

## 財産評価基本通達6項について

はじめに .....	2
I 租税法律主義と租税公平主義 .....	3
1 租税法律主義 .....	3
(1) 租税法律主義の意義と機能 .....	3
(2) 課税要件法定主義と課税要件明確主義 .....	4
2 租税公平主義 .....	6
II 相続財産の評価 .....	7
1 財産評価の基本的な考え方 .....	7
(1) 財産評価の方法 .....	7
(2) 評価通達による土地の評価 .....	8
2 評価通達6項の趣旨と問題点 .....	8
III 最高裁令和4年4月19日判決の考察 .....	9
1 事例の概要 .....	9
(1) 概要 .....	9
(2) 時系列 .....	9
(3) 本件甲不動産と本件乙不動産の概要 .....	10
(4) 本件の主な争点 .....	11
2 裁判所による判断の概要 .....	11
(1) 評価通達の位置づけ .....	11
(2) 租税公平主義との関係 .....	12
3 考察 .....	13
IV 評価通達6項に関する事例の分析 .....	14
おわりに .....	15

## はじめに

相続税法では、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、……時価」によるものとされている（相続税法（以下、「相税」という。）22条）。ここで相続税法のいう時価が具体的に何を指すのかは明示されていないが、我が国では財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）の定めによって評価した価額を相続税法上の時価として取り扱う実務が定着している。ところで、評価通達による評価額は特に不動産において通常の取引価額と比較して低く算出されることが一般的であり、不動産を購入することにより相続税評価額の引き下げを狙う相続税対策が広く行われてきた。しかし、過度な相続税対策が行われた場合には、課税庁が納税者による通達評価を否認し、不動産鑑定評価を採用すべきとして更正処分を行うことがある。この際に課税庁が適用するのが、課税庁にとって「伝家の宝刀」<sup>1</sup>といわれる評価通達6項であるが、当該処分を不服とし、訴訟に発展した直近の最高裁判例がある（最判令和4年4月19日 TAINZ コード Z888-2406。以下、「令和4年最高裁判決」という。）。この裁判は実務への影響が非常に大きなものであったため下級審判決の段階から社会的な関心が高く、最高裁の判断に注目が集まった。令和4年最高裁判決においては、通達評価額ではなく不動産鑑定評価額を採用した課税処分について違法性はないとして、納税者敗訴に終わっている。

評価通達6項については、どのような場合に通達評価が著しく不相当と判断されるのかが明らかにされておらず、かねてよりその問題が指摘されてきた。令和4年最高裁判決は租税公平主義の観点から課税処分に違法性はない旨を判示しているが、評価通達により「評価することが著しく不相当と認められる」（評価通達6項）状況について具体的な判断基準を示しておらず、評価通達6項の不明瞭性が解消されたとは言い難い。たしかに、すべての財産を評価通達の定めにより画一的に評価すると、課税上の弊害が生じること自体は理解できる。しかし、評価通達6項の適用基準が不明瞭であるという問題点が改善されない限り、財産評価の方法をめぐる法的安定性と予測可能性が担保されないという重大な問題が生じる。

そこで本稿では、令和4年最高裁判決について考察を行うとともに、評価通達6項に関する裁判例を収集し、どのような事案について評価通達6項が適用され、あるいはどのような場合に適用されなかったのかを分析することにより、評価通達6項がいかなる問題点を有しているのかについて検討する。なお、評価通達6項は財産全般に広く適用され得るものであるが、令和4年最高裁判決では不動産の評価が争点となったことから、その他の事例分析についても不動産を検討対象とする。以下ではまずⅠにおいて、判例分析の視座となる2つの重要な租税原則を取り上げる。続くⅡにおいて、相続税法における財産評価の方法を確認する。次にⅢでは、令和4年最高裁判決の判断枠組みを整理し、その問題点を考察する。Ⅳでは、令和4年最高裁判決以外の事例分析を通じて、評価通達6項自体が有する問題点を指摘する。おわりに、本稿の主張をまとめ、

---

<sup>1</sup> 山田重将「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について—裁判例における「特別の事情」の検討を中心に—」税大論叢 80号 183頁(2015年)。

今後の課題を示す。

## I 租税法律主義と租税公平主義

### 1 租税法律主義

#### (1) 租税法律主義の意義と機能

憲法 84 条は「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。」と規定する。これは、「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こと」<sup>2</sup>を意味している。判例においても、「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続は……法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべき」<sup>3</sup>とされている。この原則を租税法律主義という。

租税法律主義は、歴史的・沿革的には、統治権力＝国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とするものであった<sup>4</sup>。すなわち、イギリスで古くから説かれた「代表なければ課税なし」という政治原理に由来するもので<sup>5</sup>、それが徐々に、課税権は国民の同意、すなわち議会の制定する法律の根拠に基づくことなしには行使できない、という憲法原理として定着するに至ったのである<sup>6</sup>。

しかしながら、租税負担が大きな割合を占めるに至った現代においては、自らの経済取引がいかなる租税負担をもたらすかが、合理的な経済人にとって不可欠の考慮要素である。そのため、「単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税公課（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような……意味内容を与えられなければならない。」<sup>7</sup>とされる。さらに、租税法律主義の機能として、課税要件の充足に対する予測可能性だけでなく、課税要件の欠缺の利用による課税要件の充足回避に対する予測可能性をも保障するものでなければならず、この両方の予測可能性が保障されてこそ、予測可能性・法的安定性保障機能は課税の適法性保障機能と両立し得ることになる、という指摘<sup>8</sup>もなされている。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕』77 頁（弘文堂、2021 年）。

<sup>3</sup> 最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁。いわゆる大島訴訟においても、本判決の考え方を踏襲しつつ、「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」と判示している（最大判昭和 60 年 3 月 27 日 TAINZ コード Z144-5507）。

<sup>4</sup> 中里実ほか『租税法概説〔第 2 版〕』（藤谷武史執筆）15 頁（有斐閣、2015 年）。

<sup>5</sup> 芦部信喜『憲法〔第 6 版〕』361 頁（岩波書店、2015 年）。

<sup>6</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕』78 頁（弘文堂、2021 年）。

<sup>7</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕』79 頁（弘文堂、2021 年）。

<sup>8</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』13 頁（弘文堂、2021 年）。なお、「課税の適法性保障機能」とは、課税権者による恣意的ないし不当な課税から、国民の財産及び自由を保護することを目的とする機能を意味する。

## (2) 課税要件法定主義と課税要件明確主義

### ① 課税要件法定主義

租税法律主義の内容は、一般的には「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」及び「手続的保障原則」の4つから構成される<sup>9</sup>。このうち本稿との関係では、課税要件法定主義及び課税要件明確主義が重要である。

課税要件法定主義は、納税義務の成立要件、すなわち課税要件には法律の根拠を必要とする原則である。租税は財産権の侵害の作用があることから、課税要件法定主義は課税権者に向けて法律によらない課税の禁止を求めている。もっとも、国民生活のあらゆる経済行動に対し租税が関係すること、また経済生活は絶えず複雑化・多様化していることから、ありとあらゆる経済活動の局面に合わせた規定を設けることには限界があるといわざるを得ない。そして、租税法律は簡素の要請<sup>10</sup>に応えたものでなければ、国民の同意に基づく課税とはいえ、租税法律主義の予測可能性・法的安定性機能が損なわれるおそれがある<sup>11</sup>。よって、租税法律を定めるにあたり、法律に基づいて命令<sup>12</sup>に委任すること自体は課税要件法定主義の要請に違反するものではないと考えられる(憲法 73 条 6 号参照)。ただし、「租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度等が明らかにされていることが必要であり」<sup>13</sup>、委任については具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解するべきである<sup>14</sup>。

### ② 課税要件明確主義

上記の考え方は、租税法律主義の内容の一つとして、課税要件明確主義にも表れている。課税要件明確主義とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」<sup>15</sup>とする考え方で、租税法律の定め方に関して課税庁に自由な解釈・裁量の余地を認めさせないよう、一義的かつ明確なものにすることが要請されている<sup>16</sup>。課税要件法定主義と課税要件明確主義とは重なる部分が多くあり、両者の要請を完遂することにより、予測可能性・法的安定性機能を満たすことができるといえよう。

また、行政機関がある決定を行う上で、柔軟な行政行為を行うために持たせる判断の余地を一般的に行政裁量というが、租税法における課税要件法定主義と課税要件明確主義の両者の完遂は

<sup>9</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕〕80 頁(弘文堂、2021 年)。

<sup>10</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕〕90 頁(弘文堂、2021 年)。

<sup>11</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕〕14 頁、31 頁(弘文堂、2021 年)

<sup>12</sup> 命令とは国法の一形式であり、国の行政機関が制定する法規範を総称する意味に用いられる。

<sup>13</sup> 大阪高判昭 43 年 6 月 28 日 TAINZ コード Z053-1927。

<sup>14</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕〕81 頁(弘文堂、2021 年)。

<sup>15</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕〕85 頁(弘文堂、2021 年)。

<sup>16</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕〕31 頁(弘文堂、2021 年)。

行政裁量の統制をも行うことができるといえる。すなわち、課税要件法定主義により課税の根拠を厳格に定め、課税要件明確主義により賦課・徴収の定めを一義的で明確にすることで、恣意的ないし不当な課税を防ぐという税務行政に対する統制が可能となり、国民の同意に基づく課税を行う租税法律主義の機能を支えることができるといえる。

### ③ 不確定概念

租税法律主義のうち、課税要件明確主義は課税要件を定める法律の規定も、その要請を受けた政省令の規定も、可能な限り一義的かつ明確なものにすることが要請されている。ところが、租税法律の中で用いられる文言そのものに複数の解釈の余地がある、いわゆる不確定概念が用いられることがある。租税法律上の不確定概念としては、同族会社の行為計算否認規定における「不当に」（法人税法（以下、「法税」という。）132条）や、「正当な理由」（国税通則法65条4項）、「必要があるとき」（法税153条）、「不相当に高額」（法税34条2項）、「不適當であると認められる」（所得税法18条1項）及び「相当の理由」（法税123条2号）等がある。いずれの不確定概念についても一つの経済的な具体的事実に対し、法律及び政省令が定める課税要件が適用されるか否か、法的な解釈を行うことが必要となる文言である。この不確定概念について問題となるのは、不確定概念の使用そのものが課税要件明確主義に反しているのではないか、という点である。

この点について、国民健康保険税の賦課処分に対して、地方税法703条の4及び秋田市国民健康保険税条例による当該保険料の課税総額の計算方法が課税要件法定主義及び課税要件明確主義の要請を満たす適法なものであるかどうかについて争われた事例<sup>17</sup>がある。そこでは、租税法律中の不確定概念の論拠について次のように言及している。

「租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義〔ママ〕の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。」

ここでは、課税要件明確主義の下であっても、租税法律中に不確定概念が使用されることについては一定の要件の中で「許容される余地がある」としている。しかし裏を返せば、不確定概念を用いるにあたっては「恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却す

---

<sup>17</sup> 仙台高判昭和57年7月23日 TAINZコード Z999-8160（秋田市国民健康保険税条例事件）。なお、同事件の下級審である秋田地判昭和54年4月27日 TAINZコード Z999-8159 や旭川地判平成10年4月21日 TAINZコード Z999-8026 のように、不確定概念が課税要件明確主義に違反したものとする裁判例もある。

るものではないと認められる場合」において「許容される余地がある」としても、それには一定の限度があることは明確であり、不確定概念は慎重な判断に基づいて限定的な場面に限り採用されるべき概念であると読み取ることができる。

## 2 租税公平主義

租税公平主義とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」<sup>18</sup>である。その根拠は、憲法 14 条 1 項に求められる。この平等の保障は最も基本的な原理の 1 つであり、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶ。

ここにいう公平には、水平的公平と垂直的公平の 2 つがある。水平的公平とは、「同様の状況にある者は、同様に課税されなければならないという原則」<sup>19</sup>をいう。また、垂直的公平とは、「異なった状況にある者は、異なって課税をされなければならないということ」<sup>20</sup>をいう。ここでいう「同様の状況」あるいは「異なった状況」の判断の指標として、担税力又は負担能力という言葉が用いられることがある。担税力とは、国の手に移すことのできる資源を所有すること、あるいは支払う者が不当な苦しみを受けることなく又は社会的に重要な目的を著しく妨げられることなく、租税を支払い得る能力と定義されている<sup>21</sup>。この担税力の具体的な指標は、所得・消費・財産に分類される。このうち財産は、「過去の所得が貯蓄したものであり、ストックである。財産とは将来の所得の価値を還元したものとみることにもできる。さらに、財産を所有すること自体に社会的権威があるとも考えられている」<sup>22</sup>とされている。

また、財産評価の方法が争点となった裁判例<sup>23</sup>では、形式的平等及び実質的平等という言葉が用いられることもある。形式的平等は、「評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価格の評価において用いる」<sup>24</sup>ことをいう。これに対し実質的平等は、実質的な租税負担が公平であることを意味する。どちらも租税公平主義に根差した概念であるが、事案によっては形式的平等を貫くことにより実質的平等を害するという関係に立つことがある。

さらに、租税法律主義と租税公平主義の関係については、次の見解<sup>25</sup>がある。すなわち、「租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する」。その上で、「このルー

<sup>18</sup> 金子宏『租税法[第 24 版]』88 頁(弘文堂、2021 年)。

<sup>19</sup> 水野忠恒『租税法[第 5 版]』12 頁(有斐閣、2011 年)。

<sup>20</sup> 水野忠恒『租税法[第 5 版]』12 頁(有斐閣、2011 年)。

<sup>21</sup> 水野忠恒『租税法[第 5 版]』13 頁(有斐閣、2011 年)。

<sup>22</sup> 水野忠恒『租税法[第 5 版]』13 頁(有斐閣、2011 年)。

<sup>23</sup> 東京地判平成4年3月 11 日 TAINZ コード Z188-6866、東京地判平成4年7月 29 日 TAINZ コード Z192-6947、東京地判平成5年2月 16 日 TAINZ コード Z194-7076、東京地判令和2年 11 月 12 日 TAINZ コード Z270-13481 等。

<sup>24</sup> 東京地判平成4年3月 11 日 TAINZ コード Z188-6866。

<sup>25</sup> 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』70 頁(有斐閣、2007 年)。

ルに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は形式的公平性の実現に優先する」。これらの関係について別の論者は、個別の事案において「実質的な租税負担の公平を強調することにより、……納税者の予測可能性は著しく害される結果となる」<sup>26</sup>と指摘する。

それでは相続税の財産評価に関して、これらの租税原則はどのように調整が図られているのであろうか。次に、相続税法における財産評価の方法を確認する。

## II 相続財産の評価

### 1 財産評価の基本的な考え方

#### (1) 財産評価の方法

相続税の課税財産の範囲は、相続人が「相続……により取得した財産の全部」（相続2条1項）と定められており、現預金に限られない。したがって、相続税額を計算するためには、相続財産の価額を金銭的価値により評価することが必要である。つまり、相続財産の評価額を基礎として相続税額が計算されることから、財産評価はきわめて重要な意味を持つ。

相続税法22条は「相続……により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価」によると定め、相続財産の評価について時価主義を採用している。もっとも、相続税法は一定の財産（相続23条以下）を除き、時価の算定方法について具体的な規定を設けていない。そこで評価通達1項は、時価を「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」と定義した上で、その価額は「この通達の定めによって評価」することとしている。

このように相続税法ではなく評価通達が財産評価の具体的方法を定めていることは、先に見た租税法律主義に違反するのではないかが問題となる。物品税に関し通達に基づく課税の適法性が争われた事例において、最高裁は「本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであつ[ママ]ても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基く処分と解するに妨げが」ないと判示した<sup>27</sup>。相続税に関しても、多種多様な財産を画一的に評価して課税の公平性・効率性を確保する見地から、評価通達により財産評価の具体的方法を定めることがただちに租税法律主義に違反するとは言えない。しかしながら、評価通達はあくまで国税庁長官が下級機関及び国税職員に対して発する税務通達の一つであり、国民への拘束力を有する法規ではない<sup>28</sup>。評価通達による財産評価にも自ずから限界があり、特段の事情がある場合には他の合理的な評価方法によることも認められるべきであろう。

<sup>26</sup> 横井里保「相続財産の時価評価と租税公平主義—最高裁令和4年4月19日判決を素材として—」税法学589号108頁(2023年)。

<sup>27</sup> 最判昭和33年3月28日TAINZコードZ999-7016(パチンコ球遊器事件)。

<sup>28</sup> このことから、金子宏『租税法[第24版]』735頁(弘文堂、2021年)は「財産の評価は納税者の利害に影響するところが大きく、しかも多種多様な財産を対象として継続的・規則的に評価を行う必要のあること、にかんがみると、評価に関する基本的事項は、むしろ政令または省令で規定すべき」と述べる。

## (2) 評価通達による土地の評価

一般に財産の時価の算定方法は様々である<sup>29</sup>。土地に限っても、実際の取引価格である実勢価格、不動産鑑定士による鑑定評価額、地価公示法に基づいて国が決定する公示価格、国土利用計画法に基づいて都道府県が決定する基準地価、固定資産評価基準に基づいて各市区町村が決定する固定資産税評価額等、評価の主体・目的に応じて多様な評価方法が用いられている。

相続税額の計算においてこれら評価方法の選択を広く認めると、同種の財産について評価額がまちまちとなり、課税の公平を損なうおそれがある。そこで評価通達は、土地を宅地、田又は畑等の地目別に評価することを原則とした上で（評価通達7）、各地目に応じて用いるべき評価方法を画一的に定めている。

例えば宅地について見ると、市街地的形態を形成する地域にある宅地とそれ以外の宅地に区分し、前者については路線価方式、後者については倍率方式によることとしている（同11）。路線価方式とは、当該宅地の面する路線に付された路線価を基に、各宅地の個別事情を加味して評価する方式をいう（同13）。また倍率方式とは、固定資産税評価額に国税局長が一定の地域ごとに定める倍率を乗じて評価する方式をいう（同21）。そして、いずれかの方式により算出した額に宅地の利用状況等に即した評価を加えることとしている（同22以下）。

## 2 評価通達6項の趣旨と問題点

以上のように評価通達は土地の評価方法を具体的に定めているが、それらを画一的に適用した場合に、個別の事情によっては適正な価額を算定できないことが考えられる。評価通達6項は、評価通達に評価方法の定めがある財産であっても、これにより算定される価額が著しく不適當な財産は、評価通達によらない評価を行うこととしている。金子宏教授は、「通達は法令ではなく、また個別の財産の評価は、その価格に影響を与える諸般の事情を考慮して行われるべきであるから、基本通達による評価が原則としては適法であるとしても、それが著しく合理性を欠き、基本通達によっては適切な評価をすることができないと認められる特別の事情がある場合には、他の合理的な方法によって通達の基準より高く、または低く評価することができると解すべきで

---

<sup>29</sup> たとえば、「時価の算定に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第31号）では、時価を算定するにあたって用いる評価技法として以下の3つのアプローチが例示されている。

①マーケット・アプローチ 同一又は類似の資産又は負債に関する市場取引による価格等のインプットを用いる評価技法をいう。当該評価技法には、例えば、倍率法や主に債券の時価算定に用いられるマトリックス・プライシングが含まれる。

②インカム・アプローチ 利益やキャッシュ・フロー等の将来の金額に関する現在の市場の期待を割引現在価値で示す評価技法をいう。当該評価技法には、例えば、現在価値技法やオプション価格モデルが含まれる。

③コスト・アプローチ コスト・アプローチとは、資産の用役能力を再調達するために現在必要な金額に基づく評価技法をいう。



あり、また基本通達による評価が合理性ないし適切といえない特段の事情がある場合には、評価は違法になると解すべきである。」<sup>30</sup>と述べ、適切な評価ができない場合の措置として評価通達6項が定められているとされる。

もっとも、いかなる場合に「著しく不相当であると認められる」か、その適用基準については必ずしも明らかでない。国税庁は令和4年最高裁判決を受け、評価通達6項について3つの適用基準を全局に指示している。すなわち、①評価通達に定められた評価方法以外に、他の合理的な評価方法が存在するか、②評価通達に定められた評価方法による評価額と他の合理的な評価方法による評価額との間に著しい乖離が存在するか、③課税価格に算入される財産の価額が、客観的交換価値としての時価を上回らないとしても、評価通達の定めによって評価した価額と異なる価額とすることについて合理的な理由があるか、の3点である<sup>31</sup>。しかし、これらの適用基準も非常に曖昧であり、これをもって明確な基準が示されたとはいえない。

このように評価通達6項には適用基準の明確性に問題があるところ、同項に基づく課税処分の適法性が争われた事件について、令和4年4月19日に最高裁による判断が示されたため、Ⅲではその内容について考察する。

### Ⅲ 最高裁令和4年4月19日判決の考察

#### 1 事例の概要

##### (1) 概要

本件は、共同相続人である納税者が、評価通達の定める方法により相続財産の価額を評価して相続税の申告をしたところ、札幌南税務署長から、当該不動産の価額は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるから別途実施した鑑定による評価額をもって評価すべきであるとして、それぞれ更正処分（以下、「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件各賦課決定処分」という。）を受けたため、課税庁を相手にこれらの取消しを求めた事案である。

##### (2) 時系列

- ・平成20年8月 被相続人、二男の長男（孫）と養子縁組
- ・平成21年1月 被相続人（当時90歳）が、信託銀行から6億3000万円を借入。  
同日、被相続人が本件甲不動産を8億3700万円で購入。同銀行が作成した貸出稟議書には「相続対策のため不動産購入を計画。購入資金につき、借入の依頼・・・」との記載あり。
- ・平成21年10月 被相続人、公正証書遺言作成

<sup>30</sup> 金子宏『租税法〔第24版〕』735頁（弘文社、2021年）。

<sup>31</sup> 『税務通信』No.3719

- ・平成 21 年 12 月 被相続人（当時 91 歳）、共同相続人らのうちの 1 名から 4700 万円を借入、信託銀行から 3 億 7800 万円を借入、同日付けで本件乙不動産を 5 億 5000 万円で購入。

同銀行が作成した貸出稟議書には「相続対策のため本年 1 月に 630 百万円の富裕層ローンを実行し不動産購入。前回と同じく相続税対策を目的として第 2 期の収益物件購入を計画。購入資金につき、借入の依頼・・・」との記載あり。
- ・平成 24 年 6 月 94 歳で被相続人死亡。
- ・平成 25 年 3 月 本件不動産を取得した二男の長男が、本件乙不動産を代金 5 億 1500 万円で第三者に売却。
- ・平成 25 年 3 月 上告人らは、本件相続につき、評価通達の定める方法により、本件甲不動産の価額を合計 2 億 4 万 1474 円、本件乙不動産の価額を合計 1 億 3366 万 4767 円と評価した上（以下、これらの価額を併せて「本件各通達評価額」という。）、相続税の申告書を提出。

申告書においては、課税価格の合計額は 2826 万 1000 円とされ、基礎控除の結果、相続税の総額は 0 円とされていた。本件購入・借入れがなければ、本件相続に係る相続税の課税価格の合計額は 6 億円を超えるものであった。
- ・平成 28 年 4 月 札幌南税務署長は、上告人らに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により本件相続の開始時における本件各不動産の正常価格として算定した鑑定評価額に基づき、本件甲不動産の価額が合計 7 億 5400 万円、本件乙不動産の価額が合計 5 億 1900 万円（以下、これらの価額を併せて「本件各鑑定評価額」という。）であることを前提とする本件各更正処分（本件相続に係る課税価格の合計額を 8 億 8874 万 9000 円、相続税の総額を 2 億 4049 万 8600 円とするもの）及び本件各賦課決定処分を行った。
- ・平成 28 年 7 月 国税不服審判所に審査請求
- ・平成 29 年 5 月 審査請求棄却
- ・平成 29 年 11 月 東京地裁に処分取消等を求め、提訴。

### (3) 本件甲不動産と本件乙不動産の概要

#### ① 本件甲不動産

・東京都杉並区内の土地（甲土地）上に存する 8 階建てマンション（甲建物）。甲土地と甲建物を併せて「本件甲不動産」という。

・甲建物は、JR中央線の駅から徒歩約5分に立地する共同住宅（44戸）及び保育園（1戸）として利用されている建物であり、本件甲土地上に容積率をほぼ完全に消化した状態で所在。

## ② 本件乙不動産

・神奈川県川崎市内の土地（乙土地）上に存する7階建てマンション（乙建物）。乙土地と乙建物を併せて「本件乙不動産」という。

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

## (4) 本件の主な争点

本件の主な争点は、本件各不動産について、①本件各通達評価額を上回る本件各鑑定評価額による時価評価が相税22条に違反するか、②本件各通達評価額によらずに相続財産の価額の評価をすることが租税公平主義に違反するか、という点である。

なお、評価通達6項にいう「著しく不相当と認められる」場合に当たるか否かについては、本判決では直接論じられていないが、これは課税処分 of 適法性は、あくまでも法令に照らして判断されるべきであり、通達の解釈から結論が導かれるものではないためであると考えられる<sup>32</sup>。

## 2 裁判所による判断の概要

### (1) 評価通達の位置づけ

令和4年最高裁判決は、「相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時点における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するといふべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時点における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないといふべきである。」との考えを示している。この判断は、固定資産税において固定資産の登録価格が「適正な時価」を上回ればその登録価格の決定は違法とする判例（最判平成27年7月12日）が前提とする立場を、相続税の課税においても踏襲したものと考えられる。

---

<sup>32</sup> 山本拓『ジュリスト』1581号(2023年)93頁。

その上で、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって相続税法 22 条に違反するものということはできないと判示している。

## (2) 租税公平主義との関係

令和 4 年最高裁判決は、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」と判示した。その上で、「もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」として、一定の場合には評価通達を上回る価額による評価を採用することも租税公平主義に違反するものではないと判示している。

次に、本件各不動産について「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」があるかどうかが問題となる。令和 4 年最高裁判決は、「本件各通達評価額と本件各鑑定評価額の間には大きな離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。」として、金額の離の程度が大きいことだけでは上記の事情には当たらないとしつつも、「本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は 6 億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は 2826 万 1000 円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が 0 円になるというのであるから、上告人らの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものということが出来る。したがって、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものと

することが上記の平等原則に違反するということとはできない。」として、今回のような取引行為をしなかった又はすることができなかった他の納税者との公平性を重視して、課税庁側の主張を認めた。

### 3 考察

令和4年最高裁判決では、通達評価額と鑑定評価額等に乖離があるのみでは通達評価額から離脱する合理的な理由があるとはいえず、他に合理的な理由が必要である旨判示している。本件の場合では、争いの対象となった借入及び不動産取得行為が租税負担の軽減を期待して行われたと認定され、その結果本件取引を行わなかった、又は行うことができなかった他の納税者と本件相続人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反することを理由として課税庁による鑑定評価額の採用が認められている。すなわち、租税負担の軽減を期待して行われた取引であるか否か、その結果、他の納税者との間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反する状態となっているか否かという点が問題となっている。金融機関等が資産家に相続税対策を謳って不動産取得等の取引を提案することは実務上は通常のことであるから、この事実をもって租税負担の軽減を期待したと判断されると、令和4年最高裁判決によれば他の納税者との間の看過できないほどの公平性の阻害が生じるか否かで通達評価額からの離脱の要否が決定されることになる。しかし、どの程度の乖離が生じた場合に看過できないほどの公平性の阻害に該当するのか否かは判示されておらず、このことが法的安定性と予測可能性が担保されない状況を作り出している。また、そもそも租税回避の意図の有無は財産の時価に影響を及ぼす要因とはなりえないのであり、これを考慮すること自体が妥当でない。租税回避の意図の有無が財産の時価に影響を及ぼすとすると、同一の物件に対して異なる評価額が付される可能性があり、このことはむしろ租税公平主義に反するという懸念が生じる。

また、令和4年最高裁判決は本件取引を行わない又は行うことができない他の納税者と本件相続人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというが、そもそも本件取引を行うか否かは納税者が法の下で許容された範囲内で決定されるものであり、仮にそのような取引を行わなかった者との差が生じていたとしても、この点について平等性を担保する必要はないと考えられる。さらに本件取引を行うことができない他の納税者に関していえば、そもそも置かれている状況が全く異なっているのであり、ここに水平的平等を持ち込むのは不適當といえる<sup>33</sup>。

令和4年最高裁判決は、租税公平主義について「租税法の適用に関し、同様の状況にあるもの

---

<sup>33</sup> 横井里保講師は「相続財産の時価評価と租税公平主義—最高裁令和4年4月19日判決を素材として—」税法学第589号107頁(2023年)で、「「本件購入・借入れをすることのできない他の納税者」は、そもそも相続税負担が生じない納税者を含む、上告人らと同様の状況にない者」を指しており、そのような者を「本件で比較の対象とすることが妥当か否か疑問である。」と述べられている。

は同様に取引扱われることを要求するものと解される」とし、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である」と述べているが、いかなる場合に「同様の状況」があり、いかなる場合に「同様の状況」にないのかについては明示していない<sup>34</sup>ことも指摘すべき点である。

#### IV 評価通達6項に関する事例の分析

ここまで令和4年最高裁判決の内容について検討してきたが、本稿では令和4年最高裁判決と同様に不動産の評価に関して評価通達6項の適用について争われた直近の事例分析を行った（詳細は別紙参照）。その結果、令和4年最高裁判決と同様に、納税者による租税回避行為の有無を考慮して判決が決められている事例があった（別紙事例No.2）。既に述べた通り、租税回避の意図の有無は財産の時価に影響を及ぼす要因とはなりえないのであり、これを考慮すること自体が妥当でない。たしかに行き過ぎた租税回避行為により著しく課税負担が減少してしまうことは好ましくないものの、租税法律主義の観点からその対応は通達ではなく、法令により行うべきものである。評価通達6項に規定する「著しく不相当」という不確定概念を課税庁が拡大解釈することは租税法律主義に反するものであり、令和4年最高裁判決や別紙事例No.2のような事例は評価通達6項が懲罰的に使用されたという疑念を抱かせるものである。

次に、今回納税者が評価通達からの離脱を主張したケースは4件あった（別紙事例No.3、4、5、7）が、納税者による主張の大部分は退けられている。納税者による主張が一部認められているのは無道路地や宅地転用が必要な土地において、実際に見積もられた宅地造成工事費等が評価通達で定める金額を上回るという案件であった。すなわち、通達評価額が実勢価格を上回っており、結果として納税額が過大となっているようなケースで納税者の主張が認められたケースは見受けられない。一方で、評価通達6項について事例分析を行っている先行研究<sup>35</sup>によると、課税庁が鑑定評価額を主張したケースにおいてはほとんどが課税庁の勝訴となっている。このことから、評価通達6項の適用については明らかに課税庁が有利の状況となっているといえるが、これは評価通達6項の「著しく不相当」という不確定概念を利用して課税庁側に有利な判定を行うことができるといわれても致し方ない状況である。

また、分析した裁判例では、鑑定評価額が評価通達よりも低かったとしても、評価通達が時価を上回っていないのであれば評価通達が妥当といえるためこれを採用すべきである、といった論

<sup>34</sup> 横井里保「相続財産の時価評価と租税公平主義－最高裁令和4年4月19日判決を素材として－」税法学第589号106頁(2023年)。

<sup>35</sup> 山田重将「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について－裁判例における「特別の事情」の検討を中心に－」税大論叢80号183頁(2015年)。

調が多く見られる。たしかに評価通達による評価額は適正な時価であるものの、同様に鑑定評価額もまた適切な時価である。相続税法 22 条で定められているのは時価で評価すべきという点のみであり、納税者の負担において鑑定評価を取得したのであれば不適切な評価でない限りは時価として採用されるべきであろう。

さらに、課税庁が通達評価額を上回る鑑定評価を主張し、その主張が判決で認められた場合には鑑定評価額が評価額として採用される事になるが、路線価や倍率方式による評価額が地価公示価格の 80%程度であることは公知の事実である。また国税庁では、区分所有建物の通達評価額が市場価格と著しく乖離するケースについて評価かい離率が大きい場合に市場価格に 0.6 を乗じた金額で評価する方向で検討が進められている（国税庁「第 3 回マンションに係る財産評価基本通達に関する有識者会議」令和 5 年 6 月 22 日開催）。このことと平仄を合わせるため、鑑定評価額を採用する際にも例えば評価額の 80% で評価すること等を検討すべきである。鑑定評価額は鑑定人によって金額が変動する可能性があり、必ずしも同一の金額が算定されるものではないことから、鑑定評価額に一定のディスカウントを反映させることは評価の安全性につながるものとする。

また、このように不明確な評価通達 6 項の適用により修正申告又は更正の決定がなされた場合には、過少申告加算税を免除する等の取扱いを検討する余地があるのではないかと考える。

## おわりに

本稿では、評価通達 6 項に関する直近の判例である令和 4 年最高裁判決について考察するとともに、評価通達 6 項について争われた他の事例の分析を行った。令和 4 年最高裁判決においては納税者が租税負担の軽減を意図して取引を行ったことが問題とされているが、租税回避の意図の有無によって時価が異なることはあり得ない。評価通達は本来、相続税法 22 条に規定する時価主義を適用する際の具体的指針となるべきものであるが、租税回避の意図の有無を持ち込むことは相続税法 22 条の範囲を明らかに超えており、租税法律主義に反するものである。仮に租税回避行為を否認する必要があるのであれば、相続税法に明文規定を設けるべきである。

また、評価通達 6 項はかねてよりその不明確さが指摘されているところ、令和 4 年最高裁判決では、評価通達からの離脱に関して最高裁判所の判断が初めて示されたものの、いかなる状況において評価通達からの離脱が認められるのかについては依然として不明確なままとなっている。他の事例を見ても、やはりその適用基準は明確とはいえない。このような状況下では納税者及び税理士が過大なリスクを負担することとなり、実務において混乱を招く結果となっている。今後、評価通達 6 項の適用に当たっては主観的な要素を排除し、納税者が安心して申告を行うことができる環境を整備すべきである。

(別紙)

百万円未満切り捨て

百万円未満切り捨て

No	判決日	裁判所	TAINZコード	借入の有無	購入日	相続開始日(死亡年齢)	相続開始後の売却の有無・売却日	申告日更正処分日	どちらが評価過	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決を出す際に相続回避の意図の有無を考慮しているか?	備考(裁判所の判断根拠等はここにメモする)
1	R4.4.19	最高三	Z888-2406	有		H24年6月17日94歳	物件甲:未売却物件乙:H25年3月7日	H26年7月1日H29年11月22日	課税庁	通達評価物件甲:200M物件乙:133M(納税額:0)	鑑定評価額 物件甲:668M 物件乙:519M (納税額:286M)	棄却(課税庁勝訴)	考慮あり	
	R2.6.24	東京高裁	Z270-13417									棄却(課税庁勝訴)	考慮あり	
	R1.8.27	東京地裁	Z269-13304									棄却(課税庁勝訴)	考慮あり	
2	R3.4.27	東京高裁	Z888-2395	有(15億)	H25年7月25日	H25年9月25日89歳	不明	H26年7月1日H29年11月22日	課税庁	通達評価額:477M 全ての財産の客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、各種財産の評価方法に共通する原則や各種財産の評価単位ごとの評価方法を具体的に定めた評価通達によって、画一的な評価方法により財産を評価することとしているこのため評価通達を利用した。	鑑定評価額:1,040M 租税は、公共サービスの資金を調達するために国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課、徴収は、法律の根拠に基づき公平に行われなければならない(租税法主義)。しかし当該評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは評価通達6の定めからも明らかである。	棄却(課税庁勝訴)	考慮あり	地裁のとおり
	R2.11.12	東京地裁	Z270-13481									棄却(課税庁勝訴)	考慮あり	(裁判所の判断)近い将来発生することが予想される被相続人の相続に関して、原告らの相続税の負担を減じさせるものであることを認識し、かつ、これを期待して本件不動産の取得及び本件借入れ(銀行融資15億円)を実行に移したものであると認められ納税者間の実質的負担の公平を欠くことになる 22条適用理由 金額の乖離 相続税額の減額 千葉銀行への調査で専ら節税目的であると確認されている。(相続税対策と記載) 購入により節税額がどの程度になるか提案資料もあり 食事&家具付きの単身者向け高級物件であり、収益性が非常に高い。また、短期間で2倍程度価格が高騰している。→通常の通達評価ではこの事実が反映できない。
3	H30.2.2	大阪高裁	Z268-13120	無	不明	H21年12月年齢不明	A土地のみ売却済	H22年10月15日 H22年11月18日(更正の請求①) H23年2月18日(更正処分) H23年10月13日(更正の請求②) H23年12月12日(更正すべき理由がない旨の通知)	納税者	鑑定評価額 甲土地:不明 乙土地:不明 丙土地:2M A土地:不明 D土地:不明 E土地:不明 Fマンション:不明 (原告の主張)評価通達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旨を主張 ①甲土地:123画地であり、画地評価ではなく一括で評価すべき ②乙土地:山林 3/4がけ地、法地・急峻ながけ地で別途がけ地補正を考慮すべき ③丙土地:市街化区域内にあるが、戸建住宅に囲まれ、不整形地でかつ無道路地のため、宅地に比準した評価は適正ではない ④A土地:山林 形状的に売却方法(宅地造成の上、西から東へ2回以上に分けて売却)、売却先(開発業者のみ)を特殊事情として考慮すべき ⑤D土地:市街化調整区域、雑種地、法面540㎡でがけ地補正等すべき ⑥E土地:雑種地、がけ地(350.02㎡)だが、実際のがけ地は430㎡である ⑦Fマンション:主建物と附属建物の特異的設計で管理費が月額が高額(約8万6,000円)であり、取引成立しにくいと、一部の部分を考慮すべき	通達評価額 甲土地:618M 乙土地:194M 丙土地:3M A土地:65M D土地:26M E土地:32M Fマンション:40M (被告の主張)評価通達によって適正な時価を算定することができる ①甲土地:123区画個々の事情の合わせて、奥行価格補正や不整形地補正、権利相当額の斟酌などで反映された金額である ②乙土地:広大地補正率は、土地の個別要因に基づく鑑定評価額によって算出されているし、がけ地であることの減価補正も広大地補正率に織り込んである ③丙土地:不整形地補正及び無道路地補正によって織り込まれている ④A土地:実際の売却取引実績において、売却方法や売却先が特殊ではなかったため、原告の主張は当たらない ⑤D土地:法面540㎡の根拠が推定にすぎず、かつ雑種地補正率で反映されているといえる ⑥E土地:440㎡の根拠が不明、不整形地補正かつがけ地補正で評価に反映されている ⑦Fマンション:管理費が高額であるとはいえない、最も妥当な方法で計算されている	棄却(課税庁勝訴)	考慮なし	①甲土地:一括売却の方法しかないということはない、広大地補正は未区画の土地で考慮すべき。②乙土地:広大地補正率は正面路線画、広大地補正率、地積の3要素を用いて評価しているため、土地の計上の考慮がなされている。③A土地は実際に売却され、エンドユーザーの需要もあったため主張自身が認められない。④D土地:周辺の状況から、減価率40%が認められているので、十分な現況の考慮がされている。⑤E土地:がけ地であること、採光・通風等宅地の環境上貢献している効用もある、さらに評価通達の定める評価方法はE土地を想定している。⑥Fマンション:地裁の判断通り
	H29.6.15	大阪地裁	Z267-13024									一部認容	考慮なし	【認容された丙土地】市街化区域内にある雑種地のため宅地として評価 ・戸建住宅に囲まれた相当不整形な土地 ・実際には雑種地として利用するしかない ・無道路地補正が十分に考慮できていない。(不整形地補正後価額:約549万、通路開設費用相当額:約912万) →特別な事情ということができる。 【上記以外の土地等】 ①甲土地:123画地、画地評価ではなく一括評価すべき→現況から広大地補正の必要なし ②乙土地:山林 3/4がけ地、法地・急峻ながけ地で別途がけ地補正を考慮すべき→広大地補正の中で適正に反映 ③A土地:山林 形状的に売却方法(宅地造成の上、西から東へ2回以上に分けて売却)売却先(開発業者のみ)、を特殊事情として考慮すべき→一番合理的であるし、早期一括売却しなればいけない理由なし ④D土地:市街化調整区域、雑種地、法面540㎡でがけ地補正等すべき→固定資産税評価額で既に考慮されている。 ⑤E土地:雑種地、がけ地(350.02㎡)だが、実際のがけ地は約430㎡だ→工事の計画の面積に過ぎない ⑥Fマンション:主建物と附属建物の特異的設計で管理費月額が高額(約8万6,000円)であり、取引成立しにくいと適正な時価ではない→管理費は客観的な交換価値とは無関係の事情
4	H30.11.15	最高一	Z268-13210	無	物件A~Nまで14画地	H20年中年齢不明	無(一部不動産について、その後の状況の)	H21年4月20日(期限内)H23年6月2	納税者	鑑定評価額 A土地:12.9M B土地:8.6M C土地:11.8M D土地:16.1M E土地:7.1M F土地:11.8M G土地:8.9M H土地:8.7M I土地:18.1M J土地:14.3M K土地:8.5M L土地:7.8M M土地:14.4M N土地:19.2M total:167.6M (財産評価通達について) ・評価方法が合理的なものである限り、租税負担の実質的な公平の観点からも、別の方法で評価することは許されない。 ・不動産鑑定評価は異なる評価があり、ある特定の不動産鑑定評価が評価通達で評価した評価額を下回ったからといって、評価通達による評価額が時価でないとの推認はできない。	通達評価額 A土地:12.9M B土地:8.6M C土地:11.8M D土地:16.1M E土地:7.1M F土地:11.8M G土地:8.9M H土地:8.7M I土地:18.1M J土地:14.3M K土地:8.5M L土地:7.8M M土地:14.4M N土地:19.2M total:167.6M (財産評価通達について) ・評価方法が合理的なものである限り、租税負担の実質的な公平の観点からも、別の方法で評価することは許されない。 ・不動産鑑定評価は異なる評価があり、ある特定の不動産鑑定評価が評価通達で評価した評価額を下回ったからといって、評価通達による評価額が時価でないとの推認はできない。	棄却・不受理(課税庁勝訴)	審理せず	納税者側の理由は単なる法令違反を主張するものであり、民訴法312条1項又は2項に該当しない。
	H29.12.20	東京高裁	Z267-13102									棄却(課税庁勝訴)	考慮なし	地裁の判断どおり。納税者の補充的主張「評価通達25の定める借地権価額控除方式が底地の時価の算定に不合理」については、評価通達25に合理性が認められるとして主張を不採用。 納税者の補充的主張の理由 ア不動産鑑定評価の通説・常識から不合理 イ底地の取引市場での時価から乖離している評価額となる ウ底地の時価構成の要素は、その賃料収入に基づきものであり、将来的な完全所有権の復帰をみずえたものではない。よって賃料収入に基づき評価すべき
	H29.3.3	東京地裁	Z267-12986									棄却(課税庁勝訴)	考慮なし	(財産評価通達について) ・評価方法が合理的なものである限り、租税負担の実質的な公平の観点からも、評価通達による評価額は、相続税法上の時価と事実上推定できる。 ・評価通達6により、評価通達により適正な時価を計算できない場合もカバーしている。 →結論、評価通達6の特別な事情がない限り、評価通達に定める方法によって相続財産を評価することは合理的。  (評価通達25:借地権価額控除方式) ・底地は地代収入による経済的利益、宅地全体に復帰することであろう経済的利益の現在価値を共に考慮することが相当である。評価通達25については、評価通達6もあり、合理的だと考えられる。 ・納税者の「自宅使用・借地契約の長期間化」をもって特別な事情とするのことにについては、宅地に設定された普通借地権において通常見受けられること。それをもってのみ、特別な事情とは認定できない。



(別紙)

No	判決日	裁判所	TAINZコード	借入の有無	購入日	相続開始日(死亡年齢)	相続開始後の売却の有無・売却日	申告日更正処分日	百万円未満切り捨て		どちらが評価過	納税者主張	課税庁主張	裁判所判断	判決を出す際に租税回避の意図の有無を考慮しているか?	備考(裁判所の判断根拠等はここにメモする)	
									納税者	課税庁							
5	R2.10.9	東京地裁	Z270-13463	無	無	H27年1月 年齢不明	無	法定申告期限内(当初申告)H28年4月	納税者	鑑定評価額:5.7M	通達評価額21.7M		認容(納税者勝訴)	考慮なし	(財産評価通達について) ・評価通達の定める評価方法は、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものである。 ・評価通達により難い特別の事情の存しない限り、相続開始時における客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当。  (不動産鑑定評価について) ・評価通達の定めと異なる評価方法による評価額が、評価通達による評価額よりも低いというだけでは、評価通達により難い特別の事情があるとはいえない。 ・本件土地は、宅地転用に当たり、評価通達の定めが想定する2,052万6,444円程度を著しく超える、5,058万5,611円(評価通達ベース額である80%に引き直して4,046万7,488円)の宅地造成費等を要するのであるから、評価通達により難い特別の事情があると認められるのが相当である。		
6	H28.7.15	東京地裁	Z266-12882	不明	不明	平成28年8月 年齢不明	不明	H23.6.21申告H24.5.29更正の請求H24.6.21	納税者	鑑定評価額 128M  土地の評価では土地の規模が重要であるのに、評価通達の定める路線価方式は、土地の規模を考慮に含めない評価方法であり、合理性を欠くので、特別の事情は必要ない。 仮に必要としても、本件土地の所在地では、300㎡以上の土地の交換価値は、100㎡程度の土地に比べ、単価が低いという実情があり、不動産鑑定評価基準に基づく評価があるのであれば、評価通達に寄らないことが正当と認められる。 高台地補正の適用のある500㎡の土地と比べると狭い土地の方が評価が高くなるのは、公平に反する。	通達評価額 152M  評価通達が合理性を有する場合、平等原則に照らして、外部的に拘束力が及ぶ。 評価通達は合理的である。 500㎡以上の土地の評価額が低いことは、潰れ地を考慮すれば不合理ではない。 原告側の鑑定は、最終的に取引事例比較法によって土地の価格を算定しているところ、標準的画地を幅6メートルの道路に接面する約100㎡の整形の中間画地とし、これに規模大としてマイナスの補正をしている。しかし、本件土地の近隣地域の標準的画地は、公示地に相当又は類似する土地であり、合理性がない。		棄却(課税庁勝訴)	していない。	路線価方式は、相続税法上の時価を算定するうえで、一般的な合理性を有している。 仮に原告の主張する300㎡以上の土地についての実態があったとしても公示地の地積が314㎡と本件土地と同規模の画地であることからすると、公示価格にそのような実態を踏まえた価格として反映されるはずであり、これを介して路線価にも事情の実態は反映される。特別の事情に当たらない。 原告側の鑑定について、公示地が300㎡を超えているにもかかわらず、公示地に規模大による補正をしていない点が鑑定評価を行う場合において、当該土地の正常な価格を求めるときは、公示価格を基準としなければならない旨の準則に反しており、適正な鑑定結果といえない。不動産鑑定評価基準にも、地価公示法と同視の定めがあり、原告の鑑定は、不動産鑑定評価基準に準拠しているとは言えない。		
7	H29.3.2	最高一	Z267-12985	無	不明	相続時精算課税による贈与税の申告	建て替え後のマンションとの等価交換契約を締結(原告甲 H20.11.11、乙H20.11.18 丙 H20.12.5)	H20.3.11H21.6.30	納税者	鑑定評価 甲:マンション 23M(積算価格 110M、取引事例 21.7M 収益還元19.7M) 乙:マンション1.5室分 31.5M(積算価格 96.7M、取引事例 20M 収益還元18.1M) 丙:マンション1.5室分 31.5M(積算価格 96.7M、取引事例 20M 収益還元18.1M)  鑑定評価においては積算価格を参考価格と位置づけ。理由としては建替の実現性に不透明な部分があるため。  (原告主張) ①評価通達に定められた評価方式はマンションの評価方法として不適切。相続税法22条は時価の評価方法を限定しておらず、通達は国税庁が定めた内規に過ぎないが、評価通達に定められた評価方式はマンションの評価方法として不適切であること、等価交換後に取得する新築最新の建物・敷地の評価通達による計算額を評価通達により計算した古い資産の評価額が上回ってしまう評価になることをもって、特別な事情が存在すると補足的に主張している。	通達による評価 甲:マンション 72M 乙:マンション1.5室分 97M 丙:マンション1.5室分 97M  (被告主張) 原告の主張①、②に反論したうえで下記の主張。 評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り原則として評価通達に定められた評価方式により評価すべきであり、評価通達によらないことが相当と認められる特別な事情はない。 相当と認められる特別な事情がないとする理由: ①建て替えの実現性が高かったこと、建て替えの可能性が高い場合には積算価格を中心とすべきであり不動産鑑定評価額は妥当ではない ②等価交換による受贈不動産の譲渡額より通達評価による評価額が低い	棄却・不受理(課税庁勝訴)	審理せず	納税者側の理由は事実誤認又は単なる法令違反を主張するものであり、民法312条1項又は2項に該当しない。			
	H27.12.17	東京高裁	Z265-12771												棄却(課税庁勝訴)	考慮なし	地裁の判断通り。貸宅地と同様に70%の評価減を行うべきとする追加主張も根拠を欠くものであり、そのほかの主張を含めて主張の実質は、マンションの建て替えの蓋然性が高くなかったことを前提とするものに帰するものであり、判断を左右するに至らない
	H25.12.13	東京地裁	Z263-12354												棄却(課税庁勝訴)	考慮なし	(裁判所の判断) マンションの建て替えが実現する蓋然性が相当程度に高まっていた贈与時の状況下において、建て替えの実現性に不透明な部分があるとした前提によるマンションの評価額は前提に誤りがあるため、不動産の時価と認めることには疑問があり、評価通達に定められた評価方式による評価額が贈与時における時価を上回っているとは認められないことから、特段の事情があるということとはできない