

最高裁判所(第三小法廷) 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求上告受理事件

国側当事者・国(札幌南税務署長)

令和4年4月19日棄却・確定

(控訴審・東京高等裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和2年6月24日判決、本資料270号-57・順号13417)

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年8月27日判決、本資料269号-81・順号13304)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所令和●●年(〇〇)第●●号相続税更正処分等取消請求事件について、同裁判所が令和2年6月24日に言い渡した判決に対し、上告人らから上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人らの負担とする。

理 由

上告代理人増田英敏、上告復代理人大山勉、上告補佐人戸井敏夫の上告受理申立て理由について

- 1 本件は、共同相続人である上告人らが、相続財産である不動産の一部について、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56、直審(資)17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。)の定める方法により価額を評価して相続税の申告をしたところ、札幌南税務署長から、当該不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるから別途実施した鑑定による評価額をもって評価すべきであるとして、それぞれ更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」という。)を受けたため、被上告人を相手に、これらの取消しを求める事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
 - (1) 相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続等により取得した財産の価額は当該財産の取得の時における時価により、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旨を規定する。
 - (2) 評価通達1(2)は、時価とは課税時期(相続等により財産を取得した日等)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い、その価額は評価通達の定めによって評価した価額による旨を定める。他方、評価通達6は、評価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旨を定める。

(3) D (以下「被相続人」という。)は、平成24年6月●日に●●歳で死亡し、上告人らほか2名(以下「共同相続人ら」という。)がその財産を相続により取得した(以下、この相続を「本件相続」という。)

被相続人の相続財産には、第1審判決別表1記載の土地及び同別表2記載の建物(以下、併せて「本件甲不動産」という。)並びに同別表3記載の土地及び建物(以下、併せて「本件乙不動産」といい、本件甲不動産と併せて「本件各不動産」という。)が含まれていたところ、これらについては、被相続人の遺言に従って、上告人らのうちの1名が取得した。なお、同人は、平成25年3月7日付けで、本件乙不動産を代金5億1500万円で第三者に売却した。

(4) 本件各不動産が被相続人の相続財産に含まれるに至った経緯等は、次のとおりである。

ア 被相続人は、平成21年1月30日付けで信託銀行から6億3000万円を借り入れた上、同日付けで本件甲不動産を代金8億3700万円で購入した。

イ 被相続人は、平成21年12月21日付けで共同相続人らのうちの1名から4700万円を借り入れ、同月25日付けで信託銀行から3億7800万円を借り入れた上、同日付けで本件乙不動産を代金5億5000万円で購入した。

ウ 被相続人及び上告人らは、上記ア及びイの本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ(以下、併せて「本件購入・借入れ」という。)を、被相続人及びその経営していた会社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、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、あえて企画して実行したものである。

エ 本件購入・借入れがなかったとすれば、本件相続に係る相続税の課税価格の合計額は6億円を超えるものであった。

(5) 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の経緯は、次のとおりである。

ア 上告人らは、本件相続につき、評価通達の定める方法により、本件甲不動産の価額を合計2億0004万1474円、本件乙不動産の価額を合計1億3366万4767円と評価した上(以下、これらの価額を併せて「本件各通達評価額」という。)、平成25年3月11日、札幌南税務署長に対し、本件各通達評価額を記載した相続税の申告書を提出した。上記申告書においては、課税価格の合計額は2826万1000円とされ、基礎控除の結果、相続税の総額は0円とされていた。

イ 国税庁長官は、札幌国税局長からの上申を受け、平成28年3月10日付けで、同国税局長に対し、本件各不動産の価額につき、評価通達6により、評価通達の定める方法によらずに他の合理的な方法によって評価することとの指示をした。

ウ 札幌南税務署長は、上記指示により、平成28年4月27日付けで、上告人らに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により本件相続の開始時における本件各不動産の正常価格として算定した鑑定評価額に基づき、本件甲不動産の価額が合計7億5400万円、本件乙不動産の価額が合計5億1900万円(以下、これらの価額を併せて「本件各鑑定評価額」という。)であることを前提とする本件各更正処分(本件相続に係る課税価格の合計額を8億8874万9000円、相続税の総額を2億4049万8600円とするもの)及び本件各賦課決定処分をした。

3 原審は、上記事実関係等の下において、本件各不動産の価額については、評価通達の定める方

法により評価すると実質的な租税負担の公平を著しく害し不当な結果を招来すると認められるから、他の合理的な方法によって評価することが許されると判断した上で、本件各鑑定評価額は本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるからこれを基礎とする本件各更正処分は適法であり、これを前提とする本件各賦課決定処分も適法であるとした。所論は、原審の上記判断には相続税法22条等の法令の解釈適用を誤った違法があるというものである。

- 4 (1) 相続税法22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おける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。

そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものということではできない。

- (2) ア 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。もっとも、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の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。

イ 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乖離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということではできない。

もっとも、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6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、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方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と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。

ウ 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のが上記の平等原則に違反するということとはできない。

5 以上によれば、本件各更正処分において、札幌南税務署長が本件相続に係る相続税の課税価格に算入される本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第三小法廷

裁判長裁判官 長嶺 安政

裁判官 戸倉 三郎

裁判官 宇賀 克也

裁判官 林 道晴

裁判官 渡邊 恵理子

当事者目録

上告人 A

上告人 B

上告人 C

上記3名訴訟代理人弁護士

	増	田	英	敏
同訴訟復代理人弁護士	大	山		勉
同補佐人税理士	戸	井	敏	夫

被上告人	国			
同代表者法務大臣	古	川	禎	久
処分行政庁	札幌南税務署長			

	松	宮	清	彦
同指定代理人	武	笠	圭	志
	小	原	一	人
	吉	田	俊	介
	岩	本	雅	也
	川	崎	令	子
	竹	内		新
	高	橋	紀	子
	淵		政	博
	尾	形	信	周
	久	恵	茂	樹

行彦勲規由

規友祐章

西池澤法

大森朴中傳



令和●●年（〇〇）第●●号

令和●●年（〇〇）第●●号 行政上告受理申立て事件

申立人（上告人） A、B、C

相手方（被上告人） 国

上告受理申立理由書

令和2年8月28日

最高裁判所 御中

申立人（上告人）ら訴訟代理人

弁護士

増田 英敏

同 復代理人

弁護士

大山 勉

申立人（上告人）ら補佐人

税理士

戸井 敏夫

本件は、以下のとおり憲法違反を理由に上告提起をした事案であるが、最高裁令和2年3月24日判決における宮崎裕子裁判官の補足意見が示すとおり、「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。」といえる事案である。

すなわち、評価通達6項（総則6項）の「特別の事情」があるとして評価通達によらずに鑑定評価額による評価を用いて時価評価をした取扱いが、相続税法22条に適合するものであるか否か、同条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事案である。

この点につき、本件一審判決及び原判決は、同条の「時価」の解釈について、①客観的な交換価値を意味するのか、あるいは②これに加えて自己の生活目的や投資目的、租税回避目的などの財産の取得目的、さらには、財産取得資金が銀行融資によるものか自己資金か、などについてまで考慮することを認める趣旨なのか否か、③また、厳格な文理解釈が求められる租税法の解釈において、根拠法である相続税法22条の解釈通達である総則6項の適用要件としての『特別の事情』に、財産の取得目的や節税目的の要素を考慮することや、さらには租税回避行為や節税行為などの被相続人の行為を要件として組み込むことが許容されるのか否か、また、通達評価額を否認することを、法源性が認められない通達に授權することを容認する趣旨なのか否か、などの点について明確な法令解釈がなされておらず、相続税申告実務に大きな混乱を招いている。この裁判所が判断の基準を明示しないまま、過去の本件とは全く異なる事案に適用された裁判例を踏襲した判断を示したことが実務を担う税理士等に無用の大きなリスクを課している。このリスクについては、本件第一審判決直後からインターネットの税理士事務所のホームページに紹介され、相続税負担額の多寡や相続財産の取得目的などについて警鐘を鳴らすものが多く見られた。税理士の申告実務に大きな混乱をもたらしているのである。

申告納税制度は納税者の予測可能性と租税法律関係における法的安定性が担保されていることによりはじめて、その制度趣旨が活かされるのである。したがって、このような通達評価額が否認される場合の判断の基準が裁判所により明示されるべきであったが、原判決は、判断の基準を判示せずに、被上告人等の主張を機械的に肯定した内容にとどまる判決を言い渡したのであるから、裁判所の役割を果たしたとはいえない判示となっている。

すくなくとも、相続税法22条の解釈から同法の時価の評価方法と、総則6項の適用要件との整合性が吟味されるべきであったが、それがなされていない。

納税者とすれば、評価通達に従って相続税申告をしたにも関わらず、事後的に明確な基準もなく評価通達による時価評価を否定されることになる。

また、相続税申告実務を担う税理士等実務家の立場からみても、明確な基準もなく課税庁による通達の使い分けがなされるとすれば、いかなる場合にどのような基準で時価評価を行ってよいのかを的確に判断できないことになる。

こうした事態は、相続税の申告納税制度自体を揺るがすことになり、ひいては相続税の申告実務を根底から否定することにもなりかねない。

さらには、正当な不動産投資に対する萎縮的効果をもたらす可能性もあり、経済社会への影響も看過できない。

こうした社会の混乱ゆえに、本件一審判決は●●新聞社や専門誌等に紹介されるなど、社会に大きく注目されており、研究者や実務家からは同判決に対する批判的な論説が数多く発表されてい

る。

このように、社会の大きな混乱を生じているのは、前述のとおり通達の関連法令の解釈が明確になされていないことによるものであり、他の関連法令（相続税法63条、同法64条など）との関係も含めて、まさに、最高裁判所として統一的な法令解釈を示す必要がある場面であるから、上告受理を申し立てる次第である。

第1 本件上告の社会的意義と上告理由の要旨

1 本件上告の社会的意義

本件第一審判決が令和元年8月27日に言い渡された直後に、●●新聞をはじめ多くのマスコミが一斉に、「相続税申告実務に大きな波紋」と同判決を取り上げた。また、相続税申告の実務を担う税理士界でも、「いかなる場合に通達評価額が否認されるのか予測できない」や、「評価通達6は租税回避の否認規定か」といった批判が相次いだ。本判決を素材にした研修を、わざわざ国税不服審判官を講師に招き開催するほど税理士界に危機感が波及した。無理もないことである。

ところで、原判決の影響で最も危惧されることは、日本経済の健全な活動に租税行政が障壁となる点である。すなわち、事業承継による中小企業の存続を政府が政策的に推進し、日本経済の縮小に歯止めをかけるべく、導入された事業承継税制は、事業承継を課税が阻害しない、または障壁とならないような税制改正が行われている。一方で本件のように事業承継を目的とした行為を、あろうことか全く異なるステージの相続財産の評価により否認したのが、本件課税処分である。合理的事業目的のある行為を通達（根拠法を拡大した通達解釈により）により否認することを租税法主義は否定しているのであることにとどまらず、この課税処分を容認した原判決は、時代の要請に逆行した点に問題がある。

事業承継税制を立案する財務省の方針を、一方で税法の執行を担う国税庁が財務省の立法政策の効果を阻害するというように、行政府内部の政策遂行の齟齬を原判決は助長するものである。

すなわち、原判決は、納税者の健全な経済活動、投資活動を萎縮させる波及効果をもたらしている。

ちなみに、原判決を最高裁は仮に指示するようなことがあれば、事業承継や投資活動といった合理的事業目的を阻害している租税行政のあり方を追認することになることを危惧する。予測可能性の確保が租税法の存在意義で最も求められている。

多くの税理士や弁護士が課税当局の評価通達の使い分け（恣意的使い分け）を是認した同判決に疑問を呈するとともに、戦々恐々とする状況を招いた。その第一審判決を是認したのが原判決である。

なぜ、原判決が批判されるのかといえば、通達以外の例外的評価を認めた評価通達6項（以下『総則6項』という）の「特別の事情」とは、評価額の開差のみで判断するのか、租税回避や節税の存否も加えて判断するのか、その判断基準（規範）を判示せず、突如として本件財産評価に『特別の事情』があると判断しているからである。

本件は、総則6項の例外要件としての「特別の事情」の解釈が争点とされている。しかしながら、原判決の説示からは、「特別の事情」の存否を判断する基準は判示されておらず、それが具体的に何を意味し、いかなる要件ないしは事情の下で認められるのかは、全くといってよいほど明らかではない。実際、原判決の説示も、諸事情（本件各不動産についての本件各通達評価額と本件各鑑定評価額とのかい離等）を摘示して、いわばいきなり、「特別の事情」を認定するものとなっている。

裁判所の役割は、「特別の事情」という不確定概念の法解釈を判示し、判断の基準を明示することにある。判断基準が明示されることにより予測可能性が確保されるのであるから、原判決は裁判規範を明示していない点が問題であり、裁判所は、その役割を果たしていない。

さらに、租税回避や節税行為を特別の事情の要件もしくは判断の基準とするかについては依然として不明であるから、実務家のリスクが生じるのである。

そのリスクとは一言で言えば、通達評価額の否認リスクである。相続税申告の代理業務における損害賠償責任を負うリスク拡大につながり、通達による評価は安全とされながら、通達評価額が突如否認されるという予測可能性の揺らぎがリスクの正体である。

銀行から融資を受けて不動産を購入するのは一般的なことである。住宅メーカーは相続対策をセールストークとして銀行融資によるアパート建設の営業を展開して、立派なアパートが乱立の様相を呈しているほどである。

アパート取得後、数年が経過して相続が発生しても、アパートの土地建物の評価は評価通達による評価が当然と受け止められているのである。なぜなら、何ら評価通達を否認する要件が明確に存在しないからである。

しかし、本件のようにまっとうな事業承継目的での不動産の買い換えが特別の事情に該当するとされたのでは、実務家の間に疑心暗鬼が生じても無理もない。

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取得し、3年数ヶ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、相続が開始した事案である。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適用したうえで申告したところ、税務調査で、時価の問題ではなく節税目的の存否を中心に調査が行われ、突然、総則6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のである。

上告人等は更正決定通知書の更正理由に、鑑定評価額（取得価格に近似した評価額）と通達評価額の著しい乖離が総則6項の「特別の事情」に該当するとされていたが、近隣の土地の取得価額と通達評価額の乖離は数倍に上ることは希ではなく異常ともいえないし、むしろ、都心の同様のマンションでは通常見られる乖離があることは不動産業界を始め専門家の間で公知の事実であった。

にもかかわらず、更正決定通知書には約4倍の乖離が処分理由であるとされていたため本件処分理由に納得がいかず、代理人税理士ともども不当な処分であると確信して争訟を提起したのが本件である。審査請求段階で、4倍の乖離が主たる処分理由ではなく、本件各不動産の取得目的が相続税負担の減免（節税目的）であることに特別の事情があることを原処分庁の主張において明らかにされたのである。追加の理由が不意打ち的に争訟段階で主張された。

あえて処分理由の一部を故意に附記せず、納税者からの不服申立があった段階で、税負担の減免の事実を主たる処分理由（調査段階から時価評価については質問検査の対象とされていなかったことと符合する）として後出しで主張するといった理由附記の趣旨を没却する理由附記であった。これは明らかに理不尽な処分行為といえよう。

なお、第一審判決も、原判決も、東京地判平成4年3月11日（判時1416号73頁）、東京地判平成5年2月16日（判タ845号240頁）、東京高判平成5年3月15日（行集44巻3号213頁）の先例を踏襲する形で判断を下しているが、本件事案とこれらの事案とは前提事実が明らかに異なる。

これらの裁判例は、いずれも相続開始の数カ月前に不動産を取得し相続開始後に当該不動産を売却して借入金を返済した事例であり、あたかも不動産が棚卸資産のごとく扱われているから、不動産の時価を取得価額であるとしても不合理ではない一面がある事例である。この当時はバブル経済のさなかであり、土地ころがしによる不動産のバブル期であり、取得後数

カ月後に売却したまさに租税回避のみを目的とした事例である。これらの事情を重く見た国が時限立法としての昭和63年末に成立させた租税特別措置69条の4（いわゆる3年縛りの立法）により対処したのである。バブル収束とともに3年縛りの立法の適用が、適用違憲の疑いがあるとする大阪地裁平成7年10月17日判決（行裁例集46巻10・11号942頁、最高裁平成11年6月11日第二小法廷判決も地裁判決を支持）が登場し、同措置法は平成8年度税制改正により廃止された経緯があることを付言しておきたい。

従来から、行き過ぎた租税負担の減免行為や租税回避には立法により国は対応してきたのであり、本件処分の本質は総則6項（通達）による否認であり、まさに通達課税であるから、租税法律主義違反であることは明らかである。

本件は事業承継を目的とした投資効率の改善による不動産経営の健全化を有力信託銀行の報告書に基づいて行ったものである。したがって合理的目的が存在しており、その目的の実行過程でたまたま相続が開始された事例であるから、租税回避目的で行われた上記裁判例の事実とは全く異なる。この事業目的については、すでに書証において上告人らは立証を尽くしている。

また、鑑定評価額も取得価額に近似する評価額であり、依頼主の意向を反映する傾向の強い不動産鑑定士による鑑定評価額であり、客観性が確保されたものではない。

ちなみに、他の事案で納税者の側からの路線価等の通達によらない、不動産鑑定士の鑑定評価による時価評価は課税庁により否認されているのである（東京地裁平成30年3月13日判決参照）。

このような相続財産の時価評価における課税庁による通達の使い分けは、相続税の申告実務における予測可能性と法的安定性を揺るがすものであり、誤った原判決が相続税の類似の事案に援用されることは、相続税増税の傾向にある我が国の相続税申告実務に深刻な弊害をもたらす。大々的な相続税対策をセールストークとした賃貸アパートが乱立しているが、看過できないのであれば立法により対処すべきである。通達による本件のような評価通達の否認の在り方は、課税庁の租税行政に対する、税理士等の実務家及び納税者に不信を増幅させるものであり改めるべきである。

評価通達が時価を反映しないのであれば、課税処分ではなく速やかに当該通達が是正されなければならない。

行き過ぎた租税回避行為に対しては、立法により対処すべきであることを宣言したS事件最高裁判決の須藤正彦裁判長裁判官の補足意見に被上告人らは学ぶべきである。

平成25年度税制改正により、相続税の基礎控除額が引き下げられるなど、相続税の課税ベースが拡大され、相続税の課税強化の傾向が顕著となっていることから、相続税対策が社会的にも関心事項となっている。本件の第一審判決はとりわけ注目を集め、●●新聞や専門誌に紹介された。同判決を正面から批判する論説が研究者や実務家からも発表されている。にもかかわらず、控訴審においても第一審判決を引き写した内容の原判決が言い渡された。

原判決も、第一審判決同様に本件各不動産の通達評価額と鑑定評価額（取得価格相当額）との間に開差があること、そして、銀行融資による本件各不動産の取得が、相続税負担の軽減する目的で行われたことの二つの事情を認定したうえで、著しく公平を害する評価通達6項（総則6項）の「特別の事情」に該当すると結論を示しているが、「特別の事情」の解釈から判断の基準を明示してはいないという欠陥があるのである。

原判決の欠陥を明らかにし、相続財産の評価のあり方について最高裁に明確な判断を仰ぎ、我が国の相続税申告実務に法の支配を確立するところに本件上告の意義はある。相続税額の多寡により、相続財産の評価方法が恣意的に変更されることがあってはならない。総則6項を租税回避の否認の根拠にしてはならないのである。原判決が最高裁により是正されなければ以下の問題が解決されないのである。

- ① 裁判所が租税行政庁の通達による恣意的課税を看過する原判決を許容すれば、我が国の相続税における申告納税制度が揺らぐことになる。
- ② 通達評価の合理性を否定する原判決を許容すれば、相続税の申告実務における予測可能性と法的安定性を根底から否定するとともに、租税法律関係における平等取扱原則を否定する結果を招く。

2 上告理由の要旨

本件の上告理由は次の3点である。本件課税処分および同処分を適法であるとした原判決には、いずれも明確な憲法違反があるから最高裁判所において速やかに原判決を破棄すべきである。

(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）

原判決は、本件各不動産の通達による評価額による申告に総則6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が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壌汚染、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14条が保障する平等取扱原則に反する。

(2) 本件課税処分は相続税法22条（財産評価の原則）を拡大解釈したことによる租税法律主義違反がある

相続税法22条は相続財産の評価を『取得の時の評価額』と定め、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22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6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2年3月24日判決・宮崎裕子裁判官補足意見）のである。

本件は、総則6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22条の文理解釈から導出されねばならない。相続税法22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権しているといえる。しかし、相続税法22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権はしてはいない。通達による節税や租税回避の否認を授権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64条（同族会社の行為計算否認規定）が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6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22条の拡大解釈とによる課税処分を是認したものであるから、租税法律主義に反し違憲である。

（3）本件課税処分に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律主義の要請である。手続保障の趣旨で制定された総則6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律主義に反する。

さらに、本件では、更正処分の更正決定通知書に理由附記の不備があることは明白である。決定の通知書には、通達評価額と鑑定評価額と開差が4倍であることが理由と指摘するのみで、相続開始前後の一連の取引による相続税負担の軽減については一切理由として述べられていなかった。

その後の争訟過程において（審査請求段階及び訴訟段階）原処分庁が時価の開差より、むしろ税負担がゼロになった原因となる相続開始前後の被相続人らの一連の取引が処分の実質的理由になっていることが明らかにされたのである。

更正決定通知書に記載されていない事由が本件課税処分の実質的な処分理由になっていることを原判決は是認しており、理由附記により争点を明確化し、不服申し立ての便宜を図るという理由附記制度の趣旨を没却する判断を下している。

原判決は理由附記の不備を看過し、租税法律主義（憲法84条）の手続保障の原則に違背するものであり、近時の手続保障重視による行政運営の透明化と租税行政における公正の確保の潮流に逆行するものである。

第2 本件課税処分は租税公平主義（憲法14条）に反し違憲であることについて

租税公平主義は憲法14条の法の下での平等規定を法的根拠とする租税法の基本原則である。本件課税処分は、租税公平主義の内容である、平等取扱原則および担税力に応じた課税（応能負担原則）の原則に反し、違憲である。

以下では、本件課税処分が平等取扱原則に違反すること、そして、応能負担原則に違反することを明らかにする。

1 本件課税処分は法の執行における平等取扱原則に反し違憲であることについて

原判決15頁1行目以下は、「仮に、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件について、評価通達の定めによる評価と実際の取引額等の間に本件各不動産と同様の開差が生じる可能性がある物件が存在し、あるいは、実際、同様の開差が生じているのに評価通達による課税がされた物件が存在したとしても、そのような物件が存在することによって、直ちに、本件各不動産について評価通達の定めによらずに評価したことが租税平等の原則に違反する違法なものになるとは認められない。したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。」と説示する。

しかし、上告人らは、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、差別的取り扱いは、憲法が保障する平等取扱原則に反し、違憲であると主張しているのであるから、その主張を否定するのであれば、なぜ、平等原則に違反しているとは認められないのか、その合理的理由が明示されなければならない。

憲法14条が定める『法の下での平等』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わ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（芦部信喜『憲法第4版』126頁（岩波書店、2009年））。

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、各種の租税法律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」（金子宏『租税法第23版』89頁以下（弘文堂、2019年）をいい、この原則は、「近代法の基本原則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14条1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上で、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不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。」と述べたうえで、「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2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8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30年11月24日行裁例集6巻12号2805頁、静岡地判昭和34年6月16日行裁例集10巻6号1101

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」(金子宏『租税法第23版』97頁(弘文堂、2019))と述べられているのである。

まさに同教授の上記の見解の「たとえば」以下の例示は、本件に当てはまるのである。近隣の不動産が評価通達により評価されているにもかかわらず、特定の本案各不動産についてのみ評価通達によらず、処分行政庁が選任したお抱えの不動産鑑定士による鑑定評価額により再評価し、本案処分がなされたのであるから、平等原則に反し違憲・違法であることは明白である。

よって、上告人らは本案課税処分が租税法の執行における平等取扱原則に反して違憲であると主張するのである。

金子宏名誉教授の相続財産の評価における差別的取り扱いが、執行における平等取扱原則に反するとする違憲の指摘は、憲法の平等原則に基づく指摘であり重く受け止められるべきである。よって、原判決は最高裁判所により速やかに破棄されるべきである。

2 本案通達評価額は実質的に税負担の公平(応能負担原則)を害していないことについて

(1) 4倍の開差は時価評価における当該不動産の固有・特有の開差ではないこと

上告人らは、主たる控訴理由の一つとして、本案各不動産に係る本案各鑑定評価額と本案各通達評価額との3倍ないし4倍の開差は、東京都心の好立地の本案各不動産と「同様のロケーションにある不動産に多くみられる」ところからすると、異常なものではなく、その後も開差を縮小するような評価通達の改正は行われていない。

よって、かかる開差が税負担の公平を害する本案各不動産固有の事情とはいえないから「特別の事情」に当たらないと主張した。

この主張に対して原判決(14頁1行目以下)は、「しかしながら、上記の開差は、それ自体が大きなものと認められるし、それによって生ずる税額の差や、本案被相続人及び控訴人らが、あえて、本案各不動産の購入及び本案被相続人の本案相続開始時の残債務に係る各借入れ(本案各借入れ)が近い将来発生することが予想される本案被相続人の相続において控訴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、それを期待して、本案各不動産の購入及び本案各借入れを企画して実行し、その結果、本案各借入れ及び本案不動産の購入がなければ本案相続に係る課税額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、本案各通達評価額を前提とする本案各申告による課税価格は2826万1000円にとどまり、基礎控除により本案相続に係る相続税は課税されないことになることなどからすると、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)ウの第1段落(原判決25頁8行目から14行目まで)で説示するとおり、本案各不動産については、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないものと認められ、評価通達の定める評価方法によって評価した価額を時価とすることは、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかであると認められる。しかるに、控訴人らの提出する証拠(甲1の①ないし③、21、23)によっても、本案各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在するとまでは認められない。」と判示する。

本案各不動産の通達による時価評価が他の納税者との間における実質的な公平を害していることは明らかであると判示しているが、この判示は本案の問題の本質を全く理解していな

い判断といえる。

本件通達評価額と鑑定評価額との評価額の開差について、原判決は「開差自体が大きなものであると認められる」としているが、鑑定評価額と通達評価額とは異なる評価手法であるから、開差が生じるのは当然であり、鑑定評価額は本件各不動産の取得価額に近似させたことがうかがわれるから、開差を創出した鑑定評価であるともいえるのであって、この開差は本件各不動産固有の事情とはいえない。

異なる評価尺度により評価した評価額の開差は当然に生じる開差であり、ことさらその開差を取り上げて「特別の事情」があるとはいえず、同様に近隣の本件と同様の状況にある不動産にはいずれも同様の開差が生じているのであるから、本件通達評価額が公平を著しく害しているとはいえないのである。

本件各不動産と近隣の同様の特徴を有する他のマンション等の不動産の通達評価額と、本件不動産に用いたと同様の収益還元法により鑑定評価額を比較しても、その開差は本件各不動産と同様の開差が生じることは自明である。同一の路線価による時価評価と同じ鑑定評価手法を用いれば開差は、本件の場合と同様となるのである。

そもそも、課税の公平を著しく害する「特別の事情」とは、当該不動産に特有の、もしくは固有の事情が存在することにより、通達評価額を用いると他の納税者との間で時価評価における著しい不公平をもたらす場合を指すのである。

たとえば、路線価策定時には想定していなかった時価に直接影響を与える事態（時価に直接影響を及ぼす地盤沈下や土壌汚染の発見、逆に新駅計画が決定するといった事態）が生じた場合には、特有もしくは固有の事情があるといえる。このような固有の事情が生じて、通達評価額と取引価額との間に大きな開差が生じた場合に、その固有の時価評価に影響を及ぼす事態を反映していない通達評価額で評価することは著しい不公平を生じさせる結果を生む。

総則6項の規定の創設趣旨も、このような特別な事態が生じた場合に、評価通達発遣者である国税庁長官の指示に基づいて（評価における平等取扱原則を担保できるように国税庁長官の指示が必要とした）、評価通達以外の評価方法を用いることにより適正な時価評価による公平な課税を確保することにあつたとされる。

本件のように処分行政庁が相続税負担の減免行為と認定して、処分ありきで鑑定評価を行う場合に総則6項を敵将することを想定していないのである。

したがって、通達評価額が納税者側からも不公平な結果をもたらすと認識できるような事態に特別の事情が認定されるべきである。そうでなければ、法適用の平等性も予測可能性も担保されないのである。

(2) 相続税負担の軽減の原因は通達評価額に起因するものではないことについて

原判決自体が指摘するように「本件各借入れ及び本件不動産の購入がなければ本件相続に係る課税額は6億円を超えるものであつたにもかかわらず、本件各通達評価額を前提とする本件各申告による課税価格は2826万1000円にとどまり、基礎控除により本件相続に係る相続税は課税されないこと」の、その原因は、本件各不動産の時価評価自体にあつたのではなく、銀行融資等の借入金により、本件各不動産を被相続人が取得したことにある。

銀行融資により不動産を購入することは一般に行われている。銀行から融資を受けて住宅メーカーに依頼し、アパート建設することが老後の年金代わりとする者もいれば、相続税対策と考える者もいるであろうが、一般にそれらの行為が著しく公平を害する行為であるとし

て、本件と同様に課税処分なされているわけではないことは公知の事実である。そうでなければ（本件のような課税処分のリスクが一様に存在するのであれば）、住宅メーカーによるアパート建築の営業戦略自体が崩壊する。

また、銀行から融資を受けて不動産を取得した場合と、自己資金で取得した場合とで、同じ不動産の時価が変動するはずもないことは自明である。自己資金で取得したマンションでも借入金で取得したマンションでも、評価通達による評価額は同じ評価額になる。

本件各不動産を自己資金で購入したのであれば、評価通達による評価額は是認され、「特別の事情」に該当せず課税処分は行われなかったということになる。

銀行融資により取得した不動産の評価は、評価通達による評価が否認され、取得価額に近似する鑑定評価を時価とし、一方で、自己資金や相続時に近接しないときに借入れにより不動産を取得した場合には、評価通達により時価評価をするということが合理的であるはずがない。

本件課税処分に見られる処分行政庁の相続財産の時価の評価手法の使い分けは、前述の通り、法の適用段階における平等取扱原則に反し、違憲である。

ところで、上記の通り原判決は、「評価通達の定める評価方法によって評価した価額を時価とすることは、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかであると認められる」と判示するが、租税負担の実質的な公平を著しく害する原因は、本件に適用された評価通達の路線価にあるのではないことは明らかであろう。評価通達による評価が納税者間の租税負担の公平を害するのであれば、速やかに評価通達自体を改正されなければならない。しかし、過去も、現在も、相続財産の土地の通達による時価評価が行われているし、何よりも路線価が大きく改正されてはいないことから明らかである。

相続税負担の軽減が著しく公平を害するというのであれば、否認すべき対象は、評価通達による時価評価額ではなく本件各不動産の取得行為にあったことができるが、銀行融資により不動産を取得することは極めて一般的な経済行為であり、非難されるものでもない。

そもそも、相続税法は、法人税法や所得税法と同様に、他の納税者との間で著しく公平を害する行為に対しては、個別・具体的な法によって対処している。ちなみに相続税法第64条は、同族会社の行為計算否認規定を定めており、本件各不動産の取得行為を否認するのであれば、同条に基づいて「不当に相続税を減少させる行為」に該当するか判断すべきであった。

また、本件の相続税の軽減の結果が著しく不公平であるというのであれば、本件通達による時価評価額を否認するのではなく、銀行融資による本件各不動産の取得行為を法律により否認すべきということになるが、当該行為が「不当に相続税を減少させる行為」に該当しないことは明らかであるから、原処分庁も行為計算否認規定を適用できなかったことができる。

- (3) 相続税法は相続財産から債務を控除することを前提としており本件債務の控除は否定されるべきではない

相続税法は相続財産から債務を控除することを当然の前提としている。相続税の課税対象である相続財産は、相続の時点における純財産価値であるから、各相続人が相続した不動産・現預金等のプラスの財産から、被相続人の債務等を相続税法13条により債務控除することを定めているのである。相続税法は銀行融資による債務を、相続財産から控除すること

を否定しておらず、むしろ、財産から債務を控除した財産価値を算出することを想定している。この債務控除は、相続税の担税力として、正確な課税対象を認識するための不可欠の手順又は装置であり、純財産を課税対象とする相続税法は債務控除を課税制度に取り込んであり、この債務控除を拒絶する仕組みを採用していない。

相続税法上、相続財産の評価は、相続の時点での相続財産の客観的な価額を意味するものであるから、このような債務控除を含めた法の仕組みは、事実に基づいた評価の客観性を担保するうえで当然のことである。

なお、相続税法は、特段の定めがある場合を別として、被相続人が相続開始前において、その財産の形成又はその変動をもたらした場合に、その行為を理由に、相続時における財産評価に影響を与えるという仕組みを採用していない。法律上、自由と財産権が保障される限り、被相続人はその死亡時に至るまで、自らの財産又は債務につき、いかようにも処理できることは当然である。

第3 本件課税処分が租税法律主義に反することについて（課税要件法定主義違反）

1 相続財産の評価の仕組みと法的構造

相続財産の評価について相続税法は、これらの財産の価額は、その「取得の時ににおける時価」による旨を定めて、いわゆる時価主義を採用している（法22条）。また、時価とは、客観的な交換価値のことであり（最判平成22年7月16日裁判集民234号263頁、判時2097号28頁、最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁、判時2201号37頁、東京高判平成27年12月17日判時2282号22頁）、不特定多数の独立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を意味する（東京高判平成7年12月13日行裁例集46巻12号1143頁参照）。

時価の概念が不特定多数の独立当事者間取引によって決定される価額であるとされても、その財産の、とりわけ土地等の不動産の客観的交換価値を評価することは困難な場合が通常である。そこで、評価の尺度を均一化して時価評価の平等取扱原則を確保する必要がある。

相続税法は、地上権等の特にその評価が困難な若干の財産については、その価額の算定について一義的な規定を設けて、法定評価を行うことを定めている（法23条から同26条）。一方で、相続税法22条が特別の定めのあるものを除き、相続等により取得した財産の価額は「当該財産の取得の時ににおける時価により」評価するとして評価の原則を定めているが、同条の文言以上に、相続財産の評価の方法、基準等については、明確な法令の定めをおいていない。

法定評価以外の、その他の財産の評価は、すべて相続税法22条の解釈・適用にゆだねられていることになるとして、評価の実際は、時価評価の尺度を均質化して時価評価の平等取扱原則の要請を担保することが求められる。そこで、評価の平等性を確保するために、具体的評価基準として国税庁自らが「財産評価基本通達」（平成3年12月18日課評2-4、課資1-6、以下「評価通達」という）を発遣しているのである。

この評価通達は、相続財産の時価評価における平等取扱原則の要請を担保するため評価の均一的な尺度を具体的に定めているが、その評価通達には法源性があるわけではない。あくまでも評価通達は相続税法22条の時価を認定するための解釈通達であることをまず確認しておく。

本件の争点との関係で最も重要な点は、相続税法22条の定める時価とは客観的交換価値であるから、その時価は、相続財産が純粹に自己の生活目的や投資目的で取得されたものか、それとも節税目的もしくは租税回避目的で取得されたものかといった、その取得目的により変化することはなく、時価が財産の取得目的により影響を受けることはないという点である。

また、その財産が銀行融資により取得したものか、自己資金により取得したものかにより、その財産の時価が変動することはあり得ない。この点は、本件の争点である「特別の事情」の射程を明らかにする上で最も重要な点であるといえる。

さらに、相続税法22条は評価の原則を「その財産の時価による」ことを定めるのみであるから、同条の文理解釈によれば、納税者の租税回避行為や節税行為の否認を評価通達に授權していないことは明らかである。

すなわち、相続税法上、相続財産の評価に関して、被相続人等の行為に基因して、課税庁によって課税価格等を引き直すことを授權する規定は、相続税法63条、同64条を除いて、存在しないことを確認しておきたい。評価通達は相続税法22条の財産評価の規定を具体化するためにある、いわゆる解釈通達であって、そこで問われるのは、客観的な時価をどう認識するかである。明文の根拠規定がない以上、被相続人等の行為と評価を直結する、あるいは当該行為をもって直接間接に評価に影響を与えることを相続税法は想定していないから許されないのである。

加えて、相続税法上、一定の場面において、相続財産の減少をもたらす債務引受けの効果を排除するためには、明文の根拠規定が不可欠である。およそ人は、自らの死に至るまで、自ら財産を処分し、債務を負うことは自由である。その自由を課税上の理由で制約するといふのであれば、明文の根拠なくしては、不可能というべきである。一般的な課税の公平感や正義感の発露として、課税処分を発動することは租税法律主義が厳に禁じるところである。

2 原判決は相続税法22条の拡大解釈（通達課税）を是認した租税法律主義違反であること

(1) 『特別の事情』の射程は相続税法22条の法解釈により確定されること

最高裁令和2年3月24日判決における宮崎裕子裁判官の補足意見は、「通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、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。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。」

(宇賀克也裁判官の補足意見も同旨)と述べるが、この補足意見は、本件の争点を適正に判断する上で極めて重要であると考えられる。

上記補足意見の通り、評価通達に法源性は認められないから、本来、裁判所も国民も評価通達に拘束されるものではない。したがって、本件課税処分が、この通達の総則6項に基づいて行われているとしても、同処分の適否は、この総則6項の発動要件である『特別の事情』の解釈に拘束されるものではない。

評価通達は相続税法22条の解釈通達であるから、『特別の事情』の射程も相続税法22条の文理解釈により確定されるべきである。

租税法の解釈は、租税法が侵害規範であるところから、租税法律主義の支配の下に置かれており、文理解釈によることが求められる。すなわち、「租税法律主義のそもそもの目的である法的安定性の維持と予測可能性の確保のためには、租税法の規定は文理に即して、またそこで用いられている用語や概念はその通常の意義にしたがって解釈しなければならない」のであるから、拡張解釈も限定解釈も認められない（金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏他編『租税法と市場』24頁（有斐閣、2014年））。

相続税法22条を文理に即して解釈するならば、相続財産の価額は、その「取得の時ににおける時価」による旨を定めて、時価主義による評価を原則とすることと定めているのであり、租税回避の否認や節税行為の否認までも22条の文理解釈からは導出することはできない。したがって、評価通達に同条が租税回避の否認や節税行為の否認を授權しているとは解すことはできない。

したがって、総則6項の「特別の事情」に相続税負担の減免行為を含めることは相続税法22条の拡大解釈に相当するのであり、租税法律主義に反し違憲となる。

(2) 「特別の事情」に相続税負担の減免の行為要件が含まれるか

被上告人は、総則6項の「特別の事情」が、①通達評価額と鑑定評価額の著しい開差の事情（通達評価額と市場価格との開差の事情）と、②本件各借入れによると相続税負担の軽減の事情（節税もしくは租税回避の目的の事情）の二つの事情を考慮要素としていることを、本件の審査請求段階から第1審、控訴審において一貫して主張している。

むしろ、処分行政庁の本件に対する初動とされる税務調査段階では、調査担当者は時価評価の開差については言及せず、融資により本件各不動産を取得した目的が租税回避にあったことを被上告人や申告を担当した税理士に集中的に問いただすというものであったことから、本件各不動産の取得行為による相続税負担の減免行為を「特別の事情」の主たる要素としていたことは明らかである。

原判決は、この被上告人の主張を無批判に受け入れたものであり、相続税法22条の解釈通達の射程を逸脱したものであり、不当である。

原判決（16頁2行目以下）は、「処分行政庁は、飽くまで、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の著しいかい離から、本件各不動産を評価通達の定めによって評価することが著しく不相当であるなどとして、本件各不動産を評価通達の定めによって評価しないものとしたのであって、単に税負担の軽減を結果としてもたらす行為を阻止するために評価通達6を適用したものとは認められないから、控訴人らのこの点についての主張は先の判断を左右できない。」としているが、明らかに処分行政庁は相続税負担の減免行為を否認するための手段として、通達評価額を否定し、評価通達以外の評価額による課税処分をしたものである。この事実を否定することはできない。

さらに原判決は、「この点を措くとしても、本件被相続人及び控訴人らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びGの事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において控訴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、それを期待してあえてそれらを

企画して実行したと認められ」るとして、相続税負担の減免をも「特別の事情」の考慮事情であると判示している。

上記の通り、原判決は「特別の事情」を、「本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の著しいかい離」であるとしながら、一方で、「本件被相続人及び控訴人らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れによって相続税の負担を減じまたは免れさせたこと」を考慮事情としていることを明らかにしている。

しかし、相続税法22条の時価は客観的な交換価値であるとされるが、客観的交換価値としての時価が、その財産の取得目的が、事業承継目的や純粋に生活目的もしくは投資目的でなされたものか、それとも租税回避目的でなされたものかにより、変化するものではないし、影響を受けるものでもないことは自明である。

相続税法22条の時価の解釈通達としての評価通達の定める時価評価の方法の例外となる場合を定めた総則6項「特別の事情」に、時価評価におよそ影響を与えることのない、節税目的や租税回避目的を組み入れることは許されない。

租税法は侵害規範であるから、租税法律主義の下では厳格な文理解釈が求められる。したがって、納税者による当該相続財産の取得が租税回避目的でなされたという事情を、時価の評価について定めた総則6項の『特別の事情』として処理することは、総則6項の根拠法である相続税法22条を拡大解釈するものであり、租税法律主義に反して違憲である。

3 通達による間接的な否認手法は租税法律主義違反であること

相続税における過度な節税や租税回避に対する租税行政庁による否認には、裁判例から類型化すると、①個別否認規定による否認、②事実認定による否認、③法解釈による否認、④一般的否認規定による否認などがあるとされる。その④の一般的否認規定による否認に属するものとしては、同族会社の行為計算規定（法人税法132条）による否認が想定される。

相続税法64条1項も、同族会社等の行為又は計算のうち、これを容認した場合には、『不当』に相続税又は贈与税を減少させる場合には税務署長にその行為又は計算を否認できる権限を授権することを定めている。

租税行政も租税法律主義の支配のもとにおかれるのであるから、過度の節税もしくは租税回避であっても、その行為の否認は否認規定に基づいてなされねばならないことは言うまでもない。法律に基づかない否認は、租税法律主義に反し違憲無効となる。

たとえば、東京高判平成11年6月21日は「租税法律主義の下においては、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引き直し、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が課税庁に認められているものではない」（訟務月報47巻1号184頁、最高裁平成15年6月13日上告不受理決定）と判示しているところからも明確に確認できる。租税回避行為の否認は、租税法律主義の下では法律による否認のみが許容されるのである（金子宏『租税法23版』138頁（弘文堂、2019年）も同旨）。

この個別否認規定以外の租税回避は判例法理からも認められていないことが本件処分の適法性の検討の大前提にされるべきである。

この判例法理を明確にした代表的な裁判例としてはS事件（住所という借用概念の解釈が争点とされた事案、最判平成23年2月18日）やT事件（私法上の法律構成による否認が争点とされた事案、東京高裁平成11年6月21日判決、最高裁平成15年6月13日）の最

高裁判断において明らかにされている。

租税回避の否認事件として注目されたS事件においても、最高裁は、租税法律主義の下では、課税要件は明確でなければならず、租税法は侵害規範であるから厳格な文理解釈が求められ、安易に拡張解釈、類推解釈、権利乱用法理の適用など特別の法解釈や事実認定により租税回避を否認することは許されず違法であると断じている（最判平成23年2月18日判時2111号3頁）。

いずれの裁判例も租税法律主義の下では、仮に租税回避と評価できる税負担の減少のみを目的とした租税回避行為であっても、法律以外の契約解釈や借用概念の解釈を拡張する手法による否認は租税法律主義に反するものであり、明確に否定されてきている。

4 本件各不動産の取得目的を曲解することは租税法律主義に反すること

事実認定は証拠により適正に行われるべきである。しかし、本件ではK信託銀行の報告書が正当に法的評価されていない。

原処分庁は、本件を、マンションを借入金で取得して超過債務を他の相続財産から控除し、マンションは継続して事業の用に供し、小規模宅地の評価減を適用するといった租税回避目的とした一連の取引と見立てている。

調査時の関心が時価の問題ではなく、各取引が相続税負担の回避を目的とした一連の取引であると認定できる証拠収集に終始したことが陳述書の内容からも確認できる。原処分庁が総則6項の手続的要件とされる「国税庁長官の指示書」を得るための上申書にも、本件が4倍の開差があることを述べた上、多額の銀行融資により本件各不動産を取得したことによる相続税負担額を免れた事案であることを詳細に述べている。単に時価評価額の開差の事情が、総則6項の『特別の事情』に該当するというのであれば、「指示書」に前後の一連の取引を詳細に述べる必要はなかったのである。

原処分庁は当初より本件を租税回避事案であると見立て、租税回避の否認のツールとして評価通達の例外規定である総則6項を適用し、評価通達により適正に評価された本件申告に用いた時価評価を否認したものであり、評価通達による租税回避の否認というスキームが構築されているが、本件の一連の取引目的は、節税や租税回避を目的としたものではないことは、本件信託銀行の報告書を検証すれば容易に判明するし、上告人らは一貫して事業承継目的であったことを主張してきた。ちなみに、本件各不動産はそれぞれ賃貸により収益を数年にわたり稼得してきた。

上告人らの一連の取引行為に、事業承継を目的とした純経済人の事業目的が存在していたことは明らかであるが、第一審も原判決も正当に報告書の内容を評価せず、恣意的に原処分庁が描いたフィクションに基づく被上告人の主張を認容した誤りがある。

原判決は、上記2のとおり「特別の事情」を認定するに当たり、本件各不動産についての本件各通達評価額と本件各鑑定評価額とのかい離の程度が約4倍に達しているという事情に加えて、本件被相続人及び控訴人らが、本件各不動産の取得が「近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において原告らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ」という事情も考慮している。前者の4倍の開差については、本件各不動産の固有の事情ではなく、同様の条件を有する不動産に一般に見られる開差であるから「特別の事情」を認定する根拠とはならないことは、上記2で述べたとおりであるから、結局、相続税負担の減免がもたら

されたという事情が、「特別の事情」として認定できるか否かが問題となる。

後者の事情とは、要は、本件被相続人及び控訴人らによる本件各不動産の取得は租税回避目的でなされたことをいうものである。このような事情を「特別の事情」を認定する根拠としている裁判例は存在するようであるが（東京地裁平成5年2月16判決等）、これらの裁判例も、当該の相続財産の市場価格と評価通達に基づく相続税評価額のかい離という事情も併せて考慮しているものであり、納税者による当該の相続財産の取得が租税回避目的でなされたという事情のみをもって「特別の事情」を認定した裁判例は、見当たらない。

原判決は、東京地判平成4年3月11日（判時1416号73頁）、東京地判平成5年2月16日（判タ845号240頁）、東京高判平成5年3月15日（行集44巻3号213頁）の先例を踏襲する形で、判断を下しているが、本件事案とこれらの事案とは明らかに異なるのである。

これらの裁判例は、いずれも相続開始の数カ月前に不動産を取得し、運用することなく相続開始後に当該不動産を売却して借入金を返済した事例であり、相続財産ではなく、売却を前提とした棚卸資産と同様の資産ということが出来る。棚卸資産であるから取得原価による評価も不合理ではないことになり、不動産の時価を取得価額であるとした事例である。この当時はバブル経済のさなかであり、土地ころがしによる不動産のバブル期であり、取得後数カ月後に売却したまさに租税回避のみを目的とした事例である。

一方、本件は事業承継を目的とした投資効率の改善による不動産経営の健全化を有力信託銀行の報告書に基づいて行ったものである。したがって合理的目的が存在しており、その目的の実行過程でたまたま相続が開始された事例であるから上記裁判例とは基本的に異なる。

本件とは全く異なる事案の先例の判断を本件の判断に踏襲するのは明らかに誤りである。

また、本件で認められた鑑定評価額も鑑定の依頼主（課税庁）の意向を反映する傾向の強い不動産鑑定士による1事務所のみの鑑定評価額であった。一方で、他の事案で納税者の側からの路線価等の通達によらない、不動産鑑定士の鑑定評価による時価評価による相続税申告は課税庁により否認されている。納税者側からの鑑定評価による相続財産の評価は否認され、課税庁による鑑定評価額を、自らが発遣した通達評価額の否認は、税額の多寡によって肯定されるという租税行政の実際は恣意的課税といえよう。

このような相続財産の時価評価における課税庁による通達の使い分けは、相続税の申告実務における予測可能性と法的安定性を揺るがすものであり、誤った原判決が相続税の類似の事案に援用されることは、相続税増税の傾向にある我が国の相続税申告実務に深刻な弊害をもたらす。大々的な相続税対策をセールストークとした賃貸アパートが乱立しているが、看過できないのであれば立法により対処すべきである。

評価通達が時価を反映しないのであれば、課税処分ではなく速やかに当該通達が改正されなければならない。

本件におけるかかる明文の根拠としては相続税法64条の規定が考えられるが、本件においては本件被相続人が銀行借入れにより本件各不動産を取得したという行為があるのみであり、否認されるべき同族会社の行為は存在せず、また本件被相続人が銀行借入れにより本件各不動産を取得したという行為自体、極めて単純かつ一般的な所為であって、それ自体を経済合理性を欠く行為であるとは評価できないから、同条の適用はない。

このように、租税法の理論上は、本件被相続人が本件各不動産を取得したという行為を否認

することはできないにもかかわらず、本件では、そのような租税回避行為の否認の可否の問題を本件各不動産の時価の評価の問題にいわばすり替えることにより、そのような租税法理論上の制約を潜脱し、かつ問題を時価の解釈問題に矮小化することで、処分行政庁はその執行上の価値判断に係る結論を実現しているわけである。このように、評価通達6項は課税庁の執行にとってはいわば便利なツールなのであろうが、租税法主義の原理原則に立ち戻るならば、これまで上記に述べてきたとおり、そのような問題のすり替え、潜脱及び矮小化が許されるべき理由はなく、本件各更正処分等による評価通達6項の解釈適用は違法というべきであるから、司法がそれを是認することはあってはならないと考える。

通達による本件のような相続税申告の否認の在り方は、課税庁の租税行政に対する、税理士等の実務家及び納税者に不信を増幅させるものであり改めるべきである。第一審、原審は、この課税庁による恣意的課税を黙認したが、最高裁判所において、速やかに、この租税法主義に反することを判決により明らかにすることを切に求める。

第4 理由附記の不備は租税法主義（憲法84条）の手續保障原則に反し違憲であることについて

1 手續保障の原則と更正処分の理由附記制度の制度趣旨

憲法84条の租税法主義の内容を構成する手續保障の原則は、租税行政庁の恣意的な課税を抑止し、税務行政の行政運営の透明性と公正性を確保することを求める原則として、租税法主義の中核を構成する。

平成23年の国税通則法の大改正は、税務調査手續規定の整備、更正の請求の期間延伸、そして、不利益処分の理由附記の3点の改正に集約されるが、不利益処分の理由附記制度は、手續保障の実効性を担保する制度として最も重要な改正と位置づけられてきた。本件更正決定通知書の理由附記の適法性は、理由の内容とその程度が制度趣旨を充足していたと評価できるか否かによって判断されるべきである。そこで、理由附記制度の制度趣旨と理由附記の程度・内容について確認する。

まず、理由附記制度の趣旨について、金子宏東京大学名誉教授は「更正通知書に理由を附記することを法が要求する趣旨は、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える（争点明確化機能）ためであると解されている。」（金子宏『租税法第23版』955頁（弘文堂、2019年）と説明されている。

「したがって、附記すべき理由は例文的・抽象的なものでは足りず、帳簿書類との関連において更正処分の具体的根拠を明らかにするものでなければならない。」と解すべきである。

なお、「ここに更正の理由とは、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、および、③結論の3つを含む趣旨であると解されるが、②に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみでなく、結論に到達した理由ないし根拠を納税者に理解しうる程度に示す必要があると解すべきであろう（この点については、平成23年の国税通則法の改正によって、租税法上の不利益処分についても一般的に理由の附記が要求されることになったにもかかわらず、青色申告に対する更正の理由附記の規定がそのまま残っていることを重くみて、また脚注3）に引用の大阪高判平成25年1月18日に示されている考え方を参照しつつ、この第22版でこのように説を修正することとし

た。）」（金子宏『租税法第23版』955頁以下（弘文堂、2019年）との見解を明示されているが、この見解は近時の国税通則法改正（白色申告者に対する理由の提示）を踏まえ、理由附記制度の重要性を再確認したうえで、大阪高判平成25年1月18日の判旨を尊重したものであり、通説的見解とされる。

処分の理由の内容・程度について同教授は「結論に到達した理由ないし根拠を納税者に理解しうる程度に示す必要があると解すべき」であると述べられており、この見解は判例・学説の通説と理解されているが、原判決はこの通説に反する。

2 更正処分の決定通知書の理由附記には主たる処分理由の欠落していること—行政運営の透明性の確保に逆行

原判決は、「本件各通知書は、原告らの納付すべき相続税及び過少申告加算税の額の計算過程とともに、本件各不動産につき評価通達6に規定する「評価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」との判断に至った基礎となる事実関係を記載し、その判断過程を、根拠をもって具体的に明らかにしているといえる。

したがって、本件各更正処分等については、処分行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を図るという行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているというべきである。」との第一審判決（28頁1行目以下）の判示を「説示の通りである」と支持している。

原判決は、証拠（甲2の1～3）のとおり、本件更正決定通知書の処分理由には、本件各不動産の不動産鑑定士による鑑定評価額と通達評価額との開差が、甲不動産が3.77倍、乙不動産が3.88倍となるから、両者には、「著しい乖離が認められます」、よって「評価通達の定めにより評価することは、著しく不相当であると認められます。」（甲2の2、4頁）と処分理由が記載されるにとどまっており、それ以上の理由は記載されていない。

原判決は、この通知書の理由を、評価通達6に該当すると判断した、「判断過程を根拠をもって具体的に明らかにしているといえる」と評価し、当該理由附記については、「処分行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を図るという行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているというべきである。」と判示している。

しかし、本件では、税務調査過程では相続開始前後の一連の被相続人らの行為の目的が問題にされ、評価額の乖離については調査担当者から上告人らに対して指摘されなかったことは書証（甲13号証）のとおりである。

にもかかわらず、突如として審査請求段階から訴訟段階に至り、総則6項の「特別の事情」として時価評価額の乖離よりむしろ相続税負担の減免をもたらした銀行融資による本件各不動産の取得行為といった一連の行為を問題視するとの主張が被上告人により展開されてきた。まさに不意打ちの処分理由の主張であるといわざるを得ない。

通知書に記載されていない理由が処分理由として争訟段階で主張されるのは、「処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ためである」とする、理由附記制度の趣旨に反する。

第1の2の（1）で述べたように、著しい評価の乖離は、評価手法の相違により処分行政庁により創出されたものであるが、本件課税処分の決定通知書記載の処分理由は、通達評価額と鑑定評価額との乖離が理由として記載されるのみであったが、主たる処分理由が相続税負

担の軽減の結果にあったことが争訟段階で明らかにされたのである。この事実は理由附記の欠落に該当するといえる。

なお、更正の理由附記が不十分な場合について、「更正が理由の記載を欠き、またはその理由が不十分である場合は、租税不服申立段階で、再調査決定書または審査裁決書に十分な理由が記載されても、その違法は治癒されないと解すべきである（再調査決定により治癒されないとするもの、最判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁。審査裁決で治癒されないとするもの、最判昭和47年12月5日民集26巻10号1795頁）。」（金子宏『租税法第23版』957頁）とされる。

すなわち、決定通知書に記載をされていない処分理由が他に存在すれば、理由の記載を欠くに等しいから、理由が争訟段階で開示されたとしても、手続法違反の瑕疵は治癒されないのである。

3 本件更正処分の決定通知書記載の理由は処分理由として不十分

更正処分の理由は、「更正通知書自体に記載する必要があり、口頭で理由を述べても、理由の記載の要件がみたされたとはいえない。理由の記載を欠く処分は無効であり、理由の記載が不十分な処分は取消原因たる瑕疵を有する処分である」（金子宏『租税法23版』前掲書956頁）と解すべきである。

ちなみに、相続税申告の代理人を務めたR税理士や上告人等からの聴取によれば、納税申告後の税務調査過程における原処分庁の質問検査の内容は、時価評価額に影響を与える事項（地価の急激な上昇や下落要因に関する事項）に関する質問ではなく、上告人らの相続開始前後の銀行融資や本件不動産取得の経緯、資産の入れ替えの目的、さらには節税や租税回避目的があったのではないかとといった質問に終始していたと証言されている（甲13号証）。本件税務調査は評価の適正性を検証する事項に関するものではなく、節税や租税回避の意図を裏付ける証拠収集を目的とした税務調査であったことが明らかにされている。

なお、札幌国税局長の総則6項の指示を求める上申書の内容は、1事案の概要、2検討、3結論の3部から構成されているが、1の「事案の概要」は、原処分庁の税務調査の実質的な内容と見事に符合するものである。同事案の内容は、上告人らが多額の借入金を相続開始前に創出し、その借入金を相続財産から債務控除することにより相続税をゼロにした事案であるとする内容であった。すなわち本件は、上告人らが相続税をゼロにする目的で一連の行為を行った事案であると説明しているのである。

問題視すべきは、更正決定通知書に記載された処分理由（甲2号証の2（2頁以下））には、評価通達による評価額（申告書の評価額）と鑑定評価が大きく乖離していることから総則6項を適用して例外的評価を行った旨記録されているのに対して、国税庁長官に対する上申書では、「事案の概要」が示すように、事業承継目的といった上告人らの目的は捨象され、相続税が上告人らの債務控除を利用した一連の行為によりゼロとなっていることを殊更に強調し、他に相続財産があるにもかかわらず相続税がゼロになったことから、被上告人が任意の鑑定会社に鑑定評価を依頼し、その鑑定評価額と評価通達による評価の開差が4倍になったので総則6項の適用を上申するというものであった。上告人らに明示された処分理由の内容と、上申書に示された行政内部の文書の内容に大きな齟齬がある。

この理由の齟齬について、あろうことか、原判決は「控訴人らは、本件各通知書に記載された本件各更正処分等の理由と本件上申に係る上申書の記載との齟齬も問題とするが、当事者

に示された理由提示の内容と行政庁の内部文書の内容との違いをもって当該理由提示が違法なものになるという主張は、控訴人独自のものであって採用することができない。」（原判決17頁15行目）と判示している。

すなわち、原判決は、更正決定通知書の処分理由が時価評価額の乖離のみを記して、例外規定を適用する上申書には、実は更正処分の主たる理由は、評価の乖離よりもむしろ相続税の減免をもたらす行為の存在にあるという、処分理由の内容の齟齬があるにもかかわらず、理由附記の不備・瑕疵には該当しないと判示しているのである。

当該判示は、理由附記制度の趣旨に反する不当な判決といえる。

不利益処分の理由附記の本来の趣旨は、行政運営の透明性と公正性の確保にある。すなわち「理由を提示する場合には、行政庁は、当該処分が、行政争訟によって争われた場合にも耐えうるものを示さなければならず、判断を慎重合理的に行わなければならなくなる。また、名あて人の側からみれば、理由提示があれば、不服申立ての便宜がはかれることになる。このように、理由提示により、透明性を向上させることが、同時に、行政運営における公正の確保につながるのである。」（宇賀克也『行政手続法の理論』7頁（東京大学出版会、1995年）とされるが、原判決の判示は、名あて人である上告人らへの処分理由の内容は評価額の乖離・開差であるとしながら、一方、行政内部では、国税庁長官からの指示書を得るための上申書記載内容は、評価額の乖離よりむしろ相続税負担の減免の結果をもたらす行為の存在が処分理由とするというように、処分理由に附記された内容と附記されていない理由との、処分理由の齟齬は理由附記の不備にならないと判示しているのである。同判示は理由附記制度の趣旨を没却するものである。

この原判決の判示は、納税者に告知された処分理由と処分行政庁内部で共有されている処分理由に齟齬があることを肯定するものであり、理由附記制度の趣旨に反し、行政運営の透明性と公正性の確保に反し、社会通念上からも到底受け入れられないものである。

また、更正決定通知記載の処分理由は、4倍の開差（この開きは前述の通り異常といえるものではないとともに、鑑定評価自体が取得価格に準じているから適正であるとしている）が記されているのみであり、処分理由の一部のみが記載されたものであるから、理由附記として明らかに不十分である。

よって、本件課税処分の理由附記は不十分な理由附記であるから、理由附記の不備に該当するものであり、手続法上の違法がある。

なお、理由附記の不備の違法は更正決定通知書の処分理由と上申書の内容に齟齬があることから明白である。

第5 結論

以上のとおり、原判決には、憲法14条（租税公平主義）及び84条（租税法律主義）違反があるから（民訴法312条1項）、破棄を免れない。

以上

上告受理申立理由書目次 省略