

相続税法 9 条に規定するみなし贈与課税の 課 税 要 件

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 素材とする事案
 - II 相続税法 9 条の適用範囲
 - III 「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との関係
 - IV 「租税回避の意図」は相続税法 9 条の要件か
 - V 相続税法 9 条の課税要件
- 結びに代えて

はじめに

贈与税は、贈与契約そのものではなく、贈与によって財産が移転することにより受贈者の財産が増加するという経済的利益を享受したことに担税力を認め、これを課税の対象とする租税であるから（東京地裁平成 13 年 11 月 2 日判決・税資 251 号順号 9018）、仮に当事者間に契約関係がなかったとしても、経済的価値の移転があれば、贈与税の課税がなされるべきこととなる。そこで、相続税法はいくつかのみなし課税制度を設けている。

その中でも、いわばバスケット・クローズとしての性質を有する相続税法 9 条の規定の解釈適用を巡る訴訟が散見される。同条の意義について、例えば、東京地裁平成 8 年 12 月 12 日判決（税資 221 号 861 頁）は、「法律的には贈与によって取得したものとはいえないが、そのような法律関係の形式とは別に、実質的にみて、贈与を受けたのと同様の経済的利益を享受している事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与によって取得したものとしみなして、贈与税を課税することとしたもの」としているが（控訴審東京高裁平成 9 年 6 月 11 日判決・

* 中央大学商学部教授、法科大学院兼任教員

税資 223 号 1002 頁においても維持), かかる条文の解釈適用を巡ってはいくつかの論点がある。

例えば, 同条の法令解釈通達である相続税法基本通達 9-2《株式又は出資の価額が増加した場合》は, 「同族会社」の株式又は出資の価額が, 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をしたことによって増加したときには, 当該財産の譲渡をした者から, その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を贈与によって取得したものとして取り扱うなどと示達しているが(同通達(4)), 同条の対象となる会社は同通達が示すような「同族会社」に限定されると解すべきか否かなどといった論点がある。仮に, 同族会社に限らないとしても, 相続税法 9 条にいう「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との関係が「相応の特別の関係」に限定されるべきか否かという点も議論のあるところである。また, 租税回避の意図がその適用要件とされるか否かという点についても検討されなければならない。

本稿では, これらの諸論点につき, 東京地裁平成 26 年 10 月 29 日判決(訟月 63 卷 12 号 2457 頁)及び控訴審東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決(訟月 63 卷 12 号 2435 頁)¹⁾を素材に検討を加えることとする。

I 素材とする事案

1. 事案の概要

第 1 事件は, Q 株式会社の株主であり, R 合名会社の社員である X1 (原告・控訴人・上诉人) の母である T が, その保有する有限会社 aa の持分を Q 及び R に対し譲渡したところ, G 税務署長が, その譲渡が時価より著しく低い価額の対価でされたものであり, その譲渡によっていずれも同族会社である Q の株式及び R の持分の価額が増加したことから, 相続税法 9 条(平成 19 年法律第 6 号による改正前のもの。以下同じ。)の規定によりその増加した部分に相当する金額を X1 が T から贈与により取得したものとみなされるところとして, X1 に対し贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分(以下, これらを併せて「本件決定処分等」という。)をしたことに関し, X1 が, 本件決定処分等が違法であると主張して, 国 Y (被告・被控訴人・被上诉人) を相手取り, その取消しを求めた事案である。

第 2 事件は, Q の株主であり, R の社員であるとともに, X1 の子である X2 (原告・

控訴人・上告人。以下、X1 と併せて「X ら」という。) が、X1 から、T の Q 及び R に対する上記の譲渡の後に R の持分及び現金を贈与により取得したことについて、贈与税の申告書を提出したところ、G 税務署長が、同条の規定により、T の Q 及び R に対する上記の譲渡によって X2 が X1 と同様の利益の価額に相当する金額を T から贈与により取得したものとなされる上、X1 からの贈与に係る R の持分の価額が上記申告書に記載されたものより高額になるとして、X2 に対し、贈与税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件更正処分等」という。）をしたことに関し、X2 が、本件更正処分等が違法であると主張して、国 Y（被告・被控訴人・被上告人）を相手取り、その取消しを求めた事案である。

2. 争 点

本件にはいくつかの争点があるが、本稿では、本件各譲渡に関し X らに相続税法 9 条の規定を適用することができるかという点を取り上げる。

3. 判決の要旨

イ 東京地裁平成 26 年 10 月 29 日判決

請求棄却。

「(1) 相続税法 9 条は、贈与契約の履行により取得したものとはいえないが、関係する者の間の事情に照らし、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与により取得したものとなして、贈与税を課税することとしたものであると考えられる。

そして、相続税法基本通達 9-2 は、相続税法 9 条の規定に該当する場合を例示したものととして定められたものと解されるところ、同通達 9-2(4)の定めるように、同族会社に該当する会社に対する時価より著しく低い価額の対価での財産の譲渡がされるときには、当該譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であり、このことを踏まえると、当該譲渡により譲渡を受けた当該会社の資産の価額が増加した場合には、当該会社の株主又は社員は、その株式又は出資の価額が増加することにより、実質的にみて、当該譲渡をした者から、その増加した部分に相当する金額を贈与により取得したものとみること

ができるものと考えられる。そうすると、このような場合には、同法9条に規定する『対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた』と認められるから、同通達9-2(4)の定めは、同法9条の規定に該当する場合の例示として適当なものというべきである。

したがって、TからQ及びRに対してされた本件各譲渡が、時価より著しく低い価額の対価でされたものであり、それによって、同族会社であるQ及びR……の資産の価額が増加し、その株式及び持分の価額が増加したとすれば、Qの株主であり、Rの社員であるXらについて、同法9条の規定を適用することが許されるものと解される。

(2) Xらは、前記(1)と異なり、本件各譲渡に関して、Xらにつき相続税法9条の規定は適用されず、相続税法基本通達9-2(4)は、同法9条の規定に反し、違法であると主張する。そこで、この点に関するXらの主張について検討する。

ア Xらは、相続税法9条の『当該利益を受けた者』とは、当該利益の『対価』の支払義務を負っている者と解すべきであると主張する。

しかしながら、同条の『対価を支払わないで』利益を受けた者について、その文理に照らし、Xらの主張するように限定して解すべき根拠は格別見当たらないことからすれば、Xらの上記主張は採用し難いというべきである。

イ Xらは、相続税法9条の規定は、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』との間に、『対立承継関係』の存する場合に限って適用されるべきであると主張する。

(ア) しかしながら、相続税法9条の規定には、Xらの主張するように限定して解すべき根拠となる文言は見当たらないし、前記(1)で述べた同条の趣旨からすれば、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』を含む関係する者の間の事情に照らし、同条の掲げる者の間での直接的な利益の授受がなくとも、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合には、同条の規定を適用することが許されると解するのが相当である。

(イ) なお、Xらは、個人が同族会社以外の法人にその資産を低額で譲渡した場合にも、相続税法9条の規定が適用されることになる結論は不当であり、このような不当な解釈が導かれる原因は、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』との間に『対立承継関係』がなくても同条の規定の適用があるという解釈を採用することによるものである旨の主張をする。しかしながら、同規定が同法4条から8条までの規定を補充する性格のものであることは、その文理から明らかであることに加え、前記(1)に述べた同法9条の規定の趣旨に照らせば、同規定については、Xら

が……主張するような一定の状況においては限られないが、関係する者の間に同法 4 条から 8 条までに規定する場合に類するような相応の事情があることを前提として、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合に適用があるものと解され、X が主張するように個人が同族会社以外の法人に資産を低額で譲渡した場合につき当然にその適用があるものとは断じ難く、X らの上記主張は採用し難いというべきである。

ウ X らは、同族会社が財産の低額譲渡を受けた場合における同社の株式の含み益（評価益）は相続税法 9 条の『利益』には該当しないと主張する。

しかしながら、同条の規定に該当する場合を例示したものと解される相続税法基本通達 9-2(4)の趣旨とするとところは、前記(1)に述べたとおりであり、X らの主張するように株式の含み益（評価益）一般について同条の『利益』に該当すると定めたものとは解し難く、一般的に、同法において、個人が所有する資産の評価益に対して贈与税を課すことが予定されていないことと整合しないものではない。

したがって、X らの上記主張は採用し難いというべきである。

エ X らは、前記(1)のとおりに解釈すると、相続税法 9 条の規定の適用範囲が著しく拡張され、納税者の予測可能性、法的安定性を害する危険性がある旨の主張をする。しかしながら、相続税法基本通達 9-2(4)の定めが同法 9 条の規定に該当する場合の例示として適当なものであることは、前記(1)のとおりであって、その内容も十分に具体的なものといえ、租税法律主義にもとるものとは解されず、また、同条の規定の趣旨等について前記(1)のとおりに解釈したとしても、同規定の適用があると考えられる際に関係する者の間の事情に照らし、直ちに納税者の予測可能性、法的安定性を害する危険性があるとは認められない。

オ ……X らのその余の主張は、既に述べたところに照らし、いずれも採用することができないものというべきである。」

ロ 東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決

控訴棄却。

「X らは、相続税法 9 条の『利益』は資本等取引に起因する利益であることを要し、相続税法基本通達 9-2(4)のような損益取引による利益はこれに当たらないと主張する。

しかし、相続税法 9 条の『利益』が法文上その発生原因となる取引を限定していると解すべき理由はない。また、相続税法基本通達 9-2(4)は、同族会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合、その譲渡をした者と当該会社ひいてはその

株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であることを踏まえ、実質的にみて、当該会社の資産の価額が増加することを通じて、その譲渡をした者からその株主又は社員に対し、贈与があったのと同様の経済的利益を移転したものとみることができるから、株式又は出資の価額増加部分に相当する金額を贈与によって取得したものと取り扱う趣旨と解されることは、原判決が説示……するとおりである。このような趣旨からすれば、Xらの主張するような取引による区別をする必要はないというべきである。」

ハ 最高裁平成 28 年 10 月 6 日第一小法廷決定（税資 266 号順号 12912）

上告棄却，上告不受理（確定）。

II 相続税法 9 条の適用範囲

1. 相続税法 9 条の適用対象は同族会社に限定されるか

本件では、相続税法基本通達 9-2(4)の適用を巡り争われているが、同通達が「同族会社」としているところ、相続税法 9 条は、その適用対象を同族会社に限定している規定と解すべきか否かが問題となる。

すなわち、同通達は「同族会社（法人税法（昭和 40 年法律第 34 号）第 2 条第 10 号に規定する同族会社をいう。以下同じ。）の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加したときにおいては、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものととして取り扱うものとする。この場合における贈与による財産の取得の時期は、財産の提供があった時、債務の免除があった時又は財産の譲渡があった時によるものとする。」として、次の 4 つを掲げている。

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

この点、例えば、同族会社に限定されると理解する理由として、利益の授受の認定について同族会社等の行為計算の否認規定（相法 64）を前提にしているということが、著名な書籍に挙げられている²⁾。

なるほど、相続税法 9 条も同法 64 条《同族会社等の行為計算の否認》も租税回避の否認規定としての性質を有しているし、同法 9 条がみなし規定であり、私法上の事実とは異なる課税をするという点では、同法 64 条も同様の機能を有している。これらのことからすればその類似性は判然とする。

しかしながら、この解釈には次に示すいくつかの点からみて疑問なしとはしない。

まず、第一に、相続税法 9 条の文理解釈の観点から検討を加える必要がある。同条の文理上果たして、そのような限定的な解釈が可能なのであろうか。第二に、文理上根拠のない限定的解釈を通達が採用しているとするならば、そもそも租税法律主義の下で課税要件を通達において示すことはあり得ないという点を指摘できる。第三に、沿革からみて、相続税法 9 条が同法 64 条を前提にしているということは、これらの規定の創設時期を無視した解釈であるように思われる点である。その他、相続税法 9 条は同法 7 条《贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合》の適用がない場合の規定であるが、そもそも、同法 9 条よりも適用範囲が狭いはずの同法 7 条においてでさえ「同族会社」による取引に限定した解釈は採用されていないことなどを挙げることができる。この点は後述するとして、以下では上記 3 つの点について検討を加えることとしたい。

2. 相続税法 9 条の文理解釈

第一に、相続税法 9 条が、文理上、同族会社に限定した条文となっていないのにもかかわらず、通達によって条文の射程範囲を画することの解釈手法上の問題点を挙げることができる。

租税法の解釈においては、それが財産権の侵害規範であると認められるところ、憲法 29 条の財産権保障が原則であるとするならば、課税規定は例外を意味することからして、厳格なる文理解釈が重要であることに疑いはない³⁾。もっとも、租税法の厳格解釈の要請は財産権の侵害規範的性質のみから導出されるものではない。納税者の予測可能性を担保するためでもあり⁴⁾、行政裁量の余地を否定し恣意的な課税を防止するためでもあり⁵⁾、自己に都合のよい解釈を許容せず公平な課税を実現するためでもある⁶⁾。

相続税法 9 条は、「第五条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を

受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。」と規定する。

ここには、相続税法 64 条のように「同族会社」との取引を前提とするかのような要件は規定されておらず、少なくとも文理上、同族会社との間の利益移転に限定されることを窺わせる文脈もないといわざるを得ない。

3. 租税法律主義と通達

第二に、第一の点とも大いに関わりを持つ点であるが、通達はあくまでも例示を掲げるとどまるのであって、租税法律主義の支配する租税法においては課税要件を通達において示すことはあり得ないという点を挙げることができる。

最高裁昭和 43 年 12 月 24 日第三小法廷判決（民集 22 卷 13 号 3147 頁）は、「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、これらのものがその通達に拘束されることはあっても、一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。このように、通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所は、法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」とする。

通達に法源性が認められないという点について異論はなかろう。

また、租税法律主義は、課税要件を法定することを要請しているのであって、通達が

限定的なルールを設けて課税要件を規定することはあり得ないのである。通達の制定について、例えば、法人税基本通達前文⁷⁾は、「規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては、『～のような』、『たとえば』等の表現によって具体的な事項や事例を例示するにとどめ、また、『相当部分』、『おおむね…%』等の表現を用い機械的平板的な処理にならないよう配意した。」とし、「したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつたりすることのないように留意されたい。」としている。

ここでは、通達の解釈適用に当たっては法律のような厳格ないわば文理解釈——さらにいえば文字解釈⁸⁾——をすることを厳に慎むよう、上意下達の命令として通達しているのである（この通達前文も通達であるから、国家公務員法 98 条《法令及び上司の命令に従う義務並びに争議行為等の禁止》の適用により内部職員には拘束力がある⁹⁾。）¹⁰⁾。なお、これは法人税基本通達の前文ではあるが、租税法律主義が適用される租税法律関係において、およそ租税行政庁の発遣する通達に通底する考え方であって、単に、法人税法の解釈にとどまるものではないと理解すべきであろう。

4. 同族会社等の行為計算の否認と相続税法 9 条

前述のとおり、相続税法 64 条の同族会社等の行為計算の否認規定と同法 9 条の規定は、その機能や役割からして類似する点が多い。相続税法 64 条は、同族会社等による租税回避等を対象として規制する規定であると解されるものの、相続税法における納税者が相続人であることからしても、同族会社等が主体的に相続税申告に関与することは考えづらい¹¹⁾。実際の事例においては、この辺りのことが解釈論上の疑義として顕在化する。例えば、浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（訟月 27 巻 5 号 1005 頁）¹²⁾は、「同族会社の行為とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律効果を伴うところのその同族会社が行う行為を意味する」としており、相続税法 64 条の射程を狭く解している¹³⁾。他方、法人税法上の同族会社等に該当する有限会社を設立し、高齢な被相続人所有の土地の上に地上権を設定する契約を締結し、相続人が地上権相当額を減額して相続税の申告をしたところ、課税庁が相続税法 64 条を適用した事例において、大阪

地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟月 47 卷 10 号 3106 頁）¹⁴⁾は、次のように説示してかかる課税処分を肯定した。すなわち、同地裁は、「相続税法六四条一項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族等（以下『株主等』という。）の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合においては、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正等の際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができると規定しているところ、右規定によれば、同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果、当該同族会社の株主等の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合には、税務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課することができるものと解するのが相当である。〔下線筆者〕」とするのである¹⁵⁾。

このような判決を前提とすると、会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡がなされた場合に、当該財産の譲渡により利益を受けた者に対して私法上の関係から離れ贈与とみなして課税を行う相続税法 9 条と、同法 64 条はその射程が近接することになる。そこで、同法 9 条は、贈与者が同族会社に利益移転をした場合に限定されるとする見解の理由として、そもそも同条が相続税法 64 条を前提としているという解釈には魅力を感じるところでもある。

しかしながら、かような理解には根源的な誤りがあると考えられる。

昭和 22 年に現行憲法が施行され、同法 24 条を受けて家族法は民主化の途を歩み始めた。家族法は、家父長制を廃し、個人の尊厳と両性の平等を確立する憲法の要請に従い、相続制度について家督相続制を廃止し、遺産相続制に一本化されることになった¹⁶⁾。これを受けて、相続税法も全文改正がなされた。すなわち、民法改正に合わせて、家督相続と遺産相続との課税区分を廃止して遺産相続に一本化し、贈与者の一生を通じた相続財産の累積額に対して課税するという贈与税を相続税から分離して創設するなどの大工事がなされたのである¹⁷⁾。その一環として、昭和 22 年法律第 87 号の相続税法において、贈与税については、個人が贈与をした時に贈与税が課税されることや贈与者が納税義務者となること（後に、昭和 25 年のシャープ勧告を契機として受贈者課税へと移行）などのほか、みなし課税制度が創設されたのである。

旧相続税法 12 条は、「第 5 条、第 7 条乃至前条に規定する場合の外、対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめ

た者が、その利益を受けしめた時において、利益の価額に相当する金額を利益を受けた者に贈与したものとみなす。」と規定していた。そして、当時、既に同条の規定のほか、①死亡保険金、退職手当金等、②信託受益権、③満期保険金、退職手当金等、④定期金等、⑤債務免除益等、⑥低額譲渡といった現行制度に通じるみなし課税制度も設けられていたのである¹⁸⁾。

ところで、相続税法 64 条の規定はいつ設けられたのであろうか。実は、同条の前身となる規定の創設は、みなし課税制度の創設された昭和 22 年から遅れること 3 年、昭和 25 年の全文改正まで待たねばならない。

相続税法は、昭和 25 年に全文改正がなされ、そこで、遺産課税方式から遺産取得課税方式への転換がなされたわけであるが、遺産取得課税方式では、納税義務者が相続、遺贈又は贈与により財産を取得した「個人」に限定されるため、法人や人格のない社団等といった個人以外に財産を移転することによる租税回避が考えられ、これを防止する必要性が生じた。そのような点がシャウプ勧告によって指摘され、これを受けて、昭和 25 年法律第 73 号の相続税法において、同族会社等の行為計算の否認規定が設けられたのである¹⁹⁾。

このように、まず、相続税法 9 条の前身が創設され、その後に同法 64 条の前身が創設されたという立法の経緯をみれば、同法 9 条が同法 64 条を前提としたものとの解釈には疑問を抱かざるを得ないのである。

Ⅲ 「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との関係

1. 相応の特別の関係

本件において、東京高裁は、「相続税法基本通達 9-2(4)は、同族会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合、その譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であることを踏まえ、実質的にみて、当該会社の資産の価額が増加することを通じて、その譲渡をした者からその株主又は社員に対し、贈与があったのと同様の経済的利益を移転したものとみることができる〔下線筆者〕」とするが、ここにいうような「相応の特別の関係」があることを相続税法 9 条の適用要件と解すべきか否かという点が問題となる。

この点につき、「贈与とみなされる経済的利益の移転が起こる当事者の関係について、親族その他特別の関係がある者の間に限定している」と解する見解もあるが²⁰⁾、私見としては、次のような理由から、「相応の特別の関係」を相続税法9条の適用要件と解する必要はないと考える。

第一に、相続税法9条の文理解釈からはそのような要件を導出することができないこと、第二に、趣旨解釈からも同様に特別の関係に限定する解釈は導き出せないこと、第三に、贈与税が相続税の補完税であるという点から考えると、かような要件は贈与税の建付けからして読み解くことができないこと、第四に、相続税法9条がみなし贈与課税のバスケット・クローズであること、第五に、本件事案でも「相応の特別の関係」は課税要件であるとまで論じられているものではないことなどを挙げることができる。以下では、第一から第四の点について論じてみたい。

2. 相続税法9条の文理解釈

前掲のとおり、相続税法9条は、「対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額……を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。」と規定しているが、同条は、その文理からして、租税回避を念頭に置いたものではないと解すべきである。これは、例えば、租税回避否認規定である相続税法64条が、「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。〔下線筆者〕」と課税要件を規定していることとの比較からも明らかなとおり、同法9条は、「税の負担を不当に減少させる」などという表現を採用していない。条文に規定されていない要件を付加して条文の解釈を展開することは避けるべきであって、この点は、既に論じたとおりである。

もっとも、同条の趣旨からみて、租税回避の意図を要件として読み込む必要があるというのであれば議論は異なることになるので、その点について次に検討を加えることとしよう。

3. 相続税法 9 条の趣旨解釈

昭和 22 年に贈与税の創設とともに、みなし贈与課税制度が創設されたことは前に触れたが、当時、みなし贈与課税制度については、次のような考え方が示されていた。すなわち、「課税財産は親族に対してなされたと、親族以外の者に対してなされたとを問わず、すべての贈与財産の外、各種の無償名義による移転財産とすること。不当低価による譲渡の場合においては、その通常価格との差額は、これを贈与とみなして課税すること。〔下線筆者〕」との考えである²¹⁾。

このことから明らかなとおり、そもそもみなし贈与課税制度は、親族であろうとなかろうと移転した利益に対して課税を図る目的で創設されたものであることが判然とするのである。したがって、創設当初の立法目的からしても、当事者の間に「相応の特別の関係」が必要であるというような解釈を導き出すことは難しいといわざるを得ないのである。

4. 補完税としての贈与税

そもそも、贈与税は相続税の潜脱を防止するためのものと理解されている。相続税が課税されない部分を補完する必要から、贈与税は相続税よりも累進構造が重く、生前贈与を抑制するような高い税率となっていると理解されることが多い²²⁾。

そうであるとすれば、贈与税自体にある種の租税回避防止機能が包摂されているから、贈与税は、租税回避事例にしか課されないとする主張は妥当性を有するといえるであろうか。一般にかような見解は採用されていないのである。あくまでも、法律要件は租税法の実定法規から導出されるべきであるが、対象となる贈与税の規定が租税回避性を要件としているのであれば格別、そうでない以上、贈与税は租税回避の場面についてのみ課されるものであるとすることはできない。

さて、かような贈与税の性質及び課税要件を念頭に置いた場合、相続税の潜脱を防止するために創設されたものであるとはいっても、あくまでも実定法上の要件に基づいて当該規定の適用は検討されなければならないところ、前述のとおり、相続税法 9 条には租税回避を要件とするような記載振りはないのである。

5. バスケット・クローズとしての相続税法9条

第四に、相続税法9条は、そもそも、同法7条等の適用がない場合のバスケット・クローズである。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は、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価（当該財産の評価について第三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。」と規定するが、条文から明らかなとおり、特別の関係のある者間の取引等に限定したものとは解されないのであるから、それよりも広い範囲を規定している同法9条が同法7条よりも狭い射程を有していると解することは、同法9条が「第五条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか」と規定している文理にも反することになることなどを挙げることができる。

そもそも、相続税法7条の適用が争われた事例においては、「相応の特別の関係」を必要とするとは解されていないというべきである。簡単に見てみよう。

さいたま地裁平成17年1月12日判決（税資255号順号9885）²³⁾は、「相続税法7条は、法律的にみて贈与契約によって財産を取得したのではないが、経済的にみて当該財産の取得が著しく低い対価によって行われた場合に、その対価と時価との差額については実質的には贈与があったと見得ることから、この経済的実質に着目して、税負担の公平の見地から課税上はこれを贈与とみなす趣旨であるというべきである。」とする。

また、東京地裁平成19年1月31日判決（税資257号順号10622）は、「同条は、財産の譲渡人と譲受人との関係について特段の要件を定めておらず……このような同条の趣旨及び規定の仕方に照らすと、著しく低い価額の対価で財産の譲渡が行われた場合には、それによりその対価と時価との差額に担税力が認められるのであるから、税負担の公平という見地から同条が適用されるというべきであり、租税回避の問題が生じるような特殊な関係にあるか否かといった取引当事者間の関係……を問わないものと解するのが相当である。」とする。この事件において、原告（納税者）は、相続税法7条の「財産の譲渡を受けた者」と「当該利益を受けさせた者」との間の特別の関係について、独立第三者間取引が行われた場合に同法7条が適用されると、取引価額は財産評価基本通達に拘束され、価額設定の自由が奪われることになり、資本主義経済取引を否定することになるから、それを避けるため、同条を適用する際は、本来の立法目的に従い、租税回避

の意図があることを主観的要件とするか、又は、独立第三者間取引においては同条を適用すべきでない旨を主張した。これに対して、上記東京地裁は、「同条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた者の担税力の増加に着目し、それ自体に課税するものであるから、取引当事者間の関係及び主観面を問わないものと解すべきであるし、独立第三者間取引において同条が適用されるからといって、そのことにより、直ちに一般市場における取引価額が評価通達に定められた価額に拘束され、価額設定の自由が奪われるというものではない。

したがって、同条において、……独立第三者間取引においては同条を適用すべきでない旨の原告の主張を採用することはできない。」と判示して、原告の主張を排斥している。

かように、相続税法 7 条の解釈適用において、当事者間に「相応の特別の関係」が必要であるとする過去の裁判例は見当たらない。

そうであるとするならば、相続税法 7 条よりも適用範囲が広いバスケット・クローズである同法 9 条の適用において、当事者間に「相応の特別の関係」があることが必要であるとして、本則規定ともいうべき同法 7 条よりも制限的に解釈する理由はないといわざるを得ない。

IV 「租税回避の意図」は相続税法 9 条の要件か

1. 「租税回避の意図」は相続税法 7 条の要件か

ここで、いったん相続税法 9 条の規定から離れて、同法 7 条の課税要件について考えてみたい。

この点、東京地裁平成 13 年 11 月 2 日判決（税資 251 号順号 9018）は、「法 7 条の趣旨は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合、これは実質的な意味では贈与であり、贈与税の課税がないとすれば課税の公平を失する結果となることから、対価と時価との差額について贈与があったものとみなして贈与税を課すということにある。そこで、同条によって課される贈与税も、譲渡された財産の時価と対価との差額、すなわち著しく低い価額での譲受けにより享受することとなった経済的利益に担税力を認めて課税の対象とした租税であると解すべきである。」としており²⁴⁾、同条を租税回避否認規定とは位置付けていない。また、より積極的に租税回避の意図は相続税法 7 条の課税要件では

ないとの説示を展開する事例も少なくない²⁵⁾。

例えば、仙台地裁平成3年11月12日判決（判時1443号46頁）²⁶⁾の事例をみてみよう。同事件において、原告（納税者）は、相続税法7条は、相続税の賦課、納付を回避するために生前に低額で財産の譲渡を受けたり遺贈を受けたりする租税回避行為に対する課税を目的とするものであり、原告がそのような意図を持たない本件には適用がないなどと主張した。

これに対して、同地裁は、「相続税法一条の二は、贈与税の納税義務者を相続税の納税義務者とは別個に定めており、沿革的には贈与税が相続税の補完税としての性質を有しているとしても、理論的には、贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させるため、それ自体として課税の対象になるというべきであり、相続税法中の贈与税の規定もこれを前提とするものである。そして、相続税法七条は、法律的にみて贈与契約によつて財産を取得したのではないが、経済的にみて当該財産の取得が著しく低い対価によつて行われた場合に、その対価と時価との差額については実質的には贈与があつたとみ得ることから、この経済的実質に着目して、税負担の公平の見地から課税上はこれを贈与とみなす趣旨の規定であるというべきである。したがつて、原告のいうような租税回避を目的とした行為に同条が適用されるのは当然であるが、それに限らず、著しく低い対価によつて財産の取得が行われ、それにより取得者の担税力が増しているのに、これに対しては課税がされないという税負担の公平を損なうような事実があれば、当事者の具体的な意図・目的を問わずに同条の適用があるというべきである。」とする。

また、前述のさいたま地裁平成17年1月12日判決は、「原告のいうような租税回避を目的とした行為に同条が適用されるのは当然であるが、それに限らず、著しく低い対価によって財産の取得が行われ、それにより取得者の担税力が増しているのに、これに対しては課税がされないという税負担の公平を損なうような事実があれば、当事者の具体的な意図・目的を問わずに同条の適用があるというべきである」として、上記仙台地裁と同様の判断を示している。

前述の東京地裁平成19年1月31日判決も、「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は、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価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により取得したものとみなす旨規定している。同条の趣旨は、法律的にみて贈与契約によつて財産を取得したのではないが、経済的にみて当該財産の取得が著しく低い対価によつて行われた場合に、その対価と時価との差額については実質的には贈与があつたとみることができることから、この経済

的実質に着目して、税負担の公平の見地から課税上はこれを贈与とみなすというものである。そして、同条は、財産の譲渡人と譲受人との関係について特段の要件を定めておらず、また、譲渡人あるいは譲受人の意図あるいは目的等といった主観的要件についても特段の規定を設けていない。

このような同条の趣旨及び規定の仕方に照らすと、著しく低い価額の対価で財産の譲渡が行われた場合には、それによりその対価と時価との差額に担税力が認められるのであるから、税負担の公平という見地から同条が適用されるというべきであり、租税回避の問題が生じるような特殊な関係にあるか否かといった取引当事者間の関係及び主観面を問わないものと解するのが相当である。」として、さらに、「同条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた者の担税力の増加に着目し、それ自体に課税するものであるから、取引当事者間の関係及び主観面を問わないものと解すべきであるし、独立第三者間取引において同条が適用されるからといって、そのことにより、直ちに一般市場における取引価額が評価通達に定められた価額に拘束され、価額設定の自由が奪われるというものではない。

したがって、同条において、租税回避の意図があることを主観的要件とする……旨の原告の主張を採用することはできない。」と判示している。

加えて、東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決（判タ 1264 号 184 頁）²⁷⁾は、「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、その課税原因を贈与という法律行為に限定するならば、有償で、ただし時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって贈与税の負担を回避することが可能となり、租税負担の公平が著しく害されることとなるし、親子間や兄弟間でこれが行われることとなれば、本来負担すべき相続税の多くの部分の負担を免れることにもなりかねない。相続税法 7 条は、このような不都合を防止することを目的として設けられた規定であり、時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡が行われた場合には、その対価と時価との差額に相当する金額の贈与があったものとみなすこととしたのである（遺贈の場合は相続税であるが、上に述べた贈与税と同じ議論が当てはまる。）。したがって、租税負担の回避を目的とした財産の譲渡に同条が適用されるのは当然であるが、租税負担の公平の実現という同条の趣旨からすると、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、また、当事者に実質的な贈与の意思があったか否かをも問わずに、同条の適用があるというべきである。」とする。

これらの判決が示すように、租税回避の意図は相続税法 7 条の課税要件ではないというべきである。この点は、例えば、金子宏教授も、「本条〔筆者注：相続税法 7 条〕の適

用については、租税回避の意図の存否を問わないと解すべきであろう」とされており²⁸⁾、学説の承認も得ているところであるといえよう。

2. 相続税法7条と同法9条の関係

相続税法7条が適用されない領域において、同法9条がバスケット・クローズとしての意義を有するという点は既述のとおりであるから、そもそも、同法7条と同法9条の射程範囲は同法9条の方が広いはずである。そうであるとすれば、相続税法7条の課税要件ではない租税回避の意図の存在といった要件を同法9条の適用上の課税要件として捉えることには問題があるといわざるを得ないのである。

V 相続税法9条の課税要件

1. 相続税法9条の射程範囲と利益移転の意思

ここまで検討してきたとおり、相続税法9条の規定の適用を制限する要件を実定法の規定から離れて論じることには不安を覚える。すなわち、相続税法基本通達9-2(4)は、同族会社に限定する趣旨の通達であるとみることが妥当でなく、また、「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との関係についても親族等の「相応の特別の関係」を前提とする必要はないと論じた。加えて、相続税法9条の適用に当たっては、租税回避の意図も不要であるとの結論を導いたところである。

さすれば、いかなるときであっても、相続税法9条の規定の適用が働くと解するべきなのであろうか。

この点、同族会社の新株引受けに関してではあるが、ある程度、「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」の関係性に配慮すべきと見受けられるような見解もある。すなわち、「新株引受権の割当てとその引受けは、会社とその割当てを受けた者との取引関係であって、それ以外の者とは行われる取引ではない」として、「最初に新株引受権の割当てを受けた者がその引受権を引受けなかったことと、次にその親族に新株引受権の割当てがあってそれを引き受けたことは直接の関係はない。それらは、それぞれの者が新株を発行する会社との間で独立した取引を行おうとするものであるが、その相互間には何の取引関係も生じないものである。そこで新株引受権の割当てが引き受けら

れなかった場合についてすべて贈与があったものとする、まったく見ず知らずの者相互間において贈与が行われることになり、納税者感情に沿わないものとなる。……このようなところから、一般にその贈与の意図があきらかと認められる同族会社の株主とその親族という関係に限って贈与税の課税対象にするものにしたものと解される」とする見解がある²⁹⁾。この見解にも耳を傾けるべきであって、ここで示されるように「まったく見ず知らずの者相互間」においても贈与があったとみなして課税することが同法の趣旨であったかという、そうした点では不安も残るのである。

そうであるとすれば、相続税の補完税としての贈与税の本旨に戻り、贈与契約こそはないものの、ある程度の意思の合致が認められる領域、すなわち、贈与契約こそはないものの一定のそれに類似する背景が認められる場合に限って、相続税法 9 条の適用があると考えべきなのではなかろうか。そのような意味においては、同条の適用範囲を無制限に広く解することもまた妥当とはいえない。贈与契約は贈与者と受贈者との間の意思の合致をその成立要件とするところであるが、贈与契約が締結されている必要まではないが、「当該利益を受けさせた者」の側に、利益を受けさせることのある程度の認識があり、かつ、「当該利益を受けた者」の側において、利益を受けたことのある程度の認識があることを要するのがみなし贈与課税制度の趣旨にも合致するのではないと思われるのである。すなわち、本件のような事例では、結果的に「当該利益を受けた者」である出資先の会社の株主に対して、「利益を受けさせる」という意味での贈与者側の認識が要請されるべきではないと思われるのである。もっとも、贈与税は受贈者による申告納税によって税額が確定するのであるから、「当該利益を受けた者」の側において、利益を受けたことの認識があることは、当然の前提であるといえよう。

2. 相続税法 9 条の文理解釈

相続税法 9 条は「当該利益を受けさせた者」という表現を使用している。「利益を受けさせた」という表現は、例えば、会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合においては、「当該財産の譲渡をした者」を指す（相基通 9-2(4)）。同条は、単に「譲渡をした者」や「利益移転をした者」などという表現をするのではなく、利益を「受けさせた」としているのであるから、この「当該利益を受けさせた者」の認定に当たっては、利益を受けさせようとする「意図」の認定が必要なのではないと思われるのである。そのような意味では、上記に示した相続税法 9 条の適用に当たって、同族会社の株主とその親族という関係に限るべきであるとする見解は、この点の文理を説明

していないように思われるのである。なぜなら、株主間での「利益を受けさせる」という意図は、必ずしも同族会社においてのみ生じるものとはいいい切れないからである。

そして、「当該利益を受けさせた者」という概念の理解に当たっては、その者において、名宛人についての認識が必要であって、単に、「会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合」という漠然とした広い範囲の事例に適用するようなものではないように思われるのである。

3. 相続税法基本通達 9-2(4)

では、そうであるとする、「会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合」という漠然とした記載をしている相続税法基本通達 9-2(4)は、逆に相続税法 9 条を正解していない射程を広くとりすぎた通達であるとして批判されるべきなのであろうか。

〔相続税法 9 条の文理に従った要件〕

対象：同族会社に限らない会社全般

要件：株主に対して当該利益を受けさせようとする意思の下での利益移転

本来は、「会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合」のみでは、相続税法 9 条の規定の適用を行うことは妥当ではなかろう。それでは、贈与税の潜脱を防止しようとする趣旨に出た同法の本来の目的から外れた広すぎる射程に対する課税を許容することになってしまうからである。

相続税法 9 条は、「株主に対して当該利益を受けさせようとする意思の下での利益移転」のみを課税の対象とするものであるが、同族会社の場合には、経験則に基づき、特段の認定を必要とせずとも、同条の「利益を受けさせる」という概念に合致するであろう「株主に対して当該利益を受けさせようとする意思の下での利益移転」を観念できると考えることができるように思われる。そのため、同族会社に対する利益移転の場合に限っては、相続税法基本通達 9-2(4)にいう「会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合」という広範な意味を有するケースであっても、同条の解釈を例示することが許されるという意味での法令解釈通達であると理解すべきなのである。すなわち、それは「同族会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合」と読み替えることができるからである。

〔同族会社に限った場合の要件〕

対象：同族会社

要件：会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合

本件において、東京高裁が、「相続税法基本通達 9-2(4)は、同族会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合、その譲渡をした者と当該会社ひいてはその株主又は社員との間にそのような譲渡がされるのに対応した相応の特別の関係があることが一般であることを踏まえ、実質的にみて、当該会社の資産の価額が増加することを通じて、その譲渡をした者からその株主又は社員に対し、贈与があったのと同様の経済的利益を移転したものとみることができるから、株式又は出資の価額増加部分に相当する金額を贈与によって取得したものと取り扱う趣旨と解される」という点を説示したのは、かような意味であると理解することができるのである。

また、本件において、東京地裁が、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』を含む関係する者の間の事情に照らし、同条の掲げる者の間での直接的な利益の授受がなくとも、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実がある場合には、同条の規定を適用することが許されると解するのが相当である。」とする点は、ここにいう「贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実」の認定が「当該利益を受けさせた者」の認識に基づけばよいと解するべきであろう。そうであれば、ここにいう「実質的にみて」の認定が可能であるところ、そのような意図の具体的認定がなくとも、『当該利益を受けさせた者』と『当該利益を受けた者』を含む関係する者の間の事情」によって推察できるのであれば、相続税法 9 条の「当該利益を受けさせた」という課税要件を充足すると解するのが相当であると思われる。

このように解すると、財産の譲渡先の会社が必ずしも「同族会社」である必要はないことになろう。また、「当該利益を受けさせた者」と「当該利益を受けた者」との間に「相応の特別の関係」がある必要もないものの、それらが認定できる場合には、相続税法 9 条にいう「当該利益を受けさせた」ことの認定が容易となることを意味しよう。換言すれば、「同族会社」であることや「相応の特別の関係」のあることは課税要件ではなく、あくまでも、課税要件である「当該利益を受けさせた」ことの認定のための間接事実の一端を示しているものにすぎないと解すべきということになるのである。前述のとおり、通達の文言に拘泥すべきではないことに鑑みれば、たとえ、同族会社でなくとも、「利益を受けさせる」という意図を認定できるのであれば同条の適用があるというべきであ

るし、それこそ同条の文理解釈の結果としてあるべき解釈であると考える。

結びに代えて

本稿においては、相続税法 9 条の課税要件につき検討を加えたが、その際、同条が文理解上要件とはしていない「同族会社」であることをなぜ相続税法基本通達 9-2(4)において措定しているのかという問題関心への解決も模索した。

とにかく疑義の起こりやすい同条の解釈論に一石を投じたものとなれば幸いである。

注

- 1) 判例評釈として、川田剛・ジュリ 1507 号 147 頁 (2017)、同・税務事例 49 巻 7 号 11 頁 (2017) など参照。
- 2) 武田昌輔『DHC コンメンタール相続税法』1037 頁 (第一法規加除式)。
- 3) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』6 頁 (弘文堂 2015) 参照。
- 4) 大阪地裁昭和 42 年 5 月 11 日判決 (刑集 31 巻 7 号 1136 頁)。
- 5) 租税法は国会における民主的手続の下でのみルールが確定されるのであって、租税行政庁には国会で決められた法律の授權のない自由な裁量は認められるべきではない。この考え方に従えば、行政庁による恣意的な課税や自由裁量は排除されなければならない。これを排除するためには、租税法は厳格に解釈されなければならないという要請が働くのである。この考え方は、租税法律主義の民主主義的側面から導出されるものであることが分かる (酒井・前掲注 3)、8 頁)。
- 6) 大阪高裁昭和 44 年 9 月 30 日判決 (判時 606 号 19 頁)。
- 7) 昭和 44 年 5 月 1 日付け国税庁長官通達〔直審 (法) 25 (例規)〕「法人税基本通達の制定について」。なお、通達前文に関する論稿として、酒井克彦「通達運用のグランドルール—法人税基本通達前文の意義と射程」同『通達のチェックポイント—法人税裁判事例精選 20』3 頁 (第一法規 2017)。
- 8) 文字解釈と文理解釈の違いについては、酒井克彦『フォローアップ租税法』3 頁 (財経詳報社 2010)。類似する用語として、「文字通りの適用」がある (笹倉秀夫『法解釈講義』9 頁 (東京大学出版会 2009))。なお、占部裕典「租税法における文理解釈の意義」同『租税法における文理解釈と限界』1 頁 (慈学社出版 2013) も参照。
- 9) 通達の内部拘束力については、酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』12 頁 (第一法規 2016) 参照。
- 10) この点、東京高裁平成 30 年 7 月 19 日判決 (裁判所 HP) は、通達をあたかも実定法であるかの如く「文理解釈」しているが、租税法律主義の見地からみて極めて異質なものであるといえよう。この点については別稿を予定している。
- 11) 岸田貞夫「相続税法の先進性と後進性」税務事例 51 巻 1 号 9 頁 (2019)。
- 12) 判例評釈として、碓井光明・判評 280 号 157 頁 (1982)、畠山武道・ジュリ 778 号 112 頁 (1982)、武田昌輔・税通 39 巻 15 号 248 頁 (1984) など参照。
- 13) この判断に賛成する見解として、碓井・前掲注 12)、157 頁、畠山・前掲注 12)、112 頁、船田健二「相続税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター『同族会社の行為

- 計算の否認規定の再検討』110 頁（財経詳報社 2007）など参照。
- 14) この判断に賛成する見解として、増井良啓・ジュリ 1199 号 112 頁（2001）、同・租税 30 号 162 頁（2002）、反対する見解として、田中治・租税判例百選〔第 5 版〕142 頁（2011）、同＝高正臣・税通 56 卷 14 号 253 頁（2001）、橋本守次『ゼミナール相続税法〔平成 27 年 1 月改訂〕』1456 頁（大蔵財務協会 2015）など。その他、品川芳宣・税研 97 号 94 頁（2001）、同＝金本瑞夫・TKC 税研情報 10 卷 1 号 23 頁（2001）、松原有里・租税判例百選〔第 6 版〕155 頁（2016）なども参照。
 - 15) 控訴審大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決（訟月 47 卷 10 号 3106 頁）もこの判断を維持し、上告審最高裁平成 15 年 4 月 8 日第三小法廷決定（税資 253 号順号 9317）は上告不受理としている。
 - 16) 中川善之助＝泉久雄『相続法〔第 4 版〕』33 頁（有斐閣 2000）。
 - 17) 改正相続税法試案では、「相続税の改正その他民主主義的態勢の拡充に即応して現行相続税制度を改正し、相続に際し相続財産に対して課税する相続税と、贈与に際し贈与財産に対して課税する贈与税の二本建により、両者相俟って財産に対する課税を充実させるものとする」考えが示されていた（大蔵省財政史室編『昭和財政史〔第 7 卷〕租税（1）』216 頁（東洋経済新報社 1977））。
 - 18) なお、財団法人への寄附についてもみなし課税制度の対象とされていたが、次にみる、昭和 25 年の全文改正が財産を受けた「個人」に対する課税制度として相続税法を作り替えたことから、廃止された。
 - 19) 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書〔復刻版〕』108 頁（日本税理士会連合会出版局 1979）参照。
 - 20) 相続税法基本通達 9-4 及び 9-7 についての記述ではあるが、古谷勇二「相続税法 9 条の『みなし贈与』について一資本取引等を巡る課税関係を中心として」税大論叢 85 号 161 頁（2016）。
 - 21) 大蔵省財政史室・前掲注 17）、219 頁。
 - 22) 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究—租税回避行為の防止を念頭に置いて」税大論叢 61 号 389 頁（2009）参照。また、同氏は、生前贈与を租税回避と位置付ける（同稿 419 頁）。
 - 23) 判例評釈として、田代行孝・税理 48 卷 14 号 107 頁（2005）、増田英敏＝久乗哲・TKC 税研情報 15 卷 5 号 122 頁（2006）など参照。
 - 24) 控訴審東京高裁平成 14 年 4 月 30 日判決（税資 252 号順号 9119）においても原審判断は維持されている。判例評釈として、板垣浩・税務事例 35 卷 3 号 27 頁（2003）。
 - 25) その他、相続税法 7 条について租税回避の意図を課税要件と解していない事例が散見される。例えば、名古屋高裁平成 16 年 7 月 15 日判決（税資 254 号順号 9699）、津地裁平成 15 年 12 月 4 日判決（税資 253 号順号 9483）など参照。
 - 26) 判例評釈として、品川芳宣・税研 46 号 29 頁（1992）、石倉文雄・ジュリ 1032 号 118 頁（1993）、同・租税 22 号 172 頁（1994）など参照。
 - 27) 判例評釈として、垂井英夫・税理 50 卷 15 号 65 頁（2007）、志賀櫻・税務事例 39 卷 12 号 30 頁（2007）、品川芳宣・TKC 税研情報 17 卷 1 号 31 頁（2008）、同・税研 137 号 98 頁（2008）、伊藤義一＝鈴木熙・TKC 税研情報 17 卷 3 号 1 頁（2008）、今本啓介・ジュリ 1372 号 196 頁（2009）、正木洋子・税研 148 号 154 頁（2009）、浦東久男・租税判例百選〔第 5 版〕148 頁（2011）、林仲宣・税弘 66 卷 2 号 38 頁（2018）など参照。
 - 28) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』707 頁（弘文堂 2019）。
 - 29) 佐藤清勝「同族会社の新株引受け」税弘 22 卷 5 号 46 頁（1974）。

●Summary

The gift tax is based on the increase of the recipient's assets. That increase is subject to taxation. In some cases, asset value can increase when property is moved. The gift tax is also levied in such instances.

When the assets of a family corporation are increased by the transfer of property at a price significantly lower than the market value, the tax office assumes that the stockholders have received a gift. As a consequence, a gift tax is imposed on them. This article considers whether Inheritance Tax Law Article 9 applies only to family corporations or more broadly.