

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 —

山 田 重 將

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

相続税法は、相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の課税価格は相続、遺贈又は贈与（以下「相続等」という。）により取得した財産（以下「相続財産等」という。）の価額によると規定し（相法 11 の 2、21 の 2）、当該相続財産等の評価につき「特別の定めのあるものを除くほか」その「財産の価額は、当該財産の取得の時における時価」によると規定している（相法 22）。

相続税法では、地上権や定期金に関する権利などのように、特にその評価が困難な相続財産等については、同法において一義的な規定による評価すなわち法定評価（相法 23～26）を行うこととし、法定評価の対象となる相続財産等以外の財産の評価は解釈に委ねられている。しかし、相続財産等の時価を客観的に評価するのは容易ではなく、また、納税者間で相続財産等の評価が異なることは、課税の公平の観点からみて好ましくない。

そこで、相続財産等の評価の一般的基準を財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）によって定め、そこに定められた画一的な評価方法によって相続財産等を評価することとしている。

課税実務においては評価通達に従った評価が定着しているところ、評価通達は法令ではなく、また、個別の相続財産等の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある相続財産等の評価が評価通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではなく、評価通達 6 項においても、「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。」と定められている。そのため、納税者が同項の定めを根拠に、例えば土地の評価について、不動産鑑定評価額を基に相続税等の申告を行うことがあり、逆に、課税庁においても、同項を適用し、評価通達の定めによらずに相続財産等の評価を行うことがある。

しかしながら、評価通達6項に定める「著しく不相当と認められる」場合の具体的内容や事例が示されていないため、同項の意義・内容は様々に解釈される余地を残しており、これについて明確にすることが必要であると考え、本研究を行った。

本研究では、評価通達に従った評価方法による評価以外の評価の妥当性、すなわち「著しく不相当と認められる」場合か否かが争点となり、評価通達6項の適用が認められた裁判例（判決では「特別の事情がある場合」と判示されている。）（以下「評価通達6項適用に係る裁判例」という。）について分析・検討を行い、評価通達6項の意義・内容を明確化し、同項の判断基準を導出した。

なお、評価通達6項適用に係る裁判例において、評価方法に対する「納税者の主張」、「課税庁の主張」及び「裁判所の判断」などの態様は以下のとおりであった（表中の件数は、評価通達6項適用の判示がなされた裁判例（最高裁における上告棄却の判決は除く。）を基に集計。本要約末尾【**評価通達6項適用に係る裁判例の分析結果**】参照。）。

納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	財産の種類
評価通達 (6項不適用)	評価通達以外	評価通達以外	株式等(43件) 不動産(8件)
		評価通達	不動産(1件)
評価通達以外 (6項適用)	評価通達	評価通達以外	不動産(1件)
		評価通達	(該当なし)
評価通達以外	評価通達以外	評価通達以外	不動産(4件)
		評価通達	(該当なし)

また、評価通達6項の適用において問題となると考えられる、①相続税法64条((同族会社等の行為又は計算の否認等))との関係、②不動産鑑定評価と「特別の事情」の関係及び③評価通達6項の適用と国税通則法65条4項((過

少申告加算税))に規定する「正当な理由」との関係についての検討を併せて行った。

2 研究の概要

(1) 評価通達6項適用に係る裁判例の分析

イ 評価通達6項適用に係る裁判例において共通する判示事項

評価通達6項適用に係る裁判例として、東京高裁昭和56年1月28日判決(訟月27巻5号985頁)、大阪高裁平成17年5月31日判決(税資255号順号10042)などがあるが、それらにおいて、主に、次の四つが判示されている。

- [1] 時価とは、当該財産の客観的交換価値をいうこと(判示事項[1])
- [2] 納税者間の公平等の見地から制定されている評価通達が定める画一的な評価方法による財産の評価は、その評価方法が合理性を有し、相続税法22条にいう時価を超えないものである限り適法であること(判示事項[2])
- [3] 評価通達による評価が、時価の評価として合理性を有する限り、納税者間の公平等の見地から、原則として全ての納税者との関係で評価通達による評価を行う必要があること(判示事項[3])
- [4] 例外的に、評価通達による評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情がある場合(以下「特別の事情」という。)には、別の合理的な評価方法によることが許されること(判示事項[4])

これらの判示事項[1]ないし[4]は、上記の裁判例に限らず、判示事項[4]の「特別の事情」があると認められた裁判例、すなわち評価通達6項適用に係る裁判例において、繰り返し同趣旨のことが判示されており、判例法理として確立しているといえる。

ロ 評価通達6項に定める「著しく不相当」と「特別の事情」との関係

上記裁判例等は、判示事項[4]に続き、「このことは、評価基本通達6において、同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されていることから明らかである。」と判示していることから、評価通達6項が同〔4〕にいう、通達によらない財産評価が例外的に許される場合があることと同趣旨のものと捉えているといえる。つまり、評価通達6項の「著しく不相当」と「特別の事情」とは同義であると解される。

(2) 評価通達6項適用に係る裁判例における「特別の事情」の意義及び二つの判断の枠組み

イ 「特別の事情」の意義

「特別の事情」の意義について、評価通達6項適用に係る裁判例は、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。そして、各裁判例は、判示事項において「特別の事情」があるとの結論を導く上で、評価通達による評価方法を形式的に適用すると「実質的な租税負担の公平を著しく害する」との理由を述べている。したがって、「特別の事情」の意義を明らかにするには、各裁判例が、共通して判示している「実質的な租税負担の公平を著しく害する」との判断を、どのような枠組みの下でどのような事情を指摘して行っているかについて検討する必要があるといえる。

ロ 二つの判断の枠組み（「価額乖離型」と「租税回避型」）

評価通達6項適用に係る裁判例を分析したところ、「特別の事情」（ないし「租税負担の公平を著しく害する場合」）の有無の判断過程においては、ほぼ共通して、〔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、〔ii〕他の合理的な時価の評価方法が存在すること（当該評価方法による価額を「時価により近似する価額」と判示する裁判例もある。）及び〔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着しい乖離が存在することが指摘されている。

そして、更に分析すると、二つの類型、すなわち、〔i〕の「評価通達による評価の合理性の欠如」及び〔iii〕の「時価により近似する価額」

との著しい乖離が客観的に存在することを指摘するもの（東京地裁平成4年3月11日判決（判時1416号73頁）、東京地裁平成9年9月30日判決（訟月47巻6号1636頁）、東京地裁平成11年3月25日判決（訟月47巻5号1163頁）など。）と、〔i〕及び〔iii〕を肯定するに当たり、納税者が、〔iv〕「経済的合理性が欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていること」を指摘するもの（東京地裁平成4年7月29日判決（訟月39巻5号938頁）、大阪高裁平成12年11月2日判決（税資249号457頁）など。）に分類できる。

前者の類型は、租税回避のような納税者の行為や主観を直接的な理由とするのではなく、「評価通達による価額と時価により近似する価額との客観的な乖離」を重要な事実とするものであり、後者の類型は「経済的合理性が欠如する行為が、租税回避目的でなされたこと」、いわゆる租税回避事案であることを重要な事実とするものであるといえる。

本研究では、前者の類型の判断の枠組みを「価額乖離型」、後者のそれを「租税回避型」と呼ぶこととする。

ハ 「特別の事情」に係る判断基準の検討

上記ロで検討したように、評価通達6項適用に係る裁判例において、「価額乖離型」及び「租税回避型」の二つの判断の枠組みがあるものの、納税者が評価通達による評価方法に従った価額で申告を行い、これに対し課税庁が「特別の事情」があると判断して、同項により更正処分という納税者に不利益な処分をする場合には、納税者の法的安定性と予測可能性の観点から、相続税等の申告事案に対し同項の適用され得る可能性の判断基準を統一的に考える必要がある。

評価通達6項適用に係る裁判例は、いずれも評価通達6項適用の該当性判断につき、一般的意義や要件を述べることなく、事例判決の形式を採っているため、明確な判例理論を導くことは難しい。

しかしながら、「価額乖離型」の枠組みを採用する裁判例も、全く純粹な客観事情のみを前提としているわけではなく、そこには価額乖離とい

う結果が「納税者の行為」、例えば、①相続開始直前に借入金により不動産を取得し、相続税申告後に売却（東京地裁平成4年3月11日判決（判時1416号73頁））、②相続に近接した売買行為（東京高裁昭和56年1月28日判決（訟月27巻5号985頁））、③低額の現物出資による有限会社の設立（東京高裁平成16年3月2日判決（税資254号順号9583））又は④買取保証の下での出資及び買取りの実現（売却）（東京地裁平成11年3月25日判決（訟月47巻5号1163頁））などにより存在し、結果として、相続税等の負担の軽減がなされている事例であるといえる。

よって、「価額乖離型」の裁判例においても、上記イで述べた、〔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、〔ii〕他の合理的な時価の評価方法が存在すること及び〔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着しい乖離が存在することに加え、〔iv〕経済的合理性が欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていることを含めた四つの点を判断基準としているとも考えられる。

つまり、「価額乖離型」において、「納税者の行為」は、「租税回避型」の裁判例と異なり、必ずしも租税回避目的の下での経済的合理性を欠如させる行為に限定されないものの、相続税等の租税負担の軽減に「納税者の行為」が関連することを判断の要素とすることを定型化すれば、「価額乖離型」の判断基準に、「租税回避型」の判断の枠組みをも包摂しているといえる。

3 結論（「特別の事情」の判断基準）

以上のことから、評価通達6項適用に係る裁判例は、「価額乖離型」、「租税回避型」という二つの判断の枠組みに分類できるが、両者を統一的に考えることは可能であり、評価通達6項の適用に当たっては、

- 〔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）

〔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）

〔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着しい乖離が存在すること（著しい価額の乖離の存在）

〔iv〕 納税者の行為が存在し、当該行為と〔iii〕の「価額の間に着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）

の四つの点が判断基準となると考える。

なお、評価通達6項適用に係る裁判例において、〔i〕の「評価通達による評価の合理性の欠如」の判断に当たり、〔iii〕又は〔iv〕を根拠としている事例（東京地裁平成9年9月30日判決（訟月47巻6号1636頁）、東京高裁平成17年1月19日判決（訟月51巻10号2629頁）など。）もあるように、〔i〕から〔iv〕はそれぞれが個別の基準として存在するのではなく、相互に関連のある基準として存在するといえる。したがって、評価通達6項の適用に当たっては、これらの基準を総合的に判断することが必要である。そして、その結果、「特別の事情」が存在し、相続税等の負担の軽減がなされていると判断されれば、同項が適用され、評価通達によらず、個別に評価を行うこととなる。

各判断基準については、裁判例で判示された内容などから、それぞれ、次のように考えられる。

〔i〕について、評価通達6項適用に係る裁判例においては、同項適用の具体的判断を示す前に、評価通達の意義について、「課税実務上は、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、相続税法が規定する相続税及び贈与税の対象となる財産の評価の一般的規準が評価基本通達により定められ、そこに定められた画一的な評価方法により同財産の評価をすることとされている。このように画一的な評価方法により同財産の評価を行うことは、その評価方式が合理性を有する」（大阪高裁平成17年5月31日判決（税資255順号10042））と判示され、評価通達は一般的合理性を有し、

画一的な評価のために必要なものであるとしている。

同時に、「路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、路線価方式により算定される評価額をもって法が予定する時価と見ることとはできないものというべきであり、かかる場合には、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、個別的评价の合理性を尊重すべき」（東京地裁平成9年9月30日判決（訟月47巻6号1636頁）、あるいは「相続直前にその出資総数の52%相当分を有力な取引関係先に著しく廉価な価額で譲渡するという経済的合理性を欠いた行為をし、自らは出資総数の48%弱を保有し、引き続き本件有限会社の経営を実効支配しているような場合に、評価通達を形式的に適用したのでは、相続財産の価額が不当に減少し、相続税負担の実質的公平を損なうことは明らかである」（東京高裁平成17年1月19日判決（訟月51巻10号2629頁））と判示している。

つまり、各事案を個別的に検討し一般的合理性が欠如している場合に「特別の事情」が存在し、評価通達6項の適用が可能となると判断されており、〔i〕は重要な判断基準であるといえる。

具体的には、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などが、これに該当する。

〔ii〕については、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〕について、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。

本研究の目的である、評価通達6項の判断基準を明確化するという観点からは、価額の乖離が「X倍以上」あるいは「〇〇円以上」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考ええる。

〔iv〕については、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。）。

4 各論の検討内容・結果

（1）評価通達6項と相続税法64条との関係

評価通達6項適用に係る裁判例のうち「租税回避型」の中には、同族会

社を利用して行われた事例(例えば、東京地裁平成12年5月30日判決(税資247号966頁)、大阪地裁平成16年8月27日判決(税資254号順号9726)など。)がある。

これらにおいては、評価通達6項適用の判断基準である「評価通達による評価の合理性の欠如」と「著しい価額の乖離」が客観的に存在することの二つの点を肯定するに当たって、納税者が「経済合理性の欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていること」を指摘している。

一方、同族会社の行為計算否認規定である相続税法64条の解釈・適用上の通説的な論点として、①具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か及び③租税回避の意図があったと認められるか否かという三つが挙げられる。

両者を比較すると、②に関しては、上記の裁判例において、「その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的はない」また、③に関しては、「経済合理性の欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させている」と判示されていることから、租税回避の意図があったと認められ、それぞれ、②及び③と一致するといえる。

さらに、「租税回避型」に係る裁判例で認定された、同族会社の順次の著しく低い価額での現物出資の受入れ、あるいは意図的な資本金と資本準備金の振分けといった納税者の行為は、評価通達の定めのうち評価額が低額となる評価手法を適用することができるようにするため形式的に行われたに過ぎないことから、①の「具体的な行為計算が異常ないし変則的である」ことにも該当する。

以上のことを踏まえると、評価通達6項適用に係る裁判例のうち、同族会社を利用して行われた「租税回避型」に該当するものについては、相続税法64条1項の適用も可能であったと考えられ、同族会社の行為計算否認規定である同項と評価通達6項はその適用において並存し得るものといえる。

(2) 不動産鑑定評価と「特別の事情」

評価通達は、間接的拘束力(「評価通達が時価の評価方法として一般的合理性を有する限り、納税者間の公平性の観点から、原則として、全ての納税者との関係で評価通達の定めに基づく評価を行う必要があり、特定の納税者、あるいは、特定の相続財産等についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法 22 条の定める『時価』として許容できる範囲内のものであったとしても許されない。」というもの。)を有するとされているが、不動産(土地)の評価については、当該拘束力の捉え方が異なる二つの裁判例がある。

東京地裁平成 11 年 8 月 10 日判決(税資 244 号 291 頁)は、単に一応公正妥当な鑑定理論に従った不動産鑑定評価額が存在するだけで、直ちに「特別の事情」があるというわけではなく、他の諸事情をも考慮して、当該事例において評価通達に定めるところに従った評価額が時価を超えていることが明らかであると認められて初めて「特別の事情」が肯定されることになる旨を判示している。換言すると、他の諸事情をも考慮して、評価通達に定めるところに従った評価額が時価を超えていることが明らかであると認められる場合には、評価通達による評価方法が時価の算定方法として合理性を欠いているとも評価できるということである(当該見解を「合理性欠如説」と呼ぶ。)

一方、名古屋地裁平成 16 年 8 月 30 日判決(判タ 1196 号 60 頁)は、「このような不動産鑑定評価基準の性格や精度に照らすと、これに準拠して行われた不動産鑑定は、一般的には客観的な根拠を有するものとして扱われるべきであり、その結果が上記の通達評価額を下回るときは、前者が「時価」に当たると判断すべきことは当然である」と判示している。つまり、当該裁判例の採用する見解は、納税者側が、不動産鑑定評価書等の反対証拠を提出して、評価通達に基づく課税処分の適法性を争った場合には、① 評価通達の定める評価方法の内容と鑑定評価書等の合理性を比較考量して

決する、②不動産鑑定評価基準に準拠して行われた不動産鑑定は、一般的には客観的根拠があるものとして扱われるべきであることから、不動産鑑定評価額を「時価」と判断すべき、とするものである（①の合理性の比較考量の観点から、当該見解を「合理性比較説」と呼ぶ。）。

両説について比較した結果、合理性欠如説は、評価通達に定める評価方法以外の方法で評価することが正当と是認される「特別の事情」の有無に関して、評価通達6項適用に係る裁判例が、①評価通達による評価を形式的に適用することの合理性が欠如していること（判断基準〔i〕）、②評価通達による評価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間に著しい乖離が存在すること（判断基準〔iii〕）などを指摘していることと整合的であると考えられる。

これに対し、合理性比較説における「評価通達の定める評価方法の内容と鑑定評価書等の合理性を比較考量して決する」との部分、評価通達の有する拘束力（間接的拘束力）の「特定の納税者、あるいは、特定の相続財産等についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法 22 条の定める『時価』として許容できる範囲内のものであったとしても許されない。」という内容と整合しないと考えられる。また、合理性比較説は、結局のところ、評価通達の有する拘束力について、当該拘束力が評価通達に基づく評価額が納税者にとって有利に働くもの（つまり、評価通達による評価額 ≤ 不動産鑑定評価額となる場合にのみ働くもの）と考えるのと同じであるといえるが、そもそも評価通達が間接的拘束力を有するとすると、上記のような片面的な取扱いが導かれることは極めて疑問と言わざるを得ない。

以上のことから、不動産鑑定評価と「特別の事情」の関係は、合理性欠如説によるべきであり、単に不動産鑑定評価額が評価通達に基づく評価額を下回るというのみでは「特別の事情」は認められないと考える。

- (3) 評価通達6項の適用と国税通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」との関係

評価通達6項適用に係る裁判例において、課税庁が更正処分等に基づき過少申告加算税の賦課決定をしたことに対し、納税者が、過少申告となったことにつき、課税庁が公表する評価通達により、相続財産等を評価して相続税等の申告を行ったためであり、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」（以下単に「正当な理由」という。）がある場合に該当する旨を主張することがある。

各裁判例の判示事項は、事例の内容により区々であるが、「評価通達6項の定めからみても、評価通達を形式的に適用して相続税額を申告したとしても、これがそのまま是認されるものではないことは当然に予測のつくところである」（東京高裁平成17年1月19日判決（訟月51巻10号2629頁））あるいは「相続税の申告の時点において、『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。』との評価基本通達6項の規定が存在（する）」（東京高裁平成13年1月30日判決（税資250号順号8826））などと判示されているように、いずれの裁判例においても、「評価通達は、評価通達6項を含めたところで、相続財産等の評価方法を定めている。」ということが前提とされているといえる。

つまり、評価通達6項適用に係る裁判例においては、当然のことながら、評価通達6項が適用されることになるが、もともと評価通達6項は評価通達の一部として存在しており、「特別の事情」があるとして同項が適用されたとしても、「相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）第1・1(1)に定める「税法の解釈に関し申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者（省略）の解釈とが異なることとなった場合」には当たらない。

また、最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決（訟月34巻4号853頁）において、租税法における信義則の適用要件について判示され、その一つに「課税庁が当初の信賴の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと」という要件があるが、「評価通達は、評価通達6項を含めた

ところで、相続財産等の評価方法を定めている。」ことを前提とすれば、「公的見解の表示」には、評価通達6項の定めも含まれ、同項の適用は、「公的見解の表示に反する行政処分」とはならず、信義則違反にも当たらないことになる。

さらに、以上のことから、評価通達6項の適用は、東京高裁昭和51年5月24日判決（税資88号841頁）で判示された、「附帯税を課することが不当もしくは酷ならしめるような事情の存する場合」、あるいは、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（民集60巻4号1611頁）で判示された、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」がある場合にも該当しないといえる。

したがって、評価通達6項適用に係る裁判例においては、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」は存在しないため、同項の規定に基づき、過少申告加算税を賦課するのが相当である。

【評価通達 6 項適用に係る裁判例の分析結果】

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決
【1】	H18.7.14	最高二	H17(行ツ)279 H17(行ヒ)300	株式等	—	—	—	上告棄却
	H17.5.31	大阪高裁	H16(行コ)95	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
	H16.8.27	大阪地裁	H12(行ウ)6	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
【2】	H17.4.14	大阪高裁	H16(行コ)94	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
	H16.8.27	大阪地裁	H12(行ウ)5	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
【3】	H17.3.29	最高三	H15(行ツ)160	株式等	—	—	—	上告棄却
	H15.3.25	東京高裁	H14(行コ)210	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H14.7.11	東京地裁	H9(行ウ)125	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達	敗訴
【4】	H17.1.19	東京高裁	H16(行コ)123	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H16.3.2	東京地裁	H12(行ウ)90	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【5】	H16.7.28	大阪高裁	H15(行コ)70	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H15.7.30	大阪地裁	H10(行ウ)14	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【6】	H16.8.30	名古屋地裁	H15(行ウ)10	土地	評価通達以外	評価通達	評価通達以外	敗訴
【7】	H16.5.25	神戸地裁	H10(行ウ)36 H15(行ウ)29	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【8】	H16.4.7	東京高裁	H15(行コ)237	土地	第1:通達以外 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	勝訴
	H15.8.28	東京地裁	H13(行ウ)81	土地	第1:通達以外 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	勝訴
【9】	H16.3.17	横浜地裁	H13(行ウ)28	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	敗訴
【10】	H15.7.31	東京高裁	H13(行コ)181	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H13.7.5	東京地裁	H10(行ウ)105	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【11】	H15.4.8	最高三	H14(行ツ)206 H14(行ヒ)244	株式等	—	—	—	上告棄却
	H14.6.13	大阪高裁	H12(行コ)64	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.5.12	大阪地裁	H8(行ウ)99	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【12】	H15.2.27	最高一	H13(行ツ)247	株式等	—	—	—	上告棄却
	H13.5.23	東京高裁	H12(行コ)244	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.7.5	前橋地裁	H10(行ウ)3	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴

評価方法	2分類	事案概要	備考
—	—		
配当還元修正	「租税回避型」	資本金と資本準備金を1対99に振分けて配当還元で有限会社出資評価	通則法65④に係る判示あり。
配当還元修正	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
配当還元修正	「租税回避型」	資本金と資本準備金を1対99に振分けて配当還元で有限会社出資評価	通則法65④に係る判示あり。
配当還元修正	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
判断なし	—	同上	不動産の評価減により出資持分評価については判断しない旨の判示。
法人税控除前	「租税回避型」	同族会社株式を著しく低い価額で現物出資し有限会社設立、出資口を売却(A社B社方式)	「経済的合理性を欠いた行為」とであると判示(補足)。通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「価額乖離型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	資本金と資本準備金を1対99に振分けて配当還元で有限会社出資評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
鑑定評価額 (裁判所鑑定)	「価額乖離型」	土地の評価	裁判所の鑑定評価額採用。第4章参照。
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
第1:評価通達 第2:鑑定評価	「価額乖離型」	土地の評価	第2土地について課税庁の鑑定評価額採用。
第1:評価通達 第2:鑑定評価	「価額乖離型」	同上	同上
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	期間経過後の処分のため違法。
時価純資産	「租税回避型」	買取保証(時価純資産価額)のある出資を配当還元評価	
時価純資産	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決
【13】	H14.10.29	最高三	H12(行ツ)326	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.7.13	大阪高裁	H9(行コ)42	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H9.6.23	大津地裁	H8(行ウ)3	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【14】	H14.6.28	最高二	H13(行ツ)161	株式等	—	—	—	上告棄却
	H13.3.15	東京高裁	H12(行コ)215	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.5.30	東京地裁	H9(行ウ)277	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【15】	H14.4.30	東京高裁	H13(行コ)258	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H13.11.2	東京地裁	H10(行ウ)244	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【16】	H13.6.29	最高二	H13(行ツ)70 H13(行七)65	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.11.22	大阪高裁	H12(行コ)34	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.2.29	大阪地裁	H10(行ウ)21	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【17】	H13.6.28	最高一	H13(行ツ)30 H13(行七)31	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.10.27	大阪高裁	H12(行コ)35	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.2.29	大阪地裁	H10(行ウ)19	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【18】	H13.4.13	最高二	H13(行ツ)31 H13(行七)32	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.11.2	大阪高裁	H12(行コ)33	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.2.23	大阪地裁	H10(行ウ)22	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【19】	H13.1.30	東京高裁	H11(行コ)226	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.9.29	東京地裁	H10(行ウ)4	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【20】	H12.12.8	東京高裁	H12(行サ)180	株式等	—	—	—	上告却下
	H12.9.26	東京高裁	H11(行コ)222	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.9.29	東京地裁	H10(行ウ)39	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【21】	H12.10.31	東京高裁	H11(行コ)260	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.10.25	横浜地裁	H8(行ウ)56	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【22】	H12.9.28	東京高裁	H11(行コ)104	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.3.25	東京地裁	H9(行ウ)232	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴

評価方法	2分類	事案概要	備考
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	
法人税控除前	「租税回避型」	同上	
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法66①ただし書に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	通則法66①ただし書に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
時価純資産	「価額乖離型」	同上	
—	—		
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
時価純資産	「価額乖離型」	同上	
—	—		
時価純資産	「租税回避型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	判示において「租税回避」に言及。
時価純資産	「価額乖離型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「価額乖離型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	
法人税控除前	「租税回避型」	同上	
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「価額乖離型」	同上	

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決
[23]	H12.3.27	千葉地裁	H10(行ウ)66	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[24]	H12.2.23	大阪地裁	H10(行ウ)20	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[25]	H11.12.13	神戸地裁	H10(行ウ)23	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[26]	H11.8.30	東京高裁	H9(行コ)151	土地	評価通達以外	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H9.9.30	東京地裁	H8(行ウ)115)	土地	評価通達以外	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[27]	H10.9.29	東京地裁	H8(行ウ)24	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[28]	H7.12.13	東京高裁	H7(行コ)99	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H7.7.20	東京地裁	H6(行ウ)321	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[29]	H5.12.21	東京高裁	H5(行コ)35	土地建物	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H5.2.16	東京地裁	H2(行ウ)92	土地建物	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[30]	H5.10.28	最高一	H5(行ツ)78	マンション	—	—	—	上告棄却
	H5.1.26	東京高裁	H4(行コ)33	マンション	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H4.3.11	東京地裁	H2(行ウ)177	マンション	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[31]	H5.3.15	東京高裁	H4(行コ)93	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H4.7.29	東京地裁	H2(行ウ)184	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[32]	S61.12.5	最高二	S56(行ツ)89	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外 (備考欄参照)	勝訴
	S56.1.28	東京高裁	S53(行コ)75	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	S53.9.27	東京地裁	S50(行ウ)169	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達	敗訴

評価方法	2分類	事案概要	備考
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
時点修正路線価 (課税庁)	「価額乖離型」	宅地の評価	通則法65④に係る判示あり。第4章で検討。
時点修正路線価 (課税庁)	「価額乖離型」	同上	
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	
最終価格	「租税回避型」	負担付贈与	
最終価格	「租税回避型」	同上	
売買価額	「租税回避型」	多額の借入金による不動産購入&相続開始後売却	
売買価額	「租税回避型」	同上	
—	—		
売買価額	「価額乖離型」	多額の借入金による不動産購入&相続開始後売却	
売買価額	「価額乖離型」	同上	「租税回避行為の推認」と判示。
売買価額	「租税回避型」	多額の借入金による不動産購入&相続開始後売却	
売買価額	「租税回避型」	同上	
売買価額	—	売買契約途中で相続発生	相続財産は売買代金請求権であると判示。ただし、「原審の判断は、結論において正当」として是認。
売買価額	「価額乖離型」	同上	
路線価額	—	同上	「『特別の事情』なし。」と判示。

目 次

はじめに.....	168
第1章 財産評価基本通達の位置付け.....	172
第1節 租税法律主義と税務通達.....	172
1 租税法律主義の意義.....	172
2 租税法律主義の内容.....	172
3 租税法の法源.....	173
第2節 税務通達の法的性格.....	174
1 税務通達の法的根拠.....	174
2 税務通達の存在と納税者の法的安定性及び予測可能性.....	175
3 税務通達と行政先例法.....	176
第3節 税務通達の法的拘束力.....	177
1 課税庁部内の拘束力.....	177
2 納税者に対する拘束力.....	178
第4節 財産評価基本通達及び同通達6項の意義等.....	179
1 財産評価基本通達の意義と納税者に対する拘束力.....	179
(1) 財産評価基本通達の意義.....	179
(2) 財産評価基本通達による画一的評価の必要性.....	180
(3) 財産評価基本通達の納税者に対する拘束力（間接的拘束力）... ..	180
2 財産評価基本通達6項の趣旨等.....	182
(1) 財産評価基本通達6項の趣旨.....	182
(2) 財産評価基本通達6項の適用基準（判断基準）.....	183
第2章 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例の分析.....	184
第1節 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例における時価等の意義.....	184
1 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例において 共通する判示事項.....	184
2 判示内容.....	185

第2節	財産評価基本通達6項適用に係る裁判例における	
	「特別の事情」	186
1	「特別の事情」の意義	186
2	財産評価基本通達6項に定める「著しく不相当」と「特別の事情」 との関係	187
第3節	財産評価基本通達6項適用に係る裁判例の分析	188
1	不動産に係る裁判例	188
	(1) 借入金による不動産の購入に係る事例	188
	(2) 土地の売買契約成立後の相続開始に係る事例	191
	(3) 宅地の評価に係る事例	192
2	株式等に係る裁判例	196
	(1) 有限会社等を設立し、当該会社の出資等を現物出資した事例 ...	196
	(2) 買取保証のある出資の評価に係る事例	201
	(3) 資本金と資本準備金の振分けに係る事例	206
	(4) 負担付贈与に係る事例	208
第4節	二つの判断の枠組み（「価額乖離型」と「租税回避型」）	210
第5節	「特別の事情」に係る判断基準	218
第6節	財産評価基本通達6項適用に係る各判断基準の検討	220
1	「[i] 評価通達による評価の合理性の欠如」について	220
2	「[ii] 合理的な評価方法の存在」について	222
3	「[iii] 著しい価額の乖離の存在」について	222
4	「[iv] 納税者の行為の存在」について	223
第7節	「特別の事情」に係る立証責任	224
1	相続税における「価額」の立証の構造	224
2	相続税等における「価額」の要件事実と証明責任	226
第3章	財産評価基本通達6項と相続税法64条の関係	228
第1節	相続税法64条の課税要件	228
第2節	「税負担の不当減少」に係る二つの解釈	228

第3節 「租税回避型」に該当する裁判例との関係	230
第4章 不動産鑑定評価と「特別の事情」	233
第1節 財産評価基本通達の有する間接的拘束力についての異なる見解	234
1 東京地裁平成11年8月10日判決（税資244号291頁）	
（合理性欠如説）	234
2 名古屋地裁平成16年8月30日（判タ1196号60頁）	
（合理性比較説）	236
第2節 「合理性欠如説」と「合理性比較説」の相違点	237
第3節 「合理性欠如説」と「合理性比較説」の比較検討	238
第4節 小括	239
第5章 財産評価基本通達6項の適用と国税通則法65条4項との関係	242
第1節 「正当な理由」の意義等	243
1 国税通則法65条4項の規定	243
2 相続税事務運営指針による取扱い	243
3 裁判例における判断	244
4 信義則の適用要件	245
第2節 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例における判断	247
1 不動産に係る裁判例	247
2 株式等に係る裁判例	248
（1）有限会社等を設立し、当該会社の出資等を現物出資した事例 ..	248
（2）買取保証のある出資の評価に係る事例	252
（3）資本金と資本準備金の振分けに係る事例	254
第3節 小括	256
結びに代えて	258

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
所得税基本通達	所基通
相続税法	相法
財産評価基本通達	評基通
租税特別措置法	措法
地方税法	地稅

はじめに

相続税法は、相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の課税価格は相続、遺贈又は贈与（以下「相続等」という。）により取得した財産（以下「相続財産等」という。）の価額によると規定し（相法 11 の 2、21 の 2）、当該相続財産等の評価につき「特別の定めのあるものを除くほか」その「財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」によると規定している（相法 22）。

相続税法では、地上権や定期金に関する権利などのように、特にその評価が困難な相続財産等については、同法において一義的な規定による評価すなわち法定評価（相法 23～26）を行うこととし、法定評価の対象となる相続財産等以外の財産の評価は解釈に委ねられている。しかし、相続財産等の時価を客観的に評価するのは容易ではなく、また、納税者間で相続財産等の評価が異なることは、課税の公平の観点からみて好ましくない。

そこで、相続財産等の評価の一般的基準を財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）によって定め、そこに定められた画一的な評価方法によって相続財産等を評価することとしている。

課税実務においては評価通達に従った評価が定着しているところ、評価通達は法令ではなく、また、個別の相続財産等の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある相続財産等の評価が評価通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではなく、評価通達 6 項においても、「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。」と定められている。そのため、納税者が同項の定めを根拠に、例えば土地の評価について、不動産鑑定評価額を基に相続税等の申告を行うことがあり、逆に、課税庁においても、同項を適用し、評価通達の定めによらずに相続財産等の評価を行うことがある。

しかしながら、評価通達 6 項に定める「著しく不相当と認められる」場合の

具体的内容や事例が示されていないため、同項の意義・内容は様々に解釈される余地を残しており、これについて明確にすることが必要であると考え、本研究を行うこととした。

本研究では、評価通達に従った評価方法による評価以外の評価の妥当性、すなわち「著しく不相当と認められる」場合か否かが争点となり、評価通達6項の適用が認められた裁判例（判決では「特別の事情がある場合」と判示されている。）（以下「評価通達6項適用に係る裁判例」という。）⁽¹⁾について分析・検討を行い、評価通達6項の意義・内容を明確化し、同項の判断基準を導出する。

なお、評価通達6項適用に係る裁判例において、評価方法に対する「納税者の主張」、「課税庁の主張」及び「裁判所の判断」の態様などは以下のとおりである（表中の件数は、評価通達6項適用の判示がなされた裁判例（最高裁における上告棄却の判決は除く。）を基に集計。第2章第4節掲載【評価通達6項適用に係る裁判例の分析結果】参照。）。

納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	財産の種類
評価通達 (6項不適用)	評価通達以外	評価通達以外	株式等(43件) 不動産(8件)
		評価通達	不動産(1件)
評価通達以外 (6項適用)	評価通達	評価通達以外	不動産(1件)
		評価通達	(該当なし)
評価通達以外	評価通達以外	評価通達以外	不動産(4件)
		評価通達	(該当なし)

(1) 裁判例の抽出は、「TKC判例等データベース」(平成27年6月30日現在)に収録されている判決文について、「評価通達6項」、「著しく不相当」、「特別の事情(特別な事情)」などの検索語を入力して行った。

また、評価通達6項の適用において問題となると考えられる、①相続税法64条((同族会社等の行為又は計算の否認等))との関係、②不動産鑑定評価と「特別の事情」の関係及び③評価通達6項の適用と国税通則法65条4項((過少申告加算税))に規定する「正当な理由」との関係についての検討を併せて行うこととする。

本稿は次のように構成されている。

第1章 財産評価基本通達の位置付け

本研究の前提となる、租税法律主義と税務通達の関係及びその中における評価通達の位置付けや同通達の意義などについて整理。

第2章 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例の分析

評価通達6項適用に係る裁判例の分析・検討を行い、「特別の事情」に係る判断基準を導出。

なお、分析・検討に当たっては、対象となった相続財産等を、不動産と株式又は出資に分け、更に、各裁判例の判示事項において租税回避行為に言及しているものとそれ以外ものに区分している。

第3章 財産評価基本通達6項と相続税法64条の関係

評価通達6項適用に係る裁判例には、同族会社に関わる事例もあることから、同項と相続税法64条との関係について検討。

第4章 不動産鑑定評価と「特別の事情」

「公正妥当な鑑定理論に従っている不動産鑑定評価額が存する場合に『特別の事情』の存在を認めるか否か。」という点について、評価通達の有する「間接的拘束力」を前提に、東京地裁平成11年8月10日判決(合理性欠如説)及び名古屋地裁平成16年8月30日判決(合理性比較説)の二つの裁判例を基に検討。

第5章 財産評価基本通達6項の適用と国税通則法65条4項との関係

評価通達6項適用に係る裁判例において、課税庁が更正処分等に基づき過少申告加算税の賦課決定をしたことに対し、納税者が、過少申告となったことにつき、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」が

ある場合に該当する旨を主張することがあることから、評価通達6項の適用と国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」との関係について各裁判例における判示事項を整理。

なお、本稿の文中意見は筆者個人の見解であり、所属組織の見解ではないことを申し添える。

第1章 財産評価基本通達の位置付け

本章では、租税法律主義と税務通達の関係及びその中における評価通達の位置付けや同通達の意義などについて整理する。

第1節 租税法律主義と税務通達

1 租税法律主義の意義

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない⁽²⁾、ことを意味している。憲法84条も「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。」と、租税法律主義について定めている。

このような租税法律主義は、法治国家の形成過程の中で構築されてきたものであるが、現在ではその経済的機能が重視されている。

すなわち、国民の経済取引において、その意思決定の中に占める租税の比重が高まっており、それぞれの経済取引における租税の負担が法的に明らかにされていないと、当該取引において意図した経済的効果が得られないことになる。そのため、租税法律主義の現代的機能は、国民経済生活における法的安定性及び予測可能性を与えることにありと解されている⁽³⁾。

2 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」及び「手続保障の原則」の四つを挙げることができる。そ

(2) 金子宏『租税法〔第20版〕』73頁(弘文堂、2015)。

(3) 金子・前掲注(2)75頁、品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号3頁(2000)参照。

の他、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」も、租税法律主義の内容と解されている⁽⁴⁾。

① 課税要件法定主義

課税要件の全てと租税の賦課・徴収の手続が法律によって規定されなければならないことを意味する。

② 課税要件明確主義

法律、政省令における課税要件などに関する規定は、一義的で明確でなければならないことを意味する。

③ 合法性の原則

租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、法律の規定どおりに厳格に執行されなければならないことを意味する。

④ 手続保障の原則

租税の賦課等は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行わなければならないと、それに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないことを意味する。

⑤ 遡及立法の禁止

租税法律主義の機能に鑑み、国民に対して遡及して新たに納税義務を課すような立法措置は許されないことを意味する。

⑥ 納税者の権利保護

課税庁と納税者が対立した場合には、公正な第三者機関によって裁かれることが保障されていなければならないことを意味する。

これらの租税法律主義の内容は、単に法令の規定によって律せられるだけでなく、税務通達の適用に関係するところも多い⁽⁵⁾。

3 租税法の法源

租税に関する法の存在形式を租税法の法源というが、この法源には、①憲

(4) 金子・前掲注(2)76頁～83頁、品川・前掲注(3)3頁参照。

(5) 品川・前掲注(3)3頁参照。

法、②法律（所得税法、相続税法など）、③命令（法律に係る政省令、告示など）、④（地方税に関する）条例・規則及び⑤租税条約という成文法が含まれる⁽⁶⁾。

また、租税法の確立した解釈として一般に承認されるようになった裁判所の判決すなわち判例法も、法源の一種と解されている。更に、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、課税庁によって一般的にしかも反復・継続して行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきものと解されている⁽⁷⁾。

他方、租税法の執行においては、実質的に課税要件に関連する多くの税務通達が発せられており、税務通達の内容を知悉していないと十分な納税申告等ができないことになる。すなわち、納税者が税務通達の内容を知悉していない場合、租税法律主義の機能である、経済活動における法的安定性及び予測可能性を保障し難いことになる。

このような重要な機能を有していても、税務通達は法源ではないが、そのことは、税務通達を租税法の法律論から遠ざけるといふよりも、むしろ、新たな法律論を展開することに繋がるといえる⁽⁸⁾。

第2節 税務通達の法的性格

1 税務通達の法的根拠

通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令であり⁽⁹⁾、国家行政組織法14条2項に、「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発するこ

(6) 金子・前掲注(2)100頁～107頁。

(7) 金子・前掲注(2)107頁～108頁参照。

(8) 品川・前掲注(3)4頁参照。

(9) 金子・前掲注(2)108頁。

とができる。」と規定されている。

すなわち、国税に関する税務通達は、国税庁長官が国税庁の所掌事務（租税法の執行）について、命令又は示達するため、国税局長等に発せられるものである。したがって、税務通達は行政組織内の職務上の命令であって、形式的には租税法主義の下における法源ではないことになる⁽¹⁰⁾。

しかし、実際の課税実務は、税務通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、税務通達に即して解決されることになるため、現実的には、税務通達は法源と同様の機能を果たしている⁽¹¹⁾、とも考えられる。

2 税務通達の存在と納税者の法的安定性及び予測可能性

課税実務においては、課税庁から多数の税務通達が発せられ、租税法主義の下では法令によって定めるべき課税要件等を実質的に定めている通達⁽¹²⁾も多く、前述したように、納税者側も、税務通達の内容を知悉していないと十分な納税申告等ができない仕組みになっている⁽¹³⁾。

例えば、相続税の納税者は、国税庁が例年7月に公表する評価通達等によって作成した路線価等に基づいて納税申告を行っており⁽¹⁴⁾、社宅等を提供する

(10) 品川・前掲注(3)4頁。

(11) 金子・前掲注(2)109頁参照。

(12) 通達の中には、税務通達の性格から、税法の統一解釈を図るための「解釈通達」と呼ばれるものがある。解釈通達の中にも、色々な内容を有するもの(種類)があり、租税法の用語の意義等を示す文字どおりの解釈通達、例えば、住所の意義(所基通2-1)又は時価の意義(評基通1(2))を明らかにする通達や、租税法において用いられる、「著しく」や「不相当」のような不確定概念を明確(補充)するための通達(補充通達)(例えば、法人税基本通達9-1-7《上場有価証券等の著しい価額の低下の判定》)の7では、法人税法施行令68条に規定する「有価証券の価額が著しく低下したこと」とは、その時価が帳簿価額のおおむね50%相当額を下回ることであり、と定めている。)がある。

(13) 品川芳宣「租税法主義と税務通達〔第2回〕」税理44巻2号27頁(2001)参照。

(14) 平成3年までの相続に係る相続税については、路線価等がその年の5月上旬頃公表(評価日:前年7月1日)とされていたので、申告期限は相続開始後6か月とされていたが、平成4年以降においては、土地評価の適正のため、評価基準をその年の1月1日とし、路線価等の公表時期を8月(平成20年以降は7月)に移行させ、申告期限を相続開始後10か月とした。この一連の措置は、納税者が相続税法上の「時価」を自ら解釈して相続財

会社は、所得税基本通達 36-40《役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算》などに定める通常収受すべき賃借料の額を確認した上で、所得税の源泉徴収の要否を判断している。このような例は多数あるが、これは、法令の規定よりも、税務通達が納税者の納税額を実質的に決定していることを実証している⁽¹⁵⁾といえる。したがって、税務通達の存在の是非⁽¹⁶⁾はともかくとして、納税者側においても、その存在がなければ、前節 1 で述べた、租税法律主義の機能である、経済活動における法的安定性及び予測可能性が保障され難いことになる⁽¹⁷⁾。換言すると、税務執行における法的安定性及び予測可能性は、税務通達の存在を前提としているということである⁽¹⁸⁾。

3 税務通達と行政先例法

租税法律主義の趣旨からすれば、法律の規定よりも納税者に不利な内容の慣習法の成立を認める余地はないが、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきと解されている。つまり、前節 3 で述べたとおり、課税庁によって、納税義務を免除・軽減する等の取扱いが、一般的にかつ反復・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者に一般的に定着した場合には、税務通達に慣習法としての行政先例法の成立を認めるべき¹⁹⁾。

産の評価及び申告をするのではなく、通達で定められた路線価等によって相続財産を評価及び申告することが法的にも定着していることを表している(品川・前掲注(13)28 頁参照)。

(15) 品川・前掲注(13)27 頁参照。

(16) 「通達事項を立法化するべき。」とする見解(金子・前掲注(2)619 頁脚注 4 参照。)もある。通達事項の立法化について述べられた論文として、岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリ 1004 号 30 頁(1992)、川口幸彦「租税回避への対応を含む財産評価のあり方—裁判事例等の分析を中心として—」税大論叢 61 号 209 頁(2009)、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/61/03/hajimeni.htm>、尾上民子「財産評価基本通達の法定化への提言—取引相場のない株式の評価を中心として—」社会科学研究 34 号 85 頁(2014)などがある。

(17) 品川芳宣「税務通達に従った納税申告の否認と予測可能性」税理 42 卷 8 号 10 頁(1999)参照。

(18) 品川・前掲注(13)27 頁参照。

(19) 金子・前掲注(2)107 頁、品川・前掲注(13)26 頁参照。

ということであり、課税庁もそれによって拘束されることになる⁽²⁰⁾。

第3節 税務通達の法的拘束力

1 課税庁部内の拘束力

税務通達は、行政組織内の職務命令（命令手続）であるから、課税庁部内においては、職務命令として拘束力を有する。

この点につき、国家公務員法 98 条 1 項は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定している。そして、同法 82 条は、「この法律又は、この法律に基づく命令に違反した場合」、「職務上の義務に違反し、又は職務を怠った場合」などには、その職員に対し、懲戒処分として、免職、停職などの処分をすることができる旨を規定している。

これらの規定から、税務通達によって租税法解釈について指示を受ける税務職員には、厳格な税務通達の遵守義務が課せられているといえる。

ここで、課税庁部内における厳格な通達遵守義務については、単に課税庁部内に止まらず、納税者に対する影響も検討すべきである。すなわち、このような厳格な通達遵守義務は、「課税庁が税務通達に反した（あるいはそれを無視した）課税処分を行うことはあり得ないであろう。」という信頼（確信）を納税者側に与えているということである。

この信頼は、租税法主義が保障している法的安定性及び予測可能性を一層強いものにする。換言すると、税務通達は、課税庁部内に対する法的拘束力を伴って、納税者に対しても法的機能を発揮することになる。

そして、課税庁が、このような通達遵守義務があるにもかかわらず、それに反して（無視して）課税処分等を行った場合に、課税庁部内の懲戒処分問題はともかくとして、当該課税処分等が納税者に対してどのような法的影響

(20) 金子・前掲注(2)107 頁参照。

(予測可能性の喪失)を及ぼすかが問題となる^{(21)・(22)}。

2 納税者に対する拘束力

第1節3で述べたように、税務通達が租税法における法源に該当しない以上、納税者が税務通達に法的に拘束されることはない。これは、税務通達によって法源たる法令が定める以上に納税者の権利が侵害されないことを意味する。具体的には、納税者は、法令の定めるところにより納税申告等を行い、それに対し、課税庁が税務通達に基づいて課税処分を行ったとしても、その是非を最終的には法令の規定を根拠にして法廷で争えば足り、また、裁判官は税務通達に拘束されることなく、当該課税処分の是非を法令の規定によって裁けば足りる⁽²³⁾ということである。

しかしながら、前節3や上記1で述べたとおり、現実の課税実務においては、税務通達の存在によって、課税庁と納税者間の税務上の法律関係が成り立っており、この点について、品川教授も「税務通達は納税者に対して法的拘束力を有しないということは、単なる講学上の概念⁽²⁴⁾」と述べられているように、実質的には、税務通達は納税者に対する拘束力を有している⁽²⁵⁾といえる(評価通達の有する「間接的拘束力」については、次節1(3)で述べる。)

(21) 品川・前掲注(3)5頁参照。

(22) 税務通達に反する課税処分が行われた場合の効力については、品川・前掲注(3)6頁～8頁、中里実「通達に反する課税処分の効力」ジュリ1349号86頁(2008)などに詳しい。

(23) 品川芳宣「租税法律主義と税務通達〔第4回〕」税理44巻4号20頁(2001)参照。

(24) 品川・前掲注(3)6頁。

(25) 税務通達が納税者に対する拘束力を有することについては、玉國文敏「通達課税の一側面—相続財産評価基準とその変容—」小早川光郎編『行政法の発展と変革〔下巻〕』474頁(有斐閣、2001)、岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリ1004号27頁(1992)などにおいても述べられている。

第4節 財産評価基本通達及び同通達6項の意義等

1 財産評価基本通達の意義と納税者に対する拘束力

(1) 財産評価基本通達の意義

相続税法 22 条は、「・・・相続又は遺贈により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価による」と規定しているが、課税実務においては、相続財産等に係る当該「時価」の解釈・限定については、評価通達の定めに依存している。

評価通達では、「時価とは、課税時期（省略）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。」（評基通1（2））と定められている。

この、「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」は、一般に、「時価」に相当する客観的交換価額（又は客観的交換価値）を意味するものとして、学説・判例において広く支持されている⁽²⁶⁾。

しかしながら、「時価」の意義が客観的交換価額を意味するものであることを明らかにするのみでは、税務通達の機能である職務命令である機能としての時価解釈の統一を図ることは困難である。

そこで評価通達は、前記の定めに続けて、「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」と定め、さらに、評価通達第2章以下において各財産について具体的な評価方法を定めている⁽²⁷⁾。そして、課税庁（税務職員）が評価通達に拘束されるのはもちろんのこと、財産評価に関しては、相続税法上の時価についての解釈の難解さから、当該通達に即して評価が行われる場合がほとんどであり、納税者においても当該通達に依存し

(26) 金子・前掲注(2)618頁、東京高判平7・12・13行裁例集46巻12号1143頁、東京高判平17・5・18税資255号順号10034、大阪高判平19・3・29税資257号順号10678など。

(27) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』120頁(ぎょうせい、2004)参照。

ているといえる。

(2) 財産評価基本通達による画一的評価の必要性

課税実務において租税通達を用いることのメリットの一つは、課税の局面において納税者を画一的に取り扱うことにより、納税者間の不公平感をできるだけ排除する点にあるといえる⁽²⁸⁾。

評価通達に関する裁判例を挙げれば、同通達により、相続財産等を画一的な評価方法で評価することの意義について、東京地裁平成22年7月30日判決（税資260号順号11489）は、「課税実務においては、相続財産評価の一般的基準が評価通達（省略）によって定められ、これに定められた画一的な評価方式によって相続財産の時価、すなわち客観的交換価値を評価するものとしている。これは、相続財産の客観的な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を避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的かつ大量に発生する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して、あらかじめ定められた評価方式によりこれを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見て合理的であるという理由に基づくものである。」（下線筆者）と判示し、評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、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としている。このほかの判決⁽²⁹⁾においても、同様の理由を挙げながら画一的評価の必要性が判示されている。

(3) 財産評価基本通達の納税者に対する拘束力（間接的拘束力）

評価通達について、同通達による画一的評価の必要性が強調される一方、特定の納税者あるいは特定の相続財産等についてだけ、同通達で定められた方法以外の方法によって評価を行うことに対しては、納税者間の実質的

(28) 玉國・前掲注(25)474頁参照。

(29) 大阪高判平17・5・31 税資255号順号10042、東京高判平21・1・22 税資259号順号11120など。

公平を欠くことになり許されないのではないか⁽³⁰⁾とも考えられる。

この点について、金子教授は、通達は法令ではなく、相続財産等の評価が通達と異なる基準で行われたとしても直ちに違法となるわけではないが⁽³¹⁾、「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⁽³²⁾」と述べられている。

また、東京高裁平成 25 年 2 月 28 日判決（裁判所ウェブサイト⁽³³⁾）は、「評価については、租税負担の実質的な公平を確保し、安定した課税手続を実現させる観点から、評価通達を定め、それが評価方式として合理的なものである限り、全ての納税者に当該評価方式を適用すべきである。そして、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式以外の評価方式によって行うことは、たとえその評価方式による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定め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、その評価通達が定める評価方式によった場合にはかえって実質的な租税負担の公平を害することが明らかな場合を除き、納税者間の実質的負担の公平に欠けることとなり、許されないというべきである。」（下線筆者）と判示している。

つまり、「評価通達が時価の評価方法として一般的合理性を有する限り、納税者間の公平性の観点から、原則として、全ての納税者との関係で評価通達の定めに基づく評価を行う必要があり、特定の納税者、あるいは、特定の相続財産等についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法 22 条の定める『時価』として許容できる範囲内のものであったとしても許

(30) 玉國・前掲注(25)475 頁参照。

(31) 金子・前掲注(2)619 頁参照。

(32) 金子・前掲注(2)619 頁～620 頁。

(33) 行政事件裁判例集 (http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_ip/634/083634_hanrei.pdf) 参照。

されない。」ということである。したがって、評価通達は、納税者に対する「間接的拘束力」を有しているといえる⁽³⁴⁾。

2 財産評価基本通達6項の趣旨等

(1) 財産評価基本通達6項の趣旨

上記1(1)のような評価方法による評価額は、一種の基準価額ないし標準価額であり、場合によっては、前述の理念としての客観的交換価額から乖離することがある。そして、その乖離が著しくなると、相続財産等の評価額と取引価額(客観的交換価額)との開差を利用した租税回避行為も可能となる⁽³⁵⁾。

そこで、評価通達は、同通達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。」と定めている。

これは、評価通達第2章以下の各財産の統一的評価方法による相続財産等の評価額が著しく不相当と認められるときには、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⁽³⁶⁾。

(34) 評価通達以外にも、財産評価基準として、地方税(固定資産税)課税のための基準である固定資産評価基準が存在する。

固定資産評価基準について、地方税法は、固定資産税の課税標準に係る固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣の告示に係る評価基準に委ね(地税388①)、市町村長は、当該評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない(地税403①)と規定している。

つまり、固定資産評価基準は、固定資産評価の全国的統一を図る必要性から、地方税法388条1項に基づき、総務大臣の告示に委任された委任立法であり、法規規範性を有するとされている(金子・前掲注(2)668頁、碓井光明「固定資産の評価に関する不服の審査」高橋和之教授古希記念論文集『固定資産評価審査委員会及び裁判所』明治大学法科大学院論集14号178頁(2014)参照。)。したがって、固定資産評価基準は、評価通達と異なり、納税者に対し直接的な拘束力を有しているといえる。

(35) 品川・前掲注(17)12頁参照。

(36) 品川芳宣「租税法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)参

(2) 財産評価基本通達 6 項の適用基準 (判断基準)

課税庁においては、上記の定めを総合勘案した上で、相続財産等の評価に係る課税処分が評価通達に反しているか否かの判断が必要となる。特に、評価通達 6 項の適用基準 (判断基準) が明らかにされていないと、その判断も困難となり、租税法律主義の機能である納税者側の予測可能性の保障も困難となる。換言すると、納税者側から見て、評価通達 6 項がいつ、いかなる時に適用されるかは、予測可能性の見地からは極めて重大な問題になる。また、課税庁においても、評価通達 6 項は、いわゆる「伝家の宝刀」であるから、その適用には慎重な対応が求められる⁽³⁷⁾。

しかしながら、評価通達 6 項の適用基準 (判断基準)、すなわち、同項に定める「著しく不相当」と認められる場合の具体的内容や事例が示されておらず、同項の意義・内容は様々に解釈される余地がある。

そこで、次章において、評価通達 6 項適用に係る裁判例を分析・検討し、同項適用の判断基準について明らかにすることとする。

照。

- (37) 大淵教授は、評価通達 6 項について、「租税回避行為の否認以上に、課税当局の『伝家の宝刀』として機能している実態にあるが、その適用については、課税の公平、それも、特別な相続税対策を講じない納税者との間の租税負担の公平の問題に加えて、同項の適用が広く適用されることにより評価通達の評価方法が否定される納税者と評価通達に定める評価方法に基づいて申告した納税者との間の実質的不公平の両面を包蔵しているという、特異な部面を持っている。」とし、「どのような場合に、評価通達の評価方法によることが『著しく不相当』とされるのかという点が問題となる。同項が適用されるかどうかということの基準が明確にされることは、納税者の法的安定性と予測可能性においてきわめて重要である。」と述べられている(大淵(ママ)博義『財産評価基本通達・総則第 6 項』の適用のあり方(上) 税理 39 巻 11 号 19 頁～20 頁参照。)

第2章 財産評価基本通達6項適用に係る 裁判例の分析

本章では、評価通達6項適用に係る裁判例、すなわち、同項の適用が争点となった裁判例のうち、裁判所の判決において、「特別の事情」があるとされた裁判例の分析・検討を行い、「特別の事情」に係る判断基準を導出する。

第1節 財産評価基本通達6項適用に係る 裁判例における時価等の意義

1 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例において共通する判示事項

評価通達6項適用に係る裁判例においては、同項適用の具体的判断を示す前に、相続税法における時価の意義及び時価と評価通達の関係などについて一般論を述べるものが多い。

例えば、大阪高裁平成17年5月31日判決（税資255号順号10042）では、以下のとおり判示されている。

「相続税法22条は、贈与により取得した財産の価額については、原則として、当該財産の取得の時ににおける時価により評価すべき旨定めているところ、ここにいう「時価」とは、当該財産の取得時ににおける当該財産の客観的な交換価値、すなわち、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うものと解するのが相当であり、評価基本通達1(2)もこの旨規定している。」（下線筆者）

「しかしながら、財産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場合もあり、課税実務上は、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、相続税法が規定する相続税及び贈与税の対象となる財産の評価の一般的規準が評価基本通達により定められ、そこに定められた画一的な評価方法により同財産の評価をすることとされている。このように画一的な評価方法により同財産の評価を行うことは、

その評価方式が合理性を有するものであり、相続税法 22 条に規定する時価を超えないものである限り適法なものであることができる。」(下線筆者)

「そして、上記のように評価基本通達により画一的に適用すべき評価方法を定めた以上は、当該贈与財産がその評価方法が定められた趣旨に合致する財産の範疇に含まれる財産であり、それに従った評価をすることが、時価の評価として合理性を有する限り、納税者間の公平及び納税者の信頼保護の見地から、原則として、すべての納税者との関係で評価基本通達に基づく評価を行う必要がある、特定の納税者あるいは特定の贈与財産についてのみ評価基本通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法 22 条の定め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、許されないものと解すべきである。」(下線筆者)

「しかしながら、他方、評価基本通達に定められた評価方法によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすると、対象となる贈与財産が形式的には同通達の定める財産であっても、その実質が対象財産と評価することができないものであったり、上記の評価方法を画一的に適用するという形式的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など、上記評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情がある場合には、別の合理的な評価方法によることが許されるものと解すべきである。」(下線筆者)

「このことは、評価基本通達 6 において、同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されていることから明らかである。」

2 判示内容

上記 1 の裁判例の判示においては、主として、以下の四つが述べられている。

- [1] 時価とは、当該財産の客観的交換価値をいうこと
(判示事項 [1])

- [2] 納税者間の公平等の見地から制定されている評価通達が定める画一的な評価方法による財産の評価は、その評価方法が合理性を有し、相続税法 22 条にいう時価を超えないものである限り適法であること（判示事項〔2〕）
- [3] 評価通達による評価が、時価の評価として合理性を有する限り、納税者間の公平等の見地から、原則として全ての納税者との関係で評価通達による評価を行う必要があること（判示事項〔3〕）
- [4] 例外的に、評価通達による評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情がある場合（以下「特別の事情」という。）には、別の合理的な評価方法によることが許されること（判示事項〔4〕）
- これらの判示事項〔1〕ないし〔4〕は、上記の裁判例に限らず、判示事項〔4〕の「特別の事情」があると認められた裁判例、すなわち評価通達6項の適用が争点となった裁判例において繰り返し同趣旨のことが判示されており、判例法理として確立しているといえる。

第2節 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例 における「特別の事情」

1 「特別の事情」の意義

判示事項〔4〕の評価通達が定める「評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情がある場合」の意義について、評価通達6項適用に係る裁判例は、いずれも「評価方法を画一的に適用するという形式的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る場合など」の例示を挙げるのみで、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。

そして、各裁判例は、判示事項において「特別の事情」があるとの結論を導く上で、評価通達による評価方式を形式的に適用すると「実質的な租税負担の公平を著しく害する」との理由を述べている。

したがって、「特別の事情」の意義を明らかにするためには、各裁判例が、共通して判示している「実質的な租税負担の公平を著しく害する」との判断基準がどのようなものであるかを明確にする必要があるといえる。

2 財産評価基本通達6項に定める「著しく不相当」と「特別の事情」との関係

評価通達6項は、「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。」と定めている。

一方、評価通達6項適用に係る裁判例においては、判示事項〔4〕に続き「このことは、評価基本通達6において、同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されていることから明らかである。」と判示されていることから明らかのように、評価通達6項が、同〔4〕にいう同通達によらない財産評価が例外的に許される場合があることと同趣旨のものと捉えている。つまり、この例外的事由の実体的要件である評価通達6項の「著しく不相当」とは、判例法理たる判示事項〔4〕の「特別の事情」と同義と解さなければならないといえる。換言すれば、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⁽³⁸⁾、訴訟において違法と判断されることになる。

(38) 「国税庁長官の指示」の要否については、多くの裁判例(東京高判平5・1・26日税資194号75頁、東京地判平9・9・30税資228号829頁など)が、当該指示の有無は課税処分効力の影響を及ぼさないものであり、当該指示の存否を明らかにするまでもない旨判示している。しかしながら、「国税庁長官の指示」という手続は、評価通達の定める評価方法によらない個別の評価につき、その算定の客観性、妥当性、納税者間の公平性、公正性を手続面で担保するという重要な意義を有するものであることから、これを安易に怠ってはならず、課税庁においては、所要の手続を行う必要がある。

品川教授もこの点につき、「①税務通達は法源ではなくても税務官庁の職員を法的に拘束するものであること、②税務通達に反する課税処分が信義則違反、平等原則違反に問われること、③総則6項の適用には国税庁長官の指示が必要であるから余程のことがない

第3節 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例の分析

本節では、評価通達6項適用に係る裁判例の分析を行う。

また、各裁判例は、対象となった相続財産等を不動産と株式又は出資（以下「株式等」という。）に分け、更に、それぞれについて類似する事例ごとに分析・検討を行う。

なお、判示事項において租税回避行為に言及している裁判例とそれ以外ものがある場合、両者を区分する。

1 不動産に係る裁判例

(1) 借入金による不動産の購入に係る事例

イ 東京地裁平成4年3月11日判決（判時1416号73頁）

本裁判例は、被相続人が相続開始直前に借入を行って不動産（マンション）を購入し、相続開始直後に同不動産が相続人によって売却された事例において、相続財産たる同不動産の評価につき、原告（納税者）側は、評価通達（路線価）による評価を主張したものの、裁判所は「特別の事情」があると判示し、実際の取引価格をもって評価することを容認したものである。

「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「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ってやはり当時の市場価格で他に売却され、その売却金によって右借入金が返済されているため、相続の前後を通じてことがらの実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相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられる

限り同項の適用はないであろうと予想する納税者側の予測可能性を保障する必要があること等を考えると、法的に問題があるものと考えられる。」と述べられている（品川・前掲注（17）13頁、品川芳宣「租税法律主義と税務通達〔第10回〕」税理44巻12号16頁（2001）。）。

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、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によっ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っ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。」(下線筆者)

本裁判例は、租税回避を目的とした事例(以下「租税回避事例」という。)であると考えられる(なお、昭和63年度税制改正により旧租税特別措置法69条の4((相続の開始前3年以内に取得した土地等又は建物等についての相続税の課税価格の計算の特例))⁽³⁹⁾による立法的手当がなされる前の事例である。)

しかしながら、評価通達による評価額と現実の交換価値の著しい差を直接の判断理由となる事情としている。すなわち、本裁判例は、租税回避事例と認定できるものの、「当該不動産が一種の商品のような形で」と指摘するのみで、「かかる行為につき経済的合理性が欠如するからである」とまでは指摘していない(これに対し、本裁判例と同様の租税回避策が講じられた事例である東京地裁平成4年7月29日判決(下記ロで後述。))は、明確に「経済的合理性の欠如」と「租税回避目的」を該

(39) いわゆるバブル期において、金融機関等からの融資又は自己資金で土地等を取得することによって相続財産等の評価額の減少を図り、更には債務控除による相続税等の課税価額の減少を図るという事例が頻発したため、昭和63年の税制改正で、相続開始前3年以内に取得した土地又は建物等(被相続人の居住の用に供されていたものは除く。)については取得価額により課税することとされた。

なお、旧措法69条の4は平成7年末日をもって廃止されている。

当性判断の基礎事情としている。)

さらに、本裁判例は、上記判示に続き、

「この点に関し、原告らは、〇〇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って、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って、このことによっ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。」(下線筆者)

としている。

本裁判例は、このように述べた上、事実認定としても原告らの転売目的での通常の経済取引行為であるとの主張を排斥し租税回避行為であるとしているにもかかわらず、わざわざ、仮に転売目的による行為であっても、「特別の事情」の存在を否定するものではない旨判示している(東京地裁平成4年7月29日判決が、原告側の主張を認定論のみで排斥していることとは対照的である。)。したがって、本裁判例は、事例としては租税回避事例でありながら、「特別の事情」の該当性判断に当たっては、租税回避事例であることを直接の理由としていないものといえる。

ロ 東京地裁平成4年7月29日判決(訟月39巻5号938頁)

本裁判例は、上記イの東京地裁平成4年3月11日判決と同様に、相続開始直前に被相続人が多額の借入を行って不動産を購入し、相続開始直後に相続人が当該不動産を売却して借入金を返済した事例である。

本裁判例は、このような行為が経済的合理性を欠くことを指摘して、「特別の事情」を肯定し、評価通達による評価(路線価方式)ではなく

実際の取引価額によることを容認した。

「特別の事情」の該当性判断の判断部分は以下のとおり。

「以上のような事実にかんがみると、本件にお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、当該不動産以外に多額の財産を保有している被相続人〇〇については、経済的合理性を無視した異常ともいべき取引によっ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わけであるが、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、右のような方法採った場合にも結果として他の相続財産の課税価格の大幅な圧縮による相続税負担の軽減という効果を享受する余地のない納税者との間での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ものといわなければならない、また、租税制度全体を通じて税負担の累進性を補完するとともに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法の立法趣旨からして著しく不相当なものといべきである。」

(下線筆者)

「これらの諸事情を総合すれば、被相続人〇〇の前記借入金による本件土地の取得は、これを資産として運用しあるいは保有するといった目的から行われたものではなく、経済的合理性を無視し、本件土地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優に認められる。」(下線筆者)

(2) 土地の売買契約成立後の相続開始に係る事例

○ 東京高裁昭和 56 年 1 月 28 日判決 (訟月 27 卷 5 号 985 頁)

本裁判例は、土地の売買契約成立後、売主(被相続人)が死亡し、相続開始直後に相続人が残代金を取得した事例において、相続財産が土地であるとの判断を前提に、その土地の価額は、評価通達による評価ではなく、売買契約の取引価額によって評価することが合理的とされたものである。

「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「このように相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが通達による路線価額との間に著しい格差を生じているときには、右通達の基準により評価することは相続税法 22 条の法意に照らし合理的とはいえないというべきである。」（下線筆者）

「してみれば、本件土地の評価については、前記取引価額をもってすることが正当として是認しうる特別の事情があるというべきである（る）」

本裁判例は、被相続人、相続人による租税回避行為を認定せず、ただ、「特別の事情」を肯定するに当たり、評価通達による路線価が、相続に近接する実際の取引価額と著しく乖離していることのみを指摘している（租税回避事例ではない）。

なお、本裁判例の上告審である最高裁昭和 61 年 12 月 5 日第二小法廷判決（訟月 33 卷 8 号 2149 頁）は、

「本件土地の所有権が売主に残っているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、上告人ら・・・の相続した本件土地の所有権は、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであつて、本件において相続税の課税財産となるのは、売買残代金債権・・・であると解するのが相当である。」（下線筆者）

と判示し、売買契約成立後の土地については、相続税の課税財産は売買代金債権であると判断している⁽⁴⁰⁾。

（３）宅地の評価に係る事例

(40) ただし、裁判所は「原審の判断は、結論において正当として是認することができる。」と判示し、結果的には課税庁が勝訴している。

イ 東京地裁平成9年9月30日判決（訟月47巻6号1636頁）

本裁判例は、本件土地の路線価方式による評価額が客観的時価を超えることから、「特別の事情」があるとして、納税者が時点修正を行った路線価（以下「時点修正路線価」という。）により土地の価額を評価し相続税の申告をしたことに対し、課税庁は、「特別の事情」の存在は認めたものの、納税者による評価額が課税庁の算定した時点修正路線価に基づく評価額より過少であったために、更正処分等を行った事例である。

判決では、課税庁の採用した評価方法（時点修正路線価に基づく評価額）は合理的であるとされた。

当該土地の評価についての「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

まず、本裁判例は、評価通達に定める路線価方式について、

「評価通達に定める路線価方式は、個別的鑑定によることなく各年の1月1日時点を基準として評定される路線価に基づいて当該年に相続によって取得された宅地の評価を一律の方法で行うという手法によることになるから、路線価方式により算定された評価額が、当該宅地の取得時における客観的時価と一致しない場合が生ずることも当然に予定されているものというべきである。そして、路線価方式により算定される評価額が客観的時価を超えないときは、納税者に対する違法な侵害を構成するものではなく、路線価方式に実務的合理性があることも考えれば、路線価方式による評価は、法の趣旨に合致するものと解することができる。しかし、路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、路線価方式により算定される評価額をもって法が予定する時価と見ることはできないものというべきであり、かかる場合には、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、個別的评价の合理性を尊重すべきものというべきである。」（下線筆者）

「路線価の付設に当たっては、各年の1月1日時点の公示価格の概ね8割程度に評定するという運用が行われているから、通常は、路線

価方式による評価額が客観的時価を超えることはないと予想されているものと解されるが、それでもなお、路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、評価通達6に定め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場合に該当するものということが出来る。」(下線筆者)

と判示した上で、本件土地の評価について、

「評価通達を適用して、路線価方式により、本件土地の更地価格を算定してみると、・・・〇〇円となり(省略)、原告ら鑑定はもちろん被告鑑定の評価額をも上回る結果となることが認められる。したがって、評価通達に基づいて算定した更地価格及び各鑑定の評価額を基礎として、・・・求められる本件土地の各価額は、前者によるものが後者によるものを上回ることとなる。」(下線筆者)

「以上によれば、評価通達の定める路線価方式により算定した本件土地の評価額をもって法が予定する時価と見ることはできないおそれが認められるものというべきであるから、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場合(評価通達6)に該当するというべきである。」(下線筆者)

としている⁽⁴¹⁾。

ロ 東京地裁平成15年8月28日判決(税資253号順号9418)

本裁判例は、被相続人が所有していた2か所の土地(それぞれ、「第1土地」及び「第2土地」という。)について、納税者が、不動産鑑定評価額で申告したのに対し、課税庁は、更正処分等においては、いずれの土地についても路線価方式による評価額により処分を行った。しかし、訴訟段階で、第2土地について、「特別の事情」があるとして、評価通

(41) ただし、本裁判例における「路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、評価通達6に定め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場合に該当するものということが出来る。」という判示のみでは、評価通達6項の適用は認められないと考える(詳細は第4章「不動産鑑定評価と『特別の事情』」において述べる。)

達6項を適用し、路線価方式によらず不動産鑑定評価額によると主張した事例（課税庁の評価額>納税者の評価額）である。

第2土地に係る「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「被告が、本件各処分に際し、本件第2土地について、その正面路線の路線価40万円に、本件第2土地の地区区分である普通住宅地区に係る奥行価格補正率表（評価基本通達付表1）に定める奥行価格補正率0.9と、不整形地補正率0.86を乗じて計算した金額30万9,600円から、1平方メートル当たりの造成費相当額2,500円を控除した金額30万7,100円に、地積41.80平方メートルを乗じて1,283万6,780円と算定し、さらに、本件第2土地が狭あいな三角地で利用価値が著しく低下しており、取引金額に影響すると認められたため、上記1,283万6,780円からその10パーセントに相当する金額を控除して、本件第2土地の価額を1,155万3,102万円と評価したこと」（下線筆者）

「しかし、○鑑定〈2〉（筆者注：課税庁の鑑定評価。以下同じ。）が、本件第2土地について、1平方メートル当たりの標準価格52万円に格差修正率50パーセントを乗じて計算した金額26万円に登記簿上の地積39平方メートルを乗じて1,010万円と評価しており、この1,010万円を登記簿上の地積39平方メートルで除した金額25万8,974円に現況地積41.80平方メートルを乗じると、しかし、○鑑定〈2〉が、本件第2土地について、1平方メートル当たりの標準価格52万円に格差修正率50パーセントを乗じて計算した金額26万円に登記簿上の地積39平方メートルを乗じて1,010万円と評価しており、この1,010万円を登記簿上の地積39平方メートルで除した金額25万8,974円に現況地積41.80平方メートルを乗じると、本件第2土地の価額が1,082万5,113円となり、この価額は、上記評価基本通達に基づく評価額を下回ること」（下線筆者）

「そのため、被告が、本件第2土地について、評価基本通達に定め

る評価方式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と認める余地があるとして、本件訴訟においては、本件第2土地の価額を○鑑定〈2〉に基づく1,082万5,113円と評価していることが認められる。」(下線筆者)

「これに対し、●鑑定〈2〉(筆者注:納税者の鑑定評価。以下同じ。)は、最有効使用を現況での使用としたうえで、[1]三角地であることによる減価率が20パーセント、[2]地積過小であることによる減価率が20パーセント、[3]建物の建築が事実上不可能であることによる減価率が50パーセントであることを前提として、格差修正率を10パーセントと算定し、原告らは、更に車両の通行が不可能であることによる減価率5パーセントを考慮すべきであるとして、格差修正率を5パーセントと算定するものであるが、証拠(乙15、16の1及び2)によれば、本件第2土地には、通常規模の建物の建築は困難であるけれども、小規模な建物であれば建築は可能であると認められ、上記の通常規模の建物の建築が困難であることの評価は、上記[1]及び[2]において相当程度勘案されていると解されるから、上記[1]及び[2]に加えて50パーセントもの減価を行うことは相当とは解されず、●鑑定〈2〉の判断及びこれを前提とする原告の上記の算定が相当であるとは認められない。」(下線筆者)

「以上から、本件第2土地について、被告が行った○鑑定〈2〉に基づく評価は適正であると認められる。」(下線筆者)

本裁判例も、上記イのように、課税庁において、不動産鑑定評価額が評価通達(路線価方式)に基づく評価額を下回ることについて「特別な事情」があるとして、評価通達6項の適用を主張した事例である。

2 株式等に係る裁判例

- (1) 有限会社等を設立し、当該会社の出資等を現物出資した事例
 イ 東京地裁平成16年3月2日判決(税資254号順号9583)

本裁判例は、被相続人が保有する株式会社 A 社（代表者も被相続人）の株式を有限会社（B 社）設立の際に時価を下回る低額で現物出資して出資口を取得し、その後、B 社の出資口の 52% を A 社の取引先に売却した後、その 8 日後に死亡した事例で、B 社の出資口の評価方法が争点となり、その前提として同社が保有する A 社の株式の評価方法も争われたものである（いわゆる「A 社 B 社スキーム」）。

A 社は、酒類・食品卸売業を全国展開する会社で同業界では我が国首位の会社であるが、非上場であり、その株式は取引相場のない株式であるところ、その株式の評価については、評価通達による評価方法では配当還元方式になるが、本裁判例においては、「特別の事情」を肯定し、類似業種比準方式による評価を容認したものである。

A 社の株式の評価についての「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

まず、評価通達に定める配当還元方式・類似業種比準方式について、

「このように、評価通達における例外的評価方法たる配当還元方式は、評価会社に対する影響力を持たず支配力がないことからその経済的機能が当面は配当への期待しか認められないと特に認められる範囲を規定して、その限りで適用されるべきものであって、その反対に、その当面の経済的機能が配当への期待しか認められないわけではなく、評価会社に対する影響力を持ち支配力がある株式に対しては原則的な評価手法である類似業種比準方式が採用されるべきであるといえる。」と判示した上で、

「そうすると、本件有限会社においては、原告甲らにおいて、50 パーセント以上の出資割合を有していなくても、なお本件有限会社を実効的に支配しうる地位にあると認められるところ、前記のとおり、類似業種比準方式による株式評価を原則とし、経済的に配当を期待する程度の価値のみ把握しているにすぎない少数株主についてのみ配当還元方式を採用すべきとする評価通達の趣旨からすれば、本件有限会社が

保有していたA株式会社の株式を例外的評価手法である配当還元方式で評価することは相当でない」と解されるのであり、本件においては、評価通達を画一的に適用することが著しく不相当と認められる特別の事情があるものと認められる。」(下線筆者)

と判示している。

本裁判例では、A社の株式200万株は、評価通達による評価方式である配当還元方式では1株50円、総額1億円となるが、被相続人の現物出資時に同人が認識した時価64億円のわずか1.56%の金額で現物出資されている。このような低額の現物出資は、経済的合理性を欠き、租税回避の目的でなされたと判断されるべき事例であるといえる。

現に、本裁判例は、有限会社B社の出資口の評価に当たり評価通達に従って法人税額等相当額の控除をすべきかの点については、経済的合理性を欠いた現物出資がなされ、意図的に評価差益が作出されたことを指摘して、「特別の事情」を肯定している。しかし、その前提のA社株式の評価については、上記判示部分にあるとおり、経済的合理性の欠如等の指摘はしないまま、評価通達による配当還元方式の合理性の欠如、同業種比準方式による評価の合理性(時価により近似する価額の存在)を指摘して、「特別の事情」を肯定している。

これに対し、本件の控訴審である東京高裁平成17年1月19日判決(訟月51巻10号2629頁)は、

「本件のように、被相続人が、その保有する同族会社であるA株式会社
の株式を廉価な簿価により現物出資して本件有限会社を設立し、
相続直前にその出資総数の52%相当分を有力な取引関係先に著しく
廉価な価額で譲渡するという経済的合理性を欠いた行為をし、自らは
出資総数の48%弱を保有し、引き続き本件有限会社の経営を実効支配
しているような場合に、評価通達を形式的に適用したのでは、相続財
産の価額が不当に減少し、相続税負担の実質的公平を損なうことは明
らかであるから、このような場合には評価通達によらずに相続財産を

評価することが許されるというべきである。」(下線筆者)
と判示し、「特別の事情」の該当性判断において「経済的合理性を欠いた行為」の存在を指摘している。

ロ 東京地裁平成10年9月29日判決(判タ1025号142頁)

本裁判例は、上記イと同様に、取引相場のない株式について、評価通達による原則的評価方法とされる純資産価額方式にあつては、法人税額等相当額の控除が認められていることを逆手にとって、取引相場のない株式を低額で順次現物出資して、子会社、孫会社を設立し、その都度法人税額等相当額の控除を受けて同株式の評価をゼロに近づけていくという租税回避行為が介在する事例である。

本裁判例における「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

まず、評価通達における純資産価額方式における法人税額等相当額控除の趣旨につき、

「しかしながら、本件通達が純資産価額方式による評価において右のような配慮をしているのは、被相続人から事業用資産を直接に相続した場合とその間接的所有形態である株式を相続した場合とで、その評価の均衡を図る必要があるとの考慮に基づくものであり、そのような評価の均衡を図る必要性と関係なく、純資産価額方式による評価の際に理論上当然にその配慮がされるべきものとする趣旨ではないというべきである。本件通達が法人税等相当額を控除することとしていることを利用し、ことさらに評価差額を人為的に作出して相続税の軽減を図り、しかも、当初から会社を解散した場合の清算所得に対する課税が予定されていないような場合においては、本件通達を形式的、画一的に適用し、法人税等相当額を控除とすることは、本件通達の趣旨に沿わないのみならず、このような計画的な行為を行うことのない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという法の立法趣旨に反する著し

く不相当な結果をもたらすというべきである。したがって、このような場合においては、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な事情があると解するのが相当であり、純資産価額方式によって株式等を評価するに当たって、法人税等相当額を控除しないで計算したものをもって当該株式等の「時価」(法 22 条)とみるのが相当である。」(下線筆者)

と述べた上、本裁判例の事実関係の下で以下のとおり判示している。

「前記 2 及び 3 で認定した事実関係の下では、本件相続開始時点における本件出資の時価の評価に当たり、本件通達を形式的、画一的に適用し、法人税等相当額を控除すると、本件一連の行為を行う前後において本件被相続人の直接又は間接に所有する財産の価値にはほとんど変動がなく、また、吸収合併後に存続する《甲 2》が解散した場合に清算所得が生ずることは想定されていないにもかかわらず、本件一連の行為がなされたことにより、それがされない場合と比較して大幅に相続税額が軽減されることになるのであって、本件通達の趣旨に沿わないのみならず、このような計画的な行為を行うことのない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという法の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらすというべきであり、その意味で本件においては、本件通達をそのまま適用しないことが相当と認められるような特別な事情があるというべきである。」(下線筆者)

本裁判例は、上記イの裁判例とは異なり、「本件通達が法人税等相当額を控除することとしていることを利用し、ことさらに評価差額を人為的に作出して相続税の軽減を図り、しかも、当初から会社を解散した場合の清算所得に対する課税が予定されていない」と判示し、経済的合理性のない租税回避行為が存することを、「特別な事情」があると判断した要因の一つとしている。

なお、A 社 B 社スキーム事案における取引相場のない株式等の評価が

争われた、大津地裁平成9年6月23日判決（訟務月報44巻9号1678頁）（控訴審：大阪高裁平成12年7月13日判決（税資248号319頁））、東京地裁平成12年5月30日判決（税資247号966頁）（控訴審：東京高裁平成13年3月15日判決（訟月48巻7号1791頁））、東京高裁平成15年3月25日判決（訟月50巻7号2168頁）などにおいても、本裁判例と同様の判断がされている。

（2）買取保証のある出資の評価に係る事例

イ 東京地裁平成11年3月25日判決（訟月47巻5号1163頁）

本裁判例は、取引相場のない株式の評価が争われた事案である。

本件の被相続人は、銀行借入により資金を調達しC社の新株発行を受け、その5か月後に相続が発生し、相続人らが1株1万7,282円でC社に売却し同借入金も返済した事例であるところ、相続人らは、C社の同族株主以外の株主であったため、本件株式を配当還元方式で1株208円と評価して申告したものの、そもそもC社への出資の際に、これらの株式の売却を希望する場合には、C社のグループ会社が純資産価額で買取る旨の保証⁽⁴²⁾がなされていたものである。

そこで本裁判例は、「特別の事情」を肯定し、評価通達による評価方法である配当還元方式ではなく、純資産価額による評価額を容認した。

「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「3 右に説示したとおり、取引相場のない株式の法22条に規定する時価は、当該株式を処分した場合に実現されることが確実と見込まれる金額といえることができる。本件株式については、同族株主以外の株主がその売却を希望する場合には、純資産価額による価額での買取りが保障されており、現に、本件相続開始の日の翌日においては、かかる価額が実現されていたのであるから、本件相続開始日（平成5年11月24日）において、本件株式を処分した場合に実現される

(42) 裁判例によっては、「保障」としている事例もあるが、本稿では判決文の引用を除き、「保証」に統一した。

ことが確実と見込まれる金額は、同年前月末現在における本件株式につき純資産価額方式により計算された金額である別件発行における引受価格と同額一株当たり1万7,223円であると認められ、本件株式の時価も同額と認めることができる。」(下線筆者)

「4 ところで、評価通達が、同族株主以外の株主の有する取引相場のない株式の評価に際して配当還元方式を採用しているのは、通常、少数株主が株式を保有する経済的実益は主として配当金の取得にあることを考慮したものであるところ、本件株式については、同族株主以外の株主がその売却を希望する場合には、時価による価額の実現が保障されており、本件株式に対する配当の額と比較して本件株式を売却する場合に保障される売却代金(時価)が著しく高額であることから、本件株式を保有する経済的実益は、配当金の取得にあるのではなく、将来純資産価額相当額の売却金を取得する点に主眼があると認められる。そうすると、同族株主以外の株主の保有する株式の評価について配当還元方式を採用する評価通達の趣旨は、本件株式には当てはまらないというべきである。」(下線筆者)

「また、本件株式を配当還元方式で評価し本件借入金等を相続債務として控除した場合の相続税額は約3億円となるのに対し、本件株式が取得されなかった場合の相続税額は約21億円となり、約17億円もの税額差が生じることからすれば、形式的に評価通達を適用することによって、かえって実質的な公平を著しく欠く結果になると認められる。」(下線筆者)

「また、前記争いのない事実等及び弁論の全趣旨によれば、亡《甲5》は、本件株式の評価を評価通達に従い配当還元方式で行うことによって、相続税の軽減を図るために本件株式を取得したものと認められるところ、右のように租税負担の実質的な公平を著しく害してまで、相続税回避という意図を保護すべき理由はない。」

本裁判例においては、被相続人が相続税負担の軽減を図るため、買取

保証の下で本件 C 社株式を引受けているが、これらにつき「経済的合理性の欠如」した租税回避行為であるとまでの認定はしていない。

課税庁側が、買取保証の下での株式取得が経済的合理性のない不自然な取引であると主張しているにもかかわらず、本裁判例は、この点についての認定及び評価を示さないまま「特別の事情」を肯定しており、心証はともかくとして解釈論としては「経済的合理性のない行為」を必須の要件とは考えていないといえる⁽⁴³⁾。

その上で、評価通達の評価方法である配当還元方式の趣旨が本裁判例には妥当しないことを指摘し、買取保証の下では純資産価額がより時価に近似する価格であるとし、両価額間の著しい乖離が存在することを、実質的な公平の欠如の理由、すなわち「特別の事情」を肯定する理由としている。

なお、東京地裁平成 11 年 9 月 29 日判決（税資 244 号 950 頁）（控訴審：東京高裁平成 12 年 9 月 26 日判決（税資 248 号 829 頁））、大阪地裁平成 12 年 2 月 23 日判決（税資 246 号 908 頁）（ハで後述。）、千葉地裁平成 12 年 3 月 27 日判決（訟月 47 卷 6 号 1657 頁）などにおいても、本裁判例と同様の判断がされている。

ロ 東京地裁平成 11 年 9 月 29 日判決（税資 244 号 981 頁）

本裁判例も、上記イと同様、被相続人が出資した株式を純資産価額で買取る旨の保証がなされていた事案であり、当該株式を配当還元方式ではなく、純資産価額で評価する方法によることを容認した事例であるが、「特別の事情」の該当性判断に当たり、「経済的合理性の欠如」を要件としている点が異なっている。

(43) 本裁判例の控訴審(東京高判平 12・9・28 税資 248 号 1003 頁)も、同様に「経済的合理性の欠いた行為」であるとの認定をしないまま、原審と同じ結論に達している。国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由がある」との原告の主張を排斥するため、「配当還元方式を定めた評価通達を悪用して、相続税の大幅な軽減を図ろうとしたものであること」を指摘しているが、「特別の事情」の該当性判断には「経済的合理性の欠いた行為」かどうかの判示はない。

「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「評価基本通達が、同族株主以外の株主の有する取引相場のない株式の評価に際して、配当還元方式を採用しているのは、右で述べたように、少数株主が株式を保有する経済的実益は、通常の場合、主として配当金の取得にあることを基礎としたものである解される。」（下線筆者）

「本件においては、〔1〕原告らが本件株式の売却を希望する場合には、D社又はE社が、時価純資産価額方式により評価された価額で買取ることが保証されており、現に、本件課税時期の後、原告らはD社に対してかかる価額による処分をしていること、〔2〕E社においては、常時、関連会社のF社及びその同族関係者の本件株式の保有割合がE社の総発行株式総数の50パーセント以上になる状態が維持され、本件株式を取得する第三者は、同族株主以外の株主となることから、その株式について相続、贈与等による本件株式の承諾があった場合、評価基本通達をそのまま適用して評価すれば、本件株式は配当還元方式により評価すべきことになり、相続税又は贈与税に係る課税価格の計算上、その価額は時価純資産価額方式により計算した価額より著しく低くなる仕組みになっていたこと、〔3〕本件株式に対する配当の額と比較して、本件株式を売却する場合に保証される一株当たりの代金が著しく高額であったこと、〔4〕本件株式を取得するに際して行った借入金の金利負担等を考慮すると、本件株式の保有の目的が配当金の取得であるとすれば、その経済的合理性を欠くといわざるを得ないこと、〔5〕原告らのみならず、同族株主以外の株主一般について、右のような取扱がなされていたことなどの事情が認められる。」（下線筆者）

「亡乙が本件株式を取得、保有するに至った目的、その後における本件株式の相続に伴い生ずる経済的利益の承継とこれに対する課税関係は、評価基本通達が同族株主以外の株主の保有する株式の評価について配当還元方式を採用する上で想定した利益状況とは全く異なると

いうべきであるし、また、本件において評価基本通達に定める配当還元方式を適用することは、課税上、実質的な公平を著しく損なうものでもあるから、右配当還元方式を本件に適用することは、合理性を欠くといわざるを得ない。」（下線筆者）

「以上によれば、本件においては、評価基本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と評価することができる」
本裁判例は、上記イの裁判例と異なり、「本件株式を取得するに際して行った借入金の金利負担等を考慮すると、本件株式の保有の目的が配当金の取得であるとすれば、その経済的合理性を欠く」と判示し、経済的合理性のない租税回避行為が存することを、「特別の事情」があると判断した要因の一つとしている。

なお、東京地裁平成13年7月15日判決（税資251号順号8941）（控訴審：東京高裁平成15年7月31日判決（税資253号順号9403））においても、本裁判例と同様の判断がされている。

ハ 大阪地裁平成12年2月23日判決（税資246号908頁）

本裁判例も、上記イ及びロと同様、被相続人が出資した株式を純資産価額で買取る旨の保証がなされていた事例であり、当該株式を配当還元方式ではなく、純資産価額で評価する方法によることを容認しているが、「特別の事情」の該当性判断に当たり、「経済的合理性の欠如」を要件としている否かが、原審及び控訴審において異なっている。

原審における「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「本件株式については、同族株主以外の株主がその売却を希望する場合には、時価による価額の実現が極めて高い蓋然性で保障されており、本件株式に対する配当の額と比較して本件株式を売却する場合に保障される売却代金が著しく高額であることからすると、本件株式を保有する経済的実益は、配当金の取得にあるのではなく、将来純資産価額相当額の売却金を取得する点に主眼があると認められる。そうすると、同族株主以外の株主の保有する株式の評価について配当還元方

式を採用する評価基本通達の趣旨は、本件株式には当てはまらないと
いうべきである。」（下線筆者）

「本件株式を配当還元方式で評価し、本件借入金等を相続債務として控除した場合の相続税額は約 1 億 3,000 万円にすぎず、亡丙が本件借入等をせず本件株式を購入しなかった場合の相続税額（本件更正における本件株式の評価額と本件借入金の評価額が近似することからすると右金額は本件更正による相続税額に近似すると考えられる。）と比較して悠に 1 億円以上の税額差が生じることからすれば、形式的に評価基本通達を適用することによって、かえって実質的な公平を著しく欠く結果になると認められる。」（下線筆者）

「したがって、本件株式の評価に当たり、評価基本通達に従った配当還元方式を用いないことは適法である。」

と判示し、「特別の事情」の該当性判断において、「経済的合理性の欠如」について触れていない。

これに対し、本裁判例の控訴審である大阪高裁平成 12 年 11 月 2 日判決（税資 249 号 457 頁）は、原審の判断に加え、「控訴人らの一連の行為は租税回避のためになされたもの」（下線筆者）であると判示しており、「特別の事情」の該当性の判断において租税回避行為が存すること、すなわち、「経済的合理性の欠如」が存在することを指摘している。

（3）資本金と資本準備金の振分けに係る事例

○ 大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決（税資 254 号順号 9726）

本裁判例は、贈与税に関する事案であるが、贈与税においても、時価の算定については相続税法 22 条と同様の解釈が妥当する。

本裁判例は、贈与者が低額の税金の負担で取引相場のない出資の所有権を受贈者に移転させるために当該出資を贈与し、評価通達による評価方法である配当還元方式によるところ、一株当たりの年配当金額が同方式では「資本等の額」ではなく「資本金」とされていることに着目し、出資した 10 億円のうち、1,000 万円を資本金、9 億 9,000 万円を資本準

備金として評価を行った事例である。

本裁判例は、この1対99の振り分けについて「経済的合理性のない行為」と指摘し、「特別の事情」の存在を認め、全額を資本金として評価額を算定したというものである（平成18年改正済み）。

「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「本件出資は、配当還元方式が適用されるように出資割合を調整した上、本件基本通達188-2が1口当たりの資本金の額を基準に評価する旨定めていることを利用して、本件出資に係る引受金額のうち1口当たり1万円のみを資本金に組み入れ、残り99万円は資本準備金として、全額資本金に組み入れた場合の100分の1の評価額になるように設定することにより、極めて低額の税金の負担で、これを子である原告らに贈与することを目的としてされたものと認められるところ、このような1対99の割合をもってした資本金と資本準備金への振り分けは何ら合理性を有しないものであり、専ら本件出資の評価額を低廉なものとするための方策に過ぎないものといわざるを得ない。」（下線筆者）

「以上によれば、本件のように、専ら本件出資の評価額を低廉なものとするための方策として1対99の割合をもって資本金と資本準備金への振り分けをしているような場合にまで、評価基本通達188-2に定める配当還元方式を適用して本件出資の評価額を評価することは、実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであるというべきであるから、上記評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情が存するものといえる。」（下線筆者）

なお、大阪地裁平成15年7月30日判決（税資253号順号9402）（控訴審：大阪高裁平成16年7月28日判決（税資254号順号9708））、大阪地裁平成16年8月27日判決（税資254号順号9727）（控訴審：大阪高裁平成17年4月14日判決（税資255号順号10000））においても、本裁判例と同様の判断がされている。

(4) 負担付贈与に係る事例

- 東京地裁平成7年7月20日判決（行裁例集46巻6・7号701頁）

本裁判例は、納税者が昭和63年12月15日に上場株式の負担付贈与を受け、当該株式を評価通達169の定めにより証券取引所（現行：金融商品取引所）における課税時期の最終価格等（1,033円：昭和63年10月の最終価格）によって評価し、贈与税の課税価格を零として申告したことに対し、課税庁が、当該株式の贈与时点の証券取引所における最終価格（1,980円）に基づき、贈与に係る負担額との差額を課税価格として課税処分を行った事例である。

本裁判例では、専ら、贈与税の負担を回避するため、一連の取引が計画的に行われた場合、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性があるとして、当該最終価格による評価を容認している⁽⁴⁴⁾。

「特別の事情」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「右一連の取引は、G社株式の市場価格と財産評価通達169に基づいて計算される価額との間に相当の開差があることを利用して、原告らの負担部分のみならず、丁から原告らへの実質的な財産の移転についても贈与税の負担を回避するために計画的に行われたものであるということができる（なお、原告らも、財産評価通達169に基づく同株式の昭和63年10月の最終価格の月平均額を考慮して、税額が零になるように計算してその負担額を算出したことは自認しているところである。）」（下線筆者）

「本件負担付贈与と契約を含む一連の取引は、専ら贈与税の負担を回避するために、贈与时点における株式の時価と財産評価通達169を適

(44) 平成2年に通達改正(平2直評12外)がなされ、現行の評価通達169(2)においては、「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上場株式の価額は、その株式が上場されている金融商品取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価する。」と定められている。

用して評価される株式の時価との乖離を利用して、本来贈与する目的の丁の財産に借入金を付加して、これをいったん株式に化体させた上、原告らに右借入債務を負担させるという形で本件負担付贈与契約を締結し、かつ、証券取引所における株価の変動による危険を防止する措置も講じた上、丁から原告らへの相続対象財産の移転を図る目的で計画的に行われたものというべきところ、このような取引について財産評価通達 169 を適用することは、偶発的な財産の移転を前提として、株式の市場価格の需給関係による偶発性を排除し、評価の安全を図ろうとする同通達の趣旨に反することは明らかである。そして、このような取引についても、同通達を形式的、画一的に適用して財産の時価を評価すべきものとすれば、こうした計画的な取引により、多額の財産の移転につき贈与税の負担を免れるという結果を招来させることとなり、このような計画的な取引を行うことなく財産の移転を行った納税者との間での租税負担の公平はもちろん、目的とする財産の移転が必ずしも多額ではないために、このような方法をとった場合にも、証券取引に要する手数料等から、結果として贈与税負担の回避という効果を享受する余地のない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらすこととなるというべきである。」(下線筆者)

「したがって、このような場合に、財産評価通達 169 に定める評価方法を形式的に適用することなく、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性があるというべきである。」(下線筆者)

第4節 二つの判断の枠組み（「価額乖離型」と「租税回避型」）

前節において、一連の裁判例を分析・検討したところ、「特別の事情」（ないし「租税負担の公平を著しく害する場合」）の有無の判断過程においては、ほぼ共通して〔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、〔ii〕他の合理的な時価の評価方法が存在すること（当該評価方法による価額を「時価により近似する価額」と判示する裁判例もある。）及び〔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着しい乖離が存在することが指摘されている（分析・検討の詳細については、第5節及び第6節において述べる。）。

しかし、具体的な判断においては、二つの類型、すなわち、〔i〕の「評価通達による評価の合理性の欠如」及び〔iii〕の「時価により近似する価額」との著しい乖離が客観的に存在することを指摘するもの（東京地裁平成4年3月11日判決（第3節1（1）イ）、東京地裁平成9年9月30日判決（第3節1（3））、東京地裁平成11年3月25日判決（第3節2（2）イ）など。）と、〔i〕及び〔iii〕を肯定するに当たり、納税者が、〔iv〕「経済的合理性が欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていること」を指摘するもの（東京地裁平成4年7月29日判決（第3節1（1）ロ）、大阪高裁平成12年11月2日判決（第3節2（2）ハ）など。）とに分類できる。

前者の類型は、租税回避のような納税者の行為や主観を直接的な理由とするのではなく、「評価通達による価額と時価により近似する価額との客観的な乖離」を重要な事実とするものであり、後者の類型は「経済的合理性が欠如する行為が、租税回避目的でなされたこと」、いわゆる租税回避事例であることを重要な事実とするものであるといえる。

本研究では、前者の類型の判断の枠組みを「価額乖離型」、後者のそれを「租税回避型」と呼ぶこととする（評価通達6項適用に係る裁判例の分析結果は212頁以降のとおりである。）。

【評価通達6項適用に係る裁判例の分析結果】

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決
【1】	H18.7.14	最高二	H17(行ツ)279 H17(行ヒ)300	株式等	—	—	—	上告棄却
	H17.5.31	大阪高裁	H16(行コ)95	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
	H16.8.27	大阪地裁	H12(行ウ)6	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
【2】	H17.4.14	大阪高裁	H16(行コ)94	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
	H16.8.27	大阪地裁	H12(行ウ)5	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	一部認容
【3】	H17.3.29	最高三	H15(行ツ)160	株式等	—	—	—	上告棄却
	H15.3.25	東京高裁	H14(行コ)210	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H14.7.11	東京地裁	H9(行ウ)125	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達	敗訴
【4】	H17.1.19	東京高裁	H16(行コ)123	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H16.3.2	東京地裁	H12(行ウ)90	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【5】	H16.7.28	大阪高裁	H15(行コ)70	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H15.7.30	大阪地裁	H10(行ウ)14	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【6】	H16.8.30	名古屋地裁	H15(行ウ)10	土地	評価通達以外	評価通達	評価通達以外	敗訴
【7】	H16.5.25	神戸地裁	H10(行ウ)36 H15(行ウ)29	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【8】	H16.4.7	東京高裁	H15(行コ)237	土地	第1:通達以外 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	勝訴
	H15.8.28	東京地裁	H13(行ウ)81	土地	第1:通達以外 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外	勝訴
【9】	H16.3.17	横浜地裁	H13(行ウ)28	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	敗訴
【10】	H15.7.31	東京高裁	H13(行コ)181	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H13.7.5	東京地裁	H10(行ウ)105	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【11】	H15.4.8	最高三	H14(行ツ)206 H14(行ヒ)244	株式等	—	—	—	上告棄却
	H14.6.13	大阪高裁	H12(行コ)64	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.5.12	大阪地裁	H8(行ウ)99	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【12】	H15.2.27	最高一	H13(行ツ)247	株式等	—	—	—	上告棄却
	H13.5.23	東京高裁	H12(行コ)244	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.7.5	前橋地裁	H10(行ウ)3	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴

評価方法	2分類	事案概要	備考
—	—		
配当還元修正	「租税回避型」	資本金と資本準備金を1対99に振分けて配当還元で有限会社出資評価	通則法65④に係る判示あり。
配当還元修正	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
配当還元修正	「租税回避型」	資本金と資本準備金を1対99に振分けて配当還元で有限会社出資評価	通則法65④に係る判示あり。
配当還元修正	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
判断なし	—	同上	不動産の評価減により出資持分評価については判断しない旨の判示。
法人税控除前	「租税回避型」	同族会社株式を著しく低い価額で現物出資し有限会社設立、出資口を売却(A社B社方式)	「経済的合理性を欠いた行為」とであると判示(補足)。通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「価額乖離型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	資本金と資本準備金を1対99に振分けて配当還元で有限会社出資評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
鑑定評価額 (裁判所鑑定)	「価額乖離型」	土地の評価	裁判所の鑑定評価額採用。第4章参照。
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
第1:評価通達 第2:鑑定評価	「価額乖離型」	土地の評価	第2土地について課税庁の鑑定評価額採用。
第1:評価通達 第2:鑑定評価	「価額乖離型」	同上	同上
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	期間経過後の処分のため違法。
時価純資産	「租税回避型」	買取保証(時価純資産価額)のある出資を配当還元評価	
時価純資産	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決
【13】	H14.10.29	最高三	H12(行ツ)326	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.7.13	大阪高裁	H9(行コ)42	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H9.6.23	大津地裁	H8(行ウ)3	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【14】	H14.6.28	最高二	H13(行ツ)161	株式等	—	—	—	上告棄却
	H13.3.15	東京高裁	H12(行コ)215	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.5.30	東京地裁	H9(行ウ)277	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【15】	H14.4.30	東京高裁	H13(行コ)258	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H13.11.2	東京地裁	H10(行ウ)244	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【16】	H13.6.29	最高二	H13(行ツ)70 H13(行七)65	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.11.22	大阪高裁	H12(行コ)34	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.2.29	大阪地裁	H10(行ウ)21	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【17】	H13.6.28	最高一	H13(行ツ)30 H13(行七)31	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.10.27	大阪高裁	H12(行コ)35	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.2.29	大阪地裁	H10(行ウ)19	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【18】	H13.4.13	最高二	H13(行ツ)31 H13(行七)32	株式等	—	—	—	上告棄却
	H12.11.2	大阪高裁	H12(行コ)33	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H12.2.23	大阪地裁	H10(行ウ)22	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【19】	H13.1.30	東京高裁	H11(行コ)226	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.9.29	東京地裁	H10(行ウ)4	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【20】	H12.12.8	東京高裁	H12(行サ)180	株式等	—	—	—	上告却下
	H12.9.26	東京高裁	H11(行コ)222	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.9.29	東京地裁	H10(行ウ)39	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【21】	H12.10.31	東京高裁	H11(行コ)260	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.10.25	横浜地裁	H8(行ウ)56	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
【22】	H12.9.28	東京高裁	H11(行コ)104	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H11.3.25	東京地裁	H9(行ウ)232	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴

評価方法	2分類	事案概要	備考
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	
法人税控除前	「租税回避型」	同上	
—	—		
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法66①ただし書に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	通則法66①ただし書に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
時価純資産	「価額乖離型」	同上	
—	—		
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
時価純資産	「価額乖離型」	同上	
—	—		
時価純資産	「租税回避型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	判示において「租税回避」に言及。
時価純資産	「価額乖離型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「租税回避型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
—	—		
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「価額乖離型」	同上	通則法65④に係る判示あり。
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	
法人税控除前	「租税回避型」	同上	
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	通則法65④に係る判示あり。
時価純資産	「価額乖離型」	同上	

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決
[23]	H12.3.27	千葉地裁	H10(行ウ)66	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[24]	H12.2.23	大阪地裁	H10(行ウ)20	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[25]	H11.12.13	神戸地裁	H10(行ウ)23	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[26]	H11.8.30	東京高裁	H9(行コ)151	土地	評価通達以外	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H9.9.30	東京地裁	H8(行ウ)115)	土地	評価通達以外	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[27]	H10.9.29	東京地裁	H8(行ウ)24	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[28]	H7.12.13	東京高裁	H7(行コ)99	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H7.7.20	東京地裁	H6(行ウ)321	株式等	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[29]	H5.12.21	東京高裁	H5(行コ)35	土地建物	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H5.2.16	東京地裁	H2(行ウ)92	土地建物	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[30]	H5.10.28	最高一	H5(行ツ)78	マンション	—	—	—	上告棄却
	H5.1.26	東京高裁	H4(行コ)33	マンション	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H4.3.11	東京地裁	H2(行ウ)177	マンション	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[31]	H5.3.15	東京高裁	H4(行コ)93	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	H4.7.29	東京地裁	H2(行ウ)184	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
[32]	S61.12.5	最高二	S56(行ツ)89	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外 (備考欄参照)	勝訴
	S56.1.28	東京高裁	S53(行コ)75	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達以外	勝訴
	S53.9.27	東京地裁	S50(行ウ)169	土地	評価通達	評価通達以外	評価通達	敗訴

評価方法	2分類	事案概要	備考
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
時価純資産	「価額乖離型」	買取保証(時価純資産価額)のある株式を配当還元評価	
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	通則法65④に係る判示あり。
時点修正路線価 (課税庁)	「価額乖離型」	宅地の評価	通則法65④に係る判示あり。第4章で検討。
時点修正路線価 (課税庁)	「価額乖離型」	同上	
法人税控除前	「租税回避型」	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(A社B社方式)	
最終価格	「租税回避型」	負担付贈与	
最終価格	「租税回避型」	同上	
売買価額	「租税回避型」	多額の借入金による不動産購入&相続開始後売却	
売買価額	「租税回避型」	同上	
—	—		
売買価額	「価額乖離型」	多額の借入金による不動産購入&相続開始後売却	
売買価額	「価額乖離型」	同上	「租税回避行為の推認」と判示。
売買価額	「租税回避型」	多額の借入金による不動産購入&相続開始後売却	
売買価額	「租税回避型」	同上	
売買価額	—	売買契約途中で相続発生	相続財産は売買代金請求権であると判示。ただし、「原審の判断は、結論において正当」として是認。
売買価額	「価額乖離型」	同上	
路線価額	—	同上	「『特別の事情』なし。」と判示。

第5節 「特別の事情」に係る判断基準

前節で述べたように、評価通達6項適用に係る裁判例において、「価額乖離型」及び「租税回避型」という二つの判断の枠組みがあるものの、納税者が評価通達による評価方法に従った価額で申告を行い、これに対し課税庁が「特別の事情」があると判断して、同項により更正処分という納税者に不利益な処分をする場合には、納税者の法的安定性及び予測可能性の観点から、相続税等の申告事案に対し同項の適用され得る可能性の判断基準を統一的に考える必要がある。

第3節で分析・検討したとおり、評価通達6項適用に係る裁判例は、いずれも評価通達6項適用の該当性判断につき、一般的意義や要件を述べることなく、事例判断の形式を採っているため、明確な判例理論を導くことは難しい。

しかしながら、「価額乖離型」の枠組みを採用する裁判例も、全く純粋な客観事情のみを前提としているわけではなく、そこには価額乖離という結果が、納税者の行為、例えば、①相続開始直前に借入金により不動産を取得し、相続税申告後に売却（東京地裁平成4年3月11日判決（第3節1（1）イ））、②相続に近接した売買行為（東京高裁昭和56年1月28日判決（第3節1（2）））、③低額の現物出資による有限会社の設立（東京地裁平成16年3月2日判決（第3節2（1）イ））又は④買取保証の下での出資及び買取りの実現（売却）（東京地裁平成11年3月25日判決（第3節2（2）イ））などにより生じている事例であるといえる。

よって、「価額乖離型」の裁判例においても、前節で述べた、〔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、〔ii〕他の合理的な時価の評価方法が存在すること、〔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着しい乖離が存在することに加え、〔iv〕経済的合理性が欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていることを含めた四つの点を判断基準としているとも考えられる。

つまり、「価額乖離型」において、「納税者の行為」は、「租税回避型」の裁判

例と異なり、必ずしも租税回避目的の下での経済的合理性を欠如させる行為に限定されないものの、相続税等の租税負担の軽減に「納税者の行為」が関連することを判断の要素とすることを定型化すれば、「価額乖離型」の判断基準に、「租税回避型」の判断の枠組みをも包摂しているといえる。

以上のことから、第3節における一連の裁判例の分析・検討及び本節での検討の結果、評価通達6項適用に係る裁判例は、「価額乖離型」、「租税回避型」という二つの判断の枠組みに分類されるが、両者を統一的に考えることは可能であり、評価通達6項の適用に当たっては、

- 〔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）
- 〔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）
- 〔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著しい乖離が存在すること（著しい価額の乖離の存在）
- 〔iv〕 納税者の行為が存在し、当該行為と〔iii〕の「価額の間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）

の四つの点が判断基準となると考える⁽⁴⁵⁾。

評価通達6項適用に係る裁判例において、〔i〕の「評価通達による評価の合理性の欠如」の判断に当たり、〔iii〕又は〔iv〕を根拠としている⁽⁴⁶⁾事例もあ

(45) 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「特別の事情」がある場合には、他の合理的な評価方法により評価した価額が、評価通達の定めにより評価した価額を上回るとき又は下回るときいずれであっても、評価通達6項の適用対象となることに留意する（東京地判平9・9・30 訟月47巻6号1636頁（第3節1(3)イ）、東京地判平15・8・28 税資253号順号9418（第3節1(3)ロ）参照。）。

(46) 例えば、〔iii〕について、東京地判平9・9・30 訟月47巻6号1636頁は、「路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、路線価方式により算定される評価額をもって法が予定する時価と見ることはできないものというべきであり、かかる場合には、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、個別の評価の合理性を尊重すべき」と判示している。また、〔iv〕について、東京高判平17・1・19 訟月51巻10号2629頁は、「相続直前にその出資総数の52%相当分を有力な取引関係先に著しく廉価な価額で譲渡する

るように、[i] から [iv] はそれぞれが個別の基準として存在するのではなく、相互に関連のある基準として存在するといえる。したがって、評価通達6項の適用に当たっては、これらの基準を総合的に判断することが必要である。

その結果、「特別の事情」が存在し、相続税等の負担の軽減がなされていると判断されれば、評価通達6項が適用され、評価通達によらず、個別に評価を行うこととなる。

第6節 財産評価基本通達6項適用に係る各判断基準の検討

評価通達6項の適用があるか否かの判断基準は、前節で検討したとおりであり、同項適用の際には、これらを総合的に判断することになる。

本節では、判断基準 [i] から [iv] について、裁判例で判示された内容などを参考にそれぞれ検討を行う⁽⁴⁷⁾。

1 「[i] 評価通達による評価の合理性の欠如」について

第1節1でも述べたが、評価通達6項適用に係る裁判例においては、同項適用の具体的判断を示す前に、評価通達の意義について、「課税実務上は、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、相続税法が規定する相続税及び贈与税の対象となる財産の評価の一般的規準が評価基本通達により定められ、そこに定められた画一的な評価方法により同財産の評価をすることとされている。このように画一的な評価方法により同財産の評価を行うことは、その評価方式が合理性を有する」（下線筆者）（大阪高裁平

という経済的合理性を欠いた行為をし、自らは出資総数の48%弱を保有し、引き続き本件有限会社の経営を実効支配しているような場合に、評価通達を形式的に適用したのでは、相続財産の価額が不当に減少し、相続税負担の実質的公平を損なうことは明らかであるから、このような場合には評価通達によらずに相続財産を評価することが許される」と判示している。

(47) 判断基準に係る具体的な事例については、本研究において分析・検討した評価通達6項適用に係る裁判例以外で6項の適用が争点となった裁判例や、今後生じる争訟における裁判所の判示事項を、更に分析・蓄積していく必要がある。

成 17 年 5 月 31 日判決：第 1 節 1 参照。) と判示し、評価通達は一般的合理性を有し、画一的な評価のために必要なものであるとしている。

同時に、「路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、路線価方式により算定される評価額をもって法が予定する時価と見ることとはできないものというべきであり、かかる場合には、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、個別的评价の合理性を尊重すべき」(下線筆者)(東京地裁平成 9 年 9 月 30 日判決：第 3 節 1 (3) イ参照。)、あるいは「相続直前にその出資総数の 52%相当分を有力な取引関係先に著しく廉価な価額で譲渡するという経済的合理性を欠いた行為をし、自らは出資総数の 48%弱を保有し、引き続き本件有限会社の経営を実効支配しているような場合に、評価通達を形式的に適用したのでは、相続財産の価額が不当に減少し、相続税負担の実質的公平を損なうことは明らかである」(下線筆者)(東京高裁平成 17 年 1 月 19 日判決：第 3 節 2 (1) イ参照。) と判示している。

つまり、各事案を個別に検討し一般的合理性が欠如している場合に「特別の事情」が存在し、評価通達 6 項の適用が可能となると判断されており、「[i] 評価通達による評価の合理性の欠如」は重要な判断基準であるといえる。

具体的な事例として、不動産の場合、例えば、相続開始直前(又は贈与直前)に不動産を取得して、相続税等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^{(48)・(49)}には [i] に該当するものとする。

また、取引相場のない株式等の場合、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⁵⁰⁾、②当該株式等に

(48) 東京地判平 4・3・11 判時 1416 号 73 頁、東京地判平 4・7・29 訟月 39 卷 5 号 938 頁、東京地判平 5・2・16 判タ 845 号 240 頁など参照。

(49) 「相続開始直前」及び「直後」の期間については個々の事案ごとに判断すべきであるが、納税者の予測可能性という観点からはある程度の期間を示す必要があると考える。

(50) 東京地判平 10・9・29 判タ 1025 号 142 頁、東京地判平 12・5・30 税資 247 号 966 頁、東京地判平 16・3・2 税資 254 順号 9583 など参照。

ついて買取保証がされている場合⁽⁵¹⁾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⁽⁵²⁾などがこれに該当するものとする。

なお、前節で述べたとおり、判断基準〔iii〕あるいは〔iv〕の存在を、「評価通達による評価の合理性の欠如」の根拠とする場合もある。

2 「〔ii〕合理的な評価方法の存在」について

不動産の場合には、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、〔ii〕に該当すると考える。

また、取引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⁽⁵³⁾などが、これに該当すると考える。

3 「〔iii〕著しい価額の乖離の存在」について

「〔iii〕著しい価額の乖離の存在」について、評価通達6項適用に係る裁判例は、個々の事例ごと⁽⁵⁴⁾に判断しており、その一般的な意義、あるいは一般

(51) 東京地判平 11・3・25 訟月 47 卷 5 号 1163 頁、東京地判平 11・9・29 税資 244 号 981 頁、大阪地判平 12・2・23 税資 246 号 908 頁など参照。

(52) 平 23・9・28 裁決(裁決事例集 84 集 322 頁)参照。

(53) 純資産価額方式の計算において法人税額等相当額を控除せずに株式等を評価した東京地判平 10・9・29 判タ 1025 号 142 頁、東京地判平 12・5・30 税資 247 号 966 頁、東京地判平 16・3・2 税資 254 順号 9583、配当還元方式による評価を一部修正した大阪地判平 16・8・27 税資 254 号順号 9726 など参照。

(54) 本研究で検討・分析した裁判例における価額の乖離の程度(裁判所の認定した評価額÷評価通達による評価額)は以下のとおりである。

【不動産の場合】

①「売買価額」を評価額とした裁判例(2.2 倍(差額:2,500 万円)～13.7 倍(差額:15 億円))

②「時点修正路線価」を評価額とした裁判例(0.90 倍(差額:△3,000 万円))

③「不動産鑑定評価額」を評価額とした裁判例(0.52 倍(差額:△1,900 万円)～0.95 倍(差額:△300 万円))

的射程のある該当要件を示してはいない。

本研究の目的である、評価通達6項の判断基準を明確化するという観点からは、「価額の乖離が「X倍以上」あるいは「〇〇円以上」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、形式的な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⁽⁵⁵⁾。

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考えられる。

4 「〔iv〕納税者の行為の存在」について

「〔iv〕納税者の行為の存在」については、不動産の場合、例えば、相続開始直前に借入金により不動産を取得し、相続税申告後に売却すること⁽⁵⁶⁾、また、(第3節で検討した不動産の取得に係る裁判例は、全て当該不動産を借入金により取得した事例であるが) 不動産を自己資金により取得した場合、当該取得も「納税者の行為」に含まれるものとする⁽⁵⁷⁾ (ただし、宅地の評価

【株式等の場合】

- ①「法人税額等相当額控除前(オフ前)」を評価額とした事例(1.8倍(差額:6.7億円)～24.2倍(差額:34億円))
- ②「時価純資産額」を評価額とした事例(82.7倍(差額:3.5億円)～617.8倍(19億円))
- ③「配当還元方式」を修正し評価額とした事例(100.0倍(差額2.4億円))
- (55) これに関連する事項として、相続税法7条((贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合))に規定する「著しく低い価額」については、昭和33年までは、同条の低額譲受けの場合の判定基準(時価の2分の1)が定められていたが、このような画一的基準を設けたことによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものであっても、対価の額が時価の2分の1以上であるという理由で贈与税の課税ができないという課税上の不公平が生じたため、昭和34年の相続税法の改正を機に、当該判定基準は廃止されている(武田昌輔『DHCコンメンタール相続税法』1006頁(第一法規、加除式)参照。)
- (56) 東京地判平4・3・11判時1416号73頁、東京地判平4・7・29訟月39巻5号938頁など参照。
- (57) これに関連して、武田教授は、東京地判平4・3・11判時1416号73頁の判例評釈において、「本件は、被相続人が、借入金によってマンションを購入したという点が問題とされたのであるが、このことは、借入金でなくても、自己資金によってマンションを取得しても同様である。要するに、時価と相続税評価額との差の著しい資産に買い換えた場合に同様の問

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。。

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）⁽⁵⁸⁾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⁽⁵⁹⁾などが、「納税者の行為」に含まれると考える。

第7節 「特別の事情」に係る立証責任

課税処分取消訴訟における立証責任は一般に課税庁側にあると解されているが、特別の場合には、納税者側に主張・立証責任があると解されている⁽⁶⁰⁾。そこで、本節では、「特別の事情」に係る主張・立証責任について検討を行う⁽⁶¹⁾。

1 相続税における「価額」の立証の構造

題が生ずるのである。この問題は、要するに、マンションの原資が借入金とか自己資金等にあるのではなくて、相続税評価額と時価とが著しく乖離しているところに問題が存したのである。」（武田昌輔「相続税における土地評価 — 被相続人のした相続税軽減策は租税回避行為にあたるか —」税弘40巻10号86頁（1992）。）と述べられている。

(58) 東京地判平11・3・25訟月47巻5号1163頁、東京地判平11・9・29税資244号981頁、大阪地判平12・2・23税資246号908頁など参照。

(59) 東京地判平10・9・29判タ1025号142頁、東京地判平12・5・30税資247号966頁、東京地判平16・3・2税資254順号9583など参照。

(60) 品川芳宣「租税法律主義と税務通達〔第15回〕」税理45巻3号22頁（2002）参照。

(61) 租税法に係る立証責任については、今村隆「税法における『価格』の証明責任」石島弘他編・山田二郎先生喜寿記念『納税者の保護と法の支配』305頁（信山社、2007）、品川・前掲注(60)22頁、佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢72号285頁（2010、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/72/03/index.htm>）など参照。

相続税法における、相続財産等の「価額」が客観的交換価額であることは、前述（第1章第4節1（1）参照。）のとおりであり、したがって、評価通達による価額が客観的交換価額を上回る場合には、課税庁が認定した「価額」は違法となる。相続税等の場合、評価通達によっていけば、客観的交換価額であると推認されたため、課税庁の認定した「価額」が客観的交換価額を上回ることについては、納税者に主張・立証責任があり、再抗弁であると考えられる。また、相続財産等の「価額」が評価通達による「価額」より低い価額である場合も同様である⁽⁶²⁾。

ところで、相続税等の場合、一般的には、評価通達による「価額」が客観的交換価額を下回ると考えられ、それを利用した租税回避行為が行われることがある。そのため、評価通達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。」と定められている。そして、同項の適用に係る訴訟では、課税庁において抗弁として、当該相続財産等について評価通達により難しい「特別の事情」がある場合、換言すると、評価通達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には、他の評価方法又は客観的交換価額が上回ることを主張・立証することもできる⁽⁶³⁾と考える。このような取扱いは、裁判例によっても認められている⁽⁶⁴⁾。

なお、課税庁が、このように評価通達によることが著しく不相当な場合には、他の評価方法又は客観的交換価額が上回ることを主張・立証するのは、被告である課税庁において、評価通達により難しい「特別の事情」があるとの不利益陳述をした上での、再々抗弁の「せり上がり」と考えられる⁽⁶⁵⁾。

(62) 今村・前掲注(61)323頁参照。

(63) 今村・前掲注(61)323頁～324頁参照。

(64) 東京地判平7・4・27判タ921号178頁参照。

(65) 今村・前掲注(61)324頁参照。攻撃防御方法の「せり上がり」については、司法研修所（編）『増補民事訴訟における要件事実（第一巻）』62頁（法曹会、1998）、今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』114頁（日本租税研究協会、2013）を参照のこと。

2 相続税等における「価額」の要件事実と証明責任

相続税等の更正処分の取消訴訟において、相続財産等の「価額」が争われる場合の要件事実（判断基準）を整理すると、次のようになる。

【請求原因】

- ① 更正処分の存在
- ② 当該更正処分が違法であること

【抗弁：課税庁】

I 当該相続財産等の価額が評価通達による価額であること

- ① 当該価額が評価通達に適合していること
- ② 評価通達による評価が合理性を有すること

又は

II 「特別の事情」の存在

- ① 評価通達によって評価することの合理性の欠如
- ② 他の合理的な評価方法が存在すること
- ③ 著しい価額の乖離があること
- ④ 納税者の行為と③「価額の上に著しい乖離があること」との間に
関連があること

【再抗弁：納税者】

I 評価基準により難しい「特別の事情」があること

又は

II 他により合理的な評価方法があること

又は

III 相続財産等の価額が当該相続財産の客観的交換価額を上回ること

【再々抗弁：課税庁】

再抗弁に対し、他に合理的な評価方法があること

まず、当該訴訟の被告である課税庁は、抗弁 I の評価通達による評価の合理性を基礎付ける事実として、同 I の①及び②の事実を主張・立証するが、

抗弁Ⅱの「特別の事情」（評価通達によって評価することの合理性の欠如）の存在を主張・立証すればこれによらないこともできる。これは、上記1で述べたとおり、課税庁の再々抗弁のせり上がりである⁽⁶⁶⁾。

一方、納税者は、抗弁Ⅰに対する再抗弁として、再抗弁Ⅰの「特別の事情」又は同Ⅱの「他により合理的な評価方法があること」、あるいは同Ⅲの「相続財産等の価額が当該相続財産の客観的交換価額を上回ること」を主張・立証することになる⁽⁶⁷⁾。

(66) 今村・前掲注(61)324頁～325頁参照。

(67) 今村・前掲注(61)324頁～325頁参照。

第3章 財産評価基本通達6項と 相続税法64条の關係

評価通達6項適用に係る裁判例には、前章で述べたとおり、「租税回避型」に分類される事案がある。一方、相続税法64条((同族会社等の行為又は計算の否認等))には、同族会社等の行為又は計算の否認等に関する規定、すなわち租税回避に対処するための規定が設けられていることから、同条の規定と評価通達6項との適用關係が問題とされることがある。よって、本章において評価通達6項と相続税法64条の關係について検討する⁽⁶⁸⁾。

第1節 相続税法64条の課税要件

相続税法64条1項の課税要件は、①「同族会社の行為又は計算」⁽⁶⁹⁾であること及び②「これを容認した場合においては、同族会社の株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と特別の關係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」(下線筆者)ことの二つである。

第2節 「税負担の不当減少」に係る二つの解釈

相続税法64条1項の課税要件である、前節②の「不当に減少させる結果となると認められる」の解釈については、次の二つの考え方(「同族対比説(同族対非同族対比の基準)」及び「合理性基準説(合理性の基準)」)がある⁽⁷⁰⁾。

(68) 本研究においては、相続税法64条1項と評価通達6項との關係について検討する。

(69) 「行為」とは、対外關係において法人の財産状態に影響を及ぼす法的効果を伴う行為をいい、「計算」とは、対内關係において法人の財産状態の表示如何により財産上影響を及ぼすことがある計算をいう。

(70) 当該解釈等については、橋本守次『資産税重要事例選集[4訂版]』353頁以下(大蔵財務協会、2013)を参照した。

(i) 「同族対比説」

「同族対比説」とは、同族会社の行為計算の否認規定は、非同族会社では通常なし得ないような行為計算、換言すれば、同族会社なるがゆえになし得る行為計算を否認し、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引き直して課税するための規定であるとする考え方である⁽⁷¹⁾。

例えば、東京地裁昭和51年7月20日判決（訟月22巻11号2621頁）は、「同族関係者によつて会社経営の支配権が確立されている同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社では容易になし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との課税負担の公平を期するために、同族会社であるが故に容易に選択することのできた課税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的効果を発生するために通常採用されるであろうところの行為計算に従つてその課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたもの」と判示している⁽⁷²⁾。

また、同説に係る学説では、「不当に減少させるかどうかは、同様な行為を非同族法人において想定した場合に、はたして同様の行為又は計算が行われるかどうか等に照らして判断するなど、客観的な判断が必要⁽⁷³⁾」であるとしている。

(ii) 「合理性基準説」

「合理性基準説」とは、同族会社の行為計算の否認規定は、同族会社の行為計算で純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものを否認し、これを合理的なものに引き直して課税するための規定であると解する考え方である⁽⁷⁴⁾。

(71) 橋本・前掲注(70)353頁～354頁。

(72) 同趣旨の裁判例として、東京地判昭26・4・23民集12巻8号1266頁、東京地判昭33・12・23行裁例集9巻12号2727頁、鹿児島地判昭50・12・26行裁例集31巻9号1999頁、広島地判平2・1・25訟月36巻10号1897頁などがある。

(73) 武田昌輔『立法趣旨・法人税法の解釈〔平成10年版〕』480頁（財経詳報社、1998）。

(74) 橋本・前掲注(70)355頁～356頁。

例えば、東京高裁昭和 49 年 6 月 17 日判決（税資 75 号 801 頁）は、「取引当事者が経済的動機に基づき自然、合理的に行動したとすれば、普通とったはずの行為形態をとらず、ことさら不自然、不合理な行為形態をとることにより、法人税回避の結果を生じた場合（中略）、取引当事者が経済的動機に基づき自然、合理的に行動したとすれば、普通、とったであろうと認められる行為計算が行われた場合と同視して法人税を課することができるものとする趣旨と解される」と判示している。

上記(i)又は(ii)のいずれの考え方を採っても具体的な事案の処理に大きな相違は生じないといえるが、非同族会社の中には、同族会社に近いものから所と経営の分離した上場会社に近似するものまで様々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になし得る行為・計算に当たるのかを判断することは困難であることから、基本的には、上記(ii)の「合理性基準説」により判断すべき⁽⁷⁵⁾であると考えられる。

そして、行為・計算が経済的に合理性を欠いている場合とは、それが、異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、したがって、同族会社等の行為又は計算の否認等に係る規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か及び③租税回避の意図があったと認められるか否かの三つであると考えられる⁽⁷⁶⁾。

第 3 節 「租税回避型」に該当する裁判例との関係

評価通達 6 項適用に係る裁判例のうち「租税回避型」の中には、同族会社を利用して行われた事例（例えば、大津地裁平成 9 年 6 月 23 日判決（訟務月報 44 卷 9 号 1678 頁）、東京地裁平成 10 年 9 月 29 日判決（判タ 1025 号 142 頁）、

(75) 金子・前掲注(2)471 頁参照。

(76) 金子・前掲注(2)471 頁～472 頁参照。

東京地裁平成 12 年 5 月 30 日判決(税資 247 号 966 頁)、大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決(税資 254 号順号 9726) など。)がある。

これらにおいては、評価通達 6 項適用の判断基準である「評価通達による評価の合理性の欠如」と「著しい価額の乖離」が客観的に存在することの二つの点を肯定するに当たって、納税者が「経済合理性の欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させていること」を指摘している。

一方、同族会社の行為計算否認規定の解釈・適用上の通説的な論点として、前節で述べたように、①具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か及び③租税回避の意図があったと認められるか否かという三つが挙げられる。

両者を比較すると、②に関しては、上記の裁判例において、「その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的はない」また、③に関しては、「経済合理性の欠如した行為を介在させて、意図的に租税負担を軽減させている」と判示されていることから、租税回避の意図があったと認められ、それぞれ②及び③と一致するといえる。

さらに、「租税回避型」に係る裁判例で認定された、同族会社の順次の著しく低い価額での現物出資の受入れ、あるいは意図的な資本金と資本準備金の振分けといった納税者の行為は、評価通達の定めのうち評価額が低額となる評価手法を適用することができるようにするため形式的に行われたに過ぎないことから、①の「具体的な行為計算が異常ないし変則的である」ことにも該当する。

以上のことを踏まえると、評価通達 6 項適用に係る裁判例のうち、同族会社を利用して行われた「租税回避型」に該当するものについては、相続税法 64 条 1 項の適用も可能であったと考えられる⁽⁷⁷⁾。

よって、同族会社の行為計算否認規定である相続税法 64 条 1 項と評価通達

(77) 特に大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決(税資 254 号順号 9726)は、資本金と資本準備金の振分けを認めず全額を資本金として株式を評価しているが、これは、同族会社の行為を否認した場合であっても、同様の処理となると考えられるので、結果において同一となり両者の適用が併存し得ることを顕著に示すものと考えられる。

6項はその適用において並存し得るものといえる⁽⁷⁸⁾。

(78) 同様の見解として、石川克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察 —財産評価基本通達第6項との関連を中心として—」税大論叢 39号 505頁以下(2002、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/39/ishikawa/hajimeni.htm>)がある。

第4章 不動産鑑定評価と「特別の事情」

納税者が、相続等により取得した土地について、「評価通達による評価額が高すぎる（「時価」を超えている。）。」と主張し、独自に不動産鑑定を行い、不動産鑑定評価額（以下、本章において「鑑定評価額」という。）により相続税等の申告をすることがある。

課税庁は、調査及び不動産鑑定評価書の検討の結果、当該鑑定手法が不合理な場合、あるいは、当該鑑定的前提とする事実が客観的事実と異なる場合、評価通達の定めによらないことが正当と是認される「特別の事情」を認めることはできず、評価通達の定めに基づき算定した評価額を基礎として、相続税等の更正処分等を行うこととなる。

これに対し、不動産鑑定評価書の内容が合理的である場合（第2章第5節において導出した）評価通達6項の適用に係る判断基準の一つである、「〔ii〕他の合理的な時価の評価方法が存在すること」という観点からは、「特別の事情」があると認められ、評価通達の定めに基づき算定した評価額によらずに当該鑑定評価書による鑑定評価額で申告をしたことのみをもって更正処分を行うことはできないといえるものの、次のような問題がある。つまり、

- ① 不動産鑑定評価書につき、その内容において一応公正妥当な鑑定理論に従っているなどの根拠があり、更に、前提事実が異なるなどの特段の不合理な点を指摘できないものの、評価通達に定める評価方法により評価することが不合理とまではいえない場合、

あるいは、

- ② 鑑定評価額と評価通達による評価額との差が顕著なものではなく、仮に、鑑定評価額の方が評価通達による評価額よりも低い価額であったとしても「時価の幅」（評価の裁量の幅ともいえる。）の範囲内と考えられる場合に、「特別の事情」があるといえるかどうかということである。

すなわち、「一応公正妥当な鑑定理論に従っている鑑定評価額が存する場合に

『特別の事情』の存在を認めるか否か。」ということに帰結するが、これは、第1章第4節1(3)で述べた、評価通達の有する「間接的拘束力」をどの程度のものとするかによることになるといえる。

第1節 財産評価基本通達の有する間接的拘束力 についての異なる見解

評価通達の有する間接的拘束力とは、既に述べたように、「評価通達が時価の評価方法として一般的合理性を有する限り、納税者間の公平性の観点から、原則として、全ての納税者との関係で評価通達の定めに基づく評価を行う必要があり、特定の納税者、あるいは、特定の相続財産等についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法 22 条の定める『時価』として許容できる範囲内のものであったとしても許されない。」というものである。

ところが、不動産(土地)の評価については、次のとおり、当該拘束力の捉え方が異なる二つの裁判例がある。

1 東京地裁平成 11 年 8 月 10 日判決(税資 244 号 291 頁)(合理性欠如説)

本裁判例では、下記のとおり、評価通達の有する拘束力(間接的拘束力)を相当強いものとして捉えている。

「ただ、宅地の適正な時価、すなわちその客観的交換価値というものは、その土地の面積、形状、地域的要因等の各個別の事情、需要と供給のバランスなど様々な要素により変動するものであるから、理論的にみれば一義的に観念できるとしても、実際問題としてこれを一義的に把握することは困難であり、不動産鑑定士による鑑定評価額も、それが公正妥当な不動産鑑定理論に従うとしても、なお鑑定士の主観的な判断及び資料の選択過程が介在することを免れないのであって、鑑定人が異なれば、同一の宅地についても異なる評価額が出てくることは避けられないことである。宅地の

客観的交換価値には右の意味である程度の幅があるとみなければならない。かかる観点からすれば、路線価方式によって算定された評価額が時価とみるべき合理的な範囲内であれば、法 22 条違反の問題は生じないと解するのが相当であり、したがって、路線価方式によって算定された評価額が客観的交換価値を超えているといえるためには、路線価方式により算定した宅地の評価額を下回る不動産鑑定評価が存在し、その鑑定が一応公正妥当な鑑定理論にしたがっているというのみでは足りず、同一の宅地についての他の不動産鑑定評価があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格や基準地の標準価格の状況、近隣における取引事例等の諸事情に照らして、路線価方式により評価した評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要するものというべきである。」

(下線筆者)

このような見解に従えば、単に一応公正妥当な鑑定理論に従った鑑定評価額が存在するだけで、直ちに「特別の事情」があるというわけではなく、他の諸事情をも考慮して、当該事例において評価通達に定めるところに従った評価額が時価を超えていることが明らかであると認められて初めて「特別の事情」が肯定されることになる（このような場合には、他の諸事情をも考慮して、当該事例において評価通達に定めるところに従った評価額が時価を超えていることが明らかであると認められるのであり、評価通達による評価方法が当該事例にあっては時価の算定方法として合理性（個別的な合理性）を欠いているとも評価できることから、当該見解を「合理性欠如説」と呼ぶ。）。

このような見解に立つ裁判例及び裁決例はほかにもあり、合理性欠如説は、評価通達の有する間接的拘束力に係る応用的な見解であるとする（裁判例として、東京高裁平成 12 年 9 月 12 日判決（税資 248 号 711 頁）、裁決例として、平成 18 年 3 月 15 日裁決（裁決事例集 71 集 505 頁）、平成 23 年 6 月 7 日裁決（裁決事例集 85 集 330 頁）などがある。）。

2 名古屋地裁平成 16 年 8 月 30 日（判タ 1196 号 60 頁）（合理性比較説）

土地の評価方法が争われた本裁判例では、課税庁側が、評価通達の有する間接的拘束力につき、前述の合理性欠如説を採用した上で、評価通達による評価を行うべきであるとの主張を展開したのであるが、以下のとおり、本裁判例の判決では、その主張が採用されず、結論としても評価通達に基づく評価額ではなく、裁判所が行った不動産鑑定に基づく鑑定評価額が採用されている。

「もっとも、大量・反復して発生する課税事務を迅速かつ適正に処理するためには、あらかじめ法令の解釈や事務処理上の指針を明らかにし、納税者に対して申告内容を確定する便宜を与えるとともに、課税庁における事務処理を統一することが望ましいと考えられるから、通達に基づく課税行政が積極的な意義を有することは否定し難く、したがって、通達の内容が法令の趣旨に沿った合理的なものである限り、これに従った課税庁の処分は、一応適法なものであるとの推定を受けるであろうし、逆に、課税庁が、特段の事情がないにもかかわらず、通達に基づくことなく納税者に対して不利益な課税処分を行った場合には、当該処分は、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則に反するものとして違法となり得るというべきである。」

「しかしながら、通達の意義は以上に尽きるものであり、納税者が反対証拠を提出して通達に基づく課税処分の適法性を争うことは何ら妨げられないというべきであり、その場合には、通達の内容の合理性と当該証拠のそれとを比較考量して、どちらがより法令の趣旨に沿ったものであるかを判断して決すべきものである。そして、本件で問題となっている法 22 条の「時価」は、不特定多数の者の間において通常成立すべき客観的な交換価値を意味するから、通達評価額が、この意味における「時価」を上回らない場合には、適法であることはいうまでもないが、他の証拠によって上記「時価」を上回ると判断された場合には、これを採用した課税処分は違法となるというべきである（固定資産税について定めた地方税法 341 条 5

号の「適正な時価」に関する最高裁判所平成15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁参照。(省略) このような不動産鑑定評価基準の性格や精度に照らすと、これに準拠して行われた不動産鑑定は、一般的には客観的な根拠を有するものとして扱われるべきであり、その結果が上記の通達評価額を下回るときは、前者が「時価」に当たると判断すべきことは当然である (被告も、結論としてはこれを肯定している。)。 (下線筆者)

本裁判例の採用する見解は、納税者側が、不動産鑑定評価書等の反対証拠を提出して、評価通達に基づく課税処分 of 適法性を争った場合には、①評価通達の定める評価方法の内容と鑑定評価書等の合理性を比較考量して決する、②不動産鑑定評価基準に準拠して行われた不動産鑑定は、一般的には客観的根拠があるものとして扱われるべきであることから、鑑定評価額を「時価」と判断すべき、とするものである (①の合理性の比較考量の観点から、これを「合理性比較説」と呼ぶ。)

第2節 「合理性欠如説」と「合理性比較説」の相違点

上記の東京地裁平成11年8月10日判決の採用する合理性欠如説と名古屋地裁平成16年8月30日判決の採用する合理性比較説のメルクマールの相違は、前者が「評価通達による評価額が時価を上回るかどうか。」であるのに対し、後者は「評価通達による評価額が鑑定評価額をわずかでも上回るかどうか。」ということである。

換言すると次のとおりとなる。

例えば、評価通達の評価方法と不動産鑑定基準の評価方法のそれぞれが合理性を有し、鑑定評価額が評価通達による評価額をわずかでも下回る場合には、

- ① 合理性欠如説においては、評価通達による評価額が「時価」を上回ることが明らか、あるいは、評価通達の評価手法が合理性を欠くとまではいえない以上、「特別の事情」は認められず、評価通達による評価額を基礎とす

る更正処分等は適法となる、
のに対し、

- ② 合理性比較説においては、評価通達に定める評価方法よりも不動産鑑定評価基準に準拠した鑑定の方が一般的には合理的であり、鑑定評価額が評価通達による評価額をわずかでも下回れば、鑑定評価額が「時価」であるものとして扱われ、評価通達による評価額が「時価」を超えているとして「特別の事情」が認められ、評価通達に基づく評価額による更正処分等は違法となる、

という点が両者の相違ということになる。

第3節 「合理性欠如説」と「合理性比較説」の比較検討

両者を比較検討すると、合理性欠如説は、評価通達に定める評価方法以外の方法で評価することが正当と是認される「特別の事情」の有無に関して、評価通達6項適用に係る裁判例が、①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（判断基準〔i〕）、②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着しい乖離が存在すること（判断基準〔iii〕）などを指摘していることと整合的である。

これに対し、合理性比較説における「評価通達の定める評価方法の内容と鑑定評価書等の合理性を比較考量して決する」との部分、評価通達の有する拘束力（間接的拘束力）の「特定の納税者、あるいは、特定の相続財産等についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法 22 条の定める『時価』として許容できる範囲内のものであったとしても許されない。」という内容と整合しないといえる⁽⁷⁹⁾。

(79) 「評価通達の定める評価方法の内容と鑑定評価書等の合理性を比較考量して決する。」ということに関していえば、評価通達に定める評価手法が簡便な方法といえるのに対し、不動産鑑定評価書が存在しこれが一応公正妥当な鑑定理論によっているとすれば、前者より

また、合理性比較説は、結局のところ、評価通達の有する拘束力について、当該拘束力が評価通達に基づく評価額が納税者にとって有利に働くもの（つまり、評価通達による評価額 \leq 鑑定評価額となる場合にのみ働くもの）と考えるのと同じであるといえるが、そもそも評価通達が間接的拘束力を有するとすると、上記のような片面的な取扱いが導かれることは極めて疑問と言わざるを得ない。

第4節 小括

納税者が不動産の評価に当たって、評価通達の定めによらずに「特別の事情」があるとして、不動産鑑定評価基準による価額により評価して相続税等の申告をすることは、通達に拘束されない納税者の権利であり、そのこと自体に問題はない。

しかしながら、課税庁においては、不動産鑑定評価書に基づく申告等について、まず、その鑑定手法が不合理であったり、前提とする事実が客観的事実と異なるなどの事情があるかどうかを調査・検討し、これに該当するといえるときには、「特別の事情」は認められないとして更正処分等を行うべきである。

も後者の方がその評価手法において合理性が高いと一般的にいえることになるのであるから、須らく、鑑定評価額による申告を認めてよいことになる。

しかしながら、現行の路線価等は地価公示価格レベル水準の価額の80%相当額を目途として定められていることから、鑑定評価書が存在しこれが一応公正妥当な鑑定理論によっているとすれば、著しい地価下落などの事情がない限り、一般的には評価通達の定めによる評価額 \leq 鑑定評価額となると考えられる。にもかかわらず、課税庁に提出される当該評価書における鑑定評価額に、評価通達による評価額 \geq 鑑定評価額となっているものが多く見受けられる状況を鑑みると、これらの鑑定評価書には、その鑑定手法が不合理であったり、前提とする事実が客観的事実と異なるなどの事情があると考えられる（公表裁決では、このように判断したものがあるので参考になる。）。

また、多くの場合、相続財産である土地のうち特定の土地（評価通達による評価額 \geq 鑑定評価額となりそうなもの）についてのみ鑑定評価額による申告がなされているということは、その鑑定評価による申告自体は特定の財産についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価しているものといえるので、「たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法22条の定める『時価』として許容できる範囲内のものであったとしても許されない。」という評価通達が有する間接的拘束力の内容に整合しないといえることができる。

この点について、神戸地裁平成20年3月13日判決(税資258号順号10919)は、

「一般に、同一不動産につき、評価通達による評価額と不動産鑑定評価基準による評価額との間に、合理的な複数の時価評価方法によった場合にも生じ得る開差を明らかに逸脱する著しい開差が発生した場合、それが、評価通達を適用し得ない事案であるのにこれを適用したことに起因する場合もあるが、これに限らず、評価通達の適用上の過誤、不動産鑑定評価における試算価格算定方法の選択の誤り又は同試算価格算定過程における適用の誤り等に起因する場合もあり得るから、単に上記の著しい開差発生の一事をもって、上記特段の事情があると即断すべきではない(中略)(これと区別しなければならないのは、納税義務者が不動産鑑定士等の不動産鑑定評価に基づき、路線価の設定の適否を争うことであり、路線価が鑑定評価額等を基に設定される(評価通達14)ことからしてこれは許容されるべきであるが、あくまで評価通達の適用段階での誤りを指摘するものであって、上記特段の事情の主張ではない・・・)」(下線筆者)

と判示している。

次に、仮に、その鑑定手法が不合理ではなく、また、前提とする事実が客観的事実と異なるなどの事情がないとしても、本章で検討したとおり、評価通達による評価方法に合理性が認められる限り、原則としてこれによるべきであるとする見解(間接的拘束力)及び鑑定評価書が存在しこれが一応公正妥当な鑑定理論によっているだけではなく、他の諸事情に照らした場合に評価通達の合理性の欠如等が認められなければ、「特別の事情」は認められないとの見解(合理説欠如説)によって、評価通達6項の適用の有無を判断するのが妥当である。

これに関連して金子教授は、「評価基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、特段の理由がないにもかかわらず、特定の土地について評価基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違

法であると解すべきであろう⁽⁸⁰⁾」と述べられ、また、清水教授も、評価通達による評価が一般的に行われているときに、特定の納税者についてだけ特別な事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合には、その「別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないというべきであろう」とされている⁽⁸¹⁾。

以上のことから、不動産鑑定評価と「特別の事情」の関係は、合理性欠如説によるべきであり、単に鑑定評価額が評価通達に基づく評価額を下回るというのみでは「特別の事情」は認められないと考える。

(80) 金子・前掲注(2)622頁。

(81) 清永敬次『税法〔新装版〕』33頁(ミネルヴァ書房、2013)参照。

第5章 財産評価基本通達6項の適用と 国税通則法65条4項との関係

評価通達6項適用に係る裁判例において、課税庁が更正処分等に基づき過少申告加算税の賦課決定をしたことに対し、納税者が、過少申告となったことにつき、課税庁が公表する評価通達により、相続財産等を評価して相続税等の申告を行ったためであり、国税通則法65条4項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由」（以下、「正当な理由」という。）がある場合に該当する旨を主張することがある⁽⁸²⁾。

そこで、本章においては、国税通則法65条4項の規定並びに平成12年7月に公表された「相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（以下「相続税事務運営指針」という。）の定め、裁判所における「正当な理由」の判断及び「正当な理由」と信義則の関係などを整理するとともに、評価通達6項適用に係る裁判例において示された「正当な理由」について整理・検討を行う⁽⁸³⁾。

(82) 例えば、買取保証のある出資に係る事例である、東京地判平13・7・5税資251号順号8941において、納税者は、「(相続税)法22条の『時価』の内容について、法は明確な規定を置いていない以上、納税者としては、評価基本通達を基準として時価を評価するほかないのであって、贈与税の申告における財産の評価が評価基本通達の基準に準拠している限り、『正当な理由』があるとすべきであるから、評価基本通達の定める配当還元方式により本件株式等の価額を評価して贈与税を申告した原告には、『正当な理由』が認められるとすべきである。」(下線筆者)と主張している。

(83) 「正当な理由」について研究された論文等として、佐藤謙一「国税通則法65条4項の「正当な理由」を巡る問題点 ―裁判例の分析を通して―」税大論叢53号95頁以下(2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/53/02/hajimeni.htm>)、落合秀行「加算税の免除要件 ―納税者の権利保護との関係から―」税大論叢68号469頁以下(2011、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/68/04/index.htm>)、山本英幸「過少申告加算税における『正当な理由』」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会編・水野武夫先生古希記念論文集『行政と国民の権利』689頁(法律文化社、2011)などがある。

第1節 「正当な理由」の意義等

「正当な理由」の意義、要件等について、法令上明らかにされていないことから、法律解釈の問題となるが⁽⁸⁴⁾、国税通則法 65 条 4 項の規定並びに相続税事務運営指針の定め、裁判所における「正当な理由」の判断及び「正当な理由」と信義則の関係は以下のとおりである。

1 国税通則法 65 条 4 項の規定

修正申告又は更正により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む）の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められるものがある場合には、その部分について過少申告加算税は課さないこととされている（通則法 65④）。

この「正当な理由」の意義、要件等について、法令上明らかにされていないためその解釈が問題となるが、評価通達 6 項の適用に係る裁判例においては、次の 2 から 4 によって判断することとなる。

2 相続税事務運営指針による取扱い

課税庁は、平成 12 年 7 月 3 日付課資 2-264 ほか 2 課共同「相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」を公表し、「正当な理由」について、次のとおり取り扱うことを明らかにしている（評価通達 6 項適用に係る裁判例に關すると考えられる部分を抜粋。）。

「第 1 過少申告加算税の取扱い

（過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実）

- 1 通則法第 65 条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第 4 項に規定する正

(84) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第 4 版〕』70 頁（財経詳報社、2012）参照。

当な理由があると認められる事実として取り扱う。

- (1) 税法の解釈に関し申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者（省略）の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

(注) 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。」

上記のように、相続税事務運営指針では、「正当な理由」の取扱いが区々になることがないように具体例を例示する形となっているが、この例示以外にどのようなケースが「正当な理由」に該当し得るかが問題となった場合には、後述する、最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決（民集 60 卷 4 号 1611 頁）が判示した点を考慮し判断する必要がある。

3 裁判例における判断

相続税事務運営指針が公表されるまでの裁判例においては、「正当な理由」の意義が次のように判示されていた。

例えば、東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決（税資 88 号 841 頁）（以下「東京高裁昭和 51 年判決」という。）では

「控訴人は、買戻金を取得金額としたことは、法的に素人の控訴人としてやむをえない事情があり、国税通則法第 65 条第 2 項にいう「正当な理由がある場合」に当たると主張するが、右にいう「正当な理由がある場合」とは、例えば、税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかつた保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また更正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により納税者の故意過失の基かずに当該申告額が過少となった場合の如く、当該申告が真にやむをえない理由によるものであり、

かゝる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであつて、納税者の税法の不知もしくは誤解に基く場合は、これに当たらないというべきである。従つて控訴人の主張は理由がない。」

(下線筆者)

と判示し、「正当な理由がある場合」とは、納税者に過少申告加算税を賦課することは不当若しくは酷になる場合を意味し、納税者の税法の不知若しくは誤解に基づく場合はこれに当たらないとされていた⁽⁸⁵⁾。

また、相続税事務運営指針公表後の裁判例においても、従前の考え方を踏襲しているといえ⁽⁸⁶⁾、最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決（民集 60 巻 4 号 1611 頁）（以下「最高裁平成 18 年判決」という。）は、

「過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」（下線筆者）

と判示している⁽⁸⁷⁾。

4 信義則の適用要件

民法 1 条 2 項は、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。」と規定している。これを一般に信義誠実の原則（信義則）という。

租税法の分野においては、租税法律主義上の合法性の原則により法律適合性が厳しく求められるため、信義則の適用について議論があるところであるが、現状では、信義則の適用を認め得るとする考え方が多数説であり、「正当

(85) 神戸地判昭 58・8・29 税資 133 号 521 頁、大阪高判平 2・2・28 税資 175 号 976 頁、東京高判平 7・11・27 税資 214 号 504 頁、東京地判平 12・4・25 税資 247 号 486 頁などにおいても、同趣旨の判示がなされている。

(86) 品川・前掲注(84)73 頁参照。

(87) 最判平 18・4・25 民集 60 巻 4 号 1728 頁においても、同趣旨の判示がなされている。

な理由」の取扱いに当たっても適用されると考える⁽⁸⁸⁾。

租税法における、信義則の適用要件について、最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決（訟月 34 卷 4 号 853 頁）は、

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんづく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」（下線筆者）

と判示しており、次の五つの点にまとめられる⁽⁸⁹⁾。

- ① 課税庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解の表示をしたこと
- ② 納税者がその表示を信頼し、その信頼過程において責められるべき事由を有しないこと
- ③ 納税者がその信頼に基づき何らかの行為をしたこと
- ④ 課税庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと

(88) 品川・前掲注(84)111 頁～113 頁参照。

(89) 品川・前掲注(84)112 頁参照。

⑤ 納税者がその行政処分により救済に値する経済的不利益を被ったこと
評価通達6項適用に係る裁判例における「正当な理由」の有無の判断において、上記の要件のうち、①の要件が重要となると考えるが、①にある「信頼の対象となる公的見解の表示」には、法令の解釈に関する見解の表示、つまり通達の公表のように納税者一般に対するものも含まれる⁽⁹⁰⁾といえる。

なお、②の要件については、納税者がその表示を信頼する過程に無理からぬことがあること、③の要件については、納税者がその信頼に基づき過少な申告を行い又は申告義務を怠ること、④の要件については、課税庁が当初表示した公的見解に反する課税処分を行うこと、及び⑤の要件については、その課税処分により被った納税者の経済的不利益を救済する方が租税法主義の形式上の遵守よりも租税正義に適うことを意味している⁽⁹¹⁾。

第2節 財産評価基本通達6項適用に係る裁判例における判断

評価通達6項適用に係る裁判例において、納税者が、評価通達により相続財産等を評価したことにつき、「正当な理由」がある場合に該当する旨を主張したことに対し、裁判所は以下のような判示をしている。

1 不動産に係る裁判例

○ 東京高裁平成11年8月30日判決（訟月47巻6号1616頁）「価額乖離型」

本裁判例は、本件土地の路線価方式による評価額が客観的時価を超えることから、「特別の事情」があるとして、納税者が、時点修正を行った路線価（以下「時点修正路線価」という。）により土地の価額を評価し相続税の申告をしたことに対し、課税庁は、「特別の事情」の存在は認められたものの、納税者による評価額が課税庁の算定した時点修正路線価に基づく評価額よ

(90) 金子・前掲注(2)134頁参照。

(91) 品川・前掲注(84)113頁参照。

り過少であったために、更正処分等を行った事例である。

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「控訴人は、本件期限内申告書を提出するに当たり、本件土地の価額の評価について、地価の急激な変動のために路線価方式によることができず、かといって課税庁からこれに代わる具体的な評価方法も示されていなかったため、やむを得ず修正路線価を用いて評価したものであると主張するが、評価通達の定める路線価方式によることができないとすれば、法の定める原則に従って客観的時価により近い評価をすべきことは当然であり、右主張のような事由があるからといって過少申告について正当な理由があるということとはできない。」（下線筆者）

本裁判例では、「法の定める原則」すなわち相続税法 22 条の規定により、客観的時価に近い評価を行うのは当然のことであり、東京高裁昭和 51 年判決における「附帯税を課することが不当もしくは酷ならしめるような事情の存する場合」にも当たらないため、「正当な理由」があるということとはできないと判示されたといえる。

2 株式等に係る裁判例

(1) 有限会社等を設立し、当該会社の出資等を現物出資した事例

下記の裁判例は、取引相場のない株式について、評価通達による原則的評価方法とされる純資産価額方式にあつては、法人税額等相当額の控除が認められていることを逆手にとり、取引相場のない株式を低額で順次現物出資して、子会社、孫会社を設立し、その都度法人税額等相当額の控除を受けて同株式の評価をゼロに近づけていくという租税回避行為が介在する事例である。

イ 神戸地裁平成 11 年 12 月 13 日判決（税資 245 号 749 頁）「租税回避型」

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のと

おり。

「原告らによる相続税の申告当時、評価差額を作出する意図の有無にかかわらず法人税額等相当額の控除を認めるものとする課税庁の公式見解が公表されていたという事実は認められず、したがって、申告後において課税庁の見解が改変されたという事実も存しないのみならず、申告当時、相続税の負担軽減のために全く経済的合理性のない二つの同族会社を設立するという不自然、不合理な行為を行えば、法人税額等相当額の控除を否認される可能性があることは、十分に予測可能であったのであるから、原告らに過少申告加算税を賦課することが不当であるとか、酷になるとは到底認められない。」（下線筆者）

本裁判例では、「評価差額を作出する意図の有無にかかわらず法人税額等相当額の控除を認めるものとする課税庁の公式見解が公表されていたという事実は認められ（ない）」と判示され、信義則の適用要件①「課税庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解の表示をしたこと」には該当しないため、「正当な理由」があるということとはできないと判示されたといえる。また、当該裁判例では、納税者の経済的合理性のない行為により、評価通達6項適用が予測可能となるため、「正当な理由」があるということとはできない旨も判示している。

ロ 東京高裁平成 17 年 1 月 19 日判決（訟月 51 卷 10 号 2629 頁）「租税回避型」

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「本件においては、本件出資の評価額あるいはその前提となる本件株式の評価額が問題となるが、被控訴人は、評価通達を形式的に適用したのでは、実質的に相続税負担の公平が害されるため、評価通達の定める評価方法によらないことが正当として是認されるような特別事情があるとして本件出資につき評価通達に定める方式を採用せずに上記財産を評価して本件更正処分をしたものであるところ、このような

評価方法が適法であることは上記認定のとおりである上、評価通達6項の定めからみても、評価通達を形式的に適用して相続税額を申告したとしても、これがそのまま是認されるものではないことは当然に予測のつくところであるから、評価通達を形式的に適用して相続税の申告に及んだ控訴人らの行為が「真にやむを得ない理由」によるものであったということとはできない。」（下線筆者）

また、本裁判例においては納税者から、本裁判例に係る更正処分等に対し、信義則違反であるとの主張もなされたが、判決では、

「被控訴人の本件更正処分等に事実誤認のないことは、上記（２）アに説示したとおりである。また、被控訴人のした本件更正処分は、改正後の評価通達を先取りしたものではなく、本件においては、評価通達によらないことが正当といえる特別事情があるとして、他の評価方法を採用したものである。したがって、上記の点が信義則違反を基礎付ける事実と評価することはできず、控訴人らの主張は採用できない。」

「また、控訴人らは、課税庁の公的見解の表明というべき評価通達を信頼して、本件出資を本件各取引会社に譲渡し、本件株式及び本件出資を評価通達に基づいて評価し、相続税の申告をしたのであるにもかかわらず、被控訴人は評価通達に反する課税処分をした旨主張する。」

「しかしながら、控訴人らが信頼したという評価通達は、185項において、純資産価額方式による株式価額を算定するについて、法人税額等相当額を控除することを定めているが、一方で、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。」と定めており、このことから明らかなように、課税庁が、すべての場合に法人税額等相当額を控除するとの公的見解を表明したなどと認めることはできない。そうすると、控訴人らの主張は、その前提において失当であり、採用できない。」（下線筆者）

と判示され、納税者の主張が退けられている。

本裁判例における判示から、「評価通達は、評価通達6項を含めたところで、相続財産等の評価方法を定めている。」ということがいえる。

つまり、「特別の事情」がある場合において、課税庁が、評価通達6項の定めにより、評価通達に定める評価方法以外の方法で相続財産等を評価したとしても、相続税事務運営指針第1・1(1)に定める事実には当たらず、最高裁平成18年判決において判示されている「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」もないといえる。

また、信義則の適用要件④「課税庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと」にも当たらないため、信義則違反は存せず、本裁判例において「正当な理由」があるということとはできないということになる。

ハ 東京高裁平成13年3月15日判決（訟月48巻7号1791頁）「租税回避型」

本裁判例は、無申告事案に係る処分であったため、納税者は国税通則法66条1項ただし書((無申告加算税))に規定する「正当な理由」についての判示事項であるが、該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「もともと評価基本通達6には、いかなる場合にもその定めが形式的・画一的に適用されるものではないことが明定されていたものである上、控訴人は、専ら相続税の負担を免れ又は軽減することを目的として、甲田企画の純資産価額と帳簿上の資産価額との間に91億4,340万円余もの巨額の評価差額を意図して創出し、これに対する法人税額等相当額を控除して算出した価額を基礎として、本件出資に係る売買代金を決定し買い受けたものであるところ、このような場合においても、評価基本通達の定めがなんらの問題なく適用され、それが著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には当たらないとするのが一般的な実務や見解であったということは到底できないところである。」（下線筆者）

「したがって、控訴人には、期限内に申告しなかったことにつき責められるべき事由がなく、無申告加算税の制裁を課することが不当と認められる事情があるものとはいえない。」

本裁判例の判示からも、上記ロと同様に、「評価通達には、評価通達6項を含めたところで相続財産等の評価方法が定められている。」ということがいえる。

(2) 買取保証のある出資の評価に係る事例

下記の裁判例は、被相続人が出資した株式を純資産価額で買取る旨の保証がなされていた事例であり、当該株式の評価方法について裁判所は、納税者の主張した配当還元方式ではなく、純資産価額で評価する方法によることを容認したものである。

イ 東京高裁平成13年1月30日判決(税資250号順号8826)「租税回避型」

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「本件相続に係る相続税の申告の時点において、「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。」との評価基本通達6項の規定が存在しており、また、相続税法22条の「時価」の解釈として、評価基本通達に定められた評価方式を形式的に適用するとかえって実質的な租税負担の公平を害するなど、右評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるときには、他の合理的な方法により評価することが許されると解される（同旨の複数の裁判例も存在していた）ことから、本件において被控訴人が評価基本通達によらず、時価純資産価額方式により本件株式を評価することが、控訴人ら主張のような「税法の解釈に関して申告当時公表されていた見解がその後変更された」場合と同じであるとはいえない。」（下線筆者）

「そして、前記のとおり、本件において評価基本通達に定める配当

還元方式を適用することは、課税上、実質的公平を著しく損なうものであるから、右配当還元方式を本件に適用することは、合理性を欠くといわざるを得ず、評価基本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こと、また、控訴人らが時価純資産価額により評価した価額が本件株式の時価として合理的であることを是認しているとみられる事情があることから、評価基本通達に配当還元方式による場合が認められているからと**いって、これによる納税申告が真にやむを得ない理由によるものとはいえず、したがって、前記「正当な理由」があるものと認めることはできない。**」（下線筆者）

「なお、控訴人らは、節税を試みることは国民の権利である旨主張するが、節税を試みること自体とその結果として相続税法 22 条の規定に違反することとは別であるから、控訴人らの主張は理由がない。」

（下線筆者）

本裁判例においては、評価通達によらずに評価することは、「税法の解釈に関して申告当時公表されていた見解がその後改変された」場合と同じであるとはいえない旨が判示されており、相続税事務運営指針第 1・1(1)には当たらないといえる。また、「特別の事情」があるため、評価通達に定める評価方法により申告することが「真にやむを得ない理由」とはならないとされていることから、「正当な理由」があるということとはできないことになる。

ロ 東京地裁平成 13 年 7 月 5 日判決（税資 251 号順号 8941）「租税回避型」

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「贈与税の評価について、評価基本通達に定めた評価方法により財産の価額を評価す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、評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法により評価することが許されることは前記のとおりで

あるところ、本件各処分は、この見地から評価基本通達の定める配当還元方式によらずに本件株式等を評価して行われたものであって、かかる評価が適法であることも前記のとおりである。さらに、原告は、専ら評価基本通達の形式的適用により相続税の負担軽減を目的とした取引の一環として本件贈与を行った上、評価基本通達に定める配当還元方式により本件株式等を著しく低額に評価して贈与税の申告をしているのであるから、このような場合に、上記の正当な理由が存すると認めることは相当でない。」（下線筆者）

本裁判例においては、「正当な理由」がないと判示した根拠について、「特別の事情がある場合には、評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法により評価することが許される」こと及び「専ら評価基本通達の形式的適用により相続税の負担軽減を目的とした取引」により著しく低額に評価したことを挙げている。

(3) 資本金と資本準備金の振分けに係る事例

下記の裁判例は、贈与者が低額の税金の負担で取引相場のない出資の所有権を受贈者に移転させるために当該出資を贈与し、評価通達による評価方法である配当還元方式によるところ、一株当たりの年配当金額が同方式では「資本等の額」ではなく「資本金」とされていることに着目し、出資した10億円のうち、1,000万円を資本金、9億9,000万円を資本準備金として評価を行った事例である。この1対99の振り分けについて、裁判所は、「経済的合理性のない行為」と指摘し、「特別の事情」の存在を認め、全額を資本金として評価額を算定している。

イ 大阪高裁平成16年7月28日判決（税資254号順号9708）「租税回避型」

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「国税通則法65条4項所定の「正当な理由」は、税法の解釈に関し申告当時に公表されていた課税庁の見解がその後変更されたり、災

害又は盗難等に関し申告当時は損失とするのが相当とされたものがその後予期しなかった保険金の支払や盗難品の返還を受けた場合等、申告当時は適法とみられた申告がその後の事情の変更によって、納税者の故意又は過失に基づかずに過少申告になった場合のように、その申告が真にやむを得ない理由によるものであって、過少申告加算税の賦課が不当又は酷になる場合を指すものと解される。しかるところ、本件全証拠によっても、控訴人らの申告にこのような理由があったとは認められず、かえって、控訴人らは、Hが出資金の100分の1を資本金、100分の99を資本準備金にするという不自然かつ不合理な資本構成をとっていることを認識した上で、専ら相続税軽減の意図から本件出資をしているのであるから、本件更正処分を受ける可能性のあることは十分予測できたというべきである。控訴人らに上記「正当な理由」があったとは認められない。」(下線筆者)

本裁判例においても、「正当な理由」があるとはいえない理由として、上記(1)イ及び(2)ロと同様、納税者の経済的合理性のない行為により、評価通達6項適用が予測可能となる旨を判示している。

ロ 大阪地裁平成16年8月27日判決(税資254号順号9727)「租税回避型」

本裁判例における、「正当な理由」の該当性判断の判示部分は以下のとおり。

「本件においては、専ら本件出資の評価額を低廉なものとするための方策として本件出資の払込金額について1対99の割合をもって資本金と資本準備金への振り分けをしているものであり、評価基本通達188-2に定める配当還元方式を適用して本件出資の価額を評価することは、実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであって、上記評価方法によらないことが正当と是認される特別な事情が存ずるとして、評価基本通達188-2に定める配当還元方式によるべきでないと解されるところである。してみれば、かかる原告らの本件申告

について、当該申告がやむを得ない理由によるものということは到底できず、原告らが本件申告をすることについて、国税通則法 65 条 4 項所定の「正当な理由」は認められない。」(下線筆者)

本裁判例においては、納税者の租税回避行為、すなわち経済的合理性のない行為により「特別の事情」の存するため、「正当な理由」があるということとはできない旨が判示されている。

第3節 小括

評価通達 6 項適用に係る裁判例において、納税者が、「正当な理由」がある場合に該当する旨を主張した事例における判示事項の整理・検討を行った。

各裁判例の判示事項は、事例の内容により区々であるが、「評価通達 6 項の定めからみても、評価通達を形式的に適用して相続税額を申告したとしても、これがそのまま是認されるものではないことは当然に予測のつくところである」

(東京高裁平成 17 年 1 月 19 日判決：第 2 節 2 (1) ロ参照。)、あるいは「相続税の申告の時点において、『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。』との評価基本通達 6 項の規定が存在 (する)」(東京高裁平成 13 年 1 月 30 日判決：第 2 節 2 (2) イ参照。)などと判示されているように、いずれの裁判例においても、「評価通達は、評価通達 6 項を含めたところで、相続財産等の評価方法を定めている。」ということが前提とされているといえる。

つまり、評価通達 6 項適用に係る裁判例においては、当然のことながら、評価通達 6 項が適用されることになるが、もともと評価通達 6 項は評価通達の一部として存在しており、「特別の事情」があるとして同項が適用されたとしても、相続税事務運営指針第 1・1(1)に定める「税法の解釈に関し申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者(省略)の解釈とが異なることとなった場合」には当たらない。

また、「課税庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分を

したこと」(第1節4④参照。)が信義則の適用要件の一つであるが、「評価通達は、評価通達6項を含めたところで、相続財産等の評価方法を定めている。」ことを前提とすれば、「公的見解の表示」には、評価通達6項の定めも含まれることになり、同項の適用は、「公的見解の表示に反する行政処分」とはならず、信義則違反にも当たらないことになる。

さらに、以上のことから、評価通達6項の適用は、東京高裁昭和51年判決で判示された「附帯税を課することが不当もしくは酷ならしめるような事情の存する場合」、あるいは、最高裁平成18年判決で判示された「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」がある場合にも該当しないといえる。

したがって、評価通達6項適用に係る裁判例においては、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」は存在しないため、同項の規定に基づき、過少申告加算税を賦課するのが相当である⁽⁹²⁾。

(92) 例えば、経済状況の急激な変動により土地・建物等の価額が高騰している時期において、納税者が評価通達に基づき相続した土地・建物等の評価を行い相続税の申告を行った場合にも、課税庁が、本研究で導出した評価通達6項適用に係る四つの判断基準を総合的に判断し、「特別の事情」が存するとして、評価通達によらない評価を行い、更正処分をする可能性がある。

その際に、過少申告加算税の賦課決定処分を行うかどうかであるが、「評価通達は、評価通達6項を含めたところで、相続財産等の評価方法を定めている。」という前提や、東京高判平11・8・30 訟月47巻6号1616頁における「評価通達の定める路線価方式によることのできない」とすれば、法の定める原則に従って客観的時価により近い評価をすべきことは当然であり、右主張のような事由があるからといって過少申告について正当な理由があるということではできない」という判示を勘案すると、このような場合にも「正当な理由」は存在せず、同処分を行うべきであると考える。

結びに代えて

本研究では、評価通達6項「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。」に定める「著しく不相当」と認められる場合、すなわち、評価通達6項適用に係る裁判例において判示された「特別の事情」がある場合について分析・検討し、評価通達6項適用の判断基準を導出した。

分析・検討の結果、各裁判例は、「価額乖離型」又は「租税回避型」という二つの判断の枠組みに分類できるが、両者を統一的に考えることは可能であり、評価通達6項の適用に当たっては、

- 〔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）
- 〔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）
- 〔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着しい乖離が存在すること（著しい価額の乖離の存在）
- 〔iv〕 納税者の行為が存在し、当該行為と〔iii〕の「価額の間に着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）

の四つの点が判断基準となると結論付けられた。

そして、評価通達6項の適用に当たっては、これらの基準を総合的に判断し、その結果、「特別の事情」の存在が認められた場合、同項の適用により、評価通達によらない評価を行うことが必要である。

評価通達6項は、評価通達上の包括的限定条項、あるいは、いわゆる「伝家の宝刀」であることから、課税庁において同項の適用には慎重な対応が求められる。

しかしながら、評価通達を形式的に適用することにより、相続財産等の評価

額が不当に減少（又は増加）し、納税者間における相続税等負担の実質的公平を損なうと考えられる場合には、当然に同項の適用を検討すべきである。

(参考)【評価通達6項の適用を主張し否認された事例等】

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張
1	H23.9.28	広島地裁	H22(行ウ)4	土地建物	評価通達	評価通達以外 (売買価額を基に算定)
2	H21.10.28	那覇地裁	H18(行ウ)15	土地	評価通達以外	評価通達以外
3	H21.5.13	最高二	H21(行ツ)65 H21(行ヒ)81	山林	—	—
	H20.11.20	東京高裁	H20(行コ)216	山林	評価通達以外	評価通達
	H20.4.24	東京地裁	H19(行ウ)737	山林	評価通達以外	評価通達
4	H21.1.29	札幌地裁	H18(行ウ)23	土地	評価通達以外	評価通達
5	H20.8.29	東京地裁	H18(行ウ)83	土地	評価通達以外	評価通達
6	H20.3.13	神戸地裁	H17(行ウ)53	土地	評価通達以外	評価通達
7	H19.11.29	高松高裁	H19(行コ)7	船舶	評価通達以外	評価通達以外
	H19.2.14	松山地裁	H14(行ウ)12	船舶	評価通達以外	評価通達以外
8	H19.11.28	大阪地裁	H17(行ウ)243	山林	評価通達以外	評価通達
9	H19.8.10	広島高裁	H19(行コ)11	株式等	評価通達以外	評価通達
	H19.3.22	山口地裁	H18(行ウ)6	株式等	評価通達以外	評価通達
10	H19.1.31	東京地裁	H17(行ウ)199	株式等	評価通達以外	評価通達
11	H18.11.30	最高一	H17(行ツ)286 H17(行ヒ)288	ゴルフ会員権	—	—
	H17.5.18	東京高裁	H17(行コ)23	ゴルフ会員権	評価通達以外	評価通達
	H16.12.16	東京地裁	H13(行ウ)270	ゴルフ会員権	評価通達以外	評価通達
12	H18.3.28	東京高裁	H17(行コ)320	土地	評価通達以外	評価通達
	H17.11.10	東京地裁	H16(行ウ)373	土地	評価通達以外	評価通達
13	H17.10.12	東京地裁	H15(行ウ)214	株式等	評価通達	評価通達以外
14	H16.4.7	東京高裁	H15(行コ)237	土地	第1:通達以外 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外
	H15.8.28	東京地裁	H13(行ウ)81	土地	第1:通達以外 第2:通達以外	第1:評価通達 第2:通達以外
15	H15.4.10	広島高裁岡山	H14(行コ)14	土地	評価通達以外	評価通達
	H14.8.21	岡山地裁	H11(行ウ)7	土地	評価通達以外	評価通達

裁判所判断	判決	評価方法	事案概要
評価通達	敗訴	評価通達	相続開始後に契約解除された土地の評価
評価通達以外	一部認容	時価 (納税者主張)	土地の評価
—	上告棄却	—	
評価通達	勝訴	評価通達	山林の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
評価通達以外	勝訴	裁決採用方法 (課税庁主張)	船舶の評価(取引相場のない株式の評価対象会社が所有)
評価通達以外	勝訴	裁決採用方法 (課税庁主張)	同上
評価通達	勝訴	評価通達	山林の評価
評価通達	勝訴	評価通達	取引相場のない株式の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	勝訴	評価通達	取引相場のない株式の評価(相続税法7条適用)
—	上告棄却	—	
評価通達	勝訴	評価通達	ゴルフ会員権の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	勝訴	評価通達	土地(広大地)の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	敗訴	評価通達	取引相場のない株式の評価(相続税法7条適用否認)
第1:評価通達 第2:通達以外	勝訴	第1:評価通達 第2:鑑定評価	土地の評価(第1土地は路線価方式、第2土地は課税庁の鑑定評価額)
第1:評価通達 第2:通達以外	勝訴	第1:評価通達 第2:鑑定評価	同上
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
評価通達	勝訴	評価通達	同上

	判決日	裁判所	事件番号	財産	納税者主張	課税庁主張
16	H13.10.3	名古屋高裁	H12(行コ)43	建物	評価通達以外	評価通達
	H12.8.24	岐阜地裁	H11(行ウ)25	建物	評価通達以外	評価通達
17	H13.3.8	最高一	H12(行ツ)362	土地	—	—
	H12.9.12	東京高裁	H11(行コ)192	土地	評価通達以外	評価通達
	H11.8.10	東京地裁	H9(行ウ)59	土地	評価通達以外	評価通達
18	H11.11.8	名古屋地裁	H11(行ウ)12	山林	評価通達以外	評価通達
19	H11.10.13	最高一	H11(行ト)33	—	—	—
	H11.6.11	東京高裁	H11(行サ)46	—	—	—
	H11.3.25	東京高裁	H10(行コ)117	株式等	評価通達以外	評価通達
	H10.5.29	東京地裁	H7(行ウ)304	株式等	評価通達以外	評価通達
20	H10.3.18	神戸地裁	H8(行ウ)10	土地	評価通達以外	評価通達
21	H10.2.12	最高一	H9(行ツ)236	—	—	—
	H9.6.26	東京高裁	H9(行コ)8	土地	評価通達以外	評価通達
	H9.1.23	東京地裁	H8(行ウ)23	土地	評価通達以外	評価通達
22	H9.2.25	最高三	H7(行ツ)198	土地	—	—
	H7.7.26	大阪高裁	H4(行コ)41	土地	評価通達以外	評価通達
	H4.9.22	大阪地裁	H3(行ウ)17 H4(行ウ)8	土地	評価通達以外	評価通達
23	H7.12.18	東京高裁	H7(行コ)70	土地	評価通達以外	評価通達
	H7.4.24	千葉地裁	H4(行ウ)21	土地	評価通達以外	評価通達
24	H3.11.14	最高一	H1(行ツ)103	—	—	—
	H1.5.30	東京高裁	S63(行コ)6	株式等	評価通達以外	評価通達
	S63.1.27	東京地裁	S61(行ウ)7	株式等	評価通達以外	評価通達

裁判所判断	判決	評価方法	事案概要
評価通達	勝訴	評価通達	建物の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
—	上告棄却	—	
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	勝訴	評価通達	山林の評価
—	上告棄却	—	
—	上告却下	—	
評価通達	勝訴	評価通達	取引相場のない株式(土地保有特定会社株式)の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
—	上告棄却	—	
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
評価通達	勝訴	評価通達	同上
—	上告棄却	—	
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価。納税者は鑑定評価額による評価主張。
評価通達	勝訴	評価通達	同上
評価通達	勝訴	評価通達	土地の評価
評価通達	勝訴	評価通達	同上
—	上告棄却	—	
評価通達	勝訴	評価通達	営業権の評価(取引相場のない株式の評価)
評価通達	勝訴	評価通達	同上