

### 1 課税関係のベーシック編

事件処理と税法について、ベーシック編とクリエイティブ編に分けて2度の講座を担当した。ベーシック編では、まず、税法についてのアプローチの多様性を説明し、これを区別して考える必要があることを説明した。①税法を歴史として研究する、②財政学として研究する、③行政法の一分野として研究する、④税額計算の手法として研究する、⑤契約法として研究する、⑥税務訴訟として研究する。そのような6個の視点だ。

仮に、①であれば、米国の独立戦争やフランス革命は、その原因が宗主国、あるいは国王の課税権にあること。

では、日本の歴史に税法が影響を与えたことがあるのか。五公五民や百姓一揆は有名だが、それは明治政府によって作られた歴史であって、徳川幕府が力を失ったのは国税を導入しなかったからではないか。

さらに、江戸時代の初期においてGDPの大部分は農業生産物だったが、江戸末期においては農業生産物の占める割合は半減していた。つまり、五公五民の年貢による税収は激減していたと思われる。それが徳川家の国力を失わせていたのではないか。そのように6つの視点を説明した上で、⑤の契約法としての税法の説明に入った。

### 2 契約法としての税法

契約法としての税法を挙げてみれば、取得時効によって土地を取得した場合の課税関係、錯誤や通謀虚偽表示によって契約が無効になった場合の課税関係、売買、贈与、代物弁済、賃貸借、金銭消費貸借、不法行為、不当利得、養子縁組、遺留分減殺請求や、遺産分割のやり直しの課税関係など、私法取引が行われるところでは、常に、その裏側には税

法が登場する。

税法は、私法上の取引を前提に構築され、私法の代表となるのが民法であり、会社法だ。合併、会社分割などの会社法の処理の上に組織再編成税制が存在し、自己株式の取得を認めた商法の改正の上に自己株式を取得した場合の課税関係がある。

税法の理解には私法の知識が必要だが、逆に、税法から理解すると私法の理解が深まる。さらに、税法を理解しない私法の理解は不十分でしかない。組織再編成を理解しない合併処理はあり得ないし、限定承認や遺留分減殺請求の課税関係を理解しない遺産処理はあり得ない。

税法は、国家との間の合弁契約であり、税務署長は、持分2分の1の出資者と同様の地位を持つ。外国との合弁契約の解釈が弁護士のテリトリーであるのに対して、日本語で記載してある税務署長との合弁契約を疎かにしては正しい事件処理はできない。

### 3 通謀虚偽表示と税法

経営実態のない会社を設立し、消費税の節税を目論んだ経営者がいた。人材派遣業についての最大の問題は社会保険料の負担と消費税だ。人を雇って人材派遣を行った場合は、売上に5%の消費税が課税されるのに、給与の支払額は課税仕入にならない。そこで従業員を別会社に移動し、そこから人材の派遣を受け、派遣料を仕入税額控除の対象にしてしまう方法を考えた税理士がいた。

この手法は、当時の消費税法では否認できなかった。そこで査察による強制調査が入り、その後、検察官の取り調べで、全てが仮装の虚偽の処理だったという「自白」を得る必要がある。消費税は、不完全な税法なるが故に、そのような現場の処理が行われている。

#### 4 仮装された売買契約

地上げ業者が、土地を買い上げるについて、代替地を提供し、その土地との交換を持ちかけた。仮に、10億円で取得した土地を提供し、地主（A）が所有する土地と交換するのだが、交換契約を締結するのではなく、相互に、6億円の土地の売買契約とすることで所得税の節税を図った。課税庁は、これを交換類似の取引として、10億円の譲渡価額を認定したが、裁判所は、「当事者が選択した法形式を否認して他の法形式を前提とした課税をすることは明文の根拠がない限り許されない」と納税者勝訴の判決を言い渡した。しかし、この判決は間違いだろう。

Aは、土地を6億円で売却するが、その見返りに、時価10億円の土地を6億円で購入する。つまり、4億円分の低額での譲り受けという利益を得るのだが、それは土地を譲渡したことによる対価の一部だろう。現金6億円と、低額譲り受けの利益4億円を合計すれば、Aの利得は10億円になってしまう。つまり、課税処分が正しいのだ。

#### 5 税負担の錯誤

銀行員Aは、妻と離婚することになり自宅の土地建物を財産分与として妻に提供した。そのような処理をするとAに対して多額の所得税が課税されることを知り、妻に対して、財産分与無効の訴訟を起こした。「財産分与について、妻側に対する贈与税の課税ではなく、夫側に譲渡所得課税を行う」。これは最高裁判決で確定した理論であり、その点を争っても勝ち目はない。そこで妻を訴えることにしたのだが、最高裁は、Aが所得税を負担することについて動機の錯誤の可能性があると原審に差し戻し、原審は、動機の錯誤を認め、財産分与を無効と判決した。

その後、課税関係の錯誤を主張する訴訟が続き、土地の交換契約について錯誤を認めた判決、相続税の節税スキームについて錯誤を否定した判決等が続いたが、結局、課税上の

錯誤は、原因関係を取り消さないという判例の流れで確定した。では、財産分与についての最初の事例は何だったのだろうか。恐らく、これは課税上の錯誤ではなく、財産分与の錯誤だったのだと思う。

妻が、多額の財産分与を受け、夫は、租税債務を負担し、マイナスの状態になってしまう。それは夫婦共有財産を分け合う財産分与の趣旨に反し、その点について錯誤があったのなら、それを救済すべきは当然と、最高裁は考えたのではないか。結局、結果（課税関係）は、原因（取引）についての無効原因にはならないという常識的なところに理論は落ち着いたように思う。

#### 6 時効取得と課税

土地を時効取得した。その場合には、どのような課税関係が生じるのか。時効援用時の一時所得とするのが判例だが、これは正しいのか。

相続財産について、占有者から取得時効を主張され、財産を失った相続人が、相続税について更正の請求をしたが、裁判所は納税者の請求を棄却した。

しかし、その後、小作権の時効取得が主張された事例では、審判所は、相続土地の評価について、小作権の負担のある土地として評価減すべきと認定し、更正の請求を認めた。

さて、取得時効について、一時所得課税を行うという理解が正しいのか。時効取得は、そもそも自分の所有物についても主張できるのではないか。自分の所有物について、時効を主張したら、なぜ、他人の所有物を取得したことになり、一時所得課税を受けるのか。

仮に、債務を、消滅時効を主張し、免れた場合も、一時所得なのか。そうであるなら、所得の計上漏れがあり、その後5年間の除斥期間の経過で租税債務を免れた場合には、5年経過時点で、租税債務相当額について一時所得課税を受けるというのか。

そもそも、時効取得、消滅時効について、

一時所得課税を行う実務に間違いがあるのではないか。そのような幾つかの事例について、民法の条文に沿って取り上げ、課税関係についてのベーシック編を終えた。

#### 7 課税関係のクリエイティブ編

クリエイティブ編は、会社法、一般社団法、信託法の三部作から成り立つ。まず、会社法では種類株式と新株予約権、自己株式の課税関係を取り上げた。9個の種類株式が認められたが、実務で利用すべきは、会社謄本に記載されてしまう種類株式ではなく、会社法109条2項に定める人的種類株式だろう。

従業員持株会が所有する株式について10%の非累積非参加型配当優先の定めをおけば、従業員株主にのみ配当を行うことが可能になる。オーナー株主にとって配当は税法上不利益(税率50%)だが、人的種類株式ならオーナーへの配当は行わないことが可能だ。

全部取得条項付種類株式が、上場会社の非上場化で利用されているが、制度の趣旨を逸脱した脱法行為だろう。しかし、赤信号、みんなで渡れば怖くないというのが実務の運用だ。

ブルドックソース事件では、新株予約権が利用された。1株について3口の新株予約権が無償交付され、一般の株主には3株の新株が無償交付されたのに、乗っ取りを仕掛けたファンドが所有する新株予約権は強制的に買い取られた。このような処理で日本の資本市場の閉鎖性を裁判所が作り出してしまったのだが、税務上の問題は、さらに、その次にある。買い取った新株予約権を消却し、ブルドックソースは多額の消却損を計上し、大きく節税してしまった。

#### 8 自己株式のミス

竹中工務店が、社員持株会から320億円相当の自己株式を買い受けた。貸付金320億円の代物弁済として買い受けたのだから、そこで課税関係が生じることはないはずだ。

しかし、非上場会社の自己株式の買い取りは、売主にとっては配当所得になってしまう。そして、配当を支払った竹中工務店には源泉所得税56億円が課税され、不納付加算税5億6000万円が課税されてしまった。

株主が、第三者に株式を売却すれば譲渡所得であり、20%の有価証券譲渡所得課税の適用が受けられるが、それが発行会社に売却した場合は配当所得になり、最高税率は50%になってしまう。しかし、相続開始後3年10ヶ月以内の発行会社への売却なら20%課税で済ますことができる。

仮に、相続財産が、非上場会社の株式のみだった場合は、どのように遺産分割を行うのか。事業承継する相続人は議決権株式を相続し、その他の株式は配当優先の無議決権株式を相続する。そのような提案があるが、その場合でも、最終的には無議決権株式の買い取りが必要になってしまう。

相続人の全員が、相続分に応じて株式を相続してしまえば良いのだ。その後、会社に対して株式を売却し、会社から代金の支払いを受ける。そうすれば20%の税負担で、会社が所有する資産を遺産分割してしまうことが可能だ。20%の税率は、それなりに負担だが、いま1億円の土地、あるいは1億円の非上場会社の株式と8000万円の現金では、どちらに価値があるだろうか。

#### 9 一般社団法人の利用

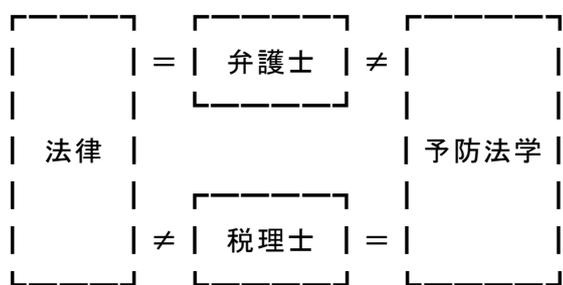
「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」に基づき設立が可能になった一般社団法人と一般財団法人は、持分(株主)が存在しない法人だ。さらに、民法を基本法とした公益法人とは異なり、設立申請手続をもって、誰でも容易に一般社団法人、あるいは一般財団法人を設立することができるようになった。

持分が存在しない法人には多様な用途がある。まず、一般社団法人が内部留保を蓄えても、株主が存在しないため、相続税が課税さ

れないことだ。さらに、一般社団法人には、非営利型、共益型という法人税の課税の優遇が受けられる法人形態がある。仮に、相続財産を残した高齢者が、遺言で、その財産の一部を、非営利型の一般社団法人に遺贈し、それをもって小さな奨学金財団を作り出すことも可能だ。

後継者のいない企業オーナーが、持株を一般財団法人に譲渡し、その利用目的を企業経営とすることで、ノーベル財団のように創立者の意思を永久に実現する方法が採用できる。多様な利用法が想定される一般社団法人だが、その利用例を聞くことが少ないのは、次のような理由だろう。

一般社団法人は、法律であるという意味で弁護士のテリトリーだが、予防法学に利用されるという意味では弁護士が利用する場面は少なく、課税関係を知る必要があるという意味で税理士のテリトリーになってしまう。しかし、税理士は、法律という意味で苦手意識を持っている。



#### 10 一般社団法人のさらなる利用法

人格のない社団の場合は、不動産登記について、当事者適格がない。しかし、一般社団法人なら登記をすることが可能だ。

相続税対策の為にオーナーから従業員に分散された株式を買い戻す必要がある。それをオーナー自身が行えば、原則的な評価方法で計算した株価を利用しないと、オーナーに贈与税が課税されてしまう。しかし、一般社団法人が買い取るのなら、同族株主ではないので、配当還元価額での買い取りが認められる。

不要な資産があり、毎年、固定資産税が課

税される。このまま所有していれば相続税まで課税されてしまう。そのような資産を一般社団法人に譲渡してしまえば税負担を免れることができるかもしれない。つまり、一般社団法人をゴミ箱として利用してしまうのだ。

次に説明する信託についても言えることだが、アイデア次第で、どのようにでも利用できるのが一般社団法人であり、一般財団法人だ。

それが登記申請だけで設立できる。株式会社と異なり、資本金を不要とするだけ、設立は容易だとも言える。

#### 11 信託と課税関係

信託を利用した場合も、多様なスキームの構築が可能だ。成年後見人を選任すれば、家庭裁判所の監督下に入り、財産の管理は、非常に硬直的だ。仮に、孫が大学に入学した場合でも、被後見人の資産から入学金を支出することは認められないだろう。

信託であれば、事前に多様な運用方法を詳細に決めておくことが可能であり、資産を、被後見人の為だけではなく、家族のために利用することが可能になる。

受託者は、家族で良いが、さらには一般社団法人を受託者にして、家族の全員が理事者として管理する方法も想定される。

遺言代用信託の利用法も面白い。生前は、自己を受益者とし、相続の際には、指定された者が受益権を取得するという遺言書に代わる手法だが、税法的にも、相続時までは課税されないという理屈が構築されており、遺言書に比較し、劣るところはなく、逆に、幾つかの点で優れている箇所を指摘できる。

受益者連続信託で、最初の受益者を後妻、次の受益者を先妻の子とすることも可能だ。

弁護士が、これらの知識を有効に活用できるのか。それを仕事として報酬を得ることが可能か。しかし、企業経営者や資産家との会話について、この辺りの知識は不可欠になると思う。