

《書 誌》

提供 TKC

【文献番号】	27811282
【文献種別】	判決／東京地方裁判所（第一審）
【裁判年月日】	平成 4年 3月11日
【事件番号】	平成2年（行ウ）第177号
【事件名】	相続税更正処分等取消請求事件
【審級関係】	控訴審 22007346 東京高等裁判所 平成4年（行コ）第33号 平成 5年 1月26日 判決 上告審 22007879 最高裁判所第一小法廷 平成5年（行ツ） 第78号 平成 5年10月28日 判決
【判示事項】	[TKC税務研究所] 1. 相続財産の評価につき、評価通達に定める方式によることとする趣旨。 (要旨文献番号：60029798) 2. マンションの価額につき、購入価額で評価すべきものとした事例。 (要旨文献番号：60029799)
【裁判結果】	棄却
【上訴等】	控訴
【裁判官】	涌井紀夫 小池裕 近田正晴
【掲載文献】	判例時報1416号73頁 税務訴訟資料188号639頁
【参照法令】	相続税法22条
【評釈等所在情報】	[日本評論社] 品川芳宣・税研45号 相続開始直前に借入金で取得したマンションの評価 武田昌輔・税務弘報40巻10号 相続税における土地評価〈新・判例に学ぶ法人税の解釈と実務対策35〉 長屋文裕・判例タイムズ821号274頁（平成4年度主要民事判例解説） 相続に因り取得した不動産の「時価」（相続税法二二条）につき、通達に定める方式によらず、市場における現実の交換価格によって評価することが許されたとした事例 税務弘報40巻13号180頁 相続開始直前に購入した不動産の相続税課税価格の評価（相続税関係）（最新税法判例紹介）
【被引用判例】	（当判例を引用している判例等）

札幌地方裁判所

平成23年 4月14日

神戸地方裁判所 平成10年(行ウ)第36号

平成16年 5月25日

最高裁判所第三小法廷 平成12年(行ツ)第326号

平成14年10月29日

東京高等裁判所 平成12年(行コ)第29号

平成12年11月14日

神戸地方裁判所 平成10年(行ウ)第23号

平成11年12月13日

《全文》

【文献番号】 27811282

相続税更正処分等取消請求事件

東京地裁平二(行ウ)一七七号

平4・3・11民二部判決

原告 甲野一郎〈ほか三名〉

右原告ら訴訟代理人弁護士 坂東司朗

同 坂東規子

同 池田紳

被告 小石川税務署長 本間静夫

右指定代理人 浅野晴美〈ほか三名〉

主 文

二 原告らの請求をいずれも棄却する。

二 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第一 原告らの請求

被告が昭和六二年一二月一九日の相続開始に係る原告らの相続税に
関し平成元年四月二六日付けでした各更正及び過少申告加算税賦課決定に
について、

1 原告甲野一郎に対する更正のうち課税価格八三一一万八〇〇〇円、
納付税額二八九八万二九〇〇円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定

2 原告甲野二郎に対する更正のうち課税価格一億三二六二万一〇〇〇円、
納付税額四六九二万四七〇〇円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定

3 原告乙山春子に対する更正のうち課税価格八四九〇万円、納付税額
三〇三六万三〇〇〇円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定

4 原告甲野三郎に対する更正のうち課税価格九三三九万二〇〇〇円、納付税額三一七四万三二〇〇円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定をいずれも取り消す。

第二 事案の概要

一 当事者間に争いのない事実等

1 本件課税処分の経緯

(一) 原告らの父である甲野太郎（以下「太郎」という。）が昭和六二年一二月一九日に死亡し、原告らは太郎を相続した（以下、この相続を「本件相続」という。）。

(二) 原告らの本件相続に係る相続税の申告とこれに対する課税処分等の経緯は、別表1の1ないし4の「本件課税処分の経緯」のとおりである。

すなわち、原告らは、昭和六三年六月二〇日、本件相続に係る相続税について当初申告をし、更に同年一二月二七日に修正申告をしたところ、これに対し、被告は、平成元年一月二十四日付けで、右の修正申告の内容に対応する各過少申告加算税賦課決定をし、更に、同年四月二六日付けで、各更正（以下「本件各更正」という。）及び各過少申告加算税賦課決定（以下「本件各決定」という。）をした。そこで、原告らは、平成元年五月二二日、本件各更正及び本件各決定について、被告に対し異議申立てをしたが、被告は、同年八月二一日付けで、原告らの異議申立てを棄却する旨の決定をした。更に、原告らは、同年九月二〇日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、同所長は、平成二年六月一八日、原告らの審査請求を棄却する旨の裁決をしたものである。

2 本件各更正及び本件各決定の根拠

(一) 本件各更正及び本件各決定では、原告らの相続税の課税価格は、本件相続により原告らが取得した財産の価額から控除すべき債務等の額を控除した額に基づき計算した左記の額とされており、その明細は別表2「課税価格等の計算明細表」のとおりである。なお、この取得財産の価額及び債務等の額については、(二)の(1)の本件マンションの課税価格の点を除いては、当事者間に争いがなく、また、本件マンションについても、その取得の経緯及び購入価額自体は、当事者間に争いがない。

甲野一郎 二億八九三一万九〇〇〇円

甲野二郎 二億三九八一万七〇〇〇円

乙山春子 二億四一五九万八〇〇〇円

甲野三郎 二億五〇〇九万一〇〇〇円

(二) 原告らが取得した財産の価額 一八億五六六三万七〇七九円
次の(1)ないし(7)の合計額である。

(1) 東京都江戸川区《番地略》所在のマンション丙川の居宅一一戸（以下「本件マンション」という。）の価額 七億五八五〇円

右金額は、本件相続の開始した昭和六二年一二月一九日に先立つ同年一〇月九日、太郎が本件マンションを不動産分譲業者から購入した際の購入価額である（後記のとおり、原告は右購入価額をもって本件マンションの相続税法二二条所定の時価とすることを争っている。）。

(2) 土地（本件マンションの敷地権を除くもの）の価額 八億九六五〇万一五〇三円

(3) 家屋（本件マンションを除くもの）の価額 一三五七万二八〇〇円

(4) 有価証券の価額 一億二〇八三万七五七〇円

(5) 現金及び預貯金の価額 二一七八万八一二六円

- (6) 家庭用財産の価額 二〇〇万円
- (7) その他の財産の価額 四三四三万七〇八〇円
- (三) 控除すべき債務等の額 八億三五八一万一六九円

次の(1)及び(2)の合計額である。

- (1) 債務の額 八億二三九七万一二〇三円
- (2) 葬式費用の額 一一八三万九九六六円

二 本件の争点

本件の争点は、専ら、本件相続により原告らが取得した財産のうち本件マンションの価額をどのように評価すべきかの点にあり、この点について、原被告は次のように主張している。

1 被告の主張

本件マンションの価額は、その購入価額である七億五八五〇万円と評価すべきである。

相続税法二二条によれば、相続税の課税価格となる相続により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ものとされているが、この時価とは、相続開始時における財産の現況に応じ、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、すなわち客観的な交換価値をいうものと解される。しかし、財産の客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではないことから、国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の軽減等を図るため、相続財産評価の一般的基準として「相続財産評価に関する基本通達」（以下「評価通達」という。）を定め、あらかじめ定められた画一的な評価方式によって相続財産の価額を評価することとしている。

しかし、課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえって納税者間の実質負担の公平を害することとなる場合には、形式的平等を犠牲にしても実質的負担の平等の実現を図るべきであり、具体的な相続財産の価額の評価について、「評価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な事情がある場合」には、評価通達によらず、他の合理的な方式によってこれを評価することが右相続税法二二条の法意に照らして当然に許されるものというべきである。

本件マンションの購入契約の締結、その購入資金の調達等の経過に照らすと、太郎による本件マンションの購入は、一般に評価通達の定めによる不動産の評価額が実際の取引価額に比してごく控え目な額となっていることから、評価通達により評価した本件マンションの評価価額と購入のための借入金との差額を利用して相続税の負担の軽減を図ることを目的として行われたものであり、このような場合には、相続財産の価額の評価について、評価通達の定めによらず、その客観的交換価値に相当する右購入価額によることが正当として是認されるような特別の事情があるものというべきである。

2 原告らの主張

本件マンションの価額は、評価通達に従った価額である一億三一七〇万七三一九円（本件マンションの価額を評価通達に従って評価した場合に、その価額が一億三一七〇万七三一九円となることについては、当事者間に争いがない。）と評価すべきである。

評価通達は、相続税の課税対象となる財産の評価に関する原則及び具体的評価方法を規定したものであり、あらかじめ納税者に対しても広く公示されているものであるから、これを無視し、みだりに評価通達を離れて相続財産の評価や相続税の課税を行うことは許されないものというべきである。

本件マンションの購入は、太郎が相続税の節税効果を生じさせることをひとつの動機とはしながらも、それとともに当時の地価急騰の状況下

で転売利益を図る目的をも持つて行った経済取引行為であり、世上広く行われているものであって、特段の反法規性を有するものではなく、ことさら相続税の負担を免れることを企図してなされたものでもない。したがって、本件マンションを評価通達によらずに評価することが許されるような特段の事情は存しないものといわざるを得ない。

また、昭和六三年一二月の租税特別措置法の改正により、評価通達による不動産の評価額と実勢価額の差を利用して相続税の節税を図るために不動産を購入するという事態に対処するため、昭和六三年一二月三一日以降に開始した相続から、相続開始前三年以内に取得した相続不動産の価額を取得価額によって評価するという特例が新設されている。本件の場合について評価通達によらずに取得価額によって相続不動産の価額を評価することとするのは、右の法改正によって新設された特例の適用がないものとされている事案に対してもこれを適用するのと同じ効果を生じさせるものであり、この点からしても、被告のした評価は不当なものといわなければならない。

第三 争点に対する判断

一 本件マンションの価額について

本件マンションの価額の評価について、被告は評価通達によらないことが正当として是認される特別の事情があるからその購入価額をもって相続税法二二条所定の時価とすべきであると主張するのに対し、原告は評価通達に基づいてこれを評価すべきであると主張するので、この点について判断する。

1 相続税法二二条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、右の時価とは相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である。

しかし、客観的な交換価格というものが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、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される。

そうすると、特に租税平等主義という観点からして、右通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ右通達に定める方法以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法二二条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。

しかし、他方、右通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が右のようなものであることからすれば、右の評価方式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は、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、このことは、右通達において「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。」と定められているこ

とからも明らかなものというべきである。

すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。

2 そこで、本件マンションの価額を評価するに当たり、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情があるか否かについて判断する。

(一) 《証拠略》によれば、太郎が本件マンションを購入し、原告らがこれを売却するに至るまでの経緯については、次のような事実が認められる。

(1) 太郎は、明治二五年生まれ（死亡当時九五歳）で、丁原大学の会頭通事であったが、かねてから不動産等の資産運用に関心を持っており、昭和六〇年ころには銀行からの長期の借入金で自己所有の貸家をマンションに建て替える等したこともあり、相続税対策についても、借入金により不動産を購入すること等によって相続税の負担を軽減させることを節税方法について関心を示していた。

なお、太郎は、糖尿病、動脈硬化症、前立腺肥大症、腰椎圧迫骨折の病名で、昭和五九年七月から毎年入院を繰り返すようになり、死亡前も、昭和六二年九月九日から入院するに至っていた。

(2) 昭和六二年八月末ころ、原告一郎及び同三郎は、太郎の意向を受けて、株式会社リクルートコスモス（以下「リクルート」という。）社を訪れ、五億ないし一〇億円程度の更地の土地を購入したい旨申し入れたところ、同社には適当な更地物件がなかったことから、同社赤坂支店長の宮前佳弘は、同原告らに対し、同社が興和不動産株式会社（以下「興和不動産」という。）と共同で分譲を開始した本件マンションを購入物件として紹介した。その後右原告らは宮前と交渉を重ね、同年一〇月初旬、太郎が買主となって本件マンションをリクルート及び興和不動産から買い受ける方向で話がまとまり、更に、その購入資金についても、右原告両名が借入れ先の紹介をリクルートに依頼したところ、同社からその関連会社であるファーストファイナンス株式会社（以下「ファーストファイナンス」という。）を紹介され、同社から購入資金の融資を受けることとなつた。

(3) 昭和六二年一〇月九日、原告一郎は、前記のとおり入院中の太郎の代理人として、

1 リクルート及び興和不動産との間で、本件マンションを右両社の公表していた分譲予定価格である七億五八五〇万円で購入する旨の売買契約を、2 リクルートとの間で、購入した本件マンションを賃料月額一六六万四〇〇〇円で同社に賃貸する旨の賃貸借契約を、

3 ファーストファイナンスとの間で、本件マンションの購入資金等として八億円を借り入れる旨の金銭消費貸借契約を、それぞれ締結した。なお、右借入金のうち、七億五九三八万円は本件マンションの代金の支払に充てられ、その余は、借入金の利息、登録免許税等の支払に充てられた。

(4) 本件マンション購入資金借入れのための金銭消費貸借契約は、元金返済を三年間据え置いたうえでこれを一七年間で分割返済し、利率は年七・二パーセント（月額利息約四八〇万円）とするというものであり、また、右本件マンションの賃貸借契約は、リクルートが本件マンションを他に転賃貸することをあらかじめ太郎が承諾し、賃貸期間を二年とし、リクルートの賃料支払義務を昭和六二年一二月まで免除するというものであった。（この事実については、当事者間に争いがない。）

(5) 昭和六二年一二月一九日、太郎は死亡した。原告らは、昭和六三年一月二二日、太郎の遺産について分割協議をし、本件マンションについては、各原告が各持分四分の一ずつでこれを共有することとなった。同年一月三〇日及び二月三日に、原告らは、リクルートとの間で、本件マンションの売却に関する一般媒介契約を締結し、同年四月上旬から七月下旬にかけて、同社の媒介によって本件マンションを総額七億七四〇〇万円で他に売却した。なお、前記ファーストファイナンスからの借入金の大部分は、この売却金によって返済されるに至っている。(この事実については、当事者間に争いがない。)

(6) 原告らは、本件相続税の申告について、法定申告期限までに、評価通達の定めに基づき本件マンションの価額を一億三一七〇万七三一九円として課税価格に算入し、本件借入金八億円を相続債務として課税価格から控除して、当初申告を行った。(この事実については、当事者間に争いがない。)

(二) 右認定事実によれば、太郎が死亡する約二か月前の昭和六二年一〇月に、大手不動産会社の公表していた分譲価格である七億五八五〇万円で買受け、原告らがその翌六三年に七億七四〇〇万円で他に売却した本件マンションの本件相続開始における客観的な交換価格(時価)は、右太郎の取得価額である七億五八五〇万円を下回るものではなかったと考えられるところである。ところが、相続税の課税に当たって、本件マンションの価額を評価通達に基づき一億三一七〇万七三一九円と評価して相続財産に計上し、その購入資金である本件借入金八億円をそのまま相続債務として計上すると、右借入金は本件マンションの価額から控除しきれないことから、その差額が他の積極財産の価額から控除されることとなり、その結果として、本件マンションの価額を右の取得価額である七億五八五〇万円と評価した場合と比べると、この価額と右の評価通達に基づく評価額との差額に相当する六億二六七九万二六八一円だけ課税価格が圧縮されることとなることは明らかである。

そもそも、本件の場合のように、被相続人が相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入し、相続開始直後に右不動産が相続人によってやはり当時の市場価格で他に売却され、その売却金によって右借入金が返済されているため、相続の前後を通じてことがらの実質を見ると当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられるような場合についても、画一的に評価通達に基づいてその不動産の価額を評価すべきものとすると、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難い事態を招来することとなる場合があるものというべきであり、そのような場合には、前記の評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとするのが相当である。そして、右認定のような事実関係からすれば、本件はまさにそのような場合に該当するものといわなければならない。

(三) この点に関し、原告らは、太郎による本件マンションの購入は、転売利益を図ることをも目的として行われた通常の経済取引行為であって、ことさらに相続税の負担を免れることを企図してなされたものではないから、本件マンションを評価通達によらずに評価することが許されるような特別の事情は存しないと主張する。しかしながら、前述したところからすれば、前記のような借入金による不動産の取得が転売利益を図ることをも目的として行われたからといって、このことによって

右不動産を評価通達によらずに評価することが許される特別の事情の存在が肯定されなくなるものとすべき根拠は乏しいものといわなければならない。のみならず、前記認定のとおり、被相続人である太郎はかねてから相続税対策について関心を有していたところ、自己が病床にありしかも九五歳という高齢にありながら、自らの発意で八億円もの資金を毎月の利息負担だけでも四八〇万円になるという高利で借り入れて本件マンションを購入し、しかもこれを右一か月当たりの利息返済額の半額にも満たない月額一六六万四〇〇円でリクルートに賃貸することをしたのであり、これらの事実からすれば、太郎は、もともと本件マンションが相続開始後間もなく他に売却されることを予定して、評価通達による不動産評価額が実勢価格よりも低廉であることを利用することによって購入資金用の本件借入金と本件マンションの評価価額との差額分について課税価格を圧縮し相続税が負担の回避を回るために、本件マンションの購入を行ったものであることが優に推認できるものというべきである。したがって、いずれにしても、原告らの右主張は採用できない。

また、原告らは、本件更正が租税特別措置法の改正によって新設された特例をその適用时限以前の事案に対しても適用するのと同じ効果を生じさせるものであって容認できないとも主張する。しかしながら、前述したとおり、右特例の制定以前においても、相続財産の評価について、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情がある場合には、他の合理的な方式によることが相続税法二二条のもとで許されているものと解すべきであるから、原告の右主張も採用できない。

3 結局、本件マンションの価額をその購入価額によって七億五八五〇万円と評価した被告の判断は、適法なものと考えられることとなる。

二 そうすると、原告らの相続税の課税価格等の明細は、被告の主張する別表2「課税価格等の計算一覧表」記載のとおりとなるから、被告のした本件各更正及び本件各決定は、いずれも適法なものというべきことになる。

(裁判長裁判官 涌井紀夫 裁判官 小池裕 近田正晴)
別表 1 の 1 ~ 1 の 4 本件課税処分の経緯《略》
2 課税価格等の計算明細表《略》