

相続財産の時価評価と租税回避の否認

横井里保

(島根大学法文学部講師)

目 次

はじめに

I 相続税法22条の「時価」の意義

II 租税回避の否認と租税法律主義—総則6項の適用と租税回避の否認の関係

- 1 個別否認規定による否認と租税法律主義
- 2 個別否認規定によらない否認と租税法律主義
- 3 総則6項による過度の節税もしくは租税回避の実質的否認の現状

III 総則6項の意義と適用要件

- 1 財産評価基本通達の性質と租税法律主義
- 2 財産評価基本通達の構造と総則6項の位置づけ

3 総則6項の適用要件

IV 総則6項の発動要件としての「特別の事情」の射程—裁判例の検討

- 1 客観的交換価値が明らかな場合と特別の事情
- 2 評価通達によらない「特別の事情」の射程—租税回避の意図の問題を中心に
- 3 「国税庁長官の指示を受けて」評価することの意義

結論—租税回避の否認手法として総則6項適用は許容されるか？

はじめに

相続税法22条によると、相続財産の評価は相続開始時の時価による旨規定している。相続財産の評価は相続税の担税力を測定することであるから、時価の評価は、納税者の相続税額にダイレクトに影響を及ぼす。資産税である相続税の課税においては、資産の評価が課税要件の中核に位置する⁽¹⁾。しかし、一部の財産については、相続税法23条から25条において評価を具体的に定めているが、その他の財産については財産評価基本通達による評価が事実上なされている。

通達は租税法の法源ではないから、時価を通達によって評価することに関しては、従来から租税法律主義に反するとの批判がある⁽²⁾。通達評価は租税法律主義違反であるとの批判である。

(1) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』196頁（成文堂，2019）。

(2) 例えば、玉國文敏「通達課税の一側面」小早川光郎＝宇賀克也編『行政法の発展と変革 下巻』492頁（有斐閣，2001）、北野弘久著＝黒川功補訂『税法学原論〔第7版〕』157頁（勁草書房，2016）等参照。本稿では、通達による評価を原則とするものの租税法律主義の視点からの批判を詳細には論じない。

一方で、通達による評価が原則として受け入れられているにもかかわらず、財産評価基本通達第1章総則の第6項（以下、「総則6項」という。）が、「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。」と定めており、この総則6項が例外規定として存在している。

この総則6項は、租税行政庁の「伝家の宝刀」と称されるように、相続税における租税回避や過度の節税の否認の手段として機能している実態にあり、このことは租税行政の公平性を否定するという点から通達による時価評価構造を否定するものであるとの強い、説得力のある批判がある⁽³⁾。

すなわち、従来から、通達によって租税回避への対処を図ろうとする動きに関しては批判があった⁽⁴⁾。例えば、負担付贈与と通達（平成元年直評5・直資2-204）の目的は、取引価額と相続税評価額との開きに着目した「贈与税の税負担回避行為に対して、税負担の公平を図る」ことにあった。このような通達は、

租税回避は個別の否認規定によって否認されるべきとする租税法主義の視点から厳しい批判がなされた⁽⁵⁾。

後に確認する通り、総則6項の制定趣旨には租税回避行為に対処するという目的は含まれていない。にもかかわらず、通達によって評価した額と他の評価方法による評価額に開差が生じた場合に、行き過ぎた節税あるいは租税回避として納税者の税負担軽減目的を理由に通達以外の評価を認める傾向にある。つまり、総則6項を根拠として、税負担減少目的をその適用要件に組み込んで納税者の評価額を否認することが容認されている現状にある。

この現状について増田英敏教授は、「租税回避や節税を阻止するための根拠若しくはツールとして、総則6項を適用することは同項の趣旨に反した運用となり、評価通達による時価評価制度を根底から覆す結果を招く。まさに、総則6項を利用した通達の使い分けによる租税行政庁による恣意的課税であり、租税法主義に反する」⁽⁶⁾との重要な指摘をなされ

(3) この点についての先行研究として、大淵博義「『財産評価基本通達・総則6項』の適用のあり方（上）」税理39巻11号19頁以下（1996）、（下）税理39巻13号18頁（1996）、増田英敏「相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈（上）」税務弘報64巻10号71頁（2016）、（中）税務弘報64巻13号69頁（2016）、（下）税務弘報65巻1号169頁（2017）、谷口智紀「財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」島大法学61巻3・4号141頁以下（2018）等がある。また、総則6項の適用をめぐる裁判例に検討を加えたものとして、小池幸造監修＝風岡範哉著『相続税・贈与税 通達によらない評価の事例研究』（現代図書、2010）、与良秀雄＝渡邊正則『判例・裁決例にみる評基通によらない財産評価―「特別の事情」の存否』（新日本法規出版、2019）がある。

(4) たとえば、碓井光明教授は、大会社の株主が、同族会社を設立して当該会社に株式を保有させることによって、当該株主の相続財産評価額を大幅に減ずるという濫用的行動に対応する目的で、平成2年直評12による相続税財産評価に関する基本通達の改正（現行では削除されている）が行われたことを例にとり、これは、「租税回避に対する対処を通達によって図ろうとしているが、租税回避を封ずることは、本来、法律によるべきものである」（碓井光明「相続財産評価方法と租税法主義」税経通信45巻15号9頁（1990））と述べておられる。

(5) 碓井・同上論文9頁（1990）。北野・前掲注(2) 157頁。

(6) 増田・前掲注(3)（中）69頁。

ている。

本稿の目的は、過度の節税あるいは租税回避に対処するために総則6項を適用することを批判的に検討することにある。とりわけ、総則6項を根拠として、その適用要件に納税者の租税負担軽減目的を組み込んで通達によらない評価を認めることは納税者の予測可能性を阻害することになり課税庁による恣意的課税へつながる危険性があると思料する。筆者の問題意識はこの点に凝縮される。

本稿の構成は、まず、相続税法22条における時価の解釈を整理したうえで、租税回避の否認は個別の規定によるべきことを確認する。そのうえで、総則6項の意義と適用要件を整理し、その適用をめぐる裁判例を検討することによって、取引価格と時価の開差を利用した租税回避に対処することを目的とした総則6項の適用について、租税法の基本原則の視点から検討を加える。

I 相続税法22条の「時価」の意義

相続税法は、相続税の課税物件は「相続又は遺贈により取得した財産」（相続税法2条1項）であり、課税標準は相続又は遺贈により取得した財産の価額（相続税法11条の2）である。そして、相続税法22条は、「評価の原則」のタイトルの下に、これらの財産の価額は「当該財産の取得の時ににおける時価」によ

ると規定するのみで、時価についての具体的な規定は存在しない。

一般にものの価値という場合、①主観的価値、②交換価値、③使用価値があるといわれる⁽⁷⁾。主観的価値は、財産の所有者等の個人的評価額であり、使用価値は、たとえば宅地の値段がいかにかに上下しようとその利便性が不変であるように、市場での交換価値とは異なる。相続税における財産の価値は、客観的に判断し得る価値である必要があり、また、相続人が取得した財産に担税力を認めるのであるから、金銭との等価交換が必要であると考えられ、主観的価値、使用価値はこれになじまないとされている⁽⁸⁾。

相続税法22条にいう時価の解釈に関する通説的見解は、時価とは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、すなわち客観的な交換価値である⁽⁹⁾。この客観的交換価値説によれば、その定義の通り当事者の主観的価値は排除され、交換価値であるから、取得原価や再調達価額ではないとされる⁽¹⁰⁾。

これに対して、相続税法22条の時価は、客観的交換価値説のいうような「市民的取引価格」ではなく、原則として利用価格（収益還元価格）を意味すると解すべきとする見解がある⁽¹¹⁾。すなわち、相続人が被相続人から受け取った財産、とりわけ土地については、通常

(7) 小島俊朗「相続税法における時価の概念とその経済学的考察」税大ジャーナル7号63頁（2008）。同氏は、時価の算定が困難な市場性に欠ける財産が少なくないことに鑑みれば、経済学的な観点から合理的な範囲内で、他の方法も選択できる仕組みを検討することが望ましいとの見解を示されている。

(8) 使用価値は、使用に供されないものには価値がないという点で主観的価値と異なるが、使用者の

主観（効用、満足度）が入るという点では主観的価値と共通点がある（小島・同上論文63頁）。

(9) 金子宏『租税法〔第23版〕』714頁（弘文堂、2019）、東京高判平成5年3月15日行集44巻3号213頁。

(10) 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価—土地の評価を中心として」日税研論集7号34頁以下（1988）。

の売買が行われるというよりむしろその後も継続して利用することが目的であるから、そのような「生存権的財産」¹²⁾は、資本的財産等¹³⁾と区別して人権として保護され、軽課されるべきであり、この憲法上の区別を否定する相続税法22条は違憲無効の疑いがあるという見解である¹⁴⁾。

この見解については、独立当事者間で取引が行われる場合においても、取引の対象となる財産が、取引の前後を通じて、それぞれの当事者にとって、その生活基盤を維持するのに不可欠な財産として「生存権的財産」であることはありうるし、そこでは交換価値（時価）が当然に成立するのであるから、客観的交換価値を用いて「生存権的財産」を評価することとしても論理的には矛盾がないとの指摘がある¹⁵⁾。「生存権的財産」を客観的交換価値で評価した結果が、相続税法上妥当ではないと解される場合はあり得るであろうが、そ

のことをどのように評価するかは、立法対策の問題に他ならない¹⁶⁾と解されている。

租税法の基本原則である租税公平主義は、すべての納税者の実質的な担税力に応じた課税を求めるものである。時価がいかに評価されるかは納税額にダイレクトに影響を及ぼす。相続財産の評価基準である時価は、均衡をもって代置し得る形式的平等のための基準ではなく、応能負担による実質的平等を構成する重要な要素といえることができる¹⁷⁾。

相続税だけでなく、他の税目においても時価主義が採用されている¹⁸⁾。昭和36年3月の固定資産評価制度調査会答申は、「時価が資産の価値を、通常、最も適正に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な若しくは不均衡な評価が行われた場合においても、納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになる等の観点からして適切である」¹⁹⁾と説明している。

(11) 北野弘久『企業・土地税法論』288-289頁（勁草書房、1979）。

(12) 生存権的財産とは、一定の住宅地・住宅、現に農業の用に供している農地・農業用資産、一定の中小業者の事業用地・事業所施設、一定の中小法人のオーナー等の持株等を指す（北野弘久『時価評価課税と通達課税』同ほか編『争点相続税法』194頁（勁草書房、1995））。

(13) 北野弘久教授は、資産課税の中でも生存権的財産は最も担税力が低く、非生存権的財産は投機的資産（棚卸資産としての土地、企業が買い占めた土地等）と資本的財産（現に大企業がその事業所用地として利用に供している土地等）に分けることができ、前者が最も担税力が高く、資本的財産は両者の中間の担税力であるとされている（北野・同上書194頁）。

(14) 関本秀治氏は、相続税法22条を合憲的に解釈しようとするれば「当然に、22条を生存権的財産と資本的財産にわけて、評価を変えなければならない」という主張は、現状では容易に市民権を得られな

いように思われる」（関本秀治「相続税における財産の評価」北野弘久編『判例研究 日本税法体系2』296頁（学陽書房、1979））としつつも、北野弘久教授の見解は相続税制に新しい展望をもたらすものであり、憲法13条、14条、25条等との関連からいえば当然そうあるべきものとして全面的な賛意を表している（関本・同上論文295頁）。

(15) 高野幸大「相続税における財産評価の今日的問題：不動産」日税研論集68号109頁（2016）。

(16) 高野・同上論文109頁。碓井光明教授も、相続財産の評価にあたって「生存権的財産」論を持ち出すことに対しては必ずしも賛成できないうえ、時価を原則として収益還元価格とすることについても、「収益還元法を用いるには、多くのフィクションに基づかなければならない。…（中略）北野教授の主張は、結局、生存権的財産に関しては、政策的に特別の評価方法を採用するほかはないということに至ると思われる（碓井・前掲注(10)36-37頁）」と述べられている。

さらに、時価について、「この場合における時価とは、各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格（以下「正常価格」という。）と考えるべきである。ここにいう正常価格とは、直ちに、現実の取引価格と同一視すべきものではない。現実の取引価格は、当事者の事情等によって左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊的な条件のもとに成立しているものもあるから、正常価格は、現実の取引価格のうち、このような正常でない条件による部分があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価値を適正に反映した価格である」¹⁷⁾としている。

上述のとおり、時価とは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、すなわち客観的な交換価値であり、これは現実の取引価格と直ちに同一視できるものではなく、その資産自体の本来の価値を適正に反映した価格であるということができる。

II 租税回避の否認と租税法律主義—総則 6項の適用と租税回避の否認の關係

1 個別否認規定による否認と租税法律主義

先に述べた通り、平成元年に個別通達として発遣された負担付贈与通達は、通常取引価額と相続税評価額との開きに着目した贈与税の負担回避行為に対処することを目的としていた。後述する裁判例にみるような通達の評価額と実際の取引価格の開差を利用した相続税の負担軽減行為を講学上の租税回避と捉え、時価評価の方法に総則6項を適用して課税の公平を図ることを講学上の租税回避の否認として論ずることは難しい¹⁸⁾。しかし、納税者の租税負担軽減目的を、通達によらない評価を認める特別の事情に組み込んで、総則6項を適用することには問題がある。ここでは、租税法律主義の視点から租税回避は個別規定によって否認されるべきであることを確認する。

17) 石島弘『課税標準の研究』70頁（信山社、2003）[初出：租税法研究11号（1983）]。同教授は、時価は通常財産が最有効利用において保有する最高利用価格を指すものとの考えを示されており、わが国の税制は、資産の再考利用により客観的価値の100%を基準として、資産の価格を評価する時価評価主義を採用しているものと述べておられる（石島・同書59-60頁）。そのうえで、「法は時価による評価の均衡を規定しているのであって、時価以下による評価の均衡を意図しているものと解することはできない。時価以下により評価の均衡を維持しなければならぬ法的根拠はみあたらない」（石島・同書70頁）と述べておられる。

18) 資産の評価原則は、所得税や法人税も相続税と同じく原則として時価を基準として評価される。しかし、所得税や法人税がフローの「時価」であり、相続税はストックの「時価」であること等か

ら、同じ「時価」との文言を使用しているとはいえ、その意味合いは異なっているとの見解がある（牧口晴一「法人税・所得税・相続税の『時価』の違いは何か？」税務弘報57巻1号116頁（2009））。裁判例から時価の意義を検討するものとして、朝倉洋子「判決例等における『時価』とは何か？」税務弘報57巻1号134頁以下（2009）。

19) 固定資産評価制度調査会「固定資産評価制度調査会答申」12-13頁（1961）。

20) 固定資産評価制度調査会・同上答申13頁。この点について、石島弘教授は、「このような『時価』の説明によれば、時価は多義的概念ではない。時価は、財産の価値を最も客観的に表現するものであり普遍性をもつ尺度と考えられる」（石島・前掲注(17)247頁）と述べておられる。

21) 同旨、大淵・前掲注(3)（上）20頁。

租税回避とは、「税法上の通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常の取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税上の負担を軽減又は排除することである」²²⁾と定義されている。

納税者の主観的意図を租税回避概念の要素として含めるかについては、租税回避は結果として生ずる租税負担の軽減ないし排除が負担公平の見地から問題となるのであって、回避意図があるかどうかは重要ではないから、租税回避の概念として租税回避の意図を含めないのが適切である²³⁾とされている。

問題となるのは、租税回避の否認手法である。租税回避に該当する行為がなされた場合に、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ことを、租税回避の否認という²⁴⁾。今日では、租税回避は個別否認規定によって否認すべきとするの

が通説的見解となっている²⁵⁾。この点について、贈与時点における原告の住所が国内と香港のいずれに存在したかが争われた武富士事件の最高裁判決²⁶⁾の補足意見では、須藤正彦裁判官が法律の根拠のない否認は租税法律主義のもとでは認められないとの考えを示されている。すなわち、「個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。…(中略)。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないとすべきである」と述べられ、租税回避行為は個別の規定により対処すべきであるとされている。

2 個別否認規定によらない否認と租税法律主義

従来から、法的根拠によらない租税回避の

22) 清永敬次『租税回避の研究』369頁(ミネルヴァ書房、1995)[初出：法律時報39巻10号(1967)]。

23) 清永敬次『税法〔新装版〕』44頁(ミネルヴァ書房、2013)、岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』318頁(ミネルヴァ書房、2015)。一方で、武田昌輔教授は、租税回避の定義として、①その行為自体は私法上有効であること、②その行為自体は仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、③異常な法形式が採用されていること、④租税軽減を主として目的としていることを要件とされている(武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14号3頁(1990))。そして、中でも租税回避の意図を重要な要件と位置付けられ、「結果としてかなりの租税軽減があれば、事実認定の問題とも関連するが、それは租税の軽減の目的があったとみなされ」(武田・同論文8頁)と述べておられる。

24) 金子・前掲注(9)135頁。

25) 金子・前掲注(9)138頁。首藤重幸「節税・租税回避・脱税の接点」税理30巻11号10頁(1987)においては、租税公平主義を租税法の解釈・適用上の原理として位置づけ、法の具体的根拠がなくとも否認できるとするのが積極説であると紹介されている。しかしながら、今日では、立法による対処が望ましいとされているとみてよいであろう。

26) 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。第1審判決(東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁)では、主観的な居住意思は外部から認識しがたいため、住所の認定においては補充的な考慮要素に止まるとして納税者の主張を認容した。最高裁判決の評釈として、増田英敏「判批」ジュリスト1454号114頁(2013)、林仲宣「判批」法律のひろば64巻4号46頁(2011)、水野忠恒「判批」月刊税務事例43巻5号21頁(2011)等がある。

否認手法としては、主に実質主義による否認及び私法上の法律構成による否認が挙げられてきた²⁷⁾。

実質主義は、形式ではなく実質に従い課税を行おうとするものであって、租税公平主義の内容を構成すると位置づけることができる。実質主義がいたずらに強調され、濫用されるようなことになれば、それによって租税法主義の原則が破壊されることも必至である。租税歳入確保を使命とする租税行政庁と納税額最小を求める納税者の租税をめぐる対立の中で、納税者の選択した法形式の実質がいずれにあるかを認定し、その認定に基づいてその法形式を引き直すということは極めて困難である²⁸⁾といえる。

次に、私法上の法律構成による否認とは、私法上の事実認定あるいは契約解釈の方法によって、当事者の選択した法形式が真実の法律関係とは異なる場合には、当事者が用いた法形式を否定するという否認手法である²⁹⁾。私法上の法律構成による否認の方法は、租税法の解釈適用段階において、当事者の行った契約の法的性質を決定する。私法上の法律構成による否認論は、租税回避目的の存在を当事者が選択した契約形式の真实性を否定する重要な資料として位置づける点にその特色がある³⁰⁾。

しかし、納税者が選択した契約とは別の契約を、租税行政庁が契約解釈により行うためには、そのような契約解釈権が租税行政庁に

授権されているという授権規定が、租税法により明確に存在しなければならない³¹⁾のである。

3 総則6項による過度の節税もしくは租税回避の実質的否認の現状

上述のとおり、租税回避の否認においては、納税者の租税回避の意図を重視し、租税公平主義の見地から法的根拠のない否認を行うことは、租税法主義の下では許されないことを確認した。

総則6項は、租税回避の否認規定ではない。同項は時価評価の方法に関する規定であって、時価の事実認定の問題である。仮に、租税回避行為の否認の問題として評価通達以外の評価方法を採用するのであれば、相続税対策として講じられている法律行為を異常なものとして否認し、あるべき行為計算に引き直して課税要件事実を認定する必要がある³²⁾。

しかし、総則6項はいまや租税回避行為の否認以上に課税庁の「伝家の宝刀」として機能している実態にある³³⁾。裁判所は総則6項という評価通達により評価することが「著しく不適當」な場合を、「特別の事情」の存する場合と解している。そして、評価通達の評価額と取引価格の開差を利用した税負担軽減行為が横行したバブル景気の時期に、評価通達によらない評価が認められる特別の事情として、租税回避目的を組み込むことによって納税者の相続税対策に対処してきた。租税回避を目

27) 他に、課税減免規定の限定解釈による否認があるが、本稿では詳述しない。

28) 増田・前掲注(1)310頁。清永・前掲注(2)369頁。

29) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理42巻14号208頁(1999)。

30) 末崎衛「『租税回避目的』と契約解釈」税法学

560号98頁(2008)。

31) 増田英敏「租税回避行為とその否認をめぐる諸問題」Tax&Law 5号139頁(2004)、谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』75頁(弘文堂、2016)。

32) 大淵・前掲注(3)(上)20頁。

33) 大淵・同上論文同頁。

的とした納税者の行為を、特別の事情の判断要素とすることが課税庁側から主張され、裁判所がそれを受け入れることによって、これらの裁判例が異常な地価高騰期を背景に先例として評価されるに至った。

例えば、評価通達に定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるか否かが争われた最近の事例として、東京地裁令和元年8月27日判決⁶⁴がある。同事案は、被相続人が生前に借入金を主な原資として取得した各不動産について、被相続人の死亡後、共同相続人である原告らが各不動産の時価を評価通達に基づいて評価し申告を行ったところ、課税庁がこの申告に対して評価通達総則6項に基づき、評価通達による評価が認められない「特別の事情」があるとして、国税庁長官の指示により各不動産の鑑定評価額を時価とする更正処分を行ったことを不服として原告らが提訴した事案である。

原告らは、特別の事情の適用基準として、「路線価に反映されない客観的な時価の変動要因である地盤沈下や近隣の廃棄物処理施設等の建設予定等の客観的な評価減の根拠事実が発生し、その結果として時価が激変したことが具体的かつ客観的に立証された場合に限られる」と主張したが、これに対して裁判所は「『評価通達に定める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、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な場合』に認められるものと解され」と判断した。

原告らの主張の骨子は、①評価通達による相続財産の評価の例外規定である総則6項の制定趣旨は、対象財産につき想定外の時価の

下落事情が事後的に生じた場合の救済措置であり、本件はそのような場合に該当しない、②被相続人及び共同相続人の一連の行為は、D会社の事業承継を円滑に進めるという主たる目的が存在したにもかかわらず、これを捨象して過度の節税目的による行為であるとしたことは総則6項の適用要件を拡大解釈したものであり租税法律主義に違反する、③各更正処分等の後に、評価通達や本件各土地の路線価について、評価通達の定める評価方法による評価を鑑定評価額に近付けるための改定が行われておらず、また、両者の開差が著しいと思われる場合はまれではなく、その場合にすべて総則6項が適用されているわけではない、④課税庁は、国税庁長官の指示を待たずに本件各鑑定評価を得たことから、総則6項の定める「国税庁長官指示を受けて評価する」要件を満たさなかった点で手続上の瑕疵があると主張した。

裁判所は、①本件各通達評価額が、それぞれ本件各鑑定評価額の約4分の1の額にとどまっていることに加え、約3年半前の取引であるとはいえ実際に被相続人が購入した際の各取引額とも大幅に乖離していること、②本件各不動産の購入及び本件各借入は、被相続人及びD会社の事業承継の過程の一つと位置づけつつも、それらが近い将来発生すること

⁶⁴ 東京地判令和元年8月27日金融商事判例1583号40頁。同事案を素材として総則6項の問題点を検証するものとして、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&Amaster813号30頁以下(2019)。同事案の国税不服審判所裁決を素材として、総則6項の適用をめぐる問題を検討し、総則6項の適用に関しては租税法律主義の視点から速やかな法的統制がなされるべきであると指摘するものとして、谷口・前掲注(3)141頁以下がある。

が予想される被相続人の相続において原告らの相続税の負担を減少又は免れることを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められることから、評価通達によらない「特別の事情」があるとして、「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。」と判示した。

原告らには、事業承継という合理的な目的があったにもかかわらず、裁判所は原告らの相続税負担を減少するという目的を重視した。このような裁判所の判断は、納税者の租税負担減少目的の存在が「特別の事情」がある場合に該当することを前提に、各種の客観的証拠を十分に検討することなく判断を下したものであるとの批判³⁵⁾を免れないであろう。

Ⅲ 総則 6 項の意義と適用要件

1 財産評価基本通達の性質と租税法律主義

上述の通り、相続税法は評価の原則として時価主義をとっており、時価とは客観的交換価値とするのが通説的な見解である。そこで、

客観的交換価値を測定する基準が必要となるが、相続税法は23条から26条で地上権、永小作権、定期金に関する権利、及び立木について一義的な規定を設けている（法定評価）のみであり、その他の財産は国税庁によって定められた財産評価基本通達に従って評価がなされている。

財産評価基本通達は、昭和39年4月に発せられた「相続税財産評価に関する基本通達」を土地評価等について一部改正を行ったもの³⁶⁾であり、現在の評価事務はこの通達に従い行われている。東京高裁昭和58年8月16日判決³⁷⁾は、相続税法22条の定める時価の意義を「相続開始時における財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」をいうと解したうえで、相続税財産評価に関する基本通達の趣旨について、「右基本通達は、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区々になることは公平の観点から見て好ましくないことに鑑み定められているもの」と判示している。

ところで、通達は租税法の法源ではないにもかかわらず、時に国民の意思や租税法律主義の枠組みを超えて存在するような外観

³⁵⁾ 谷口智紀准教授も、本事案の国税不服審判所裁判決について検討され同旨のことを述べておられる（谷口・同上論文160頁）。

³⁶⁾ 相続税財産評価に関する基本通達が制定されるまでは、「富裕税財産評価事務取扱通達」（昭和26年1月20日直資1-5）により評価がなされており、昭和27年に富裕税が廃止された後もその評価方法は相続税及び贈与税の評価の場合に準用されていた（篠原忠良「相続税における財産の評価方法について」税経通信19巻8号137頁（1964）。昭和39年以前の土地評価及び財産評価に関する通達

については、佐藤正男「土地税制史—評価を中心として—」税大論叢39号2頁以下（2001）、井上一郎＝藤井保憲「相続税における土地の時価評価—その沿革と性格—」税大論叢31号354頁以下（1998）等参照。土地評価については、昭和41年に実務の観点から改正が行われ、さらに地価税の導入に伴い、平成3年12月に全面的に改正され、現在の財産評価基本通達が発定されるに至った（井上＝藤井・同論文388頁）。

³⁷⁾ 東京高判昭和58年8月16日税資133号462頁。

を呈することがある³⁸⁾。そのため、通達の法源性の否定は、とりわけ租税法律主義の支配する税法の領域において強調されることになる³⁹⁾。通達は、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⁴⁰⁾から、国民に対して拘束力をもたず、裁判所も通達に拘束されない。学説⁴¹⁾・判例においても、通達の法源性は否定されている。たとえば最高裁昭和38年12月24日判決⁴²⁾は、「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であつて、国民に対し効力を有する法令ではない」と判示して、通達の法源性を明確に否定している。

相続財産の評価は、本来であれば事実認定の過程においてなされるものである⁴³⁾から、法律で決めていなかったとしてもそのことが直ちに違憲という評価を受けるものではない⁴⁴⁾。課税実務では、相続税における財産の評価基本通達を定めることによって、各財産の評価

方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価のやり方を具体的に規定し、課税の統一、公平を図っている⁴⁵⁾。東京地裁平成4年7月29日判決⁴⁶⁾は、評価基本通達によって評価することの合理性について、「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」と判示している。

評価通達による評価は、その機能面からみれば、租税法律主義の視点からは「時価」という不確定概念を通達によって明確化することにより、納税者の予測可能性と法的安定性の向上に寄与している。租税公平主義の視点

38) 玉國・前掲注(2)492頁。

39) 北野＝黒川・前掲注(2)158頁。

40) 国家行政組織法14条2項。通達は、①行政運営や行政事務の処理等に当たって行政組織内の意思統一を図る、②行政組織内部における法令の解釈適用の基準を明確にし法令の解釈運用の統一化を図る、③行政運営や行政事務の処理等を円滑に進めるための指針を示す、④個々の事例を処理するにあたって行政の現場で生じた疑問に対する回答を示すなど、種々の目的の下で出されてきた(玉國・前掲注(2)471頁)と整理されている。

41) 金子・前掲注(9)115頁。北野弘久教授は、「通達は行政の内規にすぎないので、租税の法源を構成しない、国民、裁判所は通達に拘束されない。」(北野＝黒川・前掲注(2)157頁)と述べられ、通達の法源性を否定している。

42) 最判昭和38年12月24日訟月10巻2号381頁。このほかに、名古屋地判平成16年8月30日判タ1196号60頁。本件は、原告が訴訟提起後に土地の評価

額を裁判所による鑑定の結果通りに主張したため、裁判所鑑定額と被告鑑定額のいずれが合理的であるかが争われた。評釈として、稲村健太郎「判批」別冊ジュリスト228号157頁(2016)。

43) 増田・前掲注(1)687頁。

44) 碓井光明教授は、このほかにも、①相続は、人の一生で2度程度接するにすぎない事態であること、②資産の評価において相続税納税者間の負担の公平を確保するためには、評価の準則が納税者に公開されている必要があること、③評価方法は一種の政策決定であるから、相続税法22条の「時価」と定めていてもそこから唯一絶対の評価方法が導かれるとは限らないことから、租税行政庁及び納税者のための評価の準則を定める必要性を説かれている(碓井・前掲注(4)10-11頁)。

45) 横浜地判平成11年10月25日税資245号91頁。

46) 東京地判平成4年7月29日行集43巻6・7号999頁。

からは、税務行政職員の評価における恣意性を排除し評価の平等性を確保することに寄与している⁴⁷⁾といえよう。

租税公平主義の内容である担税力に応じた課税を実現するために、相続税法22条は相続財産の時価により価格を算定すると規定するとともに、もう1つの内容である平等取扱原則を実現するために、評価通達は画一的かつ詳細な評価方法を定めているということができるといえる。評価通達の意義は、相続財産の評価における租税公平主義の平等取扱原則の要請に見出すことができる⁴⁸⁾。

2 財産評価基本通達の構造と総則6項の位置づけ

昭和39年に発遣され適用されてきた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（例規）、直審資17）は、その評価方法を一部改正して財産評価基本通達（平成3年12月18日課評2-4（例規）、課資1-6）に名称を変更し、平成4年1月1日から適用されている。評価方法の一部改正の趣旨は、改正当時における土地取引等の実態にかんがみ、土地及び土地の上に存する権利の評価の適正化を図る必要があるというものであった。

財産評価基本通達は8章立てで構成されており、「第1章 総則」は評価の原則及び基本的な財産評価について定めている。第2章以下については詳述しないが、土地及び土地の上に存する権利等の財産についての評価に関する通達が定められている。第8章は、その他の財産の評価方法を定めている。

第1章1項(2)は、時価の意義を定めている。すなわち、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（…中略）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の

当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」としている。

第1章「総則」の6項は、「この通達の定めにより難しい場合の評価」と題して、「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、国税庁の支持を受けて評価する。」と定めている。

同通達の制定経緯及び作成担当者の解説によって、総則6項の制定趣旨は以下の通り確認できる。すなわち、「財産の評価にあたっては、財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮すべき旨を明らかにするとともに、この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価することおよび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べき旨を定めているが、いずれも評価の合理性、安全性を考慮したものである。」⁴⁹⁾としたうえで、「右の『財産の価額に影響をおよぼすべきすべての事情』とは、たとえば、地役権が設定されているためその土地の価額が地役権の設定されていない土地に較べ交換価値が低いとか、あるいは刑場跡地であるがために他の土地に比して取引値段が低いとかにより、この通達第2章以下の規定によって評価した価額が実情に即しないような特殊事情を備えた財産がもつ固有の事情を指す」⁵⁰⁾と述べている。

47) 増田・前掲注(1)717頁。

48) 谷口・前掲注(3)144頁。増田・前掲注(3)（上）71頁。

49) 池田修ほか「相続税財産評価に関する基本通達について」〔池田修執筆〕税経通信19巻9号196頁（1964）。

通達の定めによって評価することが著しく不適当な場合は、通達が採用する評価方法によると、明らかに時価を適正に反映していないと認められる客観性のある財産価値の急激な変動をもたらす事情が生じた場合であり、このような事情の下で形式的に通達を適用したことによる評価額の過大評価を放置すると、納税者の相続税の負担を過大に強いることとなる。このような、通達による評価額の算定（例えば、路線価評価）に当たって考慮されていなかった事実がその後新たに判明し、又はその事実が評価額の確定事後に新たに発生したために、評価通達による過重な納税者の租税負担を救済する規定⁵⁰⁾であるといえる。

すなわち、総則6項の「この通達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、あらかじめ予測し得なかった事情によって、通達が採用する評価基準、評価方法では適切に対応し得ないほどの財産価値の急激な変動を意味するものと思われる。それは決して、納税者がなんらかの節税行為をしたとか、租税の回避・軽減行為を放置することが課税の公平を損なうという認識を課税庁がもつに至った、などの状況を意味するものではない⁵¹⁾といえることができる。

3 総則6項の適用要件

総則6項は、「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財産の価額は、国税庁の指示を受けて評価する。」と定めている。これは、総則6項の適用は、①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こと（実体的要件）と、②国税庁の指示を受けて評価すること（手続的要件）の2要件を充足することを要求しているといえる。

財産評価基本通達の総則1項によれば、相続税法22条にいう時価とは「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」であり、これは「通達の定めによって評価した価額」であるとしている。つまり、通達の定めによる評価方法が、通常の取引価額による評価に対する補充的方法であるという姿勢は全く見られず、したがって、この通達レベルにおいては、実際取引価額に戻ることは予定されていないといえる⁵²⁾。上述の通り、総則6項の目的は、通達が採用する評価方法によると、明らかに時価を適正に反映していないと認められる客観性のある財産価値の急激な変動をもたらす事情が生じた場合に、納税者の相続税額が過

50) 池田・同上論文同頁。

51) 大淵・前掲注(3)(上)20頁、増田・前掲注(3)(中)69頁。総則6項の趣旨については、「そもそも、財産評価基本通達自体に法源性はなく、ゆえに納税者を拘束するものではないから、評価通達と異なる評価をすることの根拠は、評価通達6項ではなく相続税法22条に求められるべきではなかろうか。そうすると、評価通達6項という規定を置くことは、評価通達による評価をさらに実質強制適用化しているともみることができよう」（都築巖「相続税の財産評価における時価についての一

考察」月刊税務事例43巻2号35頁(2011)とするものもある。同氏は、財産評価は相続税法22条の解釈から導き出されるものであり、個々の財産の状況に合わせて個別に算定することが必要な場合が多く生じると述べておられる（都築・同論文35-37頁）。

52) 田中治「相続税制の再検討—相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』50頁（法律文化社、2003）。

53) 碓井・前掲注(10)23頁。

大となることを防ぐことにあるのであるから、その場合にのみ評価通達によらない評価が是認されるのである。

しかしながら、総則6項は、「著しく不相当と認められる財産の価額」と定められているが、「著しく」も「不相当」も、まさに不確定概念であり、不確定概念を二重で用いるもので、不確定概念によりその時価を例外的に評価・決定できることを、通達を発遣する国税庁長官に授權しており、授權規定を自ら定めている点に問題がある⁵⁴といえることができる。

後述する通り、裁判所は、①の実体的要件を、評価通達によって評価することが相当と認められない「特別の事情」の存する場合と解している。特別の事情に関して、神戸地裁平成20年3月13日判決⁵⁵は、「原告らは、本件各土地の評価額について、評価通達による評価額と本件修正申告における申告額又はC鑑定の評価額が著しく乖離していることをもって評価通達による評価方法によらないことが相当と認められる特段の事情に該当する旨主張するものと解されるところ、…(中略)、単に上記の著しい開差発生の一事をもって、上記特段の事情があると即断すべきではない。」と判示して、評価通達による評価額との著しい乖離のみをもって特別の事情が存するとはいえないとしている。

そうすると、①の実体的要件である、評価通達による評価が認められない特別の事情とは、いかなる判断要素を基に充足されるかが明らかにされなければならない。いかなる基

準によって「著しく不相当と認められる財産の価額」が判断されるかが明らかでなければ、たとえば評価額の多寡によって、課税庁による通達の使い分けの余地を与えることとなり、恣意的課税が行われかねない。

以下では、評価通達による評価が相当と認められない特別の事情の存否が争点となった裁判例及び国税庁長官の指示を受けていない課税庁の評価が直ちに違法となるか否かが争点となった裁判例を検討する。とりわけ、納税者の行為が租税回避を目的としているという、納税者の主観的意図を特別の事情の判断要素とした裁判例に重点を置いて検討することとする。

IV 総則6項の発動要件としての「特別の事情」の射程—裁判例の検討

1 客観的交換価値が明らかな場合と特別の事情

「特別の事情」基準を用いて評価通達によらない評価を認めた最初の事例として、土地所有権移転の時期を代金完済の時とする特約付きの土地の売買契約成立後代金完済前に売主が死亡したため、相続人らに対する相続税の課税物件は本件土地の所有権か売買代金債権かが争われた事案がある。東京高裁昭和56年1月28日判決⁵⁶は、本件土地の所有権をもって課税物件と解すべきであるとしたうえで、本件土地の評価は取引価額であるとした。第1審判決⁵⁷も課税物件は本件土地の所有権である

54 増田・前掲注(3)(上)71頁。浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢36号66頁(2000)。同教授は、総則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相当と

認められる財産の価額」については、その具体的例示を示すべき時機にきているように思われると述べておられる(浅井・同論文80頁)。

55 神戸地判平成20年3月13日税資258号順号10919。

としたが、控訴審と異なり、通達の評価基準である路線価で評価した原告の申告を相当と判示している。なお、最高裁判決⁵⁶⁾は、相続財産は本件土地の所有権でなく売買残代金債権であるとして、本件土地の価額はその売買残代金債権と同額であると判示した⁵⁷⁾。

本件土地の評価について、控訴人である練馬税務署長は売買価格（4539万7000円）によるべきであると主張し、原告らは通達の評価基準が定める路線価額（2018万5438円）によるべきであると主張した。この点について控訴審判決は、「相続税法二二条は、相続財産の価格は特別に定める場合を除いて当該財産の取得時における時価による旨定めているのみで、同法は土地の時価に関する評価方法をなんら定めていないのである。そこで、国税庁において『相続税財産評価に関する基本通達』（筆者注：現在の「財産評価基本通達」）を定め、その評価基準に従って各税務署が統一的に土地の評価をし、課税事務を行っていることは周知のとおりである。したがって、右基準によらないことが正当として是認されうるような特別な事情がある場合は別として、原則として、右通達による基準に基づいて土地

の評価を行うことが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。」として、課税の公平のため通達による統一的な評価が認められると判示している。

しかしながら、通達の示す基準によらず取引価格をもって評価すべき特別の事情があるか否かについては、「…（中略）、本件土地の相続開始当時における客観的な取引価額は少なくとも前記売買価額を下らないものと推認され、右認定を左右すべき証拠はない。このように相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが通達による路線価額との間に著しい格差を生じているときには、右通達の基準により評価することは相続税法二二条の法意に照らし合理的とはいえない」と判示して、課税庁の主張する通達によらない評価が認められる特別な事情があるとした⁵⁸⁾。

本件は、評価通達によらない評価が認められるのは特別な事情が存する場合であるとし

56) 東京高判昭和56年1月28日行集32巻1号106頁。第一審（東京地判昭和53年9月27日）は、相続財産は本件土地の所有権であると認定し、路線価による評価を正当として原告の請求を認容している。

57) 東京地判昭和53年9月27日行集32巻1号118頁。

58) 最判昭和61年12月5日訟月33巻8号2149頁。

59) 本稿では、本件の中心的な争点である、土地所有権移転の時期を代金完済の時とする特約付きの土地の売買契約成立後代金完済前に売主が死亡した場合の相続財産は土地所有権か売買残代金請求権であるかについては詳述しないが、そもそも、課税物件が土地所有権と認定されるか売買代金債権と認定されるかで、相続税額に違いが出てくるという結論も一般的には理解されがたいであろう

（岩崎政明「判批」別冊ジュリスト228号148頁（2016））。

60) 納税者の側から評価通達によらない特別な事情があると主張され、一部認容された事案として、たとえば大阪地判平成29年6月15日税資267号順号13024は、評価が争われた6つの土地のうちの1つに関して、評価通達上は宅地に比準をして評価せざるを得ないが、現実的には雑種地として利用するしかないのであるから、「評価通達によって適正な時価を算定することができない特別な事情とすることができる」と判示した。この点については、控訴審（大阪高判平成30年2月2日（判例集未登載））も原審を支持している。那覇地判平成21年10月28日税資259号順号11301も参照。

た最初の事例と位置づけられる⁶¹⁾。控訴審は、①相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっていること、②被相続人若しくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得していること、③その取引価額が客観的に相当であること、④それが通達による路線価額との間に著しい格差を生じていることを特別の事情の判断要素としている。

相続に近接して行われた売買行為、しかも、代金が完済されたにもかかわらず特殊な事情によって所有権が移転していないような場合に相続財産をいかに評価するかについては見解の一致が見られない。たとえば、評価通達により取引額よりかなり低く評価すると、債務が土地の価額を上回り相続人が債務のみを相続したことになるから、被相続人の死亡時期のわずかな違いによって相続人の税額が大きく異なるという不合理が生ずるのであるから、当該財産の取引価額で評価すべきとするもの⁶²⁾がある。

これに対して、財産評価基本通達による評価を主張する見解からは、①財産評価基本通達1によれば、評価通達によって評価した価

額を相続税の課税財産の評価額としているのであり、取引価額が明らかでない場合にのみ補充的に適用すべきものとはしていないように理解できること、②納税者にとって有利な時価を下回るものである限り、行政先例法としての法的拘束力をすでもっていること、③農地の所有権移転請求権等の債権の評価は通達には規定されていないが、基本通達5に照らして、農地の評価方法に準じて評価すべきとの点から通達を基準とした評価をすべきと反論がなされている⁶³⁾。

相続財産の実際の取引価格が客観的に認定できる場合、通達に基づく評価額が単なる課税上の目安を意味するにすぎないと解するならば、実際の取引価額が評価額より高くとも安くとも、その価額に合理性が認められる限りそれに基づいて評価すべきであろう。他方、評価額も時価の範疇にある以上、相続開始時における偶発的事情に左右されない、客観的公平な相続税課税を目指すのであれば、実際の取引価額が判明している場合であっても、評価額に基づく課税を行うことが合理的であろう⁶⁴⁾。

本判決は、相続財産の評価につき、特別の

61) 本件最高裁判決と同日に、同じく最高裁第二小法廷にて農地の売却後その所有権移転前に買主に相続が開始した場合の相続財産とその評価について判決が言い渡されており、その第一審判決(名古屋地判昭和55年3月24日訟月26巻5号883頁)では、「…(中略)、右時価は、当該土地の取得価額が通常取引価額に比して著しく高額であるとか、もしくは低額であるとかの特段の事情がない限り、右取得価額に一致するものと解するのが相当」と判示している。

62) 畠山武道「判批」ジュリスト778号113頁(1982)。浦和地判昭和56年2月25日行集32巻2号280頁は、被相続人が乙会社との間で宅地を買い受ける旨の売買契約を締結し同日手付金を支払ったのに死

亡し、相続人である原告が本件宅地に関する権利義務を承継したため残金を支払った場合に、相続人の相続財産は本件宅地に関する所有権移転登記請求権等の債権であり、本件宅地の時価は取引価額であると判示した。

63) 山田二郎「判批」ジュリスト908号106頁(1988)。過大な債務控除の発生を防止し、かつ財産評価基本通達制定の趣旨を損なわないようにするには、売買契約成立時から所有権移転の効力発生時前まで通達の効力は中断し、この間は相続税法22条の予定する時価＝取引価額での評価に戻ると解するとの見解もある(高橋靖「判批」ジュリスト899号113頁(1987))。

64) 岩崎・前掲注(59)148頁。

事情がある場合には、評価通達を適用することなく当該財産に係る取引価格を基準とする個別評価によるべきであるとする考え方を採用した。本件をリーディングケースとして高く評価し、相続税課税の適正化に寄与するとしてその射程を広くとらえようとする見解⁶⁵⁾もあるが、評価通達は、納税者が評価通達に基づいて申告することを期待し公表しているものであることからしてもその射程は限定的であると考えられる。

2 評価通達によらない「特別の事情」の射程—租税回避の意図の問題を中心に

昭和61年から平成3年ころまでのバブル景気の時期には、取引価格と通達による評価額との間に大幅な乖離が生じていた。納税者は巨額の相続税の負担を軽減するため、取引価格と通達による評価額の開差を利用した相続税対策が横行した⁶⁶⁾。この状況に対処するため、課税庁は、納税者の税負担軽減の意図に着目して、評価通達によらない特別の事情があるとして取引価格による評価を主張した。この時期には、評価通達による評価を主張する納税者と、特別の事情があるとして取引価格による評価を求める課税庁の間の紛争が散見される。

その一例として、原告がA銀行より18億円余を借入れ、同日右借入金で本件土地を16億

円余で購入し、被相続人の死亡後本件土地を18億円で他に売却しその売却代金を借入金の返済に充当したところ、本件土地の評価額を、評価基本通達による評価額1億円余とすべきか取得価額である16億円余とすべきかが争点となった事案がある。

控訴審判決⁶⁷⁾は、第一審判決を支持して、本件土地を評価通達によらず取得価額によって評価するとした。すなわち、第一審判決は、本件土地を評価基本通達により評価した場合と取得価額によって評価した場合との間で、税額について7億円以上もの差が生じると認定し、上記一連の取引行為を「経済的合理性を無視した異常ともいべき取引」であるから、租税公平主義の見地から「本件においては評価基本通達によらないことが許される前記特別の事情がある」と判示した。さらに、本件土地について評価基本通達による評価の水準より高い水準による評価を行うことが法的根拠のない租税回避行為の否認に当たるとする原告の主張に対しては、「取得価格による評価は法二二条の文言の解釈の問題であるから、右評価方法を採用することが相続税回避行為の否認であるとする原告らの主張は、それ自体失当である」と判示し、控訴審判決もこれを支持した⁶⁸⁾。

本件控訴審判決と前記東京高裁昭和56年1月28日判決とを比較すると、本件控訴審判決

65) 品川芳宣「判批」税研56号27頁(1994)。

66) 地価高騰時にこのような開差を利用した税負担の軽減行為が横行した原因として、評価通達に基づく路線価等が、相続税法22条にいう時価を的確に反映していなかったことが挙げられる(加瀬昇一「相続税法上の『時価』—路線価と不動産鑑定評価額の関係」税務弘報44巻12号115頁(1996))。同氏は、土地の評価に関して法定評価の規定が存

在せず、評価通達に基づいていることに関して、納税者の財産権の保障を目的とする租税法律主義の視点から疑問を呈されている。また、価格急騰期に、正常な価格といえるか否かを判定するための基準を法定すべきとの見解もある(碓井・前掲注(0)49頁)。

67) 東京高判平成5年3月15日行集44巻3号213頁。

は、①総則6項の趣旨及び「著しく不相当と認められる場合」の意義について言及したこと、②一連の取引行為が経済的合理性を無視した異常な取引であることを前提として、評価通達によらない評価方法を是認したところに特徴がある。

まず、総則6項の定めを納税者の不利益に解釈することは許されないという控訴人(原告)の主張に対して、「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、著しく不相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。…(中略)、したがって、例えば一般的な経済事情、当該不動産の所在する地方の不動産取引市場の動向等いわゆる市場性の変化により評価基本通達による評価方法を形式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場合などには例外的に他の適正な評価方法によって評価することが是認されるというべきであり、控訴人らが主張するように、評価基本通達によ

って評価することが著しく不相当となったか否かはその対象財産の形状、置かれている状況等の個別的な要因に限定されるものでもない。」と判示した。

すなわち裁判所は、相続財産の評価は原則として評価基本通達の定めによるが、この評価方法を形式的に適用した場合に租税公平主義の見地から著しく不相当と認められる場合には他の適正な評価方法により評価することが総則6項によって是認されると理解している。そして、著しく不相当な場合とは、一般的な経済事情や市場性の変化を指すのであって、その対象財産の形状、置かれている状況等の個別的な要因に限定されるものではないと判示している。

本件一連の取引行為については、「資産運用ないし投資目的のいずれの見地からも経済的合理性を有しないのに、これを無視して異常に高額の金員の借入れを行って本件土地を取得したこと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るわけであるが、このような事態は、右のような方法による課税価格の圧縮を図らなかつた者との間での実質的な租税負担の公平の負担という観点からして看過しがたいものといわなければならない、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

(68) 本件と同旨の判決を下した裁判例として、東京地判平成4年3月11日税資188号639頁がある。同事例は本件とほぼ同様の取引行為を行い、相続により原告らが取得した財産のうちマンションの価額について、評価基本通達によらない評価が認められる特別な事情が認められるか否かが争われた。原告らは、マンションの購入は転売利益を図ることをも目的として行われた通常の経済取引行為であって、ことさらに相続税の負担を免れることを企図してなされたものではないと主張したが、裁

判所は、「このことによって右不動産を評価通達によらず評価することが許される特別な事情の存在が肯定されなくなるものとすべき根拠は乏しい」として原告らの主張を排斥した。控訴審(東京高判平成5年1月26日税資194号75頁)及び上告審(最判平成5年10月28日税資199号670頁)も第一審判決を支持している。評釈として、風岡範哉「判批」月刊税務事例51巻9号66頁以下(2019)がある。

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である」と判示した。つまり、本件一連の取引行為は、評価通達に定められた評価方法と現実の取引価額との間の開差を利用して相続税の負担の軽減を図ることのみを目的とした経済的合理性のない行為であるとして、そのような行為は租税公平主義の観点から看過しがたいものであるとした。そして、「本件においては評価基本通達によらないことが許される前記特別の事情があるというべきところ、法二二条の『時価』として合理性を有すると考えられる客観的な市場価格を算定する方式によって本件土地を評価するのが相当である」として、本件土地の時価は取得価額であると判示した⁶⁹。

また、昭和63年に創設された租税特別措置法69条の4（平成8年に廃止）は、不動産の実勢価額と評価通達による評価額との間の開差に着目して、借入金によって不動産を取得するという形で行われる租税回避に対抗することを目的として、相続開始前3年以内に取得した土地等については、取得価額を課税価格とする旨規定していた。原告は、本件相続開始時には同規定は存在していなかったのであるから、評価方法の変更は許されないと主張した。この点について控訴審判決は、第一審判決を援用して、措置法69条の4は「租税行政の立場から、租税回避事例に対して迅速かつ適正な措置を実現するために設けられたもので、同法施行前の租税回避事例に対して、

評価基本通達による評価額によることなく市場価格によって課税措置をとることを否定するものではない」と判示している。

本件は、評価通達に定められた評価方法と現実の取引価額との間の開差を利用して相続税の負担の軽減を図ることを目的とした租税回避行為の存在が、評価通達によらない評価が認められる特別の事情に当たると解して、取得価額による評価を認めた判例として位置づけることができる。しかし、このような判断は、総則6項の意義および納税者の予測可能性と法的安定性の観点からは許容できないというべきである。

評価通達によらない評価を認めた事例である東京高裁平成5年3月15日判決及び東京地裁令和元年8月27日判決は、共通して以下のような判断構造を採用している。まず、相続税法22条にいう時価は、不特定多数の当事者間で成立する客観的交換価値であると解する。つぎに、納税者間の公平等の理由から、相続財産の時価は評価通達により評価すべきであり、原則としてそれ以外の評価方法は許されない。しかしながら、評価通達を形式的に適用した場合に租税公平主義の見地から不相当と認められる特別の事情の存する場合には、評価通達以外の評価方法で評価することが許容されるとする。評価通達6も、この事理を規定しているとする。そして、納税者の一連の行為が税負担の軽減を目的とした行為であることを重要な要素として、評価通達によらない特別の事情が存すると判断した。

⁶⁹ 第一審判決では、本件土地について評価基本通達による評価の水準より高い水準による評価を行うことが法的根拠のない租税回避行為の否認に当たるとする原告の主張に対しては、「取得価格によ

る評価は法二二条の文言の解釈の問題であるから、右評価方法を採用することが相続税回避行為の否認であるとする原告らの主張は、それ自体失当である」と判示した。

上記2つの事例と東京高裁昭和56年1月28日判決は同じく評価通達によらない評価を認めた判例であるが、後者は納税者の主観的意図を判断要素とはしていない。すなわち、山田重將教授の分類によると、前者は租税回避型であり、後者は価額乖離型の判例であるといえる⁷⁰。同教授によると、総則6項の適用に係る裁判例に共通する点として、「特別の事情」の有無の判断過程において、①評価通達による評価方法を形式的に適用することの合理的な時価の評価方法が存在すること、②他の合理的な時価の評価方法が存在すること及び③評価通達による評価方法に従った価額と他の合理的な時価の評価方法による価額の間著しい乖離が存在することを指摘されている⁷¹。

そのうえで、租税回避型は、「経済的合理性が欠如する行為が、租税回避目的でなされたこと」、いわゆる租税回避事案であることを重要な事実とするものであり、価額乖離型は、租税回避のような納税者の行為や主観を直接的な理由とするのではなく、「評価通達による価額と時価により近似する価額との客観的な乖離」を重要な事実とするものである⁷²。つまり、租税回避型の裁判例では、前述の共通の判断過程に加えて、④「経済的合理性が欠如する行為が、租税回避目的でなされたこと」を重要な事実とするのである。この分類によ

れば、東京地裁令和元年8月27日判決は租税回避型に分類されることになる。

増田英敏教授は、「評価通達による評価が確立されていれば、納税者としては、それを前提に評価通達により評価を行えばよいのであるから、公表された詳細な評価通達の存在は、予測可能性を高めることになる⁷³」として、評価通達の機能面に限定して租税法律主義の視点から一定の理解を示しつつも、法源ではない通達を評価基準に用いることは租税法律主義の要請に明らかに抵触するのであるから、「課税の公平を根拠に評価通達以外の評価方法を容認するのであれば、適正に評価できない評価通達自体に欠陥があるのであるから、その評価基準を否定して妥当な評価基準に代替しなければならない⁷⁴」と述べられている。

さらに、評価通達によらない特別の事情の判断要素として租税回避目的の存在を組み込むことについて、「租税行政庁の主張や、裁判所が評価通達以外の評価方法を認める有力な根拠に、評価通達を利用した納税者の租税回避行為の阻止を上げているが、これは全く妥当性を欠く根拠といえる。通達による評価が租税回避行為をもたらすというのであれば、通達は法ではなく臨機応変に租税行政庁自身の手で改変できるとしてきたのであるから、租税回避行為の温床となる通達であれば速やかに改正すれば済むことである⁷⁵」との重要な

70) 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144頁(2014)。

71) 山田・同上論文147頁。

72) 山田・同上論文148頁。同教授は、価額乖離型において、納税者の行為は租税回避型の裁判例と異なり、必ずしも租税回避目的の下での経済的合理性を欠如させる行為に限定されない者の、相続税

等の租税負担の軽減に納税者の行為が関連することを判断の要素とすることを定型化すれば、価額乖離型の判断基準に、租税回避型の判断の枠組みをも包摂していると指摘される(山田・同論文149頁)。

73) 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』175-176頁(成文堂、2006)。

74) 増田・同上書175頁。

指摘をされている。

総則6項が創設された趣旨からも、租税回避の目的は特別の事情の判断要素となりえない。田中治教授は、「何をもって著しく不相当というかは必ずしも明らかでないが、これは、あらかじめ予測し得なかった経済要因等によって時価が急激に変動した場合など（例えば、1月1日から課税時期までの間で、20%を大きく超える地価の急激な下落があったなど）、通達が採用する評価基準、評価方法では適切に対応し得ないほどの財産価値の急激な変動を意味するものと思われる。それは決して、納税者がなんらかの節税行為をしたとか、租税の回避・軽減行為を放置することが課税の公平を損なうという認識を課税庁がもつに至った、などの状況を意味するものではない⁷⁶⁾との見解を示されており傾聴に値する。

3 「国税庁長官の指示を受けて」評価することの意義

総則6項によると、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価額は「国税庁長官の指示を受けて」評価するとされている。この点について判断を下した事例として、相続税の計算上課税価格に算入されるべき土地の価額とその評価方法の適法性が争われた東京地裁平成9年9月30日判決⁷⁷⁾がある。本件の相続開始日（平成4年12月

21日）当時は、土地の価額はバブル経済の破綻から大幅な下落が続いていた時期であり、本件土地に近隣の公示地における公示価格の年間下落率は27.7%に及んでいた。このような状況下において、評価通達によらず、原告いづれの評価方法が妥当であるかが争われた事例である。

原告は、上記争点についての主張の中で、被告の行った本件土地の評価は国税庁長官の指示に基づいてなされたものではなく、被告の権限外の判断による本件土地の評価に基づくものであると主張したが、裁判所は以下の通り排斥した。

すなわち、「評価通達は、あくまで、国税庁内部における上位の行政組織から下位の行政組織に対する、評価に当たっての基準及び手続の指示という性格を有するものであって、評価通達自体が対外的に法規範と同様の効力を有するものではなく、既に示したとおり、本件各処分の適法性は、原告らの課税価格を算定するに当たり被告が調査によって採用した本件土地の価額が客観的時価以内にあるか否かによって判断されるものであるから、仮に、被告が、本件土地の評価を評価通達の定める路線価方式によらずに行うに当たり、国税庁長官の個別的な指示を得ていなかったとしても、そのことの一事をもって、被告の行った本件土地の評価…（中略）が違法となる

76) 増田・同上書178頁。三木義一教授は、通達が果たしている現実の機能を考えると、このような判断を容易に行うことは、納税者の実務への信頼を著しく損なう恐れがあるとしつつも、通達の低評価を意図的に利用し、法が要求している時価課税の趣旨に著しく反する例外的な事例に限り通達評価の適用を否定し得ると述べておられる（三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』148頁（信山社、2005））。

77) 田中・前掲注5250頁。

77) 東京地判平成9年9月30日訟月47巻6号1636頁。本件は、路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、評価通達6が適用されるとして、原被告のいづれの評価額が合理的かについて争われた事例である。第一審、控訴審（東京高判平成11年8月30日訟月47巻6号1616頁）ともに、土地評価額については原告の請求を棄却している。

べきものでない」と判示した。

この判断について、「評価通達と異なる評価方法を採用した更正処分等の違法性の有無は、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事情の有無によって判断すれば足るものと考えられるから、本件判決の判示のとおり国税庁長官の支持がないこと自体は、違法原因とはならないと思われる」⁽⁷⁸⁾とする見解がある。評価通達が単なる行政庁内部で拘束力があるにすぎないとしても、納税者に対しては事実上の強制力を有している現状において、「国税庁長官の指示を受けて」という手続的要件を軽視することには相当の問題があるといえる⁽⁷⁹⁾。

結論—租税回避の否認手法として総則6項適用は許容されるか？

本稿の目的は、過度な節税あるいは租税回避に対処するために総則6項が適用されている現状を批判的に検討することにあつた。

わが国は財産の評価について時価主義を採用しており、時価とは客観的な交換価値であると解されている。しかし、客観的な交換価値を測定することは極めて困難であるところから、国税庁は、財産評価基本通達を定めている。そして、財産評価基本通達による評価は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費

用の節減等の理由からその合理性が裁判所によっても認められてきた。

一方で、財産評価基本通達によらず、課税庁が独自の見地から財産評価を行うケースがみられる。これは、課税庁が自らたてた基準を遵守しないことになるが、果たしてそのようなことが許されるか疑問が生ずる⁽⁸⁰⁾。この点について裁判所は、財産評価基本通達に定める評価方法による時価の評価を原則として認めるとともに、評価通達によらない「特別の事情」が存在する場合には、課税の公平の見地から評価通達によらない評価が是認されると判示している。

しかし、東京高裁平成5年3月15日判決のように、相続税負担の減少という納税者の主観的事情は、特に相続開始時における客観的財産評価に際しては考慮の対象とはならないというべきである⁽⁸¹⁾と思考する。課税庁側が実質論で、しかも、納税者に不利益な状態にいたるべく適用することは、平等論によって納税者の地位を保護しようとしている本来の目的に反することになるとと思われる⁽⁸²⁾。

課税庁は、行き過ぎた税負担軽減行為が行われた場合には、早急に評価通達の改正又は個別通達を発遣することによって対処すべきであつて、総則6項をみだりに適用することは避けなければならない⁽⁸³⁾。なぜならば、相続

(78) 小柳誠「判批」税経通信53巻4号257頁(1998)。

(79) 品川芳宣教授も、「税務署長が評価通達の規定の根拠に基づかず任意に財産を評価し課税処分を行うことは、当該税務署長の職権命令違反が問われる」(品川芳宣「判批」税研78号102頁(1998))と述べておられる。

(80) この点については、玉國・前掲注(2)488頁以下においても同様に指摘されている。玉國文敏教授は基本通達6に関して、「この規定の存在により、評価方法の選択に当たって課税庁の裁量的判断が

ある程度可能になるとしても、課税庁に完全なフリーハンドを与えたわけではない。他の納税者との関係で特定の納税者に不利益な取り扱いをするのであれば、その理由(「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」理由)を明示しなければならないという点に、本来の趣旨があると解される」(玉國・同上論文490頁注(32))と述べておられる。

(81) 岸田貞夫「判批」ジュリスト1059号213頁(1995)。

(82) 岸田・同上論文214頁。

財産の時価評価は、原則として法源ではない通達に従ってなされることが学説・判例上でも認められているところであり、財産評価に関する通達はそのような行政先例法的性格を有しているのであるから、総則6項の安易な適用は、租税法律主義からの批判に耐えうることはできないであろう。

総則6項が適用され、国税庁長官による通達以外の評価額が時価とされることになれば、予測可能性ばかりでなく、平等取扱原則にも反する結果を招く。総則6項は、課税庁による恣意的な課税の温床になりかねないのである⁸⁴。租税回避や節税を阻止するための根拠若しくはツールとして、総則6項を適用することは同項の趣旨に反した運用となり、評価通達による時価評価制度を根底から覆す結果を招く⁸⁵。

さらに、本稿でとりあげた東京地裁令和元年8月27日判決のような裁判所の考え方は、「課税の公平の観点や租税の回避・軽減行為に対する抑制ないし制裁の要素を過剰に強調

するものと思われる。その結果、評価の客観的な適正性を担保しようとする視点は失われてしまうことになる。事案に即して、評価の基準や方法に関する内在的な検討をすることなく、必要以上に課税の公平論に傾斜することは、租税法律主義の観点からみて許されない⁸⁶と指摘できる。

総則6項の制定趣旨は、通達による評価額の算定に当たって考慮されていなかった事実がその後新たに判明し、又はその事実が評価額の確定事後に新たに発生したために、評価通達による過重な納税者の租税負担を救済することにあるのであるから、納税者の租税負担軽減目的及び行為等とは切り離してその適用が考えられなければならない⁸⁷。

総則6項の適用要件が厳格に解されなければ、課税庁の恣意的な課税がなされる余地が生じ、納税者の予測可能性と法的安定性を害することとなることを指摘して本稿の結びにかえたい。

83 同旨、大淵・前掲注(3)(下)18頁。

84 増田・前掲注(3)(下)169頁。

85 増田・前掲注(3)69頁。

86 田中・前掲注(5)250頁以下。

87 風岡範哉氏は、総則6項の現在の運用に関して、「納税者してみれば、①鑑定評価など通達によらない方法による申告が採用されるのかどうか、②争いになれば司法の判断をまたなければ評価額が

わからない、③租税回避を理由として、いつ課税庁により『時価』といって通達とは別の評価が行われるのかわからないという現状は、著しく法的安定性・予測可能性を欠いているといえる。申告納税制度の下で、国民の法的安定性・予測可能性の確保のためにも、その判断基準を具体的に明確化しなければならないと考える。」(小池=風岡・前掲注(3)437頁)と指摘されている。