

【会計・税制分野】

◆優秀

「経済的実質主義に傾斜した評価通達6の適用問題」

内藤 勝年（内藤勝年税理士事務所）

I. 研究の目的

申告納税制度の下では、納税者には、現実の取引がない中で、もっぱら財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）を拠り所にして、形式的・画一的な評価方法により相続財産の「時価」を評価することが、事実上強制されている。

ところで、この評価通達には、制定当初から、それが定める原則的・一般的な評価とは別に、「著しく不相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」とする例外的評価の規定（評価通達総則第6項、以下「総則6項」という。）が設けられており、原則的・一般的な評価を制限して、例外的・個別的な評価（いわば「評価の二本立て」）があり得ることを表明している。

この総則6項の制定趣旨については、一般的には、評価基準制度に基づく財産の評価額が「著しく不相当」と認められるときは、相続税法22条の趣旨に照らし合理的とはいえないことから、法が予定する時価に近づけるために、個別評価を行うことによって相続税の適正化に寄与させる「補完措置」であると理解されている。

そうであるなら、この規定が適用される局面は、財産の客観的な価値の画一的な測定・評価に重大な補完すべき弊害が生じた場合に限られることになろう。

ところが、制定後の同項の運用状況をみると、驚くべき実態があることがわかる。

具体的には、本来、同項は、評価基準制度の弊害防止措置として適用されるはずのものが、平成4年以降は、評価基準制度を逆手にとった租税回避規制措置としてもっぱら適用されるように変遷し、その結果、納税者の評価通達に基づく財産評価が一方向的に否認される事例が、数多く散見されるようになっていることである。

こうした変遷の経緯の下で、課税庁は、「納税者の財産評価に租税回避の意図が認められれば、躊躇なく同項による規制が認められる」とする強権的な解釈を強調するようになり、残念なことだが、多くの裁決例や裁判例などをみても、この様な拡張解釈が無批判的に追認されているのが実情である。

さらに、裁判上における同項の適用判断基準の言い換えである「特別の事情」の該当性判断においても、裁判所は税逃れの意図や租税回避の目的の存在といった主観的要素のみを重視した判断を下す傾向にあるといっても過言ではない。

たしかに、土地の評価をめぐっては、評価通達の定める評価方法による評価額と、実勢価格との乖離に乗じた税逃れの租税負担軽減策がたびたび問題となっていたのは、まぎれもない事実である。

しかし、納税者の細やかな租税負担軽減策を規制するために、租税回避の抑制・防止などの観点を殊更に強調するあまり、同項の適用判断基準に主観的要素を介在させることは、評価の客観的な適正性を担保しようとする評価通達本来の制定趣旨を没却させるのみならず、課税庁による税務通達の適用・解釈に係る自由裁量的判断の余地を過度に拡張させることにも繋がりがねないことから、租税公平主義（平等取扱の要請）の観点のみならず、租税法律主義（予測保護の要請）の観点からも、極めて重大な問題である。

上記に指摘した問題が生ずるのは、その主たる要因が、同項の適用要件である「著しく不相当」という不確定概念の具体的な意味内容が、課税庁の「匙加減一つ」で如何様にも解釈できるところに基因するものであることは、この点に関する先行研究において度々指摘されているところである。

しかし、だからといって、財産の時価評価における課税庁の自由裁量の余地を過度に認めることが黙認され、また司法もそれを無批判的に追認する判断しか示さないのであるなら、課税の公平を盾（隠れ蓑）とした、課税庁による「評価の二本立て」の恣意的な使い分けに、一層の拍車がかかり易くなることは明白であろう。

ただ、ここで注意すべきは、この課税庁が強調する課税の公平は、租税法律主義の観点からは、もっぱら租税法規を通じて実現されるべき課題であり、法源性のない一片の税務通達の解釈・適用によるべき筋合いのものではない、ということである。

そうであるなら、「評価の二本立て」の正当化根拠が、課税の公平を強調することで租税法律主義から離反するにともない、拡張傾向をみせる課税庁による総則6項の恣意的運用に対しては、租税法律主義適合性の観点から、何がしらの統制を行う必要性が指摘される。

そこで、本稿は、「節税スキーム」が用いられたとされる事案（直近の裁判例）を題材に、課税庁が、総則6項を節税スキーム事案の租税回避防止の「規制措置」として適用することの可否について、検討するところにある。

さらに、このことが本稿における筆者の直接の問題意識ではあるが、研究の真の狙い（方向性）は、本稿の検討を通じて、課税庁による総則6項の恣意的適用に対する租税法律主義適合性の観点に立脚した統制のあり方を明らかにすることにある。

II. 研究（第IV章）の概要

本稿では、直近の裁判例を題材とする事例研究において、当該判決が抱懐する種々の問題点について検討するものであるが、そこには、その他にも検証・検討を要する重要な課題が幾つか指摘される。その中でも、とりわけ筆者が重視する検討課題は、

① 如何なる理由により、総則6項が租税回避を規制するための包括的な「否認規定」として利用されるように至ったのか

② 何故、課税庁は、納税者の租税負担の軽減を試みる行為を、「租税回避」だと看做して殊更排斥しようとするのであろうか、といった、より本質的な問題である。

そこで、第IV章 第1節では、総則6項が租税回避否認規定として運用されるようにいった経緯と、その理由などについて検証する。

次に、課税庁が、納税者の租税負担の軽減を試みる行為を、租税回避だと見立てて排斥しようとする論理には、課税の公平の見地を強調することで、納税者の租税負担軽減を試みる行為が、税法的にみて「不当」である、と問題視（判断・評価）していることが、その前提にあるように思える。

そこで、第2節以降では、上記の判断・評価が何なる理由によるものであるのかを中心に考察することになるが、その前に、本事案のような節税スキームに対する租税回避の成否が裁判で争われた事案では、原告の租税法律主義適合性の主張と、課税庁の租税公平主義重視の主張とが対峙する様相が度々うかがわれている。

そうであるなら、そうした場合の調整のあり方（いずれに軸足をおいて解釈・適用するか）が、節税スキーム事案における租税回避の成否判断の理論的根拠として一般化できるかもしれない、と思われることから、その点の検討が必要となる。

そこで、第2節では、その点の検証を通じて、二つの法源理が対峙したときの調整のあり方を明らかにする。

続く第3節では、本課題研究に必要な範囲で「租税回避」概念や、それに対する不当性評価の理由などについてもあわせて考察を加え、そこから析出される諸論点を、第2節の考察により得られる調整のあり方などとともにも本課題研究に敷衍して、課税庁による総則6項の恣意的運用を排除するための、統制のあり方をあきらかにする。

また、総則6項の適用可否をめぐる税務訴訟において、裁判所が課税庁による同項の恣意的運用を事実上黙認することによって、同項をあたかも課税庁の「伝家の宝刀」のように仕立ててしまうような判断しか示してこなかった状況に鑑みて、そうした紛争における司法のあり方についても、あわせて模索・構想する。

さらに、第1節、ないし第2節で検討する問題は、今日の複雑多岐にわたる経済事象を適用対象とする租税法規が自ずと抱え込まざるを得ない、不確定概念の意味内容の解釈・適用において、手短な法解釈的解決を優先することによって、公平負担という立法上の動機や目的に過ぎない観念を、解釈・適用の手掛かりとする課税庁による一方的な課税処分が、相も変わらず行われていることを如実に示すものである。

そして、その根源には、租税法律主義の下で租税法規の解釈・適用のあり方に厳格性が強く求められるようになった今日では、既に克服されたと思われていた経済的実質主義の思考が、実質主義という言葉の「誤解」のままに、いまだに課税庁に根強く残置され、折に触れて強調されていることを、改めてうかがわせるものである。

そこで、第4節では、租税法領域における実質主義と形式主義の関係における本来の実質主義が観念する意義などを整理・確認し、「経済的」実質主義が観念するそれらとの整合

性などについて検証し、そこから得られる結論をもとに若干の付言を行う。

Ⅲ. 結論

本稿は、税務行政における総則6項の制定時から現在までの適用状況や、裁判実務における総則6項適用をめぐる紛争状況を概観したとき、とりわけ、平成4年以降の課税実務において、課税庁による「評価の二本立て」の恣意的運用が至極当然のように行われ、また、税務訴訟においても、裁判所が、このような税務行政のあり様に事実上のお墨付きを与えてしまっているような状況に鑑み、こうした実情に、租税法律主義適合性の観点から楔を打つべく、

① 課税庁が、総則6項を租税回避否認規定として恣意的に運用することの可否、および、そうした恣意的運用を排除するための税務行政への統制のあり方と、

② 同項の適用可否をめぐる税務訴訟の場における司法のあるべき姿、の二点に集約して、その具体的な方策について模索・提言することを、研究の主眼としている。

そこで、その研究の中から得られた結論を以下に述べることとする。

1. 総則6項の恣意的適用をめぐる税務行政への統制のあり方

租税法律主義適合性の観点からする、税務行政への統制のあり方の基本は、

i) 租税法律主義、殊に、合法性原則に従った租税法規の厳格な解釈・適用を堅持することこそが、租税法領域から経済的実質主義を排除する唯一の方策であること

ii) 課税庁による「租税回避である」という攻撃に対しては、創設的な法改正で対応すること、の二点に尽きることから、

こうした観点を、総則6項の解釈・適用に敷衍して、課税庁による「評価の二本立て」の恣意的使い分けに対する具体的な統制のあり方を提言するならば、

① 法律起案権限を持つ課税庁（立法立案担当部局）は、財産評価の局面で租税回避の存在を感知した場合には、立法府を通じて可及的速やかに、課税要件法の欠缺を補充するような立法的措置（租税法規や税務通達の制定・改正）を講ずるべきである。

② 仮にそうした立法的措置が講じられないのであるなら、課税庁は、法律の根拠なく、もっぱら経済的実質主義に依拠した政策的意図に基づく過剰な目的論的解釈によって、税収確保という大義のために都合のいいように、己が匙加減一つで同項を使い分ける恣意的な運用を、速やかに取り止めるべきである。

③ より本質的には、課税庁は、「課税の公平」を隠れ蓑とする経済的実質主義的思考を、己が体質の中から速やかに放逐・排除すること、そして、

課税庁自らが、総則6項の本来の趣旨に立ち戻った厳格な解釈を施すことで、恣意的使い分けの余地を除去するとともに、そこで解釈した内容を公表することによって、同項の適用判断基準に関する納税者との共通認識を醸成する（適用権者の説明責任を果たす）こ

とが、なによりも不可欠であること、を認識・理解すべきである。

といった諸点に取り纏めることができよう。

2. 総則6項の適用可否をめぐる税務訴訟における司法のあるべき姿

本稿では、第Ⅲ章の事例研究において、同項の本来の制定趣旨を改めて確認し、その趣旨に鑑み、同項の射程を限定的に捉えるとともに、その適用判断基準（「著しく不相当」な場合）についても、それを基礎づける根拠事由としては、あくまでも評価減の根拠事実の発生という客観的事由に止め、課税庁が主張する節税（税逃れ）の意図や租税回避目的といった、主観的事由を一切排除するような厳格な解釈を試みた。

とりわけ、総則6項のような、不確定概念を二重に駆使する抽象的内容の自己授権の構造を持った通達規定は、適用判断基準が不明確で、かつ、その外延（射程）も曖昧であることから、課税庁の自由裁量的解釈による恣意的運用の余地を多分に残す、といった特質を持つ。

筆者は、こうした特殊な構造を持つ規定に対して、上記のような厳格な解釈を施すことによって、同項の恣意的運用の余地を除去するとともに、そこで解釈された内容を広く公開することによって、同項の適用判断をめぐる課税庁と納税者との共通認識の醸成に資することも可能となる、と考えている。

その結果、税逃れを試みる行為や租税負担軽減行為などの（課税されないという意味で、一種の安全地帯のような）領域が拡張され、それが同項の解釈・適用を巡る税務紛争に発展したとしても、三権分立制の下では、そのことを解釈適用者（裁判官や課税庁）は甘受しなければならないし、それはむしろ、税務訴訟を通して、立法者に評価通達の不備や不完全さを改めて認知させ、やがては法改正の端緒に結実することにも繋がるものである、とも考えている。

そこで、法の不備（租税法令や税務通達の条項の解釈）をめぐる税務訴訟において司法が採るべき姿を、筆者なりに構想し提言するならば、

① 法の不備が法廷で争われる場合、格別、課税要件が不確定概念を用いて記述されているがため、その意味内容が不明確であるような場合には、納税者は、手探りの訴訟遂行を余儀なくされる立場に追いやられることが多々ある。

あまつさえ、納税者は、主張・立証活動における情報の非対称性と情報量の懸隔という税務訴訟の特殊性によって、訴訟上の予測可能性・法的安定性の確保が困難な状況に置かれているのである。

こうした状況に鑑みれば、裁判所は、税務訴訟の特殊性を考慮した上で、納税者の主張によく耳を傾けるべきである。

② 税務訴訟において、納税者が課税庁による課税処分 of 違法性を具体的に攻撃することができるか否かは、偏に課税要件が租税法規やその解釈を補充する税務通達によって一義的かつ明確に規定されているか否かに依存する、といっても過言ではない。

それ故、裁判所は、租税は法律に規定された明確なルールの下に課税されるときに初め

て正当性を持つ、という、租税法律主義の要請を重視した解釈姿勢を堅持すべきである。

③ さらに、課税処分に不服があるときに司法の場で争うことができるという法制度は、課税の正当性を納税者に手続面から担保・保障する重要な仕組みである、ということを、裁判所は常に念頭に置いて訴訟指揮にあたるべきである。

といった三点に取り纏めることができるであろう。

法の精密性を不断に見直し改善していくことは、納税者の使い勝手のよい仕組（利便性の高い租税制度）を創るために不可欠な事柄である。

司法には、単に紛争解決といった役割のみならず、法の不備をめぐる税務訴訟を通して、納税者にとっては積然としない、法の不備や不完全さから生ずる違和感を、法律起案権限を持つ国（立法立案担当部局）に認知させ、法改正に誘導する、という重要な任務が課せられているのである。