

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 更正すべき理由がない旨の通知処分の取消請求控訴事件

国側当事者・国(灘税務署長)

令和元年10月30日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・神戸地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年4月16日判決、本資料269号-42・順号13265)

判 決

控訴人(原告)	甲
同訴訟代理人弁護士	藤本 久俊
同	三宅 勇氣
被控訴人(被告)	国
同代表者法務大臣	河井 克行
処分行政庁	灘税務署長 金谷 明典
被控訴人指定代理人	鯉越 敦子
同	市谷 諭史
同	東 正幸
同	中山 二郎
同	橋本 和也

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対し平成27年11月11日付けでした、亡乙(平成23年9月●日死亡)の相続に係る相続税につき更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、控訴人が、父である亡乙の相続に係る相続税の修正申告について、相続により取得した株式の評価を誤り、納付すべき相続税額が過大となったとして更正(減額)の請求をしたところ、処分行政庁が、更正すべき理由がない旨の通知処分をしたことから、同処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事案である。
- 2 原審は、処分行政庁の通知処分は適法であり、控訴人の請求は理由がないと判断して、これを棄却したことから、控訴人が控訴した。
- 3 関係法令等の定め、前提事実、争点及び当事者の主張は、以下のとおり補正し、後記4にお

いて当審における控訴人の補充主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の2ないし4及び「第3 当事者の主張」に記載のとおりであるからこれを引用する。

- (1) 原判決36頁表の最上欄の左から3番目の欄中の「純資産価額」を「総資産価額」と改める。
- (2) 原判決41頁18行目の「議決件総数」を「議決権総数」と改める。

4 当審における控訴人の補充主張

- (1) 本件株式の時価（相続税法22条）は、本件持株会等の買取価格である1株当たり180円又は230円であること（争点2）

ア 本件の判断の枠組み

評価通達は、単なる通達であり、相続税法が相続財産の評価を評価通達によって決定することを要請しているものとは解されないものであるから、地方税法の委任を受け定められた固定資産評価基準の定める評価方法に従い決定された登録価格が適正な時価であると推認して、納税者が登録価格を下回る算定価格を適正な時価と主張したい場合には、当該推認を排除するために、適正な時価の主張立証だけでなく、評価方法自体の一般的な合理性の欠如又は特段の事情をも主張立証しなければならない旨を判示した最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁（以下「最高裁平成25年判決」という。）の枠組みは、相続財産の価額の評価が問題となる本件において採用の前提を欠くというべきである。

したがって、相続税法22条の「時価」については、評価通達の定める評価方法自体の一般的な合理性の欠如又は特段の事情の主張立証を経ることなく、他の証拠によって主張立証することができるのであって、本件修正申告に係る申告書に記載した本件株式の価額が他の証拠によって「時価」を上回ると判断される場合には、本件更正請求に係る更正をすべき理由がないとした本件通知処分は違法となる。

- イ 本件株式の相続開始時における客観的な価値は1株当たり180円であり、230円を超えることはないこと

相続税法22条の「時価」とは、課税時期である被相続人の死亡時における当該財産の客観的交換価値をいうが、取引相場のない株式の「時価」については、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解される。本件会社では、創業家の資本政策に基づき、原則として一律1株当たり180円で売却を望む株主から本件持株会等が株式を買い取る旨の慣行が存在し、平成21年3月から平成24年3月までの3年間におけるすべての取引事例のうち、少なくとも96.5%の事例で1株当たり180円での買取が行われたこと、本件会社は公開会社であり、その株主は自らの判断に基づき、その保有する株式を第三者に売却することができたにもかかわらず、相続又は生前贈与の事例を除けば、本件会社又は役員ら以外の者が買受人になることはなく、1株当たり230円（創業家の親族等特別の事情があるときに適用される買取価格）を超える価格で売却できた者もいなかったことからすれば、本件株式について、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は1株当たり180円であることは明らかであり、それが230円を超えることはありえなかったといえる。

(2) 仮に評価通達によっても、本件株式の評価は、評価通達188(2)及び188-2を適用し、配当還元方式により1株当たり59円と評価すべきであること(争点1)

ア 評価通達188(2)は、中心的な同族株主か否かの判定を、単純な議決権割合の数値によることとしているところ、当該基準は、事業経営への影響力の大きさを計測するための客観的かつ簡易な方法を明らかにしたものにすぎず、一切の例外を許さない趣旨ではないから、中心的な同族株主には、これと同旨すべき特段の事情のある同族株主を含むと解すべきである。

イ 本件では、本件持株会、G、戊グループ、I及びJ社は、丙グループと友好的又は従属的な株主であり、丙グループによる本件会社の経営に協力する立場にあり、丙グループとは独自に本件会社の経営に影響を及ぼす可能性はなく、特に、本件持株会及びGについては、丙グループの経営への影響力の維持・増強に寄与しており、丙グループは、これら友好的又は従属的な株主の存在とあいまって、本件会社の経営に影響力を及ぼし、実質的に支配していたといえるから、「中心的な同族株主」と同視すべき特段の事情のある同族株主に当たるといふべきである。

したがって、本件株式は評価通達188(2)の株式に該当するから、同188-2の配当還元方式により1株当たり59円と評価されなければならない。

(3) 以上によれば、本件修正申告に係る申告書に記載した本件株式の価額(1株当たり313円)は、本件株式の評価として過大であることが明らかであるから、本件更正請求に係る更正をすべき理由がないとした本件通知処分は違法となるといふべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、以下のとおり補正し、後記2において、当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第4 当裁判所の判断」(ただし、原判決30頁26行目末尾まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決19頁24行目の「ある限りは、」の次に「課税要件の明確性、公平性を担保し、これを通じて」を加え、26行目の「ということが出来る。」を「ということができ、相続税法22条は、このような課税実務をも許容する趣旨と解される。」と改める。

(2) 原判決20頁1行目の「相続財産の価額」から2行目の末尾までを「相続財産の価額の評価は、評価通達がその時価を算定する方法としてそれ自体合理的なものであるといえるならば、その定める画一的な方式によるべきである。そして、本件争点に係る評価通達178以下の内容に合理性が認められることは、後記3(1)で説示するとおりである。」と改め、3行目の「評価通達」の次に「自体に合理性が認められるとしても、これによる」を加える。

(3) 原判決22頁25行目の「類似業種比準価額」の前に「類似業種比準方式による」を、同行目から26行目にかけての「類似業種」の次に「(評価会社と事業内容が類似する業種目に属する上場会社)」をそれぞれ加える。

(4) 原判決23頁4行目の「配当還元方式」の次に「による配当還元価額」を加える。

(5) 原判決24頁14行目の「①」から20行目の「踏まえ、」までを「評価会社の事業が該当する業種目(類似業種)の標本会社(上場会社)の業種目別の平均株価を基に、①無数の株価構成要素の中から、基本的なもの及び直接的なもので計数化が可能なものである1株当たりの配当金額、利益金額及び純資産価額について、評価会社と類似業種の比準割合を、

1 : 3 : 1 (株価形成に与える影響の度合いに関する上場会社のデータに基づく。)の比重で乗じ、さらに、②計数化が困難であるため比準要素とすることができない株価構成要素があること、現実に取引市場を持たない株式の株価であること、上場会社との規模の格差を評価上適正に反映させることが相当であることなどから、評価の安全性に対する斟酌率として、」と改める。

(6) 原判決26頁20行目の「前提事実(2)カ」を「前提事実(2)ア、カ及びキ」と、21行目の「100人以上の」を「100人以上、総資産価額10億円以上、直前期末以前1年間における取引金額20億円以上の卸売業、小売業・サービス業以外の」と改める。

(7) 原判決29頁25行目の「取引は、」の次に「前記2(1)のとおり、本件会社の株式の保有者を過度に分散させるべきでないという丙の方針のもとに、」を加え、26行目の「という特定少数の者である上、」を「と、買取金額を1株当たり180円ないし230円とするよう、丙に指示されたものである上、」と改める。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 本件株式の時価は、本件持株会等の買取価格である1株当たり180円又は230円であるとの主張(前記第2の4(1))について

ア 本件の判断の枠組みについて

(ア) 控訴人は、上記主張の前提として、評価通達が単なる通達であることからすれば、固定資産評価基準に係る事例につき判断した最高裁平成25年判決の枠組みを採用すべきでなく、相続税法22条の「時価」については、評価通達の定める評価方法自体の一般的な合理性の欠如又は特段の事情の主張立証を経ることなく、他の証拠によって主張立証することができるなどと主張し、これに沿う証拠として、当審において、意見書(甲36)を提出する。

(イ) しかし、前記1で補正の上引用した原判決第4の1で説示したとおり、課税実務上、相続財産の評価は、原則として、評価通達によって定められた相続財産の統一的な評価方法によることとされているが、これは、あらかじめ定められた評価方法によって画一的に相続財産を評価することは、当該評価方法の内容が時価の算定方法としてそれ自体合理的なものである限りにおいて、課税要件の明確性、公平性を担保し、これを通じて納税者間の租税負担の公平、納税者の便宜及び効率的な徴税という租税法律関係に係る要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保に資するということができることによるものであって、相続税法22条は、このような課税実務をも許容する趣旨のものとして解される。

この評価通達による評価の趣旨に、相続税法22条及び評価通達6を併せ見れば、評価通達によることを原則とした上で、その定める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著しく害するなど、これ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は、他の合理的な方式により相続財産の価額を評価することが許されるという枠組みで同条所定の時価を認定するのが相当である。そして、評価通達は通達であって法令ではないが、評価の統一を図るため財産の時価の算定に係る技術的かつ細目的な基準として合理的な基準である以上、通達であるという理由だけで、これによる判断の枠組みを前提とすることを否定するのは相当でなく、控訴人の主張に沿う内容の前記意見書(甲36)も採用することはできない。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

イ 本件株式の相続開始時における客観的な価値について

(ア) 控訴人は、取引相場のない株式の「時価」については、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解されるとして、評価通達によることなく、本件株式の相続開始時における客観的な価値は1株当たり180円であり、230円を超えるなどと主張する。

(イ) しかし、前記1で補正の上引用した原判決第4の1で説示したとおり、本件株式の評価に当たっては、評価通達による評価をすることを原則とし、それ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限り、他の合理的な方式により本件株式の価額を評価することが許されると解される所、控訴人は、上記特別の事情について主張立証しないから、控訴人の上記主張はそれ自体失当である。

(ウ) なお、相続税法22条の「時価」とは、課税時期である被相続人の死亡時における当該財産の客観的交換価値をいうものであるところ、取引相場のない株式の「時価」については、当該株式を処分（ただし、不特定多数の当事者間での自由な取引に準じるようなものでなければならぬと解される。）した場合に実現されることが確実と見込まれる金額と解するのが相当な場合もあることが否定されないとしても、控訴人の主張する慣行は、創業家である丙あるいはそのグループの資本政策に基づき、株式の処分を望む株主に、買主及び売買価額を指示して取引をすることが繰り返されたというものにすぎず、そのような主観的事情により買主及び売買価額を限定してされた取引における価格をもって、本件株式の客観的交換価値であるということとはできない。

(2) 仮に評価通達によっても、本件株式の評価は、評価通達188(2)及び188-2を適用し、配当還元方式により1株当たり59円と評価すべきであるとの主張（前記第2の4(2)）について

ア 控訴人は、評価通達188(2)の「中心的な同族株主」の定め方は、事業経営への影響力の大きさを計測するための客観的かつ簡易な方法を明らかにしたものにすぎず、その定める数値を満たさない場合でも、中心的な同族株主には、これと同旨すべき特段の事情のある同族株主を含むと解すべきであるなどとした上、丙グループは、友好的又は従属的な株主である本件持株会、G、戊グループ、I及びJ社の存在とあいまって、本件会社の経営に影響力を及ぼし、実質的に支配していたといえるから、「中心的な同族株主」と同視すべき特段の事情のある同族株主に当たるといふべきであるなどと主張し、これに沿う証拠として、当審において、意見書(甲36)を提出する。

イ しかし、前記1で補正の上引用した原判決第4の1で説示したとおり、評価通達による評価をする趣旨は、それがあらかじめ定めた画一的な方式で、当該財産の客観的交換価値を算定する手法として合理的なものであり、それによって、納税者間の租税負担の公平、納税者の便宜及び効率的な徴税の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保に資するといふことができるというものであることからすれば、評価通達は原則としてその文言とおり、画一的に適用されるべきと解するのが相当である。

仮に、控訴人の主張するように、評価通達に記載のない事情を考慮するとすれば、その基準が極めて曖昧になり、評価者によって異なった評価がされるおそれがあり、課税の公平を欠く事態を招き、納税義務の適正な履行の確保という点が損なわれかねないこ

とが懸念される。加えて、そもそも、会社によって、経営権を巡る対立状況、各グループの構成、個人的な思惑等は千差万別であり、その様々な事情を的確に把握して評価に反映させ、実質的に、中心的な同族株主のいる会社であると判断すべきものとするのは、課税事務に極めて困難な作業を加えることになり、納税者の便宜、あるいは効率的な徴税の要請という見地からも妥当性を欠くというべきである。

したがって、「中心的な同族株主」の判定に係る控訴人の主張は採用することができず、本件株式を配当還元方式により評価すべきであるとの控訴人の主張も、その前提を欠き採用することができない。

(3) 以上によれば、控訴人の、評価通達によらず本件株式の時価を1株当たり180円ないし230円と評価すべきとする主張も、評価通達によるとしても配当還元方式により1株当たり59円と評価すべきとする主張のいずれも採用することができないから、本件修正申告に係る申告書に記載した本件株式の価額(1株当たり313円)は、本件株式の評価として過大であることが明らかであるということもできない。

3 以上によれば、控訴人の請求は理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第5民事部
裁判長裁判官 本多 俊雄
裁判官 木太 伸広
裁判官 桑原 直子