

令和4年10月24日
日本教育会館

夜間研修会資料

総則 6 項の最高裁判決の実務への 影響と評価における留意すべき事項

講 師

税理士 わたなべ 渡邊 さだよし 定義 氏

東京税理士会 麴町支部

目 次

総則 6 項の最高裁判決の実務への影響と評価における留意すべき事項.....	1
I 「時価」と財産評価基本通達 6 項の基本的考え方について.....	3
1. 事例検討（東京地裁令和元年 8 月 27 日判決） [A].....	3
2. 判決検討.....	5
II 個別事例.....	34
1. 6 項適用の基準は？.....	34
2. 【事例】土地の売買契約中に相続が発生した場合.....	36
3. 路線価の設定されていない道路のみに接する宅地の評価.....	39
4. 宅地の評価単位（同族法人への貸付）.....	44
5. （参考）評価単位の基礎.....	45

「時価」と財産評価基本通達 6 項の基本的考え方について

1. 事例検討（東京地裁令和元年 8 月 27 日判決） [A]

[問題]

次のような事例（判決）があり、専門誌やマスコミ等で取り上げられていますが、どのように捉えたらいいのでしょうか？

また、どのような場合に、財産評価基本通達 6 項の適用があると考えたらいいのでしょうか？

マスコミでは、「「路線価」否定判決に波紋？」等の表現がありますが、正しいのでしょうか？

[事例]

国税側と相続人の評価は約 4 倍の開きがある				
	評価方法 (購入額)	東京都内のマンション	川崎市内のマンション	合計
A (原告納税者)	①路線価	約 2 億円	約 1 億 3 千万円	約 3 億 3 千万円 (申告)
	②購入額	約 8 億 3700 万円	約 5 億 5000 万円	約 13 億 8700 万円
B (国税側)	③不動産鑑定	約 7 億 5400 万円	約 5 億 1900 万円	約 12 億 7300 万円 (更正処分)

[概要]

本件は、相続人である原告 (A) らが、本件相続により取得した財産の価額を**財産評価基本通達**の定める評価方法 (①) により評価して**相続税の申告**をしたところ、処分行政庁

(B) から、相続財産のうちの一部の土地及び建物の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不適当と認められることから、**財産評価基本通達 6 項にいう特別の事情**に該当するとして、**不動産鑑定価額 (③)** により本件相続税の各**更正処分**及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、本件各更正処分等の各取消しを求めた事案である。

裁判所は、原告ら (A) の請求を棄却しました。



[答]

相続税法 22 条は、「相続、遺贈又は贈与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」とされ、財産の評価は法定評価がされる財産を除き、本件のマンションの評価を含めてその価額は、財産評価基本通達の定めによって評価した価額による（評基通 1）とされています。

その一方で、**財産評価基本通達 6 項**で「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。」とされ、この規定は、「通達の定める評価方法によっては、**適正な時価**を適切に算定することができないなど、財産評価基本通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の**実質的な公平**を著しく害することが明かである「**特別の事情**」がある場合には、合理的な方法によって評価することが許される」とされています（**判例多数**）。

本事例は、課税庁が当該マンションの評価については、評価通達の定めによることができない「特別な事情」があるとして「不動産鑑定評価額」を相続税法 22 条の「**時価**」として課税処分を行ったもので、同様の「特別な事情」がある財産についても課税処理がされる可能性があることは否定できないと考えられます。

ところで、**財産評価基本通達 6 項の適用**は、やみくもにされるものではありません。これまでの 6 項適用に係る例を見ますと、路線価による価額と購入金額や不動産鑑定評価額とに著しい乖離等がある事例で「特別の事情」が認められるような場合に限って処分が行われていると考えるのが相当と思われます。なお、「**特別の事情**」が認められる**要件**は、事例によって異なりますが、一般的には、次のような場合に適用があるとされています。

- イ 財産評価基本通達による**評価の合理性の欠如**（著しい価額の乖離等の事実）
- ロ **他の合理的な評価方法の存在**
- ハ （価額の乖離等が生じるに至る）**納税者の行為の存在**

特に、最近の判例等から見てみると、課税庁から否認された多くの事例は、「事実認定」として、単なる著しい価額の乖離だけでなく、納税者の節税目的のための何らかの行為、例えば、節税スキーム的な行為等が認められ、**公平性の観点**からも是認できないような事例に適用されているように思われます。

2. 判決検討

東京地裁令和元年 8 月 27 日判決を参考に解説します。(国税速報 6602 号等参照)

(1) [事例]

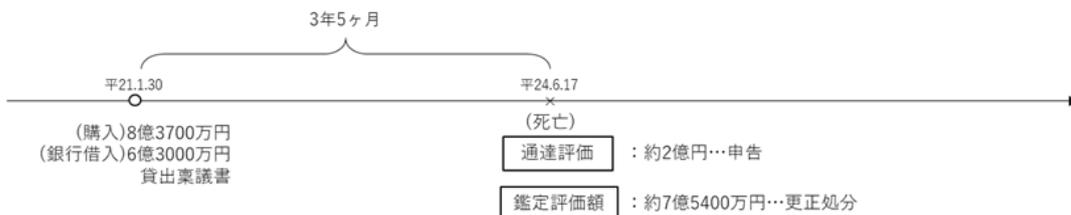
納税者である相続人が、財産評価基本通達に定める「路線価」により申告をしたところ、処分行政庁である税務署は、本件不動産については、相続財産のうちの一部の土地及び建物の価額につき、財産評価基本通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められることから、財産評価基本通達 6 項の「特別の事情」に該当するとして、不動産鑑定価額により更正処分を行い、これが訴訟になりました。

東京地裁（令和元年 8 月 27 日判決）は、「本件の場合、納税者の採用する財産評価基本通達に定める評価方法（路線価）に基づく評価額は、客観的交換価値を算定するについては相応の疑義があり、本件不動産の相続税法 22 条に規定する時価は、課税庁の主張する不動産鑑定価額であると認められる。」として納税者を敗訴としました。

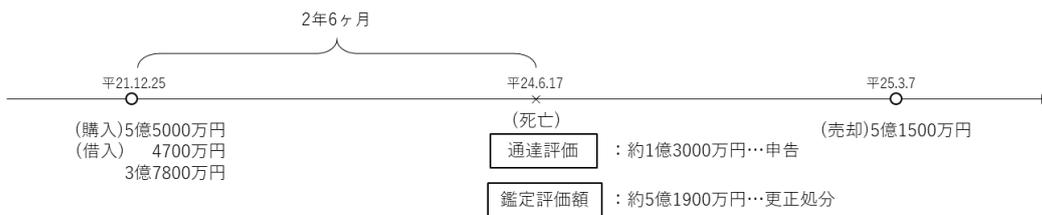
事案の概要は次の通りです。

(2) [本件取引図]

甲不動産（東京都杉並区）



乙不動産（川崎市）



(3) [東京地裁の判示事項（抜粋）]

1 本件は、被相続人（平成 24 年 6 月相続開始）の相続人である原告らが、本件相続により取得した財産の価額を財産評価基本通達（評価通達）の定める評価方法により評価して相続税の申告をしたところ、**処分行政庁から**、相続財産のうちの一部の土地及び建物（賃貸用不動産）の価額につき評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるとして、各鑑定評価額に基づき、相続税の各更正処分等を受けたため、その取消しを求めた事案である。

2 評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないなど、**評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての**

財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情（評価通達 6 参照）がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解すべきである。

3 各通達評価額は、それぞれ、各鑑定評価額の約 4 分の 1（甲不動産につき約 26.53%、乙不動産につき約 25.75%）の額にとどまっている。そして、実際に被相続人又は原告 A が各不動産を売買した際の価格をみると、各通達評価額からの乖離の程度は、各鑑定評価額よりも更に大きいもの又は同程度であった。

4 これらに加え、①本件全証拠によっても、被相続人又は原告 A の各不動産の売買につき、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格で売買が行われた旨をうかがわせる事情等が見当たらないことや、②各鑑定評価は、いずれも、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に鑑定評価額を求めたものであること、③不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準に基づき算定する不動産の正常価格は、基本的に、当該不動産の客観的な交換価値（相続税法 22 条に規定する時価）を示すものと考えられること（地価公示法 2 条参照）をも勘案すれば、各通達評価額が相続開始時における各不動産の客観的な交換価値を示していること（相続開始時における各不動産の客観的な交換価値を算定するにつき、評価通達の定める評価方法が合理性を有すること）については、相応の嫌疑があるといわざるを得ない。

5 B 銀行からの各借入れ及び各不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は 6 億円を超えるものであったにもかかわらず、各借入れ及び各不動産の購入がされたことにより、相続税の申告による課税価格は 2826 万 1000 円にとどまるものとされ、基礎控除（1 億円）により、本件相続に係る相続税は課されないこととされたものである。

6 上記の経緯等に加え、B 銀行が各借入れに係る貸出しに際し作成した各貸出稟議書の記載や証拠にもよれば、被相続人及び原告らは、各不動産の購入及び各借入れを、被相続人及び C 社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において原告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、それを期待して、あえてそれらを企画したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。

7 以上にみた事実関係の下では、本件相続における各不動産については、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額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、各不動産の購入及び各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかというべきであり、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許されるというべきである。

8 そして、本件全証拠によっても各鑑定評価の適正さに疑いを差し挟む点が特段見当たらないことに照らせば、各不動産の相続税法 22 条に規定する時価

は、各鑑定評価額であると認められる。
(「TAINS 検索システム」から引用・加筆)

(4) [問題の所在]

このような判決について、「どのような場合に財産評価基本通達 6 項が適用されると考えたらよいのでしょうか？」また、「課税庁はどのようなケースについて否認すると考えたらよいのでしょうか？」といった質問が寄せられています。

ここでは、課税実務上影響すると思われる事項を中心に判決を通して整理してみたいと思います。

(5) [課税処分や判決の基本的理解]

- 東京地裁令和元年 8 月 27 日判決について、専門誌やマスコミなどでは、「路線価の否定」の見出しや「収益還元法を主とした不動産鑑定評価額による更正処分に対する批判」等がありますが、これまでの課税庁の処分事例や判決の状況からみますと、そのような指摘は必ずしも正しくないと言えます。

- 東京地裁の判決や課税庁の処分に対する理解は、次のように考えるべきです。
判決でも述べているように、「財産評価基本通達の定める評価方法によっては、適正な時価を適切に算定することができないなど、財産評価基本通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである「特別の事情」がある場合に、他の合理的な方法によって評価することが許される。」つまり、そのような場合に不動産鑑定評価額等によって更正処分される可能性が出てくることになる。

また、課税庁は、路線価による価額と購入価額や売却価額及び不動産鑑定評価額とに著しい乖離等がある事例についてやみくもに適用されているのではなく、次に述べるような「**特別の事情**」が認められるような場合に限って処分が行われていると考えられます。

- 「**特別の事情**」が認められる要件は、事例によりますが、一般的には、次のような場合に適用があると考えられます (3 要件)。((注))

イ 財産評価基本通達による評価の合理性の欠如 (著しい価額の乖離等の事実)

ロ 他の合理的な評価方法の存在

ハ (価額の乖離等が生じるに至る) 納税者の行為の存在

特に、最近の判例等から見てみますと、課税庁から否認された多くに事例は、「事実認定」として、単なる著しい価額の乖離だけでなく、納税者の節税目的のための何らかの行為、例えば、節税スキーム的な行為等が認められ、公平性の観点からも是認できないような事例に限っているように思われます。

【総則 6 項判決等留意すべき事項】

(注) **6 項の判断基準**については、次のように分類する意見もあります。(4 要件)

- ① 財産評価基本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
 - ② 他の合理的な時価の評価方法が存在すること
 - ③ 財産評価基本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との間に著しい乖離があること
 - ④ 納税者の行為が存在し、当該行為と上記③の「価額との間に著しい乖離が存在すること」との間に関連があること
- 不動産鑑定評価額は、評価すべき当該財産に応じた合理的な評価手法で行われる限り基本的に適正さに影響を及ぼすものではありません。したがって、本件事例のように、鑑定評価において、原価法による積算価格を参考にとどめ、収益還元法による収益価格を標準に求めたものであったとしてもすぐに妥当性を欠くことになりません。

(6) 【事例の検討方法】

このような、「財産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の欠如」とその場合の 6 項適用を理解するためには、財産評価基本通達による評価の基本（体系）の理解が不可欠です。言い換えますと、相続税法における財産評価基本通達の位置づけや、今回議論になっている「路線価」の財産評価基本通達における位置づけ及び実務における路線価の制定の仕方などを理解しないと、本事例の 6 項適用に係る裁判所の判断、課税庁の処分は十分には理解できないと思われま

す。納税者や税理士等専門家の方々から、「課税庁はどのように考えているのか」等のご質問がありますが、まずは財産評価基本通達の評価方法を理解し、それを適用して本事例のマンションを評価した価額に合理性があるのか・・・それが適正な時価と言えるのか・・・などを理解することで、被告課税庁の主張をよく理解でき、そのことがご質問の回答の一つになると考えます。

ここでは、まず時価の基本的考え方等を整理し、次に、被告課税庁の主張と判決の主要ポイントを整理した後に、これらの事例に対する種々なご意見について、私見を述べてみたいと思います。

(7) 【評価体系の理解】

- (1) **相続税法 22 条**は、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時にける**時価**による」と定めており、次に、財産評価基本通達（以下「評価通達」といいます。）では、**1 項**で「財産の価額は、**時価**によるものとし、**時価**とは課税時期、つまり相続、遺贈又は贈与による**取得の日**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**を言う」としています。

つまり、「時価」とは課税時期における「**客観的交換価値**」ということを示しています。

さらに評価通達 1 項で「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」と規定しており、評価通達により算定される評価額をもって「時価」とする、いわば「割り切り」をしていると言えます。

(2) 次に、路線価の評定実務について、少し整理してみます。

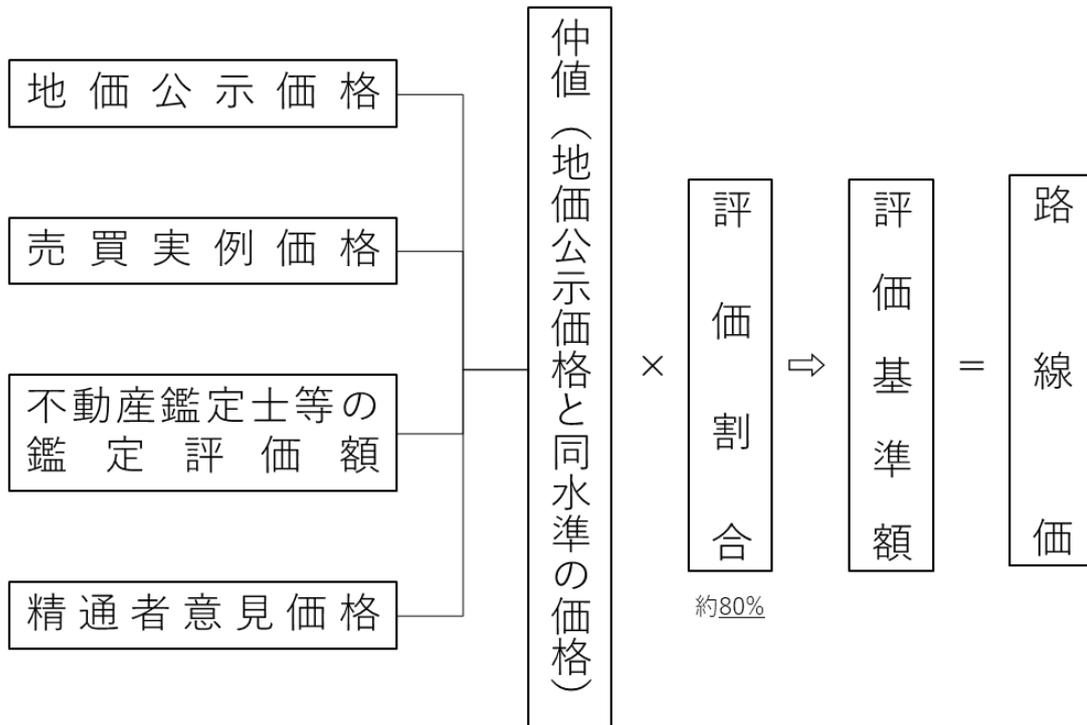
路線価の評定は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定され、周辺地域における不動産の一般的利用状況を踏まえて行われ、また評価の安全性も考慮した上で路線ごとに一律の金額で評定されるため、**その土地の所在における個別の特性や利用状況等の複合的な影響によっては、個々の土地の客観的な交換価値が、路線価に基づく評価額と必ずしも合致しない可能性があります**。つまり、路線価は、標準価額的に評定していますので、実務上実情にそぐわない評価結果、言い換えれば個々の事情の下では個別財産について客観的交換価値と一定のかい離が生じるということも想定されるわけです。したがって、しかる場合に備えて**評価通達 6 項**を設けているともいえるのです。

また、**路線価の作成実務では、不動産鑑定士等の精通者意見はもとより、その他の公的土地評価の価額等種々のデータを参考に総合的に判断し、バランスも考慮して、作成しています**。

したがって、取引事例はもちろんのこと収益価額等も考慮したものとなっていることに留意しておく必要があります。

[参考図] 路線価算定方法

路線価とは、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに付した1平方メートル当たりの標準価額のことをいいます。



※ 仲値とは、土地について自由な取引が行われるとした場合において通常成立すると認められる1平方メートル当たりの価格をいいます。

[相続税法]

(評価の原則)

第22条 この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

[財産評価基本通達]

(評価の原則)

1 財産の評価については、次による。(平3課評2-4外改正)

(1) 評価単位

財産の価額は、第2章以下に定める評価単位ごとに評価する。

(2) 時価の意義

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、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第2条《定義》第4号に規定する課税時期をいう。以下同じ。)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。

(3) 財産の評価

財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。

(この通達の定めにより難い場合の評価)

6 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。

(8) 【 被告課税庁の主張（ポイント） 】

判決からみた被告課税庁の主張のうち、実務上参考になるポイントは次の通りです。

(判決分に示されている順に従って被告の主張に基づいて整理します)

(1) 評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる「**特別の事情**」がある

① 評価通達による価額と時価との間に著しいかい離があること

・主に、通達評価額は鑑定評価額の約25%程度であり、著しいかい離があると主張

② 本件不動産に係る被相続人及び共同相続人による一連の行為について

・本件各不動産の取得及び取得に伴う資金借入れ等の一連の行為は、専ら相続対策を目的とするものであったと認められる。

・（借入金により本来負担していたはずの相続税を免れる利益を享受するという結果を招来する）

これは、本件被相続人が相続税の負担の軽減策を採ったことによるものであり、このような事態は、同様の軽減策を採らなかった他の納税者との間の租税負担の公平を著しく害し、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の目的に反する著しく不公平なものであるといえる。

(2) 本件鑑定評価額は、客観的交換価値として適正に算定されたものであり、相続開始時における各不動産の「時価」を示すものである

・本件各鑑定評価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価基準に準拠した方法で算定されたものであって、いずれも原価法による積算価格と収益還元法による収益価格が試算され、両者が比較検討された上で、最終的には収益還元法による収益価格が重視され算定されたものであって、これらの鑑定評価の手法はいずれも合理性がある。

(3) 評価通達による価額と鑑定評価額のかい離の理由

・本件各不動産は、いずれも投資用不動産に区分され、かつ、首都圏に所在する築浅の不動産であって、最寄り駅からの道程や周辺に生活利便施設が多数存在することなどから、非常に高い収益性が見込まれる投資対象としての価値が高い不動産であった。したがって、本件

各不動産は、本件相続開始時の経済情勢下において、いずれも客観的交換価値が上昇していると考えられるが、画一的な評価方法である評価通達の定める方法では、個別不動産の収益性を的確に価額へ反映させることが難しかったと想定される。

(9) [判決のポイント]

東京地裁の判示事項のうち、被告課税庁の主張に対する判断及び実務に影響が大きいと思われる点を中心に整理すると以下の通りです。判決では、

◎ 「特別の事情」について

① 各不動産の各種評価額について比較検討しています。

・本件では、各不動産は、**購入価額**と**売却価格**が判明していますから、それらを含め不動産鑑定価額及び評価通達による価額と比較検討し、かい離の程度について検討しています。

② 本件各不動産が相続財産に含まれることとなった**経緯等**について検討しています。

・借入れによる不動産の購入により、本来相続に係る課税価格は 6 億円を超えるものであったのが、2826 万 1000 円にとどまることとなったこと

・金融機関の**貸出稟議書等**によれば、被相続人及び原告らは、近い将来発生することが予想される被相続人の相続において原告らの**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**、かつそれを期待して、あえてそれらを企画し実行したと認められること

③ (原告が、6 項適用について、「飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情がある場合を指すと解すべきであり、時価評価の影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避行為の目的といった主観的要素又は相続開始後の一連の行為は、特別の事情を基礎付けるものではない」と主張したのに対し)

「評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって特定の納税者あるいは特定の財産について評価することが許されるか否かは、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額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって**、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情があるか否かという観点から判断されるべきものである」と判示しています。

○ その他、判決は、概ね上記の被告課税庁の主張が採用されており、原告の主張・立証の不十分さも指摘されています。

(10) 各種意見の検討

① 「収益還元法（価額）」採用に対する意見

本件事例において、鑑定評価、中でも収益還元価額を標準に採用して更正処分を行っている点から、そうであれば近隣不動産の評価にも採用すべきだし、路線価もそれを反映すべきだとする意見があります。

これについては、先に述べたように、路線価の評定の実務においてはそもそも収益還元価額の要素も考慮することとされているのであって、更正処分の基準となった鑑定評価額において主に収益還元価額が採用されていることをもって実務に違背しているとか、近隣の不動産についても同様の鑑定評価額が反映されるべきである等の意見は、路線価の位置づけや路線価の評定実務を無視した意見であると言わざるを得ません（注）。例えば、路線に面している物件には、収益還元法になじみ易いビルもあれば、それになじみにくい個人の家屋もあるわけです。そのような種々な異なる状況に対応すべく、いろいろな要素やデータを加味して、標準的な基準である「路線価」を評定しています。また、あまり語られていませんが、路線価が他の公的土地評価の価額とのバランス等も考慮して定めることとしており、課税実務上バランスを図らなければならない苦慮があり、路線価評定事務の難しさがあるわけです。

また、本件の場合、問題となった不動産は、まさに東京都内と川崎市内のマンション 2 棟であり、投資用不動産といえる物件でむしろ収益還元法が適していると言えます。

（注） ちなみに、歴史的に見ても、評価通達に基づく地価や借地権割合は地代率等を基に一種の収益還元評価により計算することから出発しています。誤解されやすい「借地権割合」にしても、必ずしもそのような割合事例が実際に売買されていることから定められ始めたわけではありません。

② 不動産の取得（購入）方法の差により取扱いを異にすることについての不平等意見

取得財産を自己資金による場合は課税庁より否認されにくく、本件のように借入資金による場合に否認されやすい事象は不平等だと疑問を呈する意見があります。

これについては、たとえ、自己資金による場合と借入金による場合とで貸借対照表（B/S）上変わらない場合でも、それらの行為の結果、租税負担が大きく変更になり、実質的に公平を著しく害する場合には、「特別の事情」があると言えるとしたのが本判決であり、これまでも多くの判例で指示されてきています。まさに、そこに不平等、課税の不公平が生じており、B/S だけの問題ではないと考えるわけです。

この考え方は、被告課税庁が「これは、本件被相続人が相続税の負担軽減策を採ったことによるものであり、このような事態は、同様の軽減策を採らなかった他の納税者との間の租税負担の公平を著しく害し、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の目的に反する著しく不公平なものであるといえる」と主張している部分は、このような事例の場合の課税庁の基本的考え方を示した重要な部分と言えます。

また、特に誤解されやすく留意しておく必要があるのは、本件不動産がそうであったように、課税時期を挟んで借入金による購入金額が判明し、また売却により金額が判明している場合に、時間軸から見た場合に、課税時期の一時点は経過的であり、形式的に評価することに不合理性があると考えるわけです。つまり、先に見た「特別の事情」の条件の一つである「評価通達による評価の合理性の欠如」があることになると言えるのです。従って、単に借入資金による購入の理由のみから否定しているわけではないのです（本件取引図参照）。

③ 6 項適用基準の明確化について

6 項の適用事例はこれまでもかなり蓄積されてきており、専門家による分析も行われてきています。しかしながら、どのような場合にこの 6 項の適用があるのか、例えば、相続開始前後の近接した時期の購入や売却の場合の適用のように、まさに「一種の商品のようなもの」と同視できるような場合はともかく、そうでないような事例についてはどのような場合に適用できるのかといった疑問に対しては、前記のような一応の基準はありますが、必ずしも具体的ではありません。納税者の予測可能性の担保という点については、今後改善の余地があるかもしれません。ただ、本件のような、課税時期前後に購入や売却の事実がある場合や、租税回避的行為が認定される場合には、価額のかい離が明確であり租税負担の公平の見地からも否認されやすいと言えます。いずれにしても、まずは専門家の皆様の事例や判例等の研究と課税庁の情報提供が相まって溝を埋めていく必要があると思われま

④ その他の意見(総括)

評価通達 6 項の適用の是非について、上記のような論理的な批評のほかに「路線価の否定である」とか、「適用基準を明確にすべきである」、「正当な不動産投資を萎縮させる」等の意見があります。

このような意見については、これまで述べてきたことを踏まえ、次のように整理すべきだと考えています。

- ① 課税庁は、時価と路線価との乖離が著しいもの全てについて、評価通達 6 項を適用して更正処分を行っているとは思われません。確かに、争いとなっている事例は、借入をして不動産を購入する、あるいは、相続の前後に売買が行われるなどして相続税の負担を減少させる節税を目的とする行動が明らかに認められる事例などが多いと思われま
- ② また、仮に財産評価基本通達 6 項の「適用基準」を明確化したとしても、これまでの評価を巡る歴史がそうであったように、その新しい基準を基にそれを回避する租税回避的なスキームが生まれ、乱用されることになりかねず、課税庁としては更に対応が迫ら

れるといったことが想定されます。まさに「いちごっこ」になりかねないのです。つまり、評価通達 6 項が、「著しく不相当」についてその程度を規定していないのは、画一的な基準を設けるとむしろ課税上不公平が生じる恐れがあると危惧しているからだとも言えます。 ⇒ **ただし、検討の余地ありか？**

一方、確かに、前述したように**納税者の予見可能性等**からの批判は理解できますし、課税庁等も更なる情報発信等の工夫は今後必要と思われます。したがって、税理士など専門家の皆様は、判例等をよく分析し、判決の真意をくみ取り、納税者や関係者等に適切な指導を行っていく必要があると思われます。

- ③ さらに、上記で述べたように、これまでの事例を見てみると、単なる金融機関からの借入れにより不動産等を購入している事例等を闇雲に否定しているわけではなく、**あたかも「金融商品（棚卸商品）」の売買とでも言えるような、しかも時価と著しい乖離が生じたことに納税者の行為が介在しているなど租税回避的な行為が認定できるような「特別の事情」が認められるものに限って更正処分を行っていると思われる**。したがって、これは正当な投資などを否認することにはなりませんし、節税目的でもなく、一般的な単なる取引行為によってたまたま時価と相続税評価額に著しい乖離が生じているような場合にまで否認し、更正処分を行うことまでは**考えてないと思われる**ことに重ねて留意しておく必要があると思われます。ちなみに、仮に投資の見直し等他の合理的な目的があったとしても、「特別の事情」の認定には影響しないとした判決があります。

(注)

(注)・平成 4 年 3 月 1 1 日判決 ・平成 5 年 2 月 1 6 日判決等

いずれにしても、この議論については、今後も引き続き判例等の緻密な分析と専門家等による適切な指導や情報発信が求められると思います。

[本文参考判例]

- ・東京地裁令和元年 8 月 2 7 日判決
- ・東京地裁平成 5 年 2 月 1 6 日判決
- ・最高裁平成 5 年 1 0 月 2 8 日判決
- ・平成 2 3 年 7 月 1 日裁決 (⇒いわゆる「タワーマンション事件」のこの事案は、6 項適用事案ではありませんが、考え方が参考になります)

※判決等の引用は、T A I N S を参照させていただきました。

[参考]

マンション（タワーマンション）等に関する主要判決・判決の流れ整理

① 最高裁平 5. 10. 28 判決（マンション）・東京地裁平 4. 3. 11 判決

⇒ 「一種の商品のような形」。6 項適用。

「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り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事柄の実質をみ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をするとは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。」

② 平 23. 7. 1 判決（タワーマンション）（6 項適用ではない）

⇒ 「取得価額」で評価。6 項の考え方適用。

「請求人は、評価基本通達による不動産評価額が実勢価格よりも低く、本件マンションの購入価額と本件マンションの評価額との差額が多額であることを認識しながら、当該差額 234, 981, 776 円について、本件相続税の課税価格を圧縮し相続税の負担を回避するために、(・・・)、自己の行為の結果を認識するに足る能力を欠いていた本件被相続人の名義を無断で使用し、本件売買契約に及んだものであることは、これを優に認めることができる。

そして、このような場合に、評価基本通達に基づき本件マンションを評価することは、相続開始前後の短期間に一時的に財産の所有形態がマンションであるにすぎない財産について実際の価値とは大きく乖離して過少に財産を評価することとなり、納税者間の実質的な租税負担の平等を害することとなるから、上記の事情は、評価基本通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情に該当するというべきである。」

「上記のとおり、課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえって納税者間の実質的な租税負担の公平を害することとなる場合には、実質的な租税負担の平等の実現のために、評価基本通達によらないで評価することが正当として是認されるような特別の事情があると判断されるのであるから、請求人の主張には理由がない。」

③ 東京地裁令元. 8. 27 判決 (マンション)

(平 29. 5. 23 判決) (東京地裁平 5. 2. 16 判決引用)

⇒ 6 項適用。「特別の事情」

「原告らは、評価通達 6 に規定する『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』 場合とは、飽くまで時価評価に影響を及ぼす特別の事情がある場合を指すと解すべきであり、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税目的や租税回避の目的といった主観的要素又は相続開始前後の一連の行為は、上記の事情を基礎付けるものではないとした上で、本件各不動産につき想定外の時価の下落事情は事後的に生じておらず、上記の特別の事情を基礎付ける事情はない旨主張する。

しかし、……、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって特定の納税者あるいは特定の財産について評価することが許されるか否かは、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額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を害することが明らかである特別の事情があるか否かという観点から判断されるべきものであるから、原告らの上記主張はその前提を異にするものである。」

[相談を受けたときの留意点]

[ポイント]

- ・事実関係を良く掴む ⇒ 特に、取引の真実の目的は？(裏事情はないか?)
- ・仲介業者や融資(金融機関)等が絡んでいる取引の場合の実態の把握
- ・表から見た取引と裏事情を加味した場合の取引の比較(実質的な公平性の有無)

東京高等裁判所・令和 2 年 6 月 2 4 日判決 [A]

(TAINS から引用)

(令和元年 (行コ) 第 2 3 9 号相続税更正処分等取消請求控訴事件 (棄却) (上告・上告受理申立て) 国側当事者・国 (札幌南税務署長))

【金融・商事判例 1 6 0 0 号 3 6 頁】

【土地建物の評価／「特別の事情」の有無／節税目的で取得した不動産に評通 6 を適用】

要点

節税目的で取得した不動産の評価について、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ので、鑑定評価額によって評価した事例

本件は、相続人 (原告・控訴人) が、相続により取得した土地建物を財産評価基本通達 (以下「評価通達」という) の評価方法により評価し申告したところ、課税庁は、当該不動産について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として、鑑定評価額に基づいて更正処分をしたので、その取消しを求めた事件です。争点は、当該不動産の評価について評価通達以外の評価方法が認められるかです。

地裁は、当該不動産が相続数年前に多額の借入金によって取得されており、評価通達による評価額は、鑑定評価額の約 4 分の 1 の額にとどまっており、相続直後に当該不動産を売却した価格が、鑑定評価額よりも大きいもの等であったことから、評価通達の定める評価方法を形式的に用いるという形式的な平等を貫くと、このような行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかであるとして棄却しました。**高裁**は、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反する**特別の事情がある**として控訴を棄却しました (上告)。

本文 (抜粋)

6 当審における当事者の主張

(1) 争点〔1〕(本件相続開始時における本件各不動産の時価) について (控訴人ら)

ア 相続税法 2 2 条に規定する時価として、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」については、処分行政庁のみならず、納税者においても、その要件に該当する評価根拠事実を特定することができる程度の一般化した判断基準が示されていなければ、時価評価の予測可能性と法的安定性を害し、租税法律主義に違反する。

イ 相続税法は、特段の定めがある場合を別として、相続開始前における被相続人が財産を形成し、又はこれを変動させた行為が、相続開始時における当該財

産の評価に影響を与えるという仕組みを採用しておらず、評価通達 1（3）も、「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。」と定めており、「特別の事情」とは評価通達による評価額が実情に即しないような特殊事情を備えた財産が持つ固有の事情を差し（最高裁平成 29 年 2 月 28 日民集 71 卷 2 号 286 頁）、最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決（裁集民 236 号 71 頁）の判断からしても、時価評価に全く影響しない相続開始前後の事情や租税回避又は租税負担の減少の意図などは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」に当たらない。また、相続税法は租税回避を防止するための租税回避措置の否認を個別具体的に規定していることからすると、このような個別の規定が存在しない以上、評価通達 6 を租税回避措置の否認のために用いることは租税法律主義に反する。

ウ 本件各不動産に係る本件各鑑定評価額と本件各通達評価額との間の 3 ないし 4 倍の開差というのは、特に異常なものではなく、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在することからすると、本件各不動産についての「特別」な事情とはいえないから、評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」に当たらない。

また、相続税に係る財産評価は、相続財産の評価であり、将来収益を見込むフローの財産評価ではなく、相続開始時点の財産評価であるから、土地については路線価を、建物については固定資産評価基準に基づく固定資産評価額を、それぞれ採用することが合理的であると評価通達が定めているのであって、本件各鑑定評価額とは評価における根本的な考え方が異なるので、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額を比較して開差が大きいとすること自体が不合理である。

エ 本件被相続人が本件各不動産を取得したのは、札幌市内に所有していた賃貸物件が建物の経年により投資運用効率が悪化してきたことや、不動産事業の承継者である控訴人 E が将来に存在することを予定している首都圏に賃貸物件の拠点を移すためであった。本件被相続人は本件相続開始の 3 年半前に本件甲不動産を購入し、これを賃貸して賃料を得るようになり、本件相続開始後も控訴人 E はこれを保有し続けており、また、本件被相続人が本件乙不動産を購入したのも本件相続開始の 2 年半前であり、同様にこれを賃貸して賃料収入を得ており、控訴人 E が本件相続開始の 9 か月後にこれを売却したのは、より利回りの良い物件の取得を準備するためであった。本件相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、H 株式会社（H）の次世代への事業承継のための経営効率の改善を目的としたものであって、租税回避を目的としたものではなかった。

（被控訴人）

ア そもそも、評価通達は、相続税及び贈与税の課税財産の全てについて、また、稀にしか起こらない事例についてまで、具体的な評価方法又は評価額を示すことなく、評価通達 5 及び 6 によって評価することとしているのであって、

評価通達 6 は適正な時価評価を行うための言わば評価通達の他の各規定の補完的な役割を担うものであるから、このような通常想定していない例外的な場面でのみ適用される評価通達 6 について、普遍化できる評価基準を具体的に示すことは著しく困難である。

イ 財産の評価通達の定めによらない評価は、評価通達の定める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認められるものであって、当該財産について潜在的な価格変動要因がある場合に限られない。納税者の一連の行為により意図的に相続税の租税負担を軽減させることは、本来相続税法の予定するところではなく、法の趣旨目的に反するものであって、それが実質的な租税負担の公平を著しく害するのであれば、そのような納税者の主観的意図についても、評価通達の定めによらずに評価すべき特別な事情の判断における考慮要素となる。

なお、被控訴人は、税負担の軽減を結果としてもたらす行為を阻止するための根拠又はツールとして評価通達 6 を適用しているのではなく、租税回避が行われたとして、それが本来相続法の予定するところではなく、法の趣旨目的に反するものであって、実質的な租税負担の公平を著しく害するという場合には、それが特別な事情に該当するとしているにすぎない。そして、特別な事情がある場合に評価通達 6 を用いることは租税平等主義や租税要件明確主義に反しない（東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決・税務訴訟資料 265 号順号 12654 号）。

ウ 本件各不動産は、評価通達の定めによっては適正な時価を適切に評価することができない。本件各不動産については、評価通達の定めによらずに評価することが相当と認められるような特別な事情が認められることから、他の客観的な交換価値と認められる本件各鑑定評価額をその時価として本件各更正処分がされたのであって、本件各更正処分が相続税法の規定及びその解釈に基づいて行われた適法なものであることは明らかである。

(2) 争点〔2〕（評価通達 6 の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無）について

(控訴人ら)

評価通達 6 の適用に当たって「国税庁長官の指示を受けて評価する」として国税庁長官の指示を要件とした趣旨は、手続法上の平等取扱原則（憲法 14 条）を担保し、評価通達の恣意的な使い分けを防止するという憲法上の適正手続の保障にある。評価通達の例外規定である評価通達 6 を適用するに当たっては、納税者に対する十分な手続保障が不可欠であり、国税庁長官の指示は、憲法上の適正手続の保障の要請と位置付けなければならない。そのため、課税処分を行う行政庁に対しても厳格な手続要件の履践を強制し、事前に国税庁長官の指示を受けた場合に限り、評価通達 6 による課税が対外的にも効力を認められると解すべきである。

しかるに、本件各更正処分において、処分行政庁は、国税庁長官の指示を待たず、その約 1 年前に不動産鑑定会社 2 社に本件各不動産の鑑定評価を依頼し、鑑定評価書を入手しており、評価通達が行政先例法としての地位を占めていることからすると、その違反は重大な法的瑕疵といえる。

(被控訴人)

評価通達 6 の適用の有無は、鑑定等によって評価額を算定しなければ判断することができないのが当然であり、本件でも、本件各通達評価額が適当であるか否かを確認するために、国税庁長官への本件上申の前に鑑定評価が実施された。処分行政庁は、その後、国税庁長官への本件上申を行って、その指示（本件指示）を適切に受けているのであるから、本件各更正処分について、評価通達 6 の国税庁長官の指示に係る手続上の瑕疵が存在しないことは明らかである。

また、評価通達 6 の「国税庁長官の指示」は行政組織内部における指示、監督に関するものと解すべきであり、この規定に反することが直ちに国民の権利、利益に不利益を与えるものとはいえないから、その指示の有無によって本件各更正処分の効力が影響を受けるものと解することはできない。

(3) 争点〔3〕(本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無)について

(控訴人ら)

本件各更正処分等の理由としては、本件各通知書において、処分行政庁指定の不動産鑑定士による本件各鑑定評価額を唯一絶対的な時価であるとして、本件各申告における本件各通達評価額との開差が 3 倍ないし 4 倍あることのみが記載されるにとどまっており、評価通達 6 の適用要件を充足することの具体的な理由が述べられていない。また、本件上申に係る上申書には、本件各土地に係る一連の行為が過度の節税に該当するのでこれ否認したい旨が記載されていたところ、本件各通知書の記載はこれと齟齬があることからすると、通常一般人の視点からみて処分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由提示制度の趣旨を充たしていないことは明らかである。

(被控訴人)

本件各更正処分等の通知書には、本件各更正処分等の理由として、処分行政庁が、相続財産の評価に係る法令解釈等を踏まえ、本件各通達評価額と本件各不動産の取得価額及び譲渡価額（本件各取引額）並びに本件各鑑定評価額との間には、著しい価額のかい離があり、本件各不動産の価額を評価通達の定めにより評価することが著しく不相当であると認定した上で、国税庁長官の指示に基づいて本件各不動産の価額の評価を行い、本件各更正処分等をした旨が記載されており、本件各更正処分等の理由が理由提示制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されていると認められるから、理由の提示として欠けることはない。

第 3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所は、本件各更正処分について、本件各不動産に係る相続税法 22 条に規定する時価を、評価通達の定めによって評価した本件各通達評価額とせず、本件各鑑定評価に基づく本件各鑑定評価額としたことは適法であり、また、控訴人らの主張する国税庁長官の指示の有無は、本件各更正処分の効力を左右するものではなく、さらに、本件各更正処分等については、行政手続法 14 条 1 項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているものと認められるから、本件各更正処分等は適法であり、これらの取消しを求める旨の控訴人らの請求はいずれも棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記 2 において当審における当事者の主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第 3・1 ないし 5（原判決 19 頁 17 行目から 29 頁 14 行目まで。別紙 2 及び各別表を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。
- (1) 原判決 20 頁 10 行目の「評価通達の定める」から同頁 12 行目の「認められる限り、」までを削る。
 - (2) 原判決 20 頁 16 行目の「評価対象の財産に」から同頁 20 行目の「解されるのであって、」までを削る。
 - (3) 原判決 20 頁 25 行目の「他方、」の次に「評価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、」を加える。
 - (4) 原判決 21 頁 2、3 行目の「租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情（評価通達 6 参照）がある場合には、」を「実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような**特別の事情**がある場合には、」と改める。
 - (5) 原判決 22 頁 11 行目の「これらに加え、」を「一方、」と改める。
 - (6) 原判決 22 頁 22 行目の「をも勘案すれば、」を「などからすると、本件各鑑定評価額及び本件各取引額とかい離する」と改める。
 - (7) 原判決 22 頁 23 行目の「(本件相続開始時) から同頁 25 行目の「有すること)」までを削る。
 - (8) 原判決 22 頁 26 行目末尾に「そして、本件各不動産の価額の相違により、原判決別表 4 の「各人の合計」の「相続税の総額」欄のとおり、2 億 4 0 0 0 万円を超える課税額の差が生じている。」を加える。
 - (9) 原判決 23 頁 3 行目末尾に「むしろ」を加える。
 - (10) 原判決 25 頁 7 行目末尾に「そして、このような事情は、本件各不動産について、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができず、実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような**特別の事情**の存在を示すものといえ

る。」を加える。

(11) 原判決 25 頁 8 行目の「以上にみた事実関係の下では、」を「以上のとおり、本件各通達評価額が、本件各鑑定評価額、本件各取引額及び本件乙不動産売却額と相当程度かい離していることに加え、これによって、相続税額にも相当額の差を生じており、これらについて、本件被相続人及び控訴人らが意図してあえて実行したものと認められることからすると、本件各不動産については、評価通達の定めによって適正な時価を適切に算定することが困難であると認めるのが相当であるから、」と改める。

(12) 原判決 25 頁 12 行目の「租税負担の」から同頁 14 行目末尾までを「実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合に当たるものと認められるから、評価通達の定める方法以外の他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解される。」と改める。

(13) 原判決 26 頁 4、5 行目の「租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別の事情があるか否かという観点」を「実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合に当たるか否かという観点」と改める。

(14) 原判決 26 頁 5、6 行目の「原告らの上記主張はその前提を異にするものである。」を「控訴人らの上記主張は、その前提となる解釈を採用することができないものである。」と改める。

(15) 原判決 26 頁 14 行目の「評価通達は」から同頁 17 行目末尾までを「評価通達 6 の「国税庁長官の指示」は、行政組織内部における指示、監督に関する定めと解すべきであり、これに反することが直ちに国民の権利を害したり、不利益を与えたりするものとはいえないから、その指示の有無は評価通達 6 による更正処分等の効力に影響を与えるものとは解されない。」と改める。

(16) 原判決 27 頁 6 行目の「前掲最高裁平成 23 年判決参照」を「最高裁平成 23 年判決参照」と改める。

2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 争点〔1〕(本件相続開始時における本件各不動産の時価)について

ア 控訴人らは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」については、処分行政庁のみならず、納税者にとっても、その要件に該当する評価根拠事実を特定することができる程度の一般化した判断基準が示されていなければ、時価評価の予測可能性と法的安定性を害し、租税法律主義に違反すると主張する。

しかし、相続によって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いうことは、相続税法 22 条によって定められており、評価通達でも、評価通達 1 (2) において、財産の価額は、時価によるものとし、時価

とは、課税時期において、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とした上で、評価通達 6 において、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については、評価通達の定めによって評価されない場合があることを定めていることからすると、相続により取得した財産について、本判決において付加訂正の上で引用する原判決（以下「原判決」という。）の「事実及び理由」第 3・1（1）（原判決 19 頁 18 行目から 21 頁 4 行目まで）で説示するような場合に、評価通達の定める評価方法以外の方法によって評価した価額を当該財産の時価とすることについて、それがどのような場合であるかについて通達等によってあらかじめ示されていないからといって、租税法律主義に違反するものとは解されない。

よって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

なお、付言するに、原判決の「事実及び理由」第 3・1（2）（原判決 21 頁 5 行目から 25 頁 18 行目まで）で判示するように、本件甲不動産通達評価額は 2 億 0 0 0 4 万 1 4 7 4 円、本件乙不動産通達評価額は 1 億 3 3 6 6 万 4 7 6 7 円であるところ、本件被相続人が本件相続開始の約 3 年半前に本件甲不動産を購入した額は 8 億 3 7 0 0 万円であり、その約 2 年半前に本件乙不動産を購入した額は 5 億 1 9 0 0 万円であって、こうした事実に照らすと、控訴人らにおいて、本件各通達評価額が時価とかい離していることを想定することは、可能であったというべきであり、本件各更正処分等が時価評価の予測可能性を侵害しているとはいい難い。

イ 控訴人らは、時価評価に全く影響しない相続開始前後の事情や租税回避又は租税負担の減少の意図などは、財産を評価通達の定めによらずに評価する要件である「特別の事情」に当たらず、租税回避の否認のための特段の規定もない以上、評価通達 6 を租税回避措置の否認のために用いることは租税法律主義に反するなど主張する。

しかし、相続法 22 条の規定する財産の時価の判断において、相続開始前後の事情を考慮することができないとの控訴人らの主張を採用することができないことは、原判決の「事実及び理由」第 3・1（3）（原判決 25 頁 19 行目から 26 頁 6 行目まで）で説示するとおりである。

また、本件における被控訴人の主張や本件各通知書の記載によれば、処分行政庁は、飽くまで、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の著しいかい離から、本件各不動産を評価通達の定めによって評価することが著しく不相当であるなどとして、本件各不動産を評価通達の定めによって評価しないものとしたのであって、単に税負担の軽減を結果としてもたらし行為を阻止するために評価通達 6 を適用したのとは認められないから、控訴人らの主張はその前提を誤るものというべきである。

その他、控訴人らは、自らの主張の根拠として最高裁平成 23 年 2 月 18 日

判決（裁集民 2 3 6 号 7 1 頁）の存在を指摘するが、同判決の事案は本件とは事案を異にするものであり、同判決が判示するところは本件に妥当するものとは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

ウ（ア） **控訴人らは**、本件各不動産に係る本件各鑑定評価額と本件各通達評価額との 3 ないし 4 倍の開差について、特に異常なものではなく、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在することからすると、本件各不動産についての「特別」な事情とはいえ、本件各不動産を評価通達の定めによって評価しない「特別の事情」に当たらないと主張する。

しかしながら、**上記の開差は、それ自体が大きなもの認められるし、それによって生ずる税額の差や、本件被相続人及び控訴人らが、あえて、本件各不動産の購入及び本件被相続人の本件相続開始時の残債務に係る各借入れ（本件各借入れ）が近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において控訴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、それを期待して、本件各不動産の購入及び本件各借入れを企画して実行し、その結果、本件各借入れ及び本件不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は 6 億円を超えるものであったにもかかわらず、本件各通達評価額を前提とする本件各申告による課税価格は 2 8 2 6 万 1 0 0 0 円にとどまり、基礎控除により本件相続に係る相続税は課税されないことになることなどからすると、原判決の「事実及び理由」第 3・1（2）ウの第 1 段落（原判決 2 5 頁 8 行目から 1 4 行目まで）で説示するとおり、本件各不動産については、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないものと認められ、評価通達の定める評価方法によって評価した価額を時価とすることは、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかであると認められる。しかるに、控訴人らの提出する証拠（甲 1 5 の〔1〕ないし〔3〕、2 1、2 3）によっても、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在するとまでは認められない。**

また、**仮に、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件について、評価通達の定めによる評価と実際の取引額等の間に本件各不動産と同様の開差が生じる可能性がある物件が存在し、あるいは、実際、同様の開差が生じているのに評価通達による課税がされた物件が存在したとしても、そのような物件が存在することによって、直ちに、本件各不動産について評価通達の定めによらずに評価したことが租税平等の原則に違反する違法なものになるとは認められない。**

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

（イ） また、控訴人らは、相続税に係る財産評価は、相続財産の評価であり、将来収益を見込むフローの財産評価ではなく、相続開始時点の財産評価であり、土地について路線価を、建物については固定資産評価基準に基づく固定資産評価額を、採用することが合理的であると評価通達が定めているのであ

て、本件鑑定評価額は評価における根本的な考え方が異なるので、両者を比較して開差が大きいとすること自体が不合理であると主張する。

しかし、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)ア(イ)bの第2段落(原判決23頁23行目から24頁1行目まで)で説示するとおり、相続税法22条に規定する時価、すなわち当該財産の客観的な交換価値は、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解されるところ、収益還元法を用いた本件各鑑定評価額もこの価額に相当し得るものであるから、その価額と本件各通達評価額を比較してその開差を考慮することが不合理なものであるなどは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

エ 控訴人らは、本件相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、Hの次世代への事業承継のための経営効率の改善を目的としたものであって、租税回避を目的としたものではなかったと主張する。

しかし、先にも判示したとおり、処分行政庁は、飽くまで、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の著しいかい離から、本件各不動産を評価通達の定めによって評価することが著しく不相当であるなどとして、本件各不動産を評価通達の定めによって評価しないものとしたのであって、単に税負担の軽減を結果としてもたらす行為を阻止するために評価通達6を適用したものは認められないから、控訴人らのこの点についての主張は先の判断を左右できない。この点を措くとしても、本件被相続人及び控訴人らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びHの事業承継の過程の一つと位置付けつつも、それらが近い将来発生することが予想される本件被相続人の相続において控訴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、それを期待して、あえてそれらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当たらないことは、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)イ(原判決24頁3行目から25頁7行目まで)で説示するとおりである。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

令和 2 年（行ヒ）第 2 8 3 号 相続税更正処分等取消請求事件 [A]

令和 4 年 4 月 1 9 日 第三小法廷判決

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人らの負担とする。

理 由

上告代理人増田英敏、上告復代理人大山勉、上告補佐人戸井敏夫の上告受理申立て理由について

1 本件は、共同相続人である上告人らが、相続財産である不動産の一部について、財産評価基本通達（昭和 3 9 年 4 月 2 5 日付け直資 5 6、直審（資）1 7 国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）の定める方法により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、被上告人を相手に、これらの取消しを求める事案である。

2 **原審の適法に確定した事実関係等の概要**は、次のとおりである。

- (1) 相続税法 2 2 条は、同法第 3 章で特別の定めのあるものを除くほか、相続等により取得した財産の価額は当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額はその時の現況による旨を規定する。
- (2) 評価通達 1 (2) は、時価とは課税時期（相続等により財産を取得した日等）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る。他方、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。
- (3) A（以下「被相続人」という。）は、平成 2 4 年 6 月 1 7 日に 9 4 歳で死亡し、上告人らほか 2 名（以下「共同相続人ら」という。）がその財産を相続により取得した（以下、この相続を「本件相続」という。）。

被相続人の相続財産には、第 1 審判決別表 1 記載の土地及び同別表 2 記載の建物（以下、併せて「本件甲不動産」という。）並びに同別表 3 記載の土地及び建物（以下、併せて「本件乙不動産」といい、本件甲不動産と併せて「本件各不動産」という。）が含まれていたところ、これらについては、被相続人の遺言に従って、上告人らのうちの 1 名が取得した。なお、同人は、平成 2 5 年 3 月 7 日付けで、本件乙不動産を代金 5 億 1 5 0 0 万円で第三者に売却した。

(4) 本件各不動産が被相続人の相続財産に含まれるに至った経緯等は、次のとお

りである。

- ア 被相続人は、平成 21 年 1 月 30 日付けで信託銀行から 6 億 3 0 0 0 万円を借り入れた上、同日付けで本件甲不動産を代金 8 億 3 7 0 0 万円で購入した。
- イ 被相続人は、平成 21 年 1 2 月 2 1 日付けで共同相続人らのうちの 1 名から 4 7 0 0 万円を借り入れ、同月 2 5 日付けで信託銀行から 3 億 7 8 0 0 万円を借り入れた上、同日付けで本件乙不動産を代金 5 億 5 0 0 0 万円で購入した。
- ウ 被相続人及び上告人らは、上記ア及びイの本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ（以下、併せて「本件購入・借入れ」という。）を、被相続人及びその経営していた会社の事業承継の過程の一つと位置付けつつも、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、あえて企画して実行したものである。
- エ 本件購入・借入れがなかったとすれば、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。

(5) 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の経緯は、次のとおりである。

- ア 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 0 0 0 4 万 1 4 7 4 円、本件乙不動産の価額を合計 1 億 3 3 6 6 万 4 7 6 7 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。）、平成 2 5 年 3 月 1 1 日、札幌南税務署長に対し、本件各通達評価額を記載した相続税の申告書を提出した。上記申告書においては、課税価格の合計額は 2 8 2 6 万 1 0 0 0 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。
- イ 国税庁長官は、札幌国税局長からの上申を受け、平成 2 8 年 3 月 1 0 日付けで、同国税局長に対し、本件各不動産の価額につき、評価通達 6 により、評価通達の定める方法によらずに他の合理的な方法によって評価することとの指示をした。
- ウ 札幌南税務署長は、上記指示により、平成 2 8 年 4 月 2 7 日付けで、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 5 4 0 0 万円、本件乙不動産の価額が合計 5 億 1 9 0 0 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 8 8 7 4 万 9 0 0 0 円、相続税の総額を 2 億 4 0 4 9 万 8 6 0 0 円とするもの）及び本件各賦課決定処分をした。
- 3 **原審は**、上記事実関係等の下において、本件各不動産の価額については、評価通達の定める方法により評価すると実質的な租税負担の公平を著しく害し不当な結果を招来すると認められるから、他の合理的な方法によって評価することが許されると判断した上で、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を基礎とする本件各更正処分

は適法であり、これを前提とする本件各賦課決定処分も適法であるとした。所論は、原審の上記判断には相続税法 2 2 条等の法令の解釈適用を誤った違法があるというものである。

- 4 (1) **相続税法 2 2 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う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うべきである。

そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された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というのであるから、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 2 2 条に違反するものということとはできない。

- (2)ア 他方、租税法上の一般原則としての**平等原則**は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される。そして、**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ことは、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。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こと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。

- イ これを**本件各不動産についてみると**、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には**大きな乖離**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**。

もっとも、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 2 8 2 6 万 1 0 0 0 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

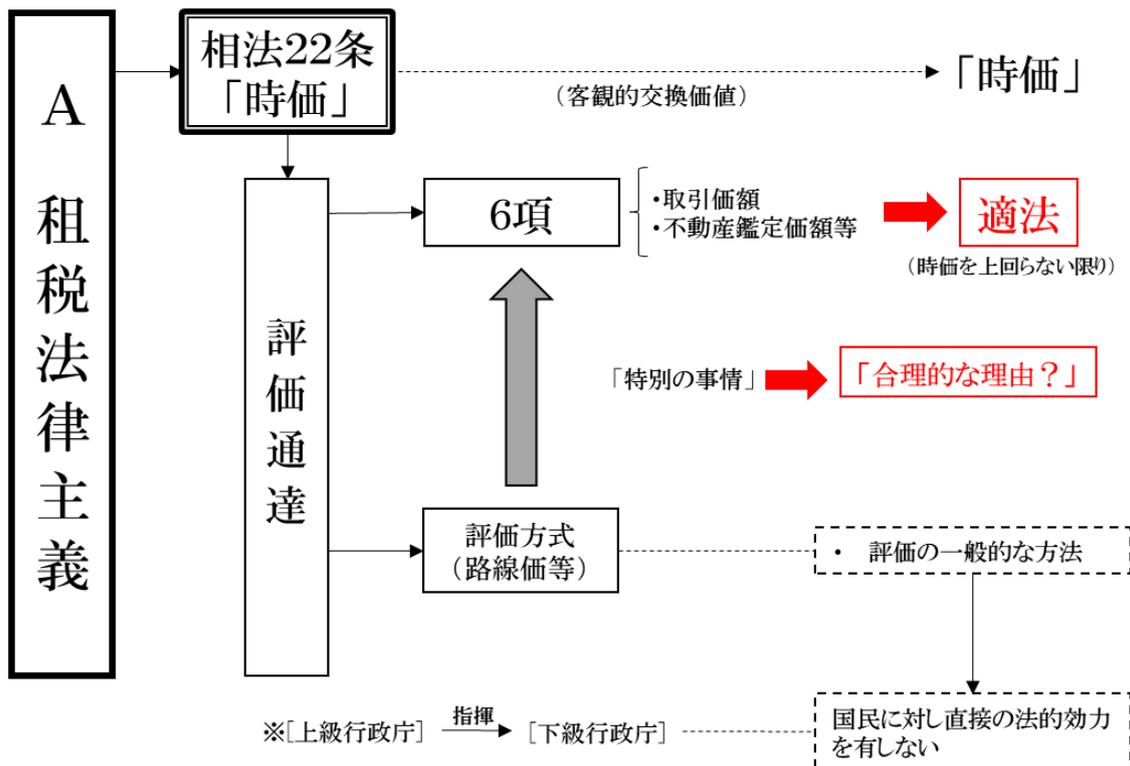
ることになるというべきである。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。そうすると、**本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきである**から、上記事情があるものといえることができる。

ウ 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のが上記の平等原則に違反するということはできない。

5 以上によれば、本件各更正処分において、札幌南税務署長が本件相続に係る相続税の課税価格に算入される本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、適法というべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 長嶺安政 裁判官 戸倉三郎 裁判官 宇賀克也 裁判官 林 道晴
裁判官 渡邊恵理子)



- B 租税平等主義**
- [平等原則：同様の状況→同様の取扱い]
- ① 課税庁が特定の者の価額についてのみ評基通による価額を上回することは、客観的な交換価値を上回らないとしても、**合理的理由がない限り**、平等原則に違反する。
 - ② 「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」事情がある場合には、**合理的な理由がある**。
 - ③ [本件]
被相続人、上告人の行為は、本件購入・借入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**を生じさせる。

【今回の最高裁判決等を踏まえた対応】

ア 評価通達によらない課税処分がされる基本的要件

今回の判決は、相続税法 22 条の「時価」と評価通達第 6 項の関係を明快に整理した判決であると言えます。

控訴審までは、これまでの裁判例と同様に評価通達によらない課税処分が適法であるためには、「特別の事情」が必要としています。今回の判決では「合理的な理由」を必要としています。したがって、今回の最高裁判決についての解釈は、若干意見が分かれるかもしれませんが、筆者は、課税実務への影響はあまりないと考えています。

なお、「特別の事情」を用いるか、「合理的な理由」で判断するかは別にして、評価通達によらない課税処分がされる場合は、路線価による価額と不動産鑑定評価額などに著しいかい離等があるだけでは足りず、実務的には従来と同様に、次の 3 ないし 4 の要件が揃う事で評価通達によらない課税処分が適法になると考えられます。

- i 評価通達による評価の合理性の欠如（著しい価格のかい離等の事実）
- ii 他の合理的な評価方法の存在
- iii （価格のかい離等が生じるに至る）納税者の行為の存在
- iv その行為によってもたらされる 税負担の不公平

イ 税理士等専門家の対応

今回の 最高裁判決 では、従来の課税実務が是認された形 ですので、今後新たな基準などが出されるとは現時点では考えにくいことから、税理士等の専門家の皆様は 引き続き慎重な対応と事案の見極めの更なる研鑽 が求められることとなります。

改めて次の点に注意し対応する必要があると考えています。

- ① 相続開始前に取得した財産の経緯を確認する。節税目的のためだけに行われたものではないか等。
- ② 融資等が絡んでいる場合には目的等を確認する。稟議書等金融機関に聞き取りや確認を行う。
- ③ 対象物件や対象場所をよく確認する。対象地が時価とのかい離が生じやすい商業地や高層マンション等でないかどうか等
- ④ 時価と評価額のかい離の程度だけでなく、税額の開差についても確認する。時価については、不動産鑑定評価等による確認も考慮。
- ⑤ 評価通達第 6 項の適用のリスクがあると思われる事案は、納税者へのリスクの説明及び不動産評価鑑定評価による申告も検討する。

筆者は、評価通達第 6 項の適用の有無について相談を受けた場合は、前述の 3 ないし 4 要件について上記の①～⑤等の事実関係を基にそれぞれ強弱を 3 段階に分けて判定した上で総合的に判断することとしています。もちろんケースによって異なりますが、仮に要件の一つでも欠けている場合には、適用は難しくなりますし、逆に 3 ないし 4 要件が揃っている場合でも、それぞれの 程度 と その重さ、更に 立証の可否 によっては適用できないものもあると考えられています。その見極めが難しいところですが、1 人の目だけでなく、専門家同士で意

【総則 6 項判決等留意すべき事項】

見交換を行うことも有益かと思えます。

(国税速報令和 4 年 5 月 3 0 日第 6 7 0 8 号より抜粋)

II 個別事例

1. 6 項適用の基準は？

Q

財産評価基本通達 6 項の適用にあたり、「4・3・1」の法則があると言われていたりしています。

つまり、時価と評価額の乖離が 4 倍以上か否か、不動産の購入が相続開始前 3 年以内か否か、相続後 1 年以内の売却か否かで適用が分かると言われていますが、本当でしょうか？

A

課税実務において、もちろんそのような決まりがあるわけではありません。

しかしながら、これまでの課税実務をみていますと、3 年以内の購入の場合が多かったり、乖離の程度も 4 倍程度以上である場合が多いのも事実かもしれません。また、相続開始後売却しているものに適用があるとも言われていたりしていました。

解説

今回の**最高裁の判決**を見ますと、やはりこれらの**法則が必ずしも正しくない**ということがお分かりだと思えます。つまり、

- (1) 6 項の適用要件は、これまでの判決で検討してきたように、必ずしも明確になっているわけではありません。

概念的には、先に述べたように、**3 要件なり 4 要件**に整理することができます。

- (2) もちろん、これだけでは納税者や専門家の皆様が具体的な事例に遭遇した場合に判断に悩むのも理解できます。

このようなことから、専門家の先生方が、判例等を分析してそのような原則が見られると言われるのも、一部は当たっているのかもしれませんが。ただ、適用の可否はその事例ごとに判断され、事例は千差万別であり、一概にこのように区分できるわけではありません。今回の判決でも、ご質問の法則の内「3 年以内の購入」という点と「1 年以内の売却」の点は崩れています。したがって、これを信用しこれだけで判断するのはかなりリスクもありよく注意する必要があります。

つまり、課税実務では、その時々々の事案の件数や事案の内容、重要度等が加味されながら、各税務署が選定し、調査し 6 項適用に至ります。

例えば、

- 「その物件の購入が借入金による 3 年以内であり、乖離が 4 倍以上あったとして

【総則 6 項判決等留意すべき事項】

も、購入物件は 1 件で、納税資金のために已むをえず 1 年以内に売却しているような事例の場合」 ⇒ × (適用無?)

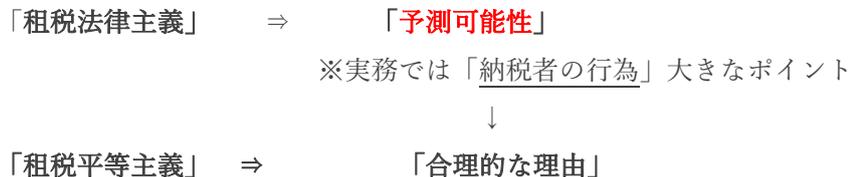
- 「高齢な富裕層が節税対策のため、わざわざ借入金により、マンションを購入し、乖離は 2 倍程度であったが、対象物件も複数でその金額は大きく、相続税が相当圧縮されており、売却はされていない場合でも」 ⇒ ○ (適用有?)

とも考えられます。

【POINT】

- ・「時価」での争いと「6 項適用」の争いの違い
- ・マンションとタワーマンションの違い
- ・「適用 3 要件 (4 要件)」をマトリクス的に評価
⇒ 特に「立証的観点」から分析

※判断のポイント (私見)



※最高裁判決を踏まえた整理 (国税庁の事務指針)

- 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かい離が存在するか。
- 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。

2. 【事例】土地の売買契約中に相続が発生した場合

被相続人 X は、甲土地を 1 億円で売却する売買契約を締結し、手付金 1,000 万円を受領し、残金 9,000 万円は、引渡し時に受け取ることとしていたところ、引渡し前に X の相続が開始しました。

共同相続人間の遺産分割協議により、甲土地は長男が取得し、売却先に所有権を移転していることから、甲土地は相続税評価額の 8,000 万円、手付金 1,000 万円は預り金（債務）として相続税の申告をしました。

① 税務調査官の指摘事項

売買契約は成立していることから、甲土地については、9,000 万円は金銭債権、手付金 1,000 万円は預貯金などに含まれているものとして申告をしなければならない。

② 解説

売買契約中に相続が発生した場合の相続財産については、引渡し前であっても、相続財産である土地、建物は、残代金請求権となっていますから、残代金請求権の金額がその土地の価額となります。

この場合、手付金などについては、相続財産である預貯金などに含まれているものと考えられます。

譲渡所得の申告については、被相続人が行うか相続人（長男）が行うかで次のような違いがあります。

なお、仲介手数料など土地の譲渡契約に伴い確定している債務は、相続開始までに支払われている金額を除き債務控除の対象になると考えられます。

【A】被相続人の譲渡所得として申告する場合

所得税は債務控除の対象となります。

この場合、被相続人が死亡しているため、譲渡所得について住民税の課税はないことから、この部分は債務控除の対象となりません。

【B】相続人（長男）の譲渡所得として申告する場合

所得税は相続人（長男）の負担ですから、債務控除の対象となりません。

譲渡所得については、相続開始 3 年以内に譲渡があったものとして甲土地に係る相続税の取得費加算の適用があり、取得費加算の計算の場合の相続税の「課税価格の計算の基礎に算入された資産」の額（措法 39 条 1 項、措令 25 条の 16）は、残代金請求権の価額（9,000 万円）となります。なお、住民税や国民健康保険税などは、譲渡所得を含めて計算され相続人（長男）に課税されます。

③ 実務のアドバイス

【買主側の不動産の評価、相続税対策としての不動産の利用と評価通達第 6 項】

売主に相続が開始した場合は本事例のように売買代金債権である（最高二小判昭和 61 年 12 月 5 日訟務月報 33 卷 8 号 2149 号）とされていますが、**買主に相続が発生**するとどうなるのでしょうか。

これについては、**買主は相続開始時点では所有権を有しておらず**、相続税の課税財産に含まれるものは、土地の所有権移転請求権等の債権的権利であり、その財産の価額は、当該土地の売買契約における売買価額である（最高二小判昭和 61 年 12 月 5 日訟務月報 33 卷 8 号 2154 号）として裁判例があります。

ところで、最近、東京地裁が注目すべき判決をしました（**東京地判令和元年 8 月 27 日平成 29 年（行ウ） 539 号**）。概要は次のとおりです。

被相続人は甲乙 2 つの不動産を全額借入金で購入し、約 2 年後に相続が開始し、相続税評価額に基づいて申告したのですが、乙不動産について、相続人が法定申告期限までに相続税評価額の約 4 倍の価額（取得したときの価額とほぼ同水準の価額）で譲渡していました。そこで課税庁は、乙不動産について譲渡価額に基づく評価額で評価すべきとし、さらに甲不動産についても時価を算定し直して更正処分をしたことにつき、裁判所は評価通達 6 項を適用した課税処分を適法と判断しました。

この評価通達 6 項を適用した課税庁の処分について**裁判所は**、「**時価通達の定める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、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかな場合には、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 項が、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旨を定めていることからも明らかである。

したがって、評価通達の定める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、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかな場合には、評価通達の定める評価方法によらないことが相当と認められる特別な事情があるものとして、他の合理的な時価の評価方法によることが認められるものと解すべきである。」としています。

この判決に係る事案は、相続税評価額に対して実際の譲渡価額が約 4 倍にもなり、取得資金に充てた借入金と甲乙不動産の相続税評価額との差額により生じた巨額のマイナスにより相続税が算出されない結果となっていたなど個別の事情があったことが考慮されたものと考えられますが、過去にも相続開始直前に借入金で取得した不動産の評価額と時価との差額がある場合において課税の公平の観点から、財産評価基本通達の定めによらない評価をすることが相当とされた裁判例（**東京高判平成 5 年 1 月 26 日税務訴訟資料 194 号 75 頁**）があり、借入金で取得した不動産につき、相続税評価額が借入金を大幅に下回る価額となるような場合には、その取得の事情を慎重に調査し、実際に時価が下がっているなどの合理的な理由が

【総則 6 項判決等留意すべき事項】

ない場合には、税務調査において否認される可能性があるということに留意が必要です。

(参考)

財産評価基本通達 6 (「評価通達 6 項」)

(この通達の定めにより難しい場合の評価)

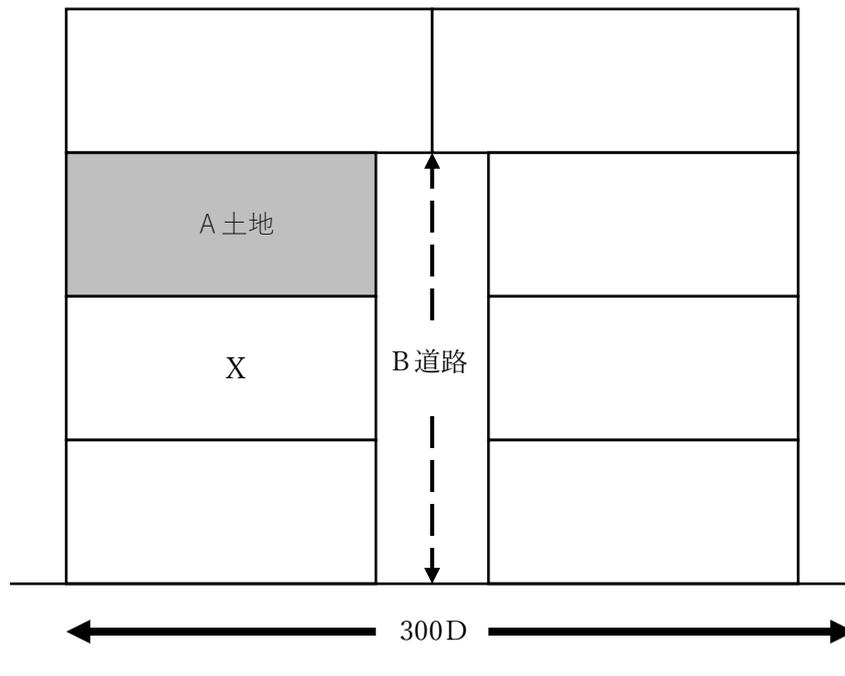
評基通 6 この通達の定めによって評価することが著しく不適當と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。

3. 路線価の設定されていない道路のみに接する宅地の評価

Q

路線価の設定されていないB道路にのみ接するA宅地の評価を行う場合、「**特定路線価**」の設定の申し出をする必要がありますか？

それとも、特定路線価による評価額ではなく、B道路に接続する路線の路線価を基に画地調整を行った評価額で申告を行っても良いのでしょうか？



A

路線価の設定されていない道路のみに接している宅地を評価する必要がある場合には、特定路線価の設定の申出を行い、税務署で評定され連絡があった**特定路線価**について、不合理と認められる「**特段の事情**」がない限り、その**特定路線価**を正面路線価として評価します。

したがって、特定路線価の設定が迷うような場合は、まずは「特定路線価の設定の申出」を行うのがベターだと考えます。

【対比裁決】平成 19 年 11 月 5 日（接続する路線の路線価を基に画地調整による評価を認めた事例） ⇒ 本事例は、住宅 1 棟分奥に入っただけの位置にあり（上図 X 部分）、路線価が付されている路線から奥行距離が 16.5 メートルの土地に接している状況であり、個別事例について引用する場合は、注意が必要です。

解説

○評価基本通達 14-3 では、

(特定路線価) 14-3 路線価地域内において、相続税、贈与税又は地価税の課税上、路線価の設定されていない道路のみに接している宅地を評価する必要がある場合には、当該道路を路線とみなして当該宅地を評価するための路線価（以下「特定路線価」という。）を納税義務者からの申出等に基づき設定することができる。特定路線価は、その特定路線価を設定しようとする道路に接続する路線及び当該道路の付近の路線に設定されている路線価を基に、当該道路の状況、前項に定める地区の別等を考慮して税務署長が評定した 1 平方メートル当たりの価額とする。（平 12 課評 2-4 外追加・平 14 課評 2-2 外改正）

旨定められています。

- ★ この「納税義務者からの申出等」には、納税地を所轄する税務署長からの依頼も含まれることから、所轄税務署長も必要に応じて特定路線価の評定を行う税務署長に対し設定を依頼して、設定された特定路線価により評価するとされています。
また、「できる」規定なので、納税者からの申出は任意な選択に委ねられており、画地調整等で申告した場合、課税庁により特定路線による更正処分は行われないのではないかと解している向きがあったようです。

- ★ しかしながら、次のような裁決事例から「特定路線価の申出」の是非については、慎重に対応すべきであり、設例のような事例の場合は、まずは「特定路線価による評価が基本である」と考え、事例によっては、画地調整等で評価しても評価額に大差なく合理的であると言える場合もあるかと思いますが、設定の申し出を行うべきか悩むような場合は、担当する税務署に相談することをお勧めします。

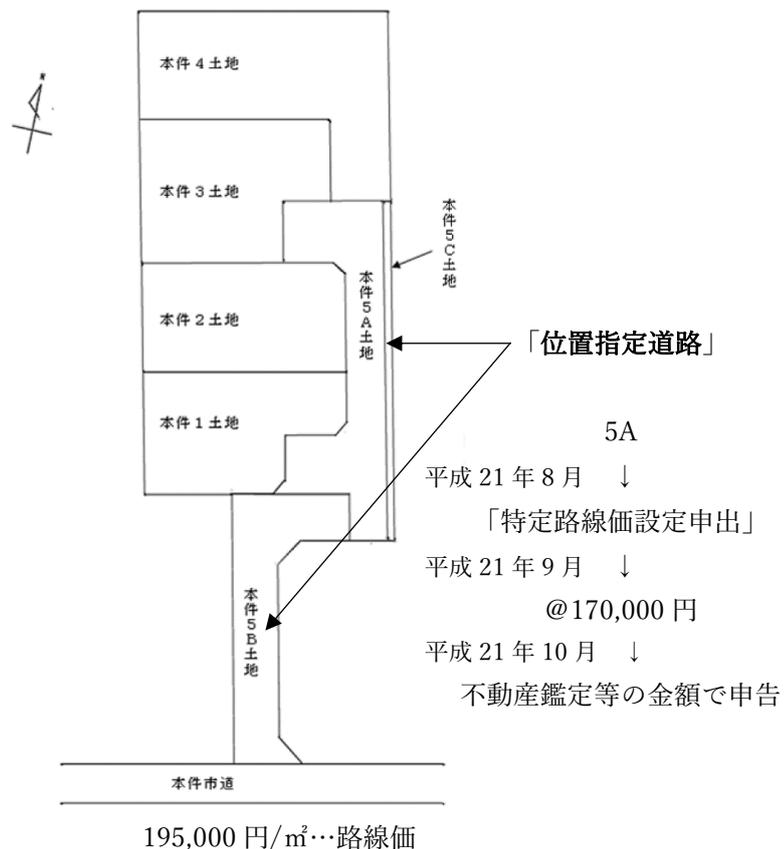
A 事例

「特定路線価の評定方法に不合理と認められる**特段の事情**がない限り、特定路線価を正面路線価として評価する方法は、路線価の設定されていない道路のみに接続する路線に設定された路線価を基に画地調整を行なって評価する方法より合理的であると認められる」とした事例（平成 24 年 11 月 13 日裁判）

⇒一度「特定路線価」の申請をしながら、申告は鑑定評価額等で行なっている。

「請求人らは、相続により取得した土地は、路線価の設定されていない位置指定道路のみに接面しており、位置指定道路は、路線価の付された市道に接続されているところ、位置指定道路に設定された特定路線価ではなく、市道に付された路線価を正面路線価とすべきであると主張している。

また、設定された特定路線価の価額（17万円）は相当でなく、14万円程度が相当であると主張している。」



〔参考〕

○「特段の事情」の有無の検証

課税庁は、特段の有無について次のように考えていると思われます。

- (1) 固定資産税路線価の格差による評定方法で特定路線価が評定されている場合
当該道路に付された固定資産税路線価は、地方税法第 388 条第 1 項に基づき定められた固定資産評価基準に則して、近傍の主要な街路の路線価（固定資産税路線価）を基礎とし、主要な街路に沿接する標準宅地とその他の街路に沿接する宅地との間における街路の状況、公共施設等の接近の状況、家屋の疎密度その他の利用上の便等の相違を総合的に考慮して付設されているか。
- (2) (1) 以外の評定方法で特定路線価が評定されている場合
特定路線価を設定しようとする道路と状況が類似する付近の路線の路線価を基準として、道路の状況その他宅地の価格に影響を及ぼす項目の状況を総合的に勘案して評定されているか。

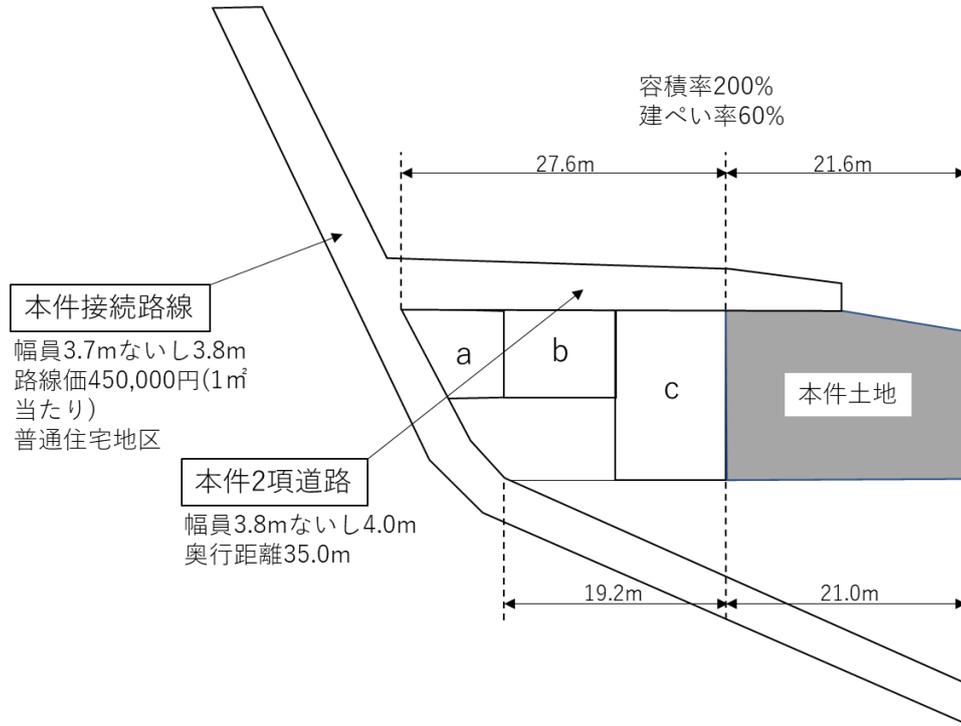
B 事例

「納税者が特定路線価の設定の申出をしていない場合に**税務署長**が税務調査の段階で特定路線価を設定して**更正処分**を行うことができる」とした事例（令和 2 年 8 月 21 日**裁判**）

「**請求人**が、路線価の設定されていない道路のみに接している宅地について、財産評価基本通達に定める**特定路線価の設定の申出をせず**、当該道路に接続する路線に設定された路線価に基づいて評価し、相続税の申告をしたのに対し、原処分庁が、当該宅地は**特定路線価に基づいて評価すべきである**として、当該道路に特定路線価を設定し評価して原処分を行なったことから、請求人らが当該評価を不服として原処分の全部の取消しを求めた事案である。」

⇒ **裁判**は、「通達の定めている「納税者からの申出等」の等には、納税者の**所轄税務署長**が、相続税の課税価格の算定に当たり、**特定路線価の設定が必要であると認められる場合も含まれる**と解される」旨判断している。

【総則 6 項判決等留意すべき事項】



接道路線・路線価 : 450,000円

↓

特定路線価(2項道路部分) : 420,000円

(参考: 2項道路は、奥行距離35メートル部分で行きとまり)

【更正処分】 411,600円/㎡ → 全体評価額: 141,704,258円

【請求人】 249,795円/㎡ → 全体評価額: 85,998,579円

(接道路線を基に画地調整で評価)

(参考) ・本件の格差率 61%

(一般的)

・間口狭小補正率×奥行長大補正率 = 0.81 (普通住宅標準)

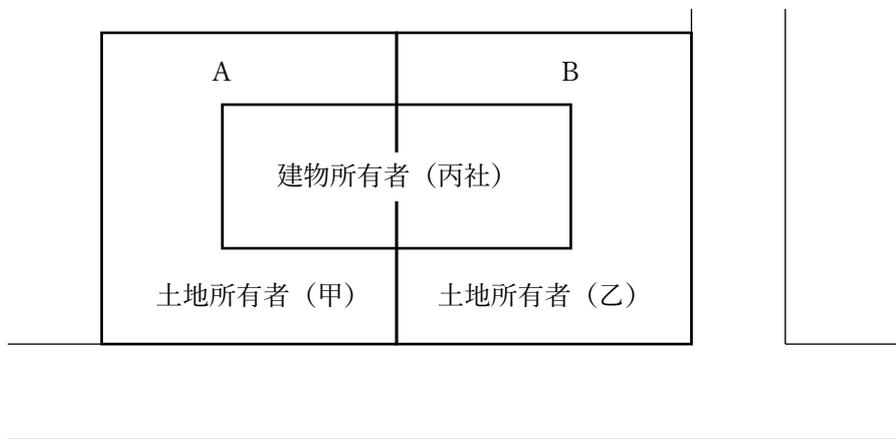
・不整形地補正率率 無道路地(普通住宅) ⇒ 0.71

4. 宅地の評価単位（同族法人への貸付）

Q

被相続人甲は、下図のように土地を利用していましたが、この場合の評価単位はどのように判定すべきでしょうか。

- ・甲及び乙は、A 土地及び B 土地を丙社に賃貸借契約により貸し付けており、丙社と連名で「土地の無償返還に関する届出書」を提出している。
- ・A 土地は、相続人丁が相続により取得した。
- ・甲は、丙社の同族関係者である。



A

A 土地を 1 画地の宅地として評価します。

【理由】

A・B 土地は、丙社に貸し付けられており一体として利用されているが、**貸主側**の貸宅地の評価に当たっては、各貸主の所有する部分ごとに区分して、それぞれを 1 画地の宅地として評価します。

なお、A 土地については貸宅地として評価することとなりますが、「土地の無償返還に関する届出書」が提出されているため、自用地としての価額の 80% に相当する金額となります。

また、丙社の株式の評価上（純資産価額方式）、A 土地の借地権相当額（自用地価額の 20% 相当額）を純資産価額に計上することとなります。

【関係法令通達】

評基通 7-2、185

昭和 43 年 10 月 28 日付直資 3-22「相当の地代を収受している貸宅地の評価について」
昭和 60 年 6 月 5 日付直資 2-58（例規）「相当の地代を支払っている場合等の借地権等について
の相続税及び贈与税の取扱いについて」 8

（東京国税局 資産税審理研修資料 参照）

5. （参考）評価単位の基礎

土地の評価は、次のとおり、**評価単位**を確定した上で、その**評価単位**ごとに評価します。
土地の上に存する権利についても同様に評価します（評基通 7-2）。

評価を行う際、まず最初に悩むのがこの**評価単位**の判定です。まず地目ごとの評価単位について基本的考え方を身につけておくことが重要です。

(1) 宅 地

宅地は、**利用の単位**となっている **1 区画の宅地**（「**1 画地の宅地**」といいます。）ごとに評価します。つまり、評価単位は、基本的に **1 画地の宅地**です。

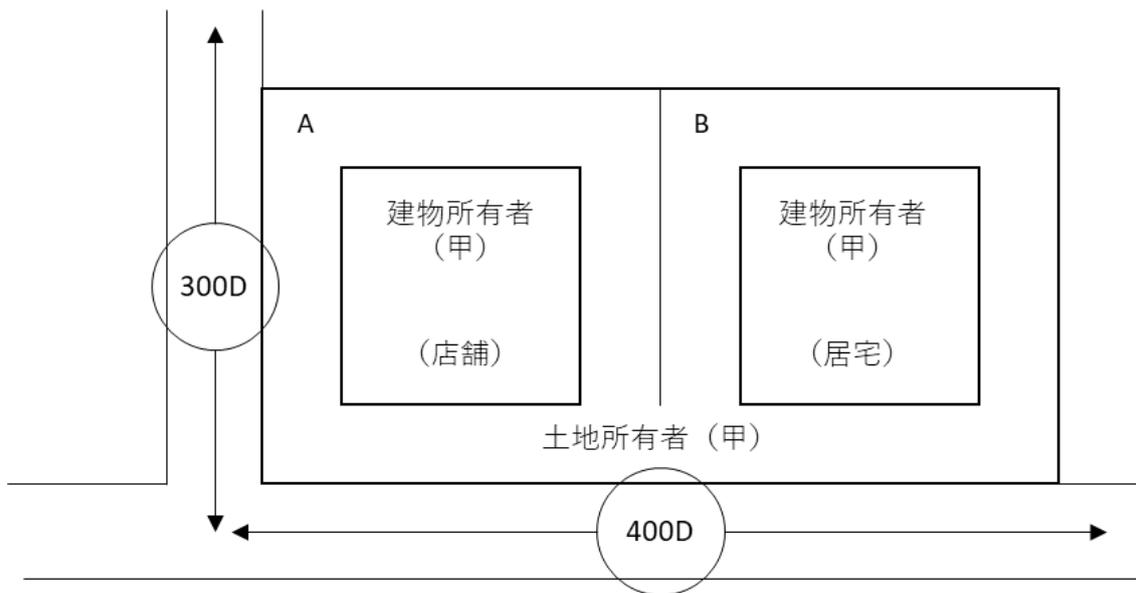
【チェックポイント】

「**利用の単位**」とは、一体として利用される範囲を指し、自用の土地であれば、他人の権利による**制約**がないので、その全体が一体として利用されるものであり、**他人の権利**が存する土地とは区分されます。したがって、自用の土地は、その全体を利用の単位として評価することとなります。また、**他人の権利**の存する土地について、貸付先がそれぞれ異なっている場合には、利用についてもそれぞれ異なっていますので、同一人に貸し付けられている部分ごとに利用の単位とします。

① 1 画地の宅地の具体的な判定

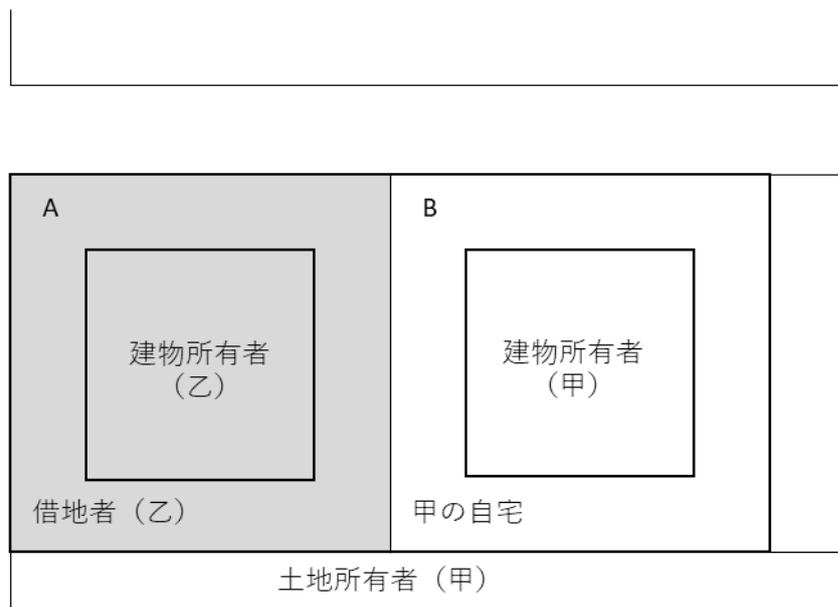
- ① 所有する宅地を自ら使用している場合（このような利用を「自用」といいます。）には、居住の用か事業の用かにかかわらず、その全体（次図の A、B）を **1 画地の宅地**とします。

これは、自用の宅地は、他人の権利（借地権、賃借権、借家権等）による制約がないので、その全体を一体として利用することが可能で、その全体を利用の単位として評価することが合理的だからです。

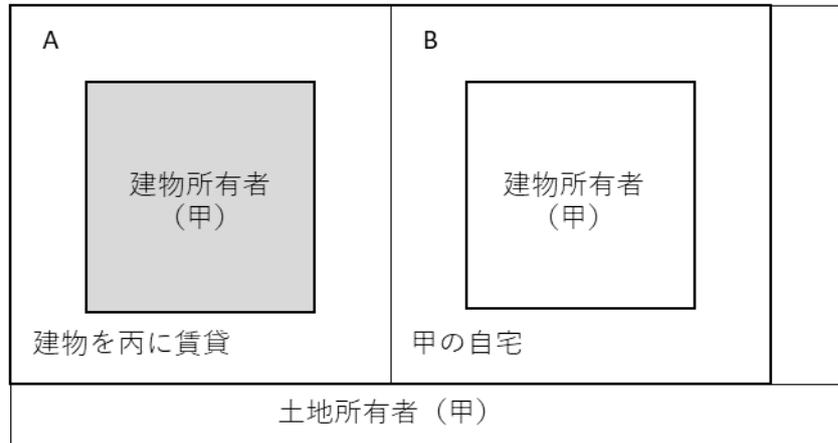


- ② 所有する宅地の一部について借地権を設定させ、他の部分を自己が使用している場合（図 1）には、A、B それぞれの部分を 1 画地の宅地とします。一部を貸家の敷地、他の部分を自己が使用している場合（図 2）も同様とします。

【図 1】

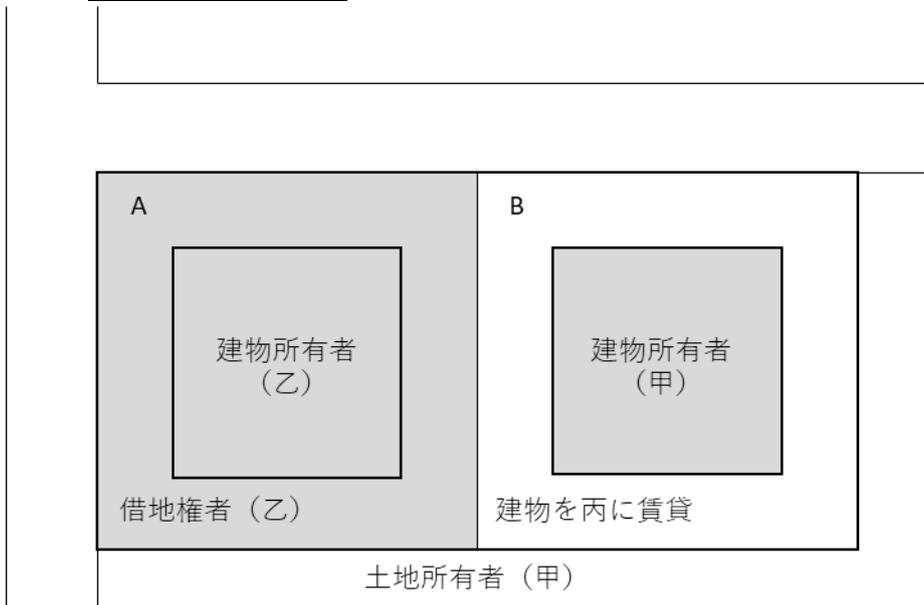


【図 2】

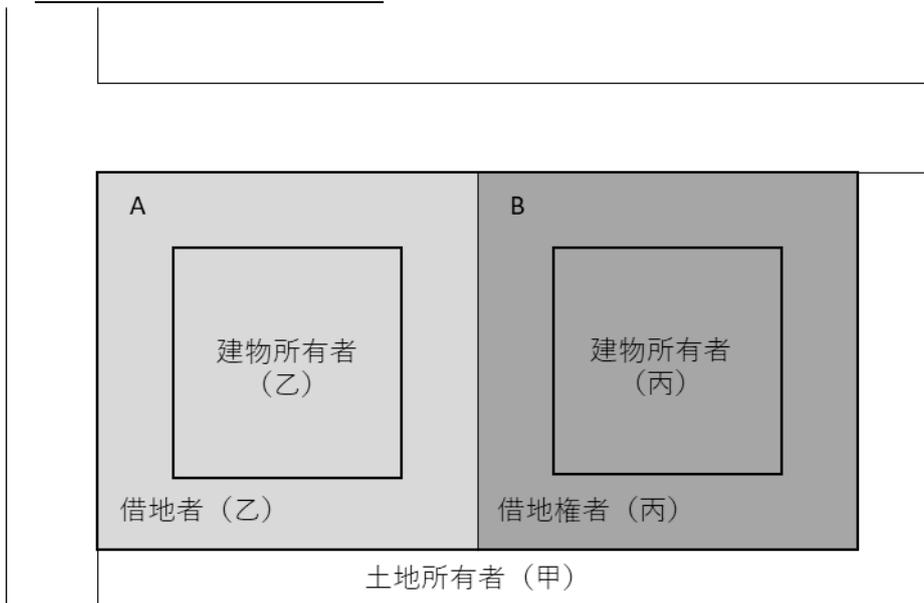


【総則 6 項判決等留意すべき事項】

- ③ 所有する宅地の一部について借地権を設定させ、他の部分を貸家の敷地のように供している場合には、A、Bそれぞれの部分を1画地の宅地とします。



- ④ 借地権の目的となっている宅地を評価する場合において、貸付先が複数であるときには、同一人に貸し付けられている部分ごとに1画地の宅地とします。

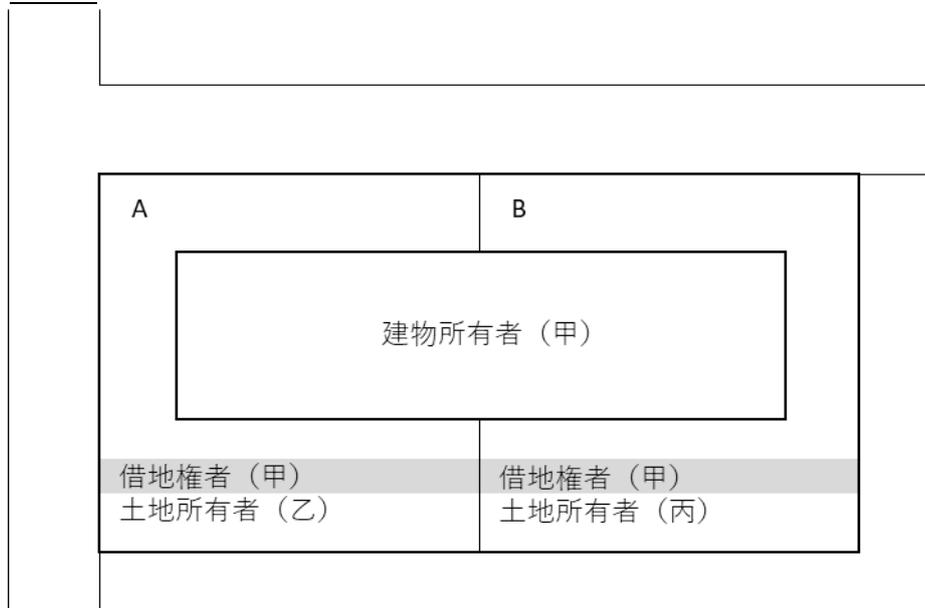


- ⑤ 貸家建付地（貸家の敷地の用に供されている宅地をいいます。）を評価する場合において、貸家が数棟あるときには、原則として、各棟の敷地ごとに1画地の宅地とします。

- ⑥ 2以上の者から隣接している土地を借りて、これを一体として利用している場合には、その借主の借地権の評価に当たっては、その全体を1画地として評価します。これは、普通借地権の場合も定期借地権の場合も同様です。また、貸主側の貸宅地の評価に当たっては、各貸主の所有する部分ごとに区分して、それぞれを1画地の宅地として評価します。

【総則 6 項判決等留意すべき事項】

次図の場合、【甲は、】A 土地、B 土地の土地を借りて、建物を建て、一体で利用しているため、全体を 1 画地の宅地として評価します。

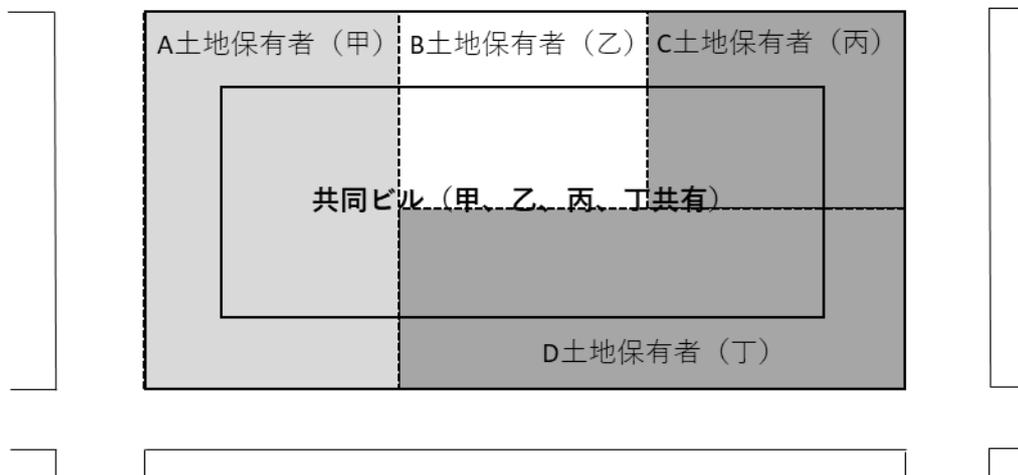


他方、【乙、丙は、】貸宅地として利用している部分は、自己が所有する部分のみですから、それぞれを 1 画地の宅地として評価します。

- ⑦ **共同ビルの敷地**のように供されている宅地は、その全体を 1 画地の宅地として評価します。

例えば、次図のような場合には、A、B、C 及び D 土地全体を 1 画地の宅地として評価した価額に、甲、乙、丙及び丁の有するそれぞれの土地の価額の比を乗じた金額により評価します。この場合、土地の価額の比は次の算式によって計算して差し支えありません。

$$\text{土地の価額の比} = \frac{\text{各土地ごとに財産評価基本通達により評価した価額}}{\text{各土地ごとに財産評価基本通達により評価した価額の合計額}}$$



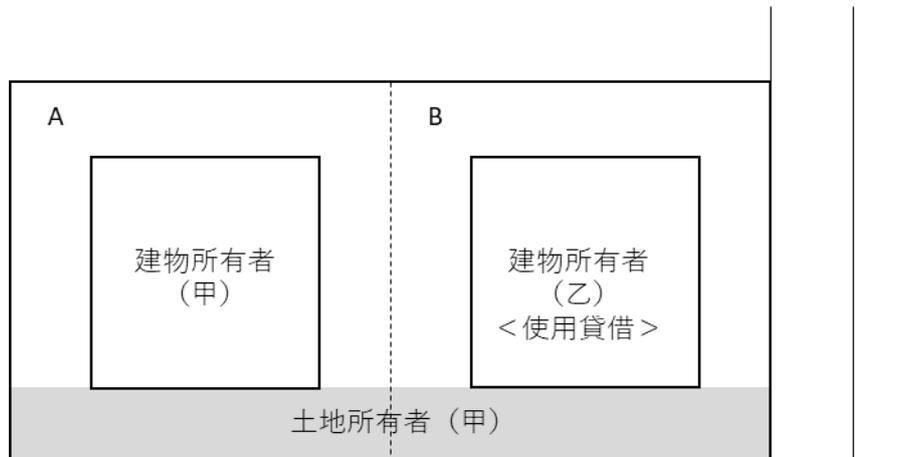
【総則 6 項判決等留意すべき事項】

⑧ 所有する宅地の一部を自己が使用し、他の部分を使用貸借により貸し付けている場合には、その全体を 1 画地の宅地として評価します。また、自己の所有する宅地に隣接する宅地を使用貸借により借り受け、自己の所有する宅地と一体として利用する場合であっても、隣接する宅地上には権利を持たないので所有する土地のみを 1 画地の宅地として評価します。

したがって、次の[図 1]については、A、B 土地全体を 1 画地の宅地として評価し、[図 2]については、A 土地、B 土地それぞれを 1 画地の宅地として評価します。

なお、使用貸借に係る使用権の価額は、零として取扱い、使用貸借により貸し付けている宅地の価額は自用地価額で評価します。

【図 1】



【図 2】

