



税務判例検討：相続税における財産評価基本通達総則 6 項を巡る最高裁判決(最判令和 4 年 4 月 19 日)

執筆者： 弁護士 北村 導人
 弁護士 田上 薫

September 2022

In brief

本ニュースレターでは、令和 4 年 4 月 19 日付けで、最高裁判所第三小法廷において判断が下された、財産評価基本通達(以下「**評価通達**」といいます)の総則 6 項(以下単に「**総則 6 項**」といいます)に関する最高裁判決(最判令和 4 年 4 月 19 日裁判所 HP 参照(令和 2(行ヒ)283 号)。以下「**本件判決**」といいます)を紹介します。本件判決は、上告を棄却し、納税者敗訴の判決を下しました。

相続財産の価額は、相続税法 22 条より、相続税法上特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時における時価による旨が定められていますが、課税実務上、原則として評価通達の定める方法により価額の評価が行われます。もっとも、総則 6 項では、評価通達の定める方法によって価額の評価をすることが著しく不相当と認められる財産については、評価通達の定める方法によらず相続財産の価額の評価をするものとされています。

本件判決は、相続税法 22 条の「時価」に係る解釈、とりわけ評価通達の位置付けや判断における要素を争点とした最高裁の判断として、今後の実務において議論や影響を生じさせるものとして注目すべきものと考えられます。

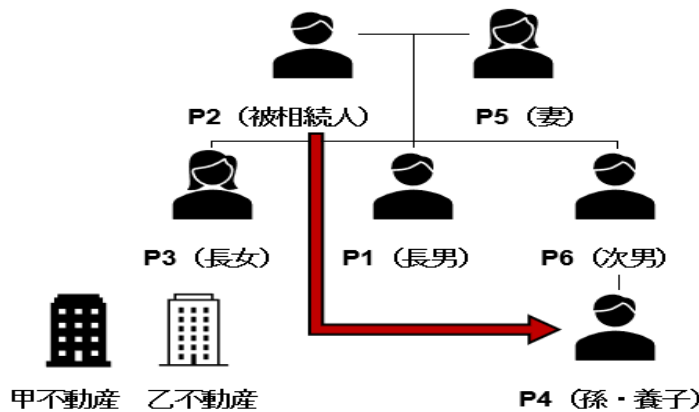
In detail

1. 事案の概要

本件の事案の主な特徴

- ① 被相続人は、相続開始の約 3 年 5 ヶ月前(当時 90 歳)及び約 2 年 6 ヶ月前(当時 91 歳)に、相続財産たる不動産を購入した。
- ② 被相続人は、6 億 3000 万円を借り入れた上で、8 億 3700 万円の相続財産たる不動産を購入し、また、4700 万円及び 3 億 7800 万円を借り入れた上で、5 億 5000 万円の相続財産たる不動産を購入した。
- ③ 借入れに際しての銀行の稟議書には、「相続対策」「相続税対策」を目的という記載があった。
- ④ 相続人は、相続財産たる不動産 2 つのうち 1 つを相続開始の約 9 ヶ月後に売却した。
- ⑤ 評価通達による評価額(以下「**通達評価額**」といいます)は不動産鑑定評価額の 1/3 以下であった。
- ⑥ 上記購入・借入れが行われなければ本件における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、これらが行われたことにより、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 円になった。

関係図



時系列

	P2 は不動産売買、賃貸借及び管理等を目的とする X 株式会社(以下「X 社」といいます)の代表取締役であった。
平成 20 年 8 月 19 日	P2 が P4 を養子縁組。
平成 21 年 1 月 30 日	P2 が信託銀行から 6 億 3000 万円を借り入れた上(X 社、P5、P1 及び P6 が連帯保証した。)、甲不動産を 8 億 3700 万円で購入。信託銀行の貸出稟議書には「相続対策のため不動産購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載があった。
平成 21 年 6 月 26 日	P2 が X 社の代表取締役を辞任し、P1 が代表取締役に就任。
平成 21 年 10 月 16 日	P2 が遺言を作成。
平成 21 年 12 月 21 日	P2 が P5 から 4700 万円を借入れ。
平成 21 年 12 月 25 日	P2 が信託銀行から 3 億 7800 万円を借り入れた上(X 社、P5、P1 及び P6 が連帯保証した。)、乙不動産を 5 億 5000 万円で購入。信託銀行の貸出稟議書には「相続対策のため本年 1 月に 630 百万円の富裕層ローンを実行し不動産購入。前回と同じく相続税対策を目的として第 2 期の収益物件購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載があった。
平成 24 年 6 月 17 日	P2 が死亡。 上記遺言及び下記遺産分割に従って、P1、P3、P4、P5 及び P6(以下併せて「共同相続人」といいます)が相続財産を取得。甲不動産及び乙不動産(以下併せて「本件各不動産」といいます)は P4 が相続。
平成 24 年 10 月 17 日	共同相続人間で遺産分割。
平成 25 年 3 月 7 日	P4 が乙不動産を 5 億 1500 万円で売却。
平成 25 年 3 月 11 日	P1、P3 及び P4(以下併せて「上告人ら」といいます)が相続税申告。上告人らは評価通達の定める方法に従って、甲不動産の価額は 2 億 4 万 1474 円、乙不動産の価額は 1 億 3366 万 4767 円と評価し、相続税額は 0 円であるとして申告した。
平成 28 年 4 月 27 日	処分行政庁が上告人らに更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下併せて「本件処分」といいます)を行った。処分行政庁は不動産鑑定士が実施した不動産鑑定評価の価額に従って、甲不動産の価額は 7 億 5400 万円、乙不動産の価額は 5 億 1900 万円と評価し、相続税額は 2 億 4049 万 8600 円であるとして本件処分を行った。
平成 28 年 7 月 27 日	納税者(上告人ら)が本件処分の全部取消しを求め審査請求。
平成 29 年 5 月 23 日	国税不服審判所長が審査請求を棄却。
平成 29 年 11 月 22 日	納税者(上告人ら)が本件処分の全部取消しを求め訴えの提起。

令和元年 8 月 27 日	第一審 ¹ が納税者(上告人ら)の請求を棄却(納税者敗訴)。
令和 2 年 6 月 24 日	控訴審 ² が納税者(上告人ら)の控訴を棄却(納税者敗訴)。
令和 2 年 8 月	上告人らが上告受理申立て。
令和 4 年 3 月 15 日	最高裁にて弁論。
令和 4 年 4 月 19 日	本件判決(上告棄却により上告人ら敗訴)。

本件各不動産の購入額・通達評価額・不動産鑑定評価額・売却額・購入時期・売却時期

	甲不動産	乙不動産
購入額	8 億 3700 万円	5 億 5000 万円
通達評価額	2 億 4 万 1474 円	1 億 3366 万 4767 円
不動産鑑定評価額	7 億 5400 万円	5 億 1900 万円
売却額	—	5 億 1500 万円
購入時期	相続開始の約 3 年 5 ヶ月前	相続開始の約 2 年 6 ヶ月前
売却時期	—	相続開始の約 9 ヶ月後

2. 本件の争点

主な争点は、本件各不動産について、①通達評価額を上回る不動産鑑定評価額による時価評価は相続税法 22 条に抵触するか、②総則 6 項により通達評価額によらず相続財産の価額の評価をすることが平等原則に違反するかという点です。

(1) 関係法令等の定め

- ・ 相続税法 22 条は、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与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算定する旨を定めています。
- ・ そして、相続税法 22 条に定める「時価」は、当該財産の客観的交換価値をいうものと解されています。
- ・ 評価通達第 1 章 1(2)は、時価の意義について、「財産の価額は、時価によるものとし、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い、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。」としています。
- ・ 評価通達第 1 章 6(総則 6 項)は、「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、国税庁の指示を受けて評価する。」と定め、一定の場合に、評価通達の定める方法によらない方法で評価するものとしています。

(2) 当事者の主張

- ・ **被上告人(国)**: 評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、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な場合には、評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるものとして、総則 6 項より、他の合理的な時価の評価方法によることが認められるものと解すべきである。そして、本件では、本件各不動産の通達評価額(以下「**本件各通達評価額**」といいます)と本件各不動産の時価との間に著しい乖離があること、P2 及び上告人らの一連の行為は専ら相続対策を目的とするものであったと認められること及び本件各不動産の不動産鑑定評価額(以下「**本件各鑑定評価額**」といいます)は本件各不動産の時価を示すものであることから、特別の事情が認められ、本件各鑑定評価額を相続財産の価額とすべきである。
- ・ **上告人ら(納税者)**: 総則 6 項の制定趣旨は、対象財産につき想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合に、評価通達形式に適用され、納税者の担税力が過大に測定されることが、担税力に応じた課税に反することに鑑み、このような場合に関する救済措置を設けた点にある。そこで、特別の事情を基礎づけるものは、あくまで時価評価に影響を及ぼす事情に限られ、時価評価に影響を及ぼすことのない納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の

¹ 東京地判令和元年 8 月 27 日金判 1583 号 40 頁

² 東京高判令和 2 年 6 月 24 日金判 1600 号 36 頁

一連の行為は、特別の事情を基礎づけるものではない。本件では、想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合ではなく、特別の事情は認められないため、本件各通達評価額を相続財産の価額とすべきである。

3. 判旨

本件判決は、前記 1 の事実関係の下、概要次のように述べて、上告人らの上告を棄却しました。

(1) 相続税法 22 条と通達評価額の関係について

まず、相続税法 22 条について、次のとおり判示しています。

「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ふ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ふべきである**。」「太字、下線は筆者らによる。以下同じ」

「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**ということとはできない。」

(2) 平等原則違反について

本件判決は、平等原則について、次のとおり判示しています。

「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ふべきである**。」

「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ふ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。」

「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かい離があるといふ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ふことはできない**。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**といふべきである。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ふのであるから、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申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うことができる。

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。」

4. 本件判決の検討

(1) 本件判決の判断枠組み

本件判決は、相続税法 22 条の適用に関する争点について以下のとおりの判断の枠組みを示しました。

- ① 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交換価値としての時価を上回らなければ相続税法 22 条に違反するものではなく、評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されない。
- ② 他方、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「租税法上の一般原則として平等原則」の観点から、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のは、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、平等原則に違反する。
- ③ もっとも、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「合理的な理由が認められる」ため、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平等原則に違反するものではない。

本件判決は、相続税法 22 条所定の「時価」の意義を明らかにした上で、評価通達に法的効力がないことを前提に、相続税の課税価格に算入される財産の価額が客観的交換価値としての時価を上回らなければ同条に違反するものではないとしています。その上で、特定の者の相続財産の価額についてのみ通達評価額を上回る価額によるものとするについては、専ら平等原則の観点から違法性の有無を判断しています。

(2) 相続税法 22 条の「時価」と平等原則

本件判決は「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。」として相続税法 22 条の「時価」の意義を明示しています³。その上で、「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」として評価通達の位置づけを明らかにし、客観的交換価値としての時価を上回らなければ相続税法 22 条に違反するものではなく、通達評価額を上回るか否かによって左右されない旨判示しています⁴。

即ち、本件判決は、相続税法 22 条との関係では、あくまでも客観的交換価値としての「時価」を基準として同条に抵触するか否かを判断すべきであり、国民に対し直接の法的効力を有さない通達による評価額を上回るか否かは同条に抵触するか否かの判断を左右しない(上記のとおり、通達評価額との関係については、専ら平等原則の有無の観点から違法性の判断がなされる)ものとしています。

かかる判示からすれば、例えば、本件と同様に、納税者が通達評価額が「時価」であるとして相続税の申告をし、課税当局が、通達評価額を上回る価額が「時価」であるとして更正をした場合は、課税当局において、その主張する価額(本件では本件各鑑定評価額)が客観的交換価値としての時価であること、又は少なくとも客観的交換価値としての時価を上回るものではないことを立証する必要があり、加

³ 最判平成 22 年 7 月 16 日集民 234 号 263 頁においても、「相続税法 22 条は、贈与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」旨判示されています。

⁴ 最判令和 2 年 3 月 24 日民集 263 号 63 頁の補足意見においても、「通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束するものでも裁判所を拘束するものでもない。」旨判示されています。

えて、平等原則違反の有無の観点から、通達評価額を上回る価額を用いることができる「合理的な理由」がある旨の立証をしなければならないこととなるものと考えられます。

(3) 平等原則違反について

① 客観的交換価値＋平等原則違反の二段階検討

本件判決は、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、「租税法上の一般原則としての平等原則」を正面から肯定し、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実である」ことを根拠として、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、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。と判示しています。

即ち、上記(2)で述べた客観的交換価値としての時価を上回るか否かという閾値だけではなく、「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として、平等原則違反の判断を行う必要があることを明示したという点で、意義があるものと考えられます。

② 「合理的な理由」について

平等原則違反の有無を検討する上で重要となるのが、「合理的な理由」の解釈です。本件判決では、「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」ものとしています。

この点、これまでの下級審裁判例⁵は、基本的には評価通達による画一的な評価を行うことにより租税負担における公平を実現できると解し、例外的に「特別の事情」がある場合には評価通達の定める方法によらず相続財産の価額の評価をすることが許されるとしていました。最高裁が、「特別の事情」とは異なる「合理的な理由」という異なる文言を用いていることで当該理由を広く解する見解もあるようですが、いずれにしても課税当局に広い裁量を与える趣旨ではなく、平等原則の例外を認めるための「合理的な理由」の認定は、少なくとも「実質的な租税負担の公平」という観点から慎重かつ厳格に行われるべきであると考えられます。

③ 平等原則における「公平」の意義及び判断要素

本件判決は、本件の事案について、「実質的な租税負担の公平」に関する事情、ひいては「合理的な理由」の有無に関連する事情として以下の点を挙げています。

- (a) **価額の乖離(否定)**: 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をもって、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」があるということとはできない。
- (b) **相続税の負担の著しい軽減(相続税額 0 円)**: 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、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。
- (c) **租税負担軽減の意図**: P2 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 P2 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。

⁵ 東京高判平成 5 年 1 月 26 日税資 194 号 75 頁、東京高判平成 5 年 3 月 15 日行集 44 巻 3 号 213 頁、東京高判平成 5 年 12 月 21 日税資 199 号 1302 頁、東京高判令和 3 年 4 月 27 日 LEX/DB 文献番号 25571383、本件第一審及び本件控訴審等。

- (d) **本件購入・借入れという行為の有無・可否による著しい不均衡**: 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る。

(7) 通達評価額と不動産鑑定評価額の乖離

これまでの下級審裁判例⁶には、通達評価額が他の合理的な方法による評価額と大きく乖離しており、これによって課税額に大きな差が生じていること自体が特別の事情の存在をうかがわせるものであると解するもの⁷がありました。また、本件においても、被上告人である国はこの点を摘示し本件各鑑定評価額により相続財産を評価すべきである旨の主張をしていました。

これに対し、本件判決は、上記(a)のとおり、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の乖離が大きいことをもって実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があるとは認められないと判示しています。

最高裁が少なくともこのような評価額の乖離のみをもって「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」には該当せず、故に「合理的な理由」と認められる事情には該当しないと明示したことは、実務上、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」を主張・立証するためには、少なくとも、このような評価額の乖離以外の事情や事実関係の主張・立証を要することが明らかになったという点で、意義があるものと考えられます。

(イ) 本件判決が取り上げる事情について

本件判決は、上記(b)ないし(d)のとおり、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」を基礎づける要素として、(b)相続税の負担の著しい軽減(相続税額 0 円)、(c)租税負担軽減の意図及び(d)本件購入・借入れという行為を挙げています。これらの要素は本件判決で当該事情を基礎づけるものとして挙げられている以上、今後の実務において、「実質的な租税負担の公平に反する」か否か、ひいては「合理的な理由」が存するか否かを判断する上で、少なくとも検討の俎上に上るものと考えられます。

しかしながら、以下に述べるとおり、本件判決で挙げられている各要素は、「実質的な租税負担の公平に反する」か否か、ひいては「合理的な理由」が存するか否かを判断する際の規範又は考慮要素として、必要条件又は十分条件のいずれの機能も有するものではないと考えられます。

(i) 相続税の負担の著しい軽減

まず、(b)の相続税の負担の著しい軽減(相続税額 0 円)については、租税負担の公平を検討する上で、税負担に「著しい軽減」という事情が存することを摘示したという点に意義が存するものと考えられます。

もっとも、重要なのは、「著しい軽減」という際の比較対象について、「実質的な租税負担の公平」という観点から、何を想定すべきかということになります。本件では、「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」ことが指摘されており、「本件購入・借入れが行われ」ない状況との比較検討が行われているようです。しかしながら、そもそも「本件購入・借入れが行われ」ない状況が何故本来あるべき状況であるのか、又は通常の状態であるのか(一部の者のみが一定の行為をすることで、一定の行為をせず又はできない者との間に生じるという点に着目するのであれば、どのようなメルクマールをもって「一部の者のみ」が行うことができる行為と認定すべきなのか)という点が、本件判決からは必ずしも明らかではなく、今後実務において検討する上でも、この点が合理的に説明されなければならないものと考えられます。

(ii) 租税負担軽減の意図

次に、本件判決は、(c)の租税負担軽減の意図についても取り上げています。具体的には、(イ)相続が「近い将来発生することが予想される」状況であったこと、(ロ)本件購入・借入れが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っていたこと、(ハ)(ロ)の税負担の減免を期待して、「あえて」本件購入・借入れを企画して実行したということから、租税負担の軽減をも意図して行ったとしています。

⁶ 脚注 5 参照。

⁷ 東京地判令和 2 年 11 月 12 日税資 270 号順号 13481

しかしながら、不動産等を購入する上で将来の課税関係を考慮することは合理的経済人として当然に行うことであり、敢えて重い税負担が課せられる取引手法や取引条件の選択をする義務が納税者に課されるものではありません。それ故、租税負担の軽減の意図があるという事情は、その一事をもって直ちに「実質的な租税負担の公平に反する」か否かを左右するものではない(すなわち、当該要素は必要条件でも十分条件でもない)と考えるのが合理的です。

また、本件判決は、本件購入・借入れが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られていたことを認定した上で、「租税負担の軽減をも」〔下線は筆者らによる〕としており、租税負担の軽減の意図以外に他の目的が併存していたことを前提としておりと考えられます。本件判決は、かかる目的の併存状態における評価について明示している訳ではないため、目的の併存状態における評価の在り方については今後のさらなる判例の蓄積や議論等が必要となります。しかし、上記の合理的経済人の観点からすれば、かかる目的の併存状態にある場合で、かつ、租税負担の減免以外の目的が合理的な目的(例えば、租税負担の減免効果が全くなかったとしても、当該取引や行為を行う事業上・生活上の必要性が存したといえる目的)である場合にまで、租税負担の軽減の意図という要素を「実質的な租税負担の公平に反する」事情として徒に重視すべきではないと考えられます。

(iii) 本件購入・借入れという行為の有無・可否による著しい不均衡

最後に、(d)の「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る」という点ですが、その意味合いについては留意する必要があります。

即ち、一般に、借入れにより不動産を購入した場合には、借入金額と不動産の評価額の差額により他の財産の価額を減少させることにより借入れをしない場合に比してより相続税の負担を軽減することが可能であり、借入れをせず又はすることができない者との間に不均衡が生じ得ます。もっとも、不動産購入の際に借入れをするか否か、できるか否かは、各自の財務状況や資産状況等によるものですが、不動産購入時に自己資金ではなく融資を受けることは少なからず一般的に行われていることです。そのため、単純に借入資金による不動産の購入という点を捉えて、このような行為をせず又はすることのできない者と比較することを示唆したものではないと解するのが合理的であると考えられます。

(d)は、結局のところ、「実質的な租税負担の公平」という観点から、特定の納税者とその他の納税者一般の納税者間の不均衡が、「看過し難い」といえるかどうかを判断しているものと考えられます。そして、その判断のために、上記(ii)で指摘した、「近い将来」の相続発生が「予想」される状況であったこと、本件購入・借入れが上告人らの税負担を減免させることを「知って」「あえて」「企画して実行した」こと、その他の事実関係(例えば、銀行が作成した貸出稟議書に「相続税対策を目的」とした取引であることが明記されていること、結果として著しい租税負担の軽減につながっていること、一部相続後に売却していること等)を考慮しているものと考えられます。この点に十分に留意した上で、当該要素の分析を行い、今後の実務につなげるべきであると考えられます。

5. 今後の判決への影響

本件判決は、いかなる場合に評価通達の定める方法によらず相続財産の価額の評価をすることができるかという点について判断の大枠を示したことに意義があると考えられます。他方で、本件判決では、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」、ひいては「合理的な理由」に関する具体的規範は示されておらず、本件判決は事例判決と整理すべきものと考えられ、いかなる事情(合理的な理由)が認められる場合に、平等原則に違反することなく、評価通達の定める方法によらず相続財産の価額の評価をすることが認められるのかという点については、今後のさらなる議論、そして学説、裁判例、判例の蓄積が必要となります。

実務においては、本件判決が摘示した事情(例えば、近い将来の相続発生の可能性、相続税負担の減免の積極的な企図・実行、これらを背景とした多額の借入れによる不動産購入等)や証拠等にも留意し、富裕層を含めた高齢者における資産形成や事業承継の際のプランニング等について、より慎重な対応が必要になるものと考えられます。特に、財産の取得やファイナンスの必要性等について租税負担減免以外の合理的な目的の有無、財産の取得時期、財産取得者の健康状態、財産の相続後の売却の可能性などについて、慎重に検討しておくことが肝要です。なお、本件判決の判断枠組みは、本件判決が「相続税の課税価格に算入される財産の価額について」として対象を限定していないことから、同族会社株式等の不動産以外の財産についても当てはまると考えられるため、不動産以外の財産についても慎重な検討が必要となります。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人 第一東京弁護士会所属

〒100-6015 東京都千代田区大手町 1-1-1 大手町パークビルディング

電話：03-6212-8001

Email: jp_tax_legal-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロジェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー
北村 導人

弁護士
田上 薫

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2022 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。