

【論文】

財産評価と租税回避

熊本学園大学会計専門職大学院教授 岩武 一郎

目 次

はじめに

I 財産評価による租税回避

- 1 通達評価額と実勢価格の乖離の利用
- 2 乖離の利用と租税回避
- 3 総則6項の位置づけ

II 最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決の検討

- 1 事実の概要
- 2 下級審判決の概要
- 3 争点
- 4 判旨
- 5 検討

III 「評価方法の使い分け」に対する法的統制の必要性

- 1 過去の裁判例における平等原則の取扱い
- 2 相続税法22条の解釈による統制
- 3 財産評価規定の法定化の必要性

おわりに

はじめに

法的には、通達は法源ではなく、単に行政組織内部における命令にすぎないが、現実には法源と同様の機能を果たしているといわれる。特に相続財産の評価については、一部の財産を除いて「財産評価基本通達」（平成3年12月18日課評2-4、課資1-6。以下「評価通達」という。）に従って行われており、事実上の法源ともいうべき状況が顕著である。租税法におけるこのような通達の不明確な位置づけが、多くの問題を引き起こしていると考えられる。

第421回日本税法学会九州地区研究会・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－においては、特に評価通達の適用の場面を素材として、通達に関する争いの類型を、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

スと、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の二つの類型に整理して、通達の位置づけに関する検討を行った。

このうち、前者の類型に関して検討の素材とした事例について、最高裁が判断を行うに至った（最高裁令和4年4月19日判決）。結論としては、最高裁は納税者が行った相続財産の通達評価額と実勢価格との乖離を利用した租税回避的行為に対し、納税者が主張した通達評価額を認めず、租税行政庁が主張した鑑定評価額を時価としたものである。

本判決は、財産評価のみならず、租税法における平等原則の適用や、評価通達の意義についても判示しており、重要な判決といえる。

本論文においては、まず通達評価額と実勢価格の乖離を利用した財産評価による租税回避について基本的な検討を行った上で、本判決について特に結論に至る考え方を中心に検証・評価を行い、最後に本判決が認めた「評価の使い分け」について法的統制を及ぼすことが可能であるか否かについて若干の提案を行うこととする。

I 財産評価による租税回避

1 通達評価額と実勢価格の乖離の利用

(1) 相続財産の評価

相続税の課税物件は、相続または遺贈により取得した相続財産である。相続または遺贈によって相続財産の所有権は被相続人から相続人または受遺者に移転することとなるが、そのような場合に、売買取引等のように移転した財産について対価の授受が行われるわけではなく、相続税の課税標準の算定にあたっては、相続財産の評価という作業が必要となる。相続財産をいかに評価するかは、税額に直接に影響するという意味で重要である⁽¹⁾。

相続財産の評価について、相続税法22条は特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈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規定している。判例は時価の意義について、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判示している⁽³⁾。

しかし、財産の時価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、また納税者間で財産の評価がまちまちになることは、公平の観点から見て好ましいものではない⁽⁴⁾。わが国の相続税法は、地上権や永小作権、配偶者居住権等のように評価の困難な若干の財産については、相続税法で評価に関する規定を設けているが、その他の財産については、評価方法を法定化することなく、すべて解釈・適用に委ねることとなっている。

⁽¹⁾ 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂2021年）733頁。

⁽²⁾ 最高裁平成22年7月16日判決（判例時報2097号28頁）ほか。

⁽³⁾ 東京高裁平成7年12月13日（行裁例集46巻12号1143頁）。

⁽⁴⁾ 金子・前掲注（1）734頁。

従って、実際の相続財産の評価は、一部の財産を除いて評価通達に従って行われている。評価通達では、各種の財産について、画一的かつ詳細な評価方法が定められている。

（２）総則６項

前述の通り、ほとんどの相続財産については、評価通達の定める方法による画一的な評価が行われることになる。しかし、評価通達は第１章６項に「この通達の定めによって評価することが著しく不相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」と定めている（以下、「総則６項」という。）。

この点については、個別の財産の評価は、その価額に影響を与える諸般の事情を考慮して行われるべきであるから、評価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、評価通達によっては適切な評価をすることができないと認められる特別の事情がある場合には、他の合理的な方法により通達の基準よりも高く、または低く評価することができると解すべきである。また評価通達による評価が合理的ないし適切といえない特段の事情がある場合には、評価通達による評価が違法となる可能性が考えられる。このような問題を解決するために、総則６項が設けられていると説明される⁽⁵⁾。

（３）通達評価額と実勢価格の乖離

評価通達の定める方法による評価額（以下、「通達評価額」という。）は、特に土地に関しては路線価方式（評価通達13）に代表されるように、いわゆる標準価額によって評価される。路線価方式とは、ほぼ同価額と認められる一連の宅地が面している路線の中央部の標準的な宅地の一単位あたりの価額（路線価）を基準とし、これに各宅地の特殊事情を加味してその価額を算出する方法である。路線価は、毎年、売買実例価額・精通者意見価格および公示価格の仲値の範囲内で、各国税局長が評定することによって決められる。路線価は、実際には公示価格にほぼ等しいとされ、平成４年以降は仲値の80%に設定されている。

このような標準価額を用いた評価方法は、地価の変動が激しい時期には、実際の市場価額（以下、「実勢価格」という。）との乖離が生じることとなり、通達評価額が実勢価格を下回っている場合には、通達評価額を用いることによって、その乖離を利用した相続税の租税負担の軽減の試みが行われることになる。

また、建物に関しても、評価通達は家屋の価額を、家屋の再建築費の６割程度で評価されているといわれる固定資産税評価額に、1.0の倍率を乗じた金額としていることから（評価通達88、同別表１）、いわゆるタワーマンションや賃貸マンション等については、通達評価額と実勢価格との間に大きな乖離が生じることが指摘されている⁽⁶⁾。

Ⅱで検討する事例においては、評価額が問題となった不動産について、通達評価額と実勢価

⁽⁵⁾ 金子・同上735頁。

⁽⁶⁾ 品川芳宣「評価通達６項適用に対する最高裁初の判断」TKC税研情報31巻４号（2022年）21頁。

格との差異が約4～5倍にも及ぶこととなっている。

2 乖離の利用と租税回避

(1) 財産評価における租税回避該当性

上述の通り、通達評価額が実勢価格を下回り、乖離している場合には、相続税法22条が相続財産の価額を取得時の時価によることを定めているにもかかわらず、通達評価額を用いることによって、結果的に取得時の時価（実勢価格）による相続税の課税を回避できることになろう。

しかし、そのような形での租税負担の軽減の試みが成功するためには、少なくとも通達評価額が相続税法上の課税要件事実、すなわち相続財産の価額に関する課税要件規定に沿ったものとして、適法なものであると認められることが必要不可欠である。ところが評価通達は相続税法の法源ではない⁽⁷⁾。通達はあくまでも、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である（国家行政組織法14条2項）。よって通達は、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない⁽⁸⁾。従って相続税法上、通達評価額自体が適法であると解する法令上の根拠はない。

あくまで通達評価額が相続税法22条にいう時価に適合している場合に、結果的に通達評価額が適法なものであると評価されるに過ぎない。そうであるなら通達評価額と実勢価格との乖離を利用した租税回避とよばれているものは、そもそも租税回避として成立しないのではないかと考えられる。このような行為は、いわば租税回避的行為とよぶべきものといえよう。

そしてこのように考えるのであれば、租税回避的行為に関して、租税回避の否認の議論を行う余地もないことになろう。

(2) 租税回避として成立する余地

しかし、通達評価額と実勢価格との乖離を利用し、たとえば、融資を受けて土地を取得し、土地取得に伴う債務と土地をあわせて相続させ相続税の負担の軽減を図る行為などが多発していたことは確かである⁽⁹⁾。このような行為を行う納税者は、どのような認識で通達評価額を利用した租税負担の軽減を試みるのであろうか。

この点に関しては、評価通達が現実には法源と同様の機能を果たしているという事実が納税者の判断に影響を与えているとも考えられる。相続税の分野においては、税額計算に大きな影響を与える財産評価事務のほとんどが、通達を根拠に行われているため、この傾向が顕著であるといえよう。

⁽⁷⁾ 最高裁昭和38年12月24日判決（訟務月報10巻2号381頁）。

⁽⁸⁾ 最高裁令和2年3月24日判決（判例タイムズ1478号21頁）における宇賀克也裁判官の補足意見と宮崎裕子裁判官の補足意見参照。

⁽⁹⁾ 金子・前掲注（1）739頁。

また、評価通達の合理性を肯定した幾つかの下級審判決の影響がある。たとえば、東京高裁平成27年12月17日判決⁽¹⁰⁾は「相続税法の趣旨である納税者間の公平の確保、納税者および租税行政双方の便宜等の観点に鑑みれば、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、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、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」旨を判示している。

さらに、宇都宮地裁昭和30年11月24日判決⁽¹¹⁾や、静岡地裁昭和34年6月16日判決⁽¹²⁾は、特定の土地についてのみ、近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であるとしても、平等取扱原則に反して違法となることを判示している。この判示を素直に読めば、評価通達による評価額が適法であり、評価通達以外の評価方法による評価額は、たとえそれが時価を超えるものでなくとも違法となると考えることができるであろう。従って納税者はこれらの判決から、通達評価額が裁判においても適法なものと扱われると理解すると考えられる。このような判決が、納税者に対する評価通達の影響力を強めているのではなかろうか⁽¹³⁾。

また評価通達が法源ではないにしても、事実上の法源である、もしくは不特定多数の納税者に対する反復・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、通達評価額と実勢価格との乖離を利用したスキームについて、租税回避の成立を考える余地があることになろう。

3 総則6項の位置づけ

（1）総則6項を租税回避の否認規定と捉える見解

総則6項が発動されるのは、前述の通り、評価通達による評価によっては著しく合理性を欠き、適切な評価をすることができないと認められる「特別の事情」がある場合であるが、この特別の事情について、過去の裁判例では、土壤汚染や地盤沈下などによって評価通達による評価方法では適正な時価を適切に算定できないことの他、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実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかなことという観点から判断されていることを読み取ることができる⁽¹⁴⁾。特に後者の事情により総則6項が発動された事例について、総則6項を根拠にした財産評価の否認手法であると捉える見解がある。

たとえば「富裕層を中心に、事業承継などの場面において、相続税法上の財産評価を下げる

⁽¹⁰⁾ 判例時報2282号22頁。

⁽¹¹⁾ 行政事件裁判例集6巻12号2805頁。

⁽¹²⁾ 行政事件裁判例集10巻6号1101頁。

⁽¹³⁾ 加藤友佳「相続不動産評価における評価通達に基づく評価によらない『特別の事情』」TKC ローライブラリー新・判例解説 Watch 租税法 No.166（2022年）2頁。

⁽¹⁴⁾ 前者の判断については、前述の東京高裁平成27年12月17日判決や大阪地裁平成29年6月15日判決（税務訴訟資料267号13024順号）等でみられ、後者の判断については、東京地裁平成5年2月16日判決（判例タイムズ845号240頁）や東京地裁平成7年7月20日（行政事件裁判例集46巻6・7号701頁）等でみられる。

節税策をとる納税者が増えているが、それに応じるかたちで、それを否認しようとする税務当局の取り組みも、近年その厳しさを増している」ことが指摘されている⁽¹⁵⁾。そこでは財産評価手法の否認は、総則6項の「特別な事情」の要件に租税負担の軽減を図るといった納税者の行為・計算が該当するとして、通達評価額を否認する手法であると述べられている⁽¹⁶⁾。

このように総則6項を、租税回避の否認規定であるとする見解からすれば、総則6項を発動して、通達評価額を否認することは、国会が定立した法律に基づかない通達課税であり、租税法律主義に反する違法な行為であるということになろう⁽¹⁷⁾。

この点に関しては「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難であろう。」⁽¹⁸⁾というのが租税回避の否認に関する通説である。

(2) 総則6項を単に財産評価の例外規定と捉える見解

前述の通り、評価通達は法源ではなく、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないのであるから、そもそも通達評価額と実勢価格との乖離を利用した租税回避的行為は、法律上は相続税法22条のいう取得時の時価に適合するのは、通達評価額であるか、通達評価額以外の評価額かという問題として捉えるべきものであるということになる。

このような考え方からすれば、通達評価額と実勢価格との乖離を利用した租税回避的行為においては、そのような租税回避的行為が通達評価額が実勢価格と乖離していることを前提としてなされることからすれば、租税行政庁はより実勢価格に近い評価額を通達以外の方法により主張するであろうから、納税者が主張する通達評価額よりも相続税法22条が定める相続開始時の時価である客観的交換価値により近い租税行政庁が主張する通達以外の方法による評価額が裁判においては結果的に選択されることになろう。

仮に、財産評価規定が相続税法上、法定化されていたとすれば、その財産評価規定による評価を否認する場合には、その財産評価規定に対する個別の否認規定なしには否認はできないと考えられるが、実際には評価通達は法源ではなく、その評価通達による評価を認めないとする場合には、通達に対する個別の否認規定は必要ではないことになると考えられる。

⁽¹⁵⁾ 大石篤志「財産評価の否認」金子宏・中里実編『租税法と私法』（有斐閣2018年）168頁。

⁽¹⁶⁾ 大石・同上168頁。

⁽¹⁷⁾ 増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証 租税法律主義と租税正義の観点から」税務弘報70巻8号（令和4年8月）94頁。

⁽¹⁸⁾ 金子・前掲注（1）139頁。

Ⅱ 最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決の検討

1 事実の概要

（１）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 X 1、長男 X 2、次男 T、養子 X 3（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。

（２）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、同年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。

（３）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。

（４）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総則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 下級審判決の概要

（１）第1審の東京地裁令和元年8月27日判決⁽¹⁹⁾は、下記の通り、本件各不動産につき、通達評価額が鑑定評価額の約4分の1であること、本件各不動産の購入額が鑑定評価額よりも高額であること、A が90歳および91歳で行った本件借入れおよび本件各不動産の購入によって、本件相続に係る相続税が課されないこととなったとの認定事実に基づき、本件各不動産の時価は鑑定評価額であるとした。

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

⁽¹⁹⁾ 税務訴訟資料269号13304順号。

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。」

② 「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。」

③ 「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。」

④ 「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。」

⑤ 「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。」

(2) 控訴審の東京高裁令和2年6月24日判決⁽²⁰⁾も、概ね地裁判決を引用し、控訴を棄却した。

3 争点

本件における主な争点は、本件各不動産について、本件各通達評価額を上回る本件各不動産鑑定評価額による時価評価は相続税法22条に抵触するかという点と、本件各通達評価額によら

⁽²⁰⁾ 金融法務事情1600号36頁。

ず相続財産の価額の評価をすることが平等原則に違反するかという点である。

4 判旨（上告棄却）

（１）「評価通達は、上記の意味（相続税法22条）における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。

そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものということとはできない。」

（２）「他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的な評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法である。もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」

（３）「本件各不動産についてみると、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。」

（４）「もっとも、本件購入・借入れが行われなければ、本件相続に係る課税価格の合計額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、上告人の相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。」

（５）「そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れに近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。」

(6)「そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることができない他の納税者と上告人らとの間に看過しがたい不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものということができる。」

(7)「したがって、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するということはできない。」

5 検討

(1) 本判決の論理構造

本判決においては、評価通達が国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない(判旨1)として、通達が法源であることを明確に否定する。

この点に関しては、いわゆるタキゲン事件とよばれる、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る争われた事例の最高裁判決⁽²¹⁾において、評価通達の位置づけに関して述べられた二つの補足意見との内容とも一致するものである。

すなわち、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。」

また宮崎裕子裁判官も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

⁽²¹⁾ 最高裁令和2年3月24日判決(裁判所HP)。

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。」

本判決は、タキゲン事件においては補足意見にすぎなかった上記の通達の位置づけに関する見解を、法廷意見として採用したものといえる。

このような理解を前提とすると、上記Ⅰの2で検討したとおり、本件は租税回避の否認の問題ではないと考えることが妥当であることとなろう。

本件を租税回避の否認の問題と捉える立場からは、本判決について、いわゆる岩瀬事件の東京高裁判決⁽²²⁾や武富士事件の最高裁判決⁽²³⁾でみられた判例法理との矛盾を指摘する主張がみられるが⁽²⁴⁾、最高裁としては、本件は租税回避の否認の問題ではないとの判断であるから、これらの判例法理との矛盾は生じない。

本件において実質的な争点となるのは、あくまで相続税法22条のいう「時価」といえる価額は、通達評価額、鑑定評価額のいずれかという点であり、最高裁は本件を時価の認定問題として捉えていることがわかる。

最高裁は、通達評価額が相続税法22条のいう「時価」に該当するかの判断にあたっては、本件各不動産は、租税負担の軽減の意図によって取得されたものであるから、本件通達評価額は「時価」に該当しないとしている。すなわち、租税回避の意図が「時価」であるかどうかの考慮要素となっていると考えられる。

結論として最高裁は、本件鑑定評価額は相続税法22条のいう「時価」と認められると結論づけている（判旨1）。

（2）平等原則の観点からの判断（判旨2）

次に本判決は、評価通達が国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらないとしても、評価通達に従って画一的に評価が行われていることは「公知の事実」であるため、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするとは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り平等原則に違反するとしている。

しかし、合理的な理由がある場合には、評価通達の定める方法によって評価しなくとも平等原則に違反しないとしている。

すなわち本判決は、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合」がそのような合理的な理由に含まれるとする。

⁽²²⁾ 東京高裁平成11年6月21日判決（判例時報1685号33頁）。

⁽²³⁾ 最高裁平成23年2月18日判決（訟務月報59巻3号864頁）。

⁽²⁴⁾ 増田・前掲注（17）93頁においては、租税回避行為の否認は、租税法律主義の下では個別否認規定による否認のみが許容されるのであり、それによらない租税回避の否認は、判例法理からも認められていないことが主張される。

この点に関して、本件下級審判決を含む従来の裁判例等⁽²⁵⁾と比較すると、評価通達の定める方法によって評価することが原則であり、例外的事情が認められる場合に、評価通達によらない方法が許容されるという枠組みに大きな違いはみられないといえよう。

しかし、従来の理解は、評価通達の定める評価方法およびそれによって算定される評価額自体に合理性があるとしていたのに対し、本件における最高裁の判断は、評価通達自体に法的効力があるわけではないことを前提として、評価通達の定める方法による評価に事実上の効力を認め、それに反する評価を行うことが、憲法上の平等原則に反するという論理構成をとっている点に大きな違いが認められるとする指摘がある⁽²⁶⁾。

このような違いは、従来の裁判例等が、法源ではない通達の枠組みの範囲内で議論を行っていたのに対し、最高裁は、通達が法源でないことを出発点にし、あくまで法源である法律の枠組みでの議論を行おうとしたという点にあるのではないかと思われる。このような最高裁の態度について、通達は租税法の法源ではないにもかかわらず、評価通達が行政先例法のように捉えられる現状に対して、本判決は、平等原則を用いて、評価通達による評価を「法の支配」に置いたと評価する意見もある⁽²⁷⁾。

また、こうした通達の位置づけの明確化は、従来の裁判例等において示されていた「特別の事情」との文言が「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」という表現に置き換えられた点にも、その変化をみてとれよう⁽²⁸⁾。本判決において、「総則6項」や「租税回避」といった言葉が全く使われていないことに注目すべきである。

(3) 本判決の問題点

本判決については、上記のように評価通達による評価の問題を「法の支配」のもとに置いた点にその意義を見いだすことができよう。しかし、一方で本判決については多くの問題点が指摘されている。

まず本判決について、通達評価額を適用しないことができる場合について、平等原則の観点から判断を行ったことから、結果的に租税行政庁による財産評価の使い分けを容認することとなってしまうという批判がなされている⁽²⁹⁾。

本判決の射程がどこまで及ぶものであるかについては、別途検討が必要であるが、少なくとも、今後は平等原則に違反しない合理的な理由とされる「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合」が通達以外の評価方法による評価が租税行政庁によって主張されるのであろうが、この点に関して、どのような事情がある場合が実質的な租税負担の公平に反することになるのかについて、本判決は

⁽²⁵⁾ 東京地裁令和2年11月12日判決（税務訴訟資料270号13481順号）等参照。

⁽²⁶⁾ 伊川正樹「財産評価基本通達6の位置づけと適用要件」TKC ローライブラリー新・判例解説 Watch 租税法 No.170（2022年）3頁。

⁽²⁷⁾ 谷口智紀「財産評価基本通達総則6項の適用と平等原則違反の有無」税理65巻7号（令和4年6月）144頁。

⁽²⁸⁾ 伊川・前掲注（26）3頁。

⁽²⁹⁾ 増田・前掲注（17）93頁。

なんら具体的な判示をしておらず、極めて不明確であり、通達以外の評価方法による評価を行う場合に関して、租税行政庁の恣意的な運用を招きかねないと考えられる。

Ⅲ 「評価方法の使い分け」に対する法的統制の必要性

1 過去の裁判例における平等原則の取扱い

本判決で判断の枠組みとされた平等原則は、税負担は国民の間に公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則であり、憲法14条がその根拠とされている⁽³⁰⁾。そして平等原則は、租税立法の指導原理（立法裁量の制約原理）としての側面と、租税法の適用における平等取扱原則としての側面とに分けて論じられている。

今回、本判決が判断を行った事例については、平等原則に関する上記の議論の枠組みからいくと、後者の租税法の適用における平等取扱原則としての側面を論じたものと考えられる。

この平等取扱原則に関する議論において、それは租税行政庁を名宛人とするものであり、租税立法の指導原理としての平等原則よりも、より厳格な法的準則として機能するという見解がある⁽³¹⁾。そのような見解の具体例として、前述の宇都宮地裁昭和30年11月24日判決や、静岡地裁昭和34年6月16日判決における、特定の特定の土地についてのみ、近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であるとしても、平等取扱原則に反して違法となるという判示が引用される事が多い⁽³²⁾。

しかし、本判決が判旨2で示した「合理的な理由がある場合には、評価通達の定める方法によって評価しなくとも平等原則に違反しない。」という判断は、平等原則における租税立法の指導原理としての側面のリーディングケースである、いわゆる大嶋訴訟最高裁判決⁽³³⁾にみられる考え方と同様のものではなかろうか。すなわち大嶋訴訟において納税者は、給与所得者はその他の所得者に比べて、合理的理由なしに重く課税され、不公平な取扱いを受けており、旧所得税法における給与所得に対する課税は、憲法14条1項に違反して無効である旨を主張したものであるが、最高裁はそのような給与所得に対する課税は、憲法14条1項に違反しないとの判断を下している。

この判決において、最高裁は憲法14条1項の趣旨について以下のように判示している。「憲法14条1項は、すべて国民は法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において差別されない旨を明定している。この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであって、課税権の行使を含む国のすべての統治行動

⁽³⁰⁾ 中里実他編著『租税法概説』（有斐閣 2011年）17頁。

⁽³¹⁾ 中里他同上 19頁。

⁽³²⁾ 金子・前掲注（1）96頁。

⁽³³⁾ 最高裁昭和60年3月27日大法院判決（判例時報1149号30頁）。

に及ぶものである。しかしながら、国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存するのであって、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえって国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法14条1項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したものではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである（最高裁昭和25年（あ）第292号同年10月11日大法廷判決・刑集4巻10号2037頁、同昭和37年（オ）第1472号同39年5月27日大法廷判決・民集18巻4号676頁等参照）。]

すなわちこの判決は、憲法14条1項は、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であり、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別に合理性があれば、平等原則に違反しない旨を判示している。大嶋訴訟は、租税立法の違憲性が争われた事例であり、このような判示も租税立法のあり方を念頭においたものと考えられる。ところが、租税法の適用における平等取扱原則としての側面においても、このような憲法14条1項に対する理解は妥当すると考えることはできるのであろうか。

もしこのような見解に立つのであれば、租税法の適用における平等取扱原則については、租税立法の指導原理としての平等原則よりも、より厳格な法的準則として機能すべきであるという考え方が後退することに注意を払う必要があるだろう。

いずれにしても本判決は「合理的な理由がある場合には、評価通達の定める方法によって評価しなくとも平等原則に違反しない。」とし、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合」がそのような合理的な理由に含まれると判断している。従って、以下においては「実質的な租税負担の公平に反する」場合に関して検討を行う事にする。

2 相続税法22条の解釈による統制

本判決は、要するに相続税法22条のいう「時価」には、通達評価額と実勢価格とのかい離を利用した租税回避的行為における通達評価額は該当しない旨を判示したと考えられる。この場合、どのような事情がある場合が本判決のいう「実質的な租税負担の公平に反する」場合に該当するのかについて、解釈論によってその範囲を明確化し、租税行政庁の恣意的な運用を防止し、納税者の予測可能性を確保することは可能であろうか。

この点に関して、財産評価における平等原則の適用も、相続税法64条などの行為計算否認規定のいずれもが、憲法14条における平等原則という基本原理に基づく要請によるものであることに着目し、財産評価における平等原則の適用に関して、行為計算否認規定の不当性要件の解釈としての経済合理性基準や濫用基準をその考慮要素とすることが提案されている。すなわち、財産評価における平等原則の適用と、相続税法64条や法人税法132条、法人税法132条の2等のいわゆる行為計算規定の適用による租税回避行為の否認とではその適用場面や効果が異なる。

後者が、納税者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うものであるのに対し、前者は、納税者が用いた法形式を租税法上無視するものではなく、評価通達による評価方法にはよらない適正な「時価」による相続税の課税がなされるに過ぎない。

しかし、いずれも平等原則における「実質的な租税負担の公平」という基本原理に根差したものであると考えられるため、その判断要素には類似点がある。それゆえ、実務上、財産評価における平等原則の例外、すなわち合理的な理由の適用リスクの検討においても、租税回避行為の否認に関する近時の裁判例で示された規範や、考慮要素を参考とすることが考えられるとする⁽³⁴⁾。

いわゆる同族会社の行為計算否認規定における不当性要件の解釈については、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合をいい、具体的にはそれが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合をいうとする経済合理性基準が妥当とされている⁽³⁵⁾。

また、法人税法132条の2の組織再編成にかかる行為計算否認規定における不当性要件の解釈については、法人の組織再編成にかかる租税減免規定の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減または排除を唯一の目的のまたは主要な目的として、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること、すなわち濫用によって、自己の行為や計算を減免規定の要件を充足させるように仕組むことであるとされ、いわゆる濫用基準が採用されている⁽³⁶⁾。

これらの不当性要件の解釈にみられる考え方を、財産評価における平等原則の適用の場面においても参考とすべきであろう。

具体的には、実態とは乖離した形式を作出する取引や、租税回避の目的を除けば、当該取引を行うことが通常は不合理であるような場合は、財産評価における平等原則の適用に関して検討を行うことになると考えられる。

行為計算否認規定における不当性要件の解釈において、経済合理性基準や濫用基準を用いることによって、その適用範囲を明確化することに一定程度成功していることからすれば、そのような提案を現実的な対応策として受け入れることもできるのではないだろうか。

3 財産評価規定の法定化の必要性

いうまでもないが、相続税法における現実の財産評価事務が通達に従って行われている現状は望ましいものではない。すなわち財産の評価は納税者の利害に影響するところが大きく、しかも多種多様な財産を対象として継続的・規則的に評価を行う必要のあることにかんがみると、

⁽³⁴⁾ 北村 導人「相続税の財産評価における平等原則の観点からの合理性の検討」税経通信77巻14号（2022年）78頁。

⁽³⁵⁾ 金子・前掲注（1）542頁。

⁽³⁶⁾ 金子・前掲注（1）532頁。

評価に関する基本事項は、政令や省令で規定されるべきである⁽³⁷⁾。

財産評価の方法を法令に規定した場合には、納税者からみて、次の点でメリットがあると考えられる⁽³⁸⁾。

- (1) 納税者にとって予測可能性が高まり、法的安定性の向上に寄与する。
- (2) 法令遵守の思考が高まり、租税行政の執行がより慎重になる。
- (3) 評価通達に反する課税がおこなわれても、ただちに違法となることはないが、評価方法を法令化することによって、法令に反する課税処分を違法として争うことができる。

また、財産評価の方法を法令に規定した場合には、次のような問題が生じる可能性がある。

- (1) 評価対象となる財産について、あらゆる事情を考慮した評価方法を定めることは事実上不可能であり、法定された方法で評価された価額と時価との間に乖離が生じた場合には、時価と異なる価額に法的根拠を与えることとなる。
- (2) 評価に関する細目や係数等について、その見直しを行うには法改正が必要となり、迅速な対応が困難になるおそれがある。
- (3) 評価方法が法定された場合には、その適否にかかわらず、納税者はそれに従わなければならない、納税者が適切でないと判断した場合には、法令の内容を憲法違反として争う必要が生じる。

ドイツは、財産課税を行うために独立した財産評価に関する法律を有する。これが相続税等を課税するために存在する評価法であり、1925年に制定されたものである。不動産については、1995年までは統一評価により算定される統一価格により評価することとされていたが、この統一価格は、1964年当時の評価によるものであり、高くても取引価格の10%程度でしかなかったため、取引価額に基づき評価されていた不動産以外の財産と著しい格差が生じ、違憲の疑いがあることが指摘されてきた。そして1995年にドイツ連邦最高裁判所は、この評価格差を平等原則に違反するものとして違憲との判断を下すに至る。

この違憲決定に基づき、1996年に法改正が行われ、問題となった不動産の評価については、従来の統一価格を用いるのではなく、必要評価に基づく不動産所有価格を用いる評価が採用される事となった（相続税法12条3項、評価法138条1項）。

その後、2008年に相続税法の改正法案が連邦議会で可決され、同年に連邦参議院でも承認された。これに伴って評価法も改正され、2009年から適用されている。この改正評価法によれば、不動産の評価については、比準方式、収益方式、取引事例方式が規定され、従来の評価方法に比べて実際の市場価格に近づくとされる（評価法176条～196条）。

わが国において評価法を制定するにしても、評価法による評価額と実勢価格との乖離が拡大しないことへの配慮が常に必要であり、その意味からも評価規定を主に政省令で規定し、機動

⁽³⁷⁾ 金子・前掲注(1) 735頁。

⁽³⁸⁾ 日本税理士会連合会税制審議会『資産課税における財産評価制度のあり方について－平成20年諮問に対する答申－』（2008年）2頁。

的に改正を行うことを可能とすることが妥当であろう。

本論文で検討したように、本判決においては評価通達が国民に対して直接の効力は持たないが事実上の効力を持つことを認めている。しかし形式的には通達が法源でないことから、その発遣や運用がすべて租税行政庁によって行われることになり、そこに租税法律主義に基づく法的統制が及ばないこととなってしまうている。

このような事態は、すぐにでも解消すべきであり、財産評価規定を法定化することにより、民主的な統制下に位置づけるべきである。

おわりに

これまでの検討により、幾つかのことが明らかになった。

評価通達は法源ではなく、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないのであるから、そもそも通達評価額と実勢価格との乖離を利用した租税回避的行為は、法律上は、相続税法22条のいう取得時の時価に適合するのは、通達評価額であるか、通達評価額以外の評価額かという問題として捉えるべきものであるということになるということである。

そしてそのようなことを前提とすれば総則6項を、租税回避の否認規定であるとする見解は誤りであるということになる。

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財産評価のあり方を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。