

# 相続税法上の土地評価を巡る若干の問題について

—負担付贈与通達の取扱いを中心として—

小林 栢 弘

〔前研究部主任教授〕

目次

- 一 問題の所在……………二七
- 二 相続税法上の「時価」の概念……………三四
  - 1 一物一価と土地の価格……………三四
  - 2 客観的な交換価値……………三九
  - 3 評価基本通達上の時価……………三九
- 三 相続税の評価基本通達の意義と機能……………三九
  - 1 絶対値としての時価と評価額……………三九
  - 2 評価基本通達の機能……………三九
  - 3 売買途中の土地の相続税評価額……………四〇
  - 4 負担付贈与通達と評価基本通達との関係……………四〇
- 四 評価通達と租税原則等……………四〇
  - 1 平等原則との関係……………四〇
  - 2 評価通達の行政先例法性……………四一
  - 3 評価通達と信義則……………四一
  - 4 相続開始前三年以内取得土地等と評価通達……………四一

五 おわりに……………

達の関係……………

## 一 問題の所在

わが国の相続税制度は、いわゆる遺産取得税法系をとっており、相続または遺贈（相続税法では、被相続人の死亡により効力を生ずるいわゆる死因贈与は遺贈に含めている。）により財産を取得した者に対しては相続税を、贈与（遺贈に含まれる死因贈与を除く。）により財産を取得した者に対しては贈与税を、それぞれ課税することとしている（相法一、一の二）。

このように遺産取得税法系がとられたのは、昭和二十五年のシャープ勧告に基づく税制改正が行われた時以後のことであるが、わが国に相続税制度が創設された明治三十七年以後シャープ勧告が行われるまでの間は、基本的には遺産税法系がとられていた。

相続税制度に関するシャープ勧告の基本的な考え方は、相続税の制度を財産の無償取得税的なものと考えて、遺産は最終的には分割されて各相続人又は受遺者（以下これらの者を「相続人等」という。）に帰属することになるものであるから、遺産取得税法系をとって取得した財産の価額を標準として課税することが担税力に応じた公平な課税を実現できるほか、過度な富の集中を阻止し、併せて国庫に寄与せしめることができることになるといふものである。<sup>①</sup>

もっとも、この遺産取得税法系は、昭和三十三年の改正によって相当大幅な修正が加えられた。すなわち、同改正では、各法定相続人が民法所定の相続分に応じて財産を相続したものと仮定して各人の相続税額及びその総額を計算し、その総額を各相続人が実際に取得した財産の価額に応じて按分して各相続人等が納付すべき相続税額を計算する

ものとされた。その結果、この改正後は、相続税の総額は、法定相続人の相続の放棄の有無や遺産がどのように分割されたかには関係なく、平均化されることになった。

このような改正がなされたのは、①純粹な形での遺産取得税法系の下では、相続税の負担の減少を図るために、実際は長子が単独で相続したにもかかわらず、相続人等において均分に遺産分割したかのように仮装する例が多く発生し、實際上これをチェックすることが困難であったこと、及び②農地の細分化を回避して安定的な農業経営の承継を図るため、長子一人が相続する場合には、各相続人が分割して相続する場合に比較して相続税の負担が過重になったことが挙げられる。

このように、シャープ勧告による純粹な意味における遺産取得税法系は、昭和三十三年の改正によってかなり後退はしたものの、現行法の下における相続税の課税も相続又は遺贈によって取得した財産に対するものであることは明らかであるから、この意味からは、現行相続税の性質が遺産取得税であることは否定し得ないところであろう。

そして、現行の相続税の性質を遺産取得税と定義するならば、相続税の課税は、相続又は遺贈に起因する財産の無償取得、つまり純資産の増加額に担税力を求めて課するものである<sup>(2)</sup>ということになるのである。そうであるとすれば、この場合の相続税の課税標準となるべき純資産の増加額は、相続人等が相続又は遺贈によって取得した積極財産のその相続開始の時ににおける価額から、その者が被相続人から承継したその時における消極財産（債務）の価額を控除したいわゆる純財産の価額としてとらえられなければならないということになるのであろう。

相続税法では、前記の純財産の価額を各相続人等の課税価格として相続税の総額を計算する構造となっているのであるが、前記のことを前提とする限り、この場合の純財産の価額は、当然に、相続開始の時ににおける価額をベースと

して算定すべきものであることはいうまでもない。そして、このことを定めたのが、「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」という相続税法二二条の規定であるということができるのである。

この「時価」に関して相続税法では、二三条から二六条の二にかけて、借地権以外の地上権、定期金に関する権利、生命保険契約に関する権利及び立木について、具体的にその評価方法を定めているが、そのほかの財産については、その「時価」の算定に関する具体的な法的基準は定められていない。

したがって、評価方法が法定されていない財産の価額については、相続税法二二条に定める「時価」とは、如何なる概念をいうのかを確定し、そのうえでこれを基準として合理的な財産の評価方法を策定すべきであるということになる。そこで、この「時価」の概念とは如何なるもので、具体的にはどのような方法で評価額を算定すべきかが問題である。

ところが、相続又は遺贈によって取得する財産には、流動性が高い金銭や預貯金から、流動性の低い土地等の不動産まで種類が雑多である。しかし、相続又は遺贈により増加した純財産の価額がどれ程であったかを測定するためには、あらゆる種類の財産について共通する時価概念が用いられなければならないことはいうまでもない。

巷間、土地に対する相続税評価額が実勢の時価に対してかなり低い水準にあるということを利用したいいわゆる節税対策とやら称することが横行しているようであるが、相続税法の解釈として純粹理論的には、土地等に対する評価額と他の財産に対する評価額との間に水準差が生ずることを、当然のこととして承認すべき合理的な理由を見出すことはできない。

しかし、個々具体的な財産の評価ということになると、それは単に純粋理論の問題だけではなく、極めて具体的に、かつ、実践的な活動を伴うものであるだけに、各種財産に対する評価の手法は、合理的で、かつ、実行可能なものでなければ、実際の役には立たない。したがって、ここに理論と実践との間に齟齬の生ずる余地があるのである。

以上のことからすれば、相続税法上の「時価評価」の問題は、どちらかといえば、法解釈の問題というよりも、むしろ評価理論とその実務上の問題であるといえなくもない。

このような観点から、評価に関して法的に具体的な基準が定められていないために同様の問題があると考えられるものとしては、ほかにも固定資産税の評価、公共用地の取得に伴う損失補償基準、地価公示法上の評価をはじめ、所得税法、法人税法、登録免許税法等、各税法上も時価評価が問題となる場面は多い。

しかし、これらの時価の評価に関しては、そのいずれもが法的レベルで要件化することに未だ成功しておらないものであるとされている。<sup>(3)</sup>そして、このことについては、成熟した公開市場を有しないものの評価の困難性ということがその原因の一つに挙げられると考えられるが、相続税法上の時価評価の問題は、「法解釈の側面というよりも、むしろあり得べき多種多様な評価方法が法的な観点からみて合理的なものといえるかどうか<sup>(4)</sup>」ということに帰結するというのが、正しい問題点のとらえ方であると思われるのである。

相続税及び贈与税の課税実務においては、上記の「時価」の算定に関して、相続税財産評価に関する基本通達（昭和三十九年四月二十五日直資五六。以下「評価基本通達」という。）を定め、法定評価以外の財産評価に関しては、これによることとして取り扱われてきた。

この基本通達には、相続税及び贈与税の課税価格の計算の基礎となる財産の価額を具体的に算定するための基本的

な事項が定められているけれども、共通達があらゆる財産に対する具体的な評価方法について、自己完結的にすべてを定めているというわけのものではない。例えば、同じ土地や借地権であっても、使用貸借に係る土地の評価や相当の地代を取受している借地権等については、当該評価基本通達の定めにかかわらず、個別共通達（昭和四十八年十一月一日直資二一一八九（例規）、昭和六十年六月五日直資二一五八（例規））により、その取扱いが定められているのであるが、これは、同じ土地や借地権といっても、異なる状況にあるものについては、その状況に応じた合理的な評価方法によるのが相当であるという考え方に基づくものであると考えられる。したがって、評価基本通達は、一般的で通常の状態にある財産についての基本的な評価方法を定めたものであるにすぎず、特殊な状況にある財産については、これに応じた合理的な評価をすることを予定しているということができるのである。このことは、評価基本通達六において「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。」と定めていることから明らかであるということができよう。

先般、「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第七条及び第九条の規定の適用について」（平成元年三月二十九日付、直評五）の通達（以下「負担付贈与通達」という。）が明らかにされた。しかし、評価基本通達の性質を上記のようなものとしてとらえる限りにおいては、負担付贈与通達に定める特定の契約に基づき取得する財産については、通常一般の相続・遺贈又は贈与により取得する財産とは異なるものであるから、これを区別して、その状況に応じた合理的な評価手法を用いて適正な価額を算定することが、相続税法上の「時価」の解釈として許されないとはいえないであろう。

そして、このような考え方を前提とするならば、この負担付贈与通達も従来の評価基本通達の取扱いを基本的に改

める趣旨のものではなく、通常の取得の状況とは異なる特殊な状況の下で取得した財産については、その状況に応ずる合理的な評価方法によるべきことを確認的に明らかにしたにすぎないものであって、これは従来の時価概念の延長線上の考え方を示したものであるといふこともできなくはない。

ところで、この負担付贈与通達によれば、特定の場合には、評価基本通達に定める一律評価の方法によらないで、個々の取引ごとに個別に評価することとされている。しかし、この負担付贈与通達が、巷間で喧伝されていた節税対策とやらを封ずる効果があることから、この通達の公表を契機として、同通達が租税法主義の観点から疑義があるなど改めて相続税法上の時価の取扱いをめぐる議論が活発になってきている。<sup>(a)(a)(a)(a)</sup>

そこで、本稿では、上記の議論に関連して、相続税法上の時価についての考え方、評価通達の機能及びこれに関する取扱いを巡る若干の問題点について、土地の評価を中心に考察を加えることとする。

(1) 「Fundamentally, one of the chief aims of succession taxation is to check the accumulation of undue concentrations of wealth, while at the same time producing a contribution to the public treasury.」

シャープ使節団日本税制報告書、Vol.2, p.143。

(2) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準」相続税制改革の視点、一六八、ぎょうせい昭六二、刊

(3) 村井正「現代税法の課題」東洋経済新報社、二五四頁

(4) 村井正、上掲書二五五頁

(5) 高染克彦、シュトイエル三二九号二三頁

「今回、このような租税回避への対処という重要課題を、各層納税者らのもとより、在野の学者及び現場税法専門家らの意見など広く聴することなく、形式が課税庁の内部の上級機関から下級機関への訓令にすぎない通達の改正であるという理由のもとに、国民不在のまま、実際には法合同様納税者を対外的に拘束する機能著しい通達の改正を、担当官僚部門だけで



独断専行したかに推測される独善主義こそ、まさにわが国行政の体質的固ちうといわれてもいたし方あるまい。いまこそ、古典的な「法による行政」を乗り越えて、「実質的な民主コントロール」という行政への民衆参加の問題を考えなくてはならないのである。」

- (6) 日本税理士連合会「平成二年度税制改正建議書」税務行政に関する事項、五相続税・贈与税関係、「2、『負担付贈与又は対価を伴う取引』に係る財産評価を、財産評価基本通達によらず、時価によって行うとする」平成元年三月二十九日付直資二一〇四「通達のあり方を検討すること。

▲理由▼

このような通達は、納税者に不利な課税方針の重要な変更であって、納税者の法的安定性に影響を及ぼすものであるから、租税法主義の精神を踏まえて、そのあり方について検討すべきである。」

- (7) 「相続税の節税対策と通達による規制」税理 Vol.32, No.10, 1130頁以下参照。

松沢 智……………節税策の構築と規制の限界

関根 稔……………負担付贈与、低額譲渡規制通達の徹底検討

山田 照……………負担付贈与規制通達と負担付贈与

緑川 正博……………低額譲渡規制通達と親子間売買

平川 忠雄……………年六％相当地代通達と地代据置方式

桜井 四郎……………節税策の構築と規制／納税者VS税務当局の苦闘の歴史

- (8) 石島弘「負担付贈与等規制通達により問い直される相続税法上の『時価』」税理 Vol.32, No.11, 11頁

## 二 相続税法上の「時価」の概念

### 1 一物一価と土地の価格

(1) 相続税法では、課税価格に算入すべき財産の価額は、「当該財産の取得の時ににおける『時価』による（相法二二条）」とのみ規定しているにすぎない。また、同法七条、八条、九条では、「著しく低い価額」と規定しているが、この価額とは如何なる価額のことをいうのかも明らかでない。

すなわち、相続税法適用上、時価が問題となるのは、金銭が直接介在しない相続、遺贈、贈与による財産の無償取得の場合に限らず、著しく低い価額の対価による財産の譲受等、財産の取得に関して金銭による対価の支払がある場合であっても、その取引の対象となった目的物の評価額が問題とされることがあるのであるが、いずれの場合にも、時価を一義的なものとしてとらえるのか、多義的なものとしてとらえるべきかの問題が生ずるのである。

さらにこの問題は、相続税法適用上だけの問題にとどまらない。時価評価が問題となるのは、所得税法の適用に関しては、たとえば同法三六条二項の「利益を享受する時ににおける価額」、三九条の「消費した時ににおけるこれらの資産の価額」、四〇条一項の「当該贈与又は遺贈の時ににおけるそのたな御資産の価額」、五八条一項の「金銭以外の資産の価額」、同条二項の「交換の時ににおける取得資産の価額と譲渡資産の価額」、五九条一項の「その時ににおける価額」又は六〇条二項の「その取得の時ににおける価額」など、時価が課税要件事実の認定要素として重要な位置を占めているものが多い。更に、法人税法や地方税法、地価公示法や土地収用法等<sup>9)</sup>、時価を要件とする規定は多いが、その具体

的な法的基準は必ずしも明確ではない。

これらの法令に定める「価額」又は「時価」の概念の解釈については(特に土地の評価に関して)、時価そのものに多様性があるとの前提の下に、それぞれ評価の目的に応じて目的論的に解すべきであるとする考え方<sup>(10)</sup>と、土地であっても、一物一価の経済法則が働き、その概念は客観的交換価値として一義的に解すべきであるという考え方<sup>(11)</sup>との対立がある。

(2) ところで、通常、「時価」といえば、市場で形成される物の価格のことをいうのが一般的である。この価格の決定及び変動の要因としては、①その物の価値、②貨幣価値及び③需給関係の三つが挙げられている。すなわち、第一としては、価格の基礎には価値があり、価格は価値に左右される。ゆえに価値が変動すれば価格は同方向に変動する。第二に、価値は貨幣を媒介して価格となる。価格は価値の貨幣的表現である。ゆえに貨幣価値が変動すれば、価格は逆方向に変動する。第三には、価格は需要供給の変動によって変動する。需要変動に対しては同方向に、供給変動に対しては逆方向に変動する。<sup>(12)</sup>そして、完全な自由競争の市場経済の下においては、価値とは価格の長期平均値である。すなわち、価値は価格の長期平均値に一致するものであり、このことは自由競争の当然の帰結であるというのである。

また、同種・同質の生産物であっても、個別企業の生産条件が相違するだけ生産費が違い、したがって、価格もそれぞれ相違するはずであるけれども、完全自由競争の市場経済の下では、同種・同質の生産物には社会的に一つの価格しかあり得ないと考えられており、これを一物一価の法則というものとされている。この法則は、同種等質の商品であれば、買手は少しでも安いところで買うことを欲するため高い価格の売手には寄りつかず、価格の安いところに

買手が集まる結果、高い価格は自然に下がり、低い価格は自然に上がることになって、ちょうど需要と供給のバランスがとれたところでこの運動は停止し、価格は一定する、というものである。

しかし、この法則が働くためには、次の諸点が前提となるとされている。すなわち、①その商品の等質性、つまり買手が売手に対して特別の選好性をもたず、価格が安くさえあれば誰から買っても同じであると考えていること、②買手は市場のすべてについて通じており、その商品の価格に関する情報を完全に知りつくしていること、及び③誰一人としてその商品の価格を任意に操作することができないことという三つの要件のすべてを充足した場合にのみ、一物一価の法則が働くというのである。<sup>(13)</sup>

この三つの要件は、市場経済における完全自由競争の条件でもあるわけであるが、これを言い換えるならば、①資本の可動性（新規参入の可能性）、②商品の等質性、③消費者選好の無視、④完全市場知識及び⑤多数の需要者と供給者の存在ということであり、この要件のすべてを満たした場合に、はじめて一物一価の法則が働くということである。

(3) 以上のことからすれば、同種・等質の生産物のような財物の価格、すなわち時価は、その財物の取引について完全な自由競争が行われており、かつ、十分な市場機構が整備されている限り均一であり、その価格は容易には握ることが可能である。しかしながら、本稿のテーマである土地については、このような条件が整っているといえるのであろうか。

まず同種・等質・同規格の土地などというものは現実に二つと存在しない。つまり、土地は、他の生産物とは異なり、多くの特性を有している。

不動産鑑定評価基準によれば、第一に、土地は、自然的特性として、地理的位置の固定性、不動性（非移動性）、永續性（不変性）、不増性、個別性（非同質性、非代替性）などを具有し、固定的であつて硬直的である。第二に、土地は、人文的的特性として、用途の多様性（用途の競合、転換及び併存の可能性）、併合及び分割の可能性、社会的及び経済的位置の可変性などを具有し、可変的であつて伸縮的である。<sup>(14)</sup> また、同基準では、土地の価格は、①その土地に対して人々が認める効用、②その土地の相対的稀少性及び③その土地に対する有効需要の存在の三者の相関結合によつて生ずる交換価値を貨幣額をもつて表示したものであるとされている。<sup>(15)</sup> しかし、不動産の現実の価格は、前述の土地がもつ特性の故に、他の生産物である商品のそれとは異なり、取引などの必要に依じて個別的に形成されるのが通常である。しかもそれは、個別的な事情に左右されがちなものであつて、土地等の不動産はその取引市場をもつことは困難であり、また、かりに、これをもつことができたとしても、それは局地的に限られたものであつて、きつめて狭い不完全な市場にとどまらざるを得ない。したがつて、不動産の価格について、何人も容易に適正なものとして識別できるような価格の基礎となる市場価値を形成する場をもつていないのが通常である、<sup>(16)</sup> というのである。

(4) 以上のことを前提として、土地の価格形成について考えてみると、①土地は相対的稀少性を有するが故に、誰もが新規に市場に参入するなどということはできないこと、②土地は個別性が強いいため、等質の土地などというものは存在しないこと、③土地に対する各人の持つ有用性（効用）は千差万別であり、その選好性を無視して取引は成立し得ないこと、④土地の取引市場は限定的、かつ、閉鎖的であり、正確な価格情報を知ることが困難であること、及び⑤土地は高額であることから、需要者と供給者の数は限定的であつて、それほどの多数とはいえないことを挙げることができる。そうすると土地の取引市場については、完全自由競争の条件を欠き、その結果、一物一価の経済法則の

働く余地はないといわざるを得ないのである。

もとより、土地といえども、その価格の形成に関しては一般の経済法則が作用することを否定することができないことは、いうまでもない。しかし、その価格形成に関する市場はきわめて地域性、個別性が強く、限定的であることから、一般の生産物の価格形成と比べて、これと同列に論ずることは相当でないということである。

そうすると、現実の土地の売買価格も、売手と買手の関係、売買の目的、当事者の選好性等多くの個別的、地域的要因の相関関係において決定されるものであるから、その土地の価格は、売買等が具体化し、取引当事者が合意に達してはじめて具体的に決定するものである。そして、このことは、取引当事者が異なれば、つまりその売買の目的等、個別要因が異なれば、異なった価格で取引がなされることを意味する。したがって、ある土地の価格は、売買等によってその価格決定の要素となる個別要因が具体化し、その個別要因を基準として具体的に形成されるのである。それ以前においては、仮設的な個別要因を基準として想定される価格しか存在しないのである。そして、その想定される価格が評価額といわれるものであるのである。すなわち、ある特定の土地について抽象的、一般的に価格を決定するということは、何人といえどもできない仕事であるといわれる所以は、この点においてのものであろう。

以上で述べたことから、すでに明らかかなように、土地の価格は、その価格形成のメカニズムから考えて、千差万別であり、一般的・抽象的に統一した価格というものは存在しない。

しかしながら、課税要件事実の認定に土地の時価が必要である場合には、仮設的に個別要因を設定してその価格を想定する、つまり評価を行わざるを得ない。したがって、土地の評価を行う場合には、その目的や趣旨なども個別要因の一つとなり得るものであることから、これを無視することはできない。してみると、その要因の異なるごとに、

算定される価格が異なることにもなるということとは当然の帰結であって、何らあやしむに足る事柄ではなく、評価の目的や趣旨にそつた評価が行われることも、または認められるべきものといふべきである。

## 2 客観的な交換価値

(1) ある特定の土地の価格がいくらであるかは、それが現実に売買されるなどによって具体化しない限り、これを抽象的・一般的に明らかにすることは困難であるが、仮設的な個別要因をベースとしてこれを想定することは可能であることについては、すでに述べた。

したがって、ある土地の価格を具体的に想定する、つまり評価するという場合には、その前提として、その評価の目的等に依じて、一定の要因を仮設しなければならぬということである。

しからば相続税法においては、どのような要因をベースとして土地の評価をすべきであると考えているのであろうか。この問題は、視点を変えれば、相続税法が定める時価の概念とは、如何なるものをいうのかの問題でもある。

(2) 相続税法上の時価については、財産の利用価値を考慮して評価する考え方(利用価値説)と交換価値ないし取引価値を基にして評価する考え方(交換価値説)とがあり、議論のあるところであるが、相続税法が財産の無償取得ないしは無償取得と同視し得る行為によって生じた経済的価値の純増額に担税力を認めて租税を課す趣旨のものであることからすれば、その課税価格の算出に当たっては、取得財産の客観的な交換価値、すなわち通常の取引価額をベースとすべきであると考へられる<sup>(20)</sup>。ただし、取得者の利用状況に依ずる利用価値による評価は、財産の取得者の主観的事情を考慮に入れて経済的価値を測定するということであり、相続税の課税目的及び租税の公平負担の観点から相当

とはいえないからである。

(3) もとより、客観的な交換価値とはいっても、土地のような選好性を無視し得ないようなものの価格については、取引当事者の好みとか、思惑・立場の如何によって大きく異なることは、むしろ常識である。<sup>(21)</sup> また、等質性を欠き、完全自由競争の市場が成立し得ない土地取引の世界においては、客観的な価格は成立し難く、完全な意味での客観性のある価格などというものを見い出すことは、不可能であるといわざるを得ない。

また、多くの売買取引の実例も、主観的要因をベースにして成立した主観的な価額であるということになる。まして特定の土地に類似する土地は見い出すことはできたとしても、他に同位置、同形、同質の土地などというものは実在しない。

このような事情の下では、完全な意味における客観的な交換価値というものを想定することは不可能であるともいえなくはない。しかし、ここでいう客観的な交換価値の想定というのは、厳密な意味での客観性を問うものではなく、異常ないしは不正常的要因をできる限り排除して、恣意性のない交換価値を想定することであるといふべきである。そして、その具体的方法としては、主観的価値であっても、できるだけ多くの売買事例の情報を集めて、これを客観化する以外に方法がない<sup>(22)</sup> ということであらう。そうすると、これは評価のテクニクとして解決する以外に方法はないということではなからうか。

以下、本稿において「客観的な交換価値」という場合のその意味するところは、前記で述べたと同じ意味内容のものとして用いるものとする。



### 3 評価基本通達上の時価

(1) 相続税法上の「時価」の概念を同法の立法趣旨及び相続税の課税目的から合目的論的に解釈すれば、それは客観的な交換価値のことをいうことになるということは、前述のとおりである。しかし、その客観的な交換価値は如何なる方法によって求め得るかについては、法令上明らかにされていない。

これを明らかにしたものとしては、評価基本通達があるが、これによれば、「時価とは、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る場合に通常成立すると認められる価額」をいうものとされている(評基通1<sup>(2)</sup>)。

(2) これをいい換えるならば、主観的価値に基づく取引であっても、不特定多数の独立した経済人相互間の取引を集積すれば、これを客観化し得るということである。つまり、これは客観的な交換価値のことを意味する。そして、「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。」とし、同通達の二以下において、財産の種類に応じた個々の評価方法が具体的に明らかにされている。

相続税法上、相続税の課税価格を相続開始の時における時価とすると定められたのは、明治三十八年に相続税法が創設されて以来のことであるが、この場合の時価とは、市場価格のことをいうものと解されていた。<sup>(24)</sup>そして、この時価の意義を明らかにした最初の公開通達としては、「富裕税財産評価事務取扱通達」(昭和二十六年一月二十日付直資一―五)があるが、これによれば、時価とは、「当該財産についてその交換価値を評量した場合に客観的に想定せられる価額であって、この場合の交換価値は、財産の所有者又は権利者が当該財産を所持し、使用収益する状態にお

いて存する価額とする。」とされていた。なお、この富裕税通達は、相続税の財産評価にも適用することとされていた。<sup>(25)</sup>

(3) このように、相続税法上の時価の意義については、市場価格をいうものと解し、この場合の市場価格は、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いわゆる客観的な交換価値のことをいうものとして取り扱われてきたところである。

一方、時価の概念を法律上明確に定めたものとしては、地価公示法がある。同法一条では、「正常な価格」を公示することにより、「一般の土地の取引価格に対して指標を与えるなどして、適正な地価の形成に寄与することを目的とするもの」とされているが、この場合の「正常な価格」とは、「土地について自由な取引が行われるとした場合におけるその取引（……）において通常成立すると認められる価格（……）をいう」ものとされている（同法二②）。

また、不動産鑑定評価基準によれば、「不動産の鑑定評価とは、合理的な市場があったならばそこで形成されるであろう正常な市場価値を表示する価格を、鑑定評価の主体が、的確に把握することを中心とする作業である」といってよい<sup>(26)</sup>とされている。

このように、時価の概念として、「正常な価格」あるいは「正常な市場価値」という用語が用いられているが、これらはいずれも、評価基本通達において定める「時価」の概念との間に大きな差異はないものと考えられ、一般的にも、時価とは、客観的な交換価値をいうものと解して差し支えないものと考えられる。<sup>(27)</sup>

したがって、時価とは、これについて特別の定めがある場合及びこれについて別異に解すべき合理的な特段の理由がある場合を除き、<sup>(28)</sup>市場において通常成立すると認められる客観的な交換価値をいうものと解すべきである。

すなわち、相続税法上の課税価格を計算する場合の時価とは、不特定多数の独立した経済人相互間において正常に取引されるものとした場合に想定される客観的な交換価値のこと(33)をいうものと解すべきであろう。

以上のことから、評価基本通達の時価概念は、相続税法二二条の時価の解釈として相当であり、これは多くの裁判例においても支持されているところである。(34)

それでは、相続税法二二条の時価の意義が評価基本通達一(2)に定めるとおりであるとした場合において、その時価は、具体的にどのようにして算定するのかの問題がある。同通達においては、その時価は、「この通達の定めによって評価した価額による。」としているのであるが、これは何を意味するものであろうか。この点については、次に考察することとする。

(9) 法人税法三三三二項では資産の評価損の損金不算入に関して「評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額」、同法三七条六項では、寄付金の損金算入に関して「資産のその贈与の時における価額」と規定している。

地方税法三四一条五号では、固定資産税に関する用語の定義において、価額とは「適正な時価をいう。」と規定している。地価公示法一条、二条及び八条において、標準地の価格は「正常な価格」によるとしている。

土地収用法七一条では、土地に対する補償金の額は「事業認定告示の時における相当な価格」を基準として算定するものとしている。

(10) 時価評価は、その目的・趣旨に応じて行うべきであるから、すべてについて統一的に取扱う必要はないとする考え方を述べたものとしては、次のものがある。

① 村井正、「資産税における評価」租税法研究一二号、二頁。

② 「土地問題・土地税制をめぐって」特別対談における木下和夫名誉教授発言、税経通信 Vol. 45, No. 7 一一六頁以下。

- ③ 武田昌輔、「資産税における時価の概念」税経通信 Vol. 44, No. 12, 二頁以下。
- ④ 木村弘之亮、「税法における固定資産の時価の評価」、税研 Vol. 5, No. 31, 六頁。
- ⑤ 米国耕一郎、「地方資産課税に関する調査研究報告」、地方税(一九八九、四)、一〇四頁、地方財務協会刊。
- なお、土地基本法が平成元年末に成立し、同法一六条で、「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化を図られるように努めるものとする。」とされた。しかし、これは、公的土地評価の「一元化」を図るということではなく、公的土地評価については、それぞれの役割があつて、それぞれ目的が違ふという立場から、公的土地評価について相互の均衡と適正化を図られるよう努めるものとされたに過ぎないとされている。(前掲、木下和夫名誉教授の対談における発言参照。一一四頁)
- (11) いずれの税目の場合も租税法律主義及び租税公平主義の観点から、あくまでも客観的交換価値を求めるべきであつて、時価を評価目的の異なることを理由にそれぞれ異なつた解釈・取扱いをすべきでないとすることを述べたものとしては、石島弘「相続税法の課税標準」税法学 No. 472 号一頁以下がある。
- (12) 経済学辞典、「価格」大阪市立大学・経済研究所編、六四頁、岩波一九七〇年六刷。
- (13) 同右
- (14) 不動産鑑定評価基準、第一、二
- (15) 同基準、第一、一
- (16) 同基準、第一、二、(4)
- (17) 前掲「土地問題・土地税制をめぐつて」特別対談において、木下名誉教授は「私は、行革審の地価等土地対策に関する審議の過程で議論したことがありますけれども、特定の地域にある特定の土地の価格というのを一休誰が知っているのか、誰も知らないわけです。売買の事実が生じて初めて、この土地は一平米当たり幾らであるということが判明するわけで、しかもそれは、同じ場所にあつても、土地が坂であるとか、あるいは道路から遠いとか、さまざまな要因によって部分的に値段は違うわけです。それらの売買の実績がない土地についてその価格が幾らと決めるといふことは、もともと無理な話だと私は申しました。」

「地価というのは、その時点における需要と供給との間で決まるものであって、ある特定の土地の地価というものを抽象的に一般的に決めることは誰にもできない仕事だと思えますがね。」と述べられている（前掲誌一一四・一一五頁）。

また、同対談の中においても、評価額のことを「仮設的な価格」又は「仮設的な時価」と表現しておられる（前掲誌一一三頁、一一五頁）

(18) 木村弘之亮、「土地の相続・贈与・評価・譲渡等に関する判例の動向」相続税制改革の視点、二七八頁以下、ぎょうせい刊

(19) 岩崎政明、税務事例 Vol.15, No.10、二頁

(20) 武田昌輔教授は、「当該資産の価額あるいは時価の問題は、結局はその租税の課税目的によって判断すべきものであると考える。」としておられる。また、同教授は「相続税・贈与税における時価は、適正な処分価額がその前提となるものと解される。つまり、課税対象となる時価としては、その資産を処分する場合の適正な市場価額が、基本的な課税標準となるものと考えられる。その理由は、要するに、当該個人が何程の資産を有しているかということであり、その資産は交換価額、換言すれば、処分価額をいうのであり、この意味においては、換金価額が前提となっているものと考えられる。」とされている。この場合の「処分価額」ないしは「換金価額」というのは、「適正」な処分価額をいうという前提がおかれていることからすると、その価額は、その当事者の異常な主観的事情は考慮しない価額、つまり投売りによる売進みも異常な買進みもない不特定多数の独立した経済人相互間の自由な取引において、通常成立すると認められる客観化された交換価額のことと同じ意味のものであろう。税経通信 Vol.44, No.12、四・五頁。

(21) 村井正、前掲論文六頁。

(22) 村井正、前掲論文六頁。

(23) 「相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル 船舶地上権、永小作権及定期金ニ付テハ左ノ方法ニ依リ其価格ヲ評定ス」明治三十八年一月一日法律第一〇号相続税法四条

(24) 高津吉忠「相続税における土地評価のあゆみ」税大論叢一六号九頁以下。  
なお、時価の意義に関する用語例としては、「市価」、「市場価格」、「客観的交換価値」、「通常価値」、「公正なる市場

価額」又は「仲値」とあるが、その意義は、時代を超えて同義語といつてよいとされており(同論文一六頁)、同論文では評価実務の変遷について詳述されている。

(25) 高津吉忠、上掲論文一四頁。

(26) 不動産鑑定評価基準第一、三(6)

(27) 「相続税・贈与税だけでなく、所得税、不動産取得税、その他多くの税目が財産(資産)の価額の評価基準を『時価』と定めており、いずれの場合の時価の内容も、相続税・贈与税と同旨の客観的交換価値であると解されているが、これは理論的にも最も妥当な尺度である」との見解がある。石島弘、税理、Vol.32, No.11, 四頁。

(28) 「特別の定め」としては、相続税法二三条から二六条の二までがある。

(29) 固定資産税の課税標準は固定資産の賦課期日における価格であり、当該価格は、適正な時価とされている(地法三四一の五、三四九①)。しかし、この場合の時価の評価に関しては、「将来における期待価格などによる不正要素を取り除いて評価を行うこととされている」ため、「公示価格と相続税の路線価とは必ずしも一致せず」価格差が生じているが、これに関しては、「固定資産税は、①資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目して、②土地、家屋及び償却資産について、③その保有の継続を前提に資産価値に応じて毎年課税する、④市町村の基幹的税であるので、その評価の均衡化、適正化を通じて中長期的にその充実を図ることが適当であつて、また、土地の保有コストを高めて地価の安定を図る観点から、急騰した地価を前提に、市町村の行政サービスとは関係なく、また、土地の収益性とも相関のない価格で、固定資産税を重課することとなることには、納税者の納得が得られるか疑問と言わざるを得ない。」と述べられている(米田耕一郎「地方税」四〇巻四号一〇五頁以下参照)。

時価に関するこのような解釈については、固定資産税が保有課税であり、かつ、市町村が提供する公共サービスと全く無関係に存在し得ないとする同税の性格からすれば、この場合の時価を必ずしも交換価値を前提とする市場価格にリンクしなければならぬという必然性は薄く、利用価値を重視した収益性を加味した価格をいうものと解することには合理性があるというべきであろう。そして、公的評価は制度ごとにその趣旨、目的を異にしており、趣旨、目的の相違する範囲において、価格差が生じることがやむを得ない(米田前掲論文)ということもそのとおりであろう。この意味において、固定資産

税課税に関しては、市場価格と異なる価格をもって時価と解することについて合理的な特段の理由があるといふべきである。

(30) 木村弘之亮教授は、固定資産を売却した際に、そのキャピタル・ゲインに対して譲渡所得課税を行う我が国の税制の下において、固定資産税の評価額を交換価値あるいは取引価格をもって評価額とするときは、キャピタル・ゲインの増加に対応してその評価額も上昇し、これに対して課税を行うことになる。このことはキャピタル・ゲインに対する譲渡所得税と固定資産税の経済的三重課税を招くことになる。この経済的三重課税を調整又は緩和するためには、固定資産税の評価額は、使用形態及び使用価値に着目した評価額であるべきであり、仮りに、固定資産税の評価額を交換価値あるいは取引価格まで高めるのであれば、個人の譲渡所得課税については撤廃又は非常に緩和すべきである。という趣旨のことを述べておられる(木村弘之亮、前掲「税研」九頁)。

(31) 公的評価制度は一元的なものであり、固定資産税の評価額といえども「土地(その他の資産も)の評価は、あくまでも客観的交換価値(正常な取引価格)を求めることを目的とし、そのために定められた評価方法を適用して得られる評価額そのものによって行うべき」であるとする見解もある。石島弘「土地評価制度の課題」(法律のひろば、四三巻四号一九頁以下)

(32) 固定資産税の評価額と国税である資産税の評価額とを一致させなければならないという理由は何ら存しない。という見解を述べたものとしては、前掲「土地問題・土地税制をめぐって」特別対談における木下和夫名誉教授発言がある(前掲誌一一頁以下参照)。

(33) 農地等についての相続税の納税猶予等の特例(措法七〇の六)では、一定の要件の下に農業投資価格をベースとして計算した相続税額と時価をベースとして計算した相続税額との差額に相当する金額について納税を猶予するものとされているが、この場合の「農業投資価格」とは、農地等をその所在する地域において恒久的に耕作又は養蚕の用に供されるべき土地として自由な取引が行われるものとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格として当該地域の所轄国税局長が決定した価格をいうものとされている(措法七〇の六⑤)。したがって、この場合の農業投資価格は、利用目的を限定した場合に通常成立すると認められるいわゆる限定価格であり、客観的交換価値とはいえず、その価格は相続税法

二二条に定める時価ではない。

(34) 大阪地裁昭和四十年三月二十日判決、昭和三十七年(行)一一一、税資四一〇二五〇頁

東京地裁昭和五十三年四月十七日判決、昭和五十一年(行ウ)一〇七号、税資一〇一〇二二八頁。東京高裁昭和五十四年

四月十七日判決、昭和五十三年(行コ)一〇七号、税資一〇五〇一三三頁。

横浜地裁昭和五十七年七月二十八日判決、昭和五十五年(行ウ)二二号、税資二二七号五二二頁(同判決評釈として前掲

岩崎政明)。東京高裁昭和五十八年四月十九日判決、昭和五十七年(行コ)一三三三号、税資一三〇号六五頁。

### 三 相続税の評価基本通達の意義と機能

#### 1 絶対値としての時価と評価額

(1) 相続税法上の時価とは、客観的な交換価値のことであると解すべきであり、その意味するところは、不特定多数の独立した経済人が正常な目的で自由な取引を行ったとした場合に通常成立すると認められる価額、つまり仮設的要因をベースとした想定価額のことであるというべきである。そして、本来その価額は、相続・贈与が発生した都度、それぞれその取得時期及び取得財産の状況に応じて妥当性のあるものを個々に算定すべきものである。

しかし、そのような価額は、どのようにして算定するかについては、相続税法上、具体的規定をもたないため、評価基本通達において便宜その手法が定められていることについては、前述のとおりである。

ところで、評価の問題は、ある特定の土地の価額などというものを抽象的・一般的に決めることは誰にもできないといわれるものについて、客観的交換価値を想定するためには、どのような手法が最も合理的であるのかの問題であ



ることができる。

一般に、財産の評価の手法としては、①収益還元方式、②取引事例比較方式（売買事例比較方式）、③複成価格方式（再調達価格方式）など各種の手法が考えられるが、これらの評価の各方式については、それぞれ長所と短所が内在しており、いずれの方式によるのが最も合理的であるかは、評価しようとする財産の種類及び性質又はその評価の目的などに応じて必ずしも一律ではない。

(2) すでに述べたとおり、相続税法が求めている「時価」は、一定の仮設的要因を前提とした想定時価であって、絶対値としての時価ではない。もとより絶対値としての土地の時価というようなものは、理論上も現実にも存在しない。したがって、これらの評価方式のうちいずれか、又はこれらの評価方式のうち二以上を併用して算定した評価額が果たして時価として絶対的に正しいものであるかどうかを検証することは不可能であり、それが適正なものであるとの保証は何ら存在しないのである。これらの方式により算定された評価額は、その価額を算定するために適用した評価方式が、その財産の種類及び性質又は状況等に適合し、かつ、その算定過程が相続税の課税目的に照らして合理的で、使用した基礎数値がこれを集積して客観化し得る適正なものであると認められる場合にのみ、時価として適正な評価額であるとの推定を受けるものであるにすぎない。このことは、評価基本通達に基づいて算定した評価額についても同じことがいえるのであって、その評価額が絶対的な時価を表わすものであるということができないことはいうまでもない。

## 2 評価基本通達の機能

(1) 評価基本通達においては、はじめに評価の概念を明らかにしたうえで、その次に「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。」と定めている。この通達のもつ意味は、どのようなものと理解すべきであろうか。<sup>(35)</sup>

通達は、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対して行う命令ないしは指令である。<sup>(36)</sup>したがって、その命令ないし指令は、行政組織の内部においてのみ拘束力を有するにすぎず、納税者を拘束するものでないことはもちろんのこと、裁判所もこれに拘束されない。<sup>(37)</sup>しかし、日常の多くの課税実務が通達に依拠して行われていることから、納税者がその通達に依拠して課税標準及び税額等を計算し、これに基づいて申告し、納税している限りは、課税庁からこれと異なる計算を基とした課税処分を受けることはないであろうとの予測可能性が生ずるといふことはできよう。

それでは、課税庁が公表した通達であれば、如何なる種類のものであっても、常に上記のような予測可能性が生じ、これに反する課税処分が違法な処分とい得るかどうかという問題が生ずるがこの点に関しては、後述することとし、ここでは、通達の種類とその機能について述べ、評価基本通達が、これらのうちいずれに該当して、どのような機能を有するかについて検討することとする。

(2) 国税庁長官が発遣する通達としては、課税庁内部の執行手続や行政の運営方針などを定めたいわゆる執行通達と、納税者の課税標準又は税額の計算、申告、納税等に関するいわゆる取扱通達とに大別することができる。しかし、取扱通達についても仔細に検討すれば、これを更に次の三つに区分できるとされている。<sup>(38)(39)</sup>

イ 法令の有権的解釈を示すもの。

ロ 租税法規を個々の具体的事象に適用するにあたり、法規の白地規定を補充する取扱いを定めたもの。

ハ 法規の厳密な適用を特定の場合に排除して納税者有利に取扱うもの。

すなわち、イは、法規の解釈といっても、その解釈にはある程度の幅があるため、これを放置しておくとして示達される機関ごとに解釈が区々にわたり不統一となるため、その解釈の統一と画一的取扱を行うことを目的として示達されるもので、いわゆる解釈通達といわれるものである。ロは、法令の規定が抽象的・一般的である場合に、個々の具体的事実について画一的・固定的な法的判断を加えるための基準を補充的に定めたもので、これは、いわゆる補充通達といわれるものである。<sup>(40)</sup> ハは、租税法規上の明文の根拠なく、特定の事項について法規の適用を緩和したり、あるいは、課税庁の追求の限度を示すもので、いわゆる緩和通達といわれるものである。<sup>(41)</sup>

イの解釈通達とロの補充通達とは、租税法規が定める抽象的字句を個別具体的事実にあてはめて画一的な法的判断を下すための基準を示したものであることから、両者は同じカテゴリーに属するものであるといわれている。<sup>(42)</sup> ハの緩和通達も、租税法規が定める字句からは必ずしも導き出すことはできないが、その法規の目的・趣旨から逸脱しない範囲内において、法規の適用の緩和を図り、公平で能率的な行政の実現を目的として示達されるものであり、これらはいずれも租税法規に定める抽象的・字句の内容を個別的事実に適用するための客観的基準であるといえることができる。

(3) もとより、いかなる種類の通達といえども、租税法規が定める範囲を逸脱して、具体的納税義務を拡大若しくは創設することができないものであることはもちろんのことであるが、通達は単に租税法規の正しい解釈を示すだけのものではない。ある一定の行政目的を遂行するために実際的な租税法規適用の具体的技術的基準として補充通達又は緩和通達を示達され、執行上の通達を除き、原則として公開されているのである。

通達の公開は、租税法規の執行基準を事前に公開することによって、納税申告に便宜を与え、結果として行政の予

測可能性を与えているのである。この点において通達の積極的機能が発現しているということができよう。もちろん、通達は、納税者も裁判所をも拘束するものではないから、通達に依拠しないで独自の判断で租税法規を解釈し、課税要件事実を判断して納税申告書を提出することはできるし、仮に、それが通達の解釈又は基準と異なることとなつたとしても、そのことが直ちに違法となるものでないことは、いうまでもないことである。

(4) 租税法規には、納税義務の範囲に関する課税要件規定と納税義務の履行に関する手続規定とが設けられているが、これらの租税法規は、納税義務者に対して、その定めるところに従って自らが納税額を算定し、納税すべきことを命じる一方で、課税庁に対しては、納税義務者が租税法規の定めるところに従って適正にその義務を履行しない場合には、その適正な履行を確保することを命じている。したがって、ある事実が課税要件事実に該当するかどうかの判断は、まず、納税者自身が行うものであって、課税庁は、納税義務者が租税法規を遵守し、正しく納税義務を履行しているかどうかをチェックして、その不履行又は不完全履行を正すことが主たる使命である。このように課税庁が行う課税要件事実の認定・判断は、二次的・補完的なものであり、かつ、大量処理の観点から能率性簡便性を考慮して行われなければならない。したがって、課税庁が行うその処理は、納税申告書のすべてについて、個々の具体的事実に即して細密に行わなければならないという性質のものではないであろう。このことからするならば、租税法規を具体的に適用するための認定基準は、むしろ客観的で概括的なものであることが要請されるのであるが、その結果、その基準はかなり個別的・具体的妥当性を犠牲にしたものとならざるを得ないことは否定できない。したがって、その基準を個別的・具体的事実にあてはめて課税要件充足性を判断した場合に、租税法規に定める課税要件から遊離して著しく個別妥当性を欠く場合の生ずることが全く考えられないわけではない。

しかし、仮にその基準に基づいて課税処分が行われた場合においても、その処分が納税者にとってきわめて不利益に働くものであるときには、租税法規に定める課税要件充足性についての個別的・具体的妥当性につき、最終的には出訴して司法上の判断を求め、解決に至るといふことになるのである。してみると、解釈通達、補充通達、緩和通達のいずれをとってみても、これらの通達は、法適合性を判断するための目安としての基準にしかすぎないものであって、これが絶対的なものではないことはいうまでもない。

もっとも、緩和通達については、その適用が長期にわたって継続的・一般的に行われ、その適用に関して国民一般がこれにつき法的確信をもつに至ったような場合には、その緩和通達は行政先例法性を有するとの見解があるが、<sup>(43)</sup> 解釈通達や補充通達について、このような行政先例法性を認める余地はないであろう。この点については後述する。

以上は、通達一般について述べたが、評価基本通達といえども、すでに述べた取扱通達の一種である。以下では、評価基本通達の機能等について検討する。

(5) 評価基本通達においては、各財産の種類及び性質に応じて合理性のある一定の評価手法について採用すべき方法を包括的に定め、個々の財産の評価を行う場合に適用すべき具体的な評価基準については、その作成を各国税局長に委ねている。たとえば、宅地の評価については、その評価手法として路線価方式と固定資産税評価額に一定倍率を乗じて評価額を算定する倍率方式とを定め、具体的基準となる路線価や倍率は、各国税局長が定めることとされている。そして、土地について相続や贈与が発生した場合に、納税者は、この基準を用いて個々の土地の個別要因を考慮して具体的な評価額を算定して納税申告を行い、課税庁はその申告に係る土地の評価額が適正であるかどうかのチェックを、この基準に基づいて行うというのが実体である。

したがって、ある特定の土地について相続税評価額が明確になるのは、その土地について相続又は贈与が発生し、相続税又は贈与税の課税が行われることになってからのことである。この点、固定資産税の課税標準のように、あらゆる土地全部について、常に評価額が確定しているのとは異なるのである。

このように、評価基本通達は、具体的に相続又は贈与により財産が移転した場合に、相続税又は贈与税の課税価格の計算の基礎となる個々の財産の時価を算定するための評価の手法を定めたものにすぎず、個々の財産の評価額を定めたものではないのである。

以上のように、評価基本通達は、相続税又は贈与税の課税価格の計算の基礎となるべき個々の財産の時価、すなわち客観的な交換価値を想定するための手法及び基準を定めたものであるが、このような評価基本通達が定められている所以は、相続税及び贈与税の課税対象となる財産は多種多様であり、その確かな評価が必ずしも容易でないことにかえりみて、行政の経済性、効率性を考慮に入れ、課税庁内部の取扱いを統一するとともに、適正な課税の実現を図ることを目的として定めたものであるということが出来る。もとより、財産の評価の理論と実務は、極めて専門的、かつ、技術的なものであるから、個別具体的な評価については、評価基本通達のみならず、一般の評価、鑑定の理論、殊に不動産の評価に関しては不動産の鑑定評価の理論に負うところが大きくあり、評価基本通達に基づく基準やこれにより算定した評価額のみが相続税法二二条に定める唯一の時価であるということができないことはいうまでもない。すなわち、大量に発生する事務を一定の事務量で能率的、効率的に処理し、かつ、課税の適正・公平を図るために統一的、画一的な事務処理基準として便宜設けられているのが、この評価基本通達に基づく評価基準であると考えられるから、この基準に基づいて算定した価額だけが、相続税法二二条に規定する絶対的時価を表わす唯一のもので

あるとは言い得ないのである。この意味から評価基本通達は、前述の通達の分類からすれば、補充通達であるということができよう。

(6) もっとも、相続税法二二条に定める時価概念は、既に述べたとおり抽象的であり、これを具体的に算定することが容易でないことからするならば、その評価の手法及び計算過程が合理的であり、かつ、使用データが客観性のあつた確なものである限り、算定された評価額も一応時価として適正なものとの推定を受けるものであることについては既に述べた。しかし、それはそれだけのことであつて、例えば売買契約履行途中の土地の評価のように、売買取引により客観的な交換価値が明らかであるような場合についてまで、この評価基本通達の定めに従つて算定した評価額をもつて時価としなければならないという必然性はいささかも存在しない。なぜならばその売買に基づく取引評価額は、当事者の主観的要因に基づく主観的価値ではあるが、それが独立した経済人相互間の正常な取引に基づくものである限り、あえて仮設的要因を設定して取引評価を想定するまでもなく、その取引評価が客観的な交換価値を表わしているということができるのであつて、その同じ交換価値を算定するために改めて評価という手段を経由する必要はないからである。

### 3 売買途中の土地の相続税評価額

(1) 売買に基づく取引評価が明らかである土地は、その取引評価をもつて時価とすべきである、という考え方は、農地の売買契約履行途中に相続の開始があつた場合のその農地の評価額に関して争いとなつたいくつかの裁判例<sup>(44)</sup>においても是認されている。すなわち、これらの裁判例の判決の考え方は、売主死亡、買主死亡のいずれの場合にも、売買

契約における取引価額を基準とすべきである旨が説示されている。もっとも、これらの訴訟においては、相続財産が農地そのものであるのか、所有権移転請求権であるのかに關しての争いもなされているが、判決では、相続財産は所有権移転請求権であるとしつつも、それが土地所有権であるとしても結論において同じであるとするものもあり、いずれにしても、実際の取引金額によって評価すべきであるというのが、判決の結論である。<sup>(45)</sup>

これらの裁判例（以下これらの裁判例のことを「第一裁判例」という。）において争われたのは、農地の買受中あるいは譲渡中に相続の開始があったというきわめて特殊な場合についてであるが、これらの判決の考え方をふえんすれば、客観的な交換価値を顕現する取引が課税時期の直近において成立しているなど、その時価が何らかの方法で明らかである場合には、あえて評価の手法を通じて適正な時価を算定する必要はなく、その取引価額をもって時価とすべきであるということになると考えられる。<sup>(46)</sup> すなわち、経済的に独立した当事者が自由な意思に基づいて行った正常な取引価額は、客観的な交換価値そのものであるということである。

(2) 一方、農地の買主が、売買契約締結の日から約十三年経過後に農地法所定の許可を受けないで死亡した場合につき、その相続に係る相続税の課税に關し、課税財産の種類と価額を争点とする訴訟が提起された。判決では、その相続税の課税財産は農地法上の許可申請協力請求権等、債権としての所有権移転請求権であり、また、その価額はその売買代金の額ではなく、当該農地の評価額（評価基本通達及び評価基準に基づいて算定したいわゆる相続税評価額のことをいう。）とするのが相当であると判示した（東京地裁昭和六十二年十月二十六日判決、昭和五十五年（行ウ）第八六号）。<sup>(47)</sup> すなわち、この訴訟において原告は、本件農地の移転については農地法所定の知事の許可は得られていないのであるから、その所有権は被相続人に移転しておらず、したがって、本件にあっては、既に支払い済みの代金



四百万円返還請求権であると主張したのに対し、課税庁は、相続財産は、所有権移転許可申請協力請求権、所有権移転登記手続請求権等（所有権移転請求権）であり、この所有権移転請求権等の価額は、当該農地の取引価額に同じとみるべきであるから、当該価額は、その農地の相続税の評価額二、四一六万円であると主張した。裁判所は、本件売買契約は、最終的には買主に本件農地の所有権を移転させることを目的としてされるものであるから、買主は売主に對し、農地法所定の許可申請協力請求権及びその許可を条件とする所有権移転登記手続請求権、引渡請求権等、債権としての所有権移転請求権を取得するものと解するのが相当である。また、本件売買契約においては、最終的に本件農地の所有権を被相続人に移転させることを目的とし、かつ、その売買代金以外の金銭給付は予定されていない。え、売買代金全額が既に支払われているから、本件農地につき被相続人が取得した所有権移転請求権は、本件農地の所有権と同一の財産的価値を有しているものと解するのが相当であるところ、本件相続当時の本件農地の価格が二、四一六万円であることは、当事者間に争いがなから、本件農地の所有権移転請求権の価額は、二、四一六万円と認められると判示して、原告の請求を棄却した（以下この裁判例のことを「第二裁判例」という。）

(3) この第二裁判例と前記の第一裁判例とは、いずれもが農地の売買契約締結後で所有権移転前に相続の開始があった事例に関するものである。しかし、判決では、この場合の相続財産はいずれも所有権移転請求権であるとしながら、その価額については、第二裁判例では当該売買の対象となった農地の評価額であるとしたのに対し、第一裁判例では、その農地の売買契約における取引価額であるとしている。したがって、この点において両者の判決相互間には統一性がなく、その考え方には一貫性が欠けているように見受けられなくもない。しかし、両者の判決の前提となつたそれぞれの事実関係について詳しく見てみると両者は大きく相違している。すなわち、第二裁判例では、農地の売

買契約締結後約十三年もの間の長い年月が経過した後、時に相続が開始しており、時の経過によってその売買の対象となつた農地の価額は売買契約締結時に比べると著しく騰貴して、その売買契約における取引価額は、もはや相続開始時点における時価を顕現するものとは到底いい難いという状況にあつたということが出来る。しかし、これに対し、第一裁判例では、争いとなつたはずれの事例の場合も売買契約締結直後に相続が開始しており、その売買契約における取引価額は、相続開始時における正常な時価を反映していると認められる状況にあつたものである。

したがって、この両者の裁判例では、事実関係がこの点で大きく相違しており、その相違が両者の判決の結論の差異として表われてきているといふことができるのである。

この両者の裁判例の考え方を要約すると、農地の買受人が、その農地の売買契約締結後で所有権取得前に死亡した場合の相続税の課税対象となる財産は、債権としての所有権移転請求権である。しかし、その財産の相続税の課税価格に算入すべき価額は、その売買契約における取引価額が相続開始時点における客観的な交換価値を顕現すると認められるものである場合に限り、その取引価額とする、つまりこれをもって相続税法上の時価として取り扱い、その取引価額が時の経過等によって相続開始時点における客観的な交換価値から著しく隔絶していると認められる場合には、その取引価額をもって相続税法上の時価という事はできないので、この場合には、その売買の対象となつた農地の評価基本通達に基づき評価額をもって相続税法上の時価とするということである。

けだし、相続税の課税価格の計算の基礎に算入されるべき財産の価額は、相続開始の時における客観的な交換価値もしくはこれに近似する価額によるべきであるというのが、両裁判例に共通した考え方であるといふことができるのであつて、このような視点からするならば、第一裁判例と第二裁判例との間には、齟齬は生じていないといふことが

できよう。

すでに述べたように、評価基本通達が、相続開始時点において客観的交換価値が明らかでない財産について、当該客観的交換価値にアプローチするための具体的基準を定めたものであると考えられることからすれば、相続開始時における客観的交換価値が明らかでない農地の所有権移転請求権の価額を、当該農地の相続税評価額によるとした第二裁判例の論旨もまた相当というべきであらう。

(4) 以上において述べたように、評価基本通達に定める具体的な評価の基準等は、相続開始時における客観的な交換価値が明らかでない財産について、その客観的交換価値にアプローチするための手法に関し、行政の便宜を考慮して課税実務上の目安として定められたものであるにすぎないといえることができる。そして、評価基本通達一(2)の「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。」という意味は、一般に合理的と認められる評価方法を示して、通常の場合にはこれによることを明らかにしたものであり、評価をするまでもなく具体的に取引価額として時価が明らかである場合にはこれによるべきであることはもちろんのこと、評価基本通達に定める基準によって評価することが個別的・具体的妥当性を欠き著しく不合理な結果となると認められる場合には、その基準によるべきではなく、合理的な他の基準又は評価手法によるべきであるということにならう。この点については、次に項を改めて述べることにする。

#### 4 負担付贈与通達と評価基本通達との関係

(1) 負担付贈与通達では、土地建物等の負担付贈与又は低額譲渡があった場合における贈与税の課税価格の計算の基

礎となる財産の価額については、評価基本通達に定める評価基準によることなく、通常の取引価格を基準とすることを明らかにしている。これは、評価基準に基づく評価額と通常の取引価額をベースとした客観的交換価値との差額、つまり相続税評価額と市場価格との開差を利用した課税逃れが横行したことが契機となり、これを防止することを目的としたものであるとされている（同通達の（趣旨）を参照）。

元来、評価基本通達による評価基準は、税務執行上の経済性・効率性を考慮する必要から、ある程度概括的で汎用性のあるものであることが要求され、多少の個別的・具体的妥当性を犠牲にしても画一的、統一性のあるものであることが要請される。そうすると、これを満足するような基準とするためには、ある程度の安全性を見込んで基準を作成せざるを得ないので、評価の水準は、個別的にみると通常市場で取引される価額に比して低いものとなってしまふのであるが、これは評価基準が持つ性格からある程度やむを得ないものである。殊に土地価格が急騰している場合には、通常の取引価額と評価基準との開きは大きくなる。これは、評価基準作成の基礎データは、当然にその基準作成日前のものによらざるを得ないほか、基準作成後の地価の動向は、これをその基準に反映することは不可能であるからである。しかし、相続税法上の時価は、財産取得時の価額とされているから、評価基準に基づく評価額と財産取得時の通常の取引価額との間には、必然的に開差が生ずることになるのである。

(2) 以上のような事情から、評価基本通達に定める基準に基づく評価額と通常の取引価額との間には、ある程度の開差が生ずるのが常となっているが、既に指摘したとおり、これは全国のあらゆるすべての土地について画一的に適用する評価基準を課税時期前の一定時点（評定基準日）で作成する現在のような方式を採る限り、やむを得ないことであるといえよう。そして、この評価基準は、税務執行の便宜として作成し、公表されているものであるから、その基

準に基づく評価額が絶対的な時価を示すものではないことについても既に述べたとおりである。したがって、これらことからすれば、この評価基準に基づいて時価を算定することが負担の公平の観点から著しく合理性を欠く結果となると認められる場合には、この基準のみによることは相当でなく、他の合理的な方法があれば、これに基づいて時価を算定すべきであるということにならう。

(3) 思うに、専ら税務執行上の便宜を考慮して作成された評価基準に基づく評価額と通常の取引評価額との間に開差があることを奇貨として、その開差を利用して税負担を逃れることを企てるというような行為は、講学上の節税又は租税回避のいずれの行為にも該当しない。講学上でいう節税行為とは、例えば資産の譲渡所得に係る所得税の確定申告において、買換えの特例の適用と特別控除の特例のうち、いずれかの選択適用が税法上認められている場合に、納税者が自己に有利な方法を選択するというように、租税法規の上で二以上の選択肢が認められている場合に、そのいずれかを選択することによって税負担の減少を図る行為のことをいうものである。これに対し、租税回避行為とは、一定の経済的成果を実現しようとする場合に、私法上どのような法律形式を用いるかの選択の余地があることを利用して、通常の経済取引からは合理的理由がないにもかかわらず、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないしは経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を減少させあるいは排除させる行為のことをいうものといわれている。<sup>(48)</sup>したがって、評価基準と通常の取引評価額との開差を利用して税負担を免れようとする行為が節税行為に当たらないことはもちろんのこと、評価基準と通達ないしはこれに基づく評価基準が租税法規としての効力を有するものでない（通達の行政先例法性の有無については後述する。）ことからすれば、その基準を利用して税負担を免れようとする行為が租税回避行為にも当たらない

いことは明らかである。<sup>(49)</sup>

評価基本通達に基づく評価基準は、相続税法に定める時価、つまり客観的な交換価値を算定するための一手法であって、多分に税務執行上の便宜を考慮して作成されたものであるから、それは相続税法上の時価に具体的にアプローチする一手法であって、いわば申告の適正性のチェックを目的とした事実認定のための執行基準にすぎないものともいえる。

したがって、この基準を悪用して租税負担の減少を企図するという行為は、単に税務執行の裏をかく偽計にしかすぎない。このような偽計が用いられている場合についてまで、形式的に評価基準を適用しなければならぬという合理的理由は存しない。このような場合には、評価基本通達の定めにかかわらず、相続税法二二条の本旨に従って、客観化し得る正常な多くの売買取引事例を集積して平均し、これに比準して個別に時価を算定し、その時価をもって課税価格を計算すべきである。なお、これは単に土地建物の評価に限定した問題ではなく、株式等他の財産の評価についても共通する問題であるが、いずれも同様に考えるべきものであると考える。

以上のような考え方を前提とする場合には、今回の負担付贈与通達は評価基本通達の性質及びその機能からみて何ら不合理な点はなく、評価基準等が悪用されていたためにこれを規制するという意味からは、当然のことを確認的・宣言的に通達で明らかにしたものであると理解すべきことになるのではなからうか。

(35) この点については、評価基本通達において「時価とは……通常成立する価額をいい、その価額は、この通達の定めによつて評価した価額による。」といているのは、いい過ぎである(同通達六は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、としている)。………租税法主義の立場からの再検討が必要である。」との批判があ

る。武田昌輔、前掲七頁。

- (36) 国家行政組織法一四條二項
- (37) 金子宏「租税法」第三版一〇三頁
- (38) 小宮保「法人税における通達の性格とその妥当性」税経通信 Vol.11, No.6 (一九五六年)二三頁。
- (39) 通達の分類としては、個別的な問題解決の指針を示した「個別通達」と一般的な取扱の指針を示した「一般通達」とに区分することもできる。
- (40) このような意味での補充通達としては、たとえば、社宅の貸与による経済的利益の額を算定する場合の通常支払うべき使用料(所得税法施行令八四條の二)の額の具体的計算方法を定めた所得税基本通達三六一四〇から三六一四八までの取扱とか、借地権の設定に関して無利息又は低利による金銭の貸付けによる経済的利益の額の計算のベースとなる「通常の利率」(同令八〇條二項)を年一〇%とするという同通達三三一―四の取扱などがある。
- (41) 緩和通達のうち、特定の場合に租税法規の適用を緩和したものとしては、債権償却特別勘定に関する取扱(所得税基本通達五一―一八)があり、少額不追求に関する取扱としては、使用者が月額三〇〇円以下の保険料を負担した場合の経済的利益については課税しないとする取扱(同通達三六一―三)などがある。
- (42) 小宮保、前掲論文
- (43) 金子宏、租税法(第三版)一〇二頁
- (44) ① 名古屋地裁昭和五十五年三月二十四日判決、昭和五十二年(行ウ)三号、税資一一〇号六六頁。同控訴審、名古屋高裁昭和五十六年十月二十八日判決、税資一二二号一〇四頁。同上告審、最高裁(第二小法廷)昭和六十一年十二月五日判決、昭和五十七年(行ツ)一八号、税資一五四号七八七頁。
- ② 浦和地裁昭和五十四年三月二十八日判決、昭和五十一年(行ウ)一二号、税資一〇四号七六頁。同控訴審、東京高裁昭和五十五年五月二十一日判決、昭和五十四年(行コ)三二号、税資一一三三四〇〇頁。
- ③ 東京地裁昭和五十三年九月二十七日判決、昭和五十年(行ウ)一六九号、税資一〇二号五五一頁。同控訴審、東京高裁昭和五十六年一月二十八日判決、昭和五十三年(行コ)七五号、税資一一六号。同上告審、最高裁(第二小法廷)昭和六

十一年十二月五日判決、昭和五十六年（行ツ）八九号、税資一五四号七八一頁。

- (45) 前記(44)の三つの裁判例について総合的に研究したものととしては、首藤重幸「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」(税務事例研究 Vol. 1, 六三頁以下、(財)日本税務研究センター編)及び関根稔「土地所有権請求権の評価」(税法学三八〇号七頁以下)がある。

- (46) 品川芳宣「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 Vol. 35, No. 12, 二一〇頁及び佐藤康「買受農地につき農地法三条所定の許可前に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税務弘報 Vol. 29, No. 3, 一六四頁は、これと同様の考え方に立脚するものと思われる。

- (47) 税資 No. 160, 一四一頁

- (48) 金子宏、前掲書一一二頁以下。

- (49) 租税回避行為については、これを否認する明確な法律的根拠がない場合においても否認することができるかどうかに関しては議論のあるところであるが(金子宏、前掲書一一四頁)、評価基準には法的拘束性が存しないので、評価基準を利用して税負担の減少を図る行為については、このような議論にはなじまないといえる。

#### 四 評価通達と租税原則等

##### 1 平等原則との関係

(1) 評価基本通達は、個々の具体的な財産について相続税法二二条に定める「時価」を具体的に算定するための簡便な基準である。したがって、同通達は、同条の規定を具体化するための補充通達であるということが出来る。そして、負担付贈与通達は、公平性の見地から評価基本通達又は評価基準を適用して土地の価額を算定することが著しく



合理性を欠くと認められる特定の場合に、正常と認められる通常の取引価額に比準して、個別的に評価額を算定する趣旨のものである。

そこで、この二種類の通達によって同一の、又は状況が類似する二つの土地を評価する場合に、同じか又は類似する土地であるにもかかわらず、無償贈与の場合と負担付贈与又は低額譲渡の場合とでは、評価額に差異が生じて不合理である<sup>(50)</sup>、あるいは平等原則に反するのではないかという問題が提起されている。

まず、平等原則についてであるが、この平等原則は、立法上のものと執行上のものがある。ここで問題とされるのは執行上のものである。

この平等原則の考え方は、憲法一四条一項に由来するもので、課税のうえでは同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものはその状況に応じて異なって取り扱われるべきであるというものである。これは、平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則とも称されているが、この平等原則に関して、金子宏教授は、「固定資産税の課税物件たる固定資産は、現在一般に時価よりも低く評価されている(この点については、一般的に時価よりも低く評価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。」<sup>(51)</sup>と述べておられる。

これは、課税時期を同じにする課税物件が近隣に多数あり、状況が類似する多くの土地に対する固定資産税課税が同時に行われるため、現実に他の課税物件との比較において、課税上の平等取扱が要請される場合に関するものである。

しかし、相続税及び贈与税の課税に関する評価基本通達に基づく土地の評価は、すでに述べたとおり、具体的に相続又は贈与が発生した場合に、特定の土地について具体的な評価額を算定するための手法とその基準を明らかにしたものにすぎず、固定資産税評価額のように、現実中存在する土地のすべてについて、同一時点における課税標準となる評価額を明らかにするものではない。したがって、近隣の同一条件の土地について同一時期に相続・贈与があればともかく、それがない場合には、その土地については相続税・贈与税の課税が行われることはないのであるから、つまり、他の土地について具体的な課税関係が生じない限り、これとの比較において課税上の取扱いに関する平等原則が問題となることはあり得ない。一般に、相続・贈与は散発的に発生するものであることからすれば、他の状況が類似する土地が相続税・贈与税の課税の対象となる蓋然性はきわめて少なく、他の類似土地との比較において平等原則を問題としなければならぬ場合は、ほとんど生じないということができる。したがって、金子宏教授が固定資産税の評価額に関して述べておられる前記の平等原則に関する記述が、直ちに相続税又は贈与税の課税価格の計算の基礎となる土地の評価についても当てはまるといえるものではないであろう。

また、同教授は、相続税及び贈与税の課税に関する土地の評価額について、「相続税法の建前と実際の評価の間には大きな乖離があり、最近この乖離を利用した相続税の回避が多発している（たとえば融資を受けて土地を取得し、債務と土地を合わせて相続させ、相続税の負担の軽減を図る行為。負担付贈与も類似の現象である）。このように土地が一般的に低く評価されていることにかんがみると、合理的な理由がないにもかかわらず、特定の土地についてのみ一般的評価水準をこえて高く評価することは、平等原則に反して違法となると解すべきである（……）。また、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、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らう（……平等原則に反するともいえる<sup>(52)</sup>）。」と述べておられる。

この考え方から、負担付贈与通達に基づく評価が、「一般的評価水準をこえて高く評価すること」になって、平等原則に反して違法となる、ということが次の問題となる。

しかし、既に述べたように、平等原則とは、状況が同じものについては課税上也同じに、状況が異なるものについては課税上也その状況に応じた異なる取扱いをすべきであるというものである。したがって、同教授も、相続税の財産評価に関して、更に「ただし、評価基本通達は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権はまだ移転していないが、すでに移動を開始している（フローの状態に入っている）ような場合（……）には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価額によって行なうべきであらう（東京高判昭和五六年一月二八日行裁例集三三二巻一号一〇六頁。最判昭和六一年一月五日月報三三巻八号二二四九頁も、結果的には同旨である）。なお、相続開始前に土地の譲渡を受けたが、まだ所有権が移転していない場合の相続財産は、前述のように所有権移転請求権であると解すべきであるが、その評価も原則として契約によって形成された取引価額によって行なうべきである（最判昭和六一年一月五日月報三三巻八号二一五四頁、東京高判昭和五五年五月二一日月報二六巻八号一四四四頁。例外的な場合につき、取引価額ではなく、土地の価格で評価すべきであるとした例として、東京地判昭和六二年一〇月二六日判時一二五八号三八頁参照<sup>(53)</sup>。）」と述べておられる。同教授のこの記述と先の記述とを併せて考察すると、その論旨

は、相続税の財産評価であっても、状況が異なれば、その状況に応じた合理的な評価をすべきであるということであって、如何なる状況の下においても、常に評価基本通達に基づいて低い評価をすべきであるということを主張しておられるわけではないことは明らかである。すなわち、同じ種類の財産であっても、状況が異なる場合には、その状況に応じた評価が行われるべきであり、そのことは何ら平等原則に反するということではないということである。

なお、相続開始直前におけるいわゆるわか借金等によって駆込み取得した土地であっても、それが相続によって取得したものである以上、他の土地と區別して、一般的評価水準をこえて高く評価することは許されないという同教授の主張に対して、論者は、何ら異論を唱えるものではない。

何故ならば、わか借金によつて駆込み取得した土地もそうでない土地も、相続開始時点においては同じように土地であり、これを区分することは困難であつて、相続税の課税価格の計算の基礎となる財産としては、状況は同じであると考えられ、異なる取扱いをすべき合理的理由を見出すことは困難であるからである。

もっとも、相続開始前三年以内に取得した土地建物等については、原則として、その取得価額を相続税の課税価格に算入するという特例（租税特別措置法六九条の四、昭和六三年法律一〇九号改正により追加）が設けられたことにより、この土地の駆込み取得による相続税の負担軽減策は立法によつて封じられ、解決している。

この改正法の規定と評価通達との関係については、改めて後述する。

(2) 以上に述べたように、相続税又は贈与税の課税価格に算入すべき財産の価額の評価については、如何なる状況の下においても、評価基本通達及び評価基準に依拠するものでなければ、常に平等原則に反するということではない。したがつて、負担付贈与通達に基づく評価が平等原則に反して違法となるのは、一般の無償贈与によつて取得した土地

の価額と負担付贈与又は低額譲受により受けた利益の額とが、同じ状況の下における同じ贈与利益であるということが出来る場合に限られる。そこで、以下ではこの点について考察する。

負担付贈与通達では、「負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得した」土地家屋等については、評価基  
本通達の定める評価方式によらず、「当該取得時における通常の取引価額に相当する金額によって評価する。」旨が  
定められている(同通達一)。したがって、贈与契約に基づきいわゆる単純贈与により取得した土地家屋等について  
は、この通達の適用はなく、評価基準によって評価される。

ところで負担付贈与があつた場合に、贈与税の課税価格に算入される金額は、その負担がないものとした場合にお  
ける当該財産の価額から当該負担額を控除した金額である(相続税法基本通達二一の二―四)。また、個人間の対価を  
伴う取引、すなわち低額譲受の場合にあつては、当該対価と当該譲り受けがあつた時における当該財産の時価との差額  
に相当する金額である(相続税法七条)。したがって、負担付贈与又は低額譲受の場合には、いずれの場合も、取得した  
財産の価額そのものが課税価格に算入されるのではなく、取得した財産の価額からその財産の取得者がその取得に関  
して行つた出捐額を差し引いた残額に相当する金額が贈与利益とみなされて贈与税の課税の対象とされるのである。

この負担付贈与を実質的にみると、これは負担の限度で、贈与者の給付と受贈者の給付とが対価関係に立っている  
といふことができる。したがって、民法はこの限度で有償契約に準じた取扱いをして、贈与者は負担の限度で担保責  
任を負うとしてるのである(民法五五一条二項)。このほか、負担付贈与については、同時履行の抗弁権(民法五  
三三三条)や危険負担(民法五三四条〜五三六条)など、双務契約に関する規定を準用することとしている(民法五五  
三三三條)<sup>(53)</sup>。

一方、低額譲受は、売買又は交換であつて、その取引は有償契約であり、同時履行の抗弁権等、民法の有償契約に関する規定が適用される。したがつて、負担付贈与と低額譲受とは、有償性という点に関しては、部分的には法的性質が類似しているといふことができる。そして、これを経済的・実質的にみた場合には、負担付贈与及び低額譲受によって受けるその利益の内容は、いずれも自らの出捐によって相手方から取得する財産の額とその出捐額との差額に相当する金額であるから、この点からすれば、負担付贈与により受ける利益と低額譲受により受ける利益との間に差異はない。

しかし、單純贈与による財産の取得は、全く無償・片務の契約に基づくものであつて、自らは何らの出捐をも要しない。したがつて、單純贈与によつて財産を取得した場合には、取得した財産の価額そのものが贈与税の課税価格に算入されるのである。これに対し、負担付贈与又は低額譲受の場合には、取得した財産の対価たる性質を有する給付、または対価の出捐を要するのであつて、贈与税の課税価格に算入されるのは、相手方から取得する財産の価額と自己の出捐額との差額に相当する利益の額である。このように、單純贈与の場合には取得財産の価額そのものが、負担付贈与又は低額譲受の場合には取得財産の価額とその取得に要した出捐額との差額に相当する経済的利益の額というように前者は財産の価額が、後者は経済的利益の額が贈与税の課税価格に算入されるのであるから、両者は、課税価格に算入されるもの自体が異なるのである。したがつて、両者について同一時期に課税原因が発生したとしても、一方は無償の贈与利益が、他方は有償取引に基づく経済的利益が課税の対象となるのであるから、状況は全く異なるといわざるを得ず、單純贈与の場合の贈与財産の価額の評価手法と負担付贈与又は低額譲受による経済的利益の額を算定するための財産の価額の評価手法とが同一でなければならぬといふ必然性はない。

(3) しかれば、負担付贈与又は低額譲受による経済的利益の額の計算をする場合の、財産の価額の合理的な評価方法は、如何にあるべきであろうか。

前述のとおり、負担付贈与や低額譲受のように、負担としての給付又は対価を伴う取引によって財産取得者が享受する経済的利益の額は、取得財産の価額と負担としての給付又は対価の額との差額に相当する金額である。

すなわち、負担付贈与や低額譲受の場合に贈与税の課税価格に算入される金額は、取得した財産の価額そのものではなく、いわばこれらの契約の履行により受ける経済的利益の額なのである。したがって、この場合の利益の額は、一般の不動産取引市場でその財産を購入するものとした場合に通常支払うべき対価の額と現実に自らがその契約に基づいて出捐した金額との差額相当額である。つまりこのことは、相続税法七条（低額譲受）に規定する「差額に相当する金額」の意味を、財産を市場における通常の取引価額よりも廉価で取得し得たことにより享受する経済的利益の額のことである、と解するということである。そして、このような捉え方こそが、これらの契約の経済的実体に即したものであるということができるのである。

そうしてみると、この場合の利益の額を、その財産の通常の売買価額、すなわち通常の取引価額からその財産の取得に関して行った出捐額を差し引いた金額とするとした負担付贈与通達の考え方は、正当なものとして首肯できるのである。

更に、負担付贈与又は低額譲受の契約の実体面から考察すると、負担付贈与又は低額譲受けの取引においては、その取引により受ける利益の額がいくばくになるかは取引当事者間では当然にこれを認識して契約するのが通常であると考えられる。また、その受ける利益の額を認識する場合に、一般的に評価の水準が低いといわれている相続税の評

価基準をベースとするというようなことは、通常はあり得ないことである。取引当事者が通常の合理的経済人であればその受ける利益の額は、その財産の通常の取引価額、つまり正常な売買金額からその財産の取得のための給付又は対価の額を差し引いた金額として認識する筈である。そうであるとするならば、その取引により受ける利益の額を計算するのに相続税の評価基準を用いるのは著しく不合理であるということができるのであって、この場合には通常の取引価額をベースとするのが合理的であるということになるであらう。<sup>(54)</sup>

もっとも、このような取扱いによる場合には、評価基準に基づく評価水準が著しく低い土地については、これを單純贈与によって無償で取得した方が、自らの出捐を要する負担付贈与又は低額譲受によって取得した場合に比較して、贈与税の負担が軽くなるという現象が生じ不公平であり、不合理であるとの指摘がある。<sup>(55)</sup>

しかし、無償・片務契約である贈与によって受ける利益と有償・双務契約である低額譲受等によって受ける経済的利益とでは、その内容や実体が全く異なるものであることは既述のとおりであるから、これを同列に論ずること自体筋違いの議論であるといわざるを得ない。仮に百歩譲って両者が同じものであるとした場合においても、相続税又は贈与税の課税の対象となる財産は、固定資産税のように土地家屋のみではなく、有価証券、預貯金、債権、無体財産権などの財産のほか、相続税法において相続・遺贈又は贈与により取得したものとみなされる生命保険金や経済的利益など、きわめて広範囲である。したがって、公平性を問題とする場合には、土地を取得した場合に限定して云々するのは片手落ちであって、他の取得財産をも含めたところで、つまり各種の財産間における租税の負担の公平性をこそ問題とすべきである。そうすると、負担付贈与又は低額譲受によって享受する利益の額を、できる限り実勢の価額に近づけては握しようとするものであり、このことは土地の評価水準が低いことに基づく他の



種類の財産との間における租税負担のアンバランスを、部分的にでも是正して公平性を復元させることになるのである。預貯金等他の財産を取得した場合との比較においては、いささかも不合理な点は存しない。

問題は、仮に評価基準が実勢における取引価額に比べて低い水準に定められているとするならば、そのこと自体が他の財産を取得した場合との比較において公平性を害していることになるのであって、低い評価基準を所与のものとして、これとの比較のみで不合理であるときめつけるのは相当でない。

もとより、仮に現実の評価基準が実勢の取引価額に比較して低い水準にあるとするならば、公平性の見地からできる限りこれを実勢の取引価額に近づけるべく努力をする必要があることは、論をまたない。

(4) ところで、平等原則に反するか否かに関しては、先に述べたように、①「土地が一般的に低く評価されていることにかんがみると、合理的な理由がないにもかかわらず、特定の土地についてのみ一般的評価水準をこえて高く評価することは、平等主義に反して違法となると解すべきである」という見解があるほか、②「財産の評価が、ある通達（例、相続税財産評価通達）によって一般的に行われているようなときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされる場合」には、「その特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許され<sup>56)</sup>ない」との見解がある。そして、③「課税実務では、評価がまちまちにならないように評価通達を制定し、時価は評価通達によって評価した価額によるとしているのであって、この評価通達の定める基準は、時価を上回るものでない限り、行政先例法として法的拘束力を持つものと位置づけることができる。」<sup>57)</sup>との見解もある。

上記①の指摘は、個々の財産間の評価水準の平等性を問題にする主張であり、この点については、先に検討した。しかし、②の指摘は直接的には通達適用の平等性を問題にする主張であるが、②の主張の意図するところは、一般的に市場価格より低い評価基準による評価が行われている限りは、その基準を超える評価は許されないということであろうから、実質的には、①と同様にいずれも評価水準の平等性の主張であるといえよう。

しかしながら、仮に、すべての納税者に対して同じ評価水準によって評価しなければ平等原則に反することになるとしても、評価基本通達で定めた評価基準に基づいて評価をすることが、つまり同じ通達を適用して評価することが、必ずしも評価水準の平等性を保証するものでないことは、確井光明教授が的確に指摘しておられるとおりである。<sup>(58)</sup>すなわち、評価基準は、既に述べたとおり、大量、画一処理を目的とする税務執行の便宜を多分に考慮して作成されているものであることから、個別具体的妥当性は多少犠牲となつていものである。したがって、評価基準を適用して特定の財産について具体的に評価をする場合には、個々の財産の評価水準についてはある程度のアンバランスが生ずることはやむを得ないことである。そして、このことが、評価水準を低目に設定せざるを得ない要因の一つともなつているのである。また、評価基本通達自体においても、例えば市街化区域内に存する市街地農地については、その農地が市街地農地であるとした場合の価額の八〇%相当額で評価をするなどの取扱いが定められており(評基通三九)、このことから、評価基準によって財産を評価することが、直ちに評価水準の平等性を担保することにならないことは明らかである。

既に述べたように、個々の土地の時価というものは、本来個別性が強いものであるにもかかわらず、評価基本通達では、執行上の便宜を考慮して土地については路線価方式や固定資産税評価額に一定倍率を乗じて評価額を算定する

倍率方式によるなど、画一的な評価を行うこととするほか、評価の安全性を考慮するなど、一種の行政政策的措置が種々講じられている。<sup>(59)</sup>そして、このような政策的措置によって、同じ種類の財産であっても、個別具体的な個々の財産の評価額には多少の水準差が生じていることはもちろんのこと、あらゆる種類の財産間においてもある程度の水準差が生じていることは、これを否定することはできないであろう(例えば、土地と公社債というような場合である)。

負担付贈与通達は、形式的には従来の路線価方式及び倍率方式のほかに、通常の取引価額によるという新しい方式を加えたものであるが、これらの手法は、いずれも相続税法二二条に定める絶対的時価にアプローチをする一手法にすぎず、従来の時価概念に根本的な変更を加えるものでも、また、新しい時価概念を創出するものでもなく、これは上記の政策的措置の一つであるといえることができるのである。ところが、同じ財産であっても、路線価方式や倍率方式によるのと通常の取引価額によるのでは、土地の場合には評価水準の差異が顕著であることから、個別具体的評価額については、絶対的時価との比較においてアンバランスが生ずることはこれを否定することはできない。

しかしながら、このような不平等性は、そのこと自体が直ちに違法性を帯びるものではなく、その評価の手法が時価概念から逸脱した著しく合理性を欠くものであるとか、課税庁の恣意的取扱いがなされたとかに起因してはじめて違法性を帯びることになるのであって、このような政策的措置が、①時価の概念になじむものであること、②正当な目的の下にとられたものであること、③将来発生する課税事例から適用がなされるものであること及び④一般に受容されるものであることの各要件を満たすものである限りは許容されるものと解される。そして、このような考え方は、過去の裁判例<sup>(60)</sup>に照らしても是認し得るものであるといえることができるのである。

以上のような観点から、負担付贈与通達を考察した場合には、①同通達に定める通常の取引価額が時価の算定の手

法として一般になじむものであることは前述のとおりであること、②その通達の趣旨が評価基準の悪用による税逃れの防止という合理的目的を有するものであること、③通達を公開して、今後取得する財産の評価から適用するものとし、同様の事情の下にある納税者には同様に取扱いすることを明らかにしていること、及び④この取扱いはその目的等に照らして合理的なものとして一般に受容されるものと考えられることから、同通達は前記で述べた要件のすべてを満たすものであるということができるとは、したがって、この通達に基づく課税処分が平等原則に反するものであるとの批難は当たらないといふべきであらう。<sup>(6)</sup>

## 2 評価通達の行政先例法性

(1) 次に、評価基本通達が行政先例法的な拘束力を持つという考え方があることは、先に述べたとおりであるが、この考え方を前提とすれば、その取扱いを基本的に改める場合には、法律によるべきであるということになる。すなわち「納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである（その取扱を要するためには法の改正が必要である）」<sup>(62)</sup>ということである。この考え方は、物品税法上の課税物品の取扱いに關して議論の対象となつたものである。すなわち、同法上は昭和十六年以来遊戯具を課税対象としていたのに、パチンコ球器については長い間非課税の取扱いがなされてきた。しかし、昭和二十六年にパチンコ球器を課税対象とする旨の通達によって初めてこれが課税対象とされたことに起因して、この通達に基づく課税処分が争われ、最高裁（昭和

三十三年三月二十八日判決）が「本件の課税がたまたま通達を機縁として行われたものであつても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基づく処分と解するに妨げがなく、所論違憲の主張は、通達の内容が法の定め合致しないことを前提とするものであつて、採用し得ない。」<sup>(63)</sup>と判示したことに端を発し、長期間にわたつて事実上非課税扱いとされてきたものが、一片の通達によつて課税の対象とすることができるとかどうかが議論の対象となつた。そして、行政先例法の考え方は、この問題を巡る論議の中から生じたものである。

(2) 確かに、物品税法上の課税物品について、通達で課税・非課税を左右することは、経済取引の予測可能性や法的安定性の見地からして問題の存するところであり、その後の物品税法では、課税物品を別表に明示して法定しているところからみても、議論のあるところであると思われる。しかしながら、評価基本通達に基づく土地の評価基準である路線価や倍率等は、既に明らかにしたとおり、税務執行の便宜を考慮して定めた補充通達であつて、特定の場合に租税法規の適用を緩和するものではないのである。また、同基準は絶対的時価を表わしたものではなく、実務上の単なる目安にすぎないものであるから、このような性格のものについて行政先例法性が認められるとは考えられない。のみならず、仮に評価通達について行政先例法としての拘束性が認められるとしても、それは評価の手法に関する部分に限定されるべきであり、路線価方式や倍率方式に基づく評価水準についてこれが認められるものではないことは、確井教授の指摘のとおりである。<sup>(64)</sup>すなわち、評価通達においては、評価の手法については具体的に明らかにしているものの、どの程度の評価水準とするかについては、評価通達上はもちろんのこと、評価基準上もこれを明らかにしているわけではないから、個々の評定額に法的拘束力があると考えすることはできないのである。

以上の考察からすれば、評価基本通達及び評価基準は全体としても、これに行政先例法としての拘束性を認めることはできないので、負担付贈与又は低額譲渡について、従来の取扱いを改めて通常の取引金額による旨の負担付贈与通達は、何ら租税法律主義に反するものではないと考えられるのである。

また、この負担付贈与通達が、既に定着している納税者に有利な取扱いを一片の通達でもって不利益に変更するものであるから、租税法律主義に反するのではないかとの疑念が巷間で取り沙汰されているようであるが、元来、市場における通常の取引価額に比較して著しく低い評価額による課税そのものが平等原則に反するというのであるならばともかくとして、相続税法二二条の時価の概念に照らして適正な価額によるべきことを明らかにしている負担付贈与通達の定めは、法適合性を充足するものであり、租税法律主義に反するとの批難は当たらないというべきであらう。

### 3 評価通達と信義則

(1) 評価基本通達及び評価基準が、行政先例法としての拘束力を有しないものとしても、前記三の2の(1)で述べたとおり、日常の課税実務が当該通達等に依拠して行われるのが通常であることを前提とすると、納税者側からすれば、当該通達等の存在は、当該通達等に基づいて課税価格及び税額を計算して申告し、納税をしている限りは、これと異なる課税処分は受けることがないという一種の期待感、つまり予測可能性を与えるものであるということではできない。すなわち、これは、納税者が、課税庁が公の見解として表示したところを信じて、これに基づいて課税標準や税額等の計算をして申告をし、納税をしている場合に、その信頼は保護されるかの問題であるということができよう。

租税法律関係に私法上の一般解釈原理である信義則の法理の適用があるか否かに関しては、租税法が強行法規であ

って、合法性の原則が支配し、法律の根拠に基づくことなしに租税を減免することは許されないから、課税庁が仮に誤って法定の納税義務を軽減するような表示をしたとしても、その誤りはむしろ是正されるべきであり、租税法律関係に信義則の適用される余地はないという見解もあるが、租税法律主義の一つの側面である合法性の原則ともう一つの側面である法的安定性（信頼の保護の要請）の二つの価値の比較考量において、合法性の原則を犠牲にしても、なお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるから、そのような場合には、個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきであるとの見解がある。<sup>(65)(66)</sup>

もっとも、碓井光明教授によれば、民法の信義則の法理というのは、基本的には、個別的な当事者間における信頼関係を保護しようという性質のものであるから、個別具体的な事項についての課税庁の見解を信頼してある行動をとったという場合には、信義則の適用が問題となるが、既に発せられている通達のようなものが存在していて、多くの国民がそれに従っているというような場合には、信義則が予定しているような個別的な信頼の保護という問題ではない。行政先例法性の問題として処理すべきである旨を述べておられる。<sup>(67)</sup>

一方、金子宏教授は、信頼の保護の対象となる公の見解の表示は、法令の解釈についても認められ、通達の公表のように納税者一般に対するものでも、申告指導のように個別の納税者に対するものでもよい、とされている。<sup>(68)</sup>

(2) 租税法関係に信義則の法理の適用があるか否かに関して最高裁（昭和六十二年十月三十日判決）<sup>(69)</sup>は、課税処分についても、厳格な要件の下に信義則が適用されうることを肯定しており（当該判決では、その要件を欠くとして結果的には信義則の適用を否定した）、その要件として、少なくとも、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する

課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと、③納税者が税務官庁の表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことをあげている。金子宏教授は、③の要件の代わりに、「納税者の信頼が保護に値する場合でなければならぬ。」とされ、「納税者の側における事実の隠ぺいや虚偽の報告等、その責に帰すべき事由に基づいている場合は、納税者の信頼は保護に値しない。」とされている。<sup>(70)</sup>

以上の信義則の問題は、課税庁の公的見解の表示自体に誤りがあり、その誤った表示を信頼した納税者のその信頼は保護されるかどうかが議論の中心となっており、上記の要件を具備する場合には、法適合性を犠牲にしてもその信頼を保護しなければならない場合があり得ることを主張するものである。

(3) しかし、評価基本通達及び評価基準を信頼した納税者が、その信頼を保護されるかどうかという問題と租税法に関係に信義則の法理が適用されるかどうかという問題とは、およそ次元の異なる問題のように思われる。つまり、評価基本通達及び評価基準が公的見解の表示であることは否定できないとしても、その表示自体は誤った表示ではなく、税務執行の便宜上、単に評価の目安となるべきものを示したものにすぎないのであって、よりの確な時価の把握が可能な場合には、これによるべきであることは、既に述べたとおり、過去におけるいくつかの裁判例<sup>(71)</sup>において支持されているところである。したがって、公表された評価基本通達及び評価基準によって評価額を算定することが租税の負担の公平の見地から著しく合理性を欠くと認められるような場合に、これによることなく、合理的な手法によって適正な時価を算定してこれに基づいて課税処分が行われたとしても、それが平等原則に反するものでないことはもちろんのこと、<sup>(72)</sup>何ら納税者の利益を侵害するものではないので、その処分が直ちに違法となると解することはでき



ない。<sup>(73)</sup>

百歩譲って、評価に関する通達や評価基準を信頼し、これに基づいて行った納税申告についても信義則の法理の適用があると仮に解することができるとしても、通常の取引価額と評価額との間に開差が存することを悪用して、税負担の軽減を企図するような行為がなされているような場合に、合法性と公平性とを犠牲にしてまで、その信頼が保護されなければならないという合理的な理由は存在しない。すなわち、すでに述べたように、評価基本通達や評価基準は、多数の納税者と税務行政上の便宜を考慮して定められたものであることから、これらは、いわばガイド・ラインとしての意味を有するものにすぎない。したがって、そのガイド・ラインに従って算定した評価額に基づく納税申告は、通常の場合には正しいものと推定されることになるものであるが、そのガイド・ラインが通常の取引価額に比して著しく低いことを知悉しながら、これを逆手にとって税負担の軽減を企図する目的で一定の取引を行い、これに基づいて納税申告書を提出しているような場合には、そのガイド・ラインを盾にして、その申告の正当性を主張することは許されないことである。

かくてこのような場合には、相続税法二二条の時価の本旨に立ち返って、通常の取引価額をベースとして個別評価を行うべきであるということである。

なお、このことは、土地の評価に限らず、取引相場のない株式又は出資等の評価についてもいえることであって、仮に評価基本通達や評価基準に信義則が適用されるものとしても、前記のような、評価通達が本来意図していることの裏をかくいわば租税法適用上の背信的悪意者の信頼は保護に値せず、結果としてはこのような者には信義則の適用はないということである。

ひるがえって、負担付贈与通達に視点を移して、信義則の問題について考察すると、当該負担付贈与通達では、評価基本通達及び評価基準によることなく、通常の取引価額によって評価すべき場合を具体的に挙げ、当該通達は通達発遣後の平成元年四月一日以後に取得したものから適用することを明示して一般に公開されている。したがって、負担付贈与通達に関しては、信義則の問題が生ずる余地はない。

ただし、通達の形式基準を悪用して税負担の軽減を企図するような行為者については、本来、信義則の適用はないと考えられるため、この場合には、評価基本通達及び評価基準によることなく、通常の取引価額に比準して適正に算出した時価によって課税することは、何ら差し支えないものであると考えられることについては、既に述べたとおりであるから、負担付贈与通達の意味は、上記のことについて宣言的・確認的にこれを明らかにしたものであると理解することもできるのである。そして、同通達をこのような意味のものとして理解する場合には、評価の水準差等を悪用して税負担の軽減ないしは回避を企図して取得した財産については、同通達の有無、同通達発遣の前後を問わず、通常の取引価額をベースとして課税処分を行うべきであって、これを信義則及び平等取扱原則に反するということはないので、違法とはいえないとの考え方もないではない。しかし、同通達は将来に向ってのみ適用することを明らかにして、予測可能性の保護に格別の配慮を示しているのである。

したがって、負担付贈与通達は、この面からみても、何ら予測可能性を裏切るものではないといえることができる。<sup>14)</sup>

#### 4 相続開始前三年以内取得土地等と評価通達の関係

(1) 通常の取引価額と評価額との開差の悪用によって税負担の軽減を企図したと認められる場合には、特に通達を改正するまでもなく、通常の取引価額に比準した適正な時価により課税処分を行うことが許容されると考えられることについては既に述べたところであるが、そうすると、租税特別措置法（以下「措置法」という。）六九条の四の規定との関係が問題とならう。

同条は、通常の取引価額と評価額との開差を利用して、死亡直前に借入金等によって土地を購入することによる相続税の負担軽減の企図を排除することを目的として、相続開始前三年以内に取得した土地建物等の価額は、原則として、その取得価額によるべき旨を昭和六十三年十二月の税制改正により、立法で手当てをしたものであることについては、すでに述べた。

前述のように、評価基本通達及び評価基準を、納税者及び税務行政上の便宜のための単なる税務の執行基準にすぎないとの前提に立つ場合には、改めて、同条の規定の存在と評価基本通達及び評価基準との関係が問題となつてこよう。

すなわち、通常の取引価額と評価額との開差を利用し、相続税の負担の軽減工作として財産を取得したということが明らかであれば、既に述べた考え方をベースとするならば、当然に評価基準に基づく評価額によることなく通常の取引金額によることができるのであるから、立法による規制は必要がなかったのではないかとすることができる反面、逆にこれが立法によつて手当てがなされたということは、これに類する規制は、贈与税も含めて、立法によつて行う必要があるのであって、通達では行い得ないことの証左ではないかということである。

(2) しかしながら、被相続人の生前における土地建物等の取得の動機が奈辺にあつたかを、相続開始後に究明するこ

とは困難であるし、そうであるからといって、相続開始前の一定期間内に被相続人が取得した土地建物等と他の土地建物等を区分して、通達によって前者の土地建物等についてだけ一律に高く評価するということは、平等取扱原則の見地から問題があることについては既に述べたところである。そして、負担付贈与通達の取扱いは、状況の異なるものについて異なる取扱いをするにすぎないものであるから、平等取扱原則に反するものでないことについてもさきに述べたとおりである。

したがって、これと同一の観点で措置法六九条の四の規定と負担付贈与通達の関係をみた場合には、同規定は、通達によって規制を加えることが困難な特定の問題に限定して、一定の政策的見地に從って、立法的に解決を図ったものであるということができよう。

すなわち、相続税は贈与税と異なり、相続（多くは人の死亡）という偶然な事実に起因して取得した財産に対して課されるものであることから、被相続人の生前における財産の取得が専ら節税目的であったか否かを事実関係からこれを確定することは困難である場合が多い。このような節税行為を規制するためには、畢竟一定の形式要件を設け、これに該当するものは、その取得の目的如何にかかわらず、一律に特定の取扱いをする以外に方法がない。そうすると、その規制の範囲は、財産の取得時期又は種類等によって形式的に定めざるを得ないことになるのであるが、その規制の範囲、財産の種類等を如何なるものとするかは、最早財産をどのように評価すべきであるかという評価上の問題ではなく、相続税の課税要件をどう定めるかの問題となる。しかし、課税要件は法定事項である。したがって、その規制をどのような内容のものとするかは、専ら立法政策上の問題であるということになるのである。

措置法六九条の四においては、相続開始前三年以内に取得した土地建物等は、その取得の動機の如何にかかわら

ず、相続税の課税価格に算入すべき金額は、相続税法二二条の時価によることなく、その取得価額とするとし、その規制の対象とすべき範囲と方法を法律で明確に規定しているのであるが、このように、いつまでに取得した如何なる財産をどのように規制の対象とするかは専ら立法政策上の問題であるといふことができるのである。ことに同条では、相続開始前三年以内に取得した土地建物等の相続税の課税価格に算入すべき価額は、相続税法二二条（評価の原則）の規定にかかわらず、その取得価額による旨を定めているのであるが、これは、相続開始直前のにわか借金等による土地等の駆込み取得という税逃れの手段を封ずるためには、取得時期を限定すれば、課税価格計算の特例として取得価額が時価に代替し得るといふ、すぐれて立法政策的考慮が払われた結果によるものと思われる。したがって、これはもはや時価評価の問題ではないので、負担付贈与通達が取り上げた問題とは次元を異にするものであるといふことができる。

しかし、この措置法六九条の四の規定が設けられたことにより、相続税法に定める時価の評価は、評価基本通達及び評価基準に基づいて算出された価額をいふ、という一般の観念が打ち破られ、公平確保のためにこれと異なる価額によることもあり得ることを宣言したという意味は極めて強く、今後、相続税法上の時価の解釈をする上で、重要な意味を有するものとなることは明らかである。そして、負担付贈与通達に関しては、同条の創設が強いインパクトを与えたものであることも、容易に想像することができるのである。

(3) 以上の考察からすると、措置法六九条の四の規定と負担付贈与通達の趣旨及び目的は、一部共通する部分があるとしても、前者は相続税については、相続という事柄の性質上、居住用財産等の規制除外や資産の特定を必要とするなど課税政策的見地からの規制であるのに対し、後者は相続税法二二条の時価の評価の解釈の範囲内での規制である

ことから、その規制の範囲と内容には、自ずから質的な相違があるということが出来る。したがって、措置法六九条の四の規定と負担付贈と通達とは、その目指すところは一部同じであるとしても、その内容は明らかに相違しており、全く次元を異にするものであるということが出来ることから、措置法六九条の四の規定との比較において、負担付贈と通達の不当性を論じるのは、筋違いの議論であるというべきであろう。

(4) なお、措置法六九条の四の規定の法的性格については、これを「宣言的規定」と位置づける考え方が<sup>(96)</sup>ある。この考え方は、相続税法上の時価の認定に関し、通常は評価基本通達に基づく評価基準によって評価するのを原則としつつ、特別な事情がある場合、例えば売買契約履行途中の土地等や相続開始直前に駆込み取得した土地等のように、同評価額をもって相続税法二二条の時価とすることが税負担の公平を著しく損う結果となると認められるような場合には、法律上特別の定めがなくても、同評価額によることなく別途適正な時価によって課税価格を計算することが出来るものであるということ为前提としながら、措置法六九条の四の規定は、その特別の事情に該当する場合を具体的に掲げ、この場合には、相続税法二二条の規定によらず、これに代替する取得価額をもって課税価格の計算をすることを宣言したものであるという理解であろう。

(5) また、措置法六九条の四の規定によれば、相続・遺贈によって取得した土地建物等については、当該土地建物等が同条に規定する要件に該当するものである限り、また、それがわか借金等によって駆込み取得したものであったか否かなど被相続人のその取得の動機の如何にかかわらず、原則としてすべて取得価額によって相続税が課税されることになるのである。したがって、このことは、課税処分取消訴訟の場面においては、その処分の内容が同条の規定に適合するものである限り、その財産の時価の適法性については課税庁側は立証責任を免れることになるものと理解

られるのである。

- (50) 関根稔「負担付贈与、低額譲渡規制通達の徹底検討」税理 Vol. 32, No. 10<sup>7</sup> 二四〇頁以下。
- (51) 金子宏、前掲書八八頁。
- (52) 金子宏、前掲書三三五・三三六頁。
- (53) 負担付贈与の負担の性格は、その負担の限度では贈与者の給付と対価関係にあるといえることができる。拙稿「負担付贈与により取得した資産の取得時期及び取得価額についての裁判事例の紹介」税務事例 Vol. 17, No. 9, 五頁以下参照。
- (54) 松沢智教授によれば、「負担付贈与契約においては、当事者間において、相互に時価を認識したうえで贈与契約をしたと認め得るからである。そこで当該契約に限っては、時価は当事者間において認識している通常の取引価額といふべきである。このようにみてくれば、最近の通達改正も、これによって私法上の契約を制限したとか、私人の節税策を通達によって制約したと解すべきではないことがわかる。」と述べられている。税理 Vol. 32, No. 10<sup>7</sup> 一三六頁。
- (55) 関根稔「負担付贈与、低額譲渡規制通達の徹底検討」税理 Vol. 32, No. 10<sup>7</sup> 二四〇頁。
- (56) 清永敬次「新版税法」法律学全書五、ミネルヴァ書房、新版第一刷、三五頁。
- (57) 山田二郎「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」税務事例 Vol. 13, No. 3<sup>7</sup> 一七頁。
- (58) 「通達適用の平等という問題と評価水準の平等ということとは、本来別次元のごとくである。相続税財産評価通達に従いながらも、評価水準の平等に抵触するという事態は、いくらもありうることである。」との指摘もある。確井光明「相続税・贈与税における資産評価」、日税研論集 Vol. 1, 一五頁（財）日本税務研究センター）
- (59) 土地の評価に関する相続税評価基準が低目に設定されている行政政策的要因としては、評価の安全性があげられている。すなわち、相続財産である土地を、仮に相続税納付のために売り急いだとしても、その評価額が売買価額を上回らないように硬めに設定する必要があることから、従来から、地価公示価格の七〇％程度を目途として定めてきている旨の国会答弁がある（昭和六十二年九月十七日、参議院大蔵委員会、国税庁次長答弁）。

(60) 次の裁判例では、債権償却特別勘定の繰入要件の適法性に関し、いわゆる緩和通達が租税法主義の下で適法であると認められる要件として、目的の正当性、規定の合理性、納税者の受容等があげられている。

① 大阪地裁昭和四十四年五月二十四日判決、昭和四十年(行ウ)一二二一号、税資五六号七〇三頁。

② 大阪地裁昭和五十四年八月三十一日判決、昭和五十三年(行ウ)二二二二号、税資一〇六号三二九頁。

③ 大阪高裁昭和五十五年一月二十五日判決、(②の控訴審)昭和五十四年(行コ)五十三号、税資一一〇号九〇頁。

なお、これらの判決に関する評釈としては、①については中川一郎(シュトイエル九十四号十八頁以下)、及び木下良平(税務事例 Vol.5, No.8(一〇頁以下))、②については武田昌輔(ジュリスト No.738(一四九頁以下))、③については品川芳宣(税務通信 Vol.35, No.6(一八六頁以下))各氏の評釈がある。

(61) 木村弘之亮教授は「行政庁は、通達に示されている基準と異なった評価基準を用いる場合には、なぜ、そのような異なった基準を用いるべきなのかということとを個別に示す必要がある。もし、特殊の個別の事情があるということとを明らかにした上で、その特殊な事情に応じた評価基準を用いることは平等原則に違反しない」旨を述べておられる(木村弘之亮、前掲「税研」七頁)。

(62) 金子宏、前掲書一〇二頁、同三三六頁。

(63) 最高裁昭和三十三年三月二十八日判決、昭和三十年(オ)八六二号、税資二六号一九二頁。同判決の評釈としては、高柳信一、行政判例百選I、別冊ジュリスト No.61、一三〇頁。須貝脩一、民商法雑誌 Vol.38, No.4(一七五頁)、今村成和、租税判例百選(第二版)、別冊ジュリスト No.79(一八八頁)。

(64) 「路線価の設定に際して、「売買実例価額、精通者意見価格等を基として評定」することは先例法といえるとしても、どの程度の水準であるかということは、通達自体には示されていない。付設された個々の路線価が法的に拘束力を有するとみられることは困難である。誤った路線価の付設ということも、十分あり得るからである。同じく、倍率方式は、一応の合理性があると認められるとしても、個々の倍率自体に法的拘束力を認めることは困難である。結論的にいえば、評価通達は、全体としても、その定着ぶりにもかかわらず、あくまで評価の用途を与えるという性質にとどまり、行政先例法たる性質を有すると見ることが困難であると思われる」確井光明 前掲論文、二四頁。



(65) 金子宏、前掲書一七頁。

(66) 租税法律關係に信義則の法理の適用があるかどうかに関する最近の判例研究としては、乙部哲郎「租税法と信義則・禁反言則一・二・完」(民商法雜誌一〇〇巻三三四四五頁以下、同一〇〇巻四号六六〇頁以下)がある。

(67) 碓井光明「租税法における通達の意義と問題点」、税研、Vol. 5, No. 31, 二二頁。

(68) 金子宏、前掲書一一八頁。

(69) 最高裁昭和六十二年十月三十日判決、昭和六十年(行ツ)二二五号、税資一六〇号五四二頁。

なお、同判決に関しては、石川義則最高裁調査官の解説(ジュリストNo. 904, 四六頁)、碓井光明(ジュリストNo. 910, 五〇頁)、宇賀克也(ジュリストNo. 918, 一一九頁)各氏の評釈がある。

(70) 金子宏、前掲書一一九頁。

(71) (44)の裁判例参照。

(72) (61)参照。

(73) 那覇地裁昭和五十九年六月十九日、昭和五十五年(行ウ)二号、税資一三六号六七〇頁。

(判決要旨)

「相続財産評価基本通達は、相続税及び贈与税の課税対象となる財産が多種多様であり、その的確な評価が必ずしも容易でないことに鑑み、各種財産の「時価」の評価に関する原則及びその具体的評価方法等を規定し、もって課税庁内部の取扱いを統一するとともに課税の適正・公平を図っているのであるが、通達は行政事務の適正な処理を図るために上級行政庁が下級行政庁ないし所部の職員に対し行政運営上租税法規の解釈に適用の基準を示し、その取扱方針を指示するもので、もとより法令ではないから納税義務者及び裁判所に対する法的拘束力を有するものではなく、また、仮に課税庁がこれに違反し、あるいはこれを逸脱して課税処分を行ったとしても、そのことだけで課税処分が直ちに違法となるものとは解することのできなう。」

(74) 評価通達と租税法律主義の關係について論じたものとしては、碓井光明「相続財産評価方法と租税法律主義」税経通信 Vol. 45, No. 15, 九頁がある。

(75) 品川芳宣、税研 Vol. 40, No. 21, 一九頁。「当該租税特別措置法の新规定を宣言的規定と位置づけ、評価通達に何らかの担当をすることが望ましいと思われる。」

## 五 おわりに

(1) 以上述べたとおり、評価基本通達及び評価基準は、納税者の納税申告及び課税庁の執行の便宜を考慮して形式的・画一的な事務処理が可能となるよう、かなり簡便なものとして作成されている。したがって、これを個々の財産の評価に具体的に適用する場合には、厳密な意味での個別具体的妥当性や評価水準の平等性などに若干欠ける面が生じてきていることは、これを否定することはできないであらう。したがって、これを補う意味で、評価の安全性を考慮し、土地については通常の取引価額に比して低い水準となっているのであるが、この状態は、地価が異常に高騰している最近では顕著であるといわざるを得ない。しかし、このような状態は、土地の評価基準が前年の地価事情の後追いで作成される限り、避けることのできないものでやむを得ない面があると考えられる。

もとより、評価基準が如何に便宜性を考慮して作成されるものであるとしても、その基準に基づく評価額と実勢の時価との間の開差がどれ程大きなものとなっても差し支えないということではない。相続税制が、各種財産の取得による純資産の増加額に担税力を求めるものである以上、評価基準といえども、あらゆる種類の財産についてできる限り、実勢の時価に近い評価額の算定が可能となるようなものにする努力が必要であり、そのことが、各種の財産間、ひいては各納税者間における税負担の公平性を確保するための基礎となるものであるということは、いうまでもないことである。

しかしながら、土地のように成熟した市場が存在しないものについては、その価格を抽象的・一般的に明らかにすることはできない。

このことは、ある特定の土地の時価は、それが具体的に売買されることになってはじめて明らかとなるのであって、それ以前は、何人といえどもその土地の時価がいくらであるかを確定させることはできない事柄であるといわれていることから明らかである。したがって、ある特定の土地の時価を算定するということは、仮設的な要因を基として通常の取引価額を想定するということであって、その想定価額が時価として正しいものであるかどうかは、その土地が売買されてはじめて明らかとなるものであるから、そうでない限り通常はこれを検証することはできないものである。

してみると、土地については、常に売買価額に一致する評価額を算定することが可能となるような基準を作成することは不可能であり、したがって、通常の取引価額との開差を全くなくするような基準を作成することも、また、可能とは思えない。

(2) そこで、問題となるのは、評価基本通達及び評価基準が実務上の要請から定めている画一的な形式基準を悪用して、税負担を免れる偽計や工作が行われている場合にも、同通達及び同基準を適用して課税価格を計算することが、租税平等主義にそうことになるのかどうかである。

評価基本通達及び評価基準は、常に通常のノーマルな状態を前提として、時価算定の目安となるべき基準を示すものに過ぎないのである。このことからすれば、その基準に基づく評価額と通常の取引価額との間にある開差を悪用して、税負担を免れることを目的とするようなアブノーマルな状態を故意に作り出している場合についてまで、この基

準によって課税価格の計算をすることを容認するときは、このような工作を行った特定の者の税負担だけが軽減されるという不合理な結果を招き、課税の不公平を助長することになって相当でないといふことができる。そして、このことは、何人といえども否定し得ないところであらう。

以上のことは、単に土地建物の評価に限定される問題ではなく、取引相場のない株式等やゴルフ会員権等、他の財産の評価についても同様のことがいえるのである。すなわち、これらの財産について、評価基本通達及び評価基準に基づいて評価をすることが、著しく負担の公平を欠くことになるようなアブノーマルな状況を納税者において故意に作り出しているような場合には、これらの財産に対する評価については前記のことからすれば、必ずしも、評価基本通達及び評価基準によって評価を行う必要はない。このような場合には、相続税法二二条の本旨に従って、正常な取引価額に比準して算出した適正な時価を個別に算出し、これにより、課税すべきである。

そして、このような取扱いをすることは、平等的取扱原則に反するものでもなく、また、信義則に反するものでもないことは、既に明らかにしたとおりである。

巷間、「相続税・贈与税の節税対策」とやらと称して、評価基本通達及び評価基準が示す基準と市場価格との開差や株式等の評価手法を悪用した税逃れの方法が喧伝されているが、これは、現在の評価基本通達及び評価基準が、相続税法上の時価の絶対値を表わすものであり、かつ、同通達及び同基準が法規と同列の拘束力を有するものであるとの前提がある場合にのみその対策の有効性が保証されることになるのである。しかし、この点に関しては、これまでにおいて既に繰り返し述べたとおり、同通達及び同基準は、税務執行の便宜を考慮した単なる時価の目安を示すものに外ならず、時価としての絶対値を表わすものでないこと及び同通達及び同基準に行政先例法としての拘束性が存し

ないことは明らかである。

したがって、巷間喧伝されている「節・税・対・策」なるものは、税逃れのために故意にアブノーマルな事実状態を創出した場合にも、その事実状態が同通達や同基準に定める形式的基準に合致していさえすれば、同通達及び同基準によって評価額が算定されるとの誤解に基づくものというほかない。

このような理解の仕方は、これまでの考察からすれば、極めてナンセンスというべきであろう。そして、負担付贈与通達は、このような風潮に対して嚆矢となるべきものと思われるのである。 (完)

## 補記

本稿は、先に発表した拙稿「相続税法上の時価評価と負担付贈与をめぐる若干の問題」(税理 Vol. 32, No. 14, 一三頁以下)で取り上げたテーマにつき、その後更に検討を加え、若干構成を変えて、大幅に加筆補正したものである。