

平成 23 年 12 月 28 日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 物納許可処分取消等請求控訴事件

(原審・神戸地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号、

平成●●年(〇〇)第●●号)

口頭弁論終結日 平成 23 年 10 月 26 日

判 決

控訴人 X

被控訴人 国

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 原審平成●●年(〇〇)第●●号事件関係
 - (1) 大阪国税局長が控訴人に対し平成 18 年 4 月 10 日付けでした物納許可額を 3943 万 6840 円とする相続税物納許可処分を取り消す。
 - (2) 大阪国税局長は、控訴人に対し、物納許可額を 1 億 0804 万 2100 円とする相続税物納許可処分をせよ。
 - (3) 被控訴人は、控訴人に対し、5623 万 8600 円及びこれに対する平成 18 年 4 月 11 日から支払済みまで年 5 分の割合による金員を支払え。
- 3 原審平成●●年(〇〇)第●●号事件関係
 - (1) 大阪国税局長が控訴人に対し平成 19 年 11 月 26 日付けでした物納許可

額を１億３０３１万０５０６円とする相続税物納許可処分を取り消す。

（２）大阪国税局長が控訴人に対し平成１９年１１月２６日付けでした物納却下額を１億８６６２万９１８７円とする物納却下処分を取り消す。

（３）大阪国税局長は、控訴人に対し、物納許可額を２億４７５８万９９６１円とする相続税物納許可処分をせよ。

（４）被控訴人は、控訴人に対し、１億０８３１万８５００円及びこれに対する平成１９年１１月２７日から支払済みまで年５分の割合による金員を支払え。

第２ 事案の概要

１ 本件は、平成３年９月１３日付けで納付すべき相続税額を４億７３４４万０８００円とする相続税を申告し、うち４億６５４４万９３６１円分について物納申請を行った控訴人が、大阪国税局長が控訴人に対し平成１８年４月１０日付けで行った、兵庫県芦屋市津知町の土地につき物納許可額を３９４３万６８４０円とする物納許可処分（以下「本件①物納許可処分」という。）を不服として、大阪国税局長に対し、行政事件訴訟法３条２項に基づく同処分の取消し及び同法３条６項２号に基づく上記土地につき物納許可額を１億０８０４万２１００円とする相続税物納許可処分の義務付けを求めるとともに、上記物納申請から本件①物納許可処分までに約１５年間もの期間を要しており、大阪国税局長や担当職員には不作為等の違法があり、控訴人には未納税額について当該違法となった後に発生する延滞税分の損害が生じたとして、国家賠償法１条１項に基づき、控訴人に生じた当該損害の一部として５６２３万８６００円及びこれに対する平成１８年４月１１日から支払済みまで年５分の割合による遅延損害金の支払を求めた事業（以上、原審平成●●年（○○）第●●号事件関係）と、控訴人が、大阪国税局長が控訴人に対し平成１９年１１月２６日付けで行った、神戸市東灘区深江北町の土地につき物納許可額を１億３０３１万０５０６円とする物納許可処分（以下「本件②物納許可処分」という。）並びに物納申請額と本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分並びに原判決第２、３、

(2)、シの本件交換の土地に係る物納許可処分の各物納許可額の合計額との差額1億8662万9187円についての物納却下処分（以下「本件物納却下処分」という。）を不服として、大阪国税局長に対し、行政事件訴訟法3条2項に基づく各処分の取消し及び同法3条6項2号に基づく上記土地につき物納許可額を2億4758万9961円とする相続税物納許可処分の義務付けを求めるとともに、上記物納申請から本件②物納許可処分までに約16年間もの期間を要しており、大阪国税局長や担当職員には不作為等の違法があり、控訴人には延滞税分の損害が生じたとして、国家賠償法1条1項に基づき、控訴人に生じた当該損害の一部として1億0831万8500円及びこれに対する平成19年11月27日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案（以上、原審平成●●年（○○）第●●号事件関係）である（なお、以下、本件①物納許可処分、本件②物納許可処分、本件物納却下処分を併せて「本件各処分」という。）。

原審は、本件各処分の取消しを求める各訴えをいずれも棄却し、各相続税物納許可処分の義務付けを求める各訴えをいずれも却下し、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償の請求を棄却したところ、控訴人は、これを不服として控訴した。

2 関係法令等の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正し、当審における補充主張を次項に追加するほか、原判決「第2 事案の概要」の「2 関係法令等」、「3 前提事実」、「4 争点」及び「5 争点に対する当事者の主張」記載のとおりであるから、これを引用する。なお、以下、略語は、基本的に原判決による。

(1) 原判決8頁4行目「不適法」を「不適當」に改める。

(2) 原判決11頁19行目から20行目にかけて「52.61㎡」を「525.

61㎡」に、20行目「396㎡」を「396.00㎡」に、同頁22行目

「4日」を「14日」にそれぞれ改め、同頁24行目、「乙」の次に「1、」

を加える。

(3) 原判決14頁1行目の末尾に「(乙5の3)」を加える。

(4) 原判決18頁15行目から16行目にかけて「本件②物納許可処分」の次に「及び本件物納却下処分」を加える。

(5) 原判決30頁6行目「法的義務」を「担当職員らの法的義務である」に改める。

(6) 原判決31頁14行目から32頁20行目までを次のとおり改める。

「(イ) 各期間の延滞税額

損害の計算の基礎になる金額は、控訴人による物納申請額のうち本件物納却下処分により却下された金額である1億8662万9187円であり、国の行為が違法となる以降にこの未納税額について発生する延滞税額が控訴人に生じる損害である。その金額は、次のとおりである。

損害の基礎となる金額は、上記1億8662万9187円の1万円未満を切り捨てた1億8662万円となる(国税通則法118条3項)。

また、各期間の延滞税の利率は、①平成3年9月14日から平成11年12月31日まで(3031日間)は7.3%、②平成12年1月1日から平成13年12月31日まで(731日間)は4.5%、③平成14年1月1日から平成18年12月31日まで(1826日間)は4.1%、④平成19年1月1日から平成19年11月26日まで(330日間)は4.4%、⑤平成19年11月27日から平成23年10月26日まで(1430日間)は14.6%である。

したがって、本件の法定納期限以降に発生する延滞税の金額は、同日までで2億8239万6449円となる。

次に、平成3年9月14日から平成3年12月13日までの3か月間(91日間)に発生する延滞税の金額は、339万6484円である。

また、平成3年9月14日から平成5年9月13日までの2年間(73

1日間)に発生する延滞税の金額は、2728万3844円である。

(ウ) 具体的な損害額

前記のとおり、担当職員らは、少なくとも3か月以内に応答すべきであるから、違法と評価されることとなる平成3年12月14日以降に発生した延滞税の金額が当該不作為により控訴人に発生した損害である。したがって、上記全体の延滞税の金額(100円未満を切り捨てた2億8239万6400円)から上記違法と評価されるまでに発生した延滞税の金額(100円未満を切り捨てた339万6400円)を差し引いた金額である2億7900万円が控訴人に生じた損害となる。そして、そのうち、8928万円が本件津知町土地に関して生じた損害であり、1億8972万円が本件深江北町土地に関して生じた損害である。

また、仮に、2年後から当該不作為が違法とされる場合においては、違法と評価されることとなる平成5年9月14日以降に発生した延滞税の金額が当該不作為により控訴人に発生した損害である。したがって、上記全体の延滞税の金額から上記違法と評価されるまでに発生した延滞税の金額(100円未満を切り捨てた2728万3800円)を差し引いた金額である2億5511万2600円が控訴人に生じた損害となる。そして、そのうち、8163万6032円が本件津知町土地に関して生じた損害であり、1億7347万6568円が本件深江北町土地に関して生じた損害である。

なお、この延滞税は、その後も発生しているものであり、その意味で、以上の損害に係る請求は、一部請求である。」

(7) 原判決33頁6行目「法的」を「法定」に改める。

(8) 原判決34頁3行目末尾に改行のうえ、次を加える。

「なお、この延滞税は、その後も発生しているものであり、その意味で、以上の損害に係る請求は、一部請求である。」

3 当審における補充主張

(控訴人)

- (1) 課税庁は、相続税法 43 条 1 項ただし書の適用を誤った。したがって、
本件各処分は、違法であり、取り消されるべきである。

ア 相続税法 41 条ないし 43 条において規律される物納制度は、国に金銭納付と同等の経済的利益をもたらすかどうかのみを考慮するのではなく、金銭による納付の困難な納税義務者に対する救済の制度として検討・理解するべきである。

本件各土地について、管理処分不適格財産とするのであれば、課税評価額も管理処分不適格財産としての価値を前提に課税評価するべきであった。相続税課税時において、自用地として更地並みの評価（本件津知町土地）ないし貸家建付地（借家権を負担した建物付きの土地）としての評価（本件深江北町土地）をしながら、収納時には管理処分不適格財産として判断し、賃借権付きの土地となることが確実になれば適格物件として借地権価額を控除した価額で収納する、というのは、納税者を救済するという物納制度の趣旨に反するものである。

イ 相続税法 43 条 1 項ただし書では、収納時評価を許しているが、それは、収納のときまで、としており、収納のときまでとは物納許可が出るときまでである。賃借権が設定されたのは、物納許可の後であるから、本件津知町土地及び本件深江北町土地には、同ただし書の「当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」と言える状況がない。原審における証人 j も、国税局全体の考えとして、国有財産借受確認書と収納価額の決定は別物と考えていた旨証言している。国有財産借受確認書が取り交わされたとしても、国は、物納を受けた後に賃借権の設定を確実に義務付けられるものではない。

ウ 本件各土地は、課税時から物納許可までの間に土地の使用形態に変化が

ないし、控訴人から国有財産借受確認書が提出されたのみであるから、60%の減額をすることは許されない。本件各土地に借地権が設定されたとしても、その収納価額について、更地価格から60%の減額評価を行うことは、その基準を定めた法令が存在しないから、法令に基づかないものであり違法である。

エ 課税庁は、控訴人に対し、固有財産借受確認書の提出を命じる、ないし促す権限はないのにこれを提出させたものであるから、それは行政指導としてされたものというほかなく、そうすると、固有財産借受確認書の提出が正当化されるには、控訴人の真意に基づくことを要するが、実際には、控訴人の自発的意思に基づくものではない。

オ 課税庁は、控訴人から国有財産借受確認書を徴求し、控訴人に無理に借地権を取得させ、収納価額を引き下げたものであり、国有財産借受確認書に収納価額を減額する効果を認めることは許されない。

カ 相続財産について、相続税の課税価格の税率分の割合を下回る収納価額を決定したことは、当該相続財産では、当該相続財産に課せられた相続税分を支払うことができないから、控訴人の財産権を侵害するものであり、憲法29条違反である。

物納価額を決定する際、それが「時価」を下回することは、国民の財産を不当に低廉な価格で収納することになるから、財産権の侵害として違法な処分となる。

(2) 本件各土地は、共に使用借権の負担を受ける土地であるが、当該使用借権は、本件各土地が物納許可された際、国に対して主張しうるとしても、それが第三者に売却された（公売処分された）場合は、それを第三者に対抗することは不可能であるし、本件通達上も使用貸借に係る土地について管理処分不適格財産であると規定されていないことなどからすれば、本件各土地は、物納申請当初から管理処分不適格財産ではない。

(3) 課税庁には、以下の事情からすれば、本件各土地を管理処分不適格財産として、本件物納申請から3か月以内に、又は相続財産に関する譲渡所得の特例が適用される期間内である平成5年9月13日までに本件物納申請を却下する義務があった。

ア 被控訴人は、収納価額を課税評価額より下げると、控訴人がその部分について納税ができず、その部分について延滞税の負担を受ける状況にあることを認識していた。

イ 相続税法42条2項は、国有財産借受確認書の提出を命ずる権限の根拠にはならない。

ウ 課税価格よりも収納価額を低くする許可処分は、控訴人においてその差額につき納税の方法を失うほか、延滞税を発生させるものであって、控訴人の救済にならない。

エ 控訴人は、本件各土地について自用地としての課税評価額の40%の価額で収納されることを了解していない。

オ 平成18年改正相続税法は、物納許可申請の判断を3か月以内としているが、その趣旨は、改正前の本件事案でも当てはまる。

カ 本件津知町土地及び本件深江北町土地は、使用借権あるいは何らの使用権限を有しないものが所有する建物が建っている土地であり、管理処分不適格財産に当たる事由があるのであって、一方で控訴人は、課税評価額での収納を求めているのであるから、その後、物納の要件を満たすことになることがあり得ないことは、担当職員らにおいて早期にわかり得た。

(4) 課税庁には、以下の事情からすれば、本件深江北町マンションも本件深江北町土地と共に同時に物納させる義務があった。

ア 控訴人は、当初から阪神淡路大震災後に至るまで、本件深江北町マンションを本件深江北町土地とともに物納したいと述べており、控訴人は、生活の糧として、本件深江北町マンションの賃料収入を当てにしてその物納申請す

ることを取りやめたということはない。控訴人は、本件深江北町マンションを物納申請していないが、それは、阪神淡路大震災により住宅事情が悪化する状況で賃借人らに立ち退きを求めることを躊躇したからである。担当職員らが、控訴人に対し、本件深江北町マンションを賃借人がいる状態で物納をすることができるアドバイスすれば、同時に物納申請をしたはずであった。

イ 本件深江北町マンションには、平成9年ころに大蔵省のために設定された抵当権が存在したが、これが抹消された以降に物納を許可すれば足りるし、大蔵省が抵当権の設定不動産を変更するなどの対応が可能であるから、本件深江北町マンションを本件深江北町土地と同時に物納申請させない理由とはならない。賃借人において敷金が差し入れられていたとしても、その返済義務を国が負わない旨の確認を得ることができれば、入居者を退去させないでも物納をすることが可能であって管理处分不適格財産に当たることはない。担当職員らは、本件深江北町マンションについて、入居者を退去させないでも物納が可能であることの調査検討を怠り、そのようなアドバイスせず、入居者を退去させるよう誤ったアドバイスを続け、控訴人に本件深江北町土地と同時に物納申請をする機会を失わせた。

(被控訴人)

- (1) ア 物納制度は、金銭納付の例外であり、納付手段として認められているに過ぎないものであるから、物納申請財産は、金銭による税納付があった場合と同等の経済的利益を国において将来現実に確保することができるものでなければならないものである。これは、相続税においても同様である。

本件各土地について、相続税法43条1項ただし書に基づき、収納価額が改訂されるのは、本件各土地について国有財産借受確認書の提出によって管理处分不適格財産に当たる事由が解消されるとともに、その時点で、収納後速やかに借地権が設定されることが確実になったことによるもの

である。本件では、控訴人は、借地権の負担のある土地のみを物納し、建物については、第三取得者に覆滅されない借地権とともに手元に遺すことになる、すなわち、借地権価値部分を物納に充てなかったのであって、本件の収納価額の改訂は、その帰結に過ぎない。

イ 控訴人による国有財産借受確認書の提出により、本件各土地の管理処分不適格財産に当たる事由が解消され、その時点で、収納後速やかに借地権が設定されることが確実となったのであるから、相続税法43条1項ただし書該当性が認められる。

ウ 控訴人は、本件各土地につき、収納価額として、自用地として評価した価額（すなわち更地価額）から60%の減額を行ったことに法令の根拠がないとするが、これは、収納価額の改訂を行う際の借地権の負担のある土地の評価の問題であり、法令の問題ではない。そして、本件各土地の借地権割合は、その周辺の借地権割合が60%と評価されていたことから、上記のような減額改訂を行ったものである。

エ 控訴人は、本件各土地上の建物をいずれも収去せずに、いずれも土地のみにつき物納申請を自ら選択した。しかし、このような場合、いずれの土地についても、土地上に建物が存置したままであれば、使用貸借の負担を受ける土地として管理処分不適格財産となるため、物納許可を受けるには、借地権の設定を要することになる。その借地権の設定を確実なものとして物納要件をクリアさせるために、本件各土地につき、国有財産を国が定める適正な貸付条件での貸付を約定する、国有財産借受確認書を提出する必要がある。控訴人は、本件各土地上に建物を存置させて使用を継続し、併せて物納手続を進めるためには、国有財産借受確認書の提出が必要との説明を受けたことから、これを理解し、自らの意思で国有財産借受確認書を提出したものである。控訴人は、本件津知町土地について、物納許可後も長男Ⅰに使用貸借させるとの前提で、本件津

知町土地についての国有財産借受確認書を提出しているのであるから、控訴人が上記問題状況を理解した上で、自らの意思で国有財産借受確認書を提出したといえる。

また、控訴人は、物納申請後、担当職員から、本件各土地のみを物納申請した場合、収納価額が更地又は貸家建付地としての価格から借地権相当額を控除した額になる旨の説明を受けており、控訴人もその趣旨は理解していたのであるから、国有財産借受確認書の提出により本件各土地に借地権が設定されることが確実になった結果、収納価額が改訂されることを理解したといえる。

オ 控訴人は、本件各処分の憲法 29 条違反を主張するが、その実質は、本件各処分の法令違反又は裁量権の逸脱を主張するに過ぎない上、その主張には、上記のとおり、理由がないのであり、上記憲法違反の主張は失当である。

(2) 控訴人の請求のうち、大阪国税局長に対し、各相続税物納許可処分の義務付けを求める訴えは、いわゆる申請型の義務付けの訴えに当たるところ（行政事件訴訟法 3 条 6 項 2 号）、申請型の義務付けの訴えは、併合提起する取消訴訟が認容されることが訴訟要件である（同法 37 条の 3 第 1 項柱書、2 号、3 項）。本件各処分は適法であり、その取消しを求める訴えは理由がないから、各義務付けの訴えは訴訟要件を欠き、不適法である。

(3) ア 相続税法 42 条 2 項の規定によっても、物納申請時において、申請財産が管理処分不適格財産であったとしても、直ちに当該申請を却下すべき義務を導き出すことはできないこと、本件物納申請当時の時代背景によれば、本件物納申請に対して、一律に 3 か月以内に却下の判断をすべきことが職務上の法的義務であったとは言えないこと、納税者から物納申請のあった財産について、管理処分不適格財産に当たる事由があった場合、これを当該申請者に伝えた上で、なお、その申請を維持するとき

は、当該管理処分不適格財産に当たる事由を解消する方法について教示、指導することにより許可に導くことが相当程度期待されていることからすると、本件において、課税庁が本件物納申請に対して直ちに判断をしなかったことが違法になるとの結論を導くことはできないし、管理処分不適格財産に当たる事由の解消のための方法を達成するために時間を要したとしても、直ちにそれが違法とはならない。このようなことからすれば、担当職員らには、控訴人の本件物納申請を早期に却下すべき法的義務を認めることはできない。

イ 控訴人は、相続税法42条2項が国有財産借受確認書の提出を命ずる権限の根拠とはならないと主張するが、被控訴人もそのような権限があるとは主張していない。

ウ 控訴人は、物納申請の一部許可は、控訴人にとって救済にならないと主張するが、物納申請制度は、金銭納付が困難な納税者のための納税手段であり、救済手段ではない。

エ 本件事案における担当職員らに対する対応等に鑑みると、控訴人は、物納申請の許可に強い意向を示していたものであり、担当職員らから依頼される補完事項についてもそれなりに達成しつつあったものであって、控訴人が本件各土地の収納価額を自用地評価額の40%となるとの考えを受け入れない態度をとっていたとしても、直ちに本件物納申請を却下すべき義務が生じるとはいえない。また、控訴人は、一方で、本件各土地について、自ら管理処分不適格財産に当たる事由を解消困難ならしめる行為も行っている。それでもなお、控訴人は、物納申請自体は維持する強い意向を示していたことからすれば、控訴人は、行政庁のする計算の限度でも構わないから収納する方向で申請を維持する意思も併存して有していたものというべきである。

(4) ア 本件深江北町マンションについては、控訴人が物納申請をしなかった。

これは、控訴人が、当初、物納申請を行うことを検討していた本件深江北町マンションについて、収入源としての家賃収入を確保する趣旨で、自らその物納申請を取りやめたことによるものである。

イ また、本件深江北町マンションには、その賃借人から敷金が入れられていたり、昭和60年及び平成9年に大蔵省の抵当権が設定されており、これら抵当権の最終的な抹消は、平成18年5月31日であるなど、被控訴人が本件深江北町マンションについて物納の相談をしていた平成5年5月ころから平成10年3月ころまでの間においては、管理処分不適格財産に当たる事由が存在していた。

ウ これらの事情によれば、課税庁には、本件深江北町マンションも本件深江北町土地と共に同時に物納させる義務はない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件訴えのうち、本件各処分の取消しを求める訴えには理由がなく、物納許可処分の義務付けを求める各訴えは不適法であり、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求には理由がないものと判断する。

その理由は、第2項のとおり当審における補充主張に関して補足説明し、次のとおり補正するほか、原判決「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決34頁15行目「課税評価額」の次に「（なお、課税評価額については、相続税の申告当時の相続税財産評価に関する基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「財産評価通達」という。）に基づくものである。）」を、同頁16行目「乙2」の次に「、弁論の全趣旨」をそれぞれ加える。
- (2) 原判決35頁2行目「1億1608万」を「1億1508万」に改める。
- (3) 原判決37頁7行目末尾から改行の上、次のとおり加える。

「 なお、控訴人は、物納制度について、金銭による納税と同等の経済的

利益を国にもたらすかどうかのみを考慮するのではなく、金銭による納付が困難な納税義務者に対する救済の制度として検討・理解するべきであるとし、この観点から、相続税法42条2項ただし書の「管理又は処分するのに不適當」な財産への該当性を解釈すべき旨主張する。

たしかに、物納制度は、金銭による納付が困難な納税義務者に対して納税を可能にするという効果（機能）を有する。

しかしながら、憲法30条によって国民が負う納税義務は、国の様々な財政需要を支えるものとして課されるものであって、現行法上、その履行は、金銭によるのが原則であり、物納は、これによることが困難な一定の場合に国税に関する法律の定めるところによって例外的に許容される納税手段である（国税通則法34条参照）。

このような物納制度の位置づけ及び相続税法41条ないし43条の定めの内容に鑑みれば、相続税の物納は、当該物納申請財産を国に帰属させ、これを使用収益することを最終的な目的とするものではなく、国が金銭の納付に代わる経務的利益を得ることを目的とするものと解されるから、物納申請財産は、国がその管理又は処分を通じて、金銭により相続税が納付された場合と同様の経済的利益を将来現実に確保し得るものでなければならないと解される。

したがって、上記のとおり、相続税法42条2項ただし書にいう「管理又は処分するのに不適當」な財産に当たるかどうかは、国が当該財産の管理又は処分を通じて、金銭により相続税が納付された場合と同等の経済的利益を、将来現実に確保することができるかどうかという観点から判断されるものと解される。よって、控訴人の上記主張は採用することができない。」

- (4) 原判決37頁10行目「以上」を「ほか、当該土地がその後第三者に処分されれば、当該建物は、当然には、土地の上に存立する権原を有するもので

はなくなってしまうものであることから、そのことによって、事実上、国の処分に困難が伴うことも想定されるものである以上」と、同頁１６行目「当該土地からの賃料収入等により」を「その使用の対価として当該賃料を得ることができ、また、当該土地がその後第三者に処分されることとなっても、当該建物は、基本的には、土地の上に存立する権原を有するものとなる以上、国が当該財産の管理又は処分を通じて」とそれぞれ改める。

（５）原判決３７頁末行「当該土地からの賃料収入等により」を「当該財産の管理又は処分を通じて」と改める。

（６）原判決３８頁１４行目から１５行目にかけて「できない」の次に「ことなど」を加える。

（７）原判決３８頁１７行目「始めて国が」を「はじめて国が当該財産の管理又は処分を通じて、」に改める。

（８）原判決４０頁１４行目「変化もない」を「変化もないし、国有財産借受確認書が提出されたのみである」に改める。

（９）原判決４０頁１８行目「であるのに対し」の次に「、国有財産借受確認書の提出によって」を加える。

（１０）原判決４１頁５行目「生じた」の次に「と」を、同頁８行目「指摘」の次に「し、また、国有財産借受確認書が取り交わされたとしても、国は、物納を受けた後に賃借権の設定を確実に義務付けられるものでもないなどと主張」を、同頁１０行目「ものであり」の次に「、その後に至り、国において法律上借地権の設定の義務がないなどとしてその借地権の設定を拒むことはおよそ考えられないのであって」をそれぞれ加える。

（１１）原判決４５頁６行目「５日」を「１５日」に改める。

（１２）原判決５６頁３行目「サ」の次に「、シ」を加える。

（１３）原判決５７頁２４行目「年年」を「年」に改める。

（１４）原判決５９頁１３行目「同年」を「平成１８年」に改める。

- (15) 原判決61頁2行目「2条」を「2項」に改める。
- (16) 原判決62頁11行目「きたもの」の次に「と」を、同頁23行目「4月」の次に「(同年5月抹消登記)」をそれぞれ加える。
- (17) 原判決68頁17行目「しなかった」の次に「ことが違法である」を加える。

2 補足説明

- (1) 控訴人は、本件各土地のような管理処分不適格財産については、その課税評価額も、それを前提に決められるべきであったと主張し、そのことをもって本件各処分の違法の根拠とする。

この点、相続税の課税価格を算定する上での相続に係る財産の課税評価額は、当該財産の取得の時(相続時)における時価によるとされており(相続税法22条)、「時価」とは、当該財産の客観的な交換価値、すなわち不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額をいうものと解される。ただ、当該財産の客観的な交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、あらかじめ定められた評価方式として、財産評価通達において財産評価の一般的基準が定められ、基本的には、これによる画一的な評価を行う取扱いとなっているところである。そして、租税平等主義の観点からすれば、このような課税実務における取扱いは、当該取扱いによ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であるなどの特別な事情がある場合は格別、相続税法22条の「時価」の解釈・適用として合理的なものと解される。

してみると、本件各土地が管理処分不適格財産であると判断されるとしても、それは、本件各土地の具体的事情に鑑み、上記のとおり、国が当該財産の管理又は処分を通じて、金銭により相続税が納付された場合と同等の経済的利益を、将来現実に確保することができるかどうかという観点から物納を許可するには適さない財産であると判断されるというに止まり、そのことを

もって、直ちに、本件各土地について、適用されるべき財産評価通達に基づいて課税評価額を算定するとすれば、控訴人におい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であるなどの特別な事情があるということとはできないものであるから、本件各土地が管理処分不適格財産であるとされることを根拠に本件各土地についての課税評価額、ひいては収納価額の不当を指摘する控訴人の主張は、採用することができない。

(2) 控訴人は、本件各土地に借地権が設定されたとしても、その収納価額について、更地価格から60%の減額評価を行うことは、その基準を定めた法令が存症しないから、法令に基づかないものであり違法である旨主張する。

しかしながら、物納申請財産の収納価額をいかに定めるかは、相続税法43条1項ただし書の解釈・適用の問題として、処分庁（課税庁）の合理的な裁量にゆだねられているものと解される。

この点、証拠（甲3、9、21、弁論の全趣旨）によれば、処分庁（課税庁）は、本件各土地の収納価額の決定に際し、財産評価通達（なお、平成3年12月18日付け課評2-4、課資1-6による改正前のもの）が、借地権の目的となっている宅地の価額は、自用地としての価額から財産評価通達27の定めにより評価したその借地権の価額を控除した金銭によって評価する旨定められ（財産評価通達25（貸宅地の評価））、借地権の価額は、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に、当該価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権の価額の割合が概ね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める割合を乗じて計算した金額によって評価する旨（財産評価通達27（借地権の評価））と定められていたことに基づき、本件各土地の収納価額を決定したこと（甲3、9）、本件各土地に適用されるべき借地権の割合は、60%であったことが認められる。これらの事情に鑑みれば、本件各土地の収納価額の決定が、直ちに相続税法43条1項ただし書に基づく合理的な裁量の範囲

を逸脱してされたものということとはできないものであり、上記控訴人の主張は、採用することができない。

- (3) 控訴人は、本件各土地についての国有財産借受確認書の提出が控訴人の自発的意思に基づくものではなく、また、課税庁は、控訴人から国有財産借受確認書を徴求し、控訴人に無理に借地権を取得させ、収納価額を引き下げたものであり、国有財産借受確認書に収納価額を減額する効果を認めることは許されない旨主張する。

しかしながら、控訴人は、本件物納申請から本件②物納許可処分及び本件物納却下処分に至るまでの間、一貫して被相続人に係る相続税の納付について物納の方法によることを求めていた。また、控訴人は、処分庁（課税庁）の担当職員らから、本件物納申請から本件各処分に至る過程において、本件物納申請の内容、すなわち本件各土地の底地のみの物納の場合には、その収納価額が自用地としての課税評価額の40%となることや国有財産借受確認書を提出しなければ物納申請が却下されることになることの説明を受けたことを、原審における控訴人本人尋問において認めている。そして、控訴人は、本件各土地について、最終的に国有財産借受確認書を署名押印のうえ提出しており（乙37、52）、また、各国有財産借受確認書の内容によれば、控訴人が本件各土地の借地権者となることが明らかである。

これらを併せ考慮すれば、控訴人は、本件物納申請が認められるには、後に自らが借地人となることを約する国有財産借受確認書の提出が必要であり、また、収納されたとしても収納価額が40%とされることを認識した上で、自らの判断において、物納を維持するために本件各土地につき各国有財産借受確認書を提出したものと認めるのが相当である。したがって、これに反する控訴人の原審における供述は、にわかに信用することができず、上記控訴人の主張は、採用することができない。

- (4) なお、控訴人は、相続財産について、相続税の課税価格の税率分の割合を

下回る収納価額を決定したことは、当該相続財産では、当該相続財産に課せられた相続税分を支払うことができず、控訴人の財産権を侵害するものであり、憲法29条違反である旨主張し、また、物納価額を決定する際、それが「時価」を下回することは、国民の財産を不当に低廉な価格で収納することになるから、財産権の侵害として違法な処分となる旨主張するが、本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分において、本件各土地の収納価額につき、自用地としての課税評価額から60%の減額がされた金額とされたのは、控訴人が本件各土地について借地権を取得することが確実となり、これによって控訴人に当該減額に相当する経済的価値が物納申請財産とは別に留保されるとみられる結果であり、その後、控訴人が本件各土地について借地権を取得している本件事案においては、控訴人は、当該減額に相当する経済的価値を現実には保持しているものであって、そうだとすれば、ここに本件①物納許可処分及び本件②物納許可処分における本件各土地の収納価額の決定が控訴人の財産権を侵害したとまで評価できる事情はないものというべきであり、本件各処分が違憲、違法であると結論することはできない。

- (5) 控訴人は、本件各土地は、物納申請当初から管理処分不適格財産ではなかった旨主張するが、当該主張を採用することができないことは、上記判示のとおりである。

また一方で、控訴人は、課税庁には、本件各土地を管理処分不適格財産として、本件物納申請から3か月以内に、又は平成5年9月13日までに本件物納申請を却下する義務があった旨主張し、当審における主張（控訴人）欄記載のとおり、被控訴人は、収納価額を課税評価額より下げると、控訴人が減額部分について延滞税の負担を受ける状況にあることを認識していたこと、控訴人は、本件各土地について自用地としての課税評価額の40%の価額で収納されることを了解していないことなどを指摘する。

たしかに、上記判示のとおり、具体的事案に鑑み、物納申請の審査に当た

る公務員の物納許否の判断が遅れたことが、国家賠償法1条1項にいう違法の評価を受けることがありうる。しかしながら、控訴人は、本件物納申請に係る審査の過程において、本件各土地の予想される収納価額について担当職員らと見解の相違が明らかになってもなお、物納を申請すること自体は一貫して維持し、担当職員らが依頼した補完事項についても達成してきたことなど、上記判示のとおり事情に照らすと、上記控訴人の指摘に沿って検討しても、担当職員らないし処分庁（課税庁）に控訴人が主張するような本件物納申請を却下すべき義務が生じるものということは困難であって、上記認定判断を動かすには足りないものといわざるを得ない。

- (6) 控訴人は、課税庁には、本件深江北町マンションも本件深江北町土地と共に同時に物納させる義務があった旨主張し、当審における主張（控訴人）欄記載のとおり、控訴人は、生活の糧として、本件深江北町マンションの賃料収人を当てにしてその物納申請することを取りやめたということはなく、担当職員らが本件深江北町マンションを賃借人がいる状態で物納をすることができるというアドバイスすれば、同時に物納申請をしたはずであったなどと主張する。

しかしながら、上記認定のとおり、本件深江北町マンションの賃貸借契約では敷金が入れられており、昭和60年及び平成9年に大蔵省のために抵当権が設定され、最終的に平成18年5月にその設定登記が抹消されたものであって通達上は管理処分不適格財産に当たるとみられることなどに鑑みれば、担当職員らが、控訴人に対し、本件深江北町マンションを賃借人がいる状態で物納をすることができるというアドバイスすべきであったということは困難である。控訴人は、賃借人において敷金が差し入れられていたとしても、その返済義務を国が負わない旨の確認を得ることができれば、入居者を退去させないでも物納をすることが可能であって管理処分不適格財産に当たらないなどとも主張するが、証拠上、そのような確認を得ることが客観的に可

能であったというような事情も認めることができないし、担当職員らがそのような点についてまで助言義務を負っていたとは解されない。その他、控訴人の主張に沿って検討しても、担当職員らに本件深江北町マンションも本件深江北町土地と共に同時に物納させる義務があったと認めることは困難であって、上記認定判断を動かすには足りないものといわざるを得ない。

(7) その他、以上の認定判断を動かすに足りる主張及び証拠はない。

- 3 以上によれば、本件訴えのうち、本件各処分 of 取消しを求める訴えには理由がなく、物納許可処分 of 義務付けを求める各訴えは不適法であり、国家賠償法 1 条 1 項に基づく損害賠償請求には理由がないから、本件訴えのうち、物納許可処分 of 義務付けを求める各訴えを却下し、その余の請求をいずれも棄却した原審の判断は相当であり、本件控訴は理由がないから、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第 7 民事部

裁判長裁判官 永井ユタカ

裁判官 泉 薫

裁判官 内野 宗揮