OUKA
The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

Title	財産評価基本通達と租税回避：最高裁令和4 年4 月19日判決を題材として
Author(s)	吉田, 正毅
Citation	阪大法学. 2022, 72(3-4), p. 152-129
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/89714
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

https://ir.library.osaka-u.ac.jp/

The University of Osaka

財産評価基本通達と租税回避

――最高裁令和４年４月19日判決を題材として――

吉 田 正 毅

1　はじめに

令和４年４月19日、最高裁判所第三小法廷は、相続税の財産評価について、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事情がある場合には、評価通達によらずに相続財産の評価をすることが違法にはならない旨の判決を言い渡した（最判令和４年４月19日裁判所ウェブサイト。以下「本件判決」という。）。本件判決について、谷口勢津夫教授は、相続財産の評価を事実認定としてとらえ、実質的には事実認定による租税回避の否認を認めたものとして批判的に検討されている[(1)]。本稿は、不動産について、評価通達を利用した租税回避、当該租税回避の否認について、上記谷口教授の見解を踏まえて検討するものである[(2)]。

2　相続税法22条の時価

（１）法律上の時価

相続税法22条は、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ると定めている。この時価は、客観的な交換価値をいうと解されている（最判平成22年７月16日訟月57巻６号1910号）。国税庁は、相続等で取得した財産の評価に適用する評価通達を定めており、実務では、相続財産の価額の評価は評価通達に従って行われている。評価通達で使用

される路線価等は、地価公示価格等を基にした価格（時価）の80％程度を目途に定められている[3]。他方で、地方税法341条５号の適正な時価についても客観的交換価値であると解されている（最判平成25年７月12日民集67巻６号1255頁[4]）。地方税法の時価は、地方税法403条に基づき、固定資産評価基準によって決定される。固定資産評価基準は、宅地については、公示価格の７割を目途として評価されている[5]。

したがって、同じ土地の時価であっても、相続税法22条の時価と地方税法341条５号の適正な時価は、異なる価格となる。

上記以外に、法律上、不動産の時価には、市場において売買が成立する取引価格のことをいう実勢価格、地価公示法第２条に基づいて、国土交通省の土地鑑定委員会が毎年公示するその年の１月１日時点における標準地の単位面積当たりの正常な価格のことをいう公示価格（正常な価格とは、自由な取引が行なわれるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格をいう（同条２項）。）、国土利用計画法施行令第９条に基づき、都道府県知事が判定するその年の７月１日時点における基準地の単位面積当たりの標準価格のことをいう基準地価格（標準価格とは、自由な取引が行なわれるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格をいう（同条２項）。）、不動産鑑定士による鑑定評価額（不動産鑑定士が行う不動産の鑑定評価とは、不動産の経済価値を判定し、その結果を価額に表示することをいう（不動産の鑑定評価に関する法律２条１項）。）がある。なお、これらの価額は、法文上は、時価という表現は使用されていないが、かっこ書きで条文を引用したとおり、いずれも取引価格やその経済価値という時価を示しているものである。

以上のとおり、法律上は、複数の法律で時価が定められているが、これらの価額は必ずしも一致するものではなく、法律上の時価は一義的に定まるものではない。

（２）相続税法22条の時価

上記（１）のとおり、法律上は複数の価額が時価とされているが、相続税法22条の時価は、実務上評価通達によって算出された価額とされている。ただし、

相続税法は、一部の例外を除き（相続税法23条以下）、評価方法について定めているわけではなく、評価通達が相続税法で規定されているわけでもない。評価通達によって算出された価額が相続税法22条の時価に該当するかについては、東京高判平成27年12月17日訟月62巻８号1404頁（以下「平成27年東京高判」という。）は、「評価対象の不動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ものであり、かつ、当該不動産の贈与税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、上記課税価格は、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、贈与時における当該不動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はないと推認するのが相当である」として、特別の事情のない限り、評価通達に従って算出された価額が相続税法22条の時価と推認するとしている。これまでの下級審裁判例も、評価通達による評価方法が合理的なものである場合は、特定の納税者又は特定の相続財産についてのみ評価通達によらずに評価を行うことは許されないという判断を約20年以上積み重ねており、裁判実務においては、このような判断が定着しているといえる状況である[(6)]。

したがって、評価通達に従って算出された価額は、裁判実務においても基本的に相続税法22条の時価として取り扱われている。

（３）評価通達を利用した税負担の軽減

上記のとおり、相続税法の課税実務において、相続財産の時価は評価通達による評価額とされ、その評価額は裁判実務においても原則として相続税法22条の時価と認められている。他方で、路線価等は、地価公示価格等を基にした価格（時価）の80％程度を目途に定められているため、被相続人が保有する現預金を不動産の購入に充てて、路線価等で評価することにより、相続財産の価額を20％程度減少させることが可能となっている。なお、平成３年までは、路線価等は公示地価の70％を目途として評価する方針であったため[(7)]、取引価格と評価通達による価格の差は今よりも大きいものであった。

昭和60年ころの地価が高騰した際にこのような評価通達による評価額と取引

価格との差額を利用した租税回避が横行するようになったため、それを防止する目的で昭和63年12月の税制改正で相続開始前３年以内に取得した不動産につき原則として取得価格をもって評価すべきものとする租税特別措置法69条の４（以下「本件特例」という。）が新設された(8)。ただし、その後のバブル経済の崩壊により、地価の下落が進み、本件特例の適用事例は減り、その存在意義が薄れたことから、平成８年の税制改正で本件特例は廃止された(9)。本件特例が存在していた当時は、本件特例によって、相続開始前３年以内に取得した不動産については相続税法22条の時価を取得価格としていたが、本件特例が廃止されて以後は、相続開始前３年以内に取得した不動産であっても評価通達によって評価されることとなった。

そのため、本件特例廃止後も、被相続人が不動産を購入することにより、評価通達による評価額と取引価格との差額を利用して相続税負担を軽減する手法は行われ続けている(10)。

３　評価通達によらない評価の適法性が争われた事例

（１）評価通達によらない評価についての裁判所の考え方

前記２（３）のとおり、相続税負担の軽減のために相続開始前に不動産を購入し、相続開始後に不動産を売却する手法が用いられ続けたため、課税庁は、本件特例がない場合であっても、評価通達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」場合に該当するとして、評価通達の定める方法によらない方法で評価した評価額で課税をし、当該課税の適法性が裁判所で争われてきた。裁判所の考え方は、基本的には、前記平成27年東京高判が判示したとおり、評価通達による評価方法が合理的なものである場合は、特別の事情等のない限り、評価通達に従って算出された価額が相続税法22条の時価を推認するというものであるが、相続開始前に不動産を購入して相続税負担の軽減を意図したケースとそもそも評価通達による評価額が時価を上回っているとして争われたケースでは、判示内容がいくつか異なるものがある。それらのうちからいくつか特徴的な判示を取り上げて、評価通達によらずに評価し

た評価額の適法性についての裁判所の考え方を概観する。

（２）相続開始前に不動産を購入したケース

相続開始前に不動産を購入し、相続財産として評価通達で評価したところ、税務署長が当該不動産の課税価格を評価通達によらずに取得価格としたリーディングケースとして、東京地判平成４年７月29日訟月39巻５号938頁（以下「平成４年東京地判」という。）がある。事案は、被相続人Ａが86歳で亡くなる約５か月前にＢ銀行から18億2000万円を借り入れ、その借入金で土地を代金16億6100万円で購入したところ、Ａの相続人であるＸらは、Ａ死亡後に、当該土地を18億円で売却し、その売却代金をＢ銀行からの借入金の返済に充てたというものである。当該土地を評価通達で評価すると１億2102万円余であり、借入金18億2000万円との差額約17億円の負債を相続債務として、他の相続財産から控除することにより、相続税が減額されたこととなる。

上記の事案で東京地裁は、評価通達[(11)]の趣旨について「相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法を採ると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどからして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである」と判示した上で、当該趣旨に鑑みると「（評価通達の）評価方式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、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し、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である等の特別な事情がある場合には、例外的に法22条の『時価』を算定する他の合理的な方式によることが許されるものと解すべき」とした。そして、本事例の不動産の購入については、客観的には、「経済的合理性を無視した異常ともいうべき取引」によっ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り、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、同様の方法を採った場合にも結果として「他の相続財産の課税価格の大幅な圧縮による相続税負担

の軽減という効果を享受する余地のない納税者との間での実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難いものといわなければならず、また、租税制度全体を通じて税負担の累進性を補完するとともに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法の立法趣旨からして著しく不相当なものというべき」とした。また主観的には、資産運用目的ではなく「経済的合理性を無視し、本件土地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」とした（判旨引用部分の下線部は筆者が付した）。

当該判決で注目すべき点は、行われた取引について、客観的には経済的合理性を無視した異常ともいうべき取引とし、主観的にも経済合理性を無視し、評価通達と取引価格の開差を利用した税負担軽減目的で行われたことを、評価通達を画一的に適用すると実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかである等の特別な事情とした点である。法人税法132条の同族会社の行為計算否認の規定の要件である「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解されており[(12)]、経済的合理性を欠くものであって、税負担を減少させる結果となるものを要件としている点で、平成４年東京地判と共通する。同族会社の行為計算否認の規定は、租税回避の否認規定であると理解されており[(13)]、当該規定と同じ要件で評価通達によらない財産評価を適法としたものと理解できる。すなわち、平成４年東京地判は、評価通達を利用した相続税の負担を不当に減少させる結果となる財産評価について、評価通達を利用した租税回避とし、税務署長に当該財産について評価通達によらない評価をする権限を認めたものとも理解できるのである。東京地判平成５年２月16日判タ845号240頁も同様の事例で被相続人による不動産の取得行為を「経済的合理性を無視した異常なもの」として、評価通達によらない評価を適法としており、同様の考え方をとっているものと思われる。

平成４年東京地判の控訴審判決（東京高判平成５年３月15日判タ854号175

頁）も原審の判断を是認し、さらに「評価基本通達の定めは、一般的で通常の状態にある財産の評価に関する取扱いを基本的なものとしつつ、課税の公平、適正の見地から評価基本通達の基本的な定めによって評価することが税負担の公平の見地から具体的妥当性を欠き、著しく不適当と認められるような場合に例外的に他の適正な評価方法によるべきことを予定しているものというべきであって、評価基本通達6の定めもこの事理を規定しているものということができる。」と判示し、評価通達がそもそも課税の公平、適正の見地から例外的に適用されない場合を予定しているとしており、評価通達に内在する制約を示唆している。

同種の事例を判断したものとして東京地判平成4年3月11日判時1416号73頁がある。同判決では、相続開始の2か月前に購入した不動産の評価額が問題となったが、裁判所は、実質を見ると当該不動産が一種の商品のような形で一時的に相続人及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として、現実の取得価格を相続財産の評価額としている。これは、不動産を在庫のようにとらえられる場合として、評価通達によらない評価を適法としたものと理解される[(14)]が、判決では、評価通達による不動産評価額が実勢価格よりも低廉であることを利用することによって相続税負担の回避を図るために、マンションの購入を行ったものとの意図も認定されており、租税回避目的が評価通達によらない評価をすることができる特別な事情に影響を与えているものと考えられる。

（3）評価通達による評価額が時価を上回るとして争われたケース

上記（2）のような相続税負担の回避が問題となったケースではなく、評価通達による評価額が時価を上回っているとして争われたケースでは、裁判所は、2つの考え方を示している。学説では、合理性欠如説と合理性比較説として整理される[(15)]。

合理性欠如説とされる東京地判平成11年8月10日税資244号291頁は、評価通達によらない評価ができる場合として、「路線価方式によって算定された評価額が時価とみるべき合理的な範囲内にあれば、法22条違反の問題は生じないと

解するのが相当」とし、「路線価方式によって算定された評価額が客観的交換価値を超えているといえるためには、路線価方式により算定した宅地の評価額を下回る不動産鑑定評価が存在し、その鑑定が一応公正妥当な鑑定理論にしたがっているというのみでは足りず、同一の宅地についての他の不動産鑑定評価があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格や基準地の標準価格の状況、近隣における取引事例等の諸事情に照らして、路線価方式により評価した評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要するものというべき」とした。客観的な交換価値を上回ることが明らかか否かをその判断基準としたものであり、評価通達による評価額が明白に時価を上回る場合は、評価通達が合理性を欠くとしたものと整理できる。鑑定評価が公正妥当な鑑定理論にしたがっているというのみでは足りないとしている点は、鑑定評価額は法律上の時価と認められるとしても、評価通達による評価が相続税法22条の時価として違法となるものではないと解したものとも理解できる。

合理性比較説とされる名古屋地判平成16年８月30日判タ1196号60頁は、「課税庁が、特段の事情がないにもかかわらず、通達に基づくことなく納税者に対して不利益な課税処分を行った場合には、当該処分は、租税法の基本原理の一つである公平負担の原則に反するものとして違法となり得るというべき」としながら、「納税者が反対証拠を提出して通達に基づく課税処分の適法性を争うことは何ら妨げられないというべきであり、その場合には、通達の内容の合理性と当該証拠のそれとを比較考量して、どちらがより法令の趣旨に沿ったものであるかを判断して決すべき」とした。特段の事情を要件としながら、反対証拠との比較考量によって、どちらがより法令の趣旨に沿ったものであるかを判断するとして、比較的緩やかに評価通達によらない評価を認める判断基準を示したものといえる。鑑定評価額も評価通達による評価もいずれも法律上の時価であることを前提として、いずれがより相続税法22条の時価として適切かを比較しているものとも理解できる。

（４）課税庁の方針と事例の整理

課税庁は、評価通達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」であるか否かの判断は、裁判例では、評価通達に定める評価方法によらないことが正当と認められる「特別の事情」の有無による旨示されており、「特別の事情」の有無の判断に当たっては、①評価通達に定められた評価方法を形式的に適用することの合理性が欠如していること、②評価通達に定められた評価方法のほかに、他の合理的な評価方法が存在すること、③評価通達に定められた評価方法による評価額と他の合理的な評価方法による評価額との間に著しい乖離が存在すること、④上記③の著しい乖離が生じたことにつき納税者側の行為が介在していることに着目し、様々な事実関係を総合考慮するようにと研修資料で示していた(16)。なお、裁判例を分類すると、具体的な判断においては、①の「評価通達による評価の合理性の欠如」及び③の「時価により近似する価額」との著しい乖離が客観的に存在することを指摘する「価額乖離型」と、①及び③を肯定するに当たり、納税者が、④「経済的合理性が欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていること」を指摘する「租税回避型」に分類できるとする見解が示されていた(17)。

4　最高裁令和４年４月19日判決

このような中で、最高裁が、初めて不動産について評価通達によらない評価が認められる場合について判示したのが本件判決（最判令和４年４月19日裁判所ウェブサイト）である。

（１）事案の概要

被相続人Ａは、90歳の時に信託銀行から６億3000万円を借り入れた上、甲不動産を代金８億3700万円で購入し、91歳のときに共同相続人らのうちの１名から4700万円を借り入れ、信託銀行から３億7800万円を借り入れた上、乙不動産を代金５億5000万円で購入した。Ａは、平成24年６月17日に94歳で死亡した。Ｘらのうち乙不動産を相続した相続人は、平成25年３月７日付で乙不動産を代

金５億1500万円で第三者に売却した。

Ｘらは、評価通達の定める方法により、甲不動産の価額を２億0004万1474円、乙不動産の価額を合計１億3366万4767円と評価した上、相続税の申告書を提出した。当該申告書においては、課税価格の合計額は2826万1000円とされ、基礎控除の結果、相続税の総額は０円とされていた。

Ｙ税務署長は、Ｘらに対し、不動産鑑定士が算定した鑑定評価額に基づき、甲不動産の価額が合計７億5400万円、乙不動産の価額が合計５億1900万円であることを前提とする各更正処分等（相続税の総額を２億4049万8600円とするもの）をした。

Ｘらは、各更正処分等の取り消しを求めて不服申立てをした。なお、判決文中の本件各不動産とは、甲不動産と乙不動産のことをいい、本件購入・借入とは、本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れをいう。

	相続開始時の財産評価	
	Ｘら（財産評価基本通達）	Ｙ税務署長（不動産鑑定評価基準）
甲不動産	２億0004万1474円	７億5400万円
乙不動産	１億3366万4767円	５億1900万円
相続税額	０円	２億4049万8600円

（２）判旨

最高裁は、相続税法22条の時価とは、客観的な交換価値をいうとし、評価通達については、国民に対して直接の法的効力を有する根拠は見当たらないとして、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鑑定評価額が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とした。

次に最高裁は、「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。」とし、評価通達と平等原則との関係については、「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。」とした。

そして、平等原則違反とならない場合として、「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」との判断基準を示した（判旨引用部分の下線部は筆者が付した）。

最高裁は、上記の判断基準を基に、本件について「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」として価格のかい離については上記の事情にあたらないとした。

次に、「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」として客観的に相続税の負担が著しく軽減されることを指摘した。さらに「Ａ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Ａ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」として、主観的に租税負担軽減の意図があったことを指摘した。このような客観面と主観面を踏まえて「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」とした。

5　本件判決の検討

本件判決のうち、相続税法22条の時価とは、客観的な交換価値をいうという点と、評価通達については、国民に対して直接法的効力を有する根拠は見当たらないとした点は、従来の判例理論を踏襲したものである(18)。

本件判決で新たな判断が示されたのは、①租税法上の一般原則としての平等原則、②評価通達によらない評価をするには、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され、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という点、さらに、本件においては、③実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があったとした点である。以下でそれぞれについて検討する。

（1）租税法上の一般原則としての平等原則

最高裁は、租税法上の一般原則としての平等原則について、その根拠となる法令を明示していない。しかし、「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」という内容からすると、各種の租税法律関係においては、国民は平等に取り扱わなければならないとする租税公平主義又は租税平等主義と同旨の内容と思われる(19)。租税平等主義の根拠法令は憲法14条１項とされるが、最高裁が明示しなかった理由は明らかではない。ただ、租税平等主義の要請として、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という結論は当然であり、異論はないであろう。

（2）評価通達によらない評価と平等原則違反

本件判決は、評価通達によらない評価をするには、合理的な理由が必要であ

り、合理的な理由がない場合は、平等原則違反になると判示した。そして、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、この合理的な理由があるとする。

平成27年東京高判は、評価通達によらない評価の要件を「特別の事情」としており、課税庁も「特別の事情」の有無が裁判例の判断要素と分析していたが、本件判決はこれを「合理的な理由」に変更したものと理解できる。「特別の事情」を判断基準とする考え方を特別事情論と呼び、本判決が採用した「合理的理由」を判断基準とした考え方を事情法理と整理する見解もある(20)。

さらに判示内容をみてみると、本件判決と類似の事案で同旨の判断をした前掲平成４年東京地判は、「実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかである等の特別な事情」を評価通達によらない評価が認められる要件としていたが、本件判決は、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」としている。平成４年東京地判の「著しく害する」「明らか」「特別な事情」といった表現がなくなり、より緩やかに評価通達によらない評価を認めるものとも理解できる(21)が、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の具体的な判断では、本件購入・借入れによってＸらの相続税の負担が「著しく」軽減されることを指摘しているため、実質的には変わっていないとも理解できる。

学説では、合理的な理由がないにもかかわらず、特定の土地についてのみ一般的評価水準をこえて高く評価することは、平等原則に反して違法となると解すべきとし、特段の理由がないにもかかわらず、特定の土地について基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解すべきとされており(22)、本件判決と同旨の考え方が示されているといってよいであろう。他方で、裁判実務の特別の事情が限定的なものと解されていたのに対し、本件判決が税負担の軽減を図る行為に着目し、これをしなかった者との公平から事情を認めた点は、特別事情論より広範に評価通達以外の評価が可能となるといった指摘もされているところであり(23)、実質的に緩やかな基準となっているのか具体的な事実

関係についてさらに検討を要する。

（３）実質的な租税負担の公平に反するというべき事情

本件判決は、本件購入・借入れが行われなければ、課税価格が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相続税額が０円となっていること、被相続人らが租税負担の軽減を意図して本件購入・借入れを行ったものであることを指摘して、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とした。

この判示については、租税負担軽減の意図がなぜ時価に影響するのかという批判[24]や、個別否認規定に基づかない租税回避の否認として許されないという批判[25]がなされている。

本稿の主たるテーマである評価通達を利用した租税回避の論点に関わる点であるため、項を改めて詳細に論じる。

6　相続税法22条と租税回避

（１）租税回避とは

租税回避とは、租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であり、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る節税とは区別される[26]。

前記２（３）のとおり、評価通達を利用した税負担の軽減が行われているところ、評価通達は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減を目的として定められたものであり[27]、このように不動産を購入し、評価通達による評価によって相続税の負担軽減を目的とした利用方法は予定していない。

したがって、本件購入・借入れのように評価通達を利用した税負担の軽減を目的とした行為は、租税回避と評価できる。

（２）租税回避の否認

租税回避は不当ではあるが適法であるため、法律の根拠がない限り、租税回

避の否認は認められないと解されている[28]。相続税法64条などの同族会社の行為計算の否認規定は、一般に租税回避の否認規定であると理解されており[29]、その否認方法は、納税義務者の行為又は計算を否認するというものである（相続税法64条参照）。なお、本件判決は、同族会社の行為が問題となったものではないため、相続税法64条の適用はない。このような根拠規定がないにもかかわらず、租税回避を否認することは租税法律主義に違反するとされる。

しかし、本件判決は、本件購入・借入れを否認したものではなく、本件各不動産の評価方法について評価通達によらず、不動産鑑定士による鑑定評価によるとするものであって、納税義務者の行為を否認したものとは解されない。

相続税法22条は、相続財産の価額は時価によると規定しており、不動産鑑定士による鑑定評価も法律上の時価であるのであるから、不動産鑑定士による鑑定評価をもって相続税法22条の時価と解することは法律に従ったものであり、租税法律主義違反の問題は生じない[30]。

評価通達による評価額を否認することについて、財産評価手法の否認として整理する見解もある[31]。このように整理した場合も否認の法的根拠が問題となりうるが、相続税法22条は、財産評価手法を定めたものではなく、また評価通達は直接国民に対して拘束力をもつものではない。評価通達によらない評価をしたからといってそれが直ちに違法となるものではなく、相続税法22条との関係では、それが時価ではない場合に違法となるだけである。そして、課税庁が評価通達に従って画一的に評価を行っていることから、特定の納税者にのみ評価通達によらない評価を行う場合は租税平等原則違反の問題が生じるにすぎない。

（３）財産評価は事実認定か

谷口教授は、財産評価を事実認定ととらえたうえで、評価通達によらない評価をしたことについて、事実認定による否認を行ったものと整理される[32]。この点については、相続財産の時価は、時間的にも空間的にも存在したことのない架空の取引の価格であって、その数値を求める作業は、過去に存在した事実の存否を確定する作業とは、一応異質であるとの指摘がされている[33]。

前記２（１）のとおり、法律上の時価には、評価通達による評価額、固定資

産評価基準による評価額、実勢価格、公示価格、基準地価格、不動産鑑定評価額があり、必ずしも一致する価額ではない。しかし、これらは、いずれも客観的交換価値であり、相続税法22条の時価になり得るものである。これらの法律上の時価が認められていることからも、時価は一義的に算出されるものではなく一定の幅があることは法も前提としているといえる[34]。そして、このように時価に幅があり、いずれの時価も適法であることを前提とすると、ある評価方法による評価額が時価と評価できるものであっても、それとは異なる他の評価方法による評価額も時価と評価することができるものであれば、当該評価額を相続税法22条の時価とすることは、相続税法22条との関係においてはただちに違法となるものではない。

谷口教授は、事実認定による否認論について、最判平成23年２月18日訟月59巻３号864頁（武富士事件）をあげ、最高裁は住所という要件に該当する事実の認定については、主観的に贈与税回避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として消極的な立場をとってきたとされる[35]。しかし、住所は、生活の本拠という一義的に導かれる事実であり、住所の認定は、過去のある時点での生活の本拠という客観的事実を確定する作業であるが、時価は、上記のとおり一定の幅があるものであり、一義的に導かれるものではない。

本件判決についてみると、評価通達による評価額が時価ではないとしたものではなく、評価通達による評価を否認して、鑑定評価による評価額を相続税法22条の時価とすることが、適法か否かが争われたものである。したがって、事実認定によって、いずれの評価額が時価と争われたものではなく、いずれも時価たりうるものの、評価通達による評価を否認して、鑑定評価による評価額を相続税法22条の時価とすることができるかが争点となっているものと理解できる。そして、その争点の判断として、次項で述べる租税平等原則が問題となったものである。

したがって、最高裁が事実認定による否認を行ったとは解されない。

7　評価通達と租税回避

（1）評価通達の趣旨

評価通達は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づいて設けられたものである[36]。路線価が、地価公示価格の80％程度を目途に定められているのは、路線価が相続税等の課税に当たり１年間適用されることから、その間の地価変動にも耐え得るものであることの必要性など、評価上の安全性を考慮したものである[37]。そのため、地価公示価格の80％程度の評価について、税負担軽減を目的とした利用方法は予定していない。そして、評価通達は、それが形式的にすべての納税者に適用されることによって、租税負担の実質的な公平を実現することを目的としているものであるため[38]、評価通達が形式的に適用されることを逆手に取って、租税負担の実質的な公平を害する目的で評価通達を利用することは、評価通達の目的に反し、許されないと解される[39]。

なお、谷口教授は、評価通達の根拠として言われる上記の納税者間の公平は、画一的かつ詳細な評価方法によって維持されるものであって、本件判決のいう実質的な租税負担の公平とは明らかに異なる概念であると指摘される[40]。しかし、上記のとおり、評価通達が形式的に適用されることによって実現しようとしている法益が租税負担の実質的な公平であると解することによって、本件判決がいう租税負担の実質的な公平と評価通達の目的との関係を整理することが可能と考える。

（2）租税負担の実質的な公平に反するというべき事情

本件判決は、被相続人が、租税回避を意図して本件購入・借入れを行い、その結果として、何もしなければ課税価格６億円であったものが、相続税額が０円となり、相続税の負担が著しく軽減されることになっていることを指摘し、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らとの間で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

るとした。

ここで検討しておきたいのは、もし本件購入・借入れによる租税回避が適法であるとして、すべての納税者が実施できると仮定した場合である[41]。この場合、理論上は、すべての納税者が自らの担税力に合わせて借入れと不動産の購入を行い、本件判決の事案と同様に相続税額を０円とすることが可能である。当該租税回避を適法とすることは、すべての納税者が相続税額を０円とする租税回避が可能ということになる。しかし、そうすると相続税法は不要といっているに等しく、法が許容しているとは到底いえない。また、実際は、借入れをすることができる納税者、自らの相続財産に合わせた不動産を購入できる納税者は限られてくるのであり、それらの納税者にだけ、相続税法を無効化させるような租税回避を認めることは、納税者間に著しい不公平を生じさせることとなる。

したがって、本件は、すべての納税者が行えば相続税法を無効化させるような租税回避であり、これを認めれば、実際は一部の者しか使用できず、形式的に評価通達を適用した場合には、その一部の者にだけ、相続税法を無効化させるような租税回避を実現させることとなるのであり、これは実質的な租税負担の公平に反するといえる。言い換えると、これは本来評価通達を形式的に適用することにより実現しようとしている目的である租税負担の実質的な公平がむしろ評価通達を形式的に適用することによって実現できなくなることを意味している。このような租税回避を意図的に行うことは、上記（１）で論じた通り、評価通達が形式的に適用されることを逆手に取って、租税負担の実質的な公平を害する目的で評価通達を利用するものであり、評価通達の目的に反する場合として、評価通達による評価が許されない場合に該当するといえる。本件判決は、このような観点から本件において評価通達による評価を許さず、鑑定評価額による評価額を相続税法22条の時価とした課税庁の処分を適法としたものと解される。

なお、本件判決は、通達評価額と鑑定評価額との間には大きなかい離があるということをもって実質的な租税負担の公平に反する事情があるということはできないとしているが、通達評価額と鑑定評価額との間に大きなかい離がなければ、相続税の負担が「著しく」軽減されるとはいえない。したがって、上記

の判示は、通達評価額と鑑定評価額との間に大きなかい離があるという事情だけでは実質的な租税負担の公平に反する事情があるということはできないとしたものであり、評価通達を利用した租税回避を意図し、通達評価額と鑑定評価額との間には大きなかい離があることにより、相続税の負担が「著しく」軽減される租税回避が実現された場合に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としているものと解される。

（３）納税者の予測可能性

本件判決は、上記のとおり、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情に該当するとして、評価通達によらない評価を適法としたものであるが、具体的に実質的な租税負担の公平に反するという事情が明らかではなく、納税者の予測可能性を害するなどの批判がされている[(42)]。

しかし、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情については、それぞれの個別事案に応じて、個別に判断せざるをえないものであり[(43)]、今後の裁判例の積み重ねによるものといわざるをえないであろう。本件判決が示した判断基準は、租税回避の意図で評価通達を利用しようとして不動産を取得し、その意図の結果相続税の負担が著しく軽減された場合に、評価通達による評価が許されなくなるものと理解できる[(44)]。東京高判令和３年４月27日 TAINS コード Z888-2395は、相続税を減少させる目的で本件不動産を相続開始時の直前に15億円で購入しているのであるから、評価通達の定めによる評価額と現実の取引価格との間に著しいかい離があることは十分認識していたというべきであり、現実の取引価格によって課税されることについて予測可能性がなかったということはできないとして、納税者の予測可能性を肯定している。評価通達は、租税回避目的で利用されることを予定していないのであって、上記令和３年東京高裁判決が指摘するとおり、租税回避の意図の時点で納税者が評価通達による価額と現実の取引価格との間に著しいかい離があることを認識可能であれば、現実の取引価格よって課税されることについて予測可能性があるといえるであろう。そしてそれが相続税の負担が「著しく」軽減されるほど大きい租税回避を実現するものであれば、評価通達を形式的に適用することは許されないと解

される。

上記の要件においても、租税回避が実現されるまでの期間についてはさらに検討を要する。すなわち、本件特例や評価通達185は、相続開始前３年以内に取得した土地については取得価格で評価するとしていたことから、実務上、評価通達によらない評価がされる目安として３年と考えられていた[45]。しかし、本件判決は相続開始の３年５か月前に取得した甲不動産についても評価通達による評価を許さなかったため、実務上は混乱が予想されている[46]。本件判決は、相続開始の３年５か月前に取得しているという点で平成４年東京地判と大きく事案が異なり、また賃貸事業も継続して行っていたとの批判もされている[47]。

確かに、租税回避を意図してから期間が経過し、その間不動産の賃料収入を得ていたことや、その間の不動産の値下がりリスク等も考慮すれば、当初の租税回避の意図とは異なる客観的な状況に至っていると解する余地は十分にある。しかし、当初意図した租税回避のとおりの結果が発生し、かつ、その結果が相続税の負担が著しく軽減されるものと評価される場合には、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、実質的な租税負担の公平に反するというべきであろう。この問題は、租税回避の意図とその結果の因果関係の問題として検討されることとなると思われる[48]。

（４）小括

以上述べてきたとおり、本件判決が示した租税負担の実質的な公平に反するというべき事情とは、租税回避を意図し、その意図した租税回避の結果、相続税の負担が著しく軽減されるものであると理解できる。そして、その効果は、評価通達による評価を認めず、それ以外の合理的な方法（本件判決の場合は不動産鑑定評価）によって相続税法22条の時価を算出するというものである。言い換えると形式的には、評価通達による評価を認めないというものであるが、実質的には、評価通達を利用した租税回避を否認しているものと評価できる。

8　本件判決の射程

最後に今後の評価通達によらない評価が認められる場合の判断基準として本件判決がどのように位置づけられるか、本件判決の射程を検討する。本件判決は、「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」について判示しており、納税者が評価通達を下回る価額を主張して処分を争う場合については判示していない。したがって、本件判決の射程は、課税庁が通達評価額を上回る価額に基づいて課税処分を行う場合に限定され、課税庁が通達評価額に基づいて課税処分を行い納税者がそれを下回る価額を主張して処分を争う事案には及ばないと解される(49)。

では、納税者が評価通達を下回る価額を主張した場合についてどのように判断すべきか。まず、評価通達は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であることを理由として定められている。他方で、租税平等主義（憲法14条１項）は、担税力に即した租税負担をその内容としており、担税力に即した租税負担でない場合は租税平等主義違反となる。評価通達による評価額が時価を上回る場合は、実際には担税力がないにもかかわらず課税されることとなり、実質的な租税負担の公平に反するといえる。また納税者が評価通達によらない評価をして争う場合は、簡便な評価方法という納税者にとっての便宜を納税者自らが放棄する場合である。そうすると、納税者が評価通達を下回る価額を時価と主張して争う場合は、徴税費用の節減という上記評価通達の根拠を考慮したとしても、評価通達の目的である実質的な租税負担の公平に反していないかが重視されるべきであり、より適正な時価はいずれかを争点とする合理性比較説によることが妥当であると解する。

9　おわりに

本稿では、評価通達を利用した租税回避について、評価通達の目的と趣旨に

照らし、形式的には評価通達による評価を認めないという方法によって、実質的に租税回避の否認が行われていること、他方で相続税法22条の時価には、一定の幅があることから、評価通達による評価額を相続税法22条の時価とせずに、他の評価方法、例えば不動産鑑定評価を相続税法22条の時価とすることは租税法律主義に違反しないことを明らかにした。

今後、本件判決の規範を使った事例が積み重ねられることにより、評価通達を利用した租税回避が否認される場合について、さらに精緻に分析されていくものと思われる。すでに実務家は、本件判決を分析し、どのような要素を考慮すれば、否認されないかという検討を始めており[(50)]、今後の事例の積み重ねが待たれるところである。

【追記】

筆者は、大阪大学大学院高等司法研究科を修了し、現在は弁護士をしています。阪大法学への寄稿は今回が初めてであり、谷口勢津夫教授からお誘いいただいて実現しました。谷口教授には、公私にわたり、大変お世話になりました。谷口教授からいただきましたご指導とご厚情への感謝を込めて、本稿を執筆いたしました。最後に谷口教授の益々のご健勝と今後の大阪大学の発展を心より祈念いたします。

（1） 谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ『税法基本判例』【第15回】「『租税法上の一般原則としての平等原則』と事実認定による否認論」――財産評価基本通達総則６項事件・最判令和４年４月19日裁判所ウェブサイト――」Profession Journal 476号（2022）。

（2） 筆者は、令和４年７月26日、谷口教授が会長を務める法科大学院租税判例研究会と租税訴訟学会、第二東京弁護士会税法研究会共催の租税判例研究会で、本件判決について発表する機会をいただいた。本稿は、同発表で谷口教授よりご指摘頂いた事項を大いに参考とさせていただいたものである。

（3） 国税庁「令和４年分の路線価等について」令和４年７月（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/rosenka/index.htm、令和４年９月６日最終確認）。

（4） なお、家屋の時価については、拙稿「固定資産税における家屋の時価」税法学585号（2021）239頁参照。

（5） 総務省「固定資産税の概要」（https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_08.html、令和４年９月６日最終確認）。

（６） 無記名「判批」判タ1421号（2016）114頁。
（７） 大蔵省主税局企画官清水治ほか『平成４年　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1992）234頁。
（８） 大蔵省主税局企画官渡邊博史ほか『昭和63年度版　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1989）462頁参照。
（９） 大蔵省主税局総務課兼税制第一課審査室長宮内豊ほか『平成８年　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1996）246頁。
（10） 天野佳洋「判批」金判1600号（2020）１頁、林仲宣・高木良昌「判批」税務弘報70巻７号（2022）141頁、日本経済新聞電子版「相続節税、不動産活用に制約　最高裁が『借金』けん制」令和４年６月12日、（https://www.nikkei.com/article/DGXZQOMH032ZV0T00C22A6000000/、令和４年９月６日最終確認）など参照。
（11） 本事案に適用されたのは、相続税財産評価に関する基本通達（昭和39年４月25日直資56、直審（資）17国税庁長官通達、平成３年12月18日課評２―４課資１―６により「財産評価基本通達」と題名改正）である。
（12） 最判令和４年４月21日裁判所ウェブサイト参照。
（13） 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）385頁、金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）137頁など。
（14） 大淵博義「『財産評価基本通達総則６項』による評価とその問題点の検証」T&A master813号（2019）37頁参照。
（15） 山田重將「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について――裁判例における『特別の事情』の検討を中心に――」税大論叢80号（2015）234頁。
（16） 東京国税局課税第一部資産課税課資産評価官「資産税審理研修資料」（2016）209頁 TAINS コード資産税審理研修資料 H280700。
（17） 前掲注15）山田210頁。
（18） 時価については最判平成22年７月16日訟月57巻６号1910頁、通達については、最判昭和38年12月24日集民70号513頁、令和２年３月24日裁時1745号３頁の宇賀克也裁判官補足意見及び宮崎裕子裁判官補足意見参照。
（19） 前掲注13）金子88頁参照。
（20） 木山泰嗣「判批」税理65巻７号（2022）121頁。
（21） 佐藤繁「判批」税務 QA244号（2022）19頁も相当緩やかな基準であるとする。
（22） 前掲注13）金子739頁。
（23） 前掲注20）木山121頁。
（24） 前掲注１）谷口、品川芳宣「判批」T&A master936号（2022）21頁、長島弘「判批」税務事例54巻６号（2022）41頁。
（25） 前掲注１）谷口、増田英敏「判批」税務弘報70巻８号（2022）93頁。

(26) 前掲注13）金子135頁。
(27) 平成４年東京地判、平成27年東京高判など参照。
(28) 前掲注13）金子139頁。
(29) 前掲注13）清永385頁、金子137頁。
(30) 木山泰嗣「判批」税理65巻３号（2022）169頁参照。
(31) 大石篤史「財産評価の否認」金子宏・中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018）170頁。
(32) 前掲注１）谷口。
(33) 馬場陽「判批」税務事例54巻８号（2022）42頁。
(34) 最判平成25年７月12日民集67巻６号1255頁千葉勝美裁判官補足意見参照。
(35) 前掲注１）谷口。
(36) 前掲注27)。
(37) 前掲注７）大蔵省主税局企画官清水治ほか234頁、国税不服審判所裁決平成24年10月９日裁決事例集89集、東京地判平成20年８月29日税資258号順号11014など参照。
(38) 本件判決の第１審である東京地判令和元年８月27日裁判所ウェブサイト参照。
(39) 廣木準一「判批」ジュリスト1555号（2021）142頁は「租税負担の実質的な公平を実現するために画一的な評価方法である評価通達を形式的に適用することが必要としており、従って、評価通達を形式的かつ平等に適用することにより租税負担の実質的な公平を害するのであれば画一的な評価方法である評価通達を形式的に適用することは当然に許されないこととなる」とする。
(40) 前掲注１）谷口。
(41) 租税回避と節税の境界は必ずしも明確ではないため、本件が適法な節税とされた場合にはより問題が鮮明となる。
(42) 谷口智紀「判批」税理65巻７号（2022）150頁、安井英二「判批」税務 QA243号（2022）57頁、前掲注23）長島40頁。
(43) 前掲注24）品川23頁参照。
(44) 前掲注39）廣木142頁参照。
(45) 品川芳宣「判批」TKC 税研情報29巻２号（2020）47頁。
(46) 前掲注10）天野１頁参照。
(47) 大淵博義「判批」税経通信75巻14号（2020）30頁。
(48) 品川芳宣・緑川正博「対談　総則６項判決の歴史的意義と通達のあり方」T&A master943号（2022）８頁〔品川発言〕参照。
(49) 前掲注33）馬場41頁。
(50) 「特集　総則６項による否認と変わる相続対策」税理65巻10号（2022）８頁以下。