

相続財産の時価評価と租税平等原則

——最高裁令和四年四月一九日判決の射程——

増 田 英 敏

- I はじめに
- II 最高裁令和四年判決の問題の所在と判断の構造——租税法の一般原則としての平等原則の判断基準を中心に
- III 最高裁令和四年判決の射程——東京地判令和六年一月一八日（オオノ事件）の判断枠組みを中心に
- IV 結論

I はじめに

吉村典久教授は多数の秀逸な論文を発表され、租税法の学界に貢献されてきた。本稿も吉村教授の論攷に大きな示唆を得ている。

とりわけ「応能負担原則の歴史的展開」⁽¹⁾及び「所得控除と応能負担原則」⁽²⁾と題する二つの論攷は、憲法の平等原則と租税負担の平等配分を求める応能負担原則の関係を明確に整理された優れた研究として評価されている。前者は、応能負担原則と憲法規定の関係性について明確にされている。すなわち、『担税力に即した課税』の

原則は、もともと財政学の分野における租税負担配分原則として長期間にわたって発達してきたものであるが、今日、法律学の一分野である租税法においても、租税法秩序を規律する原理として妥当することは世界的にみて大多数の学説によって承認されており、各国の憲法上明文で応能負担原則が法定されている例も稀ではない。また、わが国やドイツ連邦共和国のように、応能負担原則の憲法上の明文の根拠規定が欠けている場合であっても、学説・判例は、専ら憲法上明文規定の存在する平等原則（日本国憲法第一四一条一項、ボン基本法第三条一項）から応能負担原則を演繹している。すなわち、憲法上規定された平等原則は、租税実体法の分野において国民の間で租税負担が平等に配分されなければならないことを要請するものであるが、国民の担税力（能力）に応じて租税負担を配分すること（応能負担原則）こそが租税実体法の分野における平等原則の帰結である、とされるのである。

したがって、その限りにおいて、応能負担原則は、今日では憲法上の明文規定の有無を問わず憲法上の原則たる地位を有しており、多かれ少なかれ租税法の立法における立法者裁量の余地を限界づける機能を持っていることが租税法の学説ないし判例上世界的にはほぼ承認されているということも不可能ではない。³⁾（筆者傍線）と述べられて、応能負担原則が憲法上の規定の有無を問わず憲法上の原則であることを明確にされている。

この見解は最高裁令和四年四月一九日判決（以下「最高裁令和四年判決」という）の租税法の一般原則との判示が憲法一四条の平等原則を示していることの論拠を提供された重要な見解といえる。

また、後者は「今日、応能負担原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）が租税正義に合致する租税法の最高基本原則として、租税法全体、特に所得税法に妥当することは世界的に承認されており、日本やドイツ連邦共和国のように応能負担原則の憲法上の明文の根拠規定が欠けている国家でも、学説・判例は、平等原則との関連で応能負担原則の存在を肯定している。すなわち、租税平等主義によって国家は国民の間で租税負担を平等に配分しなけれ

ばならないことを要請されるが、それは唯一国民の担税力に応じて租税負担を配分すること（応能負担原則）によって達成されるのである。したがって、租税平等主義は、まさに応能負担原則を要求するものといえよう。⁽⁴⁾と述べて租税平等主義が応能負担原則の実質的内容を要求するものであることを確認されている。

この整理は、注目された最高裁令和四年判決のいわゆる「租税法の一般原則としての平等原則」の射程を明らかにするうえで有益である。

さて、相続財産の時価評価をめぐる相続税の財産評価基本通達総則六項による課税処分⁽⁵⁾の平等原則に反するか否かが争点とされた最高裁令和四年判決が言い渡されてから約二年が経過した。⁽⁶⁾

同最高裁判決は、総則六項により通達評価額を否定した（通達評価額を上回る鑑定評価額を採用した）本件課税処分が租税法上の一般原則である平等原則に適合しているか否かについて初判断を下したものである。⁽⁶⁾

本判決の結論が、原告人の敗訴により実務に及ぼす影響を危惧する見解もあつたが、⁽⁷⁾すくなくとも、総則六項を特定の納税者に適用した課税処分の適否について、最高裁が、通達が納税者も裁判所も拘束しないこと（通達の法源性の否定）を宣言したうえで、従来から議論されてきた「特別の事情」の要件ではなく、憲法上の平等原則に適合しているか否かについて初判断を下した事例として重要な意義を有する。さらに、同判決は大島訴訟において適用された「合理性の基準」を用いて判断を下した点に大きな意義があると評価できる。⁽⁸⁾

しかし、同判決により総則六項適用の憲法適合性の問題に終止符が打たれたと解するのは時期尚早であると、同判決言い渡し⁽⁹⁾当時から筆者は指摘してきた。

この指摘を証明した画期的ともいえる判決が令和六年一月一八日（以下「オオノ事件」という）東京地裁で言い渡された。

このオオノ事件判決は、最高裁令和四年判決の判断枠組みを踏襲し、租税法上の平等原則に基づく初判断を下

したものである。本稿ではこのオオノ事件判決を素材に最高裁令和四年判決の射程を確認したい。

まず、次章では、最高裁令和四年判決の事件の概要と問題の所在及び裁判所の判断の構造を整理しておきたい。

Ⅱ 最高裁令和四年判決の問題の所在と判断の構造⁽¹⁰⁾——租税法の一般原則としての平等

原則の判断基準を中心に

本判決の射程を理解するには、本件の問題の所在を正確に理解しておく必要がある。

そこで、以下では、すでに判決文とともに判例集に公表されている上告理由書の要旨をまず紹介する。そのうえで本判決の判旨、とりわけ判断の構造と意義を整理する。

1 事件の概要と争点

本件は、本件各不動産を投資効率の改善による事業承継目的で銀行借入れを経て取得し、その後同マンションの運用により三年数か月順調に不動産経営が推移していた矢先に被相続人が死亡し、相続が開始した事実である。代理人税理士は、評価通達による財産評価を行い、小規模宅地の特例などを適用したうえで相続税を申告したところ、税務調査では、時価と通達評価額の乖離が問題視されたのではなく、銀行借入れによるマンション取得が節税（租税回避）目的でなされたのではないかといった租税回避の意図の存否が調査の争点とされた。調査は終了したと思われたが、その後、総則六項によって、通達評価額が否認され、鑑定評価額による課税処分がなされた。

その課税処分を不服とした納税者が出訴した事実である。

2 問題の所在

本件は、通達の使い分けによる節税行為（租税回避）の否認が租税法の基本原則である租税公平主義及び租税法主義に反するか否かが争点とされた事案である。

すなわち、本件の問題の所在は、節税、とりわけ租税回避を法律ではなく通達（総則六項）によって否認できるか否かという点にある。¹¹⁾

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、各個別実定租税法が、個別の否認規定を定めており、租税法主義のもとでは、①の個別否認規定による否認手法のみ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¹²⁾」との見解が通説・判例の立場である。

一方で、近年では、租税回避の新たな否認手法として総則六項に基づく節税や租税回避の否認が注目されている。

総則六項は「この通達の定めによりがたい場合の評価」と題して、「この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」と定めている。すなわち、路線価等の通達による評価が不適当な場合には国税庁長官の指示により鑑定評価等を、他の方法により再評価できるとしたのが総則六項である。路線価等による評価が過度な節税や租税回避であると課税庁が判断した場合に納税者の通達評価額を否認できるとしたところに問題が存在する。この問題点は久しく租税公平主義と租税法主義に違反するとの批判がなされてきた。

たとえば、大石篤史弁護士の「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。」⁽¹³⁾との指摘がある。

この総則六項による否認は、過度な節税や租税回避は公平な課税を歪めるものであるから否認すべきという課税庁の論理に基づくものである。この通達評価による否認は、まさに通達課税であり、評価通達の使い分けで恣意的課税をもたらすから租税法主義に反するとの批判は説得力がある。

平成四年ないし平成五年に相次いで登場した裁判例を先例とする総則六項を根拠にした財産評価の否認である。この財産評価手法による否認は、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。

最高裁令和四年判決は、この問題が争点とされたものである。

3 上告理由の要旨

本件の上告理由は次の三点である。

(1) 時価評価における平等取扱原則違反（法の執行における平等取扱原則違反）について

原判決は、本件各不動産の通達による評価額の申告に総則六項の定める公平を著しく害する「特別の事情」があると判示する。しかし、同一の評価通達を用いた納税者間では評価の尺度が同一なのであるから、著しく公平を害する場面は生じないはずである。そもそも、時価評価の公平性を担保するために同一の評価尺度として評価通達を国税庁長官は発遣しているのであるから、評価通達に基づいて評価している以上、納税者間の評価における不公平は生じない。

通達評価における公平性に疑義が生じる場合とは、特定の不動産について通達制定時には露見していなかった地盤沈下や土壤汚染、逆に道路建設等の事情が急に生じた場合が想定される。この場合には評価に影響を及ぼす特別の事情が生じたのであるから通達評価額を是正すべきことになる。

しかし、そのような事情が生じていないにもかかわらず、評価通達によらず、本件課税処分のように狙い撃ち的に特定の相続財産の評価を、取得価格に近似した（もしくは取得価格を参考にした）鑑定評価額により評価することこそが、評価における平等取扱原則に反することになる。

よって、本件課税処分は、本件各不動産には時価評価に影響を及ぼす特有の事情が生じていないにもかかわらず、通達評価額を否認したものであるから憲法一四条が保障する平等取扱原則に反する。

(2) 本件課税処分には相続税法二二条（財産評価の原則）を拡大解釈したことによる租税法主義違反があることについて

相続税法二二条は相続財産の評価を「取得の時における価額」とし、時価主義を採用することを定めている。時価は独立当事者間における客観的交換価値であると定義されるが、大量反復的に取引される資産でなければ、その客観的交換価値を適正かつ具体的に測定することは困難である。そこで、評価の統一性と均一性をはかり、

評価の平等取扱いを実現するために評価通達を国税庁長官が発遣している。また、納税者もその通達による時価評価を受け入れているのである。

評価通達の法的根拠は相続税法二二条に求められ、評価通達は同条の解釈通達であるとされる。解釈通達であるから根拠法の規定する内容を逸脱してはならない。もちろん通達は法規命令ではないから納税者も裁判所も通達に拘束されない。

したがって、本件課税処分は総則六項に基づく処分であるが、当該処分の適法性は通達の根拠法である関連法令に適合しているかどうかによって判断されなければならない。すなわち、「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って導かれるか否かが判断されなければならない。」(最高裁令和二年三月二十四日判決・宮崎裕子裁判官補足意見)のである。

本件は、総則六項の「特別の事情」の該当性が争点とされているが、特別の事情の射程は、相続税法二二条の文理解釈から導出されねばならない。相続税法二二条は相続財産を時価により評価することを定めているから、評価通達が客観的交換価値を認定するために合理的に作成されている限り、時価評価を評価通達により行うことを同条は国税庁に授權しているといえる。しかし、相続税法二二条の文理に従えば、節税や租税回避の否認までも評価通達に授權してはいない。通達による節税や租税回避の否認を授權する規定を相続税法は定めてもいない。

すくなくとも、相続税法は看過できない節税や租税回避に対しては、個別の否認規定である相続税法六四条(同族会社の行為計算否認規定)を用意して対処しているのである。通達による租税回避の否認は法が予定しておらず、総則六項を用いて通達評価を否認するのであれば、法による予測可能性と法的安定性は確保されないこと

になる。

したがって、本件課税処分を適法とした原判決は、相続税法二二条の拡大解釈による課税処分を是認したものであるから、租税法主義に反し違憲である。

(3) 本件課税処分は憲法が保障する手続保障原則に反することについて

適正手続の保障は租税法主義の要請である。手続保障の趣旨で制定された総則六項が定める「国税庁長官の指示の要件」が、本件のように原処分庁の判断の単なる追認とされるような手続要件の形骸化は租税法主義に反する。

4 上告審の判旨——総則六項による通達評価額の否認が平等原則に違反するかについて

(1) 合理的理由がない限り通達評価額を上回る価額による処分は平等原則に違反する

「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして、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。」

(2) 実質的な公平に反する事情は合理的理由に該当するから平等原則に反しない

「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。(最高裁判所傍線)

(3) 合理的理由とされる「特別の事情」の要件について

「これを本件各不動産についてみると、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離があるということができると、このことをもって上記事情があるということとはできない(筆者傍線)。もつとも、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六億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二八二六万一〇〇〇円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が〇円になるといのであるから、上告人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。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが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上告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、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。そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定め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上告人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、上記事情があるものといえることができる。(筆者傍線)」

「したがって、本件各不動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ということはできない。」

5 本判決の意義⁽¹⁵⁾

本判決の意義はいくつか見いだせるが、特に以下の三点を本判決の意義として指摘しておきたい。⁽¹⁶⁾

判断の論理からすると、まず第一の意義は、「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。」と判示して、本件課税処分⁽¹⁷⁾の適法性は根拠法の法令解釈からその結論が導出されるものであり、通達の解釈から結論が導かれるものではないことを明確にしている点にある。この判示に従い、本判決は総則六項に何ら言及することなく課税処分の適否の判断を下している。このロジックは、租税法主義の下においては、法源ではない通達が納税者である国民も裁判所も拘束しないとする当然の論旨であるが、本件では総則六項に基づく課税処分の違法性の可否が争点とされるなかで、最高裁は全く総則六項に言及することなく判断を下している点がまず注目される。

次に、実際の課税処分が、評価通達による評価に基づいた相続財産の評価を否定する処分理由として、総則六項を適用しているところから、双方が特別の事情該当性について主張してきたが、本判決は、あくまでも法令解釈によってのみ判断されることを明示したものである。

一方で、通達評価額と鑑定評価額の開差の事情は、いわゆる「特別の事情」に含まれないことを次のように判示した。

すなわち、本判決の第二の意義は、「これを本件各不動産についてみると、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離があるということができるものの、このことをもって上記事情があるということはできない。」として、「審および原判決が「特別の事情」としてきた「開差の事情」を否定した点にある。なお、「開差の事情」があるからといって、総則六項の適用ができることにはならないとしているのか、この「特別の

事情」が総則六項の特別の事情の射程を画した判示なのか明確ではないが、すくなくとも「開差の事情」が課税処分の適法理由にならないことを明示したものと、ここでは解しておきたい。「開差の要件」をいかに評価するかについて最高裁が明確に言及した点は、傍論とはいえるが、今後の実務上は重要な意義を有するといえる。今後は、何倍の開差があるかは問題とされないことが明らかになったともいえよう。

そして、何よりも、本判決の最大の意義は、上記判旨 4 (1) のとおり、平等取扱原則違反の主張に対して、本判決は、「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」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すべきである。」と明確に判示している点にあるといえよう。この判示部分は、憲法一四条の平等概念が合理的差別は許容するが不合理な差別を禁じる相対的平等概念であることを確認したうえで、差別を許容する合理的理由について、「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」と判示している。

合理的理由の内容を「実質的な公平負担に反する事情」としており、その事情について具体的には、「本件購入・借入れが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上告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、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」として、「相続税負担の減免することを知り、期待し」、「租税負担の軽減の意図」を認定したうえで、銀行借入による本件資産の購入により事実上租税負担の軽減の結果をもたらすことが合理的な理由の存否を決定する事情であることを明確に判示している。

租税負担の軽減の意図の存否と事実上の租税負担の軽減の結果が、差別的取り扱いが許容される合理的理由で

あるとしている。この点を明らかにした点を本判決の意義として指摘しておかなければならない。この判示は以下のとおり、従来の営々と議論されてきた租税法律主義と租税回避の否認問題の判例法理・通説に整合しない、むしろ反するのではないかといった問題を提起することになる。

6 本判決の評価——「租税法上の一般原則としての平等原則」の意義⁽¹⁸⁾

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、差別的取り扱いが、憲法が保障する平等取扱原則に反しているとの上告理由に対して、本判決は、合理的理由があれば平等取扱原則に反しないとされた。そして、その合理的理由とは、銀行借入により不動産を取得することにより、節税や租税回避に通達評価が利用されると、銀行借入による不動産を取得せずに相続した者との間の実質的公平が担保されないことにあると本判決は判示した。

しかし、憲法一四条が定める「法の下の平等」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。⁽¹⁹⁾

銀行借入をして不動産を取得し、取得後に相続が開始する事例は稀に生じるのではなく、ごく一般的であることであり特殊な事例とはいえない。

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」という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⁽²⁰⁾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うえで、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。(……略)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るとしても、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裁判集六卷二二号二八〇五頁、静岡地判昭和三四年六月一六日裁判集一〇卷六号一一〇一頁)。」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るとしても平等取扱原則に反して違法である」と述べられているのである。²¹⁾

租税回避の意図があり、銀行から融資をうけて不動産を購入した結果、租税負担が軽減されたから租税負担の実質的な公平に反する、そのことをもって差別的取り扱いを許容する合理的理由になるとすると本判決は判示している。しかし、銀行から融資を受けて不動産を購入することは極めて一般的であり、相続税法は債務控除を認めているのであるから、借人を行って不動産を取得し、その結果、相続税負担を軽減させた事実が本件のように通達評価額の否認といった差別的取り扱いの合理性を担保する事実とは到底思われない。

本最高裁判決を端的に評価すると、「本最高裁判決は、当事者が争った、かつ基本的に論じらるべき争点を論じていない。本件においては、本件相続時における各不動産の時価は何か、本件鑑定評価額は時価といえるかど

うかが基本的な争点である。それにもかかわらず、本最高裁判決は、この論点に正面から向き合うことはなかった。このような判断の回避がなぜ生じたのかはよく分からないが、これが本最高裁判決の最大の特徴であり、問題点であるということができる。⁽²²⁾との見解に尽きるように思われる。

Ⅲ 最高裁令和四年判決の射程——東京地判令和六年一月一日（オオノ事件）の判断枠組みを中心に

「オオノ事件」⁽²³⁾は、まさに最高裁令和四年判決の「租税法上の一般原則としての平等原則」の判断枠組みを採用して、総則六項に基づいた課税処分が違法であると判示した。

原告らが本件相続税の申告時に使用した類似業種比準価額（通達評価額）を総則六項により処分分行政庁が更正処分等をしたことは平等原則違反であり違法であると判示した。被告処分分行政庁が控訴したが、棄却され確定した。⁽²⁴⁾

オオノ事件の判断をここに紹介することにより、最高裁令和四年判決の射程を確認したい。

1 事案の概要の争点

本件は、被相続人E（以下「本件被相続人」という。）の相続人である原告らが、本件被相続人の相続（以下「本件相続」という。）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本件相続に係る相続税の申告をしたところ、仙台北税務署長（処分分行政庁）から、本件相続に係る財産のうち株式の価額について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などとして、本件相続税の各更正処分及びこれ

に伴う過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたことから、これらを不服として、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。

評価通達は、上記時価を算定するため定められており、相続対象となる財産は、原則としてその定めによって評価した価額によるところ、本件でその評価が問題となっている株式は、評価通達においては取引相場のない大会社の株式に該当するから、納税者の選択によって類似業種比準価額（二八〇）又は純資産価額（二八五）のいずれかの方法で評価することとされている（一七九（一））。

一方で、総則六項は、この評価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別途評価するものと定めている。

本件では、処分行政庁が、総則六項に基づき、原告らが本件相続税の申告時に使用した類似業種比準価額と異なる方法で株式の評価をしたうえで本件各更正処分等をしたことの適否が問題となっている。

すなわち、本件の争点は、本件各更正処分等の適法性であるが、具体的には、本件相続株式を総則六項により評価することの適否（争点（一））と処分行政庁が総則六項に基づき評価した本件相続株式の価額の適否（争点（二））の二点であった。

2 判旨

（一）最高裁令和四年判決の判断枠組み

「ア 相続税法二二条は、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（評価通達のうち評価通達六（総則六項のこと）以外の定めに基づく相続財産評価に関する通常の方法をいう。以下同じ。）により評価した価額を上回るか否かによつては左右されないというべきである。（筆者傍線①）」

「イ 他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして、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だけであり、課税庁がこれに従つ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ゝとは、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。（筆者傍線②）もつとも、上記に述べたところに照らせば、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ゝも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。ただし、本件通達評価額と本件算定報告額との間に大きな乖離があるということのみをもって直ちに上記事情があるということとはできない。（筆者傍線③）」

（2） 当てはめ——特段の事情の存否について

「そこで、本件相続株式につき、「評価通達の定める方法（本件においては評価通達一八〇の定める類似業種比準価額）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。)があるか否かについて検討する。

ア 最高裁令和四年判決は、実質的には、特段の事情がある場合に評価通達六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は解されない。もつとも、最高裁令和四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つ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。(筆者傍線④)

イ 本件においては、最高裁令和四年判決の事案とは異なり、本件被相続人及び本件相続人らが相続税その他の租税回避の目的でオオノ社株式の売却を行った(又は行おうとした)とは認められない。(筆者傍線⑤) そうすると、本件各更正処分等の適否は、本件相続開始日以前に本件通達評価額を大きく超える金額での売却予定があったオオノ社株式について、実際に本件相続開始日直後に当該金額で予定どおりの売却ができ、その代金を本件相続人らが得たことをもつて、この事実を評価しなければ、「取引相場のない大会社の株式を相続しながら評価通達の定める方法による評価額を大幅に超えるこのような売却による利益を得ることができなかった) 他の納税者と原告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」(最高裁令和四年判決)といえるかどうかによつて判断すべきこととなる。(筆者傍線⑥)

ウ 相続開始後に納税、遺産分割、事業承継のための親族間での株式等事業承継用資産の集約その他の理由により、相続財産の一部を売却して現金化することは格別稀有な事情ではないが、かかる際に評価通達の定める方法による評価額よりも相当高額で現金化することができたとしても、当該売却やそれに向けて交渉すること自体は何ら不当ないし不公平なことではなく、仮にそのような売却を行うことができたとしても、売却価額ではなく

評価通達の定める方法による評価額で当該財産を評価して相続税を申告することが問題視されることは一般的ではない。……当該相続対象財産を評価通達の定める方法による評価額を超える価格で評価して課税しなければ相続開始後に相続財産の売却をしなかった又はすることができなかった他の納税者と比較してその租税負担に看過し難い不均衡があるとまでいうことは困難である。(筆者傍線⑦)」

3 オオノ事件判決の判断の構造

オオノ事件判決は最高裁令和四年判決の判断枠組みを踏襲して以下の判断の構造により原告勝訴の判決を言い渡した。その具体的な判断の構造は筆者傍線の①から⑦を確認することにより整理できる。

すなわち、オオノ事件判決の判断の構造は、まず、最高裁令和四年判決の判断枠組みについて、相続税法(二)条の時価と評価通達の関係性について確認をし、通達は国民に対し直接の法的効力を有すべきものではないとしたうえで、租税法上の一般原則としての平等原則は租税法の適用に関し同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解されると判断基準を明示している。

課税庁が、特定の者の相続財産の価格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格によるものとするとはたとえ当該価格が客観的交換価値として時価を上回らないとしても合理的な理由がない限り、上記平等原則に違反するものとして違法とすべきであると判断基準を判示している。これは最高裁令和四年判決の判断枠組みを確認したものである。そのうえで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言うべき事情がある場合は合理的理由があると認められるとした。

この判断基準の明示が、オオノ事件判決が最高裁令和四年判決の判断枠組みを踏襲したと評価できる点である。一方で、合理的理由(特別な事情)の具体的内容について、オオノ事件判決は租税回避目的が存在するか否か

によると明確に判示している点は特筆されるべきであろう。

最高裁令和四年判決は、実質的な租税負担の公平に反するか否かによるとしたが、オオノ事件判決は一步踏み込み、租税回避と評価できる評価根拠事実が特別の事情であるとした点が最高裁令和四年判決の射程に変更を加えたものと言えるか否かは今後、議論すべき課題となる。

IV 結論

最高裁令和四年判決は通達評価額と鑑定評価額との乖離を主張しただけではその主張自体が失当となるところで、合理的な理由がない限り通達評価額を上回る価格による処分は平等原則に違反すると明確に判示した。そして、その合理的な理由とは納税者間の実質的な租税負担の不公平をもたらし積極的な目的・行為が存在する場合を意味するとした。相続財産の評価に際して、課税庁の総則六項による租税回避の否認の可否につき、平等原則の判断基準として「合理性の基準」を明示し判断した点に大きな意義があったと言えよう。

とりわけ、同最高裁判決は、憲法一四條違反の上告理由に対して、憲法判断を回避しながら、一方で、「税法上の一般原則としての平等原則」という言い回しを用いて憲法の平等原則⁽²⁵⁾に反するか実質的に判断したものである。

オオノ事件判決は上記のとおり、最高裁令和四年判決の合理的理由が租税回避行為の存在であることを明示し、原告には租税回避行為が存在しないのであるから、総則六項を適用したことは不合理な差別であるとして特別の事情の存在を否定して原告勝訴の判決をくだしている。このオオノ事件判決は最高裁令和四年判決の射程を明示したという意味で極めて意義のある判決と評価できる。

冒頭で紹介した吉村論文が「応能負担原則」について憲法規定との関係性を詳述しているが、この吉村論文の研究成果によって、最高裁令和四年判決の射程は明確になるとともに、オオノ事件判決の判旨の妥当性をも根拠づけることができる。本稿の紙幅はすでに超過しているので、この点についての詳細な検討は今後の研究課題としたい。

- (1) 吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法学研究六三巻一二号三三三頁以下（一九九〇年）。
- (2) 吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏編『所得課税の研究』二三五頁以下（有斐閣、一九九一年）。
- (3) 同書、二四八頁以下。
- (4) 吉村、前掲注（1）。
- (5) 上告代理人を務めた筆者は、判決の一月後の令和四年五月二〇日に開催された租税訴訟学会・日弁連税制委員会共催の研究会において同判決に対する検討を加える報告をした。報告レジュメに加筆補正した原稿を租税訴訟学会の学会誌『租税訴訟』に寄稿し、さらに税務弘報二〇二二年八月号「最高裁令和四年四月一九日判決の問題点の検討——租税法律主義と租税正義の視点から」を発表しているが、本稿はその続編に位置付けることができる。もちろん本稿の内容は上記二つの論考に多くを負っている。
- (6) 本最高裁判決に対して租税法律主義と租税公平主義の視点から批判的検討を行った判例研究として、田中治「財産評価基本通達によらない財産評価と平等原則——最高裁令和四年四月一九日判決」TKC税研情報三一巻六号七七頁以下（二〇二二年）を本稿と併せて参照されたい。田中治教授の本最高裁判決に対する批判的検討は租税法律主義と租税公平主義の視点からの明快かつ説得力ある分析で、本判決の評価と今後の検討の方向性を明示するものである。
- (7) 中里実「租税法の難問第三五回」『税務弘報』七一巻二号六頁以下（二〇二三年）は、本判決の波及効果をネガティブな波及効果と指摘され、危惧されているが、ネガティブな効果と評価するのは一面的に過ぎると考える。
- (8) 最高裁判所の調査官解説（ジュリスト一五八一号九五頁二〇二三年三月）からも本判決の意義を読み取ることが

でさる。

- (9) 増田英敏「最高裁令和四年四月一九日判決の意義と問題点——通達によらない相続財産の評価と憲法適合性」『租税訴訟』一六号三九頁(二〇二三年)。
- (10) この章の記述は、増田英敏「最高裁令和四年四月一九日判決の問題点の検証」『税務弘報』七〇巻八号八六頁以下(二〇二二年)および増田英敏、前掲注(9)、三七頁以下に多くを負っている。
- (11) 本件の問題の所在については、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税研情報二九巻五号(二〇二〇年一〇月号)が、本件の第一審判決に対する租税公平主義と租税法主義の視点からの批判的検討を通して詳細に論じている。本件は通達の使い分けが租税公平主義と租税法主義に反することを詳細に論じている。
- なお、この問題に対する先行研究として、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——」税大論叢六一号二一〇頁(二〇〇九年)、山田重將「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」税大論叢八〇号一四三頁(二〇一五年)、占部裕典「財産評価通達の課題——固定資産評価基準との対比からみえてくる問題点——」三木義一先生古稀記念『現代税法と納税者の権利』(法律文化社、二〇二〇年)、増田英敏「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——」専修大学法学研究所紀要四六号四三頁(二〇二一年)などがある。
- (12) 金子宏『租税法第二四版』一三九頁(弘文堂、二〇二二年)。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年六月二二日月報四七巻一号一八四頁(最決平成一年六月一三日税資二五三号順号九三六七が税務署長の上告を不受理としたため本判決は確定した。)参照。
- (13) 大石篤史「財産評価の否認」金子宏・中里実編『租税法と民法』一六八頁以下(有斐閣、二〇一八年)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。
- (14) 東京地判平成四年三月一日判時一四一六号七三頁、東京高判平成五年一月二六日税資一九四号七五頁、東京地判平成五年二月一六日税資一九四号三七五頁など。
- (15) 増田英敏、前掲注(9)、五九頁以下参照。

- (16) 本判決の意義を考えるうえで、倉見智亮「課税庁による通達によらない財産評価」租税法研究五〇号三五頁以下(二〇二二年)及び加藤友佳「納税者による通達によらない財産評価」租税法研究五〇号四六頁以下(二〇二二年)が有益である。
- (17) 本判決の問題の所在を、裁判所の関係者(調査官)による解説(無記名判タ一四九九号六六頁以下(二〇二二年))は、「本件の争点は、評価通達の定める方法により評価した額(以下「通達評価額」という。)を上回る額を相続財産の評価額としてされた更正処分の適否である。この点については、評価通達六にいう「著しく不相当と認められる」場合に当たるか否かの問題として、その趣旨や制定経緯から論じられることもあるが、課税処分の適法性はあくまでも法令に照らして判断されるべきであり、通達の解釈から導かれるものではない。本判決が評価通達六の意味内容について何ら触れるところがないのもそのためと考えられる。上記の争点について判断するためには、通達評価額が相続税法との関係においてどのような意味を持つのかを検討する必要がある。」と指摘されている。
- (18) 増田英敏、前掲注(9)、六一頁以下参照。
- (19) 芦部信喜『憲法第四版』一二六頁(岩波書店、二〇〇九年)。
- (20) 金子宏、前掲注(12)、八八頁。
- (21) 金子宏、前掲注(12)、九七頁。
- (22) 田中治、前掲注(6)、九一頁以下。
- (23) このオオノ事件東京地裁令和六年一月一八日判決については代理人を務められた山下清兵衛弁護士による判例解説がある。山下清兵衛「憲法一四条平等原則と総則六項」『租税訴訟』一七号七三頁以下(二〇二四年)参照。
- (24) 東京高判令和六年八月二八日、TAINS Z888-2556。
- (25) 山下清兵衛、前掲注(23)、七六頁以下参照。