

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 —最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決の諸問題—

Exceptional Circumstances in Inheritance Tax Law not Based
on the National Tax Agency Basic Instructions on Evaluation of Assets
in the Property Evaluation of Inheritance Tax
—Problems of A Japan's Judgment of the Supreme Court,
3rd Petty Bench, April 19, 2022

木山 泰嗣*

要約

本稿は、注目を集めた最高裁判決（最高裁令和4年判決）について、その法理の内容と今後生じる問題を検討するものである。同判決は、租税法律主義（憲法84条）が徹底された内容になっている反面、いっけんすると、「事情」が認められれば評価通達以外の方法による財産評価を広く許容する解釈のようにもみえる事情法理を採用した。

最高裁令和4年判決が採用した事情法理と、従前の下級審の裁判例が採用してきた特別事情論には違いがある。事情法理の内容は、2段階から成るものと分析できる。第1に、相続税法22条の「時価」の評価をする際に、国民に対する拘束力を有しない評価通達の定めと異なる算定方法を用いても、法の定める「時価」の範囲内である限り、何ら相続税法22条違反の問題は生じない（内容①：相続税法22条）。第2に、これとは別の次元の問題として、平等原則との関係から、評価通達を上回る時価評価をすることは、合理的な理由がない限り、平等原則に違反する（内容②-1）。ただし、実質的な税負担の公平に反するというべき「事情」がある場合には、合理的な理由が認められるため、評価通達を上回る時価評価をしても、平等原則に違反しない（内容②-2）。内容②は、「平等原則」の問題である。

内容的にみると、「特別」かどうかを問わず、「事情」（合理的な理由）によって平等原則違反の有無が判断される点でも、従来の特別事情論とは異なる側面があるといえる。

しかし、その射程を検討すれば、本件のような税負担回避型の事例においては、少なくとも、本判決で示された事例と類似する事情（(1) 相続税負担の著しい軽減〔6億円が0円〕、(2) 被相続人及び相続人の租税負担軽減の意図〔認識・期待・企画・実行〕がある場合）が認められなければ、評価通達以外の方法による評価は平等原則違反となり、許容されないと考えられる。今後の判例の集積が重要になるが、他の事例における事情法理の適用については、本判決の判断過程を十分に分析・尊重し、税負担回避型の事例で、「事情」が広範に認められることがないよう慎重なあてはめが行われるべきである。

他方で、今後の事例における相続税法上の財産評価における評価通達以外の評価の適否の判

* 青山学院大学法学部教授

断基準は、(1) 税務行政においては、内部ルールとしての「著しく不適當」といえるかであるのに対し、(2) 司法判断においては、事情法理(判例法理)による「事情」があるかになる。こうした二分法の下で、税務行政においても、本判決の出現により、内部ルールとしての「著しく不適當」の意義、判断基準、その具体例等を、納税者に対して明確に示すべきことが迫られたといえる。

【目次】

はじめに

I 事案

- 1 事案の概要
- 2 認定事実
- 3 争点
- 4 下級審の判断

II 判旨

- 1 法解釈
- 2 あてはめ
- 3 結論

III 検討

- 1 本判決の意義
- 2 特別事情論
- 3 事情法理の意義—特別事情論との異同
- 4 事情法理の問題点—判例の射程等
- 5 税務行政に求められる対応—総則6項との関係

おわりに

はじめに

相続税の財産評価は、「時価」でなされる(相続税法22条。時価主義)。この時価評価は、相続税法が算定方法を定める特定の財産を除き(同法23条～26条参照)¹⁾、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56、直審(資)17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。)によってなされる。これが、税務行政上における原則である。この評価通達によることが「著しく不適當」であると認められる場合には、評価通達以外の方法による評価(売買実例や鑑定による評価)もなされる(評価通達総則6項。以下「総則6項」という)。しかし、あくまで、これは例外的な扱いである。

このような税務行政の実状を考慮し、下級審の裁判例においては、「特別事情論」が採用されてきた。特別事情論とは、評価通達の定める算定方法に合理性が認められる限り、租税平等主義(租税公平主義²⁾)の観点から、原則として評価通達によって計算される評

1) 地上権及び永小作権(相続税法23条)、配偶者居住権等(同法23条の2)、定期金に関する権利(同法24条、25条)、立木(同法26条)については、その評価方法が法定されている(法定主義)。

価額を「時価」とする扱いを許容し、著しく不平等（不公平）と認められる「特別の事情」がある場合は、例外的に評価通達以外の評価方法による考え方である³⁾。

もっとも、下級審の裁判例において、「特別の事情」は、租税平等主義の観点から許容することができないような事例で、限定的にのみ認められてきた。こうした特別事情論は、下級審の裁判例であるものの、数十年にわたる蓄積のある法理といえ、数多くの裁判所において当然のように採用され続けてきた解釈であった⁴⁾。

しかし、近時これと異なる表現を用いた解釈が、最高裁で示された（最高裁令和4年判決⁵⁾）。評価通達どおりに路線価によって財産評価を行うことが、「著しく不适当」（総則6項）であるとして行われた相続税の更正処分の取消訴訟で、最高裁は、特別事情論を前提に「特別の事情」を認めた下級審とは異なる解釈を行い⁶⁾、「事情」（合理的な理由）を根拠に更正処分を是認した（事情法理）。

そこで、本稿では、最高裁令和4年判決に含まれる諸問題を検討する。具体的には、従前の特別事情論との異同からみた新しい法理の内容（Ⅲ.3）、その射程等の問題点（Ⅲ.4）、税務行政に求められる対応（Ⅲ.5）等を中心に据える。

I 事案

1 事案の概要

本件は、共同相続人である X（原告・控訴人・上告人）らが、相続財産である不動産の一部について、評価通達の定める方法により価額を評価して相続税の申告をしたところ、所轄税務署長から、当該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适当と認められるから別途実施した鑑定による評価額をもって評価すべきであるとして、それぞれ更正処分（本件各更正処分）及び過少申告加算税の賦課決定処分（本件各賦課決定処分）を受けたため、国である Y（被告・被控訴人・被上告人）を相手に、上記各処分の取消しを求めた事案である。

2 認定事実

原審が適法に確定した事実の概要は、次のとおりである。

(1) 相続等

A（被相続人）は、平成24年6月に94歳で死亡し、Xらほか2名（共同相続人ら）が財

2) 租税平等主義と租税公平主義は、特に意味を区別して説明されることは少なく、両者は一般に同義のものとして議論されていると思われる。そこで、本稿では、単に「租税平等主義」と表記する。

3) 木山泰嗣「判批」税理65巻7号（2022年）121頁参照。

4) 木山泰嗣『入門課税要件論』（中央経済社、2020年）215-216頁参照。

5) 最判令和4年4月19日裁判所 HP。

6) 第1審（東京地判令和元年8月27日金融・商事判例1583号40頁）及び控訴審（東京高判令和2年6月24日金融・商事判例1600号36頁）は、いずれも特別事情論を前提に「特別の事情」を認めていた。

産を相続により取得した（本件相続）。

被相続人の相続財産には、甲土地及び甲建物（本件甲不動産）並びに乙土地及び乙建物（本件乙不動産。本件甲不動産と併せて本件各不動産）が含まれていたところ、これらについては、被相続人の遺言に従って、Xらのうちの1名が取得した。同人は、平成25年3月、本件乙不動産を代金5億1500万円で第三者に売却した。

（2） 本件各不動産が相続財産に含まれるに至った経緯等

ア 被相続人は、平成21年1月に信託銀行から6億3000万円を借り入れた上、同日に本件甲不動産を代金8億3700万円で購入した。

イ 被相続人は、同年12月に共同相続人らのうちの1名から4700万円を借入れ、同月に信託銀行から3億7800万円を借り入れた上、同日に本件乙不動産を代金5億5000万円で購入した。

ウ 被相続人及びXらは、上記ア及びイの本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ（本件購入・借入れ）を、被相続人及びその経営していた会社の事業承継の過程の1つと位置付けながら、本件購入・借入れに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X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、これを期待し、あえて企画し、実行した。

エ 本件購入・借入れがなければ、相続税の課税価格の合計額は6億円を超えた。

（3） 課税処分の経緯

ア Xらは、本件相続につき、評価通達の定める方法により、本件甲不動産の価額を合計2億0004万1474円、本件乙不動産の価額を合計1億3366万4767円と評価した上（本件各通達評価額）、平成25年3月11日、所轄税務署長に対し、本件各通達評価額を記載した相続税の申告書を提出した。申告書において、課税価格の合計額は2826万1000円とされ、基礎控除の結果、相続税の総額は0円であった。

イ 国税庁長官は、S国税局長からの上申を受け、平成28年3月、同国税局長に対し、本件各不動産の価額につき、総則6項により、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指示をした。

ウ 所轄税務署長は、上記指示により、平成28年4月、Xらに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により本件相続の開始時における本件各不動産の正常価格として算定した鑑定評価額に基づき、本件甲不動産の価額が合計7億5400万円、本件乙不動産の価額が合計5億1900万円（本件各鑑定評価額）であることを前提とする本件各更正処分（課税価格の合計額8億8874万9000円、相続税の総額2億4049万8600円）及び本件各賦課決定処分（本件各処分）をした。

3 争点

本件の争点は、次の3点であった。第1に、本件相続開始時における本件各不動産の時価（特別の事情の内容及び本件各不動産におけるその有無。争点①）、第2に、総則6項

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（争点②）、第3に、本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無（争点③）である。

最高裁令和4年判決（以下「本判決」ともいう。）では、争点①について判断された⁷⁾。そのため、以下では、争点①のみを取り上げる。

4 下級審の判断

(1) 第1審

第1審は、Xの請求を棄却した⁸⁾。その理由は、特別事情論を採用した上で、本件に特別の事情を認めるものであった。

すなわち、特別事情論については、「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うべきである〔下線は筆者〕」としながら、「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6参照）がある場合には、他の合理的方法によって評価することが許される〔下線及び傍点は筆者〕」という判示であった。

以上を前提に、第1審は、①本件購入・借入れの経緯、②評価通達による評価額と鑑定評価額のかい離が大きいこと（各鑑定評価額の約4分の1〔本件甲不動産は約26.53%、本件乙不動産は約25.75%〕の額であること）、③被相続人及びXらが相続税の負担の減少を意図して実行したことなどを根拠に「特別の事情」を認め、本件各処分は適法であるとした。

7) 第1審及び控訴審では、争点②及び③のいずれについても、手続上の違法はないと判断されている。

8) 東京地判令和元年8月27日・前掲注6)。評釈に、伊川正樹「判批」税務QA216号（2020年）54頁、木山泰嗣「判批」税理63巻6号（2020年）152頁、品川芳宣「判批」税研JTRI36巻1号（2020年）100頁、同「判批」TKC税研情報29巻2号（2020年）40頁、土屋栄悦「判批」税研JTRI35巻6号（2020年）75頁、中尾隼大＝奥谷健（監修）税務事例52巻4号（2020年）79頁、西中間浩「判批」税経通信75巻4号（2020年）181頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報68巻3号（2020年）154頁、廣木準一「判批」ジュリ1555号（2021年）139頁、増田英敏「判批」TKC税研情報29巻5号（2020年）1頁等がある。

(2) 控訴審

これに対して X が控訴したところ、控訴審は、X の控訴を棄却した⁹⁾。

控訴審は、特別事情論の細部については、第1審の上記判示を、「評価通達に定められた評価方法によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすると、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6参照）がある場合には、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は、他の合理的な方法によって評価することが許される〔下線及び傍点は筆者。なお、筆者記載の取消線は削除部分を指し、同様の波線は加筆部分を指す〕」と修正した。

ただし、あてはめにおいては、評価通達による評価額と鑑定評価額との「開差は、それ自体が大きなもの」と認められる」こと、「それによって生ずる税額の差や、本件被相続人及び X 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 X 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、「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」として、第1審と同様に「特別の事情」を認めた。

そこで、X が上告受理申立てをした。

II 判旨

上告審（本判決）は、X の上告を棄却した¹⁰⁾。その理由は、以下のとおりである。

9) 東京高判令和2年6月24日・前掲注6)。評釈に、天野佳洋「判批」金融・商事判例1600号（2020年）1頁、木山泰嗣「判批」税理65巻3号（2022年）168頁、長島弘「判批」税務事例53巻12号（2021年）48頁等がある。

10) 最判令和4年4月19日・前掲注5)。評釈に、伊川正樹「判批」新・判例解説 Watch 170号（2022年）1頁、木山・前掲注3）120頁、佐藤繁「判批」税務QA244号（2022年）4頁、谷口勢津夫「判批」「谷口教授と学ぶ『税法基本判例』【第15回】」Profession Journal 476号（2022年）(<https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-440/>〔2022年7月31日最終確認〕)、谷口智紀「判批」税理65巻7号（2022年）144頁、長島弘「判批」税務事例54巻6号（2022年）36頁、林仲宣＝高木良昌「判批」

1 法解釈

(1) 財産評価と相続税法 22 条

まず、相続税法 22 条の定める財産評価について、次のように判示した。すなわち、同「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〔下線は筆者〕」とし、「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〔下線及び傍点は筆者〕」と判示した。

(2) 租税法上の一般原則としての平等原則

次に、「租税法上の一般原則としての平等原則」について、「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〔下線は筆者〕」とした上で、「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ことは、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〔下線は筆者〕」とした。

他方で、「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こと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〔下線及び傍点は筆者〕」と判示した。

2 あてはめ

以上の解釈（規範）を前提に、本判決は、次のようにあてはめた。

税務弘報 70 巻 7 号 (2022 年) 140 頁、安井栄二「判批」税務 QA243 号 (2022 年) 53 頁等がある。

(1) 評価通達による評価額とのかい離

まず、本件各不動産には、「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かい離があるということが出来る〔傍点は筆者〕」としながら、「このことをもって上記事情があるということとは出来ない〔傍点は筆者〕」とした。

(2) 実質的な租税負担の公平に反する事情

しかし、「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、本件各不動産の評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2826万1000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〔下線は筆者〕」ことから、「X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〔下線は筆者〕」とした。

また、「被相続人及びXらは、本件購入・借入れに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X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」とし、「本件各不動産の評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X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〔下線及び傍点は筆者〕」と判示した。

(3) 小括

こうして、本判決は、「本件各不動産の評価額を評価通達の定める方法により評価した評価額を上回る評価額によるものとすることが上記の平等原則に違反するということとは出来ない〔下線は筆者〕」とした。

3 結論

以上から、本件各更正処分は適法であるとし、「所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することが出来る〔下線は筆者〕」とし、本判決は、Xの上告を棄却した。

Ⅲ 検討

1 本判決の意義

本判決は、相続財産である不動産について、評価通達によらない鑑定評価が最高裁に是認された判例として意義がある。その内容からすると、1つの事例判断であるという側面も有するものの¹¹⁾、相続税法上の財産評価のあり方についての一般論も説示されているた

め、その規範（事情法理）が用いられるべき範囲（適用範囲）は広いと思われる¹²⁾。

この点で、本判決が採用した事情法理の意義を検討することが重要になる。事情法理については、3つの問題の検討が必要になる。

第1に、本件の原審をはじめとして、従前の下級審の裁判例が採用してきた、特別事情論との関係をどのように捉えるべきかという問題である（事情法理の意義—特別事情論との異同）。

第2に、本判決が採用する事情法理にいう「事情」は、今後の他の事例において、どのような場面に認められることになるのかという問題である（判例の射程等）。

第3に、訴訟に至る以前に「著しく不相当」（総則6項）であるときに行われる評価通達以外の財産評価による課税処分は、どのような場合になされるべきなのかという問題である（税務行政に求められる対応—総則6項との関係）。

なお、最高裁判決が下されて間もないものの、新聞等で大きく報道された注目度の高さからか、判例評釈が次々と発表されている。まだ多数とまではいえないが、概ね本判決に批判的な見解のようである¹³⁾。ただし、その客観的な評価については、今後さまざまな角度から公表されるものの蓄積を待つほかない。

結論が同じであった本件の下級審判決に対しても、最高裁判決が下されるまえから批判的な意見が多かった¹⁴⁾。例えば、本件には、「先例判決のような『特別の事情』は認められず」、「課税価格の差異を生ずるのは、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」という意見もあった¹⁵⁾。筆者は、第1審及び控訴審の各評釈において、本件事例で「特別の事情」を認めて本件各処分を適法とした判断について、鑑定評価額が時価評価として適切であることを前提に、その判断は妥当であると述べていた¹⁶⁾。

もっとも、筆者が各評釈において、第1審及び控訴審の判断を妥当としたのは、下級審の判例法理として形成されてきた特別事情論のあてはめとしての適否の観点からであった。上告審である本判決は、特別事情論と類似の解釈論を展開するものの、「事情」（合理的理由）があれば、評価通達以外の財産評価による課税処分を行っても、「租税法上の一般原則としての平等原則〔傍点は筆者〕」に違反しないとする。

そこで、こうした事情法理の内容の検討が、本判決の理解に不可欠となる。その前提として、従来の下級審の裁判例が採用してきた特別事情論の意義を確認する。

11) 安井・前掲注10) 57頁等参照。

12) 木山・前掲注3) 121頁参照。

13) 谷口（智）・前掲注10) 146頁、長島・前掲注10) 40-42頁、林＝高木・前掲注10) 141頁、増田英敏「通達課税と租税法主義の形骸化—評価通達総則6項の適用の問題を中心に—」税研JTRI38巻1号（2022年）26頁、同「判批」税務弘報70巻8号（2022年）95頁等参照。

14) 前掲注8)、前掲注9)の各評釈参照。

15) 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（2020年）81-82頁。

16) 木山・前掲注8) 153頁、同・前掲注9) 169頁参照。他に、判決を支持していたものに、廣木・前掲注8) 140頁等参照。

2 特別事情論

(1) 特別事情論の意義

ア 内容

特別事情論は、不動産に限らず、取引相場のない株式など、課税実務上、評価通達によって相続財産の評価がなされているものについて、相続税法 22 条の「時価」の算定をめぐる裁判で、下級審の裁判例で採用され続けてきた法理である¹⁷⁾。

その内容は、次のように整理できる。

第 1 に、相続財産の評価における「時価」(相続税法 22 条)とは、不特定多数人との間で通常成立し得るような取引価格(市場価格)をいう(内容①：時価評価)。

第 2 に、そのような市場価格の算定方法を定めた評価通達の定めは、反復継続して行われる税務行政の画一的処理の要請に適うものとして、課税実務上使われている(内容②：課税実務)。

第 3 に、このような現状に鑑み、評価通達の内容に合理性がある限り、租税平等主義の観点から、原則として、評価通達の定めによって計算されるものが「時価」とされる(内容③：租税平等主義)。なお、その規定の一般的な合理性はこれを適用しようとする課税庁において立証される必要がある(立証責任)。

第 4 に、個別事例においてみたときに、著しく平等に反するような「特別の事情」がある場合には、例外的に、評価通達の定める算定方法とは異なる評価方法を採用することができる(内容④：特別の事情)。なお、「特別の事情」は、それがあると主張するものが立証しなければならない(立証責任)。

【特別事情論の内容】

内容①：時価評価……………「時価」(相続税法 22 条)とは、不特定多数人との間で通常成立し得るような取引価格(市場価格)をいう。

内容②：課税実務……………評価通達の定めは、反復継続して行われる税務行政の画一的処理の要請に適うものとして、課税実務上使われている。

内容③：租税平等主義……………評価通達の内容に合理性がある限り、原則として、評価通達の定めによって計算されるものが「時価」とされるべきである(租税平等主義)。その規定の一般的な合理性はこれを適用しようとする課税庁において立証される必要がある(立証責任)。

17) 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編集委員会編『現代税法と納税者の権利』(法律文化社、2020 年)158 頁、木山・前掲注 4) 211-216 頁、谷口勢津夫＝高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第 3 版〕』(弘文堂、2022 年)269 頁〔木山泰嗣執筆部分〕、谷口智紀「財産評価をめぐる客観的事実と主観的要素の関係性」税務弘報 67 巻 4 号(2019 年)163 頁等参照。

内容④：特別の事情……著しく平等に反するような「特別の事情」がある場合には、例外的に、評価通達の定める算定方法とは異なる評価方法を採用することができる。「特別の事情」は、それがあると主張するものが立証しなければならない（立証責任）。

イ 下級審裁判例

こうした特別事情論を採用した下級審の裁判例は、数多くある。例えば、本件の第1審及び控訴審が採用した考え方が、まさに、こうした特別事情論にあたる。

ただし、本件の第1審と控訴審では、「特別の事情」が認められる場合の判断基準に、微妙な差異があらわれていた。控訴審で「かえって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は、他の合理的方法によって評価することが許される〔下線は筆者〕」と判示された部分である（「特別の事情」が認められる場合に、「法の趣旨及び評価通達の趣旨に反する」場合が加えられている）。

下級審で採用されてきた特別事情論において、「例外」である「特別の事情」が認められた裁判例は多くはない。そのため、本件にこれが認められるかを判断する際に、認められる場合を若干拡張しようとしたものなのかもしれない。第1審判決に対しては、「租税回避という属人的な問題を『時価』の解釈で全て解決しようとするには疑問が残る¹⁸⁾」、「租税回避の否認や節税行為の否認までも相続税法22条の文理解釈からは導出することはできない¹⁹⁾」、本件の「特有な事情……に対し、本判決が必ずしも的確に判断を下しているようにも考えられない²⁰⁾」といった批判もあったからである。

また、本件とほぼ同時期にあらわれた、類似の訴訟においても、特別事情論が採用され、本件と同様に「特別の事情」が認められている（東京高裁令和3年判決²¹⁾）。逆に、「特別の事情」があることを納税者が主張し、これが認められ、相続税の更正処分が取り消されたものもある（東京地裁令和2年判決²²⁾）。

特別事情論は、取引相場のない株式の評価においても採用されていた。例えば、評価通達の合理性が通達制定当時にはあったと認められても、当該相続時においても合理性があったことが課税庁から立証されていないと判断され、国が敗訴した事例がある（東京高裁平成25年判決²³⁾）。同事例では、確定判決（同判決）の判断に基づき、評価通達の改正

18) 西中間・前掲注8) 186頁。

19) 増田・前掲注8) 14頁。

20) 品川・前掲注8) (TKC税研情報) 49頁。

21) 東京高判令和3年4月27日公刊物未登載 (LEX/DB25590431)、東京地判令和2年11月12日税資270号順号13481である。評釈に、加藤友佳「判批」新・判例解説 Watch30号 (2022年) 253頁、渡辺充「判批」税理65巻4号 (2022年) 92頁等がある。

22) 東京地判令和2年10月9日税資270号順号13463。評釈に、長島弘「判批」税務事例53巻11号 (2021年) 26頁、堀招子「判批」税経通信76巻11号 (2021年) 165頁等がある。

もなされた²⁴⁾。

取引相場のない株式が個人から個人に譲渡された事例で、みなし贈与課税（相続税法7条）が認められるかが争われた下級審裁判例もあった（東京地裁平成17年判決²⁵⁾）。当該譲渡に近い時期に金融機関に対してなされた複数の同株式の譲渡価額が約7倍であったため、売買事例の平均価額を「時価」とする決定処分がなされたことを、納税者が争ったものである。この事例においても、特別事情論が採用された。国の主張した「特別の事情」はないと判断され、納税者が勝訴し、確定した。

ウ 最高裁判例

相続税の財産評価について、特別事情論（上記①～④の内容）が採用されるべきことが明確に示された最高裁判例はない。ただし、以下のような最高裁判例はあった。

① 最高裁平成22年判決

最高裁平成22年判決では、次のように判示されていた。すなわち、「相続税法22条は、贈与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、本件法人の出資についても、この観点からその価額が評価されるべきである。……評価通達194-2は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕」という判示である²⁶⁾。

租税平等主義（憲法14条）等への言及はなく、特別事情論のうち、内容①（時価評価）のみが明示されていた（1番目の下線）。他方で、「特別の事情」がない限り、評価通達の定めどおりに評価されるべきとの方向性は示されていた（2番目の下線）。

その理論的根拠は、明らかにされていない。ただ、「特別の事情」という言葉が用いられているため、下級審の裁判例が築き上げてきた特別事情論（内容②、③、④）を前提にするものと読むこともできる判示であった。

② 最高裁平成29年判決

最高裁平成29年判決では、次のように判示されていた。すなわち、「相続税法22条は、相続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旨を定めるところ、ここにいう時価とは、課税時期である被相続人の死亡時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

23) 東京高判平成25年2月28日税資263号順号12157、東京地判平成24年3月2日判時2180号18頁。

24) 国税庁「財産評価基本通達における大会社の株式保有割合による株式保有特定会社の判定基準の改正について」（平成25年5月）参照。株式保有特定会社に該当する株式保有割合の基準が、（裁判所に合理性の立証がないとされた）25%以上から50%以上に改正された。

25) 東京地判平成17年10月12日税資255号順号10156（確定）。

26) 最判平成22年7月16日判タ1335号57頁。

……相続税に係る財産の評価において、私道の用に供されている宅地につき客観的交換価値が低下するものとして減額されるべき場合を、建築基準法等の法令によって建築制限や私道の変更等の制限などの制約が課されている場合に限定する理由はなく、そのような宅地の相続税に係る財産の評価における減額の要否及び程度は、私道としての利用に関する建築基準法等の法令上の制約の有無のみならず、当該宅地の位置関係、形状等や道路としての利用状況、これらを踏まえた道路以外の用途への転用の難易等に照らし、当該宅地の客観的交換価値に低下が認められるか否か、また、その低下がどの程度かを考慮して決定する必要があるというべきである。〔下線は筆者〕」という判示である²⁷⁾。

最高裁判平成 29 年判決においても、租税平等主義（憲法 14 条）等への言及はなく、特別事情論のうち、内容①（時価評価）が明示されるのみであった（下線部分）。

同判決では、最高裁判平成 22 年判決と異なり、「特別の事情」という言葉も用いられていない。ただし、調査官解説には、次のような説明がなされていた。

まず、本文で、「下級審裁判例は、評価通達の定める評価方法は一般的に合理性を有するものとして課税実務上も定着しているとして、同通達によって評価することが相当でないと認められる特別の事情がない限り、同通達に規定された評価方法によって画一的に評価するのを相当とするものが多い」〔下線及び傍点は筆者〕という説明がされている²⁸⁾。特別事情論である。

他方で、その注釈では、「最高裁判例において、評価通達の合理性やこれと課税処分との関係について明示的に判示したものは見当たらない」〔下線及び傍点は筆者〕こと、ただし、特別事情論を採用した「原判決につき上告棄却判決をした最一小判平成 5 年 10 月 28 日・税務訴訟資料 199 号 670 頁」などはあることについても、説明がされていた²⁹⁾。

同説明をみると、最高裁判平成 29 年判決の時点において、特別事情論はあくまで下級審裁判例が採用する法理であり、最高裁はこれをそのまま承認するか否かについて、未だ判断を下していないとの態度を示したものと読むこともできる。

③ 小括

このように、最高裁判例をみると、特別事情論を前提にしているように思われるものもある一方で（最高裁判平成 22 年判決）、その採用を保留しているとみえるものもあった（最高裁判平成 29 年判決）。

もっとも、下級審裁判例においては、その間も、その後も、特別事情論が繰り返し用いられていた。そのため、本件の最高裁判例が、特別事情論を採用しないことは予想されていなかった。むしろ、特別事情論を前提にどのような判断基準が具体化されるのかが注目されていたものと思われる³⁰⁾。

27) 最判平成 29 年 2 月 28 日民集 71 卷 2 号 296 頁。

28) 日置朋弘「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 29 年度 150 頁。

29) 日置・前掲注 28) 161 頁。

30) 谷口（智）・前掲注 10) 150 頁、長島・前掲注 10) 40 頁、林＝高木・前掲注 10) 141 頁、増田・前掲注 13)（税研 JTRI）17 頁等参照。

なお、本判決が依拠したと思われる判例に、最高裁昭和38年判決がある³¹⁾。もっとも、同判決は、「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した判断は、正当である」と判示されたものであり、現在の税法解釈における異論のない判例・通説の確認に過ぎない。

(2) 不動産評価における特別事情論—従前の下級審裁判例—

不動産の評価について判示された下級審の裁判例は多々あるが、以下にいくつかの例を挙げる。これらの裁判例の判断から、特別事情論が下級審において定着していたことがわかる(後述するように、下級審裁判例には、「合理的な理由」とするものも一部ある。ただ、その内容は、判示内容をみる限り、「特別の事情」と基本的に異ならないと思われる)。

なお、「特別の事情が認められたもの」は、事例としては数の少ない裁判例から取り上げるものである。

ア 特別の事情を公平負担原則違反との関係で判示したもの

名古屋地裁平成16年判決では、次のように判示された³²⁾。すなわち「評価通達は、国税庁長官によって発出された通達であつて、法形式上は行政内部の機関や職員に対する関係で拘束力を有する行政規則(国家行政組織法14条2項)にすぎず、国民に対して効力を有する法令としての性質を有するものではない(最高裁判所昭和38年12月24日第三小法廷判決・集民70号513頁参照)」として、通達の効力が確認された上で、「大量・反復して発生する課税事務を迅速かつ適正に処理するためには、あらかじめ法令の解釈や事務処理上の指針を明らかにし、納税者に対して申告内容を確定する便宜を与えるとともに、各課税庁における事務処理を統一することが望ましいと考えられるから、通達に基づく課税行政が積極的な意義を有することは否定し難く、したがって、通達の内容が法令の趣旨に沿った合理的なものである限り、これに従った課税庁の処分は、一応適法なものであるとの推定を受けるであろうし、逆に、課税庁が、特段の事情がないにもかかわらず、通達に基づくことなく納税者に対して不利益な課税処分を行った場合には、当該処分は、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則に反するものとして違法となり得るというべきである〔下線及び傍点は筆者〕」と判示された。

その際の判断基準として、「通達の意義は以上に尽きるものであり、納税者が反対証拠を提出して通達に基づく課税処分の適法性を争うことは何ら妨げられないというべきであり、その場合には、通達の内容の合理性と当該証拠のそれとを比較考量して、どちらがより法令の趣旨に沿ったものであるかを判断して決すべきものである」とされた。

イ 特別の事情が認められたもの

評価通達によらない「特別の事情」が認められた裁判例には³³⁾、次のものがある。

31) 最判昭和38年12月24日訟月10巻2号381頁。

32) 名古屋地判平成16年8月30日判タ1196号60頁。

33) ②東京地裁平成5年判決(後述)では、「合理的な理由」と表現されている。

① 東京地裁平成4年判決

東京地裁平成4年判決では、次のように判示され、「特別の事情」が認められた³⁴⁾。すなわち、「特に租税平等主義という観点からして、右通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ右通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである〔下線は筆者〕」とされながらも、「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〔下線は筆者〕」とされ、「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〔傍点は筆者〕」と判示された。

そして、「本件の場合のように、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ご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〔下線及び傍点は筆者〕」は、「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場合に該当する〔下線は筆者〕」とされた。

② 東京地裁平成5年判決

東京地裁平成5年判決では、次のように判示された³⁵⁾。すなわち、「相続税法 22 条にいう『時価』が、相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解すべき」ことを前提に、「客観的な交換価格というものは必ずしも一義的に確定され得るものではなく、当然に一定の幅をもった概念として理解されるべきものであることはいうまでもない」とされ、「評価基本通達による評価額というものも、右のような一定の幅をもった時価の概念に含まれる1つの具体的な価額にとどまるものと考えられ、これ以外の方法によって算定された具体的な価額が、相続税法 22 条にいう『時価』の概念から一切排除されるものと解すべき法律上の根拠はない」とされた。そして、「右評価通達による評価方法以外の方法によって算定された価額であっても、それが右のような意味での『時価』の

34) 東京地判平成4年3月11日判時1416号73頁。

35) 東京地判平成5年2月16日判タ845号240頁。

概念の範囲に含まれるものであるときには、それもまた相続税法 22 条にいう『時価』に該当するものとするに、法解釈上の支障はないものと考えられる」とされ、「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、評価基本通達に定められた方法という通常の方法によるのではなく、他の客観的な交換価格によるという特別の方法による評価を行うことも、何ら法の規定に反するものではない〔下線及び傍点は筆者〕」と判示された。

そして、「一般に……評価基本通達に定められた評価方法以外の客観的な交換価格によって相続財産の評価を行うことが、実質的な税負担の公平を図るという見地から正当として是認されることとなるのは、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。したがって、銀行からの借入金によって購入されたものではなく、他の不動産を売却して得た代金を資金として取得されたため、右のような方法による相続税の節減に何ら寄与しない物件については、その相続財産としての価額を右通達以外の客観的な交換価格によって評価することを正当化する理由はなく、その評価は、通常の場合と同様に、右通達に定める方法によって行われるべき〔下線及び傍点は筆者〕」とされた。

このように、東京地裁平成 5 年判決では、「合理的な理由」という表現が用いられ、「特別の事情」という表現は用いられていなかった。

③ 東京高裁平成 5 年判決

東京高裁平成 5 年判決では、次のように判示された³⁶⁾。すなわち、相続税「法 22 条にいう『時価』が相続開始時における当該財産の客観的交換価値を示す価額をいうものと解すべき……であり、右価格は、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において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ものであって（評価基本通達 1 (2)）、これはいわゆる市場価格と同義である」と判示された。他方で、「この市場価格を具体的な財産ごとに個別的に評価する方法をとると……種々の不都合が生じるところから、課税実務上は、評価基本通達を定めて、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされているのである。そして、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すると、特別の事情がない限り右評価基本通達に定められた評価方式によるべきであると一応いうことができる〔下線及び傍点は筆者〕」とされた。

そして、「一般的な経済事情、当該不動産に係る市場性に変動が生じ、短期間のうちに地価が異常なまでに高騰し、税務行政上の理由等で右変動を的確にその評価額に反映させることができず、その結果、評価基本通達による評価額と市場価格との間に著しい格差が

36) 東京高判平成 5 年 3 月 15 日行集 44 巻 3 号 213 頁。

生ずるに至ったような場合にはむしろ評価基本通達による評価額をもって法 22 条にいう『時価』ということができなくなる〔下線及び傍点は筆者〕」と判示された。

④ 大阪地裁平成 29 年判決

大阪地裁平成 29 年判決では、次のように判示された³⁷⁾。すなわち、「相続税法は、地上権等を除き、財産の評価の方法について直接定めてはいないが、これは、財産が多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを前提とする趣旨であると解するのが相当である。そして、国税庁長官は、上記の趣旨を踏まえ、評価通達を定め、これに従って実際の評価が行われている」という税務行政の現状から趣旨が示された。

そして、こうした「相続税法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動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ものであり、かつ、当該不動産の価額がその評価方法に従って決定された場合には、上記価額は、その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特別の事情の存しない限り、相続時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である〔下線及び傍点は筆者〕」と判示された。

その際に、「評価額が不動産鑑定評価額を上回るという事実は……特別の事情を推認させる一つの事情となり得るが、これをもって、直ちに上記特別の事情があるということとはできない〔下線は筆者〕」と説示されている。

同判決では、「評価通達では接道義務を満たしていないことを十分に反映することができず、これは評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情ということができる〔下線及び傍点は筆者〕」とされた。

⑤ 東京地裁令和 2 年判決

東京地裁令和 2 年判決では、次のように判示された³⁸⁾。すなわち、「国税庁においては、各種財産の評価方法につき評価通達を定め、これに基づいて財産の評価を行っているところ、評価対象の不動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ものであり、かつ、当該不動産の相続税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、評価通達により難い特別の事情の存しない限り、相続開始時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である〔下線及び傍点は筆者〕」とされた。

その際、「評価通達の定めと異なる評価方法による評価額が評価通達による評価額よりも低いというだけでは、評価通達により難い特別の事情があるとはいえないと解される（最高裁平成 26 年 7 月 12 日第二小法廷判決・民集 67 卷 6 号 1255 頁の千葉勝美補足意見

37) 大阪地判平成 29 年 6 月 15 日税資 267 号順号 13024。

38) 東京地判令和 2 年 10 月 9 日・前掲注 22)。

参照)「下線及び傍点は筆者」と説示されている。

そして、「本件土地は、宅地転用に当たり、評価通達 40-2 や 24-4 の定めが想定する 2052 万 6444 円程度を著しく超える、5058 万 5611 円 (評価通達ベース額である 80% に引き直して 4046 万 7488 円) の宅地造成費等を要するのであるから、評価通達により難しい特別の事情があると認める「下線及び傍点は筆者」とされた。

⑥ 東京高裁令和 3 年判決

東京高裁令和 3 年判決では、次のように判示された³⁹⁾。すなわち、「相続税法 22 条は、特別の定めの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と定めているところ、この時価については当該財産の客観的交換価値をいうものと解され、課税要件は明確である「下線は筆者」と説示された。その上で、「租税平等主義の観点に照らして、租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかな場合についてまで、評価通達の定めにより評価すべきものではないし、そのような場合について評価通達の定めによらないで個別に財産を評価したとしても租税法律主義に違反するということとはできない「下線は筆者」とされた。また、被相続人が「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かい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「下線は筆者」と説示された。この点について、第 1 審でも、「本件被相続人及び X1〔筆者注：原告・控訴人〕は、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関して、X らの相続税の負担を減じさせるものであることを認識し、かつ、これを期待して本件不動産の取得及び本件借入れを実行に移したものであると認められ、このことは……特別の事情の存在を基礎付ける「下線及び傍点は筆者」と判示されている。

(3) 本件における「特別の事情」—下級審の判断—

本件において、第 1 審及び控訴審では、特別事情論が採用されていた。下級審では「特別の事情」が認められ、上告審では事情法理が採用された上で「事情」が認められていることからすると、両者に大きな相違はないようにも思われる。

もっとも、これまで下級審で採用されてきた(上告審でも是認されているようにみえる最高裁判例もあった)特別事情論があるにもかかわらず、これとは異なる事情法理が上告審で採用されたことから、そこには何らかの意図があったと考えるべきとも思える。

こうした理論面での異同については、次に検討する。そのまえに、本件において、下級審では、どのような事実から「特別の事情」が認められたのかを、ここで確認しておく。

上記のように、第 1 審では、①本件購入・借入れの経緯、②評価通達による評価額と鑑

39) 東京高判令和 3 年 4 月 27 日・前掲注 21)。

定評価額のかい離が大きいこと（各鑑定評価額の約4分の1〔本件甲不動産は約26.53%、本件乙不動産は約25.75%〕の額であること）、③被相続人及びXらが相続税の負担の減少を意図して実行したことなどの事実から「特別の事情」が認められた。

また、控訴審では、(1) 評価通達による評価額と鑑定評価額との開差自体が大きなものと認められること、(2) それによって生ずる税額の差、(3) 本件被相続人及びXらが、あえて、本件各不動産の購入及び本件各借入れに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X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、期待し、本件各不動産の購入及び本件各借入れを企画・実行したこと、(4) 結果、上記企画・実行がなければ本件相続に係る課税価格が6億円を超えるものであったにもかかわらず、基礎控除により相続税は課税されないことになったことなどの事実から「特別の事情」が認められた。

このように、下級審では、㊦相続税額の負担減少を意図して購入・借入れが実行されたこと（上記①③、(3)）、㊧購入・借入れがなければ6億円を超えるはずの相続税の負担がなくなったこと（上記(4)）に加え、前提として、㊨評価通達による評価額と鑑定評価額のかい離（開差。上記②、(1) (2)）も挙げられていた。

これに対して、「事情」法理を採用した上告審では、評価通達による評価額と鑑定評価額のかい離（開差）は「事情」にならないとしている。この点に、相違が認められる。

3 事情法理の意義—特別事情論との異同

本判決（最高裁令和4年判決）が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は何が違うのであろうか。あるいは、表現に違いがあるだけで、その実質（内容）は同じなのであろうか。

事情法理の内容は、2段階から成るものと分析できる。

第1に、相続税法22条の「時価」の評価をする際に、国民に対する拘束力を有しない評価通達の定めと異なる算定方法を用いても、法の定める「時価」の範囲内である限り、何ら相続税法22条違反の問題は生じない（Ⅱ.1(1) 参照。内容①：相続税法22条）。

第2に、これとは別の次元の問題として、「租税法上の一般原則としての平等原則」（以下、単に「平等原則」という。）との関係から、評価通達を上回る時価評価をすることは、合理的な理由がない限り、平等原則に違反する（Ⅱ.1(2) 参照。内容㉑-1）。ただし、実質的な税負担の公平に反するというべき「事情」がある場合には、合理的な理由が認められるため、評価通達を上回る時価評価をしても、平等原則に違反しない（同参照。内容㉑-2）。あわせて、内容㉑は、「平等原則」の問題である。

【事情法理の内容】

内容①：相続税法22条……相続税法22条の「時価」の評価をする際に、国民に対する拘束力を有しない評価通達の定めと異なる算定方法を用

いても、法の定める「時価」の範囲内である限り、何ら相続税法 22 条違反の問題は生じない。

内容⑩：平等原則……………平等原則との関係から、評価通達を上回る時価評価をすることは、合理的な理由がない限り、平等原則に違反する（内容⑩-1）。ただし、実質的な税負担の公平に反するというべき「事情」がある場合には、合理的な理由が認められるため、評価通達を上回る時価評価をしても、平等原則に違反しない（内容⑩-2）。

内容①については、租税法律主義（憲法 84 条）の考え方を確認するものであり、当然のことといえる。相続税法 22 条は財産評価を「時価」によると定めており、通達は課税の根拠規定にならないからである。

これに対し、内容⑩については、特別事情論のような租税平等主義の観点から議論されるものではなく、「平等原則」（租税法上の一般原則としての平等原則）から行われている⁴⁰⁾。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（類似の見解と思われるものに、スコッチライト事件判決参照⁴¹⁾）。そして、「事情」という「合理的な理由」がある場合には、評価通達と異なる時価評価をしても、平等原則違反の問題は生じないとする。

以上の事情法理の内容は、特別事情論に類似する考え方のようにも思われるが、異なる側面も有していると思われる。それは、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（内容①）、「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点にあるといえる（内容⑩）。

また、内容的にみた場合には、「特別」かどうかを問わず、「事情」（合理的な理由）によって平等原則違反の有無が判断される点でも、特別事情論とは異なる側面があるといえるであろう。では、「特別の事情」は、単なる「事情」よりも、立証されるべき例外事由として高いハードルがあると読むべきなのであろうか⁴²⁾。事情法理の上記構造からすれば、「事

40) 谷口（勢）・前掲注 10）Ⅲ.4 は、「租税平等主義」ではなく「平等原則」を用いたことに意味があると指摘する。

41) 大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日高民集 22 巻 5 号 682 頁。下級審の裁判例であるが、同判決では、「憲法 84 条は租税法律主義を規定し、租税法律主義の当然の帰結である課・徴税平等の原則は、憲法 14 条の課・徴税の面における発現であると言いうことができる。みぎ租税法律主義ないし課・徴税平等の原則に鑑みると、特定時期における特定種類の課税物件に対する税率は日本全国を通して均一であるべきであつて、同一の時期に同一種類の課税物件に対して賦課・徴収された租税の税率が処分庁によって異なるときには、少くともみぎ課・徴税処分のいずれか一方は誤つた税率による課・徴税をした違法な処分である」と判示されていた。なお、同判決の評釈として、宇賀克也「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）〔租税判例百選 第 6 版〕21 頁、木山泰嗣「判批」税理 58 巻 3 号（2015 年）122 頁、巽智彦「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）〔租税判例百選 第 7 版〕21 頁等参照。

情」も、あくまで例外事由になるため、限定的な場合にのみ認められるようにも思われる。

整理すると、本判決のいう「事情」(合理的な理由)は、特別事情論が求める「特別の事情」よりも、緩やかに認められることまで許容しているかが問題になる⁴³⁾。本件では、結局のところ、特別事情論によっても(第1審及び控訴審)、事情法理によっても(上告審)、本件の事例では、評価通達とは異なる鑑定評価による更正処分が適法と判断されているからである。

そこで、次に、最高裁令和4年判決が提示した事情法理に含まれる問題点(判例の射程等)を検討する。

4 事情法理の問題点—判例の射程等

(1) 事情法理の適用範囲

本判決の先例としての意義は、本件事例についてあてはめを行う法規範(一般的な判断基準)が示されており、その一般論としての事情法理が、本件事例の特殊性や不動産の財産評価に限定される書きぶりではないことにある。すなわち、相続税の財産評価(相続税法22条)について、一般的に評価通達による時価評価との関係性が示されたものといえる。

この点で、不動産に限らず、これまで特別事情論で同様の処理がなされてきた取引相場のない株式にも妥当する議論であると考えられる(事情法理の適用範囲)⁴⁴⁾。

(2) 事情が認められる場合の判例の射程

他方で、事情法理における評価通達によらない評価が平等原則に違反しないことになる「事情」がどのような場合に認められるかについては、具体的な基準が示されていない。

今後の裁判例において、どのような事例で「事情」が認められるのかは、事例の蓄積を待つほかないが、その際に留意すべきは、本判決がどのような前提の下で「事情」を認めたのかについての分析になるであろう(事情が認められる場合の判例の射程)。

本件では、(1) 本件購入・借入れがなければ6億円を超えるはずの相続税の負担がなくなったこと(相続税負担の著しい軽減。下級審の④に相当)、(2) 被相続人及びXら(相続人)が、本件購入・借入れに近い将来の発生が予想される相続においてXらの相続税負担を軽減または免れさせることを知り、かつ、これを期待し、あえて企画・実行したこと(租税負担軽減の意図。下級審の⑦に相当)が、「事情」を基礎づける事実とされている。これに対し、上記のとおり、下級審が「特別の事情」の基礎にした評価通達による評価額と鑑定価額に大きな離があること(評価通達による評価額と時価との大きな離。下級審の⑦に相当)は、「事情」を構成しないとされた。

そうすると、事情法理の下で評価通達によらない財産評価が平等原則に違反せずに許容

42) 木山・前掲注3) 121頁参照。

43) 本判決の「事情」を「相当緩やかな基準」と評するものに、佐藤・前掲注10) 19頁参照。

44) 木山・前掲注3) 121頁参照。

されるのは、本件のような税負担回避型の事例では⁴⁵⁾、(1) 相続税負担の著しい軽減(6億円が0円)、(2) 被相続人及び相続人の租税負担軽減の意図(認識・期待・企画・実行)がある場合であり、評価通達による評価額と時価との間に大きな離れがあることは、「事情」を構成しないことになる。

(3) 事情が認められる基準

このように本判決の判断過程を分析すると、評価通達によらない評価が平等原則違反とされないための「事情」が認められるのは、本件のような税負担回避型の事例においては、少なくとも、上記(1)及び(2)を満たすような事例に限られると考えられる。なお、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」は、本件のような税負担回避型の事例に限り認められ得るものではないと思われる。評価通達の評価方法では評価し尽くされていない要素が「時価」に大きく影響するような事例もあり得るからである(考慮不十分型)。ただし、本判決は、こうした事例については言及していない⁴⁶⁾。

いずれにしても、税負担回避型の事例の場合においては、(1)では、6億円程度の著しい税負担軽減が、そして、(2)では、被相続人及び相続人の認識・期待・企画・実行が求められることになる。この点で、その適用範囲は、相当に限定的であると考えられる。これは、事情法理が、平等原則から出発しており、「事情」はその例外事由であるとされていることから裏付けられるであろう。

5 税務行政に求められる対応—総則6項との関係

(1) 税務行政と司法判断の二分法

最後に、本判決を踏まえて、今後の税務行政に求められる対応について言及しておきたい。納税者の主張にもかかわらず、事情法理により評価通達以外の財産評価が最高裁によって認められたことは、どのような影響を与えるであろうか。

令和時代の判決をみるだけでも、同種事件が複数あったように、評価通達以外の評価による財産評価で行われる課税処分は増えていると思われる。その際には、内部拘束力を持

45) 特別事情論の裁判例を整理し、大別すると、①価額乖離型、②租税回避型の2つがあると指摘するものに、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—」税大論叢80号(2015年)210頁参照。ただし、本判決は、価格のかい離を「事情」として認めない。本件は、そもそも、当事者が行った私法上の法律行為を税法上否認するものではない(本判決は、相続税法22条の「時価」の評価をするのみで、税負担回避目的を考慮したのは、平等原則違反の有無である)ため、租税回避の否認と捉えることは難しいと思われる。この点で、「税負担回避型」と呼ぶ。なお、論理構成は異なっても、事実認定による否認論と同じ結果に帰着するとして、本判決を批判するものに、谷口(勢)・前掲注10)Ⅲ.4参照。平等原則違反の判断で税負担回避目的を考慮することの是非は、別に議論の必要があるかもしれない。

46) 例えば、最高裁平成29年判決のように、評価通達で評価し尽くされない納税者に有利な考慮事情を時価評価するために「事情」の有無を検討すべき場合もあり得る。このタイプの問題と本判決が扱った税負担回避型とでは、「事情」の判断事由を同列に論じることはできない。そこで、両者を区別する観点から「考慮不十分型」と呼ぶ。

つ評価通達の総則6項の適用により⁴⁷⁾、国税庁長官の指示の下で相続税の更正等が行われることになる(本件も課税の経緯においては、この手続によっていた)。

その際には、評価通達によることが「著しく不適當」であることが、税務行政上の内部ルールでは前提となる。しかし、これは本判決もいうように、あくまで行政解釈に過ぎず、国民も裁判官も拘束する法規範ではない。裁判になっても、争点となるのは、本判決が示した判例法理としての「事情」の有無になる(これまでは、下級審の裁判例による「特別の事情」の有無であった)。

そのため、今後の事例における相続税法上の財産評価における評価通達以外の評価の適否の判断基準は、(1) 税務行政においては、内部ルールとしての「著しく不適當」といえるかであるのに対し、(2) 司法判断においては、事情法理(判例法理)による「事情」があるかになることになる(二分法)。

(2) 両者の異同

このように、行政上の判断と、司法上の判断において、二分法の基準が用いられることは何を意味するであろうか。まず、通達に法規範性を認めない判例法理は、そもそも「著しく不適當」と「事情」を同列に議論しない立場であるため、両者の異同を検討することは困難であるといわざるを得ない⁴⁸⁾。

ただ、これまでは「著しく不適當」と類似の概念と捉えることがしやすい「特別の事情」という概念だったものが、単なる「事情」となったことから、両者にはかい離が生じる可能性もある。「著しく不適當」といえなくとも、いっけんすると、それより広範な概念にもみえる「事情」について、下級審の裁判所がこれを安易に認める可能性もある。

(3) 税務行政に求められる明確化の要請

しかし、課税処分なくして、その取消訴訟は生じない。この論理構造に着目すると、今後の税務行政においては、これまで以上に「著しく不適當」と課税庁が判断する場合、どのような事例を想定しているのか、その具体化・明確化の要請が高くなるはずである。通達に国民に対する法的拘束力がないとしても、事情法理の適用次第で、相続税の納税義務の成否及び税額について不利益が生じる可能性がある納税者に対して、課税に対する予測可能性及び法的安定性を保障する必要性が生じるからである⁴⁹⁾。

この点で、課税庁においては、内部ルールとしての「著しく不適當」が想定する事例等を、事務運営指針や、国税庁によるQ&Aなどで、具体的に示すことが必要になるであろう。これは、「事情」があるか否かの判断を裁判所が行うまへの、課税処分段階を規律す

47) 通達の内部拘束力については、加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性—評価通達と認定基準—」税大ジャーナル34号(2021年)4頁参照。

48) 「著しく不適當」の理解を整理したものに、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第5版〕』(財経詳報社、2021年)305-307頁参照。

49) 通達の国民に対する外部効果について論じたものに、加藤・前掲注47)4-5頁参照。

る税務行政上の問題である。

こうして「著しく不適當」という評価通達以外の評価がなされる場合として想定されている事例を明確にし、自らルール化している課税庁自身が、その概念や判断基準を明確にすることで、本判決が求める平等原則は、全国の税務署において、より明確に統一されることになる。また、同時に、納税者にとっても、どのような場合に「著しく不適當」とされるのかが具体的にイメージできるようになり、課税に対する予測可能性が保障されることになる。

(4) 開示された基準と矛盾する課税処分がなされた場合の効果

こうした状況が整った後になされた評価通達以外の評価方法による相続税の更正等の処分の取消訴訟では、公表された基準や具体例と矛盾する場合に、次のように考えることができる。

まず、本税については、信義則違反の問題が生じることになる。また、信義則違反がないとされる場合でも、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法 65 条 4 項 1 号) が認められる可能性が生じる。

おわりに

本稿では、注目を集めた事件の最高裁判決について、その法理の内容と今後生じる問題を検討した。本判決(最高裁令和 4 年判決)は、租税法律主義(憲法 84 条)が徹底された内容になっている反面、いっけんすると、「事情」が認められれば評価通達以外の方法による財産評価を広く許容する解釈のようにみえる事情法理を採用した。

しかし、その射程を検討すれば、本件のような税負担回避型の事例においては、少なくとも、本判決で示された事例と類似する事情((1) 相続税負担の著しい軽減〔6 億円が 0 円〕、(2) 被相続人及び相続人の租税負担軽減の意図〔認識・期待・企画・実行〕がある場合)が認められなければ、評価通達以外の方法による評価は平等原則違反となり、許容されないと考えられる。今後の判例の集積が重要になるが、他の事例における事情法理の適用については、本判決の判断過程を十分に分析・尊重し、税負担回避型の事例で、「事情」が広範に認められることがないよう慎重なあてはめが行われるべきである。

他方で、今後の事例における相続税法上の財産評価における評価通達以外の評価の適否の判断基準は、(1) 税務行政においては、内部ルールとしての「著しく不適當」といえるか否かであるのに対し、(2) 司法判断においては、事情法理(判例法理)による「事情」があるか否かになる。こうした二分法の下で、税務行政においても、本判決の出現により、内部ルールとしての「著しく不適當」の意義、判断基準、その具体例等を、納税者に対して明確に示すべきことが迫られたといえる。

以上