財産評価基本通達 6 の位置づけと適用要件

【文 献 種 別】 判決／最高裁判所第三小法廷
【裁判年月日】 令和 4 年 4 月 19 日
【事 件 番 号】 令和 2 年（行ヒ）第 283 号
【事　件　名】 相続税更正処分等取消請求事件
【裁 判 結 果】 棄却
【参 照 法 令】 相続税法 22 条
【掲　載　誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25572099

名城大学教授 **伊川正樹**

事実の概要

本件被相続人Ａが平成 24 年 6 月 17 日に 94 歳で死亡し、本件相続が開始した。Ａの法定相続人は、Ａの妻、長女X_1、長男X_2、次男Ｐ及び養子X_3（Ｐの長男）であった（以下、これら全員を「本件共同相続人」といい、X_1、X_2、X_3を併せて「Ｘら」という。）。本件共同相続人は、Ａの公正証書遺言及び本件共同相続人による遺産分割に従って、本件相続に係る相続財産を取得した。

本件相続に係る相続財産には、本件甲不動産及び本件乙不動産（以下、両者を併せて「本件各不動産」という。）が含まれていた。本件相続により、X_3が本件各不動産を取得した。

Ａは、本件各不動産の購入にあたり、信託銀行等から借入れを行っていた（以下「本件借入れ」という。）。これらの事実をまとめると、次の表のようになる。

	購入日・価格	借入日・借入金額（合計）
本件甲不動産	H 21.1.30 8 億 3700 万円	H 21.1.30 6 億 3000 万円
本件乙不動産	H 21.12.25 5 億 5000 万円	H 21.12.21 4 億 2500 万円

なお、X_3は、平成 25 年 3 月 7 日、本件乙不動産を 5 億 1500 万円で売却した。

Ｘら（原告・控訴人・上告人）は、本件各不動産について、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）の定める方法によって評価し（その価額を以下「本件各通達評価額」という。）、本件申告を行った。

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適当と認められるとして、評価通達 6 を適用し、不動産鑑定士による鑑定評価額（以下「本件各鑑定評価額」という。）に基づいて、本件各更正処分をした。

これらをまとめると、次の表のようになる。

	Ｘらの主張 （本件各通達評価額）	処分行政庁の主張 （本件各鑑定評価額）
本件甲不動産	2 億 0004 万 1474 円	7 億 5400 万円
本件乙不動産	2 億 3366 万 4767 円	5 億 1900 万円
課税価格の合計額	2826 万 1000 円	8 億 8874 万 9000 円
相続税額	0 円	2 億 4049 万 8600 円

本件の争点は、本件相続開始時における本件各不動産の時価を算定するにあたり、評価通達 6 を適用し、評価通達の定める方法以外の評価が認められるかどうかである。

第一審の東京地判令元・8・27（税資 269 号順号 13304）は、本件各不動産につき、本件通達評価額が本件鑑定評価額の約 4 分の 1 であること、本件各不動産の購入額が本件鑑定評価額よりも高額であること、Ａが 90 歳及び 91 歳で行った本件借入れ及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本件各鑑定評価額であると判示した。

控訴審の東京高判令 2･6･24（金判 1600 号 36 頁）は、概ね地裁判決を引用し、控訴を棄却する判決を示した。

判決の要旨

上告棄却。

1　「評価通達は、上記の意味〔筆者注：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こと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かい離があるということができるものの、このことをもって上記事情があるということはできない。」

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。」

5 「そして、被相続人及び上告人らは、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、又はすることのできない他の納税者と上告人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ことが上記の平等原則に違反するということはできない。」

判例の解説

一　最高裁判決の意義

1　財産評価基本通達の位置づけの明確化

本件最高裁判決は、評価通達6の適用に関する初めての最高裁の判断という点でも注目を集めているが、第1の意義は、通達の法的性質に基づき、評価通達の定める評価方法による評価額と時価との関係を明らかにした点に認められる。

判旨1において、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」と明言している。そして、相続財産の時価（相法22条）は、客観的交換価値を上回らないことが求められ、通達評価額を上回るかどうかは基準とならない旨が述べられている。この点につき、評価通達1（2）において、時価とは「この通達の定めによって評価した価額による」と定義されていることもあり、従来の裁判例等では、通達評価額が「時価」の推定を受けると扱われてきた[1)]。

そして、原則として評価通達の定める評価方法によるべきであり、それによらない「特別の事情」が認められる場合に、別の評価方法が認められると理解されてきた。

しかし、通達には法的効力がないことから、評価通達の定める評価方法に拘束される理由はなく[2)]、通達評価額が「時価」であるとの推定を受ける法的根拠はない。本件最高裁判決はこのことを明らかにした上で、本質的には、相続財産の評価額の妥当性は、客観的に「時価」といえるかどうかが問われるべきことを示したといえよう。

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」という文言が「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るといえるだろう[3)]。

2　評価通達６の存在意義と適用に必要な事情

このように、本件最高裁判決は、評価通達の定める評価方法そのものには「直接の法的効力」[4)]がないとしているが、他方で、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」であることから、特定の財産についてのみ評価通達の定める方法によって評価しないことは平等原則に違反すると判示している。その上で、「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、評価通達の定める方法と異なる方法によって評価することは、平等原則に違反しないと述べて、評価通達６の存在意義と適用に必要な「事情」を示している（判旨２）。

従来の裁判例等[5)]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６の適用が許容されるという枠組みは変わらない。しかし、従来の理解は、評価通達の定める評価方法及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、本件最高裁は、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つつ、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[6)]、それに反する評価を行うことが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。

3　評価通達の具体的適用要件

本件事実について、(1) 本件購入・借入れが行われたことにより、Ｘらの相続税の負担が著しく軽減されたこと（判旨４）、(2) Ａ及びＸらは、近い将来発生することが予想される相続においてＸらの相続税の負担を軽減す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・借入れを行ったのである（判旨５）から、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったといえるため、評価通達６の適用が許容されると判示している（判旨６）。

こうした判旨からすれば、本件最高裁は、評価通達６の適用にあたって、被相続人・相続人の租税負担軽減の意図ないし行為を前提として、租税回避の否認を認めたように思われる。

しかし、本件最高裁が強調しているのは、評価通達自体には「直接の効力」がないという点である。そのため、法源性のない評価通達６を租税回避否認の根拠と位置づけることは、これに大きく矛盾することとなるため、そのようにみるべきではないだろう。

本件最高裁は、本件においてＸらが相続税の負担を意図的に著しく軽減したという事実に注目しているが、そのような結果をもたらした原因は本件購入・借入れであり、本件各不動産の通達評価額が低いことを利用して行ったことが前提となっている。本件最高裁は、鑑定評価額との単純な比較によって時価該当性を判断すべきではないとしつつ（判旨３）、本件各不動産の取得の経緯を考慮要素として、本件各通達評価額が「時価」に該当しないとして、評価通達６の適用を認めたものと解される。このように理解すれば、本件最高裁は、評価通達６によって租税回避の否認を認めたのではなく、本件各通達評価額が「時価」とはいえないことを根拠として、評価通達６の適用を許容したとみることができる。

すなわち、本件最高裁が問題としたのは、本件において「時価」といえる価額は、通達評価額、鑑定評価額、取引価額のいずれなのかという点であったといえる。そして、評価通達によって評価することが平等取扱いの保障の対象となるものの、通達評価額が「時価」から大きく乖離しており、平等取扱いの保障を受けるに相応しくないと評価できる場合に評価通達６の適用を認めるという判断を示したものと考えられる。そのため、本件最高裁が「本件各鑑定評価額が時価と認められる」（判旨１）との前提を示したことが、判決の結論を大きく左右している。しかし、本件最高裁

は、なぜ本件各鑑定評価額が「時価と認められる」のかについて、理由を示しておらず、疑問である。

二　最高裁判決の射程

本件最高裁判決には前記のような意義が認められるものの、評価通達６の適用についてより一層不明確になったことは否めない。評価通達６によって租税回避を否認することはできないとしても、平等取扱いの保障という観点から、どのような評価額であれば「時価」といえるのか、そのために財産取得の経緯としてどこまでの範囲について、どのような事実を考慮に入れるべきかについて、本件最高裁は一般化し得るような明確な規範を示していない。

これによって、今後の実務はより不透明さを増すと予測されるが、より問題なのは、課税庁による評価通達の「使い分け」[7] である。課税庁が評価通達６を便宜的に使い分けることとなれば、納税者に対する予測可能性と法的安定性を欠くことになってしまう。

租税法律主義に基づいて通達の法源性を否定したがために、かえって適用要件が不明確になり、課税要件明確主義に反する帰結を導いてしまうことは本末転倒である。そのため、本件最高裁判決は批判の対象にさらされている[8] が、本件最高裁判決は一般的な基準を示していないだけでなく、「本件購入・借入れのような行為」を問題視していることから、本件事案に限った判断を示したものとして、その射程を限定的に理解すべきではないだろうか[9]。

ただし、そのように解したとしても、本件Ｘらのように、購入・借入れによって税負担を軽減した納税者と、そ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を比較して、課税の公平を論じることは妥当ではない。このような比較は、結果的に租税回避の否認と同様の効果をもたらすものである。そのため、同様の結論を導くとしても、このような抽象的な納税者間の比較ではなく、「時価」としてどの金額が妥当かといった観点から、通達評価額と他の価額という具体的な金額を比較して判断すべきである。

三　最高裁は何のために弁論を開いたのか

本件では、第三小法廷が令和４年３月15日に弁論を行ったため、大きな注目を集めた[10]。一般的な裁判の運用からすれば、最高裁において何らかの判断の変更が行われると考えられたものの、結論的に最高裁はＸらの上告を棄却する判断を示している。そこで、最高裁判所は何のために弁論を開いたのかという点に疑問が残る。

本件最高裁が、特段の理由を示さずに本件各鑑定評価額が時価であると述べ、このことが本件の結論に大きな影響を与えていることから考えれば、最高裁の弁論手続においては、本件各鑑定評価額が本件各不動産の時価といえるかどうかについてのやり取りがあったのではないだろうか。この点について、Ｘら側から本件各鑑定評価額の妥当性を否定するような主張・立証がされなかったか、国側がこの点について主張を維持できたかのいずれかのやり取りがあったため、最高裁は原審の判断を維持したのではないかと推測される。そのため、仮にこの点について裁判官が疑問に感じた場合には、本件各不動産の時価として認められる価額の認定について、原審に差し戻す判断を示したのではないだろうか。

●――注

1）東京地判平28・7・15税資266号順号12882参照。

2）参照、金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）116頁、宇賀克也『行政法概説Ⅰ　行政法総論〔第7版〕』（有斐閣、2020年）319頁。

3）従来の裁判例等における「特別の事情」と本件最高裁が示した「事情」とは異なる規範であることを指摘するものとして、木山泰嗣「評価通達によらない財産評価と平等原則」税理65巻7号（2022年）121頁。

4）通達には「直接の」効力はないものの、事実上の効力が認められることを含意した表現であると考えられる。

5）東京地判令2・11・12税資270号順号13481等参照。

6）こうした取扱いを行政先例法と位置づけたものとみることができるかもしれない。

7）増田英敏「通達課税と租税法律主義の形骸化――評価通達総則６項の適用の問題を中心に」税研223号（2022年）23頁。

8）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（2022年）151頁参照。

9）参照、長島弘「財産評価基本通達総則６項の適用を認めた最高裁判決」税務事例54巻6号（2022年）40頁、安井栄二「判解」税務QA2022年6月号57頁。

10）朝日新聞2022年3月14日夕刊9頁、日本経済新聞2022年3月16日朝刊46頁参照。