

信頼いただける財協の税務関係図書

<p>令和6年改訂 国税徴収法精解 吉田二郎・荒井勇・志場喜徳郎 共編 ▶A5判・定価7,150円(税込)・R6.1月刊</p>	<p>●改訂第21版に当たる令和6年改訂。前回令和3年改訂以来の、国税徴収法及び関連諸法令の改正のすべてを織り込み、国税徴収法の各条文ごとに法令の趣旨から内容まで詳細に解説。</p>
<p>令和6年版 国税徴収法基本通達逐条解説 森口祥司 編著 ▶A5判・定価5,830円(税込)・R6.2月刊</p>	<p>●国税徴収法基本通達の全項目について、制定趣旨、考え方、参考裁判例及び実務における留意事項等を逐条的に解説。前版(令和3年3月刊)以降の改正項目を織り込んで改訂。</p>
<p>令和6年改訂 消費税 課否判定・軽減税率判定早見表 武田恒男・宮川博行 編著/米山英一・名取和彦 著 ▶B5判・定価2,970円(税込)・R6.1月刊</p>	<p>●日常的に行われる具体的な取引を勘定科目別に区分し、課否判定を表形式によって一目で解決。併せて軽減税率対象品目等が瞬時に解決できるよう編集。</p>
<p>令和6年度 税制改正早わかり 中村憲美・松岡章夫・秋山友宏・渡辺正則 共著 ▶A5判・定価2,530円(税込)・R6.3月刊</p>	<p>●令和6年度の税制改正について、いち早く国税・地方税の主要項目を税目別に「改正前の制度の概要」「改正の内容」「適用時期」の構成により、要点を分かりやすく解説。過年度改正のうち令和6年適用項目も収載!</p>
<p>令和6年版 Q&A241問 相続税 小規模宅地等の特例 松岡章夫・山岡美樹 共著 ▶A5判・定価3,300円(税込)・R6.3月刊</p>	<p>●小規模宅地等の特例について、近年、多様化する居住形態・所有区分などをパターン別に分け、241問のQ&Aにより、本特例の適用可否について分かりやすく解説。</p>
<p>二訂版 名義財産をめぐる税務 渡辺定義 編著/田村有司郎・中西隆 共著 ▶A5判・定価2,970円(税込)・R6.3月刊</p>	<p>●各税目別に、名義財産をめぐる税務について、実務上で抱きがちなる問題をQ&A形式で解説。名義財産をめぐる裁判例・裁判例の結論が一目で分かるように明示し、結論からその要因を判断要素等により分析・解説。</p>
<p>事例解説 専門家が教える空き家の売り方 空き家の譲渡所得に係る課税特例のすべて 松本好正 著 ▶A5判・定価2,750円(税込)・R6.1月刊</p>	<p>●家屋及び敷地等について一定の要件を満たす譲渡をした場合には居住用財産の譲渡をした場合の特例控除が適用できるいわゆる「空き家特例」を題材に、詳細な要件や適用状況等様々な事例を前提に分かりやすく質疑応答形式で解説。</p>
<p>令和6年改訂版 所得税調査における是否認の接点 佐藤和助・渡辺正弘 共著 ▶A5判・定価2,200円(税込)・R6.2月刊</p>	<p>●是否認事例等について、その否認理由等から否認に至った状況を推理・想定し、是認と否認の接点を探る一冊。調査事例のほか、判決・裁判例や質疑応答事例なども参考に精選した55事例により解説。</p>
<p>最新版 法人税・法人事業税ガイドブック 森高厚胤・清水一郎・柳谷憲司 共著 ▶A5判・定価2,420円(税込)・R6.1月刊</p>	<p>●法人税・法人事業税の重要ポイントを一冊に集約。制度内容の確認から日常の税務実務まで幅広く活用可能な法人税務の現場に携わる方々必携の「ガイドブック」。</p>
<p>法人税 別表四、五(一)の申告調整の実務 第4集 ～合併(附 解散・清算)～ 野原武夫 著 ▶B5判・定価2,530円(税込)・R6.1月刊</p>	<p>●合併について、合併法人、被合併法人、株主の関係と資本取引等の関係を図解により提示したうえで、3者の課税関係を整理したほか、合併法人の申告書別表4.5(1)の申告調整を解説。</p>
<p>改訂版 実務家のための外国税額還付の手引書 高橋幸之助 著 ▶B5判・定価3,410円(税込)・R6.1月刊</p>	<p>●我が国から非居住者又は外国法人にサービス又は技術等の提供の対価を支払う際に、課税し、留意すべき事項及び外国税額控除の対象とならない外国税額を外国政府に対する法人の還付申告書の作成について、実際の還付事例を基に解説。</p>
<p>法人契約の生命保険で失敗しないためのポイント 坂野上 演 著 ▶A5判・定価2,310円(税込)・R6.2月刊</p>	<p>●著者の経験上、独立して自分ですべてやらなければならない時、どうしても分からないことが出てきたのが生命保険に関する税務であり、本書は、法人の生命保険の仕組みと処理について理解への早道となる一冊。</p>
<p>改訂5版 個人間利益移転の税務 小林裕寿英・佐藤増彦・濱田康宏・大野貴史 共著 ▶A5判・定価2,420円(税込)・R6.3月刊</p>	<p>●個人株主からの視点で、資産や信託の利用による財産と権利、保険・金融商品、不動産・動産を介する取引についてQ&A方式で解説。前版(令和3年11月刊)以降の改正に対応した改訂5版。</p>
<p>令和5年4月～6月 裁決事例集 第131集 大蔵財務協会 編 ▶A5判・定価2,640円(税込)・R6.2月刊</p>	<p>●国税不服審判所が公表した令和5年4月から6月までの公表裁決事例を全て収録。</p>
<p>2月20日発売! [年4回各20日発行(2・5・8・11月)] 年間購読料6,000円(税・送料込み) 資産承継 2024 2月号No.34 野村資産承継研究所 執筆・監修 ▶B5判ワルカー・定価1,500円(税・送料込)・R6.2月刊</p>	<p>●経営、税務、法務、金融資産・不動産マネジメント等の幅広い分野について野村グループがもつ最新のノウハウや情報を掲載した総合専門誌。【2月号特集】令和6年度税制改正速報</p>
<p>令和6年 公認会計士試験用参考法令基準集(企業法)(会計学)(租税法)(監査論) 大蔵財務協会 編 ▶A5判・定価2,000～3,400円(税込)・R6.2月刊</p>	<p>●令和6年公認会計士試験の受験者の参考とするため、論文式試験で配布される法令基準等と同様の法令等を収録し、同様の判型・体裁で製作。</p>

《発行》一般財団法人 大蔵財務協会 〒130-8585 東京都墨田区東駒形1-14-1(財協ビル) 電話 03(3829)4141 FAX 03(3829)4001

「国税速報データベース」・「税のしるべ電子版」、アクセスは、次のアドレスで
ホームページからの購入も出来ます。 <https://www.zaikyo.or.jp> X(Twitter):@zaikyo



論壇

総則6項再考

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

問題意識

いわゆる「タワマン節税訴訟」に対し最高裁判令和4年4月19日第三小法廷判決(以下、「令和4年最判」という。)は、従来の総則6項の「特別の事情」につき、「実質的租税負担公平事情」なるものを掲げ、そこに合理的理由を見いだし、財産評価基本通達の適用に関する平等性を判断することとした。特に納税者の租税回避的行為の介在に、総則6項の判断の力点が置かれるべきであるとした。

今後、この令和4年最判が実務に与える影響は危惧されるところであるが、筆者は、この判決が出たあとも、総則6項の判断基準は、基本的に従来と変わりなく、「価格乖離型乖離」と「租税回避型乖離」につき検討が行われるべきものと考え。ただし、「価格乖離型乖離」については、一定の見える化された許容範囲がなく、その基準性に予測可能性がないところから、これを見える化するべく、いわゆる「分譲マンション評価通達」(令和5年9月28日)を手がかりに価格乖離の問題につき考察し、令和4年最判以後の総則6項の意義を考える。

なお、総則6項については、実務上、土地

と非上場株式の時価について問題となるが、本稿では、もっぱら土地のみにつき限定して議論することをあらかじめお断りしておく⁽¹⁾。

I. 総則6項の意義

財産評価基本通達(以下、「評価通達」という。)は、第1章から第8章の構成となっており、第1章は「総則」と題し、基本的な財産の評価方法について定めている。いわゆる「総則6項」とは、この評価通達第1章総則6項の略称であるが、次のとおり定めている。

「6 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。」

総則6項は、評価通達が制定された昭和39年当初から存在する定めである。そこで、この総則6項の制定趣旨については、当時の論文によると、評価の合理性・安全性を考慮したものであるとされ⁽²⁾、合理的評価説の見地から、その創設を説明している⁽³⁾。なお、品川論文は、「第2章以下の各財産の統一的评价方法による評価額が著しく不相当と認め

られる時には、客観的交換価額に近づけるための個別評価を行う⁽⁴⁾という観点から、客観的交換価値への接近として総則6項を意義づけている。筆者は、総則6項は財産の価額の上昇局面、下落局面のいずれにも適用されることから、合理的評価説と認識し、さらに品川論文の客観的交換価値への接近説に賛成

する⁽⁵⁾。

なお、客観的交換価値への接近説をとるにしても、金子著書は、「基本通達によっては適切な評価をすることができないと認められる特別な事情がある場合には、他の合理的な方法によって通達の基準より高く、または低く評価することができると解すべきであり、

また基本通達による評価が合理的ないし適切といえない特段の事情がある場合には、評価は違法になると解すべき⁽⁶⁾と述べており、「特別な事情」の存在の有無によって通達評価額が適当か、あるいは総則6項を用いて他の合理的な評価方法によって評価することが適当かを判断すべきとしている。

従来、総則6項を適用する上でのこの「特別な事情」については、山田論文⁽⁷⁾が示すところによると、①評価通達による評価方法を形式的に適用することの合理性が欠如していること（評価通達による評価の合理性の欠如）、②他の合理的な時価の評価方法が存在すること（合理的な評価方法の存在）、③評価通達による評価方法に従った価額と他の合理的な時価の評価方法による価額の間に著しい乖離が存在すること（著しい価額の乖離の存在）、④納税者の行為が存在し、当該行為と③の「価額の間に著しい乖離が存在すること」との間に関連があること（納税者の行為の存在）が判断基準となっていた。ただ、判決例や実務上は③の価格乖離及び④の納税者の租税回避の行為の介在の2点をもって判断することが一般的となっていた。しかし、令和4年最判において、④の納税者の租税回避の行為の介在が重視され、③の価格乖離の要素が重要視されない判決が下されたので、昨今、この総則6項の判断基準が、いろいろ取り沙汰されているのである。

II. 令和4年最判事件

1. 事件の概要と最高裁判決の要旨

本件は、被相続人（94歳で死亡）が、借入金により取得した杉並区の土地と川崎市の土地につき、相続人が相続税の申告にあたり評価通達の定める評価方法により評価したところ、税務当局から、当該土地等につき、評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるとして、相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けた事案である。

最高裁（令2（行ヒ）283、民集76巻4号411頁）は、はじめに、相続税法22条の時価とは、客観的な交換価値であると解した上で、「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、基本的に相続税の時価は、客観的交換価値によるという従来の判決例と同じ姿勢を示した。

次に、租税法上の平等原則から評価通達の取扱いについては、「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……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

(1) 非上場株式については、渡辺充「取引相場のない株式の時価—タキゲン事件差戻審判決—」税理64巻12号158～166頁（2021）を参照のこと。

なお、脱稿後、令和4年最判後に初めて総則6項について判断が示された東京地裁令和6年1月18日判決（東京地裁令和3年（行ウ）第22号相続税更正処分等取消請求事件《全部取消し》《納税者勝訴》、TAINS Z888-2556）が明らかとなった。本件事件は、非上場株式の時価をめぐる総則6項の適用が問題となった事件であるが、東京地裁は、価額に大きな乖離があるということのみをもって総則6項を適用すべき「特段の事情」があるとはいえず、総則6項が納税者に不利に適用されるときは、たとえば、①被相続人の生前に実質的に株式の売却の合意が整っていたにもかかわらず、相続税の負担を回避する目的で、他に合理的理由もなく殊更売却手続きを相続開始後に行ったり、②あるいは令和4年最判事件のように、相続税額が相当程度軽減される効果を持つ多額の借入れやそれによる不動産の購入といった積極的な行為を相続開始前に行っていたかなど、合理的な理由のない行為があるかないかが考慮され、令和4年最判の枠組みに照らして、平等原則という観点から、税務当局の処分を違法であると判示した。すなわち、令和4年最判後は、税務当局にとっても、むやみに総則6項は使えないということが改めて確認されたといえる。なお、税務当局は本件につき控訴した。

(2) 池田修「相続税財産評価に関する基本通達について」税経通信19巻9号196頁（1964）。

(3) 総則6項には、納税者救済的見方もあり、たとえば、大淵論文では、「評価通達による評価額の算定（例えば、路線価評価）に当たって考慮されていなかった事実がその後新たに判明し、又はその事実が評価額の確定後に新たに発生したために、評価通達による過重な納税者の租税負担を救済する規定と解する」（大淵博義「『財産評価基本通達・総則第6項』の適用のあり方（上）～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論」税理39巻11号20頁（1996））と述べている。また、最近の著作となるが、増田論文では、「時価の客観的減額要因の生じたにもかかわらず評価通達を形式的に適用することによる評価額の過大評価を放置すると、納税者の担税力が過大に測定されることになり、納税者の相続税等の負担を過大に強いることになる（……）から、想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合の救済措置として総則6項は創設されたものである。」（増田英敏「続・実践 租税正義学（第86回） 相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈（中）」税務弘報64巻13号69頁（2016））と述べている。

(4) 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7頁（2000）。

(5) いわゆるバブル期の異常な土地価格高騰にともない、地価高騰による土地等の相続税評価額と取引価額との乖離に着目して、借入金により不動産取得を行い、課税価格を圧縮する税負担回避行為が行われた時期がある。これに対して昭和63年12月末の税制抜本改正では、旧措置法69条の4として、個人が相続等により取得した財産のうち、その相続開始前3年以内に被相続人が取得又は新築をした土地等又は建物等がある場合には、相続税の課税価格に算入すべき価額は、相続税法22条の規定にかかわらず、その土地等又は建物等の取得価額として政令で定めるものの金額とすると規定し、いわゆる「3年縛り」のルールを設けた。このように具体的に立法措置として異常事態に対応することはできるが、バブル崩壊後の時価下落傾向に対しこの旧措置法69条の4は適用できなくなり、結局、大阪地裁平成7年10月17日判決（平6（行ウ）79、行集46巻10＝11号942頁、LEX/DB 22008371）を契機に平成8年度の税制改正において廃止された。ただし、その間も総則6項は息を潜めて存在していたのである。

(6) 金子宏「租税法」735頁（弘文堂、第24版、2021）。

(7) 山田重将「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について—裁判例における『特別な事情』の検討を中心に—」税大論叢80号219頁（2015）。山田論文では、総則6項に係る裁判例において、4つの判断基準があるとしているが、基本的には「価格乖離型乖離」と「租税回避型乖離」の2つの判断枠組みが判決に影響を及ぼしていると述べている。

より評価した価額を上回る価額によるものとするは、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(傍点筆者)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」とした。しかし、相続税の課税価格に算入される財産の価額については、「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(傍点筆者)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して上記の平等原則に違反するものではない」と判示した。

そこで、これを本件各不動産に当てはめると、「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」が、一方で、納税者の本件購入・借入れの行為につき、「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、原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」であり、「被相続人からの相続において原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」とし、この納税者の行為につき、「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原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出来る。」と納税者敗訴の判決を下した。

2. 本件に関する筆者の見解

令和4年最判の特徴は、総則6項の適用にあたり、従来は「特別の事情」の有無をもって判断されてきたところ、最高裁は、納税者の租税回避的行為につき「合理的な理由」があるか否かで総則6項の適用を判断した点にある。総則6項の適用と平等原則違反に期待を持った論者は、このような急な論理の展開につき様々な批判をする⁽⁸⁾。しかし、筆者は、基本的に、本件判決に賛成する。

すなわち、総則6項を適用するために従来は、(1)通達評価額と鑑定評価額の乖離という「価格乖離型乖離」、(2)納税者の租税回避的行為の有無という「租税回避型乖離」の2つの基準を総合的に勘案することが一般的であったが、まず、(1)の点につき、最高裁は、

「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(筆者注:特別の事情)があるということではできない」とした。しかし、この判示は、著しい価格の乖離の存在を特別の事情として軽視するというものではなく、依然として今後も判断基準の1つとして存在するという考え方を示したにすぎない。現に、令和4年最判を受けて国税庁は、令和4年7月1日付けで「総則6項の3つの適用基準」について全国税局に指示を出したが、価格乖離は、基準2として存在する。ただし、「著しい乖離」についての具体的なガイドラインがないのが今後の検討課題であり、相続税法22条の時価と客観的な交換価値、さらにはいわゆる「分譲マンション評価通達」(令和5年9月28日付課評2-74ほか1課共同「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達))の件と併せて、後述する。

次に(2)の「租税回避型乖離」であるが、最高裁は、「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」とし、具体的には、納税者等が意図して租税負担を軽減する行為を行い、税負担が著しく軽減されているか否かを考慮して、それが「合理的な理由」であるとする一例を示した。実はこのような判断はすでに過去の判決例において示されており、たとえば「篠田事件」⁽⁹⁾で東京地裁は30年も前に、「相続の前後を通じてことがらの実質を見ると当該不動産がいわば

一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられるような場合について(は)……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事態を招来することとなる場合があるものというべきであ(る)」と判示し、特別の事情に納税者の計画的・作為的な租税回避行為を読み込むことによる「実質的な租税負担の公平基準」を掲げているのである。まさに令和4年最判の先駆けであり、品川論文も今回の最高裁判決は、従来の下級審判決の考え方を概ねオーソライズしたものと評しており⁽¹⁰⁾、筆者も今回ことさら新たな特別な要件が加味されたものとは考えていない。

ただし、(1)の「価格乖離型乖離」の著しい乖離については、見える化が可能である点に対し、(2)の「租税回避型乖離」の合理的な理由は、租税回避的行為の判断に主観的要素が働くので、そこに判断基準を重く置くことは適当ではなく、納税者の予測可能性の観点からすると、価格乖離の見える化に何らかの指針がほしいところである。そこで、次に、この見える化の問題について検討する。

Ⅲ. 客観的な交換価値とフッサールの間主観性

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。すなわち、相続税

(8) 批判的な論文には、たとえば、増田英敏「最高裁令和4年4月19日判決の問題点の検証 租税法律主義と租税正義の視点から」税務弘報70巻8号85～96頁(2022)がある。なお、周知のとおり本件訴訟代理人弁護士は増田英敏専修大学教授であるが、本件「原告受理申立理由書」は、まさに増田教授一流の大論文となっており、一読の価値がある。

なお、最高裁判示の「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原告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ」という点につき、比較対象とされるべき納税者につき十分な検討がなされていないという論文には、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36～42頁(2022)、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144～151頁(2022)があるが、そのような点を問題とするのは、筆者は枝葉末節的な議論であると考ええる。

(9) 第1審:東京地判平4・3・11(平2(行ウ)177,判時1416号73頁,LEX/DB 27811282),控訴審:東京高判平5・1・26(平4(行コ)33,税資194号75頁,LEX/DB 22007349),上告審:最一小判平5・10・28(平5(行ツ)78,税資199号670頁,LEX/DB 22007879)。

(10) 品川芳宣「総則6項適用に対する最高裁初の判決」T&Amaster 936号14～23頁(2022)。

の財産課税につき、課税財産の価額は「時価」によって求められる旨が定められている。しかし、課税財産の時価について相続税法本法ではこれ以上の言及はなく、結局、相続税法22条にいう時価の解釈については不明で、実務的には評価通達による法解釈に委ねられている⁽¹¹⁾。

そこで、次に、評価通達総則1項「評価の原則」(2)は、「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。」と時価の意義について定めており、一般に時価とは、「客観的交換価値」を示すものとされている。この客観的交換価値の内容が問題となるところであるが、「加藤事件」⁽¹²⁾で東京地裁昭和53年4月17日判決は、「右規定にいう時価とは、当該財産の客観的交換価値、すなわち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なわれる場合に通常成立すると認められる価額(評価通達一(2)参照)をいうものと解するのが相当である。」と、評価通達

をそのまま受けた内容の判決を下している⁽¹³⁾。

しかし、時価とは、仮に完全競争市場で成立する価額であるならば、「一物一価であるから主観価値と客観価値は一致する」⁽¹⁴⁾ため、財産の評価額は取引価格と一致し、客観的交換価値の算定も特に問題とならないはずであるが、完全競争市場で取引価格が決定されるものではない土地や非上場株式に係る価額の客観的交換価値の算定は、多数の主観による一物多価となっており、客観的交換価値を要求するのは幻想にすぎない。すると、通達評価額と実際の市場価格がどの程度乖離しているかを命題とする総則6項の「価格乖離型乖離」の判断基準には答えはなく、令和4年最判のように「租税回避型乖離」の判断基準に比重が傾くことになる。しかし、相続税法22条における時価は、相続税評価額として安全性を確保する観点からも「適正な時価」であり、真正な客観的交換価値を求めるものではないと筆者は考える。すなわち、客観的交換価値とは、およそ神のみぞ知る価値であり、社会科学における相対的真実の下ではその理論上の価値は、フッサールがいう「間主観性」に集約される。

フッサールはその著書『デカルト的省察』⁽¹⁵⁾において、「間主観性」概念を示したが、超越論的自我という主観が、自分自身又は他人に限らず複数重なりあったものが「間主観」であり、その「間主観」で構成され、複数の主観から不特定多数まで極限へと大きくなったときに成立するのが「客観」であると説いた。したがって、フッサール流に言えば、「客観性＝客観的交換価値」をはじめから前提に時価論争をするのではなく、主観(納税者・税務当局・裁判所)の間で成り立っていることを押し広げていくことによって客観性は確保されるのであり、その押広げはときに順調に進むとは限らず、従来とは別の意見や理論を持った新たな主観(たとえば令和4年最判での総則6項の新解釈)の登場によって覆されるかもしれないが、一定の見える化された許容範囲を示すことで間主観性は担保され、相続税法はそれをもって「適正な時価」と認識すれば良いと考える。

この一定の見える化された許容範囲について、筆者は悩まされ続けてきたが、そのヒン

トが、今回のいわゆる「分譲マンション評価通達」にあった。

IV. 分譲マンション評価通達の「適正な時価」

国税庁は、中高層マンションと総則6項に関するサンプル調査を行ったが、このサンプル調査は、平成23年から平成25年にかけて譲渡所得の申告書の中から20階以上のマンションの譲渡が含まれているものを抽出したものであり、同調査によると、乖離率「『3.04』が、財産評価基本通達におけるマンションの評価方法によることが『著しく不適当と認められる財産の価額』として、同通達の6項を適用する際の目安となる見込み」⁽¹⁶⁾であるとされた。そこで、過去の判決例で総則6項の適用を受けた事件の土地の乖離率(鑑定評価額÷通達評価額)をみると、下の表のとおりである。

令和4年最判事件の原型は、すでにバブル期において発生していたが、表のa～cの事件は、まさにバブル期の事件である。鑑定評

判決日	①通達評価額	②鑑定評価額	乖離率 ②÷①	借入金	被相続人年齢
●バブル期					
a.東京地判平4・3・11 「篠田事件」	1億3170万円	7億5850万円	5.76	8億円	95歳
b.東京地判平4・7・29 「内山事件」	1億2102万円	16億6100万円	13.73	18億2000万円	86歳
c.東京地判平5・2・16 「谷口事件」	12億7398万円	58億4260万円	4.59	56億5100万円	88歳
●令和4年最判事件					
d.最三小判令4・4・19	2億4万円	7億5400万円	3.77	6億3000万円	94歳
同	1億3366万円	5億1900万円	3.88	4億2500万円	
●令和4年最判類似事件					
e.東京高判令3・4・27	4億7761万円	10億4000万円	2.18	15億円	89歳

(11) 財産の評価について通達で定めることは、租税法主義に悖るものであるとする見解もあるところ、「福田事件」で東京高裁昭和48年3月12日判決(昭45(行コ)64, シュト140号24頁)は、「右財産の時価算定方法が一般的なものにせよ、特別なものにせよ、法定されていないことをもつて憲法第84条に違反するとはいえない。」と判示した。

(12) 医療法人に対する出資持分の時価は、課税時期における当該法人の純資産価額を基礎にして、出資の持分に応ずる価額によって評価すべきと判示した事件(第1審:東京地判昭53・4・17(昭51(行ウ)107, 行集29巻4号538頁, LEX/DB 21061660), 控訴審:東京高判昭54・4・17(昭53(行コ)35, 行集30巻4号762頁, LEX/DB 21065570), 上告審:最二小判昭55・3・7(昭54(行ツ)108, LEX/DB 21068750)。

(13) 東京高裁平成7年12月18日判決(平7(行コ)70, 税資214号860頁, LEX/DB 28021627)も同様な意義の判決を下しており、さらに令和4年最判も「時価とは当該財産の客観的な交換価値」と判示しており、時価＝客観的交換価値を示すことは、その内容は必ずしも明らかでないが、通説となっている。

(14) 浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢36号51頁(2001)。

(15) Cartesianische Meditationen (1931), エトムント・フッサール著・浜渦辰二訳『デカルト的省察』(岩波書店, 2001)。

(16) 「タワマン節税の行き過ぎの判断は乖離率3.04が目安か」速報税理2015年11月21日号10頁(2015)。

価額と通達評価額との乖離率は、4.59～13.73となっている。すなわち、通達評価額が鑑定評価額の4分の1以下だった事件である。

dの事件は令和4年最判事件であるが、杉並区と川崎市にある2つの土地の評価が問題となっており、いずれの場合も乖離率は約3.8である。つまり、上記国税庁サンプル調査における中高層マンションの乖離率約3.0までが仮に是認される許容範囲とすると、a～dの事件は、一般に著しい乖離があるものとして取り扱われることになる。したがって、その限りにおいてはこのような乖離率という一定の形式基準は、納税者の予測可能性を満足させる。ただし、eの事件では、その乖離率は2.18となっており3.0以下であるにもかかわらず、著しい乖離があったものとして納税者は敗訴した⁽¹⁷⁾。

現行制度では、乖離率3.0というような形式基準は存在しないが、総則6項における「価格乖離型乖離」の判断基準が見える化されていない以上、納税者の行為との相当な因果関係により、租税負担の実質的な公平が侵されるときに「租税回避型乖離」という概念が優位となるのはやむを得ないこととなる。そこで、「価格乖離型乖離」について、何らかの見える化された許容範囲が必要であり、土地等についても、「分譲マンション評価通達」の援用が考えられるのではないかと思いついた。

「分譲マンション評価通達」の内容について

では、紙幅の関係上省略するが、次の算式をもって評価するというのが新評価方式である。この場合、最も重要なのは、通達評価額が市場価格理論値⁽¹⁸⁾の60%（乖離率1.67）未満になっているものについて、市場価格理論値の60%になるように補正するという点である。この60%（乖離率1.67）という数値は、一戸建ての市場価格と通達評価額の乖離率の平均値を利用している。

$$\text{現行の相続税評価額} \times \text{当該マンション一室の評価乖離率 (築年数・総階数・所在階・敷地持分狭小度の4指数)} \times \text{最低評価水準0.6 (定数)} = \text{マンション評価額}$$

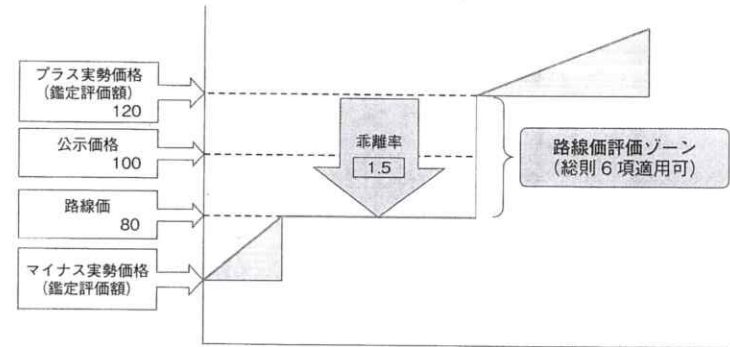
この新評価方式を援用すると、筆者の土地評価方法のイメージは、次頁の図のとおりとなる。

すなわち、土地等については、現在、一物多価となっており、まず「公示価格」がある。この「公示価格」は、公共事業用地の取得価格算定の基準となり、一般の土地取引価格に対する指標となることなどが目的とされているため、その土地が持つ価値を最大限に評価しよう鑑定が行われている。そこで、図では、まず、「公示価格=100」とした。

次に、「路線価」がある。これについての説明は要しないところであり、一般に、路線価は公示価格の約8割が評価額の目安とされている。そこで、図では「路線価=80」とした。

最後に「実勢価格」であるが、これは実際

《土地評価方法のイメージ》



に取引された価格を指す。公示価格と違って、需要の多さや周辺環境などによって価格が左右され、同じ標準地付近であっても、土地によってその実勢価格は異なり、公示価格との差が大きいこともある。一般に実勢価格は公示価格の約120%といわれており、図では「プラス実勢価格=120」とした。なお、この実勢価格は当然不動産鑑定士の鑑定額を基本に算定されるので、実際の売買取引事例がなくともこれを図では鑑定評価額と表記した。また、図では、「マイナス実勢価格」とあるが、これはたとえば地震や洪水などの自然災害が発生すると被害を受けた地域の地価が下落し、それが路線価を下回るような状況を想定している。通常は実勢価格はプラスに展開するので、このような自然災害のケースを便宜的にマイナス実勢価格と呼ぶことにした。

以上の前提のもと、「分譲マンション評価通達」の発想を借りれば、路線価からプラス実勢価格までの乖離率は1.5 (120÷80) となり、相続税の評価の安全性を考慮すると、このゾーンについては路線価による評価を認めようというのが筆者の着想である。乖離率は「分譲マンション評価通達」では1.67まで新評価方式は可能であるが、ここでは1.5とした。なお、乖離率1.5を超える部分について

は路線価による評価ではなく、鑑定評価額によるものとなる（マイナス実勢価格についても同様）。

以上、価格乖離型乖離の判断基準を活かすためにも、一定の見える化された許容範囲が必要であると考える。

V. まとめ

筆者は、令和4年最判による判決が下されたとしても、総則6項の適用要件は、「価格乖離型乖離」と「租税回避型乖離」の2つの判断基準が必要であると考える。

そこで、価格乖離型乖離についてもその基準性を高めるべく、一定の見える化した許容範囲が必要であり、上記のとおり、乖離率1.5までの許容範囲を考えた。しかし、このような間主観性時価（相続税の適正時価）であったとしても、令和4年最判の趣旨により、租税回避型乖離につき合理的な理由がないときは、総則6項の適用はあるべきと考えられるので、その点は注意を要する。以上の考えをまとめると、次頁の図のとおりとなる。

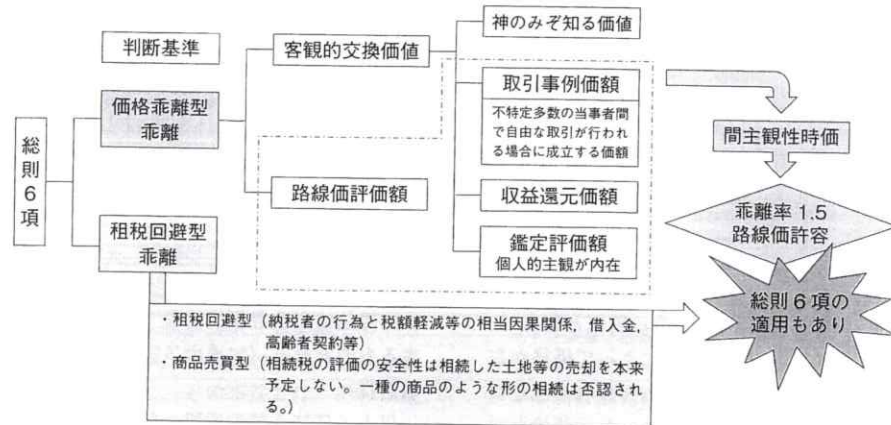
令和4年最判を契機に総則6項はその意義を改めて問われることとなり、筆者なりに再考を試みたのが本稿である。まだまだ荒削り

(17) このeの事件については、筆者の評釈がある。渡辺充「節税目的で取得した不動産に総則6項を適用」税理65巻4号92～98頁（2022）。

(18) 分譲マンションは、流通性・市場性が高く、類似する物件の売買実例価額を把握することが可能であり、かつ価格形成要因が比較的明確であることからすれば、それらの要因を指数化して売買実例価額に基づき統計的に予測した市場価格を考慮して評価額を補正することは可能である。そこで、現行の相続税評価額に評価乖離率を乗ずることで理論的な市場価格を求めるとしたのである。

の点があり、精緻な論考とはいえないが、新たな方向性を再考する必要性を強く感じるも

のである。



まずは無理なく
始めたい

退職金制度 どうやって選べば良いの？

関与先にも
お勧めしたい

65歳定年まで
退職金の
積立をしたい



従業員の
定着率をUP
させたい

そんなお悩みを一気に解決！退職金制度は安心の「ぜいたいきょう」へ

満65歳
未済まで
加入可

税理士事務所職員も、関与先の皆様もご加入頂けます
年複利2%の給付予定率で退職金をお支払い！

えっ？
複利で
2%!?
R4.5月現在

特定退職年金共済制度

税理士事務所職員・関与先事業所従業員のための

加入事業主である個人、もしくはこれと生計を一にする親族・法人の役員(使用人兼務役員を除く)はこの制度にご加入できません。

ご契約いただける方

- ① 税理士会会員 (税理士法人含む)
- ② 税理士会及び税理士関連組織 (賛助会員)
- ③ 関与先等 (賛助会員)

制度の特徴

- 月額3,000円から、確かな保証！(月額の基本掛金は1口1,000円で3口以上、最高30口まで)
- 掛金は全額必要経費、または損金に計上できます。
- 制度加入前の勤務期間を最長10年まで通算できます。ただし、満60歳未満の方に限ります。
- 年複利2% (R4.5月現在)で、保障も充実！
- 退職一時金は被共済者(従業員)に直接お支払いいたします。
- 退職年金は、退職後(受給要件を満たした場合)10年間にわたって被共済者(従業員)にお支払いいたします。
- 被共済者が亡くなられた時には遺族一時金をお支払いいたします。
- 充実した福祉事業制度(結婚祝金・出産祝金・死亡弔慰金)をご用意しています。
※掛金の費用負担はございません。



	共済契約者	被共済者
結婚祝金	20,000円	10,000円
出産祝金	10,000円	
死亡弔慰金	50,000円	30,000円

- 五カ年計画 5年で被共済者数30,000人を目指す！
- ご協力ください ひとり1件紹介キャンペーン
- 関与先の皆様にもご加入いただけます

退職一時金及び遺族一時金の給付例

口数	10口(10,000円)の場合		単位:円
	基本退職年金月額	基本退職一時金	
加入期間			
1年	117,700 掛金 120,000	157,700 掛金 120,000	
3年	360,100 掛金 360,000	420,100 掛金 360,000	
5年	612,300 掛金 600,000	692,300 掛金 600,000	
7年	874,700 掛金 840,000	974,700 掛金 840,000	
10年	11,820	1,288,300 掛金 1,200,000	1,388,300 掛金 1,200,000
15年	18,670	2,034,700 掛金 1,800,000	2,134,700 掛金 1,800,000
20年	26,240	2,858,800 掛金 2,400,000	2,958,800 掛金 2,400,000
25年	34,590	3,768,600 掛金 3,000,000	3,868,600 掛金 3,000,000
30年	43,810	4,773,100 掛金 3,600,000	4,873,100 掛金 3,600,000
35年	53,990	5,882,200 掛金 4,200,000	5,982,200 掛金 4,200,000
40年	65,230	7,106,700 掛金 4,800,000	7,206,700 掛金 4,800,000

※給付額は「一般社団法人ぜいたいきょう退職年金共済規約」に基づく基本退職年金等の金額であり、将来改定されることがあります。そのため5年ごとに給付額の見直しをいたします。
※1口1,000円のうち、運営事務費は30円です。
※基本遺族一時金について、基本退職一時金の上乗せ金額に対する掛金の費用負担はございません。

従業員の退職金のことなら

一般社団法人 **ぜいたいきょう**

さいたま市大宮区大門町2-88 大野ビル6F
Tel.048(645)8720 Fax.048(645)9261

詳細はホームページをご覧ください

ぜいたいきょう 検索