

# 相続税・贈与税における財産評価に関する一考察

—財産評価基本通達総則第6項の適用の在り方を中心に—

越後 浩二

## 要 旨

### 相続税・贈与税における財産評価に関する一考察 —財産評価基本通達総則第6項の適用の在り方を中心に—

越後 浩二

#### 1. 問題意識

相続税法において課税の対象となされる財産をどのように評価するかは、相続税又は贈与税の課税価格を左右し、最終的な納付税額にまで影響する重要な要素である。

この点について、国税庁は、納税者及び租税行政庁双方の便宜等の観点から、「財産評価基本通達」において、財産の時価を具体的に算定するための基本的な事項を定めこれを公開している。その結果実務においては、財産評価基本通達が重要な役割を果たしており、財産の評価は財産評価基本通達によって行われているというのが実情である。

ただし、評価の対象となる財産について財産評価基本通達第6項は、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と規定している。したがって、評価対象となる財産に特別の事情がある場合には、財産評価基本通達の原則的な評価方法によらず、個別的・例外的な評価方法により財産評価を行うこととなる。

しかしながら、同通達第6項は安易に適用されるべき規定ではない。何故なら、濫りにこれを適用すれば、納税者による財産の評価が不安定的となり、財産評価における予測可能性又は法的安定性が確保出来なくなるからである。また、これにより国税庁が財産評価基本通達を公開する意味を大きく損なう結果となるからである。

本論文は、現実の裁判例等を題材として、同通達第6項の適用の在り方についての考察を行うものである。

#### 2. 論文の構成

第1章「我が国の相続税・贈与税の概要」においては、①相続税等が財産に対して課される租税であること、②相続税法においては財産の時価（客観的交換価値）を課税標準として相続税等を課することが規定されていること等を述べた。

第2章「財産評価基本通達とは」においては、①税務通達の基本的性質、②財産評価基本通達の性質とその特異性、③財産評価基本通達総則第6項の内容及びその問題点等について述べた。

第3章「事例研究」においては、同通達第6項が現実に適用された裁判例等を題材として、同項の適用基準及び適用方法の妥当性について考察した。

### **3. 結論**

(1) 財産の評価において、財産評価基本通達総則第6項を適用すべき「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる」場合とは、同通達によらない事が正当として是認されうるような「特別の事情」がある場合を指すものと解されている。

ここでいう「特別の事情」がある場合とは、①評価対象となる財産自体の客観的な個別性がある場合と、②上記の個別性に加えて（又は上記の個別性を考慮せず）、納税者の主観的な租税負担軽減目的がある場合とされている。

しかし、「特別の事情」の有無についての判断に際し、納税者の主観的な租税負担軽減目的を考慮に入れる事は妥当ではない。

同通達の基本的性質に鑑みれば、「著しく不相当と認められる」場合とは、同通達に規定する画一的な評価方法では財産の担税力を適切に表すことが出来ない場合を指すものと考えるのが相当である。

したがって、納税者が如何なる意図をもって財産を所有しているかという主観的要素は当該財産の客観的交換価値を左右する要素ではなく、財産の時価を算定する上で考慮すべきではない。

個別評価の合理性が求められる場面においてまで、財産評価基本通達の画一的な運用によって納税者の租税負担軽減行為を抑制したり、これに制裁を加えることは妥当とはいえない。同様に、本来財産評価基本通達による評価の妥当性が認められる場合においてまで、敢えて評価額を引き上げるだけの目的で同通達第6項を適用する様なこともすべきでない。

(2) 課税庁は、同通達第6項を適用する場合、そこに「国税庁長官の指示」を受けると規定され、それが納税者に対して公開されていることを軽視すべきではない。したがって、財産評価に際してこの規定を適用する場合にあっては、納税者の求めがあれば、課税庁はその指示内容を公開するようにすべきである。

納税者が自己の財産について租税を課されるにあたり、当該財産が如何なる手続きの下に、如何なる評価をされるのかという事柄を明らかにすべしとの要求は、租税を負担する納税者に認められるべき当然の権利であると考えらるべきである。

はじめに.....	1
第1章 我が国の相続税・贈与税の概要.....	2
第1節 相続税・贈与税の概要.....	2
1 相続税・贈与税課税の目的.....	2
2 相続税・贈与税の課税方式.....	3
3 我が国の相続税・贈与税の沿革.....	4
第2節 相続税法における時価の意義.....	7
1 相続税法における課税対象.....	7
2 相続税法における財産の評価方法.....	10
3 相続税法第22条が規定する「時価」の意義.....	11
4 相続税法が規定する「時価」の評価方法.....	12
第2章 財産評価基本通達とは.....	15
第1節 税務通達とは.....	15
1 税務通達の意義.....	15
2 税務通達と租税法律主義.....	16
3 税務職員に対する税務通達の拘束力.....	18
4 納税者に対する税務通達の拘束力.....	18
第2節 財産評価基本通達とは.....	20
1 財産評価基本通達の導入の背景.....	20
2 財産評価基本通達による評価の合理性.....	21
3 財産評価基本通達の特異性.....	22
4 財産評価基本通達における「時価」.....	23
5 財産評価基本通達における具体的評価方法.....	25
6 財産評価基本通達総則第6項の趣旨・内容.....	27
7 財産評価基本通達総則第6項の問題点.....	28
第3章 事例研究.....	31
第1節 総則第6項にいう「著しく不適当な財産」（実体的要件）について.....	31
1 財産の客観的な個別性に着目した事例.....	31
(1) 東京高裁昭和56年1月28日判決.....	31
(2) 国税不服審判所平成18年3月15日裁決.....	33
(3) 国税不服審判所平成17年10月4日裁決.....	36
(4) 小括.....	38
2 納税者の租税負担軽減目的に着目した事例.....	38
(1) 東京地裁平成4年3月11日判決.....	38
(2) 東京地裁平成17年10月12日判決.....	42
(3) 東京高裁平成15年3月25日判決.....	45

(4) 小括.....	48
第2節 総則第6項にいう「国税庁長官の指示」(手続的要件)について.....	48
1 「国税庁長官の指示」の有無が問題となった事例.....	48
(1) 国税不服審判所平成9年7月4日裁決.....	48
(2) 東京地裁平成11年3月25日判決 .....	50
(3) その他の判例.....	51
2 小括.....	52
おわりに.....	53

## 凡 例

1. 判決の引用についての略号は、次の例による。

最判（大）	最高裁判所大法廷判決
最判（小一）	最高裁判所第一小法廷判決
最判（小二）	最高裁判所第二小法廷判決
最判（小三）	最高裁判所第三小法廷判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

2. 判例集・雑誌等の引用についての略号は、次の例によるほか、慣例にならった。

訟月	訟務月報
税資	税務訴訟資料
判時	判例時報

## はじめに

相続税法において課税の対象となされる財産は、個人が相続若しくは遺贈又は贈与により取得した経済的価値のある全ての財産である。これらの財産をどの様に評価するかは、相続税又は贈与税の課税価格を左右し、最終的な納付税額にまで影響する重要な要素である。

しかしながら、相続税法は財産（相続税法により評価方法が定められている一部の財産を除く。）の評価にあたって、「時価により」評価すべきことを定めるのみである。然るに、財産の具体的数値としての時価を、すべての納税者が適正に把握するのは容易ではない。

この点について、国税庁は、納税者及び租税行政庁双方の便宜等の観点から、「財産評価基本通達」において、財産の時価を具体的に算定するための基本的な事項を定めこれを公開している。その結果実務においては、財産評価基本通達が重要な役割を果たしており、財産の評価実務は財産評価基本通達によって行われているというのが実情である。

ただし、評価の対象となる財産について財産評価基本通達第6項は、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と規定している。したがって、評価対象となる財産に特別の事情がある場合には、財産評価基本通達の原則的な評価方法によらず、個別的・例外的な評価方法により財産評価を行うこととなる。

同通達第6項が、財産評価基本通達に定める原則的な評価方法以外の例外的な評価方法を認める規定であることに鑑みれば、同通達第6項が安易に適用されるべき規定ではないことは明らかである。何故なら、濫りに同通達第6項を適用すれば、納税者による財産評価が不安定的となり、財産評価における予測可能性又は法的安定性が確保出来なくなるからである。また、これにより国税庁が財産評価基本通達を公開する意味を大きく損なう結果となるからである。

本論文においては、第1章及び第2章において相続税法及び財産評価基本通達の基本的性質等を確認した上で、第3章において同通達第6項が実際に適用された裁判例等を用いてその適用基準又は適用方法を検証する。そして、その適用基準又は適用方法の妥当性を検討し、その在り方についての私見を述べて結論とする。

# 第1章 我が国の相続税・贈与税の概要

## 第1節 相続税・贈与税の概要

### 1 相続税・贈与税課税の目的

相続税は、相続の開始により相続人その他の者が被相続人から取得する財産を課税物件とし、その価額を課税標準として課される租税である。また、贈与税は、生前贈与による相続税の回避を封ずるために、相続税の補完税として課される租税である<sup>1 2 3</sup>。

相続税は、租税の一類型として、「直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富」<sup>4</sup>であり、国家が「公共サービスを提供するための資金を調達する目的」<sup>5</sup>で課されるものであることはいうまでもない。これに加えて、相続税課税の目的は次のような点にある。

#### (1) 富の再分配目的

相続税を課税する目的は、富の再分配を図ることにあるといわれる<sup>6</sup>。少数の特定の者に多額の財産が集中していることは本人の経済的手腕だけでなく、社会一般から受ける利益に起因するところがある。したがって、その個人が死亡した際に相続税を課することにより、蓄積した富の一部を社会に還元すべきであるという考え方に基づくものである<sup>7</sup>。

また、相続により財産を取得した者にとっては、当該相続による財産の取得は「単なる偶発的なものである」<sup>8</sup>と考えられている。

#### (2) 所得税の補完目的

相続税を課税する目的は、被相続人の生前中の所得税を補完することにあるといわれる<sup>9</sup>。

10. 一般に担税力が高いといわれる資産性の所得について、所得税においては低率の分離課

---

<sup>1</sup> 金子宏 著「租税法（第13版）」（弘文堂 2008年）447頁において、金子教授は、贈与税が相続税の補完税であるという説明につき、「贈与税の歴史的不いし沿革的説明であって、理論的には、贈与による財産の取得は、取得者の担税力を増加させるから、それ自体として課税されるべきものである。」と述べておられる。

<sup>2</sup> 東京地判平成7年7月20日（平成6年（行ウ）第321号）税資213号202頁は、「贈与税は、相続税の補完税として、贈与により取得した財産の価額を対象として課される税である」としている。同旨の判決として東京高判平成7年12月13日（平成7年（行コ）第99号）税資214号757頁。

<sup>3</sup> 相続税の課税方式には、遺産課税方式と遺産取得課税方式がある。これらの課税方式については後述する。

<sup>4</sup> 金子宏 著 前掲注1 1頁において、金子教授は、租税の機能について、「国家は国民に各種の公共サービスを提供することをその任務としているが、国家がこの任務を果たすためには、膨大な額の資金を必要とする。租税とはかかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない。その意味で租税の本来の機能は、公共サービスを提供するための資金を調達することにある。」と述べておられる。

<sup>5</sup> 金子宏 著 前掲注1 8頁。

<sup>6</sup> 水野忠恒 著「租税法（第2版）」（有斐閣 2005年）579頁。

<sup>7</sup> 白崎浅吉・桜井二郎 著「相続税法解説」（税務研究会出版局 1986年）2頁。

<sup>8</sup> 水野忠恒 著 前掲注6 579頁。

<sup>9</sup> 安島和夫 著「相続税法—理論と計算—（3訂版）」（税務経理協会 2007年）4頁。

<sup>10</sup> 政府税制調査会中期答申（2000年7月）においては、相続税は「基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得税を補完するもの」

税が行われているものが多い。その補完税として相続税を課する、という考え方である<sup>11</sup>。  
また、

以上において、相続税課税の目的として主なものを挙げたが、上記の他にも様々な見解がある。完全に一致した見解は無く、様々な議論がされているところである。

## 2 相続税・贈与税の課税方式

相続税の課税方式には、以下の 2 つの類型がある。第一の類型を遺産課税方式といい、第二の類型を遺産取得課税方式という<sup>12</sup>。

### (1) 遺産課税方式

遺産課税方式とは、人が死亡した場合にその遺産の総額を対象として累進税率で課税する課税方式である。遺産税方式は、主に英米系の国々で採用されている課税方式である。この課税方式は、故人の生存中の富の蓄積の一部を死亡にあたって社会に還元して富の集中を抑制するという社会政策的な考え方に基づいている。この類型の相続税は、「本来の意味における財産税」<sup>13</sup>である。

この課税方式の主な長所として、①遺産総額について相続税額を決定するものであり、被相続人の一生涯の財産を清算する課税であることが明確であること。②相続人の数、遺産の取得・分割方式により税負担が左右されることがないため、租税負担軽減の手段として遺産分割を仮装し、現実と異なった申告が行われるようなことがなく、負担の公平や納税思想に対する悪影響がみられないこと、③税務執行が容易であること、が挙げられる。

### (2) 遺産取得課税方式

遺産取得課税方式とは、人が相続によって取得した財産を対象として課税する課税方式である。遺産取得課税方式は、主にヨーロッパ大陸諸国において採用されている。この課税方式は、相続人等における「偶然の理由による富の増加を抑制することを目的」としたものである<sup>14</sup>。つまり、相続人等においては、相続により承継した財産は不労所得であり、また、貧富の差により承継財産の額が異なることを抑制する意味からすれば、取得財産の多寡を捉えて租税を負担させるべきである、という考え方である。この類型の相続税は、遺産の取得に対する特殊な形態の所得税であるといえる<sup>15</sup>。

---

と考えられる、とされている。また、同答申においては、「相続課税が、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算する役割を果たしている面がある」とされている。また、「改正税法のすべて（昭和 41 年）」においては、「相続税は、所得税の補完税として相続人の不労財産取得による所得に対し、あるいは被相続人の生前における所得税の清算として課すもの」であるとしている。

<sup>11</sup> 水野忠恒 著 前掲注 6 579 頁。

<sup>12</sup> 金子宏 著 前掲注 1 448 頁。

<sup>13</sup> 金子宏 著 前掲注 1 448 頁。

<sup>14</sup> 金子宏 注 前掲注 1 448 頁。

<sup>15</sup> 首藤重幸 著「日本における相続税の現状」『世界における相続税の現状 日税研論集 第 56 号』（日本税務研究センター 2004 年）10 頁において、首藤教授は、相続税を所得税の仕組みの中で処理する事が可能であるとされ、実例としてカナダの例を挙げておられる。カナダは 1972 年に相続税を廃止し、被相続人から受け取った財産につき、所得税の課税対象としている。

この課税方式の主な長所として、①遺産取得者の個人的担税力を測定して、それに応じた合理的な課税を行う事が出来ること。②富の集中抑制を図るという相続税の目的に、より合致していること。③長子単独相続の制度が廃止され、平等の原則のもとにたつ現行相続税法の趣旨に合致していること、が挙げられる。

相続税と同様に、贈与税の課税方式にも 2 つの類型がある。第一の類型は贈与を受けた者（贈与者）に対して課税する方式であり、第二の類型は贈与を受けた者（受増者）に対して課税する方式である。前者は遺産税方式の体系に対応するものであり、後者は遺産取得税方式の体系に対応するものである<sup>16</sup>。

### 3 我が国の相続税・贈与税の沿革

#### (1) 明治 38 年創設～昭和 22 年改正

我が国の相続税法は、明治 38 年（1906 年）4 月に施行された<sup>17</sup>。当時の国家財政は、日清・日露戦争により、戦費が膨大なものとなっており、国債の発行はもとより、相次ぐ増税も余儀のないものであった<sup>18</sup>。この様な逼迫した国家財政の状況の中で、戦費調達の一環として複数の新税を創設することが検討された。それらの新税のひとつとして、相続税が創設された<sup>19</sup>。なお、相続税が創設される前までは、不動産等を相続して登記をする際に、登録税の形で被相続人から相続人に対する課税が行われていた<sup>21</sup>。

明治民法の相続法は、家督相続と遺産相続に分類されており、相続税の課税についても、当時の家族制度を尊重することを前提として構成されていた。相続税法の創設にあたって当時の政府は、明治 37 年（1905 年）第 21 回帝国議会衆議院相続税法案外一件委員会において、「相続税は、相続により財産を取得する事実に課税する財産税」であるとの考えを示しており、明治 38（1906 年）年 4 月の施行当時における我が国の相続税法は、遺産課税方式が採用されていた。また、課税の方法は、賦課課税方式<sup>22</sup>によっていた。

<sup>16</sup> 金子宏 著 前掲注 1 467 頁。

<sup>17</sup> 明治 38 年 4 月の相続税法施行に先立ち、相続税法案は明治 37 年 11 月 30 日に第 21 回帝国議会（明治 37 年 11 月 28 日～明治 38 年 2 月 2 日）に提出され、衆議院での審議を経た後、同年 12 月 28 日に貴族院本会議において可決されている。

<sup>18</sup> 松元崇 著「大恐慌を駆け抜けた男 高橋是清」（中央公論新社 2009 年）43 頁によると、臨時軍事費特別会計を含んだ総軍事費は、明治 36 年において 150,915 千円であったが、明治 38 年には 730,580 千円に増加している。また、国債について、日露戦争前には 5 億円程度であったものが、戦後には 20 億円を超えた、とされている。

<sup>19</sup> 大蔵省 編「明治大正財政史 第 7 卷」（財政経済學會 1936 年）205 頁によると、「明治 37 年日露戦役勃発するや、政府は之が経費支弁に要する財源の一部として・・・二三の新税を創設せんことを図りしが、右新税の一として茲に相続税を創設する」こととした、とされている。

<sup>20</sup> 山崎源太郎 著「戦争と増税」（橘書店 1937 年）278 頁において、山崎氏は、「戦時の財産税となると財産の元本の一部を徴収する場合が多く、戦時巨額の財源を調達する必要がある場合には、実質的財産税が重宝がられる。」と述べておられる。

<sup>21</sup> 白崎浅吉・桜井四郎 著 前掲注 7 7 頁。

<sup>22</sup> 賦課課税方式とは、「納付すべき税額がもつぱら税務署長又は税関長の処分により確定する方式」をいう（国税通則法第 16 条第 2 項）。

昭和 16 年の改正においては、相続税が財産税であることを踏まえ、相続財産の中に不動産の占める割合が多い場合で、かつ、相続税額が 1,000 円を超えるときは、その不動産による相続税の物納が認められることとなった。また、これに伴って一定の場合には年賦延納が認められることとなった<sup>23</sup>。

昭和 22 年においては、憲法及び民法の改正が行われ、家督相続制度が廃止された。これに伴い、相続税法もその全文が改定された。この改正により、従来からの遺産税形態を存続しつつ、旧相続税法第 23 条を拡張し、相続税の補完税として贈与税が贈与者課税方式により創設された。また、現在まで採用されている申告納税方式<sup>24</sup>が、相続税法において初めて採用された。申告納税制度の導入は、「民主的納税思想を背景とするものであったが、賦課課税方式では納税者の激増に対処しきれないという側面」<sup>25</sup>もあった。

## (2) 昭和 25 年改正

昭和 25 年になり、シャープ勧告に基づく相続税法の全文改正が行われた。これにより、従来の家制度を基礎とする遺産課税方式から遺産取得課税方式に改正された<sup>26</sup>。我が国の遺産取得課税方式は、我が国の家制度における長子単独相続を払拭するとともに、アメリカ連邦相続税の欠陥を考慮して採用されたものであった<sup>27</sup> <sup>28</sup>。また、相続税の課税方式が遺産取得課税方式に変更されたことに伴い、贈与税の課税方式が受贈者課税方式に変更された<sup>29</sup>。

更に、同年の改正においては、贈与税を相続税に吸収し、相続、遺贈又は贈与による財産を取得した者に対し、その一生を通じて取得した財産の価額を累積して課税する一生累積課税方式が導入された。しかし、一生累積課税方式は、税務執行面における困難性が伴っていることから、課税の公平の観点もあり、昭和 28 年に廃止された。

## (3) 昭和 33 年改正～現在

昭和 33 年には課税方式の基本的仕組みが修正され、遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷である法定相続分課税方式が導入された。法定相続分課税方式は、遺産取得税体系を

<sup>23</sup> 北野弘久 著「税法原論（第 5 版）」（青林書院 2003 年）304 頁において、北野教授は、相続税の物納制度が許容されている理由について「相続税はこれを財産税とみた場合には一種の実質的財産税であってその税負担は重く、加えて換金が困難な相続財産が多く存在し、しかも今後相続人が入手するであろうところの現金等も僅少であると見込まれる場合には、右の延納制度だけでは納税者の立場を救済しえないとみられるところから、物納制度も許容されている。」と述べておられる。

<sup>24</sup> 申告納税方式とは、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式」をいう（国税通則法第 16 条第 1 項）。

<sup>25</sup> 山本守之 著「租税法の基礎理論（増補版）」（税務経理協会 2005 年）120 頁。

<sup>26</sup> 我が国における相続税の課税方式は、明治 38 年から昭和 24 年までが遺産課税方式を採っていた。昭和 25 年から遺産取得課税方式が採用されて現在に至っている。

<sup>27</sup> 水野忠恒 著 前掲注 6 577 頁。

<sup>28</sup> 昭和 24 年 8 月 27 日のシャープ勧告書においては、以下の様な記述がある。「日本の現行相続および贈与税法は、米国のそれによく似ている。この法律に関する米国の経験は、必ずしも満足なものではなかった。・・・われわれは、米国においてかように不成績に終わるに至った道程を、これ以上日本が進むべきでないことを勧告する。」

<sup>29</sup> 贈与税の課税方式は、昭和 25 年の改正から現在まで受贈者課税方式によっている。

基調としつつ、税額計算においては遺産額を、法定相続人が民法の法定相続分に従って相続したものと仮定した場合の税額の合計額を相続税の総額とすることとしたものであり、我が国特有の課税方式である。

この改正が行われる前の遺産取得課税方式に対しては、以下のような問題点が指摘されていた。第一の問題点は、「納税者の申告に当つても、事実と異なるような申告が行われ、遺産を分割しても未分割として申告し、又は実際の遺産分割の程度をこえるような細分化を仮装し負担がより軽減されるような状態における分割を仮装して申告が行われている」という点である。第二の問題点は、「農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な資産については、分割することによりその経営維持の困難をきたすため、経済的には、これらの財産については単独又は少数の者によつて相続せざるを得ない現状である。これに対し現行の相続税制度は・・・分割困難なこれらの財産を単独又は少数で相続した場合には、その相続税の負担は相対的に重いものとなる。」という点である<sup>30</sup>。これらの問題点を改善するために法定相続分課税方式が採用された。そして、我が国の相続税は現在まで同課税方式により課税されている<sup>31</sup>。

昭和 50 年には、租税特別措置法において農地に対する相続税の納税猶予制度が創設された。これは、農地が宅地化含みの評価をされることにより、継続的な農業経営を望む農業者の相続において不都合が生じたことに対応するものであった。この制度が創設されたことにより、農地に対する相続税については、その農地の相続人が農業を継続する場合に限って、農地の価格のうち農業投資価格（恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格）を超える部分についての相続税の納税が猶予されることとなった。また、一定の場合には、猶予された税額を免除する制度が創設された。また、同年の改正においては、土地の評価に関して、国税局ごとに土地評価審議会が設置された。

昭和 58 年には、租税特別措置法において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措置が設けられた。これは、個人事業者等の居住の用又は事業の用に供する小規模宅地等の処分については相当の制約が伴うこと等に配慮する為に創設されたものである。この制度が創設されたことにより、小規模宅地等については、相続税の課税価格に算入する金額は、宅地等の通常の評価額に一定の割合を乗じて計算した価額によることとなった。

平成 15 年には、将来において相続関係に入る一定の親子間の資産の移転について、生前における贈与と相続の間で、資産の移転時期の選択に対する課税の中立性を確保することにより、生前における贈与による資産の移転の円滑化に資することを目的として、相続時精算課税方式が創設された。我が国においては、高齢化の進展に伴い、相続による次世代への資産の移転の時期が従来より大幅に遅れてきていること、高齢者の保有する資産の有効活用を通じて経済社会の活性化に資するといった社会的要請などに対応するものであつ

<sup>30</sup> 税制特別調査会「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（1957 年）

<sup>31</sup> 首藤重幸 著 前掲注 15 13 頁において、首藤教授は、法定相続分課税方式の導入については、「税務行政の効率化の視点も存在していたものと思われる。」と述べておられる。

た<sup>32</sup>。

平成 21 年には、租税特別措置法において非上場株式等に係る相続税の納税猶予の制度が設けられた。この制度は、その前提となる「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」(平成 20 年 5 月 9 日成立)<sup>33</sup>が制定されたことを踏まえて創設されたものである。具体的には、中小企業の経営承継について事業の将来性に対する不安や後継者不足などの問題が生じていることに対し、中小企業における雇用確保や経済活力の維持の観点から相続税の負担について配慮するものである。また、この制度の導入に併せて、非上場株式の生前贈与による事業承継を円滑化する観点から、非上場株式等に係る贈与税の納税猶予の制度が設けられた。

この制度の導入にあたっては、現行の法定相続分課税方式のままでは「課税の公平性からみた不平等の増大を招く」ので、相続税の課税方式を本来の遺産取得課税方式に変更するべきであるとの意見もあった<sup>34</sup>。したがって、相続税の課税方式については、将来的には、「遺産取得税への純化の方向に制度が動く可能性がある。」ものと解されている<sup>35</sup> <sup>36</sup>。

## 第 2 節 相続税法における時価の意義

### 1 相続税法における課税対象

我が国における「相続税」は、相続または遺贈（死因贈与を含む。以下、単に「相続」という。）<sup>37</sup>により財産を取得した個人<sup>38</sup>に対して、「相続又は遺贈により取得した財産の価

<sup>32</sup> 税制調査会「平成 15 年における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて」（2002 年）。

<sup>33</sup> 「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号）」は、平成 20 年 10 月 1 日に施行された。この法律は、中小企業の代表者の死亡等に起因する経営の承継がその事業活動の継続に影響を及ぼすことにかんがみ、遺留分に関し民法（明治 29 年法律第 89 号）の特例を定めるとともに、中小企業が必要とする資金の供給の円滑化等の支援措置を講ずることにより、中小企業における経営の承継の円滑化を図り、中小企業の事業活動の継続に資することを目的として制定された。

<sup>34</sup> 税制調査会「平成 21 年度の税制改正に関する答申」（2008 年 11 月）。税制調査会は、同答申において相続税の課税方式を遺産取得税方式に変更すべきであるとしている。変更すべき理由としては、上記の他にも①同じ額の財産を取得しても税額が異なる可能性がある（財産取得者の水平的公平が損なわれる）という問題や、②一人の相続人等の申告漏れにより他の共同相続人等にも追徴税額が発生する問題を挙げている。

<sup>35</sup> 金子宏 著 前掲注 1 448 頁。

<sup>36</sup> 「平成 20 年度税制改正の要綱」の「事業承継税制」においては、事業承継税制の制度化にあわせて、相続税の課税方式をいわゆる遺産取得税方式に改めることを検討する。」とされていた。

<sup>37</sup> 「相続」とは、相続人が「被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する」ことをいう（民法第 896 条）。「遺贈」とは、遺言によって自らの財産を無償で他人に与えることであり、「遺言者は、包括又は特定の名義で、財産の全部又は一部を処分することができる」（民法第 964 条）。「死因贈与」とは、「贈与者の死亡によって効力を生じる贈与」（民法第 556 条）である。「死因贈与」は贈与契約の一種であるが、相続税法においては、遺贈と同様に取り扱われている。「贈与」とは、「当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾することによって」効力を生ずる契約である（民法 549 条）。

<sup>38</sup> 相続税法第 1 条の 3。

その個人が、財産の取得の時に日本国内に住所をもっている場合には、無制限納税義務者として、相続または遺贈によって取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負うこととなる（相続税法第 1 条の 3 第 1 号・第 2 条第 2 項）。その個人が、財産の取得の時に日本国内に住所をもっていない場

額の合計額」<sup>39</sup>を課税価格として課される租税である<sup>40</sup>。また、贈与税は、贈与（死因贈与を除く。以下同じ。）により財産を取得した個人<sup>41</sup>に対して「その年中において贈与により取得した財産の価額の合計額」<sup>42</sup>を課税価格として課される租税である。

相続税の負担は、相続により取得した財産の一部をもって支払われることを予定しているものであるから、相続税は、「実質的には財産税に相当する税」である<sup>43</sup>。この点において、相続税は、「財産を継続的に保有することを前提とする形式的財産税（例、固定資産税）とは異なる」<sup>44</sup> <sup>45</sup>。

我が国の所得税法において、何が所得であるかということについては、「その形式（金銭かそれ以外の経済価値か）および源泉の如何、継続性・反復性の有無等を問わず、納税義務者に新たに帰属し、その担税力を増加させるすべての経済価値が原則として所得を構成する。」<sup>46</sup>と解するのが相当である。この考え方によれば、相続や贈与による利得などの一時的・偶発的利得も所得を構成する。これに対応するため、所得税法においては、「相続・遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」（みなし相続・贈与財産を含む）に対しては「所得税を課さない。」と規定して、所得税と相続税または贈与税が二重に課されることを防いでいる<sup>47</sup> <sup>48</sup> <sup>49</sup>。

---

合には、制限納税義務者として、相続または遺贈によって取得した財産で日本国内にあるものについてのみ相続税の納税義務を負うこととなる（相続税法第1条の3第3号・第2条第2項）。但し、相続または遺贈によって国外にある財産を取得した者が、取得のときには日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつその財産の取得者または被相続人が、相続の開始前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合には、取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負うこととなる（相続税法第1条の3第2号・第2条第2項）。

<sup>39</sup> 相続税法第11条の2第1項。

<sup>40</sup> 相続税の納税義務者は原則として個人であるが、一定の場合には、①人格のない社団又は財団、②公益法人等にも納税義務が生じる（相続税法第66条第1項・第4項）。

<sup>41</sup> 相続税法第1条の4。

その個人が、財産の取得の時に日本国内に住所をもっている場合には、無制限納税義務者として、贈与によって取得した財産の全部について贈与税の納税義務を負うこととなる（相続税法第1条の4第1号・第2条の2第1号）。その個人が、財産の取得の時に日本国内に住所をもっていない場合には、制限納税義務者として、贈与によって取得した財産で日本国内にあるものについてのみ、贈与税の納税義務を負うこととなる（相続税法第1条の4第3号・第2条の2第2号）。但し、贈与によって国外にある財産を取得した者が、取得のときに、日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつ贈与前5年以内のいずれかの時に財産を取得した者または贈与者が日本国内に住所を有したことがある場合には、その財産について贈与税の納税義務を負うこととなる（相続税法第1条の4第2号）。

<sup>42</sup> 相続税法第21条の2第1項。

<sup>43</sup> 川田剛 著「租税法入門（3訂版）」（大蔵財務協会 2007年）179頁。

<sup>44</sup> 田中治 著「相続財産の評価を巡る法的諸問題」日本租税理論学会 編「相続税制の再検討」（法律文化社 2003年）42頁。

<sup>45</sup> 最判（三小）昭和47年1月25日（オ）第766号 民集26巻1号1頁は、「固定資産税は、土地、家屋および償却資産の資産価値に着目して課せられる物税である。」としている。

<sup>46</sup> 金子宏 著「所得概念の研究 所得課税の基礎理論 上巻」（有斐閣 1995年）50頁。

<sup>47</sup> 所得税法第9条第1項第15号。

<sup>48</sup> アメリカ合衆国においても所得税と相続税の二重課税を排する規定がある（内国歳入法102条（a））。また、近年カナダ及びオーストラリアにおいては、遺産・相続税が廃止され、相続財産に対しては所得税を課することとしている。

<sup>49</sup> 金子宏 著 前掲注46 49頁において、金子教授は、「相続・遺贈・個人間の贈与による恩恵的利得を所得税の対象から除外し、相続税・贈与税の対象」とすることは、「世界的な立法の趨勢に従ったものであり、所得概念の包括性を損なうもの」ではない、と述べておられる。

この様に、相続によって取得した財産について所得税の対象から外し、独自に相続税を課する理由について、金子宏教授は、「それを所得税の対象とすると、一時所得に該当するから、2分の1課税が適用され、大規模な相続財産に対する税負担が著しく軽減されて（最高税率は所得税の最高税率のちょうど2分の1となる）、巨大な富の集中を排除するという、相続税の本来の目的が達成されなくなる」からであり、「今一つは、小規模の相続財産に対しては不当に重い税負担が課され、場合によってはきわめて酷な結果となる」<sup>50</sup>からである、と述べておられる。また、水野忠恒教授は、「相続・遺贈による家族内の財産移転では、国内総生産に何らの変更を加えるものではなく、そのため、一般の所得税とは別に相続税を課する取扱いをしている、と述べておられる<sup>51</sup>。

ところで、相続税または贈与税の課税対象とされる「財産」については、相続税法上、特別の概念規定がない。したがって、相続税または贈与税の課税対象とされる「財産」が何を指すのかということについては、民法その他の法律で特別の定めがある場合のほかは社会通念によって決められているものに従うことになるが<sup>52</sup>、通常、「財産」とは相続または贈与により取得した「金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいう」こととされている<sup>53</sup>。したがって、「換価性があれば、有体物であろうと、債権のような権利であろうと、顧客関係のような事実関係であろうと、すべて財産として認められる」<sup>54</sup>と解される。この点について、金子宏教授は、相続税または贈与税の課税対象となる財産には「動産・不動産はもとより、特許権・著作権等の無体財産権、鉱業権・漁業権等の営業上の権利、私法上・公法上の各種の債権等・経済的価値に対する支配権が含まれる」<sup>55</sup>と述べておられる。

生命保険金等その他一定の財産については、法律的には相続または贈与により取得した財産とはいえない。しかしながら、これらの財産は、実質的には相続または贈与により取得した財産と経済的効果が同様であると解されている。そこで、租税負担の公平等の観点から、これらの財産を相続または贈与により取得したものとみなして、相続税または贈与税の課税対象とされる財産を含むこととしている<sup>56</sup>。

ただし、一定の財産については、公益的ないしは社会政策的理由等から、非課税財産として、相続税または贈与税の課税対象から除外されている<sup>57</sup>。

<sup>50</sup> 金子宏 著「相続税の課税方式と負担水準」『税理』（ぎょうせい 1987年）30巻14号165頁。

<sup>51</sup> 水野忠恒 著 前掲注6 580頁。

<sup>52</sup> 民法第896条は、「被相続人の一身に属した」権利義務は承継されない旨を規定している。

<sup>53</sup> 相続税基本通達第11条の2の1において「法に規定する『財産』とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいう。」とされている。

<sup>54</sup> 田口豊 著「新版相続税法」（税務経理協会 2003年）73頁。

<sup>55</sup> 金子宏 著 前掲注1 451頁。

<sup>56</sup> 相続税法第3条～第9条の6。

相続または贈与により取得したものとみなされる財産は、生命保険金等、退職手当金等、生命保険契約に関する権利、定期金に関する権利、保証期間付定期金に関する権利、契約に基づかない定期金に関する権利、特別縁故者への分与財産、信託受益権、定額譲受の利益、債務免除等による利益、その他の経済的利益、及び特別の法人から受ける利益をいう。

<sup>57</sup> 相続税法第12条・第21条の3・第21条の4。

## 2 相続税法における財産の評価方法

金子宏教授は、課税標準の意義について、「課税物件たる物・行為または事実から税額を算出するためには、その物・行為または事実を金額・価額・数量等で表すことが必要」であり、「これらの金額・数量等を課税標準という。」<sup>58</sup>と述べておられる。また、石島弘教授は「課税標準は、課税物件に税率を適用するために課税物件を金額化・数量化したものである」<sup>59</sup>と述べておられる。資産税の課税標準は、一般に資産の価格である。

相続税法においては、相続税の課税標準につき、「当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもつて、相続税の課税価格とする。」と規定している<sup>60</sup>。また、贈与税の課税標準につき、「贈与により取得した財産の価額の合計額をもつて、贈与税の課税価格とする。」と規定している<sup>61</sup>。

したがって、相続税法における課税標準を計算する為には、課税の対象となされる財産の評価を行って「財産の価額」を算定することが必要となる。この場合において、評価とは「財貨又は権利の価値を測定することであり、価値を測定するということは、貨幣経済社会においては貨幣額（金銭価値）で現す」ことをいう<sup>62</sup>。

これらの財産をどの様に評価するかという事柄は、相続税または贈与税の課税価格を左右し、納税者が納付する税額に直接的に影響を及ぼす。また、相続財産の評価額は、納税者の税負担額の算定の基礎となるだけでなく、納税猶予を受けるために税務官庁に提供する担保<sup>63</sup>、相続税の物納の場合の物納財産<sup>64</sup>の価額としても用いられる。

そこで、相続税法は、財産の評価方法について地上権、永小作権、定期金に関する権利、生命保険金に関する権利及び立木については法定評価方法を規定している<sup>65</sup>。また、その他の財産については、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の

---

相続税法第12条が定める非課税財産は、皇室経済法7条の規定により皇位とともに皇嗣が受けたもの、墓所、霊びょう及び祭具並びにこれらに準ずるもの、宗教、慈善、学術その他の公益を目的とする事業を行う一定の者が相続又は遺贈により取得した財産で、その公益を目的とする事業の用に供することが確実なもの、心身障害者共済制度に基づく給付金を受ける権利、相続人に取得した生命保険金等でその合計額のうち一定の金額に相当する部分である。相続税法第21条の3が定める非課税財産は、法人から贈与により取得した財産、扶養義務者間の贈与財産、公益事業者に対する贈与財産、特定公益信託から交付される金品、条例に基づき交付される共済に係る金品、公職選挙法に規定された要件を満たした金品による贈与財産である。相続税法第21条の4が定める非課税財産は、特別障害者扶養信託契約に基づく信託受益権のうち、一定の部分である。贈与税が法人からの贈与財産を非課税としているのは、贈与税が相続税の補完税であるためである。

<sup>58</sup> 金子宏 著 前掲注1 154頁。

<sup>59</sup> 石島弘 著「課税標準の研究（租税法研究第2巻）」（信山社 2003年）23頁。

<sup>60</sup> 相続税法第11条の2。

<sup>61</sup> 相続税法第21条の2。

<sup>62</sup> 石島弘 著「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（綜合法規研究所 1995年）7頁。

<sup>63</sup> 相続税法第38条・第39条。

<sup>64</sup> 相続税法第43条第1項。

<sup>65</sup> 相続税法第23条～第26条。

時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定し、財産の評価につき時価主義を採用している<sup>66</sup> 67。

ちなみに、我が国においては相続税と贈与税のみならず、固定資産税、所得税、法人税などにおける資産の評価基準についても時価主義が採用されている<sup>68</sup>。これは、時価が、「評価の基準として最も一般性、普遍性をもった尺度と考えられ、また納税義務者からみても、最も各人共通の感覚判断に訴えることができ、それだけに納得し易く、理論的にも妥当な尺度である」<sup>69</sup>と考えられるからである。また、「時価が資産の価値を、通常、最も適正に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な若しくは不均衡な評価が行われた場合においても、納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになる等の観点からして適切である」<sup>70</sup>と考えられるからである。

### 3 相続税法第 22 条が規定する「時価」の意義

財産の「時価」については、第一に、「いつの時価か」という点が問題となる。この点について、相続税法においては、相続又は贈与により財産を取得した時点をいうものとされている。つまり、「相続税の場合は、被相続人または遺贈者の死亡の日であり、贈与税の場合は、贈与によって財産権を取得した日」である<sup>71</sup> 72。

---

<sup>66</sup> 相続税法第 22 条。相続税法 7 条は、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価（当該財産の評価について第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。」と規定している。

北野弘久 編「コンメンタール相続税法」（勁草書房 1974 年）によると、相続税法 7 条は、「低額譲渡の方法による租税回避を防止する規定」であり、『著しく低い価額』であるかどうかを判断する場合の『時価』とは、具体的にいえば、相続税法第三章の規定による評価額である。」としている。したがって、相続税法 22 条における「時価」と相続税法 7 条における「時価」は同じであると解されている。

<sup>67</sup> 最判（三小）昭和 49 年 9 月 20 日（昭和 47 年（行ツ）第 69 号）税資 76 号 762 頁は、「控除債務については、その性質上客観的な交換価値なるものがないため、交換価値を意味する『時価』に代えて、その『現況』により控除すべき金額を評価する旨定められている」としている。

<sup>68</sup> 国税庁資産評価企画官 編「財産評価の実務－相続税・贈与税・地価税における財産評価－」（ぎょうせい 1994 年）は、所得税、法人税等における財産評価は同じく時価主義の下で行われるとしても「所得を計算する目的のために行われるものであり、その評価方法や評価態度においても、その目的に適合するため、おのずから財産課税の目的のために行われるものとは相違点が」生じるとしている。

<sup>69</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注 68 14 頁。

<sup>70</sup> 固定資産評価制度調査会答申（昭和 36 年 3 月）。

固定資産評価制度調査会は、昭和 34 年 6 月に総理府に設置された内閣総理大臣の諮問機関であり、内閣総理大臣の諮問に応じて固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度に関する重要事項を審議することを目的とするものである。同調査会は、昭和 34 年 6 月から昭和 36 年 3 月まで固定資産の評価に関する諸問題について調査審議を重ね、昭和 36 年 3 月 30 日「固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善合理化するための方策」について、内閣総理大臣に対して答申を行った。

<sup>71</sup> 金子宏 著 前掲注 1 475 頁。

<sup>72</sup> 大阪高判昭和 62 年 9 月 29 日（昭和 59 年（行コ）第 23 号）税資 159 号 851 頁においては、被相続人が相続開始時に所有していた株式の価額が、相続開始後に著しく下落したため、相続人が相続税申告における当該株式の価額の評価において相続開始後の株価の下落等を考慮すべきと主張した。しかしながら、判決は、株式の価額については相続税法 22 条の規定により相続開始時の価額によることとされており、財産評価基本通達が株式の評価について相続開始後の株価の変動を考慮しないこととしていることを妥当であ

第二に、「時価とはどのような価額か」という点が問題となる。相続税法第 22 条が規定する「時価」の具体的な意義については、主な見解として、①客観的交換価値とするもの、②収益還元価額とするもの<sup>73</sup>等が存する。しかし、今日においては、客観的交換価値または客観的交換価額を指すものとして、学説<sup>74</sup>及び多くの判例<sup>75</sup>においても容認されている。なお、「時価」の意義については、相続税に限らず、固定資産税、譲渡所得などの場合にも客観的交換価値を指すものと解されている<sup>76</sup>。

客観的交換価値とは、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をいうものとされるので、「一方において客観的な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」なければならない<sup>77</sup>。また、「投げ売り価額や買込み価額と異なることはもちろん、いわゆる取得価額や処分価額とも異なり、その価額ならばいつでも正常の状態での他の財貨と交換できる価額」<sup>78</sup>であると解されている。

また、客観的交換価値は、土地についていえば、不動産鑑定評価基準に規定している「正常価格」に相当するものであると解されている<sup>79</sup>。同基準は、正常価格について、「市場性を有する不動産について、現実の社会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。」と定義している<sup>80</sup>。

#### 4 相続税法における「時価」の評価方法

相続税法は、昭和 22 年から現在まで申告納税方式を採用している<sup>81</sup>。国税通則法が規定する申告納税方式における納税申告は、納税者が「課税標準等や税額等の計算の基礎となる要件事実を確認し、法定の方法で税額を算定した上、これを税務署長に通知する行為を

---

る」として、相続人の主張を排斥した。また、上告審である最判（三小）平成 1 年 6 月 6 日（昭和 62 年（行ツ）第 145 号）税資 173 号 1 頁においても、当該高裁判決の判断が支持されている。

<sup>73</sup> 高野幸大 著「租税法の原理と政策・相続財産の評価と納税」『租税法研究』第 23 号（有斐閣 1995 年）25 頁。

<sup>74</sup> 金子宏 著 前掲注 1 475 頁において、金子宏教授は「時価というのは、客観的な交換価値のこと」であると述べておられる。

<sup>75</sup> 大阪高判平成 10 年 4 月 14 日（平成 7 年（行コ）第 65 号）判時 1674 号 40 頁は、「時価とは、当該財産の客観的な交換価値、すなわち不特定多数者の独立した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と解される。この時価主義の原則は、相続税が相続又は遺贈を原因として取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、その相続時における時価、すなわち通常の取引価格の合計を課税価格とすることが最もその趣旨にかなうという理由によるものである。」として客観的交換価値説を支持している。その他同旨の判決として、東京高判平成 7 年 12 月 18 日（平成 7 年（行コ）第 70 号）税資 214 号 860 頁等。

<sup>76</sup> 石島弘 著「課税標準の研究（租税法研究第 2 巻）」（信山社 2003 年）385 頁。

<sup>77</sup> 白崎浅吉・桜井四郎 著 前掲注 7 232 頁において、「先祖代々伝わった家宝といわれるものであっても、その所有者がいくらその家宝を重宝がったとしても、それは、ひっきょうその所有者の主観的価値にすぎないものであり」、客観的交換価値を算定する上では、「評価上考慮すべきものではない」とされている。

<sup>78</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注 68 16 頁～17 頁。

<sup>79</sup> 日税不動産鑑定士会 編「土地の税務評価と鑑定評価（第 2 版）」3 頁。

<sup>80</sup> 不動産鑑定評価基準総論第 5 章第 3 節 I 1.

<sup>81</sup> 相続税法第 24 条。

いう」<sup>82</sup>ものとされている。したがって、相続税の納税義務者は、租税法律主義の下、法令の定めに従って自ら相続財産の評価を行い、それに基づいて相続開始があったことを知った日の翌日から10ヶ月以内に相続税の申告書を提出しなければならない<sup>83</sup>。また、贈与税の納税義務者は、贈与により財産を取得した年の翌年の2月1日から3月15日までに贈与税の申告書を提出しなければならない<sup>84</sup>。

しかしながら、法定評価方法が規定されている一部の財産<sup>85</sup>を除き、財産の大部分を占める土地や有価証券等の時価の具体的な評価方法については、相続税法において法的基準が設けられていない。したがって、相続税法が規定する「当該財産の取得の時における時価」の評価の在り方については、すべて解釈・適用に委ねられている<sup>86</sup> <sup>87</sup>。

ところが、一般の納税者にとって、相続税や贈与税の納税義務が発生することはそう度々あることではない<sup>88</sup>。特に、相続という事柄は、偶発的に生じることも多い。したがって、納税者が法定申告期限までの限られた時間の中で、元々は自己の所有物ではなかった多種多様な財産の時価を的確に把握するのは困難であると言わざるを得ない<sup>89</sup>。

この点について、国税庁は、「財産評価基本通達（昭和39年4月25日直資56。以下『評価基本通達』という。）」<sup>90</sup>において、「各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価方法を具体的に規定し、課税の公平の観点から、その取り扱いを統一するとともに、その評価に関する取扱い通達を一般に公開し、納税者の申告・納税の便に供することとしている」<sup>91</sup> <sup>92</sup> <sup>93</sup>。

<sup>82</sup> 川田剛＝黒坂昭一 著「図解 国税通則法」（大蔵財務協会 1995年）43頁。

<sup>83</sup> 相続税法第27条。

<sup>84</sup> 相続税法第28条。

<sup>85</sup> 相続税法は「地上権及び永小作権」（相続税法第23条）、「定期金に関する権利」（相続税法第24条25条）、「立木」（相続税法第26条）についてのみ、その評価方法を規定している。

<sup>86</sup> 相続税法第22条において、「当該財産の取得の時における時価」によるとのみ定めており、具体的な時価の算定方法を定めていないのは、租税法律主義に違反し、憲法違反ではないかと争われた事例がある。しかしながら、その判決（東京高判昭和48年3月12日（昭和45年（行コ）第64号）税資69号634頁）は「財産の時価算定方法が・・・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」としている。また、同様の問題点につき最判（三小）昭和59年9月18日（昭和58年（行ツ）第8号）税資139号537頁は、「租税法律主義は、申告において時価評価をする際の標準価額を通達等によって設定することまでも禁止しているものではない。」としている。

<sup>87</sup> ちなみに、ドイツでは、評価法という法律に基づいて不動産取得（取引税）、不動産税、相続・贈与税、所得税、法人税などの複数の租税に統一的に適用される統一価格が計算されるようになっている。

<sup>88</sup> 国税庁発表の資料（相続税の申告実績（平成19年分）及び調査実績（平成19年分））によると、平成19年中に相続税の課税対象となった被相続人は約4万7千人であり、被相続人全体に占める割合（課税割合）は4.2%となり、平成6年以降で最低の水準となっている（平成16年以降4年連続）。

<sup>89</sup> 国税庁報道発表資料「平成21年分の路線価等について」（平成21年7月）においては、「納税者の皆様が相続税等の申告に当たり、土地等についてご自分で時価を把握することは必ずしも容易ではありません。」とされている。

<sup>90</sup> 評価基本通達は、制定当時は「相続税財産評価に関する基本通達」と称していたが、平成3年12月の改正に伴ってその名称を「財産評価基本通達」に改めた。

<sup>91</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注68 2頁。

<sup>92</sup> 評価基本通達は、相続税における相続財産の評価だけでなく、地価税における土地等の評価の用にも供される。地価税とは、その年の1月1日午前零時を課税時期として、保有する土地等について個人又は法人に対して課される税である。地価税は土地税制の改革の一環として設けられたが、平成10年の改正で、当分の間、その課税が停止されることとなった。

---

<sup>93</sup> これに対し、固定資産税における固定資産の評価の基準ならびに評価の実施の方法および手続きは、総務大臣が定めて、告示しなければならないこととされている（地方税法第 388 条 1 項）。

## 第2章 財産評価基本通達とは

### 第1節 税務通達とは

#### 1 税務通達の意義

国家行政組織法が規定する通達とは、上級行政官庁が下級行政官庁に対して、法令の解釈に関する留意事項やその運用執行を命令指示するためのものである。同法は、「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。」<sup>1</sup>と規定している<sup>2</sup> 3。

国税に関する税務通達は、国税庁長官が国税庁の所掌事務について命令又は示達するために、各国局長等に対して発するものである。これは、税法における「法文の表現には限界があり、そのため、税法の具体的な適用に当たっては解釈上の疑義が生ずること」があり、法文の「解釈や取扱いが全国の税務署間ないし税務署員間で区々であれば不公平であるので、これを全国的に統一する」<sup>4</sup>ためのものである。木村弘之亮教授は、税務通達の機能について、①課税の公平性を確保すること、②税務行政の遂行を迅速化すること、③法的安定性と予測可能性を向上させること、④徴税コストを縮減することであると述べておられる<sup>5</sup>。

各省大臣、各委員会及び各庁の長官が発する通達には様々なものがある。しかしながら、通達は、「とりわけて税務行政の分野において重要な役割を果たしている」<sup>6</sup>といわれる。この理由について、北野弘久教授は、「租税法規は、他の法規に比してすぐれて専門技術的であり、かつ複雑広範である」<sup>7</sup>点等を挙げておられる。

税務通達は、その性格から解釈通達と執行通達に区分される。第一に、解釈通達とは、課税の公平の観点から、国税庁長官が税務職員に対して税法の解釈の統一を図る為のものである。更に、解釈通達は、基本通達と個別通達に区分される。基本通達とは、「各租税法の条文の順序に従い基本的事項や重要事項に関して解釈や運用方針を体系化したもの」<sup>8</sup>である。個別通達とは、「それ以外のもの、もしくは新たに解釈問題が生じたりした場合に基

<sup>1</sup> 国家行政組織法第14条2項。

<sup>2</sup> 通達については、国家行政組織法その他、内閣府設置法第7条6項においても「内閣総理大臣は、内閣府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。」と規定されている。

<sup>3</sup> 塩野宏 著「行政法I（第5版）」（有斐閣 2009年）102頁において、塩野教授は、「解釈基準定立権は行政組織法論上、上級行政機関の有する指揮監督権に当然ふくまれるもの」であるとし、内閣府設置法7条6項及び国家行政組織法14条2項の規定は、「確認的規定」であると述べておられる。

<sup>4</sup> 伊藤義一 著「税法の読み方 判例の見方」（TKC出版 2007年）28頁。

<sup>5</sup> 木村弘之亮 著「租税法総則」（成文堂 1998年）145頁。

<sup>6</sup> 北野弘久 著「税法原論（第5版）」（青林書院 2003年）192頁。

<sup>7</sup> 北野弘久 著 前掲注6 192頁。

<sup>8</sup> 増田英敏 著「租税憲法学」（成文堂 2002年）154頁。

本通達を補完等する意味から個別に解釈や運用方針を示すもの」<sup>9</sup>である。実務上、特に問題となるのは解釈通達である。

第二に、執行通達とは、国税庁長官が下部機関の職員に対して事務運営の仕方を示すものである。例えば、租税に関する調査の注意事項や手順、その報告の様式や期日等を定めたものであり、原則的には非公開とされている。「官庁組織の点からいって、・・・『執行通達』を発することは当然であり、納税者には直接関係のないことで、余り問題を生じることもない」とされる<sup>10</sup>。

ちなみに、通達の種類を図にすると、以下のようなになる。

### 【通達の種類】

国家行政組織法 による通達	国税庁長官 による 税務通達	解釈通達	基本通達
		執行通達	個別通達
	税務通達以外 の通達		

## 2 税務通達と租税法律主義

日本国憲法第 29 条は、国民に対して財産権を保障している<sup>11</sup>。その上で、同法第 30 条は、国民は納税の義務を負うこととしている<sup>12</sup>。租税は「国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段」であり、「国民の財産権への侵害の性質」<sup>13</sup>を持つ。したがって、租税の賦課・徴収にあたっては、公権力により恣意的に行われる事を避けなければならない。

そこで、同法第 84 条は、国民の財産権を保障し、その経済活動に予測可能性を与えるため、租税の内容を法律で定めることとしている<sup>14</sup>。これを租税法律主義といい、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。」<sup>15</sup>という事を意味する。

租税法律主義の内容は、遡及立法の禁止、課税要件法定主義、課税要件明確主義等である<sup>16</sup>。具体的にいえば、「租税の種類及び根拠のみならず、納税義務者、課税物件、課税標

<sup>9</sup> 増田英敏 著 前掲注 8 154 頁。

<sup>10</sup> 泉美之松 著「税法条文の読み方 一条文解釈の手引き」(東京教育情報センター 2005 年) 30 頁。

<sup>11</sup> 日本国憲法第 29 条は、「財産権は、これを侵してはならない。」と規定している。

<sup>12</sup> 日本国憲法第 30 条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定している。

<sup>13</sup> 金子宏 著「租税法 (第 13 版)」(弘文堂 2008 年) 9 頁。

<sup>14</sup> 日本国憲法第 84 条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定している。

<sup>15</sup> 金子宏 著 前掲注 13 66 頁。

<sup>16</sup> 金子宏 著「租税法律主義の意義—大島訴訟」『別冊ジュリスト 120 号 租税判例百選 (第 3 版)』(有

準、税率等の課税要件から賦課・徴収手続にいたるまで、すべて法律により定めるべきであることを要請している」<sup>17</sup>ものと解されている。

租税法律主義の運用に当たっては、何が「法律」であるのかという事が特に重要である。一般に法の存在形式を法源というが、租税法の法源には、憲法、法律、命令（政令・省令）、条例、規則、条約、交換公文等の成文法が存する。また、不文法である行政先例法及び判例法も法源に含まれるものと解されている<sup>18</sup> <sup>19</sup>。

しかしながら、税務通達は、国民に対して法的な拘束力を持つ法規ではない。また、裁判所も税務通達には拘束されない<sup>20</sup> <sup>21</sup>。国税不服審判所については、国税庁の附属機関ではあるが、国税通則法第 99 条によって通達には拘束されないこととされている<sup>22</sup> <sup>23</sup>。したがって、税務通達は租税法の法源ではない<sup>24</sup>。

---

斐閣 1992 年)において、金子教授は、租税法律主義の中で最も重要なのは課税要件明確主義であると述べておられる。

<sup>17</sup> 増田英敏 著 前掲注 8 151 頁。

<sup>18</sup> 金子宏 著 前掲注 13 96 頁～99 頁。金子教授は、裁判所の判決の理由において示された「法の解釈が合理的である場合には、それは先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認される」ようになるが、「このような一般的な承認を受けるに至った裁判所の解釈を判例」といい、「租税法の法源の一種である」と述べておられる。また、行政先例法については、「税務官庁によって、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、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、慣習法の成立を認めて税務官庁もそれによって拘束され」、「その取扱いを変更するためには法の改正を必要とする」ものである、と述べておられる。

<sup>19</sup> 伊藤義一 著 前掲注 4 217 頁において、伊藤教授は、判例法につき以下の様に述べておられる。「わが国のような成文法主義の国では、判例の拘束力は制度的には保障されていない。しかし実際には、最高裁は軽々には（最高裁自身が出した）判例の変更はしないので、裁判官、検事、弁護士とも敗訴を恐れて最高裁の判例に従うことも多く、事実上の拘束力は強い。このように、わが国でも最高裁の判例のほか下級審でも同じ判例が繰り返されれば、それは法意識として定着しているとして判例法として差し支えないと考える」。

<sup>20</sup> 塩野宏 著 前掲注 3 102 頁において、塩野教授は、「ある通達に示された解釈に従って行政処分がなされ、その適法性が問題となったときには、裁判所は独自の立場で法令を解釈・適用して、処分の適法・違法を判断すべきであって、通達に示されたところを考慮する必要はなく、むしろ考慮してはならない」と述べておられる。

<sup>21</sup> 東京高判平成 7 年 12 月 13 日（平成 7 年（行コ）第 99 号）は、「裁判所は、通達に示された法令の解釈に拘束されず、通達に定める取扱準則等が法令の趣旨に反していれば、独自にその違法を判断できるものというべき」である、としている。

<sup>22</sup> 国税通則法第 99 条第 1 項は、「国税不服審判所長は、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき、又は他の国税に係る処分を行なう際における法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をするときは、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出なければならない。」と規定している。また、同法第 99 条第 2 項は「国税庁長官は、前項の申出があつた場合において、国税不服審判所長に対し指示をするときは、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が当該意見を相当と認める場合を除き、国税審議会の議決に基づいてこれをしなければならない。」と規定している。

<sup>23</sup> 例えば、国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 11 日裁決事例集 No.54 420 頁において、審判所は、「本件宅地の価額が」評価基本通達による「路線価を下回ることが証明されれば、路線価を適用しなくてもよい」としている。

<sup>24</sup> 最判（三小）昭和 38 年 12 月 24 日（昭和 37 年（オ）第 1007 号）税資 37 号 1202 頁は、「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であって、国民に対し効力を有する法令ではない」としている。

### 3 税務職員に対する税務通達の拘束力

先に述べた通り、税務通達は、法律に基づいて発せられる上級行政官庁から下級行政官庁への職務命令のひとつである。したがって、税務通達は、税務職員に対しては職務命令として法的な拘束力を持つ。換言すれば、税務職員は租税に関する法令だけではなく、原則として、税務通達に従って事務処理を行わなければならない法的義務がある<sup>25</sup>。この事は、国家公務員法が、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」<sup>26</sup>と規定していることから明らかである。

また、同法は、「職員が」、「この法律若しくは国家公務員倫理法又はこれらの法律に基づく命令に違反した場合」や、「職務上の義務に違反し、又は職務を怠った場合」には、「懲戒処分として、免職、停職、減給又は戒告の処分をすることができる。」<sup>27</sup>旨を規定している。したがって、税務職員が職務命令である税務通達に違反すれば、当該規定が適用され、上記の様な処分を受けることとなる。

以上のことから、税務職員に対しては、税務通達についての法律上の厳しい遵守義務が課されているといえる<sup>28</sup>。

### 4 納税者に対する税務通達の拘束力

税務通達は、租税法の法源ではない。したがって、納税者は税務通達に従う義務はなく、法令の定めるところに従い納税申告を行えば足りる。換言すると、納税者は独自の租税法解釈権を持っている。納税者が自ら法令を解釈したところに基づき申告を行った場合において、課税庁が納税者に対して税務通達に従った課税処分を行ったときは、納税者は当該課税処分の取り消しを求めて不服申立て又は訴訟を提起することが出来る<sup>29</sup>。そして、納税者による法令解釈と国税庁による法令解釈（解釈通達）のいずれが妥当であるかという点については、最終的に司法機関の判断に委ねられることとなる。

しかしながら、「国税庁による法令解釈通達は、税の専門家が、税法立案の背景や立法趣旨、国会での審議をふまえ、全国的な税務の取り扱いの統一と公正を期するため策定するもの」であり、「それなりの権威を持ち、事実上行政先例法的な地位を占めているものが多いことも事実」である<sup>30</sup>。特に、法令上は不確定概念で規定されたものについて、「通達で

---

<sup>25</sup> 北野弘久 著 前掲注6 195頁において、北野教授は、税務通達が「一見して違憲・違法であることが明らか」である場合には、税務職員はそれに従う義務はない、と述べておられる。

<sup>26</sup> 国家公務員法第98条第1項。

<sup>27</sup> 国家公務員法第82条第1項。

<sup>28</sup> 増井良啓 著「租税法の形成における実験 国税庁通達の機能を巡る一考察」（COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ 2006年）において、増井教授は、税務職員が「通達に反したことを理由に現実にどの程度の懲戒処分がなされているか、統計データは必ずしも明らかではないので、税務職員が上司の職務命令である税務通達に反した場合に懲戒処分の対象となるという事は、「一般論にとどまる。」と述べておられる。

<sup>29</sup> 国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、不服申立ての前置を要することとされている（国税通則法第75条・第115条第1項）。

<sup>30</sup> 川田剛 著「租税法入門（3訂版）」（大蔵財務協会 2007年）62頁。

具体的数値が示されると、通達上の解釈があたかも法令の規定のように<sup>31</sup>機能してしまうことがある。判例の中には、税務通達が「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もつ事項、とく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得ない」<sup>32</sup>とするものもある。

その結果、現実の租税行政においては膨大な数の税務通達が存在し、租税法の解釈や適用の多くはその定めに従って行われている。したがって、実務上は、「通達は法源と同様の機能を果たしている」<sup>33</sup>と解されている。

納税者が税務通達に従った納税申告等を行うこととなる場合について、品川芳宣教授は、これを次の4つの場合に大別しておられる<sup>34</sup>。第一の場合は、税務通達の法令解釈の取扱いが納税者の法令解釈と合致する場合である。第二の場合は、税務通達の法令解釈の取扱いと納税者の法令解釈が合致しないが、納税者が当該取扱いに反する納税申告を行うことによる犠牲を回避するために、当該税務通達に従う場合である。第三の場合は、税務通達が法令上の課税要件を緩めた取扱いを定めている場合である。第四の場合は、税務通達の便宜性を重視して、その取扱いに従って納税申告等を行う場合である。

他方、税務職員に対しては、税務通達を遵守すべき厳格な法的義務が課されている事は先に述べた通りである。そして、「このような厳格な遵守義務は、納税者側に税務通達に従った納税申告を間接的に強制させる（税務通達に従わない納税申告については、更正処分等を甘受せざるを得なくなる。）とともに、税務官庁がよもや税務通達に反した（あるいはそれを無視した）課税処分を行うことはないであろうという信頼（確信）を納税者側に与えていること」になる<sup>35</sup>。また、税務通達は、法令解釈についての公の見解の表示であるという性質を持っているので<sup>36</sup>、「通達によって示達された内容が税務行政の執行一般において実現されているに拘わらず、しかも或る個別的具体的場合につき右通達が定める要件を充足しているのものに対し、通達に反して納税者に不利益な課税処分をするならば、・・・納税者に不測の損害を与えるばかりでなく、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則にも違背する」ことになる<sup>37</sup>。

以上のような課税実務における実態を考慮すれば、「税務通達は納税者に対して法的拘束力を有しないということは、単なる講学上の概念」<sup>38</sup>であると言わざるを得ない<sup>39</sup>。したがっ

<sup>31</sup> 山本守之 著「租税法の基礎理論（増補版）」（税務経理協会 2005年）445頁。

<sup>32</sup> 福岡地判昭和32年2月4日（昭和28年（れ）第515号、第581号、第634号）税資39号219頁。

<sup>33</sup> 金子宏 著 前掲注13 98頁。

<sup>34</sup> 品川芳宣 著「租税法律主義と税務通達」（ぎょうせい 2004年）163頁。

<sup>35</sup> 品川芳宣 著 前掲注34 48頁。

<sup>36</sup> 金子宏 著 前掲注13 118頁。

<sup>37</sup> 大阪地判昭和45年5月12日（昭和40年（行ウ）第48号）税資59号831頁。

<sup>38</sup> 品川芳宣 著「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」『税理』vol.43no.14（ぎょうせい 2000年）6頁。

<sup>39</sup> 増田英敏 著 前掲注8 149頁において、増田教授は、「通達が理論上は法ではなく租税法の法源では

て、納税者は、納税申告等に際して税務通達の内容に関する十分な理解が必要となる。その意味において、税務通達は納税者に対する実質的な拘束力を有している。

## 第2節 財産評価基本通達とは

### 1 財産評価基本通達の導入の背景

評価基本通達は昭和39年に制定され、同年1月1日以後に取得された相続税及び贈与税の対象財産から適用されている<sup>40</sup>。昭和39年以前は、相続税及び贈与税における財産評価について旧富裕税<sup>41</sup>の取り扱い（「富裕税財産評価事務取扱通達」（昭和26年1月20日付直資1-5））に準じて行われていた。また、これと併せて毎年分の評価水準についての通達などが多数存在し、総合的に運営されていた。

ところが、「これら多くの通達にまたがっている諸規定を整理統合し、富裕税財産評価方法の準用をやめて、新たに、相続税及び贈与税の立場から、財産評価の基本的取扱いを確立すべしとの要望が強くなった」<sup>42</sup>。これに対応するため、旧富裕税の廃止に伴って、相続税及び贈与税における財産評価の為の通達として評価基本通達が制定されたものである。この改正は、「基本的には、富裕税当時の通達を準用していることをともかく廃止し、相続税法の立場からの財産評価の取り扱いを確立することを目途としたもの」<sup>43</sup>であった。

昭和39年の評価基本通達の制定に先立ち、固定資産評価制度調査会は、昭和36年3月において総理大臣に対して財産評価に関する答申を出している。この答申は、固定資産税と相続税を対象とした答申であり、特に土地等を中心にした評価の在り方が提言された。評価基本通達の制定に際しては、それまでの年分通達等が整理統合されると共に、固定資産評価制度調査会答申の内容に沿った形で評価方法が定められている。この改正において重要なものは、土地及び株式の評価方法の改正である。特に土地の評価方法は、従来の賃貸価格倍数方式を廃止して、固定資産評価基準（昭和39年自治省告示158）に定める評価方法が大幅に採り入れられた。

評価基本通達の前文においては、「相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを下記の通り定めたから、法令に別段の定めがあるものを除き、昭和39年1月1日以降に相続、遺贈又は贈与により取得した財産については、これに

---

ないとする見解は、租税実務上、何の意味も持たない」と述べておられる。

<sup>40</sup> 昭和39年の制定当時は「相続税財産評価に関する基本通達」という名称であったが、平成3年12月に地価税の導入にも対応する為、「財産評価基本通達」に名称が改められた。

<sup>41</sup> 富裕税は、資産の保有者ごとに総資産から総負債を差し引いた純資産の総額に課税する税金である。わが国では、昭和24年（1949年）9月の「シャープ勧告」によって昭和25年度から導入され、施行後僅か3年にして、28年には廃止されている。

<sup>42</sup> 国税庁資産評価企画官 編「財産評価の実務－相続税・贈与税・地価税における財産評価法－」（ぎょうせい 1994年）3頁。

<sup>43</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 はしがき。

より扱われたい。」とあり、この評価基本通達が、相続税法第 22 条の「時価」の評価に関する解釈通達であるという位置付けが明確にされている。

## 2 財産評価基本通達による評価の合理性

税務通達は、租税法の法源ではない。相続税又は贈与税の課税対象となる財産の評価を行う場合においても、あくまで評価基本通達は法源ではない。評価基本通達は、財産を評価する場合における「一応の目安」<sup>44</sup>または「一般的な基準」<sup>45</sup>として設けられたものである。したがって、「個別の財産の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある財産の評価が通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではない」<sup>46</sup>と解されている。

つまり、納税者は、相続税法第 22 条に規定する「時価」について独自の解釈をし、それに基づいた財産評価を行うことが出来る。また、裁判所も、財産の評価について評価基本通達に拘束される事は無い<sup>47</sup>。また、仮に課税庁が評価基本通達に違反し、又は評価基本通達を逸脱した財産評価を行ったとしても、それを直ちに違法と解することは出来ない<sup>48</sup>。

しかしながら、現実の課税実務においては、財産評価に関しては評価基本通達に即して行われる場合が大部分である。結局のところ、財産の評価について評価基本通達が持つ事実上の法的強制力と相続税法上の時価についての解釈の難解さから、納税者側も納税申告等においては評価基本通達に依存せざるを得ないのが実情である<sup>49</sup> <sup>50</sup>。

この点について、判例は、評価の「対象財産の客観的交換価格は必ずしも一義的に確定

<sup>44</sup> 名古屋高判昭和 50 年 11 月 17 日（昭和 45 年（行コ）第 23 号）税資 83 卷 502 頁は「相続税、贈与税における土地の評価においても、本来その土地について・・・個々に時価を算定すべきものであるところ、・・・毎年大量に発生する相続、贈与税の課税に際し個々の土地について短期間に売買実例等を調査することが困難である実情に鑑み、土地評価の一応の目安としていわゆる路線価方式が採用されているにすぎず、相続税、贈与税の課税においても、土地の価額の算定につき必ず路線価によらなければならない理由はない」としている。

<sup>45</sup> 名古屋地判昭和 55 年 3 月 24 日（昭和 52 年（行ウ）第 31 号）税資 110 号 666 頁は、相続税財産評価に関する基本通達又は相続税財産評価基準は、「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課税庁の評価方法として一般的な基準を示したものであって、そこに定められている方法が絶対的なものではなく、他の方法により、より適確な時価を把握できる場合には、その方法によるのが相当であると解すべきである」としている。

<sup>46</sup> 金子宏 前掲注 13 476 頁。

<sup>47</sup> 市川正人＝酒巻匡＝山本和彦 著「現代の裁判（第 2 版）」（有斐閣 2001 年）188 頁では、我が国の裁判所は、「行政機関の裁量判断の実体的な正しさについて踏み込んで審査することに消極的である。」と指摘している。

<sup>48</sup> 那覇地判昭和 59 年 6 月 19 日（昭和 55 年（行ウ）第 2 号）税資 136 号 699 頁は「通達は・・・法令ではないから納税義務者及び裁判所に対する法的拘束力を有するものではなく、また、仮に課税庁がこれに違反し、あるいはこれを逸脱して課税処分を行ったとしても、そのことだけで課税処分が直ちに違法となるものとは解することができない。」としている。同旨の判決として東京地判昭和 45 年 7 月 29 日（昭和 43 年（行ウ）第 148 号）税資 60 号 180 頁。

<sup>49</sup> 品川芳宣 著「財産評価基本通達改正の背景とその論点」『税理』vol. 43 no. 10（ぎょうせい 2000 年 9 月）28 頁。

<sup>50</sup> 金子宏 著 前掲注 13 476 頁において、金子教授は、「財産の評価は納税者の利害に影響するところが大きく、しかも多種多様な財産を対象として継続的・規則的に評価を行う必要のあること、にかんがみると、評価に関する基本事項は、むしろ政令または省令で定めるべき」である、と述べておられる。

されるものではなく、これを個別に評価するとすれば、評価方法等により異なる評価額が生じたり、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ため、課税実務上は、財産評価の一般的基準が財産評価通達により定められ、これに定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われているところである。」<sup>51</sup>とし、現実の課税実務において、評価基本通達が非常に大きな役割を果たしている事を認めている。

その上で、「右のように財産評価通達によりあらかじめ定められた評価方法によって、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、納税者の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうものであるというべきである。」<sup>52</sup>として、相続財産を評価基本通達に従って画一的に評価することの合理性を認めている。

この点につき、石島弘教授は、「この財産評価基本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」が認められると述べておられる<sup>53</sup>。また、品川芳宣教授は、納税者が評価基本通達に従った納税申告等を行う理由は、納税者によって「その便宜性が重視されている」<sup>54</sup>からであると述べておられる。

### 3 財産評価基本通達の特異性

数々の判例又は学説において、評価基本通達により画一的に財産評価を行うことの合理性が認められていることは、先に述べた通りである。

しかしながら、判例によっては、評価基本通達による評価の合理性を認めるに止まらず、以下のように述べるものがある。「租税平等主義の観点からして、評価基本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、右通達に定められた方式以外の方法によって評価を行うことは、たとえその方法による評価額それ自体が同法 22 条の定める時価として許容できる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ものであり、原則として許されないというべきである」<sup>55</sup>。この判決においては、評価基本通達に納税者に

<sup>51</sup> 東京高判平成 7 年 12 月 13 日判決（平成 7 年（行コ）第 99 号）税資 214 号 757 頁。

<sup>52</sup> 大津地判平成 9 年 6 月 23 日（平成 8 年（行ウ）第 3 号）税資 223 卷 1046 頁。その他、同旨の判決として東京高判平成 7 年 12 月 13 日（平成 7 年（行コ）第 99 号）税資 214 号 757 頁、東京高判平成 13 年 3 月 15 日（平成 12 年（行コ）第 215 号）訟月 48 卷 7 号 1791 頁等。

<sup>53</sup> 石島弘 著「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』vol. 36 no. 15（ぎょうせい 1993 年）。

<sup>54</sup> 品川芳宣 著 前掲注 34 163 頁。

<sup>55</sup> 大阪高判平成 12 年 7 月 13 日（平成 9 年（行コ）第 42 号）税資 248 号 319 頁。また、本件の上告審である最判（三小）平成 17 年 11 月 8 日（平成 14 年（行ヒ）第 112 号）においても、上記の解釈が維持されている。類似の判決として東京地判平成 11 年 3 月 25 日（平成 9 年（行ウ）第 232 号）税資 241 号 345 頁。同判決は、「いったん画一的に適用すべき評価方法を定めた場合には、納税者間の公平及び納税者の信頼保護の見地から、評価通達に定める方法が合理性を有する場合には、評価通達によらないことが正当として

対する実質的な強制力を認めている。そして、相続財産の評価について個別に適正な客観的交換価値を把握出来る場合であっても、それだけを理由として当該客観的交換価値を時価として採用する事はせず、評価基本通達による統一的な評価額を時価として採用する事としている。これによって、納税者における実質的な税負担の平等性を確保する事を特に重要視した取り扱いである。

また、学説においては、「評価基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解される」<sup>56</sup>とするものもあり、評価基本通達自体に法的強制力を認める見解も有力である<sup>57 58 59</sup>。

以上に述べた通り、数ある税務通達の中でも評価基本通達は納税者に与える影響が特に大きく、事実上法令と同程度に重要視されるという特殊性を有する税務通達であるといえる。

#### 4 財産評価基本通達における「時価」

評価基本通達は、時価の意義について、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日をいう。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」<sup>60</sup>と規定している。

つまり、評価基本通達は、相続税法第22条の「時価」の意義について、時価とは客観的交換価額であると解釈している。先に述べたとおり、相続税法第22条の「時価」が客観的

---

是認されるような特別な事情がある場合を除き、評価通達に基づき評価することが相当である。」としている。

<sup>56</sup> 金子宏 著 前掲注13 479頁。

<sup>57</sup> 評価基本通達総則第6項を適用した課税処分 of 適法性を争う事案において、納税者側から評価基本通達の評価方法が行政先例法として確立している旨の主張がされることがある。しかしながら、判決においては、同通達の法源性が認められておらず、納税者側の主張が退けられている。参考判例として東京地判平成5年2月16日（平成2年（行ウ）第92号）税資194号375頁、東京高裁平成7年12月13日（平成7年（行コ）第99号）、最判（二小）昭和61年12月5日（昭和56年（行ツ）第89号）税資154号787頁。

<sup>58</sup> 長崎地判昭和36年5月19日（昭和35年（行）第5号）税資35号499頁は、評価基本通達には行政先例法としての成立を認めていない。しかしながら「通達が発せられると、下級行政庁等は、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、この事実上の取扱が一般の法的確信を得て慣習法たる行政先例法として認められるべき場合もあり得る」としている。この考え方は、福岡高判昭和37年4月19日（昭和36年（ネ）第489号）税資36号473頁においても引用されている。

<sup>59</sup> 塩野宏 著 前掲注3 103頁において、塩野教授は、「通達の実際上の通用力によりこれを前提として私人が行動し、それが広範かつ継続的であると、通達を基礎とした秩序が形成される」ことがあり、このような場合に、通達に反して私人に不利益な処分をすると予測可能性に反したり、法的安定性を欠く事態が生じる」と述べておられる。しかしながら、通達の行政先例法としての成立については、「通達という形式のまま、かかる実行上の効果を認めることは許されない。」としている。

<sup>60</sup> 評価基本通達総則第1項

交換価額を指すことについては学説及び判例において容認されているところであるが、評価基本通達においても同様の考え方が採用されている。

しかしながら、客観的交換価額という「理念的な時価概念・・・だけでは」、全国の税務職員の「解釈の統一ができない」<sup>61</sup>。また、評価基本通達は、「納税者のための便宜をも図らなければならない」ものであるので、「正確性をある程度抑えても、簡便性を重視」しなければならないという要請もある<sup>62</sup>。そこで、評価基本通達は、具体的な数値としての客観的交換価額については、「この通達の定めによって評価した価額」によって取り扱うこととしている。これにより、税務職員は、相続税法第 22 条の「時価」については、「この通達の定めに従って評価」せよ、との職務命令を受けていることになる。したがって、税務通達の法的性質に鑑みれば、国税庁側は相続税法 22 条に規定する「時価」に関して、「原則として、この通達の定め以外には主張できないはず」である<sup>63</sup>。

ところで、固定資産評価制度調査会は、先に述べた答申において、「評価制度改正にあたっての基本的な考え方」として課税の基礎となる固定資産の価格を、時価によることが適切であるとした上で、以下の様に述べている。「この場合における時価とは、各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格（以下「正常価格」という。）と考えるべきである。ここにいう正常価格とは、直ちに、現実の取引価格と同一視すべきものではない。現実の取引価格は、当事者間の事情等によって左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊な条件のもとに成立しているものであるから、正常価格は、現実の取引価格のうち、このような正常でない条件があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価値を適正に反映した価格である」<sup>64</sup>。また、「固定資産の評価は、あくまでも、正常価格を求めることを目的として、各資産について定められた評価方法を適用して得られる評価額そのものによって行うべきであって、税負担の一般的調整、税負担の激変緩和、特定の政策に基づく税負担の配慮等税負担面のしんしゃくは、評価のうえで加えるべきではない」。としている。

しかしながら、現実の課税実務において時価主義を運用するにあたっては、不特定多数の者の間で取引が行われている市場性の高い財産と、市場性の低い財産とは取り扱いが異なっている。市場性の高い財産は、その財産の取引価額そのものを時価とすることが出来

<sup>61</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著「徹底解明/相続税財産評価の理論と実践」（ぎょうせい 2005 年）126 頁。

<sup>62</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注 61 244 頁。

<sup>63</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注 61 181 頁。

<sup>64</sup> 東京地判平成 7 年 7 月 20 日（平成 6 年（行ウ）第 321 号）税資 213 号 202 頁は、評価基本通達における上場株式の評価方法について、「上場株式については、本来、課税時期における証券取引所の最終価格が当該上場株式の客観的交換価値であるといえることができる。しかしながら・・・証券取引所における上場株式の価格は、その時々々の市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、・・・こうした一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって評価される危険性を排除し、評価の安全性を確保するため、右財産評価基本通達 169 は、課税時期における証券取引所の最終価格のみならず、ある程度の期間の最終価格の月平均額をも考慮して上場株式の評価を行うこととしたものであると解することができる。」としている。同旨の判決として東京高判平成 7 年 12 月 13 日（平成 7 年（行コ）第 99 号）税資 214 号 757 頁。

る<sup>65</sup>。これに対し、市場性の低い財産は、市場性が低くなるにつれてその財産の取引価額に個別的要因が強く影響する。そのため、当該取引価額を時価とすることが相当でない場合が考えられるからである。

したがって、「課税財産の評価としても、市場性が少なくなるにつれて、漸次時価としての確性がは握しにくくなるので、このように幅のあるものについては、評価上の安全性を考慮する必要がある。」<sup>66</sup>ものと解されている。これにより、実務上は評価の安全性に配慮した、適正な時価よりも低い、いわゆる「かための評価」がされている。例えば、土地については、土地の売買に伴う困難性や土地の路線価が毎年1月1日で固定される事等を勘案して、公示価格の8割程度により評価することとしている<sup>67</sup>。また、取引相場のない株式の評価方法である類似業種比準方式の計算過程においても、評価の安全性が考慮されている<sup>68</sup> <sup>69</sup>。

つまり、相続税法の課税対象となる財産の評価実務にあたっては、仮にその評価額が時価以下であるとしても、「それが同一基準を適用して評価されるのであれば、その評価額が法の求める『時価』であると扱われている」<sup>70</sup>という事である。

## 5 財産評価基本通達における具体的評価方法

評価基本通達における財産の評価方法における共通の原則として、①個別評価の原則、②共有財産の持分、③区分所有に係る財産、④元本と果実、⑤客観的な各種影響の加味、が挙げられる<sup>71</sup>。評価基本通達による評価額の算定方法について、実務上最も問題となる宅地<sup>72</sup>と取引相場のない株式<sup>73</sup>については、以下の通りである。

<sup>65</sup> 例えば、上場株式については、金融証券取引所における取引価格を基礎として時価を算定することとしている（財産評価基本通達第169項）。

<sup>66</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 17頁。

<sup>67</sup> 税制調査会「平成4年度の財政改正に関する答申」（平成3年12月）は、土地の「評価割合を地価公示価格水準の80%程度に引き上げることによりその適正化を図る。」としている。

<sup>68</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 258頁においては、取引相場のない株式の評価方法である類似業種比準方式において評価の安全性を考慮する理由について、「計数化が困難であるため比準要素とすることができない株価構成要素があること及び現実に取引の市場を持たない株式の評価であること」を挙げている。

<sup>69</sup> 田中治 著「相続税制の再検討－相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会 編『相続税制の再検討』（法律文化社 2003年）46頁において、田中教授は、「評価の安全性を理由に評価減をすることが妥当であるならば、評価ルールの修正ないし補正として、明文の根拠規定を置くべきであろう。執行上の取扱いだとして、20%減額された価額をもって「時価」ということは、・・・本来許されるべきではない。」と述べておられる。

<sup>70</sup> 石島弘 著「課税標準の研究（租税研究第2巻）」（信山社 2003年）53～55頁。石島教授は、この点につき「資産を時価以下で評価することは資産所有者（層）に対し税負担を減免する結果をもたらすから、非資産所有者との間で、税負担の不公平をもたらすことになる。」として、その問題点を指摘しておられる。特に相続税の場合には、「富の再分配機能を通して経済的平等を実現するとともに、租税制度全体を通じて税負担の累進性を補完し公平負担の機能を図る」という相続税の機能を阻害することにもなる、と述べておられる。

<sup>71</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 19頁

<sup>72</sup> 評価基本通達は、土地の価額について、①宅地、②田、③畑、④山林、⑤原野、⑥牧場、⑦池沼、⑧削除、⑨鉱泉地、⑩雑種地の別に評価するものとしている（評価基本通達第7項）。

## (1) 宅地の評価方法

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ることとし、それ以外の宅地については倍率方式によることとしている<sup>74</sup>。

第一の方法である路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、宅地の奥行価格補正等の修正した価額によって評価する方法である。路線価は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定される<sup>75</sup>。路線価は、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によって定められる。

第二の方法である倍率方式とは、固定資産税評価額に、一定の倍率を乗じて計算した金額により計算する方法である。この方法は、路線価を基として個々に評価を行う手数を省略し、固定資産税評価額を活用する簡便な評価方法である。

## (2) 取引相場のない株式の評価方法

取引相場のない株式については、評価会社を大会社、中会社、小会社に区分して<sup>76</sup>、原則として大会社の株式の価額は類似業種比準方式により、小会社の株式の価額は純資産価額方式により評価する。そして、中会社の株式の価額は両方式の併用方式により評価する<sup>77</sup>。

第一の方法である類似業種比準方式とは、評価会社と業種が類似する複数の上場会社の平均株価に比準して求めた類似業種比準価額によって評価する方法である。第二の方式である純資産価額方式とは、評価会社の正味財産に着目して株式1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する方法である。

ただし、同族株主以外の株主等が取得した取引相場のない株式等については、上記の原則的な評価方式によらず、特例的な評価方法である配当還元方式により評価する。配当還元方式とは、評価会社の株式に係る年配当金額を基として、一定の算式により計算した配当還元価額によって評価する方法である。これは、「本来、同一の銘柄の株式は株式取得者のいかに問わず同一の価額によるべきではあるが、事業経営への影響の少ない同族株主の一部及び従業員株主などのような零細株主が取得した株式については、これらに株主は単に配当を期待するにとどまるという実質」を考慮したものである<sup>78</sup>。配当還元方式によって株式の評価を行った場合には、原則的な評価方法によった場合よりも評価額が低く算出されることが多い。また、配当還元方式によって導き出される評価額は、原則的な方法によ

---

<sup>73</sup> 評価基本通達は、株式及び株式に関する権利の価額は、それらの銘柄の異なるごとに、上場株式、気配相場のある株式、取引相場のない株式（上場株式及び気配相場のある株式以外の株式）等の区分に従い、その1株ごとに評価するものとしている（評価基本通達第168項）。

<sup>74</sup> 評価基本通達第11項。

ちなみに、家屋の評価についても倍率方式によって評価することとされている（評価基本通達第89項）。ただし、固定資産税評価額に乗ずる倍率は、評価基本通達別表1により、1.0とされているので、家屋の価額は、評価対象となる家屋の固定資産税評価額そのものの価額によって評価することとなる。

<sup>75</sup> 評価基本通達第14項。

<sup>76</sup> 評価基本通達第178項。

<sup>77</sup> 評価基本通達第179項。

<sup>78</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 291頁。

って導き出される評価額を超えないこととされている<sup>79</sup>。

取引相場のない株式に関するこれらの評価方法は、その評価にあたっては現実の「取引価額は一切斟酌されないということが、評価の原則」となっている<sup>80</sup>。

## 6 財産評価基本通達総則第6項の趣旨・内容

評価基本通達は、第1章総則第1項において、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日をいう。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と規定して、評価基本通達の評価の原則を示している。そして、第2章以降で各財産について個別の評価方法を具体的に規定している。

評価基本通達においては、予想される主な財産の種類のほとんどを対象として、多種多様な評価方法を定めている。しかしながら、現実中存在する全ての財産の評価方法を評価基本通達において規定することは事実上不可能である。そこで、評価基本通達は、第1章総則第5項において、「この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する。」と規定し、これに特例的な対応をすることとしている<sup>81</sup>。

また、「相続税等の課税対象となる財産には千差万別のものがあり、あらゆる場合を想定して評価通達に評価方法が定められているわけではない<sup>82</sup>。それに加えて、「評価通達に定められている評価方法も申告納税制度を採用していることから簡便な方法とすることとしている」<sup>83</sup>。したがって、評価基本通達に定める原則的な評価方法による評価額が、評価対象となる相続財産に対して必ずしも妥当でない場合が想定される<sup>84</sup>。具体的にいえば、評価基本通達における「評価額については、安全性の考慮がされていること、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、対象財

<sup>79</sup> 評価基本通達第188項-2

<sup>80</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注61 178頁。

<sup>81</sup> 国税不服審判所裁決平成9年7月4日裁決事例集54巻451頁は、審査請求人が、相続により取得した未公開会社の株式につき配当還元方式による評価を行ったことに対し、原処分庁は当該株式に係る事情を考慮すると、当該株式は配当還元方式による評価を行うべき株式とは性質を異にすると判断し、当該株式の評価について評価基本通達第5項を適用し、同通達204項の定めに基づいて評価することとした。本事例における相続財産の法的形式は株式であることは明らかであるが、審判所はこれに第5項を適用した。審判所はこのような取扱いについて「何ら租税法主義に反するものではない」としている。

<sup>82</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 25頁。

<sup>83</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注42 25頁。

<sup>84</sup> 例えば、東京地判平成4年7月29日（平成2年（行ウ）第184号）税資192号180頁は、土地の評価方法につき評価基本通達で評価方法を規定しているのは、「あらかじめ評価方法を定めこれを画一的に適用しようとするものであって、全国にあるあらゆる土地の客観的交換価値を個別に評価しようとするものではない。」としている。また、石島弘教授は、「平成五年分路線価の実情と更正の請求を巡る問題点」『税理』Vol.36No.15において、評価基本通達は「適正な時価（fair market value）を求めものではなく、平均的時価（average market value）を求めものである」と述べておられる。

産が標準的なものに想定されていること、対象財産の価格変動があること等からみて、相続税法上の時価（客観的交換価値）から乖離しやすい宿命を有している」<sup>85</sup>ということである。

このような場合に対応する為に、評価基本通達は、第1章総則第6項（以下、「第6項」という。）において、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の時価は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と規定している。これにより、評価基本通達に評価方法の定めがある財産であっても、「著しく不相当」とであると認められれば、評価基本通達によらない個別的な評価を行うことが示されている<sup>86</sup>。

つまり、第6項は、「財産評価基本通達に基づく評価基準制度等による各財産の評価額が著しく不相当と認められる時には、客観的交換価値に近づけるために個別評価を行う趣旨、すなわち、評価基準制度の補完措置であると解され、財産評価基本通達上の包括的限定条項である」<sup>87</sup>と解されている。

また、第6項の適用にあたり、「国税庁長官の指示」を受けることとされているのは、第6項の適用にあたっては、特に慎重に、かつ、合理的に判断することが求められるからである。第6項が適用されることによる相続税または贈与税の課税価格及び納付税額に与える影響に鑑みれば、この様な厳格な要件を定めることは当然の事である。

## 7 財産評価基本通達総則第6項の問題点

評価基本通達が先に述べた特殊性を有し、一般の税務通達とは異なる行政先例法的又は法規的な性格を有している事に鑑みれば、第6項を適用し、評価基本通達の原則的な評価方法を離れて特例的な評価をすることは安易に許されるべきではない。その適用を無制限に認めれば、納税者に対して評価基本通達を公開する意味が大きく損なわれ、納税者の財産評価における法的安定性と予測可能性を害する可能性があるからである。また、本来第6項を適用すべきでない財産について、同項が適用されることがあってはならない。

この点について、塩野宏教授は、「通達の実際上の通用力によりこれを前提として私人が

<sup>85</sup> 品川芳宣 著 前掲注34 122頁。

<sup>86</sup> 評価基本通達総則第5項及び第6項につき、概括的白紙委任規定で憲法84条に違反しているのではないかという問題に対して、東京高裁昭和48年3月12日（昭和45年（行コ）第64号）税資69号634頁は、「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、特種な事情のありうる財産の評価についてまでも一般的な基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つて時価算定が不公正となり、課税の公平を欠くことになる」ので、「これを避けるためには、右特種財産の時価算定に当り、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とを期し、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」。「右算定に当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、特別なものにせよ、法定されていないことをもつて憲法第84条に違反するとはいえない。」としている。

<sup>87</sup> 品川芳宣 著 前掲注34 124頁。

行動し、それが広範かつ継続的であると、通達を基礎とした秩序が形成されること」があり、「このような場合に、通達に反して私人に不利益な処分をすると予測可能性に反したり、法的安定性を欠く事態が生ずる」と述べておられる。また、判例は、「特別の事情もないのに税務申告の指針として開示されている財産評価基本通達と異なる課税処分」が行われれば、「国民の法に対する予測と信頼に反して経済活動の自由を侵害することと」なる<sup>88</sup>としている。したがって、第6項を適用するにあたっては、同項の規定する内容を十分に吟味し、かつ、適用対象となる財産の性質について十分に把握した上で、厳密に行われなければならない。

ところで、第6項は、その適用をするにあたって「著しく不相当」と「国税庁長官の指示」という2つの要件があるといわれる。前者は実体的要件であり、後者は手続的要件であると解されている<sup>89</sup>。これらの要件が充足されたと認められる場合にのみ、第6項が適用されることとなる。そこで、第6項については、以下の様な問題点がある。

第一に、第6項に規定する「著しく不相当と認められる財産」とはどのような財産を指すのかという点が問題となる。換言すると、どのような場合に特例的な評価方法による評価が認められるのかという事である。

この点について判例は、「評価基本通達によらないことが正当として是認されうるような特別の事情がある場合」<sup>90</sup>とか、評価基本通達に定める「評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、・・・かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかである等の特別の事情がある場合」<sup>91</sup>を指すものとしている。このような「特別な事情」がある場合に限って、他の合理的な評価方法によって時価を算定することが許されるものと解されている。

しかしながら、「特別な事情」が、具体的にどのような場合を指すのか、評価基本通達の条文上は必ずしも明らかではない。現実の裁判例の傾向としては、①財産の客観的な個別性に着目するものと、②納税者の租税回避目的に着目するものがある。

第二に、第6項に規定する「国税庁長官の指示」の有無が、課税処分に与える影響が問題となる。第6項の規定上、「国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定められている以上は、その指示を受けずに行われた評価の適法性には疑義が生じるからである。

この点について、第6項が適用された事例に係る裁判において、納税者の側から「国税庁長官の指示」の有無が問題とされる事がある。しかしながら、判例においては「国税庁長官の指示」の有無は、課税処分の適法性に影響せず、納税者の利害に直接的に関係しないものとされている。

これらの問題点については、次章において過去の裁判例等を用いてその妥当性等を検討

<sup>88</sup> 大阪高判平成17年4月14日（平成16年（行コ）第94号）税資255号順号10000。

<sup>89</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注61 253頁。

<sup>90</sup> 東京高判昭和56年1月28日（昭和53年（行コ）第75号）税資116号51頁。

<sup>91</sup> 東京高裁平成5年3月15日判決（平成4年（行コ）第93号）行集44巻3号213頁。

する。

### 第3章 事例研究

#### 第1節 総則第6項にいう「著しく不相当と認められる財産」(実体的要件)について

##### 1 財産の客観的な個別性に着目した事例

###### (1) 東京高裁昭和56年1月28日判決<sup>1</sup>

###### ①事案の概要

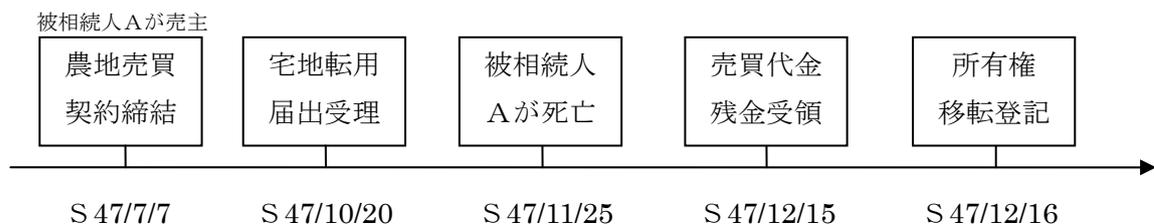
原告Xらは、相続により取得した土地(市街化区域内の農地。以下、本事例において「本件土地」という。)の価額は、評価基本通達に基づく評価額が相当であるとして相続税の申告を行った。

これに対し、税務署長Yが、相続財産は本件土地に係る売買代金債権であるので、その評価額はその債権の額によるべきであるとして再更正処分を行った。そこで、原告Xらがこれを不服として提訴した事例である。

###### ②事案の経緯

- (ア) 訴外被相続人A(以下、本事例において「A」という。)は、昭和47年7月7日に、本件土地を訴外Bらに譲渡する契約(以下、本事例において「本件売買契約」という。)を締結した。
- (イ) 本件売買契約においては、まず本件土地に係る手付金及び中間金を支払い、その後、売買代金の残金の支払と同時に本件土地の所有権移転登記手続及び引渡が行われること等が特約として定められていた。
- (ウ) 昭和47年10月20日、本件土地につき農地法第5条に規定する宅地転用の届出が受理された。
- (エ) その後、同年11月25日にAが死亡した。結局、売買代金の残金は、同年12月15日に支払われた。そして、本件土地の所有権移転登記は翌16日付でなされた。
- (オ) 第一審では、本件売買契約の特約の内容に鑑み、相続財産を本件土地自体であると認定し、本件土地を評価基本通達に従って路線価により評価した原告Xらの申告を相当であると判示した<sup>2</sup>。

###### 【取引の概要】



<sup>1</sup> 東京高判昭和56年1月28日(昭和53年(行コ)第75号)税資116号51頁。

<sup>2</sup> 東京地判昭和53年9月27日(昭和50年(行ウ)第169号)税資102号551頁。

### ③争点

- ・課税対象となる相続財産は、土地そのものか、それとも土地の売買代金請求権か。
- ・当該財産の時価は、如何に把握するべきか。評価基本通達によるべきか。

### ④当事者の主張

#### (ア) 納税者の主張

- ・本件売買契約に係る特約の内容に鑑みれば、相続財産は本件土地そのものである。
- ・本件土地の評価方法は、評価基本通達に定める路線価方式によるべきである。
- ・我が国において、土地は路線価方式により評価することとしており、どのような土地であってもその取扱を区別する理由はない。

#### (イ) 課税庁の主張

- ・相続財産は、本件土地自体ではなく、本件土地に関する所有権留保付売買契約上の売主としての地位ないし権利義務そのものである。これを資産性の面に即していえば、所有権留保によって担保された売買代金債権ということになる。
- ・本件土地の評価は、評価基本通達に定める路線価方式ではなく、本件売買契約に係る契約価額（売買代金債権額）によるべきである。

### ⑤裁判所の判断

- ・相続財産は、本件土地自体とみるのが相当である。本件においては、相続開始時に代金の支払が完了していないので、売買代金債権は確定的には相続人には帰属しない。
- ・本件においては、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。この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は、評価基本通達により評価することは合理的ではない。
- ・本件土地の評価は、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いうべきである。

### ⑥検討

本事例の判旨においては、「特別の事情」の具体的内容として、①相続開始時において土地の評価額が取引価額によって明らかになっていること、②被相続人また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こと、③取引価額が客観的に相当であること、④取引価額が評価基本通達による路線価額との間に著しい格差を生じていること、が検討されている。

評価基本通達に定める路線価方式は、原則として「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」<sup>3</sup>。例えば、評価対象となる土地につき、相続開始直前に売買契約が締結され、当該土地がいわゆるフローの状態に入っているものと客観的に認められる場合には、評価基本通達による評価額は妥当とはいえないこととなる。

<sup>3</sup> 金子宏 著「租税法（第13版）」（弘文堂 2008年）479頁。

したがって、本件土地については、路線価方式による原則的な評価額ではなく、他の評価額（本事例においては本件土地の売買取引価額）を用いることが相当であると解される。

ただし、本事例の上告審<sup>4</sup>においては、「たとえ本件土地の所有権が売主に残っているととしても、もはやその実質は売買残代金債権を確保するための機能を有するにすぎないもの」であり、「本件において相続税の課税財産となるのは売買代金債権であると解するのが相当である。」と判断している。そして、その後の判例においてもその判断が踏襲されている<sup>5</sup>。

しかしながら、当該上告審の判断について岩崎政明教授は、「譲渡契約の物権的側面と債権的側面とを分離し、課税物件を区別するという手法はあまりに技術的すぎるのではあるまいか。」と指摘され、控訴審の判断を支持しておられる<sup>6</sup>。

## （２）国税不服審判所平成 18 年 3 月 15 日裁決<sup>7</sup>

### ①事案の概要

審査請求人（以下、本事例において「請求人」という。）は、相続により取得した土地（以下、本事例において「本件土地」という。）の価額は、請求人が依頼した不動産鑑定士が行った鑑定評価に基づく鑑定評価額（以下、本事例において「請求人鑑定評価額」という。）が相当であるとして相続税の申告を行った。

これに対して、原処分庁は、本件土地については評価基本通達に基づく評価額が相当であるとして更正処分を行った。そこで、請求人が同処分の取消しを求めた事例である。

### ②事案の経緯

（ア）被相続人 C（以下、本事例において「C」という。）は平成 13 年 2 月に死亡した。

C の相続人である請求人は、相続により本件土地を取得した。

（イ）請求人は、この相続に係る相続税の申告に際し、本件土地につき請求人鑑定評価額をもって評価額とし、相続税の申告書を提出した。

（ウ）これに対し、原処分庁は、本件土地につき評価基本通達によって評価するのが相当であるとして、平成 16 年 6 月 29 日付で請求人に対して更正処分を行った。

（エ）請求人は同処分を不服として、平成 16 年 8 月 26 日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成 16 年 11 月 25 日付で棄却の異議決定をした。

### ③争点

- ・ 本件土地が、周囲の土地よりも 70 センチメートル低いことをもって、第 6 項を適用すべき「特別な事情」と認められるか。
- ・ 本件土地の時価は、如何に把握するべきか。評価基本通達によるべきか。

<sup>4</sup> 最判（小二）昭和 61 年 12 月 5 日（昭和 56 年（行ツ）第 89 号）訟月 33 卷 8 号 2149 頁。

<sup>5</sup> ただし、国税不服審判所裁決平成 15 年 1 月 24 日裁決事例 65 卷 566 頁においては、売買契約途中に相続が開始した土地の評価につき、相続開始後に売買契約が解除されたこと等を考慮し、納税者が主張した評価基本通達による評価額を土地の時価として認めている。

<sup>6</sup> 別冊ジュリスト 178 号 租税判例百選（第 4 版）（有斐閣 2005 年）151 頁。

<sup>7</sup> 国税不服審判所裁決事例集 71 卷 505 頁。

#### ④当事者の主張

##### (ア) 納税者の主張

- ・ 本件土地については特別の事情が存するので、本件土地の時価は、請求人鑑定評価額が妥当である。
- ・ 本件土地は、道路から 70 センチメートル低く、利用価値が著しく低下している宅地である。この評価における減額要素を考慮せずに、課税庁が採用した評価基本通達等に基づく評価額は、時価を超えており違法である。

##### (イ) 課税庁の主張

- ・ 本件土地については、評価基本通達等に基づいて評価すべきである。
- ・ 本件土地は、評価基本通達等により適正に評価することができる土地であり、評価基本通達等により難い特別な事情は認められない。
- ・ 本件土地については、道路より若干低い位置にあるものの、利用価値が著しく低下しているとは認められない。

#### ⑤国税不服審判所の判断

- ・ 評価通達等を適用して評価することが著しく不相当と認められる特別な事情が存する場合、すなわち、評価通達等により算定される土地の評価額が客観的交換価値を上回る場合には他の合理的な評価方法により時価を求めべきものと解されている。
- ・ 評価通達等により算定される土地の評価額が客観的交換価値を上回っているといえるためには、これを下回る不動産鑑定評価が存在し、その鑑定評価が一応公正妥当な鑑定理論に従っているというのみでは足りず、同一の土地について他の不動産鑑定評価があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格や都道府県地価調査による基準地の標準価格の状況、近隣における取引事例等の諸事情に照らして、評価通達等により算定された土地の評価額が客観的交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要するものと解されている。
- ・ 本件についてみると、本件土地についての請求人鑑定の個別価格補正等による減価に合理性は認められないこと等から、請求人鑑定評価額が時価であるとは認められない。
- ・ 本件土地については、評価基本通達等により難い特別な事情は認められないから、一般的に合理性を有するものと解されている評価基本通達等に基づき評価するのが相当である。

#### ⑥検討

本事例における審判所の判断においては、「特別の事情」が存する場合（評価基本通達による評価額が時価を超える場合）の具体的内容として、①評価基本通達による評価額を下回る不動産鑑定評価額が存在すること、②その鑑定評価額が一応更正妥当な鑑定理論に従って算出されていること、③他の不動産鑑定評価額、公示価格、標準価格、取引事例等の諸事情に照らして、評価基本通達により算定された評価額が客観的交換価値を上回ることが明らかであることが挙げられている。

「相続税等の課税対象となる財産には千差万別のものがあり、あらゆる場合を想定して評価通達に評価方法が定められているわけではない<sup>8</sup>。例えば、土地の路線価は、「①その路線のほぼ中央にあって、②その一連の宅地に共通した地勢にあり、③その路線だけに接しており、④間口距離、奥行距離が標準的なく形又は正方形の宅地につき・・・設定される」<sup>9</sup>ものである。また、「せいぜい300㎡くらいの標準宅地を想定して」設定されるものである<sup>10</sup>。

そうすると、本事例における本件土地の様に、道路から70センチメートル低い等の特殊な財産的個性がある場合には、必ずしも評価基本通達による評価額が妥当ではない可能性がある。また、その他にも、評価基本通達に定める路線価方式で評価することが困難な土地としては、本事例のように画地条件に問題がある土地の他、収益価格が重視されるため不動産鑑定士による鑑定評価書が活用できる土地などがある<sup>11</sup>。

この様な場合には、先に挙げた「特別の事情」の内容に照らして、より合理的と認められる他の評価額（本事例においては不動産鑑定士による不動産鑑定評価額）を用いるのが妥当である。一般的にあって、周囲の土地よりも低い位置にある土地については、その取引価額が低いこと等に鑑みれば、本事例における納税者の主張は合理的である。

本事例の場合には、請求人らから本件土地の評価額につき、請求人鑑定評価額を採用すべきであると主張している。このように、納税者の側から評価基本通達以外の評価方法による評価額の採用を主張することは、「税務署から見れば納税者から申し出された評価通達6項の適用」<sup>12</sup>と言える。

ちなみに、特殊事情が存する土地の価額が争点となった他の判例においては、裁判所が示した不動産鑑定評価額が時価として採用されている<sup>13</sup>。また、特殊事情がある農地の価額が争点となった他の判例においては、納税者が提示した不動産鑑定評価額が時価として採用されている<sup>14</sup>。

但し、本事例においては、審判所は、請求人鑑定評価額は客観性に欠けると判断した。その結果、原処分庁が主張した評価基本通達による評価額が採用されている。

<sup>8</sup> 国税庁資産評価企画官 編「財産評価の実務－相続税・贈与税・地価税における財産評価－」（ぎょうせい 1994年）25頁。

<sup>9</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注8 53頁。

<sup>10</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著「徹底解明/相続税財産評価の理論と実践」（ぎょうせい 2005年）144頁。

<sup>11</sup> 日税不動産鑑定士会 編「土地の税務評価と鑑定評価（第2版）」（中央経済社 2009年）37頁。画地条件に問題がある土地として、①広大地、②前面道路の幅員が2m未満の土地、③間口の狭い土地、無道路地等が挙げられている。また、収益価格が重視されるため鑑定評価書を活用できる土地として、①借家人付きの店舗、事務所、戸建住宅、マンション、②借地権、底地、③商業ビル等が挙げられている。

<sup>12</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注10 145頁。

<sup>13</sup> 名古屋地判平成16年8月30日（平成15（行ウ）第10号）税資254号順号9728においては、評価対象である土地が鉄道高架に隣接している等の財産的個性があった。当該土地につき、課税庁及び裁判所がそれぞれ不動産鑑定評価額を提示したが、判決においては裁判所提示の不動産鑑定評価額の方が、より合理性が高いとして採用された。

<sup>14</sup> 神戸地判平成12年2月29日（平成9年（行ウ）第27号）税資246号1031頁においては、評価対象である農地が接道しておらず、宅地として転用される見込みが薄い等の財産的個性があった。裁判所は、当該土地につき、納税者が提示した不動産鑑定評価額を時価として採用した。

### (3) 国税不服審判所平成 17 年 10 月 4 日裁決<sup>15</sup>

#### ①事案の概要

審査請求人ら（以下、本事例において「請求人ら」という。）は、被相続人D（以下、本事例において「D」という。）の死亡により取引相場のない株式等を相続により取得した。請求人らは、当該株式について独自の方法による時価評価を行って相続税の申告を行った。

これに対し、原処分庁は、当該株式につき評価基本通達による評価を行い、それに基づいて更正処分を行った。そこで、請求人らが同処分の取消しを求めた事例である。

#### ②事案の経緯

(ア) E株式会社（以下、本事例において「E社」という。）は、総合工事業を主たる事業とする同族会社である。その株式（以下、本事例において「本件株式」という。）は、評価基本通達が規定する取引相場のない株式に該当し、E社は大会社に該当する。

(イ) 平成 14 年 4 月 27 日にDが死亡したことにより、Dの子である請求人らが相続により、D所有の本件株式を取得した。

(ウ) 請求人らは、本件株式につき、類似業種比準方式を基礎とした独自の算定方法でその時価を算定し、平成 15 年 2 月 27 日に相続税の申告を行った。

(エ) これに対し、原処分庁は、本件株式は評価基本通達に規定する類似業種比準方式で評価すべきであるとして更正処分を行った。

#### ③争点

- ・ 本件株式の時価は、如何に把握すべきか。評価基本通達によるべきか。
- ・ F社の業績の変動が激しいことが、本件株式の評価について第6項を適用すべき特別の事情に該当するか。

#### ④当事者の主張

##### (ア) 納税者の主張

- ・ 評価基本通達は法律ではないので、この通達で納税者を拘束することは出来ない。
- ・ 仮に、評価基本通達による時価算定が認められるとしても、利益、損失の浮沈、変動の激しい法人においては、1株当たりの配当金及び利益金額の算定にあたり、評価会社の業績を最大限5事業年度までさかのぼって評価することが必要である。
- ・ 相続開始前のE社の業績は変動が大きく、上記の取扱が妥当である。

##### (イ) 課税庁の主張

- ・ 本件株式は、原則的な類似業種比準方式により評価するのが妥当である。
- ・ 評価基本通達による時価評価は、租税平等主義の観点等から合理的であり、違法ではない。
- ・ 類似業種比準方式は、一般的に認められる理論的な株価要因をすべて盛り込んだ妥当な評価方法である。
- ・ 類似業種比準方式によるものとした場合、E社のみに対して特別の取扱をするのは合

<sup>15</sup> 国税不服審判所裁決事例集 70 号 353 頁。

理的ではない。

#### ⑤ 国税不服審判所の判断

- ・類似業種比準方式は合理的なものと認められ、原処分庁が評価基本通達に定める類似業種比準方式により本件株式を評価したのは相当である。
- ・評価基本通達による時価評価は、納税者間の公平等の見地から合理的である。評価基本通達の定めにより難い特別の事情が存しない限り、評価基本通達の定めによる評価が違法ということはできない。
- ・相続税法第 22 条の趣旨に鑑みて、評価会社の要素を考慮するに際しても、取得時点よりあまりに長期にまでさかのぼって評価するのは妥当ではない。
- ・本件株式の評価にあたって、評価会社の数値のみを課税時期の直前 5 年間の業績を算定するとすれば類似業種比準方式の合理性自体が失われるおそれがある。
- ・総合工事業を主たる業としている業種においては、大型工事の受注等による利益の変動は、経常的に生じる事情である。E社に特有の事情ではない。

#### ⑥ 検討

本事例においては、納税者側から、本件株式には「特別の事情」がある旨の主張がされている。つまり、E社には、相続開始時までの間に業績等が激しく変動しているという特殊事情が存するので、本件株式の評価においてはその点を考慮した特例的な評価方法によるべきであると主張するものである<sup>16</sup>。

一般的にあって、株式の価格は、その発行会社の経営状態等によって日々変動するものである<sup>17</sup>。したがって、株式の時価を求める際に、その発行会社の業績を考慮するのは当然の事である。また、客観的交換価値は、「ある程度・・・継続した価額を指すものとも考えられる」<sup>18</sup>ので、株式の時価を求める際に考慮すべき発行会社の業績についても、相当な期間内における変動を考慮すべきである。この点については、請求人らも原処分庁も異論のないところであろう。

ここで問題となるのは、株式発行会社の業績の変動を考慮すべき相当の期間の長さである。評価基本通達が規定する類似業種比準方式の計算要素となる評価会社の 1 株当たりの配当金額は、直前期末以前 2 年間における数値を基に計算する。また、1 株当たりの利益金額は、納税者の選択により直前期末以前 2 年間の各事業年度における数値を基に計算することができる<sup>19</sup>。これに対し、本事例における請求人らは、これらの数値を計算するにあた

<sup>16</sup> 類似業種比準価額を計算する場合においては、評価会社の「1株当たりの配当金額」は、直前期末以前2年間におけるその会社の利益の配当金額を基礎として計算することとされている。また、「1株当たりの利益金額」は、直前期末以前1年間における法人税の課税所得金額を基礎として計算することとされている（評価基本通達 183 項）。平成 12 年における評価基本通達の改正において、類似業種比準方式の計算方法は大きく変更された。具体的には、同方式における利益、配当、純資産の比準要素を均等に比較していたものについて、利益を 3 倍して、分母を 5 倍することとした。これにより、評価対象となる株式の発行会社の利益が高くなると、その株式の評価額が従来よりも相当高くなる結果となった。

<sup>17</sup> 大阪高判昭和 62 年 9 月 29 日（昭和 59 年（行コ）第 23 号）税資 159 号 851 頁。

<sup>18</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注 10 175 頁。

<sup>19</sup> 財産評価基本通達第 183 (2)

り相続開始前 5 事業年度の業績を基に計算すべきであると主張している。これらは、課税庁と納税者が、相続税法第 22 条の「時価」を、それぞれどのように解釈するかという問題であり、いずれの主張も合理的ではある。

この点につき、審判所は、①評価基本通達が統一的に用いられていることは妥当であること、②相続税法に規定する「時価」の性質上、あまり長期にさかのぼるのは妥当でないこと、③評価会社における業績の変動は「特別な事情」とはいえないこと、を理由として請求人らの主張を退けている。

#### (4) 小括

上記(1)から(3)の各事例において、「特別な事情」として検討された要素は、評価対象となる財産に係る諸事情を考慮して、当該財産が有する客観的交換価値又は担税力を表す数値として、如何なる評価額が妥当であるかという観点から検討される客観的要素である。

つまり、評価対象となる財産の客観的個別性が高く、評価基本通達による原則的な評価額が妥当とはいえない場合に、特例的な評価方法によって、より適正な時価評価を行うための規定として第 6 項を捉えている。

したがって、第 6 項が適用されたことにより財産の評価額が高くなるとは限らないので、納税者の側から第 6 項が適用されるべきと主張される場合もある。仮に、評価基本通達による評価額が時価よりも高いと認められれば、その評価額は引き下げられねばならないし、その逆もまた然りである。

これらの場合においては、納税者にとって有利となる場合もあれば、不利となる場合もある。しかしながら、それらは、本来その財産が持つ客観的交換価値又は担税力を正しく算定した結果であり、決して不当なものではない。但し、課税庁は、第 6 項を適用して個別的な評価を行った財産の評価方法については、すみやかに評価基本通達に反映するなどの対応措置をとってそれを納税者に公開し、財産評価における予測可能性を確保すべきである。

## 2 納税者の租税負担軽減目的に着目した事例

### (1) 東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決<sup>20</sup>

#### ① 事案の概要

原告 X らは、被相続人 F (以下、本事例において「F」という。) からマンション (以下、本事例において「本件マンション」という。) を相続により取得した。原告 X らは、本件マンションの価額につき評価基本通達に従って評価し、これに基づいて相続税の申告を行った。

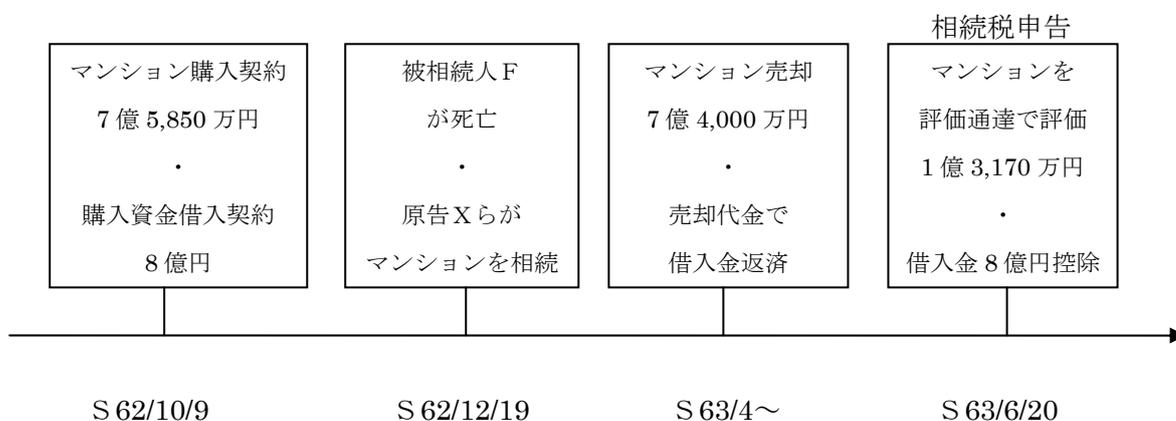
<sup>20</sup> 東京地裁判決平成 4 年 3 月 11 日 (平成 2 年 (行ウ) 第 177 号) 税資 188 号 639 頁。

これに対し、被告税務署長は、本件マンションの価額はその購入価額によるべきであるとして更正処分を行った。そこで、原告Xらは、同処分を不服としてその取消を求めた事案である。

## ②事案の経緯

- (ア) 昭和 62 年 10 月 9 日、F の代理人である原告 X らは、G 社との間で本件マンションを 7 億 5,850 万円で購入する旨の売買契約を締結した。
- (イ) 同日、原告 X らは、H 社との間で、本件マンションの購入資金等として 8 億円を借り入れる旨の金銭消費貸借契約を締結した。
- (ウ) F が昭和 62 年 12 月 19 日に死亡したので、原告 X らは昭和 63 年 1 月 22 日に遺産分割協議を行い、本件マンションを原告 X らの共有とした。
- (エ) その後、原告 X らは、同年 4 月上旬から 7 月下旬にかけて本件マンションを総額 7 億 4,000 万円で他に売却した。前記 H 社に対する借入金の大部分は、この売却金によって返済した。
- (オ) 原告 X らは、昭和 63 年 6 月 20 日に本件相続に係る相続税の申告書を提出した。当該申告においては、本件マンションを評価基本通達により評価した 1 億 3,170 万 7,319 円として課税価格に算入した。また、H 社に対する借入金 8 億円を相続債務として課税価格から控除した。

### 【取引の概要】



## ③争点

- ・ 本件マンションの時価は、如何に把握すべきか。評価基本通達によるべきか。
- ・ 原告 X らが行った取引に、経済的合理性があるか。
- ・ 本件マンションの取引の経済的合理性の有無が、第 6 項を適用すべき「特別の事情」の有無の判断の要素となるか。

#### ④当事者の主張

##### (ア) 納税者の主張

- ・ 本件マンションの評価額は、評価基本通達により評価した価額によるべきである。
- ・ 本件マンションの購入は、相続税の節税効果を生じさせることをひとつの動機としながらも、転売利益を図る目的を持って行った経済取引行為であり、特段の反法規性を有するものではなく、ことさら相続税の負担を免れることを企図したものではない。
- ・ したがって、本件マンションを評価基本通達によらず評価することが許されるような特段の事情は存しない。

##### (イ) 課税庁の主張

- ・ 本件マンションの評価額は、評価通達の定めによらず、その客観的交換価値に相当する本件マンションの購入価額によるべきである。
- ・ 本件マンション購入の経緯等に照らすと、本件マンションの購入は評価基本通達により評価したマンションの評価価額と購入のための借入金との差額を利用して、相続税の負担の軽減を図ることを目的としたものであり、このような場合には評価基本通達によらないことが正当として是認される特別の事情があるものというべきである。

#### ⑤裁判所の判断

- ・ 本件マンションの価額を、その購入価額によって 7 億 5,850 万円と評価した被告税務署長 Y の判断は適法なものと考えられる。
- ・ F が昭和 62 年に本件マンションを 7 億 5,850 万円で買受け、その翌年に原告 X らが 7 億 7,400 万円で他に売却したことを考慮すれば、相続開始時における本件マンションの客観的交換価格は、F の取得価額である 7 億 5,850 万円を下回るものではなかったと考えられる。
- ・ 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したに過ぎないとも考えられるような場合についても、画一的に評価通達に基づいてその不動産の価額を評価すべきものとする、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、そのような場合には、前記の評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当する。
- ・ 評価通達による不動産評価額が実勢価格よりも低廉であることを利用することによって、購入資金用の本件借入金と本件マンションの評価価額との差額分について課税価格を圧縮し相続税が負担の回避を図るために、本件マンションの購入を行ったものであることが優に推認できる。

#### ⑥検討

本事案においては、「特別の事情」の有無についての判断要素として、本件マンションの評価額が取引価額によって明らかになっていること等<sup>21</sup>に加えて、本件マンションの取引価

<sup>21</sup> 東京高判昭和 56 年 1 月 28 日（昭和 53 年（行コ）第 75 号）税資 116 号 51 頁は、土地の評価について

額と評価基本通達による評価額との開差を利用した納税者による租税負担軽減目的があったことが検討されている<sup>22</sup>。

本件マンションについては、相続開始の前後の期間にその購入及び売却が行われているため、購入価額又は売却価額等により本件マンションの客観的な価額を把握することが出来る。しかしながら、相続開始時においては本件マンション購入に係る売買契約は適法に終了しており、本件マンションは固定的に被相続人の所有に属している。したがって、本件マンションはいわゆるフローの状態にあったとはいえない。また、本件マンション自体に財産的な個性は無い。以上の考え方によれば、本件マンションは、基本的には評価基本通達による評価が行われるべき財産である。

ところが、本事案においては、本件マンションに係る個別性だけでなく、納税者の主観的な租税負担軽減目的があったことをも併せて考慮することにより、「特別の事情」ありと認定し、本件マンションについてその購入価額をもって時価としている<sup>23</sup>。そして、本判決は、控訴審<sup>24</sup>及び上告審<sup>25</sup>においても支持されている。

---

特別の事情がある場合には、評価基本通達によらない評価を行うことが出来る旨判示した上で「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、被相続人もしくは被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いうべきである。」としている。本事例の判決においても、基本的には前掲東京高裁判決の考え方を踏襲しているものと考えられる。

<sup>22</sup> 税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」（1990 年）は、土地等の売買価格と評価基本通達による評価額との開差を利用した租税負担軽減行為について「土地の相続税評価については、相続税納付のために仮に売り急いだとしても売買価格が相続税評価額を下回ることのないよう、地価公示価格水準の 70%（評価割合）を目途として行われているが、そうした配慮が結果的に金融資産等の資産に比べ土地の有利性を高め、かえって相続税課税上のゆがみや節税を目的とする不要不急の土地需要を招来させている。」と指摘している。

<sup>23</sup> 本事例のように、不動産の実際の価格よりも相続税評価額が低いことに着目し、相続開始の直前に借入金により不動産を購入して相続税の負担を軽減するという節税策が、多用された時期があった。これに対応するため昭和 63 年 12 月の税制改正により、相続税法の財産評価の原則を定めた 22 条の規定に拘らず、相続開始前 3 年以内に取得等をした土地又は建物については、一定のものを除いて、取得価額により評価して相続税の課税価格に算入すると規定された（旧租税特別措置法 69 条の 4）。これにより、土地建物を利用した節税策は利用出来なくなり、地価の上昇期には有効な規定であった。しかしながら、その後地価が急落したことにより、当該規定の合理性が問題となった。つまり、地価が下落している場合に当該規定を適用すると、相続開始時の時価を超えた取得価額によって相続税の課税が行われることとなり、納税者の財産権を侵害する結果になりかねないといわれたのである。大阪地判平成 7 年 10 月 17 日（平成 6 年（行ウ）第 79 号）税資 214 号 141 頁は、当該規定について、「法令自体を憲法違反であるとする事はできない」としながらも、「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」ので、このような事案にまで当該規定を「無制限に適用することについては憲法違反の疑いが極めて強い」とした。これを受けて、当該規定は平成 8 年 1 月 1 日より廃止されている。

<sup>24</sup> 東京高判平成 5 年 1 月 26 日（平成 4 年（行コ）第 33 号）税資 194 号 75 頁。

<sup>25</sup> 最判（一小）平成 5 年 10 月 28 日（平成 5 年（行ツ）第 78 号）税資 199 号 670 頁。

## (2) 東京地裁平成 17 年 10 月 12 日判決<sup>26</sup>

### ①事案の概要

原告 X は、取引相場のない株式を有償で譲り受けた。

これに対し、被告税務署長 Y が当該株式について評価基本通達によらない評価を行い、当該株式の譲受けが相続税法第 7 条の「著しく低い価額の対価で財産の譲受を受けた場合」に該当するものとして、贈与税の決定処分を行った。そこで、原告 X が当該処分の取消を求めた事例である。

### ②事案の経緯

- ・ I 社の会長である原告 X は、平成 7 年 2 月 16 日に I 社の取引先である非上場会社 J 社（評価基本通達に規定する大会社で、同族株主のいる会社である。以下「J 社」という。）の株式（以下、本事例において「本件株式」という。）63 万株を J 社の会長職にあった者から売買（以下、本事例において「本件売買」という。）によって 1 株あたり 100 円で譲り受けた。
- ・ 被告税務署長 Y は、平成 12 年 1 月 18 日に本件株式の譲受けは相続税法 7 条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当すると認定し、当該譲受けの対価（1 株当たり 100 円）と被告税務署長 Y が独自に算定した本件株式の時価（1 株あたり 785 円）との差額に相当する金額を課税価格として、贈与税の決定処分をした。
- ・ 原告 X はこれを不服として、平成 15 年 3 月 19 日、本件訴訟を提起した。

### ③争点

- ・ 本件株式の時価は、如何に把握するべきか。評価基本通達によるべきか。
- ・ 原告 X が、本件株式の取得により、J 社の経営に影響を与え得る立場を得たと認められるか。
- ・ 原告 X による本件株式の取引には、経済的合理性があるか。また、経済的合理性の有無が、第 6 項を適用すべき「特別の事情」の有無の判断の要素となるか。

### ④当事者の主張

#### (ア) 納税者の主張

- ・ 本件売買取引後における原告 X の持株比率は 6.6%に過ぎない。
- ・ 原告 X は、J 社の取引先の会長又は株主としての地位以外に J 社に対する経営上の地位を有していない。
- ・ したがって、本件株式は、原則通り評価基本通達に基づいて配当還元方式により評価するのが相当であり、被告税務署長 Y が主張する特別の事情は存しない。
- ・ 本件売買取引は、I 社と J 社の良好な取引関係を維持する事を目的としたものであり、経済的合理性のある取引である。
- ・ 本件株式の取引価額（1 株当たり 100 円）は、J 社が過去に関係者に対してその株式

<sup>26</sup> 東京地裁平成 17 年 10 月 12 日（平成 15 年（行ウ）第 214 号）税資 255 号順号 10156。

を売買した時における実績等を勘案して原告Xとの合意の下に決定したものであり、適正な対価である。

#### (イ) 課税庁の主張

- ・ 本件売買取引により原告Xが取得した地位は、J社の事業経営に相当の影響力を与え得るものである。
- ・ したがって、本件株式について評価基本通達が定める配当還元方式による評価は妥当ではない。
- ・ 配当還元方式によった場合には、本件株式の価額が著しく低額に算定されることとなり不当である。このことが配当還元方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情にあたる。
- ・ 本件株式の価額については、被告税務署長Yが本件株式について算定した売買実例に基づく売買価額（1株あたり794円）が客観的時価と認められる。
- ・ 本件売買取引における本件株式の価格は、贈与税の負担を免れるために、評価基本通達を形式的に適用した場合の価格を上回ってさえいればよいとの基準で定めたものに過ぎない。
- ・ 本件売買取引前後の諸事情に鑑みるに、本件売買取引は譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたもので、経済的合理性がなく不自然である。このような場合にまで、評価基本通達を形式的に適用することは妥当ではない。

#### ⑤ 裁判所の判断

- ・ 本件株式は、評価基本通達が定める原則的評価方法である配当還元方式により評価するのが相当である。
- ・ 譲渡人の親族でもない原告Xが、本件売買取引によってJ社の事業経営に実効的な影響力を与え得る地位を得たとは認められない。
- ・ 原告Xは、当面、本件株式に係る配当を受領すること以外に経済的利益を享受することのない少数株主である。
- ・ 本件売買取引前後の諸事情は、経済的合理性の観点から直ちに不自然、不合理なものではない。本件売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたというところをもって、贈与税の負担を免れる意図が存したとは認められない。
- ・ 被告が算定した当該株式の売買実例価額は、取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を有しているとはいえず、採用出来ない。
- ・ 本件株式について、評価通達に定められた評価方法によらないことが是認されるような特別の事情があるとはいえない。

#### ⑥ 検討

本事例の判旨においては、「特別の事情」の有無について、①原告Xが本件株式を取得したことにより、J社の事業運営に対して相当な影響力を有するに至ったかどうか、②被告税務署長Yによって算定された売買実例価額が、取引相場による取引に匹敵する程度の客

観性を備えたものであるかどうか、③本件売買取引が、贈与税の負担を免れるために行われた経済的合理性のないものであったかどうか、が検討されている。

①と②については、本件株式が有する実質を考慮して本件株式の評価額としていかなる価額が妥当であるかという客観的要素が考慮されているといえる。評価基本通達に定める配当還元方式は、「事業経営への影響の少ない・・・零細株主が取得した株式については、これらの株主は単に配当を期待するにとどまるという実質」を考慮し、「本来の評価方式に代えて、特例的な評価方法」として設けられたものである<sup>27</sup>。

したがって、原告Xが本件株式の取得によりJ社の経営に影響力を持つに至ったと認められる場合には、配当還元方式以外の方法により本件株式の時価を把握することが是認されるものと考えられるからである<sup>28</sup> <sup>29</sup>。但し、その場合に売買取引価額を基礎とした方法によることについては、取引相場のない株式の評価の原則に鑑みて、慎重でなければならない<sup>30</sup> <sup>31</sup>。

③については納税者の贈与税負担回避目的が考慮されている。これは、納税者が本件株式の譲渡に係る取引等をいかなる意図をもって行ったかという、主観的な要素である。

<sup>27</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注8 291頁。

<sup>28</sup> 東京地判平成16年3月2日（平成12年（行ウ）第90号）税資254号順号9583においては、「評価通達における例外的評価方法たる配当還元方式は、評価会社に対する影響力を持たず支配力がないことからその経済的機能が当面は配当への期待しか認められないと特に認められる範囲を規定して、その限りで適用されるべきものであって、その反対に、その当面の経済的機能が配当への期待しか認められないわけではなく、評価会社に対する影響力を持ち支配力がある株式に対しては原則的な評価手法である類似業種比準方式が採用されるべきである。」として、持株割合が50%未満に抑えられた株主において、50%以上の出資割合を有していなくても、なお「本件有限会社を実効的に支配しうる地位にある」と認めて、配当還元方式による評価を行わないこととしている。また、同判決の控訴審である東京高判平成17年1月19日（平成16年（行コ）第123号）税資255号順号9900においても同旨の判決が下されている。

<sup>29</sup> 大阪高判平成17年4月14日（平成16年（行コ）第94号）税資255号順号10000は、出資の評価につき配当還元方式による評価額を適用し得るようにするために経済的合理性のない取引を行い、当該出資には特別な事情があると判断された事例である。判決においては、当該出資の評価につき純資産価額方式によるべきであるとする課税庁の主張を、本件における株主は「会社を支配している株主とはいえ、また、事実として現実に残余財産の分配に与ることが可能ともいえないから、純資産価額方式が妥当性を有するとはいえない」として排斥した。しかしながら、株主において一定の条件を満たした場合には配当還元方式ではなく、純資産価額方式による事もあり得る事を示しているといえる。

<sup>30</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注8 237頁においては、取引相場のない株式等に係る取引価格について「仮に取引事例がみられる場合でも、それは特定の当事者間あるいは特別な事情で取引されるのが通常であるので、ただちにその取引価格を客観的な交換価値すなわち相続税評価額として、会社の所有者ともいべき株主の取得した株式に採用するのは適当ではない。」とし、取引相場のない株式に係る評価について売買実例方式によることに慎重な立場を採っている。

<sup>31</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注10 178頁～180頁において、品川教授は、取引相場のない株式の評価にあたっては「取引価額は一切斟酌されない」のが原則であり、取引価額で課税するためには評価基本通達に「取引価額を追い求めるのだということを・・・示しておかなければいけない」と述べておられる。

### (3) 東京高裁平成 15 年 3 月 25 日判決<sup>32</sup>

#### ①事例の概要

原告 X は、いわゆる A 社 B 社方式<sup>33</sup>によって、相続した有限会社の出資<sup>34</sup>について純資産価額方式<sup>35</sup>によって評価して相続税の申告を行った。

これに対し、被告税務署長 Y が当該出資について評価基本通達によらない評価に基づいて更正処分を行った。そこで、原告 X がその処分の取消を求めた事例である。

#### ②事例の経緯

(ア) 被相続人 K (以下、本事例において「K」という。) は、平成 3 年 3 月 22 日、資本金を 500 万円とする有限会社 L 社 (以下、本事例において「L 社」という。) を設立した。

(イ) K は、平成 3 年 3 月 25 日、銀行から 5 億 2,000 万円を借り入れ、そのうち 5 億 1,000 万円をもって L 社の出資持分 5,000 口のうち 4,980 口を取得した。L 社は、K から払い込まれた 5 億 1,000 万円のうち、4 億 9,500 万円を資本準備金とした。

(ウ) K は、平成 3 年 3 月 27 日、自己が有する L 社の持分 4,980 口と K の妻が有する 10 口の合計 4,990 口を現物出資して、資本金 499 万円の有限会社 M 社 (評価基本通達に規定する小会社である。以下、本事例において「M 社」という。)) を設立した。これにより K は、M 社の出資持分 4,980 口 (以下、本事例において「本件出資」という。) を取得した。

(エ) K は、平成 5 年 9 月 24 日に死亡し、K の長男である原告 X が本件出資を相続により取得した。

(オ) 原告 X は、本件出資について、評価基本通達に定める純資産価額方式による評価を行い、法定申告期限内である平成 6 年 4 月 25 日に、相続税の申告書を提出した。本件出資の評価に際しては、課税時期現在の純資産価格の評価につき、評価差額に対する法人税等に相当する金額の控除を行った。

<sup>32</sup> 東京高判平成 15 年 3 月 25 日 (平成 14 年 (行コ) 第 210 号) 税資 253 号順号 9311

<sup>33</sup> A 社 B 社方式とは、①借入金等で会社を設立し、②その会社の株式を低額で現物出資して別会社を設立すると、その別会社の株式について、以下に説明する「評価差額に対する法人税等に相当する金額」の控除を受けることが出来ることを利用した租税回避の手法である。

<sup>34</sup> 有限会社の出資については、取引相場のない株式に関する定めに基づいて計算した価額によって評価することとされている (評価基本通達 194 項)。

<sup>35</sup> 評価基本通達が定める小会社については、純資産価額方式により、1 株当たりの純資産価額によって評価することは先に述べた通りである。1 株当たりの純資産価額は、課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び評価差額に対する法人税等に相当する金額を控除した金額 (課税時期における相続税評価額による純資産価額) を課税時期における発行済み株式数で除して計算した金額である (評価基本通達 185 項)。また、評価差額に対する法人税等に相当する金額とは、課税時期における相続税評価額による純資産価額から課税時期における各資産の帳簿価額の合計額から各負債の金額の合計額を控除した金額を差し引いた残額がある場合におけるその残額に 51% (清算所得に対する法人税、事業税、道府県民税及び市町村民税の税率の合計に相当する金額) を乗じて計算した金額をいう (評価基本通達 186 項-2)。昭和 47 年の評価基本通達改正時に、その控除が認められることとなった。

(カ) これに対し被告税務署長Yは、本件出資の評価においては、評価差額に対する法人税等に相当する金額の控除を行うべきではないとして、平成7年6月5日付で更正処分を行った。

### ③争点

- ・原告Xが相続した本件出資の評価につき、評価差額に対する法人税等に相当する金額の控除を行うべきか。
- ・原告Xが租税回避の意図があったことが、第6項を適用すべき「特別の事情」にあたるか。

### ④当事者の主張

#### (ア) 納税者の主張

- ・評価基本通達は、行政先例法又は行政慣習法として確立している。
- ・課税当局が評価基本通達を公開していることに鑑みれば、評価基本通達の定めに従って評価を行い、評価差額に対する法人税等相当額の控除を行うべきである。
- ・課税時期において会社の資産が出資者に帰属した場合の価値を評価するに当たっては、評価差額に対する法人税等相当額の控除を行うのが合理的であり、同控除は、純資産価額方式による評価の本質というべきものである。

#### (イ) 課税庁の主張

- ・評価差額に対する法人税等相当額の控除を行う事の趣旨は、個人が株式の所有を通じて会社の資産を間接的に所有している場合と個人事業主として直接に事業用資産を所有する場合とで両者の所有形態を経済的に同一の条件の下に置き換えた上で評価の均衡を図る必要があるというものである。
- ・これを利用し、ことさら評価差額を作出し、それにより相続税の軽減を図ろうとしている場合には、評価基本通達を形式的、画一的に適用し法人税等相当額を控除することは、評価基本通達の趣旨にそぐわないばかりか、課税の公平という精神にも反する。
- ・このような場合には、評価基本通達によらないことが相当と認められるような特別の事情があるものといわなければならない。

### ⑤裁判所の判断

- ・本件出資の時価評価については、評価基本通達第185項の趣旨に鑑みて、純資産価額方式に従って、本件譲受け当時におけるL社の各資産を評価基本通達に定めるところにより評価した価額の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額を控除して算定するのが相当である。
- ・平成6年6月27日改正評価基本通達においては、取引相場のない株式等を純資産価額方式で評価する場合において、その資産の中に、現物出資により著しく低い価額で受け入れた株式等があるときは、原則として、法人税額等相当額は、純資産価額の計算上これを控除しない旨が定められている。
- ・評価基本通達の規定を利用して法人税等相当額の控除を受けて専ら相続税、贈与税等

の租税回避を目的として、現物出資による会社を設立し、個人の財産を一時的に間接的な所有形態に変更することにより、殊更に評価差額を創出して贈与財産ないし相続財産の圧縮を図り、課税時期を経過するや減資を行うなどして再び直接的な所有形態に戻して従前と同様の財産価値を回復させ、かつ、会社を解散した場合の清算所得に対する課税も行われなことを計画するような場合において、評価基本通達を適用するのは妥当ではない。

- ・本件株式の評価については、評価基本通達の定めによって評価することは著しく不相当と認められる特別の事情があるものとして、他の合理的な評価方式によって評価すべきことがとるのが相当である。

## ⑥検討

取引相場のない株式について純資産価額方式によって評価する場合に、評価差額に対する法人税等相当額を控除するのは、「資産を直接所有することとなる個人の場合と株式の所有により間接的に会社資産を所有することとなる株主の場合とでは、その所有形態が異なるために同一の条件に置き換えるとしたときのいわば斟酌に相当するもの」<sup>36</sup>である。これは、「会社を清算してその財産を手元に直接所有する形に置き換えた場合には、それだけ法人税等の税金がかかる」<sup>37</sup>ということを根拠として定められたものである。

本事例においては、「特別の事情」の内容について、評価差額に対する法人税等に相当する金額の控除を行うことによって相続財産の圧縮を図るという租税負担軽減目的があり、結果として他の納税者との間での実質的な税負担の公平が著しく害することが明らかになったことが挙げられている。そして、そのような「特別の事情」が認められる場合には、評価差額に対する法人税等に相当する金額の控除を行わないこととしている。しかしながら、品川芳宣教授は、「その時の含み益は、人工的であろうが、自然発生的であろうが、含み益としては同じである」ので、「相続税法 22 条の時価の趣旨」に鑑みると、「区別するのはおかしい」<sup>38</sup>と述べておられる。

また、本事例と同様に、A社B社方式による有限会社の出資の評価が問題となった判例においては、「時価を評価する際に相続開始前の」被相続人らの「行為（ないし事情）を斟酌し、その経済的合理性や評価基本通達の趣旨との適合性の有無を判断するにあたって」、「租税回避目的の有無を一つの基礎付け事実として考慮することはむしろ当然の事柄として許される」とされている<sup>39</sup> 40。本判決においても同様の考え方に立っているものと考え

<sup>36</sup> 国税庁資産評価企画官 編 前掲注 8 274 頁。

<sup>37</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注 10 35 頁。

<sup>38</sup> 品川芳宣＝緑川正博 著 前掲注 10 254 頁。

<sup>39</sup> 大津地判平成 9 年 6 月 23 日（平成 8 年（行ウ）第 3 号）税資 223 号 1046 頁。同旨の判決として大阪高判平成 12 年 7 月 13 日（平成 9 年（行コ）第 42 号）税資 248 号 319 頁、最判（三小）平成 14 年 10 月 29 日（平成 12 年（行ツ）第 326 号）税資 252 号順号 9225。

<sup>40</sup> 東京高判平成 17 年 1 月 19 日（平成 16 年（行コ）第 123 号）税資 255 号順号 9900 は、納税者が経済的合理性を欠いた取引を行い、相続税の課税価格の圧縮を図る様な場合には評価基本通達によらない評価が許されることについて、「このことは、相続税法が、例えば同族会社の行為・計算で、これを容認した場合にはその株主等の相続税の負担を不当に軽減する結果となると認められる場合に、これを否認して課税価

られる。

#### (4) 小括

上記2の事例において「特別の事情」として検討された要素は、上記の客観的要素に加えて（又は上記の客観的要素を考慮せず）、納税者の取引行為等の経済的合理性や納税者による主観的な租税負担軽減目的が考慮されている。

つまり、評価基本通達による評価額が低くなる財産に、他の財産を移し変えるなどの租税負担軽減を目的とした行為が認められる場合には、租税平等主義の観点から、評価の安全性を考慮した評価基本通達によることは出来ないという考え方である。そして、そのような場合に、評価基本通達によらない評価を行うための規定として第6項を捉えている。その結果として、評価基本通達に定める評価方法による評価額よりも高い評価額が時価として採用され、納税者の租税負担軽減行為を否認することとなっている。

しかしながら、例えば同じ財産を、租税負担軽減目的をもって所有している場合と、そうでない場合における、その財産の客観的交換価値（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）が異なるとは考えられない。そして、その客観的交換価値が同じであるとすれば、同じ評価方法で評価するのが、公平性ないし中立性の原則<sup>41</sup>の観点から妥当である。このような考え方によれば、評価基本通達の評価方法の妥当性の判断において、納税者の主観的な租税負担軽減目的が考慮されることは不相当である。

## 第2節 総則第6項にいう「国税庁長官の指示」（手続的要件）について

### 1 「国税庁長官の指示」の有無が問題となった事例

#### (1) 国税不服審判所平成9年7月4日裁決<sup>42</sup>

##### ① 事案の概要

審査請求人ら（以下、本事例において「請求人ら」という。）は、被相続人Nから相続により取得した取引相場のない株式につき、配当還元方式により評価して相続税の申告をした。これに対し、原処分庁は、当該株式について評価基本通達第5項を適用して評価し、更正処分を行った。

---

格を計算しなおす権限を、税務署長に与えるなど、相続税の不当な減少を防止するための措置を準備し（相続税法64条1項、65条1項、66条1ないし4項等）、評価通達自体も第6項を「定めていることからみても当然のこと」であるとしている。第6項を適用して、納税者の租税回避行為を否認するという立場が明確になっているものと考えられる。

<sup>41</sup> 金子宏 著 前掲注3 76頁によると、「公平性ないし中立性の原則」とは、「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、課税のうえで、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。

<sup>42</sup> 国税不服審判所裁決事例集 54巻 451頁。

## ②事案の経緯

- ・平成5年5月12日頃、被相続人Nは、借入により27億円を調達した。後日、Nは当該借入金を原資として、O社株式15万7,800株（以下、(1)及び(2)において「本件株式」という。）の払込金額である27億74万7,000円をO社の口座に振り込み本件株式を取得した。
- ・平成5年11月24日、Nが死亡したことにより、共同相続人である請求人らが本件株式を相続により取得した。原告らは本件株式につき、評価基本通達の定めに従って配当還元方式により評価して相続税の申告書を提出した。
- ・平成7年7月31日、被告税務署長Yは本件株式につき評価基本通達第5項を適用し、その取得価額により評価すべきであるとして更正処分（以下、(1)及び(2)において「本件更正処分」という。）を行った。
- ・原告らはこれを不服として、平成8年1月12日に国税不服審判所に対して審査請求を行った。

## ③争点

- ・請求人らが取得した本件株式は、如何に評価すべきか。
- ・本件株式は、評価基本通達第5項を適用すべき財産か。又は第6項を適用すべき財産か。
- ・「国税庁長官の指示」の有無を納税者に対して明らかにすべきか。

## ④当事者の主張

### (ア) 納税者の主張

- ・本件株式は、評価基本通達に定める評価方法である配当還元方式により評価するのが相当である。
- ・原処分庁は、本件株式につき評価基本通達第5項を適用しているが、本件株式の法形式はあくまで株式である。したがって、法形式によらない特別の事情を主張するのであれば第6項を適用すべきであるから、評価基本通達の適用を誤っている。
- ・原処分庁が、本件更正処分は第6項を適用したと主張するのであれば、本件更正処分時点において国税庁長官の指示がないまま第6項を適用したことになり、通達違反である。

### (イ) 課税庁の主張

- ・本件株式の経済的実質は預け金と同様であり、評価基本通達が配当還元方式によって評価することを予定している株式とはかけ離れた性質を有する財産である。
- ・評価基本通達は、このような性質を有する財産の具体的な評価方法を定めていないことから、同通達第5項に基づき、本件株式と経済的性質の類似していると認められる同通達204《貸付金債権の評価》の定めに基づいて、本件株式の価額を評価することとなる。
- ・本件株式については、その価額を個別に評価することが適当であると判断し、課税

時期における時価（客観的な交換価値）を最も的確に反映していると認められる本件株式の取得価額を基に、その価額を評価したものである。

#### ⑤ 国税不服審判所の判断

- ・ 本件株式については、評価基本通達に定める配当還元方式を形式的に適用することなく、本件相続開始日の客観的な交換価値で評価することが相当である。そして、本件株式については、純資産価額を基に評価するのが相当である。
- ・ 通達とは、上級行政庁の下級行政庁に対する命令であって法規たる性質を有せず、それ自身が納税者を拘束するものではないこと及び通達の適用に関する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ないものである。
- ・ 国税庁長官の当該指示を納税者に対して明確にしなかったとしても、これにより直ちに違法の問題を生じることはないと解される。

### (2) 東京地裁平成 11 年 3 月 25 日判決<sup>43</sup>

#### ① 事案の概要・経緯

上記(1)の国税不服審判所平成9年7月4日裁決の後に、審査請求人らが原告として、同事例につき東京地裁にその判断を求めたものである。

#### ② 当事者の主張

##### (ア) 納税者の主張

- ・ 本件株式は、評価基本通達が定める原則的な評価方法である配当還元方式により評価すべきである。
- ・ 仮に本件株式が、評価基本通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められる財産であるとしても、第6項が定める「国税庁長官の指示」が無い処分は通達に違反する。
- ・ そのような処分は、通達によって確保しようとした行政作用の統一、国民間の平等、行政作用に関する国民の予測可能性などの法益を害するものである。

##### (イ) 課税庁の主張

- ・ 第6項により、評価基本通達によらないことが正当と是認されるような特別の事情がある場合には他の合理的な方式により評価することが許される。
- ・ 租税負担軽減を目的として取得された本件株式については、評価基本通達を形式的に適用して配当還元方式で評価をするのは、租税平等主義の観点から相当ではない。
- ・ 本件株式については、第6項を適用して特例的に純資産価額を基に評価するのが相当である。

#### ④ 裁判所の判断

- ・ 本件株式については、評価基本通達によらないことが正当と是認されるような特別の

---

<sup>43</sup> 東京地裁判決平成11年3月25日（平成9年（行ウ）第232号）税資241号345頁。

事情があるので、純資産価額を基に評価するのが相当である。

- ・第6項は、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はない。
- ・第6項は、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、第6項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主張というべきである。
- ・また、第6項に行政作用の統一、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。

### ⑤検討

上記（1）の国税不服審判所における審理の時点では、課税庁は、本件株式について評価基本通達第5項を根拠として貸付金の評価（評価基本通達第204項）<sup>44</sup>に準じて評価すべきであると主張していた。

ところが、課税庁は、東京地方裁判所における審理においては、同通達第5項に基づく本件更正処分の適法性を主張しなかった。その代わりに、本件株式について第6項を適用して評価すべきであるとして、その主張を変更したのである。つまり、本件株式の実質が株式であると認めた上で、その評価を行うには特例的な評価方法によるべきであると主張した。

これにより、本件更正処分が行われた時点においては、第6項が規定する「国税庁の指示」が無かった事が明らかとなった。それにも拘らず、課税庁は、裁判において第6項の適用を主張することとなった。

しかしながら、判旨においては「国税庁の指示」が無い課税処分であっても、つまり税務通達に反した課税処分であっても、その課税処分自体の適法性には影響を及ぼさないものとされた。

### （3）その他の判例

上記（1）及び（2）の判例の他にも、「国税庁長官の指示」の有無が納税者側から問題とされた判例が多数存する。その判旨においては、「国税庁長官の指示」の有無についての事実認定を行わないもの<sup>45</sup>や、国税庁から各税務署に対する事務連絡がされていることをもって「国税庁長官の指示」があったとするもの<sup>46</sup>などが多い。

<sup>44</sup> 貸付金、売掛金、未収入金、預貯金以外の預け金、仮払金、その他これらに類するもの（以下「貸付金債権等」という。）の価額は、次に掲げる元本の価額と利息の価額との合計額によって評価する。（1）貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額（2）貸付金債権等に係る利息の価額は、課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額

<sup>45</sup> 東京地判平成9年9月30日（平成8年（行ウ）第115号）税資228号829頁。

<sup>46</sup> 東京地判平成10年9月29日（平成8年（行ウ）第24号）判タ1025号142頁。取引相場のない株式について純資産価額方式で評価する場合に、被告税務署長が第6項を適用して評価差額に対する法人税額等相当額の控除を行わなかった課税処分の適否が争われた。原告は第6項を適用するにあたって「国税庁長

しかしながら、いずれの判例も、評価基本通達自体が「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きの指示」であって、「対外的に法規範と同様の効力を有するものではない」という前提に立っている。そして、第6項を適用するに当たり「国税庁長官の個別的な指示を受けていなかったとしても、そのこと一事をもって」課税処分が「違法となるべきものではない」<sup>47</sup> <sup>48</sup>としている。

## 2. 小括

税務署長が、相続財産の評価にあたり、国税庁長官の指示を受けずに特例的な評価を行うことは、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定する国家公務員法第98条第1項に違反することとなる。換言すると、税務署長には、財産評価にあたって評価基本通達に定める評価方法以外の個別的な評価を独自に行う権限は与えられていない。そして、権限がない者が行った評価に基づく課税処分の適法性・有効性に疑義が生じるのは当然のことである。

しかしながら、裁判所は、税務署長に対して「国税庁長官の指示」があった場合又は「国税庁長官の指示」が無かった場合の別を問わず、一貫して「国税庁長官の指示」の有無と課税処分の適法性との関連性を否定している。その結果、評価基本通達により評価することが著しく「不相当と認められる」という実体的な要件が満たされていれば、「国税庁長官の指示」という手続的な要件が満たされていなくても、第6項が適用されることとなっている。

この点について、品川芳宣教授は、第6項の「適用には国税庁長官の指示が必要であるから余程のことがない限り同項の適用はないであろうと予測する納税者側の予測可能性を保障する必要性があること」及び「通達適用上納税者に対して手続要件の履践を強制していること」等を考慮すると、「法的にも問題がある」と述べておられる。また、上記の判例において示されたような「裁判所の考え方では、納税者側の税務官庁に対する不信感を招来するだけである」とも述べておられる<sup>49</sup>。

---

官の指示」の有無を明らかにしないのは憲法31条（適正手続きの保障）に違反する旨の主張をしたが、判決においては「『国税庁長官の指示』の有無が更正処分の効力要件となっているものではない」とし、「右指示がなかったからといって」、評価基本通達に従った課税処分が「憲法31条に違反し違法」とはならないとした。

<sup>47</sup> 東京地判平成9年9月30日（平成8年（行ウ）第115号）税資228号829頁。土地の路線価につき時点修正を行う場合の計算方法の合理性が問題となった。納税者は被告税務署長が行った路線価の時点修正に基づく課税処分は、国税庁長官の個別的な指示を受けていないので違法である旨の主張をしたが、判決においては、国税庁長官の指示の有無を明らかにすることは無く、国税庁長官の指示と課税処分の適法性は無関係であるとの判断を示したのみであった。

<sup>48</sup> 品川芳宣 著「租税法律主義と税務通達」（ぎょうせい 2004年）156頁において、「本件において被告税務署長が採用している評価方法は、当時国税庁の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事案とは言えない」と述べておられる。

<sup>49</sup> 品川芳宣 著「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」『税理』vol.43no.14（ぎょうせい 2000年）8頁。

## おわりに

相続税又は贈与税における財産の評価において、財産評価基本通達総則第6項を適用すべき「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる」場合とは、同通達によらない事が正当として是認されうるような「特別の事情」がある場合を指すものと解されている。

ここでいう「特別の事情」がある場合とは、①評価対象となる財産自体の客観的な個別性がある場合と、②上記の個別性に加えて（又は上記の個別性を考慮せず）、納税者の主観的な租税負担軽減目的がある場合とされている。

しかし、第3章で述べた通り、「特別の事情」の有無についての判断に際し、納税者の主観的な租税負担軽減目的を考慮に入れる事は妥当ではない。

第2章で述べた財産評価基本通達の基本的性質に鑑みれば、「著しく不相当と認められる」場合とは、評価の合理性の観点から、同通達に規定する画一的な評価方法、評価基準では財産の担税力を適切に表すことが出来ない場合を指すものと考えるのが相当である。その様な場合に限って同通達第6項を適用し、より適切、かつ、合理的と考えられる価額をもって時価とすることが許されると解するべきである。

したがって、納税者が如何なる意図をもって財産を所有しているかという主観的要素は当該財産の客観的交換価値を左右する要素ではなく、財産の時価を算定する上で考慮すべきではない。無論、納税者による不当な租税負担軽減行為については、課税の公平の観点等から認められるべきでないのは当然である。

しかしながら、この問題と財産評価における合理性は本来無関係である。個別評価の合理性が求められる場面においてまで、明文の根拠規定なしに財産評価基本通達の画一的な運用によって納税者の租税負担軽減行為を抑制したり、これに制裁を加えることは妥当とはいえない。同様に、本来財産評価基本通達による評価の妥当性が認められる場合においてまで、敢えて評価額を引き上げるだけの目的で同通達第6項を適用する様なこともすべきでない。

課税庁は、同通達第6項を適用する場合、そこに「国税庁長官の指示」を受けると規定され、それが納税者に対して公開されていることを軽視すべきではない。したがって、財産評価に際してこの規定を適用する場合にあっては、納税者の求めがあれば、課税庁はその指示内容を公開するようにすべきである。

納税者が自己の財産について租税を課されるにあたり、当該財産が如何なる手続きの下に、如何なる評価をされるのかという事柄を明らかにすべしとの要求は、租税を負担する納税者に認められるべき当然の権利であると考えられるべきである。

特に、法規的性質を強く持っていると解される財産評価基本通達の運用に際し、原則的な定めによることなく、個別的评价を行う場合には、その例外的な評価方法によることとなった理由、経緯、妥当性その他の事情が明らかにされる事が重要である。

## ●引用文献リスト

- ・安島和夫「相続税法（3訂版）」（税務経理協会 2007年）
- ・石島弘「課税標準の研究（租税法研究第2巻）」（信山社 2003年）
- ・泉美之松「税法条文の読み方 一条文解釈の手引きー」（東京教育情報センター 2005年）
- ・市川正人＝酒巻匡＝山本和彦「現代の裁判（第2版）」（有斐閣 2001年）
- ・伊藤義一「税法の読み方 判例の見方」（TKC出版 2007年）
- ・金子宏「租税法（第13版）」（弘文堂 2008年）
- ・金子宏「所得概念の研究 所得課税の基礎理論 上巻」（有斐閣 1995年）
- ・川田剛「租税法入門（3訂版）」（大蔵財務協会 2007年）
- ・川田剛＝黒坂昭一「図解 国税通則法」（大蔵財務協会 1995年）
- ・北野弘久「税法学原論（第5版）」（青林書院 2003年）
- ・北野弘久「コンメンタール相続税法」（勁草書房 1974年）
- ・木村弘之亮「租税法総則」（成文堂 1998年）
- ・塩野宏「行政法I（第5版）」（有斐閣 2009年）
- ・品川芳宣「租税法律主義と税務通達」（ぎょうせい 2004年）
- ・品川芳宣＝緑川正博「徹底解明/相続税財産評価の理論と実践」（ぎょうせい 2005年）
- ・白崎浅吉・桜井四郎「相続税法解説」（税務研究会出版局 1986年）
- ・田口豊「新版 相続税法」（税務経理協会 2003年）
- ・山本守之「租税法の基礎理論（増補版）」（税務経理協会 2005年）
- ・増田英敏「租税憲法学」（成文堂 2002年）
- ・松元崇「大恐慌を駆け抜けた男 高橋是清」（中央公論新社 2009年）
- ・水野忠恒「租税法（第2版）」（有斐閣 2005年）
- ・山崎源太郎「戦争と増税」（橘書店 1937年）
- ・大蔵省「明治大正財政史 第7巻」（財政経済學會 1936年）
- ・国税庁資産評価企画官「財産評価の実務ー相続税・贈与税・地価税における財産評価ー」（ぎょうせい 1994年）
- ・日税不動産鑑定士会「土地の税務評価と鑑定評価（第2版）」（中央経済社 2009年）
- ・日本租税理論学会「相続税制の再検討」（法律文化社 2003年）
- ・日本税務研究センター「世界における相続税法の現状 日税研論集 第56号」（日本税務研究センター 2004年）
- ・別冊ジュリスト 120号 租税判例百選（第3版）（有斐閣 1992年）
- ・別冊ジュリスト 178号 租税判例百選（第4版）（有斐閣 2005年）

## ●参考文献リスト

- ・伊藤公哉「アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで」(中央経済社 2001年)
- ・内田貴「民法Ⅳ 補記版 親族・相続」(東京大学出版会 2004年)
- ・金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘「ケースブック租税法」(弘文堂 2004年)
- ・川田剛「やさしい国税通則法」(大蔵財務協会 2007年)
- ・島津一郎「別冊法学セミナー 基本法コンメンタール(第三版)/相続」(日本評論社 1989年)
- ・中尾巧「税務訴訟入門(新訂版)」(商事法務研究会 1993年)
- ・星野次彦「図説 日本の税制(平成19年度版)」(財経詳報社 2007年)
- ・水野正一「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)
- ・山本守之「租税法要論(改訂版)」(税務経理協会 1995年)
- ・渡辺充「判例に学ぶ租税法」(税務経理協会 2003年)
- ・東京国税局直税部国税訟務官室「判例からみた法人税・所得税・資産税」(日本税経研究会 1986年)