

相続不動産評価における評価通達に基づく評価によらない「特別の事情」

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 令和 3 年 4 月 27 日
【事 件 番 号】 令和 2 年（行コ）第 242 号
【事 件 名】 相続税更正処分等取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 棄却
【参 照 法 令】 相続税法 22 条、地価公示法 8 条・11 条
【掲 載 誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25590431

東北学院大学准教授 加藤友佳

事実の概要

Xら（原告・控訴人）は、被相続人Aの長男、長女、二男であり、Aの死亡により横浜市に所在する土地（以下「本件土地」という。）および本件土地上に存在する建物（以下「本件建物」といい、本件土地と本件建物を併せて「本件不動産」という。）を取得した（以下「本件相続」という。）。

本件不動産は、Aが平成25年7月25日に、株式会社Lから15億円（本件土地約9億円、本件建物約6億円）で購入したものであり、購入にあたり、Aは千葉銀行から賃貸不動産購入資金として15億円を借り入れている（以下「本件借入れ」といい、本件借入れに係る借入金を「本件借入金」という。）。

Xらは平成26年7月1日、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（以下「評価通達」という。）の定める評価方法により、本件土地を3億3925万6689円、本件建物を1億3835万4420円の合計4億7761万1109円（以下「本件通達評価額」という。）と評価し、本件借入金15億円を債務として計上し申告した。なお、その後Aの妻Eが死亡したことにより、Xらは修正申告を行っている。

処分行政庁は、平成30年5月28日付けで、Xらに対し、本件不動産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、本件不動産につき、本件土地を8億3000万円、本件建物を2億1000万円として合計10億

4000万円と評価し（以下「本件鑑定評価額」という。）、本件相続税に係る各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）および過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「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併せて「本件各更正処分等」という。）を行った。これに対し、Xらが不服として本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

原審（東京地判令2・11・12裁判所ウェブサイト（平30（行ウ）546号））は、評価通達により財産を評価することによ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り、評価通達によらない特別の事情があることから、本件不動産の時価を本件鑑定評価額であるとして、Xらの請求を棄却した。

判決の要旨

請求棄却。

1 「相続税法22条は、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ると定めているところ、この時価については当該財産の客観的交換価値をいうものと解され、課税要件は明確である。もっとも、課税実務は、相続財産の客観的交換価値を個別に評価する方法を採ると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることがあり得るし、また、課税庁の事務負担が重くなって課税事務の迅速な処理

に支障を来す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により納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減を図るために評価通達を定めたものである。したがって、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主義に違反するということとはできない。」

2 「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。」

3 「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Aがかかる相続税の圧縮を認識し、これを期待して15億円を借入れ、本件不動産を購入したことは、租税負担の実質的な公平という観点から見た場合、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当たるといふべきである。」

判例の解説

一 本判決の位置付けと評価通達の合理性

本件は、相続不動産の評価につき、Xらが評価通達に定められた評価方法に基づく評価額によって行った相続税申告に対して、処分行政庁が本件不動産につき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、鑑定評価による価額算定をもとに更正処分を行ったものであり、「特別の事情」の有無が争われた事案である。近年の裁判所における判断は、納税者らの租税負担軽減の意図を特別の事情の考慮要素に加える傾向にあるが（後述）、本判決もこれに合致するものと位置付けることができる。

相続税法22条は、財産の価額を当該財産の取得の時における時価と規定しているが、その算出

方法は一部の財産を除き同法に定められていない。他方で、評価通達は同法22条の時価を不特定多数の当事者間で通常成立する価額とし、財産ごとに詳細な評価方法を定めている。行政規則の一つである租税通達は行政機関の行動基準であり、行政外部に対する拘束力を有していないものの、現実の評価事務は評価通達に依拠しているところが大きいといえよう¹⁾。

評価通達の合理性について、東京高判平27・12・17判時2282号22頁（以下「平成27年判決」という。）では、相続税法が納税者間の公平の確保、納税者および課税庁双方の便宜等の観点から評価通達により評価されることを趣旨としており、「（相続税）法の上記趣旨に鑑みれば……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、……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、……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」と判示されている。しかし、上記課税実務および判例における評価通達の位置付けに対しては学説から根強い批判があり、納税者の利害に大きな影響を与える財産評価という性質からも、政令等により規定すべきと指摘されている²⁾。

平成27年判決以降、財産評価における評価通達の影響力がますます強くなっている一方で、評価通達には「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財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」（総則6）と定められており、特別の事情があるとして評価通達によらない評価が認められる場合がある³⁾。

この特別の事情について、裁判所では、①評価通達による評価方法では適正な時価を適切に算定できないこと⁴⁾の他、②評価方式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こと⁵⁾等から、判断されている。特に、②実質的な租税負担公平性の観点から特別の事情を認めて評価通達によらない評価となるケースは、納税者が評価通達による評価を主張する場面で用いられてきたが⁶⁾、近年の事例では、「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」⁷⁾として、①が②に含まれている。また、東京高判令2・6・24金判1600号36頁（以下「令和2年判決」という。）では、実質的な租税負担の公平性に加えて、「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」場合と判示され、その判断にあたっては納税者らの意図にも言及されている。

二 原審の判断

1 原審の判断枠組み

本判決は原審の判断を引用しているため、以下ではその判断枠組みを整理する。原審はまず、相続税法22条の時価である「客観的な交換価値」を個別に評価すると、その評価方式等によって異なった評価額が生じることに加えて、課税庁の事務負担が重くなることから、課税実務においては、原則として評価通達による画一的な財産評価を行うこととされており、「このような取扱いは、当該財産の評価に適用される評価通達の定めが適正な時価を算定する方法として合理性を有するものである場合には、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減といった観点からして相当」と判示した。そのうえで、特別の事情の判断枠組みについては、「課税実務において評価通達の定める画一的な評価方法が用いられている趣旨が上記のようなものであることに鑑みると、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といえるような特別の事情がある場合には、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」と判断している。

2 「特別の事情」の具体的内容

原審は、本件通達評価額が本件鑑定評価額の2

分の1にも達しておらず、5億円以上の著しいかい離が生じていることに加えて、本件相続開始の約2か月前にAが本件不動産を購入した本件売買価額と本件鑑定評価額との間には更に著しいかい離があることについて、「本件通達評価額が本件鑑定評価額と大きくかい離しており、これによって課税額に大きな差が生じていること自体が、……特別の事情の存在をうかがわせるものである」（下線筆者）と判示しており、本件通達評価額と本件鑑定評価額のかい離に伴って生じる相続税額の大幅な差から、特別の事情の有無を判断している⁸⁾。

さらに、Xらの本件不動産を取得した経緯にも触れており、Xらが近い将来発生するであろうAの相続に関して、「Xらの相続税の負担を減じさせるものであることを認識し、かつ、これを期待して本件不動産の取得及び本件借入れを実行に移したものであると認められ、このことは、……特別の事情の存在を基礎付けるものである」（下線筆者）と判断している⁹⁾。

つまり、原審における特別の事情とは、①本件通達評価額と本件鑑定評価額のかい離により相続税額にも大きな差が生じていること、および、②Xら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、期待していたことから判断されており、両者は①によって推定された特別の事情の存在を、②が基礎付ける関係となっているのである。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ため、特別の事情があると認められている。

三 「特別の事情」の解釈

本判決では、令和2年判決と同様に、納税者らが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を十分に認識していたと認められており、これらのこと等から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、現実の取引価格によって課税されることにつき、予測可能性がなかったということとはできないと判断されている¹⁰⁾。さらに原審と同様、本判決においても、Aが相続税の圧縮を認識し、期待したうえで15億円を借り入れ、本件不動産

を購入したことが、「租税負担の実質的な公平という観点から見た場合、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当たる」として、Xらの相続税負担軽減の意図を根拠に特別の事情が判断されている。

このように、本判決は特別の事情の判断にあたりXらの相続税負担軽減の意図を要素としており、近年の裁判事例は評価通達によらない評価を広く認める傾向にあるといえよう。しかしながら、その制定経緯や目的から、評価通達は「資産の評価額」を算定するための技術的な定め（行動基準）であり、このことから特別の事情の判断に納税者の税負担の軽減の意図や租税負担の公平を著しく害していること等の事情を考慮することが許されないことは明白であるという指摘がある¹¹⁾。

また、本判決は「租税負担の実質的な公平の観点」としてXらの相続税負担軽減の意図を特別の事情の判断要素としているが、実質的な公平を根拠とする課税処分に対しては、どのような状態を課税の公平と考えるかは立法府が立法段階において措置しているはずであり、それを超えて立法の内容を充填したり、補正したりすることは原則として許されないという見解がある¹²⁾。この見解に基づけば、租税負担の実質的な公平は相続税法22条の解釈から導かれるべきであり、本判決のように評価通達の趣旨として特別の事情を認める場合は、より厳格に解釈されなければならないだろう。本判決が引用した原審では、評価通達による評価の原則適用を「租税法の基本原則の一つである租税平等主義」から導いている。租税平等主義は憲法を根拠とする原則であるため、本判決では憲法に基づく原則に対し、例外と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といえる特別の事情を位置付けていると理解することができ、したがってこの点からも本判決の特別の事情は極めて限定的となろう。しかし、本判決では法令による明文の根拠なく納税者の租税負担軽減の意図等をもって実質的な公平を著しく害することが明らかであると判断していることから、例外的解釈の観点からも疑問が生じる。

なお、原審は評価通達による評価の趣旨について、課税事務の便宜をより重視して判断しているだけでなく、特別の事情についても、「課税実務において評価通達の定める画一的な評価方法が

用いられている趣旨が上記のようなものであること」に鑑みて判断されている。しかし、実務における要請がいかにか合理的かつ適正であったとしても、評価通達の合理性および適法性が保証されるわけではないため¹³⁾、租税法からの検討が求められる。原審を引用している本判決も同様であることから、評価通達の位置付けは再検討されるべき課題であるといえよう。

●—注

- 1) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）734頁。
- 2) 金子・前掲注1）735頁の他、通達が外部効果をもつことは法律による行政の原理から認められないとするものとして、塩野宏『行政法I〔第6版〕』（有斐閣、2015年）115頁等がある。
- 3) 評価通達によらない評価の認定事例分析として、玉國文敏「通達課税の側面——相続財産評価基準とその変容」小早川光郎＝宇賀克也『行政法の発展と変革下 塩野宏先生古稀記念』（有斐閣、2001年）481頁。
- 4) 上記平成27年判決の他、大阪地判平29・6・15税資267号13024順号等がある。
- 5) 代表的な事例として、東京地判平5・2・16判タ845号240頁、東京地判平7・7・20行集46巻6＝7号701頁等。
- 6) 渋谷雅弘「判批」ジュリ1448号（2012年）9頁。
- 7) 東京高判令1・8・27金判1583号40頁。
- 8) Xらの修正申告における相続税総額が1472万500円だったのに対し、本件鑑定評価額による場合の相続税総額は1億335万5400円と算定されている。
- 9) 原審は地価公示法2条1項を引用し、本件鑑定評価額が本件不動産の客観的交換価値として合理性を有すると判断している。
- 10) 令和2年判決においても、納税者らの不動産購入の事実関係から通達評価額と時価がかい離していることの想定は可能であったとして、時価評価の予測可能性侵害の主張は認められていない。
- 11) 占部裕典「財産評価通達の課題」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）146頁。
- 12) 田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税78号（2020年）95頁、139頁。
- 13) 行政規則に対する実務的適正化を根拠として裁判規範を認めることへの批判として、常岡孝好「解釈基準の裁判規範」判時2378号（2018年）119頁。