

法律家のための税法知識

第11回 【税務訴訟】非上場株式評価への総則6項適用否定事例 ～判例分析の必要性～

税務特別委員会 副委員長 今川 正顕 (74期)

【事例】

相続税における非上場株式の評価について財産評価基本通達総則6項を用いた相続税増額更正処分等が取り消された事例。

相続税更正処分等取消請求事件／相続税更正処分等取消請求控訴事件

(控訴審・納税者勝訴確定)

東京高裁令和6年(行コ)第36号

令和6年8月28日判決

LEX / DB25620971

(第1審・納税者勝訴)

東京地裁令和3年(行ウ)第22号

令和6年1月18日判決

LEX / DB25598705

(上記判決引用判例)

相続税更正処分等取消請求事件

最高裁第三小法廷令和2年(行ヒ)第283号

令和4年4月19日判決

LEX / DB25572099

(参照条文・基本通達)

相続税法22条

財産評価基本通達総則6項

【事例概要】

本件は、非上場株式の評価を財産評価基本通達所定の評価（以下「通達所定評価」という）に依った相続税申告につき、税務当局が相続前の株式譲渡基本合意記載金額を捉え、通達所定評価を覆す規定である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、国税庁長官の指示を受けて行った評価を根拠に相続税増額更正処分及び過少申告加算税賦課処分を行ったが、税務訴訟により取り消され確定した事案である。

被相続人は非上場会社のカリスマオーナーであった。ただし、当該被相続人は全株式を有していたわけ

ではなかった。

被相続人と買収会社は当該非上場会社全株式の譲渡を前提に基本合意を締結したが、全株式の譲渡という条件をみたすことなく、被相続人は死亡した。その後、相続人により当該基本合意の金額で当該買収会社へ全株式の譲渡がなされた。

相続人は、当該非上場株式の評価額を通達所定評価で行い、相続税申告を行った。なお、本件は、納税者側（相続人及び被相続人）に何らの租税回避の意図及び行為がないものであった。

ところが、税務当局は、基本合意の存在を捉え、その金額が通達所定評価と著しく乖離するとして、通達所定評価はそぐわないと判断し、通達所定評価を覆す規定である総則6項を用いて、当初申告評価でなく、国税庁長官の指示を受けて行った評価（個別の鑑定評価）を根拠に相続税増額更正処分及び過少申告加算税賦課処分を行った。

相続人は当該処分を不服として、審査請求を経た後、訴訟提起した。当初申告評価で用いた通達の合理性、当該個別の鑑定評価の合理性、それぞれの評価が「時価」の範囲内であるか等、争点は多岐にわたった。

その争点群で、当該訴訟において最も争われた点は、納税者側に何らの租税回避の意図及び行為がない場合でさえも総則6項適用が許容されるかどうかであった。

【裁判所の判断についての要旨】

第1審及び控訴審ともに納税者勝訴、確定。

第1審は、最高裁令和4年4月19日判決（以下「当該最判」という）の判断枠組みを示した上で判断を行った。

上記争点に係る点につき、第1審判決は、当該最判は納税者側に何らの租税回避行為がない場合を直接示したものではないが、通達所定評価額と時価と評価される金額との間に大きな乖離があるという一事をもって、通達所定評価額による画一的な評価を行うことが、総則6項の発動要件たる実質的な租税負担の公平に反するものではないと解釈した。

その上で、第1審は、本件のように通達所定評価額よりも高額に売却できた場合につき、いかなる場合において、総則6項は発動により通達所定の評価額に依らず個別の評価がなされるのかについての基準がないことを指摘し、税務当局の恣意性の余地、他事例との均衡、納税者の予測可能性の欠如及び納税者がいかなる金額で申告すればよいか不明であることといった当該基準のない状況の懸念を示した。

ここから、第1審は、納税者側に予測可能性欠如等の不利益を甘受させる程度の一定の事情がない限り、通達所定の評価額と時価と評価される金額との間に大きな乖離があるという一事をもって、税務当局は総則6項の発動により通達所定の評価額に依らず個別の評価をすることはできないとした。

そして、第1審は、納税者側に予測可能性欠如等の不利益を甘受させる程度の一定の事情は本件にはないとして、本件更正処分等を平等原則に反するものとして違法とした。

控訴審は、第1審を支持し、判決を下し、そのままその判決は確定した。

【コメント】

以下、税務特別委員会及び所属事務所の所見でなく、私見であることをどうか十分にご考慮いただきたい。

1 前提

相続税算出の基礎となる相続財産の価額は、相続税法22条により「時価」によるものと規定されているが、時価の具体的な基準は法定されていない。

そこで、国税庁においては納税者の円滑な相続税申告に資するよう納税者間の平等と円滑な税務執行に配慮し、財産評価基本通達により画一的な財産評価体系を整備している。

一方でその画一性ゆえに通達所定評価が実質的な租税負担の公平に反する場合があります、この場合を手当とするものとして通達所定評価を覆す規定である総則6項が規定されている。

総則6項は、いわゆる税務当局にとっての伝家の

宝刀、エクスカリバー、納税者にとってのちゃぶ台返しである。すなわち、総則6項適用の可否は、税務当局の課税の実効性確保と納税者の予測可能性確保のせめぎ合いとなる。

2 最高裁令和4年4月19日判決の判断枠組み

総則6項適用の可否は当該最判を参照すべきと考える。私見ではあるがその判断枠組みは以下のものと思料する。

税務当局が総則6項の適用をしても許容される場合とは、平等原則の見地から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特別の事情がある場合である。

当該特別の事情の有無は、①評価通達の定める方法による評価額と実際に時価と考えられる額に大きな価額の乖離があることのみならず、②相続税の負担が著しく軽減されることを前提に、租税回避行為、租税回避の意図があること及びその程度等の考慮事情を総合勘案して決する。

3 本件での納税者訴訟代理人の主張立証

当該訴訟において最も争われた点に限ると、上記①、②を要件として主張し、②の租税回避行為やその意図がないから、総則6項は適用できないと主張した。当該最判判決後、速やかに分析を行い、上記①及び②が考慮事情として総合勘案される点から、①の価額の乖離のみで総則6項の適用が是認されることを防ぐため、価額の乖離の分析を行い、価額が乖離していること自体に不合理性がないことを幾度も粘り強く主張立証した。

本件は、山下清兵衛弁護士及び田代浩誠弁護士（いずれも第二東京弁護士会）が指揮した税務事件であり、税務の第一人者である山下清兵衛弁護士の粘り強い主張立証が功を奏したものである。山下清兵衛弁護士のご冥福を祈る共に僭越ながら法曹における税務分野の発展に尽くしたい。