

通達による租税回避の否認の憲法適合性

——租税憲法学と租税正義の視点から——

増
田
英
敏

目次

はじめに

I 租税憲法学の意義と租税正義の関係

II 相続財産の通達評価とその否認の問題

通達評価を巡る租税公平主義と租税法律主義の相克

III 総則六項による財産評価否認

東京地裁令和元年八月二七日判決の検討(その一)

一 事案の概要

二 判旨―争点①に対する判断(本件相続開始時における本件各不動産の時価)について

三 本判決の意義と位置付け

四 本判決の評価―有力判例評釈の紹介

IV 総則六項による財産評価否認の憲法適合性の検討

東京地裁令和元年八月二七日判決の検討(その二)

一 本件課税処分と租税公平主義―その一 平等取扱原則との関係

二 本件課税処分と租税公平主義―その二 応能負担原則との関係

三 通達による否認と租税法律主義(課税要件法定主義)

四 相続税法二二条の拡大解釈と租税法律主義

五 小括

V 結論

はじめに

本稿の目的は、相続財産の時価評価を巡る租税行政庁の通達の使い分けによる節税・租税回避の否認の憲法適合性を検証することにある。

相続税法は相続税の納税義務者を、相続または遺贈によって財産を取得した個人と定め、その課税対象は当該相続により取得した財産であると定めている。課税対象である取得財産の価額を、相続税法二二条は「当該財産の取得の時における時価により」評価すると定めているが、その時価の意義、算定方法については法定しておらず、時価の具体的な評価方法は、法律ではない通達が定めるという点で、租税法律主義違反（予測可能性と法的安定性が侵害されている）の批判を久しく受けてきた。

租税法律主義の批判をうけながらも、時価評価の公平性（平等取扱原則）を求める租税公平主義の要請から実際の評価実務は、相続税の担税力を適正に測定するうえでの統一的な測定尺度として国税庁長官の発遣による財産評価基本通達を用いた評価が行われてきた。

統一的な評価基準を国税庁長官が定めながら、同じ評価通達の六（以下「総則六項」という）が、この通達の定めにより難しい場合の評価として、「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、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めて「特別の事情」がある場合には評価通達による評価以外の評価方法を用いて再評価できる旨の例外規定を定めている。

この例外規定の適用をめぐって、相続税法上の訴訟が頻発している。訴訟の争点は、実際の取引価格と路線価等の評価通達による評価の開差を利用した租税回避が総則六項の適用対象になるか否かに集中している。

通達による評価は租税法律主義に反するが、一方で、評価の公平性のために通達による評価を納税者は受忍し、広く定着し受け入れられてきた。しかし、相続税額の多寡により、通達による評価が総則六項により否認される場合に、いかなる場合に否認されるのか予測可能性が確保できないばかりか（租税法律主義に反する）、租税行政庁の通達の使い分けによって評価の公平性が担保されない（租税公平主義に反する）といった訴訟が頻発し、注目されている。

本稿では、相続税申告における通達評価を租税行政庁が総則六項により否認した、注目裁判例を素材に租税憲法学と租税正義の視点から批判的に検討を加えることとする。^①

ところで、筆者は租税憲法学を提唱し、租税正義の視点から注目租税訴訟に批判的検討を加え、租税法の解釈適用のあり方を提示してきた。

なお、この租税憲法学と租税正義について、筆者は、拙著『租税憲法学』（成文堂、二〇〇二年）「はしがき」において、次のように両者の関係性を述べた。

「筆者の租税法研究の立脚点は、『租税法における憲法秩序の維持が租税正義の実現に不可欠である』という点にある。そして、租税正義実現のための租税法学を、筆者は『租税憲法学』と呼称し、租税憲法学の深化は租税正義の実現に寄与すると確信している。

租税法を研究対象とする学問である租税法学の目的は、租税正義を実質的に担保する理論を提供することにある。正義は、日本国憲法の価値秩序によって実体化され、租税正義は本質的に租税平等主義と租税法法律主義によって実現される（木村弘之亮『租税法学』六二頁以下（税務経理協会、平成一一年））。

本書は、日本国憲法の価値秩序の内容を構成する諸原則のうち、租税法を支配・統制する租税平等主義と租税法法律主義の射程距離を明らかにすることによって、租税正義を保障する理論を提供することを目的とする。

換言すると、前者の租税平等主義が憲法一四条を法的根拠とし、後者の租税法主義が憲法三〇条及び八四条を法的根拠とするところから、これらの憲法規定の意味内容と、その効力範囲を検証し、解明していくことが本書のコンセプトともいえる。

この本書のコンセプトは、本書の書名である『租税憲法学』に象徴されているといえよう。租税法の全体系を支配する憲法上の価値規範の射程距離を明らかにする作業は、裁判規範である租税法の立法・解釈・適用のすべての過程を統制する憲法規定（一四条、三〇条、八四条）の効力範囲を確定する、いわゆる憲法解釈の作業であるともいえるからである。」

このように、法の究極の目的は正義の実現にあるから、租税法研究も租税正義の視点からの検証が不可欠である。

租税正義の理念の重要性についての射た著書の一文を紹介しておきたい。

「『正義が減じるなら、人間が地上に生きることには、もはやなんの価値もない』であろう。……略……租税法が、正義なき租税法実証主義の弊に陥らないためには、われわれは、租税法における正義（これを『租税正義』という。）を法理念として租税法の立法、司法、行政及び学説の形成につとめる必要がある。正義が一度も訴求されないところでは、人は法について語ることはできない」^②

本稿も、相続税の最重要論点である、相続財産の時価を巡る注目裁判例を素材に租税公平主義と租税法主義の視点から、相続税法二二条の「時価」の解釈のあり方について批判的な検討を加えたい。

以下では、まず、租税憲法学と租税正義の関係性を確認のうえ、具体的な租税法の解釈適用を巡る具体的な紛争において最高裁判所が租税正義を訴求したと評価される最高裁判決を簡潔に紹介し、その上で、相続財産の評価を巡る注目裁判例の憲法適合性を検証する。

I 租税憲法学の意義と租税正義の關係^⑤

ここでは租税憲法学の研究成果として刊行された、増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂、二〇一八年）^④の記述に基づいて、租税憲法学の内容について以下の通り整理しておきたい。^⑤

すなわち、「租税憲法学とは、租税法における憲法原理である『租税公平主義』と『租税法律主義』の二つの基本原則の視点から、租税法の立法はもちろん、解釈・適用のすべてについて批判的に検証し、その在り方を明らかにしていく学問研究を意味する。とりわけ、実際の租税裁判例に、この二つの基本原則の視点から批判的検討を加え、租税法解釈のあり方を提示していくことが租税憲法学の主たる研究課題の一つといえよう。

租税公平主義にかなった租税法の存在は、租税正義実現の前提とされる。個別租税法である所得税法も法人税法も、そして、相続税法もその立法原理は租税公平主義である。担税力に応じた課税こそが租税法の立法原理であり、担税力に応じた課税が租税正義にかなう租税法と評価できるのである。

一方で、租税公平主義を立法原理として個別租税法の解釈・適用が、法律のとおりになされているかを検証し、租税法律主義に適合していることにより、支配のもとにおかれることにより租税正義は実現していると評価しうる。

憲法一四条を法的根拠とする租税公平主義と憲法八四条を法的根拠とする租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用のすべてを統制する基本原理とされる。両者は相互に密接な関係性を有し、前者が主として税負担の配分方法に関する原則であるのに対し、後者は課税権の行使方法に対する原則と説明される。

租税公平主義は立法原理として租税法の立法過程を統制し、そして、租税法律主義は執行原理として租税法

の解釈・適用過程を統制する原理として位置づけることができよう。

両基本原則は相互に有機的な関係を維持しつつ租税正義の実現を図る。換言すると、租税法の立法と解釈・適用のすべての過程において、租税公平主義と租税法主義の二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ということができよう。

ところで、有機的に機能し租税正義の実現を図る存在である両基本原則は租税法の解釈適用の段階において相克関係にあることが指摘され、この両者の相克関係をいかに調整するかが租税法学の重要な研究テーマの一つともされてきた。課税の公平の確保（租税公平主義）を根拠に主張を展開する課税庁と、租税法主義を根拠とする納税者の主張が鋭く対立する。この両者の対立は租税訴訟として表面化する。最近注目された最高裁判決はいずれも、国と納税者の主張の根底には両基本原則の対立関係を見出すことができる。

筆者は、すでにこの問題について、租税公平主義はそもそも立法原則であるから租税法の解釈・適用段階では租税法主義が租税公平主義に優先する、という租税法主義優位説の立場を明らかにした⁶⁾と述べて、租税正義と租税憲法学の関係性を明らかにした⁷⁾。

以下の三つの最高裁判決は、租税憲法学の主題である租税公平主義と租税法主義の相克と調整の問題が顕在化した注目事例である。まさに租税正義にかなう租税法解釈のあり方が争点とされた事案ということができ

る。武富士事件は民法からの借用概念である住所の解釈を、長崎年金事件は「相続により取得した」との文言の解釈を、そして、ホステス源泉徴収事件は、「支払期間」の解釈が争点とされた事案である。それぞれの争点が、租税法の文言の解釈において租税公平主義を重視するのかが、租税法主義を重視するのかが正面から争点とされた事案である。被告が租税公平主義に、そして、原告が租税法主義に立脚し主張を展開しているが、

その主張はまさしく両憲法原理の相克の様相を呈すると評してよい議論を展開している。裁判所は租税法における正義を探求し、いずれも租税法主義の憲法原理に立脚して判断を下した事案といえる。それぞれの事案を簡潔に整理する。

第一の富士事件最高裁判成二三年二月一八日判決⁸⁾は、贈与時点における住所が国内に所在したか否かが争点とされた事案である。

一千数百万円の贈与税回避を目的に住所を香港に移転した原告（以下、X）に対して、租税公平主義を重視した被告国（以下、Y）が、居住意思の要件を加えて課税処分した事案である。

住所概念（住所については実定租税法規は定義規定を用意していないところから、民法からの借用概念であるとされ、この借用概念の解釈をめぐっては、学界においても見解が分かれる。租税法主義の要請を重視したうえで、借用元の解釈をそのまま用いるべきとする説が通説の地位を占める⁹⁾）に贈与税の租税回避を阻止するための居住意思という主観的要素を取り込むことができるとする国側の主張（租税公平主義を尊重する立場）と租税法関係の予測可能性の確保を重視する観点から借用元の概念をそのまま用いるべきであるとする原告（租税法主義に立脚する立場）の主張が鋭く対立した事案であり、また、一千億円を超える贈与税回避が許容されるのか否かという点でも大きな注目を集めた。

同事件も租税公平主義と租税法主義の相克の問題が顕在化した事例と位置づけることができよう。

本件では、Xが贈与税の回避を目的として香港に生活の居所を移転したことが認定されており、Xが香港に在住する合理的根拠は贈与税の回避以外に見当たらないから、本人の居住意思や租税回避の意図も住所認定の主たる考慮要素として加味すべきであるとするYと、民法上の住所概念と同意義に解して客観主義に基づいて住居、職業、親族、財産といった客観的な事実の存在を証拠として列挙して、住所が香港にあると主張するX

が住所認定をめぐり鋭く対立した。

原判決は、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和二七年四月一五日第三小法廷判決・民集六卷四号四一三頁参照）。」と判示して、Xに贈与税回避目的が存在するのであるから、居住意思が香港にあったとは言えないと推認したうえで、居住日数という客観的な数値の多寡により判断するものでもないとしてXの主張を認容した第一審の判断を取消した。

上告審である最高裁判決は、最高裁は原告が香港の現地法人に勤務実体が存在した点、香港居宅に滞在期間の三分の二滞在した点を指摘し、そのうえで、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があつたとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示して、租税回避目的という主観的な意図が存在していたとしても、仮装でない限り客観的な実体を否定することはできないとして、原審の判断を斥けている¹⁰⁾。

次いで、租税回避行為の否認は、法を趣旨解釈の名の下に拡張解釈するという対応をとるのではなく立法措置によるべきであることを次のように判示している。すなわち、「法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をすることという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが

適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成一二年法律第一三号によって所要の立法的措置が講じられているところである。」としている。

最高裁は、租税回避行為を阻止する手段として、租税法を趣旨解釈の名の下に拡張解釈することは適当でないとしており、許容すべきでない租税回避行為は立法措置により阻止すべきであることを明確にしている。租税法主義の下における租税法解釈のあり方を明確に判示した点に本件最高裁判決の重要な意義を見出すことができる。⁽¹¹⁾

第二の長崎年金二重課税事件最高裁判平成二二年七月六日判決は、一時払いで受給した生命保険金は所得税法の非課税所得に該当するが、年金形態で受給する生命保険金は該当しないとする課税処分を不服とした原告が、税理士を補佐人として本人訴訟を提起した事案である。争点は、(1) 本件年金が相続税法三条一項一号のみなし相続財産に該当するか否か、(2) 本件年金が所得税法上の所得に該当するか否か、そして、(3) 本件年金が所得税法九条一項一五号(現一六号)の非課税所得に該当するか否か、の三点であったが、中心的争点は(3)の本件年金が非課税所得に該当するか否かである。

第一審の長崎地裁は原告の主張を認容し、全部取消を命じたが、控訴審は逆転で原告敗訴とした。上告審では、控訴審判断を破棄し、原告勝訴の判断が示された。年金受給権に相続税を課税し、年金に所得税を課税することが違法な二重課税であるかが争われていた、いわゆる長崎年金二重課税事件である。

当該最高裁判決は、福岡高等裁判所の判決を破棄、納税者側の主張を認める判決を言い渡したが、社会的にも注目され、判決言い渡しの直後に財務大臣が判決に対応した救済を図る旨の見解を公表するなど大きなインパクトを与えた事案である。

年金形式で受け取る生命保険を年金受給権としてみなし相続財産に該当するとして相続税を課税され、さらに、年金受給権の行使として受け取った年金が雑所得として課税されるという実質的二重課税の取扱いがなされてきたが、専門家である税理士も含め、誰もが疑問を感じつつも正面から租税行政庁の運用に所得税法九条を根拠に違法と主張することはなかった。

本件は、所得税法九条一項の非課税規定は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」を非課税とすると定めているが、この文言の租税法主義の要請である文理解釈のあり方が問われたところに、本件の意義があるといえよう。

最高裁は、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産とは、「財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にはかならず、これは相続税又は贈与税の課税対象となるものであるから、同号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される。」と判示している。最高裁判決は、法文の文理を踏まえ、その趣旨を的確に把握することの重要性を確認し、租税法主義の支配の下における租税法規定の文理解釈の在り方を判示したものと評価することができる。

第三のホステス源泉徴収事件最高裁判平成二二年三月二日判決¹³は、所得税法施行令三二二条に規定する「当該支払金額の計算期間の日数」の解釈が争点とされた事案であるが、原告は、期間をまさにその文理により解釈し、その対象期間の初日から最終日までの全日数を意味すると主張し、一方、被告国側は、その期間の実稼働日数（出勤日数）を意味すると主張している事案であり、第一審、二審では被告側の主張が採用されたが、最

高裁では逆転して納税者勝訴の判断が下された事案である。最高裁は、「一般に、「期間」とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令三二二条にいう「当該支払金額の計算期間」も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」としたうえで、「原審は、上記四のとおり判示するが、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあつたことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。」と判示して、下級審では判断が分かれていた事案¹⁾について最高裁が租税法主義の下における租税法解釈のあり方を明確に判示した。

租税法が侵害規範であるところから租税法主義の支配の下におかれるが、租税法主義の要請を形骸化させないためにも文理解釈による租税法解釈が求められる。しかし、文理を形式的に解することにより立法目的に反する結果を招くような解釈は正義に反する。したがって、租税法解釈は文理解釈によるべきであるという意味は、趣旨解釈の名のもとに拡張解釈や縮小解釈がなされてはならないという意味であり、立法趣旨を無視した文理解釈はあり得ない。なぜならば、租税法の目的である租税正義の実現との整合性を維持する租税法解釈が求められることは当然であるからである。上記の三つの最高裁判決は租税公平主義と租税法主義の関係を踏まえた判断であり、租税法主義の下における租税法解釈の在り方を明示した点で極めて重要な意義を有することを確認しておきたい。

II 相続財産の通達評価とその否認の問題

通達評価を巡る租税公平主義と租税法主義の相克

不動産等の相続財産の評価は国税庁長官が発遣した評価通達により評価されることは、広く国民に周知されている。不動産売買においても、その値付けの基準として路線価が用いられるほど、通達による評価は信頼され、国民の間に広く受け入れられている。通達による評価は、地価公示価格を反映し、時価評価に精通した専門家による検討を経て、定期的に見直しが行われているということも国民の通達評価に対する信頼となっている。

ところが、この通達評価額に基づいた相続税申告が、総則六項により否認される場合があることを、国民はほとんどが不知である。また、税理士等の専門家であっても通達評価が否認されることを想定していないといつてよい。

総則六項は通達以外の評価を認める通達評価手法の例外を定めたものである。同条は、「この通達の定めによつ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。」と定めている。この総則六項の規定は、実体的要件を「著しく不相当と認められる場合」と定め、手続的要件を「国税庁長官の指示を受けて」と定めている。実体的要件と手続的要件を定めることにより、例外的評価の厳格な運用要件を定めたものと評価することができる。

通達評価が国民の間に広く受け入れられているのであるから、通達以外の評価を認める例外的評価には、手続的要件も定め厳格な運用が求められることは当然といえる。

この総則六項の問題は、実体的要件である「著しく不相当と認められる」場合が不確定概念に相当するとい

う点である。

なお、以下では「著しく不相当」な場合を、「特別の事情」として議論されることが多いので、ここでも、「特別の事情」の要件として論じていくことにする。この「特別の事情」の射程は課税当局のみぞ知るという点で、相続税の財産評価の予測可能性と法的安定性を阻害していることは事実であろう。

さらに問題を複雑にしている点は、この例外規定が法律ではなく通達の規定であるという点である。総則六項により通達評価を否認された納税者が、総則六項の特別の事情の射程を争点として争訟を展開する場合に、そもそも総則六項が通達であり、国税庁内部の解釈指針であると抗弁されると、法解釈として争点化することが困難となるといえる点である。たとえば、法人税法一三二条の同族会社の行為計算の否認規定であれば、法規定であるから、その要件である「不当性」の要件の解釈を争点として訴えを提起できるが、通達の場合には通達の解釈論の展開が困難であるという点である。

ところで、相続税の課税物件は相続財産であるが、相続財産が金銭であれば評価の問題は生じないが、金銭以外の土地等の不動産である場合には特に財産評価が問題となる。相続税法は財産の評価原則を時価によると定めるのみで、評価手法等について定めていない。そこで、土地等の不動産については財産評価基本通達により評価することが評価の平等性と行政の効率性の観点から受け入れられてきた。一方で、評価通達の使い分けの問題が従来から租税法主義と租税公平主義の観点から批判されてきた¹⁵⁾。

そもそも通達は法源ではないから、相続税の主な課税要件の一つである課税物件の評価に通達による評価手法を用いることは租税法主義に反することになる。しかし、評価通達が合理的である限り評価手法の統一性を図り、時価評価の平等性を確保するとの租税公平主義の要請にかなうところから、租税法主義と租税公平主義の調整の結果、通達評価が許容されてきたという経緯がある。

ここで取り上げる総則六項の問題は、評価の平等性を担保することを根拠に許容された通達による時価評価を、特別の事情がある場合には例外的に通達以外の評価方法によることを認めるとしている点にある。とりわけ「特別の事情」が明確にされない限り、通達評価の予測可能性と法的安定性は確保されないという問題がある。

さらに、総則六項を節税や租税回避の否認の手段としていることに対する有力な批判も存在する。¹⁶⁾

III 租税回避の否認と総則六項による財産評価否認¹⁷⁾

東京地裁令和元年八月二七日判決の検討(その一)

一 事案の概要

基礎事実

本件は、本件被相続人の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達(以下「評価通達」という)の定める評価方法により評価して本件相続に係る相続税(以下「本件相続税」という)の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうち一部の土地及び建物の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるとして、本件相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けた(以下、本件相続税の各更正処分を総称して「本件各更正処分」といい、過少申告加算税の各賦課決定処分を総称して「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を総称して「本件各更正処分等」という)ため、本件各更正処分等の各取消しを求めた事案である。

本件各更正処分等に至る経緯等については以下の通りである。

原告らは、平成二五年三月一日処分行政庁に対して本件相続税の申告（以下「本件申告」という）をした。

原告らは、本件申告において、評価通達の定める評価方法により、本件甲土地の価額を一億一三六七万七三四円（ただし、租税特別措置法六九条の四（平成二五年法律第五号による改正前のもの）に規定する特例（以下「小規模宅地等特例」という）を適用する前の価額）、本件甲建物の価額を八六三六万四七四〇円（以下、上記の本件甲土地の価額との合計額である二億〇〇〇四万一四七四円を「本件甲不動産通達評価額」という）、本件乙土地の価額を五八二六万二七四一円、本件乙建物の価額を七五五〇万二〇二六円（以下、本件乙土地の価額との合計額である一億三三六万四七六七円を「本件乙不動産通達評価額」といい、本件甲不動産通達評価額と本件乙不動産通達評価額を併せて「本件各通達評価額」という）と評価した。

札幌国税局長は、平成二八年二月一七日付けで、国税庁長官に対し、本件各不動産について総則六項を適用し評価通達の定める評価方法によらずに他の合理的な評価方法によって評価することとしたい旨を上申し（以下「本件上申」という）、国税庁長官は、同年三月一〇日付けで、S国税局長に対し、上記上申について「貴見のとおり取り扱うこととされたい」との指示をした。

処分行政庁は、本件各不動産の価額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として、原告ら各自に対応した平成二八年四月二七日付けの各通知書を原告らに対し送達することにより、本件各更正処分等をした。

本件各更正処分等において、本件甲不動産の価額（ただし、小規模宅地等特例を適用する前の価額）は、株式会社緒方不動産鑑定事務所の平成二七年四月二二日付け不動産鑑定評価（甲五の一。以下「本件甲不動産鑑

「定評価」という)による鑑定評価額七億五四〇〇万円(以下「本件甲不動産鑑定評価額」という。内訳は、本件甲土地が三億〇八〇〇万円、本件甲建物が四億四六〇〇万円である)であり、本件乙不動産の評価額は、A鑑定株式会社同日付け不動産鑑定評価による鑑定評価額五億一九〇〇万円(以下「本件乙不動産鑑定評価額」といい、本件甲不動産鑑定評価額と併せて「本件各鑑定評価額」という)であった。本件各鑑定評価額は、いずれも、不動産鑑定士により、不動産鑑定評価基準に基づき、本件相続開始時における本件各不動産の正常価格として算定されたものである。原告らは、平成二八年七月二七日付けで、本件各更正処分等の全部の取消しを求め、それぞれ審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成二九年五月二三日付けで、上記の各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。原告らは、裁決を不服として平成二九年一月二二日、本件各訴えを提起した。

争点

本件の争点は以下の三点であるが、ここでは①の争点のみを検討の対象とする。

- ① 本件相続開始時における本件各不動産の時価(評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための特別の事情の内容及び本件各不動産におけるその有無。)
- ② 評価通達六の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無
- ③ 本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無

二 判旨―争点①に対する判断(本件相続開始時における本件各不動産の時価)について

- (1) 相続財産の時価の意義と評価通達による評価の合理的根拠

「相続税法二二条は、同法第三章において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に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ものと解される。」

「相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法二三条）、定期金に関する権利の評価（同法二四条、二五条）及び立木の評価（同法二六条）を除き、財産の評価方法について定めを置いていないところ、課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような画一的な評価方法によることなく個別事案ごとに評価することになると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が時価として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、相続等により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。このような課税実務は、評価通達の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時ににおける適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保（国税通則法一条、相続税法一条参照）に資するものとして、相続税法二二条の規定の許容するところであると解される。」

(2) 評価通達による評価と総則六項の関係性と発動要件としての「特別の事情」の存否について

「そして、評価対象の財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場合においては、評価通達の定める評価方法が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られることによって、基本的には、租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、相続税法二二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考えられることに照らせば、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ふべきである。しかし、他方、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特別の事情（評価通達六参照）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るものと解すべきである。」

「本件各不動産の各種評価額等についてみると……本件甲不動産について、評価通達の定める評価方法による評価額である本件甲不動産通達評価額は、二億〇〇〇四万一四七四円である一方、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に基づき算定された評価額である本件甲不動産鑑定評価額は、七億五四〇〇万円であり、本件相続開始時の約三年半前である平成二十一年一月三〇日に本件被相続人が購入した価額である本件甲不動産購入額は、八億三七〇〇万円であった、(二)本件乙不動産について、評価通達の定める評価方法による評価額である本件乙不動産通達評価額は、一億三三六万四七六七円である一方、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に基づき算定された評価額である本件乙不動産鑑定評価額は、五億一九〇〇万円であり、本件相続開始時の約二年半前である平成二十一年二月二五日に本件被相続人が購入した価額である本件乙不動産購入額は、五億五〇〇〇万円、本件相続開始時の約九か月後である平成二十五年三月七日に原告P四が売却した価額である本

件乙不動産売却額は、五億一五〇〇万円であったというのである。」

「本件各通達評価額は、それぞれ、本件各鑑定評価額の約四分の一（本件甲不動産につき約二六・五三%、本件乙不動産につき約二五・七五%）の額にとどまっている。そして、実際に本件被相続人又は原告P四が本件各不動産を売買した際の価格（本件各取引額）をみると、本件甲不動産に関しては、本件相続開始時から約三年半前の取引であるとはいえ、本件甲不動産鑑定評価額より八三〇〇万円高額なものであり、本件甲不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件甲不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。本件乙不動産に関しては、本件相続開始時の約九か月後の取引において、おおむね本件乙不動産鑑定評価額と同程度のもの（本件乙不動産鑑定評価額より四〇〇万円安価なもの）であった（本件乙不動産売却額）。また、本件相続開始時の約二年半前の取引における本件乙不動産購入額は、本件乙不動産鑑定評価額より三二〇〇万円高額なものであり、本件乙不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件乙不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。」

「さらに、本件各不動産が本件相続に係る相続財産に含まれることとなった経緯等についてみると、（一）本件被相続人は、当時九〇歳であった平成二十一年一月、M信託銀行から六億三〇〇〇万円を借り入れた上で、本件甲不動産を第三者から購入するとともに、当時九一歳であった同年一二月にも、同銀行から三億七八〇〇万円、訴外P五から四七〇〇万円を借り入れた上で、本件乙不動産を第三者から購入したものである（前提事実（二）イ（イ）及び同ウ（イ））ところ、（二）本件各不動産を除く本件相続における財産の価額は六億九七八七万四四五六円であり、上記（一）の各借入れ（以下、総称して「本件各借入れ」という。）に係る本件相続開始時の残債務（合計九億六三二万五六〇〇円。以下「本件借入金債務」という。）を除く本件相続における債務及び葬式費用の額は三三九四万一五一円にとどまる（甲一）ことから、本件各借入れ及び本件各不

不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は、六億円を超えるものであった（なお、相続税法一五条（平成二五年法律第五号による改正前のもの）の規定による基礎控除の額は、本件共同相続人が五人であることから、一億円である。）にもかかわらず、(三) 本件各借入れ及び本件各不動産の購入がされたことにより、本件各通達評価額（ただし、本件甲土地につき、小規模宅地等特例を適用した後のもの）と比較して本件借入金債務が多額となることにより、その差額が本件各不動産を除く本件相続における財産の価額から控除されることにより、本件申告による課税価格は、二八二六万一〇〇〇円にとどまるものとされ、上記基礎控除により、本件相続に係る相続税は課されないこととされたものである。

上記の経緯等に加え、前提事実(二)イ(イ)及び同ウ(イ)に認定したM信託銀行が本件各借入れに係る貸出しに際し作成した各貸出稟議書(乙九、一四)の記載や証拠(甲四の一・二)にもよれば、本件被相続人及び原告らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びG興業の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それら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原告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、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。」

「以上にみた事実関係の下では、本件相続における本件各不動産については、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と、本件各不動産の購入及び本件各借入れ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すべきであり、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。」

そして、本件全証拠によっても本件各鑑定評価の適正さに疑いを差し挟む点が特段見当たらないこと（前記

ア(イ)参照)に照らせば、本件各不動産の相続税法二二条に規定する時価は、本件各鑑定評価額であると認められる。」

三 本判決の意義と位置付け

我が国の租税法は、異常な(通常の法形式ではない)法形式を用いて租税負担を不当に減少させる、いわゆる租税回避行為に対して個別否認規定により対処することを法の仕組みとして採用している。憲法八四条が租税法主義を定めているのであるから、納税者の選択した法形式を、租税行政庁が別異の法形式に引き直して課税する(租税回避行為の否認)ことはできないのは当然ともいえる。

しかしながら、従来からこの租税回避行為の否認については、①個別否認規定による否認、②事実認定による否認(実質主義による否認)、③私法上の法律構成による否認などの手法が存在するとされてきたが、各個別租税法が、個別の否認規定を定めていること、そして、租税法主義の存在を考慮すると、①の個別否認規定による否認手法が許容されることになる。

すなわち、「租税法主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である¹⁸⁾」との見解が通説・判例の立場である。

ところで、新たな否認手法として相続税の財産評価の否認による節税や租税回避の否認が注目されている。たとえば、大石篤史弁護士¹⁹⁾の「富裕層を中心に、事業承継などの場面において、相続税法上の財産評価を下げた節税策をとる納税者が増えているが、それに応じるかたちで、それを否認しようとする税務当局の取り組みも、近年その厳しさを増している。」との指摘がある。

上記の租税法主義の原則を尊重する立場からは、財産評価通達による否認は租税行政の実際の場面では運用されているということになる。租税公平主義の立場からすると過度な節税や租税回避は公平な課税を歪めるのであるから否認すべきという論理に基づくものである。この通達評価による否認は、まさに通達課税といえることができる。平成四年ないし平成五年に相次いで登場した裁判例を根拠に、六項を根拠にした財産評価の否認である。

同弁護士は、財産評価の否認を『法形式の否認』と『財産評価手法の否認』に分類して論じられている。前者は、相続税法六四条一項の同族会社等の行為・計算の否認規定及び同条四項の組織再編成に係わる行為・計算規定による否認が該当するとしている。一方、後者は総則六項による否認を取り上げている。

法形式の否認は、相続税法六四条による行為計算の否認（法形式の否認）の「不当性」の判断要件は、法人税法一三二条の同族会社の行為計算の否認規定と同義に解し整理されている。

財産評価手法の否認は、総則六項の「特別の事情」の要件に納税者の行為・計算が該当するとして、通達評価額を否認するという手法である。

同弁護士の問題提示は、少なくとも相続税法六四条の同族会社の行為計算否認の要件である不当性は、合理的事業目的の存否により判断されるのであるから、総則六項による否認も厳格な運用がなされるべきであるといった問題指摘がなされている。

事業承継等の合理的目的があるにもかかわらず、相続税負担の多寡により総則六項を用いて通達評価額を否認することは通達課税であり租税法主義に反するものと思われる。また、特定の納税者のみをターゲットに総則六項を適用し課税処分することは、以下で詳述するが、法の執行段階における法適用の平等に反する（租税公平主義違反）。

本稿で取り上げる東京地裁令和二年八月二七日判決（以下では「本判決」という）も、総則六項による通達評価額の否認による課税処分を不服として出訴された事案である。^{②①}

本事案は、高齢の被相続人から事業承継目的の一環で投資効率の改善を目的とした不動産の買い換えを行い、三年数ヶ月経過したところで相続が開始したものであるが、銀行融資により各不動産を取得したことから相続税負担額が減免されたことを重視した課税当局が総則六項により通達評価額を否認し、鑑定評価額により課税処分した事案である。

大石弁護士のカテゴリによれば、『財産評価手法の否認』に属する事案であるということが出来る。納税者の事業承継目的の行為を否認した課税処分の適法性が争点とされた事案であり、マスコミでも判決直後には注目され、税理士等の実務家からも大きな注目を集めた事案である。

四 本判決の評価—有力判例評釈の紹介

本判決にはすでに詳細かつ説得力のある判例評釈が公刊されている。たとえば、品川芳宣名誉教授の判例評釈では、「相続税法」二一条にいう『時価』は、『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』すなわち『客観的交換価値』を意味することについては学説・判例とも容認している。しかし、『時価』といえ『客観的交換価値』であるといえ、それらが一律に算定（評価）し得るものではないから、課税の実務では、本判決を含む多くの判決が容認しているように、評価通達が定める評価額（評価方法）に合理性が認められる限り、同通達に定める評価額（評価方法）によっている。

しかしながら、評価通達が定める評価額（評価方法）については、特に、土地に関しては、路線価方式（評基通一三）に代表されるように、いわゆる標準価額によって評価されることになる。このような標準価額につ

いては、特に、地価の変動が激しい時等には、『客観的交換価値』又は当該土地の取引価額と乖離することとなり、その乖離を狙った節税策が横行することにもなる。そのため、そのような節税策等を封じるため、後述するように、かつては、立法上の措置がとられたこともあるが、現在では、主として、評価通達六で代表される評価通達上の否認規定（限定条項）の適用が問題となる。

本件も、札幌の被相続人が、比較的、評価通達上の評価額と取引価額の乖離が著しい首都圏の不動産を銀行借入金をもって取得した場合に、評価通達六の適用の是非が問題となったものである。そのため、従前にも類似の事例も多いが、本件では、相続税対策とはいえ、当該不動産を取得してから三年五月経過した後に相続が発生したという特殊性があるので、相続税対策としての不動産取得のあり方にも大きな影響を及ぼすものと考えられる。⁽²¹⁾と本判決の位置づけと意義を述べられている。特に、総則六項による通達評価額の否認が、不動産取得後三年も経過した後の事案にも適用されることに注目されておられるようである。

さらに、総則六項の運用のあり方に関して、「ところで、評価通達六は、『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。』と定めているところ、この通達六の適用においては、『著しく不相当』と認められるか否かという実体要件と『国税庁長官の指示』があったか否かという手続要件が問題となる。

この『著しく不相当』については、評価通達が相続税法二二条に規定する『時価』を解釈・適用するために存在しているのであるから、当該財産の通達上の評価額と客観的交換価値との開差が客観的にみて『著しく不相当』と認められる場合に、限定すべきであって、租税回避を企画したか否かというような主観的要素は本来当該判断の要件にすべきではないと考えられる。もともと、租税回避の企画等については、当該財産の取得当事者が評価通達上の評価額と取引価額に代表される客観的交換価値に相当の開差があることを認識していたこ

との証拠にはなるであろう。なお、租税回避の否認については、事実関係によって、別途、相続税法六四条を適用すれば足りるものと考えられるが、実質的には、評価通達六の適用と相続税法六四条の適用が混乱している場合も見受けられる。²²⁾と述べられて、租税回避の意図の存否を特別の事情の判断に組み込むべきでないことを明らかにされている。

一方、大淵博義名誉教授は、本判決を以下の通り批判されている。少し長くなるが主要な批判部分はきわめて説得力のある批判であるので引用する。

まず、総則六項が、「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。」と定めているが、同名誉教授は、総則六項の制定趣旨も踏まえると、「この『著しく不相当と認められる』とは、路線価確定のための精通者による調査の際には顕現されていなかった客観的事情、例えば、当該評価対象の土地の地盤沈下や液状化被害が報道され、それがその地域の土地の取引価額に影響していることが明らかになった場合等、その事情が通達評価額に反映されていないために、通達評価額が『著しく不相当と認められる財産の価額』であるというのが、この通達の自然な文理解釈である。

しかして、本来、租税負担軽減（租税回避）の主観的意思や借入金による土地取得という調達原資の相違が、土地等の客観的交換価値（時価）に『影響を及ぼすべき事情』として理解することは当を得ないことである。このことは、独立当事者間の売買において、一方当事者の主観的意思や相続財産の取得の原資の如何とは無関係に売買価額が決定されることに照らしても当然の事理といえよう。²³⁾と述べられている。独立当事者間取引における客観的交換価値である時価に、取引当事者の節税の意図や借入金の存否が影響を及ぼすものではないという説得的かつ合理的見解をまず表明されたものである。

さらに、同名誉教授は、「すでに指摘したように先例判決²⁴⁾において客観的に認められる上述した『特別の事

情」が、本判決の事実関係では欠如しているということである。具体的には、被相続人は相続開始前三年半又は二年半も前に、甲乙マンション合わせて約八〇室を有するマンションを取得して賃貸料収入を得ているもので事業目的が認められ、小規模宅地の評価減の特例を受けてこれが容認されているということである。

他方、先例判決のマンションの取得は、これを使用収益する事業目的のためではなく、ただ唯一、相続税軽減のタックスメリットを享受するためのみの目的であり、したがって、税法が認めた評価の評価減の特例要件を満たすような事実関係は存在しないのである。

ちなみに、三年半前に取得した甲マンションは相続開始後も継続して貸し付け使用収益されていること、他方、乙マンションは相続開始後五カ月後に売却されているが、それは相続した相続人の納税資金確保のためとも推測されること、以上の事実関係を詳細に調査分析して、先例判決の通達評価額を排斥する『特別な事情』また、それに準ずる事情が存在するか否かの検証が不可欠であるところ、本判決は、その検討分析を捨象したということができる。

その結果、本判決は、相続開始後もマンション賃貸を継続している甲マンションには、通達評価額を排斥する実質的不公平な課税を招来する『特別な事情』の存在は認められないにもかかわらず、総則六項を適用した誤りを犯した。

さらに、被相続人が死亡する二年半前に取得した乙マンションについても、その取得当時から相続開始後五カ月までの間、賃貸が継続され収益を得ていることに鑑みれば、先例判決のように、租税軽減の意図の下で、被相続人が不動産（マンション）取得当時から相続開始後の売却までの間現実に賃貸せず、形式を整えて、一連のスキームを計画したと認定することは不自然であること、したがって、先例判決のような『特別な事情』は認められず、これについても、本判決は、この事例の事実関係を捨象して評価を誤ったと認定できるのであ

る。

以上、指摘して論じたところから明らかなことは、高齢な被相続人が相続税負担を考慮してマンション投資を計画して、その資金の多くを借入れて調達し、マンションを取得して現実に賃貸し小規模宅地の特例評価も適用した本判決の事例は、通達評価額と買取評価額との開差及び評価の特例の評価減による課税価格の減少に伴い相続税が減少したとしても、それは不可避免的に発生する通達評価額と時価との開差であり、その責任を納税者に転嫁させることは許されないことである。

本判決はもつとも重要な論点を見落とした結果、本来、総則六項を適用すべきでないにもかかわらず、これを適用して過大な評価による課税処分を支持したという過誤を犯したといわざるを得ない。

なお、本件のマンションの時価評価は事実認定の問題であるから、総則六項適用違反が問題ではなく、その評価額の是非が問題となるにすぎないという意見がありうるが、そうであるとしても、他の納税者の場合には、通達評価額により評価され課税されているのであるから、これに違背した課税は課税の公平違反としての違法性及び信義則違背の違法性が存するものといえよう。²⁵⁾と述べて、本件事例では事業承継目的といった事業目的が存在したものであることを重視して、先例判決を本件に適用することは不合理であることを明確にされている。そのうえでバブル期において相続税回避のみを目的に通達評価額と実勢価格とのかい離を利用した租税回避事例と同列に扱い判示したことに對して痛烈な批判を加えられている。

このように、本判決には事実評価の誤りや、総則六項の適用に関して、被告国側の主張を無批判に受け入れているという問題が明らかに存在する。

次章では、上記の品川教授、そして、大淵教授の検討とは切り口の異なる憲法原理からの検討、すなわち、

本判決の内容が租税正義にかなう内容か否かについて批判的検討を加えることにする。

IV 総則六項による財産評価否認の憲法適合性の検討

東京地裁令和元年八月二七日判決の検討（その二）

一 本件課税処分と租税公平主義―その一 平等取扱原則との関係

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の疑念がある。

第一審判決を引用した上で、控訴審判決は、「仮に、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件について、評価通達の定めによる評価と実際の取引額等の間に本件各不動産と同様の開差が生じる可能性がある物件が存在し、あるいは、実際、同様の開差が生じているのに評価通達による課税がされた物件が存在したとしても、そのような物件が存在することによって、直ちに、本件各不動産について評価通達の定めによらずに評価したことが租税平等の原則に違反する違法なものになるとは認められない。したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。」と説示する。

しかし、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てるとの疑念がある。

憲法一四条が定める『法の下平等』とは言うまでもなく、同一の条件、事情の下では国民は均等に取り扱いられることを保障するのであるから、事実的・実質的差異が存在しない同一の条件下にあるすべての国民は、

絶対的に平等に取り扱われることが保障されているのである。²⁷⁾

そもそも、租税公平主義とは、「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という原則」²⁸⁾をいい、この原則は、「近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法一四一条一項の命ずるところである」とされる。

租税公平主義をこのように定義した上で、金子宏東京大学名誉教授は、「とりわけ、平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は、法の執行の段階においても妥当する。」と述べたうえで、「納税者の利益になるような権限の行使が問題となる場合に、同一の状況にある二人の者のうち、一方に対してはその権限を行使しながら、他方に対してその行使を拒否することは、この原則に違反し許されないと解すべきである。また、相続税の課税対象としての土地は、現在一般に時価よりも低く評価されている（時価の八割で評価されている。この点については、一般的に時価よりも低く固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であろう）が、特定の土地についてのみ近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であっても、平等取扱原則に反して違法であると解すべきであろう（宇都宮地判昭和三〇年一月二四日行裁例集六卷一二号二八〇五頁、静岡地判昭和三四年六月一六日行裁例集一〇巻六号一一〇一頁）。」と明確に述べられたうえで、さらに「特定の土地についてのみこの近隣の同一条件の土地と比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であっても平等取扱原則に反して違法である²⁹⁾」と述べられているのである。

まさに同教授の上記の見解の「たとえば」以下の例示は、本件に当てはまるのである。近隣の不動産が評価通達により評価されているにもかかわらず、特定の物件不動産についてのみ評価通達によらず、処分行政庁

が選任した不動産鑑定士による鑑定評価額により再評価し、本件処分がなされたのであるから、平等取扱原則に反し違憲・違法の批判を免れないといえる。

二 本件課税処分と租税公平主義―その二 応能負担原則との関係

(1) 四倍の開差は時価評価における当該不動産の固有・特有の開差ではない点

原告らは、本件各不動産に係る本件各鑑定評価額と本件各通達評価額との三倍ないし四倍の開差は、東京都心の好立地の本件各不動産と「同様のロケーションにある不動産に多くみられる」ところからすると、異常なものではなく、その後も開差を縮小するような評価通達の改正は行われていないことは看過できない開差であるとは思われないと主張する。

そもそも、本件各不動産の通達による時価評価が他の納税者との間における実質的な公平を害していることは明らかであると判示しているが、この判示は本件の問題の本質を全く理解した判断とはいえないのではないかと疑問が生じる。

すなわち、本件通達評価額と鑑定評価額との開差について、判決は「開差自体が大きなものであると認められる」としているが、鑑定評価額と通達評価額とは異なる評価手法であるから、開差が生じるのは当然であり、処分行政庁が依頼した鑑定評価機関の鑑定評価額であって、それも一社のみの鑑定評価であり、本件各不動産の取得価額に近似したものであるといえる。

異なる評価尺度により評価した評価額の開差は当然に生じる開差であり、ことさらその開差を取り上げて「特別の事情」があるとはいえず、同様に近隣の本件と同様の状況にある不動産にはいずれも同様の開差が生じているはずであるから本件通達評価額が公平を著しく害しているとはいえないと思われる。

本件各不動産と近隣の同様の特徴を有する他のマンション等の不動産の通達評価額と、本件不動産に用いたと同様の収益還元法による鑑定評価額を比較しても、その開差は本件各不動産と同様の開差が生じることは自明である。

そもそも、課税の公平を著しく害する「特別の事情」とは、当該不動産に特有の、もしくは固有の事情が存在することにより、通達評価額を用いると他の納税者との間で時価評価における著しい不公平をもたらす場合を指すのである。

たとえば、路線価策定時には想定していなかった時価に直接影響を与える事態（時価に直接影響を及ぼす地盤沈下や土壌汚染の発見、逆に新駅計画が決定するといった事態）が生じた場合には、特有もしくは固有の事情があるといえる。このような固有の事情が生じて、通達評価額と取引価額との間に大きな開差が生じた場合に、その固有の時価評価に影響を及ぼす事態を反映していない通達評価額で評価することは著しい不公平を生じさせる結果を生む。³⁰⁾

総則六項の規定の創設趣旨も、このような特別な事態が生じた場合に、評価通達発遣者である国税庁長官の指示に基づいて（評価における平等取扱原則を担保できるように国税庁長官の指示が必要である）、評価通達以外の評価方法を用いることにより適正な時価評価による公平な課税を確保することにあつたとされる。

本件のように処分行政庁が相続税負担の減免行為と認定して、処分ありきで鑑定評価を行う場合に総則六項をすることを想定していないのである。

したがって、通達評価額が納税者側からも不公平な結果をもたらすと認識できるような事態に特別の事情が認定されるべきである。そうでなければ、法適用の平等性も予測可能性も担保されないことになる。

(2) 相続税負担の軽減の原因は通達評価額に起因するものではない点

本判決が指摘するように「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額は六億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二八二六万一〇〇〇円にとどまり、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」の、その原因は、本件各不動産の時価評価自体にあったのではなく、銀行融資等の借入金により、本件各不動産を被相続人が取得したことにある。

銀行融資により不動産を購入することは一般に行われている。銀行から融資を受けて住宅メーカーに依頼し、アパート建設することが老後の年金代わりとする者もいれば、相続税対策と考える者もいるであろうが、一般にそれらの行為が著しく公平を害する行為であるとして、本件と同様に課税処分なされているわけではないことは公知の事実である。そうでなければ（本件のような課税処分リスクが一樣に存在するのであれば）、住宅メーカーによるアパート建築の営業戦略自体が崩壊する。

また、銀行から融資を受けて不動産を取得した場合と、自己資金で取得した場合とで、同じ不動産の時価が変動するはずもないことは自明である。自己資金で取得したマンションでも借入金で取得したマンションでも、評価通達による評価額は同じ評価額になる。

本件各不動産を自己資金で購入したのであれば、評価通達による評価額は是認され、「特別の事情」に該当せず課税処分は行われなかったということになる。

銀行融資により取得した不動産の評価は、評価通達による評価が否認され、取得価額に近似する鑑定評価を時価とし、一方で、自己資金や相続時に近接しないときに借り入れにより不動産を取得した場合には、評価通達により時価評価をするということが合理的であるはずがない。

本件課税処分に見られる処分行政庁の相続財産の時価の評価手法の使い分けは、前述の通り、法の適用段階における平等取扱原則に反するものといえよう。

ところで、上記の通り本判決は、「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」と判示するが、租税負担の実質的な公平を著しく害する原因は、本件に適用された評価通達の路線価にあるのではないことは明らかであろう。³¹⁾ 評価通達による評価が納税者間の租税負担の公平を害するのであれば、速やかに評価通達自体が改正されなければならない。しかし、過去も、現在も、相続財産の土地の通達による時価評価が行われているし、何よりも路線価が大きく改正されていないことから明らかである。

相続税負担の軽減が著しく公平を害するというのであれば、否認すべき対象は、評価通達による時価評価額ではなく本件各不動産の取得行為にあったとすることができ、銀行融資により不動産を取得することは極めて一般的な経済行為であり、非難されるものでもないと思われる。

そもそも、相続税法は、法人税法や所得税法と同様に、他の納税者との間で著しく公平を害する行為に対しては、個別・具体的な法によって対処している。ちなみに相続税法第六四条は、同族会社の行為計算否認規定を定めており、本件各不動産の取得行為を否認するのであれば、同条に基づいて「不当に相続税を減少させる行為」に該当するか判断すべきであった。³²⁾

また、本件の相続税の軽減の結果が著しく不公平であるというのであれば、本件通達による時価評価額を否認するのではなく、銀行融資による本件各不動産の取得行為を法律により否認すべきことになるが、当該行為が「不当に相続税を減少させる行為」に該当しないことは明らかであるから、原処分庁も行為計算否認規定を適用できなかつたといえることができる。

三 通達による否認と租税法律主義（課税要件法定主義）

(1) 相続財産の評価の仕組みと法的構造

相続財産の評価について相続税法は、これらの財産の価額は、その「取得の時における時価」による旨を定めて、いわゆる時価主義を採用している（法二二条）。また、時価とは、客観的な交換価値のことであり、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を意味する。³³⁾

時価の概念が不特定多数の独立当事者間取引によって決定される価額であるとされても、その財産の、とりわけ土地等の不動産の客観的交換価値を評価することは困難な場合が通常である。そこで、評価の尺度を均一化して時価評価の平等取扱原則を確保する必要がある。

相続税法は、地上権等の特にその評価が困難な若干の財産については、その価額の算定について一義的な規定を設けて、法定評価を行うことを定めている（法二三条から同二六条）。一方で、相続税法二二条が特別の定めのあるものを除き、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における時価により」評価するとして評価の原則を定めているが、同条の文言以上に、相続財産の評価の方法、基準等については、明確な法令の定めをおいていない。

法定評価以外の、その他の財産の評価は、すべて相続税法二二条の解釈・適用にゆだねられていることになるとして、評価の実際は、時価評価の尺度を均質化して時価評価の平等取扱原則の要請を担保することが求められる。そこで、評価の平等性を確保するために、具体的評価基準として国税庁自らが「財産評価基本通達」（平成三年一月一八日課評二・四、課資一六、以下「評価通達」という）を発遣しているのである。

この評価通達は、相続財産の時価評価における平等取扱原則の要請を担保するため評価の均一的な尺度を具

体的に定めているが、その評価通達には法源性があるわけではない。あくまでも評価通達は相続税法二二条の時価を認定するための解釈通達であることをまず確認しておく必要がある。

本件の争点との関係で最も重要な点は、相続税法二二条の定める時価とは客観的交換価値であるから、その時価は、相続財産が純粹に自己の生活目的や投資目的で取得されたものか、それとも節税目的もしくは租税回避目的で取得されたものかといった、その取得目的により変化することはなく、時価が財産の取得目的により影響を受けることはないという点である。

また、その財産が銀行融資により取得したものか、自己資金により取得したものかにより、その財産の時価が変動することはあり得ない。この点は、本件の争点である「特別の事情」の射程を明らかにする上で最も重要な点であるといえる。

さらに、相続税法二二条は評価の原則を「その財産の時価による」ことを定めるのみであるから、同条の文理解釈によれば、納税者の租税回避行為や節税行為の否認を評価通達に授権していないことは明らかである。

すなわち、相続税法上、相続財産の評価に関して、被相続人等の行為に基因して、課税庁によって課税価格等を引き直すことを授権する規定は、相続税法六三条、同六四条を除いて、存在しないことを確認しておきたい。評価通達は相続税法二二条の財産評価の規定を具体化するためにある、いわゆる解釈通達であって、そこで問われるのは、客観的な時価をどう認識するかである。明文の根拠規定がない以上、被相続人等の行為と評価を直結する、あるいは当該行為をもって直接間接に評価に影響を与えることを相続税法は想定していないから許されないのである。

加えて、相続税法上、一定の場面において、相続財産の減少をもたらす債務引受けの効果を排除するために、明文の根拠規定が不可欠である。およそ人は、自らの死に至るまで、自ら財産を処分し、債務を負うこと

は自由である。その自由を課税上の理由で制約するというのであれば、明文の根拠なくしては、不可能といふべきである。一般的な課税の公平感や正義感の発露として、課税処分を発動することは租税法主義が厳に禁じるところである。

四 相続税法二二条の拡大解釈と租税法主義

(1) 「特別の事情」の射程は相続税法二二条の法解釈により確定されること

最高裁令和二年三月二四日判決における宮崎裕子裁判官の補足意見は、「通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によつて導かれるか否かが判断されなければならない。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によつて導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が発令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。」(宇賀克也裁判官の補足意見も同旨)と述べるが、この補足意見は、本件の争点を適正に判断する上で極めて重要であると考ええる。

上記補足意見の通り、評価通達に法源性は認められないから、本来、裁判所も国民も評価通達に拘束されるものではない。したがって、本件課税処分が、この通達の総則六項に基づいて行われているとしても、同処分の適否は、この総則六項の発動要件である『特別の事情』の解釈に拘束されるものではない。

評価通達は相続税法二二条の解釈通達であるから、『特別の事情』の射程も相続税法二二条の文理解釈により確定されるべきである。

租税法の解釈は、租税法が侵害規範であるところから、租税法律主義の支配の下に置かれており、文理解釈によることが求められる。すなわち、「租税法律主義のそもそもの目的である法的安定性の維持と予測可能性の確保のためには、租税法の規定は文理に即して、またそこで用いられている用語や概念はその通常の意義にしたがって解釈しなければならない³⁵⁾」のであるから、拡張解釈も限定解釈も認められない。

相続税法二二条を文理に即して解釈するならば、相続財産の価額は、その「取得の時ににおける時価」による旨を定めて、時価主義による評価を原則とすることと定めているのであり、租税回避の否認や節税行為の否認までも二二条の文理解釈からは導出することはできない。したがって、評価通達に同条が租税回避の否認や節税行為の否認を授權しているとは解すことはできない。

したがって、総則六項の「特別の事情」に相続税負担の減免行為を含めることは相続税法二二条の拡大解釈に相当するものであり、租税法律主義に反し違憲となる。

(2) 「特別の事情」に相続税負担の減免の行為要件が含まれるか

さらに本判決も控訴審判決も、「本件被相続人及び原告らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びG興業の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それら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、それを期待してあえてそれらを企画して実行したと認められ」として、相続税負担の減免をも「特別の事情」の考慮事情であると判示している。

上記の通り、原判決は「特別の事情」を、「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」であるとしながら、一方で、「本件被相続人及び控訴人らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れによって相続税の負担を減じまたは免れさせたこと」を考慮事情としていることを明らかにしている。

しかし、相続税法二二条の時価は客観的な交換価値であるとされるが、客観的交換価値としての時価が、その財産の取得目的が、事業承継目的や純粋に生活目的もしくは投資目的でなされたものか、それとも租税回避目的でなされたものかにより、変化するものではないし、影響を受けるものでもないことは自明である。

相続税法二二条の時価の解釈通達としての評価通達の定める時価評価の方法の例外となる場合を定めた総則六項「特別の事情」に、時価評価におよそ影響を与えない、節税目的や租税回避目的を組み入れることは許されない。

租税法は侵害規範であるから、租税法主義の下では厳格な文理解釈が求められる。したがって、納税者による当該相続財産の取得が租税回避目的でなされたという事情を、時価の評価について定めた総則六項の『特別の事情』として処理することは、総則六項の根拠法である相続税法二二条を拡大解釈するものであり、租税法主義に反する。

五 小 括

原処分庁は当初より本件を租税回避事案であると見立て、租税回避の否認のツールとして評価通達の例外規定である総則六項を適用し、評価通達により適正に評価された本件申告に用いた時価評価を否認したものであり、評価通達による租税回避の否認というスキームが構築されているが、本件の一連の取引目的は、節税や租税回避を目的としたものではないことは、取得後三年数ヶ月間賃貸貸収益を上げていたことから確認できる。

本判決は、「特別の事情」を認定するに当たり、本件各不動産についての本件各通達評価額と本件各鑑定評価額とのかい離の程度が約四倍に達しているという事情に加えて、本件被相続人及び原告らが、本件各不動産の取得が「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原告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、あえてそれらを企画して実行したと認められ」という事情も考慮している。前者の四倍の開差については、本件各不動産の固有の事情ではなく、同様の条件を有する不動産に見られる開差であるから「特別の事情」を認定する根拠とはならないことは、前述のとおりであり、結局、相続税負担の減免がもたらされたという事情が、「特別の事情」として認定できるか否かが問題となる。

後者の事情とは、要は、本件被相続人及び原告らによる本件各不動産の取得は租税回避目的でなされたことをいうものである。

本判決は、東京地判平成四年三月一日（判時一四一六号七三頁）、東京地判平成五年二月一六日（判タ八四五号二四〇頁）、東京高判平成五年三月一五日（行集四四卷三号二一三頁）の先例を踏襲する形で、判断を下しているが、本件事案とこれらの事案とは明らかに異なるといえよう。

これらの裁判例は、いずれも相続開始の数カ月前に不動産を取得し、運用することなく相続開始後に当該不動産を売却して借入金を返済した事例であり、相続財産ではなく、売却を前提とした棚卸資産と同様の資産とすることができる。棚卸資産であるから取得原価による評価も不合理ではないことになり、不動産の時価を取得価額であるとした事例である。この当時はバブル経済のさなかであり、土地ころがしによる不動産のバブル期であり、取得後数カ月後に売却したまさに租税回避のみを目的とした事例である。

一方、本件は事業承継を目的とした投資効率の改善による不動産経営の健全化を有力信託銀行の報告書に基

づいて行ったことが認定されている。したがって合理的目的が存在しており、その目的の実行過程でたまたま相続が開始された事例であるから上記裁判例とは基本的に異なる。

本件とは全く異なる事案の先例の判断を本件の判断に踏襲するのは明らかに誤りであるといえよう。評価通達が時価を反映しないのであれば、課税処分ではなく速やかに当該通達が改正されなければならぬ。

本件における、かかる明文の根拠としては相続税法六四条が考えられるが、本件においては本件被相続人が銀行借入れにより本件各不動産を取得したという行為があるのみであり、否認されるべき同族会社の行為は存在せず、また本件被相続人が銀行借入れにより本件各不動産を取得したという行為自体、極めて単純かつ一般的な所為であって、それ自体を経済合理性を欠く行為であるとは評価できないから、同条の適用はない。

V 結論

本稿の結論は、上記小括で述べたとおりであるが、総則六項を用いた相続財産の評価をめぐる通達の使い分けが、恣意的課税に該当し租税法主義の機能である予測可能性を阻害するばかりでなく、評価の公平性を害する。

租税回避行為の否認は個別否認規定による場合のみ許容されるものであり、通達による否認は租税正義に反する。この点について以下の通り整理する。

過度な節税や租税回避に対する租税行政庁による否認には、裁判例から類型化すると、①個別否認規定による否認、②事実認定による否認、③法解釈による否認、④一般的否認規定による否認などがある。そ

の④の一般的否認規定による否認に属するものとしては、同族会社の行為計算規定（法人税法一三二条）による否認が想定される。

たとえば、相続税法六四条一項も、同族会社等の行為又は計算のうち、これを容認した場合には、『不当』に相続税又は贈与税を減少させる場合には税務署長にその行為又は計算を否認できる権限を授権することを定めている。

租税行政も租税法律主義の支配のもとにおかれるのであるから、過度の節税もしくは租税回避であっても、その行為の否認は否認規定に基づいてなされねばならないことは言うまでもない。法律に基づかない否認は、租税法律主義に反する。

たとえば、東京高判平成一一年六月二一日は⁽³⁶⁾「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」と判示しているところからも明確に確認できる。租税回避行為の否認は、租税法律主義の下では法律による否認のみが許容されるのである（金子宏『租税法二三版』一三八頁（弘文堂、二〇一九年）も同旨）。

この個別否認規定以外の租税回避行為の否認は判例法理からも認められていないことが本件処分の適法性の検討の大前提にされるべきである。

この判例法理を明確にした代表的な裁判例として、先に紹介した武富士事件（住所という借用概念の解釈が争点とされた事案、最判平成二三年二月一八日）や岩瀬事件（私法上の法律構成による否認が争点とされた事案、東京高判平成一一年六月二二日、最判平成二五年六月二三日）の最高裁判断において明らかにされている。

租税回避の否認事件として注目された武富士事件においても、最高裁は、租税法律主義の下では、課税要件は明確でなければならず、租税法は侵害規範であるから厳格な文理解釈が求められ、安易に拡張解釈、類推解釈、権利乱用法理の適用など特別の法解釈や事実認定により租税回避を否認することは許されず違法であると断じている。⁽³⁷⁾

いずれの裁判例も租税法律主義の下では、仮に税負担の減少のみを目的とした租税回避行為であっても、法律以外の契約解釈や借用概念の解釈を拡張する手法による否認は租税法律主義に反するものであり、明確に否定されてきている。

しかし、一方で、本稿で取り上げた総則六項を用いた相続財産の通達による時価評価の否認の問題は、相続税の節税行為もしくは租税回避行為の否認手法として用いられている問題を顕在化した事例である。

路線価等の通達による評価は、通達には法源性がないゆえに租税法律主義に違反するとの批判に対して、租税公平主義を根拠に公平な時価評価を実現するためにやむを得ないとして、租税法律主義と租税公平主義の調整が図られてきた（租税正義の実現のための調整と呼ぶ）。しかし、上記裁判例で紹介したように、総則六項による否認はその調整を破壊するとともに、租税正義に反する。このことを指摘して本稿の結論としたい。

注

- (1) この問題に関する研究として、たとえば、大淵博義「財産評価基本通達・総則六項」の適用のあり方(上)「税理三九卷一一号一九頁以下(一九九六年)」、(下)税理三九卷一三号一八頁(一九九六年)、増田英敏「相続税法二二条の『時価』と評価通達六項の解釈(上)」税務弘報六四卷一〇号七一頁(二〇一六年)、(中)税務弘報六四卷一三三号六九頁(二〇一六年)、(下)税務弘報六五卷一六九頁(二〇一七年)、谷口智紀「財産評価基本通

達・総則六項の適用をめぐる問題」島大法学六一卷三・四号一四一頁以下（二〇一八年）、そして、横井里保「相続財産の時価評価と租税回避の否認」税法学五八三号二一七頁以下（二〇二〇年）等がある。本稿と併せて参照されたい。

(2) 木村弘之亮「租税正義」木村・酒井編『租税正義と国税通則法総則』八頁（信山社、二〇一八年）。

(3) 本章の内容は、増田英敏「租税正義の実現と租税憲法学の展開」『続・実践租税正義学第一〇〇回』税務弘報六六卷八号七五頁以下（二〇一八年）に多くを負っている。

(4) 増田英敏編著『租税憲法学の展開』二頁以下（成文堂、二〇一八年）。なお、本書は専修大学大学院増田研究室出身の研究者及び税理士の研究成果を一冊の論文集として公開したものである。租税憲法学の展開というタイトルにふさわしい研究成果が収録されている。

(5) 筆者は、租税法の対象が経済取引であるところから、その解釈適用には大きな困難性を伴うために、憲法原理である租税法の基本原則である租税公平主義と租税法主義の視点からそのあり方を問い続ける必要性を以下のように述べている。

「租税法の中核は、激動する経済社会の中で活動する個人及び企業の経済取引を認識して課税する、課税要件法である。経済取引は時代の進展とともに急速に変動していくために、課税要件法である個別税法規定が、現実の経済取引に対応できない事態を常に招く。変貌する経済取引の実態と個別税法規定との乖離現象が生じるのである。

この両者の乖離を補充するためには、次の二種の方法が考えられる。その第一は、迅速な法整備によりその乖離を埋め合わせる方法である。第二は、現行規定の解釈の適正な展開により法の欠缺を補う方法である。

経済取引の急速な変貌に対応して、タイムラグ無しに適正に法整備を行うことは、実際には不可能である。そこで、第二の方法が現実的には有用な方法とされるであろう。もちろん、これらの立法作用もしくは法解釈のいずれの方法を採用するにしても、先に提示した憲法上の価値規範である租税平等主義と租税法主義の要請に合致してはなくてはならないことはいうまでもない。

適正な法整備と法解釈を行うためには、憲法規定を法的根拠とする租税法の基本原則の要請を最大限に尊重し、その要請の許容範囲内にあるか否かが絶えず検証されねばならない。なぜならば、両基本原則により支持された租

- 税法の立法は、租税正義の実現に肯定的に受容され、また、両基本原則を尊重した個別租税法の解釈・適用は、租税正義に合致するからである。」(拙著『租税憲法学第三版』三頁(成文堂、二〇〇六年))。
- (6) 増田英敏「租税法主義と租税公平主義の衝突」税法学五六六号三四七頁以下(二〇一二年)。
- (7) 増田前掲注4、二頁以下参照。
- (8) 最小判平成二三年二月一八日判時二一一号三頁以下。
- (9) この学説の分類は、金子宏名誉教授が次のように整理されておられる。独立説は「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解」、統一説は「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである、とする考え方」、目的適合説は「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方」であると整理されている。金子宏「租税法と私法―借用概念および租税回避について―」租税法研究六号一頁以下(一九七八年)要参照。
- (10) なお、仮装でない限り租税回避であつても個別否認規定がない限り課税当局が否認権限を有しないという点につき、本判決と同旨の先例で代表的高裁判決として、いわゆる岩瀬事件の東京高裁判決が存在する。東京高判平成一一年六月二一日、高等裁判所民事判例集五二卷一―号二六頁(上告審最判平成一五年六月一三日決定(不受理、確定、納税者勝訴、税資二五三号順号九三六七))。
- (11) 増田英敏『リーガルマインド租税法第五版』三四三頁以下参照(成文堂、二〇一九年)。
- (12) 最判平成二二年七月六日民集六四卷五号一二七七頁。
- (13) 最判平成二二年三月二日民集六四卷二号四二〇頁、本判決の判例評釈として増田英敏「判批」TKC税研情報一九卷五号一四頁以下(二〇一〇年)参照。
- (14) ホステスの源泉徴収の支払期間の日数の解釈を巡る下級審の事案に対する判例評釈として次のものがある。たとえば、佐藤孝一「ホステス等報酬の源泉徴収税額の算定要素である『当該支払金額の計算期間の日数』(所令三二二)の解釈を異にする高裁判決二例」TKC税研情報一七卷四号四四頁(二〇〇八年)以下、川田剛「ホステス等への報酬に係る源泉徴収の『計算期間』の意義」ジュリ一三三〇号一七三頁以下(二〇〇七年)、林仲宣、磯貝

いづみ「ホステス報酬の源泉徴収に係る所得税額」税務弘報五六巻五号八八頁以下(二〇〇八年)、鈴木雅博「ホステス報酬の源泉徴収時における計算期間の意義」税研一四八号二一九頁以下(二〇〇九年)、池本征男「ホステスに支払う報酬につき源泉徴収すべき所得税額の計算方法が争われた事例」国税速報六一〇三号五頁(二〇一〇年)等がある。

(15) 増田、前掲注5、一四九頁以下参照。

(16) たとえば、大石篤史「財産評価の否認」金子・中里編『租税法と民法』一六八頁(有斐閣、二〇一八年)。

(17) 本章の検討の内容は、増田英敏「財産評価通達六項による行為計算の否認と租税正義の検証」TKC税研情報二六巻五号(二〇二〇年一〇月号)に多くを負っている。当事者の主張等については判決文及び同判例研究を参照されたい。

(18) 金子宏『租税法第二三版』一三八頁(弘文堂、二〇一九年)。交換か売買かという私法上の契約解釈が争点とされた、いわゆる岩瀬事件の東京高判平成一一年六月二一日月報四七巻一号一八四頁参照。

(19) 大石、前掲注16、一六八頁以下所収では、財産評価の否認を「法形式の否認」と「財産評価手法の否認」に分類して論じられている。

(20) 本判決を不服とした原告等は控訴に及んだが、控訴審も令和二年三月二五日に東京高裁で言い渡されたが、本判決を概ね是認した内容であり、現在上告中である。

(21) 品川芳宣「相続開始三年五月前に取得した不動産の評価と評価通達六項の適用」TKC税研情報二九巻二号四五頁(二〇二〇年)。

(22) 品川、前掲注21、四七頁。なお、総則六項の手続上の要件である国税庁長官の指示に関して、本稿では取り上げることをしないが、重要な指摘をされている。

すなわち本判決では通達は行政内部の指針であるから実体法上の処分の瑕疵とはならないとしているが、品川名誉教授は「『国税庁長官の指示』の要否については、①税務通達は法源ではなくても税務職員を法的に束縛するものであること、②税務通達に反する課税処分が信義則違反、平等原則違反等に関わることがあること、③評価通達六の適用には『国税庁長官の指示』が必要であるから余程のことがない限り同項の適用はないであろうと予測する

- 納税者側の予測可能性を保障する必要があること等を考えると、この手続要件を欠く処分には違法性を惹起するものと考えられる。しかし、従前の多くの裁判例が、『国税長官の指示』の有無は課税処分の効力に影響を及ぼさないものであり、当該指示の存否を明らかにする必要がない旨判示している。本判決も、そのような従前の裁判例に同調している。しかし、国税庁側がこのような裁判所の考え方に容易に同調することは、見ず見す納税者側との信頼関係を失うことにもなるので、円滑な税務行政の遂行に専心している立場からは得策であることも考えられない。(品川、前掲注21、四八頁)と警鐘を鳴らされている。国税庁長官の指示は、評価の平等性を手続法上も担保していることを表明した通達の手続規定であるから、制定趣旨を尊重した解釈がなされるべきである。
- (23) 大淵博義「著名税務判決の判例理論とその不整合性」租税訴訟学会編『租税訴訟一三号』七八頁以下(二〇二〇年)。
- (24) ここで、先例判決とは、東京地裁平成四年三月一日判決(判例時報一四一六号七三頁)、東京高裁平成五年一月二六日判決(税資一九四号七五頁)、東京地裁平成五年二月一六日判決(同一九四号三七五頁)、東京高裁平成五年一月二一日判決(同一九九号一三〇二頁)、大阪地裁平成二二年五月二二日判決(同二四七号六〇七頁)等を指す。
- (25) 大淵、前掲注23、八〇頁以下。
- (26) 本件の控訴審判決は前掲注20で述べたように、東京高裁で令和二年三月二五日に言い渡された。判例集未掲載。
- (27) 芦部信喜『憲法第四版』一二六頁(岩波書店、二〇〇九年)。
- (28) 金子宏『租税法第三版』八九頁以下(弘文堂、二〇一九年)。
- (29) 金子、同上書、九七頁。
- (30) 大淵、前掲注23、七八頁参照。
- (31) 大淵、前掲注23、七八頁。
- (32) 品川、前掲注21、四八頁参照。
- (33) 最判平成二二年七月一六日裁判集民二三三四号二六三頁、判時二〇九七号二八頁、最判平成二五年七月一二日民

集六七卷六号一二五五頁、判時二二〇一号三七頁、東京高判平成二七年二月一七日判時二二八二号二三頁。

(34) 東京高判平成七年二月一三日行裁例集四六卷一二号一一四三頁参照。

(35) 金子宏「租税法解釈論序説―若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏他編『租税法と市場』二四頁（有斐閣、二〇一四年）。

(36) 東京高判平成一一年六月二一日月報四七卷一号一八四頁、最高裁平成一五年六月一三日上告不受理決定。

(37) 最判平成二三年二月一八日判時二一一一号三頁。