

【研究ノート】

財産評価通達総則 6 の適用要件

—東京地裁令和 6 年 1 月 18 日判決を素材として—

湯浅 豊生 (武蔵野大学 経営学部 教授)

要約

本稿は、日本における相続税法第 22 条における「時価」の算定における国税庁の相続税財産評価に関する基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日直資 56(例規)、直審(資)17、以下、「財産評価基本通達」という。）の行政法・租税法上の位置づけを最近の裁判例を素材として検討するものである。

財産評価基本通達は、実務上は、相続税法における時価を算定するために用いられるものであるが、講学上の位置づけは、立法府の定めた法令による委任を受けていない「行政規則」に該当するものである。すなわち、従来の行政法における位置づけは、「行政組織の長がその職員に対して与える指示」であり、「職員は、この指示に従わなければ」ならず、「全国で統一された事務処理が行われることとなる」。「しかし、通達は政省令では」なく、「法源とは」ならないとされている¹。

他方、最近の財産評価基本通達をめぐる裁判例をみると、法源とはならないはずの通達がいわば「裁判規範」として機能しているものが散見されることから、それら裁判例における判決理由を行政法上の「行政規則」と司法統制の観点から検証したものである²。租税法においては、あまり活用されていない「仕組み解釈」の枠組みに基づく分析を試みている。

1. はじめに

財産評価基本通達は、相続税法 22 条の規定する「時価」の内容を具体的に算出するためのルールを定めるものである。発信者は、国税庁長官であり、受信者は国税局長（およびその傘下の税務署長・税務職員）である。相続税法にいう「時価」とは、客観的交換価値とされており、不特定多数の独立した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と解されている³。

【研究ノート】

相続税法 22 条は、具体的な時価の算出方法を示しておらず、いくつかの例外的な規定によるものを除く大半の財産の評価は、財産評価基本通達によることとなる。

財産評価基本通達は、相続税法の他、所得税法や法人税法においても援用される通達であるが、法律上の委任規定をもたず、行政法学上の「行政規則」として制定されている。

従来の学説によれば、行政規則は、行政部内の規定にすぎず、外部（納税者）への効果をもたず、また、裁判において判断のための規範とされることもないとされていた。

しかしながら、最近の裁判例においては、財産評価基本通達に準拠した評価方法をとるべきか、それ以外の評価額によるべきか争われた事案において、裁判所が財産評価基本通達を基礎とした判断を行った事案が複数⁴見られており、この背景として、行政規則への司法統制の方法について従来とは異なる見方がありうるかを検討していく必要がある。

2. 行政規則としての通達

通達について議論を進めるにあたり、通達の行政法上の位置づけやその効力について、行政立法分野における議論—特に行政規則を中心として確認しておきたい。

通達は、上級行政機関が下級行政機関に対し命令するものであって、文書によりなされるものをいう。行政作用の統一性を確保するために、最高行政機関により発せられることを原則とするが、上級行政機関であれば通達を発しうるとされる⁵。通達の根拠法とされる国家行政組織法 14 条 2 項においては、通達を発することができるのは「各省大臣、各委員会及び各庁の長官」とされているが、そもそもこの規定は確認的な規定とされており、「指揮監督権を有する限り、通達を発することができる」⁶ものである⁷。

通達は、講学上の行政規則に該当するとされている。行政規則の形式の一つとして、通達が掲げられている。

【研究ノート】

(1) 法規命令・行政規則峻別論

行政基準は、国民の権利義務に関わる規範かどうかによって2種類に分類され、国民の権利義務に関わる規範を「法規命令」といい国民の権利義務に関わらない行政の内部基準にとどまる規範を「行政規則」としている。

法規命令のうち委任命令については、「現代の国家任務が多様で広範なものとなり、より迅速で機動的な国家の対応が求められるようになったことを背景とするもので、時代の変化に伴う不可避的な現象」とされる⁸。

このため、法規命令については、統制方法を検討することが必要とされ、判例の蓄積により立法のありかた、委任された命令のありかたの司法統制について、それぞれについて進展がみられるところである。特に、委任された命令のありかたの問題については、委任命令の定立にかかる行政裁量を厳格に解釈し、司法統制により安易な委任命令を抑制する傾向がみられる⁹。

他方、行政規則については、行政の内部的な定め過ぎず、外部的な効果がない一方、法律による行政の原理の対象とはならない。行政機関は、法律の根拠なく行政規則を制定することが可能であり、また、その行動が自ら定めた行政規則に反するものであるとしても、法律違反に該当することはなく、司法の統制もおよばない。また、司法は、行政規則に拘束されることなく、独自の立場で法令の解釈をすることとなる。

(2) 内部法の外部化（行政基準の相対化）

内部法の外部化とは、行政規則が事実上の外部効果を持つようになる現象をいう。行政機関が法令の解釈や運用の基準などを示すことで、法規命令に該当せず、すなわち、法規範性をもたないにもかかわらず、私人の権利義務に関わる事項について定めることを「外部効果を有する」という。

このような状況において、伝統的な法規命令・行政規則峻別論に準拠して議論を進め、実質的に国民に強い影響を与えている行政規則への司法による統制が全く及ぶことがないとすると、国民の権利義務について必要とされる司法的救済の手段が失われてしまう。

行政規則が「実質的な外部効果を有する」状況においては、法律の形式にのみとられることなく、法律および行政規則の全体像を通じて、司法救済のた

【研究ノート】

めの根拠を探求する必要がある。

(3) 行政規則に対する司法統制

行政規則そのものについては、制定にあたり法律上の根拠が必要ないことから、裁判において争うことについては、限定された局面に限られる¹⁰。

行政規則をもとに行われた行政処分については、取消訴訟を提起することにより争うことが可能であり、司法による統制の対象たりうるとされる。以下において、行政規則の種類ごとの司法統制の在り方について概観する。

① 解釈を定める行政規則に対する司法統制

法規命令・行政規則峻別論の立場から考えれば、解釈を定める行政規則に準拠して下級庁が行った行政処分について、法律の規定が行政規則と異なる場合においては、処分を受けた者は、取消訴訟を提起することができる。この場合、司法は、行政規則の解釈に拘束されることなく、法令に照らして解釈を判断することとなる¹¹。

この場合の司法統制手法は、判断代置審査と呼ばれ、法令の解釈権が最終的に司法権に属していることから導き出されるものである。

解釈基準の外部効果を認め得る場合においては、司法審査は判断代置審査に限定されない。宇賀克也教授は、「合理的理由なく通達に反して特定の者にのみ厳しい処分をすれば、平等原則違反として、その処分は取り消される可能性があるし、通達の不利益変更が信義則違反の問題を生じさせる可能性もある」¹²としている。

行政法における仕組み解釈の視点から、橋本博之教授は、解釈通達についても、基準準拠原則が適用されると論じている¹³。そうであるとすれば、行政規則が存在している場合には、司法審査は判断代置審査に限定されず、行政規則を参照しながら審査されることとなる。

② 裁量基準を定める行政規則に対する司法統制

裁量行政処分については、裁判所は、法を適用する自らの判断を行政機関の判断に置き換えること（「判断代置審査」）は認められない¹⁴。裁判所は、行政

【研究ノート】

裁量の中身について、行政機関の裁量判断を尊重し、適法性を審査することはしないとの趣旨である。

他方、裁量権の踰越濫用として違法性の判断を行うことは可能である。「裁量権の踰越濫用になる場合としては、法律の目的違反、不正な動機、平等原則違反、比例原則違反等が挙げられる」とされる¹⁵。

裁量基準を定める行政規則が存在する場合については、合理的理由なくして裁量基準を適用しないことは平等原則¹⁶に反し違法となり、特に、裁量基準が公にされている場合には、裁量基準の不適用が違法と解される余地は大きいとされる¹⁷。行政手続法の制定を契機として司法審査の可能性が拡大されたとされている。「処分庁により審査基準・処分基準が作成され公にされることによって、当該基準が不合理でないか、審査基準適合性の判断に不合理な点はないかというかたちでの司法審査が可能になるのみならず、当該基準を適用しなかったことに合理性があるか（平等原則違反にならないか）、当該基準を適用することが不合理な結果をもたらさないか（事案の特殊性を無視した画一的処理にならないか）というかたちでの司法審査も可能」¹⁸とされている。

橋本博之教授も、「行政裁量について判断過程統制手法を使おうという場合には、行政機関が決定をする際の考慮要素を抽出する局面で、行政規則は重要な手掛かりとなる」。「通達や裁量基準から、行政機関が何をどのように考慮して法令解釈を行うのか導き出すことができれば、他事考慮や考慮不尽について正しく論じることができ」としている¹⁹。

③ 行政規則が行政先例法を形成していると認められる場合

行政規則が行政先例法を形成していると認められる場合においては、司法統制は、法規命令に対するそれと同等のものとなる。すなわち、行政規則でありながら、外部効果があり、裁判規範性を有する存在として司法統制に服することとなるのである。

【研究ノート】

3. 財産評価基本通達の意義とその位置づけ

(1) 解釈基準とする説

解釈基準とは、「法令の解釈を統一するため、上級行政機関が下級行政機関に対して発する基準」²⁰であるとされている。

財産評価基本通達は解釈基準を定める通達に該当していると理解する論者もある。増田英敏教授は、「評価通達は時価評価の根拠法である相続税法 22 条の解釈通達である」²¹と述べている。向笠弁護士も、「評価通達は、・・・解釈通達の一つであり、原則として国民を拘束する効果はない」²²としている。

(2) 解釈基準以外とする説

財産評価について、相続税法 22 条に定める時価についての解釈を定めたものにとどまらないとの評価をする論者もある²³。

今村隆教授は、「『時価』とは何かという解釈通達ではなく、あくまでも個々の財産についての事実認定と当てはめについての通達である」としている²⁴。手塚貴大教授も財産評価基本通達について、「財産の価額を解明する作業は必ずしも法的評価が伴うものではなく、ある財産に認められる価値は事実として観念されるもの」²⁵としており、同様の立場をとっていると考えられる。

塩野宏教授は、「評価基準の複数性に関する判示は裁量基準・・・の審査方法を想起させるものがある」と指摘されており、財産評価基本通達に関して単なる解釈基準とは異なる裁量基準の類似性を指摘している²⁶ものの、そうした審査方法については法治主義に反するとの立場をとり、法規命令に委ねるべきとしている。

一方、金子宏教授は、「評価に関する通達の内容が、不特定多数の納税者に対する反復・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、特段の事情がない限り、通達と異なる高い評価を行うことは違法になる」²⁷とされており、財産評価基本通達の行政先例法化についての可能性を示している。もっとも、この点について、行政法における先例法の成立については、消極的な学説がある²⁸点には留意が必要である。

【研究ノート】

(3) 検討

財産評価基本通達の性格をどのようにとらえるかにより、通達の外部効果や裁判規範性の有無が大きく異なる。

① 解釈通達であるとした場合

財産評価基本通達を解釈通達であるとするれば、司法統制は判断代置審査が中心となる。この場合には、財産評価基本通達による評価が相続税法 22 条の求める時価かそれを下回っている状態であれば適法と認められる。宇賀教授が指摘するような「解釈基準についても外部効果を認め得る場合」²⁹についてどのようにとらえるかに依存する面もあるが、通達に反した課税が行われたとしても平等原則を根拠として通達に準じた状態を平等原則が実現した状態と解釈することが可能である。時価を下回っていると認められる評価額が複数存在する場合に財産評価基本通達により算定された評価額がそれ以外の評価額よりも適正かどうかを判断する場合であっても、財産評価基本通達による評価額が平等原則に適合するものと判断されよう。

一方、総則 6 項は、この規定があるから財産評価基本通達による価額とは異なる評価額によることが可能であるとの規定であると位置づけるのであれば、財産評価基本通達が解釈通達であるとする理解と整合的とは思われない。通達の裁判規範性を否定しつつ、通達の特定の規定（この場合は 6 項）を根拠に通達の定める方法と異なるものを裁判規範として認めることは矛盾したロジックといえる。むしろ、総則 6 項の有無にかかわらず、財産評価基本通達を適用している状態が平等原則に反している場合には、財産評価基本通達そのものが行政規則であるという本質に立ち戻り、司法は、判断代置審査を行い、通達によらない評価額を自ら決定することとなるという理解のほうが解釈通達としての財産評価基本通達という理解と整合的であると考えられる。

② 事実認定に関する行政規則と位置付けた場合

財産評価基本通達を事実認定に関する取扱いを定めた通達と考えた場合には、事実認定が司法の専権事項であることから、判断代置審査の対象となる。この場合にも、上述の解釈通達と理解した場合と同様の扱いを受けることとなる

【研究ノート】

考えられる。

③ 裁量基準を定める行政規則と位置付けた場合

財産評価基本通達が裁量基準を定める行政規則であるとすれば、裁量基準に対する司法審査が行われることとなる。具体的には、平等原則違反に基づく審査や考慮不尽、他事考慮などを審査基準とすることとなる。しかしながら、法治主義の観点から、行政規則ではなく法規命令とすべきと指摘されている³⁰ことを考えれば有力な論拠たりえないと考えられる。

④ 行政先例法であると位置づけた場合

もし、財産評価基本通達が反復・継続して適用されていることをもって行政先例法が成立しているとすれば、行政規則でありながら、すでに、実体法と同等の効力を有していることを認めることとなるので、外部効果・裁判規範性を備えた規範として取り扱われることとなる。この場合には、財産評価基本通達は、法規命令と同様の司法統制の対象となる。

4. 令和4年最高裁判決の研究

令和4年4月19日の最高裁判決（最判令和4・4・19民集76巻4号411頁、以下「令和4年最高裁判決」という。）における財産評価基本通達の位置づけについて検討する。

（1）事案の概要

共同相続人である X らが、相続財産である不動産（マンション）の一部について財産評価基本通達の定める方法により価額を評価して相続税を申告したところ、札幌南税務署長から、それら不動産の価額は財産評価通達の定めによって評価することが著しく不当であると認められるとして、別途実施した鑑定評価額をもって評価すべきとして更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、Y（国）に対してこれらの処分の取消をもとめたものである。

【研究ノート】

(2) 最高裁の判断

最高裁は、①財産評価基本通達が「国民に対し直接法的効果を有するというべき根拠は見当たらない」と判示しており、外部効果をもたない「行政規則」であることを明らかにしている。②財産評価基本通達について、平等原則が適用されることを示し、課税庁が合理的な理由なく通達に定める評価方法以外の方法を採用することにより課税を行うことは平等原則に反することを指摘している。③「合理的な理由」として（従来の下級審により用いられた「特別な事情」ではなく）財産評価基本通達に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、通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは平等原則に反しないと、あてはめにおいて、「事情」が存在する場合として課税を肯定した。

(3) 最高裁判所調査官解説

最高裁判所調査官解説による令和4年最高裁判決の位置づけは次のようなものである。

「本判決（令和4年最高裁判決）は、相続税の課税価格に算入される財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとしてされた更正処分の適否につき、課税庁の主張額が当該財産の客観的な交換価値としての時価を上回らない限り相続税法22条に違反しない一方、通達評価額を上回る価額によることは原則として租税法上の一般原則としての平等原則に違反することを明らかにしたうえ、上記の平等原則に違反しない場合について判示することにより、従来の裁判例においては必ずしも明確でなかったこの種事案の判断枠組みを整理したものであり、理論上も実務上も重要な意義を有する」ものである³¹。

「（従来の裁判例において採られていた）『特別の事情』という概念を用いず、・・・①課税庁の主張額が相続税法22条に違反しないか、②通達評価額によらないことが租税法上の一般原則としての平等原則に違反しないかをそれぞれ検討すべき」としたものである³²。

財産評価基本通達とは異なる評価に基づく課税処分があった場合、納税者が

【研究ノート】

そのことを理由として争うことを認めている。

(4) 判例評釈等

① 財産評価基本通達が行政規則であることを明示した点について

長島弘教授は、財産評価基本通達が国民に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とした点について、「本来は当然のことを述べたものに過ぎない。・・・新たに明らかにされたものとはいえない」と評している。³³

他方、この論点が従来 of 裁判例においては、必ずしも明快に論じられていなかったことを踏まえる意見として、伊川正樹教授は、「従来 of 裁判例等では、通達評価額が『時価』の推定を受けると扱われてきた。・・・通達には法的効力がないことから、評価通達の定める評価方法に拘束される理由はなく、通達評価額が『時価』であるとの推定を受けると法的根拠はない。本質的には、資産評価の妥当性は、客観的に『時価』といえるかどうか問われるべきことを示した」³⁴ものであると評価している。

向笠太郎弁護士は、令和4年最高裁判決について、「実質的には、評価通には原則として法的効果（外部効果）が認められないが例外的に外部効果が認められ、さらにその例外として合理的な理由があれば原則に戻って評価通の外部効果が否定される（評価通によらない評価が許される）ということを示した」と評価している³⁵。

長戸貴之教授は、「通達の非法源性から・・・客観的な交換価値としての時価を上回らない限り同条違反の問題は生じないことを明言して固定資産評価基準（最判平成25・7・12・・・）との違いを示し」たものと評価している³⁶。

② 合理的な理由なく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とすることを違法なものとした点について

伊川教授は、「従来 of 理解は、評価通達の定める評価方法及びそれによって算定される評価額自体に合理性があるとしていたのに対し、本件最高裁判決は、・・・評価通達に定める方法による評価に事実上の効力を認め、それに反する評価を行うことは平等原則に反するという論理構成をとっている点に大きな違いがみられる」とし、さらに注において、「行政先例法と位置付けたものとみ

【研究ノート】

ることができるかもしれない。」と指摘している³⁷。

向笠弁護士は、「解釈基準の外部効果は、平等原則を媒介にするのではなく、裁判所の目から見て合理的な解釈を反映している場合に限って例外的に認められる・・・(裁量基準と解釈基準の)両基準の根本的な違いをあいまいなものにし、ひいては、裁判所による解釈基準の法解釈正当性審査を緩やかにしてしまう」と批判している³⁸。

③ 合理的な理由として「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合としている点について

従来の下級審における裁判例においては、特別な事情がある場合において、評価通達6項の適用が認められるとしていたが、令和4年最高裁判決においては、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」とされたため、従来の判断例との差異の有無に疑問が残されている。

木山泰嗣教授は、令和4年最高裁判決「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」である点を指摘し、さらに、「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つ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うるからである」としている。また、木山教授は、税務行政と司法判断が二分される点について懸念を表明している³⁹。

他方、従来からの「特別の事情」と令和4年最高裁判決にいう「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」について、ほぼ同一なものとして論ずる意見もある。向笠弁護士は、令和4年最高裁判決の「評価根拠事実は、評価通に定める評価方法では相続税の負担が著しく軽減されること、および被相続税負担の軽減を意図した租税回避行為」としている。

長戸貴之教授は、令和4年最高裁判決は、「主戦場が一般原則としての平等原則・・・だと整理したうえで、『合理的な理由』との文言により・・・『特別な事情』とはその内容が異なることも明らかにした」とし、あわせて、「何をもって『実質的な租税負担の公平に反するというべき事情』が認められるか不明確である」とし、相続税負担の著しい軽減およびその意図があれば十分であるが

【研究ノート】

意図が必須か不明確なことを指摘している⁴⁰。

(5) 検討

令和4年最高裁判決は、それ以前に見られた通達の外部効果・裁判規範性に肯定的な下級審の判決を覆した画期的なものであると評価できる。

令和4年最高裁判決以前の下級審の判決においては、通達、特に財産評価基本通達について法規命令との差を捨象した判断が見られた。その典型例は、東京高判平成27年12月17日(判時2282号22頁)⁴¹である。この判決においては、相続税法が、「納税者間の公平の確保・・・等の観点から、評価に関する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当然とする趣旨」とすることにより、相続税法と財産評価基本通達を関連付け、裁判規範性を認めている。

これに対し、令和4年最高裁判決は、財産評価基本通達が法規範性を有さず、すなわち裁判規範性を有さないことを明らかにしている。最高裁は、「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」ことを指摘したうえで、財産評価基本通達による資産の評価が時価を下回っている限りにおいて適法であること、および、合理的な理由なくその評価額を上回る価額により課税を行うことが平等原則に反し違反となることを指摘するものであり、裁判規範性を認めたものではない。

また、令和4年最高裁判決は、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」という考え方をとることにより、従来の裁判例において用いられてきた「特別の事情」という用語から決別している。もっとも、その内容について必ずしも明確に示しておらず、単に租税負担が著しく軽減されれば該当するのか、軽減の意図を有している必要があるのかが明らかではない。この点については、表現ぶりの差に過ぎず、実質的には同じことであるとの意見もあるが、調査官解説などを手掛かりとして考えれば、旧来の考え方とは別物であると考えるのが自然であろう。

先に検討した財産評価基本通達の位置づけに当てはめて考えてみると、最高裁は、財産評価基本通達が外部効果を持たない解釈通達（行政規則）であるこ

【研究ノート】

とを明らかにしたうえ、いきなり、判断代置審査をするのではなく、その実質的な外部効果に対する救済手段として平等原則を通じて司法統制をはかり、さらに、財産評価基本通達によることが却って平等に反する場合には、判断代置審査によることができる（ただし、最高裁は法律審であり、事実関係については、下級審の判断に委ねている）ことを明らかにしたものと評価することができる。 仕組み解釈において、行政規則には「法規制がないことを正しく踏まえた解釈論上の工夫が必要」⁴²とされており、基準準拠原則が働く点を含め、テキスト通りの判決と見ることができる。

5. 令和6年東京地裁判決の研究

令和4年最高裁判決の影響ないし射程を考えるうえで、後続の裁判がどのような判断を下すかが参考となる。令和6年1月18日の東京地裁判決（tains Z 888-2556、以下「令和6年東京地裁判決」という。）は、令和4年最高裁判決後、初めての財産評価基本通達総則6項に関する裁判例であることから、研究することとした。

（1） 事案の概要

相続人 X らが、相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達の定める方法により評価して相続税の申告をしたところ、S 税務署長から、本件相続に係る財産のうち株式（O 社株式）の価額について財産評価基本通達の定めにより評価（1株当たり8186円）することが著しく不相当と認められるとして、財産評価基本通達総則6項に基づく評価（1株当たり8万0373円）により、相続税の各更正処分等を受けたことから、国等 Y に対してその取消しを求めている事案である。

被相続人 T は、訴外の同業 V 社に対して O 社の株式の譲渡のための交渉を行っており、基本合意（1株当たり10万5068円）を締結したが、その手続きが完了する前に相続が発生した。相続発生後、O 社取締役会において、株式の譲渡交渉を継続していくことが確認された。株式譲渡について O 社に関する「財務調査報告書」および「法務 Due Diligence Report」が提出されたのは相続発生後である。相続発生後1か月以内の時点で、O 社株

【研究ノート】

式は V 社に基本合意と同額の 1 株当たり 1 0 万 5 0 6 8 円により譲渡された。

譲渡代金の合計は、約 6 3 億円であった。

(2) 東京地裁の判断

東京地裁は、令和 4 年最高裁判決の考え方を踏襲することを明らかにしたうえで、本件事案について、あてはめを行い、以下の通り課税を違法と判断した。

「『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』（以下「特段の事情」という。）があるか否か」に関連する判断として、次の点を指摘する。

「最高裁令和 4 年判決は、実質的には、特段の事情がある場合に評価通達 6 を適用することを肯定しているものと解されるが、当該特段の事情としてどのようなものが挙げられるかについて一般論として明示はしておらず、被相続人側の租税回避目的による租税回避行為がない場合について直接判示したものと解されない。もっとも、最高裁令和 4 年判決が租税回避行為をしなかった他の納税者との不均衡、租税負担の公平に言及している点に鑑みると、租税回避行為をしたことによって納税者が不当ないし不公平な利得を得ている点を問題にしていることがうかがわれる。」

「相続財産を相続開始直後に売却した場合にのみ評価通達の定める方法による評価額を超える財産評価を受けることは、明らかに前者にとって不利であるともいえる。このように考えると、相続開始直後に相続財産の一部を高額で売却することができたとしても、その事実に着目して相続課税をしなければ他の納税者との間で租税負担に看過し難い不均衡があるとは必ずしも断じ得ない。」

「評価通達は、評価通達 6 が適用される場合を除き、公開株式のように個別性が低く客観的な価格が容易に算定され又は判明するような相続財産でない限り、不動産など個別の評価において、あらかじめ定められた一定の方法で算出された価格をもって当該相続財産の価格と評価することとしており、当該方法によって算定された価格ではなく、相続開始後に行われた当該財産の具体的な取引価格を参照したり、類似の取引事例を考慮して当該財産を評価したりする方法は採用していない。仮に、課税庁が相続開始後の取引といった個別事情を考慮するとなれば、相続開始日と売却時期がどの程度接近していれば当該売却の事

【研究ノート】

実を考慮するのか、評価通達の定める方法による評価額と売却価額の間どの程度の差があれば評価通達6に基づく個別評価をするか、個別評価をするとしてどのように評価するかといった点が問題になるところ、これらについての基準はなく、課税庁が個別的にその適否を判断することにならざるを得ない。しかしながら、そのようなこと自体、課税庁による恣意的判断が介入したり、他の事例との間で不合理な差異が生じたりする余地があって、評価通達の趣旨や平等原則の要請に反するというべきであり、適用の有無の別やその具体的方法の差異について、納税者間に不均衡又は不利益が生ずる可能性を否定することができない。」

「本件では〇社株式の売却手続が進行中に本件被相続人が死亡しているところ、その手続が遅れたとか、本来は本件被相続人の生前に売却手続を完了することができたといった事情は認められない。本件相続において、本件被相続人が本件相続開始日以前に行った行為は、本件基本合意及びその後の本件買収監査への協力にとどまるところ、これらの行為は、本件相続開始日以降に行われた本件相続株式の売却の結果を含めて評価したとしても、それがなかった場合と比べて本件相続税の金額を軽減する効果を持つものではない。よって、本件において特段の事情はないものというほかはないから、本件相続株式の価額については本件通達評価額によって評価すべきであり、評価通達6を適用して本件算定報告額を用いて本件相続株式を評価した本件各更正処分等は、最高裁令和4年判決の示した判断枠組みに照らし、平等原則という観点から違法である。」

(3) 判例評釈等

品川芳宣教授は、令和6年東京地裁判決について、「『実質的な租税負担の公平に反するというべき事情』を租税回避行為があった場合に限定的に解していることが問題である」と批判し、さらに、「売買途上にある相続財産の『時価』（客観的交換価値）を判示した・・・東京高裁昭和56年判決及びその上告審の最高裁昭和61年12月5日判決の考え方を否定するもの」と指摘している⁴³。

渡辺充教授は、「総則6項の判断基準は、・・・(1) 通達評価額と鑑定評価額の乖離という『価格乖離型乖離』と、(2) 納税者の租税回避的行為の有無という『租税回避型乖離』の2つの基準を総合的に勘案することの検討が行われる

【研究ノート】

べき」であるとし、「筆者は、そもそも令和4年最判の総則6項の判断基準に偏りがあることに反対するものであり、本件において特殊事情のなかで実際に取引事例が成立するような場合は、本件O社株式を単なる非上場株式として評価することに反対で・・・その評価額は・・・株式譲渡価格および基本合意価格（10万5068円/株）によるものが、本件における客観的交換価値」であるとして、令和6年東京地裁判決を批判している⁴⁴。

笹岡宏保税理士は、「思考過程および結論において相当・・・と考えており、理論的整合性にも一致している」と評価している⁴⁵。

長島弘教授は、相続人が「評価を下げるための特段の行為を何らしていない。通常、課税実務においてこの特段の行為は重視されており、それが無い本件に課税処分をなしたことは、この点からも問題がある」と指摘し、そもそも課税段階において問題があったとしている⁴⁶。

（4）検討

令和6年東京地裁判決は、令和4年最高裁判決の流れを引き継いだものと評価できる。

すなわち、①財産評価基本通達が、「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」こと、②「課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、・・・合理的な理由がない限り、・・・平等原則に違反するものとして違法」となること、③「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのも上記の平等原則に違反するものではない」としていることの3点をもとに、東京地裁の判断は成り立っている。

他方、最高裁があえて「特別の事情」という表現を避け、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」という表現を用いていた点について東京地裁が「特段の事情」という表現に代えて、その考え方を復活させているように見

【研究ノート】

える点には留意が必要である。従来の裁判例は、財産評価基本通達やその総則 6 項の文言を解釈して「特別の事情」を導きだしており、その考え方は、課税当局の担当者の研究論文において定型化されていた⁴⁷。「特別の事情」の考え方は、通達があたかも裁判規範であるかのように用いられる考え方に通じていると考えられ、東京地裁が類似の表現を用いることは、令和 4 年最高裁判決の趣旨からはずれていく起点となる恐れがある。

令和 6 年東京地裁判決が指摘する通り、「最高裁令和 4 年判決は・・・特段の事情としてどのようなものが挙げられるかについて一般論として明示はしておらず、被相続人側の租税回避目的による租税回避行為がない場合について直接判示したものと解されない」ことからやむを得ない面もあるが、渡辺教授が指摘する通り、価格が乖離することにより結果として租税負担が著しく減少している状況を軽視している点については、疑問がある。

通達は、裁判規範とはならないのであり、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情について、東京地裁は、判断代置審査的な姿勢により判断する余地があったと考えられる。すなわち、相続直前にすでに取引予定価額が明らかとなり、さらに、相続直後にその取引が実施された場合の時価はどうあるべきかを通達を規範とせず判断し、さらに、品川教授が指摘されている最高裁昭和 61 年判例との対比をする必要があったのではなかろうか。

6. おわりに

本稿においては、財産評価基本通達をめぐる最近の裁判例とその基礎となる行政規則の外部効果・裁判規範性について検討を行った。2022 年ごろまでの議論においては、財産評価基本通達裁判規範性を有するといった議論⁴⁸もみられたが、令和 4 年最高裁判決によりそれが明確に否定された。その後、令和 6 年東京地裁判決によりその流れが続いていることは確認されたものの、その判断には従前の考え方に後戻りしかねない懸念も残る。令和 6 年東京地裁判決については、国が控訴していることから、今後の展開が注目される。

- 1 池上健・大野雅人・橘光伸・飯島信幸・鈴木孝直・袴田裕二（2022）「基本テキスト租税法」,pp14-15
- 2 地方税であるところの固定資産税については、田中晶国教授による優れた先行研究がある。田中晶国（2022）「課税要件法の理論と課題」、成文堂、第VII章「固定資産税分野の最高裁判例の検討」において固定資産評価基準と行政裁量の関係性や地方自治体が制定する取扱要領（法規命令には不該当）の評価基準との関連が論じられている。
- 3 大阪高判平成10・4・14判時1674号40頁
- 4 東京高判平成27・12・17判時2282号22頁、東京地判平成29・11・24税資267号13091号)
- 5 中西又三（1980）「通達の法的性質」ジュリスト増刊「行政法の争点[初版]」、pp.52
- 6 門脇雄貴（2014）「通達の法的性質」ジュリスト増刊「行政法の争点」、pp.50、つまり、通達については、上級行政機関であれば何ら法的根拠がなくとも下級行政機関に対して当然に発遣することができるものである。
- 7 例えば、通達の法的効果に関するリーディングケースである最判昭和33・3・28民集12巻4号624頁いわゆるパチンコ球遊器事件における通達は東京国税局長によるものである。
- 8 櫻井敬子・橋本博之（2019）「行政法（第6版）」、弘文堂、pp61-62
- 9 例として取り上げられるものに、「医薬品ネット販売の権利確認等請求事件」、最判平成25・1・11民集67巻1号1頁があげられる。
- 10 通達自体により甚大な損害を被り、後続処分を争う機会がない場合に通達そのものを取消訴訟の対象とすることを認めたもの（「函数尺事件」東京地判昭和46・1・18行集22巻11=12号1785頁）がある。
- 11 宇賀克也（2023）「行政法概説I行政法総論（第8版）」、有斐閣、pp.336
- 12 前掲注1111、pp.340
- 13 橋本博之（2013）「行政法解釈の基礎—『仕組み』から解く」、日本評論社、pp.148
- 14 行政事件訴訟法30条「行政庁の裁量処分については、裁量権の範囲を超え、又はその濫用があった場合に限り、裁判所は、その処分を取り消すことができる。」とされており、司法の裁量処分への審査は、制限されている。
- 15 前掲注11、pp.374
- 16 大橋洋一教授は、行政規則の外部効果に関する西ドイツの事例を研究され行政の自己拘束説を紹介されているが、その適用範囲を裁量規則に限定的であるとしている。大橋洋一（1989）「行政規則の法理と実態」有斐閣、pp.126-pp.127
- 17 前掲注11、pp.342
- 18 前掲注11、pp.379
- 19 前掲注1313、pp.148
- 20 前掲注11、pp.335
- 21 増田英敏（2022）「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223号、pp.25

- 22 伊藤滋夫・岩崎政明・河村浩・向笠太郎（2023）「要件事実で構成する相続税法」（中央経済社）pp.225
- 23 ドイツにおける財産評価通達の在り方を論じている岩崎政明教授は、財産評価を事実の認定に関するものとして『「事実認定に係る行政規則」の一種』にとどまらず、「推定的測定の方法がとられる場合には、それは裁量行為に極めて近いもの」となり『「裁量統制規則」に分類することも可能』であると論じている。岩崎政明（1996）「租税行政規則の外部効果—特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について—」横浜国際経済法学4巻2号 pp.42
- 24 今村隆（2019）「租税法における解釈のあり方—比較法的研究に基づく考察—」日本法学84巻4号 pp.396。もっとも、財産評価基本通達を「事実認定」に関する通達であると整理すると、「事実認定は司法裁判所の専権」であるという我が国の伝統的考え方に基づけば、裁判所による判断代替的で全面的な審査に服することとなり、解釈通達との差異はないものと考えられることができる。
- 25 手塚貴大（2019）「租税法律主義」日税研論集75巻 pp.289
- 26 塩野宏（2015）『行政法I（第6版）』pp.116
- 27 金子宏（2022）「租税法第24版」弘文堂 pp.736
- 28 前掲注26、pp.115 塩野教授は、慣習法が法律による行政の原理と親和的でないことを指摘し、いわゆる「通達による行政」は、納税者からみれば租税行政における執行の不公平であることを指摘している。今村隆教授も、同様に行政先例法について否定的であり、財産評価基本通達は「平等原則を介しての外部的効果」を有すると指摘している。今村隆「税法における『価格』の証明責任」、石島弘・木村弘之亮・玉國文敏・山下清兵衛編（2007）『山田二郎先生喜寿記念納税者保護と法の支配』信山社 pp.322
- 29 前掲注11、pp.340
- ³⁰ 例えば、塩野教授は、前掲注26、pp.116において「複数の評価基準ないしは標準的評価基準を定めるのを法規命令に委ねることを正面から認めるのが法治主義に合致する所以と解される」と指摘している。
- 31 山本拓（2023）「最高裁判所調査官解説」法曹時報75巻12号 pp.191-pp.192
- 32 前掲注31、pp.184-pp.185
- 33 長島弘（2024）「最判令和4年4月19日の判断基準に基づき、財産評価通達総則6の適用を否定した裁判例」『租税訴訟17巻』pp.192
- 34 伊川正樹（2022）「財産評価基本通達6の位置づけと適用要件」TKCローライブラリー2022・7・15、pp.3
- 35 前掲注2222、pp.222-223
- 36 長戸貴之（2023）「財産評価基本通達と平等原則」ジュリスト令和4年重要判例解説1583号、pp.176-177
- 37 前掲注34、pp.3-4
- 38 前掲注2222、pp.224

39 木山泰嗣 (2022)、「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－」、青山ビジネスロー・レビュー12巻1号、pp.57, pp.58

40 前掲注36、pp.177

41 判例評釈としては、例えば、浅妻章如 (2017)「受贈不動産につき建て替え前マンションの比準価格を重視する鑑定評価を認めなかった事例」ジュリスト1506 pp/119-122がある。浅妻教授は、この高裁判決について疑問であるとし、相続税法の趣旨が財産評価基本通達による評価は時価を上回ってはいないとする推認を行っている判決について、「評価通達に『推認』効が認められない旨が最高裁で判示されることを期待する」としている。その意味では、令和4年最高裁判決は、「評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されない」としており、「推認」を明確に否定していると評価できる。他方、加藤友佳准教授は、「」(2022) 税大ジャーナル34号において「公平性を前提とした相続税法との整合性(趣旨との適合)を介することによって、評価通達に裁判規範性を認める根拠とした」(さらに、加藤友佳(2022)「納税者による通達によらない財産評価」租税法研究50号 pp46-58も同趣)と評価している。

42 前掲注13、pp.147

43 品川芳宣 (2024)「東京地裁令和6年1月18日判決と評価通達6項の適用要件」税理67巻6号 pp. 225

44 渡辺充 (2024)「令和4年最判後初の総則6項事件」税理67巻6号 pp.126-129

45 笹岡宏保 (2024)「令和4年最高裁判決の影響を受けた取引相場のない株式の評価にかかる裁判例(東京地方裁判所(令和6年1月18日判決)、仙台薬局事件)の実務的検証(下)」税理67巻7号 pp.181

46 前掲注33、pp.210

47 山田重将 (2015)「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 pp.219の判断基準について、最高裁調査官解説前掲注31において、その適用に否定的な見解が示されている。

48 前掲注41 の加藤友佳准教授論文など。

参考文献

- 伊川正樹. (2022). 財産評価基本通達 6 の位置づけと適用要件. TKC ローライブラリー 2022・7・15.
- 伊藤滋夫・岩崎政明・河村浩・向笠太郎. (2023). 要件事実で構成する相続税法. 中央経済社.
- 宇賀克也. (2023). 行政法概説 I 行政法総論 (第 8 版). 有斐閣.
- 塩野宏. (2015). 行政法 I (第 6 版).
- 加藤友佳. (2022). 租税法における通達解釈と裁判規範性. 税大ジャーナル 34 号.
- 加藤友佳. (2022). 納税者による通達によらない財産評価. 租税法研究 50 号.
- 岩崎政明. (1996). 租税行政規則の外部効果—特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について. 横浜国際経済法学 4 巻 2 号.
- 橋本博之. (2013). 行政法解釈の基礎—「仕組み」から解く. 日本評論社.
- 金子宏. (2022). 租税法第 24 版. 弘文堂.
- 今村隆. (2007). 税法における「価格」の証明責任. 著: 石島弘・木村弘之亮・玉國文敏・山下清兵衛, 山田二郎先生喜寿記念納税者保護と法の支配 (ページ: 305—328). 信山社.
- 今村隆. (2019). 租税法における解釈の在り方—比較法的研究に基づく考察. 日本法学 84 巻 4 号.
- 笹岡宏保. (2024). 令和 4 年最高裁判決の影響を受けた取引相場のない株式の評価にかかる裁判例の実務的検証 (下). 税理 67 巻 7 号.
- 山田重將. (2015). 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. 税大ジャーナル 80 号.
- 山本拓. (2023). 最高裁判所調査官解説. 法曹時報 75 巻 12 号.
- 手塚貴大. (2019). 租税法律主義. 日税研論集 75 巻.
- 泉絢也. (2020). パブリックコメントと租税法. 日本評論社.
- 浅妻章如. (2017). 受贈不動産につき建て替え前マンションの比準価格を重視する鑑定評価を認めなかった事例. ジュリスト 1506 号.
- 増田英敏. (2022). 通達課税と租税法律主義の形骸化—評価通達総則 6 項の適用の問題を中心に. 税研 223 号.
- 大橋洋一. (1989). 行政規則の法理と実態. 有斐閣.
- 池上健・大野雅人・橘光伸・飯島信幸・鈴木孝直・袴田裕二. (2022). 基本テキスト租税法. 同文館出版.
- 中西又三. (1980). 通達の法的性格. 有斐閣.
- 長戸貴之. (2023). 財産評価基本通達と平等原則. ジュリスト令和 4 年重要判例解説 1583 号.

-
- 長島弘. (2024). 最判令和 4 年 4 月 19 日の判断基準に基づき、財産評価通達総則 6 の適応を否定した裁判例. 租税訴訟 17 卷.
- 田中晶国. (2022). 課税要件法の理論と課題. 成文堂.
- 渡辺充. (2024). 令和 4 年最判後の初の総則 6 項事件. 税理 67 卷 6 号.
- 品川芳宣. (2024). 京地裁令和 6 年 1 月 18 日判決と評価通達 6 項の適用要件. 税理 67 卷 6 号.
- 木山泰嗣. (2022). 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. 青山ビジネスロー・レビュー12 卷 1 号.
- 門脇雄貴. (2014). 通達の法的性質. ジュリスト増刊.
- 櫻井敬子・橋本博之. (2019). 行政法 (第 6 版). 弘文堂.