

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(浜松西税務署長)

平成21年6月25日棄却・上告

(第一審・静岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年11月27日判決、本資料258号-228・順号11086)

判 決

控訴人	甲
同	乙
同	丙
同	丁
同	戊
控訴人ら訴訟代理人弁護士	村松 良
控訴人ら補佐人税理士	高見 功祐
被控訴人	国
同代表者法務大臣	森 英介
処分をした行政庁	浜松西税務署長 野澤 衛道
被控訴人指定代理人	福光 洋子
同	板垣 浩
同	松田 清志
同	近田 真佐志
同	田中 朋子

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人甲(以下「控訴人甲」という。)

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人甲に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (3) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人甲に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正処分を取り消す。
- (4) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 控訴人乙（以下「控訴人乙」という。）

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人乙に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (3) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人乙に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正処分を取り消す。
- (4) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人乙に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (5) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

3 控訴人丙（以下「控訴人丙」という。）

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人丙に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (3) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人丙に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、納付すべき税額300円を除く部分の更正処分を取り消す。
- (4) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人丙に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (5) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

4 控訴人丁（以下「控訴人丁」という。）

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人丁に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (3) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人丁に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、納付すべき税額700円を除く部分の更正処分を取り消す。
- (4) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人丁に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (5) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

5 控訴人戊（以下「控訴人戊」という。）

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人戊に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (3) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人戊に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、納付すべき税額600円を除く部分の更正処分を取り消す。

(4) 浜松西税務署長が平成18年2月3日付けで控訴人戊に対してした被相続人Aの平成16年4月16日相続開始に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(5) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

6 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要等

1 本件は、被相続人がいわゆる青空駐車場として貸し付けていた土地の一部について、相続人である控訴人らが租税特別措置法69条の4に定める小規模宅地等の特例を適用して相続税の申告をし、その後、当該土地について同条を適用する面積を変更した上、別途、同法69条の5第2項7号に規定する特定同族会社株式等について、同条1項に定める特定事業用資産の特例を適用して各更正の請求をしたことに対し、浜松西税務署長が、更正をすべき理由がない旨の各通知処分をし、併せて、納付すべき税額は過少又は過多であったとして、控訴人らに対する相続税の各更正処分及び過少であった控訴人らに対する過少申告加算税の各賦課決定処分をしたことから、控訴人らが上記各処分の全部の取消し等を求めた事案である。

原審は、浜松西税務署長がした①本件通知処分を取り消すとの控訴人らの訴え、②本件更正処分を取り消すとの控訴人甲の訴え、③その余の控訴人らについて、更正の請求によって減額を求めていなかった当該更正の請求に係る額を超えない部分の取消しを求める訴えの部分は、いずれも不適法であるから却下し、控訴人甲を除く控訴人らのその余の請求をいずれも理由がないから棄却すると判断した。

これに対し、控訴人らは、上記①、②について不適法ではなく、本件土地について、租税特別措置法69条の4に定める小規模宅地等の特例の適用があり、本件株式について同法69条の5第1項に定める特定事業用資産の特例の適用があると主張し、上記裁判を求めて控訴した。

2 本件の前提事実及び当事者の主張は、次項において当審における控訴人らの主な主張を付加するほか、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要等」の「2 前提事実」及び「3 当事者の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における控訴人らの主な主張

(1) 原判決は、控訴人甲に対する本件通知処分及び本件更正処分について、これらを取り消すことにより回復すべき法律上の利益はないと判断しているが、控訴人ら全員は、相続税法17条（各相続人等の相続税額）に準拠する相続税法基本通達17-1が定める合意による計算方法を選択したものであり、取得者全員の合一確定を前提とする本規定により、共同申告の場合には訴えの利益があるというべきである。なお、相続税法基本通達17-1のなお書きの末尾に「計算することができるものとする。」とあり、この「ものとする」との文言は「しなければならない」と同じであるとの控訴人らの主張に対して、原審は判断していない。

(2) 控訴人甲を除く控訴人らに対する本件通知処分については、本件通知処分と本件更正処分は独立してなされており、各別に訴えの利益を判断すべきものである。本件更正処分が本件通知処分の内容を完全に包摂するならば、本件通知処分は不要なものとなる。

(3) 本件土地に関する小規模宅地等の特例の適用について、原判決は、これを否定する判断をしているが、これは誤っている。租税特別措置法に関する通達の改正経緯等に照らせば、前記看板等が構築物に該当するか否かにかかわらず、本件土地は以下のとおり同法69条の4第1項2号に該当する。すなわち、同法69条の4第1項及び第3項では、特定事業用宅地等の要

素である被相続人の事業から不動産貸付業を一律に除くこととされているところ、同法に係る通達（平成元年5月8日付直資2-208）69の3-4によれば、「自己の責任において他人の物を保管する有料駐車場、有料自転車置場等の用に供されていた同法69条の3第1項に規定する宅地等については、原則として、事業用宅地等に当たるものとする。（注）上記に該当する宅地等であっても、同法規則23条の2第1項（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）に規定する建物又は構築物の敷地の用に供されていなかったものは、同法69条の3第1項の規定の適用がないのであるから留意する。」とされていた（同法69条の3は、当時、現行法69条の4の改正前規定として小規模宅地についての特例を定めていた。以下69条の3とあるのは旧法のこれを指す。）が、これが、同法の一部を、事業と称するに至らない規模の不動産の貸付けに供されている土地についても、減額割合を50パーセントに止める形で小規模宅地等の特例を認めることにする等に改正する法律（平成6年3月31日法律第22号）の施行に伴う通達の改正（平成6年課資2-115）により削除され、代わりに、同通達69の3-10をもって「被相続人等の不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業については、その規模、設備の状況及び営業形態等を問わずすべて同法69条の3第2項1号に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業に当たるのであるから留意する。」と規定され、その後、同通達の改正（平成15年課資2-3）によっても、同通達69の4-14に「被相続人等の不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業については、その規模、設備の状況及び営業形態等を問わずすべて同法69条の4第3項1号に規定する不動産貸付業又は同法施行令40条の2第4項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業に当たるのであるから留意する。」と定められているのであって、これらの改正経緯を合理的に解釈すれば、駐車場業、自転車駐車場業に利用されている土地については、その規模、設備の状況及び営業形態等を問わず、すべて不動産貸付業に含まれ、同法69条の4第1項2号の「特定事業用宅地等である小規模宅地等以外の小規模宅地等」に該当すると扱う趣旨であり、建物又は構築物の敷地に供されていることは必要的要件とされていない。同法69条の4第1項2号の「特定事業用宅地等である小規模宅地等以外の小規模宅地等」について、相続税の課税価格に算入すべき価額は100分の50を乗じて計算する金額とされているが、この対象として、建物又は構築物の敷地に供されていることを必要とする実質的理由がない。むしろ、建物又は構築物のない敷地のほうが、より小規模な準事業として、同法条の適用を受けるべき必要性が高い。

- (4) 原判決（34頁）は、「国税通則法23条は、『納税申告書に記載した課税標準額等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと』により当該申告書の提出により納付すべき税額が過多であるときに、更正の請求を認めているところ、（中略）本件更正請求は、国税通則法23条の定める更正の請求に該当せず、同請求によって本件株式会社について租税特別措置法69条の5の定める特定事業用資産の特例を適用することはできない。」とするが、本件の場合、専用駐車場として賃貸していた松江町の宅地の評価において路線価による評価額に100分の2.5に相当する割合を乗じて計算した金額を控除すべきであったところ、誤って100分の20に相当する割合を乗じて計算した金額を控除したため、その評価額に471万8910円の誤差が生じたもので、単純な計算の誤りであったから、申告期限後1年以内に限り認められる更正の請求を利用したものであり、その場合は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告があった場合に比して過多となって

いる場合において、更正の請求という形式でその過多となっている部分を減額する更正請求が許されるべきである。

なお、国税通則法に規定する修正申告と更正の請求にかかる課税標準額の取扱いに差異はなく、税額が増加するか否かによって異なるが、税額が減少する場合には更正の請求になる。前記所得計算の特例、免税等の措置で適用を誤り、増額の修正申告をする場合はこれが認められるのであるから、公平の見地から、税額が減少する更正請求についてもこれが認められるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、浜松西税務署長がした①本件通知処分を取り消すとの控訴人らの訴え、②本件更正処分を取り消すとの控訴人甲の訴え、③その余の控訴人らについて、更正の請求によって減額を求めていなかった当該更正の請求に係る額を超えない部分の取消しを求める訴えの部分は、いずれも不合法であるから、却下すべきであり、控訴人甲を除く控訴人らのその余の請求をいずれも理由がないから棄却すべきであると判断する。その理由は、次項において当審における控訴人らの主な主張につき判断を付加するほか、原判決の「事実及び理由」中の「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。ただし、原判決28頁7行目の「暗きよその外の構築物」を「暗きよその他の構築物」と改め、同30頁9行目から10行目にかけての「同法69条の3第2項1号に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業」を「同法69条の3第2項1号に規定する不動産貸付業又は同法施行令40条第4項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業」と改め、同32頁8行目から9行目にかけての「同法69条の3第2項1号に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業」を「同法69条の3第2項1号に規定する不動産貸付業又は同法施行令40条第4項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業」と改める。

2 当審における控訴人らの主な主張に対する判断

(1) 控訴人らは、原判決は、控訴人甲に対する本件通知処分及び本件更正処分について、これらを取り消すことにより回復すべき法律上の利益はないと判断しているが、控訴人ら全員は、相続税法17条（各相続人等の相続税額）に準拠する相続税法基本通達17-1が定める合意による計算方法を選択したものであり、取得者全員の合一確定を前提とする本規定により、共同申告の場合には訴えの利益があるというべきであると主張する。

しかしながら、前判示のとおり（原判決を引用）、相続税法は、相続税の総額の計算において、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る課税価格の合計額を基礎としているが、納税義務者は被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した個人としており、その申告についても、各人が所定の期間内に申告書を提出しなければならないとし、個別申告を原則としているのであって、例外的に共同申告を認めているにすぎないことからすれば、共同相続の場合でも、相続税の申告及び課税は各相続人ごとに個別独立に行われ、その効力も個別的に判断されるものというべきであるから、処分の取消しを求める訴えの利益の有無は、各相続人ごとに、納付すべき税額の増減に着目して判断すべきである。そして、この理は、控訴人ら全員が、相続税法17条（各相続人等の相続税額）に準拠する相続税法基本通達17-1が定める合意による計算方法を選択し、共同申告を行った場合にも変わらないというべきである。よって、控訴人らの上記主張は採用できない。

なお、控訴人らは、相続税法基本通達17-1のなお書きの末尾に「計算することができるものとする。」とあり、この「ものとする」との文言は「しなければならない」と同じである

との控訴人らの主張に対して、原審は判断していないと主張する。しかし、控訴人らは、原審の第3回弁論準備手続期日において、この主張を撤回しているのであるから、原審がこの点について判断を示さなかったのは当然である。控訴人らは、「よるものとする」の文言を「よらなければならない」の趣旨であると解説する書物（甲23）を援用して、上記「できるものとする」を「しなければならない」と同じであると主張するが、上記「できるものとする」は、「できる」と「ものとする」を組み合わせた文言であって、これを「しなければならない」の趣旨に解することはできない。

- (2) 控訴人らは、控訴人甲を除く控訴人らに対する本件通知処分については、本件通知処分と本件更正処分は独立してなされており、各別に訴えの利益を判断すべきものであり、本件更正処分が本件通知処分の内容を完全に包摂するならば、本件通知処分は不要なものとなると主張する。

しかしながら、前判示のとおり（原判決を引用）、原処分庁は、本件通知処分と同時に本件更正処分をしているところ、本件通知処分と本件更正処分は、手続的には別個独立の処分であるけれども、同一の相続税の納税義務に関わり、相互に密接な関連をもつものといえる。すなわち、本件通知処分と本件更正処分とは、いずれも相続税の納税義務の確定に係る処分であり、ただ、本件通知処分が申告税額の減少のみにかかわるものに対し、増額更正処分である本件更正処分は、納付すべき税額全体にかかわり、実質的には申告税額等を正当でないものとして否定し、これに増額変更を加えて税額の総額を確定するものであるから、増額更正処分である本件更正処分の内容は、減額更正をしない旨の本件通知処分の内容を包摂する関係にあるといい得るものである。したがって、本件通知処分と本件更正処分とがなされた本件において税額等を争う控訴人甲を除く控訴人らは、増額更正処分である本件更正処分について取消訴訟をもって争えば足り、これと別個に本件通知処分を争う利益や必要はないものと解すべきである。

よって、控訴人らの上記主張は採用できない。

- (3) 控訴人らは、本件土地に関する小規模宅地等の特例の適用について、租税特別措置法に関する通達の改正経緯等に照らせば、看板等が構築物に該当するか否かにかかわらず、本件土地は同法69条の4第1項2号に該当する、同法69条の4第1項2号の「特定事業用宅地等である小規模宅地等以外の小規模宅地等」について、相続税の課税価格に算入すべき価額は100分の50を乗じて計算する金額とされているが、この対象として、建物又は構築物の敷地に供されていることを必要とする実質的理由がなく、むしろ、建物又は構築物のない敷地のほうが、より小規模な準事業として、同法条の適用を受けるべき必要性が高い旨主張する。

しかしながら、前判示のとおり（原判決を引用）、租税特別措置法69条の4第1項は、その文言上、特例対象宅地等に該当するための要件として「建物又は構築物の敷地の用に供されている」ことを明確に掲げており、同法施行規則23条の2においても、「同法69条の4第1項に規定する財務省令で定める建物又は構築物は、次に掲げる建物又は構築物以外の建物又は構築物とする。」旨規定しているのであるから、同法69条の4の定める小規模宅地等の特例の適用を受けるためには、建物又は構築物の敷地の用に供されていることが当然の前提とされているものと解すべきは明らかであり、その他控訴人らの主張するような例外を定めた規定は設けられてはいないのであるから、控訴人らの上記主張（対象として、建物又は構築物の敷地に供されていることを必要とする実質的理由がなく、むしろ、建物又は構築物のない敷地のほうが、より小規模な準事業として、特例の適用を受けるべき必要性が高いとの主張を含む）

は法律上の根拠を欠いた失当なものというほかない。この点に関し、控訴人らは、同法に係る通達の改正経緯をもって自らの主張の根拠とするが、平成6年3月31日法律第22号による改正前の同法69条の3に係る同通達（平成元年5月8日付直資2-208）69の3-4は、有料駐車場、有料自転車置場等が、不動産の貸付けそのものではなく、これに類するものであると解されていたため、これらの用に供されている宅地等が事業用宅地等に該当するか否かを判断する必要があることから、設けられたものであって、このような事業用宅地等に該当する宅地等であっても、上記改正前の同法69条の3第1項の定める小規模宅地等の特例の対象となる宅地等は建物又は構築物の敷地の用に供されていたものに限られるため、これを、注意書の形をもって、付加して規定していたものであり、同規定によって小規模宅地等の特例の対象となる宅地等の要件が定められていたわけではないのである。したがって、同法の一部を改正する法律（平成6年3月31日法律第22号）等の施行に伴う通達の改正（平成6年課資2-115）により上記69の3-4の規定が削除されたとしても、小規模宅地等の特例の対象となる宅地等について、建物又は構築物の敷地の用に供されている必要がないとされたものではないのである。このことは、同通達（平成6年課資2-115）69の3-1をもって「同法69条の3第1項に規定する被相続人等の事業の用に供されていた宅地等とは、次に掲げる宅地等（土地又は土地の上に存する権利で、同法施行規則23条の2第1項に規定する建物又は構築物の敷地の用に供されていたものに限る。）をいうものとする。」との規定を新設し、その後改正された同通達（平成15年課資2-3）69の4-2も同趣旨の規定であることからも明らかであるというべきである。また、同法の一部を改正する法律（平成6年3月31日法律第22号）等の施行に伴う改正後の同通達（平成6年課資2-115）69の3-10は、不動産貸付業、駐車場業又は自転車駐車場業については、その規模、設備の状況及び営業形態等を問わずすべて同法69条の3第2項1号に規定する不動産貸付業又は同法施行令40条第4項に規定する駐車場業若しくは自転車駐車場業に当たる旨を規定しているが、同規定は、事業用宅地等において営まれていた被相続人等の事業が不動産貸付業等に該当するかどうかの判定に当たって、その規模の大小、設備の状況及び営業形態等を問わないことを留意的に定めたものであって、同規定が建物又は構築物の敷地の用に供されている必要がない旨を定めているわけではないのであって、その後改正された同通達（平成15年課資2-3）69の4-14もまた同趣旨であると解せられる。そうすると、控訴人らの指摘する上記改正経緯に照らしてみても、駐車場業に利用されている土地については同法69条の4第1項の定める「財務省令で定める建物若しくは構築物の敷地の用に供されているもの」との要件を除外して適用すべきものということとはできず、この点に関する控訴人らの主張は理由がない。

よって、控訴人らの上記主張は採用できない。

- (4) 控訴人らは、原判決（34頁）は、「国税通則法23条は、『納税申告書に記載した課税標準額等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと』により当該申告書の提出により納付すべき税額が過多であるときに、更正の請求を認めているところ、（中略）本件更正請求は、国税通則法23条の定める更正の請求に該当せず、同請求によって本件株式会社について租税特別措置法69条の5の定める特定事業用資産の特例を適用することはできない。」とするが、本件の場合、専用駐車場として賃貸していた松江町の宅地の評価において路線価による評価額に100分の2.5に相当する割合を乗じて計算した金額を控除すべきであったところ、誤って100分の20に相当する割合を

乗じて計算した金額を控除したため、その評価額に471万8910円の誤差が生じたもので、単純な計算の誤りであったから、申告期限後1年以内に限り認められる更正の請求を利用したものであり、その場合は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告があった場合に比して過多となっている場合において、更正の請求という形式でその過多となっている部分を減額する更正請求が許されるべきであると主張する。

しかしながら、控訴人らが上記のとおり「専用駐車場として賃貸していた松江町の宅地の評価において路線価による評価額に100分の2.5に相当する割合を乗じて計算した金額を控除すべきであったところ、誤って100分の20に相当する割合を乗じて計算した金額を控除したため、その評価額に471万8910円の誤差が生じた」というのは、控訴人らが本件申告において課税価格に算入する金額を過少に申告していたことを意味するものであり、そうだとすれば、このことは修正申告をする契機にはなり得ても、納付すべき税額が過多であるときになされる国税通則法23条の更正請求の事由になるものではない。そうすると、上記のように「単純な計算の誤りであったから、申告期限後1年以内に限り認められる更正の請求を利用したもの」であるともいえなくなる。よって、控訴人らの上記主張は、その前提を誤るものであって、採用できない。

さらに、控訴人らは、国税通則法に規定する修正申告と更正の請求にかかる課税標準額の取扱いに差異はなく、税額が増加するか否かによって異なるが、税額が減少する場合には更正の請求になるところ、前記所得計算の特例、免税等の措置で適用を誤り、増額の修正申告をする場合はこれが認められるのであるから、公平の見地から、税額が減少する更正請求についてもこれが認められるべきであると主張する。

しかしながら、前判示のとおり（原判決を引用）、国税通則法23条は、「納税申告書に記載した課税標準額等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」により当該申告書の提出により納付すべき税額が過多であるときに、更正の請求を認めているところ、ここにいう「納税申告書に記載した課税標準額等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」とは、所得金額又は税額の計算等につき法令の適用を誤ったこと及び単純な計算誤謬等をいうのであって、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告があった場合に比して過多となっている場合において、更正の請求という形式でその過多となっている部分を減額することは含まれないというべきである。そして、この理は、修正申告との比較によって変わるものではないから、控訴人らの上記主張も採用できない。

- 3 以上によれば、原判決は相当であり、控訴人らの本件控訴はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 房村 精一

裁判官 中野 信也

裁判官 滝澤 雄次