

相続税法 64 条 1 項の同族会社等の行為又は計算の否認規定の適用要件

1 はじめに

相続税法 64 条 1 項は、「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。」と規定しています（下線は筆者）。

この規定が適用されると、私法上は有効に行われた同族会社の行為等を税務上は否認した状態（なかったものとして、別の行為等に置き換えたりすること）に基づき評価通達によって相続財産の相続時の時価＝課税価格を（申告より高く）評価することになります。

2 上記 1 の否認規定の適用要件

表題の適用要件は次の通りです。

- ①対象となる法人は同族会社等（法人税法上の同族会社の外、特殊な要件を満たす法人も含まれますが、後者の法人は稀です。）であること
 - ②対象となる行為・計算は、同族会社等の行為・計算であること
 - ③容認した場合（←そのまま否認しない場合、ということですが。）、同族会社等の株主等の相続税等の負担を減少させる結果となること
 - ④その税負担の減少が不当と認められること
- このうち、①から③の判定は難しくありませんが、④の「税負担の減少が不当」か否かの判断は何をもって「不当」とするのか明確ではありません。

3 裁判例が示す「不当」性の判断基準

以下では、相続税法 64 条 1 項の適用による否認の当否が争われた事件（同族会社のオーナー経営者（被相続人）が、癌によって死去する一月前に、時価をはるかに上回る価額でその同族会社の所有する土地・建物を買取った行為が同項により否認、つまり、税務上なかったことのできるかが争われたもの）の裁判の大阪高裁平成 19 年 4 月 17 日判決で示された、同項の「不当」性の判断基準を示します。

同判決では、「確かに、…、相続税法 64 条 1 項の同族会社の行為又は計算が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かどうかは、

経済的、実質的見地において、当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不自然、不合理なもの認められるか否かを基準として判断すべきもの」であるが、同項が、「同族会社が同族会社の株主等の租税負担回避行為に利用されやすく、これを放置すれば税負担の実質的な公平を図ることができないから、実質的な税負担の公平を図るために設けられた規定であり、この趣旨、目的に照らすと、ここでいう純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは、同族会社の利益を図るとい同族会社の株主ないし経営者としての立場に重きを置くのではなく、個人としての合理性を中心に考えるべきものである」と判示しました（下線・傍点は筆者）。

そして、本件の時価をはるかに上回る価額で同族会社の所有物件を購入する行為については、「同族会社にとっては利益をもたらすもの（筆者注：株主ないし経営者としての立場に重きを置くと同族会社の利益が図られており、その意味で合理的）であるとしても、個人としては極めて不合理なものといわざるを得ない」と判示しました。つまり、「純粋経済人の行為として不自然、不合理なもの認められるか否か」についての判断は、この否認規定の趣旨に照らし、同族会社と取引行為を行った被相続人が、その同族会社と特殊な・親密な関係のない（と仮定した）一個人とした場合で判断すべきだ、ということです。換言すると、「独立当事者間」であるとした場合に通常行われうる取引といえるか、ということです。この判断基準は、この否認規定の制定趣旨に整合し妥当なものと思われま。

「不当」性につきこのように判断するということは、上記の経済的合理性を見る対象を、株主やその親族等を相手に上記のような取引を行った同族会社に限定しないということです。つまり、同族会社には経済的利益をもたらすものであっても、それだけではこの規定の適用を免れる理由にはならず、その取引自体の経済合理性、その相手にとっても不自然・不合理ではないかという点もチェックする、ということです。

4 終わりに

この否認規定の適用の当否に係る裁判例はあまり多くはないようですが、裁判例の数は否認例の数とイコールではありませんから、否認されない節税を考える際は、上記の不当性の判断基準に注意を払うことが必要です。