

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

伊 川 正 樹

東京地方裁判所平成二十一年三月二十五日判決（平成九年（行ウ）第三三三二号） 訟務月報四七巻五号一―六三頁 控訴（東京高等裁判所平成二十一年（行コ）第一〇四号）

「事実の概要」

土地を所有するA（被相続人）は相続税対策を考えて、訴外経営コンサルタント会社Sを通じ、銀行より二十七億円を借り入れたうえで、S社の株式（以下、「本件株式」という）一五万七八〇〇株を、一株あたり一万七一一五円、総額二十七〇一四万七〇〇〇円で購入した。その五ヶ月後Aは死亡し、

その子供である原告Xらは相続により本件株式を取得したが、その二年後にその大部分を一株当たり一万七二八二円でS社に売却し、それによって得た代金総額二四億三〇〇〇万円を銀行からの借入金の返済に充当した。なお、本件株式はその過半数以上をS社の関連会社であるTが保有しており、S社の新規出資者は常に少数株主となることから相続税および贈与税の課税計算上、配当還元方式で評価することができ節税になることが説明されていた。

Xらは本件相続にかかる相続税の申告にあたり、本件株式を財産評価基本通達（昭和三十九年四月二十五日付直資五六、直

審（資）一七。ただし、本件に適用されるのは国税庁長官通達（平成六年二月五日付課評二二ほか）による改正前のもの。以下「評価通達」という。一八八、一八八二にしたがって配当還元方式によって評価し、一株当たり二〇八円で計算して、本件株式にかかる評価額を三二八二万二四〇〇円とした。これに対して被告Yは、本件相続開始日の翌日に行われた別件発行における本件株式の引受価格に準拠して、本件株式の価格を一株当たり一万七二三三円、総計二七億一七七八万九四〇〇円と算定して更正処分を行った。

Xらは、本件株式のような取引相場のない株式については、Yが主張するような、評価通達に定められた評価方法を形式的に適用すると実質的な租税負担の公平を著しく害するという「特別の事情」を認める前提が欠けているから、本件株式の評価にあたっては評価通達にしたがって、配当還元方式により評価すべきであると主張した。

【判旨】

請求棄却。

一 「相続により取得した財産の評価は、特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時にける時価により評価さ

れるが（法（評釈者注・相続税法。以下同じ）二二条）、右『時価』とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値、すなわち、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格をいうと解すべきである。

もっとも、すべての財産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から、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に立つて、合理性を有する評価方法により画一的に相続財産を評価することも、当該評価による価額が法二二条に規定する時価を超えない限り、適法といえることができる。その反面、いったん画一的に適用すべき評価方法を定めた場合には、納税者間の公平及び納税者の信頼保護の見地から、評価通達に定める方法が合理性を有する場合には、評価通達によらないことが正当として是認され得るような特別な事情がある場合を除き、評価通達に基づき評価することが相当である。

しかしながら、評価通達に定められた評価方法によるべきとする趣旨が右のようなものであることからすれば、評価通達に定められた評価方法を形式的に適用するとかえって実質的な租税負担の公平を害するなど、右評価方式によらないことが正当と是認されるような特別な事情がある場合には、他の合理的な方式により評価することが許されると解される。」

二 「本件株式のように取引相場のない株式にあつては、そもそも自由な取引市場に投入されておらず、自由な取引を前提とする客観的価格を直接把握することが困難であるから、当該株式が化体する純資産価額、同種の株式の価額あるいは当該株式を保有することによって得ることができる経済的利益等の価額形成要素を勘案して、当該株式を処分した場合に実現されることが確実と見込まれる金額、すなわち、仮に自由な取引市場があつた場合に実現されるであろう価額を合理的方法により算出すべきものといふことになる。」

そして、いわゆる同族会社においては、株式が上場されるか否か及び会社経営等について同族株主以外の株主の意向はほとんど反映されないこと、会社の経営内容、業績等が同族株主以外の株主の有する株式の価額に反映されないこと等からすれば、これらの株主が株式を所有する実益は、配当金の取得にあるといふことができる。そうすると、評価通達が、同族株主以外の株主が保有する取引相場のない株式の価額を、配当還元方式により評価することとしたことは合理性を有するといふことができる。」

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

ように租税負担の実質的な公平を害してまで、相続税回避と
いう意図を保護すべき理由はない。

「研究」

はじめに

相続税法「二」条は、相続、遺贈または贈与によって取得した財産の価額は、特別の定めがあるものを除き、当該財産の取得の時における「時価」によるとしている。そしてその「時価」とは、本件判決も示すとおり、「客観的な交換価値」を指すものとされている。本件は、Xが相続によって取得した株式の「時価」の評価方法をめぐって争われた事例であるが、次のような背景が存する。すなわち、被相続人Aは間近に迫っているであろう自己の死亡により発生する相続にかかると相続税負担を懸念し、その負担軽減策として、取引相場のない株式を高額で購入しておく。その種の株式は、評価通達により配当還元方式で評価されることが定められており、それにしたがえばかなり低額に評価され、課税価額が大幅に圧縮できるというものである。このような評価通達による評価額と時価との開差を利用した、いわゆる「節税策」は、バブル期以降、ある経営コンサルタント会社の指導により、株式

の実際の取引価額と評価通達による評価額との開差をねらって一時期頻繁に行われた。本件もそうした指導の下に株式取引が行われた事例である。

このような取引に対して、課税庁は相続財産の評価につき、評価通達に定められた評価方法を形式的に適用するとかえって実質的な租税負担の公平を著しく害するようなど、その評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情がある場合には他の合理的な方式により評価するとして、納税者の租税負担の軽減を否定している。¹⁾

一 問題の所在

本件では、相続財産である本件株式の評価につき、「特別の事情」の存在を認めて評価通達に定める評価方式によらないことが、租税法主義との関係で許されるかどうか、また許されるとしていかなる要件が必要なのか、という点が問題となる。本件判決はその判断につき、次のような判断構成をとっている。すなわち、評価通達の趣旨を検討すると、同族株主以外の株主が取得した株式の評価について評価通達が配当還元方式を採用している趣旨は、そのような株主が株式を所有する実益は配当金の取得にあることを配慮したものである

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

こと、原告らが本件株式を保有する経済的実益は、純資産評価額相当額の売却金を取得することにあること、その結果、相続税額に著しい差が生じることにより、かえって実質的な負担の公正を著しく欠くこととなること、さらに、被相続人には相続回避の意図があったと認められること、である。

そこで、以下、評価通達の意義および性質、納税者の信頼保護などの点を検討することにより、評価通達の定める評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」の存在の判断方法を分析する。なお、その他関連する争点として、租税負担の公平の意義、相続回避と節税の区別についても触れる。

なお、本件と同様に、相続財産または贈与財産の評価がかわって租税負担の軽減が問題となった事例として、1. 東京地判平成四年三月一日判時一四一六号七三頁²⁾(控訴審判決・東京高判平成五年一月一六日税資一九四号七五頁、最高裁判決・最判平成五年一〇月二八日税資一九九号六七〇頁)、2. 東京地判平成四年七月一九日判時八五四号一七九頁³⁾(控訴審判決・東京高判平成五年三月一五日判時八五四号一七五頁)、3. 東京地判平成五年二月一六日判タ八四五号二四〇頁

(控訴審判決・東京高判平成五年二月二二日未判行)、4. 東京地判平成七年七月二〇日行集四六卷六・七号七〇一頁(控訴審判決・東京高判平成七年二月一三日行集四六卷一二号一四三頁)、5. 大津地判平成九年六月三日訟月四四卷九号一六七八頁(控訴審判決・大阪高判平成二年七月一三日未判行)、6. 東京地判平成一〇年九月二九日判タ一〇二五号一四二頁、7. 千葉地判平成二二年三月二七日訟月四七卷六号一六五七頁⁶⁾があり、適宜参照する。

二 評価通達の意義および性質

判決では、相続税法「二」条にいう「時価」の意義について「客観的な交換価値」であると述べたうえで、それは必ずしも一義的に定まるものではないことから、「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」に立って、評価通達に定める評価方式によることの合理性を述べている。ただし、同通達のそのような趣旨から、同通達を形式的に適用すると「実質的な租税負担の公平を害する」といった「特別の事情」が存在する場合には、同通達によらないで評価することが認められるという(判旨一)。

判旨が述べるような相続財産の評価方法を評価通達に委ね

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

ることの合理性は、租税法主義とりわけ課税要件法定主義との関係で、いわゆる「通達課税」の是非が問われることがあるが、これまでの裁判例でも繰り返し肯定されてきたところであって、定着したものと見える。しかし「この問題はもう一步進んで、通達に定める方法により評価することが合理的でないような場合に、それによらずに評価することが許されるか」という点である。⁸⁾

一般に、通達とは、上級行政機関が、その指揮監督権に基づいて、下級行政機関・職員に対しその所掌事務について発する命令と定義される。その効果は、「行政組織内部における命令にすぎない」から行政内部的な拘束力を持つにとどまり、「一般の国民は直接これに拘束されるものではない」とされている。また、裁判所も通達に拘束されることはないもの、通達に示された法令の解釈がその正しい解釈に合致するものであれば、通達にしたがって行われた処分も当該法令に根拠をもつものとして適法なものとして扱われる。⁹⁾

基本的な視点として、ここで問題となっている財産評価の妥当性は、相続税法二条が定める「時価」の範囲内にあるかどうかによるものである。したがって、評価通達に定める評価方法をそのまま適用して算出した評価額が「時価」の範囲内にあると認められることは、このように、通達の定めによらない取扱いをすることは一般的には認められているといえる。しかし、通達は行政の公的見解を表明したものであり、その適用を排除することは、通達が一般国民を拘束しない性格をもつものとはいえず、通達に対する国民の信頼を損なうことにもなりかねない。そこで次に、納税者の信頼をどこまで保護するかが問われることになる。

三 納税者の信頼保護

判例・学説によると、租税法における納税者の信頼保護ないし信義則の適用にあたっては、租税法主義を貫徹することによる利益と、当該納税者の利益とを比較することによって決すべきとされている。¹⁰⁾ そしてその適用要件としては、納税者の信頼の対象となる税務行政庁の言動の存在、納税者がその言動を信頼し、それを信頼することにつき納税者を責めるべき事由がないこと、納税者がその信頼に基づき何らかの処置をしたこと、税務行政庁が自己の当初の言動に

範囲内であれば、その評価額は適法なものとなり、その方法を定める評価通達も法の適切な解釈として是認されることになる。なお、評価通達六には、課税庁は相続財産の評価につき「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」と定められていることから、通達自体においてそれによらずに評価を行うことが認められている。すなわち、各財産はそれぞれ性格を有し、さまざまな状況下におかれているのであって、財産評価の具体的場面において画一的に評価通達の定める方法を適用するとかえって法の趣旨に適合せず、より合理的な方法によることが要請される場面が存するのである。例えば、急激な地価の高騰により評価通達の定める方式にしたがって査定することが不相当であるとして、現実の売買価格によって評価されたもの（神戸地判昭和四一年四月三〇日訟月二巻八号二二一〇頁、控訴審判決・大阪高判昭和四五年六月二日シュトイエル一〇一三三頁）、農地の売買契約締結後、農地法三条所定の許可前または所有権の移転前に買主が死亡した場合に、当該相続にかかる相続財産は、土地所有権移転請求権であるので当該土地の取得価額が評価額であるとされたもの（名古屋地判昭和五五年三月二四日判時九八〇

反する行政処分をなしたこと、納税者がその行政処分により経済上の不利益を受けたこと、が挙げられている。本件判決では、原告らがこのような主張を行っていないためこの点には触れられていないが、前掲2判決では次のように述べて、原告の主張を退けている。「本件のような場合において右の信頼によって保護される利益というのは、要するに他の納税者との対比において実質的公平の觀念に反するような形で税負担の軽減を享受し得る利益をいっすぎず、そのような利益は、それ自体法的な保護に値するものとは考えられない。」¹¹⁾

相続財産を評価通達により評価するという取扱いは、実務においては行政先例法ないし慣習法に近いものと考えられているのが現実である。ここでの問題は、その取扱いを例外的に排除することが信義則に反するのではないかということであるが、前記適用要件を参照して検討してみよう。まず、ないし、については、相続財産の評価を評価通達の定める方式にしたがって行うことは一般的に認められていることから、これらの点はクリアするといえよう。については、例えば、納税者が評価通達によって評価すべきか、時価によるべきかを税務職員に相談し、同職員が評価通達に定める方式による

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

べき旨の申告指導をしておきながら、後に時価による評価によって更正処分を行うような場合が想定されるが、一般に裁判所は誤った行政指導については信義則の適用を認めていない¹⁵⁾。ここで問題となっているのはそのような事案ではないため、も該当しないことになる。ただし、行政手続法が制定され、行政指導の通則規定が定められている現在においては、特に三五条一項との関係で、果たしてこれまでのような理論が通用するか、また前記要件の想定する場面をより具体化して検討する必要があるのではないかと、この問題が残される。そして前記要件の「納税者が受ける経済的不利益」であるが、この場合の原告にはそれが不当であるとして是認しうるものではないため、適用が否定されたと見ることができ(その内容の詳細は次節参照)。

課税問題に対する信義則の適用は、租税法上の基本原理である租税法主義の貫徹を否定し納税者を救済する性格を有するものであるため、それを主張する納税者が保護に値する利益を有しない場合に適用を否定するという判断は妥当なものといえよう。ただし、同原則の具体的適用の場面に際しては、事実の評価の仕方、例えばいかなる場合に保護に値する利益といえるか等の問題はなおも課題として残されている。

そこで、「特別の事情」の有無の判断方法として、問題となっている取引行為が経済的合理性を欠く異常な行為であるという客観的事情と、取引者の租税回避ないし租税負担軽減の意図という主観的事情とのいずれに重点がおかれるべきか、両者とも必要なか、あるいはいずれか一方のみでよいのかという疑問が生ずる。

租税回避とは、ある納税者が異常な行為を選択して、通常の行為形式を選択した場合と同様の経済的效果を享受し、その結果、租税負担の軽減または排除という差異を生じさせることであり、それは公平負担の原則に反するという理由から、一般にそれを否認するためには納税者の主観的意図はその要件とはされず、客観的事情が問題とされている¹⁷⁾。

ところで、本件の事案は相続財産の評価に関するものであり、「客観的交換価値」の評価に関しては租税回避という主観的事情を入れるべきではないとの批判があるが、財産の「時価」を評価する際に評価通達を形式的に適用するかどうかの判断と、財産の評価そのものとは別個の判断であり、前者に関して主観的事情を考慮に入れたからといって、財産の評価が主観的事情によってなされることにはならないとの反論も見られる¹⁸⁾。判旨の中には、相続財産の評価にあたり主観的要

四 「特別の事情」の存在の判断方法

これまで、評価通達に定める評価方式を排除して例外的に他の方式により評価することの合理性について、形式的側面を検討した。そこで次に、実体面の検討、すなわち「特別の事情」の存在をどのようにして認定しているのかを見てみよう。

前記の通り、本件判決は、Aの本件株式を保有する経済的実益は、将来純資産評価額相当額の売却金を保有することであり、評価通達の趣旨とは異なること、本件株式を評価通達にしたがって配当還元方式で評価した場合と、本件株式を取得しなかった場合の相続税額とでは約一七億円もの税額差が生ずることからすれば、形式的に評価通達を適用することかえって実質的な公平を著しく欠く結果となること、証拠によると、Aの本件株式取得は、このような評価額の開差を意図的に利用して相続税の軽減を図ることを目的として行われたものであることが認められること(判旨一―四)として、「特別の事情」の存在を認めている。すなわち、株式保有の経済的実益および税額の差異という客観的事情と、租税負担軽減の目的という被相続人の主観的事情が問題とされているのである。

素を考慮の対象にすべきではないとの原告の主張に対して、原告の行為の経済的合理性や評価通達の趣旨との適合性の有無を判断するにあたってそのような要素を考慮することは「むしる当然の事柄」と述べるものもある²⁰⁾。

ここで、本件判決および前掲の各判決を検討してみよう。本件判決は、まず評価通達の定める評価方式が相続税法の解釈として適法であることを前提として、Aが本件株式を保有する経済的実益と評価通達の想定する実益とを比較し、両者は実質的に異なると判断した。その際に決め手となったのが、本件株式を同族株主以外の株主が売却を希望する場合には、時価による価額での買取が保障されていること、およびその時価による買取価額は本件株式に対する配当の額と比較して著しく高額であることであった。さらに、本件と事案内容が類似している(同一の経営コンサルタント会社が指導した)前掲7判決では、贈与者が取得した株式の過半数は常にコンサルタント会社との関連会社が保有しており、贈与者は常に少数株主となるため、評価通達により配当還元方式による評価による低い評価額を享受することが可能なくみになっていたことが指摘されている。次に、両判決ともに評価方式の違いによって生ずる租税負担の開差が、租税負担の実質的公平

を著しく損なうと述べる。判旨は、以上の詳細な事実認定に証拠を加味して、Aないし贈与者（7判決の場合）は、相続税ないし贈与税の負担軽減を図るために本件株式を取得したものの評価を下している。

次に、有限会社の出資の評価方式が争われた前掲5判決および6判決を見てみよう。5判決では、「……右一連の行為は、その時期、期間等の事情も考慮すれば、相続税負担の軽減を図る目的でなされたものであり、ならん経済的合理性を見出すことはできないというべきである。」⁵¹⁾と述べて、相続税負担の軽減目的という主観的事情と経済的合理性の欠如という客観的事情とがイコールの関係に置かれている。この5および6判決で問題とされた行為とは次の通りである。被相続人が借り入れた資金を元に金銭出資により第一会社Aを設立し、その出資を現物出資する方法により第二会社Bを設立する。ただしB社の出資の受入価額は極めて安価な額で行われている。その後相続人がB社に対する出資と借入債務を相続し、その出資にかかる評価額を純資産評価法により受入評価差額の法人税等相当額を控除して評価・申告し、その後A社がB社を吸収合併して減資を行うというものである（いわゆるA社B社方式）。すなわち問題は、被相続人は、評価通達の定める

純資産評価法による評価額と帳簿価額による純資産評価額との間に極めて大きな差額を作り出し、評価通達がその評価差額を清算所得とみなして法人税等相当額を控除することを認めていることを利用して相続税負担を軽減しようとする試みたのに対し、課税庁は評価通達の適用を排除して法人税等相当額の控除を否定したことが適法か否か、という点にある。

両事案で問題とされている評価通達の趣旨とは、小会社と個人事業者との事業規模や経営の実態の類似性に鑑みて小会社の株式を純資産評価方式により評価し、その計算を行うにつき、会社資産の評価替えに伴って生じる評価差額に相当する部分の金額に対する法人税額等に相当する金額を会社の正味財産額の計算上控除するのは、事業用財産の所有形態の異なる小会社と個人事業主とを経済的に同一の条件の下に置き換えて評価の均衡を図ろうというものである。すなわち、評価通達は、当該小会社が合併後に通常の企業活動を継続することを前提とし、そのための課税上の障害を除去しようとする配慮した趣旨なのである。両判決は、同通達の趣旨が相続税法および法人税法の解釈として適切であることを前提として、被相続人の一連の取引の経緯を詳細に認定したうえで、同人の行為はその趣旨とは乖離したものであると評している。

上記の四つの判決に共通しているのは、問題とされている評価通達の趣旨と被相続人ないし贈与者の行為とを比較し、そこから評価通達の趣旨に適合しない事実を見出すというアプローチである。そのような事実認定を行ったうえで、同通達の趣旨から乖離した行為は、経済的合理性を欠くもの、相続税法の趣旨に合致しないもの、相続負担の公平を著しく損なうもの、あるいは相続負担軽減の目的が認められるとの評価を行っている。

相続財産の評価方式を評価通達に委ねることは、租税法律主義との関係でいえば、評価通達の内容が相続税法の解釈として妥当であれば違法の問題は生じないことになり、また反対に、その基準たる評価通達の評価方法を排除することもまた、法解釈として合理性を有するものであれば許容されると解される。すなわちここでは、係争財産の評価が相続税法二二条のいう「時価」の範囲内に存するならば、その評価は適法ということになる。ただし、通達の適用を排除するという後者の問題は、上で見たように納税者の信頼保護を考慮しなければならぬ。その場合、評価通達に従って評価を行うという納税者の信頼が保護に値するような実態が要求される。すなわち、法解釈として適法と認められる評価通達の趣旨に

合致しないような、客観的に経済的合理性を欠く異常な行為によって、結果として相続負担の公平性に著しい格差が生じるのであれば、あえて租税回避の意図という主観的事情は要求されないというべきである。本件の場合においても、評価通達の趣旨に適合しないという事情が客観的に認められることを理由に「特別の事情」を是認して、同通達所定の評価方式を採用しなかつたと見るべきであり、相続負担軽減の意図という主観的事情は補足的ないし確認的に述べられたものと解すべきであろう。また、前掲5判決において問題とされたのは、企業活動の継続という客観的事情であって、主観的事情は客観的事情を補強するもの、または同一内容を述べたに過ぎないものと見るべきであって、特段の意義を見出すべきではないと思われる。したがって、「特別の事情」の判断にあたっては、客観的事情を中心に検討すべきであり、主観的事情は客観的事情が認められる結果として認識されるにとどまるものというべきであろう。

五 その他の問題

（一）「租税回避」と「節税」の区別

本件判決は、被相続人および原告らが行った「節税策」に

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

は「租税負担軽減の意図」が認められるとして、原告ら申告の本件株式の評価を否定した。被相続人の本件株式取得行為の異常性を理由にこのような判断を下したものであり、結論としては正当であると考えられる。しかし、「節税」および「租税回避」ないし「租税負担の軽減」という裁判所の用語の使い分けには、ややためらいがあるように思われる。

すなわち、「節税」とは、租税法規が予定しているところにしたがって税負担の減少を図る行為であり、適法な行為である。これに対し、「租税回避」とは、「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常の取引形式を選択した場合と同ーまたはほぼ同一の経済的效果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除すること」²⁴⁾とされている。すなわち、租税回避は、行為の異常性、経済目的の達成、租税負担の軽減という三要件を満たす行為を意味するものであり、違法行為である脱税とは明確に区別される。しかし、現実には節税と租税回避の区別は困難であることが指摘されている²⁵⁾。節税も租税回避も、共に違法行為ではないこと、および「租税負担の軽減」を意図する点では共通するからである。

前掲7事件判決は、本件と同様に株式評価の開差を利用し続人は相続税の節税対策として行ったかもしれないが、結果として租税回避にあたるような異常な行為であるため、同行が行う財産評価を否定する、という趣旨なのであろうか。仮にそうであるならば、裁判所が否定したのは節税行為ではなく租税回避行為であって、こうした異常な取引に対応するための法律上の規定が存在しないものの、それを放置することは課税上の公平性を著しく損なうことになるため、裁判所はこのような論法を用いて課税庁の財産評価の訂正を認めたと見ることができると、仮にそうだとすると、評価方式の選択につき課税庁に一定の裁量権を認めることが課税の公平性を確保するために適法だとしても、その根拠を評価通達に求めるのは課税要件法定主義の観点からは疑義を感じざるを得ない。この点は立法的な措置が必要であると思われる。

(二) 課税の公平の意義

通常の財産評価の場合には、評価通達に定める方式により評価されているにもかかわらず、例外的にそれによらずに評価することは課税の公平に反するのではないか。この点につき、本件判決は、被相続人の本件株式の取得は後に売却益を得ることが目的であったと認定し、それは評価通達の趣旨に沿うものではないから、仮に形式的に評価通達を本件の場合

で贈与税の負担軽減をねらった行為が否定されたものであるが、次のように判示している点に注意してみよう。「……証拠によれば、本件株式の購入及び本件贈与は、本件節税対策による贈与税ひいては相続税の大幅な軽減を図る一環としてなされたものであって、……」（傍点評釈者²⁶⁾）。仮にこの判示部分で、課税庁が納税者の「節税」行為を法律上の根拠なく否定することを認めたとすると、租税法主義に抵触する大問題を引き起こすことになる。

租税回避行為は法律上の明文の根拠なしには否定することはできないと解されている²⁷⁾。租税回避行為否認の一般的规定としては、法人税法一三二条、所得税法一五七条および相続税法六四条等の同族会社の行為計算否認規定があるが、本件のような場合に、相続人の行った財産評価を課税庁が否定することを認める規定は存在しない。というよりも、むしろこれは相続税法二二条の「時価」の解釈問題であり、被相続人の行った行為や計算そのものを否認するものではない。しかしながら、納税者の節税行為を否定することは許されないといふべきである。

前記判示部分に注目すると、裁判所は「節税対策」（前記傍点部分）という微妙な言い回しを用いている。これは、被相続人に適用すると、かえって「実質的な公平を著しく欠く結果となる。」と述べて、これを否定している（同旨、前掲1および7判決）。

判旨のいう「公平」とはいかなる内容のものであろうか。前掲4判決では、裁判所は次のように述べている。「このような計画的な取引を行うことなく財産の移転を行った納税者との間での租税負担の公平はもちろん、目的とする財産の移転が必ずしも多額ではないために、このような方法をとった場合にも、……結果として贈与税負担の回避という効果を受ける余地のない納税者との間での租税負担の公平を著しく害する」²⁸⁾（同旨、2および3判決）。しかしこの内容は不明確である。すなわち、前半部分（計画的な取引をせずに財産の移転を行った納税者との比較）は、各納税者の行為選択の問題であり、かような行為が法令によって禁止されていない限りは、基本的には私的自治の原則に委ねられるべき内容のものである。また後者（財産の移転が多額でないために、租税負担の回避という結果を享受する余地のない納税者との比較）については、財産を持つ者と持たざる者とを比較するものであり、そもそも比較として成り立つかがどうか疑わしい。

そもそも公平とは、憲法上の平等原則の課税の分野におけ

相続財産の評価について財産評価基本通達に定められた評価方式によらないことが正当と是認される「特別の事情」が認められた事例

る表現であり、水平的公平と垂直的公平の側面を有するものとされている⁽²⁶⁾。課税における公平な取扱いは、租税公平主義ないし租税平等主義と呼ばれ、租税法主義と並び基本原理の一つである。憲法一四条にいう「平等」の意味としては、機会の均等であるとする形式的平等と、結果的平等の実現を要請する実質的平等とが存在し、後者は限定された範囲内の要請であり、立法によって実現されるべきものとするのが通説とされている⁽²⁷⁾。前記4判決の判旨は、いわゆる実質的平等を実現するために評価通達の形式的な適用を避けるという結論を下したようにも見え、その限りでは、やや行き過ぎの感が否めない。

なお、租税の「公平」という場合には、憲法二五条の要請である社会国家の実現にも配慮して、富の再分配を実施する必要があるとされている⁽²⁸⁾。そうすると、ここで問題となつてくる課税の「公平」の意義は、通常とりえない取引によつて租税負担を軽減することは、憲法二五条の要請である富の再分配を歪めるものであり、国家としては是認することはできない旨を宣言するものと考えることができないのではないか。そのように解せば、前記3判決が、評価通達を画一的に適用することはかえつて納税者間の負担の公平を著しく損なうと述

べた後に続けて、「富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するといつ相統税の目的に反するものである。」と論じていることは説得的である⁽²⁹⁾。

本件判決は、公平性の問題については、「実質的な公平を著しく欠く結果となる。」と述べるにとどまっておらず詳しく触れていない。これについては、判決が私的自治の領域にまで課税が踏み込むことを許容する趣旨ではなく、評価通達の趣旨に反する行為は相統税法の目的である経済的平等の実現という目的、ひいては憲法上の要請に反するものであつて、そのことがまさに「課税の公平」を著しく損なうという趣旨を示したものと解すべきである。

むしろ

本件判決は、相統財産の取引価額と評価通達による評価額との開差を悪用して租税負担を不当に減少させるといふ行為を、相統税法の適切な解釈としての評価通達の趣旨に照らし、また租税負担の公平の観点から否定したものであり、現行法制度を前提とするならば、結論としては妥当なものと考えられる。しかしこのよつな問題は、租税法主義を前提として、本来、適宜の税制改正によつて対処すべき問題である。また

「時価」は幅があるものとはいへ、そもそも悪用されるほどの低い評価額の合理性自体が問われるべきである。したがつて根本的には立法的な解決が望まれるのであり、それにあつては本件判決の示した内容は、いくつかの疑問点はあるものの、参考となるだろう。

- (1) これらの問題に言及したものととして、三木義一「相統・贈与と税」(一粒社・二〇〇〇年)一五六頁以下。
- (2) 評釈として、長屋文裕・判タ八二二号(一九九三年)二七四頁。
- (3) 評釈として、太田幸夫・判タ八八二号(一九九五年)二九八頁。岸田貞夫・ジュリスト一〇五九号(一九九五年)二二二頁。
- (4) 評釈として、佐藤孝一「税経通信四八巻二二号」(一九九三年)二二二頁。
- (5) 評釈として、白石信明「税経通信五三巻九号」(一九九八年)二五八頁、岡本勝秀・訟月四四巻九号(一九九八年)一六七九頁。
- (6) 評釈として、渡邊昇・訟月四七巻六号(二〇〇一年)一六五七頁。
- (7) 「通達課税」に対する批判として、北野弘久「時価」評価課税と通達課税」北野弘久・小池幸造・三木義一編「争点相統税法

- 「補訂版」(勁草書房・一九九六年)一九三頁。
- (8) 三木義一「税理士・春香の事件簿」(清文社・二〇〇一年)一頁以下参照。
 - (9) 通達に関する研究書として、平岡久「行政立法と行政基準」(有斐閣・一九九五年)一四三頁以下参照。
 - (10) 小高剛「行政法総論」第二版(ぎょうせい・二〇〇〇年)二二頁。
 - (11) 最判昭和四三年二月二十四日民集二巻一三三三二四七頁。
 - (12) 最判昭和三年三月二十八日民集二巻四号六二四頁。
 - (13) 首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編「判例研究日本税法体系」(学陽書房・一九七八年)一三四頁。
 - (14) 判タ八五四号一八四頁。
 - (15) 例えば、名古屋地判昭和四六年八月二十八日シュトイエル一一五号一頁。
 - (16) 同条一項は適用除外になつて注に注意。国税通則法七四条の二第二項参照。
 - (17) 清永敬次「租税回避の研究」(ミネルヴァ書房・一九九五年)三六九、四二二頁(初出一九六七年、一九八五年)。なお、この点の議論については、北野弘久「コンメンタル相統税法」(勁草書房・一九七四年)五二二頁以下「宮崎良夫執筆」、岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学五四三三(二〇〇〇年)三頁参照。
 - (18) 岸田・前掲注(3)二二三頁。

- (19) 山崎秀義・本件判決評釈・訟月四七巻五号(二〇〇一年)一六七頁。
- (20) 前掲5判決。訟月四四巻九号一六九九頁。
- (21) 訟月四四巻九号一六九八頁。
- (22) 同旨。大淵博義「租税負担の軽減を考慮した経済行為と税務否認の限界」税理四二巻八号(一九九八年)二三丁二四頁。
- (23) 金子宏「租税法」第八版(弘文堂・二〇〇一年)二二二頁。
- (24) 清永・前掲注(17)三六九頁。
- (25) 例えば、三木義一『よくわかる税法人門』(有斐閣・二〇〇一年)一六〇一七頁。
- (26) 訟月四七巻六号一六七三頁。
- (27) 清永・前掲注(17)三七一頁。
- (28) 行集四六巻六・七号七一七頁。
- (29) 金子宏「税制と公平負担の原則 所得税を中心として」『同 所得課税の法と政策』(有斐閣・一九九六年)一頁(初出一九七二年)。
- (30) 例えば、野中俊彦・中村睦男・高橋和之・高見勝利『憲法「新版」』(有斐閣・一九九七年)二五七頁。
- (31) 金子・前掲注(23)八六頁以下。
- (32) 判夕八四五号二四八頁。
- (33) なお、前掲2および4判決も同様に述べている。