

【論文】

租税法における通達の位置づけの検討

－財産評価基本通達を中心として－

岩武 一郎

はじめに

通達は法源ではなく、その法的な位置づけは、単に行政組織内部における命令にすぎないことは確かである。しかし現実には法源と同様の機能を果たしているといわれる⁽¹⁾。このような通達の位置づけのわかりにくさが、特に通達をめぐる訴訟の場面において、裁判所が示す通達のとらえ方に、いくつかの混乱を招いているのではないかと思われる点が存する。

そこで本論文においては、特に財産評価基本通達の適用の場면을素材として、通達に関する争いの類型を以下の二つに整理して、それぞれの類型における代表的な判決や先行研究を参照し、これらの点に関しての検討を進め、通達の位置づけについて一定の結論を導くこととする。

まず類型①としては、納税者は通達通りの評価を主張するが、国は通達とは異なる評価を主張するケースが想定される。そしてこのような類型においては、財産評価基本通達における総則6項の適用の妥当性や、通達の解釈に租税法律主義が及ぶか等が主な検討課題となるであろう。

次に類型②としては、納税者は通達とは異なる評価を主張するが、国は通達通りの評価を主張するケースが想定される。そしてこのような類型においては、どのような場合に納税者が主張する、通達とは異なる評価が認められるかが検討課題となる。

Ⅰ 類型①の判例研究 －東京地裁令和元年8月27日判決－

（控訴審 東京高裁令和2年6月24日判決（控訴棄却）

上告審 最高裁令和4年4月19日判決（上告棄却））

1 事実の概要

被相続人Aは、平成24年6月17日に94才で死亡した。Aの死亡により5名の共同相続人である妻K、長女X1、長男X2、次男T、養子X3（Tの長男）は、Aを相続（以下「本件相続」という。）し、相続財産を取得した。

本件相続に係る相続財産には、杉並区所在の土地（以下「甲土地」という。）及び甲土地上に存する建物（以下「甲建物」といい、両方をあわせて「甲不動産」という。）があり、また

⁽¹⁾ 金子宏『租税法第23版』弘文堂（2019年2月）116頁。

川崎市所在の土地（以下「乙土地」という。）及び乙土地上に存する建物（以下「乙建物」といい、両方をあわせて「乙不動産」という。）があった（甲不動産と乙不動産をあわせて「本件各不動産」という。）。本件各不動産は、共同相続人の一人である X 3 が取得した。

A は、平成21年1月30日、甲不動産を C 社から総額 8 億3700万円で購入し、同日 M 銀行から 6 億3000万円を借り入れた。また A は、平成21年12月25日、乙不動産を G 社から総額 5 億5000万円で購入し、同日、M 銀行から 3 億7800万円借り入れ、同日21日、A の妻から4700万円を借り入れた。

なお、X 3 は、平成25年3月7日、S に対し、乙不動産を 5 億1500万円で売却した。X らは、平成25年3月11日、本件相続税の申告をしたが、本件各不動産の価額を、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）の定めに従い、甲不動産の価額を 2 億4000万円余、及び乙不動産の価額を 1 億3366万円余と評価し、相続財産の総額が10億156万円余、債務等の額 9 億9706万円余、相続税の総額を 0 円とした。

これに対し、処分行政庁は、平成28年4月27日、本件各不動産の価額を評価通達 6 項に基づいて評価することとし、不動産鑑定士の鑑定評価額に基づき、甲不動産の価額を 7 億5400万円及び乙不動産の価額を 5 億1900万円と評価し、相続財産の総額18億8581万円、相続税の総額 2 億4049万円とする各更正処分等をした。

2 争点

争点は以下の3つである（本論文においては主に争点①について検討する。）

- (1) 相続開始時における本件各不動産の時価（評価通達に定める評価方法によらない評価が許されるための特別の事情の内容及びその有無。争点①）
- (2) 評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続き上の違法の有無（争点②）
- (3) 本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無（争点③）

3 原告らの主張

原告らは以下の通り主張を行った。評価通達 6 が制定されている趣旨は、想定外の時価の下落事情が生じた場合に、担税力に応じた課税を行うためのものである。従って、評価通達 6 にいう特別の事情は、災害、地盤沈下、土壤汚染等の客観的事情の発生に限られるのであり、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素は特別の事情を基礎づけるものではない。従って国が本件更正処分において評価通達 6 を適用して、通達以外の評価を行ったことは、租税法律主義に反するものであり、信頼保護法理にも違反する。またそれは租税公平主義が求める平等取扱原則にも反するといえる。

4 被告（国）の主張

被告である国は、以下のような主張を行った。まず、評価通達によらない評価方法を用いた

妥当性については、本件各不動産の通達評価額と本件各取引額（買取価額・乙不動産の譲渡価額）の間には、いずれも著しい乖離があり、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである。

また A が90才の年齢で行われた養子縁組や両不動産の借入資金による購入の一連の行為は、本来原告が負担すべき相続税を免れる相続税対策を目的としたものであり、このような行為による軽減策を採らなかった他の納税者との間の租税負担の公平を著しく害し、富の再配分機能を通じて経済的平等を実現する相続税の目的に反する著しく不公平なものである。

5 判旨（請求棄却）

東京地裁は以下の通りに判示し、納税者の請求を退ける判断を行っている。

（１）「相続税法22条は、（中略）相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨を定めているところ、ここにいう時価とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。」

「課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、（中略）画一的な評価方法によることなく個別事案ごとに評価することとすると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が時価として導かれる結果が生ずることを避けがたく、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、相続等により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。このような課税実務は、（中略）納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保（中略）に資するものとして、相続税法22条の規定の許容するところであると解される。」

（２）「相続税法22条の規定もいわゆる租税法の基本原則の一つである租税平等主義を当然の前提としていえると考えられることに照らせば、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、原則として許されないというべきである。」

「他方、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないなど、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情（評価通達・総則6項参照）がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解すべきである。」

（３）「本件相続における本件各不動産については、評価通達の定める評価方法を形式的に全て

の納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、本件各不動産の購入及び本件各借入に相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかというべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。」

6 検討

(1) 財産評価基本通達・総則6項の意義

相続税および贈与税の税額計算の基礎となるのは、相続財産および贈与財産の価額である。この点につき、相続税法22条は、これらの財産の価額は、その「取得の時ににおける時価」による旨を定めている。時価の意義については、それは客観的な交換価値のことであり⁽²⁾、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味するとされる⁽³⁾。

しかし、財産の価値を客観的に評価することは必ずしも容易なことではなく、また個別の納税者において財産評価の金額に差があることは、租税公平主義の観点からも問題があるといえよう。そのような事から、現実の評価事務については財産評価基本通達に従って行われている。財産評価基本通達の趣旨・目的について判例は、納税者間の公平の確保、納税者および課税庁双方の便宜、徴税費の節減を挙げている⁽⁴⁾。

またこれらの判例は、評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ当該財産の課税価格が、その評価方法に従って決定された場合には、その課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、当該財産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものでないと推認するのが相当であることを判示している。

上記の判示からは、財産評価基本通達による評価が原則としては適法であるとしても、それが著しく合理性を欠き、通達によっては適切な評価をすることができない特別の事情がある場合には、通達以外の合理的な評価方法により評価することが求められていると読み取ることもしよう。

このような事から、財産評価基本通達は総則6項において「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」ことを定めていると考えられる。

(2) 総則6項の適用要件をめぐる見解の対立

財産評価基本通達において、例外規定である総則6項が設けられた経緯については上記の通

⁽²⁾ 最高裁平成7月16日判決（判例時報2097号28頁）や最高裁平成25年7月12日（民集67巻5号1255頁）などを参照。

⁽³⁾ 東京高裁平成7年12月13日判決（行政事件裁判例集46巻12号1143頁）参照。

⁽⁴⁾ 前掲注（2）で掲げた裁判例を参照。

りであるとしても、その規定にある「著しく不相当と認められる」という文言の不明確性や、上記最高裁判決のいう「（通達の定める）評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情」が具体的にはどのような事情をいっているのかが必ずしもはっきりしないことから、総則6項の解釈・適用をめぐる見解の対立がみられることとなる。

その具体的な対立点として本論文では、納税者が、財産評価基本通達による評価額が、「客観的交換価格」または当該財産の取引価額と乖離する事を利用した節税策もしくは租税回避行為を行った場合に、総則6項により納税者が行った通達による評価額を否認し、通達以外の評価方法により引き直しを行い、それによって課税処分を行うことの是非を取り上げる。

このような場合に総則6項の適用を肯定した裁判例として、東京地裁平成4年3月11日判決が挙げられる⁽⁵⁾。この事例は、昭和62年12月の相続開始直前の同年10月に借入により購入資金を調達し、7億5,850万円の賃貸人のいない新築マンションを購入し、相続直後の昭和63年1月にマンションの購入先不動産業者との間で、当該マンションの売却の媒介契約を締結して、4月から7月にかけて当該マンションを7億7,400万円で売却し、借入金を返済したものである。この判決は「当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人および被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎない」とも考えられるような場合には総則6項のいう「特別の事情」がある場合に該当する旨を判示している。

学説において、このような場合に総則6項の適用を否定するものとして、まず品川芳宣名誉教授は次の様な見解を示している。すなわち、総則6項のいう「著しく不相当」とは、財産評価基本通達が相続税法22条に規定する時価を解釈・適用するための通達として存在しているものであるから、当該財産の通達上の評価額と客観的交換価値との開差が客観的にみて著しく不相当と認められる場合、すなわち財産の客観的価格に関する事項に限定すべきであって、租税回避を企図したか否かというような主観的要素は本来当該判断の要素とすべきでないと考えられるとする。また、そのような租税回避事案は、相続税法64条の規定によって否認すれば足りるものと考えられると主張されている⁽⁶⁾。

また大淵博義名誉教授は、総則6項適用の典型的な事例は、評価通達に定める土地の時価（路線価）の評価にあたって考慮されていなかった客観的な事実（例えば、地盤沈下等）が判明したために、時価が下落した場合に限られると述べている。更に信義則違反の問題を根拠に総則6項の適用は、評価通達による評価の減額要因がある場合に限られるべきと主張する⁽⁷⁾。

これらの見解に対し、総則6項の適用に租税回避の目的が関連すると考える見解としては次の様なものがある。シャープ勧告書が述べる相続税の目的や税制調査会の答申（平成12年7

⁽⁵⁾ 判例時報1416号73頁、控訴審は東京高裁平成5年1月16日判決・税務訴訟資料194号75頁。

⁽⁶⁾ 品川芳宣「相続開始3年5月前に取得した不動産の評価と評価通達6項の適用」TKC税研情報29巻2号（2020年4月）45頁。

⁽⁷⁾ 大淵博義『『財産評価基本通達総則6項』の適用判決の問題点とその検証－通達評価額を適用しない『特別の事情』の視点から』税経通信75巻14号（2020年12月）18頁。

月)において説明されている相続税の意義に鑑みると租税負担の実質的な公平を著しく害するような結果となるということは、相続税制度の趣旨・目的に反するものといえる。そして評価通達は、納税者間の公平や納税者の便宜等のために設けられているものであり、評価通達を形式的に適用することによって相続税制度の目的に反することになり、かつ納税者の便宜という目的のために必要でもない場合(相続前後の比較的近い時期の取引等により時価ないし時価の近似値が把握可能な状態)であれば、評価通達を形式的に(逆手を取って)適用するということは、相続税制度の目的に反し、評価通達の仕組みを濫用するものであると考えられる⁽⁸⁾。このように通達制度の濫用の観点から、本判決の示した判断について賛意を表している。

(4) 評価通達と租税平等主義

評価通達があくまで行政内部の命令であることを考えると、租税公平主義における平等取扱原則を実現するために、画一的かつ詳細な評価方法を定めているといえる。このような見解から考えると、通達は行政庁に対してのみ拘束力をもち、納税者に対しては拘束力をもたないのではないかと考えられる。

Ⅱ 類型②の判例研究 —東京地裁平成24年3月2日判決—

1 事実の概要

(1) 被相続人 A は平成16年2月28日に死亡し、X(原告)らが相続(以下「本件相続」という。)した。Xらの相続税の申告につき、処分行政庁は平成19年2月13日付けで、相続税に係る更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過小申告加算税賦課決定処分をした。

(2) 本件相続財産には、A 及び X ら一族の経営に係る甲社(大会社)及び乙社(中会社)の株式が含まれていた。甲社株式及び乙社株式は非上場であり、財産評価基本通達(平成17年改正前のもの。以下「評価通達」という。)にいうところの取引相場のない株式であった。本件相続開始時、甲社は乙社株式の83.8%を保有し、乙社は甲社株式の74.7%を保有していた。甲社の株式保有割合は25.9%であったため、甲社は株式保有特定会社(評価通達189の(2))にあたりと国は主張した。なお、乙社の株式保有割合は約90.8%であり、乙社が株式保有特定会社にあたることについては X らも争わなかった。

(3) 甲社と乙社が株式を持ち合っていたため、甲社株式の評価額が増えると乙社株式の評価額も増える関係にあった。本件相続開始時の甲社株式を原則的評価方法(類似業種比準方式)で評価した場合の、甲社株式の評価額は1株あたり4653円であり、乙社のそれは3万1189円であった。甲社が株式保有特定会社にあたることを前提に評価した国が主張する甲社株式の評価額は1株あたり1万9002円であり、乙社のそれは6万4908円であった。

⁽⁸⁾ 廣木準一「財産評価通達によらない評価が許される『特別の事情』の内容」ジュリスト1555号(2021年3月)142頁。

2 争点

- (1) 本件相続開始時に本件各会社が有していた資産（本件各会社株式を除く。）の価額に係る評価額（争点①）
- (2) 甲社が株式特定保有会社に該当するか否か（争点②）
- (3) 本件各会社株式の時価（相続税法22条）の評価方法及びその金額（争点③）
- (4) Xらにつき国税通則法65条4項に規定する正当な理由が認められるか否か（争点④）

3 判旨（請求認容）

(1) 評価通達に基づく画一的評価の合理性を肯定しつつ、「同通達の定める評価方式が形式的に全ての納税者に係る相続財産の価額の評価に用いられることによって、基本的には租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、同条（相続税法22条）の規定もいわゆる租税法の基本原則の一つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、特段の事情があるとき（同通達6項参照）を除き、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ同通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、たとえその評価方法によって算定された金額がそれ自体では同条の定める時価として許容範囲内にあるといい得るものであったとしても、租税平等主義に反するものとして許されないものというべきである。」

「なお、評価通達に定められた評価方法が当該財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであることについては、被告においてこれを立証すべきものというべきである。」

(2) 評価通達が定める、株式保有特定会社に該当する基準である、大会社25%以上の一律適用の合理性については、平成2年改正当時の合理性は肯定しつつ、

「①評価通達の平成2年改正がされた後、平成9年の独占禁止法の改正によって、従来は全面的に禁止されていた持株会社が一部容認されることとなり（同法9条4項1号）、これを契機として、商法等において、持株会社や完全親子会社を創設するための株式交換等の制度の創設、会社の合併に関する制度の合理化、会社分割制度の創設といった企業の組織再編に必要な規定の整備が進められるなど、本件相続の開始時においては、評価通達の平成2年改正がされた当時と比して、会社の株式保有に関する状況は大きく変化したものというべきところ」

「②本件相続の開始時を調査期間に含む平成15年度の法人企業統計を基に算定された資本金10億円以上の金融業及び保険業を除く全ての業種の営利法人の株式保有割合の数値は16.31%であり（中略）、平成元年度及び平成2年度のそのように同通達189の(2)において大会社が株式保有特定会社に該当するか否かの基準とされている25%と比して、一見して『格段に低い』ものとまでは評価し難いこと」

「③本件全証拠によっても、本件相続の開始時において上記②の営利法人につき時価（相続税評価額）に基づいて株式保有割合を算定した場合の数値が、おしなべて平成15年度の法人企

業統計を基に算定された上記②の株式保有割合の数値(16.31%)よりも大幅に低くなるものと推認すべきような証拠ないし事情は見当たらないこと」

「④法令上、子会社の株式の取得価額(最終の貸借対照表において別に付した価額があるときはその価額)の合計額の当該会社の総資産の額に対する割合が100分の50を超える会社が持株会社とされ、特別な規制がされていること(独占禁止法9条4項1号(本件相続開始時の同条5項1号))などに鑑みれば、評価通達の枠組みの合理性を考慮しても、少なくとも本件相続の開始時においては、評価通達に定めるところにより算定した株式保有割合が25%以上である大会社の全てについて、一律に、資産構成が類似業種比準方式における標本会社に比して著しく株式等に偏っており、その株式の価額の評価において類似業種比準方式を用いるべき前提を欠くものと評価すべきとまでは断じ難いものというべきである。そうすると、少なくとも本件相続の開始時を基準とすると、評価通達189の(2)の定めのうち、大会社につき株式保有割合が25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社としてその株式の価額を同通達189-3の定めにより評価すべきものとする部分については、いまだその合理性は十分に立証されているものとは認めるに足りないものといわざるを得ない。」

(3) あてはめとして、「本件相続の開始時において大会社に該当する甲社が株式保有特定会社に該当するか否かについては、株式保有割合に加えて、その企業としての規模や事業の実態等を総合考慮して判断するほかないものというべきである。」「甲社の企業としての規模や事業の実態等は、上場企業に匹敵するものであったものというべきである。」「本件相続の開始時において、乙社がその発行済み株式総数の約74.7%を有していたことを考慮しても、甲社株式の価額の評価に関しては、原則的評価方式による評価額と適正な時価との間の開差を利用したいわゆる租税回避行為の弊害を危ぐしなければならないものとはいい難いものというべきである」などと論じ、甲社は株式保有特定会社に該当しないとした。(甲社・乙社の株式の評価額は1株当たり順に4653円、3万1189円であるとした。)

4 検討

(1) 本判決の意義

本判決の意義としては、平成2年評価通達改正時には株式保有特定会社判定のための大会社25%以上基準の一律適用の合理性が肯定されるとしつつも、その後の事情の変更すなわち、法人企業統計に見られる株式保有割合の上昇、独占禁止法改正による持株会社容認化等に鑑みて、平成16年当時には大会社25%以上基準の一律適用の合理性が失われていることを明らかにした、ということが挙げられよう。

本判決の後、Yが控訴し、東京高裁平成25年2月28日が控訴を棄却し、Yが上告せず判決が確定している。これを受けて国税庁は評価通達189の(2)を改正し、大会社の株式保有特定会社の判定基準として株式保有割合を「25%以上」から「50%以上」に改めた(中会社・小会社と同様)。

（２）本判決に対する批判

本判決が甲社株式の価額を類似業種批准方式で評価すべきとした論拠について、疑問が呈されている。それは、平成２年当時と事情が異なっていて独占禁止法の改正等によって、本件相続開始当時の類似業種の株式保有割合（約16.3%）が平成２年当時の約２倍に上昇しているが、それでも25%を相当に下回っている。そうであれば、当該数値の是非の判断だけでなく、甲社株式の他の事情、すなわち甲社および乙社が相当高い割合で株式の持ち合いを行っており、かつ、他の株式のほとんどをXら同族関係者が支配しているという実態をも重視して、甲社株式の客観的交換価値が判断されてしかるべきと考えられるという見解である⁽⁹⁾。この見解によれば、甲社株式の時価は、類似業種批准方式によって評価するよりも、純資産価額方式と類似業種批准方式を折衷した方式による評価の方が妥当であると考えられるとする。

（３）通達と租税法律主義

判旨（１）においては、総則６項を適用すべき特別の事情が存在しない場合には、通達以外の方法による評価は認められない旨を判示している。しかしこれはあくまで、租税平等主義における平等取扱原則の要請を実現するために、行政庁に対してのみいわれていることであって、通達は法源ではないのであるから納税者を拘束するものではないと考えられる。

そのように考えると、納税者は自らが行う評価について、それが通達によるものであるか、そうでないものであるかの考慮は必要なく、単に相続税法22条のいう時価を何らかの評価方法を用いて算定すればよいことになろうし、裁判所も納税者が行った通達以外の評価方法と、課税庁が行った通達による評価とを比較し、いずれの評価方法がより高い妥当性や合理性を有するかを判断すればよいのではないかと思われる。

しかし本判決においては、納税者が行う通達によらない評価が認められるためには、その通達が合理性を欠く場合に限られると判示することから、基本的に通達が合理性を有する場合には、納税者が行う通達以外の方法による評価は認められず、結果として通達が行政庁だけではなく、納税者をも拘束することになるのではないかと考えられる。

財産の評価方法は一つではなく、様々な評価方法が考えられるのであるから、納税者が不動産鑑定等を行って通達以外の合理性のある評価方法を用いることは可能であろう。しかしこのような場面においても、この判決の考え方によれば、通達による評価方法が合理的である限り、納税者の用いた他の合理的な評価方法は認められないこととなる。そうではなく、裁判所は、いずれの方法が評価方法として優れているかを判断した上で、優れている評価方法を選択すればよいことではないかと思われる。

本判決のような考え方によれば、財産の評価という事実認定の場面において、行政庁が制定した通達を実質的に法源として機能することとなり、それは租税法律主義の観点からは極めて問題があるのではないだろうか。

⁽⁹⁾ 品川芳宣「評価通達における株式保有特定会社株式の評価方法」TKC 税研情報22巻3号（2013年6月）62頁。

Ⅲ 二つの判例にみられる通達の位置づけ

1 租税回避の意図と事実認定

Iにおいて、納税者が、財産評価基本通達による評価額が、「客観的交換価格」または当該財産の取引価額と乖離する事を利用した節税策もしくは租税回避行為を行った場合に、総則6項により納税者が行った通達による評価額を否認し、通達以外の評価方法により引き直しを行い、それによって課税処分を行うことの是非をめぐり、対立した見解が存する事を確認した。果たしていずれの見解が妥当であろうか。

ところで、財産の評価額がいくらであるかというのは、課税要件事実の認定の問題である。事実認定の問題に関して、最高裁が租税回避の意図をどのように考えているかを明らかにした判例として、いわゆる武富士事件（最高裁平成23年2月18日判決⁽¹⁰⁾）を挙げることができよう。この事例は、要するにわが国において、国外財産である株式の贈与に係る贈与税の課税を免れるために、受贈者を日本国外の、贈与税の課されない香港に居住させることにより、制限納税義務者ならしめようとした事例である。課税庁は、受贈者の住所の認定にあたって、受贈者が香港に居住した目的として、租税回避が挙げられる事を考慮要素に含むべきであるとして、贈与が行われた当時、受贈者の住所は日本国内にあると判断し課税処分を行った。

このような課税庁の事実認定判断に対して、最高裁は「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる原告について前期事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。」と、事実認定にあたって、租税回避目的という納税者の主観的な意図を考慮する事を明確に否定している。

このような最高裁の判断は、財産の評価額がいくらかという事実認定の場面においても当然に妥当するものであろう。なぜなら、相続税における財産の評価額は、客観的交換価値をいうのであり、それが財産を所有する者が租税回避の意図を持っていたとしても、そのことによってその財産の客観的交換価値に影響を与えることがないことは明らかであろう。総則6項の「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」という規定における「著しく不適当」である場合とは、あくまで財産の評価額を左右する客観的な事実に限られるのであり、租税回避の意図といった主観的な要素は評価額の認定においては排除されるべきものであると考えることが妥当である。

⁽¹⁰⁾ 訟務月報59巻3号864頁。

2 通達の位置づけの確認

（１）最高裁令和２年３月24日判決⁽¹¹⁾の概要

個人が法人に非上場株式を譲渡した場合の当該株式の価額をめぐって争われた事例において、評価通達の位置づけに関して興味深い判示がなされているので、ここで検討を行っておく。

この事例においては、納税者が行った株式譲渡が所得税法59条1項2号の低額譲渡にあたるか否かが争われたものであり、具体的には納税者は当該株式の評価方法について、配当還元方式が適用される旨を主張し、課税庁は類似業種比準方式が適用される旨を主張している。

いずれの方法が適用されるかについては、本事例においては株式の議決権割合によって判定されることになる。そのことに関して評価通達188の（３）は「同族株主のいない会社」の判定について、「課税時期において株主の１人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合におけるその株主の取得した株式」であるかによって判定されると規定している。

そこで納税者は、株式の議決権割合の判定の時期については、この通達の文言どおり、株式の取得者の取得後の議決権割合により行うのが相当であると主張している。

この主張に対し課税庁は、所得税法59条のいわゆるみなし譲渡について課税を行う趣旨は、譲渡人に帰属する資産の保有期間中の増加益を所得として課税する事にあるとし、そのような清算課税説の趣旨からすれば、その増加益は株式の譲渡人の譲渡直前の議決権割合により判定することが最も合理的であると主張した。

（２）控訴審判決の判断

本事例における１審判決（東京地裁平成29年８月30日判決）は、課税庁の主張を認め、納税者の請求を棄却している。

これに対し、控訴審判決（東京高裁平成30年７月19日判決）は、１審判決を取消し納税者の請求を認容している。控訴審判決は、租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解されるところ、所得税基本通達及び評価通達は租税法規そのものではないものの、課税庁による租税法規の解釈適用の統一に極めて重要な役割を果たしており、一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、上記通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないというべきである旨を判示し、課税庁による評価通達が議決権割合の判定時期として規定している「株式の取得後」を「株式の譲渡前」に読み替える事の妥当性を否定している。

（３）最高裁の判断

上記の様な控訴審判決の判断に対し、最高裁は一審判決と同様に、課税庁の主張を認め原判

⁽¹¹⁾ 裁判所 HP。

決における上告人（国）が敗訴した部分を破棄し、原審に差戻しを行っている。

この判決において特に注目すべきは、二つの補足意見であり、最高裁が示した通達の位置づけについて説明がなされているのでここで部分的に引用する事とする。

宇賀克也裁判官は補足意見において次の様に述べられている。原審のいう租税法規の文理解釈原則は、法規命令については、あり得べき解釈方法の一つといえよう。しかし、通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束するものでもなく、裁判所を拘束するものでもない。確かに原審の指摘するとおり、通達は一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、通達の公表は、最高裁昭和62年10月30日判決（裁判集民事152号93頁）にいう「公的見解」の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめるといえよう、と述べられている。

また宮崎裕子裁判官は補足意見において次の様に述べられている。重要な事は、通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公式見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法規に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。

税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。このことからわかるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原理であるのと同じ理由で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである、と述べられる。

（４）通達の法的位置づけと解釈のあり方

上記最高裁判決の補足意見において示されたとおり、通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束するものでもなく、裁判所を拘束するものでもないと捉えるのが妥当であろう。

また通達の解釈のあり方については、文理解釈は通達の解釈原則とはいえ、通達の解釈において最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることであるという点に関しても妥当な見解であると思われる。

おわりに

以上の検討から導き出される結論は次の通りとなる。

まず、納税者によって、財産評価基本通達による評価額が、「客観的交換価格」または当該財産の取引価額と乖離する事を利用した節税策もしくは租税回避行為が行われた場合に、課税庁がそのような租税回避が行われたことが総則6項にいう「著しく不適當」である場合にあたるとして、納税者が行った評価通達による評価額を否認し、評価通達以外の評価方法により引き直しを行うことの是非については、納税者が租税回避の意図を持っているといった主観的事情は総則6項のいう「著しく不適當」な場合には該当しない。従ってこのような場合に評価通達以外の方法による評価を行うことは、平等取扱原則に違反することとなり許されるものではない。課税庁は原則として通達に拘束される事になる。

次に、納税者は通達に拘束されるものではないことから、評価通達以外の方法による財産の評価を行うことができる。そしてこのような場合に、課税庁が当該財産について、通達による評価方法を主張して争いになった場合には、裁判所も通達に拘束されるものではないことから、通達に合理性がない場合にのみ、納税者の主張する通達以外の方法を認めるのではなく、通達に合理性が認められる場合であっても、いずれの評価方法が優れた合理性を持っているかという観点から、評価方法の選択を行うべきである。

また、通達は課税庁による租税法規の解釈適用の統一に極めて重要な役割を果たしており、一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっているのであるが、それが租税法規そのものではないことが通達の位置づけをわかりにくくする事に繋がってしまっていると考えられる。このような問題を解消するためには、相続課税の根幹に位置する相続財産の評価については、通達ではなく、法令として規定することが求められるべきであろう。