

相続税における土地評価の研究

—財産評価基本通達によらない時価評価による課税の検討を中心に—

東洋大学大学院 法学研究科

公法学専攻 博士前期課程 2 年

石 田 光 正

相続税の税額算定の基礎となるのは、相続財産の価額である。すなわち、相続税の課税の対象となる財産は、土地、建物、有価証券等、相続財産として金銭で見積もることができるものの全てに及ぶのであり、これらの財産をいかに評価するかは、税額に直接に影響するという意味で重要となる。

本論文は、各種の相続財産の中でも重要なウエイトを占める土地という資産の評価について、財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）6 項の適用により評価通達によらない時価評価が認定された代表的判例の動向を探り、その問題点について検討を加えると共に、相続税の土地評価における評価通達 6 項（以下、「6 項」という。）の適用のあり方を考察するものである。

第 1 章においては、相続税における土地評価制度の構造的問題と 6 項適用との関係について論じ、相続税土地評価における具体的な 6 項適用場面について言及した。

第 1 節では、相続税法 22 条の時価概念について論じた。学説上対立している客観的交換価格説と収益還元価格説について、不動産鑑定評価の鑑定手法の内容や性格等を踏まえながら検討を加え、より中立性、普遍性、客観性を担保できる尺度として客観的交換価格説をとるべきであると結論づけた。第 2 節においては、評価通達による評価の概要及び時価と評価通達との関係について論じた。評価通達のような極めて技術的な時価の認定方法を法令として定めれば、評価基準が硬直化して、かえって課税の公平が害される虞があること等の問題点を指摘し、法令化には慎重な判断がなされるべきであると結論づけた。第 3 節においては、評価通達における土地評価基準の概要及びその構造から発生する諸問題を指摘した。第 4 節においては、6 項適用の根拠、評価通達と租税公平主義との関係、及び相続税土地評価における具体的な 6 項適用場面について言及した。

第 2 章においては、第 1 章第 4 節において言及した 6 項の各適用場面について、それぞ

れ評価通達によらない時価評価を認定した代表的判例を通してその問題点を検討した。

第1節では、主に評価通達の法的性格を論じた。法源ではない評価通達には、事実上の拘束力があるが、納税者一般に法的確信をもって定着しているとは言い難く、行政先例法の成立を認めることには消極的な立場をとった。また、当該事案の評価通達によらない評価については、信義則の適用を認めるべきではなく、租税公平主義にも反しないとした。最後に、6項の「著しく不相当」の実体的要件は、時価評価の適正性を担保するために適用されるべきであり、租税回避行為を否認するために適用すべきではない旨の私見を述べた。第2節及び第3節では、主に不動産鑑定評価と評価通達における土地評価基準との関係について論じた。6項適用の問題として土地の「時価」の適正性が問われている場合には、評価に相当の客観性を付与するため、納税者及び課税庁双方が不動産鑑定評価を用いるべきことを主張した。また、6項の適用については、課税庁における慎重な判断、その判断についての合理性が担保されるべきであり、課税庁の恣意的適用は抑制されるべきであるから、6項の手続的要件である「国税庁長官の指示」については、その有無及び内容を当該納税者に明示すべきである旨の私見を述べた。

第3章では、相続税土地評価における6項適用のあり方を述べた。評価通達は納税者にとって事実上の強制力を有するものであるから、租税法律主義が要請する法的安定性や予測可能性を保障するためには、6項における「著しく不相当」及び「国税庁長官の指示」について税務官庁側と納税者側の共通の認識が必要である、との観点から全体を総括し結論とした。

相続税における土地評価の研究

—財産評価基本通達によらない時価評価による課税の検討を中心に—

東洋大学大学院 法学研究科
公法学専攻 博士前期課程 2 年

石 田 光 正

<目次>

はじめに

第1章 土地評価制度における構造的問題と財産評価基本通達6項

第1節 相続税法上の時価概念

第1項 相続税法における財産評価の規定	1 頁
第2項 相続税法22条における時価概念	1 頁
(1) 客観的交換価格説と収益還元価格説	1 頁
(2) 収益還元価格説における生存権的財産の特定可能性について	2 頁
(3) 収益還元価格による時価概念の検討	3 頁

第2節 時価と財産評価基本通達との関係

第1項 財産評価基本通達による評価の概要	9 頁
第2項 時価と評価通達との関係	10 頁

第3節 評価通達における土地評価制度

第1項 評価通達における土地評価基準の概要	13 頁
(1) 市街化地域に存する宅地の評価	13 頁
(2) 市街化地域に存する宅地以外の宅地の評価	14 頁
(3) 路線価及び倍率の評価水準	14 頁
第2項 評価通達における土地評価制度の構造的特徴	15 頁
(1) 路線価等の設定における評価の安全性への配慮	15 頁
(2) 土地の相続税評価額と急激な地価変動との関係	18 頁

第4節 土地評価制度における構造的問題と補完措置としての6項の適用

第1項 6項適用の根拠	24 頁
第2項 相続税土地評価における具体的な6項の適用場面	26 頁
(1) 地価の急騰により土地の相続税評価額が「時価」を大幅に下回る場合	26 頁
(2) 地価の下落により土地の相続税評価額が「時価」を上回る場合	27 頁

（３）路線価等による評価方法自体が「時価」の算定方法として著しく不合理となる場合	27 頁
--	------

第２章 評価通達によらない時価評価を認定した判例動向の検討

第１節 地価の急騰により土地の相続税評価額が「時価」を大幅に下回る場合

第１項 借入金で取得した土地を相続後に売却し借入金を返済した事例	29 頁
第２項 本判決の位置づけ	30 頁
第３項 相続税法２２条の時価と評価通達による評価額との関係	32 頁
第４項 評価通達の法的性格	34 頁
（１）税務行政における通達の法源性	35 頁
（２）評価通達が行政先例法として成立するか否か	39 頁
（３）評価通達によらない評価と信義則ないし禁反言の法理との関係	42 頁
（４）評価通達によらない評価と租税公平主義との関係	46 頁
第５項 ６項適用と租税回避行為の否認との関係	49 頁
第６項 本判決の判断に対する私見	53 頁

第２節 地価の下落により土地の相続税評価額が「時価」を上回る場合

第１項 納税者及び課税庁双方が評価通達によらない時価評価の合理性を争った事例	54 頁
（１）原告Ｘ１らが主張した本件土地評価方法	55 頁
（２）被告Ｙ税務署長が主張した本件土地評価方法	55 頁
第２項 本判決の位置づけ	56 頁
第３項 課税庁側が示した本件土地評価方法の合理性	56 頁
第４項 不動産鑑定評価と評価通達における土地評価基準との関係	60 頁
第５項 ６項適用における「国税庁長官の指示」の有無について	66 頁
第６項 納税者及び課税庁双方が鑑定評価額によって時価評価の合理性を争った事例	69 頁
（１）収益還元法に関する納税者側の主張	70 頁
（２）収益還元法に関する課税庁側の主張	71 頁

第7項	収益還元法と取引事例比較法との関係	71 頁
第8項	取引事例比較法と地価急落との関係	75 頁
第3節	路線価等による評価方法自体が土地の「時価」の算定方法として著しく不合理となる場合	77 頁
第1項	接道義務を満たしていない宅地の評価方法の不合理性を争った事例	77 頁
	(1) Y税務署長が行った評価通達による評価額	78 頁
	(2) Xらが採用したM不動産鑑定士・税理士による鑑定評価額	78 頁
第2項	本件土地に対して評価通達を適用することの不合理性	79 頁
第3項	不動産鑑定評価によって算定された本件相続土地の時価の適正性	85 頁
第4項	本件の控訴審における判断について	87 頁
第3章	相続税の土地評価における6項適用のあり方	89 頁
おわりに		

はじめに

相続税の税額算定の基礎となるのは、相続財産の価額である。したがって、各種の相続財産をいかに評価するかは、税額に直接に影響するという意味で重要となる。財産の評価に関して、相続税法 22 条は「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。」と規定している。しかし、財産の価額については、「当該財産の取得の時ににおける時価」によるとしか規定していないことから、ここでいう「時価」とは何かが問題となる。そこで国税庁は、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）を制定し、各種財産の評価方法に共通する原則、各種財産の評価単位ごとの評価方法を具体的に定めて、その内部的な取扱いを統一すると共に、これを納税者に公開している。相続税法 22 条の「時価」の解釈は、実務上、この評価通達に委ねられており、納税者は原則として評価通達に拘束されているのが現状である。

しかし、評価通達は、納税者間の公平の維持、納税者及び課税庁双方の便宜等を目的として設けられたものであり、各種財産の個別具体的事情に応じて精緻な評価をするものではないことから、当該財産を評価通達によって評価することが著しく不合理となる場合や、算定された評価額が、当該財産の時価と考えられる価額から乖離する場合があります。そこで、評価通達 6（以下、「6 項」という。）は、「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」としている。6 項は、評価通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く事態が生じた場合に、個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるように措置されているものであり、評価通達上の包括的限定条項と解されるものである。

評価通達における土地評価基準については、主に路線価方式、倍率方式を用いてその運用がなされている。これらの評価基準は、相続税の課税目的のために、納税者及び課税庁双方の便宜性、課税の公平を意図した画一性、路線価等を公示価格水準の 8 割とすることなどの評価の安全性等に配慮されていることに特徴をみることができる。しかし、評価通達による土地評価額は、評価の安全性が配慮されていること、土地等の評価基準日が 1 月 1 日とされていてその年分の相続等について一律に適用されること、評価の対象となる土地が標準的なものに想定されていること、土地は価格変動を生ずること等の見地から、相

続税法 22 条における時価からは著しく乖離しやすいという構造的欠陥を有するものである。そして、このことは、相続税の土地評価制度における補完措置として、6 項が適正に機能しなければならない根拠となる。本論文は、各種の相続財産の中でも重要なウエイトを占める土地という資産の評価について、6 項の適用により評価通達によらない時価評価が認定された代表的判例の動向を探り、その問題点について検討を加えると共に、相続税の土地評価における 6 項の適用のあり方を考察するものである。

第 1 章においては、相続税における土地評価制度の構造的問題を指摘すると共に、その補完措置としての 6 項の具体的適用場面について言及していく。第 2 章においては、第 1 章において言及した 6 項の各適用場面について、代表的な判例を取り上げ、各事案における問題点について詳細に検討を加えていく。第 3 章においては、第 1 章、第 2 章での議論を踏まえ、6 項適用のあり方について私見を述べていく。

第1章 土地評価制度における構造的問題と財産評価基本通達6項

第1節 相続税法上の時価概念

第1項 相続税法における財産評価の規定

相続税の税額算定の基礎となるのは、相続財産の価額である。すなわち、相続税の課税の対象となる財産は、土地、建物等といった不動産をはじめ、現金、預貯金、有価証券等、相続財産として金銭で見積もることができるもの全てに及ぶのであり、これらの財産をいかに評価するかは、税額に直接に影響するという意味で重要となる¹。

財産の評価について、相続税法 22 条は「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。」と規定している。ここに「特別の定めのある」財産とは、地上権（借地権及び民法 269 条の 2 第 1 項の地上権を除く。）及び永小作権、定期金に関する権利、立木の評価に関する評価方法の諸規定（相続税法 23 条～26 条）に規定するものをいう。したがって、これら以外の財産は「当該財産の取得の時ににおける時価」により評価することとなる。しかし、相続税法 22 条は、財産の価額を「当該財産の取得の時ににおける時価」としか規定しておらず、ここでいう「時価」とは何か、が問題となる。

第2項 相続税法 22 条における時価概念

（1）客観的交換価格説と収益還元価格説

相続税法 22 条における時価概念については、客観的交換価格説と収益還元価格説が存在する。

① 客観的交換価格説

客観的交換価格説をとる見解では、時価とは「客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味する²」と説明される。この理解は、取引における異常な要素を排除することによって

¹ 金子宏『租税法 第10版』（弘文堂、2005年）478頁。

² 田中二郎『租税法 〔第3版〕』（有斐閣、1990年）528頁、金子前掲書・478頁、水野忠恒『租税法 〔第2版〕』（有斐閣、2005年）654頁、畠山武道『新版 租税法』（青林書院、2000年）234頁。客観的交換価格説を前提として、時価を実質的平等（応能負担）の内容を決定（構成）するものと解すれば、時価規定は時価によって担税力に基づく課税を意図するものと思われるから、時価は通常財産が最有効利

評価に客観性をもたせようとするものである。それゆえ、仮に「実勢価格」を、なんらかの異常な要素をも含めて現実の取引当事者間で成立する価格であると解すれば、ここでの時価は、実勢価格から異常な要素を排除した理論値を現しているということになる³。判例においても「一般に、市場を通じて不特定多数の当事者間における自由な取引により市場価格が形成される場合にはこれを時価とするのが相当である⁴」とするものがあり、時価を客観的交換価格と解している⁵。

② 収益還元価格説

収益還元価格説は、相続の対象となる財産の種類を、人々が生存のために利用することを目的として所有する生存権的財産（例として、一定の住宅地、農家の現に農業の用に供している農地、一定の中小零細企業の事業所用地等を挙げている。）とそれ以外の非生存権的財産に分類し、この内、生存権的財産については、売買時価（市民的取引価格）なるものは存在しないとする。仮に相続税法 22 条における「時価」が、上記の財産の分類を行うことなく、一律に全ての財産を売買時価（市民的取引価格）によって課税することを意味するのであれば、憲法の意図する応能負担原則等に適合しなくなる。したがって、生存権的財産については、当該財産を売却せずに引き続き利用した場合において、もし自己所有でなければ支払ったであろう賃借料等の額を資本還元して算定した利用価額（収益還元価格）をもって時価とするのが妥当であると解釈する⁶。

（2）収益還元価格説における生存権的財産の特定可能性について

収益還元価格説によれば、まず、相続の対象となる財産を生存権的財産と非生存権的財産に分類することが前提となる。したがって、生存権的財産を課税物件として特定できるか否かは重要な問題である。

用(highest and best use)において保有する最有効利用価格(highest and best use value)を指すものと説明する見解として、石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』（信山社、2003 年）36 頁。（初出原題：「資産税の時価以下評価による課税と租税法主義」租税法研究 11 号[1983 年]）

³ 高野幸大「相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号(1995 年)28 頁。

⁴ 神戸地裁昭和 55 年 4 月 18 日判決、行集 31 巻 4 号 905 頁。

⁵ 名古屋高裁昭和 56 年 10 月 28 日判決、税資 121 号 104 頁。東京高裁平成 5 年 1 月 26 日判決、税資 194 号 75 頁。東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決、税資 194 号 743 頁。東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決、税資 199 号 1302 頁。東京高裁平成 9 年 6 月 26 日判決、税資 223 号 1178 頁。東京地裁平成 15 年 2 月 26 日判決、判例時報 1888 号 71 頁など。

⁶ 北野弘久「財産課税の基本的あり方」税理 31 巻 15 号（1988 年）2 頁、同「土地問題と人権 ―土地税制のあり方」税理 32 巻 17 号(1989 年)206 頁、同「現代土地税制論の展開」税理 37 巻 15 号(1994 年)211 頁。北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点 相続税法（補訂版）』（頸草書房、1996 年）196 頁[北野弘久執筆]。

上記の通り、生存権的財産の例としては、一定の住宅地、農家の現に農業の用に供している農地、一定の中小零細企業の事業所用地等が挙げられている。しかし、相続税の課税標準の算定にあたって、どのような要件のもと、生存権的財産と非生存権的財産とを区別していくのか、その具体的な説明はなされていない。

仮に収益還元価格説を現実に適用する場面を想定すると、例えば、租税特別措置法 70 条の 6（農地等についての相続税の納税猶予等）や、69 条の 4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）の規定と同様に⁷、立法的措置によってその適用要件を詳細に定めれば、上記の例示がなされている財産を生存権的財産として特定することは可能であると考えられる。しかし、相続税法 22 条の解釈によるのみでは、上記例示の財産であっても、生存権的財産を課税物件として特定するための適用要件があまりに抽象的であり、その特定にあたっては財産の取得者の恣意性が介入する余地が生ずる。

また、上記例示以外の財産については、生存権的財産と非生存権的財産とを区別する必要はないのであろうか。この点についても、明確な説明はなされていない。現実的な適用場面において、生存権的財産を課税物件として明確に特定できないのであれば、そもそも収益還元価格説を構成する前提は成立していないのである。生存権的財産の合理的な特定ができないとするならば、取得者の利用状況に応じた利用価額、すなわち収益還元価格による評価は、評価対象財産の経済的価値の測定に当たって、取得者の恣意的な解釈が入り込む余地が生じてしまい、公平負担の見地から問題がある⁸。

相続税法 22 条が時価による評価を想定する財産は、土地・建物等の不動産のみならず、有価証券、預貯金、一般動産等全ての財産を対象としているのであるから、相続税の課税標準の算定にあたっては、その全てが課税物件として明確に特定されなければならない。この点で、収益還元価格説は妥当性を欠くものと考えられる。

（3）収益還元価格による時価概念の検討

収益還元価格説における収益還元価格を算定する方式とは、収益還元価格説が、生存権的財産として一定の住宅地、農家の現に農業の用に供している農地、中小零細事業者の事業所用地等を例示していることから類推すれば、不動産鑑定評価の一手法である収

⁷ 平成 17 年 3 月 31 日改正（法律第 20 号）。なお、後述する租税特別措置法 69 条の 4 の規定は旧租税特別措置法 69 条の 4（いわゆる「3 年しばりの特例」）である。

⁸ 取得者の利用状況に応ずる利用価値による評価は、財産の取得者の主観的事情を考慮に入れて経済的価値を測定するということであり、租税の公平負担の観点から相当とはいえないとする見解として、小林栢弘「相続税法上の時価評価と負担付贈与をめぐる若干の問題」税理 32 巻 14 号（1989 年）15 頁。

益還元法と同様の計算方式を想定しているものと思われる。

①収益還元法

不動産鑑定評価基準によれば、収益還元法とは、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の原価の総和を求めることにより対象不動産の試算価格を求める手法をいう。なお、この手法による試算価格を「収益価格」という。

投下資本と収益との関係は各種の利回りで表されるが、収益還元法はこの関係から導き出される手法であり、この手法の適用に当たっては、純収益の適切な予測と把握、当該純収益の性格及び将来の動向に応じた還元利回りについての的確な判断、還元法に関する適切な選択が要請されることになる。

収益価格は、投資採算性に着目して求めるものであるから、市場参加者が存在する地域の賃貸用不動産、又はその不動産が生み出すであろう収益の把握が可能な賃貸以外の用に供する不動産の価格を求める場合に、この手法の有効性が発揮される。

不動産の価格は、一般に当該不動産の収益性を反映して形成されるものであり、収益は、不動産の経済価値の本質を形成するものであることから、この手法は、文化財の指定を受けた建造物等の一般的に市場性を有しない不動産以外のものには全て適用され、自用の住宅地といえども賃貸を想定することにより適用されるものとされている。なお、土地の取引価格の上昇が著しい地域においては、取引価格と収益価格との乖離が増大するので、先走りがちな取引価格に対する有力な検証手段として、この手法が活用されるべきである⁹。

収益価格を求める方法には、一期間の純収益を還元利回りによって還元する直接還元法¹⁰と、連続する複数の期間に発生する純収益及び復帰価格を、その発生時期に応じて現在価値に割り引き、それぞれを合計するDCF法（Discounted Cash Flow法）がある¹¹。

（イ）直接還元法

$$P = \frac{a}{R}$$

P：求める不動産の収益価格
a：一期間の純収益
R：還元利回り

⁹ 不動産鑑定評価基準、第7章第1節IV1。

¹⁰ 直接還元法には、上記例示の基本的な方法以外に、土地残余法及び建物残余法、有期還元法がある。

¹¹ 不動産鑑定評価基準、第7章第1節IV2。

(ロ) DCF法

$$P = \sum_{k=1}^n \frac{a_k}{(1+Y)^k} + \frac{P_R}{(1+Y)^n}$$

P : 求める不動産の収益価格

a_k : 毎期の純収益

Y : 割引率

n : 保有期間（売却を想定しない場合には分析期間。以下同じ。）

P_R : 復帰価格（保有期間の満了時点における対象不動産の価格をいい、基本的には次の式によって表される。）

$$P_R = \frac{a_{n+1}}{R_n}$$

a_{n+1} : $n+1$ 期の純利益

R_n : 保有期間の満了時における還元利回り（最終還元利回り）

直接還元法又はDCF法のいずれの方法を適用するかについては、収集可能な資料の範囲、対象不動産の類型及び依頼目的に即して適切に選択することが必要となる。ただし、不動産の証券化に係る鑑定評価等で毎期の純収益の見通し等について詳細な説明が求められる場合には、DCF法の適用を原則とし、あわせて直接還元法を適用することにより検証を行うことが適切であるとされる。特に、資産の流動化に関する法律又は投資信託及び投資法人に関する法律に基づく評価目的の下で、投資家に示すために投資採算価値を表す価格を求める場合には、DCF法を適用しなければならない¹²。

(ハ) 還元利回り及び割引率について

還元利回り及び割引率は、いずれも不動産の収益性を表し、収益価格を求めるために用いるものである。

還元利回りは、直接還元法の収益価格及びDCF法の復帰価格の算定において、一期間の純収益から対象不動産の価格を直接求める際に使用される率であり、将来の収益に影響を与える要因の変動予測と予測に伴う不確実性を含むものである。

割引率は、DCF法において、ある将来時点の収益を現時点の価値に割り戻す際に使用される率であり、還元利回りに含まれる変動予測と予測に伴う不確実性のうち、収益見通しにおいて考慮された連続する複数の期間に発生する純収益や復帰価格の変動予測に係るものを除くものである。

¹² 不動産鑑定評価基準、第7章第1節IV3(3)。

還元利回り及び割引率は、いずれも比較可能な他の資産(不動産及び株式、公社債、預金等の金融資産)の収益性や金融市場における運用利回りと密接な関連があるので、その動向に留意する必要がある。また、還元利回り及び割引率は、地方別、用途的地域別、品等別等によって異なる傾向を持つため、対象不動産に係る地域要因及び個別的要因の分析を踏まえつつ適切に求めることが必要となる¹³。

収益還元価格説の概要については、以上の通りであるが、ここでは、収益還元価格説という生存権的財産の代表的なものとして、居住用の住宅地をとりあげ検討をしていく。

前述の通り、収益還元法によって算定される収益価格は、投資採算性に着目して求められるものであるから、市場参加者が存在する地域の賃貸用不動産、又はその不動産が生み出すであろう収益の把握が可能な、賃貸以外の事業の用に供する不動産の価格を求める場合に、その有効性が発揮されるものである。そして、収益還元法の適用にあたっては、純収益の適切な予測と把握、将来の動向に応じた還元利回りについての的確な判断等が要請されることとなるが、これらの不動産であれば、適切な純収益の測定は可能であろう。また、その純収益の算定の基礎となった賃貸物件の賃料等が適切であるか否かについても、近隣の類似賃貸物件等と比較検討することにより検証は可能であると思われる。また、還元利回りについても、将来の収益に影響を与える要因の予測と予測に伴う不確実性を内包していることは否めないもの、他の比較可能な類似資産の収益性や金融市場における運用利回り、対象不動産の地域要因や個別的要因を通じて適切な選択判断は可能であるといえる。

しかし、居住用の住宅地については、純収益の適切な予測と把握に困難が伴うことが予想される。この場合、当該土地を賃貸に供した場合を想定して純収益の測定をすることになると思われるが、その算定基礎となる賃料等が適切であるか否かの検証は困難といえる。また、還元利回りについても、投資目的を持たない居住用の住宅地について、一般の投資利回りを基礎に利回りを設定することは、理論的にも相当の問題があることは否めない。

いずれにしても、収益還元価格説が、生存権的財産を収益還元価格で評価すべきと主張する背景には、そもそも生存権的財産には売買時価（市民的取引価格）が成立しないにもかかわらず、客観的交換価格説は、売却されたとしたらどれ程の価額がつくのかというフィクションに基づいて評価することになるため望ましくないという認識があると

¹³ 宮ヶ原光正『新・不動産鑑定評価要説 6訂版』（税務経理協会、2003年）136頁。

思われる¹⁴。しかし、これまでみてきた通り、収益還元価格自体も、多くのフィクションに基づかなければならない¹⁵という問題を有しているといえよう。

ところで、不動産の価格は、一般に、費用性、市場性、収益性の三面から接近して求めることが合理的であるとされ、これが不動産の鑑定評価方式の考え方の基本となっている。不動産の鑑定評価方式には、原価方式、比較方式、及び収益方式の3方式がある。

原価方式とは、費用性の面から、不動産の再調達（建築、造成等による新規の調達をいう。）に要する原価に着目して価格を求めようとする方式をいう。次に、比較方式とは、市場性の面から、不動産の取引事例又は賃貸借等の事例に着目して価格を求めようとする方式をいう。また、収益方式とは、収益性の面から、不動産から生み出される収益に着目して価格を求めようとする方式をいう。

不動産の価格を求める鑑定評価の手法は、これらの3方式の考え方が相互に関連し合っ
て適用されるもので、不動産鑑定評価基準における不動産鑑定評価の手法には、前述
の収益還元法の他に、原価法及び取引事例比較法がある。

②原価法

原価法とは、価格時点における対象不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って対象不動産の試算価格を求める手法をいう。なお、この手法による試算価格を「積算価格」という。

原価法は、対象不動産が建物又は建物及びその敷地である場合において、再調達原価の把握及び減価修正を適切に行うことができるときに有効となる。また、対象不動産が土地のみである場合でも、最近において造成された造成地、埋立地等再調達原価を適正に求めることができるときはこの手法を適用することができる¹⁶。

③取引事例比較法

取引事例比較法とは、まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法をいう。なお、この手法による試算価格を「比準価格」という。

¹⁴ 高野・前掲書 31 頁。

¹⁵ 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価 ―土地の評価を中心として―」日税研論集第7号(1988年)36頁。高野・前掲書 31 頁。

¹⁶ 不動産鑑定評価基準、第7章第1節Ⅱ。

取引事例比較法は、近隣地域若しくは同一需給圏内の類似地域等において対象不動産と類似の不動産の取引が行われている場合又は同一需給圏内の代替競争不動産の取引が行われている場合に有効となる¹⁷。

なお、鑑定評価方式の適用にあたっては、原則として、原価方式、比較方式、及び収益方式の三方式を併用することが必要となる。これらの方式は、それぞれ対象不動産を作る費用を償う面(費用性)、対象不動産を取引する面(市場性)、対象不動産の効用に見合う面(収益性)に照応するものであり、いずれも等しく妥当性があるものとして尊重されなければならないが、それぞれ前述のような性格を有するので、併用することによって相互に補完することが合理的であり、かつ、鑑定評価の主体にとって必要となる。

また、対象不動産の種類、所在地の実情、資料の信頼性等により三方式の併用が困難な場合においても、適用しない他の方式の考え方(市場性、費用性、収益性)をできるだけ参酌するように努めることが必要とされる¹⁸。

以上のように不動産鑑定評価の方式を概観してみると、収益還元価格のみによって時価を把握することは、その不動産の価値を単に収益性という一側面から見ているに過ぎず、それだけでは必ずしも客観的、合理的な評価の基準とはいえない。収益還元価格説に対して、売買(実例)価格が存しないか、それによることでは時価を正しく反映しないと思える場合には、利用価格や再取得価格等を考慮しながら評価することを妥当とする見解¹⁹は、この視点からの解釈であろう。

したがって、収益還元価格自体は、収益性の測定を支える一方式から算出された試算価格であるにすぎず、客観的交換価格の概念に内包されるものと解すべきである²⁰。

問題は、客観的交換価格説と収益還元価格説のいずれによる方が、相続の対象となる財産の評価の基準として、より中立性、普遍性、客観性を担保できる尺度となるかにあるとすれば、財産の評価にあたっては、その価額に影響を与えるあらゆる要素を考慮して解釈することが可能な客観的交換価格説²¹をとるべきである。

¹⁷ 不動産鑑定評価基準、第7章第1節Ⅲ。

¹⁸ 宮ヶ原・前掲書 172 頁。

¹⁹ 石島・前掲注 2、33 頁。

²⁰ 高野・前掲書 29 頁。高野教授は、「収益還元価額は、需要者の側からのアプローチした価額を意味するとすると、収益還元価額は客観的交換価値と対峙するものというより、客観的交換価値に内包される理解ということもできる」と解されている。

²¹ なお、時価の概念を法律上明確に定めたものとしては、地価公示法が挙げられる。地価公示法 1 条では、地価公示法の目的を「正常な価格」を公示することにより「一般の土地の取引価格に対して指標を与え」るなどして、「適正な地価の形成に寄与すること」と定義している。ここでいう「正常な価格」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ける取引において、通常成立すると認め

結局、生存権的財産を特定した上で、収益還元価格により評価することは立法政策上の問題であり、解釈によってそのような政策を実現することは困難である²²と言わざるを得ない。

第2節 時価と財産評価基本通達との関係

第1項 財産評価基本通達による評価の概要

相続税法は、申告納税制度がとられていることから、取得財産の価額の時価を納税者が評価し、申告・納税を行うこととなるが、相続税の課税対象となる財産は、土地、家屋などの不動産をはじめ、動産、無体財産権、有価証券など多種多様であり、これら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。

また、租税法の基本原則が窮極において要請していることは、すべての納税者が、いかなる場合においても、実質上、その租税を負担しうる能力に応じて租税を負担することを保障することである²³。しかし、相続税について、相続の対象となる財産の評価が適正を欠く場合には、相続税納税者間の負担の公平を確保することができない。そして、負担の公平を達成するためには、財産の評価を行うための準則を設定することが必要となる。

そこで国税庁は、「財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56、直審(資)17 国税庁長官通達、以下『評価通達』という。）」を制定し、各種財産の評価方法に共通する原則、各種財産の評価単位ごとの評価方法を具体的に定めて、その内部的な取扱いを統一すると共に、これを納税者に公開している。

評価通達は、財産評価における「時価」の意義について、「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」であるとし（評価通達1(2)）、財産の評価に当たっては、「そ

られる価格をいう」（地価公示法2条2項）ものとされている。

また、不動産鑑定基準によると、不動産の鑑定評価によって求める価格は、基本的には「正常価格」とであるとされる。正常価格とは、「現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格」をいう（不動産鑑定評価基準、第5章第3節I1）。なお、「現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場」とは、①市場参加者が自由意思に基づいて市場に参加し、参入、退出が自由であること、②取引形態が、市場参加者が制約されたり、売り急ぎ、買い進み等を誘引したりするような特別なものではないこと、③対象不動産が相当の期間市場に公開されていること、の3つの条件を満たす市場をいう。

このように、地価公示法、不動産鑑定評価基準における時価概念は、それぞれ「正常な価格」、「正常価格」といった表現がなされているが、これらはいずれも客観的交換価格説を前提とした理解であるといえよう。

²² 碓井・前掲書37頁。

²³ 新井隆一『租税法の基礎理論 第三版』（日本評論社、1997年）77頁。

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」としている（評価通達 1(3)）。

この評価通達における時価概念については、次のように説明される。

まず、それは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で通常成立する価額であるから、一方において客観的要素が考慮されるとともに、他方において主観的な要素は排除される。次に、それは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であるから、客観的な交換価値を示す価額、すなわち、買い進み、売り急ぎがなかったものとした場合における価額である。

更に、この時価は財産の現況に応じて評価される価額であり、評価に当たっては、その財産に影響を及ぼすべきすべての事情が考慮される。なお、評価対象財産の時価は客観的な交換価値を示す価額であるところから、当該財産の評価に当たり考慮される個別事情は客観的に認められるものに限定されることになる²⁴。

このように評価通達は、時価を客観的交換価格として捉える。そして、その価額は、「この通達の定めによって評価した価額による（評価通達 1(2)）」としていることから、現実の評価実務は、原則として、この評価通達による評価方法に従って行われているのである。

しかし、評価通達は、課税時期ごとに各財産の個別事情に応じて評価をするものではないことから、当該財産を評価通達によって評価することが著しく不合理となる場合や、算定された評価額が、当該財産の時価、すなわち客観的交換価格と考えられる価額から乖離する場合があります。そこで、評価通達 6（以下、「6 項」という。）は、「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」としている。

この 6 項は、「評価通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く事態が生じた場合に、個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるように措置されている²⁵」ものであり、評価通達上の包括的限定条項と解される²⁶ものである。

第 2 項 時価と評価通達との関係

このように、相続税における評価のための準則は、評価通達という形式によって定められているのであるが、評価の準則の設定が必要であるという場合に、それがいかなる存在

²⁴ 山田弘編『財産評価基本通達逐条解説 平成 15 年版』（大蔵財務協会、2003 年）7 頁。

²⁵ 山田・前掲注 24、『逐条解説』24 頁。

²⁶ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2003 年）124 頁。

形式であることが望ましいのかは問題である。東京高裁昭和 48 年 3 月 12 日判決は、時価と評価通達との関係について、次のように判示している。

「その時価の算定は具体的な財産毎に甚だしく多様で各種事情を参しゃくしてなされることになり、その結果として、納税者にとって納税額の予測、申告額の算出等に困難をもたらし、他方、ときにより、課税処分の公正を疑われることもありえないとはいえない。したがって、その時価算定について取扱基準について通達等を定めて、可能な限り算定上の扱いを統一的にし、明確、公正な行政に資することは望ましいことではあるが、そのことは右各事情からしてより多く便宜であるというに止まり、すべての特殊な場合を含めて一般基準を定めなければ、公平、公正、能率を期されないというものではない。社会事情は常に変動し、時価算定の参考諸要素は時と所によって一定でないから、特殊な事情のありうる財産の評価についてまでも一般的な規準によるように固執し、右変動と個別性を無視するときは却って時価算定が不適正となり、課税の公平を欠くことになるからである。これを避けるためには、右特殊財産の時価算定に当たり、課税当局者が、ただ通常一般の財産評価基準のみによるのではなく、変動する諸事情と個別性を調査、観察したうえ、さらに上級官庁による指示を求めさせて、その厳正な検討と監督とを加えて個別にその時価を算定することにするのも、その算定の具体的な妥当性と課税の公平を期し、かつ、算定の客観性と公正とを保たせる適切な方法でもあるということが出来る。

このように、右時価の算定基準を一般的に定め、常に社会事情の変動等に応じてその改定に努め、さらにこれによることが却って課税の公平を期し難いものについて個別的な算定方法をとっても、なお、個々の財産の評価に当たって配慮すべき事情のある場合もありうるのであって、右算定に当たる行政庁の措置が右予め定められた基準や方法の範囲であれば、自由であるというものでないことはいうまでもなく、それが適正を欠くときは、所定の手段でその是正を求めることもでき、さらに、本件のように出訴の途もある。これらのことを併せ考えれば、右財産の時価算定方法が一般的なものにせよ、特別のものにせよ、法定されていないことをもって憲法 84 条に違反するとはいえない²⁷。」

この判例は、財産の適正な時価を算定することの本質を踏まえた上で、ここに述べられている 6 項適用を想定した評価制度が、時価の算定方法・不服救済方法として適正に機能するのであれば、相続財産の時価の算定方法を法定しないことをもって違憲とすることはできない、と判示したものと解される。

²⁷ 税資 69 号 634 頁。

判決が言うように、評価の対象となる財産をめぐる「社会事情は常に変動し、時価算定の参考諸要素は時と所によって一定でない」のである。そして、時価の算定については、評価通達が「常に社会事情の変動等に応じてその改定に努め、さらにこれによることが却って課税の公平を期し難いものについて個別的な算定方法をとっても、なお、個々の財産の評価に当たって配慮すべき事情のある場合もありうる」のである。したがって、特別の事情を有する財産の評価についてまで「一般的な基準によるように固執し、右変動と個性とを無視」すれば、かえって「時価算定が不適正となり、課税の公平を欠く」事態が生じることとなる。その意味で、評価通達の包括的限定条項である 6 項の適用が、納税者及び課税庁双方にとって「その算定の具体的な妥当性と課税の公平を期し、かつ、算定の客観性と公正とを保たせる適切な方法」として機能しなければならないのである。

なお、評価通達の内容を法令化すべきか否かについては、現在の評価実務が、一般的に法的拘束力のない評価通達による評価方法に従って行われ、納税者の課税標準額を決定している現状に鑑みると、財産評価に関する基本的事項は、むしろ法律または少なくとも政令や省令で規定すべきであるとする見解がある²⁸。

しかし、財産の評価、すなわち当該財産の価額が経済的取引市場においていくらかと形成されるかは、経済的にみて、どの程度の値打ちがあるか、換言すれば、どの位の経済的な評価が可能かということであり、それ自体は法律に親しむものではなく、需要と供給で決定される経済的取引の範囲内の問題²⁹であろう。

評価通達が定める評価方法は、いわば時価の認定方法なのであって、経済取引や財産の内容の変化に応じて常に修正を加えていかなければならない性格を有するものである。時価の認定方法のような極めて技術的なものを、すべて法定事項にして、その是正を国会の議論に委ねなければならぬとすれば、評価基準が硬直化して、かえって課税の公平が害される事態が累積していくことにもなりかねない³⁰。

また、評価通達のような詳細な財産評価のルールを法令として定めれば、それは必然的に納税者による節税策に利用されることとなる。それに対処するとしても、法令の中に 6

²⁸ 法定すべきであるとする見解として、碓井・前掲書 16 頁。法律化または政省令化すべきとする見解として、田中二郎・前掲注 2、529 頁。吉良実「相続税評価が抱える残された課題」税理 32 巻 1 号（1989 年）13 頁。将来の立法化を前提として政省令化すべきとする見解として、岩崎政明「財産評価基本通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号（1992 年）31 頁。政省令化すべきとする見解として、金子・前掲書 481 頁。

²⁹ 松沢智「最近の相続税通達等改正による規制措置の法理論的考察と今後の課題」税経通信 45 巻 15 号（1990 年）52 頁。

³⁰ 品川芳宣・岩崎政明・山田熙・山本守之「緊急座談会 改正相続税財産評価基本通達の実務的検討」税経通信 45 巻 12 号（1990 年）77 頁【品川芳宣発言】。

項のような留保を置くことは困難であろう。また、租税回避否認規定を適用することになれば、結局のところ、法的安定性や予測可能性は失われてしまうと言える。評価通達を、課税上弊害のない形で、法令として定めることには相当に無理がある³¹ように思えるのであり、評価通達を法令化することについては、極めて慎重な判断がなされるべきである。

ある財産がいくらを経済的価値を有しているかを測定することは、基本的には事実認定に係る問題であるから、その財産の時価を求めるための準則を法律の規定によって定めなかったことをもって、直ちに違憲という結論が導かれるわけではない³²。問題は、評価通達の存在が、課税庁のみならず、納税者側においても、理論的に容認されるものであって、かつ、その存在が納税者側の法的安定性と予測可能性に資するもの³³であるかどうかなのである。

第3節 評価通達における土地評価制度

第1項 評価通達における土地評価基準の概要

評価通達における土地の評価基準のうち主なものは次の通りである。

(1) 市街化地域に存する宅地の評価

市街化地域に存する宅地については、路線価方式により評価される。路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基として、評価通達 15（奥行価格補正）、同 16（側方路線影響加算）、同 17（二方路線影響加算）、同 18（三方または四方路線影響加算）、同 20～20・5（不整形地、無道路地、間口が狭小な宅地等、がけ地等、容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価）までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう（評価通達 13）。

路線価は、路線に接する宅地で、売買実例価額、公示価格（地価公示法により公示された標準地の価格）、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1平方メートル当たりの価額とする（評価通達 14）。

路線価を定めるに当たっては、路線価方式により評価する地域（「路線価地域」）につ

³¹ 渋谷雅弘「財産評価の課題—アメリカとドイツ」税研 108 号（2003 年）25 頁。ドイツの相続税における財産評価のうち特に不動産の評価については、評価法（Bewertungsgesetz, BewG）という法令が詳しい評価方法を定めている。しかし、その評価額は、1996 年の不動産評価改革以降も実勢価格の 50～60%であるといわれており、この点から、渋谷教授は「不動産の時価の評価方法を法定したというより、時価によらない評価に法的根拠を与えているのが実態」であると指摘している。

³² 岩崎・前掲注 28、29 頁。

³³ 品川・前掲注 26、11 頁。

いては、宅地の利用状況がおおむね同一と認められる一定の地域ごとに、国税局長が、ビル街地区、高度商業地区、繁華街地区、普通商業・併用住宅地区、普通住宅地区、中小工場地区、大工場地区、の別に区分して地区を定める（評価通達 14-2）。

路線価による評価について、判例は「路線価の価額については、売買実例価額、基準時における客観的な時価と認められる公示価格及び精通者意見価格等を基に評定することとされており、不動産鑑定評価理論に照らしても、価額の評定方法として不合理とはいえず、また、相続の対象となった宅地の価額の評価に際しては、路線価に対して、奥行価格補正、側方路線影響加算等の補正を行うこととされており、各補正率についても不合理な点はなく、宅地の客観的な時価の算定方法としての一般的合理性を有するものといえる³⁴」としている。

（２）市街化地域に存する宅地以外の宅地の評価

市街化地域に存する宅地以外の宅地については、倍率方式が適用される。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その地域の実情に即するように定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する方式をいう（評価通達 21）。倍率方式により評価する宅地の価額は、その宅地の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある宅地の売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する（評価通達 21-2）。

（３）路線価及び倍率の評価水準

なお、路線価及び倍率の評価水準については、毎年 1 月 1 日時点を評価時点として、地価公示価格と同水準の価格の 80%を目途に定められているとされる。これは、土地の価額には相当の値幅があること、路線価及び倍率は、相続税及び贈与税の課税に当たって 1 年間適用されるため、評価時点であるその年の 1 月 1 日以後の 1 年間の地価変動にも耐えうるものであることが必要であること等の「評価の安全性」に配慮するものである³⁵。

この点につき判例も、「路線価及び倍率（以下「路線価等」という。）は、従来、前年の 7 月 1 日時点を評定時点とし、売買実例価額、地価公示価格、精通者意見価格等をも

³⁴ 東京地裁平成 11 年 12 月 17 日判決、税資 245 号 930 頁。

³⁵ 山田・前掲注 24、『逐条解説』48 頁。

ととして、地価公示価格と同水準の価格の70%程度を目途に定められていた³⁶が、このように路線価等の水準が地価公示価格に比べてある程度低い水準に定められていたのは、評価の安全性等の見地から、一律に客観的な取引価格が認識できないという土地の特性や年間を通じた地価変動等を考慮したことによるものである³⁷としている。

第2項 評価通達における土地評価制度の構造的特徴

(1) 路線価等の設定における評価の安全性への配慮

評価通達は、時価を「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（評価通達1(2)）」であるとして、客観的交換価格と解している。しかし、実際の土地評価額は、バブル崩壊によって実勢価格が急落し始め、実勢価格が路線価等による評価額を下回る、いわゆる「逆転現象」が生じる前（平成2年頃）までは、相続税法22条が意図する時価とは到底いえないほど、実勢価格を相当下回るものとなっていた³⁸。評価の安全性への配慮は、このような乖離を生じさせる一要因といえる。

路線価等の評価基準の設定にあたって、評価の安全性が配慮される根拠については、実務上、次のように説明される。

時価主義の運用にあたっては、市場性に富んでいる財産と市場性の少ない財産とでは、自ずから差違が生じてくる。すなわち、市場性の富んでいる財産については、その財産の取引に際して形成される価額そのものを財産の時価とすることができ、市場性が

³⁶ 「総合土地政策推進要綱」（平成3年1月25日閣議決定）は、「土地の相続税評価については、地価公示価格を基準として評定する考え方に立って、平成4年分の土地の評価から評価時点（前年7月1日時点）を地価公示価格の評価時点（毎年1月1日時点）にあわせるとともに、評価割合を引き上げ、その適正化・均衡化を図る。」と決定した。その結果、路線価等の評価水準については、平成4年分から、評価時点を当年1月1日時点に、地価公示価格に対する評価割合の目途を80%程度に改めた。

³⁷ 大阪地裁平成7年10月17日判決、行集46巻10・11号942頁。

³⁸ 金子・前掲書482頁。

路線価及び倍率は、従来、前年の7月1日時点の評定時点とし、売買実例価額、地価公示価格、精通者意見価格等を基に、標準地の仲値（一定の幅の中の中庸値に相当する）を求め、さらに評価の安全性に配慮して、その仲値の70%をもって評価するという扱いが定着しているとされていた。しかし、現実には、土地についての70%基準は、到達しようという目標であって、実際はそれ以下の相当低い水準にとどまっていたとされる。碓井光明「相続財産評価方法と租税法律主義」税経通信45巻15号（1990年）14頁。

例えば、昭和52～57年頃の地価安定期においても、宅地の評価水準は、地価公示価格水準の仲値からみると50%程度となっており、かなりの低水準であった。高津吉忠「相続税における土地評価のあゆみ」税大論叢16号（1984年）78頁。

これは、地価公示法に基づく公示価格との関係も含め、適正な土地評価を行うための環境の整備が不十分であったこと、そのこととの関連で、戦後の長期にわたる地価上昇を背景に評価の安全性が配慮されたことが原因と考えられる。

少なくなるにつれて、同一物であっても、売買に当たり形成される取引価額はまちまちとなり、同種同型のものであっても、売買当事者間需給関係その他の要因から、倍、半分の差違を示すこともあり得る。従って、課税財産の評価としても、市場性が少なくなるにつれて、漸次時価としての的確性が把握しにくくなるので、このような幅のあるものについては、評価の危険性を織込み、安全度をみた比較的下値の価額（取引価額の幅の下の方のかための価額）で評価することになる³⁹。

また、相続という偶発的な事象により、かつ、被相続人の全財産を包括的に承継取得するという相続税の性格や、それが故に納税者の便宜を考慮するという点からも「かための評価」が行われる⁴⁰。

こうして、路線価等の設定にあたっては、評価の安全性が配慮されてきたのであるが、相続税法 22 条が「時価」による評価を規定している以上、法の解釈適用は、その趣旨を具体化すべく、合理的かつ厳正にこれを行わなければならないとする見解からみると、評価の安全性に配慮して、土地の評価水準を地価公示価格水準の 80%程度とすることは問題である。この見解によれば、相続税の課税目的のためには、当該土地の時価、すなわち客観的交換価格を算定しなければならないのであり、仮に地価公示価格水準が合理的算定の結果を表すものであるならば、これを原則としてそのまま用いることが法の趣旨に適合することになる⁴¹。

しかし、評価通達は、大量、画一処理を目標とする税務執行の便宜を多分に考慮して作成されているものである。これは、個別評価を期待すると、その評価方法、基礎資料の整理の仕方等により異なる評価額が生じることは避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどから、あらかじめ定められた評価方法を画一的に適用することが必要とされるからである。

また、納税者は評価の専門家ではないことから、評価通達には簡便性が求められる。これは、評価結果が時価を超えないことを前提とした上で、評価者（納税者及び課税庁双方）の判断の余地（評価に関する専門的知識の必要）なく、計算式に投入する数値さえ確定すれば機械的に税額が算出できる仕組みになっている。

³⁹ 土屋重義監修・土橋令編『財産評価の実務 [第9次改訂]』（ぎょうせい、1999年）18頁。このような取扱いを妥当とする見解として、田中二郎・前掲注2、528頁。

⁴⁰ 松田武男『負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について』通達の解説 税経通信 44 巻7号（1989年）256頁。

⁴¹ 田中治「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立40周年記念祝賀税法学論文集（1991年）64頁。わが国の相続税制は、資産の最有効利用により客観的価値の100%を基準として、資産の価格を評価する時価評価主義を採用していると解するものとして、石島・前掲注2、36頁。

この評価通達の画一性と簡便性は、徴税及び納税の便宜の観点から、その合理性は認められる⁴²。そして、あらかじめ定められた評価方法を画一的に適用することは、納税者間の公平を維持しうるものといえよう。

ただし、評価通達は、その画一性と簡便性ゆえに、評価における個別具体的妥当性を多少犠牲にしているものである⁴³。特に土地については、比較的市場性が少ない上に極めて個別性が強く、その価格は多種多様な要因によって形成されるものであるから、画一性と簡便性を特質とする評価通達によって土地の評価を行う場合には、個々の土地の評価水準について、アンバランスが生じ得る。また、路線価等の設定にあたり、土地の評価水準を、客観的交換価格と同水準、あるいは地価公示価格水準そのものにすることは、評価の対象となる土地が標準的なものに想定されていること、土地等の評価基準日が1月1日とされていてその年分の相続等について一律に適用されること、土地の価格は常に変動が生じ得ること等を考慮すれば、相続税法 22 条がいう「時価」を超えた違法状態が生じる危険性を伴うものと言えよう。

相続税法 22 条における「時価」を客観的な交換価格と解するならば、土地の評価水準を客観的な交換価格により近づけていくことは、その法意に沿うものと考えられる。しかし、評価実務は課税上弊害のないように運用されるべきであるから、上記の点を踏まえれば、評価通達による評価額に一定の評価のアローアンス (allowance) が考慮されることは必要である。

なお、路線価等の評価水準が公示価格の 80%程度とされる、その 80%という評価水準については、現時点における時価に対する「評価の安全性」の許容範囲としては妥当と考える。

従来のように評価の安全性が過度に強調され、その評価水準が 80%よりも低く設定されれば⁴⁴、実勢価格と相続税評価額の乖離の幅が大きくなり、資産保有の中立性を損なう可能性が生じる。また、相続税の負担回避や課税の不公平の問題が再発⁴⁵し、地価問

⁴² 石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』(信山社、2003 年) 364 頁。(初出原題:「平成 5 年分路線価の実情と更正の請求をめぐる問題点」税理 36 巻 15 号 (1993 年) 8 頁。)

⁴³ 小林・前掲注 8、21 頁。

⁴⁴ 品川芳宣「資産デフレ経済下における土地税制のあり方」税理 45 巻 10 号 (2002 年) 13 頁では、物納急増の是正と延納等による金銭納付の促進を図るために、少なくとも、地価が下落している段階では、公示価格水準の 7 割評価に戻すことも一考であるとしている。しかし、この見解は、納税者間の負担の公平よりも、税務行政の効率性重視に偏ったものと解すべきである。

⁴⁵ 昭和 60 年代の地価急騰期には、実勢価格と路線価等による相続税評価額との間に大幅な乖離が生じていた。その結果、この現象に着目した租税回避行為が横行し、税負担の公平の見地から問題となっていた。なお、詳細は後述する。

題にもなんらかの影響を与える可能性は否定できない⁴⁶。

一方で、バブル崩壊後、地価の下落がほぼおさまった⁴⁷とされる今日においても、路線価等によって評価した土地評価額が「時価」を適切に反映していないとして、不動産鑑定評価による個別評価を用いた相続税申告がなされることが少なくない現状に鑑みると、評価の安全性を考慮する必要性は依然高く、土地評価水準のさらなる引き上げは、慎重な判断がなされなければならない。

最大の問題は、評価の安全性に配慮することが、法的概念ではなく、評価通達による概念でもない⁴⁸ため、土地の評価水準が、納税者において確知し得ない点にある⁴⁹。この点、評価の安全性については、行政レベルにおいて配慮する方法には限界があるので、むしろ法定すべきとする見解がある⁵⁰。

しかし、このような概念を法定することによって、評価通達における土地評価基準が硬直化し、かえって課税の公平を害する事態が発生する虞は否定できないことから、法定化することには賛成できない。ただし、無制約な主張を放置することは、相続税制の公平性に対する納税者の信頼を失わせかねないことから、評価の安全性に配慮して土地の評価水準を地価公示価格水準の80%程度とすること等の基本的内容は、少なくとも評価通達に示されるべきである。

(2) 土地の相続税評価額と急激な地価変動との関係

先に述べたとおり、評価通達における土地評価制度は、納税者及び課税庁双方の便宜性、納税者間の公平を維持するための画一性、路線価等の評価水準を地価公示価格水準の80%程度とするなどの評価の安全性に配慮されているものである。しかし、このような評価方法により算定される土地評価額は、いわば標準的な価額であるだけに、評価の対象となる土地の相続税評価額が「時価」と乖離しやすいという構造的欠陥を有するも

⁴⁶ 大阪地裁平成7年10月17日判決（行集46巻10・11号955頁）は、「相続税回避のために不動産を取得することは、…税負担の公平の見地から問題であるのみならず、都市部における地価高騰の一因となっているという指摘もなされていた」と判示している。

⁴⁷ 2005年発表の公示地価は全国平均では14年連続で下落したものの、東京都心五区の全用途平均が前年比0.8%上昇と15年ぶりにプラスに転じた他、名古屋、大阪圏でも上昇地点が広がった（2005年3月24日、日本経済新聞朝刊記事）。また、2005年分路線価は、全国平均で13年連続の下落を示しているが、下げ幅は3.4%にとどまり、下げに転じた1993年以降最小となっている。東京都については、公示地価の動きと同様13年ぶりに0.4%の上昇に転じている（2005年8月1日、日本経済新聞夕刊記事）。これらは、都心部において、地価の下落傾向からの脱却が始まっていることを示している。

⁴⁸ 田中治・前掲注41、65頁。

⁴⁹ 石島弘『課税標準の研究【租税法研究第2巻】』（信山社、2003年）274頁。（初出原題：「相続税法の課税標準—相続税財産評価通達について—」税法学427号（1990年）1頁）

⁵⁰ 碓井・前掲書40頁。

のである。そして、この構造的欠陥は地価の変動が激しい時ほど顕在化する。

そもそも路線価等の基となる売買実例価額や公示価格は、課税時期よりも前の売買実例に係るものであり、精通者意見価格も課税時期よりも前の売買実例から推定されることが多い。したがって、路線価等の評定から課税時期までの間には相当のタイム・ラグが生じるのが常であり、地価の変動と相俟って前述の構造的欠陥は増幅し、一層顕在化することになる⁵¹。

① 地価の急騰局面において発生した問題

昭和 60 年代のバブル期のように 1 年で地価が 2 倍にもなるという時期⁵²には、路線価等作成のための評価時点（前年の 7 月 1 日）と、その路線価等を実際に適用する時点（相続開始時又は贈与時）では、実勢価格が大幅に上昇していて、土地の相続税評価額は、実勢価格の 2～3 割程度となる事態が生じていた⁵³。その結果、当該現象に着目して、借入金により不動産を取得することにより将来の相続税の負担の回避を図る事例が見受けられるようになり、このことが税負担の公平の見地から問題となっていた⁵⁴。

すなわち、相続税の課税価格は、借入金により不動産を取得した場合、その借入金額は債務として全額控除されることとなる一方、取得した不動産は路線価等による評価額で評価されるため、借入金額と取得不動産の相続税評価額との差額は他の相続財産から控除されることになり、不動産を取得しなかった場合に比べて相続税の課税価格がその分減少し、相続税負担が軽減される結果となるのである。このことは、借入によらず、手持現金や他の金融資産の売却等により不動産を取得する場合にも同様の結果を生じさせる。こうした租税回避行為は、相続税における財産評価において、評価の安全性を確保することにより必然的に生じる実勢価格と相続税評価額との乖離を利用したものであったが、ついに社会的良識の許容の限界を超え、その防止と是正策が講じられることとなる。

昭和 63 年 12 月の税制改正においては、被相続人が相続開始前 3 年以内に取得した不動産については、当該不動産の相続税評価額ではなく、取得価額として政令で定め

⁵¹ 品川芳宣「措置法 69 条の 4 の廃止と評価通達の関係」税理 39 巻 5 号（1996 年）22 頁。

⁵² 1987 年（昭和 62 年）の東京都の住宅地の基準地価上昇率は、93.0%であった（1988 年 10 月 1 日、日本経済新聞朝刊記事）。

⁵³ 高津吉忠「相続税におけるいわゆる 3 年しばりの特例は著しく不合理な結果を来す場合にまで適用することはできないとして更正処分を取り消した例」税理 39 巻 3 号（1996 年）296 頁。

⁵⁴ 最高裁平成 5 年 10 月 28 日第一小法廷判決（税資 199 号 670 頁）、東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決（税資 194 号 743 頁）など。

るものの金額を相続税の課税価格に算入するとした租税特別措置法 69 条の 4 (いわゆる「3 年しばりの特例」) が制定された。また、この他にも実勢価格と相続税評価額との乖離に着目した類似の租税回避行為が横行していたことから、平成元年 3 月 29 日付の「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び建物等に係る評価並びに相続税法 7 条及び 9 条の規定の適用について」通達の発遣、平成 2 年 8 月 3 日付の「相続税財産評価に関する基本通達 (評価通達の平成 3 年 12 月までの名称)」の一部改正⁵⁵といった所要の措置が講じられている。

② 地価の急落局面において発生した問題

いわゆるバブル経済が崩壊し、各種の地価抑制策が奏功したこととも相俟って⁵⁶、平成 2 年をピークとして地価の異常な高騰は終焉し、その後は一転して地価が急速に下落し始めた⁵⁷。その結果、実勢価格と路線価等による評価額との乖離は逆に縮まることとなったが、路線価等は平成 4 年まで引き上げられ続けた⁵⁸ため、さらに実勢価格が路線価等による評価額を大幅に下回る事態 (いわゆる「逆転現象」) となった。

大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決⁵⁹は、地価の急落局面における重要な判例である。本件では、バブル崩壊後の地価の急落に伴い、土地の実勢価格と取得価額に逆転現象が生じている状況下において、租税特別措置法 69 条の 4 が適用されるべきか否かが争われている。

納税者は、平成 3 年 8 月 7 日に発生した相続に関し、課税価格 23 億 5,109 万円余、税額 13 億 9,036 万円余として相続税の申告をした。しかし、その後、本件相続によって取得した遺産のうち土地 7 筆 (被相続人死亡前 3 年以内取得) を、不動産鑑定評価書による評価額 9 億 5,820 万円として、課税価格 11 億 2,897 万円余、税額 5 億 5,663

⁵⁵ 負担付贈与等により取得した土地等若しくは特定の株式等又は評価会社が課税時期直前に取得した土地等については、路線価等による相続税評価額によるのではなく、課税時期における通常の取引価額 (当該土地等の取得価額又は帳簿価額が通常の取引価額に相当すると認められるときには、当該取得価額) によって評価することとした。品川・前掲注 51、20 頁。

⁵⁶ 平成元年 12 月には土地基本法が制定されている。土地基本法では、土地についての公共の福祉優先、適正かつ計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担、という土地についての基本理念が定められ、この土地基本法の下で土地問題解決に向けて各般の施策が総合的に推進され、地価の下落を導いたとされる。石島弘「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化—大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決を契機に」税法学 535 号 (1996 年) 3 頁。

⁵⁷ 1990 年から 1993 年 (平成 2～5 年) の基準地価の動向を指数でみると、1983 年の指数を 100 としてみた場合、大阪圏は 90 年の指数が 300 で 93 年の指数が 170、東京圏は 90 年の指数が 250 で 93 年の指数が 189 で、それぞれ大阪圏は 43%、東京圏は 24% の下落を示している。特に 1990～92 年 (平成 2～4 年) の下落は急激である (1993 年 9 月 21 日、日本経済新聞朝刊記事)。

⁵⁸ 吉幸田勲「相続開始前 3 年以内の取得土地・建物等の取得価額課税の再検討」税理 36 巻 15 号 (1993 年) 18 頁。

⁵⁹ 行集 46 巻 10・11 号 942 頁。

万円余とする更正の請求をした。これに対し、税務署長は、更正をすべき理由がない旨の処分（以下「本件処分」という。）をしたため、納税者はこれを不服として異議申し立てをしたが、税務署長はこの申し立てを棄却した。

税務署長は、その後、当該土地を租税特別措置法 69 条の 4 の規定（以下「本件特例」という。）に従って、被相続人が取得した時の取得価額 22 億 4,862 万円余をもって課税価格に算入すべき評価額とし、更に措置法施行令 40 条の 2 第 3 項に基づき、造成価格を加算した額を課税価格とし、課税価格 24 億 1,030 万円余、税額 14 億 3,181 万円余とする更正処分（以下「本件更正処分」という。）をした。納税者は、本件処分及び本件更正処分を不服として審査請求をしたが、同請求が棄却されたため、本件処分の取消しと本件更正処分のうち課税価格 11 億 2,987 万円余を超える部分の取消しを求めて本訴を提起している。

本件判決は、本件特例の適用について、「当該不動産の実勢価格が取得時に比べ相続開始時において下落している場合には、本件特例を適用し、取得価額をもって課税価格とするならば、相続開始時の資産価値を基準とする限り、不動産の相続については、他の資産により同額の資産価値の財産を相続した場合に比べて税負担が過大となり、本件特例によって課税の実質的公平を図ろうとしたことは逆の意味での課税の不公平が生ずることがあり、殊に地価の下落が急激かつ著しい場合には、相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなければならないという極めて不合理な事態さえ起こり得る」として、当該事案のような場合にまで租税特別措置法 69 条の 4 を無制限に適用することは「憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強いといわなければならない」と判示している。

そして、本件事案の個別事情については、「本件土地の実勢価格は、その取得時に比べて相続時にはいずれも半分以下、合計では約 57% 減と著しく下落しており、また、本件土地のみを相続によって取得した場合を考えると、本件特例を適用した場合の原告の納付すべき税額は 13 億 1,863 万 4,700 円となるが、これは本件土地の相続時の実勢価格をも上回るものであり、現実にも本件相続によって原告が相続した純資産額（相続時を基準とする）は約 11 億 3,000 万円であるのに対し、本件土地について本件特例を適用した場合の原告の納付すべき税額は約 14 億 3,700 万円にも上り、相続によって取得した全資産をもってしても相続税額に足りないという結果となる」とし、「このような事態が著しく不合理なものであることは明白であり、したがって、…本

件土地の相続については本件特例を適用することができないというべきである。」と判示している。なお、本判決では、本件事案に係る税務署長が行った本件更正処分のうち、課税価格 11 億 2,952 万 2,000 円、納付すべき税額 5 億 5,698 万 9,300 円を超える部分が取り消されている⁶⁰。

本件特例は、前述の通り、バブル期における租税回避行為に対処する目的で制定されたものであるが、その立法目的は正当であり、また、地価が急騰していた制定当時の状況からみれば、その合理性を認めることができる。その内容は、税負担の公平の見地から定められたものと解することでき、租税公平主義に反するとはいえない。

また、本件特例は、その規定の仕方から、相続税法 22 条の時価主義の原則から離れて、地価の上昇局面においても、下降局面においても、取得後 3 年以内の不動産については取得価額を相続税の課税価額に算入するもの⁶¹と解すべきである。しかし、そうであるとすれば、地価が急落した場合には本件事案のような問題が発生し、仮に地価が急騰した場合には租税回避行為を更に助長する⁶²ことになるのであり、その立法の仕方に問題があったことは否めない。本件特例の制定前に問題となっていた租税回避行為は、実勢価格と相続税評価額との間に生じる乖離に起因していたのであるから、本来は土地の相続税評価の適正化の観点から問題解決を図るべき⁶³であったといえる。

なお、本判決では、本件事案において、本件特例を適用することを違憲としているのかどうかは明確ではないが、本件事案のように「相続により取得した財産以上の財産的価値を相続税の名の下に国家に収奪される」という事態は、財産権を保障する憲法 29 条に違反すると解すべきである⁶⁴。

路線価等による評価額が相続時の「時価」を上回っている場合には、相続税評価額

⁶⁰ 租税特別措置法 69 条の 4 の規定については、租税特別措置法の一部を改正する法律（平成 8 年法律第 17 号）によって、本件控訴審継続中の平成 8 年 4 月 1 日をもって廃止されている。

⁶¹ 高津吉忠「判批」税経通信 50 巻 16 号（1995 年）301 頁。

⁶² 品川芳宣「判批」MSG 会社税務研究 33 号（1995 年）24 頁。

⁶³ 堀口和哉「旧措置法 69 条の 4（いわゆる「3 年しほり」の特例）の合憲性」ジュリスト 1160 号（1999 年）141 頁。

⁶⁴ 本判決に対しては、学説上様々な議論が存在する。本判決に肯定的な見解として、松沢智・山本守之対談「相続税更正処分取消判決をめぐって」税務弘報 43 巻 14 号（1995 年）9 頁〔松沢智発言〕、三木義一「判批」税務弘報 43 巻 14 号（1995 年）29 頁、武田昌輔「判批」税務弘報 44 巻 1 号（1996 年）114 頁、渋谷雅弘「判批」ジュリスト 1090 号（1996 年）99 頁。本判決に批判的な見解として、橋本守次「判批」税経通信 50 巻 16 号（1995 年）107 頁、高津・前掲注 61、296 頁、品川・前掲注 62、19 頁、高橋靖「租税特別措置法 69 条の 4 廃止とその対応策」税務事例研究 31 号（1996 年）71 頁、高野幸大「判批」判例評論 457 号、判例時報 1588 号（1997 年）191 頁。

による確定処分が違法となることはいうまでもない⁶⁵。そこで国税庁は、地価の急落局面にあった平成4年4月に「路線価等に基づく評価額が時価を上回った場合の対応等について（平成4年4月事務連絡。以下「事務連絡」という。）」を発遣し、相続税法上の「時価」の解釈について、税務職員に適切な対応を指示している。

この事務連絡によれば、「相続税の申告に当たっては、絶対的に路線価等に基づいて申告しなければならないというのではなく、路線価等に基づく評価額を下回る価額で申告された場合には、個々の事案について個別的に、課税時期における相続税法上の『時価』の解釈として、その申告が適切かどうかを判断すべきものである」としている。また、「申告期において、土地の路線価等に基づく評価額がその土地の課税時期の『時価』を上回っていることがわからず、路線価等に基づいた評価額により申告を行い、事後的にそのような事実が判明した場合には『更正の請求』の対象となり得る」ともしていることから、実務的には重要な公的見解であったことが推察される⁶⁶。

事務連絡は、相続税法上の「時価」として適切であるか否かについての適正な判断について、「①各種地価動向調査等による評定基準日以後の当該土地周辺の地価動向を把握し、②例えば、当該土地が売却され、その売買価額を根拠として申告等がなされた場合には、他の売買事例との比較（場所的修正、時点修正等を行う。）から当該土地の売買が適正な価格での取引といえるものかどうかを判断し、あるいは③精通者（不動産鑑定士等）への意見聴取を行うなどして、当該土地の課税時期における『時価』の把握を行うこと」を指示している。また、これらの判断に当たっては、評価の安全性が配慮されていることとの関係で、「路線価等に基づく評価額が、その土地の課税時期の『時価』を上回った場合に対応する必要があるのであって、例えば、その土地の課税時期の『時価』が、路線価を決定する際の評価割合のアローアンス（平成3年分30%）の範囲内に留まっている場合（すなわち、その土地の課税時期の『時価』が路線価を決定した際の仲値を下回っていても、なお路線価を下回るものではない場合）には、その路線価等に基づく評価額によるものであること」に留意するとしている。

この事務連絡が、課税庁における地価下落開始後の土地評価の「時価」の判断に与えた影響は大きいといえよう。このことは、地価下落局面において土地評価の適正性

⁶⁵ 金子・前掲書 482 頁。

⁶⁶ 平成4年4月事務連絡の重要性を指摘し、その全文を掲載する文献として、吉牟田・前掲注 58、20 頁、平川忠雄「土地の時価と課税価額」税研 48 号（1993 年）14 頁、北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点相続税法（補訂版）』（頤草書房、1996 年）234 頁[勝又和彦執筆]。

が争われた最近の判例の動向⁶⁷をみても、その傾向を窺い知ることができる。また、バブル崩壊後、地価下落局面が続いている今日においても、路線価等による評価額が相続税法 22 条にいう「時価」を反映していないとして、不動産鑑定評価書等を付した個別評価による相続税申告や更正の請求がなされることが少なくない⁶⁸のは周知のとおりである。

第4節 土地評価制度における構造的問題と補完措置としての 6 項の適用

第 1 項 6 項適用の根拠

評価通達における土地評価基準は、前述の通り、主に路線価方式、倍率方式を用いてその運用がなされているところである。これらの評価基準は、相続税の課税目的のために、納税者と課税庁双方の便宜性、課税の公平を意図した画一性、路線価等を公示価格水準の 8 割とすることなどの評価の安全性等に配慮されていることに特徴をみることができる。

しかし、評価通達による土地評価額は、評価の安全性が配慮されていること、土地等の評価基準日が 1 月 1 日とされていてその年分の相続等について一律に適用されること、評価の対象となる土地が標準的なものに想定されていること、土地は価格変動を生ずること等の見地から、相続税法 22 条における時価（客観的交換価格）から乖離しやすいという構造的欠陥を有するものである。そして、このことは、相続税の土地評価制度における補完措置として、6 項が適正に機能しなければならない根拠となる。

土地評価制度の構造的欠陥を補完するために、課税庁が、6 項の適用により、「時価」＝評価通達による評価額という原則的な取り扱いを「著しく不適當」と判断して、そこから離れて時価を把握する場合には、その評価額に時価としての合理性が不可欠であるだけでなく、評価通達による一般的な評価の場合と区別するための「特別の事情」が厳密に要求されることとなる。そして、その判断は、相続税法 22 条を根拠としてなされるものである。同様に、納税者が、評価通達によることなく財産を評価する場合にも、相続税法 22 条を根拠として、その妥当性が判断されることとなるのはいうまでもない⁶⁹。

⁶⁷ 東京高裁平成 11 年 8 月 30 日判決（税資 244 号 400 頁）、東京地裁平成 15 年 2 月 26 日判決（判例時報 1888 号 71 頁）など。

⁶⁸ 平成 4 年以降、路線価方式によらない土地の個別評価（申告又は更正の請求）は、千件を超えているといわれているが、その具体的な評価には種々の問題があり、納税者の申請通りに評価額が認められた事例は少ないとされる。品川芳宣「相続した土地の「時価」と 8 割評価との関係」TKC 税研情報 7 巻 4 号（1998 年）1 頁。

⁶⁹ 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念【第 2 版】』（中央経済社、2004 年）272 頁〔古矢文子

また、評価通達は、そこに定める評価方式が合理的なものである限り、これを形式的にすべての納税者に適用することによって租税負担の実質的な公平の実現を図ろうとするものである。したがって、特定の納税者についてのみ、評価通達によらず、他の合理的な基準によって評価を行うことは、租税公平主義との関係において問題が生じることとなる。

ここに、租税公平主義（「租税平等主義」ともいう。）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する原則のことをいう。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現れであり、直接には憲法 14 条 1 項の命ずるところであるが、内容的には「担税力に即した課税」と「租税の公平ないし中立性」を要請するものである。

応能負担の原則は、担税力のない国民には、租税を負担させてはならないことを内容とするものである。国民個人の担税力の有無についての一般的な測定基準の設定は、国民経済的理解によることが必要である。しかし、実定法の理論上は、少なくとも憲法 13 条の「生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。」との規定と、憲法 25 条 2 項の「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」の規定から演繹し、憲法 25 条 1 項の「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」の規定から帰納して考えれば、国民個人の担税力とその経済的生活維持能力は別異のものと解される。この意味で、担税力を有する個人の経済的能力の最低限は、国民個人の具体的な「健康で文化的な最低限度の生活」維持能力と租税支払能力の和でなければならないことが要求される⁷⁰。

公平ないし中立性の原則は、憲法 14 条 1 項に由来する平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則を内容とするもので、課税の上で、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。憲法 14 条 1 項は、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止している。この規定は、すべての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されているが、租税立法も不合理な差別を構成する場合には、この規定に違反して無効となることはいうまでもない⁷¹。6 項の適用に当たっては、この租税公平主義の観点から、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断がなされなければならない。

執筆]。

⁷⁰ 新井・前掲注 23、79 頁。

⁷¹ 金子・前掲書、87 頁。

第2項 相続税土地評価における具体的な6項の適用場面

では、具体的に、相続税の土地評価において、6項が適用される場面とはどのようなケースが考えられるであろうか。これまでの議論と、評価通達によらない時価評価が認定された判例の動向を踏まえると、6項は、次のような場合にその適用が検討されることとなる。

(1) 地価の急騰により土地の相続税評価額が「時価」を大幅に下回る場合

土地の相続税評価額は、従来、相続税法 22 条が意図する時価とは到底言えないほど実勢価格を下回っていたが、さらにバブル期の地価急騰期においては、土地評価制度の構造上、評価の安全性を確保することによって必然的に生じる実勢価格と相続税評価額との乖離が極端に増幅し、当該現象に着目した租税回避行為⁷²が横行していた。

こうした事態に対し、課税庁は、6項の適用により、評価の対象となっていた土地等の不動産の課税価格を、実勢価格に比して著しく低い価額となっていた相続税評価額ではなく、当該土地等の不動産を購入したときの取得価額をもって相続税法 22 条の「時価」とする課税処分を下している⁷³。

すなわち、相続開始直前に、借入金によって土地等の不動産を取得する行為を「経済的合理性を無視した異常なもの⁷⁴」と断定し、評価通達を画一的に適用すると、結果として取得不動産以外の他の相続財産の課税価格が大幅に圧縮されるような事態は、こうした税負担軽減効果を享受する余地のない他の納税者との間での実質的な租税負担の公平を著しく害するとして、取得価額による評価を相当としたのである。

しかし、評価通達によって、土地の評価水準が、一般に相続税法 22 条が意図する時価とはいえないほど、あるいは単なる税務執行上の便宜とはいえないほど低い水準に定着していた状況において、課税庁が評価通達による評価額によらずに、当該土地の取得価額を時価（客観的交換価格）と解して課税することは、当該納税者に相当の税負担を強いることとなる。こうした事態は、納税者における法的安定性や予測可能性を害するものであり、また、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、これを形式的にすべての納税者に適用することによって租税負担の実質的な公平の実現を図ろうとする、形式面における平等取扱原則との関係において問題が生じる。

⁷² 租税回避行為の内容については、本稿 19 頁参照。

⁷³ 最高裁平成 5 年 10 月 28 日第一小法廷判決（税資 199 号 670 頁）、東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決（税資 194 号 743 頁）、東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決（税資 199 号 1302 頁）など。なお、これらの課税庁側の処分は、いずれも租税特別措置法 69 条の 4 の制定前に係るものである。

⁷⁴ 東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決、税資 199 号 1302 頁。

さらには、評価通達によって示された、納税者に有利な相続税法 22 条の解釈内容が、不特定多数の納税者に対して反復・継続して長期間に渡って適用された場合に、そこに慣習法たる行政先例法の成立を認めるべきか否か、あるいは、評価通達の公表のような納税者一般に対するものについても、納税者の公表通達に対する信頼を保護するために信義則の適用を認めるべきか否かが問題となる。

(2) 地価の下落により土地の相続税評価額が「時価」を上回る場合

土地の路線価等による評価額が相続時の「時価」を上回っている場合に、その路線価等による評価額をもって課税することは違法となる。バブル経済崩壊後の地価の急落は逆転現象を生じさせ、前述のような問題を引き起こしたのであるが、地価下落はその後も続いており、土地の路線価等による評価額が、相続税法 22 条における「時価」、すなわち客観的交換価格を上回る価額となる事態は、土地評価制度の構造上、未だに納税者が想定しておかなければならない事項といえる。そして、このような事態が判明した場合には、当該土地に限り、6 項の適用によって、不動産鑑定評価を始めとした他の合理的な基準による個別評価⁷⁵が検討されなければならない。

この場合、土地の路線価等による評価額が相続時の「時価」を上回っているか否かの判断については、路線価等の設定にあたって評価の安全性が配慮されていることとの関係で、相続開始に係る年の 1 月 1 日から相続開始日までの地価の下落率が、約 20% の評価のアローアンスの範囲を超えたかどうかの一つの目安となる。そして、土地の路線価等による評価額が相続時の「時価」を明らかに上回っている場合には、当該地価の下落率を用いて時点修正を施した路線価等による評価額、不動産鑑定評価による評価額等、他の合理的な基準によって適正な時価が問われることとなる。

(3) 路線価等による評価方法自体が「時価」の算定方法として著しく不合理となる場合

評価通達は、徴税及び納税の便宜の観点から、画一性、簡便性を特質とするものであり、個別具体的妥当性が犠牲となっていることから、算定される評価額は、いわば標準的価額となっている。したがって、極めて特殊な個別要因を有する土地に関しては、路線価等による評価方法では適正な時価を算定できない事態が生じ得る。

すなわち、路線価等による評価方法自体が、建物の建築制限等の土地固有の特殊な個

⁷⁵ 東京高裁平成 11 年 8 月 30 日判決（税資 244 号 400 頁）、東京地裁平成 15 年 2 月 26 日判決（判例時報 1888 号 71 頁）など。

別減価要因を適切に反映しておらず、路線価等による評価方法を形式的に適用すると、その評価額が相続時の「時価」を明らかに上回る事態が生じる場合には、当該土地に限り、6 項の適用によって、不動産鑑定評価による個別評価⁷⁶が検討されなければならない。この問題は、一般的な地価変動とは関係がなく、土地の評価方法自体の不合理性に起因するものである。

なお、(2) 及び (3) のケースについては、評価通達以外の合理的な評価方法として不動産鑑定評価が用いられることが多い。相続により取得された土地の時価の算定方法としては、一般的に、鑑定評価理論に従って、個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法といえることができる。

しかし、不動産鑑定評価における不動産の経済価値に関する最終判断の当否は、鑑定評価手法の各段階における不動産鑑定士等の能力の如何及びその能力の行使の誠実さの如何に係るものであり、また、必要な関連資料の収集整理の適否及びこれらの諸資料の分析解釈の練達の程度に依存する。すなわち、鑑定評価は、高度な知識と豊富な経験及び的確な判断力を持ち、さらに、これらが有機的かつ総合的に発揮できる練達堪能な専門家である不動産鑑定士等によってなされるとき、初めて合理的であって、客観的に論証できるものとなる⁷⁷のである。したがって、同一の土地の同一時点における鑑定評価額であっても、鑑定評価を行う者が異なれば、算定される鑑定評価額も異なってくる。

一方で、客観的な基準に基づき算定することを予定している路線価等による評価方法は、全国に大量に存在する課税対象土地について、相続財産の評価方法の基準化を図り、評価に関する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消する観点から、法が予定する「時価」への接近方法として合理性を有するもの⁷⁸といえる。したがって、個別評価を行う場合には、その個別評価の方法が、税務執行上の原則とされている路線価等による評価方法から乖離することの是非が問題となる。

また、(2) 及び (3) のケースの場合には、どの価額をもって当該土地の適正な時価とみるかが問われることとなるが、納税者及び課税庁双方が不動産鑑定評価額をもって適正な時価を争う場合には、各鑑定評価手法の内容や、個別の価格形成要素の考慮の程度等の是非が問題となる。次章においては、上記 (1) ～ (3) に掲げた 6 項の各適用場面について、代表的な判例を通して検討を加えていく。

⁷⁶ 東京高裁 13 年 12 月 6 日判決、訟月 49 卷 11 号 3234 頁。

⁷⁷ 宮ヶ原・前掲書、4 頁。

⁷⁸ 東京地裁平成 9 年 9 月 30 日判決、税資 228 号 849 頁。

第2章 評価通達によらない時価評価を認定した判例動向の検討

第1節 地価の急騰により土地の相続税評価額が「時価」を大幅に下回る場合

第1項 借入金で取得した土地を相続後に売却し借入金を返済した事例

バブル期の地価急騰期においては、土地評価制度の構造上、評価の安全性を確保することによって必然的に生じる実勢価格と相続税評価額との乖離が増幅し、当該現象に着目した租税回避行為が横行していたことは前述の通りである。以下に取り上げる東京高裁平成5年3月15日判決¹は、このような事例の典型といえる。

すなわち、本件相続開始直前に借入金によって土地を購入し、相続税の申告に当たって、その土地を評価通達による評価額で相続財産に計上し、借入金額をそのまま相続債務として計上すると、15億4,000万円近くの課税価格が圧縮されることとなり、税額にして7億円以上もの多額の相続税が軽減されるのである。

また、本件土地の評価通達による評価額は、1億2,102万円余であり、取得価額は16億6,100万円である。仮に取得価額を客観的な交換価格とみた場合、その評価水準は約7%にしかすぎず、実勢価格と相続税評価額との乖離が著しい状況にあったことが窺える。事実の概要は次の通りである。

訴外被相続人Aは、昭和57年10月以後脳動脈硬化性痴呆症により入院を続け、昭和62年7月16日に86歳で死亡したが、Aは、いずれもX（原告納税者、控訴人の1人）を代理人として、昭和62年2月24日に訴外B銀行から18億2,000万円を借り入れ、同日、右借入金で本件土地（8筆合計990.05平方メートル）を代金16億6,100万円で購入した。Xら（原告納税者、控訴人10人）は、A死亡後の昭和63年6月14日、本件土地全部を18億円で他に売却し、その売却代金をB銀行からの借入金の返済に充当した。

そこで、Xらは、相続税の計算に当たって、本件土地の価額を「相続税財産評価に関する基本通達」（昭和39年4月25日直資56・（資）17（例規）国税庁長官通達。ただし、平成3年12月18日より「財産評価基本通達」と改題。以下「評価通達」という。）に基づき1億2,102万円余と評価してこれを相続税の課税価格に算入し、B銀行からの借入金18億2,000万円を相続債務として課税価格から控除して、他の相続財産（課税価格21億5,054万円）と併せて相続税の申告をした。

¹ 税資194号743頁。第一審・東京地裁平成4年7月29日判決、税資192号180頁。

これに対し、Y税務署長（被告、被控訴人）は、本件土地の課税価格を前記購入価格の16億6,100万円であるとして、更正処分並びに過少申告加算税賦課決定処分（以下、「本件更正処分等」という。）を下した。Xらは、これを不服として、所定の不服申立手続を経た上、本件更正処分等の取消しを求めて本訴を提起している。

本件では、本件土地の相続財産としての価額をいくらと評価すべきか、具体的には、評価通達による評価額1億2,102万円余とすべきか、評価通達によらず、取得価額等から算定した客観的な市場価格である16億6,100万円とすべきかが争われている。

判決は、原審、控訴審共に納税者側の主張を斥けており、本件土地の取得価額による評価を是認している。

第2項 本判決の位置づけ

本件のように、評価通達によらない土地の時価評価の合理性を肯定した先例としては、東京高裁昭和56年1月28日判決²がある。この事案においては、市街化区域内の農地の売買契約途中に被相続人である売主が死亡した場合の当該土地の評価のあり方が問題となっている。当該土地の売買契約価額は45,397,000円、評価通達による評価額は20,185,438円であった。納税者側は、評価通達による評価額を主張し、一審の東京地裁昭和53年9月27日判決³では、納税者側の請求が概ね認容されている。

控訴審である東京高裁昭和56年1月28日判決は、「相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが、通達による路線価額との間に著しい格差を生じているときには、右通達の基準により評価することは相続税法22条の法意に照らし合理的とはいえない」として、「本件土地の評価については、前記取引価額をもってすることが正当として是認しうる特別の事情がある」と判示し、原判決を取消し、請求を棄却している⁴。もっとも、その上告審である最高裁昭和61年12月5日第二小法廷判決⁵は、独立して相続財産を構成するのは、当該農地の所有権ではなく、当該農地の売買残代

² 税資116号51頁。

³ 税資102号551頁。

⁴ 本判決を「相続財産の評価につき、特別な事情がある場合には、評価通達を適用することなく当該財産に係る売買価額等を基準とする個別評価によるべきであるとする考え方」を示したリーディング・ケースとして高く評価すべきであるとするものとして、品川芳宣「財産評価において評価通達を適用しないことができる特別の事情」税研56号（1994年）24頁。

⁵ 訟月33巻8号137頁。税資154号781頁。

金債権であるとした上で、控訴審の判決を結論として是認している。

また、農地の売買契約途中に被相続人である買主が死亡した事案としては、相続開始時に農地法 3 条の許可が得られていなかったという事情の下で、相続財産を構成するのは、当該農地の所有権自体ではなく、所有権移転請求権等の債権的権利であり、その価額は右売買契約における取得価額を持って評価すべきものとした最高裁昭和 61 年 12 月 5 日第二小法廷判決⁶がある。

しかし、これらの判決は、所有権移転途中にある土地について、相続税の課税対象財産を各種債権とした上で、その評価額がいかにあるべきかの判断を示したものであり、その争点は、売買当事者の所有権の帰属が中心である。また、東京高裁昭和 56 年 1 月 28 日判決は、評価通達によらないことが「正当として是認しうる特別の事情がある」場合には、個別評価によるべき旨を判示したものと解されるが、6 項適用の問題としては明確な判示がなされてはいない。これに対し、本件は、相続開始時において、土地所有権が被相続人に確定的に帰属しており、6 項適用の問題として専ら土地の評価額が争われた点において、上記判例とは異なるものである。

また、本件と同様の問題構造を有する事例についての類似判例としては、①最高裁平成 5 年 10 月 28 日第一小法廷判決⁷（借入金によるマンション購入）、②東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決⁸（借入金による土地、建物、マンション購入）があり、いずれも本件と同様、納税者側の主張を斥けている。

①判決の第一審、東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決では、評価通達と租税公平主義との関係について、「特に租税平等主義という観点からして、右通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ右通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方式による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。しかし、他方、…右の評価方式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

⁶ 訟月 33 巻 8 号 142 頁。税資 154 号 787 頁。

⁷ 税資 199 号 670 頁。第一審・東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決、税資 188 号 639 頁、控訴審・東京高裁平成 5 年 1 月 26 日判決、税資 194 号 75 頁。

⁸ 税資 199 号 1302 頁。第一審・東京地裁平成 5 年 2 月 16 日判決、税資 194 号 375 頁。

することが明らかな場合には、別の評価方式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、右通達において、『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、国税庁長官に指示を受けて評価する。』と定められていることから明らかなものというべきである。⁹⁾との判断を初めて示しており、その後、本判決、②判決においても同様の考え方が踏襲されている。

本判決は、相続税法 22 条の時価と評価通達による評価額との関係について、評価基本通達による評価額を「一定の幅をもった時価の概念に含まれる一つの具体的な価額にとどまるもの」とし、「一般的な経済事情、当該不動産に係る市場性に変動が生じ、短期間のうちに地価が異常なまでに高騰し、税務行政上の理由等で右変動を的確にその評価額に反映させることができず、その結果、評価基本通達による評価額と市場価格との間に著しい格差が生ずるに至ったような場合にはむしろ評価基本通達による評価額をもって法 22 条のいう『時価』ということができなくなる」と明確に判示した点で注目される点である。

第 3 項 相続税法 22 条の時価と評価通達による評価額との関係

相続税法 22 条における「時価」とは、客観的交換価格であると解すべきことは前述した通りである。このことは判例、学説においても通説となっている。また、評価通達も、時価の意義を「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（評価通達 1(2)）」としており、客観的交換価格と捉えている。

本件においては、本件事案に係る本件土地の評価をめぐり、この相続税法 22 条の「時価」とは何かが問われている。この点につき、被告 Y 税務署長は、時価と評価通達との関係について、「評価基本通達は、一般的で通常の状態にある財産についての基本的な評価方法を定めたものにすぎず、特殊な状況にある財産については、これに応じた合理的な評価を予定している。…したがって、簡易な時価の算定方式である右の路線価方式等による評価額が不合理であるとか、この方式によって評価をすることが課税の公平を害する結果となるという場合のように、評価基本通達に定められた評価方式によることが著しく不相当と認められる特別な事情がある場合に、他に当該財産の客観的な交換価格を評価する方法があれば、評価基本通達の定める方法によらずに、この客観的な交換価格を評価する方法

⁹⁾ 本判決に肯定的な見解として、峰岡睦久「判批」税務事例 24 巻 8 号（1992 年）24 頁、品川芳宣「判批」税研 45 号（1992 年）49 頁。本判決に批判的な見解として、武田昌輔「判批」税務弘報 40 巻 10 号（1992 年）83 頁、八ツ尾順一「判批」税理 35 巻 15 号（1992 年）15 頁。

によって、財産の評価を行うべきである。」とした上で、本件土地の評価額を取得価額によって評価するべきであると主張している。これに対し、納税者であるXらは、「相続税は、人の死亡による偶発的、包括的な財産の取得を課税原因として課される税であり、しかも土地の場合はその正確な時価を把握することが容易でないことから、相続財産としての土地の評価に当たっては、評価の安全性を見込んだ、比較的低い価額でその時価を評価せざるを得ないことになる。評価基本通達による土地の評価手法は、このような事情をもとに規定されているものであるから、この評価基本通達による評価額が、まさに法 22 条にいう『時価』に他ならない。」との主張をしている。

財産の評価の理論と実務が、極めて専門・技術的であることはいうまでもない。特に土地に関する個別具体的な評価については、不動産鑑定評価に負うところが大きいと言える。このことは、近年の相続税法 22 条における土地の時価が争われた判例にも顕著である¹⁰。

不動産鑑定評価基準によれば、不動産の価格を求める鑑定評価の基本的な手法として、原価法、取引事例比較法、収益還元法の 3 つが挙げられる。これらの 3 方式は、それぞれ対象不動産における費用性、市場性、収益性に照応するものであり、いずれも等しく妥当性があるものとして尊重されなければならない。また、各方式にはそれぞれ長所と短所が内在しているので、これらを併用することによって相互に補完することが合理的であるとされるのは、前述した通りである。

しかし、評価の客観的合理性を期するために、これらの方式のうち 2 以上を併用して算定した評価額であったとしても、その価額が絶対値としての時価であり、適正なものであるとの保証は何ら存しないと言える。これらの方式により算定された評価額は、その価額を算定するために適用した評価方式が、その財産の種類及び性質又は事情等に適合し、かつ、その算定過程が合理的で使用した基礎数値が適正なものであると認められる場合にのみ、時価として適正な評価額であるとの推定を受けるものであるにすぎないのである。

このことは、評価通達に基づいて算定した評価額についても同様に解することができる。相続税における土地評価については、その態様に応じて各種の評価通達が多数存在するが、これは、税務行政の経済性、効率性を考慮し、課税庁内部の取扱いを統一すると共に、課税の適正・公平を図るために画一的な事務処理の基準として便宜的に設けられたもの¹¹と

¹⁰ 後述する東京地裁平成 15 年 2 月 26 日判決（判例時報 1888 号、71 頁）は、相続税法 22 条がいう土地の時価につき、被告税務署の鑑定評価額と原告納税者の鑑定評価額とが争われ、被告鑑定の取引事例比較法による比準価格と原告鑑定の収益還元法による収益価格を単純平均して価格を求めるのが相当と判示している。

¹¹ 小林栢弘「相続税法上の時価評価と負担付贈与をめぐる若干の問題」税理 32 巻 14 号（1989 年）17

みることができる。

しかし、評価通達は、本件事案のように、その構造上、「一般的な経済事情、当該不動産に係る市場性に変動が生じ、短期間のうちに地価が異常なまでに高騰し、税務行政上の理由等で右変動を的確にその評価額に反映させることができず、その結果、評価基本通達による評価額と市場価格との間に著しい格差が生ずる」場合があり得る。このような場合には、むしろ評価通達による評価額をもって「時価」ということは出来なくなり、6 項の適用により、本則に立ち帰って財産の客観的交換価格を示す価額を個別的な事情を斟酌して認定しなければならない¹²と言えよう。評価通達による評価額は、土地の評価基準がその土地の価額を算定するための評価方法として合理性を有する限りにおいては、相続税法 22 条の「時価」としての推定を受けるものであるが、相続税法 22 条に規定する絶対的時価を表す唯一のものとは言えないのである。

その意味で、本判決が、財産の客観的交換価格について「必ずしも一義的に確定され得るものではなく、当然に一定の幅をもった概念として理解されるべきものである」とし、評価通達による評価額を「右のような一定の幅をもった時価の概念に含まれる一つの具体的な価額にとどまるものと考えられ、これ以外の方法によって算定された具体的な価額が、法 22 条にいう『時価』の概念から一切排除されるものと解すべき根拠は何ら存在しない」と判示したことは妥当である。

法律の根拠に基づくことなしに租税を賦課・徴収することはできないとする租税法律主義の下においては、評価通達の一般的・原則的な評価方法による評価額が、相続税法 22 条にいう「時価」たる客観的交換価格とはいえない場合には、その評価額をもって相続税法 22 条の「時価」と評することは出来ないものであり、このような限定の下において、評価通達による評価は租税法律主義に反しない¹³ものと解すべきである。

第 4 項 評価通達の法的性格

評価通達によって、土地の評価水準が、一般に相続税法 22 条が意図する時価とはいえないほど、あるいは単なる税務執行上の便宜とはいえないほど低い水準になっていた状況において、課税庁が評価通達による評価額によらずに、当該土地の取得価額を時価（客観的交換価格）と解して課税処分を行うことは、当該納税者に相当の税負担を強いることと

頁。

¹² 長屋文裕「判批（東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決に対するもの）」平成 4 年度主要民事判例解説、判例タイムズ 821 号（1993 年）274 頁。

¹³ 佐藤孝一「判批」税経通信 48 巻 12 号（1993 年）221 頁。

なる。このような場合、その土地の相続財産としての価額を、評価通達による評価額によって評価すべきか、あるいは取得価額等から算定した客観的な市場価格によって評価すべきかは、評価通達の法的性格をどのように解釈するかによって決定されると言える。

本件においては、①評価通達が行政先例法として成立するか否か、②評価通達によらない評価が信義則ないし禁反言の法理に反するか否か、③評価通達によらない評価が租税公平主義に反するか否か、が問題となっている。

(1) 税務行政における通達の法源性

税務行政においては、周知の通り、国税庁長官から各国税局長、税務署長に対し、大量の通達が発遣されており、これを基準として具体的な行政が展開されているのが現状である。

国家行政組織法 14 条 2 項は、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と規定しており、通達は、この規定を根拠として発遣されるものである。ここに通達とは、上級行政庁が、所管の下級行政庁に対し、所掌事務に係る法律問題（法令解釈、判断余地、裁量）及び事実問題並びにその他の政策問題について、具体的指針を示すなどして行政遂行上の取扱いの統一を図るために書面によって発せられる命令示達の形式をいう¹⁴。

国家行政組織法 14 条 2 項の規定内容からすれば、通達は、法令の解釈ないし行政の運用方針などについて、上級行政庁が下級行政庁へ発する命令又は示達であるから、それは、行政庁間の事務取扱いについての指針ないし基準を示すものである。したがって、通達は、法規として国民や裁判所を拘束することはなく、税務行政にあつては、税務官庁における租税法令の解釈が統一されていることを示すものである。

つまり、通達の本質は、成文法に対する 1 つの行政解釈であり、税務職員の職務執行の基準に過ぎないのであるから、もとより法とは区別されるべきであつて、裁判の準則としての意味を持たず、租税関係における法令とはいえないのである¹⁵。

しかし、実際には、日々の税務行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されるこ

¹⁴ 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998 年）143 頁。

¹⁵ 堺澤良「相続財産の評価にかかる『時価』と財産評価基本通達の適用関係」TKC 税研時報 10 巻 3 号（1995 年）105 頁。同趣旨の見解として、金子宏『租税法 第 10 版』（弘文堂、2005 年）113 頁。清永敬次『税法（第六版）』（ミネルヴァ書房、2005 年）22 頁。

とになるから、現実においては、通達は租税法の法源と同様の機能を果たしている¹⁶。

この点について、判例には、「税務官庁において、訓令・指令・示達・通牒・通達・回答などの名称をもって出されているいわゆる取扱通達は、一般の第三者に対して法的拘束力を有することはないが、純然たる税務官庁自体の事務規程としての取扱通達はともかくとして、それが一般的に公開されている場合は、納税者その他外部関係者との交渉を持つ事項、特に租税法規の具体的解釈を内容としているものなどについては、租税法規の補充として、それ自体、事実上、規範的性格を有する面があることは認めざるをえない¹⁷」とするものがある。また、「通達は、上級行政庁の下級行政庁に対する示達の形式であって、元来は法規としての性質を有するものではないが、通達が発せられると下級行政庁はこれに従って事務を処理することとなり、長期にわたってこれを繰り返していく場合には、この事実上の取扱いが慣習法たる行政先例法として認められる場合もありうる¹⁸」とした判例は、通達の事実上の拘束力から、その慣習法たる行政先例法としての成立可能性にまで言及した判示と言える。一方で、租税法律主義によれば、「法律に根拠のない慣習法や命令による租税の賦課は許されない¹⁹」とする判示も存在しており、その見解は積極的に解するものと、消極的に解するものとに分かれている。

ここに、行政先例法とは、行政実務上行われ、慣習法化している不文法源のことをいうが、通達によって示された租税法規の解釈が長期間にわたって継続した場合に、そこに慣習法たる行政先例法の成立を認めるか否かは問題である。

行政先例法の成立の有無についての議論は、最高裁昭和 33 年 3 月 28 日第二小法廷判決²⁰を巡る議論の中から生じたものである。

物品税法（「消費税」の導入に伴い、平成元年 3 月末日をもって廃止）は、昭和 16 年以来、遊戯具を課税の対象としてきたが、パチンコ球遊器は長い間非課税の取扱をされてきた。その後、昭和 26 年に、それを課税対象とする旨の通達によって課税されることになったが、上記判決は、パチンコ球遊器を物品税の課税対象とすることが出来るかどうかの問題について、「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っても、通達の内容が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づく処分と解するに妨げがなく、所論違憲の主張は通達の内容が法の定め合致し

¹⁶ 金子・前掲書 114 頁。

¹⁷ 福岡地裁昭和 32 年 2 月 4 日判決、税資 39 号 219 頁。

¹⁸ 福岡高裁昭和 37 年 4 月 19 日判決、税資 36 号 473 頁。

¹⁹ 東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決、行集 13 巻 5 号 876 頁。税資 36 号 594 頁。

²⁰ いわゆる「パチンコ球遊器事件」。民集 12 巻 4 号 624 頁。

ないことを前提とするものであって、採用しえない」と判示した。

この判決に対し、代表的な学説は、「ある法律の下で、一般的に非課税の状態が永く続いた場合に、これを変更することは、法の明示によって行うのが、租税法律主義の建前からみて、至当ではなかろうか²¹」とか「「特定の事実状態が長期にわたって継続的に存在すればそのことが一つの法的価値をもち、それを軽々に破れば法的安定性を害することは多くの法分野で認められるところである²²」等と批判している。

これらの批判は、現代の取引社会における租税法律主義の機能が、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えること²³であることを重視し、行政先例法の成立の余地を認めようとするものと思われる²⁴。確かに、物品税法上の課税物品について、通達で課税・非課税を左右することは、経済取引の法的安定性や予測可能性の見地からして問題の存するところであり、その後の物品税法では、課税物品を別表に明示して法定しているところからみても、議論のあるところである²⁵。その意味で、上記判旨のように割り切れるかどうかは問題であり、行政先例法の成立の有無については、詳細な検討がなされるべきであったと言えよう。

なお、通達によって納税者に有利な取扱いが長期間継続した場合に、それが慣習法たる行政先例法として成立するか否かについては、学説においても、積極説と消極説が存在する。

①積極説

租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はないが、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきである。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれに拘束される²⁶と解すべきである（なお、この取扱いを変更するには

²¹ 今村成和「租税法の解釈と通達」租税判例百選（第1版）24頁。同（第2版）28頁。

²² 高柳信一「通達（1）」行政判例百選（1970年）89頁。

²³ 金子・前掲書 79頁。

²⁴ 北野弘久『現代税法の構造』（頸草書房、1972年）265頁は、税務行政に行政先例法概念を導入することは、違憲・違法の疑いのある通達行政を正当化する手段に利用される危険があるので避けるべきとしているが、同『憲法と税財政』（三省堂、1983年）137頁は、長期にわたって通達の公表などの行政取扱いが事実上継続的に行われている場合には、それが一つの法的価値をもつとして評価し、信義則の適用を認める。

²⁵ 小林・前掲注 11、23頁。

²⁶ 金子・前掲書 112頁。租税法の分野において、この意味での行政先例法を生ぜしめることは、むしろ

法の改正が必要となる)。その意味で、評価に関する通達の内容が、不特定多数の納税者に対する反復・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、特段の事情がない限り、それと異なる評価を行うことは違法になる²⁷と解される。

②消極説

納税者は、自己に有利であればもちろんのこと、仮に不利であっても、通達の取扱いに従ってさえおけば、その限りにおいては、後日更正処分を受けるおそれがないということで、すなわち法的確信などとは全く無関係に、通達の取扱いに盲従するのが実情である。通達こそ税法の正しい解釈や取扱いをしているものと考えて、納税者は通達に従って申告しているのではない。従ってそういう状態が仮に長年にわたって続いても、その事実から税法規範などは生じてこない。税法規範はすべて、税法の法源のみによって成立するのであって、仮に国民が積極的に通達を支持しても、通達は法源とはならない。ましてや通達は、いかなる事態が生じても法律を改廃し得るものではない。租税法律主義を根幹とする税法の領域では、慣習法としての行政先例法の成立を絶対に認めることはできず、またこれを認めなければ租税負担の公平を期し得ないなどとは到底考えられない²⁸。

上記のうち、積極説については、行政先例法の成立を認める説であると言えるが、その成立要件として、①納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われていること、②それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着していることを挙げている。

すなわち、通達によって納税者に有利な取扱いが長期間継続してきたことのみをもって行政先例法の成立を認めるのではなく、その取扱いが、納税者一般の間において、法的確信となっていることを必要とするのである。その意味で、納税者に有利な行政先例法の成立を認めるべきであるとする積極説においても、その成立については限定的にみているものと思われる。

稀であろうが、皆無とまではいえないとする見解として、田中二郎『租税法 第三版』（有斐閣、1990年）100頁。租税法の分野では租税法律主義の要請が強く働くので、課税ないしその軽減にあたって、慣習法や行政先例法が成立する余地は厳しく限定されようとする見解として、畠山武道・渡邊充著『新版租税法』（青林書院、2000年）47頁〔畠山武道執筆〕。

²⁷ 金子・前掲書 479頁。評価通達の定める基準は、時価を上回るものでない限り、行政先例法としての法的拘束力をもつものと位置づけることができるとする見解として、山田二郎「買い受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」税務事例 13 卷 3 号（1981年）17頁。

²⁸ 中川一郎編『税法学体系 全訂』（三晃社、1975年）23頁〔中川一郎執筆〕。なお、この見解は、各種の税務通達全般を議論の対象としており、評価通達のみを指して指摘するものではない。

(2) 評価通達が行政先例法として成立するか否か

以上の議論を踏まえ、次に本件事案について検討する。

本件では、原告Xらによって、「評価基本通達による評価の方法は、その制定以来長年にわたって不特定多数の納税者に対して反復継続して適用されてきており、国民一般の間に一つの規範として定着するに至っている。すなわち、土地についてはその相続財産としての価額を評価基本通達に定める方法によって評価することは、既に慣習法たる行政先例法として確立するに至っているものというべきであり、課税庁も右行政先例法に拘束されるから、特定の土地についてのみ評価基本通達に定めるものとは異なる方法によってその評価を行うことは許されない。」との主張がなされている。

これに対し、本判決は、「専ら法律の定めるところに従って課税が行われるべきであるとする租税法律主義（憲法 84 条）の支配する租税法の分野においては、たとえ納税者にとって有利な内容のものであっても、法律の定める範囲より更にその内容が限定されているという意味で法律の定めとは異なる内容の行政上の先例が、法律と同一の拘束力を持った先例法として機能するという余地を認めることは困難である。」と判示している。

本判決の判示に対して学説は、「租税に関する通達は、税務署員、税理士、その他の税務担当者にとっては法規と同様の基準として取り扱われており、行政の対応の予測可能性の観点から重要視すべきものである。しかし、通達は、下級機関の権限の行使についての一般的な指揮であって、国民に対して効力を有するものではないとされている。したがって、通達をもって先例法、又は慣習として拘束性を有するものとはいえず、通達によらない処分を直ちに違法であるということはできない。²⁹⁾」と本判決を支持するものがある一方で、「通達における評価方法について時価よりも固めに評価するという考え方については長年の間、一般的に反復、継続されて定着されたものということができる。この意味では、行政先例法の成立を肯定すべきではないか。判決は、この通達の果たしている役割、機能、及び効果を過小評価しているようである。³⁰⁾」と批判するものもあり、賛否が分かれているところである。

評価通達は昭和 39 年以来、行政庁のみならず、納税者にも周知され、それなりの定着をみている³¹⁾ものと言えよう。また、路線価等は、従来から前年の 7 月 1 日時点を基

²⁹⁾ 太田幸夫「判批」平成 6 年度主要民事判例解説、判例タイムズ臨時増刊（1995 年）298 頁。

³⁰⁾ 岸田貞夫「判批」ジュリスト 1059 号（1995 年）212 頁。

³¹⁾ 碓井光明「相続税・贈与税における資産評価 ―土地の評価を中心として―」日税研論集第 7 号（1988 年）23 頁。

準として地価公示価格水準の 70%程度を目途に定められていた（本件相続発生当時）が、現実の土地の評価水準は、バブル期以前の地価安定期（昭和 52 年～57 年頃）においても、それ以下の相当低い水準にあったとされている³²。その後、平成 4 年から今日までにおいても、路線価等の評価水準は、当年の 1 月 1 日時点を基準として、地価公示価格水準の 80%程度とする取扱いが行われているところである。その意味では、評価通達が発遣されて以来今日に至るまで、評価通達によって納税者に有利な取扱いが長期間にわたって反復・継続して行われているとみることができる。しかし、評価通達が法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着しているとみることには一考の余地があろう。

評価通達における土地評価基準は、主に路線価方式、倍率方式を用いてその運用がなされているところである。これらの評価基準は、相続税の課税目的のために、納税者及び課税庁双方の便宜性、課税の公平を意図した画一性、路線価等を公示価格水準の 8 割とすることなどの評価の安全性等に配慮されていることに特徴をみることができる。

しかし、評価通達による土地評価額は、評価の安全性が配慮されていること、土地等の評価基準日が 1 月 1 日とされていてその年分の相続等について一律に適用されること、評価の対象となる土地が標準的なものに想定されていること、土地は価格変動を生ずること等の見地から、相続税法 22 条における時価（客観的交換価格）から乖離しやすいという構造的欠陥を有していることは、前述の通りである。評価通達における土地評価基準は、このような性格を有するがゆえに「一般的な経済事情、当該不動産に係る市場性に変動が生じ、短期間のうちに地価が異常なまでに高騰」した場合には、「評価基本通達による評価額と市場価格との間に著しい格差が生ずる」のである。

また、財産の客観的な交換価格は、「必ずしも一義的に確定され得るものではなく、当然に一定の幅をもった概念として理解されるべきもの」であり、評価通達による評価額が、「一定の幅をもった時価の概念に含まれる一つの具体的な価額にとどまる」ことは本判決が示す通りである。つまり、評価通達は、「その規定する各種財産の評価に関し、全国的な課税の公平を期するための課税庁の評価方法として一般的な規準を示したもの³³」に過ぎないのである。その意味で、本判決が、評価通達による評価を「法律の定める範囲より更にその内容が限定されているという意味で法律の定めとは異なる内容の行

³² 高津吉忠「相続税における土地評価のあゆみ」租税法研究 12 号（1984 年）68 頁は、「最近の十数年間における、課税庁における土地評価基準の作成事務は、いかにして、適正水準を確保するかにあった」としている。この点についての詳細は、本稿第 1 章 15 頁脚注参照。

³³ 名古屋地裁昭和 55 年 3 月 24 日判決、訟月 26 巻 5 号 88 頁、税資 110 号 666 頁。

政上の先例」と解したことは妥当である。

バブル崩壊により地価急落が始まる前までは、土地の価額を実勢価格よりもかなり低い水準で評価する取扱いが、評価通達によって長期間にわたって反復・継続して行われていたとみることができるのは前述の通りである。この取扱いは、基本的に相続税法 22 条における「時価」を超えるものではなく、納税者に有利な取扱いであったことから、従来、納税者において評価に関する不服はさほど生じなかったものと思われる。しかし、このような、納税者に有利な取扱いが、納税者一般において法的確信となっていたと解することには賛成できない。

確かに、評価通達は、納税者にとって事実上の拘束力を有するものであり、課税庁側における対応の予測可能性の観点からは重要視すべきものである。しかし、納税者が評価通達に従って評価を行っていたのは、前述の通り、基本的に相続税法 22 条における「時価」を超えるものではなく、納税者に有利な取扱いであったからであり、また、前記消極説が説くように、法的確信とは異なる「通達の取扱いに従ってさえおけば、その限りにおいては、後日更正処分を受けるおそれがない」との認識があったからと考えられる。すなわち、バブル崩壊後の地価急落時には、いわゆる「逆転現象」が生じることとなる³⁴が、周知の通り、納税者は、評価通達による取扱いが自己に不利な取扱いとなる場合には、評価通達による評価額が、相続税法 22 条の時価を適正に表していないとして、不動産鑑定評価書を付した申告を行うことが少なくないのである。その意味で、納税者は、相続税法 22 条にいう「時価」＝客観的な交換価格に基づく評価を想定しているものであり、その上で、評価通達による評価額を一応の目安とみている³⁵ものと言えよう。

前記積極説は、納税者に有利な行政先例法を認めることによって、課税庁側の恣意的評価による課税を防止しようとする意図があるものと思われる³⁶が、評価通達は、上記の通り、納税者一般に法的確信をもって定着しているとは言い難く、行政先例法の成立を認めることには消極的にならざるをえない³⁷。

³⁴ この点の詳細については、本稿第 1 章 20 頁以下を参照。

³⁵ 評価通達は、実務上の単なる目安にすぎないものであるから、このような性格のものについて行政先例法性が認められるとは考えられないとする見解として、小林・前掲注 11、23 頁。

³⁶ 田中治「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀税法学論文集（1991 年）68 頁。田中教授は、評価通達に行政先例法としての成立を認めるか否かについて、「その課税要件の不明確さ等からみて、消極的にならざるをえない。」としている。

³⁷ その他、評価通達は、評価の手法については具体的に明らかにしているものの、どの程度の評価水準とするかについては、評価通達上これを明らかにしているわけではないから、個々の評定額に行政先例法性があると認めることはできないとする見解として、碓井・前掲注 31、24 頁。多義的概念の場合

(3) 評価通達によらない評価と信義則ないし禁反言の法理との関係

評価通達が行政先例法として成立しないとしても、評価実務が評価通達に依拠して行われるのが通常であることを前提にすれば、納税者にとって評価通達の存在は、当該通達に基づいて課税価格及び税額を計算して申告・納税を行う限り、これと異なる課税処分を受けることはないという一種の期待感を与えるものであると言える。

ここに、納税者が、課税庁の公の見解として表示したところを信じて、これに基づいた課税標準や税額等の計算をして申告・納税をしている場合に、その信頼は保護されるか否かが問題となる。

民法 1 条 2 項は、「権利ノ行使及ヒ義務ノ履行ハ信義ニ従ヒ誠実ニ之ヲ為スコトヲ要ス」と定めているが、この規定が表している原則を信義誠実 (Treu und Glaube) の原則または信義則という。これは、法律生活において、人は相手方の合理的な期待や信頼を裏切ってはならないとする原則である。また、人はいったんなした言動をそれが誤りであったことを理由として翻すことができない、と言う原則を禁反言 (estoppel) の法理 (以下、両者を一括して「信義則」と呼ぶ。) という。信義則は、私法と公法を通ずる法の一般原理であり、その法理の目的ないし機能は、誤った言動を信じて行動した者の期待や信頼を保護することにある。

最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決³⁸は、租税法律関係に信義則の法理の適用があるか否かの判断について、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に

はともかく、「時価」のような明白な概念の運用 (時価評価) においては行政先例法の成立は認めるべきではないとする見解として、石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』(信山社、2003 年) 67 頁 (初出原題:「資産税の時価以下評価による課税と租税法律主義」租税法研究 11 号[1983 年])。財産評価基本通達に定める各財産の評価方法は、当該財産の質的变化や経済環境の変化 (利子率の変動等) によって変更せざるを得ないものと考えられるので、原則として、行政先例法の対象にはなりえないとする見解として、品川芳宣『租税法律主義と税務通達』(ぎょうせい、2003 年) 118 頁。

³⁸ 訟月 34 卷 4 号 853 頁、判例時報 1262 号 91 頁。判決では、当該事案について、その適用要件を欠いているとして、結果として信義則の適用を否定した。

対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない」と判示している。

上記判決は、信義則の適用要件として、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと、③納税者が税務官庁の右表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと、を挙げている³⁹。この点につき学説は、次の諸要件が全て満たされているときには、租税法律関係においても、信義則が適用されると解すべきであるとしている⁴⁰。

第1に、租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を示したことである。今日のように、租税法規が著しく複雑化している状況においては、納税者の信頼を保護する必要は法令の解釈についても認められるため、ここでいう公の見解には、事実のみでなく法令の解釈に関する見解も含まれる。また、個別の納税者に対する表示には様々な態様があるが、それは、行政活動の一環としてなされたものでなければならず、法令の解釈についても、原則として一定の責任ある立場の者の正式な見解の表示のみが信頼の対象となる。

第2に、納税者の信頼が保護に値することである。例えば、租税行政庁の誤った表示が、納税者側における事実の隠ぺいや虚偽の報告等、その責に帰すべき事由に基づいている場合には、納税者の信頼は保護に値しない。また、表示の誤りが容易に認識しうる場合や、納税者が信頼の表示の誤りに気付いている場合も同様である。

第3に、納税者が表示を信頼し、それに基づいてなんらかの行為をしたことである。納税者が誤った表示を信頼したということだけでは、合法性の原則を犠牲にしてまで納

³⁹ 品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件」税大論叢8号（1974年）1頁は、信義則の適用要件として、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼し、その信頼過程において責められるべき事由を有しないこと、③納税者がその信頼に基づきなんらかの行為をしたこと、④税務官庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと、⑤納税者がその行政処分により救済に値する経済的不利益を被ったこと、の5つを挙げている。

⁴⁰ 金子・前掲書133頁以下。

税者の利益を保護する理由はないことから、納税者が表示を信頼してなんらかの行為をした結果、利益状況が変化していることが前提となるのである。なお、ここにいう行為には、作為のみでなく不作為も含まれる。

以上の要件が満たされている場合には、租税行政庁は、さかのぼってその表示を覆すことができず、それに反する処分は、信義則に違反して違法な処分となる。

すなわち、信義則は、租税法律主義における法的安定性（信頼の保護の要請）に対する原則であるが、このことは、同じく租税法律主義における合法性の原則（法律の根拠なしに租税を減免することはできない）との対立を生じさせることになる。ただし、このような租税法律主義内における価値の対立については、上記の諸要件を満たしたときは、合法性の原則を犠牲にしても納税者の信頼を保護することが必要となるのであり、個別救済の法理として信義則が適用されるべきであると解されるのである。

上記判例、学説をみると、信義則の適用要件として、第一に、課税庁が、納税者に対して「信頼の対象となる公の見解」を示したことを挙げている。この点、評価通達の公表は、この「信頼の対象となる公の見解」とみることに異論がないものと思われる。したがって、評価通達の取扱いを「信頼の対象となる公の見解」と解した上で、さらに信義則の適用を認め得るか否かは、その他の適用要件との関係から考察を要することになる⁴¹。以上の議論を踏まえて、次に本件事案について検討する。

本件では、原告 X らによって、「評価基本通達は、課税庁自らが制定して公表し、長期間にわたって反復継続して適用してきたため、国民の間にも定着し、その信頼を得るに至っている。したがって、特定の土地についてのみ評価基本通達の定める方法によらず、別の方法によってより高く評価するということは、禁反言の法理、信義則及び信頼保護の原則に反するものとして、許されない。」との主張がなされている。

これに対し、本判決は、「原告らは、相続財産の評価が評価基本通達の定める方法によって行われるということに対する納税者側の信頼の保護の必要性（原告らの主張する禁反言の法理及び信義則も同様の趣旨と解される。）を挙げるが、本件のような場合において右の信頼によって保護される利益というのは、要するに他の納税者との対比において実質的公平の観念に反するような形で税負担の軽減を享受しうる利益をいうにすぎず、そのような利益は、それ自体法的な保護に値するものとは考えられない。そうすると、このような利益が侵害されることを理由に、本件土地の評価が信頼の保護の必要性に反

⁴¹ 品川・前掲注 37、144 頁。

するとする原告らの主張も、当を得ないものというべきである。」と判示している。

本判決に対して学説は、「評価通達は、国税庁長官によって発遣され公表されているものであるから、『信頼の対象となる公的見解を表示したこと』に当たるものではあるが、①その公的見解は、…同通達 6 条をも含むものであるから、本件土地をその取得価額で評価することは、必ずしも、『その表示に反する』ことにはならないこと、②Xらによる本件土地の取得は、相続税の回避という、不当な目的によるものであるから、仮に、本件課税処分により、なんらかの経済的不利益が生じていたとしても、それは同人らの責に帰すべき事由によるものであること、等のことからして、到底、本件には同原則の適用の余地はないと考えられる。本判決の判断は妥当である。⁴²⁾と本判決を支持するものがある一方で、「租税回避行為であるからといっても、それを禁止する規定が存在しない以上、租税負担の軽減行為を法的な保護に値しないとは単純には言い得ない、と思われる。⁴³⁾とするものがある。

先の最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決が判示するように、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義則の適用について、慎重な判断が必要とされなければならない。信義則の適用は、「租税法規の適用における納税者の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合」に限ってその適用が検討されるべきものである。

仮に、本件事案において信義則が適用された場合に保護される利益とは、本判決が示す通り、「他の納税者との対比において実質的公平の観念に反するような形で税負担の軽減を享受しうる利益」に過ぎない。また、原告 X を代理人とする本件土地の取得は、事実認定によれば、多額の相続税の負担を軽減することを目的とするものであるから、課税庁が、本件土地を取得価額で評価する課税処分を行うことによって、なんらかの経済的不利益が生じていたとしても、それは納税者らの責めに帰すべき事由によるものであると言える。さらに、本件土地は、相続開始約 7 ヶ月前に借入金によって購入され、相続開始約 11 ヶ月後にその全てが売却されており、その売却代金は借入金の返済に充てられている。この事実から推察すれば、原告 X らは、そもそも本件土地を長期保有し、使用収益する意思はなかったものと思われる。すなわち、評価通達による評価額が、相続税法 22 条にいう「時価」＝客観的な交換価格を大幅に下回っていること（信頼の表

⁴²⁾ 佐藤・前掲注 13、231 頁。

⁴³⁾ 岸田・前掲注 30、214 頁。

示の誤り)を十分認識した上で上記租税回避行為を行ったものと解することができる。
したがって、本件事案における納税者の信頼は、法的保護には値しない。

以上の通り、本件事案については、上記信義則の適用要件を満たすものではないことから、個別救済の法理としての信義則の適用は認めるべきではない。

(4) 評価通達によらない評価と租税公平主義との関係

評価通達は、そこに定める評価方式が合理的なものである限り、これを形式的にすべての納税者に適用することによって租税負担の実質的な公平の実現を図ろうとするものである。したがって、特定の納税者についてのみ、評価通達によらず、他の合理的な基準によって評価を行うことは、租税公平主義との関係において問題が生じることとなる。

評価通達によらない評価が、平等原則に反するか否かに関しては、学説上、評価通達によって「土地が一般的に低く評価されている状況を前提とすると、合理的な理由がないにもかかわらず、特定の土地についてのみ一般的評価水準を超えて高く評価することは、平等原則に違反して違法となると解すべきである。⁴⁴⁾とする見解があるほか、「財産の評価が、ある通達(例、財産評価基本通達)によって一般的に行われているようなときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合…その特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないというべき⁴⁵⁾」であるとする見解がある。その内容から、前者の見解は、評価水準の平等性を問題にしており、後者の見解は、通達適用の平等性を問題にしているものと思われる。しかし、後者の見解は、「通達の評価が時価より低い場合であっても、その評価が一般に行われている限り、平等原則との関係で、むしろ通達による評価を超える評価は許されないと考えなければならない⁴⁶⁾」とも指摘していることから、結局は、前者の見解と同様に評価水準の平等性を問題にしているものと言えよう。租税公平主義ないし租税平等主義の内容については、「応能負担の原則」と「平等取扱原則」の2側面があるということは先に述べた通りであるが、ここで述べられているのは平等

⁴⁴⁾ 金子・前掲書 482 頁。

⁴⁵⁾ 清永・前掲注 15、34 頁。田中治・前掲注 36、69 頁。

⁴⁶⁾ 清永敬次「判批(名古屋地裁昭和 55 年 3 月 24 日判決に係るもの)」判例評論 267 号 12 頁、判例時報 995 号(1981 年) 151 頁。

取扱原則を内容とするものである。

本件についてみると、納税者である X らは、「相続財産たる土地の評価については、通常の取引価格よりも低い水準の評価基本通達の定める方法による評価が一律に行われているのであるから、本件土地についてのみ評価基本通達による水準より高い水準によってその評価を行うことは、憲法 14 条 1 項の定める平等原則あるいは租税平等原則に反するものであって、許されない。」との主張をしており、評価通達によらない評価と平等取扱原則との関係が問題となっている。

これに対して、本判決は、「憲法あるいは税法の要求する平等原則も、合理的な理由があるときに法律の許容する範囲内で課税上異なった取扱いをすることまでを一切禁止したものとは解されないところである。本件においては、本件土地の評価を評価基本通達の定める方法によらず、その客観的な市場価格によるものとするについて、前記のとおり他の納税者との間での実質的な税負担の公平を図るという合理的な理由が存在しており、しかも、その時価を市場価格によって評価するという評価方法も法 22 条の規定に違反するものとは考えられないところである。そうすると、このような取扱いは、平等原則の観点からしても、是認されるものといわなければならない。」と判示している。すなわち、評価通達によらない評価（本件の場合は取得価額による評価）は、①他の納税者との間での実質的な税負担の公平を図るという合理的な理由が存在していること、さらに、②その時価を市場価格（取得価額）によって評価することは相続税法 22 条に違反するものとは考えられないことを理由として、平等取扱原則には違反しないと解しているのである。このうち①の観点は、「応能負担の原則」を内容とするものと言えよう。

本件では、評価通達によらない評価と応能負担の原則との関係について、被告 Y 税務署長が「土地の価額の高騰期において、被相続人が、評価基本通達に定められた方法による相続財産評価額と現実の取引価額との間に開差を生じていることを悪用して相続税の負担を免れるという状況を作りだしているような場合には、その土地を評価基本通達の定める方法によって評価することは、富の再分配機能を通じて経済的平等を図るという相続税の目的を阻害し、このような工作をするための多額の借入金の担保となる資産を有しない他の納税者との間で課税負担の公平を大きく害することとなり、租税公平主義に反して著しく不適當である。」との主張をしている。

これに対し、本判決は、前述の東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決とほぼ同様の判示をした上で、「本件においても画一的に評価基本通達に基づいてその不動産の価額を評価す

べきものとする、当該不動産以外に多額の財産を保有しているAについては、『経済的合理性を無視した異常ともいえるべき取引によって』その他の相続財産の課税価格が大幅に圧縮されることになるわけであるが、このような事態は、『他に多額の財産を保有していないため、右のような方法を採用した場合にも結果として他の相続財産の課税価格の大幅な圧縮による相続税負担の軽減という効果を享受する余地のない納税者』との間での実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難いものといわなければならない、また、租税制度全体を通じて税負担の累進性を補完するとともに富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税法の立法趣旨からして著しく不相当なものというべきである。」と判示している。

本判決に対する学説には、「本件土地について、その取得価額をもって相続税法 22 条の『時価』とすることは、本判決が詳細に判示しているように、実質的な租税負担の公平（平等）の実現という、合理的な理由によるものであり、これによって、Xらが受ける不利益は、同人らが企図としていた租税負担の回避という、不当な期待利益の喪失に外ならない（本件土地の『客観的交換価格』が同土地の取得価額を上回るものであることは、Xらの容易に了知し得る事柄である）ことからして、本件土地の取得価額をもって、相続税法 22 条の『時価』たる『客観的交換価格』と評価することは、到底、租税平等主義に反することにはならないと考えられる。⁴⁷⁾」として本判決を支持するものがある。これに対して、本判決を批判する見解は、「平等原則といっても、形式的な平等と、実質的な意味のものがある。執行における平等取扱原則という場合には、私見によれば、形式的に均一的に適用すべきであろう。課税庁側が実質論で、しかも、納税者に不利益な状態にいたるべく適用することは、平等論によって納税者の地位を保護しようとしている本来の目的に反することになると思われる。また、実質的な課税の公平ということは、本来、立法に際して考慮されるべきであり、その不備を執行や解釈の段階で補充することには、次のような不都合が存在すると思われる。すなわち、立場の異なる関係者を前にして、実質論を主張、執行することは、共通の認識や理解あるいは共通の予測可能性を得ることができないことから、法的安定性に欠けることになり、法律の解釈、法律による執行の意義を減殺することになると思われる。⁴⁸⁾」としている。

平等取扱原則の見地からすると、評価通達は、そこに定める評価方式が合理的なものである限り、これを形式的にすべての納税者に適用することによって租税負担の実質的

⁴⁷⁾ 佐藤・前掲注 13、231 頁。

⁴⁸⁾ 岸田・前掲注 30、214 頁。

な公平の実現を図ろうとするものであるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ、評価通達以外の評価方法によりその評価を行うことは、原則として許されないものと解すべきである。

しかし、租税法の基本原則が窮極において要請していることは、すべての納税者が、いかなる場合においても、実質上、その租税を負担しうる能力に応じて租税を負担することを保障することである。したがって、評価通達による評価方式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となるような特別の事情が存する場合には、応能負担の見地から、例外的に他の合理的な方式による評価が許されると解すべきである。

平等取扱原則は、課税の上で、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求するものである。憲法 14 条は、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止しているが、この規定は、すべての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されている。したがって、平等取扱原則は、本判決が判示する通り、「合理的な理由があるときに法律の許容する範囲内で課税上異なった取扱いをすることまでを一切禁止したものと解されない」ものと言えよう。本件では、「他の納税者との間での実質的な税負担の公平を図る」という合理的な理由が存している。

本件事案については、土地を評価通達による評価額で相続財産に計上し、借入金額をそのまま相続債務として計上すると、実に 15 億 4,000 万円近くの課税価格が圧縮されることとなるのであり、税額にして 7 億円以上もの多額の相続税が軽減されるのである。このような事態が、「他に多額の財産を保有していないため、右のような方法を採用した場合にも結果として他の相続財産の課税価格の大幅な圧縮による相続税負担の軽減という効果を享受する余地のない納税者」との間での実質的な租税負担の公平の見地から問題があることは明白である。したがって、本件事案については、「実質的な租税負担の公平を著しく害することとなるような特別の事情」があるというべきであり、応能負担の見地から、例外的に他の合理的な方式による評価が許されるものと解すべきである。

第 5 項 6 項適用と租税回避行為の否認との関係

本判決は、原告 X らが A の代理人として行った借入金による本件土地の取得を「経済的合理性を無視し、本件土地の評価基本通達に定められた方法による評価額と現実の取引価

額との間に生じている開差を利用して相続税の負担の軽減を図るという目的で行われたもの」と断定している。そして、このことを評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断に含めて、取得価額による評価を相当としている。すなわち、本件においては、6 項が、本件土地自体の評価の適正性の検討の結果としてではなく、租税回避行為を否認する目的で適用されていることが推察されるのである。この点で、本判決が、被告 Y 税務署長の主張する租税回避行為を否認するための課税の公平論を重視して、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断をしたことは問題である⁴⁹。

租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) とは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上、通常のものと考えられている法形式 (取引形式) を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって、通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的效果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避行為という⁵⁰。もともと、租税回避の概念は、実定法上の概念ではないため、学説上、論者によって様々な定義がなされている。外国の立法例や学説等を総合勘案して、納税者の行為が租税回避行為といいうるためには、少なくとも、①納税者が不相応な方法、つまり、異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果多額の租税を軽減する、といった客観的要件を満たすことが必要であるとする説⁵¹は、その一例である。これらの学説上の説明を踏まえれば、借入金により本件土地を取得・売却するといった本件事案における一連の行為を、租税回避行為と解することに支障はないものと思われる。

租税回避が行われた場合、基本的には同一の経済的效果が生ずるにもかかわらず、通常の法形式が選択されたときは課税され、異常な法形式が選択されたときには課税されず又は負担が減少するということとなれば、それは租税公平主義に反して問題となる。租税法

⁴⁹ 谷口勢津夫「判批」『相続税法の原理と政策』租税法研究 23 号 (有斐閣、1995 年) 184 頁は、「本件については一種の『租税回避』の否認のための課税の公平論を重視し、この観点からも同通達 (筆者注: 6 項) の射程を限定しているが、この点は問題であろう。」と指摘する。

⁵⁰ 清永・前掲注 15、43 頁。

⁵¹ 北野弘久編『現代税法講義 [4 訂版]』(法律文化社、2005 年) 26 頁 [北野弘久執筆]。北野教授は、「租税回避行為は、広義には立法過程、行政過程、裁判過程、経済過程を通じておよそ租税負担を回避する一切の行為の意味でとらえられねばならない。現代税法の研究においては、このような広義の租税回避現象がその射程の中に組み込まれなければならない」(広義の租税回避行為)としている。これに対し、ここに取り上げた解釈は、税法解釈学に特殊な意味での租税回避行為 (狭義の租税回避行為) として定義されている。この見解によれば、ある行為が租税回避行為 (狭義) に該当する場合であっても、税法が当該行為を否認するための個別規定を用意していない限り、当該行為は課税上否認できないとしている。

規は、もとより納税者が選択した法形式、すなわち実際に行われた法形式を基礎として課税関係を形成せしめるものであるから、租税回避の否認は、このような原則に対する例外をなすものである。租税回避を否認することによりなされる課税は、実際に行われた法形式からはなれた仮定の法形式、つまり、想定された通常の法形式に基づく課税である。したがって、このような例外的な、想定された取引に基づく課税は、租税法律主義の見地から、当然そのための法律上の根拠があつてはじめてこれをなすことができるといわなければならない。また、租税回避の否認は、課税要件規定によるときとは異なる取扱いをすることであり、これはすなわち従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作り出すことを意味する。したがって、租税法律主義の見地からは、租税回避を否認するための明文の規定が必要とされる⁵²。

本件においては、個別否認規定の有無との関係について、原告 X らが、「本件のように相続財産の評価方法を変更することは当該財産の取得行為を否認することにほかならず、法の個別規定がない場合は許されないものと解される。昭和 63 年の租税特別措置法 69 条の 4 の規定の新設は法が否認規定を設けたものであり、本件相続時には右の規定がなかった以上、評価方法を変更することはできないものというべきである。」との主張をしている。

これに対し、本判決は、「取得価格による評価は法 22 条の文言の解釈の問題であるから、右評価方法を採用することが相続回避行為の否認であるとする原告らの主張は、それ自体失当である。」との判示をしている。

本判決に対する学説には、「相続財産の評価方法に関し、評価基本通達に基づかない取扱い、租税特別措置法の改正の先取りではないかとの疑問点については、そもそも相続税法 22 条にいう『時価』の算定方式として、どのようなものがあるかが問われているのであり、同通達が適用されない場合があるとすれば、先取りの批判が当たらないこととなる。…判決は、相続税法 22 条による相続財産評価の事例であるにすぎず、租税回避行為に対する課税策一般を取り扱ったものではない。⁵³」として本判決を支持する見解がある。

上記判例、学説は、租税回避行為を否認することの是非を正面からとりあげて判断していないものと言える。租税法律主義の見地からすれば、租税回避行為を否認するためには、明文の規定が必要とされる。実際に、本件相続発生後の昭和 63 年には、本件と同様の問題構造を有する租税回避行為を否認するための個別否認規定として租税特別措置法 69 条の 4 が制定されている。しかし、本件事案は、租税特別措置法 69 条の 4 の制定前に係る

⁵² 清永・前掲注 15、44 頁以下。

⁵³ 太田・前掲注 29、299 頁。

ものであり、租税回避行為の否認を目的とした6項の適用によって問題の解決（実質的租税負担の公平、取得価額による評価の支持）が図られているのである。

本件土地の取得が租税回避を意図したものかどうかを、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断（6項適用の根拠）に含めることに関しては、「評価基本通達6」を合理的に解釈すれば、『特段の事情のあるとき』とは、財産評価の要素として評価に入れるべき客観的要素あるいは経済的利用目的が本来の通達の予想していないようなときを想定しているものと理解すべきである。一般的な財産評価に際しては当事者の主観的要素も考慮されることがあるかもしれないが、相続税のための財産評価であるときは、あくまでも、客観的評価に影響を及ぼすべき要素に限定すべきであろう。本件においては、不動産取得目的が相続税の軽減にあると認定して、このことからここに言う『特段の事情』があるとしているが、本来このような不動産取得目的といういわば主観的な事情等は、特に相続開始時における客観的財産評価に際しては考慮の対象にはならない、というべきである。⁵⁴とする見解をはじめとして、学説は批判的である⁵⁵。

評価通達は、相続税法22条が規定する「時価」の解釈のために存するのであり、財産の「時価」を評価すること以上の機能を想定するものではない。また、評価通達の包括的限定条項である6項は、「個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるように措置されている⁵⁶」ものであるから、本来であれば、個々の事案に即して評価の基準や方法に関する問題点を検討し、その時価評価の客観的な適正性を担保するために適用されるべきものであり、租税回避行為を否認するために適用すべきものではない。すなわち、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断（6項適用の根拠）は、評価通達による評価額と客観的な交換価格との開差が客観的にみて著しく不相当と認められる場合に、その開差に対応するための財産の客観的価値に関する事項に限定されるべきであ

⁵⁴ 岸田・前掲注30、213頁。

⁵⁵ 「その行った行為が問題であるのではなくて、その相続税の評価額が実質価額と著しくかけ離れているところに問題が存するのである。（課税当局は実情に即するように評価額の改定を行うべきであった）この意味では、被相続人の行為と関連づけて判断しているのは妥当なものではない。」とする見解として、武田・前掲注9、86頁。

「相続税法22条に規定する「時価」を解釈・適用するための通達として存在しているのであるから、…財産の客観的価値に関する事項に限定すべきであって、租税回避を企画したか否かというような主観的要素は本来判断の要素にすべきではないものと考えられる。」とする見解として、品川芳宣「税務通達に従った納税申告の否認と予測可能性」税理42巻8号（1999年）12頁。

「目に余る租税回避行為が横行することと、6項を適正な時価への是正よりも租税回避の行為の否認の根拠とすることによって、なし崩しに適用範囲を広げていってよいのかどうかは区別して考えなければならない。」とする見解として、日本税理士会連合会編、山本守之・守之会著『税法上の不確定概念（初版）』（中央経済社、2000年）235頁〔古矢文子執筆〕。

⁵⁶ 山田弘編『財産評価基本通達逐条解説 平成15年版』（大蔵財務協会、2003年）24頁。

って、財産の取得が租税回避を意図したものかどうかといった主観的要素を含めるべきではないのである。6 項適用の判断に、租税回避行為を否認する目的を含むことを許せば、それは納税者の法的安定性や予測可能性を害することとなり、評価実務上、混乱を来す可能性が生じ得る。仮に租税回避の否認が必要であるとしても、それは 6 項の適用とは別の議論に属するものと解すべきであろう。

第 6 項 本判決の判断に対する私見

ところで、前述の東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決では、借入金による不動産の取得・売却といった本件事案と同様の一連の行為について、「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属することとなったに過ぎないとも考えられる⁵⁷⁾」と判示している。

本件土地は、相続開始約 7 ヶ月前に借入金によって購入され、相続開始約 11 ヶ月後にその全てが売却されており、その売却代金は借入金の返済に充てられている。本判決における事実認定も踏まえて考察すれば、原告 X らは、そもそも本件土地を長期保有し使用収益する意思はなく、相続の前後を通じて、本件土地の市場における取引価額をある程度認識した上で各売買行為を行ったものと思われる。その意味で、本件土地は、いわば棚卸資産に該当する土地と同様の性格を有していたと解することができるのであり、上記判示の考え方には首肯できるところである。

この点、評価通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、評価の対象となる土地がフローの状態に入っている場合には、原則として、その契約によって形成された取引価額によって評価を行うべきである⁵⁸⁾とする見解がある。この見解は前述の東京高裁昭和 56 年 1 月 28 日判決に対するものであるが、この見解からみれば、相続の前後を通じた本件土地の状態はフローの状態にあったと解することができる⁵⁹⁾のではないかとと思われる。

本件事案を、6 項適用の問題として捉えた上で実質的な課税の公平を図るとしても、本件における評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断については、このような論理によって取得価額による評価を支持するべきであったと考える。

⁵⁷⁾ 税資 188 号 652 頁。

⁵⁸⁾ 金子・前掲書 482 頁。

⁵⁹⁾ 谷口・前掲注 49、185 頁。

第2節 地価の下落により土地の相続税評価額が「時価」を上回る場合

第1項 納税者及び課税庁双方が評価通達によらない時価評価の合理性を争った事例

土地の路線価等による評価額が相続時の「時価」を上回っている場合に、その路線価等による評価額をもって課税することは違法となる。以下に取り上げる東京高裁平成11年8月30日判決¹は、地価急落局面において逆転現象が生じていた土地の評価額をめぐって、納税者、課税庁双方が評価通達によらない評価方法の合理性を争った事案である。事実の概要は次の通りである。

X1（Aの長男）、X2（同次男）、X3（同三男）及びX4（Aの養女、代襲相続人）（以上、原告、控訴人）は、平成4年12月21日に死亡したAの共同相続人であるが、平成5年6月21日、相続財産全部につき未分割であるとして、課税価格の合計額を2億3,623万円余、納付すべき相続税総額を2,157万円余とする相続税の期限内申告書を提出した。

これに対しY税務署長（被告、被控訴人）は、平成6年12月1日（対X1、X2、X3）及び同月7日（対X4）付で、課税価格の合計額2億8,640万円余、納付すべき相続税総額を3,383万円余とする更正処分（以下「本件更正」という）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下両所分を「本件処分」という）をした。X1らは、本件処分を不服として、不服申立ての前置を経て、本訴を提起した。判決は、原審、控訴審共に納税者の主張を斥けており、いずれも税務署長側が主張した評価方法を是認している。

本件では、相続財産中にある東京都世田谷区所在の宅地（以下「本件土地」という）の地価急落局面における評価額をめぐって、その評価方法の合理性が争われている。なお、本件では、X1らのように、本件土地を相応に適切に評価している場合に、国税通則法24条の解釈上更正しうるか否かについても争点になっているが、本稿では評価に関する争点のみを取り上げる。

本件土地の評価通達による評価額は、3億7,149万2,729円（更地評価額）であり、また、当事者双方が証拠として提出した不動産鑑定士による鑑定評価額は、原告X1らの依頼によるものが2億6,454万3,250円、被告Yの依頼によるものが3億6,200万円（いずれも更地の正常価格）である。本件においては、以下の通り、当事者双方が評価通達によらない評価方法を採用している。

¹ 税資244号400頁。第一審・東京地裁平成9年9月30日判決、税資228号829頁。

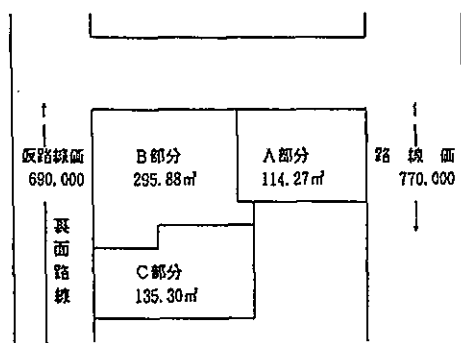
(1) 原告 X1 らが主張した本件土地評価方法

本件土地を、その利用区分に応じて A、B、C の 3 つの部分に区分し、本件土地に面する路線の平成 4 年路線価（1 ㎡当たり 770,000 円）を評価計算の基礎とした。まず、近隣標準地 7 地点の平成 4 年公示価格に対する平成 5 年公示価格の割合の平均値 73.5% を求め、これを平成 4 年路線価に乗じて平成 5 年の路線価予測値（565,950 円）を算出した。そして、これらによって算出される地価下落相当額（770,000 円－565,950 円＝204,050 円）を、365 日を分母として平成 4 年 1 月 1 日から相続開始日である 12 月 21 日までの日数 355 日で按分した価額（198,460 円）を、前記平成 4 年路線価から控除することによって時点修正を施した。こうして求めた相続開始日において適用すべき路線価（1 ㎡当たり 571,540 円。以下「修正路線価」という）を評価通達の定める路線価方式における路線価として本件土地の価格を求めた（本件土地全体を一画地として算出した自用地（更地）価額を各区分の面積により面積按分し、各種の減価補正を行っている）。この方法によって求められた本件土地の評価額は、2 億 4,625 万 9,751 円である。

(2) 被告 Y 税務署長が主張した本件土地評価方法

本件土地を、その利用区分に応じて A、B、C の 3 つの部分に区分した上で、本件土地に面する路線の路線価（裏面路線の仮路線価を含む）を用い、路線価は当該年の 1 月 1 日時点における実勢価格の概ね 8 割であるとの前提に立って、各区分における平成 4 年度の路線価を 0.8 で除して得られた価格を平成 4 年 1 月 1 日時点の価格とした。次に、近隣公示地の平成 4 年公示価格と平成 5 年公示価格から求めた 12 ヶ月間の地価下落率（ $(103 \text{ 万円} - 74.5 \text{ 万円}) \div 103 \text{ 万円} \times 12 \div 12 = 0.277$ ）を用いて、平成 4 年 1 月 1 日から相続開始日である 12 月 21 日までの時点修正率（ $1 - 0.277 = 0.723$ ）を

求めた。そして、この時点修正率を各区分の前記平成 4 年 1 月 1 日時点の価格に適用することによって時点修正を施し、それによって求めた修正単価を評価通達の定める路線価方式における路線価に代入して本件土地における各画地ごとの価格を求めた。この方法によって求められた本件土地の評価額は、2 億 8,430 万 7,425 円である。



第2項 本判決の位置づけ

本判決は、地価急落局面において逆転現象が生じている市街地宅地の評価について、「路線価方式により算定される評価額が客観的時価を上回る場合には、路線価方式により算定される評価額をもって法が予定する時価と見ることはできないものというべきであり、かかる場合には、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、個別的評価の合理性を尊重すべきものというべきである」と判断するものであり、路線価方式によることができない場合の評価のあり方を判示するものである。

本件土地の評価通達による評価額は3億7,149万2,729円（更地評価額）であり、納税者側依頼の鑑定評価額2億6,454万3,250円、及び税務署側依頼の鑑定評価額3億6,200万円（いずれも更地の正常価格）の各価額を上回るものである。本判決は、このことから、「評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる場合」、すなわち、6項適用の問題に該当するものとしている。本件では、本件土地の「時価」の算定方法として、直接的には納税者及び課税庁双方が鑑定評価額を用いておらず、それぞれが当該土地の地価下落率を用いて時点修正を施した評価額によってその評価の合理性を争っており、課税庁側が採用した簡便的な評価調整を妥当と判断した点で注目される。

なお、6項の手続的内容である「国税庁長官の指示」については、東京高裁平成5年1月26日判決²が、「右長官による指示は、国税庁内部における処理の準則を定めたものにすぎず、もとより右指示の有無は課税処分 of 効力に影響を及ぼすものではない」との判断を初めて示しているが、本判決は、さらに踏み込んで、「国税庁長官の個別的な指示を得ていなかったとしても、そのことの一事をもって、被告の行った本件土地の評価、ひいては、それを基礎としてなされた本件各処分が違法となるべきものでない」との判示をしており、問題のあるところである。

第3項 課税庁側が示した本件土地評価方法の合理性

本件においては、納税者及び課税庁双方が評価通達によらない評価方法を主張しているのであるが、その評価方法の基本的内容は、既存の路線価方式を準用し、路線価の評価基準日（1月1日）から課税時期（12月21日）までの地価下落率を適用して本件土地の課税時期における「時価」を求めようとするものである。本件における争点の中心は、本判決が判示するように、「被告評価額は、年初に定められる路線価が当該年における相続財産

² 税資194号75頁。

の価格評価に用いられるという運用を前提として、公示価格に概ね 0.8 を乗じた価格をもって定められていることから、右 0.8 の割り戻しによる年初の時価を想定し、路線価方式に価格変動による最小限度の修正を施すものであるのに対して、原告ら評価額は、路線価を年初の確定的時価であると擬制して以後の価格変動による修正を施そうとする」点にある。

Y 税務署長が、平成 4 年 1 月 1 日時点の路線価を 0.8 で割り戻して得られた単価をもって、同日時点の時価を反映したものとする点について、納税者である X1 らは、「路線価は公示価格の概ね 8 割程度であるということはいえども、本件土地に係る路線価が時価の 8 割であるとは限らないし 2 割の減価の中には、1 年間の地価変動に対応するという要素と評価の安全性の確保の観点からなされている減価分もなくしてしまうということになってしまう」との主張をしている。

これに対し、本判決は、「たしかに、本件土地に係る路線価が時価の 8 割であるとは断じ得ないことは原告らが指摘するとおりであるが、前記のとおり、路線価は毎年 1 月 1 日の公示価格の概ね 8 割となるよう付設されており、公示価格は、適正な地価の形成に寄与することを目的として、標準地について、自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる正常な価格として公示されるものであり、(地価公示法 1 条、2 条 2 項)、証拠によれば、路線価の地価公示価格又は基準地価格に対する割合は、ごく一部の例外を除いて 80 パーセント弱であって、本件土地と同町内にある基準地に対する割合は、平成 4 年において 80 パーセントであることが認められる。また、評価通達の定める路線価方式は、個々の鑑定評価とは異なり、土地の価格形成要素のすべてを網羅するものではなく、典型的な価格形成要素についての大数的基準による評価を積み重ねて客観的な時価に接近する方法であり、個別的算定要素中に具体的実情に必ずしも沿わないものがあつたとしても、評価通達に定める路線価方式に準拠した評価額が客観的な時価を超えないときは、右評価をもって違法ということとはできない」と判示している。

また、評価の安全性が配慮されることによって生じる約 2 割程度の評価上の利益については、「評価通達の定める路線価方式によれば、路線価が評価の安全性の確保の観点から公示価格の 8 割程度とされていることから、相続開始時点と当該年の 1 月 1 日時点とで価格の変動がないものとするれば、納税者は客観的な時価の 2 割程度の減価という評価上の利益を得られることになるといえる。しかし、右のような利益は、課税当局が全国に大量に存在する相続財産たる土地の評価を画一的に行うに当たり評価の安全性等を考慮して路線価を

低めに定めていることによって得られる事実上の利益にしかすぎず、法律上保護された利益ないし法的保護に値する利益ということはできないものであり、本件のように評価通達の定める路線価方式によることが著しく不適當であると認められる場合には、それ以外の方法によって、法が要求する客観的時価により近い価額を求めるべきは当然のことである。」との判示をしている。

そして、Y 税務署長が採用した本件土地評価方法については、「評価通達の定める路線価方式は、法が予定する時価への接近方法として合理性を有するものであるところ、路線価方式においては、1 年間の地価変動に対応し、評価の安全性を確保する観点から、各年の 1 月 1 日時点の公示価格に比べて路線価をその概ね 8 割程度に評定するという運用が行われており、路線価方式に基づいて算定された本件土地の評価額が客観的時価を上回っている可能性がある場合、その原因としては、平成 4 年 1 月 1 日時点の時価に比べて、同年 12 月 21 日時点の時価までの下落率が、前記の公示価格を基準とした約 2 割の減価率を超えたことによることが考えられる。そうだとすれば、同年 1 月 1 日時点の単価を求め、それを時点修正して同年 12 月 21 日時点の修正単価を算定した上で、路線価方式における路線価に右修正単価を代入するという被告の評価方式の基本的考え方自体は合理性を有するものというべきであるし、運用上の原則とされている評価通達による評価とも乖離するところが少ないものということができ、時点修正率の算定についても、その合理性を否定するような事情は窺われない」と判示して、その合理性を認めている。

評価通達は、相続税法 22 条における「時価」を客観的交換価格と解しながらも、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」としている。路線価方式は、その評価通達における土地評価基準の一つであり、その算定の基礎となるのは、毎年 1 月 1 日を評価時点として地価公示価格水準の 8 割を目途に付される路線価である。

路線価が地価公示価格水準の 8 割を目途に付されるのは、評価の安全性（相続税法 22 条における「時価」を超えるような違法な課税を防ぐ）等の見地から、一義的に客観的な交換価格が認識できないという土地の特性や、評価時点である 1 月 1 日以後の 1 年間の地価変動に耐えうるものであることが必要なこと等を考慮しているからである。

土地の路線価等による評価額が相続時の「時価」を上回っているか否かの判断については、上記のように評価の安全性が配慮されていることとの関係で、相続開始に係る年の 1 月 1 日から相続開始日までの地価の下落率が、約 20% の評価のアローアンスの範囲を超えたかどうかの一つの目安となる。この点については、先に述べた事務連絡が、「路線価等に

基づく評価額が、その土地の課税時期の『時価』を上回った場合に対応する必要があるものであって、例えば、その土地の課税時期の『時価』が、路線価を決定する際の評価割合のアローアンス（平成3年分30%）の範囲内に留まっている場合（すなわち、その土地の課税時期の『時価』が路線価を決定した際の仲値を下回っていても、なお路線価を下回るものではない場合）には、その路線価等に基づく評価額によるものであること」を税務職員に指示していることから説明することができる。本件事案をみると、納税者及び課税庁双方の公示価格を基礎とした地価下落率が20%を超えており、評価通達による評価額に基づく課税をすれば違法となることが推察される。

相続税法 22 条における「時価」を客観的な交換価格と解するならば、本来、土地の評価水準は、公示価格水準そのものを指すものと言えよう。しかし、理論的にはそうであったとしても、現実の評価実務は、評価の安全性に配慮して、路線価等を公示価格水準の8割程度に設定している。問題は、この評価の安全性が配慮されることによって生じる約2割程度の評価上の利益をどのようにみるかにある。

この点、評価通達による土地評価制度は、すべての算定された評価額について、客観的な交換価格の2割の減価という評価上の利益が確保されるような評価方法を用いるとする運用上の原則をとるものではない。つまり、評価の安全性が配慮されることによって生じる約2割程度の評価上の利益は、本来、土地の評価水準を公示価格水準そのものにすべきところ、一義的に客観的な交換価格が認識できないという土地の特性や地価の変動を考慮して、相続税法 22 条の「時価」を超える違法な課税が生ずることを防止するために路線価等に設けられた、評価執行上のアローアンス（許容差）に過ぎないのである。

その意味で、本判決が、「相続開始時点と当該年の1月1日時点とで価格の変動がないものとすれば、納税者は客観的時価の2割程度の減価という評価上の利益を得られることになる」といえる。しかし、右のような利益は、課税当局が全国に大量に存在する相続財産たる土地の評価を画一的に行うに当たり評価の安全性等を考慮して路線価を低めに定めていることによって得られる事実上の利益にしかすぎず、法律上保護された利益ないし法的保護に値する利益ということとはできないものであり、本件のように評価通達の定める路線価方式によることが著しく不相当であると認められる場合には、それ以外の方法によって、法が要求する客観的時価により近い価額を求めるべきは当然のことである。」と判示したことは妥当である。

また、地価公示法は、標準地の「正常な価格」を公示することにより、一般の土地取引

価格に指標を与えることとしている（地価公示法 1 条）が、その「正常な価格」とは、「自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格をいう」（地価公示法 2 条 2 項）としている。この概念は、評価通達上の時価概念、すなわち客観的な交換価格の概念と共通するものと言えよう。

以上の点を考慮すれば、本件土地の平成 4 年 1 月 1 日現在の「時価」は、Y 税務署長が主張するように、当該路線価を 0.8 で割り戻して得られた価額を基礎として評価する方が、一層合理性があるものと考えられる³。そして、本件土地に係る地価下落率等については、当事者間でそれほどの争いがないのであるから、結局、本件土地の「時価」の算定方法としては、理論上、Y 税務署長側が主張する本件土地評価方法の方が妥当であると解される⁴。ただし、平成 4 年 1 月 1 日現在の本件土地に係る路線価を 0.8 で割り戻した価額が、当時の「時価」を表していたか否か（当時の公示価格が適正に評価されていたか否か）は、本判決においては明らかにされておらず、その意味では、上記のような解釈は一つの仮説に止まるものと考えられる⁵。

第 4 項 不動産鑑定評価と評価通達における土地評価基準との関係

本件においては、納税者及び課税庁双方が主張する時価の適正性の一検証手段として、不動産鑑定士による鑑定評価額が用いられている。一般的に、地価の下落により土地の相続税評価額が「時価」を上回っているような場合には、評価通達以外の他の合理的な基準として不動産鑑定評価が用いられることが多い。本判決では、不動産鑑定評価と評価通達における土地評価基準との関係について次のように判示している。

「法 22 条は、相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得時における時価によるものとし、評価通達においては、『時価』を、相続により財産を取得した日において、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と定義している。時価の意義を右のように定義すると、法の予定する『時価』とは、取得時における客観的な時価をいうことになるから、相続により取得された土地の時価の算定方法としては、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが、一般的にいつても最も正確な方法ということになる。

³ 品川芳宣・緑川正博共著『徹底対論 相続税財産評価の論点—財産評価の理論と実務の疑問を糾す』（ぎょうせい、1997 年）90 頁〔品川芳宣発言〕。

⁴ 品川芳宣「相続した土地を路線価方式によらない場合の評価方法」税研 13 卷 78 号（1998 年）99 頁。

⁵ 品川・緑川・前掲注 3、88 頁〔品川芳宣発言〕。

しかし、課税対象となる土地は全国に大量に存在し、個々の土地について全て個別の鑑定を行うことは著しく困難であり、不動産鑑定士による鑑定評価額についても、原告ら鑑定の評価額と被告鑑定の評価額との相違を見ても明らかなように、同一の土地の同一地点における鑑定評価額であっても、鑑定評価を行う者が異なれば、異なる鑑定評価額となる可能性が存するのであるから、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価につき、路線価方式により、客観的な基準に基づき算定することを予定している評価通達の定めによって評価した価額をもって、相続財産の時価とすることを原則とすることは、全国に大量に存在する課税対象土地について、相続財産の評価方法の基準化を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するという観点から、法が予定する『時価』への接近方法として合理性を有するものということができる。」

本判決は、相続税法 22 条の時価を「客観的時価」と解し、土地の客観的時価の算定方法については、「鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが、一般的にいつても最も正確な方法」とであると判示している。

不動産鑑定評価基準によると、不動産の鑑定評価とは、その対象となる不動産の経済価値を判定し、これを貨幣額をもって表示すること⁶、すなわち、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格⁷を把握する作業のことをいう。不動産鑑定評価の本質は、形成的なものではなく、存在している価格を探求することであり、また、その方法は、存在している価格へ接近する手段であると解されている⁸。

不動産の鑑定評価にあたっては、的確な分析によって精度の高い鑑定評価を図るため、まず、評価の対象となる不動産の種別（地域の種別、土地の種別、宅地の種別等）をその用途に応じて詳細に分類し、その有形的利用及び権利関係の態様（更地、建付地、借地権付建物等）に応じて類型化する⁹。

また、不動産の鑑定評価は、その不動産の価格の形成過程を追及し、分析することを本

⁶ 不動産鑑定評価基準第 1 章第 3 節。

⁷ 不動産鑑定評価基準第 1 章第 3 節。この価格のことを「正常価格」という。不動産の鑑定評価によって求められる価格は、基本的には正常価格であるとされる（宮ヶ原光正『新・不動産鑑定評価要説 6 訂版』（税務経理協会、2003 年）76 頁）。この不動産鑑定評価基準における時価概念は、先に述べた客観的交換価格説と同様の概念と解される（日税不動産鑑定士会編『土地の税務評価と鑑定評価』（中央経済社、2005 年）3 頁）。

⁸ 宮ヶ原・前掲書 2 頁。

⁹ 不動産鑑定評価基準第 2 章第 1 節、第 2 節。地域の種別は、宅地地域、農地地域、林地地域等に分けられる。土地の種別は、宅地、農地、林地、見込地、移行地等に分けられ、さらに細分される。例えば、宅地は、さらに住宅地、商業地、工業地等 18 種類に細分される。

質とするものであるから、不動産の経済価値に関する適正な判断に到達するためには、鑑定評価に必要な指針として、需要と供給の原則、最有效使用の原則等¹⁰の不動産の価格に関する諸原則の法則性を認識し、かつ、活用すべきであるとされる¹¹。

さらに、不動産の鑑定評価は、先に述べた具体的な鑑定評価の手法によって行われることになるのであるが、各鑑定評価手法（原価法、取引事例比較法、収益還元法）の適用にあたっては、①一般的要因と各手法の適用との関連、②適切な事例の収集及び選択、③事情補正、④時点修正、⑤地域要因及び個別的要因の比較等に留意することとされている¹²。

以上のように不動産鑑定評価の方法を概観してみると、不動産鑑定評価は、評価の対象となる不動産の「客観的時価」をより個別的、具体的に算定するための方法であり、もともと「客観的時価」に接近できる手段であると解することができる。

ただし、不動産鑑定評価における不動産の経済価値に関する最終判断の当否は、鑑定評価手法の各段階における不動産鑑定士等の能力の如何及びその能力の行使の誠実さの如何に係るものであり、また、必要な関連資料の収集整理の適否及びこれらの諸資料の分析解釈の練達の程度に依存するものである。すなわち、鑑定評価は、高度な知識と豊富な経験及び的確な判断力を持ち、さらに、これらが有機的かつ総合的に発揮できる練達堪能な専門家である不動産鑑定士等によってなされるとき、初めて合理的であって客観的に論証できるものとなる¹³のである。それゆえ、「同一の土地の同一地点における鑑定評価額であっても、鑑定評価を行う者が異なれば、異なる鑑定評価額となる」と解されるのである。

なお、納税者が相続の対象となる個々の土地全てについて、個別に鑑定評価を行うことは、相続税申告における事務負担、鑑定評価にかかる費用負担等のことを考慮すれば相当

¹⁰ この他に、変動の原則、代替の原則、均衡の原則、収益増進及び通減の原則、収益配分の原則、寄与の原則、適合の原則、競争の原則、予測の原則がある。

¹¹ 不動産鑑定評価基準第4章。

¹² ①一般的要因とは、一般経済社会における不動産のあり方及び不動産の価格水準に影響を与える要因をいい、自然的要因、社会的要因、経済的要因、及び行政的要因に大別される。これらは鑑定評価手法の適用にあたって、各手順において常に考慮されるべきものであり、試算価格の判定の妥当性を検討するために活用されなければならない。

②鑑定評価の手法によって求められる試算価格の精度は、各事例の選択の適否に依存するものである。

③取引事例等に係る取引等が特殊な事情を含み、これが当該取引事例等の価格に影響を及ぼしていると認められるときは、その価格を正常な事情のもとであったならば成立したであろうと認められる価格に補正しなければならない。

④取引事例等に係る取引等の時点が価格時点と異なることにより、その間に価格水準、賃料水準、建設費等に変動があると認められる場合には、当該取引事例等の価格と価格時点の価格に修正しなければならない。

⑤取引事例等の価格は、その不動産の存する用途の地域に係る地域要因及び当該不動産の個別的要因を反映しているものであるから、地域要因及び個別的要因の比較を行うことが必要となる。

以上、宮ヶ原・前掲書 99 頁以下。

¹³ 不動産鑑定評価基準第1章第3節(6)。

な困難が伴うものと言えよう。

一方、「客観的時価」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、相続財産を評価するための一般的基準として評価通達が設けられ、そこに定められた画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされている。評価通達によって相続財産を評価することとされるのは、前述の最高裁平成5年10月28日第一小法廷判決、東京高裁平成5年3月15日判決等が一貫して判示するように「相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、予め定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみても合理的である」との理由に基づくものと解される。実際に、評価通達は、評価者（納税者及び課税庁双方）の判断の余地（評価に関する専門的知識の必要）なく、計算式に投入する数値さえ確定すれば機械的に税額が算出できる仕組みになっており、納税者、課税庁双方の便宜を図るものとなっている。その意味で、評価通達による土地評価額をもって「時価」とすることを原則とすることは、「全国に大量に存在する課税対象土地について、相続財産の評価方法の基準化を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消する観点」から、法が予定する「時価」に接近するための方法として実務的合理性を有しているものと解される。

しかし、評価通達における土地評価基準は、本判決が判示する通り「個々の鑑定評価とは異なり、土地の価格形成要素のすべてを網羅するものではなく、典型的な価格形成要素について的大数的基準による評価を積み重ねて客観的時価に接近する方法」であるから、地価が急落する局面においては、評価の安全性に配慮してもなお、相続税法22条における「時価」を超える事態が生じ得るのである。このような場合には、当該土地に限り、6項適用の問題として、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、個別的评价の合理性が尊重されるべきであろう。

問題は、個別的评价を行う場合に、土地の「客観的時価」の算定方法として、どのような方法を採用すべきかにある。本件においては、納税者及び課税庁双方が、前述のような路線価方式に準拠した評価額、すなわち、地価下落率を用いて路線価等を時点修正する方法（以下「時点修正による評価方法」という。）により評価した価額をもって相続税法22条の「客観的時価」を争っている。この時点修正による評価方法について、本判決は、「運

用上の原則とされている評価通達による評価ともかい離するところが少ないもの」として評価する一方、納税者及び課税庁双方が主張するいずれの評価方式も、「路線価方式の修正であって、本件土地自体の客観的時価を評定するものではない」との判示をしている。

時点修正による評価方法に対して学説は、「地価の下落が広範囲に及ぶ場合には、個別評価の対象となる土地の件数、面積が大量になるだけに、付設されている路線価で活用する簡便法も必要とされるところである。¹⁴⁾とする見解がある他、「前年分・現年分路線価の対比において年間下落幅をベースに相続開始時の時価を算出する方法は、簡便性を有し一定の合理性を有することは認められるが、これは年間を通じて地価が直線的に徐々に下落していることを前提にするものであるから、地域差のある地価動向に個別的に対応しえない面がある。¹⁵⁾とするものがある。

相続税法 22 条の「時価」を客観的な交換価格と解するならば、財産の評価に当たっては、納税者及び課税庁双方において、常に客観的に公正妥当な交換価格が追求されるべきである。その意味で、本件のように、6 項適用の問題として土地の「時価」の適正性が問われている場合には、相続税法 22 条がいう「客観的時価」の算定方法として、納税者及び課税庁双方が不動産鑑定評価を用いるべきであろう。

確かに、上記鑑定評価の性格や個別的评价に伴う事務負担等のことを考慮すれば、本件において課税庁側が提示した時点修正による評価方法は、地価急落局面における簡便的评价方法として合理性を有するものと考えられる。また、納税者側における時点修正による評価方法も、路線価方式に準拠し、公示価格の下落率に着目して時点修正を行っている点では、課税庁側の時点修正による評価方法と共通しており、相応の合理性をみることができる¹⁶⁾。しかし、各時点修正による評価方法は、本判決が判示する通り、運用上の原則とされている評価通達による評価からは乖離するところが少ないものの、いずれの評価方式も、「路線価方式の修正であって、本件土地自体の客観的時価を評定するものではない」のである。

本件においては、納税者及び課税庁双方が主張する時価の適正性の一検証手段としてのみ、不動産鑑定士による鑑定評価額が用いられている。しかし、不動産鑑定評価は、評価

¹⁴⁾ 品川芳宣「判批」税務事例 30 巻 8 号（1998 年）15 頁。

¹⁵⁾ 石島弘『課税標準の研究【租税法研究第 2 巻】』（信山社、2003 年）366 頁（初出原題：「平成 5 年分路線価の実情と更正の請求をめぐる問題点」税理 36 巻 15 号（1993 年）8 頁。）。)

¹⁶⁾ ただし、一般に評価通達以外の簡便な評価基準がない現状において、納税者がまったく独自の評価方法を提示することが出来たとしても、これに客観性を認めることは困難であろう。相続税法 22 条がいう時価の算定方法として、不動産鑑定評価を用いることは、納税者、課税庁双方の評価額に、相当の客観性を付与することができるものと考えられる。

の対象となる不動産の「客観的時価」をより個別的、具体的に算定するための方法であり、もっとも「客観的時価」に接近できる手段であると解されるから、本来は、納税者、課税庁双方が、不動産鑑定評価による評価額をもって、本件土地の時価の適正性を争うべきであったと言えよう。

なお、本判決は、納税者側が提出した本件土地に係る鑑定評価額について、次のように判示し、「客観的時価」としての妥当性を否認している。

「原告ら鑑定は、取引事例比較法を重視し、公示地価格との均衡に留意し、収益還元法を参考にしてなされたものであるところ、その取引事例比較法における比較対象として採用した5件の取引事例のうち3件は、異なる売主から同一の買主に対して一括売却された、隣接した一団の土地を形成する物件に関するものであり、その中には、細い通路でのみ接道している土地も含まれており、右土地の取引単価は、他の隣接地に比べて極端に低くなっており、他方、被告鑑定が採用した取引事例4件は、いずれもが独立した取引事例であって、採用した取引事例4件の対象土地は原告ら鑑定が採用した取引事例の対象土地（右一団の土地を形成する3件を除く。）に比べて、本件土地に近接した位置に所在していることが認められるのであるから、取引事例の採用の仕方においては、原告ら鑑定に比べ、被告鑑定のほうがより適切であったというべきであり、また、原告ら鑑定における時点修正率は…著しく低いものといわざるを得ないのであって、その結果、原告ら鑑定においては、取引事例比較法に基づく比準価格がより低額になっているものと認められる。したがって、そのようにして求められた比準価格を採用した原告ら鑑定の評価額をもって本件土地の客観的時価ないしそれに接近した価額であるとはいいい得ないものというべきである。」

納税者側が主張した本件土地評価方法をみると、修正路線価を用いて本件土地全体を一画地として算出した自用地（更地）価額を、3つの各利用区分の面積により面積按分し、各種の減価補正を行っていることがわかる。しかし、宅地については、利用の単位となっている一区画の宅地を評価単位とする（評価通達7-2）ことになっており、本件土地の評価方法が、路線価方式に準拠した評価方法であることに鑑みると、納税者の採用した評価方法は適切ではなかったと解される。この点については、本判決も「なお、A、B、C三画地ごとの評価方式を採用する場合には、本件土地全体を一区画とする補正はすべきではない。」と指摘するところである。このことを踏まえて上記判示をみると、本判決においては、納税者側が提出した鑑定評価額において、取引事例比較法で採用した取引事例が適切ではなかった旨の指摘がなされているが、このような取引事例の選択は、納税者側の本件土地

の評価方法に対する認識が上記のようであったことから生じたことが推察される。

納税者、課税庁双方が不動産鑑定評価額をもって適正な時価を争う場合には、このように各鑑定評価手法の内容や、個別の価格形成要素の考慮の程度等の是非が問題となるのであるが、本件においては、納税者側が取引事例の適切な選択等を通じて、本件土地についての説得力のある鑑定評価額を主張・立証し、問題の解決を図るべきであったと言えよう。

第5項 6項適用における「国税庁長官の指示」の有無について

総則6項の適用による財産の評価は、「国税庁長官の指示を受けて評価する。」とされているが、この国税庁長官の指示がどのようなものかは、明らかではない。法令解釈通達の法的な性格から考えて、単に課税庁内部の命令・示達として、裁量権の所在を明らかにするものであるのか、あるいは、評価方法を公開して評価の統一を図る評価通達の特異性から考えて、6項の適用に際しては国税庁長官の指示について納税者に情報を明示すべきものとするのか、さらに、指示がない場合には、手続上の瑕疵と認められるのかという点である¹⁷。

本件においては、国税庁長官の指示の有無について、納税者が、「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の価額は国税庁長官の指示を受けて評価するとされているところ、被告の行った本件土地の評価は国税庁長官の指示に基づいてなされたものではない…本件各更正は、被告の権限外の判断による本件土地の評価に基づくものである」との主張をしている。

これに対して、本判決は、「評価通達は、あくまで、国税庁内部における上位の行政組織から下位の行政組織に対する、評価に当たっての基準及び手続の指示という性格を有するものであって、評価通達自体が対外的に法規範と同様の効力を有するものではなく、既に説示したとおり、本件各処分の適法性は、原告らの課税価格を算定するに当たり被告が調査によって採用した本件土地の価額が客観的時価以内にあるか否かによって判断されるものであるから、仮に、被告が、本件土地の評価を評価通達の定める路線価方式によらずに行うに当たり、国税庁長官の個別的な指示を得ていなかったとしても、そのことの一事をもって、被告の行った本件土地の評価、ひいては、それを基礎としてなされた本件各処分が違法となるべきものでないことは明らかである。」との判示をしている。

本判決に対して学説は、「この判示については、あまりに問題が多いものと考えられる。

¹⁷ 日本税理士会連合会編、山本守之・守之会著『税法上の不確定概念（初版）』（中央経済社、2000年）223頁[古矢文子執筆]。

けだし、評価通達が単なる行政庁内の命令手段であるとしても、納税者に対して事実上の強制力を有しているわけであり、租税法律主義も、総則 6 項の適用の事実を当該納税者に対して明示すべきであると考えられるからである。更に、税務署長が評価通達の規定（職務命令）の根拠に基づかずして、任意に財産を評価し課税処分を行うことは、当該税務署長は職務上の命令に背き（国家公務員法 98①）、懲戒処分の対象とさえなりかねない（同法 82 一）ばかりか（更正の手続の違法性の問題）、納税者に対しても、通達の平等適用を損ない、租税平等主義ないし租税公平主義に反する恐れもあるので、当該課税処分が違法になる（本判決も、その旨指摘している）と解されることになる。¹⁸とするものがある。

6 項適用にあたって、「国税庁長官の指示」の有無が問題となった類似判例としては、東京地裁平成 10 年 9 月 29 日判決¹⁹が挙げられる。納税者は、6 項を適用するにあたって国税庁長官の指示があったことを明らかにしないことは、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」とする憲法 31 条に規定する適正手続の原則²⁰に違反する旨を主張した。

これに対し、判決は、「評価通達 6 によれば、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こととされているが、右にいう国税庁長官の指示は、国税庁内部における処理の準則を定めるものにすぎないというべきであり、右指示の有無が、更正処分の効力要件となっているものでないことは明らかである。したがって、右指示がなかったからといって、右通達の定めに従ってされた更正処分等が憲法 31 条に違反し違法となることはないというべきである。なお、＜証拠＞によれば、平成 5 年 10 月頃、国税庁から各税務署長に対し、…事務連絡がされていることが認められるところ、これは、評価通達 6 にいう『国税庁長官の指示』と解することができるものである」との判示をしている。この判決は、当該課税処分について、国税庁長官の指示がなかったとしても憲法 31 条には違反しない旨判示したものであるが、「国税庁長官の指示」があったことを認定している点で本判決と相違している²¹。

¹⁸ 品川芳宣「相続した土地の『時価』と 8 割評価との関係」TKC 税研情報 7 巻 4 号（1998 年）10 頁。

¹⁹ 税資 238 号 380 頁。

²⁰ 適正手続の原則とは、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならないと、また、それに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないとする原則をいう（金子宏『租税法 第 10 版』（弘文堂、2005 年）84 頁）。この原則は租税法律主義の内容を構成するものであり、憲法 31 条にも関連する。

²¹ この点、本判決においては、被告税務署長が路線価以外の評価方法を採用したことについて、国税庁長官の指示に従っていないとの事実認定は行っていないが、被告税務署長が採用した評価方法は当時の国税庁事務連絡に従って行ったものと認められるので、国税庁長官の指示がなかったとは言えないとする見解として、品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2003 年）137 頁。

また、東京地裁平成 11 年 3 月 25 日判決²²においては、明らかに国税庁長官の指示がなかった課税処分について、6 項がいう「国税庁長官の指示」がないことは違法である旨を原告らが主張している。これに対し判決は、「右の原告らの主張の趣旨が、評価通達 6 の規定に従わなかったこと自体をもって平等原則違反を主張するものであるとすれば、評価通達 6 の規定は、その規定の仕方からして、国民と行政機関の関係について平等原則の観点から行政機関の権限の行使を制限する目的で定められた規定でなく、行政組織内部における機関相互の指示、監督に関して定めた規定であることは明らかであって、評価通達 6 に違反することから直ちに国民の権利、利益に影響が生じるものではないから、原告らの右主張は、自己の利害に直接関係のない主張というべきである。また、評価通達 6 に行政作用の統一、行政作用に関する国民の予測可能性の確保という目的があることを考慮しても、右の理が変わるものではない」と判示している点で注目される。この判決は、「国税庁長官の指示を受けて評価する」との 6 項の内容に違反したことについて、国民の権利、利益に影響を生じさせるものではないとして、その違法性を否定するものである。しかし、この判決は、平等原則違反の見地からの判断はしているものの、国民の予測可能性の確保を考慮してもその理は変わらないとするその根拠を明らかにしていない点で問題がある。

本判決及び上記東京地裁平成 10 年 9 月 29 日判決の判示をみると、その判断は、①評価通達は法規範と同様の効力を有していない。②国税庁長官の指示は、国税庁内部における処理の準則を定めるものにすぎず、指示の有無が更正処分の効力要件にはならない。③国税庁長官の指示は、関係下級行政庁ないしその職員のみを拘束するにすぎず、国税庁長官の指示を納税者に対して明確にしないとしても法律上の瑕疵とはいえない、との観点からなされているものと考えられる。

しかし、このような裁判所の姿勢は、評価通達による財産評価制度や 6 項の機能、及びこれらが納税者に及ぼす影響を看過している。納税者側からみれば、評価通達による評価額を事実上強制されて相続税の申告等を行うわけであり、6 項の適用は、「著しく不適當」という実体的要件と、「国税庁長官の指示」という手続的要件の両方が充足されたときに初めて行われると認識していると言えよう。「国税庁長官の指示」なく 6 項が適用されて納税者の申告等が否認されることとなれば、それは、租税法律主義が要請する法的安定性と予測可能性を著しく害することになる。また、「国税庁長官の指示」といった手続的要件について、他の納税者に対して当該手続的要件を満たして 6 項を適用しながら、特定の納税

²² 税資 241 号 345 頁。

者についてのみ当該手続的要件を満たさずに 6 項を適用すれば、それは、租税公平主義の見地から問題となる。6 項の適用については、課税庁における慎重な判断、その判断についての合理性が担保されるべきであり、課税庁による恣意的な適用は抑制されなければならない。したがって、租税法律主義が要請する法的安定性や予測可能性を保障していくためにも、6 項の適用に際しては、国税庁長官の指示の有無及び内容について、当該納税者に対して情報を明示すべきである。

第 6 項 納税者及び課税庁双方が鑑定評価額によって時価評価の合理性を争った事例

6 項適用の問題として土地の時価の適正性が問われている場合には、相続税法 22 条がいう「時価」の算定方法として、納税者及び課税庁双方が不動産鑑定評価を用いるべきであることは先に述べた通りである。以下に取り上げる東京地裁平成 12 年 2 月 16 日判決²³は、地価下落局面における商業地区に所在する土地の評価につき、6 項適用の問題として、納税者及び課税庁双方が不動産鑑定評価による評価額によって時価の適正性を争うものである。本判決は、相続税法 22 条の時価を「客観的な交換価値」と解した上で、そのことを前提にしても、当該土地の評価方法につき、収益還元法による収益価格を重視すべきである旨判示する点で注目される。事実の概要は次の通りである。

X1、X2 及び X3（原告）は、平成 6 年 6 月 27 日に A の死亡により発生した相続（以下「本件相続」という）について、平成 7 年 2 月 23 日、相続税の期限内申告（以下「本件申告」という）をした後、同年 8 月 26 日、更正の請求をした。これに対し、Y 税務署長（被告）は、平成 9 年 3 月 7 日、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という）をし、次いで、同年 3 月 14 日、更正処分（以下「本件更正処分」という）等をした。これらの各処分に対し、X1 らは、本件通知処分、本件更正処分等を不服とし、不服申立の前置を経て（異議決定及び裁決において一部取消）、平成 12 年 9 月 1 日、裁決後の本件更正処分の取り消しを求める旨の本訴を提起した。

本件においては、①東京都台東区谷中所在の土地、②東京都中央区日本橋人形町所在の土地（以下「本件 N 土地」という）、③マッチ卸売業を営む株式会社 K マッチの株式（取引相場のない株式）に関する相続税法上の「時価」の評価額が争われた。いずれの財産についても、評価通達による評価額が同法上の「時価」を表していないということで、それらの評価方法と評価額を争うものである。本稿においては、上記のうち②の本件 N 土地に関

²³ 判例時報 1888 号 71 頁。

する争点を取り上げる。

商業地区に所在する本件N土地の評価通達による評価額は、3億6,361万7,100円である。本件N土地の近隣公示地の公示価格（平成6年1月1日が470万円、平成7年1月1日が315万円）から算出した平成6年1年間における地価下落率は32.9%であり、路線価の決定に当たり評価上の安全性として考慮されている公示価格水準の約20%の割合を超えるものであった。そこで、被告Y税務署長は、評価通達による評価方法によらないことが正当として是認され得るような特別の事情が存すると認め、本件N土地については、路線価方式による評価によることなく個別的评价を行っている。

本件では、当事者双方が不動産鑑定士による鑑定評価額により本件N土地の評価額及びその評価方法を争っており、その価額は、原告X1らのものが2億6,233万4,100円、被告Y税務署長のものが3億0,050万円である。

なお、被告Yの鑑定評価額では、取引事例比較法に基づく比準価格（1㎡あたり262万円）、公示価格に基づく規準価格（1㎡あたり313万円）、収益還元法による収益価格（1㎡あたり192万8千円）が試算されている。この内、比準価格については、十分な資料分析に基づき、信頼性を有する取引事例を採用し、適正に補修正を行って算定された価格であることから、実証的規範性に優れており重視されるべきであるとしており、また、規準価格についても検証手段として活用されるべきであるとの判断をしている。しかし、収益価格については、規範性に欠ける面を有する等として、結局、比準価格と同額の1平方メートル当たり262万円をもって本件N土地の単価としている。

（1）収益還元法に関する納税者側の主張

このような被告Y税務署長の鑑定評価額に対して、納税者である原告X1らは、「一応収益還元法による価格を試算しているが、結局、収益価格は全く考慮されておらず、不当である」とした上で、収益還元法については、「需要者の側から財産の価値を計るもの、すなわち、買受人が土地を利用することによってどれだけの収益を得ることができるかという観点から価格を求めるものであるから、収益還元法によって求められた価格は、土地の取引価格と一致する。確かに、バブル経済期においては、投機目的による土地の売買が収益価格と乖離した形で進められたが、バブル崩壊による地価暴落により、本件相続発生時には、収益価格イコール時価であることが再認識されていた。バブル崩壊後の状況下では、収益還元法は、十分規範性を有するものであり、少なくとも、取引事例

比較法以上の価値を有するものとして評価されるべきである。また、被告は、収益価格を算定する基礎となる収益や費用の見積りが不確定要素を含むものであるとの問題点を指摘するが、収益還元法は国際的に用いられており、国土交通省も、収益還元法による算定を始めているところである」との主張をしている。

(2) 収益還元法に関する課税庁側の主張

これに対し被告 Y 税務署長は、原告 X1 らの鑑定評価額を「公示価格による規準価格を考慮せず、収益還元法をいわば偏重して評価したものであって評価方法として妥当性を欠く」とした上で、収益還元法については「収益還元法の有用性を否定するわけではないが、現実に算定される評価額においては将来の不確定要素や推定的判断が入り込むため、価格面での規範性に欠ける面がある。…収益還元法は、鑑定評価手法の一つではあるが、相対的にその評価が定まるべきであって、収益還元法を特に重視すべきであるとする原告らの主張は、不動産鑑定評価基準にも抵触するものである。仮に、原告らが主張するとおり、価格形成は収益性を重視してされることが一般的であるとすれば、そうして価格形成された取引それ自体が一つの取引事例として集積され、取引事例比較法の基礎とされるのであろうし、そもそも、実際の土地取引においては、収益性に基づく価格によってのみ地価が形成されているものとはいえず、土地の客観的な交換価値は、土地の資産性をも加味した価額であって、一般的には収益還元価格とは乖離したものと考えられる。すなわち、土地の価額は、収益価値のほか財産を所有することに対する価値又は将来値上がりするであろうことに対する期待（価値）等が加わって形成されるものであって、収益還元価格を相当程度上回るものであると考えられる」と主張した。

第 7 項 収益還元法と取引事例比較法との関係

これに対し本判決は、まず、収益還元法の有用性について次のように判示している。

「法 22 条にいう『時価』とは、客観的な交換価値を意味するところ、土地の客観的な交換価値は、土地が本来的にはその利用を通して収益を得るものであることから、一般に当該土地の収益性を反映して形成されるものと解されている。したがって、土地の客観的な交換価値を算定する際には、当該土地によりどの程度の収益が得られるかを考慮することは意義のあるものであり、土地の収益性に着目してその価値を算定する収益還元法は、その算定に著しい困難性や不合理性がない限りにおいて、できる限り斟酌されるのが相当であるというべきである。とりわけ、対象土地が賃貸用土地又は一般企業用土地である場合

には、その市場価格は、当該土地の利用による収益を一層重視して形成されるものということができるから、このような土地の交換価値の評価に際しては、収益還元法は、一層の有用性を有するものということができる。」

そして、取引事例比較法による比準価格の性格については、「取引事例比較法において算定根拠に用いられる現実の取引事例は、不動産市場の特性や、売手及び買手双方の能力・価値観の多様性、動機の違い等により、それぞれに個別的な事情を包含するのが通常であるから、事情補正を施したとしても、それによる算定には自ずと限界があるものであり、この点は取引事例比較法を用いる際の注意として一般に指摘されているところである。その上、売手と買手との間に取引以前からの人的関係等の特殊な利害関係が存する場合には、その間の取引価格はもはや正常な取引価格とはいえないものとなることから、本来、取引事例として用いることもできないのであるが、現実の取引にこのような要素が含まれているといえるか否かについては外形上明らかでないことも多いから、そのような不適切な取引を取引事例として採用することもある程度は避けられないといわざるを得ない。」とした上で、「このようなことからすると、比準価格と収益価格は、現実の取引を基に算定する限り、一致するものということとはできないのであって、かえって、このような状況を想定すれば、収益還元法による試算価格に一層の意義を認める必要があるということが出来る。」と判示している。

本件事案のように、土地の「時価」を算定する場合において収益還元法による収益価格を重視すべきか否かについては、学説上、積極説と消極説が存在する。このうち積極説をとる見解は、「相続税の性格に鑑み、あるいは『時価』が客観的交換価額であると解されていることもあって、評価通達における各財産の評価方法においては、取引事例方式が重視されている。特に、実務上は、過去の取引価額が最重要視されて、当該財産の価額の評価が行われる傾向が認められる。これは、従来、土地等について取引価額が収益価額を大幅に上回る傾向があったから収益価額を軽視せざるを得なかったものともいえる。しかし、最近の地価下落が継続しているような場合には、当該財産（土地）の課税時期における客観的交換価額がそれほど参考にならなくなってきている。然すれば、土地等の鑑定評価においても一つの柱となっている評価方法である収益方式による収益還元価額を参考にせざるを得ないことになる。このことは、最近の不良債権に係る担保物件の評価において収益還元価額が重視されていることと共通するものと考えられる。²⁴」としている。

²⁴ 品川芳宣「財産評価基本通達の改正課題とあるべき方向」税理 41 巻 12 号（1998 年）4 頁。

これに対し、消極説をとる見解では、「相続税法 22 条が、財産の評価について時価主義を採用し、客観的な交換価値を示す価額を求めようとしている以上、同条所定の時価は、自由な取引が行われる市場で通常成立すると認められる売買実例価額によることが最も望ましいというべきである。…評価通達 14 項（路線価）（平成 11 年 7 月 19 日課評 2-12 他による改正前のもの）が『…売買実例価額、公示価格、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した 1 平方メートル当たりの価額とする。』とし、収益価格を直接的には含めなかったのも、『客観的な交換価値』を求めるに際し、収益価格よりも売買実例価額に比重を置く評価の方がより相続税法 22 条所定の『時価』を適正に示すとの判断に基づくものということができる。…土地の価額は、収益還元価格に『土地』という減価しない財産を所有すること自体に対する価値及び将来値上がりするであろうことに対する期待（価値）等が加わって形成されるものであって、収益還元価格を相当程度上回るものであると考えられる。…そうすると、相続税法 22 条所定の『時価』である客観的な交換価値を、収益価格よりも売買実例価額により比重を置いて算定すべきとする考えには合理的な理由があるものと考えられる。²⁵⁾」としている。

前述の通り、不動産の価格は、一般に、費用性、市場性、収益性の三面から接近して求めることが合理的であるとされ、これが不動産の鑑定評価方式の考え方の基本となっている。不動産の鑑定評価方式には、原価方式、比較方式、及び収益方式の 3 方式がある。

原価方式とは、費用性の面から、不動産の再調達（建築、造成等による新規の調達をいう。）に要する原価に着目して価格を求めようとする方式（原価法）をいう。次に、比較方式とは、市場性の面から、不動産の取引事例又は賃貸借等の事例に着目して価格を求めようとする方式（取引事例比較法）をいう。また、収益方式とは、収益性の面から、不動産から生み出される収益に着目して価格を求めようとする方式（収益還元法）をいう。本件事案においては、本件 N 土地が、最近において造成された造成地や埋立地等には該当しないため、上記のうち原価方式の適用は適切ではないと判断されたことが窺える。問題は、本件 N 土地の時価の客観性、適正性を確保するために、比較方式と収益方式によって求められた価格をどのように参酌するかにある。この点、不動産鑑定評価基準第 8 章第 6 節は、収益還元法、取引事例比較法等の各鑑定評価方式の適用にあたって、「鑑定評価方式を当該案件に即して適切に適用すべきである。」としている。そして、この場合には、「原則として、原価方式、比較方式、及び収益方式の 3 方式を併用すべきであり、対象不動産の種類、

²⁵⁾ 白井文緒「判批」税務事例 35 巻 6 号（2003 年）40 頁。

所在地の実情、資料の信頼性等により 3 方式の併用が困難な場合においても、その考え方をできるだけ参酌するように努めるべきである。」としている。

以上の点を踏まえて、本件における当事者双方の主張をみると、原告 X1 らは、「収益還元法によって求められた価格は、土地の取引価格と一致する」と断定し、特に「バブル崩壊後の状況下では、収益還元法は十分規範性を有するものであり、少なくとも、取引事例比較法以上の価値を有するものとして評価されるべきである」と主張する。

確かに土地は、本来、その利用を通じて収益を得るものであることから、その価格は、一般に当該土地の収益性を反映して形成されるものと言えよう。したがって、本件 N 土地の相続税法 22 条における「時価」、すなわち客観的な交換価格を求めていく場合にも、本件 N 土地によってどの程度の収益が得られるかを考慮することは意義がある。特に本件 N 土地は、都心部に存する商業用地であることから、投資採算性に着目してその価値を算定する収益還元法を適用することは有効であり、算定される収益価格は出来る限り参酌されるのが妥当であると解される。また、地価急落局面においては、取引事例から実勢価格水準を適正に把握することが困難になることが予想される。すなわち、不適切な取引事例を選択する虞が否定できないのであり、その意味でも、収益還元法を参酌することは一層の有用性を有するものと言える。しかし、収益還元法と取引事例比較法は、不動産鑑定評価の一手法としていずれかの手法に優劣があるわけではない。各手法によって算定された収益価格や基準価格は、あくまでも、個別の事案に即してそれぞれが適切に参酌されるべきものであり、収益還元法を「少なくとも、取引事例比較法以上の価値を有するもの」と解することは適切ではない。

一方、被告 Y 税務署長は、「収益還元法を重視すべきとする原告らの主張は、不動産鑑定評価基準に抵触するものである。」と主張する。しかし、被告 Y 税務署長は、本件 N 土地の評価に際して、収益価格の算定をしながらも、結果としてそれを評価額に反映させなかったものであり、その意味では、被告 Y 税務署長側の鑑定評価額こそ不動産鑑定評価基準からみて問題があるものと考えられる。

収益還元法の適用にあたっては、純収益の適切な予測と把握、当該純収益の性格及び将来の動向に応じた還元利回りについての的確な判断、還元方法に関する適切な選択が要請されることになる。被告 Y 税務署長は、この点について「現実に算定される評価額においては将来の不確定要素や推定的判断が入り込む」として、その価格の規範性に問題があると指摘するものと思われる。しかし、本判決が判示する通り、取引事例比較法の算定根拠

となる現実の取引事例についても、「不動産市場の特性や、売手及び買手双方の能力・価値観の多様性、動機の違い等により、それぞれに個別的な事情を包含するのが通常」であり、また、「売手と買手との間に取引以前からの人的関係等の特殊な利害関係が存する場合には、その間の取引価格はもはや正常な取引価格とはいえないものとなる」のである。すなわち、取引事例比較法の適用にあたっては不確定要素や推定的判断が入り込む余地があるのであり、そうであるならば、むしろ、取引事例比較法による比準価格と収益還元法による収益価格の両方を鑑定評価額に反映させることによって、本件 N 土地の「時価」の客観性、適正性を確保するよう努めるべきである。

第 8 項 取引事例比較法と地価急落との関係

本判決は、さらに、取引事例比較法と地価急落との関係について、「本件相続の生じた平成 6 年 6 月頃は、バブル経済の崩壊を受けて日本経済に混乱が生じていた時期であるといえることができる。バブル経済期には土地が投機の対象となったため、土地の客観的交換価値は、その転売利益に着目して形成されていたところ、その崩壊後においては、一部の土地の地価が短期間に急激に下落する等、地価の変動は予測困難となり、かつ、日々刻々と変化する状況が続いていたから、取引事例を適切に考慮し、事情補正等を的確に行うことは非常に困難な状況にあったというべきである。特に本件 N 土地付近では、前記のように公示価格が 1 年間に 32 パーセント余りも下落する等、土地価格が激変していたのであるから、この時期行われた取引には、市場の激しい変動を反映して不正常的な要素が多く混入していることが容易に想定できるところである。他方、同時期以降には、土地価格の上昇が期待できない中で、収益性を重視して価格形成がされる不動産が増加しているとの指摘もされているところであるから、本件相続の生じた平成 6 年 6 月頃における土地の客観的交換価値の算定においては、取引事例との比較のみによるのでは適切な算定がされにくく、その収益性に着目した算定が一層の有用性を持つに至ったといえることができる。」と判示している。そして、本件 N 土地の「時価」に対する判断については、「取引事例比較法による比準価格は無視できないものの、これが収益還元法による収益価格を上回る規範性を有しているとは認めがたく、双方を同等に用いるべきものと考えられる。…本件 N 土地についての更地価格は、適切に算定された比準価格と収益価格を単純平均して求めるのが相当である。」と判示している²⁶。

²⁶ 具体的な算定方法として、原告側の収益還元法による収益価格と、被告側の取引事例比較法による比

本判決が示す通り、バブル崩壊後の地価動向は、一部の土地の地価が短期間に急激に下落する等、その予測は困難であり、かつ、日々刻々と変化する状況にあったと言える。特に本件 N 土地付近では、公示価格が 1 年間に 32 パーセント余りも下落するほど土地価格が激変していたのであるから、この時期に行われた取引事例には、市場の激しい変動を反映して不正常的な要素が多く混入していることが予想される。このような特殊な状況下において、取引事例比較法による比準価格を算定するために取引事例を適切に選択し、事情補正等を的確に行うことは相当困難であることが推察される。他方、本件 N 土地は、商業地区に存するのであり、土地の価格に影響を与える一要素として、収益性はもとより考慮されるべきものと言えよう。したがって、本判決が、取引事例比較法による比準価格と収益還元法による収益価格を同等に用いるべきであると判示したことは妥当であると考えられる。

ところで、不動産鑑定評価基準における収益還元法の内容については、平成 14 年 7 月 3 日に 12 年ぶりの改正が行われている（前回改正は平成 2 年。平成 15 年 1 月 1 日から適用。）。従来の収益還元法の手法は、直接還元法のみであったが、改正後の不動産鑑定評価基準では、直接還元法と DCF 法の 2 本立てとなり、また、不動産の証券化のための鑑定評価は、原則として DCF 法を適用することとされた。その改正の要点としては、①収益性を重視した鑑定評価の充実（複合不動産の個別性に着目し、毎期の収益の予測等からの収益還元について、詳細に説明する手法（DCF 法）を導入し、収益力をより詳細に把握するための物件調査市場分析の拡充、改善）を図ること、②鑑定評価の結果についての説明責任の強化（価格決定の理由について、価格の決定過程や前提条件の説明を充実させ、正確で分かりやすい説明を一般化する）が挙げられる。このような改正が行われる背景には、不動産の証券化等土地・建物一体の複合不動産の収益性を重視する取引が増大する中で、これに的確に対応する鑑定評価手法の確立及び明確化の必要性が高まったことがある²⁷。

このように、収益還元法は、土地の客観的交換価格を的確に把握する手法として、実務上、その有用性が見直されつつあり、本判決の判示も、このような実務の動向に沿ったものと解することができる²⁸。

準価格とを採用し、これらを単純平均して本件 N 土地の更地価格としている。

²⁷ 白井・前掲注 25、39 頁。

²⁸ 本判決を、収益価格を加味した先例として評価すべきであるとするものとして、品川芳宣「相続税における土地・取引相場のない株式の個別評価」税研 110 号（2003 年）76 頁。

第3節 路線価等による評価方法自体が土地の「時価」の算定方法として著しく不合理となる場合

第1項 接道義務を満たしていない宅地の評価方法の不合理性を争った事例

評価通達は、徴税及び納税の便宜の観点から、画一性、簡便性を特質とするものであり、個別具体的妥当性が犠牲となっていることから、算定される評価額は、いわば標準的価額となっている。したがって、極めて特殊な個別要因を有する土地に関しては、路線価等による評価方法では適正な時価を算定できない事態が生じ得る。以下に取り上げる東京地裁平成12年2月16日判決¹は、間口が狭く、奥行も長大な比較的広い袋地上の形状で、かつ、接道義務を満たしていないために建物の新築が出来ない土地の評価額及びその評価方法について争われた事案である。事実の概要は次の通りである。

Xら4人（原告、控訴人）及び訴外Bは、平成5年2月2日に死亡したAの相続人であるが、Aを相続（以下「本件相続」という。）したことに係る相続税について、課税価格総額5億1,857万円余として、同年10月18日、相続税の確定申告を行った。その後、Xらは、平成6年7月5日、相続開始に係るXらの相続税の申告に係る財産のうち、東京都新宿区所在の宅地603.5㎡（以下「本件土地」という。）のうち持分10分の9の時価（M不動産鑑定士・税理士による鑑定評価額2億6,460万円）が申告書記載の評価額（評価通達による評価額4億9,867万円余）を下回っているとして更正の請求を行った。

これに対し、Y税務署長は、平成7年3月17日、財産評価基本通達（平成5年6月改正前のもの、以下「評価通達」という。）、「不整形地補正率について」（平成4年3月3日付情報、以下「本件情報」という。）等に基づき、本件土地の相続税評価額は時価を上回っているとは認められないとして、Xらに対して、それぞれ更正をすべき理由がない旨の本件各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）をした。Xらは、本件各通知処分を不服として、不服申立ての前置を経て、本訴を提起した。

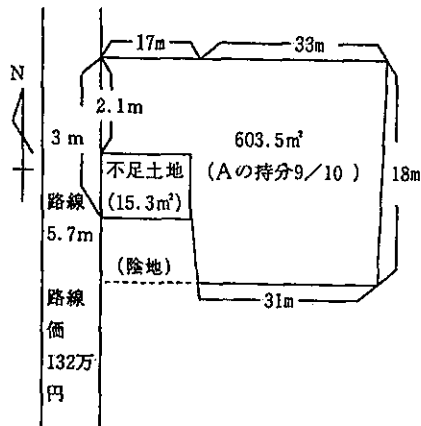
なお、本件土地の実態は、以下の通りである。

本件土地は、南北に延びる幅員約5.7mの舗装区道の東側に位置し、間口約2.1m、奥行約17mの路地状部分を有する袋地状の画地である。有効宅地部分の形状は、路地状部分に接続する部分（北側）の奥行が約33m、反対側（南側）が約31m、幅約18mのほぼ台形の画地であり、地積は603.50㎡であって、Aの持分は10分の9（以下「本件相続

¹ 税資246号679頁。

土地」という。)である。

本件土地の存する地域は、第2種住居専用地域で、建坪率は60%、容積率は300%であり、本件相続開始日現在の利用状況は、木造2階建居宅の敷地として利用されていた。また、本件土地は、路地状部分の長さが約17mであるにもかかわらず、その幅員が約2.1



mしかないため、本件相続開始日現在は、東京都建築安全条例（平成5年3月31日付け改正前のものをいい、以下「建築安全条例」という。）3条に定める接道義務を充足しておらず、そのままでは、その土地上に建物を新築することができない土地であり、右接道義務を充足するためには、路地状部分の幅員が3m以上である必要があった。

本件相続土地の評価方法の概要は次の通りである。

(1) Y税務署長が行った評価通達による評価額

132万円（路線価）×0.89（奥行価格補正率）×0.90（間口狭小補正率）×0.90（奥行長大補正率）＝951,588円

951,588円×603.5m²（本件土地の地積）×9/10（Aの持分）＝5億1,685万円余

0.9m（建築安全条例に基づく最小限幅員3.0m－2.1m）×17m＝15.3m²…
（不足土地面積）

132万円×15.3m²×9/10＝1,817万円余（不足土地分の評価通達による評価額）

5億1,685万円余－1,817万円余＝4億9,867万円余

(2) Xらが採用したM不動産鑑定士・税理士による鑑定評価額

本件土地が標準画地であるとした場合の更地価格を1m²当たり145万円とし、①本件土地が袋地状宅地であることの評価減30%、②広大地であることによる評価減20%及び③現状では建物を新築することができないことの評価減40%をそれぞれ相当であるとした。これにより算定される本件相続土地の鑑定評価額は以下の通りである。

145万円×（70%×80%×60%）×603.5m²＝2億9,400万円

2億9,400万円×9/10＝2億6,460万円

本件においては、Y税務署長の行った評価通達・本件情報等に基づく評価方法が、本件相続土地の相続税法 22 条における時価の算定方法として不合理であるか否か、また、その評価額が、相続税法 22 条にいう時価を超えるか否かが争点となっている。判決は、原告らの上記申告に係る本件相続土地の評価額は過大とはいえないとして、原告らの請求を棄却している。

第 2 項 本件土地に対して評価通達を適用することの不合理性

評価通達における土地評価方法では、建築基準法その他の法令において規定されている建築物を建築するために必要な道路に接すべき最小限の間口距離の要件（接道義務）を満たしていない宅地については、建物の建築、建て替え等が制限され、その利用価値が著しく低下するものと考えられることから、無道路地（道路に直接面していない宅地）と同様に評価するものとして取り扱われている。その概要は次の通りである。

評価通達（平成 5 年 6 月 23 日付、課評 2-7・課資 2-156 による改正前のもの）によれば、相続により取得した宅地の価額は、利用の単位となっている一画地の宅地ごとに評価することとされており（評価通達 10）、原則としてその宅地の面する路線に付された路線価を基礎とし、その宅地の奥行距離に応じた補正率を乗じて計算した価額（評価通達 15）に、その宅地が面する路線の状況に応じて評価通達付表二（側方路線影響加算率表）、評価通達付表三（二方路線影響加算率表）等を適用して計算した金額（評価通達 16～18）の合計額を 1 平方メートル当たりの価額として計算される。

また、不整形地補正については、（イ）その不整形の程度、（ロ）位置、（ハ）地積の大小に応じ、不整形地を 3 の類型に分類して合理的と認められる評価方法を示し、その近傍の宅地との均衡を考慮して、100 分の 30 の範囲内²において相当と認める金額を控除して補正を行うこととしている（評価通達 20）。そして、この範囲内において行う斟酌については、課税実務上、不整形地評価の公平・簡便化の観点から、不整形地の評価上勘案すべき各要素を盛り込んだ補正率（本件情報）が設けられ、これを評価通達 20-1 のイからハまでに掲げる価額に乗じて不整形地の価額を算定することができることとされている。そして、本件情報によれば、本件土地のような形状の土地については、（A）蔭地割合方式による不整形地補正率を適用して評価する方法、（B）間口狭小補正率（評価通達付表 4）と奥行長大補正率（評価通達付表 5）を適用して評価する方法のいずれかを選択して評価する

² なお、平成 11 年 7 月 19 日付の評価通達の改正によって、この評価減の範囲は 100 分の 40 に変更されている。

ことができることとされている³。

さらに、本件土地のように接道義務を満たしていない宅地については、そのままでは建物の新築ができないことから、不整形地補正の範囲内（100 分の 30）において、建物の新築ができない場合の斟酌として、無道路地の評価が行われる。具体的には、算定された不整形地評価額から、接道義務を満たすために必要な最小限度の通路を拡幅したことを想定した場合の、その拡幅した通路部分の評価額に相当する金額を控除することによって評価を行うこととなる。なお、この拡幅した通路部分の評価額は、接道する道路の路線価に拡幅通路部分の面積を乗じて算定した価額とされている（評価通達 20-2）。

上記の通り、評価通達上の無道路地の評価については、費用性の観点から、接道義務を満たすために必要な通路部分の買い取りを想定する評価方法が用いられており、その買い取り価額は単純に路線価を基に評価することとされている。しかし、接道義務を満たしていない宅地について、現実として他人所有の隣地の買い取りが可能であるか否かは、個々の状況により大きく異なることから、評価通達による無道路地の評価額は、実際に建築不可能な土地の実勢価格を大幅に上回ることがあり得る。すなわち、評価通達によって評価することが、相続税法 22 条の「時価」の算定方法として、著しく合理性を欠く事態が生じ得るのである。

そこで本件事案をみると、まず、原告 X らは、本件土地に対して評価通達を適用することの不合理性について、「建築安全条例 3 条により、建物の新築が禁止されている場合の土地評価について、被告は、現実には存在しない不足土地があると仮定した評価を主張するが、評価通達 1 項（2）によれば、それぞれの財産の現況に応じて評価するとされていることに照らしても、右の被告の評価方法は不合理であり、明らかに評価通達の適用を誤っている。…不整形地補正は、評価対象地の形状に起因する物理的な利用効率の低下を配慮した規定であるから、このような尺度で、法令上の建築制限による減価を測定することは不可能であり、不整形地補正自体もそのようなことを予定していない。被告は、建築安全条例 3 条により、建物の新築が禁止されている土地の評価に当たって、不整形地補正によって評価を行っているが、評価通達 6 項は、土地価格に決定的影響を与える要因に適用すべき規定が評価通達にない場合について、この通達の定めにより難しい場合には、国税庁長官の指示を受けて評価すると定めている。右規定を無視して、行政的要因という異次元の価格形成要因に、恣意的に不整形地補正の規定を適用するという被告の行った評価方法

³ 本件事案においては、(B)の方法が選択されている。

は、明らかに評価通達に違反している。」と主張している。

これに対して、被告Y税務署長は、不足土地の取得を想定して評価することの合理性について、「本件土地が建築安全条例 3 条の接道義務を充足しないため、本件土地上に建物の新築ができないことは、直接その土地に付された法令上の建築制限ではなく、評価すべき土地の形状に起因して発生したものであって、接道義務を充足した場合には、解消され得るものである…鑑定評価実務においては、取付道路の開設に要する土地の取得の可否及び取得費用を勘案して補正をすることによって、無道路地の評価を行うのが一般的であるが、この方法は不足土地の評価額を控除するものにほかならず、本件土地についてもこれと同様の考え方によったものであるから、本件土地のように建物の新築ができない土地の価額の評価方法として、不足土地の取得を想定して評価することも、合理性を有するといふべきである。」と主張している。

これらの主張に対して、本判決は次のように判示している。

「本件土地のように道路に路地状部分で接道し建築安全条例上の接道義務を充足していない土地の評価方法については、他の同種の土地の売買実例と比較してその価額を算定する方法、その近傍の整形地との格差を経験的に習得した達観的な数値で修正する方法、費用性の観点から接道義務を充足するために必要な隣地（不足土地）の買収を想定する方法等が考えられるところである。

このうち不足土地の買収を想定する方法については、実際上は、現在の利用状況などから隣地に不足土地を供出する余裕がない場合もあり、常にすべての場合に不足土地の買収が可能なわけではなく、当該土地及び不足土地等の状況に照らして、被告の採用した前記の評価方法を取ることが相当でない場合も存在することは否定できないし、隣地所有者が不足土地のみの部分的な買収の申し込みについて、必ず客観的な時価によってこれに応ずるとも言い難く、当該土地の事情によっては、不足土地の買収価格を単に路線価によって評価し、これを控除する方法によることは、接道義務を充足していない土地の客観的な時価を評価する方法として合理性を欠く場合もあるものといわなければならない。

しかし、本件についてみれば、不足土地の購入を想定することが社会通念上不可能な場合を想定しているとは解されないこと（本件鑑定評価に係る鑑定書には、本件土地の所有者が、右不足土地の買い取りを打診したが、いい回答は得られなかったとの記載があるが、どのような条件提示がされたか等が明らかではなく、これをもって、不足土地の買い取りが社会通念上不可能であるとはいえない。）、不足土地の面積は、15.3 平方メートルであ

るのに対して、本件土地の面積は 603.50 平方メートルと、極めて大きな差があり、相続税の路線価が、評価の安全性の観点から、地価公示価格と同水準の価格の 8 割を目途に低めに評定されていること、平成 5 年 1 月 1 日から本件相続開始日までの時点修正率が 0.96 であり、建物の新築ができないことについての減価以外の被告の評価方法に不合理なところがないことをも考慮すれば、被告が本件相続土地について前記の算定方法を用いることが、右評価誤差の許容範囲を超えて不合理であるとは認められない。

原告らは、評価時点では、不足土地に関してその所有者から右評価額で購入することが確定しておらず、また、現実には買うことのできる確率が極めて低いのであるから、不整形地補正の最高限度である 3 割の減価をすべきであると主張するが、減価割合を 3 割とすべき具体的根拠が明らかではなく、当該土地に対する不足土地の割合が 3 パーセントに満たないような場合においては、3 割もの減価割合を適用すると、不足土地の買収価格を極端に高額に想定した場合と同様の結果となるが、このような結果は実情にも合致しないというべきであるから、原告らの主張は採用できない。」

本判決に対して、学説には、「特に本件土地の価額について、奥行価格補正率適用などの所定の画地調整を行った上で、建築安全条例上新築できないことについては、その接道部分について必要な隣地（不足土地）を通常の路線価で買い増すこととし、その所要額（コスト）を控除すれば足りるとしていることは、あまりに安直であるともいえる。けだし、不動産取引では、通常、『隣地倍値』といわれるように、自有地の価値を高めるために隣地を買収するには相当のコストが必要であることは常識であるのに、そのことを何ら配慮していないからである。特に本件土地の評価においては、そのことが大きな鍵を握っているものと考えられる。また、かかる事情があるにもかかわらず、所定の奥行価格補正率等を適用するなど、単純に画地調整を行っただけで評価したことも問題であろう。もっとも、本件情報による隣地割合を適用していないことをみると、それを適用した方が評価額が高くなるものと推測できる（このような不整形地等にかかる画地調整が必ずしも実態に沿わないということで、平成 11 年 7 月 19 日付けの通達改正で一部改正されている。）。いずれにしても、本判決が適正と認めた本件土地の評価方法（評価額）にも、いくつかの問題があり、『時価』を的確に表しているとも言い難いところである。⁴⁾とするものがある。

上記の通り、被告 Y 税務署長は、「鑑定評価実務においては、取付道路の開設に要する土地の取得の可否及び取得費用を勘案して補正をすることによって、無道路地の評価を行う

⁴ 品川芳宣「不整形地等の評価の合理性と更正をすべき理由がない旨の通知処分に係る立証責任」TKC 税研情報 9 巻 6 号（2000 年）13 頁。

のが一般的である」との主張を行っており、また、本判決も、本件土地のように接道義務を満たしていない宅地の評価方法について「他の同種の土地の売買実例と比較してその価額を算定する方法、その近傍の整形地との格差を経験的に習得した達観的な数値で修正する方法、費用性の観点から接道義務を充足するために必要な隣地（不足土地）の買収を想定する方法等が考えられる」としている。いずれも、本件土地の評価方法の検討にあたって、不動産鑑定評価における無道路地の評価を議論の前提としているものと考えられる。

不動産鑑定評価における無道路地の評価においては、個々の事案に応じて「無道路地」の四囲の状況（建物の配置、利害関係人の多寡）を十分に把握し、建築基準法上の道路に接面するために考えられる合理的かつ効率的な通路開設の方法を考えることが不可欠とされている。この点、本件土地のように接道義務を満たしていない宅地を想定すると、理論的には、接道義務を満たすために必要な不足分の土地を買い上げること、あるいは他人所有の隣接地の土地を通行することのできる権利（地役権等）を設定することが出来れば、接道義務を満たすことになり建築物の建築が可能となる。しかし、現実的に隣接する他人の土地を買収することが出来るか否かは個々の状況によって大きく異なる。例えば、当該不足土地部分に既に他人の建築物が建築されていて、除却（取り壊し）が容易ではない場合や、所有者が多数人の共有物であるため、権利関係が複雑で合意形成が困難な場合には、土地買収の実現はほぼ不可能な状況となる。このように、接道義務が満たされず建物の建築が不可能となる場合、その敷地の価格は、鑑定評価上、相当な減価（著しい経済価値の低下）があると判定されることとなる。

すなわち、不動産鑑定評価において、費用性の観点から接道義務を充足するために必要な隣地（不足土地）の買収を想定する評価方法をとる場合には、その実現可能性の程度およびその費用等を総合的に勘案しなければならないのである⁵。この点については、本判決も「実際上は、現在の利用状況などから隣地に不足土地を供出する余裕がない場合もあり、常にすべての場合に不足土地の買収が可能なのではなく、当該土地及び不足土地等の状況に照らして、被告の採用した前記の評価方法を取ることが相当でない場合も存在することは否定できない」と指摘しているところである。

仮に隣接する不足土地の所有者が部分的な土地の買収の申し込みに応じるとしても、いわゆる買い進みが生じて不足土地の価額が高値になる可能性は否定できず、その価額が客観的な時価になるとは言い難い。したがって、評価の対象となる土地の事情によっては、

⁵ 日税不動産鑑定士会編『土地の税務評価と鑑定評価』（中央経済社、2005年）93頁[十文字良二執筆]。

「不足土地の買収価格を単に路線価によって評価し、これを控除する方法によることは、接道義務を充足していない土地の客観的時価を評価する方法として合理性を欠く場合がある」のである。

このように、本判決は、接道義務を満たしていない宅地について、不足土地の買収を想定する評価方法（評価通達による評価方法）に従って評価することの不合理性を認定しているのであるが、一方で、本件事案については、被告Y税務署長の採用した本件土地の評価方法は不合理ではないとの判示をしている。しかし、その根拠には論理的に問題がある。

まず、本判決は「不足土地の購入を想定することが社会通念上不可能な場合を想定しているとは解されないこと」をその根拠の一つに挙げている。すなわち、社会通念上、不足土地を買い取ることが不可能であるということが証明されない場合には、不足土地の買い取りを前提とした評価を行う旨を判示したものと解される。しかし、財産の評価に当たり考慮される個別事情は客観的要素に限定されるべきであるから、不足土地の買い取りが社会通念上可能かどうかという主観的要素の不確定な事情は、本件土地の現況として考慮されるべきではない。また、本判決は本件土地と不足土地の面積の比較を行い、不足土地の面積は本件土地の面積の3%に過ぎないから、原告Xらが主張する30%の減額割合によると、減価額が過大になる旨を判示している。しかし、不足する土地の面積が本件土地の面積に比べて僅かであるから、30%の減価割合は過大であるという論理は、不足土地の買収を想定する評価方法を採用することを前提とした議論であると言える。本件では、不足土地の買収を想定する評価方法が妥当な評価方法であるかどうかが問われているのであるから、このような判断には賛成することができない。さらに本判決は、「相続税の路線価が、評価の安全性の観点から、地価公示価格と同水準の価格の8割を目途に低めに評定されていること、平成5年1月1日から本件相続開始日までの時点修正率が0.96」であることを根拠に挙げている。しかし、本件事案は、地価の変動による評価上の問題を取り扱うものではないのであり、これらの点をもって、不足土地の買収を想定する評価方法を合理的と判断するのは妥当ではない。本件においては、評価通達における評価方法において「建物の新築が出来ないことについての減価」をどうみることが正に問題となっているのであり、それ以外の評価方法に不合理な点がないことをもって被告の評価方法を妥当とする本判決の判断には相当の問題があると言える。

評価通達における時価は、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で通常成立すると認められる価額であると解されるから、一方において客観的要素が考慮される

とともに、他方において主観的な要素は排除されるべきものと言える。つまり、所有者等の主観的要因、所有者の意思、行為によって変更できるような事情などは考慮されないと解すべきなのである。そうであるならば、相続開始時期において、例えば、被相続人が不整形地を整形地として有効利用するために、隣地の所有者に交渉中であつたとしても、そのような買取り資金を拠出してまで本件土地の買取りを実行するかは、当該土地の所有者である被相続人または相続人の主観的意思の問題にすぎない。また、隣地の所有者が譲渡に応ずるか否かも当該隣地所有者の主観的意思に関わる問題であるから、当該土地の評価の上では考慮すべき要素にはなりえない。仮に主観的意思が評価上考慮される余地があるとすれば、所有権移転が未了であっても、売買契約が成立して不足土地の引渡請求権が発生している場合であるか、少なくとも、買取り交渉が行われ、その所有権を取得する可能性が極めて高いという客観的状況が認定できる場合に限定されるべきである⁷。

したがって、接道義務を満たしていない宅地の評価は、当該土地が建物の再建築が出来ないという現況を前提として、相続税法 22 条がいう「時価」、すなわち、客観的な交換価格を評価すべきであり、不足土地分の価額を控除して評価するという評価通達上の評価方法を本件土地に対して単純に適用することは妥当ではないというべきである。また、接道義務を満たさない宅地の評価において、不足土地の買取りを想定した評価方法を採用する現行評価通達の取扱いを一般的評価方法として位置づけることは適切ではないと考える。

第 3 項 不動産鑑定評価によって算定された本件相続土地の時価の適正性

本件においては、本件相続土地の相続税法 22 条における「時価」として M 不動産鑑定士・税理士（原告 X らの税務代理人）の算定による不動産鑑定評価額が用いられている。この点につき、被告 Y 税務署長は、本件相続土地の鑑定評価額の問題点を詳細に指摘した上で、「本件鑑定評価は、不動産鑑定士の資格を有する M により行われたものであるところ、同人は、税理士資格を有し、本件鑑定評価前に本件相続に係る申告書を作成していたものであり、その後、更正の請求、異議申立て、審査請求における本件相続人らの代理人でもあったものであるから、依頼人である訴外 B と M 不動産鑑定士との間には、特別な利害関係がないとは到底いえるものではなく、本件鑑定評価が、中立・公正に行われたかは甚だ疑わしい。」との主張をしている。

これに対し、本判決は、本件相続土地の鑑定評価額が適正な時価であるか否かの判断も

⁶ 山田弘編『財産評価基本通達逐条解説 平成 15 年版』（大蔵財務協会、2003 年）7 頁。

⁷ 大淵博義「接道義務違反の土地の時価評価」TKC 税研情報 12 巻 2 号（2003 年）47 頁。

含め、被告Y税務署長の主張をほぼ容認し、「取引事例比較法によって鑑定評価を行う場合には、同一需給圏内の類似地域等に存する不動産に係る取引事例を選択すること、取引等の事情が正常なものであること、地域要因の比較や個別的要因比較が適正に行われることが必要であるというべきところ、本件においては、各取引事例に係る土地の所在が具体的に明らかにされていないばかりか、その形状についても不明であり、取引等の事情に関しても、特段、言及されていないことから、右の各点については不明であるといわざるを得ない。また、本件鑑定評価によれば、評価額の試算において、標準画地に比しての対象地の個別的要因として、地積大による 20 パーセントの減価を行っているが、国土庁の比準表によれば、地積大による減価は最大でも 10 パーセントとされており、これにより更に 10 パーセントの減価をすることが合理的であるという証拠は存しない。さらに、本件鑑定評価は、建物の新築が出来ないことによる減価を 40 パーセントとするが、本件土地は、接道義務を充足しないことから、そのままでは、建物の新築ができないものの、不足土地は、本件土地の面積に比して、3 パーセントに満たない程度であり、不足土地を買い足すなどの方法によって接道義務を充足させ、本件土地を有効利用するという方法を取ることが社会通念上不可能であるとの事情も認められないことからすれば、本件土地全体に対して 40 パーセントの減価を行うことは過大な減価であるというべきである。

以上の各点と、本件鑑定評価を行ったMは、本件相続に係る申告書を作成し、更正の請求、異議申立て、審査請求においても本件相続人らの代理人でもあった者であることを考えると、本件鑑定評価による鑑定評価額が本件土地の時価を適正に評価したものであるとは認め難い。」との判示をしている。

本判決を読む限り、原告Xらは、本件土地を評価通達による評価方法で評価することの不合理性については詳細に主張しているものの、本件相続土地の時価、すなわち、本件鑑定評価額の適正性については、詳細な主張、立証をしていない。この点については、本判決も「各取引事例に係る土地の所在が具体的に明らかにされていないばかりか、その形状についても不明であり、取引等の事情に関しても、特段、言及されていない」と指摘しているところであり、また、各評価減の割合についても、その採用根拠は明確ではない。その意味では、本件鑑定評価額の合理性、信憑性には疑問が残る。また、原告Xらの税務代理人である税理士が不動産鑑定士として立場を代えて鑑定意見を提出することは、確かに客観性を欠き、説得力を失うものと言える。この点、本件事案のような場合には、算定される鑑定評価額の客観性、公平、中立性を確保していくためにも、複数の不動産鑑定士に

よる鑑定評価額をもって本件相続土地の時価の適正性を主張すべきであったと考える。

なお、本判決は、接道義務を満たしていないために建物の新築が出来ない本件土地の評価について、40%の減価が過大であるとする根拠として、「不足土地は、本件土地の面積に比して、3パーセントに満たない程度であり、不足土地を買い足すなどの方法によって接道義務を充足させ、本件土地を有効利用するという方法を取ることが社会通念上不可能であるとの事情も認められない」ことを挙げている。しかし、前述の通り、本件においては、現実的に建物の新築が出来ないことについての減価をどうみることが問われているのであり、このような判示には問題があると言える。

第4項 本件の控訴審における判断について

これまで述べてきた通り、本判決にはいくつかの問題点が存在するのであるが、本判決の控訴審である東京高裁平成13年12月6日判決⁸では、裁判所選任の不動産鑑定士により精緻な鑑定評価が行われ、問題の解決が図られている（原判決取消し、確定）。裁判所選任の不動産鑑定士による鑑定評価額については、控訴審において次のように判示している。

「当審における鑑定人Cの鑑定（以下「当審鑑定」という。）の結果によれば、相続開始の日である平成5年2月2日時点における本件土地の時価は、4億1,300万円と評価している。…弁論の全趣旨によれば、本件土地の評価上の特性としては、路地状敷地であること、再建築が不可能なこと、規模が大きいことであるところ、当審鑑定は、これら一般的規準にはなじみにくい特性を含む本件土地の評価に当たり、その個別的要因、特殊性を十分考慮して、土地価格比準表等に基づく個別格差率だけでなく、路地状敷地の取引事例分析、土地残余法による効用格差分析に基づく検討も加えており、適正な鑑定方法と評価することができる。よって、本件土地の相続時点での時価は、当審鑑定に基づき4億1,300万円であると認めるのが相当である。そして、…本件相続土地の相続時点における時価は2億8,957万9,039円となる。…控訴人らの各申告における本件相続土地の価額（4億0,266万4,462円）は、平成7年12月1日の減額更正処分後においても、3億8,850万3,837円であったから、申告書に記載した課税標準等の計算が相続税法の規定に従っていない誤りがあり、納付すべき税額が過大であったといえることができる。そうすると、控訴人らの更正の請求に対し、更正すべき理由がないとした本件各通知処分は違法というべきである。」

⁸ 訟月49巻11号3234頁。

本件事案では、路線価等による評価方法自体が、建物の建築制限という土地固有の特殊な個別減価要因を適切に反映しておらず、路線価等による評価方法を形式的に適用すると、その評価額が相続時の「時価」を明らかに上回る違法な事態が生じていたのであるが、上記の通り、控訴審判決によってその違法性が指摘されるに至った。本来、本件土地のような接道義務を満たしていない土地の評価については、建物の建築制限という時価を低下させる極めて重大な要素が存在する現況に鑑みて、相続税法 22 条の「時価」を超えることがないように、一定の大幅な減価率を通達で明示し、評価の簡便性を図るべきである。しかし、そのような手立てがない現状においては、6 項適用の問題として捉え、不動産鑑定評価による個別評価により、その時価の適正性が検討されなければならない。

なお、本件においては、M 不動産鑑定士・税理士による鑑定評価額の客観性、信憑性が問題になったが、税務訴訟の段階で鑑定評価額を課税価格とする場合には、本件控訴審判決のように、裁判所が選任した不動産鑑定士による鑑定評価額をもって課税価格とするのが、その中立性、公平性を確保するうえで望ましいと考える。

第3章 相続税の土地評価における 6 項適用のあり方

評価通達における土地評価基準は、主に路線価方式、倍率方式を用いてその運用がなされている。これらの評価基準は、相続税の課税目的のために、納税者と課税庁双方の便宜性、課税の公平を意図した画一性、路線価等を公示価格水準の 8 割とすることなどの評価の安全性等に配慮されていることに特徴をみることができる。しかし、評価通達による土地評価額は、評価の安全性が配慮されていること、土地等の評価基準日が 1 月 1 日とされていてその年分の相続等について一律に適用されること、評価の対象となる土地が標準的なものに想定されていること、土地は価格変動を生ずること等の見地から、相続税法 22 条における時価（客観的交換価格）から著しく乖離しやすいという構造的欠陥を有するものである。そして、このことは、相続税の土地評価制度における補完措置として、6 項が適正に機能しなければならない根拠となる。

土地評価制度の構造的欠陥を補完するために、課税庁が、6 項の適用により、「時価」＝評価通達による評価額という原則的な取り扱いを「著しく不适当」と判断して、そこから離れて時価を把握する場合には、その評価額に時価としての合理性が不可欠であるだけでなく、評価通達による一般的な評価の場合と区別するための「特別の事情」が厳密に要求されることとなる。そして、その判断は、相続税法 22 条を根拠としてなされるものである。同様に、納税者が、評価通達によることなく財産を評価する場合にも、相続税法 22 条を根拠として、その妥当性が判断されることとなるのはいうまでもない¹。また、評価通達は、そこに定める評価方式が合理的なものである限り、これを形式的にすべての納税者に適用することによって租税負担の実質的な公平の実現を図ろうとするものである。したがって、特定の納税者についてのみ、評価通達によらず、他の合理的な基準によって評価を行うことは、租税公平主義との関係において問題が生じることとなる。6 項の適用に当たっては、この租税公平主義の観点から、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断がなされなければならない。

しかし、6 項適用の基準が明らかでなければ、その判断は困難となり、租税法律主義が要請する法的安定性や予測可能性の保障も困難となる。納税者側からみれば、評価通達による評価額を事実上強制されて相続税の申告等を行うわけであり、6 項の適用は、「著しく不适当」という実体的要件と、「国税庁長官の指示」という手続的要件の両方が充足された

¹ 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念 〔第 2 版〕』（中央経済社、2004 年）272 頁〔古矢文子執筆〕。

ときに初めて行われると認識していると言える。したがって、6 項に定める「著しく不適當」及び「国税庁長官の指示」については、税務官庁側と納税者側の共通の認識が必要であると考えられる。

まず、実体的要件である「著しく不適當」については、評価通達が相続税法 22 条に規定する「時価」を解釈・適用するための通達として存在していることに鑑みると、本来であれば、個々の事案に即して評価の基準や方法に関する問題点を検討し、その時価評価の客観的な適正性を担保するために適用されるべきものであり、租税回避行為を否認するために適用すべきものではない。すなわち、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断は、評価通達による評価額と客観的な交換価格との開差が客観的にみて著しく不適當と認められる場合に、その開差に対応するための財産の客観的価値に関する事項に限定されるべきであって、財産の取得が租税回避を意図したものかどうかといった主観的要素を含めるべきではない²。

また、手続的要件である「国税庁長官の指示」については、他の納税者に対して当該手続的要件を満たして 6 項を適用しながら、特定の納税者についてのみ当該手続的要件を満たさずに 6 項を適用すれば、租税公平主義の見地から問題となる。6 項の適用については、課税庁における慎重な判断、その判断についての合理性が担保されるべきであり、課税庁による恣意的な適用は抑制されなければならない。したがって、租税法律主義が要請する法的安定性や予測可能性を保障していくためにも、6 項の適用に際しては、国税庁長官の指示の有無及び内容について、当該納税者に対して情報を明示すべきである。

土地の路線価等による評価額が相続時の「時価」を上回っている場合に、その路線価等による評価額をもって課税することが違法であることはいうまでもない。バブル経済崩壊後の地価の急落は逆転現象を生じさせ、前述のような問題を引き起こしたのであるが、地価下落はその後も続いており、土地の路線価等による評価額が、相続税法 22 条における「時価」、すなわち客観的交換価格を上回る価額となる事態は、土地評価制度の構造上、未だに納税者が想定しておかなければならない事項といえる。

また、宅地の価額（時価）の評価は、正方形又はそれに近い矩形のような正常な形態を有する宅地については比較的容易であるが、不整形地、無道路地、間口狭小地、がけ地等については多くの困難が伴う。すなわち、宅地の時価評価の規範となっている評価通達においては、市街地的形態を形成する地域にある宅地については、路線価方式によって評価

² 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2003 年）124 頁。

することとし（評価通達 11(1)）、その路線価は「標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形のもの」について付設され（評価通達 14(4)）、それぞれの宅地の形状において所定の画地調整が行われる。その画地調整においては、不整形地等であれば、その形状において所定の評価減が行われることとなる（評価通達 20～20-4）。この不整形地等の画地調整については、標準化された調整方法が採用されているため、個別性の強い不整形地等の全てに適応できるかは疑問である。したがって、極めて特殊な個別要因を有する土地の評価については、路線価等による評価方法では適正な時価を算定できない事態が生じ得ることも、土地評価制度の構造上、想定しておかなければならない。

そして、これらのような事態が判明した場合には、当該土地に限り、6 項の適用によって、不動産鑑定評価による個別評価が検討されなければならない。

なお、相続税法 22 条の「時価」を客観的な交換価格と解するならば、財産の評価に当たっては、納税者及び課税庁双方において、常に客観的に公正妥当な交換価格が追求されるべきである。この点、不動産鑑定評価は、評価の対象となる不動産の客観的交換価格をより個別的、具体的に算定するための方法であり、もともと客観的交換価格に接近できる手段であると解される。また、評価通達によらない土地の時価評価を行う場合に不動産鑑定評価を用いることは、納税者、課税庁双方の評価額に相当の客観性を付与することができるものと言える。したがって、6 項適用の問題として土地の「時価」の適正性が問われている場合には、相続税法 22 条がいう「時価」の算定方法として、納税者及び課税庁双方が不動産鑑定評価を用いるべきである。なお、税務訴訟の段階で鑑定評価額を評価対象土地の課税価格とする場合には、裁判所が選任した不動産鑑定士による鑑定評価額をもって課税価格とするのが、その中立性、公平性を確保するうえで望ましいと考える。

おわりに

評価通達は、納税者にとって事実上の強制力を有するものであるから、租税法律主義が要請する法的安定性や予測可能性を保障するためには、6 項における「著しく不適當」及び「国税庁長官の指示」については、税務官庁側と納税者側の共通の認識が必要である。本論文はこのような観点から、相続税における土地評価制度の問題点を通して 6 項適用のあり方を考察してきた。その結果、①6 項の適用にあたっては、租税公平主義の観点から、評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情の判断がなされるべきである。②6 項の実体的要件である「著しく不適當」の判断については、評価通達が相続税法 22 条に規定する「時価」を解釈・適用するための通達として存在していることに鑑みると、評価通達による評価額と「時価」との開差が客観的にみて著しく不適當と認められる場合に、その開差に対応するための財産の客観的価値に関する事項に限定されるべきであって、財産の取得が租税回避を意図したものかどうかといった主観的要素を含めるべきではない。③6 項の手続的要件である「国税庁長官の指示」については、他の納税者に対して当該手続的要件を満たして 6 項を適用しながら、特定の納税者についてのみ当該手続的要件を満たさずに 6 項を適用すれば、租税公平主義の見地から問題となるから、課税庁における慎重な判断、その判断についての合理性を担保し、課税庁による恣意的な適用を抑制するためにも、国税庁長官の指示の有無及びその内容については、当該納税者に対して情報を明示すべきである、との結論に至った。

6 項は、「評価通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり著しく課税の公平を欠く事態が生じた場合に、個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるように措置されている¹⁾」ものである。しかし、6 項が「個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行える」ような措置として、適正に機能しているのかどうかは疑問である。本論文を礎にして、今後も、納税者に対して法的安定性と予測可能性とを十分に与え得る土地評価制度とはどのようなものかを研究していきたい。

¹ 山田弘編『財産評価基本通達逐条解説 平成 15 年版』（大蔵財務協会、2003 年）24 頁。

<参考文献>

(教科書・書籍等)

- ・新井隆一『租税法の基礎理論 〔第三版〕』(日本評論社、1997年)
- ・金子宏『租税法 第十版』(弘文堂、2005年)
- ・水野忠恒『租税法 第2版』(有斐閣、2005年)
- ・清永敬次『税法 (第六版)』(ミネルヴァ書房、2005年)
- ・北野弘久編『現代税法講義[四訂版]』(法律文化社、2005年)
- ・畠山武道・渡邊充著『新版 租税法』(青林書院、2000年)
- ・木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、1998年)
- ・小林博志『行政法講義』(成文堂、2004年)
- ・品川芳宣『租税法律主義と税務通達』(ぎょうせい、2003年)
- ・品川芳宣監修『財産評価基本通達の疑問点』(ぎょうせい、2002年)
- ・山田弘編『財産評価基本通達逐条解説 平成15年版』(大蔵財務協会、2003年)
- ・日税不動産鑑定士会編『土地の税務評価と鑑定評価』(中央経済社、2005年)
- ・宮ヶ原光正『新・不動産鑑定評価要説 6訂版』(税務経理協会、2003年)
- ・津村孝『例解 形状別土地と特殊な権利の鑑定評価』(清文社、2004年)
- ・金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選 (第三版)』別冊ジュリスト120(有斐閣、1992年)
- ・(財)日本税務研究センター『【最新】 租税基本判例80』税研106号(2002年)
- ・金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法』(弘文堂、2004年)
- ・日本税理士会連合会・中央経済社編『相続税法規通達集』(中央経済社、2005年)
- ・平岡久『行政立法と行政基準』(有斐閣、1995年)143～192頁
- ・雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編『現代行政法体系 第7巻 行政組織』(有斐閣、1985年)195～24頁
- ・常岡孝好「法令解釈照会制度と不問通知(no-action letter)」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『公法学の法と政策(下)』金子宏先生古稀祝賀(有斐閣、2000年)445頁
- ・大橋洋一『行政規則の法理と実態』(有斐閣、1989年)71頁
- ・中川一郎編『税法学体系 全訂』(三晃社、1975年)18頁[中川一郎執筆]
- ・木村弘之亮「土地の相続・贈与・評価・譲渡等に関する判例の動向」渡辺美智雄編『相続税制改革の視点―地価高騰と相続税負担のあり方』(ぎょうせい、1987年)247頁

- ・北野弘久『現代税法の構造』（頸草書房、1972年）254～306頁
- ・北野弘久『税法学の実践論的展開』（頸草書房、1993年）144～153頁、408～423頁
- ・田中二郎『租税法 〔第三版〕』（有斐閣、1990年）93～105頁、528頁
- ・石弘光『土地税制改革』（東洋経済新報社、1991年）70～98頁
- ・田中二郎・原龍之助・柳瀬良幹編『行政法講座 第一巻 行政法序論』（有斐閣、1964年）267～28頁
- ・原田尚彦『行政法要論（全訂第五版）』（学陽書房、2004年）37～149頁
- ・金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐって－」岩波講座『基本法学6－権力』（岩波書店、1983年）151～178頁
- ・北野弘久『税法学原論 〔第四版〕』（青林書院、1997年）169～186頁
- ・北野弘久『憲法と税財政』（三省堂、1983年）125～141頁
- ・古矢文子「財産評価通達における『著しく不適當』」山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念〔第2版〕』（中央経済社、2004年）269頁
- ・品川芳宣・緑川正博『徹底対論 相続税財産評価の論点』（ぎょうせい、1997年）1～136頁
- ・高橋靖「第10章(1)資産評価を巡る問題点(土地)」水野正一編『21世紀を支える税制の論理 第5巻 資産課税の理論と課題』（税務経理協会、1995年）189頁
- ・櫻井四郎『現代税務全集8 資産評価の税務』（ぎょうせい、1984年）99頁～153頁
- ・北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点相続税法（補訂版）』（頸草書房、1996年）193～335頁
- ・宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論』（有斐閣、2004年）
- ・日本税理士会連合会編、山本守之・守之会著『検証税法上の不確定概念（初版）』（中央経済社、2000年）
- ・日本不動産研究所編『不動産用語辞典（第7版）』（日本経済新聞社、2004年）
- ・金子宏監修『租税法辞典』（中央経済社、2001年）

（論文）

- ・増田英敏「通達課税の現状と租税法律主義－取引相場のない株式の評価をめぐる裁判例を素材として－」
税法学 546号（2001年）245頁
- ・碓井光明「新通達・改正通達の適用開始時期（上）－税務通達問題の一側面－」ジュリスト 1013号（1992年）135頁、同「新通達・改正通達の適用開始時期（下）－税務通達問題の一側面－」ジュリスト 1016号（1993年）115頁
- ・乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌 75巻2号（1976年）280頁

- ・平川忠雄「土地の時価と課税価額」税研 48 号（1993 年）14 頁
- ・村井正「資産課税を考える－相続税・贈与税を中心に－」税研 7 号（1986 年）3 頁
- ・松沢智「最近の相続税通達等改正による規制措置の法理論的考察と今後の課題－強まった節税策と租税回避への対応－」税経通信 45 巻 15 号（1990 年）52 頁
- ・碓井光明「相続財産評価方法と租税法律主義」税経通信 45 巻 15 号（1990 年）9 頁
- ・品川芳宣「通達の規定を前提にした経済行為と租税法上の効力」税理 38 巻 14 号（1995 年）22 頁
- ・関根稔「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関して－」税法学 380 号（1982 年）7 頁
- ・田中治「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀税法論文集（1991 年）53 頁
- ・碓井光明「相続税・贈与税における資産評価－土地の評価を中心として」日税研論集第 7 号（1988 年）5 頁
- ・村井正「資産の評価」日税研論集第 28 号（1994 年）373 頁
- ・村井正「資産税における評価」租税法研究第 12 号（1984 年）1 頁
- ・高津吉忠「相続税における土地評価のあゆみ」租税法研究第 12 号（1984 年）66 頁
- ・石島弘「相続開始前 3 年以内に取得された土地等の相続税課税問題」税理 31 巻 9 号（1988 年）2 頁
『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』（信山社、2003 年）313 頁
- ・北野弘久「財産課税の基本的あり方」税理 31 巻 15 号（1988 年）2 頁
- ・吉良実「相続税評価が抱える残された課題」税理 32 巻 1 号（1989 年）10 頁
- ・小林栢弘「相続税法上の時価評価と負担付贈与をめぐる若干の問題」税理 32 巻 14 号（1989 年）13 頁
- ・北野弘久「土地問題と人権 一土地税制のあり方」税理 32 巻 17 号（1989 年）206 頁
- ・三木義一「新土地税制における土地評価適正化の方向と問題点」税理 34 巻 3 号（1991 年）14 頁
- ・松沢智「いわゆる通達行政に対する税理士の採るべき立場～現代的租税法律主義を看過した税実務家への提言」税理 34 巻 5 号（1991 年）7 頁
- ・石島弘「相続税の土地評価の引上げと負担軽減 一相続税の負担水準」税理 34 巻 11 号（1991 年）2 頁、『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』（信山社、2003 年）232 頁
- ・吉牟田勲「相続開始前 3 年内の取得土地・建物等の取得価額課税の再検討」税理 36 巻 15 号（1993 年）15 頁
- ・北野弘久「現代土地税制論の展開」税理 37 巻 15 号（1994 年）211 頁
- ・宮本修二「税法における相続税・固定資産税の土地の時価」税理 38 巻 4 号（1995 年）207 頁
- ・品川芳宣「措置法 69 条の 4 の廃止と評価通達の関係」税理 39 巻 5 号（1996 年）18 頁

- ・大淵博義『『財産評価基本通達・総則第6項』の適用のあり方（上） ～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論』税理 39 巻 11 号（1996 年）19 頁
- ・大淵博義『『財産評価基本通達・総則第6項』の適用のあり方（下） ～配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税の理論』税理 39 巻 13 号（1996 年）14 頁
- ・品川芳宣「財産評価基本通達の改正課題とあるべき方向」税理 41 巻 12 号（1998 年）2 頁
- ・品川芳宣「税務通達に従った納税申告の否認と予測可能性」税理 42 巻 8 号（1999 年）9 頁
- ・品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理 43 巻 14 号（2000 年）2 頁
- ・品川芳宣「資産デフレ経済化における土地税制のあり方」税理 45 巻 10 号（2002 年）8 頁
- ・垂井英夫「相続財産の種類及び評価方法—土地か、債権的請求権か、その評価は」税研 16 号（1988 年）23 頁
- ・石島弘「土地評価（時価主義）をめぐる世界の動向」税研 48 号（1993 年）3 頁
- ・三木義一「土地税制改正と応能負担原則」税研 78 号（1998 年）33 頁
- ・首藤重幸「相続税改革の視点」税研 87 号（1999 年）18 頁
- ・三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研 102 号（2002 年）29 頁
- ・岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号（2002 年）35 頁
- ・渋谷雅弘「相続税制の動向—アメリカとドイツ」税研 102 号（2002 年）47 頁
- ・渋谷雅弘「財産評価の課題—アメリカとドイツ」税研 108 号（2003 年）20 頁
- ・中里昌弘「土地税制と土地評価—資産デフレ期における対応」税研 108 号（2003 年）27 頁
- ・石島弘「固定資産税の今日的課題」税研 114 号（2004 年）33 頁
- ・藤曲武美「財産評価通達・総則 5、6 項適用と問題点」『守之会論文集 第 6 号 不確定概念追求の第一歩』（日本税務研究センター、1997 年）141 頁
- ・田中治「相続税の評価と租税回避行為」北野弘久先生古稀記念論文集『納税者権利論の展開』（頸草書房、2001 年）375 頁
- ・高野幸大「相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号（1995 年）25 頁
- ・岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号（1992 年）27 頁
- ・石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』（信山社、2003 年）23 頁、（初出原題：「資産税の時価以下評価による課税と租税法律主義」租税法研究 11 号[1983 年]46 頁）
- ・石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第 2 巻]』（信山社、2003 年）72 頁、（初出原題：「資産課税における課税価格の評価基準」松山大学論集第 5 巻第 4 号（松山大学学術研究会、1993 年）109 頁）

- ・石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第2巻]』(信山社、2003年) 101頁、(初出原題:「土地評価制度の課題」法律のひろば第43巻第4号(ぎょうせい、1990年) 19頁)
- ・石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第2巻]』(信山社、2003年) 246頁、(初出原題:「相続税法の課税標準—相続税財産評価通達について—」税法学第427号(1990年) 1頁)
- ・石島弘『課税標準の研究 [租税法研究第2巻]』(信山社、2003年) 282頁、(初出原題:「負担付贈与等規制通達により問い直される相続税法上の『時価』」税理第32巻第11号(1989年) 2頁)
- ・石島弘「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化—大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に—」税法学535号(1996年) 3頁、『課税標準の研究 [租税法研究第2巻]』(信山社、2003年) 324頁
- ・石島弘「鑑定評価に基づく課税標準(時価)の算定」『課税標準の研究 [租税法第2巻]』(信山社、2003年) 359頁、(初出原題:「平成5年分路線価の実情と更正の請求をめぐる問題点」税理第36巻第15号(1993年) 8頁)

(その他雑誌記事等)

- ・品川芳宣「国税当局関係者の解説書と『正当な理由』」速報税理17巻20号(1998年) 24頁
- ・石島弘「相続税財産評価」速報税理7巻17号(1988年) 1頁
- ・「シリーズインタビュー 乾課税部長(国税庁)に聞く 一時価の認定が適当でない場合は5項、6項を適用—」速報税理16巻28号(1997年) 16頁
- ・松田武男『負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び9条の規定の適用について』通達の解説」税経通信44巻7号(1989年) 254頁
- ・品川芳宣・岩崎政明・山田照・山本守之「緊急座談会 改正相続税財産評価基本通達の実務的検討」税経通信45巻12号(1990年) 73頁
- ・武田昌輔「相続税の評価額の再検討 —措置法69条の4について—」税研49号(1993年) 2頁
- ・篠原靖宏「財産評価基本通達(土地等関係)の改正」ジュリスト1004号(1992年) 17頁
- ・渋谷雅弘「財産評価に関する判例の動向」ジュリスト1004号(1992年) 22頁

(判例・裁決)

- ・東京地裁昭和53年9月27日判決 税資102号551頁
- ・東京高裁昭和56年1月28日判決 税資116号51頁
- ・最高裁第二小法廷昭和61年12月5日判決 税資154号781頁
- ・名古屋地裁昭和55年3月24日判決 税資110号666頁

- ・名古屋高裁昭和 56 年 10 月 28 日判決 税資 121 号 104 頁
- ・最高裁第二小法廷昭和 61 年 12 月 5 日判決 税資 154 号 787 頁
- ・東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決 税資 188 号 639 頁
- ・東京高裁平成 5 年 1 月 26 日判決 税資 194 号 75 頁
- ・最高裁第一小法廷平成 5 年 10 月 28 日判決 税資 199 号 670 頁
- ・東京地裁平成 4 年 7 月 29 日判決 税資 192 号 180 頁
- ・東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決 税資 194 号 743 頁
- ・東京地裁平成 5 年 2 月 16 日判決 税資 194 号 375 頁
- ・東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決 税資 199 号 1302 頁
- ・東京地裁平成 9 年 9 月 30 日判決 税資 228 号 829 頁
- ・東京高裁平成 11 年 8 月 30 日判決 税資 244 号 400 頁
- ・東京地裁平成 9 年 1 月 23 日判決 税資 222 号 94 頁
- ・東京高裁平成 9 年 6 月 26 日判決 税資 223 号 1178 頁
- ・平成 9 年 11 月 6 日裁決 裁決事例集 54 卷 375 頁
- ・東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決 税資 241 号 571 頁
- ・平成 9 年 12 月 11 日裁決 裁決事例集 54 卷 420 頁
- ・平成 8 年 1 月 25 日裁決 裁決事例集 51 卷 620 頁
- ・平成 8 年 6 月 13 日裁決 裁決事例集 51 卷 548 頁
- ・東京地裁平成 12 年 2 月 16 日判決 税資 246 号 679 頁
- ・東京高裁平成 13 年 12 月 6 日判決 訟月 49 卷 11 号 3234 頁
- ・平成 13 年 3 月 5 日裁決 裁決事例集 61 卷 579 頁
- ・平成 12 年 6 月 27 日裁決 裁決事例集 59 卷 297 頁
- ・東京地裁平成 15 年 2 月 26 日判決 判例時報 1888 号 71 頁
- ・神戸地裁平成 10 年 3 月 18 日判決 税資 231 号 32 頁
- ・東京地裁平成 7 年 4 月 27 日判決 税資 209 号 285 頁
- ・平成 10 年 4 月 24 日裁決 裁決事例集 55 卷 556 頁
- ・東京高裁昭和 48 年 3 月 12 日判決 税資 69 号 634 頁
- ・東京地裁平成 11 年 12 月 17 日判決 税資 245 号 930 頁
- ・大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決 行集 46 卷 10・11 号 942 頁
- ・福岡地裁昭和 32 年 2 月 4 日判決 税資 39 卷 219 頁

- ・福岡高裁昭和 37 年 5 月 23 日判決 税資 36 号 473 頁
- ・東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決 行集 13 卷 5 号 876 頁、税資 36 号 594 頁
- ・最高裁第二小法廷昭和 33 年 3 月 28 日判決 民集 12 卷 4 号 624 頁
- ・最高裁第三小法廷昭和 62 年 10 月 30 日判決 訟月 34 卷 4 号 853 頁、判例時報 1262 号 91 頁
- ・東京地裁平成 10 年 9 月 29 日判決 税資 238 号 380 頁
- ・東京地裁平成 11 年 3 月 25 日判決 税資 241 号 345 頁