

日本橋支部・京橋支部ジョイント研修

財産評価基本通達

総則 6 項の検証

～最高裁令和4年4月19日判決及びタワマン判決等を
参考に

東京税理士会京橋支部

東京税理士協同組合京橋支所

調査研究部副部長・会員相談室相談委員

税理士 大畑 智宏

内容

はじめに	3
1. 相続により賃貸アパートを取得した場合	3
2. 区分所有マンション評価例	4
3. タワーマンション節税に対する過去の議論	5
I 相続税法における時価とは	5
概要	5
II 時価の意義（過去の判例より）	7
1. 過去の判決による相続税法時価の解釈	7
2. 「特別な事情」とは	11
国税不服審判所（平成 23 年 7 月 1 日判決）	12
3. 通達 6 項適用の判断基準	20
III 札幌南税務署事件（東京地方裁判所令和元年 8 月 27 日判決、東京高等裁判所令和 2 年 6 月 24 日判決、最高裁判所令和 4 年 4 月 19 日判決）	21
1. 東京地方裁判所（令和元年 8 月 27 日判決）	21
2. 東京高等裁判所（令和 2 年 6 月 24 日判決）	48
【参考】上告受理申立理由書	60
3. 最高裁判所（令和 4 年 4 月 19 日判決）	63
IV 上記以外の判例	68
1. 東京地方裁判所（平成 5 年 2 月 16 日）	68
2. 国税不服審判所（平成 22 年 10 月 13 日判決）	72
3. 札幌地方裁判所（平成 31 年 3 月 8 日判決）	76
4. 東京地方裁判所（平成 4 年 3 月 11 日判決）	81
5. 東京地方裁判所（令和 2 年 11 月 12 日判決）	84
V 総則 6 項の適用範囲（傾向と対策）	88
1. 過去判例のまとめ（傾向）	88
2. 総則 6 項点検シート（対策）	89
VI 今後の税制改正の行方	90
1. 今後の改正案	90
2. 参考となる個別通達	91
ア 負担付贈与等により取得した土地等及び家屋等	91
事例 負担付贈与	91
イ 相続税及び贈与税関係で規定されている評価根拠	93

はじめに

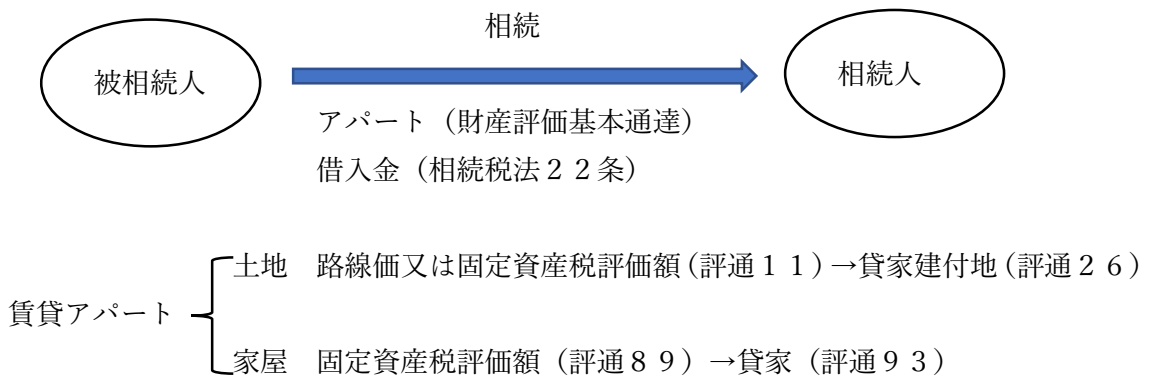
昨今なぜ総則 6 項による課税が行われるようになったのか。

まず 1. で借入のあるアパートを相続した場合、どのような相続税となるか確認する。

続いて 2. で相続税が圧縮される前提となる代表的な不動産、具体的には区分所有マンションの評価について解説する。

1. 相続により賃貸アパートを取得した場合

・個人が相続により借入のある賃貸アパートを取得した



① 銀行から物件購入のため借入を 3 億円おこす

預金 3 億円 / 借入金 3 億円

純資産は 0

② 預金 3 億円で不動産 (建物 1 億円、土地 2 億円) を購入した

不動産の市場価格は 3 億円

土地・建物 3 億円 / 預金 3 億円

③ 財産評価基本通達による評価

土地 2 億円 \times 0.8 (路線価ベース) \times 0.82 (貸家建付地評価、借地権割合 60%) = 131,200 千円

建物 1 億円 \times 0.5 (固定資産税評価額ベース (概算)) \times 0.7 (貸家評価) = 35,000 千円

合計 166,200 千円 (乖離率 180.5%)

土地・建物 166,200 千円 / 借入金 3 億円

相続税評価純資産 △133,800 千円

2. 区分所有マンション評価例

【区分所有マンション（10階建）】

①時価（流通価格）：55,000,000 円

②財産評価基本通達評価額

・土地

$$\begin{array}{ccccccc} \text{路線価} & \text{奥行価格補正率} & & \text{不整形補正率} & & \text{地積} & \\ 810 \text{ 千円} & \times 1.00 & \times & 0.98^{\ast} & \times & 160.11 \text{ m}^2 & \end{array}$$

$$\begin{array}{ccc} \text{敷地権割合} & \text{自用地評価額} & \\ \times 5565/86301 & = & 8,195,564 \text{ 円} \end{array}$$

$$\begin{array}{ccccccc} & \text{借地権割合} & \text{借家権割合} & & & & \\ 8,195,564 \text{ 円} \times (1 - & 0.7 & \times & 0.3 &) & = & \underline{6,474,495 \text{ 円}} \end{array}$$

※不整形地補正率

$$\text{「かげ地割合」} = (193.55 \text{ m}^2 - 160.11 \text{ m}^2) / 193.55 \text{ m}^2 = 17.27\%$$

普通住宅・商業併用地区→地積区分 A→15%以上 ∴0.98

・建物

$$\begin{array}{ccccccc} \text{固定資産税課税明細書価格より} & \text{倍率} & & \text{借家権割合} & & & \\ 6,030,700 \text{ 円} & \times & 1.0 & \times (1 - 0.3) & = & \underline{4,221,490 \text{ 円}} \end{array}$$

・土地建物合計 10,695,985 円

③乖離率 55,000,000 円 / 10,695,985 円 = 514%

【ヒルズ系マンション】

①時価（流通価格）：370,000,000 円

②財産評価基本通達評価額

・土地

自用地評価額：16,000,000 円（敷地権割合・補正率等適用後）

$$16,000,000 \text{ 円} \times (1 - 0.8 \times 0.3) = \underline{12,160,000 \text{ 円}}$$

・建物

固定資産税評価額：23,000,000 円

$$23,000,000 \text{ 円} \times (1 - 0.3) = \underline{16,100,000 \text{ 円}}$$

・土地建物合計 28,260,000 円

③乖離率 370,000,000 円 / 28,260,000 円 = 1309%

【参考】賃貸収入額 月額賃料約 1,000,000 円

3. タワーマンション節税に対する過去の議論

税制調査会（第 25 回総会）議事録 日時：平成 27 年 10 月 27 日より

「委員意見」

税制調査会は制度の基本的な枠組みやあり方を議論するところであることは承知しているのですが、実務家から見て疑義のある点について紹介をしたいと思います。一般の週刊誌やビジネス雑誌などを見ても、最近、顕著に見られるものは高層マンション、タワーマンションを使った節税策です。都心のマンションを買って評価額を圧縮しましょうというようなフレーズが載っているぐらいですから、いかがなものかなど。実態として、例えば 3 億円で取得したものが財産評価基本通達のとおり行えば、3 分の 1 の 1 億円になった場合に、これが妥当かどうかということなのです。このような資産家しか使えないような制度があると、制度設計だけではなくて執行面において通達を改めるのか、または現在、著しく問題がある場合については別途措置することができるという規定があるわけなので、そのようなものも使って、時価と評価額との乖離が大き過ぎるものについては見直しを是非していただきたいと思います。

「主税局主税企画官」

前段の執行の話につきましては、国税庁の方で執行を持っていますから、そちらとも今の委員の意見の趣旨につきまして、きちんと共有させていただきたいと考えています。

「タワーマンション節税に対する国税庁の見解」平成 27 年 10 月 29 日国税庁記者発表

当庁としては、実質的な租税負担の公平の観点から看過しがたい事態がある場合には、これまで財産評価基本通達 6 項を活用してきたところですが、今後も、適正な課税の観点から財産評価基本通達 6 項の運用を行いたいと考えております。

★「4・3・1 の法則」

Ⅰ 相続税法における時価とは

概要

相続税法 22 条では「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」としており、財産の評価は「時価」によることが規定されている。

同法 23 条から 26 条の 2 では地上権、配偶者居住権等、定期金に関する権利、立木（立

木の時価に 100 の 85 の割合を乗じて算出した金額) 等の評価について規定されている。

財産評価基本通達 1 では「時価」を「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」と定義し「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。」としている。

一方で財産評価基本通達第 6 項 (以下「通達 6 項」とする。) では、通達に規定される評価方法による評価額が「著しく不相当」と認められる場合には、国税庁長官の指示を受けて評価することとされている。

これは客観的交換価額に、当該評価額を近づけるために個別評価を行う趣旨、すなわち、評価基準制度の補完措置であると解され、評価通達上の包括的限定条項であるといえる。¹

【関係法令】

相続税法

(評価の原則)

第 2 2 条 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。

財産評価基本通達

(評価の原則)

1 財産の評価については、次による。(平 3 課評 2-4 外改正)

(1) 評価単位

財産の価額は、第 2 章以下に定める評価単位ごとに評価する。

(2) 時価の意義

財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期 (相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第 2 条《定義》第 4 号に規定する課税時期をいう。以下同じ。) 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。

(3) 財産の評価

財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。

(この通達の定めにより難い場合の評価)

¹ 品川芳宣「租税法律主義の下における税務通達の機能と法的拘束力」『現代企業法学の研究 - 筑波大学大学院企業法学専攻 10 周年記念論集』363 頁 (信山社、2001)

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。

II 時価の意義（過去の判例より）

1. 過去の判決による相続税法時価の解釈

財産評価基本通達1では「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」（以下、「客観的交換価値」）が財産評価基本通達の定めによって評価した価額としているが、この通達の文言通り前段部分と後段部分が同一視出来るかどうかについては検証が必要となる。

現に土地、家屋等の不動産に係る負担付贈与や対価を伴う取引については、通常の取引価額と相続税評価額との開きに着目した贈与税の税負担回避行為に対する措置として個別通達が設けられており、客観的交換価値と相続税評価額に差異を認めた前提の基での規定となっている。

相続税法及び財産評価基本通達に規定される時価の解釈は、過去の裁決や判決等に様々あるが、代表的なものとして「東京地方裁判所平成18年（行ウ）第562号贈与税決定処分取消等請求事件（全部取消し）（確定）（納税者勝訴）国側当事者・国（目黒税務署長）平成19年8月23日判決」【親族間の譲渡とみなし贈与／「著しく低い価額」の対価とは】がある。判示をまとめると次のとおりである。

・相続税法22条にいう時価について、相続税評価額によって課税を行う実務上の取扱いは、納税者の便宜、公平、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、財産評価基本通達の定める画一的な評価方法を形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平を実現するものとして是認することができる。

・この合理性がこの取扱いを正当とするのであって、その正当化のために、同条にいう時価を相続税評価額と同視しなければならないという理由はないと解される。

・相続税評価額は、合理性が認められることから、それが客観的交換価値を超えない限りにおいて、課税実務上、同条にいう時価に相当するものとして通用するにすぎない。すなわち、同条は、相続税評価額を課税実務上時価に相当するものとして使用することを許容していると解される

・現実には、相続税評価額と時価すなわち客観的交換価値との間に開差が存在することは否定することができないのであり、これをあえて同じものとみなす必要はないしそのようにすべきでもないのである。

・特別の事情のある場合には、相続税評価額を離れ、時価すなわち客観的交換価値をよりよく反映していると考えられる別の評価方法によって評価を行うべきこととなるものである。

東京地方裁判所平成19年8月23日判決 判示抜粋（時価の意義部分）

同法22条にいう時価について検討してみると、相続税評価額（財産評価基本通達）によって課税を行う実務上の取扱いに合理性が認められることは既に述べたところであるが、このような合理性がこの取扱いを正当とするのであって、その正当化のために、原告らの主張するように同条にいう時価を相続税評価額と同視しなければならないという理由はないと解される。相続税評価額は、画一的な評価方法によって評価された価額であるという点で合理性が認められることから、それが客観的交換価値を超えない限りにおいて、課税実務上、同条にいう時価に相当するものとして通用するにすぎない。すなわち、同条は、相続税評価額を課税実務上時価に相当するものとして使用することを許容していると解されるが、現実には、相続税評価額と時価すなわち客観的交換価値との間に開差が存在することは否定することができないのであり、これをあえて同じものとみなす必要はないしそのようにすべきでもないのである。そうであるからこそ、原告らも主張するように、特別の事情のある場合には、相続税評価額を離れ、時価すなわち客観的交換価値をよりよく反映していると考えられる別の評価方法によって評価を行うべきこととなるものである。

【参考】東京地方裁判所平成19年8月23日判決 判示抜粋（低額譲渡益適用要件部分）

【判示（2）】

以上のとおり、同条にいう時価を相続税評価額と同視しなければならないとする必要はないのであるから、そこにいう時価は、やはり、常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきである。そして、同法7条にいう時価と同法22条にいう時価を別異に解する理由はないから、同法7条にいう時価も、やはり、常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきである。以上の解釈を前提に、以下、「時価」という場合は、すべて客観的交換価値のことを指すものとする。

（2） 相続税法7条にいう「著しく低い価額」の判定基準

ア 相続税法7条は、時価より「著しく低い価額」の対価で財産の譲渡が行われた場合に課税することとしており、その反対解釈として、時価より単に「低い価額」の対価での譲渡の場合には課税しないものである。（略）

【判示（3）】

以上の検討によれば、相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として土地の譲渡が行われた場合は、原則として「著しく低い価額」の対価による譲渡ということはできず、例外として、何らかの事情により当該土地の相続税評価額が時価の80パーセントよりも低くなっており、それが明らかであると認められる場合に限り、「著しく低い価額」の

対価による譲渡になり得ると解すべきである。もっとも、その例外の場合でも、さらに、当該対価と時価との開差が著しいか否かを個別に検討する必要があることはいうまでもない。

【判示（８）】

そうすると、本件土地については、相続税評価額が時価の８０パーセントの水準よりも低いことが明らかであるといえるような特別の事情は認められないから、相続税評価額と同程度の価額かそれ以上の価額の対価によって譲渡が行われた場合、相続税法７条にいう「著しく低い価額」の対価とはいえないということが出来る。（途中省略）前記１において検討したように、当事者に贈与の意思や租税負担回避の意思があったか否かによって同条の適用が左右されることはないのであるから、丙の側の意思、意図を強調する被告の主張は採用することができない。なお、被告の主張によれば、丙の意図としては、自己の所得税負担を軽減することに重きが置かれているようであるが、そのような売主側の事情をもって、買主である原告らへの贈与税課税の根拠とすることも疑問である。また、これも前記１において検討したとおり、同条は、「著しく」低額でない限り、時価より低額での財産の譲渡が行われることを許容しているのであり、丙が原告らに一定の経済的利益を享受させたとしても、それが著しい程度のもものと認められない限り、同条は適用されないのである。

【判示（１０）】

負担付贈与通達１にいう「通常の取引価額」とは、時価すなわち客観的交換価値のことを意味するものと解される。原告らは、土地について相続税評価額によらずに「通常の取引価額」を基準として評価すること自体許されないとし、したがって同通達は違法不当であると主張する。この点については、前記１において詳細に検討したとおり、相続税法７条にいう時価は客観的交換価値のことを意味するのであるから、原告らの主張は採用することができない。同条の観点からみる限り同通達１は正当である。同通達２は、同条にいう「著しく低い価額」の対価による譲渡に当たるかどうかは、個々の取引について取引の事情、取引当事者間の関係等を総合勘案し、実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうかにより判定するものとしている。前記１において詳細に検討したとおり、ここにいう「実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうか」という判定基準は、同条の趣旨にそったものとはいえないし、基準としても不明確であるといわざるを得ないほか、「著しく低い」という語からかけ離れた解釈を許すものとなっており、その意味で妥当なものといえることはできない。しかし、同通達２は、結局のところ、個々の事案に応じた判定を求めているのであるから、上記のような問題があるからといってそれだけで直ちにこれを違法あるいは不当であるとまではいえないというべきである。もっとも、個々の事案に対してこの基準をそのまま硬直的に適用するならば、結果として違法な課税処分をもたらすことは十分考えられるのであり、本件はまさにそのような事例であると位置付けることができる。

【参考】相続税法 第7条 贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合

著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価（当該財産の評価について第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。

ただし、当該財産の譲渡が、その譲渡を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

まとめ

相続税法 22 条の時価の意義は本来客観的交換価値であるが、課税実務上は相続税評価額（財産評価基本通達）を時価に相当するものとして許容しており、時価を擬制したものとして相続税評価額が存在する。特別の事情がある場合には、別の評価方法により時価を実現することが必要となる。（下図）また、通達 6 項において「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」としており、過去の判例等にある特別の事情がある場合に適用される通達が存在している。

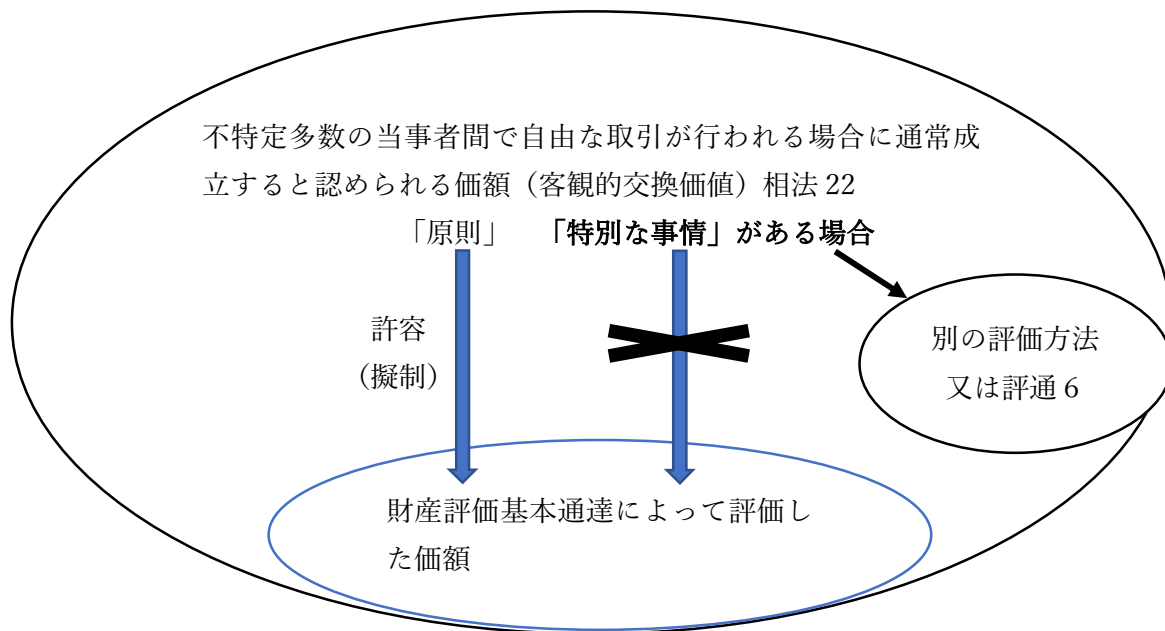


図 相続税法における時価（筆者作成）

2. 「特別な事情」とは

<客観的交換価値を著しく逸脱していると認められる場合>

相続時点における財産評価基本通達による評価額が、客観的交換価値と著しく乖離しており、評価基本通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合には、評価基本通達によらず、他の合理的な方式によってこれを評価することが相続税法第22条の法意に照らして当然に許される（下記採決参照）という理由から、通常のマンションの評価を行う場合の土地家屋に係る財産評価基本通達ではない評価方法が採用された事例がある。

さらに、数多くの判示事項で述べられる「特別な事情」と通達6項の「著しく不相当」とは、同義と解されなければならないとされている。²また、判例法理にいう「特別の事情」が認められないにもかかわらず、課税庁の判断で「著しく不相当」であるとして、評価通達によらずに他の方法による評価を行えば、仮に国税庁長官の指示という手続を経ていたとしても、訴訟において違法と判断されることになる。³

【参考】判決文等の構成

<不服審判所>

1 事実

- (1) 事案の概要
- (2) 関係法令の要旨
- (3) 基礎事実
- (4) 審査請求に至る経緯等

2 争点

3 争点についての主張

原処分庁（税務署） 請求人（納税者）

4 当審判所の判断

<裁判所>

主文（例）

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第 1 請求

² 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「特別の事情」の検討を中心に－」税大論叢 80 号 187 頁

³ 山田・前掲注 1 187 頁

(ロ) したがって、請求人を本件被相続人の代理人とする旨の平成19年7月20日付の委任状（以下「本件委任状」という。）や関係者の申述の信ぴょう性には疑問があるから、本件被相続人から請求人に対し本件マンション購入の委任があったとは認められない。

(ハ) 請求人は、本件被相続人にあたかも本件マンションの購入意思があったかのように本件委任状を作成し、これに基づき、本件相続税の節税を意図して、本件被相続人の財産を現金から本件マンションに化体させたものと認められる。したがって、本件被相続人の相続財産中、本件マンションの相続税評価額の部分については、本件マンションの取得に充当した現金として評価するのが相当である。

(ニ) そして、請求人が本件マンションの取得資金に充てるため本件被相続人名義の預金から払い戻した金員については、当該金員は当該口座から払い戻された時点で本件被相続人の支配下から完全に離れ、請求人が自由に費消できる状態にあったと認められることから、相続税法第9条に定める請求人が受けた利益に当たるといふべきである。

ロ 請求人

(イ) 本件被相続人は、入院前から入院中にかけて、請求人に対し、本件マンションの購入を指示し、請求人は、本件被相続人の指示に基づき、本件被相続人の手足となって、本件マンションを購入したものであるから、本件マンションの購入の効果は、本件被相続人に帰属する。

(ロ) 仮にそうでないとしても、請求人は、本件被相続人から、本件マンションの購入につき委任を受けている。そして、以下の理由から、本件被相続人に意思能力があったことは明らかであり、上記委任契約は有効に成立しているから、本件売買契約の効力は、本件被相続人に帰属する。

A 本件被相続人は、平成19年9月8日夕方、最後の遺言をしており、その時まで意思能力があった。

B ■■■■の患者の意思能力の有無は精神科医等の専門医が行うものであり、素人が判断できるものではない。

C 本件被相続人の■■■■■■■■はもっぱら■■■■■■■■によるものである。■■■■■をもって、原処分庁が主張するように意思能力がないと判断することには医学的な正当性はない。

(ハ) したがって、本件マンションは相続財産となる。

(2) 判断

イ 意思能力とは、自己の行為の法的な結果を認識・判断することができる能力をいい、意思能力の有無は、個々の具体的な法律行為について、当該事実関係のもとに、行為者の年齢・知能などの個人差その他の状況を考慮して、実質的・個別的に判断するのが相当である。

ロ 認定事実

(ハ) したがって、本件マンションは、本件相続の相続財産となるから、本件マンションの取得に充当した現金を相続財産であるとする原処分庁の主張は、その前提において誤っているものといわざるを得ない。そして、原処分庁が、請求人が本件被相続人から贈与を受けたと主張する金員は、上記1の(4)のロの各事実のとおり、すべて本件被相続人名義での本件マンションの購入代金及び仲介手数料等の付帯費用の支払に充てられており、本件被相続人の預金が本件被相続人名義の本件マンションの購入代金等に充てられたものにすぎないから、本件マンションの購入に当たり、請求人が本件被相続人から相続税法第9条に定める利益を受けた事実はなく、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。

6 争点4 仮に本件マンションが相続財産であるとした場合の評価方法

(1) 主張

イ 原処分庁

本件被相続人の相続財産中、本件マンションについては、本件マンションを取得した経緯から評価基本通達の定めによって評価することは相当でなく、本件マンションの取得に充当した現金として評価するのが相当である。

ロ 請求人

(イ) 相続財産は本件マンションであり、その評価額は評価基本通達に基づき評価した価額である58,018,224円とすべきである。

(ロ) 本件は、租税負担の公平を著しく害することが明らかであるとして評価基本通達によらないことが相当と認められる場合には該当しないから、本件マンションの評価はあくまでも評価基本通達に基づいて行われるべきである。仮に、本件マンションについて評価基本通達に基づかない評価が行われるとすれば、マンションを相続した他の納税者と異なる方法によって評価をされることとなり、公平ではない。

(2) 判断

イ 法令解釈等

相続税法第22条《評価の原則》は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるものと規定しており、ここでいう時価とは、相続開始時における財産の現況に応じ、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、すなわち客観的な交換価値をいう。しかしながら、財産の客観的交換価値は必ずしも容易に把握されるものではないから、課税実務上は、財産評価の一般的基準が評価基本通達によって定められ、原則として、これ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。そして、上記通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべ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。しかし、課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえって納税者間の実質的な租税負担の公平を害することとなる場合に

は、形式的平等を犠牲にしても、実質的な租税負担の平等の実現を図るべきであり、具体的な相続財産の価額の評価について、評価基本通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合には、評価基本通達によらず、他の合理的な方式によってこれを評価することが相続税法第22条の法意に照らして当然に許されるものというべきである。

ロ 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件マンションの購入目的は、相続税の節税のためである。

(ロ) 本件マンションの購入価額は293,000,000円であり、本件マンションを評価基本通達に基づいて評価すると、土地41,181,124円、建物16,837,100円の合計58,018,224円である。

(ハ) 本件被相続人名義で本件マンションを購入してから、請求人が■■■に本件マンションを譲渡するまでの間、本件被相続人が本件マンションを訪れたことはなく、請求人が、たまに窓を開け、水を流しに行く程度で、本件マンションを利用した事実は一切ない。

(ニ) 請求人は、本件被相続人死亡の約4か月後には本件マンションの売却を依頼する一般媒介契約を締結した。

(ホ) 請求人は、本件マンションをなかなか売却できず、本件マンションを、■■■に285,000,000円で売却した。

(ヘ) ■■■は本件マンションを購入した日の翌日には、本件マンションの売却を依頼する一般媒介契約を締結した。

(ト) 本件マンションの近傍に所在する国土利用計画法施行令第9条《基準地の標準価格》第1項に規定する基準地の価格動向は、平成19年7月1日ないし同20年7月1日の間において、対前年比プラス3.03%ないしマイナス1.96%であり、ほぼ横ばいの状況にある。

ハ 本件マンションの評価方法について

(イ) 上記1の(4)のロ及びハの基礎事実及び上記ロの認定事実が認められることからすれば、請求人は、評価基本通達による不動産評価額が実勢価格よりも低く、本件マンションの購入価額と本件マンションの評価額との差額が多額であることを認識しながら、当該差額234,981,776円について、本件相続税の課税価格を圧縮し相続税の負担を回避するために、■■■■■■■■■、自己の行為の結果を認識するに足る能力を欠いていた本件被相続人の名義を無断で使用し、本件売買契約に及んだものであることは、これを優に認めることができる。そして、このような場合に、評価基本通達に基づき本件マンションを評価することは、相続開始日前後の短期間に一時的に財産の所有形態がマンションであるにすぎない財産について実際の価値とは大きく乖離して過少に財産を評価することとなり、納税者間の実質的な租税負担の平

等を害することとなるから、上記の事情は、評価基本通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情に該当するというべきである。

(ロ) この点、請求人は、本件につき、評価基本通達によらずに評価することは、他の納税者との公平を害する旨主張する。しかしながら、上記のとおり、課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえって納税者間の実質的な租税負担の公平を害することとなる場合には、実質的な租税負担の平等の実現のために、評価基本通達によらないでこれを評価することが正当として是認されるような特別な事情があると判断されるのであるから、請求人の主張には理由がない。

(ハ) 上記のとおり、本件マンションは評価基本通達の定めによらず、他の合理的な方法による評価が許されるものと解するのが相当である。そうすると、①本件被相続人の本件マンション取得時(平成19年8月)と本件相続開始時が近接していること、②本件被相続人の本件マンションの取得時の金額が293,000,000円であること、③請求人から本件マンションを取得した■■■が売却を依頼した時点(平成20年7月及び同年8月)の媒介価額は、315,000,000円であること、④本件マンションの近傍における■■■の基準地の価格は、上記ロの(ト)のとおり、本件相続開始日の前後においてほぼ横ばいであること等を参酌すると、本件相続開始時における本件マンションの時価は、取得価額とほぼ同等と考えられるから、本件マンションは293,000,000円と評価するのが相当である。

7 争点5 重加算税賦課決定処分 of 適否

(1) 主張

イ 原処分庁

請求人は、あたかも本件被相続人が本件マンションを取得する意思があったものとして、本件委任状を請求人自身が作成の上、本件被相続人名義で本件マンションを取得することにより、被相続人の財産を現金から本件マンションに化体させ相続財産の価額を圧縮したものであり、請求人の当該行為は、国税通則法第68条《重加算税》第1項に規定する「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するから、重加算税の賦課は相当であり、本件賦課決定処分は適法である。

ロ 請求人

請求人は、本件被相続人の指示に基づいて本件マンションの購入手続を行ったものであり、国税通則法第68条第1項に規定する「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装した」事実はないことから、重加算税を賦課した本件賦課決定処分は違法である。

(2) 判断

イ 国税通則法第68条第1項は納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎

となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときに、当該納税者に対し、重加算税を賦課する旨規定している。そして、重加算税を賦課するためには、納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであることを要する。

ロ 請求人は、相続税の軽減を目的として、本件被相続人の有効な委任がないままに本件被相続人名義の預金を払い戻し、被相続人名義で本件マンションを購入したものである。しかしながら、相続税の申告において、請求人の納付すべき税額が過少となったのは、本件マンションの評価基本通達に基づく評価額とその実勢価額に開差があることにより生じたものであり、請求人の上記行為によって直ちに生じたものではない。したがって、上記請求人の行為をもって課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装したとまで評価することはできず、請求人に対する重加算税賦課決定処分は、違法であるといわざるを得ない。

3. 通達6項適用の判断基準

「特別な事情」の確認の前提となる通達6項の適用に係る判断基準において、税務大学の山田重将先生は「次の四つの点が判断基準となると考える。」と述べられている。⁴

「四つの基準」

〔i〕 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）

例示：不動産の場合、例えば、相続開始直前に不動産を取得し、相続税の申告の直後に売却するなど、相続等の前後を通じてその性質を見ると、当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に被相続人又は相続人に所有権があるに過ぎないと認められる場合には、これに該当する。

また、取引相場のない株式等の場合には、例えば、①純資産価額方式における評価差額がことさら人為的に作出されたものである場合、②当該株式等について買取保証がされている場合又は③評価会社を実効的に支配し得る者が取得した株式等であるにも関わらず、評価通達の定めにより判定すると同族株主以外の株主が取得した株式等に該当するため、形式的には配当還元方式を適用せざるを得ない場合

〔ii〕 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）

例示：不動産の場合、例えば、不動産鑑定評価や、取引の経緯から客観的に明らかになっている不動産市場における実際の交換価値の把握などが、これに該当する。また、取引

⁴ 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 149-152頁

相場のない株式等の場合には、例えば、株式鑑定評価や、評価通達に定める評価方法を株式等の実態に応じて一部修正する方法などが、これに該当する。

〔iii〕 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）

例示：評価通達6項適用に係る裁判例は、個々の事例ごとに判断しており、その一般的な意義、あるいは一般的射程のある該当要件を示してはいない。

〔iv〕 納税者の行為が存在し、当該行為と〔iii〕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）

例示：不動産の場合、例えば、相続開始直前に借入金又は自己資金により不動産を取得し、相続税申告後に売却することなど、また、取引相場のない株式等の場合には、例えば、買取保証の下での出資及び買取りの実現（売却）や有限会社を設立し当該会社の出資を著しく低い価額で現物出資することなどが、「納税者の行為」に該当する（ただし、宅地の評価が争点となった東京地判平成9年9月30日判決（訟月47巻6号1636頁）において、「〔iv〕納税者の行為の存在」についての判示はされていない。なぜなら、不動産の価額の形成要因に「納税者の行為」が影響を与えるケースは通常想定されないと考えられ、したがって、純粋に当該価額に係る評価方法そのものが争点となる事例においては、「〔iv〕納税者の行為の存在」は評価通達6項適用の判断基準に含まれないものといえる。）。

III 札幌南税務署事件（東京地方裁判所令和元年8月27日判決、東京高等裁判所令和2年6月24日判決、最高裁判所令和4年4月19日判決）

1. 東京地方裁判所（令和元年8月27日判決）

【税務訴訟資料 第269号-81（順号13304）】

東京地方裁判所平成29年（行ウ）第539号相続税更正処分等消請求事件（棄却）（控訴）
国側当事者・国（札幌南税務署長）

判決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

主文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 処分行政庁が平成28年4月27日付けで原告Aに対してした、被相続人D（以下「本件被相続人」という。）の相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

2 処分行政庁が平成28年4月27日付けで原告Bに対してした、本件相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

3 処分行政庁が平成28年4月27日付けで原告Cに対してした、本件相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、本件被相続人の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達〔昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17による国税庁長官通達。ただし、平成25年5月16日付け課評2-18による改正前のもの。以下「評価通達」という。〕の定める評価方法により評価して本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産のうち一部の土地及び建物の価額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、本件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（以下、本件相続税の各更正処分を総称して「本件各更正処分」といい、過少申告加算税の各賦課決定処分を総称して「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を総称して「本件各更正処分等」という。）ため、本件各更正処分等の各取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

本件に係る法令等の定めは、別紙1「関係法令等の定め」記載のとおりである（なお、同別紙で定めた略語等は、以下においても用いるものとする。）。

2 前提事実（証拠等を掲記したもののほかは、いずれも当事者間に争いが無いか又は当事者が争うことを明らかにしない事実である。）

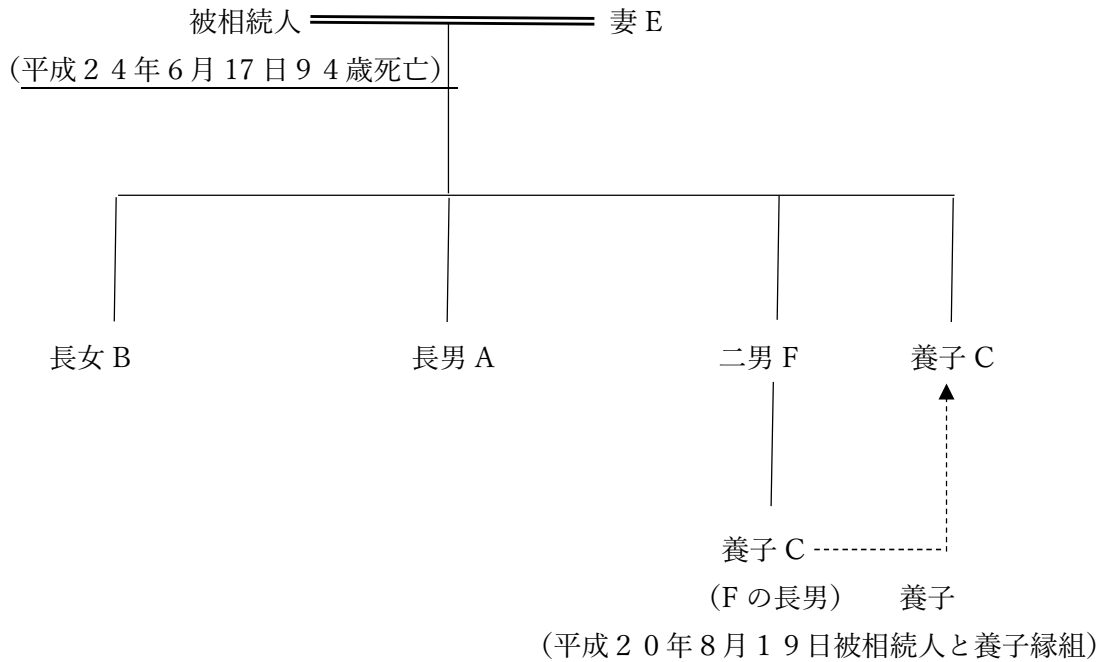
（1）本件相続の開始等

ア 本件被相続人は、大正7年●月●日に出生した者であり、平成24年6月●日に94歳で死亡し、本件相続が開始した。

イ（ア） 本件被相続人の共同相続人は、本件被相続人の妻であるE（以下「訴外E」という。）、長女である原告B、長男である原告A、二男であるF（以下「訴外F」という。）及び養子である原告Cの5名であった（以下、本件被相続人の共同相続人であった上記5名を総称して「本件共同相続人」という。）。

なお、原告Cは、訴外Fの長男であり、平成20年8月19日に本件被相続人と養子縁組をした。

*親族図表（筆者著。以下*は筆者著）



(イ) 本件共同相続人は、本件被相続人の平成21年10月16日付け公正証書に係る遺言及び本件共同相続人の間で平成24年10月17日に行った遺産分割に従って、本件相続に係る相続財産を取得した。

ウ G株式会社(以下「G」という。)は、不動産の売買、賃貸借及び管理等を目的とする株式会社である。本件被相続人は、平成21年6月26日、Gの代表取締役を辞任し、原告Aが、同日、Gの代表取締役に就任した。

(2) 本件相続に係る相続財産等

ア 本件相続に係る相続財産には、東京都杉並区●●の土地(明細は別表1記載のとおり。以下「本件甲土地」という。)及び本件甲土地上に存する家屋番号●●の建物(明細は別表2記載のとおり。以下「本件甲建物」といい、本件甲土地と併せて「本件甲不動産」という。)並びに神奈川県川崎市●●の土地(以下「本件乙土地」という。)及び本件乙土地上に存する建物(以下「本件乙建物」といい、本件乙土地と併せて「本件乙不動産」という。本件乙不動産の明細は別表3のとおり。また、本件甲不動産と本件乙不動産を併せて「本件各不動産」という。)が含まれていた。本件各不動産は、前記(1)イ(イ)の本件被相続人の遺言により原告Cが取得した。

原告Cは、平成25年3月7日付けで、買主であるHに対して本件乙不動産を総額5億1500万円で売却した(以下、同売却額を「本件乙不動産売却額」という。)

*相続税申告期限 平成25年4月17日

イ(ア) 本件甲建物は、JR中央線I駅から徒歩約5分に立地する共同住宅(44戸)及び保育園(1戸)として利用されている建物であり、本件甲土地上に基準容積率をほぼ完

全に消化した状態で所在している。(甲5の1)

(イ) 本件甲不動産は、本件被相続人が、平成21年1月30日付けで、売主である株式会社Jから総額8億3700万円で購入したものであった(以下、同購入額を「本件甲不動産購入額」という。)

なお、本件被相続人は、同日付けでK信託銀行から6億3000万円を借り入れており(当該借入れについてG、訴外E、原告A及び訴外Fが連帯保証をした。)、同銀行がその際に作成した貸出稟議書(乙9)の採上理由欄には「相続対策のため不動産購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。(乙8、9)

ウ(ア) 本件乙建物は、JR東海道本線L駅から徒歩約13分に立地する共同住宅として利用されている39個の専有部分からなる建物であり、本件乙土地上に容積率をほぼ完全に消化した状態で所在している。(甲5の2)

(イ) 本件乙不動産は、本件被相続人が、平成21年12月25日付けで、売主である株式会社Mから総額5億5000万円で購入したものであった(以下、同購入額を「本件乙不動産購入額」といい、本件甲不動産購入額及び本件乙不動産売却額と総称して「本件各取引額」という。)

なお、本件被相続人は、同月21日付けで、訴外Eから4700万円を借り入れた。また、本件被相続人は、同月25日付けでK信託銀行から3億7800万円を借り入れており(当該借入れについてG、訴外E、原告A及び訴外Fが連帯保証をした。)、同銀行がその際に作成した貸出稟議書(乙14)の採上理由欄には「相続対策のため本年1月に630百万円の富裕層ローンを実行し不動産購入。前回と同じく相続税対策を目的として第2期の収益物件購入を計画。購入資金につき、借入の依頼があったもの。」との記載がある。(乙11、13、14)

***稟議書有無**

(3) 本件各更正処分等に至る経緯等

ア 原告らは、平成25年3月11日、別表4の各「申告」欄のとおり、処分行政庁に対して本件相続税の申告(以下「本件申告」という。)をした。

原告らは、本件申告において、評価通達の定める評価方法により、本件甲土地の価額を1億1367万6734円〔ただし、租税特別措置法69条の4(平成25年法律第5号による改正前のもの)に規定する特例(以下「小規模宅地等特例」という。)を適用する前の価額)、本件甲建物の価額を8636万4740円(以下、上記の本件甲土地の価額との合計額である2億004万1474円を「本件甲不動産通達評価額」という。)、本件乙土地の価額を5816万2741円、本件乙建物の価額を7550万2026円(以下、本件乙土地の価額との合計額である1億3366万4767円を「本件乙不動産通達評価額」といい、本件甲不動産通達評価額と本件乙不動産通達評価額を併せて「本件各通達評価額」という。)と評価した。

イ 札幌国税局長は、平成28年2月17日付けで、国税庁長官に対し、本件各不動産について評価通達6を適用し評価通達の定める評価方法によらずに他の合理的な評価方法によって評価することとしたい旨を上申し（以下「本件上申」という。）、国税庁長官は、同年3月10日付けで、札幌国税局長に対し、上記上申について「貴見のとおり取り扱うこととされたい」との指示（以下「本件指示」という。）をした。（乙16の1・2）

ウ 処分行政庁は、本件各不動産の価額は評価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として、原告ら各自に対応した平成28年4月27日付けの各通知書（甲2の1～3。以下「本件各通知書」という。）を原告らに対し送達することにより、別表4の各「更正処分等」欄のとおり、本件各更正処分等をした。

本件各更正処分等において、本件甲不動産の価額（ただし、小規模宅地等特例を適用する前の価額）は、株式会社Nの平成27年4月22日付け不動産鑑定評価（甲5の1。以下「本件甲不動産鑑定評価」という。）による鑑定評価額7億5400万円（以下「本件甲不動産鑑定評価額」という。内訳は、本件甲土地が3億0800万円、本件甲建物が4億4600万円である。）であり、本件乙不動産の価額は、〇株式会社の同日付け不動産鑑定評価（甲5の2。以下「本件乙不動産鑑定評価」といい、本件甲不動産鑑定評価と併せて「本件各鑑定評価」という。）による鑑定評価額5億1900万円（以下「本件乙不動産鑑定評価額」といい、本件甲不動産鑑定評価額と併せて「本件各鑑定評価額」という。）であった。本件各鑑定評価額は、いずれも、不動産鑑定士により、不動産鑑定評価基準に基づき、本件相続開始時における本件各不動産の正常価格として算定されたものである。（甲5の1・2）

* 正常価格 不動産鑑定評価基準によって「市場性を有する不動産について現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で成立するであろう市場価値を表示する適正な価格」⇔限定価格

エ 原告（*納税者）らは、平成28年7月27日付けで、本件各更正処分等の全部の取消しを求め、それぞれ審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成29年5月23日付けで、上記の各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

* 甲・乙不動産の通達及び鑑定額等のまとめ表（筆者追記）

								単位：百万円	
	通達(1)	鑑定(2)	乖離率 (2)/(1)	当初 税額	購入額	借入額	自己 資金等	親族 借入	売却額
甲不動産									
土地	114	308	270.94%						
建物	86	446	516.41%						
小計	200	754	376.92%		837	630	207		0
乙不動産									
土地	58	-							
建物	76	-							
小計	134	519	388.28%		550	378	125	47	515
合計	334	1,273	381.47%	0	1,387	1,008	332	47	515

(4) 本件各訴えの提起

原告（*納税者）らは、平成29年11月22日、本件各訴えを提起した。（当裁判所に顕著な事実）

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告（*課税当局）の主張

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5（1）ないし（3）の各（被告の主張）のほか、別紙2「本件各更正処分等の根拠及び適法性」記載のとおりである。

4 争点

- (1) 本件相続開始時における本件各不動産の時価（評価通達の定める評価方法によらない評価が許されるための特別の事情の内容及び本件各不動産におけるその有無。（争点①）
- (2) 評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無（争点②）
- (3) 本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無（争点③）

5 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点①（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について
(被告の主張)

ア 相続税法22条に規定する時価について

- (ア) 相続税法22条に規定する時価とは、財産の取得の時における当該財産の客観的

な交換価格をいうものと解されているところ、評価通達1(2)は、時価の意義について、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旨を定めている。

これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等によって異なった評価額が生じることが避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどから、あらかじめ定められた評価方法により画一的に財産の評価を行うこととしたものであり、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。

*時価の擬制的考え方

そうすると、特に租税平等主義という観点からして、評価通達の定める評価方法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実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達の定める評価方法以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法22条に規定する時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、基本的には許されないものというべきである。

*租税平等主義 租税負担を納税者の担税力に即して公平に配分しなければならず、租税法関係において納税者を平等に取り扱わなければならないという租税の領域における平等原則

(イ) しかし、評価通達の定める評価方法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、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な場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、評価通達6が、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旨を定めていることから明らかである。

したがって、評価通達の定める評価方法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、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な場合には、評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があるものとして、他の合理的な時価の評価方法によることが認められるものと解すべきである。

イ 本件各不動産について評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情があること

本件各不動産の評価においては、以下のとおり、評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別の事情がある。

*特別の事情とは

(ア) 本件各通達評価額と本件各不動産の時価との間に著しいかい離があること

a 本件甲不動産について

本件甲不動産通達評価額は、2億0004万1474円であるところ、本件甲不動産鑑定評価額は、7億5400万円であり、本件甲不動産通達評価額は、本件甲不動産鑑定評価額の僅か約26.5%にすぎず、両者には著しい価額のかい離がある。

また、本件甲不動産通達評価額と本件甲不動産購入額を比べても、本件甲不動産購入額は、8億3700万円であり、本件甲不動産通達評価額は、本件甲不動産購入額の僅か約23.9%にすぎず、両者には著しい価額のかい離がある。

b 本件乙不動産について

本件乙不動産通達評価額は、1億3366万4767円であるところ、本件乙不動産鑑定評価額は、5億1900万円であり、本件乙不動産通達評価額は、本件乙不動産鑑定評価額の僅か約25.8%にすぎず、両者には著しい価額のかい離がある。

また、本件乙不動産通達評価額と本件乙不動産購入額及び本件乙不動産売却額を比べても、本件乙不動産購入額は、5億5000万円、本件乙不動産売却額は、5億1500万円であり、本件乙不動産通達評価額は、これらの僅か約24.3%又は約26%にすぎず、それぞれ著しい価額のかい離がある。

c 小括

以上のとおり、本件各通達評価額と本件各不動産の客観的交換価値を算定したものである本件各鑑定評価額(後記ウ参照)の間のほか、本件各通達評価額と本件各取引額の間には、いずれも著しいかい離が認められ、このような著しいかい離は、単なる評価手法の相違による当然の帰結として許容される範囲にとどまらない。

したがって、本件各通達評価額と本件各不動産の時価との間には著しいかい離が認められるというべきであり、評価通達の定める評価方法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、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 → 通達評価額と本件各不動産の時価との間には著しいかい離 → 租税負担の実質的な公平を著しく害する**

(イ) 本件各不動産に係る本件被相続人及び本件共同相続人による一連の行為について

a 本件被相続人及び本件共同相続人による本件各不動産の取得及び当該取得に伴う資金借入れ等の一連の行為は、原告らが本来負担すべき相続税を免れるという結果をもたらすものであったところ、①本件被相続人が、当時90歳であった平成20年に、K信託銀行に対して、当時代表取締役を務めていたGの事業承継について事業経営財務診断を申し込んでいたこと、②本件被相続人による本件各不動産の購入及び購入資金の借入れには、相続税の負担軽減の目的があったこと、③本件被相続人が、Gの事業承継のための方策の一環として原告Cと養子縁組した時期(平成20年8月19日)と近接した時期に、本件各不動産を取得していること(本件甲不動産につき平成21年1月30日、本件乙不動産につき同年12月25日)等を総合して考慮すれば、本件被相続人は、本件各不動産の取得により本来

原告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、また、本件被相続人及び本件共同相続人による本件各不動産の取得及び当該取得に伴う資金借入れ等の一連の行為は、専ら相続対策を目的とするものであったと認められる。

本件被相続人は、本件各不動産の購入資金の大半をK信託銀行からの借入金により賄い、その借入金の総額は、本件各通達評価額を上回り、課税価格を圧縮する多額のものであったから、本件相続において、本件各不動産の価額を本件各通達評価額と評価すべきものとする、原告らが本件各不動産を取得しなかったならば負担していたはずの相続税を免れる利益を享受するという結果を招来する。これは、本件被相続人が相続税の負担の軽減策を採ったことによるものであり、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目的に反する著しく不公平なものであるといえる。

以上のとおり、本件においては、本件各不動産の評価について、評価通達の定める評価方法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、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→軽減策（養子縁組、多額の借入、不動産購入）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ていること

b この点につき、原告らは、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、評価通達によらないことが許される特別の事情を基礎付けるものではない旨を主張する。

*特別の事情（納税者の解釈）→節税目的や租税回避の目的といった主観的要素は特別の事情の基礎とならない

しかし、東京地裁平成5年2月16日判決・判タ845号240頁を始めとする多くの裁判例において、評価通達の定める評価方法による評価額と現実の取引価額との間に生じている開差を利用して相続税の負担の軽減を図る目的で行われた行為を前提とする相続について、評価通達によらないことが許される特別の事情があると判示されているのであって、上記の特別の事情の判断に当たり、節税目的や相続税負担の軽減目的があったことを考慮することが許されるのは明らかである。

*東京地裁平成5年2月16日判決 IV 上記以外の判例参照

*特別の事情（課税当局の解釈）→節税目的や相続税負担の軽減目的があったことを考慮することが許される

ウ 本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的交換価値として適正に算定されたものであり、本件相続開始時における本件各不動産の時価を示すものであること

本件各鑑定評価額は、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に準拠した方法で算定されたものであって、いずれも原価法による積算価格と収益還元法（DCF法及び直接還元法）による収益価格がそれぞれ試算され、両者が比較検討された上で、最終的には収益還元法に

よる収益価格が重視され算定されたものであって、これらの鑑定評価の手法はいずれも合理性がある。また、本件各取引額は、いずれも、本件各通達評価額と比較して本件各鑑定評価額に近似している。

したがって、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的交換価値として適正に算定されたものであり、本件相続開始時における本件各不動産の時価を示すものである。

*取引額との近似

エ 本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の理由について

本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の間にかい離が生じている理由については、様々な要因が複合的に影響した結果によるものであり、個別具体的な要因を特定できるものではないが、その要因としては、以下のような事情があると考えられる。

(ア) 経済情勢に基づく分析

本件相続開始時の不動産市場の状況についてみると、不動産市場全体は、おおむね平成19年以降、サブプライムローン問題やリーマンショックの影響により価格の下落基調が続いたものの、平成21年以降その下落率が縮小して不動産市場の回復の兆しがみえたが、平成23年に東日本大震災が発生したために、平成25年頃までその回復が妨げられていた。現に、本件各不動産に係る各土地の路線価をみると、いずれも本件相続開始時前後で上昇していない。

他方、投資用不動産については、不動産市場全体とは異なる動きをしており、東日本大震災からの立ち直りが早かった。

しかるところ、本件各不動産は、いずれも投資用不動産に区分され、かつ、首都圏に所在する築浅の不動産であって、最寄り駅からの道程や周辺に生活利便施設が多数存在することなどから、非常に高い収益性が見込まれる投資対象としての価値が高い不動産であった。

したがって、本件各不動産は、本件相続開始時の経済情勢下において、いずれも客観的な交換価値が上昇していたと考えられるが、画一的な評価方法である評価通達の定める評価方法では、個別不動産の収益性を的確に価額へ反映させることが難しかったと想定される。

(イ) 路線価方式による評価に関する分析

路線価の評定は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定され、周辺地域における不動産の一般的利用状況を踏まえて行われるが、評価の安全性も考慮した上で路線ごとに一律の金額で評定されるため、その土地の所在における個別の特性や利用状況等の複合的な影響によっては、個々の土地の客観的な交換価値が、路線価に基づく評価額と必ずしも合致しない可能性がある。

本件甲土地及び本件乙土地（以下「本件各土地」という。）は、いずれも高層の賃貸用共同住宅として最有効使用されており、かつ、本件甲建物及び本件乙建物（以下「本件各建物」という。）が容積率をほぼ消化していることなどからすれば、本件各土地の客観的な交換価値が、個々の土地の利用状況によらず路線ごとに一律に設定する路線価に基づく評価額よりも増加する可能性がある。また、本件各土地は、いずれも幹線道路の裏通り沿いに所在し、

その路線価は、いずれも幹線道路沿いの路線価よりも低額であるが、不動産鑑定評価においては賃貸用共同住宅としての収益性に注目することになることから、立地の閑静さや固定資産税等の費用負担に照らし、幹線道路沿いにある賃貸用共同住宅よりも収益性において劣らず、むしろ収益性が高い可能性も考えられる。

したがって、本件各土地については、その所在の特性及び利用状況等により、評価通達の定める評価方法である路線価方式による評価と客観的な交換価値にかい離が生じた可能性がある。

(ウ) 貸家及び貸家建付地の評価に関する分析

本件各不動産は、収益性が顕著に高く投資対象としての価値が高い不動産であり、本件各鑑定評価額においては、建物及び土地が一体として評価され、本件各不動産の個別の用途や高い収益性等の特性が評価に反映されている。他方、本件各通達評価額においては、本件各建物につき、いずれも固定資産税評価額から30%が控除されて算出され、本件各土地につき、路線価方式に基づいて算出した金額(自用地としての価額)から、本件甲土地は21%、本件乙土地は18%がそれぞれ控除されて算出されているところ、これは、評価通達の定める評価方法においては、自用家屋及び自用地のように権利の付着していない完全所有権の価値を最大とした上で、貸家及び貸家建付地については不動産の収益性にかかわらず一律に借家権の付着による減価額を控除して評価額を算出することとしているためであり、このような評価方法が、本件各不動産の個別の用途や高い収益性等の特性を反映できていないことが、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の一因となっている可能性がある。

(エ) 本件各鑑定評価における原価法による積算価格の算定に関する分析本件各鑑定評価においては、原価法による積算価格を求めるに当たって、①Jリート(投資法人)が公表している賃貸用共同住宅取引事例における再調達価格が参考にされており、本件各建物は、投資用不動産としてグレードの高い物件であり、そのグレードの高さによるプレミアムが再調達価格に反映されていること、②本件甲不動産では土地及び建物の積算価格に20%を乗じた額が、本件乙不動産では30%を乗じた額が、それぞれ付帯費用(開発事業者利益のほか、設計管理料、公租公課等のその他費用)として加算されており、これらの事情も、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の一因となった可能性がある。

(原告らの主張)

ア 評価通達の定める評価方法による相続財産の評価は、合理性が担保されているものとして久しく実務界において実施されており、評価通達は、行政先例法としての地位を築いているといえる。そして、例外的に上記方法による評価額を否定し、これによらない評価を認める評価通達6の制定趣旨は、対象財産につき想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合に、評価通達が形式的に適用され、納税者の担税力が過大に測定されることが、担税力に応じた課税(租税公平主義)に反することに鑑み、このような場合に関する救済措置を設

けた点にある。

そうすると、評価通達6に規定する「この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」場合とは、飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情があり、評価通達の定める評価方法によると実質的な課税の公平を確保できない場合を指すと解すべきである。行政の恣意性を排除し、明確性や予測可能性を担保する観点からも、上記の特別の事情は、災害、地盤沈下、土壤汚染等の客観的事情の発生に限られなくてはならない。したがって、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、上記の特別の事情を基礎付けるものではない。

なお、前掲東京地裁平成5年判決等の被告が挙げる裁判例は、いずれも、当時のバブル経済を背景とした右肩上がりの地価上昇局面において、これらを利用した相続税の租税回避が横行し、その問題に対する社会的認識が共有されていた中での事例判決にとどまるものであり、地価が安定しているか、むしろ下落基調にある中での本件において参照されるべきものではない。

*特別の事情（納税者の解釈）→行政の恣意性を排除し、明確性や予測可能性を担保する観点からも、上記の特別の事情は、災害、地盤沈下、土壤汚染等の客観的事情の発生に限られるべき。

イ 本件各更正処分等は、本件各不動産につき想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合ではないにもかかわらず、評価通達6を適用した点で、前記アに述べた評価通達6の制定趣旨に反するものである。また、本件各更正処分等は、本件相続開始前後の本件被相続人及び本件共同相続人の一連の行為について、Gの事業承継を円滑に進めるという主たる目的を捨象し、本件相続税をゼロにすることを目的とした行為（過度の節税目的による行為）であると決めつけ、評価通達6の適用要件を拡大解釈し、これを恣意的に適用したものである。

したがって、本件各更正処分等は、租税法律主義に反するものであるとともに、評価通達の定める評価方法によって本件各不動産の評価を行い、本件相続税の申告をした原告らの信頼を裏切った点で、法の一般原則たる信頼保護法理にも違反する。

*行政上の信頼保護の原則 国民に不利益を及ぼす国家行為を行うに際しては、国民の信頼を損ねないようにしなければならない。

ウ 本件各鑑定評価は、いずれも収益還元法を用いて土地及び建物を一括評価しているから、本件各通達評価額との間にかい離が生じることは、評価手法が異なる以上、当然である。評価通達の定める評価方法、とりわけ路線価方式は、合理性があるものとして広く社会に受け入れられているから、本件のようにその評価額と鑑定評価額に数倍ものかい離がある場合、鑑定評価額の適正さに疑問が呈されるべきである。また、本件各鑑定評価における原価法による積算価格の算定において、付帯費用という名目により根拠不明の金額が加算されている。

そもそも、相続財産の評価は、突然到来した被相続人の死により開始する相続に際してさ

れるものであり、当該財産を不特定多数の者に売却することを前提としていないものであるから、収益の有無あるいは多寡に左右される収益還元法による評価や、経済合理性に基づく取引により形成される取引価額による評価は、その評価手法として著しく妥当性を欠く。

評価手法の妥当性の点をおくとしても、上記の乖離が、想定内のものであり、これをもって評価通達6の適用が肯定される特別の事情に該当しないことは、本件各更正処分等の後に、評価通達や本件各土地の路線価について、評価通達の定める評価方法による評価額を鑑定評価額に近づけるための改定が行われたことがうかがわれないことから明らかである。そして、評価通達の定める評価方法による評価額と鑑定評価額の開差が著しいと思われる場合はまれではなく、その場合に全て評価通達6が適用されているわけではない。

しかるところ、本件を典型的な節税事案であるとして、例外規定である評価通達6を恣意的に用いて個別評価をすることは、租税公平主義が求める平等取扱原則に反するものである。

*評価乖離が想定を超える場合→評価通達の改定が行われていたはずである(納税者の主張)
エ 以上によれば、本件相続開始時における本件各不動産の相続税法22条に規定する時価を本件各鑑定評価額とすることは許されない。

(2) 争点② (評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無) について

(原告らの主張)

評価通達6は、その要件を「国税庁長官の指示を受けて評価する」と定めているが、処分行政庁は、国税庁長官の指示を待たず、本件指示の約1年前に不動産鑑定会社2社に鑑定評価を依頼し、本件各鑑定評価を得た。つまり、処分行政庁は、評価通達6の定める国税庁長官の指示の要件を充足することなく、評価通達の定める評価方法による評価を否定する評価を先行して行っていた。

さらに、本件指示は、本件上申から約20日間という短期間で形式的に下されたものであり、再評価の「指示」ではなく、処分行政庁の評価の「追認」にすぎないものであった。

したがって、本件各更正処分等には、評価通達6の定める要件を満たさなかった点で手続上の瑕疵がある。評価通達は行政先例法としての地位を築いているから、上記の瑕疵は重大な法的瑕疵といえる。

(被告の主張)

ア そもそも、本件各不動産が評価通達6に規定する「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」に当たるか否かについては、鑑定評価など評価通達の定める評価方法以外の方法により評価額を算定しなければ、これを判断することができず、本件においても、本件各通達評価額が適当であるか否かを確認するために、評価通達の定める評価方法以外の方法により客観的交換価値を調べる必要があったことから、その調査の一環として、本件上申の前に鑑定評価が行われたものである。

その後、札幌国税局長は、本件上申を行い、本件指示を受けたものであるから、本件各更正処分等について、評価通達6の定める国税庁長官の指示に係る手続上の瑕疵は存在せず、原告らの主張には理由がない。

イ 仮に、評価通達6の定める国税庁長官の指示に係る手続に何らかの瑕疵があると評価されたとしても、評価通達6の定める国税庁長官の指示は、行政組織内部における指示、監督に関するものと解すべきであり、この規定に反することが直ちに国民の権利、利益に不利益を与えるものとはいえないから、その指示の有無によって本件各更正処分等の効力が影響を受けるものとは解されない。

したがって、原告らの主張は、この点においても理由がない。

(3) 争点③（本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無）について

(原告らの主張)

本件各更正処分等の理由の提示においては、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の開差が4倍に上ることが記載されているのみであり、評価通達6の適用が肯定される特別の事情があることの理由が記載されていない。

したがって、本件各更正処分等の理由の提示は、一般の被処分者が理解し、納得できる法的な処分理由が記載されているとはいえない点で、行政手続法14条1項(*【参考】)が要求する理由の提示として不十分であり、違法がある。

*【参考】行政手続法14条1項（不利益処分の理由の提示）

行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。ただし、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、この限りでない。

(被告の主張)

行政手続法14条1項に規定する理由の提示が求められる趣旨は、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えることにあり、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきと解される〔最高裁平成21年(行ヒ)第91号同23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照〕。

そして、かかる目的は、処分の理由を具体的に記載して通知すること自体をもってひとまず実現されると解される。

これを本件についてみると、本件各更正処分等の理由の提示においては、処分行政庁が、相続財産の評価に係る法令解釈等を踏まえ、本件各通達評価額と、本件各取引額及び本件各鑑定評価額との間には著しい価額のかい離があり、本件各不動産の価額を評価通達の定め

る評価方法により評価することは著しく不相当であると認定した上で、国税庁長官の指示に基づいて本件各不動産の価額の評価を行い、本件各更正処分等をした旨が記載されており、これらの処分の理由は、上記の理由提示制度の趣旨及び目的を充足する程度に具体的に示されている。

したがって、本件各更正処分等の理由の提示に行政手続法14条1項に反する点はなく、原告らの主張には理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 争点①（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について

(1) 相続税法22条は、同法第3章において特別の定めがあるものを除くほか、相続等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る旨を定めているところ、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。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法23条）、定期金に関する権利の評価（同法24条、25条）及び立木の評価（同法26条）を除き、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。このような方法が採られているのは、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が必ずしも一義的に確定されるものではないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような画一的な評価方法によることなく個別事案ごとに評価することになると、その評価方法、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、相続等により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。このような課税実務は、評価通達の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時の適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律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（国税通則法1条（*【参考】、相続税法1条（*【参考】参照）に資するものとして、相続税法22条の規定の許容するところであると解される。

*相続税法22条の規定の許容→適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる場合に限る

*【参考】国税通則法1条

この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。

*【参考】相続税法1条

この法律は、相続税及び贈与税について、納税義務者、課税財産の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

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ものというべきである。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（評価通達6参照）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。

* 租税負担の実質的な公平実現の要件→①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、②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

* 特別の事情による他の合理的な方法による評価の許容要件

①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
②評価通達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

(2) そこで、本件相続における本件各不動産について、前記(1)に説示した特別の事情があるか否かを検討する。

* 検討Ⅰ 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か否か

ア(ア) まず、本件各不動産の各種評価額等についてみると、前提事実(2)アないしウ並びに(3)ア及びウのとおり、①本件甲不動産について、評価通達の定める評価方法による評価額である本件甲不動産通達評価額は、2億0004万1474円である一方、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に基づき算定された評価額である本件甲不動産鑑定評価額は、7億5400万円であり、本件相続開始時の約3年半前である平成21年1月30日に本件被相続人が購入した価額である本件甲不動産購入額は、8億3700万円であった、②本件乙不動産について、評価通達の定める評価方法による評価額である本件乙不動産

通達評価額は、1億3366万4767円である一方、不動産鑑定士により不動産鑑定評価基準に基づき算定された評価額である本件乙不動産鑑定評価額は、5億1900万円であり、本件相続開始時の約2年半前である平成21年12月25日に本件被相続人が購入した価額である本件乙不動産購入額は、5億5000万円、本件相続開始時の約9か月後である平成25年3月7日に原告Cが売却した価額である本件乙不動産売却額は、5億1500万円であったというのである。

このとおり、本件各通達評価額は、それぞれ、本件各鑑定評価額の約4分の1（本件甲不動産につき約26.53%、本件乙不動産につき約25.75%）の額にとどまっている。そして、実際に本件被相続人又は原告Cが本件各不動産を売買した際の価格（本件各取引額）をみると、本件甲不動産に関しては、本件相続開始時から約3年半前の取引であるとはいえ、本件甲不動産鑑定評価額より8300万円高額なものであり、本件甲不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件甲不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。本件乙不動産に関しては、本件相続開始時の約9か月後の取引において、おおむね本件乙不動産鑑定評価額と同程度のもの（本件乙不動産鑑定評価額より400万円安価なもの）であった（本件乙不動産売却額。また、本件相続開始時の約2年半前の取引における本件乙不動産購入額は、本件乙不動産鑑定評価額より3100万円高額なものであり、本件乙不動産通達評価額からのかい離の程度は、本件乙不動産鑑定評価額よりも更に大きいものであった。）。

これらに加え、①本件全証拠によっても、本件被相続人又は原告Cの本件各不動産の売買につき、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格で売買が行われた旨をうかがわせる事情等が見当たらないこと（原告らも、この点につき、特に主張をしていない。）や、②本件各不動産は、いずれも約40戸の共同住宅等として利用されている建物及びその敷地である〔前提事実（2）イ（ア）及び同ウ（ア）〕ところ、本件各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものである（甲5の1、5の2）こと、③不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準に基づき算定する不動産の正常価格は、基本的に、当該不動産の客観的な交換価値（相続税法22条に規定する時価）を示すものと考えられること（地価公示法2条参照）をも勘案すれば、本件各通達評価額が本件相続開始時における本件各不動産の客観的な交換価値を示していること（本件相続開始時における本件各不動産の客観的な交換価値を算定するにつき、評価通達の定める評価方法が合理性を有すること）については、相応の疑義があるといわざるを得ない。

* 通達評価額と購入額及び売却額との乖離

（イ） a この点について、原告らは、評価通達の定める評価方法、とりわけ路線価方式は、合理性があるものとして広く社会に受け入れられており、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額のかい離の程度からすれば、本件各鑑定評価額の適正さに疑問が呈される旨主張する。

しかし、本件各取引額が市場価格と比較して特別に高額又は低額であったことをうかがわせる事情等は見当たらないところ、それが本件各鑑定評価額とおおむね同程度か、又はこれを超えるものであったこと等の前記（ア）に説示したところからすれば、原告らの上記主張は採用することができない。

なお、原告らは、本件各鑑定評価における原価法による積算価格の算定において、付帯費用という名目により根拠不明の金額が加算されている旨指摘するが、前記（ア）に認定及び説示したとおり、本件各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものであるから、原告らが上記指摘する点について逐一検討するまでもなく、それが直ちに本件各鑑定評価額の適正さに影響を及ぼすものとは認め難い。原告らは、上記の他に、本件各鑑定評価額が適正さを欠くものであることについて、具体的な主張をしない。

b 原告らは、相続財産の評価は、当該財産を不特定多数の者に売却することを前提としていないものであるから、収益還元法による評価や、取引価額による評価は、その評価手法として著しく妥当性を欠く旨主張する。

しかし、相続税法22条に規定する時価、すなわち当該財産の客観的な交換価値は、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解され〔評価通達1（2）も同旨を定めている。〕、この価額を収益還元法による評価等により求めることが妥当性を欠くなどと解すべき法的根拠は見当たらない。

したがって、原告らの上記主張は失当である。

***検討Ⅱ 評価通達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か否か**

イ さらに、本件各不動産が本件相続に係る相続財産に含まれることとなった経緯等についてみると、①本件被相続人は、当時90歳であった平成21年1月、K信託銀行から6億3000万円を借り入れた上で、本件甲不動産を第三者から購入するとともに、当時91歳であった同年12月にも、同銀行から3億7800万円、訴外Eから4700万円を借り入れた上で、本件乙不動産を第三者から購入したものである〔前提事実（2）イ（イ）及び同ウ（イ）〕ところ、②本件各不動産を除く本件相続における財産の価額は6億9787万4456円であり、上記①の各借入れ（以下、総称して「本件各借入れ」という。）に係る本件相続開始時の残債務（合計9億6312万5600円。以下「本件借入金債務」という。）を除く本件相続における債務及び葬式費用の額は3394万1511円にとどまる（甲1）ことから、本件各借入れ及び本件各不動産の購入がなければ、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〔なお、相続税法15条（平成25年法律第5号による改正前のもの）の規定による基礎控除の額は、本件共同相続人が5人であることから、1億円である。〕にもかかわらず、③本件各借入れ及び本件各不動産の購入がされたことにより、本件各通達評価額（ただし、本件甲土地につき、小規模宅地等特例を適用した後のもの）と比較して本件借入金債務が多額となることにより、その差額が本件各不動産を除く本件相続に

おける財産の価額から控除されることにより、本件申告による課税価格は、2826万1000円にとどまるものとされ、上記基礎控除により、本件相続に係る相続税は課されないこととされたものである。

上記の経緯等に加え、前提事実(2)イ(イ)及び同ウ(イ)に認定したK信託銀行が本件各借入れに係る貸出しに際し作成した各貸出稟議書(乙9、14)の記載や証拠(甲4の1・2)にもよれば、本件被相続人及び原告らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びGの事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において原告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と認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。

ウ 以上にみた事実関係の下では、本件相続における本件各不動産については、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と、本件各不動産の購入及び本件各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、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というべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。

そして、本件全証拠によっても本件各鑑定評価の適正さに疑いを差し挟む点が特段見当たらないこと〔前記ア(イ)参照〕に照らせば、本件各不動産の相続税法22条に規定する時価は、本件各鑑定評価額であると認められる。

(3) これに対し、原告らは、評価通達6に規定する「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」場合は、飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情がある場合を指すと解すべきであり、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、上記の特別の事情を基礎付けるものではないとした上で、本件各不動産につき、想定外の時価の下落事情は事後的に生じておらず、上記の特別の事情を基礎付ける事情はない旨主張する。

しかし、前記(1)に説示したとおり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって特定の納税者あるいは特定の財産について評価することが許されるか否かは、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か否かという観点から判断されるべきものであるから、原告らの上記主張はその前提を異にするものである。

2 争点②(評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無)について

原告らは、①処分行政庁が本件指示の約1年前に本件各鑑定評価を得たこと、②本件指示が、本件上申から約20日間で出されたものであり、処分行政庁の評価の「追認」にすぎないといえることから、本件各更正処分等には、評価通達6の定める要件を満たさなかった点

で手続上の重大な法的瑕疵がある旨主張する。

しかし、評価通達は税務官庁内部における通達にすぎないから、評価通達6の定める「国税庁長官の指示を受けて評価する」旨の定めが、税務官庁内部における手続という性格を超えて対外的な効果を有し、その違反が、更正処分等の違法を招来するものとは解し難い。

したがって、本件指示に係る手続が評価通達6の定めるところに適合していたか否かについて判断するまでもなく、原告らの上記主張は失当である。

3 争点③（本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無）について

(1) 原告らは、本件各更正処分等の理由の提示は、行政手続法14条1項が要求するものとして不十分である旨主張する。

(2) 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文の規定に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠となる法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである（前掲最高裁平成23年判決参照）。

(3) 証拠（甲2の1～3）によれば、本件各通知書の「処分の理由」欄には、要旨、①相続税法22条に規定する時価は、原則として、評価通達の定める評価方法により評価した価額によるものの、評価通達6は、評価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旨定めている旨、②（ア）本件甲不動産は、本件被相続人が平成21年に8億3700万円（本件甲不動産購入額）で購入したものであり、本件乙不動産は、本件被相続人が同年に5億5000万円（本件乙不動産購入額）で購入し、原告Cが平成25年に譲渡したものであるところ、このとおり、本件相続開始の前後における本件各不動産の購入又は売却の価額（本件各取引額）が明らかとなっており、これらの客観的に相当な取引価額と本件各通達評価額の間に着しいかい離が生じていることから、本件各不動産の価額を評価通達の定める評価方法によって評価することは、相続税法22条の法意に照らし合理性を欠くこと、（イ）本件各鑑定評価額は、本件各不動産の本件相続開始時点における時価を合理的に算定しているものである（本件各鑑定評価額が本件各取引額と近似していることはこれを裏付けるものである。）ところ、本件各通達評価額は、これらとの間においても著しいかい離があることからすれば、本件各不動産の価額を評価通達の定めにより評価することは、著しく不相当であると認められる旨、及び③本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額と評価した上での原告らの納付すべき相続税及び過少申告加算税の額の計算過程が記載されていると認められる。

以上によれば、本件各通知書は、原告らの納付すべき相続税及び過少申告加算税の額の計

算過程とともに、本件各不動産につき評価通達6に規定する「評価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」との判断に至った基礎となる事実関係を記載し、その判断過程を根拠をもって具体的に明らかにしているといえる。

したがって、本件各更正処分等については、処分行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を図るという行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているというべきである。

4 その余の原告らの主張について

原告らは、①本件各更正処分等が、評価通達6の適用要件を拡大解釈し、これを恣意的に適用したものであることなどから、租税法律主義に反するものである旨、②本件各更正処分等は、評価通達の定める評価方法によって本件各不動産の評価を行い、本件相続税の申告をした原告らの信頼を裏切った点で、法の一般原則たる信頼保護法理に違反する旨、③本件各土地に適用される路線価や本件各通達評価額の算定に用いられた評価通達の定める評価方法について、本件各通達評価額を時価に近づけるような内容の改定等が行われず、また、評価通達の定める評価方法による評価額と不動産鑑定士等による鑑定評価額の開差が著しいと思われる場合の全てにおいて評価通達6が用いられているわけではないにもかかわらず、処分行政庁が本件各不動産につき評価通達6を用いて個別評価をしたことは恣意的なものであるから、本件各更正処分等は、租税公平主義が求める平等取扱原則に反する旨主張する。

しかし、これまでに説示したとおり、本件相続における本件各不動産については、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許され、その相続税法22条に規定する時価が本件各鑑定評価額であると認められる以上、本件各更正処分等が租税法律主義に反するものではないことは明らかである（上記①）。また、本件の事実関係の下では、本件相続における本件各不動産につき、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と、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ったのであるから、本件各不動産について評価通達の定める評価方法による評価額で課税を受けることに対する原告らの信頼は、保護に値するものとは認め難い（上記②）上、本件各不動産について評価通達の定める評価方法によらず評価を行い相続税等の課税をした本件各更正処分等が恣意的にされたものとは認め難く、本件全証拠によっても他の納税者との関係で原告らが恣意的に取り扱われたことをうかがわせる事情等も見当たらない（上記③）。

したがって、原告らの上記主張はいずれも採用することができない。

5 結論

以上に述べたところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分等は、別紙2のとおり、いずれも適法なものと認められる。

よって、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 令和元年6月4日)

(東京地方裁判所民事第38部 裁判長裁判官 鎌野真敬 裁判官 福渡裕貴 裁判官 獅子野裕介)

別表1~6-2 (別表6-1及び2は抜粋)

別表1 本件甲土地の明細

所在	地番	地目	地積
東京都杉並区●●	●●	宅地	378.67m ²

別表2 本件甲建物の明細

所在	家屋番号	種類	構造	床面積
東京都杉並区●●	●●	共同住宅 店舗	鉄筋コン クリート 造陸屋根 8階建	1階 195.45m ²
				2階 211.77m ²
				3階 211.77m ²
				4階 211.77m ²
				5階 193.64m ²
				6階 169.65m ²
				7階 152.60m ²
				8階 102.21m ²

別表3 本件乙不動産の明細

所在	地番	地目	地積	種類・構造	床面積
神奈川県川崎市川崎区●●	●●	宅地	281.65㎡	駐輪場 居宅 鉄筋コンクリート造陸屋根7階建	1階 151.16㎡
					2階 129.48㎡
					3階 129.48㎡
					4階 129.48㎡
					5階 129.48㎡
					6階 129.48㎡
					7階 129.48㎡
専有部分の家屋番号等					
●● (駐輪場) ●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●● ●● ~ ●●					

別表4 課税処分等の経緯

(単位：円)

項目		区分		申告	更正処分等	審査請求	裁決
		年月日	順号				
各人の合計	取得財産の価額	1	1,001,560,697	1,885,817,430	1,001,560,697	棄却	
	債務及び葬式費用の金額	2	997,067,111	997,067,111	997,067,111		
	課税価格	3	28,261,000	888,749,000	28,261,000		
	相続税の総額	4	0	240,498,600	0		
原告A	取得財産の価額	5	10,294,044	10,294,044	10,294,044	棄却	
	債務及び葬式費用の金額	6	2,032,611	2,032,611	2,032,611		
	課税価格	7	8,261,000	8,261,000	8,261,000		
	納付すべき税額	8	0	2,235,400	0		
	過少申告加算税の額	9	-	309,500	-		

原告 B	取得財産の価額	10	20,000,000	20,000,000	20,000,000	棄却
	債務及び葬式費用の金額	11	0	0	0	
	課税価格	12	20,000,000	20,000,000	20,000,000	
	納付すべき税額	13	0	5,412,000	0	
	過少申告加算税の額	14	-	786,500	-	
原告 C	取得財産の価額	15	971,266,653	1,855,523,386	971,266,653	棄却
	債務及び葬式費用の金額	16	995,034,500	995,034,500	995,034,500	
	課税価格	17	0	860,488,000	0	
	納付すべき税額	18	0	279,241,200	0	
	過少申告加算税の額	19	-	41,861,000	-	

別表5 相続税の課税価格計算明細表（被告主張額）

（単位：円）

順号	区分	合計	原告A	原告B	原告C	
1	取得した財産の価額	本件各不動産	1,187,942,974	0	0	1,187,942,974
2		本件各不動産以外の不動産	201,546,084	9,694,044	0	191,852,040
3		有価証券	24,647,140	600,000	0	24,047,140
4		現金・預貯金等	75,968,315	0	20,000,000	55,968,315
5		その他の財産	395,712,917	0	0	395,712,917
6		合計 (1~5)	1,885,817,430	10,294,044	20,000,000	1,855,523,386
7	債務等の金額	債務	995,034,500	0	0	995,034,500
8		葬式費用	2,032,611	2,032,611	0	0
9		合計 (7+8)	997,067,111	2,032,611	0	995,034,500
10	純資産価額 (6-9)		888,750,319	8,261,433	20,000,000	860,488,886

12	遺産に係る基礎控除額		100,000,000	5000万円+ (1000万円×5人)			
13	課税遺産総額 (11-12)		788,749,000				
14	相続税の総額 注2		240,498,600				
15	相続税の総額のおん分割合		1	8,261,000/888,749,000	20,000,000/888,749,000	860,488,000/888,749,000	
16	各相続人の相続税額 (14×各人の15)		240,498,599	2,235,455	5,412,070	232,851,074	
17	相続税額の2割加算が行われる 場合の加算金額		46,570,214	0	0	46,570,214	
18	未成年者控除額		180,000	0	0	180,000	
19	納付すべき相続税額 注3		286,888,600	2,235,400	5,412,000	279,241,200	
20	過少 申告 加算 税	通常分	加算税の基礎 注4 となる税額		2,230,000	5,410,000	279,240,000
21			加算税の割合		10%	10%	10%
22			過少申告加算税 (20×21)		223,000	541,000	27,924,000
23	加重分		加算税の基礎 注4 となる税額		1,730,000	4,910,000	278,740,000
24			加算税の割合		5%	5%	5%
25			過少申告加算税 (23×24)		86,500	245,500	13,937,000
26	過少申告加算税額 (22+25)		42,957,000	309,500	786,500	41,861,000	

別表6-1 取得した財産の価額

順号	財産の明細			価額	
	種類	所在場所等	数量	申告額	被告主張額
1	土地	東京都杉並区●●	378.67 m ²	83,656,734	222,942,974
2	家屋	東京都杉並区●●	1,448.86 m ²	86,364,740	446,000,000
3	土地	川崎市川崎区●●	281.65 m ²	58,162,741	519,000,000
4	家屋	川崎市川崎区●●	928.04 m ²	75,502,026	
5	(本件各不動産計 1～4)			303,686,241	1,187,942,974
6	土地	札幌市豊平区●●	436.45 m ²	21,969,583	申告額のとおり
7	土地	札幌市豊平区●●	3,261.00 m ²	164,148,957	申告額のとおり
8	土地	札幌市南区●●	285.48 m ²	9,694,044	申告額のとおり
9	家屋	札幌市豊平区●●	289.23 m ²	5,119,000	申告額のとおり
10	家屋	札幌市豊平区●●	9.91 m ²	8,800	申告額のとおり
11	家屋	札幌市豊平区●●	96.48 m ²	605,700	申告額のとおり
12	(本件各不動産以外の不動産計 6～11)			201,546,084	201,546,084
13	有価証券			24,647,140	申告額のとおり
14	現金・預貯金等			75,968,315	申告額のとおり
15	その他の財産			395,712,917	申告額のとおり
16	(本件各不動産以外の財産計 12～15)			697,874,456	697,874,456
17	《取得した財産の価額合計 5+16》			1,001,560,697	1,885,817,430

別表6-2 債務等の金額

順号	債務等の明細		金額	
	種類等	債務者・支払先	申告額	被告主張額
1	銀行借入金	K信託銀行	582,677,775	申告額のとおり
2	銀行借入金	K信託銀行	354,247,825	申告額のとおり
3	借入金	E	26,200,000	申告額のとおり
4	預り保証金・預り敷金		20,277,000	申告額のとおり
5	公租公課		11,631,900	申告額のとおり
6	(債務計)		995,034,500	995,034,500
7	葬式費用	申告分合計	2,032,611	申告額のとおり
8	(葬式費用計)		2,032,611	2,032,611
9	《債務等の金額合計》		997,067,111	997,067,111

★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2,826万1,000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円

2. 東京高等裁判所（令和2年6月24日判決）

東京高等裁判所令和元年（行コ）第239号相続税更正処分等取消請求控訴事件（棄却）（上告・上告受理申立て）

国側当事者・国（札幌南税務署長）

判決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

主文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨 略

第2 事案の概要（略語は、新たに定義しない限り、原判決の例による。以下、本判決において同じ。） 略

6 当審における当事者の主張

（1）争点〔1〕（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について

（控訴人（*納税者）ら）

ア 相続税法22条に規定する時価として、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」については、処分行政庁のみならず、納税者においても、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。

イ 相続税法は、特段の定めがある場合を別として、相続開始前における被相続人が財産を形成し、又はこれを変動させた行為が、相続開始時における当該財産の評価に影響を与えるという仕組みを採用しておらず、評価通達1（3）も、「財産の評価に当たっては、その財産の時価に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。」と定めており、「特別の事情」とは評価通達による評価額が実情に即しないような特殊事情を備えた財産が持つ固有の事情を差し（最高裁平成29年2月28日民集71巻2号286頁）、最高裁平成23年2月18日判決（裁集民236号71頁）（*【参考】）の判断からしても、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」に当たらない。また、相続税法は租税回避を防止するための租税回避措置の否認を個別具体的に規定していることからすると、このような個別の規定が存在しない以上、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。

* 租税回避又は租税負担の減少の意図などは「特別の事情」に当たらない（納税者）

* 【参考】最高裁平成23年2月18日判決（裁集民236号71頁）

「判示事項」

香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が、国外財産の贈与を受けた時において、相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたとはいえないとされた事例

「裁判要旨」

香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が国外財産の贈与を受けた場合において、当該贈与を受けたのが上記赴任の開始から約2年半後のことであり、通算約3年半にわたる赴任期間中の約3分の2の日数を香港の居宅に滞在して過ごし、その間に現地での業務に従事していたなど判示の事実関係の下では、上記期間中の約4分の1の日数を国内の居宅に滞在して過ごし、その間に国内での業務に従事していた上、贈与税回避の目的の下に国内での滞在日数が多くなりすぎないように調整していたとしても、その者は、当該贈与を受けた時において、相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということとはできない。 * 贈与の前後3年半の間の国外赴任期間 香港 65.8%、日本 26.2%

「本文抜粋」

原審は、上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである。

ウ 本件各不動産に係る本件各鑑定評価額と本件各通達評価額との間の3ないし4倍の開差というのは、特に異常なものではなく、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在することからすると、本件各不動産についての「特別」な事情

とはいえないから、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」に当たらない。

また、相続税に係る財産評価は、相続財産の評価であり、将来収益を見込むフローの財産評価ではなく、相続開始時点の財産評価であるから、土地については路線価を、建物については固定資産評価基準に基づく固定資産評価額を、それぞれ採用することが合理的であると評価通達が定めているのであって、本件各鑑定評価額とは評価における根本的な考え方が異なるので、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額を比較して開差が大きいとすること自体が不合理である。

*** 本件各鑑定評価額と本件各通達評価額との間の3ないし4倍の開差というのは、特に異常なものではなく「特別の事情」に当たらない。**

エ 本件被相続人が本件各不動産を取得したのは、札幌市内に所有していた賃貸物件が建物の経年により投資運用効率が悪化してきたことや、不動産事業の承継者である控訴人Eが将来に存在することを予定している首都圏に賃貸物件の拠点を移すためであった。本件被相続人は本件相続開始の3年半前に本件甲不動産を購入し、これを賃貸して賃料を得るようになり、本件相続開始後も控訴人E（*原審C。以下同じ）はこれを保有し続けており、また、本件被相続人が本件乙不動産を購入したのも本件相続開始の2年半前であり、同様にこれを賃貸して賃料収入を得ており、控訴人Eが本件相続開始の9か月後にこれを売却したのは、より利回りの良い物件の取得を準備するためであった。本件相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、H株式会社（H）の次世代への事業承継のための経営効率の改善を目的としたものであって、租税回避を目的としたものではなかった。

*** 納税者側は租税回避の意図がなかったことを主張**

（被控訴人（*課税当局））

ア そもそも、評価通達は、相続税及び贈与税の課税財産の全てについて、また、稀にしか起こらない事例についてまで、具体的な評価方法又は評価額を示すことなく、評価通達5（*【参考】）及び6によって評価することとしているのであって、評価通達6は適正な時価評価を行うための言わば評価通達の他の各規定の補完的な役割を担うものであるから、このような通常想定していない例外的な場面でのみ適用される評価通達6について、普遍化できる評価基準を具体的に示すことは著しく困難である。

***【参考】 財産評価基本通達5 評価方法の定めのない財産の評価**

この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する

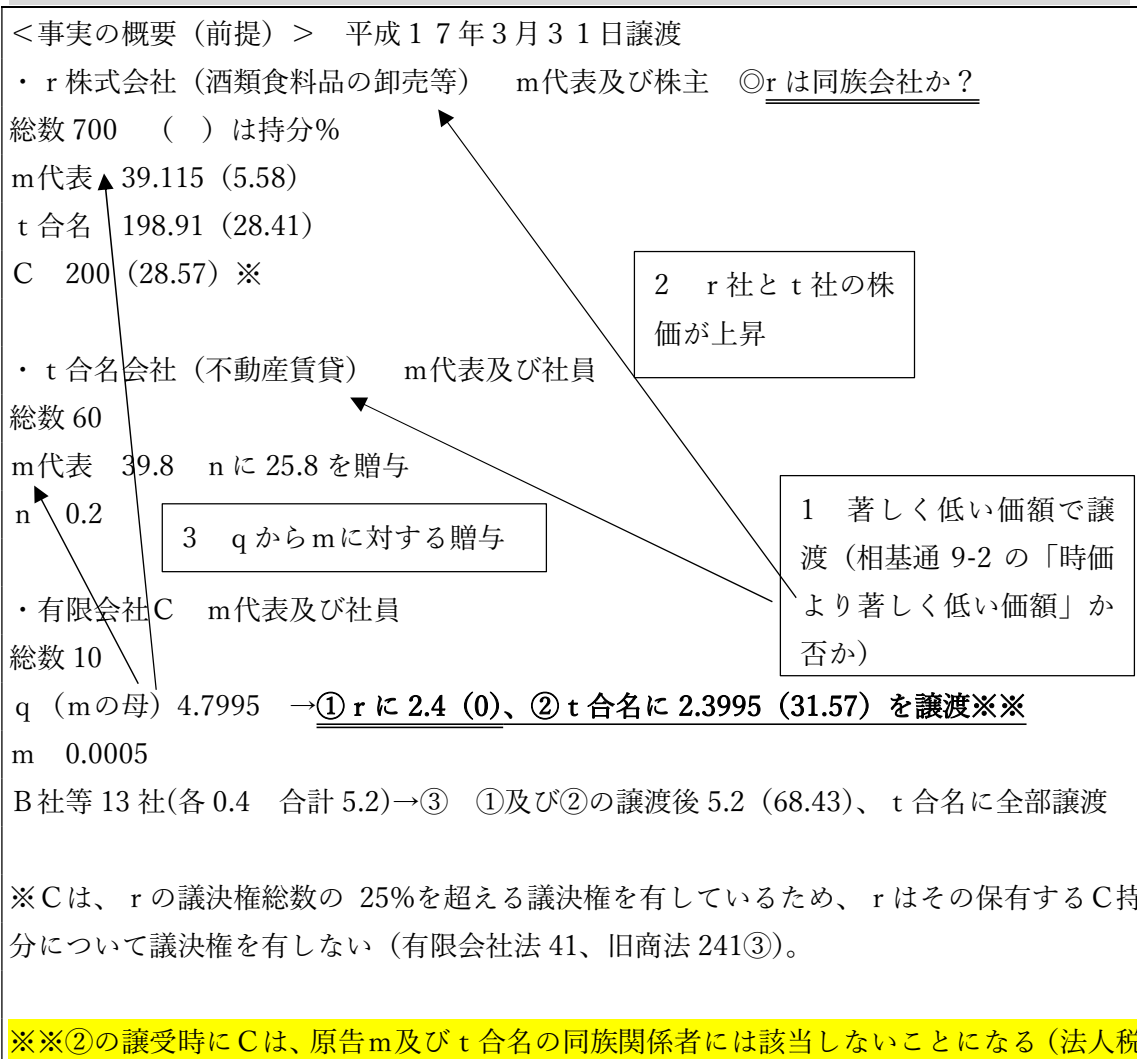
イ 財産の評価通達の定めによらない評価は、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合に認められるものであって、当該財産について潜在的な価格変動要因がある場合に限られない。納税者の一連の行為により意図的に相続税の租税負担を

軽減させることは、本来相続税法の予定するところではなく、法の趣旨目的に反するものであって、それが実質的な租税負担の公平を著しく害するのであれば、そのような納税者の主観的意図についても、評価通達の定めによらずに評価すべき特別な事情の判断における考慮要素となる。

なお、被控訴人は、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根拠又はツールとして評価通達6を適用しているのではなく、租税回避が行われたとして、それが本来相続法の予定するところではなく、法の趣旨目的に反するものであって、実質的な租税負担の公平を著しく害するという場合には、それが特別な事情に該当するとしているにすぎない。そして、特別な事情がある場合に評価通達6を用いることは租税平等主義や租税要件明確主義に反しない（東京高裁平成27年4月22日判決・税務訴訟資料265号順号12654号*【参考】）。

* 実質的な租税負担の公平を著しく害するという場合＝特別な事情

* 【参考】東京高裁平成27年4月22日判決（東京地裁平成26年10月29日判決）



法施行令4条2項2号)

<事実の概要（決定更正処分）>

芝税務署長は、本件（①及び②の）各譲渡が時価（8万1204円）より著しく低い価額の対価（3万9235円）でされたもので、その結果いずれも同族会社である r の株式及び t 合名の持分の価額が増加したことから、控訴人 m は相続税法9条にいう「対価を支払わないで」「利益を受けた」者と認められ、同条により、上記の価額が増加した部分に相当する金額を控訴人 m が q から贈与により取得したものとみなされるとして、m に対し、贈与税の決定処分を行った。

本件各譲渡による r の株式及び t 合名の持分の価額増加分は、相続税法9条により n が q から贈与により取得したとみなされる上、本件出資贈与にかかる t 合名の持分の価額が控訴人 n の申告書の記載よりも高額になるとして、控訴人 n に対し、贈与税の更正処分

<納税者の主張>

r は C の同族株主ではない。r が取得した C 株価は、「同族株主以外の株主等が取得した株式」として評価すべきと主張。（裁判所：13社の所有する68.43%は、白紙委任状を提出していたこと等により、実質 C は、m 及び t 合名に支配されていたと認定）

本件13社と t 合名との間に資本関係並びに同族関係及び役員の兼任等の人的関係がないこと等の事情を指摘し、t 合名と本件13社との間の本件 C 出資の売買取引は適正な売買実例と評価すべきであり、同取引における1口5000円の価格が本件 C 出資の本件各譲渡時の時価であると主張

<地裁判断>

評価通達188《同族株主以外の株主等が取得した株式》（1）を形式的に適用すると、C社は、原告m及びt合名会社の同族関係者には該当しないことになる。本件における原告m及びt合名会社とC社との関係のように、前者が後者を実質的に支配する関係にある場合において、評価通達188（1）及び法人税法施行令4条2項を形式的に適用することは、結局のところ、同通達188及び同通達188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の趣旨にもとるものというべきであって、上記の場合には、後者を前者の同族関係者とみることとするのが相当であり、その点において、同通達の定める評価方式以外の評価方式によるべき特段の事情があるというべきである。

本件各譲渡に係る C 社出資の価額の評価については株式保有特定会社通達（評価通達189（2））を適用すべきであり、C社出資の価額を評価するに当たっては、評価通達189-3に定める方式、すなわち、純資産価額方式又は「S1+S2」方式によることとするのが相当である。

- (3) 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 当該債務の免除、引受け又は弁済をした者
- (4) 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 当該財産の譲渡をした者

【参考】 法人税法第2条第10号

同族会社 会社（投資法人を含む。以下この号において同じ。）の株主等（その会社が自己の株式（投資信託及び投資法人に関する法律（昭和26年法律第198号）第2条第14項（定義）に規定する投資口を含む。以下同じ。）又は出資を有する場合のその会社を除く。）の3人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう。

ウ 本件各不動産は、評価通達の定めによっては適正な時価を適切に評価することができない。本件各不動産については、評価通達の定めによらずに評価することが相当と認められるような特別の事情が認められることから、他の客観的な交換価値と認められる本件各鑑定評価額をその時価として本件各更正処分がされたのであって、本件各更正処分が相続税法の規定及びその解釈に基づいて行われた適法なものであることは明らかである。

(2) 争点〔2〕（評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無）について

（控訴人ら）

評価通達6の適用に当たって「国税庁長官の指示を受けて評価する」として国税庁長官の指示を要件とした趣旨は、手続法上の平等取扱原則（憲法14条）を担保し、評価通達の恣意的な使い分けを防止するという憲法上の適正手続の保障にある。評価通達の例外規定である評価通達6を適用するに当たっては、納税者に対する十分な手続保障が不可欠であり、国税庁長官の指示は、憲法上の適正手続の保障の要請と位置付けなければならない。そのため、課税処分を行う行政庁に対しても厳格な手続要件の履践を強制し、事前に国税庁長官の指示を受けた場合に限り、評価通達6による課税が対外的にも効力を認められると解すべきである。

しかるに、本件各更正処分において、処分行政庁は、国税庁長官の指示を待たず、その約1年前に不動産鑑定会社2社に本件各不動産の鑑定評価を依頼し、鑑定評価書を入手しており、評価通達が行政先例法としての地位を占めていることからすると、その違反は重大な法的瑕疵といえる。

（被控訴人）

評価通達6の適用の有無は、鑑定等によって評価額を算定しなければ判断することができないのが当然であり、本件でも、本件各通達評価額が適当であるか否かを確認するために、国税庁長官への本件上申の前に鑑定評価が実施された。処分行政庁は、その後、国税庁長官への本件上申を行って、その指示（本件指示）を適切に受けているのであるから、本件各更正処分について、評価通達6の国税庁長官の指示に係る手続上の瑕疵が存在しないことは明らかである。

また、評価通達6の「国税庁長官の指示」は行政組織内部における指示、監督に関するものと解すべきであり、この規定に反することが直ちに国民の権利、利益に不利益を与えるものとはいえないから、その指示の有無によって本件各更正処分の効力が影響を受けるものと解することはできない。

(3) 争点〔3〕(本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無)について
(控訴人ら)

本件各更正処分等の理由としては、本件各通知書において、処分行政庁指定の不動産鑑定士による本件各鑑定評価額を唯一絶対的な時価であるとして、本件各申告における本件各通達評価額との開差が3倍ないし4倍あることのみが記載されるにとどまっており、評価通達6の適用要件を充足することの具体的な理由が述べられていない。また、本件上申に係る上申書には、本件各土地に係る一連の行為が過度の節税に該当するのでこれ否認したい旨が記載されていたところ、本件各通知書の記載はこれと齟齬があることからすると、通常一般人の視点からみて処分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由提示制度の趣旨を充たしていないことは明らかである。

(被控訴人)

本件各更正処分等の通知書には、本件各更正処分等の理由として、処分行政庁が、相続財産の評価に係る法令解釈等を踏まえ、本件各通達評価額と本件各不動産の取得価額及び譲渡価額(本件各取引額)並びに本件各鑑定評価額との間には、著しい価額のかい離があり、本件各不動産の価額を評価通達の定めにより評価することが著しく不相当であると認定した上で、国税庁長官の指示に基づいて本件各不動産の価額の評価を行い、本件各更正処分等をした旨が記載されており、本件各更正処分等の理由が理由提示制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されていると認められるから、理由の提示として欠けるところはない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所は、本件各更正処分について、本件各不動産に係る相続税法22条に規定する時価を、評価通達の定めによって評価した本件各通達評価額とせず、本件各鑑定評価に基づく本件各鑑定評価額としたことは適法であり、また、控訴人らの主張する国税庁長官の指示の有無は、本件各更正処分の効力を左右するものではなく、さらに、本件各更正処分等については、行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているものと認められるから、本件各更正処分等は適法であり、これらの取消しを求める旨の控訴人らの

請求はいずれも棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2において当審における当事者の主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第3・1ないし5（原判決19頁17行目から29頁14行目まで。別紙2及び各別表を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。（以下抜粋）

（4） 原判決21頁2、3行目の「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（評価通達6参照）がある場合には、」を「実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合には、」と改める。

2 当審における当事者の主張に対する判断

（1） 争点〔1〕（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について

ア 控訴人らは、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」については、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ならば、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する。

しかし、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、評価通達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相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、相続により取得した財産について、本判決において付加訂正の上で引用する原判決（以下「原判決」という。）の「事実及び理由」第3・1（1）（原判決19頁18行目から21頁4行目まで）で説示するような場合に、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。

よって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

なお、付言するに、原判決の「事実及び理由」第3・1（2）（原判決21頁5行目から25頁18行目まで）で判示するように、本件甲不動産通達評価額は2億0004万1474円、本件乙不動産通達評価額は1億3366万4767円であるところ、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、こうした事実を照らすと、控訴人らにおいて、本件各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、本件各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えない。

***購入価額から時価評価の予測可能性を侵害しているとはいえない。**

イ 控訴人らは、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主張する。

しかし、相続法22条の規定する財産の時価の判断において、相続開始前後の事情を考慮することができないとの控訴人らの主張を採用することができないことは、原判決の「事実及び理由」第3・1(3)(原判決25頁19行目から26頁6行目まで)で説示するとおりである。

また、本件における被控訴人の主張や本件各通知書の記載によれば、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を適用したものとは認められないから、控訴人らの主張はその前提を誤るものというべきである。

その他、控訴人らは、自らの主張の根拠として最高裁平成23年2月18日判決(裁集民236号71頁)の存在を指摘するが、同判決の事案は本件とは事案を異にするものであり、同判決が判示するところは本件に妥当するものとは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

***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を適用したのではない。**

ウ(ア) 控訴人らは、本件各不動産に係る本件各鑑定評価額と本件各通達評価額との3ないし4倍の開差について、特に異常なものではなく、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在することからすると、本件各不動産についての「特別な事情とはいえず、本件各不動産を評価通達の定めによって評価しない「特別の事情」に当たらないと主張する。

しかしながら、上記の開差は、それ自体が大きなもの認められるし、それによって生ずる税額の差や、本件被相続人及び控訴人らが、あえて、本件各不動産の購入及び本件被相続人の本件相続開始時の残債務に係る各借入れ(本件各借入れ)が近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において控訴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、それを期待して、本件各不動産の購入及び本件各借入れを企画して実行し、その結果、本件各借入れ及び本件不動産の購入がなければ、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、本件各通達評価額を前提とする本件各申告による課税価格は2826万1000円にとどまり、基礎控除により本件相続に係

る相続税は課税されないことになることなどからすると、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)ウの第1段落(原判決25頁8行目から14行目まで)で説示するとおり、本件各不動産については、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時価とすることは、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。しかるに、控訴人らの提出する証拠(甲15の〔1〕ないし〔3〕、21、23)によっても、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在するとまでは認められない。

また、仮に、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件について、評価通達の定めによる評価と実際の取引額等の間に本件各不動産と同様の開差が生じる可能性がある物件が存在し、あるいは、実際、同様の開差が生じているのに評価通達による課税がされた物件が存在したとしても、そのような物件が存在することによって、直ちに、本件各不動産について評価通達の定めによらずに評価したことが租税平等の原則に違反する違法なものになるとは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

*開差及び租税平等の原則違反の両者を強調

(イ) また、控訴人らは、相続税に係る財産評価は、相続財産の評価であり、将来収益を見込むフローの財産評価ではなく、相続開始時点の財産評価であり、土地について路線価を、建物については固定資産評価基準に基づく固定資産評価額を、採用することが合理的であると評価通達が定めているのであって、本件鑑定評価額は評価における根本的な考え方が異なるので、両者を比較して開差が大きいとすること自体が不合理であると主張する。

しかし、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)ア(イ)bの第2段落(原判決23頁23行目から24頁1行目まで)で説示するとおり、相続税法22条に規定する時価、すなわち当該財産の客観的な交換価値は、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解されるところ、収益還元法を用いた本件各鑑定評価額もこの価額に相当し得るものであるから、その価額と本件各通達評価額を比較してその開差を考慮することが不合理なものであるなどとは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

エ 控訴人らは、本件相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、Hの次世代への事業承継のための経営効率の改善を目的としたものであって、租税回避を目的としたものではなかったと主張する。

しかし、先にも判示したとおり、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することが著しく不適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を適用したものと認められないから、控訴人らのこの点についての主張は先の

判断を左右できない。この点を措くとしても、本件被相続人及び控訴人らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びHの事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において控訴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、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらないことは、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)イ(原判決24頁3行目から25頁7行目まで)で説示するとおりである。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

(2) 争点〔2〕(評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無)について

控訴人らは、処分行政庁が、国税庁長官の指示を待たず、その約1年前に不動産鑑定会社2社に鑑定評価を依頼し、鑑定評価書を入手していることが、「国税庁長官の指示を受けて評価する」とした評価通達6に違反するものであって、これが手続上の重大な法的瑕疵に当たると主張するが、評価通達6の定める国税庁長官の指示の有無が本件各更正処分等の効力に影響を与えるものではないことは、原判決の「事実及び理由」第3・2(原判決26頁9行目から19行目まで)で説示するとおりである。また、控訴人らは、評価通達6の「国税庁長官の指示を受けて評価する」という定めをもって、国税庁長官の指示を受けた後に鑑定等による評価を行うべきことを定めたものであることを前提として、本件各更正処分等における評価通達6の適用に係る手続が評価通達6の定めに違反すると主張するようであるが、評価通達6は、評価通達6に基づいて評価を行って課税処分をすることを国税庁長官の指示に係らしめたものであって、課税庁が国税庁長官の指示に先立って鑑定等を実施することを禁止したものと解されない。したがって、控訴人らの主張は、評価通達6の解釈を誤るものであって、採用できない。

(3) 争点〔3〕(本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無)について

控訴人らは、本件各通知書には、本件各鑑定評価額と本件各申告における本件各不動産の評価額との開差が3倍ないし4倍あることが記載されるにとどまっており、評価通達6の適用要件を充足することの具体的な理由が述べられていないから、本件各更正処分等の理由の提示は違法であると主張するが、本件各更正処分等の理由の提示に関する違法が認められないことは、原判決の「事実及び理由」第3・3(2)及び(3)(原判決26頁23行目から28頁9行目まで)で認定、説示するとおりである。控訴人らは、本件各通知書に記載された本件各更正処分等の理由と本件上申に係る上申書の記載との齟齬も問題とするが、当事者に示された理由提示の内容と行政庁の内部文書の内容との違いをもって当該理由提示が違法なものになるという主張は、控訴人独自のものであって採用することができない。よって、控訴人らの主張を採用することはできない。

3 その他、控訴人らは種々主張するが、前記認定、判断を左右するものはない。

第4 結論

よって、原判決は相当であり、本件各控訴は理由がないから、これらをいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

【参考】 上告受理申立理由書

令和2年8月28日

最高裁判所 御中

申立人（上告人）ら訴訟代理人 弁護士 増田英敏ほか

本件は、以下のとおり憲法違反を理由に上告提起をした事案であるが、最高裁令和2年3月24日判決における宮崎裕子裁判官の補足意見が示すとおり、「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。」といえる事案である。

すなわち、評価通達6項（総則6項）の「特別の事情」があるとして評価通達によらずに鑑定評価額による評価を用いて時価評価をした取扱いが、相続税法22条に適合するものであるか否か、同条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事案である。

この点につき、本件一審判決及び原判決は、同条の「時価」の解釈について、①客観的な交換価値を意味するのか、あるいは②これに加えて自己の生活目的や投資目的、租税回避目的などの財産の取得目的、さらには、財産取得資金が銀行融資によるものか自己資金か、などについてまで考慮することを認める趣旨なのか否か、③また、厳格な文理解釈が求められる租税法の解釈において、根拠法である相続税法22条の解釈通達である総則6項の適用要件としての『特別の事情』に、財産の取得目的や節税目的の要素を考慮することや、さらには租税回避行為や節税行為などの被相続人の行為を要件として組み込むことが許容されるのか否か、また、通達評価額を否認することを、法源性が認められない通達に授權することを容認する趣旨なのか否か、などの点について明確な法令解釈がなされておらず、相続税申告実務に大きな混乱を招いている。（略）

このように、社会の大きな混乱を生じているのは、前述のとおり通達の関連法令の解釈が明確になされていないことによるものであり、他の関連法令（相続税法63条、同法64条など）との関係も含めて、まさに、最高裁判所として統一的な法令解釈を示す必要がある場面であるから、上告受理を申し立てる次第である。

* 上告受理・・・原判決について判例違反その他の法令の解釈に関する重要な事項を含むことを理由とする場合の不服申立ての方法

第 1 本件上告の社会的意義と上告理由の要旨

<要約1>

「特別の事情」とは、評価額の開差のみで判断するのか、租税回避や節税の存否も加えて判断するのか、その判断基準（規範）を判示せず、突如として本件財産評価に『特別の事情』があると判断しているからである。

本件は、総則6項の例外要件としての「特別の事情」の解釈が争点とされている。しかしながら、原判決の説示からは、「特別の事情」の存否を判断する基準は判示されておらず、それが具体的に何を意味し、いかなる要件ないしは事情の下で認められるのかは、全くといってよいほど明らかではない。実際、原判決の説示も、諸事情（本件各不動産についての本件各通達評価額と本件各鑑定評価額とのかい離等）を摘示して、いわばいきなり、「特別の事情」を認定するものとなっている。

<要約2>

上告人等は更正決定通知書の更正理由に、鑑定評価額（取得価格に近似した評価額）と通達評価額の著しい乖離が総則6項の「特別の事情」に該当するとされていたが、近隣の土地の取得価額と通達評価額の乖離は数倍に上ることは希ではなく異常ともいえないし、むしろ、都心の同様のマンションでは通常見られる乖離があることは不動産業界を始め専門家の間で公知の事実であった。

<要約3>

審査請求段階で、4倍の乖離が主たる処分理由ではなく、本件各不動産の取得目的が相続税負担の減免（節税目的）であることに特別の事情があることを原処分庁の主張において明らかにされたのである。

<要約4>

土地ころがしによる不動産のバブル期であり、取得後数カ月後に売却したまさに租税回避のみを目的とした事例である。これらの事情を重く見た国が時限立法としての昭和63年末に成立させた租税特別措置69条の4（いわゆる3年縛りの立法）により対処したのである。バブル収束とともに3年縛りの立法の適用が、適用違憲の疑いがあるとする大阪地裁平成7年10月17日判決（行裁例集46巻10・11号942頁、最高裁平成11年6月11日第二小法廷判決も地裁判決を支持）が登場し、同措置法は平成8年度税制改正により廃止された経緯があることを付言しておきたい。

<要約5>

行き過ぎた租税負担の減免行為や租税回避には立法により国は対応してきたのであり、本件処分の本質は総則6項（通達）による否認であり、まさに通達課税であるから、租税法律主義違反であることは明らかである。

<要約6>

評価通達が時価を反映しないのであれば、課税処分ではなく速やかに当該通達が是正されなければならない。

行き過ぎた租税回避行為に対しては、立法により対処すべきであることを宣言した武富士事件最高裁判決の須藤正彦裁判長裁判官の補足意見に被上告人らは学ぶべきである。

<要約7>

著しく公平を害する評価通達6項（総則6項）の「特別の事情」に該当すると結論を示しているが、「特別の事情」の解釈から判断の基準を明示してはいないという欠陥がある

<要約8>

総則6項を租税回避の否認の根拠にしてはならないのである。原判決が最高裁により是正されなければ以下の問題が解決されないのである。

① 裁判所が租税行政庁の通達による恣意的課税を看過する原判決を許容すれば、我が国の相続税における申告納税制度が揺らぐことになる。

② 通達評価の合理性を否定する原判決を許容すれば、相続税の申告実務における予測可能性と法的安定性を根底から否定するとともに、租税法律関係における平等取扱原則を否定する結果を招く。

2 上告理由の要旨

(1) 時価評価における平等取扱原則違反（法の執行における平等取扱原則違反）

通達評価における公平性に疑義が生じる場合とは、特定の不動産について通達制定時には露見していなかった地盤沈下や土壌汚染、逆に道路建設等の事情が急に生じた場合が想定される。この場合には評価に影響を及ぼす特別の事情が生じたのであるから通達評価額を是正すべきことになる。

しかし、そのような事情が生じてないにもかかわらず、評価通達によらず、本件課税処分のように狙い撃ち的に特定の相続財産の評価を、取得価格に近似した（もしくは取得価格を参考にした）鑑定評価額により評価することこそが、評価における平等取扱原則に反することになる。

よって、本件課税処分は、本件各不動産には時価評価に影響を及ぼす特有の事情が生じていないにもかかわらず、通達評価額を否認したものであるから憲法14条が保障する平等取扱原則に反する。

【参考】憲法第14条

すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

(2) 本件課税処分は相続税法22条（財産評価の原則）を拡大解釈したことによる租税法律主義違反がある

相続税法は看過できない節税や租税回避に対しては、個別の否認規定である相続税法6

4条（同族会社の行為計算否認規定）が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。

したがって、本件課税処分を適法とした原判決は、相続税法22条の拡大解釈とによる課税処分を是認したものであるから、租税法律主義に反し違憲である。

（3） 本件課税処分には憲法が保障する手続保障原則に反することについて

更正処分の更正決定通知書に理由附記の不備があることは明白である。決定の通知書には、通達評価額と鑑定評価額と開差が4倍であることが理由と指摘するのみで、相続開始前後の一連の取引による相続税負担の軽減については一切理由として述べられていなかった。

その後の争訟過程において（審査請求段階及び訴訟段階）原処分庁が時価の開差より、むしろ税負担がゼロになった原因となる相続開始前後の被相続人らの一連の取引が処分の実質的理由になっていることが明らかにされたのである。

更正決定通知書に記載されていない事由が本件課税処分の実質的な処分理由になっていることを原判決は是認しており、理由附記により争点を明確化し、不服申し立ての便宜を図るという理由附記制度の趣旨を没却する判断を下している。

原判決は理由附記の不備を看過し、租税法律主義（憲法84条）の手続保障の原則に違背するものであり、近時の手続保障重視による行政運営の透明化と租税行政における公正の確保の潮流に逆行するものである。

【参考】憲法84条

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。

<結論>

原判決には、憲法14条（租税公平主義）及び84条（租税法律主義）違反があるから（民訴法312条1項）、破棄を免れない。

【参考】民訴法312条1項（上告の理由）

上告は、判決に憲法の解釈の誤りがあることその他憲法の違反があることを理由とするときに、することができる。

3. 最高裁判所（令和4年4月19日判決）

最高裁判所（第三小法廷）令和2年（行ヒ）第283号相続税更正処分等取消請求事件（棄却）（確定）国側当事者・国（札幌南税務署長）

判決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所令和元年（行コ）第239号相続税更正処分等取消請求事件について、同裁判所が令和2年6月24日に言い渡した判決に対し、上告人らから上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人らの負担とする。

理由

上告代理人増田英敏、上告復代理人大山勉、上告補佐人戸井敏夫の上告受理申立て理由（*後記参照）について

1 本件は、共同相続人である上告人らが、相続財産である不動産の一部について、財産評価基本通達〔昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。〕の定める方法により価額を評価して相続税の申告をしたところ、札幌南税務署長から、当該不動産の価額は評価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から別途実施した鑑定による評価額をもって評価すべきであるとして、それぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）を受けたため、被上告人を相手に、これらの取消しを求める事案である。

2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続等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旨を規定する。

(2) 評価通達1(2)は、時価とは課税時期（相続等により財産を取得した日等）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旨を定める。他方、評価通達6は、評価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旨を定める。

(3) D（以下「被相続人」という。）は、平成24年6月17日に94歳で死亡し、上告人らほか2名（以下「共同相続人ら」という。）がその財産を相続により取得した（以下、この相続を「本件相続」という。）。

被相続人の相続財産には、第1審判決別表1記載の土地及び同別表2記載の建物（以下、併せて「本件甲不動産」という。）並びに同別表3記載の土地及び建物（以下、併せて「本件乙不動産」といい、本件甲不動産と併せて「本件各不動産」という。）が含まれていたところ、これらについては、被相続人の遺言に従って、上告人らのうちの1名が取得した。なお、同人は、平成25年3月7日付けで、本件乙不動産を代金5億1500万円で第三者に売却した。

(4) 本件各不動産が被相続人の相続財産に含まれるに至った経緯等は、次のとおりである。

ア 被相続人は、平成21年1月30日付けで信託銀行から6億3000万円を借り入れた上、同日付けで本件甲不動産を代金8億3700万円で購入した。

イ 被相続人は、平成21年12月21日付けで共同相続人らのうちの1名から4700万円を借り入れ、同月25日付けで信託銀行から3億7800万円を借り入れた上、同日付けで本件乙不動産を代金5億5000万円で購入した。

ウ 被相続人及び上告人らは、上記ア及びイの本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ（以下、併せて「本件購入・借入れ」という。）を、被相続人及びその経営していた会社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上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、あえて企画して実行したものである。

エ 本件購入・借入れがなかったとすれば、本件相続に係る相続税の課税価格の合計額は6億円を超えるものであった。

(5) 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の経緯は、次のとおりである。

ア 上告人らは、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合計1億3366万4767円と評価した上（以下、これらの価額を併せて「本件各通達評価額」という。）、平成25年3月11日、札幌南税務署長に対し、本件各通達評価額を記載した相続税の申告書を提出した。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円とされていた。

イ 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、同国税局長に対し、本件各不動産の価額につき、評価通達6により、評価通達の定める方法によらずに他の合理的な方法によって評価することの指示をした。

ウ 札幌南税務署長は、上記指示により、平成28年4月27日付けで、上告人らに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により本件相続の開始時における本件各不動産の正常価格として算定した鑑定評価額に基づき、本件甲不動産の価額が合計7億5400万円、本件乙不動産の価額が合計5億1900万円（以下、これらの価額を併せて「本件各鑑定評価額」という。）であることを前提とする本件各更正処分（本件相続に係る課税価格の合計額を8億8874万9000円、相続税の総額を2億4049万8600円とするもの）及び本件各賦課決定処分をした。

3 原審は、上記事実関係等の下において、本件各不動産の価額については、評価通達の定める方法により評価すると実質的な租税負担の公平を著しく害し不当な結果を招来すると認められるから、他の合理的な方法によって評価することが許されると判断した上で、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からこれを基礎とする本件各更正処分は適法であり、これを前提とする本件各賦課決定処分も

適法であるとした。所論は、原審の上記判断には相続税法22条等の法令の解釈適用を誤った違法があるというものである。

4(1) 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における時価によるとするが、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な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。

* 評価通達に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。

* 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のであれば相続税法22条に違反しない。

上記*に対する金子教授の考え方

評価に関する通達の内容が不特定多数の納税者に対する反復・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、特段の事情がない限り、それと異なる評価を行うことは違法になると解すべき⁵

(2) ア 他方、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、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の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

⁵ 金子宏「租税法[第24版]」736頁

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。

*評価通達の定める方法により評価しないことは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

*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、平等原則に違反するものではない

イ 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各鑑定評価額との間には大きなかい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はできない。

もつとも、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、上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る。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上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上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。

*本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の大きなかい離+租税負担の軽減をも意図してこれを行った=実質的な租税負担の公平に反する

ウ 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ことが上記の平等原則に違反することはできない。

5 以上によれば、本件各更正処分において、札幌南税務署長が本件相続に係る相続税の課税価格に算入される本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 長嶺安政 裁判官 戸倉三郎 裁判官 宇賀克也 裁判官 林道晴 裁判官 渡邊恵理子)

*まとめ

*筆者

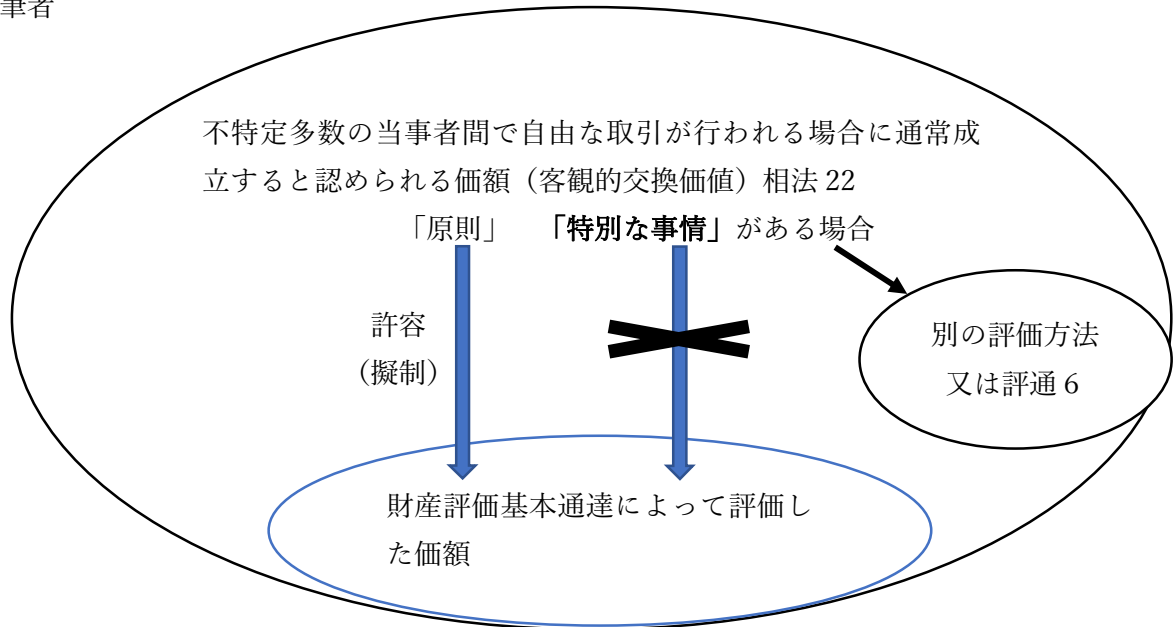


図 相続税法における時価（筆者作成）

「特別な事情」・・・実質的な租税負担の公平に反する事情＝本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の大きなかい離+（背景）租税負担の軽減をも意図してこれを行った

IV 上記以外の判例

1. 東京地方裁判所（平成5年2月16日）

判示抜粋

（4） 右のように購入された本件評価係争物件は、別表7のとおり、本件相続開始直後にその多くが売却され、その余の物件も逐次売却され、現在、本件評価係争物件のうち原告らがなお所有しているのは、同表の土30）及び土43（取得価額合計7億5576万円）のみである。また、銀行からの右借入金も、別表8の1及び2記載のとおり、本件相続開始直後から、逐次そのほとんどが完済された。

【判示（6）】

（2） 右一連の事実、とりわけ本件評価係争物件の取得時期、その資金借入行為及びその額並びに右不動産の取得行為の基となつた「谷口家相続財産対策のための事業計画」（乙3号証）の記載に照らせば、右のような一郎による同物件の取得は、本件相続の開始に近いことを予期した一郎及び原告らによつて、主として、同物件の評価基本通達に定められた方法

による評価額と現実の取引価額との間に生じている開差を利用して相続税の負担の軽減を図るという目的で行われたものであることが明らかというべきである（乙3号証は、木下が、一郎及び原告八稜の意思とかけ離れて作成したものであつて、この書証の記載から必ずしも本件取得行為における右のような目的を認定することはできないとの原告らの主張は、到底採用できない。）。そして、右目的に加え、前記のように、多数の、取得価額の総額58億4260万円もの不動産を、短期間に、とりわけ一郎の入院後に集中して購入していること、その資金として約2か月の間に、借換分を除いても合計約56億5100万円もの巨額の銀行借入れをしていること、その金利は月額約3000万円であつて、一郎の経常収入だけで弁済不能であつたこと（原告八稜の本人尋問における供述により認められる。）等に照らせば、同物件の取得行為は経済合理性を無視した以上なものといわざるを得ない。また、本件評価係争物件を評価基本通達によつて評価した場合、その取得価額との間には、別表6のとおり著しい開差が生じる。そして、原告らに対する相続税の課税に当たつて、本件評価係争物件の価額を評価基本通達に基づく評価額（右物件をいずれも「自用」のものとして計算した評価額）である12億7398万8935円と評価してこれを相続財産に計上し、その購入資金である前記の借入金のうち別表8の1及び2記載のとおり本件相続開始時点における未返済元金合計48億9981万6170円をそのまま相続債務として計上すると、右借入金は同物件の価額から控除し切れないことから、その差額が他の積極財産の価額から控除されることとなる。その結果、本件において評価基本通達により本件評価係争物件を評価すると、前記のような方法で同物件を取得しなかつた場合と比べて、課税価格で約44億円、相続税額で約33億円も低額になる（乙14号証）。

【判示（7）】

（3） 右のように、経済的合理性なくして、相続人によつて相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入するという行為が行われた本件の場合についても、画一的に評価基本通達に基づいてその不動産の価額を評価すべきものとする、右の購入行為をしなかつた場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、当該不動産以外に多額の財産を保有している被相続人の場合には、結果としてその他の相続財産の課税価格が大幅に圧縮されることになる。このような事態は、他に多額の財産を保有していないため、右のような方法によつて相続税負担の軽減という効果を楽しむ余地のない他の納税者との間での実質的な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目的に反するものである。したがつて、本件評価係争物件については、その相続財産としての評価を評価基本通達によらないことが相当と認められる前記の特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における客観的な交換価格によつて評価することが許されるものと解するのが相当である。

・本案件昭和62年2月14日相続開始

【参考】旧措置法69の4（昭和63年12月創設され平成7年で廃止）

○趣旨 昭和60年代～平成初期 バブル経済下地価が高騰し、実勢価格が通達評価額を大きく上回っていた。実勢価額（取得価額）と通達評価額の乖離を利用した租税回避を防止するため当該規定が創設された。

○条文 個人が相続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（被相続人の居住の用に供されていた土地等又は建物等ほか一定の要件に該当するものは除く。）がある場合には、相続税の課税価格に算入すべき価額は、同法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。

○バブル崩壊による地価の大幅な下落、及び旧措置法69条の4の合憲性を争う訴訟等により平成8年税制改正により廃止

4 結論

したがって、いずれにせよ、本件各更正及び本件各決定は適法なものということとなり、原告らの請求はいずれも棄却すべきこととなる。

別表6 相続税評価額と取得価額との対照表

取得物件		契約	取得価額		得意先	評価通達に基づく路	
日	A 千円		線価評価額B 千円				
中野区中野1丁目17番6号	61	宅地	138286	(有)	宅地	53732	
宅地 191.90平方米	4	建物	26714	シテイ	建物	10380	
建物 199.92平方米	25	計	165000	プラザ	計	64112	
		※					B/A = 38.85%
横浜市緑区荏田町字宿裏32	61			東急不			
3番2, 324番ないし4	.7		700000	動産(158744	
宅地・畑・山林(現況宅地)	30			株)			
合計 1486.51平方米							B/A = 22.67%
中野区丸山2丁目1917番	61	宅地	292268	(有)	宅地	60187	
11, 同番41	.8	建物	217732	シテイ	建物	44838	
宅地 231.49平方米	2	計	510000	プラザ	計	105025	
建物 449.92平方米		※					B/A = 20.59%

目黒区目黒本町6丁目220番4号宅地	133.52平方米	61.8	150000	京橋測 量土木 (株) B/A=32.75%	49135
横浜市栄区上郷町1151番127, 1153番5マンション(合計) 9物件		61.8	216360	注2) 宅地 建物 計 ※	45423 99978 145401 B/A=47.53%
川越市新宿3丁目9番4号マンション(合計) 10物件		61.8	146976	東急不 動産(株) B/A=55.16%	47582 78583 126166
横浜市緑区あざみ野2丁目28番14号, 同番17号宅地・雑種地(現況宅地) 合計 250.85平方米		61.8	605760	東急不 動産(株) B/A=9.53%	57764 9.53%
川崎市宮前区菅生字水沢2913番, 同番3, 2911番3田(現況宅地) 合計 1042.00平方米		61.9	397120	(有) 南武建 設ほか B/A=21.31%	846351 21.31%
大田区田園調布4丁目33番25号宅地 735.26平方米 建物 297.87平方米		61.9	2780120	平安建 設(株) B/A=17.37%	477557 5426 482984 17.37%
合 計		A	5842600	B	1273988 B/A=21.80%

*A 購入価額

B 通達評価額

2. 国税不服審判所（平成22年10月13日裁決）

*鑑定評価額で申告＜納税者が鑑定評価額で申告し、更正処分を受けたケース＞

〔裁決書（抄）〕

1 事 実

（1） 事案の概要

本件は、審査請求人E（以下「請求人E」という。）及びF（以下「請求人F」といい、この2名を併せて「請求人ら」という。）が、贈与により取得した不動産の価額は不動産鑑定士による鑑定評価額が相当であるとして行った贈与税の申告について、原処分庁が、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付課評2-5ほかによる改正前のものをいい、以下「評価基本通達」という。）に基づく評価額が相当であるとして、贈与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行ったのに対し、請求人らが当該不動産の価額の評価については評価基本通達により難い特別の事情が存するとして当該各処分の全部の取消しを求めた事案である。

（2） 審査請求に至る経緯

イ 請求人らは、平成19年6月30日に請求人らの父であるG（以下「本件贈与者」という。）から、不動産を贈与により取得したとして、それぞれ平成19年分贈与税の申告書に、課税価額の合計額を〇〇〇〇円及び納付すべき税額を〇〇〇〇円と記載し、相続税法第21条の9《相続時精算課税の選択》第1項の規定の適用を受けるものとして、法定申告期限までにS税務署長へ申告した。（以下、略）

（3） 関係法令等の要旨（略）

（4） 基礎事実

イ 請求人らは、平成19年6月30日、本件贈与者との間で、請求人Eは別紙3不動産目録記載の土地及び建物（以下、全体の土地を「本件甲土地」、贈与を受けた共有持分に係る土地を「本件甲1土地」及び各建物を「本件乙建物」といい、本件甲1土地と本件乙建物を併せて「本件乙不動産」という。）及び別紙4不動産目録記載の土地及び建物（以下、贈与を受けた共有持分に係る土地を「本件甲2土地」及び各建物を「本件丙建物」といい、本件甲2土地と本件丙建物を併せて「本件丙不動産」という。）の持分2分の1、請求人Fは本件丙不動産の持分2分の1及び別紙5不動産目録記載の土地及び建物（以下、贈与を受けた共有持分に係る土地を「本件甲3土地」及び各建物を「本件丁建物」といい、本件甲3土地と本件丁建物を併せて「本件丁不動産」といい、本件乙不動産及び本件丙不動産と併せて「本件各不動産」という。）の贈与契約（以下、この贈与を「本件各贈与」という。）を締結し、これらを取得した。

ロ 本件各不動産は、昭和〇年に建築された本件甲土地上に存する4階建の5棟の共同住宅（全148戸で1戸当たりの敷地の平均地積は約76㎡である。以下、これらを併せて「H住宅」という。）のうちいずれも3号棟に存する区分所有建物（床面積各39.27㎡）及び管理用事務所並びにその敷地（各約73㎡）である。

(5) 争点

本件の争点は、本件各不動産の評価について、評価基本通達により難しい特別の事情があるか否かである。

2 主張

(1) 原処分庁

以下の理由から、本件各不動産の価額は、別表のとおり、評価基本通達の定めにより評価した請求人Eは9 X, X X X, X X X円、請求人Fは9 X, X X X, X X X円である。

イ 請求人らが本件各贈与により取得した本件各不動産の相続税評価額は、別表の3に記載のとおり、請求人Eは9 X, X X X, X X X円、請求人Fは9 X, X X X, X X X円であると認められるところ、本件甲土地の近隣における公示価格及び取引事例を基にこれらと比較して請求人らが本件各贈与により取得した本件各不動産の時価（客観的交換価値）を算定するとそれぞれ1 4 3, 0 3 1, 2 3 2円となる。したがって、請求人らが本件各贈与により取得した本件各不動産の相続税評価額は、客観的交換価値とみるべき合理的な範囲内にあり、特別な事情があるとは認められない。

ロ 本件各贈与の日において、H住宅の各区分所有者が、敷地の持分を出資し、建替え事業完了後にそれぞれの出資に見合った価額の新築住戸を取得する方式を採用した建替えが行われる蓋然性が高いことから、請求人らが主張するJ社が作成した平成19年6月25日付の不動産鑑定評価書（以下「本件鑑定書」という。）の各鑑定評価額21, 000, 000円（以下「本件各鑑定評価額」という。）は、本件各不動産の将来性を考慮し、土地の財産価値に重きを置く積算価額を比準価額より重視すべきであるところ、積算価額は参考程度としていることから、H住宅の建替計画（以下「本件建替計画」という。）の存在を適切に反映したものとはいえず、本件各不動産の客観的交換価値（時価）を表した価額であるとは認められない。

(2) 請求人ら

イ 本件各不動産の価額の算定に際しては、以下のとおり、評価基本通達により難しい特別な事情がある。

(イ) 一般的なマンションの売買は、区分所有建物の専有床面積に着目して行われているが、評価基本通達の定めによりマンションを評価する場合には、マンションが共有財産であり、単独所有の建物とその敷地に比し、制約があるということが考慮されず、マンションの土地部分と建物部分を区分し、それぞれ別個の不動産として価額を算定することとなるから、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地面積が広大なH住宅の時価の算定を評価基本通達の定めにより行うと売買の実態と乖離した非常に高い価額となる。

(ロ) 本件各不動産は、築50年のW社が供給した団地型マンションで、住戸面積は狭く、建物も経年劣化し、給排水設備は陳腐化し、エレベーターはなく高齢者に対応した構造にはなっておらず、今日の水準から見ると居住性能は著しく不十分な建物である。

ロ 本件各不動産の価額は、本件各鑑定評価額とするのが相当である。原処分庁は、H住宅

の建替えが行われる蓋然性が高かったことが考慮されていないから、本件鑑定書の信用性はない旨主張するが、客観的にみて建替え事業が確実に実現するであろうと判断できるのは、建替え決議がなされた平成19年10月28日以降であり、本件各贈与の日においては、建替えの検討・計画段階にすぎず、建替えが確実に実現すると判断できる状況ではない。相続税法第22条は時価主義をとっているから、本件各不動産の評価額の判断は、贈与時点の本件各不動産の客観的交換価値によるべきであり、本件各贈与の日には、建替えが行われる蓋然性が高かったとはいえないから、原処分庁の主張は失当である。

* 原処分庁→相続税評価額、請求人（納税者）→鑑定評価額

(原処分庁→鑑定評価額によるのであれば、建替え計画を反映すべき)

3 判 断

(1) 法令解釈等

相続税法第22条に規定する財産の取得の時における時価とは、当該財産を取得した時において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において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、すなわち、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。しかしながら、贈与税の課税の対象となる財産は多種多様であることから、国税庁長官は、課税の公平、公正の観点から、財産評価の一般的基準である各種財産の時価の評価に関する原則及びその具体的評価方法を評価基本通達に定め、その取扱いを統一するとともに、これを公開し、納税者の申告、納税の便に供している。

このような画一的な評価方法が採られているのは、各種の財産の客観的な交換価値を適正に把握することは必ずしも容易なことではなく、これを個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により評価額に格差が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどから、あらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由によるものであり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができることから、租税平等主義にかなうものであると解する。

したがって、贈与により取得した財産については、評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用したのでは、適正な時価が求められず、著しく課税の公平を欠くことが明らかであるなど、評価基本通達の定めによらないことが正当と認められるような特別な事情がある場合を除き、評価基本通達の定めに基づき評価した価額をもって時価とすることが相当である。

* 財産評価基本通達の適用→租税負担の実質的公平をも実現することができる (租税平等主義にかなう)、著しく課税の公平を欠くことが明らか (特別な事情) →評価通達によらない方法 (鑑定評価額)

- (2) 認定事実 (略)
- (3) 評価基本通達の定めにより評価した価額 (略)
- (4) 特別な事情等の検討

イ 請求人らは、評価基本通達の定めによりマンションを評価する場合には、マンションが共有財産であり、単独所有の建物とその敷地に比し、制約があるということが考慮されず、マンションの土地部分と建物部分を区分し、それぞれ別個の不動産として価額を算定することとなるから、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地面積が広大なH住宅の時価の算定を評価基本通達の定めにより行うと売買の実態と乖離した非常に高い価額となる旨主張する。ところで、本件各不動産は、マンションの建物の専有部分と共有部分及びその敷地に係る土地の持分から構成されており、本件各不動産の価額は、建物の専有部分の価額、建物の共有部分の価額及びその敷地に係る土地の価額が含まれるから、本件各不動産の土地部分の価額の上昇又は下落に連動して本件各不動産の価額も上昇又は下落することとなり、また、本件各不動産の敷地について、本件贈与者の有する共有持分が他の区分所有者が有する共有持分と質的に異なることもないのであるから、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地の共有持分が広大であれば、それに連動して本件各不動産の価額も上昇又は下落することになる。そして、評価基本通達においては、土地の形状等に応じて、奥行距離に応じた奥行価格補正率を適用したり、その形状が不整形である場合には不整形の程度、位置及び地積に応じ不整形補正率を適用したりするなどして、土地の減価要素を考慮した評価方法が採られている (同通達15、20)。

したがって、本件各不動産の評価において、マンションの価額をその共有者の持分に応じてあん分して共有持分の価額を評価するという評価基本通達の定めによって本件各不動産を評価した場合に、適正な時価が求められず、著しく課税の公平を欠くことが明らかであるとはいえない。

ロ (略)

ハ 本件各鑑定評価額について

(イ) ~ (ハ) (略)

(ニ) また、積算価格、比準価格及び収益価格の各試算価格の調整に当たっては各方式の持つ特徴に応じたしんしゃくを加え、鑑定評価の手順各段階について客観的、批判的に再吟味し、その際には、不動産鑑定評価基準総論第4章に定める不動産の価格に関する諸原則の当該事案に即した活用の適否や個別要因の分析の適否等について留意することが必要であるところ〔不動産鑑定評価基準総論第8章第7節(試算価格又は試算賃料の調整)〕、本件鑑定書における鑑定評価額の決定は、建替えの実現性に不透明性があるとして積算価格96,700,000円を参考にとどめて調整しており、個別要因の十分な分析が行われていないといわざるを得ない。

(ホ) 以上から、本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表すものとは認められず、請求人らの主張には理由がない。

ニ 本件各不動産の価額について

上記イからハマまでのとおり、本件各不動産の評価に当たり、評価基本通達の定めにより難しい特別な事情は認められず、また、本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表すものとは認められないから、原処分庁が評価した価額をもって本件各不動産の時価と認めることが相当である。

* 審判官→鑑定評価額は個別要因（建替え予定）を分析しておらず時価とは言えない。課税の公平を損なような特別な事情もない。財産評価基本通達による評価が時価である。

(5) 本件各更正処分について

以上の結果、本件各不動産の価額は別表の原処分庁主張額と同額となり、これを基に請求人E及び請求人Fの本件各贈与に係る贈与税の納付すべき税額を算出すると、いずれも本件各更正処分の金額と同額になるから、本件各更正処分は適法である。

(6) 本件各賦課決定処分について（略）

(7) その他（略）

3. 札幌地方裁判所（平成31年3月8日判決）

平成28年（行ウ）第37号相続税更正処分等取消請求事件（棄却）（控訴）国側当事者・国（札幌北税務署長）

通達評価額が鑑定評価額を上回っているとしても、評価通達により難しい「特別の事情」が存しない限り、通達評価額は相続税法22条の時価を上回るものではないとされた事例

要点（タインズZ269-13249より）

納税者らは、相続により取得した不動産（居宅等）及び株式の評価会社が所有する不動産（室内水泳場等）の評価について、不動産鑑定士の鑑定評価に基づき相続税申告をした後、別の不動産鑑定士の鑑定評価に基づき更正の請求及び修正申告をしました。これに対し、札幌北税務署長は、不動産の評価は「特別の事情」がない限り評価通達によるべきであるとして、納税者らに更正処分等を行いました。納税者らは、評価通達の評価方式によっては、各土地の地積が過大であることや、各土地上に老朽化した各建物が存在するとの事情を適切に評価することができず、「特別の事情」があると主張しました。

札幌地裁では、評価通達の定める宅地及び家屋の評価方式が一般的に合理性を有することから、評価通達の定める評価方式によって算定された各不動産の価額は、いずれも相続税法22条の「時価」と推認され、納税者らの主張する事情は、その推認を妨げる「特別の事情」に該当しないとして、納税者らの請求を棄却しました。

第2 事実の概要

争点に関する当事者の主張（抜粋）

(1) 争点(1)〔本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は「時価」（相続税

法22条)を上回るものか]について

(被告の主張)

ア 相続税法22条の規定する「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をいうが、客観的な交換価値とは必ずしも一義的に確定されるものではないから、課税実務においては、評価通達に定められた評価方式によって画一的に相続財産を評価している。これは、評価通達による画一的な評価を行うことが、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から合理的なものであることを理由とするものであり、評価通達による評価方式が合理的なものである限り、これを形式的にすべての納税者に対して適用することが租税平等主義の要請にも適うものといえる。したがって、評価通達以外の方法による算定を行うことは、原則として許されないというべきである。

かかる評価通達の趣旨及び性質からすると、評価通達の定める評価方式が合理的なものである場合には、評価通達の定める評価方式に従って算定した相続財産の価額は、その評価方式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、当該財産の客観的な交換価値を適正に評価した「時価」であると推認することができる。

イ そして、以下のとおり、評価通達には合理性がある。(略)

ウ (ア) 原告らは、本件各不動産について、評価通達による評価額が本件各F鑑定や本件各H鑑定における評価額を上回っていることを理由に、評価通達による本件各不動産の評価額は相続税法22条の「時価」を上回るものであると主張する。

しかし、不動産鑑定は、不動産価額の評価や試算における資料の選択及びその関連付けを不動産鑑定士の経験則等に基づく裁量に委ねており、不動産鑑定士が異なればその評価額が異なることは避けられず、不動産鑑定により算出される鑑定評価額には評価者による一定の幅が生じるものである。そうすると、評価通達に基づく評価額が不動産鑑定評価における評価額を上回っているとしても、このことのみをもって、評価通達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が存するということはできず、評価通達による評価額が適正な時価を反映したものであるとの推認が妨げられるものではない。

また、本件各F鑑定及び本件各H鑑定は、いずれも本件各不動産の客観的交換価値を適正に反映したものであるとはいえないことは別紙4記載のとおりであり、評価通達による評価額が適正な時価を反映したものであるとの推認を覆すに足りる事情であるとはいえない。

(以下略) (*判断①～③参照)

以上のとおり、①から③までの事情は上記特別の事情には該当しないところ、不動産鑑定による評価額が評価通達による評価額を下回ったことのみでは特別の事情に該当しないことは既に述べたとおりであるから、④の点も特別の事情に該当しない。

(原告らの主張)

(略)判断に記載あり

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)〔本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は「時価」(相続税法22条)を上回るものか〕について

(1) 相続税法22条は、相続、遺贈又は贈与によって取得した財産の価額は、当該財産の取得のときにおける時価によるとされており、ここにいう時価とは当該財産について正常な条件の下に成立する取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解される(最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁、最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決・集民234号263頁参照)。

しかして、相続税法は、固定資産の評価に関する基準を定めている地方税法とは異なり、地上権及び永小作権(相続税法23条)、定期金に関する権利(同法24条、同法25条)、立木(同法26条)についてその評価の方法を定めるほかは、課税の対象となる財産の評価方法に関する規定を定めていない。もっとも、相続税法においても、納税者間の公平の確保は必要であり、また、相続税の課税の対象となる財産は、固定資産税の課税の対象である土地、建物に限らず多種多様なものがあって、これらの財産の時価の評価については必ずしも一義的な算出方法があるわけではなく、その性質上、評価者によって一定の幅が生じることは避けられない。また、統一的な財産評価方法を定めておくことは、課税庁のみならず納税者にとっても便宜でもある。そうとすれば、相続税の課税の対象となる財産の評価について、全国一律の統一的な評価方法により財産の評価がされることは、相続税法においても当然の前提としているものというべきであって、その統一的な評価方法を定めたものが評価通達であると解される。

このように、相続税法においても課税の対象となる財産の統一的評価を行うことを当然としており、その評価のために評価通達が定められた趣旨に鑑みると、評価対象となる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ものであり、かつ、当該財産の相続税の課税価格が、その評価方法に従って算定された場合には、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、相続時における当該財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(固定資産税の事例であるが、最高裁平成25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照。なお、上記と同旨の説示をするものとして、東京高裁平成27年12月17日判決・判例時報2282号22頁参照)。

(2) そこで、評価通達(乙7)の定める評価方式が一般的な合理性を有するといえるかについて検討する。(略)

(3) 原告らは、本件各不動産について、以下のとおり、評価通達の定める評価方式によっては時価を適切に算定することのできない特別の事情があると主張するが、いずれも採用することができない。

ア 宅地の評価について、規模大による減価及び建付減価が考慮されていないとする点
(1) について

(ア) 原告らは、本件各土地には、その地積がいずれも近隣地域の標準的画地と比較して過大なもの(規模大)であって地積の分割に相応の費用を要するなどのため市場性が劣るという減価要因があるが、本件各土地が評価通達の定める広大地に該当しないため、本件各土地について同通達の定める評価方式によっては規模大を考慮した適切な時価を算出することができない特別の事情があると主張する。

しかし、本件各土地が「広大地」(評価通達24-4)に該当しないため、広大地を理由とした価格補正がされていないとしても、本件各土地に関しては、いずれもその奥行距離が大きいことを理由として路線価から奥行価格の補正(評価通達15)がされている(甲1から3まで)。したがって、本件各土地については、評価通達によっても、標準的画地と比較して規模大であることを理由とした補正は行われており、奥行価格補正に加えてさらに補正を行わなければならないような事情は見受けられない。

(イ) また、原告らは、本件各土地上に老朽化が進んだ本件各建物が存在し、本件各土地が敷地として有効利用されているということはず、更地価格よりも取引価額が低廉とならざるを得ないのに、評価通達の定めによってはこれを踏まえた減額補正(建付減価)をすることができないから、本件各土地について同通達の定める評価方式によっては建付減価を考慮した適切な時価を算出することができない特別の事情があると主張する。

しかし、本件各F鑑定は、本件各土地について一律に建付減価10%としている(甲9から11)のに対して、本件各H鑑定は、本件A土地については建付減価を5%の範囲で認めているにすぎず、本件B土地及び本件C土地については建付減価を不要であると評価している(鑑定の結果)。建付減価は土地の最有効使用の状態ではない場合に土地の評価において考慮するところ、上記の各鑑定結果によれば、その減価の要否は、不動産鑑定評価基準に則った不動産鑑定士の鑑定評価によっても一義的ではないということができる。そうとすれば、本件各土地上に本件各建物が存在することが評価通達の定める評価方式で考慮されないとしても、それだけで本件各土地の時価の評価を適切に算定することができない特別の事情があるとはいえない。

イ 本件各建物について20%の経年減点補正率の高さをいう点(②)について

原告らは、本件各建物がいずれも築後約20年から40年が経過したものであり老朽化が見受けられるという事情があるにもかかわらず、経年減点補正率が高く設定された評価通達の定めに従った評価では、評価額に適切に反映されないと主張するが、かかる主張を採用することができないことは、前記(2)イ(イ)で説示したとおりである。

したがって、評価通達で定める評価方式によっては、老朽化している本件各建物の時価を適切に算出することができない特別の事情があると認めることはできない。

ウ 市場流通性を考慮していないとの点(③)について

原告らは、本件A土地の地積の大きさや、本件C建物及び本件D建物がプール単独型の施設であることから、その市場参加者は限定的になることが予想されるにもかかわらず、評価通達の定める評価方式によってはかかる市場性の減退といった事情を適切に考慮すること

ができないから、本件A土地、本件C建物及び本件D建物について同通達の定める評価方式によっては市場性減価を考慮した適切な時価を算出することができない特別の事情があると主張する。

しかし、市場性の減退を理由とした減価は、不動産鑑定評価基準において定められているものではなく、鑑定実務上用いられているにすぎないし、減価の有無及び程度も、当該不動産の性質や景気の動向を踏まえて当該不動産の有効需要の程度等を分析して算出するものである（甲107）ことからすると、自ずと判断者の評価及び裁量にわたる部分が大いものといわざるを得ない。この点を措くとしても、非木造家屋については、固定資産評価基準においても、需給事情による減点補正により市場性を考慮することができるし（固定資産評価基準第2章第3節六）、土地については、評価上の安全性を配慮し、路線価は、公示価格と同水準の価格の80%程度を目途に定められており、土地の市場性の減退については、これにより一定程度考慮されているといえることができる。

そうすると、評価通達によってされた本件C建物及び本件D建物の評価において市場性による減価が考慮されていないとしても、評価通達の定める評価方式によって適切な時価を算定することができない特別の事情があるとは認められない。

エ 上記①から③までの事情が適切に考慮されていない結果、評価通達による評価額が本件各F鑑定及び本件各H鑑定の評価額と大きく乖離している点（④）について

確かに、本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は、本件各F鑑定による本件各不動産の評価額、本件各H鑑定による本件各建物の評価額を上回っている。しかし、相続財産の時価を評価する方法として客観的で一義的なものがあるわけではなく、その評価額にも自ずと一定の幅が生じることは避けられない。現に、同じ不動産鑑定評価基準に則って算出した本件各F鑑定による本件各不動産の評価額と本件各H鑑定による本件各不動産の評価額はいずれも乖離している。しかして、評価通達の定める評価方法は、一般的な合理性を有することは前記で説示したとおりであり、相続財産について評価通達の定める評価方法によって算出した額が不動産鑑定評価基準に則って鑑定した額を上回る場合であっても、それはいずれも合理性を有する異なる評価基準を用いて算出した結果が異なるものであることを意味しているにすぎず、評価通達の定める評価方式によって時価を適切に算定することができない特別の事情があることを推認させるものではない。そして、本件各不動産について評価通達で定める評価方式で適切な時価を算定することができない特別の事情として原告が主張する①から③までの各事情はいずれもそのような事情に当たらないことは前記アからウまでで説示したとおりである。

そうとすれば、評価通達で定める評価方式で算定した本件各不動産の評価額が本件各F鑑定及び本件各H鑑定の鑑定結果（ただし、本件各建物に限る。）を上回っているとしても、そのことが同通達の定める評価方式で適切な時価を算出することができない特別の事情があるとはいえない。

*（財産評価基本通達により算定された）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、相続時における当該財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

*各不動産について評価通達が定める評価方式で適切な時価を算定することができない各事情は「特別な事情」に該当しない。

4. 東京地方裁判所（平成4年3月11日判決）

第2 事案の概要

1 当事者間に争いがない事実等

1 本件課税処分の経緯

(1) 原告らの父である篠田紘（以下「紘」という。）が昭和62年12月19日に死亡し、原告らは紘を相続した（以下、この相続を「本件相続」という。）。

(2) 略

2 本件各更正及び本件各決定の根拠

(1) 本件各更正及び本件各決定では、原告らの相続税の課税価格は、本件相続により原告らが取得した財産の価額から控除すべき債務等の額を控除した額に基づき計算した左記の額とされており、その明細は別表2「課税価格等の計算明細表」のとおりである。なお、この取得財産の価額及び債務等の額については、(2)の(1)の本件マンションの課税価格の点を除いては、当事者間に争いがなく、また、本件マンションについても、その取得の経緯及び購入価額自体は、当事者間に争いがない。

篠田 肇 2億8931万9000円

篠田 博 2億3981万7000円

山内和子 2億4159万8000円

篠田 務 2億5009万1000円

(2) 原告らが取得した財産の価額 18億5663万7079円

次の(1)ないし(7)は合計額である。

(1) 東京都江戸川区西葛西3丁目22番地7所在のマンションコスモアージュ西葛西の居宅11戸（以下「本件マンション」という。）の価額

7億5850万円

右金額は、本件相続の開始した昭和62年12月19日に先立つ同年10月9日、紘が本件マンションを不動産分譲業者から購入した際の購入価額である（後記のとおり、原告は右購入価額をもって本件マンションの相続税法22条所定の時価とすることを争っている。）。

(2) 土地（本件マンションの敷地権を除くもの）の価額 8億9650万1503円

(3) 家屋（本件マンションを除くもの）の価額 1357万2800円

(4) 有価証券の価額 1億2083万7570円

(5) 現金及び預貯金の価額 2178万8126円

(6) 家庭用財産の価額	200万円
(7) その他の財産の価額	4343万7080円

(3) 控除すべき債務等の額 8億3581万1169円

次の(1)及び(2)の合計額である。

(1) 債務の額	8億2397万1203円
(2) 葬式費用の額	1183万9966円

2 本件の争点

本件の争点は、専ら、本件相続により原告らが取得した財産のうち本件マンションの価額をどのように評価すべきかの点にあり、この点について原被告は次のように主張している。

1 被告の主張

本件マンションの価額は、その購入価額である7億5850万円と評価すべきである。

相続税法22条によれば、相続税の課税価格となる相続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るものとされているが、この時価とは、相続開始時における財産の現況に応じ、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、すなわち客観的な交換価値をいうものと解される。しかし、財産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ことから、国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の軽減等を図るため、相続財産評価の一般的基準として「相続税財産評価に関する基本通達」(以下「評価通達」という。)を定め、あらかじめ定められている画一的な評価方式によつて相続財産を評価することとしている。しかし、課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえつて納税者間の実質負担の公平を害することとなる場合には、形式的平等を犠牲にしても実質的負担の平等の実現を図るべきであり、具体的な相続財産の価額の評価について、「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合」には、評価通達によらず、他の合理的な方式によつてこれを評価することが右相続税法22条の法意に照らして当然に許されるものというべきである。

本件マンションの購入契約の締結、その購入資金の調達等の経過に照らすと、糺による本件マンションの購入は、一般に評価通達の定めによる不動産の評価額が実際の取引価額に比してごく控え目な額となつていることから、評価通達により評価した本件マンションの評価額と購入のための借入金との差額を利用して相続税の負担の軽減を図ることを目的として行われたものであり、このような場合には、相続財産の価額の評価について、評価通達の定めによらず、その客観的な交換価値に相当する右購入価額によることが正当として是認されるような特別な事情があるものというべきである。

2 原告らの主張

本件マンションの価額は、評価通達に従つた価額である1億3170万7319円(本件マンションの価額を評価通達に従つて評価した場合に、その価額が1億3170万7319円となることについては、当事者間に争いがない。)と評価すべきである。評価通達は相続

税の課税対象となる財産の評価に関する原則及び具体的評価方法を規定したものであり、あらかじめ納税者に対しても広く公示されているものであるから、これを無視し、みだりに評価通達を離れて相続財産の評価や相続税の課税を行うことは許されないものというべきである。本件マンションの購入は、札が相続税の節税効果を生じさせることをひとつの動機とはしながらも、それとともに当時の地価急騰の状況下で転売利益を図る目的をも持つて行つた経済取引行為であり、世上広く行われているものであつて、特段の反法規性を有するものではなく、ことさら相続税の負担を免れることを企図してなされたものでもない。したがつて、本件マンションを評価通達によらずに評価することが許されるような特段の事情は存しないものといわざるを得ない。また、昭和63年12月の租税特別措置法の改正により、評価通達による不動産の評価額と実勢価額の差を利用して相続税の節税を図るために不動産を購入するという事態に対処するため、昭和63年12月31日以降に開始した相続から、相続開始前3年以内に取得した相続不動産の価額を取得価額によつて評価するという特例が新設されている。本件の場合について評価通達によらずに取得価額によつて相続不動産の価額を評価することとするのは、右の法改正によつて新設された特例の適用がないものとされている事案に対してもこれを適用するのと同じ効果を生じさせるものであり、この点からしても、被告のした評価は不当なものといわなければならない。

第3 争点に対する判断

1 本件マンションの価額について

本件マンションの価額の評価について、被告は評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情があるからその購入価額をもつて相続税法22条所定の時価とすべきであると主張するのに対し、原告は評価通達に基づいてこれを評価すべきであると主張するので、この点について判断する。

【判示（1）～（4）】（略）

【判示（5）】

そもそも、本件の場合のように、被相続人が相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入し、相続開始直後に右不動産が相続人によつてやはり当時の市場価格で他に売却され、その売却金によつて右借入金が返済されているため、相続の前後を通じて事柄の実質をみ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つたに過ぎないとも考えられるような場合についても、画一的に評価通達に基づいてその不動産の価額を評価すべきものとすると、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになつているその不動産の市場における現実の交換価格によつてその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、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り、そのような場合には、前記の評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における現実の交換価格によつて評価することが許されるとするのが相当である。そして、右認定のような事実関係からすれ

ば、本件はまさにそのような場合に該当するものといわなければならない。

【判示（6）】

（3） この点に関し、原告らは、糺による本件マンションの購入は、転売利益を図ることをも目的として行われた通常の経済取引行為であつて、ことさらに相続税の負担を免れることを企図してなされたものではないから、本件マンションを評価通達によらずに評価することが許されるような特別の事情は存在しないと主張する。しかしながら、前述したところからすれば、前記のような借入金による不動産の取得が転売利益を図ることをも目的として行われたからといつて、このことによつて右不動産を評価通達によらずに評価することが許される特別の事情の存在が肯定されなくなるものとすべき根拠は乏しいものといわなければならない。のみならず、前記認定のとおり、被相続人である糺はかねてから相続税対策について関心を有していたところ、自己が病床にありしかも95歳という高齢にありながら、自らの発意で8億円もの資金を毎月の利息負担だけでも480万円になるという高利で借り入れて本件マンションを購入し、しかもこれを右1か月当たりの利息返済額の半額にも満たない月額166万4000円でリクルートに賃貸することをしたのであり、これらの事実からすれば、糺は、もともと本件マンションが相続開始後間もなく他に売却されることを予定して、評価通達による不動産評価額が実勢価格よりも低廉であることを利用することによつて購入資金用の本件借入金と本件マンションの評価額との差額分について課税価格を圧縮し相続税の負担の回避を図るため、本件マンションの購入を行つたものであることが優に推認できるものというべきである。したがつて、いずれにしても、原告らの右主張は採用できない。

*継続保有目的ではなく、売却を前提としていた。（収支が大幅にマイナス）

【判示（7）】

また、原告らは、本件更正が租税特別措置法の改正によつて新設された特例をその適用時限以前の事案に対しても適用するのと同じ効果を生じさせるものであつて容認できないとも主張する。しかしながら、前述したとおり、右特例の制定以前においても、相続財産の評価について、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情がある場合には、他の合理的な方式によることが相続税法22条のもとで許されているものと解すべきであるから、原告の右主張も採用できない。

3 結局、本件マンションの価額をその購入価額によつて7億5850万円と評価した被告の判断は、適法なものと考えられることとなる。

以下略

5. 東京地方裁判所（令和2年11月12日判決）

要点（タイムズ Z270-13481より）

節税目的で取得した不動産の評価について、評価通達によらないことが相当と認められる「特別の事情」があるとして、その時価は鑑定評価額であるとされた事例

被相続人は、相続開始の約2か月前に、法人向けの単身者用高級賃貸マンション（本件不動産）を銀行からの借入金（15億円）で取得しました。本件は、納税者（原告）らが、本件不動産の価額を評価通達により評価して相続税の申告をしたところ、処分行政庁が、評価通達の定めにより評価することが著しく不適當（評基通6）であるとして、鑑定評価により評価して更正処分等を行ったことから、その取り消しを求めて争われたものです。

裁判所では、①本件不動産に係る通達評価額（4億7761万円余）と鑑定評価額（10億4000万円）とのかい離の程度が極めて大きく、これによって相続税の額にも大きな差が生じていること、②被相続人及び納税者が評価額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に照らせば、本件不動産については、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といえるような「特別の事情」があると判断しました。そして、鑑定評価額に、本件不動産の客観的交換価値としての合理性を認め、本件不動産の時価は鑑定評価額であるとして、納税者らの請求を棄却しました。

（裁判官の）判断（抜粋）

①原告らは、法令の範囲内で相続税対策を行うことは当然であって、そのような主観的意図があることを理由に不利益な処分をすることは不当である、②本件被相続人や原告らが本件不動産を購入した主たる目的は収益性の確保と不動産賃貸業の維持にあり、相続税対策を主眼としたものではなく、千葉銀行八潮駅前支店の担当者が作成したメモには「相続税対策」などの文言もあるが、これは銀行内部で稟議を通すため、あるいは営業トークとしての表現にすぎないなどと主張する。

しかしながら、上記①についてみると、そもそも処分行政庁が本件各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のではないから、原告らの主張は前提を欠くものである。そして、前記（1）の特別の事情は、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されるべきものであるところ、本件被相続人及び原告甲が、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というべきである。

次に、上記②についてみると、原告甲は、本件不動産を購入した場合の相続税の圧縮効果等について説明を受け、これを踏まえて本件不動産の購入を決定したものであり〔前記（ア）c、d〕、このことからすれば、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ことは明らかであって、千葉銀行八潮駅前支店の担当者が交渉経過を記録するに当たっ

て融資審査対策等の目的で相続税対策であることを誇張する表現を用いたか否かや、本件不動産の購入目的が相続税対策のみならず収益性の確保や不動産賃貸業の維持にあったか否かは、上記判断を左右するものではない。

(上告審) 東京高裁 (令和3年4月27日) 判断抜粋

租税平等主義の観点に照らして、租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかなる場合についてまで、評価通達の定めにより評価すべきものではないし、そのような場合について評価通達の定めによらないで個別に財産を評価したとしても租税法律主義に違反するということとはできない。なお、控訴人らは、予測可能性を問題とするところ、亡■■■は、相続税を減少させる目的で本件不動産を相続開始時の直前に15億円で購入しているのだから、評価通達の定めによる評価額と現実の取引価格との間に著しいかい離があることは十分認識していたというべきであり、現実の取引価格によって課税されることについて予測可能性がなかったということとはできない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

(2) ア 控訴人らは、評価通達の定めによる評価額と実際の取引価格との間にかい離がある例は多数存在するから、かい離の存在は本件通達評価額によらないことが相当と認められる特別の事情を基礎づける事実にはなり得ないと主張する。

しかし、本件不動産の本件通達評価額は、本件鑑定評価額の2分の1にも達しておらず、金額にして5億円以上も少ないから、そのかい離の程度は著しいといわざるを得ないところ、本件全証拠によってもこのような著しいかい離の存在が一般的であると認めることはできない。控訴人らの主張するタワーマンションについての相続税評価額と市場価格のかい離に関する調査例は、賃貸用の中層共同住宅地である本件不動産とは事例を異にするものであって、これをもって本件不動産と同種の不動産について評価通達の定めによる評価額と実際の取引価格との間に大幅なかい離が生じているのが一般的であると推認することもできない。

イ 控訴人らは、本件不動産は形状や収益性に特殊性はなく、本件通達評価額によらないことが相当と認められる特別の事情を基礎づける事実は存在しないと主張する。

しかし、本件不動産の形状や利用形態は競合する物件が少なく、収益性が見込めるものであることは、亡■■■も購入を決断するに際して着目した点であり(乙41別紙15)、本件通達評価額と本件鑑定評価額との間に大幅なかい離が生じることになった要因の一つと考えられる。したがって、本件不動産に特殊性がないということとはできない。

ウ 控訴人らは、相続に際し、節税対策をとることは当然であり、本件被相続人が節税目的で本件不動産を購入したとしても、そのことが特別の事情を基礎づけるものではないと主張する。

しかし、本件不動産の購入及びそのための借入れは3億円を超える相続税の圧縮効果を生じさせるものであるところ、亡■■■がかかる相続税の圧縮を認識し、これを期待して15

V 総則6項の適用範囲（傾向と対策）

1. 過去判例のまとめ（傾向）

No.	判決日 (一審)	裁判所等	相続 開始日	相続 時 年齢	相続税 評価額 (1)	鑑定(取 得) 価額 (2)	差額 (1)-(2)	乖離率 (2)/(1)	申告 税額	購入 時期 (相続 時基 準)	購入額	購入時 借入額	売却	申告 内容	確定 内容	判示	単位 百万円	###
1	R2.11.12	東京地裁	H25.9	89	478	1,040	-562	218%	14.7	約2月前	1,500	1,500	なし	通達	鑑定	通達と鑑定評価 の乖離 、かつ、相続税 軽減→ 特別な事情の存 在		
2	H23.7.1	不服審判所	H19頃	高齢	58	293	-235	505%	不明	近接	293	-	4月285	通達	取得	通達と実際価値 の乖離、租税負 担の平等を害す る→特別な事情 養子		
3	R1.8.27	東京地裁 最高裁	H24.6	94	334	1,273	-939	381%	0	甲3年5 月前 乙2年6 0月前	1,387	1,008	乙 約9月 515	通達	鑑定	通達と鑑定評価 との乖離、か つ、租税負担の 軽減→租税負担 公平に反する 養子		
4	H5.2.16	東京地裁	S62.2	88	1,273	5,842	-4,569	459%	約3,300	約半年前	5,842	5,651	大半直 後売却	通達	取得			
5	H4.3.11	東京地裁	S62.12	95	131	758	-627	579%		約2月前	758	800	774	通達	取得	租税回避		
6	H4.7.29	東京地裁	S62.7	86	121	1,661	-1,540	1373%	約700	約4月前	1,661	1,820	1,800	通達	取得	特別な事情 (租税回避)		

の時価に影響を及ぼすことはないとする。よって、納税者の行為は、相続税法 22 条並びに通達 6 項に関連させるべきではない。よって納税者の行為により、課税の公平が著しく損なわれる場合には、法律による規定（例えば同族会社の行為又は計算の否認規定のような規定）の存在がない場合には、課税に至らないのではないか。

一方で相続税法第 22 条の時価と通達評価額の乖離率が著しく高い財産、例示として区分所有マンション等については、通達の改正が必要と考えられる。

VI 今後の税制改正の行方

1. 今後の改正案

A 現状維持（総則 6 項の乱用は防止すべき）

B 総則 6 項による適用範囲の明確化

価額の乖離が「○倍以上」あるいは「○○円以上」といった、形式的な基準を設けることも考えられる。しかしながら、評価通達 6 項の適用が争点となる事例は、相続財産等の内容及び事情が個々に異なることから、形式的な基準を設けることは困難であり、また、形式基準を設けることにより、それを奇貨として租税回避行為を誘発させることも想定される。よって、「〔iii〕著しい価額の乖離の存在」については、事例ごとに実質的な判断を行うことが妥当であるとする。⁶

C 個別通達の創設（負担付き贈与通達などで対応）

D 評価通達の改正（土地及び建物の評価の見直し）

通達改正により、総則 6 項による予測が不可能な課税を防止することができるが、新たな改正の適用範囲について問題が生ずる。仮に時価と通達評価について一定数以上乖離率があることを要件とする場合、その基準となる時価の算定など改正の適用範囲の確定に多大な納税者の労力が必要となる。よって、乖離率を基準とせず、例えば区分所有マンションに該当する場合など、不動産の性質によって改正後の通達が適用される形が望ましい。

★区分所有マンションと 1 棟マンション

Q 租税回避に用いられるケースとしてどちらが有用か？という視点

⁶ 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「特別の事情」の検討を中心に－」（税務大学校）152 頁

乖離率 区分所有マンション>1棟マンション

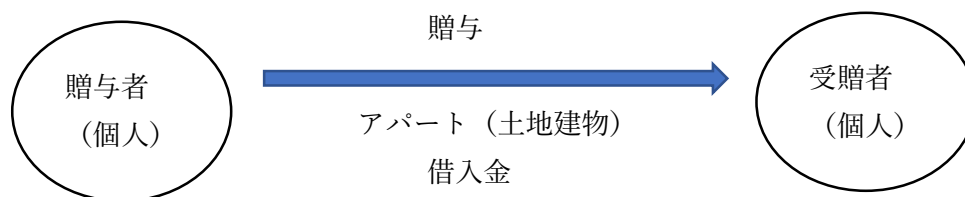
2. 参考となる個別通達

ア 負担付贈与等により取得した土地等及び家屋等

個人間で土地及び家屋等に係る負担付贈与等が行われた場合に、その贈与財産の評価は、個別通達に従った方法により行われる。負担付贈与は、財産評価基本通達による評価が行われた場合、贈与税の税負担回避行為に対して、税負担の公平を図ることが出来ないいわゆる「特別な事情」に該当するため講じられた措置といえる。

事例 負担付贈与

個人が贈与により賃貸アパートを取得するが、その贈与契約は、そのアパートに係る借入金を受贈者が負担する条件が付されている。贈与税の計算基礎となる不動産の評価額は、どのように行うか？



相続に係る評価 (参考)

賃貸アパート	}	土地	路線価又は固定資産税評価額 (評通 1 1) → 貸家建付地 (評通 2 6)
		家屋	固定資産税評価額 (評通 8 9) → 貸家 (評通 9 3)

負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価

<ul style="list-style-type: none">・ 通常の取引価格・ 土地等又は当該家屋等に係る取得価額が<u>当該課税時期における通常の取引価額に相当すると認められる場合には</u>、当該取得価額に相当する金額によって評価することができる。・ 家屋等については、当該合計金額から、評価基本通達 130((償却費の額等の計算))の定めによって計算した当該取得の時から課税時期までの期間の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額

回答

不動産の市場価格（客観的交換価値）により評価を行う

土地・建物 3億円／借入金 3億円

【参考条文等】

法令解釈通達

負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について

標題のことについては、昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17「財産評価基本通達」（以下「評価基本通達」という。）第2章から第4章までの定めにかかわらず、下記により取り扱うこととしたから、平成元年4月1日以後に取得したものの評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用については、これによらるたい。

（趣旨）

最近における土地、家屋等の不動産の通常取引価額と相続税評価額との開きに着目しての贈与税の税負担回避行為に対して、税負担の公平を図るため、所要の措置を講じるものである。

記

1 土地及び土地の上に存する権利（以下「土地等」という。）並びに家屋及びその附属設備又は構築物（以下「家屋等」という。）のうち、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得したものの価額は、当該取得時における通常取引価額に相当する金額によって評価する。

ただし、贈与者又は譲渡者が取得又は新築した当該土地等又は当該家屋等に係る取得価額が当該課税時期における通常取引価額に相当すると認められる場合には、当該取得価額に相当する金額によって評価することができる。

（注） 「取得価額」とは、当該財産の取得に要した金額並びに改良費及び設備費の額の合計額をいい、家屋等については、当該合計金額から、評価基本通達130（（償却費の額等の計算））の定めによって計算した当該取得の時から課税時期までの期間の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額をいう。

2 1の対価を伴う取引による土地等又は家屋等の取得が相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」又は相続税法第9条に規定する「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に当たるかどうかは、個々の取引について取引の事情、取引当事者間の関係等を総合勘案し、実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうかにより判定するのであるから留意する。

（注） その取引における対価の額が当該取引に係る土地等又は家屋等の取得価額を下回る場合には、当該土地等又は家屋等の価額が下落したことなど合理的な理由があると認められるときを除き、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」又は「著しく低い

価額の対価で利益を受けた場合」に当たるものとする。

財産評価基本通達

(償却費の額の計算)

130 前項のただし書の償却費の額を計算する場合における耐用年数等については、次に掲げるところによる。(昭41直資3-19・平20課評2-5外改正)

(1) 耐用年数

耐用年数は、耐用年数省令に規定する耐用年数による。

(2) 償却方法

償却方法は、定率法による。

イ 相続税及び贈与税関係で規定されている評価根拠

相続税及び贈与税関係で適用される評価については、財産評価基本通達がベースとなる。しかし、資産の種類及び事由により、次の表の通り評価方法が異なる場合もある。

資産の種類	事由	評価方法	根拠法令等
資産（別段の定めがある場合を除く）		時価	相法 22
地上権及び永小作権の評価、定期金に関する権利、定期金給付事由が発生していないものに関する権利の価額、立木の評価、土地評価審議会の設置		(省略)	相法 22～26 の 2
資産		各通達の定め	評通
資産	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	国税庁長官の指示を受けて評価	評通 6
土地・家屋	負担付贈与又は対価を伴う取引	通常の取引価額に相当する金額	法令解釈通達 「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並

			びに相続税法第 7 条及び第 9 条の規定の適用について」
上場株式	負担付贈与又は対価を伴う取引	課税時期の最終価格	評通 169
取引相場のない株式	評価会社が課税時期前 3 年以内取得又は新築した土地並びに家屋及びその附属設備又は構築物がある場合	課税時期における通常の取引価額に相当する金額によって評価、当該土地等又は当該家屋等に係る帳簿価額が課税時期における通常の取引価額に相当すると認められる場合には、当該帳簿価額に相当する金額によって評価することができる	評通 185