

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・大淀税務署長
平成20年11月27日棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 相続税の課税価格の算出に当たって、控除すべき債務の金額を「現況」により評価することの趣旨(原審判決引用)
- (2) 弁済期が未到来の金銭債務の評価方法(原審判決引用)
- (3) 保証金に係る返還債務について、留保される毎年の経済的利益の計算において適用すべき「通常の利率」は、本件相続の開始時を基準として、過去10年間にわたる長期国債の応募者利回りと長期プライムレートの平均値を下回ることではないものと推認された事例(原審判決引用)
- (4) 相続債務の評価は、額面金額と複利現価率という2つの要素のみによって決定されるから、これを過小評価して納税者の不利にならないようにするためには、後者において評価の安全性を考慮に入れなければならない旨の納税者の主張が、無利息又は低利息金銭債務の評価に適用すべき「通常の利率」は、その基準時によって変動があるにせよ、債務の種類によって不動産の評価と同程度に個別性が強いとか、その判定が困難であるとまでは解し難い上、相続税が課せられるべき相続財産の全体に占める金額的割合も不動産ほど高くないことが明らかであるから、「通常の利率」についても、債務ごとに適用すべき年利率を個別的に評価すれば足りると考えられ、複利現価率の算定において、客観的にみて合理性があると認められる年利率よりも低い年利率をあえて用いてまで評価の安全性を考慮する理由も必要もないとして排斥された事例(原審判決引用)
- (5) 相続税法22条(評価の原則)にいう「現況」とは、課税時期の時点における債務の評価額であるから、本件相続の開始時点における新発10年ものの長期国債の約定利率が「通常の利率」の範囲内であることは明らかである旨の納税者の主張が、「通常の利率」は、将来に到来する弁済期までの間の運用益(経済的利益)を算定するための合理的かつ相当な数値であるべきところ、本件相続の開始時点である平成12年ころの数年間、我が国において歴史的な低金利状態が続いていた時期であったこと、本件保証金の弁済期が本件相続から約50年後とされていることにかんがみると、納税者が主張する上記利率が本件保証金の返還債務に適用されるべき「通常の利率」であると解するのは明らかに不合理であり、同条に反するとして排斥された事例(原審判決引用)
- (6) 平成16年改正後の評価通達は、相続時点における利付国債の複利ベースの最終利回りを参考に基準年利率を決定することとしているところ、これは納税者の主張に親和的な算定方法である旨の納税者の主張が、平成16年改正後の評価通達は、期間に応じて段階的に異なる利率を適用する点では、新発10年ものの長期国債の約定利率だけで「通常の利率」を求めようとする納税者の方法と原理的に相容れないのみならず、少なくとも、本件保証金のように弁済期までの期間が約50年という極めて長期に及ぶ金銭債務に適用すべき「通常の利率」を推認する方法として、平成16年改正以前の方法と比較してより合理的であるとも断定し難いとして排斥された事例(原審判決引用)
- (7) 財産評価基本通達の基準年利率に関する定めが無利息債権を含む金銭債権の評価に適用されることは明らかであるところ、債権と債務が表裏の関係にあり、債務の評価もその経済的価値の評価という点において債権の評価と異なるところはないから、評価通達の上記基準年利率に関する定めが財産

のみならず、債務の評価にも適用されるものと解することは、少なくとも同通達自体の解釈として直ちに不合理であるということとはできないとされた事例（原審判決引用）

- (8) 財産評価基本通達が定める基準年利率（４．５パーセント）を本件保証金のような無利息債務の評価に用いられる複利現価率を求める際にも用いることが課税の公平性、統一性、安定性の観点から合理的である旨の課税庁の主張が、本件相続が開始した平成１２年６月当時は、同通達における基準年利率に関する定め基準とされた時点ないし当該定め適用開始時点（平成１１年１月１日）から約１年６か月の期間が経過しており、その直近１０年間の長期国債の応募者利回りと長期プライムレートの平均値を採るという同通達の定める基準年利率の算定方式によった場合、同通達の定める基準年利率と本件相続の開始当時における当該利率との間に約０．６パーセントの乖離があったことなどを考えると、本件相続の開始時点においては、同通達の定める基準年利率は、債務の経済的価値の評価基準としての一般的合理性を欠いていたものというべきであり、課税の公平性、統一性、安定性確保の要請をしんしゃくしてもなお、上記基準年利率を「通常の利率」として適用することは、相続税法２２条（評価の原則）の許容限度を超えているものといわざるを得ないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (9) 複利現価率算出のための「通常の利率」について、長期金利の平均値を考察するにつき、長期プライムレートは、あくまでＫ銀行の企業に対する最優遇貸出金利であるから、個人が納税者となる相続税の評価に当たって参考指標とするのは相当でない旨の納税者の主張が、保証金返還債務について留保される経済利益も運用利益であるから、これを長期国債の応募者利回りの動向とともに勘案するという手法は、より客観性のあるものとして合理性を有するものというべきであるとして排斥された事例
- (10) 複利現価率算出のための「通常の利率」について、相続開始時点という一時点における新発１０年もの長期国債の約定利率を採用すべきであり、これが採用できないとしても、せめて、本件相続開始時点である平成１２年当時に存在した３０年国債を参考にすべきであるとの納税者の主張が、本件保証金返還債務の弁済期が本件相続開始から５０年後であるという期間を考えれば、相続開始における新発１０年ものの、あるいは３０年ものの国債の約定利率によることは、その間には経済状況の変化が考えられるから、相続開始時という一時点の利率で全期間の計算をするのは合理性を欠くので、経済状況の変化を考慮するためには、一定期間の平均によるのが合理的であり、景気変動循環を考えれば、過去１０年の平均によるのが相当であるとして排斥された事例
- (11) 相続税の課税価格の計算上、控除の対象となる債務の意義（原審判決引用）
- (12) 本件一般定期借地権設定契約においては、同契約に係る保証金のうち借地人借家人の立退料に充当すべき部分（６億円）について、賃貸人が借地人借家人の立退料がこれを下回った場合においても契約終了時に６億円全額の返還義務を負う旨を定めたものと解することはできないところ、本件相続の開始当時に訴外会社が当該時点までに本件土地の借地人借家人に対する立退料として現実に出捐した額は４億４３００万円であるから、相続税法１４条（控除すべき債務）にいう「確実に認められるもの」に該当するのは、４億４３００万円の限度にとどまると解すべきであるとされた事例（原審判決引用）
- (13) 立退料について、訴外会社が現実に支払った額が６億円に満たなかったとしても、同額の返還義務を免れないとの納税者の主張が、本件契約後５年を経過して、その１５条による借地人借家人の立退を完了させる期間も過ぎ、立退が実現することが確実にあったとはいえず、保証金に充当されるべき立退料の支払がされる見通しはなかったというべきであるから、返還義務も発生しないとして排斥

された事例

- (14) 相続税法 22 条が規定する「時価」についての自白成立の可否
- (15) 課税庁が、訴訟においてその課税処分理由を差し替え、又は追加することの可否（原審判決引用）
- (16) 租税法律関係における信義則の適用の要件（原審判決引用）
- (17) 課税庁は、本件課税処分以前に、訴外会社等が立て替えている立退料が 6 億円に満たないことをいったんは認識し、その旨納税者にも指摘していたものの、平成 15 年 6 月 24 日には保証金額についての主張を撤回し、複利現価率の差異による評価の相違のみを問題点として指摘して本件課税処分を行ったのであり、行政不服審査の段階でも何ら保証金額に係る主張を行わなかったのであるから、本訴に至って再度保証金額に関する主張を持出すことは信義則に反する旨の納税者の主張が、課税庁が本件保証金の額について、本件課税処分と異なる数額を主張することは原則として許されるというべきであり、例外的に課税庁による上記追加的主張を違法とすべきような事情は認められず、また、本件において、納税者が課税庁の責任ある立場の者から本件保証金の額について公的見解を表示された事実のもとより、納税者が当該表示を信頼し、その信頼に基づいて申告等の具体的な行動を取ったところ、本件課税処分によって不利益を受けたというような事情を認めることもできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (18) 納税者の追加的主張は、控訴審に至って初めて提出されたものであり、時機に後れて提出されたことが明らかであるといわなければならない、納税者が、同人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に対する審査請求の段階において、本件土地を複数の画地に区分して評価すべきこと、すなわち、納税者の追加的主張とほぼ同旨の主張をしていたことからすれば、時機に後れたことについて、故意、少なくとも重大な過失が認められるといわざるを得ず、また、追加的主張について判断するには、その主張の借地権、借家権の存否及びその範囲について確定する必要があることは明白で、そのためには更なる証拠調べを必要とするといわなければならない、訴訟の完結を遅延させるものであるから、時機に後れ、かつ、訴訟の完結を遅延させるものであるとして排斥された事例
- (19) 国税通則法 65 条 4 項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由があると認められる」場合の意義（原審判決引用）
- (20) 本件相続税の申告又は修正申告において保証金債務額を算出するについて適用すべき複利現価率を相続の開始時点である平成 12 年 6 月当時の新発 10 年もの長期国債の約定利率年利により計算したのであるが、弁済期が約 50 年後となる保証金返還債務の本件相続の開始当時における現況、すなわち経済的価値の評価に当たり適用すべき「通常の利率」について、その前後数年間にわたり歴史的な低金利状態が続いていた状況の下において、そのような状況下にある本件相続の開始当時という特定の一時点における特定の金融資産の金利にすぎない利率を上記経済的価値を評価するための基準として合理的かつ相当であると判断したことに無理からぬ面があるとは到底いえないとされた事例（原審判決引用）
- (21) 本件相続の開始当時において、無利息金銭債務の評価については、具体的な法令ないし法令解釈通達が存在していなかったから、納税者が、種々の長期金利の指標のうち新発 10 年もの長期国債の約定利率を「通常の利率」と判断したことについては、「正当な理由」がある旨の納税者の主張が、納税者が本件相続の開始当時における新発 10 年もの長期国債の約定利率を適用して本件保証金債務額を算定し本件修正申告をしたのは、納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りの域を出ないものというほかないから、本件修正申告には、国税通則法 65 条 4 項（過少申告加算税）にいう「正当な理由」は認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

- (22) 「通常の利率」を合理的に認定するための手法が確立していないとして、納税者のとった考え方に合理性があるとの納税者の主張が、その方法は、一時点の特定の金融資産の金利を基準にするという点をみても合理的といえず、無利息債務については、基準年利率を用いた計算をするとの解説がされていたことからすると、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」を認めることはできないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 相続税の課税価格の算出に当たり、控除すべき債務については、その性質上、客観的な交換価値となるものがないため、交換価値を意味する「時価」に代えて、その「現況」により控除すべき金額を評価する旨が定められているものと解される。
- (2) 弁済すべき金額の確定している金銭債務の場合であっても、その額面金額が当然に当該債務の相続開始時における消極的経済価値を示すものとして課税価格算出の基礎となるものではなく、金銭債権について、その権利の具体的内容によって時価を評価するものと同様に、金銭債務についてもその利率や弁済時期等の現況によって控除すべき金額を個別的に評価しなければならない。そして、弁済期が未到来の確定金銭債務に関して、その約定利率が通常の利率よりも低い場合には、相続人において通常の利率による利息と約定利率による利息との差額に相当する経済的利益を弁済期が到来するまで毎年留保し得ることとなるから、当該債務は、留保される毎年の経済的利益の現在価値の総額だけその消極的価値を減じているものというべきである。そうすると、このような債務を評価するには、債務者に留保される毎年の経済的利益について、通常の利率によって弁済期までの中間利息を控除して得られた、その現在価値を額面金額から差し引いた金額をもって、相続開始時において控除すべき債務の額と解するのが相当である。そして、当該中間利息は、これを複利によって計算するのが経済の実情に合致するというべきであるから（最高裁判所昭和49年9月20日第三小法廷判決参照）、相続債務の金額を相続開始時における「現況」によって評価するには、債務の額面金額に通常の利率を基に算出した複利現価率を乗ずる方法で行うべきこととなる。
- (3)～(10) 省略
- (11) 相続税法14条1項（控除すべき債務）にいう「確実と認められる」とは、相続開始当時の現況に照らし、その履行が確実と認められるものをいうと解すべきである。
- (12)・(13) 省略
- (14) 相続税法22条が規定する「時価」は、規範的要件であるところ、これは法的評価であって主要事実ではなく、これについて自白が成立する余地はない。
- (15) 課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分によって確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきであるから（最高裁判所平成4年2月18日第三小法廷判決参照）、課税庁がその更正理由に当然に拘束されると解すべき必要はなく、課税庁は、訴訟の段階でも、特段の事情のない限り、処分理由を差し換え、又は追加するなどして、当該課税処分に係る税額の数額を維持するために、一切の理由を主張することができると解すべきである。
- (16) 租税法規に適合する課税処分について信義則の法理の適用による違法を考え得るのは、納税者間の平等・公平という要請を犠牲にしてもなお、当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合でなければならず、このような特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対して、信頼の対象となる公的見解を示し、納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したところ、当該

表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものかどうか等の考慮が不可欠というべきである（最高裁判所昭和62年10月30日第三小法廷判決参照）。

(17)・(18) 省略

(19) 国税通則法65条4項（過少申告加算税）に規定する「正当な理由があると認められる」場合は、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図りもって納税の実を上げようとする行政上の措置としての過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものであって、納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りにすぎないような場合までを含むものではないと解するのが相当である（最高裁判所平成18年10月24日第三小法廷判決参照）。

(20)～(22) 省略

（第一審・大阪地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成19年11月14日判決、本資料257号－212・順号10821）

判	決
控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	井上 圭吾
同	安部 将規
被控訴人	大淀税務署長
	森並 勇
同訴訟代理人弁護士	兵頭 厚子
同指定代理人	網田 圭亮
同	村上 幸隆
同	丸尾 真稔
同	木戸口 修通
同	歌橋 一美

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 控訴人の申立て

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が平成15年7月22日付けで控訴人の平成12年6月18日相続開始に係る相続税についてした更正及び過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも異議決定及び裁決により一部取り消された後のもの）のうち、課税価格7億8684万9000円、納付すべき税額3億6090万9400円及び過少申告加算税額8万9000円を超える部分を取り消す。

- 3 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、既に借地権及び借家権が設定された土地につき、新たに第三者との間で定期借地権を設定し、当該第三者から保証金の差入れを受けた者の相続人である控訴人が、被相続人の財産に係る相続税につき法定申告期限までに被控訴人に申告及び修正申告を行ったところ、上記各申告において取得財産の価額から控除した保証金返還債務額が過大であることなどを理由に被控訴人から更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたため、被控訴人による上記保証金返還債務額の算定には誤りがあるなどと主張して、上記更正及び過少申告加算税賦課決定の一部取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求を棄却したので、控訴人は上記第1掲記の裁判を求めて控訴を提起した。

- 2 前提となる事実等、争点及びこれに関する当事者の主張は、次に当審における当事者の主張を追加するほか、原判決2頁12行目から27頁17行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 複利現価率算出のための「通常の利率」について

(控訴人)

原判決は、本件保証金を通常の方法で長期運用して得られるべき運用益を算定する際に適用すべき「通常の利率」は、本件相続の開始時を基準として、そこから過去10年間にわたる長期国債の応募者利回りと長期プライムレートの平均値により年3.91パーセントと認定した。しかしながら、長期金利の指標としては、長期国債の応募者利回りによるべきであり、長期プライムレートによるべきではない。長期プライムレートは、あくまでK銀行の企業に対する最優遇貸出金利であるところ、通常の利率における利息相当額は債務者が享受しうるものでなければならず、個人がK銀行と同様に運用を行うことは不可能であり、個人が納税者となる相続税の評価に当たって長期プライムレートを参考指標とするのは相当でない。

また、原判決は、「通常の利率」を導き出すについて「過去10年間の平均値」を採用しているが、その合理的な根拠は全くない。原判決が、景気の動向と金利とは相関関係にあり、景気が、景気変動の循環（ジュグラー・サイクル）に従って5年ごとの増減を繰り返して10年で1サイクルになることから、金利についても同様のサイクルが想定され、将来の金利を予測する場合には過去10年間の平均値をとることが相当であると考えたのであれば、そもそも景気循環論に定説はなく、景気変動の循環（ジュグラー・サイクル）なるものは経済学上の一学説あるいは仮説にすぎないことに鑑み、失当である。

さらに、原判決が、相続開始時点である平成12年ころの数年間は、歴史的な低金利状態が続いていた時期であったこと、金利が低水準にある場合には将来的に金利の上昇が見込まれること、貸出期間が長期にわたるほど貸し手のリスクも増大するため、一般的には長期金利であるほど貸出金利が高くなるという傾向にあることを考慮し、本件での相続開始時点の金利は低きにすぎ、将来に向けて金利の上昇が見込まれるため、50年という長期金利を推定する場合には過去10年間の高い金利を参考にしたというのであれば、何人にとっても正確な予測が困難な経済予測や金利予測を裁判所

が行い、その結果を裁判の根拠とするのは極めて危険というべきである。

原判決のように50年という長期にわたる債務に直接妥当すべき金利の指標が存在しないから、現存する長期金利の指標を参考にすべきであるというのなら、平成12年当時であれば、せめて30年国債（当時の利回りは年2.602パーセント）を参考にすべきである。

（被控訴人）

債務の評価についても評価通達によるべきであるが、仮にこれが認められないとしても、債務について個別的に相続税法22条の「現況」を評価する場合、一般的に長期プライムレートは長期金利の判断指標とされているから、相続税の納税者たる個人に直接適用されることはないとしても、これを「通常の利率」を認定判断するに当たり、長期国債の応募者利回りと併せて考慮することは何ら不当ではないというべきである。

控訴人は、裁判所が将来の金利を予測し、それを裁判の根拠とすることは危険であるとも主張するが、「通常の利率」の算定方法を法律が定めていない以上、合理的な視点から「通常の利率」を認定せざるを得ないのは当然のことであって、「予測」ではなく、裁判上の「認定」が可能というべきである。

(2) 返還すべき保証金の額について

（控訴人）

原判決は、賃貸人は、特段の事情がない限り、賃借人から保証金として預託された金額の範囲内でのみその返還義務を負い、それを超えて現実に預託されなかった額についてまで返還義務を負うものとするためには、契約書等においてその旨の明確な取決めがなされるか、又はそのように契約を解釈すべき相応の根拠を要するところ、本件では、保証金6億円に充当するとされた賃借人が立替える立退料が6億円を下回った場合においても乙が6億円全額の返還義務を負う旨の法的合意をしたとはいえない旨判示するが、乙及び定期借地人であるAは、本件において立退料が6億円以内で納まるとは考えておらず、乙は、既存の借地借家人の立ち退きを立退料6億円でAに任せ、立退料が6億円を前後しても精算をする意思はなかったのであるから、乙としては、Aから6億円の保証金を預かり、その全額をAに立退料として支払ったのと同様の関係になるのであって、便宜上現金の授受を省略したにすぎない。したがって、Aが立退料として現実に支払った金額が6億円に満たなかったとしても、乙としては、6億円の保証金返還債務を免れることができない。そして、乙のAに対する保証金返還債務のうち、本件相続の開始時において「確実と認められる」額は、上記6億円と本件定期借地権設定契約締結時に乙が内金として受領した2億円の合計8億円と評価すべきである。

(3) 本件土地の評価額について（当審における控訴人の追加的主張。以下「控訴人の追加的主張」という。）

（控訴人）

乙とAは、既存の借地権等が存在している本件土地について既存の借地権等を消滅させないまま新たに定期借地権を設定したものであるところ、乙は、Aに対し、立退料6億円を支払って明渡しを全面的に委ねていたことから、控訴人は、既存の借地人

及び地上建物の借家人との関係では明渡しが完了し、Aのみに本件土地を賃貸しているものとして、評価通達7及び7-2により本件土地全体を1画地として評価し、8億円（内金2億円及び立退料分6億円）の保証金返還債務を3億2800万円として申告した。しかし、控訴人の相続開始時点において、実際には既存の借地権及び借家権が相当数存在していたのであるから、評価通達に従えば、既存の借地権及び借家権が存在する土地として相続税評価をすることができるというべきである。また、本件土地上の乙所有名義の建物の底地は借家権付き建物の底地として評価されるべきである。

別紙②は、本件土地において、利用単位ごとに各画地の面積を求めたものであり、A B C D Eの各画地（黄色）は、Aの定期借地権の目的となっている部分、イロハニホヘトチリの各画地（水色）は貸家部分、甲の画地（ピンク色）は借地部分、乙丙の各画地（緑色）は私道部分、丁の画地（オレンジ色）は公衆用道路部分である。宅地の評価は1筆単位で行うのではなく、利用単位となっている1画地ごとに評価されることになるから（評価通達7-2）、別紙②のA B C D E部分（定期借地権の底地）、イロハニホヘトチリ部分（貸家建付地）、甲（貸宅地）乙（私道）丙（私道）丁（公衆用道路）の三つの部分はそれぞれ1画地として別々に評価されることになり、各土地の評価額は次のとおりとなる。

土地A（定期借地権の底地）	1 2 1 8 万 5 1 5 8 円
土地B（定期借地権の底地）	5 6 4 4 万 2 0 6 4 円
土地C（定期借地権の底地）	1 5 3 8 万 2 6 2 0 円
土地D（定期借地権の底地）	1 4 6 1 万 6 0 3 5 円
土地E（定期借地権の底地）	5 1 3 9 万 1 0 1 1 円
土地イ（貸家建付地）	1 7 4 8 万 0 0 3 5 円
土地ロ（貸家建付地）	9 4 6 万 4 0 4 4 円
土地ハ（貸家建付地）	9 7 5 万 9 8 6 7 円
土地ニ（貸家建付地）	1 3 1 3 万 5 5 8 9 円
土地ホ（貸家建付地）	3 1 4 2 万 1 2 7 0 円
土地ヘ（貸家建付地）	2 7 4 0 万 8 5 9 5 円
土地ト（貸家建付地）	2 5 4 7 万 4 7 5 9 円
土地チ（貸家建付地）	5 9 2 万 2 1 1 6 円
土地リ（貸家建付地）	8 6 8 万 5 1 7 5 円
土地甲（貸宅地）	5 1 5 万 0 5 2 4 円
土地乙（私道）	2 5 1 万 6 3 6 2 円
土地丙（私道）	2 5 1 万 6 3 6 2 円
土地丁（公衆用道路）	0 円

合計 3億0895万1586円

（土地A、B、イ、ロについては、小規模宅地の課税特例を適用した。）

控訴人の本件申告時の本件土地の評価は、6億4537万4558円であり、上記3億0895万1586円との差は大きい。が、本件申告においては、本件土地全体に定期借地権が設定されていたため、1画地の土地として評価し、路線価として1㎡当

たり 99 万円を使用したのに対し、既存の借地借家権の存在を前提とした場合には、各利用単位ごとに評価することになり、路線価として 1㎡当たり 33 万円を使用する区画が多くなるためである。

本件土地の価格を上記 3 億 0895 万 1586 円とすれば、控訴人の相続税額は次のとおりとなる。

① 被相続人に係る相続財産の価額	7 億 9140 万 5455 円
② 債務・葬式費用	1 億 0750 万 0339 円
③ 課税価格	6 億 8390 万 5000 円
④ 相続税の総額	2 億 9914 万 3000 円
⑤ 納付すべき相続税額	2 億 9914 万 3000 円

上記納付すべき相続税額は、控訴人の請求の範囲内であるから、控訴人の請求は認容されるべきである。

(被控訴人)

ア 控訴人の追加的主張は自白の撤回であり、被控訴人には異議がある。

相続税法 22 条は、相続により取得した財産の価額は、特別の定めのある場合を除き、「当該財産の取得の時ににおける時価」によると規定しているところ、同条によれば、「当該財産の取得の時ににおける時価」を主張・立証すれば、それが相続税の課税標準額算定の基礎となる「財産の価額」になる。控訴人は、原審において一貫して上記の「時価」を争っていなかったのであるから、自白が成立する。すなわち、控訴人は、原審において、本件相続によって取得した財産の価額が 11 億 2782 万 8427 円であること、本件土地の評価額が 7 億 0087 万 6326 円であること（ただし、租税特別措置法 69 条の 4 適用前の評価額）を主張し、これらの事実は当事者間に争いのない事実となっていたところ、控訴人の追加的主張は、これを覆すものであるから、自白の撤回に当たり、控訴人は、従前の主張が真実に反し、かつ、錯誤に基づくものであることを主張立証すべきであるが、この主張立証は尽くされていない。

イ 「時価」につき自白の成立が認められないのであれば、控訴人の追加的主張は、時機に後れたものとして却下されるべきである。

控訴人は、本件申告及び本件修正申告、本件訴状において、借地権及び借家権ではなく、定期借地権が本件土地に存在することを前提とした財産評価を主張していたが、当審では、あたかも、本件保証金返還債務額に関する被控訴人の主張及び原判決説示を契機として、本件土地には、定期借地権のほかに、従前からの借地権及び借家権が存在していたことを認識するに至ったかのごとく主張する。

しかしながら、仮に、控訴人が主張する従前からの借地権及び借家権が存在するのであれば、そのことは当然に乙の地位を包括承継した控訴人において認識していたはずであるし、このことは、立ち退きの成否によって賃料が変動する旨の合意を内容とする本件契約の存在からしても明らかであり、控訴人は、そのことを認識しつつ、あえて上記主張をしていたというほかはない。したがって、控訴人が、当審に至って本件土地には定期借地権のほかに従前からの借地権及び借家権が存在していたと主張することには重大な過失がある。

また、今後、裁判所が、控訴人の追加的主張を審理することになれば、本件土地に関するいくつかの賃貸借契約の存否及びその具体的内容を確定させ、そのうえで本件土地につき正当な資産評価をするには、なお相当の審理期間が必要となるから、控訴人の追加的主張に関する審理が訴訟の完結を遅延させることが明らかなのである。
(控訴人の反論)

ア 本件は、乙が、本件土地につき、既存の借地権及び借家権を終了させることなく、Aに定期借地権を設定したという「事実」は原審においても明らかとなっており、本件土地を①既存の借地権及び借家権が存在しないものとして扱い、更地に定期借地権を設定したものとして「評価」するか（以下「定期借地権説」という。）、②既存の借地権及び借家権の存在を前提に貸地あるいは貸家建付地として「評価」するか（以下「既存権説」という。）という問題であって、相続税法22条の解釈適用そのものであるから、自白が成立する余地はない。したがって、自白の撤回は問題とならない。

イ 本件土地の資産評価に関し、定期借地権説を採るか、既存権説を採るかは、法の解釈適用の問題であり、控訴人の追加的主張は原審において既に明らかになっている事実に対する法解釈に関する主張というべきであって、訴訟の完結を遅延させるものでもないから、時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべきものではない。

被控訴人は、既存権説を採った場合、既存の借地権及び借家権の存否、内容、範囲（面積）のほかに、評価上考慮を要する諸事情（地形の整形・不整形、間口、奥行、接道状況等の各種加減修正要素）の事実認定が必要となり、更なる審理が必要になるというが、控訴人としては細部について争う意向はなく、更なる審理に時間を要するとは考えられない。

(4) 正当な理由について

(控訴人)

控訴人が平成13年4月13日にした本件申告及び同年10月31日にした本件修正申告は、本件保証金返還債務の評価に関する具体的な法令ないし法令解釈通達がないため、控訴人の合理的な評価に基づき申告したものであること、原判決も「通常の利率」の定めに関し、法令通達に明確な基準がないうえ、将来の金利の変動を織り込んだ適切な利率を合理的に認定するための手法が確立していない事実を認めていること、控訴人が採用した「通常の利率」についての考え方は、被控訴人が、本件相続のわずか4年後に採用した平成16年改正後の評価通達の考え方に親和的な方法であり、より合理性が認められることの諸事情は、国税通則法65条4項の「正当な理由」の存在を基礎づけるものというべきである。

(被控訴人)

控訴人が、本件申告及び本件修正申告において相当の注意を払ったのであれば、少なくとも、①債務の相続開始時における経済的価値を評価するための基準として採用すべき「通常の利率」と②相続開始時における新発10年もの長期国債の約定利率が内容的に異なるものであるのみならず、当時の経済情勢等に照らせばその間に相当の乖離があることは比較的容易に認識し得たというべきであるから、国税通則法65条4項の「正当な理由」は認められないというべきである。控訴人は、平成16年改正

後の評価通達にも言及するが、そもそも控訴人が、本件申告及び本件修正申告に当たって、上記通達を参考にしたという事情もなく、その主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

- 【判示(1)】 1 控訴人の当審における主張に対する判断を次項のとおり付加するほかは、原判決の
～(8) 「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」欄（原判決27頁19行目から50頁1
・(11)～(12) 0行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。
・(15)～(17) 2 控訴人の当審における主張に対する判断
・(19)～(21)】(1) 複利原価率算出のための「通常の利率」について

【判示(9)】 控訴人は、まず、長期金利の平均値を考察するについて、長期プライムレートは、あくまでK銀行の企業に対する最優遇貸出金利であるから、個人が納税者となる相続税の評価に当たって参考指標とするのは相当でない旨主張するが、保証金返還債務について留保される経済利益も運用利益であるから、これを長期国債の応募者利回りの動向とともに勘案するという手法は、より客観性のあるものとして合理性を有するものというべきである。

【判示(10)】 次に、控訴人は、相続開始時点という一時点における新発10年もの長期国債の約定利率である年1.8パーセントという利率を採用すべきであり、これが採用できないとしても、せめて、本件相続開始時点である平成12年当時に存在した30年国債（当時の利回りは年2.602パーセント）を参考にすべきであると主張する。

しかしながら、本件保証金返還債務の弁済期が本件相続開始から50年後であるという期間を考えれば、相続開始における新発10年ものの、あるいは30年ものの国債の約定利率によることは、その間には経済状況の変化が考えられるから、相続開始時という一時点の利率で全期間の計算をするのは合理性を欠くことになる。そこで、経済状況の変化を考慮するためには、一定期間の平均によるのが合理的であり、景気変動循環を考えれば、過去10年の平均によるのが相当である。控訴人は、景気変動循環が10年で1サイクルとなるという説は経済学上の一学説に過ぎないというが、その学説の当否を離れても景気が拡大縮小をくり返すことは公知であり、10年という期間は適度な期間として合理的である。

(2) 返還すべき保証金の額について

【判示(13)】 控訴人は、立退料について、Aが現実に支払った額が6億円に満たなかったとしても、同額の返還義務を免れないと主張するが、既に原審において認定のとおり、本件契約後5年を経過して、その15条による借地人借家人の立退を完了させる期間も過ぎ、立退が実現することが確実であったとはいえず、保証金に充当されるべき立退料の支払がされる見通しはなかったというべきである。してみれば、その返還義務も発生しないというべきことは、原判決が説示するとおりである。

(3) 本件土地の評価額について

控訴人の追加的主張が自白の撤回となるかどうかにつき検討する。

【判示(14)】 相続税法22条が規定する「時価」は、規範的要件であるところ、これは法的評価であって主要事実ではなく、これについて自白が成立する余地はない。

そこで、次に、控訴人の追加的主張が時機に後れて許されないものか否かを検討する。

【判示(18)】 控訴人の追加的主張は、控訴審に至って初めて提出されたものであり、時機に後れて提出されたことが明らかであるといわなければならない。そして、前記認定のとおり、控訴人は、同人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に対する審査請求の段階において、本件土地を複数の画地に区分して評価すべきこと、すなわち、控訴人の追加的主張とほぼ同旨の主張をしていたことからすれば、時機に後れたことについて、故意、少なくとも重大な過失が認められるといわざるを得ない。

そして、控訴人の追加的主張について判断するには、その主張の借地権、借家権の存否及びその範囲について確定する必要があることは明白で、そのためには更なる証拠調べを必要とするといわなければならない。それであれば、控訴人の当審における追加的主張は、訴訟の完結を遅延させるものである。

以上のとおり、控訴人の追加的主張は、時機に後れ、かつ、訴訟の完結を遅延させるものであるから、これを却下する。

(4) 正当な理由について

【判示(22)】 本件修正申告に正当な理由がないことは、原判決の説示するとおりである。控訴人は、その「通常の利率」を合理的に認定するための手法が確立していないとして、控訴人のとった考え方に合理性があると主張するが、その方法は、一時点の特定の金融資産の金利を基準にするという点をみても合理的といえず、無利息債務については、基準年利率を用いた計算をするとの解説がされていたことからすると、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」を認めることはできない。

第4 結論

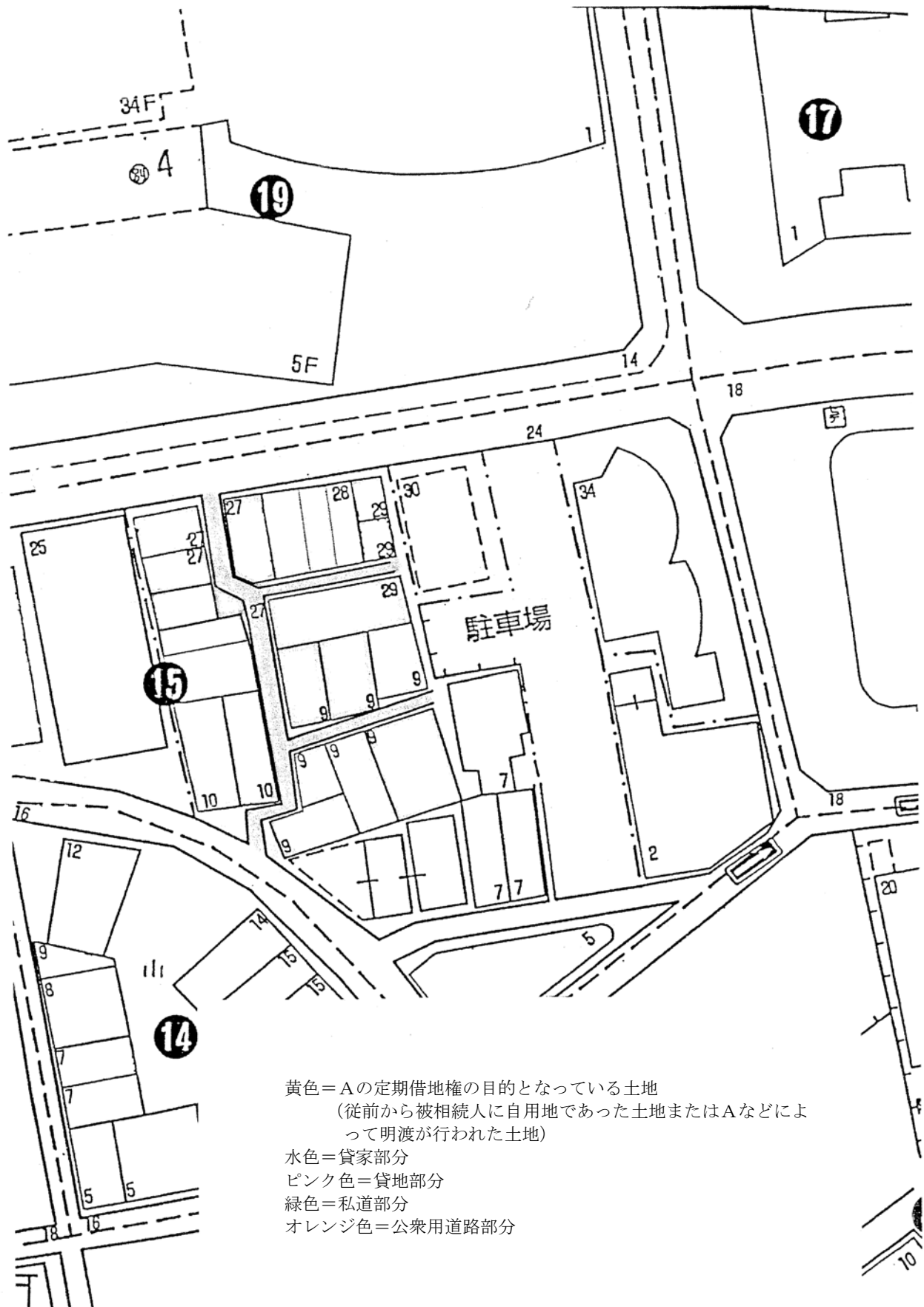
以上によれば、控訴人の本件請求は理由がなく棄却されるべきであり、本件控訴は理由がないことになるから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第9民事部

裁判長裁判官 松本 哲泓

裁判官 白石 研二

裁判官 岡口 基一

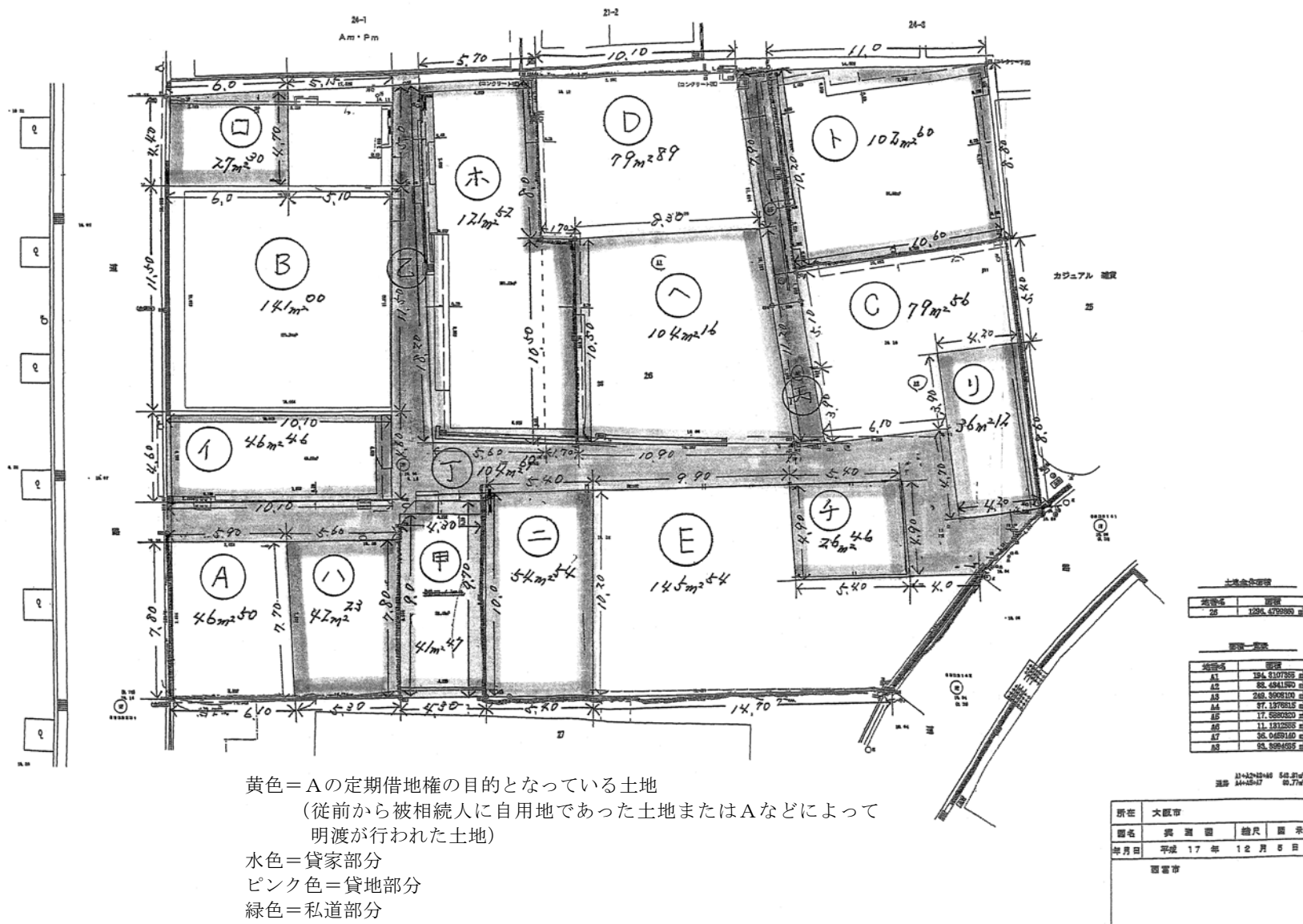




土地実測図 S=1:200

所在：大阪市

(利用区分別面積)



所在：大阪市

(平成12年分 路線価)

