

相続財産の土地の評価

— 財産評価基本通達総則6項の適用を中心に —

山下千絵

目次

第一章 はじめに

第二章 相続税法22条と土地の時価

- 1 財産評価に関する沿革
- 2 土地の評価の種類
- 3 相続税法22条の時価と財産評価基本通達
- 4 財産評価基本通達と租税法律主義
- 5 財産評価基本通達と租税公平主義
- 6 財産評価における租税法律主義と租税公平主義との関係
- 7 財産評価における財産評価基本通達の位置づけ

第三章 財産評価基本通達総則6項

- 1 財産評価基本通達総則6項の意義
- 2 総則6項の内容と判断基準

第四章 判例研究

- 1 最高裁令和4年4月19日判決（民集76巻4号411頁）
- 2 小括

第五章 検討

- 1 土地の財産評価における通達
- 2 「主観的要素」と総則6項による租税回避行為の否認

第六章 おわりに

【参考文献】

第一章 はじめに

相続税法22条は、「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」としている。相続税法は、地上権、永小作権、定期金、立木等による評価について規定しているが、他の財産については財産の価額を時価によるものとしているにすぎず具体的な評価の方法を規定していない。そのため「時価」については解釈によることとなるが、時価とは「客観的な交換価値のことであり、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。⁽¹⁾」と解されている。最高裁令和4年4月19日判決においても、時価は、「当該財産の客観的な交換価値」を指すと解されている。

相続税法は、財産の評価基準を「時価」によるとしか規定しておらず、土地についても評価をし相続税を申告納税する必要があるが、土地は全く同じものは存在せず画一的な評価をすることが困難である。そこで納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減などの観点から、相続税法22条の土地の時価の解釈を財産評価基本通達によって行っている。

土地の評価について相続税評価額は毎年1月1日を評価時点としている。相続時の時価に急激な上昇や下落があったときに、土地の実際取引価額と通達評価額との間に著しい乖離が生じた場合、また、相続税対策など租税回避を目的として実際取引価額と通達評価額との乖離及び債務控除を利用して課税価格を圧縮する場合もあり、課税庁が財産評価基本通達総則6項（以下「総則6項」という。）を適用して否認したことにより争いになる事例も多い。

総則6項は、「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。」とあり、具体的な内容について規定されていないため恣意的な判断になりやすい。このことは租税法

(1) 金子宏『租税法（24版）』（弘文堂、2021年）734頁。

律主義・租税公平主義の観点からも議論や批判がある。

そこで、本稿では、相続財産の土地の評価で、総則6項の適用について争われた過去の判例や、最近の最高裁判例である最高裁令和4年4月19日判決を主な題材として検討し見解を述べることとする。

第二章 相続税法22条と土地の時価

1 財産評価に関する沿革

我が国の相続税は、日露戦争の戦費調達を目的として、開戦の翌年である明治38年の相続税法制定から始まり⁽²⁾、「相續財産ノ價額ハ相續開始ノ時ノ價額ニ依ル」（相続税法第4条1）とし時価主義をとっている。同法では、船舶、地上権、永小作権等は法定評価としたが、土地の評価については法定しておらず、その理由として、「財産ノ種類ハ一ニシテ足ラス千差萬別殆ト數フルニ違アラサラントス夫レ如此無定限ノ財産ニ付キキテ法律ヲ以テ之レカ價格算定ノ方法ヲ示スハ到底不可能ノ事タルノミナラス財産ノ種類ニ依リテハ却テ法律ニ之ヲ規矩スルノ實際適セサルモノアラントス⁽³⁾」として、財産の種類は一つでなく千差万別で無限にあるので法律でこの個々の価額を規定するのは不可能というばかりか財産の種類によっては法律で定めることは適さないものもあるとしている。

また相続税の課税と手続きでは、「適當時價を附することは頗る困難な事柄で…價額評定の適否は直に相続税の負擔に影響する…から、相續財産の種類、性質、内容其他諸般の事情を達觀して、最も慎重に計算することを要し…、時價とは一定の時に於ける市場の取引値段即ち市價を指稱します。⁽⁴⁾」として、

(2) 菊池紀之「相続税100年の軌跡」（税大ジャーナル1号、2005.4）37頁参照。

(3) 稲葉敏『相続税法義解』（自治館、明治39年）161頁。

(4) 宇佐美邦雄『相続税の課税と手続』（賢文館、昭和4年）99頁。

正確な価額をつけることは大変難しく、評価額の判定は直ちに相続税の負担に影響するから相続財産の種類、性質、内容その他の全ての事情を考慮して慎重に計算する必要がある、また時価とは一定の時における市場価額のことであり、としている。

そして、「土地、建物については、あらかじめ毎年の初めに時価標準率を作成しておき、課税事案発生の都度、この時価標準率、売買実例を基とし、精通者の意見を徴して個別に評価していた。この標準率は、建物・宅地は坪当たり、農地は反あたりの売買実例価額、精通者の意見等を基とし、各税務署・税務監督局（現在の国税局）間の均衡を保持するよう定められた⁽⁵⁾」。

その後昭和21年に財産法及び戦時補償特別措置法が制定された。前者は、歳入の確保と富の再分配を目的として、後者は、国の財政負担を軽減するため、政府に対する軍需会社などの戦時補償請求権に対して100%課税を行い実質的に戦時補償を打ち切る内容であった⁽⁶⁾。財産法では、「財産の全般にわたる画一的な標準が行われたので、相続税においても、財産税の評価額を基とし、売買実例価額の上昇に必ず一定倍率を乗じて評価する方法がとられた⁽⁷⁾」。

昭和22年度改正では、「相続税については、「家」制度の廃止に伴い、家督相続と遺産相続を区別し、異なる税率を適用する制度は廃止され、両者の中間をとった新しい税率が設けられた。…相続税の補完税として贈与税が創設された⁽⁸⁾」。

昭和25年に、シャープ勧告により富裕税が導入された。富裕税法の施行にともない国税庁は、これまでの個別通達を改廃整理してこれを総合通達にまとめ、昭和26年に「富裕税財産評価事務取扱通達」を発遣し、土地に関しては、「土地・家屋・賃貸価額に、状況の類似する地域ごとに定めた一定倍数（農地は全国一

(5) 松岡章夫『ゼミナール相続税法（令和3年補訂）』（大蔵財務協会、2021年）950頁。

(6) 金子・前掲注(1)、55頁参照。

(7) 松岡・前掲注(5)、951頁。

(8) 金子・前掲注(1)、56頁。

律の倍数) を乗じた額」とした⁽⁹⁾。富裕税は、「表現資産と不表現資産との把握のアンバランス等の施行上の問題⁽¹⁰⁾」から昭和28年に廃止された。

昭和30年頃には、経済事情の変化等により路線価方式が順次取り入れられ、次いで昭和36年に、できるだけ各税の評価の統一を図ることが望ましいとの考えから、「固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善合理化するための方策」について答申が行われた。これにより固定資産税の評価水準が大幅に引き上げられ、相続税の評価水準に近付けられたが、なおかなりの格差があるので、固定資産税の評価を基とし、これに一定の倍率を乗じて評価するいわゆる倍率方式が、賃貸価格方式に代えて採用されるに至った。⁽¹¹⁾

このような改定を経て、昭和39年に相続税財産評価基本通達が制定され、平成3年に「財産評価基本通達」と改められて現在に至っている。

2 土地の評価の種類

土地の評価には、国の機関が地価を利用する目的によって「地価公示価格」「基準値標準価格」「相続税評価額」「固定資産税評価額」の評価方法があり一物四価といわれている。各評価方法は以下のとおりである。

地価公示価格は、地価公示法に基づいて、国土交通省土地鑑定委員会が、適正な地価の形成に寄与するために、毎年1月1日時点における標準値の正常な価格を3月に公示するもので、不動産鑑定の基準、土地の相続評価及び固定資産税評価についての基準であり、社会・経済活動について制度のインフラとなっている⁽¹²⁾。

基準値標準価格は、都道府県知事が行う国土利用計画法施行令第9条の価格

(9) 梅田高樹「富裕税の創設とその終末」(税務大学校論叢15号、1982年) 277頁参照。

(10) 松岡・前掲注(5)、951頁。

(11) 松岡・前掲注(5)、952頁参照。

調査の基準の算定である。毎年7月1日における全国の基準値地点の価格で9月に公表される⁽¹³⁾。基準値は都市計画地域区外や林地も対象になるので、公示地価の補完的役割も果たしている⁽¹⁴⁾。

相続税評価額（相続税路線価）は、国税局長が相続税法第22条を根拠として行っている。

路線価等は1月1日を評価時点として7月に公表される。1年間の地価変動を考慮し、地価公示価格等を基にした価格の80%程度を目安に定めている⁽¹⁵⁾。評価方法は路線価方式・倍率方式で算出し、公示価格、鑑定評価額、売買実例評価額、精通者意見価格を基に算定している⁽¹⁶⁾。

固定資産税評価額は、地方税法第341条5号を根拠として市町村長が行っている。毎年1月1日を基準日とし3年に一度評価替えを行う。評価方法は路線価方式、標準宅地の評価額に比準する方式で、売買実例評価額から適正な時価を求め、これに基づき路線価を付設している。公示価格の7割程度に評価されている⁽¹⁷⁾。

3 相続税法22条の時価と財産評価基本通達

(12) 国土交通省HP「地価・不動産鑑定」
https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_fr4_000043.html（令和5年5月22日最終閲覧）。

(13) 国土交通省HP「主な公的評価一覧」
https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_fr4_000042.html（令和5年5月22日最終閲覧）。

(14) FP協会HP <https://www.jafp.or.jp/know/info/column/20200626.shtml>（令和5年6月20日最終閲覧）。

(15) 国税庁HP「令和5年分の路線価について」<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/rosenka/index.htm>（令和5年7月4日最終閲覧）。

(16) 国土交通省HP「主な公的評価一覧」前掲注(13)。

(17) 国土交通省HP「主な公的評価一覧」前掲注(13)。「固定資産評価基準」の一部改正（平成8年9月3日自治省告示第192号）において地価公示価格及び鑑定評価額の7割を目安と規定。

相続税法は、第3章に「財産評価」に関する規定を置いており、地上権及び永小作権、定期金等に関する評価を具体的に定めている。しかし、これら以外の財産については、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、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。」と規定しているにすぎない。

財産の取得の時とは、相続又は遺贈の場合は原則として被相続人の死亡の日である。また時価とは何かというと、課税期間において、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成立すると認められる価額をいう。それは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で通常認められる価額であるから、一方において客観的要素が考慮されるとともに、他方において主観要素は排除される。なお、評価対象財産の時価は客観的な交換価値を示す価額であることから、当該財産の評価に当たり考慮される個別事情は客観的に認められるものに限定される。例えば、借地権の設定されている土地を取得した場合には、その土地の時価は、その土地を完全に所有する場合と異なり、借地権に相当する価額が控除される。⁽¹⁸⁾

判例においても、時価とは「相続開始時における当該財産の客観的な交換価値⁽¹⁹⁾」のことであり、「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格⁽²⁰⁾」を意味するとしている。

時価とは、財産の現況に応じて不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に成立する価額と一般に解釈されているが、相続財産になった土地は同一のものは二つとなく実際に売買があったわけでもない。客観的な交換価値をどのように求めるか基準が必要になる。

(18) 宇野沢貴司『財産評価基本通達逐条解説（令和2年版）』（大蔵財務協会、2020年）6-7頁参照。

(19) 東京高裁平成4年3月11日判決（判時1416号73頁）、東京高裁平成5年3月15日判決（判タ854号175頁）。

(20) 東京高裁平成7年12月13日判決（行裁例集46巻12号1143頁）。

このため、国税庁では、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56（例規）、直審（資）17）を定め、「相続税および贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱を下記のとおり定めたから、法令に別段の定めのあるものおよび別に通達するものを除き、昭和39年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産については、これにより取り扱われたい。」として通達の内容を公開し運用している。

財産評価基本通達の土地の評価については、路線価方式と倍率方式がある。この方法は、類似の財産の売買実例価額や評価すべき財産について精通者の意見を斟酌して標準価額を定め、これに基づき価額を算出するものである。

財産評価基本通達を公開し運用することで、国民に基本的な方針を明示し、「納税者間の公平の維持、納税者および租税行政双方の便宜、徴税費の節減等の観点から各種財産について画一的かつ詳細な評価方法⁽²¹⁾」を定めることができている。

4 財産評価基本通達と租税法律主義

憲法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」として租税法律主義を規定している。そして、租税法律主義は、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないとし…現代の取引社会において、国民の経済生活に法的安定性、予測可能性を与えるという機能を有している⁽²²⁾」。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、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。」としている。「相続税法で特別の定めのある

(21) 金子・前掲注(1)、735頁。

(22) 金子・前掲注(1)、77-79頁参照。

ものとは、地上権及び永小作権、配偶者居住権等、定期金に関する権利、立木の評価に関する評価方法の諸規定が、これに該当する。したがって、そのほかの財産は当該財産の取得の時における時価により評価することになる⁽²³⁾。

相続税法22条にいう取得の時における時価とは、「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格⁽²⁴⁾」であり、法的安定性、予測可能性からも、取得の時における時価とはどのようなものか解釈が必要となる。そこで、22条の解釈として財産評価基本通達を規定している。

品川芳宣教授は、「国民の経済取引において租税の占める比重が高まっている中では、…租税の負担が事前（法的）に明らかにされていないと、その取引において意図した経済的成果が得られないことになる。そのため、租税法律主義の現代的機能は、国民の経済生活における法的安定性と予測可能性を与えることにある。…租税法の執行においては、実質的に課税要件に関連する無数の税務通達が発出されており、税務通達の内容を知悉していないと、満足の申告納税さえもできないことになる。すなわち、納税者が税務通達の内容を知悉していないと、租税法律主義の機能たる経済生活における法的安定性も予測可能性も保障し難いことになる。⁽²⁵⁾」と述べ、税務通達は租税法の解釈に法的安定性・予測可能性を与え重要な機能を有しているとしている。

木村弘之亮教授は、「法的安定性は、正義と同様に、恣意性の排除を求める。その他に、法的安定性は、法の明確性、透明性、計算可能性、予見可能性、信頼保護をも目指している。租税法における法的安定性にとっての基本的前提要件は、租税行政庁が税を恣意的に賦課徴収するのではなく、制定法に基づいてのみ賦課徴収することである。…けだし、法律要件のみならず、法律効果も又、法的に安定していなければならないからである。立法者は、前提たる法律要件

(23) 宇野沢・前掲注(18)、5頁。

(24) 東京高裁平成7年12月13日判決・前掲注(20)。

(25) 品川芳宣「租税通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」（税理43巻14号、2000.11）3-4頁参照。

のみならず、法律効果をも明確に規定しなければならない。法律効果の安定性は、租税行政庁の恣意的な選択によって毀損されうるからである。課税の法律構成要件と並んで、徴税の法律構成要件もまた、法的安定性に資する。⁽²⁶⁾と述べ、法律要件と効果を明確にすることで租税行政庁の恣意性を排除することができ法的安定性、予測可能性が担保できるとしている。

山田重將氏は、「租税に関する法の存在形式を租税法の法源というが、租税法の確立した解釈として一般に承認されるようになった裁判所の判決すなわち判例法も、法源の一種と解されている。更に、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いが、課税庁によって一般的にしかも反復・継続して行われ（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ものと解される。他方、租税法の執行においては、実質的に課税要件に関連する多くの税務通達が発せられており、税務通達の内容を知悉していない場合、租税法律主義の機能である経済活動における法的安定性及び予測可能性を保障し難い。⁽²⁷⁾」とし、財産評価基本通達を含む税務通達は法源ではないが重要な機能があると述べている。

5 財産評価基本通達と租税公平主義

租税公平主義は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないと、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⁽²⁸⁾」であるとされている。

財産評価基本通達と租税公平主義との関係について、東京地裁平成4年3月11日判決⁽²⁹⁾は、「客観的な交換価格というものが必ずしも一義的に確定される

⁽²⁶⁾ 木村弘之亮＝酒井克彦『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018年）14頁参照。

⁽²⁷⁾ 山田重將「財産評価通達の定めによらない財産評価について-裁判例における「特別の事情」の検討を中心に」（税大論叢80号、2015.7）173-174頁参照。

ものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。…そうすると、特に租税平等主義という観点からして、右通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解される。」として財産評価基本通達によって形式的平等にとどまらず実質的平等主義をも実現することで、通達が租税公平主義に重要な役割を果たしているとしている。

東京高裁平成27年12月17日判決⁽³⁰⁾では、「財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨であると解するのが相当である。…同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価額がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である（最高裁平成24年（行ヒ）第79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）」と判示されている。

この判決について、加藤友佳准教授は、「本判決は、財産の時価評価の困難性から相続税法は、「納税者間の公平の確保…等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の

(28) 金子・前掲注(1)、88頁。

(29) 東京高裁平成4年3月11日判決・前掲注(19)。

(30) 東京高裁平成27年12月17日判決（判タ1421号111頁）。

評価がされることを当然の前提とする趣旨である」として、同法が公平性等の観点から評価通達による評価を予定しており、評価通達による評価は同法の趣旨であると判示され、この趣旨によって、評価通達は客観的交換価値（時価）の推認を受けると判断された。つまり本判決では、評価通達に裁判規範性を認める根拠として、納税者間の公平性という平等原則等を前提とする相続税法が、評価通達による評価を予定していることを挙げているのである。⁽³¹⁾」と述べ、通達に裁判規範性を認める根拠として、納税者間の公平性という平等原則等を前提とし、それを実現するために相続税法が、通達による評価を予定しているとしている。

また、固定資産評価基準について判示したものであるが、最高裁平成25年7月12日判決⁽³²⁾では、「全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、…全国統一に適応される評価基準として、…登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものというべきである。」として固定資産の評価の場面でも、租税公平主義の原則から固定資産の合理的な評価基準を設けて画一的に7割評価で固定資産税を徴収している。

6 財産評価における租税法律主義と租税公平主義との関係

不動産を借入購入して不動産の相続評価額を圧縮した事例である、東京高裁平成5年3月15日判決⁽³³⁾は、「他に多額の財産を保有していないため、右のような方法を採用した場合にも結果として他の相続財産の課税価格の大幅な圧縮に

(31) 加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性-評価通達と認定基準-」（税大ジャーナル34号、2022.5）38頁。

(32) 最高裁平成25年7月12日判決（民集67巻6号1255頁）。

よる相続税負担の軽減という効果を楽しむ余地のない納税者との間での実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難いものといわなければならず、また、租税制度全体を通じて税負担の累進性を補完するとともに富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の立法趣旨からして著しく不相当なものというべきである。」として実質的な租税負担の公平を理由に総則6項を適用している。

租税法律主義と租税公平主義との関係について、松沢智教授は、「かくてここに租税法律主義による法の明確化の要請が専ら納税者側から、自己の財産権を守るという形において主張され、これに対し、租税制度存立の基礎ともいうべき公平負担の原則が課税庁側から法の適正な執行者の立場において租税法の基本的理念として強調された。しかして両原則は、現実には対立する理念として、あたかも相剋する運命にあるというような、換言すれば、まさに租税法規そのものの宿命であるというような観さえ呈して租税法の解釈・適用のあらゆる場面にその対立する形相を表している。⁽³⁴⁾」と述べている。

佐藤英明教授は、租税法律主義と租税公平主義との衝突における解決の方向として、「第1に、課税要件法定主義は予測可能性原則に優先する。この結果、たとえば、国民の税負担を増大させるような行政先例法の成立は否定される。…第2に、租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。したがって、実質的な租税負担の公平性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行う事は認められない。…第3に、第1、第2のルールに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は、形式的公平性の実現に優先する、と解する余地がある。このように考えるメリットは、第1第2のルールにおいて租税負担の実質的平等が後順位におかれていることに対する代償的な措置を設け、制度上解釈上の「あそび」の部分を設けることにある。たとえば、相続税における不動産の駆け込み取得の事案など念頭に置

(33) 東京高裁平成5年3月15日判決・前掲注(19)。

(34) 松沢智「租税実体法-法人税法解釈の基本原則-」(中央経済社、1976年)14-20頁参照。

くと、予測可能性を重視するという枠組みのなかでも、実質的な租税負担の公平に関して常識的に妥当な結果を得るための柔軟な対応を可能になる必要性も、また、存するように思われるのである。⁽³⁵⁾」と述べ、また、租税法律主義と租税公平主義が衝突した場合について、「地価上昇により財産評価基本通達による評価額と現実の取引価額とが乖離していることを利用した相続税の租税回避の事案などでは、形式的な平等取扱いに反して評価通達を適用せず、判明している取引価額を用いた相続税の課税が積極的に評価されうることなども、このような平等取扱い原則の理解からは説明が可能である。借入金を伴う不動産の駆け込み取得の場合に、当該不動産が評価通達に基づいて評価され額面で評価される借入金との差額を相続の租税回避に用いうると考えた納税者の予測は法的保護に値しない、と判断されたと理解すればよいからである。⁽³⁶⁾」と述べている。

私見としては、佐藤教授が述べているように、租税法律主義による法的安定性・予測可能性を重視し形式的租税公平主義を基本とするべきと考えるが、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の立法趣旨に明らかに沿わないような場合には、限定的に実質的租税公平主義の観点から検討する必要があると考える。

7 財産評価における財産評価基本通達の位置づけ

通達とは、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官が、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対しする訓令又は通達⁽³⁷⁾」である。

名古屋地裁平成16年8月30日判決⁽³⁸⁾は、財産評価基本通達と時価との関係

⁽³⁵⁾ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題（金子宏編）』（有斐閣、2007年）70-71頁。

⁽³⁶⁾ 佐藤・前掲注⁽³⁵⁾、66頁。

について、「通達は…行政規則にすぎず、…法令としての性質を有するものではない。もっとも、大量・反復して発生する課税実務を迅速かつ適正に処理するためには、あらかじめ法令の解釈や事務処理上の指針を明らかにし、納税者に対して申告内容を確定する便宜を与えるとともに、各課税庁における事務処理を統一することが望ましいと考えられるから、通達に基づく課税行政が積極的な意義を有することは否定し難く、したがって、通達の内容が法令の趣旨に沿った合理的なものである限り、これに従った課税庁の処分は、一応適法なものであるとの推定を受けるであろうし、逆に課税庁が、特段の事情のないにもかかわらず、通達に基づくことなく納税者に対して不利益な課税処分を行った場合には、当該処分は、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則に反するものとして違法となり得るというべきである。」と判示している。

また、東京地裁令和2年11月12日判決⁽³⁹⁾では、「相続税法22条は…相続等により取得した財産の価額は、…取得の時における時価による旨を定め…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。もっとも、財産の客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価すると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等によって異なった評価額が生ずることが避けがたく、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税実務の迅速な処理が困難となるおそれがある。そこで、課税実務においては、評価通達によって各種財産の評価方法に共通する原則や各種財産の評価単位ごとの評価方法が定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって当該財産の評価を行うこととされている。…そして、租税法の基本原則の一つである租税平等主義に照らせば、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、

37) 国家行政組織法（昭和23年法律第120号）。

第14条2項 各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。

38) 名古屋地裁平成16年8月30日判決（判タ1196号60頁）。

39) 東京地裁令和2年11月12日判決（判タ1500号126頁）。

原則として許されないものというべきである。」と判示している。

加藤友佳准教授は、「課税実務において通達の通用力が大きくなる理由は、行政規則である通達の根拠として、上記国家行政組織法14条2項および、公務員の法令順守義務と職務命令服従義務を定める国家公務員法98条1項の影響もある。これらの根拠規定の存在によって、税務職員に対しては上級行政機関が発する租税通達の順守義務を課せられることから、納税者は同通達に即した課税が行われることを前提とする。これに加えて、租税法の解釈が納税者と課税当局で異なった場合には、納税者に対して加算税が賦課されるリスクが生じることも、課税実務における租税通達の影響力に基因しているといえるだろう。⁽⁴⁰⁾」また、財産評価基本通達と他の通達と比較して、「評価通達が対象とする財産の種類の高さや、各種財産に対する個別具体的な規定内容からも、他の通達と性質は異なるといえるだろう。時価という文言からは、評価通達に定められているような財産に応じた具体的で画一的な算式を解釈として導き出すことは困難であり、その意味で評価通達は解釈基準（純粋な法令解釈）という範疇を超えている。⁽⁴¹⁾」と述べている。

さらに、相続税法22条に具体的な規定がないのは、あらかじめ通達によって具体的に時価を算出するのを予定してのことであり、通達の事実上の「外部効果⁽⁴²⁾」の表れであるといえそうである。

宇賀克也教授は、行政規則の外部化について、「行政規則は行政機関を拘束するが、国民を拘束する外部効果を有しないもので、この点で法規命令と区別されるというのが古典的説明であった。しかし、近時、行政規則も必ずしも外部効果を有しないわけではなく、法規命令と行政規則の差異も相対的なものであるにとどまる」という考え方を述べ、「解釈基準についても外部効果を認めうる場合が存在する。合理的理由なく通達に反して特定の者にのみ厳しい処分をすれ

(40) 加藤・前掲注(31)、30頁。

(41) 加藤・前掲注(31)、32-33頁。

(42) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ』（有斐閣、2020年）323頁。

ば、平等原則違反として、その処分は取り消される可能性がある」としている。⁽⁴³⁾

金子宏教授は、「土地が一般的に低く評価されている状況を前提とすると、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、基本通達の基本的内容は、長期にわたる継続的・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、土地の評価について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ろう。⁽⁴⁴⁾」と述べている。財産評価基本通達は法令ではないが、土地の評価に関して国税庁内部の解釈適用の基準にとどまらず国民に大きく影響を与えていることで、土地の評価の基本的内容は、行政先例法になっているとも考えられる。

第三章 財産評価基本通達総則6項

1 財産評価基本通達総則6項の意義

財産評価基本通達総則1項の時価の意義で「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは課税期間において、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、総則6項で「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。」と示している。総則6項の趣旨としては、「評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の

(43) 宇賀・前掲注(42)、323頁。

(44) 金子・前掲注(1)、739-740頁。

公平を欠く場合も生じることが考えられる。⁽⁴⁵⁾」と説明されているが「著しく不適當」とはどのようなものか、財産評価基本通達の中では具体的内容について説明されていない。

実際取引価額と通達評価額の間著しい乖離が生じた場合で、総則6項を適用した判例は、「評価方式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、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかである等の特別な事情がある場合には、例外的に法22条の「時価」と算定する他の合理的な方法によることが許されると解すべき⁽⁴⁶⁾」と説明することが多く、具体的判断については個別の事例によりそれぞれ解釈によっている。

2 総則6項の内容と判断基準

「著しく不適當と認められる」とはどのようなものか財産評価基本通達では具体的には示されていないが、判例では、不動産鑑定価額と財産評価基本通達との間に著しい価額の乖離があるものを前提として、①租税回避行為などの主観的要素があるもの（東京地裁平成4年3月11日判決、東京高裁平成5年3月15日判決、東京地裁令和2年11月12日判決、東京地裁平成4年7月29日判決、東京地裁平成5年2月16日判決）、②財産評価基本通達の想定していなかった事情があるもの（名古屋地裁平成16年8月30日判決、大阪地裁平成29年6月15日判決、東京地裁令和2年10月9日判決）に適用されている。

東京地裁令和2年11月12日判決⁽⁴⁷⁾では、相続開始の数か月前に不動産を借入購入した事案において、「特別の事情は、評価通達に定める評価方法以外の評価方法によって本件不動産を評価するという形式的平等を貫くことが、かえっ

(45) 宇野沢・前掲注(18)、28頁。

(46) 東京地裁平成4年7月29日判決（判タ854号175頁）。

(47) 東京地裁令和2年11月12日判決・前掲注(39)。

て租税負担の実質的な公平を害するか否かという観点から判断すべきであるものであるところ、本件被相続人及び原告Aが、相続税の負担を減じさせることを認識し、かつ、期待して本件不動産を購入したという事実を上記判断において考慮することができないとする理由はない。…本件不動産に係る本件通達評価と本件鑑定価額との乖離の程度が極めて大きく、これによって本件相続額にも大きな差が生じていることに加えて、本件被相続人及び原告Aが上記のような評価の差異によって相続税額の低減が生じることを認識し、これを期待して本件不動産を取得したこと〔は〕、…評価通達の定める評価方法によって財産を評価することによって、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であるから…特別な事情があるというべきである」と判示し、価格の乖離と相続額の低減の認識があるとし、総則6項を適用している。

東京地裁令和2年10月9日判決⁽⁴⁸⁾では、「評価通達40-2や24-4の定めが想定する程度を著しく超える宅地造成費等（建築基準法上の道路まで通路を開設するのに必要な費用を含む。）を要するような場合には評価通達により難い特別の事情があると解される。」として個別具体的な事情を特別の事情としている。

また、前記のような借入購入でなく、鑑定評価や取引の価額から不動産市場における実際の交換価値の把握ができる場合で財産評価基本通達の評価額と乖離がある場合も総則6項を適用している。名古屋地裁平成16年8月30日判決⁽⁴⁹⁾では、課税庁が主張した鑑定評価と納税者が主張した鑑定評価との争いになったが、「ある土地について複数の異なる評価額の不動産鑑定が存在する場合は、まずその合理性を比較検討した上で、より合理性が高いと判断できる鑑定の評価額をもって時価と評価すべきであり（仮に合理性について優劣の判断が全くなし得ない場合には、その平均値をもって時価と評価すべきである）、その上で通達評価額とを比較して、当該課税処分 of 適法性を判断すべきである。」として鑑定評価を合理的に総合判断した結果、一方の鑑定評価に「重大な

(48) 東京地裁令和2年10月9日判決（税資第270号順号13463）。

(49) 名古屋地裁平成16年8月30日判決・前掲注38。

影響を及ぼす問題点」を指摘して総則6項を適用して合理性を有する鑑定評価を相当としている。

このように、総則6項によって、評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く場合も生じることが考えられるということから明確な基準になるものは見受けられないが、様々な個別事情を考慮し著しく課税の公平を欠くと考えられる場合に総則6項を適用していると考ええる。

第四章 判例研究

1 最高裁令和4年4月19日判決（民集76巻4号411頁）

事実の概要

被相続人Xは、平成24年6月27日に94歳で死亡した。本件被相続人Xの共同相続人は、妻（訴外Q）、長女（X2）、長男（X1）、二男（訴外R）である。

本件相続には、東京都杉並区の土地及び建物（以下、「本件甲不動産」）並びに、神奈川県川崎市の土地及び建物（以下、「本件乙不動産」）が含まれていた。本件甲不動産は、平成21年1月30日付けで、信託銀行から6億3000万円を借入れ、8億3700万円で購入した。本件乙不動産は、平成21年12月21日付けで共同相続人の1人であるQより4700万円、同月25日付けで信託銀行から3億7800万円を借入れ、5億5000万円で購入した。

X1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1億3366万4737円と評価した上、平成25年3月11日札幌南税務署長に対し申告書を提出した。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円とされた。

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、

本件不動産の価額につき、総則6項により、評価通達の定める方法によらず他の合理的な方法によって評価することを指示したので、札幌南税務署長は、平成28年4月27日付けで、X1らに対し、不動産鑑定評価額に基づき、本件甲不動産価額の合計を7億5400万、本件乙不動産の価額を合計5億1900万円とし、本件相続に係る課税価格の合計を8億8874万9000円、相続税の総額を2億4049万8600円とする更正処分及び賦課決定処分をした。

第1審 東京地裁令和元年8月27日判決（民集76巻4号421頁）

判旨

「相続税法は、…財産の評価方法について定めを置いていないところ、課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている。…このような課税実務は、合理的なものであると認められる限り、…相続税法22条の規定の容認するところであると解される。そして、評価対象の財産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有する場合においては、評価通達の定める評価方法が形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には、租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、相続税法22条の規定もいわゆる租税法の基本原則の一つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、特定の納税者あるいは、特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、原則として許されないというべきである。しかし、他方、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など、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用い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である特別の事情がある場合には、他の合理的な方法に

よって評価することが許されるものと解すべきである。」と判示し、本件について特別な事情があるか否かについては、「不動産通達評価額からのかい離の程度が…不動産鑑定評価額よりもさらに大きいもの」であることや、「本件不動産の購入及び本件借入を…近い将来発生することが予想される…相続においてX1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」ことにより特別な事情があると判示した。

第2審 東京高裁令和2年6月24日判決（民集76巻4号463頁）

判旨

X1らが、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」について、「処分行政庁のみならず、納税者にとっても、その要件に該当する評価根拠事実を特定することができる程度の一般化した判断基準が示されていないければ、時価評価の予測可能性と法的安定性を害し、租税法律主義に違反する。」と主張したのに対し、東京高裁は、「相続によって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るということは、相続税法22条によって定められており、評価通達でも、通達1(2)において、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、評価通達の定めによって評価した価額によるとした上で、評価通達6において、評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産については、評価通達の定めによって評価されない場合があることを定めていることからすると、…評価通達の定める評価方法以外の方法によって評価した価額を当該財産の時価とすることについて、それがどのような場合であるかについて通達等によってあらかじめ示されていなかったからといって、租税法律主義に違反するものとは解されない。」と判示した。

本件については、「本件被相続人が本件相続開始の約3年半前に本件甲不動

産を購入した額は8億3700万円であり、その約2年半前に本件乙不動産を購入した額は5億1900万円であって、…X1らにおいて、本件通達評価額が時価とかい離していることを想定することは、可能であったというべきであり、本件更正処分等が時価評価の予測可能性を侵害しているとはいい難い。」と付言している。

そして、X1らが、「時価評価に全く影響しない相続開始前後の事情や租税回避又は租税負担の減少の意図などは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」に当たらず、租税回避の否認のための特段の規定もない以上、評価通達6を租税回避措置の否認のために用いることは租税法律主義に反する。」などと主張したのに対して、東京高裁は、「処分行政庁は、飽くまで、本件各通達評価額と本件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しないとしたのであって、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を適用したものは認められない。…近い将来発生することが予想される本件Xの相続においてX1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、本件各不動産の購入及び本件借入〔がなければ〕、…課税価格は6億円を超えるものであったにもかかわらず、…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…相続税は課税されないことになる。…本件各不動産については、評価通達に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評価とすることは、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」と判示した。

最高裁令和4年4月19日判決（民集76巻4号411頁）

判旨

相続税法22条に規定する時価と財産評価基本通達について、「ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける客観的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。」と判示した。

そして、平等原則との関係については、「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。

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、X1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、X及びX1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Xからの相続において、X1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X1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。」と判示した。

2 小括

第1審は、本件被相続人は、本件各不動産取得により本来X1らが負担すべき相続税を免れることになることを認識した上で本件各不動産を取得したと認め

られ、このような事態は同様の軽減策を採らなかった他の納税者との間の租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の趣旨目的に反する著しく不公平なものであると判断した。特別の事情については、本件不動産評価額と鑑定評価額との価格の乖離であるとし、時価と財産評価基本通達評価額との価額の差が著しいことを理由としている。更に、近い将来発生することが予想される相続において相続税の減額を目的とした不動産の購入・借入れをあえて行ったという主観的要素も特別な事情としている。

第2審は、総則6項を適用した理由について、「処分行政庁は、飽くまで、本件通達評価額と本件鑑定評価額との著しい乖離から、本件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としたものであって、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を適用したものと認められない」として著しい価額の乖離が評価通達の適用の理由だとしている。また、「相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。」と主観的要素にふれながらも、飽くまでも本件通達評価額と本件鑑定評価額との著しい乖離により総則6項を適用したと判示している。

長島弘教授は、「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乖離から、本件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を適用したものでないという。すなわち著しい開差があることから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としたのであって、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のものではないという。しかし本件各借入れ及び本件不動産の購入がなければ

ば、本件相続に係る課税価格は6億円を超えるものであったにもかかわらず、本件相続に係る相続税は課税されないことになる点から、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して、総則6項の適用を認めている。⁽⁵⁰⁾」と述べている。

最高裁判決は、相続税法22条の時価は財産の客観的交換価値であるとし、そして、財産評価基本通達は時価の評価方法を定めたものであるが通達にすぎず法的効力を有しないとしている。相続税の課税価格に算入される財産の価額は、財産の取得の時に客観的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、当該価額が財産評価基本通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないとして、本件において時価は鑑定評価額としている。

平等原則からは、租税法の一般原則から租税法の適用に関し同様な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、そして、課税庁は財産評価基本通達に従って画一的に評価をしているのは公知の事実である。しかし、「合理的な理由」があれば、特定の者の相続財産にのみ財産評価基本通達の定める方法により評価した価額を上回る価額にしても平等原則に反することにならないとしている。そして、その合理的な理由を「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」とし、この事情を財産評価基本通達と本件鑑定価額との間の乖離ではなく、各不動産の価額について財産評価基本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X1らとの間に看過し難い不均衡を生じさせる」こととしている。通達評価を認められた者と通達評価を認められなかった者との不均衡という形式的な不均衡ではなく、税負担の軽減を意図して購入・借入れをしたものと意図しなくて購入・借入れをしなかったもの又はすることのできないものとの実質的な不均衡からこのような判断をしたものと考

⁵⁰⁾ 長島弘「相続開始3年以上前に取得した不動産の相続税評価額と評価通達総則6項」（税務事例53巻12号、2021.12）57頁。

えられる。

また、合理的な理由について節税目的や租税回避の事情などの主観的要素を含めて判断しているが、具体的な基準は示されていない。

長島弘教授は、「この判決は法理判決の形式ではあるが、…どのような場合に、評価通達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該当するかという点は、判断基準として示されていない（そういう意味では、形式的には法理判決の形式になっているが、実質は事例判決ともいえる）。⁽⁵¹⁾」と述べ、また、総則6項の適用については、「借入によりタワーマンション等評価額に大きな乖離を認識していれば適用を認めるべきということになりかねない。しかし乖離は納税者が生じさせたものではない。乖離が大きい物件を取得した者とそうでない者との不公平は依然として存するが、この不公平を解消すべくこの乖離を縮小させるために評価通達の改正を行うべきである。そのような中で評価通達を改めることなく総則6項の適用を増やして対処するというのは、本末転倒以外の何物でもない。…また評価の特定として機能する総則6項であるが、これは租税回避否認規定ではないのであるから、税負担軽減の意図や認識というものが、その適用の適否に関わるのは筋違いであろう。税負担軽減の意図や認識が、何故価格の算定に影響するのか、論理的には全く理解不能である。⁽⁵²⁾」と述べている。

酒井克彦教授は、「本件最高裁は、「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X1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。」としている。すなわち「本件購入・借入れのような行為をすることのできない他の納税者とX1らとの間に看過し難い

(51) 長島弘「財産評価基本通達総則6項の適用を認めた最高裁判例」（税務事例54巻6号、2022.6）40頁。

(52) 長島・前掲注(51)、41頁。

不均衡」と述べているのではなく、「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らとX1らとの間に看過し難い不均衡」としており、本件の被相続人Xにしかできなかった租税負担の回避策であったということを前提としているのではない。「そのような行為をしない者」と「そのような行為をすることができない者」を両方含めて、それらの者との実質的租税平等主義を論じているという点には注意が必要であろう。…すなわち、ここにいう「不均衡」の射程を確定するには素材が乏しく極めて不安定であるかのように思われるのである。本件最高裁判決が被相続人Xにしかできないような高齢者による多額の借入れを素材としたものであるから、そのような借入を組むことができない者との間の不均衡を前提とすれば、実質的租税平等主義の見地から、個別評価による時価認定がされることに合理的な理由があると判断されているのであれば格別、本件最高裁はそのような判断をしたものではないのである。⁵³⁾」と評している。

松田貴司氏は、総則6項適用について、「当該判決がなされるまで、本項の適用が争点となった裁判例においては、本項に規定する「著しく不相当と認められる」か否かは、「特別の事情」の有無により判断されてきたが、当該判決においては、「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（つまり、財産の価額を評価基本通達の定める評価方法によって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）とされた。この「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」については、具体的にどういう事情が該当するのかということのを予め整理して公表することは性質上困難であると考えられるほか、当該判決においては、軽減される相続税（租税負担）の額や割合といった具体的な基準も示されていない（上記事情と同様、予め基準を示すことは困難であると考えられる）ことか

53) 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（上）—最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として—」（税務事例54巻10号、2022.10）62頁。

ら、総合的に判断する必要がある。⁽⁵⁴⁾」と述べている。

最高裁は、相続において土地の評価を財産評価基本通達に従って、画一的に評価を行っていることを「公知の事実」とし、「合理的な理由」がない限り、特定の者の相続財産の価額についてのみ財産評価基本通達により評価しないことは平等原則に違反するとしている。そして総則6項を適用する「合理的な理由」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」としている。本件における「合理的な理由」は、財産評価基本通達と鑑定評価額との著しい乖離と、主観的要素である租税負担の軽減を意図した不動産購入借入れ行為による他の納税者との実質的な租税負担の不公平としている。しかし、総則6項に主観的要素を考慮することには様々な見解がある。

次の章では、財産評価基本通達は、行政判例法のような役割を果たしているとの考えに基づいて財産評価と通達との関係を検討し、土地の評価に主観的要素を考慮する見解について検討する。

第五章 検討

1 土地の財産評価における通達

課税実務では、財産評価基本通達において、財産価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的評価方法によって財産評価をしている。相続財産は多種多様であり、画一的評価方法を採らず個別評価すると、それぞれの採用した評価方法で異なった金額が時価とされることは避けられない。したがって、画一的評価をすることの合理性を、納税者間の公平・便宜・事務負担の効率化を軸に、相続税法22条が許容しているという説明が多くされている。そして、画

⁽⁵⁴⁾ 松田貴司『財産評価基本通達逐条解説（令和5年版）』（大蔵財務協会、2023年）29頁。

一的評価によらない方が妥当であろうという場合に、総則6項を適用して他の合理的な方法での財産評価がされるという判断が多かった。

財産評価基本通達は、法規たる性質を持たないが、土地の相続財産評価において課税の適正・公平を図るために、全国統一の基準を路線価等として国税庁ホームページで公開することで画一的な評価方法によって当該財産の評価を行うことができている。このことで国民は課税の法的安定性・予測可能性を確保することが可能になり、この基準によって納税者は長年申告納付している。

そして、課税庁にとって財産評価基本通達は課税庁内部の取扱を統一するものであり、税務職員は、租税通達の順守義務によって課税徴収している。平成2年度税制改正からは、地価公示価格等の8割と評価割合が引き上げられて既に30年以上が経過している。この通達が相続の財産評価として国民に周知されており、多くの納税者は財産評価基本通達の路線価等によって評価することで問題ないのであると予測して納税している。よって、財産評価基本通達の土地の評価の基本的部分は、行政先例法的役割を果たしているのではないかと考える。

さらには、財産評価基本通達は、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ではあるが、税務職員は、国家行政組織法14条2項、及び国家公務員法98条1項のもとで、税務職員として管理されて通達を運用しており、納税者も課税当局と異なった判断をすると加算税を納付するというリスクを負っているということからも、財産評価基本通達は単なる行政通達の役割を超えていると考える。

酒井克彦教授は、最高裁令和4年4月19日判決について、「『評価通達は相続財産の価格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』としており、スコッチライイト事件⁽⁵⁵⁾の相当期間継続されてきたという状況とは比較にならないほどの

(55) 大阪高裁昭和44年9月30日判決（判タ241号108頁）。

長期にわたる行政慣行であったとみることもできる。…ただ本件最高裁判決では、形式的租税平等主義が凌駕される合理的な理由が認定されたのである。…〔しかし、〕実質的租税平等主義に従うということは、結果において、個別評価を指向することをも意味する。「時価」とは客観的交換価値を表していると解される点からすれば、実質的租税平等主義を求めれば求めるほど個別評価を指向することになると思われる⁽⁵⁶⁾」としている。

相続税法22条は、相続財産の評価を「取得の時の時価」と定め時価主義を採用している。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、その解釈として財産評価基本通達によっている。したがって、財産評価基本通達の法的根拠は、相続税法22条に求められ、財産評価基本通達は、同条の解釈通達である。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。⁽⁵⁷⁾

宮崎裕子裁判官は、取引相場のない株式に係る評価通達の適用について、最高裁令和2年3月24日判決⁽⁵⁸⁾補足意見で、「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。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が

⁽⁵⁶⁾ 酒井・前掲注53、58-61頁参照。

⁽⁵⁷⁾ 増田英敏「評価通達6項による財産評価否認と租税正義-東京地裁令和元年8月27日判決を中心に-」（税務弘報68巻11号、2020.11）74-75頁参照。

⁽⁵⁸⁾ 最高裁令和2年3月24日判決（判タ1478号21頁）。

法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。」と述べている。

2 「主観的要素」と総則6項による租税回避行為の否認

最高裁令和4年4月19日判決は、財産評価基本通達を課税庁がこれに従って画一的に評価を行っているのは「公知の事実」とし「合理的な理由」がない限り財産評価基本通達によらないことは平等原則に違反するとしている。そして、総則6項を適用する理由として、「本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される…相続において…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」ことを「租税負担の軽減をも意図して行った」として主観的要素を考慮し、このようなときに、「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」として他の納税者との実質的な租税負担の公平に反することを理由として総則6項を適用している。

総則6項の適用と主観的要素との関係については以下のような見解がある。

① 総則6項による租税回避行為の否認には個別否認規定が必要としたもの

増田英敏教授は、「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いない。…少なくとも、相続税法は看過できない節税や租税回避に対しては、個別否認規定である相続税法64条（同族会社等の行為計算否認規定）を用意して対処しているのである。通達による租税回避の否認は法が予定しておらず、総則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。」とし、総則6項による節税・租税回避否認について、「租税行政も租税法律主義の支配下に置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。…租税回避行為の否認は、租税法律主義の下では個別否認規定による否認のみが許容されるのである。…租税法律主義のもとでは、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、安易に拡大解釈、類推解釈、権利濫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 [ない]」。また、平等原則について、「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、事実に・実質的に差異が存在しない同一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。銀行借入れをして不動産を取得し、取得後に相続が開始する事例は、まれに生じるのではなく、ごく一般的であり特殊な事例とはいえない。…租税回避の意図があり、銀行から融資を受けて不動産を購入した結果、租税負担が軽減されたから租税負担の実質的な公平に反し、そのことをもって差別的取扱いが許される合理的理由になるとする本判決の論旨は、到底受け入れることはできない。」と述べている。⁽⁵⁹⁾

59) 増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証」（税務弘報70巻8号、2022.8）89-94頁参照。

② 総則6項適用に主観的要素を考慮しないとしたもの

占部裕典教授は、「財産評価通達の制定経緯・目的から、同通達6における「著しく不適當」の場合、すなわち「特別の事情」が存在する場合は、財産がもつ評価に影響を与える固有の物的事情が存する場合であり、節税や租税回避行為による税負担の軽減までを、財産の評価に影響を与える「特別の事情」と解することができないことは明らかである。「特別の事情」に「実質的な租税負担の平等を著しく害することが明らかであるといった事情」が該当するなどとして、「特別の事情」の判断基準を結果的には不当に拡大することは許されない。財産評価通達6における「著しく不適當」という文言は不確定概念であるところ、「著しく不適當」の意義、その判断基準がきわめて恣意的に用いられているといわざるを得ない。東京高判平成5年12月21日（原審東京地判平成5年2月16日判タ845号240頁）等における理論は、最判平成23年2月18日⁽⁶⁰⁾登場前のものであり、今日、このような財産評価通達6に係る適用範囲拡大型裁判例の判例拘束力等も存在しないといえよう。⁽⁶¹⁾」と述べている。

長島弘教授は、東京地裁令和2年11月12日判決⁽⁶²⁾に関してではあるが、「総則6項が租税回避否認規定ではないことを意識してか「更正処分を行ったのは、本件不動産につき評価通達の定めによって評価することが著しく不適當と認められるという理由によるものであって、本件被相続人及び原告らに相続税対策の意図があることを理由として不利益な処分を課したものではない」としながらも、結局、「本件不動産の購入が本件相続税を減少させる目的で行われたのは明らか」であるから、この不動産購入の目的は、相続税対策であると認定して、特別の事情があるとしている。結局は相続税減少目的の有無が判断要素とされているのであるから、理論的に矛盾していよう。…そして、相続税を減少させ

⁽⁶⁰⁾ 最高裁平成23年2月18日判決「武富士事件」（判タ1345号115頁）。

⁽⁶¹⁾ 占部裕典『現代税法と納税者の権利/三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編』（法律文化社、2020年）160頁。

⁽⁶²⁾ 東京地裁令和2年11月12日判決・前掲注⁽³⁹⁾。

る目的があったことを認定した上で総則6項を適用しているのであるから、総則6項が租税回避否認規定同様の結果になっていることは疑う余地がないものである。もっとも、このような場合でも相続対策の意図がまったくない場合には総則6項の適用をしないということがあるのであろうか。例えば、若い者が購入後事故等で亡くなった場合には、長期的には相続税対策としての意味があったとしても、本件や、先行事例のように直接的ではないであろう。そのような場合には総則6項が適用されないというならば、やはり相続税減少目的の有無が判断要素とされていることになる。判断の重要な要素に、相続税減少目的の有無がありながら、それが理由ではないという判断は、理論的に矛盾している⁽⁶³⁾」とし、総則6項に主観的要素を考慮するのは許されないという考えを述べられている。

品川芳宣教授は、「実体的要件たる「著しく不適當」とは、評価通達が相続税法22条に規定する「時価」を解釈・適用するための通達として存在しているのであるから、当該財産の通達上の評価額と客観的交換価額との開差が客観的にみて著しく不適當と認められる場合、すなわち、財産の客観的価値に関する事項に限定するべきであって、租税回避を企画したか否かというような主観的要素は本来当該判断の要素とすべきではないと考えられる。⁽⁶⁴⁾」と述べている。

渋谷雅弘教授は、「特別の事情」に主観的な要素を考慮することについて、「税負担軽減の意図といった主観的要素を考慮することに対しては、それは財産の客観的価値に影響しないという批判が少なくなかった。しかし、本判決は、相続税法22条における時価の認定の問題においてではなく、あくまでも課税庁による財産評価が平等原則によって制約されるかどうかという問題において、このような事情を考慮している。⁽⁶⁵⁾」と述べている。

(63) 長島弘「最近の相続開始の数か月前購入不動産に対する総則6項適用事例」(税務事例54巻3号、2022.3) 30-31。

(64) 品川・前掲(25)、7頁。

(65) 渋谷雅弘「評価通達と平等原則—最高裁令和4年4月19日判決を読む」(ジュリストNo.1575、2022.9) 105-106頁。

③ 総則6項の適用を租税回避行為の否認ではないとしたもの

酒井克彦教授は、最高裁令和4年4月19日判決について、「そもそも、課税要件は、財産評価通達に規定されるものではなく、あくまでも相続税法22条によるのであるから、仮に同通達に示された評価方法を濫用したものと評価し得たとしても、そのことから直ちに制度濫用や租税減免規定の濫用と整理することはできないため、本件を租税回避事例と認めることはできないというべきであろう。もっとも、本件最高裁判決は、「本件購入・借入れのような行為をせず、またはすることのできない他の納税者とX1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」とは認定しているのであるから、租税回避的な行為であるとまでは断じてはいないものの、実質的な租税負担の公平に反する行為として、本件購入・借入れを位置付けた上で、租税負担を圧縮させた財産評価基本通達の形式的適用を許容することはできないとしたのであろう。⁽⁶⁶⁾」として本件は租税回避事例ではなく通達に示された要件を回避した事例であると述べている。

私見としては、相続税法22条の解釈である財産評価基本通達が行政先例法のような働きをしているという前提に立てば、時価を、財産評価基本通達の路線価等で評価するものと解し、総則6項は、法的安全性・予測可能性から限定的に適用することが必要であると考ええる。

最高裁令和4年4月19日判決は、実質的な租税負担の公平の観点から総則6項を適用して、相続税負担軽減を目的とした不動産購入・借入れを、租税回避行為として主観的要素を考慮して判断している。財産評価基本通達による路線価等による8割評価は、約30年以上が経過しており納税者も通達にしたがって申告納税しているので時価と考えられる。しかし、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格は、国税庁長官の指示を受けて評価する」と書かれているだけで具体的適用判断が難しく明確

⁽⁶⁶⁾ 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（下-2）—最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として—」（税務事例55巻1号、2023.1）69頁。

な基準が示されていない。また、総則6項を適用することは、法的安全性・予測可能性からも明確的であり限定的である必要がある。このような理由からも、時価の評価で、総則6項に租税回避行為という主観的要素を判断基準として考慮することは望ましくないのではないかと考える。

税負担を軽減する節税、租税回避、脱税という行為はそれぞれ主観的要素を含んでいる。節税は、合理的な手段で税負担を軽減することである。租税回避行為は、本来ならば採用したであろう行為形式を採用せずに、租税負担の軽減を目的として、他の異常な行為形式を採用することで節税と区別される。また、脱税は、課税要件の充足を免れるものである点で課税要件の充足を隠匿する行為である。⁽⁶⁷⁾

総則6項で、本件購入・借入れという主観的要素を考慮し、それを、租税回避行為と考えるのであれば、「租税回避の禁止は、租税法に内在的な原理であるとする考え方によれば、明文の根拠規定を必要としないことになる。しかし、租税法の理解からは、たとえ、ある行為についてのある法律上の行為形式の採用が、その法律上の行為形式の濫用、ということができるとしても、例えば、それが私法上は適法有効のものであるかぎりには、租税法上それを禁止ないし否認するのには、特別の個別具体的な実定租税法規上の明文の規定を必要とするものである⁽⁶⁸⁾」。

また、バブル期に問題となった、土地の相続税評価額と実勢価額との乖離を利用し、相続直前に不動産を取得することによる相続税の負担回避行為に対処するために、昭和63年には、相続開始前3年以内に取得等をした土地等又は建物等について取得価額により相続税が課税されるという租税特別措置法（旧）69条の4が立案され制定された。租税回避行為という主観的要素を根に否認するのであれば、法的安全性・予測可能性からも通達ではなく法令によって否認

(67) 品川芳宣「節税と税務否認-税理士に期待される節税と税務否認の法律問題-」（税理66巻12号、2023.10）133-135頁参照。

(68) 品川・前掲(67)、135頁。

することが望ましいと考える。

第六章 おわりに

相続における土地の評価において財産評価基本通達は本来、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もので法令ではないが、相続税法22条における、土地の評価の基本部分である8割評価を前提とした路線価方式については、行政先例法に近い役割を果たしていると考え。なぜなら相続税法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客観的交換価値である時価としか示されておらず、具体的に条文で規定されていない。よって、納税者は相続税法22条の解釈として財産評価基本通達に記載されている方法で申告納税することを予定しており、実際に8割評価を前提とした路線価方式により納税者も30年以上この通達にしたがって申告納税している。

財産評価基本通達は、土地の評価について、納税者が相続財産について明確に算定できるように所在地、土地の形状、土地上の建物の有無など細部を規定して路線価等で計算方法を定めている。国民は、この通達を信頼して長年申告納税してきているのであるから、もはや行政先例法といえるような役割を果たしていると考え。

財産評価基本通達は、行政先例法のような役割を果たしていると考えが、総則6項は、「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」として、具体的内容は財産評価基本通達にも記載されていない。総則6項の適用に際しては、法的安定性・予測可能性から、明確的であり限定的であることが必要である。このような理由からも、総則6項で、租税回避行為等の認識といった主観的要素を判断基準として考慮することは望ましくないのではないかと考える。

昭和63年度税制改正において、旧措置法69条の4が設けられ、被相続人が相

続開始前3年以内に取得した土地建物等については、通常の相続評価である土地建物等の相続税評価によらず、その土地建物等の取得価額によるとされたが、現在は廃止されている。租税法律主義において法的安定性・予測可能性の観点からも、租税回避等の認識といった主観的要素を根拠に路線価等を否認するには、法令の規定が必要であると考ええる。

【参考文献】

＜書籍＞

- 稲葉敏『相続税法義解』（自治館、1906年）
- 今村修『相続税・贈与税財産評価の理論と実務』（税務経理協会、2006年）
- 宇賀克也『行政法概説Ⅰ（第7版）』（有斐閣、2020年）
- 宇佐美邦雄『相続税の課税と手続』（賢文館、1929年）
- 鶴野和夫＝下崎寛『土地評価の租税判決・裁決例分析』（中央経済社、2007年）
- 宇野沢貴司『財産評価基本通達逐条解説（令和2年版）』（大蔵財務協会、2020年）
- 占部裕典「財産評価通達の課題-固定資産評価基準との対比からみえてくる問題点-」『現代税法と納税者の権利/三木義一先生古稀記念論文集』（法律文化社、2020年）140頁
- 岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）
- 金子宏＝中里実＝J・マーク・ラムザイヤール『租税法と市場』（有斐閣、2014年）
- 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2022年）
- 木村弘之亮＝酒井克彦『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018年）
- 木山泰嗣「税法における実質主義と外観論の関係」『現代税法と納税者の権利/三木義一先生古稀記念論文集』（法律文化社、2021年）1頁
- 小早川光郎『行政法上』（弘文堂、1999年）
- 小寺新一『新版相続税贈与税土地評価の実務』（税務研究出版局、2000年）
- 酒井克彦「相続税に係る資産評価の課題と展開-土地と株式、上場株式と非上場株式に係る財産評価の径庭-」『資産の形成・世代間移転と税制』（日本証券経済研修所、2021年）95頁
- 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題（金子宏編）』（有斐閣、2007年）55頁
- 玉國文敏「通達課税の一側面-相続財産評価基準とその変容-」『行政法の発展と変革/塩野宏先生古稀記念』下巻（有斐閣、2001年）469頁
- 塩野宏『行政法Ⅰ（第2版増補）』（有斐閣、1999年）
- 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2003年）
- 田中二郎『行政法上巻』（弘文堂、1974年）

相続財産の土地の評価（山下）

田中治『税理士と実務家のための租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社、1998年）

中里実ほか『租税法概説（第4版）』（有斐閣、2021年）

松岡章夫『ゼミナール相続税法（令和3年補訂）』（大蔵財務協会、2021年）

松沢智「租税実体法-法人税法解釈の基本原則-」（中央経済社、1976年）

松田貴司『財産評価基本通達逐条解説（令和5年版）』（大蔵財務協会、2023年）

増田英敏『リーガルマインド租税法（第5版）』（成文堂、2019年）

三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税 判例総合解説（第2版）』（信山社、2013年）

水野忠恒『大系租税法（第4版）』（中央経済社、2023年）

〈雑誌・論文〉

浅妻章如「受贈不動産につき建替え前マンションの比準価格を重視する鑑定評価を認めなかった事例-東京高判平成27・12・17-」（ジュリストNo.1506、2017.5）119-122頁

浅妻章如「所得税基本通達59-6に明記されていない財産評価基本通達の読替え-タキゲン事件」（ジュリストNo.1564、2021.11）135-138頁

稲村健太郎「相続財産の評価(1)-土地」（租税判例百選〔第6版〕、2016.6）157-158頁

稲村健太郎「相続財産の評価(1)-土地」（租税判例百選〔第7版〕、2021.6）168-169頁

今本啓介「相続財産の土地の評価につき裁判所の鑑定結果が合理的とされた事例」（ジュリストNo.1345、2007.11）113-115頁

伊川正樹「財産評価基本通達6の位置づけと適用要件」（法学セミナー増刊Vol.31、2022.10）261-264頁

梅田高樹「富裕税の創設とその終末」（税務大学校論叢15号、1982）277-281頁

占部裕典「相続財産の評価(1)-土地」（租税判例百選〔第4版〕、2005.10）156-157頁

占部裕典「相続財産の評価(1)-土地」（租税判例百選〔第5版〕、2011.12）150-151頁

太田幸夫「相続により取得した土地の「時価」につき、相続財産評価に関する基本通達に基づく路線価方式によらず、取得価格によるべきであるとされた事例」（判タNo.882、1995.9）298-299頁

大淵博義「取引相場のない株式のみなし譲渡課税判決が提起した問題点-最高裁差戻判決等を検証する-」（税務弘報68巻11号、2020.11）113-123頁

梶野研二「令和4年4月19日最高裁判決から得られる総則6項の意義と実務への影響」（税理65巻10号、2022.8）8-21頁

加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性-評価通達と認定基準-」（税大ジャーナル34号、2022.5）27-46頁

風岡範哉「財産評価における通達によらない評価実務 倍率法式と総則6項」（税理65巻10号、2022.8）206-216頁

香取稔「マンション評価の新通達の概要とその考え方」（税理66巻12号、2023.10）6-15頁

河合厚「マンション評価の新通達の適用上の留意点」（税理66巻12号、2023.10）16-22頁

- 神山弘之「相続に関する通達」（行政判例百選Ⅰ〔第8版〕、2022.11）104-105頁
- 川口幸彦「相続回避への対応を含む財産評価のあり方-裁判事例等の分析を中心として-」（税務大学校論叢61号、2009.6）209-387頁
- 大野新二他「平成8年度の税制改正 相続税法の特例」（時の法令No.1521、1996.5）39頁
- 岸田貞夫「相続直前に取得された相続財産の評価額につき、評価通達によらずその取得価格に基づいてされた処分を適法とした事例」（ジュリストNo.1059、1995.1）212-214頁
- 河合厚「本判決の影響を受ける相続税申告への対応」（税理65巻10号、2022.8）32-42頁
- 菊地紀之「相続税100年の軌跡」（税大ジャーナル1号、2005.4）35-64頁
- 北村真人「相続税財産評価における平等原則の観点からの合理性の検討」（税経通信、2022.12）78-90頁
- 木山泰嗣「節税目的で取得された不動産の相続税評価-東京地裁令和元年8月27日判決・金融・商事判例1583号40頁」（税理63巻6号、2020.5）152-153頁
- 高野幸大「財産評価の現状と問題点」（税研151号25巻6号、2010.5）52-57頁
- 高野幸大「相続回避否認規定と租税法の解釈」日税研論集第78号（第一法規、2020.11）145-188頁
- 後宏治「相続税・贈与税の令和5年度税制改正の概要と実務への影響」（税経通信、2023.4）71-83頁
- 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（上）-最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として-」（税務事例54巻10号、2022.10）54-63頁
- 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（中）-最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として-」（税務事例54巻11号、2022.11）37-42頁
- 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（下-1）-最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として-」（税務事例54巻12号、2022.12）48-54頁
- 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（下-2）-最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として-」（税務事例55巻1号、2023.1）66-70頁
- 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（下-3・完）-最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として-」（税務事例55巻2号、2023.2）42-48頁
- 酒井克彦「租税法余説第90回、タックスアンサーに示された評価基準」（税務事例54巻12号、2022.12）1頁
- 酒井克彦「いわゆるタワマン評価事件に関する諸論点(上)-最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決-」（税理66巻1号、2023.1）191-200頁
- 笹岡宏保「令和4年4月19日付最高裁判決と今後の評価通達6の実務運用（上）」（税理65巻8号、2022.7）163-189頁
- 笹岡宏保「令和4年4月19日付最高裁判決と今後の評価通達6の実務運用（下）」（税理65巻10号、2022.8）145-171頁

相続財産の土地の評価（山下）

- 笹岡宏保「マンション評価の新通達と総則6項との関係」（税理66巻12号、2023.10）44-55頁
佐藤孝一「父が、長男から建物を売買により取得し、その売買代金につき準消費貸借契約を締結した後に死亡した場合につき、建物の財産評価基本通達89の定めによる評価額に相当する借入金債務は債務控除の対象となる「確実に認められるもの」に該当するとした事例」（税務事例55巻3号、2023.3）13-28頁
- 品川芳宣「措置法69条の4に基づく課税処分の合憲性」（税研11巻65号、1996.1）73-79頁
品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」（税理43巻14号、2000.12）2-11頁
品川芳宣「親族間の相続税評価額による土地売買をみなし贈与課税」（税研137号23巻4号、2008.1）98-101頁
品川芳宣「相続税における土地・取引相場のない株式の個別評価」（税研110号19巻1号、2003.7）76-79頁
品川芳宣「相続開始約3年半前に取得した不動産の相続税評価額（総則6項適用の可否）」（税研36巻1号、2020.5）100-103頁
品川芳宣「節税と税務否認～税理士に期待される節税と税務否認の法律問題～」（税理66巻12号、2023.10）129-142頁
- 渋谷雅弘「固定資産税における適正な時価」（租税判例百選〔第4版〕、2005.10）182-185頁
渋谷雅弘「固定資産税における適正な時価」（租税判例百選〔第5版〕、2011.12）174-175頁
渋谷雅弘「評価通達と平等原則-最高裁令和4年4月19日判決を読む」（ジュリストNo.1575、2022.9）101-106頁
- 白井一馬「今後の相続対策・タックスプランニングと相続人への説明のあり方」（税理65巻10号、2022.8）43-50頁
- 杉田宗久「建築中の大型商業施設の敷地の評価」（税研151号25巻6号、2009.11）162-165頁
田中治「相続税制の再検討」租税理論研究叢書13（日本租税理論学会、2003年）40-73頁
田中治「固定資産課税台帳に登録された土地の価格の違法性判断基準」（判例評論665号、2014.7）157-164頁
- 長島弘「無道路地の評価につき「評価通達により難い特別の事情」があるとして納税者の主張を容れた裁判例」（税務事例53巻11号、2021.11）26-36頁
長島弘「相続開始3年以上前に取得した不動産の相続税評価額と評価通達総則6項」（税務事例53巻12号、2021.12）48-60頁
長島弘「最近の相続開始の数か月前購入不動産に対する総則6項適用事例」（税務事例54巻3号、2022.3）19-31頁
長島弘「財産評価基本通達総則6項の適用を認めた最高裁判決」（税務事例54巻6号、2022.6）36-42頁
- 谷口智紀「財産基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」（島大法學61、2018.3）141-166頁
谷口智紀「財産評価基本通達総則6項の適用と平等原則違反の有無」（税理65巻7号、2022.6）

144-156頁

谷口知平「相続財産の評価」家族法大系VI（有斐閣、昭和35年）303-325頁

手塚貴大「租税法主義」日税研論集第75号（第一法規、2019.3）269-318頁

水野正一「21世紀を支える税制の論理（第5巻）」資産課税の倫理と課題（税務経理協会、平成7年）190-193頁

中里実「租税法の難問第35回、実務における判例の位置づけ」（税務弘報71巻2号、2023.2）6-7頁

平井貴昭「居住用の区分所有財産の評価についての要点-法令解釈通達（案）は市場価格との乖離をどう補正するか-」（税務弘報71巻11号、2023.11）44-52頁

平川英子「財産評価基本通達にしたがって決定される不動産の価格とその適正な時価との関係」（ジュリスト臨時増刊No.1505、平成28年度重要判例解説、2017.4）210-211頁

廣木準一「財産評価基本通達によらない評価が許される「特別の事情」の内容」（ジュリストNo.1555、2021.3）139-142頁

増田英敏「評価通達6項による財産評価否認と租税正義-東京地裁令和元年8月27日判決を中心に-」（税務弘報68巻11号、2020.11）69-76頁

増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ（上）」（税務弘報68巻7号、2020.7）128頁

増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ（中）」（税務弘報68巻8号、2020.8）103頁

増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ（下）」（税務弘報68巻10号、2020.10）140頁

増田英敏「通達による租税回避の否認の憲法適合性-租税憲法学と租税正義の視点から-」（専修大学法学研究所紀要、2021.2）43-90頁

増田英敏「通達課税と租税法主義の形骸化-評価通達総則6項の適用の問題を中心に-」（税研38巻1号、2022.5）17-26頁

増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証」（税務弘報70巻8号、2022.8）85-96頁

松田淳「総則6項をめぐる従前の裁判例と今回の最高裁判決との相違点」（税理65巻10号、2022.8）22-31頁

水橋利志「財産評価基本通達によらない土地の評価-鑑定-の合理性」（税研148号25巻3号、2009.11）160-162頁

向笠太郎「最判令和4年4月19日をどう読むか-評価通達の法的効力について-」（税理66巻2号、2023.2）151-157頁

武川幸嗣「買取請求の時価の基準時（マンション判例100選）」（別冊ジュリストNo.259、2022.4）73-74頁

相続財産の土地の評価（山下）

三宅浩一「土地等の売買契約締結後に相続が開始した場合の課税財産及び評価等について」
（税務大学校論叢、2003.6）501-598頁

村木康弘「鑑定評価の視点から紐解くマンション評価の新通達と実務への影響」（税理66巻12号、2023.10）56-68頁

山田重将「財産評価通達の定めによらない財産評価について-裁判例における「特別の事情」の検討を中心に」（税大論叢80号、2015.7）143-263頁

山田俊一「財産評価基本通達総則6項の適用基準」（税理65巻12号、2022.10）174-181頁

渡辺徹也「固定資産評価基準の意義」（租税判例百選〔第6版〕、2016.6）186-187頁

正木洋子「相続税評価額による親族間の土地譲渡とみなし贈与」（税研148号25巻3号、2009.11）154-156頁

山本拓「相続税の課税価格に算入される財産の価額を財産評価基本通達の定める方法により評価した価格を上回る価額によるものとすることが租税法上の一般原則としての平等原則に違反しない場合」（ジュリストNo.1581、2023.3）92-96頁

租税研究「税制の抜本的見直しについての答申」（日本租税研究会、1986.11）

国土交通省HP「地価・不動産鑑定」

https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_fr4_000043.html（令和5年5月22日最終閲覧）

国土交通省HP「主な公的評価一覧」

https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_fr4_000042.html（令和5年5月22日最終閲覧）

FP協会HP

<https://www.jafp.or.jp/know/info/column/20200626.shtml>（令和5年6月20日最終閲覧）

国税庁HP「令和5年分の路線価について」<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/rosenka/index.htm>（令和5年7月4日最終閲覧）

国税庁HP「居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）の趣旨について（情報）」
<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hyoka/231013/01.htm>（2023年11月12日最終閲覧）