

主 文

1 被告が平成7年6月5日付けで平成5年9月24日相続開始に係る亡P1の相続税についてした更正処分のうち課税価格13億2715万7000円、納付すべき税額6億6442万1300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

2 訴訟費用は被告の負担とする。
事実及び理由

第1 請求

主文同旨

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、被告が平成7年6月5日付けでした亡P2の平成5年9月24日相続開始に係る亡P1の相続税についてした更正処分（以下「本件更正処分」という。）について、亡P1が、同処分は①課税価格の算定に当たってした相続財産たる株式の評価に当たり財産評価基本通達（昭和39年4月25日直資56・直審（資）17による国税庁長官通達、平成6年6月27日付け課評2-8・課資2-113による改正前のもの。以下「評価基本通達」という。）に定められた評価差額に対する法人税額等相当額の控除を行っていないこと、②亡P2が都市計画法に基づく都市再開発事業により従前建物の敷地として貸し付けた土地との権利変換で所有するに至った土地の共有持分について、租税特別措置法（平成6年法律22号による改正前のもの、以下「措置法」という。）69条の3の適用をせず、また貸家建付地としての減価及び前記権利変換で所有するに至った共有床について貸家としての減価をいずれもしなかったこと、③更正決定に理由付記がされていないことを違法として、本件更正処分の取消しを求め、本件更正処分に伴ってした過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める事案であり、本件提起後、亡P1が死亡したことにより、原告兩名がその地位を承継したものである。

2 関係法令等の定め

（1） 相続税法22条は、同法第3章「財産の評価」で特別の定のあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価によると定めている。

そして、国税庁長官は、課税価額計算の基礎となる財産評価の一般的基準として評価基本通達を定めており、同通達の定めによって評価した価額により財産の価額とするものとし（同通達1（2））、同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ものとしている（同通達6）。

（2） 評価基本通達によれば、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、気配相場等のある株式、取引相場のない株式（上場株式及び気配相場等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され（168）、取引相場のない株式の価額は、評価しようとする株式の発行会社の資本金、直前期末における総資産価額及び直前期末以前1年間における取引金額等に応じて大会社、中会社又は小会社に区分し（178）、小会社の株式の価額は、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（純資産価額方式）ものとされる（179（3））。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後記の評価差額に対する法人税額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とし（185）、評価差額に対する法人税額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総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パーセント（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（186-2）としている。

（3） 措置法69条の3第1項は、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人若しくは当該相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の事業の用若しくは居住の用に供されていた宅地等（土地又は土地上に存する権利）で大蔵省令で定める建物若しくは構築物の敷地の用に供されているものがある場合には、当該相続又は遺

贈により財産を取得したものに係る全てのこれらの宅地等の200平方メートルまでの部分のうち、当該個人が取得した宅地等で政令で定めるものについては、相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に同項各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする。同項第1号は、当該小規模宅地等に係る当該200平方メートルまでの部分の全部が当該被相続人等の事業の用に供されていた宅地等である場合には、その割合を100分の30と規定している（第1項、以下「本件特例」という。）。そして、本件特例は、同規定の適用を受けようとする者の当該相続又は遺贈に係る相続税法27条又は29条の規定による申告書に本件特例の適用を受けようとする旨を記載し、本件特例による計算に関する明細書その他の大蔵省令で定める書類の添付がある場合に限り適用する（第3項）とされるが、税務署長は、相続税の申告書の提出がなかった場合又は前項の記載若しくは添付がない相続税の申告書の提出があった場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類並びに同項の明細書及び大蔵省令で定める書類の提出があった場合に限り、本件特例を適用することができる（第4項）と規定されている。

国税庁長官が行った「租税特別措置法（相続税法の特例のうち農地等に係る納税猶予の特例及び延納の特例関係以外）の取扱いについて」題する通達（平成元年5月8日、直資2-208、平成6年課資2-115で改正前のもの、以下「措置法通達」という。）69の3-8においては、本件特例の適用に関し、事業場の移転又は建て替えのため被相続人等の事業の用に供されていた建物を取り壊し、又は譲渡し、これらの建物に代わるべき建物で被相続人等の事業の用に供されると認められるものの建築中に、又は当該建物の取得後被相続人等が事業の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合には、当該建築中又は取得に係る建物の敷地の用に供されていた宅地が被相続人等の事業用宅地に当たるかどうか及び事業用宅地等の部分については、同通達69の3-7に準じて取り扱うものと規定し、69の3-7は、居住用宅地等につき、当該建築中又は取得に係る建物を相続又は遺贈により取得した者が、当該相続にかかる相続税の申告書の提出期限までに当該建物を居住の用に供しているときは、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等は、措置法69条の3第1項に規定する居住用宅地等に当たるものとして取り扱うとし、当該建築中の建物を相続又は遺贈により取得した者が、当該相続にかかる相続税の申告書の提出期限において当該建物を事業の用に供していない場合であっても、それが当該建物の規模等からみて建築に相当の期間を要するため建物が完成していないことによるものであるときは、当該建物の完成後速やかに事業の用に供することが確実であると認められるときに限り、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等は、居住用宅地等に当たるものとして取り扱うものと規定している。

3 前提事実

(1) 当事者

亡P1は、平成5年9月24日に死亡した亡P2の長男であり、他の相続人5名（以下、亡P1と他の相続人5名を併せて「本件相続人ら」という。）とともに、亡P2を相続した。

(2) ア 亡P2は、従前東京都新宿区α30番1、31番、32番1の各宅地（1595.97平方メートル）の一部を所有し、同土地の貸付を行っていたものであるが、同土地を含む約3.1ヘクタールの地域を施行地区としたα東地区第一種市街地再開発事業（以下「本件事業」という。）の基本計画が昭和61年4月24日に権利者に提示され、平成元年11月24日に建設大臣が同事業の施行規程及び事業計画を認可（平成2年5月15日に変更認可）し、平成2年9月25日に権利変換計画の認可がされ、同年10月11日に権利変換がされたことにより、本件事業によって建築される施設建築物（以下「本件施設建築物」という。）のうち住宅部分である一部及びその施設建築敷地（以下「本件施設建築敷地」という。）の共有持分並びに事務所部分の一部の共有持分及び施設建築敷地の共有持分（以下、施設建築物のうち当時亡P2が所有していた共有持分を「本件施設建築物持分」といい、その施設建築敷地持分を「本件敷地持分」という。）を有する（平成5年4月7日に変更された後のもの）に至った。

本件施設建築物は平成3年2月15日に発注され、平成4年11月までに従前建物の除却工事を終え、同年11月19日に起工式を行い、平成7年1月31日に工事完了公告及び引渡しが行われ、翌2月1日から使用が開始された。

イ 亡P2は、三井信託銀行（当時）から総額5億2000万円の融資の内諾を得

た上で、平成3年3月22日、資本金を500万円とする有限会社高巳投資（以下「高巳投資」という。）を設立し、代表取締役就任した。

三井信託銀行からの借入れは、連帯保証人を亡P1及びP3とし、返済期限を平成8年3月末日、利率を年7.5パーセントとするもので、総額5億2000万円から収入印紙代20万円を差し引いた5億1980万円が平成3年3月25日、三井信託銀行から同行γ西口支店の亡P2名義の普通預金口座に振り込まれた。

高巳投資の平成3年3月22日現在の設立時貸借対照表には、資産の部に、現金預金5億円、負債及び資本の部には、資本金500万円及び資本準備金4億9500万円と記載されており、同月25日、亡P2は、前記借入金から5億1000万円を三井信託銀行γ西口支店の高巳投資名義の普通預金口座に入金した。同社の定款によると、同社の出資口数は5000口に分けられ、1口当たり10万円の引受価額で、亡P2が4980口、亡P1が10口、P3が10口を引き受けている。

亡P2は、高巳投資の設立に続き、平成3年3月27日に、高巳投資の自己名義の出資口数4980口及びP3名義の出資口数10口の合計4990口を現物出資することにより資本金499万円の株式会社高芳管財（以下「高芳管財」という。）を設立し、代表取締役就任した。同社の定款によると、同社の出資口数は4990口に分けられ（出資1口の金額は1000円）、高巳投資の出資口数を現物出資した亡P2及びP3は、高巳投資の出資口数1口に対し、高芳管財の出資口数1口（亡P24980口、P310口）を各取得した。高芳管財の、平成3年3月27日現在の設立時貸借対照表には、資産の部に高巳投資出資金499万円、負債及び資本の部欄に資本金499万円と記載されている。

（3） 本件更正処分に至る経緯

ア 亡P1は、法定申告期限までに亡P2の相続に係る相続税につき、平成6年4月25日、課税価格を12億8529万8000円、納付すべき税額を6億3984万3900円とする申告をした。その後、平成7年3月10日、課税価格を13億2715万7000円、納付すべき税額を6億6442万1300円とする修正申告を行い、被告は、平成7年5月12日、亡P1に対し、過少申告加算税を245万7000円とする過少申告加算税賦課決定処分を行った。

亡P1は、修正申告に際し、高芳管財の課税時期現在の純資産価額の評価につき、評価差額に対する法人税額等に相当する金額の控除を行い、その総額を2億1675万9480円とし、1口当たりの純資産価額を4万3526円とした。

イ 被告は、平成7年6月5日付けで、課税価格を15億7574万9000円、納付すべき税額を8億0257万9900円とする本件更正処分及びこれに係る過少申告加算税を1381万6000円とする過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）を行い、その旨を亡P1に通知した。

亡P1は、本件更正処分及び本件賦課決定処分を不服として、平成7年7月28日、異議申立てをしたところ、被告は、平成7年10月23日付けでこれを棄却する旨の異議決定をし、同決定書謄本は平成7年10月25日に亡P1宛送達された。亡P1は、これを不服として、平成7年11月15日国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、同所長は平成9年2月7日付けでこれを棄却する旨の裁決し、裁決書謄本は、平成9年2月8日に亡P1宛送達された。

（4） 亡P1は、平成11年7月17日に死亡し、妻であるP4、母であるP3が遺産を相続し、長男P5、次男P6及び三男P7は相続を放棄した。

4 被告の主張する本件更正処分の根拠

（1） 課税価格の合計額 36億0428万1000円

上記金額は、相続により取得した財産の価額54億4394万3057円から、控除すべき債務等の額18億4165万8013円を控除した後の金額に、純資産価額に加算される贈与財産価額200万円を加算した金額（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により、本件相続人らにつき、各人ごとに課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

これらのうち、相続により取得した財産に含まれる高芳管財への出資の評価を4億6535万1120円（修正申告においては2億1675万9480円）とした点以外は、すべて修正申告額と同額である。（なお、取得財産のうち土地の価額は、30億5311万7498円である。）

（2） 亡P1の納付すべき相続税額 8億0258万9900円

上記金額は、相続税法15条、16条及び17条（15条及び16上については、いずれも平成4年法律16号による改正後のもので平成6年法律23号による改正前のもの。以下同じ。）の各規定により、次のとおり算定したものである。

ア 本件相続人らの課税価格の合計額 36億0428万1000円

上記金額は、上記(1)の金額である。

イ 遺産に係る基礎控除額 1億0500万0000円

上記金額は、相続税の課税価格の合計額から控除すべき基礎控除額であり、相続税法15条の規定により、4800万円と、950万円に本件相続人らの人数である6を乗じて算出した5700万円との合計額である。

ウ 課税遺産総額 34億9928万1000円

上記金額は、上記アの金額から上記イの金額を控除した金額である。

エ 法定相続分に応ずる取得金額

(ア) 亡P1分(法定相続分10分の1) 3億4992万8000円

(イ) その他の相続人分(法定相続分10分の9) 31億4935万2000円

上記金額は、相続税法16条の規定により、本件相続人らが前記3の金額を法定相続分に応じて取得したものとした場合の取得金額であり、前記ウの金額に本件相続人らの法定相続分のそれぞれに乗じて算出した金額(通則法118条1項の規定により本件相続人ら各人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

オ 相続税の総額 18億3575万0000円

上記金額は、上記エの各金額に相続税法16条に規定する税率を適用して算出した金額(本件相続人ら各人ごとに100円未満の端数を切り捨てた後の金額)の合計額である。

カ 亡P1の納付すべき相続税額 8億0258万9900円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記オの金額に、亡P1に係る課税価格(15億7574万9000円)が本件相続人らに係る課税価格の合計額のうち占める割合を乗じて算出した金額(通則法119条1項の規定により、100円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

5 被告の主張する本件賦課決定処分根拠

亡P1は、亡P2に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額を過少に申告していたものであり、過少に申告したことについて通則法65条4項に規定する正当な理由も存しない。したがって、通則法65条1項の規定により、本件更正処分によって亡P1が新たに納付すべきこととなった相続税額1億3816万円(8億0258万9900円から本件修正申告に係る納付すべき税額6億6442万1300円を控除し、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額)に100分の10の割合を乗じて算出した金額1381万6000円を過少申告加算税として賦課した。

6 争点

本件の争点は、①高芳管財の出資の評価の適否(争点1)、②本件敷地持分及び本件施設建築物持分の評価並びに本件敷地持分に対する本件特例適用の適否(争点2)、③本件更正処分に理由付記がされていないことの適否(争点3)である。

第3 争点に関する当事者の主張

1 争点1(高芳管財の出資の評価の適否)

(1) 被告

ア 相続財産の評価方法と評価基本通達

相続税法22条にいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値、すなわち、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とした場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。

しかし、客観的交換価値といっても必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は評価基本通達を定め、この通達の定めによって評価することとされており、相続、遺贈又は贈与により取得した財産は、評価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得るような特別な事情がある場合を除き、原則として評価基本通達に基づいて評価すべきこととなる。

イ 取引相場のない株式の評価方法

そして、取引相場のない小会社の評価方法につき、評価基本通達は、「純資産価額方式」により評価するものとし、課税時期における相続税評価額による純資産価額から、評価差額に対する法人税額等相当額を控除して評価会社の1株当たりの価額を算定するものとしている。しかし、純資産価額方式によって小会社の株式を評価する際に、評価会社の純資産価額から評価差額に対する法人税額等相当額として評価差額の51パーセント相当額を控除することとしている趣旨は、例えば、評価

会社が被相続人の個人的な資質や能力に依存しているといわゆるワンマン会社であつて、相続の開始によって事業の継続が不可能になる場合や相続人が会社の資産を自由に利用するに際し、被相続人が所有した株式数に見合う財産を手にするほか、清算するに際し、法人に清算所得（いわゆる含み益）があつた場合には、その清算所得に対して法人税等が課されるため、個人事業者が直接に事業用資産を所有している場合に比して法人税額等相当額分だけ実質的な取り分が減少することとなるから、このようにな株式の評価に当たっては、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ことが必要であるといふものであって、評価基本通達が法人税額等相当額を控除することとして利用して、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たりしている場合には、評価基本通達を形式的、画一的に適用し法人税額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、評価基本通達の意図する課税の公平という精神にも反する結果となるものといわなければならない。したがつて、そのような場合には、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な事情があるものといわなければならない。

すなわち、①法人に対し時価の2分の1以上の価額で譲渡所得の起因となる資産を譲渡した場合には、時価によるみなし譲渡課税が行われないこと、②法人の増資に際し時価よりも低額な価額による現物出資が行われた場合には、当該法人にとつて現物出資の受入れは資本取引に該当するため、時価と出資に係る受入価額との差額は益金に算入されず、法人税の課税対象とはならないこと、及び③評価基本通達が法人税額等相当額を控除することとしていることを奇貨とし、専ら租税回避を目的として、実勢価額を著しく下回る価額による現物出資により会社を設立することによって、ことさらに評価差額を人為的に作出して、相続税の課税価格を圧縮してきているような場合にまで、評価基本通達を形式的、画一的に適用し、法人税額等相当額を控除することは、評価基本通達の趣旨に沿わないのみならず、このような行為を行わない納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の機能に反する著しく不相当な結果をもたらすというべきである。

したがって、専ら租税回避の目的で評価差額を人為的に作出した場合において、評価基本通達によらないことが相当と認められる特別な事情があると解するのが相当であるので、純資産価額方式により株式等を評価するに当たって、法人税額等相当額を控除しないで計算した価額をもって、当該株式等の「時価」とみるのが相当である。

ウ 本件における高芳管財の出資の評価

(ア) 亡P2は、三井信託銀行の社員を介して、日本事業承継コンサルタント協会を知るに至り、当該協会担当者から相続税対策として以下のような方策を提案された。

- a 親が多額の資金を出資して第1法人（A社）を設立する。
- b A社の株式（出資）を著しく低い価額で現物出資することにより第2法人（B社）を設立する。
- c 親から子へB社の株式（出資）を相続税評価額で売却する。
- d 上記（c）の売却後、B社がA社を帳簿価額で吸収合併する。
- e 子はB社を減資して資本の払い戻しを受け、親が出資した資金を子が取得する。

亡P2は、上記提案に従い、平成3年3月に高巳投資を設立し、同社の出資を現物出資することで高芳管財を設立したが、高巳投資は、①平成6年2月期の事業年度を除き、平成3年3月の設立から平成10年2月期までの各事業年度の所得金額はいずれも欠損か零円であり、②平成3年3月の設立から平成6年2月期の事業年度の途中（本件相続が開始する前）までの間における亡P2に対する役員報酬として総額420万円（うち240万円は平成10年2月期末において未払い）を計上していたが、その後は全く計上しておらず、また、高芳管財は、①平成3年3月の設立から平成10年2月期までの各事業年度の所得金額はいずれも欠損か零円であり、②設立から平成10年2月期までの間における各事業年度の役員報酬の計上はない。

(イ) 以上の事実によれば、亡P2及び亡P1は、将来における相続税の負担を大幅に減少させることを目的として、高巳投資及び高芳管財を設立したものと認め

られる。すなわち、金融機関からの借入金による高已投資及び高芳管財の設立は、人額お相的
評価基本通達を控除する高芳管財の純資産額を減少させ、その結果多額の相続税負担を減少させると
498万円を現物出資して高芳管財の純資産額を減少させ、その結果多額の相続税負担を減少させると
いて多額の課税対象額を減少させ、その結果多額の相続税負担を減少させると
続税の課税対象額を減少させ、その結果多額の相続税負担を減少させると
として行われたものである。そして、この場合、評価会社の解散を想定して
ず、合併・減資をすれば投資資本をいづれでも回収可能な状態となる。

本件では、5億2000万円の借入金を原資とする亡P2の現金は、高已投資への
の出資という形を経て、高芳管財への出資に形を変えたにすぎず、その間に実質的
な財産価値の変動はない（両会社の純資産額は、高已投資の純資産額が4億9
239万7000円であり、高芳管財の純資産額が4億6628万8000円
ある。）にもかかわらず、評価基本通達を形式的に適用した場合の高芳管財への出
資の評価額（2億2313万3000円）が高已投資の出資への評価額（4億92
39万7000円）を2億2926万4000円も下回るのには、高已投資には評価
差額がないのに対し、高芳管財には評価差額があることだけによるものである。

（ウ）このような場合に評価基本通達を形式的、画一的に適用すれば、前記のと
おり税負担の公平を著しく害するとともに、相続税法の立証趣旨に著しく反する結
果をもたらすこととなるから、本件においては評価基本通達を形式的に適用しない
ことが相当と認められるような特別な事情があるというべきであり、株式（出資）
が、会社資産に対する持ち分と考えられることから、株式（出資）の理論的・客観
的な価値は、会社の純資産額を発行済株式数（出資口数）で除した、すなわち、
純資産額方式は株式（出資）の評価方法として高い合理性を有するものであるも
の、法人税額等相当額を控除する必要性が認められない特別な事情のある場合に
は、相続税法22条に規定する時価の概念に沿った純資産額方式を基本とし、法
人税額等相当額を控除しないという点についてのみ計算方法を変更し、これによ
って株式（出資）の評価を行うことは十分合理性があるというべきである。

したがって、本件出資の評価に当たっては、評価基本通達に定める評価方法を形
式的に適用することなく、純資産額方式を基本としつつ、法人税額等相当額を控
除しないで評価すべきである。

（2）原告ら

ア 被告は、高芳管財の出資の評価に当たり、一口当たりの純資産額額の計算の
際、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が、評価基本通達
は、行政先例法又は行政慣習法と位置付けられるものであり、そうでないとしても
課税当局が納税者に対して公表していることにかんがみれば、評価基本通達の定め
に従い評価を行い、評価差額に対する法人税額等相当額の控除を行うべきであり、
それを行わなかった本件の評価は誤りといわざるを得ない。

実質的にみても、純資産額方式における法人税額等相当額の控除は、会社資産
が課税時期において株主に帰属すると仮定した場合の法人税額等相当額を、相続税
等の財産評価上減額しようとするものであり、課税時期において会社の資産が株主
に帰属した場合の価値を考慮するに当たっては、法人税額等相当額の控除を行うの
が合理的なものであるから、本件出資持分は過大に評価されていることとなる。すな
わち、評価基本通達は、配当収益の還元や出資議決権における経営参加権としての
価値、さらに、法人の財産分与請求権としての価値等諸々の権利が集約された複
合的な資産価値を持つ出資持分を評価するに当たり、資産を直接所有する場合との差
異にかんがみ、評価法人の総資産額から負債及び法人税額等相当額を控除して時価
を算定するものとし、会社資産の所有形態の差異を評価上斟酌したものであるか
ら、法人税額等相当額の控除は、純資産額方式による評価の本質というべきもの
であり、それを行わないことはできないのである。

イ 亡P2及び亡P1が、相続税の納付が困難になることを避けるため、現物出資
により会社を設立したことは事実であるが、高已投資は、当時株式市況が活況を呈
していたことに着眼し、投資顧問会社の専門家に依頼して行う株式投資事業を目的
として設立したものであり、また、高芳管財は、これまで個人事業として行ってい
た不動産の貸付を法人事業として展開することとしたものであり、両者の持分を相
続した相続人が法人としての事業拡大を図り、役員給与や利益分配による資金で相
続税の延納納付に当てるという計画の下で行った意思決定であった。

そして、高已投資は、当初約5億円の資金をもって投資顧問会社と株式投資の契
約を締結し、一時は投資利益も発生したが、その設立後の株式の暴落により、高已

投資は相続前に2億円の契約を解除してその資金を亡P2に貸付け、同人が三井信託銀行の借入金を返済し、その残額の3億円は、相続発生後に投資顧問会社との契約を全て解除して、全ての株を売却して全面的に株式投資から撤退した。その後、この株式売却資金をもって、亡P1が相続した世田谷区δの建物を買い受け、その建物を取り壊した跡地に新たに賃貸用マンションを建設して不動産貸付業を行っている。また、高芳管財は、設立当初から、世田谷区εの土地を亡P1から無償で借り受け、その土地に賃貸用マンションを建設して貸し付けている。両法人は、現に活動しており、法人の設立は合理的なものであったといえるし、将来、高芳管財が高已投資の出資持分を譲渡する場合には、譲渡価額と出資による受け入れ価額との差額につき、譲渡益課税が行われるし、高芳管財が解散した場合には清算所得課税が行われるのである。

当時、本件相続発生後に両者を合併し、減資を実行すれば、法人税額課税も所得税課税も行われずに会社設立前とほぼ同様の状態になるとの手法の勧誘を受けたが、亡P1の顧問税理士が税務上の問題の発生する余地があることを懸念して、その勧めを拒絶したものであり、実際に両者は合併が行われていない。

2 争点2 (本件敷地持分及び本件施設建築物持分の評価並びに本件敷地持分に対する本件特例適用の適否)

ア 被告

(ア) 貸家建付地及び貸家の評価方法

評価基本通達26、93及び94は貸家建付地及び貸家の価額について、貸家の目的に供されている宅地の価額は、その宅地の自用地としての価額から、その自用地としての価額にその宅地に係る借地権割合と貸家に係る借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除した価額により評価し、借家権の目的となっている家屋については、その家屋の価額からその家屋に係る借家権の価額を控除した金額により評価し、借家権価額は、その借家権の目的となっている家屋の借家権が設定されていないものとした場合における価額に、借家権割合を乗じて計算した金額によって評価すると定めている。

このように、貸家建付地及び貸家について評価額の減額が認められている趣旨は、借家権を消滅させるために立退料の支払いを要したり、あるいは建物に借家権を付したままで建物ないしその敷地を譲渡する場合、その譲受人は建物ないしその敷地の利用について制約を受けることにあるから、建物及び敷地の交換価値が、借家権の目的となっていない建物や土地に比べて低くなることに基づくものであり、貸家建付地及び貸家に関する評価額の減額は、このような交換価値の低減が生じる場合に限って認められるべきものであると解される。

ところで、本件施設建築物が完成したのは、平成7年1月31日であり、また、平成7年2月1日付けで新宿アイランド共有者組合と株式会社新宿アイランドとの間で本件建築施設の管理運営に係る業務の事業委託契約書が交わされていることから、平成5年9月24日の本件相続開始日において、本件施設建築物持分に関する賃貸借契約は存在しておらず、また、テナントの募集すら始まっていない状況であったと認められ、本件施設建築物持分は、本件相続開始日においては、単に貸付用の建物としての利用が予定されているにすぎないものである。また、本件施設建築物持分及び本件敷地持分は新宿区西口という位置にあり事務所用建物としての需要は高く、本件相続開始日において売却も可能であったのであり、新宿アイランド共有者組合の契約書の第50条1号に組合の解散事由として「出資財産たる全共有床の売却手続の完了」が規定されていることから、全共有床の売却が可能であったことがうかがえる。そうすると、本件相続開始日において、本件施設建築物持分が貸し付けられることが決まっていたという原告らの主張は、貸付先が決まっていたというのではなく、単に貸付用建物として利用されることが確実であったというものにすぎず、本件相続開始日において、賃借人が存在するわけではないのであるから、借家権を消滅させるための立退料を必要としたり、本件施設建築物持分及び本件敷地持分の利用について制約を受けることもなかったものである。

したがって、本件施設建築物持分及び本件敷地持分については、本件相続開始日において、そもそも「交換価値が低くなるような事情」は全くなかったのであるから、貸家及び貸家建付地と同様に評価する余地はない。

(イ) 第一種市街地再開発事業における権利変換期日以降の土地等の評価

第一種市街地再開発事業施行地区内の土地等は、権利変換期日以降は、施設建築物敷地及び施設建築物の一部等の給付を受ける権利となるので、それぞれ次のとおり評価する。

a 施設建築敷地

1個の施設建築物の敷地は、1筆の土地となるように定めるとされており、2人以上の宅地の所有者に所有権が与えられるときは、その施設建築敷地は、これらの者の共有とされ、共有財産となる施設建築敷地は、評価基本通達に定めるところにより評価した評価額にその共有持分を乗じて計算した評価額により評価する。そして、市街地開発事業においては、権利返還期日以降に土地の明渡しを受け、施設建築物の建築工事に着工することから、施設建築物が完成するまでの期間は宅地としての利用が制限されることとなり、この状況は土地区画整理事業の造成工事が施工中のものと同じ視できることから、権利変換期日以降施設建築物が完成するまでの間の施設建築敷地の評価は、評価基本通達24-2のただし書に定める土地区画整理事業に伴う造成工事が施工中の土地の評価と同様に取り扱うのが合理的である。

したがって、権利変換期日以降の土地は、施設建築敷地の評価額により評価することとし、施設建築物の工事が完了するまでの期間が1年を超えると見込まれる場合には、その評価額の100分の95に相当する金額により評価することとなる。

b 施設建築物の一部等の給付を受ける権利

権利変換期日は、施設建築物の完成前に定められるので、同日においてまだ施設建築物は存在していない。したがって、権利変換期日においては、将来、当該建築物が完成したならば、その一部等の給付を受けることができるという権利を取得することとどまり、施設建築物が完成した後に、この権利に基づき、当該建築物の一部等の給付を受けることになる。施設建築物の一部等の給付を受けることができる権利は、従前の土地、借地権及び建築物の評価を基に関係権利者相互間で不均衡が生じないように定めるとされており、その評価は権利変換計画で明らかにされている。

施設建築物の一部を受ける権利は、目的物が貸付金債権等のように元本が確定しているものと異なり施設建築物であることから、評価基本通達91に定められている建築中の家屋の評価との均衡を図る観点から、斟酌割合を30パーセントとすることが合理的である。

したがって、施設建築物の一部等の給付を受ける権利は、権利変換計画に定められたその権利の評価額の100分の70に相当する金額によって評価すべきである。

(ウ) 本件更正処分における本件敷地持分及び本件施設建築物持分の評価額

原告らは、本件敷地持分については、本件施設建築物敷地を1画地として、評価基本通達の定めに従って評価した同敷地の1平方メートル当たりの評価額に、同敷地の面積のうち、亡P2の共有持分に係る面積を乗じたものを自用地の評価額とし、土地区画整理事業施工中の宅地の評価方法に準じて、上記自用地の評価額の100分の95に相当する金額を価格として、また、本件施設建築物については、事業変換計画に定められた権利の評価額に、評価上の安全を考慮して建築中の家屋の評価方法を準用し、同権利の評価額に100分の70の割合を乗じて算出した額に、さらに使用収益が停止されていることについての斟酌をして、算出金額の100分の95に相当する金額を本件施設建築物持分の評価額として、本件申告書等を提出しているところ、被告は、本件更正処分における本件敷地持分の評価額及び本件施設建築物持分の評価額を、本件修正申告額と同額としたものであり、前記(イ)の評価方法からすると、本件敷地持分及び本件施設建築物持分の評価額を過大に評価して本件更正処分が行われたものでないことは明らかである。

(エ) 本件特例適用の適否

a 本件敷地持分への本件特例の適用の適否

本件相続人らが平成6年4月25日に提出した亡P2の相続に係る申告書には、本件敷地持分につき本件特例を適用する旨を記載しているものではなく、原告P3が相続により取得した東京都中央区と1801番1号に所在する土地を本件特例を適用する土地として選択し、当該土地のうち200平方メートル部分について適法に本件特例を適用しているのであるから、本件敷地持分について本件特例を適用する余地は全くない。

措置法69条の3第1項の文理上、本件敷地持分について本件特例を適用することができるとは解されず、また、措置法通達69の3-8の適用においても、貸し付けられている宅地については同通達の「被相続人等の事業の用に供されていた建物」がそもそも存在していないことから、同通達の適用はなく、したがって、同通達の文理上も本件敷地持分について本件特例を適用することはできない。

措置法通達69の3-8の取扱いは、被相続人等の事業用宅地等の判定を相続開

始の一時点で行うのは、本件特例の制度が設けられている趣旨からみて実情に即したものとはいえないと考えられているので、事業の継続性に配慮し、被相続人等が相続開始前に事業を行っていたこと及び建築中又は取得に係る建物を相続又は遺贈によって取得した者が相続税の申告期限までにその建物を現に事業の用に供していること等を条件に建築中の建物の敷地について本件特例の適用を認めているものである。しかしながら、本件特例は、措置法上の特例であり、みだりに拡張解釈すべきものではなく、特に、本件特例のような減免措置は、特例適用者が特別の恩恵を受けるものであることからして、他の一般の納税者との間の公平、中立の観点からしても、その運用、適用は厳格になされるべきである。そもそも、措置法通達69の3-8においては、措置法69条の3第1項の条文の規定を厳格に適用した場合において、本件特例の適用がない土地について、一定の条件の下に限定的にその適用を緩和しているのであるから、通達に定められた条件を具備しない場合にまで、その適用を拡張すべきものではない。したがって、措置法通達69の3-8の取扱い、事業用建物の取り壊しに伴う建て替えの場合又は事業用建物を譲渡し、代わりの建物を取得する場合に限定して適用があるものと解すべきであり、本件のように被相続人等の事業の用に供されていた建物が存在しない場合には本件特例の適用はないものと解される。

b やむを得ない事由

措置法69条の3第4項は、その文言どおり「相続税の申告書の提出がなかった場合又は前項の記載若しくは添付がない相続税の申告書の提出があった場合」の規定であり、被告は前記のとおり、当初申告書において、原告P3が相続により取得した土地の一部について、本件特例の適用を適法に受けているのであって、「相続税の申告書の提出がなかった場合又は前項の記載若しくは添付がない相続税の申告書の提出があった場合」に該当しないことは明らかであり、原告らの主張は失当である。

イ 原告ら

(ア) 本件敷地持分及び本件施設建築物持分の評価

亡P2は、 β において、建物の所有を目的とする借地権を設定し、土地を貸し付けていたが、当該地域が住宅都市整備公団による再開発事業の対象となり、被相続人は権利変換によって、本件敷地持分及び本件施設建築物持分を取得することとなった。そして亡P2は権利変換がされ、従前建物が除却された後、本件施設建築物の供用が開始される前に死亡し、同人に係る相続が開始しているが、本件敷地持分のうち事業用部分については本件特例の適用及び貸家建付地の評価減が認められるべきであり、また、本件施設建築物についても貸家用の評価減の適用が容認されるべきである。

(イ) 本件特例の適用

a 本件特例の適用

相続開始時において事業の用に供している事実が中断している場合においても、被相続人等の準備行為の状況から判断して、事業の継続性が認められる場合においては、本件特例の適用があるというべきであり、本件においては、住宅都市整備公団が、当初から、権利変換後の建物を事業用とする計画の下、 α 東地区第1種市街地再開発事業を進めており、昭和62年5月中旬ころには、権利者に対して事業用であることを前提に資産運用のモデルを示し、権利変換後の建物を事業用とする計画に基づいて個別協議を実施していた。また、亡P2も、同公団の同事業に賛同し、示された公団の資産運用モデルに従い、権利変換後共有床の共有者となることに同意しており、事業の継続性の意思は明白である。

b やむを得ない事由

そして、本件相続開始時において、課税庁は、措置法通達69の3-8で準用する69-3-7を解釈指針として、実際の運用としては、建物の建築中に相続の開始があったとしても、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限までに当該建物を取得し、相続人らが当該建物を現実に事業の用に供しない限り、本件特例を適用しておらず、そのことは、当時の税理士にとって一般的な認識であったし、課税庁における税務相談や執行も同様の基準に基づいて行われていたのであるから、亡P1が、本件特例自体の全面的不適用というリスクを考慮して、本件敷地持分について課税庁に事前の相談なく本件特例を適用しないで確定申告を行っていることについて亡P1に帰責性はなく、他の土地を本件特例の適用対象として相続税申告を行ったことには「やむを得ない事情」が認められる。

(ウ) 貸家及び貸家建付地の評価

また、相続開始時において、公的な規制の下で行われる都市再開発事業による権利変換に基づいて取得した本件敷地持分は、その認可された事業計画により貸付の用に供する事業用ビルの敷地として利用されることが確定し、しかも、当該ビルは現実に建設途上にあり、被相続人が事業用ビルとしての貸付用以外の用途に自由に利用することは不可能であるから、本件相続開始時に実際に貸借が行われていなかったとしても、本件敷地持分及び本件施設建築物持分を評価するに当たっては、貸家建付地の評価減や貸家用の評価減を適用すべきである。

仮に、本件施設建築物が、相続開始時において現実に貸付の用に供されていないことから、貸家建付地の評価減の適用は認められていないとしても、本件で亡P1が相続した「権利変換により本件ビルを取得する権利」は、その評価方法が定められていないのであるから、評価基本通達に定める貸家の評価方法に準じ、また、本件ビルの敷地は、貸家建付地の評価方法に準じて評価すべきである。

3 争点3（本件更正処分に理由付記がされていないことの適否）

(1) 原告ら

本件更正の通知書には、理由が十分に付記されていない。

(2) 被告

税務署長が更正を行う場合において、その更正通知書に記載しなければならない事項は、通則法28条2項に規定されているところ、同条には更正の理由を付記することは要求されていない。他方、所得税法は155条2項において、法人税法は130条2項において、それぞれ、青色申告書に係る更正については、「その更正に係る国税通則法28条2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない」と規定しているが、これは通則法28条2項の例外としての規定であり、相続税法においては、このような理由を付記しなければならない旨の規定はないのであるから、相続税の更正通知書には更正理由を付記する必要はないというべきである。

第4 当裁判所の判断

1 判断の順序について

争点1（高芳管財の出資の評価の適否）は、まさに被告が本件更正処分を行うに当たって考慮した事由の適否に関するものであって、亡P1のした修正申告よりも課税標準及び税額を増額すべき事由があるか否かに関するものである。これに対し、争点2（本件敷地持分及び本件施設建築物の評価の適否並びに本件敷地持分に対する本件特例適用の適否）は、いわば亡P1のした修正申告に内在する問題であって、修正申告による課税標準及び税額自体が過大なものであって、これらを減額すべき事由があるか否かに関するものである。

そして、当事者双方の主張内容からすると、仮に争点1において被告の主張が認められて修正申告による課税標準及び税額を増額すべき事由があったとしても、争点2において原告らの主張が認められると、それによる減額の程度は上記増額の程度を上回り、結局、本件更正処分は、いわゆる総額主義の帰結として、その根拠を失うこととなる。

そこで、争点1に関する判断を留保して、まず争点2についての判断を示すこととする。

2 争点2（本件敷地持分及び本件施設建築物持分の評価並びに本件敷地持分に対する本件特例適用の適否）

(1) 本件特例の解釈

措置法69条の3は、当該相続開始の直前において事業の用に供されていた宅地につき、課税価格に算入すべき価額に一定の割合を乗じる旨定めているが、同条が事業の用に供されていた宅地について、評価額のうちの一定割合分のみを課税価格として算入する趣旨は、被相続人の事業の用に供されていた宅地のうち面積200平方メートルまでの小規模宅地については、それが相続人等の生活の基盤の維持のために不可欠のものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常であることから、その課税価格算入について特別の配慮を加え、個人事業者等の円滑な事業の承継を可能とするためのものである。

この点につき、被告は、措置法69条の3第1項は、相続開始時点において対象土地を事業の用に供していることを要件としており、同条は、措置法上の特例であり、みだりに拡張解釈せず厳格に適用すべきであって、措置法通達69の3-8の規定は、本来本件特例に該当しない事案を例外的に救済したものである旨主張する。しかし、事業は、その性質上開始に当たってある程度の準備を要するものであるし、その開始後も諸々の事情の変化に応じて、その内容に変更を加える必要が生

じ、そのために事業を一定期間休止して所要の変更を施した後、事業を再開することも珍しくないと考えられる。このような事業というものの性質と上記のような立法目的からすると、同条にいう「事業の用に供されていた土地」の解釈に当たっては、当該土地上において、外形的に明らかな形で特定の事業の準備が開始された時点以降、当該事業が廃止されるまでの全ての段階を含むものと解するのが相当であり、従前事業が行われていなかった土地であっても、相続開始時において当該土地上で外形上明らかな形で事業の準備が行われている場合はもとより、従来行われていた事業が相続開始時に一時中止されているものの、その再開が確実に予定されている場合もまた、当該土地は「事業の用に供されていた土地」に該当すると解するのが相当である。

(2) 本件における本件特例適用の実体的要件

これを本件についてみるに、亡P2が権利変換前に建物の敷地として貸し付けていた土地については、措置法通達69の3-1に定めるいわゆる「5棟10室基準」を充たしており、この事業規模での不動産の貸付が行われていたことは被告も認めるところであるから、権利変換前の土地を建物の敷地として「被相続人等が相続開始前に事業を行っていた」ことは当事者間に争いがないというべきである。

また、証拠(甲16、18、26、27、34及び42)によれば、これらの土地の権利変換後の建物について、以下の事実が認められる。

ア 事業主体である住宅都市整備公団は、当初から、権利変換後の建物を賃貸事業用とする計画に沿って再開発事業を進めており、昭和62年5月中旬の時点で、権利者に対し権利変換後の建物を賃貸事業用とした場合の資産運用モデルを示していること

イ 平成2年6月14日に認可された同公団の権利変換計画案は、本件再開発計画地区に建てられた建物であるθの8階から12階までの1万2460平方メートルを亡P2を含む80名で共有し、賃貸用事務所床として運用することにあり、平成2年9月25日に同公団東京支社の支店長が亡P2に対してした権利変換計画の認可についての通知に添付された亡P2に係る権利変換計画の内容一式欄に記載された権利変換後の権利の状況は、用途「事務所」と書かれた共有床となっていること
ウ 亡P2は、当初から同公団の本件再開発事業の計画に賛同し、同公団の東京支社長に対し、平成2年7月6日に与えられるものとされる施設建築物の一部を共有床とすることに同意していること

これらの事実に加え、亡P2が権利変換後の権利を他に譲渡するなど、これを用いた不動産賃貸等を廃することを意図していた形跡がないことからすると、亡P2は、権利変換後の権利と法的に同一視すべき権利変換前の土地において不動産貸付業を行っていたが、これにつき、都市再開発事業という公的要請のため、事業用の建築施設の建設を前提として本件敷地持分及び本件施設建築物持分への権利変換に合意した後、除却工事及び建築工事が長期間にわたって行われ、その途中でたまたま相続が発生したにすぎないものと認められるし、建築中又は取得に係る本件施設建築物は、相続開始前に被相続人等が現に事業の用に供していた権利変換前の土地を敷地として存在していた建物の取り壊しに伴う建て替えに係るものであるとみるべきものである。そして、権利変換前の土地と権利変換後の本件施設建築物敷地及び本件施設建築物とは、法的には通じて一体のものであるから、そのような観点からすると、これらを建物の敷地に供して、被相続人が相続の開始前に不動産貸付業を行っており、相続開始時においてはこの事業は建物の建て替えのため一時中断していたものの、本件施設建築物の完成により建て替えが完了すれば再び事業を再開することが確実にあったと認められるから、実体的には、本件特例適用の要件を充たしている事案であったと認められる。

(3) 本件における本件特例適用の手続的要件

前記のとおり本件敷地持分が措置法69条の3第1項にいう事業用建物に該当するとしても、同条3項は、同条1項の特例適用の要件として、申告書に同条の規定の適用を受けようとする旨を記載し、必要書類を添付することを要件としており、本件においては、亡P1が申告書に同条の規定の適用を受ける旨の記載はしたものの、他の土地をその適用の対象土地として選択したことについては争いがなく、本件敷地持分については同条3項の要件を充たさないことは明らかといわざるを得ない。他方、同条4項は、同条3項にいう記載若しくは書類の添付のない申告書の提出があった場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類並びに同項の明細書及び大蔵省令で定める書類の提出があった場合に限り、同条1項の規定を適用す

ることができる旨定めているため、本件において、本件特例適用の対象土地を本件敷地持分に差し替えることについて、前記の「やむを得ない事情」があるといえるかについて検討する。

当時の措置法通達は69の3-8において、「事業場の移転又は建て替えのため被相続人等の事業の用に供されていた建物を取り壊し、又は譲渡し、これらの建物に代わるべき建物で被相続人等の事業の用に供されると認められるものの建築中に、又は当該建物取得後被相続人等が事業の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合には、当該建築中又は取得に係る建物の敷地の用に供されていた宅地等が被相続人等の事業用宅地等に当たるかどうか及び事業用宅地等の部分については、69の3-7に準じて取り扱う」と定め、69の3-7は「被相続人等の居住の用に供されると認められる建物の建築中に、又は当該建物の取得後被相続人等が居住の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合において、当該建築中又は取得に係る建物を相続又は遺贈（中略）により取得した者が、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限までに当該建物を居住の用に供しているときは、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等は、措置法69条の3第1項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に当たりものとして取り扱うものとす。ただし、当該建築中の建物を相続又は遺贈により取得した者が、当該相続に係る相続税の申告書の提出期限において当該建物を居住の用に供していない場合であっても、それが当該建物の規模等からみて建築に相当の期間を要するため建物が完成していないことによるものであるときは、当該建物の完成後速やかに居住の用に供することが確実であると認められるときに限り、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等は、居住用宅地に当たるものとして取り扱うものとする。」と定めている。上記の文言、特に69の3-7のただし書の記載によれば、必ずしも申告書の提出期限において完成しておらず、また、完成の予定がなくても、相当の期間後に建物が完成する場合には本件特例の適用を受けられるように読めないでもないが、当時、課税当局は、同通達について、原則として、その宅地等が相続税の申告書の提出期限までに現に相続人等の居住の用に供されている建物の敷地となっていることとを要件とし、例外として、（1）建築中の建物の規模からみて建築工事に相当の期間を要すること、（2）法令の規制等により建築工事が遅延していること、（3）（1）又は（2）に準ずる特別な事情があること、により、やむを得ず相続税の申告書の提出期限までの建物の完成が遅延しているものである場合は、その建物の完成後速やかに事業の用に供されることが四囲の状況からみて確実であると客観的に認められるときに限り、その建物の敷地の用に供されている宅地等も事業用宅地に該当するものとして取り扱うと解しており（平成元年9月14日発行、「国税速報」第4199号に登載された当時の国税庁資産税課課長補佐の執筆した「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて（1）」10頁、平成5年8月16日発行、当時の国税庁資産税課課長が監修、同課課長補佐が編集した「相続税贈与税関係租税特別措置法通達解説」26頁以下参照）、当初相続税の申告書の提出期限までの建物の完成が予定されていたが、特段の事情によってそれが遅延していた場合にのみ認められるとの運用を行う旨明示的に述べていたと認められ、上記文献等には、いずれもその記載中意見にわたる部分は執筆者の私見である旨の注記がされているが、執筆者はその当時の官職からして上記通達の立案に関与したものと考えられ、その執筆の意図も通達の内容を立案の趣旨に従って解説することにより運用の統一を図ることにあり、少なくとも課税庁の部内においては、これらが公定解釈として受け取られていたと認めるのが相当であり、現に被告は、本訴においても、本件施設建築物敷地上には相続開始時において建物が存在しなかったことを理由に、たとえ申告書において本件敷地持分について本件特例の適用を受ける旨の書類を添付していたとしても、その適用は認められないと主張している。これらのことからすると、亡P2の死亡当時、課税当局においては上記文献の見解が厳格に適用されていたと認めるのが相当である。

そうすると、前記のとおり、本来、本件敷地持分のうち事業用部分は本件特例の適用の実体的要件を充足していたにもかかわらず、被告を含む課税当局がそれを充足しないとの内部的規範を確立し、これを外部にも示していたものと認められるところであるから、亡P1がこれに従って本件敷地持分につき上記のような申告を行ったことも無理からぬところがあり、この点につき措置法69条の3第4項にいう「やむを得ない事情がある」というべきであり、これを理由に自ら更正の請求ができるか否かはともかくとして、課税庁が別個の理由での増額更正を行った場合には、この事由に基づき、元の申告に係る課税標準及び税額自体が実体的に過大なも

のであって、たとえ他に増額事由があったとしても、これを考慮した減額がされるべきことを主張し得ると解するのが相当である。

この点につき、通達があったとしても、当事者は必ずしも通達に拘束されたものではないのであるから、とりあえず最も有利な本件特例の適用を前提とした申告を行ない、それが否認された時点で、別の土地の特例適用を前提とした修正申告を行ない、それが否認された以上、「やむを得ない事情」があるとはいえない。その考え方ではない。そして、措置法69条の3第3項においてある物件に本件特例を適用したが、税務調査等により当該物件について本件特例の要件に該当しないことを指摘された場合に、別の物件の本件特例の申請を前提に修正申告を行うことは可能であると解すべきである（それが不可能であるとの原告らの主張は採用し得ない。）が、その場合においても、修正申告時の納税額の増加分に応じた過少申告税の加算税の負担を負うべきことは否定できないところであって、上記のとおり、課税当局の運用は、客観的には誤っていたとはいえ、一貫して厳格なものであったこととにかんがみれば、過少申告加算税の負担を負う危険を冒してまでも最も有利な物件での申告を行うべきであるというのとは納税者に難きを強いるものというほかならず、いざやむを得ない事情を採ったことから直ちに「やむを得ない事情」の存在が否定されるものではないし、当事者として当初申告においてした本件特例の申告が否認された場合に、別の土地の本件特例適用を前提とした申告を行うことが認められないと誤解し、ても無理からぬところであるから、状況のいかんを問わず、とりあえず、最も納税者に有利な物件について本件特例を適用した申請を行わなかったからといって、やむを得ない事情が認められないということとはできない。

また、亡P1は、平成7年3月10日に修正申告を行っており、その際に本件特例の適用を受けようとする旨記載することができたとして、やむを得ない事情の存在を否定する意見も考えられないでもない。しかし、平成6年において措置法通達が改正されてはいるものの、その内容は本件相続時、又は当初申告時のその内容とさほど変わっていないし、また、本件特例の適用によって軽減される課税価格及び相続税額は、修正申告により増加する課税価格及び相続税額を大きく上回るものであり、そのような場合、本件特例の適用の主張を修正申告によって行うことはできないのであるから、いずれにしても、修正申告の時点をもって「やむを得ない事情」があったとはいえない。

さらに、一般に同条の定めるような「やむを得ない事情」の判断に当たっては、法の不知は「やむを得ない事情」には該当しないと考える方もみられるところであるが、本件は、前記のとおり、単に亡P1が法を知らなかったとか法の適用を誤ったというのではなく、客観的には誤りといわざるを得ない法解釈が公的解釈として流布され、課税当局がそれに添った厳格な運用を一貫して行っているという状況の下で行われたものであるから、単なる法の不知や法の誤解であるとは認められないから、そのような考え方は、本件事案に関する結論を左右するものではない。

被告は、亡P1がした当初申告において、中央区ηに所在する土地について本件特例の適用を受ける旨の申告を行っていることを指摘し、措置法69条の3第4項の文言からみて本件敷地持分についてその適用はない旨主張する。確かに、同条の文言は、「相続税の申告書の提出がなかった場合又は前項（第3項）の記載若しくは添付がない相続税の申告書の提出があった場合」とされており、形式的にみれば、被告の主張のとおり、本件特例の適用を受けようとする旨記載した申告書の提出を行った場合は同条の適用がないように読めないこともない。しかし、同条がやむを得ない事情により同条の適用を受けるための申告書の提出等をし得なかつた者について本件特例の適用を認め、その救済を図った趣旨にかんがみれば、やむを得ない事情により本件特例の対象土地を誤った者との間においてその救済の必要性にさほど差異があるとは考えられず（典型的には本件特例の適用対象土地の誤りについての方が救済の必要性が低いともいえるようが、単に各事案ごとの救済の必要性に差異があるにすぎず、適用対象土地の選択の誤りについて一切本件特例の適用がなるとすべき理由にはならず、適用を認めた上で、個別の事情に応じて、やむを得ない事情の存否を判断すれば足りるものである。）、同条の前記文言を限定的に解する理由もないといえるし、仮に、被告の主張を徹底した場合、そもそも申告書の提出を行わなかつた者については本件特例の適用の余地があるのに、申告書の提出を行った者については一切本件特例の適用がないという結論を招くことにもなりかねない。また、措置法69条の3第3項が申告に期限後申告・修正申告を含んでいることにかんがみれば、同条の適用において、実体要件について同様の事実関係であ

るにもかかわらず、いかなる手続を採ってきたかによって適用の可否が異なる場面が生じることが考えられ、それにより生じる不公平を解消するためには、第4項の適用によるほかないが、同条の要件を一律に限定的に解するとすれば、そのような不公平を解消し得る場面が限定され、不当な結論を招くこととなる。

(4) 本件敷地持分につき課税価格に算入すべき価額

以上によれば、本件特例を適用すべきこととなるが、その場合の本件敷地持分の課税価格に算入すべき価額を算定する。

本件敷地持分の住宅用部分(1-1街区A棟501)の評価額(評価基本通達24-2に定めた土地区画整理事業施工中の宅地の評価未適用の価額)が、1平方メートル当たり1086万3480円であり、本件施設建築敷地(9.26平方メートル)が1億0059万5824円であること、本件敷地持分の事務所用部分(評価基本通達24-2未適用の価額)が、1平方メートル当たり1086万3480円であり、土地全体が13億9095万9979円であることは当事者間に争いがなく、本件特例によれば、100分の30を乗じて課税価格に算入すべき価額を算定することになるため、本件敷地持分のうち事務所用部分について算入すべき価格は、4億1728万7993円となり、本件敷地持分の評価額は評価基本通達24-2の適用による減額をしなくても、5億1788万3817円となる。

3 小括

前記1を前提として、本件相続により相続人らが取得した土地の価額を計算するに、前記本件敷地持分に本件特例の適用を行うことによる減額分8億9909万4196円と η の土地に本件特例を適用しないことによる増加分2億7689万70009円を差し引きすると、相続により取得した土地の価額は修正申告における額より6億2219万7187円少ない24億3092万0311円となり、取得財産の価額は、争点1につき被告の主張を採用して高芳管財への出資の評価を2億4859万1640円増額したとしても48億2174万5870円となって、修正申告における51億1902万0014円を下回ることとなる。そして、更正処分と同様に控除及び税額計算を行うと、課税価格は12億2934万6000円、納付すべき税額は5億9646万5600円となり、これらもまた亡P1のした修正申告価額を下回ると認められる。よって、争点2のその余の部分並びに争点1及び争点3について判断するまでもなく、本件更正処分のうち亡P1のした修正申告額を上回る部分及び本件賦課決定処分は違法といわざるを得ない。

第5 結論

以上によれば、原告らの請求は、その余の点を判断するまでもなく理由があるからこれを認容することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 藤山雅行

裁判官 鶴岡稔彦

裁判官 廣澤諭