

節税養子と租税回避行為

櫻 井 弘 晃

[目次]

1. はじめに
2. 節税養子に関する判例の検討
 - 2-1. 最高裁平成29年1月31日判決
 - 2-2. 関連判例
 - 2-2-1. 東京高裁平成3年4月26日決定
 - 2-2-2. 浦和家裁熊谷支部平成9年5月7日審判
 - 2-2-3. 東京高裁平成11年9月30日決定
 - 2-2-4. 東京高裁平成12年7月14日決定
 - 2-3. 最高裁判決と関連判例の関係
3. 節税養子をめぐる学説の検討
 - 3-1. 節税養子の効力について
 - 3-2. 節税養子の縁組意思について
 - 3-2-1. 縁組意思をめぐる議論
 - 3-2-2. 節税養子の効力と縁組意思について
4. 節税養子と租税回避行為について
 - 4-1. 租税回避行為の定義
 - 4-2. 節税行為と租税回避行為について
 - 4-3. 節税養子における両行為の違いについて
5. おわりに

1. はじめに

相続税においては、養子を増やすことで、税額を減少させられることがあり、それを利用するため、以前より、相続税節税を目的とした養子縁組（以下、節税養子という）の行われてきたことが明らかにされている⁽¹⁾。

この節税養子については、後述のとおり昭和63年の相続税法改正で、課税処分が可能となり、また課税処分を争う事例もないこと⁽²⁾から、相続税の実務においては解決された問題といえる。

しかし、節税養子については、解釈上、節税行為でなく、租税回避行為と評価されるのではないかという問題はいまだ残っており、またその問題の検討にあたっては、節税行為と租税回避行為の境界はどこにあるのかを検討する必要がある⁽³⁾。そうした解釈上の問題が残されているかぎり、その検討は、実務上でも意義のあることと考える。

そこで本稿では、節税養子に関しての初の最高裁判断である後述の最高裁判平成29年1月31日判決と関連判例を見ながら、節税養子が租税回避行為なのかどうかについて検討することを目的とする。まず本稿は、最高裁判平成29年1月31日判決と関連判例の論理構成、および節税養子に関する学説を分析することで節税養子の効力について検討した後、租税回避行為の意義の考察を通して、節税養子が租税回避行為になるのかどうかを検討していく。

2. 節税養子に関する判例の検討

判例は、節税養子についてどのような判断をしているのか。以下、検討して

(1) 佐藤英明「判解（租税判例速報）」ジュリスト1507号（2017年6月）10～11頁参照。

(2) 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集61号（2011年9月）50～51頁、本山敦「判批」民商法雑誌153巻6号（2018年2月）146頁（通巻994頁）、佐藤・前掲注（1）11頁参照。

(3) 増田英敏「判解」中里実ほか編『租税判例百選〔第7版〕（別冊ジュリスト253号）』（有斐閣、第7版、2021年）34頁参照。

いく。

2-1. 最高裁判平成29年1月31日判決・民集71巻1号48頁（以下、単に最高裁判決という）

（1）事実関係

X1（原告、控訴人、被上告人）は亡Aの長女であり、X2（原告、控訴人、被上告人）はAの二女である。

Y（被告、被控訴人、上告人）は、平成23年〇月、Aの長男であるBとその妻であるCとの間の長男として出生した。なお、Aは、平成24年3月に妻と死別した。

Aは、平成24年4月、B、C及びYと共にAの自宅を訪れた税理士等から、YをAの養子とした場合に遺産に係る基礎控除額が増えることなどによって相続税の節税効果がある旨の説明を受けた後、養子となるYの親権者としてB及びC、養親となる者としてA、および証人としてAの弟夫婦が、それぞれ署名押印して、養子縁組届に係る届書が作成され、平成24年5月〇日、〇〇区長に提出された。

そこで、Xらは、Yに対して、本件養子縁組は縁組をする意思を欠くものであると主張して、Aの死後、その無効確認を求めたものである。

第1審の東京家裁（平成27年9月16日判決）は、本件縁組届について、養子縁組の届出書であることを容易に認識でき、またAがBに対して本件養子縁組について明確に抗議したという形跡もないこと、そしてAにおいて、本件養子縁組当時、認知機能が低下していて、有効な養子縁組するのに必要な意思能力を欠いていたなどの事情も見当たらないことから、Aが本件縁組届に署名した際、養子縁組届であることを認識したものとした上で、「本件縁組届がAによって作成されたということからすれば、AにはYとの養子縁組の意思があったものと推定できる」としてXらの請求を棄却した。

これに対して、第2審の東京高裁（平成28年2月3日判決）は、「Bの供述

する本件養子縁組の動機は、要するに、昔ながらの「家を継ぐ」というものではなく、A所有のdの不動産を相続し、その管理を継続するというにほかならない。…そしてさらに、…認定した諸事実を併せて考えれば、本件養子縁組は、専ら、税理士が勧めたA死亡の場合の相続税対策を中心としたAの相続人の利益のためになされたものにすぎず、Aや代諾権者であるB夫婦において、Aの生前にAとYとの間の親子関係を真実創設する意思を有していなかったことは、明らかというべきである」として、本件養子縁組を無効とし、第1審判決を取り消した上で、Xらの請求を認容した。

(2) 判旨

最高裁は、原判決の判断を受けて、「養子縁組は、嫡出親子関係を創設するものであり、養子は養親の相続人となるところ、養子縁組をすることによる相続税の節税効果は、相続人の数が増加することに伴い、遺産に係る基礎控除額を相続人の数に応じて算出するものとするなどの相続税法の規定によって発生し得るものである。相続税の節税のために養子縁組をすることは、このような節税効果を発生させることを動機として養子縁組をするものにほかならず、相続税の節税の動機と縁組をする意思とは、併存し得るものである。したがって、専ら相続税の節税のために養子縁組をする場合であっても、直ちに当該養子縁組について民法802条1号にいう「当事者間に縁組をする意思がないとき」に当たるとすることはできない。…そして、前記事実関係の下においては、本件養子縁組について、縁組をする意思がないことをうかがわせる事情はなく、「当事者間に縁組をする意思がないとき」に当たるとすることはできない」とした上、「Xらの請求を認容した原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」と述べて、原判決を破棄し、第1審判決を正当としてXらの控訴を棄却した。

(3) 検討

第1審では、Aが養子縁組届であることを認識していたかどうかが問題にされており、当事者間の縁組にあたっての節税の動機は問題にされていない。これに対して、第2審では、縁組にあたっての節税の動機が問題にされており、第2審はその動機から当事者間に縁組意思はないと判断している。

最高裁判決は、まず「養子縁組は、嫡出親子関係を創設するもの」、次に養子縁組による相続税の節税効果は相続税法の規定により発生すると述べて、養子縁組と相続税の節税効果は別々の法領域の効果であることを強調している。そしてその強調は、「相続税の節税の動機と縁組をする意思とは、併存し得る」の「併存」という表現につながっていると見ることができる。したがって、「併存」であるから、最高裁は、養子縁組にあたって節税の動機があったとしても、縁組をする意思（以下、縁組意思という）の有無とは切り離して考えることができることを示したといえる。これは、第2審における当事者の節税の動機からAの縁組意思はない（節税の動機＝Aの縁組意思）とした第2審の判断を意識したものと考えられる。すなわち、最高裁判決は、その第2審の判断を否定するために、節税の動機と縁組意思は「併存」する（両方存在し得る）とした。最高裁が、そのあと、「専ら」節税のための養子縁組でも、直ちに民法802条1号の「当事者間に縁組をする意思がないとき」に当たらないと述べたのは、節税の動機が直接、縁組意思に結びつかないという念を押した表現である。

ところで、第1審では、Aが養子縁組について認識していなかったという事実がないことから、Aは養子縁組を認識して縁組を締結したと事実認定し、Aの縁組意思の存在を認めている。最高裁判決は、Aの縁組意思の存在について、特に言及していないので、第1審の事実認定をそのまま採用してAの縁組意思を認めているものと思われる。したがって、最高裁判決の判断の論理構成は、当事者の節税の動機を認めつつも、第2審の判断を否定して、第1審の判断を採用した形となっている。

なお、最高裁判決は、節税の動機を別にして、養子縁組の効力について判断

しているのみなので、節税の表現が使われているものの、当該養子縁組（以下、各判例の養子縁組について当該養子縁組ということがある）が租税回避行為であるかどうかについては、何ら判断していないことになる⁽⁴⁾。

2-2. 関連判例

2-2-1. 東京高裁平成3年4月26日決定・家裁月報43巻9号20頁（以下、

①判例という）

（1）事実と判旨

Aと養子縁組をしたB（未成年者）について、A死亡後、後見人選任申立てがなされたところ、原審は、AB間の養子縁組が専ら相続税を軽減させる目的を達するための便法としてなされたもので、当事者間に社会観念上養親子と認められる関係の設定を欲する効果意思がなく無効であるとして、後見人選任申立てを却下したため、Bの養子縁組代諾者であるXから抗告がなされた事例。

東京高裁は、「相続税軽減を目的として養子縁組をしたからといってその養子縁組が無効となるものではな」く、「記録によつても本件養子縁組が養親子関係を設定する効果意思を欠くものであるとは到底言いがたい。Bは戸籍上後見人のいない未成年者の状態となっており、法律上、社会生活上Bに重大な支障が生ずることが明らかである」から、「かような場合は、Bのため後見人を選任すべきで…原裁判所が厳しく糾弾する「相続税逃れ」は、相続税法63条等により律すべき問題である」として、原審判を取り消し、XをBの後見人に選任した。

（2）検討

①判例では、後見人選任にかかわる事例であるため、判断の中心は後見人を選任すべきかいなとなっている。①判例は、その点につき、後見人を選任す

(4) 中野琢郎「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成29年度（上）（1月～9月分）』（法曹会、第1版、令和2年）32頁（同「判解」ジュリスト1509号（2017年8月）98頁）は、最高裁判決が相続税法の規定の解釈について判断を示したものではないとする。

べきとするが、その理由は対象となる未成年者に後見人がいないことの社会的不利益を強調する。その強調の度合いからすれば、後見人選任を正当化するために、①判例は当該養子縁組が無効ではないと述べているとも見ることができる。そして、養子縁組が無効ではない理由として、本判決は、④養親子関係を設定する効果意思を欠いているとはいいたいことと、また「[相続税逃れ]は、相続税法63条等により律すべき問題」として、⑤養子縁組による相続税対策について相続税法上の問題とすべきことを挙げている（以下、④⑤の記述部分は、単に④⑤とあらわす）。養子縁組が無効でないことは、④の理由で十分であるはずなのに、わざわざ⑤を述べているのは、原審の判断に対応したためと見ることができるほか、養子縁組が無効ではない理由として⑤を強調したかったためと考えることもできる。それは、④の表現に見られるように、養親子関係を設定する効果意思の存在について、「効果意思がある」と積極的にいわず、「欠くものであるとは到底言いがたい」という消極的な表現からも窺い知うる。すなわち、①判例は、当事者間に養親子関係を設定する効果意思の存在を断定しきれていないからこそ、⑤の表現を入れた可能性がある。

2-2-2. 浦和家裁熊谷支部平成9年5月7日審判・家裁月報49巻10号97頁（以下、②判例という）

（1）事実と判旨

Aの孫であるX（申立人）は、実父母の代諾でAと養子縁組を締結したが、Aの死亡後、祭祀承継者が決まっていることを理由に離縁の許可を求めた事例。なお、Xの実父母は、本件審理において、「相続税の基礎控除額を増やし、税率を下げることによって相続税の総額を減らすことができる」という趣旨を述べ、当該養子縁組が節税養子であった可能性を示した。

浦和家裁熊谷支部は、当該養子縁組が締結された昭和60年当時、養子の数を増やして、相続税の総額を減少させ、相続税負担を不当に免れる養子縁組が横行したため、相続税法の改正がなされたこと、および婚姻には真に夫婦関係の

設定を欲する効果意思が必要とする最高裁昭和44年10月31日判決（民集23巻10号1894頁）を取り上げた上で、当該養子縁組が「単に他の目的即ち相続税の負担の軽減を図るための便法として仮託されたに過ぎないもので、AとXとの間に、真に社会観念上養親子と認められる関係の設定を欲する効果意思は全くなかったと考えるほかないものであるから、無効（養子縁組の効力は生じない）と判断するほかないものであって、本件離縁の申立てはその対象を欠くものとして、不適法と判断せざるを得ない（XがあくまでもAとの戸籍上の養親子関係の記載を抹消させたいと考えるのであれば、検察官を被告として養子縁組無効確認の訴えを提起して、その勝訴判決を得る方法で戸籍上の身分関係の是正を図るほかないものと思料される。）ものである」と述べて、Xの申立てを却下した。なお、②判例は、当該養子縁組の締結について、単なる「節税」ではなく、「脱税」と表現している。

（2）検討

②判例は、離縁の許可を求めた事例であるものの、その前提として当該養子縁組の効力について判断がなされている。②判例は、当該養子縁組の効力に関する判断よりも先に、相続税法改正の経緯を述べることで、相続税法の改正をもたらした養子縁組行為が許されない行為であることを強調するが、そのことは、当該養子縁組について「脱税」と表現していることからわかる。さらに②判例は、最高裁昭和44年10月31日判決を取り上げて、当該養子縁組を仮装縁組として無効と解している。②判例が、最高裁昭和44年10月31日判決を取り上げたのは、縁組意思が婚姻意思と同様に実質的な意思でなければならないことを示すためであり、そうした意思のない別目的の行為は仮装行為で、民法上も許されない行為であることを示すためである。②判例が当該養子縁組を仮装縁組と判断するのは、Xの実父母によって相続税負担軽減のために縁組が締結された可能性を示す発言が審理でなされたことにもとづくところ、②判例が、縁組意思として、真に養親子関係の設定を欲する効果意思を求めているのであれ

ば、Xの実父母の発言により、当該養子縁組に縁組意思がないと判断するのは当然である。

ところで、そのことから前述の①判例を見た場合、①判例は、節税養子について無効ではないとしているので、真に養親子関係の設定を欲する効果意思の存在を殊更に重視しているわけではないと考えることができる。すなわち、①判例は、Aに養子縁組締結の認識があったかどうかを事実認定で問題としているので、当事者に養親子関係になるという認識があれば縁組意思ありと判断している可能性がある。

2-2-3. 東京高裁平成11年9月30日決定・家裁月報52巻9号97頁・判時1703号140頁（以下、③判例という）

（1）事実と判旨

祖父であるAと孫であるB、C、D（いずれも未成年子）間で養子縁組がなされたが、Aが死亡したため、Bらの後見人選任申立てがなされたところ、原審は、AとBらの養子縁組について、専ら相続税の負担を軽減させる目的を達するためにされたもので、当事者間に養親子関係の認定を欲する効果意思がなく、無効であるとして、後見人選任申立てを却下したため、当該養子縁組の代諾者であるXから抗告がなされた事例。

東京高裁は、「相続税の負担の軽減を目的として養子縁組をしたとしても、直ちにその養子縁組が無効となるものではないし、本件記録によっても、本件各養子縁組が養親子関係を設定する効果意思を欠くものであるとはいえず、本件各養子縁組をもって当然無効ということはでき」ず、また「Bらは、戸籍上親権者のいない状態になっており、法律上、社会生活上、Bらの監護等に重大な支障が生ずることが明らかであり、Bらのために後見人を選任すべきである」として、原審判を取り消し、XをBらの後見人に選任した。

(2) 検討

③判例の判断内容は、①判例とほぼ同様である。①判例と異なるのは、「相続税の負担の軽減を目的として養子縁組をしたとしても、直ちにその養子縁組が無効となるものではない」として、「直ちに」という表現を入れていること、そして養子縁組による相続税対策（節税目的の問題）については、①判例の⑥の表現（養子縁組による相続税対策については相続税法上の問題とすべきこと）と異なり、何も言及していないことである。このうち、「直ちに」という表現を入れると、「無効となるものではなく」と言い切っている①判例と異なり、当該養子縁組が無効になる可能性も出てくる。このことと、養子縁組による相続税対策について言及しなかったことの関連性を考えた場合、③判例では、当該養子縁組が無効になる可能性もあることから、①判例の⑥のような表現を使わなかったのではないかと考えられる。このことからすれば、反対に①判例は、⑥の考え方だけにもとづき、当該養子縁組が無効にならないと言い切っているともいえる。

③判例は、当該養子縁組が無効にならない理由として、「養親子関係を設定する効果意思を欠くものであるとはいい難」いことのみを挙げており、「欠くものであるとはいい難」いという消極的な表現から、その効果意思の存在について断定しきれていない可能性も考えられる。そしてその可能性から、前述の「直ちに」という表現が使われたと考えることもできる。また、③判例が⑥の表現を使わなかったのは、当該養子縁組を有効にするにあたり、原審の判断との関係で⑥の表現を必要としなかったのかもしれない。いずれにしても、③判例では、⑥の表現が使われていないものの、養親子関係を設定する効果意思の存在に言及することにより、節税の動機と縁組意思を分けたといえることはたしかである。

2-2-4. 東京高裁平成12年7月14日決定・判時1731号11頁・判タ1051号
305頁（以下、④判例という）

（１）事実と判旨

Aとその妻X（原告人）が、孫であるB（未成年者）と養子縁組を締結したところ、その後Aが死亡したため、Xと養子B、その他2名が法定相続人になった。Xは、Aの遺産を分割するにあたり、XとBとの間で利益相反が生じるとして特別代理人選任の申立てを行い、Bの実母の兄Cを推薦したところ、原審はAXとB間の養子縁組が専ら相続税の負担を軽減させる目的のためのもので、真に縁組当事者間に社会通念上養親子関係の創設を欲する効果意思を有せず、無効として申立てを却下した。そこで、Xから抗告がなされた事例。

東京高裁は、「本件養子縁組が相続税の負担を軽減する目的で行われたとするが（なお、Aの遺産である不動産について、相続税に関する小規模宅地の特例が適用された場合には、Bを除く三名のみが法定相続人であっても、遺産総額が非課税の範囲にとどまる余地がある。）、当該養子縁組がそのような動機のもとに行われたとしても、直ちにそのような養子縁組が無効となるものではない。うえ、本件記録によっても、本件養子縁組が養親子関係を設定する効果意思を欠くものであるとはいい難く、本件養子縁組をもって無効であるということとはできない。そうすると、Aの遺産分割につき、XとBの間には利益相反の関係があるというべきであるから、Bのために特別代理人を選任すべきである」として、原審判を取り消し、Cを特別代理人に選任した。

（２）検討

④判例も、①②③判例と同様に、当該養子縁組の効力が争われた事例ではなく、遺産分割当事者である未成年者のために特別代理人を選任すべきかどうか争われたものである。そして事案は異なるものの、その判断内容は③判例と同様であり、①判例の⑥のような表現は使わず、養子縁組については事実認定から「養親子関係を設定する効果意思を欠くものであるとはいい難」という

点をもつてのみ、無効とはいえないとしている。

ところで、④判例では、Bを除く3名が法定相続人になっても、特例の関係で遺産総額が非課税になる可能性を指摘している。このことは、当該養子縁組が節税目的であることを疑問視するものであり、その目的自体は、縁組の効力にとって重大なことでないことを示している。すなわち、④判例でも、節税の目的と縁組意思が結びつかないことをあらわしているというべきであり、①判例の流れを受け継いだ判断といえる。

2-3. 最高裁判決と関連判例の関係

①③④判例は、いずれも、原審が、節税養子について養親子関係を設定する効果意思がないことを理由に無効と判断した事例に対する抗告審であり、節税養子が無効になるものではないことと、その理由として養親子関係を設定する効果意思を欠いているとはいいがたいことを挙げる。②判例は、節税養子について養親子関係を設定する効果意思がないことを理由に無効と判断しているので、①③④判例の各原審判断の流れの中にある判例といえる。①判例は、このほか、養子縁組の節税目的について相続税法の問題と扱うことで、節税養子が無効ではない理由としているのは前述のとおりである。また③④判例は、「直ちに」という表現を入れて、節税養子が無効になる可能性を示唆する。①③④判例のそうした判断は、当事者間に養親子関係を設定する効果意思の存在を断定しきれないことから導かれたものとも考えられる。なお、①判例が、節税養子を有効とするのは、前述のとおり、未成年養子の利益を考えてのことであるから、①判例と同じ流れの中にある③④判例も、未成年養子の利益を考えて節税養子を有効にしていると考えべきである。

最高裁判決は、「併存」の表現のもと節税の動機と縁組意思を分けて考えることで、養子縁組を有効としているので、その判断は表現が異なるものの①③④判例と同様といえ、さらに最高裁判決は、③④判例と同じく、「直ちに」という表現のもと、養子縁組が無効になるものでないことを判断しているから、

最高裁判決は①③④判例の流れの中にある判断といえる。しかも、そうした判断は、最高裁判決の「養子縁組について、縁組をする意思がないことをうかがわせる事情はなく」という消極的な表現を見る限り、①③④判例と同様に、当事者間に養親子関係を設定する効果意思の存在を断定しきれないことから導かれた可能性がある。そして最高裁判決が①③④判例の流れの中の判断とすると、最高裁判決が節税養子を有効とするのは、未成年養子の利益を考えた結果ということになる。

以上のことから、節税養子をめぐる判例は、縁組意思を中心に、節税養子の効力について判断しており、節税養子が租税回避行為かどうかの判断についてはしていない。

3. 節税養子をめぐる学説の検討

学説は、節税養子のどのようなことを問題にしているのか。まずは、その効力に関する学説を見た上で検討する。

3-1. 節税養子の効力について

節税養子の効力については、これを有効とする見解⁽⁵⁾（以下、有効説という）と、無効とする見解⁽⁶⁾（以下、無効説という）に分かれる。

有効説は、節税養子が相続税対策であることから、養子制度が相続制度を補完するとした上で、財産相続が養子縁組の重要な効果だから、当事者には民法上の養子縁組をする効果意思があった⁽⁷⁾ことを理由にするものである。これに対して、無効説は、節税養子が相続税を潜脱するために養子制度を利用する

(5) 中川高男「判批」民商法雑誌106巻3号(1992年6月)145頁(通巻417頁)、本山・前掲注(2)151～152頁(通巻999～1000頁)など参照。

(6) 吉本俊雄『新・判例コンメンタール民法12[親族(3)]』(島津一郎＝久喜忠彦編)(三省堂、1992年)252頁など参照。

(7) 中川・前掲注(5)145頁(通巻417頁)参照。

もので、真に親子関係を設定する意思が当事者でない⁽⁸⁾ことを理由とする。また、無効説には、節税養子がいわゆる孫養子で未成年養子であることが多いことから、節税養子は未成年養子の目的である監護教育に反することを理由に無効と解するものがある⁽⁹⁾。

もっとも、無効説でも節税養子において「親子としての精神的つながりを作る意思がある場合には、縁組意思があり有効とすべき」⁽¹⁰⁾としているので、無効説において節税養子が無効となるのは、純粋な節税のみの事例⁽¹¹⁾ということになる。

なお、未成年養子については、これまで多目的に利用されてきた経緯から、その制度の基礎に置かれている子の利益に関して、子の監護教育に限定するのは狭すぎるとの見解⁽¹²⁾もあり、また節税養子では養親の利益のためだけでなく、養親の死亡により養子もその財産を相続することから、未成年養子にも利益があると解する見解⁽¹³⁾もある。そのように考えると、節税養子について、未成年養子の目的である監護教育に反するから無効であるとただちに考える必要もないように思われる。

このように節税養子の効力については、学説上、民法802条1項にもとづき、当事者の縁組意思の存在が問題にされている。

3-2. 節税養子の縁組意思について

それでは、節税養子における縁組意思は、どのように考えるべきか。これについては、まず養子縁組における縁組意思の議論を見た上で検討する。

(8) 吉本・前掲注(6)252頁参照。

(9) 二宮周平「判解」家庭の法と裁判11号(2017年10月)130頁など参照。

(10) 吉本・前掲注(6)252頁。

(11) 岡部喜代子・三谷忠之『実務家族法講義〔実務法律講義14〕』(民事法研究会、平成18年)174頁参照。

(12) 鹿野菜穂子「判解」『平成29年度重要判例解説』ジュリスト1518号(2018年4月)84頁参照。

(13) 滝沢昌彦「判評」『法律時報別冊・私法判例リマックス56<2018上>(平成29年度判例評論)』(日本評論社、2018年)61頁参照。

3-2-1. 縁組意思をめぐる議論

養子縁組における縁組意思については、㉔「習俗の標準に照らして親子と認められるような関係を創設しようとする意思」⁽¹⁴⁾とか、㉕「届出をする事に向けられている意思の合致だけで足る」⁽¹⁵⁾といった見解が出されている。㉔の見解は、擬制の方法を用いて、養子を真実の子と同視しようとする養子制度の本来の目的にもとづくもの⁽¹⁶⁾といえる。これに対して、㉕の見解は、法制上社会的に婚姻があっても届出がなければ婚姻と認めないという建前から、逆に社会的に存在しなくても社会的に身分関係の存在を認めてよいのではないか⁽¹⁷⁾という論理などが根拠になっている。すなわち、この見解は、届出によって法律上の身分関係がつくられるという考えにもとづくものである。このほか、縁組意思については、㉖「民法上の養親子関係の定型に向けられた」効果意思という見解⁽¹⁸⁾がある。この㉖の見解は、養子縁組の効果が民法上発生することに着目したものであり、ここでいう意思是「民法が強行的に定めている親権・扶養・相続などの「実質的に親子関係を形成する意思」であって、単なる届出意思とは異なる」⁽¹⁹⁾とされる。

ところで、この㉔と㉕の見解は、仮装縁組の場合の効力について差異があり、㉔の見解では仮装縁組は無効、㉕の見解では有効になる⁽²⁰⁾と解されている。

(14) 中川善之助『新訂親族法』（青林書院新社、新訂版、1968年）424頁。この見解は、実質的意思説と呼ばれている。なお、この見解では、事実上の身分関係と法律上の身分関係が峻別できないことから、養子縁組にあってはその法的効果（監護・教育などの親権の効果、扶養の権利義務）を対象とする意思（法的意思）がわずかでも必要とする見解（高橋忠次郎『婚姻法における意思と事実の交錯』（信山社、初版、1993年）129～131頁）がある。

(15) 末川博『物権・親族・相続』（岩波書店、昭和45年）339頁。この見解は形式的意思説と呼ばれている。

(16) 中川善之助・前掲注（14）408頁参照。

(17) 谷口知平『親子法の研究』（有斐閣、初版、昭和31年）175頁参照。

(18) 中川高男『親族・相続法講義』（ミネルヴァ書房、初版、1989年）220頁参照。この見解は法律的定型説などと呼ばれている。なお、実質的意思説、形式的意思説、法律的定型説の呼び名や各説の文献検索は、床谷文雄「判解」水野紀子・大村敦志編『民法判例百選 ㉔親族・相続〔第2版〕（別冊ジュリスト239号）』（有斐閣、第2版、2018年）79頁を参考にさせていただいた。

(19) 中川高男・前掲注（18）220頁。

(20) 中川淳『改訂親族法逐条解説』（日本加除出版、改訂版、平成2年）291頁参照。

また判例は、婚姻、縁組については㉔の見解をとる⁽²¹⁾のに対して、離婚、離縁については㉕の見解をとる⁽²²⁾と解されている⁽²³⁾。なお、㉖の見解については、近時の有力説とされている⁽²⁴⁾。

3-2-2. 節税養子の効力と縁組意思について

節税養子に関する有効説は、前述の㉖の見解にもとづくものであり、無効説は㉗の見解にもとづくものと考えられる。

㉖の見解は、前述のとおり、実の親子関係を擬制するという養子縁組本来の目的を重視するものであり、㉕の見解は養子縁組という法的制度に着目した考え方である。また㉖の見解は、養子縁組制度から生じる法的効果を強調するものであるから、㉕の見解から派生した考え方と解される。

このように縁組意思については、見解が分かれるが、民法の定める養子制度は、例えば、年長者養子、尊属養子の制限（民法793条）に見られるように、自然的、倫理的な親子の関係を前提としているというべきであるから、そのように考えるかぎり、縁組意思は、養子縁組本来の目的を重視する㉖の見解が妥当ということになる。そして㉖の見解からすれば、当事者間に親子のつながりをつくる意思のない節税養子は無効となるものの、当事者間に親子のつながりをつくる意思がわずかでも存在すれば、節税養子であっても有効となる。

最高裁判決は、節税養子であるから無効であるとか、あるいは有効であるという論理をとることなく、「併存し得る」という表現のもと、節税の動機と縁組意思を分けている。それは、前述した縁組意思に関する判例の立場（㉖の見解）をとりつつ、節税養子について有効とする機会を与えるためと考えられる。これは、最高裁判決が、養子縁組関係の多様な実態について考慮していること

(21) 判例としては、例えば、最高裁昭和23年12月23日判決・民集2巻14号493頁、最高裁昭和44年10月31日判決・民集23巻10号1894頁などがある。

(22) 判例としては、例えば、最高裁昭和57年3月26日判決・判時1041号66頁などがある。

(23) 床谷・前掲注 (18)79頁参照。

(24) 床谷・前掲注 (18)79頁参照。

をあらわすものである。

4. 節税養子と租税回避行為について

節税養子は租税回避行為なのかどうかについて検討していくが、その前に、租税回避行為とはどのような行為なのか、また節税行為との違いについて言及する。

4-1. 租税回避行為の定義⁽²⁵⁾

租税回避行為とはどのような行為なのかについては、さまざまな表現が採られている。すなわち、例えば、「租税回避は、租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」⁽²⁶⁾とか、「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除」⁽²⁷⁾とされる。また「税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果…を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる」⁽²⁸⁾とか、「租税回避は、課税要件に該当することを回避するために、通常であるならば用いられない法形式、すなわち異常な法形式を採用する行為ということができる」⁽²⁹⁾とされる。

そのほか、「本来課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、当事者が異なった法形式を採ることにより、課

(25) 租税回避行為の定義などに関する文献検索については、楊光洙＝松永礼佳「租税回避行為の否認と課税論理」長崎県立大学経済学部論集45巻3号（2011年12月）2～3頁、24～25頁、ハッ尾順一『[四訂版] 租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』（清文社、四訂版、平成20年）7頁などを参考にさせていただいた。

(26) 金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂、第23版、2019年）135頁。

(27) 谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社、2014年）2頁。

(28) 清永敬次『税法 [新装版]』（ミネルヴァ書房、新装版、2014年）42頁。

(29) ハッ尾・前掲注（25）4頁。

税要件の充足を避けることすなわち納税義務の成立を阻止することである」⁽³⁰⁾とか、「租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないし取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的効果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らの正当な理由のないことをいう」⁽³¹⁾とされる。

以上において、租税回避行為として共通している表現は、①課税要件の充足を避けていること、②法が想定する⁽³²⁾通常の法形式とは異なる形式を選択していること、③通常の法形式による経済的効果と④租税負担の軽減を実現していることである（各表現は、以下、単に①②③④であらわす）。②の法形式の選択は、①の課税要件の充足を避けるためであり、行為者が②と①をするのは、③④の実現のためといえる。

租税回避行為の目的が③④の実現であり、そのことを強調すれば、後述する節税行為と区別がつかないのは当然である。

①は、④のためであるから、①と④はつながったところの、結果的に同じ内容といえるので、租税回避行為の特徴は②と考えられる。このことから、節税行為と租税回避行為との違いも、②に求めることになるだろう。そして、通常の法形式をとれば課税されるのに、通常と異なる法形式を選択しながら、その通常の法形式と同じ経済的効果を得ると同時に、課税負担が軽減される点で、租税回避行為は不当とされる⁽³³⁾。

4-2. 節税行為と租税回避行為について

(30) 川田剛『節税と租税回避—判例にみる境界線—』（税務経理協会、初版、平成21年）7頁。

(31) 松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』（中央経済社、昭和58年）166頁。

(32) 「想定する」という表現については、法が予定するとかしないとか、法上通常のものなどといった各見解での表現の意味合いを統一するため、谷口・前掲注（27）6頁を参考に使用している。

(33) 谷口・前掲注（27）10～11頁、清永・前掲注（28）42頁、松沢・前掲注（31）166頁など参照。

節税行為については、「例えば青色申告制度上の特典の適用を受ける取引を行うなどして、租税上の負担の軽減をはかること」⁽³⁴⁾、すなわち、「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」⁽³⁵⁾とされる。

節税行為と租税回避行為の違い（以下、両行為の違いという）については、「節税が、本来の立法目的の実現を意味するのに対して、租税回避は、本来の立法目的や立法趣旨を逸脱する形で租税法規を利用することを意味する」⁽³⁶⁾というように、行為の意味合いが立法目的の実現なのか、それとも逸脱する形での利用なのかで違いをつける見解、また行為が租税法規の予定しているものなのか、予定していないものなのかで違いをつける見解⁽³⁷⁾などがある。立法目的を逸脱する形で法を利用することは、法の予定しないところなので、この2つの見解は結果的に同義と考えられる。

そのため、両行為の違いは、結局、前述のとおり⑧であり、行為について法が予定しているか、予定していないかになる。もっとも、「節税と租税回避の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によって決めざるをえない」⁽³⁸⁾とされる。

納税者間の公平を考えれば、節税行為は個別の解釈によることなく法定されるべきものと考えられるので、その意味で、租税法規の予定しているものなのか、予定していないものなのかで両行為の違いをつける見解は適切といえる。しかし、最終的に、両行為の違いについて法律を根拠としない社会通念で決せられるという前述の考えは、実情をあらわしているとはいえ、節税行為について法の予定している行為と表現することと矛盾している。社会通念で決せられるのは、行為の道義的な評価であって、節税行為は、法の予定した行為、それ

(34) 清永・前掲注 (28)44頁。

(35) 金子・前掲注 (26)135頁。

(36) 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、初版、2015年）40頁。

(37) 金子・前掲注 (26) 135頁参照。この見解を参考に、本稿では、以下、節税行為は法の予定している行為、租税回避行為は法の予定しない行為という表現をとる。

(38) 金子・前掲注 (26)135頁。

以外は法の予定しない租税回避行為と割り切ったほうがよいのではないか。なお、租税回避行為は、法規により禁止されないかぎり、違法な行為ではない⁽³⁹⁾とされる。

4-3. 節税養子における両行為の違いについて

養子縁組において、前述のとおり、租税回避行為として問題になるのが節税養子である。

相続税法においては、相続税額の総額が法定相続人と法定相続分で決定された後、相続人が実際に相続した割合に応じて、各法定相続人の相続税額が算出される⁽⁴⁰⁾といわれるが、その算定の際に、法定相続人の数による基礎控除が認められることから、法定相続人の人数が増えれば基礎控除の額が増えるため、それだけ相続税の総額が減少する⁽⁴¹⁾とされている。

節税養子は、養子によって法定相続人の数を増やして基礎控除額を増加させ、相続税の税額減少をはかる行為である⁽⁴²⁾が、基礎控除額の増加にとどまらず、相続人1人あたりの保険金・退職手当などの非課税額が増加するほか、相続税総額の計算にあたり課税価格が分割されることにより累進税率適用の算出税額が減少する効果もある⁽⁴³⁾とされる。

このようなメリットのため、昭和60年代には、節税養子が相続税対策として多用されたことから、前述のとおり、昭和63年に相続税法の改正（以下、法改正という）が行われ、相続税の計算上相続人に含まれる養子の数が制限されることとなった（相続税法15条2項）が、さらに、相続税法は、この制限内の養子の数でも、相続税を不当に減少させる結果になる場合は、その養子を含めない処分を税務署長に認める（相続税法63条）⁽⁴⁴⁾に至ったとされる。

(39) 清永・前掲注 (28)44頁、谷口・前掲注 (27)10頁など参照。

(40) 武田昌輔＝渡辺充「租税回避行為の事例研究」日税研論集14号（1990年7月）138頁参照。

(41) 武田＝渡辺・前掲注 (40)138頁参照。

(42) 佐藤・前掲注 (1)10頁参照。

(43) 佐藤・前掲注 (1)10頁参照。

(44) 佐藤・前掲注 (1)10～11頁参照。

このような法改正は、租税回避の否認にほかならないので、法改正がなされたということは、租税法の領域で、節税養子は租税回避行為として認識されていたことを物語るものである⁽⁴⁵⁾。この法改正により、節税養子による相続税負担軽減の効果は限定的とされるに至った⁽⁴⁶⁾。

ところで、節税養子が節税行為なのか、それとも租税回避行為なのかを検討するにあたっては、まずはその節税養子が有効でなければならない⁽⁴⁷⁾。なぜならば、節税養子が無効の場合、その縁組行為は節税行為でも租税回避行為でもなく、養子縁組を仮装した脱税行為といえるからである⁽⁴⁸⁾。

それでは、節税養子が有効な場合、節税養子は節税行為なのか、それとも租税回避行為なのか。

節税養子でも、租税回避行為となるのは、養子について相続開始後に相続放棄させる場合や、相続開始後に離縁する場合を挙げる見解⁽⁴⁹⁾がある。前述のとおり、節税行為は法の予定した行為であり、これに対して租税回避行為は法の予定しない行為と考えた場合、節税養子は、相続税法により、相続人にできる養子の数が制限され、さらにその制限内の養子数でも税務署長により否認される可能性を考えれば、法の予定しないところの、租税回避行為ともいえる⁽⁵⁰⁾が、反対に考えれば、これら相続税法63条の税務署長により否認されない養子縁組は、前述のとおり、節税の効果は限定的であるものの、法の予定したところの、節税行為といえるのではないか。

なお、相続税法63条の「相続税の負担を不当に減少させる結果となる」場合について、縁組意思のない場合を挙げる見解⁽⁵¹⁾があるが、縁組の有効無効に

(45) 佐藤・前掲注(1)11頁参照。

(46) 一高・前掲注(2)53頁、中野・前掲注(4)最高裁判所判例解説32頁(ジュリスト98頁)など参照。

(47) 武田=渡辺・前掲注(40)140頁参照。

(48) 武田=渡辺・前掲注(40)140頁参照。

(49) 武田=渡辺・前掲注(40)141頁参照。

(50) 佐藤・前掲注(1)11頁参照。

(51) 森田茂夫「相続税の負担減少を目的とした養子縁組の効力とその対応策」税理44巻6号(2001年6月)194頁参照。この見解は、後掲注(54)のように、民法上有効な縁組が相

関係なく⁽⁵²⁾、もしその判断(相続税法63条における相続人に含まれる養子かどうかの判断)で縁組意思がかかわるのだとしたら、相続人に含まれる養子であれば、節税養子であり、相続人に含まれない養子であれば、租税回避行為という判断にあたり、縁組意思が考慮されることを意味する。もしそうであれば、この縁組意思は、租税回避の意図(以下、回避意図という)につながるものといえるから、租税回避行為かどうかの判断にあたり、一般に回避意図は関係ないとされる⁽⁵³⁾ものの、節税養子については、回避意図も考慮されていることになる。すなわち、節税養子については、租税回避行為かどうかの判断にあたり、回避意図も考慮される可能性があることになる。

5. おわりに

以上、節税養子が租税回避行為なのかどうかについて検討してきたが、相続税法15条2項、相続税法63条に抵触しない節税養子は、租税回避行為ではなく、節税行為と解される。それは、前述のとおり、節税行為が法の予定した行為であるの対して、租税回避行為は法の予定しない行為という区別にもとづいた結果である。すなわち、節税行為と租税回避行為の境界は、法の予定している行為かそうでないかにある。そして節税養子が節税行為か、それとも租税回避行為かの判断にあたっては、相続税法63条との関係で当事者の回避意図も関わっ

相続税法63条により否認されることはないとするので、この見解によれば相続税法63条により否認されるのは無効な養子縁組となる。相続税法63条は租税回避行為否認規定であるところ、無効な養子縁組は前述のとおり租税回避行為とはいえないため、そもそも相続税法63条の対象にならない可能性がある。なお、一高・前掲注(2)51頁は、直接引用の形で、この森田・前掲194頁を紹介している。

(52) 相続税法63条における税務署長の判断は、森田・前掲注(51)194頁の見解のいうようになり、縁組意思の有無を考慮したとしても、それは養子縁組の有効無効を判断するものではなく、養子を相続人に含まれるかどうかの判断にすぎないと考えられる。

(53) これについては、回避意図の推測が困難であること(中川一郎編『税法学体系(1)総論』(三晃社、初版、1968年)143頁参照)や「結果として生ずる租税負担の軽減ないし排除が負担公平の見地から問題となるのであって、回避意図があるかどうかは重要でない」(清永・前掲注(28)44頁参照)ことが理由とされる。

てくるかもしれないことは前述のとおりである。

最高裁判決は、「併存し得る」との表現のもと、節税の動機と縁組意思を切りはなすことで、節税養子においても、真に親子関係をつくろうとする意思が必要であることを示すとともに、節税目的があっても節税養子が無効にならないことを明らかにした。節税養子が節税行為であるか、それとも租税回避行為であるかを判断するためには、その前提として、前述のとおり、節税養子が有効でなければならない。すなわち、節税養子の場合、有効か、あるいは無効かの判断のあとに、節税養子が節税行為か、あるいは租税回避行為かの判断がされるというような二段階的な判断がなされることになる。

最高裁判決の事案では、養子が1人であることから、当該養子縁組は相続税法15条2項に抵触することはなく、また最高裁判決によって縁組意思に関する判断のもと当該養子縁組が有効とされているので、前述のとおり相続税法63条の判断において縁組意思が考慮されと考えれば、相続税法63条に抵触する可能性も低い⁽⁵⁴⁾。すなわち、最高裁判決での当該養子縁組は、租税回避行為ではなく、節税行為といえる。

なお、最高裁判決について、未成年養子の目的である監護教育の観点で判断していないという批判⁽⁵⁵⁾もあるが、前述のとおり最高裁判決は監護教育にとらわれない子の利益を考慮した可能性がある。

いずれにしても、相続税法15条2項、および相続税法63条に抵触しない節税養子は、有効を前提としたものだから、民法においても、また相続税法においても適法である。

(54) 森田・前掲注(51)193～194頁は、民法上有効とされる縁組について、税務署長が相続税法63条にもとづき否認することはないとしている。

(55) 二宮・前掲注(9)130頁など参照。