

総則6項の適用要件と 残された問題

～東京高裁令和6年8月28日判決の検討を中心として～

税理士 香取 稔 (元高松国税不服審判所長・埼玉学園大学大学院客員教授)

I はじめに

評価通達6《この通達の定めにより難しい場合の評価》(以下「総則6項」という。)の適用に関して最高裁令和4年4月19日判決(以下「最高裁令和4年判決」という。)は、相続財産の価額を評価通達に定める方法により評価した価額(以下「通達評価額」という。)を上回る価額で評価(総則6項の適用)したところで課税処分を行うことは、平等原則に反し違法であるが、合理的な理由がある場合、すなわち、「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、平等原則に違反しないことから、違法性がない旨判示している。しかしながら、最高裁令和4年判決は、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」としてどのようなものが挙げられるかについて一般論を明示していなかった。

こうした中、非上場株式の評価について総則6項を適用した更正処分等の取消しを求めた訴訟(以下「本件訴訟」という。)において、第一審の東京地裁令和6年1月18日判決(以下「本件地裁判決」という。)は、特定の納税者について課税庁が総則6項の適用という例外的扱いをするには、「租税回避行為のような納税者側の一定の行為が特段の事情として必要」であり、本件は租税回避行為が認められないことか

ら、平等原則に反することを理由に総則6項の適用を認めず、当該更正処分等を取消したが、控訴審の東京高裁令和6年8月28日判決(以下「本件高裁判決」という。)は、原審の判断を是認したものの、原審が示した総則6項の適用に当たり必要と認められる納税者側の行為の例示等を含め、その判断理由(主に本件地裁判決の第3当裁判所の判断1(2)アから(4)まで)をすべて改め、単に最高裁令和4年判決が、総則6項の適用の有無に当たり、被相続人が相続税の負担を減じ又は免れさせる行為(以下「相続税の負担軽減行為等」という。)をしたことを考慮している点を捉えて、本件はこれに類する行為があったとは認め難いことをその判断理由とした。なお、国側が上告を行わなかったため、本件高裁判決が確定した。

本件高裁判決によって最高裁令和4年判決がいう「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」とは、どのような事情をいうのか、振り出しに戻った感があるが、本稿では、総則6項の適用が争われたこれら三つの判決を検討するなどして、総則6項の適用要件を探る。

また、現在、東京地裁で総則6項の適用を巡り争われている二つの事案があり、その適用に関しあらたな論点が生じていることから、その点について述べる。