

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(鶴見税務署長)
平成29年8月30日一部却下・認容・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	上田 裕康 鐘ヶ江 洋祐
同訴訟復代理人弁護士	本澤 順子 森藤 夢菜
同補佐人税理士	大庭 康孝
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	鶴見税務署長 高津 勝
同指定代理人	太田 健二 橋口 政憲 寺本 大介 飯田 隆一 山本 英樹 金子 達郎

主 文

- 1 本件訴えのうち、鶴見税務署長が平成22年4月21日付けで原告に対してした被相続人乙について開始した相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格23億4241万8000円及び納付すべき税額2億9055万5000円を超えない部分の取消しを求める部分を却下する。
- 2 鶴見税務署長が平成22年4月21日付けで原告に対してした被相続人乙について開始した相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格23億4241万8000円及び納付すべき税額2億9055万5000円を超える部分並びに同相続税に係る過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも同年9月14日付けの異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 3 訴訟費用はこれを20分し、その3を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

鶴見税務署長が平成22年4月21日付けで原告に対してした被相続人乙について開始した相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格21億8763万9000円及び納付すべき税額2億7816万2100円を超える部分並びに同相続税に係る過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも同年9月14日付けの異議決定により一部取り消された後のもの)を取り

消す。

第2 事案の概要

本件は、A株式会社（以下「A」という。）の代表取締役であった被相続人乙（以下「乙」という。）の相続人（配偶者）である原告が、乙の有していたAの株式18万3925株を相続により取得し（以下、乙を被相続人とする相続を「本件相続」、原告が本件相続により取得したAの株式を「本件株式」という。）、これを別紙1の配当還元方式により1株当たり75円と評価して相続税の申告をしたところ、所轄の鶴見税務署長が、本件株式は同別紙の類似業種比準方式により1株当たり2292円と評価すべきであるとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことから、原告が、これらの処分（更正処分については申告額を減額した額を超える部分）の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

別紙1「関係法令等の定め」に記載のとおりである（同別紙における略称は、以下においても用いることとする。）。

2 前提事実（当事者間において争いがないか、掲記の証拠等により認められる。）

（1）関係者について

ア Aについて

Aは、昭和25年9月に設立された、金属製品及び消防器材の製造及び販売等を業とする資本金4億6000万円の株式会社である。

本件相続開始日（平成19年12月●日）において、Aの発行済株式総数は920万株であり、Aの株主は、1株につき1個の議決権を有する。また、Aにおいては、定款においてその株式の譲渡につき取締役会の承認を要する旨を定めている。

本件相続開始日において、Aは、評価通達178に規定する「大会社」に、Aの株式は、評価通達168（3）に規定する「取引相場のない株式」に、それぞれ該当する（甲3、4、弁論の全趣旨）。

なお、Aの株主構成の推移は後記（3）のとおりである。

イ Aの持株会について

Aには、勤続10年以上の従業員を会員とするA従業員持株会（以下「従業員持株会」という。）と、勤続20年以上の従業員を会員とするA経営研究会持株会（以下「研究会持株会」という。）があり、いずれも民法上の組合である。

ウ 有限会社B（以下「B」という。）について

Bは、平成16年2月に金銭の貸付業、株式投資業等を目的として設立された資本金300万円の会社であり、その本店所在地は、Aの本店と同所である。

Bの設立時、その取締役には、丙（以下「丙」という。）、丁（以下「丁」という。）、戊（以下「戊」という。）の3名が就任した（乙13）。この3名及びその後に就任したBの取締役はいずれもAの役員又は従業員であるが、Bから取締役に対する報酬の支給はされていない。

本件相続開始日におけるBの発行済株式総数は3000株であり、Bの設立時から本件相続開始日までの株主（なお、以下では、会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律施行前の有限会社における社員及び出資を含めて「株主」及び「株式」と表記する。）は、全てAの役員又は従業員である。

エ 有限会社C（以下「C」という。）について

Cは、昭和62年12月に金銭の貸付業、損害保険の代理業、不動産の管理及び賃貸業等を目的として設立された資本金1億1540万円の会社であり、その本店所在地は、Aの本店と同所である。

本件相続開始日において、Cの株主のうち、乙の配偶者である原告並びに乙の子であるD（以下「D」という。）、E（以下「E」という。）、F（本件相続開始当時の姓はG。以下「F」という。）及びH（以下「H」という。）らの乙の親族がCの発行済株式総数のうち32.6%を有し、これに研究会持株会及びB並びにAの役員及び従業員個人が有する株式を加えると、Cの発行済株式総数の65.3%を占める。

オ I株式会社（以下「I」という。）について

Iは、平成3年5月に錠前の設計、製造及び販売等を目的として設立された株式会社であり、平成19年2月1日から平成20年1月31日までの事業年度の終了の日において、Aが、Iの発行済株式の全部を有していた（乙9、12）。

カ 乙について

乙は、昭和44年にAの代表取締役社長に就任し、本件相続開始の時までその地位にあった。また、乙は、C及びIにおいても、各社の設立時又は相当以前から本件相続開始の時まで代表取締役の地位にあった。

キ 原告について

原告は、平成8年11月にAの取締役に就任し、平成18年3月10日にはその取締役副社長に、平成20年1月7日（本件相続開始後）には、J（以下「J」という。）と共にその代表取締役にそれぞれ就任した。

また、原告は、本件相続開始の前から、Cの代表取締役及びIの取締役も務めており、現在は、これらの会社の代表取締役である。

（2）事実経過等

ア 乙からBに対するA株式の譲渡

Iは、平成19年7月27日頃、A株式の譲受け資金として、Bに対し5437万5000円を融資することを決定した（乙21の1、弁論の全趣旨）。

乙は、同年8月1日、Bに対し、自己が有するAの株式のうち72万5000株を、代金1株当たり75円、合計5437万5000円、代金の支払期限を同月10日までなどとして譲渡した（乙22。以下、これを、「本件Bへの株式譲渡」という。）。

Iは、同年8月10日、Bに対し、5437万5000円を、利息年2.2%の割合、返済期限平成29年8月末日までなどとして貸し付けた（乙21の2）。

イ 本件相続とその後の状況等

（ア）乙は、平成19年12月●日死亡し、原告は、本件相続により乙の有していたAの株式18万3925株（本件株式）を取得した。

（イ）平成20年1月7日、原告は、Jと共にAの代表取締役に選任され、原告が代表取締役会長、Jが代表取締役社長となった。

（ウ）平成20年10月23日、原告は、共同相続人であるD、E、F及びH（以下、この4名を「他の相続人」という。なお、他の共同相続人として、Kがいる。）と共に、品川税務署長に対して、本件相続に係る相続税の申告書を提出し（甲1）、同申告書は所

轄の鶴見税務署長に移送された（以下、この申告書による相続税の申告を「本件申告」という。）。

(エ) Jは、平成21年11月16日、Aの代表取締役を辞任し、同月24日、Aの取締役を辞任し（甲14、15）、原告がAの単独の代表取締役となった。

ウ 本件更正処分等の経過等

(ア) 本件申告は、原告に係る課税価格を23億4241万8000円、原告の納付すべき税額を2億9055万5000円とするものであり、本件申告において、本件株式の価額は、配当還元方式により評価した1株当たり75円となっている（甲1）。

(イ) 本件申告を受けた鶴見税務署長は、平成22年4月21日付けで、原告に対し、本件相続に係る相続税につき、原告に係る課税価格を26億8875万4000円、原告の納付すべき税額を3億8322万9400円とする更正処分及び原告に係る過少申告加算税の額を926万7000円とする賦課決定処分をした。

(ウ) 原告は、上記（イ）の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を不服として、平成22年6月16日付けで、東京国税局長に対し、異議申立てをした。

この異議申立てに対し、東京国税局長は、同年9月14日付けで、上記（イ）の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の一部を取り消し、課税価格を25億9540万1000円、納付すべき税額を3億6235万4100円、過少申告加算税の額を717万9000円とする旨の決定をした（以下、この異議決定により一部が取り消された後の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をそれぞれ「本件更正処分」及び「本件賦課決定処分」といい、これらを併せて「本件更正処分等」という。）。

本件更正処分においては、相続により取得した財産のうちの一部の価額が減額されるなどしているが、本件株式の価額は、類似業種比準方式により評価した1株当たり2292円とされている（甲4）。

(エ) 原告は、本件更正処分等を不服として、平成22年10月12日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。

これに対し、国税不服審判所長は、平成23年9月28日付けで、原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。

原告は、平成24年3月28日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

(3) Aの株主構成の推移（括弧内は発行済株式総数に対して占める割合（%））

ア 本件Bへの株式譲渡前（弁論の全趣旨）

(ア) 原告 15万9748株（1.74）

(イ) 乙 146万0700株（15.88）

(ウ) 原告及び乙の親族（以下「乙親族ら」という。）

合計47万6072株（5.17）

以上合計 209万6520株（22.79）

(エ) C 222万4400株（24.18）

(オ) 研究会持株会 221万0730株（24.03）

(カ) 従業員持株会 231万5150株（25.16）

(キ) その他の個人株主 合計35万3200株（3.84）

イ 本件相続開始直前

- (ア) 原告 15万9748株 (1.74)
- (イ) 乙 73万5700株 (8.00)
- (ウ) 乙親族ら 合計47万6072株
 - うち D 4万2488株 (0.46)
 - E 4万2488株 (0.46)
 - H 24万4968株 (2.66)
 - その他 14万6128株 (1.59)
- 以上合計 137万1520株 (14.91)
- (エ) B 72万5000株 (7.88)
- (オ) C 222万4400株 (24.18)
- (カ) 研究会持株会 221万0730株 (24.03)
- (キ) 従業員持株会 231万5150株 (25.16)
- (ク) その他の個人株主 合計35万3200株 (3.84)

ウ 本件相続開始以後

- (ア) 原告 34万3673株 (3.74)
- (イ) 乙親族ら 合計102万7847株
 - うち D 22万6413株 (2.46)
 - E 22万6413株 (2.46)
 - H 42万8893株 (4.66)
 - その他 14万6128株 (1.59)
- 以上合計 137万1520株 (14.91)
- (ウ) B 72万5000株 (7.88)
- (エ) C 222万4400株 (24.18)
- (オ) 研究会持株会 221万0730株 (24.03)
- (カ) 従業員持株会 231万5150株 (25.16)
- (キ) その他の個人株主 合計35万3200株 (3.84)

エ なお、原告、乙及び乙親族らは、評価通達188の適用において、相互に「同族関係者」に当たる。

3 本件更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する本件更正処分の根拠は、別紙2別表1ないし4に記載のとおりであり、同別表3順号1の有価証券（本件株式）の価額は、類似業種比準方式により評価した金額である。

なお、別紙2別表4順号1の租税公課は、平成22年3月25日に原告が乙の平成19年分の所得税（同別表において「本件所得税」という。）についてした修正申告（同別表において「本件所得税修正申告」という。）、平成22年4月20日付けで鶴見税務署長が他の相続人に対してした上記所得税の各更正処分（同別表において「本件所得税第一次各更正処分」という。）及び同月21日付けで同税務署長が原告及び他の相続人に対してした上記所得税の各更正処分（同別表において「本件所得税第二次各更正処分」という。）による上記所得税の増額分である。

4 争点

(1) 本案前の争点

本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める訴えの適法性が争われている。

(2) 本案の争点

本件株式を配当還元方式（原告の主張）又は類似業種比準方式（被告の主張）のいずれにより評価すべきかが争われており、具体的な争点は、①本件株式が評価通達188の「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するか（争点①）、②本件株式がこれに該当してもなお類似業種比準方式により評価することが正当と是認される特別な事情があるか（争点②）である。

5 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 本案前の争点（本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める訴えの適法性）について

（被告の主張）

申告納税方式における納付すべき税額は、第1次的には納税者の納税申告により確定し、納税者が自らの申告により確定させた課税標準等又は税額等を自己に有利に変更しようとする場合には、更正の請求（国税通則法23条）を行う必要がある。更正の請求を経ることなく、当該納税申告に係る更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを求めることは、訴えの利益を欠くものとして許されない。

しかるに、原告は、本件申告について更正の請求をしていないから、本件訴えのうち、本件更正処分のうち原告が本件申告により確定させた課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める部分は、訴えの利益を欠き不適法である。

（原告の主張）

国税通則法23条の趣旨が租税債務を可及的速やかに確定させるという国家財政上の要請にあることからすれば、こうした要請を斟酌してもなお、更正の請求以外に是正を許さなければ納税義務者の利益を著しく害するような事情がある場合には、更正の請求を経ることなく過大申告部分の取消しを求める訴えの利益が認められる。

本件更正処分においては、本件申告について納付すべき税額等を増額する方向での認定と併せてこれを減額する方向での認定もされているところ、減額認定部分について訴えの利益を欠くとする被告の主張は、自らのなした減額認定を前提とする原告の主張を認めないというものであり、原告の信頼を著しく害する。他方、上記の減額認定は課税庁が自らなしたものであるから、更正の請求によらずに過大部分の取消しを求めるとしても、租税債務を可及的速やかに確定させるという国家財政上の要請が害されることはない。

よって、本件訴えにおいて原告が上記の減額認定を前提として納付すべき税額等の取消しを求められることとしなければ原告の利益が著しく害されるから、本件訴えは、本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める部分を含めて、適法である。

(2) 本案の争点①（本件株式が評価通達188の「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するか）について

（被告の主張）

ア 評価通達188の適用に関する被告の主張の枠組み

(ア) 評価通達188における保有議決権割合の判定方法

評価通達188は、同族株主の定義に関し法人税法施行令4条に準じている。そして、同条6項は、形式上の議決権行使者と実質上の議決権行使者とが異なる場合には、実質上の議決権行使者が議決権を有しているものとみなして保有議決権割合の判定をするという趣旨により設けられた規定である。

したがって、株式の評価上、評価会社の株主である法人が、形式的には議決権の行使者であるものの、実質的には、特定の個人又は他の法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している事実があるときは、評価通達188における同族株主の判定に当たっては、当該法人が有する評価会社の議決権は、当該特定の個人又は他の法人が有するものとみなされることとなり、これにより評価会社の保有議決権割合を判定することとなる。

(イ) C及びBがその有するAの議決権につきAの意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している場合

C及びBの有するAの議決権は、Aが有するとみなされる。その結果、評価通達188-3により、これらを自己株式に係る議決権としてその数を0として計算した議決権の数をもってAの議決権総数となるため、課税時期（本件相続開始日）において原告及びその同族関係者（乙親族ら）の有する議決権の合計数は、Aの議決権総数の21.94%（発行済株式総数からC及びBの有する株式数を除外した数に対する保有株式の割合と同じ）となる。

この場合、原告及びその同族関係者の有する議決権の合計数がAの議決権総数の15%を超えるため、本件株式は「同族株主以外の株主等が取得した株式」に当たらない。

(ウ) C及びBがその有するAの議決権につき原告の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している場合

C及びBの有するAの議決権は、原告が有するとみなされる。その結果、課税時期（本件相続開始日）において原告及びその同族関係者（乙親族ら）の有する議決権の合計数は、Aの議決権総数の46.97%（保有株式の割合と同じ）となる。

この場合も、原告及びその同族関係者の有する議決権の合計数がAの議決権総数の15%を超えるため、本件株式は「同族株主以外の株主等が取得した株式」に当たらない。

イ C及びBがその有するAの議決権につきAの意思（上記ア（イ））又は原告の意思（上記ア（ウ））と同一の内容の議決権を行使することに同意していること

(ア) 乙の生前は、乙がA及びその関連会社（B及びC）の意思決定を行い、本件相続開始日以後は、原告が乙の地位を引き継ぎ、Aやその関連会社に対する強い影響力を有するようになった。そのため、Aでは株主総会や取締役会が開催されておらず、業務執行全般が、事実上、乙及び原告に委ねられており、A及びその関連会社の役員やAの支店長等をはじめとする従業員らは、乙及び原告の人事権を含む広範な業務執行権限に服し、乙及び原告の意思決定に反する行動をすることはおよそ想定され得なかった。そして、Bの株主及び取締役は、その設立日から本件相続開始日まで、全てAの要職に就く役員及び従業員であり、また、Cの株主構成は、本件相続開始日において、原告、D、E、Hその他の乙一族、B及び研究会持株会所属会員の有する議決権の合計数がCの議決権総数の87.04%を占めていた。これらの関連会社も含めると、乙及び原告の業務執

行権限に服している者並びに原告及び乙親族らが有するAの議決権の合計数は、本件相続開始時において、Aの議決権総数の96.16%を占めていた。このように、Aでは、乙及び原告による実効支配体制が確立していた。

また、以上のようなAとC及びBとの関係や、C及びBにおいても株主総会や取締役会が開かれておらず独自の意思決定機関が機能していなかったことに鑑みると、C及びBにおいて、乙又は原告の意を酌んだAの意思決定と異なる意思決定がされることはおよそ想定されなかった。したがって、C及びBの意思決定は、Aと離れてはあり得ず、Aにおける判断を前提に行われていたといえる。

さらに、Bは、乙の相続税対策として、乙一族のAにおける持株比率を合計15%未満とすることを目的として設立された会社であり、事業活動も行われておらず、本件Bへの株式譲渡に関連するB及びI（Bへの融資）の意思決定も、全て乙が行っていた。

以上を総合すると、C及びBにおける意思決定は、自主的・自律的にされておらず、乙や原告の意を酌んだAの意思決定に基づき行われていたことが明らかであり、Aにおける意思決定のうちC及びBに関する意思決定が、そのままC及びBの意思決定となっていたといえる。

(イ) したがって、C及びBの意思決定とAの意思決定とが矛盾・齟齬を来すことはあり得ないから、C及びBは、その有するAの議決権につき、乙及び原告又はその意を酌んだAの意思と「同一の内容の議決権を行使することに同意している者」（法人税法施行令4条6項）に該当する。

(原告の主張)

ア C及びBがその有するAの議決権につきAの意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していたとはいえないこと

(ア) 法人税法施行令4条6項の「同意」があり得ないこと

Aは、自己株式について議決権を有しない（会社法308条2項）から、C及びBが、その有するAの議決権について、議決権を有しないはずのAの意思と同一の内容の議決権を行使することに同意することは理論的にあり得ない。

(イ) 法人税法施行令4条6項の「同意」に当たる事実がないこと

同項の「同意」は、法人税基本通達1-3-7を踏まえると、原則として同一の内容の議決権を行使することに同意している旨の契約の締結や合意等がされていることが必要であり、そうでなくとも、継続的な白紙委任状の提出等、外形上、意思決定を委ねる意図が明らかでなければならず、また、積極的かつ確定的な内容の同意の存在が必要である。しかしながら、以下のとおり、C及びBにおいて、そのような同意をしていた事実はなく、この点に関する被告の主張は誤りである。

a 乙及び原告の関わりについて

乙は、従業員や役員の意見を十分に踏まえてAの重要事項等を決定していたし、原告は、少なくとも本件相続開始まではA及びその関連会社の経営や事業に関与しておらず、人事権を含む業務執行について広範かつ包括的な決定権を有していたこともない。そのため、乙や原告が、Aの業務執行権等を根拠に、C及びBないしその役員や株主等を支配していたこともない。

b Cにおける意思決定について

Cでは、本件相続開始前は株主総会を開催していなかったものの、月に1回開催されるAの経営会議の前日に株主全員が集まる場があり、その際に必要な説明、報告等がされており、実質的に株主総会の機能を果たしていた。また、Cが事業を休止した平成19年頃以降は、事業に関して特段株主総会を開いて議論しなければならない事項もなかった。仮に、Cで意思決定が必要となることがあれば、株主は、自己資金で出資し、毎年配当を受領していた以上、当然に議決権の行使をしたものである。

このように、CはAとは独立して意思決定機関による意思決定を行っていたものであり、Cが、乙や原告との間で、Cの意思決定につき乙や原告の意思決定に従う等の合意をしていた事実はない。

c Bにおける意思決定について

Bでも、本件相続開始前は株主総会や取締役会を開催していなかったものの、月に1回開催されるAの経営会議の前日の夜に株主総会のメンバーが集まり、決議事項の説明や報告、意見の取りまとめ等が行われており、この会合には、乙は出席していなかった。また、Bの各株主は、自己資金により出資をし、実際に配当も受領しており、議決権行使の機会があれば自らの意思で議決権を行使してきた。

このように、BもAとは独立して意思決定機関による意思決定を行っていたものであり、Bが、乙や原告との間で、Bの意思決定につき乙や原告の意思決定に従う等の合意をしていた事実はない。

イ Aの意思を原告又は乙の意思と読み替えることもできないこと

Aは法人であり、その意思は、特定の個人ではなく法人の意思決定機関により決定されたものを意味する。

本件相続開始直前における乙のA株式の保有比率は8%にすぎず、乙が独断でAの経営事項を決定していた事実もない。また、原告のA株式の保有比率は、本件相続開始後においても3.74%にとどまる上、原告とは対立する株主であるHが、本件相続開始後はA株式の4.66%を保有している。

こうした事情によれば、Aの意思を原告又は乙個人の意思であると読み替えることもできない。

ウ 本件株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当すること

以上のとおり、被告の主張は理由がない。

課税時期（本件相続開始日）において、Aは同族株主のいない会社であり、原告及びその同族関係者（乙親族ら）の有する議決権の合計数はAの議決権総数の15%未満（14.91%）であるから、本件株式は評価通達188の（3）の株式に該当し、「同族株主以外の株主等が取得した株式」となる。

(3) 本案の争点②（本件株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当してもなお類似業種比準方式により評価することが正当と是認される特別な事情があるか）について
（被告の主張）

配当還元方式は、評価会社の経営に関して実効支配力のない株主が有する株式に限って例外的に適用されるべきであり、評価通達を形式的に適用した結果「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当したとしても、配当還元方式によらないことが正当と是認される特別な事情がある場合には、当該株式は配当還元方式によらない原則的な評価方法により評価す

べきである。

本件では、前記（２）の（被告の主張）イ（ア）のとおり、乙は、C及びBが有するAの株式に裏付けられた実効支配力を基に、A及びその関連会社を実効支配する体制を確立しており、原告は、本件相続開始日以後、その実効支配体制を乙から引き継いでいるところ、このような特別な事情の下では、少なくともC及びBは原告の同族関係者に該当すると判定されるべきであり、そうすると、原告及び乙親族らの有する議決権にC及びBの有する議決権数を加えた合計数がAの議決権総数の30%を超えることになるから、本件株式は、原則的評価方法である類似業種比準方式により評価すべきである。

（原告の主張）

評価通達に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な事情の判断は、評価通達等の趣旨に鑑み謙抑的になされる必要がある。

本件において、原告が、A、C及びBに対し、広範な業務執行権限に基づき経営方針の決定に関与するなどして実効支配力を有していたという事実はないから、被告の主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実（掲記の証拠等により認められる。）

（1）Aについて

ア Aの組織構成等（全体について乙82）

Aの組織は、平成19年度春期（平成19年4月26日時点）において、乙を代表取締役社長として、本社のほか、東京店、大阪店、名古屋店及び13の国内支店、並びにLから成っている。

勤務する者（役員兼務の者を含む。）の所属人数は、本社が70名、各支店等は、最少6名から最大67名（大阪店）であり、A全体の総数では、同日時点で482名である。また、全国の支店等にはその長である支店長等が配置されている（証人J）。

イ Aにおける会社運営や意思決定等

Aにおいては、本件相続開始日（平成19年12月●日）以前には、株主総会が開催されたことはなく、また、本件Bへの株式譲渡に係る譲渡承認を含め、少なくとも正式な形での取締役会が開催されたことはなかった（証人J、証人M（以下「M」という。）。）。

Aでは、基本的に毎月第1土曜日に、Aの役員のほか、全国の支店長や開発部門、総務部門及び経理部門のメンバーが出席する経営会議が開催され、経営会議の前日には、Aの役員のみが出席する役員会が開催されていた（甲35、証人J）。

また、支店長等の管理職からは、乙に対して、毎週、週報による報告がされていた（甲35、証人戊）。

ウ 乙死亡後のAの経営等の状況

（ア）乙の死亡後、Aの取締役らによる話合いの結果、取締役らの承認を得てJが代表取締役社長に就任することとなった。また、Aの屋号（商号）との関係で、乙家の名を代表者として連ねさせることが有意であったことから、原告が代表取締役会長に就任することとなった。（証人J、証人M）

原告は、本件相続開始以前はAの経営会議等に参加しておらず、商品や顧客に関する知識等がなかったことから、乙亡き後のAの経営や営業に関する代表取締役の職務につ

いては、Jが責任を持って行うこととしていた（証人J）。

他方、Aの支店の新設に伴う建物の建築や内装といった事柄等については、乙亡き後も、従前と同様に、原告の意向が確認された上で決定されることがあったが、原告において一方的に指示をしてAの方針等が決まることはなく、役員らが議論をして決定していた。また、原告が、Aの役員等を含めた人事に関する決定を、単独ですることはなかった。（証人J、原告本人）

(イ) Jにつき、平成21年11月16日に開催された取締役会において代表取締役の解職が、同月24日に開催された臨時株主総会において取締役の解任がそれぞれ決議され、これを受け、Jは、同月16日に代表取締役を、同月24日に取締役を、それぞれ辞任した（甲14、15、34～36、乙88、証人J、証人M、原告本人）。

(2) Cについて

ア Cの活動等

Cでは、第5期（平成3年3月1日から平成4年2月29日までの事業年度）から第20期（平成18年3月1日から平成19年2月28日までの事業年度）までは、主に損害保険代理業や不動産管理業等の事業活動を行っていたが、その後はこれらの事業活動を休止している（甲35）。

イ Cにおける意思決定等

Cでは、本件相続開始までの間に、株主総会が開催されたことはなかった（証人J、証人戊、証人M）。

C又はその株主が、Cでの議決権行使やCが有するAの議決権行使について、乙又は原告との間で何らかの合意をしたことはなく、乙又は原告から指示をされたこともなかった（証人J、証人戊、証人M、原告本人）。

また、原告が、Cの意思決定に直接関与したことはなかった（証人J、証人戊、原告本人）。

ウ Cの株主構成（乙83）

平成19年10月5日時点でのCの株主構成は、次のとおりである。

- (ア) 原告 8083株
- (イ) 乙親族ら 合計2万9607株
- (ウ) Cの取締役ら（原告を除く。） 合計5988株
- (エ) その他の個人 1200株
- (オ) 研究会持株会 2万6522株
- (カ) B 4000株
- (キ) 取引先会社等 合計4万株
- (ク) 合計 11万5400株

なお、Cの定款では、各株主は1株につき1個の議決権を有するが、取締役たる株主は、1株につき10個の議決権を有する旨が定められている（乙84）。

(3) Bについて

ア 株主の構成の推移等について（全体につき乙58）

Bの設立（平成16年2月）時の株主は、丙、丁、戊の3名であり、それぞれが、乙から100万円ずつ借り入れてこれを出資金の原資とし、各1000株（1株当たり100

0円)を取得した(甲35)。

丙は、平成18年7月25日、Mに対し、丁は、同年2月1日、Jに対し、それぞれが有するBの株式1000株を全て譲渡した。

戊、M、Jは、3名で各1000株有していた株式を、N、O、P、Q、R、S、Tの7名を加えた10名で分散して保有することとして、平成19年5月7日、これらの7名に対してBの株式を譲渡した。その結果、上記10名がBの株式のうち300株(30万円分相当)ずつを有することとなった。

上記株式の譲渡に当たり、上記7名は、いずれも自己の資金を出捐してBの株式を取得した(甲19~24、乙40)。

同月30日、戊、M、Jは、出資金の原資として戊、丙、丁が乙から借り入れていた各100万円を、乙に対してそれぞれ返還した(甲35、乙59の1~3)。

イ Bの活動等

Bにおいては、定款に定める目的である金銭の貸付業等の事業自体は行われていなかった(争いなし)。

Bは、平成16年11月26日、Iから借り入れた金員を原資として、Cの株式を、Uから2600株、研究会持株会から1400株、合計4000株、代金合計400万円で購入した(乙90、証人戊)。

Bは、平成19年8月1日、Iから借り入れた金員を原資として、Aの株式を、乙から72万5000株、1株当たり75円(合計5437万5000円)で購入した(本件Bへの株式譲渡。前記前提事実(2)ア、証人戊)。

Bは、平成21年3月31日、Iとの間で、平成19年8月10日付けの金銭消費貸借契約(前記前提事実(2)ア)につき、利率を年2.2%から年1.5%に引き下げることなどを内容とする変更契約を締結した(甲8)。

Bでは、設立以降、第5期(平成19年3月1日から平成20年2月29日までの事業年度)までは配当を行っていなかったものの、第6期(平成20年3月1日から平成21年2月28日までの事業年度)においては1株当たり100円の配当を決定し、平成21年6月にその配当金が支払われており、以後も配当を行っている(甲3)。

ウ Bにおける意思決定等

Bでは、設立以降、本件相続開始までの間に、株主総会が開催されたことはなかった(証人J、証人戊、証人M)。

B又はその株主が、Bでの議決権行使やBが有するAの議決権行使について、乙又は原告との間で何らかの合意をしたことはなく、乙又は原告から指示をされたこともなかった(甲19~24、証人J、証人戊、証人M、原告本人)。

また、原告が、Bの意思決定に直接関与したことはなかった(証人J、原告本人)。

2 本案前の争点(本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める訴えの適法性)について

相続税法27条は、相続税についての納付すべき税額の確定の方式につき申告納税方式を採用しているところ、申告納税方式に係る国税についての納付すべき税額は、納税者のする申告によって確定させることが原則であり、納税者において、その申告内容に誤りがあり納付すべき税額等が過大であると知った場合には、国税通則法23条等の定めるところにより、一定の

期限内に更正の請求をすることで、申告により確定した納付すべき税額等の減額を求めることができることとされている。このように法が定めた趣旨は、当該国税に係る課税標準等について最もその事情に通じている納税者自身の申告に基づいて納付すべき税額を確定し、納税者からするその過誤の是正の請求は法が定めた場合に限って認めることとすることによって、租税債務を安定的かつ可及的速やかに確定するという財政上の要請を満たしつつ、納税者に対し過当な不利益を強いるおそれがないよう考慮をしたという点にあると解される。

このような法の趣旨に鑑みると、納税者からする確定申告書の記載内容の過誤の是正の請求については、その過誤が客観的に明白かつ重大であって、法の定める方法以外に是正を許さないとすれば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合を除いては許されないというべきであり、そのような法定の方法を経ることなく、確定申告で確定させた金額を超えない部分の税額等の減額を求める訴えを提起することは、不適法なものとして許されないと解すべきである。

前記前提事実（２）ウ（ウ）のとおり、本件更正処分においては、本件申告の内容と比較して、本件株式の価額が増額されている一方、その他の相続により取得した財産のうちの一部の価額が減額されている部分もある。しかしながら、本件申告は、原告が税理士に依頼した上で、自ら課税価格等を判断して行われたものであり（甲１）、本件申告に際して課税庁等からその内容についての指示や指導等がされたという事情もない。そうすると、原告において、納付すべき税額等が本件申告に係る金額を下回ることになるという合理的期待等があったとは認められず、本件更正処分に際してたまたま課税庁における調査等がされた結果、取得財産の一部の価額について減額された部分があったからといって、原告において、当該減額部分のみの利益を当然に享受できることにはならないというべきである。また、本件申告について、申告書の記載内容の過誤が客観的に明白かつ重大であるといった事情は、原告から具体的に主張・立証されていない。

したがって、本件申告について、申告書の記載内容の過誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外に是正を許さないとすれば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められない。

よって、本件訴えのうち、本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める部分は、法定の方法を経ないものとして不適法というべきである。

3 本案の争点①（本件株式が評価通達１８８の「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するか）について

（１）評価通達による評価方法の合理性等

ア 相続税法２２条の「時価」の評価について

相続税法２２条は、相続により取得した財産の価額は、原則として、当該財産の取得の時における「時価」による旨を定めるところ、ここにいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

ところで、相続税の課税対象となる財産の評価については、課税実務上、評価通達において、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価方法が具体的に定められ、公開されている。その趣旨は、相続税の課税対象となる財産は多種多様であり、各種の財産の時価を的確に把握することは必ずしも容易ではないため、これらの評価

方法についての国税当局の内部的な取扱いを統一することで、回帰的かつ大量に発生する課税事務の迅速な処理に資するとともに、公開された画一的な評価によることで、納税者間の公平を期し、また納税者の申告・納税の便宜を図るという点にあると解される。

このような評価通達の趣旨に鑑みれば、評価通達の定める評価方法が、当該財産の時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであれば、その評価方法によっては適正な時価を算定することができない特別な事情のない限り、その評価方法によって算定された価額は、当該財産の時価として適正なものであると認めるのが相当である。

イ 評価通達による評価方法の合理性

評価通達178以下では、取引相場のない株式の評価について、評価会社の規模に応じて場合分けし、大会社については、類似業種比準方式を原則的評価方法とすることを定める（同179、180）一方、「同族株主以外の株主等が取得した株式」については、例外的に配当還元方式によることを定める（同188、188-2）。

類似業種比準方式は、評価会社と事業の種類が類似する上場会社の株価に比準して株式の価額を求めるものであり、具体的には、株価構成要素のうち基本的かつ直接的なもので計数化が可能な1株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額の3要素につき、評価会社のそれらと、当該会社と事業内容が類似する業種目に属する上場会社のそれらの平均値とを比較の上、上場会社の株価の平均値に比準して評価会社の1株当たりの価額を算定するというものである（乙23、24）。この方式を大会社の取引相場のない株式の原則的評価方法とした趣旨は、大会社が上場株式や気配相場等のある株式の発行会社に匹敵するような規模の会社であって、その株式が通常取引されるとすれば上場株式や気配相場等のある株式の取引価格に準じた価額が付されることが想定されることから、現実に流通市場において価格形成が行われている株式の価額に比準して評価することが合理的であることによるものと解される。

他方で、配当還元方式は、株式の価額をその株式に係る年配当金額を還元率10%で除して計算した元本に相当する配当還元価額によって評価するものである。この方式を「同族株主以外の株主等が取得した株式」の評価方法とした趣旨は、事業経営への影響の少ない同族株主の一部や従業員株主等の少数株主においては、会社支配力が小さく、単に配当を期待するにとどまるという実情があることから、評価手続の簡便性をも考慮して、この評価方法を相当としたものと解される。そして、評価通達188は、別紙1のとおり、株主の会社支配力を測る基準として、株主及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数に占める割合に着目し、これを基として配当還元方式が適用される「同族株主以外の株主等が取得した株式」の範囲を具体的に定めている。

以上の諸点に鑑みれば、評価通達178以下に定めるこれらの評価方法は、取引相場のない株式につき実情等を踏まえたものとして一般的な合理性を有すると認められる。

そこで、以下本件株式が評価通達188の「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するかにつき検討する。

(2) C及びBの有するAの議決権の取扱いに関する被告の主張の当否について

ア はじめに

被告は、評価通達188における議決権割合の判定に当たり、i C及びBの有するAの議決権をA自身が有するものとみなしてこれをAの議決権総数から除外すること、又は、

ii C及びBの有するAの議決権を原告が有するものとみなしてこれを原告の有するAの議決権の数に合算することを前提に、本件株式が評価通達188のいずれにも該当しない（したがって「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当しない）旨主張する。

そこで、本件において評価通達188の議決権割合の判定に当たりこのような除外又は合算をすることの当否について検討する。

イ C及びBの有するAの議決権の数をAの議決権総数から除外すること（前記ア・i）の当否

(ア) 被告は、C及びBがその有するAの議決権についてAの意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していれば、法人税法施行令4条6項により、評価通達188の適用上、その議決権はAが有するとみなされる旨主張する。

しかしながら、評価通達188は、評価会社の株主の「同族関係者」の定義として、法人税法施行令4条を引用しており、同条6項は当該「同族関係者」に当たる同条3項に定める特殊の関係のある法人についてのその該当性の判断等に関して設けられた規定である。そうすると、評価通達188の適用上、評価会社における株主の議決権割合の判定そのものに同条6項が適用されるわけではないから、仮にC及びBがその有するAの議決権についてAや原告の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していたとしても、評価会社であるAにおける株主の議決権割合の判定において、C及びBの有する議決権をAや原告が有するとみなされることになるものではない。

したがって、被告の上記主張は、評価通達188の解釈を誤った独自の見解というべきものである。

(イ) また、被告は、法人税法施行令4条6項により、C及びBの有するAの議決権をAが有するとみなされる場合には、評価通達188の適用上、これらを自己株式に係る議決権としてその数を0として計算した議決権の数をもってAの議決権総数とすべきである旨主張する。

しかしながら、仮に評価会社とその株主との間に、法人税法施行令4条6項を適用すれば、その株主の有する評価会社の議決権を評価会社自身が有するとみなされることとなる関係が存する場合であっても、実際の株主総会等の場面においてはその株主は当該議決権を現実に行使し得る（自己株式に準じて議決権の行使が禁止される旨の法令上の規定は存しない。）のであるから、当該議決権の数を0として計算した議決権の数をもって評価会社の議決権総数としたのでは、その株主や他の株主の会社支配力をその議決権割合によって適正に測ることができなくなり、評価通達188の趣旨に反することとなる。

したがって、被告の上記主張は、評価通達188の趣旨に適合しない不合理な主張というべきである。

(ウ) よって、この点に関する被告の主張は、採用することができない。

ウ C及びBの有するAの議決権の数を原告の有するAの議決権の数に合算すること（前記ア・ii）の当否

(ア) 被告は、C及びBがその有するAの議決権について原告の意思と合一の内容の議決権を行使することに同意していれば、法人税法施行令4条6項により、評価通達188の適用上、その議決権は原告が有するとみなされる旨主張する。

しかしながら、この主張が評価通達188の解釈を誤った独自の見解というべきものであることは、前記イ（ア）で説示したとおりである。

なお、被告の上記主張を、C及びBが原告の「同族関係者」に該当するとの主張と善解する余地がないではないが、被告は、原告がCやBの過半数の議決権を有するなどしてこれらを支配している（法人税法施行令4条2項、3項、6項）旨の主張をしていない（Bについてはその旨の主張を第23回口頭弁論期日において撤回した。）から、結局、本案の争点①についての主張としては失当というほかない。

（イ）もっとも、仮に、C及びBの各株主がそれぞれの会社での議決権について、またC及びBがその有するAの議決権について、それぞれ原告の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意しているといえる場合には、そうした同意は、C及びBが原告の「同族関係者」又はこれに準ずる者となることで原告のAに対する支配力に影響を及ぼす事情であるともいい得る。

そこで、上記の事情の存否については、後記4で本案の争点②の検討と併せて検討する。

（3）小括（本件株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するかについて）

ア 以上のとおり、Aにおける評価通達188の議決権割合の判定に際し、C及びBの有する議決権の数を、Aの議決権総数から除外すること、あるいは、原告の有する議決権の数に合算することは、いずれも相当であるとはいえない。

また、課税時期（本件相続開始日）におけるAの株主は、前記前提事実（3）ウのとおりであり、このうち原告と乙親族らは相互に「同族関係者」に当たる（同エ）が、その他の株主が相互に「同族関係者」に当たる旨の主張・立証はない。

そうすると、前記前提事実（3）ウのとおり、課税時期において、Aには合計して30%以上の議決権を有する株主及びその同族関係者がいないため、Aは「同族株主のいない会社」に当たる。また、原告及びその同族関係者である乙親族らの有する議決権の合計割合は14.91%であり、「株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合」にも当たる。

よって、本件株式は、評価通達188の（3）の株式に該当するから、「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当する。

イ したがって、本件株式は評価通達188-2により配当還元方式により評価すべきこととなるが、前記（1）アで述べたとおり、これによつては適正な時価を算定することができない特別な事情がある場合には、この限りでなく、この点は本案の争点②と関連するため、後記4において検討する。

4 本案の争点②（本件株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当してもなお類似業種比準方式により評価することが正当と是認される特別な事情があるか）について

（1）被告は、上記の特別な事情として、乙によるA及びその関連会社（C及びB）の実効支配体制の確立や、原告が乙からこの体制を引き継いだこと等を主張するので、以下これらの点につき検討する。

（2）乙とA並びにC及びBとの関係

ア Aとの関係

証拠（証人J、証人戊）及び弁論の全趣旨によれば、乙は、Aの実質的創業者であり、

長年その代表取締役の地位にあった者であり、経営手腕にも優れ、乙が決定したことについて株主等が反対することもなかったことが認められ、Aでは本件相続開始日以前には株主総会や正式な形での取締役会が開催されたことはなかった（前記認定事実（1）イ）という点をも考慮すると、Aの経営判断や意思決定における乙の影響力は強いものであったということ是可以する。

しかしながら、そもそも代表取締役であるからといって、会社の意思決定と代表取締役の地位にある個人の意思決定を当然に同一視することはできない上、Aにおいては、毎月1回、Aの役員及び支店長等が一堂に会する経営会議や、その前日には役員のみによる役員会が開催されていたのであり（前記認定事実（1）イ）、証拠（証人J）によれば、経営会議では乙から示された考えについての議論がされていて、実際にも、代理店制度の廃止を巡っては支店長らから乙の意見に対して強い反発がされたこともあったことが認められるから、経営会議等が乙の指示を伝え、あるいは乙の意見を追認するだけの場であったとは考えられず、最終的な決断を乙が行っていたのであるとしても、経営会議や役員会はAの意思決定機能を実質的に果たしていたということができる。

また、Aは、平成19年春期において従業員総数が482人であり、全国に16の支店等（最大で67人が所属）を設け、それぞれその長である支店長等も配置されている（前記認定事実（1）ア）ところ、このように広域に事業拠点が分布し、相当の規模がある会社の事業や経営について、代表取締役である乙が単独で一方向的に決めていたとみることは現実的でない。むしろ、支店長等の管理職からは乙に対して週報による報告がされていたこと（前記認定事実（1）イ）や、Jの手帳のメモ（乙91）には、乙の意向を記したものとして「各支店で経営会議を開き、支店の意見を聞く」「販売、仕入の判断は支店長」「また相談は東京、大阪、名古屋に」との記載や、「支店長が仕入れ管理か」との文字に矢印をして「これでいく（育てる）まかせる」といった記載があること等に鑑みると、支店等においては相当程度乙から独立した判断等が行われていたことがうかがわれる。

そうすると、乙がAの経営判断や意思決定について強い影響力を有していたとしても、Aという会社を全体としてみれば、乙が実質的に単独でその意思決定等をしていたとは評価し得ない。

また、Aの株主の多くは、乙の親族や持株会等のAの関係者で占められている（前記前提事実（3））ものの、乙が、これらAの株主の権限行使等について、人事権を活用するなどして具体的に働きかけをし、影響力を及ぼしていたという事情も認められない。

以上によれば、乙のAに対する影響力は、代表取締役としてあり得る範ちゅうを超えるようなものではなく、乙とAとの間に特殊な支配関係等があったということとはできない。

イ Cとの関係

Cは、本件相続開始の直前の期まで保険代理店業等の事業活動を行っており（前記認定事実（2）ア）、実体のない会社であったということとはできず、乙は、長年Cの代表取締役でもあったが（前記前提事実（1）カ）、Cの意思決定等を実質的に乙が行っていたと認め得る具体的な事情がないことは、Aにおけるのと同様である。

また、Cの株主は、乙の親族やAの従業員等の関係者が多数を占めている（前記認定事実（2）ウ）ものの、乙が、これらCの株主の権限行使等について、Aにおける人事権を活用するなどして具体的に働きかけをし、影響力を及ぼしていたという事情も認められな

い。

したがって、乙とCとの間についても、特殊な支配関係等があったということはい

ウ Bとの関係

Bでは、定款の目的に定める事業そのものは行われていなかったものの、本件Bへの株式譲渡によりAの株式を取得するのみならず、設立後間もなくCの株式を取得するなどしており（前記認定事実（3）イ）、関連会社の株式であり本件相続開始後のことではあるが株式の保有を通じて一定の利益を上げるという活動実体が認められることや、Bの株主は実際に自ら出捐して出資していること、Bではその株式の譲渡が行われていたこと（前記認定事実（3）ア）等からすると、Bが形骸化した実体のない会社であるということはい

また、Bの株主は、Aの役員及び従業員が占めている（前記前提事実（1）ウ、前記認定事実（3）ア）ものの、乙が、これらBの株主の権限行使等について、Aにおける人事権を活用するなどして具体的に働きかけをし、影響力を及ぼしていたという事情も認められない。

なお、被告は、Bが乙一族のAにおける持株比率を下げることを目的に設立された会社であると主張する。しかし、乙からの本件Bへの株式譲渡が行われたのは、Bの設立から3年以上が経過した後のことであることや、証拠（証人J）によれば、乙により乙一族の持株比率を15%未満とする旨の話が初めてされたのも、B設立後約3年を経過した平成19年6月のことであることが認められること等からすれば、Bの設立時に、本件Bへの株式譲渡を目的としていたということはい

こうした点を踏まえると、乙とBとの間についても、特殊な支配関係等があったということはい

エ 以上によれば、乙とA並びにC及びBとの間に、何らかの特殊な支配関係等を認めることはできない。

したがって、乙によるこれらの会社に対する実効支配体制が確立されていたとする被告の主張は、採用することができない。

(3) 原告とA並びにC及びBとの関係

ア Aとの関係

前記（2）のとおり、乙によるAに対する実効支配体制が確立されていたとは認められないから、これを原告が引き継いだとする被告の主張も採用することができない。会社の経営に対する影響力という属人的なものについて、乙と原告とを同一視し、あるいは原告が乙の影響力を引き継いだとみること自体に無理があるといわざるを得ない。この点は、C及びBとの関係でも同様である。

また、乙を離れた原告自身の関係についてみても、本件相続開始前において原告はAの経営会議等には参加しておらず、実質的には経営判断等に関与していなかったのであるし、本件相続開始後には代表取締役の1人となっ

導していた（前記認定事実（１）ウ）というのであるから、本件相続開始の時点において、原告がAに対する支配的な影響力を有していたということは到底できない。

さらに、Aの株主の多くは、原告の親族や持株会等のAの関係者で占められている（前記前提事実（３））ものの、原告が、これらAの株主の権限行使等について具体的に影響力を及ぼしていたといえるような事情は認められない。

なお、Aの株主の中には、C及びBも含まれているが、以上のような事情に加え、C又はその株主とB又はその株主が、それぞれの会社が有するAの議決権行使につき、原告との間で何らかの合意をしたことはなく、原告から指示をされたこともなかったこと（前記認定事実（２）イ、（３）ウ）からすると、C及びBがその有するAの議決権について、原告の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していたと認めることはできない。

イ Cとの関係

原告は、本件相続開始時点でCの代表取締役の地位にはあったものの（前記前提事実（１）キ）、乙もまたCの代表取締役であったものであり（前記前提事実（１）カ）、原告自身はCの意思決定に直接関与したことはなかった（前記認定事実（２）イ）のであるから、原告がCに対して支配的な影響力を有していたとはいえない。

また、Cの株主は、原告の親族やAの従業員等の関係者が多数を占めている（前記認定事実（２）ウ）ものの、これらCの株主が、Cでの議決権行使につき、原告との間で何らかの合意をしたことはなく、原告から指示をされたこともなかったこと（前記認定事実（２）イ）に加え、原告が、これらCの株主の権限行使等について具体的に影響力を及ぼしていたといえるような他の事情も認められないから、Cの株主がCでの議決権について、原告の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していたと認めることはできず、また、原告がその他の何らかの手段によってCの株主に対する支配的な影響力を有していたと認めることもできない。

さらに、上記アに説示したところによれば、原告が、Aに対する支配力を介して、Cへの支配力を及ぼしていたということもできない。

ウ Bとの関係

原告は、Bの役員や株主ではなく、原告自身がBの意思決定に直接関与したこともなかった（前記前提事実（１）ウ、前記認定事実（３）ウ）。

また、Bの株主は、Aの役員及び従業員が占めている（前記前提事実（１）ウ、前記認定事実（３）ア）ものの、これらBの株主が、Bでの議決権行使につき、原告との間で何らかの合意をしたことはなく、原告から指示をされたこともなかったこと（前記認定事実（３）ウ）に加え、原告が、これらBの株主の権限行使等について具体的に影響力を及ぼしていたといえるような他の事情も認められないから、Bの株主がBの議決権について、原告の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していたと認めることはできず、また、原告がその他の何らかの手段によってBの株主に対する支配的な影響力を有していたと認めることもできない。

さらに、上記アに説示したところによれば、原告が、Aに対する支配力を介して、Bへの支配力を及ぼしていたということもできない。

エ 以上によれば、原告とA並びにC及びBとの間に、何らかの特殊な支配関係等を認めることはできない。

したがって、原告によるこれらの会社に対する実効支配体制が確立されていたとする被告の主張は、採用することができない。

(4) 以上のとおりであるから、前記3(3)アで述べたとおり、本件株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するものであるにもかかわらず、配当還元方式ではなく、類似業種比準方式により評価することが正当と是認される特別な事情があるとする被告の主張は採用することができず、本件株式につき、配当還元方式によっては適正な時価を算定することができない特別な事情があるとは認められない。

5 本件更正処分等の適法性について

前記3及び4に説示したところによれば、本件申告において、本件株式の価額を配当還元方式により評価したことが誤りであるとはいえず、本件株式の価額を類似業種比準方式により評価すべきであるとする被告の主張は理由がないものである。

そうすると、被告の本件訴訟における主張に沿う本件申告に係る金額を超える課税価格及び納付すべき税額についての証明がないことに帰するから、本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超える部分並びにこれを前提とする本件賦課決定処分は、いずれも違法な処分として取消しを免れない。

6 結論

以上のとおり、本件訴えのうち、本件更正処分のうち本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める部分是不適法であるからこれを却下することとし、原告のその余の請求は理由があるからこれを認容することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 古田 孝夫

裁判官 大島 崇史

裁判官 古屋 勇児

関係法令等の定め

1 相続税法

相続税法22条は、相続により取得した財産の価額は、原則として、当該財産の取得の時ににおける時価による旨を定める。

2 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付け課評2-5による改正前のもの。以下「評価通達」という。乙23）

(1) 評価通達1の(2)は、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈又は贈与により財産を取得した日をいう。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による旨を定め、評価通達6は、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する旨を定める。

(2) 評価通達168は、株式の価額は、その銘柄の異なるごとに、同項の(1)以下に掲げる区分に従い、その1株ごとに評価する旨を定め、同項の(3)において、取引相場のない株式（上場株式及び気配相場等のある株式以外の株式をいう。）を掲げる。

(3) 評価通達178は、本文において、取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社（以下「評価会社」という。）が大会社（従業員数が100人以上の会社などをいう。）、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ評価通達179の定めによって評価する旨を定め、ただし書において、同族株主以外の株主等が取得した株式の価額は、評価通達188の定めによって評価する旨を定める。

(4) 評価通達179の(1)は、本文において、大会社の株式の価額は、類似業種比準価額によって評価する旨を定め（この評価方式を「類似業種比準方式」という。）、ただし書において、納税義務者の選択により、1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価することができる旨を定める。

(5) 評価通達180は、評価通達179の類似業種比準価額は、類似業種の株価並びに1株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）を基とし、評価通達180所定の算式によって計算した金額とする旨を定める。

(6) 評価通達188は、評価通達178の「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、以下のア～エのいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、評価通達188-2の定めによる旨を定める。

ア 同族株主のいる会社の株主のうち、同族株主以外の株主の取得した株式（評価通達188の(1)）

この場合における「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者（法人税法施行令4条に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の30%以上（その評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の50%超である会社にあつては、50%超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

イ 中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの（課税時期において評価会社の役員（社長、理事長、代表取締役などをいう。以下評価通達188において同じ。）である者及び課税時期の翌日から法定申告期限までの間に役員となる者を除く。）の取得した株式（評価通達188の（2））

この場合における「中心的な同族株主」とは、課税時期において同族株主の1人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び1親等の姻族（これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25%以上である会社を含む。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の25%以上である場合におけるその株主をいう。

ウ 同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合におけるその株主の取得した株式（評価通達188の（3））

エ 中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15%以上である場合におけるその株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの（前記イの役員である者及び役員となる者を除く。）の取得した株式（評価通達188の（4））

この場合における「中心的な株主」とは、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15%以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決権総数の10%以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。

（7）評価通達188-2は、評価通達188の株式の価額は、その株式に係る年配当金額（1株当たりの配当金額をいう。）を10%で除して計算した金額によって評価する旨を定める（この評価方式を「配当還元方式」という。）。

（8）評価通達188-3は、評価通達188の（1）から（4）までにおいて、評価会社が自己株式を有する場合には、その自己株式に係る議決権の数は0として計算した議決権の数をもって評価会社の議決権総数となることに留意する旨を定める。

3 法人税法施行令

（1）法人税法施行令4条1項は、特殊の関係のある個人として、株主等の親族を掲げる。

（2）法人税法施行令（平成27年政令第142号による改正前のもの）4条2項は、特殊の関係のある法人として、以下の各会社を掲げる。

ア 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社の株主等（当該会社が自己の株式又は出資を有する場合の当該会社を除く。以下「判定会社株主等」という。）の1人（個人である判定会社株主等については、その1人及びこれと法人税法施行令4条1項に規定する特殊の関係のある個人。以下同じ。）が他の会社を支配している場合における当該他の会社

イ 判定会社株主等の1人及びこれと上記アの特種の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

ウ 判定会社株主等の1人並びにこれと上記ア及びイの特種の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

(3) 法人税法施行令4条3項は、上記(2)ア～ウの他の会社を支配している場合とは、以下のア～ウのいずれかに該当する場合をいう旨を定める。

ア 他の会社の発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合

イ 他の会社の一定の決議に係る議決権のいずれかにつき、その総数（当該議決権を行使することができない株主等有する当該議決権の数を除く。）の100分の50を超える数を有する場合

ウ 他の会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員（当該他の会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限る。）の総数の半数を超える数を占める場合

(4) 法人税法施行令4条6項は、個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、当該者が有する議決権は当該個人又は法人が有するものとみなし、かつ、当該個人又は法人（当該議決権に係る会社の株主等であるものを除く。）は当該議決権に係る会社の株主等であるものとみなして、同条3項及び5項の規定を適用する旨を定める。

4 法人税基本通達（昭和44年5月1日付け直審（法）25国税庁長官通達。ただし、平成20年7月2日付け課法2-5ほかによる改正前のもの）

法人税基本通達1-3-7は、法人税法施行令4条6項に規定する「同一の内容の議決権を行使することに同意している者」に当たるかどうかは、契約、合意等により、個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している事実があるかどうかにより判定することに留意する旨を定め、その注において、単に過去の株主総会等において同一内容の議決権行使を行ってきた事実があることや、当該個人又は法人と出資、人事・雇用関係、資金、技術、取引等において緊密な関係があることのみをもっては、当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者とはならない旨を定める。

以上

別紙2

別表1 課税価格等の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告	他の相続人
1	土地	1,009,059,507	942,873,157	66,186,350
2	家屋・構築物	407,385,701	395,944,244	11,441,457
3	有価証券	1,041,150,803	984,810,428	56,340,375
4	現金・預貯金等	342,602,809	56,693,202	285,909,607
5	その他の財産	1,163,545,761	1,080,992,228	82,553,533
6	小計	3,963,744,581	3,461,313,259	502,431,322
7	債務等	1,001,966,649	873,479,049	128,487,600
8	純資産に加算される暦年課税分の 贈与財産価額	30,787,530	7,567,100	23,220,430
9	差引純資産価額 (6 - 7 + 8)	2,992,565,462	2,595,401,310	397,164,152
10	課税価格	2,992,563,000	2,595,401,000	397,162,000
11	相続税の総額	1,165,152,500	—	—
12	あん分割合	1	$\frac{2595401}{2992563}$	$\frac{397162}{2992563}$
13	各人の相続税額	1,165,152,497	1,010,517,727	154,634,770
14	暦年課税分の贈与税額控除額	3,360,200	993,400	2,366,800
15	配偶者の税額軽減額	582,576,250	582,576,250	0
16	外国税額控除額	60,784,586	60,784,586	0
17	納付すべき税額 (13 - 14 - 15 - 16)	518,431,200	366,163,400	152,267,800

- (注) 1 順号10欄の各人の金額は、1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
2 順号11欄の金額は、別表2「相続税の総額の計算明細表」の順号7欄の金額と同額である。
3 順号17欄の各人の金額は、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表2 相続税の総額の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	原告	原告以外の相続人
1	課税価格の合計額	2,992,563,000	
2	遺産に係る基礎控除額	110,000,000	
3	課税遺産総額 (1の金額－2の金額)	2,882,563,000	
4	法定相続分	$\frac{1}{2}$	$\frac{5}{10}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	1,441,281,000	1,441,280,000
6	相続税の総額の基となる税額	673,640,500	491,512,000
7	相続税の総額	1,165,152,500	

- (注) 1 順号1欄の金額は、別表1順号10欄の合計額欄の金額である。
- 2 順号2欄の金額は「50,000千円+10,000千円×6人(法定相続人の数)」の算式により求められた金額である。
- 3 順号5欄の金額は、順号3欄の金額に相続人各人の各法定相続分の割合を乗じ、それぞれ1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号6欄の金額は、順号5欄の各人ごとの金額に相続税法16条に掲げる率を乗じて計算した金額である。
- 5 順号7欄の金額は、順号6欄の各金額の合計額である。

別表 3 及び別表 4 省略