

時価と著しく乖離する売買価額で被相続人と同族会社が交わした不動産売買取引について、原処分庁が相続税の課税価格を相続税法第64条第1項の規定を適用して計算したことは適法であるとした事例(平 16.3.30 判決、裁判事例集 No.67 718 頁)

税理士 川崎 浩

はじめに

相続税法第64条をめぐる裁判例

1. 同族会社の株主である被相続人が、生前、当該会社に対してなした債務免除は、相続税法第64条1項の否認の対象にはならないとした事例(浦和地裁56.2.25)
2. 地上権の設定が相続税の負担を不当に減少させるものであることを認めた事例(大阪地裁12.5.12・大阪地裁15.7.30)

同族会社の行為計算否認は、あくまでも同族会社がする自らの法人税の軽減を防止するのが目的であり、所得税法や相続税法のそれは、法人税法上の否認に伴う課税関係を調整(たとえば株主への認定課税)するのが目的であって、法人税法以外に否認規定が一人歩きして、むやみに拡大解釈されるのは望ましくない。(山田二郎「行為計算の否認の適用をめぐる諸問題」)

相続財産が客観的にみて相続の時点で現存するにもかかわらず、これを別の仮定された財産に置き換えることは、評価の客観性、厳正性という観点からみて、およそ理由がなく、これは到底正当化されるものではない。(中略)法64条の適用がふさわしい例は、これまで理論上でも、実際上でも、およそ考えられなかったし、今日においても、そのような例があるなどとは考えられない。(田中 治「相続税の評価と租税回避」)

・ 事案の概要

1. 事実

2. 1. 3 1 G社(請求人が株主の同族会社)本件土地・建物取得

取得価格 1,876,620,000円

1 2. 1 0. 1 8 公正証書遺言作成

将来、本件土地・建物を被相続人Eが譲り受けること

本件土地・建物を請求人が相続すること

被相続人にかかる債務及び保証債務は請求人が負担すること

1 2. 1 0. 2 0 EとG社本件土地・建物売買契約

売買価額 1,652,000,000円

H銀行からの借入金1,652,000,000円承継

E は G 社預金口座に上記借入金の各返済期限に各返済金を振り込むこと

上記借入金完済後、所有権移転登記を行う

契約と同時に所有権は移転する

12.11.12 E 死亡 相続開始

請求人が本件土地・建物相続（相続税評価額 124,168,000 円）借入金を承継したとして相続税の申告

15.3.4 決定処分（相続税法 64 条を適用し借入金の承継を否認）

15.5.2 異議申立

15.7.30 棄却

15.8.26 審査請求

2. 原処分庁の主張

(1) 被相続人と G 社が行った上記行為により、被相続人の相続に係る相続税の課税価格は 1,527,832,000 円減少することになり、請求人の相続税の負担を不当に減少させる結果となる。

上記の結果をもたらす被相続人と G 社が締結した本件契約は、売買価額が相続税評価額の約 1.3 倍という異常に高額のものであり、このような取引は通常の経済人であれば行わないであろうと考えられ、経済的な観点からみて、不自然・不合理なものであると認められる。

しかも、両者が被相続人に係る相続税対策と G 社の再建を目的として本件契約を選択して締結し、その結果として、本件相続に係る相続税の計算においては、本件借入金残高を債務控除の対象としており、請求人自身も、本件契約が本件相続に係る相続税の負担を減少又はなくすために締結されたことを認めていることから、本件契約の締結が通常の経済人が合理的根拠をもって行った行為でないことは明らかであり、相続税法第 64 条第 1 項の規定を適用して行われた原処分は適法である。

なお、請求人は、実質的には被相続人が G 社に対し債権放棄したものである旨主張するが、原処分及び異議決定の段階において、それを明らかにする証拠の提出はなく、また、原処分庁が既に収集した資料に照らしても、請求人の主張には理由がない。

(2) 請求人は、担税力がない者に対して相続税を課税すべきでない旨主張するが、租税法主義の原則が貫かれるべき租税法関係においては、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かかる課税を免れしめて納税者を保護しなければ正義に反するというような特別の事情が存する場合に初めてその適用の是非を考慮すべきであり、本件においてはそのような事情があるとは到底認められない。

3. 請求人の主張

(1) G社は、本件土地に貸ビルを建築する目的で取得し、平成2年ころの近隣における家賃水準では貸ビルとしての採算が取れないことから、着工を見合わせていたものである。

その後、G社は、バブルの崩壊により地価が下落し続けたため、貸ビルを建築することも外部に売却することもできなかったことから、H銀行からの借入金に対する支払利息の増加を最大の原因として業績が悪化して欠損会社に転落した。

被相続人に係る相続税対策とG社の再建とは密接に関連していることから、被相続人に係る相続税対策として、本件土地建物を被相続人に譲渡し、銀行借入金を被相続人がすべて肩代わりする方法として、一つは、H銀行からの借入金残高を譲渡価額として譲渡する方法と、二つめは、時価で譲渡し、H銀行からの借入金残高と譲渡価額との差額については、被相続人が保証債務として履行し、G社に対する債権(求償権)を放棄する方法の二つの方法の提案を内容とする資料を、平成10年6月、H銀行に提出した。

本件契約の背景には、被相続人がH銀行からの借入金の包括根保証人になっており、G社の経営状態からすると、保証債務の履行を迫られることは十分に予想され、たとえ被相続人が代位弁済してもG社に対して求償権を行使することは困難であり、いずれは求償権の放棄をすることとなると判断して、時価で取引した場合には行ったであろう当該債権放棄の意味合いもかねて、本件土地建物を本件借入金残高で被相続人に譲渡し、本件借入金残高を被相続人がすべてを肩代わりすることにより解決しようとしたもので、やむを得ず採った処置であり、請求人の相続税の負担を不当に減少させる意図など微塵もない。

したがって、本件契約は、実質的には被相続人がG社に対し債権放棄したものと考えるべきであるから、相続税法第64条第1項の規定を適用して行われた本件決定処分は取り消されるべきである。

判決の要旨

<請求棄却> 平16.3.30 判決、裁判事例集 No.67 718頁

1. 相続税法第64条の趣旨

相続税法第64条第1項の規定は、同族会社を一方の当事者とする取引当事者が経済的動機に基づき自然・合理的に行動したならば通常採ったはずの行為形態を採らず、ことさら不自然・不合理な行為形態を採ることにより、その同族会社の株主其他所定の者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させると認められる場合には、税務署長は、この同族会社の行為計算を否認し、取引当事者が経済活動に基づき自然・合理的に行動していれば、通常採ったであろうと認められる行為計算に従って相続税または贈与税を課することができるというものであり、同条がこのように規定する趣旨は、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図されている場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反することになるから、このような行為又は計算をいわゆる租税回避行為として、税法上は、これを否認して本来の実情に適合すべき法形式

の行為に引きなおし、その結果に基づいて課税しようというものである。したがって、当該規定の適用に当たっては、その行為計算が単に結果において相続税又は贈与税の軽減を来たすということのみによってこれを決すべきではなく、当該行為計算が経済的、実質的にみて、経済人の行為として、不自然・不合理なものと認められるか否かにより判断すべきである。

2. 本件への適用

本件についてみると、被相続人が本件不動産を同族法人G社から譲り受け、G社の借入金債務を被相続人が承継することにより、その売買代金の支払に充当するとして本件売買契約は、請求人が自認するとおり、G社の再建と相続税対策を同時に可能にする方法として考案し、実行したものであるが、通常、不動産売買における価格の決定は、利害関係を共通しない経済人の間では、近隣の売買価額や公示価額を参考として形成されるのが通例であるところ、本件売買契約の当事者間では、本件不動産の時価と本件借入金債務の残高が大幅に乖離していることを認識しながら本件借入金債務の残高をもって売買価額としたことが認められる。

したがって、本件売買価額の決定は、経済人の行為として、ことさら不自然・不合理なもので、利害関係を共通にしない経済人の間では通常行なわれ得なかったものといわざるを得ず、売買代金債務のうち本件不動産の時価を超える部分については、債務控除が過大となり、請求人の相続税を不当に減少させるものと認められるから、原処分庁が相続税法第64条第1項の規定を適用して課税価格を計算したことは適法である。

研究・・・裁決に反対

1. 相続税法第64条の意義と趣旨

2. 相続税法第64条の適用要件

- (1) 同族会社の行為で、通常選択すると考えられる行為に代えて異常、不合理な行為を行うこと(行為・金額の異常性)
- (2) 株主等の相続税・贈与税が不当に減少していること(租税負担の不当減少)
- (3) 納税者の選択した行為の経済的成果と税務署長の認定した行為の経済的成果が同一であること(経済的成果の同一性)
- (4) 上記を踏まえて、通常一般人の取引に比し、著しく異常不合理、濫用と評価すべき行為であること

3. 裁決の妥当性の検討

(1) 事実認定の妥当性の検討

売買価額の異常性から直ちに請求人の行為を否認しているが、審判所はまず本来その異常性の理由を検討する必要があったのではないか。

本件のような高価買い入れが行われた場合、時価を超える部分は売り主に対する贈与と見たり、代表者が経営責任を取って債務引き受けを行ったと見るほうが自然ではないだろうか。

パチンコ平和事件最高裁判決（16・7・20判決）は、被上告人の行った無利息貸付について「被上告人がその経営責任を果たすために無利息貸付けを実行した等の特段の事情を認めることもできない。」と所得税157条の適用に違法性がないことを判示している。本判例を解釈するならば、経営責任をとるため等特段の事情があれば、異常な行為も認められる余地があるということになる。

本件は金融機関の協力が得られなかったために、やむを得ず売買という法形式を採用したのであって、請求人からみれば一種の仮装と評価すべき行為とも言え、法形式にとられず法的実質を探究したならば、で指摘した行為として事実認定されるべきものではなかったか。

(2) 本件と相続税法第64条の射程

上記(1)のような事実認定を行える場合、通常一般人の取引に比し、著しく異常不合理、濫用と評価すべき行為なのか

納税者の選択した行為の経済的成果と税務署長の認定した行為の経済的成果が同一であること、経済的成果の同一性を検討するならば、納税者は現実の経済的成果として借入金債務を負っているのに対し、税務署長の認定した行為では借入金債務は認められていず、明らかに経済的成果の同一性に反することになり、担税力のなき納税者に相続税を課す結果となっている。