

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 贈与税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者 国（浜松西税務署長）
平成20年2月21日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 相続税法22条（評価の原則）の「時価」の意義（原審判決引用）
- (2) 財産評価通達による評価の適法性（原審判決引用）
- (3) 財産評価基本通達7－2（評価単位）の「利用の単位となっている1区画の宅地」の判断基準（原審判決引用）
- (4) 土地の利用状況について、土地上にある同族法人所有の倉庫兼事務所の出入口の位置、同建物の屋根の取付状況、建物の外観及び同法人が税務署に提出した同土地の無償返還届出書の記載内容等から土地上に同法人の借地権が存在したものと認められた事例（原審判決引用）
- (5) 同族法人の代表者の居宅及び同法人の倉庫兼事務所は密接不可分の建築物であり、両建物の敷地は建築基準法の定めによれば1つとみることができる旨の納税者の主張が、両建物は、外観上独立し、所有者も利用の目的も異なるから密接不可分の建築物と評価することはできず、また、建築基準法と相続税法とは目的が異なる別の法律であるから、前者における敷地概念と後者における1区画の宅地概念とを同一に解さなければならない理由はないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (6) 土地を区分評価すると、建築基準法の接道条件（同法43条参照）に抵触する部分が生じる旨の納税者の主張が、財産評価基本通達7－2（評価単位）の1画地の宅地とはあくまで課税価格算定にあたっての単位であり、その判定に際し、立法趣旨が異なる建築基準法の定めを考慮しなければならない理由はなく、また、上記区分は、あくまでも課税評価上のことであって、現実に本件土地が分筆されるものではないから、分筆されれば西側部分が建築基準法の接道条件に抵触することになることは、土地を区分して評価できないことの理由とはならないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (7) 「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取り扱いについて」通達及び「相当の地代を収受している貸宅地の評価」通達によれば、同族関係者が同族会社に対して賃貸した宅地であって、無償返還届出書が提出されている場合には、その土地は自用地とみなされるのであるから、同族会社へ賃貸した土地は貸宅地ではなく、自用地として評価されるべきである旨の納税者の主張が、上記各通達は、課税評価の際における宅地の評価の方法を定めたものにすぎず、無償返還届出書が提出されたことによって当該貸宅地それ自体が評価区分上の自用地となると定めたものではないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (8) 相続税法第21条の6（贈与税の配偶者控除）の「居住用不動産」の意義（原審判決引用）
- (9) 居宅建物及び倉庫兼事務所の2棟の建物の敷地について、両建物は密接不可分で、かつ、一体的に利用しているから、その敷地全体が相続税法基本通達21の6－3（店舗兼住宅等の持分の贈与があった場合の居住用部分の判定）が定める「店舗兼住宅等」に該当するという納税者の主張が、同通達の「店舗兼住宅等」とは、居住用部分と非居住用部分とが併存する1棟の家屋あるいは当該家屋の敷地をさすものであることは明らかであり、本件の所有者の異なる別個独立の2棟の建物は、そのいずれもが「店舗兼住宅等」にはあたらないから、その敷地も「店舗兼住宅等」にあたらないとして排斥された事例（原審判決引用）

- (10) 審理請求において指摘した事項について、裁決は全く触れていないこと及び理由附記の不備の違法（裁決固有の瑕疵）がある旨の納税者の主張が、審査請求における審査の対象は原処分の当否であり、納税者の不服とする事柄について判断を加えなくても処分の当否に対する結論を導くことができれば、裁決の理由としては、その結論に至る過程を明らかにすれば足りるのであって、結論に至る過程とは関連がない事由について判断がされなくても、理由附記の不備は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (11) 1画地の宅地か否かの判断は、所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利があるかどうかでなされるべきであって、対象地の外観、利用状況及び権利関係等を総合的に斟酌してこれを行うことが相当であるとの原判決の判断の仕方は、課税庁の恣意的な判断を認めるおそれがあるので許されないとの納税者の主張が、ここでの問題は「利用の単位」についての判断であるから、対象地の利用状況を考慮すべきは当然であるし、また、利用の範囲を判断する上で、対象地の外観も軽視できないのであって、これらの要素を総合的に判断すべきことに問題はないとして排斥された事例
- (12) 財産評価基本通達20-2（無道路地の評価）は、評価にあたり、建築基準法による接道条件を重視することを明確にしているし、また、同通達20-5（容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価）も、同法の定める容積率を問題にしているのであって、1画地か否かの判断に際しても、同法の定めを考慮すべきであるとの納税者の主張が、評価単位とされた宅地をどのように評価するかの問題では、当該土地に建築基準法上の制限があることを考慮してその価額を評価すべきは当然であるが、評価単位をどのように決めるかという判断は、建築基準法とは別個に相続税法の観点から判断されるべきであるとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 相続税法22条にいう「時価」とは、財産取得時において、それぞれの財産の現況に応じて、正常な条件の下に成立する客観的な交換価値をいうものと解するべきである。
- (2) 財産評価基本通達は、法形式上は行政庁内部における行政規則にとどまるものであるが、納税者に対して申告内容を確定する指針を与えるとともに、課税庁における課税事務を統一するという意義を有するものであるから、評価通達が合理的な内容を有するものである限り、これによる評価は適法なものというべきである。
- (3) 財産評価基本通達7-2が定めるところの「利用の単位となっている1区画の宅地」であるか否かを判断するに当たっては、対象地の外観、利用状況及び権利関係等を総合的に斟酌してこれを行うことが相当である。なぜなら評価通達が定めるところの「利用の単位」を判断するにあたっては、対象地の利用状況あるいは権利関係が重要な要素となることはもちろんのこと、対象地の実際の利用実態を推認させる事情として、対象地の外観も重要な要素をなすものということができるからである。
- (4)～(7) 省略
- (8) 相続税の補完税たる贈与税の性質及び「専ら居住の用に供する」という相続税法第21条の6の文言を考え併せれば、贈与された不動産が居住用不動産にあたるか否かの判断をするに当たっては、当該不動産の権利関係や利用の実態等を踏まえた上で、厳密にこれを行うことが相当であり、課税の公平をはかるためにも、安易に拡張解釈することは許されないというべきである。

- (9)～(12) 省略

（第一審・静岡地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成19年7月12日判決、本資料257号－143・順号10752）

判 決

控 訴 人	甲
訴訟代理人弁護士	鈴木 敏弘
同	三橋 閑花
補佐人税理士	高見 功祐
被控訴人	国
代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分をした行政庁	浜松西税務署長 片桐 教夫
裁決をした行政庁	国税不服審判所長 井上 哲男
指定代理人	乙部 竜夫
同	板垣 浩
同	笥 敏正
同	夏目 久司
同	山田 清
同	蛭名 日奈子
同	松田 賢三

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 浜松西税務署長が平成16年7月1日付けで控訴人に対してした、控訴人の平成14年分贈与税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 国税不服審判所長が平成17年6月14日付けで控訴人に対してした、上記更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分についての控訴人の審査請求を棄却するとの裁決を取り消す。
- 4 訴訟費用は、第一、二審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、夫から土地の持分の贈与を受けた控訴人が、その贈与に係る贈与税について、浜松西税務署長から更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を課せられ、更に国税不服審判所長から審査請求を棄却する旨の裁決をされたのに対し、上記贈与税について、居住用不動産の贈与を受けた配偶者に対する控除の特例が上記贈与の全体について認められるべきであり、また、同裁決には理由の不備があるなどとして、上記処分及び裁決の適法性を争う事案である。すなわち、
(1) 控訴人は、平成14年9月10日、婚姻期間が20年以上である夫の乙（以下「乙」

といい、控訴人と併せて「控訴人ら」ということがある。)から、原判決別紙1物件目録記載(1)の土地(以下「本件土地」という。)の持分3分の2(以下「本件土地持分」という。)の贈与(以下「本件贈与」という。)を受けた。本件土地には、本件贈与時に、その西側部分に乙が所有する同目録記載(2)の居宅(本件居宅)が、東側部分にA株式会社(以下「A」という。)が所有する同目録記載(3)の倉庫兼事務所(本件倉庫兼事務所)がそれぞれ存在していた。

ところで、贈与税は、原則として、贈与により取得した財産全部が課税の対象とされるものである(相続税法《平成15年法律第8号による改正前のもの。法。》2条1項)が、贈与が行われた年において婚姻期間が20年以上経過している配偶者から専ら居住の用に供する土地若しくは土地の上に存する権利又は家屋(これらを併せて「居住用不動産」)を取得した者が、取得した日の属する年の翌年3月15日までに当該居住用不動産をその者の居住の用に供しており、かつ、その後も引き続き居住の用に供する見込みである場合においては、例外的に、その年分の贈与税について、課税価格から2000万円(ただし、当該贈与により取得した居住用不動産の金額が2000万円に満たない場合には居住用不動産の価額に相当する金額)が控除される(法21条の6第1項、本件特例)。また、「相続税財産評価に関する基本通達」(評価通達)には、宅地の価額は、1画地の宅地(利用の単位となっている1区画の宅地)を評価単位とするとの定めがある。

控訴人は、平成14年分贈与税について、平成15年3月10日付けで、浜松西税務署長に対し、課税価格が2037万3700円であり、同額から本件特例による2000万円及び基礎控除額を控除すると、納付すべき税額は零円である旨の申告をした(以下「本件申告」という。)

これに対し、浜松西税務署長は、本件特例は本件土地のうち本件居宅の敷地とされている西側部分123.69平方メートル(本件土地西側部分ないし西側部分)に係る持分のみに適用され、本件倉庫兼事務所の敷地として賃貸されている東側部分198平方メートル(本件土地東側部分ないし東側部分)に係る持分には適用されないと判断の下、課税価格を1558万3206円、納付すべき税額を261万9400円とする更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び36万6500円の過少申告加算税を課するとの賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。控訴人は、国税不服審判所長に対して上記各処分(本件各処分)に対する不服を申し立てたものの、同審判所長は、同審査請求を棄却する旨の裁決(本件裁決)をした。

(2) 控訴人は、本訴において、① 本件土地を課税評価するにあたって、東側部分と西側部分に区分することは許されず、西側部分にのみ本件特例を適用して納税額を算出した本件更正処分は違法であり、本件更正処分を前提としてされた本件賦課決定処分も違法である、② 本件裁決においては、本件土地上に排水路が存在しないことを斟酌しなかったため実態とは異なる利用状況を無理に認定しなければならなかったものであり、このことは、裁決の理由の不備というべきものであって、裁決固有の瑕疵にあたるし、また、本件裁決書中には、本件土地に関し、「敷地の区分が、法律上も実際の利用上も明確な区分が可能」であるとの理由が記載されているが、法律上区分が可能であるとはどのような意味であるのかが全く述べられていない点において裁

決の理由に不備があり、この点も裁決固有の瑕疵にあたるとして、本件各処分及び本件裁決の取消しを求めるものである。

2 原審は、次のとおり判示して、控訴人の請求を棄却した。これを不服として、控訴人が控訴したものである。

(1) 評価通達の定め及び課税実務上の取り扱いに照らせば、評価通達が定めるところの「利用の単位となっている1区画の宅地」であるか否かを判断するにあたっては、対象地の外観、利用状況及び権利関係等を総合的に斟酌してこれを行うことが相当である。そこで、本件土地等の外観、利用状況及び権利関係等について検討すると、① 本件土地は、その外観上、東側部分と西側部分とに分かれているものとみることができ、② 西側部分は、控訴人らの居住のために利用されているのに対し、東側部分は、Aが業務のために利用していたものと推認することができること、③ 本件贈与当時、乙が本件土地全体を所有しており、本件贈与の前後を問わず、本件居宅は乙が、本件倉庫兼事務所はAがそれぞれ所有権を有し、また、本件贈与の前後を問わず、東側部分上にはAのために借地権が設定されていることなどの事実からすると、本件土地の東側部分と西側部分とは、その各々が利用の単位となっている1区画の宅地、すなわち課税単位である1画地として評価すべきものと認められる。

(2) 西側部分は、乙が所有する本件居宅の敷地として控訴人らの居住のために利用されているので本件特例が適用される居住用不動産に該当することが明らかである一方、東側部分は、Aが所有する本件倉庫兼事務所の敷地として賃貸され、実際の利用においてもAが業務の際に使用していることが認められるのであるから、本件特例が適用される居住用不動産には該当しないというべきである。

(3) 本件裁決は、排水路が存在することを前提とすることなく本件各処分が適法であるとの判断をしているのであるから、排水路に関する控訴人の指摘に対する判断が積極的に示されていないからといって、この点のみをもって理由附記に不備があるということとはできない。また、本件裁決書中には、結論に至る過程が記載されているのであるから、排水路がないことに関する記述がなくとも、本件裁決書中の理由として何ら欠けるところはない。さらに、控訴人は、本件裁決書中の本件土地が「法律上も実際の利用上も明確な区分が可能である」との記載中「法律上」の意味が明らかではないと主張するが、「法律上区分が可能」であるとは、要するに、本件土地を東側部分と西側部分に区分して評価しても法律に抵触するものではないという趣旨であると読むことができるから、意味が明らかではないとの控訴人の主張には理由がない。

3 前提事実、争点、争点に対する当事者の主張要旨は、原判決の「事実及び理由」の第2の2から4までに記載のとおりであるから、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

【判示(1)】 1 当裁判所も、控訴人の本訴請求は、理由がないからこれを棄却すべきものと判断する。

～(10)】 その理由は、原判決の「事実及び理由」の第3に記載のとおりであるから、これを引用する。当審における証拠調べの結果によっても、上記判断は覆らない。

2 控訴人の主張、立証にかんがみ、説明を付加する。

(1) 争点1（課税上、本件土地を東側部分と西側部分の2画地に区分して評価することが許されるか）に関し、原判決が、評価通達が定めるところの「利用の単位となつて

【判示(11)】

いる1区画の宅地」であるか否かを判断するにあたっては、対象地の外観、利用状況及び権利関係等を総合的に斟酌してこれを行うことが相当であるとしているのに対し、控訴人は、国税庁の公式見解として一般に公開されている「質疑応答事例」(乙7)の記載を引用し、1画地の宅地か否かの判断は、宅地の所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利があるかどうかでなされるべきであって、原判決の上記判断の仕方は、課税庁の恣意的な判断を認めるおそれがあるし、上記の国税庁の公式見解を判断基準として理解している国民の信頼を裏切ることにもなるのであって、許されない旨主張する。

確かに、「利用の単位となっている1区画の宅地」か否かを判断する上で、宅地の所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利があるかどうかは重要な要素になることは明らかである。しかし、ここでの問題は「利用の単位」についての判断であるから、対象地の利用状況を考慮すべきは当然であるし、また、利用の範囲を判断する上で、対象地の外観も軽視できないのであって、これらの要素を総合的に判断すべきことに問題はない。なお、上記の「質疑応答事例」に法的拘束力がないことは論を待たないところであって、そのことは、同書証中に「この質疑事例は、照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合においては、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。」との記載があることから明らかである。

さらに、上記1で引用した原判決記載のとおり、本件土地においては、東側部分にAの借地権が設定されているのであるから、控訴人主張の判断基準を採用したとしても、前記1の判断は覆らない。

- (2) 同じく争点1に関し、当審における証拠調べ(甲18、20、証人乙)の結果、西側部分と東側部分の間付近の側溝様の窪みは、西側部分と東側部分の段差を構成するコンクリートの壁と本件倉庫兼事務所の壁と東側部分のコンクリート製の地面とに囲まれた部分であり、水が通るために設けられたものではないこと、本件倉庫兼事務所の南東の出入口付近にインターホンが設けられており、同インターホンは、本件居宅とつながっていることが明らかになった。

しかし、前記1で引用した原判決認定の本件土地の外観及び利用状況、特に両建物が外観上完全に別個独立の建物であること、西側部分の東端には控訴人らの表札の掲げられている東門が設置されていること、東側部分と西側部分との間には境界となるものが設置されており、段差も存在していること、西側部分は控訴人らの居住のために利用されているが、東側部分は、Aが所有する本件倉庫兼事務所が存在し、その入口が全て南側敷地に面しており、同倉庫等への出入りや、Aのワンボックスカーの駐車場などとして利用されるなど、南側敷地は、Aにとって必要不可欠であることなどの事実を照らすと、当審における証拠調べの結果明らかになった上記事実を考慮しても、西側部分と東側部分とが、外観上も利用状況からもそれぞれ独立したものとの判断は左右されないというべきである。そして、上記1で引用した原判決の説示するとおり、東側部分にはAのために借地権が設定されており、同借地権は、Aが同族会社であるとはいえ、地代の支払もされるなど実体を伴うものであり、また、本件贈与の

前後を問わずその借地権の範囲に変更があるとは認められない（平成16年6月22日付け「土地の無償返還に関する届出書」《乙13、届出書2》は、浜松西税務署の担当者から修正申告の懲遷を受けた後で、同書に記載された賃貸借契約期間の開始後1年9か月も経過してから提出されたものである上、賃貸面積が実態に合致していないのであって、借地権の存否・範囲の判断を左右するものではない。）のであって、結局、本件土地の評価を東側部分と西側部分とに区分して行うとの判断の相当性が損なわれるものではない。

【判示(12)】

- (3) さらに、争点1に関し、原判決が、1画地か否かの判断に際し、立法趣旨が異なる建築基準法上の定めを考慮しなければならない理由はないとし、西側部分が同法の接道条件に抵触することを問題にしないのに対し、控訴人は、評価通達20-2（無道路地の評価）は、評価にあたり、建築基準法による接道義務を重視することを明確にしているし、また、評価通達20-5（容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価）も、同法の定める容積率を問題にしているのであって、1画地か否かの判断に際しても、同法の定めを考慮すべきであると主張する。

しかし、ここで問題とすべきは、宅地の評価をする上での評価単位をどのように決めるかという判断であって、このことを評価単位とされた宅地をどのように評価するかの問題である評価通達の上記各条項と同一に考えることはできない。すなわち、後者の問題では、当該土地に建築基準法上の制限があることを考慮してその価額を評価すべきは当然であるが、前者の判断、すなわち、評価単位をどのように決めるかは、建築基準法とは別個に、相続税法上の観点から判断されるべきである。

したがって、控訴人の上記主張は、採用できない。

- (4) 控訴人は、当審において、他にも、本件における各争点について原判決を批判する主張をし、証拠を提出するが、これらを総合考慮しても、前記1の判断は覆らない。

- 3 よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 寺田 逸郎

裁判官 森 一岳

裁判官 石栗 正子