

公表裁決事例に関する一考察

— 経済合理性と借用概念論を思考して —

小山 登

1. はじめに

平成30年7月9日裁決で公表された相続税の課税価格の計算(債務控除)に関する事例を取り上げる。従前より判例、裁判例、裁決事例の中に裁判官や審判官の判断規準として経済合理性の文言が課税根拠として挙げられることがある。今回取り上げる相続税に関する公表裁決事例についても、審判官は最終的に経済合理性を根拠に裁決を行っている。そこで、審判官が最終的な相続税の法的判断規準の拠り所としている経済合理性の意義について考察を行いたい。

また、租税法の適用及び解釈の前段階として金子教授が提唱されている民事法等による租税法への借用概念論の意義についても言及を行う。

2. 公表裁決事例の概要

次に時系列により相続税に関する事例(以下「本件事例」という)について概要の説明を行い、論点整理を行う。

(1) 本件事例の経緯

[昭和61年3月]

借地人Kは地主Mと借地契約(30年契約)を締結した。

[平成3年4月]

借地人Kは当該土地に鉄骨造5階建店舗及び共同住宅を建築した。

[平成18年12月]

この頃より借地人Kは地主Mに対して土地賃料の滞納が開始した。

[平成22年5月]

地主Mは借地人Kに対し本件借地契約解除の意思表示をした。

[平成22年6月]

地主Mが死亡した。

[平成23年5月]

地主Mの土地を相続した相続人Pは借地人Kに対し建物収去土地明渡等請求事件としてQ地方裁判所に提訴した。

[平成23年5月]

借地人Kが死亡した。

[平成23年8月]

上記平成23年5月に地主Mの相続人Pが借地人Kに対してQ地方裁判所に提訴した件につき、訴えの被告を借地人Kの法定相続人(複数人存在するため以下「本件相続人ら」という。)とする旨、訴状訂正の申し立てをした。

[平成24年](月については非開示)

Q地方裁判所は地主Mの相続人P(以下「地主承継人」という)の訴えを全面的に認め、借地人Kの本件相続人らに対し建物を収去して土地を明け渡すとともに、未払賃料及び賃料相当損害金の支払義務を免れないとする判決を言い渡し、同判決は確定した。

[平成 25 年 6 月]

借地人Kの本件相続人らは、上記のQ地方裁判所が言い渡した平成 24 年判決を履行しないため、地主承継人はQ地方裁判所に対し、債務者を本件相続人らとする建物収去命令及び代替執行費用支払いの各申し立てを行った。

[平成 26 年] (月については非開示)

Q地方裁判所は本件各申し立てを相当と認めて、執行官が建物を本件相続人らの費用負担で収去することができる旨の決定及び本件相続人らはあらかじめ地主承継人に対し、建物の収去費用として合計 8,265 千円を支払えとの決定をし、本件相続人らは、同額を地主承継人に預託した。

[平成 27 年 3 月]

本件相続人らは、代替執行によらず、自ら建物を収去するため、R社との間で 18,959 千円の建物解体に係る工事請負契約を締結した。(工期平成 27 年 3 月 27 日～平成 27 年 6 月 9 日)さらに、本件相続人らは平成 27 年 6 月以後同年 10 月までの間に順次それぞれ 6,850 千円及び 2,488,320 円とする追加工事をR社がおこなうことを承諾した。R社は上記工事請負契約に基づき建物の解体工事を行った。この解体工事の契約には、建物の基礎となった既存の杭の引き抜き工事は含まれてはいないため、建物の解体工事のみをR社は行い、杭は残された状態であった。本件相続人らは、R社に対し当該工事請負契約に基づき、平成 27 年 3 月 9,459 千円、同年 4 月 4,750 千円、平成 28 年 1 月 14,088,320 円を支払った。(R社への支払合計金額は 28,297,320 円)

[平成 28 年 4 月]

建物解体後、土地には既存の杭が残されていたことから、本件相続人らはR社ではなく、新たにS社に対して杭の引き抜き工事を 48,600 千円で依頼した。しかし、使用する重機を現地に搬入することができないという物

的な事情により、杭の引き抜き工事は後日中止された。なお本件相続人らは、この工事代金の手付金 10,000 千円をS社に支払った。

[平成 28 年 5 月]

本件相続人らは、当該工事代金の中間金 10,000 千円をS社に支払った。

[平成 28 年 7 月]

工事中止のため、本件相続人らはS社より当該工事に係る工事の事前準備諸経費として 7,000 千円を控除された 13,000 千円の返還を受けた。(S社への支払金額は 7,000 千円)

[平成 28 年 12 月]

地主及び借地人は次の事項について合意した。地主承継人が杭の引き抜き工事を代替的に履行することとし、その工事代金として本件相続人らは地主承継人に対し、38,691,864 円を支払うことに合意した。実際は 38,691,864 円から地主承継人が預り保管中の 8,265 千円(この金額は先に述べたように、以前本件相続人らが地主承継人に対し建物の収去費用として預託していた金額である。)を控除した残額 30,426,864 円を支払うことで、建物収去から土地明渡しの一連の義務は完全に履行されたものとする合意に至った。

上記の経緯により、本件相続人らが負担した一連の建物解体工事に関する諸費用の合計金額は 73,989,184 円であった。

(2) 本件事例の経緯に関する諸事情と問題点

本件事例が複雑とされている前提条件に、当初借地契約を締結した当事者である地主Mが亡くなり、その翌年に借地人Kが亡くなっている。当事者であるMとKが存命中に、Kが借地契約に係る資料を滞納したことにより本件事例はスタートしている。本件事例の経緯に関する諸事情と問題点につき簡潔に時系列的にみていきたい。

借地人Kの借地契約に係る賃料の滞納を契機として、地主Mは借地人Kに対して賃貸借契約解除通知書を送達し、本件借地契約解除の意思表示を行った。この直後に地主Mが平成22年6月に死亡し、その後およそ11ヶ月後に借地人Kが平成23年5月に死亡した。これにより、地主Mの地主承継人は、借地人の本件相続人らに対し、Q地方裁判所に借地契約の解除により建物を収去し、当該土地を明渡す等の訴えを提起した。Q地方裁判所は地主承継人の訴えを全面的に認める司法判断を行い、執行官による建物の収去費用の金額を決定した。その後、本件相続人らは地主承継人に対し、この金額を預託した。しかし、本件相続人らは執行官による代替執行によらず、自ら建物を収去する選択を行った。この建物収去に係る工事見積りについては、本件相続人らはR社及びU社に対し工事見積りを要請し、工事請負金額の詳細を記載した工事見積書を上記2社より受領した。その後実際工事を着工したのはR社であり、U社は工事見積りを行ったのみであった。

また、一概に建物の収去解体工事と言っても、建物が堅固である場合には、工事の工程については詳細な見積りが必要とされる。この工事の工程には、建物本体の解体工事の他、さらに当該建物の土台となる土地に施工された杭の引き抜き工事が存在している。よって、これらの2つの工程に係る詳細な工事見積りが必要とされ、上記2社より事前に見積り金額の提示が行われている。

まず、建物本体の解体工事を行ったのはR社である。しかし次に本件相続人らが土地に施工された杭の引き抜き工事を依頼したのはS社であった。S社による杭の引き抜き工事に関しては、使用する重機を現地に搬入することができず、工事に着手したものの途中で中止となっている。そして、本件相続人らは

当該S社の工事に関して発生した諸経費の負担を行った。この工事中止には、当初重機を搬入するため隣地の駐車場の所有者から一時使用の許可を得ていたが、工事直前に駐車場の使用ができなくなるという事情により工事中止に至った正当な理由が存在している。S社は、既に近隣へのチラシ配布や隣接住宅への挨拶回り、隣接する建物の写真撮影、着工前の状態確認等の隣接家屋調査、重機搬入のための道路通行許可手続き、本件土地の試掘等を行っており、その諸経費の精算として工事取止め精算費用に基づく見積書を本件相続人らに提示している。しかし、本件相続人らはS社より本来の杭の引き抜き工事の総合的な工事見積書は受領していなかった。

本件相続人らはまずR社に建物本体の解体工事を依頼したが、杭の引き抜き工事の依頼はしなかったのである。この事由として、当初の建物本体の解体工事時には、追加工事費用を請求された経緯があった。つまり、今回の杭の引き抜き工事について、重機の搬入について隣地の駐車場を一時使用せず、本件土地内に重機を直接設置し工事を着工するという前提であったため、本件相続人らは以前より本件土地内に重機を設置すると重機の回転ができず、結果として杭の引き抜き工事ができないということを懸念しR社に発注しなかったのである。

しかし、S社に工事依頼を行うに際して、当該杭の引き抜き工事の総合的な工事見積りを本件相続人らはS社より徴取していなかった。この杭の引き抜き工事が緊急であったにせよ、S社に新たに工事を発注する場合には、総合的な工事見積書を要請することは本件相続人らの責務であると思われる。

その後最終的には、当事者間で協議がされ、結果として、杭の引き抜き工事は地主承継人の側で行うこととされ、その工事代金相当額

を本件相続人らが負担することで合意に至った。本件相続人らは、地主承継人に対しこの工事代金相当額に係る金額の決定に際し、以前工事見積りを徴取していたR社の工事見積書を基礎に算定し、支払ったのであった。ここに至る経緯については次の通りである。

本件相続人らは、R社へ建物の解体工事の見積りを行う以前に、U社に対し、建物の解体工事と杭の引き抜き工事の見積りを依頼し、工事見積書を受け取っている。

審判官の調査によると、R社とU社を比較すると、U社の方が、建物解体工事の専門業者であり、工事見積りに関しても、U社の方がより詳細に算定されていることが判明したのである。今回U社は工事見積りを行っただけであり、何ら工事に着手していなかった。そして、杭の引き抜き工事代金相当額を当事者間で取り決めるにあたり、U社の見積り金額でなくR社の見積り金額を基準に金額を算定している。R社の見積り金額を基準とした諸事情について、公表裁決より読み取ることはできなかった。

本件事例については以上の通りであるが、本件事例の租税法における事実認定を行う際、次の事柄の詳細な裁決の開示が必要であると思われる。

第1に、借地人Kが土地の資料を滞納したことが契機とされ、本事例は開始したのである。その当時、Kの推定相続人らが借地契約存続のため、当該賃料の肩代わりをしなかった事情についてまず着目される。その後借地人Kが亡くなった後でも、滞納賃料の精算を行う機会は本件相続人らにあり、借地契約を存続することも可能であったと思われる。

第2にQ地方裁判所で結審した事柄の中に、執行官による本件建物の収去事項があるが、本件相続人らは執行官による代替執行によらず、自ら建物を収去する選択を行っているこ

とが挙げられる。

第3に、本件相続人らが建物解体工事を行う際、R社とU社から工事見積書を事前に徴取していた。その後R社に工事依頼を行い、次の工程である杭の引き抜き工事では事前見積もりを採っていたU社ではなく、新たに見積りを徴取せずS社に工事依頼を行った経緯が挙げられる。

第4に本件相続人らは、杭の引き抜き工事を行わず、地主承継人にこの工事代金相当額を金額を支払うことで当事者双方は合意したのである。このように、金銭の授受により合意解決に至った経緯が挙げられる。

第5に上記第4で述べた工事代金相当額の算定について、R社の工事見積書を基準に金額決定をした経緯が挙げられる。

上記の経緯に至った事由については、民事法等による法律行為の真実な事実確認いわゆる事実の認定を行う際、大変重要とされる事由であり、審判官による詳細な開示が望まれるところである。

(3) 審査請求に至った事由

本件相続人らは、相続税申告書を法定申告期限内に提出した。しかし、今回本件相続人らが負担した一連の建物解体諸費用について相続税の課税価格計算上債務控除の適用を行っていなかった。そこで、建物を収去して土地を明渡す債務は、相続開始日に現に存しているため、負担した建物解体費用及び合意による杭の引き抜き工事相当額は、相続税の課税価格計算上債務控除の適用がある旨、平成29年3月1日に本件相続人らが更正の請求を行ったものである。

これに対し、課税庁側は、本件相続人らが負担した建物解体費用と杭の引き抜き工事相当額は、相続後に生じた事情によるものであり、被相続人の死亡時における確実な債務

とは認められないとした。これを契機として、平成29年9月27日に納税者側が、国税不服審判所へ審査請求に至ったのであった。

(4) 審判官の判断

審判官は詳細な調査及び審理を行い次の裁決を行った。

争点とされた被相続人(借地人)による土地の賃料の滞納を基因とした借地契約解除により、本件相続人らが負担することとなった建物を収去し土地を地主承継人に明け渡す諸費用は、相続開始日に現に存し、その履行は確実な債務であると容認し、相続税計算上債務控除の対象となる旨、審判官は判断した。しかし、本件相続人らが実際に工事依頼したR社の工事見積りは、今回工事見積のみを依頼したU社の見積りと比較して、経済合理性の観点からU社の見積りの方がその内容を精査した結果合理的なものと認められると審判官は判断した。最終的には本件相続人らが実際負担した建物解体費用及び当事者双方が合意に至った杭の引き抜き工事代金の合計金額ではなく、経済合理性の観点よりU社による工事見積り金額を債務控除の対象金額とする旨判断した。

3. 本件事例の裁決に対する問題提起

本件事例の裁決の中で2点問題点が挙げられる。

第1点は、本件相続人らが実際負担した建物解体の諸費用及び当事者間で合意した杭の引き抜き工事相当額の合計金額を審判官が債務控除の対象金額に採用しなかったことである。

租税法の適用及び解釈については、金子教授が提唱されている借用概念論が挙げられる。

借用概念とは、租税法の適用及び解釈を行う際、民法等の契約等の法律行為が存在し、民法等の契約等について租税法に特別な規定がない限り、その法律行為を尊重し、租税法においても同一の意義として扱うことである。つまりまず、租税法の適用及び解釈を行う前提に民法等による法律行為が存在している。そして租税法に民法等の法律行為と異なる固有概念がない場合には、民法等の規定の意義を租税法の適用及び解釈に借用し、民法等を前提に同一の意味に解釈することである。このように租税法の適用及び解釈を行う際に、民法等の概念を同一の意義として借用することにより法的安定性が確保されるのである。この借用概念論は、現在学説及び判例並びに裁判例により支持されている。

本件事例によれば、本件相続人らが負担した建物解体費用及び杭の引き抜き工事代金相当額については、民法等の規定により、法律行為として成立している。その法律行為に仮装行為が認められない限り、本件相続人らが行った法律行為を前提に租税法も適用及び解釈を行うべきだと思われる。

租税法における事実の確認いわゆる事実認定を行う際には、まず民法等の法律行為の真実を確認する必要があることは当然の帰着である。本件事例では、工事見積書等は情報公開法に基づく開示請求により閲覧できるが、本件事例の借用概念で主要な位置を占めている借地契約書、工事請負契約書、当事者間の合意契約書等の民法等の法律行為を記載した書類の開示は行われていない。

租税法の適用及び解釈を行う前提に民法等の契約書に対する十分な事実認定は必要不可欠である。このためにも、個人情報等の制約はあるものの、適切な事実認定を遂行するため、民法等の法律行為を記載した書類について情報公開法に基づく開示を要望するも

のである。

また、本件相続人らが、建物解体から、最終的に当事者間で合意した杭の引き抜き工事代金相当額に至る一連の実際負担した合計金額は 73,989,184 円であった。当然のことながら本件相続人らは、当該金額につき債務控除の対象とされると思われ更正の請求の手続きを行ったのである。しかし、審判官は一連の本件相続人らが負担した金額については、経済合理性が認められず、むしろ今回工事見積りだけで実際に工事を着工していないU社の工事見積り金額 57,750 千円（消費税込）に経済合理性が認められるとし、債務控除の対象金額を 73,989,184 円から 57,750 千円とすることが相当であると判断した。

このように、経済合理性の名のもとに実際本件相続人らが負担した金額を今回工事に着手していないU社の工事見積り金額に訂正した点が第2の問題点に挙げられる。

ここで経済合理性について考えてみたい。本来経済合理性の概念は経済学の学説上新古典派の経済学者らにより提唱されたものである。つまり、合理的な経済人（純経済人）が行う経済活動は、必ず合理的行動であり、かつ経済合理性に調和するのであると思考する学説である。このように人間の行動に影響を付与する要因を拾象することで、様々な経済原則を現出させることが可能となるのである。具体的には、完全競争の状況では、生産者（供給者）と需要者はマーケット価格を必ず受け入れる（プライス・テイクア）とする法則が挙げられる。

また、限界効用逓減の法則等も具体的に現出したのである。

しかし、近年の経済学の学説の一つとして行動経済学が研究され、人間の行動は、感情や心理的側面から、必ずしも合理的な行動を採用するとは限らないとする経済学者らが現

われた。その代表的な経済学者として、ハーバート・サイモン（以下「サイモン」という）が挙げられる。

サイモンは人間の合理性には限界があるとする「限定合理性」について研究を行った。さらに、組織での意思決定の過程を研究し、経営学における組織論の構築に貢献したのである。つまり、人間の行動は常に合理的な行動を採るとは限らず、時として感情的側面や心理的側面等から非合理的な行動を採る場合もあることを前提に、サイモンは人間の経営行動について探求したのである。

次に租税法における経済合理性の起源について言及したい。租税法で経済合理性の文言がみられるのは、裁判例や判決で裁判官ないし審判官が最終的な税務的判断を行うに際し、経済合理性を理論的根拠として説示されてきた事柄に、法人税法 132 条同族会社の行為計算否認規定が挙げられる。

この規定の趣旨説明として、非同族会社では、企業活動を行う経済主体は経済学における学説上の純経済人を想定し、その純経済人は必ず経済合理性ある行動を採ると考えられていた。これに対し、同族会社では、企業活動を行うための意思決定は、株式の大部分を握っている同族の株主の意向が強く働くことになる。そのため、必ずしも経済主体は経済合理性ある経済活動を行うとは限らず、経済非合理性の経済活動を行うこともあり、この経済活動が時として節税行為の領域から租税回避行為の領域へと移行する場合もあり、税務署長の裁量により同族会社の行為計算否認規定が発動されるケースも多々みられた。

以上のように、租税法では法人税法 132 条の抛り所として経済合理性の概念が生起し、現在では、法人税法 132 条に限らず租税法の適用及び解釈の最終的な抛り所として、あらゆる租税法問題の解決の糸口とされている。

4. おわりに

今回取り上げた公表裁決事例では、審判官は経済合理性を拠り所とし、債務控除の対象金額を本件相続人らが支出した金額を訂正し、U社の工事見積りが適正額であるとして、U社の見積り金額を採用したのであった。

先に述べたように、租税法が前提としている経済合理性は、新古典派の経済学者らの学説であり、現在の経済学者の中には社会経済情勢の変化による様々な要因から、人間の行動を探求する行動経済学が現出している。この行動経済学では人間の行動は非合理性を伴う場合を想定し、その行動の要因を心理的かつ感情的側面より研究を行っている。

租税法の適用及び解釈に経済合理性が用いられる場合があり、この概念はそもそも経済学における新古典派の学説であり、これは経済学説からの租税法への広義の借用概念であ

ると思われ。そこで現在の社会経済情勢の変化を配慮した経済学説の一つである行動経済学を現代の租税法における広義の借用概念として握えうる意義がここにあると思われる。

U社の工事見積り金額が、本件相続人らが負担した金額より少なく適正額であると判断する以前に、U社の見積り金額によらず、本件相続人らが採った経済活動は、経済非合理性と審判官により判断された訳であるが、その非合理性ある経済活動を採用した事もない根拠に仮装行為がなければ、真実な経済活動であるとみる可能性もあったのではないかとと思われる。

この判断を遂行するためには、借用概念論を前提に民事法等の法律行為を記載した書類を十分精査し、事実の確認（事実認定）を行い真実の法律行為の元、租税法の適用及び解釈を行うことが必須であると思われる。

（参考文献）

金子宏（2019）『租税法（第23版）』弘文堂
 瀧澤弘和（2019）『現代経済学』（中公新書
 2501）中央公論新社
 読売新聞社（2019、10月4日朝刊）「経済学
 ×現代ノーベル賞①」

『裁決事例集（第112集）』（2019）大蔵財
 務協会
 風間信隆、松田健 編（2018）『実践に学ぶ経
 営学』文眞堂