

相続財産の時価評価と租税公平主義

—— 最高裁令和4年4月19日判決を素材として ——

横井里保

(島根大学法文学部講師)

目 次

- | | |
|------------------------------------|----------------------------|
| I はじめに | 1 令和4年最高裁判決の特徴 |
| II 租税公平主義の意義と内容 | 2 租税法の基本原則からの検討—予測可能性の視点から |
| III 最高裁令和4年4月19日判決の判断構造 | |
| IV 評価通達によらない相続財産の評価を巡る裁判例の概観 | VI 結論 |
| V 相続財産の時価評価における租税法律主義と租税公平主義の相克と調整 | |

I はじめに

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して、相続財産の評価の原則を定めている。評価方法が法定されている一部の財産を除き、課税実務においては、国税庁の発遣する財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）に従って評価がなされている。評価通達による評価は、租税法法律主義違反であるとの批判を受けながらも、通達評価が合理的である限りとの条件付きで租税公平主義の内容である平等取扱原則の要請から、許容されるとされてきた。

課税実務において評価通達に基づいた評価が行われる一方で、評価通達6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、国税庁長官の指

示を受けて評価する」との例外規定を定めている。評価通達6により通達評価額が否認される場合がある。土地等の通達評価額が時価よりも低く評価されていることに着目して、実際の取引価格と評価通達による評価額の開差を利用した租税負担の減少行為を否認するために、評価通達6により通達評価額を否認する課税処分¹の適否が争点とされた裁判例が存在する。またそれらを検証した先行研究²が蓄積されてきた。

最高裁令和4年4月19日判決²（以下、「令和4年最高裁判決」という。）も、下級審において、課税対象となる財産のうち不動産の時価が争点とされ、評価通達によらない「特別の事情」の有無が争われた。本件は、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、共同相続人である相続人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6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い、これを不服とした相続人らが審査請求を行ったが却下する旨の裁決を受けたため提訴した事案である。

令和4年最高裁判決は、通達は法令ではないとして評価通達6の適用に言及することなく、通達評価額を否認した課税処分が租税における平等原則に反するか否かに判断を下した。すなわち、評価通達による画一的な評価が「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」があれば、「合理的な理由」があるから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は平等原則に違反するものではなく、借入金による不動産の取得行為によって相続税の負担が著

しく軽減され、相続人らはそれを意図して行っていたのであるから、合理的な理由があるとして不動産鑑定評価額によるべきであると判断した。上告人らの一連の行為を「租税負担の軽減をも意図してこれを行った」と認定して、これを評価通達によらない合理的理由として通達評価額を否認した本判決の社会的注目は大い⁽³⁾。本件については下級審から多くの判例評釈等⁽⁴⁾が発表された。

本稿では、令和4年最高裁判決を素材として、相続財産の時価評価を租税公平主義の視点から検討するものである。租税公平主義は、憲法を法的根拠とする租税法の基本原則であるが、その意義と内容を改めて確認する。そして、相続財産の時価評価を巡る問題のうち、とりわけ評価通達によらない評価について、従来の裁判例及び令和4年最高裁判決を素材として租税公平主義の視点から検討する。

(1) 代表的な先行研究として、増田英敏「通達による租税回避の否認の憲法適合性」専修大学法学研究所紀要46号43頁(2021)、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)、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『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)、大淵博義「著名税務判決の判例理論とその不整合性」租税訴訟13号82頁(2020)等がある。

(2) 最判令和4年4月19日民集76巻4号411頁。評釈等として、増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証：租税法律主義と租税正義の視点から」税務弘報70巻8号85頁(2022)、田中治「判批」TKC税研情報31巻6号89頁(2022)、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150頁(2022)、梶野研二「令和4年4月19日最高裁判決から得られる総則6項の意義と実務への影響」税理65巻10号(2022)、望月文夫「評価通達をめぐる最判令和4

年4月19日のもう一つの読み方」税理65巻11号162頁(2022)、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121頁(2022)、品川芳宣「判批」TKC税研情報41巻4号24頁(2022)、松田淳「総則6項をめぐる従前の裁判例と今回の最高裁判決との相違点」税理65巻10号(2022)、無署名「総則6項の今後の運用体制を国税庁に取材①」週刊税務通信3719号4頁(2022)、無署名「総則6項の今後の運用体制を国税庁に取材②」週刊税務通信3721号2頁(2022)、馬場陽「判批」月刊税務事例54巻8号45頁(2022)、渋谷雅弘「判批」ジュリスト1575号105頁(2022)等がある。

(3) 日本経済新聞令和4年4月20日朝刊37頁等参照。

(4) 第1審判決の評釈として、増田英敏「判批」TKC税研情報29巻5号1頁(2020)、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報68巻3号154頁(2020)、品川芳宣「判批」TKC税研情報29巻2号40頁(2020)、廣木準一「判批」ジュリスト1555号139頁(2021)、控訴審の評釈として、木山泰嗣「判批」税理65巻3号168頁(2022)、長島弘「判批」月刊税務事例53巻12号48頁(2021)等がある。

II 租税公平主義の意義と内容

憲法14条1項を法的根拠とする租税公平主義は、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならない⁽⁵⁾とする租税法の基本原則の1つである。給与所得者が必要経費を実額控除できず、事業所得者等は実額控除できることを定める所得税法の規定が憲法14条1項の平等規定に違反し違憲であるかが争われた大島訴訟最高裁判決⁽⁶⁾は、「憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである」と判示して、憲法14条1項の平等は相対的平等概念を意味するとした。

租税公平主義は、担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理であり、租税法規の立案及び改廃過程において最も尊重されるべき法的価値である⁽⁷⁾。したがって、税負担の公平を阻害する租税法規は、租税公平主義が憲法14条を法的根拠にしているところから、憲法14条違反であるとして、違憲無効となる⁽⁸⁾。担税力に応じた

課税とは、同一の状況にある者は同一に取り扱われるべきとする水平的公平と、異なる状況にある者は異なって取り扱われるべきという垂直的公平を意味する⁽⁹⁾。木村弘之亮教授は、「平等原則は比較尺度そのものを提供していないという意味において、平等原則は空白である。比較尺度は正しくあらねばならず、法的共同体によって承認された正義に関する価値判断（正義観）である」⁽¹⁰⁾と述べられ、平等にとって重要な正義観は、体系を支える諸原則すなわち日本国憲法に規範化されている諸原則であるとされている。吉村典久教授は、規範としての平等原則適用の判断過程においては、まず比較対象の選定と同等性または異質性の確認の作業が行われ、「水平的平等が適用される時、次に、③同等性が確認された場合、それぞれの取扱いの相違を確認、④比較対象の中でどの取扱いが正しい取扱い（原則）であるか、他の取扱いが間違った取扱い（例外）であるかの確認（取扱いの優劣の判定）、の作業を行い、そして、⑤間違った取扱い（例外）を平等原則違反、つまり水平的平等違反と結論付けることとなる」⁽¹¹⁾と整理されている。

また、憲法14条の規定は、立法における平等取扱を求めると同時に、法の執行における平等を要請する⁽¹²⁾。したがって、担税力に応じた公平な租税負担の実現を目的として立法さ

(5) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）88頁。

(6) 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。評釈等として、金子宏「判批」別冊ジュリスト253号4頁以下（2021）、志賀櫻「大島訴訟再考」租税訴訟7号115頁（2014）、弓削忠史「租税立法の定立等に関する基本的人権と司法等のあり方について：大嶋訴訟の基本的な問題点と基調的な諸説を中心にして」租税訴訟13号126頁（2020）、確井光明「判批」ジュリスト837号24頁（1985）、泉徳治「判批」

ジュリスト837号39頁（1985）等がある。

(7) 拙稿「租税法主義と租税公平主義の相克と調整(1)」島大法学65巻1・2号7頁以下（2022）参照。

(8) 同上。

(9) 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）1頁以下（初出、1972）。

(10) 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998）84頁。

(11) 吉村典久「租税平等主義（憲法14条）」日税研論集77号13頁（2021）。

れた租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請する執行原理である¹³⁾といえる。租税公平主義は、税法の執行をなす場合に当たって、税法の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なって取り扱い、または本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁ずる¹⁴⁾。

佐藤英明教授は、租税法律主義の内容の二層化のなかで、平等取扱原則を次のように位置づけられている¹⁵⁾。すなわち、租税法律主義の内容の核を課税要件法定主義とされ、次に、納税者の予測可能性の確保という機能を果たすことが求められるとする。そして、予測可能性原則の内容として、①課税要件明確主義、②遡及立法の禁止、③行政先例法成立の可能性と信義則の適用可能性、④平等取扱原則を挙げておられる。平等取扱原則が真に保護しようとするのは、納税者間の平等そのものではなく、平等に扱われるという確信ないし信頼から生じた納税者の予測である¹⁶⁾と述べておられる。

租税公平主義の執行原理としての平等取扱

原則は、通達との関係が問題となる。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のみであり、相続財産の時価評価は、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規定し、課税の統一、公平を図っている¹⁷⁾。

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¹⁸⁾。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し、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える。租税公平主義の視点からは、評価通達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¹⁹⁾といえよう。

一般に、評価通達による評価額は時価よりも低いとされている²⁰⁾が、この状態の下で、特別の事情がないのに特定の納税者に対し当該

12) 執行段階における租税法律主義と平等取扱原則の関係が争点となった事例として、大阪高判昭和44年9月30日高民集22巻5号682頁。同判決は、特定の期間に法定より軽減された課税標準ないし税率で課・徴税処分が大多数の税務官庁によって行われ、追徴する見込みもない状況にあるときは、「租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が、実定法上正当なものとされ、却つて法定の課税標準、税率に従つた課・徴税処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法処分と解するのが相当である」と判示した。評釈として、宇賀克也「判批」別冊ジュリスト228号21頁(2016)、巽智彦「判批」別冊ジュリスト253号21頁(2021)等がある。

13) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』(成文堂、2019)17-18頁。

14) 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房、2013)33頁。

15) 佐藤英明「租税法律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)65頁。

16) 同上。

17) 横浜地判平成11年10月25日税資245号91頁。

18) 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)。

19) 増田・前掲注(3)717頁。

20) 金子・前掲注(5)96頁。同教授は、一般的に時価よりも低く硬めの評価をすることは違法ではない、という行政先例法が成立していると解するほかはないとされている。石島弘『課税標準の研究』(信山社、2003)277頁参照。

評価通達を適用せず、時価により評価することは、執行上の平等原則に反し、ここでは課税の法律適合性は背後に退き、租税平等主義、執行上の差別取扱いの禁止が優先される²¹と解される。清永敬次教授は、評価通達によって財産の評価が行われているときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合には、「その特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないといふべきであろう」²²と述べておられる。

ここで問題となるのは、特定の納税者に別の基準を用いて評価することが許されるような特別の事情とは何かである。例えば、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において、東京高裁昭和56年1月28日判決²³は、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、「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」として、土地の評価は取引価額によるべきであるとした。裁判所は、相続に近接した時期に取引代金を取得している場合には、その取引価額が客観的交換価値であり、契約額等と評価通達による評価額との間に「著しい格差が存しているとき」には取引実例額によるべきとしている。裁判所は、評価通達によらない評価が許容される特別の事情を、相続税法22条の解釈から導いていると思われるが、相続財産の評価がほとんどすべてを評価通達で行っている評価実務の中で、相続税法22条に基準を置いて平等原則を適用することには論理的にかなり無理がある²⁴との指摘がある。

Ⅲ 最高裁令和4年4月19日判決の判断構造

第1審²⁵は、評価通達による画一的な評価を行うことが租税負担の実質的な公平を実現することができるのであり、相続税法22条も「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」としたうえで、「他方、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

21) 木村・前掲注(10)86頁。

22) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）33頁。同旨、山田二郎編『実務租税法講義』（民事法研究会、2005）13頁〔山田二郎〕。

23) 東京高判昭和56年1月28日税資116号51頁。

24) 石島・前掲注(20)276頁。

25) 東京地判令和元年8月27日税資269号順号13304。木山泰嗣教授は、相続開始前後の取引やその際の借入れの経緯等をみたらうで評価通達による価額との差異をみれば「特別の事情」を認めた本判決は妥当であろう（木山泰嗣「判批」税理63巻6号153頁（2020））と述べておられる。

る」と解している。

控訴審²⁶⁾は、原判決の「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、「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相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」として、評価額の開差は「それ自体が大きなもの認められるし、それによって生ずる税額の差や、本件被相続人及び控訴人らが、あえて、本件各不動産の購入及び本件被相続人の本件相続開始時の残債務に係る各借入れ（本件各借入れ）が近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において控訴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、それを期待して、本件各不動産の購入及び本件各借入れを企画して実行し、その結果、本件各借入れ及び本件不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は6億円を超えるものであったにもかかわらず、本件各通達評価額を前提とする本件各申告による課税価格は2826万1000円にとどまり、基礎控除により本件相続に係る相続税は課税されないことになることなどからすると……本件各不動産については、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ものと認められ、評価通達の定める評価方法によって評価した価額を時価と

することは、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と認められる。」として、不動産鑑定評価額によることとした。

上記控訴審判決は、「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」として、相続税法の趣旨から評価通達による評価を認める場合の租税平等主義を形式的平等ととらえているものの、評価通達によらない「特別の事情」の判断にあたっては実質的平等を前提としており、その実質的平等に反する評価を行うことが、「法の趣旨及び評価通達の趣旨」に反することにつながると判断している²⁷⁾。

上告人らは、本件課税処分は法の執行における平等取扱原則に反し違憲であることを上告理由の一つとして主張している。すなわち、「上告人らは、本件各不動産と同様の条件（同一路線価等の近隣の不動産を指す）にある不動産の時価評価には評価通達による評価が行われているにもかかわらず、本件各不動産には取得価格に近似する鑑定評価を用いて評価するという、差別的取り扱いは、憲法が保障する平等取扱原則に反し、違憲であると主張しているのであるから、その主張を否定するのであれば、なぜ、平等原則に違反しているとは認められないのか、その合理的理由が明示されなければならない。」との主張である²⁸⁾。

最高裁は、相続税法22条の時価は客観的交換価値を意味すると解したうえで、評価通達に法的効力はなく、「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

²⁶⁾ 東京高判令和2年6月24日税資270号順号13417。

²⁷⁾ 加藤友佳「納税者による通達によらない財産評価」租税法研究50号54頁（2022）。

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い」としている。そして、「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」という原審の判断を前提として、「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」と判断した。

最高裁は、評価通達によらない評価の合理性に関して、「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扱われることを要求するものと解される」として、一般原則としての平等原則は、同様の状況にあるものを同様に扱うことを要求するとしている。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のは、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。」として、課税庁は、評価通達に従って画一的に評価しているところ、特定の者の相続財産の価額についてのみ、合理的な理由もなく通達評価額を上回る評価を行うことは平等原則に反して違法であるとしている。

他方、「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。」としている。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は、「合理的な理由」があるとして、通達評価額を上回る評価を行っても、平等原則に違反するものではないとした。さらに、「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。」として、評価額の開差は「合理的な理由」にあたらぬとしている。

そして、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情（合理的な理由）について、「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……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。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

28 上告人らは、上記の理由のほかに2点主張している。第1に、総則6項の特別の事情の射程は相続税法22条の文理解釈から導出されなければならず、同条は節税や租税回避の否認までも評価通達に授権していないのであるから、本件課税処分は

相続税法22条を拡大解釈したことによる租税法律主義違反があると主張する。第2に、更正処分の更正決定書に理由附記の不備があるため本件課税処分は手続保障原則に反すると主張する。

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。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えることができる。」と判断した。

最高裁はまず、租税法上の一般原則としての平等原則は、同様の状況にある者を同様に取り扱うことを求めるとして、これまで下級審の判断で示された租税平等主義やその根拠条文である憲法14条1項に言及していない。

次に、課税庁が評価通達に従い画一的な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対してのみ、理由なく、通達評価額を上回るものとするのは、平等原則に反して違法である」としつつ、他方、画一的な評価が「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」があれば、「合理的な理由」があるから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は平等原則に違反するものではないと解している。

そして、通達評価額と鑑定評価額との乖離は「合理的な理由」にあらず、本件購入・借入れによって相続税の負担が著しく軽減され、相続人らはそれを意図して行っていたのであるから、「本件購入・借入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」との間に「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」から、上記事情（合理的な理由）があるとした。

IV 評価通達によらない相続財産の評価を巡る裁判例の概観

評価通達によらない評価が課税庁により主張された裁判例の判断の構造を概観する。東京地裁令和2年11月12日判決²⁹⁾は、第1に、「相続税法22条は、同法第3章で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点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」として、相続税法22条にいう時価を客観的交換価値であると解している³⁰⁾。

第2に、「課税実務においては、評価通達によって各種財産の評価方法に共通する原則や各種財産の評価単位ごとの評価方法が定めら

29) 東京地判令和2年11月12日税資270号順号13481。

30) 山田重将「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—」税務大学校論叢80号147-148頁(2014)は、評価通達6の適用に係る裁判例を分析され、特別の事情の有無の判断過程には、ほぼ共通して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性が欠如していること、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との間に著しい乖離が存在することを指摘され、①「評価通達による評価の合理性の欠如」及び③「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もの〔価額乖離型〕と、①及び③を肯定するにあたり、納税者が「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」を指摘するもの〔租税回避型〕の二類型が存在すると整理されている。

れ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって当該財産の評価を行う」とされ、このような取扱いは「当該財産の評価に適用される評価通達の定めが適正な時価を算定する方法として合理性を有するものである場合には、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減といった観点からして相当」であるとしている³¹⁾。

第3に、「租税平等主義に照らせば、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」であるとして、租税法の基本原則である租税平等主義の観点から、評価通達による評価が原則であるとしている。

第4に、「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といえるような特別な事情がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許される」として、例外的に評価通達によらない評価が許される場合があるとしている。評価通達によらない評価が許容されるのは、特別な事情が存する場合であり、特別な事情とは、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といえるような事情であるとしている。

下級審の裁判例において、多少の表現の違いはあるが、上記のような枠組みの下で判断がなされている。すなわち、相続税法22条の「時価」は「客観的交換価値」であるとの解釈

の下で、相続財産を原則として財産評価基本通達によって評価することを租税公平主義の下で合理的であるとしつつ、他方で、評価通達を形式的に適用することによって実質的な租税負担の公平が著しく害される「特別な事情」がある場合には、評価通達以外の評価方法も許容されるとしている。

東京地裁令和2年11月12日判決は、「本件不動産に係る本件通達評価額と本件鑑定評価額とのかい離の程度が極めて大きく、これによって本件相続税の額にも大きな差が生じていることに加えて、本件被相続人及び原告Aが上記のような評価額の差異によって相続税額の低減が生じることを認識し、これを期待して本件不動産を取得したことに照らせば、本件不動産については、評価通達の定める評価方法によって財産を評価することによって、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」から、特別な事情があるとして、相続財産である不動産の時価は不動産鑑定評価額によるべきであるとした。同判決では、①通達評価額と鑑定評価額の乖離が極めて大きいこと、②評価額の乖離によって課税額にも大幅な差が生じていること、③評価額の差異によって相続税負担が減少することを認識したうえで、不動産の取得及び借入れが行われたことの3点が、租税負担の実質的な公平を著しく害する特別な事情であると認定している。

控訴審³²⁾は、原判決を支持するものであったことに加え、控訴人（原告）の「評価通達による評価が納税者間の租税負担の実質的な公

(31) 通達による評価の合理性として、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）を挙げるものとして、神戸地判平成29年3月7日税資267号順号12988。

平を図るための原理原則である以上、原則に対する例外を適用するには極めて慎重であるべきであり、納税者にとって予測可能性のある明確な基準がなければならない。本件各更正処分においては、そのような基準は明らかにされておらず、本件各更正処分は、国民の租税に対する予測可能性を著しく失わせる不当なものであり、租税法主義の趣旨に反し、評価通達6の適用に関する行政庁の裁量の範囲を著しく逸脱するものであるから、違法である」との主張について、「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乖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とはできない」として、控訴人の主張を認めなかった。

東京地裁平成5年2月16日判決³²は、借入金で不動産を購入するという行為が行われた場合に画一的に評価通達に基づいて評価すると、不動産以外に多額の財産を保有している被相続人にとって、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となるから、「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」とした。そして、実質的な租税負担の公平を図る見地から、評価通達によらない評価が許容される場合とは「被相続人が取立て銀行から資金を借り入れて債務を負担し、その借入金によって不動産を取得することにより、その債務を相続債務として計上し、結果としてその債務額を他の積極財産の価額から控除されるという利益を享受することとなる場合であることを要するものである。」と判断した。

東京地裁平成4年7月29日判決³³も、原告の借入金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ともいべき取引」であるとして、「他に多額の財産を保有していないため、右のような方法を採用し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

32 東京高判令和3年4月27日〔未公開・裁判所ウェブサイト未掲載〕LEX/DB25590431。評釈として、長島弘「判批」月刊税務事例54巻3号19頁(2022)。

33 東京地判平成5年2月16日税資194号240頁。同判決は、「特別の事情」という用語を用いずに判断を下している。

34 東京地判平成4年7月29日税資192号180頁。同判決について、このマンションは本来の事業目的に供する意図はなく、租税軽減にのみ利用するた

めのものであり、その取得と譲渡は租税負担の回避のみの行為と評価でき、その結果、被相続人はマンション取得前の財産状態に復した(何もしない状態)にもかかわらず、通達評価額と売買価額(時価)との開差にかかる相続税の多額な負担軽減のタックスメリットを享受したという不合理、不公平なものであり、これを是正するために総則6項が適用されたことは首肯できる(大淵・前掲注(1)76頁)との見解がある。

く不相当なものというべきである。」として、評価通達によらない評価を認めている。上記2つの判決は、多額の相続財産を保有しており一連の行為によって税負担の軽減という効果を楽しむ納税者と、多額の相続財産を保有していないため、借入金による不動産取得行為を行っても他の相続財産の課税価格の圧縮による税負担の軽減という効果を受けない他の納税者との間の実質的な租税負担の公平を図るという観点から、評価通達によらない特別の事情があるとした。

また、評価通達によって評価されることに対する納税者の信頼の保護の必要性について、東京地裁平成4年7月29日判決は、「本件のような場合において右の信頼によって保護される利益というのは、要するに他の納税者との対比において実質的公平の観念に反するような形で税負担の軽減を楽しむ利益を言うにすぎず、そのような利益は、それ自体法的な保護に値するものとは考えられない」としている。

東京地裁平成4年3月11日判決³⁵は、「被相続人が相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入し、相続開始直後に右不動産が相続人によってやはり当時の市場価格で他に売却され、その売却金によって右借入金が返済されているため、相続の前後を通じてことからの実質を見ると当該不動産がいわば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ような場合についても、画一的に評価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、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、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事態を招来することとなる場合がある」として、相続前後の資金の借入れと不動産の取得という経緯から、不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合と画一的に評価通達に基づいた評価額で評価した場合を比較して、相続税の課税価格に著しい差を生じることが実質的な租税負担の公平に反すると判断している。

V 相続財産の時価評価における租税法律主義と租税公平主義の相克と調整

1 令和4年最高裁判決の特徴

東京地裁平成4年3月11日判決は、相続前後における不動産の取得行為が相続税の負担軽減を意図したものであると認定しつつ、不動産の市場における現実の交換価格と評価通達による評価額に著しい開差があることから実質的な租税負担の公平に反している³⁶

³⁵ 東京地判平成4年3月11日税資188号639頁。評釈として、品川芳宣「判批」税研45号49頁（1992）等がある。

³⁶ 占部裕典「財産評価通達の課題」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020）151頁は、ここでの実質的な租税負担の公平は、当該不動産を借入金ではなく自己資金で購入、かつ直ちに譲渡（売買）した代金で借入金に係る債務を弁済しないとす

場合に生じる課税価格と比較しているものと解されるとしている。また、同教授は、財産評価通達6制定後の裁判例の中には、その制度趣旨として「租税負担の実質的な公平」を強調するものがあり、「課税の公平」、「納税者間の公平」、「実質的な平等」として用いられてきた財産評価通達の当初の趣旨・目的が、相続税の課税の公平といった大上段的な視点から、拡大されてきている（同上・146頁）と述べておられる。

が、東京地裁平成4年7月29日判決及び東京地裁平成5年2月16日判決は、一連の行為によって多額の相続財産を保有しているため税負担の軽減できる納税者と、多額の相続財産を保有しておらず、相続財産の課税価格の圧縮による税負担の軽減という効果を享受できない他の納税者との実質的な租税負担の公平を図るとしており、実質的な租税負担の公平が拡大されているとみることができる。

令和4年最高裁判決の特徴の1つは、時価主義を定める相続税法22条違反の問題については、評価通達が通達に過ぎない点から違反の問題は生じないと断じており、「事情」（合理的な理由）の有無によって、課税処分平等原則違反が生じるか否かのみを問題にするところにあるといえる³⁷⁾。

従来の下級審の判断は、原則として通達に拘束される根拠を租税平等主義に求めるが、これは画一的な平等ないし相当強度な形式的平等であるから、何を異なる状況とみるかは別として、異なる状況にあるのに通達評価に拘束されることとなると、実質的平等の観点から問題であるとも考えられる³⁸⁾。令和4年最高裁判決は、同様の状況にある者を同様に取り扱いなければならないが、合理的な理由があれば、評価通達によらずに評価することは

平等原則に違反するものではないとして、異なる状況にある者は異なって取り扱わなければならないということ述べるが、同様の状況にあるか否か、異なる状況にあるか否かを判断する基準を示していない。異なる状況にあるとはどういう状態を指すのか、そして、その状況にある者をどのように異なって取り扱うべきかという基準が示されないまま、実質的な租税負担の公平の観点から判断を行っている点も、最高裁判決の特徴であるといえる。

そして、課税の公平上、異なる状況にある者をどのように異なって取り扱うべきかは、課税庁や裁判所が一方的に決めることができるものではなく、あらかじめその内容を定めることは、立法府の専権事項である³⁹⁾。また、納税者が採用した評価方法が時価を反映したものかどうか争われているにもかかわらず、課税庁が採用した評価通達によらない鑑定評価が平等原則に反しないという結論になっている。課税価格の差異が生ずるのは、借入金の有無ではなく、通達評価額と実勢価格の差額にある⁴⁰⁾し、平等原則を持ち出すまでもなく時価を反映する方法か否かが問われるべき事案であったように思われる⁴¹⁾。

最高裁は、本件購入・借入れのような行為

37) 木山泰嗣教授は、最高裁の採用した事情法理は、従前の下級審の裁判例が採用してきた特別事情論と異なり、「平等原則」から検討されており、これは、評価通達による財産評価が税務行政において定着している現状から、課税庁による「納税者の取扱いの平等」を保障すべきとする考えといえるであろうとの見解を示されている（木山泰嗣「相続税の財産評価における評価通達によらない事情法理」青山ビジネスロー・レビュー12巻1号56頁（2022））。

38) 「租税法の過去」分科会記録「相続税・贈与税に

おける租税回避」租税法研究50号64頁（2022）〔倉見智亮発言〕。

39) 田中・前掲注(2)89頁。

40) 大淵・前掲注(1)82頁。

41) 山崎広道「租税公平主義」税研38巻4号51頁（2022）。課税価格算入額が客観的交換価値としての時価とどういふか否かを真正面から問う判断構造を備えていないと指摘するものもある（倉見智亮「相続税財産評価における平等原則の適用」税理66巻3号233頁（2023））。

をせず、又はすることのできない他の納税者と申告人らとの間の実質的な租税負担の公平に反するとしているが、「本件購入・借入れのような行為をしない他の納税者」は、相続財産を有し、事業承継目的を有するという意味において申告人らと同様の状況にある者を指すが、「本件購入・借入れをすることのできない他の納税者」は、そもそも相続税負担が生じない納税者を含む、申告人らと同様の状況にない者を指すといえる⁽⁴²⁾。後者については、本件で比較の対象とすることが妥当か否か疑問である。田中治教授は、「明文の根拠規定と基準がないままで、適正な評価が問われるべき場面において課税の公平論に傾斜することは相当ではない。また、評価の合理性そのものとは違う理由で当該通達を特定の者に適用しないことが、かえって平等取扱原則に反する場合もありえよう」⁽⁴³⁾と指摘をされている。

2 租税法の基本原則からの検討—予測可能性の視点から

令和4年最高裁判決や下級審を支持する見解は、被相続人らが相続開始直前に行った不

動産の取得行為の経済的不合理性に着目し、相続税や相続税法の目的に反する点を指摘する⁽⁴⁴⁾。また、国税庁は、今後は通達評価額と通達以外の評価額の乖離の程度だけでなく、結果として税額へのインパクトが大きければ総則6項により否認されるリスクが高いとの見解を示している⁽⁴⁵⁾。

本稿では、租税公平主義の意義と内容を確認し、同基本原則の視点から評価通達によらない相続財産の評価を巡る裁判例を検討してきたが、租税法全体を支配する基本原則である租税法律主義からの検証も重要である。租税法全体を支配する基本原則とされる租税公平主義と租税法律主義は、いずれも憲法規定を法的根拠としているゆえに、単に理論的な側面からのみでなく、実質的にも両者は租税法規に法的な統制を加えているといえる⁽⁴⁶⁾。両基本原則は租税正義実現のための手段であり、両者が有機的に機能することが、租税正義の実現に不可欠である⁽⁴⁷⁾。

とりわけ、租税法の解釈適用段階において、租税法律主義と租税公平主義の相克する場面では、両者の調和をいかなる基準により図る

(42) 谷口・前掲注(2)150頁。

(43) 田中治『田中治税法著作集第1巻租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』(清文社、2021)105頁(初出、2008)。

(44) 望月・前掲注(2)162頁は、かなりの高齢になって多額の借入れを行って、不動産を購入するのは、返済が前提ではなく、相続税額の減少のための借入れとしか認められないため経済的に不合理であるから、最高裁判決には問題がないと評価している。廣木・前掲注(4)142頁は、評価通達は、納税者間の公平や納税者の便宜等のために設けられているものであり、評価通達を形式的に適用することによって相続税制度の目的に反することとなり、かつ納税者の便宜という目的のために必要でもない場合(相続前後の比較的近い時期の取引等により時価ないし時価の近似値が把握可能な状態)で

あれば、評価通達を形式的に(逆をとって)適用するということは相続税制度の目的に反し、評価通達の仕組みを濫用するものであると指摘する。

(45) 無署名・前掲注(2)3721号3頁は、「2500万円の不動産を通達評価額1000万円と評価した事案と25億円の不動産を通達評価額10億円と評価した事案では、いずれも乖離率は同じ2.5倍ですが、税額へのインパクトから後者の方が総則6項により否認されるリスクは高いとみられます。実際の税務調査の事案では、評価額の乖離の程度だけでなく、税額に与える影響も考慮される模様です」と述べている。

(46) 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』(成文堂、2006)3頁。

(47) 増田英敏「続・実践租税正義学〔第71回〕」税務弘報63巻4号152頁(2015)。

べきかについて、松沢智教授は、両原則の関係を次のように述べておられる。すなわち、「租税法の解釈・適用にあたって拠るべき基準は、究極のところ、何が租税正義に合致するものかどうかの点に帰することとなる。ただし、『租税法律主義の原則』といい、『負担公平の原則』といっても、結局は、租税正義の実現の手段・方法であって、租税法の解釈は、究極において、いわば国民の通念たる租税正義に合するものでなければならないとする趣旨を表現しようとしたもの」⁴⁸とされたうえで、租税法律主義と租税公平主義は、「形式と実質の両輪として、ともに租税正義に奉仕するものであるが、前者は、専ら納税者のための経済取引における予測可能性と法的安定性の確保に指向し、後者は、租税制度自体の成立の基礎的理念を構成する」⁴⁹と整理されている。租税公平主義は立法原理として位置づけられ、租税法律主義は租税法の解釈適用を支配する基本原則であるといえることができる。

経済生活が複雑多様化する現代においては、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が重視される。租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保が、納税者自らが租税実体法を解釈・適用することにより納税義務の範囲を算定する申告納税制度の生命線である⁵⁰といえる。租税法の解釈において、租税法規の文言から離れて立法目的や制度趣旨を重視する解釈は、租税法律主義の下では許されないと⁵¹解すべきである。

評価通達によらない評価を認める裁判例は、相続税法22条が相続財産を時価によって評価すると規定するのみであり、時価は客観的交換価値であると解しても、通達に定められた評価方法以外にも評価方法が存在することから、何が客観的交換価値であるかが裁判所によって正面から検討されておらず、担税力に応じた課税、法あるいは通達の制度趣旨、納税者の予測可能性といった様々な要素が並列してその判断に持ち込まれている。実質的な租税負担の公平を強調することにより、相続財産の時価評価における納税者の予測可能性は著しく害される結果となる。

東京高裁令和3年4月27日判決において、控訴人は評価通達によらない評価を例外的に認める評価通達6の適用基準が示されておらず、納税者の予測可能性を著しく害すると主張したが、本件不動産の購入は相続税の負担を減少させる目的で相続開始の直前に行われたのであるから、「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乖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とはできない」と判断している。東京地裁平成4年7月29日判決も、実質的公平の観念に反するような形で税負担の軽減を享受しうる利益は、法的な保護に値するものではないとしている。

佐藤英明教授は、租税法律主義の内容とそれらの関係性について、課税要件法定主義は

48) 松沢智『新版租税実体法〔補正版〕』（中央経済社、1999）18頁以下。

49) 同上。

50) 増田・前掲注(13)65頁。

51) 清永・前掲注(22)35頁。中川一郎博士は、「税法の解釈とは、文字・文言・文章によつて表現され

ている税法的な意味を認識することであつて、創造することではない。解釈をするものが、法文を一つの資料ないしは手掛かりとして、税法的な意味を創作することが、税法の解釈ではない」（中川一郎『税法学巻頭言集』（清文社、2013）323頁（初出、1966））と述べておられる。

予測可能性原則に優先され、租税法主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先するとされたうえで、このルールに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は形式的公平性の実現に優先すると述べておられる⁵²。そして、相続税における不動産の駆け込み取得の事案などを念頭に置くと、予測可能性を重視するという枠組みの中でも、実質的な租税負担の公平に関して常識的に妥当な結果を得るための柔軟な対応を可能にする必要性も、また、存するように思われる⁵³との見解を示されている。

平等取扱原則によって保護しようとしているのが、平等に扱われるという納税者の予測であるとの理解に立てば、評価通達によらない合理的な理由として、上告人らの相続税負担軽減の目的を重視した令和4年最高裁判決は、そのような税負担軽減行為を理由に上告人らの予測が法的保護に値しないと考えたといえる。この点については、合理的な理由の存在が直ちに個別評価を通じて課税価格算入額に影響を及ぼすことを踏まえれば、このように画一的評価を受けるという納税者の予測の正当性を問う判断枠組みは、財産の時価評

価の問題を財産評価の公平の問題に置き換えたうえで、財産の価額に影響を及ぼさない事情を考慮要素として取り組むことで、納税者の税負担軽減行為を制裁的に阻止する危険性をはらんでいる⁵⁴と指摘されている。

東京高裁令和2年6月24日判決は、「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」場合が特別の事情にあたるとしており、通達評価の合理性を形式的な平等から判断しつつ、特別の事情を実質的な租税負担の公平から判断している。この点について、評価通達に基づく評価方法か評価通達によらない評価方法かの決定に際し、形式的平等から実質的平等という平等原則の変更が裁判所の判断として行われており、この時価判断に伴う平等原則の性質変更という大きな法解釈的問題が生じる場面において、通達の趣旨が評価方法の選定に影響を与えることは財産評価において不明確な要素が多くなり、納税者の予測可能性確保が困難になろう⁵⁵との見解がある。

評価の側での対応の遅れなどの制度の不十分さを、納税者の税負担の意図やそのための行為に結び付けて、課税をするのは、租税実

52 佐藤・前掲注(15)70頁。

53 同上・71頁。同教授は、借入金を伴う不動産の駆け込み取得の場合に、当該不動産が評価通達に基づいて評価され額面で評価される借入金との差額を相続税の租税回避に持ちうると考えた納税者の予測は法的保護に値しない、と判断されたと理解すればよいからであると述べておられる。

54 倉見・前掲注(4)235頁。谷口勢津夫教授は、最高裁判決について、「租税法上の一般原則としての平等原則」の「表層」においては判例・通説の平等判断枠組みを確認しながらも、その「深層」においてはその判断枠組みを濫用するものであると評価されている（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」<https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-440/>〔令和5年3月28日最終確認〕

55 加藤・前掲注(2)55頁。同准教授は、東京地判平成27年12月17日税資265号順号12771（平成27年判決）及び令和2年判決を納税者の予測可能性の観点から比較すると、平成27年判決は評価通達の合理性及び「特別の事情」の判断にあたり、一貫して相続税法の趣旨から導かれる形式的平等を前提に判断している一方、令和2年判決は評価通達の合理性を形式的平等から判断し、「特別の事情」を実質的平等から判断しており、さらにその根拠として法の趣旨だけでなく評価通達の趣旨も加えていると整理されている。

体法における厳格な課税要件を不可欠として、これを立法化してきたわが国の租税立法の歴史と理念に明確に反するものである⁵⁶。公平な負担と平等な取扱いが実現できないのであれば、実質的な租税負担の公平という考え方を具体的事案に持ち込んで課税の平等を実現すべきではなく、課税の平等は立法によって実現されるべきもの⁵⁷といえよう。

VI 結論

本稿の目的は、相続財産の時価評価を巡る問題について、令和4年最高裁判決を素材として租税公平主義の視点から検討を行うことにあった。評価通達によらない評価が認められるか否かの判断において、従来の下級審と比較して、令和4年最高裁判決には以下の特徴がみられる。

第1に、従来の下級審では、相続財産を原則として評価通達によって評価することを租税公平主義の下で合理的であるとしつつ、他方で、評価通達を形式的に適用することによって実質的な租税負担の公平が著しく害される「特別の事情」がある場合には、評価通達以外の評価方法も許容されるとするが、令和4年最高裁判決は、「租税法上の一般原則としての平等原則」の観点から、画一的な評価が実質的な租税負担の公平に反するというべき「事情」があれば、「合理的な理由」があるから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は平等原則に違反するものではないと判示している。しかし、問題は、令和4年最高裁判決という平等原則は、同様の状況にある者を同様に取り扱うとしているが、同様の状況とはいかなる状況を指すのかを具体的に示していない。

第2に、令和4年最高裁判決は、通達評価

額と鑑定評価額との乖離は合理的な理由にあらず、本件購入・借入れによって相続税の負担が著しく軽減され、相続人らはそれを意図して行っていたのであるから、「本件購入・借入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」との間に「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」から、評価通達によらない評価が認められる事情（合理的な理由）があるとした。この点、従来の裁判例及び令和4年最高裁判決の下級審では、評価通達6を前提に、①通達評価額と鑑定評価額の乖離が極めて大きいこと、②評価額の乖離によって課税額にも大幅な差が生じていること、③評価額の差異によって相続税負担が減少することを認識したうえで、不動産の取得及び借入れが行われたことの3点が、租税負担の実質的な公平を著しく害する「特別の事情」（評価通達6の定める「著しく不相当と認められる場合」）であるとしている。

令和4年最高裁判決にいう租税法上の一般原則としての平等原則は、平等取扱原則を内容とするものであるが、相続税負担軽減の意図があり、銀行から融資を受けて不動産を購入した結果、租税負担が軽減されたから実質的な公平に反し、そのことをもって差別的取り扱いが許容される合理的な理由になるとする論旨は、到底受け入れることはできない⁵⁸。また、上告人らの租税負担減少の意図やそれ

⁵⁶ 田中・前掲注(2)91頁。

⁵⁷ 山崎・前掲注(4)51頁。

⁵⁸ 増田・前掲注(2)94頁。少なくとも、銀行融資を得て不動産を購入することは通常であり、借入金を利用した不動産購入が過度な節税であるから否定されるということが受け入れられないとするものではないとされている。

に基づく借入金による不動産の取得という行為をとらえて、それが租税負担の実質的な公平を損なう場合には、それを是正する課税処分を適法とする考えを示しているが、このような形で課税庁が課税処分をすることを授権する明文の規定は存在しない⁵⁹。

最後に、本稿は租税公平主義の視点から、評価通達によらない相続財産の評価を巡る裁判例を検討し、令和4年最高裁判決の特徴と問題点を指摘したが、租税法の立法・解釈・適用のすべての段階において、租税公平主義

と租税法律主義の2つの憲法原理が尊重されることにより租税正義は実現される⁶⁰。租税公平主義あるいは平等原則の観点から、実質的な租税負担を強調して納税者の相続税負担軽減行為や意図を認定して通達評価額を否認することは、納税者の予測可能性と法的安定性を阻害することとなる点を指摘して、本稿の結びに代えたい。

⁵⁹ 田中・前掲注(2)91頁。

⁶⁰ 増田英敏『租税憲法学の展開』（成文堂、2018）2頁以下。