

**財産評価基本通達の定める基準に合理性がないとしてその適用を否定した裁判例の検討
(東京高判平成 25 年 2 月 28 日)**

今回のニューズレターは、更正処分を取り消した原判決を維持した東京高判平成 25 年 2 月 28 日(確定。LEX/DB 25500443。以下「本件判決」という。)について解説します。本件判決は、財産評価基本通達(以下「評価通達」という。)の一般的な拘束性を承認しつつ、評価通達の制定(改正)経緯に照らして、相続開始時には評価通達の定める基準が合理性を失っていたとして、納税者側の主張を認めた数少ない判決であり、今後、評価通達の合理性を争う事案において先例的価値を有するものと思われます。

1. 事案の概要

本件では、平成 16 年に被相続人 Y の死亡により開始した相続を原因として X が相続した相続財産中の A 社株式(取引相場のない大会社の株式)の価額について、A 社が評価通達上の「株式保有特定会社」に該当することを前提として評価するか否かが主に争われました。

2. 法令及び通達の規定と争点

相続税法 22 条は、相続により取得した財産の価額は「時価」による旨を規定し、評価通達 1(2)は、「時価」とは、「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、評価通達の定めによって評価した価額がこれに該当するとしています。そして、取引相場のない大会社の株式の価額は、原則として類似業種比準方式¹又は純資産価額方式²によって評価することとされ(評価通達 179(1))、本件の X も、類似業種比準方式に基づいて相続税の申告を行いました。

これに対して、課税庁は、大会社である A 社の株式保有割合が 25% を超えることから、A 社は株式保有特定会社

に該当し、その価額を純資産価額方式又は S1+S2 方式³によって評価すべきであるとして、更正処分をしました。

そのため、A 社が株式保有特定会社に該当するか否か、より具体的には、株式保有割合が 25% 以上である大会社は、一律に株式保有特定会社に該当する旨の基準(改正前の評価通達 189(2)。以下「本件判定基準」という。)を適用することの合理性の有無が争点となりました。

3. 本件判決について

本件判決は、原判決(東京地判平成 24 年 3 月 2 日判時 2180 号 18 頁(請求認容))の判示を全面的に引用して原判決の結論を維持していますが、評価通達の一般的な拘束性や本件判定基準の合理性について、改めて以下のとおり判示しています。

(1) 評価通達の一般的な拘束性

まず、評価通達について、「それが評価方式として合理的なものである限り、全ての納税者に当該評価方式を適用すべきであり、「特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達の定める評価方式以外の評価方式によって行うことは…その評価通達が定める評価方式によった場合にはかえって実質的な租税負担の公平を害することが明らかな場合を除き…許されない」と判示しました。

(2) 本件判定基準の平成 2 年改正時点における合理性

次に、評価通達の平成 2 年改正について、評価通達の定める原則的評価方式による評価額と適正な時価との開差がこれを利用した租税回避行為の原因ともなっていたため、課税の公平の観点から「資産構成が著しく株式等に偏っている会社を株式保有特定会社等として定義」したことの合理性をまず認め、続けて、当時の法人企業統計を基に算定された資本金 10 億円以上の営利法人の株式保

本ニューズレターの執筆者



みやづか ひし
宮塚 久
パートナー
弁護士



まつい ひろあき
松井 博昭
アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

有割合(7.88%)等に照らして、「大会社につき株式保有割合が 25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社とし(本件判定基準)、その株式を…特別な評価方式によって評価すべきものとしたことに合理性が認められる」と判示しました。

(3) 本件判定基準の本件相続開始時における合理性

そして、「本件判定基準が、本件相続開始時においてもなお合理性を有しているか」を検討し、(i)平成 9 年の独占禁止法の改正によって持株会社が一部容認され、会社の株式保有に関する状況が大きく変化したこと、(ii)平成 15 年度の法人企業統計を基に算定された株式保有割合(16.31%)が 25%と比して格段に低いとまではいえないこと、(iii)独占禁止法上、持株会社とされる株式保有割合(100 分の 50 超)は、その資産構成が著しく株式に偏っている会社といえるか否かの判断における指標として有意であること等を挙げ、「本件相続開始時においては、株式保有割合 25%という数値は、もはや資産構成が著しく株式に偏っているとまでは評価できなくなっていたといわざるを得ない」と判示しました。

(4) 株式保有特定会社への該当性

以上のことから、A 社が株式保有特定会社に該当するか否かは、本件判定基準によるのではなく、「その株式保有割合に加えて、その企業としての規模や事業の実態等を総合考慮して判断するのが相当である」とし、A 社の従業員数、総資産価額、直前期末以前 1 年間における取引金額、株式時価総額、業界内の市場シェア、本店以外の工場・研究施設の存在及び租税回避行為の弊害の有無などを考慮して、「A 社の企業としての規模や事業の実態等は上場企業に匹敵するものであり、A 社株式の価額の評価に関しては、租税回避行為の弊害を危惧しなければならないというような事情はうかがわれない」ことから、A 社は株式保有特定会社に該当するとは認められないと判示しました。

4. 本件判決の検討

(1) 評価通達によることが許されない場合

通達とは、国税庁長官が各国税局長宛てに発した命令であり、下級行政機関を拘束する一方で(国家行政組織法 14 条 2 項)、国民や裁判所については拘束しないこととさ

れていますが(最判昭和 43 年 12 月 24 日民集 22 卷 13 号 3147 頁参照)、実務上の運用指針として広く参照されている評価通達に、一般的な拘束性があることは否定できないものと思われます。もっとも、本件判決は、評価通達によった場合はかえって納税者間の実質的負担の公平に欠けることとなるときは評価通達によることが許されない旨を判示しています⁴。かかる判示は、過去の裁判例でも繰り返し示されており(例えば、東京高判平成 7 年 12 月 13 日行裁例集 46 卷 12 号 1143 頁)、特に目新しいものではありません。

(2) 評価通達はその合理性を失ったか否か

本件判決は、本件判定基準について、平成 2 年の制定当時には、その合理性は肯定できるものの、平成 16 年当時、既に合理性を失っていたと判示しています。本件判決が、通達の定めを形式的に適用することなく、異なる評価方式によるべき株式保有特定会社を一律に定義する本件判定基準を導入した経緯に踏み込み、通達の合理性について実質的に判断したという点は、高く評価できるものと思われます。特に、立案担当者の説明等から「資産構成が著しく株式等に偏っている会社」が株式保有特定会社等と定義されていたことを認定し、この「資産構成が著しく株式に偏っている会社」か否かを基軸として本件判定基準の合理性について判断したことは、今後の同種事例の合理性判断にあたって非常に参考になる判示であると思われます。

5. 本件判決の影響

(1) 本件判決を踏まえた評価通達の改正

本件判決の後、国は上告を断念し、平成 25 年 5 月 27 日、国税庁は株式保有特定会社に当たるか否かの分水嶺となる株式保有割合を 25%から 50%に引き上げる旨の改正をしました(改正後の評価通達 189(2))。このように、改正後の評価通達は、租税回避行為の弊害の有無を含む、本件判決が挙げた各考慮要素(上記 3.(4)参照)を総合考慮して判断するという基準を採用しておりません。

(2) 本件判決及び評価通達の改正による影響—更正の請求

本件判決を踏まえた評価通達 189(2)の改正は、判決による取扱いの変更ですから、法定申告期限後であっても、当該取扱いの変更を知った日の翌日から 2 月以内であれ

ば、更正の請求を行うことが可能です(国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 5 号。但し、除斥期間に服します。)。また、改正後の評価通達は、平成 25 年 5 月 27 日より前に相続等により取得した財産を評価する場合にも適用することができます。従って、過去に発生した相続について、相続財産に、取引相場のない大会社の株式が含まれていた場合には、評価通達 189(2)の改正を踏まえて、これをいかに評価すべきかにつき再検討が必要です。

- ¹ 類似業種比準方式とは、評価会社と事業内容が類似する上場会社の株価に比準して評価会社の株式の 1 株当たりの価額を算定する方法をいいます(評価通達 180 参照)。
- ² 純資産価額方式とは、評価会社の 1 株当たりの純資産価額によってその株価を評価する方法をいい、1 株当たりの純資産価額とは、評価会社の正味財産価額から、課税時期における負債の合計額ならびに課税時期における評価差額に対する法人税等に相当する金額を控除し、それを発行済株式数で除して得られる金額をいいます(評価通達 185 参照)。
- ³ S1+S2 方式とは、評価会社の資産のうち、株式等以外の資産を S1、株式等の資産を S2 と区別し、S1 については類似業種比準方式を、S2 については純資産価額方式を用いて評価する方法をいいます(評価通達 189-3 参照)。
- ⁴ なお、本件判決の引用する原審判決では、評価通達の内容の合理性については、国が立証すべきことが明示されています。

書籍のご案内

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「タックス・ハイブン対策税制のフロンティア」

中里実・太田洋・伊藤剛志・北村導人 編著
— 近刊 — 有斐閣 5,200 円(税別)(予定)

— 既刊 —

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「移転価格税制のフロンティア」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著
2011 年 7 月 15 日 有斐閣 6,200 円(税別)

「国際租税訴訟の最前線」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著
2010 年 7 月 14 日 有斐閣 3,800 円(税別)

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスの携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2013