

## 財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題

谷 口 智 紀

本稿を、このたび定年退職される、島根大学大学院法務研究科長・教授である野村泰弘先生に謹んで捧げます。

### はじめに

相続財産の適正な評価は相続課税の根幹である。相続税法22条は、相続財産の価格を被相続人または遺贈者の死亡の日の時価により評価すると規定している。理論的には、申告納税制度の下では、納税者は、相続財産の時価を各種の合理的な算定方法を用いて評価し、申告納税をすることになる。ところが実際には、租税行政庁だけでなく、納税者も国税庁が定めた財産評価基本通達を受け入れ、これにしたがって評価している。租税法実務上は、財産評価基本通達にしたがって財産評価を行うことが一般化しているのが現状である。

相続税の節税や租税回避をめぐって、租税行政庁が財産評価基本通達・総則6項を適用し、国税庁の指示を受けて通達によらずに評価する、具体的には、租税回避の目的があることを理由に、租税行政庁が評価通達以外の合理的な方法を用いて評価し更正処分等をする事例が散見される。

租税法は侵害規範であることから、租税法の解釈・適用は、憲法84条を法的根拠とする租税法律主義の厳格な統制下に置かれるべきである。租税行政庁は、明確な法律の授権規定に基づいて、租税回避行為を否認しなければならない。相続税の租税回避事案に対して、通達により租税回避行為に対処するともいうべき総則6項の適用の現状は、租税法律主義の視点から問題である。

総則6項の適用に対する法的統制が図られることにより、財産評価における租税行政庁の恣意的課税が排除されるとともに、納税者の予測可能性と法

的安定性が確保されるべきである。筆者の問題意識はこの点に集約される。

本稿の目的は、財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題、とりわけ、「特別の事情」の判断において租税回避の目的という主観的要素を重視することの問題を検討することにある<sup>1</sup>。

本稿の構成は以下のとおりである。Iでは、相続税法22条にいう「時価」の意義と、財産評価基本通達の構造を概観する。IIでは、財産評価基本通達・総則6項の意義と適用要件を確認する。IIIでは、最近の裁決事例の検討を通して、総則6項の適用をめぐる「特別の事情」の判断の問題点を指摘する。IVでは、総則6項の適用に対する法的統制の必要性を明らかにする<sup>2</sup>。

## I 相続税法22条にいう「時価」と財産評価基本通達との関係

### 1 相続税法22条にいう「時価」と財産評価基本通達

相続、遺贈により取得した財産を課税の対象とする相続税では、ある財産が被相続人に帰属し相続財産を構成するか否か、そして、当該相続財産をいかに評価するかをめぐる、納税者と租税行政庁の立場は鋭角に対立する。とりわけ、税額に大きな影響を及ぼす相続財産の評価をめぐる、両者間での紛争が頻発している。

相続税法22条は、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定して、時価主義を採用し、相続税の場合には、被相続人または

- 
- 1 財産評価の本質的な問題解決は、財産評価基本通達により反覆・継続的に行われ、行政先例法に至るほど定着しているものは評価法に格上げすることにある（増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』176頁（成文堂、2013年））。財産評価を租税法律主義の厳格な統制下におくために、各種財産の評価手法を法律に規定することについての検討は、別稿に譲りたい。
  - 2 当職の研究室に所属する者の論考として、宮本美佐子「相続税法22条における財産評価の問題—財産評価基本通達・総則6項の適用に対する批判的検討—」（島根大学人文社会科学科平成29年度修士論文）がある。

遺贈者の死亡の日の相続財産の時価により評価するとしている。同条を受けて、「特別の定め」である相続税法23条から26条までは、地上権等の一部の財産についての価格の算定方法を規定している（法定評価）。

相続財産の価格は課税要件の一つである課税標準であるにもかかわらず、相続税法は、各財産の算定方法についての詳細な規定を準備していない。理論的には、申告納税制度の下では、納税者は、被相続人または遺贈者の死亡の日の相続財産の「時価」を何らかの方法で算定し、相続税額を計算し申告納税をすることになる。相続財産の評価は、基本的には事実認定の問題である<sup>3</sup>。

相続税法22条にいう「時価」については、社団たる医療法人の増資に当たり出資を引き受けたことをめぐって、相続税法9条に規定するみなし贈与に該当するか否かが争点とされた最高裁平成22年7月16日判決<sup>4</sup>では、裁判所は、「（筆者注：相続税法22条にいう）時価とは当該財産の客観的な交換価値をいう」と判示している。また、負担付贈与により取得した株式の価格の評価をめぐって、財産評価基本通達に定める評価方法以外の方法で評価することが合理的であるか否かが争点とされた東京地裁平成7年7月20日判決<sup>5</sup>では、裁判所は、「課税時期において、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た場合に通常成立する価額をいう」と判示している。

ところが、不特定多数の当事者間での自由な取引において通常成立する相続財産の価格（客観的交換価値）を、納税者が、現実の取引がない中で算定

3 確井光明「相続財産評価方法と租税法主義」税経通信45巻15号10頁（1990年）。

4 最判平成22年7月16日集民234号263頁（上告審）、東京高判平成20年3月27日訟月57巻6号1933頁（控訴審）、横浜地判平成18年2月22日訟月57巻6号1948頁（第一審）。評釈としては、品川芳宣「判批」TKC税研情報19巻6号73頁以下（2010年）、伊藤義一「判批」TKC税研情報20巻3号26頁以下（2011年）、高橋祐介「判批」民商法雑誌144巻2号275頁以下（2011年）、宮本十至子「判批」新・判例解説Watc h10号203頁以下（2012年）など参照。

5 東京高判平成7年12月13日行集46巻12号1143頁（控訴審）、東京地判平成7年7月20日46巻6・7号701頁（第一審）。評釈としては、水野忠恒「判批」租税法研究25号158頁以下（1997年）参照。

することは極めて難しい<sup>6</sup>。そこで実際には、租税行政庁だけでなく納税者も国税庁が定めた財産評価基本通達にしたがって相続財産を評価しているのが租税法実務の現状である。重要な財産評価を法律により具体化せず、通達に委ねている点には問題があると指摘されているが、判例は一貫して租税法主義違反を否定し、通達により評価することを基本的に合理的であるとしている<sup>7</sup>。

金子宏教授は、「その他（筆者注：法定評価により価格を算定する財産以外）の財産については、その評価はすべて解釈・適用にゆだねられているが、この点については、相続税・贈与税および地価税に共通の財産評価に関する基本通達として、『財産評価基本通達』…中略と題する通達が、国税庁によって定められており（その他にも、多数の個別通達がある）、現実の評価事務はこの通達に従って行われている。この通達は、財産評価の基本的な方針を定めたのち、納税者間の公平の維持、納税者および租税行政庁双方の便宜、徴税費の節減等の観点から各種財産について画一的かつ詳細な評価方法を定めている。」<sup>8</sup>と述べられ、財産評価における納税者間の公平を維持するために、各種財産の画一的かつ詳細な評価方法を定めている点に評価通達の意義を見出すことができるとされている。

租税法の基本原則の一つである憲法14条1項を法的根拠とする租税公平主義は、内容的には、国民各自の担税力に応じて課税すべきであること（租税負担公平の原則）と、すべての国民に租税法規定を平等に適用すべきであること（平等取扱原則）を求めている<sup>9</sup>。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、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。評価通達の意義は、相続財産の評価における租税公

6 所得税や法人税と異なり、相続税の場合には、課税標準（課税価格）の算定の対象がすべて無償（低額）取引であることから時価評価を要する（品川芳宣『租税法主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決』48頁（ぎょうせい、2003年））。

7 三木義一『相続・贈与の税第2版』175頁（信山社、2013年）。

8 金子宏『租税法第22版』662頁（弘文堂、2017年）。

9 増田・前掲注1・17頁以下。

平主義の平等取扱原則の要請に見出すことができる。

## 2 財産評価基本通達の構造

現行の財産評価基本通達（平成3年12月18日課評2-4（例規）、課資1-6）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ことから、これらの評価方法の一部を改めたものである<sup>10</sup>。

評価通達は、第1章から第8章までで構成されており、具体的には、「第1章 総則」と題して、基本的な財産評価について定め、第2章「土地及び土地の上に存する権利」、第3章「家屋及び家屋の上に存する権利」、第4章「構築物」、第5章「果樹等及び立竹木」、第6章「動産」、第7章「無体財産権」、第8章「その他の財産」と題して、各種財産の評価方法について定めている<sup>11</sup>。

評価通達「第1章 総則」は評価の原則を定めており、第1章1項（2）は、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日…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。」と定めて、相続税法22条にいう「時価」は、通達の定めにしたがって評価した価格により算定されるとして、相続税法22条にいう「時価」と評価通達による評価額が一致することを明らかにしている。

財産の評価では財産の諸事情を考慮することが必要であることから、財産

10 財産評価基本通達については、岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト1004号27頁以下（1992年）参照。

11 租税法実務上では、土地の評価（財産評価基本通達7以下）、株式の評価（財産評価基本通達168以下）をめぐる問題が多い（金子・前掲注8・664頁）。知的財産の評価については、拙稿「アメリカ合衆国における知的財産の評価—技術的アプローチ—知的財産法制度が知的財産の評価に及ぼす影響を中心に」税法学570号97頁以下（2013年）参照。

の画一的な評価方法のみにより、適正な評価をすることは難しい。第1章1項(3)は、「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。」と定めて、当該財産の状況を踏まえて評価するとしている。また、第1章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、評価通達の定めにより難しい場合には、国税庁長官の指示を受けて評価通達以外の方法により評価することを認めている。

評価通達は、相続税法22条にいう「時価」概念との整合性を図りつつ、「時価」を算出するための方法を定めるツールとして存在している。また、財産の諸事情を考慮して評価するための定めを置いている。

ところで、通達は、上級行政庁が下級行政庁に対してなす命令であり(国家行政組織法14条2項)、行政組織の内部で拘束力を持つものである<sup>12</sup>。税務職員には、通達に対する厳しい遵守義務が課されていることから<sup>13</sup>、納税者は、租税行政庁が通達の定めるところと異なる課税処分をすることはないと期待を有することになる。その意味では、通達は、納税者の予測可能性と法的安定性を向上させることに寄与しているといえる<sup>14</sup>。評価通達も同様の機能を有している。

## II 財産評価基本通達・総則6項の意義と適用要件

### 1 財産評価基本通達・総則6項の意義

財産評価基本通達による画一的な評価方法にしたがって相続財産を評価する場合には、各相続財産の事情により、適切な財産の価格を算定することができない場合がありうる。財産評価基本通達・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、評価通達による評価が著しく不

12 金子・前掲注8・109頁。

13 品川・前掲注6・48頁。

14 増田英敏『租税憲法学第3版』154頁(成文堂、2006年)。

適当と認められる相続財産の価格は、評価通達によらず、国税庁長官の指示を受けて評価するとしている。

金子宏教授は、「通達は法令ではなく、また個別の財産の評価は、その価格に影響を与える諸般の事情を考慮して行われるべきであるから、基本通達による評価が原則としては適法であるとしても、それが著しく合理性を欠き、基本通達によっては適切な評価をすることができないと認められる特別の事情がある場合には、他の合理的な方法によって通達の基準より高く、または低く評価することができると解すべきであり、また基本通達による評価が合理性ないし適切といえない特段の事情がある場合には、評価は違法になると解すべきである。このことを考慮してであろう、基本通達第1章6は、…中略と定めている。」<sup>15</sup>と述べられ、租税行政庁が評価通達により適切な評価をすることができない場合に備えて、総則6項が定められているとされている。

租税行政庁は、評価通達にしたがって評価するよう拘束されており、通達の定める算定方法と異なる方法により相続財産を評価する場合には、その根拠（通達の定め）が必要である。総則6項は、国税庁長官の指示を受けて評価通達以外の方法により評価することを認める定めであり、同項により、租税行政庁による相続財産の評価すべては、評価通達の下に置かれることになる。

大淵博義教授は、「この『著しく不適當と認められる場合』に国税庁長官の指示により評価するという『総則第6項』の典型的な事例は、評価基本通達に定める土地の時価（路線価）の評価に当たって考慮されていなかった客観的な事実（例えば、地盤沈下等）が判明したために、時価が下落した場合、当該評価対象土地を路線価により評価するとすれば、実勢価格を上回る事態が発生するが、かかる場合が、路線価によることが『著しく不適當と認められる場合』に該当すると考えられる。」<sup>16</sup>と述べられ、総則6項は、評価

15 金子・前掲注8・662頁以下。

16 大淵博義「相続税法上の財産評価を巡る一考察—財産評価基本通達の特質と『総則第

通達に定められていない客観的事実を考慮し評価することを認める定めであるとされている。そのうえで、同教授は、「評価基本通達による評価額が、評価対象財産の固有の客観的状況を考慮して評価した時価と比較して高額となる場合には、当該通達による評価額を課税価格とすることは、納税者の租税負担能力に照らして不当であり、かかる場合が『総則6項』の『著しく不相当と認められる場合』の本来予定している事情ではないかと考えられる。しかるに、評価基本通達により評価した納税者の評価額を不相当とし、その評価額を上回る価格を時価として更正することは、課税当局の公的見解の表明である評価基本通達の時価を否定することであり、一般的には信義則違反の問題が生ずるであろう。」<sup>17</sup>と述べられ、総則6項の適用は、評価通達による評価の減額要因がある場合に限られるべきであると指摘されている。

また、品川芳宣教授は、評価基準制度等に基づく評価額と客観的交換価格（又は取引価格）との開差から生じる弊害を除去するために、納税者の予測可能性の視点から、個別の評価通達を措置していると指摘されたうえで<sup>18</sup>、総則6項は、「財産評価基本通達に基づく評価基準制度等による各財産の評価額が著しく不相当と認められる時には、客観的交換価格に近づけるために個別評価を行う趣旨すなわち評価基準制度の補完措置であると解され、財産評価基本通達上の包括的限定条項であると言える。」<sup>19</sup>と述べられ、総則6項は個別通達を補完するものであるとされている。

時価の客観的減価要因が生じたにもかかわらず評価通達を形式的に適用することにより納税者の担税力が過大に算定されることは、租税公平主義の担税力に応じた課税に反することから、総則6項は、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と位置づけることができる<sup>20</sup>。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と解することにより、総則6

6項]による財産評価を中心として一」経理研究49号138頁（2006年）。

17 大淵・前掲注16・138頁以下。

18 品川・前掲注6・123頁以下。

19 品川・前掲注6・124頁。

20 増田英敏「続・実践租税正義学（第86回）相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈（中）」税務弘報64巻13号69頁（2016年）。



項の適用をめぐる納税者の予測可能性と法的安定性の視点からの批判は回避される<sup>21</sup>。

ところで、納税者は、租税法規定にしたがって申告納税をすることになるから、租税行政庁が通達に基づいて課税処分をする場合には、その是非は、最終的には法律の規定を根拠にして法廷で争うことができる<sup>22</sup>。

## 2 財産評価基本通達・総則6項の適用要件

財産評価基本通達・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、総則6項の適用において、通達の定めにより評価することが「著しく不相当」認められること、そして、「国税庁長官の指示」を受けて評価すること、という2つの要件を課している。

実体的要件である「著しく不相当」をめぐることは、増田英敏教授は、「例外規定の発動要件は、『著しく不相当と認められる財産の価格』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権しており、授権規定を自ら定めている点に問題がある。」<sup>23</sup>と述べられたうえで、課税物件の価格を確定する要件は、課税要件明確主義の統制下に置かれるべきであると指摘されている<sup>24</sup>。

品川芳宣教授は、「実体的要件たる『著しく不相当』とは、財産評価基本通達が相続税法22条に規定する『時価』を解釈・適用するための通達として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格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、すなわち、財産の客

21 大淵博義「『財産評価基本通達・総則第6項』の適用のあり方（上）～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論」税理39巻11号20頁（1996年）。

22 品川・前掲注6・50頁。

23 増田英敏「続・実践租税正義学（第85回）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年）。

24 増田・前掲注23・71頁。

観的価格に関する事項に限定すべきであって、租税回避を企図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素とすべきではないと考えられる。そのような租税回避事案は、相続税法64条の規定によって、税務署長が当該行為計算を否認すれば足りるものと考えられる。」<sup>25</sup>と述べられ、「著しく不相当」か否かの判断に租税回避の目的という主観的要素を持ち込むべきではないと指摘されている。

手続的要件である「国税庁長官の指示」をめぐることは、裁判例は、国税庁長官の指示の有無は課税処分効力に影響を及ぼさず、当該指示の存否を明らかにするまでもないとしている<sup>26</sup>。

例えば、株式の価額において総則6項に定める「国税庁長官の指示」を受けざるべきことに違反したか否かが争われた東京地裁平成11年3月25日判決<sup>27</sup>では、裁判所は、「原告らの主張の趣旨が、評価通達六の規定に従わなかったこと自体をもって平等原則違反を主張するものであるとすれば、評価通達六の規定は、その規定の仕方からして、国民と行政機関の関係について平等原則の観点から行政機関の権限の行使を制限する目的で定められた規定でなく、行政組織内部における機関相互の指示、監督に関して定めた規定であることは明らかであって、評価通達六に違反することから直ちに国民の権利、利益に影響が生じるものではないから、原告らの右主張は、自己の利害に直接関係のない主張というべきである。また、評価通達六に行政作用の統一、行政作用に関する国民の予測可能性の確保という目的があることを考慮しても、右の理が変わるものではない。」と判示して、総則6項は、行政組織内部における機関相互の指示、監督に関して定めた規定であり、この定め違反することから直ちに国民の権利、利益に影響が生じるものではないとしている。

25 品川・前掲注6・124頁。品川芳宣教授は財産評価基本通達の定め構造上予測し難い事項に総則6項を適用すべきではないとされている（同・前掲注6・124頁以下）。

26 品川・前掲注6・126頁。

27 東京高判平成12年9月28日税資248号1003頁（控訴審）、東京地判平成11年3月25日訟月47巻5号1163頁（第一審）。評釈としては、品川芳宣「判批」TKC税研情報9巻6号24頁以下（2000年）、渋谷雅弘「判批」租税法研究29号160頁以下（2001年）参照。

これに対して、品川芳宣教授は、「この事件は、…中略 税務官庁が自ら定めた手続要件を履践しなかったこと（通達に反したこと）があきらかなものである。この事件における原告らが評価通達の規定を利用して相当多額な税負担回避を行ったものであるにせよ、税務官庁が評価通達6に違反することが、『国民の権利、利益に影響が生じるものではない』とか『予測可能性が害されない』と断じることには甚だ疑問である。」<sup>28</sup>と述べられたうえで、税務通達（特に評価通達）をめぐる法理に照らして、租税行政庁に対して相応の落ち度（当該課税処分の不当事）を認めるべきであったと批判されている<sup>29</sup>。

租税法律主義の内容の一つである手続保障の原則は、租税法律主義の本質が租税行政庁による恣意的課税の阻止にあることから、租税手続法領域も法の支配が確立されるべきであり、納税者の権利保護の視点から、租税の賦課・徴収手続の適正な保障が確保されるべきであるとしている<sup>30</sup>。総則6項は、相続財産の評価における例外的な定めであり、租税行政庁の恣意的な運用を排除し、租税手続の適正性を確保するために、手続的要件として「国税庁長官の指示」を定めている。裁判例が「国税庁長官の指示」の要件を軽視することには問題がある。

以上のとおり、総則6項は、租税公平主義の担税力に応じた課税を実現するために、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るが、納税者の予測可能性と法的安定性の観点からは、例外的な定めとしての同項の適用要件は厳格に統制されなければならない。ところが、実的要件である「著しく不相当」は二重の不確定概念を用いており、手続的要件である「国税庁長官の指示」は裁判所がその存否の審査を怠っているという問題がある。

28 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号9頁（2000年）。

29 品川・前掲注28・10頁。

30 増田・前掲注1・32頁。

### Ⅲ 財産評価基本通達・総則6項の適用と「特別の事情」の判断—平成29年5月23日裁決の検討を中心に—

#### 1 国税不服審判所平成29年5月23日裁決

土地の評価をめぐる<sup>31</sup>、財産評価基本通達による評価と実際の評価額（取引価格）との乖離を利用した租税回避が問題となってきた<sup>32</sup>。以下では、租税行政庁が租税回避事案であるとして財産評価基本通達・総則6項を適用し、評価通達以外の方法により評価することの可否が争点となった最近の裁決事例である国税不服審判所平成29年5月23日裁決<sup>33</sup>を検討する。

Q社の代表者である本件被相続人は、平成20年5月13日、R銀行に対し、孫の代まで事業を承継させたい旨及び当該事業承継に伴う遺産分割や相続税が心配である旨を伝え、診断を申し込んだ。診断の結果として、本件被相続人は、平成21年1月30日付で、売主である法人との間で、本件甲不動産の売買契約を締結し不動産を取得するとともに、同日付で、R銀行との間で金銭消費貸借契約を締結し金銭を借り受けた。また、本件被相続人は、平成21年12月25日付で、売主である法人との間で、本件乙不動産の売買契約を締結し不動産を取得するとともに、同日付で、R銀行との間で金銭消費貸借契約を締結し金銭を借り受けた。

31 資産課税における土地の評価については、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巻5頁以下（1988年）参照。

32 玉國文敏教授は、「例外的手法でもって財産評価をする場合、いかなる事実の存在からその必要性や正当性を認めたのか、あるいは、どのような要因や事実を重視したのかについては、各判決間で温度差が生じている。とりわけ初期の判決の中には、他の納税者との間での実質的な税負担の公平を図るという合理的な理由が存在している場合には、評価基本通達に定められた通常の方法ではなく、他の客観的な交換価値による特別な方法で評価することも可能であることを指摘する例が見られる。典型的な例は、財産評価基本通達による財産評価額と土地等の実勢価格との間で生じた金額差を利用して、相続税の負担を軽減しようとするケースである。このような例は、バブル経済下の、不動産価格や資産価格が高騰した時期に多く現われている。」（同「通達課税の一側面—相続財産評価基準とその変容—」小早川光郎・宇賀克也『行政法の発展と変革下巻』479頁（有斐閣、2001年））と述べられ、財産評価基本通達による評価と実際の評価額との乖離を利用した租税回避に対して総則6項が適用されてきたと指摘されている。

33 国税不服審判所平成29年5月23日裁決裁決事例集107集。本裁決の評釈は、別稿に譲りたい。

審査請求人（以下、「X」という。）は、平成24年6月に死亡した本件被相続人の相続に係る相続税について、財産評価基本通達に定める方法により本件各不動産を評価し相続税の申告をした。原処分庁（以下「Y」という。）は、国税庁長官の指示を受けて本件各不動産を評価したところ、本件各不動産の一部の価額は、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、総則6項を適用し、国税庁長官の指示を受けて評価した価額により相続税の本件各更正処分等をした。

本件の争点は、本件各不動産について、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と、本件付記理由に本件各更正処分等を取り消すべき記載不備があるか否かであるが、本稿では前者の争点を検討する。

Yは、総則6項の射程には、通達評価額が時価を上回る場合だけでなく、下回る場合も含まれるとしたうえで、本件各不動産通達評価額は、本件各不動産の取得価額及び本件各不動産鑑定評価額の30%にも満たない僅少なものであり、著しい価額の乖離があると主張した。

そのうえで、本件各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、他の納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、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機能に反する著しく不相当な結果をもたらしていることから、本件各不動産については、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と主張した。

これに対して、Xは、総則6項は、想定外の時価下落事情が事後的に生じた場合の救済措置として創設されたものであり、評価通達による評価が「著しく不相当な場合」とは、評価通達に定める評価方法によることが否定されるべき特別の事情がある場合を意味するとした。この特別の事情は、総則6項の制定趣旨を踏まえて判断されるべきであることから、通達評価額と時価評価額との乖離が著しいというだけでは足りず、客観的な評価減の根拠事実が発生し、時価が激変したことを具体的かつ客観的に立証できる場合を意味すると主張した。

そのうえで、本件不動産の取得の経緯には投資の側面と生活設計の側面の双方における合理的な理由があり、本件各不動産の取得に係る一連の行為は、相続税を不当に減少させる行為ではなく、相続税の節税や租税回避を目的としたものではないことから、本件各不動産については、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はないと主張した。

審判所は、相続税法22条にいう「時価」の意義と財産評価基本通達との関係を確認したうえで、「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は、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、評価通達において『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。』と定められていることから明らかなものというべきである。

すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める評価方法によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、ほかの合理的な時価の評価方法によることが許されるものと解するのが相当である。」として、実質的な租税負担の公平を維持するために、評価通達によらないことが相当と認められるような「特別の事情」のある場合には、他の合理的な時価の評価方法によることが許されるという総則6項の適用基準を示した。

本件では、「本件各鑑定評価額は、いずれも資格を有する不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に準拠した方法により算出されており、いずれも原価法による積算価格と収益還元法（DCF法及び直接還元法）による収益価格をそれぞれ試算した上で、両者を比較検討し、最終的には収益還元法による収益価格を重視して鑑定評価を行ったものであると認められるところ、収益還元法の適用の基礎となる純収益に係る数値、DCF法において適用する割引率及び最終還元利回り並びに直接還元法において適用する還元利回りの

査定は、本件相続開始日における本件各不動産の実情及び不動産市況を反映したものと認められる。」として、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の本件相続開始日における時価を合理的に算定しているものであるとした。

そのうえで、「本件被相続人及びXらなどによる本件各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、本件被相続人が本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間に著しい乖離のある本件各不動産を、借入金により取得し、本件申告において評価通達に定める評価方法により評価することにより、本件借入金債務合計額が本件各不動産はもとよりほかの積極財産の価額からも控除され、Xが本来負担すべき相続税を免れるという結果をもたらすこととなる。」として、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間に著しい乖離があり、評価通達により評価する場合には、Xが相続税の負担を免れることになると指摘した。

本件被相続人が、①Q社の事業承継に伴う遺産分割や相続税の負担を懸念し、R銀行に対し診断を申し込んだこと、②R銀行から、借入金により不動産を取得した場合の相続税の試算及び相続財産の圧縮効果についての説明を受けていたこと、③本件各不動産の購入資金の借入れの目的が、相続税の負担の軽減を目的とした不動産購入の資金調達にあると認識していたこと、④Q社の事業承継のための方策の一環として養子縁組した時期と近接した時期に、本件各不動産を取得していることを総合すれば、「本件被相続人の本件各不動産の取得の主たる目的は相続税の負担を免れることにあり、本件被相続人は、本件各不動産の取得により本来Xが負担すべき相続税を免れることを認識した上で、本件各不動産を取得したとみることが自然である。」として、本件各不動産の取得の目的は、相続税を免れることにあったとした。

以上のことから、「本件各不動産については、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、相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであることから、評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある」として、本件各不動産の価額について、総則6項を適用し、評価通達以

外の方法である不動産鑑定評価に基づいて評価した本件各更正処分は適法であるとの判断を下した。

## 2 本判決の位置付け—財産評価基本通達・総則6項の適用による租税回避 事案への対応

財産評価基本通達・総則6項は、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として創設されたと理解されてきた。

租税行政庁は従前、総則6項を適用し、評価通達の評価額を上回る時価を認定することはなかったが、平成4年頃から、「行きすぎた節税対策」に対処するために、時価評価の適正化という大義名分で、総則6項の適用による評価の個別妥当性を強調するようになってきた<sup>34</sup>。

例えば、相続により取得したマンションの価額をめぐって、評価通達によらない評価が認められるか否かが争われた東京地裁平成4年3月11日判決<sup>35</sup>では、裁判所は、「右の評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、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は、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、このことは、右通達において『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。』と定められていることから明らかなものというべきである。

すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。」と判示して、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、すなわち、評価通達によらないことが相当と認められるような「特別の事情」のある場合

34 大淵・前掲注16・139頁。

35 最判平成5年10月28日税資199号670頁（上告審）、東京高判平成5年1月26日税資194号75頁（控訴審）、東京地判平成4年3月11日判時1416号73頁（第一審）。評釈としては、品川芳宣「判批」税研45号49頁以下（1992年）など参照。



には、評価通達によらずに、他の合理的な評価方法により評価することが認められるとした。平成4年頃以降、多くの裁判例は、「評価通達によらないことが相当と認められるような特別な事情」があるとして、租税行政庁による通達6項の適用を認める傾向にある<sup>36</sup>。

相続財産の評価については、租税行政庁は原則として、基本通達にしたがって評価しなければならないが、例外的に、通達の定めにより評価することが「著しく不相当」と認められる場合には、総則6項を適用し、国税庁長官の指示を受けて評価通達以外の方法により評価することが認められる。裁判例は、総則6項の適用要件である「著しく不相当」を「特別の事情」に置き換えており<sup>37</sup>、総則6項の適用の可否をめぐるのは、「特別の事情」の有無が問題となる。

山田重将教授は、裁判例の分析を通して、「特別の事情」の有無の判断においては、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、③評価通達による評価方法に従った価格と他の合理的な時価の評価方法による価格の間に著しい乖離が存在することが指摘されていると述べられている<sup>38</sup>。そのうえで、同教授は、裁判例を価格乖離型と租税回避型に分けて整理され、具体的には、価格乖離型は、①「評価通達による評価の合理性の欠如」があることと、③「時価により近似する価格」との著しい乖離が客観的に存在することを指摘し、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、「評価通達による価格と時価により近似する価格との客観的な乖離」を重要な事実とする裁判例であり、租税回避型は、①と③を肯定するに当たり、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」を指摘し、「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

36 金子宏ほか編『ケースブック租税法第5版』648頁（弘文堂、2017年）。

37 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187頁（2015年）。

38 山田・前掲注37・210頁。

であることを重要な事実とする裁判例であるとされている<sup>39</sup>。

本判決は、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間に著しい乖離があり、評価通達により評価する場合には、Xが相続税の負担を免れることになり、そして、本件不動産の取得状況からは、本件各不動産の取得の目的は相続税を免れることにあったとしている。本判決は、本件が租税回避事案であることを強調することにより、「特別な事情」があったと判断しており、租税回避型に属するものであるといえる。

### 3 「特別な事情」の判断と租税回避の目的

本判決は、「本件被相続人に相続税の負担の軽減という目的があったことを特別な事情の有無を判断する上で考慮することは許されるものであり、このように解したとしても、特別な事情がない限り、課税庁としては、評価通達に定める評価方法以外の方法による評価を採用することが許されないのであるから、租税法律主義に反することにはならないというべきである。」として、「特別な事情」の有無の判断において、租税回避の目的を考慮することは許されるとの立場に立っている。また、「本件被相続人の本件各不動産の取得は、それ自体としてみた場合、本件被相続人が相続税の負担の軽減以外の合理的な目的をも有した上で本件各不動産を取得したことを否定するに足る証拠はないが、相続税の負担を免れる目的以外にほかの合理的な目的が併存していたとしても、…中略 本件各不動産について評価通達に定める評価方法を適用すれば相続税の目的に反し、実質的な租税負担の公平を著しく害することになりはなく、相続税の負担の軽減以外の合理的な目的によって、本件各不動産について評価通達によらないことが相当と認めら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いうべきである。」として、たとえ租税回避の目的以外の合理的な目的が併存している場

39 山田・前掲注37・210頁。山田重将教授は、価格乖離型の判断基準に、租税回避型の判断の枠組みも包摂することにより、両者を統一的に考えることができるとされている(同・前掲注37・218頁以下)。

合にも、租税回避の目的が認められる以上、「特別な事情」があると判断すべきであるとしている。

ところが、最高裁は、租税回避の目的を重視し、租税回避事案である主張することに対して否定的な立場に立っている。例えば、外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことをめぐって、贈与を受けた時において国内に住所を有していたか否が争われた最高裁平成23年2月18日判決<sup>40</sup>では、裁判所は、「原審は、上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、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ったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、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

40 最判平成23年2月18日裁時1526号2頁（上告審）、東京高判平成20年1月23日判タ1283号119頁（控訴審）、東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁（第一審）。評釈および論考としては、増田英敏「2つの最高裁判決の意義と射程—武富士事件と長崎年金事件の検証」税務弘報59巻8号152頁以下（2011年）、同「判批」TKC税研情報20巻5号1頁以下（2011年）、同「判批」ジュリスト1454号114頁以下（2013年）、林仲宣「判批」法律のひろば64巻4号46頁以下（2011年）、同「住所の本質—武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報59巻5号148頁以下（2011年）、浅妻章如「判批」中里実ほか編『租税判例百選第6版』30頁以下（有斐閣、2016年）など参照。

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。」と判示して、租税回避の目的という主観的要素をもって、客観的事実を否定することはできないとしている。

租税回避の目的があったか否かを判断基準とする場合には、租税行政庁の側からみると、財産評価基本通達・総則6項の適用において租税回避の目的という主観的要素の存否を主張立証しなければならず、適正かつ安定した租税行政の運営の障害になる。また、納税者の側からみると、租税法律主義の予測可能性の視点から、総則6項の適用が不明確であると批判されることになる。さらに、租税行政庁が租税回避事案であることを理由に課税処分を行う場合には、この点に租税行政庁による評価通達の使い分けの問題が生じるおそれがある<sup>41</sup>。

本裁決は、X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、租税回避の目的という主観的目的を過度に重視し、「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批判されるべきである。評価通達は、財産評価における納税者間の公平を維持するために、各種財産の画一的かつ詳細な評価方法を定めたものであり、とりわけ、総則6項の適用の可否の判断においては納税者の予測可能性の視点に意を払うべきであるにもかかわらず、本裁決はこの視点を軽視しており、納税者の権利救済機関としての審判所の役割を果たしていない<sup>42</sup>。

41 通達課税の問題については、増田・前掲注14・149頁以下参照。

42 増田英敏教授は、「これまで、国税不服審判所の裁決は、裁判所の租税事件の判決に比して学術的視点から本格的に批判の対象とされてこなかったといえる。しかし、国税不服審判所の使命が、原処分の見直しではなく納税者の権利救済機関としての『争訟裁断機能』を有する納税者の権利救済にあるから、その使命を果たしているか否かについて、リーガルマインドの視点から検証することはきわめて意義深いことである。」(同「松沢税法学の系譜と租税法解釈の在り方」同編『租税法の解釈と適用』11頁(中央経済社、2017年))と述べられ、国税不服審判所の役割が、納税者の権利救済にあるとされている。

#### IV 財産評価基本通達・総則6項の適用に対する法的統制の必要性

財産評価基本通達・総則6項は、国税庁自身が定める評価通達以外の方法により評価することを認める例外的な定めであるにもかかわらず、租税回避の目的という主観的要素を重視し、同項の適用を認めた裁判例が散見される。総則6項の適用要件である「著しく不適當」あるいは「特別の事情」が不明確であり、予測可能性の視点からは総則6項の適用に対する法的統制が不十分であると言わざるを得ない。そこで、評価通達の改正と、立法による対応という視点から、総則6項の適用に対する法的統制のあり方を検討する<sup>43</sup>。

総則6項の適用について、前述した東京地裁平成4年3月11日判決に見られるように、裁判所は、「実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかでない場合には、別の評価方式によることが許される」としたうえで、「評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許される」と判示している。「特別な事情」の有無の判断が、総則6項の適用の可否を決することになる。

金子宏教授は、「評価基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、特段の理由がないにもかかわらず…中略 特定の土地について評価基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解すべきであろう」<sup>44</sup>と述べられ、評価通達が行政先例法になっていると解されることから、特段の理由がない限り、評価通達以外の方法により高く評価すべきではないとの立場に立たれている<sup>45</sup>。

43 石島弘教授は、財産評価基本通達に対する法的統制として、法解釈的統制と立法論的統制等をあげられている（同「相続税法の課税標準—相続税財産評価通達について—」税法学472号18頁以下（1990年））。

44 金子・前掲注8・667頁。

45 大淵博義教授は、「例外的に評価通達第6項が適用される『特別の事情』又は『著しく不適當』と認められる事情にある財産の評価とは、極めて限定的な場合に限られるべきことは当然であって、…中略 評価通達第6項の安易な適用は、納税者の法的生活の安定性と予測可能性の観点から問題が生ずる」（同「『財産評価基本通達・総則6項』の適用のあり方（下）～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論」（税理39

品川芳宣教授は、「納税者の側からみると、総則6項がいつ、いかなる時に適用されるかは、予測可能性の見地からはきわめて重大な問題となる。また、税務官庁においても、総則6項は『伝家の宝刀』であろうから、その適用には慎重な対応が望まれるものと解される。いずれにしても、納税者側の予測可能性が保障されるためには、総則6項の適用基準が明らかにされる必要がある。」<sup>46</sup>と述べられ、総則6項の適用には慎重であるべきであり、納税者の予測可能性の視点からは、総則6項の適用基準を明確化すべきであると指摘されている。

増田英敏教授は、「評価通達に基づいて土地の時価を評価したところ、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、平等取扱い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から、特別な事情の評価根拠事実ついて通達に例示するなど対応が求められる。」<sup>47</sup>と述べられ、租税行政庁の恣意的な適用を防止するために、総則6項の適用要件である「特別な事情」の評価根拠事実を通達に例示すべきであると指摘されている。

例外的に評価通達以外の方法による評価を認める総則6項の適用要件である「著しく不相当」では二重の不確定概念が用いられていることから、租税法律主義の点から、司法による厳格な法的統制の下に置かれるべきである。ところが、裁判所は、「著しく不相当」を「特別な事情」と受けて、納税者の租税回避の目的の有無を認定し、総則6項を適用の可否を判断している。租税回避の目的という主観的要素に基づく判断は、租税行政庁による恣意的な総則6項の適用の温床となりかねないばかりでなく、租税行政庁が税務調査により、租税回避の目的を認定するか否かを判断するまで総則6項を適用

卷13号17頁以下（1996年）と述べられ、財産評価基本通達・総則6項の適用は限定的であるべきであるとされている。

46 品川芳宣「税務通達に従った納税申告の否認と予測可能性」税理42巻8号12頁（1999年）。

47 増田英敏「続・実践租税正義学（第87回）相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈（下）」税務弘報65巻1号169頁（2017年）。

の可否を見通すことができず、納税者を不安定な立場におくものであり、予測可能性の観点から問題である<sup>48</sup>。

評価通達による評価と実際の評価額との乖離を利用して租税回避が行われている、換言すれば、評価通達による評価が租税回避行為を誘発するというのであれば、通達を発遣する租税行政庁自身が、個別財産の評価通達を速やかに改正して対応することにより解決すべきである<sup>49</sup>。

租税公平主義が担税力に応じた課税の実現を要請していること、そして、租税法律主義の内容の一つである課税要件明確主義が、租税法規定は一義的かつ明確な文言で定められなければならないとしていることから、租税法上には租税回避行為に対する多数の個別否認規定が準備されている。相続財産の評価をめぐる租税回避も同様に理解されており、納税者の租税回避行為に対しては個別否認規定の立法により対処してきた。

例えば、バブル経済に伴う地価の高騰を受けて、自己資金や融資を受けて土地を取得することによって相続財産の評価額の減少を図り、さらに、債務控除による課税価格の減少を図るという租税回避が頻発した。そこで、昭和63年度税制改正により、旧租税特別措置法69条の4は、相続開始前3年以内に取得した土地または建物については、取得価格により課税することと規定した。その後の地価の下落を受けて、同規定は平成7年末日をもって廃止さ

48 文字和毅氏は、「租税回避を企図したか否かというような要素は評価通達において判断すべきものではない。評価通達が相続税法22条に規定する時価を解釈・適用するための通達として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時価との開差が客観的にみて『著しく不相当』であると認められるような場合において、総則6項は適用されるべきである。すなわち『著しく不相当』である対象は、財産の客観的価値に関する事項に限定されると解釈するべきである。」（同「財産評価基本通達によらない評価方法の適否」近畿税理士界607号12頁（2014年））と述べられ、租税回避の目的を「著しく不相当」の判断要素に持ち込むことを批判されている。

一方で、租税回避行為が行われた場合には、財産評価基本通達・総則6項が適用されるべきであるとする見解としては、川口幸彦「租税回避への対応を含む財産評価のあり方—裁判事例等の分析を中心として—」税務大学校論叢61号209頁以下（2009年）参照。

49 納税者の行き過ぎた租税負担軽減策に対しては、租税行政庁は早期に評価通達の改正または個別通達を発遣することによって対処すべきであり、財産評価基本通達・総則6項をみだりに適用することを避けるべきである（大淵・前掲注45・18頁）。

れ、さかのぼって税負担を軽減する内容の経過措置が設けられた<sup>50</sup>。

また、相続税法64条1項は、「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。」と規定しており、同族会社の行為計算の否認規定を適用し、相続税の租税回避に対処することができる。ところで、大淵博義教授が、「同族会社の行為計算の否認及び実質課税の原則の適用に当たっては、租税負担を回避又は軽減する意図の存否は本質的問題ではなく、その各法理の適用できる経済的実態を具備しているかどうかということが問題とされるのである。」<sup>51</sup>と指摘されるとおり、通達評価による評価と実際の評価額との間に乖離があることから租税回避であることを理由に、同規定を適用し、財産の時価を擬制することが許されないことは当然である<sup>52</sup>。

田中治教授は、「評価という問題と、納税者の租税負担軽減行為を抑制するという問題とはもともと無関係である。評価の場面において、納税者の租税負担軽減行為を抑制し、あるいはこれに制裁を加えるということは、筋違いである。租税負担軽減行為は、およそ脱税ではなく、法で明確に禁じられていない。もし納税者の問題の行為を許さないとするならば、端的に法で禁じるべきである。財産の評価の場面で、一般的な公平感、正義感を根拠に、これを抑制することは、その主観的意図はともかく、法の根拠を欠く違法なものというべきである。評価は、あくまで、財産取得時に限定して、財産価値の客観的で合理的な測定を目的とすべきである。」<sup>53</sup>と述べられ、租税回避

50 金子・前掲注8・668頁以下。

51 大淵・前掲注16・140頁。

52 同族会社の行為計算の否認規定をめぐる「不当性」の意義については、拙稿「租税回避行為の否認論の展開—租税法の解釈と限界—」増田英敏編『租税憲法学の展開』127頁以下（成文堂、2018年）参照。

53 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



の目的という主観的要素を財産評価に持ち込むべきではなく、評価は、財産取得時の客観的で合理的な価格を測定すべきであると指摘されている。

相続税法22条にいう「時価」は、被相続人または遺贈者の死亡の日という、相続人の財産取得時の客観的で合理的な価格により算定されるべきであり、評価の問題と租税回避行為の否認の問題とを関連付けて議論すべきではない。あたかも、総則6項により租税回避行為に対処することが認められると理解することは、租税法律主義の視点からは批判されるべきであり、租税回避行為に対しては個別否認規定より対処すべきである。

以上のとおり、租税行政庁による恣意的な総則6項の適用を排除し、納税者の予測可能性を確保するためには、租税法律主義の視点から総則6項の適用に対する法的統制が不可欠である。具体的には、評価通達による評価が租税回避行為を誘発するというのであれば、通達を発遣する租税行政庁自身が、個別財産の評価通達を速やかに改正して対応することにより解決すべきであり、また、評価の問題と租税回避行為の否認の問題とを関連付けるべきではなく、租税回避行為に対しては個別否認規定より対処すべきである。

## V 結論

本稿の目的は、財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題、とりわけ、「特別の事情」の判断において租税回避の目的という主観的要素を重視することの問題を検討することにあった。

総則6項は、租税公平主義の視点から、時価の客観的減価要因が生じていたにもかかわらず評価通達を形式的に適用することにより納税者の担税力が過大に算定されることを避けるために、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ると位置づけられてきた。また、実体的要件である「著しく不相当」と、手続的要件である「国税庁長官の指示」という2つの適用要件を充足する場合に限り適用されるものであった。とりわけ、「著しく不相当」は、課税物件である相続財産の価格を確定する要件であること

---

編『相続税制の再検討』55頁以下（法律文化社、2003年）。

から、課税要件明確主義の統制下に置かれ、納税者に租税回避の目的があったことを理由に総則6項を適用すべきではないと理解されてきた。

ところが、租税行政庁は租税回避の目的がある場合には、総則6項の適用が認められるべきであるとの立場に立って、裁判例もこれを追認し、総則6項の適用基準である「特別の事情」の判断において、租税回避の目的という主観的要素を重視し判断を下す傾向にある。

総則6項の適用の判断に主観的要素を持ち込むことは、租税行政庁による通達の使い分けという通達課税の問題を引き起こすおそれがある。例外的な定めである総則6項が不明確な基準により適用されることは、租税法律主義の予測可能性の視点から問題であるとともに、租税公平主義の平等取扱原則に反するものである。総則6項の適用の現状は看過できず、租税法律主義の視点からの速やかな法的統制がなされるべきである。

以上のことを指摘し、本稿の結びに代えたい。