

税務事例研究

Vol. 191 2023/1

〔法人税〕

過少資本税制で「国外支配株主等」
に当たるとされた事例

.....成道 秀雄

〔所得税〕

使用貸借をめぐる所得税の課税関係

.....佐藤 英明

〔資産税〕

相続開始後の相続人の異動と相続税

.....首藤 重幸

税務事例研究／191

■目次

法人税

＜事例＞ 過少資本税制で「国外支配株主等」に当たるとされた事例 成道 秀雄・1	
はじめに..... 2	
I 本事件の関連条文..... 5	
II 過少資本税制の立法趣旨..... 7	
III M氏関連の法人グループの概要図..... 9	
1 M氏の動向..... 10	
2 M氏関連の会社との資本関係..... 11	
3 レノの貸借関係..... 11	
4 レノの出資関係..... 13	
5 レノの譲渡関係..... 13	
IV 本事件の判示内容..... 14	
V 同族会社等の行為・計算否認の規定の適用の検討..... 19	
VI 「軽課税支払ルール」の適用の是非..... 21	
おわりに..... 24	

所得税

<事例>	使用貸借をめぐる所得税の課税関係	佐藤 英明・27
	
I	本稿のねらい.....	28
II	使用貸借と不動産所得の発生.....	29
	1 使用貸借と負担付使用貸借.....	29
	2 使用貸借と不動産所得を発生させる「不動産……の貸付け」.....	30
	3 【事例1】の検討.....	35
III	使用貸借と不動産所得の人的帰属.....	35
	(1) 関連する判例・裁判例.....	36
	(2) 判例・裁判例の検討.....	38
	(3) 資産課税からのアプローチ.....	40
	(4) 所得課税からのアプローチ.....	42
	(5) 【事例2】の検討.....	45
IV	むすびに代えて.....	46

資産税

<事例>	相続開始後の相続人の異動と相続税	首藤 重幸・51
	
	はじめに.....	52
I	死後認知と相続税.....	54
	1 認知制度.....	54
	2 死後認知と遺産分割.....	55

II 失踪宣告と相続税	62
(1) 失踪宣告制度	62
(2) 失踪宣告と相続税	62
III 胎児と相続税	64
(1) 相続における胎児	64
(2) 生殖医療と相続税	65
IV 事例の回答	65
(1) 事例（Ⅰ）の回答	65
(2) 事例（Ⅱ）の回答	68
(3) 事例（Ⅲ）の回答	69

「租税法事例研究会」構成員名簿

＜令和5年1月1日現在＞

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	○鈴木 一 水 教 授	神戸大学社会システムイノベーションセンター
	金子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	白土 英 成 税理士	千葉県税理士会
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
所 得 税 部 会	◎神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	○田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	佐藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
資 産 税 部 会	◎首 藤 重 幸 名誉教授	早稲田大学
	○渋谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	小 池 正 明 税理士	東京税理士会
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	平 川 英 子 准教授	金沢大学人間社会研究域法学系

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

過少資本税制で「国外支配株主等」に当たる

とされた事例

成蹊大学名誉教授 成道 秀雄

事例

去年（2021年）の7月の新聞記事で、かつて証券取引法違反で逮捕されたMファンドのM氏に係わる過少資本税制の事件で、M氏側が再び敗訴と載っていました。Mファンドの時と同様に結局のところ最高裁の判断を待つことになるのでしょうか。この事件に興味を持ったのは、過少資本税制が適用されたということです。国際課税といえば、昔は移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制、過少資本税制の三本立てでしたが、過少資本税制が適用されたという話は今まで聞いたことがありませんでした。そのような税制がはたして必要なのかと疑い始めてきた矢先の事件でした。M氏の再登場ですので、かなりのレアケースで、今後はあまり起こり得ない事件かもしれません。新聞記事では簡単にその概要を紹介しているだけで、できましたら事件の経過を順序立てて解説していただき、何故に過少資本税制が適用されたのか、今後においても同様な事件が起こり得るのかを教えてくださいましたら幸いです。よろしくお願い致します。

【はじめに】

本事件は、上記質問でも指摘されたように、我が国初の過少資本税制が適用された裁判である。レノ株式会社（1986年8月に設立、資本金1,000万円の財務コンサルティング事業等を業務とする内国法人である、以下「レノ」とする。）が、M氏から年利14.5%で合計164億円を借り入れ、その支払利子を課税所得の計算上損金に算入して確定申告したところ、所轄税務署長は、レノが事業活動に必要とされる資金の相当部分をM氏からの借入金で賄っており、（係争期間の総資産に対するM氏からの借入金割合が59.91%から75.24%であった。）しかも、その借入利子の支払われた期間においてM氏が非居住者であったことから、M氏はレノにとっての「国外支配株主等」（措法66の5④(1)、措令39の13⑩(3)（平成24年度改正前のもの））に該当するとして、過少資本税制が適用され、レノの支払利子の一部（本件借入期間（2011年7月5日～2012年3月7日）に対応する部分として、2012年11月期に9億7,074万5,205円、2013年11月期につき4億9,175万9,814円、合計14億6,250万5,019円）について、その損金算入を否認し、本件各事業年度に係る法人税等の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をした。この課税処分を不服としたレノは、所定の手続きを経て本訴に及んだ。その結果として、東京地裁判決（2020年9月3日（判例時報2473号18頁））、東京高裁判決（2021年7月7日）ともに原告レノの主張は排斥されて、所轄税務署長の課税処分は適法であると判示された。

レノの2011年11月期と2012年11月期の申告の所得金額等は次のとおりである。

2011年11月期

(ア) 所得金額 Δ 3億6,252万9,210円(a+b)

(a) 確定申告における所得金額 Δ 13億3,327万4,415円

(b) 国外支配株主等に支払う負債の利子の損金不算入の額（当期更正処分に伴う所得金額の増加額） 9億7,074万5,205円

(c) 確定申告での繰越欠損金 36億7,740万4,306円

(d) 繰越欠損金額 27億665万9,101円(c-b)

2012年11月期

(イ)所得金額 0円(e+f-g)

(e)確定申告における所得金額 0円

(f)国外支配株主等に支払う負債の利子の損金不算入の額

4億9,175万9,814円

(g)損金の額に算入される欠損金額(当期更正処分に伴う所得金額の増加額)

4億9,175万9,814円

(h)確定申告での繰越欠損金 15億2,229万1,020円

(i)繰越欠損金額 5,978万6,001円(h-b-g)

レノは2011年12月22日、所轄税務署長に対して、本件借入れに係る利子の支払い(同月27日支払分)を受けるM氏の所得について、我が国とシンガポールとの租税条約、すなわち日星租税条約によって、上記の支払利子のうち約5億5,555万円について10%の限界税率により源泉徴収を行う旨を記載した届出書を提出し、2012年1月10日に上記源泉所得税を納付した。さらに、レノは、2012年3月8日支払分の利子に係るM氏の所得税についても同様に、同月7日に所轄税務署長に対し、同様の届出書を提出し、上記10%の限界税率により計算した所得税額約1億655万円を源泉徴収されて納付した。

一方、M氏は、シンガポールに住所地を移転した2011年7月5日以降、2013年11月30日までの間に、シンガポールの税務当局に対して所得税の申告をしていない。シンガポールの所得税法では、M氏がレノから支払いを受けた本件借入れに係る利子は、国外所得として課税の対象とされず、申告を必要とされなかった。

なお、本事例研究では、東京地裁を原判決、東京高裁を本判決として、原判決を踏まえて考察していく。

【回答】

ご質問について、まず本事件の詳細な流れは次の「解説」の中で述べることにする。

次に過少資本税制の裁判が今までになかったことについては次のような原因が考えられる。過少資本税制が適用されるには、「国外支配株主等」として、条文では過半持分割合に、いわゆる資本の額と負債の額の3倍割合の形式基準のセットか、あるいは支配が存在する実質基準が充たされなければならない。

前者の形式基準が主たるものであるが、極めて機械的に決められることから、その条文に抵触しないよう行動することは容易であったと思われる。本事件では後者の実質基準によったことから、条文では、「事業方針決定関係」が全部でなく一部であれば、「国外支配株主等」とみなされることになっており（措令39の13⑩(3)）、M氏は、先の読みにくい状況の中で「挑戦」したものであって、そのようなリスクを負ってまで行動するものは今まで皆無であったということであろう。

そして、本事件はあくまでもレアケースであって、今後においても裁判が起きる可能性は少ないかについて考察してみる。本事件では内国法人レノのM氏への支払利子が一部損金不算入となったが、M氏がシンガポールで受け取っていた利子については国外所得として非課税とされた。しかし、最終章のVI章で示したように、「第2の柱(Pillar 2)」の「軽課税支払ルール」が整備されて適用されるようになれば、海外親会社等の法人の国外所得に対しても最低税率が適用されて、最低税率までを上限として自国の子会社に追加課税される可能性を否定できない。とすれば、過少資本でもって海外親会社等に利子を支払うというインセンティブはかなり削がれることになるのではないか。また、過少資本税制は、いわゆる総量規制であり、原則として過半持分割合と3倍割合の形式基準によって機械的に支払利子の一部が損金不算入となる。しかし損金不算入とならなかった支払利子分については従前の利子率によって発生していることには変わりがない。もし本事件のように14.5%という高利子率であると、海外親会社等が外国法人であれば過少資本税制の適用に加えて移転価格税制や、外国法人であるか否かに関係なく寄附金の認定による課税もあり得る。そのような可能性があれば、さらに納税者が慎重な行動をとる

ものと思われる。よって今後においても過少資本税制が適用される例は依然としてレアケースのままであろう。

なお、本事件ではシンガポールに所在するのは海外親会社等の法人でなく、M氏個人であるので、「軽減税支払ルール」が適用されることはない。

【解説】

I 本事件の関連条文

本事件の関連条文（平成 24 年度改正前）は以下のとおりであり、その中で争点となり、判決が導き出された定めについてはアンダーラインを引いておいた。

租税特別措置法第 66 条の 5 第 1 項

内国法人が、平成 4 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において、当該内国法人に係る国外支配株主等又は資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分の 3 倍に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。ただし、当該内国法人の当該事業年度の総負債（負債の利子等の支払の基因となるものに限る。次項及び第 3 項において同じ。）に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の額の 3 倍に相当する金額以下となる場合は、この限りでない。

同条の 5 第 4 項第 1 号

この条において、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。

- 一 国外支配株主等 第2条第1項第1号の2〔用語の意義〕に規定する非居住者（第9号において「非居住者」という。）又は外国法人で、内国法人との間に、当該非居住者又は外国法人が当該内国法人の発行済株式又は出費（当該内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の50以上の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特殊の関係のあるものをいう。

租税特別措置法施行令第39条の13第11項

- 11 法第66条の5第4項第1号に規定する政令で定める特殊の関係は、次に掲げる関係とする。
- 一 _____
- 二 _____
- 三 当該内国法人と非居住者（法第2条第1項第1号の2〔用語の意義〕に規定する非居住者をいう。第28項において同じ。）又は外国法人（以下この号において「非居住者等」という。）との間に次に掲げる事実その他これに類する事実が存在することにより、当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（前2号に掲げる関係に該当するものを除く。）
- イ 当該内国法人がその事業活動の相当部分を当該非居住者等との取引に依存して行っていること。
- ロ 当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより、又は当該非居住者等の保証を受けて調達していること。
- ハ 当該内国法人の役員の2分の1以上又は代表する権限を有する役員が、当該外国法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該外国法人の役員若しくは使用人であつた者であること。

まず、裁判では、原告レノは、過少資本税制が適用されるためにはM氏からの借入完了時点において、M氏が非居住者でなければならないと主張したが、原判決、

本判決ともに、租税特別措置法第66条の5第1項（以下「措法66の5①」とする）での「負債の利子等を支払う場合において」を支払利子の発生期間（2011年7月5日～2012年7月4日）と捉えて、その間に国外支配株主等に該当すれば、過少資本税制が適用されるとした。

次に、同条⑤での「政令で定める特殊の関係」は、国外支配株主等に該当するか否かの判断で、発行済株式又は出資の100の50以上の持分を直接又は間接に有しているという形式基準によるか、あるいは支配しているという実質基準によるかで、本判決では後者の実質基準によっている。

「政令で定める特殊の関係」においては、原判決では、租税特別措置法施行令第39条の13第11項第3号（以下「措令39の13⑩(3)」とする）で、「当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係」とし、その事実として次にあげているイ、ロ、ハのうちのロの「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより」でもって、レノが非居住者M氏へ利子を支払った期間においての事業資金の相当部分は非居住者M氏からの借入金であったとして、非居住者M氏が国外支配株主等に該当し、過少資本税制が適用されると判示された。なお、ここでは原判決での「措令39の13⑩(3)ロに掲げる事実が認められ」のロの事実をあげているが、本判決ではイ、ロ、ハはあくまでも例示であって、総合的に勘案すると判示している(14～15頁参照)。

そして、措令39の13⑩(3)前文の「事業の方針の全部又は一部につき」からは事業方針の全部でなく一部であっても事業方針決定関係があったものとみなされており、その「一部」の解釈についても検討を要するものの、裁判では、税務当局側にかなり有利に働いたものと思われる。

II 過少資本税制の立法趣旨

1992年度の税制改正によって過少資本税制が創設され、その立法趣旨については大蔵財務協会編『平成4年版改正税法のすべて』194頁～195頁（1992年）で次のように述べられている。

「外資系企業が所要資金を調達する場合に、親会社からの出資を少なめにし、その分借入れを多くすれば、わが国における税負担を減らすことができます。これは、法人税の計算上、出資に対する配当は経費になりませんが、借入れの利子は経費として控除できるためです。これが国内法人間であれば、子会社からの受取配当は益金不算入、受取利子は益金算入ということで支払者又は受取者のいずれかの段階で法人税課税が行われますが、受取者が海外に所在すると利子に対しては所得税の源泉徴収は行われるものの法人税課税は行われません。その差額分だけ日本に納める税金が少なくて済むわけです。こうした過少資本による税負担回避行為は、特殊関係企業間の取引価格を操作することによる所得の海外移転やタックス・ヘイブンにある子会社を利用した租税回避行為と同様に、国際的な租税回避行為の一つとして位置づけられているものです。

もっとも、企業グループ全体としての税負担を少なくするためには、投資企業の本国における課税上の取扱いも考慮する必要があります。主要諸外国の多くは、海外子会社からの受取利子は課税するものの、受取配当は非課税としたり、間接外国税額控除を認めたりしていますので、そうした場合には、投資先国と本国の法人税負担に大きな開きがない限り、出資でも貸付けでもそれほど税負担は変わらないこととなります。

また、貸付けの形態をとると、定期的に一定の利払いが生じるため在日会社等の資金ポジションが不安定になること、支払利子に対してはそのグロスに対して所得税の源泉徴収が行われること等の難点があることから、この過少資本による対日進出はそれ程有力な税負担回避手段として利用されていたという状況にはなかったものと思われます。

一方、諸外国においては、かなり前からこの過少資本の問題が取り上げられ、対応策の整備がなされてきました。これは一つには、主要諸外国が、租税条約で相互に、利子に対する源泉税を免除しているためであると思われます。——中略——

以上述べたように、現在過少資本問題が多発しているといった状況にはないようですが、近年外資系企業による対日直接投資が着実に増加しており、これを防止する必要性が次第に高まってきていること、諸外国における整備の状況やOECDにおける議論を通じ、過少資本税制は今や国際的に容認されたものとなっていることから、

わが国としても、同様の制度を設けることにより課税の適正・明確化を図ることとしたものです。」

立法趣旨で示されているように、国外への支払利子が損金算入され、そして租税条約で相互に支払利子への源泉徴収が免除され、かつ本事件のように相手国の租税法で国外所得が非課税となれば、相互の国で非課税となって、BEPS 行動計画第 2 のダブルアイリッシュ、ダッチサンドイッチの典型ともいえる。とすれば、過少資本税制と他の租税回避の対策税制とを組み合わせた租税回避防止のための手当が必要となってきたともいえよう。

ところで、上述の過少資本税制が創設された時の立法趣旨では、内国法人が国外支配株主等に支払う利子の額が過大であるための租税回避を防止する手当について述べ、企業グループ全体での税負担を少なくするための投資企業の本国（海外親会社等の居住地国）における課税上の取り扱いについても考慮する必要があるというに留まっている。

東京高裁での判示では、次のように趣旨解釈がなされている。

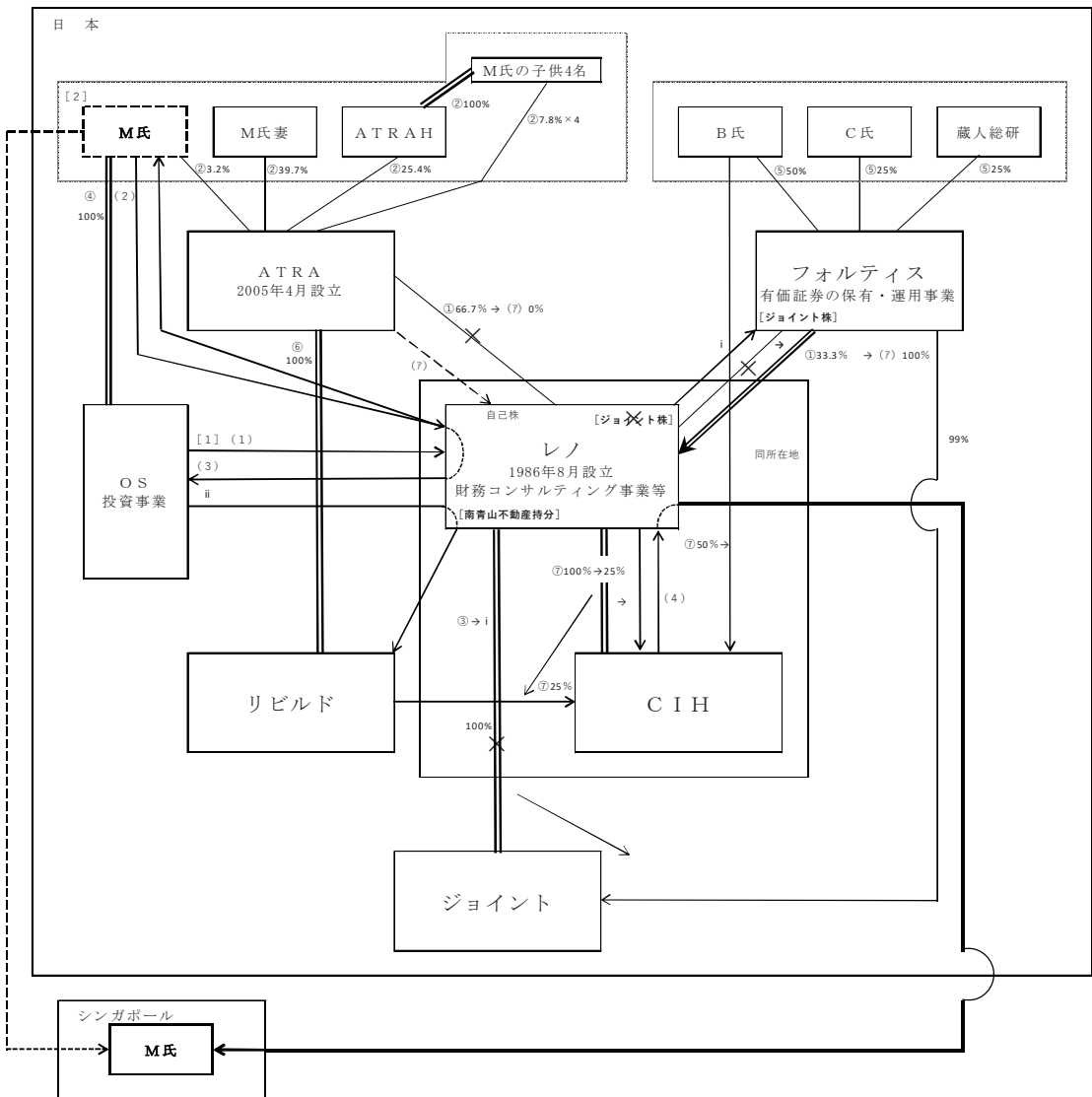
「過大な貸付け自体が問題というのではなく、内国法人が支払利子を損金の額に算入することによって法人税の負担を免れる一方、利子を取得する者も所得税等の負担を免れるという事態（租税回避行為）を防止しようとすることを目的とするものである」

東京高裁の判示では、内国法人の租税負担を免れるための支払利子の損金不算入と利子を受け取る側での所得税等の負担を免れる租税回避を防止することとして、利子を支払う側と受け取る側のセットでの租税回避の防止を目的としており、過少資本税制プラスアルファの税制を期待しているともいえよう。あるいは、その延長線上で、プラスアルファを含めた過少資本税制の再構築も考えられる。

III M氏関連の法人グループの概要図

本事件でM氏に関わる法人グループの概要図を以下に示し、事実関係を確認する。なお、ここで登場する会社は、合同会社の南青山不動産を除いて全て日本に所在の株式会社であり、特に「株式会社」、「合同会社」は省略して示している。

図表 1



1 M氏の動向

[1] M氏は2006年6月に証券取引法違反によって有罪となった後は表だっでの活動は自粛していたが、2008年6月よりM氏の100%持分で、代表取締役を務めていたオフィスサポート（投資等の事業を目的としている会社、以下「OS」とする）からレノへ資金を貸し付け、事業活動を再開している。

[2] M氏はレノに2011年7月1日まで融資を行い、同月5日から住所を日本からシンガポールに移し、非居住者となった。

2 M氏関連の会社との資本関係

① 2010年3月当時のレノに対するATRAの持分が66.7%、フォルティスの持分が33.3%であった。

② ATRAは2005年4月25日に設立され、2012年12月当時の、ATRAに対するATRAホールディングスの持分が25.4%、M氏の持分が3.2%、M氏の妻の持分が39.7%、M氏の子供4人の持分が各7.8%であった。なお、ATRAホールディングスの株主はM氏の子供4人で合計100%の持分であった。

③ レノは、2009年11月2日に経営破綻した東証1部上場会社のジョイントコーポレーション（以下「ジョイント」とする）及びその子会社の更生管財人との間でスポンサー契約を結び、それを前提にして2010年5月31日にジョイント等に係る更生計画が認可された。そしてレノは2010年12月29日までにジョイントに対する100%持分の50億円を出資した。

④ 2011年11月期までのM氏のOSに対する持分は100%であった。

⑤ フォルティスは有価証券の保有、運用等を目的とする会社であり、2012年3月期までのフォルティスに対するB氏（Mファンドの社員）の持分が50%、C氏（Mファンドの顧問弁護士）の持分が25%、蔵人総研（経営者がA氏（Mファンドの顧問税理士））の持分が25%であった。なお、これら役員フォルティスに対する出資持分の取得において、多くの資金を提供したのはM氏であった。

⑥ リビルドはATRAの完全子会社である。

⑦ シティーインデックスホールディングス（以下「CIH」とする）は2011年9月期までレノの完全子会社であったが、2012年9月にはB氏の持分が50%、リビルドの持分が25%、レノの持分が同じく25%となった。

3 レノの貸借関係

(1) レノはOSとの間で2008年6月25日から2010年10月13日の間に、10回にわたり金銭消費貸借契約を結び、総額291.18億円の事業資金を借り入れた。2008年

6月25日から2009年6月16日までの7回にわたる借入れでは利率年3%とされていたが、その後の3回は元本残高に応じて年1%から5%まで段階的に利率が上昇することとされ、2011年1月1日以降は一律5%とされた。

(2) レノはM氏とのコミットメントライン契約によって、OSへの借入金の返済及び南青山不動産の出資持分の購入のために、借入利率14.50%でもって、2011年6月30日に40.5億円、同年7月1日に105億円、同年同月4日に18.5億円の合計164億円を借り入れた。その借入れに係る支払利子は2011年11月期に9億8,969万円、2012年11月期に6億3,138万円であった。

M氏が非居住者となった2011年7月5日から2012年3月7日までの期間における各期末時点のレノの総資産額に占めるM氏からの借入れの額の割合は59.91%から75.24%の間であった。

付言すると、我が国の利息制限法では借入金額が100万円を超えると上限利率が15%となる。ただ、この15%を超えれば超過利率部分は無効となって還付金額が発生するというだけであって、税法とは切り離して手当されているものである。それゆえ通常の借入利率よりも相当に高くあるいは低く操作することによって、税額が不当に減額されれば、寄附金の認定課税や同族会社等の行為・計算の否認規定が適用される恐れもあろう。

(3) レノはOSに対して、2011年5月末日までの借入残高が151.38億円であったが、OSから期限前の一括返済を求められ、上記(2)の164億円を返済原資として2011年6月30日に60億円を、さらに2011年7月31日に91.38億円を返金して、完済となった。

なお、OSとの借入れに関する覚書には、レノはOSに対して決算期毎に財務諸表を開示し、レノの財務状況が著しく悪化している場合には、レノは期限の利益を喪失し、OSに対し、元金及び利息の全額を直ちに支払わなければならないと記載されている。

(4) レノは2012年3月2日から7日までの間にCIHから合計169億円を借り入れ、同月に、その借入金でもって上記(3)の164億円をM氏に返済している。なお、原判決、本判決では、CIHがどのように169億円を用意したかは明らかにされていない。恐らくM氏がCIHに直接貸し付けたか、あるいはCIHの株主がリビル

ド（持分 25%）、レノ（持分 25%）、顧問弁護士の B 氏（50%）であることから、それらの会社、個人のために準備したのではないか。これらの点も、M 氏の「事業方針決定関係」を跡づけるのにかなり有用な情報のはずである。

4 レノの出資関係

2009 年 11 月 2 日に、レノのジョイントに対する出資額が 50 億円と定められた後で、本件更生管財人とレノ、A 氏、B 氏、C 氏は、2010 年 11 月 19 日までにレノの 50 億円の出資を完了するとともに、以下の内容を遂行することの合意書を締結した。

(ア)レノがジョイントへの 50 億円の出資を完了するまでに、ATRA の所有するレノ株を全て自己株として所有し、フォルティスのみがレノの株主となること、その後もフォルティスの株主は B 氏、C 氏、蔵人総研（A 氏が経営者）のみであること
(イ)M 氏は、フォルティス、B 氏、C 氏、蔵人総研に対して出資及び融資をしておらず、指図権能も有しておらず、今後更生手続終結に至るまで、同じく出資、融資がなされないこと

(ウ)レノは、本件出資 50 億円を完了してから 1 年を経過するまでに、次の a、b の何れかを実施すること

a その所有したジョイント株を完全親会社のフォルティスに対して譲渡すること（ジョイント株譲渡条件）

b M 氏からの借入金を全て返済すること（負債解消条件）

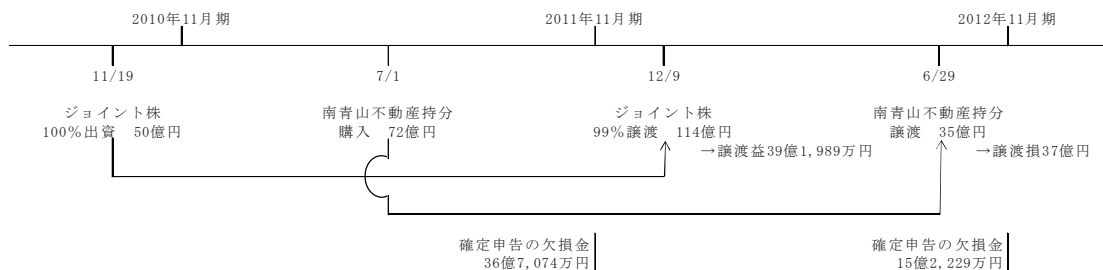
結局のところ、事後に a（ただし、ジョイント株の 99%）、b ともに実施された。

5 レノの譲渡関係

i レノは 2011 年 12 月 9 日にフォルティスにジョイント株 9 万 9 千株（99%）を 114 億円で売却し、約 39 億 1,989 万円の譲渡益を計上した。なお、ジョイント株の譲渡益は、2012 年 5 月 22 日に計上されたフォルティス株の譲渡に係る調整代金の支払金額 25 億 3,010 万 8,307 円を差し引いた金額である。

ii レノは、2011年7月1日にOSから72億円で取得した南青山不動産の出資持分を、2012年6月29日にリビルドに35億円で売却して37億円の譲渡損を発生させている。

図表 2



IV 本事件の判示内容

東京地裁、東京高裁ともに原告レノが敗訴となり、原判決を踏まえて本判決の判示内容を考察する。

原判決では、措令 39 の 13⑩(3)の「政令で定める特殊の関係」の例のイからハのうちのロの関係にあるものとして、すなわち当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れによるという事実でもって、当該非居住者等が当該内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係、すなわち「事業方針決定関係」があるものとしている。本事件の係争期間でのレノのM氏からの総資産に占める借入額の割合は、最も小さい月でも 59.91%、最も大きい月では 75.24%の範囲にあったことから、レノは、事業活動に必要とされる資金の相当部分を非居住者たるM氏からの借入れにより調達しているとの要件を充足しているとしたのであろう。

一方、本判決では、原判決のように「事業方針決定関係」を措令 39 の 13⑩(3)イからハのうちのロに特定せずに、次のように判示している。

「措置法施行令 39 条の 13 第 11 項 3 号イからハマまでに掲記の各事実は、『事業方針

決定関係』の原因となる事実を例示したものと解することができる」として、「これらの掲記の事実その他これに類する事実により事業方針決定関係があるか否かの認定判断に当たっては、取引、資金調達及び人事上のつながりを含め、当該事案において事業方針決定関係の発生に影響を及ぼすと考えられる諸般の事情を総合して認定判断を行うのが相当である。」

原判決によると、借入額の総資産に占める割合が相当のものであれば、債権者が事業方針を決定でき、すなわち相当の借金をしていれば経営権は債権者に渡っていると考えるのは短絡的であって、本判決の、その他の諸事情を総合的に勘案すべきであるとしているのは、説得力があろう。

次に過少資本税制の適用される時点（タイミング）について原判決によると、原告レノが本件借入れが実行された時点でM氏が非居住者でなければ、本件借入れに係る利子は、過少資本税制が適用される「国外支配株主等に支払う負債の利子等」に該当しないと主張したのに対し、措令 39 の 13⑩(3)ロの文言には貸主が貸付の実行時において非居住者である場合に限定する旨の定めはないこと、及び貸付後に貸主が住所地を日本国外に移転した場合には過少資本税制の規定が適用されないことになれば、内国法人が国外支配株主等から過大な貸付を受けることによる租税回避を防止する趣旨が容易に「潜脱」されることになるとして、M氏が内国法人レノから利子を受け取る期間において非居住者であれば、過少資本税制が適用されると判示している。さらに本判決では、原判決に加えて、措法 66 の 5①は、「国外支配株主等に——中略——負債の利子等を支払う場合において」と規定しているから、国外支配株主等に該当するか否かは利子等の支払時を基準として決定されることになり、非居住者であるか否か、政令での特殊な関係にあるかも、利子等の支払時を基準として決定されることになると解されるとし、さらに仮に居住者であった時期に借入れがなされたとしても、借主、貸主の関係は借入金完済されるまで存続し、係る関係が存続していれば、事業方針決定関係の発生に通常寄与するとして、過少資本税制が適用されるためには貸付の実行時において貸主が非居住者であることを要しないと判示している。本判決は、原判決の判示内容をさらに精緻化したものとして支持されよう。

以上の本判決は、原判決を引用して、(1)M氏からの借入れがレノの事業資金の調

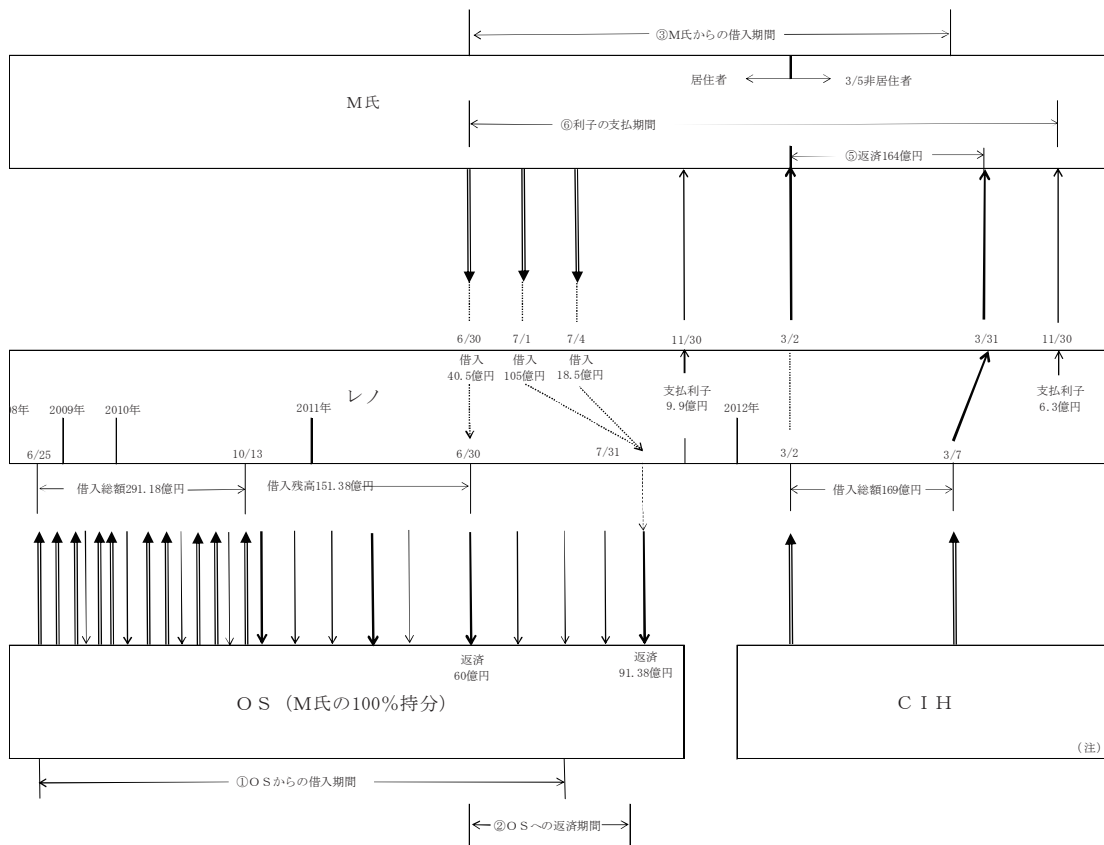
達において極めて大きな比重を占めていたこと、(2)本件借入れによって調達した資金の使途についてレノはM氏の事前の承認を得なければならないものとされていたこと、(3)ATRAとレノとの資本関係が解消した後も、M氏はレノに対して相当程度の影響力を有していたこと、(4)M氏主導でもってM氏とレノの税負担の軽減を図るための一連の措置が講じられたこと、その他(5)レノの投資事業及び株式取引事業の運営、役員人事等の重要事項の決定についてもM氏が重要な役割を果たしてきたことを総合的に勘案すれば、M氏が「事業方針決定関係」を有していたものと優に認めることができるとし、M氏はレノにとって、措法66の5④(1)の「国外支配株主等」に該当するとした。

本判決では、上記(1)から(5)でもってM氏がレノに対して「事業方針決定関係」を有していたものと認め、結果的にM氏はレノにとって「国外支配株主等」に該当するとしている。そこで、(1)については、以下に新たに事業資金の流れを時系列に示した図を掲げ、(2)から(5)については適宜、上記の「概要図」(10頁)で、どの場面で判断されたかを確認してみる。

(1) 事業資金の調達に係わる事情

レノの事業資金の借入れと返済について、レノとOS、M氏、CIHとの関係を時系列的に示すと次のようになる。

図表 3



(注) 2011年9月期までレノの完全子会社, 以後はB氏の持分が50%, レノ, リビルドの持分がそれぞれ25%

借入 → → → 返済 → → → 支払利息 → → →

レノによるM氏 100%持分のOSからの借入期間は2008年6月25日からM氏への借換えが完了する2011年7月31日までであり、(上記図表①, 以下「上記図表」を省略する)。この借入れのためにレノとOSで取り交わしていた覚書には、レノの財務状況が著しく悪化した場合には、直ちにOSに元金及び利息の全額を支払わなければならないと記載されていた。しかし、レノに著しい業績の悪化がなかったもののM氏からの要請で、M氏からの2011年6月30日から7月4日までの借入金額164億円を原資として、OSからの2011年7月31日までの借入金額151.38億円の完済をしている(②)。この辺りの事情については、次のように説明されている。

「原告は、D社（OSのこと、筆者記入）から本件督促メールで返済を迫られたとして、最も早い返済期日より約1年11ヶ月前にD社借入れに係る借入金の全額を返済したものであるところ、これほど早期に債務を返済しなければならない状況にあったことをうかがわせるような事情は見当たらない。平成23年3月31日時点の原告の貸借対照表を見ても、その当時、原告が債務超過の状態であったと認められないばかりか、約4億2,816万円の純利益が計上されている上、D社から原告に本件督促メールが送られた同年6月8日当時には、近いうちに本件J株（ジョイント株のこと、筆者記入）譲渡による譲渡益を得ることが確実に見込まれる状況であったものであり、しかもA（M氏のこと、筆者記入）自身が、本件メールのやり取りの中で、本件J株譲渡による譲渡益に係る税務上の観点から「原告に赤字がない」ことを問題としていたのであるから、本件覚書に定める期限の利益喪失事由（原告の財務状況が著しく悪化していること）に該当するような客観的事情があったとは認められないことは明らかである。」

そして、M氏からの借入金164億円の返済のために⑤、CIHから2012年3月2日から3月7日までに169億円を借り入れている④。なおM氏からの借入期間での支払利子の額は2011年11月期に9億8,969万円と2012年11月期に6億3,138万円であった⑥。

(2) コミットメントライン契約

(1)のM氏からの借入金にはコミットメントライン契約が付されていた。その内容は元金350億円を上限とする特別信用枠を設定し、その範囲内でM氏から自由に金銭の借入れを行うことができた。ただし、資金の用途については、M氏の事前の承認を得なければならないとされている。その特別信用枠は2014年6月30日までとし、レノは、その期限終了までに借入金の返済を行わなければならない。そして貸付金の利息は実際に貸し出した元本に対して年14.5%の利息とし、上記2014年6月30日の元本の返済期日までに支払うことになっていた。

(3) M氏の人間関係を通しての実質的支配

レノは2010年11月19日までにジョイントに対して100%持分の出資を完了する

前はレノの 66.7%の持分を A T R A が有していた（図表 1 の①）。A T R A の株主は M 氏と M 氏の親族で占めていたので、M 氏が A T R A を通してレノを実質的に支配していたといえる。ジョイントへの出資を完了した後にレノは A T R A から離れてフォルティスの完全子会社となるが（ア）、フォルティスの株主 B 氏、C 氏、蔵人総研の経営者の A 氏はいずれも M ファンドのスタッフであった面々であり（⑤）、C 氏らを通じ、依然として M 氏はレノに対する相当程度の影響力を有していたと思料できる。

(4) ジョイントに対する出資やタックスプランニングへの主導

M 氏主導でレノのジョイントへの 100%の持分出資や（③）、その後のフォルティスへのジョイント株の譲渡（i）に伴う譲渡課税に対する懸念についての M 氏と上記役員とのメールのやり取りがあった。また、南青山不動産の出資持分の譲渡に伴う譲渡損の計上とジョイント株の譲渡益の相殺による税負担の軽減の思惑も M 氏主導で進められたようである（ii）。また、レノの O S から M 氏への借り換えによる過大な支払利子の計上も M 氏のシンガポールへの移住と絡めてのものであり、M 氏主導で進められたと思料される（(2)、[2]）。

(5) 投資事業、株式取引事業、役員人事に積極的に関与

レノは幾つかの会社の株主であったが、M 氏はレノに代わってそれらの会社の経営陣に助言や重要提案行為をなし、レノの役員も M 氏の指示に従って行動をしていた。またレノの重要な業務の一つである株式の売買への発注は、その大部分を M 氏が行っており、さらにレノの関係会社に関わる資本関係の解消や人事に関わる重要な事項についても影響力を行使していたと認められる。

V 同族会社等の行為・計算否認の規定の適用の検討

一高龍司教授は原判決の判批で次のように述べている。

「——かように本制度は、外国に親会社のある日本の子会社の資本構成の歪みをもたらす BEPS に対処するものであって、元来、個別的・単発的な租税回避行為への

対処を狙ったものではない。だが所轄税務署長は、法人税法 132 条ではなく（その結果、人為的な譲渡損は黙過し）、事業方針決定関係さえ説明できれば機械的に損金不算入額が決まる本制度の適用を選択した。」⁽¹⁾

先述した立法趣旨の中で、過少資本税制には 2 つタイプがあると紹介している。すなわち 1 つは利率、利払期、債務者の財政状態等、貸付の諸条件を総合的にみて、ある貸付を出資とみなす、個別対応型のアプローチであり、もう 1 つは関係会社からの借入れが自己資本の一定倍を超える場合に、その超過額を否認する、総量規制型のアプローチである。前者は本事件での事実基準でのその他政令で定める特殊の関係に当たるか否かのアプローチであり（措令 39 の 13⑩(3).イ、ロ、ハ）、後者は発行済株式又は出資の 100 分の 50 以上の持分を直接又は間接に有しているという形式基準によるアプローチであるが（措法 66 の 5④(1)）、本事件では M 氏関連のグループ全体の納税額を不当に減免しているとみなさるのであれば、過少資本税制によらずに、同族会社等の行為・計算の否認規定を選択した方が適切であったということもあり得るのではないか。

同族会社等の行為・計算の否認規定を適用すれば、支払利子の不相当に高率な部分については、比較可能な企業間取引での支払利子の利率を援用することによって、さらに M 氏とレノと結託して貸付がなされたとみなされる部分については、貸付でなく出資として、出資部分とされる支払利子の額を除いて、過大な支払利子部分については正常な額に引き直して損金算入の額を認めるということはどうであろうか。

さらに、一高龍司教授も敢えて括弧書きにした「（その結果、人為的な譲渡損は黙過し）」を「黙過」せずに、M 氏によるジョイント株の譲渡益と南青山不動産の持分の譲渡損の相殺も意図的で不当なものとみなして否認してよいか否かも慎重に検討すべきである。レノが 2011 年 7 月に 72 億円で購入した南青山不動産の持分を翌年の 6 月に 35 億円で売却して 37 億円の譲渡損を計上しているが、原判決の「事実の概要」には、そのように持分の評価額が低下した理由が明らかにされていない。次にレノは 100% 出資して取得したジョイント株の 99% をフォルトィスに譲渡して約 39 億円の譲渡益を計上しているが、当時には既にグループ単体課税制度が存在しており、完全支配関係の会社間での譲渡損益調整資産（売買目的有価証券を除く）の譲渡では譲渡利益相当額は繰り延べられることになっていた。ここで譲渡利益が

生じていることはグループ単体課税制度で、「適格外し」がなされたのかの疑念があるが、その点についても説明されていない。当時のM氏とMファンドの顧問であった税理士のメールのやり取りの中で、その税理士はM氏にグループ単体課税制度でもってジョイント株の譲渡利益が繰り延べられることを説明している。

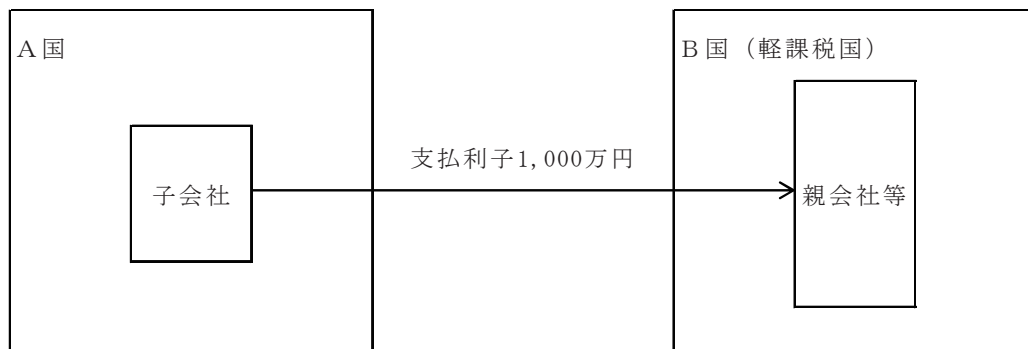
とすると、かなりの程度で、M氏主導で南青山不動産の持分の譲渡損とジョイント株の譲渡利益を相殺して租税負担の不当な軽減が図られたとの印象が拭えない。

以上のレノからM氏への過大な支払利子の額の計上及び南青山不動産の持分の譲渡損失とジョイント株の譲渡利益の相殺の2点で、M氏主導によるM氏関連の会社グループ全体での租税負担の不当な軽減が図られたとして、同族会社等の行為・計算の否認規定を適用する方が、単に過少資本税制を適用するよりも、適切な課税処分が叶ったのではないかとも思われる。

VI 「軽課税支払ルール」の適用の是非

2021年7月1日に「OECD/G20 BEPS 包摂的枠組み」で「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する2本の柱からなる解決策に関する声明 (Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)」が公表され、デジタル企業を含む巨大多国籍企業の利益への課税権の一部を収益が生じた場所(市場国)に対して配分する「第1の柱 (Pillar 1)」と併せて、実質的に全世界で共通の最低法人税率を課す仕組みを導入する「第2の柱 (Pillar 2)」が提示された。第2の柱には、軽課税国にある子会社等の税負担が最低税率15%に至るまで通常税率の親会社等の国で課税する「所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule)」と軽課税国にある親会社等の税負担が最低税率の15%に至るまで通常税率の子会社等の国で課税する「軽課税支払ルール (UTPR: Undertaxed Payment Rule)」がある。これをまとめてGloBE (Global Anti-Base Erosion) ルールという。後者の軽課税支払ルールは所得合算ルールの補完的役割を担う位置付けにあるが、親会社等の存在する軽課税国に対する利子、ライセンス料等の税源浸食的な支払を実質的に無効化するものであり⁽²⁾、ここで簡単な例をあげて解説を加えておく。

図表 4



A国の税率を20%とする。合意された最低税率は15%とし、B国（軽課税国）の親会社等の所得は受取利子の1,000万円のみで、税額は130万円とする。「実効税率（ETR：Effective Tax Rate）」は13%となる。

$$\text{国別の実効税率} = \frac{\text{（その国における）「調整後対象税額」}}{\text{（その国における）「調整後GloBE所得」}}$$

なお、本事例では、下述する「軽課税支払ルールの対象から有形資産と支払給与の一定割合の除外」の適用はないものとする。

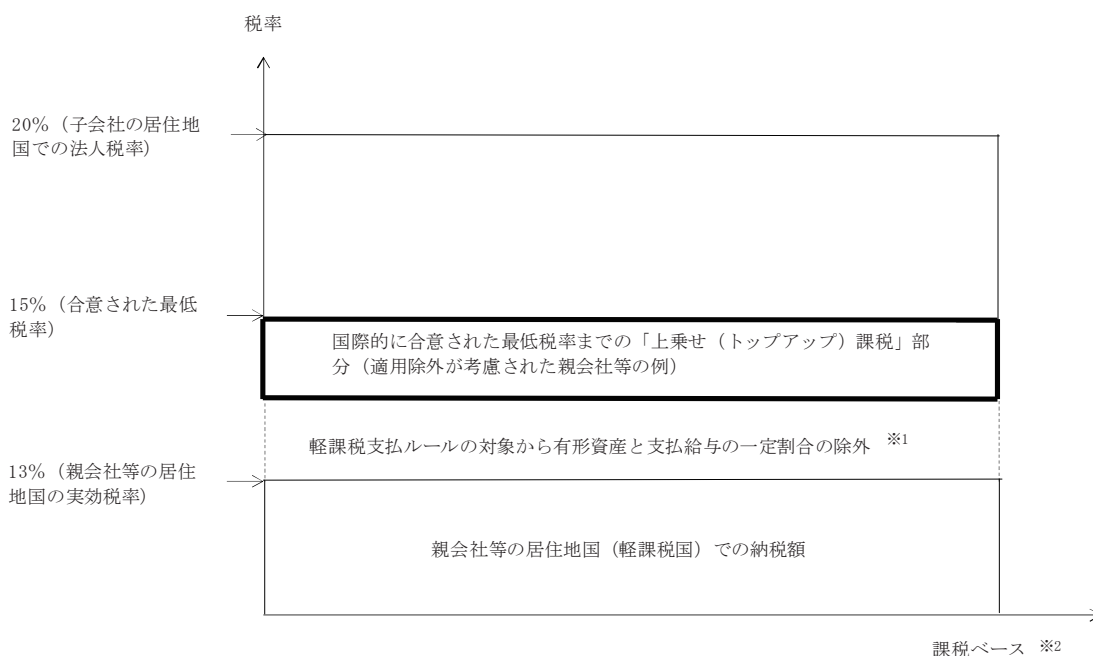
「調整後対象税額」とは、その国で課された事業体の所得又は利得に係る国税・地方税の金額が出発点となって、①対象税目、②様々な調整、③繰越制度、④CFC税制関連を考慮して決定される

「調整後GloBE所得」とは、その国に所在する各構成事業体の所得又は損失を合計した金額であり、各構成事業体の所得又は損失の算定は、多国籍企業グループの連結財務諸表を作成する際に使用されるのと同じ会計基準（IFRS, USGAAP, JGAAP）によって、各構成事業体の財務諸表を作成する場合における税引前損益（課税ベース）が出発点となって、①構成事業体、②様々な調整、③内部取引、④損失繰越制度、⑤カーブアウト^(注)等を考慮して決定される⁽³⁾。

(注) カーブアウトとは、企業が主力事業以外の事業の一部、あるいは子会社を

切り離して、新会社（ベンチャー企業）として独立させて、収益改善や事業成長を図るための経営戦略である。

図表 5



※1 有形資産（簿価）と支払給与の5%（導入当初は有形資産（簿価）の8%、支払給与の10%とし、10年間で逡減）

※2 軽課税支払ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

図表 5 の上乗せ課税部分から有形資産と支払給与の一定割合の除外の趣旨は、進出先国（軽課税国）における課税額が少額にとどまっても、その進出先国において有形固定資産と人員を多く擁している場合には、実質的な活動を行っていることみなして、軽課税支払ルールの適用を控えるというものである。⁽⁴⁾

実効税率 = 税額 130 = 13% 所得 1,000

上乗せ税率 = 最低法人税率 15% - B 国の実効税率 13% = 2%

上乗せ税額 = 1,000 万円 × 2% = 20 万円

この 20 万円が A 国に居住する子会社に追加課税される。

なお、GloBE ルールは、直前事業年度の連結財務諸表上の連結収益が 75,000 万ユーロ以上の多国籍企業グループに適用されることになっている。それゆえ、75,000 万ユーロ以上の金額基準を充たさない中小企業であれば、海外で事業展開していても、GloBE ルールの対象にはならない。もっとも、ここでの 2 つの柱の声明によれば、多国籍企業グループがこの金額基準を充たさない場合であっても、自国に親会社等を置いている場合には、所得合算ルールを適用して追加課税を行うことは差し支えないとされている。また、我が国が GloBE ルールを国内法に落とし込んだとしても、（適用対象が上記のような大規模多国籍企業グループに限られない）タックス・ヘイブン対策税制をそのまま存置することは構わないとされている⁽⁵⁾。

本事件において、M氏関連の企業グループが多国籍企業グループといえるか否かであるが、仮に多国籍企業グループであったとしても、第 2 の柱の軽減税支払ルールが適用されるには、直前事業年度の連結財務諸表上の連結収益が 75,000 万ユーロ以上でなければならない。そもそもM氏はシンガポールでの個人所得に所得税率が適用されて課税されるか否かが問題となるのであって（本事件ではM氏の受取利子は国外所得として非課税であった。）我が国で法人に適用される最低税率 15%で課税されることはない。

【おわりに】

ヤフー事件が、「赤信号、みんなで渡れば怖くない」、組織再編税制の「適格外し」が市民権を得た存在であるかを確認する「挑戦」であったように、IBM事件が、「租税法律主義」が金科玉条として認知された存在であるかを確認する「挑戦」であったように、本事件も、過少資本税制が存在するものであるかを確認する、M氏の「挑戦」であったのかもしれない。

今後、過少資本税制と「軽減税支払ルール」のセットで、BEPS のダブルアイル・ダッチサンドイッチの封じ込めが強化されるのであろうか（「軽減税支払ルール」もあくまでも最低法人税率までの課税で、それを超えた分は依然として非課税である。もっとも、タックス・ヘイブン対策税制が適用されれば、非課税とはならない。）、方や本判決で、「国外支配株主等」であるか否かの判断で、「事業方針決

定関係」の定義規定の構造内容がかなり仔細に検討され⁽⁶⁾、納税者からすれば法令の解釈で、可視化が進み、租税回避すれすれの過少資本のタックスプランニングが横行するようになるかもしれない。

M氏の「挑戦」がジャブであったのか、ストレートであったのかは、今後の過少資本のもと海外親会社等への支払利子やライセンスの供与等による利益移転の状況をみて判断していくしかない。

- (1) 一高龍司「過少資本税制における国外支配株主等に該当すると評価された事例」ジュリ 1561号 11頁（2021年）。
- (2) 太田洋「我が国初の過小資本税制課税処分事件—東京高裁判決の検討—」国際税務 41巻 10号 36頁（2021年）。
- (3) 太田洋・増田貴都「デジタル課税・全世界共通最低法人税率に係る歴史的合意とは」租税研究 864号 212頁（2021年）。
- (4) 太田・増田・前掲注(3), 213頁。
- (5) 太田・増田・前掲注(3), 212頁。
- (6) 太田・前掲注(2), 43頁。

使用貸借をめぐる所得税の課税関係

慶應義塾大学教授 佐藤 英明

事 例

【事例 1】

Aは、令和 2 年中に、住所のあるα町の町議会議員選挙に立候補したが、落選してしまっただ。選挙費用に充てるため、自己が所有する自宅の土地・建物（以下、「β不動産」という）を担保に金融機関から金を借りたが、現状では返済の見込みがなく、このままでは担保権が実行されるか、または、任意売却を迫られることが避けられない事態となった。

この状況をかわいそうに思ったAの従兄弟Bは、自分が時価でβ不動産を買い受け、そのままAとその家族をβ不動産に居住させることとした。Bから受け取った代金で金融機関に借金の返済を終えたAは、「ただで住ませてもらうのは心苦しい」と言って、毎月 1 万円を「家賃」としてBに支払うこととし、BもAの心中を慮ってその「家賃」を受け取っていた。

令和 3 年分の所得税の確定申告にあたり、Bは、Aから受け取った 12 万円を不動産所得の総収入金額に算入し、β不動産の固定資産税（20 万円）、および、β不動産のうちの建物の減価償却費を同所得の必要経費に算入して、不動産所得の計算上生じた損失の額を、Bの事業所得と損益通算した。

これに対して、Bの所轄税務署長は、上記損益通算を否認する増額更正処分を行なった。この増額更正処分は適法か。

【事例 2】

Pは、同族会社Q社のいわゆるオーナーとして同社を経営するかたわら、所有するR土地を、月極駐車場として多数の法人や個人に賃貸し、年間500万円ほどの賃料収入を得ていた。PはR土地上の駐車場の管理業務をすべて専門の不動産管理会社であるS社に委託し、賃料収入の8%を委託料として支払っていた。

Pには成人して生計を異にする子Tがおり、TはPの住所地に隣接する市でU社に勤務している。TはいずれはU社を退職し、Pの後継ぎとしてQ社の経営者となる見込みであるが、現時点ではその時期は不明である。

Q社の業績が良好で経済的に余裕のあるPは、TがU社からの給与しか得ていないので何らかの収入を分けてやろうと考え、Pの顧問税理士Vに相談したところ、V税理士は、以下のような提案をした。

(ア) PがTにR土地を10年間使用させ、Tはその対価として、R土地の固定資産税相当額を、毎年Pに支払う。TはR土地上で月極駐車場業を営む。

(イ) Pと月極駐車場の契約者との間の賃貸契約について、賃貸人をTに変更する契約を締結する。

(ウ) TはS社と、現在、P・S社間で結んでいるのと同じ内容の業務委託契約を締結し、以後、毎月の受取賃料をTの銀行口座に振り込み、また、(ア)の契約の期間中は、賃貸人が判断すべき駐車場経営上の事項は、S社がTに相談することで解決する。

V税理士の上記(ア)～(ウ)の提案を一括して実行した場合の、PとTの課税関係はどうなるか。

I 本稿のねらい

使用貸主が使用借主に、一定期間につきある物を無償で使用収益させる使用貸借契約(民593条)は、「無償であるので、よほどの事情がない限りなされないであろうから、使用貸借の社会的重要性は賃貸借とは比較にならぬほど小さい」⁽¹⁾とされ、その課税関係は相続財産たる土地が使用貸借の目的物となっていた場合の評価を除き、あまり重視されてこなかったように思われる⁽²⁾。

しかし、使用貸借契約の中でも事例が多いと思われる不動産の使用貸借については、使用借主が一定の経済的負担を負う場合の使用貸主の所得税の課税関係が問題となる余地がある。また、収益用不動産の使用貸借の場合、その不動産から生じる不動産所得の人的帰属は使用貸借契約により変更されるか、という点も問題となりうる。

本稿では、所得税の文脈であまり検討されることのなかった使用貸借契約につき、上記の2点を簡単に検討してみたい。

II 使用貸借と不動産所得の発生

1 使用貸借と負担付使用貸借

上述のとおり、使用貸借とは、使用貸主が使用借主に、一定期間につきある物を無償で使用収益させる契約である（民 593 条）。ただし、この「無償」という要件はある程度緩く解されており、使用借主が一定の「負担」を負う負担付使用貸借契約も使用貸借契約の一類型として認められている⁽³⁾。そして、民法の判例においては、一定の現金の支払いが使用貸借における使用借主の「負担」と評価されることもある。

たとえば、間借人が貸主の妻の伯父であり、1 畳あたり 1 月 1,000 円が賃料の相場であるときに、6 畳間と 7 畳間（ただし、7 畳間は貸主と共同使用）を借りて 1 月 1,000 円の「室料」を貸主に支払っていても、それは当事者の特殊な人的関係にもとづく「謝礼」とみるべきであって、この部屋の使用関係は賃貸借ではなく使用貸借であるとした判例がある⁽⁴⁾。

また、建物の借主が当該建物を含む貸主所有の不動産につき固定資産税などを負担していても、(ア)貸主が再従兄弟にあたる借主を学生の頃から世話をしてきた関係で、当該建物が完成した頃に借主が家に困っていたので、ただ借主の面倒をみてやるつもりで、家賃をとるようなことを考えずに、借主夫婦に期間も賃料も定めずに本件建物を使用させることとしたことや、(イ)借主が必ずしも貸主が負担すべきとは言えない貸主の親族所有名義の不動産の固定資産税等も負担していた、などの事情がある場合について、その公租公課の負担が「使用収益に対する対価の意味を

もつものと認めるに足りる特別の事情のないかぎり、この負担は借主の貸主に対する関係を使用貸借と認める妨げとなるものではない。」と判示した判例もある⁽⁵⁾。なお、この事案においては、借主が負担した公租公課の総額が約 8 年間で 147,710 円であったのに対して、不動産の固定資産税の年額が約 32,800 円、本件建物の適正賃料は年額で約 118,000 円であることが認定されている。

これらの判例では、いずれも、被告が使用している建物の所有権を取得した原告に、被告である借主が建物を使用する権利を対抗できるかが争われており、借主が有している権利が使用貸借権であれば対抗できないことから、当事者間の契約の性質が判断の対象となっているものである。

2 使用貸借と不動産所得を発生させる「不動産……の貸付け」

(1) 問題の所在

所得税法との関係では、使用貸借による不動産の貸付けが、不動産所得を発生させる「不動産……の貸付け」（所税 26 条 1 項。以下、同項にいう不動産の貸付けに該当する場合を、「不動産の貸付け」と「 」を付けて表記する）に該当するか否かが争われることがある。この場合、判断対象となる使用貸借が純然たる無償契約であるならば、そこから所得（収入）が発生することはないから、「不動産の貸付け」に該当しないことは明らかである。しかし、問題となる使用貸借が負担付使用貸借であって、その負担が所得税法上の収入（所税 36 条 1 項）を発生させる場合には、その使用貸借が「不動産の貸付け」に該当するか否かを判断する必要が生じる。

(2) 関連する先行裁判例

この点を正面から判断した裁判例として筆者が調べた限り最初と思われるのは、東京地判平成 17 年 7 月 8 日⁽⁶⁾である。本件は、本件店舗の所有者で、長男が代表取締役を務める同族会社 A 社の取締役でもある原告 X1 が、本件店舗を同社にフィットネスクラブの営業のために使用させていたところ、A 社から支払われた賃料を不動産所得の総収入金額に、また、本件店舗に関する固定資産税、借入金利子、減価償却費等をその必要経費に、それぞれ算入しうるかが争われた事案である。

まず、裁判所は、一般論として、以下のように判示する。

「〔所得税法 26 条 1 項にいう〕不動産等の貸付けによる所得とは、当事者の一方が相手方から不動産等を使用収益させて、その対価を得ることを目的とする行為から生ずる所得をいうものと解されるから、不動産等の賃貸借から生ずる賃料はこれに該当するが、対価を伴わない使用貸借については、借主からの金員の交付等があっても、それは、当該不動産等の経費の一部の支払にすぎず、不動産等の貸付けによる所得には該当しないと解すべきである。」

そして、A社がX1 に約定の賃料を支払った事実が立証されていないとしつつ、さらに、次のように判示して、X1 とA社間に賃貸借契約が存在したとするX1 の主張を退ける判断を示した。

「本件の係争年度である平成 9 年から平成 11 年までについて見てみると、〔X1 が支払いを受ける合意がA社との間に存在したと主張する〕上記各金額は、X1 が本件店舗に係る必要経費の金額としているもの（……）と比較すると、固定資産税等の額にもはるかに満たない、わずかなものにすぎない。したがって、対価性が全くないので、このような合意の存在をもって、賃貸借契約と認めることはできない。」

「本件店舗は、少なくとも平成 9 年から平成 11 年までは、X1 が対価を得ることを目的としない使用貸借契約に基づきA社に使用させていたものにすぎないというべきであり、仮にA社が前記のように固定資産税等の額にも満たないわずかな金員をX1 に支払っていたとしても、使用貸借であるという上記判断は左右されないというべきである。」

次に、本稿の【事例 1】を作成するのに参照した、東京地判平成 23 年 1 月 28 日⁽⁷⁾がある。本件は、【事例 1】とほぼ同じ内容の事実関係の下で、使用借主（判決文引用中の乙）が使用貸主・原告X2 から「賃料タダではあなたも住みにくいやろ。」といわれ、同感であったので、毎月 5,000 円をX2 に支払っていたという事案で、X2 が乙から支払いを受けた年額 6 万円を不動産所得の総収入金額とし、関連する支出等を必要経費としたことの適法性が争われた。なお、X2 は、この事案における土地建物の賃料相場を、月額 2 万円から 3 万円くらいであると認識しており、X2 が本件土地建物の固定資産税として 1 年あたり 96,400 円ないし 105,300 円（年度により変動がある）を負担していたと認定されている。

本件の裁判所は、一般論として、先行する平成 17 年東京地判の一般論と同じ判示をした後、本件へのあてはめにつき、以下のように判示した。

「X2 は、経済的な窮状にある乙を、従兄弟という親戚関係にあることから援助することとし、本件土地建物を乙及び丙から購入する形態を採って乙に対する経済的援助をしたものであり、本件土地建物については、その使用の対価として相当な金員の支払を受けることなく、従前と同様に乙が使用し続けることとしたものであると認められる。そして、X2 は、乙から毎月 5,000 円の支払を受けていたものの、それは、本件土地建物の使用収益の対価というよりは、X2 の援助及び本件土地建物の使用許諾に対するいわば謝礼のようなものであったというのが相当である。このことは、年間の賃料名目の支払金額が合計わずか 6 万円であり、本件土地建物の固定資産税の額にも満たないことから明らかというべきである。

そうすると、乙による本件土地建物の使用は、対価を得ることを目的としていない使用貸借契約に基づくものというのが相当である。」

「本件土地建物に係る収入金額は、不動産の貸付けによる所得ということではできず、不動産所得の計算上収入金額に算入するべきものではないというべきである。

そして、使用貸借契約に基づき貸し付けている資産に係る減価償却費や固定資産税は、不動産所得を生ずべき業務に供されたことによって生じたものではないのであるから、不動産所得の計算上必要経費には算入されないというべきであり、本件土地建物に係る減価償却費、登記費用の減価償却費及び固定資産税は、X2 の不動産所得の計算上必要経費に算入すべきものではない。」

(3) 検討

(ア) 裁判例の評価

1 で紹介した負担付使用貸借を使用貸借の一類型とする判例の下で、「不動産の貸付け」を賃貸借による貸付けに限定する下級審判決はどのように評価されるべきだろうか。

筆者は、次の 3 つの理由から、「不動産の貸付け」を賃貸借に限定すべきではないと考えている。

第 1 に、借主が得る建物の利用による利益と貸主が得る金銭が均衡している場合

に、その金銭を「（貸付けの）対価」とし、貸主が得る金銭が借主が得る建物の利用による利益と不均衡に少額である場合は「（恩恵への）謝礼」とする民法判例の用語法を、所得税法のあてはめに用いることは適当ではない。平成 23 年東京地判の事案において X2 が受け取っている年額 6 万円は、乙に本件不動産を使用させているからこそ得られる金銭であり、その意味で、所得税法上、不動産を使用させる「対価」であることは明らかである。「著しく低い価額の対価」との規定の文言の例（所税 40 条 1 項 2 号、同 59 条 1 項 2 号）を引くまでもなく、所得税法における「対価」は、原則として、「対価」と引き換えになる資産や役務の価値との均衡を要件としていない。この点については、贈与者に収入（所税 36 条 1 項）をもたらす負担付贈与が所得税法上「譲渡」（所税 33 条 1 項）に該当すると判断した東京高判昭和 60 年 12 月 17 日⁽⁸⁾の次の判示も参考になる。

「〔所得税〕法 59 条 2 項にいう『対価』とは、必ずしも私法上の有償契約におけるような資産の譲渡と対価関係に立つ給付に限られるものではなく、当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある給付であれば足りるものと解するのが相当であ〔る〕」。

第 2 に、民法における賃貸借と負担付使用貸借との区別を「不動産の貸付け」の該当性の基準とすると、いくら「賃料」を定めれば賃貸借とされるかが必ずしも明らかではない。また、貸主と借主の間に親族関係があれば使用貸借とされやすく、特にそのような関係がなければ賃貸借と判断される傾向にある。このような賃貸借と使用貸借との区別を所得税法において用いることは、納税者の予測可能性を害する可能性がある（賃料額の点については平成 23 年東京地判の X2 も同様の主張をしている）。民法の判例には、不動産の固定資産税程度の額を負担していても負担付使用貸借とするものがあるが、所有する空き家の管理が面倒だが、放置すれば家が荒れるため、固定資産税が賄えれば十分と考えて「賃料」の金額を定めて、希望する者に貸す場合、親族に貸せば使用貸借で「不動産の貸付け」ではなく、他人に貸せば賃貸借であって「不動産の貸付け」であるとされるなら、納税者の予測可能性を大きく害する結果となろう。

第 3 に、不動産を他人に使用させて対価を得る契約は賃貸借と使用貸借に限られるものではなく、無名契約による場合もありうる⁽⁹⁾。無名契約による場合であって

も、その契約内容によっては、「不動産の貸付け」に該当すると判断されるべき場合もあると思われる。

(イ)「不動産の貸付け」の判断基準

下級審裁判例が、使用貸借を「不動産の貸付け」に該当しないと判断する実質的な根拠は、無償またはごく少額の負担で不動産を他人に使用収益させるという恩恵的な他人への利益供与は消費であり、したがって、それにとまなう支出等（使用させる不動産の固定資産税や減価償却費）の本質が消費である点にあると思われる。すなわち、実質が消費であるこれらの支出等が不動産所得の必要経費に算入されて不動産所得の計算上損失を生じると、その損失の額は損益通算（所税 69 条 1 項）を通じて他の所得から控除されることになり、結果として消費支出が所得計算に影響を与えることになる点が適切ではない点が考慮されていると考えられるのである。

この考慮自体は、理論的に正当なものであるから、「不動産の貸付け」に該当するか否かの判断基準も、使用貸借か賃貸借かという民法上の契約の性質決定ではなく、この理論的根拠に合致する形で形成されることが適切である。すなわち、判断対象となる「対価を得て不動産を他人に使用させる行為」が借手への恩恵的な利益供与であって消費にあたるか否かが、その行為が「不動産の貸付け」にあたるか否かの本質的な判断基準とされるべきである⁽¹⁰⁾。たとえば、前述した、空き家の管理が面倒だから固定資産税が賄える程度の対価の額で貸す、というケースは、だれかにその家を借りてもらうことを最優先に家賃を低額に設定しているから、それは借手への利益供与ではなく消費にはあたらない。したがって、かりに民法の判例に照らしてその契約の性質が使用貸借であると判断されたとしても、所得税法上は、「不動産の貸付け」に該当するものとして、総収入金額等が計算されるべきである。

ただし、消費の性格を有する「他人への利益供与」と、所得稼得を目的とする「営利目的」は、場合によっては併存しうる。相手の懐事情を勘案して、持ち家を相場よりも安く親族に貸す場合には、そのような目的の併存がありうる。このような場合には、利益供与の目的と営利目的のどちらが「不動産を使用させる行為」の主たる目的かを客観的に判断して、主たる目的が営利目的の場合に、その行為が「不動産の貸付け」に該当すると考えるべきであろう。

3 【事例1】の検討

【事例1】は平成23年東京地判の事実関係を下敷きにして作成したものである。貸主Bと借主Aとは従兄弟という親族関係であり、β不動産をBが買い取ってA一家をそこに住ませているのはBがAを「かわいそうに思った」からである。毎月Aが支払う1万円は、Bが家賃として要求したものではなく、Aが自発的に負担しているものであって、その金額はβ不動産の固定資産税にも満たない金額である。現在の裁判例の傾向に照らせば、これらの事実から、AB間の法律関係は負担付使用貸借とされ、「不動産の貸付け」を賃貸借に限定する立場から、Bの不動産所得の計算と損益通算は否認されることとなる。

筆者の立場に立っても、上記の事実関係から、Bの主たる目的はβ不動産をAに使用させることによって収入を得るという営利目的ではなく、Aへの経済的援助にあると評価されることから、BがAにβ不動産を使用させることは「不動産の貸付け」に該当しない。その結果、BがAから受け取る年額12万円やβ不動産に関連する支出等は、不動産所得の計算には反映されない。

難しいのは、BがAから受け取る年額12万円が不動産所得の総収入金額に算入されないとした場合の、この12万円に関する課税関係である（それは所得税法上、β不動産をAに使用させた「対価」に該当すると解される）。これは他のどの所得分類にも属さないから雑所得に該当すると考えれば、関連する支出等も雑所得の計算上必要経費に算入されるから、Bが他に雑所得を有しない場合、Bの確定申告で不動産所得の金額の計算上生じた損失とされた損失の額は、雑所得の金額の計算上生じた損失の額となり、損益通算の適用はない⁽¹¹⁾。結論として、現在の裁判例と同様、損益通算を否認する増額更正処分は適法と判断される。

III 使用貸借と不動産所得の人的帰属

民法学説は、使用借主が使用貸主の承諾を得て、不動産を「第三者に使用させ賃料を収受するという方法で使用収益する」ことも、使用貸借契約の下で認められると解している⁽¹²⁾。そのため、この場合の「賃料」が、所得税法の適用上、使用貸主と使用借主のどちらに帰属するか、という問題が生じる。以下では、この点を簡単

に検討してみよう。

(1) 関連する判例・裁判例

(ア) 最判平成 6 年 10 月 11 日⁽¹³⁾

租税事件ではないが、収益用不動産等の使用貸借の場合の不動産所得の人的帰属を考える手掛かりとなる判決として、平成 6 年最判がある。

この事案では、本件建物（昭和 27 年築）の所有者は原告 X3（使用借主）の父であり、X3 に家賃を小遣い代わりに取得させることと相続税対策の目的で、昭和 59 年に本件建物を X3 に贈与し、かつ、本件建物が朽廃、滅失するまでこれを所有する目的のために本件土地を X3 に無償で貸した。X3 が本件建物を Y3 に月額賃料 25,000 円で貸していたところ、昭和 63 年に Y3 の子の失火により本件建物が全焼し、X3 は本件使用借権を喪失したため、Y3 に使用借権に相当する損害の賠償を請求した（本件建物自体の損害は火災保険で填補された。また、原審の認定によると、本件建物はあと 10 年程度は存続したと推定される）。

控訴審判決は、本件の事実関係の下で、使用貸借にもとづく権利は独自の財産的価値があるものとして損害賠償の対象となるものではないとして X3 の請求を棄却したが、最高裁は、次のように判示して本件を破棄差し戻した。

「地上の建物が朽廃、滅失するまでこれを所有するという目的でされた土地の使用貸借の借主が契約の途中で右土地を使用することができなくなった場合には、特別の事情のない限り、右土地使用に係る経済的利益の喪失による損害が発生するものというべきであり、また、右経済的利益が通常は建物の本体のみの価格（建物の再構築価格から経年による減価分を控除した価格）に含まれるということとはできない。そうすると、X3 は、少なくとも、焼失時の本件建物の本体の価格と本件土地使用に係る経済的利益に相当する額との合計額を本件建物の焼失による損害として Y3 に請求することができるものというべきである。」

(イ) 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日⁽¹⁴⁾

使用借主が使用貸借から得た経済的利益が相続税法 9 条により贈与税の課税対象とされるかが争われたのが、昭和 43 年大阪地判である。

この事件においては、妻である X4 が夫から無償で土地を借り受け、その上に共

同住宅を建築してこれを他人に賃貸し、賃貸収入を得ていたという事実関係の下で、妻に対する贈与税の課税処分の適法性が争われた。裁判所は、本件の法律関係をX4と夫との間の、期限を定めず建物所有の目的をもってする使用貸借であると判断した後、次のように判示した。

「X4は本件土地を使用して共同住宅を建築し、これを他人に賃貸して賃料収入を挙げている事実が認められるから夫婦別産制をとるわが法制下においては、X4は、自己の営む事業によって自己の所得をえているのであり、X4は税法上の見地においては独立の経済主体として本件土地を夫小林寛から借用することによって相当の経済的利益をうけているものというべく、右利益は、……対価を支払わないで利益をうけた場合に当り相続税法第9条によりX4は夫小林寛から利益の価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こととなる。」

(ウ)東京地判平成30年1月19日⁽¹⁵⁾

収益用不動産から得られる不動産所得の人的帰属が直接問題となった事案としては、平成30年東京地判がある。

本件は、合計4棟の賃貸用マンションを所有する原告X5が、その貸室の一部につき妻を使用借主とし、X5の妻がそれを転貸して不動産貸付業を営むこととする使用貸借契約を結び、不動産貸付業から得られる収入の一部が妻の収入として申告されていたところ、この収入の全部が夫であるX5の不動産所得の総収入金額に含まれるとしてされた更正処分等が争われた事案である。

裁判所は、X5・妻間の使用貸借契約の成立の有無等を子細に検討することなく、所得税法12条の適用上、これらの賃貸用マンションにかかる「不動産賃貸借契約書及び本件使用貸借契約書上においてX5の妻が賃貸人とされている貸室からの賃料収入については、X5の妻が、当該貸室から『生ずる収益の法律上帰属するとみられる者』に当たるといことができる」と判示した後、X5が本件使用貸借にかかる貸室の分も含めて賃貸人として振る舞っていたこと、使用貸借契約において、妻が不動産賃貸業務を行なうにあたり金銭的負担が発生した場合にはX5がそれを負担するとされていたことなどを指摘して、X5の妻は所得税法12条の適用上、「単なる名義人」にあたるとした上で、妻名義で取得された不動産賃貸収入が、X5の借入金返済に充てられたり、X5の投資口座に出金されていたりした事実等を認定

して、X5 がその収益を享受していた場合に当たる（妻名義の分を含めて不動産所得はX5に帰属する）との結論を導いている。

(エ)大阪地判令和3年4月22日⁽¹⁶⁾

【事例2】の下敷きとしたのは、令和3年大阪地判の事案である。この判決では、【事例2】の(ア)～(ウ)と同様の契約を親子間で結んだ場合の、駐車場の収益が土地所有者である父X6（使用貸主）と子（使用借主）のどちらに帰属するかが争われた。

裁判所は、本件においてX6 と子の間に真正に使用貸借契約が成立したことを詳細な事実認定によって認めた後、以下のように判示して、使用貸借契約締結後の駐車場の収益は、不動産所有者（使用貸主）たるX6 ではなく、使用借主である子に帰属すると判断した。

「使用貸借契約は対価を払わないで他人の物を借りて使用収益する契約であるから（民法593条），〔子〕は，平成26年2月以降，X6 から，本件各土地の使用収益権を与えられたことになる。そして，〔子〕は，本件各土地の使用収益権に基づき，第三者との間で賃貸借契約を締結し，本件各土地の賃借人から本件各駐車場収入を得ることになる。」

「本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係を，所得税法12条の規定に照らしてみると，〔子〕は，『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者』に該当するというべきである。そして，〔子〕は，賃借人として本件各駐車場収入を得ることになり，実際にも，平成26年2月以降，〔子〕の銀行口座に本件各駐車場収入が振り込まれており，本件各駐車場収入を収益として享受しているから，『単なる名義人であって，その収益を享受』しないということとはできない。さらに，X6 は，同月以降，本件各駐車場収入を収益として享受していないから，『その者以外の者がその収益を享受する場合』における『その者以外の者』に当たるということもできない。」

(2) 判例・裁判例の検討

不動産の使用貸借の際の不動産から生じる収益が使用借主に帰属するとして課税処分を取り消した例としては，筆者の調べた限りでは，(エ)の令和3年大阪地判が

最初のものである。これに対して、国税庁は、使用貸借により不動産所得の人的帰属は変更しないものとしていると指摘されている⁽¹⁷⁾。しかし、(1)に挙げた(ア)～(ウ)の判決においても、使用貸借により所得の人的帰属が変更されうることが前提とされているように思われる。

まず、平成6年最判においては、「土地使用に係る経済的利益」がX3の損害であることが判示されている。本件建物は賃貸用建物であったから、この喪失した経済的利益とは、建物が存続したのであればX3が将来賃料を受け取れることを前提として、土地を無償で使用できる利益を指す。そのことは、少なくとも私法上は、本件建物の賃料が使用借主であるX3に法的に帰属することを意味する。所得の人的帰属を私法の構成にしたがって判断する法律的帰属説の下では、所得税法上の所得の人的帰属も、私法上の帰属と同じとなると考えられよう。

また、昭和43年大阪地判においては、賃料の人的帰属そのものについての判示ではないが、使用貸借により使用する土地の上に賃貸用建物を建設してそれを賃貸することによる所得につき、「X4は、自己の営む事業によって自己の所得をえている」との判断が相続税法9条適用の前提となっている以上、建物の賃貸から得られる所得は使用借主たるX4に帰属すると判断されているものとみてよかろう。

課税処分を適法と判断した平成30年東京地判でも、使用貸借契約の存在が所得税法12条を適用する前提となっているから、真正な使用貸借契約により所得の人的帰属が変更されうることが前提に、同条が適用されている（ただし、本件では、使用借主たる妻ではなく所有者であるX5が真実の不動産の賃貸人である）とみる余地が大きい。

以上の簡単な検討からは、令和3年大阪地判の判断は唐突に現れたものではなく、地下水脈のように判例・裁判例の意識下にあった前提となる判断が、いわば地上に現れ、正面から判示されたものと位置付けられよう。

しかし、使用貸借契約により所得の人的帰属が変更されるとする説には、危うさも残る。それは、この手法を使えば、さしたる税負担もなく、所得の人的帰属の変更が可能となり、親族間での所得分割を容易に許す結果となる点である。この点はどのように考えるべきであろうか。

(3) 資産課税からのアプローチ

収益用不動産や、現に賃貸されていないが第三者への転貸を認める不動産（以下、「賃貸用不動産等」という）を目的物とする使用貸借契約について、令和3年大阪地判の結論を一般化すると、「さしたる税負担なしに」所得分割が可能となるのは、使用貸借契約締結時に使用借主に対する贈与税の課税がなされないことも影響している。同判決がいみじくも指摘するとおり、「使用貸借契約は対価を払わないで他人の物を借りて使用収益する契約」であり、それにより無償で資産の使用収益権を取得するのであるから、使用借主が取得する利益については、贈与税が課税されるべきだとも考えられる。とりわけ、賃貸用不動産等を目的物とする使用貸借におけるこの考え方の合理性は、使用貸借契約と信託契約との、次のような比較からも明らかである。

すなわち、もし、収益用不動産の所有者を委託者とし、その不動産を信託財産とし、そこから得られる収益を10年間の信託期間中受け取る権利を無償で受益者に与える信託が設定されれば、信託期間中に当該不動産から生じる所得は受益者の所得として課税され（所税13条1項）、その限りでは不動産の所有者（委託者）と受益者との間の所得分割を許す結果となるが、他方で、この信託契約の発効時に受益者に対して受益権の贈与があったものとして贈与税が課税される（相税9条の2第1項）。この信託の課税関係と比較すると、使用貸借契約により契約期間の10年間、収益用不動産等の使用収益権を得る使用借主は、贈与税の負担なしに不動産の収益を得ることとなり、平仄が合わない。したがって、ここに現れた問題のもっとも直截的な解決方法は、使用貸借契約発効時に、使用借主が契約により取得する使用借権の経済的価値に対して、贈与税を課税することである（現に、昭和43年大阪地判においては、相続税法9条の適用が争われた）。

これに対して、国税庁の課税実務は、少なくとも昭和48(1973)年11月以降は、土地の使用貸借につき借主の受けた利益は零とし、使用貸主の土地所有権の評価において使用借権の存在を無視する取扱いを定着させている⁽¹⁸⁾。それは、使用借権が借地借家法の保護を受けず、借主の死亡により終了するなど「弱い」権利であり、また、親族間の「情宜」によるものであって使用借権は独立した経済的価値を持たないものだ、などと説明されてきた⁽¹⁹⁾。実質的な考慮要素としては、使用借権は一般

化が難しく、さまざまな事情を総合考慮してその経済的価値を評価することが必要であって、課税庁による画一的評価になじまないことが、独立して評価の対象とされない主たる理由と考えられよう⁽²⁰⁾。

しかしながら、賃貸用不動産等の使用借権について、常に独立した経済的価値がない、または、画一的な評価が困難であると考えべき理由はないように思われる⁽²¹⁾。

第 1 に、賃貸用不動産等を目的物とする使用貸借契約の特徴として、当該不動産等から得られる収益が使用借主の手中で実現する点が挙げられる。いわばそれは、使用貸主が使用借主に不動産から得られる収益を与える契約なのである（その意味で前述した収益用不動産から生じる収益を受益者に与える信託と同様であるという）。この点は、居住や店舗建設を目的とした不動産の使用貸借とは大きく異なり、相続税法 9 条を適用することが適切な類型と言えよう。

第 2 に、使用貸借が主として親族——それも親しい親族——間で行なわれる契約であることはそのとおりであろうが、そのことが常に、使用借権が「弱く」「独立的な経済的価値を持たない」との結論に結びつくものであろうか。もともと疎遠や不仲な家族や親族は世間に山ほどあるし、人の気持ちは変わりやすいものだと言えるとしても、わざわざ不動産から得られる収益を与えてまで援助しようとしたり、利益を与えようとしたりする親族関係は「弱い」ものではなく、むしろ強固な場合が多いとも考えられる。法的な保護の点についても、典型的に指摘される使用貸借の目的物である不動産が譲渡された場合に使用借主が買主に対抗できない点は、現にその不動産を使用中の使用借主を困窮させてまで目的物たる不動産を譲渡するという、相当に稀なケースで初めて問題となるものである。

第 3 に、使用貸借において目的物たる不動産の転貸が契約上明示的に、または、当事者間で黙示的に認められている場合は、その使用借権は当事者間の合意により賃借権に近い、ないしは、「かなり強固な」性質を帯びていると推測される。なぜならば、使用借主からの転借者は、使用借主との間の「賃貸借契約」があったとしても、その権利は使用借主のそれを超えるものではなく⁽²²⁾、賃借権よりも「弱い」権利であるにもかかわらず、使用借主を貸主とする転貸借が通常の賃料で行なわれることが期待されているとしたら、そこでは使用貸主に、使用貸主が持つ権利を行

使して使用借主の使用収益（転借）を阻害する意図はないことが前提とされていると考えられるからである。

駐車場として賃貸されていた土地の使用貸借である令和 3 年大阪地判の事案において、特に認定されていないが、所有者からの賃貸から使用借主からの（厳密に言えば）転貸となった借主（駐車場利用者）が支払う使用料の金額は、使用貸借の前後を通じて変化はなかったものと推測される。そのことは、使用貸借後も、現実の借主の有する権利の実質に変化がなかったことを意味しよう⁽²³⁾。

最後に、使用貸借が通常は親族間でのみ成立するものであるから、「自由な市場で成立する客観的交換価値」たる「時価」（相税 22 条）は存在しないとするのも、観念論に過ぎない。家族信託の受益権など、同様の権利はほかにも存在し、現に評価と課税の対象となっているからである。

具体的に相続税法 9 条を適用して贈与税を課税する場面では、賃貸用不動産等を目的物とする使用貸借契約の使用借権につき、その不動産の時価をベースに賃借権類似の評価を行なうべきか、将来得られるべき収益の現在価値として評価すべきかなど、まだ論じるべき問題は残されているが、所得税部会の研究であることに鑑み、この点についてはこれ以上立ち入らない⁽²⁴⁾。ただ、収益用不動産等の使用貸借に関し、所得税について提起されている問題点の根本的な解決方法は資産課税の分野にあり、かつその方法によって解決可能と思われる点を指摘しておくにとどめたい。

(4) 所得課税からのアプローチ

(ア) 解釈論

(3) で指摘したアプローチをとらず、あくまでも使用貸借契約により使用借主が取得する使用借権には贈与税を課税しないとする立場を前提とし、使用貸借契約を利用して行なわれる所得分割（租税回避）を問題視する場合には、所得税について何らかの解釈論的、または、立法論的な解決策を模索する必要が生じる。まず、解釈論的解決が可能かどうかを検討してみよう。

第 1 に、実質所得者課税の原則を法律的帰属説として理解する立場に立ち、不動産所得は常に不動産の真実の所有者に帰属するものであって、使用借主への帰属は経済的帰属に過ぎないと考える説がありえよう。しかし、使用貸借契約は使用借権

という不動産の利用に関する法的権原を使用借主に与えるものであるから、法律帰属説に立つ限り、この説は採りがたいものと思われる。

第 2 に、賃貸用不動産等を目的物とする使用貸借契約の解釈により、不動産所有者への所得の帰属を論証することが考えられる。すなわち、(3) で述べたように、そのような使用貸借契約の実質は、「使用貸主が、賃貸用不動産等から得られる収益を、無償で使用借主に獲得させる契約」である。また、契約の実質をこのように理解することは、一般にこの類型の使用貸借契約の当事者の真意にも沿うものであると言えよう。

契約に関するこの理解の下では、使用貸主は、本来自らに帰属すべき収益の獲得を自発的に諦め、それを使用借主に獲得させるという「消費」を行なっていることになる。そのため、この契約に関わる所得の人的帰属は、「使用貸主が業務主体として、使用借主に収益用不動産等の上の収益業務を遂行せしめて、その収益を使用借主に与えている」と構成して、いったんは収益業務の業務主体である、使用貸主（所有者）に帰属すると考えることが可能である（かりに、「収益移転契約的構成」と呼んでおこう。なお、この構成の下では、さらに、使用借主に毎年、贈与課税がなされる）。

この収益移転契約的構成によって不動産所得が使用貸主（所有者）に帰属すると解されるのは、当該土地から得られる収益が実現している場合であり、かつ、「使用借主は、使用貸主から（広義の）委託を受け、その土地上での収益業務を実行しているに過ぎない」という説明が、当該事案における具体的な経済活動の実態に合致している場合に限られる。

したがって、この構成は、使用借主が目的物である不動産の上に店舗を建設して事業を営んでいる場合などには適用されない。この場合は、土地から得られる収益が実現しているとは言い難く、そのような使用貸借契約は、「使用貸主が使用借主に賃料収入を得させる契約」とは評価できないからである。

同様に、この構成は、昭和 43 年大阪地判の事案のように、使用借主が使用貸借の目的物である土地の上に自らの出捐で賃貸用建物を建設して賃貸し、自らの才覚で収益をあげている場合にも適用すべきではない。そこで実現しているのは、あくまでも建物の賃貸による収益であって、土地そのものの賃貸による収益ではないと考

えるべきだからである。

結果的に、収益移転契約的構成の対象とされるのは、令和 3 年大阪地判の事案のような、現に賃貸されている収益用不動産を目的物とする使用貸借契約や、目的物たる土地は現に賃貸されていたわけではないが、使用貸借契約締結後に使用借主がその土地そのものを転貸して収益を得ることが当事者間で予定されていた事案に限られることになると思われる。

他方、このように限定的に解したとしても、収益移転契約的構成を採用して課税関係を決定することについては、現に存在する契約関係から大きく乖離したフィクションにもとづく課税となり、当事者の予測可能性を害するとの批判、あるいは、民法上の使用貸借契約をその目的物の性質等に照らして実質的に解釈することは、当事者の意思から離れた課税関係を形成するものであり、すでに判例上否定されたとされる「私法上の法律構成による租税回避の否認」である、などの批判がなされるものと考えられる。また、そもそものこの種類の契約が「租税回避にあたる」との問題提起についても、不動産等から得られる収益に対する課税は使用借主において確保されているから、所得税に関してこの課税状況を問題視すべきではないとの立場も十分にありうる。

結論として、本稿では、上述の収益移転契約的構成は、あくまでも、使用貸借契約発効時に贈与課税がなされないために、使用借主への収益移転が課税の公平を大きく害すると考えられる場合に、使用貸主・使用借主に対する適正な課税を実現するための、可能性のある選択肢の一つという位置付けにとどめておきたい。

(イ)立法論

使用貸借契約を用いた租税回避（所得分割）の解釈論による否認の可否にかかわらず、個別的否認規定を創設することも、この問題の解決方法として考えうる。その場合は、所得税法 56 条に倣い、「使用貸借の目的物である不動産が第三者に賃貸されている場合は、その賃料収入は不動産の所有者（使用貸主）の不動産所得の計算上総収入金額に算入し、使用借主が支出する必要経費は所有者の必要経費に算入する。使用借主の当該賃料収入および必要経費の支出はなかつたものとみなす。」旨の規定を設けることになろう。

この規定の目的は、資産性所得である不動産所得が、親族間などで世帯を超えて

分割されることを防ぎ、課税の公平を確保することである。いうまでもなく、賃貸用不動産を所有する比較的裕福な一家が所得分割により相応の税負担を免れると、給与所得しか有しない納税者等との間で税負担の公平が維持できないからである。また、かつて設けられていた資産合算の制度とは異なり、使用貸主と使用借主が生計を一にすることは要件とはされない。成人し、生計を一にしない親子間などでの所得分割も、この規定の重要なターゲットだからである。

個別的租税回避（所得分割）否認規定として、規定の対象は厳密に租税回避（所得分割）の場合に限定される必要がある。したがって、(4)(ア)で述べた解釈論がターゲットとしていたのと同じく、使用借主の手中で賃貸収益が実現する場合に限定され、使用借主が目的物たる土地の上に自ら賃貸用建物を建設してそれを賃貸する場合などは対象外とされるべきである⁽²⁵⁾。

ただし、このように対象を制限したとしても、生計を異にする個人間で所得の振替課税を行なうことは個人単位主義の原則に抵触するという批判論や、使用貸主を所轄する課税庁と使用借主を所轄する課税庁が異なる場合の執行上の問題点を指摘する批判論がありうると思われる。

(5) 【事例 2】の検討

【事例 2】においては、P が T に R 土地を使用させるところ、T が P に支払うのは R 土地の固定資産税相当額に過ぎないから、P と T が親子であることも考え合わせると、民法の判例によれば、この契約は使用貸借契約と解される。現在の国税庁の実務によれば、使用貸借により R 土地の使用収益権を無償で取得した T に対して、相続税法 9 条にもとづく贈与税が課税されることはない。

他方、令和 3 年大阪地判の判断によれば、T は契約者との間の賃貸契約において賃貸人とされているにとどまらず、毎月の受取賃料が T の銀行口座に振り込まれているから、所得税法 12 条に照らしても、その賃料収入は T に帰属するとされる（なお、駐車場業経営上の事項も T が決定するので、T がその経営主体であるとも判断されよう）。

このような賃料収入の人的帰属の変更にともない、P には(イ)の契約変更後は R 土地上の駐車場業からの収入が帰属しないこととなる（T から受け取る固定資産税

相当額の「対価」は前述したⅡにおける検討によれば、雑所得として課税されるべきであるが、課税実務上は、おそらく無視されよう）。

本稿の検討によれば、事例の(ア)～(ウ)の契約が一括して実行された時点で、Tは10年間(契約期間)駐車場の収入を得る権利を無償でPから与えられたものとして、相続税法9条により贈与税が課税されるべきである。また、そのような贈与課税がなされない場合に、PT間の使用貸借契約は、PがTに駐車場収益を移転する契約であると解し(これは本事例におけるPの意思に沿う理解である)、その収益をいったんPに帰属したのものとして所得税を課税した上で、毎年、Tが受け取る収益を、PからTに贈与されたものとして贈与税を課税する構成の採用が検討されることになる。

ただし、上記のとおり、現在の課税実務は、この場面でTに対する贈与課税を行なっておらず⁽²⁶⁾、また、現在の裁判例は、【事例2】における使用貸借契約を収益移転契約と解して課税関係を決定していない点を、重ねて指摘しておきたい。

Ⅳ むすびに代えて

所得税の制度や理論は、取引当事者間で授受される財・サービスとその対価がおおむね均衡している等価取引を基本ないし暗黙の前提として作られているものの、取引において授受される対価の額いかににかかわらず「時価」によって所得を計算する法人税とは異なり、所得税の世界では、当事者間で授受される「収入」(所得税36条1項)に着目して課税所得が計算されるのが原則である(ただし、両者の不均衡が著しく、課税の公平が害される場合には特則が置かれる)。そのため、「無償(負担付の場合を含む)」で使用収益権が移転する使用貸借契約のような不等価取引とは相性がよくない。

所得税においてすべての取引を時価ベースで課税しないのは、所得税の原則的な納税義務者である自然人には消費活動があり、あえて十分な対価を受け取らないことや、あえて高額な対価を支払うことが、消費として所得課税の埒外に置かれることが考慮されているものと解される。その場合、不等価取引により利益を移転した側については所得課税の問題が生じない代わりに、利益の移転を受けた側には、資

産課税・所得課税を通じて適正な課税の確保が必要とされる。

不等価取引により取引当事者間に生じる利益移転に対し、所得税および相続税・贈与税をどのように課税すべきかについては、多くの未解決の問題があるものと思われる。本稿が検討対象として取り上げた使用貸借契約は、そのごく一部に過ぎない。

- (1) 幾代通・広中俊雄編『新版注釈民法 15 増補版』（有斐閣，1996）95 頁〔山中康雄執筆〕。
- (2) 本事例研究会資産税部会においては、比較的早い時期に、横山茂晴「不動産（建物敷地）使用借権の評価」税務事例研究 46 号 73 頁（1998），および、高野幸大「使用貸借を巡る課税関係」税務事例研究 47 号 65 頁（1999）の論稿が公表されている。なお、平成 29 年民法（債権法）改正〔令和 2 年 4 月施行〕により、使用貸借契約は、要物契約から諾成契約に変更されるなど、大きく変更されている。この点については、首藤重幸「使用貸借と贈与税」税務事例研究 180 号 51 頁（2021），および、潮見佳男ほか編著『Before/After 民法改正〔第 2 版〕』（弘文堂，2021）414～417 頁〔松尾弘執筆〕参照。
- (3) 幾代・広中編・前掲注（1），92 頁，100 頁〔山中執筆〕。
- (4) 最判昭和 35 年 4 月 12 日民集 14 卷 5 号 817 頁。ただし、本判決の調査官解説では、使用貸借の場合の謝礼は不定期や年 1，2 度盆暮れの礼物，包金が通常であって、「毎月払かつ一定額ということは異常」と指摘し，昭和 28 年都内台東区での 2 階 6 畳 1 室の使用に年額 12,000 円の謝礼ということは「無償契約たる使用貸借の認定とマッチしない」と解する余地もあったと指摘する（倉田卓次・最判民解昭和 35 年度 118 頁，121 頁）。本判決の評釈として，星野英一「判評」同『民事判例研究第 2 卷』（有斐閣，1973）460 頁参照。
- (5) 最判昭和 41 年 10 月 27 日民集 20 卷 8 号 1649 頁。
- (6) 税資 255 号順号 10073。以下，「平成 17 年東京地判」という。
- (7) 税資 261 号順号 11604。以下，「平成 23 年東京地判」という。なお，本件の事件番号は，LEX/DB で見る限り不明であり，その検証可能性に疑義がありうることには留意が必要である。
- (8) 行集 36 卷 11=12 号 1961 頁。
- (9) 大判昭和 10 年 3 月 28 日大審院裁判例 9 卷 84 頁は，甲乙が各自その所有する土地を相手方に対して無償の使用収益権を設定する場合は，2 個の使用貸借契約ではなく 1 個の契約であると判断しており，これは賃貸借類似の無名契約とされる（幾代・広中編・前掲注（1），98 頁〔山中執筆〕）。また，従業員による社

宅の使用については、最判昭和 29 年 11 月 16 日民集 8 卷 11 号 2047 頁は賃貸借とも使用貸借とも異なる特殊の法律関係でありうることを認めている（最判昭和 30 年 5 月 13 日民集 9 卷 6 号 711 頁も同旨）。

(10) 民法学説には、賃貸借と使用貸借の区別が問題となる「各規定における『賃貸借』の意味は異なる」（星野・前掲注（4），465 頁）と説くものがある。この説に従うなら、所得税法における「不動産の貸付け」の該当性が判断される場面での「使用貸借」と「賃貸借」の区別は不動産を使用させる行為の目的によって判断されるのであり、その限りで使用貸借は「不動産の貸付け」に該当しない、と構成する余地もある。しかし、そのような構成をするかどうかは、結局、言葉の問題に過ぎないように思われる。

(11) 負担付使用貸借契約にもとづき使用貸主が受け取る金銭等の収入について、それが雑所得に該当すると考えると、使用貸借は「不動産の貸付け」に該当しないとして不動産所得の金額の計算上生じた損失としての損益通算を認めない立場に立っても、多額の雑所得（公的年金等を含む）を有する納税者にとっては、使用貸借により総所得金額を減少させることができることになる。これは、結果的には、消費の性質を有する支出等が所得計算に反映された結果となる。

かりにこの結果を不当として、BがAから受け取る年額 12 万円は所得税法上も「対価」ではなく、BとAとの人間関係にもとづく社会通念上相当な「お礼」であって、それは個人間の贈与にあたるとして所得税の課税関係から追い出そうとしても、平成 17 年東京地判の事案のように、使用借主が法人であれば、個人たる使用貸主が受け取る「お礼」は法人からの贈与として一時所得に該当し、所得税の課税関係が発生する。

筆者としては、雑所得には消費に関連した収入も含まれることを正面から認め（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』（弘文堂、2022）242 頁参照）、本文に述べたとおり、雑所得として課税関係を考えておきたい。

(12) 幾代・広中編・前掲注（1），106 頁〔山中執筆〕。

(13) 判時 1525 号 63 頁。以下、「平成 6 年最判」という。なお、平成 6 年最判以外の関連する民事事件の判決については、横山・前掲注（2），75～78 頁参照。

(14) 行集 19 卷 12 号 1877 頁。以下、「昭和 43 年大阪地判」という。本判決についての簡単な検討として、片山直子「使用貸借・賃貸借」日税研論集 81 号 183 頁、198 頁（2022）参照。

(15) 税資 268 号順号 13113。以下、「平成 30 年東京地判」という。

(16) 裁判所 Web。以下、「令和 3 年大阪地判」という。評釈として、首藤重幸「節税策としての使用貸借の利用と事実認定」税研 222 号 86 頁（2022），佐藤英明「判評」TKC 税情 31 卷 4 号 8 頁（2022）参照。

(17) 尾崎洋介「不動産所得に係る実質所得者課税の原則について」税大論叢 102 号 143 頁（2021）参照。

(18) 「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（直資 2

ー189, 昭和 48 年 11 月 1 日) 1 項, 3 項。

- (19) 横山・前掲注 (2)。
- (20) 横山弁護士は、この評価の困難性から、相続財産たる土地が使用借権の目的物となっている場合の評価において、「税務当局が自発的に使用借権を評価して、土地の価格から差し引くことは考えられない。」と述べられる。前掲注 (2), 79 頁。
- (21) なお、平成 6 年最判の判例時報における無署名コメントは、「使用借権に独自の財産的価値がないと一般的に断言することには無理がある」とし、原審の判断を不合理と評価している。
- (22) 幾代・広中編・前掲注 (1), 108 頁〔山中執筆〕。
- (23) 後掲注 26 も参照。
- (24) 筆者としては、賃貸用不動産等の使用貸借は、本文で指摘したとおり、使用借主に賃料収入を与えることを目的としていると解されることから(平成 6 年最判の事案では、父親が長男である X3 に家賃を小遣い代わりに取得させることが使用貸借契約の目的の一つとされていた点も参照)、後者のキャッシュフローに着目する評価方法の方が優れているように思われる(ただし、判例時報の無署名コメントによれば、平成 6 年最判の第一審判決静岡地判平成 2 年 4 月 26 日(平元(ワ)384 号ほか)は本件土地の更地価格の 5%を X3 の損害と認めていた)。
- (25) 不動産等以外で資産性が大きく、かつ、賃貸借の目的物となりうる資産を、この規定の対象に取り込むべきか否かも、検討の余地がある。その例としては、不動産所得の対象となる船舶・航空機に加え、高級外車や大型の建設用自動車などが挙げられよう。
- (26) 首藤名誉教授は、令和 3 年大阪地判の事案を「親により建設されて運営されてきた駐車場の土地を子が使用貸借で借り受け、当該駐車場の経営〔を〕(その顧客も一緒に)引き継いで駐車場収入を得る場合」と考えると、そこには、「営業権の贈与を連想させるような要素があるようにも思われる」と指摘される(前掲注 (16), 89 頁。ただし、首藤説においても、そのような解決は、「親の土地を子が使用貸借で借り受け、その土地上に子が駐車場を建設してその駐車場収入を得るという場合」には及ばないことが示唆されている)。
- この首藤説に従えば、【事例 2】についても、駐車場業の営業権の贈与(ただし、10 年間の期限付き)として、T に贈与税を課税する可能性があると考えよう。

【追記】

本稿脱稿後に、本稿で取り上げた令和 3 年大阪地判の控訴審判決である、大阪高判令和 4 年 7 月 20 日 (LEX/DB 25593721) に接した。

第一審判決と同様に本事案における使用貸借契約を有効と解した上で、使用貸主たる X6 への所得の帰属を認め、第一審判決を取り消した当該高裁判決についての検討は、別の機会に譲りたい。

相続開始後の相続人の異動と相続税

早稲田大学名誉教授 首藤 重幸

事例

事例（Ⅰ）死後認知と相続税

(1) 被相続人の子で共同相続人であるA, B, C（「他の共同相続人」ということがある）の間で、平成26年6月5日に遺産分割協議が成立し、同年7月10日に相続税の申告書を提出した。相続財産は、不動産（相続税評価額2億円）、預貯金（同1億5千万円）、上場株式であるW社株（同2億円）であり、不動産はAが、預貯金はBが、株式はCが相続した。その後、平成27年2月6日に、甲は死後認知を求める裁判の確定により本件被相続人の相続人たる地位を取得した。被認知者である甲は、民法910条に基づき価額支払請求（4分の1の法定相続分に相当する価額）を行ったが、この請求を他の共同相続人は認めなかったため、被認知者甲が他の共同相続人に対して遺産分割後の価額支払いを求める調停を家庭裁判所に申し立て、その旨が他の共同相続人に通知された。結局、調停は不成立となり、訴訟が提起されるに至った。この価額支払請求の時点では、相続財産の対象であった不動産と上場株式の市場価格が相続開始時に比して、あわせて2割ほど値上がりしていた。

設問① 価額支払請求訴訟において、甲の価額支払請求にかかる支払額を決定する際の基礎となる相続財産の評価は、どの時点を基準として評価されるであろうか。

設問② 本件訴訟において被認知者甲につき、相続財産の4分の1に相当する価額支払いが認められた場合、甲や他の共同相続人の相続税に関する取り扱いはどのようなものになるであろうか。

事例（Ⅱ）失踪宣告と相続税

(1) Dは、父のEが平成15年6月13日に失踪してから、平成22年6月13日をもって7年が経過したことから、同年6月20日に家庭裁判所に失踪宣告申立書を提出した。その結果、平成24年4月22日に失踪宣告の審判がなされ、同年4月28日にDに失踪宣告の審判書謄本の送達がなされた。

失踪宣告による相続の開始は、どの時点になるであろうか。

(2) Eに対する失踪宣告が確定してから2年後に、Dの父Eの生存が確認されるところとなり、失踪宣告が取り消されるところとなった。Eの相続人は子供のDとFの二人であるが、この場合、かつてのEの失踪宣告の確定による相続での相続税は、どのように取り扱われるものであろうか。

事例（Ⅲ）胎児と相続税

(1) 妻Gの夫Hは、最初の子供を妊娠しているGを残して病死した。夫Hの死亡による相続の発生につき、この胎児の相続税の扱いはどのようなになるであろうか。なお、夫Hの両親は生存している。

(2) 妻Jは、夫Kの同意のもとで、第三者の提供にかかる精子提供を受けて妊娠（人工授精）しており、来月が出産予定であった。この妻の出産の直前、夫のKが亡くなった。夫Kの死亡による相続において、この胎児の相続税の扱いはどのように考えるべきであろうか。

はじめに⁽¹⁾

相続開始後の事情の変化で、当初の相続税の申告や決定がなされた時点で相続人であった者が相続人でなくなり、また逆に相続人でなかった者が相続人になるなどの、相続開始後に相続人の異動が生じることがある。相続人に異動が生ずることに

なれば、相続税の基礎控除の変動によって相続税額に変動が生じるとともに、異動が生じる前の各相続人の相続税にも変動が生じる。このような場合に、相続税法 32 条 1 項 2 号、さらには同条 1 項 6 号の委任に基づく同法施行令 8 条 2 項 2 号などにより、相続人の異動によって相続税額が減少することになる相続人については更正の請求が特則として認められている。

相続開始後の相続人の異動による更正の請求が認められるものとして相続税法 32 条 1 項 2 号が列挙するものは、以下の事由によるものである⁽²⁾。

- ①強制認知の判決の確定（民法 787 条）
- ②相続人の廃除又は廃除取消の審判の確定（民法 892 条～894 条）
- ③相続回復請求権に基づく相続権の回復（民法 884 条）
- ④相続の承認及び放棄の撤回及び取消し（民法 919 条 2 項）

さらに相続税法 32 条 1 項 2 号は、「その他の事由により相続人に異動を生じたこと」として、列挙していない事由による相続人の異動があることを想定している。その事由として以下のようなものがある。

- ⑤胎児の出生（民法 886 条）
- ⑥失踪宣告又はその取消しの審判の確定（民法 30 条～32 条）
- ⑦相続の欠格（民法 891 条）
- ⑧嫡出否認の訴えの判決の確定（人事訴訟法 41 条）

そして、相続税法 32 条 1 項 6 号の委任により、相続開始後の相続人の異動による更正の請求が認められる「その他の事由」を定める同法施行令 8 条 2 項 2 号は、死後認知（父の死後の強制認知）に基づく被認知者の価額支払請求（民法 910 条）の弁済額確定を、その他の更正の請求事由として定めている。

以上のような、相続開始後の相続人の異動に基づく相続税額の変動につき、本稿では死後認知を中心として、さらに失踪宣告、胎児に関わる相続税法上の取り扱いを紹介していく。なお、認知に関しては、非嫡出子の相続分を嫡出子の 2 分の 1 とする民法の規定を違憲とした最高裁大法廷平成 25 年 9 月 4 日決定（民集 67 巻 6 号 1320 頁）を受けた民法改正（民法 900 条）により、嫡出子と非嫡出子の相続分は同等とされ、この改正は平成 25 年 9 月 5 日以降に開始された相続に適用されることとされた⁽³⁾。本事例（I）も、改正後の民法 900 条が適用される事例である。

I 死後認知と相続税

1 認知制度

認知

民法 779 条の定める認知とは、嫡出でない子を「この子は自分の子であることを決める」ことであり、これによって親子関係が成立するものである⁽⁴⁾。この親子関係は、認知によって、被認知者の出生の時にさかのぼってその効力を生ずることになる（民法 784 条本文）。民法 779 条は「嫡出でない子は、その父又は母がこれを認知することができる。」と定めるが、母とその非嫡出子との間の親子関係は、原則として、母の認知を待たず、分娩の事実により当然発生すると解するのが相当であるとの最高裁判決（最高裁昭和 37 年 4 月 27 日判決・民集 16 卷 7 号 1247 頁）により、認知は婚外子の父子関係についてだけ意味を持つものとなった（認知は婚外子の父子関係の成立要件）。

母子関係の確認

母と非嫡出子である子の親子関係の存在については認知が不要であるということは、母子関係には認知に係る民法規定の適用がなされないということになり、母と子の親子関係の成立に、成年の子の承諾（民法 782 条）が必要とされず、死後認知の期間制限（民法 787 条ただし書）の適用もないということになる。また、母の死亡による相続につき遺産分割がなされた後に母子関係が確認されたという場合には、本稿で後に言及する、認知によって第三者が既に取得した権利を侵害してはならないとの規定（民法 784 条ただし書）や、被認知者の遺産分割請求は価額支払請求に制限される規定（民法 910 条）の適用もないことになる⁽⁵⁾。このことから、母の死亡による相続開始時点では、その相続にかかる相続人に加えられていなかった子が、その後当該母との親子関係の存在が確認されたという場合、これを理由とする相続財産の再分割⁽⁶⁾をめぐる民法上、そしてそれに伴う相続税のそれぞれの取り扱い、死後認知による民法上、相続税法上の取り扱いとは異なるものになる。この母の死亡後における母子関係の存在の確認によって生じる租税上の問題も興味のあるところであるが、本事例（Ⅲ）では死後認知（父子関係）に限定して検討を行う。

死後認知の期間制限

認知は父が自由にいつでもなしうるが、父が任意に認知しない時には、認知の訴えを提起することができる（強制認知）。強制認知を定める民法 787 条は、認知の訴えの期間制限につき、父が死亡している場合、その死亡の日から 3 年を経過したときには訴えを提起できないと定めている（同条ただし書）。この訴えの期間制限は、父の死亡から長い時間が経過した後の事実認定の困難さと、訴訟が濫発されることを考慮したものである。しかし、現在では DNA 鑑定によって、ほぼ 100% の確率で親子関係の存在を確定することができることから（父の死後でも父の血族が生存しており鑑定に協力すれば、ほぼ 100% に近い確率で血縁関係が判明する）、認知の訴えに関する死後 3 年の制限は廃止されるべきとの見解が主張されている⁽⁷⁾。

認知の訴えは、家事事件として調停前置主義が適用されることから調停の申立てがなされ、認知についての調停が不成立という場合には家庭裁判所に改めて訴訟が提起されることになる。

2 死後認知と遺産分割

(1) 死後認知と遺産分割に関する民法 910 条

価額支払請求

死後認知については、父が死亡していることから、死後認知が確定した時点で、当該被認知者が相続人として参加しない形で、すでに当該父が被相続人である相続における遺産分割が終了しているという事態が生じうる。この場合、死後認知が確定した時点で遺産分割がなされていないという時には、死後認知による被認知者が相続人として遺産分割協議に参加することになる。

さて、死後認知が審判や判決で確定した時点において遺産分割が終わっているという場合には、本来であれば、相続人である被認知者が参加していない遺産分割は無効となり、同じ被相続人にかかる遺産分割協議が、再度、新たに相続人になる被認知者が加わって遺産分割協議がなされることになる。

しかし、すでになされた遺産分割により財産の分割がなされ、さらにはその財産が第三者に売却されている場合などを考えると、すでになされた遺産分割を無効とすることは様々な混乱を生じさせることになる。

このことから、民法 910 条は死後認知と遺産分割の関係につき、「相続の開始後認知によって相続人となった者が遺産の分割を請求しようとする場合において、他の共同相続人が既にその分割その他の処分をしたときは、価額のみによる支払の請求権を有する。」として、死後認知によって新たに相続人となった者には価額支払請求権のみを認めるものとした。

民法 910 条の目的

この民法 910 条の趣旨の理解をめぐっては見解の対立があり、この規定を取引の安全と被認知者の保護とを調整したものとする見解と、他の共同相続人の保護をしつつ被認知者にも一定の権利を認めたものとする見解がある⁽⁸⁾。民法 910 条に基づく価額支払請求をする場合の価額算定の基準と履行遅滞におちいる時期が問題とされた事案において最高裁平成 28 年 2 月 26 日判決・民集 70 卷 2 号 195 頁（以下、「最高裁平成 28 年判決」という）は、「民法 910 条の規定は、相続の開始後に認知された者が遺産の分割を請求しようとする場合において、他の共同相続人が既にその分割その他の処分をしていたときには、当該分割等の効力を維持しつつ認知された者に価額の支払請求を認めることによって、他の共同相続人と認知された者との利害の調整を図るものである」として、民法 910 条の理解の上記の対立でいえば、910 条の意義を後者の他の共同相続人と被認知者の利害調整規定であるとした。

(2) 遺産の価額判断の基準時

民法 910 条は、昭和 17 年に死後認知が認められたことに対応して、昭和 22 年に創設された規定である。認知は、出生の時にさかのぼって効力を生ずるが（民法 784 条本文）、この遡及効は制限がなされており、民法 784 条ただし書は、「ただし、第三者が既に取得した権利を害することはできない。」と定めている。この民法 784 条ただし書と民法 910 条（被認知者の他の共同相続人に対する価額支払請求権）の関係については、様々な考え方があるが、結論的には、民法 910 条によって遺産分割が終了している場合の被認知者の遺産分割請求の方法は民法 910 条の価額支払請求に限定されることになる⁽⁹⁾。

請求時説

上記の最高裁平成 28 年判決は、相続開始後の死後認知によって相続人となった者

が民法 910 条に基づき、他の共同相続人に対して価額支払請求をする場合の遺産の価額算定の基準時は、価額の支払いを請求した時（請求時説）であると判示した初めての最高裁判決である。この基準時については、遺産分割時説、請求時説、現実支払時説（事実審の口頭弁論終結時又は審判時）⁽¹⁰⁾ の考え方が主張されていたが、最高裁平成 28 年判決は請求時説を採用した。請求時説を採用する根拠につき同判決は、民法 910 条の趣旨を被認知者と他の共同相続人の利害調整をはかるものと把握したあとで、請求時説を妥当とする理由として、①認知された者が価額の支払いを請求した時点までの遺産の価額の変動を他の共同相続人が支払うべき金額に反映させることができる、②その時点で直ちに当該金額を算定しえる、との二つの点を挙げ、請求時説によることが当事者間の衡平の観点から相当であるとした⁽¹¹⁾。

ここでいう請求時とは、最高裁平成 28 年判決の事例では、死後認知請求の容認判決が確定した後に、被認知者が他の共同相続人に対して遺産分割後の価額支払いを求める調停を家庭裁判所に申し立て、その旨が他の共同相続人に通知された日であるとされている。

(3) 民法 910 条と相続税

遺産分割終了後の死後認知による相続税への影響ということでは、まず、少なくとも相続人の増加⁽¹²⁾によって相続税の基礎控除額が増加することから、相続税の総額が減少する。これは、相続後に発生した事情で相続税総額に変動がないことを通常とする法定相続分課税方式の例外の一つともいうべきものである。死後認知により相続人となった者にとって、「相続の開始があつたことを知った日」（相続税法 27 条 1 項）とは、認知に関する裁判が確定したことを知った日とされることから、知った日の翌日から 10 か月以内に相続税の申告書を提出することになる。

このことに対応して、他の共同相続人の当初に申告した相続税額が被認知者の価額支払いに応じることで過大となり、更正の請求による調整の必要が出てくることになる。相続税法 32 条 1 項 2 号は、死後認知から 4 か月以内での被認知者以外の共同相続人につき更正の請求の特則を認める。ただし、死後認知による価額支払請求にかかる金額の、審判や訴訟における確定においては、特別受益の持ち戻し（民法 903 条）や寄与分の処理（同法 904 条の 2）⁽¹³⁾等についての調整が必要な場合があ

ることから、結果として他の共同相続人の相続税額が増加する場合もあることに留意しておく必要がある。

イ) 死後認知による更正の請求と課税庁による更正・決定の関係

死後認知にかかる更正の請求の特則につき、その請求要件を相続税法 32 条 1 項 2 号は、死後認知の訴えにより「相続人に異動を生じたこと」と規定し、＜価額支払請求に基づく支払いが確定したとき＞とは規定していないことから、裁判により死後認知が認められた後の、価額支払請求訴訟で具体的に確定した金額が他の共同相続人から被認知者たる相続人に支払われることで、他の共同相続人が行う更正の請求の手続きにつき、次のような「二段階」の更正の請求が必要であるとの理解が生じる余地が出てくる。

二段階説

まず第一段階として、死後認知での訴えが認められた時点で相続人の数が増加することから、同法 32 条 1 項 2 号に基づく被認知者以外の他の共同相続人による更正の請求が、死後認知の訴えが認められたことを知った日から 4 か月以内になされなければならない。そのうえで第二段階として、価額支払請求訴訟で具体的に確定した支払額を前提にして、再度、今度は国税通則法 23 条 2 項 1 号（判決を理由とする後発的事由に基づく更正の請求）による更正の請求がなされることで、他の共同相続人は実際に被認知者たる相続人に支払ったことで過大となった当初の相続税額の減額を実現することができる（この第二段階では、相続税法 32 条 1 項 2 号に基づく更正の請求は認められない）。

このような理解に立つ判決として東京高裁平成 14 年 11 月 27 日判決（税資 252 号 順号 9236）がある。この事案は、まずは死後認知後の価額支払請求にかかる金額が裁判で確定したのを受けて、被認知者以外の他の共同相続人は相続税法 32 条 1 項 2 号に基づく更正の請求を行った。課税庁は、この更正の請求を行った相続人に対して減額更正をした後、更正の請求をした相続人と被相続人を同じくする新たな相続人である被認知者に対しては相続税法 35 条による決定処分をおこなった。この判例の事案において、当該決定処分の名宛人たる被認知者は、裁判により確定した価額支払請求額に対応する本件の他の共同相続人による更正の請求が、国税通則法 23 条 2 項 1 号を根拠とするべきところ、相続税法 32 条 1 項 2 号によってなされており、

課税庁のなした相続税法 35 条 3 項による被認知者たる新たな相続人への決定処分は前提要件を欠き違法であると主張した。

東京高裁は、相続人たる被認知者の主張を認めて、課税庁の決定処分が違法であるとした。

この東京高裁の判決によれば、死後認知にかかる価額支払請求で支給された価額については、相続税法 35 条 3 項の定める決定処分を被認知者に対して行うことができないことになる。そこで課税庁としては、国税通則法 23 条 2 項 1 号を根拠とする他の共同相続人からの後発的事由による更正の請求を受けて、同法 71 条 1 項 1 号の更正・決定等の特例規定を根拠に、被認知者への決定処分をなすべきことになる。

以上のような、死後認知により生ずる相続税の課税関係が終結するまでに、二段階の更正の請求を必要とする考え方は、無用な手続的煩雑さを生じさせるものである。実際の価額支払請求による支給額が確定していない段階での第一段階の相続税法 32 条 1 項 2 号による更正の請求と、それに基づく課税庁の更正・決定は（支払額が確定していない段階での更正の請求は、暫定的な仮の支払額を想定してなされるものであろうか）、その後には支給額が確定してなされる第二段階の更正の請求と課税庁の更正・決定で修正される可能性がある。

民法における死後認知制度は、被認知者による価額支払請求と一体となって構成されているものと考えことができ、相続税にかかる更正の請求の特則を定めた相続税法 32 条 1 項 2 号の更正の請求の事由（認知の訴えにより相続人に異動を生じたこと）には、その訴えを前提に価額支払請求の額が確定したことも含むと解すべきである。上記の東京高裁の事例でいえば、被認知者以外の共同相続人が、価額支払請求の額が判決によって確定した後になされた相続税法 32 条 1 項 2 号による更正の請求は適法なものであり、それゆえ、この更正の請求による減額更正に対応してなされた、被認知者に対する課税庁の決定処分は適法なものであると解すべきものであろう。

ロ) 相続税法施行令 8 条 1 項 2 号

上記の東京高裁は判決中で、本判決の考え方に従えば本件のような場合に更正・決定権限が行使できないことで租税負担の不均衡という問題が生じうることは否定できないが、それは立法問題として解決すべきと述べていた。

この裁判所の指摘に対応して平成15年度改正により、相続税法32条1項6号（前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと）の委任に基づく同法施行令8条2項2号が設けられた。同号は、死後認知における被認知者の価額支払請求による支払額が確定したことを、更正の請求の事由として認めるとするものである。これにより、当該支払額確定による更正の請求は、国税通則法23条2項1号によるものではなく、相続税法32条によるものであることとされた。

しかし、上記の二段階の更正の請求（死後認知の判決による更正の請求と価額支払請求における弁済すべき額の確定による更正の請求）の関係については、いまだ不明な点が残されていた。死後認知の判決の確定に対する更正の請求が行われず、価額支払請求にかかる弁済額の確定による更正の請求のみがなされた場合の法的取り扱いという点である。法の定める両者の更正の請求事由は、その対象範囲を異にしているが、死後認知に伴う相続税負担の相続人間での調整という点では、死後認知が認められて弁済額が確定するという2つの行為は一体のものとして存在しており、両者の行為（さらには、それに対応する課税庁の更正・決定という行為）が結合して初めて相続人間の相続税の負担調整が完結する。

ハ) 相続税法基本通達32-3

このようなことから、相続税法基本通達32-3（死後認知があった場合の更正の請求）は、二段階のそれぞれの更正の請求につき、期間制限等の法の定める手続的要件に従って履行されるべきことを原則としながら、認知判決の確定にかかる更正の請求が行われていなくても、弁済額の確定にかかる更正の請求を適法になしうる期限内に、この更正の請求に併せて死後認知判決にかかる更正の請求がなされた時には、それぞれの法の定める期限内に請求があったものとして取り扱うとする。

この通達に示された取り扱いは、法解釈としても妥当なものと思われる。

ニ) 民法における請求時説の相続税への影響

最高裁平成28年判決は、相続開始後の死後認知によって相続人となった者が民法910条に基づき、他の共同相続人に対して価額支払請求をする場合の遺産の価額算定の基準時は、価額の支払いを請求した時（請求時説）であるとした。

最高裁平成28年判決の事例では、被相続人の死亡によって相続による遺産分割がなされた時点での、相続財産の積極財産についての評価額は約18億円であり、死後

認知に基づく被認知者による価額支払請求時（被認知者による調停申立てが他の共同相続人に通知された日）の評価額は約 8 億円，さらに支払時（口頭弁論終結時）の評価額は約 10 億円であった。

死後認知による認知の効力は，出生時にさかのぼって効力が生じることから，被認知者は相続開始の時点において，すでに相続人であったとされる。このことから，相続の開始によって当然に被相続人がその負担していた消極財産である金銭債務は，共同相続人にその相続分に応じて分割承継される（最高裁昭和 34 年 6 月 19 日判決・民集 13 卷 6 号 757 頁等参照）。他方で，遺産分割の対象となるのは被相続人の有していた積極財産だけになると理解されている。このことは，遺産分割がなされた後の価額支払請求についても同様であり，被相続人が有していた積極財産だけが価額支払請求における価額の算定の基礎となる。この積極財産の財産評価が，上記のように最高裁平成 28 年判決の事例では 3 つの時点で大きく異なるものであった（このことから，この事案における価額支払請求での支払額は，前述の評価基準時に関する遺産分割時説，請求時説，現実支払時説のいずれによるかで大きく異なることになる）。

このような状況のもとで最高裁平成 28 年判決は，前述したところの理由をもとに請求時説を採用した⁽¹⁴⁾。

相続税法は，相続・贈与により取得した財産の価額について，同法 22 条で当該財産の取得の時における時価によると規定している。そして，この「財産の取得の時」の判定の原則として，相続の場合は「相続の開始の時」，贈与の場合は「書面によるものについてはその契約の効力の発生した時，書面によらないものについてはその履行の時」という基準によるものと理解されている（相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-8 は，この基準によっている）。このことから，相続税においては，相続開始後に遺産分割がなされた後に死後認知がなされて価額支払請求がなされたという場合であっても，相続税算出の基礎となる相続財産の相続税評価額は，原則として相続開始時で固定される。

II 失踪宣告と相続税

(1) 失踪宣告制度

従来の住所又は居所を去った者（不在者）が生死不明となった場合に、民法上の一定の手続きを経て、この者を死亡したとみなす制度が失踪宣告である。自然人の権利能力の終期は死亡に限られていることから、生死不明の不在者は権利能力を失っておらず、私法上の法律関係は存続する⁽¹⁵⁾。しかし、このような状況で法律関係を維持することが、その者との利害関係を有する者の生活や経済上の活動に様々な不都合を生じさせる場合が出てくる。そこで、その者を死亡したものとして法律関係を構成するために、家庭裁判所による「失踪宣告」の制度を設け、この失踪宣告によって、生死不明の不在者は死亡したものとみなされることとした（民法 31 条）。

失踪宣告には、不在者の生死が 7 年間明らかでない場合の一般失踪（民法 30 条 1 項）と、死亡原因となる危難（戦争や船舶の沈没など）に遭遇した者の生死がその危難が去った後 1 年間明らかでない場合の特別失踪がある（同条 2 項）。一般失踪の場合には 7 年の期間が満了した時に、そして特別失踪はその危難が去った時に、それぞれ死亡したものとみなされる（民法 31 条）。

相続が開始された場合に、共同相続人のなかに生死不明者がいる場合などにおいて、生死不明とはいえ相続人の一人が参加しないでなされた遺産分割は無効であることから、失踪宣告により当該相続人を死亡したとみなすことが相続関係の確定のために必要となってくる。なお、この遺産分割において共同相続人のなかに行方不明者がいて遺産分割協議に加わらないという場合には、この者を民法 25 条の定める不在者（住所又は居所を去った者）として財産管理人を選任し、この財産管理人が家庭裁判所の許可を得て遺産分割協議に加わることで、有効な遺産分割を成立させることができる。

(2) 失踪宣告と相続税

イ) 失踪宣告の確定と相続税

失踪宣告の手続きを一般失踪でみておくと、7 年間の生死不明者について家族な

どの利害関係人による家庭裁判所への失踪宣告の申立てが認められると、家庭裁判所は生死不明者についての調査を行い、その調査終了後に官報などに「失踪に関する届け出の催告」という公告を掲載して情報を収集する（公告期間は、一般失踪については6か月くらい）。そして有力な情報（生死不明者からの生存の連絡等）がなければ、家庭裁判所は失踪宣告の審判を行い、申立人に失踪宣告の審判書謄本が送達される。この段階では、いまだ審判は確定しておらず、審判書謄本が送達されてから2週間以内に即時抗告がなければ審判は確定する⁽¹⁶⁾。

このような審判手続きを経て、生死不明者の失踪から7年が経過した日がその者の死亡した日とみなされる（民法31条）。この行方不明者の死亡により発生する相続により相続人となった者の相続税の申告期限について相続税法基本通達27-4は、「失踪の宣告に関する審判の確定があったことを知った日」をもって「相続の開始のあったことを知った日」と取り扱うものとしている。このことから、相続による財産の取得の日は失踪から7年が経過した日となり、相続財産の相続税評価は、この取得の日の時価によることになる。ただし、この相続にかかる相続税の申告期限は、失踪宣告の審判が確定した日から10か月以内ということになる。

ロ) 失踪宣告の取消しと相続税

失踪宣告後に、失踪者が生存している（又は失踪宣告において認定したとは異なるときに死亡した）ことの証明があったときには、家庭裁判所は失踪宣告を取り消さなければならない（民法32条1項前段）。この場合、失踪宣告後で、その取消し前に善意でした行為の効力には影響を及ぼさない（同項後段）。そして、失踪宣告で財産を得た者は、その取消しによって権利を失うが、それによる財産の返還義務は現存利益の限度に限るものとされている（民法32条2項）。

失踪宣告は残存者の権利関係を確定しようとする制度であるから、失踪宣告を信頼した残存者が、失踪宣告の取消しによって著しい影響を受けることは制度の目的が達せられない⁽¹⁷⁾。そこで、本来は失踪宣告の取消しによって、失踪宣告は初めからなかったものとなるが、失踪宣告を信頼した残存者の善意による行為の効力は維持される。この場合の善意でした行為については、失踪宣告後の配偶者の婚姻や相続人による相続財産の処分が典型的に想定されている。また、民法32条2項での現存利益の返還義務が生じる失踪宣告で財産を得た者とは、相続人や生命保険の受

取人などが典型として想定されている。この返還義務の法的性質は不当利得としての返還義務であると理解されることから、同法 32 条 2 項には規定していないが、一般の不当利得と同様に考えて、返還義務の範囲を善意と悪意で区別すべきとの説が通説とされる⁽¹⁸⁾。

この失踪宣告の取消しにより相続財産が返還されたということになると、返還義務を履行した相続人が、以前の失踪宣告の確定による相続により負担した相続税の取り扱いが問題となる。例えば、失踪宣告の取消しにより相続した家屋をすべて返還した場合に、この家屋の相続に相応する相続税につき、更正の請求は可能であろうか。失踪宣告の取消しにより、初めから相続はなかったことになるのであるから、相続の存在を前提とする相続税の納税義務は法的根拠を失うとも考えられる。

この点につき、相続税法基本通達 32-1 は、特則としての更正の請求を認める相続税法 32 条 1 項 2 号に規定する「その他の事由により相続人に異動が生じたこと」とは、民法 886 条に規定する胎児の出生、相続人に対する失踪の宣告又はその取消し等により相続人に異動を生じた場合をいうのであるから留意する、としている。この取り扱いによれば、失踪宣告の取消しにより、以前の失踪宣告による相続で得た財産を返還した相続人は、更正の請求が認められることになる。

Ⅲ 胎児と相続税

(1) 相続における胎児

民法 886 条 1 項は、「胎児は、相続については、既に生まれたものとみなす。」とし、同条 2 項で前項の規定は、「胎児が死体で生まれたときは、適用しない。」と定める。この民法 886 条の趣旨は、胎児に権利能力を認めたり、これを独立の人格者としたりする趣旨ではなく、相続開始後に胎児が生きて生まれた時に、すなわち人格発生の時に、相続による権利義務承継の効果が、相続開始時にさかのぼって生ずるというものである（停止条件説）⁽¹⁹⁾。

この規定は、例えば夫婦と夫の両親がおり、この夫婦の妻が最初の子供を妊娠しているという場合において、胎児は相続においては誕生しているとの法的擬制がなければ、子供が誕生する 2 日前に夫が亡くなり相続が開始したときには妻と夫の両

親が相続し、子供が誕生した 2 日後に夫が亡くなったときには妻と子が相続をするという不均衡が発生するのを防ぐ意味があると説明される。

このような相続における胎児の出生の擬制規定の意義を踏まえて、相続税法基本通達は、相続開始時に相続人となるべき胎児が出生していない場合には、当該胎児がないものとして相続税の申告書を提出し（相続税法基本通達 27-6）⁽²⁰⁾、その胎児が出生した時には、相続人に出生した胎児を加えて通常の相続税の計算を行い、出生した胎児については通常の相続税の申告を行うものとしている⁽²¹⁾。そして、出生した胎児以外の相続人は相続税法 32 条 1 項 2 号の更正の請求を行うことになるとしている（相続税法基本通達 32-1）。

(2) 生殖医療と相続税

現在、いわゆる生殖補助医療により生まれる子が増加してきている。このことから、生殖補助医療で誕生した子の親子関係につき、法的に整備する必要があると、令和 2 年 12 月 4 日に「生殖補助医療の提供等及びこれにより出生した子の親子関係に関する民法の特例に関する法律」（以下、「特例法」という）が成立し、同月 11 日に公布された。この法律での生殖補助医療については、人工授精又は体外受精若しくは体外受精胚移植を用いた医療をいうものと定義されている（同法 2 条）⁽²²⁾。

この特例法 10 条は、妻が、夫の同意を得て、夫以外の男性の精子を用いた生殖補助医療により懐胎した子については、夫は、その子が嫡出であることを否認することができないと規定している⁽²³⁾。

IV 事例の回答

(1) 事例（I）の回答

イ) 事例 I (1)

i) 設問①

最高裁平成 28 年判決によれば、民法 910 条に基づく価額支払請求の支払額を決定する際の、相続財産の評価基準時は支払請求時（請求時説）となる。この支払請求があった時の理解については、「価額の支払請求」という民法 910 条の規定ぶりや、

最高裁平成 28 年判決が請求時説を採用した理由として挙げる、直ちに当該金額を算定しえよとの表現からして、価額支払請求の対象となる相続財産や「遺産分割その他の処分」を特定するなどした上で他の共同相続人に対して具体的な金銭の支払いを求めることが求められ、＜被相続人「某」の遺産の分割を請求するといった程度では、請求時説における請求に該当しない＞のではないかとの主張もなされている⁽²⁴⁾。本事例(1)では、この点を問題にしないために、あえて最高裁平成 28 年判決の事例と同様の設定をしておいた。このこともあり、本事例(1)においては、被認知者甲が他の共同相続人に対して遺産分割後の価額支払いを求める調停を家庭裁判所に申し立て、その旨が他の共同相続人に通知された時点を価額支払請求がなされた日として考えることができる。

このことから、裁判による支払額を決定する場合の相続財産の評価は、甲による請求がなされた時を基準として判定される。判決によって確定した支払額（弁済額）に対応して、甲を含む各相続人の相続割合が再確定することになり、基礎控除などが再計算された相続税額を、この割合で按分した各相続人の相続税につき、甲による申告書の提出、他の共同相続人による更正の請求、場合によっては課税庁による更正・決定などの対応がなされることになろう。

ii) 設問②

通常であれば、死後認知による相続人の増加により他の共同相続人の相続税負担は減少することになり、支払額の確定から 4 か月以内に更正の請求がなされることになる。甲は、相続税の申告を行う必要があるが、相続の開始があったことを知った日は、認知を認める裁判の確定により、甲は相続権があることを抽象的には認識することができることから、この認知判決が確定した日が「知った日」となり、これから 10 か月以内に相続税の申告書を提出する必要がある⁽²⁵⁾。しかし、この段階では価額支払請求にかかる支払額（弁済額）が確定していないことから、裁判により支払額が確定した日をもって「知った日」とするべきではないであろうか。このことは、価額支払請求の裁判における支払額の判定につき、甲に特別受益が認定され、この持ち戻し計算がなされるような場合もあることなどを考慮すれば、「知った日」を支払額の確定日とするべきものと思われる。

このことから、相続税においては、相続開始後に遺産分割がなされ、その後に死

後認知がなされて価額支払請求がなされたという場合であっても、相続税算出の基礎となる相続財産の相続税評価額自体は、原則として相続開始時に固定される（本事例での相続財産（積極財産）の相続税評価の総額は5億5千万円（不動産2億円＋預貯金1億5千万円＋株式2億円））。

本事例（I）では、価額支払請求による支払いは、判決により請求時での相続財産の価額の4分の1とされていることから、相続開始時において相続人が4人であったとして、相続時に確定済みの相続税を4人の相続人に配分していく。この再配分の結果、他の共同相続人にとっては納付済みの相続税が過大となり更正の請求を行うことになる。被認知者たる相続人は、新たに相続税の申告を行う必要があり、この申告がなされなければ課税庁による決定処分がなされることになる。

価額支払請求の対象である遺産が相続開始時よりも値上がりしており、値上がりしている遺産に基づいて価額支払請求の支払額が決定される場合には、被認知者の相続税の算定について、代償財産の時価と相続税評価額に開きがある場合に認められる合理的な方法による計算（相続税法基本通達11の2-10ただし書き）により、相続税額が圧縮されるのと同様の結果になるといえる。

iii) 補足（死後認知前の遺産の処分）

本事例（1）では検討問題として設定していないが、相続財産の遺産分割がなされた後、相続人が価額支払請求までの間に、相続人の1人が相続で得た財産を売却していたような場合、請求時説による処理はどのようなようになるのかの問題がある。

これについては、取得した相続財産を処分して代償財産を得た時には、価額支払請求の基礎に据える当事者の衡平の発想から、この処分して得た代償財産を価額算定の基礎となる財産に組み込んで評価することになるとの見解が示されている⁽²⁶⁾。

この見解に基づけば、例えば、本事例（1）の相続人Aが、遺産分割で取得した不動産を2億5千万円で第三者に譲渡し、価額支払請求の時点では、その第三者のもとにある当該不動産の市場価格が（甲による価額請求時点で）3億円と評価されるという状態になっていた場合、どのような処理になるのか、いまだ明快ではない。当該不動産を売却して、その代償として2億5千万円を取得しているのであるから、価額支払請求の算定の際の相続財産に組み込まれる評価額は2億5千万円ということになるのであろうか。

(2) 事例（Ⅱ）の回答

イ) 事例Ⅱ（1）

事例Ⅱの事実の時系列は、すでに事例の所で示したところであるが、再度、示せば以下のようにになっている。

平成 15 年 6 月 13 日	父 E の失踪
平成 22 年 6 月 13 日	父 E が失踪してから 7 年が経過
平成 22 年 6 月 20 日	子 D が家庭裁判所に失踪宣告申立書を提出
平成 24 年 4 月 22 日	失踪宣告の審判
平成 24 年 4 月 28 日	失踪宣告の審判書謄本の送達

このような経過を経て、審判書謄本が送達されてから 2 週間以内に即時抗告がなければ審判は確定することになる。この事例では、平成 24 年 5 月 13 日が失踪宣告の審判が確定した日となる⁽²⁷⁾。父 E は失踪から 7 年が経過した日に死亡したとみなされ、これにより相続が開始されることになり、この日が相続による財産の取得の日となる。ただし、この相続にかかる相続税の申告期限は、失踪宣告の審判が確定した日から 10 か月以内ということになる。

ロ) 事例Ⅱ（2）

父 E の失踪宣告の取消しによって、子である D と F には相続で得た財産の返還義務が生じる。返還義務の範囲に関する通説によれば、D と F が父の生存を知らなかった（善意）という場合には、その現存利益の返還をする義務が発生し、D と F が相続した財産に占める返還した財産の割合に対応する相続税につき更正の請求をなしえるものと思われる。D と F が父 E の生存を知っていた（悪意）という場合には、相続した財産のすべてを返還する義務が生じ、それに対応して納付済みの相続税の全額に対応する更正の請求をなしうるものと考えざるをえないであろう。

この現存利益の返還という場合、返還しない経済的利益ともいべきものは租税法上の考慮の外におかれるべきものであろうか。失踪宣告が取り消されたことにより、失踪宣告による相続で相続人が得た財産は不当利得であるが、返還しないという範囲で経済的利益を享受していたとも考えられる。この点に着目すれば、返還対象にならない相続から享受した利得は、所得税における一時所得や雑所得と評価することも可能であるとする考え方も成立する⁽²⁸⁾。

(3) 事例(Ⅲ)の回答

イ) 事例Ⅲ(1)

父(夫)Hの死亡にかかる相続開始時点での胎児については、この子が初めての子であることから、胎児がいないものとして相続税の申告をすることになれば、Hの両親にも相続権が発生することが考えられる。事例のような場合には、相続税の申告期限内に胎児は出生するであろうから、その出生を待って妻Gと出生した子を相続人とする相続税の申告書を提出するべきものと思われる。

ロ) 事例Ⅲ(2)

特例法により、事例のような場合の胎児は通常の胎児と同様の法的地位にあると考えられることから、相続税の取り扱いについては通常の胎児がいる場合と同様に考えられることになる。

- (1) この「はじめに」での叙述内容については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法2-2』（第一法規）の相続税法32条1項2号の解説を参照した。
- (2) 強制認知以外の列挙された事由での、相続開始後の相続人の異動が生じる場合とは、相続人の廃除では、家庭裁判所による廃除や、その廃除の取消しの審判の確定が相続開始後となる時に生じる。相続回復請求権を定める民法884条の定めには不明確な点があり、その理解について見解の対立があるが（内田貴『民法IV[補訂版]親族・相続』東大出版・2004年、434頁以下、潮見佳男『詳解・相続法（第2版）』弘文堂・2022年、694頁以下等参照）、真正な相続人にもかかわらず、その者が相続にあたって相続人の範囲から除外されたという場合に、当該真正相続人が相続権の回復の請求をなし、これが相続開始後に認められたというような時に、相続開始後の相続人の異動が生じる。相続放棄・承認の意思表示は、熟慮期間（民法915条1項）が残っていても撤回できないが、その意思表示が制限行為能力者によるものや、詐欺・脅迫によるものであったような場合には、取消権の期間制限内（民法919条3項）に、家庭裁判所に相続放棄・承認の取消しを申述して取り消すことができる（同条4項）。相続放棄者は、相続税の基礎控除額の計算の際の法定相続人の数には含まれるが、それ以外では相続開始時点で相続人ではなかったことになり、相続放棄の取消しがなされると、最初から相続人であったことになることから、相続開始後の相続人の異動が生じることになる。
- (3) この平成25年の最高裁決定が、非嫡出子の相続分を2分の1とする民法の規

定は、遅くとも平成13年7月当時には違憲であったとしたことから、平成25年9月4日以前に開始された相続にも改正後の民法が適用されるのかが問題とされたところであるが、平成13年7月1日から平成25年9月4日までの間に開始された相続でも、平成25年9月5日以降に遺産分割等がなされる場合には改正後の民法が適用される。

- (4) 認知による親子関係の成立の法的性格の理解については、意思表示ととらえる立場（意思主義）と、親子関係があることの事実の確認ととらえる立場（事実主義）の対立があるが、学説は子の利益を守る立場から事実主義に近づけて解釈しているとされる（二宮周平『家族法（第5版）』新世社・2019年、184頁）。
- (5) 二宮・前掲（注4）184頁。
- (6) 母の死による相続開始があり、相続人間での遺産分割の終了後に母子関係の存在が確認された子がある場合、それを原因としてなされる母の遺産の再分配は、遺産分割のやり直しか、民法910条に基づく価額支払請求によるものかについては学説の対立があるが、母と非嫡出子の子との親子関係につき、認知によって形成される父子関係に関する民法910条の類推適用を否定した最高裁昭和54年3月23日判決（民集33巻2号294頁）によれば、価額支払請求という構成はできないことになる。この判決の評価については、小田島真千枝「母の認知」（家族法判例百選（第4版）・1988年）74頁以下等参照。
- (7) 二宮・前掲（注4）192頁以下参照。
- (8) この見解の差異がもたらす結果については、宮本誠子・平成28年度重要判例解説（ジュリスト1505号・2017年）93頁等参照。
- (9) 民法910条の価額支払請求権の法的性格については、遺産分割ではなく、相続回復請求権の一種と考えられている。遺産分割の性格を有するとの説もあるが、これによれば価額支払請求は家庭裁判所の審判事項となる。通説はこれを相続回復請求権の一種とし、訴訟事項であるとしている。ただし、訴訟事項とする説によっても家事調停の申立てをすることは可能であり、実務上もそのように扱われているようである（この点については、羽生香織・私法判例リマークス54号・2017年、67頁参照）。
- (10) 基準時に関するそれぞれの考え方が提示する根拠については、羽生・前掲（注9）67頁、渡邊泰彦・法学セミナー増刊・速報判例解説 vol.19・新判例解説 Watch（2016年）118頁等参照。
- (11) 最高裁平成28年判決が請求時説を採用した理由の理解については、畑佳秀・最高裁時の判例／民事（ジュリスト1496号・2016年、78頁以下）の解説がわかりやすい。
- (12) 認知による新たな相続人の認定により、同じ相続にかかる相続人の数が減少する場合もあることが指摘されている。例えば、子がいない夫婦での夫の死亡により、妻と夫の両親が相続人となって遺産分割がなされた後に、死後認知によ

り被認知者が相続人となるような場合には、相続人が3人（妻、両親）から2人（妻、子）に減少することになる。このような場合について、死後認知に関わる民法の諸規定の適用や相続税負担などの変動に関して複雑な問題が生じる可能性がある。

- (13) 価額支払請求と寄与分の関係については、潮見・前掲（注2）312頁等参照。
- (14) 遺留分制度は、平成30年の相続法改正によって大きく変更され、遺留分請求権は遺留分侵害請求権と構成されることで、その権利行使（相手方に対する意思表示）により遺留分侵害額に相当する金銭の給付を目的とする金銭債権が発生するものとされた（潮見・前掲（注2）639頁参照）。民法1043条は、遺留分を算定するための財産の価額基準時を相続開始時と定めている。

この遺留分算定のための相続財産の評価基準時を相続開始時としている点については、遺留分減殺請求権が死後認知にかかる価額支払請求（民法910条）を媒介にして行使されたという興味ある事例があり、これに関する東京高裁平成29年2月22日判決（判例タイムズ1446号99頁）は、この場合の遺留分侵害の判定は価額支払請求時の遺産の評価を基準とすべきとしている。事案や判決の詳細な紹介は省略するが、判決の遺留分算定のための遺産の評価基準時についての判示は、死後認知における民法910条の価額支払請求の制度趣旨を確認した後、「死後認知によって相続人となった者の遺留分を侵害する遺言がなされ、これに基づき共同相続人間で遺産分割がなされた場合には、被認知者は民法910条の価額支払請求によってのみ、自らの遺留分の回復を図ることができるものと解される。すなわち、価額支払の請求時点における遺産の価格を基準として、自らの遺留分割合に相当する金額を共同相続人に請求できるものというべきである」とする。この判決について有益な評価をなすものとして、川淳一「死後認知によって相続人となった者の遺留分を侵害する遺言と被認知者の権利」（私法判例リマークス58号・2019年）66頁以下がある。

- (15) 潮見・前掲（注2）18頁。
- (16) この審判の確定があつてから10日以内の届出が義務付けられている失踪届を自治体に提出することで（戸籍法63条）、戸籍に生死不明者の死亡とみなされる日と、失踪宣告の審判確定日が記載される。
- (17) 我妻栄『新訂 民法総則（民法講義I）』（岩波書店・1965年）111頁。
- (18) 内田貴『民法I [第4版] 総則・物権総論』（東大出版・2008年）98頁。
- (19) 中川善之助・泉久雄『相続法 [第4版]』（有斐閣・2000年）74頁。停止条件説が通説・判例説であるが、これに対して解除条件説もあり、これは死んで生まれることを解除条件として胎児の時点で権利能力（相続能力）を認めるものである。この解除条件説に対しては、遺産分割は胎児の出生を待ってなされるべきであり、胎児の時点で急いで遺産分割をすることを認める実益は乏しく（内田・前掲（注2）339頁）、もし急ぐ特別の事情がある場合には胎児を除

いて遺産分割の審判をなし、後に生まれた胎児のために民法 910 条を類推適用して相続分相当の価額請求をなすことでよい（中川＝泉・同上 321 頁）との主張がなされている。

- (20) 当該胎児が生まれたものとして課税価格及び相続税額を計算した場合において、相続又は遺贈により財産を取得したすべての者が相続税の申告書を提出する義務がなくなるときには、国税通則法 11 条により相続税の申告書の提出期限の延長が認められる（相続税法基本通達 27-6）。
- (21) 法定代理人が、その胎児の生まれたことを知った日の翌日から 10 か月以内に胎児であった相続人の相続税の申告書を提出することになる（相続税法基本通達 27-4 (6)）。
- (22) ここでの「人工授精」とは、男性から提供され、処置された精子を、女性の生殖器に注入することをいい、「体外受精」とは、女性の卵巣から採取された未受精卵を、男子から提供され、処置された精子により受精させることをいい、「体外受精胚移植」とは、体外受精により生じた胚を女性の子宮に移植することをいう、と定義されている。二宮・前掲（注 4）193 頁は、人工授精や体外受精の医療技術を用いて妊娠・出産することを他の女性に依頼し、生まれた子を引き取る代理懐胎も、生殖補助医療の類型に加えている。
- (23) 特例法 9 条では、女性が自己以外の女性の卵子を用いた生殖補助医療により子を懐胎し、出産したときは、その出産をした女性をその子の母とすると規定している。
- (24) 畑・前掲（注 11）80 頁は、このように述べるとともに、事例によっては「価額の支払請求」があったものと評価しうるかにつき、慎重に判断すべき場合があるとしている。
- (25) 死後認知での被認知者の相続税の申告期限に言及するものとして、西村國之「認知の法律関係と価額支払請求」（東京税理士界 678 号・2013 年 7 月 1 日）がある。
- (26) 潮見・前掲（注 2）314 頁、畑・前掲（注 11）79 頁参照。
- (27) 本事例Ⅱでの失踪宣告に関する時系列は、西村國之「失踪宣告があった場合の相続税の課税関係」（東京税理士界 660 号・2012 年 1 月 1 日）に紹介された事案をモデルにして作成したものである。
- (28) 日本税務研究センターの研究会では、この事例では一時所得や雑所得として評価しうるのではないかとの考え方を支持する意見も出された。

税務事例研究 第191号 (2023)

2023年1月20日 発行

編者 公益財団法人日本税務研究センター
発行者 西村 新
東京都品川区大崎1丁目11番8号
日本税理士会館1F
電話 03 (5435) 0912 (代表)

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

