

相続財産としてのマンションの通達評価と個別評価 (上)

——評価手法の濫用的行為に対する最高裁の態度——

酒 井 克 彦

Evaluation by Regulation and Individual Evaluation of Condominiums as Inherited Property (Vol.1): Supreme Court's Attitude toward Abuse of Evaluation Techniques

Katsuhiko SAKAI

Tax equality, as required by the Constitution, does not allow taxation based on circulars.

Although the Inheritance Tax Law stipulates that the valuation of property is based on "market value," there is no definition of "market value." The National Tax Agency has indicated the evaluation method of "market value" in the notification. The public accepts the evaluation method according to the notification, and the evaluation method is established socially.

Under such circumstances, the Supreme Court ruling on April 19, 2020 indicated a ruling that recognizes an evaluation method that is not an evaluation method according to the notification.

This study analyzes the theoretical composition of the Supreme Court decision and examines the impact of the Supreme Court decision on practice.

Key Words : 財産評価基本通達, タワーマンション, 個別評価, 路線価, 最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決, 制度濫用, 租税法律主義, 租税平等主義, 特別の事情

はじめに

相続税法 22 条《評価の原則》は「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定し、時価による評価を前提としている。これまで、同条にいう「時価」がいかなるものかを巡っては議論が絶えることはなかったが、近時、かかる議論が更に花盛りの様相を呈しているように見受けられる。そのきっかけとなったのは、いわゆるタワーマンション評価事件上告審最

高裁令和4年4月19日第三小法廷判決（民集76巻4号411頁。以下「本件最高裁」ともいう。）¹⁾が下されたことにある。この事件は、国税庁が示す財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17による国税庁長官通達。ただし、平成25年5月16日付け課評2-18による改正前のもの。以下「評価通達」ともいう。）に従った評価によるべきか、あるいは個別の鑑定評価額によって評価すべきかが争われたものであるが、本件最高裁は、個別の鑑定評価額によって評価した課税処分を適法なものと判示した。もっとも、そこで展開された議論は、租税法律主義と租税平等主義の相克において、実質的租税平等主義が形式的租税平等主義を凌駕するとしたところに関心が寄せられるものであった。

本件は、租税法律主義の下において、そもそもなぜに財産評価基本通達による財産評価が肯定され得るのかという点を考えるに当たって、最適の素材を提供する事案であるともいえよう。

そこで、本稿においては、この事案について下級審判断（第一審東京地裁令和元年8月27日判決・民集76巻4号421頁²⁾（以下「本件東京地裁」ともいう。）、控訴審東京高裁令和2年6月24日判決・民集76巻4号463頁³⁾（以下「本件東京高裁」ともいう。))も併せて取り上げ、租税法律主義の下における通達による評価の是非について検討を加えることとしたい。

I 検討の素材となる事案——タワーマンション評価事件

1 事案の概要

(1) 概観

本件は、本件被相続人の相続人であるXら（原告・控訴人・上告人）が、本件相続により取得した財産の価額を評価通達の定める評価方法により評価して本件相続に係る相続

1) 近時の判決とはいっても、既に判例評釈には多くのものがある。その点からも、この事件の関心の高さが窺われる。例えば、木山泰嗣・税理65巻7号120頁（2022）、長島弘・税務事例54巻6号36頁（2022）、谷口智紀・税理65巻7号144頁（2022）、林仲宣＝高木良昌・税弘70巻7号140頁（2022）、笹岡宏保・税理65巻8号163頁（2022）など参照。

2) 判例評釈として、平川雄士・金財70巻47号23頁（2019）、林仲宣＝谷口智紀・税弘68巻3号154頁（2020）、西中間浩・税通75巻4号181頁（2020）、小山浩＝加藤裕之＝鷹尾征哉・会計・監査ジャーナル32巻6号84頁（2020）、木山泰嗣・税理63巻6号152頁（2020）、中尾隼大・税務事例52巻4号79頁（2020）、廣木準一・ジュリ1555号139頁（2021）、丹羽絵美里・名城法学論集48号43頁（2021）など参照。

3) 判例評釈として、木山泰嗣・税理65巻3号168頁（2022）、長島弘・税務事例53巻12号48頁（2021）など参照。

税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうちの一部の土地及び建物の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不適当と認められるとして、本件相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けた（以下、本件相続税の各更正処分を総称して「本件各更正処分」といい、過少申告加算税の各賦課決定処分を総称して「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を総称して「本件各更正処分等」という。）ため、国Y（被告・被控訴人・被上告人）を相手取り、本件各更正処分等の各取消しを求めた事案である。

(2) 具体的な事実関係

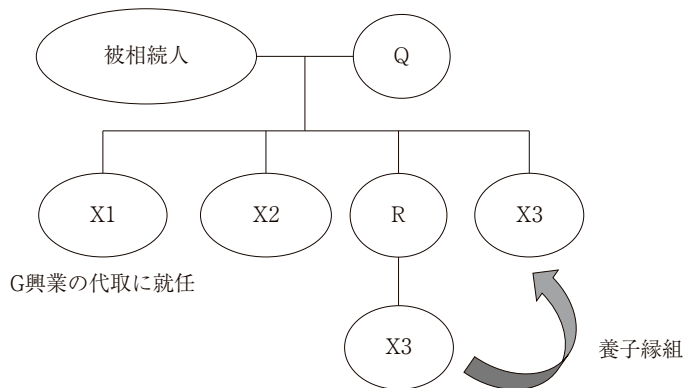
イ 本件相続の開始等

[1] 本件被相続人は、大正7年に出生した者であり、平成24年6月17日に94歳で死亡し、本件相続が開始した。

[2] 本件被相続人の共同相続人は、本件被相続人の妻であるQ（以下「訴外Q」という。）、長男であるX1、長女であるX2、二男であるR（以下「訴外R」という。）及び養子であるX3の5名であった（以下、本件被相続人の共同相続人であった上記5名を総称して「本件共同相続人」といい、X1、X2、X3の3名を総称して「Xら」という。）。
 なお、X3は、訴外Rの長男であり、平成20年8月19日に本件被相続人と養子縁組をした。

本件共同相続人は、本件被相続人の平成21年10月16日付け公正証書に係る遺言及び本件共同相続人の間で平成24年10月17日に行った遺産分割に従って、本件相続に係る相続財産を取得した。

[3] G興業株式会社（以下「G興業」という。）は、不動産の売買、賃貸借及び管理等を目的とする株式会社である。本件被相続人は、平成21年6月26日、G興業の代表取締



役を辞任し、X1が、同日、G興業の代表取締役役に就任した。

ロ 本件相続に係る相続財産等

〔1〕本件相続に係る相続財産には、東京都の土地（以下「本件甲土地」という。）及び本件甲土地上に存する建物（以下「本件甲建物」といい、本件甲土地と併せて「本件甲不動産」という。）並びに神奈川県土地（以下「本件乙土地」という。）及び本件乙土地上に存する建物（以下「本件乙建物」といい、本件乙土地と併せて「本件乙不動産」という。本件甲不動産と本件乙不動産を併せて「本件各不動産」という。）が含まれていた。本件各不動産は、前記（2）イ〔2〕の本件被相続人の遺言によりX3が取得した。

X3は、平成25年3月7日付けで、買主である訴外Sに対して本件乙不動産を総額5億1,500万円で売却した（以下、同売却額を「本件乙不動産売却額」という。）。

〔2〕本件甲建物は、T線aa駅から徒歩約5分に立地する共同住宅（44戸）及び保育園（1戸）として利用されている建物であり、本件甲土地上に基準容積率をほぼ完全に消化した状態で所在している。

本件甲不動産は、本件被相続人が、平成21年1月30日付けで、売主である株式会社Aコーポレーションから総額8億3,700万円で購入したものであった（以下、同購入額を「本件甲不動産購入額」という。）。

なお、本件被相続人は、同日付けでU信託銀行から6億3,000万円を借り入れており（当該借入れについてG興業、訴外Q、X1及び訴外Rが連帯保証をした。）、同銀行がその際に作成した貸出稟議書の採上理由欄には「相続対策のため不動産購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。

〔3〕本件乙建物は、ab線ac駅から徒歩約13分に立地する共同住宅として利用されている39戸の専有部分からなる建物であり、本件乙土地上に容積率をほぼ完全に消化した状態で所在している。

本件乙不動産は、本件被相続人が、平成21年12月25日付けで、売主である株式会社GGから総額5億5,000万円で購入したものであった（以下、同購入額を「本件乙不動産購入額」といい、本件甲不動産購入額及び本件乙不動産売却額と総称して「本件各取引額」という。）。

なお、本件被相続人は、同月21日付けで、訴外Qから4,700万円を借り入れた。また、本件被相続人は、同月25日付けでU信託銀行から3億7,800万円を借り入れており（当該借入れについてG興業、訴外Q、X1及び訴外Rが連帯保証をした。）、同銀行がその際に作成した貸出稟議書の採上理由欄には「相続対策のため本年1月に630百万円の富裕層ローンを実行し不動産購入。前回と同じく相続税対策を目的として第2期の収益物件購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。

ハ 本件各更正処分等に至る経緯等

[1] Xらは、平成25年3月11日、本件相続税の申告（以下「本件申告」という。）をした。

Xらは、本件申告において、評価通達の定める評価方法により、本件甲土地の価額を1億1,367万6,734円（ただし、租税特別措置法69条の4（平成25年法律第5号による改正前のもの）に規定する特例（以下「小規模宅地等特例」という。）を適用する前の価額）、本件甲建物の価額を8,636万4,740円（以下、上記の本件甲土地の価額との合計額である2億4万1,474円を「本件甲不動産通達評価額」という。）、本件乙土地の価額を5,816万2,741円、本件乙建物の価額を7,550万2,026円（以下、本件乙土地の価額との合計額である1億3,366万4,767円を「本件乙不動産通達評価額」といい、本件甲不動産通達評価額と本件乙不動産通達評価額を併せて「本件各通達評価額」という。）と評価した。

[2] ad国税局長は、平成28年2月17日付けで、国税庁長官に対し、本件各不動産について評価通達6を適用し、評価通達の定める評価方法によらずに他の合理的な評価方法によって評価することとしたい旨を上申し（以下「本件上申」という。）、国税庁長官は、同年3月10日付けで、ad国税局長に対し、上記上申について「貴見のとおり取り扱うこととされたい」との指示（以下「本件指示」という。）をした。

[3] 処分行政庁は、本件各不動産の価額は評価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として、Xら各自に対応した平成28年4月27日付けの各通知書（以下「本件各通知書」という。）をXらに対し送達することにより、本件各更正処分等をした。

本件各更正処分等において、本件甲不動産の価額（ただし、小規模宅地等特例を適用する前の価額）は、株式会社O不動産鑑定事務所の平成27年4月22日付け不動産鑑定評価（以下「本件甲不動産鑑定評価」という。）による鑑定評価額7億5,400万円（以下「本件甲不動産鑑定評価額」という。内訳は、本件甲土地が3億800万円、本件甲建物が4億4,600万円である。）であり、本件乙不動産の価額は、Bアドバイザーズ株式会社の同日付け不動産鑑定評価（以下「本件乙不動産鑑定評価」といい、本件甲不動産鑑定評価と併せて「本件各鑑定評価」という。）による鑑定評価額5億1,900万円（以下「本件乙不動産鑑定評価額」といい、本件甲不動産鑑定評価額と併せて「本件各鑑定評価額」という。）であった。本件各鑑定評価額は、いずれも、不動産鑑定士により、不動産鑑定評価基準に基づき、本件相続開始時における本件各不動産の正常価格として算定されたものである。

2 争 点

(1) 本件相続開始時における本件各不動産の時価（評価通達の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本件各不動産におけるその有無)

- (2) 評価通達 6 の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無
- (3) 本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無

本稿では、争点 (1) についてのみ触れることとする。

3 判決の要旨

(1) 東京地裁判決の要旨

「(1) 相続税法 22 条は、同法第 3 章において特別の定めがあるものを除くほか、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。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価 (同法 23 条)、定期金に関する権利の評価 (同法 24 条、25 条) 及び立木の評価 (同法 26 条) を除き、財産の評価方法について定めを置いていないところ、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。^① このような方法が採られているのは、相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような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になると、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難く、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。^② このような課税実務は、評価通達の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時における適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、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 (国税通則法 1 条、相続税法 1 条参照) 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。

そして、評価対象の財産に適用される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場合においては、評価通達の定める評価方法が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、

^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

前提としているもの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ものというべきである。しかし、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な事情（評価通達6参照）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。〔下線及び黒丸数字、傍点は筆者による。〕

「① 本件各通達評価額は、それぞれ、本件各鑑定評価額の約4分の1（本件甲不動産につき約26.53%、本件乙不動産につき約25.75%）の額にとどまっている。そして、実際に本件被相続人又はX3が本件各不動産を売買した際の価格（本件各取引額）をみると、本件甲不動産に関しては、本件相続開始時から約3年半前の取引であるとはいえ、本件甲不動産鑑定評価額より8300万円高額なものであり、本件甲不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件甲不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。〔丸数字は筆者による。〕

「② 〈1〉本件全証拠によっても、本件被相続人又はX3の本件各不動産の売買につき、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格で売買が行われた旨をうかがわせる事情等が見当たらないこと……や、③ 〈2〉本件各不動産は、いずれも約40戸の共同住宅等として利用されている建物及びその敷地である……ところ、本件各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものである……こと、④ 〈3〉不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準に基づき算定する不動産の正常価格は、基本的に、当該不動産の客観的な交換価値（相続税法22条に規定する時価）を示すものと考えられること（地価公示法2条参照）をも勘案すれば、……本件相続開始時における本件各不動産の客観的な交換価値を算定するにつき、評価通達の定める評価方法が合理性を有すること……については、相応の疑義があるといわざるを得ない。〔丸数字は筆者による。〕

「本件被相続人及びXらは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びG興業の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される⑤本件被相続人の相続においてX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、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。〔下線及び丸数字は筆者による。〕

「以上にみた事実関係の下では、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れ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。」

「Xらは、評価通達6に規定する『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』場合とは、飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情がある場合を指すと解すべきであり、時価評価に影響を及ぼすことのない、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又は相続開始前後の一連の行為は、上記の特別の事情を基礎付けるものではないとした上で、本件各不動産につき、想定外の時価の下落事情は事後的に生じておらず、上記の特別の事情を基礎付ける事情はない旨主張する。

しかし、……評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって特定の納税者あるいは特定の財産について評価することが許されるか否かは、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があるか否かという観点から判断されるべきものであるから、Xらの上記主張はその前提を異にするものである。〔下線筆者〕

(2) 東京高裁判決の要旨

本件東京高裁は、本件東京地裁の判断をおおむね維持したが、いくつかの点において部分的に修正を加えている。

例えば、「『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があるか否かという観点』を『実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合に当たるか否かという観点』と改める。〔下線筆者〕」とする。

また、Xらは、時価評価に全く影響しない相続開始前後の事情や租税回避又は租税負担の減少の意図などは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」に当たらず、租税回避の否認のための特段の規定もない以上、評価通達6を租税回避措置の否認のために用いることは租税法律主義に反するなどと主張したが、採用されていない。

加えて、「本件におけるYの主張や本件各通知書の記載によれば、処分行政庁は、飽くまで、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の著しいかい離から、本件各不動産を評価通達の定めによって評価することが著しく不適当であるなどとして、本件各不動産を評価通達の定めによって評価しないものとしたのであって、単に税負担の軽減を結果とし

でもたらず行為を阻止するために評価通達6を適用したもとは認められないから、Xらの主張はその前提を誤るものというべきである。」とした。

(3) 最高裁判決の要旨

「相続税法 22 条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、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。そして、評価通達は、上記の意味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。」

「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に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というべきである。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。〔下線筆者〕

「これを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乖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。

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、Xら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。そして、被相続人及びXらは、本件購入・借入れが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X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。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、又はすることのできない他の納税者とXらとの間に看過し難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えることができる。」

「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とはできない。」

II 東京地裁判決から最高裁判決へ

1 本件東京地裁判決の検討

(1) 本件東京地裁判決の意義

本件は財産評価基本通達に従った判断が示された事例であるとも評価し得るし、同通達に示された評価方法のうち、財産評価基本通達6（以下「総則6項」ともいう。）以外の適用が排除された事例であるとも評価し得る。そもそも、総則6項は、同通達に示された評価方法の一つとして上級行政庁から下級行政庁へなされた命令（上意下達の命令）であって、その意味では、総則6項もまた、通達による評価方法である。

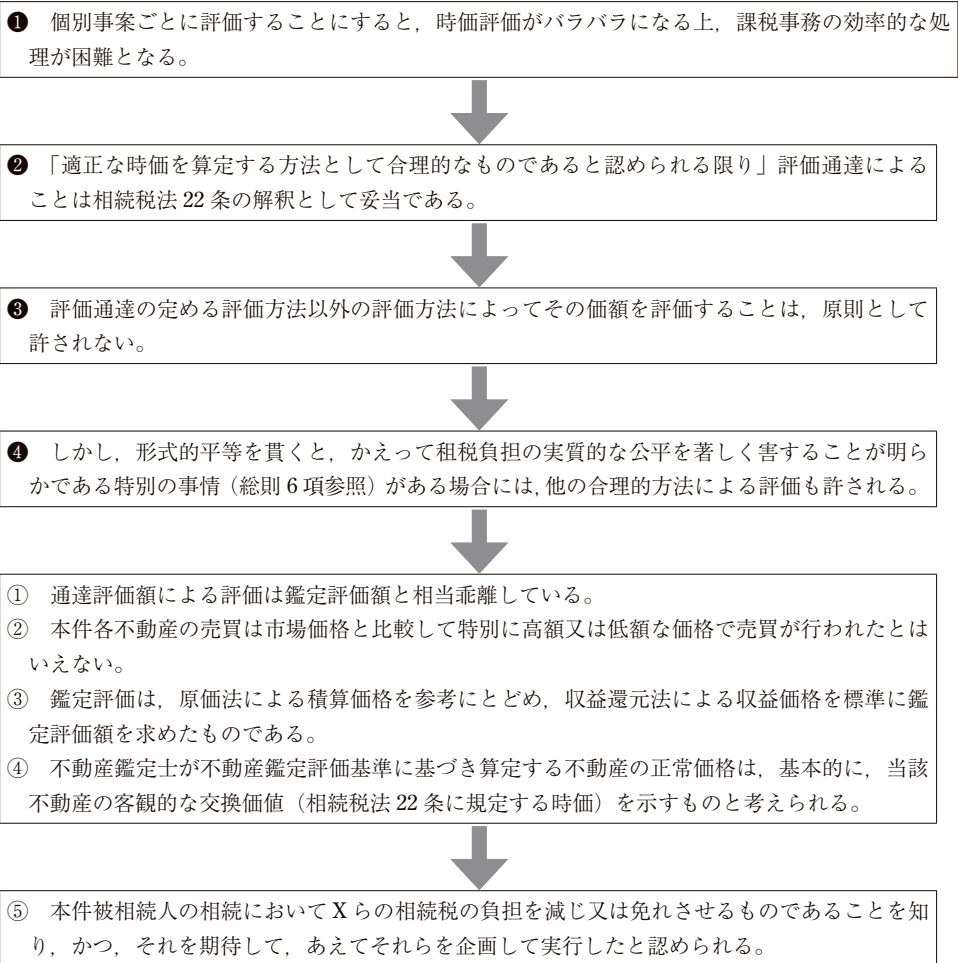
総則6項の適用を巡る租税訴訟は多数生じている。そこでは、そもそも、総則6項の適用が許容されるべきか否かという問題や、かかる個別評価手法に至るまでの行政庁部内における手続的瑕疵の問題、評価額認定上の問題等、様々なものがあるが、総じて納税者側は、平等原則違反や租税平等主義的な主張を展開したり、手続的違法性や信義則の主張を展開するなどしている。これに対して、課税庁側は、評価通達に示す形式的評価方法の採用から得られる形式的租税平等主義を実質的租税平等主義が凌駕することや、相続税法22条にいう「時価」の認定にあっては、究極的には実質的な評価が求められるという点を強調するという傾向を看取することができる。

相続税法が、相続によって移転される財産に実質的担税力を見出すものであるとの考え方からすれば、いずれの方法によるかは別としても、最終的にはかかる移転財産に内在する経済的な価値を見出して正確な担税力、すなわち個別評価方法による担税力を評価する

べきとの見解にも頷けるところはある。他方で、申告納税制度の下、納税者には、主体的に税額確定を行うことが求められている点からすれば、課税標準等の認定にあっては、一定の予測可能性が担保されるべきであり、かかる予測可能性は租税法律主義の要請するところであるとの理解からすれば、行政庁が示す通達を信頼した納税者の利益をも考慮すべきとの主張や、形式的とはいえども、法執行の安定性を前提とすると財産評価基本通達に示された方式に基づく評価方法を前提として課税実務がなされるべきであるとの意見にも合理性はあろう。ましてや、財産評価基本通達は、他の通達とは異なり、行政先例法として位置付ける見解も学説上指摘されていることからすれば、いわば既に「法源性」が認められたものとの見解も成り立ち得る。

（2）本件東京地裁の判断枠組み

本件東京地裁の判断枠組みをフローチャートで示せば、以下のとおりである。



ここでは、本稿に示す関心事項との関わりから、とりわけ、「租税負担の回避」という事情（上記の⑤）が総則6項の適用に当たっていかなる意味を有するかという点に関心を寄せてみたい。

（3） 相続税法22条にいう「時価」と租税負担回避

租税負担の回避行為を巡り総則6項の適用を容認した事例として、例えば東京地裁平成5年2月16日判決（判タ845号240頁）⁴⁾は、「客観的な交換価格というものは必ずしも一義的に確定され得るものではなく、当然に一定の幅をもった概念として理解されるべきものであることはいうまでもないところである。そうすると、評価基本通達による評価額というものも、右のような一定の幅をもった時価の概念に含まれる一つの具体的な価額にとどまるものと考えられ、これ以外の方法によって算定された具体的な価額が、相続税法二二条にいう『時価』の概念から一切排除されるものと解すべき法律上の根拠はない。すなわち、右評価通達による評価方法以外の方法によって算定された価額であっても、それが右のような意味での『時価』の概念の範囲に含まれるものであるときには、それもまた相続税法二二条にいう『時価』に該当するものとするに、法解釈上の支障はないものと考えられるところである。したがって、右のとおり、他の納税者との間での実質的な税負担の公平を図るという合理的な理由が存在している場合に、評価基本通達に定められた方法という通常の方法によるのではなく、他の客観的な交換価格によるという特別の方法による評価を行うことも、何ら法の規定に反するものではないと考えられる。」とした上で、総則6項の適用を認めている。

すなわち、この事案では、事実認定において、「一連の事実、とりわけ本件評価係争物件の取得時期、その資金借入行為及びその額並びに右不動産の取得行為の基となった『T家相続財産対策のための事業計画』（〈書証番号略〉）の記載に照らせば、右のようなIによる同物件の取得は、本件相続の開始が近いことを予期したI及び原告らによって、主として、同物件の評価基本通達に定められた方法による評価額と現実の取引価額との間に生じている開差を利用して相続税の負担の軽減を図るという目的で行われたものであることが明らかというべきである」とし、「同物件の取得行為は経済的合理性を無視した異常なものといわざるを得ない。」と認定した上で、「右のように、経済的合理性なくして、相続人によって相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入するという行為が行われた本件の場合についても、画一的に評価基本通達に基づいてその不動産の価額を評価すべきものとする、右の購入行為をしなかった場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、

4) 判例評釈として、品川芳宣・税研52号37頁（1993）、太田幸夫・平成6年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕298頁（1995）など参照。

当該不動産以外に多額の財産を保有している被相続人の場合には、結果としてその他の相続財産の課税価格が大幅に圧縮されることになる。このような事態は、他に多額の財産を保有していないため、右のような方法によって相続税負担の軽減という効果を享受する余地のない他の納税者との間での実質的な租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反するものである。したがって、本件評価係争物件については、その相続財産としての評価を評価基本通達によらないことが相当と認められる前記の特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における客観的な交換価格によって評価することが許されるものと解するのが相当である。」と判示されたのである。

このように、租税回避行為を念頭に置いた上で、総則6項の適用が容認された事例はしばしば散見されるところである。

ここでは、① 法律ではないから、総則6項は課税要件を規定することはできないということ、② すなわち、総則6項は、租税回避否認の効果が実質的にはあるとしても、租税回避を要件とするものではないということ、③ 租税を回避する行為自体は経済的に合理性がないとはいえないということ、④ それらの問題と「時価」評価の問題は異なるということについて確認しておく必要がある。

そこで、確実にいい得るのは、裁判所が採用し得る理論構成である。すなわち、対象となる事例においてなされた種々の経済的行為は、租税回避のためになされた行為であるから、それによって形成された価額をもってしては通常成立すると想定され得る市場における客観的な交換価値と認定することはできないという理論構成である。この点の認定上の是非を巡る議論はあり得ても、「租税回避＝総則6項」の適用の是非という短絡的な議論ではないという点には注意が必要であろう。

（4）財産評価基本通達の行政先例法該当性

木村弘之亮教授は、慣習法は、不文の法規範から成り立っているが、これは長期にわたる慣行によって築かれたものであり、かつ、一般的法意識によって追認されたものとされ、その慣行は、一般的法確信が築き上がるほどに長期にわたって成立していなければならず、「その慣行は正当なものでなければならない」とされる⁵⁾。また、「その慣行が法命題として定式化されうるということが、前提条件である」と述べられる。

学説上は、租税慣習法が租税法主義に反するとする見解と、反しないとする見解に分かれているところ、木村教授は、憲法84条は租税立法を制定法に限定させているのであ

5) 木村弘之亮『租税法総則』138頁（成文堂1998）。

るから、租税慣習法は憲法 84 条と合致しないとして、租税慣習法が租税法律主義に反する旨論じられる⁶⁾。

これに対して、租税慣習法が租税法律主義に反しないとする見解として、金子宏東京大学名誉教授は、租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はないとしながらも、「納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。」とされる。すなわち、「納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである」とされ、「その取扱を変えるためには法の改正が必要である」と論じられるのである⁷⁾。

このように争いのあるところであるが、本件最高裁判決は評価通達を行政先例法と認定してはいない。この点については後述することとしよう。

2 本件最高裁判決の検討

(1) 本件最高裁判決の判断枠組み

本件最高裁判決のロジックについては、別稿⁸⁾において詳細に論じたところでもあるので、ここでは、ごく簡単に同判決の判断をなぞるにとどめることとしたい。

本件最高裁は、相続税法においては財産の価額の評価は同法 22 条の「時価」によるとされているとした上で、かかる「時価」とは客観的交換価値である旨論じている。この点は、租税法律主義の立場から、法律の根拠を基礎とした説示が展開されているといえる。そして、その客観的交換価値の事実認定については、あくまでも事実認定審たる原審判断に委ねた形で説示している。

その上で、「他方」として、並列的に租税平等主義を論じている。もっとも、本件最高裁は、形式的租税平等主義は実質的租税平等主義に毀損されるとする立場に立っており、租税平等主義というものが、「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」にまで維持されるべきものではないことを論じた上で、本件がこれに該当するという

6) 木村・前掲注 5, 138 頁。

7) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』100 頁（弘文堂 2021）。酒井克彦『フォローアップ租税法』180 頁（財経詳報社 2010）も参照。

8) 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（上）（中）（下-1）（下-2）（下-3・完）—最高裁令和 4 年 4 月 19 日第三小法廷判決を素材として—」税務事例 54 巻 10 号 49 頁, 11 号 37 頁, 12 号 48 頁（2022）、55 巻 1 号 66 頁, 2 号掲載予定（2023）。

旨を説示しているのである。

(2) 相続税法 22 条の「時価」

相続税法 22 条の「時価」は客観的交換価値であると理解されている。かかる客観的交換価値とは一般的には想定され得る市場における正常な取引価格、すなわち市場価格と定義付けることができると思われるが、そうであるとすれば、かかる価格の評価方法は個別に行うほかないはずである。けだし、市場における正常な取引価格には、個々の対象資産ごとにその価格に直接的ないし間接的に影響を与えるであろう社会事象や事柄が多様であるから、個々の事情を考慮した上でなければ取引価格を正確に算定することは不可能であるからである。厳格に考えれば、「市場価格＝時価（相法 22）」とみる限り、そのような個別の評価によらないとすることは、法の許容するところではないはずであり、このように法律が制定されているのであれば、個別の評価の方法によってこそ、租税法の求める正確な時価に基づく適正な課税が実現されるはずである（相法 1 参照）⁹⁾。

9) 相続税法 1 条《趣旨》は、「この法律は、相続税及び贈与税について、納税義務者、課税財産の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」と規定しており、同法 22 条が、かかる規定にいう「その納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項」として設けられているとすれば、同条の求める時価についても、これを適正に評価することによって適正な課税が実現されるとするのが、同法の趣旨であるとみることができよう。東京地裁令和元年 8 月 27 日判決（判例集未登載）は、相続税法上の財産評価に当たって、財産評価基本通達による方法が採られているのは、「相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような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にすると、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難く、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」とし、かかる課税実務は、「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（国税通則法 1 条、相続税法 1 条参照）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。」とする。

ここで注目をしたいのは、国税通則法 1 条《目的》や相続税法 1 条の要請が、同法 22 条の規定の解釈にも影響を及ぼすのかという点である。同地裁は、「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ものというべきである。」とも説示しており、平等取扱原則の考え方も、相続税法 22 条の解釈に影響を及ぼすとしている。なお、国税通則法 1 条は、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と規定する。

法は「時価」を前提としているのであり、時価が認定できない評価方法を持ち込むこと、すなわち個別的評価方法以外の評価方法によることで、納税者間の公平が図られるとみること自体租税法律主義の精神から大きく乖離する考え方ではなかろうか。換言すれば、本件最高裁判決のような考え方で評価通達の運用が肯定されるとすれば、そこには租税法律主義の観点から大きな問題が認められることになるようにも思われる。

もっとも、個別的評価方法を採用すると評価技術上の問題が発生する。つまり、上記の筆者の論述は、あくまでも技術的に問題なく個別的評価ができることを前提としたものであるから、技術的に個別的評価を行うことに問題があるとすれば、論として成立しない。評価技術の限界があり、個別的評価の方法が必ずしも十分に確立されているとはいえず、評価者によってその評価結果に大幅な乖離が生じ、その乖離を埋めるための技法も確立されておらず、評価結果の適正性を担保する技術も構築されていないという前提の下で、果たして評価結果のバラツキ（「一定の幅」）を許容し得るか否か、どの程度までの評価のバラツキであれば、予測可能性の範囲内か、租税平等主義に反することにならないかといった問題がある。他方で、相続税法 22 条が予定しているところであるか否かは判然としないうながらも（同条にいう「時価」を「市場価格」と位置付けた場合には、同法の予定するところから距離を置くことになるが）、財産評価の方法を一定のルールの下に置き、ある種の画一化された手順の下で定める方法に従って評価することとした場合には、評価結果に生じるブレや揺らぎが相当程度生じなくなるものの、それによって得られた評価結果を市場価格と位置付けることには無理があるという問題もある。これらの二つの問題の存在を前提とした上で、前者の問題をより重く捉えると、次善の策ではあるが、「特別な事情がない限り評価通達に定められた評価方法によるべき」ということになろう。

したがって、市場価格は、評価通達によって基礎付けられるとはいうものの、それによる評価結果が市場価格であるからと述べているのではなく、バラツキの少ない（一定の幅の狭い）セカンドベストの手法として捉えているにすぎないのである。

相続税法 22 条にいう「時価」が客観的交換価値であるというのであれば、その時々々の事情や種々の思惑でその評価額は浮動することになる。しかしながら、均一的課税処分という要請をも満たすために、各財産について一律に「時価」を定めることも重要であり、評価通達は、根本的に方向性の異なるこれら二つの要請を同時に満たすことが期待されている、いわば当初から矛盾を内包した課税上の取扱いを定めたものであるということもできるのである。つまり、評価通達に従った評価額は、個別事情に応じて評価されたものではないため、当然ながら個々の事情の下での個別財産の客観的交換価値というものからは一定の乖離が生じるのである。

そこで、かような乖離が生じることについての弊害をいかに除去するかが重要な問題と

なるのであるが、評価通達には、これを除去するための措置として、いくつかの工夫が施されている。

① 評価通達 4-2《不動産のうちたな卸資産に該当するものの評価》

土地、家屋その他の不動産のうちたな卸資産に該当するものの価額は、地価税の課税価格計算の基礎となる土地等の価額を評価する場合を除き、第6章《動産》第2節《たな卸商品等》の定めに準じて評価する。

② 評価通達 185《純資産価額》

評価通達 179《取引相場のない株式の評価の原則》の「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」は、課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額……の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び 186-2《評価差額に対する法人税額等に相当する金額》により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額を控除した金額を課税時期における発行済株式数で除して計算した金額とする。

③ その他、租税回避防止のための諸通達

評価通達 169《上場株式の評価》(2)、174《気配相場等のある株式の評価》(1)口、186-2《評価差額に対する法人税額等に相当する金額》、186-3《評価会社が有する株式等の純資産額の計算》など、租税回避防止のためなどの理由で通達が用意されている。

このように、評価通達に基づく評価額と客観的交換価値との乖離があった場合については、個別に通達での措置が講じられているところではあるが¹⁰⁾、これとても、万全の措置ではない。そこで、評価通達の「補完的措置」¹¹⁾として、総則6項が用意されているのである。

Ⅲ 租税平等主義

1 実質的な租税負担の公平に反するというべき事情

評価通達の補完的措置たる総則6項の働く事情とはどのようなものであろうか。本件各判決の見解は次のとおりである。

10) 評価通達ではなく、タックスアンサーによる評価方法も、国税庁のHPに示されている。

11) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』123頁（ぎょうせい2004）。

本件東京地裁：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



本件東京高裁：実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情



本件最高裁：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

本件東京地裁は、① 実質的な租税負担の公平を著しく害することが、② 明らかである③ 特別の事情のあることを前提としているのに対して、本件東京高裁は、① 実質的な租税負担の公平を著しく害し、② 法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、③ 評価通達に定められた方法によることが不適當な結果を招来すると認められるような④ 特別の事情がある場合に通達以外の方法によるべきことを説示している。これに対し、本件最高裁は、本件東京地裁の①ないし③の要件のいずれも採用せず、また、本件東京高裁の①ないし④の要件のいずれも採用していない。

すなわち、本件最高裁は、総則 6 項の問題には触れていない。ただし、本件東京地裁や本件東京高裁が鑑定評価額による評価手法の問題を総則 6 項の適用問題として取り上げたのに対して、本件最高裁は総則 6 項の適用問題とは異なるところで議論を展開し、法律論を正面から論じたのである。別言すれば、本件東京地裁や本件東京高裁の議論とは距離を置き、本件最高裁は、鑑定評価額によることが総則 6 項の適用であるか否かについては論じていないのである。

そして、本件最高裁は、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のみ個別評価が許されるとの判断を下したのである。これは、本件東京地裁や本件東京高裁の要件よりも評価通達以外の方法の余地を認める説示であることは間違いがない。本件最高裁の説示に従えば、租税負担の公平を害する場合でありさえよく、「著しく」害する場合（本件東京地裁の①、本件東京高裁の①）である必要はない。また、その公平を害することが「明らか」（本件東京地裁の①）である必要もないのである。さらに、評価通達による評価が「不適當な結果を招来すると認められる場合」でなくてもよく（本件東京高裁の③）、そもそも「特別の事情」（本件東京地裁の③、本件東京高裁の④）であることを要せず、「事情」さえあれば、評価通達以外の方法による評価を採用することが認められるとする立場である。

本件最高裁は、当然ながら、本件東京地裁及び本件東京高裁の判断を前提とした上で、あえて、上記の要件による実質的租税平等主義を採用している。このような本件最高裁の

態度をいかに考えるべきであろうか。

少なくとも、本件最高裁は、相対的にみて、本件東京地裁や本件東京高裁と比較すると、形式的租税平等主義をより強く堅持しなければならないという姿勢を見せているとも思えず、実質的租税平等主義が担保されるべきと考えているのではなかろうか。

2 結果の平等概念

この「著しい不公平」までを求めないとする本件最高裁の立場は、「特別の事情」でなくともよい（単に「事情」があればよい）とするその選択する用語にも表れているように思われるのである。

ある者にだけ特別に付与された機会があった場合に、その機会が必ずしも他の一般の納税者に与えられていないとするならば、かかる特別な事情を考慮すべきとの考え方もあるであろう。このような立場からみた均衡は、いわば機会の平等を指向した構成であるともいえる。

これとは別に、特定の者についてのみ許容される機会があり、かような機会を得ていない者との間の均衡を考慮すべきという指向よりも、一層広角な均衡論もあり得るところであろう。すなわち、特にその者のみに与えられた機会ではなく、広く多くの者にも付与されている機会であるとしても、問題はその機会を行使したか否かという点にこそ関心を寄せるべきであり、機会を行使した者と行使しなかった者との間の均衡をも考慮の対象とすべきであるとすれば、そのような均衡論は機会の平等論とは異なり、結果の平等論に接近することになろう。

本件最高裁判決は、これらの均衡論のうち、後者に属する判断が展開されたものとみるのが妥当ではないと思われる。そのことは、本件最高裁が、「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、又はすることのできない他の納税者とXらとの間に看過し難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えることができる。〔下線筆者〕」と説示しており、均衡論の視角の置き場所を、「本件購入・借入れのような行為を……することのできない他の納税者」との均衡についてのみならず、本件購入・借入れのような行為をしなかった他の納税者との均衡をも対象としているところによく表れているというべきであろう。

3 「特別の事情」と「事情」

既に述べたとおり、本件最高裁判決は、本件東京地裁判決や本件東京高裁判決が採用してきた「特別の事情」という概念を用いていない。この「特別の事情」という概念は、こ

れまで多くの下級審判決において用いられてきたものである。後述するところではあるが、総則6項が適用される要件について、これまでの裁判例が「特別の事情」が認められる場合としてきたことを前提とすると、本件最高裁が「特別の事情」なる概念を避けたとみることができるのかもしれない。本件東京地裁も本件東京高裁も、Xが主張する総則6項の適用論の問題という点に引っ張られているように思われるのである。例えば、本件東京地裁は、「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6参照）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。〔傍点筆者〕」として総則6項を「参照」しており、間違いなく、総則6項を前提とした概念としての「特別の事情」を論じている。

しかしながら、通達は、行政庁内部における上意下達の命令手段であって法律ではないのであるから、総則6項の適用の有無で個別評価によるべきか否かを画するべきではなく、かような意味で、本件最高裁が、総則6項のトリガーとして捉えられてきた色彩の強い概念としての「特別の事情」という表現振りをあえて採用しなかったのではなかろうか。

そのことを措くとしても、「特別な事情」である必要はなく、客観的にみて結果の平等という視角から実質的租税平等主義が担保されているか否かを基礎に置いた判断が本件最高裁によって示されたものと理解することができよう。この点は後述するが、そもそも、憲法の要請する平等原則は、相対的平等性を指向するものであって、全ての人を常に均等に扱うことではなく、合理的差別を許容するものである。ここにいう「平等」性の要請を念頭に置けば、これまでの個別評価の有無を巡る裁判例において租税平等主義の意味する「平等」なるものが形式的租税平等主義に傾いてきており、租税平等主義が、本件最高裁が論じるところの「公知の事実」とされている評価通達の制度「的なもの」の濫用領域においてまで強要されることに対して、警鐘を鳴らすものとしての意味を汲み取るべきなのではないかと考える。