

■ Article ■

土地建物の評価につき評価通達により難き「特別の事情」があるとされた事例
～節税目的で取得したマンションに評価通達6項を適用～

令和2年6月24日東京高裁判決（棄却）（上告・上告受理申立て）Z888-2346

税理士 依田 孝子

はじめに

相続財産の評価は、財産評価基本通達（評価通達）の定める評価方法によることが原則であるが、評価通達により難き「特別の事情」がある場合は、他の合理的な評価方法によることが許されると解されている。令和元年8月27日東京地裁判決は、相続開始の約3年半前及び約2年半前に、被相続人が多額な借入金で購入したマンション（共同住宅等）について、評価通達により難き「特別の事情」がある場合に該当すると判断し、その評価額は鑑定評価額であるとした。本稿では、その控訴審である令和2年6月24日東京高裁判決を、納税者の主張に沿って紹介する。

I 事案の概要

1 事実関係等の概要

- ① 被相続人は、平成24年6月17日に94歳で死亡し、本件相続が開始した。
- ② 本件相続に係る相続財産には、東京都杉並区の土地及び建物（甲不動産）並びに川崎市の土地及び建物（乙不動産）が含まれていた。
甲不動産は、被相続人が、平成21年1月30日、総額8億3700万円で購入したものである。その際、M銀行から6億3000万円の借入れをした。
乙不動産は、被相続人が平成21年12月25日、総額5億5000万円で購入したものである。その際、被相続人の妻から4700万円、M銀行から3億7800万円の借入れをした。
甲不動産及び乙不動産（本件各不動産）を被相続人の遺言により取得した原告E（被相続人の孫・養子）は、平成25年3月7日、乙不動産を総額5億1500万円（乙不動産売却額）で売却した。
- ③ 控訴人らは、平成25年3月11日、相続開始時における本件各不動産の相続税法22条に規定する時価を評価通達の定めによって評価した価額（本件各通達評価額）として、本件相続に係る相続税の申告をした。
- ④ 処分行政庁は、本件各不動産について、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として、不動産鑑定士による評価額（本件各鑑定評価額）をもって、相続税法22条に規定する時価として、相続税に係る各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分（本件各更正処分等）をした。

- ⑤ 本件は、相続人である控訴人らが、本件各不動産について、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は求められず、相続開始時における相続税法 22 条に規定する時価を本件各鑑定評価額とすることは違法であるなどとして、被控訴人に対し、本件各更正処分等の各取消しを求める事案である。

2 原審の判断

原審（令和元年 8 月 27 日東京地裁判決・TAINS コード：Z888-2271）は、要旨、本件各不動産については、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって評価することが許され（注）、その相続税法 22 条に規定する時価は本件各鑑定評価額であると認められ、また、本件各更正処分等に手続上の違法も認められないから、本件各更正処分等は適法であるとして、控訴人らの各請求をいずれも棄却する旨の判決をした。控訴人らは、原判決を不服として本件各控訴を提起した。

（注）原判決

本件各通達評価額が、本件各鑑定評価額、各取引額及び乙不動産売却額と相当程度かい離していることに加え、これによって、相続税額にも相当額の差を生じており、これらについて、被相続人及び控訴人らが意図してあえて実行したものと認められることからすると、本件各不動産については、評価通達の定めによって適正な時価を適切に算定することが困難であると認めるのが相当であるから、本件各不動産については、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くと、本件各不動産の購入及び各借入れに相当する行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合に当たるものと認められるから、評価通達の定める方法以外の他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解される。（アンダーラインは補正後の原判決である。以下、同じ。）

II 東京高裁の判断

- 1 当裁判所は、本件各更正処分について、本件各不動産に係る相続税法 22 条に規定する時価を、評価通達の定めによって評価した本件各通達評価額とせず、本件各鑑定評価額としたことは適法であり、また、控訴人らの主張する国税庁長官の指示の有無は、本件各更正処分の効力を左右するものではなく、さらに、本件各更正処分等については、行政手続法 14 条 1 項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されているものと認められるから、本件各更正処分等は適法であり、これらの取消しを求める旨の控訴人らの請求はいずれも棄却すべきものと判断する。その理由は、一部補正し、当審における当事者の主張に対する判断を加えるほかは、原判決のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 相続開始時における本件各不動産の時価

〔予測可能性と法的安定性について〕

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

しかし、相続によって取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によるということは、相続税法 22 条によって定められており、評価通達でも、評価通達 1(2)において、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額によるとした上で、評価通達 6 において、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産については、評価通達の定めによって評価されない場合があることを定めていることからすると、相続により取得した財産について、本判決において付加訂正の上で引用する原判決で説示するような場合に、評価通達の定める評価方法以外の方法によって評価した価額を当該財産の時価とすることについて、それがどのような場合であるかについて通達等によってあらかじめ示されていなかったからといって、租税法律主義に違反するものとは解されない。

なお、付言するに、原判決で判示するように、甲不動産通達評価額は 2 億 0004 万 1474 円、乙不動産通達評価額は 1 億 3366 万 4676 円であるところ、被相続人が相続開始の約 3 年半前に甲不動産を購入した額は 8 億 3700 万円であり、その約 2 年半前に乙不動産を購入した額は 5 億 1900 万円であって、こうした事実を照らすと、控訴人らにおいて、本件各通達評価額が時価とかい離していることを想定することは、可能であったというべきであり、本件各更正処分等が時価評価の予測可能性を侵害しているとはいえない。

〔評価通達 6 と租税回避について〕

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

しかし、相続法 22 条の規定する財産の時価の判断において、相続開始前後の事情を考慮することができないとの控訴人らの主張を採用することができないことは、原判決で説示（注）するとおりである。

(注) 原判決

評価通達の定める評価方法以外の評価方法によって特定の納税者あるいは特定の財産について評価することが許されるか否かは、評価通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになるなど、評価通達に定められた方法によることが不当な結果を招来すると認められるような特別の事情がある場合に当たるか否かという観点から判断されるべきものであるから、控訴人らの上記主張は、その前提となる解釈を採用することができないものである。

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

〔鑑定評価額と通達評価額との3ないし4倍の開差について〕

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

しかしながら、上記の開差は、それ自体が大きなものと認められるし、それによって生ずる税額の差や、被相続人及び控訴人らが、あえて、本件各不動産の購入及び被相続人の相続開始時の残債務に係る各借入れが近い将来発生することが予想される被相続人の相続において控訴人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、それを期待して、本件各不動産の購入及び各借入れを企画して実行し、その結果、各借入れ及び不動産の購入がなければ、本件相続に係る課税価格は6億円を超えるものであったにもかかわらず、本件各通達評価額を前提とする本件各申告による課税価格は2826万1000円にとどまり、基礎控除により本件相続に係る相続税は課税されないことになることなどからすると、原判決で説示するとおり、本件各不動産については、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができないものと認められ、評価通達の定める評価方法によって評価した価額を時価とすることは、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかであると認められる。しかるに、控訴人らの提出する証拠によっても、本件各不動産の周辺の同種又は類似する物件についても同じく普遍的に存在するとまでは認められない。

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

〔事業承継のための経営効率の改善が目的であったことについて〕

控訴人らは、相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、H社（被相続人の長男が代表取締役を務める不動産管理会社）の次世代への事業承継のための経営効率の改善を目的としたものであって、租税回避を目的としたものではなかったと主張する。

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

（２）評価通達6の定める国税庁長官の指示に関する手続上の違法の有無

控訴人らは、処分行政庁が、国税庁長官の指示を待たず、その約1年前に不動産鑑定会社2社に鑑定評価を依頼し、鑑定評価書入手していることが、「国税庁長官の指示を受けて評価する」とした評価通達6に違反するものであって、これが手続上の重大な法的瑕疵に当たると主張するが、評価通達6の定める国税庁長官の指示の有無が本件各更正処分の効力に影響を与えるものではないことは、原判決で説示（注）するとおりである。

（注）原判決

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

【コメント】

本判決のように、評価通達により難き「特別の事情」がある場合には、他の合理的な時価の評価方法が許されるとして、評価通達6を適用し、評価通達以外の評価方法による時価を容認した裁判例は多い。本判決では、時価（鑑定評価額）と通達評価額との開差が3ないし4倍あることに加え、納税者が相続税対策として行った一連の取引の結果を総合的に判断し、評価通達により難き「特別の事情」があると判断している。最近の類似裁判例として、令和2年11月12日東京地裁判決がある。この事案は、被相続人が相続開始2か月前に、借入金により15億円で購入した法人向け単身者用高級賃貸マンションについて、通達評価額（4億7761万1109円）と鑑定評価額（10億4000万円）とのかい離の程度が極めて大きいこと、借入金で不動産を購入したことにより相続税額が軽減されたことなどから、評価通達により難き「特別の事情」があると認めたものである（T&A master No. 873 p18 2021.3.8）。なお、本判決は、上告・上告受理申立て中である。

《関連ホームページ》

○ T A I N S ホームページ <http://www.tains.org/>

以上