

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

太田幸夫

- I はじめに
- II 前提となる視点
 - 1 相続財産評価における法の定めと基本通達の位置付け
 - 2 税法分野における要件事実論の意義
- III 基本通達と異なる評価に関する裁判例の動向
 - 1 納税者と国双方が基本通達と異なる評価方法を主張した事例
 - 2 納税者が基本通達と異なる評価方法を主張した事例
 - 3 国が基本通達と異なる評価方法を主張した事例
- IV 基本通達と異なる評価方法の主張・判断と要件事実論
 - 1 請求原因の内容
 - 2 抗弁の内容
 - 3 再抗弁の内容
- V 結語

I はじめに

納税者を原告とする課税処分取消訴訟においては、被告とされる国等の課税主体側において原告に対する課税原因となる事実の主張・証明責任（立証責任）を負う、すなわち、抗弁の主張・証明責任を負うというのが通説であり、実務においても定着しているところである*1。相続税の場合も同様であり、国にお

* 1 泉徳治ほか・租税訴訟の審理について第3版172頁以下（2018）参照。同書83頁は、更正の請求が理由がない旨の通知処分の取消訴訟の場合、申告が過大であったというのだから、原告側で更正すべき事由を具体的に主張すべきであろうとし（証明責任についても同旨と解される）、最二小判昭39.2.7集民72号91頁を引用する。同事案は、協議団制度当時のものであること、第一審原告は申告金額が過大となったのは税務職員の強迫によるものであると主張し、取引に関する書証を提出したが、採用されなかったこと（第一審広島地判昭32.8.8行集8巻8号1449頁）などの事情に照らすと、同最判の射程には議論の余地があると思われる。

2 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

いて、特定の個人が相続により財産を取得したこと（相続税法1条の3。以下、同法を「法」という）及び当該財産の取得の時における時価（法22条）等を主張・証明する責任を負う。取得財産の時価の計算方法について法は地上権等につき特別の規定を設けているが（法23条ないし26条）、それ以外の財産について一般的には国税庁が定めた「財産評価基本通達」（以下、「基本通達」という）に則って申告や課税処分が行われている。相続財産が宅地の場合、基本通達11により、市街地的形態を形成する地域にあれば路線価方式、それ以外の場合には倍率方式で評価される。

基本通達6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」と定め、例外的に基本通達によらない財産評価を許容している。この「著しく不相当と認められる」状況を裁判例では「特別の事情」のある場合と呼ぶことが多い^{*2}。後に検討するとおり、この例外規定は、納税者と国の双方が援用する場合、納税者側が援用する場合、国側が援用する場合の3態様がある。

本稿では、相続不動産の評価について、これらの3態様における当事者の主張・立証をいくつかのサンプル事例を通じて考察し（ただし、事実関係はかなり簡略に示した）^{*3}、要件事実論的観点から検討して見たい。

II 前提となる視点

1 相続財産評価における法の定めと基本通達の位置付け

一般的に通達は、行政庁内部の機関や職員に対す命令又は示達であって、外部に対して拘束力を有するものではない^{*4}。基本通達の場合も同様であるが、不特定多数の納税者に対する反復・継続的な運用によって行政先例法となっている場合があるとする有力説がある^{*5}。基本通達自体に例外的運用を許す前記

*2 山田重将「財産評価基本通達の定めによらない財産の評価について一裁判例における「特別の事情」の検討を中心に」税大論叢82号145頁参照。

*3 山田・前掲論文（注2）143頁以下は、株式の相続を含めた網羅的な研究として有益である。

*4 最三小判昭38.12.24集民70号513頁、金子宏・租税法第23版115頁以下（2019）、最高裁事務総局行政局監・主要行政事件裁判例概観2改訂版12頁（2011）参照。

*5 金子・前掲書（注4）716頁。

規定があるので、行政先例法となっている場合があるとしても、その判別は困難である。

固定資産の評価基準等について、地方税法388条は、総務大臣に固定資産評価基準を定めることを義務付けており、同法403条は、市町村長にこの固定資産評価基準に従って固定資産の価格を決定することを義務付けている。従って、土地の登録価格が固定資産評価基準によって決定される価格を上回る場合には、客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格は違法となる*6。

これに対し、相続財産の評価については、基本通達に法的拘束力がないため、これによらなくても法22条の「時価」を求めることが可能であるが、基本通達6はこれをその財産が「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる」ものである場合に限定している。

2 税法分野における要件事実論の意義

要件事実論は、民事訴訟実務において、実体法により当事者間に分配された証明責任を請求原因、抗弁、再抗弁、再々抗弁等に論理的に分類し、審理及び裁判の効率的な運営に資する実務的な議論である。その効用は、無駄な訴訟活動及び審理を排し、論理的な判断を得ることにある*7。例えば、売買契約に基づく売主側の代金請求又は買主側の目的物引渡請求のいずれの訴訟であっても、売買契約の成立（申込み及び承諾）は請求原因、売買契約に錯誤があったこと（取消事由）は抗弁、錯誤が表意者の重大な過失によるものであったことは再抗弁、相手方が表意者に錯誤があることを知り、又は重大な過失により知らなかったことは再々抗弁と整理され（民法95条参照）、いずれも後段階の事由が認められるとその前段階の事由に基づく法的効果が覆滅される関係にあ

* 6 最二小判平25.7.12民集67巻6号1255頁、判タ1394.号124頁、判時2201号37頁。評釈等として、徳地淳・平25最判解説（民）337頁以下、人見剛・平25重判58頁以下、宮本十至子・同222頁以下、田中治・判時2020号157頁（判評665号27頁）以下等がある。

* 7 太田幸夫「タックスハイブزن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13頁の注16及びその本文参照。要件事実論については、伊藤滋夫・要件事実の基礎〔新版〕（2015）、山野目章夫編・新注積民法（1）44頁以下〔村田渉〕（2018）が論点を網羅的に整理している。

4 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

る。

税務訴訟の場合、特に所得税などの期間税においては、期間内に起きたすべての課税原因、除外事由等が証明主題となり得るなど、通常の民事訴訟に比べてより複雑な面はあるが、適切な訴訟指揮に基づいて争点が絞られて行くと要件事実論の適用も通常の民事訴訟と同程度に単純化することもできよう*8。

問題は、税法上の課税要件規定が規範的要件（いわゆる一般条項）を含んでいる場合（例えば、法64条1項の「同族会社等の行為又は計算で、・・・相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」など）、その規範的要件を根拠付ける具体的事実について、間接事実であるとする説（間接事実説）と、評価根拠事実と評価障害事実とに分け、いずれも主要事実とする説（主要事実説）がある。古くは間接事実説が通説であったが、現在では主要事実説が通説とされる*9。課税処分取消訴訟においては、原則として国が課税根拠となる事実を抗弁として主張・証明する責任を負うとの共通理解がこれまでにあったところ、主要事実説によれば、課税根拠中、規範的要件の評価障害事実については納税者が再抗弁として主張・証明する責任を負うことになる*10。これに対し、評価根拠事実と評価障害事実の総合判断により課税原因があることについて国が説明責任を負うべきであるとする説もある*11。

税務訴訟における証明責任論及び要件事実論に関していかなる説に立つとしても、充実した審理が行われれば、裁判結果に差違を来さないとされる*12。

* 8 太田・前掲論文（注7）13頁の注17及びその本文参照。

* 9 太田・前掲論文（注7）14頁の注18ないし20及びその本文参照。

* 10 今村隆「不確定概念に係る要件事実論」伊藤ほか編・租税訴訟における要件事実論の展開227頁（2016）は、評価障害事実を観念できない「評価的要件」もあることを指摘する。

* 11 弘中聡浩「租税証拠法の発展—証明責任に関する問題を中心として」金子編・租税法の発展471頁以下（2010）。なお、民事訴訟における規範的要件について新堂幸司名誉教授は、「根拠事実と障害事実とを請求原因と抗弁という風に割り切られますと、『ちょっとついていけませんね』という話です」と論じられる。新堂ほか「鼎談民事訴訟の現在と発展（第五巻）」新堂監・実務民事訴訟講座[第3期]第5巻9頁（2012）。

* 12 太田・前掲論文（注7）は、タックスヘイブン対策税制における適用除外要件の存否が争われた訴訟（いわゆるレンタルオフィス事件）において、第一審が適

例えば、所得税課税処分取消訴訟の場合、国が収入金額の存在と（原告の主張額を超える）必要経費の不存在を抗弁として主張・立証すべきであるとするのが裁判実務の大勢であるが、事情によっては、当該経費の不存在の推定が働くものというべきであるとされている^{*13}。この場合、判決文において「納税者の主張する必要経費は存在しないものと事実上推認される」などと積極的に記述されるが、必要経費の証明責任は納税者が負うとする立場からは、「納税者の主張する必要経費が存在したとは認められない」などと消極的に記述される。この表現の違いに関わらず、裁判の結果に影響はない。証明責任論及び要件事実論は、訴訟の効率的運営及び論理的判断を得るための羅針盤として重要な理論ではあるが、アカデミックな面が大きい。

Ⅲ 基本通達と異なる評価に関する裁判例の動向

1 納税者と国双方が基本通達と異なる評価方法を主張した事例

[1-1] 東京地判平9.9.30訟月47巻6号1636頁

平成4年12月に東京都区部の宅地が相続された事案である。バブル崩壊後に地価が下落したことを理由に納税者と国の双方が時価をそれぞれの鑑定価格により主張した。国は、同年1月の路線価格を0.8で割り戻し、時点修正及び地価下落率を乗じて得られた価格を主張し、東京地裁はこれを客観的時価に近似するとして納税者の請求を棄却した。なお、本件において国が基本通達によらずに地価を評価するに際して国税庁長官の指示を経っていないが、本判決はその点に関し、基本通達が法規範と同様の効力を有するものではないから、地価の評価、ひいてはそれを基礎とする更正処分が違法となるものではないとした。

[1-2] 東京高判平11.8.30訟月47巻6号1616頁

上記東京地判平9.9.30の控訴審であり、訴訟係属中に修正申告と減額再更正

用除外要件を満たしていると積極的に判示したのに対し、控訴審がこれを満たしていないとは認められないと消極的に判示した事案において、その違いにより訴訟の結果に何ら影響がなかったことを紹介した。なお、司法研修所編・10訂民事判決起案の手引（補訂版、2020）68頁は、要証事実の不存在や反対事実の存在を認定できるなどと説示する必要はないが、事案によっては認定することが望ましい場合があることを指摘する。

*13 泉ほか・前掲書（注1）177頁以下。

6 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

があった。東京高裁は納税者3名に関する原判決を変更して訴えの一部を却下し、その余の請求を棄却し、1名の控訴を棄却した。本案の判断理由は原判決と同旨である。なお、納税者らは、国の評価方法では路線価が公示価格の8割とされる評価上の利益が失われると主張したが、東京高裁は、かかる利益は事実上の利益に過ぎず、法律上保護された利益ないし法的保護に値する利益ということとはできないとした（確定）。

[2-1] 東京地判平15.8.28税資253号順号9418

平成8年11月に東京都区部の耕作権付き農地及び第二種風致地区内の雑種地が相続された事案である。国は両土地とも路線価に基づき地価を算出した上、雑種地について基本通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別の事情があると認められる余地があるとして^{*14}、鑑定に基づき路線価による価格を若干下回る価格を主張した。納税者は、特別の事情として、農地については転用、譲渡が事実上不能であること、雑種地については三角地、地積過少、建築が事実上不能で、車両の通行が不能であると主張した。東京地裁は、国の主張を正当とし、納税者の特別の事情に関する主張の大部分を排斥して請求を棄却した。

[2-2] 東京高判平16.4.7税資254号順号9670

上記東京地判平15.8.28の控訴審であり、おおむね同旨の理由により納税者の控訴を棄却した。東京高裁は、当該農地について耕作者が賃貸借契約の解除に応じる見込みに乏しいことは土地の客観的な交換価値に係る事情ではなく、耕作者に係る主観的事情に過ぎないとして特別の事情であることを否定した（確定）。

2 納税者が基本通達と異なる評価方法を主張した事例

[3-1] 東京地判平11.8.10税資244号291頁

平成5年7月に東京都区部の宅地が相続された事案である。国は路線価により地価を求めたが、納税者はバブルの崩壊により地価が急落し、路線価が追い

*14 国は雑種地につき、積極的に特別の事情を主張するものではないが、納税者の主張を考慮に入れ、控えめな価額を主張する。後記注25参照。

つかない状況であるとして原告鑑定に基づく地価を主張した^{*15}。東京地裁は、「路線価方式によって算定された評価額が客観的交換価値を超えているといえるためには、路線価方式により算定した宅地の評価額を下回る不動産鑑定評価が存在し、その鑑定が一応公正妥当な鑑定理論にしたがっているというのみでは足りず、同一の宅地についての他の不動産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、路線価方式により評価した額が客観的な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いうべきである」と判示し、路線価方式により評価した額を若干上回る被告鑑定の合理性を認め、路線価によって算出した被告主張の宅地価格は時価とみるべき合理的な範囲内にあるとする一方、原告鑑定を採用せず、納税者の更正請求を理由がないとする通知処分の取消請求を棄却した。

[3-2] 東京高判平11.9.12税資248号711頁

上記東京地判平11.8.10の控訴審であり、おおむね同旨の理由により納税者の控訴を棄却した。

[3-3] 最一小決平13.3.8税資250号順号8853

上記東京地判平11.8.10の上告審であり、定型文言により上告棄却・不受理とした。

[4-1] 東京地判平22.7.30税資260号順号11489

平成16年3月に東京都郊外の市街地の農地及び山林が相続された事案である。国は、基本通達に基づいて地価を求めたが、納税者は地形等、各土地固有の事情により基本通達とは異なる方法で地価を算定した。東京地裁は、基本通達によって評価することが相当ではないという事情は認められないとして納税者の請求を棄却した。

[4-2] 東京高判平23.2.16税資261号順号11612

上記東京地判平22.7.30の控訴審であり、納税者の各土地につき宅地造成費を控除すべきであるとの主張を排斥したほか、原判決の理由を引用し、控訴を棄

*15 納税者は、国による土地の評価額が相続時の時価を超えている点で法22条に違反しており、基本通達には法としての効力がないと主張しつつ、基本通達が自らそれに定める評価方法以外の方法を採用するものとしていることを援用した。

却した（確定）。

[5-1] 大阪地判平29.6.15税資267号順号13024

平成21年12月に大阪府内等の宅地、山林及び雑種地が相続された事案である。国は、基本通達に基づいて地価を求めたが、納税者は地形等、各土地固有の事情により基本通達とは異なる方法で地価を算定した。大阪地裁は、一部の土地につき、建築基準法上の道路と接道しておらず、国の主張する無道路地補正は評価額に十分反映させることができず、基本通達によっては適正な時価を算定できない特別の事情があるとし、原告鑑定に基づき地価を認定し、納税者の更正請求を理由がないとする通知処分の取消請求を一部認容し、その余の請求を棄却した。

[5-2] 大阪高判平30.2.2税資268号順号13120

上記大阪地判平29.6.15の控訴審であり、大阪高裁は原判決が認めた土地以外について特別の事情の存在を否定した原判決の判断を是認し、納税者の控訴を棄却した。なお、国は控訴していない（確定）。

3 国が基本通達と異なる評価方法を主張した事例

[6-1] 東京地判平4.3.11判時1416号73頁^{*16}

昭和62年12月に東京都区部のマンション等が相続された事案である。被相続人（死亡時95歳）は死亡の約2か月前、入院中であったが、金融会社から8億円を借り、当該マンション11戸を7億5850万円で購入した（なお、同マンションは翌年7月までに総額7億7400万円で売却された）。納税者は基本通達によりマンションの相続時の価額は1億3170万7319円と主張した。国は、購入契約の締結、購入資金の調達等の経過に照らし、基本通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情があるとして、マンションの購入価額をもって相続時の価額であると主張した。東京地裁は、被相続人が相続税負担の回避を図るためマンションを購入したと優に推認できるなどの理由により特別の事情に関する国の主張を採用して納税者の請求を棄却した。

[6-2] 東京高判平5.1.26税資194号75頁

上記東京地判平4.3.11の控訴審であり、東京高裁は原判決理由を引用し、納

*16 判批として、長屋文裕・判タ821号274頁以下がある。

税者の控訴を棄却した。

[6-3] 最一小判平5.10.28税資199号670頁

上記東京地判平3.11の上告審であり、相続税法22条にいう時価がマンションの購入価額であるとした原審の判断を是認し、憲法14条違反の主張も排斥して納税者の上告を棄却した。

[7-1] 東京地判平4.7.29行集43巻6・7号999頁、判タ854号179頁

昭和62年7月に東京都区部及び隣県所在の土地等が相続された事案である。被相続人（死亡時86歳）は死亡の約5か月前、入院中であったが、銀行から18億2000万円を借り、同土地を16億6100万円で買い入れた（なお、同土地は翌年6月、18億円で売却された）。納税者は基本通達により土地の相続時の価額を1億2102万2498円と主張した。国は、土地取得の経過からして、基本通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情があるとして、土地の購入価額をもって相続時の価額であると主張した。東京地裁は、被相続人が相続税負担の軽減を図るため借入金により土地を取得したなどの理由により特別な事情に関する国の主張を採用して納税者の請求を棄却した。基本通達による評価が行政先例法となっている、本件の課税処分は平等原則、禁反言法理、信義則及び信頼保護の原則、租税法律主義、否認規定なき場合の租税回避行為の否認禁止の原則に違反するとの納税者の主張はいずれも排斥された。

[7-2] 東京高判平5.3.15行集44巻3号213頁、判タ854号175頁^{*17}

上記東京地判平4.7.29の控訴審であり、東京高裁はおおむね原判決理由を引用し、納税者の控訴を棄却した。基本通達6の定めを納税者の不利益に解釈することは許されないとの納税者の主張は排斥された（確定）。

[8-1] 東京地判平5.2.16判タ845号240頁

昭和62年2月に都内及び他県に所在する土地建物等が相続された事案である。被相続人（死亡時88歳）は前年4月以降、多数の不動産を購入し、同年8月に入院して以降は購入物件数が増加し、銀行からの借り入れも頻繁に行われた（取得価額の総額58億4260万円、借入金56億5100万円）。関係する不動産業者は「相続財産対策のための事業計画」を作成し、一銀行は「相続対策プロジェクト

*17 [7-2] 及び [8-1] の判批として、太田・判タ821号298頁以下がある。

エクト」を結成していた。これらの不動産の大部分は相続開始直後から順次売却され、銀行借入れの殆どが完済された。納税者は基本通達により不動産の相続時の価額を算定すべきであると主張した。国は、評価係争不動産取得の経過からして、基本通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情があるとし、評価係争不動産の購入価額をもって相続時の価額であると主張した。東京地裁は、被相続人が相続税負担の軽減を図るため借入金により不動産を取得したなどの理由により特別の事情に関する国の主張を採用して納税者の請求を棄却した。本件課税処分が行政先例法、租税法主義の原則に違反するとの納税者の主張は排斥された。

[8-2] 東京高判平5.12.21税資199号1302頁

上記東京地判平5.2.16の控訴審であり、東京高裁はおおむね原判決理由を引用し、納税者の控訴を棄却した（上告の有無は不明）。

[9-1] 東京地判令1.8.27金商1583号40頁

平成24年6月に東京都都区内及び他県に所在する土地及び建物（共同住宅）等が相続された事案である。納税者は土地建物について基本通達による評価を主張し、課税価格から諸控除後、相続税額を零円として申告した。これに対し、国は基本通達による価格と鑑定により認められる客観的交換価値との間には著しい乖離があるので、基本通達によらないことが正当として是認される相当と認められる特別の事情があるとして鑑定に基づく価格により更正した。被相続人（死亡時94歳）は、平成21年1月に銀行から6億3000万円を借入れ（貸出稟議書に「相続対策のため不動産購入を計画」等の記載があった）、甲不動産を8億3700万円で購入し、さらに同年12月に妻から4700万円、銀行から3億7800万円を借入れ（貸出稟議書に「前回と同じく相続対策を目的として第2期の収益物件購入を計画」等の記載があった）、乙不動産を5億5000万円で購入した。乙不動産は平成25年3月、5億1500万円で売却された。基本通達による評価額は甲不動産が2億0004万1474円、乙不動産が1億3366万4767円であり、国の鑑定評価額は甲不動産が7億5400万円、乙不動産が5億1900万円であった。東京地裁は、「通達の定める評価方法を形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いるという形式的な平等を貫くことによって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである特別

の事情（評価通達6参照）がある場合には、他の合理的な方法によって評価することが許されるものと解すべきである」と述べ、本件について基本通達による評価額と鑑定による評価額との間の乖離が大きいと認め、国の主張を是認して納税者の請求を棄却した。

[9-2] 東京高判令2.6.24金商1600号36頁

上記東京地判令1.8.27の控訴審であり、東京高裁はおおむね原判決理由を引用して納税者の控訴を棄却した。本判決は更正処分が租税法律主義に違反するとの納税者の主張について、「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。」として排斥した（上告、上告受理申立て）。

IV 基本通達と異なる評価方法の主張・判断と要件事実論

相続税の課税処分取消訴訟において相続財産の評価を基本通達と異なる方法で主張する場合に要件事実論がどのような展開となるか、単純なケースにより検討する^{*18}。要件事実論については、前述（II 2）したように、規範的要件に関して間接事実説と主要事実説の対立があるが、ここでは現在の通説とされる主要事実説に立って検討することとする^{*19}。

*18 なお、更正請求に理由がないとする通知処分取消訴訟については、原告側で更正すべき事由について証明責任を負うとする説が有力であるが（前記注1参照）、反対説もある（南博方ほか・条解行政事件訴訟法第4版265頁以下〔岩崎政明〕（2014））。先に検討した〔3〕及び〔5〕の両事例とも裁判所は課税原因に関する国の主張の可否を正面から判断している。

*19 現在の民事・行政事件判決は、いわゆる新様式（最高裁事務総局・民事判決書の新しい様式について（1990）参照）で起案され、争点を必ずしも証明責任の所在にこだわらず、「被告の主張」、「原告の主張」の様に分けて記述する例が圧倒的に多い。主要事実説では、規範的要件を評価根拠事実と評価障害事実に分けて記載し、多分に技術的であり、判決文を読む一般人に分かりにくい面がある。大島眞一「規範的要件の要件事実」判タ1387号24頁は間接事実説の立場から主要事

1 請求原因の内容

①原告に対する課税処分が存在すること

②裁決の前置（国税通則法115条1項本文）*20

同項但書1号から3号までの例外規定があり、裁決を経なくてもこれらの事由を主張することで代替できる。

③出訴期間の遵守（行訴法14条）

訴えの提起は、裁決があった場合、それを知った日から6か月以内又は裁決の日から1年以内に（3項）、それ以外の場合、処分があったことを知った日から6か月以内（1項）、処分の日から1年以内（2項）に訴えを提起しなければならない。いずれも期間内に訴えを提起できなかったことについて正当な理由があれば、それを主張することで代替できる。

④課税処分が違法であるとの主張

法的主張であり、抗弁全体の裏返しに過ぎないから、本来は要件事実には含まれないが、請求原因のまとめとして記載されるのが通常となっている。

2 抗弁の内容

①相続が発生したこと*21

②原告が相続又は遺贈により財産*22を取得したこと（法1条の3）

被相続人との身分関係又は遺贈事実及び相続財産の明細を主張する。

③財産の時価*23の評価根拠

（基本通達により評価する場合）

実説を鋭く批判する。

*20 ②及び③は、訴えの適法要件であり、受訴裁判所の理解に資するため請求原因として記載されるが、訴状の記載要件ではないから（行訴法7条、民訴法133条2項）、その記載がなくても訴状としての効力はある。泉ほか・前掲書（注1）82頁参照。

*21 ①と②は、通常、訴状にも先行的に記載され、争いのないことが多い。

*22 債務控除（法13条）の対象となる消極財産も含まれ、その存在と額の証明責任については、所得税における必要経費と同様であると考え（注13及びその本文参照）。

*23 館彰男「幅のある真実—合法性の原則の超克による租税訴訟における和解の許容性—」判時2423号3頁以下は、租税訴訟における和解の許容性の観点からであるが、時価の意味を考察する。

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に加え、その基準が一般的合理性を有する根拠^{*24}

(基本通達によって評価される価額が時価より低過ぎる場合)

i) 基本通達の定めによって価額を評価すると時価より低過ぎ、基本通達によって評価することが著しく不適当と認めるべき特別の事情があること^{*25}

[6] から [9] の各事案では、いずれも被相続人が死亡時に近い時点で金融機関から多額の借入れをして不動産を購入しており、路線価方式で不動産の時価を評価し、債務を控除すると課税価格が大きく圧縮される場合であった。このような場合に法の定めなく租税回避を理由に「特別の事情」を認めるのは租税法律主義に反するとの見解^{*26}があるが、他方、財産取得の経過を見た上で基本通達による価額との差違により「特別の事情」を認めるのは妥当であると

*24 固定資産評価基準に関し、最二小判平25.7.12民集67巻6号1255頁、判タ1394号124頁、判時2201号37頁参照。もっとも、この点が争われることは少なく、原告が争う部分についてのみ被告において具体的に主張すれば良いであろう。貝阿彌亮「地方税（固定資産の登録に係る不服の訴訟）定塚誠編・行政関係訴訟の実務207頁（2015）参照。路線価方式により、標準地の価額が争われる場合にはそれが適正であることの評価根拠も抗弁となる。

*25 国が「特別の事情」を主張する場合、再々抗弁のせり上がりによる抗弁とする説（今村隆「税法における「価格」の証明責任」石島弘ほか編・納税者保護と法の支配324頁（2007）、今村・課税訴訟における要件事実論改訂版114頁（2017）、山田・前掲論文（注2）225頁）がある。「せり上がり」は「攻撃防御方法の避けられない不利益陳述」のことである（司法研修所編・増補民事訴訟における要件事実第1版62頁（1989））。典型例は、貸金返還請求訴訟において被告が売買契約に基づく代金を自働債権として相殺の抗弁を主張すると原告側の同時履行の（再）抗弁が売買契約の存在効果として付着し、相殺の効果を阻害するので、本来、再々抗弁である目的物の引渡しを抗弁にせり上げざるを得ない場合である。基本通達の定めによる評価もそれ以外の評価方法による評価も法的効力が同等な課税根拠に関する抗弁であり、後者が「避けられない不利益陳述」であるとはいえない。

国は、[1]の事例について地価の下落を理由にし、[2]の事例の雑種地について納税者の主張する特別の事情を考慮し、いずれも基本通達により評価した額を下回る価額を主張したが、抗弁の一部に再抗弁の先行自白を含む主張と解したい（相手方が援用しない場合には不利益陳述となる）。

*26 谷口智紀「財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」島大法学61巻34号141頁以下、増田英俊・[9-1]の判批・TKC税研情報29巻5号1頁以下。西中間浩・[9-1]の判批・税経通信75巻4号181頁以下は、租税回避行為を否認する権限を課税庁にもたせる法文を正面から持たせるべきであるとする（185頁）。

の見解も見られる^{*27}。裁判例は、[6] から [9] のとおり、後者の説に立つ^{*28}。

ii) 当該財産の時価を評価するのに適した評価方法（原価法、取引事例比較法、収益還元法など）の存在及びそれによる算出過程

3 再抗弁の内容

（基本通達によって評価される価額が時価より高過ぎる場合）

i) 基本通達の定めによって価額を評価すると時価より高過ぎ、基本通達によって評価することが著しく不相当と認めるべき特別の事情があること^{*29}

[1] の事例では、国と納税者の双方がバブル崩壊後に地価が下落したことを理由に路線価方式によらなかったものであり、納税者の請求が棄却された。

[3] の事例では、納税者がバブルの崩壊後により地価が急落したことを特別の事情として主張したが、裁判所は路線価方式により評価した額が客観的な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として納税者の請求を棄却した。

[2] の事例の雑種地については、国側でも狭隘な三角地であって基本通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別の事情があると認める余地があるとして、鑑定に基づき路線価による価格を若干下回る価格を主張し、裁判所はこれを正当と認めたが、農地について譲渡が事実上不能であるなどのその余の特別の事情に関する納税者の主張を認めなかった。

*27 木山泰嗣・[9-1] の判批・税理63巻6号152頁以下（ただし、相続税対策の事実は「特別の事情」に当たらないとする）。品川芳宣・[9-1] の判批・TKC税研情報29巻2号40頁以下は、租税回避というような主観的要素は本来当該判断の要件にすべきではないが、当該財産の取得当事者が基本通達上の評価額と取引価額に代表される客観的交換価値に相当の開差があることを認識していた証拠にはなるであろうとする（47頁）。なお、中尾隼大・[9-1] の判批・月刊税務事例52巻4号79頁は、不動産の購入経緯、今後の売却予定を確認すべきであるとの実務的見地を示す（83頁）。

*28 山田・前掲論文（注2）が裁判例を詳細に分析する。

*29 再抗弁における i) と ii) は、抗弁における i) と ii) に表現が類似するが、これと両立する事実である。基本通達による評価と比べ、前者は低く評価すべき事情であり（納税者に有利）、後者は高く評価すべき事情である（国に有利）。国と納税者の双方が特別の事情を主張するが、同じ事実関係についての認識や法的評価の違いが主張されているに過ぎない場合もあろう（先行自白又は不利益陳述となる場合につき、注25参照）。

[4] の事例では、相続した土地の地形、形状、利用価値等から特別の事情があるとの納税者の主張が認められなかったが、そのような事由はおおむね基本通達が定める補正事項の範囲の問題であろう*30。しかし、[5] の事例では、建築基準法上の道路と接道していない一部の土地について、基本通達による無道路地補正では適正な時価が算定できないとして、納税者の主張する「特別の事情」を認めたが、その余の土地については「特別の事情」を否定した。

ii) 当該財産の時価を評価するのに適した評価方法（原価法、取引事例比較法、収益還元法など）の存在及びそれによる算出過程

（その他）

課税処分が権利濫用、平等原則違反である根拠事実等

V 結 語

租税訴訟における証明責任の分配に関する議論は古くから交わされていたところであるが、裁判実務では通常の民事訴訟におけるのと同様、修正法律要件分類説によっており、要件事実論も同様にそれを前提として展開されている。規範的要件に関しては、間接事実説と主要事実説があり、現在では後者が通説とされているが、前者の説もなお有力である。民事判決書の記載方法について平成2年以降、普及した新様式判決によれば、かつての「請求原因」、「抗弁」、「再抗弁」などという事実摘示はほぼ消え、「原告の主張」、「被告の主張」といった事実摘示になっているため、要件事実論は判決文上目立たなくなり、規範的要件に関してどの立場に立ったものか判然としないことが多い。しかしながら、要件事実論を踏まえない訴訟指揮やその他の訴訟運営は効率的であり得ず、裁判結果まで正当性を担保できない。

本稿は、相続税課税処分取消訴訟において相続不動産の評価について基本通達とは異なる評価方法をとった若干の具体的事例を考察し、その場合に基本通達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」が要件事実論上、どう位置付けられるかを検討した。その結果、規範的要件に関する主要事実説を採った場合、基本通達による評価額を上回る国の主張に係る特別の事情

*30 固定資産評価基準に関し、前記最二小判平25.7.12（注6）における千葉勝美裁判官の補足意見参照。

についての評価根拠事実は抗弁に、これを下回る納税者の主張に係る特別の事情についての評価障害事実は再抗弁に属すること、国の上記抗弁は再々抗弁のせり上がりとはいえないこと、国側で課税根拠として基本通達による評価額を下回る額を主張する場合もあるが（[1]、[2]の各事例）、再抗弁の先行自白を含む主張とも解されることなどの結論を得た。これらの結論は、いわば頭の体操に類しており、実務の運営に変更を迫るようなものではない。税務及び争訟実務においては、財産の評価に影響する客観的な事実をすべて詳細に拾い出し、主張・証明することが納税者と国のどちらの立場に立っても重要である。

（本稿のテーマは、令和2年2月4日に開催されたTax & Law実務研究会（西口元弁護士・加瀬昇一税理士共同代表）において、加瀬税理士が前記 [9-1] の東京地判令1.8.27（当時、未公刊）について発表されたのを契機に、相続不動産の評価方法に関して要件事実論の観点から研究することとしたものである。なお、駿河台大学法学部の同僚であった千草孝雄教授が令和3年3月末をもって退職されることになったが、同教授は長年にわたり、同大学の紀要である駿河台法学及び比較法文化の編集委員を熱意をもって務められ、本稿を含め、私が論文を投稿した際、大変お世話になった。加瀬税理士と千草教授に深甚なる感謝の意を表したい）

[追記] 脱稿後、増田英敏「通達による租税回避の否認の憲法適合性－租税憲法学と租税正義の観点から－」専紀46号43頁以下、廣木準一「財産評価基本通達によらない評価が許される「特別の事情」の内容」ジュリ1555号139頁（前記 [9-1] の賛成評釈）及び丹羽絵美里「財産評価基本通達6の適用に係る問題点」名城論48集43頁以下（前記 [9-1] を事実認定不十分とする）に接した。