

## 基本通達と異なる評価方法による 相続税課税処分と要件事実論（再論）

太 田 幸 夫

- I はじめに
- II [9-3]最三小判令4.4.19民集76巻4号411頁
  - 1 事実関係の概要
  - 2 判 旨
  - 3 本件最判の意義と問題点
    - ア 相続税法と基本通達との関係による判断枠組み
    - イ 平等原則による判断枠組み
    - ウ 本件最判の射程
    - エ 主な批判点について
    - オ 実務上の留意点
- III 近時の参考裁判例
  - 1 納税者が基本通達によらない評価方法を主張した事例
  - 2 国が基本通達によらない評価方法を主張した事例
- IV 要件事実論からの再考察
  - 1 請求原因について
  - 2 抗弁について
  - 3 再抗弁について
  - 4 再々抗弁について
- V 結 語
- 附録 最三小判令4.4.19の主要評釈等

### I はじめに

いわゆる相続税対策の一方法として、高齢者が銀行等から融資を受けて不動産を購入し、その相続人において相続財産である当該不動産を財産評価基本通達（以下「基本通達」という）<sup>\*1</sup>の定める方法により評価し（おおむね実勢価格より低くなる）、借入金を債務控除して相続税を申告することにより相続税額の圧縮を図ろうとするケースが見られる。このような場合に課税庁が当該不動産の価額を基本通達の定める方法によらず、鑑定等により当該不動産の時価

---

\*1 「評価通達」との略称が一般的であるが、個別通達と区別する意味で「基本通達」との略称を用いることとする。

を申告額より高く評価して更正処分をすることがある。これとは反対に相続人が相続不動産の評価を基本通達の定める方法によらず、鑑定等により低く評価して申告し、課税庁がこれを是認せず、基本通達の定める方法により評価して更正処分をすることがある。このような基本通達の定める方法によらない財産評価の適否が問題となった課税処分取消請求訴訟については、先に幾つかの裁判例を素材とし、要件事実論的観点から主張・立証の構造を検討する論文を執筆したことがあった（「基本通達と異なる評価方法による相続税課税処分と要件事実論」駿河台法学 35 巻 1 号 1 頁以下。以下、「前稿」という）。その後、後記Ⅱの最三小判令 4.4.19（以下、「本件最判」という）が現れ、課税庁がした基本通達の定める方法によらない財産評価の適否を巡り、従来の裁判例や課税実務とはやや異なる法的視点が示された。さらには、本件最判の言渡し前のものであるが、前稿で触れなかった他の裁判例（基本通達の定める方法によらないで財産評価をした主体が課税庁か、納税者であるかを問わない。贈与税事案を含む）を加え、問題点を再度、検討すべきであると考え、前稿の再論を試みることにした。本件最判はこの問題に関する初の最高裁判例であり、基本通達の定める方法と異なる評価方法による課税処分を適法とした点でタックス・プランニングや争訟実務に及ぼす影響は大きいと思われ、判例評釈等多数発表されているところではあるが（主要なものを本稿末尾に附録として掲出した）、本稿ではこの種の訴訟において問題となる攻撃防御方法について要件事実論の観点から改めて検討したい。

## Ⅱ [9-3] 最三小判令 4.4.19 民集 76 巻 4 号 411 頁<sup>\*2</sup>

### 1 事実関係の概要

本件の事実関係及び下級審の判断の概要については、前稿において記述したところであるが（第一審 [9-1] 東京地判令 1.8.27 金商 1583 号 40 頁につき前稿 10 頁以下、控訴審 [9-2] 東京高判令 2.6.24 金商 1600 号 36 頁につき前稿 11 頁各参照）、本件最判の分析上必要であるので、重複を厭わず、主要点を時系列的に再掲出することとする（年号はいずれも平成である）。

21.01.30 被相続人となる A（大正 7 年生）は、甲不動産（東京都杉並区内の

---

\* 2 判タ 1499 号 65 頁、判時 2533 号 8 頁、税資 272 号順号 13704 にも登載された。

共同住宅等とその敷地）を8億3700万円で購入した。購入資金の内、6億3000万円は、Aが同日、信託銀行から借り受けたものである（同行の貸出稟議書には「相続対策のため不動産購入を計画」等の記載がある）。

21.10.16 Aは、公正証書により遺言をした。

21.12.25 Aは、乙不動産（神奈川県川崎市内の共同住宅とその敷地）を5億5000万円で購入した。購入資金の内、4700万円は同月21日に妻B（訴外）から、3億7800万円は、購入当日、信託銀行からそれぞれ借り受けたものである（同行の貸出稟議書にも「相続税対策を目的」等の記載がある）。

24.06.17 Aは94歳で死亡し、相続人は5名であったが、本件各不動産については、上記遺言によりX3（Aの二男C（訴外）の長男であり、20年8月19日にAと養子縁組をしていた）が相続した。

24.03.07 X3は、乙不動産を5億1500万円で他に売却した。

25.03.11 Xらは、相続税を申告した。同申告は、相続不動産の価額を基本通達の定める方法により、甲不動産を2億0004万1474円、乙不動産を1億3366万4767円と評価し、債務控除と基礎控除の結果、相続税の総額を0円とするものであった。

課税庁（税務署長）は、Xらに対し、更正処分（以下、「本件更正処分」という）等をした。その理由は、本件不動産の価額を通達の定めによって評価することは著しく不適當であるとし（基本通達6参照）、鑑定評価に基づき、甲不動産を7億5400万円、乙不動産を5億1900万円と評価するのが相当であるというものである（相続税の総額は合計2億4049万8600円となる）。

Xらは更正処分等取消請求の訴えを提起したが、第一審はXらの請求を棄却し、控訴審もXらの控訴を棄却した。その経緯は、前稿に記述したとおりである。Xらはさらに上告及び上告受理申立てを行ったが、Xらの上告は上告理由がないとして決定により棄却され<sup>\*3</sup>、上告受理申立ては受理されたが、以下の判旨により上告棄却となった。

## 2 判 旨

①「相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の

---

\*3 最三小決令3.12.21 税資271号順号13645、LEX/DB文献番号25595534参照。

時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。」

- ②「そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。」
- ③「そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法 22 条に違反するものということとはできない。」
- ④「他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」
- ⑤「もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」
- ⑥「これを本件各不動産についてみると、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。」

- ⑦「もっとも、本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、上告人らの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れに近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものといえることができる。」

### 3 本件最判の意義と問題点

#### ア 相続税法と基本通達との関係による判断枠組み

判旨①は、財産評価の原則を定めた相続税法22条にいう「時価」とは当該財産の客観的な交換価値をいうこと、基本通達は上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、国民に対し直接の法的効力を有しないことをまず前提として確認する。これらの解釈は、判例・通説に従うもので、異論のないところであろう\*4。判旨②は、このことから相続税の課税価格に算入される財産の価額は取得時における客観的な交換価値を上回らない限り、相続税法22条に違反するものではなく、基本通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないことを論じ、判旨③において、本件各更正処分が依拠した各鑑定評価額は当該相続財産の時価であるとする事実審の判断に基づいて、これが各通達評価額を上回るからといっ

\* 4 時価の意義につき、最二小判平22.7.16判タ1335号57頁、判時2097号28頁、金子宏・租税法第24版734頁（2021）、通達の法的性質につき、最三小判昭38.12.24集民70号513頁、訟月10巻2号381頁、金子・同書116頁各参照。

て相続税法 22 条に違反するものということとはできないと論じた<sup>\*5</sup>。

#### イ 平等原則による判断枠組み

判旨④は、課税庁が基本通達に従って相続財産の価額の評価を画一的に行っていることは公知の事実であるから、特定の者の相続財産の価額についてのみ基本通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするものは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、租税法の一般原則としての平等原則に違反するものとして違法というべきであるとする<sup>\*6</sup>。そうすると、基本通達の定める方法により評価した価額を上回る額による更正処分は、判旨②のとおり、相続税法 22 条に違反しないとしても、合理的な理由<sup>\*7</sup>がない限り、租税法の一般原則としての平等原則に違反する場合のあることが示されたのである。

判旨⑤は、その例外として、基本通達の定める方法による画一的な評価を行うことが「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」<sup>\*8</sup>がある場合に

- 
- \* 5 固定資産税の場合、総務大臣が地方税法 388 条 1 項に基づいて固定資産評価基準を定めており、市町村長は同基準によって固定資産の価格を決定することが義務付けられているから（同法 403 条 1 項）、固定資産課税台帳に登録された価格が同基準によって決定される価格を上回る場合には登録価格の決定は違法とされる。最二小判平 25.7.12 民集 67 卷 6 号 1255 頁、徳地淳・平 25 最判解説（民）337 頁以下参照。
  - \* 6 これまでの下級審裁判例においても、特定の者についてのみ基本通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によることは平等原則に反すると判示しつつ、当該事件においては平等原則に違反しない特別の事情があったとされた。例えば、東京地判平 4.3.11 判時 1416 号 73 頁、76 頁（前稿 8 頁 [6-1] の事案等参照）。
  - \* 7 渋谷雅弘・後掲評釈 105 頁は、租税法上の一般原則としての平等原則は、憲法 14 条 1 項に根拠を持ち、同項について、合理的な理由のない差別を禁止しているという解釈が採られていることと、本件最判における合理的な理由との関連を指摘される。合理的理由による差別的取扱いにつき、最大判昭 39.5.27 民集 18 卷 4 号 676 頁（年齢を理由とする地方公務員の待命処分）、矢野邦雄・昭 39 最判解説（民）145 頁等参照。
  - \* 8 これまでの課税実務及び下級審裁判例においては、「特別の事情」の語が用いられていたが、本件最判では、これに代わって「実質的な租税負担の公平に反する」というべき事情の語が用いられている。その理由について、山本拓・後掲解説（曹時）188 頁は、「原則として通達評価額によるべき根拠が上記の平等原則

は、合理的理由があると認められ、上記の平等原則に違反するものではないとし、判旨⑥では、本件各通達価額と鑑定評価額との間には大きな離があるが、このことをもって上記事情があるということはできないとする。判旨⑤の「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の文言は抽象的であるが、判旨⑥において本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間の大きな離をもって上記事情があるということはできないとする部分は平等原則の適用に関して具体的な解釈の一端を示したものと言える。

判旨⑦は、本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより基本通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万円余にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、Xらの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきであるとし、さらに、A及びXらはXらの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえると判示した。そして、このことから、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであり、上記事情があるものということができるとした。

本件最判は、これらの理由により、相続税の更正処分等が相続財産の価額について基本通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によったことを平等原則に違反するものではないとする最高裁として初めての判断を示した。

#### ウ 本件最判の射程

前記Ⅰで述べたように、基本通達の定める方法によらない相続財産の評価には、納税者が基本通達に定める方法による評価に基づいて申告したのに対して課税庁がこの評価を時価としては低過ぎることを理由に鑑定等に基づいて更正

---

にあり、その例外も上記の平等原則から導かれるべきことを踏まえ、(略) 位置付けや内包・外延が明確でない概念を避けて、事柄の性質に応じた表現としたものであろう。」と解説される。



処分をする類型のものと、納税者が基本通達の定める方法による評価は時価として高過ぎることを理由に鑑定等に基づき申告をしたのに対して課税庁が基本通達の定める方法による評価に基づいて更正処分をする類型のものとがある<sup>\*9</sup>。本件は前者の類型に属する事案であり、後者の類型に属する事案が本件最判の射程外であることは明らかである<sup>\*10</sup>。

国は財産評価に当たり基本通達の定めによらない場合（前者の類型）、基本通達の定めによる画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情の評価根拠事実を主張・立証しなければならない<sup>\*11</sup>。これを本件最判（判旨⑦）に照らして分析すると、次の3点になる。

- i 基本通達の定める方法により財産評価をした納税者の申告では相続税の総額が0円となるなど、相続税の負担が著しく軽減されること
- ii 被相続人及び相続人らが相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて不動産の購入・借入れを企画して実行したこと
- iii そのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者との間に看過し難い不均衡を生じさせること

本件最判の射程が及ぶのは、このような購入・借入れが相続税負担の減免を意図して実行され、その結果、相続税の負担が著しく軽減された場合である。本件最判は判旨⑥において通達評価額と鑑定評価額との間の大きな離をもって上記の事情があるということとはできないとしたが、相続税の負担が著しく軽減されることになった結果はこの大きな離をもって観測されることになる。

---

\*9 山本拓・後掲解説（曹時）194 頁注7は、前者の処分を「通達評価額否定型処分」、後者の処分を「通達評価額肯定型処分」とする。このほかに納税者と課税庁の双方が基本通達に定める方法によらない評価額を主張する場合も存在する（前稿5頁以下参照）。

\*10 山本拓・後掲解説（曹時）195 頁注16 参照。

\*11 一応、規範的要件に関する多数説である主要事実説によって説明する。主要事実説及び間接事実説については、太田幸夫「タックスヘイブン対策税制における適用除外要件の立証」駿河台法学34巻2号14頁参照。



## エ 主な批判点について

まず、本件更正処分については、租税回避行為の否認を法律の定めによらないで行った点で租税法律主義（憲法 84 条）に違反するとの批判が存する<sup>\*12</sup>。この憲法上の論点は上告理由となったと思われるが、本件最判言渡しより前に同一小法廷により、「本件上告の理由は、違憲をいうが、その実質は単なる法令違反を主張するもの」との形式的な理由により決定をもって棄却されているようである<sup>\*13</sup>。本件最判は、この経緯によって租税法律主義に言及していない。本件更正処分における相続財産の評価は相続税法 22 条にいう「時価」を鑑定価格により認定しており、本件最判はこれを維持した原審の事実認定<sup>\*14</sup>に法律審として介入するに至らなかったものであって、相続税の申告を法律の定めによらないで否認したものではないと解される。そうすると、租税回避行為の否認を法律の定めによらないで行ったとの批判はその前提を欠いているということになる<sup>\*15</sup>。

本件最判の判断基準は不明確であって、予測可能性を欠くとの批判も見られ<sup>\*16</sup>、これは租税法律主義の内容の一つである課税要件明確主義<sup>\*17</sup>の違反をいうものと解される。確かに判旨⑤にいう「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」とはどのような場合であるのかについて具体的な説明はないが、少なくとも本件事案に類するような経緯により相続税の負担が著しく減免されるケースに本件最判の射程が及ぶのであり、そのほかにどのような場合にこの事情が認められるかは今後の裁判例の進展を見守るしかない<sup>\*18</sup>。

---

\* 12 増田英敏・後掲評釈 93 頁。

\* 13 前記注 3 の最三小決令 3.12.21 参照。

\* 14 山本拓・後掲解説（曹時）191 頁は、認定の対象を「課税庁の主張額が当該財産の客観的な交換価値を上回るものではないとする事実」とされる。課税処分取消請求訴訟における要件事実を考える上で重要な指摘である。

\* 15 山本拓・後掲解説（曹時）191 頁は、「ここで問題となっているのは、時価にかかる事実の（平等な）認定であり、いわゆる租税回避行為の否認ではない」と指摘される。

\* 16 奥谷健・後掲評釈 136 頁。

\* 17 金子宏・前掲書（注 4）80 頁、84 頁以下参照。

\* 18 品川芳宣・後掲評釈 25 頁は、「それぞれの個別事案において個別に判断せざるを得ない」、「判断基準を予め定めておくことは無理であるように考えられる」

本件最判に対しては、相続財産の時価はあくまで客観的価値として認識すべきであるのに被相続人及び相続人らによる相続税負担の減免意図及び行為を考慮しているのは違法であるとする批判が見られる<sup>\*19</sup>。しかしながら、本件最判が是認した原審による本件相続財産の時価の事実認定は鑑定に基づいて客観的に（意図及び行為にかかわらず）判断されたものである。被相続人及び相続人らの上記のような意図及び行為の事実は、本件更正処分が基本通達に定める評価方法によらなかったことが平等原則に違反しないとする理由の一部にすぎない<sup>\*20</sup>。さらに言えば、平等原則といった一般条項的規範の判断要素は必ずしも客観的事象にとどまるものではない。

#### オ 実務上の留意点

本件は、被相続人と相続人らが、金融機関からの借入金で不動産を購入することにより、相続があった場合に基本通達の定める方法によって当該不動産を評価し、金融機関からの借入金を相続債務として申告することで相続税の負担を著しく減免させることができることを知り、これを期待して、あえて不動産購入と借入れを企画して実行し、その目的を果たしたという事案である。このような手法は税の専門家のみならず、金融機関や不動産業者等も容易に知っていたところであろうが、このような場合に税務当局が更正処分をしたのに対して納税者が処分取消請求訴訟を提起した事例は多くない（前稿8頁以下及び本稿後記Ⅲ2の各事例参照）。このことは、税務当局が更正処分の対象とするのは、このような手法を用いた相続税申告のうち、相続税の減免の程度が著しかった事案に絞っていたのではないかと推察される。

相続税のタックス・プランニングとしては、本件事案のように相続税の減免効果が大きくなるような借入れ・購入プランは避けなければならない。不動産の購入資金の全部又は大部分が手持ち資金の場合は節税効果が少なく、基本通

---

と指摘される。

\*19 田中治・後掲論文（TKC 税情）85 頁。

\*20 山本拓・後掲解説（曹時）190 頁は、本判決の説示は、「一定の行為がされた結果、通達評価額によると客観的に租税負担が著しく軽減されることを前提に、当該行為が租税負担の軽減をも意図して行われたものであることを指摘するものであり、主観的な意図のみによって合理的な理由を認める趣旨ではない」とされる。

達の定める方法による評価が否定されることはないであろう。もし、不動産の購入資金の全部又は大部分が借入金による場合は、相続税の減免効果の程度によるが、取引価格又は鑑定価格により時価評価する方が良い場合が多いと思われる。

不動産の購入が相続税対策以外に事業等、他の目的がある場合であっても、その目的は相続税対策と併存し得るから、基本通達の方法による評価が否定されることを想定する必要がある。このことは、上記判旨⑦の「租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。」との説示部分から窺うことができる。

相続人が基本通達の定める評価方法で算出した額以上の金額で相続財産を相続後早期に売却すると、相続税減免の意図があったことを推認させかねないが（本件事案における乙不動産の例）、他に売却されなくても（本件事案における甲不動産の例）、基本通達の定める評価方法の利用が全体として否定される場合のあることには留意が必要である<sup>\*21</sup>。

### Ⅲ 近時の参考裁判例

#### 1 納税者が基本通達と異なる評価方法を主張した事例

##### **[10-1] 東京地判平 25.12.13 訟月 62 卷 8 号 1421 頁<sup>\*22</sup>**

Xら3名は、平成19年6月から7月までに東京都23区内にあるマンションの贈与をそれぞれ受けた。同マンションは昭和33年に建てられ、老朽化していたので、管理組合総会では平成18年2月に建替推進決議、同19年4月に建物基本計画案の承認決議、前記贈与後である同年10月に一括建替え決議がされた。本件マンションの建替えが完成したのは、同23年11月になってからである。Xらは、同19年分の贈与税について、マンションの建替えの実現に不透明な部分があることを理由に、市場性を反映した比準価格を重視する鑑定評価（X1の場合、2300万円）に基づき、申告した。課税庁（税務署長）は、本件マンションの贈与時における時価を基本通達で定める方法により評価し（X1

<sup>\*21</sup> 本件最判を踏まえた相続税申告への対応について、河合厚・後掲論文、タックス・プランニング等について、白井一馬・後掲論文がそれぞれ参考になる。

<sup>\*22</sup> 評釈として、佐藤香織・税経通信72巻2号174頁以下、品川芳宣・TKC税情26巻2号35頁以下、長島弘・税務事例48巻3号15頁以下がある（いずれも控訴審判決の評釈を含む）。

の場合、7206万円余)、更正処分等をした。Xらは各処分取消請求の訴えを提起したが、東京地裁は、Xらの主張する鑑定評価額が時価であると認めることには疑問があり、基本通達の定める方法による評価が贈与時における時価を上回っているとは認められないから、基本通達に定められた評価方式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特段の事情があるとはいえないとしてXらの請求を棄却した。

**[10-2] 東京高判平 27.12.17 判タ 1421 号 111 頁、判時 2282 号 22 頁<sup>\*23</sup>**

上記東京地判平 25.12.13 の控訴審であるが、理由等について原判決を引用するほか、「評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である」と述べた上、本件各贈与時には建替えが実現する蓋然性が高かったと認められることを理由に上記特別の事情の存在を否定し、Xらの控訴を棄却した。

**[10-3] 最一小決平 29.3.2 税資 267 号順号 12985**

上記東京高判平 27.12.17 の上告審であるが、決定により上告棄却・不受理とした。

**[11-1] 東京地判平 29.3.3 税資 267 号順号 12986**

Aは、平成20年6月死亡し、Xはその相続人の一人であるが、相続税の申告(修正申告を含む)にあたり、相続した借地人のいる土地の時価の評価を不動産鑑定士の鑑定(収益還元法及び取引事例比較法による)に基づいて行った。課税庁(税務署長)は、底地の評価につき、基本通達25の定める借地権価額控除方式によるべきであるとして更正及び再更正を行った。Xは再更正等処分取消請求の訴えを提起したが、東京地裁は、上記基本通達の定めは合理的であ

<sup>\*23</sup> 評釈として、浅妻章如・ジュリ 2017 号 119 頁以下、稲村健太郎・租税判例百選第7版 168 頁以下、岡崎央・税 78 巻 4 号 318 頁以下、平川英子・平 28 重判解説 210 頁以下、望月爾・税研 JTR208 号 196 頁以下がある。そのほか、注 22 掲記の各評釈は控訴審判決をも対象とする。

り、これによつては適正な時価を適切に算定できない特別の事情があるとは認められないとしてXの請求を棄却した。

**[11-2] 東京高判平 29.12.20 税資 267 号順号 13102**

上記東京地判平 29.3.3 の控訴審であるが、理由等についておおむね原判決を引用し、Xの控訴を棄却した。

**[11-3] 最一小決平 30.11.15 税資 268 号順号 13210**

上記東京高判平 29.12.20 の上告審であるが、決定により上告棄却・不受理とした。

**[12-1] 札幌地判平 31.3.8 税資 269 号順号 13249**

Aは、平成24年5月死亡し、Xら3名はその相続人であるが、相続税の申告（修正申告を含む）にあたり、相続した不動産（土地、建物）の時価の評価を不動産鑑定士の鑑定に基づいて行った。その理由は、基本通達の定める方法では、規模の大きな土地の減価補正ができないこと、建付減価が行われないこと、老朽家屋の経年減価が不十分であること等である。しかし、課税庁（税務署長）は、基本通達の定める方法によって相続不動産の時価を算定し、更正処分等をした（その後、異議決定による一部変更がある）。Xらは更正処分等取消請求の訴えを提起したが、札幌地裁は、上記基本通達の定めは合理的であり、これによつては適正な時価を適切に算定できない特別の事情があるとは認められないとしてXらの請求を棄却した。

**[12-2] 札幌高判令 2.12.11 税資 270 号順号 13496**

上記札幌地判平 31.3.8 の控訴審であるが、理由等についておおむね原判決を引用し、Xらの控訴を棄却した（確定）。

**[13] 東京地判令 2.2.25 税資 270 号順号 13385**

Aは、平成25年2月死亡し、Xら3名はその相続人であるが、相続した土地には処分禁止の仮処分がされていたから、基本通達の定める評価方法により難しい特別の事情があった等の理由により不動産鑑定士の鑑定に基づいて相続税の申告、修正申告を行った（相続財産である株式の評価方法に関する争いもあったが、この点は省略する）。しかし、課税庁（税務署長）は、基本通達の定める方法によって相続不動産の時価を算定し、更正処分等をした（その後、一

部減額更正がある)。Xらは更正処分等取消請求の訴えを提起したが、東京地裁は、課税価格が基本通達の定める方法に従って決定された場合、特別な事情がない限り、算定された評価額をもって時価を上回るものではないと推認することができるとしたうえ、相続土地に処分禁止の仮処分がされていても、本件相続開始前に被相続人は保全債権者から提起された所有権移転登記抹消登記手續請求訴訟の控訴審で勝訴しており、事情変更による保全取消し(民事保全法38条1項)の申立てが可能であって、同申立てが認められる蓋然性が相当程度高かったと認められるから、基本通達に定める評価方法により難い特別の事情があるとはいえないとしてXらの請求を棄却した(確定)。

#### [14] 東京地判令 2.10.9 税資 270 号順号 13463<sup>\*24</sup>

Aは、平成27年1月死亡し、XはA所有の市街化区域内の生産緑地(以下、「本件土地」という)を相続した。本件土地は、建築基準法に適合する道路に接していないため、宅地転用するには北側公道への道路開設が必要であり、これに要する費用は、基本通達244(広大地補正)による減額補正では不十分であるから基本通達の定める評価方法により難い特別の事情があったと主張し、不動産鑑定士の鑑定に基づいて相続税の申告、修正申告及び更正請求を行った。しかし、課税庁(税務署長)は、基本通達の定める方法によって相続不動産の時価を算定し、更正処分(更正請求により一部減額)をした。Xが更正処分取消請求の訴えを提起したところ、東京地裁は、本件土地の基本通達244による減額補正額は2052万6444円であるが、道路開設費用は5058万5611円(基本通達ベース額の80パーセントに引き直すと4046万7488円)を要すると認められ、基本通達の定める評価方法により難い特別の事情があると認めるのが相当であるとしてXの請求を認容した(確定)。

## 2 国が基本通達と異なる評価方法を主張した事例

#### [15-1] 東京地判令 2.11.12 判タ 1500 号 126 頁<sup>\*25</sup>

被相続人となるAは、平成25年6月に肺がんと診断され、同年8月に入院し、

<sup>\*24</sup> 評釈として、長島弘・税務事例53巻11号26頁、堀招子・税経通信76巻11号165頁がある。

<sup>\*25</sup> 評釈として、伊川正樹・日本不動産学会誌36巻1号109頁、長島弘・税務事

同年9月に89歳で死亡した。Aと長男X1は平成24年4月ころから銀行との間で相続税対策について相談していたところ、同25年6月、銀行の担当者から節税対策として即効性があるのは中古物件の購入であること等の説明を受け、同年7月25日、業者から横浜市内の6階建て賃貸マンションとその敷地（以下、「本件不動産」という）を合計15億円で買い付け、同年8月20日、銀行から購入資金15億円を借り入れた。Aを相続したX1らは、本件不動産の時価を基本通達に定める方法により4億7761万1109円と算定し、上記借入金を債務控除した結果、相続税の総額は1436万1500円（修正申告により1472万0500円）として申告した。

課税庁（税務署長）は、X1らに対し、更正処分等（以下、「本件更正処分等」という）をした。本件更正処分等では、本件不動産の時価について、基本通達の定める方法により算定するのは著しく不適當であるとして、鑑定評価に基づき、10億4000万円であると判断した（相続税の総額は1億0335万5400円となる）。

X1らは更正処分等取消請求の訴えを提起したが、東京地裁はX1らの請求を棄却した。その理由は、本件不動産の通達評価額と鑑定評価額、さらには買入価額との間には著しい乖離が発生していること、A及びX1は、相続税の負担を減じさせるものであることを認識し、かつ、これを期待して本件不動産の購入及び借入れを実行に移したことから、基本通達の定める方法によると、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いえるような特別の事情があるというものである。

#### **[15-2] 東京高判令 3.4.27 訟月 69 卷 3 号 363 頁<sup>\*26</sup>**

上記東京地判令 2.11.12 の控訴審であるが、理由等について原判決をおおむね引用し、X1らの控訴を棄却した。

#### **[15-3] 最三小決令 4.4.19LEX/DB 文献番号 25593217**

上記東京高判令 3.4.27 の上告審であるが、本件最判と同日、同一小法廷が決定により上告棄却・不受理とした。

---

例 54 卷 3 号 19 頁、渡辺充・税理 65 卷 4 号 92 頁（いずれも控訴審判決の評釈を含む）がある。

\*26 評釈として、加藤友佳・新・判例解説 Watch 30 号 253 頁があるほか、注 25 に掲記した伊川、長島、渡辺各評釈は控訴審判決をも対象とする。



#### Ⅳ 要件事実論からの再考察

相続税課税処分取消請求訴訟における基本通達と異なる評価方法の主張・立証について要件事実論から見た考察は、前稿に示したところであるが、本件最判が新たな視点を示したことから再考察を試みることにした（前稿と重複する部分がある）。以下、この種の訴訟における攻撃防御方法の中心的部分を要件事実論の観点から請求原因、抗弁、再抗弁、再々抗弁に分けて整理する。

##### 1 請求原因について

原告に対する課税処分が存在すること

訴状にはこの外、請求原因として、被相続人の死亡及び原告が相続又は遺贈により被相続人の財産を取得したこと、前置手続及び出訴期間の遵守について記載されていることが常であり、事案を理解する上で便利ではあるが、要件事実論上、前者は抗弁（課税根拠）事実の先行自白であり、後者の手続事項は訴状の本来的な必要的記載事項ではない（このことは前稿 12 頁で触れた）。また、請求原因のまとめとしてしばしば当該課税処分が違法である旨の記載がされるが、抗弁を先行的に争う旨の陳述であって、要件事実ではない<sup>\*27</sup>。

##### 2 抗弁について

- ① 被相続人の死亡
- ② 原告が相続又は遺贈により財産を取得したこと  
（国が基本通達の定める方法により評価する場合）
- ③ 当該財産に適用される基本通達の該当基準に適合する算出過程
- ④ 同基準が一般的合理性を有する根拠  
（国が基本通達の定める方法によらないで評価する場合）
- ⑤ 基本通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情の存在<sup>\*28</sup>
  - i 基本通達の定める方法により財産評価をした納税者の申告では相続税の負担が著しく軽減されること

\*27 前稿 12 頁 1 ④参照。

\*28 以下の i ないし iii の各事実は規範的要件に関する主要事実説によれば主要事実であり、間接事実説によれば間接事実に止まるものである。

- ii 被相続人及び相続人らが相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて不動産等の財産の購入・借入れを企画して実行したこと
  - iii そのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者との間に看過し難い不均衡を生じさせること<sup>\*29</sup>
- ⑥ 当該財産の時価を評価するのに適した評価方法の存在及びそれによる算出過程

なお、要件事実論におけるミニマムの原則<sup>\*30</sup>に照らし、⑤を欠いても抗弁として十分であるという考え方（甲説）が成り立つが、基本通達が法令に準じて原則的に適用されている現況<sup>\*31</sup>に鑑みると、例外的に基本通達の定める方法によらないで財産を評価して課税するにはその理由⑤を加えない限り、抗弁（課税根拠）として十分ではないという考え方（乙説）も成り立つであろう。

甲説によれば⑤は、納税者が後記3の再抗弁③（平等原則違反）を主張した場合に国側で後記4の再々抗弁として主張することになる。他方、乙説は、基本通達による評価が課税実務の原則となっている実情に照らし、再抗弁③の主張を待たず<sup>\*32</sup>、国側で⑤を抗弁の一部として主張すべきであると考ええる。なお、

---

\*29 本件最判の判旨⑦は、本文i及びiiの各事実を記述した後、「そうすると、（略）他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきである」と続いているところから、iiiはi及びiiの各事実から導き出される法的判断とも見られる。しかし、他の納税者との間の不均衡の内容は証明の対象となる事実であろう。

\*30 要件事実論におけるミニマムの原則（要件事実は必要最小限の事実であること）については、村田渉＝山野日章夫編著・要件事実論30講第4版117頁〔村田執筆〕（2018）参照。

\*31 金子宏・前掲書116頁は、「現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている」と指摘される。基本通達は、本件最判の判旨①がいうとおり、国民に対して直説の法的効力を有するものではないとしても、平等原則を介して法源と同様の機能を果たしているということができよう。なお、平成18年の政令改正により一定の通達の変更が更正請求の後発的理由に追加されたこと（国税通則法施行令6条1項5号）も注目される。

\*32 山本拓・後掲解説（曹時）187頁は、本件最判は課税庁が通達により画一的に相続財産の価額の評価を行っていることを公知の事実としていること（上記Ⅱ2判旨④参照）から、納税者側にその事実の主張立証の必要があることを前提とするものと理解される。しかし、平等原則は普遍的な法則であり、その適用の有無

⑤は、後記4の再々抗弁のせり上がり（攻撃防御方法の避けられない不利益陳述）ではないかとの疑問が生じるが、否定的に考える<sup>\*33</sup>。

前稿では乙説に立って述べ、本稿では乙説の論拠を明らかにしたが、理論として甲説を否定するものではない。いずれにせよ、現在、判決書の実情摘示については新様式が採用されており<sup>\*34</sup>、請求原因、抗弁、再抗弁、再々抗弁等に分解して記載することなく、「原告の主張」、「被告の主張」などとして一括記載されている現状においては、どの説に立っても、実務の運営に影響があるものではない。

### 3 再抗弁について

（国が基本通達の定める方法により評価した場合）

#### ① 基本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る特別の事情

例えば時価の急落（前稿5頁[1-1]東京地判平9.9.30等）、基本通達の定める方法による算定では適正な時価が求められない特別な事情がある場合（前稿8頁[5-1]大阪地判平29.6.15、本稿Ⅲ1[14]東京地判令2.10.9。否定例としてⅢ1[10-1]ないし[13]の各事例）。

#### ② 当該財産の時価を評価するのに適した評価方法の存在及びそれによる算出過程

（国が基本通達に定める方法によらないで評価した場合）

#### ③ 平等原則違反

財産評価について基本通達の定める方法があり、課税庁はこれに従って画一的に評価を行っていること

この再抗弁は、先に抗弁について述べた甲説に立つ場合に納税者による主張が必要となるものである。国側では同再抗弁事実を認め、下記4の再々抗弁を主張することになる（この事実整理はやや技巧的に見えるが、甲説からは必然の結果である）。乙説に立つ場合には、基本通達に関する事実は抗弁⑤に含まれているので、納税者側は同抗弁中の当該部分を認め、その余を争うことで足

---

を当事者のイニシアティブにかからしめることには疑問の余地がある。

\*33 せり上がり説については、前稿13頁注25で触れた。なお、今村隆＝加藤友佳・課税訴訟における要件事実論4訂版170頁[加藤]（2024）は、本文の甲説と同様と解される。

\*34 新様式判決については、前稿11頁注19、15頁Vで触れた。

りる。

#### 4 再々抗弁について

（国が基本通達の定める方法によらないで評価した場合）

上記抗弁⑤に同じ。

この再々抗弁は、先に抗弁について述べた甲説に立つ場合に国側による主張が必要となるものである（甲説では同⑤が抗弁に含まれていないため）。

### V 結 語

本件最判は、国が相続財産について基本通達の定める方法によらないで、鑑定に基づいてより高額に時価を評価したことを正面から是認した初めての最高裁判例であり、その場合に充足すべき要件と理論的根拠を示したものとして重要である。これまでの裁判例は租税公平主義を尊重しつつも、基本通達の定める方法による財産評価では実質的な租税負担の公平を図れない場合、「特別の事情」が認められるとして鑑定等の方法による評価を認めていたが、本件最判は「特別の事情」との語を用いず、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」とした。このことは同種事案に対する課税庁の判断の方向性を本質的に変えるものではないが、適法性の要件について、平等原則に照らし、より慎重な判断が求められるといえよう。

本件最判が本件事案について「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」が認められるとする根拠となる事実、被相続人らが基本通達の定める評価方法を利用し、相続税減免の意図で財産の購入・借入れを企画して実行したこと、これにより相続税の負担が著しく減免され、その結果、他の納税者との間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反することである。

本判決の射程は、納税者が基本通達の定める方法によらないで鑑定により時価を評価して申告する場合には及ばない。

課税庁が基本通達の定める方法によらないで相続財産を評価した場合の課税処分取消請求訴訟において要件事実論によるミニマムの原則を厳格に徹底すると、国による上記事情の主張は再々抗弁に属するとの考え方（甲説）が成り立

つが、上記Ⅳ2で述べたとおり、上記事情は評価方法と一体を成すものとして抗弁に属するとの考え方(乙説)も成り立つ。いずれの説によっても実務の運営に影響があるものではない。他方、納税者による基本通達に定める方法によらない「特別の事情」といわれるものは再抗弁に属する。

なお、これまでに国側で納税者の主張する事情を取り込んで時価を低めに評価した事例もあるが、それは再抗弁の先行自白ないし不利益陳述を含む場合である<sup>\*35</sup>。

本件最判が直接触れるところではないが、本件における相続財産の評価は相続税法22条に基づくものであるから、本件課税処分が直ちに租税法律主義に反したものとは言い難い。

本件最判によっては実質的な租税負担の公平に反する場合の範囲が不明確であるとする批判が見られるが、本件最判は事案の解決に必要な限度で判断理由を示したというに過ぎない。

財産評価に関する今後の判例の推移を見守るとともに、相続税法ないし関連法令の改正により明確な基準が示されることを期待する。

#### 【最三小判令4.4.19の主要評釈等】※肩書は執筆当時のもの(五十音順)

浅妻章如(立教大教授)・民商159巻2号28頁

荒木哲郎(弁護士)・日本不動産学会誌36巻2号101頁

伊川正樹(名城大教授)・新・判例解説Watch31号261頁

泉絢也(千葉商科大准教授)・市民と法136号14頁

奥谷健(広島修道大教授)・判評775号18頁(判時2563号132頁)

梶野研二(税理士)・税理65巻10号8頁

河合厚(税理士)・税理65巻10号32頁

木山泰嗣(青山学院大教授)・青山ビジネスロー・レビュー12巻1号37頁

同・税理65巻7号120頁

小西敦(静岡県立大教授)・税77巻10号90頁

酒井克彦(中央大学法科大学院教授)・税理66巻1号191頁、3号175頁、4号148頁

笹岡宏保(税理士)・税理65巻8号163頁、10号145頁

---

\*35 前稿13頁注25後段参照。

- 渋谷雅弘（中央大教授）・ジュリ 1575 号 101 頁  
品川芳宣（筑波大名誉教授・弁護士）・TKC 税情 31 巻 4 号 15 頁  
白井一馬（税理士）・税理 65 巻 10 号 43 頁  
田窪滋記（税理士）・TKC 税情 31 巻 6 号 93 頁  
橘光伸（日本大学教授）・税理 65 巻 10 号 2 頁  
田中治（大阪府立大名誉教授）・TKC 税情 31 巻 6 号 77 頁  
同・税研 228 号 84 頁  
谷口智紀（専修大教授）・税理 65 巻 7 号 144 頁  
長島弘（立正大教授・税理士）税務事例 54 巻 6 号 36 頁  
長戸貴之（学習院大教授）・令 4 重判 176 頁  
馬場陽（弁護士・東海学園大特任講師）・税務事例 54 巻 8 号 38 頁  
林仲宣（税理士）＝高木良昌（税理士・明治学院大非常勤講師）・税弘 70 巻 7 号 140 頁  
林仲宣（同）＝山本直毅（松蔭大専任講師）・ひろば 75 巻 9 号 66 頁  
増田英敏（専修大教授・弁護士）税弘 70 巻 8 号 85 頁  
松田淳（税理士）・税理 65 巻 10 号 22 頁  
山本拓（最高裁調査官）・曹時 75 巻 12 号 178 頁  
同・ジュリ 1581 号 92 頁  
横井里保（島根大講師）・税法学 589 号 95 頁  
米田雅宏（北海道大学教授）・法教 503 号 126 頁

### 〔訂正〕

本誌（駿河台法学）に掲載された拙稿に誤記がありました。

お詫びして、下記のとおり訂正します。

- ☆35巻1号 基本通達と異なる評価方法による相続税課税処分と要件事実論  
13頁注25の6行目（誤）第1版 （正）第1巻  
☆37巻2号 臨床研究のプロトコル違反と研究対象者に対する民事責任（事例研究）  
56頁本文22行目 （誤）2 ヘルシンキ宣言 （正）1 ヘルシンキ宣言  
61頁本文9行目 （誤）（現行倫理指針第1） （正）（現行倫理指針第1）  
78頁11行目 （誤）⑪及び⑫は管理支配基準 （正）⑪及び⑫は管理支配基準