

■ Article ■

相続財産の評価における通達の位置づけと平等原則
最高裁令和4年4月19日判決（令和2年（行ヒ）第283号）
民集76巻4号411頁

西南学院大学法学部准教授 住永 佳奈

【事実の概要】

A（平成24年死亡）の相続財産には、甲不動産および乙不動産（いずれも土地およびその上に存する建物）が含まれ、Xら（原告・控訴人・上告人）のうちの1名がこれらを取得した。甲不動産は、Aが信託銀行から6億3,000万円を借り入れた上で平成21年1月に8億3,700万円で購入したもの、乙不動産は、Aが共同相続人らのうちの1名から4,700万円、信託銀行から3億7,800万円をそれぞれ借り入れた上で平成21年12月に5億5,000万円で購入したものである。AおよびXらは、これら不動産の購入およびその購入資金の借入れ（以下、「本件購入・借入れ」という。）を、Aおよびその経営していた会社の事業承継の過程の1つと位置づけつつも、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また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、あえて企画して実行した。乙不動産は、平成25年3月に5億1,500万円で第三者に売却された。

相続税の申告にあたり、Xらは、財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）の定める方法により、甲不動産を2億0,004万1,474円、乙不動産を1億3,366万4,767円と評価した上で、相続税の総額を0円として申告書を提出した。本件購入・借入れがなかったとすれば、本件の相続に係る相続税の課税価格の合計額は6億円を超えていた。

評価通達の定める方法によらずに他の合理的な方法によって評価することとの国税庁長官の指示（評価通達6による）をうけて、平成28年4月に、所轄税務署長はXらに対し、不動産鑑定評価基準による鑑定評価額（甲不動産7億5,400万円、乙不動産5億1,900万円）を前提として、本件相続に係る課税価格の合計額を8億8,874万9,000円、相続税の総額を2億4,049万8,600円とする更正処分および賦課決定処分をした。

Xらは不服申立ての後これらの取消しを求めて提訴し、第一審判決（請求棄却、東京地判令和元年8月27日民集76巻4号421頁）および控訴審判決（控訴棄却、東京高判令和2年6月24日民集76巻4号463頁）を経て、上告および上告受理申立てを行った。

【判旨】

上告棄却。

「相続税法 22 条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時

における時価によるとするが、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ものと解される。そして、評価通達は、上記の意味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とはできない。」

「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。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。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。」

「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乖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。」

「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2,826万1,000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。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。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。」

「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のが上記の平等原則に違反するということができない。」

【解説】

1. 本判決の意義

(1) 本判決の判断枠組み

相続税の課税価格に算入される財産の価額を、評価通達の定める方法による価額（以下、「通達評価額」という。）を上回る価額により評価して更正処分を行うことについて、従来の裁判例では、評価通達による評価を原則とし、例外として、「特別の事情」がある場合は他の合理的な方法による評価が行われうるとの判断方法がとられていた¹。この判断方法のもとでは、相続税法 22 条との関係での通達評価額の位置づけが不明確だったため、時価の意味や通達評価額と異なる評価をすべき事情をめぐって議論が混線していた²。

本判決の意義は、本件の事情のもとで、課税庁が相続税の課税価格に算入した財産の価額について、①相続税法 22 条に違反するか否かと、②平等原則に違反するか否かの 2 つの観点に分けて検討する判断枠組みを、最高裁が提示した点にある。①では財産の客観的な交換価値たる時価と課税庁による評価額が比較され、②では特定の者の相続財産の価額（＝課税庁による評価額）と他の者の相続財産の価額（＝通達評価額）が比較される。つまり、①の検討では通達評価額との多寡は問題とならず³、通達評価額は②の検討におけるベースラインとしてのみ機能するため、従来の裁判例におけるような、通達評価額によらないことが認められる「特別の事情」が問題となる余地はない⁴とされる。

(2) 租税法律主義と平等原則の関係⁵

上記①と②は並列する別個独立の問題であり、具体的な事案ごとに必要な範囲で審理判断がなされれば足りる⁶とされる。本件では、課税庁による評価額が、客観的な交換価値たる時価以下であり⁷（＝①で判断されるべき租税法律主義違反の問題は生じていない⁸）、また、通達評価額を上回ることに合理的な理由がある（＝②で判断されるべき平等原則にも違反しない）ことから、租税法律主義と平等原則の抵触⁹はないと考えられる¹⁰。かりに特定の者の相続財産の価額を他の者より高く評価することに理由がないとしても、それは平等原則違反であるが、租税法律主義違反ではない¹¹。

2. 購入・借入れによる相続税負担の軽減

(1) 相続税負担軽減の意図と方法

本件で、通達評価額によると実質的な租税負担の公平に反するというべき事情とされたのは、相続税負担の著しい軽減であり、その軽減は本件購入・借入れに基因する。購入・借入れという行為¹²は、行為の有無、さらに、行為があった場合につき、税負担軽減の意図の有無で、分けることができる。本判決では、Xらは「租税負担の軽減をも意図して」本件購入・借入れを行ったとされるが、税負担軽減の意図という要素の重みは不明確である。すなわち、本件購入・借入れのような行為をしない（またはできない）他の納税者との比較にあたり、Xらが【税負担軽減の意図をもって本件購入・借入れをした者】と【(意図の有無に関わらず)本件購入・借入れをした者】のいずれとして位置づけられたかは明らかでない。意図は税負担の軽減の程度に直接に関係しないことに鑑みれば、本判決で示された比較規準は、購入・借入れの有無と考えるべきように思われる¹³。

なお、本件購入・借入れに関して、「本判決が問題としているのは飽くまでも相続税の負担の著しい軽減であり、借入れを伴うことを必要不可欠とするものではないように思われる¹⁴」とする、本判決の射程との関係で重要な指摘がある。これに基づけば、少なくとも、借入れを伴わない不動産購入により相続税負担の著しい軽減が生じた場合も、評価通達によらない評価が行われうることになる。その場合の比較の規準（不動産購入の有無か、保有期間¹⁵等か）、税負担軽減の程度および意図の扱い、さらには、税負担の著しい軽減を伴う他の取引についても本判決の判断枠組みを用いて判断すべきことまで含意されているかについては、裁判例の蓄積を待つ必要がある。

(2) 債務控除のあり方¹⁶

税負担の軽減は、財産購入のための借入金が額面通りに控除¹⁷されて、財産の通達評価額と借入金額との差額が課税価格を減らすことでも生じる。これは財産の客観的な交換価値と通達評価額とのかい離に基因する¹⁸。このようなかい離は、本来は評価通達の見直しにより解消されるべきものである¹⁹が、別の解消方法として、財産と債務を斉一の評価基準で評価する、つまり購入された財産とそれに直接関連する債務を一体としてとらえて、財産の評価に応じて債務を評価するあり方²⁰も付言しておきたい²¹。

以上

¹ 山本拓「判解」曹時75巻12号(2023年)178頁、184頁参照。

² 従来の裁判例の判断方法とそれに対する批判について、同上参照。

³ 無署名「判批」判タ1499号(2022年)65頁、67頁参照。

⁴ 山本・前掲注(1)186頁および無署名・前掲注(3)67頁参照。「特別の事情」と

「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の関係や異同についての他の考え方として、従来の裁判例における「特別の事情」の有無の判断においては本判決の「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」と実質的に同様の判断がなされてきた（平雄一、笹木祐司「判批」訟月69巻3号（2023年）1頁、15頁）、「特別の事情」より「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の方が広範に評価通達以外の評価が可能（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）120頁、121頁）、様々な観点に基づく幅広い事情を含み得る「特別の事情」より「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の方がより限定された概念（山本・前掲注(1)198頁（注33））等の見解がある。

- 5 長戸貴之「財産評価基本通達と平等原則」ジュリ1583号（2023年）176頁、177頁も参照。
- 6 山本・前掲注(1)185頁参照。なお、課税庁が通達評価額により更正処分をする場合は、平等原則との抵触は問題とならず、通達評価額が相続税法22条に違反するか否かのみが問題となるとされる。同195頁（注16）参照。
- 7 課税庁の主張額が時価を上回るか否かは、原審の専権に属する事実認定の問題であるとされる。同上186頁参照。
- 8 宇賀克也「不公平な課税と処分の適否」金子宏ほか編『租税判例百選（第3版）』（有斐閣、1992年）18頁、19頁参照。木山泰嗣「評価通達によらない不動産の相続税評価」税理65巻3号（2022年）168頁、169頁も参照。
- 9 租税法律主義と平等原則が抵触する例として、大阪高判昭和44年9月30日高民集22巻5号682頁がある。
- 10 Cf. 酒井克彦「いわゆるタワマン評価事件に関する諸論点（下）」税理66巻4号（2023年）148頁、153頁。（租税法律主義と平等原則の相克は、本判決では未整理と論じる。）
- 11 宇賀・前掲注(8)19頁参照。
- 12 浅妻章如「判批」民商159巻2号（2023年）28頁、38-39頁の比較例も参照。
- 13 山本・前掲注(1)190頁は、税負担軽減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ると論じる。浅妻・前掲注(12)40頁も参照。
- 14 山本・前掲注(1)190頁。平・笹木・前掲注(4)16頁も参照。
- 15 保有期間については、浅妻・前掲注(12)240-241頁および品川芳宣「評価通達6項適用に対する最高裁初の判決」TKC税研情報31巻4号（2022年）15頁、25頁を参照。
- 16 本件では鑑定評価額が採用されたため、財産の評価額と借入金額との差による税負担軽減は結果的に表れなかったが、借入れにより取得された財産について、財産のみならず借入金の評価の適否をも検討するという視座は、今後生じる類例の考察に有用であろう。
- 17 本件に関して債務控除に言及するものとして、浅妻・前掲注(12)239-141頁および倉見智亮「相続税財産評価における平等原則の適用」税理66巻3号（2023年）230頁、236頁がある。
- 18 清永敬次「判批」判評267号（1981年）13頁、15頁および四元俊明『行間の税法解釈学』（ぎょうせい、1988年）86-87頁参照。
- 19 山本・前掲注(1)189頁参照。
- 20 清永・前掲注(18)16-17頁および四元・前掲注(18)86-87頁参照。
- 21 ただし、私法上の債務は現に存在する（田中治「財産評価基本通達によらない財産評価と平等原則」TKC税研情報31巻6号（2022年）77頁、90頁）、財産購入と無関係な借入れでも税負担軽減は生じる（浅妻・前掲注(12)241頁）という批判がありうる。