

# 租税法主義と通達課税

## ―非上場株式の評価を中心に―

本来、行政内部の命令文書である「通達」に基づく課税が行われている。その代表例が非上場株式の評価通達である。しかし、財産評価基本通達に従ったとしても、同族関係者等の立場によって評価は大きく異なるため、裁判でも数多く争われている。神奈川会の研究発表はゼミの教授と学生に扮した寸劇で事例を検証し、租税法主義に基づく今後の評価のあり方について提言した。

とき：平成23年6月16日

### 非上場株式売買等における 株式評価をめぐる問題の類型

#### 通達を根拠に税務署が課税……

坂井（教授役） 今回のゼミのテーマは租税法主義と通達課税です。私たちには税金を納める義務があり、税法に基づき法律に定められた通り税額の計

算を行います。ところがそれにも拘わらず、後で税務署から税額が違うと言われることがあります。なぜそんなことが起きるのか、黒澤君の実家で実際に起こった事例で考えてみましょう。

黒澤 うちの祖父は黒澤商事という会社の創業者ですが、さすがに年には勝てなくて、この前突然「引退する」と言い出したのです。会社は祖父が若い頃

社の株だけど、ちゃんと売ったのね。

黒澤 そう。祖父が、贈与すると贈与税がかかるらしいと友人から聞いてきて、急に売ることにしたんだ。一部は伯父に、残りを全部父に譲るつもりだったけど、会社を大きくするには外部の株主もいた方がいいと、父の友人と取引先P社にも五%ずつ買ってもらったことにしたのです。もともと一株六千円だったけど、それを四千円で。

高木 額面六千円のを四  
千円で売ったの？

黒澤 うん。祖父が、「おれは、こんなことでもうけたくない」と言ってる……。ただ、この

後税務署の調査があつて、四千万で売ってもいいケースと悪いケースがあることがわかった。それは、父の友達に売った五%の株は四千万でいいけど、父や伯父に売った株は一万円だから、差額六千万に対して税金がかかると思うのです。

久保田 同じ株なのに買う人によって価額が違うって？

田中 売買する時は、当事者が納得していればその金額でいいんじゃないの？ お互い納得して四千万で売買したのに、一万円だというのは、どういう根拠によるのだろうか？

黒澤 税務署は、通達に決まっていると話していました。一つは所得税基本通達で、「株式を取得する権利の価額」として純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額と規定されていた。ただこれだけだと漠然とし過ぎていて、結局は法人税も参考にするらしい。久保田 個人間の取引なのに、法人税がでてくるの？  
黒澤 法人税と言っても法人税基本通達だよ。評価損の規定



高木 自分の会



## 研究グループ TKC神奈川会

発表者：久保田 弘

小野田年行

黒澤洋一

田中 諭

高木美紀子

小澤裕司

小坂美恵子

坂井玲子

で、九・一・一三に純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額とあって、これだけだとさつきと同じで漠然としていているけど、実は次の九・一・一四に「課税上弊害がない限り、財産評価基本通達の例によっているときはこれを認める」とあって、売買のときも結局はこれを使うということらしい。

**小澤** 財産評価基本通達を使って改めて株式の価額を評価したら、黒澤君のお父さんが買った株の価額だけは一万円になったということ？

**黒澤** そう。父の友人にとっては黒澤商事の株の価額は四千万円だけど、父にとっては一千万円の価値があると言うんだ。

**坂井** 財産評価基本通達によると、立場によって株の価額は違って、実際の取引価額よりそちらの評価額の方が優先されるというわけですね。

**黒澤** はい。つまりその会社の支配株主に該当すると原則的評価による価額になって、そうではない少数株主の立場だと特例評価による価額になるのです。

父は七〇%の株を持つことになるので支配株主だけど、父の友人は五%しか持たないので会社における発言権は小さく、特例的評価による価額になる。それが一百万円と四千万円の差です。

**高木** 支配株主と少数株主？

**黒澤** 原則として会社の議決権の三〇%以上をもつ株主グループに属する人を同族株主と言いますが、同族株主のほとんどは支配株主になるので原則的評

価を行う。一方同族株主以外の株主は少数株主として特例的評価による評価額になるのです。

また一百万円のを四千万円で買っているの、差額の六千万円は父が祖父から贈与を受けたことになり、父に贈与税がかかるということ。これは相続税法七条に規定されています。

また今までは個人から個人への譲渡の話でしたが、五%はP社、つまり会社に売ったと言いましたよね。個人が法人に売った場合には、また特別な規定があります。それは所得税法五九条で、みなし譲渡の規定というもの。このせいで父だけでなく株を売った祖父にも税金がかかると言われたんだ。

**高木** 黒澤君のおじいさんは、額面六千万円のを四千万円で売って損しているのに、譲渡益が発生して、所得税まで払わなくてはいけませんか？

**久保田** さつき少数株主が買った株は特例的評価で四千万円と言ったよね。P社も五%しか買っていないから少数株主で、四千万円の評価額になると思うけど。

二分の一未満にならないよね。

**小野田** それが、所得税基本通達五九・六で「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡した個人の譲渡直前の議決権の数により判定することとなっているのです。株を売ったおじいさんは、譲渡直前には、株を一〇〇%持っていたから売った時には支配株主となり、原則的評価となるから一万円になるのです。

**久保田** 売ったおじいさんの譲渡価額は一円で、買ったP社の取得価額は四千元になるということ？ 同じ株式なのに、売った方と買った方の価額が違うなんて変じゃない？

**小野田** 実はこのみなし譲渡の規定で、売主と買主の適正時価が違ってしまおうとおかしな状況がわかったのですが、他にも「あれ？」と思うことが出てきたのです。法人が取引するときは、時価で取引したものとみなされますよね。

**田中** 法人税法二二条だね。

**小野田** それで、もし時価より安く譲渡したら、その差額は

給与や寄付金になりますよね。

**田中** 会社所有の一億円の土地を五千万円で社長に売ったら、差額の五千万円は会社が社長にあげたことになるから給与とみなされるはずだね。

**小野田** でもそれは会社にとっても社長にとっても、一億円の価値がある土地を売ったからですね。もし売ったのが非上場株式ならどうなると思う？

**小坂** え？ 会社が社長に株を売るのでしょ？

**小野田** 売るといっても、自分の会社の株じゃないですよ。

**黒澤** 祖父の会社で同じようなことがあったよ。黒澤商事にはカモメ運輸という子会社があって、黒澤商事はカモメ運輸の株を一〇〇%持っていた。でも、株を持っている方が社員の意識



坂井会員

が高まると考えて黒澤商事の社員に売ることにしたんだ。

**田中** その場合、「黒澤商事」と「黒澤商事の社員」ではその株の価値が違うよね。

**小野田** そう。黒澤商事はカモメ運輸の株を一〇〇%持っていたから当然支配株主です。でも買った社員は少数株主だから、カモメ運輸の株はそんなに価値のある株じゃない。

**黒澤** 五百円で売ったけど、それが少数株主としての価値だったみたい。祖父の話によると、支配株主としての価値は三千元だったらしい。でも黒澤商事だって、もとはその株を五百円で買っているんだよ。

**高木** 五百円で買ったものを五百円で売ったから、黒澤商事は何も利益がないってこと？

**田中** 違うよ。さっきも言った通り、会社はその会社にとつての時価で取引したことになるから、五百円ではなく、三千元で売ったことになるんだよ。

**高木** 変よ、そんなの。社員は五百円の価値の株を五百円で買っただけじゃない。一億円の

価値の土地を五千万円で買ったのとはわけが違うわ。

**小坂** もし給与となると、社員にはその差額に対して所得税がかかるのかしら。

**小野田** そこまでするのかちょっと疑問だね。実際、適正な時価については、買主側の時価が優先するという考え方もある。つまり黒澤商事は支配株主だけど、買った社員の立場の時価でいいじゃないかということ。

**久保田** その考え方だと、黒澤商事も買った社員も五百円でもいいことになるから、給与の問題は解消されるけどね。

**坂井** 法人と個人の取引の場合、片方が支配株主でもう片方が少数株主だったりすると、時価の判断が難しいということ？

**小野田** そうです。これとは逆の場合、売主ではなく買主の方が支配株主の場合もおかしなことになります。

また黒澤君の話になるけど、黒澤君のおじいさんは、黒澤君のお父さんのお兄さん、つまりおじいさんにも黒澤商事の株を二〇%譲ったんだよね。



**高木** おじさんも黒澤商事の支配株主になるってこと？

**黒澤** そうなるよね。でも実はおじさんは黒澤商事の株の5%を引き受けてくれた、黒澤商事の取引先のP社に勤めている。

はじめP社は黒澤商事の株を引き受けてくれたけど、結局資金繰りが苦しくて売りたいなくなった。でも買ってくれる人はいないから、おじさんに買ってくれないかと持ちかけたんだよ。

**久保田** そうすると、今度は買主のおじさんは支配株主だけど、売り主のP社は少数株主ってことになるのか。

**黒澤** そう。その時の売値は「三千円でいいよ」ってことで。

**小澤** そしたらP社は四千万で買ったのに三千万で売ることになるから千円の損だけど、さっきの話によると、そうはならないってことになるのかな。

**田中** そう。P社にとっては四千万の価値だから、あくまでも四千万で売ったことになる。四千万で買った株を四千万で売ったから損も得もしない。

**久保田** おじさんにとって黒澤商事の株は一万円の価値がある。それを三千万で買ったから七千万をもらったことになる。

七千万は給与ってことかな？

**高木** でも会社は千円しか給与の認識がないわ。

**黒澤** 買った方の価値が優先されるという話があったよね。だとしたらP社は四千万ではなく、一千万で売ったことになるのかな。

**小澤** それは変だよ。法人はその法人にとつての適正時価で取引することが前提だから。

**小野田** そもそも立場によって価値が違うことがこの混乱を招いていると思います。一体誰がそんなことを決めているの？

**黒澤** 通達。  
**小澤** 通達。時価は通達の規定通りに評価しなくてはいけないの？

**田中** 通達を根拠にして、黒澤君のおじさんは税金を払えと言われたんだよね。

**黒澤** 通達！ 税金は法律で決められているのになぜ？ 通達っていったい何ですか？

一同 シーン

**坂井** 黒澤君のおじさんは通達を根拠に税務署から税金を払うように言われました。租税は法律によってしか課せられないのが租税法主義の大原則ですが、非上場株式の評価においてはそれが貫かれていないように見えます。次回のゼミで詳しく考察していきましょう。

**通達の意義と問題点**

**坂井** 前回のゼミで話した疑問点の中で、まず通達について説明してください。

**小坂** 通達とは行政庁内部の職務命令です。つまり実際に行政を行う上で、役人がその通りにしなければならぬ命令で、税務通達であれば国税庁の職員はそれに従う義務があります。通達自体も国家行政組織法一

四条二項に決められています。

**久保田** 通達は結局行政の内部で発せられる、上司から部下への命令だよ。外部の人間が見ることができるの？

**小坂** 今では国税庁のホームページで全てが公開されるよう

になりました。かつては国税庁内部の職員のみが発せられる非公開の内部通達がありました。

税務通達は、基本通達と個別通達に大きく分けられます。通達の内容によって留意通達・緩和通達・補充通達と呼ばれるものがあります。

**坂井** 前回問題となった時価はその中でも特に財産評価通達と呼ばれるものに規定されています。この財産評価通達は何のために作られたのですか。

**小坂** これは昭和二十一年三月終戦後の財政再建のため、臨時に財産税が創設された時に初めてその原型が作られました。この時の評価は、通達ではなく法律に評価規定がありました。つまり法律でした。

ただ戦後の再建のためとはいえ、相当強硬な徴税を行ったうえで、反税運動が起きています。税率も高く、結局昭和二十五年に最高税率が八五%から五五%に引き下げられました。その結果、高額所得層の優遇になり、その是正のため富裕税が創設されました。

小澤 富裕税は、生活を一に

する者の有する全ての財産を合算評価して、五百万円を超える  
と、超える部分に〇・五%〜三  
%の税率で課税したんだ。昭和  
二十五年の五百万円は、今で言  
うと二億円といふとこかな。

小坂 この時に作成された

「富裕税財産評価通達」が現在の  
の「財産評価通達」の前身とな  
り、詳細な非公開株式の評価方  
法もここで定められました。富  
裕税は三年間で無くなりました  
が、富裕税基本通達の基本的な  
考え方は引き継がれて、昭和三  
十九年に「相続税財産評価通達」  
が制定されました。その後改正  
が重ねられ現在に至っています。

久保田 改正が重ねられても、

評価方法は今でも通達に規定さ  
れているだけなのか。というこ  
とは納税者は税務通達を使って  
評価をするしかない。

田中 でも憲法三〇条に「国

民は、法律の定めるところによ  
り、納税の義務を負う」とある  
から、納税者は法律でない通達  
に従う義務はないですよ。

小澤 相続税法二二条で、財

産の取得の時ににおける「時価」  
で評価するとされていますよ。

小坂 でも非上場株式は「時

価」といっても、取引もほとん  
どないから、納税者は何を参考  
に何を使って評価をすればよい  
のか困ってしまう。一方で納税  
者が勝手に色々な評価方法で評  
価をすると、全国統一での公平  
な課税は難しくなりますよ。

小野田 確かに、迅速で公平

現実な課税や、徴税コストを考  
えると通達が必要だというのは  
わかります。

小坂 そう。実際通達は法律

ではないですが、ほとんど法律  
と同様の機能を果たしています。  
久保田 そんな法律同然の通  
達をどこで誰がつくっているの。

小坂 例えば国税庁長官通達

は、担当者が作成して稟議を経  
て、国税庁長官の最終決済によ  
って通達になります。もちろん  
国税庁だけでできるわけではな  
く、関係団体等に事前に説明会  
も行われているようです。

久保田 法律ではないから国

会で審議はされていないですね。

小坂 だから「議論が尽くさ

れていない、密室で行われてい  
る」という批判があります。通  
達は必要だとされながら法源性  
がないため租税法律主義に反す  
るとの疑問が指摘されています。

### 裁判例からみる評価通達による 非上場株式評価の困難性

#### 個人から個人への取引

坂井 通達が法律ではないのに

に法律同然に扱われ、逆に法律  
同然に扱われていながら法律で  
はないことが矛盾となって裁判  
に表れている事例があります。

高木 個人と個人の非上場株

式の取引について争われた事例  
を調べてきました。ポイントは、  
前回の黒澤君のお父さんと同じ  
ように、売った株価が実際の時  
価より著しく低いとされて、贈  
与税が課せられたことに対し裁  
判で争ったものです。

オーストラリア国籍の外国人

が、日本の取引先のA社の会長  
からA社の株式六十三万株を、  
一株あたり百円、総額六三〇〇

万円で購入取ったというのが大  
まかな概要です。ちなみにA社  
の状況は従業員千人超、発行済  
み株式総数九六〇万株、この年  
の売上高も二七七億円超とかな  
り大きな会社です。

小澤 この会社の株を一株百

円で全体の六・五%も買い取っ  
たわけか。このオーストラリア  
人は購入後は筆頭株主になって  
いるみたいだね。

高木 売買の時点では双方と

も正常な取引をしていて、贈与  
があったとは思っていませんで  
した。

ちなみにこの会社の株式の額  
面価額は五十円です。ところが  
課税庁は、一株あたり百円での  
取引は相続税法七条の低額譲渡  
に該当すると言って、贈与税を

かけてきたのです。課税庁はA  
社の一株あたりの株価を七八五  
円と主張したのですが、これは  
前年五つの銀行に対して売った  
時の一株当たりの株価の平均値  
を根拠としています。

小野田 取引実例があれば時

価があったことになるのかな。  
この裁判は課税庁が勝ったので

すか。

**高木** いいえ。この裁判は納税者が勝ちました。納税者が勝った珍しいケースだと思います。

**小野田** 裁判所は時価がいくらだと判断したのですか？ またこのオーストラリア人が百円で買った根拠は何ですか？

**高木** 裁判所は、納税者は少数株主だから、通達通り配当還元方式で評価すればいいと判断しています。配当還元方式だとこの株は一株七十五円です。七十五円のもの

場株式の時価となると裁判所でも通達を使うんだ。課税庁側はどう言っていたの？

**高木** 課税庁は配当還元方式でこの会社の株式を評価すると非常に低くなる。現に前年には五つの銀行に対して一株当たり平均七八五円で取引をしているのだから、通達通りにはなくていい「特別な事情」があると言って決定処分をしたわけです。

**久保田** 通達通りに評価したのでは安すぎるから、通達では評価しないと課税庁は言っているんだ。その安いという根拠が、銀行に売ったときの価額かあ。

**小澤** お互いが納得した価額で取引したのだから、取引自体は成立するわけだよね。通達通りであれば買主は特に申告・納税も必要なかった。それなのに、課税庁が自ら通達を否定して決定処分してきたあげく、裁判では結局それがどんでん返し。納税者は振り回されっぱなしだ。

**高木** 裁判所は、評価通達は基本的には合理的だと認めています。でも評価通達通りに評価したら、客観的交換価値とかけ離れると国税庁長官が判断した場合は、評価し直せるという規定も必要だと言っています。これがいわゆる財産評価通達の総則六項というものです。

**久保田** つまり納税者が通達によって評価しても、課税庁は「その評価があまりにも低いと、国税庁長官が判断すれば、評価通達以外の方法で評価し、更正処分を行うことができる」とする規定」によって処分することができ、その処分に納税者が納得できない場合は裁判で争って勝訴すればいいということですね。

**黒澤** でも現実問題として裁判で争うのは大変だし、できることなら課税庁から決定処分など受けたくないというのが普通の人の感覚だと思っただけ。 **小澤** 今回は納税者が勝ったけど、裁判で争わなければ課税庁の言う通りに納税するしかなかった。決められた方法で計算しても、決めたことを決めた本人が否定して新たに課税するのはまるで封建時代の王様のようですね。

## 相続時における時価の評価

**坂井** 他の事例は？

**田中** 納税者が特例的评价による配当還元方式で評価して、課税庁に更正処分された事例について調べました。相続時に持っていた非上場株式の評価についてです。

納税者は配当還元で評価したのですが、課税庁が通達通り純資産価額で評価すべきとしたものです。原告Xは祖母の死亡で、L社の株式九三〇〇株を相続により取得しました。L社は亡くなった祖母の父、つまりXの曾祖父が設立した会社で、L株は非上場株式となります。この株式をXは特例的评价で一株五百円と評価して申告しましたが、課税庁側は原則的评价で一株一万六七〇〇円であるとして更正処分をしました。

**高木** 五百円が一万六七〇〇円とは三十倍以上の違いですね。一体税額はいくらくらい違ってくるのでしょうか。

**田中** Xの申告では三七〇万円でしたが、課税庁側は、税額



左から黒澤会員、田中会員

**小澤** 非上





左から小澤会員、久保田会員

は同族会社で、現在の経営権はXから5親等離れた四代目社長一族にほぼ移っています。

**久保田** 若干の株が遠い親戚にも残ってしまったのか。同族会社にはよく見受けられることだね。

**田中** こうした状況の中、Xはサラリーマンで、まったく経営にも関わっていないのですから、自分は少数株主であるとし

て申告したわけです。

**久保田** 少数株主という主張だとすると、持っている株が何%になるのかが問題になるよね。実際Xの持ち株割合は？

**田中** 祖母の死亡前は四・九%だったのが、相続によって五・四%に増加したのです。

**小野田** 相続後の持ち株割合が五%以上だと、原則的評価になってしまふのですよね。

**久保田** 6親等内が同族株主というの、民法の親族の規定を準用しているのだね。

**田中** そうです。ただXは6親等内の親族を同族株主とするのは、時代錯誤的な考え方で、せいぜい4親等内の血族を同族株主とするのが合理的だと主張しています。

**高木** 確かに核家族が中心で、一人暮らしのお年寄りも増えている今、6親等内が親族と言われているも、ピンとこないですよね。

**久保田** 一方の、5%を厳密に適用するのは合理性がないと言うことになるのかな。

**田中** はい。Xは一律に5%以上を支配株主とするのは不合

理で、会社への支配力をみて判断すべきだと主張したわけです。

**小野田** Xはたまたま相続で5%以上の持ち株割合になったとはいえ、経営には全く関わっていないし、株の価値は配当をもらうことだけと喋っているだけでしょうからね。

**黒澤** そういう人のために、特例的評価の配当還元方式があるんじゃないの？

**田中** 私もそう思いますが、裁判ではXの主張は通りませんでした。裁判所は、同族株主を6親等と規定するのは不当ではないとし、5%についても世の中の実態にあった合理的なものだと判断したのです。

**小澤** それは変です。法律では時価で評価して申告することになっていきます。でも時価が客観的交換価値だとすると、そんなものは非上場株式にはない。とすると自分にとっての価値で判断するしかないわけで、Xにとって、5%をちよつと超えたからって、いきなり価値が三十倍以上になるなんてありえない。

**久保田** 裁判所は、その人に

とつての時価はいくらなのかを個別的具体的に判断するところではないの？ それを、通達は合理的だから何が何でも通達というのでは、まるで通達が法律そのもののように、裁判をする意味がないじゃない。

### 租税法主義実践のために

#### 租税法主義の歴史

**坂井** そもそも租税はなぜ法律に定められなくてはならないのか。それについては租税法主義の歴史を遡ると見えてくることがあります。租税法主義の考え方は、いつどのように確立されたのですか。

**小澤** 租税法主義は一二一五年にイングランドで初めて成文化されました。しかしその後、国王の力が強い時には、国王大権に基づく恣意的な課税が行われましたし、議会も国王が召集しない限り開かれませんでした。

**小野田** この当時、議会は国王が開いていたのですね。

小澤 イングランドはこの後、宗教改革に起因する大動乱の時代を迎えます。十七世紀に入つてしばらくした頃、議会の承認なしに大増税を行つて、大反発を食らいました。この時の王はチャールズ一世でした。

議会は国王と対立しますが、結局は妥協し、国王は特別税の承認と引き替えに、議会側の求めに応じて、一六二八年に『権利の請願』を裁可しました。ここで、「租税法主義」や「適正手続（デュー・プロセス）」といった、議会が「イングリッシュ人の自由」とみなす原則が改めて確認されます。

それから更に六十年ほど後に、オランダ総督のオレンジ公ウィリアムとメアリが議会の『権利宣言』を受け入れて共同統治者として即位し、その『権利宣言』が法律化され裁可されたのが、『権利の章典』です。一六八九年のことです。イングリッシュの「租税法主義」はここで確立します。

坂井 イギリス市民は自らの手で租税法主義を勝ち取ったが、日本では「租税法主義」

はどう取り入れられたのですか。

小澤 日本で内容がほぼわかる最古の成文法は養老律令で、七五七年に発布されました。そこに税に関する規定もあったのですが、徴税のための規定で、租税法主義の思想がどうのこうのというものではありませんでしたし、その後も法を制定して領主に認めさせるというような方向には向かいませんでした。

坂井 日本では特に争いもななく人々は従順に税金を納めてきたということでしょうか。

小澤 法はなかったものの、村での自治がかなり発達し、領主と交渉しながら村で責任をもつて納税していたようです。結局「租税法主義」という概念が法律に取り入れられたのは、『大日本帝国憲法』が最初です。

黒澤 二一条と六二条と六三一条か。今の日本国憲法とほとんど変わらないね。

小澤 ただし『大日本帝国憲法』は、不平等条約改正をにらんで欧米列強並みの社会制度を取り入れようと制定したもので、租税法主義も国民が要求して

勝ち取ったものではないのです。

坂井 それが戦後『日本国憲法』に引き継がれるわけですが、小澤 『日本国憲法』は、昭和二十一年に、『大日本帝国憲法』を改正するかたちで制定されています。制定に際しては議会で議論がされていますが、租税に関しては最終的に三〇条と八四条にほぼそのままの文言で引き継がれました。天皇主権から国民主権へと、ドラスティックに国家原理が変わったわけですが、そのへんの頭の切り替えがいまだにうまくできていないことが、「通達課税」の原因になっていると思われてなりません。

### 恣意的課税を防ぐ諸原則

坂井 日本では租税法主義は上から与えられた理念であるということですね。ではその租税法主義の原則を具体的に確認してみましよう。

小澤 まずは国民には本来納税義務があることを前提にした上で、「課税要件等法定主義の原則」があります。

田中 課税の要件等は法律によって明確に定められなければならない、とする「課税要件明確主義の原則」というのもある。

小野田 それは「課税要件等法定主義の原則」の一要素と考えるべきではないですか？

高木 「合法性の原則」というものがありますよね。課税要件が満たされたら基本的には必ず課税されて、恣意的な取り扱いはできないとするもの。

小坂 「不遡及の原則」もあるわ。

久保田 「租税法規は厳格に解釈されなければならないし、適用に際しては適正な手続による必要があるとされる」ともされている。

黒澤 納税者の権利保護。それをさらに進めて、「疑わしきは国庫の利益に反して」ということを言っている先生もいたなあ。

坂井 これらはすべて恣意的な課税ができないようにするための原則です。それらが満たされてこそ租税法主義が実践されていると言えます。

久保田 でも、今までの話を



聞いてみると、我が国の現状では、「租税法律主義」より「通達課税」が幅をきかせていると思えるけど。

**小澤** 私は結局、議会の問題だと考えています。現在は、国会に提出され、議決される法案のほとんどは内閣によるものです。本当の意味での議員立法は、ほんの数えるほどです。

**久保田** 法案作成には実務を熟知している官僚の助けがあると思うけど、官僚自ら自分の権限を制限し、義務を課するような法律は作らないだろうなあ。

**黒澤** でも官僚や行政が自分たちの都合だけで法案を作っているとは思えない。実際にはほとんどの法律は、国民にとって有意義なものでしょ。

**小澤** それはその通りだと思います。けれども法人税法三四条や三五条の「役員給与の損金不算入」の例もあります。問題は、官僚が法案を作成するといふ状況が常態化すると、同じく官僚が作成している通達との境界が判然としなくなるんです。

**田中** 国会を通っているかい

ないかだけの違いなのに、法律にしようとする大変な手間がかかる上に、融通が利かなくなるからね。通達であれば恣意的に運用しても、仮に通達通りに運用しなかったとしても、違法行為とはされないわけだし。

**小澤** 現場に近づくほど法律の存在感が軽くなり、憲法上の要請である「租税法律主義」よりも、「課税の公平」の方が優先すると思われるようになっていくようにも思えます。

**高木** 「課税の公平」は当然のことじゃないの。租税回避行為は認めるべきじゃないでしょ。

**小澤** 租税回避行為は租税法規の不備を突いて行われるものだから、本来その是正は法律でなされるべきであり、通達で実現すべきことではないはずですよ。  
**坂井** では「租税法律主義」実践のためにはどうしたらよいでしょうか。

**小澤** 一つは国民の意識改革とともに、議会そのものの立法機能を強化し、議論が徹底的になされるような環境を整備することだと思います。もう一つは

租税については、税理士のような専門家が通達に依存しないようにすることです。七万人もいるのだから、租税法規の解釈や評価の問題について、独立した公正な立場から、税理士として、独自の解釈や評価方法を打ちだすべきだと思います。それが通達と同じになるならそれはそれでもいい。そうすることこそ税理士の使命じゃないでしょうか。

## 制度改革への検討

### 非上場株式評価を行う

### 第三者機関の設置を提案する

**坂井** そろそろまともに入りましょう。非上場株式の評価は時価がはっきりしないので通達による課税がまかり通っているように見えます。それは非上場株式の評価において、通達課税の問題点が顕著に表れてきているということだと思います。

**黒澤** やはり評価方法が通達に決まっているだけというのは、よくないと思います。

**田中** 通達だけだと、通達通りにしなければもちろん、通達通りにしてもダメと言われる可能性があつて、国家の恣意的な課税を許している気がする。

**小澤** それに、通達に決められている係数の根拠になるデータは公開されていないから、それも不公平ですよ。

**小野田** 仮に通達の通りに評価しようとしても、立場によって金額が違いすぎて、それも現実としては問題ではないかな。

**久保田** でも通達に決められている評価方法にもいい点はあると思うよ。

**高木** 確かに通達に決まっている評価方法だったら、誰が計算しても同じになるし。誰でも確実に評価額が計算できる。

**小坂** その評価方法を誰でも簡単に入手できますよね。

**坂井** 通達に便利な点があるのは確かです。ただそれが法律のように利用されることはどうでしょうか。

**小澤** きちんと国会で議論されないものが、法律のような顔をするのは問題だと思う。大変



左から小野田会員、高木会員、小坂会員

かもしれないけど、法律にすること大きな意味があると思う。

**高木** ただ、評価額は「時価」と、一応法律で決められているから、別に通達通りにしなくても、自分で時価と判断した評価額で申告すればいいじゃない、という意見もありますよね。

**田中** だけどそうやって自分で判断して申告しても、課税庁にダメと言われることがあるのは裁判例でみてきました。とりあえず勝手に判断し、後で争えばいいというのは、普通の人は受け入れられない話だよ。

**黒澤** 課税庁だって税金がかからないように納税者が行動することを期待している面もあるわけだよ。それがいわゆる節税ってヤツだ。

**小澤** ある時は予測可能性による政策的な節税を期待しているながら、違う時には予測可能性なんかなくていいと言わんばかなりなのは変だよ。

**久保田** ただ節税と言っても、租税回避行為がいなスキームを税理士が考えたりするのは、問題だと思うな。

**小澤** そういうことをする人間がいるから、課税庁が臨機応変にダメと言える余地を残しておいたほうがいい、なんていう意見が通るんだよ。

**田中** 一つの時代も法の目のかいくぐる行為をする人間はいると思う。それでも租税が法律によって定められていることは大事で、そうでなければ結局国民は守られないと思うんだ。

**小澤** その通りで、租税法原則だよ。

**坂井** 通達課税は、非上場株式の評価方法に限るとどうするのがよいと思いますか。

**小坂** 「時価によって評価する」と法律には定まっていると、さつき高木さんも言っていました。が、その通りだと思います。

**田中** ただ非上場株式の時価って難しい。時価が客観的な交換価値だとすると、自由な取引が行われることが少ない非上場株式の時価は結局わからないよ。

**黒澤** 最終的には何かに決めないと困るから、法律で評価方法や評価額を決めてしまえばいいということになるのかな。

**久保田** でも法律で評価方法を全て決めてしまうと、グローバル化した現代社会の速い動きにとっても対応できないと思う。たとえば非上場株式の評価を第三者機関が行うのはどうだろう。

**高木** 第三者機関って？

**久保田** 税理士や公認会計士などの専門家で作る、官僚とは別の組織だよ。その第三者機関で、評価方法を定める。

**小澤** その評価方法は法律に盛り込まなくていいのかな。

**久保田** 細かい計算方法は第三者機関で定めるとしても、計算方法の名称は法律に盛り込んだらいいと思うんだ。

**小野田** なるほど。どういうとき、どの評価方法を使って評価するのは、きちんと法律に

定めるということか。

**田中** 全部通達になっっている今の評価通達の骨格の部分だけは法律に定めて、細かい部分は第三者機関で決めると。

**久保田** そう。それに評価方法の中で使用する財務データなどは、一般に公開されているものを使うべきだよ。

**高木** 例えば「TKC経営指標」のような？

**小坂** それはいいと思います。

**久保田** 評価方法を定める第三者機関はいいけど、仮に作って通達の骨格が法律になっても、税理士が品格ある意識を持たないとだめだと思います。

**坂井** このゼミを通して租税法主義の重みを改めて感じ、租税を法律により定めることの重要性を再認識しました。その中で評価方法も法律に定めるべきという結論に達し、第三者機関の設置との結論に漕ぎ付けました。今日のゼミはこれでおしまいにします。

※紙幅の関係で、通達による評価の裁判例①法人から個人への取引②相続時における時価の評価は省略しました。