

論壇

評価通達適用のあり方

1 はじめに

相続税法第22条には、相続等における財産の価額は、課税時期における時価による旨が定められているが、この規定のみでは、具体的事案において採用される評価方法や基礎資料の選択方法などにより異なった金額が「時価」として導かれることとなりかねず、また、効率的な課税事務が困難となることから、国税庁では、財産評価基本通達等の通達（評価通達）に財産評価に関する一般的基準を定め、画一的な評価を行うこととしており、納税者も多くの場合、評価通達に従った評価を行っている。

このような評価通達に定められた評価方法により相続等の課税価格が計算されている実態に関しては、租税法主義の観点から問題なしとはせず、評価方法を法令に定めるべきであるとの意見も有力であり（金子宏「租税法（第20版）」619頁ほか）、東京税理士会も、毎年、評価方法の

法定化について改正要望を行っている（「財産評価の基本的事項を法律に規定するとともに、公正な評価が行われるよう、税理士等の専門家の意見を幅広く聴取した上で、その方法及び手続きを法定するなど整備をすること」（平成27年3月19日付「平成28年度税制及び税務行政の改正に関する意見書」）。ただし、評価方法の法定化に関しては、いくつかの問題点もあり（平成20年12月18日「資産課税における財産評価制度のあり方について」（日本税理士会連合会税制審議会）参照）、また、何をどのように規定するのかなどその具体的内容については、それほど詰められた議論がされているとも思えず、今後の検討に委ねられているといえる。本稿では、実務のよりどころとなっている評価通達に求められる種々の要請を踏まえ、その適用のあり方について考えてみたい。

2 評価通達制定の意義

評価通達に定める評価方法

法に関して判断がなされた

多くの判決では、まず、課税実務上、評価通達に定められた一般的な基準及び画一的な評価方式によって財産評価が行われているのは、相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではないため、財産の客観的な交換価値（時価）を個別事案ごとに評価することになると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が「時価」として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、予め定められた評価方式によって画一的な評価を行うのが相当であるとの理由に基づくものと解されるとする。続けて、評価通達による画一的な評価は、納税者間の公平、納

3 評価通達に課された要請

評価通達は、相続税法第22条の法令解釈通達であるから、同条に規定する「時価」が適正に算定されるものでなければならぬ（適正な時価の要請）。通達に

税者の便宜、効率的な徴税といった租税法関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保に資するものであり、それは相続税法第22条の規定の許容するところであるとす（平成24年3月2日東京地裁判決など）。

多くの判決がこのように評価通達による実務に対して肯定的な判断を下しているが、いずれの判決も「評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り」との留保が付されていること、そして、評価通達の定めにより難い特別の事情がある場合には、別の評価方法によるべきであるとしていることには注意を要する必要がある。これらの点を踏まえつつ、次に評価通達に求められている様々な要請についてみていきたい。

評価通達は、相続税法第22条の法令解釈通達であるから、同条に規定する「時価」が適正に算定されるものでなければならぬ（適正な時価の要請）。通達に定める違法な課税はあってはならないことであるから、評価の安全性に配慮することとはもちろん必要なことである（評価の安全性の要請）が、これを重視するあまり「時価」に比して著しく低い価額が算出されるようなことになってはならない。事業承継や遺族の生活保障などの観点から評価上の配慮をすることは「時価」の解釈と法律で手当てすべき政策事項を混同するものといえる。

4 評価通達の適用について

評価通達が相続税法第22条の解釈通達である以上、最も重視されるべきものは適正な時価の要請であること（適正な時価の要請）。上記2で述べたように、評価通

達による評価が肯定されるのは、その評価方法が合理的なものである場合に限り、評価の定めにより難い特別の事情がある場合には、別

求められる要請のうち何を重視する立場に立つのかが分かれれば論点の整理がしやすくなる。たとえば、かつて非上場株式に係る相続税の節税策として流行していたいわゆる「A社B社方式」は、通達に定められた評価方法をそのまま適用することが公平に資すると納税者が主張したのに対し、課税庁は適正な時価算定や実質的な公平性の観点から、評価通達に定められた評価方法を適用すべきではないと主張した。また、評価通達は、少数株主の取得した株式の評価方法については簡便性の観点から簡易な方法を定め、この方式を適用することができると者の範囲を明確に規定しているが、少数株主であっても評価会社に対して強い影響力を有する株主については、適正な時価の要請から、同方式で評価することの妥当性が問題になる。判決が通達改正につながったとして話題になった株式会社保有特定会社の定義についても、それが明瞭に定められていたため、経済社会環境の変化に対応しきれなかったものであり、通達の定めが柔軟性が欠けていた事例といえる。

合理的な評価方法によって評価すべきこととなる。特別の事情の有無については、課税時期における個々の評価対象財産の状況や当該財産を取り巻く取引環境などから総合的に判断されるべきであろう。最近、いわゆるタワーマンションを利用した相続税等の節税策が喧伝されている。物件によっては、評価通達に従って評価すると、課税時期直前の購入価額の半額以下の評価額にしなければならない場合もあるという。評価の安全性に配慮し、簡便な方法を用いた評価通達であるならば、それに従って算定した評価額が、客観的交換価値を多少下回ることがやむを得ない現象であるが、その結果、評価通達が最も重視しなければならないはずの適正な時価の要請に配慮されていないとすれば、そのような評価通達は合理的なものとはいえないし、また、このような乖離が評価対象財産に存する固有の事情（特別の事情）に起因するものであるとすれば、評価通達の定めによることなく、他の合理的な評価がなされるべきであろう。

評価通達がどのような財産を想定して定められたものであるのかをよく見極めるとともに、評価通達に定める評価方法では法が許容する範囲を逸脱するような評価額が算出されるおそれがある場合には、その適用について慎重に判断しなければならぬであろう。



梶野研二 【武蔵野】

さらには、どのような財産にも適用することができるともあって（汎用性の要請）、最近の経済取引や財産保有形態の複雑化、国際化及び高度化を考えると、新たな形態の財産の評価にも適用することができるよう、また経済環境の変化に対応できるよう柔軟性も必要であろう。

しかしながら、これらの要請をすべて満足させるような通達の制定は、極めて困難なことである。簡便性や評価の安全性の要請を重視すれば、適正な時価や公平性の要請が犠牲にされる。明瞭性を重視して厳密な評価方法を定めると、時代の変化に柔軟に対応することができなくなるおそれが生じる。このように一つの要請を重視すると、他の要請が犠牲にされることになりかねない。

評価通達をめぐる争訟も、当事者が、評価通達に