに係る説明は、単なる節税効果の発生の仕組みから、節税効果が功を奏する条件、節税のシミュレーションに至るまで広範囲のものが考えられる。変額保険訴訟である東京地判平 6.7.25（金法 1397 号 58 頁）は、「なるほど、相続税節税額まで記載された年別予想キャッシュフローが作成されていれば、変額保険に

そうであるとすると、要請される節税商品に係る商品内容の説明は、投資者が誤って「投資判断をしないため」の情報提供であることから、その程度・内容は自ずと投資者の属性に大きく依存することになると考えられる。判例法理上の節税商品の範囲や程度は、適合性原則と関係付けて相手方の属性等により個別具体的に定まるものとして理解されている(111)。最高裁平成10年6月11日第一小法廷判決（判例集未登載）(112)、最高裁平成10年6月30日第三小法廷判決（判例集未登載）(113)は、投資家の「職業、年齢、証券取引に関する知識、経験、資力等に照らして」説明を行うべきである旨判示した高裁判決をそれぞれ支持している。

4　税務否認リスク

税務否認された節税商品を勧誘した業者の説明義務違反が認定された事件として、リースバック取引事件東京地裁平成9年7月10日判決（⑧事件）がある。東京地裁の認定によると、リース業者従業員Aは、原告Xに対し、「少額の減価償却資産によるリースバック取引のスキーム自体については、税務当局の了解（お墨付き）を得ていること、もっとも、この取引による税の繰り延べは、節税効果が大きいので、所轄税務署から調査を受ける可能性があり、これまでにも税務調査を受けた例があるが、税務否認されたことはなく、税務通達上も問題がないと考えていること及び将来、法改正があれば、この取引はできなくなるが、改正前の取引についてまで問題となることはないことなどを説明」したとされている。

よる相続税対策の効果の有無については理解しやすくなるといえるが、これも正確なものを作成するのは困難であるし、仮に作成されたとしても、結局のところ単なる予想にすぎず、経済情勢の変化の複雑さと対比すれば、いずれにせよあまり意味がないものにすぎず、原告主張のように契約関係における信義則からこのような具体的な説明義務が導かれるものとは解しがたい。」と判示した。

(111)　適合性原則については、酒井・前掲注（91）。

(112)　東京高判平8.11.27（判時1587号72頁）、東京地判平8.5.30（判タ925号224頁）。

(113)　東京高判平9.7.10（判タ984号201頁）、東京地判平7.9.19（判タ907号196頁）。

このような認定の上で、裁判所は、「本件リース取引に基づいて納税申告を行った場合の税務否認のリスクについて具体的に説明すべき義務があった」とし、「税務否認リスク」の説明義務を肯定している。

勧誘者が「本件リース取引についての税務当局の見解や税務否認されるリスクの有無等について十分な説明をしなかった」からこそ、投資者は、「問題なく節税効果を上げられるものとして、妥当な取引の数量や金額等について格別検討することもなく右取引を行い、これに基づいて納税申告を行うことになった」のである。裁判所はこう認定し、勧誘者側の説明義務違反を判断している。

米国においても、タックス・シェルターの税務否認リスクについての説明が争われた事例が散見される(114)。例えば、税務否認リスクを説明していなかったとされたEriks v. Denver事件やAdell v. Sommers事件(115)などがこれである。

Eriks v. Denver事件(116)は、マスター・レコーディングに係る投資税額控

(114) 米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティスについては、酒井克彦「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス（上）・（下）―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻12号187頁以下、同59巻13号167頁以下、同「タックス・シェルターの販売に関与する米国租税専門家の責任（1）」税大ジャーナル1号135頁以下参照。

(115) Adell v. Sommers, Schwartz, Silver and Schwartz, P. C., 170 Mich. App. 196, 428 N. W. 2d 26 (Mich. 1988). 本件は、投資者Adellが、弁護士から適法に節税できると説明を受けてリミテッド・パートナーシップに投資したものの、その後、パートナーシップに係る損失が内国歳入庁に否認され、損益通算を受けられなくなったという事件である。

(116) Eriks v. Denver, 118 Wash. 2d 451, 824 P. 2d 1207 (Wash. 1992). 売り出されたマスター・レコーディングの勧誘によると投資税額控除の適用を受けることができるとされていたが、既に内国歳入庁（IRS）はこの投資に対する投資税額控除や所得控除に対して否認をするようになっていた。本件タックス・シェルターのプロモーターは、Master Recording Trust Fund (MRTF) を設立して、弁護士のWilliam Denverを雇った。Denverは、IRSがマスター・サウンドレコーディングへの投資による税額控除や所得控除を否認していることを知っており、IRSの調査後に認められる税額控除や所得控除は皆無であることを了知していた。Denverは、MRTFの代理人であり、投資者の代理人でもあったが、Denverは、MRTFの代理人の立場をとり続けた。租税裁判所は、マスター・サウンドレコーディングの所有権や評価の問

除及び所得控除が内国歳入庁に否認されていることを了知していた投資者の顧問弁護士が、このことを投資者に伏してマスター・レコーディングを利用したタックス・シェルターへの投資勧誘を行ったというものである。

商品に係る節税効果が課税庁から否認されれば、更正処分等により本税のほか加算税や延滞税をも負担することになる。節税商品の商品内容の説明や減殺リスクについての説明に加えて、税務否認リスクは勧誘の際に説明すべき重要事項であると考えられる(117)。

題を指摘した。ワシントン州最高裁判所は、Denver は投資者の信頼に対する責任に反すると判示した。

(117) 平成 13 年 4 月 1 日から施行されている「金融商品の販売等に関する法律（金融商品販売法)」では、金融商品の販売時に説明すべき事項を明定し、説明義務違反があった場合には、不法行為責任として損害賠償の責めを負わせることが規定されている。同法 3 条では、金融商品について元本割れのリスクがある場合には、その旨及びその原因となる事由等についての説明義務が定められている（牧田宗孝「金融商品の販売等に関する法律の概要」NBL691 号 11 頁、同「金融商品の販売等に関する法律の概要」商事 1562 号 14 頁)。

具体的には、①相場の変動等による市場リスク（金融商品販売 3①一)、②金融商品販売業者その他の者の信用リスク（同 3①二)、③その他リスクから生ずる元本欠損のおそれ（同 3①三)、④権利行使期間、解除権行使期間の制限（同 3①四）についての説明が求められている。「元本欠損のおそれ」とは、金融商品の販売により顧客が支払う金銭等の合計額が、顧客等が取得する金銭等の合計額を上回るおそれをいう（金丸和弘「説明義務」銀行法務 21、588 号 22 頁)。金融商品販売法 4 条は、説明義務違反に対して損害賠償義務を課すことを明示するとともに、これを業者等の故意・過失を問わない無過失責任とし（山田誠一「金融商品の販売等に関する法律の成立」金法 1590 号 11 頁）、因果関係と損害額の推定を定めた同法 5 条と相俟って、重要事項の説明を受けずに取引をして損害を被った投資者の保護を図るものである（高橋眞「金融商品販売法 4 条」潮見佳男編『消費者契約法・金融商品販売法と金融取引』126 頁（経済法令研究会 2001))。

しかし、金融商品販売法では上記において検討したような税務否認リスクは規定されていない。同法は判例法理を否定しないと解されているため、説明義務は同法規定事項に制限されるものではないと考えるが、今後の節税商品過誤訴訟における裁判所判断の動向が注目される。

なお、節税商品取引における金融商品販売法適用に関する論稿として、酒井克彦「節税商品取引における金融商品販売法適用上の問題」中央大学大学院研究年報〔法学研究科篇〕34 号 91 頁以下参照。

598

第２節　説明義務者の適格性―説明者の専門的知識の欠如

金融機関や保険会社の販売担当者などの非税理士が、「課税上の取扱いに係る説明義務」を履行するに相応しい者であるか、すなわち説明義務者としての適格性を有しているかについては、①税務の専門的知識の欠如という問題と、②非税理士が課税上の取扱いに係る説明を行うことによる税理士法抵触という問題が立ちはだかる。

１　問題点の所在

節税商品取引において説明義務を履行するのは、節税商品の販売者である金融機関や保険会社の一般職員であることが多いが、これらの者は、一般的に税務に精通しているとは限らないことから、節税商品の販売に当たって税務上の専門的知識の習得が必要となる。

節税商品は、専門的な税務上の知識を利用して商品開発されていることが多い。そのことから、節税商品取引に係る課税上の取扱いは一般的金融商品取引のそれよりも複雑であることが多い。そのため、基礎的な税務知識さえも有していない金融機関や保険会社の一般職員が、当該商品の販売のために専門的な税務上の知識を習得し、これを更に一般の投資者に対して噛み砕いて説明することは、相当な困難性を伴っているといえよう(118)。

ここでは、販売者の専門的知識が欠如していることに基因する注意義務違反が節税商品過誤訴訟でどのように問われているのかといった実証的分析を通じて、販売者に求められる注意義務について若干の検討を加えることとする。ここでは、販売者の専門的知識の欠如が原因で損害を被ったとする投資者により提起された節税商品過誤訴訟である米国財務省証券事件東京地裁平成７年 10 月 16 日判決（判タ 912 号 209 頁：⑪事件）及び等価交換によるマ

(118)　酒井克彦「節税商品勧誘者の保持すべき専門的知識と注意義務（上）・（下）―節税商品過誤訴訟を素材として―」税理 47 巻 8 号 199 頁以下、同 47 巻 9 号 194 頁以下参照。

ンション建設勧誘事件東京高裁平成 10 年 4 月 22 日判決(判時 1646 号 71 頁:⑫事件）を素材に検討することとしたい。

２　販売者の専門的知識の欠如が問題とされた事例

（１）米国財務省証券事件（⑪事件）(119)

イ　事案の概要

資産家である米国非居住者 A（89 歳日本人女性）の養子となっていた米国居住者 X（会社経営を行う日本人で A の孫）は、祖母かつ養母である A の死亡による多額の相続税を心配していた。そこで、X は、Y1 社従業員に対し、A が高齢であり健康状態も悪く死亡の可能性が高いと説明した上で、相続対策について相談したところ、同人から、A が投資目的で米国財務省証券を取得した上で、その存命中に米国居住者である X に当該証券を生前贈与すれば、日米両国のいずれにおいても課税されないため、何らの税負担も負わないまま財産を相続できるとの節税対策の説明を受けた。

また、A が長期の米国財務省証券を購入して即時に X に贈与すると、日本の税務当局からかかる証券の購入･譲渡を現金贈与に対する贈与税の租税回避行為と認定されるおそれがあるため、Y1 社従業員は、X に対して、A が購入する前記証券は満期が 183 日未満の短期の米国財務省証券とし、何回かにわたって購入した方がよいと説明した。

X は、かかる節税対策を実行することとし、A を代理し Y2 社との間で米国財務省証券の取得及びその後の贈与、証券の運用を実施する投資顧問契約を締結した。その後、A は、かかる契約に基づいて Y1 社らグループの訴外証券会社から満期 183 日未満の米国財務省証券を購入した。

その後、前記証券を X に贈与する前に A は死亡した。ところが、連邦遺産税の免税対象となるのは、183 日を超えて満期となる証券のみであ

---

(119)　酒井･前掲注(118)(上)199 頁以下参照。

600

ることから、A が購入した証券に対して連邦遺産税が課税されることとなった。更に、X の実母が存命中であり X は A の孫であったため、証券の相続については直接移転が生じたと米国当局に認定され、世代省略譲渡税 (generation skipping transfer tax. 以下「GTS 税」という。)が課税されることが明らかになり、X はこれらの各税合計 4 億円強の納税を余儀なくされた。

そこで、X は、Y1 社に対し、Y1 社としては、X に節税対策の勧誘を行い一定の社会的接触関係を形成したことに基づく信義則又は銀行の高度な注意義務が課されると主張して訴訟を提起した。すなわち、X は、容易に調査できた GST 税の存在や満期が 183 日を超える財務省証券を購入すれば連邦遺産税が課税されないことを説明する義務を Y1 社は負っていたにも拘らずこれを履行しなかったとして、Y1 社に対し、説明義務違反及び銀行法違反による不法行為に基づく損害賠償を請求した。

また、Y2 社に対しては、主位的に、同社と締結した本件投資顧問契約は、節税のアドバイスを目的とするタックスアドバイザー契約あるいはそれを含んだ契約であるとして、説明義務違反による債務不履行解除及び債務不履行に基づく損害賠償を請求した。また、予備的に投資顧問業法上の投資顧問契約であったとして、説明義務違反及び投資顧問業法違反による不法行為に基づく損害賠償を請求した。

東京地裁は、「Y1 社及びその従業員らが、原告 X の右申入れを受けて承諾したのは、生前贈与を前提とする本件節税対策の説明の限度にとどまるものと認められる。」と認定し、「したがって、原告 X 主張の信義則等を考慮しても、同被告 Y1 の説明義務が生前贈与を前提とする事項についてのみ生じると解さざるを得ず、贈与前に相続が発生した場合の相続税対策まで依頼を受けたものとは認められない以上、贈与前に相続が発生した場合をも想定して米国連邦遺産税や GST 税に関する説明までなす注意義務を負っていたものと認めることはできない」と判示した。

更に、Y2 の債務不履行ないし不法行為責任については、「本件節税対

策の説明を受けた後に、本件投資顧問契約を締結していることをも考慮すると、同契約は、原告X主張のようなタックスアドバイザー契約又はこれを含むものとは認められないうえ、投資顧問業法上の投資顧問契約とも認められない」として(120)、Y2 の債務不履行ないし不法行為責任の主張は失当であると判示した。

ロ　節税商品販売者に要請される説明義務

本件節税商品は節税のための包括的商品であり、いくつかの取引が結合されてはじめて商品性を有するものである(121)。つまり商品構造としては、米国非居住者が投資目的で米国財務省証券を取得した上、米国居住者に贈与した場合、日米両国いずれにおいても贈与税が課税されないという日米両国の税制度の相違を巧みに利用して、将来の相続開始時の相続財産を圧縮することができるというものである。したがって、当該商品の仕組みに関する説明においては、次のように日本の贈与税及び相続税並びに米国における贈与税の取扱いについても触れる必要がある

(120)　投資顧問業法は、同21条、30条の2において「忠実義務」について規定している。証券投資顧問業者の注意義務研究会報告書『投資顧問業者の注意義務について』（2001）において、注意義務は委任契約上のものとして捉えられていると解される（山中眞人「日本法上の注意義務」金法1625号23頁以下）。

(121)　裁判所は、本件節税商品を「被告Y1が勧める節税対策は、Yグループの被告Y1、被告Y2、訴外Y3の3社が被告Y1ニューヨーク本店の指示に基づく有機的ネットワークを通じて実施されるものであった」と認定している。更に、「米国財務省証券を個人名義で購入、贈与するには、米国内の銀行に個人名義の購入証券の保護預り口座及び預金口座を開設する必要があるところ、米国内の銀行は取引関係のない米国非居住者個人からの依頼による右口座開設サービスを提供しておらず、日本の銀行の海外支店からもかかるサービスを提供していないのが実情であり、米国財務省証券を個人で購入し、何らかの手段で他の銀行を使って保護預かり口座を開設できても、この二つの特徴は、Yグループ内のネットワークを利用することにより、保護預かり口座を開設して円滑に証券購入、保管、移管、買い換え、生前贈与を実行でき、日本国内では預金口座振替手続だけを行えば済むようにしたことにあり、本件節税対策を開始した当時、かかる対策を円滑に実行できる金融機関は右グループのほかは見当たらなかった」としており、「祖母と被告Y2間に締結された本件投資顧問契約において、同被告の報酬を、購入した米国財務省証券の時価評価額の5％と設定されているのは、右のような利用価値の高いネットワーク使用の対価の意味を持つものであった」と認定した。

と考えられる。

(a) 日本の贈与税は、受贈者が非居住者である場合には、日本国内に所在する財産についてのみ課税されるため(122)、非居住者である原告が、米国財務省証券の贈与を受けても、日本の贈与税は課税されない。また、米国の贈与税は、贈与をなした者に対して課税されるが、非居住外国人が贈与をなした場合には、合衆国内に存在する財産についてのみ課税され(IRC2511(a))、一定の非居住外国人が無形財産(intangible property)の贈与をした場合には、原則として課税されない。

(b) 仮に贈与前に相続が発生した場合には、遺産税が課税される(IRC2501(a)(2))(123)。

(c) 更に、米国においては、祖母から孫への譲渡のような場合、GTS 税が課税される(以下「GTS 税のリスク」という。)。祖母から孫への譲渡であっても、実母が存命中でないなど世代省略ではない場合には GTS 税は課税されない。

節税商品として勧誘する際に、これらのことは商品説明若しくは投資判断に重要な影響を及ぼすリスクとして説明すべきであったと考えられる(124)。

---

(122) 相続税法 10 条 2 項には「国債又は地方債は、この法律の施行地にあるものとし、外国又は外国の地方公共団体その他これに準ずるものの発行する公債は、当該外国にあるものとする」と規定されている。

(123) なお、IRC2501 条(a)(2)の適用の例外とされる非居住外国人が贈与をなした場合には、内国法人の発行する株式や合衆国法人･合衆国それ自体・合衆国の地方団体の発行する公社債は、国内財産とされるとする規定がある(IRC2511 条(b))。

(124) 判決は、Y1 に対しては、生前贈与を前提とする説明を承諾したに過ぎないとし、信義則を考慮しても贈与前に相続が発生した場合の相続税対策まで依頼を受けていたとはいえないとする。依頼を受けた節税対策に贈与前の相続の発生した場合が含まれていなかったとしても、近いうちに相続が発生する可能性が高かったことから原告が相続税対策を依頼したことは販売者も了知していたのであり、贈与前に相続が発生する場合も想定できたはずなので、この場合に発生する短期証券にかかる遺産税のリスクや GTS 税のリスクを本件商品固有のリスクとして説明義務の及ぶ範囲に包摂する立論も可能であったはずである。

Y2 に対しては、タックスアドバイザー契約ないし投資顧問業法上の投資顧問契約

ハ　米国税法に精通しない者による米国税法を活用した節税商品の説明

上記のように、本件節税商品は、日米両国の税制の相違を利用したものであるため、販売者が商品説明を行うに当たっては、米国の税法に関する知識を必要としていたことはいうまでもない(125)。

本件について、中里実教授は、「日本の相続税・贈与税逃れを商品の販売の際に強調しながら、しかも、かなり高齢の者が当該商品を購入することを知りながら、販売担当者は、米国連邦遺産税等に関する十分な知識を有していなかった点が裁判所により認定されているという点を考慮すると、状況によっては、本件判決と逆の結論も十分に出される可能性のあった事案である(126)」と評される(127)。

があったとはいえないと認定しているが、契約法理によらないとしても、不法行為責任構成を採る余地はなかったのか。短期証券に係る遺産税のリスクやGTS税のリスクが説明義務の対象となるかどうかについての判断があってもしかるべきではなかったか。

もっとも、贈与前にAが死亡してしまうことで生じる遺産税のリスクについては説明されていたと認定されている。説明義務として要請される説明とは、投資判断に重要な影響を及ぼす事項としてのリスクの説明であるから、短期証券に係る遺産税のリスクやGTS税のリスクについても同様に説明すべきであったと考えられる。遺産税のリスクを説明すれば説明義務が履行されたと解すべきか、短期証券にかかる遺産税のリスクないしGTS税のリスクと遺産税のリスクとの間に差異があるといえるのか、あるとすればその法的根拠は奈辺にあるのか、それともそもそも遺産税のリスクも本来説明が要請されるものではなかったと理解すべきなのかといった疑問について、本件判決は何も応えていないのではないかと思われる。

(125)　本件の販売担当者は公認会計士の資格保有者であった。公認会計士の節税商品取引における説明義務については、酒井克彦「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務（2）―東京地裁平成11年3月30日判決を素材として―」税務弘報53巻3号147頁以下参照。

(126)　中里実『タックス・シェルター』283頁（有斐閣2002）。

(127)　中里・前掲注（126）89頁は、このように評価する。すなわち、高齢者が死亡すれば、本件のような状況があり得るという点を、本件商品の販売者は当然念頭においてなければならないと説かれる。更に、フィルム・リースの事件などにおいては、本件と異なり、裁判所により商品そのものの否認が正面から認められているから、その場合に納税者が当該商品の開発者や販売者に対して損害賠償請求を提起すれば、それが認められる可能性は十分にあるのではないかと主張される。

604

もっとも、販売者が十分な専門的知識を有していないことのみによって、勧誘の違法性が根拠付けられるものではなく、十分な専門的知識を有しない者の行う説明が投資者の意思形成にどのような影響を与えるかが問題とされると考えるのが正当であろう。

十分な専門的知識を有しない販売者による説明では、誤った情報が提供されることや提供されるべき情報が提供されないことがあり、このことが投資者の自己決定権の侵害へと繋がり得る。損害賠償責任が肯定されるためには、自己決定権の侵害があり、その自己決定権侵害に起因して財産的損害が生じたという因果関係が認められる必要がある。この点、販売者によって払われた注意の水準が問題となるのであって、販売者に十分な専門的知識があったか否かは勧誘の違法性判断においては問題とはなり得ないとの反論も考えられるが、本件の場合、販売者が短期証券に係る遺産税やGTS税についての専門的知識を有していないがためにこれらについての説明がなされず、結果的に投資者に不測の税負担が課されることとなったと評価し得るのではないだろうか。

十分な専門的知識を有する者による適正な説明が行われていたならばなされなかったであろう投資行動に起因して本来納付する必要のないGTS 税の負担が生じたことに鑑みると、本件判決と逆の結論も十分に出される可能性のあった事案であるとの中里教授の見解に左袒したい。

（２）交換によるマンション建設勧誘事件（⑫事件）(128)

イ　事案の概要

土木建築工事の設計施工請負業を営むYは川崎市内に土地を所有するX1 と X2 に対して、節税策として等価交換によるマンションの建設を勧誘した。そこでXらは、昭和62年3月、Yとの間で、Xらの所有する土地に、いわゆる等価交換方式により、譲渡所得に係る所得税等が課税されない形でマンションを建築する旨の業務委託契約を締結した。当該契

(128)　酒井･前掲注(118)(上)194頁以下。

約にも関わらず、Y は課税関係に配慮しないでマンションを建築したため、X らは租税特別措置法 37 条の 5 の課税の特例の適用を受けられなくなり、多額の所得税及び地方税の納税を余儀なくされた。そこで、X らは Y に対し、債務不履行に基づく損害賠償として、納税額相当額と遅延損害金の支払を求め、訴訟を提起した。

第一審は、X と Y らとの間で、いわゆる等価交換方式により譲渡所得に係る所得税等が課税されない形でのマンションを建築する旨の業務委託契約が成立したとは認められないとして、請求を棄却した。

X らは控訴し、予備的請求として、Y の担当者 A は、X らに対し、X らの所有土地上にマンションを建築し、これを他に譲渡した場合にも、租税特別措置法の適用があり、譲渡した土地の価格以上の資産を取得しない限り等価交換に当たるから課税はされない旨の誤った説明をし、その旨誤信した X らにマンションの建築を締結させたものであるから、契約締結上の過失があるなどと追加的な主張をした。

東京高裁は、譲渡所得に係る所得税等が課税されない形でマンションを建築する旨の業務委託契約については、原審を支持したが、予備的主張については、「元々X らにいわゆる等価交換方式によるマンション建設の話を持ちかけたのは Y であり、Y の営業担当者は、等価交換方式によれば、マンションの建設に伴う課税は全くされないか、又は、特段の用意が必要な多額の税負担が生じることはないと判断し、X らに対してその旨説明していたのであるから、Y の営業担当者は、マンション等の大手建設業者の従業員として、等価交換方式によるマンションの建設方式について正しい知識を持ち、十分な理解をした上、X らに対し誤解を招くことがないよう正しく説明すべきであったことはもちろん、ディベロッパーが見つかった後も、X らに多額の税負担が生じることのないように、X ら及びディベロッパーとの間で、綿密な打合せ･調整を図り、工夫をするなどすべき注意義務があったものというべきである。」と判示した。

606

その上で、同高裁は、Y の担当者の注意義務違反を認め、「Y には、この点において契約締結上の過失及び契約履行段階における過失があったものといわなければならない。そして、X らは、Y の担当者の前記説明を信頼して Y との間に本件マンションの建設工事請負契約を締結し…たのであるから、Y は X らに対し、不法行為に基づき、これらの過失によって X らに生じた損害を賠償すべき義務がある。」と判示し、不法行為に基づく損害賠償責任を肯認した(129)。

---

(129) 本件は、勧誘者側の税務知識の不足の問題のほか、損害額の認定の問題がクローズアップされる事案であるといえる。すなわち、民事訴訟法 248 条に則り相当な損害額を認定した初めての事例として先例的意義を有するとされる。

本判決は、損害額の認定に当たって、等価交換による場合の譲渡所得の課税の特例（措置法 37 の 5）は、土地の譲渡収入金額が本件マンションの取得価額以下である場合には、右譲渡資産の譲渡がなかったものとされるところ、当該特例は、譲渡の時点においては譲渡所得の課税はされないが、譲渡した土地の取得費が買換え取得したマンションの取得価額に引き継がれ、当該マンションを将来譲渡するときは、その譲渡価額から控除できる取得費は、右土地の取得費を基礎として算定され、買換えの時に課税対象とされなかった譲渡益も含めて課税されることになり、また、買換え取得したマンションにつき、不動産所得、事業所得等の金額の計算上、減価償却の計算の基礎となる取得価額は、右土地の取得価額とされているので（措置法 37 の５③、所法 49①）、その結果所得が多くなり、毎年の税額がそれだけ多くなるという仕組み等を通じて、等価交換の時に課税されなかった税金を長期にわたって分割納付することになるものであるから、いわば課税の繰り延べ制度にすぎないものであると説示した。

その上で、「そうであってみれば…Y において前記課税の特例が適用されるような措置をとったとしても、それによって、X らに対する譲渡所得に係る所得税及び地方税の各課税の時点で、このような措置がとられない場合と比較して、現時点において、具体的に幾らかの利益が生じるのかを算定することは困難であるといわざるを得ない。」とする。つまり、損害額の認定に当たっては、X らが取得した本件マンションの各区分所有建物を将来譲渡する時期はいつか、その譲渡の対象はどれだけの部分か、X ら取得の各区分所有建物のうち、X らが賃貸している店舗及び居宅の賃料党の不動産所得が将来どのように変動するか、X が営業している店舗における事業所得が将来どのように推移するかなどが、証拠上確定し得ないのである。

このようなことから、高裁は、「課税の特例が適用されるような措置がとられた場合と比較して、X らに生じた損害を具体的に算定することは極めて困難であり、本件は、X らに損害が生じたことは認められるが、損害の性質上その額を立証することが極めて困難であるときに該当するものというべきであるから」、民事訴訟法 248 条に則り、納付した所得税及び地方税の約 3 分の 1 に当たる額を相当な損害として認定したのである。

ロ　専門的知識を保持しない説明義務者による説明

本件高裁判決は、販売者の注意義務違反を認めたものである。裁判所は、「Y の営業担当者は、マンション等の大手建設業者の従業員として、等価交換方式によるマンションの建設方式について正しい知識を持ち、十分な理解をした上、控訴人らに対し誤解を招くことがないよう正しく説明すべきであった（下線筆者）」として説明のための正しい知識を有すること及びその理解を十分にすべきであったことを判示している。

更に、それにもかかわらず、「Y の担当者は、…等価交換方式に関する租税特別措置法の規定を『土地等を譲渡した者が、譲渡した土地等の価格以下の資産を取得すれば税金はかからないが、それを超える資産を取得した場合には、その差額について税金がかかる。』と誤った理解をしていたのであり、その誤解を前提にした上、X らに対しその旨誤った説明を」していたとしている。

この東京高裁判決の「正しい知識を持ち、十分な理解をした上」という説明義務者の態度の問題についての判示を、どのように評価すべきであろうか。「多額の税負担が生じることのないように…綿密な打合せ・調整を図り、工夫をするなどすべき注意義務があった」と判示されていることからみても、契約者死亡の場合にどうなるかという点についてそれ以上の調査を行わなかったという先の⑪事件における販売者の問題と同様、説明義務者としての知識レベルの問題に止まらず、説明義務者としての注意義務全般の問題として捉える必要がありそうである。

また、説明義務との関係では、適切な説明が履行されたかどうかのみを判断すべきであろうが、そもそも専門的知識の習得のない者による説明が、投資者の判断に適正な情報を提供することは考え辛い。そのことから、説明義務の履行が適正になされたかどうかの判断においても、販売者の専門的知識の保持が問題にされる余地があると考えられる。

608

３　節税商品販売者の専門的知識の欠如

⑫事件東京高裁判決の「正しい知識を持ち、十分な理解をした上」という説明義務者の態度の問題についての判示を、どのように評価すべきであろうか。契約者死亡の場合にどうなるかという点についてそれ以上の調査を行わなかったという先の米国財務省証券事件における節税商品勧誘者の問題と同様、説明義務者としての知識レベルの問題に止まらず、説明義務者としての注意義務全般の問題として捉える必要がありそうである。

更に、このような問題は、その他の節税商品過誤訴訟においてもみられるところである(130)。

上村達男教授は、「金融機関は、何よりも販売しようとする金融商品のマーケットを知り尽くすことが求められる。開発されたばかりの新商品・リスクの高い商品・価格形成への信頼度・顧客の習熟度…すべてを知り尽くしてそのマーケットに最もふさわしい説明・勧誘をまずは行う。投資家の責任はその次にやってくる。」と主張される(131)。

---

(130)　例えば、募集人が土地の相続税を算定する際「小規模宅地の特例や貸家建付地の評価を適用せず、相続税の基礎控除も考慮すると本来は 6 億 3,000 万円であるのに、13 億 2,500 万円と誤った評価をし」たという東京地判平 6.7.25（金法 1397 号 58 頁）の変額保険事件が想起される。保険契約者 X の交渉相手である保険募集人 A は、X の高齢の夫（76 歳）が変額保険に加入できるかどうか確信が持てないのでいったんは X 方を辞去して会社（生命保険会社 Y）に確認しており、A が密接に Y 社と連携して作業を行っていたことが認定されている。そうだとすれば、A は、相続税対策として変額保険の加入を勧誘する以上は、X から提供された情報を基にして行った相続税の計算が概算であれ正確かどうかについても、Y 社に確認すべきであったのではないかとして、確認を取らなかったという募集人 A の態度を問題とする有力な指摘もある（例えば、岡孝「契約」判タ 871 号 34 頁）。

また、リースバック取引を利用した節税商品に係る過誤訴訟である東京地判平 9.7.10（⑧事件）において裁判所は、「税務当局に対して右取引について具体的に照会してその問題点の有無等の確認を求めたことはなかった」とし、「リース業者Ｙの従業員 A（販売担当者）が…原告の業績や利益の実情等を踏まえて、妥当な取引の数量や金額等、さらには利益の圧縮幅について具体的な検討を行った様子は窺われない」と説示している。

(131)　上村達男「どこまでが利用者の自己責任か」金融ジャーナル 98 年 3 月号 30 頁。

４　節税商品取引における税理士の役割

このように考えると、独立した公正な立場から節税商品について厳格に法律を適用し、課税上の取扱いを判断しこれを専門的知識に基づいて個別具体的に説明することができるのは、現行制度上、税理士以外にはないと考えられる。

また､税理士が節税商品の課税上の取扱いに係る説明を行うに当たっては、税務当局の見解を確認すべき調査義務（調査照会義務）があるといわれることがある（第 4 章第 2 節参照）(132)。このような場合、国税庁の実施する文書回答手続の利用が考えられるが、これを行い得る代理人は、税理士に限定されている。これは、文書回答手続が個別性の強い取引等に係る照会を対象としており、事前照会者の詳細な見解が要求されているところ、代理人がこれらの資料を作成する場合には税理士法に定める税務相談に当たる可能性があり、税理士以外の者がこれを行うとした場合に税理士法に抵触する虞があることから、申請を行い得る代理人を税理士に限定しているのである。

そうであるとすると、節税商品の課税上の取扱いについて、税務当局の見解を確認することができるのは、納税者か納税者から委嘱を受けた税理士しかいないことになるのである。ただし、あくまでも照会を行い得るのは、納税者の代理人としての税理士に限定されることになろう(133)。

---

(132)　税務当局への調査照会義務等の調査義務については、酒井･前掲注（63）97 頁参照。

(133)　平成 16 年 2 月 17 日課審 1―2 外「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針)」。酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 463 頁以下（http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/44/sakai/hajimeni.html）も参照。もっとも、現行の文書回答手続は節税のためのみを目的とする照会は対象外とされていることに留意すべきである。

610

第３節　説明義務の適格性―税理士法による制約

１　税理士法による説明の制約

節税商品の商品内容を説明するに当たっては、販売者が業法的資格を有しているかどうかという観点からも検討される必要がある。すなわち、課税上の取扱いに係る説明を具体的に行うことが税理士の独占業務に当たることになれば、たとえ販売者が税務上の専門的知識を備えていたとしても、非税理士には説明義務者としての適格性が認められないこととなる。

例えば、変額保険を例にとると、現に直面している相続税対策の解決のために、個別具体的な相続人の数や相続財産を基にシミュレーションに基づいた税額計算を行い、これに基づいて変額保険の節税効果を説明することは、具体的な説明としては望ましいものと考えるが、非税理士がこれを行うにつき税理士法に抵触する虞があるとすれば、説明内容は制約を受けることとなる。かかる場合、非税理士は説明義務者としての適格性を有していないというべきであろう(134)。

（１）税理士法２条の「税務相談」

税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成又は税務相談を行うことを業とするとされており（税理士２①）、これらの

---

(134)　非税理士による課税上の取扱いに係る説明が私法上も効果を有さないかという点については、議論のあるところと思われるが、仮に、税理士法の抵触は私法上の効力に影響をもたらさないとしても、業法違反を前提とした検討が、インフラ整備の検討として適当であるとは理解しない。なお、参考として、最一判昭 38.6.13（民集 17 巻 5 号 744 頁）は、非弁護士の法律事務の取扱等を禁止する弁護士法 72 条は、強度の公益的要請から規定されていると理由付け、これに反する行為は当事者間の信義・公平を損なっても無効と判断している。これに対して、大判昭 9.3.28（民集 13 巻 318 頁）は、旧取引所法に違反して取引員の資格の無い者が顧客と締結した取引委託契約は、同法の資格制限はもっぱら行政的取締の必要性によるものにすぎず、営業として取引委託の代理媒介又は取次を行うこと自体の不法性とは区別して考えられるから、この場合に無資格者との契約の私法上の効力は原則として妨げられないと判断している。山口康夫「取締規定に違反する契約の効力―消費者取引との関連を中心として―」札大 1 巻 1 号 38 頁参照。

業務を税理士又は税理士法人でない者が行うことは、税理士法が特に認める場合を除いては禁止されている（税理士 52)。

また、税務相談とは、「税務官公署に対する申告等、第 1 号に規定する主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応じることをいう」と規定されており（税理士 2①三)、「相談に応じる」とは、「具体的な質問に対して答弁し、指示し又は意見を表明することをいうもの」と解されている（税理士基通 2-6)。つまり、税務相談とは、納税義務者の具体的事実に基づいて意思表明を行うこと等を指し、一般的な租税法の解説、講習会における仮説例に基づく税額の計算練習をするような行為は含まれないと解されよう(135)。

（２）個別具体的事実を基に行う課税上の取扱いについての説明

新井隆一教授は、「たとえば、被相続人となるべき者を特定し、特定の時におけるその相続人となるべき者の数、その相続財産の内容、相続財産の分割の方法などを明示し、その時における相続税の負担の有無、税負担の内容等を内容とするような相談は、このような特定と明示とをするということが被相続人の死亡の確実な可能性ないし蓋然性を、高齢・疾病その他何らかの理由により認識しているものということができるから、このような特定と明示とによるそれらの内容は、『税務代理』の対象となりうる納税申告の内容をなすものであり、したがって『税務相談』の対象である納税申告であるということができる。また、相続税についての『税務相談』をする場合には、資料としてこの程度の特定と明示とをするのは当然である」と主張される(136)。この見解は、変額保険の勧誘において保険会社若しく

---

(135)　日本税理士会連合会『税理士法逐条解説〔新訂版〕』18 頁（日本税理士会連合会 1998)。

(136)　新井隆一教授は、「特定も明示もせずに、仮設例をもって質問し、これについての答を求めるというようなことは、『税務相談』としてはありえないことであり、かりに、『税務相談』を求める者がそのような仮説例を提示するときは、それは、実際に発生している事件を背景として構成されているものとみるべきであり、そのような質問と答弁とによる一連の行為は、税理士法第 2 条第 1 項第 3 号の『税務相談』そのものというべきである。なぜなら、ただ理論的な興味を満足するために純

は銀行が実施してきた相談に当て嵌められる(137)。

税理士業務を独占業務化した趣旨が「応答者の知識経験の不足に因り納税者をして誤らせることがないようにこれを保護するというところにある」ことに鑑みれば(138)、新井教授の見解は相当であり、与したい(139)。

したがって、一般的抽象的な法令の解釈や解説、仮定的な問題に基づく計算までは、税務相談に当たらないと考えるものの、節税対策のために個別具体的な相続人数や相続財産を基に税額計算を行った上で節税商品を説明するような行為は税理士の独占業務に当たると解すべきであろう(140)。

また、税務相談に当たるとしても、この「事務を行うを業とする（税理士2①）」ものであるかという問題も惹起されるが、節税商品の販売を業とし

粋に仮説例を提示して質問をし答えを求めるということは、教室や講習会場のような場で行われることではあっても、税理士による『税務相談』や金融機関等の主催その他によるいわゆる“税務相談”の場ではありうる蓋然性は、ないものというべきだからである」とされる（新井『現代税務全集 34―税理士業務と責任』95 頁（ぎょうせい 1997））。

(137) 松沢智教授も税務相談については、「例えば、自己の特定の財産についてのシミュレーションのような、将来の課税申告に関する部分も含まれる」とし、単に過去の取引によって生じた納税義務に限られず、将来的な内容を含む税務相談をも広く含むとの見解を示されておられる（松沢・前掲注（4）168 頁）。

(138) 昭和 38 年 12 月 6 日税制調査会「税理士制度に関する答申」。

(139) 田中治教授は、金融機関、不動産業者等の営利企業の行っている「税理士業務類似行為」により、不測の損害が生じているという具体的事例を提示するか、問題の行為は、納税者に対して不測の損害を生じさせる蓋然性の高い行為であることを示すことが必要であると主張される（田中「税理士業務の明確化徹底」税経通信 52 巻 11 号 64 頁）。

(140) 日本税理士会連合会・前掲注（8）41 頁。平成 13 年の税理士法改正（法律第 129 号）における日本税理士会連合会税理士法改正対策特別委員会意見を参照（平成 11 年 4 月税理士法改正対策特別委員会第 2 分科会「税理士制度に関する勉強会における『論点整理メモ』について」）。

平成 8 年 12 月 20 日付日本税理士会連合会制度部の「税理士法改正に関する意見（タタキ台）の審議状況について（報告）」においても、「そもそも、仮定の課税要件事実に基づく税額計算書等に関する事項の相談は、実態的には、当該相談に係る租税に関する納税義務が将来確実に発生することを前提として行われている。また、相談を求める者の現実的な利益を考慮すれば、単なる仮説例についての相談はおよそ知的興味を満足させるに過ぎず、このような相談事例は現実的にはありえないと考える」とする。

て行う者が勧誘行為の一環として行う説明には当該相談を反復継続して行うのが通常であり、業務性が認められると考える(141)（税理士基通2-1)。

２　税理士法１条の解釈―精神的規定説

税の逋脱を企図した取引に投資者を参入させないようにするという税理士の役割は、いわば間接的･副次的なものである。税理士の使命を狭く限定的に考えると、節税商品に係る税理士の説明行為はそもそも税理士法の理念を逸脱するのではないかという疑問も惹起される。

税理士法１条に規定する税理士の使命は、憲法84条の租税法律主義に基づいて、憲法30条に定める国民の納税義務の実現を図ることにあり、これは税理士の社会的地位を明確にした税理士法全体の精神を示す基本的な規定であると解される(142)。

このように税理士法１条を「精神的規定」と解するならば、直接的にも間接的にも税理士は納税義務の適正な実現を図ることを目指すべき地位にあるものと考えられるから、これに反することにはならないと考えられる。

前述のとおり、いまや税理士の公共的使命は相当に拡張されていると考えられる。節税商品の課税上の取扱いに係る説明は、投資者が節税商品取引に参加するに当たって、適正な情報を付与することにある。このような形での投資者保護の役割を担うに相応しい者は、租税専門家としての税理士が適任であると思われるし、独立した公正な立場から納税義務の適正な実現を図るという極めて崇高な使命を果たす税理士以外に適任者はいないのではないかと思われるのである。

また、このような使命を税理士が果たしていくことは、納税者との間に健全かつ強固な信頼関係を育成することにもなり、税理士に対する社会的評価

---

(141)　なお、税務相談は有償無償の別を問わない（税理士基通2―1、最大判昭24.7.22（刑集3巻8号1354頁)、広島高判昭28.11.2（刑集6巻12号1658頁)、東京高判昭40.2.26（判タ174号167頁）参照)。

(142)　日本税理士会連合会･前掲注（8）30頁。

を高めることにも繋がることになるのではなかろうか(143)。

３　自己契約限定説と第三者契約許容説

販売者が税理士に自己の顧客への課税上の取扱いの個別具体的説明（税務相談）を行わせる内容の委嘱契約が、税理士法２条１項に規定する「他人の求めに応じ」の「他人」の解釈上許容されるかという問題が起こり得る(144)。

つまり、同項に規定する「他人」を、自己の税務代理、税務書類作成、税務相談を依頼する者のみに限定する自己契約限定説(145)によると、上記のような委嘱契約に基づいて税理士が説明を行うことは法解釈上不可能となるが、「他人」とは自分以外の第三者とする第三者契約許容説(146)によると、当該契約に基づいて税理士が説明を行うことは可能となる。

第三者のためにする契約（民 537①）を根拠に第三者契約許容説を主張する高野幸大教授は、他人の求めに応じていない者の税理士業務の処罰を判断した横浜地裁昭和 39 年 4 月 27 日判決（刑集 20 巻 3 号 186 頁）(147)を主な根

---

(143)　日本税理士会連合会･前掲注（8）29 頁。

(144)　酒井克彦「税理士の公共的使命を基礎とした役割論の発展的試論―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信 59 巻 11 号 166 頁。

(145)　新井隆一「税理士法第２条第１項第３号（税務相談）の意義」税研 35･36 合併号 20 頁。自己契約限定説によると、「求め」とは、税理士の役務提供を依頼する契約の申込みを指し、「応じ」とは、当該申込みの承諾を指すことになる（高野幸大「税理士業務とその法的性格」日税研論集 24『税理士制度』37 頁）。松沢智教授の見解に沿って考えれば、節税商品販売者の顧問税理士といえども、法律的には顧問契約の内容は、あくまでも販売者に対する税務顧問であって、その販売者の顧客等に対する顧問ではなく、法人の業務を税理士が使用人として従事しているものでもないことから、顧問税理士がその販売者の顧客等に対し税務相談をすることは、販売者から税理士業務を行わされていることになるので、法 52 条違反に当たることとなるが（松沢･前掲注（4）184 頁）、顧問先の取扱商品の説明をすることが、顧客との顧問契約がないとできないとまでいうとすると、あまりにも法律を狭く解するものではないかとの疑問も惹起される。

(146)　第三者契約許容説によると、同条の「求め」とは、契約の申込みではなく税理士に対する役務提供の要請と解することになる（高野･前掲注（145）38 頁）。

(147)　本件は、権利能力なき社団 A の事務局長であった被告が、非税理士であるにもかかわらず、会員の法人税確定申告書を作成したことが税理士法に違反するか否かが争われた事件であり、「『求めに応じて』とは、特定の者の明示的な申込とこれに

拠として、自己契約限定説は妥当しないと主張される(148)。

これに対して、新井隆一教授は、第三者契約許容説を採用した場合には、金融機関等の顧客からの「税務相談」を受ける税理士が独立した公正な立場を現実に維持することが可能か、外部からみて独立公正性を客観的に認識し得るかにつき疑義があると主張される(149)。

独立した公正な立場の堅持に係る懸念は、納税者から報酬を得ている場合にも起こり得るのであり(150)、この問題を、税理士法 2 条の解釈論とは切り離して解決し得るのであれば(151)、第三者契約許容説を否定するには至らないのではないかと思われる(152)。

対する承諾とによって成り立つ個々の契約の場合に限らず、…他人の自由な意思に依拠している場合も含む」とし、「被告人の各会員のためにする税務書類の作成が会員との間の個々的な作成の申込と承諾という関係ではなく、同会の従業員たる義務に基づいて行われたとしても、それは会員の税務作成の依頼が同会への入会という形で行われたことに基因するのであるから、被告人が他人の求めに応じて税務書類を作成したことになるといわざるを得ない。」と判断した。なお、最一判昭 41.3.31（刑集 20 巻 3 号 146 頁）は、第一審、控訴審（東京高判昭 40.4.12（刑集 20 巻 3 号 201 頁））を支持している。

(148) 高野・前掲注（145）41 頁。

(149) 日本税理士会連合会登録調査部「補助税理士に関する Q&A」（2002 年 2 月 15 日）Q2 は、「納税義務者（委嘱者）から直接委任（法 30 条「税務代理の権限の明示」）を受けることが原則とされています。」と解説するが、この説明が自己契約限定説採用の表明であるかどうかは判然としない（坂田・前掲注（12）63 頁より）。

(150) 「税理士が納税者の委嘱を受けて職務を果たしていくその立場は、委嘱者の立場とまったく重複するような形においてではなく、税務会計専門家として見識のある判断を加えるという形において把握されなければならない」（昭和 38 年 12 月政府税制調査会「税理士制度に関する答申」1 頁）。

(151) 新井・前掲注（145）20 頁。この点について、高野教授は、「使用者の指揮命令権が、税理士の役務提供の過程で、その場所・時間帯などを指定するに止まるなど、その内容の詳細に及ばないときには、やはり、税理士の主体的な意思による役務の提供といえよう」とされるが（高野・前掲注(145)40 頁）、新井教授は、使用者の指揮命令権がその場所・時間帯などを指定するに止まっていることに対する疑いが持たれる蓋然性が高いということを指摘しているとも考えられ、そのように考えるとこの高野教授の反論には若干の疑問も残る。

(152) 昭和 54 年 6 月 1 日衆議院大蔵委員会において米山政府委員は「税理士は自由業でございますので、個別の税理士に委嘱して税務相談というのを銀行が行うことはできるわけでございます。」と答弁している。

ただし、金融機関から委嘱を受けた税理士と、納税者が自ら依頼した税理士とを比較すると、報酬を支払っている金融機関に有利な説明を行う虞という意味で、同程度に独立公正性が堅持されるかという現実的問題があることは事実であり、税理士の説明を介して投資者が金融機関の勧誘に巻き込まれる可能性を危惧される新井教授の見解は、傾聴に値する。私見としては、第三者契約許容説に立ちつつも税理士の独立した公平な立場の堅持をどのように担保すべきかについての検討の重要性はなお強調されてよいと考える。

第４節　販売者の消極的説明義務と税理士に対する説明の勧奨

１　税理士への説明行為の委任

節税商品は「節税」を売り物とするのであるから、商品内容の説明には本体契約の説明に加えて課税上の取扱いに係る説明もなされなければならないし、リスク説明に関連した課税上の取扱いに係る説明もなされなければならないと考える。ところが、先に述べたとおり金融機関や保険会社の販売担当者などが税制上の説明を行うには専門的知識の欠如という問題が惹起されるし、また、個別具体的に課税上の取扱いに係る説明を行うことは、税理士法に反することにもなりかねない。

この点について、森田章教授は、「従来の保険業法では、銀行員が保険の募集を行うことを想定していなかったので、保険外務員であれば顧客に開示すべきことであっても、銀行員なら何も開示しなくてもよく、むしろ説明を行うと保険業法に違反するという考え方すら存在して、変額保険の販売による被害を増大させたともいえよう」と分析しておられる(153)。税理士法違反や保険業法違反を理由として自らが販売する商品の説明や商品に係るリスク説明を放棄することが許されるのであろうか。

投資者の自己決定権侵害を招来する虞を考慮に入れると、販売者による自

(153)　森田章「変額保険」民商 114 巻 4=5 号 731 頁、同「金融サービス法」法時 70 巻 10 号 26 頁。

己完結的な説明義務履行の不能をもって当該説明義務を免責することは妥当ではない。

また、銀行と顧客との間の投資勧誘契約の不存在を前提として、銀行の説明義務に否定的見解を展開する論者の反論があるのも事実である(154)。

そこで、税理士に販売者が自らの義務履行を委任（代理権授与）することが考えられよう(155)。つまり、販売者と税理士との委嘱契約の締結(156)により、税理士が節税商品の課税上の取扱いに係る説明を投資者に対して行うことができれば、税理士による説明が販売者に法的に効果帰属するため、販売者の説明義務の履行完結が可能となろう(157)。

２　消極的説明義務

ところで、販売者と税理士との委嘱契約の締結は販売者の選択的一方策を提示するにとどまるのか。ここで、いわゆる紀陽銀行事件として有名な大阪地裁堺支部平成７年９月８日判決（判時1559号63頁：⑬事件）(158)及びそ

(154)　関沢正彦=市原恭夫「変額保険訴訟の背景と論点」金法1465号16頁。

(155)　松沢・前掲注（4）79頁は、「憲法第30条と申告納税制度との関係は、民法の『代理』理論にのみ捉われて、委任による代理権の授与の本質を看過してはならない。税理士は『業務嘱託』契約という委任契約によって税務代理ができるのであり、契約がなければ代理人とはなり得ない。したがって、税理士の税務代理は、民法の代理規定によって処理するのではなく、委任契約の内容によって事務処理をするのである。受任者としての税理士は、委任事務の処理として代理行為を行っているのである」とされる。

(156)　金子教授は、税理士と依頼者との間の顧問契約は、税理士業務に関する委任契約とし、「実際にはそれと経営コンサルタント契約の混合した委任類似の契約であることが多いであろう」とされる（金子・前掲注（34）155頁）。最三判昭58.9.20（判時1100号55頁）参照。

(157)　酒井克彦「節税商品販売業者の義務としての『税理士に対する説明依頼』―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻9号165頁以下。

(158)　酒井克彦「税理士に課される消極的説明義務と業際問題―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻10号165頁以下参照。本件判決は、控訴審大阪高判平8.12.5（判時1605号57頁）により結論は否定されたものの、保険会社の説明義務は肯定されており、金融機関の変額保険の説明義務を積極的に肯定したリーディング・ケースと位置付けられる。

の後のいくつかの変額保険訴訟(159)において支持されている「消極的説明義務」を概観したい。

⑬事件大阪地裁堺支部事案の概要は次のとおりである。

原告Xは、平元年7月、Y1銀行の支店長代理、Y2保険会社の募集人の訪問を受け、変額保険の加入を勧誘され、これに加入したが、右保険解約に伴い損害を被った。Xは、Y1、Y2の従業員の変額保険加入についての説明義務違反を理由に、Y1、Y2 の使用者責任を追及した。これに対して裁判所は、Y1、Y2 双方の担当者に、変額保険の危険性についての説明義務違反を肯認した。すなわち、Y1銀行の支店長代理の勧誘が本件保険加入の動機になっている点を考慮して、Y1銀行の担当者としては、少なくとも、Y2保険会社の担当者の説明により顧客が損はしないと誤解しているのに、これを正す説明をしなかったとして、消極的説明義務違反があったと判示した。銀行の説明義務違反を肯定した大阪地裁堺支部は、保険業法により変額保険についての説明が制限されている銀行(160)も、その内容について顧客が誤解している場合には、誤解を解くための説明を自らするか保険会社に説明を促すべき消極的説明義務があるとして、銀行の責任を肯定した(161)。

同支部は、保険契約と融資契約は法律上別個であり、募取法で銀行が保険の募集をすることは業法上できないから、銀行員には、変額保険の内容について積極的な説明をする義務はないとしたものの、「少なくとも、保険会社担当者Aの説明によって、原告Xが変額保険の内容について誤解している時は、誤解を解くための説明を自らするか、A に再度の正確な説明を促すべきであるという消極的な説明義務が生じうるというべきである（下線筆者）」と判示

(159)　本判決の法律構成はその後も受け継がれていると認識する。例えば、東京地判平8.2.23（判時1576号61頁）、富山地判平8.6.19（判時1576号87頁、いわゆる「北陸銀行事件」）、横浜地判平8.9.4（判時1587号116頁、いわゆる「横浜銀行事件」）、東京地判平8.9.27（判タ924号210頁）、高知地判平9.3.31（金判1034号42頁）、大阪地判平12.12.22（金判1110号26頁）など。

(160)　横浜地判平8.9.4（金法1465号56頁）参照。

(161)　福原紀彦「バブル経済崩壊による消費者被害の発生と法の対応」比較法雑誌 30巻臨時増刊号72頁参照。

したのである。

３　専門的知識の欠如した者及び非税理士に係る消極的説明義務

消極的説明義務を肯定する論旨は、投資顧問契約やそれに類似した契約を前提とした法的構成ではなく、保険募集を特定の者に限定する保険業法の下で、保険会社の説明を促す間接的な義務として銀行の法的責任を認める。税理士法も保険業法と同様の一種の業法であるが、個別具体的な課税上の取扱いの説明を税理士に限定する税理士法の下で、税理士の説明を促す間接的な義務を措定する根拠として、節税商品取引における説明義務者の法的責任論にこの議論を援用することは不可能ではないと思われる。

大阪地裁堺支部の判示内容に沿って考えると、専門的知識の欠如や税理士法抵触の問題があるため、販売者が「誤解を解くための説明を自らする」ことが不可能であるとすると、「（専門家に）正確な説明を促すべきであるという消極的説明義務」の履行のみが販売者の採り得る説明義務の履行手段となる。説明義務者の説明が未完結のままであるとすると、この放置は投資者の自己決定権侵害に繋がることとなるため(162)、この危難を漫然と傍観することは違法となるとする法的構成の採用は十分にあり得る。

ところで、米国不法行為法リステイトメント 551 条 2 項は(163)、「(b) 一方の当事者が知っている情報で、事実に対する部分またははっきりしない表明をしたために、相手方が誤解を招く可能性がある場合、その誤解を解く情報、…(e) 取引に関する基本的事実で、取引の一方の当事者が、他方の当事者が当該事実に関する誤解に基づいて取引に入ろうとしていることを知っており、かつ当事者の関係、商習慣もしくは他の客観的状況から他方の当事者が合理的に開示してくれるものと期待している場合の当該基本的事実」を説明義務の対象としている。

---

(162)　投資者が正しい理解をしている場合は自己決定権侵害とならないため、説明勧奨は不要となる。

(163)　Liability for Nondisclosure.

山田剛志助教授は、不法行為法リステイトメント 551 条 2 項（b）についての適用は、「わが国で問題となっている消極的義務に関する議論での銀行の役割は契約当事者ではないのでそのまま適用することはできない」として消極的ではあるが、他面、「契約締結に関与し、むしろ銀行員の存在が情報の信頼性を高めたものといえる。」とされる(164)。また、同リステイトメント 551 条 2 項（e）については、「銀行員が顧客が変額保険の商品性に対し誤解をしていると認識した場合には、商慣習等の客観的状況より顧客が銀行員に対してその誤解を指摘してくれるという合理的な期待をもつことは無理な解釈ではないだろう。」とされる。

松本恒雄教授は、「消極的説明義務」の本質を不作為の違法性論において論じられる「先行行為に基づく作為義務」の一種であるとし、自己の積極的行為(165)によって相手方を危難に陥れた者は、漫然とそれを傍観していると違法になる場合があるとする法的構成を採用する判決として⑫事件大阪地裁堺支部判決を支持される(166)。

４　医師の転医勧告義務

一方、不作為に関する違法性の問題については、医師の転医勧告義務にみられる結果回避義務若しくは期待権侵害に基づく信義則上の義務の観点からの説明アプローチも考えられる。

---

(164)　山田剛志「金融機関の説明義務」相沢幸悦編『金融機関の顧客保護』所収 105 頁以下、138 頁（東洋経済新報社 1998）は、このようにアメリカの不法行為リステイトメント 551 条 2 項を、日本の変額保険の事例に当て嵌めて検討される。

(165)　後藤巻則『消費者契約の法理論』145 頁（弘文堂 2002）は、銀行の積極的関与がある場合には、銀行に説明義務があるとして大阪地裁堺支部判決を支持される。更に、本件保険会社及び銀行が負う説明義務の内容は、単なる客観的な情報を提供する義務ではなく、元本割れについての具体的な危険を知らせる警告義務、ないしは専門家としての評価を示して顧客の態度を方向づける助言義務であると考えられるとする（後藤「フランス契約法における詐欺・錯誤と情報提供義務（1）」民商 102 巻 2 号 190 頁、同「契約の締結・履行と協力義務（2）」民商 106 巻 6 号 791 頁参照）。

(166)　松本恒雄「融資金の使途先に関する融資者の責任」自正 47 巻 10 号 27 頁、後藤・前掲注（165）121 頁。

精策捻転症に罹患した子が睾丸を喪失したことにつき、診察した内科医に泌尿器科専門医への転医勧告義務懈怠の過失があるとした名古屋地裁平成12年9月18日判決（判時1750号121頁）では、経過観察上の危険性に対する注意を十分に喚起するとともに、原告ら患者側に対して泌尿器科専門医への転医を勧告すべき注意義務があったと判示した上で、これを懈怠した医師に睾丸喪失による慰謝料等の損害賠償を命じている。また、肝硬変の患者が併発した食道静脈瘤破裂により死亡したケースで、医師に食道静脈瘤の発現の有無等を確認せず、説明や転医勧告を怠った過誤があるとした福岡地裁平成7年1月20日判決（判時1558号111頁）や、未熟児網膜症が発症する可能性を予見し、眼底検査を実施するか又は眼底検査を実施し得る適切な医療機関への転医の必要性を説明すべき義務があるとした高松地裁昭和55年3月27日判決（訟月26巻6号951頁）(167)など(168)もある。

もっとも、急性肺炎により死亡した患者の診療に関与した医師に対して、医療措置及び転医勧告上の過失がないとした東京高裁昭和56年11月25日判決（判タ459号119頁）などもある。しかし、同判決は転医勧告義務を否定するものではなく、むしろこれを前提とした上で、患者の性格などを勘案して右義務を尽くしたと判断したものと解される(169)。また、悪性骨腫瘍につ

---

(167)　同地判が説示する研鑽義務については、酒井･前掲注（118）（下）197頁。

(168)　未熟児網膜症過誤訴訟において、転医義務を肯定したものとして、岐阜地判昭49.3.25（判時738号39頁）、浦和地判昭52.3.31（判時846号24頁）、福岡地小倉支判昭53.10.3（判タ368号153頁）、神戸地判昭54.3.28（判時938号98頁）、大阪地判昭55.12.20（判タ429号72頁）などがある。転送義務を否定したものとして、静岡地判昭52.6.14（判時860号22頁）、浦和地判昭53.4.20（判タ364号151頁）、釧路地網走支判昭54.1.19（判時924号92頁）、名古屋高判昭54.9.21（判時942号21頁）、最三判昭57.3.30（判時1039号66頁）など。なお、転医勧告義務と転医義務の関係については、ほぼ同様の義務と捉える松江地判昭55.7.16（判時1004号106頁）と、異なる義務として理解する神戸地尼崎支判昭56.6.12（判時1013号96頁）、転医勧告義務を転送義務の先行義務とする浦和地判昭52.3.31（判タ351号120頁）、上記静岡地判52.6.14などがある。

(169)　原審東京地判昭56.2.24（判タ441号134頁）も、転医措置について証拠上その勧告を行っていることが認められるとして、医師に対して注意義務違反がなかったと判断を下している。

いての診断を誤り、患者に対し大病院への転医勧告をしなかった医師の損害賠償責任が否定された東京地裁昭和 56 年 10 月 27 日判決（判タ 460 号 148 頁）では、悪性骨腫瘍の発見をしなかった医師の過失があるとしても、発見後直ちに治療がなされたならば救命又は延命することができたかどうかが医学的に不明である以上、右過失と患者の死亡や死期が相当期間早められたこととの間の相当因果関係の存在について訴訟上の証明がないとされたのであって、悪性骨腫瘍の確定診断を下すに十分な人的物的設備を有しない医療機関の医師が患者について悪性骨腫瘍の疑いを抱いた場合には、人的物的設備の整った医療機関へ転院するよう患者に勧告すべき注意義務はあるとしている。

５　結果回避義務と期待権侵害に基づく信義則上の義務

前述の医師の転医勧告義務は、説明義務の一側面であると理解されている。この転医勧告義務については様々な説明が可能であろうが(170)、例えば、結果回避義務としての説明義務とも患者の期待権に基づく説明義務とも説明し得る(171)。

前者のように結果回避義務として捉えるとすれば、予見される疾患の発症、拡大を防止するための結果回避のための義務と説明することができる。かような義務は、結果の回避が可能であり、かつ回避行為を義務付けることが社会的に相当とされる場合にのみ認められると解される(172)。したがって、前述の消極的説明義務を医療過誤における転医勧告義務と同様の性質と捉えれば、かかる義務が認められるためには、前提として結果を回避する可能性が

---

(170)　説明義務の別の側面としては、手術等医療行為が身体の侵襲を伴うものである場合に、その承諾を得るため事前に患者に行う説明があろう。

(171)　山之内紀行「転医勧告義務」畔柳達雄=林豊『民事弁護と裁判実務⑥損害賠償Ⅱ医療事故･製造物責任』235 頁。

(172)　福富昌昭「受診勧告義務―未熟児網膜症裁判における争点をめぐって」『昭和 55 年行政関係判例解説』629 頁。その他、饗庭忠男「医療水準と説明･転送義務」判タ 415 号 54 頁、小林昭彦「医師の転医指示義務」『現代民事裁判の課題⑨〔医療過誤〕』318 頁（新日本法規出版 1991）参照。

なければならない。この点、税理士への説明の勧奨によって節税商品に係る課税上の取扱いについての説明が適切になされ、結果として自己決定権侵害を回避する可能性があるといえよう。

他方、転医勧告義務を患者が自己の欲する医療を選択する期待権に対する医師の配慮義務として捉えることもできる(173)。

最近では、拘置所で脳梗塞を発症した患者について、期待権侵害に基づく転医義務違反が認められた東京地裁平成 16 年 1 月 22 日判決(判例集未登載)(174)がある。判決では、東京拘置所の医療設備や看護態勢等について、脳卒中の治療についての知識が極めて不十分であったとか、血栓溶解療法を含む適切な治療を行える態勢にはなかった等と認定した上で、「被告によって、東京拘置所に所属する医師からしか医療提供を受けることができない環境に置かれているのであるから、被告…は、診療契約が締結されている場合に準じた治療義務（転医義務を含む）を条理上負うものというべきである。」と判示している。このような理論構成は米国不法行為法リステイトメント 551 条 2 項（e）と親和性を有すると思われる。

節税商品取引においても、販売者から税理士への説明者のシフトは投資者の期待権侵害を防止すると解することができるのではないだろうか。

第５節　税理士の説明義務

ここでは依頼者の自己決定権という観点から説明義務を捉え直してみたい。この点については、医事法学上のインフォームド・コンセントの考察が参考になると思われる。医師の責任論と比較して論じることとしよう(175)。

---

(173)　滝井繁男=藤井勲「医療水準論の現状とその批判」判タ 629 号 12 頁。

(174)　平成 13 年（ワ）第 22501 号民事第 30 部損害賠償請求事件。

(175)　インフォームド・コンセントと税理士の説明義務を比較して議論した論稿として、酒井・前掲注（44）税務弘報 54 巻 1 号 105 頁以下参照。

1　医療過誤訴訟と税理士過誤

（1）インフォームド･コンセント

諸外国では(176)、患者の同意なく、その身体に手術等を含む医学的侵襲を加えた場合には battery（暴行）という不法行為を犯したとして損害賠償責任が問われ、医学的侵襲について危険性などを含む十分な説明をしなかった場合には、医師が相当の注意義務があるにもかかわらず注意義務に反し、それが原因で損害を生じた過失（negligence）として賠償責任を問われることが多い(177)。このことから「自らの生命･身体に影響を与える医療行為に関する最終的判断は患者自身がおこなうべきだとする自己決定権の考え方に立脚」(178)するインフォームド･コンセントが必須であるとされており、我が国においても浸透してきている。

インフォームド･コンセントを争点とする事件は多数あるが、例えば、輸血を拒否するエホバの証人の信者に対する輸血が問題とされたケースにおいて、東京地裁平成 9 年 3 月 12 日判決（判タ 964 号 82 頁）(179)は、輸血が救命に必要とされる肝臓腫瘍摘出手術につき、輸血の拒否が宗教上心情に基づくものであったとしてもそれが公序良俗に反するなどとして、輸血

---

(176)　各国のインフォームド･コンセントについては、医事法学 8 号シンポジウム「インフォームド･コンセント《再論》」が参考になる。とりわけ、山下登「ドイツ」45 頁以下、丸山英二「アメリカ」11 頁以下、富田清美「カナダ」23 頁以下、宇都木伸「イギリス」32 頁以下参照。その他、山下登「ドイツの状況―判例の提示した法原則に対する法律家および医師の諸見解」同 16 号 49 頁以下も参照。

(177)　星野一正「患者の意思の忖度の限界」医事法学 12 号 23 頁以下。なお、星野教授は、終末期医療や臓器の提供や献体などの遺体の処分に関する自己決定権を尊重するための、リビング･ウィルやアドバンス･ディレクティブが軽んじられていることを問題視される（角膜及び腎臓の移植に関する法律 3 条あるいは医学及び歯学の教育のための献体に関する法律 3･4 条、東海大学病院安楽死事件横浜地判平 7.3.28（判時 1530 号 28 頁）参照)。

(178)　浦川道太郎「説明義務と医師の裁量」医事法学 8 号 81 頁。

(179)　判例評釈として、山田卓生「輸血拒否患者への無断輸血と不法行為責任」法教 202 号 122 頁以下、西野喜一「宗教的理由による輸血拒否と専断的輸血」判タ 955 号 97 頁以下参照。控訴審東京高判平 10.2.9（訟月 45 巻 5 号 821 頁)、上告審最三判平 12.2.29（訟月 47 巻 5 号 1108 頁)。

をした医師の説明義務違反の責任を否定した。しかし、その控訴審である東京高裁平成 10 年 2 月 9 日判決（判タ 965 号 83 頁）は、これを覆し、輸血が予想される手術に先立ち、輸血拒否の意思の具体的内容の確認と輸血の方針について説明する必要があるのにこれを怠ったとして、不法行為による慰謝料を肯定している(180)。

浦川道太郎教授は、自己決定権との関係でインフォームド・コンセントを説明される。すなわち、「医療行為に関して自己決定をするといっても、自分自身の健康情報を保有せず、医療の専門知識もない患者にとっては不可能であるため、患者は、専門知識を保有し、診察により健康情報を取得した医師より自己決定の資料たる情報の提供を受けねばならない必要性がでてくる。他方、これを医師の側から見ると、医師が医療行為を実施するときには、医療という目的があるにしても、患者の身体に物理的ないし化学的な侵襲を加えるわけであるから、患者の承諾を得る必要があり、承諾を得ないで治療行為をすれば、それは民事・刑事責任に問われる傷害行為になるといわざるをえない。そしてこの患者の承諾は、…患者の自己決定に基づいてなされるため、結局、医師は、承諾の前提として患者に説明をおこなって完全な意味での患者の自己決定を可能にし、また、促さねばならないことになる。」と説明される(181)。

（２）税理士の説明義務と依頼者の自己決定

税理士の説明義務に目を転じてみると、このような理解に立つインフォームド・コンセントと親和性を有する場面がある。

課税は財産権の侵害行為という性質をも有するから(182)、選択し得る課

(180)　最三判平 12.2.29（民集 54 巻 2 号 582 頁）。野口勇「専断的輸血訴訟における最高裁判決の意義」医事法学 16 号 142 頁以下参照。稲垣喬教授は、「診療の前提として輸血の必要な場合に対する説明をするのが相当であり、輸血をしない場合の危険性について示唆することは残されてよい」とされる（稲垣『医師責任訴訟の構造』51 頁（有斐閣 2002））。

(181)　浦川・前掲注（178）81 頁。

(182)　金子・前掲注（34）10 頁。

税上の取扱いが認められる際に選択によっては負担しなくてもよい部分について､財産の侵害を受ける積極的な理由はない｡そこで税理士としては、依頼者の承諾なくして財産権の侵害を受けずに済むような手続を採用しないことが許されるかという問題が惹起される。その際に、依頼者は一般には租税についての専門的知識を有していないため、税理士が依頼者の自己決定の資料たる情報を提供する必要が生じるのであり、かかる情報提供こそが税理士に要請される説明である。しかるに、依頼者が適正に自己決定を行うには税理士の説明が必要となるのであって、依頼者に対する説明がなく適正な自己決定に基づく選択によって、受けなくてもよい財産的侵害を受けるということを避ける必要が生じることになる。また、税理士が依頼者の承諾を得ずに手続の選択をしたことで、受けなくてもよかった財産的侵害を被ることとなったのであれば、損害賠償の問題が生じることにもなるのである。かかる依頼者の承諾は、依頼者の自己決定に基づいてなされるため、結局、税理士は、承諾の前提として依頼者に説明を行って完全な意味での依頼者の自己決定を可能とし、また、促さねばならないことになるという理解を導出することができよう。

２　自己決定権論と税理士の裁量

（１）依頼者の自己決定権行使

租税法律主義の下では、納税者の意思によって租税法の適用を左右することは許されず、租税は常に租税法の定めるところに従って、一律に、客観的かつ公正に課税される(183)。したがって、申告納税制度は自らが申告行為を行うことを前提とするが、このことは、通常、納税者の主体的な判断権の行使が行われるということを意味するわけではない（基本的に主体的判断権行使によって納税者各々の負担する税額が左右されるわけではない。）。そうであるとすれば、納税申告の場面で納税者の自己決定権が行使

(183)　札幌地判昭 50.6.24（訟月 21 巻 9 号 1955 頁）参照。

されているわけではないということになろう。

しかしながら、特例の選択適用が認められている場合の手続選択には自己決定権行使が介在するといえる。選択適用が認められる場合には、A の手段を採るか、B の手段を採るかは専ら納税者にその決定権が委ねられており、自己決定権の行使による判断が要求されるからである。

このように、基本的には財産権の侵害を受けないようにすべき義務（節税措置義務など）が税理士に措定される場合には、自己決定論との関係において、税理士に説明義務が課されると解することができよう。

（２）税理士の裁量との関係

判断の基礎を依頼者の自己決定に委ねるという考え方は、税理士の義務を軽減する方向に作用しそうである。しかしながら、節税措置義務を履行するために必要な依頼者の意思の確認が税理士に要請されるとすれば、税理士の義務を加重することにもなる。この点について、田中治教授は、近時の専門家責任論の特徴として、依頼者の自己決定権への配慮を指摘されておられる。同教授は、「自己決定論のもとでは、専門家は、依頼者に対して、提供するサービス内容の長短、利害得失などに関し十分な説明を行い、依頼者の同意を得ることが求められており、その結果、専門家の裁量の範囲や裁量のあり方は、相当の制約を課されるようになっている。」とした上で、自己決定権を強調することは、今のところ、専門家の責任を加重する結果をもたらすが、別の論理的な可能性として、自己決定権を強調することによって、専門家の責任の軽減を図ることの可能を示唆される(184)。

いくつかの選択肢がある場合にどの選択肢を採用するかの判断に当たっては、依頼者が今後どのような消費生活又は経済生活を営む予定かという

---

(184) 田中治「税理士の業務における不完全履行の責任」日税研論集 39 号『税理士の民事責任』106 頁。同教授は、「近時の専門家責任論は、一方では、専門家が、専門家として依頼された裁量を適正に行使しなかったことを問題とするとともに、他方では、その裁量が依頼者の自己決定権をないがしろにしたことを問題としているように思われる。このように、一般には、専門家の裁量行使の方法とその目的のいずれに関しても、専門家の責任が生じるというべきであろう。」とされる。

ことと切り離して考察し得ない事柄である。したがって、自己決定論は、納税者の自己決定に必要な情報を提供する税理士の義務の根拠として理解すべきではなかろうか。

３　自己決定権論的アプローチの射程

依頼者の自己決定権論が税理士の説明義務の根拠足り得るかという点については、「納税者は国家あるいは社会の構成員として国家等の維持、活動に必要な経費を負担するため、すなわち公的な目的のために適正な課税額につき納税の義務を負うのであるから、そこにおいて自己決定権があるとしても究極的には節税を選択するか否かという場面で現われるに過ぎない。」とする見解があるように(185)、自己決定論は、税理士の専門家責任論の中でもとりわけ節税措置義務の場面において問題とされることになると思われる(186)。

同じ専門家の説明義務であっても、自己決定権に派生根拠を有する医師における説明義務とは異質であるということも可能ではあるが(187)、税理士に課される義務が適正公平な課税の実現とともに、節税措置の要請という側面があることをも併せ考える必要があると思われる。

第６節　税理士の消極的説明義務と他の専門家に対する説明の勧奨

---

(185)　原山邦章ほか「税理士の説明責任」長野県弁護士会『説明責任―その理論と実務―』255 頁（ぎょうせい 2005)。その他、原山「総論」同書 74 頁。

(186)　自己決定権の問題と租税行政庁職員の情報提供との関係について考察した論稿として、酒井克彦「租税行政庁における情報提供と信義則―誤指導による納税者の自己決定権侵害と信義則の適用要件―」法学新法 111 号 9･10 号『貝塚啓明先生古希記念論集』251 頁以下、同「租税行政庁の誤指導と信義誠実の原則の適用（上）・（下）―納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して―」税経通信 60 巻 9 号 159 頁以下、同 60 巻 10 号 177 頁以下参照。

(187)　原山･前掲注（185）269 頁。

1　節税商品販売者と税理士の消極的説明義務

変額保険訴訟においては、変額保険の勧誘に関与する銀行が当該保険の説明を行うに当たって、専門的知識の欠如や保険業法に抵触する虞がある場合には、保険会社に説明を依頼すべき「消極的説明義務」があるとする下級審判決が散見される。前節では、かかる判決分析等を通じて、租税専門家である税理士に対して説明を依頼する「消極的説明義務」を販売者に認め得るとする立論を検討した。

消極的説明義務は、商品の勧誘者に特有の義務ではない。税理士が行う節税指導において、他の専門領域の説明が要請される場合に、当該他の専門領域の専門家に対して説明を依頼するといった場面も起こり得る。消極的説明義務が医師に要求される転医勧告義務と類似の法的性質を有するのであれば、専門家であることが、かかる義務の射程外にあるとはいえない。

ところで、消極的説明義務の程度や範囲は判然としない。そのことから、単に他の専門家の意見を聞くよう助言すれば、かかる義務の履行がなされたと解すべきなのか、それとも、実際に他の専門家において適切な説明がなされなければ、消極的説明義務は履行されたと解すべきでないのか、といった疑問が生じる。

ここでは、かような問題意識を出発点として、消極的説明義務の履行上の問題と複数業者による説明義務履行に対する解決策を模索することとする(188)。

2　税理士業務の範囲と節税商品の説明義務

（1）税理士業務の範囲と税理士事務の限界

税理士の業務は、税務代理、税務書類の作成、税務相談からなる（税理士2①)。税理士法2条2項にいう付随業務は、税理士の独占業務ではなく、他の専門家の独占業務とされている部分については、制限を受けることと

(188)　酒井・前掲注（158）165頁以下。

なる(189)。

例えば、公認会計士の「財務書類の監査又は証明」(公認会計士 2①) について、公認会計士法 47 条の 2 は「公認会計士又は監査法人でない者は、法律に定のある場合を除くの外、他人の求めに応じ報酬を得て第 2 条第 1 項に規定する業務を営んではならない。」と定めている。また、司法書士の「登記又は供託に関する手続について代理すること」(司法書士 2①一)、「裁判所、検察庁又は法務局若しくは地方法務局に提出する書類を作成すること」(司法書士 2①二) について、昭和 35 年 3 月に民事局民事甲 734 号回答として公表された見解によれば、正当な業務に付随する行為に関する先例として、経理士又は公認会計士が会社・法人設立の依頼を受けた場合、付随行為として登記申請書類を作成することができるが、税理士はこれについてはできないこととされている(190)。

では、節税商品に係る課税上の取扱いの説明に係る業際問題については、いかように解すべきであろうか。

(2) 税理士による節税商品の紹介

税理士業務との関係で税理士の責任が判断されることがあるが、節税商品として変額保険を紹介した税理士が責任を追及された事案として、2 つの裁判例が正反対の結論を出している。

節税商品として変額保険を紹介した税理士の責任を否定した事例として東京地裁平成 8 年 2 月 23 日判決 (判時 1576 号 63 頁 : ⑭事件) (191) がある。

東京地裁は、そもそも変額保険販売資格を有しない被告税理士事務員にとって、保険会社社員の原告らに対する説明が説明義務に違反するものか

---

(189) ここに規定する付随業務とは、「税理士業務のほか」「他人の求めに応じ、税理士業務に付随して」「事務を業として行うことができる」としており、「税理士の名称を用いて」行うことができる旨の規定である。このことから坂田・前掲注 (12) 57 頁は、税理士業務に付随しないコンサルタント業務等はこの規定でいう付随業務には含まれないとされる。

(190) 坂田・前掲注 (12) 58 頁。

(191) 酒井克彦「変額保険勧誘に係る税理士の助言と責任―東京地裁平成 8 年 2 月 23 日判決を素材として―」税務弘報 52 巻 14 号 65 頁以下参照。

否かを判断すること自体困難であると判断した。

他方、東京地裁平成 8 年 3 月 26 日判決（判時 1576 号 77 頁：⑮事件）[192]では、上記の判決の約 1 か月後にまったく逆の判断が示された。

裁判所は、「被告税理士は、依頼者 X の資産関係及び X の収入の内容を具体的に踏まえた相続税対策を施すことができたはずであるが、…税理士 Y の行った相続税対策としての本件変額保険の説明及び勧誘は、税理士が報酬請求をした事務内容であるにもかかわらず、依頼者である X の具体的な資産関係及び収入の内容を踏まえることのない不十分なものであって、X が相続税対策として変額保険に加入するかどうかを決する際に正しい判断材料を与えたとはいえない。」と指摘し、「右のような説明は、税理士がその職務として行った税務上の助言としては不十分なもので、税理士が顧客に対して負っている職務上の説明義務に違反するというべきであり、税理士 Y の行為は依頼者 X に対する不法行為に該当する。」と判断した。

このように⑭事件東京地裁判決では、税理士には変額保険の説明義務はないと判断しているのに対して[193]、⑮事件東京地裁判決では、税理士に係る変額保険の説明義務を肯定している[194]。

上記⑭事件と⑮事件では、税理士の業務内容をどう捉えるかによって、裁判所の判断が分かれたと解することもできそうである。

保険業法（旧募取法）では、生命保険募集人でない者は、保険契約の締結の媒介を行うことを禁止しており（保険 275、募取 9）[195]、これに違反

---

(192) 酒井･前掲注（40）73 頁以下参照。

(193) また、東京地判平 10.5.15（判時 1651 号 97 頁）は、変額保険の勧誘に際し、運用実績について不実説明をした生命保険の損害賠償責任を肯定し、相続税納税資金不足について税理士の責任を否定している。

(194) 東京地判平 11.3.30（税理士新聞 909 号 1 頁）は、報酬なしで変額保険を勧誘した税理士に対して、説明義務違反を理由に損害賠償責任を肯定している。

(195) 募取法 9 条は、「生命保険募集人でない者は、保険契約の締結の媒介を行うことができない」と、同法 22 条は、「9 条の規定に違反した者は、1 年以下の懲役又は 1 万円以下の罰金に処する」と規定していた。募取法は平成 8 年 4 月 1 日、保険業法により廃止されているが、保険業法 275 条には、生命保険募集人、保険仲立人等以外の者は保険募集を行ってはならないと規定し、同法 317 条の 2 には、275 条に違

した場合には懲役若しくは罰金に処すこととされている。「保険契約の締結の媒介」とは、「保険会社と顧客との間に立って、それらを当事者とする保険契約の締結の成立に尽力する行為」をいうとすれば(196)、単なる保険会社の紹介はここにいう「媒介」には含まれないと解されるが(197)、保険の勧誘となると「媒介」に当たる可能性もあり、税理士の保険勧誘には保険業法違反の虞がある。

このようなことから、⑭事件での裁判所は、変額保険の説明義務は保険業法により保険勧誘者に独占的な勧誘に付随する義務であるから、税理士がかかる保険勧誘を業として行う者でない限り、勧誘に付随する説明義務も生じないと解しているようである。税理士が行うべき説明義務の範囲については、税理士の業務内容の範囲から解決されるとするかような立場によれば、説明義務が尽くされないループホールも起こり得る。これに対して、⑮事件では、税理士の行い得ない行為であるかどうかについては言及せずに、「税理士が顧客に対して負っている職務上の説明義務」があるとしたと解することができる。

次にみるのは、司法書士と税理士との業際問題が引き起こした説明義務の新たな問題である。

（３）説明義務履行上の問題点

租税の専門家ではない司法書士の節税措置義務が争われた事件として東京地裁平成 10 年 3 月 25 日判決（判タ 1015 号 164 頁：⑯事件）(198)がある。

⑯事件東京地裁判決は、司法書士が遺産共有状態にある土地につき、分筆の上持分を相互に移転する旨の所有権移転登記手続を受任した際に、登記原因を共有物分割としないで交換したことにより登録免許税の負担が増大したとする損害賠償請求が棄却された事例である。そこでは、司法書士

反した者は 1 年以下の懲役若しくは 100 万円以下の罰金に処する旨を規定している。

(196)　保険研究会『コンメンタール保険業法』9 頁（財経詳報社 1996）。

(197)　東京高判平 7.10.25（判時 1579 号 86 頁）。

(198)　前田英子「判評」平成 12 年度主要民事判例解説（判タ臨時増刊 1065 号）104 頁。

は、委任者から依頼される登記手続に関する事実関係を調査する義務を有するとされているものの、登録免許税の負担が最小になるような登記原因を調査すべき義務があるとはいえないとしている。

この事件では、司法書士は課税上の扱いについては税理士に聞くようにという助言をし、他方、税理士は登記上の扱いについては司法書士に聞くようにという助言を行っている。専門家は自ら行うべき事務の範囲内での責任を果す必要があることから、自ら説明義務を履行し得ないような場合には、その専門領域の専門家に尋ねるように顧客に助言を行うことになろう。また、業法上の独占業務規定に説明義務の履行を阻む原因があるとすると、複数業者による説明義務の履行という新たな問題に対する取組みが要請されよう。かような判決を前提とすると、司法書士は司法書士の業務の範囲内での注意義務を負い(199)、他方税理士は税理士の業務の範囲内での注意義務を負うということになりそうである。

3　消極的説明義務とその限界

上記のような業務内容の制限の問題に対して、消極的説明義務は解決策を提示するであろうか。

（1）消極的説明義務―再考

先にみたとおり、⑬事件大阪地裁堺支部判決は、変額保険について積極的説明義務がない銀行も、顧客がその内容について誤解をしている場合には、誤解を解くための説明を自らがするか、若しくは保険会社にさせるという消極的説明義務があるとして、その義務違反による銀行の不法行為責任を構成する判断を下した。

松本恒雄教授は、消極的説明義務を不作為の違法性論によって説明され

---

(199)　司法書士の専門家責任について、東京高判昭 50.9.8（判タ 335 号 216 頁）、大阪地判昭 63.5.25（判タ 698 号 241 頁）、小野秀誠「司法書士の責任」川井健『専門家の責任』327 頁（日本評論社 1993）参照。

る(200)。

不法行為は、意思による支配が認められる場面では、作為に限らず、不作為によっても成立し得るとされていが(201)・(202)、一般民事法分野で不作為の違法性論が問題となることは比較的少ない。民事法分野では、個人の自由を尊重する法の建前から、前提となる作為義務がたやすくは肯認されず、因果関係が必ずしも明確でないばかりでなく、ある行為に伴う不作為に対しては、作為部分を捉えた過失という枠組みの中で法的評価がされる場合が多いことに、その原因があると説明されている(203)。しかしながら、危険な先行行為があるのを知りつつ、これを漫然と放置したというような例に見られるように、不作為による不法行為は、権利侵害の結果を回避するため何かまとまった行為をし始めるべき法律上の作為義務があるのに、これをしなかったという場合に問題となると解される(204)・(205)。

---

(200)　松本恒雄「融資金の使途先に関する融資者の責任」自正 47 巻 10 号 27 頁。更に、松本教授は、銀行が先行行為としての紹介･勧誘を行なっていない場合、例えば、顧客が資金を借り入れて変額保険投資によって運用することを決めた後に、取引銀行にやってきて融資を求める場合は、融資拒絶の理由として変額保険のリスクが高いことを指摘するのは銀行の自由であるが、通常は変額保険のリスクを指摘してあげるという「おせっかい義務」までは生じないであろうと指摘される。

(201)　加藤一郎『不法行為〔増補版〕』133 頁（有斐閣 1974)、同「債権〔10〕」中川善之助外『注釈民法〔19〕』35 頁（有斐閣 1965)、四宮和夫『事務管理・不当利得･不法行為（中)』292 頁（青林書院 1985)、前田達明『判例不法行為法』108 頁（青林書院新社 1978)。

(202)　国家賠償法の分野では、薬害訴訟等において公務員等の不作為による責任が論じられ（古崎慶長「公務員の不作為と国家賠償法 1 条の責任」民商 78 巻臨時増刊〔4〕207 頁、村重慶一「国家賠償訴訟」鈴木忠一=三ヶ月章監修『実務民事訴訟講座〔10〕』327 頁（日本評論社 1970))、最高裁の累積も見られる（土地区画整理事業に伴う建物の移転除却につき、最三判昭和 46.11.30（民集 25 巻 8 号 1389 頁)、ナイフの一時保管につき、最三判昭 57.1.19（民集 36 巻 1 号 19 頁)、大量投棄された砲弾類の回収につき、最二判昭 59.3.23（民集 38 巻 5 号 475 頁))。

(203)　判タ 640 号 101 頁「レール上の置石により生じた電車の脱線転覆事故について置石をした者との共同の認識ないし共謀のない者が事故回避措置をとらなかったことにつき過失責任を負う場合」事件解説。

(204)　幾代通『不法行為』20 頁（筑摩書房 1983)、我妻栄編『判例コンメンタールⅥ』161 頁（日本評論新社 1963)。

(205)　この作為義務は、近時は、違法性の要件であるとし、法令の規定に限らず、契約

（２）説明義務遮断論に対する反論

イ　投資顧問契約の不存在

変額保険の説明を銀行に課すことについては、銀行と顧客との間に投資顧問契約等の契約の不存在を理由として、銀行の説明義務を否定する論者の反論が予想される。これはすなわち、変額保険の説明義務が税理士に認められるかという局面でも同じ反論が起こり得る。しかしながら、例えば、銀行が購入代金を融資するという契約において、売買目的物に何らかの瑕疵があるか、あるいは目的物に関する売主の説明に何らかの問題がある場合に、銀行が購入者の誤解を解くための説明義務や売主に再度の説明を促す義務を負うか、という問題の判断において、投資顧問契約の存否に絶対的な基準を負う必要はないと考える。けだし、顧客に誤解が生じた場合の銀行の是正義務は、松本説にいう「先行行為に基づく作為義務」であり、銀行と顧客との間の投資顧問契約の存否にかかわらないと考えられるからである。

ロ　業法上の制限

ところで、保険業法は銀行の保険勧誘を禁じているが、このことは銀行の説明義務を不要ならしめる理由になり得るであろうか。思うに、銀行自身が変額保険の商品の仕組みやリスクについて顧客に誤解を生じさせるような利益保証や断定的判断の提供(206)等を行ったような場合には、松本説にいう先行行為に基づく作為義務として、信義則上、顧客に生じた誤解を解くべき義務が銀行に存することになるが、これは銀行に契約上の説明義務を課すものではない。また、銀行の説明･勧誘により、顧客が変額保険の内容について誤解をしているときは、⑬事件大阪地裁堺支部判決のとおり、誤解を解くための説明を自らするか、保険会社に

や慣習ないし条理などにその根拠を求めている（東京地判昭 48.8.29（いわゆる「拓忍会事件」、判時 717 号 29 頁）、鳩山秀夫『債権各論』852 頁（岩波書店 1930）、我妻･前掲注（204）111 頁、加藤･前掲注（201）133 頁、四宮･前掲注（201）292 頁、幾代･前掲注（204）19 頁）。

(206)　酒井･前掲注（91）税経通信 59 巻 4 号 193 頁以下参照。

636

正確な説明を促すべき消極的な説明義務が生ずると考えるが、これは変額保険の加入を必ずしも促すとはいえないものであるし、また、このような説明義務を銀行に課すことは顧客保護を目的とした保険業法の趣旨に反しないというべきであると考える。

このように説明義務遮断論に対して消極的説明義務は、反論の根拠となり得ると解されよう。

（３）消極的説明義務の不完全履行に係る問題

⑯事件東京地裁判決の事実認定を確認すると、「被告は、原告の申し出に対し、このメモに記載されたような登記原因はない旨述べた上で、登記原因にはいろいろあること、それによって登録免許税も違ってくることを説明したが、原告はその場では被告の説明を理解できず、被告に対し、登記原因について税理士と直接打ち合わせて欲しい旨依頼した…。原告は、その後、税理士に対し、被告との打ち合わせの結果を伝えたが、税理士は、登記原因に関する原告の話が理解できず、同原告に対し、基本的には登記の専門家である被告の助言に従う外はないであろうと述べた。」とされている。

このようなやりとりをみると、被告司法書士は原告に対して、登録免許税が異なってくることから税理士と打ち合わせをしてほしいと伝え、自らの説明できない節税に資する登記原因について租税の専門家である税理士への説明を受けるように助言したことをみれば、上記の消極的説明義務を問われることはなさそうである。

一方、税理士は、原告に対して、登記原因については、登記の専門家である司法書士に助言を受けるほかないと説明をしており、司法書士に説明を受けるよう勧奨している。ここでは、税理士は司法書士からの説明を受けるように指導しており、こちらも一見すると消極的説明義務を問われる所以はなさそうである。

消極的説明義務は、投資者への説明が専門家によってなされたときに初めて履行されたと解するべきかについては、議論の余地もあろうが、少な

くとも、単に他の専門領域の専門家のアドバイスを受けるよう助言したというだけでは未だかかる義務が履行されたと解すべきではなかろう。具体的な紹介の形をもって当該他の専門領域の専門家に具体的に説明を依頼することによって履行されたと解すべきではないかと思われるのである。

４　消極的説明義務の履行と実体法上のルール作り

他の専門領域の専門家のアドバイスを受けるようにという助言は、ともすると説明責任を当該他の専門家へ押し付けることにも繋がり、責任の所在が不明確になるという問題も提起し得る。つまり、消極的説明義務が他の専門家の意見を聞くようにとの助言のみで履行されたと解すれば、おおよそ容易に説明責任を免れることができるとする根拠となる可能性を秘めている。

しかしながら、紹介した専門家において実際に説明が行われたきに初めて、消極的説明義務が履行されたとまで厳格に解釈しないまでも、単に他の専門領域の専門家に聞くように助言したというだけでは、未だかかる義務は履行されていないと解すべきではなかろうか。したがって、例えば、目論見書に「税金に関する取扱いについては、税理士などの専門家にお尋ねください」と表記することが、消極的説明義務を履行していることになるのかという疑問に対しては、否定的に解さざるを得ないであろう。

これまでの検討からすれば、節税商品の販売に当たっては、税理士において、節税商品に係る課税上の取扱い等の明確な見解表明が示されるべきであると思われる。その見解表明は、いわば節税商品の品質保証ないし品質評価としての機能を有することになる。そして、かような見解表明については、実体法上の何等かのルール作りがなされてもよいのではないかと思われる。

638

第４章　税理士の責務と税理士制度を取り巻くインフラストラクチャー

序

税理士に寄せられる社会的な役割が大きくなればなるほど、税理士の責任は重いものとなろう。そして、このことは税理士の過誤の場面においても、訴訟等での税理士への責任追及が厳しくなることを意味する。
かような傾向は税理士に対する社会的期待の表れであるともいえるが、税理士に対する責任強化の方向性は、ともすると税理士の活動を萎縮させることにも繋がりかねない。具体的には、税理士が責任追及を恐れるがあまり明確な回答を避けたり、具体的な助言を行わないということが容易に想定される。それでは、税理士に対して寄せられた期待に応えられないことにもなろう。

そこで、税理士制度を取り巻くインフラ整備の重要性が改めて問われることになると思われる。本章では、かような認識を前提として、(1) 税務当局への調査照会義務と文書回答手続の問題や、(2) 税理士の自己研鑽義務と研修制度の問題について検討を加えることとしたい。そして、最後に、残された問題として (3) 税理士職業賠償責任保険への強制加入の問題にも若干の言及を行うこととする。

第１節　インフラストラクチャー整備の必要性

税理士の責任を強化する方向性は、ともすると税理士を萎縮させ、いたずらに税理士の裁量権を限定する考え方を拡大させることにもなりかねない。税理士の責任を明確にしつつ、税理士活動の萎縮を避けるためには、インフラストラクチャーを整備充実することが考えられる。一例として、税理士職業賠償保険の強制加入制度の導入や文書回答手続の拡充、職業団体における研修の充実を挙げることができる。

第２節　文書回答手続の充実

１　税理士の調査義務と注意義務

これまで、国税庁が実施する事前照会に対する文書回答手続は税理士業を圧迫する虞を強調するがあまり、税理士活動に有害なものという位置付けで議論されてきた嫌いがある。しかしながら、税理士が爾後の責任追及をおそれて明確な回答を避けるような事態が想定される現下において、文書回答手続は税理士に課される民事上の調査義務や説明義務を履行する際の重要なツールとなり得ると考えられる。かような見地からすれば、文書回答手続の充実は税理士の活動フィールドにおける重要なインフラ整備を意味すると考えられる。

税理士には、受任した事務を遂行するため、必要な調査や確認を行うことが要求されている。税理士が行うべき調査や確認については、税理士が顧客と締結した委嘱契約の内容に拠るところが大きいと思われるが、租税専門家としての税理士に課される調査義務の程度や範囲は必ずしも判然としない。

顧客が所有不動産の買換えを検討した上で税理士に節税指導及び納税申告手続を依頼したものの、税理士から適切な教示がなく、買換えの特例を適用した申告を行ったところ、既に過去の譲渡の際に当該特例の適用を受けていることを理由に否認され、過大な納税義務が生じたとして、顧客が税理士に対して、債務不履行による損害賠償を請求した事件において、京都地裁平成7年4月28日判決（税理士界1094号13頁：⑰事件）[(207)]は、買換えの特例が過去において適用されているかどうかについては、税理士が税務署に赴いて調査確認を行う義務があるとし、税理士の責任を肯定した。

⑰事件京都地裁判決は、「税理士は、税務に関する専門家として、依頼者の信頼に答え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図るために、誠実に職務を行う義務があり（税理士法1条参照）、指導、助言及び税

---

(207)　同事件を素材に税理士の調査義務を論じた酒井・前掲注（63）97頁以下参照。

務申告代行にともなう税務書類作成の際には、十分に依頼者である納税者の経済活動を把握して、納税者の税務申告が適切に行われ、納税者の財産権等の利益が害されないように配慮し、その事務を遂行しなければならない。」とした上で、「税理士が、依頼者の税務書類の作成過程において、依頼者から事情を聴取する際には、特に問題となりそうな点に言及し、事実関係の把握に努め、依頼者の説明だけでは十分に事実関係を把握できない場合は、課税庁で当該疑問点を指摘し、調査を尽くさなければならない。」と判示した。更に、「税理士は、依頼者からの事情聴取で生じた疑問点については、課税庁に出向いて、過年度の申告書類の閲覧を求め、右の理由により、税務職員に閲覧を拒否されたならば、少なくとも、疑問点を特定して質問をし、回答を求めなければならない。」として、税務署への税理士の調査義務を肯認した。

そもそも、「譲渡所得を申告する際に注意を払うべき点は、買換え特例の適用の可否であること、譲渡物件の取得価額を検討する際に注意を払うべき点は、譲渡物件の取得の経緯、過去に買換え特例の対象になったか否かであること」であるから、「買換え特例の対象になっていたか、特に調査しないで確定申告書を作成した」税理士は、善管注意義務違背があると判断されたのである(208)。

---

(208) 大阪高判平 8.11.29 は、Y の本人尋問の結果から、「X と初めて会って間もなくの頃、以前に不動産を譲渡したことがあるかどうかを Y が X に尋ねたところ、譲渡したことはないとの返事であり、また、不動産の譲渡関係の資料もないということであったので、X としては、買換え特例の適用を受けたことはないものと判断し、それ以上に調査しようとしなかったことが認められるとともに、丙物件が既に買換え特例の適用を受けていたことを窺わせるような事情が存在したことを認めるに足りる証拠はなく…、また、課税庁に出向いて X の過去の申告歴を調査するなどして右建物について既に買換え特例の適用を受けていたかどうかを確認することを必要とするような状況が存在したことを認めるに足りる証拠も存在しないのである。」として、「Y に委任の本旨に従い善良な管理者の注意をもって委任事務を処理すべき義務の違反があったものということはできず、したがって、Y に委任契約に基づく債務の不履行責任があるということはできない。」と判示した。同判決を素材として調査義務を検討した論稿として、酒井・前掲注（63）65 頁以下のほか、山田俊一「税務相談と申告に必要な情報の確認義務と専門家責任」税研 106 号 222 頁以下。

２　税理士の調査義務

（１）税理士の善管注意義務と調査義務

顧客との委任契約に基づく受任者である税理士は、委任の本旨に従って、「善良なる管理者の注意」をもって委任事務を処理しなければならないのはいうまでもないが（民644）、更に税理士には高度の注意義務が要求されている(209)。調査義務はこの高度の注意義務を担保するためのものであり、調査義務とは、税理士の高度の注意義務をどのようにみるかに拠っていると解されよう。この高度の注意義務の意味について鎌田薫教授は、「専門家が高度に専門的な知識と技能を有することを信頼して自己の事務の処理を委ねるのであり、そうであるが故に、法律がそうした信頼を受けるのに足る知識と技能を有する者に一定の資格と職務上の独占権とを与えているのであるから、専門家は、そうした信頼に応えるのにふさわしい高度の注意義務を負い、場合によっては信頼者の第一次的な意思を超え、あるいはこれに反する調査や助言を行なう義務を負うことがある。」とされる(210)。

なお、ドイツにおいては、税理士は新規又は改正された法規範を調査しなければならないとする連邦通常裁判所決定、ツェレ上級地方裁判所決定

---

(209)　首藤重幸「税理士の責任」日税研究論集24号127頁（日本税務研究センター1993）は「税理士に要求される善管注意義務の程度については、一方で、税理士資格獲得に厳格な試験や実務経験を要求することにより成立する税理士の専門能力に対する納税者の高い信頼、他方で、国家運営の基礎たる租税徴収に深く関わる税務代理等の業務の独占ということ等からして、税理士は自己が受任した税理士業務については、当該受任事務に係る課税要件事実の認定（所得の帰属者・帰属年度・相続財産か否か等を含む）、税法の解釈・適用、申告期限または不服申立期限までの税務申告書の作成・提出に至るまで、税法の専門家としての高度な注意義務が要求されることになる。」と指摘される。

(210)　鎌田薫「専門家の民事責任」別冊NBL28巻71頁。また、同教授は、「専門家の民事責任を通常人の民事責任と区別して論ずることの意味は、専門家は一般人よりも高度な知識と技能を有し、公正かつ誠実に職務を執行すべきものとされているが故に、依頼者からの明示的な指図がなかったとしても、依頼者および第三者の利益を保護するために、専門的な立場から、通常人以上に慎重な配慮をもって、必要な範囲での調査・確認をし、依頼者に適切な説明・助言を与える義務を負う点にある」とされる（同73頁）。

642

がある(211)。

他方、⑰事件の控訴審大阪高裁平成8年11月29日判決（税理士界1109号6頁）は、結論において税理士の債務不履行責任を認めなかった。しかし、それは、税理士が顧客から当該不動産を譲渡したことはないと聞いていたからそのような調査を必要としなかったと判断しているだけであって、税理士にかかる調査義務がないという判断を下しているわけではない。むしろ、本事件における司法判断は一貫して税理士の税務署への調査義務を肯定していると解してよいであろう。

かような税務署への調査義務を争点とする裁判例は、⑰事件以外にも散見される。

（２）　依頼者の回答を前提とした税理士の判断とその責任

市街地区域にある土地を市街化調整区域内にあるとして誤って過少申告をした税理士の損害賠償責任が肯定された大阪高裁平成8年3月15日判決（判時1579号92頁：⑱事件）(212)が参考となろう。同高裁は、「相続税の申告にあたっては、相続財産である土地が市街化区域内にあるか市街化調整区域内にあるかによって課税価格が大きく異なってくるのであるから、相続税の税務書類の作成や税務申告の代行の委任を受けた税理士としては、相続財産である土地がそのいずれの区域内にあるのかを正確に調査確認すべき」であると判示した。また、「柏原市役所の都市計画課で一通700円で販売されている柏原都市計画図を見るか、所轄の税務署で尋ねることにより、その点についての調査、確認はきわめて容易であったことが認められる。」とし、「ところが、被控訴人が、そのような調査、確認をしないまま、本件土地が市街化調整区域内にあるものとして過少な申告をしたことは被告の明らかに争わないところであるから、被控訴人がその受任義務を処理するについて、専門家たる受任者としての注意義務の懈怠があったことは

(211)　vgl. BGH. v. 30. 6. 1971, Ⅳ ZB 41/71, NJW 1971, 1704; v. 7. 3. 1978, Ⅵ ZB 18/77, NJW 1978, 1486; vgl. Auch OLG Celle, VersR 2001, 1437, 1438.

(212)　原審は、大阪地判平7.1.24（判例集未登載）。

これを否定することができないというべきである。」としている。

ここでは、税理士は、依頼者の母に本件土地が市街化調整区域内にあるかどうかの点について調査を指示し、市街化調整区域内にあるとの報告、説明を受けたので、これを信じて本件申告をしたものであって、注意義務に懈怠はないという主張を行っている。しかしながら裁判所は、①相続財産である土地が市街化区域内にあるのか市街化調整区域内にあるのかによって課税価格が大きく異なること、②調査、確認がきわめて容易なことから、税理士がそのような調査、確認をしないまま、本件土地が市街化調整区域内にあるとして過少な申告をしたことは、その受任事務を処理する専門家として注意義務を尽くしていないと判断したのである。

かような判断を前提とすると、「依頼者に調査を指示し報告を受けていたとしても、税理士の調査義務や責任が免責されるものではなく、このような課税価格に影響の大きな事項については、税理士が自分で念を入れて調査・確認すべき義務のあることを示しているものである。税理士のケアレスミスといわれて止むを得ない。」という山田二郎教授の見解にも繋がる(213)。

ところで、このような厳しい判断の一方で、過去に譲渡していないという顧客の回答を鵜呑みにして特例の適用を受けられなかった⑰事件大阪高裁判決では、税理士の責任が問われておらず、一見すると下級審の判断と必ずしも整合的であるとはいえないとも思われる。

もっとも、不動産を譲渡したかどうかというのは、専ら顧客本人の行為であるから、直接当人に確認することがすなわち、調査義務の履行になるとも考えられる(214)。「申告歴」についての調査とは、譲渡があったことを前提としてどのような確定申告書を提出したかということを確認することであるから、譲渡がなければ「申告歴」の確認義務は生じないはずである。

---

(213) 山田二郎『税理士業務の民事責任とその対策』185 頁（東林出版社 1997)。

(214) もっとも、この場合にも依頼者が協力をしないという問題が惹起されるケースも想定される。この点については取り上げないが、差し当たり、酒井克彦「依頼者の協力義務と税理士の責任―東京地裁平成 13 年 10 月 30 日判決を素材として―」税務弘報 53 巻 13 号 147 頁以下参照。

644

それに対して、⑱事件大阪高裁判決は、対象となる土地が市街化区域内にあるか市街化調整区域内にあるかということは、顧客本人の行為ではないから、顧客も調査せずには知り得ない事項である。更に、通常、税理士は、役所での確認方法などについても知識を有しており、特にこの区域の違いが課税上の取扱いに重要な影響を及ぼすことを十分承知しているのであるから、課税上の取扱いに係る知識を有しない顧客に調査を任せたままとすることは、注意義務の履行を懈怠しているとの責めも免れ得ないのではないだろうか。

これに加えて、裁判所の判断では、税理士が簡単に調査し得る事柄かどうかという点も十分に意識されているため、次にこの点について検討を加えることとする。

３　税務署への調査義務の類型

（１）調査義務の類型―調査困難性と責任の態様

税理士に課される調査義務のうち税務当局に対して行うものは、概ね 2 つの類型に分類することができる。すなわち、まず、税務署への申告事績や過去の申告内容確認のための調査義務（以下「事実確認義務」という。）と、税理士が採用しようとする見解についての税務当局の見解を打診したり、租税行政当局や立法当局の動向を確認するための調査義務（以下「調査照会義務」という。）である。

事実確認義務には、⑰事件大阪高裁判決にいう依頼者の申告事績の調査や、⑱事件大阪高裁判決の市街化区域の調査などにみられるような事実の確認に係る調査を指し、後者の調査照会義務とは、後述する大阪高裁平成 10 年 3 月 13 日判決（⑲事件）に見られる税務当局の見解の照会などがこれに当たる。

ドイツでは、最近、日刊紙や専門紙において税制改正に関する提案がなされていることについて報道された場合に、その改正の実現により、「事情によっては依頼者が追求する目的が達成されないかもしくは損なわれる場

合には、税理士は通常入手可能な情報源からその種の考察の詳細な内容および手続き状況について情報を得る義務を負うことがある」とする判断が下されているが（連邦通常裁判所 2004 年 7 月 15 日判決）(215)、かように課税当局や立法当局の動向を確認することもかかる調査照会義務の一類型として位置付けられよう。

事実確認義務は、税務当局における手続え整っていれば、比較的容易にこれを確認することができると解されるものの、調査照会義務については、手続的な整備が担保されているかという問題のほかに、知りたい事項に係る税務当局の見解をどのように引き出し、如何に評価するかという問題もある。

そもそも税理士に要求される注意義務の範囲は、税理士と顧客との間の委任契約の内容にも影響を受けることとなろうが、税理士が行うべき処理として、どこまでの水準が要求されるかはかかる確認手続の実効可能性との関係をも考慮しなければならないであろう。すなわち、税理士の業さ義務を検討するに際して、税務当局がこれらの確認や質問に対して応答する制度や慣行があるのかどうかという問題も実際上看過し得ない。そうであるからこそ、⑱事件大阪高裁判決は「調査、確認はきわめて容易であった」という点に言及しているのではないかと思われるのである。

そこで、これらの調査手続の実効可能性と調査義務との関係についても触れておく必要があろう。

（２）調査照会義務に係る調査手続の実効可能性

大阪高裁平成 10 年 3 月 13 日判決（判時 1654 号 54 頁：⑲事件）(216)において、第一審原告は、税理士は確定申告に先立ち、税務当局に税務処理の意向を打診して、確定申告を受け入れて貰えるかどうかについて検討す

---

(215)　酒井･前掲注（51）155 頁以下参照。

(216)　酒井克彦「通達に反する税理士の助言と説明義務―大阪高裁平成 10 年 3 月 13 日判決を素材として―」税務弘報 52 巻 10 号 90 頁参照。原審は、大阪地判平 9.5.20（判時 1633 号 113 頁）。

る義務を負っていると主張する。大阪高裁は、かかる主張に対して、「税理士は、税務に関する専門家であるから、一般的には、専門家としての知識経験によって、税務に関する法令に従って事務を処理すれば足り、確定申告をするに先立ち、いちいち税務当局に対し、税務処理の意向を打診すべき義務を負っているとはいえない。」と説示した。

しかしながら、かような説示の上で、「一審被告は、…基本通達に反することを知っていたが、…これを指導、助言したというのであるから、このような処理が税務当局によって是認されるかどうかは依頼者にとって重要なことであり、その見通しをたてるためには、事前に税務当局の意向を打診することが必要であったと解すべきである。」と判示している。

判決が示すところは、原則的には、「いちいち税務当局に対し、税務処理の意向を打診すべき義務を負っているとはいえない。」としつつも、税理士が独自の判断によって税務当局が示した通達と異なる処理を採用するような場合には、事前照会を行うことが要求されると判断したと解すべきであろう。

調査照会義務に係る調査手段として、国税庁の実施する文書回答手続の利用が考えられる。ただし、文書回答手続は、納税者サービスという性質を帯びた事実植えの行為であるため、税務当局に回答義務が課されているわけではない。そこで、照会者の手続的権利として法的に保障されていない調査手続であっても、税理士の調査義務懈怠が問われるのかという問題が惹起されるのである。

（３）事実確認義務に係る調査手続の実効可能性

⑰事件第一審京都地裁判決において、税理士Ｙは、「課税庁は、納税者本人及び同人から委任された税理士に対して、過去の申告書を閲覧、提示することを、事実上、拒否しており、税理士Ｙが、課税庁に依頼者Ｘの過去の申告書の閲覧、謄写を求めなかったとしても職務上の怠惰はない。」と主張した。

実際に税務署に申告事績を確認する方法としては、税務署窓口での閲覧

や個人情報保護法に基づく開示請求などが考えられるが、開示請求は、目的も異なり、具体的な譲渡所得に係る申告内容等の情報を得るには適当ではない。

同京都地裁判決は、「秘密事項等が書き込まれて、課税職員の守秘義務に抵触する場合を除き課税庁は税理士に対しその依頼者についての過年度の申告書類の閲覧を許している」とする大阪国税局の回答書が前提とされているとされているようである(217)。この点について、田中治教授は、制度的に申告書の閲覧制度が設けられているわけではないとした上で、「申告書閲覧に関し、租税の実務において税務情報がどの程度開示されているかを考察し、そのうえで税理士の責任の範囲を具体的に確定するという作業をしていない。同判決は、結果的には、税務情報の公開が十分とはいえない現状を直視することなく、税理士法の理念、理想を根拠として、税理士に対する過剰な責任を負わせたものというべきであろう。」と指摘されている(218)。

税理士の行う調査に必要な手続的権利が法的に保障されているとはいえないとしても、事実上税理士が調査を行い得る限り、税理士の責任が問われることも十分にあり得るのであって、⑰事件大阪高裁判決も制度上の手続か事実上の手続かは税理士の民事責任の判定においては、特段影響を及ぼさないとする考え方に立っているようのである。

4　文書回答手続の整備と税理士による照会の将来的な意義

これまで税務当局の見解を確認する方法としては、税務署窓口における納税相談、税務相談室における相談、国税庁ホームページのタックス・アンサー(219)などのほか、情報公開請求によって税務当局の見解を知る方法が主流

(217)　全国婦人税理士連盟税理士職責特別委員会『税理士損害賠償請求訴訟判例紹介』34 頁（全国婦人税理士連盟税理士職責特別委員会 1996)。

(218)　田中治「税理士の業務における不完全履行の責任」日税研論集 39『税理士の民事責任』121 頁、114 頁（日本税務研究センター1998)。

(219)　http://www.taxanswer.nta.go.jp/

であった。近時はこれらに加えて、国税庁の実施する文書回答手続の利用が考えられる(220)。

現在、文書回答手続は法定されてはいないものの、その整備が図られ、ホームページなどを通して公開されている(221)。⑰事件大阪高裁判決は、納税者の手続的権利であるかどうかは税理士の責任論に影響を及ぼさないとする立場を採っており、さすれば、文書回答手続の整備は、税理士の調査確認に係る責任論に何らかの影響を及ぼす可能性があることも指摘し得えよう。

また、このことは、税務当局にとっても将来的に重要な意義を有することになると思われる。仮に税理士による節税商品の説明が何らかの形でルール化された場合、税理士が税務当局に対して節税商品に係る課税上の取扱いを確認し(222)、これを明示することが定着すると(223)、税務当局は税理士の見解を通じてかかる商品に対する一定の見解表明を行うことができるかも知れない。議論はあるとしても、そこでは、いわば節税商品に対する適格性評価（お墨付き）の付与が実質的に行われるという意味をも包摂すると思われる。

当然のコロラリーとして節税商品取引における予測可能性は高まろう。

実効性の程度如何に拘わってくるとは思われるが、かかる手続の充実によっては、米国 IRS が実施しているタックス・シェルター事前登録制度(224)と実

---

(220) 酒井・前掲注（133）同「節税商品取引における投資者保護と税理士の役割」第 26 回日税研究賞入選論文集所収（日本税務研究センター2003)、上斗米明「文書回答手続の見直しについて―グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて―」税研 19 巻 6 号参照。

(221) http://www.nta.go.jp/category/tutatu/bunsyo/01/01.htm

(222) もっとも、現在の文書回答手続では、節税商品の課税上の取扱いについての照会は対象とされていないと解されるのではなかろうか（酒井・前掲注（133))。

(223) A “tax shelter opinion” is advice by a practitioner concerning the Federal tax aspects of a tax shelter either appearing or referred to in the offering materials or used or referred to in connection with sales promotion efforts （regardless of whether a separate opinion letter is issued or if the practitioner’s name is used）. *BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS* Scheduled for a Public Hearing Before the SENATE COMMITTEE ON FINANCE on March 21, 2002 Prepared by the Staff of the JOINT COMMITTEE ON TAXATION

(224) Circular No.230.

質的に類似の機能を期待することもあながち誤った観測とはいえないのではないかと考える。

第３節　税理士の研鑽義務と研修制度

１　税理士の研鑽義務

税理士が社会的使命を自覚し、責任をもって活動するために、税理士の保持すべき専門的知識は確固たるものでなければならない。

税理士には、租税の専門家として高度な注意義務が課されており、その注意義務を果たすためには、租税法などに精通すべく研鑽を積むことが要請される。また、一方で税理士は公共的使命を果たすことが社会的に要請されているから、それに応えるためにも、日頃からの研鑽は必須である。

節税過誤訴訟である神戸地裁平成５年 11 月 24 日判決（⑦事件）(225)では、税理士に「租税に関する法令に精通すべき職務上の義務」があることを前提として税理士の損害賠償責任が認められている。

すなわち、神戸地裁は、「依頼者 X が税理士 Y に希望していたように、本件不動産の売買差益と本件欠損金の相殺勘定による法人税等の節税という目的を実現するためには、昭和 62 年度において買換特例の適用を受けて右差益を

(225)　酒井･前掲注（50）90 頁以下。原告 X 会社（代表者 A）と B 会社（代表者 A）は、昭和 59 年 11 月に、Y 税理士との間で、税務顧問契約を締結し、税務代理、記帳代行等を委託した。A は、両会社を解散するについて、X のＢに対する貸金債権を貸倒損失として損失処理し、これと X 所有の不動産の譲渡益とを相殺して、より有利な残余財産の分配を受けたいとして、Y に相談をした。Y は、「昭和 62 年度に X を解散した場合には、その解散確定申告において、本件欠損金（筆者注：昭和 61 年年度の損益計算書上の当期損失欠損金から法人税法上損金に算入できない租税公課を差引いた欠損金額）を損金算入し利益控除に利用できることとなったから、買換資産の買収を中止し、直ちに X を解散してもよい。」というような誤った指導を行った。A はその助言に従って X を解散し、清算手続きを行った。

Ｘは、昭和 63 年から３年間、欠損金の繰り越しが翌年１年間はできないという旧租税特別措置法 66 条の 14 の規定により損金算入が認められず、本来は可能であるはずの節税ができなかったのは、Y の委任契約上の債務不履行によるとして、Ｙに対して損害賠償を求めた。

650

昭和 63 年度まで繰延べ、かつ同年度確定申告において右売買差益（益金）から昭和 61 年度欠損金（損金）を控除しなければならなかった」とした上で、「Y の職歴および税理士としての資格･経験等に鑑みると、Y には、前記法人税法及び租税特別措置法の各規定の法意を十分理解しておくべき職務上の義務があったというべきである。」と判示した。

そして、かかる義務を前提として、「Y としては、税務相談を内容とする本件契約甲（委任契約）に基づき、X に対し、…判示のような適正な税務処理上の教示をし、かつそれに適合する税務の代理及び代行をして税務相談の目的を達成すべき債務を負担していたといわなければならない。」とする。

しかしながら、この判示にいう「職務上の義務」が何を指しているのかについては、判然としない。更に、同判決は、税理士には、法令に精通するための義務（以下「研鑽義務」という。）が法的義務として課されているのか、あるとすれば、その根拠は奈辺にあるのか、といった疑問をも惹起させる。

２　注意義務の水準維持のための研鑽義務

（１）医師の研鑽義務

⑦事件神戸地裁判決では、未だ研鑽を税理士一般に課される義務として直截に判示しているわけではないことに気付く。むしろ、税理士 Y の職歴や税理士としての経験からすれば高度の注意義務が期待されているとして、かかる「職務上の義務」を高度の注意義務の水準維持のための義務と位置付けているともいえそうである。

このような考え方は、医師の研鑽義務を巡る裁判例でもみて取ることができる。最高裁昭和 63 年 1 月 19 日第三小法廷判決（判時 1265 号 75 頁）では、未熟児網膜症に対する治療法として光凝固法を実施することが未だ臨床医学の実践における医療水準にまで達していないとした福岡高裁昭和 57 年 6 月 21 日判決（判タ 479 号 172 頁）(226)を正当としたが、伊藤裁判官

(226)　第一審は福岡地小倉支判昭 53.10.3（判タ 368 号 153 頁）。

は次のような補足意見を提出した。すなわち同裁判官は、「医療水準は、医師の注意義務の基準となるものであるから、平均的医師が現に行っている医療慣行とでもいうべきものとは異なるものであり、専門家としての相応の能力を備えた医師が研さん義務を尽くし…た場合に達せられるあるべき水準として考えられなければならない。そして、このような医療水準は、特定の疾病に対する診療に当たった医師の注意義務の基準とされるものである」として、医師が研鑽義務を尽くした場合に達せられる水準が医師の注意義務の水準であると指摘する。

伊藤裁判官の補足意見では、医師の研鑽義務の履行を注意義務の水準判断の基礎としてみており、医師の注意義務の水準として要請される一定の専門的知識を前提として、専門家責任を捉えていると思われる(227)・(228)。

それでは、どの程度の注意義務が専門家に要請されるのであろうか。

（２）注意義務の水準

医師の注意義務について、最高裁平成 8 年 1 月 23 日第三小法廷判決（民集 50 巻 1 号 1 頁）は、「医療水準は、医師の注意義務の基準（規範）となるものであるから、平均的医師が現に行っている医療慣行とは必ずしも一致するものではなく、医師が医療慣行に従った医療行為を行ったからといって、医療水準に従った注意義務を尽くしたと直ちにいうことはできない。」として、麻薬剤の能書に 2 分間隔で血圧を測定すべきであると記載されているにもかかわらず、一般開業医の常識とされていた 5 分間隔で血圧を測定したことに医師の過失が推定されるとした。

このように、専門家の注意義務の水準とは、平均的な専門家の行う水準

---

(227)　酒井･前掲注（118）（下）197 頁以下。

(228)　なお、歯科医師の投与した鎮痛抗炎症剤ロキソニンによりアスピリン喘息患者が窒息死した医療過誤訴訟である福岡地判平 6.12.26（判時 1552 号 99 頁）は、「医師としては、その業務の特殊性からして、まず、予め当該薬剤に関する知識を当時の最先端に及ぶ範囲のものまで、薬剤に添付されている使用説明書にとどまらず他の医学文献等あらゆる手段を駆使して修得しておかなければならないといういわゆる研鑽義務を負っていることはいうまでもない」と判示しているが、結論において医師の注意義務の水準が問題とされていると解される。

ではないとされており、税理士の注意義務の水準についても、平均的な税理士が現に行っている業務水準ではなく、租税の専門家が保持すべき水準であると考えるべきであろう(229)。

（３）専門家に課される研鑽義務と税理士に課される研鑽義務

先に述べたように本件では、「法令に精通すべき職務上の義務」としているだけであって、この点を更に強調すれば、法令に精通さえしていれば研鑽は必要がないということにも繋がり得るのではないだろうか。そうであれば、税理士としては、結果として要請される高度の注意義務の水準をもって事務に当たればいいはずであるから、仮にその水準に達している者が研鑽を必要とせずに当該水準を維持している限り、何ら研鑽の必要はないといっても間違いではなさそうである。かように考えれば、注意義務の水準の観点からは、専門家であるが故に直截に研鑽義務が課されると解すべきではないのかもしれない。

⑦事件神戸地裁の判示も、すべからくすべての税理士に注意義務の水準維持のための研鑽義務といった行為義務が措定されるとするのではなく、要請される水準を維持できない者に、研鑽義務が肯定されるという考え方を基礎にしていると推察し得るのである。

さりとて、複雑な経済社会の進展の下において、研鑽なくして高度の注意義務の水準を維持することができる者がどの程度いるのかという点から考えると、税理士にも医師の研鑽義務とほぼ同様の義務があるとする立論

---

(229)　ところで、「注意義務の存在は、もともと法的判断によって決定されるべき事項であって…慣行…の故に直ちに注意義務が否定されるべきいわれはない」とした最一判昭 36.2.16（民集 15 巻 2 号 244 頁）は、「人の生命及び健康を管理すべき業務に従事する者は、その業務の性質に照らし、実験上必要とされる最善の注意義務を要求される」と説示する。このように、要請される注意義務の水準の差異を考えると、患者の生命を預かる医師に要請される注意義務の水準論を税理士の注意義務のそれに直接当てはめて考えることができるとは思えないものの、専門家に要請される注意義務の水準維持のための研鑽義務という点では、医師であっても他の専門家であってもその意味するところは同様であるともいい得るのではないだろうか（酒井･前掲注（118）（下）198 頁）。伊藤義一『税理士の民事責任とその対応策』340 頁（新日本法規出版 1999）。

も成り立ち得る(230)。租税専門家として高度の注意義務の水準が要請されていることを前提とすれば、その水準を維持するための研鑽が要請されることに異論を差し挟む向きはなかろう(231)。

３　税理士の使命論から導出される研鑽義務

上記のような租税専門家に要求される注意義務の水準維持のための研鑽義務のほか、専門家である税理士としての社会的要請に応じるための研鑽義務が考えられる。

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであるから（税理士 1)、税務上の専門的知識の習得が要請されるのは当然である。

日本税理士会連合会の定める「税理士会会則（標準会則)」は、税理士の職業倫理として、「会員は、その使命にかんがみ、常に深い教養の保持と高い品性の陶冶に努め、税理士の業務に関連する法令と実務に精通しなければならない。」としている(232)。税務に関する独占資格を付与されている税理士は、税理士法 1 条の趣旨を良く理解し、より一層申告納税制度の発展強化に努め、かつ常に時代の要請に応えていく社会的責務を有している。この社会的要請

---

(230)　弁護士倫理に関する研修については、日本弁護士連合会編『弁護士白書 2005 年版』175 頁（日本弁護士連合会 2005）参照。

(231)　昭和 38 年 12 月の税制調査会答申は、「税理士の場合は、その業務の対象たる税務が、ひろく国民の財産権に関する重大な問題であるうえに、もろもろの税法が、社会経済事情の進展に応じて毎年のごとく相当の改正を加えられるという特色をもっているので、いったん税理士の資格を取得した後においても、いつまでもその当時の知識経験のみをもってしては、業務の円滑適切な運営を期待することはできず、たえず現時点に即応する知識を具備していく必要がある。」としている。

(232)　坂田･前掲注（12）227 頁は、「複雑多岐かつ難解な今日の租税法規の下では、納税者自身が自らの権利を行使することは容易でなく、租税に関する法令の解釈、適用という法律的判断を税理士に委ねる傾向は、ますます顕著になっている。こうした税理士に対する時代の要請に鑑みれば、税理士会が、会員たる税理士に対し研修制度を充実させることは、税理士会の当然の社会的責務でもある。」とされる。

を果たすために、税理士は、常に深い教養の保持と高い品性の陶冶に努めかつ税理士業務に関連する法令及び実務について自己研鑽に励まなければならないのである(233)。

税理士に研鑽が要請される旨を説示した事件として、⑰事件第一審京都地裁判決がある。同地裁判決は、「税理士は、税務に関する専門家として、依頼者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図るために、誠実に税務相談、税務書類の作成、税務申告の代行等の職務を行う義務がある（税理士法１条、２条参照)。そして、税理士は、日頃から研鑽を図り、税務に関する法令及び実務に精通し、右職務を遂行しなければならない。したがって、依頼者から税務に関して指導、助言を求められたり、税務書類の作成、税務申告の代行等を委任された場合、法令等の解釈、適用を正しく行って指導、助言をし、書類作成や申告手続に過誤がないようにしなければならない。（下線筆者)」と判断した上で、税理士の善管注意義務違背を認めた。

同京都地裁判決は、租税の専門家としての税理士に課される高度の注意義務の水準維持の観点からではなく、むしろ、ここにいう税理士の使命を果たすために要請される研鑽を説示したものといえよう。

新井隆一教授は、「現実的な『税務に関する専門家』の要件」として、「①租税に関する法令を完知していること、②租税に関する通達など行政規則に通暁していること、③租税に関する判例･学説を熟知していて、租税に関する通達など行政規則による租税法令の解釈を、租税に関する判例･学説による租税法令の解釈が否定する可能性ないし蓋然性を判断する能力を有すること、④租税法令の解釈･適用にあたって、制度上選択の可能性がある場合に、より合理的な選択をすることができる能力を有すること、⑤自己固有の租税法令の解釈というべきものを有していること、⑥租税の実務に豊かな経験をもち精通していること、⑦これらの能力（①～⑥）を活用して、委嘱者に、その

(233)　坂田･前掲注（12）25 頁。

真正にして適法な納税義務の過不足のない実現をめざしてこれに到達するために必要な資料･情報を提供し、それに資する助言を行う能力を有すること」を掲げられておられる(234)。

新井教授の見解をみれば、税務に関する専門家が自己研鑽を行うことは当然のことのようにも思われるのである(235)・(236)。

4　ドイツにおける税理士会議所の役割と研修制度

（1）ドイツ税理士会議所

他の職業専門家と同様、税理士も職業会議所を結成し、職業自治の範囲内で任務が委ねられている(237)。1961 年の西ドイツ税理士法により、各地に散在していた様々な構成員からなる会議所が統一された。かかる会議所

---

(234)　新井隆一「税理士業務契約にもとづく税理士の義務」日税研論集 39 巻『税理士の民事責任』7 頁以下（日本税務研究センター)。

(235)　継続教育を提唱するものとして、東海税理士会公開討論会実行委員会=名古屋税理士会公開討論会実行委員会『第 21 回日税連公開研究討論会』30 頁（東海税理士会･名古屋税理士会 1993)。

(236)　木村弘之亮教授は、「たとえば将来的税務相談という問題が提起されています。失礼ながら、インターナショナル･タックス･プランニングをお立てになった先生はいらっしゃるでしょうか。実務上それがおできでなければ、納税者の財産権の保護のためには、そのようなプランニングを策定しうる能力を備えた者が、依頼人の要請に応えて差し支えないのではないでしょうか。なぜ皆さんが相続税の長期対策を考える場合、国内の租税法に視野を限定されるのでしょう。やはりアメリカあるいはスイス等の税法を使い、依頼人たる納税者の財産権を擁護すべきであると思います。もしそれがおできでなければ独占事業の職域侵犯などの異議を申し立てないでいただきたい。そのような専門知識、能力を備えた方に財産権を擁護してもらいたいのは、納税者として当然の権利主張ではないでしょうか。税理士の職域侵犯とご主張なさるに先立ってご自分の足元を固めていただきたいと思うわけであります。納税者を満足させるようなサービスを提供していただかなければ、サービスとしての税務相談を独占事業と位置づけるのは説得力に乏しいと思います。営業の自由が憲法上保障されているのです。この基本権を税理士法が制限しているのですから、制限するだけの正当な理由、とりわけ専門能力を持っていただきたい。持てるはずだと思います。さもなければ、タックス･プランニングなどを立てられないと思います。」と述べられる（東京税理士会「税理士制度はいかにあるべきか―21 世紀に向けて―」東京税理士界 430 号 9 頁以下)。

(237)　Horst Gehre 前掲注(65) 409 頁。

656

は「税理士会議所」と呼ばれ、上級財務局の管轄区域に分けられるとともに、住所は上級財務局の所在地とされた。

現在ドイツには、各州に21の税理士会議所があり、税理士が税理士業務を行うためには、税理士会議所に登録しなければならないこととされている(238)。税理士の資格は、税理士会議所の区域内に職業上の本拠地を設置することより始まるが、会員資格は宣言的意味を有するに止まるとされている(239)。税理士会議所の統括をするのがドイツ連邦税理士会議所（Bundes- steuerberaterkammer、以下「連邦税理士会議所」という(240)。）である。連邦税理士会議所は、税理士会議所の法律上の上部機関ではあるが、税理士会議所に対して指示権及び監督権を有しない。

税理士に対する監督処分権限は重複構造となっており、まず、国が連邦税理士会議所及び各州の税理士会議所を監督する。連邦税理士会議所は連邦大蔵大臣の下、税理士会議所は州の最高財務官庁の下で監督を受ける。税理士個人に対する監督処分権については、従来は国にあったが、1961年以降は税理士会議所に移っている。したがって、税理士会議所は「会員全体の職業上の利益を擁護」するのみならず、「その職業義務の履行を監督する任務を負う」こととされている(StBerG76①)。

具体的には、税理士法上、税理士会議所には次のような任務が定められている(StBerG76②)。すなわち、①会員に職業上の義務(StBerG57)の問題点についての助言や教示をなすこと、②会員間に紛争が生じた場合、申立てにより調停をなすこと、③会員とその委任者との間に紛争が生じた場合、申立てによりその調停をなすこと、④会員に課されている義務(StBerG57)の履行を監督し、責問権(StBerG81)を行使すること、⑤職業裁判所におけ

---

(238)　職業会議所への会員強制加入は憲法上問題はなく、またボン基本法9条に違反するものでもないと解されている(Horst Gehre 前掲注(65)、410 頁)。なお、税理士会への強制加入制は我が国税理士も採用しているところである。

(239)　職業登録簿への登録とは関係がないと解されている(Horst Gehre 前掲注(65) 411頁)。

(240)　税理士会連合会とも訳される。

る名誉職陪席裁判官の推薦人名簿を州の司法当局に提出すること、⑥税理士又は税務代理士、及びその遺族のための福祉厚生施設を設置すること、⑦裁判所、州財務官庁又は州の他の行政官庁の要請による鑑定書を作成すること、⑧職業教育について、法律に指示されている任務を遂行すること、⑨税務相談を業務とする者のための許可、及び試験委員会に対し業界代表委員を推薦すること、⑩税理士法に規定する税理士会議所の分掌事務を担当することである。

一方、連邦税理士会議所には、次のような任務が要請されている(StBerG86②)。すなわち、①全税理士会議所に関わる問題について、個々の税理士会議所の見解を調査し、共同討議によって多数の見解を確認すること、②施行規則において、税務相談業の従事に関する問題についての一般的見解を確認すること、③税理士会議所の福祉厚生施設についての施行規則を作成すること、④全税理士会議所に関わる全ての事項について、所轄の裁判所や官庁に対して連邦税理士会議所の見解を主張すること、⑤官庁や機関に対して全税理士会議所を代表すること、⑥立法に関与する連邦の官庁、団体又は連邦裁判所の要請に応じて鑑定書を作成すること、⑦税務相談業に関する職業教育を促進することとされている。

（２）職業義務監督の移行

職業監督を税務当局から自治機関に移行したのに伴って、財務行政官庁による職業監督は最終的に排除された。それを担保するために、税理士の税理士会議所への出頭義務(241)、情報提供義務(242)、税理士会議所の責問権

(241) 税理士法上、税理士会議所の個人会員は、監督事件及び審査請求事件について、聴聞のため呼び出される場合には、税理士会議所に出頭しなければならないとして、税理士の出頭義務を定めている(StBerG80 前段)。税理士会議所への出頭は、事情聴取のための召喚状を前提とし、税理士会議所会員は召喚に応じる義務がある。かかる召喚状を無視すると、職業監督上の措置が採られることがあるので、正規の送達によることとされている。出頭義務は基本的に弁護士法 56 条にならって作られている（Horst Gehre 前掲注(65) 448 頁)。

(242) 税理士会議所の要求がある場合、個人会員は、理事会若しくは定款により定められた税理士会議所の機関、又は理事会や税理士会議所の当該機関から委任を受けて

(243)が用意されており、責問手続、職業裁判手続などが構築されている。そして、税理士会議所は、職業法違反の疑いがある場合には、職権によって調査し、かつ教示、責問、検察庁への移送などの相当の措置をとらなければならないこととされている(StBerG76)。

我が国の場合、日本税理士会連合会による税理士会と税理士に対する監督事務は、昭和36年の税理士法改正により加えられたものであり、監督事務に関する事項については、日本税理士会連合会の会則に定めを置くことが法定されている(税理士法49の13②)。

日本税理士会連合会は、税理士からの登録申請書を受理し、所定の審査を行った結果、申請が適正であり、かつ法令違反の事実等がない場合に、当該申請書を税理士名簿に登録して税理士証票を交付し、申請者が税理士となる資格を有しないこととなる税理士法上の要件(244)のいずれかに該当

いた会員に情報を提供し、手控書類を提出しなければならない。ただし、これにより守秘義務が侵害される場合は、その限りではないとされている(StBerG80 後段)。理事会の尋問権は、質問が会員の個人的名誉に関わる場合にも存在する(Horst Gehre 前掲注(65) 450頁)。

(243) 税理士法は、理事会は、税理士会議所の会員の行為によって、その会員が自己に課されている義務に違反した時の行為について、その会員の責任が軽微であり、かつ職業裁判手続の開始を求める申立てが必要ないと思われる場合、責問をすることができるとし(StBerG81①)、責問を行う前に、会員は、聴聞の機会を与えられなければならないと規定する(StBerG81③)。更に、同条4項において、理事会が会員の行為について責問を行う理事会の決定には、理由が付されなければならないとする。責問は刑罰ではなく、職業監督上の一つの措置であると説明されている(Horst Gehre 前掲注(65) 453頁)。

(244) 税理士法25条1項においては、次の24条各号に規定する事項について、記載すべき事項を記載せず若しくは虚偽の記載をして登録申請書を提出し、その申請に基づき当該登録を受けた者であることが判明したとき(一号)、心身の故障により税理士業務を行わせることが適正を欠く虞がある者に該当するに至ったとき(二号)、2年以上継続して所在が不明であるとき(三号)が、登録の取消事由とされている。同法24条には、登録拒否事由として、①懲戒処分により、弁護士、外国法律事務弁護士、公認会計士、会計士補、弁理士、司法書士、行政書士、社会保険労務士、不動産鑑定士などの業務を停止された者や、②報酬のある公職についている者、③不正に国税又は地方税の賦課又は徴収を免れ、若しくは免れようとし、又は免れさせ、若しくは免れさせようとした者で、その行為があった日から2年を経過しないもの、④不正に国税又は地方税の還付を受け、若しくは受けようとし、又は受けさせ、若

する者であると認めたときは､登録を拒否することが法定されている(税理士法 22)。また、日本税理士会連合会は、税理士の登録を受けた者が税理士となる資格を有しないこととなる税理士法上の要件のいずれかに該当する者であると認めたときは、資格審査会(税理士法 49 の 16)の議決に基づき登録を取り消すこととされており(税理士法 25)、これらのことからすれば、日本税理士会連合会は、国税庁から税理士登録や取消しの事務を委譲されていると理解することができる。これは、税理士会の自主性や自治能力確立の観点が考慮されているものと思われる(245)。

このように、職業団体の自治機能を基礎として、独占業務資格に係る事務の一部がアウトソーシングされているのは、ドイツ税理士法と我が国税理士法に共通の特徴であるということができそうである。もっとも、ドイツでは連邦税理士会議所による税理士会議所の監督権が措定されていないことからすれば、各税理士会議所の自治がより強く働いているとみることも可能であろう。

（３） ドイツにおける研修制度

ドイツにおける連邦税理士会議所及び税理士会議所の任務には職業教育の促進が掲げられている。税理士の職業教育を促進するために、連邦税理士会議所では、ドイツ税法学会(税理士及び税務代理士租税学会)との緊密な協力関係を構築している。かかる学会からの協力を得て、連邦税理士会議所では、通常、税理士会議所と共催で、租税法及び経営上の問題に関する講演会やセミナーを開催し、専門誌(246)を発刊している(247)。

しくは受けさせようとした者で、その行為があった日から 2 年を経過しないもの、⑤国税若しくは地方税又は会計に関する事務について刑罰法令にふれる行為をした者で、その行為があった日から 2 年を経過しないもの、⑥心身の故障により税理士業務を行わせることが適正を欠く虞がある者、⑦税理士の信用又は品位を害する虞があり、その他税理士の職責に照らし税理士としての適格性を欠く者のいずれかに該当する者は税理士登録を受けることができないことが規定されている。

(245) 坂田･前掲注(12) 167 頁参照。

(246) Deuches Steuerrect-DStR.

(247) Horst Gehre 前掲注(65) 486 頁参照。

660

一方税理士会議所は、職業訓練法 89 条に規定する所管機関とされている。同法では、税理士会議所に職業教育関係の記録簿の備付け、試験委員会の設置、職業訓練実施の監督を要請している(248)。なお、前述の税務代理士から税理士への移行に基づくセミナーの実施も税理士会議所の任務として、税理士法に法定されている。

５　我が国における研修制度の充実

（１）税理士に対する研修

税理士には租税専門家としての社会的期待が寄せられており、高度な注意義務が要求されていることなどに鑑みれば、税理士自身に研鑽義務が要請されることとは別に、税理士会が会員たる税理士に対して研修制度を充実させることも税理士会の社会的責務であるといえよう。

平成 13 年の税理士法改正において税理士には、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、資質の向上に努めなければならない努力義務規定が創設された。すなわち、税理士法 39 条の 2 は、「税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、その資質の向上を図るように努めなければならない」と規定する。これは努力義務ではあるが、税務に関する専門家としての税理士が、税務に関する法令及び実務について常に自己研鑽を行い、業務の品質の向上を図り、納税者の期待に応えなければならないという点が配慮された規定であると思料される。

一方、税理士会及び日本税理士会連合会は、会則において会員の研修に関する規定を定めなければならないこととされており（税理士 49 の 2②六、49 の 14①五）、また、税理士には、所属税理士会及び日本税理士会連合会の会則を遵守する義務が課されている（税理士 39）。

これらを受けて、日本税理士会連合会は、平成 15 年 3 月税理士会におけ

(248)　Horst Gehre 前掲注(65) 430 頁参照。

る「研修細則」(249)及び細則の判断基準となる「運用指針」(250)の標準規程を整備している(251)。そこでは、税理士法に研修受講の努力義務が謳われた社会的要請に具体的に応えるための自己目標として、研修に積極的に参加することを前提に、一日当たり 3 時間程度の研修で月 1 回以上の受講ベースで、一事業年度 36 時間以上と規定されているのである(252)。

また、第 1 章でも述べたとおり、日本税理士会連合会は公益的業務対策特別委員会を設置して、研修等を通じて地方自治体における公的監査などの公益的業務に関わる税理士会会員に対する支援体制を確立しているのである。

前述のとおり、ドイツ連邦税理士会議所及び税理士会議所の任務には職業教育の促進が掲げられている。そこでは税理士の職業教育を促進するために、連邦税理士会議所ではドイツ税法学会との緊密な協力関係を構築しているのである。ドイツ税理士法に規定する税理士会議所によるセミナー実施は、我が国税理士法の「税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、その資質の向上を図るように努めなければならない」との規定に通ずるものであろう（税理士法 39 の 2)。

（２）事務所職員に対する研修

税理士法 41 条の 2 は、「税理士は、税理士業務を行うため使用人その他の従業者を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けるところのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならない」と規定している。これは、税理士が単なる依頼者の代理人、助言者として契約上の責任を負うのみならず、その業務に関して公益の見地から各種の規制を受け

---

(249)　日本税理士会連合会平 15.3.25 付研修細則（準則)。

(250)　日本税理士会連合会研修部平 15.3.25 付税理士会「研修細則」に関する運用指針。

(251)　平 6.9.8 付業務対策部具申「新入会員の研修について」は、「職業専門家の能力の程度がその自己研鑽のみによって保証されるものとすれば、その制度は極めて不確かなものとならざるを得ない。厳格な資格取得の制度による能力の保持の証明と、その後の的確な能力の維持と絶えざる向上が、制度として確立されていなければ、職業専門家としての社会の信頼を得る制度足り得ないものである。」とする。

(252)　坂田･前掲注（12）233 頁。

ることを考慮したものといわれている(253)。

税理士事務所職員が顧問先の源泉所得税を流用した事件について所長税理士を懲戒処分に付した大蔵大臣（当時）の処分を維持した東京高裁昭和53年9月5日判決（判時913号82頁）は、「税理士業務は、資格を有する税理士本人が個人の責任において行なうべきものであり、補助者を使用する場合、その補助者は当該税理士の単なる手足に過ぎず、自らの判断と責任において税理士業務の一部を分掌するがごときは許されず、補助者が税理士の命を受けて処理した税理士業務についての責任は、すべて、当該税理士本人が負担すべきものであるといわなければならない。」としている。

このように、税理士の補助者の責任は税理士本人に帰することとされるのであるから、個々の税理士には自己研鑽を行うのみならず、事務職員に対する研修を行う等により職員の能力向上を図ることも要請されていると考えるべきであろう。

第４節　残された問題―税理士職業賠償責任保険の強制加入制度

税理士職業賠償責任保険の免責事項を巡っては数々の訴訟が提起されているが、免責事項によって保険填補が否定されるケースは少なくない。免責事項が大きい点に実際の責任保険としての機能を疑問視する見解もある。一方で、過少申告についてのモラルハザードの問題から本来納めるべき納税額相当を保険の対象から外すことは、妥当性を有すると思われる。もっとも、例外的に本来納めるべき納税額相当のうち、保険対象に組み込むべきものはないのかという観点からの検証が必要であると思われる。より細部にわたった検討が要請されるところである。

また、ドイツでは、税理士職業賠償責任保険が強制加入を義務付けられてい

(253)　桜井四郎編『不測の損害賠償をめぐる法務と税務』472頁（六法出版社1989）。

る(254)。社会的使命を帯びた税理士がその職責を十分に果たすためにも、同保険の強制加入制度の導入を検討すべきではなかろうか。

これらの論点は、筆者の力量不足のため与えられた紙幅の中では論じきれない。残された問題として、機会を得て別稿において所見を示すこととしたい。

(254)　酒井･前掲注（51）154 頁以下参照。

664

結びに代えて

税理士制度は、税理士による納税義務者の援助を通じて、納税義務者が自己の負う納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものである。税理士法１条の「申告納税制度の理念にそって」との表現は、かような税理士制度と申告納税制度とを形影相伴う一体のものとして捉えた表現であると理解できる。

税理士は納税義務の適正な実現を図るために、独立した公正な立場で、税務に関する専門家としての良識に基づき行動しなければならない。かかる良識が、社会的使命感を基礎にしたものであるべきことはいうまでもなかろう。

なお、税理士に対する責任の追及が厳しくなっているということは、税理士の社会的な責任が高く認識されていることを示していると思われるし、そのことは同時に税理士に対する社会の期待が高まっていると理解することもできよう。税理士が社会的使命を自覚し、租税専門家としての責任をもって活動するための自己研鑽と研修の重要性は、改めて強調してもなお余りあるものと考える。

〔参考１〕

重要な節税商品過誤訴訟として、本稿の本文において取り上げた判決は次のとおり。

①事件：税理士過誤　東京地裁平成９年10月24日判決
②事件：税理士過誤　岐阜地裁大垣支部判決昭和61年11月28日判決
③事件：税理士過誤　横浜地裁平成６年７月15日判決
　　東京高裁平成７年６月19日判決
④事件：税理士過誤　東京地裁平成９年９月９日判決
⑤事件：税理士過誤　東京地裁平成10年９月18日判決
⑥事件：税理士過誤　東京地裁平成10年11月28日判決
⑦事件：税理士過誤　神戸地裁平成５年11月24日判決
⑧事件：　東京地裁平成９年７月10日判決
⑨事件：税理士過誤　東京地裁平成４年７月31日判決
⑩事件：　東京地裁平成12年８月29日判決
⑪事件：　東京地裁平成７年10月16日判決
⑫事件：　東京高裁平成10年４月22日判決
⑬事件：　大阪地裁堺支部判決平成７年９月８日判決
　　大阪高裁平成８年12月５日判決
⑭事件：税理士過誤　東京地裁平成８年２月23日判決
⑮事件：税理士過誤　東京地裁平成８年３月26日判決
　　東京高裁平成12年９月11日判決
⑯事件：　東京地裁平成10年３月25日判決
⑰事件：税理士過誤　京都地裁平成７年４月28日判決
　　大阪高裁平成８年11月29日判決
⑱事件：税理士過誤　大阪高裁平成８年３月15日判決
⑲事件：税理士過誤　大阪地裁平成９年５月20日判決
　　大阪高裁平成10年３月13日判決

666

〔参考２〕

節税商品の販売に関与する税理士の責任論に参考とした拙稿は次のとおり（本稿脚注において示しているものを含む。）

1 「通達に反する税理士の指導と説明義務―大阪高裁平成10年3月13日判決を素材として」税務弘報 52 巻 10 号 90 頁以下
2 「不服申立ての助言と税理士の損害賠償責任―東京地裁平成2年8月31日判決を素材として」税務弘報 52 巻 11 号 65 頁以下
3 「税理士の調査義務―大阪高裁平成8年11月29日判決を素材として」税務弘報 52 巻 12 号 97 頁以下
4 「税理士の研鑽義務―神戸地裁平成5年11月24日判決を素材として」税務弘報 52 巻 13 号 90 頁以下
5 「変額保険勧誘に係る税理士の助言と責任―東京地裁平成8年2月23日判決を素材として―」税務弘報 52 巻 14 号 65 頁以下
6 「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務（1）―東京高裁平成12年9月11日判決を素材として」税務弘報 53 巻 2 号 73 頁以下
7 「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務（2）―東京地裁平成11年3月30日判決を素材として」税務弘報 53 巻 3 号 147 頁以下
8 「税理士の節税措置義務―東京地裁平成9年10月24日判決を素材として」税務弘報 53 巻 4 号 65 頁以下
9 「税理士が考案した節税対策の否認と注意義務―東京地裁平成10年11月28日判決を素材として」税務弘報 53 巻 5 号 75 頁以下
10 「遺産分割協議における税理士の節税過誤―神戸地裁平成10年12月9日判決を素材として」税務弘報 53 巻 6 号 97 頁以下
11 「物納依頼に反した延納申請手続きと税理士の裁量―東京地裁平成7年11月27日判決を素材として」税務弘報 53 巻 8 号 65 頁以下
12 「税理士の依頼人に対する意思確認義務―東京地裁平成9年9月2日判決を素材として」税務弘報 53 巻 9 号 59 頁以下
13 「報酬を受けていない税理士の責任―横浜地裁平成6年7月15日判決を素材として」税務弘報 53 巻 10 号 137 頁以下
14 「節税手段と税理士の公益的性格―岐阜地裁大垣支判昭和61年11月28日判決を素材として」税務弘報 53 巻 11 号 58 頁以下
15 「依頼者の協力義務と税理士の責任―東京地裁平成13年10月30日判決を素材として」税務弘報 53 巻 13 号 147 頁以下

16 「税理士に課される説明義務と依頼者の自己決定―東京高裁平成7年6月19日判決を素材として」税務弘報54巻1号105頁以下
17 「節税商品の特殊性と説明義務（上）・（下）―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通信58巻15号193頁以下、同59巻1号209頁以下
18 「節税商品の勧誘と適合性原則（上）・（下）―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通信59巻2号195頁以下、同59巻3号181頁以下
19 「変額保険の節税構造と断定的判断の提供―節税商品取引における勧誘の在り方を求めて―」税経通信59巻4号193頁以下
20 「節税商品の勧誘における適合性原則の適用」中央大学大学院研究年報〔法学研究科篇〕33号175頁以下
21 「節税商品販売業者の義務としての『税理士に対する説明依頼』―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻9号165頁以下
22 「税理士に課される消極的説明義務と業際問題―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻10号165頁以下
23 「税理士の公共的使命を基礎とした役割論の発展的試論―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻11号161頁以下
24 「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス（上）・（下）―節税商品取引における租税専門家の役割―」税経通信59巻12号187頁以下、同59巻13号167頁以下
25 「節税商品勧誘者の保持すべき専門的知識と注意義務（上）・（下）―節税商品過誤訴訟を素材として―」税理47巻8号199頁以下、同47巻9号194頁以下
26 「節税商品取引における金融商品販売法適用上の問題」中央大学大学院研究年報〔法学研究科篇〕34号91頁以下
27 「変額保険の節税商品としての適格性と勧誘における断定的判断の提供」中央大学大学院研究年報〔法学研究科篇〕35号所収
28 「節税商品取引における投資者保護と税理士の役割」第26回日税研究賞入選論文集〔研究者の部〕所収
29 「タックス・シェルターの販売に関与する米国租税専門家の責任（1）」税大ジャーナル1号135頁以下
30 「ドイツにおける税理士制度と職業賠償責任保険（上）」税大ジャーナル1号149頁以下
31 「中小会社における会計参与制度の意義と展望」税務弘報53巻1号65頁以下

消費税　裁決　Ｆ０－５－２０８

（課税仕入れの時期／建物等の譲受けの場合）　請求人が消費税基本通達９－１－１３のただし書の契約効力発生の日を資産の譲渡の時期として控除対象仕入税額を計算して還付申告を行ったことは、還付を受けるためだけの目的で、ほかに合理的な理由が存在しないにもかかわらず、あえて契約の日に経理処理を行ったもので、認められないとした事例（①平２５．６．１０～平２５．６．３０、平２５．７．１～平２６．６．３０及び平２６．７．１～平２７．６．３０の各事業年度の法人税の各更正処分、②平２５．６．１０～６．３０の課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分・棄却・平２９－０８－２１裁決）　【大裁（法・諸）平２９－１３】

【情報公開法第９条第１項による開示情報】

概要

［裁決の要旨］

１　請求人が、不動産売買契約に基づく不動産の取得に係る支払対価の額を、契約締結日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めて消費税等の申告をするとともに、それを基に法人税の申告をしたところ、原処分庁が、不動産の取得に係る支払対価の額は、売買契約締結日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないとして、消費税等及び法人税の更正処分等をしたのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

２　本件通達規定（消費税法基本通達１１－３－１により、固定資産の「課税仕入れを行った日」について準用される。）ただし書は、固定資産が土地、建物等である場合において、事業者が譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める旨定めているが、この趣旨は、固定資産の譲渡の時期をその引渡しのあった日とするのを原則とするものの、固定資産のうち、土地、建物等については、一般的にその引渡しの事実関係が外形上明らかでないことも多いことから、契約の効力が発生した日をもって譲渡の時期とすることを特別に認めることにあると解される。

３　したがって、租税負担の減少のみを目的とし、他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず、形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書を適用することにより租税負担を減少させた場合には、租税負担の公平を著しく害する特段の事情がある場合に当たり、そのような特段の事情がある場合には、本件通達規定ただし書を適用しないものとするのが相当である（これに反する請求人の主張は採用することができない。）。

４　請求人は、本件課税期間に属する平成２５年６月２８日、不動産の売買契約を締結したが、引渡しをいまだ受けていないにもかかわらず、売買契約の締結日である同日付で不動産を資産計上するなどの経理処理を行っている。

　仮に、請求人において、引渡日である平成２５年７月３１日付で資産計上した場合、同日以降は請求人に居住用不動産である本件建物等の賃料収入（非課税売上）が発生するため、課税売上割合が大幅に低下し、支払対価に係る消費税等の額の大部分又は全部の還付を求める確定申告をすることができなくなると考えられる。このように、請求人において契約基準を採用するか引渡基準を採用するかによって、還付請求可能額が大きく異なってくるが、他方で、この点を除くと、引渡基準ではなく契約基準を採用すべき理由は特に見当たらない。そうすると、不動産の譲受けに係る各取引の経理処理は、本件通達規定ただし書を適用して支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を受ける目的のみで行われた経理処理と認められ、その他に合理的な理由は認められない。

５　請求人が行った金地金取引は、請求人の事業目的である不動産賃貸等とは無関係である上、金地金を購入し、その僅か９日後に購入金額以下で売却していることからすると、金地金取引自体には経済合理性は認められない。他方で、請求人は、２１日間と短期間の本件課税期間において不動産賃貸業を行わずに金地金取引のみを行うことにより、本件課税期間の課税売上割合を１００パーセントにし、支払対価に係る消費税等の大部分の還付を求める確定申告をしている。そうすると、金地金取引は、消費税等の還付を

求める目的のみで行われたものと認められ、その他に合理的な理由は認められない。

６　請求人は、Ａ社（請求人の税務代理人税理士が代表社員）から新設分割した法人であり、Ａ社の設立以後の一連の経過は、請求人について、支払対価に係る消費税額等の額の大部分の還付を受けるために、本件課税期間に課税事業者とした上で、翌課税期間以後、簡易課税制度の適用により、消費税法第３３条第１項、第３項による調整対象固定資産の調整を免れさせるべく計画的に行われたものと認められる。

７　請求人は、本件課税期間の翌課税期間に属する平成２５年７月３１日に不動産の代金全額を支払い、同日に所有権を取得し、同日以後の不動産に係る収益等の帰属の主体となっていることからすると、同日が「引渡しがあった日」であることは明らかである。

したがって、建物等の「課税仕入れを行った日」は、「引渡しがあった日」である平成２５年７月３１日となり、本件課税期間に属する日ではない。

裁決年月日　Ｈ２９－０８－２１

コード番号　Ｆ０－５－２０８

本文

裁　　決　　書

大裁（法・諸）平２９第１３号
平成２９年８月２１日
国税不服審判所長　増田稔

審査請求人
所　在　地　■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■
名　　称　■■■■■■■■■■
代　表　者　■■■■■■■■■■■■
原処分庁　　■■■■■

原　処　分　１　平成２８年３月２８日付でされた平成２５年６月１０日から平成２５年６月３０日まで、平成２５年７月１日から平成２６年６月３０日まで及び平成２６年７月１日から平成２７年６月３０日までの各事業年度に係る法人税の各更正処分

２　平成２８年３月２８日付でされた平成２５年６月１０日から平成２５年６月３０日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主　　文

審査請求をいずれも棄却する。

理　　由

１　事　　実

（１）　事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、不動産売買契約に基づく不動産の取得に係る支払対価の額を、当該売買契約の締結の日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めて消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の申告をするとともに、当該申告内容を基に法人税の申告をしたところ、原処分庁が、当該不動産の取得に係る支払対価の額は、当該売買契約の締結の日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないとして、消費税等及び法人税の更正処分等をしたのに対し、請求人が、当該支払対価の額が当該売買契約の締結の日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に該当するなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

（２）　関係法令等

関係法令等は、別紙１のとおりである。なお、別紙１で定義した略語については、本文でも使用する。

（３）　基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ　請求人は、■■■■■■■■に■■■■■■■がした新設分割により資本金の額１，０００，０００円、決算日を６月３０日として設立された、不動産の賃貸借及び所有・管理・利用並びにそれらに附帯関連する一切の業務を目的とする同族会社である。

ロ　■■■■■■■は、■■■■■■■に資本金の額３００，０００円、決算日を９月３０日として設立された、不動産の賃貸、売買、管理等を目的とする同族会社であるが、■■■■■■■に解散し、■■■■■■に清算を結了している。

ハ　■■■■■■■は、■■■■■■■■（以下「■■■■」という。）から金地金を平成２３年９月１２日に９８０，５５０円で購入し、その全量を同月２６日、■■■■に■■■■で売却した。なお、■■■■■■の■■■■■■■から平成２３年９月３０日までの課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額は、当該金地金の売却による■■■のみである。

ニ　請求人は、平成２５年６月１７日、■■■■から金地金を２３，４７５円で購入し、同月２６日、■■■■に対しその全量を■■■■で売却した。なお、請求人の■■■■■■■から平成２５年６月３０日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）における資産の譲渡等の対価の額は、課税資産の譲渡等の対価の額である当該金地金の売却による■■■■のみである。

ホ　請求人は、平成２５年６月２８日、請求人の代表者である■■■■、■■■■及び■■■■（以下、これら３名を併せて「本件売主ら」という。）との間で、本件売主らが所有する別紙２記載の土地を代金７２，８００，０００円で売買する契約並びに■■■■が所有する当該土地上の建物及び建物附属設備（以下「本件建物等」といい、当該土地と併せて「本件不動産」という。）を代金７１，０８５，０００円（内、消費税等３，３８５，０００円）で買い受ける旨の契約（以下「本件売買契約」という。）を締結した。

ヘ　本件売買契約に係る契約書には、要旨、次のとおり記載されている。

（イ）　買主は、売主に対し、売主による所有権移転登記完了（本件建物等の引渡し）と同時に、代金７１，０８５，０００円を支払う（第３条）。

（ロ）　売主は、代金全額の支払を受けるのと引換えに、買主に対し、本件建物等の引渡し及び所有権移転登記申請手続を行うものとする（第４条）。

（ハ）　本件建物等から生ずる収益については、上記（ロ）の本件建物等の引渡日をもって区分し、その前日までは、売主の、その日以後は、買主の収益とする（第６条）。

（ニ）　本件建物等の建物賃貸借契約に伴う敷金は、本件建物等の引渡時に売主より買主へ精算する。また、買主は本件建物等の引渡を受けた日をもって、賃借人に対して建物賃貸借契約を承継するものとする（第１２条）。

ト　請求人は、本件課税期間に属する平成２５年６月２８日付で、別表１のとおり、本件不動産の譲受けに係る各取引について、未払金勘定を相手科目として本件不動産を資産計上するなどの経理処理をした。

チ　請求人は、平成２５年７月３１日に、本件売主らに対して、本件不動産の代金全額を支払い、同日、本件不動産の所有権は本件売主らから請求人に移転した。

リ　審査請求に至る経緯は以下のとおりである。

（イ）　請求人は、■■■■■■■から平成２５年６月３０日まで、平成２５年７月１日から平成２６年６月３０日まで及び平成２６年７月１日から平成２７年６月３０日までの各事業年度（以下、それぞれ「平成２５年６月期」、「平成２６年６月期」及び「平成２７年６月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。）の法人税について、別表

２の「確定申告」欄のとおり、いずれも法定申告期限までに確定申告をした。

また、請求人は、本件課税期間の消費税等について、本件建物等の「課税仕入れを行った日」（消費税法第３０条第１項第１号）を本件売買契約の日の平成２５年６月２８日とし、別表３に掲げる本件不動産の支払対価の額の合計７１，４７２，２６０円（消費税等込みの金額。以下「本件支払対価」という。）に係る消費税額を、本件課税期間における控除対象仕入税額に算入して、別表４の「確定申告」欄のとおり、法定申告期限までに確定申告をした。

（ロ）　原処分庁は、平成２８年３月２８日付で、本件建物等の「課税仕入れを行った日」が引渡日の平成２５年７月３１日であるとして、別表４の「更正処分等」の欄のとおり、本件課税期間に係る消費税等の更正処分（以下「本件消費税等更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件消費税等更正処分と併せて「本件消費税等更正処分等」という。）をした。また、本件消費税等更正処分に伴う未払消費税額等と消費税額等の納付税額との差額を所得金額に加算するなどにより、別表２の「更正処分」欄のとおり、本件各事業年度の法人税の各更正処分（以下「本件法人税各更正処分」といい、本件消費税等更正処分等と本件法人税各更正処分を併せて「本件更正処分等」という。）をした。

請求人に送達された本件消費税等更正処分等の通知書（以下「本件通知書」という。）に記載された本件消費税等更正処分の理由は、要旨、別紙３のとおりである。

（ハ）　請求人は、平成２８年５月２０日、本件更正処分等に不服があるとして、異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年８月８日付で、別表２及び別表４の「異議決定」欄のとおり棄却の決定をし、当該決定謄本は、同月１６日、請求人に送達された。

（ニ）　請求人は、異議決定を経た後の本件更正処分等に不服があるとして、平成２８年９月１３日、審査請求をした。

２　争　　点

（１）争点１　本件通知書の理由の提示に不備があるか。

（２）争点２　本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日であるか。

（３）争点３　原処分は、信義則に反し違法であるか。

（４）争点４　原処分は、不当な処分であるか。

（５）争点５　請求人に通則法第６５条第４項に規定する「正当な理由」があるか。

３　争点に対する当事者双方の主張

（１）　争点１（本件通知書の理由の提示に不備があるか。）について

原　処　分　庁	請　　求　　人
本件通知書の処分の理由には、本件売買契約の記載内容、代金の支払事実、本件建物等に係る賃料収入の受領開始日及び本件建物等に係る所有権移転の日によれば、本件建物等の「課税仕入れを行った日」がその引渡しを受けた平成２５年７月３１日になると認められる旨記載され、請求人の本件課税期間の控除対象仕入税額が過大であることについて具体的に根拠が示されており、行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示の趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠が明示されているから、理由の提示に不備はない。	本件では、原処分の時点で、本件建物等の「課税仕入れを行った日」の解釈が争点となっていたにもかかわらず、本件通知書には、原処分庁がなぜ本件建物等の引渡日をその「課税仕入れを行った日」とするのかという争点についての記載がない。 よって、本件通知書の理由は行政手続法第１４条第１項の要件を満たさず、原処分を取り消すべき不備がある。

（２）　争点２（本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日であるか。）について

以下、本件通達規定本文の定めにより、引渡日によって課税資産の譲渡時期を判断する基準を「引渡基準」といい、本件通達規定ただし書の定めにより、契約の効力発生日により課税資産の譲渡時期を判断する基準を「契約基準」という。

原処分庁	請求人
本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、次のとおり、本件不動産の引渡しがあった平成２５年７月３１日であり、本件課税期間に属する日ではない。	請求人は、次のとおり本件建物等の「課税仕入れを行った日」について、本件売買契約の効力が発生した平成２５年６月２８日とすることができる。よって、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日である。
イ　本件通達規定ただし書が固定資産の譲渡時期について契約基準を定めた趣旨は、本来、引渡基準によることが原則であるが、土地、建物等については引渡しの事実関係が外形上明らかでない場合が多いということに配慮し、そのような場合に例外的に契約基準によることを認め、実務上の便宜を図ることにある。よって、取引の実態から「引渡しがあった日」が明らかである場合においては、引渡基準と契約基準とを恣意的に選択して租税回避を行うことは許容されない。 本件建物等の所有権の移転日及びその登記日、代金の最終決済日並びに使用収益の開始の日のいずれも平成２５年７月３１日であることからすると、本件不動産の引渡日は、平成２５年７月３１日であることは明らかである。	イ　本件通達規定ただし書が固定資産の譲渡時期について契約基準を定めた趣旨は、取引が定型的、類型的で多量な不動産等の有形固定資産について、一般の会計慣行を尊重・調和し、消費税実務の複雑化を回避するために、所得税や法人税における取扱いとの統一性を保持することや、消費税法の成立・定着のための政策的な配慮をすることにあると考えられる。契約の効力発生日が客観的に決まることも考慮すると、本件通達規定ただし書の契約基準は、「課税仕入れを行った日」の判断基準として条文上相当なものである。 また、契約基準は、経理処理も契約の効力発生日を基準としていることを要すると解すれば、納税者が恣意的に課税仕入れの時期を操作することができず、税負担の公平の見地から具体的妥当性を欠き、著しく不適当であるとは認められない。
ロ　請求人による一連の取引は、会社分割や、金地金の売却日及び本件売買契約の締結日の作為的な設定により、請求人が課税事業者で課税売上割合が１００パーセントとなる課税期間を作出して、その課税期間に本件建物等を取得したとするとともに、請求人が免税事業者となる課税期間も作出し、本件支払対価に係る消費税額を全額控除することを狙ったスキームに即したものであり、本件は、税負担の減少以外に合理的な目的を見いだし難い租税回避事案である。よって、本件において、本件通達規定を形式的・画一的に適用して契約基準を認めることは、税負担の公平を著しく害するものとして許されない。	ロ　本件は、収益物件を取得した際に、その個室を居住用とするか否かにより消費税額等に差が出るという不合理な差別を回避したものであること、請求人は、株主利益の最大化のために、適法な法令解釈の下に過大な税額を支払わないようにしたものであることからすると本件をいわゆる「租税回避」と同列に評価することはできない。 また、消費税法には法人税法などのように租税回避防止規定が設けられていないことからすると、消費税における租税回避は、合法的な節税である。

（３）　争点３（原処分は、信義則に反し違法であるか。）について

請求人	原処分庁

本件通達規定ただし書からは契約基準の適用範囲の限定が読み取れないので、請求人は、本件建物等の「課税仕入れを行った日」について契約基準が適用されると信頼して消費税等の申告を行った。これを否定する原処分は、請求人が上記信頼を抱くことに何らの落ち度はないにもかかわらず、その信頼を害するものであり、納税者の信頼を保護しなければ正義に反するような特別な事情が認められるので、信義誠実の原則に反し、違法である。	本件建物等の「課税仕入れを行った日」について契約基準が適用されると信じていたという請求人の主張は、本件通達規定について、消費税等の負担を減少させる租税回避を目的とした独自の誤った解釈によるものといえる。よって、原処分は信義誠実の原則に反しない。

（４）　争点４（原処分は、不当な処分であるか。）について

請　求　人	原　処　分　庁
本件通達規定ただし書の文言及びこれまでの税務当局の見解などからすれば、本件建物等の「課税仕入れを行った日」については契約基準が認められるべきであり、原処分は、本件通達規定の恣意的、場当たり的な解釈に基づき、その適用や運用がなされたものであって、不当な処分として取り消されるべきである。	原処分は、本件通達規定について、何ら恣意的又は場当たり的な解釈をしておらず、その適用及び運用に不当な点はない。したがって、原処分は不当ではない。

（５）　争点５（請求人に通則法第６５条第４項に規定する「正当な理由」があるか。）について

請　求　人	原　処　分　庁
請求人は、本件通達規定の記載や税務当局の見解等をそのまま信頼し、本件建物等の「課税仕入れを行った日」を本件売買契約の効力発生日として消費税等の申告をしたものであり、そのことについて請求人には何ら帰責性がない。請求人に過少申告加算税を課すことは極めて酷であるから、「正当な理由」が認められる。	本件課税期間の消費税等の額が過少申告となったのは、請求人が自らの判断により消費税法の解釈適用を誤ったことによるものといえ、これは請求人の主観的な事情に基づくものであることから、「正当な理由」は認められない。

４　争点に対する判断

（１）　争点１（本件通知書の理由の提示に不備があるか。）について

イ　法令解釈

行政手続法第１４条第１項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解されることからすると（最高裁平成２３年６月７日第三小法廷判決・民集６５巻４号２０８１頁）、当該処分の理由が、不利益処分の根拠について、上記の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、同項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

ロ　検討

本件消費税等更正処分は、請求人の本件課税期間の消費税等について、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は本件建物等の引渡しがあった平成２５年７月３１日であるから、本件支払対価に係る消費税額は、本件課税期間の控除対象仕入税額に算入することはできないと判断したものである。

そして、本件通知書には、別紙３のとおり、本件建物等の引渡しを受けた日をもって消費税法第３０条第１項第１号に規定する「課税仕入れを行った日」とするとの判断を前提に、本件建物等の引渡しを受けた日が平成２５年７月３１日であると認められるため、本件支払対価に係る消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額に算入することができないと判断したことが、本件建物等の引渡しを受けた日の判断の基礎とされた事実関係と共に記載されており、かつ、本件支払対価に係る消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額に算入することができないという判断に基づく本件課税期間の控除対象仕入税額の減少額及び納付すべき消費税等の額が記載されていることからすれば、本件通知書に記載された理由は、本件消費税等更正処分の根拠について、その基礎となる事実関係及び適用法条を具体的に示すことにより、行政庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示の趣旨を充足する程度に具体的に明示したものと認められる。

したがって、本件通知書の理由の提示に不備はない。

ハ　請求人の主張について

請求人は、原処分の時点で、本件建物等の「課税仕入れを行った日」の解釈が争点となっていたにもかかわらず、本件通知書には当該争点に応じた法令等の解釈及びその判断過程の記載がないことから、本件通知書の理由の提示に不備がある旨主張する。

しかしながら、上記ロのとおり、本件通知書に記載された理由には、本件建物等の引渡しを受けた日をもって「課税仕入れを行った日」とするとの判断（当該判断の記載により、請求人において契約基準を適用することが認められないとの判断も示されているというべきである。）及び本件建物等の引渡しを受けた日の認定の基礎となる事実関係が記載されていることからすると、請求人が主張する各記載がなくても、行政庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示の趣旨を充足していると認められるから、請求人の主張は採用することができない。

（２）　争点２（本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日であるか。）について

イ　法令解釈等

（イ）　「課税仕入れを行った日」の意義について

消費税法第３０条第１項に規定する「課税仕入れを行った日」は、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の時期に準じて判断するのが相当である。そして、消費税は、物品とサービスの「消費」に担税力を認めて課税するものであるところ、課税資産のうち固定資産については、その引渡しに伴い「消費」が可能となることからすると、固定資産の譲渡等の時期は、原則として「引渡しがあった日」をいうと解される。

このような解釈からすると、本件通達規定（消費税法基本通達１１－３－１により、固定資産の「課税仕入れを行った日」について準用される。）本文が、固定資産の譲渡の時期を「引渡しがあった日」とする旨定めているのは、固定資産の譲渡の時期を「引渡しがあった日」とするのを原則とする趣旨と解される。

ところで、不動産の譲渡の取引においては、代金の支払と同時に当該不動産の引渡しや所有権の移転が登記されることにより取引が一時に完了し「引渡しがあった日」が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から外形上は上記の「引渡しがあった日」が必ずしも明らかでない場合も生ずるが、後者のような場合には、契約書上どのような内容が記載されているかということだけでなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況、登記関係書類や建物の鍵等の引渡しの状況、危険負担の移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権や当該不動産に係

る経費の負担の売主から買主への移転時期、所有権の移転の登記の時期等の取引に関する具体的事実を重視し、当該不動産の現実の支配が移転した時期を判断し、その現実の支配が移転した時期をもって、当該不動産に係る「引渡しがあった日」であると判断するのが相当である。

（ロ）　本件通達規定ただし書は、固定資産が土地、建物等である場合において、事業者が当該譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める旨定めているが、本件通達規定ただし書の趣旨は、上記（イ）のとおり、固定資産の譲渡の時期をその引渡しのあった日とするのを原則とするものの、固定資産のうち、土地、建物等については、一般的にその引渡しの事実関係が外形上明らかでないことも多いことから、契約が有効に効力を発生し、かつ、譲渡に係る経理処理を適正に行っている場合に、契約の効力が発生した日をもって譲渡の時期とすることを特別に認めることにあると解される。

もっとも、上記（イ）のとおり、不動産の「引渡しがあった日」は、取引に関する具体的事実を重視し、当該不動産に係る現実の支配の移転時期をもって判断されることからすると、取引に関する具体的事実を重視する上記判断方法により「引渡しがあった日」が明らかに判断でき、他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず、当事者が主観的意思のみによって形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書を適用することによって租税負担の軽減を図ろうとした場合に、上記のとおり不動産の引渡しの事実関係が外形上明らかでない場合に備えた特別な規定である本件通達規定ただし書の適用を認めることは、その趣旨を逸脱し、上記判断方法にも反する。課税関係においては、租税負担の公平の維持が強く要請されるところ、一部の納税者によって租税負担の軽減のみを目的に他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず異常な取引がなされた場合に、そのことを看過すると、正常な取引を行っている納税者との間に租税負担の大きな不公平が発生するなど、課税上弊害が生ずることとなる。

したがって、租税負担の減少のみを目的とし、他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず、形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書を適用することにより租税負担を減少させた場合には、租税負担の公平を著しく害する特段の事情がある場合に当たり、そのような特段の事情がある場合には、本件通達規定ただし書を適用しないものとするのが相当である（これに反する請求人の主張は採用することができない。）。

ロ　判断

（イ）　上記１の（３）のホ及びヘのとおり、請求人は、本件売主らとの間において、平成２５年６月２８日、本件不動産の代金全額の支払と同時に本件不動産の引渡しを受け、本件建物等の引渡日以後の本件建物等に係る賃料・共益費の収益等が請求人に帰属するとの約定で本件売買契約を締結した。しかしながら、請求人は、上記１の（３）のト及びチのとおり、本件課税期間において上記売買代金の支払をせず、上記約定によれば、本件不動産の引渡しをいまだ受けていないにもかかわらず、本件課税期間に属する本件売買契約の締結日である同日付で本件不動産を資産計上するなどの経理処理を行っている。

また、上記１の（３）のイ及びニのとおり、請求人は、事業目的を不動産の賃貸借及び所有・管理・利用並びにそれらに附帯関連する一切の業務としているにもかかわらず、本件課税期間において、平成２５年６月１７日に■■■■■から金地金を２０，０００円余りで購入し、その僅か９日後の同月２６日に■■■■■に対し購入金額より低い価額でその全量を売却するなど、１か月にも満たない本件課税期間において、事業目的に関連しない少額の課税資産の譲渡を行い、その売却に係る金額のみが本件課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額となっている。

そして、上記１の（３）のチのとおり、請求人は、本件課税期間の翌課税期間に属する平成２５年７月３１日に、本件不動産の代金全額を支

払い、同日に本件不動産の所有権を取得し、同日以後の本件建物等に係る賃料・共益費の収益等の帰属の主体となっているため、本件課税期間において非課税売上げが発生していない。

以上のような一連の取引行為等の結果、請求人は、本件課税期間の消費税等について、非課税売上げの発生がなく、上記金地金の少額の売却に係る金額のみを課税資産の譲渡等の対価の額として課税売上割合を１００パーセントにし、本件不動産の引渡しを受けていない平成２５年６月２８日付で、経理処理した本件支払対価に係る消費税額について、本件通達規定ただし書を適用して控除対象仕入税額に算入することにより、本件支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を求める確定申告をすることが形式上可能となっている。

（ロ）　しかしながら、請求人における本件不動産の譲受けに係る各取引の経理処理をみるに、仮に、請求人において、引渡基準を採用し、本件不動産の引渡日〔下記（ホ）参照〕である平成２５年７月３１日付で本件不動産を資産計上するなどの経理処理をし、本件支払対価に係る消費税額を同日の属する課税期間の控除対象仕入税額に算入した場合、同日以降は請求人に居住用不動産である本件建物等の賃料収入（消費税法第６条第１項、同法別表第１の１３により非課税売上となる。）が発生するため、課税売上割合が大幅に低下し、本件支払対価に係る消費税等の額の大部分又は全部の還付を求める確定申告をすることができなくなると考えられる（同法第３０条第２項）。このように、請求人において契約基準を採用するか引渡基準を採用するかによって、本件支払対価に係る消費税等の額の還付請求可能額が大きく異なってくるが、他方で、この点を除くと、証拠上、請求人において引渡基準ではなく契約基準を採用すべき理由は特に見当たらない。そうすると、本件不動産の譲受けに係る各取引の経理処理は、本件通達規定ただし書を適用して本件支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を受ける目的のみで行われた経理処理と認められ、その他に合理的な理由は認められない。

また、請求人における金地金取引についてみるに、当該金地金取引は、請求人の事業目的である不動産賃貸等とは無関係である上、請求人は、金地金を購入し、その僅か９日後に購入金額以下で当該金地金を売却していることからすると、当該金地金取引自体には経済合理性は認められない。他方で、請求人は、２１日間と短期間の本件課税期間において不動産賃貸業を行わずに当該金地金取引のみを行うことにより、本件課税期間の課税売上割合を１００パーセントにし、本件支払対価に係る消費税等の大部分の還付を求める確定申告をしている。そうすると、当該金地金取引は、本件支払対価に係る消費税等の大部分の還付を求める目的のみで行われたものと認められ、その他に合理的な理由は認められない。

（ハ）　以上によれば、上記（イ）の請求人による一連の行為については、本件支払対価に係る消費税額等の額の大部分の還付を受けること（つまり、租税負担を減少させること）のみを目的とし、他に合理的な理由は存在しないというべきである。

（ニ）　なお、新設された法人は、通常、設立後数年、基準期間がない事業年度が発生するため、消費税法の別段の定めに該当しない限り免税事業者となるが（消費税法第９条第１項）、仕入税額控除を受けるためには、事業者は、当該仕入日の属する課税期間に課税事業者でなければならない（同法第３０条第１項、第９条第１項本文）。この点、請求人は、■■■■■■■から新設分割されること〔上記１の（３）のイ〕により、課税事業者か否かの判定が、本件課税期間の基準期間に対応する期間である■■■■■■■の設立初年度の１か月の事業年度〔■■■■■■■から平成２３年９月３０日まで。上記１の（３）のロ〕の課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額により行われる（同法第２条第１４号、第１２条第１項）。そして、■■■■■■■が当該事業年度に金地金の取引を行って課税売上高■■■■を発生させること〔上

記１の（３）のハ〕により、上記計算した金額は、■■■■■■となり〔■■■■（当該事業年度の課税売上高）÷１か月×１２。消費税法施行令第２３条《分割等があった場合の納税義務の免除の特例》第１項〕、１０，０００，０００円を超える。以上により、請求人は、本件課税期間に課税事業者となっている（消費税法第１２条第１項）。

また、本件建物等は本件売買契約の締結日である平成２５年６月２８日付で取引金額を合計７１，０８５，０００円（消費税等込みの金額）として経理処理されており〔上記１の（３）のト〕、このような事情に照らすと、本件建物等の価額は同額であると認められ、本件建物等は調整対象固定資産に該当する（消費税法第２条第１６号、消費税法施行令第５条第１号）。そうであるところ、事業者が調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、当該調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額の一部又は全部が控除された場合において、当該事業者が第三年度の課税期間の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、課税売上割合が著しく減少した場合（消費税法第３３条第１項柱書、消費税法施行令第５３条《課税売上割合が著しく変動した場合等》第２項参照）に該当するときは、当該調整対象固定資産に係る消費税額の一部又は全部に相当する消費税額が当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除され、控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額が当該第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算されるが（消費税法第３３条第１項、第３項）、当該事業者が簡易課税制度（同法第３７条第１項）の適用を選択した場合には、同法３３条第１項、第３項による調整は適用されない（同項）。この点、請求人は、■■■■■■■から新設分割されることにより、本件課税期間の翌課税期間（平成２５年７月１日から平成２６年６月３０日まで）の基準期間を、■■■■■■■の■■■■■■■■から平成２３年９月３０日までとし〔上記１の（３）のイ及びロ〕、また、上記のとおり、当該基準期間における課税売上高が■■■■■■と５０，０００，０００円を下回るため、平成２５年６月２６日、本件課税期間の翌課税期間課税以後の課税期間について簡易課税制度の適用を選択する旨の届出書を提出し（原処分関係資料。同項、消費税法施行令第５５条《仕入れに係る消費税額の控除の特例の適用がない分割等に係る課税期間》第２号、第２３条第２項）、消費税法第３３条第１項、第３項による調整を免れている。

加えて、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、■■■■■■■は、本件課税期間の消費税等などについての請求人の税務代理人である税理士が全額を出資して設立された法人で、同税理士が唯一の代表社員であったこと、同税理士は不動産投資に係る消費税還付等の不動産投資に関わる税務を専門的に扱っていることが認められ、これらの事情も併せ考慮すると、■■■■■■■の設立以後の一連の経過は、請求人について、本件支払対価に係る消費税額等の額の大部分の還付を受けるために、本件課税期間に課税事業者とした上で、簡易課税制度の適用により消費税法第３３条第１項、第３項による調整を免れさせるべく計画的に行われたものと認められる。

このことからも、上記（イ）の請求人による一連の行為については、本件支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を受けることのみを目的とし、他に合理的な理由は存在しないことは明らかである。

（ホ）　そうすると、請求人は、消費税等の還付を受けるためだけの目的で、ほかに合理的な理由が存在しないにもかかわらず、形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書が規定する契約基準を適用することにより、消費税等の多額の還付を求めたものと認められる。このことは、租税負担の公平を著しく害する特段の事情がある場合に当たるというべきであるから、本件において、本件通達規定ただし書が規定する契約基準の適用は認められない。

そして、上記（イ）のとおり、本件売買契約には、本件不動産の代金

支払と引換えに本件売主が請求人に本件不動産を引き渡す旨定められていること、請求人は、本件課税期間の翌課税期間に属する平成２５年７月３１日に本件不動産の代金全額を支払い、同日に本件不動産の所有権を取得し、同日以後の本件不動産に係る賃料・共益費の収益等の帰属の主体となっていることからすると、同日が本件不動産の売買に係る「引渡しがあった日」であることは明らかである。

したがって、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件不動産の「引渡しがあった日」である平成２５年７月３１日となり、本件課税期間に属する日ではない。

（ヘ）　請求人は、収益物件を取得した際に、その個室を居住用とするか否かにより消費税等の額に差が出るという不合理な差別を回避したものにすぎず、また、株主利益の最大化のための節税であるから、本件を租税回避と同列に評価することはできないこと、消費税法には、法人税法などのように租税回避防止規定が設けられておらず、消費税における租税回避は、合法的な節税であることを主張する。

しかしながら、請求人の主張は、いずれも独自の見解に基づくものであるから、これを採用することはできない。

（３）　争点３（原処分は、信義則に反し違法であるか。）について

イ　法令解釈

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである（最高裁昭和６２年１０月３０日第３小法廷判決・集民１５２号９３頁）。

ロ　検討

上記（２）のロの（ホ）のとおり、請求人が本件通達規定ただし書の規定する契約基準を適用したことは、租税負担の公平を著しく害すると認められるから、本件において、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するというような特別な事情が存するということはできない。よって、本件は、信義則の法理の適用を考えるべきものには当たらず、原処分が信義則に反し違法であるとは認められない。

（４）　争点４（原処分は、不当な処分であるか。）について

上記（２）のロの（ホ）のとおり、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は平成２５年７月３１日であり、原処分庁は、当該日を「課税仕入れを行った日」として原処分を行ったものであって、当該処分が不当な処分であるとは認められない。

（５）　争点５（請求人に通則法第６５条第４項に規定する「正当な理由」があるか。）について

イ　法令解釈

通則法第６５条第４項に規定する過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な納税申告の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として同項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される（最高裁平成１８年４月２０日第一小法廷判決・民集６０巻４号１６１１頁、最高裁平成１８年１０月２

４日第三小法廷判決・民集６０巻８号３１２８頁）。

ロ　検討

上記（２）のロのとおり、請求人が本件通達規定ただし書の規定する契約基準を適用して消費税等の多額の還付を求めたことは、租税負担の公平を著しく害すると認められるから、請求人が本件通達規定ただし書の適用を否定されたことをもって、納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるということはできない。

また、他に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があったとも認められないから、請求人に通則法第６５条第４項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

５　原処分の適法性について

（１）　本件消費税等更正処分の適法性について

上記４の（２）のロの（ホ）のとおり、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、平成２５年７月３１日であり、本件支払対価に係る消費税額は、本件課税期間の控除対象仕入税額に算入されない。これに基づき算出した請求人の本件課税期間の消費税等の額は、本件消費税等更正処分における消費税等の額と同額であると認められる。

また、上記４の（１）、（３）及び（４）のとおり、争点１、３及び４に関して本件消費税等更正処分を取り消すべき理由はなく、本件消費税等更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件消費税等更正処分は適法である。

（２）　本件賦課決定処分の適法性について

上記（１）のとおり、本件消費税等更正処分は適法であり、また、上記４の（５）のとおり、本件消費税等更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件消費税等更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第６５条第４項に規定する正当な理由があるとは認められない。そして、当審判所においても本件課税期間の過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であると認められる。

したがって、通則法第６５条第１項及び第２項並びに地方税法附則第９条の４《譲渡割の賦課徴収の特例等》及び第９条の９《譲渡割に係る延滞税等の計算の特例》第１項の規定に基づいて行われた本件賦課決定処分は適法である。

（３）　本件法人税各更正処分の適法性について

上記（１）のとおり、本件消費税等更正処分は適法である。これに基づき算出される未払消費税額等と消費税等の納付税額との差額を所得金額に加算したことなどによる請求人の本件各事業年度の法人税等の額及び翌期へ繰り越すべき欠損金額は、いずれも本件法人税各更正処分における法人税の額及び翌期へ繰り越すべき欠損金額と同額であると認められる。

なお、本件法人税各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件法人税各更正処分は適法である。

６　結論

以上により、請求人の審査請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり、裁決する。

＜別紙リンクに収録＞

別表１　本件不動産の譲受けに係る経理処理

別表２　審査請求に至る経緯（法人税）

別表３　本件不動産の譲受けに係る支払対価の額

別表４　審査請求に至る経緯（消費税等）

別紙１　関係法令等

１　行政手続法第１４条《不利益処分の理由の提示》第１項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければ

ならない旨規定している。

２　国税通則法（平成２８年法律第１５号による改正前のもの。以下「通則法」という。）第６５条《過少申告加算税》第１項は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）が提出された場合において、更正があったときは、当該納税者に対し、その更正に基づき同法第３５条《申告納税方式による国税等の納付》第２項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。また、同法第６５条第２項は、同条第１項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と５０万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。さらに、同法第６５条第４項は、同条第１項又は第２項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。

３　消費税法（平成２４年法律第６８号による改正前のもの。以下同じ。）第２条《定義》第１項第８号は、「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨規定し、同項第９号は、「課税資産の譲渡等」とは、資産の譲渡等のうち、同法第６条《非課税》第１項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう旨規定し、同法第２条第１項第１２号は、「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので所定のものに限る。）をいう旨規定し、同項第１４号は、「基準期間」とは、法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該前々事業年度が１年未満である法人については、その事業年度開始の日の２年前の日の前日から同日以後１年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間）をいう旨規定し、同項第１６号は、「調整対象固定資産」とは、建物、構築物等その他の資産でその価額が少額でないものとして政令で定めるものをいう旨規定している。

４　消費税法第９条《小規模事業者に係る納税義務の免除》第１項本文は、事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が１０，０００，０００円以下である者については、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する旨規定し、また、同項ただし書は、同法に別段の定めがある場合は、この限りでない旨規定している。

５　消費税法第１２条《分割等があった場合の納税義務の免除の特例》第１項は、新設分割があった場合において、当該新設分割を行った法人の当該新設分割により設立された法人（以下「新設分割子法人」という。）の新設分割があった日の属する事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額が１０，０００，０００円を超えるときは、当該新設分割子法人の当該新設分割があった日から当該新設分割があった日の属する事業年度終了の日までの間における課税資産の譲渡等については、同法第９条第１項本文の規定は適用しない旨規定している。

６　消費税法第３０条《仕入れに係る消費税額の控除》第１項は、事業者（同法第９条第１項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れについては、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（以下「控除対象仕入税額」という。）を控除する旨規定し、同法第３０条第２項は、この場合において、課税期間における課税売上高が５００，０００，０００円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が１００分の９５に満たないときは、控除対象仕入税額は、同条第１項の規定にかかわらず、①当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等

に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合には、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れの税額の合計額に、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算する方法により計算した金額とし、②それ以外の場合には、当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法により計算した金額とする旨規定している。

7　消費税法第３３条《課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整》第１項は、事業者が国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、当該課税仕入れの税額につき比例配分法（上記６の①及び②に規定する課税売上割合を乗じて計算する方法をいう。）により仕入れに係る消費税額を計算した場合（同法３０条第１項の規定により当該調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額の全額が控除された場合を含む。）において、当該事業者が第三年度の課税期間（調整対象固定資産の課税仕入れの日の属する課税期間の開始の日から３年を経過する日の属する課税期間をいう。以下同じ。）の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、第三年度の課税期間における通算課税売上割合（仕入れ等の課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間において適用されるべき課税売上割合を政令で定めるところにより通算した課税売上割合をいう。）が仕入れ等の課税期間における課税売上割合に対して著しく減少した場合として政令で定める場合に該当するときは、同法第３３条第１項第１号に掲げる合計額から同項第２号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除し、この場合において、当該控除をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす旨規定し、また、同条第３項は、同条第１項の規定により同項第１号に掲げる合計額から同項第２号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額を当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして当該第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する旨規定している。

8　消費税法第３７条《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》第１項は、事業者（同法第９条の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、その納税地を所轄する税務署長にその基準期間における課税売上高が５０，０００，０００円以下である課税期間〔同法第１２条第１項に規定する新設分割に係る新設分割子法人の政令で定める課税期間等（以下「分割等に係る課税期間」という。）を除く。〕について同法第３７条第１項の適用を受ける旨を記載した届出書を提出した場合には、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間（その基準期間における課税売上高が５０，０００，０００円を超える課税期間及び分割等に係る課税期間を除く。）については、同法第３０条から第３６条までの規定により課税標準額に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、同法第３７条第１項第１号及び第２号に掲げる期間の合計額とし、この場合において、当該金額の合計額は、当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす旨規定している。

9　消費税法基本通達（平成２７年５月２６日付課消１－１７ほか５課共同による改正前のもの。以下同じ。）９－１－１３《固定資産の譲渡の時期》（以下「本件通達規定」という。）本文は、固定資産の譲渡の時期は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日とする旨定め、本件通達規定ただし書は、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める旨定めている。

また、本件通達規定の注書は、上記本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、消費税法基本通達９－１－２《棚卸資産の引渡しの日の判定》の例による旨定め、同通達９－１－２は、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、事業者が継続して棚卸資産の譲渡を行ったこととしている日によるものとし、この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日が明らかでないときは、①代金の相当部分（おおむね５０％以上）を収受するに至った日、②所有権移転登記の申請をした日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとすることができる旨定めている。

１０　消費税法基本通達１１－３－１《課税仕入れを行った日の意義》は、消費税法第３０条第１項第１号に規定する「課税仕入れを行った日」とは、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受けをした日をいうのであるが、この日がいつであるかについては、別に定めるものを除き、同通達第９章《資産の譲渡等の時期》の取扱いに準ずる旨定めている。

別紙２　物件目録
１　所　　在　■■■■■■■■■■■■
　　地　　番　■■■■■
　　地　　目　宅地
　　地　　積　１１４．６４㎡
２　所　　在　■■■■■■■■■■■■
　　地　　番　■■■■■
　　地　　目　宅地
　　地　　積　３５．１７㎡
３　所　　在　■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■
　　家屋番号　■■■■■
　　種　　類　共同住宅
　　構　　造　鉄筋コンクリート造アルミニューム板葺・陸屋根４階建
　　床面積　　１階　７１．７２㎡
　　　　２階　８０．０４㎡
　　　　３階　８１．６５㎡
　　　　４階　５８．６０㎡

別紙３　本件通知書に記載された処分の理由
　請求人の消費税等の申告書について、調査の結果、課税標準又は税額等の計算に誤りがあると認められるから、次のとおり、申告書に記載された課税標準又は税額等を更正した。
１　請求人は、本件建物等の取得に係る課税仕入れについて、平成２５年６月２８日を課税仕入れの日として次表の金額７１，４７２，２６０円を当課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めて控除対象仕入税額の計算を行っている。しかしながら、本件建物等の取得に係る平成２５年６月２８日付の売買契約書には、本件建物等は、代金全額の支払と引換えに請求人に引き渡す旨が定められているところ、請求人は平成２５年７月３１日に代金全額を支払ったこと、請求人は同日以降の本件建物等から生じる賃料収入を受領していること、及び同日、売買を原因として本件建物等の所有権移転登記がなされていることからすると、消費税法第３０条第１項第１号に規定する課税仕入れを行った日は、本件建物等の引渡しを受けた日である平成２５年７月３１日と認められるので、本件建物等の取得に係る支払対価の額７１，４７２，２６０円は、当課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に該当しない。したがって、当課税期間における正当な控除対象仕入税額を再計算した結果、控除対象仕入税額が２，７２２，７５３円減少した。

科　　目	支　払　先	課税仕入れに係る支払対価の額
建　　物	■■■■■■■	５６，９４５，２０８円
	■■■■■■■	１１４，９１４円
建物附属設備	■■■■■■■	１４，２３６，３０２円
	■■■■■■■	２８，７２８円
土　　地	■■■■■■■	１４７，１０８円
合　　計		７１，４７２，２６０円

２　納付すべき税額
　上記１により当課税期間の消費税額及び地方消費税額を再計算した結果、納付すべき消費税額及び地方消費税額が新たに■■■■■■算出された。

行政文書の名称	裁決書：大裁（法・諸）平２９第１３号
不開示とした部分とその理由	別紙１のとおり

＜別紙リンクに収録＞
別紙１　不開示とした部分とその理由

TAINSキーワード

別紙リンク	▼ 別表１～別表４ ▼ 別紙１　不開示とした部分とその理由
原本URL	原本なし
関連判決	

相続税　地裁　Ｚ８８８－２２７１

東京地方裁判所平成２９年（行ウ）第５３９号相続税更正処分消請求事件（棄却）（控訴）
国側当事者・国（札幌南税務署長）
令和元年８月２７日判決
【裁判所ホームページ行政事件裁判例集】
【情報公開法第９条第１項による開示情報】
【土地建物の評価／「特別の事情」の有無／節税目的で取得した不動産に評通６を適用】

概要

判示事項

１　本件は、被相続人（平成２４年６月相続開始）の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達（評価通達）の定める評価方法により評価して相続税の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうちの一部の土地及び建物（賃貸用不動産）の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不適当と認められるとして、各鑑定評価額に基づき、相続税の各更正処分等を受けたため、その取消しを求める事案である。

２　評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないなど、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情（評価通達６参照）がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解すべきである。

３　各通達評価額は、それぞれ、各鑑定評価額の約４分の１（甲不動産につき約２６．５３％、乙不動産につき約２５．７５％）の額にとどまっている。そして、実際に被相続人又は原告Ｅが各不動産を売買した際の価格をみると、各通達評価額からのかい離の程度は、各鑑定評価額よりも更に大きいもの又は同程度であった。

４　これらに加え、①本件全証拠によっても、被相続人又は原告Ｅの各不動産の売買につき、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格で売買が行われた旨をうかがわせる事情等が見当たらないことや、②各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものであること、③不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準に基づき算定する不動産の正常価格は、基本的に、当該不動産の客観的な交換価値（相続税法２２条に規定する時価）を示すものと考えられること（地価公示法２条参照）をも勘案すれば、各通達評価額が相続開始時における各不動産の客観的な交換価値を示していること（相続開始時における各不動産の客観的な交換価値を算定するにつき、評価通達の定める評価方法が合理性を有すること）については、相応の疑義があるといわざるを得ない。

５　Ｍ銀行等からの各借入れ及び各不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は、６億円を超えるものであったにもかかわらず、各借入れ及び各不動産の購入がされたことにより、相続税の申告による課税価格は、２８２６万１０００円にとどまるものとされ、基礎控除（１億円）により、本件相続に係る相続税は課されないこととされたものである。

６　上記の経緯等に加え、Ｍ銀行が各借入れに係る貸出しに際し作成した各貸出稟議書の記載や証拠にもよれば、被相続人及び原告らは、各不動産の購入及び各借入れを、被相続人及びＣ社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において原告らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。

７　以上にみた事実関係の下では、本件相続における各不動産については、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、各不動産の購入及び各借入れに相当する行為を行わなかった他の

納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかというべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。

８　そして、本件全証拠によっても各鑑定評価の適正さに疑いを差し挟む点が特段見当たらないことに照らせば、各不動産の相続税法２２条に規定する時価は、各鑑定評価額であると認められる。

判決年月日　Ｒ０１－０８－２７

国税庁訴資　Ｚ８８８－２２７１

本文

判決

当事者の表示　別紙当事者目録記載のとおり

主文

１　原告らの請求をいずれも棄却する。

２　訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第１　請求

１　処分行政庁が平成２８年４月２７日付けで原告Ｂに対してした、被相続人Ｃ（以下「本件被相続人」という。）の相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

２　処分行政庁が平成２８年４月２７日付けで原告Ｄに対してした、本件相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

３　処分行政庁が平成２８年４月２７日付けで原告Ｅに対してした、本件相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第２　事案の概要

本件は、本件被相続人の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達〔昭和３９年４月２５日付け直資５６・直審（資）１７による国税庁長官通達。ただし、平成２５年５月１６日付け課評２－１８による改正前のもの。以下「評価通達」という。〕の定める評価方法により評価して本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうちの一部の土地及び建物の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不適当と認められるとして、本件相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けた（以下、本件相続税の各更正処分を総称して「本件各更正処分」といい、過少申告加算税の各賦課決定処分を総称して「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を総称して「本件各更正処分等」という。）ため、本件各更正処分等の各取消しを求める事案である。

１　関係法令等の定め

本件に関係する法令等の定めは、別紙１「関係法令等の定め」記載のとおりである（なお、同別紙で定めた略語等は、以下においても用いるものとする。）。

２　前提事実（証拠等を掲記したもののほかは、いずれも当事者間に争いがないか又は当事者が争うことを明らかにしない事実である。）

（１）　本件相続の開始等

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

イ（ア）　本件被相続人の共同相続人は、本件被相続人の妻であるＦ（以下「訴外Ｆ」という。）、長女である原告Ｄ、長男である原告Ｂ、二男であるＧ（以下「訴外Ｇ」という。）及び養子である原告Ｅの５名であった

（以下、本件被相続人の共同相続人であった上記５名を総称して「本件共同相続人」という。）。

なお、原告Ｅは、訴外Ｇの長男であり、平成２０年８月１９日に本件被相続人と養子縁組をした。

（イ）　本件共同相続人は、本件被相続人の平成２１年１０月１６日付け公正証書に係る遺言及び本件共同相続人の間で平成２４年１０月１７日に行った遺産分割に従って、本件相続に係る相続財産を取得した。

ウ　Ｈ株式会社（以下「Ｈ」という。）は、不動産の売買、賃貸借及び管理等を目的とする株式会社である。本件被相続人は、平成２１年６月２６日、Ｈの代表取締役を辞任し、原告Ｂが、同日、Ｈの代表取締役に就任した。

（２）　本件相続に係る相続財産等

ア　本件相続に係る相続財産には、東京都杉並区（住所省略）の土地（明細は別表１記載のとおり。以下「本件甲土地」という。）及び本件甲土地上に存する家屋番号〇番〇の〇の建物（明細は別表２記載のとおり。以下「本件甲建物」といい、本件甲土地と併せて「本件甲不動産」という。）並びに神奈川県川崎市（住所省略）の土地（以下「本件乙土地」という。）及び本件乙土地上に存する建物（以下「本件乙建物」といい、本件乙土地と併せて「本件乙不動産」という。本件乙不動産の明細は別表３のとおり。また、本件甲不動産と本件乙不動産を併せて「本件各不動産」という。）が含まれていた。本件各不動産は、前記（１）イ（イ）の本件被相続人の遺言により原告Ｅが取得した。

原告Ｅは、平成２５年３月７日付けで、買主であるＩに対して本件乙不動産を総額５億１５００万円で売却した（以下、同売却額を「本件乙不動産売却額」という。）。

イ（ア）　本件甲建物は、ＪＲ中央線Ｋ駅から徒歩約５分に立地する共同住宅（４４戸）及び保育園（１戸）として利用されている建物であり、本件甲土地上に基準容積率をほぼ完全に消化した状態で所在している。（甲５の１）

（イ）　本件甲不動産は、本件被相続人が、平成２１年１月３０日付けで、売主である株式会社Ｌから総額８億３７００万円で購入したものであった（以下、同購入額を「本件甲不動産購入額」という。）。

なお、本件被相続人は、同日付けでＭ銀行から６億３０００万円を借り入れており（当該借入れについてＨ、訴外Ｆ、原告Ｂ及び訴外Ｇが連帯保証をした。）、同銀行がその際に作成した貸出稟議書（乙９）の採上理由欄には「相続対策のため不動産購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。（乙８、９）

ウ（ア）　本件乙建物は、ＪＲ東海道本線Ｎ駅から徒歩約１３分に立地する共同住宅として利用されている３９個の専有部分からなる建物であり、本件乙土地上に容積率をほぼ完全に消化した状態で所在している。（甲５の２）

（イ）　本件乙不動産は、本件被相続人が、平成２１年１２月２５日付けで、売主である株式会社Ｏから総額５億５０００万円で購入したものであった（以下、同購入額を「本件乙不動産購入額」といい、本件甲不動産購入額及び本件乙不動産売却額と総称して「本件各取引額」という。）。

なお、本件被相続人は、同月２１日付けで、訴外Ｆから４７００万円を借り入れた。また、本件被相続人は、同月２５日付けでＭ銀行から３億７８００万円を借り入れており（当該借入れについてＨ、訴外Ｆ、原告Ｂ及び訴外Ｇが連帯保証をした。）、同銀行がその際に作成した貸出稟議書（乙１４）の採上理由欄には「相続対策のため本年１月に６３０百万円の富裕層ローンを実行し不動産購入。前回と同じく相続税対策を目的として第２期の収益物件購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。（乙１１、１３、１４）

（３）　本件各更正処分等に至る経緯等

ア　原告らは、平成２５年３月１１日、別表４の各「申告」欄のとおり、処分行政庁に対して本件相続税の申告（以下「本件申告」という。）をした。

原告らは、本件申告において、評価通達の定める評価方法により、本件甲土地の価額を１億１３６７万６７３４円〔ただし、租税特別措置法６９条の４（平成２５年法律第５号による改正前のもの）に規定する特例（以下「小規模宅地等特例」という。）を適用する前の価額〕、本件甲建物の価額を８６３６万４７４０円（以下、上記の本件甲土地の価額との合計額である２億０００４万１４７４円を「本件甲不動産通達評価額」という。）、本件乙土地の価額を５８１６万２７４１円、本件乙建物の価額を７５５０万２０２６円（以下、本件乙土地の価額との合計額である１億３３６６万４７６７円を「本件乙不動産通達評価額」といい、本件甲不動産通達評価額と本件乙不動産通達評価額を併せて「本件各通達評価額」という。）と評価した。

イ　札幌国税局長は、平成２８年２月１７日付けで、国税庁長官に対し、本件各不動産について評価通達６を適用し評価通達の定める評価方法によらずに他の合理的な評価方法によって評価することとしたい旨を上申し（以下「本件上申」という。）、国税庁長官は、同年３月１０日付けで、札幌国税局長に対し、上記上申について「貴見のとおり取り扱うこととされたい」との指示（以下「本件指示」という。）をした。（乙１６の１・２）

ウ　処分行政庁は、本件各不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められるとして、原告ら各自に対応した平成２８年４月２７日付けの各通知書（甲２の１～３。以下「本件各通知書」という。）を原告らに対し送達することにより、別表４の各「更正処分等」欄のとおり、本件各更正処分等をした。

本件各更正処分等において、本件甲不動産の価額（ただし、小規模宅地等特例を適用する前の価額）は、株式会社Ｐの平成２７年４月２２日付け不動産鑑定評価（甲５の１。以下「本件甲不動産鑑定評価」という。）による鑑定評価額７億５４００万円（以下「本件甲不動産鑑定評価額」という。内訳は、本件甲土地が３億０８００万円、本件甲建物が４億４６００万円である。）であり、本件乙不動産の価額は、Ｑ株式会社の同日付け不動産鑑定評価（甲５の２。以下「本件乙不動産鑑定評価」といい、本件甲不動産鑑定評価と併せて「本件各鑑定評価」という。）による鑑定評価額５億１９００万円（以下「本件乙不動産鑑定評価額」といい、本件甲不動産鑑定評価額と併せて「本件各鑑定評価額」という。）であった。本件各鑑定評価額は、いずれも、不動産鑑定士により、不動産鑑定評価基準に基づき、本件相続開始時における本件各不動産の正常価格として算定されたものである。（甲５の１・２）

エ　原告らは、平成２８年７月２７日付けで、本件各更正処分等の全部の取消しを求め、それぞれ審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成２９年５月２３日付けで、上記の各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

（４）　本件各訴えの提起

原告らは、平成２９年１１月２２日、本件各訴えを提起した。（当裁判所に顕著な事実）

３　本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記５（１）ないし（３）の各（被告の主張）のほか、別紙２「本件各更正処分等の根拠及び適法性」記載のとおりである。

４　争点

（１）　本件相続開始時における本件各不動産の時価（評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための特別の事情の内容及び本件各不動産におけるその有無。争点①）

（２）　評価通達６の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無（争点②）

（３）　本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無（争点③）

５　争点に関する当事者の主張の要旨

（１）　争点①（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について

（被告の主張）

ア　相続税法２２条に規定する時価について

（ア）　相続税法２２条に規定する時価とは、財産の取得の時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解されているところ、評価通達１

（２）は、時価の意義について、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による旨を定めている。

これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等によって異なった評価額が生じることが避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどから、あらかじめ定められた評価方法により画一的に財産の評価を行うこととしたものであり、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。

そうすると、特に租税平等主義という観点からして、評価通達の定める評価方法が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達の定める評価方法以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法２２条に規定する時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、基本的には許されないものというべきである。

（イ）　しかし、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、評価通達６が、この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する旨を定めていることからも明らかである。

したがって、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかな場合には、評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるものとして、他の合理的な時価の評価方法によることが認められるものと解すべきである。

イ　本件各不動産について評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があること

本件各不動産の評価においては、以下のとおり、評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情がある。

（ア）　本件各通達評価額と本件各不動産の時価との間に著しいかい離があること

ａ　本件甲不動産について

本件甲不動産通達評価額は、２億０００４万１４７４円であるところ、本件甲不動産鑑定評価額は、７億５４００万円であり、本件甲不動産通達評価額は、本件甲不動産鑑定評価額の僅か約２６．５％にすぎず、両者には著しい価額のかい離がある。

また、本件甲不動産通達評価額と本件甲不動産購入額を比べてみても、本件甲不動産購入額は、８億３７００万円であり、本件甲不動産通達評価額は、本件甲不動産購入額の僅か約２３．９％にすぎず、両者には著しい価額のかい離がある。

ｂ　本件乙不動産について

本件乙不動産通達評価額は、１億３３６６万４７６７円であるところ、本件乙不動産鑑定評価額は、５億１９００万円であり、本件乙不動産通達評価額は、本件乙不動産鑑定評価額の僅か約２５．８％にすぎず、両者には著しい価額のかい離がある。

また、本件乙不動産通達評価額と本件乙不動産購入額及び本件乙不動産売却額を比べてみても、本件乙不動産購入額は、５億５０００万円、本件乙不動産売却額は、５億１５００万円であり、本件乙不動産

通達評価額は、これらの僅か約２４．３％又は約２６％にすぎず、それぞれ著しい価額のかい離がある。

c　小括

以上のとおり、本件各通達評価額と本件各不動産の客観的交換価値を算定したものである本件各鑑定評価額（後記ウ参照）の間のほか、本件各通達評価額と本件各取引額の間には、いずれも著しいかい離が認められ、このような著しいかい離は、単なる評価手法の相違による当然の帰結として許容される範囲にとどまらない。

したがって、本件各通達評価額と本件各不動産の時価との間には著しいかい離が認められるというべきであり、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである。

（イ）　本件各不動産に係る本件被相続人及び本件共同相続人による一連の行為について

a　本件被相続人及び本件共同相続人による本件各不動産の取得及び当該取得に伴う資金借入れ等の一連の行為は、原告らが本来負担すべき相続税を免れるという結果をもたらすものであったところ、①本件被相続人が、当時９０歳であった平成２０年に、Ｍ銀行に対して、当時代表取締役を務めていたＨの事業承継について事業経営財務診断を申し込んでいたこと、②本件被相続人による本件各不動産の購入及び購入資金の借入れには、相続税の負担軽減の目的があったこと、③本件被相続人が、Ｈの事業承継のための方策の一環として原告Ｅと養子縁組した時期（平成２０年８月１９日）と近接した時期に、本件各不動産を取得していること（本件甲不動産につき平成２１年１月３０日、本件乙不動産につき同年１２月２５日）等を総合して考慮すれば、本件被相続人は、本件各不動産の取得により本来原告らが負担すべき相続税を免れることになることを認識した上で本件各不動産を取得したと認められ、また、本件被相続人及び本件共同相続人による本件各不動産の取得及び当該取得に伴う資金借入れ等の一連の行為は、専ら相続対策を目的とするものであったと認められる。

本件被相続人は、本件各不動産の購入資金の大半をＭ銀行からの借入金により賄い、その借入金の総額は、本件各通達評価額を上回り、課税価格を圧縮する多額のものであったから、本件相続において、本件各不動産の価額を本件各通達評価額と評価すべきものとすると、原告らが本件各不動産を取得しなかったならば負担していたはずの相続税を免れる利益を享受するという結果を招来する。これは、本件被相続人が相続税の負担の軽減策を採ったことによるものであり、このような事態は、同様の軽減策を採らなかった他の納税者との間の租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反する著しく不公平なものであるといえる。

以上のとおり、本件においては、本件各不動産の評価について、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである。

b　この点につき、原告らは、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、評価通達によらないことが許される特別の事情を基礎付けるものではない旨を主張する。

しかし、東京地裁平成５年２月１６日判決・判タ８４５号２４０頁を始めとする多くの裁判例において、評価通達の定める評価方法による評価額と現実の取引価額との間に生じている開差を利用して相続税の負担の軽減を図る目的で行われた行為を前提とする相続について、評価通達によらないことが許される特別の事情があると判示されているのであって、上記の特別の事情の判断に当たり、節税目的や相続税

負担の軽減目的があったことを考慮することが許されるのは明らかである。

ウ　本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的交換価値として適正に算定されたものであり、本件相続開始時における本件各不動産の時価を示すものであること

本件各鑑定評価額は、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に準拠した方法で算定されたものであって、いずれも原価法による積算価格と収益還元法（ＤＣＦ法及び直接還元法）による収益価格がそれぞれ試算され、両者が比較検討された上で、最終的には収益還元法による収益価格が重視され算定されたものであって、これらの鑑定評価の手法はいずれも合理性がある。また、本件各取引額は、いずれも、本件各通達評価額と比較して本件各鑑定評価額に近似している。

したがって、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的交換価値として適正に算定されたものであり、本件相続開始時における本件各不動産の時価を示すものである。

エ　本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の理由について

本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の間にかい離が生じている理由については、様々な要因が複合的に影響した結果によるものであり、個別具体的な要因を特定できるものではないが、その要因としては、以下のような事情があると考えられる。

（ア）　経済情勢に基づく分析

本件相続開始時の不動産市場の状況についてみると、不動産市場全体は、おおむね平成１９年以降、サブプライムローン問題やリーマンショックの影響により価格の下落基調が続いたものの、平成２１年以降その下落率が縮小して不動産市場の回復の兆しがみえたが、平成２３年に東日本大震災が発生したために、平成２５年頃までその回復が妨げられていた。現に、本件各不動産に係る各土地の路線価をみると、いずれも本件相続開始時前後で上昇していない。

他方、投資用不動産については、不動産市場全体とは異なる動きをしており、東日本大震災からの立ち直りが早かった。

しかるところ、本件各不動産は、いずれも投資用不動産に区分され、かつ、首都圏に所在する築浅の不動産であって、最寄り駅からの道程や周辺に生活利便施設が多数存在することなどから、非常に高い収益性が見込まれる投資対象としての価値が高い不動産であった。

したがって、本件各不動産は、本件相続開始時の経済情勢下において、いずれも客観的な交換価値が上昇していたと考えられるが、画一的な評価方法である評価通達の定める評価方法では、個別不動産の収益性を的確に価額へ反映させることが難しかったと想定される。

（イ）　路線価方式による評価に関する分析

路線価の評定は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定され、周辺地域における不動産の一般的利用状況を踏まえて行われるが、評価の安全性も考慮した上で路線ごとに一律の金額で評定されるため、その土地の所在における個別の特性や利用状況等の複合的な影響によっては、個々の土地の客観的な交換価値が、路線価に基づく評価額と必ずしも合致しない可能性がある。

本件甲土地及び本件乙土地（以下「本件各土地」という。）は、いずれも高層の賃貸用共同住宅として最有効使用されており、かつ、本件甲建物及び本件乙建物（以下「本件各建物」という。）が容積率をほぼ消化していることなどからすれば、本件各土地の客観的な交換価値が、個々の土地の利用状況によらず路線ごとに一律に設定する路線価に基づく評価額よりも増加する可能性がある。また、本件各土地は、いずれも幹線道路の裏通り沿いに所在し、その路線価は、いずれも幹線道路沿いの路線価よりも低額であるが、不動産鑑定評価においては賃貸用共同住宅としての収益性に着目することになることから、立地の閑静さや固定

資産税等の費用負担に照らし、幹線道路沿いにある賃貸用共同住宅よりも収益性において劣らず、むしろ収益性が高い可能性も考えられる。

したがって、本件各土地については、その所在の特性及び利用状況等により、評価通達の定める評価方法である路線価方式による評価と客観的な交換価値にかい離が生じた可能性がある。

（ウ）　貸家及び貸家建付地の評価に関する分析

本件各不動産は、収益性が顕著に高く投資対象としての価値が高い不動産であり、本件各鑑定評価額においては、建物及び土地が一体として評価され、本件各不動産の個別の用途や高い収益性等の特性が評価に反映されている。他方、本件各通達評価額においては、本件各建物につき、いずれも固定資産税評価額から３０％が控除されて算出され、本件各土地につき、路線価方式に基づいて算出した金額（自用地としての価額）から、本件甲土地は２１％、本件乙土地は１８％がそれぞれ控除されて算出されているところ、これは、評価通達の定める評価方法においては、自用家屋及び自用地のように権利の付着していない完全所有権の価値を最大とした上で、貸家及び貸家建付地については不動産の収益性にかかわらず一律に借家権の付着による減価額を控除して評価額を算出することとしているためであり、このような評価方法が、本件各不動産の個別の用途や高い収益性等の特性を反映できていないことが、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の一因となっている可能性がある。

（エ）　本件各鑑定評価における原価法による積算価格の算定に関する分析本件各鑑定評価においては、原価法による積算価格を求めるに当たって、①Ｊリート（投資法人）が公表している賃貸用共同住宅取引事例における再調達価格が参考にされており、本件各建物は、投資用不動産としてグレードの高い物件であり、そのグレードの高さによるプレミアムが再調達価格に反映されていること、②本件甲不動産では土地及び建物の積算価格に２０％を乗じた額が、本件乙不動産では３０％を乗じた額が、それぞれ付帯費用（開発事業者利益のほか、設計管理料、公租公課等のその他費用）として加算されており、これらの事情も、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の一因となった可能性がある。

（原告らの主張）

ア　評価通達の定める評価方法による相続財産の評価は、合理性が担保されているものとして久しく実務界において実施されており、評価通達は、行政先例法としての地位を築いているといえる。そして、例外的に上記方法による評価額を否定し、これによらない評価を認める評価通達６の制定趣旨は、対象財産につき想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合に、評価通達が形式的に適用され、納税者の担税力が過大に測定されることが、担税力に応じた課税（租税公平主義）に反することに鑑み、このような場合に関する救済措置を設けた点にある。

そうすると、評価通達６に規定する「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる」場合とは、飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情があり、評価通達の定める評価方法によると実質的な課税の公平を確保できない場合を指すと解すべきである。行政の恣意性を排除し、明確性や予測可能性を担保する観点からも、上記の特別の事情は、災害、地盤沈下、土壌汚染等の客観的事情の発生に限られなくてはならない。したがって、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、上記の特別の事情を基礎付けるものではない。

なお、前掲東京地裁平成５年判決等の被告が挙げる裁判例は、いずれも、当時のバブル経済を背景とした右肩上がりの地価上昇局面において、これらを利用した相続税の租税回避が横行し、その問題に対する社会的認識が共有されていた中での事例判決にとどまるものであり、地価が安定しているか、むしろ下落基調にある中での本件において参照されるべきものではない。

イ　本件各更正処分等は、本件各不動産につき想定外の時価の下落事情が事後的

に生じた場合ではないにもかかわらず、評価通達６を適用した点で、前記アに述べた評価通達６の制定趣旨に反するものである。また、本件各更正処分等は、本件相続開始前後の本件被相続人及び本件共同相続人の一連の行為について、Ｈの事業承継を円滑に進めるという主たる目的を捨象し、本件相続税をゼロにすることを目的とした行為（過度の節税目的による行為）であると決めつけ、評価通達６の適用要件を拡大解釈し、これを恣意的に適用したものである。

したがって、本件各更正処分等は、租税法律主義に反するものであるとともに、評価通達の定める評価方法によって本件各不動産の評価を行い、本件相続税の申告をした原告らの信頼を裏切った点で、法の一般原則たる信頼保護法理にも違反する。

ウ　本件各鑑定評価は、いずれも収益還元法を用いて土地及び建物を一括評価しているから、本件各通達評価額との間にかい離が生じることは、評価手法が異なる以上、当然である。評価通達の定める評価方法、とりわけ路線価方式は、合理性があるものとして広く社会に受け入れられているから、本件のようにその評価額と鑑定評価額に数倍ものかい離がある場合、鑑定評価額の適正さに疑問が呈されるべきである。また、本件各鑑定評価における原価法による積算価格の算定において、付帯費用という名目により根拠不明の金額が加算されている。

そもそも、相続財産の評価は、突然到来した被相続人の死により開始する相続に際してされるものであり、当該財産を不特定多数の者に売却することを前提としていないものであるから、収益の有無あるいは多寡に左右される収益還元法による評価や、経済合理性に基づく取引により形成される取引価額による評価は、その評価手法として著しく妥当性を欠く。

評価手法の妥当性の点をおくとしても、上記のかい離が、想定内のものであり、これをもって評価通達６の適用が肯定される特別の事情に該当しないことは、本件各更正処分等の後に、評価通達や本件各土地の路線価について、評価通達の定める評価方法による評価額を鑑定評価額に近づけるための改定が行われたことがうかがわれないことからも明らかである。そして、評価通達の定める評価方法による評価額と鑑定評価額の開差が著しいと思われる場合はまれではなく、その場合に全て評価通達６が適用されているわけではない。

しかるところ、本件を典型的な節税事案であるとして、例外規定である評価通達６を恣意的に用いて個別評価をすることは、租税公平主義が求める平等取扱原則に反するものである。

エ　以上によれば、本件相続開始時における本件各不動産の相続税法２２条に規定する時価を本件各鑑定評価額とすることは許されない。

（２）　争点②（評価通達６の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無）について

（原告らの主張）

評価通達６は、その要件を「国税庁長官の指示を受けて評価する」と定めているが、処分行政庁は、国税庁長官の指示を待たず、本件指示の約１年前に不動産鑑定会社２社に鑑定評価を依頼し、本件各鑑定評価を得た。つまり、処分行政庁は、評価通達６の定める国税庁長官の指示の要件を充足することなく、評価通達の定める評価方法による評価を否定する評価を先行して行っていた。

さらに、本件指示は、本件上申から約２０日間という短期間で形式的に下されたものであり、再評価の「指示」ではなく、処分行政庁の評価の「追認」にすぎないものであった。

したがって、本件各更正処分等には、評価通達６の定める要件を満たさなかった点で手続上の瑕疵がある。評価通達は行政先例法としての地位を築いているから、上記の瑕疵は重大な法的瑕疵といえる。

（被告の主張）

ア　そもそも、本件各不動産が評価通達６に規定する「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産」に当たるか否かについては、鑑定評価など評価通達の定める評価方法以外の方法により評価額を算定しなければ、これを判断することができず、本件においても、本件各通達評価額が適

当であるか否かを確認するために、評価通達の定める評価方法以外の方法により客観的交換価値を調べる必要があったことから、その調査の一環として、本件上申の前に鑑定評価が行われたものである。

その後、札幌国税局長は、本件上申を行い、本件指示を受けたものであるから、本件各更正処分等について、評価通達６の定める国税庁長官の指示に係る手続上の瑕疵は存在せず、原告らの主張には理由がない。

イ　仮に、評価通達６の定める国税庁長官の指示に係る手続に何らかの瑕疵があると評価されたとしても、評価通達６の定める国税庁長官の指示は、行政組織内部における指示、監督に関するものと解すべきであり、この規定に反することが直ちに国民の権利、利益に不利益を与えるものとはいえないから、その指示の有無によって本件各更正処分等の効力が影響を受けるものとは解されない。

したがって、原告らの主張は、この点においても理由がない。

（３）　争点③（本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無）について

（原告らの主張）

本件各更正処分等の理由の提示においては、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の開差が４倍に上ることが記載されているのみであり、評価通達６の適用が肯定される特別の事情があることの理由が記載されていない。

したがって、本件各更正処分等の理由の提示は、一般の被処分者が理解し、納得できる法的な処分理由が記載されているとはいえない点で、行政手続法１４条１項が要求する理由の提示として不十分であり、違法がある。

（被告の主張）

行政手続法１４条１項に規定する理由の提示が求められる趣旨は、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えることにあり、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきと解される〔最高裁平成２１年（行ヒ）第９１号同２３年６月７日第三小法廷判決・民集６５巻４号２０８１頁参照〕。

そして、かかる目的は、処分の理由を具体的に記載して通知すること自体をもってひとまず実現されると解される。

これを本件についてみると、本件各更正処分等の理由の提示においては、処分行政庁が、相続財産の評価に係る法令解釈等を踏まえ、本件各通達評価額と、本件各取引額及び本件各鑑定評価額との間には著しい価額のかい離があり、本件各不動産の価額を評価通達の定める評価方法により評価することは著しく不適当であると認定した上で、国税庁長官の指示に基づいて本件各不動産の価額の評価を行い、本件各更正処分等をした旨が記載されており、これらの処分の理由は、上記の理由提示制度の趣旨及び目的を充足する程度に具体的に示されている。

したがって、本件各更正処分等の理由の提示に行政手続法１４条１項に反する点はなく、原告らの主張には理由がない。

第３　当裁判所の判断

１　争点①（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について

（１）　相続税法２２条は、同法第３章において特別の定めがあるものを除くほか、相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨を定めているところ、ここにいう時価とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法２３条）、定期金に関する権利の評価（同法２４条、２５条）及び立木の評価（同法２６条）を除き、財産の評価方法について定めを置いていないところ、課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものでは

ないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような画一的な評価方法によることなく個別事案ごとに評価することにすると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が時価として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、相続等により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。このような課税実務は、評価通達の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時における適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保（国税通則法１条、相続税法１条参照）に資するものとして、相続税法２２条の規定の許容するところであると解される。

そして、評価対象の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場合においては、評価通達の定める評価方法が形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には、租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、相続税法２２条の規定もいわゆる租税法の基本原則の一つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、原則として許されないものというべきである。しかし、他方、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないなど、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情（評価通達６参照）がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解すべきである。

（２）　そこで、本件相続における本件各不動産について、前記（１）に説示した特別の事情があるか否かを検討する。

ア（ア）　まず、本件各不動産の各種評価額等についてみると、前提事実（２）アないしウ並びに（３）ア及びウのとおり、①本件甲不動産について、評価通達の定める評価方法による評価額である本件甲不動産通達評価額は、２億０００４万１４７４円である一方、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に基づき算定された評価額である本件甲不動産鑑定評価額は、７億５４００万円であり、本件相続開始時の約３年半前である平成２１年１月３０日に本件被相続人が購入した価額である本件甲不動産購入額は、８億３７００万円であった、②本件乙不動産について、評価通達の定める評価方法による評価額である本件乙不動産通達評価額は、１億３３６６万４７６７円である一方、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に基づき算定された評価額である本件乙不動産鑑定評価額は、５億１９００万円であり、本件相続開始時の約２年半前である平成２１年１２月２５日に本件被相続人が購入した価額である本件乙不動産購入額は、５億５０００万円、本件相続開始時の約９か月後である平成２５年３月７日に原告Ｅが売却した価額である本件乙不動産売却額は、５億１５００万円であったというのである。

このとおり、本件各通達評価額は、それぞれ、本件各鑑定評価額の約４分の１（本件甲不動産につき約２６．５３％、本件乙不動産につき約２５．７５％）の額にとどまっている。そして、実際に本件被相続人又は原告Ｅが本件各不動産を売買した際の価格（本件各取引額）をみると、本件甲不動産に関しては、本件相続開始時から約３年半前の取引であるとはいえ、本件甲不動産鑑定評価額より８３００万円高額なものであり、本件甲不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件甲不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。本件乙不動産に関しては、本件相続開始時の約９か月後の取引において、おおむね本件乙不動産鑑定評価額と同程度のもの（本件乙不動産鑑定評価額より４００万円安価な

もの）であった（本件乙不動産売却額。また、本件相続開始時の約２年半前の取引における本件乙不動産購入額は、本件乙不動産鑑定評価額より３１００万円高額なものであり、本件乙不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件乙不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。）。

これらに加え、①本件全証拠によっても、本件被相続人又は原告Ｅの本件各不動産の売買につき、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格で売買が行われた旨をうかがわせる事情等が見当たらないこと（原告らも、この点につき、特に主張をしていない。）や、②本件各不動産は、いずれも約４０戸の共同住宅等として利用されている建物及びその敷地である〔前提事実（２）イ（ア）及び同ウ（ア）〕ところ、本件各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものである（甲５の１、５の２）こと、③不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準に基づき算定する不動産の正常価格は、基本的に、当該不動産の客観的な交換価値（相続税法２２条に規定する時価）を示すものと考えられること（地価公示法２条参照）をも勘案すれば、本件各通達評価額が本件相続開始時における本件各不動産の客観的な交換価値を示していること（本件相続開始時における本件各不動産の客観的な交換価値を算定するにつき、評価通達の定める評価方法が合理性を有すること）については、相応の疑義があるといわざるを得ない。

（イ）ａ　この点について、原告らは、評価通達の定める評価方法、とりわけ路線価方式は、合理性があるものとして広く社会に受け入れられており、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の程度からすれば、本件各鑑定評価額の適正さに疑問が呈される旨主張する。

しかし、本件各取引額が市場価格と比較して特別に高額又は低額であったことをうかがわせる事情等は見当たらないところ、それが本件各鑑定評価額とおおむね同程度か、又はこれを超えるものであったこと等の前記（ア）に説示したところからすれば、原告らの上記主張は採用することができない。

なお、原告らは、本件各鑑定評価における原価法による積算価格の算定において、付帯費用という名目により根拠不明の金額が加算されている旨指摘するが、前記（ア）に認定及び説示したとおり、本件各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものであるから、原告らが上記指摘する点について逐一検討するまでもなく、それが直ちに本件各鑑定評価額の適正さに影響を及ぼすものとまでは認め難い。原告らは、上記の他に、本件各鑑定評価額が適正さを欠くものであることについて、具体的な主張をしない。

ｂ　原告らは、相続財産の評価は、当該財産を不特定多数の者に売却することを前提としていないものであるから、収益還元法による評価や、取引価額による評価は、その評価手法として著しく妥当性を欠く旨主張する。

しかし、相続税法２２条に規定する時価、すなわち当該財産の客観的な交換価値は、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解され〔評価通達１（２）も同旨を定めている。〕、この価額を収益還元法による評価等により求めることが妥当性を欠くなどと解すべき法的根拠は見当たらない。

したがって、原告らの上記主張は失当である。

イ　さらに、本件各不動産が本件相続に係る相続財産に含まれることとなった経緯等についてみると、①本件被相続人は、当時９０歳であった平成２１年１月、Ｍ銀行から６億３０００万円を借り入れた上で、本件甲不動産を第三者から購入するとともに、当時９１歳であった同年１２月にも、同銀行から３億７８００万円、訴外Ｆから４７００万円を借り入れた上で、本件乙不動産を第三

者から購入したものである〔前提事実（２）イ（イ）及び同ウ（イ）〕ところ、②本件各不動産を除く本件相続における財産の価額は６億９７８７万４４５６円であり、上記①の各借入れ（以下、総称して「本件各借入れ」という。）に係る本件相続開始時の残債務（合計９億６３１２万５６００円。以下「本件借入金債務」という。）を除く本件相続における債務及び葬式費用の額は３３９４万１５１１円にとどまる（甲１）ことから、本件各借入れ及び本件各不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は、６億円を超えるものであった〔なお、相続税法１５条（平成２５年法律第５号による改正前のもの）の規定による基礎控除の額は、本件共同相続人が５人であることから、１億円である。〕にもかかわらず、③本件各借入れ及び本件各不動産の購入がされたことにより、本件各通達評価額（ただし、本件甲土地につき、小規模宅地等特例を適用した後のもの）と比較して本件借入金債務が多額となることにより、その差額が本件各不動産を除く本件相続における財産の価額から控除されることにより、本件申告による課税価格は、２８２６万１０００円にとどまるものとされ、上記基礎控除により、本件相続に係る相続税は課されないこととされたものである。

上記の経緯等に加え、前提事実（２）イ（イ）及び同ウ（イ）に認定したＭ銀行が本件各借入れに係る貸出しに際し作成した各貸出稟議書（乙９、１４）の記載や証拠（甲４の１・２）にもよれば、本件被相続人及び原告らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びＨの事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において原告らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。

ウ　以上にみた事実関係の下では、本件相続における本件各不動産については、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、本件各不動産の購入及び本件各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかというべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。

そして、本件全証拠によっても本件各鑑定評価の適正さに疑いを差し挟む点が特段見当たらないこと〔前記ア（イ）参照〕に照らせば、本件各不動産の相続税法２２条に規定する時価は、本件各鑑定評価額であると認められる。

（３）　これに対し、原告らは、評価通達６に規定する「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる」場合とは、飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情がある場合を指すと解すべきであり、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、上記の特別の事情を基礎付けるものではないとした上で、本件各不動産につき、想定外の時価の下落事情は事後的に生じておらず、上記の特別の事情を基礎付ける事情はない旨主張する。

しかし、前記（１）に説示したとおり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって特定の納税者あるいは特定の財産について評価することが許されるか否かは、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情があるか否かという観点から判断されるべきものであるから、原告らの上記主張はその前提を異にするものである。

２　争点②（評価通達６の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無）について

原告らは、①処分行政庁が本件指示の約１年前に本件各鑑定評価を得たこと、②本件指示が、本件上申から約２０日間で出されたものであり、処分行政庁の評価の「追認」にすぎないといえることから、本件各更正処分等には、評価通達６の定める要件を満たさなかった点で手続上の重大な法的瑕疵がある旨主張する。

しかし、評価通達は税務官庁内部における通達にすぎないから、評価通達６の定める「国税庁長官の指示を受けて評価する」旨の定めが、税務官庁内部における手続という性格を超えて対外的な効果を有し、その違反が、更正処分等の違法を招来するものとは解し難い。

したがって、本件指示に係る手続が評価通達６の定めるところに適合していたか否かについて判断するまでもなく、原告らの上記主張は失当である。

３　争点③（本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無）について

（１）　原告らは、本件各更正処分等の理由の提示は、行政手続法１４条１項が要求するものとして不十分である旨主張する。

（２）　行政手続法１４条１項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文の規定に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠となる法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである（前掲最高裁平成２３年判決参照）。

（３）　証拠（甲２の１～３）によれば、本件各通知書の「処分の理由」欄には、要旨、①相続税法２２条に規定する時価は、原則として、評価通達の定める評価方法により評価した価額によるものの、評価通達６は、評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する旨定めている旨、②（ア）本件甲不動産は、本件被相続人が平成２１年に８億３７００万円（本件甲不動産購入額）で購入したものであり、本件乙不動産は、本件被相続人が同年に５億５０００万円（本件乙不動産購入額）で購入し、原告Ｅが平成２５年に譲渡したものであるところ、このとおり、本件相続開始の前後における本件各不動産の購入又は売却の価額（本件各取引額）が明らかとなっており、これらの客観的に相当な取引価額と本件各通達評価額の間に著しいかい離が生じていることから、本件各不動産の価額を評価通達の定める評価方法によって評価することは、相続税法２２条の法意に照らし合理性を欠くこと、（イ）本件各鑑定評価額は、本件各不動産の本件相続開始時点における時価を合理的に算定しているものである（本件各鑑定評価額が本件各取引額と近似していることはこれを裏付けるものである。）ところ、本件各通達評価額は、これらとの間においても著しいかい離があることからすれば、本件各不動産の価額を評価通達の定めにより評価することは、著しく不適当であると認められる旨、及び③本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額と評価した上での原告らの納付すべき相続税及び過少申告加算税の額の計算過程が記載されていると認められる。

以上によれば、本件各通知書は、原告らの納付すべき相続税及び過少申告加算税の額の計算過程とともに、本件各不動産につき評価通達６に規定する「評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる」との判断に至った基礎となる事実関係を記載し、その判断過程を根拠をもって具体的に明らかにしているといえる。

したがって、本件各更正処分等については、処分行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を図るという行政手続法１４条１項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているというべきである。

４　その余の原告らの主張について

原告らは、①本件各更正処分等が、評価通達６の適用要件を拡大解釈し、これを恣意的に適用したものであることなどから、租税法律主義に反するものである旨、②本件各更正処分等は、評価通達の定める評価方法によって本件各不動産の評価を行い、本件相続税の申告をした原告らの信頼を裏切った点で、法の一般原則たる信頼保護法理に違反する旨、③本件各土地に適用される路線価や本件各通達評価額の算定に用いられた評価通達の定める評価方法について、本件各通達評価額を時価に近づけるような内容の改定等が行われず、また、評価通達の定める評価方法による評価額と不動産鑑定士等による

鑑定評価額の開差が著しいと思われる場合の全てにおいて評価通達６が用いられているわけではないにもかかわらず、処分行政庁が本件各不動産につき評価通達６を用いて個別評価をしたことは恣意的なものであるから、本件各更正処分等は、租税公平主義が求める平等取扱原則に反する旨主張する。

しかし、これまでに説示したとおり、本件相続における本件各不動産については、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許され、その相続税法２２条に規定する時価が本件各鑑定評価額であると認められる以上、本件各更正処分等が租税法律主義に反するものではないことは明らかである（上記①）。また、本件の事実関係の下では、本件相続における本件各不動産につき、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかであったのであるから、本件各不動産について評価通達の定める評価方法による評価額で課税を受けることに対する原告らの信頼は、保護に値するものとは認め難い（上記②）上、本件各不動産について評価通達の定める評価方法によらず評価を行い相続税等の課税をした本件各更正処分等が恣意的にされたものとは認め難く、本件全証拠によっても他の納税者との関係で原告らが恣意的に取り扱われたことをうかがわせる事情等も見当たらない（上記③）。

したがって、原告らの上記主張はいずれも採用することができない。

５　結論

以上に述べたところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分等は、別紙２のとおり、いずれも適法なものと認められる。

よって、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

（口頭弁論終結日　令和元年６月４日）

（東京地方裁判所民事第３８部　裁判長裁判官　鎌野真敬　裁判官　福渡裕貴　裁判官　獅子野裕介）

（別紙）　当事者目録

原告　Ｂ　（以下「原告Ｂ」という。）

原告　Ｄ　（以下「原告Ｄ」という。）

原告　Ｅ　（以下「原告Ｅ」といい、原告Ｂ及び原告Ｄと併せて「原告ら」という。）

原告ら訴訟代理人弁護士　増田英敏

原告ら訴訟復代理人弁護士　大山勉

原告ら補佐人税理士　戸井敏夫

被告　国

同代表者法務大臣　山下貴司

処分行政庁　札幌南税務署長　田中巖

同指定代理人　髙橋紀子　渋川佐紀子　大谷和志　佐藤隆樹　大堀修一　捧浩之　西山智　石澤守　坂田祐輔

以上

（別紙１）　関係法令等の定め

第１　相続税法の定め

相続税法２２条（評価の原則）

相続税法２２条は、同法第３章において特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨を定めている。

第２　評価通達の定め（乙１）

１　評価通達１（評価の原則）

（１）　評価通達１（１）（評価単位）は、財産の価額は、評価通達第２章以下の定める評価単位ごとに評価する旨を定めている。

（２）　評価通達１（２）（時価の意義）は、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による旨を定めている。

２　評価通達６（この通達の定めにより難い場合の評価）

評価通達６は、この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する旨を定めている。

３　評価通達１１（評価の方式）

評価通達１１は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価は、原則として、路線価方式によって行う旨を定めている。

４　評価通達１３（路線価方式）

評価通達１３は、路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、評価通達１５から２０－５までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう旨を定めている。

５　評価通達１４（路線価）

評価通達１４は、評価通達１３の「路線価」は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定するものとし、路線に接する宅地で、①その路線のほぼ中央部にあること、②その一連の宅地に共通している地勢にあること、③その路線だけに接していること及び④その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形のものであることの全ての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格（地価公示法６条の規定により公示された標準地の価格をいう。）、不動産鑑定士等による鑑定評価額（不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。以下同じ。）、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した１㎡当たりの価額とする旨を定めている。

６　評価通達１５（奥行価格補正）から２０－５（容積率の異なる２以上の地域にわたる宅地の評価）までの概要

評価通達１５から２０－５までは、宅地の価額について、当該宅地の路線価を基に、当該宅地の接道状況、形状等に応じて一定の加算又は減算を行う旨を定めている。

７　評価通達２６（貸家建付地の評価）

評価通達２６は、貸家（評価通達９４の定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。）の敷地の用に供されている宅地（以下「貸家建付地」という。）の価額は、以下の算式により計算した価額によって評価する旨を定めている。

（その宅地の自用地としての価額）－（その宅地の自用地としての価額）×〔評価通達２６の（１）の定める借地権割合〕×（評価通達９４の定める借家権割合）×〔評価通達２６の（２）の定める賃貸割合〕

８　評価通達８９（家屋の評価）

評価通達８９は、家屋の価額は、その家屋の固定資産税評価額（地方税法３８１条の規定により家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録された基準年度の価格又は比準価格をいう。以下同じ。）に評価通達別表１の定める倍率（１．０）を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めている。

９　評価通達９３（貸家の評価）

評価通達９３は、貸家の価額は、以下の算式により計算した価額によって評価する旨を定めている。

〔評価通達８９、８９－２又は９２の定めにより評価したその家屋の価額（Ａ）〕－Ａ×（評価通達９４の定める借家権割合）×〔評価通達２６の（２）の定めによるその家屋に係る賃貸割合〕

以上

（別紙２）　本件各更正処分等の根拠及び適法性

１　本件各更正処分の根拠

被告が本件において主張する原告らに係る本件相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表５のとおりであり、その計算根拠の詳細は、以下のとおりである。

（１）　課税価格の合計額（別表５順号１１の「合計」欄の金額）　８億８８７４万９０００円

上記金額は、原告らがそれぞれ本件相続により取得した後記アの財産の価額から、原告らが承継又は負担する後記イの債務等を控除した後の各人の課税価格〔ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）１１８条１項の規定により各人ごとに１０００円未満の端数金額を切り捨てた後の各金額〕の合計額である。

原告Ｂ　８２６万１０００円

原告Ｄ　２０００万００００円
原告Ｅ　８億６０４８万８０００円
ア　本件相続により取得した財産の価額の合計額（別表５順号６の「合計」欄の金額）　１８億８５８１万７４３０円
上記金額は、原告らが本件相続により取得した財産の総額であり、以下の合計額である。
（ア）　本件各不動産の価額（別表５順号１の「合計」欄の金額）　１１億８７９４万２９７４円
上記金額は、被告が主張する本件各不動産の価額の合計額である（別表６－１順号５の「被告主張額」欄参照）。
（イ）　本件各不動産以外の不動産の価額（別表５順号２の「合計」欄の金額）　２億０１５４万６０８４円
上記金額は、本件各不動産以外の不動産の価額の合計額であり、原告らが本件申告で記載した金額と同額である（別表６－１順号１２欄参照）。
（ウ）　有価証券の価額（別表５順号３の「合計」欄の金額）　２４６４万７１４０円
上記金額は、原告らが本件申告で記載した金額と同額である（別表６－１順号１３欄参照）。
（エ）　現金・預貯金等の価額（別表５順号４の「合計」欄の金額）　７５９６万８３１５円
上記金額は、原告らが本件申告で記載した金額と同額である（別表６－１順号１４欄参照）。
（オ）　その他の財産の価額（別表５順号５の「合計」欄の金額）　３億９５７１万２９１７円
上記金額は、原告らが本件申告で記載した金額と同額である（別表６－１順号１５欄参照）。
イ　債務等の金額（別表５順号９の「合計」欄の金額）　９億９７０６万７１１１円
上記金額は、以下の合計額である。
（ア）　債務の金額（別表５順号７の「合計」欄の金額）　９億９５０３万４５００円
上記金額は、原告らが本件申告で記載した金額と同額である（別表６－２順号６欄参照）。
（イ）　葬式費用の金額（別表５順号８の「合計」欄の金額）　２０３万２６１１円
上記金額は、原告らが本件申告で記載した金額と同額である（別表６－２順号８欄参照）。
（２）　納付すべき相続税額
本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、相続税法１５条ないし１８条及び１９条の３（１７条及び１８条を除き、平成２５年法律第５号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、以下のとおり算出したものである。
ア　課税価格の合計額（別表５順号１１の「合計」欄の金額）　８億８８７４万９０００円
上記金額は、前記（１）記載の金額である。
イ　遺産に係る基礎控除額（別表５順号１２の「合計」欄の金額）　１億円
上記金額は、相続税法１５条の規定により、５０００万円と１０００万円に本件共同相続人の数である５を乗じて算出した５０００万円との合計額である。
ウ　課税遺産総額（別表５順号１３の「合計」欄の金額）　７億８８７４万９０００円
上記金額は、前記アの金額から前記イの金額を控除した金額である。
エ　法定相続分に応ずる取得金額
（ア）　原告Ｂ（法定相続分８分の１）　９８５９万３０００円
（イ）　原告Ｄ（法定相続分８分の１）　９８５９万３０００円
（ウ）　原告Ｅ（法定相続分８分の１）　９８５９万３０００円
（エ）　訴外Ｇ（法定相続分８分の１）　９８５９万３０００円

（オ）　訴外Ｆ（法定相続分２分の１）　３億９４３７万４０００円

上記金額は、相続税法１６条の規定により、前記ウの課税遺産総額７億８８７４万９０００円を民法９００条の規定による相続分の割合に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額〔ただし、「相続税法基本通達の全部改正について」（昭和３４年１月２８日付け直資１０による国税庁長官通達。ただし、平成２４年６月２７日付け課資２－１０ほかによる改正前のもの）１６－３の定めにより、各人ごとに１０００円未満の端数金額を切り捨てた後の金額〕である。

オ　相続税の総額（別表５順号１４の「合計」欄の金額）　２億４０４９万８６００円

上記金額は、前記エ（ア）ないし（オ）の各金額に、相続税法１６条の定める税率を乗じて算出した金額の合計額である。

カ　原告らの納付すべき相続税額（別表５順号１９の各人欄の金額）

（ア）　原告Ｂが納付すべき相続税額（別表５順号１９の「原告Ｂ」欄の金額）　２２３万５４００円

上記金額は、相続税法１７条の規定により、前記オの金額に、原告Ｂの課税価格（別表５順号１１の「原告Ｂ」欄の金額）が前記アの課税価格の合計額（別表５順号１１の「合計」欄の金額）に占める割合（別表５順号１５の「原告Ｂ」欄の割合）を乗じて算出した金額（ただし、通則法１１９条１項の規定により、１００円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）である。

（イ）　原告Ｄが納付すべき相続税額（別表５順号１９の「原告Ｄ」欄の金額）　５４１万２０００円

上記金額は、相続税法１７条の規定により、前記オの金額に、原告Ｄの課税価格（別表５順号１１の「原告Ｄ」欄の金額）が前記アの課税価格の合計額（別表５順号１１の「合計」欄の金額）に占める割合（別表５順号１５の「原告Ｄ」欄の割合）を乗じて算出した金額（ただし、通則法１１９条１項に規定により、１００円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）である。

（ウ）　原告Ｅが納付すべき相続税額（別表５順号１９の「原告Ｅ」欄の金額）　２億７９２４万１２００円

上記金額は、相続税法１７条の規定により、前記オの金額に、原告Ｅの課税価格（別表５順号１１の「原告Ｅ」欄の金額）が前記アの課税価格の合計額（別表５順号１１の「合計」欄の金額）に占める割合（別表５順号１５の「原告Ｅ」欄の割合）を乗じて算出した金額に、同法１８条の規定に基づき同金額の１００分の２０に相当する金額を加算した金額から、同法１９条の３に規定する未成年者控除の金額１８万円を控除した金額（ただし、通則法１１９条１項の規定により、１００円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）である。

２　本件各更正処分の適法性

被告が本件において主張する本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、それぞれ前記１（２）カ（ア）ないし（ウ）であるところ、これらの各金額は、本件各更正処分における原告らの各納付すべき税額と同額であり、本件各更正処分はいずれも適法である。

３　本件各賦課決定処分の根拠

前記２のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、原告らは納付すべき税額を過少に申告していたものであり、また、納付すべき税額を過少に申告していたことについて、通則法６５条４項（平成２８年法律第１５号による改正前のもの）に規定する正当な理由は存在しない。

したがって、本件各更正処分に伴って原告らに課される過少申告加算税の額は、それぞれ、以下のとおりとなる。

（１）　原告Ｂに係る過少申告加算税の額（別表５順号２６の「原告Ｂ」欄の金額）　３０万９５００円

上記金額は、通則法６５条１項（平成２８年法律第１５号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、①本件各更正処分により原告Ｂが新たに納付すべき税額２２３万円（通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表５順号２０の「原告Ｂ」欄の金額）に１００分の１０の割合を乗じ

て計算した金額２２万３０００円に、通則法６５条２項（平成２８年法律第１５号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、②本件各更正処分により原告Ｂが新たに納付すべき税額２２３万５４００円のうち、５０万円を超える部分に相当する税額１７３万円（通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表５順号２３の「原告Ｂ」欄の金額）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額８万６５００円を合計した金額である。

（２）　原告Ｄに係る過少申告加算税の額（別表５順号２６の「原告Ｄ」欄の金額）　７８万６５００円

上記金額は、通則法６５条１項の規定に基づき、①本件各更正処分により原告Ｄが新たに納付すべき税額５４１万円（通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表５順号２０の「原告Ｄ」欄の金額）に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額５４万１０００円に、通則法６５条２項の規定に基づき、②本件各更正処分により原告Ｄが新たに納付すべき税額５４１万２０００円のうち、５０万円を超える部分に相当する税額４９１万円（通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表５順号２３の「原告Ｄ」欄の金額）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額２４万５５００円を合計した金額である。

（３）　原告Ｅに係る過少申告加算税の額（別表５順号２６の「原告Ｅ」欄の金額）　４１８６万１０００円

上記金額は、通則法６５条１項の規定に基づき、①本件各更正処分により原告Ｅが新たに納付すべき税額２億７９２４万円（通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表５順号２０の「原告Ｅ」欄の金額）に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額２７９２万４０００円に、通則法６５条２項の規定に基づき、②本件各更正処分により原告Ｅが新たに納付すべき税額２億７９２４万１２００円のうち、５０万円を超える部分に相当する税額２億７８７４万円（通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表５順号２３の「原告Ｅ」欄の金額）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額１３９３万７０００円を合計した金額である。

４　本件各賦課決定処分の適法性

本件各更正処分により原告らに課される過少申告加算税の額は、それぞれ前記３のとおりであるところ、これらの各金額は、いずれも本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であり、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

＜別紙リンクに収録＞
別表１　本件甲土地の明細
別表２　本件甲建物の明細
別表３　本件乙不動産の明細
別表４　課税処分等の経緯
別表５　相続税の課税価格計算明細表（被告主張額）
別表６－１　取得した財産の価額
別表６－２　債務等の金額

TAINSキーワード

別紙リンク	▼ 別表１～別表６－２
原本URL	原本なし
関連判決	

相続税　地裁　Ｚ２５５－１０１５６

東京地方裁判所平成１５年（行ウ）第２１４号贈与税決定処分取消等請求事件（全部取消し）（確定）（納税者勝訴）
国側当事者・雪谷税務署長
平成１７年１０月１２日判決【税務訴訟資料　第２５５号－２７５（順号１０１５６）】
【みなし贈与／非同族株主への取引相場のない株式の譲渡】

要点

投稿日：2019年01月11日

個人株主として筆頭株主になった譲受人に対する配当還元方式を多少上回る評価額による譲渡が、みなし贈与に当たらないとされた事例

相続税法における時価について、課税実務上、評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これを時価の評価方法として妥当なものと取り扱っています。

本件で課税庁は、株式の売買取引が、同族株主である譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われた取引であり、配当還元方式を多少上回る評価額によってされた当該取引はその後、同社の個人株主として筆頭株主となった同族株主以外の譲受人への実質的贈与（相続税法７条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」）であるとして、評価通達の定めによるべきではないと主張しました。しかし裁判所は、配当還元方式が評価通達において同族株主以外の株主が取得した株式についての原則的な評価方法である以上、それを否定することは、評価通達の趣旨を没却することになるとして、課税庁の主張を排斥しました。

なお、当該売買取引と同時期に取引銀行に対して譲渡した同株式の取引価格は、取引上の見返りに対する銀行側の期待が株価の決定に影響した可能性が十分にあるとして、客観的価額とは認められませんでした。

本件は、一審で確定しています。

概要

判　　示　　事　　項

（１）　相続税法７条にいう「時価」の意義

（２）　財産評価基本通達の定めに基づき時価を評価することの妥当性

（３）　財産評価基本通達に定められた評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことが実質的な租税負担の公平を著しく害する結果となるなど、この評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情のない限り、財産評価基本通達の定めに基づく価額と同額か、又はこれを上回る対価をもって行われた財産の譲渡は、相続税法７条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないものというべきであるとされた事例

（４）　財産評価基本通達に定める類似業種比準方式の合理性

（５）　財産評価基本通達が例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」について、配当還元方式によって評価することを定めている趣旨及び合理性

（６）　甲社の株式売買取引により納税者が取得した地位は、甲社の事業経営に相当の影響力を与えるものであり、配当還元方式が本来適用を予定している少数株主（同族株主以外の株主）の地位と同視できないとの課税庁の主張が、納税者の甲社における株式の保有割合や、甲社においては株式の譲渡につき取締役会の承認を要することとされていることに照らせば、納税者は、譲渡人及びその親族らのような同族株主とは異なり、会社に対する直接の支配力を有さず、当面、配当を受領すること以外に直接の経済的利益を享受することのない少数株主であり、その取得及び保有する株式の評価につき、財産評価基本通達の定める配当還元方式が本来的に適用されるべき株主に該当するとして排斥された事例

（７）　甲社の株式売買取引は、実質的には贈与に等しく、贈与税の負担を免れるため財産評価基本通達による評価額を上回ればよいとの基準で価格を定めたものにすぎず、このような場合にまで財産評価基本通達を形式的に適用すると租税負担の実質的な公平を害するとの課税庁の主張が、売買価格が配当還元方式によって決定されたとしても、それが財産評価基本通達における原則的な評価方法である以上、不合理な価格決定の方法ということはできないし、また、当該売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたということが、同売買取引が実質的に贈与に等しいとか、贈与税の負担を免れる意図が存したということに直ちにつながるものではないとして排斥された事例

（８）　売買実例における甲社の株式の売買価格は客観的時価を適切に反映しており、配当還元方式による評価額はこれより著しく低額であるから、このこと自体が財産評価基本通達に定める評価方式によらない特別の事情に当たるとの課税庁の主張が、仮に他の取引事例が存在することを理由に、財産評価基本通達の定めとは異なる評価をすることが許される場合があり得るとしても、それは、当該取引事例が、取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を備えたものである場合等例外的な場合に限られるところ、上記売買実例における甲社の株式の売買価額が客観性を備えたものであるとはいえないとして排斥された事例

判決年月日　Ｈ１７－１０－１２

国税庁訴資　Ｚ２５５－１０１５６

本文

判　　決　　要　　旨

（１）　相続税法７条にいう「時価」とは、同法２２条（評価の原則）にいう「時価」と同じく、財産所得時における当該財産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当時者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。

（２）　課税実務上、財産評価基本通達の定めによって評価した価額をもって時価とすることとされているのは、財産の客観的交換価値を個別に評価する方法をとると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的、かつ、大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等から、あらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から見て合理的であるという理由に基づくものであるから、財産評価基本通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これは時価の評価方法として妥当性を有するものと解される。

（３）　省　　略

（４）　財産評価基本通達に定める類似業種比準方式による株式評価は、現実に株式市場において取引が行われている上場会社の価格に比準した株式の評価額が得られる点で合理的であり、取引相場のない株式の算定手法として適切な評価方法である。

（５）　財産評価基本通達が、原則的な評価手法の例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」については配当還元方式によって評価することを定めている趣旨は、一般的に、非上場のいわゆる同族会社においては、その株式を保有する同族株主以外の株主にとっては、当面、配当を受領するということ以外に直接の経済的利益を享受することがないという実態を考慮したものと解するのが相当である。そして、会社に対する直接の支配力という点において、同族株主とそれ以外の株主とでは、保有する株式の実質的な価値に大きな差異があるといえるから、財産評価基本通達は、同族株主以外が取得する株式の評価については、通常類似業種比準方式よりも安価に算定される配当還元方式を採用することとしたものであって、そのような差異を設けることには合理性があり、また、直接の経済的利益が配当を受領することに限られるという実態からすれば、配当還元方式という評価方法そのものにも合理性があるというべきである。

（６）～（８）　省　　略

－－

判　　決

原　　告　　A
同訴訟代理人弁護士　鳥　飼　重　和
同　　内　田　久美子
同　　堀　　招　子
鳥飼重和訴訟復代理人弁護士
　　木　山　泰　嗣
鳥飼重和補佐人税理士
　　原　木　規　江
被　　告　　雪谷税務署長
　　門　脇　憲　昭
同指定代理人　　粟　田　真記子
同　　横　島　淳　子
同　　櫻　井　保　晴
同　　松　元　弘　文
同　　櫻　井　和　彦
同　　北　野　　繁

主　　文

１　被告が原告に対し平成１２年１月１８日付けでした原告の平成７年分贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

２　訴訟費用は被告の負担とする。

事　実　及　び　理　由

第１　請求

主文と同旨

第２　事案の概要

本件は、原告が、その取引先である非上場会社の株式を、同社の会長職にあった者から売買によって譲り受けたところ、税務署長である被告が、当該株式の譲受けは相続税法７条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当すると認定し、当該譲受けの対価と被告が独自に算定した当該株式の時価との差額に相当する金額を課税価格とする贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、原告がこれらの各処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

１　贈与税に関する法律及び通達の定め

（１）　相続税法

ア　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、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該財産の時価（当該財産の評価について相続税法第３章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額

に相当する金額を当該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す（７条本文）。

イ　株式の譲渡を受けた者が、７条の規定により、当該譲渡の対価と当該株式の時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場合の当該金銭は、当該株式の発行法人の本店又は主たる事務所の所在地にあるものとし（１０条１項１２号、８号）、贈与により相続税法の施行地にある財産を取得した個人は、日本国籍を有さず、かつ、当該財産を取得した時において同法の施行地に住所を有しない者であっても贈与税を納める義務があり（１条の４第３号）、その者については、その年中において贈与により取得した財産で同法の施行地にあるものの価額の合計額をもって、贈与税の課税価格とする（２１条の２第２項）。

（２）　贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものとして国税庁長官が各国税局長あてに発した財産評価基本通達〔昭和３９年４月２５日付け直資５６、直審（資）１７国税庁長官通達（平成７年６月２７日付け課評２－６による改正前のもの）。以下「評価通達」という。乙１〕があり、同通達には次のような定めが置かれている。

ア　財産の時価とは、課税時期（贈与により財産を取得した日又は贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日をいう。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による〔１項（２）〕。ただし、評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する（６項）。

イ　取引相場のない株式（上場株式及び気配相場等のある株式以外の株式をいう。１６８項）のうち、大会社（従業員数が１００人以上の会社などをいう。１７８項）の株式の価額は、類似業種比準価額によって評価すること（以下この方式を「類似業種比準方式」という。）を原則とするが、納税義務者の選択により、１株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価することもできる〔１７９項（１）〕。類似業種比準価額とは、類似業種の株価並びに１株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）を基とし、評価通達に定める算式によって計算した金額をいう（１８０項）。ただし、「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、後記ウによって評価する（１７８項）。

ウ　「同族株主以外の株主等が取得した株式」とは、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などをいい、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（親族その他の法人税法施行令４条に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。）の有する株式の合計数がその会社の発行済株式数の３０パーセント（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株式の合計数が最も多いグループの有する株式の合計数が、その会社の発行済株式数の５０パーセント以上である会社にあっては、５０パーセント）以上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〔１８８項（１）〕。「同族株主以外の株主等が取得した株式」の価額は、

$$\frac{\text{その株式に係る年配当金額}}{\text{１０パーセント}} \times \frac{\text{その株式の１株当たりの資本金の額}}{\text{５０円}}$$

という算式によって計算した金額によって評価する（上記算式の「その株式に係る年配当金額」は、１株当たりの資本金の額を５０円とした場合の金額である。以下この方式を「配当還元方式」という。）（１８８－２項）。

２　前提となる事実（証拠の付記のない部分は当事者間に争いがない。）

（１）　課税処分等の経緯

ア　原告は、オーストラリア連邦の国籍を有し、同国に住所を有する外国人である。

イ　原告は、平成７年２月１６日付けの売買契約により、当時、株式会社Ｂ（本店所在地東京都大田区。以下「Ｂ」という。）の取締役会長であった甲（平成８年３月１日死亡。以下「譲渡人」という。）から、同人の有する同社の株式６３万株（以下「本件株式」という。）を、総額６３００万円（１株当たり１００円）で譲り受けた（以下この取引を「本件売買取引」という。）。

ウ　被告は、本件売買取引による原告の本件株式の譲受けが、相続税法７条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するものと認定し、かつ、原告が、平成７年分贈与税の申告書を提出していなかったことから、平成１２年１月１８日付けで、次のとおり、原告の同年分贈与税の決定処分（以下「本件決定処分」という。）及び無申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件各処分」という。）をした。なお、本件各処分における本件株式の評価額は、１株当たり７８５円であった。

贈与税の課税価格	４億３１５５万００００円
納付すべき税額	２億９０７６万５０００円
無申告加算税	４３６１万４０００円

エ　原告は、本件各処分をいずれも不服として、平成１２年３月１日、東京国税局長に対し、異議申立てをしたところ、東京国税局長は、同年１１月１日、これを棄却する旨の決定をした。

オ　さらに、原告は、前記エの決定を不服として、平成１２年１１月２９日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成１４年１２月２０日、これを棄却する旨の裁決をした。

カ　そこで、原告は、平成１５年３月１９日、本件訴訟を提起した。

（２）　本件売買取引に関連する事実

ア　Ｂは、昭和２２年に設立された、電子秤等の製造、販売等を事業内容とする非上場会社であり、世界初の電子秤を開発するなど、電子秤の分野では国内のトップシェアを占め、従業員数は１０００人を超え、国内に３０数箇所の営業所を有し、海外にも工場がある。同社の平成６年末における発行済株式数は９６０万株、１株当たりの券面額は５０円であり、資本金の額は４億８０００万円であった。同社の同年１月１日から同年１２月３１日までの間の事業年度の貸借対照表においては、資産の合計額２０９億２０３２万円、負債の合計額１３２億０１４７万円、資本の部の合計額７７億１８８５万円が計上され、同事業年度の損益計算書においては、売上高として２７７億６６２１万円が計上されている。同社の関連会社として、Ｃ株式会社（以下「Ｃ」という。）及びＤ（以下「Ｄ」という。同社の事務所はオランダ王国にある。）がある。（甲５、乙４、弁論の全趣旨）

イ　Ａ（以下「Ａ」という。）は、原告の祖父が１８９６（明治２９）年に設立した会社であり、原告は、昭和４２年から平成６年まで同社の社長を務め、その後は同社の会長職にある。Ａは、オーストラリア（平成２年ころからはニュージーランドを含む。）において、計量器の販売等の事業を営み、昭和５０年以降はＢの海外代理店として、同社製の電子秤を独占的に販売している。（甲１０、甲１２、甲１３）

ウ　原告は、本件売買取引と同じ日（平成７年２月１６日）付けの売買契約により、譲渡人から、同人の有するＣの株式９００株を総額４５万円（乙３の１、２）、Ｄの株式２８１株を総額２万８１００ギルダー（平成７年３月２９日当時の為替レートで１６０万６４７７円）でそれぞれ譲り受けた。

エ　本件売買取引及び前記ウの各売買取引によって、Ｂ、Ｃ及びＤの株主の株式保有割合（発行済株式数に占める保有株式数の割合）は、別表記載のとおり変動した。

オ　原告は、本件株式及び前記ウの各株式の購入資金として、平成７年３月３１日、株式会社Ｅ銀行（現Ｅ銀行。以下「Ｅ銀行」という。）シドニー支店から、Ｆ（以下「Ｆ」という。）名義で６６００万円を借り入れ（以下「本件借入」という。）、同日、Ｅ銀行大森支店の譲渡人名義の預金口座にこれらの各株式の購入代金合計６５０５万６４７７円を送金した。

カ　譲渡人は、本件借入に際し、次のとおりの約定により、Ｆの債務を保証した。譲渡人の死亡後は、乙（譲渡人の長男）が、同一内容の保証契約をＥ銀行との間で結んだ。

（ア）　保証人は、本件借入及びこれに付帯する一切の債務について、債務者と連帯して保証債務を負う。

（イ）　保証人は、債務者のＥ銀行に対する預金その他の債権をもって相殺しない。

（ウ）　保証人が保証債務を履行した場合、代位によってＥ銀行から取得した権利は、同行の同意がなければ行使しない。同行の請求があれば、その権利又は順位を同行に無償で譲渡する。

キ　譲渡人は、平成６年中に、Ｂの株式を次のとおり売却した（以下これらを「本件売買実例」という。）。

（ア）　平成６年７月２７日付け（受渡日同日）で、株式会社Ｇ銀行（現Ｅ銀行。以下「Ｇ銀行」という。）に対し、Ｂの株式８万株を総額６３４４万円（１株当たり７９３円）で売却した。

（イ）　平成６年７月２８日付け（受渡日同年８月２日）で、Ｈ株式会社（以下「Ｈ」という。）に対し、Ｂの株式２万５０００株を総額１９９０万円（１株当たり７９６円）で売却した。

（ウ）　平成６年７月２８日付け（受渡日同年８月２日）で、株式会社Ｉ銀行（現Ｉ銀行。以下「Ｉ銀行」という。）に対し、Ｂの株式２万５０００株を総額１９９０万円（１株当たり７９６円）で売却した。

（エ）　平成６年９月１９日付け（受渡予定日同月２０日）で、Ｅ銀行に対し、Ｂの株式１万６０００株を総額１２６８万８０００円（１株当たり７９３円）で売却した。

（オ）　平成６年９月２０日付け（譲渡年月日同日）で、Ｊ株式会社（現Ｊ。以下「Ｊ」という。）に対し、Ｂの株式６万４０００株を総額５０７５万２０００円（１株当たり７９３円）で売却した。

３　税額等に関する被告の主張

被告が本件訴訟において主張する原告の平成７年分贈与税の課税価格及び納付すべき税額は、次のとおりである。

（１）　贈与税の課税価格　　４億３７２２万００００円

当該金額は、原告が譲渡人から取得した本件株式の数（６３万株）に、１株当たりの時価７９４円（後記４（１））を乗じた金額５億００２２万円と本件株式の売買金額６３００万円との差額であって、相続税法７条の規定に基づき原告が贈与により取得したものとみなされる金額である。

（２）　納付すべき税額　　２億９４７３万４０００円

当該金額は、前記（１）の課税価格から贈与税の基礎控除額６０万円（相続税法２１条の５）を控除した金額４億３６６２万円に税率（同法２１条の７）を適用して算出した金額であり、本件決定処分における原告の納付すべき金額（２億９０７６万５０００円）はこの範囲内にある。

４　本件決定処分の適法性に関する争点①－本件株式の時価（評価通達の評価方式によらないことの相当性）

Ｂは、評価通達に規定する大会社であるが、また同時に、譲渡人の親族らにより構成される同族株主のいる会社にも該当し、原告は同族株主以外の株主に該当するから、評価通達の定めを適用すると、本件株式の価額は、配当還元方式により評価されるべきこととなる。この点は当事者間に争いがなく、配当還元方式により算出される本件株式の価額は、１株当たり７５円と認められる（甲３、弁論の全趣旨）。争いがあるのは、本件株式について評価通達に基づく評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるかどうか、また、そのような特別の事情があるとして本件株式の時価はいくらと評価するのが相当か、という点である。

（１）　被告の主張

ア　本件売買取引等の事情に照らせば、本件株式の時価の算定について、配当還元方式によって算定することは極めて不合理であり、評価通達に基づく評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるといえる。

（ア）　原告は、本件売買取引及びこれと同時に行われたＢの持株会社ともいえるＣ及びＤの株式の売買取引によって、Ｂにおける譲渡人の地位を裏付けていた株式のほとんどを取得し、かつ、Ｂにおける個人株主の中で、譲渡人の親族らが保有する株式数を超えて、筆頭株主の地位を得たものであり、保有株式数を見る限り、Ｂの中心にあった譲渡人の地位の後継者たる地位を取得したものといえる。

　また、原告は、本件株式の取得資金を本件借入によって賄っているが、本件借入は譲渡人による保証を前提として実行され、譲渡人が死亡した後も譲渡人の相続人が当該保証を引き継いでいる。すなわち、原告は、譲渡人から便宜を受けることにより、実質的な金銭的支出を行うことなく、本件株式を取得しており、原告と譲渡人とは、極めて密接な関係にあったことが認められる。

　以上に照らせば、本件売買取引により原告が取得した地位は、Ｂの事業経営に相当の影響力を与え得るものであるから、これを配当還元方式による評価方法を定めた評価通達が予定しているような、事業経営への影響力及び支配力を有しないか、あるいは、極めて影響力の少ない少数株主と同視することはできない。

（イ）　本件売買取引における本件株式の価額は、本件売買実例により把握される本来の時価に照らし、不当に低額である。

　後記イのとおり、本件売買実例におけるＢの株式の売買価額は、客観的時価を適切に反映しているものと認められるところ、配当還元方式によった場合には、これより著しく低額に算定されることとなって不当であり、このこと自体が配当還元方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情に当たる。

（ウ）　本件売買取引における株価の決定経緯についての原告の本件訴訟における説明は、あいまいかつ不自然で信用できず、そもそも原告は、異議申立て及び審査請求の際には、評価通達に定める配当還元方式によって決定した旨明言していたのであるから、本件売買取引における取引価格は、評価通達に定める配当還元方式によって算出した金額ないしこれを上回る価格となるように定められたものと解するべきである。ちなみに、Ｂの平成５年１２月期の１株当たりの配当金額は１０円であり、これを基準に評価通達に定められた１０パーセントの利率による配当還元方式を適用すると、１株当たり１００円が算出される。

　しかしながら、Ｂは、前記のとおりの大企業であり、年平均約２０パーセントの利益配当を行っている優良企業であって、また、本件売買取引当時（平成７年）は、預入金額１０００万円以上の定期預金の利回りが１．１３５パーセント、原告の借入金の調達金利が１．４３パーセントという経済情勢にあったのであるから、Ｂの株式を経済取引を目的とする当事者間で売買する場合に、経営基盤の弱い中小企業にも適用されるため評価上の危険負担を考慮して高い資本還元率（１０パーセント）が設定されている評価通達どおりの配当還元方式で株価を算定するなどということは考えられない。ちなみに、Ｂの配当を年間２０パーセント（１株当たり１０円）と見込み、資本還元率として１．１３５パーセントを適用すると１株の株価は８８１円となり、１．４３パーセントを適用すると６９９円となる。

　また、譲渡人の立場からすれば、本件売買実例に係る金融機関等も、原告も、共にＢの取引先ないしその関係者であって、原告に対してのみ、著しく低い価格で株式を譲渡する経済的合理性はない。

　さらに、本件売買取引前後の事情として、①原告は実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得した、②原告が借入金の一部でも返済したという事実はなく、借入利息は本件株式の配当金で十分賄える、③原告は日々円高が進む中であえて日本の銀行から借入を行い多額の為替差損を被る一方で、円安期に借入金を返済して多額の為替差益を得られたのにこれをしていない、など極めて不自然な点が認めら

れる。

以上のほか、本件売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたものであることに照らせば、本件売買取引は、実質的には贈与に等しいものであり、贈与税の負担を免れるため、評価通達を形式的に適用した場合の価格を上回ってさえいればよいとの基準で価格を定めたものにすぎないと認められ、このような場合にまで評価通達を形式的に適用することは、相続税法７条等の趣旨に反し、租税負担の実質的な公平を害することとなる。

イ　本件売買実例における価格は、譲渡人側の事情による売り申込みという状況を前提として取引が行われている中で、Ｂの財務諸表等に表れた客観的数値を基礎とした合理的な手法によって価格が設定されたものであり、Ｂの株式の客観的時価を適切に反映しているものと認められるから、本件株式の適正な時価は、本件売買実例価額の平均額である１株当たり７９４円と評価するのが合理的である。

（ア）　本件売買実例における買主であるＥ銀行は、譲渡人側が相続・事業承継対策のために保有株式を譲渡する意向であることを知っていたものであり、このように売主側に売却すべき事情があることを知っていた者が買主となる場合、当該売買における金額は、通常の取引価格より低く抑えられることはあっても、あえて、通常の取引価格より高い金額で取引する必要性は認められない。

また、Ｅ銀行の購入株価（１株当たり７９３円）は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格により決定されたものであり、Ｉ銀行の購入株価（１株当たり７９６円）は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格（８０６円）と決算上の純資産価額から算出された価額（７９６円）とを比較した上で決定されたものであるところ、両金融機関が採用（参照）した類似業種比準方式は、財務諸表に表れる客観的数値を基礎として算出され、取引相場のない株式の評価方法として、一般に、広く合理性の認められた手法であって、当事者の主観的要素に影響されるものではない。このことは、本件売買実例のうちＥ銀行及びＩ銀行以外の買主と譲渡人との間で売買されたＢの株価についても、同様の価格帯（１株当たり７９３円ないし７９６円）で取引されていることにも裏付けられる。

原告が主張するように、本件売買実例が、金融機関側の主観的事情によって株価が決められたのであれば、本件売買実例が行われた後、本件売買実例における各金融機関等とＢとの取引は、従来にも増して密接なものとなり、取引量、シェアの拡大が図られてしかるべきところ、実際には、そのような状況は見られず、原告の主張する実績は、取引量が増減する中での一時点における数値を強調するものにすぎない。仮に、金融機関側に、Ｂとの取引強化に向けた一般的な期待があったとしても、そのような期待は原告でも同様であって、これを取り立てて株価に影響を与える主観的事情と解する必要はない。

さらに、法人税法では、無償による資産の譲受けについても益金に算入することになるので（法人税法２２条２項）、法人が合理的な理由なく資産を時価よりも低い価額で取得した場合には、時価とその売買価額との差額相当額については、受贈益として課税の対象となる。また、反対に合理的な理由なく時価を上回る価額で資産を購入した場合には、買主である法人の所得の計算上、時価とその売買価額の差額相当額については、原則として寄附金となり（法人税法３７条８項）、法人税の申告上、損金算入限度額を超える部分は損金の額に算入されないなど、改めて課税の問題が発生することがある（法人税法３７条３項）。このように、法人がある資産を購入するに当たり、その資産を合理的な理由なく時価と乖離した価額で取得した場合には、法人税の所得の計算に大きな影響を与えることになるので、資産の購入者である法人としては、取引実例が少なく時価が必ずしも明らかでない資産を購入する際は、慎重にその購入資産の時価を検討した上で、売

買契約を締結するのが一般的であって、原告が主張するような買主側の目論見だけで売買価額を決定することは実務上考えられない。しかも、本件の金融機関は日本を代表するような企業であり、売買取引に当たっては、法人税の課税処理を念頭に置きつつ、Ｂの株式の適正な時価算定を行ったであろうと認められる。

（イ）　原告は、本件売買実例は実質的には「Ｉ銀行系」ないし「Ｅ銀行系」との間の取引２件にすぎないと主張するが、株式のように１株１株に特に個性がないような財産について、当事者間の主観的事情に影響されない売買実例が存在する場合に、これが多数でないからといって、適正な時価を表すものと評価することができなくなるものではない。

（ウ）　原告の主張する持株会への売買実例は、①Ｂの業績とは関係のない理由で株価が決定され、株価の形成要素のうちの最も基本的な配当、利益及び純資産のいずれも考慮されておらず、②少数株主は、定款による譲渡制限によって第三者への売却の道を閉ざされ、持株会に対し同会の決定した価額で譲渡するほか方法がないという状況の下に取引が成立したものであり、「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」を表すものではなく、③昭和６３年（２件）及び平成元年（１件）の売買実例における取引価額は１株当たり７００円ないし１８００円であって、持株会発足時（平成元年１０月２０日）に適用された１株当たり１５０円という価格に比べて高額であり、持株会への譲渡価格は通常の取引よりも低額に抑えられていたことが明らかであるから、持株会への譲渡価格をもってＢの株式の客観的な交換価値（時価）を表すものとはいえない。

ウ　本件売買取引については、本件株式の売買金額と本件株式の適正な時価との差額が著しく、このことのみをもって、相続税法７条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するというに十分であり、本件株式の譲受けの事情をみても、これを否定すべき事情は見当たらず、むしろ、取引に経済的な合理性がなく、実質的に贈与に等しい取引がなされたものと認められることに照らしても、本件売買取引について、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当することを否定する余地はない。

（２）　原告の主張

ア　被告が前記（１）アで主張する事情は、評価通達に基づく評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情に当たらない。

（ア）　本件売買取引後のＢにおける原告の持株比率は６．６パーセントにすぎず（なお、Ｃ及びＤの株式を含めればその比率は増すが、これら各社も譲渡人ないしその親族で構成される同族株主が支配する会社であり、前者について７．５パーセント、後者について２５．３パーセントしか持株を有しない原告が両社を支配しているとはいえないから、Ｂにおける原告の持株比率はやはり６．６パーセントというべきである。）、このようなわずかな持株比率では、過半数に満たないのはもちろん、株主総会の特別決議を阻止することもできない。譲渡人のＢにおける地位の基盤となっていたのは、自己が保有していた株式だけではなく、同社の株主を自己の親族や同族会社で固めることにより、はじめて安定的な地位を得ることができたのであり、譲渡人の親族にとっては他人である原告が、わずか６．６パーセントの株式を取得したのみで、譲渡人と同程度の支配力を取得したなどということはできない。現に、譲渡人の死後、譲渡人の後継者としてＢを経営しているのは譲渡人の長男であり、原告は、取引先の会長又は株主としての地位以外に、Ｂに対する経営上の地位を有していない。

また、譲渡人が本件借入について保証をしたのは、当時のオーストラリアのオフィシャルキャッシュレート（日本の公定歩合に相当するもの）が７パーセント以上の高水準にあったために、貸出金利も高水準であったことや、オーストラリアの銀行では円ベースでの借入が困難であり、豪ドルから円に換える際の為替手数料も高額であったこと

から、当時貸出利率が３パーセント前後であった日本の銀行から借り入れることとしたが、日本の銀行は当該銀行との取引がないと融資を受けられないシステムになっており、原告は日本の銀行と取引がなかったため、便宜的に、日本の銀行と取引がある譲渡人が保証人となることで、借入を受けられるようにしたにすぎない。その際の保証契約に付された約定〔前記２（２）カの（ア）ないし（ウ）〕は、Ｅ銀行の契約書の定型書式に入れられている一般的な内容であって、何ら不自然なものではない。原告は、自ら金利の返済を行っており、将来元金を弁済する用意もあるから、原告が一切の負担を負わずに本件株式を取得したかのような被告の主張は、事実を誤認するものである。

（イ）　そもそも評価通達が、株式を取得する株主の性質等により、異なる評価方法を認めている以上、同じ会社の株式であっても、結果として異なる「時価」が算定されることは制度上予定されている。また、本件売買取引のような「個人から個人へ」の譲渡には、本件売買実例のような「個人から法人へ」の譲渡と異なり、所得税法５９条の「みなし譲渡」が税法上規定されていないため、価格決定の際の考慮事項が異なる。そうである以上、仮に、評価通達に従い算定された「時価」と異なる売買価格で取引した事例があるとしても、それ自体をもって「特別の事情」ということができないことは明らかである。

　また、被告の援用する本件売買実例は、後記イのとおり、適切な売買実例であるとはいえない。

（ウ）　原告は、世代を超えてＢとＡとの良好な取引関係を維持していくためには、原告がＢの株式を取得することで両社の関係を目に見える形にするのがベストであると考え、平成４年ころから譲渡人と株式取得の交渉を始めた。譲渡人は、持株会が設立されるまで、永年勤続した従業員やＢに貢献した従業員に対して株式を譲渡する際、長年にわたって、１株当たりの価格を配当還元価格である１００円としてきたものであり、この価格を根拠として１株１００円という価格を算出した。他方、原告も、取得することとなる株式が６３万株（持株比率６．６パーセント）と僅少であったこと、非上場会社のため転売による利益（キャピタルゲイン）も見込めなかったこと等から、Ｂ株式を取得することで期待できるものは配当による利益だけであったところ、Ｂから提供された情報によれば、Ｂは１株当たり５円から１５円の配当を長年続けていたので、１株１００円に設定すると、平均１０パーセント程度のリターンが見込まれたので、この価格に納得したものである。

　被告は、Ｂの取引先ないしその関係者であることでは本件売買実例に係る金融機関等と異なるところのない原告に対してのみ著しく低い価格で株式を譲渡することには経済的合理性がないと主張するが、見返り融資の利息等の利益が入ってくる金融機関と、配当から得られる利益に対する期待しか有しない単なる取引先とを同列にとらえることはできない。

　また、被告が本件売買取引前後の事情として縷々主張する点も、①原告が実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得したという主張が事実誤認であることは、前記（ア）で述べたとおりであり、②借入元金の返済をしていないのは、オーストラリアの銀行の融資金利が高く、Ｅ銀行が現状の条件で融資を継続してくれる限り、借入金をすぐに返済する合理性がないからであり、③為替差損も為替差益も、円建ての借入金債務が残存している限り発生せず、また為替は日々刻々変動していくものであり将来の推移など予測できるものではないから、いずれも失当である。

イ　本件売買実例における価格は、金融機関側の主観的事情に影響された価格であり、また不特定多数の取引事例であるともいえず、さらにより安価な持株会への売買事例が７件ある点からしても、本件売買実例が適切な売買実例であるとはいえない。

（ア）　現在のＩ銀行系に属するＩ銀行とＨがＢの株式を譲渡人から譲り受けるに際しては、ＢがＩ銀行から２億円程度の借入を実施することが株式売買の条件とされていたものであり、この株式売買を契機としてＩ銀行のＢに対する融資が始まり、平成１３年には、融資残高は１０億４０００万円にまで増加し、Ｂの借入残高全体のうちの２３パーセントを占めるまでになった。また、Ｉ銀行は、株式取得により見返り融資を開始した平成６年当時、当時の利息を基準にすると、３年１か月未満という短期間で、株式取得によって支払った資金を回収できる計算であったものであり、系列ベンチャーキャピタルであるＨの株式取得支払資金を含めたとしても、６年２か月未満という短期間で回収が可能の状態にあった。したがって、Ｉ銀行にとっては自らが、Ｈにとっては系列会社であるＩ銀行が、多額かつ継続的な融資を実施できるという思惑によって株価が決められたのであり、当事者の主観的事情・個人的事情等の要素が強く影響しているといえる。

他方、現在のＥ銀行系に属するＧ銀行、Ｅ銀行及びＪについても、株式の譲受けに際し、Ｇ銀行とＥ銀行において、極力他の取引を両行に集約するという了解があったものであり、両行はＩ銀行と異なりもともとＢと取引があった金融機関ではあるが、平成６年の売買以降、当時１９億円であった両行（系列）に対する借入残高は平成１３年には３０億９０００万円にまで上昇し、借入残高全体に占める割合も平成６年当時の５８パーセントから平成１１年には８２パーセントにまで上昇した。また、借入以外の取引についても、平成８年にＢの東京勤務社員の活動費振込口座をＥ銀行大森支店に開設するなど、多くの取引が活発になされている。したがって、買主であるＧ銀行、Ｅ銀行及びＪの側に、将来Ｂに対する融資や他の取引を活発に行い、他の銀行との取引を極力Ｇ銀行及びＥ銀行に集約してもらうという思惑があったうえで、株価が決められたのであり、当事者の主観的事情・個人的事情等の要素が強く影響しているといえる。

そして、本件売買実例のような「個人から法人へ」の株式譲渡の場合には、譲り受ける側の法人としては、法人税法上の受贈益課税がされることを念頭に置かなければならず、また、譲渡する側の個人としても、所得税法５９条による「みなし譲渡」課税がされることを念頭に置かなければならないので、課税処分がされないような安全策として、類似業種比準方式等に準じた価格等により算出される価額を設定せざるを得ないのである。

（イ）　本件売買実例は、前記（ア）のような特殊なメリットを有する金融機関が買主であるケースに限定されており、不特定の当事者間で行われた取引ではない。また、本件売買実例は、実質的には、Ｉ銀行系（Ｉ銀行、Ｈ）及びＥ銀行系（Ｇ銀行、Ｅ銀行、Ｊ）がＢの株式を譲り受けた２件にすぎず、当時はＥ銀行系ではなかったＧ銀行を切り離して考えたとしても、３件の売買事例にすぎないから、多数の当事者間で行われた取引とはいえない。

（ウ）　本件売買実例のほかにも、平成６年８月から平成１１年６月までの間に、第三者がＢの持株会に同社の株式を１株当たり２００円で譲渡している事例が７件存在する。これらの取引は、本件売買取引に近接した時期（平成６年８月）になされたものもあり、売主はいずれも純粋な第三者であり、持株会が第三者に売却を働きかけたものであるが、持株会に従うべき立場にはない者であったため、自由な交渉がされたうえで合意に至った価格である。このような実例があるにもかかわらず、特定かつ極めて少数の金融機関に対してされた本件売買実例のみを採り上げて「時価」と主張することは失当である。

ウ　本件では、評価通達により評価すると実質的な租税負担の公平を害するような特別の事情は存しないから、本件株式は原則どおり評価通達に基づいて配当還元方式により評価すべきであり、これによると、本件株式の時価は、１株当たり７５円ということになる。そうである以上、原告は、時価を少し

上回る１株当たり１００円という価格で本件株式を譲り受けたにすぎないので、相続税法７条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないことは明らかである。

また、本件のように非同族株主から同族株主（ママ）に対してなされた取引相場のない株式の譲渡について、相続税法７条のみなし贈与の規定を適用した課税処分は従来行っていなかったのに、本件の原告に対してのみ本件決定処分を行った被告の取扱いは、租税平等（公平）主義の派生原則である公平ないし中立性の原則に反し違法である。

５　本件決定処分の適法性に関する争点②ー理由の付記

原告は、本件決定処分の通知書には理由の記載が全くなく違法であると主張するのに対し、被告は、これを争う。

６　本件賦課決定処分の適法性に関する当事者の主張

（１）　被告の主張

ア　本件賦課決定処分は、適法になされた本件決定処分を前提として、国税通則法６６条１項本文の規定に基づき、原告が本件決定処分により納付すべきこととなった贈与税額（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後の金額）２億９０７６万円に１００分の１５の割合を乗じて計算した４３６１万４０００円の無申告加算税を課したものであるから、適法である。

イ　評価通達６項には、いかなる場合にもその定めが形式的・画一的に適用されるものではないことが明定されていたものである上、原告が本件株式の評価を誤るについては、我が国の贈与税の課税問題について、十分な準備と認識がないままに本件売買取引を行って、結果として贈与税の申告を行わなかったのであり、結局、原告の税法の不知・誤解によるものである。このような事情は国税通則法６６条１項ただし書に規定する「正当な理由」に当たらない。

（２）　原告の主張

ア　本件賦課決定処分は、違法な本件決定処分に基づいてされているので、違法である。

イ　仮に本件決定処分が適法であるとしても、評価通達によれば本件株式は配当還元方式により評価されるのであり、それと異なる評価により課税されることを原告において知る余地もなかったのであるから、期限内申告書を提出しなかったことには「正当な理由」がある。

第３　当裁判所の判断

１　本件決定処分の適法性について

（１）　相続税法７条は、「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、当該対価と当該譲渡の時における当該財産の時価（相続税法第３章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額。なお、本件で問題となる株式の評価については、同章に特別の定めがない。）との差額に相当する経済的利益を課税の対象とするものである。したがって、財産の譲渡が当該譲渡の時における当該財産の時価と同額か、又はこれを上回る対価で行われた場合には、そもそも課税の対象となる経済的利益が存在しないこととなるから、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないことが明らかである。

【判示（１）】

（２）　相続税法７条にいう「時価」とは、同法２２条にいう「時価」と同じく、財産取得時における当該財産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。この点は、評価通達にも記載されているとおりである。

ところで、財産の客観的交換価値は、必ずしも一義的に明確に確定されるものではないことから、

【判示（２）】

課税実務上は、原則として、評価通達の定めによって評価した価額をもって時価とすることとされている。これは、財産の客観的交換価値を個別に評価する

方法をとると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的、かつ、大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等から、あらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。

したがって、評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これは時価の評価方法として妥当性を有するものと解される。

【判示（３）】

そして、これを相続税法７条との関係でいえば、評価通達に定められた評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことが実質的な租税負担の公平を著しく害する結果となるなどこの評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情のない限り、評価通達に定められた合理的と認められる評価方法によって評価された価額と同額か、又はこれを上回る対価をもって行われた財産の譲渡は、相続税法７条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないものというべきである。

【判示（４）】

（３）　評価通達は、取引相場のない株式の評価方法について、評価会社の規模に応じて場合分けし、評価会社が大会社の場合においては、それが上場会社や気配相場等のある株式の発行会社に匹敵するような規模の会社であることにかんがみ、その株式が通常取引されるとすれば上場株式や気配相場等のある株式の取引価格に準じた価額が付されることが想定されることから、現実に流通市場において価格形成が行われている株式の価額に比準して評価する類似業種比準方式により評価することを原則としている。この評価方式は、具体的には、株価形成要素のうち基本的かつ直接的なもので計数化が可能な１株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）の３要素につき、評価会社のそれらと、当該会社と事業内容が類似する業種目に属する上場会社のそれらの平均値とを比較の上、上場会社の株価に比準して評価会社の１株当たりの価額を算定するというものである（乙１）。このような類似業種比準方式による株式評価は、現実に株式市場において取引が行われている上場会社の株価に比準した株式の評価額が得られる点において合理的であり、取引相場のない株式の算定手法として適切な評価方法であるといえる。

【判示（５）】

ところで、評価通達は、このような原則的な評価手法の例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」については、配当還元方式によって評価することを定めている。この趣旨は、一般的に、非上場のいわゆる同族会社においては、その株式を保有する同族株主以外の株主にとっては、当面、配当を受領するということ以外に直接の経済的利益を享受することがないという実態を考慮したものと解するのが相当である。そして、当該会社に対する直接の支配力を有しているか否かという点において、同族株主とそれ以外の株主とでは、その保有する当該株式の実質的な価値に大きな差異があるといえるから、評価通達は、同族株主以外の株主が取得する株式の評価については、通常類似業種比準方式よりも安価に算定される配当還元方式による株式の評価方法を採用することにしたものであって、そのような差異を設けることには合理性があり、また、直接の経済的利益が配当を受領することに限られるという実態からすれば、配当還元方式という評価方法そのものにも合理性があるというべきである。

（４）　そうすると、前判示のとおり、原告は、その保有株式数を前提とする限り、同族以外の株主と評価されるべきなのであるから、評価通達の定めを適用すると、本件株式の価額は、配当還元方式により評価されるべきこととなり、これにより算出される本件株式の価額は、１株当たり７５円と認められるから、評価通達に定められた評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情のない限り、上記評価額を上回る１株当たり１００円の対価で行われた本件売買取引は、相続税法７条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないことになる。被告は、本件では上記の「特別の事情」

があると主張するので、以下、被告の主張に沿って検討する。

（５）　被告は、まず、本件売買取引により原告が取得した地位は、Ｂの事業経営に相当の影響力を与え得るものであり、配当還元方式が本来適用を予定している少数株主（同族株主以外の株主）の地位と同視できないと主張し、その根拠として、①原告がＢにおける譲渡人の地位を裏付けていた株式のほとんどを取得し、同社における個人株主の中で保有株式数の最も多い筆頭株主の地位を得たこと、並びに②原告が譲渡人及び譲渡人の相続人から借入債務の保証の便宜を受けることにより、実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得したことを挙げる。

しかしながら、①については、別表のとおり、本件売買取引後のＢにおける株式の保有割合は、Ｃ、Ｄ、譲渡人及び譲渡人の親族を併せた合計が４７．９パーセントとほぼ全体の半分を占めるのに対して、原告はわずか６．６パーセントの割合にすぎず、また、Ｃ及びＤにおける株式の保有割合をみても、譲渡人ないし譲渡人の親族が合計でそれぞれ７５．０パーセント、５９．７パーセントであるのに対して、原告はそれぞれ７．５パーセント、２５．３パーセントにとどまっているのであるから、このような数値を見る限り、譲渡人の親族でもない原告が、Ｂの事業経営に実効的な影響力を与え得る地位を得たものとは到底認められない。

また、②についても、原告は、本件借入につき譲渡人の保証を得た経緯について、金利等のコストの安い日本の銀行から借り入れるために、日本の銀行と取引のある譲渡人に便宜上保証人になってもらったものと説明しているところであり、その説明自体に格別不自然、不合理な点はなく、保証契約に付された約定の内容〔前記第２の２（２）カの（ア）ないし（ウ）〕も、保証契約書の定型書式（甲９）の記載内容や銀行取引の実情等に照らして特におかしいものとはいえず、借入金の利息の返済は原告自らが行っており（甲１３）、他方保証人である譲渡人ないしその相続人が借入金の一部でも現に返済したような事情は認められないから、原告が譲渡人及び譲渡人の相続人から保証の便宜を受けることによって、実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得したとはいえず、またこのような事実経緯から、原告がＢの事業経営に相当の影響力を与え得るほどに譲渡人と密接な関係にあったとまでいうことも困難である。

【判示（６）】

むしろ、上述した原告のＢにおける株式の保有割合や、Ｂにおいては株式の譲渡につき取締役会の承認を要することとされていること（乙５）に照らせば、原告は、譲渡人及びその親族らのような同族株主とは異なり、会社に対する直接の支配力を有さず、当面、配当を受領すること以外に直接の経済的利益を享受することのない少数株主であり、その取得及び保有する株式の評価につき、評価通達の定める配当還元方式が本来的に適用されるべき株主に該当するものというべきである。

（６）　次に、被告は、本件売買取引は実質的には贈与に等しく、贈与税の負担を免れるため評価通達による評価額を上回ればよいとの基準で価格を定めたものにすぎず、このような場合にまで評価通達を形式的に適用すると租税負担の実質的な公平を害すると主張し、その根拠として、①本件売買取引の株価決定経緯に関する原告の説明は信用できず、異議申立て及び審査請求の際には評価通達に定める配当還元方式によって決定した旨を明言しており、平成５年１２月期の配当金額１０円に評価通達の配当還元方式を適用すると１株当たり１００円が算出されること、②Ｂが高率の利益配当を行っている優良企業であることや、低金利の経済情勢からすると、１０パーセントという高い資本還元率が設定されている評価通達どおりの配当還元方式で株価を算定する経済的合理性がないこと、③Ｂの取引先ないしその関係者であるという本件売買実例に係る金融機関等との共通性からみても、原告に対してのみ著しく低い価格で株式を譲渡する経済的合理性がないこと、④本件売買取引前後の事情として種々の不自然な点が認められること、⑤本件売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたものであることを挙げる。

【判示（７）】

しかしながら、①仮に、本件売買取引の売買価額が評価通達に定める配当還

元方式によって決定されたものであったとしても、それが評価通達において同族株主以外の株主が取得した株式についての原則的な評価方法である以上、不合理な価額決定の方法ということはできないし、②個々の非上場会社について当該会社に適用すべき最も適切な資本還元率を個別に設定することは極めて困難なことであって、そのためにこそ、課税実務上は、評価通達において一律に１０パーセントという基準を設定しているものと解されるのであるから、Ｂに適用すべき最も適切な資本還元率についての特段の具体的な立証のない本件において、１０パーセントという資本還元率を用いることが直ちに経済的合理性を欠くものということもできず、③同じ株式の売買取引であっても、その取引に向けられた当事者の主観的事情は様々であるから、株式の譲渡価格が買主ごとに異なること自体は何ら不合理なことではない。また、④被告の主張する本件売買取引前後の諸事情は、これに対する原告の主張や前記（５）で本件借入について説示したところに照らすと、直ちに不自然、不合理なものとはいえないし、⑤売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたということが、本件売買取引が実質的に贈与に等しいとか、贈与税の負担を免れる意図が存したということに直ちにつながるものではない。

（７）　さらに、被告は、本件売買実例におけるＢの株式の売買価額は客観的時価を適切に反映しており、配当還元方式による評価額はこれより著しく低額であるから、このこと自体が特別の事情に当たると主張する。

しかしながら、本件株式のように取引相場のない株式については、その客観的な取引価格を認定することが困難であるところから、通達においてその価格算定方法を定め、画一的な評価をしようというのが評価通達の趣旨であることは前説示のとおりである。そして、本件株式の評価については、評価通達の定めに従い、配当還元方式に基づいてその価額を算定することに特段不合理といえるような事情は存しないことは既に説示したとおりであるにもかかわらず、他により高額の取引事例が存するからといって、その価額を採用するということになれば、評価通達の趣旨を没却することになることは明らかである。

【判示（８）】

したがって、仮に他の取引事例が存在することを理由に、評価通達の定めとは異なる評価をすることが許される場合があり得るとしても、それは、当該取引事例が、取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を備えたものである場合等例外的な場合に限られるものというべきである。

そこで検討すると、証拠（乙５）によれば、本件売買実例におけるＥ銀行の購入株価（１株当たり７９３円。なお、この金額は、Ｇ銀行及びＪの購入株価と同額である。）は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格により決定されたものであり、Ｉ銀行の購入株価（１株当たり７９６円。なお、この金額は、Ｈの購入株価と同額である。）は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格（８０６円）と純資産価額（資産の額と負債の額との差額）から算出された価額（７９６円）とを比較した上で決定されたものであることが認められるが、ＪはＥ銀行の関連会社であり（甲２２）、ＨはＩ銀行の関連会社であること（甲２１）を考えると、本件売買実例は、実質的に見れば、わずか３つの取引事例というのにすぎず、この程度の取引事例に基づいて、主観的事情を捨象した客観的な取引価格を算定することができるかどうかは、そもそも疑問であるといわざるを得ない（なお、この種の主張は、他の訴訟において課税庁自身がしばしば主張しているものであることは当裁判所に顕著である。）。この点につき、被告は、本件売買実例においては、類似業種比准方式（ママ）に準ずる方式や純資産を基準とする方式によって算定された株式価格に基づいて売買価格が決定されているのであるから、その価格は客観性を有するという趣旨の主張をしているが、これらの評価方法は、評価通達において、同族株主以外の株主が取得した株式の評価方法としては必ずしも適当ではないものとして位置付けられていることは既に指摘したとおりなのであるから、類似業種比准方式（ママ）や純資産方式が、株式評価方法として一般的な合理性を有しているから、それに基づく価額が、本件株式の価額を決定するに足りる客観性を有するとするのには論理の飛躍がある。むしろ、ここで問題とされるべきなのは、本件売買実例には、同族株主以外の株主として

、配当収入以外には期待すべきものがないにもかかわらず、その取得株式を類似業種比准方式（ママ）や純資産方式に基づいて算定した価額によって評価することが正当化されるほどの客観性が備わっているかどうかという点であるところ、この点を肯定するに足りるだけの事情は認められないものといわざるを得ない。

もっとも、同族株主以外の株主という点では、Ｅ銀行、Ｉ銀行及びＧ銀行も原告と異ならないわけであるから、これら３行がなぜ高額な対価によってＢの株式を取得したのかについては疑問がないとはいえないので、念のためこの点について検討してみると、証拠（甲１９ないし２１、甲３３ないし３８）によれば、Ｉ銀行とその系列のＨがＢの株式を譲渡人から譲り受けるに際しては、ＢがＩ銀行から２億円程度の借入を実施することが株式売買の条件とされており、現に、株式売買後の平成６年９月にはＩ銀行からＢに２億円の融資が実行され、当該融資実行当時の利息を基準にすると、Ｉ銀行とＨが支払った株式売買代金合計３９８０万円は、６年２か月のうちに利息収入によって回収することが可能であったものであり、Ｉ銀行（その後東京Ｉ銀行に統合された銀行を含む。）のＢに対する融資はその後も継続され、平成１３年には融資残高が１０億４０００万円（Ｂの借入残高全体のうちの２３パーセント）になったことが認められ、他方、Ｅ銀行がＢの株式を譲渡人から譲り受けるに際しても、同じころに株式を譲り受けたＧ銀行とともに、その他の銀行との取引を極力両銀行に集約するという了解がＢとの間に存在し、Ｅ銀行及びＧ銀行（その後Ｅ銀行に統合された銀行を含む。）のＢに対する融資残高は、平成６年の株式売買当時は１９億円であったものが、平成１３年には３０億９０００万円となり、Ｂの借入残高全体に占める割合も、平成６年当時には５８パーセントであったものが、平成９年以降は７０パーセント前後ないし８０パーセントを超える割合となり、借入以外の取引についても、平成８年にＢの東京勤務社員の活動費振込口座をＥ銀行大森支店に開設するなどの取引が継続して行われていることが認められるから、これらの取引上の見返りに対する銀行側の期待が株価の決定に影響した可能性は十分に考えられるところであるし（なお、被告は、原告も、ＡとＢとの取引の継続を期待して本件株式を取得したのであるから、その利益状況は、上記３行と異ならないと主張するかもしれない。しかしながら、Ａと上記３行とで期待する経済的利益が同一であるとは限らないうえ、取引の相手方である法人そのものが株式を取得した場合と、その代表者等が株式を取得した場合とでもその利益状況は異なるものというべきであるから、上記の主張もそのまま採用することはできないものといわざるを得ない。）、さらに、株価の決定に当たって法人税の課税処理上の考慮が働いた可能性も考えられる。被告は、譲渡人側が相続・事業承継対策のために銀行側に保有株式の買い取りを申し込んだことが本件売買実例に係る売買取引成立の端緒となったこと（乙５）から、売主側に売却すべき事情があることを知っていた買主があえて通常の取引価格より高い金額で取引したとは考えられない旨を主張するが、買主の側に上記のような見返りの期待がある場合には、売買取引の成立を確実なものにするために、あえて売主に有利な高い価額を提示することもあり得ることであるから、被告の主張するようには直ちには断定できない。

そうすると、本件売買実例におけるＢの株式の売買価額が、冒頭で記載したような意味での客観性を備えたものであるとはいえないから、この点に関する被告の主張は前提において失当である。

（８）　以上のとおりであって、被告の主張をすべて考慮しても、本件株式について評価通達に定められた評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるとはいえない。したがって、本件売買取引は、相続税法７条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」には該当しないから、本件決定処分は違法であり、取消しを免れない。

２　本件賦課決定処分の適法性について

前記１のとおり、本件決定処分が違法な処分として取り消されるべきものである以上、これを前提に行われた本件賦課決定処分もまた違法な処分として取り消されるべきである。

第４　結論

以上の次第で、原告の請求は理由があるから認容することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法７条、民事訴訟法６１条を適用して、主文のとおり判決する。

（口頭弁論終結日　平成１７年６月１０日）

（東京地方裁判所民事第３部　裁判長裁判官　鶴岡稔彦　裁判官　古田孝夫　裁判官　進藤壮一郎）

（別表）

Ｂの株主等の持株数と保有割合

【会社名　Ｂ】　（単位：株）

	株主等	持株数と保有割合			
		平成６年末	保有割合％	平成７年末	保有割合％
①	Ｃ（同族会社）	２０２９２８０	２１．１	２０２９２８０	２１．１
②	Ｄ（同族会社）	１０１５６９１	１０．６	１０１５６９１	１０．６
③	譲渡人	６３０９９５	６．６	９９５	０．０
④	原告	０	０．０	６３００００	６．６
⑤	丙（譲渡人の弟）	６７８２４０	７．１	５７８２４０	６．０
⑥	乙（譲渡人の長男）	３５０５９２	３．７	３５０５９２	３．７
⑦	丁（譲渡人の次男）	２０８０００	２．２	２０８０００	２．２
⑧	戊（譲渡人の次女）	１８４８００	１．９	１８４８００	１．９
⑨	Ｋ（譲渡人の三女）	１８４８００	１．９	１８４８００	１．９
⑩	Ｌ（譲渡人の妻）	５００５０	０．５	５００５０	０．５
⑪	小計	５３３２４４８	５５．５	５２３２４４８	５４．５
⑫	発行済株式総数	９６０００００	１００．０	９６０００００	１００．０

Ｃの株主構成

【会社名　Ｃ】　（単位：株）

	株主等	持株数と保有割合			
		本件譲渡前	保有割合％	本件譲渡後	保有割合％
①	譲渡人	９００	７．５	０	０．０
②	原告	０	０．０	９００	７．５
③	Ｌ（譲渡人の妻）	１８００	１５．０	１８００	１５．０
④	乙（譲渡人の長男）	１８００	１５．０	１８００	１５．０
⑤	丁（譲渡人の次男）	１８００	１５．０	１８００	１５．０
⑥	戊（譲渡人の次女）	１８００	１５．０	１８００	１５．０
⑦	Ｋ（譲渡人の三女）	１８００	１５．０	１８００	１５．０
⑧	小計	９９００	８２．５	９９００	８２．５
⑨	発行済株式総数	１２０００	１００．０	１２０００	１００．０

Ｄの株主等の株主構成

【会社名　Ｄ】　（単位：株）

	株主等	持株数と保有割合			
		本件譲渡前	保有割合％	本件譲渡後	保有割合％
①	譲渡人	４１３	３７．２	１３２	１１．９
②	原告	０	０．０	２８１	２５．３
③	Ｌ（譲渡人の妻）	４４２	３９．８	４４２	３９．８
④	乙（譲渡人の長男）	８９	８．０	８９	８．０

⑤	小　　計	９４４	８５．０	９４４	８５．０
⑥	発行済株式総数	１１１０	１００．０	１１１０	１００．０

TAINSキーワード

別紙リンク

原本URL　原本なし

関連判決

法人税　地裁　Ｚ８８８－２２５１

東京地方裁判所平成２８年（行ウ）第５０８号法人税更正処分等取消請求事件（棄却）（控訴）
国側当事者・国（麹町税務署長）
令和元年６月２７日判決
【情報公開法第９条第１項による開示情報】
【ＴＰＲ事件／特定資本関係５年超要件を満たす合併における法法１３２条の２の適用】

概要

判示事項

１　本件は、原告が、その完全子会社（旧子会社）を被合併法人とする適格合併（平成２２年改正前の法人税法２条１２号の８）を行い、当該子会社が有していた未処理欠損金額を同法５７条２項の適用により原告の欠損金額とみなして損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、同法１３２条の２の適用により更正処分等を受けたことから、これらの一部の取消しを求める事案である。

２　法人税法５７条３項は、一定期間内に特定資本関係を有することとなった法人間で組織再編成が行われた場合、共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当する場合を除き、特定資本関係が生じた日の属する事業年度前に生じた欠損金額等の引継ぎを制限する旨定めており、このような同項の規定の構造に鑑みても、同項は、未処理欠損金額を有するグループ外の法人をいったんグループ内の法人に取り込んだ上でグループ内の他の法人と組織再編成を行うといったグループ外の法人が有する未処理欠損金額を利用した租税回避行為を防止するために設けられた規定であって、未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定して網羅的に定めたものとはいい難く、実際にも、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併等であっても、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行為又は計算が行われる場合が想定されないとはいい難い。そうすると、同項は、むしろ、典型的な租税回避行為としてあらかじめ想定されるものを対象として定めた具体的な否認規定にすぎないものと理解するのが自然である。そうすると、同項は、同条２項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものとはいえず、同項が特定資本関係５年以下の組織再編成と５年超の組織再編成を区別して規定しているからといって、特定資本関係５年超の組織再編成について一般的否認規定の適用が排除されているとはいえない。

３　本件合併とともに新子会社設立、新子会社に旧子会社の本件事業に従事していた全従業員を転籍、新子会社に旧子会社から承継した本件事業に係る棚卸資産の譲渡等が行われたことによって、実態としては、旧子会社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新子会社に引き継がれ、原告は、旧子会社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものということができる。そうすると、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。

４　また、本件合併について検討を始めた当初は、本件事業を原告の一部門として取り込むことにより旧子会社の損益を改善するといった事業目的もあったものといえるものの、結局は、原告内に新たな部門が設置されることはなく、本件事業は新子会社に引き継がれ、本件事業に係る製造設備等の減価償却費相当額を同社に負担させるとの方針が決まった頃（平成２２年１月１３日頃）以降は、本件合併自体によって本件事業の損益状況の改善を図るという目的を達成することはできない状況にあったといえる。そして、このことは、同日の経営会議において、節税効果だけではないか等の発言があったことからみても、原告経営陣において当然認識されていたということができる。以上の本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記３で述べた本件合併の不自然さも考慮する

と、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない。

５　本件合併は、組織再編税制に係る規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を減少させるものとして、法人税法１３２条の２にいう「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」に当たるということができる。

判決年月日　Ｒ０１－０６－２７　（Ｒ０１－１２－１１）
国税庁訴資　Ｚ８８８－２２５１　（Ｚ８８８－２２８７）

本文

判決

原告　■■■■■■■
同代表者代表取締役　■■■■■■■
同訴訟代理人弁護士　上田淳史
同　佐藤修二
同　松田貴男
同　武藤雄木
同訴訟復代理人弁護士　大久保直輝
被告　国
同代表者法務大臣　山下貴司
処分行政庁　麹町税務署長　河添博
同指定代理人　別紙１指定代理人目録のとおり

主文

１　原告の請求をいずれも棄却する。
２　訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第１　請求

１　処分行政庁が原告に対して平成２７年６月２６日付けでした、①原告の平成２１年４月１日から平成２２年３月３１日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額０円を超える部分、納付すべき税額マイナス６４６０万３５１４円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金５億２３７５万２６５２円を下回る部分、並びに②過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

２　処分行政庁が原告に対して平成２７年６月２６日付けでした、①原告の平成２２年４月１日から平成２３年３月３１日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額２１億７３４３万５８５２円を超える部分及び納付すべき税額３億１８４３万３８００円を超える部分、並びに②過少申告加算税賦課決定処分のうち８７万７０００円を超える部分をいずれも取り消す。

第２　事案の概要

本件は、原告が、その完全子会社を被合併法人とする適格合併（平成２２年法律第６号による改正前の法人税法２条１２号の８）を行い、当該子会社が有していた未処理欠損金額を同法５７条２項の適用により原告の欠損金額とみなして損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、上記未処理欠損金額を原告の損金の額に算入することは原告の法人税の負担を不当に減少させる結果となるとして、同法１３２条の２の適用により更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことから、上記の損金算入を認めなかったことは違法であると主張して、これらの一部の取消しを求める事案である。

１　関係法令の定め

関係法令の定めは、別紙２「関係法令の定め」に記載のとおりであり（なお、同別紙中で定義した略称等は、以下の本文においても同様に用いるものとする。）、その概要は、以下のとおりである。

（１）　適格合併（法人税法２条１２号の８）

法人税法２条１２号の８は、適格合併について、同号イからハまでのいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式又は合併親法人株式のいずれか一方の株式等以外の資産が交付されないものをいう旨規定しており、①同号イは、発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係（以下「完全支配関係」ということがある。）がある法人間の合併を、②同号ロは、発行済株式の１００分の５０超１００分の１００未満を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係（以下「支配関係」ということがある。）がある法人間の合併で、同号ロ（１）及び（２）の各要件をいずれをも満たすものを、③同号ハは、共同事業を営むための合併として政令で定めるものを、それぞれ掲げている。なお、施行令４条の２第４項は、同号ハの共同事業を営むための合併として、上記①②に該当する合併以外の合併のうち、同項１号から５号まで（一定の場合は同項１号から４号まで）の各要件（以下、併せて「共同事業要件」という。）のすべてに該当するものを定めている。

（２）　欠損金の繰越しと適格合併等における未処理欠損金額の引継ぎ

ア　法人税法５７条１項は、確定申告書を提出する内国法人の各事業年度開始の日前７年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、同項ただし書が規定する限度において、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する旨規定している。

イ　法人税法５７条２項は、適格合併等（適格合併又は合併に類する分割型分割として政令で定めるもののうち適格分割型分割に該当するもの）が行われた場合において、当該適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の日前７年以内に開始した各事業年度（前７年内事業年度）において生じた未処理欠損金額があるときは、合併法人等の当該適格合併等の日の属する事業年度以後の各事業年度における同条１項の規定の適用については、当該前７年内事業年度の開始の日の属する当該合併法人等の各事業年度において生じた欠損金額とみなす旨規定している。

ウ　法人税法５７条３項は、適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の１００分の５０を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係）があり、当該特定資本関係が当該合併法人等の当該適格合併等に係る合併等事業年度開始の日の５年前の日以後に生じている場合において、当該適格合併等が「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」に該当しないときは、同条２項に規定する未処理欠損金額には、当該被合併法人等の当該特定資本関係が生じた日の属する事業年度前の各事業年度で前７年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額（同条３項１号）等を含まないものとすると規定している。

施行令１１２条７項は、上記の「政令で定めるもの」につき、適格合併等のうち、①同項１号から４号までに掲げる要件又は②同項１号及び５号に掲げる要件に該当するものとするものと規定している（以下、これらの要件を「みなし共同事業要件」という。）。

（３）　組織再編成に係る行為又は計算の否認（法人税法１３２条の２）

法人税法１３２条の２は、税務署長は、合併等をした一方の法人又は他方の法人（１号）等の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する貸産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加等の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定している。

２　前提事実（証拠等を掲げていない事実は当事者間に争いがない。）

（１）　当事者等

ア　原告は、自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人である。

イ　■■■■■■■■■■■■■（■■■■■■■■■■付けで■■■■■■■■■■■■■から商号変更。以下、商号変更の前後を問わず■■■■■■■という。）は、■■■■■■■■■に設立された、鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売を目的とする法人であり、自動二輪車用アルミホイール製造事業を営んでいた（以下、■■■■による同事業を「本件事業」という。）。

■■■■■は、■■■■■■■■■付けで原告に吸収合併され（以下、この合併を「本件合併」という。）、解散した。

ウ　■■■■■■■■■■■■〔現商号：■■■■■■■■■■（甲３）。以下■■■■■■■という。〕は、■■■■■■■■■に設立された、鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売を目的とする法人である。

（２）　本件合併前の原告と■■■■■の状況等

ア　原告は、平成１４年２月９日、■■■■■の発行済株式総数の３分の２を取得した。

イ　原告は、平成１４年２月１３日付けで、■■■■■との間で、同社との取引に係る取引基本契約（以下「旧取引基本契約」という。）を締結し、■■■■■■（以下■■■■■という。）から受注した自動二輪車用アルミホイールの製造を■■■■■に委託した。

ウ　原告は、平成１５年３月１８日、■■■■■の発行済株式を追加取得し、同社の発行済株式の全てを保有することになった。

エ　■■■■■は、平成２１年９月３０日時点で、負債の合計金額が資産の合計金額を１億１４０３万９５７６円上回る債務超過となっていた。

（３）　本件合併の経緯等

ア　平成２１年１２月２１日、■■■■■の取締役会が開催され、■■■■■■■付けで原告が■■■■■を吸収合併する合併契約を平成２１年１２月２２日付けで締結することが審議され、承認された。

イ　平成２１年１２月２１日、原告の経営会議（原告社内において取締役会の次に位置付けられる会議）が開催され、原告が■■■■■を吸収合併することが提案され、承認された。

上記経営会議の承認を受けて、同日、原告の取締役会が開催され、原告が■■■■■を吸収合併することにつき提案がされ、承認された。

ウ　原告は、上記イの取締役会の承認を受けて、平成２１年１２月２２日、■■■■■との間で、■■■■■■■■■付けで原告が■■■■■を吸収合併する合併契約を締結した。同契約に係る契約書には、要旨、以下のとおり定められている。

（ア）　原告及び■■■■■は合併して、原告は存続し、■■■■■は解散する（１条）。

（イ）　原告は、■■■■■の発行済株式の全てを所有しているため、合併による株式その他の金銭等の交付を行わず、合併による資本金の増加を行わない（２条）。

（ウ）　合併の効力発生日は、■■■■■■■■■とする（３条本文）。

（エ）　■■■■■は、■■■■■■■■■■現在の貸借対照表、その他同日の計算を基礎とし、合併効力発生日においてその資産、負債その他一切の権利義務を原告に引き継ぎ、原告はこれを承継する（４条）。

エ　平成２２年２月５日、原告の取締役会が開催され、①■■■■■の債務超過を解消するため増資をし、その後減資をすること、②■■■■■の社名を■■■■■■■■■■■■■■■、設立登記日を■■■■■■■■■■■■■の間とし、所在地は■■■■■■■■■■■■■■■■■とするが、合併後に■■■■■■■■■■■■■■■に変更すること、③■■■■■の従業員は、■■■■■の解散と同時に■■■■■に転籍すること、④■■■■■の棚卸資産（製品・仕掛品・原材料等）は、合併後に■■■■■に売却すること等が提案され、承認された（甲１４の１・２）。

オ　上記エの取締役会の承認に基づき、原告は、■■■■■■■■■、■■■

■■に対し、２億５０００万円の増資引受けをし、また、■■■■■全額を出資して、鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売を目的とし、■■■■■■■■■■■■■■■■■を本店所在地とする■■■■■を設立した（以下「本件設立」という。）。

カ　本件合併等

（ア）　前記ウの合併契約に基づき、■■■■■■■■■、本件合併の効力が生じ、原告は■■■■■の権利義務を承継し、同社は解散した。

（イ）　原告は、■■■■■■■■■付けで、■■■■■の全従業員を■■■■■に転籍させた（以下「本件転籍」という。）。

（ウ）　原告は、■■■■■■■■■付けで、■■■■■との間で、本件合併により■■■■■から承継した資産及び負債のうち、本件事業に係る製品、仕掛品、原材料等の棚卸資産等の資産及び同社の従業員に係る負債（甲１８、乙１０。以下「本件棚卸資産等」という。）の譲渡に関する契約を締結し、同日、本件棚卸資産等の譲渡を行った（以下、この譲渡を「本件譲渡」という。）。

（エ）　原告は、■■■■■■■■■付けで、■■■■■との間で、本件合併により■■■■■から承継した資産のうち、本件事業に係る建物、構築物、機械装置等の製造設備等（甲１７、乙１０。以下「本件製造設備等」という。）について設備賃貸借契約を締結し、同日、これを■■■■■に賃貸した（以下、この賃貸借を「本件賃貸借」という）。

（オ）　原告は、■■■■■■■■■付けで、■■■■■との間で取引基本契約（以下「新取引基本契約」という。）を締結したほか、同社に対し、「取引品」の価格改定を実施する旨通知した（以下、この価格改定を「本件単価変更」という。）。これにより、原告による■■■■■からの仕入数量が減少すればそれに応じて仕入単価が上がり、仕入数量が増加すれば仕入単価が下がるという、仕入数量に応じた仕入単価の決定方法が導入されることとなった。

なお、新取引基本契約に係る契約書は、おおむね旧取引基本契約の契約書と同じ内容である。

キ　■■■■■は、■■■■■■■■■付けで、本店所在地を、■■■■■の解散当時の本店所在地であった■■■■■■■■■■■■■■■■■に移転した。

（４）　更正処分等の経緯等

ア　■■■■■は、平成１５年４月１日から平成１６年３月３１日までの事業年度（以下「平成１６年３月期」という。）から、平成２１年４月１日から平成２２年２月２８日までの事業年度までの７事業年度のうち、平成１９年４月１日から平成２０年３月３１日までの事業年度（以下「平成２０年３月期」という。）を除く各事業年度において損失を計上しており、平成２２年２月２８日までの事業年度の時点で未処理欠損金額合計１１億７５４８万７９８９円（以下「本件未処理欠損金額」という。）を有していた。

原告は、法人税法５７条２項に基づき、■■■■■の本件未処理欠損金額を原告の前７年内事業年度において生じた欠損金額とみなして、同条１項に基づき、原告の平成２１年４月１日から平成２２年３月３１日までの事業年度（以下「平成２２年３月期」という。）の損金の額に６億１６７３万３９３５円を、同年４月１日から平成２３年３月３１日までの事業年度（以下「平成２３年３月期」といい、平成２２年３月期と平成２３年３月期を併せて「本件各事業年度」という。）の損金の額に５億５８７５万４０５４円を、それぞれ算入した上、本件各事業年度の法人税について、別表１の各「確定申告」欄のとおり記載した青色の確定申告書を提出し、法定申告期限までに申告した。

その後、原告は、平成２４年６月１８日付けで、平成２３年３月期の法人税について、別表１の「修正申告」欄のとおり記載した修正申告書を提出した。

イ　処分行政庁は、平成２４年７月２７日付けで、平成２２年３月期の法人税について、別表１の「当初更正処分」欄のとおり更正をするとともに、上記アの平成２３年３月期の修正申告について、別表１の「第１次賦課決定処分」欄のとおり過少申告加算税の賦課決定処分をした。

その後、処分行政庁は、平成２７年６月２６日付けで、本件各事業年度の法人税について、別表１の各「本件各更正処分等」欄のとおり、平成２２年３月期に係る法人税の更正処分（以下「平成２２年３月期更正処分」という。）及び平成２３年３月期に係る法人税の更正処分（以下「平成２３年３月期更正処分」といい、平成２２年３月期更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）並びに平成２２年３月期更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分及び平成２３年３月期更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分（以下、併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

これらの経緯等は、別表１、別表２－１及び別表２－２のとおりである。

ウ　原告は、平成２７年８月１８日付けで、本件各更正処分等を不服として、その一部の取消しを求めて、国税不服審判所長に審査請求をした。

国税不服審判所長は、平成２８年７月７日付けで、上記審査請求をいずれも棄却する裁決を行った。

エ　原告は、平成２８年１１月１日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

第３　本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

被告が本件訴訟において主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する主張（後記第４に摘示する被告の主張を除く。）は、別紙３のとおりである（同別紙において定義した略語は、本文においても用いることとする。）。

第４　争点及び争点に関する当事者の主張

１　争点

本件の争点は、本件各更正処分等の適法性に関し、処分行政庁が法人税法１３２条の２を適用して原告の本件各事業年度における本件未処理欠損金額の損金の額への算入を認めなかったことが適法であるか否かであり、具体的には、次の各点が争われている。

（１）　特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の５年前の日より前に生じている場合（以下「特定資本関係５年超要件」ということがある。）、すなわち、法人税法５７条３項の適用が除外される適格合併に当たる場合に、同法１３２条の２を適用することができるか否か

（２）　（１）が肯定されるとして、本件合併が法人税法１３２条の２にいう「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」（以下「不当性要件」ということがある。）に当たるか否か

２　争点（１）（特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の５年前の日より前に生じている場合に法人税法１３２条の２を適用することができるか否か）に関する当事者の主張

（被告の主張）

（１）　法人税法１３２条の２の規定の文言上、個別的否認規定である同法５７条３項に規定する要件に該当しない組織再編成（特定資本関係５年超要件を満たす適格合併）に対して、同法１３２条の２の適用を除外する規定は設けられていないのであって、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併に同法５７条３項が適用されないからといって、同法１３２条の２の適用が排除されると解すべき文理上の理由はない。

法人税法１３２条の２は、組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、税負担の公平を維持するため、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このことは、国税庁作成の「平成１３年改正税法のすべて」（甲２４、乙３９）における同条の説明や、平成１３年度税制改正当時の組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）の立案担当者の説明等からも明らかである。

法人税法１３２条の２の立法趣旨及び立案担当者の説明に鑑みても、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併に同条の適用が排除されると解すべき理由はない。

（２）　最高裁平成２７年（行ヒ）第７５号同２８年２月２９日第一小法廷判決・民集７０巻２号２４２頁（以下「平成２８年最判」という。）は、法人税法５７条３項について、特定資本関係発生前の期間に生じた被合併法人の未処理欠損金額等を利用した租税回避行為を防止するための規定として設けられたものであること

を明らかにしている。また、「平成１３年改正税法のすべて」においては、同項について、「企業グループ内の組織再編成については、共同で事業を営むための組織再編成に比べて適格組織再編成に該当するための要件が緩和されていることから、例えば、繰越欠損金等を有するグループ外の法人を一旦グループ内の法人に取り込んだ上で、グループ内の他の法人と組織再編成を行うこととすれば、容易に繰越欠損金等を利用することも可能となってしまうこと等が勘案されたもの」であると説明されている。

これらに鑑みても、法人税法５７条３項は、組織再編税制の導入当時に、他の法人が有する未処理欠損金額を組織再編成を通じて不当に利用する典型的な租税回避行為として個別具体的に想定し得るものと考えられた、グループ外の法人が有する未処理欠損金額を利用した租税回避行為を防止するために設けられた規定であり、未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為を前提として定められた規定ではないことは明らかである。

（３）　小括

以上のとおり、法人税法１３２条の２の文理解釈及び立法趣旨からしても、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併に同条の適用が排除されると解すべき理由はなく、同法５７条３項が想定する租税回避行為に該当しない租税回避行為については、法人税法上、同法１３２条の２を適用することが予定されているというべきであるから、同法５７条３項の趣旨及び構造からしても、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併に同法１３２条の２は適用し得ないと解すべきである旨の原告の主張には理由がない。

（４）　その余の原告の主張について

ア　原告は、平成１６年度税制改正等における欠損金額の繰越期間の延長に合わせて特定資本関係５年超要件に係る「５年」の期間が改正されなかったことにより、法人税法５７条３項に係る「支配の継続性」の持つ意味合いが希薄化したなどと主張する。

しかしながら、法人税法５７条３項は、特定資本関係発生前の期間に生じた被合併法人の未処理欠損金額等を利用した租税回避行為を防止するための規定として設けられたものであるところ、同項の制定時に欠損金額の繰越期間に合わせて特定資本関係５年超要件が定められたとしても、同項の趣旨に照らせば、当該要件に係る期間をどのように設定するかは、どのような事実がある場合に同項の規定により被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎを制限すべきであるかという観点から定められるものであって、我が国企業の競争力強化を図るべくして延長された欠損金額の繰越期間と必ず整合させなければならない理由はなく、平成１６年度税制改正における同条１項に規定する欠損金額の繰越期間の延長に伴い、これに合わせて特定資本関係５年超要件に係る期間を変更する必然性もない。その後の税制改正による欠損金額の繰越期間の更なる延長と特定資本関係５年超要件に係る期間との関係についても同様であると考えられ、平成１６年度税制改正等による欠損金額の繰越期間の延長に合わせて特定資本関係５年超要件に係る期間が変更されなかったことが、同条３項に規定する要件の意義に影響するものではないことは明らかである。

イ　原告は、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併について、法人税法１３２条の２を適用して未処理欠損金額の引継ぎを制限するとなれば、適格合併として合併に伴う資産移転に係る課税繰延べを認めながら、他方において未処理欠損金額の引継ぎに関してはこれを認めないということになり、組織再編成により移転する資産等（以下「移転資産等」という。）の譲渡損益に係る取扱いと未処理欠損金額の引継ぎを同様に取り扱うとする組織再編税制の基本的な考え方に反することになると主張する。

しかしながら、法人税法１３２条の２の不当性要件を充足した場合にその効果として行われる税務署長による法人税の課税標準等の計算とは、常に法人の行為又は計算により生じた租税法上の効果の全てを無かりしものとするように課説標準等の計算をしなければならないというものではなく、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図して組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものであると認められる行為又は計算により生じている租税法上の効果（税負担の不当な減少）を排除す

るために必要な限度で課税標準等の計算を行うことであると解される（本件においては、本件未処理欠損金額を原告に引き継ぎ、当該金額を原告の損金の額に算入することにより、原告の法人税の額を減少させることを意図したものであって、同法５７条２項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるから、原告の法人税の課税標準等は、同項の適用の効果としての本件未処理欠損金額の原告への引継ぎを認めず、原告の欠損金額とみなすことなく計算することになる。）。

また、法人税法５７条３項の適用により適格合併に係る被合併法人の有する未処理欠損金額の全部又は一部を合併法人に引き継ぐことができなくなる場合であっても、その合併が適格合併に該当すること自体は否定されず、その合併に伴う移転資産等に係る譲渡損益の計上の繰延べ等の適格合併に係る課税の特例の適用も否定されるものではない。

これらのことからすれば、法人税法は、合併に伴う移転資産等に係る課税繰延べと被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎとが常に一体として認められる、あるいは、認められないというものではないことを組織再編税制の基本的な構造として予定しているということができる。

ウ　原告は、平成１８年度税制改正によって導入された法人税法５７条の２のほかに親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額の引継ぎを制限する規定は特段設けられていないことからすれば、立案担当者は、親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額の引継ぎ制限は、同条の適用によって解決することで必要十分とする趣旨であると解されるなどと主張する。

しかしながら、平成１８年度税制改正によって導入された法人税法５７条の２は、「欠損金を有する法人を買収した上で利益の見込まれる事業をその法人に移転することによって課税所得を圧縮する」という、定型化し、かつ、多発化してきた租税回避行為を防止するために設けられた個別的否認規定であって、これに該当しない限り特定資本関係発生後に生じた未処理欠損金額の引継ぎ等を常に容認するというものではない。したがって、同条に該当しないことは、同法１３２条の２の適用を完全に排除する効果を有するものではない。

（原告の主張）

（１）　法人税法１３２条の２の適用要件は、条文上極めて曖昧なものであり、租税法律主義（憲法８４条）の要請たる課税要件明確主義との間で緊張関係をはらみ、法的安定性及び予測可能性を害し、社会経済活動に過度の抑止を生ずる結果を招き得るところ、立案担当者は、法人税法１３２条の２につき、立法当時想定されていない行為の形態や方法による租税回避行為（のうち規制を及ぼすべきと考えられるもの）に対して適用すべきものであることを述べている。このように、立法当時既に予測されている態様であって、これに対処するために個別的否認規定（同法５７条３項等）が設けられている類型の組織再編成に関しては、当該個別的否認規定に、租税回避行為として否認するための要件（及び否認されないための例外要件）が全て書き尽くされ、当該要件の該当性を判断することによって課税上の問題に対処することが、当時から想定されていた。特に、一般的否認規定の制定後に個別的否認規定が順次創設された同法１３２条とは異なり、同法１３２条の２は、組織再編税制が、通常膨大な課税所得を生じるはずの組織再編成について一定の範囲の特例として課税繰延べを認める税制であり、課税上の弊害を生じることが一般的に懸念されたことから、多くの個別規定によって課税要件（換言すれば否認のための要件）が詳細に規定されていることを前提として、ごく限られた場面において適用すべく定められたものである。このような立法経緯に照らしても、個別的否認規定に定める例外要件を充足する事案に同条が適用されることは想定されていなかったといえる。

法人税法５７条３項は、適格合併による被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ（同条２項）に関する個別的否認規定の一つであり、同条２項に関する否認要件（及びその例外要件）を全て書き尽くしたものであるから、同条３項に規定された否認の要件を充足しない（否認規定の例外要件としての特定資本関係５年超要件を充足する）本件合併に対し、さらに一般的否認規定である同法１３２条の２を適用して本件未処理欠損金額の引継ぎを否認することが可能であるとする法解釈は、一般的否認規定につき過度に広汎で曖昧な解釈を許容するものであり、立

案担当者の説明から読み取れる立法趣旨にも反し、また、課税要件が法令によって明確に定められることを要請する租税法律主義に反し、到底許容されるものではない。

（２）　以下のとおり、法人税法５７条３項の趣旨と構造や、近時の裁判例に照らしても、特定資本関係５年超要件を満たす組織再編成については否認規定を適用しないこととされていることが明らかであり、このような組織再編成に同法１３２条の２を適用して否認することは許されない。

ア　法人税法５７条３項の趣旨と構造

法人税法５７条３項は、グループ外の法人をグループ内に取り込んだ上で未処理欠損金額を利用する等の租税回避を防止することをその趣旨としており、特定資本関係５年超要件を満たすグループ内の法人に関する組織再編成について否認規定を適用することは想定されていない。同項の規定が設けられた平成１３年度税制改正における組織再編税制の検討過程においても、実際にはグループ外の法人であるにもかかわらず形式上グループ内の被合併法人の未処理欠損金額を利用することとして租税回避が行われる蓋然性を念頭に置いて検討が行われたものの、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併は、実態を伴ったグループ内の適格合併であり、否認の対象とすべき適格合併ではないものとして整理されたものである。

上記のことは、政令ではなく法律のレベルで、特定資本関係５年以下の組織再編成と特定資本関係５年超の組織再編成を明確に区別して規定しているという法人税法５７条３項の構造に照らしても明らかであり、組織再編成における未処理欠損金額の引継ぎのためには、特定資本関係５年超要件という形式基準を満たすことこそが肝要であり、それで足りるという立法者の判断が現れているといえる。

イ　法人税法５７条の改正経緯

また、組織再編成における未処理欠損金額の引継ぎのためには特定資本関係５年超要件という形式基準を満たせば足りるという立法者の判断は、法人税法５７条の改正経緯に照らしても明らかである。すなわち、グループ内の適格合併においては、特定資本関係成立前に被合併法人に生じた未処理欠損金額は、合併によって合併法人に一切引き継ぐことを認めないとの立法者の判断の下、平成１６年法律第１４号による改正前の法人税法５７条は、欠損金額の繰越期間（５年）と平仄を合わせ、引継ぎに係る否認規定（３項）の適用除外要件としての特定資本関係の継続期間（「支配の継続性」を要する期間）を５年と定めていた。もし、「支配の継続性」を欠損金額の引継ぎにおいて重視するのであれば〔争点（２）に関する被告の主張〕、欠損金額の繰越期間と法人税法５７条３項の支配関係の期間は整合的に規律されるべきであるが、欠損金額の繰越期間が５年から７年、９年、１０年と順次変更され、特に５年から７年への改正（平成１６年法律第１４号による改正）の際には、特定資本関係の継続期間を欠損金額の繰越期間と合わせて７年とすべきである旨の意見があったにもかかわらず、特定資本関係の継続期間はあえて５年のままとされた。これにより、「支配の継続性」の有する意味合いが希薄化し、合併法人は、特定資本関係成立前に被合併法人に生じた未処理欠損金額の一部を引き継げることとなったのであり、このような改正経緯に照らせば、上記改正以降の法人税法５７条３項は、グループ外から欠損金を有する法人を購入することを部分的に認めるようになったと理解され、これを踏まえれば、本件のように特定資本関係５年超要件を満たすグループ内法人の未処理欠損金額を引き継ぐという課税上の弊害がおよそ想定し得ない類型については、未処理欠損金額の引継ぎは認められるべきであるし、これを同法１３２条の２により否認することは納税者の予見可能性を著しく害するものであるとともに、同法５７条３項の趣旨を没却するものといえる。このように、平成１６年度税制改正以降の改正経緯を踏まえれば、特定資本関係５年超要件を満たす組織再編成につき、未処理欠損金額の引継ぎを否認することは許されないと解するのが自然である。

ウ　近時の裁判例においても同旨の判断がされていること

平成２８年最判に係る事件の第１審判決（東京地方裁判所平成２６年３月１８日判決）は、特定資本関係５年超要件に関しては法人税法１３２条の２の適

用は「想定し難い」と述べ、同事件で問題とされたみなし共同事業要件の一類型である特定役員引継要件（施行令１１２条７項５号）とは異なり、特定資本関係５年超要件については、一般的否認規定である同法１３２条の２の適用は認められない旨を明らかにしている。同事件の控訴審は、上記の判示部分をそのまま維持し、上告審である平成２８年最判も、特定資本関係５年超要件の点について直接言及していないが、第１審判決における上記の判示部分を否定するものではないと解される。

（３）　仮に、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併について、法人税法１３２条の２を適用して未処理欠損金額の引継ぎを制限するとなれば、適格合併として合併に伴う資産移転に係る課税繰延べを認めながら、未処理欠損金額の引継ぎに関してはこれを認めないということになる。しかしながら、このような結果は、資産移転等の譲渡損益と未処理欠損金額の引継ぎを同様に取り扱うとする組織再編税制の基本的な考え方に反することとなる。

（４）　前記（２）の法人税法５７条３項の構造と趣旨に加えて、組織再編税制の導入以後に見受けられた租税回避行為の存在に鑑み、親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額を一定の場合に適格合併の合併法人に引き継がせるべきではないとの判断の下、平成１８年度税制改正によって、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用制度（同法５７条の２）が設けられ、その後の法人税法の改正では同条のほかに親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額の引継ぎを制限する規定は特段設けられていない。これは、親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額の引継ぎ制限は、同条の適用によることで必要かつ十分であるとの立法判断によるものと解される。

以上の立法経緯からすれば、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併であり、かつ、■■■■■が原告との特定資本関係の成立の前後を通じて事業を営んでいるような本件合併について、特定資本関係成立後の未処理欠損金額の引継ぎをも制限するような形で法人税法１３２条の２を適用することは、およそ想定されておらず、少なくとも特定資本関係成立後の未処理欠損金額の引継ぎを制限することはできないというべきである。

（５）　平成２８年最判は、法人税法５７条３項の定める個別的否認規定の適用除外要件のうち、みなし共同事業要件の一類型である特定役員引継要件（施行令１１２条７項５号）を充足させようとする納税者の行為・計算につき、同法１３２条の２を適用したものであり、特定資本関係５年超要件を満たす組織再編成について同条を適用することができるか否かという点について、同判決の射程は直ちに及ばない。同判決は、その判示内容に照らしても、みなし共同事業要件の一類型である特定役員引継要件に関して、納税者の行為は、実態とはかい離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なものとしているところ、特定資本関係５年超要件は、数値による客観的な基準により構成されており、形式と実態がかい離することは想定されないのであるから、みなし共同事業要件の充足が問題となった組織再編成について同条を適用した同判決の射程は、本件には及ばない。

３　争点（２）（本件合併が法人税法１３２条の２にいう「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」に当たるか否か）に関する当事者の主張

（被告の主張）

（１）　「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」か否かを判断する基準

ア　前記２（被告の主張）（１）で述べた法人税法１３２条の２の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか（以下「考慮要素①」という。）、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか（以下「考慮要素②」という。）等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであっ

て、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である（平成２８年最判参照）。

そして、考慮要素①の行為又は計算の不自然性については、同最判が示した二つの態様（通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づくもの、実態とはかい離した形式を作出するもの）は、不自然性を基礎づける代表的な例示であって、不自然な行為又は計算であるとされる類型は他にもあり得ると解すべきである。また、考慮要素②の考慮事情については、行為又は計算の不自然さ（異常性・変則性）の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為又は計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮すべきである。さらに、考慮要素①及び考慮要素②の事情は、実質的には、法人税法１３２条の２の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であるところ、上記にいう「組織再編成を利用して税負担を減少させる意図」すなわち租税回避の意図とは、客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると解される。

したがって、法人の行為又は計算が不自然であり、かつ、租税回避以外にその合理的な理由となる事業目的等が存在しない場合には、通常は租税回避の意図の存在を推認し得るというべきである。

イ　本件は、適格合併の場合に認められる被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎの可否を争点とする事案であるから、本件合併の不当性を判断するに当たっては、以下において述べる組織再編税制の基本的な考え方及び組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いを定める法人税法５７条２項の規定の趣旨及び目的を考慮すべきである。

（ア）　組織再編税制の基本的考え方

平成１３年度税制改正により導入された組織再編税制の基本的な考え方は、実態に合った課税を行うという観点から、原則として、移転資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるというものである。このような考え方から、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるとき（非適格組織再編成）は、その移転資産等を時価により譲渡したものとされ、譲渡益又は譲渡損が生じた場合、これらを益金の額又は損金の額に算入しなければならないが（法人税法６２条等）、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということができるものであるとき（適格組織再編成）は、その移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものとされ（同法６２条の２等）、譲渡損益が生じないものとされている。

（イ）　法人税法５７条２項の規定の趣旨及び目的

ａ　組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることとされており、法人税法５７条２項は、実態に合った課税を行うという組織再編税制の基本的な考え方に基づいて、適格合併等は、移転資産等に対する支配が合併後も実質的に継続するものであるということを前提として、従前の課税関係を継続させる取扱いを認めているものというべきである。

ｂ　この点につき、税制調査会法人課税小委員会も、組織再編成につき移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べを認めるに当たり、被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎの前提となる組織再編成について移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べ及び従前の課税関係の継続を認める基本的な考え方として、移転資産等に対する支配が合併後においても実質的に継続するものであること、換言すれば、組織再編成により移転した事業が組織再編成後において継続するものであることが必要であると考えているものと認められる。

ｃ　以上のとおり、法人税法５７条２項に規定する適格合併に係る被合併法人（子会社）の未処理欠損金額の合併法人（親会社）への引継ぎ

は、被合併法人が適格合併前に行っていた事業が合併法人において継続して営まれるという「事業の継続性」を前提として認められるものと解される。

（ウ）　小括

前記（ア）及び（イ）を踏まえれば、法人税法５７条２項は、適格合併について、移転資産等に対する支配が合併後においても実質的に継続するものであることを前提として、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解すべきであり、本件合併の不当性を判断するに当たっては、本件合併について考慮要素①及び考慮要素②を検討した上で、本件合併が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、上記のような同項の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるか否かという観点から判断すべきである。

（２）　本件合併は、組織再編税制を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法５７条２項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められること

ア　考慮要素①について

以下のとおり、本件合併は、実質的には、合併法人である原告が、■■■■の資産及び負債を承継しておらず、その未処理欠損金額のみを引き継いだものであるから、適格合併としては通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり、実態とはかい離した形式を作出するものであるというべきである。

（ア）　原告は、平成２１年１２月２２日付けで、■■■■■との間で本件合併に係る合併契約を締結し、■■■■■■■■■に本件設立を行った。

その際、本件設立時における■■■■■の商号、登記簿上の目的及び役員は、解散時における■■■■■の商号、登記簿上の目的及び役員とそれぞれ同一であったほか、■■■■■の本店所在地は、本件合併の翌日である■■■■■■■■■に、解散時における■■■■■の本店所在地に移転した。また、■■■■■の退職慰労金支給規程は、■■■■■において制定され、施行されていたものがそのまま■■■■■において適用され、同社の組織は、「製造部」という部門の名称が「工場長」に変更されるなどしたのみで、解散時における■■■■■の組織と実質的に変わっていない。

このように、■■■■■は、商号、本店所在地、役員、事業目的、組織及び労務面において、■■■■■のそれと同一である。

（イ）　原告は、■■■■■■■■■付けで本件合併をし、これと同時に本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借を行った。

本件転籍については、解散時における■■■■■の従業員が本件合併により原告に引き継がれることなく、同日付けで■■■■■に転籍しており、同社は、新たに雇用契約を締結することなく■■■■■の従業員を雇用したものである。

また、原告は、本件合併の効力発生日と同じ■■■■■■■■■付けで本件譲渡を行い、■■■■■に対し、本件棚卸資産等を譲渡するとともに、同日付けで、環境負荷物質管理責任及び支払方法の追記を除き旧取引基本契約と同一内容の新取引基本契約を締結した。

そして、■■■■■が締結していたリース契約は、本件合併後、■■■■■が引き継いでおり、同社の売上先、仕入先等の取引先も、■■■■■の取引先から変更されておらず、■■■■■が取引先に送付した書面にも、同社は、事業内容、社員を■■■■■からそのまま継承した旨記載されていた。

このように、■■■■■は、本件事業を行うに当たって必要な従業員、本件棚卸資産等、リース契約、取引基本契約及び取引先を■■■■■からそのまま引き継いでいる。

（ウ）　原告は、■■■■■■■■■付けで、本件合併により■■■■■の資

産及び負債を引き継いだにもかかわらず、同日付けの本件賃貸借により、■■■■■に本件製造設備等を貸し付け、■■■■■が負担していた本件製造設備等に係る減価償却費相当額を賃料として■■■■■に支払わせている。

このように、■■■■■は、本件製造設備等に係る減価償却費相当の費用負担についても、本件賃貸借により、本件合併前の■■■■■のそれと同じ負担を負っている。

（エ） 小括

前記（ア）から（ウ）までの各事実に鑑みれば、本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、■■■■■が有していた未処理欠損金額が原告に引き継がれたことを除き、本件合併前に■■■■■が本件事業を行っていたのと、■■■■■が本件事業を行うことになったのとで、実質的には何ら変わりがないものと認められる。

そうすると、本件合併によって、形式的には■■■■■が原告に吸収合併されているものの、その実態においては■■■■■の事業は何ら変化がないまま■■■■■に引き継がれ、■■■■■の未処理欠損金額のみが原告に引き継がれたというべきであるから、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たしているものの、その実態においては移転資産等に対する支配が合併後も継続することがないものであり、実態とはかい離した形式を作出するものであるというべきである。

また、適格合併は、合併により合併法人が被合併法人から一切の権利義務を承継することが予定されており、移転資産等に対する支配が合併後も継続することが通常想定されているところ、上記のとおり、原告は、本件合併によって、実質的に■■■■■から承継した移転資産等に対する支配を継続しているとはいえず、本件合併は、適格合併において通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものというべきである。

イ 考慮要素②について

以下のとおり、原告は、当初、本件合併により、■■■■■の未処理欠損金額を引き継いで原告の税負担を減少させることを主たる目的とするとともに、■■■■■の本件事業を原告の一部門として取り込んで■■■■■の損益を改善する目的も併せて有していたが、その後、同社の本件事業を原告に取り込むことをせず、減価償却費の負担も含めて本件事業をそのまま■■■■■から■■■■■に引き継がせることとしてからは、原告が■■■■■の未処理欠損金額を引き継いで、原告の法人税の負担を減少させることのみを目的とするに至ったものである。そのため、本件合併の行為としての不自然さの程度との比較や税負担減少目的と事業目的との主従関係からしても、本件合併の合理性を説明するに足りるだけの事業目的等が存在するとは認められず、原告が本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情があったとは認められない。

（ア） 原告の経理部及び経営企画室は、平成２１年１１月末頃には、■■■■■の繰越欠損金を有効活用することを主たる目的として、原告が■■■■■を吸収合併することを検討し、平成２１年１２月１５日の会議においては、本件合併による未処理欠損金額の引継ぎという税務上の目的を達成するに当たり、本件合併により生ずる不都合（人件費の増加）を回避するために、本件設立、本件転籍等の提案がされた。このように、原告は、本件設立、本件転籍等を行ってまでも未処理欠損金額の引継ぎを実現しようとしていたものであって、このことからしても本件合併の主たる目的が税負担減少目的であったことは明らかである。

（イ） 原告は、平成２１年１２月２１日、経営会議及び取締役会を順次開催し、本件合併とともに本件設立及び本件転籍を行うことにより、原告が■■■■■の保有する資産、負債その他一切の権利義務を引き継いで本件事業を原告の一部門として取り込むという組織再編成が提案された上、その財務効果として、■■■■■の繰越欠損金を全額引き継ぐこと

ができることや合併後の本件事業の赤字を取り込むことができ、これにより合併後の原告の税負担（約４億７０００万円）が大幅に削減されることなど、税務上のメリットなどが協議され、本件合併が決定された。このように、上記経営会議の時点においては、■■■■■の損益改善計画を考え出した当初とは異なり、経営責任を■■■■■に負わせることにより、同社の経営上のリスク負担を増大させることも議論された上で、本件合併に伴う財務効果として、■■■■■の繰越欠損金を全額引き継ぐことができることや合併後の原告の税負担が大幅に削減されることなど、税務上のメリットも併せて協議され、本件合併が決定されたものと認められる。

（ウ）　原告は、遅くとも■■■■■の概要が定まった平成２２年１月１４日頃には、本件合併は■■■■■の本件事業の損益状況の改善に有効なものではないことを認識しており、■■■■■にも従前の■■■■■と同様の責任を持たせた場合、本件合併には税負担減少効果だけが残ることが指摘されていた。

すなわち、同月１３日の原告の経営会議においては、指示・確認事項として、設備償却費等の負担も■■■■■に持たせて製造側の責任を明確にすることが議論されているが、その際、役員から、原告の購入価格を高く設定しないと■■■■■は黒字にならないのではないかとの指摘がされている。また、社長である■■■（以下■■■■という。）が、設備の減価償却費についても■■■■■に負担してもらってはどうか、同社に責任を持たせないといけない、などと発言したのに対しては、役員から、本件製造設備等の減価償却費相当額を本件製造設備等の賃料として同社に負担をさせた場合、本件合併には税負担減少効果だけが残ることや、購入価格も問題となるといった趣旨の指摘がされている。さらに、■■■■■の当時の代表取締役である■■■■（以下■■■■という。）は、同月１４日、上記経営会議を踏まえ、原告の経営企画室に所属する■■■■（以下■■■■という。）宛てのメールにおいて、本件合併により原告に帰属する本件製造設備等を■■■■■に賃貸し、■■■■■が負担していた減価償却費相当額を賃料として■■■■■に支払わせることにより、原告に「岡山工場」を新設する必要がなくなる旨記載していた。

そうすると、原告においては、遅くとも■■■■■の概要が定まった同日頃には、■■■■■が従来負担していた減価償却費相当額を■■■■■が賃料として負担すべきものとする方針が議論される一方、その場合は本件合併を行っても■■■■■と■■■■■の負担に実質的な変化はなく、原告が■■■■■の本件事業を原告の一部門として取り込むことにもならないため、本件合併が■■■■■の本件事業の損益状況の改善に有効なものではないことが認識されていたものといえる。

また、同月１３日の時点において、原告は、本件設立及び本件転籍を伴う本件合併において、減価償却費相当額の負担も■■■■■に負わせる方針で議論を進めており、■■■■■の損益状況を改善するという目的とはかい離した状況にあったのであり、税負担の減少という税務上のメリット以外には本件合併の合理的理由が見いだせない状況にあったものと認められる。

なお、原告は、本件合併の効力が発生した■■■■■付けで本件単価変更を行っているが、仮に本件合併が行われなかったとしても、原告において、■■■■■との間で単価変更を行うことにより同社の損益改善を図ることができたのであるから、本件合併の要否とは直接関係がないものである。

（エ）　原告は、本件合併の目的として、本件事業の損益状態の改善のほか、本件事業の管理体制の強化を挙げる。

しかしながら、仮に本件合併が行われなかったとしても、原告は、■■■■の事業を予算会議の審議対象とすることで管理体制を容易に変更することができたのであるから、予算会議における本件事業の位置付

けが変更されたことと本件合併とはおよそ関係がない。本件事業の管理体制の強化を図るために本件合併を行う必要はなく、また■■■■■を設立する必要性も認められないのであって、このような管理体制の強化は、本件合併に正当な事業目的があったことの根拠とはならない。

（オ）　前記アのとおり、原告は、本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借を行うことにより、■■■■■の本件事業を原告の一部門として取り込むことなく、そのまま■■■■■に引き継がせているのであり、適格合併においては合併法人が被合併法人の一切の権利義務を承継することが通常想定されるにもかかわらず、原告には■■■■■の未処理欠損金額のみが引き継がれるという、適格合併としては通常想定されない不自然な行為が行われている。

また、原告は、■■■■■の減価償却費負担を本件製造設備等の賃料として■■■■■に負担させた結果、■■■■■の損益改善のために行ったはずの組織再編行為が、実質的には、同社の損益改善のためには何ら意味のない行為であったことも明らかである。

そうすると、原告が主張する■■■■■の損益改善という事業目的は、このような不自然さの程度が大きい本件合併を行ったことの合理性を説明するに足りる程度の事業目的とは到底いえないのであって、行為の不自然さの程度との比較の観点からも、税負担の減少以外に原告が本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由は認められないというべきである。

（カ）　小括

以上のとおり、原告は、経理部から吸収合併スキームが提案された時点においても、■■■■■の有する未処理欠損金額の全てを原告に引き継ぐという税負担減少を主たる目的として本件合併を企図したものである上、その後、■■■■■の概要を決定する段階からは、■■■■■の有する未処理欠損金額の全てを原告が利用するという税負担減少のみを目的として本件合併を行ったことが明らかであり、原告が本件合併の目的として主張する■■■■■の損益改善は、本件単価変更を行わなければ達成できなかったものである。また、原告が本件合併のもう一つの正当な事業目的として主張する本件事業の管理体制の強化についても、本件合併を行わずとも■■■■■の行う事業を予算会議の審議の対象とすることにより達成することは可能であった。

加えて、行為の不自然性の程度との比較の観点からみても、本件合併の合理性を説明するに足りるだけの事業目的等が存在するとは認められないことからすれば、本件において、税負担を減少させること以外に原告が本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情があったとは認められない。

（キ）　なお、原告は、本件合併を行うに至った事業目的とは、原告取締役会が合併契約を承認した時点においてその経営陣が事業目的として措定した内容を指すのであり、それが事後的に変更されたり、遡及的に消滅したりすることは、会社法上あり得ないなどと主張する。

しかしながら、考慮要素②は、組織再編税制に係る各規定の濫用の有無の判断に当たって、考慮要素①と併せて特に重視して考慮すべきものであるから、その判断時期についても、取締役会が合併契約を承認した時点などといった特定の時点に限定する必要はなく、むしろそのような限定は相当ではない。すなわち、仮に、組織再編成に係る行為を行うことの合理的な理由となる事業目的等が存在するか否かの判断時期が当該行為の取締役会の決議時点といった特定の時点以外にないとすると、取締役会においては、相応の事業目的を掲げて当該行為の実行を承認した上で、その後、当該行為の内容を変える、他の行為を付加するなどした結果、当該行為の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在しなくなったような場合にも法人税法１３２条の２は適用されないことになるのであって、このような解釈が同条の趣旨に反するものであり、平

成２８年最判が判示する同条の不当性要件の判断基準に合致しないものであることは明らかである。

本件において、原告は、■■■■■の損益改善という事業目的に加え、その未処理欠損金額を引き継いで原告の税負担を減少させることを主たる目的として決定された本件合併について、その後、■■■■■の概要を決定する段階においては、■■■■■の本件事業の損益状況の改善に有効なものではないことを認識していたものといえるのであって、本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無は、原告の取締役会で合併契約が承認された時点における原告の経営陣の考えのみによって判断することができないことは明らかである。また、そもそも、原告の上記主張は、単に、会社法に規定する合併の一般的な手続・手順を述べるものにすぎず、かかる規定等は、事業目的の事後的な変更等が「会社法上あり得ない」ことを根拠づけるものではない。

ウ　本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法５７条２項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものであると認められること

前記ア及びイのとおり、本件合併は、通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり、また、実態とはかい離した形式を作出するものであって、その態様が不自然なものであり、かつ、■■■■■の未処理欠損金額の引継ぎによって原告の法人税の負担を減少させること以外に合理的な理由といえるような事業目的その他の事情があったとは認められないことから、本件合併には租税回避の意図の存在が推認されるというべきである。

したがって、本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の一つである法人税法５７条２項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるというべきである。

（３）　その余の原告の主張について

原告は、完全支配関係下において「事業の継続」が前提とされているなどという被告の主張を裏付ける議論は、立法過程において全く見いだすことができないなどと主張する。

しかしながら、完全支配関係下の適格合併について事業継続要件が付加されていないのは、そのような合併の場合、元々経済的に同一であったものを合体するにすぎないとの考え方から、「事業の継続」の程度として、支配関係がある場合の適格合併と同じ要件は求められていないことを意味するにとどまるのであって、そのような適格合併に係る要件の形式的な比較によって、組織再編税制の基本的考え方である組織再編前後で「経済実態に実質的な変更が無い」こと、被合併法人の営む事業に着目していえば、「事業の継続」がある場合に課税関係の引継ぎを認めるという考え方が、完全支配関係がある場合の適格合併には当てはまらないということになるものではない。

（原告の主張）

（１）　判断枠組みについて

法人税法１３２条の２の「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」（不当性要件）とは、法人の行為又は計算が、組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解される。そして、「濫用」の有無の判断に当たっては、①行為・計算の不自然性と②そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の２点を特に重視して、実質的には不当性要件該当性を肯定するために必要な要素として考慮すべきであり、①については、当該法人の行為・計算が通常は想定されない組織再編成の手順や手法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなどの事情を、また、②については、行為・計算の異常性の程度との関係や、税負担の減少目的との主従関係等を考慮して、租税回避以外の事業目的等が正当なものといえるかどうかという事情を具体的に検討することとなる。

さらに、このような考慮要素を踏まえ、「濫用」の有無の判断は、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであっ

て、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である（以上につき平成２８年最判参照）。上記の点を踏まえると、事業目的と租税回避の意図の関係については、少なくとも租税回避の意図が存在するだけで、直ちに合理的な事業目的の存在が否定されるものでないことは明らかである。

以上の判断枠組みに従って判断すれば、後記（２）から（４）までのとおり、本件合併が法人税法１３２条の２の不当性要件を充足しないことは明らかである。

（２）　行為・計算の不自然性がないこと

ア　被告は、本件合併によって、形式的には■■■■■が■■■■■に変更されているものの、その実態においては何ら変化がないまま、本件未処理欠損金額のみが原告に引き継がれたものであり、実態とはかい離した形式を作出するものであると主張し、また、本件において、原告は移転資産等に対する支配を継続しておらず、適格合併において通常想定されない組織再編成の手順や方法によって本件合併を行ったと主張する。

しかしながら、次のとおり、本件合併が適格合併において通常想定されない組織再編成の手順や方法によって行われたものであるとする被告の主張は適格合併に関する法解釈を誤るものであり（後記イ）、また、本件合併は実態とかい離した形式を作出するものであるということもできず（後記ウ及びエ）、被告の主張は理由がない。

イ　完全支配関係下の適格合併では「移転資産に対する支配の継続」及び「事業の継続」は求められていないこと

（ア）　法人税法５７条２項は、適格合併が行われた場合には、被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎを認めている。適格合併の要件は同法２条１２号の８に規定されており、合併法人と被合併法人の間に完全支配関係がある場合は、その他の場合とは異なり、金銭等不交付要件（被合併法人の株主等に合併法人株式以外の資産が交付されないこと）のみを満たせば足りるものとされ（同号イ）、同号ロ（２）のような事業継続要件は必要とされていない。

完全支配関係がある場合に事業継続要件が必要とされていないのは、税制調査会法人課税小委員会が、「完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件（「資産の移転が独立した事業単位で行われること」及び「組織再編成後も移転した事業が継続すること」の要件）を緩和することも考えられる。」と述べているとおりに適格合併の要件が立法されたことによって生じたものである。なお、同じ合併であっても、完全支配関係の存しない合併について事業継続要件が必要と解されていることに鑑みれば、上記要件の違いは、「吸収合併自体が、本来的に、被合併法人の権利義務の全部を合併法人に承継させるものであることを前提としている」という事情を理由として生じたものではない。

（イ）　被告は、完全支配関係がある場合の合併であっても、事業の継続が求められている旨主張するが、独自の見解である。

組織再編税制の立法過程においては、グループ内の組織再編成でも、１００％の持株比率と５０％超１００％未満とでは要件が異なるということは明確に意識されていた。すなわち、法人税法２条１２号の８ロ（１）及び（２）のいわゆる従業者引継要件及び事業継続要件は、支配関係下の合併と、完全支配関係下の合併とを明確に区別した上で、前者についてのみ税制適格要件として「付加」（「平成１３年改正税法のすべて」参照）されたものであり、完全支配関係下においても「事業の継続」が前提とされているなどという被告の主張を裏付ける議論は、立法過程において見いだすことができない。そして、課税当局に現に所属し、又は過去に所属した者の著書を含む実務上の諸文献においても、完全支配関係下の合併で「事業の継続」が前提となっていることをうかがわせるものはない。

（ウ）　以上のとおり、法人税法５７条２項は、組織再編成における未処理欠損金額の引継ぎにおいて、完全支配関係下の適格合併については事業継続要件の充足を求めていないのであるから、同法１３２条の２の適用に当たって、合併法人が被合併法人の事業を継続していないことを考慮して通常想定されない組織再編成の手順であるなどとする被告の主張は理由がない。

ウ　本件合併は極めて自然な行為・計算であること

本件合併は、完全子会社を被合併法人とする無対価合併である。これは、通常の実務として行われる極めてシンプルな組織再編成であり、その事務手続上も何ら特別な手順を要するものではなく、極めて自然な行為・計算である。なお、■■■■■の設立は、■■■■■における給与水準が、その地域的特性等の理由から、原告における給与水準の５０％という低い水準にあり、■■■■の従業員の雇用関係を原告がそのまま承継することは非現実的であるため（本件事業そのものの損失がさらに大きくなる事態が懸念され、一方で、かかる事態を防ぐためには一定数の従業員を解雇する必要が生じてしまう。）、企業活動の継続性・効率性及び雇用維持の観点から行われた経営上当然の施策である。

エ　本件合併は実態を伴うものであること

（ア）　■■■■■は、本件事業の特性として、高価な製造設備と相応の人員体制を必須とし、減価償却費等の固定費の負担が重いという損益構造を有しており、納入先である■■■からの受注数量の減少の影響を受けやすい状況にあった。そのため、■■■■■は、生産工程上の不良発生に伴う赤字のみならず、受注生産数の減少に伴う赤字をも負担し、平成１４年３月期以降、継続して損失を計上していた。上記事情に鑑みて、原告の社外役員からも解決の必要性が示唆されるなど、増資による対症療法ではなく、抜本的な解決を図ることが必要とされていた。

本件合併は、かかる状況における抜本的な解決策そして、■■■■■や原告のアルミホイール製造事業の損益構造を変更し、■■■からの受注量減少に伴う赤字リスクを原告が負担するようにビジネスモデル（事業リスクの所在）を変更し、併せて原告における重要な事業として、その管理体制を強化すべく行われたものである。現に本件合併により、原告は■■■■■からその製造設備を含む一切の資産および負債を承継し、■■■■■の貸借対照表の構成は有形固定資産がなくなり、損益計算書上損失が計上されていないなど、■■■■■と■■■■■は全く別の会社の形となっており、また、原告の全役員が参加する毎月の予算会議においてアルミホイール製造事業を審議対象とするよう体制が変更され、自動車会社を顧客とする事業として原告のグループ内部において重要な位置付けにあったアルミホイール製造事業の重要性が明確に位置付けられることとなった。

以上のとおり、本件合併により、■■■■■や■■■■■の損益構造及びビジネスモデル（事業リスクの所在）の変更並びに管理体制の強化という実質的な変更が生じたことは明らかであり、本件合併は実態を伴うものである。

（イ）　被告は、■■■■■が減価償却費相当額の設備賃料を負担していることを指摘して、損益構造及びビジネスモデル（事業リスクの所在）の変更は原告と■■■■■との間で行った販売単価の変更によって生じたものであり、原告における本件事業の管理体制の強化は本件合併によらずとも実現可能であるなどとして、本件合併によって上記（ア）の実質的な変化が生じたものとはいえないと主張する。

しかしながら、被告の上記主張は、■■■■■の行う本件事業の損益構造及びビジネスモデル（事業リスクの所在）を変更し、管理体制を強化するための抜本的な解決方法として、まず合併という手法が採用され、本件合併を中核とした一体的な諸施策を進めていく中でこそ設備賃料の負担や販売単価の変更、予算会議におけるアルミホイール製造事業

の審議対象化という施策を行うことができたという、原告の経営判断に係る事実経過を全く無視するものである。

（３）　租税回避以外の正当な事業目的があること

以下のとおり、本件合併について、税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由は認められないとする被告の主張は失当であり（後記ア）、また、本件の事実経過に照らしても、本件合併は正当な事業目的に基づくものであり、税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由が認められないなどということは決していえない（後記イ及びウ）。

ア　本件合併にあっては、原告及び■■■■■の各取締役会において、合併契約が承認された上で、両社間で合併契約が締結されたものであり、その後は粛々と法定の手続が進んでいくのみで、特段の追加的な行為や取締役会の決定等を要することなく、合併効力発生日の到来により合併の効力が発生したものであるから、原告が本件合併を行うに至った事業目的は、原告取締役会が合併契約を承認した平成２１年１２月２１日を基準として判断されなければならない。そして、同日を基準に判断された事業目的が、事後的に変更される、消滅するなどということは、会社法上およそあり得ない。

被告は、当初、原告が■■■■■の事業を原告の一部事業として取り込むことにより■■■■■の損益改善を図るという事業目的を有していたことを認めており、同日の時点において本件合併に正当な事業目的があったことを認めているのであるから、平成２２年１月１３日の時点において本件合併の目的が原告の法人税の負担を減少させることのみとなったとして同時点で事業目的がなくなったとする被告の考慮要素②に関する主張は失当である。

イ　合併契約の承認決議（平成２１年１２月２１日）までの事情等

合併契約の承認決議がされた平成２１年１２月２１日の時点において、本件合併に前記（２）エ記載の本件事業の損益構造の変更及び管理体制の強化という事業目的が存したことは、証拠上も明らかである。

さらに付言すれば、原告は節税を推進していくといった考え方を持っていない会社であり、もとより同日の取締役会で本件合併の節税効果など俎上に上ったことすらなく、本件合併による法人税の負担減少は副次的効果にすぎず、目的の一つですらなかった。

ウ　平成２２年１月１３日の経営会議について

平成２２年１月１３日の経営会議において、原告は、■■■■■に対し、製造設備の減価償却費相当額の賃料を負担させることを検討するに至っているが、この施策は、同社が製品の製造について何ら責任を負わなくなると生産現場のモラルが低下する旨の指摘を受け、同社に製品の製造に関する責任を持たせるという観点から行われたものである。この施策は、あくまで生産設備の所有権を原告に移転し、その減価償却費は原告の負担とした上で、同時に、原告と■■■■■との取引について、受注数量に応じた単価変更を行うこととして、同社に損失が生じることを回避していることから、本件事業の損益構造及びビジネスモデルの変更という本件合併の目的に変容を来すべきものではない。

被告は、上記経営会議における「節税効果だけ」という発言をもって、本件合併には節税効果だけが残ることを確認する趣旨があったと主張するが、上記発言の前後の発言に照らせば、同発言は、■■■■■に赤字も責任も負わせるという方針に疑問を呈するという文脈でされたものといえる。そして、実際には、本件合併とそれと一体として行われた諸施策により、■■■■■は赤字とはならない損益構造へと変わったものであるから、上記発言の前提である、同社が引き続き赤字リスクを負担するという原告内部における当時検討途中のアイデアは、平成２２年１月２７日の常務席会議（業務執行に従事する役員等が協議する会議）以降は意味を有さなくなったものである。

また、被告は、岡山工場新設の必要がなくなったことを指摘するが、「岡山工場」とは、その新設計画の方針が了承された当時から、本件事業に関する■■■■■の資産負債を合併により原告が引き受け、■■■■■を単なる賃加工の会社として扱うに当たって、岡山所在の上記資産負債（工場、製造設備等）を管理するために設けられる会社組織上の名称として理解されていたにすぎな

い。「岡山工場」の新設が不要となったのは、本件合併及びこれを中心とした一連の施策が進行する過程で、■■■■■を単なる賃加工の会社にしなくても損益構造の変更及び管理体制の強化を図ることができるようになったため、上記名称の組織が不要になったものにすぎず、「岡山工場」の設立は本件合併の目的との関係では全く意味がないものである。したがって、「岡山工場」新設の必要がなくなったことをもって、本件合併の目的が変容したなどということは到底できない。なお、そもそも、完全支配関係下の適格合併においては事業の継続が求められておらず、法人税法１３２条の２の適用に当たり原告による■■■■■の事業の継続の有無を考慮すべきでないことは、前記（２）イのとおりである。

（４）　租税回避の意図及び趣旨目的からの逸脱が認められないこと

ア　被告は、本件合併には租税回避の意図の存在が推認され、組織再編税制に係る法人税法５７条２項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものであると主張する。

しかしながら、平成２８年最判は、前記（１）のとおり、法人税法１３２条の２にいう不当性要件について、第１のハードルとして、①行為・計算の不自然性、②合理的な理由となる事業目的等の不存在の２点を不可欠の考慮要素として、かかる考慮要素の有無を判断した上で、第２のハードルとして、租税回避の意図及び趣旨目的からの逸脱の観点から判断するという判断枠組みを示している。被告の主張は、租税回避の意図の存否を第１のハードルの判断に当たって過度に強調することによって、被告に都合のよい結論を導くものであって、不当なものである。

イ　前記（３）ア及びイにおいて主張した経緯のほか、■■が明確に証言しているとおり、原告は、自動車部品会社ではトップクラスの収益力を誇る会社であり、それゆえ、節税についての関心が全くない会社であって、■■が本件合併による税効果について部下に対して報告を求めたこともなかった。このように、原告は、未処理欠損金額の引継ぎによる租税回避のためだけに本件合併を行うつもりなどなかったのであり、本件合併において、租税回避の意図を有していなかった。

（５）　以上のとおり、本件合併は、通常想定されない組織再編成の手順や手法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするものとはいえず〔前記（１）記載の①〕、租税回避以外の事業目的等が正当なものとはいえないと評価することもできず〔前記（１）記載の②〕、これらの点を措くとしても、租税回避の意図及び法人税法の趣旨目的からの逸脱も認められないから、平成２８年最判に照らして、法人税法１３２条の２の不当性要件を充足するものではない。

第５　当裁判所の判断

１　認定事実

前記前提事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

（１）　原告は、平成１４年２月９日に■■■■■の発行済株式の総数の３分の２を取得し、平成１５年３月１８日に同社の発行済株式を追加取得して、同社の発行株式の全てを保有することとなり、同社を原告の完全子会社とした〔前提事実（２）ア、ウ〕。

（２）　原告による■■■■■の損益改善計画の検討等

ア　原告は、■■■■■との間で旧取引基本契約を締結し、■■■から受注した自動二輪車用アルミホイールの製造を■■■■■に委託していた〔前提事実（２）イ〕。

■■■■■は、平成１６年３月期以降、平成２０年３月期を除き継続して損失を計上しており、原告においては、かねてから、■■■■■の経営計画、損益改善等のための検討が行われていた〔前提事実（４）ア、甲６の１・２、７、４９、５０の１～３、乙１０、１１、証人■■〔２～５頁〕〕。

イ　原告は、平成２１年１１月３０日、経営会議を開催した。同会議においては、■■■■■が、平成２１年度及び平成２２年度において２期連続で赤字の見込みであることが報告されたほか、同社の損益改善計画の検討において、後日経営会議にて資本増強案（又はリストラ案）を提案するとの報告がされた（甲６の１・２、証人■■〔４～６、１７～１９頁〕）。

（３）　本件合併、■■■■■の設立に至る経緯等

ア　国税局への問合せ等

原告の経理部に所属していた■■主査及び■■■■は、平成２１年１２月１日、東京国税局に対して、平成１４年３月以降、原告と■■■■■との間に特定資本関係が継続しているとの原告の認識に誤りがないかとの問合せをした。これに対し、東京国税局は、平成２１年１２月１０日、原告と■■■■■は平成１４年３月期から法人税法５７条３項にいう特定資本関係にある旨回答した（甲８、弁論の全趣旨）。

イ　本件合併案の浮上等

（ア）　■■■■は、平成２１年１２月３日、■■主査に対してメールを送信した。同メールの添付ファイルには、本件事業の立直しを図りつつ、■■■■■の繰越欠損金を有効活用すべく、企業グループ内組織再編の手法として吸収合併を提案すること、原告が１００％出資をして新会社を設立し、同社に■■■■■の従業員を転籍させること、原告内に岡山工場を新設し、新会社に生産を委託することなどが記載されていた（乙１０〔６～１０枚目〕）。

なお、「岡山工場」とは、原材料の調達等を行うことを想定した部門の名称である（乙１０〔７枚目〕、１１、１４の２）。

（イ）　原告の経営企画室に所属していた■■は、平成２１年１２月１１日、■■及び原告の専務取締役の■■■■■に対し、メールを送信した。

同メールには、検討中の増減資案とは別案を検討していること、別案の「ねらい」として、■■■■■の累積の欠損金を同社が７年以内に節税に利用することができる可能性が低いことへの対策であることが記載され、その具体的内容として、同社を原告に合併することにより■■■■■の欠損金を原告が引き継ぐことができること、合併と同時に新会社を設立して■■■■■の従業員を新会社に転籍させ、合併後原告内には一部門として「岡山工場」ができ、新会社は人員のみを抱えた賃加工会社の形態となり、原告から設備を貸与され、材料も支給されることとなって、原則として利益も赤字も出ない会社となることなどが記載されていた。

加えて、同メールには、上記別案の「効果」として、■■■■■の過去の累積赤字を活用して最大４億７０００万円の節税効果を期待することができること、この方法を採用する場合であっても、現在の同社の債務超過を解消するための増減資については実行が必要であること、上記方法の最も大きな「メリット」として、上記の節税効果があること、「デメリット」として、新会社設立の手間、原告内の体制づくり、新会社の従業員のモチベーションが低下すること等が考えられると記載されていた。（以上につき乙１１）

ウ　平成２１年１２月１５日の会議

原告は、平成２１年１２月１５日に、■■■■■の赤字見通しを踏まえた対策協議のための会議を開催し、同会議において、原告の経理部及び経営企画室から、経理部作成の書面に基づき、■■■■■の債務超過解消の方法として、①株式の無償譲渡（１００パーセント減資）の活用、②企業組織再編税制の活用（適格合併／適格分割）、③連結納税制度の活用の三つの方法についての説明、比較検討等が行われた（甲９、乙１０）。

このうち、上記②の方法については、そのメリットとして、資産等を簿価で引き継ぐことができることのほか、税務上の繰越欠損金を引き継ぐことができること等が挙げられていた。一方、デメリットとしては、労働条件（賃金体系）を合わせるため人件費の上昇につながることなどが挙げられていた（甲９〔１枚目〕）。原告の経理部からは、税務上のメリットだけなら上記②の案が最有力であるが、人件費の上昇がネックであるため、この問題を回避する「秘策」として、■■■■■の従業員のみを現行の労働条件のまま引き継ぐための新会社を設立することを、組織再編税制の適格合併に加えることが提案された（甲９〔１枚目〕、乙１０）。

また、同会議には、上記①及び②の案の詳細を示す書面も提示されており、上記②の案については、「目的」として、■■■■■は原告による完全子会社化以降赤字が続いており、繰越欠損金は年々切り捨てられ、また、先行きとしても繰越欠損金を使用することが厳しいと予想されることから、原告が■■■■■を吸収合併することによって、本件事業の立て直しを図りつつも、同社の繰越欠損金を原告に取り込み、約４億７０００万円の節税を図ることが記載されていた。また、上記②の案の具体的な方法として、原告が■■■■■を吸収合併するとともに、原告が１００％子会社を新設し、同社に■■■■■の従業員を転籍させること、■■■■■の全ての資産及び負債を原告が引き継ぐことになるため、原告の岡山工場ができること、新会社は原告の岡山工場の業務委託会社となり、労務費のみが発生することとなるため、損益は差し引きゼロとなることなどが記載され、「メリット」として、■■■■■の繰越欠損金を切り捨てずに原告に引き継ぐことにより節税することができることなどが記載され、「デメリット」として、新会社の従業員等の士気が低下するおそれがあることなどが記載されていた（甲９〔５、６枚目〕）。

エ　平成２１年１２月２１日の経営会議

（ア）　原告は、平成２１年１２月２１日、経営会議を開催し、同会議において、■■■■■■■■■を期日として■■■■■を吸収合併するため、平成２１年１２月２２日付けで原告と■■■■■との間で合併契約を締結することが提案され、承認された（甲１０の１～３、乙１０）。

（イ）　上記経営会議において示された原告の経営企画室及び経理部作成の書面（甲１０の２）に記載された「決議内容」においては、①■■■■■の損益改善計画をより迅速に実行すべく、また、更なる経営管理の強化を目指して本件事業を原告の一事業部門として取り込むとされ、②「合併の内容」として、原告が■■■■■を吸収合併し、原告は■■■■■が保有する資産、負債その他一切の権利義務を引き継ぎ、原告内にこの資産を引き受ける「岡山工場（仮称）」を新設すること等とされていた。また、同書面には、その「財務効果」として、■■■■■は原告の１００％子会社であるから本件合併は税務上の適格合併の要件を満たし、原告は■■■■■の繰越欠損金（平成２２年２月末予想で約１２億円）を全額引き継ぐことができ、これにより、（税率４０パーセントで）約４億７０００万円の当期損益及び将来キャッシュフローの改善効果が見込まれること、「その他」として、合併に伴う人件費の増加を回避するため■■■■■の労働条件を承継する新会社を設立することなどが記載されていた（甲１０の２）。

（ウ）　上記経営会議において示された原告の経営企画室及び経理部作成の補足資料（甲１０の３）には、合併に伴う人件費の上昇を回避するため、合併期日前までに■■■■■の労働条件を継承する原告の１００％子会社を設立し、■■■■■の社員は合併期日をもって新会社に転籍させること、新会社は岡山工場の生産委託会社となることなども記載されていたが、同会議において、新会社を生産委託会社とする案については了承が得られなかった（甲１０の３、乙１０）。

オ　平成２１年１２月２１日の取締役会

原告は、平成２１年１２月２１日、取締役会を開催し、同取締役会において、原告が■■■■■を吸収合併すること等についての決議案が承認された。承認された決議案に係る書面は、「決議内容」として、①原告のアルミ製品事業の更なる強化とグループ経営の効率化を目的として■■■■■を吸収合併すると記載されていたこと、②「その他」の項目において、合併に伴い、アルミ製品の生産を委託する新会社を設立し、■■■■■の従業員は合併期日を持って新会社に転籍すると記載されていたほかは、前記エ（イ）の書面と全く同一であった（甲１０の２、乙１２）。

なお、同取締役会においては、新会社設立の必要性として、■■■■■と原告とで労働条件に差があることから、■■■■■の労働条件を引き継ぐために新会社の設立が必要であるとの説明があったほか、■■から、新会社は設備を持たず、減価償却費が不要となること等の説明があった（乙１２）。

カ　本件合併契約の締結

原告は、平成２１年１２月２２日、■■■■■との間で、■■■■■■■■■付けで原告が■■■■■を吸収合併する旨の合併契約を締結した〔前提事実（３）ウ〕。

キ　平成２２年１月１３日の経営会議

（ア）　原告は、平成２２年１月１３日、経営会議を開催し、同会議において、■■■■■の合併手続についての決議がされ、承認された（甲１２の１・２、乙１０、証人■■〔９～１３、２８、２９頁〕）。

（イ）　上記経営会議において提案され、承認された原告経営企画室作成の書面には、新会社の概要に関する「基本的な考え方」として、新会社は、■■■■■の事業内容を継承し、会社設立に伴う変更手続は最小限とすることなどが記載されていた。また、■■■■■の従業員は、■■■■■■■■■の同社の解散と同時に新会社に転籍し、■■■■■の労働条件を継承すること、同社の資産・負債は合併により原告に移転するが、移転後、■■■■■の棚卸資産（製品・仕掛・原材料等）は新会社に売却し、■■■■■の退職給与債務は同社解散時に精算せず新会社に移転継承すること、勤続計算も継続扱いとすることなどが記載されていた（甲１２の２）。

（ウ）　なお、上記経営会議において、出席者の一人が、新会社に関して、原告の購入価格を高く設定しないと新会社は黒字にならないのではないかと発言したのに対し、経営企画室から、基本的にはそのように考えており、減価償却費を除いたベースで新会社は運営してもらうなどと回答があったが、これに対し、■■は、設備の減価償却費についても新会社に負担してもらってはどうか、新会社に責任を持たせないといけないなどと発言した。また、■■が、新会社には責任を負わせ赤字も持たせる、賃加工でなく設備償却費の負担も新会社に持ってもらう、設備償却費を賃貸料に置き換えるなどと発言したのに対し、出席者の一人が、節税効果だけで価格移転という問題もあると発言したが、■■は、（新会社については）従来と同じ扱いをするなどと発言した（甲１２の１）。

経営企画室は、設備償却費等の負担も新会社に持たせて製造側の責任を明確にすることとの上記経営会議での指示・確認事項を踏まえた検討を行い、平成２２年１月２７日の経営会議で提案することとした（甲１２の１、乙１０）。前記経営企画室作成の書面にも、原告（岡山工場）を含めた新会社の管理体制（損益管理、管理会計、業務フロー等）については、同日の経営会議にて提案予定と記載されていた（甲１２の２）。

ク　平成２２年１月１４日のメール

■■は、平成２２年１月１４日、■■にメールを送信した。同メールにおいては、上記キの経営会議に基づいて現時点での■■■■■の考えを記すとの記載の下に、①資産の減価償却費は原告での発生とし、減価償却費相当額を賃借料として新会社が原告に支払うこととすることにより、原告に対する製品納入価格は従来どおりとする、②アルミ商品全体の損益も従来どおりとするなどと記載され、これらにより原告内に岡山工場は必要なくなるなどと記載されていた（乙１３）。

ケ　平成２２年１月２７日の常務席会議

原告は、平成２２年１月２７日、常務席会議を開催し、同会議において、原告の経営企画室作成の書面に基づき、当初原告が負担することとしていた固定資産に係る減価償却費等を新会社に請求し負担させること、新会社からの仕入価格を原価の実態に合わせた金額にすることなどを前提として、原告が新会社から仕入れる製品の仕入価格を見直すことが提案され、承認された（甲１３の１・２、弁論の全趣旨）。

コ　平成２２年２月５日の取締役会

原告は、平成２２年２月５日、取締役会を開催し、同取締役会において、原告経営企画室作成の書面に記載されたとおり、■■■■■の増減資手続及び新会社の設立内容につき提案がされ、承認された。同書面の記載内容は、新会社

の登記申請手続のスケジュールが若干異なっていること、岡山工場に関する記載がないことなどを除き、同年１月１３日の経営会議（前記キ）において提案、承認された書面（甲１２の２）とほぼ同じであった（甲１４の１・２）。

（４）　本件設立等

原告は、前記（３）コの取締役会の承認に基づき、■■■■■■■■■、全額を出資して、■■■■■を設立した〔前提事実（３）オ〕。

■■■■■は、本件設立当時、商号、目的及び役員構成が■■■■■と同一であった（甲２、３、乙８〔４枚目〕）。また、■■■■■の設立時の本店所在地は■■■■■■■■■■■■■■■■■であったが、同社は、■■■■■■■■付けで、本店所在地を■■■■■の解散当時の本店所在地である■■■■■■■■■■■■■に移転させた〔前提事実（３）オ、キ〕。

（５）　本件合併、本件転籍、本件譲渡、本件賃貸借及び本件単価変更等

原告は、■■■■■■■■■、■■■■■を吸収合併した〔本件合併、前提事実（３）カ（ア）〕。

また、原告は、同日付けで、■■■■■の従業員を同一の労働条件で■■■■に転籍させ（本件転籍）、■■■■■との間で、本件事業に係る本件棚卸資産等の譲渡に関する契約を締結し、同社に本件棚卸資産等を譲渡するとともに（本件譲渡）、本件事業に係る本件製造設備等について設備賃貸借契約を締結し、本件製造設備等を同社に賃貸した（本件賃貸借）。本件賃貸借に係る本件製造設備等の賃借料は、本件製造設備等の減価償却費に相当する金額であった。〔以上につき前提事実（３）カ（イ）～（エ）、乙９、１０〕

さらに、原告は、同日付けで、■■■■■との間で新取引基本契約を締結したほか、同社に対し、取引品の価格改定を実施する旨通知し、これにより、原告による■■■■■からの仕入数量に応じて仕入単価が決定されることとなった（本件単価変更）。新取引基本契約に係る契約書は、■■■■■との間の旧取引基本契約に係る契約書と概ね同じ内容であった。〔以上につき前提事実（３）カ（オ）〕

■■■■■が締結していたリース契約は、本件合併後、■■■■■が引き継ぎ、同社の売上先、仕入先等の取引先も、■■■■■の取引先と同一であった（乙９、１４の２〔１２枚目〕、１８、２０の２）。

２　争点（１）（特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の５年前の日より前に生じている場合に法人税法１３２条の２を適用することができるか否か）について

（１）　法人税法１３２条の２は、税務署長が「合併、分割、現物出資若しくは事後設立（中略）又は株式交換若しくは株式移転」に係る所定の法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、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行為又は計算が行われたときに、その行為又は計算にかかわらず法人税額等を計算することができる旨規定しており、その文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象とし、あるいは否認の対象から除外することとはされていない。

また、法人税法１３２条の２は、組織再編成が、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用して巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものと解される（平成２８年最判参照）。このように、組織再編成に係る租税回避について、これを包括的に防止するための一般的否認規定が設けられているのは、組織再編成の形態や方法が複雑、多様であり、立法の際に、組織再編成を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定した上で、個別的な否認規定を網羅的に設けることは、事柄の性質上困難であることによるものと解される。

そうすると、法人税法は、個別的な否認規定である同法５７条３項の適用が排除される適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる

行為又は計算が行われたものと認められる場合には、同法１３２条の２が適用されることを予定しているものと解される。

そこで、以上の見地から、法人税法５７条３項の適用が排除される適格合併である、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併につき、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されるか否かについて、原告の主張に基づいて検討することとする。

（２）ア　原告は、法人税法５７条３項が、同条２項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものであって、同条３項に規定された否認の要件を充足しない（すなわち、否認規定の例外要件としての特定資本関係５年超要件を充足する）事案に同法１３２条の２を適用することは許されないと主張し、特定資本関係５年超要件を満たすグループ内の法人に関する組織再編成について一般的否認規定を適用することが想定されていないことは、特定資本関係５年以下の組織再編成と５年超の組織再編成を明確に区別して規定している同法５７条３項の構造からも明らかであると主張する。

しかし、法人税法５７条３項は、一定期間内に特定資本関係を有することとなった法人間で組織再編成が行われた場合、共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当する場合を除き、特定資本関係が生じた日の属する事業年度前に生じた欠損金額等の引継ぎを制限する旨定めており、このような同項の規定の構造に鑑みても、同項は、未処理欠損金額を有するグループ外の法人をいったんグループ内の法人に取り込んだ上でグループ内の他の法人と組織再編成を行うといったグループ外の法人が有する未処理欠損金額を利用した租税回避行為を防止するために設けられた規定であって、未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定して網羅的に定めたものとはいい難く、実際にも、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併等であっても、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行為又は計算が行われる場合が想定されないとはいい難い。そうすると、同項は、むしろ、典型的な租税回避行為としてあらかじめ想定されるものを対象として定めた具体的な否認規定にすぎないものと理解するのが自然である。

そうすると、法人税法５７条３項は、同条２項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものとはいえず、同条３項が特定資本関係５年以下の組織再編成と５年超の組織再編成を区別して規定しているからといって、特定資本関係５年超の組織再編成について一般的否認規定の適用が排除されているとはいえないから、原告の上記主張は採用することができない。

イ　原告は、欠損金額の繰越期間が５年から７年、９年、１０年と順次変更された一方で、法人税法５７条３項が否認規定の適用例外要件として定める特定資本関係の継続期間は５年のままとされたことなどから、特定資本関係５年超要件を満たした組織再編成につき、未処理欠損金額の引継ぎを否認することは、同項の趣旨を没却し、許されないなどと主張する。

しかしながら、欠損金額の繰越期間（法人税法５７条１項）の延長に係る同法の改正は、我が国の企業の競争力強化等を図る目的で行われたものと理解され、同条３項の制定時に欠損金額の繰越期間に合わせて特定資本関係５年超要件が定められたとしても、欠損金額の繰越期間の延長に合わせて被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎ制限に関する同項の特定資本関係５年超要件に係る期間を変更しなければならないというものではないし、これらの改正経緯から、特定資本関係５年超要件を満たした組織再編成につきおよそ同法１３２条の２を適用する余地がなくなったということもできないから、上記主張は採用することができない。

ウ　原告は、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併について、法人税法１３２条の２を適用して未処理欠損金額の引継ぎを制限すると、適格合併として合併に伴う資産移転に係る課税繰延べを認めながら、未処理欠損金額の引継ぎは認めないことになり、資産移転等の譲渡損益と未処理欠損金額の引継ぎを同様に取り扱うとする組織再編税制の基本的な考え方に反することとなると主張する。

確かに、後記３（２）アのとおり、組織再編税制の基本的な考え方は、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについて、基本的に、移転資産等の譲渡

損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めるというものであると解される。しかしながら、前記（１）のとおり、法人税法１３２条の２は、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を不当に減少させるものである場合に適用されるものであるところ、どの規定が濫用されたのかによって否認すべき租税法上の効果は異なり得るといえるから、法人税の更正又は決定に当たり、複数の租税法上の効果のうち未処理欠損金額の引継ぎという効果のみを否認するということも許容されるといえる。また、同法５７条３項の適用により被合併法人の有する未処理欠損金額の一部を引き継ぐことができなくなる場合であっても、その合併に伴う移転資産等に係る譲渡損益の計上の繰延べ（同法６２条の２第１項）等が否定されるものではないことからすると、同法は、移転資産等に係る課税繰延べと被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎが常に一体として認められるものではないことを予定しているものといえる。

以上からすれば、原告の上記主張を採用することはできない。

エ　原告は、平成１８年度税制改正によって法人税法５７条の２が設けられ、その後の改正で親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額の引継ぎを制限する規定は特段設けられていないことから、親子会社関係が成立した後の未処理欠損金額の引継き制限は同条によることで必要かつ十分であるとの立法判断がされたとし、本件合併のように特定資本関係５年超要件を満たす適格合併で、特定支配関係の成立の前後を通じて事業を営んでいるものについて、特定資本関係成立後の未処理欠損金額の引継ぎをも制限するような形で同法１３２条の２を適用することはおよそ想定されていないなどと主張する。

しかしながら、平成１８年度税制改正により新設された法人税法５７条の２は、欠損金の繰越控除の仕組みを利用して、欠損金を有する法人を買収した上で利益の見込まれる事業をその法人に移転することによって課税所得を圧縮するといった租税回避行為を防止するため、欠損金を利用するための買収と認められる場合を類型化して、その買収された法人の欠損金の繰越控除を認めないこととしたものであって、これに該当しない限り特定資本関係成立後に生じた未処理欠損金額の引継ぎ等を常に容認するものではないと解されるから、原告の上記主張を採用することはできない。

（３）　以上のとおり、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併につき、法人税法５７条３項の規定により一般的否認規定の適用が排除されることの論拠として原告が主張する点は、いずれも採用することができず、ほかに上記の適格合併につき同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解すべき理由は見当たらない。

したがって、法人税法は、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併についても、同法１３２条の２が適用されることを予定しているものと解するのが相当である。

３　争点（２）（本件合併が法人税法１３２条の２にいう「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」に当たるか否か）について

（１）　前記２（１）の法人税法１３２条の２の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である（平成２８年最判参照）。

（２）ア　平成１３年度税制改正により導入された組織再編税制の基本的な考え方は、

実態に合った課税を行うという観点から、原則として、移転資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるというものである。このような考え方から、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるとき（非適格組織再編成）は、その移転資産等を時価により譲渡したものとされ、譲渡益又は譲渡損が生じた場合、これらを益金の額又は損金の額に算入しなければならないが（法人税法６２条等）、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということができるものであるとき（適格組織再編成）は、その移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものとされ（同法６２条の２等）、譲渡損益が生じないものとされている。

また、上記のような考え方から、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めるとととされており、適格合併が行われた場合については、被合併法人の前７年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前７年内事業年度の開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすものとして（同法５７条２項）、その引継ぎが認められている。

イ　ところで、適格合併には、大別して、企業グループ内の適格合併（法人税法２条１２号の８イ及びロ）と共同事業を営むための適格合併（同号ハ）があるところ、いずれについても移転資産の対価として株式又は出資以外の資産の交付がされないことが要件とされている。これは、株式又は出資以外の資産の交付がされる場合には、その経済実態は通常の売買取引と異なるところがなく、移転資産に対する支配が継続していないこととなるなど、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がないとはいえなくなるからであると考えられる。また、上記要件に加えて、共同事業を営むための適格合併については共同事業要件（施行令４条の２第４項各号）が必要とされ、企業グループ内の適格合併についても、完全支配関係がある場合と異なり支配関係があるにすぎない場合には、いわゆる従業者引継要件〔法人税法２条１２号の８ロ（１）〕及び事業継続要件〔同（２）〕が必要とされている。

以上の法人税法等の規定に加え、前記アの組織再編税制の基本的な考え方の「移転資産等に対する支配が継続している場合」としては、当該移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして、完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合は、経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから、上記の基本的な考え方に合致するように、従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように、組織再編成税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の２類型の合併と同様、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される。

そうすると、法人税法５７条２項についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される。

ウ　そこで、本件合併が不当性要件を満たすか否かについて判断するに当たっては、前記（１）の①及び②の点を考慮した上で、本件合併が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、上記の法人税法５７条２項の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。

以上に反する原告の主張は、上記説示に照らし、採用することができない。

（３）　本件合併に関する検討

ア（ア）　前記認定事実のとおり、原告は、本件合併により■■■■■を吸収合併したものの、本件合併に併せて■■■■■を設立し（本件設立）、本件合併と同日、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われた。これにより、本件事業に従事していた■■■■■の従業員は原告を経ずに同一労働条件で■■■■■に引き継がれ、本件事業に係る本件棚卸資産等も同社に引き継がれた。また、本件事業に係る本件製造設備等についても、その所有こそ原告に帰属したものの、減価償却費相当額は賃借料という名目で■■■■■が負担することとなった。さらに、■■■■■が締結していたリース契約は、本件合併後■■■■■に引き継がれ、同社の取引先も■■■■■の取引先と同一であったほか、本件設立当時の■■■■■の商号、目的及び役員構成も■■■■■のそれと同一であり、■■■■■の本店所在地も、設立当時こそ■■■■■と異なっていたものの、本件合併の翌日には同社の解散当時の本店所在地に移転された。

以上の事情に照らすと、本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、実態としては、■■■■の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま■■■■■に引き継がれ、原告は、■■■■■の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものということができる。そうすると、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである〔前記（１）①〕。

（イ）　原告は、本件合併は実態を伴うものであったとし、その理由として、■■■■■や原告のアルミホイール製造事業の損益構造が変更され、■■■からの受注量減少に伴う赤字リスクを原告が負担するようにビジネスモデル（事業リスクの所在）が変更され、併せて原告における重要な事業として、その管理体制が強化されたなどと主張する。

そこで検討すると、確かに、本件製造設備等は原告の所有となったものの、■■■■■は、本件賃貸借により減価償却費相当額の賃借料を負担することになったものであるし、■■■からの受注量減少に伴う赤字リスクを原告が負担することとなったのは、■■■■■との間で行うことも可能であった本件単価変更によるものであること（証人■■〔３４頁〕）に照らせば、本件合併自体の効果によって原告の主張する損益構造の変更、事業リスクの所在の変更が生じたと評価することは相当でないといわざるを得ない。また、原告における本件事業の管理体制の強化についても、■■■■■の事業を原告における予算会議の審議対象とすることなどにより、本件合併によらずとも実現可能であったということができる。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

イ（ア）　上記アのとおり、実態としては、■■■■■の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま■■■■■に引き継がれ、原告は、■■■■■の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものといえるところ、前記認定事実のとおり、本件合併の検討に当たっては、終始、「メリット」「ねらい」などとして、本件未処理欠損金額を利用した節税効果が挙げられていた。

また、本件合併について検討を始めた当初は、原告内に新たな部門を設け、生産委託会社として設立した新会社にアルミホイールの製造を委託することが検討されるなど、本件事業を原告の一部門として取り込むことにより■■■■■の損益を改善するといった事業目的もあったものといえるものの、結局は、原告内に新たな部門が設置されることはなく、本件事業は■■■■■に引き継がれ、本件製造設備等の減価償却費相当額を同社に負担させるとの方針が決まった頃（平成２２年１月１３

日頃）以降は、本件合併自体によって本件事業の損益状況の改善を図るという目的を達成することはできない状況にあったといえる。そして、このことは、同日の経営会議において、原告の購入価格を高く設定しないと新会社は黒字にならないのではないかと発言や、節税効果だけではないかとの発言があったことからみても、原告経営陣において当然認識されていたということができる。

以上の本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記アで述べた本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない〔前記（１）②〕。

なお、原告は、前記（１）②にいう「事業目的」について、原告取締役会において合併契約の承認決議がされた平成２１年１２月２１日の時点で判断するべきであると主張するが、法人税法１３２条の２の趣旨及び目的〔前記２（１）〕に照らし、そのような限定をすることは相当でない。

（イ）　これに対し、原告は、本件合併による法人税の負担減少は副次的効果にすぎず、目的の一つですらなかったなどと主張し、■■も、証人尋問において、税務上のメリットを考慮しなかったとか、審議・議論の対象とはならなかったなどと供述する（証人■■〔８、９、１５、１６頁〕）ものの、前記認定事実のとおり、経営会議や取締役会において経営企画室や経理部から資料として示された書面には、常に未処理欠損金額を引き継ぐことによる節税に関する記載があったこと等に照らし、いずれも採用することはできない。

（ウ）　また、原告は、本件合併について、本件事業の損益構造の変更やその管理体制の強化といった正当な事業目的があったと主張する。

しかしながら、前記のとおり、■■■からの受注量減少に伴う赤字リスクを原告が負担することとなったのは本件単価変更によるものであるし、原告における本件事業の管理体制の強化も本件合併によらずとも実現可能であったことからすると、本件合併や本件設立等の諸策を検討する中で損益構造の変更や管理体制の強化の観点からの施策が取られたことがあったにせよ、これらが本件合併自体の主たる目的であったということはできず、前記（ア）の判断を左右するものとはいえない。

ウ　前記ア及びイのとおり、本件合併は、通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり、実態とはかい離した形式を作出するものであって、その態様が不自然なものであることに加えて、本件未処理欠損金額の引継ぎによって原告の法人税の負担を減少させること以外に本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情があったとは認められないことからすれば、本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法５７条２項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものというべきである。

そうすると、本件合併は、組織再編税制に係る上記規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を減少させるものとして、法人税法１３２条の２にいう「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」に当たるということができる。

４　小括

以上によれば、本件未処理欠損金額を原告の欠損金額とみなして損金の額に算入する計算は、法人税法１３２条の２の規定に基づき否認することができ、証拠（甲２１の１・２、乙２の１～３、３）及び弁論の全趣旨によれば、原告の本件各事業年度における法人税の額及び原告に課される過少申告加算税の額は、別紙３のとおりとなり、本件各更正処分等における法人税の額及び過少申告加算税の額と同額であると認められる。

したがって、本件各更正処分等は適法である。

５　結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

（口頭弁論終結日　平成３１年２月１２日）

（東京地方裁判所民事第２部　裁判長裁判官　森英明　裁判官　小川弘持　裁判官　三貫納有子）

（別紙１）　指定代理人目録

吉留伸吾、木田勝也、武内大介、平雄一

以上

（別紙２）　関係法令の定め

第１　法人税法（以下、特に断らない限り、平成２２年法律第６号による改正前のものをいう。）

１　２条（定義）

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

１２号の８　適格合併

次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式（合併法人の株式又は出資をいう。）又は合併親法人株式（〔括弧内略〕）のいずれか一方の株式又は出資以外の資産（〔括弧内略〕）が交付されないものをいう。

イ　その合併に係る被合併法人と合併法人（〔括弧内略〕）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係がある場合の当該合併

ロ　その合併に係る被合併法人と合併法人（〔括弧内略〕）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数（〔括弧内略〕）の１００分の５０を超え、かつ、１００分の１００に満たない数（〔括弧内略〕）の株式（〔括弧内略〕）を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係がある場合の当該合併のうち、次に掲げる要件のすべてに該当するもの

（１）　当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね１００分の８０以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること（〔括弧内略〕）。

（２）　当該合併に係る被合併法人の当該合併前に営む主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること（〔括弧内略〕）。

ハ　その合併に係る被合併法人と合併法人（〔括弧内略〕）とが共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの

２　５７条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）

（１）　１項

確定申告書を提出する内国法人の各事業年度開始の日前７年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額（〔括弧内略〕）がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。〔ただし書略〕

（２）　２項

適格合併等〔適格合併又は合併に類する分割型分割として政令で定めるもののうち適格分割型分割に該当するもの（〔括弧内略〕）をいう。以下同じ。〕が行われた場合において、当該適格合併等に係る被合併法人又は分割法人（以下「被合併法人等」という。）の当該適格合併等の日前７年以内に開始した各事業年度（以下「前７年内事業年度」という。）において生じた欠損金額（〔中略〕以下「未処理欠損金額」という。）があるときは、当該適格合併等に係る合併法人又は分割承継法人（以下「合併法人等」という。）の当該適格合併等の日の属する事業年度（以下「合併等事業年度」という。）以後の各事業年度における前項の規定の適用については、当該前７年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前７年内事業年度開始の日の属する当該合併法人等の各事業年度（〔括弧内略〕）において生じた欠損金額とみなす。

（３）　３項

適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等（〔括弧内略〕）との間に特定資本関係〔いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（〔括弧内略〕）の総数又は総額の１００分の５０を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係をいう。以下同じ。〕があり、かつ、当該特定資本関係が当該合併法人等の当該適格合併等に係る合併等事業年度開始の日の５年前の日以後に生じている場合において、当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当しないときは、前項に規定する未処理欠損金額には、当該被合併法人等の次に掲げる欠損金額を含まないものとする。

１号　当該被合併法人等の特定資本関係事業年度（当該被合併法人等と当該合併法人等との間に当該特定資本関係が生じた日の属する事業年度をいう。次号において同じ。）前の各事業年度で前７年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額（〔括弧内略〕）

２号　当該被合併法人等の特定資本関係事業年度以後の各事業年度で前７年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち６２条の７第２項（特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入）に規定する特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額として政令で定める金額

３　１３２条の２（組織再編成に係る行為又は計算の否認）

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立（〔括弧内略〕）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、１号又は２号に掲げる法人の株式（〔括弧内略〕）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（〔括弧内略〕）の減少その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

１号　合併等をした一方の法人又は他方の法人

〔２号以下　略〕

第２　法人税法施行令（平成２２年政令第５１号による改正前のもの。以下「施行令」という。）

１　４条の２（適格組織再編成における株式の保有関係等）

（１）　１項

法２条１２号の８（定義）に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係は、合併の直前に当該合併に係る合併法人と当該合併法人以外の法人との間に当該法人による直接完全支配関係〔二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（〔括弧内略〕）の全部を保有する関係をいう。以下この項において同じ。〕があり、かつ、当該合併後に当該合併法人と当該法人（以下この項において「親法人」という。）との間に当該親法人による直接完全支配関係が継続すること（〔括弧内略〕）が見込まれている場合における当該合併に係る合併法人と親法人との間の関係とする。

（２）　２項

法２条１２号の８イに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

１号　合併に係る被合併法人と合併法人（〔括弧内略〕）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）

２号　合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者（〔括弧内略〕）によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係があり、かつ、当該合併後に当該者によって当該合併法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に継続して保有されること（〔括弧内略〕）が見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係

（３）　３項

法２条１２号の８ロに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係（前項各号に掲げる関係に該当するものを除く。）とする。

１号　合併に係る被合併法人と合併法人（〔括弧内略〕）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数（〔括弧内略〕）の１００分の５０を超える数（〔括弧内略〕）の株式（〔括弧内略〕）を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）

２号　合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者（〔括弧内略〕）によってそれぞれの法人の発行済株式等の総数の１００分の５０を超える数の株式（以下この号において「支配株式」という。）を直接又は間接に保有される関係があり、かつ、当該合併後に当該者によって当該合併法人の支配株式を直接又は間接に継続して保有されること（〔括弧内略〕）が見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係

（４）　４項

法２条１２号の８ハに規定する政令で定めるものは、同号イ又はロに該当する合併以外の合併のうち、次に掲げる要件（当該合併に係る被合併法人の株主等の数が５０人以上である場合又は当該合併に係る被合併法人のすべて若しくは合併法人が資本若しくは出資を有しない法人である場合には、１号から４号までに掲げる要件）のすべてに該当するものとする。

１号　合併に係る被合併法人の被合併事業（当該被合併法人の当該合併前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいう。以下この項において同じ。）と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該合併法人の当該合併前に営む事業のうちのいずれかの事業をいい、当該合併が新設合併である場合にあっては、他の被合併法人の被合併事業をいう。次号及び４号において同じ。）とが相互に関連するものであること。

２号　合併に係る被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該被合併事業と関連する事業に限る。）のそれぞれの売上金額、当該被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数、当該被合併法人と合併法人（〔括弧内略〕）のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね５倍を超えないこと又は当該合併前の当該被合併法人の特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。以下同じ。）のいずれかと当該合併法人（〔括弧内略〕）の特定役員のいずれかとが当該合併後に当該合併に係る合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

３号　合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね１００分の８０以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること（〔括弧内略〕）。

４号　合併に係る被合併法人の被合併事業（当該合併に係る合併法人の合併事業と関連する事業に限る。）が当該合併後に当該合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること（〔括弧内略〕）。

５号　合併の直前の当該合併に係る被合併法人の株主等で当該合併により交付を受ける合併法人の株式又は法２条１２号の８に規定する合併親法人株式のいずれか一方の株式（議決権のないものを除く。）の全部を継続して保有することが見込まれる者（〔括弧内略〕）及び当該合併に係る合併法人（〔括弧内略〕）が有する当該合併に係る被合併法人の株式（議決権のないものを除く。）の数を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等（議決権のないものを除く。）の総数の１００分の８０以上であること。

２　１１２条（適格合併等による欠損金の引継ぎ等）

（１）　４項

法５７条３項に規定する政令で定める関係は、次の各号に掲げるいずれかの関係とする。

１号　二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（自己

が有する自己の株式又は出資を除く。次号において「発行済株式等」という。）の総数（〔括弧内略〕）の１００分の５０を超える数（〔括弧内略〕）の株式（〔括弧内略〕）を直接又は間接に保有する関係

２号　二の法人が同一の者（〔括弧内略〕）によってそれぞれの法人の発行済株式等の総数の１００分の５０を超える数の株式を直接又は間接に保有される関係

（２）　７項

法５７条３項に規定する政令で定めるものは、適格合併等のうち、１号から４号までに掲げる要件又は１号及び５号に掲げる要件に該当するものとする。

１号　適格合併等に係る被合併法人等の被合併等事業（当該被合併法人等の当該適格合併等の前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいう。３号までにおいて同じ。）と当該適格合併等に係る合併法人等（〔括弧内略〕）の合併等事業〔当該合併法人等の当該適格合併等の前に営む事業（〔括弧内略〕）のうちのいずれかの事業をいう。次号において同じ。〕とが相互に関連するものであること。

２号　被合併等事業と合併等事業（当該被合併等事業と関連する事業に限る。以下この号及び４号において同じ。）のそれぞれの売上金額、当該被合併等事業と当該合併等事業のそれぞれの従業者の数、適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね５倍を超えないこと。

３号　被合併等事業が当該適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係〔法５７条３項に規定する特定資本関係（当該合併法人等の同項の合併等事業年度開始の日の５年前の日以後に生じたものに限る。）をいう。次号及び５号において同じ。〕の生じた時（〔中略〕以下この号において「被合併法人等特定資本関係発生時」という。）から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該被合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該被合併等事業の規模（〔括弧内略〕）の割合がおおむね２倍を超えないこと。

４号　合併等事業が当該適格合併等に係る合併法人等と被合併法人等との間に特定資本関係が生じた時（〔中略〕以下この号において「合併法人等特定資本関係発生時」という。）から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該合併等事業の規模（〔括弧内略〕）の割合がおおむね２倍を超えないこと。

５号　適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員である者のいずれかの者〔当該被合併法人等が当該適格合併等に係る合併法人等と特定資本関係が生じた日前（〔括弧内略〕）において当該被合併法人等の役員又は当該これらに準ずる者（同日において当該被合併法人等の経営に従事していた者に限る。）であった者に限る。〕と当該合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員である者のいずれかの者〔当該特定資本関係が生じた日前において当該合併法人等の役員又は当該これらに準ずる者（同日において当該合併法人等の経営に従事していた者に限る。）であった者に限る。〕とが当該適格合併等の後に当該合併法人等（〔括弧内略〕）の特定役員となることが見込まれていること。

以上

（別紙３）　本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

１　本件各更正処分の根拠及び適法性（なお、「△」を付した金額は欠損金額、マイナスの金額を意味する。）

（１）　平成２２年３月期更正処分の根拠

ア　所得金額（別表２－１⑤欄）　６億５１７３万５３３７円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）から（エ）までの金額を加算した金額である。

（ア）　当初の更正処分における所得金額（別表２－１①欄）　０円

上記金額は、処分行政庁が平成２４年７月２７日付けでした平成２２年３月期に係る法人税の更正処分（以下「当初更正処分」という。）に係る更正通知書（乙３）の「更正又は決定の金額」の「１」欄に記載された所得金額である。

（イ）　法人税法１３２条の２による所得金額の増加額（別表２－１②欄）　６億４４６６万６７９４円

上記金額は、平成２２年３月期当初更正処分における所得金額の計算上、損金の額に算入した繰越欠損金の額であるが、法人税法１３２条の２により損金の額に算入されないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

（ウ）　損金の額に算入されない交際費等の額（別表２－１③欄）　３５万２８５７円

上記金額は、原告が平成２２年３月期の法人税の確定申告における所得金額の計算上、損金の額に算入した金額であるが、上記金額は、租税特別措置法（平成２２年法律第６号による改正前のもの）６１条の４により損金の額に算入されないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である（原告が争わないとしている部分である。）。

（エ）　損金の額に算入されない寄附金の額（別表２－１④欄）　６７１万５６８６円

上記金額は、原告が平成２２年３月期の法人税の確定申告における所得金額の計算上、損金の額に算入した金額であるが、上記金額は、租税特別措置法（平成２２年法律第６号による改正前のもの）６６条の４第３項に規定する国外関連者に対する寄附金に該当し損金の額に算入されないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である（原告が争わないとしている部分である。）。

イ　所得金額に対する法人税額（別表２－１⑥欄）　１億９５５２万０５００円

上記金額は、前記アの所得金額〔国税通則法（以下「通則法」という。）１１８条１項の規定に基づき１０００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。〕に、法人税法（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）６６条１項に規定する税率（１００分の３０）を乗じて計算した金額である。

ウ　法人税額から控除する所得税額等（別表２－１⑧欄）　２億０３６７万８３０７円

上記金額は、法人税法（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）６８条及び法人税法（平成２２年法律第６号による改正前のもの）６９条の規定により、法人税額から控除する所得税等の金額である。上記金額は、原告の平成２２年３月期の法人税の確定申告書（乙２の１）に記載された、法人税額から控除する所得税の額２３２７万２０２７円に平成２２年３月期更正処分に伴い控除することとなる外国税額１億８０４０万６２８０円を加算した金額である。

エ　納付すべき法人税額（別表２－１⑨欄）　△８１５万７８０７円

上記金額は、前記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ　既に納付の確定した法人税額（別表２－１⑩欄）　△６４６０万３５１４円

上記金額は、平成２２年３月期当初更正処分により、既に納付の確定した法人税額であり、平成２７年６月２６日付けでした平成２２年３月期更正処分に係る更正通知書及び加算税の賦課決定通知書の「更正又は決定の金額」の「１９」欄に記載された金額と同額である。

カ　差引納付すべき法人税額（別表２－１⑪欄）　５６４４万５７００円

上記金額は、前記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額（通則法１１９条１項の規定に基づき１００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）であり、平成２２年３月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

キ　翌期へ繰り越す欠損金（別表２－１⑫欄）　０円

上記金額は、平成２２年３月期当初更正処分により翌期へ繰り越した欠損金額５億３０８２万１１９５円から、法人税法１３２条の２により翌期へ繰り越されない欠損金額５億３０８２万１１９５円を差し引いた金額である。

（２）　平成２３年３月期更正処分の根処

ア　所得金額（別表２－２⑤欄）　２６億４７１８万７５０４円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）及び（ウ）の金額を加算し、（エ）の金額を減算した金額である。

（ア）　修正申告における所得金額（別表２－２①欄）　２１億６５８９万７７８５円

上記金額は、原告が平成２４年６月１８日付けで処分行政庁に提出した平成２３年３月期の法人税の修正申告書（乙２の３）に記載された所得金額と同額である。

（イ）　法人税法１３２条の２による所得金額の増加額（別表２－２②欄）　５億３０８２万１１９５円

上記金額は、原告が平成２３年３月期の法人税の修正申告における所得金額の計算上、繰越欠損金として損金の額に算入した金額であるが、法人税法１３２条の２により損金の額に算入されないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

（ウ）　損金の額に算入されない交際費等の額（別表２－２③欄）　４６万９５２４円

上記金額は、原告が平成２３年３月期の法人税の確定申告における所得金額の計算上、損金の額に算入した金額であるが、租税特別措置法（平成２３年法律第８２号による改正前のもの）６１条の４により損金の額に算入されないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である（原告が争わないとしている部分である。）。

（エ）　損金の額に算入される事業税等の額（別表２－２④欄）　５０００万１０００円

上記金額は、平成２２年３月期更正処分に伴い納付することとなる事業税及び地方法人特別税の合計額であり、損金の額に算入されるため、原告の所得金額から減算すべき金額である。

イ　所得金額に対する法人税額（別表２－２⑥欄）　７億９４１５万６１００円

上記金額は、前記アの所得金額に、法人税法（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）６６条１項に規定する税率（１００分の３０）を乗じて計算した金額である。

ウ　法人税額の特別控除額（別表２－２⑦欄）　１億９０５３万９９９０円

上記金額は、租税特別措置法（平成２３年法律第８２号による改正前のもの）４２条の４の規定により、原告の平成２３年３月期の法人税額から控除される試験研究費に係る特別控除額であり、原告の平成２３年３月期の修正申告書（乙２の３）に記載された法人税額の特別控除額２億００２８万０２７１円から、試験研究費の増加額等に係る法人税額の特別控除額の対象とならない９７４万０２８１円（原告が争わないとしている部分である。）を差し引いた金額と同額である。

エ　法人税額から控除する所得税額等（別表２－２⑧欄）　１億８４６２万４５７０円

上記金額は、法人税法（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）６８条及び６９条の規定により、原告の平成２３年３月期の法人税額から控除される所得税等の金額である。上記金額は、原告の平成２３年３月期の法人税の修正申告書（乙２の３）に記載された法人税額から控除する所得税の額１８１０万６６３２円に平成２３年３月期更正処分に伴い控除することとなる外国税額１億６６５１万７９３８円を加算した金額である。

オ　納付すべき法人税額（別表２－２⑨欄）　４億１８９９万１５００円

上記金額は、前記イの金額から前記ウ及びエの金額を差し引いた金額（通則法１１９条１項の規定に基づき１００円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

カ　既に納付の確定した法人税額（別表２－２⑩欄）　３億０９６６万０４００円

上記金額は、原告が平成２４年６月１８日付けで処分行政庁に提出した平成２３年３月期の法人税の修正申告書（乙２の３）により確定した法人税額である。

キ　差引納付すべき法人税額（別表２－２⑪欄）　１億０９３３万１１００円

上記金額は、前記オの金額から上記カの金額を差し引いた金額であり、平成２３年３月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

（３）　本件各更正処分の適法性

原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額、納付すべき法人税額及び平成２２年３月期から平成２３年３月期へ繰り越す欠損金額は、前記（１）及び（２）のとおりであるところ、これらはいずれも本件各更正処分における所得金額、納付すべき法人税額及び平成２２年３月期から平成２３年３月期へ繰り越す欠損金額とそれぞれ同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

２　本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

上記１のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、本件各更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額については、その計算の基礎となった事実について、原告がこれを計算の基礎としなかったことに、通則法（平成２８年法律第１５号による改正前のもの）６５条４項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件各事業年度の法人税につき、原告に対して課されるべき過少申告加算税の額は、以下のとおりである。

（１）　本件各賦課決定処分の根拠

ア　平成２２年３月期更正処分に係る過少申告加算税の額　７０１万１５００円

上記金額は、平成２２年３月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額５６４４万５７００円（甲２１の１・１枚目「更正又は決定の金額」の「２０」欄）から平成２２年３月期当初更正処分により増加した法人税の還付金額９５３万３７４３円（同号証の１・１枚目「申告又は更正前の金額」の「２０」欄）を差し引いた４６９１万円（通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に通則法（平成２８年法律第１５号による改正前のもの）６５条１項の規定に基づく１００分の１０の割合を乗じて算出した金額４６９万１０００円に、同条２項の規定に基づき、平成２２年３月期更正処分により新たに納付すべきこととなった税額５６４４万５７００円から平成２２年３月期当初更正処分により増加した法人税の還付金額９５３万３７４３円（同号証の１・１枚目「申告又は更正前の金額」の「２０」欄）を差し引いた４６９１万１９５７円のうち、同条３項に規定する期限内申告税額に相当する金額０円（同号証の１・１枚目「申告又は更正前の金額」の「１３」及び「１４」欄の合計額）と５０万円とのいずれか多い金額である５０万円を超える部分の額４６４１万円（通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に１００分の５の割合を乗じて算出した金額２３２万０５００円を加算した金額である。

イ　平成２３年３月期更正処分に係る過少申告加算税の額　１０９３万３０００円

上記金額は、平成２３年３月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額１億０９３３万円（通則法１１８条３項の規定に基づき１万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に通則法（平成２８年法律第１５号による改正前のもの）６５条１項の規定に基づく１００分の１０の割合を乗じて算出した金額である。

（２）　本件各賦課決定処分の適法性

本件各事業年度の法人税につき、原告に対して課されるべき過少申告加算税の額は上記（１）のとおりであり、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の金額は、上記（１）に示した各金額と同額であるがら、本件各賦課決定処分は適法である。

以上

＜別紙リンクに収録＞

別表１　本件各更正処分等の経緯

別表２－１　平成２２年３月期

別表２－２　平成２３年３月期

行政文書の名称	判決書正本（ただし、東京地方裁判所 令和元年６月27日判決 事件番号 平成28年（行ウ）第508号に係るもの）
不開示とした部分とその理由	別紙のとおり

＜別紙リンクに収録＞
別紙　不開示とした部分とその理由

TAINSキーワード

別紙リンク	▼ 別表１～別表２－２ ▼ 別紙　不開示とした部分とその理由
原本URL	原本なし
関連判決	Ｚ８８８－２２８７

その他　地裁　Ｚ９９９－０１７０

名古屋地方裁判所平成２４年（ワ）第２１８号損害賠償請求事件（一部認容、一部棄却）
平成２８年２月２６日判決　【判例時報２３２１号５８頁】
【税理士損害賠償／相続税の申告納付を受任した税理士法人の指導助言義務違反】

概要

判　示　事　項

１　この事件は、原告が税理士法人である被告との間で、相続税の申告納付についての準委任契約を締結したところ、被告の社員である税理士Ｅが、相続税の物納について十分な説明を行わないなど善管注意義務に違反し、その結果、原告は物納ができないと誤信したまま、物納対象となり得た株式を相続開始時の価額よりも低額で売却し、差額分の損害が生じたと主張して、債務不履行に基づき損害賠償等の支払を求めた事案である。

２　原告は、亡Ａの養子である。Ａは平成２年×月×日に、Ｂは平成１９年１２月１２日にそれぞれ死亡した。被告は税理士法人であり、Ｅは、被告の社員税理士である。

３　平成１９年１２月１２日にＢが死亡し、同人の相続が開始した。本件相続において、原告が取得した財産は、相続税評価額が１０億７７３２万２０９４円であり、そのうち８１．７％が有価証券であり、７１．４％がＤ株式会社の株式であった。

４　Ｂは、同年５月２５日に遺言執行者をＣ信託銀行と定めた公正証書遺言を作成していた。このため、同銀行が遺言執行者としての業務を行ったが、その際に被告を原告に紹介し、原告は被告に対して相続税の申告納税手続を委託した。

５　本件相続において、原告が納付すべき相続税額は４億５１４１万１８００円であり、納期限である１０月１４日付けで、原告は延納申請額２億円として、相続税延納申請を行ったが、平成２１年頃、数回に分けて全額を納税した、

６　原告の養父であったＡは、平成２年××月××日に死亡した。同人の相続に際しての相続税の申告については、同人が勤務していたＦ株式会社の担当者と税理士が必要な作業を行った。原告は、この際、前記担当者から相続した財産、特に株式を処分しないようにとのアドバイスを受け、その後、株式の時価が相続税評価額を上回ることから物納を行うのが望ましく物納における収納価額が課税価格となること、有価証券は、物納順位として国債地方債、不動産に続く順位であること、株式のうち、時価が上回っているものについては市場で売却するのがよいことなどのアドバイスを受けた。原告は、このときに物納という制度の存在を知り、また、株式を処分しないようにとのアドバイスは物納を行うためであったと理解した。原告はＡの相続に当たり、相続税７億５９６６万７６００円を、２３０万１３５６円については現金で、その余の７億５７３６万６２４４円については物納の方法により納付した。

７　被告は、原告との間で締結した準委任契約上の善管注意義務を負い、委任者の説明内容や関係法令、制度を適切に確認、調査の上、委任者において適正な納税を行い、かつ、最も利益となるように申告手続及び納付手続を行うべき注意義務、そのための助言指導義務を負っていると解すべきである。

８　しかし、上記注意義務の具体的な内容は、契約のそれぞれの時点において異なるというべきである。

９　８月１１日の時点においては、財産目録の調製が完了して、遺言執行者において遺言の執行段階に入っており、相続税の概算が算出されたのであるから、申告手続について委託を受けた税理士には、納税の方法について委任者に確認し、必要な助言指導を行う義務が発生しているというべきである。この点、Ｅは１月１５日に物納についての質問を受けた後、原告が物納について何も聞いてこなかったことから、金銭納付をするものと考えて説明をしなかったと述べ、納税方法についての説明義務はないと考えていた旨述べているが、専門家である税理士が一般的に上記注意義務を負うことに照らして採用できない。したがって、８月１１日にＥが納税方法について何ら確認せず、物納についての検討を行わなかったことは、上記注意義務に違反するものと言わざるを得ない。

１０　被告は、原告のＤ株売却は原告が売却原資を用いてより有利な資産を購入するとの積極的投資意図の下で行われたものであるから因果関係がないと主張するが、Ｄ株の株価が全体として低落傾向にあったこと、原告において、物納を行う場合に株価が相続開始時よりも低い場合には市場で売却せずに物納をする方が有利であることについて知っていたことなどに照らせば、この段階で物納の可能性について説明し、検討を開始していれば、第三回売却に至らなかった可能性は相当程度認められるというべきである。
１１　したがって、第三回売却を行ったことと被告の注意義務違反との因果関係は認められ、これによって生じた損害については被告が賠償義務を負うというべきである。
１２　相続税法４１条は、納税義務者が納付すべき相続税額を延納によっても金銭納付を困難とすべき事由がある場合においては、税務署長が、納税義務者の申請により、納付を困難とする金額として政令で定める金額を限度として物納の許可をすることができると定めており、物納許可限度額は、納付すべき相続税額から、納期限までに現金納付が可能な額及び延納により納付することができる額を控除した額である。
判決年月日　Ｈ２８－０２－２６
コード番号　Ｚ９９９－０１７０

本文

判　　決

原　　告　　Ｘ
同訴訟代理人弁護士　田　中　智　之
被　　告　　税理士法人Ｙ
同代表者代表社員　　Ｐ１
同訴訟代理人弁護士　小　川　　淳
同訴訟復代理人弁護士
秋　元　　卓

主　　文

１　被告は、原告に対し、２４０８万７０００円及びこれに対する平成２１年２月１１日から支払済みまで年５分の割合による金員を支払え。
２　原告のその余の請求を棄却する。
３　訴訟費用はこれを４分し、その３を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。
４　この判決は、第１項に限り、仮に執行することができる。

事　実　及　び　理　由

第１　請求
被告は、原告に対し、６９７４万９１８８円及びこれに対する平成２１年２月１１日から支払済みまで年６分の割合による金員を支払え。
第２　事案の概要
１　本件は、原告が税理士法人である被告との間で、相続税の申告納付についての準委任契約を締結したところ、被告の社員である税理士Ｅが、相続税の物納について十分な説明を行わないなど善管注意義務に違反し、その結果、原告は物納ができないと誤信したまま、物納対象となり得た株式を相続開始時の価額（物納した場合の評価額）よりも低額で売却し、差額分の損害が生じたと主張して、債務不履行に基づき、６９７４万９１８８円の損害賠償及び履行請求日の翌日である平成２１年２月１１日から支払済みまでの商事法定利率による遅延損害金の支払を求めた事案である。
２　前提事実（争いのない事実及び各掲記の証拠等により容易に認定できる事実。なお、以下、日時については特に断りのない限り、平成２０年のものである。）

〈編注・本誌では証拠の表示は省略ないし割愛します〉

（１）　当事者
原告は、亡Ａ及び亡Ｂの養子である。Ａは平成２年××月××日に、Ｂは平

成１９年１２月１２日にそれぞれ死亡した。

被告は税理士法人であり、Ｅは被告の社員の税理士である。

（２）　Ｂの相続の発生及び相続税の納付状況

平成１９年１２月１２日にＢが死亡し、同人の相続が開始した（以下、Ｂの相続について「本件相続」ということがある。）。

本件相続において、原告が取得した財産は、相続税評価額が１０億７７３２万２０９４円であり、そのうち８１．７％が有価証券であり、７１．４％がＤ株式会社の株式（以下「Ｄ株」という。）であった。

Ｂは、同年５月２５日に遺言執行者をＣ信託銀行株式会社と定めた公正証書遺言を作成していた。このため、同銀行が遺言執行者としての業務を行ったが、その際に被告を原告に紹介し、原告は被告に対して相続税の申告納税手続を委託した。

本件相続において、原告が納付すべき相続税額は４億５１４１万１８００円であり、納期限である１０月１４日付けで、原告は延納申請額２億円として、相続税延納申請を行ったが、平成２１年頃、数回に分割して全額を納税した。

（３）　株価の推移及び原告による株式売却の状況

Ｂの相続開始時である平成１９年１２月１２日におけるＤ株の株価は６１４７円であった。

原告は、３月１９日に遺言執行者であるＣ信託銀行からＤ株の引渡を受け、４月２日に３万５０００株を１株あたり５１８０円で、同月４日に６万株を１株あたり４９９２円でそれぞれ売却し、８月１３日には残りの３万株を１株あたり５０００円で売却した。

（４）　履行請求

原告は、平成２１年２月１０日、被告の当時の代表社員であったＰ２との間で、本件についての損害賠償請求に関する交渉を行い、その際に被告に対して本件の損害賠償債務の支払を請求した。

３　争点及びこれに関する当事者の主張

（１）　本件における争点は、①準委任契約の成立時期、②被告の負う注意義務の内容及びその違反の有無、③因果関係、④損害額、⑤過失相殺である。

（２）　争点１（準委任契約の成立時期）について

（原告の主張）

１月１５日に、原告は被告の社員であるＥに対して税務代理を申し込み、同人はこれを承諾したので、同日、原告と被告との間で、相続税申告納付についての準委任契約が締結された。

（被告の主張）

同日の時点において、ＥはＢの準確定申告の件について委託を受けたにとどまり、相続税の申告納付についての準委任契約は締結されていない。原告と被告が上記準委任契約を締結したのは、早くとも４月２１日である。

（３）　争点２（被告の負う注意義務の内容及びその違反の有無）について

（原告の主張）

原告がＢの相続税を納付するにあたっては、Ｄ株による物納を行うことが最も有利になる可能性があった。

したがって、Ｅは原告に対し、Ｄ株による物納が可能となるように、原告に対して物納が有利となる可能性があること、相続したＤ株を売却した場合には物納ができなくなることを説明し、原告がＤ株を売却しないように助言指導する義務を負っていた。

しかし、被告の社員であるＥは、平成２０年１月１５日に原告方を訪問した際に、物納はできない旨の誤った回答をし、その後、同年４月までこれについて具体的な回答を行わず、上記誤った回答を訂正することもしなかった。これは、上記助言指導義務に違背する行為である。

（被告の主張）

税理士が受任した業務遂行について、依頼者に対し、善管注意義務を負い、その一態様として説明、助言義務を負うことは認めるが、同義務は、租税制度の十分な知識を持たない依頼者を保護するためのものであるから、依頼者の有する知識によって異なるものというべきである。

本件において、１月１５日の時点でＥが本件相続に関して株式の物納ができない等の確定的、断定的な判断を原告に伝えてその旨誤信させたという事実はないから、原告主張に係る義務違反は存在しない。

さらに、原告が４月までの間に行うべきであったと主張する具体的な回答の内容は不明であるし、原告が同月９万５０００株を売却した段階では、財産目録も未完成の状態だったのであるから、物納の可否についての具体的な指摘は困難であり、同月の時点でＥが物納の可否について結論を教示しなかったとしても、それ自体が賠償義務の根拠となるような注意義務違反とはならず、同月の時点でＥが何らかの義務を負うとすれば、受贈株式の売却により物納ができなくなることの説明義務程度であるが、原告は、売却した場合に物納ができなくなることを理解しており、また、原告が株式を売却することについて、Ｅが予見することはできなかったのであるから、説明義務は生じないというべきである。

さらに、８月１１日の面談において、Ｅが原告に対して相続税の納付額が約４億５０００万円であることを伝え、後日交付する金銭納付書で納期限までに納付手続をするよう原告に指示して了解を得たが、この際にも原告から物納に関する話題は一切出ず、金銭納付に支障があることについての示唆もなかったことから、Ｅは原告が金銭納付を行うものと判断した。そして原告は、９万５０００株の売却時において、Ｄ株の物納という選択肢を自ら放棄し、精算金の運用を選んだことも考慮すれば、同日の時点において、原告は残りのＤ株を含む有価証券によって納税資金を準備しようと考えていたといえるから、Ｅないし被告に説明や助言等の善管注意義務違反が生じる余地はない。

（４）　争点３（因果関係）について

（原告の主張）

被告が原告に対して物納に関する適切な説明と助言指導をしていれば、原告は相続税の物納を行うことが可能であったが、被告がその助言指導を行わなかったため、原告は順次、全部のＤ株を売却した。仮に、Ｄ株による物納が可能であると説明を受けていれば、同株が将来的に値下がりするとの相場観を持っていた原告が売却することはない。また、原告は、物納の可能性があるのではないかと考えて、Ｄ株３万株を手元に残しておいたが、８月１３日の時点に至るまでＥから物納が可能であるとのアドバイスがなかったため、これを売却したものである。

（被告の主張）

原告は、Ａの相続時における物納の経験等から、相続や遺贈により承継した株式を売却した場合には、もはや物納ができなくなることを知悉していた。

そうであるのに、原告は、３月１９日に株式の名義変更を終えた１週間後である同月２６日には、約半数である６万株を株式信用取引の保証金代用証券とし、同日及び翌２７日に、Ｄ株３万５０００株を信用取引で購入しており、９万５０００株売却後の４月２１日及び同月２８日に売却して合計４２１万１４９５円の決済益を得た。他方、同月２日と４日に売却した９万５０００株の精算金額合計４億８０８２万００００円であったところ、同日以降、原告は現物株式や投資信託の買付けと売却を繰り返し、５４００万円以上の利益を得た。また、８月１１日に相続税額の概算が示された際も、原告がＥに対して物納の話をしたことはなく、９万５０００株の売却や、３万株が残っていることについても何らＥに告げないまま、２日後に売却を行った。これらの事実によれば、原告の株式の売却は、Ｅが物納の説明をしなかったことが理由ではなく、売却原資を用いてより有利な資産を購入しようという積極的な投資意図から行われたものというべきである。

（５）　争点４（損害額）について

（原告の主張）

本件相続における、原告の物納許可限度額は３億８９６１万２４６２円であり、これを相続開始時のＤ株の株価（１株あたり６１４７円）で換算すると、６万３３８３株を物納することが可能であった。にもかかわらず、原告はＤ株を、平均単価５０４６．５６円で売却した。

よって、原告は、Ｄ株の物納単価６１４７円と、上記売却平均単価５０４６

．５６円の差額に、物納可能であった株式数６万３３８３株を乗じた、６９７４万９１８８円の損害を被った。

（被告の主張）

物納許可限度額は、納付すべき相続税額から、納期限までに納付することができる額及び延納によって納付することができる額を控除した残額である。

原告は、納期限までに納付することができる額のうち、相続した現金、預貯金に含まれる「換価の容易な財産」を計上していないが、相続した財産のうち、Ｐ３に対する貸付金４０００万円については、その存在に争いがなく、同人がＢから相続した財産（Ｄ株）の評価額が上記債務額を上回ることから、納期限等において確実に取り立てが可能であるから、その全額を計上すべきである。また、Ｐ４に対する貸付金２０９２万円についても、同人が毎月１３万円を返済していることに鑑み、平成２０年１月分から同年１０月分までの合計１３０万円については、返済を受けることが可能であったのであるから計上されるべきである。さらに、Ｂが生前入居していた介護施設に関する返還金４７９万１６６７円についても、換価容易な財産として計上すべきであるし、相続財産に含まれる著作権４件についても、著作権未収金合計２１９３万円は確実に取り立てが可能であるから計上されるべきである。

また、納税者固有の現預金について、預金残高を３０８万３９０２円としているが、これは明らかに過小である。同預金残高については、平成１９年１２月から３ケ月間の月末残高平均１８０８万６７４４円とすべきであるし、Ｇ株式会社のＭＲＦについても、資産の流動性という点において通常の預貯金と同視されるべきであるから、その残高を計上すべきである。

また、換価容易な財産には、積立金や保険等の金融資産のうち、契約解除が容易で解約等による負担が少ないものも包含されるから、原告の有するゴルフ会員権等３４０万円や、信用取引保証金についても、換価容易な財産とすべきである。

さらに、原告は、別紙１≪略≫のとおり、①ないし⑦については自身が契約者となり、⑨ないし⑭については原告の息子名義での生命保険契約を行っているところ、原告については、将来的な必要性の点からも、①ないし⑦の生命保険契約が維持されれば十分であるのに対し、⑨ないし⑭の保険については、その保険が養老保険や変額保険であること、保険金受取人が息子であることに照らし、契約を維持する必要性は薄いといえるから、⑨ないし⑭の保険契約に係る解約返戻金については、換価容易な財産に計上すべきである。

（原告の反論）

預貯金残高については、原告が３月３１日の時点で有していた預金額の残高から、△△税務署からの指摘（Ｂから６００万円の贈与を受けていること）を受けて修正申告を行ったことに伴って同金額を控除した額である。

生命保険契約の解約返戻金については、被告指摘の⑨ないし⑭の保険契約は、契約者が原告ではないから原告の財産にはあたらず、換価容易な財産にはあたらない。

信用保証金、ゴルフ会員権やリゾート会員権は換価容易な財産にはあたらない。著作権未収金と介護施設からの返還金が換価容易な財産に該当することは認める。

（６）　争点５（過失相殺）について

（被告の主張）

８月１１日に、Ｅから原告に対してＤ株の物納について何らの提案や打診がなかったことが債務不履行に該当するとしても、原告が物納制度の存在について十分な理解を持っており、同日において３万株を所持していることや、物納に使う意思があることをＥに伝えることが可能であったことを考慮すれば、大幅な過失相殺を免れない。

（原告の主張）

争う。

第３　当裁判所の判断

１　上記前提事実、各掲記の証拠≪略≫及び本件証拠≪略≫並びに弁論の全趣旨によれば、本件について以下の事実が認められる。

（１）　Ａの相続税納付における経緯

原告の養父であったＡは、平成２年××月××日に死亡した。同人の相続に際しての相続税の申告については、同人が勤務していたＦ株式会社の担当者と税理士が必要な作業を行った。原告は、この際、前記担当者から相続した財産、特に株式を処分しないようにとのアドバイスを受け、その後、株式の時価が相続税評価額を下回ることから物納を行うのが望ましく、物納における収納価額が課税価格となること、有価証券は、物納順位として国債地方債、不動産に続く順位であること、株式のうち、時価が上回っているものについては市場で売却するのがよいことなどのアドバイスを受けた。原告はこのときに物納という制度の存在を知り、また、株式を処分しないようにとのアドバイスは物納を行うためであったと理解した。原告は、Ａの相続にあたり、相続税７億５９６６万７６００円を、２３０万１３５６円については現金で、その余の７億５７３６万６２４４円分については物納の方法により納付した。

（２）　本件相続の内容

平成１９年１２月１２日にＢが死亡し、相続が開始した。同人は、同年５月２５日付け公正証書遺言を残しており、原告は、Ｂの財産のうち、原告の自宅の土地建物、Ｄ株１２万５０９７株を含む有価証券、現金３５００万円及び預貯金３４３８万３３９２円、貸付金、著作権等１０億７７３２万２０９４円相当の財産を相続した。

原告は、公正証書保管者かつ遺言執行者であったＣ信託銀行に相続が開始したことを伝え、同月１７日にＣ信託銀行の担当者であるＰ５及びＰ６が原告方を訪問し、Ｂの遺言書の内容を開示して内容を説明した。その際、Ｐ５らは原告に対して税理士の紹介を希望するかについて意向を確認し、原告が紹介を希望したことから、Ｃ信託銀行が被告所属の税理士を紹介することとし、同月２８日頃、Ｐ５が原告及びＥと日程調整を行って、１月１５日に訪問することとした。同月４日には、Ｂの相続人らに対し、Ｃ信託銀行が遺言執行者に就任した旨の通知を発送した。

１月１５日、Ｐ５とＰ６がＥとともに原告方を訪問し、原告と同人の妻であるＰ７立会の下でＰ５及びＰ６が遺産の調査を行い、証憑書類を預かった。Ｅは原告との間で、Ｂの準確定申告についての打ち合わせを行った。この際、原告はＡの相続の際に物納を行ったことがあると話し、物納の可能性についてＥに尋ね、ＥはＤ株のみの遺贈を受けた原告の息子３人については物納の可能性があるが、原告本人については相続税法の改正で要件が厳しくなったため難しいのではないかとの見通しを示した。同日以降、Ｅは原告との間で、準確定申告についてのやりとりを電話等により行い、３月１７日頃、Ｂの準確定申告が行われた（調査嘱託結果）。

（３）　Ｄ株９万５０００株売却の経緯

原告は、相続するＤ株について、株式の配当の基準日までに自身に名義変更をしてほしいと考え、３月末までに名義変更をするようにＣ信託銀行に求め、同月１９日にＤ株１２万５０００株の名義が原告に変更された。原告は、同月２６日にうち６万株を株式信用取引の保証金代用証券とし、同社の配当基準日後である４月２日に３万５０００株を１株あたり５１８０円、同月４日に６万株を１株あたり４９９２円でそれぞれ売却した（以下、同月２日の売却を「第１回売却」、同月４日の売却を「第２回売却」といい、第１回売却と第２回売却をあわせて「４月の売却」ということがある。）。

（４）　原告の投資状況

３月２６日、原告は上記のとおり６万株を株式信用取引の保証金代用証券とし、同日及び翌２７日にＤ株３万５０００株を信用取引により購入した（なお、この信用取引により購入した株式について、原告は４月２１日に１万５０００株、５月２日に２万株をそれぞれ売却し、合計４２１万１４９５円の譲渡益を得た。）原告は、３月２６日以降、別紙２≪略≫のとおりの有価証券現物取引を行った。

（５）　Ｄ株３万株の売却に至る経緯

４月２１日に、Ｐ５とＥが原告方を訪問し、Ｐ５が原告に対して遺言対象財産の財産目録を交付し、遺言の執行対象財産の内容や状況を報告した。Ｅは、

相続税の申告手続等についての説明を行い、原告が相続した同人の自宅不動産について、小規模宅地の評価減の対象となるか否かに関して不動産の写真を撮るなどした。この際、原告がＥに対して４月の売却の事実を告げたことはなかった。また、同日の原告とＥとの会話において、原告の息子３人について、相続税を物納するために、Ｅが税務署に相談に行く予定であるとの話が出ていた。７月頃、Ｐ５は、原告の子ら以外に株式のみを相続した他の親族について、物納の案内をしてほしいと求め、Ｅが手続の案内や意向確認をした。

８月１１日、Ｐ５とＥが原告方を訪問し、Ｅは相続税の申告概算額を原告に伝えた。この際も、原告がＥに対し、４月の売却の件や、受贈したＤ株のうち３万株が残存している事実を告げたことはなく、他方でＥが原告に対して納税方法についての意向や、納税資金の準備状況を確認したこともなかった。

（６）　納付に至る経緯

原告は、納期限が１０月１４日であったことから、Ｇの担当者と打合せを行い、同月８日に株式を処分して納税資金を作る予定でいたところ、同日、いわゆるリーマン・ショックにより株価の下落が生じた。このため、原告は同月９日にＧの担当者とともに被告を訪問してＥに事情を伝え、同人は相続税の延納許可申請の手続を行った。

相続税の納期限である１０月１４日、原告は株式や仕組債を売却するなどして現金で２億４８４１万１８００円を納付し、２億円について延納許可申請を行った（なお、同日、原告は延納許可に必要な金銭納付を困難とする理由書等の書類について、平成２１年１月１４日まで提出期限を延長する旨の届出を行い、１１月１０日頃、前記理由書を提出した。）。原告は、平成２１年２月に、別紙保険契約一覧≪略≫記載③及び⑨ないし⑭の各保険契約を解約して返戻金を受領し、同年４月には子らの名義のＤ株各１万３００株（合計３万９００株）を売却し、同年７月１７日には所有していた不動産を９７７１万５２０６円で売却するなどして、同年２月２０日から同年１１月６日までの間に、上記延納分の相続税及び延滞税等を支払った。

また、１０月１４日付けで、原告の子ら３名は物納許可申請を行い、１２月１２日頃に名古屋国税局長の許可を受けた。

２　争点に対する判断

（１）　争点１（準委任契約の成立時期）について

上記認定した事実によれば、１月１５日にＥが原告方を訪問した趣旨は、遺言執行のためにＰ５及びＰ６が調査を行う際に同行し、顔合わせを行うことと、準確定申告の打ち合わせを行うことが主なものであったことがうかがわれるが、Ｅは、準確定申告と相続税申告の作業に連続性があるとも供述しており、原告被告の双方が相続税の申告までを一連の作業ととらえていたこともうかがわれるから、同日の時点において相続税申告についての準委任契約が締結されていたと認められ、これを覆すに足りる証拠はない。したがって、この点に関する被告の主張には理由がない。

なお、仮に相続税申告についての契約締結自体は４月の時点であったとしても、上記のとおりの作業の連続性や、相続税申告に関するやりとりがなされていることから、契約締結前の段階における信義則上の注意義務が生じていたというべきであるから、契約締結がないことをもって、被告が責任を免れるものではないといえる。

（２）　争点２（被告の負う注意義務の内容及びその違反の有無）について

税理士は、税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行うことを業とする。

被告は、原告との間で締結した準委任契約上の善管注意義務を負い、委任者の説明内容や関係法令、制度を適切に確認、調査の上、委任者において適正な納税を行い、かつ、最も利益となるように申告手続及び納付手続を行うべき注意義務、そのための助言指導義務を負っていると解すべきである。

しかし、上記注意義務の具体的な内容は、契約のそれぞれの時点において異

なるというべきである。そこで、以下、それぞれの時点における注意義務の内容と、違反の有無について検討する。

ア　１月１５日の時点における注意義務の内容について

上記１（２）において認定したとおり、同日の時点においては、遺言執行者であるＣ信託銀行も財産目録調製に着手した段階であり、相続財産の内容も判明しておらず、被告において原告固有の財産も把握していないのであるから、物納の可能性については不明であって、注意義務の内容もそれに応じたものとなるというべきである。そして、相続財産の内容が把握できていない最初の段階でどこまで具体的に説明し、指導する義務があったのかという点を次に検討するに、そもそもこの段階では、遺言執行者は財産目録調製に着手したところなのであるから、対象財産の名義移転には着手していない。したがって、通常この段階で受遺者が株式を処分することは想定されていないというべきであるし、原告が養父の相続において物納の経験があることにも鑑みれば、被告ないしＥにおいて、原告がＤ株を処分することは予見不可能であったというべきであるから、この時点で物納について具体的に説明し、株式の処分を控えるように伝える義務まであったということはできない。

そして、同日のＥと原告のやりとりについては、上記１（２）において認定したとおり、Ｅは原告から物納について質問を受けて、難しいのではないかという見通しを伝えたのであって（物納ができないと断言した旨の原告の主張は上記認定に反して採用できない）、Ｅの発言は、相続財産の全容が判明していない段階のものとして、注意義務に反するものということはできない。

また、原告は同日Ｅらが原告方を訪問した際、席に着いた直後に「物納してください」と話して、物納について確認するなどした旨主張し、それに沿う供述をしているが、これを裏付ける確たる証拠はない。そして、仮に原告の供述どおりであったとすれば、原告は物納に強い関心を抱いていたことの現れであるというべきところ、上記認定のとおり、原告はＤ株の名義変更を受け、配当受領の権利が生じた直後に、何らＥに相談や告知のないまま株式を売却し、４月２１日の時点においても、８月１１日の時点においても、４月の売却について告知をしていないことに照らして不自然である。したがって、原告主張に係る上記事実は認められない。

イ　４月２日及び同月４日の時点における注意義務

４月の売却の各時点においても、財産目録の調製は未了であって、ＥにおいてＤ株の名義変更を知らなかったという事情の下では、同人に対して積極的に処分を控えるよう助言したり、株式の保有状況を確認したりする義務はないというべきであり、上記各時点までに、Ｅに注意義務違反はないというべきである。

したがって、４月の売却に関する原告の債務不履行の主張については、その余の点について判断するまでもなく理由がない。

ウ　８月１１日の時点における注意義務について

同日の時点においては、財産目録の調製が完了して、遺言執行者において遺言の執行段階に入っており、相続税の概算が算出されたのであるから、申告手続について委託を受けた税理士には、納税の方法について委任者に確認し、必要な助言指導を行う義務が発生しているというべきである。この点、Ｅは１月１５日に物納についての質問を受けた後、原告が物納に関して何も聞いてこなかったことから、金銭納付をするものと考えて説明をしなかったと述べ、納税方法についての説明義務はないと考えていた旨述べているが、

専門家である税理士が一般的に上記注意義務を負うことに照らして採用できない。

したがって、８月１１日にＥが納税方法について何ら確認せず、物納についての検討を行わなかったことは、上記注意義務に違反するものと言わざるを得ない。

なお、被告は、原告が積極的な投資意図を有していたことから注意義務が発生しない旨も主張するところであるが、むしろ因果関係の存否において検討すべき事項であるから、下記（３）において検討する。

（３）　争点３（因果関係）について

上記のとおり、８月１１日の時点では、相続税額の概算が算出されており、納付の方法について助言指導する義務が発生し、納税方法を確認した上で、物納の可能性について検討するべき注意義務を負っていたと解される。

被告は、原告のＤ株売却は、原告が売却原資を用いてより有利な資産を購入するとの積極的投資意図の下で行われたものであるから、因果関係がない旨主張する。

確かに、原告が物納制度の存在を知っており、息子らについての物納の関係でＥとやりとりをしていたにもかかわらず、１月１５日以降、Ｅに対して自身の物納の可能性について確認をしていないと認められること、配当権利確定日の直後に４月の売却を行い、その後、それまで行っていなかった株式現物取引を４月に６回、５月には１９回にわたり行い、譲渡益５０００万円以上を得ていることなどからは、原告が投資運用目的で各売却を行ったことが推認される（なお、原告はＥから何らの提案もなかったことから、資産の目減りを防ぐために売却したとも主張しているが、原告自身が３月２６日及び２７日に信用取引によりＤ株を取得しており、この時点において株価が上昇する見通しを持っていたと推認されることに照らし、採用しがたい）。

しかし、Ｄ株の株価が全体として低落傾向にあったこと、原告において、物納を行う場合に株価が相続開始時よりも低い場合には市場で売却せずに物納をする方が有利であることについて知っていたことなどに照らせば、この段階で物納の可能性について説明し、検討を開始していれば、第３回売却に至らなかった可能性は相当程度認められるというべきである。

したがって、第３回売却を行ったことと被告の注意義務違反との因果関係は認められ、これによって生じた損害については被告が賠償義務を負うというべきである。

（４）　争点４（損害額）について

相続税法４１条は、納税義務者が納付すべき相続税額を延納によっても金銭納付を困難とすべき事由がある場合においては、税務署長が、納税義務者の申請により、納付を困難とする金額として政令で定める額を限度として物納の許可をすることができると定めており、物納許可限度額は、納付すべき相続税額から、納期限までに現金納付が可能な額及び延納により納付することができる額を控除した額である。以下、別紙３「金銭納付を困難とする理由書」≪略≫（以下「別紙理由書」という。）記載の記号にしたがって検討する。

Ａ　本件相続において、原告が納付すべき相続税額は４億５１４１万１８００円であったことには争いがない。

Ｂ　納期限までに納付することができる金額

相続した現金・預貯金等〔別紙理由書２（１）記載〕のうち、イ現金・預貯金は６９３８万３３９２円で争いがない。

ロの換価容易な財産に関しては、介護施設に関する返還金及び著作権未収金が換価容易な財産に該当することには争いがなく（ただし、その額について、返還金は全額が速やかに返還されることが見込まれることから全額である４７９万１６６７円を計上するのが相当であるが、著作権については、過

去３年分の受取実績を平均した額である１９９万７８３２円を算入するのが相当である。）、Ｐ４及びＰ３に対する貸付金については、返済金１年分（Ｐ４につき１５６万円、Ｐ３につき２４０万円）を換価容易な財産とするのが相当である。このほか、老人保健高額医療還付金６１５９円、所得税還付金１９万４２０４円、生活費等返戻金４０万４４４１円、遺贈からの返済を受けた１６５２万２６９０円についても換価容易な財産というべきであり、これらの合計は２７８７万６９９３円である。

ハの支払費用等については、相続債務１０９万１６５６円、葬式費用７６１万４７０５円及び遺言執行費用１００８万５３７２円、相続登記費用３１万９５８０円の合計１９１１万１３１３円である。なお、内訳書記載の支払費用のうち、被告に対する未払報酬については、請求実績により計上されていることから、支払費用に算入しないことが相当と認める。

したがって、相続した現金・預貯金等〔別紙理由書≪略≫２（１）〕の額は７８１４万９０７２円となる。

納税者固有の財産〔別紙理由書≪略≫２（２）記載〕のうち、現金・預貯金等について、イ現金１０万円には特段争いがなく、ロ預貯金については、納税者の当時の担税力を考慮する旨の制度趣旨に照らし、平成１９年１２月から３か月の月末残高の平均である１８０８万６７４４円とするのが相当である。また、Ｇ株式会社のＭＲＦについても、流動性が高いことから普通預金と同視してよいと考えられ、平成１９年１２月から平成２０年３月までの各末日時点における残高の平均額である１０９万４４３９円を算入すべきである。これに対し、ゴルフ会員権やリゾート会員権については、市場が形成されていることの証拠がないから算入すべきとはいえない。生命保険については、契約者が原告ではなく、その他に原告の財産と同視すべきという事情もうかがわれないから（別紙１≪略≫記載の保険の中には、延納分の相続税の納付にあたって解約されたものもあるが、これはいわば非常事態において原告が金策をするにあたって、契約者である息子らの了解の下に解約したものともいえるから、これをもって原告の財産であるとはいい難い。）算入すべきものということはできない。よって、納税者固有の現金・預貯金等〔別紙理由書≪略≫２（２）〕の額は１９２８万１１８３円である。

生活費及び事業経費〔別紙理由書≪略≫２（３）〕については、９２万５５９４円とするのが相当である。

以上によれば、納期限までに納付することができる金額は、７８１４万９０７２円＋１９２８万１１８３円－９２万５５９４円＝９６５０万４６６１円である。

Ｃ　延納許可限度額

Ａ、Ｂにおいて述べたところによれば、延納許可限度額は、Ａ－Ｂの３億５４９０万７１３９円である。

Ｄ　延納によって納付することができる金額

延納によって納付することができる金額は、８８６万４３９９円が相当である。なお、原告提出に係る理由書には、不動産取得に係る支出を臨時的支出として計上しているが、当該不動産は平成２３年に取得されたものであることに鑑み、臨時的支出として計上するのは相当でない。

Ｅ　物納許可限度額

したがって、原告が物納することができた金額は、Ｃ－Ｄ＝３億４６０４万２７４０円が相当である。

したがって、原告が物納許可申請を行った場合には、上記物納許可限度額を相続開始時点におけるＤ株の株価である６１４７円で除した５万６２９４株が物納可能であったと認められる。

そして、本件では、上記（３）のとおり、４月の売却についてはそもそも注意義務違反が認められないが、第３回売却に係る３万株については被告の注意義務違反により行われたものと認められる。したがって、上記物納可能な株式の範囲内にある第３回売却に係る株式３万株についての売却額と物納時の評価額（相続開始時点の株価）についての差額が損害となるというべきであるから、損害額は１株当たりの差額１１４７円×３万株＝３４４１万円

である。

（５）　争点５（過失相殺）について

上記において認定した経緯、ことに、原告が物納についてある程度の知識を有しており、株式の売却を行う前に、Ｅに対して物納の可能性について再度確認をすることが困難であったような事情もうかがわれないこと、上記１（４）において認定した取引状況や、上記（３）において説示したとおり、原告が投資により、より有利な資産を得る目的で資産運用を行っていた事実に照らせば、原告が積極的な投資意欲を有していたものと認められ、第３回売却についても、投資目的での売却という要素が否定できないことに照らせば、原告の過失割合は３割と認定するのが相当である。

したがって、損害額のうち、被告が原告に対して支払うべき損害額は、上記（４）において算出された額の７割にあたる２４０８万７０００円である。

３　小括

以上によれば、被告は原告に対し、２４０８万７０００円及びこれに対する履行請求日の翌日である平成２１年２月１１日から支払済みまで年５分の割合による遅延損害金の支払義務を負うというべきである。なお、原告は遅延損害金について年６分の割合による請求をしているが、本件準委任契約は、商行為であるとは認められず、そのほかに、商事法定利率を適用すべき事情も証拠上認められないから、遅延損害金については、年５分の割合でのみ理由があり、その余については理由がない。

第４　結論

以上のとおりであるから、原告の被告に対する請求は主文の限度で理由があるので認容し、その余については棄却することとして、主文のとおり判決する。

（裁判官　皆川更）

別紙１　≪略≫
別紙２　≪略≫
別紙３　金銭納付を困難とする理由書≪略≫

TAINSキーワード

別紙リンク

原本URL　原本なし

関連判決

はじめに

本書の特徴は一言でいえば、実際に税理士等士業様からいただいた現場の税務コンサルティング案件について、既存の租税法等法制度を踏まえて、ノウハウ・テクニカルなご回答をした税務コンサルティングにおけるヒント・アイディア集といえます。

弊所伊藤俊一税理士事務所は、主に中小企業・零細企業の事業承継、資本戦略、組織再編成、M&A、相続対策等に係るご質問に特化した「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）のご回答、及び複数社の会計事務所、税理士法人様の上記に係る顧問業務を取り扱っています。

本書の Q&A は上記「コンサル質問会」等の「実際に税理士等士業様」からご質問・ご相談を受けた事項を一部改変し、Ⅰ 中小・零細企業の資本戦略スキーム、Ⅱ 税務上適正評価額、Ⅲ 不動産所有型法人等／その他総則 6 項対策等、に分類しなおし、筆者自身が更に回答を再編集したものになります。本書の性格上、上記理由から極めて実践的な書籍になったものと思われます。

中小企業・零細企業の事業承継、資本戦略、組織再編成、M&A に関しては類書においても「基本的な課税関係」や「(法務等含めた) 諸手続き」については網羅されている節があります。当然、そういった網羅性を重視した「教科書」も重要であり必要であることは否定していません。

しかし、本書でも繰り返し登場するスクイーズアウトについては会社法上の規定通りの対策や、M&A における表明保証条項、従業員持株会等の新規設立等々は中小企業・零細企業では、事業承継や資本戦略において、何の実効力も

有しないというのが実務です（各々の理由、価格決定申立へ移行、売主逃亡するのが現実、幽霊持株会になる）。そこで、本書では、それら教科書的な事項をかなり逸脱した「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、執筆したつもりです。従来の類書であれば、上述の教科書的な内容が列挙されていることが常で、教科書的な事項をかなり逸脱した「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、というものはなかったはずです。筆者自身、それを極力意識して執筆に備えた次第です。

本書の大きな特徴は、以下の点に集約されます。

・類書の教科書的な説明は意識的に排し、上記の「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」を全面に打ち出した構成になっています。
・中級者から上級者まで幅広い読者のニーズにこたえるものを意識したこと、一方で基本的な記載方法や課税関係については極力省略しました。
・論点は周辺実務に関して限って言えば、課税実務に真に即した網羅性を重視し、類書では軽く扱っている記載についても誌面の許す限り詳細な解説を加えています。
・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載しました。
・苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメージしていただけるようにしたこと、一方で実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したこと
（この点に関しては論点の切り貼りと感じられる読者もいらっしゃることと存じますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって論点は誌面の許す限り掲載しました。しかしながら、リストリクテッド・ストックや国外転出時課税などは意図的に割愛し、あくまで「普段よく使う周辺課税実務」にこだわっています。）

執筆にあたっては、細心の注意を払ったつもりですが、初めての試みが多かった点もあり、至らぬ点が多いと思います。読者の皆様にはお気づきの点があれば、ぜひご指摘をいただきたく存じます。

企画段階から編集等、力強くサポートしていただいた、株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏また、普段から多数の質の良いご相談・ご質問事項を下さる「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）の会員様、及び私が顧問業務をさせていただいている複数社の会計事務所、税理士法人様には心から感謝申し上げます。

令和元年10月

税理士　伊藤 俊一

目次

はじめに

Ⅰ　中小・零細企業の資本戦略

Ｑ Ⅰ-1　兄弟間の株主が喧嘩した場合の資本構成変更スキーム……2

Ｑ Ⅰ-2　税理士法人等、特殊な法人の資本戦略：中小・零細企業版アーンアウトの導入可能性……3

Ｑ Ⅰ-3　関係会社間の債権放棄に係るみなし贈与……6

Ｑ Ⅰ-4　債務超過 DES の処理……10

Ｑ Ⅰ-5　株式交換による子会社株式の原則的な処理……12

Ｑ Ⅰ-6　同族関係者が介在するスクイーズアウトの基本的な課税関係……14

Ｑ Ⅰ-7　債務超過会社に対する有利発行等における純然たる第三者概念：租税回避目的があるかの判定……17

Ｑ Ⅰ-8　債務超過会社に対する有利発行等における純然たる第三者概念：純然たる第三者の範囲……19

Ｑ Ⅰ-9　上場会社の資産管理会社に係る資本戦略……21

Ｑ Ⅰ-10　スクイーズアウトの実務における実効性ある手段……26

Ｑ Ⅰ-11　第三者割当増資に係る高額引受と純然たる第三者概念……28

Ｑ Ⅰ-12　合併直前の金庫株……30

Ｑ Ⅰ-13　少数株主の持分比率を可能な限り希薄化させない組織再編成手法：株主間契約等……33

Ｑ Ⅰ-14　オーナー貸付金に関する相続対策：貸付金評価の減額判定……39

Q I -15　M&A 実行前（プレ M&A）の財務内容の精査：オーナー貸付金、滞留債権の解消方法……62

Q I -16　M&A 関連費用の取扱いについて基本的な考え方・関連裁決……66

Q I -17　株式買収の取得価額に算入すべき M&A 費用等の算入すべき金額の時期……68

Q I -18　事業譲渡スキームにおける M&A 費用等の取扱い……70

Q I -19　不動産 M&A：適格分割型分割 + 清算スキームに係るみなし贈与……73

Q I -20　事業譲渡におけるのれん等の留意事項：負ののれんの計上妥当性……77

Q I -21　中小・零細企業における実務直結的なスクイーズアウトの交渉事例……81

Q I -22　中小・零細企業のスクイーズアウトの実務直結型の交渉事例……84

Q I -23　持株会社・グループ関連会社への収益付け……86

Q I -24　第三者 M&A における株式譲渡スキームでの交渉事項：中小・零細企業版アーンアウト……92

Q I -25　持株会社スキームへの移行：株式譲渡か現物出資か……95

Q I -26　同族グループ間の事業譲渡に係る基本的な留意点……97

Q I -27　相互持合い解消の基本的な考え方……99

Q I -28　経営者株主グループと同一の議決権行使に同意していると認定された裁決・裁判例……101

Q I -29　グループ法人税制回避の留意点……106

Q I -30　グループ間で不動産を売却する場合、最低限必要なエビデンス……109

Q I -31　国外子会社の評価と株特外しの基本的な留意点……126

Q I -32　株式交換完全子法人が株式交換前に保有していた自己株式の解消方法……129

QⅠ-33　グループ法人税制下における基本的な節税スキーム……129

QⅠ-34　表明保証ドラフティングにおける税理士から弁護士への税務面のアドバイス／役員の任務懈怠責任……134

Ⅱ　税務上適正評価額

QⅡ-1　亡父が主宰法人に同社株式及び貸付金を遺贈した場合に株式の譲渡所得の金額の計算上、同社の借入金は負債に計上できないとされた事例……140

QⅡ-2　株価算定時に業種目別株価が公表されていない場合の株価の洗替え……144

QⅡ-3　純資産価額評価方式の時期の考え方：仮決算を組むか組まないか……146

QⅡ-4　国外子会社の不動産時価評価額が高い場合の対処方法……149

QⅡ-5　スクイーズアウトにおける税務上適正評価額……152

QⅡ-6　非上場会社でのストックオプションの基本的な考え方……164

QⅡ-7　国外会社評価額の純資産価額への反映時期の判定方法……167

QⅡ-8　経過措置型医療法人（持分あり）の評価に関する考え方……169

QⅡ-9　配当還元方式の適用範囲……169

QⅡ-10　経済的実質に着目した税務バリュエーション：ノウハウ設定契約……172

QⅡ-11　税務上、不確定概念に該当する場合の合理的な税務バリュエーション：著作権評価における税務上の留意点……175

QⅡ-12　税務上、不確定概念の権利を用いた持株会社への収益付け：意匠権評価についての税務上留意点……178

QⅡ-13　エンプティ・ボーディングに係る諸論点：議決権分離スキームの是非……181

QⅡ-14　信託受益権の複層化「質的分割」：受益権分離型スキームの問題点、危険性……193

QⅡ-15　受益権分離型スキーム、信託受益権の質的分割における具体的な裁判例……203

QⅡ-16　税務上適正評価額の「基本的な考え方」……217

QⅡ-17　DES に係る負債の税務上時価……219

QⅡ-18　会社分割＋清算スキーム等で特に留意すべき株価評価……223

QⅡ-19　事業譲渡の場合の営業権の適正評価……227

QⅡ-20　保険積立金は譲渡損益調整資産か、また、適格現物分配できるか……229

QⅡ-21　節税商品（コンテナ・コインパーキングの機械 /LED/ オペレーションリース（航空機・船舶）/ 特区民泊 / マイニング機器 / 海外不動産 / コインランドリー/ 足場（レンタル・リース含む）/ 中古トラック等）で税務上適正評価額に疑義ある問題点及び従来の節税保険（全損保険）のピーク時解約にあたって、これら節税商品をぶつける時の留意点……232

Ⅲ　不動産所有型法人等／その他総則 6 項対策等

QⅢ-1　不動産所有型法人：建物適正売買価額と当局審理資料……242

QⅢ-2　不動産管理会社の資本戦略：中小・零細企業版アーンアウト、組織再編成における事業単位の考え方……262

QⅢ-3　不動産管理法人、不動産所有型法人の基本的な考え方……268

QⅢ-4　相続した賃貸物件を相続直後に売却する行為について今後の動向・対策……270

QⅢ-5　総則 6 項への目配せ、普段から留意すべき点……289

資料１　総則６項発動のための要件チェックシート……291
資料２　グループ法人税制における譲渡損益の実現事由について……317

【凡例】

相法	相続税法
民	民法
相基通	相続税基本通達
相令	相続税法施行令
所令	所得税法施行令
評基通	財産評価基本通達
所法	所得税法
所基通	所得税基本通達
措法	租税特別措置法
措通	租税特別措置法関係通達
通法	国税通則法
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
会法	会社法

は、換価が困難である、といった不利益が生じる恐れがあり、これの救済措置が上記です。

他にも金銭配当を同様の各種規制（財源規制等）があったり、当該現物は上記の制度趣旨から資産性のあるものに限定されるなど、そもそも現物の定義自体（射程）についてはまだ議論の余地があるところかもしれません。

保険は上記、「当該現物配当財産を有効利用できない、または、換価が困難である」とも考えられず、また「資産性のあるもの（会計上、税務上認識・計上されるいわゆる資産ではありません）」といえることから（ただし、譲渡損益調整資産でみた「金銭債権」ではありません）、現物に該当し、現物配当は可能です。

会社法上の「現物」に該当する限り、税務上適格要件を満たしている場合、適格現物分配も可能になります。

以上は、「全損型・ただし解約返戻金（解約返戻金は資産性あるものだから）あり」の保険商品でも取扱いは全く同様です。

QⅡ-21　節税商品（コンテナ・コインパーキングの機械／LED／オペレーションリース（航空機・船舶）／特区民泊／マイニング機器／海外不動産／コインランドリー／足場（レンタル・リース含む）／中古トラック等）で税務上適正評価額に疑義ある問題点及び従来の節税保険（全損保険）のピーク時解約にあたって、これら節税商品をぶつける時の留意点

1）いわゆる節税商品（コンテナ・コインパーキングの機械／LED／オペレーションリース（航空機・船舶）／特区民泊／マイニング機器／海外不動産／コインランドリー／足場（レンタル・リース含む）／中古トラック等）で税務上適正評価額に疑義ある問題点があればご教示ください。

2）従来の節税保険（全損保険）がピーク時解約に当たって、これら商品

をぶつける時の留意点についてご教示ください。

Answer

従来の節税保険が令和元年６月28日改正通達をもって封じ込められました。それでも節税ニーズはあるので、代替として節税商品が売れています。また、従来の節税保険のピーク時解約は、加入時期が同じため、一斉に向かえることになります。そこで、新たな節税保険が開発されていれば、それとぶつければ問題ないのですが、それがない場合に備えて各種節税商品の検討をしている方は多いです。

１）と２）は一体としてご回答すべき問題です。

ここでは商品そのものに疑義があるものは意図的に説明を割愛し（例えば、いわゆるコンテナの0.1m だけ短い論点等）、税務上の適正評価額自体に疑義あるものについて、商品別に解説をします。

【解説】

１）オペレーションリース（航空機・船舶）

スキーム概要は従来通りです。実際に提案を受ける際には、ドクターヘリ、タンカーが多いように思われます。金額いかんによっては、株価算定上、通常の株価痛みつけの他、株特、土特外しスキームに利用されます（上場企業における資産管理会社で利用される）。事業承継税制における資産保有型会社外しスキームには利用できません。オペレーションリースは特定資産に該当するからです。

株価算定において、当該終了時の物件処分益は想定利益として類似業種計算上の「非経常的な利益」には該当しません（当然ですが、生命保険、損害保険の「保険金収入」は「非経常的な利益」に該当します）。

問題点、リスクについても従来通り、実損リスク（処分損、為替差損）となります。

２）特区民泊

スキーム概要は下記となります。

234

そもそも特区民泊とは、「国家戦略特別区域外国人滞在施設経営事業」をいいます。国家戦略特別区域法に基づく旅館業法の特例制度を活用した民泊を指します。

一般的に業者から提案されるスキームは、

（STEP 1）特区民泊取扱業者へ必要経費を一括払い、全額損金計上可能です。

（STEP 2）賃料（保証がある場合が多いです）収入を獲得します。

（STEP 3）当該民泊の名義を法人からオーナーへ変更します。こうすることで（保証）賃料をオーナーに移転することが可能です。オーナーの老後資金の確保として謳っている商品もあります。

さらに

（STEP 4）従来の節税型全損保険（令和元年 6 月28日規制のもの）がある場合、当該法人保険の解約返戻率のピーク時解約と同時に実行します。

問題点、リスクについては、「実損リスク」「名義変更時の税務上適正譲渡価額」「従来型節税全損保険との相殺」が考えられます。

このうち「名義変更時の税務上適正譲渡価額」について検証します。下記は論者によって明確に意見が分かれるところであるのは十分承知しています。

民泊への投資は出資時に全額損金計上できると言われています。投資の内容が「民泊業者に対する業務委託契約」（民泊用のマンションの一室を賃貸契約、民泊用に改装、合法民泊の届出代行等）だからです。

つまり当初から資産として計上されないものとなりますから、名義変更は単に契約書のまき直しということになります。

しかし、会計上、税務上、確かに「資産」として計上されないにせよ、当該契約から固定収入（賃料収入）は入ってくるわけです。実態としては資産「性」のあるもの（収益還元価値と極めて近似の概念）に該当すると思われます。

３）海外不動産

あまりに有名なので詳細説明は割愛しますが、スキーム概要は下記の通りです。

法定耐用年数経過後の中古建物について簡便法の適用可です。結果、法定耐用年数は極めて短くなります。国外では、中古不動産（建物）の流通は日本より遥かに活発のため、建物の価値は（あまり）減価せず、そもそも取得原価が高いことを利用したものです。

問題点、リスクとしては平成27年11月会計検査院報告での指摘による税制改正でしょう。「国外に所在する中古等建物については、簡便法により算定された耐用年数が建物の実際の使用期間に適合していない恐れがあると認められる」との指摘です。一般的に下記のとおり、会計検査院の指摘項目は税制改正への足が速いため、リスクを承知の上での購入が現実的対応になります。

～会計検査院指摘⇒税制改正の最近の主な項目～

○平成17年度決算検査報告（平成18年年公表）

小規模宅地等の特例（相続税の大幅な節税が可能な特例）に関する規制、平成22年に税制改正。

○平成20年度決算検査報告（平成21年公表）

賃貸不動産などの建築取得にかかる消費税を、自動販売機設置等を利用して還付するスキームが著しく公平性を害すると指摘、平成22年に税制改正。

○平成18年度決算検査報告（平成19年公表）

定期金の評価に関する規制。個人年金保険に加入、年金受給権を35年超とすれば相続税評価額を大幅圧縮できるスキーム。平成22年度税制改正。

○平成23年度決算検査報告（平成24年公表）

相続税の取得費加算に係る規制。旧法では、土地を相続した際に係る相続税全体に対し、そのうち一部でも売却した場合においても、売

却した金額から全体の相続税が控除可能であった。平成26年改正。

では、海外不動産の動向はどうなるでしょうか。同じ過去の減価償却に係る改正（動向）を参照してみます。

平成10年度税制改正において、建物耐用年数の短縮化された際は、改正前取得・改正後取得問わず、耐用年数は短縮されました。

平成19年度税制改正において、建物減価償却方法について、定率法が選択不可となった際には、平成19年年４月１日以降の取得分から適用という取扱いでした。

本書は租税法の学術書ではないため、学術的なコメントは控えますが、理論上は、遡及は不可のため（つまり納税者有利）、平成19年度税制改正と同様の措置になるとも思われます。本稿脱稿時点では、駆け込み需要があります。

４）コインランドリー

スキーム概要は下記の通りです。

土地は購入しません。あくまで借りるだけのため、地代支払いのみになり、地代額について損金計上が可能となります。店舗（機器と建物、取得原価は通常、機器＞建物となります）を購入します。当該機器は、財産評価基本通達129項にある「一般動産」で評価されます。

本稿脱稿時点では、ものによっては、中小企業投資促進税制の適用が可能であり、当初投資金額の約70％程度が即時償却されることになります。減価償却後の簿価が売却時の時価（法基通９－１－19）で評価されるといわれています。償却終了後、法人からオーナーに低額移転（退職金の現物支給としても可）してオーナーの老後資金の安定を図るというものです。

【財産評価基本通達129項】

（一般動産の評価）

129　一般動産の価額は、原則として、売買実例価額、精通者意見価格

等を参酌して評価する。ただし、売買実例価額、精通者意見価格等が明らかでない動産については、その動産と同種及び同規格の新品の課税時期における小売価額から、その動産の製造の時から課税時期までの期間（その期間に１年未満の端数があるときは、その端数は１年とする。）の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額によって評価する。（昭41直資３-19・平20課評２-５外改正）

【法人税基本通達９-１-19】

（減価償却資産の時価）

９-１-19　法人が、令第13条第１号から第７号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。（昭55年直法２-８「三十一」により追加、平12年課法２-７「十六」、平17年課法２-14「九」、平19年課法２-３「二十一」、平19年課法２-７「九」、平21年課法２-５「七」により改正）

(1)　法第33条第２項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》　当該事業年度終了の時

(2)　同条第４項《資産評定による評価損の損金算入》　令第68条の２第４項第１号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する当該再生計画認可の決定があった時

（注）定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

問題点、リスクとしては、「不動産投資と同じ（将来性、収益不確実性、飽和性等）」「法人からオーナーへの移転時の簿価の妥当性、すなわち、業者が謳っ

ているように本当に１円移転可能か」というものです。ここでは後者について検証します。下記は論者によって異論があることは十分承知しています。

問題は、一般動産としての評価の妥当性です。上記スキームは財産評価基本通達129項後段、つまり例外での取得原価採用で成立しています。しかし、これほどコインランドリーが飽和している中で原則的評価である売買実例価額での評価が何故採用「されない」といい切れるのか筆者には理解できません。

建物の売買実例価額なので「結果として」大した金額にならないとしても、当該評価が原則であり、そもそも財産評価基本通達129項後段の償却、もしくは法人税基本通達９－１－19の償却は採用されないと思われます。

なお、上記とは逆にオーナーから法人へ移転する場合は不動産所有型法人における建物の適正譲渡価格と全く同じ論点が登場すると思われます。

例えば１円薄価での移転は不可等です。

５）足場（レンタル・リース含む）

スキーム概要は下記の通りです。

工事・建設現場での足場を購入します（投資金額によってはレンタル又はリース契約の場合も多いです）。足場は原則として「その構成する部品１本ごとに判定する」ため、少額備品の大量購入という扱いになり、通常は消耗品費として購入した分だけ全額損金計上が可能です。

なお、レンタル、リースの場合は、賃料収入（保証付きの場合も多いです）と売却益収入が見込めます。

問題点、リスクとしては下記が考えられます（下記以外に、実損リスクは当然あります）。

少額の減価償却資産の判定は

１．使用可能期間が１年未満のもの

２．取得価額が10万円未満のもの

でなされます。

足場資材は、１本当たり10万円未満です。そして、税務上、工具・器具・備

品については１個・１組ごとに、10万円未満かどうかを判定していきます。上記スキームは、大蔵書籍（減価償却質疑応答関係）の現行解釈によっています。

すなわち、足場は、「何をもって」１組という判別ができないことから、１本ごとに判定しても「良い」という、あくまで「解釈」によっているということです。「解釈」は、制度趣旨ではありません。裁決、裁判例、判例での判断、指針、もっといえば、現場の当局調査レベルでもコロコロ変わるのが課税実務です。上記だけをスキーム根拠の指針とすることは大変危険といえます。

なお、「週刊税のしるべ令和元年９月９日第3378号」に資産の一体性を巡る非公開裁決が掲載されています。当該商品の税務上適正評価額を検証するにはよい裁決事例と考えます。

Q Ⅲ-1　不動産所有型法人：建物適正売買価額と当局審理資料

同族会社に個人所有の賃貸不動産の家屋のみ売却する建物の金額について教えてください。

【前提】

個人事業主は、不動産所得において定額法に基づき計算しており、「買替特例の適用」を受けていなかったり、「特別償却の適用」を受けていなかったりや「帳簿価額１円でなかった」場合は、譲渡所得税が課税されない帳簿価額による譲渡が課税実務上には多いと思われます。

Ｈ１年に２億円で建築した鉄筋コンクリート造の共同住宅について、下記の各試算をしました。

現在の固定資産税評価額は、5,000万円です。

１．現在の帳簿価額4,500万円です。

H25年まで先代が定率法により計算していました（新築から25年間）。

相続後、相続人は定額法により計算しています。

２．譲渡所得の建物の標準的な建築価額表のＨ１年の鉄筋コンクリート造の単価の坪単価80万円を再調達価額としたとします。

法人税基本通達９－１－19により計算した、未償却残率表によると6,000万円になりました。

【法人税基本通達９－１－19】

（減価償却資産の時価）

９－１－19　法人が、令第13条第１号から第７号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。（昭55年直法２－８「三十一」

により追加、平12年課法２－７「十六」、平17年課法２-14「九」、平19年課法２－３「二十一」、平19年課法２－７「九」、平21年課法２－５「七」により改正）

⑴　法第33条第２項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》当該事業年度終了の時

⑵　同条第４項《資産評定による評価損の損金算入》　令第68条の２第４項第１号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する当該再生計画認可の決定があった時

（注）　定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

３．再調達価額２億×残存年数18年÷耐用年数47年＝約8,500万円になりました。

４．仮に最初から定額法により計算していたら理論値で6,000万円になりました。

【質問】

上記を総合勘案した上で、譲渡所得税がかからない１．の帳簿価額4,500万円を売却金額としたいと思います。金額の妥当性はどうでしょうか。

Answer

上記の設例で具体的に考えてみます。

【解説】

建物の場合、本設例の後ページに挿入した、時価との差額基準を精査する差額表はないと思われます。

上記の２．３．４．は当局側のあくまで理論値として税務署の主張する時価の

可能性はないとは限りません。

しかし、当該ケースにおいては、この数値によると帳簿価額で売却しても、みなし譲渡が発動しないため、みなし贈与の発動可能性が問題になります（時価よりも低額譲渡したことによる他株主へのみなし贈与（相法７））。

この点、当局に対する対抗弁として一般的なのは、

「所得税法の減価償却は法人税法と違い、強制償却。強制償却とは税務上の耐用年数、償却方法でむりやり償却したもの。これを税務上の時価といわずして何を時価というのか」

というものです。

私見では所得税法上の帳簿価額で問題ないと存じます。

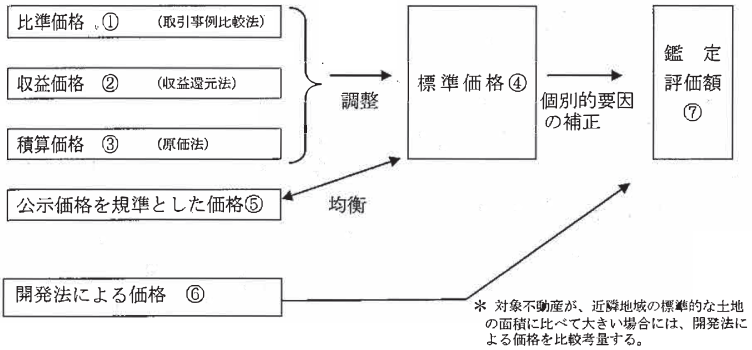
なお、不動産鑑定評価（土地のみ）に係る当局の精査表を添付しておきます。出所は TAINZ です。

評価事例708250
質疑応答事例8250　Ⅶ　財産評価審理上の留意点
東京国税局課税第一部　資産課税課　資産評価官　（平成23年８月作成）
「資産税審理研修資料」　【情報公開法第９条第１項による開示情報】
（出所：TAINS）

Ⅶ　財産評価審理上の留意点

１　鑑定評価書の仕組み

鑑定評価額の決定までの流れは、次のとおりである。



①　比準価格

比準価格とは、鑑定評価の手法のひとつである取引事例比較法により求めた価格をいう。

取引事例比較法とは、類似の取引事例の取引価格について、事情補正（売り急ぎなどの特殊事情のある場合、正常な事情の下に補正すること。）、時点修正（価格時点の価格に修正すること。）等を行った後に、標準化補正（事例地の存する地域における標準的な宅地の価格に補正すること。）及び地域格差の補正（事例地と対象不動産の存する地域が異なる場合に地域相互間の比較・補正をすること。）を行うことにより価格を求める手法である。

②　収益価格

収益価格とは、鑑定評価の手法のひとつである収益還元法により求めた価格をいう。

収益還元法とは、価格と賃料には元本と果実との間に認められる相関関係が存在するという考え方に基づき、賃料から価格を求める手法である。すなわち、対象不動産から将来得られると予想される賃料収入等の総収益から経費等の総費用を控除して求めた純収益を、還元利回りによって還元して価格を求める手法である。

③　積算価格

積算価格とは、鑑定評価の手法のひとつである原価法により求めた価格をいう。

原価法とは、対象不動産と同じ不動産を価格時点において再び調達した場合のコストである再調達原価を基に価格を求める手法である。

再調達原価は、素地の取得原価に造成工事費等を加算して求める。

この手法は新しく開発造成された団地や埋立地など、素地の取得原価がわかる土地には適用が可能である。しかし、造成されてから年数が経過して熟成した既成市街地等には、素地の取得原価が把握できないため適用できない。

④ 標準価格

標準価格とは、対象不動産が存する近隣地域における標準的な宅地の価格をいう。

この場合の「標準的な宅地」とは、「近隣地域の状況」に示されるような街路条件、交通接近条件、環境条件及び行政的条件等を備えている地域において、標準的な状態にある宅地をいう。

標準価格は、比準価格、収益価格、積算価格を関連付け、公示価格を規準とした価格との均衡を勘案して求める。

なお、取引事例比較法、収益還元法、原価法の各手法から算出された３つの価格及び開発法による価格は、適正な鑑定評価額を求めるための試算的な価格であるため「試算価格」と呼ばれている。

⑤ 公示価格を規準とした価格（公示規準価格）

公示価格を規準とした価格とは、地価公示法第 11 条により、対象不動産と類似する公示地の公示価格と比較して求めた価格をいう。

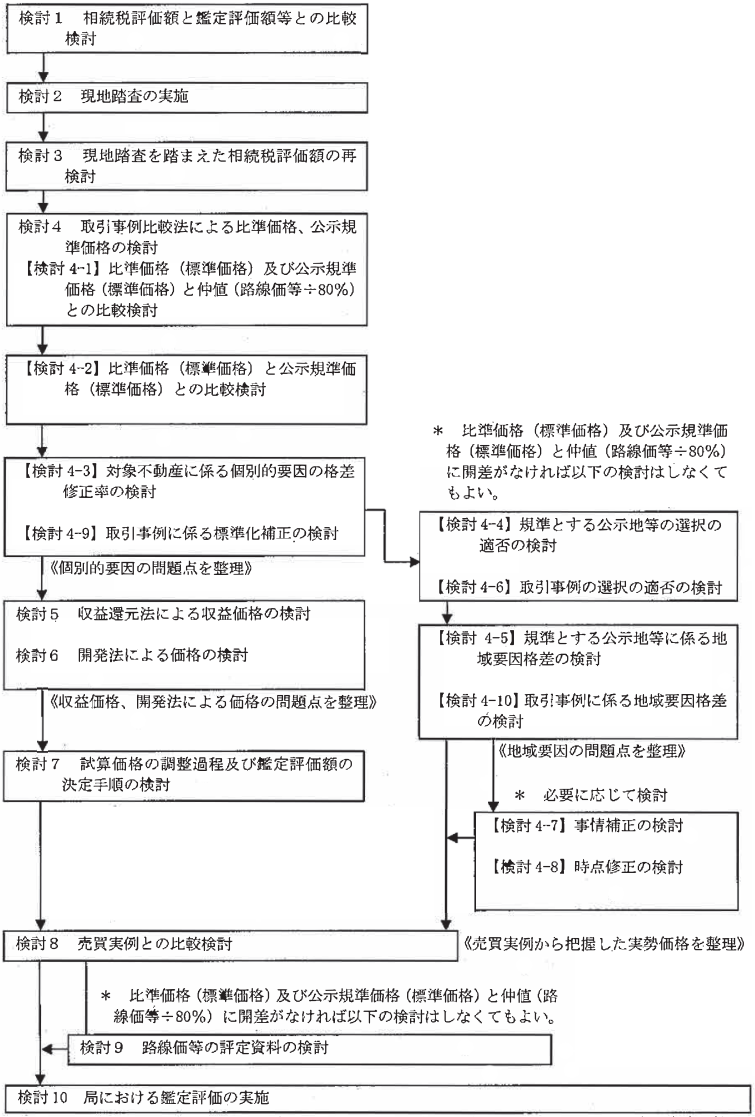
⑥ 開発法による価格

開発法による価格とは、対象不動産を開発する場合に、一体利用をすることが合理的と認められるときは、価格時点において、最有効使用の建物が建築されることを想定して、販売総額から通常の建物建築費相当額及び発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を控除して得た価格をいう。また、分割利用をすることが合理的と認められるときは、価格時点において、区割りして、標準的な宅地とすることを想定し、販売総額から通常の造成費相当額及び発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を控除して得た価格をいう。

⑦ 鑑定評価額

鑑定評価額は、上記④の標準価格を基に、その地域における標準的な宅地との個別的要因の比較を行って求める。対象不動産が、その地域における標準的な宅地である場合、標準価格と鑑定評価額は一致する。

２　鑑定評価書の検討の進め方



検討１～８（又は９）までの検討を行っても問題点を明確にできない場合に局鑑定の実施を検討。

3　検討の方法及び手順の概要

(1) 個別的要因、地域要因の把握と適正な相続税評価額の算定（検討１、検討２、検討３）

不動産の評価における最も重要なことは、現地及びその周辺の状況を的確に把握することである。したがって、鑑定評価の内容を検討するためには、現地及びその周辺の状況を確認し、鑑定評価書に記載されている現地及びその周辺の現状把握に誤りがないかを把握し、その状況を織り込んだ相続税評価額を適正に算定し、鑑定評価額との比較を行うことが第一段階の作業となる。

(2) 比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）と路線価等の価格水準との比較（４相続税評価額と鑑定評価額等の比較表（以下「比較表」という。）Ⅱ-1、Ⅱ-2）（【検討 4-1】、【検討 4-2】）

鑑定評価書の検討の目的は、相続税評価額との開差の原因を把握し、鑑定評価のどこに問題があるのかを抽出することである。

その意味で、最初に比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が路線価等を 80％で割り戻した金額と均衡しているかを確認する。

標準価格は、近隣地域の標準的使用における標準的画地規模の価格のため、比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）は、路線価等評定の基になる価格と同水準の価格ということになる（評価事務ではこの価格を「仲値」という。）。実際には、路線価等においてはその年の１月１日時点、鑑定評価においては依頼者の指示した時点（価格時点）で評価するため、時点の相違はあるが、まず、鑑定評価書の比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が路線価等評定の基になる仲値と開差が生じているかどうかを確認することが検討を進める上で非常に重要となる。

つまり、比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が仲値（路線価等÷80％）と均衡していれば、その鑑定評価書では、路線価等は適正な価格水準ということになる。

なお、仲値（路線価等÷80％）と均衡が取れていない場合には、「(6)　取引事例の検討」を行うことにより問題点を把握することになる。

比準価格（標準価格）・公示規準価格（標準価格）　≒　仲値（路線価等÷80%）　均衡しているか？

(3) 対象不動産の個別的要因及び取引事例に係る標準化補正の検討（比較表Ⅱ-3）（【検討4-3】、【検討4-9】）

(2)で比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が仲値（路線価等÷80%）と均衡しているにもかかわらず、比準価格（対象土地ベース）と相続税評価額に開差が発生している場合には、相続税評価額との開差の原因は、対象不動産の個別的要因の格差査定を過大に行っていることが考えられる。したがって、①比準価格を試算するための取引事例に係る標準化補正との比較、②評価通達に定める画地調整率との比較、③「土地価格比準表」の格差率との比較により、何の項目について過大な格差査定を行っているかを確認する。

＊　土地価格比準表

平成６年に国土庁（現国土交通省）が発出した通達で、不動産の鑑定理論に精通していない都道府県職員でも適正な土地評価を行い、国土利用計画法に規定する規制区域内の土地取引の許可等を適正に執行できることを目的としたもので、鑑定士が鑑定評価を行うに当たっても利用されている。

(4) 収益価格及び開発法による価格の検討（比較表Ⅱ-4）（検討５、検討６）

収益価格及び開発法による価格を試算している場合には、これらの試算価格の問題点の把握を行うことになる。

収益価格及び開発法による価格は、実際の取引事例を基に価格を試算する比準価格に比べ、想定の要素が多く、鑑定士の判断如何で実勢から乖離した価格になりやすいため、収益価格及び開発法による価格の検討については、標準的な建築費、賃料等がいくらかを把握する必要がある。

(5) 試算価格の調整過程と鑑定評価の決定手順の検討

イ　試算価格の調整過程（比較表Ⅱ-4）（検討７）

鑑定評価額は１つの試算価格のみで決定せず、他の試算価格との比較検討、公示規準価格との均衡確保が求められることから、比準価格のほか、収益価格や開発法による価格を試算することになる。そして、これらの試算価格を、鑑定士の専門的判断、経験則に基づき比較検討した上で、最終的な鑑定評価額を決定するが、比準価格と収益価格の単純平均額、あるいは区画を分割して分譲するのが最も有効な使用方法であるという理由だけで十分な比較検討を行わないまま開発法による価格のみで鑑定評価額を決定するなどにより、相続税評価額との開差が発生する例も多く見受けられる。

このようなことから、鑑定評価額の決定段階で、どの試算価格を重視しているかを把握する必要がある。例えば、比準価格、収益価格、開発法による価格を試算しても、鑑定評価額は開発法による価格のみで決定している場合には、開発法による価格を重点的に検討することが効率的であり、また、収益価格及び開発法による価格は参考程度にとどめている場合には、比準価格を重点的に検討することが効率的である。

ロ　公示規準価格との均衡確保の有無（比較表Ⅱ-2）（【検討 4-2】）

鑑定評価額の決定手順の検討において、公示規準価格との均衡確保を行っているかどうかの確認も重要である。

稀に公示規準価格を考慮しないで鑑定評価額を決定している鑑定評価書があるが、公示価格等を規準とすることは、法令（地価公示法８）でも規定されている重要な手順であるため、公示規準価格との均衡確保を行っていない場合には注意が必要となる。

(6) 取引事例の検討（【検討 4-4】～【検討 4-8】、【検討 4-10】）

(2)で比準価格（標準価格）又は公示規準価格（標準価格）と仲値（路線価等÷80%）との均衡がとれていない場合に、鑑定評価書に記載されている取引事例についての検討を行う。

ここでは、①取引事例地の属する地域間の格差の比較（矛盾がないか。）、②取引事例地に接面する路線価等の格差の比較、②周辺の公示地等との比較を行う。

(7) 売買実例との比較検討（検討８）

(5)イの試算価格の調整過程で、収益価格や開発法による価格を重視すること等により、相続税評価額との乖離が発生している場合には、売買実例を確認することが効果的となる。鑑定評価書が専門的事項や経験則に基づく鑑定士の判断であったとしても、実際の取引の実情からみると時価を的確に捉えていないケースがある。

また、鑑定評価書の採用した取引事例が不適切なものかどうかの判断も、売買実例の検討を行うことにより確認することができる。

(8) 路線価等の評定資料の検討（検討９）

鑑定評価書で査定している取引事例に係る地域要因の格差の問題点を明確にするため、路線価等の評定資料（標準地に係る鑑定評価額、精通者意見価格等）が参考になる。

路線価等の評定に当たっては、地価動向を的確に把握するため、鑑定評価額や精通者意見価格を収集している地点が数多くあり、必要に応じて、それらの資料を確認することで、鑑定評価の問題点を把握することができる。

(9) 局における鑑定評価の実施等（検討 10）

以上の検討を行っても、問題点が明確に抽出できない場合には、他の鑑定評価書と比較することも有効である。また、鑑定評価額による申告等事案の処理支援として、局において鑑定評価を実施しているため、その必要性について検討を行う。

4　鑑定評価書チェックシート

※　記載に当たっては、該当する項目(□)に✓を付ける。

チェックポイント	注　意	問題なし
《検討１　相続税評価額と鑑定評価額等との比較検討》		
1　相続税評価額と鑑定評価額等に開差があるか。 ☞　開差がある場合には、「相続税評価額と鑑定評価額等の比較表」（以下「比較表」という。）を作成し、両者の開差が、どの段階でどの程度生じているかを抽出する。 ☞　比較表Ⅰ-2	□はい	□いいえ
2　評価通達に定める評価単位と鑑定評価の評価単位は一致しているか。 ☞　評価通達では評価単位を複数でとらえている土地であっても、鑑定評価書では１評価単位でとらえている場合があるので注意する。双方で異なる場合には総額で検討する。	□いいえ	□はい
3　相続税評価額の算定の際、評価通達上のしんしゃくを正しく適用しているか。	□いいえ	□はい
《検討２　現地踏査の実施》 **【検討 2-1】対象不動産の周辺の状況の確認** 1　鑑定評価書に記載されている対象不動産の周辺の状況（商業地、住宅地等）、都市計画上の用途地域、建ぺい率、容積率、街路状況、環境などが現地の状況と一致しているか。	□いいえ	□はい
2　鑑定評価書に記載されている近隣地域の標準的な土地の使用状況（標準的画地規模、標準的使用）が現地の状況と一致しているか。	□いいえ	□はい
【検討 2-2】対象不動産の状況の確認 1　鑑定評価書に記載されている対象不動産の個別的要因の各項目が現地の状況と一致しているか。 ☞　前面道路の幅員、減価要因の有無等の確認を実施するとともに、写真撮影（撮影方向を住宅地図に明示）を実施する。なお、個別的要因（例えば、「無道路地」等）で、市区町村担当課で確認できるものについては必ず確認する。	□いいえ	□はい
2　対象不動産が売却されているか。 ☞　対象不動産が売却されている場合もあるため、登記事項証明書で確認をする。	□はい	□いいえ
3　対象不動産が造成されているか。 ☞　造成費の実額（単価）が判明することから、開発法を適用している場合の有力な検証手段となる。	□はい	□いいえ

チェックポイント	注　意	問題なし
《検討３　現地踏査を踏まえた相続税評価額の再検討》 1　現地踏査により新たに把握した個別的要因について、評価通達に基づきしんしゃくできる事項があるか。	□はい	□いいえ
2　相続税評価額の算定の際、傾斜度に応じた宅地造成費を適用しているか。	□いいえ	□はい
《検討４　取引事例比較法による比準価格、公示規準価格の検討》 **【検討 4-1】比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）と仲値（路線価等÷80%）との比較検討** 1　取引事例比較法による比準価格（以下「比準価格」という。）で近隣地域の標準的使用における標準的画地規模の価格（以下「標準価格」という。）と仲値（路線価等÷80%）に開差があるか。 ☞　比較表Ⅱ-1	□はい	□いいえ
2　公示価格等を規準とした価格（以下「公示規準価格」という。）と仲値（路線価等÷80%）に開差があるか。 ☞　比較表Ⅱ-2 ☞　標準価格と仲値に開差がなければ、【検討 4-4】～【検討 4-8】及び【検討 4-10】の検討をしなくてもよい。	□はい	□いいえ
【検討 4-2】比準価格（標準価格）と公示規準価格（標準価格）との比較検討 1　標準価格の決定に当たって、近隣地域内等の公示規準価格との均衡確保の検討を行っているか。 ☞　公示地の所在する地域の正常価格を求める場合には、必ず公示規準価格を求めて、試算価格との均衡確保の検討を行わなければならないが（地価公示法８）、近隣地域等から遠隔にある公示地等又は用途地域の異なる公示地等により公示規準価格を求めている場合がある。なお、公示地等から導かれる公示規準価格は、比準価格と並んで重要なものである。 ☞　広大地、雑種地、農地、山林等については、稀に公示規準価格との均衡確保の検討を行っていない場合も認められるので注意が必要である。	□いいえ	□はい
【検討 4-3】対象不動産に係る個別的要因の格差修正率の検討 1　対象地の個別的要因の格差修正率は適切か。 ☞　格差修正率が 150%程度を超えるもの又は 65%程度を下回るものは、標準的画地と比較して個別性の強い土地といえるが、この修正率の合理的な算定根拠を示さずに査定している場合には、評価通達に定める画地調整率及び土地価格比準表により検証する。	□いいえ	□はい
2　同様の個別的要因を重ねて査定しているか。 ☞　広大地補正と市場減価補正等及び不整形地補正と市場減価補正等は同じレベルのものであり重ねて査定することはできない。	□はい	□いいえ

チェックポイント	注意	問題なし
3　個別的要因の格差（画地規模、画地条件（道路との接面状況、形状等））は標準化補正と比較して整合性はとれているか。 ☞　比較表Ⅱ-3 ☞　個別的要因の格差修正率と取引事例地の標準化補正の補正率に整合性がとれていない場合がある。	□いいえ	□はい
【検討 4-4】規準とする公示地等の選択の適否の検討 1　近隣地域等から公示地等を選択しているか。 ☞　近隣地域等に公示地等が存するにもかかわらず、遠方の公示地等を採用している場合がある。なお、遠方の公示地等を採用せざるを得ない場合としては、公示地等の数が少ない宅地見込地、市街化調整区域内の山林等が考えられる。	□いいえ	□はい
2　都市計画法上の用途地域及び容積率等の行政的条件は、対象不動産と同一又は類似しているか。	□いいえ	□はい
【検討 4-5】規準とする公示地等に係る地域要因格差の検討 1　地域要因の格差補正の査定は適正か。 ☞　地域要因格差が 150%程度を超えるもの又は 65%程度を下回るものは、類似地域に存する公示地等に該当するかどうか検証を要する（【検討 4-6】参照）。	□いいえ	□はい
【検討 4-6】取引事例の選択の適否の検討 1　近隣地域等から取引事例を選択しているか。 ☞　近隣地域等に取引事例が存するにもかかわらず、遠方の取引事例を採用している場合には、売買実例を確認して取引事例の選択の適否を検討する。（検討８参照）。	□いいえ	□はい
2　土地の評価に当たり複合不動産（土地及び建物）の取引事例を採用している場合に、土地及び建物の価額の総額から適正に建物価額の控除を行って土地価額を算定しているか。 ☞　複合不動産の価額から控除すべき建物価額を過大評価して土地価額を過小に算定している場合がある。	□いいえ	□はい
3　都市計画法上の用途地域及び容積率等の行政的条件は、対象不動産と同一又は類似しているか。 ☞　地域の特性（標準的使用）又は価格水準が類似する地域の取引事例であるか確認する。	□いいえ	□はい
4　対象地と取引事例地の画地規模等は類似しているか。 ☞　例えば、マンション用地等の大規模画地の評価に際して小規模な更地等の取引事例を採用することは適切でない。	□いいえ	□はい

チェックポイント	注　意	問題なし
5　著しく個別格差（画地規模、画地条件（道路との接面状況、形状等））の大きい事例を選択しているか。 ☞　取引事例に係る標準化補正の補正率の査定は、補正率の低い方（類似性が高い方）が客観的である。	□はい	□いいえ
6　取引時点が古く、適切な時点修正をすることができないような取引事例を選択しているか。	□はい	□いいえ
【検討 4-7】事情補正の検討 1　事情補正は適正に行われているか ☞　土地取引に特殊な事情があっても、その内容は不明なことが多いから事情補正を行う必要があると認められる取引事例は極力採用しない傾向にある。 ☞　事情補正が不適切な使われ方（例：取引価格を低くするために、事情補正の必要がないにもかかわらず行っているなど。）をしていないか注意する必要がある。	□いいえ	□はい
【検討 4-8】時点修正の検討 1　近隣地域等に所在する公示地等の価格変動率と比較して時点修正率は適切に査定されているか。 ☞　近隣地域等に所在する公示地等によらないで、遠方又は用途地域の異なる公示地等の価格変動率を採用している場合がある。	□いいえ	□はい
【検討 4-9】取引事例に係る標準化補正の検討 1　標準化補正（間口、奥行、形状等）は適正か。 ☞　取引事例地の標準的画地のとり方等について、住宅地図、近隣地域等の公示地等を参考にする。	□いいえ	□はい
2　対象地に係る個別的要因の格差修正率と取引事例地の標準化補正の補正率に整合性はあるか。 ☞　対象地の個別的要因の格差修正率又は取引事例地の標準化補正を故意に歪め、対象地の比準価格を低額に算定する場合があることから、評価通達に定める画地調整率及び土地価格比準表を参考に検証する。	□いいえ	□はい
3　取引事例相互間の標準化補正に整合性はあるか	□いいえ	□はい
【検討 4-10】取引事例に係る地域要因格差の検討 1　地域要因格差の査定は適正か。 ☞　地域要因格差の修正率が 150%程度を超えるもの又 65%程度を下回るものは、類似地域に存する取引事例に該当するかどうか検証を要するが、具体的には相続税路線価の格差割合、固定資産税路線価の格差割合、土地価格比準	□いいえ	□はい

チェックポイント	注意	問題なし
表を参考にする（地域要因格差が 70%～130%程度の範囲内の取引事例を採用するのが一般的である。）。		
2　取引事例相互間の地域要因格差に整合性はあるか。	□いいえ	□はい
《検討５　収益還元法による収益価格の検討》		
（想定建物）		
1　想定する建物の敷地面積、延床面積が対象地の面積、形状、基準容積率等及び周辺の状況からみて適切か。	□いいえ	□はい
（収益項目）		
2　賃貸用住宅等の賃貸を想定している場合、その賃料は、近隣の賃料と比較して適切に算定されているか。	□いいえ	□はい
（還元利回り）		
3　還元利回りの査定における割引率、純収益の変動率は、地価公示と比較して、適切に査定しているか。 ☞　割引率、純収益の変動率は、地域・用途等により異なるものであるが、最近の地価公示で用いられている割引率（地価公示では基本利率）は、住宅地・商業地とも５%程度、純収益の変動率に関しても 0.5%程度である。通常、還元利回りは、純収益の変動率を考慮して、割引率から純収益の変動率を控除して求める。	□いいえ	□はい
（費用項目）		
4　賃貸住宅用等の賃貸を想定している場合、それに係る経費項目は適切に算定されているか。 ☞　総経費率は総収益の 25%前後が一般的である（経費内訳は次のとおり。）。 ・修繕費：再調達原価の 1.0%程度又は総収益の５～７%程度 ・維持管理費：年間賃料の３～５%程度 ・公租公課：実額又は見積り ・損害保険料：再調達原価の 0.1%程度 ・貸倒れ準備費：敷金等で担保されているので原則として計上しない ・空室等損失相当額：総収益の５%程度又は月額賃料の 1/2～1 か月分程度 ・減価償却費：原則として計上しないことに留意〔償却前純収益を使用〕	□いいえ	□はい
5　賃貸用住宅等の建築を想定している場合、その再調達原価（建築工事費）は、類似の建築事例や各種統計資料から推定した金額に比して適切に算定されているか。 ☞　標準的な建築工事費は、国土交通省の建築統計年報によると、平成 21 年で鉄骨 169.5 千円/㎡、ＳＲＣ（鉄骨鉄筋コンクリート）265.2 千円/㎡であり、これに設計監理料として建築工事費の３～５%程度が加算されるのが一般的である。	□いいえ	□はい

チェックポイント	注　意	問題なし
《検討６　開発法による価格の検討》 ※　開発法は対象不動産の面積が近隣地域の標準的な土地の面積に比べて大きい場合等（鑑定士の判断による。）に適用する。		
1　最有効使用の判定（区画分譲用地なのか又はマンション用地なのか。）は適切か。 ☞　過去数年間の住宅地図は、近隣地域の開発状況が明らかになることから、最有効使用の判定に当たり有力な検証材料となる。 ☞　開発法による鑑定評価が必要であるかどうか（評価対象地が標準的な土地の面積に比べて大きいといえるか。）も検討する。	□いいえ	□はい
（有効面積の算定） 2　開発行為を行うとした場合の潰れ地は、市区町村等の開発指導要綱に定められた必要最小限度のものとしているか（課税時期の開発指導要綱を市区町村に確認すること。）。 （例）・　必要以上の道路幅員又は道路延長距離にしている。 ・　小規模開発なのに公園、集会場等の公共施設を設置している。 ・　都市計画公園等の指定を受けていると一体開発できない場合もある。 ・　前面道路の位置関係等から区画分譲又はマンション開発を行うことができない場合もある。	□いいえ	□はい
3　開発想定図は合理的なものと認められるか。 ☞　区画を異常な形状にするなど、無理な開発計画を策定している場合がある。	□いいえ	□はい
（分譲単価） 4　区画分譲を想定している場合、その宅地の１㎡当たりの平均分譲単価は適切か。 ☞　区画の分譲単価の査定に当たって、取引事例比較法、収益還元法を適用している場合には、比準価格及び収益価格のチェックポイントも参考にすること。 また、近隣地域等の公示価格等及び周辺の分譲地の広告等も検証の際の参考になる。	□いいえ	□はい
5　マンション分譲を想定している場合、１㎡当たりの平均販売単価は適切か。 ☞　周辺のマンションの広告等が検証の際の参考となる。	□いいえ	□はい
（費用項目） 6　建築工事費は、類似事例や精通者等意見から推定した金額に比して過大となっているか。 ☞　標準的な建築工事費は、国土交通省の建築統計年報によると、平成21年で鉄骨 169.5 千円/㎡、ＳＲＣ（鉄骨鉄筋コンクリート）265.2 千円/㎡。それに設計監理料として建築工事費の３～５％程度が加算されるのが一般的である。	□はい	□いいえ
7　造成工事費は、類似事例や精通者意見等から推定した金額に比して過大となっているか。 ☞　造成工事費については、業者からとった見積書等を添付している場合もあるが、造成単価が高額となっている場合や不必要な造成工事に係る費用を含めている場合（調整池等）もあるので注意が必要である。	□はい	□いいえ

チェックポイント	注意	問題なし
8　投下資本収益率の査定、販売費及び一般管理費の計上は適切か。 ☞　一般に投下資本収益率は、区画分譲の場合は10%程度、マンション分譲の場合は12%程度、開発の危険率の高いものは15%程度となっている。なお、危険率の高いものとは、造成・建築期間が長期におよぶ、造成工事費がかさむ、開発の難易度、区画分譲・マンション販売にリスクを伴う場合等をいう。 ☞　区画分譲に係る販売費及び一般管理費は、分譲総額の８～10%程度、マンション販売に係る販売費及び一般管理費は、販売総額の10%程度が一般的である。	□いいえ	□はい
9　宅地造成工事は類似の工事期間に比して長いか。 ☞　宅地造成工事は、1,000㎡規模でおよそ９か月位が一般的である。	□はい	□いいえ
《検討７　試算価格の調整過程及び鑑定評価額の決定手順の検討》 1　一つの試算価格に偏って鑑定評価額を決定しているか。 ☞　比較表Ⅱ-4 ☞　住宅地域の場合、収益性よりも居住の快適性、利便性が重視されることから、重視される価格は、収益価格よりも比準価格や公示規準価格である。 ☞　広大地について、比準価格を算定しないで、開発法による価格だけで鑑定評価額を決定しているものもあるが、これは鑑定基準に沿ったものとはいえないので、画地規模の大きな取引事例から時価の検証を行い、比準価格を試算する必要がある。	□はい	□いいえ
2　各試算価格の間に開差が生じている場合、開差が生じた理由の解明に努めているか。 ☞　単純に試算価格の平均値により鑑定評価額を決定している場合等は合理的と認められない。	□いいえ	□はい
（公示規準価格との均衡確保） ※　鑑定評価額の決定の段階で、公示規準価格との均衡確保を行っている場合には、この項でチェックする（【検討4-2】と同一内容）。 3　鑑定評価額の決定に当たって、公示規準価格との均衡確保の検討を行っているか。	□いいえ	□はい
《検討８　売買実例との比較検討》 1　売買実例との検証の結果、取引事例の選択、地域要因の把握は適正か。	□いいえ	□はい
2　売買実例による検証の結果、試算価格の調整に問題があるか。	□はい	□いいえ
3　取引実例のうち、署で収集した売買実例と一致するものがあるか。 ☞　一致するものがあれば、取引事例に係る標準化補正の適否についても具体的に判断することができる。	□はい	□いいえ

チェックポイント	注　意	問題なし
《検討９　路線価等の評定資料の検討》 1　路線価等を評定する場合の標準地の鑑定評価額、精通者意見価格等からみて、地域要因の格差等の把握は適正と認められるか。 ☞　標準価格と仲値に開差がある場合など、必要に応じて評価専門官へ標準地の位置、鑑定評価額又は精通者意見価格等を確認する。	□いいえ	□はい
《検討 10　局における鑑定評価の実施》 1　局の鑑定評価を要望するに当たり、検討１から検討８（標準価格と仲値（路線価等÷80%）に開差がある場合は検討９を含む。）を的確に行っているか。	□いいえ	□はい

5　相続税評価額と鑑定評価額等の比較表

整理番号	

Ⅰ　対象不動産の状況等

1　評価対象不動産の概要

所在地 (住居表示)		地積	公簿:　　㎡ 実測:　　㎡	課税時期: 価格時点:

2　相続税評価額と鑑定評価額との比較

	①鑑定評価額	②相続税評価額	開差割合((①-②)/②)	開差額(①-②)	検討の要否
総額	円	円	%	円	
単価(㎡)	円	円	%	円	

3　評価対象不動産の路線価等

路線価方式	正面路線価	倍率方式	固定資産税評価額*	倍率	倍率を乗じた価格
	円/m		円/㎡	倍	円/㎡

＊　固定資産税路線価ベースの評価額を記入。

Ⅱ　検　討

1　比準価格(標準価格)と仲値との比較

③比準価格 (標準価格)*	④路線価等 (Ⅰ-3)	⑤仲値(標準価格ベース)(④÷80%)	開差割合 ((③-⑤)/⑤)	開差額(③-⑤)	検討の要否
円/㎡	円/㎡	円/㎡	%	円/㎡	

＊　標準価格を求めていない場合には記入不要。なお、標準価格を求めていない場合で、区画分譲を想定した開発法を適用している場合には、分譲価格を求める際の比準価格(標準価格)の内容を記入する。

2　公示規準価格(標準価格)と仲値との比較

公示地等番号	⑥公示規準価格(標準価格)*	④路線価等(Ⅰ-3)	⑤仲値(標準価格ベース)(④÷80%)	開差割合 ((⑥-⑤)/⑤)	開差額(⑥-⑤)	検討の要否
	円/㎡			%	円/㎡	
	円/㎡	円/㎡	円/㎡	%	円/㎡	

＊　標準価格を求めていない場合には、公示規準価格について、個別的要因の格差修正率を乗じる前の価格を記入する。

3　対象不動産に係る個別的要因の格差修正率と評価通達の画地補正率との比較

鑑定評価		相続税評価*		検討の要否

＊　「相続税評価」については、評価通達の画地調整率の増減価率を%で記入する(側方路線価等の考慮は不要)。

4　試算価格等(対象土地ベース)の比較

	⑦試算価格	①鑑定評価額	⑤仲値(対象土地ベース)(②単価÷80%)	鑑定評価額との開差割合((⑦-①)/①)	仲値との開差割合((⑦-⑤)/⑤)	検討の要否
イ　比準価格	円/㎡	【検討内容等】*		%	%	
ロ　収益価格	円/㎡			%	%	
ハ　開発法による価格	円/㎡			%	%	
ニ　公示規準価格	円/㎡	円/㎡	円/㎡	%	%	

＊　鑑定評価書に記載されている鑑定評価額の決定に当たっての検討内容等を簡記する。

○ 相続税評価額と鑑定評価額等の比較表

記　載　例

整理番号	18-0001

Ⅰ 対象不動産の状況等

1 評価対象不動産の概要

所在地（住居表示）	○○県○○市○○○○丁目○番○○（○○○○丁目○－○○）	地積	公簿：208.50 ㎡	課税時期：H○○.○.○
			実測：210.00 ㎡	価格時点：H○○.○.○

2 相続税評価額と鑑定評価額との比較

	①鑑定評価額	②相続税評価額	開差割合（(①-②)/②）	開差額（①-②）	検討の要否
総額	54,000,000 円	61,792,500 円	△ 12.6 %	△ 7,792,500 円	
単価（㎡）	257,000 円	294,250 円	△ 12.7 %	△ 37,250 円	

3 評価対象不動産の路線価等

路線価方式	正面路線価	倍率方式	固定資産税評価額*	倍率	倍率を乗じた価格
	280,000 円/㎡		円/㎡	倍	円/㎡

＊ 固定資産税路線価ベースの評価額を記入。

Ⅱ 検　討

1 比準価格（標準価格）と仲値との比較

③比準価格（標準価格）*	④路線価等（Ⅰ-3）	⑤仲値（標準価格ベース）（④÷80%）	開差割合（(③-⑤)/⑤）	開差額（③-⑤）	検討の要否
270,000 円/㎡	280,000 円/㎡	350,000 円/㎡	△ 22.9 %	△ 80,000 円/㎡	

＊ 標準価格を求めていない場合には記入不要。なお、標準価格を求めていない場合で、区画分譲を想定した開発法を適用している場合には、分譲価格を求める際の比準価格（標準価格）の内容を記入する。

ライブラリからダウンロードしたエクセルファイルでは、色の付いたセル以外の数値欄は自動計算されます。

2 公示規準価格（標準価格）と仲値との比較

公示地等番号	⑥公示規準価格（標準価格）*	④路線価等（Ⅰ-3）	⑤仲値（標準価格ベース）（④÷80%）	（(⑥-⑤)/⑤）	開差額（⑥-⑤）	検討の要否
公○-3	258,000 円/㎡	280,000 円/㎡	350,000 円/㎡	△ 26.3 %	△ 92,000 円/㎡	
	円/㎡			%	円/㎡	

＊ 標準価格を求めていない場合には、公示規準価格について、個別的要因の格差修正率を乗じる前の価格を記入する。

3 対象不動産に係る個別的要因の格差修正率と評価通達の画地補正率との比較

鑑定評価		相続税評価*		検討の要否
二方路	3	二方	5	
不整形	△ 5	不整形	△ 2	
		奥行	△ 1	
	△ 2		2	

＊「相続税評価」については、評価通達の画地調整率の増減価率を%で記入する（側方路線価等の考慮は不要）。

4 試算価格等（対象土地ベース）の比較

	⑦試算価格	①鑑定評価額	⑤仲値（対象土地ベース）（②単価÷80%）	鑑定評価額との開差割合（(⑦-①)/①）	仲値との開差割合（(⑦-⑤)/⑤）	検討の要否
イ 比準価格	265,000 円/㎡	【検討内容等】*		3.1 %	△ 28.0 %	
ロ 収益価格	256,000 円/㎡	収益価格を重視し、比準価格を参酌。	367,813	△ 0.4 %	△ 30.4 %	
ハ 開発法による価格	円/㎡			%	%	
ニ 公示規準価格	円/㎡	257,000 円/㎡	円/㎡	%	%	

＊ 鑑定評価書に記載されている鑑定評価額の決定に当たっての検討内容等を簡記する。

QⅢ-2　不動産管理会社の資本戦略：中小・零細企業版アーンアウト、組織再編成における事業単位の考え方

【前提】

・製造業A社のオーナーが引退します。それに伴い得意先の上場企業B社が買手となることを予定しています。

・A社は創業数十年で、主な資産は土地・建物数万円（含み益1億円程度)、現金預金3億円、売掛金1億円、特許等が計上されています。

・B社は土地の土壌汚染リスクを懸念し、これを承継対象から外したいと思っています。

　この対策として、当面の間は当該土地をA社側から賃借し、いずれ製造拠点を移す方針です。

・上記当該土地は切り離したいため包括承継にあたる株式譲渡方式は避けたいと思っています。

　一方、A社に剰余金が3億円ありオーナーへの課税を考慮した結果、事業譲渡方式も抵抗があるという状況です。

・上記を総合勘案して、当該土地等を分割対象とする適格分割型分割方式を検討しています。なお、適格性は満たしています。

　具体的には、オーナーが新設する会社にA社が土地＋αを適格分割型分割により移転し、分割後のA社株式をB社に譲渡するという不動産部門切り離しスキームに該当すると思われます。

【質問】

1）A社の単一事業である製造事業に係る資産のうち、土地だけを分割対象資産とすることに税務上問題はありますでしょうか？

　完全支配関係があれば主要資産等引継要件も該当せず、任意に資産負債を選択しても問題ないように思っています。

例えば土地だけ移転させて、建物や設備、従業員を残すことが可能なのでしょうか。

2）売掛金１億円のうち、一部（海外債権、滞留債権）を分割対象資産に加えることは問題ありますでしょうか？

これらの回収リスクをＢ社が負わなければ財務 DD も楽になります。ただし、1）と同様の趣旨で分割資産・負債を都合よく選択していいものか判断に迷っています。

3）本件分割において、不動産取得税の非課税措置は適用できないと考えてよろしいでしょうか。

非課税要件である「分割事業」を分割前の製造事業の一部と捉えれば、従業員等の引き継がないため要件は満たしません。しかし「分割事業」を分割後の不動産賃貸業とするならば、オーナーと土地だけ新会社へ移転しても要件は満たすように思われます。

私見では、不動産のＢ社への賃貸は分割後に始めるため、この理屈は厳しいような気がしています。

4）この分割スキームでは土地の土壌汚染リスクは遮断できても、その他のオフバランスリスク（代表的なのが簿外負債、未払残業代等）は遮断できないと考えます。

上記の次の策としてＡ社株式の売買契約書に表明保証・損害賠償・代金分割払いを明記しようと思っています。いかがでしょうか。

Answer

不動産部門の切り離し（再編成＋ M&A も含む）はよく資本戦略として考慮事項にあがります。ここでは典型事例の確認をしていきます。

【解説】

１）について

不良資産（当該ケースの場合、土地だけ）のみを会社分割によって引き離すスキームは原則として、特に問題はないと思われます。

通説では、組織再編成税制が制度化された平成13年の事業単位の考え方は平成22年度改正をもって当初の考え方が後退した、と考えられています。実質的には解釈変更です。

平成18年度改正税法のすべてにおいて、「事業」の譲渡は下記のように解説されています。

「この場合の事業（営業）とは、旧商法において会社の分割における承継の対象が営業の全部又は一部とされていたところのその「営業」や会社法の事業譲渡（会社法467）における「事業」の概念と基本的に同様のものと考えられます。なお、旧商法等における営業とは「営業用財産である物及び権利だけでなく、これに得意先関係、仕入先関係、販売の機会、営業上の秘訣、経営の組織等の経済的価値のある事実関係を加え、一定の営業目的のために組織化され、有機的一体として機能する財産」という（最大判昭40.9.22）こととされています。」

一方、平成22年税制改正によりグループ法人税制が制度化されたころの「勉強会論点とりまとめ」では、下記の内容が確認できます。

「（適格現物分配について）通常の譲渡取引ではないので、完全支配関係がある場合の譲渡損益課税とは異なり、組織再編成における取扱いとする方向で検討するのが適当と考えられる。」

当該現物は会社法上の現物配当における「現物」要件性チェック、すなわち「金銭以外の資産性のあるもの（負債は除かれる）」に従い、現物に適合するか判定するのが実務であるため、ここで大きく事業単位の考え方は変化があったと認識できます。

上記に関連し参照すべきものとして、朝長英樹氏は、「ヨーロッパは『事業の継続性』に着目した制度、アメリカは『投資の継続性』に着目した制度、そして、我が国の場合には『グループ』に着目した制度、ということになります。（朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』484頁（平成24年、清文社））」と説明しており、完全支配関係であっても、事業単位の移転が必要であると解釈されていることを示しておきます。

下記の不動産取得税の非課税特例の適用余地は原則としてなくなります。

２）について

一部の不良資産を分割することは事業再生局面では原則として度々見かけることです。今回は会社分割手法ですから、どの債権債務を引き継ぐかについて特に問題が生じることはないと思われます。

３）について

一般的に、本件のような事業再生スキームにおける不良資産の切り離しは不動産取得税の非課税要件を満たすことはできません。従業員の引継要件を満たすことができないためです。

【地方税法第73条の７第２号後段及び地方税法施行令第37条の14】[41]
（会社分割に係る不動産取得税の非課税措置について）

地方税第73条の７第２号後段及び地方税法施行令第37条の14に定める会社分割により不動産を取得した場合、不動産取得税は非課税となります。以下の要件に該当する場合は、申告をお願い致します。

【非課税の要件】

１　以下のいずれかの分割において、それぞれの条件を満たすこと（吸収分割、新設分割とを問わない）

〈分割型分割〉

①　分割対価資産として、分割承継法人の株式以外の資産が交付されないこと

②　当該株式が分割法人の株主等の有する当該分割法人の株式の数の割合に応じて交付されるもの

〈分社型分割〉

41　http://www.tax.metro.tokyo.jp/shitsumon/tozei/kaisyabunkatsu.pdf

① 分割対価資産として、分割承継法人の株式以外の資産が交付されないこと

2 以下の項目に全て該当すること

① 当該分割により分割事業にかかる主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること

② 当該分割に係る分割事業が分割承継法人において当該分割後に引き続き営まれることが見込まれていること

③ 当該分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者が当該分割後に分割承継法人に従事することが見込まれていること

【申告に必要な提出書類】

申告書の添付書類は写しで結構ですが、必要に応じて原本を確認させていただくことや、その他の書類を提出していただくことがあります。

□ 不動産取得税非課税申告書

□ 分割について承認又は同意があったことを証する書類
（例）分割会社の株主総会議事録、取締役会議事録等

□ 分割の内容がわかるもの（要件１及び要件２②の要件を確認するもの）
〈新設分割の場合〉分割計画書〈吸収分割の場合〉分割契約書

□ 履歴事項全部証明書【分割法人、分割承継法人とも】（要件２②を確認するもの）

□ 定款【分割法人、分割承継法人とも】（要件２②を確認するもの）

□ 分割法人から承継する権利義務に関する事項を確認できる書類
（例）貸借対照表、承継権利義務明細表等、要件２①に該当することが確認できる書類

□ 分割事業に係る従業員のうち、分割承継法人に従事する人数がわかる書類
（例）会社分割に伴う労働契約の承継等に関する法律に係る書面、雇用契約書、分割前後における当該分割事業部門の従業者の

人数比較表、従業者名簿等、要件２③を確認できる書類

４）について

ご質問において、通常の株式譲渡スキームにおけるリスク回避を列挙されていますがそれを実行してください。

実務上、有用なのは上記のうち、代金分割払いです。この代金分割払いは、株式譲渡 M&A でも事業譲渡 M&A でも非常に有効だと思います。例えば株式譲渡スキームなら、

・株式譲渡予定時期

・１株当たりの譲渡価額、あるいは、譲渡価額を決定する計算方法

※この際、役員報酬を業績連動型（税務上の利益連動給与ではありません。会社が任意に決定すればよいと思います）として、株式譲渡対価の一部にその当該報酬を充当するなどの交渉も行ったりします。こうすることで、１株当たりの譲渡価額の計算に過去３期分それぞれの経常利益増加割合等を反映させることが可能となり、譲渡価額を大きくすることも可能です。ただし、上記各種エビデンスの整理は必須となります。

だけを決定しておけば、後は段階取得（段階譲渡、すなわち、代金分割払い）が可能となります。中小・零細企業版アーンアウトです。また、後日表明保証違反が発覚すれば、代金支払いをストップします。

設計次第では上記スキームは事業譲渡 M&A でも可能です。一括払いよりも代金は上乗せになることが通常だと思いますが、実効力はあると思われます。一般的な M&A 契約条項に必ず組み込まれる表明保証条項などよりよほど効果があると存じます。

中小企業・零細企業において M&A 最終契約書の表明保証条項は実効力を有しないものと思っていただいて構いません。

QⅢ-3　不動産管理法人、不動産所有型法人の基本的な考え方

個人地主の法人化にまつわる論点についてご教示ください。

Answer

下記のような論点がありますが通説はありません。

【解説】

不動産所有型法人の場合、地主が建物と土地を持っているところを、不動産所有型法人を設立して、個人である地主が建物だけを不動産所有型法人に売却するという形で行われます。

１）家の売却価額の注意点

建物だけを売却した場合の、適正売却価額は、通常、所得税法上の簿価となります。しかし、簿価で売却してはいけないパターンが２つあります。１つは簿価が１円の場合、もう１つは所得税法上の（主に買換等の）圧縮記帳の適用を受けている場合です。

１円簿価の場合は不動産鑑定評価額にする必要があり、所得税法上の圧縮記帳の適用を受けた建物であれば、その圧縮記帳の適用を受ける前の簿価に引き直して売らなければなりません。

ちなみに、所得税法上の簿価が売却時の時価である根拠としては課税実務では以下の見解を取られることが多いようです。

「所得税法上の減価償却は法人税法上と異なり、強制償却である。償却方法も耐用年数も法令に従ったものである。これを時価といわずして何を時価というのか」

というものです。

ただし、みなし譲渡の発動可能性には十分留意してください。

２）地代の支払方法に関する注意点

上記スキームだと、土地は個人が持っています。個人が土地を持っていて、不動産所有型法人はその土地を借りることになるので、地代を支払うことになります。その地代の支払い方法は３つあります。

①　「相当の地代」の方法

②　「通常の地代＋無償返還方式」による方法

③　「定期借地権」

による方法です。

①相当の地代は、土地評価額×６％の相当地代を１年間で支払うという方法です。②の「通常の地代」に関しては、通常の地代の求め方はいろいろありますが、固定資産税の2.5～３倍が通常だと言われています。固定資産税の２倍前半なら少し低く、固定資産税の１倍台だと当局から指摘されることになるでしょう。通常は「通常の地代＋無償返還」方式で地代を設定します。

③として「定期借地権」というものを提示しました。相当の地代方式や通常の地代＋無償返還方式だと、株価に自用地の20％部分を乗せなければなりませんが、定期借地権だと当局から何も情報が出ていないので、この20％上乗せは不要、という見解が類書では多く採用されています。

ところが、「国税速報」（平成６年３月17日号）に、「財産評価基本通達25項但書適用の際は株価に20％上乗せること」と書かれているものが見つかります。「国税速報」の記事は、発遣された当初の当局担当者が執筆したものと想定されます。

つまり定期借地権通達を適用する場合も、株価に20％乗せることは必要だと考えられます。当局から公式の見解が出ているというわけではないので、20％上乗せしないことが、必ずしも間違っているとは言い切れません。しかし、相続税の当局調査で指摘されることがあり得るため、念のためにクライアントへの説明責任を果たす必要があります。

Q Ⅲ-4　相続した賃貸物件を相続直後に売却する行為について今後の動向・対策

【前提】

・相続開始日は H30.2. 6 です。
・中古の賃貸アパート 1 棟を H26.8に購入しています。
・購入金額は土地約3,600万円、建物約2,900万円です。
・H29年度の路線価で貸家建付地評価した土地として
　自用地約4,300万円×85％（貸家建付地）＝約3,600万円
　家屋として約2,200万円×70％（貸家）＝約1,500万円
・借入金残高約6,000万円になっています。

【質問】

1）相続税評価額と購入金額との差額が約1,300万円でそれほど乖離がないということになり、相続直後の売却は問題ないものでしょうか？
2）相続後、代償金支払いや自分の相続税の支払でお金も必要なので売却をしたいと相談をうけています。申告期限内の現在において相続登記後、売りに出してもよさそうなケースでしょうか。相続前に購入した賃貸物件を相続直後に売却するという行為についての問題点がありましたら教えてください。

Answer

下記の裁決事例が参照に資すると思われます。

【解説】

相続財産のうち一部の不動産については、財産評価基本通達によらないことが相当と認められる特別の事情があると認められることから、ほかの合

理的な時価の評価方法である不動産鑑定評価に基づいて評価することが相当であるとした事例（平成24年６月相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却・平29-05-23公表裁決）【国税不服審判所ホームページ】（TAINZ コード　J107-４-07）

《ポイント》

本事例は、被相続人による各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、他の納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反するものであるから、各不動産について、財産評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであり、財産評価基本通達によらないことが相当と認められる特別の事情があると認められると判断したものである。

《要旨》

請求人らは、相続財産のうち一部の不動産（本件各不動産）については、財産評価基本通達（評価通達）に定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情がないから、評価通達６《この通達の定めにより難い場合の評価》を適用することはできず、評価通達に定める評価方法により評価すべきである旨主張する。しかしながら、被相続人による本件各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、被相続人が、多額の借入金により不動産を取得することで相続税の負担を免れることを認識した上で、当該負担の軽減を主たる目的として本件各不動産を取得したものと推認されるところ、結果としても、本件各不動産の取得に係る借入金が、本件各不動産に係る評価通達に定める評価方法による評価額を著しく上回ることから、本件不動産以外の相続財産の価額からも控除されることとなり、請求人らが本来負担すべき相続税を免れるものである。このような事態は、相続税負担の軽減策を採らなかったほかの納税者はもちろん、被相続人が多額の財産を保有していないために同様の軽減策によって相続税負

担の軽減という効果を享受する余地のないほかの納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反するものであるから、本件各不動産について、評価通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであり、評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情があると認められることから、ほかの合理的な時価の評価方法である不動産鑑定評価に基づいて評価することが相当である。

1　事実

(1)　事案の概要

本件は、審査請求人G、同J及び同K（以下、順に「請求人G」、「請求人J」及び「請求人K」といい、これら3名を併せて「請求人ら」という。）が、相続により取得した財産の価額について、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）に定める方法により評価して相続税の申告をしたところ、原処分庁が、一部の土地及び建物の価額は、評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められるとして、国税庁長官の指示を受けて評価した価額により相続税の各更正処分等をしたのに対し、請求人らが原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2)　関係法令等（省略）

(3)　審査請求に至る経緯（省略）

(4)　基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ　本件相続に係る関係人等

(イ)　本件被相続人は、大正○年○月○日生まれで、○歳で死亡し、本件相続が開始した。本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の妻であるN、同長女である請求人J、同長男である請求人

G、同二男であるＰ及び同養子である請求人Ｋ（二男Ｐの長男）の５名である。

㈡　本件被相続人は、平成20年８月○日、請求人Ｋを養子とする養子縁組をした。

㈢　Ｑ社は、昭和40年10月○日に不動産の売買及び賃貸借並びに不動産の管理等を目的として設立され、平成21年６月○日以前の代表取締役は本件被相続人、同日以後は請求人Ｇである。

ロ　不動産の取得状況等

㈠　本件被相続人は、平成20年５月13日、Ｑ社の代表者として、Ｒ銀行に対し、○○診断を申し込んだ。○○診断を申し込むに当たり、本件被相続人は、Ｒ銀行に対し、次期後継者を請求人Ｇ、請求人Ｇの後継者を請求人Ｋと考えており、孫である請求人Ｋの代まで事業を承継させたい旨及び当該事業承継に伴う遺産分割や相続税が心配である旨を伝えた。

㈡　本件被相続人は、平成21年１月30日付で、売主である法人との間で、別表２に記載のｄ県ｅ市ｆ町○－○の土地（以下「本件甲土地」という。）及び別表３に記載の本件甲土地上に存する家屋番号○番○の○の建物（以下「本件甲建物」といい、本件甲土地と併せて「本件甲不動産」という。）を総額XXX,XXX,XXX円で買い入れる旨の不動産売買契約を締結し、本件甲不動産を取得した。

㈢　本件被相続人は、平成21年１月30日付で、Ｒ銀行との間で金銭消費貸借契約を締結し、XXX,XXX,XXX円を借り受けた。なお、当該金銭消費貸借契約において、Ｑ社、Ｎ、請求人Ｇ及びＰが保証人となっている。

㈣　本件被相続人は、平成21年10月16日、本件甲不動産を含む多くの財産を請求人Ｋに相続させる旨の公正証書遺言をした。

㈤　本件被相続人は、平成21年12月18日付で、請求人Ｊとの間で金銭消費貸借契約を締結し、XX,XXX,XXX円を借り受けた。

(ヘ)　本件被相続人は、平成21年12月21日付で、Nとの間で金銭消費貸借契約を締結し、XX,XXX,XXX円を借り受けた。

(ト)　本件被相続人は、平成21年12月25日付で、売主である法人との間で、別表4に記載のg市h町○－○の土地及び当該土地上に存する建物（以下、当該土地及び建物を併せて「本件乙不動産」といい、本件甲不動産と併せて「本件各不動産」という。）を総額XXX-,XXX,XXX円で買い入れる旨の不動産売買契約を締結し、本件乙不動産を取得した。

(チ)　本件被相続人は、平成21年12月25日付で、R銀行との間で金銭消費貸借契約を締結し、XXX,XXX,XXX円を借り受けた。なお、当該金銭消費貸借契約において、Q社、N、請求人G及びPが保証人となっている。

(リ)　平成24年10月17日、共同相続人の間で、上記(ニ)の公正証書遺言に係る本件被相続人の財産の一部について、遺産分割協議が成立し、請求人らは、当該公正証書遺言及び当該遺産分割協議に基づき、本件相続に係る相続財産を取得した。なお、請求人Kは、当該公正証書遺言に基づき、本件各不動産を取得するとともに、本件被相続人の債務の全部を承継した。当該承継債務XXX-,XXX,XXX円のうち、本件相続開始日における本件各不動産の取得の際に締結した金銭消費貸借契約に基づく借入金債務の額は、R銀行からのXXX,XXX,XXX円及びNからのXX,XXX-,XXX円である（以下、これらの借入金債務の合計額XXX,XXX-,XXX円を「本件借入金債務合計額」という。）。

(ヌ)　請求人Kは、平成25年3月7日付で、買主である個人との間で、本件乙不動産を総額XXX,XXX,XXX円で売り渡す旨の不動産売買契約を締結し、本件乙不動産を譲渡した。

ハ　本件各不動産の価額等

(イ)　請求人らは、本件申告において、評価通達の定めに従い、別表

５の「請求人ら主張額」欄のとおり、本件甲土地の価額はXXX-,XXX,XXX円（小規模宅地等特例を適用する前の価額。以下「本件甲土地通達評価額」という。）、本件甲建物の価額はXX,XXX,XXX円、これらを合計した本件甲不動産の価額はXXX,XXX,XXX円（以下「本件甲不動産通達評価額」という。）、また、本件乙不動産の土地に係る価額はXX,XXX,XXX円、建物に係る価額はXX-,XXX,XXX円、これらを合計した本件乙不動産の価額はXXX-,XXX,XXX円（以下「本件乙不動産通達評価額」といい、本件甲不動産通達評価額と併せて「本件各通達評価額」という。）と評価した。なお、本件申告における本件各不動産を除く取得財産の価額は、XXX,XXX,XXX円である（別表１の「申告」の「各人の合計」欄参照）。

(ﾛ)　S社が平成27年４月22日付で作成した不動産鑑定評価書（以下「本件甲不動産鑑定評価書」という。）では、本件甲土地の価額はXXX,XXX,XXX円、本件甲建物の価額はXXX,XXX,XXX円、これらを合計した本件甲不動産の価額はXXX,XXX,XXX円（以下「本件甲不動産鑑定評価額」という。）とされている。なお、本件甲不動産鑑定評価書の要旨は、別紙３のとおりである。

(ﾊ)　T社が平成27年４月22日付で作成した不動産鑑定評価書（以下「本件乙不動産鑑定評価書」という。）では、本件乙不動産の価額はXXX,XXX,XXX円（以下「本件乙不動産鑑定評価額」といい、本件甲不動産鑑定評価額と併せて「本件各鑑定評価額」という。）とされている。なお、本件乙不動産鑑定評価書の要旨は、別紙４のとおりである。

(ﾆ)　原処分庁は、本件各更正処分において、国税庁長官の指示を受けて別表５の「原処分庁主張額」欄のとおり、本件各不動産を評価した（以下、原処分庁が評価した小規模宅地等特例を適用する前の本件各不動産の価額を「本件各原処分庁評価額」という。）。なお、本

件各原処分庁評価額は、本件各鑑定評価額と同額である。

㈱　本件甲土地は、小規模宅地等特例の適用があり、本件甲土地通達評価額に適用した後の価額はXX,XXX,XXX円、本件甲土地に係る原処分庁評価額に適用した後の価額はXXX,XXX,XXX円である。

㈲　本件相続に係る相続財産のうち、請求人らと原処分庁との間で評価方法及びその価額に争いがある相続財産は、本件各不動産であり、請求人ら及び原処分庁が主張する本件相続開始日における価額は、それぞれ別表5の「請求人ら主張額」欄及び「原処分庁主張額」欄のとおりである。

2　争点

争点1　本件各不動産について、評価通達に定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるか否か。

争点2　（省略）

3　争点についての主張（省略）

⑵　争点2（本件付記理由に、本件各更正処分等を取り消すべき記載不備があるか否か。）について（省略）

4　当審判所の判断

⑴　争点1（本件各不動産について、評価通達に定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるか否か。）について

イ　法令解釈等相続税法第22条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、ここにいう時価とは相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。しかし、客観的な交換価値というものが必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされている。これは、相続財産の客観的な交

換価値を個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることが避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方法によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される。そうすると、特に租税平等主義という観点からして、評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法第22条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。しかし、他方、評価通達に定められた評価方法によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすれば、評価通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、評価通達において「通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定められていることからも明らかなものというべきである。すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める評価方法によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、ほかの合理的な時価の評

価方法によることが許されるものと解するのが相当である。

ロ　認定事実原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

㈠　本件被相続人が本件各不動産を取得した時期は、本件被相続人が○歳となり、Q社の事業承継についてR銀行に対し相談し、その事業承継のための方策の一環として請求人Kと養子縁組した時期に近接した時期である。

㈡　本件被相続人は、R銀行から○○診断結果の報告を受けた際、借入金により不動産を取得した場合の相続税の試算及び相続財産の圧縮効果についての説明を受けていた。

㈢　本件被相続人が、上記1の(4)のロの㈢及び㈦の金員の借入れを申し込んだ際に、R銀行の担当者は、それぞれ「貸出稟議書」と題する書面を作成したところ、当該各書面には「採上理由」として相続対策のため不動産購入を計画、購入資金につき借入れの依頼があった旨及び相続対策のため本年1月に不動産購入、前回と同じく相続税対策を目的として収益物件の購入を計画、購入資金につき借入れの依頼があった旨の記載があり、本件被相続人は、上記の金員の借入れを申し込むに際し、R銀行との間で、金員の借入れの目的が、相続税の負担の軽減を目的とした不動産購入の資金調達にあるとの認識を共有していた。

㈣　R銀行は、上記1の(4)のロの㈢及び㈦の貸付けにおいて、本件各不動産にそれぞれ抵当権を設定するとともに、Q社が所有する不動産についても抵当権を設定した。

㈤　本件甲不動産通達評価額は、本件甲不動産の取得価額及び本件甲不動産鑑定評価額のそれぞれ約23.9%、約26.5%の価額であり、また、それぞれの価額との差はXXX,XXX,XXX円、XXX-,XXX,XXX円である。また、本件乙不動産通達評価額は、本件乙不動産の取得価額及び譲渡価額並びに本件乙不動産鑑定評価額

のそれぞれ約24.3％、約26.0％、約25.8％の価額であり、また、それぞれの価額との差はXXX,XXX, XXX円、XXX,XXX,XXX円、XXX,XXX,XXX円である。

ハ　当てはめ

(イ)　本件各鑑定評価額は、いずれも資格を有する不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に準拠した方法により算出されており、いずれも原価法による積算価格と収益還元法（DCF法及び直接還元法）による収益価格をそれぞれ試算した上で、両者を比較検討し、最終的には収益還元法による収益価格を重視して鑑定評価を行ったものであると認められるところ、収益還元法の適用の基礎となる純収益に係る数値、DCF法において適用する割引率及び最終還元利回り並びに直接還元法において適用する還元利回りの査定は、本件相続開始日における本件各不動産の実情及び不動産市況を反映したものと認められる。したがって、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の本件相続開始日における時価を合理的に算定しているものと認められる。

(ロ)　本件被相続人は、本件相続開始日において、本件各不動産以外の積極財産として、上記１の(4)のハの(イ)のとおり、総額XXX-,XXX,XXX円の財産を有しており、ここから本件借入金債務合計額を除いた本件被相続人の債務の額XX,XXX, XXX円及び葬式費用の額X,XXX,XXX円を控除するとXXX,XXX,XXX円となり、通常、相続税が発生する。

(ハ)　しかし、本件申告では、本件各不動産について、上記ロの(ホ)のとおり、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には著しい乖離があり、小規模宅地等特例を適用した後の価額で比較すると、別表５の「差引金額」欄のとおり、合計XXX,XXX,XXX円の開差があるところ、上記１の(4)のハの(イ)及び(ホ)に基づきXXX-,XXX,XXX円を課税価格に算入し、同ロの(リ)の本件借入金債務

合計額を控除したので、本件借入金債務合計額は、その全額を当該課税価格に算入した額から控除できず、その差額 XXX,XXX-,XXX 円がほかの積極財産の価額から控除されることとなり、結果として、課税価格に算入すべき金額の大半が圧縮され、請求人らは相続税の負担を免れることになる。

このように、本件被相続人及び請求人らなどによる本件各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、本件被相続人が本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間に著しい乖離のある本件各不動産を、借入金により取得し、本件申告において評価通達に定める評価方法により評価することにより、本件借入金債務合計額が本件各不動産はもとよりほかの積極財産の価額からも控除され、請求人らが本来負担すべき相続税を免れるという結果をもたらす（下線筆者）こととなる。

㈡ そして、上記 1 の(4)のロの(イ)及び上記ロの(イ)ないし(ハ)のとおり、本件被相続人は、①○歳となり、Q 社の事業承継に伴う遺産分割や相続税の負担を懸念し、R 銀行に対し○○診断を申し込んだこと、②R 銀行から、借入金により不動産を取得した場合の相続税の試算及び相続財産の圧縮効果についての説明を受けていたこと、（下線筆者）③本件各不動産の購入資金の借入れの目的が、相続税の負担の軽減を目的とした不動産購入の資金調達にあると認識していたこと、及び④Q 社の事業承継のための方策の一環として請求人 K と養子縁組した時期と近接した時期に、本件各不動産を取得していることを総合すれば、本件被相続人の本件各不動産の取得の主たる目的は相続税の負担を免れることにあり、本件被相続人は、本件各不動産の取得により本来請求人らが負担すべき相続税を免れることを認識した上で、本件各不動産を取得したとみることが自然である。

㈢ また、本件被相続人が不動産を取得することで、請求人らが、

上記(ハ)のような相続税の負担を免れるという利益を享受し得るためには、不動産の購入資金の大半を借入金により賄うことで借入金債務を負担するとともに、その借入金債務が、購入する不動産以外の積極財産に係る課税価格を圧縮できる程度に多額のものでなければならない。実際、本件被相続人が、本件各不動産の購入資金の大半をＲ銀行からの借入金により賄ったところ、その借入金の総額は、本件各通達評価額を上回り、課税価格を圧縮する多額のものであった。そして、本件被相続人が、Ｒ銀行から多額の借入れをすることができたのは、本件被相続人の一族及びＱ社が保証人となり、かつ、本件各不動産に加え、上記ロの(ニ)のとおり、Ｑ社が所有する不動産に抵当権を設定することができたためであると認められる。

(ヘ)　このように、本件各不動産について、本件各通達評価額を課税価格に算入すべきものとすると、請求人らが、本件各不動産を取得しなかったならば負担していたはずの相続税を免れる利益を享受するという結果を招来する。これは、本件被相続人が、上記(ホ)のとおり、相続税の負担の軽減策を採ったことによるものであり、このような事態は、同様の軽減策を採らなかったほかの納税者との間の租税負担の公平はもちろん、被相続人が多額の財産を保有していないため、同様の軽減策によって相続税負担の軽減という効果を享受する余地のないほかの納税者との間での実質的な租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反する著しく不公平なものであるといえる。

(ト)　したがって、本件各不動産については、評価通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであることから、評価通達によらないこ

とが相当と認められる特別の事情があると認められ、本件各不動産の価額は、上記(イ)のとおり、ほかの合理的な時価の評価方法である不動産鑑定評価に基づいて評価することが相当である。

ニ　請求人らの主張について

(イ)　請求人らは、評価通達に定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情は、路線価の決定の際に考慮されていなかった潜在的な土地の価額低下要因が路線価の決定後に明らかにされた場合、すなわち路線価に反映されない客観的な時価の変動要因である地盤沈下や近隣の廃棄物処理施設等の建設予定等の客観的な評価減の根拠事実が発生し、その結果として時価が激変したことが具体的かつ客観的に立証された場合に限られる旨主張する。しかしながら、特別の事情は、上記イのとおり、「評価通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合」に認められるものと解され、土地の価額が低下した場合に限られるものではない。（下線筆者）したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

(ロ)　請求人らは、本件被相続人に節税や租税回避の目的があったような事情をもって特別の事情があると判断することは許されず、このような判断が許されるとするならば、課税庁による恣意的な課税が可能になり、租税法律主義に反する旨主張する。しかしながら、特別の事情が認められるのは上記イのとおりであり、これに基づき上記ハのとおり判断したところ、その際に、本件被相続人に相続税の負担の軽減という目的があったことを特別の事情の有無を判断する上で考慮することは許されるものであり、このように解したとしても、特別の事情がない限り、課税庁としては、

評価通達に定める評価方法以外の方法による評価を採用することが許されないのであるから、租税法律主義に反することにはならないというべきである。したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

(ﾊ)　請求人らは、本件被相続人の本件各不動産の取得には、節税や租税回避以外の合理的な目的が存在していた旨主張する。しかしながら、上記ハの(ﾆ)のとおり、本件被相続人が本件各不動産を取得した主たる目的は相続税の負担を免れることにあったことが十分に認められる。そして、本件被相続人の本件各不動産の取得は、それ自体としてみた場合、本件被相続人が相続税の負担の軽減以外の合理的な目的をも有した上で本件各不動産を取得したことを否定するに足る証拠はないが、相続税の負担を免れる目的以外にほかの合理的な目的が併存していたとしても、上記ハの(ﾄ)のとおり、本件各不動産について評価通達に定める評価方法を適用すれば相続税の目的に反し、実質的な租税負担の公平を著しく害することに変わりはなく、相続税の負担の軽減以外の合理的な目的によって、本件各不動産について評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情の存在が肯定されなくなるものとすべき根拠は乏しいというべきである。したがって、本件被相続人の本件各不動産の取得に相続税の負担の軽減以外の合理的な目的が併存していたことは、上記ハの判断を左右する事情とはいえない。

(ﾆ)　請求人らは、納税者が通達評価額を下回る価額を課税価格に算入して申告をした場合には、課税庁が評価通達に定める評価方法によらないことを理由に通達評価額により課税処分を行うことから、この点に課税庁による評価通達の使い分けの問題があり、本件各更正処分が許容されるならば、課税庁による恣意的課税を許すことになる旨主張する。しかしながら、課税庁が、通達評価額

を上回る評価額を採用する場合には、上記イのとおり、評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情のあることが要求される。他方で、課税庁が通達評価額を採用する場合にも、課税処分が常に適法になるわけではなく、通達評価額が、対象財産の客観的な交換価値を上回るものではないことが要求されると解すべきである。したがって、課税庁が、評価通達に定める評価方法による評価額を採用するか否かについては、相続税法第22条及び租税平等原則の両面からの規制を受け、これを恣意的に決定することはできないというべきであり、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

㈡ 請求人らは、通達評価額と不動産鑑定士等によるほかの評価方法による評価額との間の乖離が著しいことはまれではなく、その場合の全てに評価通達に定める評価方法以外の評価方法が採用されているわけではなく、特に本件各不動産の近隣不動産の評価においても、評価通達に定める評価方法以外の方法による評価額に基づく課税処分が行われているかどうか明らかではないから、本件各不動産について特別の事情があるとして評価通達に定める評価方法を採用しないことは、租税公平主義に反する旨主張する。しかしながら、上記ハの㈠のとおり、本件各不動産について特別の事情があると認められる以上、仮に同様の事案において、評価通達に定める評価方法以外の方法による評価額に基づく課税処分が行われなかった事例があったとしても、課税庁が、殊更恣意的に本件についてのみ異なる取扱いをしたというような特段の事情がない限り、これをもって直ちに租税公平主義に反するものとはいえず、本件各不動産について評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情の存在を否定すべきであるとはいえない。また、そのような特段の事情があることをうかがわせる証拠もない。したがって、この点に関する請求人らの主張は採用すること

ができない。

(ﾍ)　請求人らは、本件各鑑定評価額は、自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価額を前提とするのに対し、相続税法第22条にいう時価は、それとは異なり、控えめな評価額を採用している路線価に基づく価額をいうから、本件各鑑定評価額をもって同条にいう時価ということはできない旨主張する。しかしながら、上記イのとおり、相続税法第22条にいう時価は、客観的な交換価値、すなわち財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額にほかならないと解されるから、本件各鑑定評価額をもって同条にいう時価であると認めることに支障はないというべきである。したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

(ﾄ)　請求人らは、評価通達に定める評価方法とは別の方法による評価額に基づき更正処分をすることは、納税者の信頼を裏切るものであり、信頼保護の原則に反する旨主張する。しかしながら、評価通達６が「通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めているとおり、評価通達自体、評価通達に定める評価方法による評価がいかなる場合にも適用されるものではないことを明示しているのであるから、その主張の前提を欠くものというべきである。したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

(2)　争点２（本件付記理由に、本件各更正処分等を取り消すべき記載不備があるか否か。）について（省略）

この裁決は公表裁決です。一般的に裁決のうち公表裁決になるのは１％にすぎないといわれていますので、本ケースはまさに見せしめということが伺い知

れます。なお、本案件は、東地令和元年８月27日においても納税者敗訴です。

１）結論

一定の条件のもとでは、総則６項に抵触しないものと考えられます。

（一定の要件）

・不動産購入＋貸付開始時期～相続発生時期～不動産売却が一定期間あいていること

・不動産購入が相続税対策でないことを客観的資料をもって疎明できること

・相続税申告は財産評価基本通達に従って行っていること

・裁判例（東地令和元年８月27日）では、財産評価基本通達評価額と時価との乖離が約４倍程度あったため、６項が発動されており、仮に相続対策で不動産を購入する場合には、「当初」不動産購入は生前のなるべく早い時期に行っていること。

２）理由

平成29年５月23日裁決（東地令和元年８月27日判決）の特徴点を列挙します。

① 不動産の購入及び借入は平成21年１月30日付け、その後も借入は何回か続きます。

② 平成24年10月17日相続人による遺産分割があります（死亡日も近似日？裁決書では明確にわかりません）。

③ 平成25年３月７日当該不動産売却しています（取得費加算適用のため？）。

④ 借入の際の認定事実として

> 4(1)ハ 本件被相続人が、上記１の(4)のロの(ハ)及び(チ)の金員の借入れを申し込んだ際に、R銀行の担当者は、それぞれ「貸出稟議書」と題する書面を作成したところ、当該各書面には「採上理由」として相続対策のため不動産購入を計画、購入資金につき借入れの依頼があっ

た旨及び相続対策のため本年１月に不動産購入、前回と同じく相続税対策を目的として収益物件の購入を計画、購入資金につき借入れの依頼があった旨の記載があり、本件被相続人は、上記の金員の借入れを申し込むに際し、R 銀行との間で、金員の借入れの目的が、相続税の負担の軽減を目的とした不動産購入の資金調達にあるとの認識を共有していた。

⑤　当てはめ（結論のことです）

4(1)ハ(ホ)　…このように、本件被相続人及び請求人らなどによる本件各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、本件被相続人が本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間に著しい乖離のある本件各不動産を、借入金により取得し、本件申告において評価通達に定める評価方法により評価することにより、本件借入金債務合計額が本件各不動産はもとよりほかの積極財産の価額からも控除され、請求人らが本来負担すべき相続税を免れるという結果をもたらすこととなる。

(ニ)　そして、上記１の(4)のロの(イ)及び上記ロの(イ)ないし(ハ)のとおり、本件被相続人は、①○歳となり、Q 社の事業承継に伴う遺産分割や相続税の負担を懸念し、R 銀行に対し○○診断を申し込んだこと、② R 銀行から、借入金により不動産を取得した場合の相続税の試算及び相続財産の圧縮効果についての説明を受けていたこと、③本件各不動産の購入資金の借入れの目的が、相続税の負担の軽減を目的とした不動産購入の資金調達にあると認識していたこと、及び④ Q 社の事業承継のための方策の一環として請求人 K と養子縁組した時期と近接した時期に、本件各不動産を取得していることを総合すれば、本件被相続人の本件各不動産の取得の主たる目的は相続税の負担を免れることにあり、本件被

相続人は、本件各不動産の取得により本来請求人らが負担すべき相続税を免れることを認識した上で、本件各不動産を取得したとみることが自然である。

㈠ また、本件被相続人が不動産を取得することで、請求人らが、上記㈠のような相続税の負担を免れるという利益を享受し得るためには、不動産の購入資金の大半を借入金により賄うことで借入金債務を負担するとともに、その借入金債務が、購入する不動産以外の積極財産に係る課税価格を圧縮できる程度に多額のものでなければならない。実際、本件被相続人が、本件各不動産の購入資金の大半をＲ銀行からの借入金により賄ったところ、その借入金の総額は、本件各通達評価額を上回り、課税価格を圧縮する多額のものであった。そして、本件被相続人が、Ｒ銀行から多額の借入れをすることができたのは、本件被相続人の一族及びＱ社が保証人となり、かつ、本件各不動産に加え、上記ロの㈡のとおり、Ｑ社が所有する不動産に抵当権を設定することができたためであると認められる。

当該乖離幅を課税実務上割り切りの数値として使用するのも乱暴な話だと思われます。

不動産購入＋貸付期間～相続発生までの期間が長いほど、「本当に投資用物件として賃貸不動産を所有していた」という認定がされやすくなります。

現にタワマン節税では不動産購入＋貸付期間～相続発生～当該不動産売却の一連のスパンが短すぎたため、当該不動産が棚卸資産と認定された事案もあります（参考、平成23年７月１日裁決等々）。

本質問事例では事情が事情なだけに売却を急ぐ必要があるかもしれません。課税実務上は特段問題は生じないと思われます。

確実な安全策をとるなら、例えば不動産担保による一時的な納税資金の借入等で対応するのも一法です。

なお、相続税当局調査が終了してから、売却すればよいとの通説も今後は通用しなくなってくるでしょう。

Q Ⅲ-5　総則６項への目配せ、普段から留意すべき点

【前提】

株式譲渡や贈与時にVORTEXなどの不動産証券を購入し、株式評価が引き下がるタイミングで実行することはよく実行されるスキームだと思います。

【質問】

この場合、総則６項が発動されるか否かのリスク軽減策として、どのようなことを関与先へアドバイスされていますか？そもそも、財産評価基本通達に準じた評価を行っている以上、総則６項は発動されないものとして考えることができるのか、それとも、やはり納税者側で多額の評価減を利用しようとする客観的な資料等で発動されるものなのか、いかがでしょうか？

私見としては、後者の認識ですので、評価減も取れるが、他に投資することのメリットなどを資料に残し、投資判断として「評価減以外にもメリットがあるので、不動産証券を購入した」というストーリーが残っていれば、総則６項の発動は困難だと考えるのですが、いかがでしょうか？

Answer

財産評価基本通達の本来の制度趣旨を逸脱又は濫用したという「事実」が課税庁側で疎明されると、総則６項は発動可能性は極めて高くなると思われます。

【解説】

290

私の研修でも自身が作成したスキーム（主に持株会社スキーム）でも経済的合理性＞税負担目的となるような理論武装が必要だと申し上げております。本ケースで当てはめると、

「資産の組換えにより投資業務に注力することとした。結果として現在及び将来の財務体質の改善につながる」ことを前提としたスキームであることを役員会の議事録メモ等に残しておくことが実務上は肝要です。ちなみに

https://www.sankei.com/west/news/160829/wst1608290009-n1.html

という記事があります。

従来の持株会社スキーム（リンク先のスキームは新設法人資金調達スキームであり、最も原始的な持株会社スキームです）が総則６項により否認されたというのもあります。この記事の信憑性についてはここでは留保しておきますが、上記リンク先のような伝統的な持株会社スキームにおいても「なぜ、今持株会社を作成したか」の理論武装は必要となってきたようです。

TAINZ において総則６項発動のための要件チェックシートが掲載されております。巻末、資料１をご参考下さい。

【資料１】

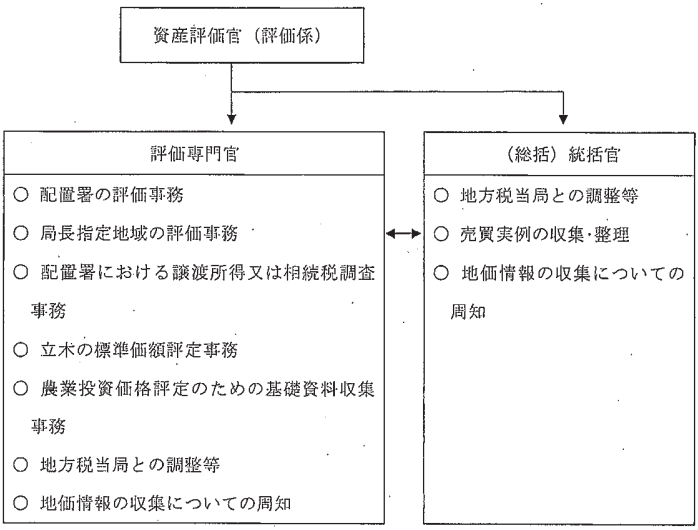
（TAINZ コード　特別国税調査官会議（資産税）東京局 H300727）
行政文書　全管特別国税調査官（資産税担当）会議資料　平成30年７月27日　東京国税局　課税第一部　資産課税課　資産評価官
【情報公開法第９条第１項による開示情報】（一部抜粋）

（出所：TAINS）

第１　平成30事務年度の評価事務の運営について

評価事務は、評価専門官が配置された署（以下「配置署」という。）に集中化して実施している。評価事務の実施に当たっては、効率的かつ効果的な事務運営に努める。

【参考】　評価専門官及び（総括）統括官の主な事務等



１　評価専門官の事務運営

⑴　所掌事務及び指揮命令

イ　評価専門官は、次の事務を所掌する。

なお、財産評価基準、財産評価基本通達等その他の財産評価に関する通達の適用に関する事務には、原則として従事しない。

(ｲ) 配置署及び局長が指定する地域（以下、局長が指定する地域を管轄する署を「指定署」という。また、配置署及び指定署の管轄区域を併せて「所掌区域」という。）における全ての評価事務

(ﾛ) 配置署における実地調査事務

ロ　評価専門官は、配置署の署長又は副署長の指揮命令に従う。

なお、評価専門官は、別紙１「評価事務進行管理チェック表」に掲げる各事務の開始日、終了日等を各評価担当者に確実に入力させ、事務処理が遅延することのないよう進行管理を徹底するとともに、評価事務の進捗状況を確認の上、別紙２「評価事務進捗状況表（総括表）」及び別紙３「評価事務進捗状況表」を作成する。

また、「評価事務進捗状況表（総括表）」については、翌月５日までに、担当副署長へ報告する。

【参考】評価専門官の配置署及び局長が指定する地域

配置署	局長指定地域
千葉東	千葉西及び船橋署の管轄区域
千葉南	館山、木更津及び茂原署の管轄区域
市　川	松戸及び柏署の管轄区域
成　田	銚子、佐原及び東金署の管轄区域
神　田	麹町、日本橋、京橋、芝、麻布及び渋谷署の管轄区域
四　谷	新宿、中野、豊島、板橋、練馬東及び練馬西署の管轄区域
目　黒	品川、荏原、大森、雪谷及び蒲田署の管轄区域
世田谷	北沢、玉川、杉並及び荻窪署の管轄区域
足　立	小石川、本郷、東京上野、浅草、王子、荒川及び西新井署の管轄区域

配置署	局長指定地域
江戸川北	本所、向島、江東西、江東東、亀戸及び江戸川南署の管轄区域
八王子	青梅、町田及び日野署の管轄区域
武蔵府中	立川、武蔵野及び東村山署の管轄区域
横浜中	保土ケ谷、横浜南及び戸塚署の管轄区域
川崎北	鶴見、神奈川、緑、川崎南及び川崎西署の管轄区域
藤　沢	横須賀、鎌倉及び大和署の管轄区域
厚　木	平塚、小田原及び相模原署の管轄区域
甲　府	山梨、大月及び鰍沢署の管轄区域

(2)　担当地域の指定等

評価専門官は、配置署及び指定署管内の標準地数、管内面積、地価動向、地域の特性等を総合勘案するとともに、評価担当者の経験年数を考慮した上、各評価担当者（評価専門官を除く。）の担当地域を指定する。

(3)　重要事案審議会の開催

評価専門官は、配置署及び指定署の①署の最高標準宅地の仲値及び評価基準額、②路線価又は倍率に係る署案の決定に当たっては、重要事案審議会を開催する。

(4)　配置署幹部との評価検討会の開催

評価専門官は、前事務年度から引き継がれた評価上の問題点や重点事項について、適

時、的確に署幹部との評価検討会を開催し、その処理方針等を検討する。

なお、署幹部による指定署を含む各署最高標準宅地等の視察を早期に実施する。

(5)　指定署幹部への評価事務の概要等の説明

評価専門官は、評価事務の運営体制、本年分の路線価及び評価倍率（以下、「路線価等」という。）の概要等について、早期に指定署幹部へ説明する。

(6)　（総括）統括官等との連絡協調等

評価専門官は、配置署及び指定署の（総括）統括官並びに配置署及び指定署と隣接する署の評価専門官及び（総括）統括官との連絡協調を図り、随時協議するなど、効果的な事務運営に努める。

また、地方税当局との連絡調整などの円滑な実施を図るため、配置署及び指定署の（総括）統括官と十分に協議する。

(7)　事務計画の策定等

イ　事務計画の策定

評価専門官は、事務計画の策定に当たって、事務計画の基本的な考え方や所掌区域の特徴、前事務年度の事務実績の分析・検討結果を職員に確実に説明するとともに、十分な意見交換を行い、職員からの建設的な意見を計画に反映させ、部門職員構成等を勘案し、署の実情に即した事務計画を策定する。

また、事務計画の策定に当たっては、配置署の（総括）統括官と協議の上、事務区分表を基に的確に事務計画を策定する。

ロ　事務実績の検討

評価専門官は、各事務の事務実績及び改善を要する事項等を検討・整理し、事務実績書に確実に記載して、翌事務年度における事務計画の策定及び事務運営に反映させる。

【留意事項】

○　事務計画の策定等については、資料２「平成30事務年度の事務計画について」を参照する。

(8)　実地調査の実施

評価担当者は、原則として、12月末までに実地調査を実施する。

なお、実地調査対象事案は、原則として、平成30年６月中旬までに配置署の（総括）統括官等と協議の上選定した譲渡所得（原則として、平成29年分の不動産に係る譲渡所得）又は相続税（原則として、短期又は一般）事案とする。

294

【留意事項】

○　実地調査に当たっては、平成30年７月２日付東局課一資３-23ほか１課合同「平成30事務年度資産税各税の実地調査事務等の実施要領について」指示を参照する。

評価事務進行管理チェック表

別紙１

作業事務			担当地域者	担当地域者	担当地域者	担当地域者	担当地域者	担当地域者
			月　日	月　日	月　日	月　日	月　日	月　日
標準地の選定替えに係る財産評価システムへの入力								
入力開始月日			/	/	/	/	/	/
入力終了月日			/	/	/	/	/	/
評専官チェック								
指定評価員等・土地評価精通者の選任								
選任作業開始月日			/	/	/	/	/	/
選任作業終了月日			/	/	/	/	/	/
局報告月日			/	/	/	/	/	/
評専官チェック								
地価情報等の収集								
聴聞情報資料せん（地価情報関係）	7月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	8月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	9月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	10月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	11月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	12月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	1月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	2月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	3月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	4月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	5月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	9月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
平前協議資料の確認	9月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	3月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
法規制情報の確認	9月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	3月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
区画整理・耕地整理の施行情報の確認	9月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
	1月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
土地区画整理事業地区内の地価動向	9月末	確認完了月日	/	/	/	/	/	/
		評専官チェック						
精通者意見価格等の収集								
メール送信（提出依頼）月日			/	/	/	/	/	/
メール受信（提出）月日			/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日			/	/	/	/	/	/
データ補正完了月日			/	/	/	/	/	/
評専官チェック								
固定資産税評価額の収集								
メール送信（提出依頼）月日			/	/	/	/	/	/
メール受信（提出）月日			/	/	/	/	/	/
変更の有無確認年月日（借地地域のみ）			/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日			/	/	/	/	/	/
評専官チェック								

作業事務	担当地域担当者	担当地域担当者	担当地域担当者	担当地域担当者	担当地域担当者	担当地域担当者
	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日
最高地等の評定及び報告等						
報告資料作成開始月日	/	/	/	/	/	/
報告資料完成月日	/	/	/	/	/	/
決裁月日	/	/	/	/	/	/
局報告月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
標準地の評定(仲値・評価基準額)						
評定作業開始月日	/	/	/	/	/	/
評定作業完了月日	/	/	/	/	/	/
林道者意見価格等の見直し完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
作業図の作成						
作業図完成月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
路線価の評定(路線間の格差検討)						
評定作業開始月日	/	/	/	/	/	/
評定作業完了月日	/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
倍率の評定						
評定作業開始月日	/	/	/	/	/	/
評定作業完了月日	/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
借地権割合の評定						
評定作業開始月日	/	/	/	/	/	/
評定作業完了月日	/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
隣接等間の権衡査案						
権衡査案開始月日	/	/	/	/	/	/
権衡査案終了月日	/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
路線価及び倍率表のチェック						
一次 チェック開始月日	/	/	/	/	/	/
一次 チェック終了月日	/	/	/	/	/	/
二次 チェック開始月日	/	/	/	/	/	/
二次 チェック終了月日	/	/	/	/	/	/
三次 チェック開始月日	/	/	/	/	/	/
三次 チェック終了月日	/	/	/	/	/	/
資産課税部門 チェック開始月日	/	/	/	/	/	/
資産課税部門 チェック終了月日	/	/	/	/	/	/
財産評価システム入力完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
路線価図・倍率表の局への報告						
局報告用路線価図(紙)の印刷月日	/	/	/	/	/	/
局報告用路線価図(データ)の作成月日	/	/	/	/	/	/
報告資料完成月日	/	/	/	/	/	/
局送付月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
標準地の選定及び整理						
選定(見直し)開始月日	/	/	/	/	/	/
選定(見直し)終了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
財産評価システム年次更新作業						
作業開始月日	/	/	/	/	/	/
作業完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						
評価事務の引継ぎ						
作業開始月日	/	/	/	/	/	/
作業完了月日	/	/	/	/	/	/
評専官チェック						

[共通(その他) 軽易な事項に係る意思決定又は確認を行うための書類 事1年]

部門計・評価専門官	

確認者
副署長

確認印	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日

評価事務進捗状況表（総括表）

1　現地踏査実施日数

日数＼月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月	年間合計
①　計画日数	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日
②　実施日数	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日
③　累計日数	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日
④　計画割合（③／年間計画日数）	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
⑤　実績達成割合（③／年間計画日数）	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%

2．特定路線価及び個別評価処理状況

（単位：件）

区分＼月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月
①　前月繰越												
②　当月発生												
③　当月処理												
④　翌月繰越（①＋②－③）												
うち、1ヶ月超												

別紙3

担当者（担当区域）	（　　）

確認者	確認印	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日	月 日
評価専門官													

評価事務進捗状況表

○ 現地踏査実施状況

(1) 現地踏査実施日数

日数 ＼ 月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月
実施日数	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日
累計日数	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日	日

(2) 現地踏査実施内容

7月	優先的	・最高地 ・●●土地区画整理事業地	1月	優先的	
	計画的	・路線価図00001～00003		計画的	
8月	優先的		2月	優先的	
	計画的			計画的	
9月	優先的		3月	優先的	
	計画的			計画的	
10月	優先的		4月	優先的	
	計画的			計画的	
11月	優先的		5月	優先的	
	計画的			計画的	
12月	優先的		6月	優先的	
	計画的			計画的	

別紙４

平成 31 年分　鑑定評価員等・土地評価精通者の選任基準

１　統括鑑定評価員及び副統括鑑定評価員

次の公的土地評価の役職経験がある等、各都県内の地価事情に特に精通していると認められる者を選任する。

(1)　各都県内の地価公示における分科会幹事会の代表幹事
(2)　各都県内の都道府県地価調査における分科会幹事会の代表幹事
(3)　統括鑑定評価員、副統括鑑定評価員
(4)　その他の公的土地評価の役職

２　主幹鑑定評価員及び副主幹鑑定評価員

次の公的土地評価の役職経験がある等、各ブロック内の地価事情に特に精通していると認められる者を選任する。

(1)　各ブロック内の地価公示における分科会幹事
(2)　各ブロック内の都道府県地価調査における分科会幹事
(3)　主幹鑑定評価員、副主幹鑑定評価員
(4)　その他の公的土地評価の役職

３　鑑定評価員・土地評価精通者

(1)　宅地

次の上位の基準に該当する者から選任する。

イ　平成 31 年地価公示において、ブロック内を担当する分科会に所属する不動産鑑定士等
ロ　平成 30 年都道府県地価調査において、ブロック内を担当する分科会に所属する不動産鑑定士等
ハ　平成 30 基準年度の固定資産税評価において、ブロック内を担当した不動産鑑定士等
ニ　平成 30 年分の鑑定評価員
ホ　上記ニの他、過去において、上記イからハに掲げる公的土地評価の経験がある等、ブロック内の地価事情に精通していると認められる不動産鑑定士等
ヘ　次に掲げる者で、ブロック内の地価事情に精通していると認められる者
　(イ)　金融機関において不動産評価に関連する業務に従事する者
　(ロ)　不動産取引業者又は不動産取引業者に勤務する者
ト　平成 30 年分の土地評価精通者
チ　その他、ブロック内の宅地の地価事情に精通していると認められる者

(2)　大規模工場用地・ゴルフ場用地等

次の上位の基準に該当する者から選任する。

イ　大規模工場用地・ゴルフ場用地等の鑑定評価の実績等から、依頼地域の大規模工場用地・ゴルフ場用地等の地価事情に精通していると認められる不動産鑑定士等
ロ　次に掲げる者で、大規模工場用地・ゴルフ場用地等の地価事情に精通していると認められる者
　(イ)　金融機関において不動産評価に関連する業務に従事する者
　(ロ)　不動産取引業者又は不動産取引業者に勤務する者
ハ　その他、依頼地域の大規模工場用地・ゴルフ場用地等の地価事情に精通していると認められる者

(3) 純農地

次の上位の基準に該当する者から選任する。

イ　次に掲げる者で、ブロック内の純農地の地価事情に精通していると認められる者

(イ) 農業協同組合の役職員

(ロ) 金融機関において不動産評価に関連する業務に従事する者

ロ　ブロック内の純農地の地価事情に精通していると認められる農業経営者

ハ　上記(1)のイからホのいずれかに該当する不動産鑑定士等（該当者が複数の場合においては、イ、ロ、ハ、ニ、ホの順に選任する。）で、ブロック内の純農地の地価事情に精通していると認められる者

ニ　平成30年分の土地評価精通者で、ブロック内の純農地の地価事情に精通していると認められる者

ホ　その他、ブロック内の純農地の地価事情に精通していると認められる者

(4) 中間農地

次の上位の基準に該当する者から選任する。

イ　上記(1)のイからホのいずれかに該当する不動産鑑定士等（該当者が複数の場合においては、イ、ロ、ハ、ニ、ホの順に選任する。）で、ブロック内の中間農地の地価事情に精通していると認められる者

ロ　次に掲げる者で、ブロック内の中間農地の地価事情に精通していると認められる者

(イ) 農業協同組合の役職員

(ロ) 金融機関において不動産評価に関連する業務に従事する者

ハ　平成30年分の土地評価精通者で、ブロック内の中間農地の地価事情に精通していると認められる者

ニ　その他、ブロック内の中間農地の地価事情に精通していると認められる者

(5) 純山林

次の上位の基準に該当する者から選任する。

イ　次に掲げる者で、ブロック内の純山林の地価事情に精通していると認められる者

(イ) 森林組合の役職員

(ロ) 金融機関において不動産評価に関連する業務に従事する者

ロ　ブロック内の純山林の地価事情に精通していると認められる林業経営者

ハ　上記(1)のイからホのいずれかに該当する不動産鑑定士等（該当者が複数の場合においては、イ、ロ、ハ、ニ、ホの順に選任する。）で、ブロック内の純山林の地価事情に精通していると認められる者

ニ　平成30年分の土地評価精通者で、ブロック内の純山林の地価事情に精通していると認められる者

ホ　その他、ブロック内の純山林の地価事情に精通していると認められる者

(6) 中間山林

次の上位の基準に該当する者から選任する。

イ　上記(1)のイからホのいずれかに該当する不動産鑑定士等（該当者が複数の場合においては、イ、ロ、ハ、ニ、ホの順に選任する。）で、ブロック内の中間山林の地価事情に精通していると認められる者

ロ　次に掲げる者で、ブロック内の中間山林の地価事情に精通していると認められる者

(イ) 森林組合の役職員

(ロ) 金融機関において不動産評価に関連する業務に従事する者

ハ　平成30年分の土地評価精通者で、ブロック内の中間山林の地価事情に精通していると認められる者

ニ　その他、ブロック内の中間山林の地価事情に精通していると認められる者

鑑定評価員等・土地評価精通者選任判定表

●●署

1　選任する人数

鑑定評価員等	12　人	理由	土地評価精通者の人数と同一とする。
土地評価精通者	12　人	理由	担当地域を４つの地区に分け、各地区に３人ずつ割り当てる。

2　選任判定表

	不動産鑑定業者又は勤務先等	氏名	届出者 提出 鑑定士	届出者 提出 精通者	統括鑑定評価員等 (1)	(2)	(3)	(4)	主幹鑑定評価員等 (1)	(2)	(3)	(4)	鑑定評価員・土地評価精通者 宅地 イ	ロ	ハ	ニ	ホ	ヘ	ト	チ	大規模工場ゴルフ場 イ	ロ	ハ	雑種地 イ	他	中高層地 イ	他	純山林 イ	他	中高山林 イ	他	直近３年間の鑑定実績	備考	結果 適正	鑑定評価員	精通者	判定
1	A不動産鑑定士事務所	A山　春子	○	○	○		○		○		○		○	○	○	○			○													30　件	平成30年地価公示分科会代表幹事 平成31年地価公示担当		○	○	統括、主幹（一級） 宅地
2	B不動産鑑定士事務所	B山　夏子	○	○		○				○	○		○	○	○	○			○													20　件	平成30年地価調査分科会代表幹事 平成31年地価公示担当		○	○	副統括、副主幹（一般） 宅地
3	(株)C不動産鑑定所	C山　秋子	○	○									○	○		○			○		○				ハ	○						30　件	平成31年地価公示担当 大規模工場用地の鑑定実績豊富		○	○	一般、特定 宅地、大規模、展地
4	D不動産鑑定士事務所	D山　冬子	○	○									○			○			○		○				ハ	○						20　件	平成31年地価公示担当 ゴルフ場用地等の鑑定実績豊富		○	○	一般、特定 宅地、ゴルフ、展地
5	E不動産鑑定士事務所	E山　一郎	○	○									○			○			○													30　件	△△署で選任		×	×	
6	F不動産鑑定士事務所	F山　二郎	○	○									○			○			○													30　件	□□署で選任		×	×	
7	G不動産鑑定士事務所	G山　三郎	○	○										○		○			○													30　件	平成30年地価調査担当		○	○	一般 宅地
8	H不動産鑑定士事務所	H山　四郎	○	○											○	○			○													30　件	平成30基準年度固定資産担当		○	○	一般 宅地
9	I不動産鑑定士事務所	I山　六郎	○	○												○			○							○						30　件	平成30年地価公示担当		○	○	一般 宅地
10	J不動産鑑定士事務所	J山　七郎	○	○												○			○								ハ					30　件	平成29年地価調査担当		○	○	一般 宅地、展地
11	K不動産鑑定士事務所	K山　八郎	○	○												○			○									ニ		ハ		20　件	平成29年地価調査担当		○	○	一般 宅地、山林
12	L不動産鑑定士事務所	L山　九郎	○	○												○			○										○			30　件	平成30年地価公示担当		○	○	一般 宅地、山林
13	M不動産鑑定士事務所	M山　十郎	○	○													○															40　件	平成29年地価調査担当		○	○	一般
14	N不動産鑑定士事務所	N山　十一郎	○	○													○															30　件	平成29年地価調査担当		○	○	一般
15	O不動産鑑定士事務所	O山　十二郎	○	○													○															20　件	平成29年地価調査担当		×	×	

2　選任判定表

	不動産鑑定業者又は勧務先等	氏名	届出等		統括鑑定評価員等				主幹鑑定評価員等				鑑定評価員・土地評価精通者																				直近3年間の鑑定実績	備考	結果			判定
			届出	精通者	(1)	(2)	(3)	(4)	(1)	(2)	(3)	(4)	宅地							大規模工場・ゴルフ場			純農地		中間農地		純山林		中間山林								
			鑑定士										イ	ロ	ハ	ニ	ホ	ヘ	ト	チ	イ	ロ	ハ	イ	他	イ	他	イ	他	イ	他			適正	鑑定評価員	精通者	
16	P不動産鑑定士事務所㈱	P山　五郎	○	○													○															30	件	平成27基準年度の固定資産担当		×	×	
17	Q不動産鑑定士事務所㈱	Q山　十三郎	○	○													○															30	件	平成27年地価公示担当		×	×	
18	R不動産鑑定士事務所㈱	R山　十四郎	○	○																○												30	件	隣接する☆☆市で平成30年地価公示を担当、当地域の地価事情にも精通		×	×	
19	S不動産鑑定士事務所㈱	S山　十五郎	○	○																○												20	件	事業所所在地が当地域		×	×	
20	T不動産鑑定士事務所㈱	T山　十七郎	○	○																○												10	件	居住地が当地域		×	×	
21	U不動産鑑定士事務所㈱	U山　十五郎	○	○																○												10	件	当地域で鑑定実績あり		×	×	
22	V不動産鑑定士事務所㈱	V山　十七郎	○	○																												5	件	県内全域を希望		×	×	
23																																	件					
24																																	件					
25																																	件					
26																																	件					
27																																	件					
28																																	件					
29																																	件					
30																																	件					
31																																	件					
32																																	件					
33																																	件					
34																																	件					
35																																	件					

〔課税（資産課税関係）　財産評価基準書作成関係文書　事５年〕

＿＿＿＿ブロック　　　　　　　　　　　　　　　　＿＿＿＿署　評価専門官

鑑定評価員等及び土地評価精通者選任名簿

番号	区分		鑑定評価員等及び土地評価精通者				契約者						
	鑑定	精通者	鑑定士の登録番号	氏名又は名称	役職 主幹・副主幹	役職 統括・副統括	契約者の屋号、名称又は氏名	代表者の役職名	代表者氏名	郵便番号	住所又は所在地	鑑定業者登録 登録先	鑑定業者登録 登録番号
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13													
14													
15													
16													
17													
18													
19													
20													

評定17-1号　　　　　　　　〔5-3-0　報告関係書類　事５年〕

資料１　別紙６

＿＿＿ブロック

＿＿＿署　評価専門官

鑑定評価員等及び土地評価精通者選任名簿　記載例

番号	区分		鑑定評価員等及び土地評価精通者				契約者						
	鑑定	精通者	鑑定士の登録番号	氏名又は名称	役職 主幹・副主幹	役職 統括・副統括	契約者の屋号、名称又は氏名	代表者の役職名	代表者氏名	郵便番号	住所又は所在地	鑑定業者登録 登録先	鑑定業者登録 登録番号
1	1	1	9001	A山　一郎	主幹		株式会社A山鑑定	代表取締役	A山　一郎	000-0000	（事業所所在地を記載）	神奈川	801
2	1	1	9002	B山　二郎			株式会社A山鑑定	代表取締役	A山　一郎	000-0000	（事業所所在地を記載）	神奈川	801
3	1		9003	C山　三郎	副主幹		C山鑑定株式会社	代表取締役	C山　三郎	000-0000	（事業所所在地を記載）	神奈川	701
4		3	9003	C山　三郎			C山　三郎			000-0000	（個人の住所地を記載）		
5	2	2	9004	D山　四郎			D山四郎鑑定士事務所		D山　四郎	000-0000	（事業所所在地を記載）	千葉	601
6	2		9005	E山　五郎			D山四郎鑑定士事務所		D山　四郎	000-0000	（事業所所在地を記載）	千葉	601
7		3	9005	E山　五郎			E山　五郎			000-0000	（個人の住所地を記載）		
8	1	1	9006	F山　六郎			株式会社〇〇鑑定　本店	代表取締役	F山　六郎	000-0000	（本店の所在地を記載）	国交	501
9	1	1	9007	G山　七郎			株式会社〇〇不動産鑑定事務所　神奈川支店	支店長	G山　七郎	000-0000	（支店の所在地を記載）	国交	501
10		4		H信用金庫			H信用金庫	代表取締役	H山　八郎	000-0000	（事業所所在地を記載）		
11		4		I山　九郎			I信用金庫　△△支店	支店長	甲山　花子	000-0000	（支店の所在地を記載）		
12		5		J山　十郎			J山　十郎			000-0000	（個人の住所地を記載）		
13		6		K山　十一郎			〇〇村役場						
14													
15													
16													
17													
18													
19													
20													

評定17-1号

〔共通（報告関係）　報告関係書類　準５年〕

鑑定評価員等及び土地評価精通者選任名簿の記載要領

１　「＿＿ブロック」欄

「＿＿ブロック」欄は、選任に係るブロックごと（都区内は区単位、島しょ地域は全域、山梨県は全県単位、その他の地域は税務署の管轄区域単位）に作成する。

２　「区分」欄

区分	契約形態	該当
1	鑑定業者（法人）が、鑑定業者（法人）として契約する場合	鑑定評価員等 土地評価精通者
2	鑑定業者（個人事業者）が、鑑定業者（個人事業者）として契約する場合 ※　選任する不動産鑑定士が事業主でない場合も含む。	鑑定評価員等 土地評価精通者
3	不動産鑑定士が、鑑定業者としてではなく個人として契約する場合	土地評価精通者
4	鑑定業者以外の法人（金融機関等）が、法人として契約する場合 ※　特定の役職の者を選任する場合及び法人自体を選任する場合のいずれも含む。	土地評価精通者
5	不動産鑑定士以外の個人が、個人として契約する場合	土地評価精通者
6	市町村に協力依頼する場合（報酬辞退）	土地評価精通者

（注）　鑑定評価員等と土地評価精通者とを兼任する者で、土地評価精通者が区分３となる者については、鑑定評価員等（区分１又は２）と土地評価精通者（区分３）について、それぞれ別の行に記載する（記載例の「Ｃ山　三郎」、「Ｅ山　五郎」）。

３　「鑑定評価員等及び土地評価精通者」欄

「鑑定士の登録番号」欄は、次のとおりとなる。

⑴　区分１～３・・・不動産鑑定士の登録番号を転記

⑵　区分４～６・・・空欄

４　「契約者」欄

⑴　「契約者」欄の各欄については、区分に応じて、記載例を参照して記載する。

⑵　「契約者の屋号、名称又は氏名」、「代表者の役職名」、「代表者氏名」欄については、代表権（対外的な契約権限）がある者を記載する。

⑶　「鑑定業者登録」欄は、不動産鑑定業者の登録番号を転記する。「登録先」欄については、国土交通大臣登録の場合は「国交」とし、知事登録の場合は都県名を記載する。
なお、登録番号のかっこ書き（登録の更新回数）については転記不要である。

別紙７

鑑定評価及び精通者意見提出（依頼）状況報告書

ブロック　　署評価専門官

鑑定評価員等及び土地評価精通者			契約者	鑑定評価		精通者意見価格等												地価公示地の借地権割合	規準地等の評定理由書
番号	区分 鑑定	区分 精通者	鑑定士の登録番号	氏名又は名称	契約者の番号、名称又は氏名	役務	地点数	地点数											
						統括等 主幹等	一般	ゴルフ場等 大規模工場	宅地	田	畑	山林	ゴルフ場等 大規模工場			合計		
1																	0		
2																	0		
3																	0		
4																	0		
5																	0		
6																	0		
7																	0		
8																	0		
9																	0		
10																	0		
11																	0		
12																	0		
13																	0		
14																	0		
15																	0		
16																	0		
17																	0		
18																	0		
19																	0		
20																	0		
21																	0		
22																	0		
23																	0		
24																	0		
25																	0		
26																	0		
27																	0		
28																	0		
29																	0		
30																	0		
合計						0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

※　「番号」欄から「役務」欄までは、「鑑定評価員等及び土地評価精通者選任名簿」から転記する。

評定17-3号

〔共通（報告関係）　報告関係書類　事５年〕

平成　　事務年度　路線価等によらない申告等事案の整理簿兼処理状況連絡せん

平成　年　月　日
税務署

税目	被相続人（受贈者）	申告等区分	評価の態様	不動産鑑定業者名	審理区分	交付年月日	①申告等の評価額	対象不動産の処理結果	備考	連絡年月日
登録年月日	課税時期	提出年月日		担当鑑定士名		調査担当者	②処理額 ③差額(②-①)	処理年月日		
相続税 贈与税	（　－　）	申告 更正の請求 その他	鑑定評価 業者査定 売却価額 改正通達 その他		実地調査 実調以外 行政指導 省略 非課税	．． ．	① 千円 ② ③	認容 否認 ．	乖離率 % 開差額 千円	発生連絡せん（．．） 鑑定要望連絡（．．） 処理状況連絡せん（．．）
．．	．．	．．								
相続税 贈与税	（　－　）	申告 更正の請求 その他	鑑定評価 業者査定 売却価額 改正通達 その他		実地調査 実調以外 行政指導 省略 非課税	．． ．	① 千円 ② ③	認容 否認 ．	乖離率 % 開差額 千円	発生連絡せん（．．） 鑑定要望連絡（．．） 処理状況連絡せん（．．）
．．	．．	．．								
相続税 贈与税	（　－　）	申告 更正の請求 その他	鑑定評価 業者査定 売却価額 改正通達 その他		実地調査 実調以外 行政指導 省略 非課税	．． ．	① 千円 ② ③	認容 否認 ．	乖離率 % 開差額 千円	発生連絡せん（．．） 鑑定要望連絡（．．） 処理状況連絡せん（．．）
．．	．．	．．								
相続税 贈与税	（　－　）	申告 更正の請求 その他	鑑定評価 業者査定 売却価額 改正通達 その他		実地調査 実調以外 行政指導 省略 非課税	．． ．	① 千円 ② ③	認容 否認 ．	乖離率 % 開差額 千円	発生連絡せん（．．） 鑑定要望連絡（．．） 処理状況連絡せん（．．）
．．	．．	．．								
相続税 贈与税	（　－　）	申告 更正の請求 その他	鑑定評価 業者査定 売却価額 改正通達 その他		実地調査 実調以外 行政指導 省略 非課税	．． ．	① 千円 ② ③	認容 否認 ．	乖離率 % 開差額 千円	発生連絡せん（．．） 鑑定要望連絡（．．） 処理状況連絡せん（．．）
．．	．．	．．								

（注）1　「税目」、「申告等区分」、「評価の態様」及び「審理区分」欄は、該当する事項を○で囲む。
2　「登録年月日」欄は、当該事案の発生を把握し整理簿に登載した日付を記載する。
3　「①申告等の評価額」及び「②処理額」の各欄は、対象不動産に係る評価額（複数の不動産がある場合にはその合計額）を記載する。
4　「対象不動産の処理結果」欄は、「③差額」欄の額が零又は負数の場合には「認容」、正数の場合には「否認」を○で囲む。

評随３－２号
〔共通（届出・整理簿等）　一般事務整理簿　事５年〕

別紙８

別紙9

路線価等によらない申告等事案の整理簿（総括表）

【相続税・贈与税】

平成　事務年度

税務署

	（総括）統括官確認印（毎月5日まで）	①前月繰越 件数	②発生 件数	③処理 件数	処理の内訳 認容	処理の内訳 否認	④差引件数（①+②-③）	備考
7月		内 件	内 件	内 件	内 件	内 件	内 件	
8月		内	内	内	内	内	内	
9月		内	内	内	内	内	内	
10月		内	内	内	内	内	内	
11月		内	内	内	内	内	内	
12月		内	内	内	内	内	内	
1月		内	内	内	内	内	内	
2月		内	内	内	内	内	内	
3月		内	内	内	内	内	内	
4月		内	内	内	内	内	内	
5月		内	内	内	内	内	内	
6月		内	内	内	内	内	内	
累計			内	内	内	内	内	

（注）1　右上の「【相続税・贈与税】」には、該当する税目を○で囲み、税目別ごとに作成する。
2　各欄の件数は、被相続人又は受贈者ごとに記載する。
3　各欄の内書は、更正の請求事案の件数を記載する。
4　「②発生件数」欄の件数は、「路線価等によらない申告等事案の整理簿兼処理状況連絡せん」に登載した月を基にしてカウントする。
5　「処理の内訳」欄の「認容」及び「否認」の件数は、様式42「路線価等によらない申告等事案の整理簿兼処理状況連絡せん」の「対象不動産の処理結果」欄の「認容」又は「否認」の件数をそれぞれカウントする。

評定18号

〔共通（届出・整理簿等）　一般事務整理簿　事5年〕

別紙10

路線価等によらない申告等事案の発生連絡せん

東京国税局　　税務署
資産評価官（審査指導係）　平成　年　月　日　資産課税部門
御中　次のとおり連絡する　（総括）統括国税調査官

税目	相続税・贈与税	名簿番号	課税時期　平成　年　月　日
被相続人	氏名		職業
受贈者	納税地		
関与税理士	氏名		所在地
申告区分	申告・更正の請求・嘆願		提出年月日　平成　年　月　日
評価の態様	1 鑑定評価額 （業者名称：　） （業者所在地：　） （担当鑑定士：　）		
	2 売却価額 （譲渡年月日：平成　年　月　日）		
	3 業者査定 （業者名等：　）		
	4 その他		

①	所在及び地番（住居表示）	（　）	（　）
②	地目		
③	地積	㎡	㎡
④	利用区分		
1㎡当たり	⑤ 申告等の価額	円	円
	⑥ 正面路線価	円	円
総額	⑦ 申告等の価額	円	円
	⑧ 相続税評価額	円	円
	⑨ 差引（⑦－⑧）	円	円
	参考事項		

（注）１．「④利用区分」は、自用地、貸宅地、借地権、貸家建付地等の区分を記載する。
２．「⑧相続税評価額」は、財産評価基本通達に基づいて計算した価額を記載する。
３．「⑦申告等の価額」は、小規模宅地等の特例適用前の価額を記載する。

添付書類

- ☐ 鑑定評価書写し・売買契約書写し・業者査定書写し等
- ☐ 土地評価明細書
- ☐ 該当する路線価図及び住宅地図

評随３－１号

〔共通（報告関係）　報告関係書類　事５年〕

別紙11

財産評価に関する照会等事績票

＿＿＿＿署

	年月日	署長	副署長	特官	総括統括官	審理担当
起案	・ ・					
決裁	・ ・					

税目	相続・贈与・その他	調査区分	実調・事後・更正請求・他		更正見込	有・無
整理番号	－	課税時期	・ ・	被相続人 受贈者		調査着手日	・ ・
照会等内容（簡記）	○○○について（評基通○○）					

【事実関係】

【納税者主張】

【署処理案】

【審理専門官処理案】

添付書類

□争点整理表　□相続税等申告書写し　□争点部分の評価明細書　□その他関係書類

〔共通（その他）　軽易な事項に係る意思決定又は確認を行うための書類　事１年〕

別紙12

第　　号
平成　年　月　日

東京■税局長　殿

税　務　署　長

財産評価基本通達第5項又は第6項に該当すると見込まれる財産の報告書

税　目	相続税・贈与税・（　　）	課税時期	年　月　日（時効期日：　年　月　日）	
被相続人（受贈者）	氏　名		職　業	
	住　所			
財産の種類	土地等　・　家屋　・　株式等　・　公社債　・　その他（　　）			
財産の所在地・名称				

該当見込財産の詳細及び事案の概要

〔財産評価基本通達　第5項　・　第6項　に該当見込〕

報告までの調査等により把握した事実の詳細

評価通達にその財産の評価方法に係る定めがないもので評価することが困難な理由又は評価通達の定めにより評価することが著しく不適当と認められる特別の事情

〔添付書類〕
(1)「相続税申告相談・申告審理事績書兼非課税省略決議書」又は「平成　年分贈与税申告相談及び申告審理事績書」（写し）
(2) 相続税の申告書又は贈与税の申告書（写し）
(3) 該当見込財産に係る評価明細書、契約書等の関係書類（その財産の内容を紹介したパンフレット等の参考資料を含む。）一式
(4) その他（　　）

評　随	1

〔共通（報告関係）　報告関係書類　報告関係決裁文書　事5年〕

別紙13

評価通達第5項チェックシート

1 事案に関する事項

税 目					
被相続人(受贈者)					
	氏 名				
	住 所				
	職 業				
	年 齢	歳			
課税時期	平成 年 月 日		申告等年月日	平成 年 月 日	

2 財産に関する事項

財産の種類	大分類		小分類
財産の所在			
名称等(銘柄、商品名等)			

3 判断

(1) 「評価通達に定めのない財産」に該当するかどうか			
(2) 「個別の法令解釈通達や情報で評価方法が明らかにされているもの」で、これに準拠して処理可能な事案		準拠する通達等	
(3) 「判例等により先例として示されているもの」で、これに準拠して処理可能な事案		準拠する判例等	
(4) (2)又は(3)に該当するが、評価方法等について特に検討を要すると認められる特別の事情がある事案		検討を要する特別の事情	
(5) 評価通達等のうち、当該財産に最も適合する財産の評価方法			
	左の評価通達等に準じる理由		

評価通達第5項チェックシートの記載要領

1　事案に関する事項

事案に関する事項を記載する。

2　財産に関する事項

(1)　財産の種類の「大分類」欄は、土地等、家屋、動産、無体財産権、株式、出資、公社債、その他の金融商品、信託受益権などの財産の種類を記載(リストボックスから選択又は直接入力)する。

(2)　財産の種類の「小分類」欄は、財産の種類に応じ、評価通達の定め等に基づき、例えば、次のとおり記載する。

- 土地等:宅地、農地、山林、雑種地、借地権、貸宅地　など
- 家屋:貸家、建築中の家屋　など
- 動産:一般動産、書画骨とう、船舶　など
- 無体財産権:特許権、著作権、営業権　など
- 株式:上場株式、取引相場のない株式、配当期待権　など
- 出資:持分会社の出資、医療法人の出資、農業協同組合等の出資、企業組合の出資　など
- 公社債:利付公社債、割引発行の公社債、転換社債型新株予約権付社債、仕組債　など

(注)更に詳しい商品名などについては、下欄の「名称等(銘柄、商品名等)」に入力する。

3　判断

(1)～(4)

- 該当か非該当かを記載(リストボックスから選択)する。
- (2)又は(3)に該当する場合には、右の欄に準拠するものを記載する。
- (4)に該当する場合には、右の欄に特に検討を要すると判断した具体的な理由を記載する。

(5)　評価通達等のうち当該財産に最も適合する財産の評価方法

- 左の欄には、例えば、「評価通達●」、「平成●年資産評価企画官情報●号」などと記載する。
- 右の欄には、当該財産の性質等に照らして左の欄の評価通達の定め等に準じることが相当であると判断した具体的な理由を記載する。

(注)理由が書ききれない場合は、理由を記載した適宜の様式を添付することにより、当該欄の記載を「別添資料参照」など省略して差し支えない。

別紙14

評価通達第6項チェックシート

1 事案に関する事項

税目					
被相続人(受贈者)					
	氏名				
	住所				
	職業				
	年齢	歳			
課税時期	平成 年 月 日		申告等年月日	平成 年 月 日	

2 財産に関する事項

財産の種類	大分類		小分類	
財産の所在				
名称等(銘柄、商品名等)				
関係通達		評価通達に定められた評価方法による評価額(A)		円

3 判断

(1)	「この通達の定めによって評価することが著しく不適当である」かどうか	
	① 評価通達に定められた評価方法を形式的に適用することの合理性が欠如しているか	
	② 評価通達に定められた評価方法以外に、他の合理的な評価方法が存在するか	
	③ 評価通達に定められた評価方法による評価額と他の合理的な評価方法による評価額との間に著しい乖離が存在するか	
	評価通達に定められた評価方法による評価額と(6)の評価方法による評価額との乖離額(率) B-A 円 (B-A)/B	
	④ 上記のほか、第6項を適用すべき特別な事情があるか	
(2)	地価の大幅な下落その他路線価等に反映されない事情が存することから、路線価等を基として評価通達の定めに従って評価することが適当ではないと認められる土地等に係る事案	
(3)	「個別の法令解釈通達で評価方法が明らかにされているもの」で、これに準拠して処理可能な事案	準拠する通達等
(4)	「判例等により先例として示されているもの」で、これに準拠して処理可能な事案	準拠する判例等
(5)	(2)ないし(4)のいずれかに該当するが、評価方法等について特に検討を要すると認められる特別の事情がある事案	検討を要する特別の事情
(6)	当該財産に最も適合する評価方法	
	具体的内容等	
	当該評価方法による評価額(B) 円	
(7)	「相続税法64条((同族会社等の行為又は計算の否認等))」等の法令の適用の余地について検討を行ったか	
	(検討を行った場合の法令等)	

評価通達第6項チェックシートの記載要領

1　事案に関する事項

事案に関する事項を記載する。

2　財産に関する事項

(1)　財産の種類の「大分類」欄は、土地等、家屋、動産、無体財産権、株式、出資、公社債、その他の金融商品、信託受益権などの財産の種類を記載(リストボックスから選択又は直接入力)する。

(2)　財産の種類の「小分類」欄は、財産の種類に応じ、評価通達の定め等に基づき、例えば、次のとおり記載する。

- 土地等:宅地、農地、山林、雑種地、借地権、貸宅地　など
- 家屋:貸家、建築中の家屋　など
- 動産:一般動産、書画骨とう、船舶　など
- 無体財産権:特許権、著作権、営業権　など
- 株式:上場株式、取引相場のない株式、配当期待権　など
- 出資:持分会社の出資、医療法人の出資、農業協同組合等の出資、企業組合の出資　など
- 公社債:利付公社債、割引発行の公社債、転換社債型新株予約権付社債、仕組債　など

(注)更に詳しい商品名などについては、下欄の「名称等(銘柄、商品名等)」に入力する。

(3)　「関係通達」欄には、当該財産の種類に係る評価通達の定め(通達項番)を記載する(例えば、小分類が定期借地権等の目的となっている「貸宅地」の場合、「評価通達25、27－2」と記載)。

3　判断

(1)　「この通達の定めによって評価することが著しく不適当である」かどうか

- 該当か非該当かを記載(リストボックスから選択)する。
- 第6項に該当するかどうかは、チェックシートの①ないし③などを総合的に勘案して判断するので、①ないし③の全てについて判定する必要があることに留意する。
- ③の「評価通達に定められた評価方法による評価額と(6)の評価方法による評価額との乖離額(率)」欄は、2の「評価通達に定められた評価方法による評価額(A)」欄と(6)の「当該評価方法による評価額(B)」欄を入力すると、自動計算される。
- ①ないし③のほかに、当該事案について第6項を適用すべき特別な事情がある場合には、④欄に記載する。

(2)～(5)

- 該当か非該当かを記載(リストボックスから選択)する。
- (3)又は(4)に該当する場合には、右の欄に準拠するものを記載する。
- (5)に該当する場合には、右の欄に特に検討を要すると判断した具体的な理由を記載する。

(6)　当該財産に最も適合する評価方法

- 左の欄には、評価通達の定めに代えて当該財産に最も適合すると考えられる評価方法を記載する。
- 右の欄には、当該財産の性質等に照らして左の欄の評価方法により評価することが相当であると判断した具体的な理由を記載する。

(注)理由等が書ききれない場合は、理由等を記載した適宜の様式を添付することにより、各欄の記載を「別添資料参照」など省略して差し支えない。

(7)　評価通達第6項の適用の検討のほか、他の法令の適用によるべきか否かの検討を行った場合は該当と記載(リストボックスから選択)し、法令等を記載する。

別紙15

書画骨とう品・著作権の申告事案等連絡せん

東京国税局 資産評価官（審査指導係） 御中	平成　年　月　日 次のとおり連絡する。	税務署 資産課税部門 （総括）統括国税調査官

税目	相続税・贈与税	課税時期	平成　年　月　日	処理区分	実地調査・事後処理 省略・（　）
被相続人 受贈者等	氏名		職業		
	納税地		関与税理士		
評価額等	書画骨とう品	点数	点	鑑定人等	
		評価額（総額）	円	最高価額 円 最低価額 円	
	著作権	種類		評価倍率等	印税収入期間 年
		評価額	円	年平均印税収入の額	円
		前3年の印税収入	平成　年　円	平成　年　円	平成　年　円

送付書類	共通	□ 相続税の申告書 〔第１表、同（続）、第２表、第11表（該当部分）、第15表〕 □ 相続税申告相談・申告審理事績書兼非課税決議書 省略 □ 平成　年分贈与税の申告書 □ 　　年分贈与税申告相談及び申告審理事績書
	書画骨とう品	□ 評価明細書（鑑定書等） □ 写真 □ 縦・横サイズの分かるもの □ その他参考となる資料（経歴書等）
	著作権	□ 所得税の確定申告書、所得の内訳書、支払調書等 （課税時期の属する年及びその前年以前３年間） □ 評価明細書（印税収入期間に係る意見書等） □ 著作権照会書（回答） □ その他参考となる資料（経歴書等）

評随３－３号

〔共通（その他）軽易な事項に係る意思決定又は確認を行うための書類　事１年〕

【資料２】

ホーム／国税庁等について／組織（国税局・税務署等）／札幌国税局／文書回答事例／グループ法人税制における譲渡損益の実現事由について

（別紙）

グループ法人税制における譲渡損益の実現事由について

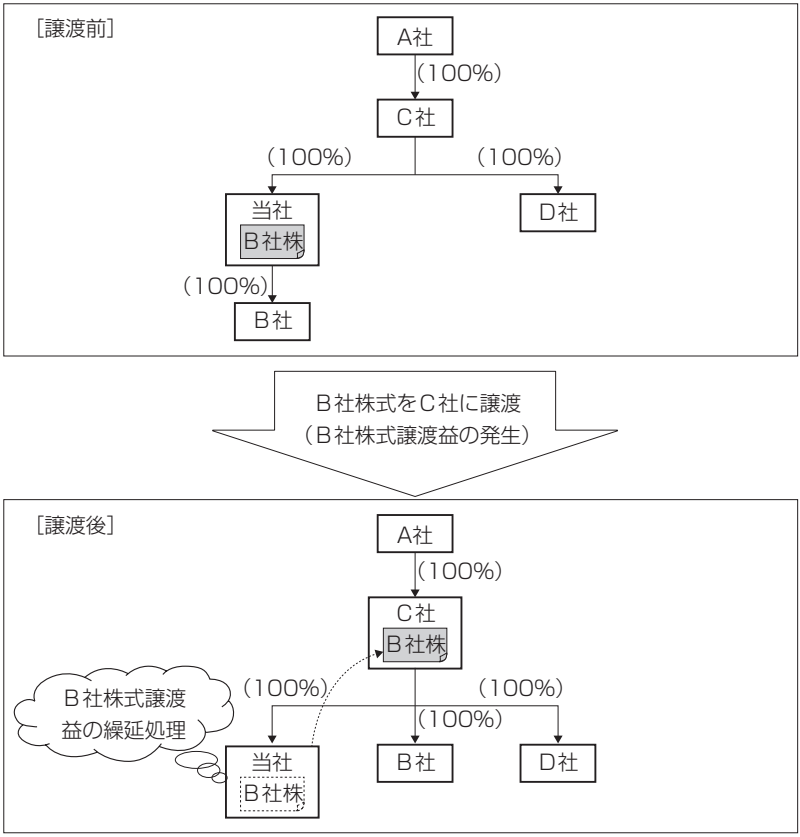
下記の事実関係において、譲渡損益調整資産たる有価証券を発行する法人の適格合併による解散が譲渡法人の法人税法第61条の13第２項（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）に規定される譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額の益金算入事由である「譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由」に該当するか否かにつき照会したく、宜しく御願い申し上げます。

１　事前照会に係る取引等の事実関係

本件照会の前提となる事実関係は、次のとおりである。

⑴　子会社Ｂ社株式の譲渡及び譲渡損益の繰延処理

当社は、100％子会社であるＢ社の株式を100％親会社であるＣ社（譲受法人）に譲渡した。その際、Ｂ社株式についての譲渡利益額（以下「Ｂ社株式譲渡益」とする。）が発生したが、法人税法第61条の13第１項の規定に基づきＢ社株式譲渡益に相当する金額を、その譲渡を行った事業年度の損金の額に算入する、いわゆる譲渡損益の繰延処理を行っている。

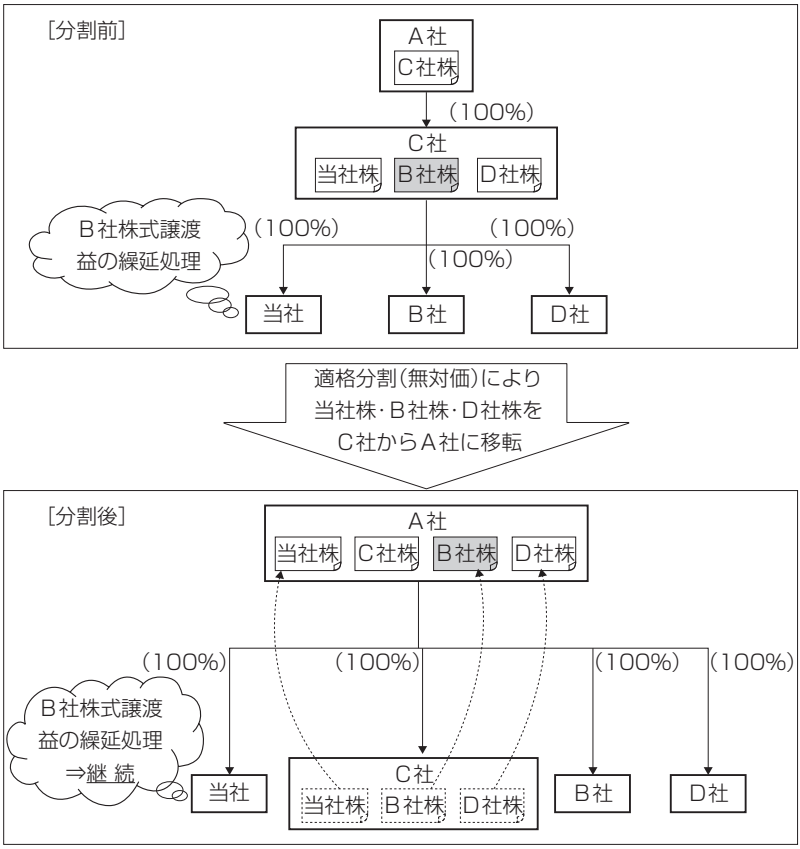


⑵　C社事業の一部を適格分割（無対価）によりA社へ引継ぎ

その後、上記⑴のB社株式（譲渡損益調整資産）の譲渡に係る譲受法人であるC社は、その保有する当社株式、B社株式及びD社株式の全てを適格分割（無対価）によりA社に移転した。

このC社からA社へのB社株式の移転は、B社株式の譲渡に係る譲受法人であるC社から、C社との間に完全支配関係のあるA社への譲渡損益調整資産（B社株式）の適格分割による移転に該当することから、法人税法第61条の13第2項によるB社株式譲渡益に相当する金額の益金算入をする必要はなく（法令122の14④、法61の13⑥）、A社をB社株式の譲渡に係る譲受法人とみなした上で、上記⑴

によるＢ社株式譲渡益に係る譲渡損益繰延処理を当社において継続している（法61の13⑥）。



⑶　適格合併によるＢ社の消滅

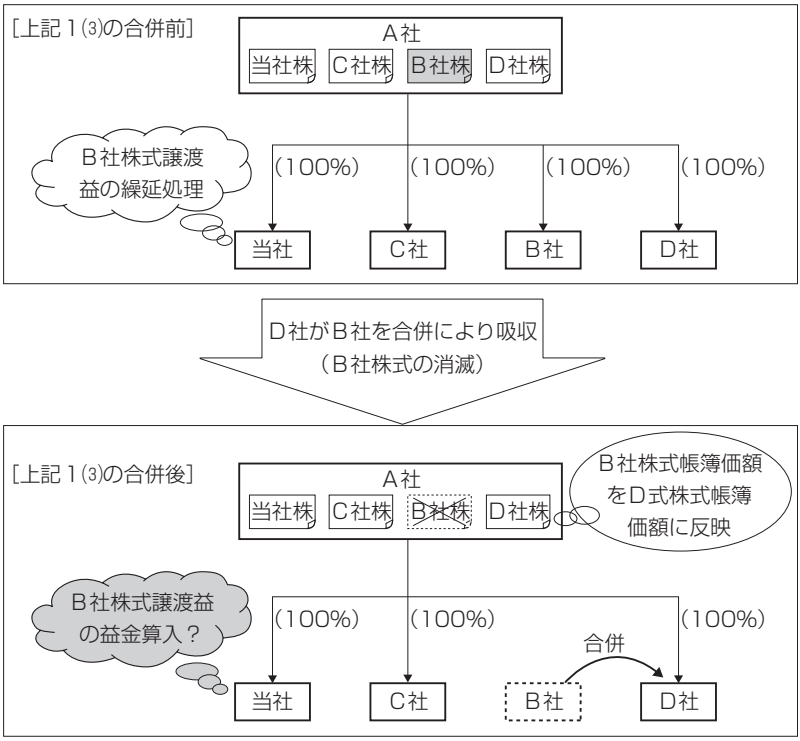
今後、Ｄ社を合併法人とし、Ｂ社を被合併法人とする適格合併（無対価）を行うことを予定している。

この合併により、Ｂ社の資産及び負債並びに権利及び義務はＤ社に包括的に引き継がれ、Ｂ社及びＤ社の100％親会社であるＡ社においては、Ｂ社株式の合併による消滅に伴いＢ社株式の帳簿価額をＤ社株式の帳簿価額に加算する調整を行

うこととなる（法令119の３⑩、119の４①）。

２　照会の要旨

上記１⑶の適格合併を行った場合、当社の所得の金額の計算においては、法人税法第61条の13第２項により、Ｂ社株式譲渡益の繰延処理を終了して、このＢ社株式譲渡益に相当する金額を益金算入することとなると解して差し支えないか。



［参考］

上記１⑵の適格分割の場合、完全支配関係のある法人間での適格分割により譲渡損益調整資産（Ｂ社株式）がＡ社に移転したことから、Ｂ社株式譲渡益の繰延処理を継続することとなると認識している。

その一方で、上記１⑶の適格合併も、完全支配関係のある法人間での適格合併

であり、譲渡損益調整資産（B 社株式）は消滅するものの、その帳簿価額は合併法人の株式（D 社株式）の帳簿価額に反映されることから、A 社において D 社株式に繰延処理を終了する一定の事由（法令122の14④）が生じるまでは、上記１⑵の適格分割の場合と同様に繰延処理を継続することとなるのではないかとの疑問が生じたため、念のため今回の照会により確認を行うこととしたところである。

３　事前照会者の求める見解の内容及びその理由

⑴　譲渡損益の繰延処理

内国法人がその有する譲渡損益調整資産を完全支配関係のある他の内国法人（以下「譲受法人」という。）に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（又は譲渡損失額）に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の額（又は益金の額）に算入される。

この損金の額（又は益金の額）への算入により、譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（又は譲渡損失額）は、譲渡の時点では計上せず繰り延べることとなる（以下「譲渡損益の繰延処理」という。）。

⑵　繰り延べた譲渡損益の実現

内国法人が譲渡損益の繰延処理を行っている場合に、譲受法人において繰延処理の対象となっている譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他一定の事由（以下「譲渡損益の実現事由」という。）が生じたときは、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（又は譲渡損失額）に相当する金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額（又は損金の額）に算入される（法61の13②）。

この益金の額（又は損金の額）への算入により、上記⑴で繰り延べた譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（又は譲渡損失額）を実現させることとなる。

ところで、法人税法第61条の２第２項では、内国法人が、その有する株式の発行法人を被合併法人とする適格合併（無対価）が行われたことにより、その株式を有しないこととなった場合には、その適格合併の直前の帳簿価額によりその株式を譲渡したものとして有価証券の譲渡損益を計算するものと規定されている。当該規定から明らかなように、法人税法上、適格合併による被合併法人発行の株式の消滅は同株式の「譲渡」に該当することから、法人税法第61条の13第２項の適用に当たっても譲渡損益の実現事由が生じていることとなる。

ただし、譲受法人が、完全支配関係のある法人との間で、適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（以下「適格合併等」という。）により、合併

法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（以下「合併法人等」という。）へ譲渡損益調整資産を移転している場合には、譲渡損益の実現事由は生じていないこととされる特例措置（以下「特例措置」という。）が設けられている（法令122の14④、法61の13⑥）。

⑶　本件への当てはめ

上記１⑶の適格合併（以下「本件合併」という。）は、内国法人（A 社）が有する株式（B 社株式）を譲渡損益調整資産とする譲渡損益の繰延処理を行っている場合において、その株式（B 社株式）の発行法人（B 社）を被合併法人とする適格合併（無対価）が行われた場合に該当する。そうすると、上記⑵のとおり、法人税法上、適格合併（無対価）による被合併法人発行の株式の消滅は「譲渡」に該当することから、本件合併による A 社が有する譲渡損益調整資産（B 社株式）の消滅は法人税法第61条の13第２項の適用に当たり、譲渡損益の実現事由に該当するものと思料する。

その一方で、本件合併は、完全支配関係のある法人間での適格合併であり、譲渡損益調整資産（B 社株式）は消滅するものの、その帳簿価額は合併法人の株式（D 社株式）の帳簿価額に反映された上で、その合併法人の株式（D 社株式）を譲受法人（A 社）が継続して保有することからすれば、譲渡損益の実現事由が生じていないと解することとなるのではないかとも考えられる。

しかしながら、上記⑵のただし書きに記載した特例措置は、適格合併等により譲渡損益調整資産が被合併法人等である譲受法人から合併法人等に移転している場合に適用されるものであるところ、本件合併は B 社と D 社との間で行われ、この合併により B 社株式は消滅してしまうこととなる。

結果として、本件合併の場合、被合併法人は譲受法人である A 社ではなく B 社であり、また、B 社株式（譲渡損益調整資産）が合併法人（D 社）に移転することもないことから、特例措置は適用されないこととなる。

はじめに

弊所伊藤俊一税理士事務所は、主に中小企業・零細企業の事業承継、資本戦略、組織再編成、M&A、相続対策に係るご質問に特化した「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）のご回答、及び複数社の会計事務所、税理士法人様の上記に係る顧問業務を取り扱っています。

本書の Q&A は上記の「実際に税理士等士業様」からご質問・ご相談を受けた事項を一部改変し、Ⅰ事業承継税制（特例）、Ⅱ事業承継スキーム、Ⅲその他事業承継に係る総則 6 項対策について分類しなおし、筆者自身が更に回答を再編集したものになります。

本書の性格上、上記理由から極めて実践的な書籍になったものと思われます。

中小企業・零細企業の事業承継、資本戦略、組織再編成に関しては類書においても「基本的な課税関係」や「（法務等含めた）諸手続については網羅されている節があります。当然、そういった網羅性を重視した「教科書」も必要であることは否定しておりません。

しかし、教科書的な解説では中小企業・零細企業では、事業承継や資本戦略において、何の実効力も有しない対策も多いというのが実情です。そこで、本書では、それら教科書的な事項を踏まえた上での「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、執筆しました。

従来の類書であれば、上述の教科書的なといったように記載方法が列挙されていることが常で、教科書的な事項を踏まえた上での「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、というものはなかったはずです。筆者自身、それを極力意識して

執筆に備えた次第です。

なお、事業承継税制（特例）に関してはなるべく類書に記載がない盲点、エッセンスのみ抽出しています。

事業承継税制（特例）の平成31年度（初年度）の認定申請件数は中小企業庁公表ペーパーによると約6,000件、経済産業省の令和２年度税制改正要望資料によると平成30年４月30日～平成30年12月31日における特例承継計画の申請件数は1,886件、平成31年１月１日～令和元年６月31日における同申請件数は1,832件、経営承継円滑化法における遺留分に関する民法特例は平成31年３月末時点で208件だそうです。筆者も主に税理士等同業者から申請時の適用要件チェックを依頼され膨大な件数をこなし、また、筆者自身もコンサルティング案件で携わってきましたので、そこでの現場の所感をふんだんに盛り込み教科書的な説明はほぼ排除しました。

本書の大きな特徴は、以下の点に集約されます。

・類書の教科書的な説明は意識的に排し、上記の「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」を全面に打ち出した構成になっています。
・中級者から上級者まで幅広い読者のニーズにこたえるものを意識したこと、一方で基本的な記載方法や課税関係については極力省略しました。
・論点は周辺実務に関して限って言えば、課税実務に真に即した網羅性を重視し、類書では軽く扱っている記載についても誌面の許す限り詳細な解説を加えていること
・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載したこと
・苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメージしていただけるようにしたこと、一方で実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したこと
（この点に関しては論点の切り貼りと感じられる読者もいらっしゃることと存じますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって論点は誌面の許す限り掲載しました。しかしながら、リストリクテッド・

ストックなどは意図的に割愛し、あくまで「普段よく使う周辺課税実務」にこだわっています。）

執筆にあたっては、細心の注意を払ったつもりですが、初めての試みが多かった点もあり、至らぬ点が多いと思います。読者の皆様にはお気づきの点があれば、ぜひご指摘をいただきたく存じます。

普段から多数の質の良いご相談・ご質問事項を下さる「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）の会員様、及び私が顧問業務をさせていただいている複数社の会計事務所、税理士法人様には心から感謝申し上げます。

株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏には企画段階から編集等、力強くサポートしていただいたことに、心から感謝申し上げます。

令和元年11月

税理士　伊藤 俊一

目次

はじめに

Ⅰ　事業継承税制（特例）

Q Ⅰ−1　持株会社スキームの基本と比較検討……2

Q Ⅰ−2　贈与税の納税猶予と併用する贈与……8

Q Ⅰ−3　事業承継税制（特例）と持株会社スキームとの合算形式の検証……11

Q Ⅰ−4　事業承継税制（特例）に係る事前説明責任について……14

Q Ⅰ−5　要件別の細かな留意点：議決権判定、法基通9−2−32との平仄、事業事態要件の留意点等……17

Q Ⅰ−6　代表権返上と法基通9−2−32との関係、「資本金、資本準備金を減少した場合」の意義……25

Q Ⅰ−7　事業承継税制（特例）における代表者就任要件……27

Q Ⅰ−8　議決権数判定の留意点……28

Q Ⅰ−9　遺言書作成で特に留意すべき事項……29

Q Ⅰ−10　相続させる遺言と「遺贈する」の使い分け：特定財産承継遺言と改正民法に関する留意点……31

Q Ⅰ−11　遺留分侵害額請求との関係……32

Q Ⅰ−12　民法特例活用時の実務上の留意事項・現場での所感……37

Q Ⅰ−13　業績悪化事由による差額免除制度の実践的留意点：税務調査との関係・相続時精算課税との関係等……44

Q Ⅰ−14　事業承継税制（特例）を利用したM＆A譲渡価格減額要請リクエストの方法・実効性……58

Q Ⅰ−15　認定申請の実例・現場の所感……59

Q Ⅰ−16　特例承継会社が外国会社株式等を有する場合：納税猶予適用時の株

価調整計算……60

Q Ⅰ−17　特例承継会社が外国会社株式等を有する場合：切替確認ＶＳ相続税納税猶予スタートの有利・不利判定……61

Q Ⅰ−18　「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除の特例措置等に関する質疑応答事例について（情報）」……63

Ⅱ　事業承継スキーム

Q Ⅱ−1　資産管理会社組成上の留意点……80

Q Ⅱ−2　事業承継ストックオプションによる株主間利益移転は可能か？……83

Q Ⅱ−3　所有と経営が分離している場合の持株会社スキームの留意点……85

Q Ⅱ−4　会計事務所自身の事業承継戦略……88

Q Ⅱ−5　自己株式、定款の見直し等の基本的な考え方……106

Q Ⅱ−6　種類株式と属人株の使用場面……108

Q Ⅱ−7　事業承継における定款変更及び種類株式導入の有効性、実効力……114

Q Ⅱ−8　持分会社スキームの基本的留意点……116

Q Ⅱ−9　持分会社スキームの各種留意点……119

Q Ⅱ−10　持分会社スキームのその他留意事項……125

Q Ⅱ−11　配当還元方式＋完全無議決権株式スキーム……128

Q Ⅱ−12　改正相続法遺留分との絡み……132

Q Ⅱ−13　同族法人への遺贈の基本的な課税関係……134

Q Ⅱ−14　亡夫が主宰法人に同社株式及び貸付金を遺贈した場合に、株式の譲渡所得の金額の計算上同社の借入金は負債に計上できないとされた事例……135

Q Ⅱ−15　従前の持株会社スキーム・株式交換・株式移転スキーム……140

Q Ⅱ−16　従前の持株会社スキーム・会社分割スキーム……175

Q Ⅱ−17　従前の持株会社スキーム・新設法人資金調達スキーム……178

Q Ⅱ−18　持株会社組成にあたっての組成時の留意点……181

Q Ⅱ−19　持株会社への資金融通……182

Q Ⅱ−20　持株会社に対する相続税対策上の規制……183

Q Ⅱ−21　持株会社方式に係る持株会社を存続させる場合・させない場合について返済方法の相違……184

Q Ⅱ−22　資本剰余金と利益剰余金の同時配当における実務上の留意点（東高令和元年５月29日判決）……193

Q Ⅱ−23　持株会社と本体会社を合併させる場合の税務上の留意点……200

Q Ⅱ−24　質疑応答事例：持株会社と事業会社が合併する場合の事業関連性の判定……201

Q Ⅱ−25　後継者の資金負担軽減策……203

Q Ⅱ−26　消費税、準ずる割合の実務上の留意点……204

Q Ⅱ−27　消費税、特定新規設立法人外しスキームの実務上の留意点……216

Q Ⅱ−28　特定新規設立法人と外国法人……219

Q Ⅱ−29　MEBO スキームを選択した場合の留意点……220

Q Ⅱ−30　MBO、EBO スキームについて留意点……221

Q Ⅱ−31　MBO、EBO スキームについて直接買取方式……222

Q Ⅱ−32　MBO、EBO スキームについて自己株式取得方式……222

Q Ⅱ−33　MBO、EBO スキームについて持株会社方式（新設法人資金調達型スキーム）……223

Q Ⅱ−34　MBO、EBO スキームについてその他実務上の留意点……228

Q Ⅱ−35　適格現物分配を用いた資本戦略スキームの各種留意点……229

Q Ⅱ−36　適格現物分配に見られる組織再編成における事業単位の考え方……231

Q Ⅱ−37　適格現物分配における重要な質疑応答事例……234

Q Ⅱ−38　残余財産分配以前の子会社株式評価損計上の可否……237

Q Ⅱ−39　M＆A等株式現金化が終了した後の現金化資産を後継者に移転するスキーム・信託受益権複層化スキーム……241

Q Ⅱ−40　受益権分離型スキーム、信託受益権の質的分割における具体的な裁判例……250

Q Ⅱ−41　従業員持株会・役員持株会の留意点……*268*

Q Ⅱ−42　比準要素数0、1会社解消方法と違法配当の関係……*270*

Q Ⅱ−43　国外転出時課税に係るタックスプランニング（税率差額利用）と今後の動向……*271*

Q Ⅱ−44　個人事業主に外国子会社合算（ＣＦＣ）税制が適用された事例：レンタルオフィス事件との比較……*274*

Q Ⅱ−45　外国子会社合算（ＣＦＣ）税制の当局調査のポイント……*276*

Q Ⅱ−46　キャプティブを利用した国外への資産移転の問題点……*277*

Q Ⅱ−47　エンプティ・ボーティングに係る諸論点：議決権分離スキームの是非……*278*

Q Ⅱ−48　株式譲渡に係るファミリールールスキーム：民事信託＋（特定）一般社団法人……*290*

Q Ⅱ−49　令和元年6月28日改正通達後の事業承継に係る保険商品の動向……*292*

Ⅲ　その他事業承継に係る総則６項対策

Q Ⅲ−1　総則６項への目配せ……*294*

Q Ⅲ−2　総則６項発動の基本的な考え方……*295*

Q Ⅲ−3　事業承継スキーム策定時にあたっての総則６項への事前対応策……*313*

Q Ⅲ−4　以前あった自社株対策スキームの指摘報道について……*315*

資料１　一方の法人による完全支配関係のある法人間で行われる無対価合併の適格判定及び被合併法人が有する未処理欠損金額の引継制限について照会する場合の説明資料の記載例（記載例２）……*317*

資料２　東京地方裁判所平成28年（行ウ）第508号法人税更正処分等取消請求事件（棄却）（控訴）国側当事者・国（麹町税務署長）令和元年６月27日判決【TPR事件／特定資本関係5年超要件を満たす合併における法法132条の２の適用】（TAINZコード　Ｚ888―2251）……*323*

資料３　「『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）……*325*

【凡例】

相法	相続税法
民	民法
相基通	相続税基本通達
相令	相続税法施行令
所令	所得税法施行令
評基通	財産評価基本通達
所法	所得税法
所基通	所得税基本通達
措法	租税特別措置法
措規	租税特別措置法施行規則
措通	租税特別措置法関係通達
通法	国税通則法
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
会法	会社法

140

Q Ⅱ−15　従前の持株会社スキーム・株式交換・株式移転スキーム

従前の持株会社スキーム、株式交換・株式移転スキームについて概略を説明してください。

Answer

概略と各種留意点を列挙します。

【解説】

1．概略

（STEP 1）本体会社を軸に株式移転（持株会社は新設法人となります）又はグループ会社のうち休眠会社との株式交換をし、それを持株会社とする。

（STEP 2）（STEP 1）と同時に本体会社の事業部門もしくは不動産部門を移転。

（STEP 3）STEP 2により持株会社は株特から外れるようにする。なお、株式移転方式による場合は、新設当初3年間は株価評価上、純資産価額が強制適用されるため、3年縛り後、できるだけ類似業種比準価額を使えるように事業を持たせる（持株会社の収益付け）。

（STEP 4）本体会社は予めなるべく類似業種比準価額が使えるようにしておく。役員退職金支給や含み損資産の外部売却などで株価を痛めつける。

（STEP 5）上記後、現オーナーから後継者へ株式異動。

【株式交換・移転方式】

HD の B/S は？　第５表のこと

相評	簿価	
本体会社 取込価格	移転時の 簿価	
本体会社の不動産又は事業部門を移転させ、株特外しを同時に検討することが多い。３年経過後類似が使える可能性がある。		

※この差額は法人税額等相当額の控除はできない。
※当初３年間は純資産価額評価方式
※ HD の株主が現在オーナーだとすると現オーナー⇒後継者に株式移動させるタイミングは２回
１）株式移転時……移転と同時にやってしまうことが多い。それでも純資産価額は下がるから。
本体会社　現オーナー⇒後継者により、現オーナーは社長⇒会長へ（役員退職金支給）
持株会社　現オーナーが社長就任
２）持株会社のオーナーが完全引退するとき……その時で、持株会社に何かしらの事業を持たせる必要がある。
持株会社で役員退職金支給
※移転時は当然、本体会社の株式を痛めつけること

２．各ステップの留意点

（STEP１）について

・株式移転による新設法人の場合、当初３年間は純資産価額が株価の評価上、強制適用されるため、上記の株式交換の方が望ましいといわれています。

・株式移転・株式交換共通ですが、少数株主が存在する場合は、当該移転・交換前にスクイーズアウトしておく方がよいでしょう。

買取価額の税務上の適正評価額は、

○後継者集約の場合……相続税評価額原則

○会社買取り（金庫株）の場合……所得税基本通達59−６、又は時価純資産価額

となります。

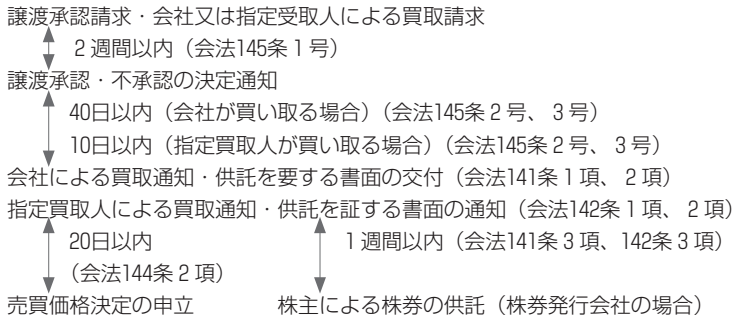
142

これは、少数株主からの買取請求対策です。組織再編成においては、反対株主からの買取請求が認められますが、

「組織再編行為等により時価が下落した場合には、組織再編行為等がなかったものとして仮定した場合の価格となり、組織再編行為等によりシナジー効果が生じて株価が上昇した場合には、そのシナジー効果を織り込んだ価格となる」

となるため、係争になった場合、再編「前」の自社株評価額を基に価格決定の申し立てが行われるからです。

【少数株主からの譲渡承認請求】



少数株主からの買取請求において、価格決定の申立がなされた場合、裁判所は「公正な価格」を採用することが多いと思われます。

配当還元法、ゴードンモデル、収益還元方式、DCF法、類似会社比準方式、類似業種比準方式、簿価純資産方式、時価純資産方式の折衷が裁判所で決定されることが過去の裁判例・判例では多いようです（折衷割合は裁判所によってまちまちとなります）。

少数株主だからといって配当還元法、ゴードンモデルが多く採用されるわけではありません（東京地裁平成20年3月14日、札幌高裁平成17年4月26日決定、東京高裁平成2年6月15日決定等々）。

（STEP 2）について

・不動産部門の集約方法は下記の手順が一般的です。

○本体会社から持株会社への売却（事業譲渡）

不動産取得税・登録免許税のシミュレーションが必要です。また、関連会社間の不動産売却は一般的に当局の念査事項になりますので、あたかも第三者に売却したときと同じようなエビデンスの整理が必要です。

以下の判決が各種エビデンスの整理についてヒントになる事例だと思われます。

東京地方裁判所平成26年（行ウ）第284号法人税更正等取消請求事件（第１事件）、平成26年（行ウ）第327号法人税更正等取消請求事件（第２事件）、平成26年（行ウ）第328号法人税更正等取消請求事件（第３事件）、平成26年（行ウ）第329号法人税更正等取消請求事件（第４事件）、（認容）（確定）（納税者勝訴）国側当事者・国（別府税務署長事務承継者大分税務署長・大分税務署長）

平成29年３月８日判決【税務訴訟資料　第267号−40（順号12989）【青色申告承認取消処分／グループ法人間の不動産売買損失】（TAINZ コード　Z267−12989）

概　　要

〔判示事項〕

１　本件は、Ｅ社、Ｇ社、第３事件原告Ｆ社、第４事件原告Ｈ社（原告ら）が、原告らの間における土地の売買により売却損が生じたとしてその額を損金の額に算入するなどして、各法人税の確定申告をしたところ、各所轄の別府税務署長又は大分税務署長が、上記の売買が架空の取引であるとして、原告らに対し、法人税の更正処分及び青色申告の承認の取消処分をしたため、原告らが、これらの処分に違法がある旨の主張をしてその取消しを求める事案である。

２　丙の相続人である丁らは、本件各債務免除等が行われたことにより、丙の相続に関し、８億6000万円余りの相続税を免れる計算になること、原告らは、法人税の確定申告において、本件各債務免除等の額をそれぞれ益金

の額に算入する一方で、これと同額か近似する本件各取引に係る固定資産売却損の額をそれぞれ損金の額に算入しているところ、かかる損金の額の算入が認められれば、本件各更正処分に係る納付すべき法人税額に相当する合計７億5000万円余りの法人税を免れる計算になることが認められ、以上の事実に照らせば、原告らは、本件各証書を作成するに当たり、被告が指摘するように、丙の相続税対策の結果生じることとなる法人税の課税を避ける目的を有していたものと推認することができる。しかしながら、原告らがかかる目的を有していたとしても、本件各取引が直ちに架空のものとなるものではない。

3　本件各取引における本件各土地の売却価額が不相当に低額であったことや、原告らが確定申告において損金の額に算入した固定資産売却損の額が不相当に高額であったことをうかがわせる証拠はないから、本件各土地には元々相当額の含み損が存していたことがうかがわれる。本件各取引は、これらの含み損を損金として確定させるという意味合いをも有するものであり、また、本件各取引の経営判断上の意義として原告らが主張する内容にも相応の合理性が認められるのであって、本件各取引が専ら法人税の課税を避けることのみを目的として行われたものであると断定することは困難であるから、本件各取引を不当な租税回避と評することは相当ではないというべきである。

4　本件各土地については、本件各取引に先行して設定されていた根抵当権の解除はされておらず、原告らにおいて、根抵当権者である金融機関に対し、本件各取引がされたこと自体を、少なくとも正式に書面に明記する形で報告してはおらず、正式にその了承を得たものでもないこと等が認められる。しかしながら、原告らにおいて、本件各証書に対応する所有権の移転の登記を経由していなかったことから、金融機関等の対外的な関係においては、登記上の所有名義を前提に対応するとの方針に基づいて行われたものと捉えることができ、また、一部の金融機関では原告らの上記の各対応を黙認していた事情がうかがわれるから、原告らの上記の各対応が、厳密には契約違反ということで金融機関からの責任追及を受けることがあり

得るとしても、そのことが直ちに本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではない（下線筆者）というべきである。

5　本件各土地のうち、土地Ａ１、土地Ｂ２、土地Ｃ及び土地Ｄ３については、本件取引の前には各土地上の建物の所有者と土地の所有者が一致していたところ、その後には両者が相違するようになったことが認められる。しかしながら、本件各取引の経営判断上の意義として原告らが主張する内容には相応の合理性が認められるところ、これによれば上記のように各土地上の建物の所有者と土地の所有者が相違するに至っても、直ちに不自然なものとはいえない上、かえって、上記各土地の売主（各土地上の建物の所有者）が、その買主に対し、本件各取引の後、土地の賃料を継続的に支払っていることが認められ、以上からすれば、上記の建物と土地の所有関係は、本件各取引が架空のものであることを推認させるものではなく、むしろ上記の土地の賃料の支払の事実は、当該各取引が架空のものではないことを示す事情であるということができる。

6　（省略）

本　　文

事実及び理由

第２　事案の概要

本件は、株式会社Ｅ、有限会社Ｇ、第３事件原告株式会社Ｆ、第４事件原告Ｈ有限会社（以下、それぞれ「Ｅ」、「Ｇ」、「原告Ｆ」、「原告Ｈ」といい、併せて「原告ら」という。）が、原告らの間における土地の売買により売却損が生じたとしてその額を損金の額に算入するなどして、Ｅ、Ｇにおいては平成16年８月１日から平成17年７月31日までの事業年度（以下「平成17年７月期」という。）の、原告Ｆにおいては平成16年10月１日から平成17年９月30日までの事業年度（以下「平成17年９月期」という。）の、原告Ｈにおいては平成17年４月１日から平成18年３月31日までの事業年度（以下「平成18年３月期」という。）の各法人税の確定申告をしたところ、各所轄の別府税務署長又は大分税務署長が、上記の売買が架空の取引であるとして、原告らに対し、上記

各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）の法人税の更正処分及び本件各事業年度以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をしたため、原告らが、これらの処分（G及び原告Fに対する各更正処分については、それぞれ再更正処分により一部取り消された後のもの。以下「本件各処分」といい、このうちの各更正処分を「本件各更正処分」、各承認取消処分を「本件各承認取消処分」という。）に違法がある旨の主張をしてその取消し（本件各更正処分については各申告額を超える部分の取消し）を求める事案である。

1　前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により認められる事実）

(1)　原告らについて

ア　Eは、「パチンコ、遊技場の経営」等を目的として昭和51年7月●日に設立された株式会社であり、昭和52年8月1日から昭和53年7月31日までの事業年度以降の事業年度について、法人税の青色申告の承認を受けていた。

イ　Gは、「遊技場の経営」、「不動産の売買、不動産賃貸業」等を目的として平成5年8月●日に設立された有限会社であり、平成6年8月1日から平成7年7月31日までの事業年度以降の事業年度について、法人税の青色申告の承認を受けていた。

ウ　原告Fは、「自動車用品及び自動車部品の卸、販売」、「喫茶店、食堂、マージャンクラブ、パチンコ店の経営」等を目的として昭和52年11月●日に設立された株式会社であり、平成3年10月1日から平成4年9月30日までの事業年度以降の事業年度について、法人税の青色申告の承認を受けていた。

エ　原告Hは、「不動産売買」等を目的として昭和45年3月●日に設立された有限会社であり、昭和46年4月1日から昭和47年3月31日までの事業年度以降の事業年度について、法人税の青色申告の承認を受けていた。

オ　原告らは、いずれも丙を創始者とし、その平成17年4月30日当時の株主の構成は、別表1の「株主構成」の表のとおりであり、役員の構

成は、同別表の「役員構成」の表のとおりであって、丙及びその子である丁その他の親族らが発行済株式の全部又は出資の全額を有する同族会社であった（以下、原告らをまとめて「Ｅグループ」ということがある。）。

なお、Ｅ及びＧは、本件各訴え提起後の平成28年６月●日、原告Ｆに吸収合併された。

⑵　原告らの法人税の確定申告に至る経緯等

ア　丙らによる債務の免除及び債権の贈与

㋐　丙は、平成17年５月11日から同月24日にかけて、別表２の番号１から６までのとおり「債務免除証書」及び「贈与証書」を作成し、Ｅに対しては、同別表の番号５及び６の債務を、原告Ｈに対しては、同別表の番号１及び２の債務をそれぞれ免除し、また、Ｇに対しては、同別表の番号３のＥに対する債権を、原告Ｆに対しては、同別表の番号４のＥに対する債権をそれぞれ贈与した（免除及び贈与の総額は22億0767万5557円。）。

㋑　丁は、平成17年５月16日、別表２の番号７のとおり「債務免除証書」を作成し、Ｅに対し、同番号の債務（２億円）を免除した。

㋒　丙は、平成17年５月●日に死亡し、同人の相続人である乙、丁及び戊は、平成18年３月14日、丙の相続に係る相続税の申告書を提出しているところ、同申告書には、上記の相続に係る相続財産として、前記㋐の債権総額22億0767万5557円についての記載はない。

イ　不動産売買契約証書の作成等

㋐　原告らは、大分県内に所在する別表３記載の各土地（以下、同別表の「本件各土地」欄記載の略称を用い、併せて「本件各土地」という。）を、本件土地Ａ１及び本件土地Ａ２については平成17年７月１日当時、その他の土地については同年５月16日当時、それぞれ同別表の「所有者」欄記載のとおり所有していた。

㋑　原告らは、別表４の「日付」欄記載の日（本件土地Ａ１及び本件土地Ａ２については平成17年７月１日、その他の土地については同年５

月16日）付けで、同「売主」欄記載の者〔上記(ア)の各所有者〕を売主とし、同「買主」欄記載の者を買主として、同「目的物」欄記載の本件各土地を同「売買代金（円）」欄記載の代金で売買する旨の「不動産売買契約証書」を作成した（売買代金の総額は15億0458万7885円。以下、同別表の番号１から６までの各不動産売買契約証書を順次「本件証書１」などといい、これらを併せて「本件各証書」といい、また、本件各証書に記載されている売買取引を順次「本件取引１」などといい、これらを併せて「本件各取引」という。）。本件各証書には、それぞれ、同別表の「支払日・支払方法」欄、「引渡日」欄及び「特約」欄に記載の事項が記載されていた。

(ウ) 本件各土地については、本件各処分がされるまでの間、本件各証書に売主として記載されている者から買主として記載されている者への所有権の移転の登記はされなかった。

なお、本件土地Ｂ２については、平成26年５月15日受付で、「平成17年５月16日売買」を登記原因とするＧからＥへの所有権の移転の登記がされた上、平成26年５月29日受付で、「平成26年５月29日売買」を登記原因とするＥから訴外Ｉ株式会社への所有権の移転の登記がされている。他方、それ以外については、同年７月31日に至っても、いまだ所有権の移転の登記はされていない。

(エ) 本件各証書に買主として記載されている者は、本件各取引につき不動産取得税の申告及び納付を行っておらず、また、大分県知事は、本件各取引につき不動産取得税の賦課決定をしていない。

(オ) 本件各土地の一部には建物が存するところ、その所有者や使用状況は別表５のとおりであり、本件各証書作成後も建物の所有者や使用状況に変わりはなかった。なお、原告らは、同別表のとおり、本件各事業年度の法人税の確定申告において、本件各取引により所有者の移転があったことを前提に、地代家賃の収受等があったとして、これらを損金又は益金に算入している。

(カ) 本件各土地の一部には、本件各証書の作成日付の時点で、別表３

の「根抵当権者」欄記載の金融機関を根抵当権者とする根抵当権が設定されていた。

ウ　原告らの法人税の確定申告

㈠　Eは、平成17年９月30日、別府税務署長に対し、平成17年７月期の法人税について、本件債務免除５、本件債務免除６及び本件債務免除７により、それぞれ３億円、２億円及び２億円（合計７億円）の債務免除益が生じたとして、これらの金額を雑収入として益金の額に算入し、また、本件取引５及び本件取引６により、それぞれ２億9188万1084円及び４億3466万7615円（合計７億2654万8699円）の固定資産売却損が生じたとして、これらの金額を損金の額に算入して、欠損金額を１億4895万3455円、納付すべき法人税額を０円、所得税額等の還付金額を５万8801円とする確定申告書を提出した。

㈡　Gは、平成17年９月30日、別府税務署長に対し、平成17年７月期の法人税について、本件債権贈与３により６億1880万0542円の受贈益が生じたとして、この金額を雑収入として益金の額に算入し、また、本件取引１により６億1880万0542円の固定資産売却損が生じたとして、この金額を損金の額に算入して、所得金額を０円、納付すべき法人税額を０円とする確定申告書を提出した。

㈢　原告Fは、平成17年11月30日、大分税務署長に対し、平成17年９月期の法人税について、本件債権贈与４により８億0036万0742円の受贈益が生じたとして、この金額を雑収入として益金の額に算入し、また、本件取引２により８億0036万0742円の固定資産売却損が生じたとして、この金額を損金の額に算入して、所得金額を4681万7007円、納付すべき法人税額を1340万5100円とする確定申告書を提出した。

㈣　原告Hは、平成18年５月30日、大分税務署長に対し平成18年３月期の法人税について、本件債務免除１及び本件債務免除２により、それぞれ5000万円及び２億3851万4273円（合計２億8851万4237円）の債務免除益が生じたとして、これらの金額を雑収入として益金の

額に算入し、また、本件取引３及び本件取引４により、それぞれ１億5438万9002円及び8412万5271円（合計２億3851万4273円）の固定資産売却損が生じたとして、これらの金額を損金の額に算入して、欠損金額を1952万5462円、納付すべき法人税額を０円とする確定申告書を提出した。

⑶　本件における各処分の経緯等（省略）

⑷　本件各処分に係る計算等について（省略）

２　争点

⑴　本件各取引は架空のものであったか

⑵　（省略）

３　争点に関する当事者の主張

⑴　争点⑴（本件各取引は架空のものであったか）について

（被告の主張）（省略）

（原告らの主張）（省略）

⑵　争点⑵（原告らが本件各土地に係る固定資産売却損を総勘定元帳に記載したことは、青色申告の承認の取消しの要件に該当するか）について（省略）

第３　当裁判所の判断

１　認定事実

前提事実、掲記の証拠及び弁論の前趣旨によれば、以下の事実が認められる。

（⑴・⑵省略）

２　争点⑴（本件各取引は架空のものであったか）について

⑴　被告は、本件各取引につき本件各証書が作成されているとしても、①本件各土地は、本件各証書の作成後も所有権の移転の登記が経由されていないこと、②原告らが本件各土地を取得したとして不動産取得税の申告及び納付をしていないこと、③本件各土地について、通常、売買に先行して行われるべき根抵当権の解除や、根抵当権者である金融機関への通知等がされていないこと、④原告らが、本件土地Ｂ１及び本件土地Ｄ

２につき、本件各証書作成後、本件各証書上の売主を所有者として新たな根抵当権を設定するなどしていること、⑤原告らは、架空の借入金及び貸付金を利用して本件各土地の売買代金の清算を行うという処理をしていること、⑥本件各取引に係る固定資産売却損の計上は、原告らが計上した債務免除益又は受贈益の金額に対応してされたものであり、丙の相続税対策の結果生じた法人税の課税を免れるために行われたものであることが推認されること、⑦本件各土地の使用の状況からして、原告らが本件各土地を売却する必要性は認められず、かえって、本件各証書上の売主が、そのまま納税義務者として、本件各土地の固定資産税を納付し続けており、そのうち、本件土地Ａ２については、本件証書６上の売主であるＥが、引き続き所有者として、Ｋとの間で土地賃貸借契約を締結していること、⑧本件各証書の特約条項には、税金対策を念頭にした特殊な記載があること等からすれば、本件各取引は架空のものであったというべきである旨を主張する（下線筆者）ので、以下、上記の各点等について検討する。

(2)　上記⑥、⑧の点（本件各証書作成の目的及び特約条項）について

この点、前提事実及び弁論の全趣旨によれば、丙の相続人である丁らは、本件債務免除７を除く本件各債務免除等が行われたことにより、丙の相続に関し、８億6000万円余りの相続税を免れる計算になること、原告らは、法人税の確定申告において、本件各債務免除等の額をそれぞれ益金の額に算入する一方で、これと同額か近似する本件各取引に係る固定資産売却損の額をそれぞれ損金の額に算入しているところ、かかる損金の額の算入が認められれば、本件各更正処分に係る納付すべき法人税額に相当する合計７億5000万円余りの法人税を免れる計算になることが認められ、以上の事実に照らせば、原告らは、本件各証書を作成するに当たり、被告が指摘するように、丙の相続税対策の結果生じることとなる法人税の課税を避ける目的を有していたものと推認することができる。

しかしながら、原告らがかかる目的を有していたとしても、本件各取

引が直ちに架空のものとなるものではない。（下線筆者）本件各債務免除等が架空のものではなく（この点は被告も争わない。）、これにより原告らに債務免除益及び受贈益が現実に発生する以上、本件各取引によってこれに見合うだけの固定資産売却損が現実に発生しなければ、上記の目的を達成することができないから、原告らにとっては、本件各取引はむしろ架空のものであってはならないものであったということができる。したがって、原告らが上記目的を有していたことは、本件各取引が架空のものであることを裏付けるものではない。

また、本件各証書の特約条項に「譲渡価格が税務上問題がある場合は、互いに税務上不利にならないその適正金額において譲渡されたものとして取り扱う。」との定めがあることについても、この定めは、税務当局から本件各取引が低額譲渡と認定された場合には、確定申告において適正な譲渡価額を前提とした固定資産売却損等を計上することを取り決めたものと解釈することが可能なものであるから、直ちに本件各取引が架空のものであることを裏付けるものではない（下線筆者）というべきである。

なお、本件各取引における本件各土地の売却価額が不相当に低額であったことや、原告らが本件の確定申告において損金の額に算入した固定資産売却損の額が不相当に高額であったことをうかがわせる証拠はないから、本件各土地には元々相当額の含み損が存していたことがうかがわれる。本件各取引は、これらの含み損を当該事業年度において損金として確定させるという意味合いをも有するものであり、また、本件各取引の経営判断上の意義として原告らが主張する内容にも相応の合理性が認められるのであって、本件各取引が専ら法人税の課税を避けることのみを目的として行われたものであると断定することは困難であるから、本件各取引を不当な租税回避と評することは相当ではない（下線筆者）というべきである。

(3) 前記①、②の点（登記及び不動産取得税の納付の状況等）について

前提事実のとおり、原告らは、本件各土地につき、本件各証書の作成

後も所有権の移転の登記を経由しておらず、その不動産取得税の申告及び納付をしていないことが認められる。

しかしながら、かかる事実については、本件各取引が、いずれも同族会社であるＥグループ内でされたもので、所有権に係る対抗要件の具備の要否の観点からは、直ちに登記をすることを要しない状況においてされたものである上、原告らにおいて登記に要する費用や不動産取得税の負担を避けようとする目的があったとみることで了解し得るものであって、直ちに本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではない。（下線筆者）

⑷　前記③、④の点（金融機関との間の根抵当権の設定に係る状況等）について

前提事実、前記１⑴の事実、証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各土地については、本件各取引に先行して設定されていた根抵当権の解除はされておらず、原告らにおいて、根抵当権者である金融機関に対し、本件各取引がされたこと自体を、少なくとも正式に書面に明記する形で報告してはおらず、正式にその了承を得たものでもないこと、本件土地Ｂ１及び本件土地Ｄ２につき、本件各証書作成後においても、本件各証書における売主が所有者として、臨時株主総会議事録等を作成した上で、新たな根抵当権を設定するなどしていることが認められる。

しかしながら、原告らの上記の各対応は、原告らにおいて、前⑶のとおり、本件各証書に対応する所有権の移転の登記を経由していなかったことから、金融機関等の対外的な関係においては、登記上の所有名義を前提に対応するとの方針に基づいて行われたものと捉えることができ、また、証拠によれば、根抵当権者である金融機関のうち、Ｊ銀行については、実際にはその関係者において本件取引１、本件取引２、本件取引５及び本件取引６がされたと認識していたことが認められ、一部の金融機関では原告らの上記の各対応を黙認していた事情がうかがわれるから、原告らの上記の各対応が、厳密には契約違反ということで金融機関からの責任追及を受けることがあり得るとしても、そのことが直ちに本

件各取引が架空のものであったことを推認させるものではない（下線筆者）というべきである。

(5) 前記⑤の点（仕訳と売買代金の処理の状況）について

前提事実及び前記1(2)のとおり、原告らは、丙及びEグループ内で貸付金と借入金の各仕訳をしているところ、この各仕訳は、それら自体でみれば、丙及びEグループ内で貸付けを循環させるものとなっている上、計上日と入力日が一致していないものとなっている。しかしながら、そのことで、本件各取引に係る売買代金の決済が売買当事者間の反対貸付金債権との相殺処理の形でされていることが直ちに無効であることにはならない上、証拠によれば、上記の各仕訳に係るものを含め、丙及びEグループ内での貸付金については、実際に清算がされたか、清算に向けて支払が継続中のものとして処理されていることが認められ、これによれば、本件各土地の売買代金に相当する額の金銭が最終的には各買主の出捐によって各売主の下に収まることになるから、上記の処理が、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものであるとはいえず、むしろ上記の貸付金の清算の事実は、本件各取引が架空のものではなかったことを示す事情である（下線筆者）ということができる。

(6) 前記⑦の点（本件各土地の使用の状況等）について

ア 前提事実のとおり、本件各土地のうち、本件土地A1、本件土地B2、本件土地C及び本件土地D3については、本件取引の前には各土地上の建物の所有者と土地の所有者が一致していたところ、その後には両者が相違するようになったことが認められる。

しかしながら、本件各取引の経営判断上の意義として原告らが主張する内容には相応の合理性が認められるところ、これによれば上記のように各土地上の建物の所有者と土地の所有者が相違するに至っても、直ちに不自然なものとはいえない上、かえって、証拠及び弁論の全趣旨によれば、上記各土地の売主（各土地上の建物の所有者）が、その買主に対し、本件各取引の後、土地の賃料（本件土地A1について毎月50万円、本件土地B2について毎月30万円、本件土地Cについて当初

毎月100万円、平成19年10月以降は毎年1200万円、本件土地Ｄ３について毎月60万円）を継続的に支払っていることが認められ、以上からすれば、上記の建物と土地の所有関係は、本件各取引が架空のものであることを推認させるものではなく、むしろ上記の土地の賃料の支払の事実は、当該各取引が架空のものではないことを示す事情である（下線筆者）ということができる。

なお、原告らは、上記の賃料の授受に関し、土地賃貸借契約書等も提出するところ、これらは、被告が本件に係る税務調査の際に入手した、同一の土地に係る各賃貸借契約書とその記載内容等で一致しない点がある上、坪数について整合しない記載があるなどの問題があるものの、上記の賃料の授受がされたこと自体について直ちに疑義が生ずるものではない以上、そのことをもって、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではないというべきである。

イ　また、前提事実及び証拠によれば、本件土地Ａ２の一部（●●の土地の一部及び●●の土地）については、本件取引６の売主であるＥが、本件取引６後の平成18年１月17日付けで、所有者として、Ｋとの間で事業用定期借地契約書を作成し、同年10月６日付けで、同旨の事業用借地権設定公正証書を作成していることが認められる。

もっとも、これも前記⑷の金融機関との関係と同様に、対外的な関係においては、登記上の所有名義を前提に対応するとの方針に基づくものと捉えることができ、かえって、証拠及び弁論の全趣旨によれば、上記の本件土地Ａ２の一部に関し、Ｅは、一旦、上記契約書等に沿ってＫから賃料（毎月115万円。ただし、毎月90万円、100万円となっている時期がある。）を受領しているものの、その後、本件取引６の買主である原告Ｆに対し、同額を支払っていることが認められ、以上からすれば、上記の点は、本件各取引が架空のものであることを推認させるものではなく、むしろ上記のＥから原告Ｆへの賃料の支払の事実は、本件取引６が架空のものではないことを示す事情であるということができる。

ウ　さらに、証拠及び弁論の全趣旨によれば、原告らにおいては、本件各取引後も、本件各取引の売主が固定資産税の納税義務者として通知を受け、固定資産税を納付し続けていることが認められるものの、これも、原告らにおいて、前記(3)のとおり、本件各証書に対応する所有権の移転の登記を経由していなかったことから、登記名義人が納税義務者となる固定資産税（地方税法343条２項）については登記上の所有名義を前提に対応するとの方針に基づくものと解し得る上、上記証拠によれば、原告らにおいては、一旦は、本件各取引の売主が固定資産税を納付するものの、その後、買主が固定資産税相当額を売主に支払っていることが認められ、以上からすれば、固定資産税の納付に係る事情も本件各取引が架空のものであることを推認させるものではなく、むしろ上記の買主から売主への固定資産税相当額の支払の事実は、本件各取引が架空のものではない（下線筆者）ことを示す事情であるということができる。

(7)　丁やＬ経理部長の質問応答書について

ア　丁の平成24年４月17日における質問応答書には、前記１(1)の本件土地Ｂ１及び本件土地Ｄ２に係るＧ及び原告Ｈの各臨時株主総会議事録に関し、議事録は実際に株主総会等を開催して作成したもので、その議事録に間違いはないとしつつ、上記各土地の所有者が本件証書１及び本件証書３とは矛盾しており、本件取引１及び本件取引３がなかったと言われても仕方がない旨を供述したとの記載がある。

しかしながら、丁は、上記質問応答書において、全体としては、本件各取引が実際にされたことを前提に供述をしており、上記の記載のような供述をしたとしても、それは、本件土地Ｂ１及び本件土地Ｄ２の所有者につき、上記の各議事録の記載と本件各証書の内容が整合していないことを十分に認識しないまま回答したため、その後矛盾を指摘された際、とっさにその説明をすることができないまま回答したにすぎないと捉えることができる。そして、その後の税務調査や不服申立手続及び本件訴訟においては、実際の所有関係は上記の各議事録の

記載とは異なり、本件各証書に記載されたとおり変更されている旨を供述していること、前記⑷のとおり、上記各議事録の作成自体、直ちに本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではないことも踏まえれば、丁が上記の記載のような供述をしたとしても、直ちに本件各取引が架空のものであったことを推認させることにはならないというべきである。

イ　また、Ｌ経理部長の平成24年４月17日における質問応答書には、前記１⑵の各仕訳と貸付金の作出に関し、仕訳表の取引は、本件各取引の決済原資捻出のための仕分（ママ）入力のみの実態のない取引ということで間違いないかとの質問に対し、間違いないと回答した旨の記載がある。

しかしながら、Ｌ経理部長は、上記質問応答書において、Ｅグループ間の貸借勘定をきれいにしたかったので、土地の売却に伴いグループ法人間の資金移動が発生しないよう、仕分（ママ）処理のみで調整することを社長（丁）に提案し、その承諾を得た旨も供述しているところ、上記の記載のような供述をしたとしても、その「実態のない取引」とは、仕訳の時点で実際に金銭の授受があったわけではないことを指すにとどまると捉えることができる上、その後の税務調査や不服申立手続及び本件訴訟においては、前記１⑵の各仕訳と貸付金の作出に関し、実態がないものではない旨を供述していること、前記⑸のとおり、前記１⑵の各仕訳と貸付金の作出に関する事実は、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではないことも踏まえれば、Ｌ経理部長が上記の記載のような供述をしたとしても、直ちに本件各取引が架空のものであったことを推認させることにはならないというべきである。

⑻　以上のとおり、被告の主張する前記の各点等については、いずれもこれらをもって本件各取引が架空のものであると推認するには足りず、これらを総合しても同様であり、他方で、原告らには本件各取引を架空のものとしてではなく実際に行う理由があり、本件各証書が存し、これを

前提とする実質的な売買代金の清算や土地の賃料、固定資産税相当額等の授受がされていること等からすれば、本件各取引が、架空のものであるとはいえないというべきである。

○現物出資

原則的として、上記と同様に、不動産取得税及び登録免許税が生じます。

ただし、法人が新設法人を設立するにあたって行う不動産の現物出資で、新たに設立される法人の設立時において、下記①～③のすべての要件を満たした場合に限って、不動産取得税が非課税とされています（地方税法73の７二の二、同法施行令37の14の２）。

① 現物出資法人が、被現物出資法人の発行済株式の総数の90% 以上の株式を所有していること。

② 被現物出資法人が現物出資法人の事業の一部の譲渡を受け、その譲渡に係る事業を継続して行うことを目的としていること。

③ 被現物出資法人の取締役の１人以上が現物出資法人の取締役又は監査役であること。

これを満たすことは課税実務上は、非常にまれと思われます。したがって、今回のようなスキームでは当初から考慮に入れないことが多いように思われます。

また法人に対する現物出資は課税実務上は煩雑な課税関係を考慮しなくてはならないため、現物出資を検討する際にも、①初めに金銭出資し②その出資額相当額で現物を購入するという手法の方が一般的です。

なお、現物出資時には下記の文書回答事例に留意が必要です。例えば親会社→子会社に現物出資した場合、その証明業務等に係る費用は子会社が負担すべきものとなります。

個人が所有する土地を法人に現物出資した際の費用を、契約により個人が負担した場合の当該費用の譲渡費用の該当性について（照会）

別紙１

事前照会の趣旨

個人甲及び乙（以下「甲ら」といいます。）は、A 株式会社（以下「A 法人」といいます。）の増資に当たり、甲らの所有する土地（以下「本件土地」といいます。）を現物出資し、A 法人の株式を取得しました。

本件土地の現物出資に当たっては、下記 から までの費用（以下「本件各費用」といいます。）が生ずることとなりますが、本件各費用について、甲らと A 法人との間の契約（以下「本件契約」といいます。）において、甲らが負担するものとされ、甲らが支払いました。

この場合、甲らの現物出資に係る譲渡所得の計算上、本件各費用は譲渡費用になると解してよろしいでしょうか。

①　本件土地の所有権移転登記に係る登録免許税

②　会社法第207条第９項第４号に規定する現物出資した土地の価額についての税理士の証明に対する報酬（以下「税理士報酬」といいます。）

③　会社法第207条第９項第４号に規定する現物出資した土地の価額についての不動産鑑定士の鑑定評価に対する報酬（以下「不動産鑑定料」といいます。）

別紙２

事前照会に係る取引等の事実関係

１　現物出資の内容

現物出資者	現物出資財産	付与株式
甲	A 土地	A 法人株式　○○○○株
	B 土地（持分１／２）	
乙	B 土地（持分１／２）	A 法人株式　○○○○株

２　本件各費用の内容

⑴　契約

甲らとA法人との間で、本件各費用は、甲らが負担する。

(2) 内訳

本件各費用	
登録免許税	1,544,000円
税理士報酬	420,000円
不動産鑑定料	399,000円
計	2,363,000円

別紙3

事前照会者の求める見解となることの理由

1 法令等の定め

(1) 所得税法

譲渡所得の金額の計算上、譲渡所得の総収入金額から譲渡所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除することができますが（所法33③）、この「資産の譲渡に要した費用」とは、次のとおりとされています（所基通33－7）。

イ 資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記又は登録に要する費用その他当該譲渡のために直接要した費用

ロ 上記イに掲げる費用のほか、立退料、建物取壊費用、当該資産の譲渡価額を増加させるために譲渡に際して支出した費用

(2) 登録免許税法

登記等を受ける者は、登録免許税を納める義務があるとされています（登免税法3）。

この場合、通説では、「登記等を受ける者」とは、売買による不動産の所有権移転登記のように共同申請により行われる場合には、登記権利者と登記義務者の双方が登録免許税を納付する義務があると解するのが妥当とされ、当事者の契約によって登録免許税の負担を定めた場合には、その定めるところにより、取引上慣習があればそれに従うことも当然であるとされています。

⑶　会社法

イ　株式会社は、発行株式を引き受ける者の募集をしようとするときは、その都度、募集株式について、所定の事項を定めなければならないとされており、金銭以外の財産を出資の目的とするときは、その旨並びに当該財産の内容及び価額を定めなければならないとされています（会社法199①三）。

ロ　株式会社は、会社法第199条第１項第３号に掲げる事項を定めたときは、現物出資財産の価額を調査させるため、裁判所に対し、検査役の選任の申立てをしなければならないとされています（同法207①）。

ただし、現物出資財産が不動産である場合、その価額が相当であることについて税理士の証明及び不動産鑑定士の鑑定評価を受けた場合、当該証明を受けた現物出資財産の価額について検査役の調査は不要となります（同法207⑨四）。

２　見解

⑴　登録免許税

不動産を売買した場合、売買を原因とする所有権移転登記が行われることから、当該所有権移転登記の費用は、資産の譲渡及び取得に際し直接生ずる費用であると考えられます。

そして、上記１⑵のとおり、売買による不動産の所有権移転登記のように登記申請が登記権利者と登記義務者との共同申請により行われる場合には、登記権利者と登記義務者の双方が登録免許税の納税義務者と解され、その納付義務の割合は、契約があればその契約の定めるところにより、また、慣習があれば慣習によるとされています。

したがって、所有権移転登記が甲らとＡ法人の共同申請により行われている本件の場合、本件土地の所有権移転登記に係る登録免許税の納税義務者は、登記権利者であるＡ法人と登記義務者である甲らの双方となり、登録免許税は本件契約により甲らが負担することとされていますので、甲らが負担する登録免許税の全額が、客観的に見て資産の譲渡を実現するために必要な費用であり、譲渡費用に該当するものと考えま

す。

⑵　税理士報酬及び不動産鑑定料

上記１⑶ロのとおり、不動産を株式会社に対し現物出資するためには、裁判所の選任した検査役の調査若しくは税理士の証明及び不動産鑑定士の鑑定評価が必要となります。

そして、本件の場合、税理士報酬及び不動産鑑定料は、本件契約により甲らが負担するものとされていることから、客観的に見て資産の譲渡を実現するために必要な費用であり、譲渡費用に該当するものと考えます。

（回答内容）

標題に関する登録免許税については、貴見のとおり取り扱われますが、税理士報酬及び不動産鑑定料については、下記の理由から、貴見のとおり取り扱われるとは限りません。

なお、この回答内容は関東信越国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではないことを申し添えます。

（理由）

１　所得税法第33条第３項に規定する資産の譲渡に要した費用

所得税法第33条第３項に規定する譲渡所得の総収入金額から控除することのでき「資産の譲渡に要した費用」（以下「譲渡費用」といいます。）とは、取得費とされるものを除き、①資産の譲渡に際して支出した仲介手数料等その他資産の譲渡のために直接要した費用、②①のほか、借家人等を立ち退かせるための立退料等その他資産の譲渡価額を増加させるため譲渡に際して支出した費用であるとされています（所基通33-７）。そして、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法第33条第３項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである（平成18年４月

20日最高裁第一小法廷判決）とされており、①の資産の譲渡のために直接要した費用に当たるかどうかは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかにより判断することとなります。

2　現物出資に係る税理士報酬及び不動産鑑定料

株式会社が増資をしようとするときにおいて、金銭以外の財産を出資の目的とするときは、その旨並びにその財産の内容及び価額を定めなければなりません（会社法199①三）。この場合、株式会社は、遅滞なく、当該現物出資財産の価額を調査させるため、裁判所に対し検査役の選任の申立てをしなければならず（同法207①）、裁判所は、検査役を選任した場合には、株式会社が当該検査役に対して支払う報酬の額を定めることができるとされています（同法207③）。

ただし、現物出資財産が不動産であって、当該現物出資財産の価額が相当であることについて税理士等による証明及び不動産鑑定士による鑑定評価を受けた場合には、検査役の調査は必要ないとされています（同法207⑨四）。

そして、この税理士等による証明及び不動産鑑定士による鑑定評価は、専門家による評価への信頼を基礎として、現物出資する不動産の価額についての検査役の調査に代わり不動産の価額が相当であることを証明するものであり、また、検査役による価額の調査が行われた場合の報酬は現物出資を受けた株式会社が当該検査役に対して支払うべきものとされていることからすれば、この場合の税理士報酬及び不動産鑑定料も、現物出資を受けた株式会社が税理士及び不動産鑑定士に対して支払うべきものと解するのが相当です。

そうすると、本件の場合、税理士報酬及び不動産鑑定料は、A法人が税理士及び不動産鑑定士に対して支払うべきものであるから、たとえ契約に基づき甲らが負担するものとされたとしても、甲らにとって、上記1①の客観的に見て現物出資を実現するために必要であった費用に該当するとは認められないものと考えられます。

また、当該税理士報酬及び不動産鑑定料は、現物出資する不動産の価額

の証明の対価ですから、上記１②の譲渡価額を増加させるために譲渡に際して支出した費用にも該当しません。

したがって、税理士報酬及び不動産鑑定料は、譲渡費用に該当しません。（下線筆者）

○（税制適格）分割型分割

地方税第73条の７第２号後段及び地方税法施行令第37条の14に定める会社分割により不動産を取得した場合、不動産取得税は非課税となります[11]。

【非課税の要件】

１　以下のいずれかの分割において、それぞれの条件を満たすこと（吸収分割、新設分割を問わない）

＜分割型分割＞

①　分割対価資産として、分割承継法人の株式以外の資産が交付されないこと

②　当該株式が分割法人の株主等の有する当該分割法人の株式の数の割合に応じて交付されるもの

＜分社型分割＞

①　分割対価資産として、分割承継法人の株式以外の資産が交付されないこと

２　以下の項目にすべて該当すること

①　当該分割により分割事業にかかる主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること

②　当該分割に係る分割事業が分割承継法人において当該分割後に引き続き営まれることが見込まれていること

③　当該分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者が当該分割後に分割承継

11　http://www.tax.metro.tokyo.jp/shitsumon/tozei/kaisyabunkatsu.pdf

法人に従事することが見込まれていること

【申告に必要な書類】

申告書の添付書類は写しで結構ですが、必要に応じて原本を確認させていただくことや、その他の書類を提出していただくことがあります。

□不動産取得税非課税申告書

□分割について承認又は同意があったことを証する書類

（例）分割会社の株主総会議事録、取締役会議事録等

□分割の内容がわかるもの（要件１及び要件２②の要件を確認するもの）

＜新設分割の場合＞分割計画書

＜吸収分割の場合＞分割契約書

□履歴事項全部証明書【分割法人、分割承継法人とも】（要件２②を確認するもの）

□定款【分割法人、分割承継法人とも】（要件２②を確認するもの）

□分割法人から承継する権利義務に関する事項を確認できる書類

（例）貸借対照表、承継権利義務明細表等、要件２①に該当することが確認できる書類

□分割事業に係る従業員のうち、分割承継法人に従事する人数が分かる書類

（例）会社分割に伴う労働契約の承継等に関する法律に係る書面、雇用契約書、分割前後における当該分割事業部門の従業者の人数比較表、従業者名簿等、要件２③を確認できる書類

不動産取得税非課税用件を満たすことは実務上、稀なため、通常は適用外になると思われます。

しかし、売却と異なり、持株会社に資金負担が生じず、グループ全体として見た場合の財務体質悪化にはならないことから、上記の非課税措置の適用がなくとも、税制適格（通常の中小企業ではこれに該当します）の場合、これを実行することは比較的多いものと思われます。

○適格現物分配

持株会社と本体会社に完全支配関係があるときのみ可能です。通常は、実行されることはまれだと思われます。

・事業部門の集約方法は下記の手順が一般的です。

○本体会社の「バックオフィス（総務・経理）」部門を分割型分割

なお、事業部門移転の際の理論武装は一般的に下記の通りです。

○不動産部門

⇒持株会社側　グループ全体の不動産部門管理

⇒本体会社側（関連法人側）　財務体質の改善

○バックオフィス部門移転

基本的に上記と同じ。

本体会社側の理論武装は特に不要。

また、不動産部門を移転した時のいわゆる「リースバック取引」認定回避には下記の通達を考慮することが多いです。

【法人税基本通達12の５－２－１】

（金銭の貸借とされるリース取引の判定）

12の５－２－１　法第64条の２第２項《金銭の貸借とされるリース取引》に規定する「一連の取引」が同項に規定する「実質的に金銭の貸借であると認められるとき」に該当するかどうかは、取引当事者の意図、その資産の内容等から、その資産を担保とする金融取引を行うことを目的とするものであるかどうかにより判定する。したがって、例えば、次に掲げるようなものは、これに該当しないものとする。（平10年課法２－15「４」により追加、平14年課法２－１「三十二」、平15年課法２－７「四十七」、平19年課法２－17「二十八」により改正）

(1)　譲渡人が資産を購入し、当該資産をリース契約（法第64条の２第３項《リース取引に係る所得の金額の計算》に規定するリース取引に係る契約をいう。以下12の５－２－２において同じ。）により賃借するために譲受人に譲渡する場合において、譲渡人が譲受人に代わり資産を購入することに次

に掲げるような相当な理由があり、かつ、当該資産につき、立替金、仮払金等の仮勘定で経理し、譲渡人の購入価額により譲受人に譲渡するもの

イ　多種類の資産を導入する必要があるため、譲渡人において当該資産を購入した方が事務の効率化が図られること

ロ　輸入機器のように通関事務等に専門的知識が必要とされること

ハ　既往の取引状況に照らし、譲渡人が資産を購入した方が安く購入できること

⑵　法人が事業の用に供している資産について、当該資産の管理事務の省力化等のために行われるもの

上記の⑵が持株会社への資産集約に該当します。

（STEP３）について

・（STEP２）の各種資産移転により、持株会社は株特から外れるように設計しなければなりません。

株式移転方式による場合は、新設当初３年間は株価評価上、純資産価額が強制適用されるため、３年縛り後、できるだけ類似業種比準価額を使えるように予め上記の手段で事業を持たせる（持株会社の収益付け）必要があります。

・本体会社、持株会社ともになるべく類似業種比準価額が使えるように、小会社→中会社→大会社への再編等を同時に考えます。

（STEP４）について

・本体会社、持株会社ともになるべく類似業種比準価額が使えるように、小会社→中会社→大会社への再編等を同時に考えます。

・相続税評価算定上の、持株会社の本体会社株式取込価額は「本体会社相続税評価額」です。

この時点の常套手段として、本体会社のオーナーが退任し、役員退職

金支給→本体会社の類似業種比準株価減少→持株会社の株価減少といったプロセスで、持株会社の株価を痛めつけたところで、下記につなげます。

（STEP５）について

・上記（STEP４）についてよりドラスティックな方法も存在します。

① 株式交換・株式移転時に本体会社において、オーナーが社長から会長へ分掌変更、後継者が本体会社の社長に就任。同時にオーナーは持株会社の役員に就任。

このときオーナーに分掌変更に関する役員退職金を支給します。役員退職金支給により、持株会社の株価も減少するため、この時に株式異動を同時に検討することが多く見受けられます。

② 持株会社にオーナーが役員就任後、完全引退するときに持株会社において役員退職金を支給。

この時、持株会社においてなるべく類似業種比準価額が使えるような状態にしておきます。役員退職慰労金で株価の引き下げ効果を狙うためです。

上記①と②の実行時期は「期間が離れていれば離れているほどよい」ものとされます。当然、役員退職慰労金に関しては退職所得控除に関して下記の規制もあることに留意します。

（タックスアンサー　No.2737）（一部抜粋）

No.2737　役員等の勤続年数が５年以下の者に対する退職手当等

退職所得の金額は、その年中に支払を受ける退職手当等の収入金額から、その者の勤続年数に応じて計算した退職所得控除額を控除した残額の２分の１に相当する金額とされていますが、役員等としての勤続年数（以下「役員等勤続年数」といいます。）が５年以下の者（以下「特定役員等」といいます。）が、その役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるもの（以下「特定役員退職手当等」といいます。）については、この残額の２分の１と

する措置はありません。

1　特定役員等とは

特定役員等とは、役員等勤続年数が５年以下である者をいいますが、この「役員等」とは、次に掲げる人をいいます。

⑴　法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事、清算人や法人の経営に従事している者で一定の者

⑵　国会議員や地方公共団体の議会の議員

⑶　国家公務員や地方公務員

また、役員等勤続年数とは、役員等に支払われる退職手当等の勤続期間のうち、役員等として勤務した期間の年数（１年未満の端数がある場合には、その端数を１年に切り上げたもの）をいいます。

（例）役員等として勤務した期間が４年11月の場合は、役員等勤続年数が５年となることから、特定役員等に該当することになります。また、役員等として勤務した期間が５年１月の場合は役員等勤続年数が６年に該当することから特定役員等には該当しません。

2　退職所得の計算方法

特定役員退職手当等についての退職所得の金額の計算方法は、原則として次のとおり行います。

⑴　その年中に支払われる退職手当等が、特定役員退職手当等のみの場合

特定役員退職手当等の収入金額－退職所得控除額

⑵　その年中に支払われる退職手当等が、特定役員退職手当等と特定役員退職手当等以外の退職手当等の場合

次の㈠と㈡の合計額となります。

㈠　特定役員退職手当等の収入金額－特定役員退職所得控除額(注)

㈡　｛退職手当等の収入金額－（退職所得控除額－特定役員退職所得控除額）｝×１／２（以下、省略）

役員退職慰労金の損金算入時期は、そもそも法人税法では支給期の損金経理が認められています。しかし、役員退職慰労金支給規定があれば

170

取締役会決議のみで認められるというのは間違いです。正しい取扱いは株主総会決議によって支給額が定まります。未払いは仮装認定されます。この場合、必ず現金支給して、法人に現金が足りないということであれば、支給した後に再度貸し付ける等で対処してください。

なお、現物給付については、代物弁済の対象が課税資産であれば消費税課税取引なります。

功労加算金に関して、当局は公式には認めていません。保険会社が作成する設計書は、月額最終報酬100万×在任年数30年×功績倍率３倍×1.3のように、功労加算金を加算していたりします。

平成23年５月25日仙台裁決例を見ても、当局は公式には認めていません。

（役員退職給与／平均功績倍率法が最も妥当であるとされた事例）

「平均功績倍率法」が一般的な役員退職給与相当額の算出方法として最も妥当なものであるとされた事例（平成16年８月１日～平成18年７月31日までの各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却）（平成23年５月25日裁決）

〔裁決の要旨〕

本件は、原処分庁が、審査請求人が死亡退職した取締役に支給した役員退職給与のうち、不相当に高額な部分の金額については損金の額に算入されないとして法人税の更正処分等を行ったのに対して、請求人は、更正の理由付記に違法があること及び当該役員退職給与は相当な金額であるとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

役員退職給与計上額について、不相当に高額な部分として損金の額に算入できない金額があるか否か。

最終報酬月額は、一般的にその役員の法人に対する貢献度をよく反映した指標であると解されているところ、■■■■の最終報酬月額がその貢献に比して低く抑えられていたことを示す事実は認められず、当該最終報酬月額は、■■■■の請求人に対する貢献度を適正に反映したものと認められる。

そうすると、ＴＫＣ経営指標に掲載されている574,000円を請求人における適正な最終報酬月額とすることに合理性はない。

また、平均功績倍率は、同業類似法人における役員退職給与の額を当該役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じたもので除した倍数の平均値であるところ、当該役員退職給与の額には、その支出の名目のいかんにかかわらず、退職により支給される一切の給与が含まれるのであるから、請求人の主張する特別功労加算金相当額は、本件同業類似法人の功績倍率に反映されているものと解され、これを基礎として算定した役員退職給与相当額（審判所認定額）は、特別功労加算金を反映したものというべきである。

分掌変更退職金については、東京地裁平成27年２月26日判決が注目に値します。分掌変更退職で、取締役会決議で合計２億5,000万の役員退職慰労金支給を決定しました。その期に２億5,000万のうち7,500万について分掌変更に係る退職金を支給し、損金経理し、実際に現金支給しました。

翌期になって１億2,500万円を分掌変更退職金として損金経理し、支給しました。当局側は、取締役会決議で２億5,000万の分掌変更退職金の決議をした期に計上した7,500万の役員退職慰労金だけを損金算入を認めると主張しました。

納税者側は、両方とも損金となると主張したという事案です。

結論から言えば、納税者が勝ちました。納税者が勝ったことによって、分掌変更退職金の分割支給もこれからは正々堂々できるようになったと考える見解も多く見られますが、これは行き過ぎた意見と考えます。

判決をよく読めば分かりますが、当該事案では、粉飾の目的及び資金繰りの関係で、仕方なく２期にわたり退職金を支給したという裁判官の判断があります。取締役会で決議した退職慰労金の金額は２億5,000万ということでした。実際に支給したのは１億5,000万と5,000万の合計２億です。5,000万のズレがあります。これは、粉飾の目的及び資金繰りの関係で払えなかったからです。

その事情の全体を考慮して、裁判所としては分割支給しても認めたと

いう判示です。

当該裁判例を受けての通達改正はありませんでした。このことからも当局はこの裁判例について特殊性の強い個別案件であるという認識を持っているという憶測が働きます。

【公正処理基準／分掌変更に伴う役員退職給与の分割支給と損金算入時期】
（平成27年２月26日判決）
〔判示事項〕

本件は、原告の創業者である役員乙が原告の代表取締役を辞任して非常勤取締役となったことに伴い、乙に対する退職慰労金として２億5000万円を支給することを決定し、平成19年８月期に7500万円を支払い、さらに平成20年８月期にその一部である１億2500万円（第二金員）を支払い、本件第二金員が退職給与に該当することを前提として、損金の額に算入し、また、本件第二金員が退職所得に該当することを前提として計算した源泉所得税額を納付したところ、処分行政庁から本件第二金員は退職給与に該当せず損金の額に算入することはできないとして更正処分等を受け、また、本件第二金員は退職所得に該当しないとして、賞与であることを前提に計算される源泉所得税額と原告の納付額との差額について納税の告知処分等を受けたことから、その取消しを求めるとともに、本件納付金等の返還を求める事案である。

本件第二金員は、本件退職慰労金の一部として支払われたものであり、退職基因要件、労務対価要件及び一時金要件のいずれも満たしているものと解すべきであるから、所得税法上の退職所得に該当するというべきである。

原告は、本件第二金員が退職所得に当たることを前提として、本件第二金員に対する源泉所得税2203万2000円を納付したのであり、本件第二金員が退職所得に当たらず、給与所得に該当することを前提としてされた本件告知処分等はいずれも違法であり、取消しを免れない。

源泉徴収による国税の納税義務は、源泉徴収の対象となる所得の支払の時に成立し同時に納付すべき税額が確定するものであるところ、原告が本件告知処分等を受けて納付した金員は、その徴収義務がないにもかかわらず納付

されたもの（誤納金）であるから、被告は、原告に対し、遅滞なく、これを金銭で還付しなければならない。

本件第二金員は、退職慰労金の一部として支払われたものであり、法人税法上の退職給与に該当し、かつ、本件第二金員を現実に支払った平成20年８月期の損金の額に算入することができるというべきである。

したがって、本件更正処分等は、本件第二金員が退職給与に該当しないことを前提としてされた点において違法であるというべきである。

法人税基本通達は、課税庁における法人税法の解釈基準や運用方針を明らかにするものであり、行政組織の内部において拘束力を持つものにすぎず、法令としての効力を有するものではない。

しかしながら、租税行政が法人税基本通達に依拠して行われているという実情を勘案すれば、企業が、法人税基本通達をもしんしゃくして、企業における会計処理の方法を検討することは、それ自体至極自然なことであり、中小企業においては、企業会計原則を初めとする会計基準よりも、法人税法上の計算処理に依拠して企業会計を行っているような中小企業との関係においては、本件通達ただし書に依拠した支給年度損金経理は、一般に公正妥当な会計慣行の一つであるというべきである。

以上検討したところによれば、本件第二金員を平成20年８月期の損金の額に算入するという本件会計処理は、公正処理基準に従ったものということができる。

役員退職給与に係る費用をどの事業年度に計上すべきかについては、公正処理基準に従うべきところ、本件通達ただし書に依拠した本件会計処理が公正処理基準に従ったものといえることは、これまで検討してきたとおりであり、これと異なる被告の主張は採用することができない。

そして、本件第二金員が退職給与に該当するものとして平成20年８月期の損金の額に算入した上で、平成20年８月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき法人税額を算定した結果、本件更正処分のうち、当初申告所得金額、納付すべき法人税額を超える部分及び本件過少申告加算税賦課処分は、いずれも違法であり、取消しを免れない。

他にも下記諸論点に留意が必要です。

【株式交換等の自社株対策税務上の留意点】

1） 課税の繰延べに関する税務要件の充足

・完全子法人の株主の課税の繰延べ

・完全子法人の時価課税の適用除外

② 交換比率及び交換比率算定の基礎となる株式評価

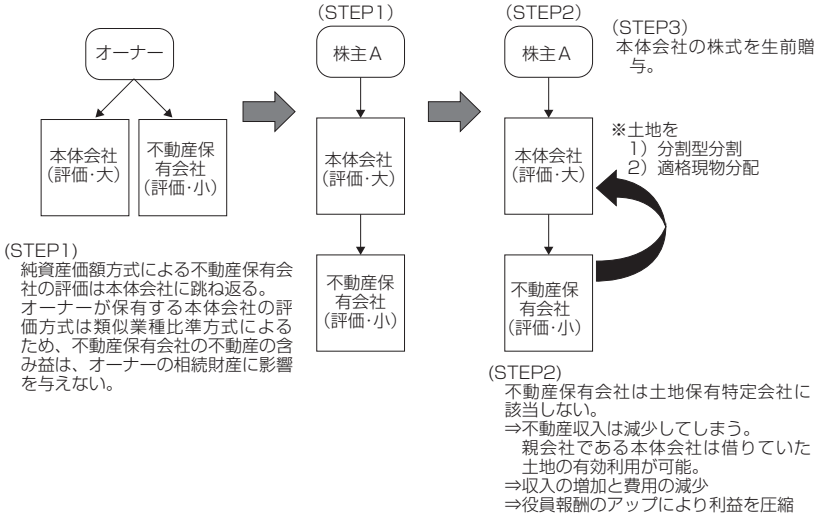
……一般的には法人税基本通達9-1-14又は時価純資産価額

③ 株式交換実施後の株式評価

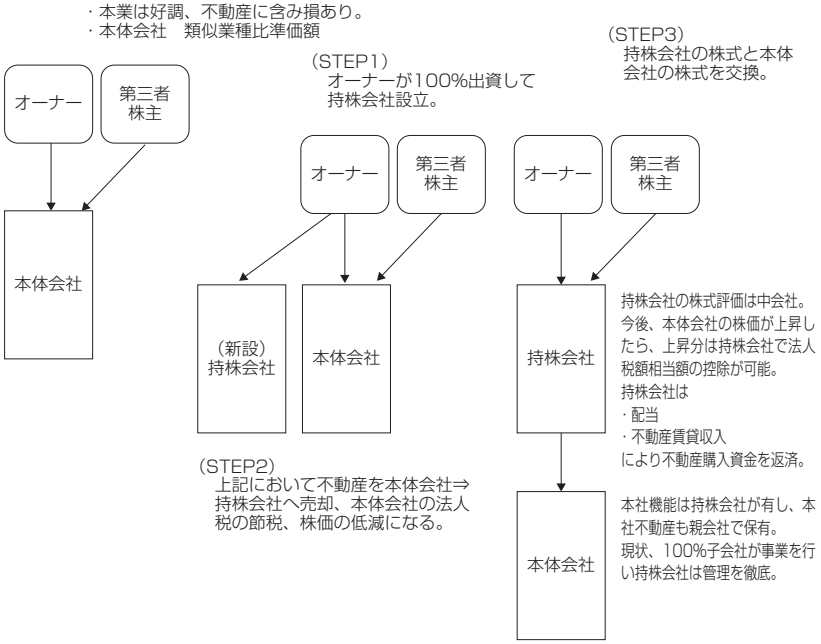
2） 完全親法人の完全子法人株式受入価額と法人税額等相当額控除規制

従来からの典型スキームを（金融機関から提案を受けたときのために）、下記します。

【持株会社設立パターン】～典型例１～株式交換・株式移転の場合



【持株会社設立パターン】～典型例２～グループ法人税制適用外の場合



なお、本問は髭正博・他『Q&A 事業承継・自社株対策の実践と手法（全面改訂版）』（日本法令（2012/06））該当箇所を参照しています。

Q Ⅱ−16　従前の持株会社スキーム・会社分割スキーム

従前の持株会社スキーム・会社分割スキームについて概略を説明してください。

Answer

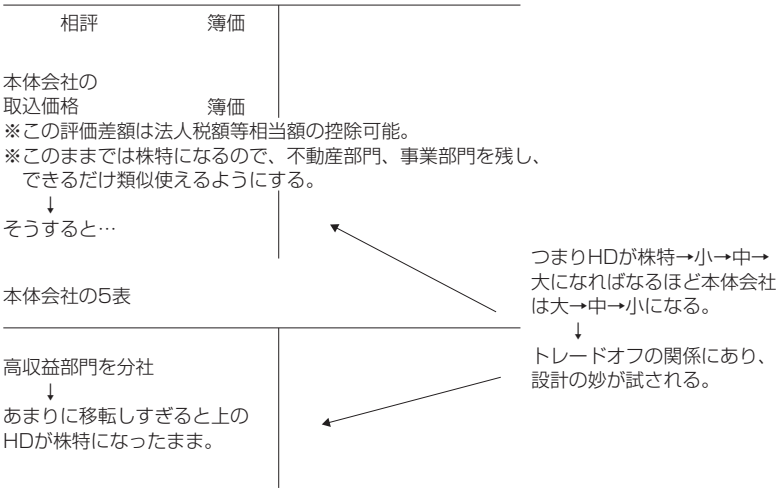
類書では高収益部門を分社するという目的で掲載されていることが多いようですが、課税実務上は、ほとんど実行されません。

176

【解説】

【会社分割方式】

HDの5表は？



手順は下記の通りです。

（STEP 1）高収益部門を（税制適格）分社型分割にて分割します。分割承継法人は分割法人が100%所有する子会社となります。

（STEP 2）役員退職金の支給等、通常の自社株引き下げ策を持株会社（分割法人）、本体会社（分割承継法人）それぞれに実行します。

手順としては上記だけですから、非常にシンプルです。しかし、課税実務上、現在、会社分割スキームはそれほど流行っている状況にありません。

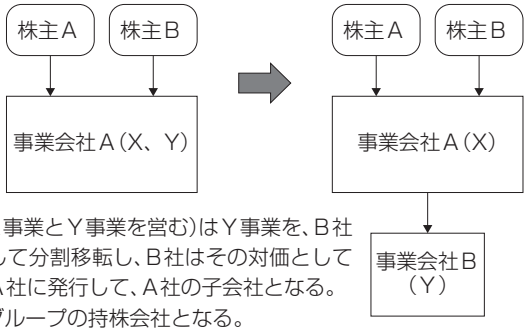
理由は上記に示した通りです。会社分割で分割承継法人にできるだけ高収益部門を引き継がせるのがこのスキームのコツですが、あまりに引き継がせると上の持株会社（分割法人）の株価が高止まりしたままになってしまいます（上記表中ではトレードオフの関係と記載しました）。

先述の理由で会社分割スキームは現在、流行していませんが、（金融機関から提案を受けたときのため）、典型スキームを下記します。

【持株会社設立パターン】～会社分割の場合の効果～

1．新設会社の株主
　本体会社の100%子会社。
2．分社への移転事業
　利益部門を分社して移転するパターンが効果絶大。
3．株価への影響
　1）純資産価額
　　新設会社の株価上昇が株式含み益として本体会社株価に反映。
　　⇒ただし、含み益の法人税額等相当額の控除は可能。
　2）類似業種比準価額
　　1株当たりの利益下落。
4．会社法上、子会社では親会社株式が取得不可のため、資金準備効果は期待できない。

【持株会社設立パターン】～会社分割の場合～



1）A社（X事業とY事業を営む）はY事業を、B社を設立して分割移転し、B社はその対価として新株をA社に発行して、A社の子会社となる。
2）A社はグループの持株会社となる。
　・分社型新設分割
　・分割後のA社の資本金に変動なし。

※一例としてあげましたが株主が分散していることは「争族」のもとです。できるだけ避けましょう。

なお、本問は髭正博・他『Q&A 事業承継・自社株対策の実践と手法（全面改訂版）』（日本法令（2012/06））該当箇所を参照しています。

Q Ⅱ−17 従前の持株会社スキーム・新設法人資金調達スキーム

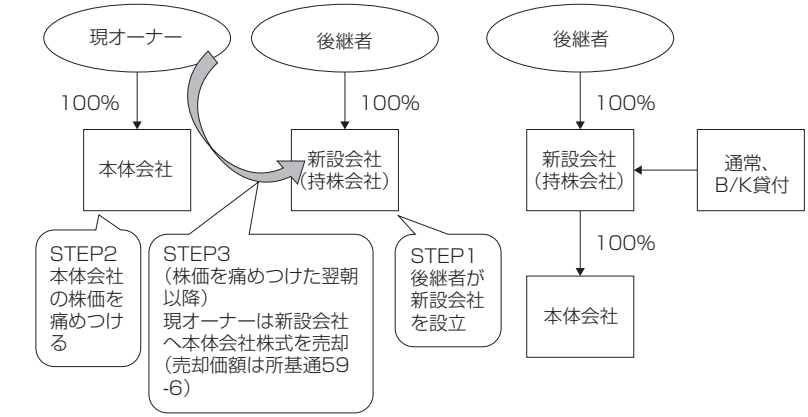
従前の持株会社スキーム・新設法人資金調達スキームについて概略を説明してください。

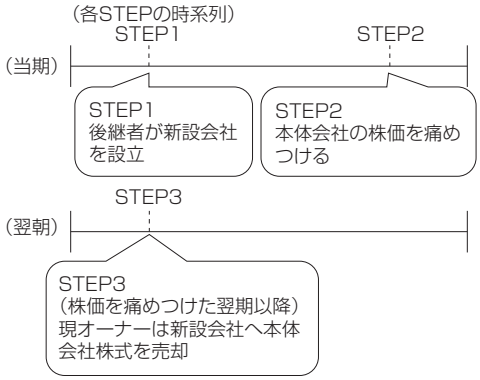
Answer

事業承継税制（特例）ではオーナーは１）絶対に代表権の返上が必要、２）役員退職慰労金以外のキャッシュが手元に残らない（つまり自社株のキャピタルゲインが手元に入らない）ことになりますが、それを解消することができます。

【解説】

【持株会社に資金調達する典型パターン】～説明の便宜上簡単設例で～





【持株会社スキームの株価推移】
～金融機関は持株会社スキームについて下記のような説明をします～

【土地･建物･本体会社購入当初】

持株会社B/S

	相続税評価額	帳簿価額		相続税評価額	帳簿価額	
土地	790(※1)	1,000	借入金	1,000	1,000	(※1)1,000×(1－0.3×0.7)＝790
建物	350(※2)	500	借入金	500	500	(※2)500×(1－0.3)＝350
本体株式	100(※3)	1,000	借入金	1,000	1,000	(※3)取込価格は相続税評価額
計	1,240		＜	2,500		＝株価0

★1　取得後3年以内の不動産は時価評価(取得価額評価)、しかし貸付の用に供した場合には建物については貸家評価減、土地については貸家建付地評価が可能（国税局審理資料より)。

★2　上記における本体株式の評価額は下記の通りであると仮定する。

評価方式は大会社(類似業種比準価額方式)	
類似業種比準価額方式	100
所基通59-6(※4)	1,000

(※4)オーナーから持株会社への売却価額

【購入時から3年経過後】

持株会社B/S

	相続税評価額	帳簿価額		相続税評価額	帳簿価額	
土地	553(※1)	1,000	借入金	1,000(※4)	1,000	(※1)700(3年経過後の想定相続税評価額)×(1－0.3×0.7)＝553
建物	245(※2)	500	借入金	500(※4)	500	(※2)350(3年経過後の想定相続税評価額)×(1－0.3)＝245
本体株式	300(※3)	1,000	借入金	1,000(※4)	1,000	(※3)取込価格は相続税評価額
						(※4)ここでは説明の便宜上、約弁付ではなく一括返済と仮定。
計	1,098		＜	2,500		＝株価0

★1　取得後3年経過後の不動産は相続税評価、更に貸付の用に供した場合には建物については貸家評価減、土地については貸家建付地評価が可能。

★2　上記における本体株式の評価額は下記の通りであると仮定する。

評価方式は大会社(類似業種比準価額方式)	
類似業種比準価額方式	300

(※5)3年経過後の想定相続税評価額

仮に株主が現オーナーと後継者だとしたら、現オーナーから後継者への移転時まで株価継続モニタリングが必要

180

【持株会社設立パターン】～留意点と効果～

（効果）

(1) 現経営者及び後継者又は後継者のみが持株会社の株式を所有するため、間接的に後継者への株式の承継が完了する。
(2) 自社株式を持株会社に譲渡することで株式は現金化され現金が相続財産となる。
つまり、今後の株式評価上昇による影響を受けないようにできる。
(3) 持株会社は本体会社株式のみを保有するため、一般的に株式保有特定会社に該当し、その評価方法は純資産価額方式が強制される。
しかし、本体会社の利益蓄積による株価上昇は、持株会社の保有株式の含み益として認識されるため、純資産価額方式による計算上、法人税額税額控除をとることができる。
結果として本体会社の株価の上昇に対する持株会社の株式評価額への影響が約２分の１に抑制される。
(4) 現オーナーは持株会社へ株式を売却するが、その株式譲渡益に係る税金は20.315%であることから、株式を単純に相続や贈与するより税率が低くなる。
(5) 本体会社から新会社へ対する配当金は、新会社が本体会社を100%所有する場合、全額益金不算入となり、持株会社における追加の税金負担は生じない。
(6) 自社株を現金化しておくことで、相続人の納税準備資金・財産分割資金の確保ができる。

（留意点）

このスキームは実行後の持株会社の継続的なモニタリングが必須である。
持株会社株式を現経営者から後継者へ移転させる場合には、その時の持株会社の株価をなるべく低く抑えなければならない。
この時に、通常の法人税節税スキームを考慮しなければならないのである。

事業承継税制（特例）に不満があるオーナーについてはこの方法で対応するほかありません。

なお、持株会社の本体会社買取資金は原則として本体会社からの配当を返済原資に充てるため、受取配当等の益金不算入制度が最大限に利用できるよう、株主構成を考慮する必要があります。

持株会社は本体会社からの配当収入により株式買取資金を返済
　1）完全子法人株式等
　　100%益金不算入
　2）関連法人株式等　3分の1超100%未満
　　100%益金不算入―負債利子控除
　3）その他の株式等　5%超3分の1以下
　　50%益金不算入
　4）非支配目的株式等
　　20%益金不算入

上記より親子間は最低でも3分の1超所有関係でなければならないことが分かります。

Q Ⅱ−18　持株会社組成にあたっての組成時の留意点

組成時の留意点につきご教示ください。

Answer

下記の一覧となります。

【解説】

○持株会社の形態

1）事業形態区分

①　純粋持株会社……事業承継スキームでは、こちらはとりません。持株会社に何かしらの収益付けをします。類似業種利用可にしたいからです。なお、純粋持株会社は業種目株価分類ではその他の産業になりますが、実務でこれを実際に利用するのは、医療法人のみです。

②　事業型持株会社

2）持株会社の株主による区分

①　現在のオーナーが主要な株主

ば残余財産分配請求権の価値（清算価値）で評価されているものと考えられる。しかし、株式には３つの権利（議決権、配当受益権、残余財産分配請求権）があり、事業承継に必要なのは議決権であるから、事業承継時には議決権の価値で評価するといった見直しも検討すべきではないか[45]。

ご興味ある方は日本公認会計士協会の下記「専門情報」もあわせてご覧ください。

租税調査会研究報告第33号「取引相場のない株式の評価の実務上の論点整理」の公表について

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20180919jhj.html

Q Ⅱ−48　株式譲渡に係るファミリールールスキーム：民事信託＋（特定）一般社団法人

表題の件につきご教示ください。

Answer

スキーム概要は以下です。

大きく３つのプレイヤーが登場します。

・同族法人（対象法人、本体会社）

・資産管理会社

・ファミリールール（ファミリー憲章・ファミリー規約）

　ここに「ファミリー委員会」と「ファミリー評議会」を設置します。

上記を活用し、以下を策定します。

○議決権……民事信託＋一般社団法人スキーム

○財産権……株式譲渡に関するファミリールール、上記信託契約書に別紙添

45　事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会「第３回・第４回事業承継を中心とする事業活性化に関する検討会議事要旨」議事録より抜粋。

付されます。

ルール改正は受託者である一般社団法人が担います。

具体的なプランは【解説】に記載しました。

【解説】

（STEP１）一般社団法人設立…理事、社員はオーナー一族

（STEP２）民事信託契約締結…委託者兼受益者　オーナー一族

受託者　一般社団法人

（STEP３）財産権集約として株式譲渡に関するファミリールール締結・施行。

この結果、

○議決権……受託者一般社団法人

○配当……自益信託なのでパススルー、従来通り株主（オーナー親族）が受領

○株式譲渡……株主（オーナー親族）から資産管理会社へ

とします。さらに

○議決権永続的確保……一般社団法人の理事の交代、親族へ

○財産権集約……非支配株主については→固定価格（ケースバイケースですが配当還元方式価額や旧額面で決定されることが多いです）

支配株主については→売買時の相続税評価原則

問題は多種多様なものがあります。会社法、信託法等々、法律家は疑問に思うところもあるでしょう。下記では課税上の素直な問題点です。

○上記では特定一般社団法人に該当する。その相続対策は？

○ファミリールールは税務上の適正株価を無視している。その差額について各種課税関係（みなし贈与、みなし譲渡、みなし配当等々）を考慮していない。私的自治の原則から当該ルールの策定とそれに基づく売買契約は問題が生じないかもしれないが、同族特殊関係人間では、上記の課税関係は絶対に生じる。その対応策は？

○議決権の租税法上の評価は本稿脱稿時点で０評価。現時点では無視してよい。しかし、様々な法律家・研究者が議決権に財産的価値があることを述

べている。すなわち、将来の法改正で議決権単独評価が出現したらその対応は？

Q Ⅱ−49　令和元年６月28日改正通達後の事業承継に係る保険商品の動向

表題の件につきご教示ください。

Answer

本書の特性上、商品の固有名詞や詳細なタックスプランまで記載することはできませんが、節税保険封じ込め後の保険販売動向は概ね下記の通りです。書籍として記載が残ることが非常に差し控えられるべきものも多々あるため一般論として列挙します。

なお、節税保険にかわる「節税商品」の税務上の論点は拙著『Q&A 中小企業のための資本戦略と実践的活用スキーム』（ロギカ書房）をご参照ください。

【解説】

個人向け商品については下記です。

○倍率固定型保険……相続対策が主目的です。

○税務上のみなし贈与商品

○変額個人年金……利回りがよいもの。運用目的です。

法人向け商品については下記です。通達改正後はキャッシュリッチな法人が高返戻率を求めて購入します。

○長期平準定期保険

○養老保険福利厚生保険

○名義変更スキーム保険……株価引下げ、従来の全損保険のピーク時解約とぶつけるという思惑があります。

○短期払終身ガン保険

Q Ⅲ−1　総則６項への目配せ

【前提】

株式譲渡や贈与時に不動産証券を購入し、株式評価が引き下がるタイミングで実行することはよく実行されるスキームだと思います。

【質問】

この場合、総則６項が発動されるか否かのリスク軽減策として、どのようなことを関与先へアドバイスされていますか。そもそも、財産評価基本通達に準じた評価を行っている以上、総則６項は発動されないものとして考えることができるのか、それとも、やはり納税者側で多額の評価減を利用しようとする客観的な資料等で発動されるものなのか、いかがでしょうか。

私見としては、後者の認識ですので、評価減も取れるが、他に投資することのメリットなどを資料に残し、投資判断として「評価減以外にもメリットがあるので、不動産証券を購入した」というストーリーが残っていれば、総則６項の発動は困難だと考えるのですが、いかがでしょうか。

Answer

財産評価基本通達の本来の制度趣旨を逸脱又は濫用したという「事実」が課税庁側で疎明されると、総則６項は発動可能性は極めて高くなると思われます。

【解説】

筆者の研修でも自身が作成したスキーム（主に持株会社スキーム）でも経済的合理性＞税負担目的となるような理論武装が必要だと申し上げています。

本ケースで当てはめると、「資産の組換えにより投資業務に注力することとした。結果として現在及び将来の財務体質の改善につながる」ことを前提としたスキームであることを役員会の議事録メモ等に残しておくことが実務上は肝要です。

ちなみに

https://www.sankei.com/west/news/160829/wst1608290009-n1.　html

という記事があります。

従来の持株会社スキーム（リンク先のスキームは新設法人資金調達スキームであり、最も原始的な持株会社スキームです）が総則６項により否認されたというのもあります。

この記事の信憑性についてはここでは留保しておきますが、上記リンク先のような伝統的な持株会社スキームにおいても「なぜ、今持株会社を作成したか」の理論武装は必要となってきたようです。

Q Ⅲ−２　総則６項発動の基本的な考え方

総則６項発動は原則としていかなる場合に発動されるのでしょうか。

Answer

一般論として下記が考えられます。

【解説】

財産評価基本通達通り計算したのにもかかわらず、当局が否認するとはどういうケースか、通達を形式的に発動した結果が、平等性の原則に照らし、その平等が担保されないときに発動されるという考え方がとられると思われる点について考えてみます。

財産評価基本通達に従い計算し形式的公平は確保されているのに、当局が税務否認をするとはいかなる場合が考えられるのでしょうか。

財産評価基本通達自体の性質は、金子宏教授による「評価基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一時的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっている」と解されます。

確かに通達に法源性は認められません。それでも通達の法的必要性を論じるためには一般法理としての平等原則が登場せざるを得ないと思われます。すな

わち平等原則に照らして不公正であると認められる場合に、裁量権として法的な平等性が否定されるということです。その理由は納税者間の公平性の確保からです。

したがって、これを税務否認する上ではそれなりの論拠が必要になることは当然です。

過去の裁判例ではそれを水平的公平か垂直的公平かの議論で決着させようとしている節もあります。水平的公平とは、同様の状況にある者は、同様に課税されなければならないという原則であり、垂直的公平とは異なった状況にある者は、異なって課税されなければならないということであり、一般的には累進課税を意味します。

当該財産評価基本通達に係る論点は水平的公平性の意義についての問題になるため、下記では、議論をそちらに収斂させていきます。

問題は何をもって何が同様の状況にあり、何が異なった状況であるとするのかという判断の基準を何に求めるかという点にあります。

ここでの水平的公平性の意義について東京高裁平成７年12月13日判決（行集46巻12号1143頁、ニチアス株式負担付贈与事件）が最も代表的な事案であり、参照になると思われます。

東京高裁平成７年（行コ）第99号贈与税更正処分取消請求控訴事件（棄却）（控訴人上告）【税務訴訟資料第214号757頁】（TAINZ コード　Z214-7626）

〔判示事項〕

(1)～(4)（省略）

(5) 納税者らの親族である訴外甲は、自己資金及び銀行からの借入金で本件上場株式を購入し、納税者らは同一銘柄で同数の株式の信用売りを行ったのち、株式現物を右銀行借入債務の負担を付して納税者らに贈与したことは、贈与時点における株式の時価と財産評価通達を適用して評価される株式の時価との乖離を利用して贈与税の負担を回避するために行われたものであり、このような場合に財産評価通達を利用して評価することは、偶発的な財産の移転を前提として評価の安全を図ろうとする同通達の趣旨に反

し、他の納税者との間での租税負担の公平を害し、相続税法の立法趣旨に反する著しく不相応な結果となるから、本件上場株式を財産評価通達を用いず客観的な市場価格である証券取引所の公表する課税時期の最終価格により評価することが相当であるとされた事例（原審判決引用）

⑹～⑻　（省略）

⑼　財産評価通達は、納税者を直接規制しているものであり、財産評価通達169が上場株式の唯一の評価方法であることは、納税者にとって法的確信にまで達しているから租税慣例法ないし行政先例法となっている旨の納税者の主張が、納税者又は税理士が財産評価通達によって評価されることに何らかの確信を持っていたとしても、それが法規としての効力を有することはなく、納税者らの確信の保護は本件においては租税負担の軽減ないし回避を享受し得る利益の保護をいうにすぎず、法的な保護に値するものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

⑽　財産評価通達を適用して評価することが著しく不当として異なる評価方法をとる場合に、国税庁長官の指示を受けないことは、財産評価通達６に定める例外的取扱いの手続に違反しているから、本件処分は違法である旨の納税者の主張が、財産評価通達は法規としての効力を有せず、同通達６にいう国税庁長官の指示も、国税庁内部における処理の準則を定めるものに過ぎないことから、国税庁長官の指示の有無が課税処分の効力に影響を及ぼすものではないとして排斥された事例（原審判決引用）

⑾　財産評価通達は法規性を有するものではないから、納税者はこれによらないで目的財産の正当な時価を主張することができるとされた事例

⑿　本件負担付贈与は、予め贈与時点における株式の時価と財産評価通達を適用して評価される株式の時価との間に一定の乖離がある株式を選定して、贈与者の資金及び借入金によって購入し、税額が零になるように計算した額の借入金債務の負担付で株式を受贈者に贈与することによって贈与税の負担を回避して贈与者から受贈者に財産を移転することを目的としたものであることが明らかであり、納税者らの右のような形態による贈与税の負担の回避が容認されることになれば、租税負担公平の原則が損なわれ

ることになる（下線筆者）から、本件負担付贈与された上場株式の価額は、財産評価通達（平成２年８月３日付直評12による改正前のもの。）によらず、証券取引所が公表する課税時期の最終価額により評価すべきであるとされた事例

〔判決要旨〕

⑴　相続税法22条に規定される時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額をいうものと解するのが相当であるが、対象財産の客観的交換価額は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを別個に評価するとすれば、評価方法等により異なる評価額が生じたり、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあるため、課税実務上は、財産評価の一般的基準が財産評価通達により定められ、これに定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われているところである。

⑵　財産評価通達によりあらかじめ定められた評価方法によって画一的な評価を行なう課税実務上の取扱いは、納税者間の公平、納税者の適宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうものというべきである。

⑶　財産評価通達による画一的評価の趣旨からして、これによる評価方法を形式的、画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の趣旨や財産評価通達自体の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、財産評価通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法によることも許されるものと解すべきである。

⑷　証券取引所における取引価格が毎日公表されている上場株式に関しては、本来、課税時期における証券取引所の最終価格が当該上場株式の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額そのものであるとい

うことができるが、相続による財産の移転は、被相続人の死亡という偶発的な要因に基づき発生するものであるところ、証券取引所における上場株式の価額は、その時々の市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、偶発的な要因等によって無償取得した上場株式がこうした一時的における需給関係に基づく偶発的な価値によって評価される危険性を排除し、評価の安全を確保するため、相続税財産評価に関する基本通達（昭和39年４月25日付直資56。ただし、平成２年８月３日付直評12による改正前のもの。）169は、課税時期における証券取引所の最終価格のみならず、ある程度の期間の最終価格の月の平均額をも考慮して上場株式の評価を行うこととしたものであると解することができ、また、相続税の補完税である贈与税の対象となる贈与についても、相続の場合と同様の評価を行うことが要請されており、贈与が親族間における無償の財産の移転であることから、証券取引所における取引価格等を意識することなくこれを贈与することや永年保有していた株式を親族に贈与する場合もあるところ、こうした贈与についても右財産評価通達169を適用することにより、その財産の時価を一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価することの危険性を排除して、評価の安全を確保することとしたものと解することができる。

(5)　（省略）

(6)　財産評価通達169が、平成２年８月３日付直評12、直資２−203による改正により、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した上場株式の価額は、課税時期の最終価格によって評価することとしたのは、こうした負担又は対価を伴う経済的取引行為については、一般の相続や贈与のような偶発的な無償取得であること等に配慮した評価上のしんしゃくの必要性がないことを明確にし、取得の動機いかんにかかわらず、本来的な時価の評価方法である課税時期の最終価格によることとしたものと解される。

(7)　通達とは、上級行政機関がその内部的権限に基づき、下級行政機関及び職員に対して発する行政組織内部における命令の成文の形式のものをいう

にすぎず、行政機関が通達によって法令の解釈等を公定し得る権限のないことは明らかであるから、通達それ自体を国民の権利義務を直接に定める一般的抽象法規範、すなわち、法規であるということはできない。（下線筆者）

⑻　単に通達があるというだけでは、国民はこれに拘束されないし、裁判所は、通達に示された法令の解釈に拘束されず、通達に定める取扱準則等が法令の趣旨に反していれば、独自にその違法を判断できるものというべきであって、通達による実務的な取扱いの影響が大きいことをもって、通達それ自体に法規としての効力を認めることはできないものといわなければならない。（下線筆者）

⑼～⑿　省略

事実及び理由

第１　当事者の求めた裁判（省略）

第２　事案の概要（省略）

第３　争点に対する当裁判所の判断

【判示⑴～⑽】（省略）

【判示⑾】

なお、控訴人らの当審における主張に照らして、付言すると、財産評価通達自体が法規性を有するものではないことは、先に説示したとおりであり、納税者は、これによらないで目的財産の正当な時価を主張することができることは、いうまでもない。（下線筆者）

【判示⑿】

本件負担付贈与は、予め贈与時点における株式の時価と財産評価通達を適用して評価される株式の時価との間に一定の乖離がある株式を選定して、贈与者の資金及び借入金によって購入し、税額が零になるように計算した額の借入金債務の負担付で株式を受贈者に贈与することによって、贈与税の負担を回避して贈与者から受贈者に財産を移転することを目的としたものであることが明らかであって、これと株式の負担付贈与一般とを同一に論じることはできず、控訴人らの右のような形態による贈与税の負担

の回避が容認されることになれば、租税負担公平の原則が損なわれる（下線筆者）ことになるのであって、控訴人らの主張は、到底採用することができない。

2　そうすると、控訴人らの本訴請求を棄却した原判決は正当であって、本件控訴はいずれも理由がないから、これを棄却する（以下、省略）。

（上記原審）

東京地裁平成６年（行ウ）第321号贈与税更正処分取消請求事件（棄却）（原告控訴）【税務訴訟資料第213号202頁】（TAINZ コード　Z213-7556）

〔判示事項〕

(1)～(4)（省略）

(5)　納税者らの親族である訴外甲は、自己資金及び銀行からの借入金で本件上場株式の現物を購入し、納税者らは同一銘柄で同数の株式の信用売りを行ったのち、訴外甲が負担付贈与として銀行借入債務の引受を条件として株式現物を納税者らに贈与したことは、贈与時点における株式の時価と財産評価通達を適用して評価される株式の時価との乖離を利用して贈与税の負担を回避するために行われたものであり、このような場合に財産評価通達を利用して評価することは、偶発的な財産の移転を前提として、評価の安全を図ろうとする同通達の趣旨に反し、他の納税者との間での租税負担の公平を害し、相続税法の立法趣旨に反する著しく不相当な結果となるから、本件上場株式を財産評価通達を用いず客観的な市場価格である証券取引所の公表する課税時期の最終価格により評価することは合理性があるとされた事例

(6)～(8)（省略）

(9)　財産評価通達は、納税者を直接規制しているものであり、財産評価通達169が上場株式の唯一の評価方法であることは、納税者にとって法的確信にまで達しているから租税慣例法ないし行政先例法となっている旨の納税者の主張が、納税者又は税理士が財産評価通達によって評価されることに何らかの確信を持っていたとしても、それが法規としての効力を有するこ

とはなく、納税者らの確認の保護は本件においては租税負担の軽減ないし回避を享受し得る利益の保護をいうにすぎず、法的な保護に値するものではない（下線筆者）として排斥された事例

⑽　財産評価通達を適用して評価することが著しく不当として異なる評価方法をとる場合に、国税庁長官の指示を受けないことは、財産評価通達６に定める例外的取扱いの手続に違反しているから、本件処分は違法である旨の納税者の主張が、財産評価通達は法規としての効力を有せず、同通達６にいう国税庁長官の指示も、国税庁内部における処理の準則を定めるものに過ぎないことから、国税庁長官の指示の有無が課税処分の効力に影響を及ぼすものではないとして排斥された事例

〔判決要旨〕

⑴　相続税法22条に規定される時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額をいうものと解するのが相当であるが、対象財産の客観的交換価格は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価するとすれば、評価方法等により異なる評価額が生じたり、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあるため、課税実務上は、財産評価の一般的基準が財産評価通達により定められ、これに定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われているところである。

⑵　財産評価通達によりあらかじめ定められた評価方法によって、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうものというべきである。

⑶　財産評価通達による画一的評価の趣旨からして、これによる評価方式を形式的、画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の趣旨や財産評価通達自体の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、財産評価通達に定める評価方

法以外の他の合理的な方法によることが許されるものと解すべきである。

⑷　証券取引所における取引価格が毎日公表されている上場株式に関しては、本来、課税時期における証券取引所の最終価格が当該上場株式の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額そのものであるということができるが相続による財産の移転は、被相続人の死亡という偶発的な要因に基づき発生するものであるところ、証券取引所における上場株式の価格は、その時々の市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、偶発的な要因等によって無償取得した上場株式がこうした一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価される危険性を排除し、評価の安全を確保するため、相続税財産評価に関する基本通達（昭和39年４月25日付直資56。ただし、平成２年８月30日付直評12による改正前もの。）169は、課税時期における証券取引所の最終価格のみならず、ある程度の期間の最終価格の月平均額をも考慮して上場株式の評価を行うこととしたものであると解することができ、また、相続税の補完税である贈与税の対象となる贈与についても、相続の場合と同様の評価を行うことが要請されており、贈与が親族間における無償の財産の移転であることから、証券取引所における取引価格等を意識することなくこれを贈与することや長年保有していた株式を親族に贈与する場合もあるところ、こうした贈与についても右財産評価通達169を適用することにより、その財産の時価を一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価することの危険性を排除して、評価の安全を確保することとしたものと解することができる。

⑸　（省略）

⑹　財産評価通達169が、平成２年８月３日付直評12、直資２−203による改正により、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した上場株式の価額は、課税時期の最終価格によって評価することとしたのはこうした負担又は対価を伴う経済的取引行為については、一般の相場や贈与のような偶発的な無償取得であること等に配慮した評価上のしんしゃくの必要

性がないことを明確にし、取得の動機いかんにかかわらず、本来的な時価の評価方法である課税時期の最終価格によることとしたものと解される。

(7) 通達とは、上級行政機関がその内部的権限に基づき、下級行政機関及び職員に対して発する行政組織内部における命令の成文の形式のものをいうにすぎず、行政機関が通達によって法令の解釈等を公定し得る権限のないことは明らかであるから、通達それ自体を国民の権利義務を直接に定める一般的抽象的法規範、すなわち法規であるということはできない。(下線筆者)

(8) 単に通達があるというだけでは、国民はこれに拘束されないし、裁判所は、通達に示された法令の解釈に拘束されず、通達に定める取扱い準則等が法令の趣旨に反していれば、独自にその違法を判断できるものというべきであって、通達による実務的な取扱いの影響が大きいことをもって、通達それ自体に法規としての効力を認めることはできないものといわなければならない。

主　　文(省略)

【事実及び理由】

第1～第2　(省略)

第3　争点に対する判断

【判示(1)】

1　贈与税は、相続税の補完税として、贈与によ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、相続税法22条は、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価による旨を規定している。ところで、同条に規定される時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額をいうものと解するのが相当であるが、対象財産の客観的交換価格は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価するとすれば、評価方法等により異なる評価額が生じたり、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務

の迅速な処理が困難となるおそれがあるため、課税実務上は、財産評価の一般的基準が財産評価通達により定められ、これに定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われているところである。

【判示⑵】

右のように財産評価通達によりあらかじめ定められた評価方法によって、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうものであるというべきである。

【判示⑶】

しかしながら、財産評価通達による画一的評価の趣旨が右のようなものである以上、これによる評価方法を形式的、画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の趣旨や財産評価通達自体の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、（下線筆者）財産評価通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法によることが許されるものと解すべきである。このことは、財産評価通達６が「この通達の定めによってて評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定め、財産評価通達自らが例外的に財産評価通達に定める評価方法以外の方法をとり得る（下線筆者）ものとしていることからも明らかである。

【判示⑷】

２　ところで、財産評価通達169は、上場株式の評価に関して、上場株式の価額は、その株式が上場されている証券取引所の公表する課税時期の最終価格又は課税時期の属する月以前３か月間の最終価格の月平均額のうち最も低い価額によってて評価する旨定めている。

証券取引所における取引価格が毎日公表されている上場株式に関しては、本来、課税時期における証券取引所の最終価格が当該上場株式の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事

者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額そのものであるということができる。しかしながら、財産評価通達に基づいて評価することが予定されている相続による財産の移転は、被相続人の死亡という偶発的な要因に基づき発生するものであるところ、証券取引所における上場株式の価格は、その時々の市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、偶発的な要因等によって無償取得した上場株式がこうした一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価される危険性を排除し、評価の安全を確保するため、右財産評価通達169は、課税時期における証券取引所の最終価格のみならず、ある程度の期間の最終価格の月平均額をも考慮して上場株式の評価を行うこととしたものであると解することができる。また、相続税の補完税である贈与税の対象となる贈与についても、相続の場合と同様の評価を行うことが要請されており、贈与が親族間における無償の財産の移転であることから、証券取引所における取引価格等を意識することなくこれを贈与することや長年保有していた株式を親族に贈与する場合もあるところ、こうした贈与についても右財産評価通達169を適用することにより、その財産の時価を一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価することの危険性を排除して、評価の安全を確保することとしたものと解することができる。

3　そこで、本件負担付贈与契約に基づくニチアス株式の贈与の取引経過についてみるに、前示のとおり、義男及び原告らは、本件負担付贈与契約に先立ち、昭和63年11月29日に、口座を設定した岡三証券に対し、義男についてはニチアス株式23万8000株の現物買いの注文を、一方、原告らについてはニチアス株式各11万9000株（合計23万8000株）の信用売りの注文をそれぞれ依頼しているのであり、右注文に基づき証券市場において売買が成立することは容易に予想され、右信用取引を介在させ、同日、同一銘柄、同株数及び同額の相対する取引を成立させることにより、義男及び原告らの間においては、右株式の価格を実質的に固定し、右株式の取得から売却までの間に発生する証券市場における株式価格の変動による危険を防止し

ようとしたものであることは明らかである。また、義男が、手持ち資金のみならず、銀行からの借入れを受けてまでニチアス株式を購入し、義男の株式取得及び原告らの信用取引のわずか17日後に本件負担付贈与契約を締結し、右株式の購入価格の一部である銀行からの借入債務についてのみ原告らに負担させたこと、続いて、原告らは、自己が行った信用売りの決済を義男から取得した右株式の現物を充当し、譲渡代金を受領するという方法をとったこと、右のような一連の取引を行うことは、義男が協和銀行からの借入れを行う当初から計画されていたことは、前示のとおりであり、右一連の取引によって、義男は、ニチアス株式の購入価格４億6410万円と、本件負担付贈与契約により原告らに負担させた協和銀行からの借入金２億4990万円との差額２億1420万円相当の経済的損失を受ける一方、原告らは、ほぼ同額の経済的利益を受けており（なお、義男は、右金額のほかに、ニチアス株式の１株当たりの購入価格1950円と本件負担付贈与契約締結時における右株式の時価1980円との差額、いわゆる値上がり益についても原告らに移転していることになり、右値上がり益を含めた財産の移転額は、原告らそれぞれにつき、１億1067万円となる。）。

結果として、義男と原告らとの間においては、岡三証券に支払った手数料等を除いて、義男から原告らへ右金額相当の財産を対価なしに実質的に移転させたものということができる。

このことからすれば、右一連の取引は、ニチアス株式の市場価格と財産評価通達169に基づいて計算される価額との間に相当の開差があることを利用して、原告らの負担部分のみならず、義男から原告らへの実質的な財産の移転についても贈与税の負担を回避するために計画的に行われたものである（下線筆者）ということができる（なお、原告らも、財産評価通達169に基づく同株式の昭和63年10月の最終価格の月平均額を考慮して、税額が零になるように計算してその負担額を算出したことは自認しているところである。）。

【判示⑸】

4　以上のように、本件負担付贈与契約を含む一連の取引は、専ら贈与税の負担を回避するために、贈与時点における株式の時価と財産評価通達169

を適用して評価される株式の時価との乖離を利用（下線筆者）して、本来贈与する目的の義男の財産に借入金を付加して、これをいったん株式に化体させた上、原告らに右借入債務を負担させるという形で本件負担付贈与契約を締結し、かつ、証券取引所における株価の変動による危険を防止する措置も講じた上、義男から原告らへの相続対象財産の移転を図る目的で計画的に行われたものというべきところ、このような取引について財産評価通達169を適用することは、偶発的な財産の移転を前提として、株式の市場価格の需給関係による偶発性を排除し、評価の安全を図ろうとする同通達の趣旨に反することは明らかである。そして、このような取引についても、同通達を形式的、画一的に適用して財産の時価を評価すべきものとすれば、こうした計画的な取引により、多額の財産の移転につき贈与税の負担を免れるという結果を招来させることとなり、このような計画的な取引を行うことなく財産の移転を行った納税者との間での租税負担の公平はもちろん、目的とする財産の移転が必ずしも多額ではないために、このような方法をとった場合にも、証券取引に要する手数料等から、結果として贈与税負担の回避という効果を享受する余地のない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらす（下線筆者）こととなるというべきである。

したがって、このような場合に、財産評価通達169に定める評価方法を形式的に適用することなく、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性があるというべきである。

【判示⑹】

なお、財産評価通達169が、平成２年８月３日付け直評12、直資２−203による改正により、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した上場株式の価額は、課税時期の最終価格によって評価することとした（この点は当事者間に争いがない。）のも、こうした負担又は対価を伴う経済的取引行為については、一般の相続や贈与のような偶発的な無償取得であること等に配慮した評価上のしんしゃくの必要性がないことを明確にし、

取得の動機いかんにかかわらず、本来的な時価の評価方法である課税時期の最終価格によることとしたものと解される。

【判示(7)(8)(9)】

5　これに対し、原告らは、申告納税制度の下では、財産評価通達は、納税者を直接規制しているものであり、財産評価通達169が上場株式の唯一の評価方法であることは、納税者にとって法的確信にまで達していたものであり、租税慣例法ないし行政先例法となっていた旨主張する。

ところで、元来、通達とは、上級行政機関がその内部的権限に基づき、下級行政機関及び職員に対して発する行政組織内部における命令の成文の形式のものをいうにすぎず、行政機関が通達によって法令の解釈等を公定し得る権限のないことは明らかであるから、通達それ自体を国民の権利義務を直接に定める一般的抽象的法規範、すなわち、法規であるということはできない。確かに、下級行政機関は通達に従って行政を執行しなければならず、これに従って行動することが通例であり、法令の解釈や取扱いの準則等に関する通達は、現にこれに従った取扱いがなされることが通例となるため、そうした取扱いがなされることによる影響は大きいものがあるというべきではある。しかしながら、下級行政機関の通達違反の行為もそれだけの理由では効力を否定されず、また、単に通達があるというだけでは、国民はこれに拘束されないし、裁判所は、通達に示された法令の解釈に拘束されず、通達に定める取扱準則等が法令の趣旨に反していれば、独自にその違法を判断できるものというべきであって、通達による実務的な取扱いの影響が大きいことをもって、通達それ自体に法規としての効力を認めることはできない（下線筆者）ものといわなければならない。もとより、財産評価通達に従った画一的取扱いがなされている場合に、これと異なった取扱いをすることが違法となる場合があり得ることは前記のとおりであるが、これはそうした取扱いが租税法の基本原則である租税平等主義に違反することによるものであり、財産評価通達が法規としての効力を有することによるものでないことは明らかである。したがって、原告らの主張するように、財産評価通達が公表され、同通達の定める方法によって申

告が行われ、納税者又は税理士等が財産評価通達によって評価されることについて何らかの確信をもっていたとしても、そのことによって、直ちに財産評価通達が法規としての効力を有するものとはいえないことは明らかであるし、また、そうした納税者等の確信ないし信頼等の保護という点を考慮するとしても、本件に関していえば、要するに、実質的な租税負担の公平に反するような方法で租税負担の軽減ないし回避を享受し得る利益をいうにすぎず、そのような利益が法的に保護されるに値するものともいえないというべきであるから、原告らの主張は採用できない。

また、原告らは、贈与は本来無償の財産の移転であり、親子間等において、無償の財産の移転がなされることを不自然であるかのようにいうことはできないとか、負担付贈与は何ら不自然な行為ではなく、原告らは、贈与額から負担額を控除した分だけの贈与を受けたにすぎないとか、本件負担付贈与の対象となったニチアス株式の値上がりは、株式価格の変動としてそれほど特異な現象ではないとか主張し、本件負担付贈与は何ら不自然な取引ではない旨主張するかのようである。

しかしながら、本件においては、義男と原告らとの間で実質的に無償の財産移転が行われたこと自体が不自然であるとしているものではなく、当初から計画的に、義男が本来贈与する目的の手持ち資金に借入金を付加して、これをあえていったん株式に化体させた上、原告らに右借入債務を負担させるという本件負担付贈与契約を締結することにより、実質的な財産の無償移転部分についても贈与税の負担を回避するという取引について、財産評価通達169の評価方法によらないことが合理的であるとしているにすぎないのであり、そうした解釈が、しかるべき租税負担を行って無償の財産移転をすること自体を否定するものでないことや、負担付贈与という行為自体を否定して負担額の控除を否定するものでないことは明らかである。また、原告らは、ニチアス株式の値上がり自体は不自然な現象でない旨主張するが、本件においては、ニチアス株式の値上がり自体を不自然としているものではないし、義男らが、贈与時点における株式の時価と財産評価通達169を適用して評価される株式の時価との乖離を利用すべく、ニ

チアス株式が一定程度の値上がりをしていることを十分承知した上で、これを取得しているものであり、義男及び原告らにとって、ニチアス株式の値上がりが決して偶発的なものでないことは明らかである。したがって、原告らの主張は理由がないというべきである。

【判示⑽】

さらに、原告らは、財産評価通達169を適用して評価することが著しく不当として異なる評価方法をとる場合に、国税庁長官の指示を受けないことは、財産評価通達６に定める例外的取扱いの手続に違反しているから、本件処分は違法である旨主張するが、財産評価通達が法規としての効力を有しないことは前記のとおりであり、同通達６にいう国税庁長官の指示も、国税庁内部における処理の準則を定めるものにすぎないというべきであり、右指示の有無が、更正処分の効力要件となっているものでないことは明らかであるから、それ自体が課税処分の効力に影響を及ぼすものではない（下線筆者）というべきであり、原告らの主張は採用できない。

なお、原告らは、本件と同種の事案について、財産評価通達169の適用が是認された例があったかのような主張をしているところであるが、その主張自体具体的なものではないし、本件において財産評価通達の定める方法によらない評価方法をとることに合理性があることは前示のとおりであるから、仮に同種の事案において本件のような評価方法をとって課税することのなかった事例があったとしても、租税法律関係以外の他の事情を考慮するなどして殊更恣意的に本件についてのみ異なる取扱いをしたというような特段の事情がない限り、これをもって直ちに平等原則に反するものとはいえないというべきである。

以上のとおり、原告らの主張は、いずれも採用することはできない。

したがって、本件負担付贈与契約にかかる株式の時価を課税時期の最終価格とする評価方法により評価することには合理性があり、原告らの主張するような違法な点はないというべきである。

６　（省略）

この裁判例は通達通りの取引を行ったとしても、初めから納税者が贈与税の負担を回避するために、計画的に取引を行ったものであるとの事実認定がされた結果、財産評価基本通達が定める評価方法に従わないことが許容された事件です。

財産評価基本通達の予め定められた評価方法により、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税コストの削減という見地からみて合理的です。一般的にこれを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことが租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうとされています。

しかし、財産評価基本通達による画一的な評価方法の趣旨がこのようなものである以上、それに従い評価方法を画一的、形式的に適用することによりかえって租税負担の公平を著しく害するものである場合、又は相続税法の趣旨や財産評価基本通達の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、財産評価基本通達に定める評価方法とは異なる他の合理的な方法によることが許されるべきであるとしています。これが財産評価基本通達６項発動の要件です[46]。

租税回避は事実認定の積み重ねにより判示されるものと思われます。財産評価基本通達による画一的な評価方法の趣旨がこのようなものである以上、それに従い評価方法を画一的、形式的に適用することによりかえって租税負担の公平を著しく害するものである場合、又は相続税法の趣旨や財産評価基本通達の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、財産評価基本通達に定める評価方法とは異なる他の合理的な方法によることが許されるべきであり、これをもって財産評価基本通達６項が発動する可能性もあり得ます。水平的公平を担保させるために平等原則が発動する場面です。

財産評価基本通達１項は「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」という

46　財産評価基本通達６項（この通達の定めにより難い場合の評価）
この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。

同通達６項の評価方法（個別指示を受ける評価方法）を内包して「通達の定め」によると理解されています。

このような理解は財産評価基本通達６項が上意下達の命令手段の一内容を構成しているものと考えると当然に導かれる理解であるといえます。

財産評価基本通達６項にいう「この通達の定め」とは同通達６項以外の通達の評価方法以外を指していることとなり、そのような評価方法によれば「著しく不適当と認められる財産の価額」について、「国税庁長官の指示を受けて評価する」ことをしないとすれば、それは命令に反する処理を行うことになります。同通達６項は当然に内部拘束力が働いているはずです。この点につき、同通達１項⑶財産の評価が「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべき全ての事情を考慮する」とする通達内容とも整合的であるといえます。

Q Ⅲ−３ 事業承継スキーム策定時にあたっての総則６項への事前対応策

持株会社スキーム組成における理論武装には何が考えられるでしょうか。

Answer

下記に例を挙げます。

【解説】

１．M&A を積極的に実行していく意向での理論武装

① 本体会社は M&A をこれから積極的に活用し、部門拡大を狙っている。

② M&A スキームは本体会社が売手企業を株式譲渡スキームで購入してくるものと仮定する。

③「持株会社の役割」は

・グループ全体のバックオフィス統括

・M&A アドバイザリー業務

である。

これを定款に明記する。

④　M&A 実行の際には

・持株会社が売手企業を直接購入

又は

・本体会社が売手企業を購入、これを本体会社へ適格現物分配（若しくは適格分割型分割）

２．本体会社の管理会計を徹底していく意向での理論武装

①　現在、本体会社は卸売業と不動産賃貸業を営んでいるが、これに係る各事業部門での収益が不明である。つまり管理会計上、管理が限界にきている。

②　通常、横の分割（適格分割型分割）で、上記各部門を兄弟会社にするが、縦の分割（適格分社型分割）で、上の持株会社（分割法人）は不動産賃貸業、下の本体会社（分割承継法人）は卸売業を引き継ぐとする。

③　上記②の分社化の結果、各事業部門の収益が明確化した。

上記**１．２．**は例として挙げました。両者に共通なのは、それぞれのエビデンスを残しておくことが重要であるということです。持株会社組成に関しては、今後はその組成の意義が問われる可能性が多分にあります。その時の反証は上記エビデンス以外に考えられません。

Q Ⅲ−４　以前あった自社株対策スキームの指摘報道について

表題の件につきご教示ください。

Answer

昔こういう記事が載りました。見解を下記します。

【解説】

「自社株の相続めぐり中小企業経営者への提案の節税策、国税の NO!」（産経新聞　2016.8.29）という古い記事があります。下記リンク先から本稿脱稿時点でも無料で読むことが可能です。

http://www.sankei.com/west/news/160829/wst1608290009-n 1 .html

そもそもの上記記事の信憑性は何も語りません。当時、上記の記事は大きな反響を呼びました。記事を真摯に受けると総則６項に対する認識が変わってくると考えます。

○上記の詳細は不明だが、総則６項発動案件と考えられます。

財産評価基本通達に従い評価をし、かつ合理的な理由に基づいていれば（産経新聞記事内の税理士曰くの）「租税回避」という形での否認はできません。事実認定できないからです。また、係争になった場合、証拠の有無も心証に大きく影響を与えるでしょう。

なお、記事中、「昨年ごろから増加」とありますが、当局において富裕層特官を置いた時期と一致します。

○主目的が経済的合理性があるもので、税目的でないことを当局に立証するためには、「なぜ、今持株会社を作ったか？なぜ株式を売却（贈与）したか？不動産を売却したか？」についての主目的が経済的合理性に則ったものであること、そして、それに応じた各種（書類）エビデンスの完備が必要です。総会、役会、稟議書、社内メモ、PC メール、コンサルティング資料（財務体質改善資料）は必須と考えます。

当局調査においては、金額にもよりますが、コンサルティング費用が計上されていると、その内容の確認を求めてきます。事実認定の現場でのプ

ロセスは納税者側からすると経済的合理性と証拠の提出方法の２つに区分されますから、証拠の提出方法いかんによっては、経済的合理性が認められない場合があります。

○その他一般的な留意点として下記が挙げられます。

・自社株式を相続評価額が極端に低くなる金融資産に化体させる（金融）商品は、典型的な総則６項事案と考えます。相続直後の不動産売却と同じロジックです。

・相続直前の対策は絶対にやるべきではありません。典型例は駆け込みDES です。

・事業承継は、最低でも３年程度時間をかけて実行する必要があります。

・事業承継に関する契約金額はコンサルティング期間に応じて期間按分して損金計上する必要があります。そして、期間按分の根拠として「いつまでに、何のために、何を実行したか」は残しておく必要があります。

【資料１】

一方の法人による完全支配関係のある法人間で行われる無対価合併の適格判定及び被合併法人が有する未処理欠損金額の引継制限について照会する場合の説明資料の記載例（記載例２）

―みなし共同事業要件により引継制限の有無を判定する場合―

《照会の前提となる事実関係について》

１　組織再編成の概要

※当事会社の名称、組織再編成の態様、実行日などを記載してください。

株式会社Ａ社（東京都●区●１－１－１（●署））は、資本関係のない株式会社Ｂ社（東京都■区■１－１－１（■署））の発行済株式の全部を取得した後、Ｂ社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」といいます。）を行う予定です。なお、合併契約の効力発生日は、平成×２年４月１日です。

２　組織再編成の目的・経緯・背景

Ａ社は、首都圏を中心に不動産販売業を営んでいますが、この度、商圏を拡大すべく、関西圏を中心に不動産販売業を営んでいるＢ社を吸収合併することを検討しています。具体的には、Ｂ社の発行済株式の全部を平成×１年12月１日に×社（Ａ社との資本関係はありません。）から取得します。４カ月の準備期間を設け、平成×２年４月１日にＢ社を吸収合併することを計画しています。

３　組織再編成の当事会社が行う事業の内容及び組織再編後の事業の異動状況

⑴　Ａ社の事業

Ａ社は、設立以降継続して店舗を保有するとともに従業員を雇用し、Ａ社自身の名義で不動産販売業を営んでいます。×１年３月期における売上金額は××円、同期末の従業員は80人（×２年３月期中に従業員数の変更見込みなし）です。

⑵　Ｂ社の事業

Ｂ社は、設立以降継続して店舗を保有するとともに従業員を雇用し、Ｂ社自身の名義で不動産販売業を営んでいます。×１年３月期における売上金額は××円、同期末の従業員は60人（×２年３月期中に従業員数の変更見込みなし）です。なお、今回の合併に伴い、Ｂ社の取締役は全て退任することとし、Ａ社の取締役が経営に従事する見込みです。

⑶　合併後の事業の継続見込み

合併法人であるＡ社は、Ｂ社から引き継ぐ不動産販売業を継続する予定です。

4　組織再編成の当事会社の資本金及び株主の状況

	合併法人	被合併法人
	A 社	B 社
設立年月日	昭和 Y 年 4 月 1 日	昭和 Z 年 4 月 1 日
決算期	3 月	3 月
資本金	10億円	2 億円
株主	甲社（50%）、乙社（50%）	X 社（100%）

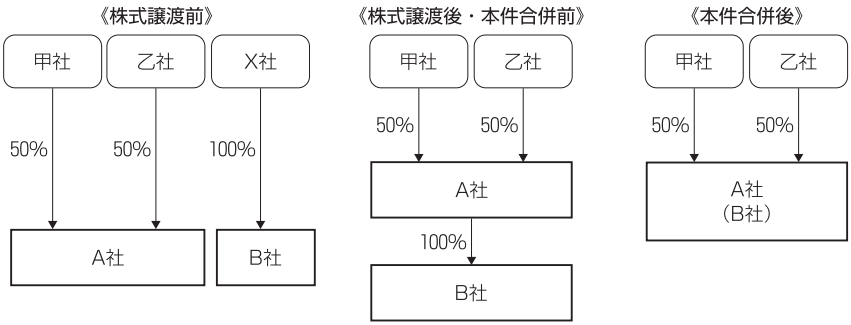
5　資本関係の変遷

※一連の組織再編成の内容を記載するとともに、組織再編成前後の資本関係を図示してください。

⑴　A 社は、平成×1年12月1日に B 社の発行済株式の全部を×社から取得します。なお、A 社と×社との間には資本関係はありません。また、B 社と甲社及び乙社との間には資本関係はありません。

⑵　A 社は、⑴により B 社株式を取得してから本件合併前まで継続して B 社の全株式を保有します。

⑶　本件合併前後の A 社と B 社の資本関係の変遷は次のとおりです。



6　組織再編成に伴い支払う対価の有無とその内容

本件合併においては、本件合併前に合併法人 A 社が被合併法人 B 社の発行済株式の全部を保有する関係があることから、被合併法人 B 社の株主である A 社には、合併法人 A 社の株式その他の資産は交付されません（無対価）。

7　引継ぎを受ける未処理欠損金額

本件合併により、A 社は B 社の未処理欠損金額●●円を引き継ぐ予定です。

８　照会者において確認したい事項

１から７の事実関係がある場合、本件合併は、適格合併に該当すると考えて差し支えないでしょうか。また、適格合併に該当するとした場合、Ａ社は、Ｂ社の未処理欠損金額●●円について欠損金の引継制限の規定の適用を受けないと考えて差し支えないでしょうか。

具体的には、引継制限の規定の適用に当たっては、みなし共同事業要件を満たすと考えてよいでしょうか。

《確認したい事項に対する照会者の見解とその理由について》

※記載が困難な場合には、分かる範囲で記載してください。

【関係法令】※平成28年４月１日現在の法令を基に作成しています。

１　合併の適格判定について

⑴　完全支配関係

完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係（以下「当事者間の完全支配の関係」といいます。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法２十二の七の六）。

そして、上記の政令で定める関係とは、一の者が法人の発行済株式の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人との間の関係をいいます（法令４の２②）。

⑵　適格合併

合併前に合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合の合併で、当該被合併法人の株主等に合併法人株式以外の資産が交付されないものは、適格合併に該当します（法法２十二の八イ、法令４の３②一）。

⑶　無対価合併

上記⑵の合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併（以下「無対価合併」といいます。）である場合には、合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を保有する関係があるものに限り、適格合併に該当します（法令４の３②一かっこ書）。

２　適格合併が行われた場合の被合併法人の有する未処理欠損金額の引継制限について

⑴　引継制限の概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合には、被合併法人の未処理

欠損金額は合併法人に引き継がれることとされていますが（法法57②）、当該適格合併が次のイからハのいずれの場合にも該当しないときには、合併法人は、被合併法人の未処理欠損金額について引継制限を受けます（法法57③、法令112③④）。

イ　当該適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合（法法57③、法令112③）。

ロ　被合併法人と合併法人との間に当該合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の５年前の日から継続して支配関係がある場合（法法57③、法令112④一）。

ハ　被合併法人又は合併法人が当該５年前の日後に設立された法人である場合であって、当該被合併法人と当該合併法人との間に当該被合併法人の設立の日又は当該合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法57③、法令112④二）。

⑵　みなし共同事業要件

みなし共同事業要件を満たす適格合併とは、適格合併のうち次のイからニまでの要件又はイ及びホの要件に該当するものをいいます（法令112③）。

イ　被合併法人が適格合併の前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業（被合併事業）と合併法人が適格合併の前に営む事業のうちのいずれかの事業（合併事業）とが相互に関連するものであること（事業関連性要件）

ロ　被合併事業と合併事業のそれぞれの売上金額、従業者の数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね５倍を超えないこと（事業規模要件）

ハ　被合併事業が被合併法人と合併法人との間に最後に支配関係があることとなった時からその適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、その最後に支配関係があることとなった時とその適格合併の直前の時における被合併事業の規模（ロで採用したのと同じ指標）の割合がおおむね２倍を超えないこと（被合併事業の規模継続要件）

ニ　合併事業が合併法人と被合併法人との間に最後に支配関係があることとなった時からその適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、その最後に支配関係があることとなった時とその適格合併の直前の時における合併事業の規模（ロで採用したのと同じ指標）の割合がおおむね２倍を超えないこと（合併事業の規模継続要件）

ホ　被合併法人の適格合併の前における特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます。以下同じ。）である者のいずれかの者と合併

法人の適格合併の前における特定役員である者のいずれかの者とがその適格合併の後に合併法人の特定役員となることが見込まれていること（特定役員引継要件）

⑶　事業関連性要件

上記⑵イの事業関連性要件について、次の全てに該当する合併は、事業関連性要件を満たすものとされています（法規３①、26）。

イ　被合併法人及び合併法人が、合併の直前において、それぞれ次に掲げる要件の全てに該当すること

①　事務所、店舗、工場その他の固定施設を保有し、又は賃借していること

②　従業者があること

③　自己の名義をもって、かつ、自己の計算において商品販売等をしていること

ロ　被合併事業と合併事業との間に当該合併の直前において、被合併事業と合併事業とが同種のものであるなどの関係があること

【照会者の見解】

１　本件合併の適格判定について

本件合併前において一の者であるＡ社は、Ｂ社の発行済株式の全部を保有していることから、被合併法人であるＢ社と合併法人であるＡ社との間にはＡ社による完全支配関係があることとなります。また、本件合併は無対価合併であるところ、本件合併前にＡ社がＢ社の発行済株式の全部を保有する関係があることから、本件合併は適格合併に該当することとなります。

２　本件合併に係る未処理欠損金額の引継制限について

被合併法人であるＢ社と合併法人であるＡ社との間の資本関係は、平成×１年12月１日以後生じていますので、上記の関係法令の２⑴のロとハのいずれにも該当しません。したがって、以下では、本件適格合併が２⑴のイのみなし共同事業要件を満たすかについて検討します。

⑴　事業関連性要件について

被合併法人であるＢ社と合併法人であるＡ社は、合併の直前において、それぞれ店舗を有するとともに従業者を有しています。また、設立以降継続して、自己の名義において不動産を販売し収入を得ていることなどからすると、自己の名義をもって、かつ、自己の計算において不動産販売業を営んでいるといえます。

そして、被合併法人であるＢ社が適格合併の前に営む主要な事業（被合併事業）と合併法人であるＡ社が適格合併の前に営む事業（合併事業）は、いずれ

も不動産販売業であり、同種の事業といえますので、事業関連性要件を満たします。

⑵　事業規模要件について

B社が適格合併の前に営む被合併事業（不動産販売業）の従業者は60人であり、A社が適格合併の前に営む合併事業（不動産販売業）の従業者は80人です。したがって、被合併事業と合併事業の規模（従業者の数）の割合は5倍を超えず、事業規模要件を満たします。

⑶　被合併事業の規模継続要件について

B社が適格合併の前に営む被合併事業（不動産販売業）は、合併法人であるA社との間に資本関係が発生した平成×1年12月1日から適格合併の直前の時まで継続して営まれています。また、平成×1年12月1日における従業者の数と適格合併の直前の時における従業者の数は同数ですので、被合併事業の規模継続要件を満たします。

⑷　合併事業の規模継続要件について

A社が適格合併の前に営む合併事業（不動産販売業）は、被合併法人であるB社との間に資本関係が発生した平成×1年12月1日から適格合併の直前の時まで継続して営まれています。また、平成×1年12月1日における従業者の数と適格合併の直前の時における従業者の数は同数ですので、合併事業の規模継続要件を満たします。

⑸　特定役員引継要件について

被合併法人であるB社の適格合併の前における特定役員である者は、全て退任することが見込まれていますので、特定役員引継要件は満たさないこととなります。

⑴から⑸のとおり、本件適格合併は、上記の関係法令の2⑵に掲げる要件のうち、ホ以外の要件（イからニまでの要件）を満たしますので、みなし共同事業要件を満たします。したがって、合併法人であるA社は、被合併法人であるB社の未処理欠損金額を引き継ぐことができます（引継制限を受けません）。

【資料２】

東京地方裁判所平成28年（行ウ）第508号法人税更正処分等取消請求事件（棄却）（控訴）国側当事者・国（麹町税務署長）令和元年６月27日判決【TPR 事件／特定資本関係５年超要件を満たす合併における法法132条の２の適用】（TAINZ コード Z 888-2251）

〔判示事項〕

1　本件は、原告が、その完全子会社（旧子会社）を被合併法人とする適格合併（平成22年改正前の法人税法２条12号の８）を行い、当該子会社が有していた未処理欠損金額を同法57条２項の適用により原告の欠損金額とみなして損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、同法132条の２の適用により更正処分等を受けたことから、これらの一部の取消しを求める事案である。

2　法人税法57条３項は、一定期間内に特定資本関係を有することとなった法人間で組織再編成が行われた場合、共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当する場合を除き、特定資本関係が生じた日の属する事業年度前に生じた欠損金額等の引継ぎを制限する旨定めており、このような同項の規定の構造に鑑みても、同項は、未処理欠損金額を有するグループ外の法人をいったんグループ内の法人に取り込んだ上でグループ内の他の法人と組織再編成を行うといったグループ外の法人が有する未処理欠損金額を利用した租税回避行為を防止するために設けられた規定であって、未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定して網羅的に定めたものとはいい難く、実際にも、特定資本関係５年超要件を満たす適格合併等であっても、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行為又は計算が行われる場合が想定されないとはいい難い。そうすると、同項は、むしろ、典型的な租税回避行為としてあらかじめ想定されるものを対象として定めた具体的な否認規定にすぎないものと理解するのが自然である。そうすると、同項は、同条２項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものとはいえず、同項が特定資本関係５年以下の組織再編成と５年超の組織再編成を区別して規定しているからといって、特定資本関係５年超の組織再編成について一般的否認規定の適用が排除されているとはいえない。

3　本件合併とともに新子会社設立、新子会社に旧子会社の本件事業に従事していた全従業員を転籍、新子会社に旧子会社から承継した本件事業に係る棚卸資産の譲渡等が行われたことによって、実態としては、旧子会社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新子会社に引き継がれ、原告は、旧子会社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものということができる。そうする

と、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。

4　また、本件合併について検討を始めた当初は、本件事業を原告の一部門として取り込むことにより旧子会社の損益を改善するといった事業目的もあったものといえるものの、結局は、原告内に新たな部門が設置されることはなく、本件事業は新子会社に引き継がれ、本件事業に係る製造設備等の減価償却費相当額を同社に負担させるとの方針が決まった頃（平成22年１月13日頃）以降は、本件合併自体によって本件事業の損益状況の改善を図るという目的を達成することはできない状況にあったといえる。そして、このことは、同日の経営会議において、節税効果だけではないか等の発言があったことからみても、原告経営陣において当然認識されていたということができる。以上の本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記３で述べた本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない。

5　本件合併は、組織再編税制に係る規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を減少させるものとして、法人税法132条の２にいう「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」に当たるということができる。

【資料３】

資産課税課情報	第16号	令和元年９月30日	国税庁資産課税課

「『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）

令和元年６月28日付課資３－３ほか３課共同「『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」により、譲渡所得等に関する取扱いについて所要の改正を行ったところであるが、その主な改正事項の趣旨を別紙のとおり取りまとめたので、執務の参考とされたい。

第４　「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

１　法第33条《譲渡所得》関係

※　アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転）

33－１の６　民法第1046条第１項《遺留分侵害額の請求》の規定による遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産（当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求の基因となった遺贈又は贈与により取得したものを含む。）の移転があったときは、その履行をした者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債務の額に相当する価額により当該資産を譲渡したこととなる。

(注)　当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求をした者が取得した資産の取得費については、38－７の２参照

《説　明》

１　高齢化の進展等の社会経済情勢の変化に鑑み、相続が開始した場合における配偶者の居住の権利及び遺産分割前における預貯金債権の行使に関する規定の新設、自筆証書遺言の方式の緩和、遺留分の減殺請求権の金銭債権化等が盛り込まれた「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）」が成立し、平成30年７月13日に公布された。

なお、遺留分の減殺請求権の金銭債権化を含む改正後の遺留分制度（民法1042～1049）については、令和元年７月１日から施行されている。

２　改正前の遺留分制度における「遺留分の減殺請求(注1)」の法的性質（遺留分の減殺請求権が行使された場合の効果）は、遺留分権利者の意思表示によって当然に物権的効力が生ずる、つまり、遺留分の減殺請求権が行使された場合、直ちに、遺贈又は贈与（以下「遺贈等」という。）が失効し、その目的財産の所有権又は共有持分権が遺留分権利者に帰属することとされていた(注2)。

改正後の遺留分制度においては「遺留分侵害額の請求」となり、その法的性質（遺留分侵害額の請求権が行使された場合の効果）は、遺留分侵害額に相当する金銭債権が発生することとされた(注3)。つまり、遺留分権利者は、受遺者又は受贈者（以下「受遺者等」という。）に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができるとこととされ、逆に、受遺者等は、遺留分権利者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払をすれば足り、受遺者等が取得した権利が当然に遺留分権利者に帰属することにはならないこととされた。

このように、遺留分権利者が取得する権利を金銭債権とすることによって、遺留分権利者は、減殺された遺贈等の目的財産の所有権又は共有持分権を主張することができなくなり、受遺者等に対する一般債権者としての地位を有することになる。

なお、遺留分侵害額の請求を受けた受遺者等が直ちに金銭を準備することができず不利益を被る可能性があることから、裁判所は、その受遺者等の請求により、その遺留分侵害額の請求に係る債務の全部又は一部の支払につき相当の期限を許与することができる（民法1047⑤）こととされている。

（注１）「遺留分権利者及びその承継人は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び前条に規定する贈与の減殺を請求することができる。」（民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律による改正前の民法1031）
（注２）「遺留分権利者の減殺請求により贈与又は遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者又は受遺者が取得した権利は右の限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属するものと解するのが相当」（昭和51年８月30日最高裁判決）
（注３）「遺留分権利者及びその承継人は、受遺者（…）又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる。」（民法1046①）

3　上記２のとおり、従来、物権的効力が生ずるとされていた「遺留分の減殺請求」が「遺留分侵害額の請求」として金銭債権化されたことに伴い、民法上、遺留分権利者は、遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求のみを行うことができることとなった。しかしながら、受遺者等が金銭で支払うことが困難である場合等において、当事者間の合意により金銭の支払に代えて他の財産を給付することも想定され、そのような方法で遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求に対する債務の全部又は一部の弁済をすることは、代物弁済（民法482）に該当するものと考えられる。

4　ところで、代物弁済は、本来の給付に代えて他の財産の給付をなすことによって既存の債務を消滅させる有償契約であることから、その代物弁済により移転する資産が譲渡所得の基因となる資産であるときは、その移転があった時にその資産を譲渡したこととなる（所法33①）。
　このとき、その代物弁済により消滅した債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したこととなるため、通常、その消滅した債務の額がその資産の譲渡所得の収入金額となる（所法36①②）。

5　このため、本項は、遺留分侵害額の請求権の行使により、遺留分権利者から受遺者等に対して遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、受遺者等が遺留分権利者の承諾を得て、金銭の支払に代え、その債務の全部又は一部の履行として保有する資産（その遺留分侵害額の支払請求の基因となった遺贈等により取得したものを含む。）の移転をしたときは、代物弁済による資産の移転に該当すると考えられることから、受遺者等は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したこととなることを明らかにしたものである。

6　なお、この資産の移転をしたときに譲渡所得の収入金額となる「その履行により消滅した債務の額」が幾らになるのかという点について、この資産の移転が金銭の支払に代えて行われるものであることからすると、通常は、その資産の時価に相当する債務の額を消滅させる旨の合意が行われるものと考えられるが、その資産の時価とその遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合も想定される。このような場合においては、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等を踏まえ、その資産の移転により消滅した債務の額を個々に判断し、譲渡所得の収入金額を決定する必要がある。

7　本項の取扱いは、上記１の民法改正（遺留分制度）の施行時期を踏まえ、令和元年７月１日以後に開始した相続に係る遺留分侵害額の請求があった場合について適用することとしている。

（参考１）

○　移転した資産の時価と遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合における譲渡所得の収入金額（例）

１　資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を上回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価2,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、受遺者等が遺留分権利者からその差額に相当する清算金500万円を受領するときは、資産の移転により消滅した債務の額2,000万円と受領した清算金500万円の合計2,500万円が譲渡所得の収入金額となる。

２　資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を下回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価1,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、受遺者等が遺留分権利者に対しその差額に相当する残りの債務500万円に係る支払をするときは、資産の移転により消滅した債務の額1,500万円が譲渡所得の収入金額となる。

（注）　上記１又は２の差額に相当する金額について清算金の受領又は残りの債務に係る支払が行われない場合、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等、具体的には、差額に相当する金額に係る債権放棄、債務免除等の有無といった個々の事実関係に基づいて、譲渡所得の収入金額となる「その履行により消滅した債務の額」を判断することになる。

（参考２）

○　民法（抄）

（遺留分の帰属及びその割合）

第千四十二条　兄弟姉妹以外の相続人は、遺留分として、次条第一項に規定する遺留分を算定するための財産の価額に、次の各号に掲げる区分に応じてそれぞれ当該各号に定める割合を乗じた額を受ける。

一　直系尊属のみが相続人である場合　三分の一

二　前号に掲げる場合以外の場合　二分の一

２　相続人が数人ある場合には、前項各号に定める割合は、これらに第九百条及び第九百一条の規定により算定したその各自の相続分を乗じた割合とする。

（遺留分侵害額の請求）

第千四十六条　遺留分権利者及びその承継人は、受遺者（特定財産承継遺言により財産を承継し又は相続分の指定を受けた相続人を含む。以下この章において同じ。）又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる。

２　遺留分侵害額は、第千四十二条の規定による遺留分から第一号及び第二号に掲げる額を控除し、これに第三号に掲げる額を加算して算定する。

一　遺留分権利者が受けた遺贈又は第九百三条第一項に規定する贈与の価額

二　第九百条から第九百二条まで、第九百三条及び第九百四条の規定により算定した相続分に応じて遺留分権利者が取得すべき遺産の価額

三　被相続人が相続開始の時において有した債務のうち、第八百九十九条の規定により遺留分権利者が承継する債務（次条第三項において「遺留分権利者承継債務」という。）の額

（受遺者又は受贈者の負担額）

第千四十七条　受遺者又は受贈者は、次の各号の定めるところに従い、遺贈（特定財産承継遺言による財産の承継又は相続分の指定による遺産の取得を含む。以下この章において同じ。）又は贈与（遺留分を算定するための財産の価額に算入されるものに限る。以下この章において同じ。）の目的の価額（受遺者又は受贈者が相続人である場合にあっては、当該価額から第千四十二条の規定による遺留分として当該相続人が受けるべき額を控除した額）を限度として、遺留分侵害額を負担する。

一　受遺者と受贈者とがあるときは、受遺者が先に負担する。

二　受遺者が複数あるとき、又は受贈者が複数ある場合においてその贈与が同時にされたものであるときは、受遺者又は受贈者がその目的の価額の割合に応じて負担する。ただし、遺言者がその遺言に別段の意思を表示したときは、その意思に従う。

三　受贈者が複数あるとき（前号に規定する場合を除く。）は、後の贈与に係る受贈者から順次前の贈与に係る受贈者が負担する。

２　第九百四条、第千四十三条第二項及び第千四十五条の規定は、前項に規定する遺贈又は贈与の目的の価額について準用する。

３　前条第一項の請求を受けた受遺者又は受贈者は、遺留分権利者承継債務について弁済その他の債務を消滅させる行為をしたときは、消滅した債務の額の限度において、遺留分権利者に対する意思表示によって第一項の規定により負担する債務を消滅させることができる。この場合において、当該行為によって遺留分権利者に対して取得した求償権は、消滅した当該債務の額の限度において消滅する。

４　受遺者又は受贈者の無資力によって生じた損失は、遺留分権利者の負担に帰する。

５　裁判所は、受遺者又は受贈者の請求により、第一項の規定により負担する債務の全部又は一部の支払につき相当の期限を許与することができる。

（代物弁済）

第四百八十二条　債務者が、債権者の承諾を得て、その負担した給付に代えて他の給付をしたときは、その給付は、弁済と同一の効力を有する。

○　所得税法（抄）

（収入金額）

第三十六条　その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

２　前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

３　省略

２　法第38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》関係

※　アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて移転を受けた資産の取得費）

38－７の２　民法第1046条第１項の規定による遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産の移転があったときは、その履行を受けた者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額により当該資産を取得したこととなる。

《説　明》

１　所得税基本通達33－１の６（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転）の《説明》のとおり、遺留分制度が改正され、従来、物権的効力が生ずるとされていた遺留分の減殺請求権が遺留分侵害額の請求権に見直され、金銭債権化された。

２　本項は、遺留分侵害額の請求権の行使により、遺留分権利者から受遺者等に対して遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、受遺者等が遺留分権利者の承諾を得て、金銭の支払に代え、その債務の全部又は一部の履行として保有する資産の移転をしたときは、代物弁済による資産の移転に該当すると考えられることから、遺留分権利者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額によりその資産を取得したこととなることを明らかにしたものである。

３　なお、この資産の移転をしたときに資産の取得に要した金額（取得価額）となる「その履行により消滅した債権の額」が幾らになるのかという点について、この資産の移転が金銭の支払に代えて行われるものであることからすると、通常は、その資産の時価に相当する債権の額を消滅させる旨の合意が行われるものと考えられるが、その資産の時価とその遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合も想定される。このような場合においては、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等を踏まえ、その資産の移転により消滅した債権の額を個々に判断し、資産の取得価額を決定する必要がある。

４　本項の取扱いは、民法改正（遺留分制度）の施行時期を踏まえ、令和元年７月１日以後に開始した相続に係る遺留分侵害額の請求があった場合について適用することとしている。

（参考）

○　移転した資産の時価と遺留分侵害額に相当する金額との間に差額が生じる場合における資産の取得価額（例）

１　資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を上回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価2,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、遺留分権利者が受遺者等に対しその差額に相当する清算金500万円を支払うときは、資産の移転により消滅した債権の額2,000万円と支払った清算金500万円の合計2,500万円が資産の取得価額となる。

２　資産の時価が遺留分侵害額に相当する金額を下回る場合

例えば、遺留分侵害額に相当する金額2,000万円の支払請求に対し、受遺者等が金銭の支払に代えて時価1,500万円の資産を債務の履行として移転した場合において、遺留分権利者が受遺者等からその差額に相当する残りの債権500万円に係る支払を受けるときは、資産の移転により消滅した債権の額1,500万円が資産の取得価額となる。

（注）　上記１又は２の差額に相当する金額について清算金の支払又は残りの債権に係る支払が行われない場合、その当事者間の合意に至る経緯やその合意内容等、具体的には、差額に相当する金額に係る債権放棄、債務免除等の有無といった個々の事実関係に基づいて、資産の取得価額となる「その履行により消滅した債権の額」を判断することになる。

たとして、節税対策を過度に行い、前々期末と前期末の利益が０円となっていたとします。利益も出ていない、配当もしていない、とすると、比準要素数０、１の会社になります。この状況下において、株式を移動したい場合、決算期を変更します。決算期を変更してその期で利益を出します。

仮に債権者がなく訴える状況になくても、取締役の任務懈怠責任等の会社法上の責任は生じます。これにつき、役員に対する金銭請求権という益金が法人計上される可能性もあります。しかし、従来の課税実務の取扱いは「そもそも違法配当自体が無効であるため（原始的無効）、それに係る益金は計上されない」とされてきました。つまり、そもそも違法配当が会社法上、有効か無効かで益金を計上すべきか、しないかの取扱いが全く異なるわけです。

課税実務ではこの状況下においては、保守的に最悪なケースを考えるべきだと思われます。違法配当は会社法上、有効であり、それ自体に、先ほどの金銭債権請求権という益金が計上されたと仮定すると、当該金銭請求権については、中小・零細企業では回収されることはまずないため、その金銭債権相当額が役員給与認定される恐れがあるということです（定期同額給与、事前確定届出給与でないので当然損金不算入）。さらに源泉所得税も生じます。

Q Ⅱ−43　国外転出時課税に係るタックスプランニング（税率差額利用）と今後の動向

国外転出時課税とその後の国外での非上場株式贈与について、トータル期間15年で考えると、贈与税率最高税率が譲渡所得税率15.315％で済むと考えました。

【個人と法人の現況】

・個人Ａ、妻Ｂ、子Ｃ、法人Ｄ（Ａ100% 株式所有、株式税務上評価額と資本金（当初出資額）に乖離あり）

【前提】

・ＡＢＣともに日本国籍があります。

・国外転出時課税は納税管理人届出なしパターンを選択し、適切な株式評価時点と期日で納税します。今後当該法人は下記のような方針を採用しようとしています。

（STEP１）A、B、Cが某オフショア国に移住します。同時に法人Dの本店所在地を当該国外に移転します。

その際、Aは国外転出時課税により、国外転出までに15.315％の所得税のみ納税します。

移転以降も法人Dの代表は変わらずAのままで、法人Dの国内事業運営は在外支店を設け、Aの意思決定のもとに従業員が行い、国内の恒久的施設として適切に法人申告します。

（STEP２）国外移住開始から11年後にAはCへ、法人Dの株式を100％贈与します（当該オフショア国の現地税制では日本よりも税率が非常に低いです）。法人Dの代表取締役は変わらずAのままです。

（STEP３）国外移住開始から12年後にA、B、Cは国内へ戻ります。国内居住者に該当します。また、それと同時に法人Dの本店所在地を国内に移転します。法人Dの代表取締役は変わらずAのままです。

【質問】

上記における課税関係を教えてください。

Answer

下記です。

【解説】

質問の回答の前に上記一連の最近の動向をまとめます。

https://www.jurists.co.jp/sites/default/files/newsletter_pdf/ja/newsletter_201504_btl.pdf

上記リンク先６頁の解説が非常に面白いです。

下記において上記リンク先を一部抜粋しています。

「もっとも、平成25年度税制改正により、平成27年１月１日以降、我が国における相続税や贈与税の負担は更に重くなっているため（最高税率はいずれも55%）、国外転出時課税制度により（譲渡損失が生じるに過ぎない場合は勿論のこと）譲渡所得課税が課せられたとしても、なお、相続税や贈与税の負担軽減等のため、相続税や贈与税の課税制度がない国やキャピタルゲイン非課税国に移住するというケースは今後も生じるものと思われます。」

出国時課税を使って節税しようとする動きは一定数あります。

上記は転出時課税が制度化されてから、ずっと問題点として指摘されてきた事項です。転出時課税が施行されてから同じようなスキームについて筆者も何度も相談を受けてきました。しかし、筆者自身はやりません。理由は税制改正リスクです。

https://www.sn-hoki.co.jp/article/tamasters/ta8611/

上記リンク先記事にもありますが、現在の BEPS の潮流として、上記のようなスキームは改正項目に入ってくると思います。オフショアに対する BEPS 監視規制は厳しいです。また、BEPS への目配せがなくても（実務では到底あり得ませんが）、国外転出時課税は現行法は穴だらけといわれております。それも改正がまた入るのではないかと、私が懸念している理由の論拠となります。

では、質問の回答です。

（STEP１）について

この時点で国外転出時課税の対象となります。納税管理人の届出を出してない場合、上記も、下記以降の取扱いもご指摘の通りです。当然ですが、非上場株式の国外転出時課税における評価額は所得税基本通達59－6 です。法人 D 株式は国外財産になったと判定します。

（STEP２）について

平成30年度税制改正により、当該ケースでは、国内財産のみが贈与税の課税対象となります。国外財産法人 D 株式は射程外です。すなわち、現地課税しかなされません。

（STEP３）について

課税関係は生じません。現行制度上は、国外転出時の課税で含み益清算が済んだと考えます。

Q Ⅱ−44　個人事業主に外国子会社合算（ＣＦＣ）税制が適用された事例：レンタルオフィス事件との比較

表題の新聞記事についてご教示ください。

Answer

下記です。

【解説】

「医院長１億円申告漏れ　租税回避地にペーパー会社　東京国税局指摘　東京新聞2019年８月24日　夕刊」

https://www.tokyo-np.co.jp/article/national/list/201908/CK2019082402000263.html

です。

個人医師が医院以外に医療機器レンタル会社をシンガポールに設立し、給与や株式配当を受領していたようです。当局はシンガポールのレンタル会社をペーパー会社と認定し、当該会社の所得を、個人所得と合算課税しました。

おそらく個人事業主に現実的に合算された事例としては初と考えられます。

上記が適用されそうになった事案は過去にあります。非常に有名なレンタルオフィス事件（東地平成24年10月11日：納税者勝訴、東高平成25年５月29日控訴棄却：納税者勝訴（確定））です。

「個人」居住者に対し、当該居住者が大株主であるシンガポールに本店を有する、精密ネジ等の販売を行う特定外国子会社等の課税対象額に雑所得認定がなされるか争点になった事例です。つまり、個人所得税に係る税務判例です。CFC 税制は個人である居住者にも適用され（措法40の４）、認定された場合、雑所得に該当します（同条①）。

はじめに

法人資産税分野では非上場株式の評価が出発点となります。それにはいくつか理由があります。主としてもはや自社株評価は特殊領域ではなくなってきていること、事業承継対策においてポイントとなる自己株式の取得等や組織再編成、事業承継に係る資本政策スキームにおいて自社株評価について特に初期における税額シミュレーションの重大性が広く認識されてきていること、などが考えられます。

自社株評価は、類書にあるような計算事例だけでも、後付けで税務申告書を記載したり、その他税務諸手続をすることは確かに可能です。しかし、組織再編成や事業承継といったコンサルティング分野の領域においては、場合によっては税額が非常に多額に及ぶこともあるため、初期の段階で税額シミュレーションをし、クライアントに周知徹底すべき事項であり、そういった点において今後ますます重要性は高まると考えられます。

従来の類書であれば、「非上場株式の評価方法」といったように記載方法が列挙されていることが常で、その他周辺事例に、特に事業承継に絡めて真正面から取り上げられることはほとんどありませんでした。

本書は類書にできるだけ掲載されていない周辺実務に焦点をあて、周辺解説を銘打ち、真に株価の周辺実務に耐えうる内容はこの１冊で事足りるような構成となっています。

本書の大きな特徴は、非上場株式の周辺実務に限定したことと、以下の点に集約されます。

・中級者から上級者まで幅広い読者のニーズに応えるものを意識したこと、一方で基本的な記載方法や課税関係については極力省略しまし

た。

・論点は周辺実務に関して限って言えば、課税実務に真に即した網羅性を重視し、類書では軽く扱っている記載についても紙面の許す限り詳細な解説を加えていること

・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載したこと

・苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメージしていただけるようにしたこと、一方で実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したこと

（この点に関しては論点の切貼りと感じられる読者もいらっしゃることと存じますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって論点は紙面の許す限り掲載しました。しかしながら、リストリクテッド・ストックや国外転出時課税などは意図的に割愛し、あくまで「普段よく使う周辺課税実務」にこだわっております。）

執筆にあたっては、細心の注意を払ったつもりですが、初めての試みが多かった点もあり、至らぬ点が多いと思います。読者の皆様にはお気づきの点があれば、ぜひご指摘をいただきたく存じます。

最後に株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏には企画段階から編集等、力強くサポートしていただいたことに、心から感謝申し上げます。

令和元年７月

税理士　伊藤 俊一

【凡例】

相法	相続税法
相令	相続税法施行令
相基通	相続税基本通達
所法	所得税法
所令	所得税法施行令
所基通	所得税基本通達
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
措法	租税特別措置法
措通	租税特別措置法関係通達
通法	国税通則法
民法	民法
会法	会社法

目次

はじめに

Ⅰ　基本編

Ⅰ－1　株式評価編……2

ＱⅠ-1　個人⇒個人間の税務上の自社株評価額……2
ＱⅠ-2　同族会社のいる会社・いない会社の判定……10
ＱⅠ-3　個人⇒法人間売買の税務上の適正価額……11
ＱⅠ-4　法人⇒個人間、法人⇒法人間売買の税務上の適正価額……15
ＱⅠ-5　評価損の規定（法人税基本通達９－１－５）……19
ＱⅠ-6　金庫株の税務上の適正評価額……20
ＱⅠ-7　株価の見せ方……22
ＱⅠ-8　時価純資産価額法……24
ＱⅠ-9　予測株価……25
ＱⅠ-10　税務上の適正な時価以外の課税関係……27
ＱⅠ-11　税務上の適正評価額の強制力……29
ＱⅠ-12　個人の属性によって変わる適正評価額……30
ＱⅠ-13　株式の個人⇒個人間の異動の留意点……33
ＱⅠ-14　個人⇒個人間の時価譲渡の論点：低額の場合……34
ＱⅠ-15　高額譲渡の課税関係……36
ＱⅠ-16　みなし贈与に関する裁判例……37
ＱⅠ-17　相続税法第７条の発動……39
ＱⅠ-18　個人⇒法人間の異動の留意点……42

Ｑ Ⅰ -19　みなし贈与の課税関係……44
Ｑ Ⅰ -20　自社株の取得の論点：著しく低い価額……45
Ｑ Ⅰ -21　低廉譲渡の法人側の留意点……47
Ｑ Ⅰ -22　分配可能額規制に違反した自己株式の取得……48
Ｑ Ⅰ -23　相続自社株の金庫株の特例における価額……56
Ｑ Ⅰ -24　株式の法人⇒個人間の異動の留意点……56
Ｑ Ⅰ -25　第三者割当増資の課税関係……58
Ｑ Ⅰ -26　減資の課税関係……59
Ｑ Ⅰ -27　自社株引下げ時の留意事項……59
Ｑ Ⅰ -28　種類株式と属人株……62
Ｑ Ⅰ -29　一物一価……68
Ｑ Ⅰ -30　DES での負債の時価評価……71
Ｑ Ⅰ -31　個人地主の法人化に係る株価の論点……73
Ｑ Ⅰ -32　土地譲渡類似株式等の短期譲渡所得課税……75
Ｑ Ⅰ -33　業種目番号判定……76
Ｑ Ⅰ -34　類似業種比準価額方式と純資産価額方式の数値……80
Ｑ Ⅰ -35　税務上適正評価：株価の洗い替え……81
Ｑ Ⅰ -36　税務上適正評価：純資産価額の時期の考え方……82
Ｑ Ⅰ -37　法人⇒法人間の株式異動の留意点……87
Ｑ Ⅰ -38　類似業種比準方式における株価引下げ策……88
Ｑ Ⅰ -39　類似業種比準方式の留意点……90
Ｑ Ⅰ -40　節税商品としての保険・リース……103
Ｑ Ⅰ -41　相互持合いの純資産価額が高額……104
Ｑ Ⅰ -42　株価引下げ策の純資産価額編……107
Ｑ Ⅰ -43　相互持合い株価の計算方法……108
Ｑ Ⅰ -44　組織再編後の株式評価の実務上の留意点：土地・家屋等

……109

Q I -45　投資育成会社・取引先安定株主導入時の留意点……109

Q I -46　法人間の異動の留意点……112

I－2　事業承継スキーム編……115

Q I -47　自己株式を利用した事業承継の留意点：定款の見直し……115

Q I -48　持分会社を活用した相続税節税スキーム……117

Q I -49　Q I -48のスキームの留意点……120

Q I -50　配当還元方式＋完全無議決権株式スキーム……125

II　高難度論点編

II－1　株式評価編……132

Q II -1　「相続税評価額」「帳簿価額」欄に記載する金額の根拠……132

Q II -2　同族株主がいない会社の株主の議決権割合の判定
：特殊ケース……133

Q II -3　婚姻関係終了届……135

Q II -4　投資育成会社・財団法人が株主の場合の留意点……136

Q II -5　組織再編後の株価評価の留意点：営業権・不動産……138

Q II -6　組織再編後の配当還元方式の留意点……140

Q II -7　債務免除があった場合の類似業種比準方式の計算方法……141

Q II -8　金利スワップの純資産価額計算上の取扱い……142

Q II -9　現物分配にまつわる株価の論点……145

Q II -10　土地保有特定会社の判定……145

Q II -11　即時償却制度……146

QⅡ-12　国外子会社配当による株式保有特定会社外しスキーム……147
QⅡ-13　事業譲渡の際の営業権評価……149
QⅡ-14　M & A 時の時価の算定方法（修正簿価純資産法）……150
QⅡ-15　M & A における簡易的な価格チェックの方法……152
QⅡ-16　民法上の時価……153
QⅡ-17　財産評価基本通達189前文……153
QⅡ-18　一般社団法人等への株価異動の課税関係……156
QⅡ-19　従業員持株会への遺贈……157
QⅡ-20　同族法人への遺贈の実務上の留意点……157
QⅡ-21　税務上適正評価額：亡父が主宰法人に同社株式及び貸付金を遺贈した場合に株式の譲渡所得の金額の計算上同社の借入金は負債に計上できないとされた事例……158
QⅡ-22　同族法人に現物出資した場合の課税……163
QⅡ-23　営業権、原始発生借地権、自然発生借地権の計上の違い……164
QⅡ-24　株価算定書に添付するもの……166
QⅡ-25　オーナーが仕入先の法人に所有株式の一部を売却する場合の課税関係……166
QⅡ-26　後継者への自社株売却により持ち株30%を切る場合の課税関係……167
QⅡ-27　個人間売買において配当還元方式が利用できる場面……168
QⅡ-28　自己株式取得において配当還元方式が適用される場面……168
QⅡ-29　弔慰金に係る法人税の取扱い……169
QⅡ-30　課税実務上、分類不能の産業……171
QⅡ-31　リゾート会員権下取り時の株価評価……171
QⅡ-32　信用取引の際の株式等保有特定会社の株式・出資の範囲……172

Ⅱ－2　事業承継スキーム編……174

QⅡ-33　MEBO スキームによる自己株取得の留意点……174

QⅡ-34　相続により取得した株式の自己株取得の留意点……175

QⅡ-35　自己株式を利用した事業承継対策案に関する留意点……177

QⅡ-36　自社株引下げ時の株式取引の留意点……177

QⅡ-37　グループ法人税制回避の留意点……182

QⅡ-38　債務超過会社の株式売却に関する留意点……186

QⅡ-39　持分会社を活用した相続税節税スキーム：仙台国税局文書回答事例……186

QⅡ-40　改正相続法と遺留分との関係性……190

QⅡ-41　事業承継税制特例と従来型自社株スキームの合算スキーム……192

QⅡ-42　従来型の自社株対策スキーム……195

QⅡ-43　兄弟間で仲が悪い会社の解消方法……204

QⅡ-44　第二次納税義務回避スキーム……205

QⅡ-45　株式交換完全子法人が株式交換前に保有していた自己株式の解消法……208

QⅡ-46　グループ法人税制下における節税スキーム……209

QⅡ-47　持株会社（資産管理会社）組成上の留意点……213

資料１　国税庁質疑応答事例で特に誤りやすい事項……217

資料２　資産課税関係　誤りやすい事例（株式評価・その他の財産の評価関係）……235

資料３　取引相場のない株式（出資）の評価明細書……253

算定する方法がありますが、これは税務上、問題ないかと照会したということです。これに対し、国税庁は「問題ない」と返答しました。その「問題ない」と言われた方法がDCF法です。

以上を整理すると、①簿価、債務超過会社（時価ベース）では0評価、②会計実務指針に従ったDCF法、③国税庁への照会で「問題なし」となったDCF法という、3つの方法があることになります。他にも多数方法はありますが、この3つのいずれかで通ると思われます。一般的には①もしくは③に基づく方法が多いと思われます[15]。

Q I-31　個人地主の法人化に係る株価の論点

個人地主の法人化に係る株価の論点についてご教示ください。

Answer

下記のような論点がありますが、通説はありません。

［解説］

不動産所有型法人の場合、地主が建物と土地を持っているところを、不動産所有型法人を設立して、建物だけを不動産所有型法人に売却するという形で行われます。

1　家の売却価額の注意点

建物は、原則として所得税法上の簿価で売却することになることが多いと思われます。しかし、簿価で売却してはいけないパターンが2つあります。1つは簿価が1円の場合、もう1つは所得税法上の（主に買換の）圧縮記帳の適用を受けている場合です。1円簿価の場合は不動産鑑定評価額に

15　https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/981204/01.htm

する必要があり、所得税法上の圧縮記帳の適用を受けた建物であれば、その圧縮記帳の適用を受ける前の簿価に引き直して売らなければなりません。

ちなみに、所得税法上の簿価が売却時の時価である根拠としては下記が考えられます。「所得税法上の減価償却は法人税法上と異なり、強制償却である。償却方法も耐用年数も法令に従ったものである。これを時価といわずして何を時価というのか」というものです。

当然、売却時の時価いかんによってはみなし譲渡発動可能性もあるので留意が必要です。

2　地代の支払方法に関する注意点

上記スキームだと、土地は個人が持っています。個人が土地を持っていて、不動産所有型法人はその土地を借りることになるので、地代を支払うことになります。その地代の支払い方法は3つあります。

①「相当の地代」の方法

②「通常の地代＋無償返還方式」による方法

③「定期借地権」による方法です。

①「相当の地代」は、土地評価額×6％の相当地代を1年間で支払うという方法です。②の「通常の地代」に関しては、通常の地代の求め方はいろいろありますが、固定資産税の2.5～3倍が通常だと言われています。固定資産税の2倍前半なら少し低く、固定資産税の1倍台だと当局から指摘されることになるでしょう。通常は「通常の地代＋無償返還」方式で地代を設定します。一方で、③として「定期借地権」というものを提示しました。相当の地代方式や通常の地代＋無償返還方式だと、株価に自用地の20％部分を乗せなければなりませんが、定期借地権だと当局から何も情報が出ていないので、この20％上乗せは不要、という見解が一部、見受けられます。

ところが、当局の見解を調べてみると、「国税速報」（平成6年3月17日号）に、「財産評価基本通達25項但書適用の際は株価に20％上乗せること」

と書かれているものが見つかります。この「国税速報」の記事は、発遣された当初の当局の担当者が執筆したものと想定されます。つまり定期借地権通達を適用する場合も、株価に20%乗せることは必要だと考えられます。ただし、当局から公式の見解が出ているというわけではないので、20%上乗せしないことが、必ずしも間違っているとは言い切れません。

しかしながら、相続税の調査で指摘されることがあり得るため、念のためにクライアントへの説明責任を果たす必要があります。

Q Ⅰ-32　土地譲渡類似株式等の短期譲渡所得課税

土地譲渡類似株式等の短期譲渡所得課税についてご教示ください。

Answer

会社分割＋清算スキームなどでは留意すべき点です。

［解説］

下記のいずれかに該当する株式を、下記の一定の条件で譲渡した場合には、短期譲渡所得課税になってしまいます。

【土地譲渡類似株式等（次のいずれかに該当する株式）】

・株式発行法人の総資産価額の70%以上が、譲渡した年の１月１日において所有期間が５年以下の土地等である場合のその株式

・その年の１月１日において所有期間が５年以下の株式で、かつ、その発行法人の総資産価額の70%以上が土地等である場合のその株式

【一定の条件（次のいずれかに該当する譲渡）】

・その年以前３年以内のいずれかの時において、その年に株式を譲渡した者を含む特殊関係株主等の持株割合が30%以上であること

・特殊関係株主等が、その年において発行済株式の５％以上の株式を譲渡し、かつ、その年以前３年以内において15%以上の株式を譲渡して

はじめに

税務上の基本的な取扱いは理解できたが、実際の税務上の有利・不利判定になると判断できない、しかし、クライアントから実際にリクエストがあるのは当然ながら有利・不利判定業務というのが、課税実務です。

本書の特色は単なる税務上の有利・不利判定だけに及ばず、有利・不利シミュレーションにおいての大前提である肝心の「留意点・盲点の総おさらいや、レアケースについての記述」に重点を置いたところです。

弊所伊藤俊一税理士事務所は、主に中小企業・零細企業の事業承継、資本戦略、組織再編成、M&A、相続対策等々に係るご質問に特化した「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）及び通常の課税実務に係る質問会「専門家のための税務 SOS」（事務局：株式会社バレーフィールド https://myhoumu.jp/zeimusoudan/）のご回答、及び複数社の会計事務所、税理士法人様の上記に係る顧問業務を取り扱っています。

本書の Q&A は上記の「実際に税理士等士業様」からご質問・ご相談を受けた事項をヒントに、「Ⅰ不動産関連税制、Ⅱ複数税目関係、Ⅲ資本戦略・組織再編成・M&A に係る税制、Ⅳ個人資産税・法人資産税（相続税・贈与税・所得税）に係る税制、Ⅴ消費税・印紙税に係る税制」に分類し直し、回答を「税務上の有利・不利判定」という視点で、再編集したものです。本書の性格上、上記理由から極めて実践的な書籍になったものと思われます。

類書においても、本書の目次の項目に係る「基本的な課税関係」や「（法務等含めた）諸手続きについては網羅されている節があります。当然、そういった網羅性を重視した「教科書」も必要であることは否定していません。

しかし、冒頭で述べた通り実務では、税務上の基本的な取扱いは理解できたが、実際の有利・不利の判定になると判断できない、でも、クライアントから実際にリクエストがあるのは当然ながら有利・不利判定業務なのです。そこで、本書では、「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」といったものを現場のコンサルティングでの所感を踏まえながら、執筆しました。

また、「有利・不利判定」も組織再編成、グループ通算制度（旧連結納税制度）等の類書に多いのですが、単なるパターン別の数値の羅列になっていることが多く、肝心のシミュレーションにおいての大前提である「留意点・盲点の総おさらいや、レアケースについての記述」があまり言及されていません。筆者自身、「留意点・盲点の総おさらいや、レアケースについての記述」を極力意識して執筆に備えた次第です。

本書の大きな特徴は、以下の点に集約されます。

・税務上の有利・不利判定に係るシミュレーションの前段階としての「留意点・盲点の総おさらい」や、「レアケース」について網羅し、さらに、「ノウハウ」「アイディア」「知恵・創意工夫」をそれらにリンクさせた構成になっています。
・初級者から上級者まで幅広い読者のニーズに応えるものを意識したこと、一方で基本的な記載方法や課税関係については極力省略しました。
・論点は周辺実務に関して限って言えば、課税実務に真に即した網羅性を重視し、類書では軽く扱っている記載についても誌面の許す限り詳細な解説を加えていること。
・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載したこと。
・苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメージしていただけるようにしたこと、一方で、実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したこと。

（この点に関しては論点の切り貼りと感じられる読者もいらっしゃることと思いますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって論点は誌面の許す限り掲載しました。しかしながら、リストリクテッド・ストックや国外転出時課税などは意図的に割愛し、あくまで「普段よく使う周辺課税実務」にこだわっています。）

執筆にあたっては、細心の注意を払ったつもりですが、初めての試みが多かった点もあり、至らぬ点が多いと思います。読者の皆様にはお気づきの点があれば、ぜひご指摘をいただきたく存じます。

企画段階から編集等、力強くサポートしていただいた、株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏また、普段から多数の質の良いご相談・ご質問事項をくださる「コンサル質問会」（主催：株式会社 KACHIEL（カチエル）http://kachiel.jp/lp/consulting-question/）及び通常の課税実務に係る質問会「専門家のための税務 SOS」（事務局：株式会社バレーフィールド https://myhoumu.jp/zeimusoudan/）の会員様、及び私が顧問業務をさせていただいている複数社の会計事務所、税理士法人様には心から感謝申し上げます。

令和２年１月

税理士／１級ファイナンシャル・プランニング技能士　伊藤 俊一

目次

はじめに

Ⅰ　不動産関連税制

Q Ⅰ-1　社長（オーナー）の自宅購入は、「個人購入」と「法人購入」どちらが有利？……2

Q Ⅰ-2　「居住用財産3,000万円控除の特例適用」と「住宅ローン控除適用」どちらが有利？……32

Q Ⅰ-3　土地売却時の取得費は、「概算取得費を用いる」と「市街地価格指数を用いる」どちらが有利？……40

Q Ⅰ-4　借地権について、「事後に無償返還届出書を提出」と「自然発生借地権を算定し等価交換」どちらが有利？……54

Q Ⅰ-5　不動産所有型法人スキーム策定において、「土地建物ともに売却」と「建物のみ売却」どちらが有利？……67

Ⅱ　複数税目関係

Q Ⅱ-1　「役員報酬の増額」と「法人課税所得の増加」どちらが有利？……92

Q II-2　社長（オーナー）からの貸付金、「生前に精算する」と「精算しない」どちらが有利？……*128*

Q II-3　オーナーへの貸付金は、「解消する」と「解消しない」どちらが有利？……*189*

Q II-4　退職金を、「現金で支給する」と「現物で支給する」どちらが有利？……*203*

Ⅲ　資本戦略・組織再編成・M&A に係る税制

Q III-1　株主への資金還元方法として、「配当する」と「配当しない」どちらが有利？……*208*

補問 A　完全支配関係（100%グループ内）の資産移転方法について、基本的な留意事項……*212*

補問 B　保険積立金は譲渡損益調整資産か？また、適格現物分配できるか？……*225*

Q III-2　配当するなら、「資本剰余金を配当する」と「自己株式の取得（金庫株）にする」どちらが有利？……*231*

Q III-3　事業 M&A における、「株式譲渡スキーム」と「事業譲渡スキーム」どちらが有利？……*241*

Q III-4　株式譲渡スキーム事業 M&A において売主が個人・買手が法人の場合、「単純売却」と「売却前に種々の手法を重ねて使う」どちらが有利？……*244*

【実践例 1】株式譲渡スキームにおける個人株主、法人株主混在パターンの実例、違法配当の有効性……*246*

【実践例２】医療法人 M&A の実践事例／理事退職金の過大性の考え方……250

【実践例３】同族法人間 M&A において事業譲渡した場合の営業権の評価……253

【実践例４】第三者 M&A において欠損会社が事業譲渡する場合における営業権の評価……257

【実践例５】得意先を含めた資産の譲渡の所得区分……258

【実践例６】税理士事務所の事業承継　営業権譲渡に係る課税関係……259

補問 C　M&A 関連費用の取扱い……260

QⅢ-5　少数株主からの買取請求があった時、「そのまま応じる」と「非訟事件にする」どちらが有利？……267

QⅢ-6　不要不動産を切り分けたい場合、「不動産をそのまま売却する」と「不動産会社株式を売却する」どちらが有利？……269

QⅢ-7　会社の期限切れ欠損金がたまっている場合、「そのまま切り捨てる」と「何らかの収益付けをして欠損金を解消する」どちらが有利？……287

Ⅳ　個人資産税・法人資産税（相続税・贈与税・所得税）に係る税制

QⅣ-1　「養子縁組をする」と「しない」どちらが有利？……296

補問 D　再転相続の有利・不利判定……299

QⅣ-2　各事業体の比較について、パス・スルー課税の諸論点と、業種に合った事業体選択の有利・不利……*301*

QⅣ-3　「生前贈与する」と「相続税を支払う」どちらが有利？……*311*

QⅣ-4　「オーナー個人財産の法人への流入」と「事業承継税制をそのまま適用」どちらが有利？……*313*
「持株会社にする」と「本体会社そのままに適用する」どちらが有利？……*313*

補問Ｅ　事業承継税制（特例）適用時のクライアント要請別の有利・不利判定……*318*

QⅣ-5　贈与税の納税猶予において「相続時精算課税併用（平成29年度改正）」と「暦年課税」どちらが有利？……*320*

QⅣ-6　個人確定申告における、「純損失の繰越控除」と「繰戻還付」どちらが有利？……*324*

補問Ｆ　個人事業の事業廃止の意義とは……*331*

Ⅴ　消費税・印紙税に係る税制

QⅤ-1　消費税、「本則課税」と「簡易課税」どちらが有利？……*338*

QⅤ-2　消費税、「一括比例配分方式採用」と「個別対応方式採用」どちらが有利？……*390*

QⅤ-3　契約書の記載事項による有利・不利……*409*

【資料１】誤りやすい事例集（資産課税編）……*437*

【資料２】資産課税関係　誤りやすい事例（土地等譲渡所得関係）……*455*

【資料３】質疑応答事例　土壌汚染地の評価……477

【資料４】3000万円特別控除制度創設までの居住用財産を譲渡した場合の特例の経緯……487

【凡例】

国通法	国税通則法
国通令	国税通則法施行令
相法	相続税法
民	民法
相基通	相続税基本通達
相令	相続税法施行令
所令	所得税法施行令
評基通	財産評価基本通達
所法	所得税法
所基通	所得税基本通達
措法	租税特別措置法
措通	租税特別措置法関係通達
通法	国税通則法
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
会法	会社法