

相続税についてなされた更正処分が平等原則違反であると判断された事例

- 【文献種別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 令和6年8月28日
【事件番号】 令和6年（行コ）第36号
【事件名】 相続税更正処分等取消請求控訴事件（仙台薬局事件）
【裁判結果】 棄却
【参照法令】 相続税法 22条
【掲載誌】 判例集未掲載
◆ LEX/DB 文献番号 25620971

同志社大学教授 坂巻綾望

事実の概要

平成26年5月29日、甲社の代表取締役であったAは、乙社との間で、甲社株式の譲渡に向けて協議を行うことについて本件基本合意を締結した。同合意において、Aは甲社株式の全部を取りまとめ又は買い集めた上で乙社に譲渡するものとされ、その譲渡価格は1株当たり10万5068円（以下「譲渡予定価格」という。）とすることとされていた。なお、上記譲渡契約の締結及び譲渡予定価格はA及び乙社を法的に拘束するものではないとされていた。

平成26年6月11日、Aが死亡し、相続が開始した。Aの相続人は、Aの子であるX₁（原告・被控訴人）及びX₂（原告・被控訴人）並びにAの妻であるBの3名（以下「相続人ら」という。）である。同年7月8日、相続人らの間で遺産分割協議が行われ、相続財産に含まれていた甲社株式については、B、X₁及びX₂がそれぞれ取得した（以下「本件相続株式」という。）。同日、甲社の株主ら（X₁及びX₂を含む。）とBとの間で、また、Bと乙社との間で、譲渡予定価格と同じ価格で甲社株式を譲渡する契約が締結された。平成26年7月14日、同契約に係る代金決済が行われた。

平成27年2月27日、相続人らは、処分行政庁に対し、相続税の申告を行った。本件相続株式については、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）に従った評価により、1株当たり8186円（類似業種比準価額）とされていた。これに対して、処分行政庁は、平成30年8月7日、本件相続株式について、評価通達6にもとづく国税庁長官の指示を受けて、民間会社による報告額の

平均値により1株当たり8万0373円（以下「本件算定報告額」という。）と算定して、本件各更正処分等をした。令和3年1月26日、X₁及びX₂は、再調査請求及び審査請求を経て、国Y（被告・控訴人）に対して、本件訴訟を提起した。

争点は、本件各更正処分等の適法性であり、具体的には、本件相続株式を評価通達6により評価することの適否及び本件相続株式の価額の適否である。原審である東京地判令6・1・18（LEX/DB25598705）は、本件各更正処分等は違法であるとして、Xらの請求を認容した。これに対して、Yが控訴した。

判決の要旨

請求棄却。

「最高裁令和4年判決は、評価通達6の適用の有無に当たり、被相続人が、相続税の負担を減じ又は免れさせる行為をしたことを考慮しているところ、本件被相続人及びXらによるこれに類する行為があったとは認め難い。

すなわち、甲社が設立されてから本件相続開始日まで、甲社株式は、一貫して定款による譲渡制限のある株式であったのであり、また、甲社株式の評価額を下げるような行為がされたことはうかがわれない。

そして、譲渡予定価格が、その時点で相続が発生した場合における評価通達180による評価額を大きく上回るものであったことは、本件の経過に照らし明らかであるから、本件基本合意は、本件被相続人の生存中に売買契約が成立した場合、代金債権に転化し、又は代金が支払われることに

よって、相続税の負担を増大させる可能性を有するものであり、相続税の負担を減じ、又は免れさせるという効果は存しない。

本件被相続人又はXらが、相続税の負担を減じ、又は免れさせる行為をしたと認めることができない以上、本件被相続人又はXらの行為に着目した場合に、他の納税者との関係で不公平であると判断する余地はない。」

判例の解説

一 相続財産の時価と財産評価通達

相続税法は、相続財産の価額を課税価格に算入して相続税額を計算することとしているところ(11条の2)、相続財産の価額については、一部を除き、「当該財産の取得の時ににおける時価」によることを定めるにとどまっている(22条)。ここにいう「時価」が当該財産の「客観的な交換価値」をいうべきことについては異論がないが、それを算定する具体的な方法は一つでないことから、課税実務では、評価通達の定める方法により財産評価を行っている(以下、このような方法により評価した価額を「通達評価額」という。)。もっとも、同通達では、国税庁長官の指示を受けて個別に評価する余地を残している(総則6)。これまでの裁判例においては、「特別の事情」があるときを除いて通達評価額によらないことは原則として許されることが示されてきたが、その根拠は必ずしも明らかでなかった¹⁾。

最判令4・4・19民集76巻4号411号(LEX/DB25572099)(以下「令和4年判決」という。)は、通達評価額を上回る価額によりなされた更正処分の適否を判断するための枠組みとして、(1)相続税法22条と評価通達との関係と(2)平等原則の問題とを切り離して、(1)評価通達は「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」ことを明らかにしつつも、(2)「課税庁が〔評価通達〕にしたが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についてのみ〔通達評価額〕を上回る価額によるものとするのは、合理的な理由がない限り、〔租税法の一般原則としての平等原則〕に違反するものとして違法」であることを示した。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、「合理的な理由」があると認められるから、通達評価額を上回る価額によっても平等原則に違反するものではないとした²⁾。

本件各更正処分は令和4年判決前になされたものであるが、本判決及び原審は、上記判断枠組みに従って、上記「事情」を「特段の事情」とよび、その有無を検討している。令和4年判決では不動産の評価が問題となっていたが、株式の評価についても行政庁が財産評価通達に従っていることは「公知の事実」であることが前提とされているといえる。

二 「特段の事情」の評価根拠事実

原審及び本判決はともに、本件において「特段の事情は見当たらない」と判断している。原審は、まず、①「本件においては、最高裁令和4年判決の事案とは異なり、本件被相続人及び本件相続人らが相続税その他の租税回避目的で甲社株式の売却を行った(又は行おうとした)とは認められない」と認定した上で、つぎに、②「そうすると、本件更正処分等の適否は、…本件相続開始日以前に本件通達額を大きく超える金額での売却予定があった甲社株式について、実際に本件相続開始直後に当該金額で予定通りの売却ができ、その代金を相続人らが得たことをもって、この事実を評価しなければ、…他の納税者と原告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えるかどうかによって判断すべき」と述べて、Xらと他の納税者らとの比較を行っている。ここでは、租税回避目的がない場合において「特段の事情」があるといえるかどうかを検討していると考えられる。とはいえ、ここでは、(i)「被相続人の生前に実質的に売却の合意が整っており、かつ、売却手続を完了することができたにもかかわらず、相続税の負担を回避する目的をもって、他に合理的な理由もなく、殊更売却手続を相続開始後まで遅らせたり、売却時期を被相続人の死後に設定しておいたりしたなどの場合」であるとか、(ii)「令和4年判決の事例のように、納税者側が、それがなかった場合と比較して相続税が相当程度軽減される効果を持つ多額の借入れやそれによる不動産等の購入といった積極的な行為を相続開始前にしていた」場合を挙げて、「一定程度の納税者側の事情」が「特段の

事情」として必要である旨を述べている。さらに、被相続人が相続開始前に行った行為は「相続税の金額を軽減する効果を持つものではない」ことにもとづいて、「特段の事情はない」と判断している。これらからは、「特段の事情」を「一定程度の納税者側の事情」がある場合や税負担軽減行為がある場合に限定しようとしていることがうかがわれるが、租税回避目的、税負担軽減行為又は「納税者側の事情」がどのような関係として捉えられているのか、どのようにして「特段の事情は見当たらない」と評価されたのか、必ずしも明らかでない。

これに対して、本判決は、原審の上記部分を引用せず、「令和4年判決は…被相続人が、相続税の負担を減じ又は免れさせる行為〔以下「税負担減免行為」という。〕をしたことを考慮している」といいかえた上で、税負担減免行為をしたと認めることができないことにもとづいて、「他の納税者との関係で不公平であると判断する余地はない」と述べて（判決の要旨参照）、「特段の事情は見当たらない」と結論している。

令和4年判決では、「特段の事情」の判断について一般論は述べられていないが、(A) 不動産の購入・借入れが行われたことにより、通達評価額によると「相続税の負担は著しく軽減されることになる」ことに加えて、(B) 被相続人及び相続人らが「租税負担の軽減をも意図してこれを行った」ことにもとづいて、「特段の事情」があると判断されている。「特段の事情」を広く捉えるならば、「実質的な租税負担の公平」を立法によるのではなく行政や司法によって判断することとなりかねないから、上記(A)及び(B)が満たされる場合に限定されると理解したい³⁾。本判決は、(A)の著しい税負担軽減行為が満たされていないことにもとづいて、(B)税負担軽減の意図について判断するまでもないものとして、「特段の事情は見当たらない」と判断したと考えられる。

三 通達評価額と客観的な交換価値との大きなかい離

本件では、本件通達評価額と本件算定報告額との間には約10倍のかい離があった。このようなかい離の存在をもって「特段の事情」があるといえるか。

令和4年判決では、通達評価額と鑑定評価額(客観的な交換価値)との間の「大きなかい離があることをもって上記事情〔特段の事情〕があるということとはできない」と述べられており、そのような大きなかい離が「特段の事情」の十分条件ではないことが明らかにされている。これに従って、原審は、「本件通達評価額と本件算定報告額との間に大きなかい離があるということのみをもって直ちに〔特段の〕事情があるということとはできない。」と述べたものと思われるが、本判決はこの部分を引用していない。なぜか。本判決は、本件算定報告額が客観的な交換価値であることを認定しておらず、また、客観的な交換価値を認定していないため、通達評価額と客観的な交換価値との間に「大きなかい離」があることを認定することはできなかったと考えられる。さらに、本判決は、かい離の有無を公平に判断するためには他の相続案件についても専門の評価を行うべき旨や、仮に通達評価額と客観的な交換価値との間に「大きなかい離」があると認められる場合であっても、「特段の事情」が存在していたということにはならない旨を述べている。ここで「大きなかい離」が「特段の事情」の十分条件でないと考えられていることは明らかであるが、「通達評価額と客観的な交換価値のかい離の程度を主張立証することには意味がない(主張自体失当)」と指摘する調査官解説をも踏まえれば⁴⁾、むしろ、通達評価額と客観的な交換価値とのかい離が著しくなくとも「特段の事情」があると認める余地を残した(そのようなかい離は必要条件でずらない)と理解することもできる⁵⁾。

四 相続開始直前後における相続財産の売却

相続開始前に売却交渉が進められ、実際に相続開始直後に売却がなされたという事実をもって、「特段の事情」があるといえるか。Yは、こうした事実を捉えて、本件では客観的な交換価値が明らかになっているといえるから、「特段の事情」があるというべきであると主張していた。

過去の下級審裁判例には、土地の売買契約成立後・代金完済前に売主(被相続人)が死亡した場合において、相続財産は土地の所有権であるとして、通達評価額によらないことを正当として是認しうる「特別の事情」があると認めたものがある(東京高判昭56・1・28(LEX/DB21072140))。

しかし、同判決の上告審（最判昭61・12・5税資154号781頁（LEX/DB22002010））は、その結論を支持したものの、相続財産は売買残代金債権であると解して、そのような論理を採用しなかった。

本判決は、①近い将来における売買契約の成立及び売買代金債権への転化の蓋然性の程度を株式の価値の基準にすることは適切でないこと、②仮にそのような蓋然性の程度を基準とするとしても、本件においては売買代金債権に転化する蓋然性が高かったと認めることはできないことを理由として、Yの主張を退けている。たしかに、本件では、相続開始前には売買契約は成立していないと認定されているから、相続財産が債権であったということも、「特段の事情」があるということも、難しかったと思われる。売買契約が成立していたなら、議論の余地がある⁶⁾。

五 平等取扱原則と租税法主義

本判決は、本件相続株式の客観的な交換価値を認定することなく、更正処分の違法性を認めている。もし、本件算定報告額が客観的な交換価値であることについてYの立証が成功していたなら、結論はどうなるか。そのような状況では、一方において、本件各更正処分は相続税法22条に適合しているが、他方において、当該更正処分は平等原則違反であるということになり、相続税法22条適合性と平等原則違反のいずれが優先するのかという疑問を生じる⁷⁾。さらにいえば、合法性の原則ないし租税法主義と平等原則との抵触が生じているといえる⁸⁾。

この点については、第1に、時価は一義的でないため、上記状況を租税法主義違反ないし合法性原則違反というべきではないとの見解がありうる⁹⁾。第2に、租税法学においては、このような状況では平等取扱原則が優先し、法令適合性が後退すると考えられてきた¹⁰⁾。近時は、この点は、予測可能性の観点から整理する試みがなされている¹¹⁾。したがって、本判決の結論は変わらないであろう。とはいえ、行政庁の裁量処分についてさえ司法において当該裁量基準の合理性について審査がなされること¹²⁾や、公の見解たる通達に反する課税処分が信義則違反となるかどうかについては慎重さが求められること¹³⁾との整合性など、検討すべき点は尽きていない。

●—注

- 1) 従来の裁判例の判断枠組み及びそこに存する問題点について、占部裕典「財産評価通達の課題」『現代税法と納税者の権利：三木義一先生古稀記念論文集』（法律文化社、2020年）141頁参照。
- 2) 租税回避否認の視点から令和4年判決の問題点を指摘するものとして、谷口勢津夫『税法基本判例I』（清文社、2023年）277頁、水野忠恒『大系租税法〔第5版〕』（中央経済社、2024年）838頁。
- 3) 平等原則により保護されるべきものは、評価通達による画一的評価という「公知の事実」への納税者の信頼や予測可能性であると考え、(A)及び(B)を満たす場合には保護されるべき信頼や予測可能性が生じていないと考えることができる（佐藤英明「租税法主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）66頁、70～71頁、加藤友佳・判例秘書ジャーナルHJ100149（2022年）12頁、長戸貴之「令和4年度重要判例解説：財産評価基本通達と平等原則（最三小判令和4.4.19）」ジュリ1583号（2023年）177頁）。また、調査官解説において、(B)の「意図は、納税者の予測可能性を確保する観点から要求されている」と説明されている（山本拓・曹時75巻12号（2023年）190頁）。
- 4) 山本・前掲注3）189頁、199頁。
- 5) 例えば、相続財産の通達評価額が客観的な交換価値の7割程度であったとしても、複数の財産の購入及び借入れにより「相続税の負担は著しく軽減」される状況である。
- 6) そのような状況では、契約によって形成された取引価額によって評価すべきとの見解（金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）740頁）や、評価通達による評価を受ける信頼が生じていないから、「特段の事情」があるとの見解がありうる（長戸・前掲注3）177頁）。
- 7) 課税処分が法の一般原則の平等原則に反しないからといって相続税法22条の要請に反していないことの証左となるわけではないと指摘するものとして、田中治「相続税における土地の評価と平等原則の適用」税研38巻6号（2023年）87頁。
- 8) 行政法学における見解については、巽智彦『租税法判例百選〔第6版〕』（有斐閣、2021年）22頁参照。
- 9) 宇賀克也『行政法概説I〔第8版〕』（有斐閣、2023年）70～71頁参照。
- 10) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）32～35頁、金子・前掲注6）87頁。また、大阪高判昭44・9・30民集22巻5号682頁（スコッチライト事件）参照。
- 11) 佐藤・前掲注3）69頁。
- 12) 最判令2・3・24判タ1478号21頁の宮崎裕子裁判官の補足意見参照。
- 13) 最判昭62・10・30判タ657号66頁及び最判令2・3・24判タ1478号21頁の宇賀克也裁判官の補足意見参照。