

令和2年6月24日判決言渡

令和元年（行コ）第239号 相続税更正処分等取消請求控訴事件（原審・東京地方裁判所平成29年（行ウ）第539号）

5

主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

10

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成28年4月27日付けで控訴人Aに対してした、被相続人Bの相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 処分行政庁が平成28年4月27日付けで控訴人Cに対してした、第2項の
15 相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 処分行政庁が平成28年4月27日付けで控訴人Dに対してした、第2項の相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

20

第2 事案の概要（略語は、新たに定義しない限り、原判決の例による。以下、本判決において同じ。）

25

- 1 (1) 被相続人B（本件被相続人。大正7年▲月▲日生）は、平成24年▲月▲日に死亡し、その相続（本件相続）が開始した。本件被相続人の相続人は、本件被相続人の妻であるE（訴外E）、長女である控訴人C、長男である控訴人A、二男であるF（訴外F）及び養子（訴外Fの長男）である控訴人Dの5名（本件共同相続人）であった。

(2) 本件相続に係る相続財産には、原判決別表 1 記載の東京都杉並区（住所省略）所在の土地（本件甲土地）及び本件甲土地上に存する原判決別表 2 記載の建物（本件甲建物）並びに原判決別表 3 記載の川崎市（住所省略）所在の土地（本件乙土地）及び本件乙土地上に存する建物（本件乙建物）が含まれていた。

5

(3) 本件共同相続人は、本件被相続人の平成 2 1 年 1 0 月 1 6 日付け公正証書による遺言及び本件共同相続人の間で平成 2 4 年 1 0 月 1 7 日に行った協議による遺産の分割に基づき、本件相続に係る相続財産を取得した（本件甲土地及び本件甲建物〔本件甲不動産〕並びに本件乙土地及び本件乙建物〔本件乙不動産〕は、上記遺言により、控訴人 D が取得した。）。

10

(4) 控訴人らは、平成 2 5 年 3 月 1 1 日、本件相続開始時における本件甲不動産及び本件乙不動産（本件各不動産）の相続税法 2 2 条に規定する時価を財産評価基本通達（昭和 3 9 年 4 月 2 5 日付け直資 5 6 ・直審（資） 1 7 による国税庁長官通達。ただし、平成 2 5 年 5 月 1 6 日付け課評 2 - 1 8 による改正前のもの。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、処分行政庁に対し、本件相続に係る相続税（本件相続税）の申告（本件申告）をした。

15

(5) 札幌国税局長は、平成 2 8 年 2 月 1 7 日付けで、国税庁長官に対し、本件各不動産について評価通達 6 を適用し、評価通達の定める評価方法によらずに他の合理的な評価方法によって評価することとしたい旨の上申（本件上申）をし、国税庁長官から、同年 3 月 1 0 日付けで、本件上申について「貴見のとおり取り扱うこととされたい」との指示（本件指示）を受けた。

20

(6) 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、別途実施した鑑定における評価額（本件各鑑定評価額）をもって、本件相続開始時における相続税法 2 2 条に規定する時価として、控訴人ら各自に対応した平成 2 8 年 4 月 2 7 日付けの

25

各通知書（本件各通知書）を控訴人らに対し送達することにより，本件相続税に係る各更正処分（本件各更正処分）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をした。

2 本件は，本件被相続人の相続人である控訴人らが，本件各不動産について，
5 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認められず，本件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，本件相続税について処分行政庁
から受けた本件各更正処分及び本件各賦課決定処分（本件各更正処分等）の各
取消しを求める事案である。

10 3 原審は，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，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。

15 4 控訴人らは，原判決を不服として本件各控訴を提起した。

5 関係法令等の定め，前提事実，本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する
被控訴人の主張，争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は，次のとおり補
正し，後記 6 のとおり当審における当事者の主張を加えるほかは，原判決の
「事実及び理由」第 2・1 ないし 5（原判決 2 頁 8 行目から 19 頁 15 行目ま
20 で。別紙 1 及び別紙 2，別表 1 ないし 5 並びに 6 の 1 及び 2 を含む。）に記載
のとおりであるから，これを引用する。

(1) 原判決 2 頁 23，24 行目の「公正証書に係る遺言」を「公正証書による
遺言」と，同頁 25 行目の「遺産分割に従って，」を「協議による遺産の分
割に基づき，」と，それぞれ改める。

25 (2) 原判決 5 頁 16 行目の「上記上申」を「本件上申」と改める。

(3) 原判決 6 頁 23，24 行目の「評価通達の定める評価方法によらない評価

が許されるための特別の事情の内容」を「財産を評価通達の定めによらずに評価することが許される場合」と改める。

(4) 原判決 9 頁 20 行目の「というべきであり，」を「ことからすると，」と改める。

5 (5) 原判決 9 頁 24 行目の「行為について」を「行為が専ら相続対策を目的とするものであったこと」と改める。

(6) 原判決 19 頁 3 行目の「民集 65 巻 4 号 2081 頁参照」の次に「（以下「最高裁平成 23 年判決」という。）」を加える。

6 当審における当事者の主張

10 (1) 争点①（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について
（控訴人ら）

ア 相続税法 22 条に規定する時価として，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，納税者においても，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いければ，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。

15 イ 相続税法は，特段の定めがある場合を別として，相続開始前における被相続人が財産を形成し，又はこれを変動させた行為が，相続開始時における当該財産の評価に影響を与えるという仕組みを採用しておらず，評価通達 1 (3) も，「財産の評価に当たっては，その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。」と定めており，「特別の事情」とは評価通達による評価額が実情に即しないような特殊事情を備えた財産が持つ固有の事情を差し（最高裁平成 29 年 2 月 28 日民集 71 巻 2 号 286 頁），
20 最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決（裁集民 236 号 71 頁）の判断からしても，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
25

である「特別の事情」に当たらない。また、相続税法は租税回避を防止するための租税回避措置の否認を個別具体的に規定していることからすると、このような個別の規定が存在しない以上、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。

5 ウ 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間の3ないし4倍の開差というのは、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」な事情とはいえないから、評価通達

10 また、相続税に係る財産評価は、相続財産の評価であり、将来収益を見込むフローの財産評価ではなく、相続開始時点の財産評価であるから、土地については路線価を、建物については固定資産評価基準に基づく固定資産評価額を、それぞれ採用することが合理的であると評価通達が定めているのであって、本件各鑑定評価額とは評価における根本的な考え方が異なるので、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額を比較して開差が大きいと

15 すること自体が不合理である。

 エ 本件被相続人が本件各不動産を取得したのは、札幌市内に所有していた賃貸物件が建物の経年により投資運用効率が悪化してきたことや、不動産事業の承継者である控訴人Dが将来に在住することを予定している首都圏

20 に賃貸物件の拠点を移すためであった。本件被相続人は本件相続開始の3年半前に本件甲不動産を購入し、これを賃貸して賃料を得るようになり、本件相続開始後も控訴人Dはこれを保有し続けており、また、本件被相続人が本件乙不動産を購入したのも本件相続開始の2年半前であり、同様にこれを賃貸して賃料収入を得ており、控訴人Dが本件相続開始の9か月後

25 にこれを売却したのは、より利回りの良い物件の取得を準備するためであった。本件相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、G株式会社

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。

(被控訴人)

5 ア そもそも、評価通達は、相続税及び贈与税の課税財産の全てについて、
また、稀にしか起こらない事例についてまで、具体的な評価方法又は評価
額を示すことなく、評価通達5及び6によって評価することとしているの
10 であって、評価通達6は適正な時価評価を行うための言わば評価通達の他
の各規定の補完的な役割を担うものであるから、このような通常想定して
いない例外的な場面でのみ適用される評価通達6について、普遍化できる
15 評価基準を具体的に示すことは著しく困難である。

 イ 財産の評価通達の定めによらない評価は、評価通達の定める評価方法を
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
20 的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合に認められるもの
であって、当該財産について潜在的な価格変動要因がある場合に限られな
15 い。納税者の一連の行為により意図的に相続税の租税負担を軽減させるこ
とは、本来相続税法の予定するところではなく、法の趣旨目的に反するも
のであって、それが実質的な租税負担の公平を著しく害するのであれば、
20 そのような納税者の主観的意図についても、評価通達の定めによらずに評
価すべき特別な事情の判断における考慮要素となる。

 なお、被控訴人は、税負担の軽減を結果としてもたらす行為を阻止する
20 ための根拠又はツールとして評価通達6を適用しているのではなく、租税
回避が行われたとして、それが本来相続法の予定するところではなく、法
の趣旨目的に反するものであって、実質的な租税負担の公平を著しく害す
25 るという場合には、それが特別の事情に該当するとしているにすぎない。
そして、特別の事情がある場合に評価通達6を用いることは租税平等主義
や租税要件明確主義に反しない（東京高裁平成27年4月22日判決・税

務訴訟資料 265 号順号 12654 号)。

ウ 本件各不動産は、評価通達の定めによっては適正な時価を適切に評価することができない。本件各不動産については、評価通達の定めによらずに評価することが相当と認められるような特別の事情が認められることから、
5 他の客観的な交換価値と認められる本件各鑑定評価額をその時価として本件各更正処分がされたのであって、本件各更正処分が相続税法の規定及びその解釈に基づいて行われた適法なものであることは明らかである。

(2) 争点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)について

10 (控訴人ら)

評価通達 6 の適用に当たって「国税庁長官の指示を受けて評価する」として国税庁長官の指示を要件とした趣旨は、手続法上の平等取扱原則(憲法 14 条)を担保し、評価通達の恣意的な使い分けを防止するという憲法上の適正手続の保障にある。評価通達の例外規定である評価通達 6 を適用するに当
15 たっては、納税者に対する十分な手続保障が不可欠であり、国税庁長官の指示は、憲法上の適正手続の保障の要請と位置付けなければならない。そのため、課税処分を行う行政庁に対しても厳格な手続要件の履践を強制し、事前に国税庁長官の指示を受けた場合に限り、評価通達 6 による課税が対外的にも効力を認められると解すべきである。

20 しかるに、本件各更正処分において、処分行政庁は、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 社に本件各不動産の鑑定評価を依頼し、鑑定評価書を入手しており、評価通達が行政先例法としての地位を占めていることからすると、その違反は重大な法的瑕疵といえる。

(被控訴人)

25 評価通達 6 の適用の有無は、鑑定等によって評価額を算定しなければ判断することができないのが当然であり、本件でも、本件各通達評価額が適当で

あるか否かを確認するために、国税庁長官への本件上申の前に鑑定評価が実施された。処分行政庁は、その後、国税庁長官への本件上申を行って、その指示（本件指示）を適切に受けているのであるから、本件各更正処分について、評価通達6の国税庁長官の指示に係る手続上の瑕疵が存在しないことは明らかである。

また、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、監督に関するものと解すべきであり、この規定に反することが直ちに国民の権利、利益に不利益を与えるものとはいえないから、その指示の有無によって本件各更正処分の効力が影響を受けるものと解することはできない。

(3) 争点③（本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無）について
(控訴人ら)

本件各更正処分等の理由としては、本件各通知書において、処分行政庁指定の不動産鑑定士による本件各鑑定評価額を唯一絶対的な時価であるとして、本件各申告における本件各通達評価額との開差が3倍ないし4倍あることのみが記載されるにとどまっており、評価通達6の適用要件を充足することの具体的な理由が述べられていない。また、本件上申に係る上申書には、本件各土地に係る一連の行為が過度の節税に該当するのでこれ否認したい旨が記載されていたところ、本件各通知書の記載はこれと齟齬があることからすると、通常一般人の視点からみて処分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由提示制度の趣旨を充たしていないことは明らかである。

(被控訴人)

本件各更正処分等の通知書には、本件各更正処分等の理由として、処分行政庁が、相続財産の評価に係る法令解釈等を踏まえ、本件各通達評価額と本件各不動産の取得価額及び譲渡価額（本件各取引額）並びに本件各鑑定評価額との間には、著しい価額のかい離があり、本件各不動産の価額を評価通達の定めにより評価することが著しく不適當であると認定した上で、国税庁長

官の指示に基づいて本件各不動産の価額の評価を行い、本件各更正処分等をした旨が記載されており、本件各更正処分等の理由が理由提示制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されていると認められるから、理由の提示として欠けるところはない。

5 第3 当裁判所の判断

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、本件各鑑定評価に基づく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、次のとおり補正し、後記2において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「事実及び理由」第3・1ないし5（原判決19頁17行目から29頁14行目まで。別紙2及び各別表を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決20頁10行目の「評価通達の定める」から同頁12行目の「認められる限り、」までを削る。
- 20 (2) 原判決20頁16行目の「評価対象の財産に」から同頁20行目の「解されるのであって、」までを削る。
- (3) 原判決20頁25行目の「他方、」の次に「評価通達に定められた評価方法によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすると、」を加える。
- 25 (4) 原判決21頁2, 3行目の「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、」を「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は、」と改める。

(5) 原判決 22 頁 11 行目の「これらに加え、」を「一方、」と改める。

5 (6) 原判決 22 頁 22 行目の「をも勘案すれば、」を「などからすると、本件各鑑定評価額及び本件各取引額とかい離する」と改める。

(7) 原判決 22 頁 23 行目の「（本件相続開始時」から同頁 25 行目の「有すること）」までを削る。

10 (8) 原判決 22 頁 26 行目末尾に「そして、本件各不動産の価額の相違により、原判決別表 4 の「各人の合計」の「相続税の総額」欄のとおり、2 億 4000 万円を超える課税額の差が生じている。」を加える。

(9) 原判決 23 頁 3 行目末尾に「むしろ」を加える。

15 (10) 原判決 25 頁 7 行目末尾に「そして、このような事情は、本件各不動産について、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ず、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の存在を示すものといえる。」を加える。

20 (11) 原判決 25 頁 8 行目の「以上にみた事実関係の下では、」を「以上のとおり、本件各通達評価額が、本件各鑑定評価額、本件各取引額及び本件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、本件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、」と改める。

25

(12) 原判決 25 頁 12 行目の「租税負担の」から同頁 14 行目末尾までを「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。」と改める。

(13) 原判決 26 頁 4, 5 行目の「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があるか否かという観点」を「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」と改める。

(14) 原判決 26 頁 5, 6 行目の「原告らの上記主張はその前提を異にするものである。」を「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。」と改める。

(15) 原判決 26 頁 14 行目の「評価通達は」から同頁 17 行目末尾までを「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。」と改める。

(16) 原判決 27 頁 6 行目の「前掲最高裁平成 23 年判決参照」を「最高裁平成 23 年判決参照」と改める。

2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 争点①（本件相続開始時における本件各不動産の時価）について

ア 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いければ、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。

5 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
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
10 著しく不適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（以下「原
判決」という。）の「事実及び理由」第 3・1 (1)（原判決 19 頁 18 行目
から 21 頁 4 行目まで）で説示するような場合に、評価通達の定める評価
15 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。

よって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

20 なお、付言するに、原判決の「事実及び理由」第 3・1 (2)（原判決 21
頁 5 行目から 25 頁 18 行目まで）で判示するように、本件甲不動産通達
評価額は 2 億 0 0 0 4 万 1 4 7 4 円、本件乙不動産通達評価額は 1 億 3 3
6 6 万 4 7 6 7 円であるところ、本件被相続人が本件相続開始の約 3 年半
前に本件甲不動産を購入した額は 8 億 3 7 0 0 万円であり、その約 2 年半
25 前に本件乙不動産を購入した額は 5 億 1 9 0 0 万円であって、こうした事
実に照らすと、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。

イ 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、原判決の「事実及び理由」第3・1(3)(原判決25頁19行目から26頁6行目まで)で説示するとおりである。

また、本件における被控訴人の主張や本件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適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し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。

その他、控訴人らは、自らの主張の根拠として最高裁平成23年2月18日判決(裁集民236号71頁)の存在を指摘するが、同判決の事案は本件とは事案を異にするものであり、同判決が判示するところは本件に妥当するものとは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

ウ(ア) 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。

5 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、本件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本件被相続人の本件相続開始時の残債務に係る
各借入れ（本件各借入れ）が近い将来発生することが予想される本件被
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
10 本件各借入れを企画して実行し、その結果、本件各借入れ及び本件不動
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
15 の「事実及び理由」第3・1(2)ウの第1段落（原判決25頁8行目から
14行目まで）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
20 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（甲
15の①ないし③、21、23）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。

25 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。

5 したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

(イ) また、控訴人らは、相続税に係る財産評価は、相続財産の評価であり、将来収益を見込むフローの財産評価ではなく、相続開始時点の財産評価であり、土地について路線価を、建物については固定資産評価基準に基づく固定資産評価額を、採用することが合理的であると評価通達が定めているのであって、本件鑑定評価額は評価における根本的な考え方が異なるので、両者を比較して開差が大きいとすること自体が不合理であると主張する。

10

しかし、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)ア(イ)bの第2段落（原判決23頁23行目から24頁1行目まで）で説示するとおり、相続税法22条に規定する時価、すなわち当該財産の客観的な交換価値は、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われ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ところ、収益還元法を用いた本件各鑑定評価額もこの価額に相当し得るものであるから、その価額と本件各通達評価額を比較してその開差を考慮することが不合理なものであるなど

15

20 とは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

エ 控訴人らは、本件相続開始前後の本件各不動産に係る一連の取引は、G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。

25 しかし、先にも判示したとおり、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

5 評価通達の定めによって評価することが著しく不適當であるなどとして、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
10 は先の判断を左右できない。この点を措くとしても、本件被相続人及び控
訴人らは、本件各不動産の購入及び本件各借入れを、本件被相続人及びG
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
とが予想される本件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
15 それらを企画して実行したと認められ、これを覆すに足りる証拠は見当た
らないことは、原判決の「事実及び理由」第3・1(2)イ（原判決24頁3
行目から25頁7行目まで）で説示するとおりである。

したがって、控訴人らの上記主張を採用することはできない。

15 (2) 争点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）について

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、鑑定評価書を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
20 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、原判決の「事実及び理由」第3・2（原判決26頁9行
目から19行目まで）で説示するとおりである。また、控訴人らは、評価通
達6の「国税庁長官の指示を受けて評価する」という定めをもって、国税庁
長官の指示を受けた後に鑑定等による評価を行うべきことを定めたものであ
25 ることを前提として、本件各更正処分等における評価通達6の適用に係る手
続が評価通達6の定め違反すると主張するようであるが、評価通達6は、

評価通達6に基づいて評価を行って課税処分をすることを国税庁長官の指示に係らしめたものであって、課税庁が国税庁長官の指示に先立って鑑定等を実施することを禁止したものとは解されない。したがって、控訴人らの主張は、評価通達6の解釈を誤るものであって、採用できない。

5 (3) 争点③（本件各更正処分等の理由の提示に関する違法の有無）について

控訴人らは、本件各通知書には、本件各鑑定評価額と本件各申告における本件各不動産の評価額との開差が3倍ないし4倍あることが記載されるにとどまっており、評価通達6の適用要件を充足することの具体的な理由が述べられていないから、本件各更正処分等の理由の提示は違法であると主張するが、本件各更正処分等の理由の提示に関する違法が認められないことは、原
10 判決の「事実及び理由」第3・3(2)及び(3)（原判決26頁23行目から28頁9行目まで）で認定、説示するとおりである。控訴人らは、本件各通知書に記載された本件各更正処分等の理由と本件上申に係る上申書の記載との齟齬も問題とするが、当事者に示された理由提示の内容と行政庁の内部文書の内容との違いをもって当該理由提示が違法なものになるという主張は、控訴
15 人独自のものであって採用することができない。よって、控訴人らの主張を採用することはできない。

3 その他、控訴人らは種々主張するが、前記認定、判断を左右するものはない。

20 第4 結論

よって、原判決は相当であり、本件各控訴は理由がないから、これらをいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判官 菊 池 絵 理

5

裁判官 齊 藤 充 洋

10 (別紙 1、別紙 2 省略)