

広島地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(広島北税務署長)
平成23年9月28日認容・確定

判 決

原告	甲
同	乙
同	丙
同	丁
上記4名訴訟代理人弁護士	胡田 敢
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
同訴訟代理人弁護士	吉岡 浩
同指定代理人	森本 浩志
同	箕牧 勝巳
同	高木 幸典
同	赤代 道郎
処分行政庁	広島北税務署長 前田 龍夫

主 文

- 1 広島北税務署長が、平成20年6月30日付けで原告甲の平成18年3月10日相続開始に係る相続税についてした更正のうち、納付すべき税額461万6500円(納税猶予税額控除後は0円)を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定(いずれも、異議決定及び審査裁決により一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- 2 広島北税務署長が、平成20年6月30日付けで原告乙の平成18年3月10日相続開始に係る相続税についてした更正のうち、納付すべき税額25万0300円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定(いずれも、異議決定により一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- 3 広島北税務署長が、平成20年6月30日付けで原告丙の平成18年3月10日相続開始に係る相続税についてした更正のうち、納付すべき税額25万0300円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定(いずれも、異議決定により一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- 4 広島北税務署長が、平成20年6月30日付けで原告丁の平成18年3月10日相続開始に係る相続税についてした更正のうち、納付すべき税額29万9900円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定(いずれも、異議決定により一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。
- 5 訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

主文1項ないし4項と同旨

第2 事案の概要

本件は、原告らが、被告に対し、被相続人の死亡によって相続した財産に係る相続税について、処分行政庁から受けた各更正及び各過少申告加算税の賦課決定に対し、前者の一部及び後者の取消し（ただし、原告甲については異議決定及び審査裁決により一部取り消された後のもの、その余の原告らについては異議決定により一部取り消された後のもの）を求める事案である。

1 前提事実（当事者間で争いがなく又は弁論の全趣旨及び後掲の証拠により容易に認定できる事実）

(1) 戊（以下「亡戊」という。）は、平成18年3月10日（以下「本件相続開始日」という。）、死亡した。

その相続人は、妻である原告甲（以下「原告甲」という。）、長女である原告丙（以下「原告丙」という。）並びにいずれも養子である原告乙（以下「原告乙」という。）及び原告丁（以下「原告丁」という。）の4名である。なお、原告乙は、原告丙の夫であり、原告丁は、原告乙と原告丙との間の長男である。

(2) 原告らは、平成19年1月5日、別紙1物件目録1ないし4の土地（以下、これらを併せて「本件各土地」という。）並びに同物件目録5及び6の建物（以下、これらを併せて「本件各建物」といい、本件各土地と併せて「本件各土地建物」という。）を含む土地や建物等を、亡戊の死亡によって取得した財産として、別紙2「原告らが申告した取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額」欄記載のとおり、亡戊の死亡に係る相続税の申告をした。

ところで、本件各土地建物については、次のような経緯があった。

ア 亡戊は、株式会社A（以下「A」という。）との間で、平成17年12月7日、本件各土地建物について、代金1億7087万円で売買する旨の契約を締結し（以下「本件売買契約」という。）、同日、同契約に基づき、Aから、手付金1700万円の交付を受けた（甲1）。

イ 原告らは、Aに対し、亡戊死亡後、平成18年4月6日付で、本件売買契約を解除する旨通知し、同月11日、手付金の倍額である3400万円を支払い、本件売買契約を解除した（以下「本件解除」という。）。なお、本件解除の性質及び効果等については、後記のとおり争いがある。

(3) 処分行政庁は、原告らそれぞれに対し、本件売買契約に係る課税財産は、原告らが申告した本件各土地建物ではなく、本件売買契約における売買残代金請求権（以下「本件代金債権」という。）であるとして、別紙2「更正及び賦課決定後の取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額・過少申告加算税」欄記載のとおり、更正及び過少申告加算税の賦課決定をした。すなわち、

ア 処分行政庁は、原告甲に対し、平成20年6月30日付けで、原告甲の平成18年3月10日相続開始に係る相続税について、納付すべき税額を369万3300円とする更正（以下「本件更正処分1」という。）及び過少申告加算税の額を36万9000円とする賦課決定（以下「本件賦課決定1」という。）をした。

イ 処分行政庁は、原告乙に対し、平成20年6月30日付けで、原告乙の平成18年3月10日相続開始に係る相続税について、納付すべき税額を139万9000円とする更正（以下「本件更正処分2」という。）及び過少申告加算税の額を14万6000円とする賦課決定（以下「本件賦課決定2」という。）をした。

ウ 処分行政庁は、原告丙に対し、平成20年6月30日付けで、原告丙の平成18年3月1

0日相続開始に係る相続税について、納付すべき税額を139万9000円とする更正（以下「本件更正処分3」という。）及び過少申告加算税の額を14万6000円とする賦課決定（以下「本件賦課決定3」という。）をした。

エ 処分行政庁は、原告丁に対し、平成20年6月30日付けで、原告丁の平成18年3月10日相続開始に係る相続税について、納付すべき税額を75万9600円とする更正（以下「本件更正処分4」といい、本件更正処分1ないし本件更正処分3と併せて「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の額を4万5000円とする賦課決定（以下「本件賦課決定4」といい、本件賦課決定1ないし本件賦課決定3と併せて「本件各賦課決定」という。）をした。

(4) 原告らは、それぞれ、処分行政庁に対し、平成20年7月25日、本件各更正処分及び本件各賦課決定を不服として、各異議申立てをしたところ、処分行政庁は、同年9月24日付けで、別紙2「異議により取り消された後の取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額・過少申告加算税」欄記載のとおり、本件各更正処分及び本件各賦課決定の一部をそれぞれ取り消した。

(5) 原告らは、それぞれ、国税不服審判所長に対し、同年10月6日、本件各更正処分及び本件各賦課決定（いずれも異議決定により一部取り消された後のもの）を不服として、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成21年9月16日付けで、別紙2「裁決により取り消された後の取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額・過少申告加算税」欄記載のとおり、本件更正処分1及び本件賦課決定1の一部をそれぞれ取り消した。

(6) 原告らは、平成22年1月21日、本件各更正処分及び本件各賦課決定（いずれも上記異議決定ないし審査裁決により一部取り消された後のもの。以下同じ。）の取消しを求めて、本件訴えを提起した。

2 争点

- (1) 本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か本件各土地建物か。
- (2) 本件売買契約に係る課税財産の価額はいくらか。
- (3) 本件各更正処分は適法であるか否か。
- (4) 本件各賦課決定は適法であるか否か。

3 争点に対する当事者の主張

- (1) 争点(1)（本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か本件各土地建物か）について

【原告らの主張】

本件売買契約に係る課税財産は、次の理由から、本件代金債権ではなく、本件各土地建物である。

ア 原告らは、Aに対し、平成18年4月11日、本件売買契約の約定に基づき、手付金の倍額である3400万円を支払い、本件売買契約を手付解除した。

そうすると、本件売買契約は、その成立の時点に遡って消滅したことになるので、本件相続開始日において、本件代金債権は存在しない。したがって、本件売買契約に係る課税財産は、本件各土地建物となる。

イ(ア) 納税申告書提出後において、課税標準等の計算の基礎になった事実に係る契約が解除権の行使によって解除され又は当該契約の成立後生じたやむを得ない事情により解除される等した場合には、解除された後の事実に基づいて納税申告書にかかる課税標準等の是

正を行うための更正の請求ができる（国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号）。このことからすれば、納税申告書提出前に上記事情が生じた場合においても、更正の請求に準じて、解除後の事実に基づき申告できるというべきである。

(イ) そして、上記(ア)のとおり、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が解除権の行使によって解除された場合には当然に更正の請求ができるところ、本件解除は、上記アのとおり、約定解除である手付解除であるから、解除権の行使による解除に当たる。したがって、原告らは、本件解除後の事実に基づき相続税の申告ができるので、本件売買契約に係る課税財産は、本件各土地建物となる。

なお、被告は、後記のとおり、解除権の行使による解除のすべてが、国税通則法施行令6条1項2号が規定する解除権の行使による解除に当たると解すべきではなく、やむを得ない事情がある場合に限定的に解釈すべきであると主張するが、同号の文言からすれば、そのように限定的に解釈すべき理由はない。

(ウ) また、上記(ア)のとおり、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除された場合にも、更正の請求ができるところ、仮に、本件解除が、手付解除ではなく、合意解除であったとしても、次のとおり、上記のやむを得ない事情があった。

すなわち、原告らの家（甲家）は、代々農家であり、特段の事情がなければ、土地を手放すことはなかったが、亡戊は、自らが亡くなった場合の相続税が高額になると考えて、本件各土地建物を売却することにした。ところが、亡戊の死亡後に、相続税を納税できるだけの現金・預金・生命保険があることが判明したので、原告らは、本件各土地建物の売却をする必要はないと考えて、本件解除をした。亡戊は、相続税を納税できるだけの現金等があったことを知っていれば、本件売買契約を締結することはなかったといえるのであり、本件売買契約の締結には、動機の錯誤があったから、本件解除には、やむを得ない事情があったというべきである。したがって、原告らは、本件解除後の事実に基づき相続税の申告ができるから、本件売買契約に係る課税財産は、本件各土地建物となる。

【被告の主張】

ア 本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権であること

本件売買契約には、売買代金の支払及び所有権移転登記の手続が完了したときに、本件各土地建物の所有権を亡戊からAに移転する旨の約定があったところ、本件相続開始日（平成18年3月10日）において、これら売買代金の支払及び所有権移転登記の手続は完了していなかったから、原告らは、本件相続開始日において、本件各土地建物の所有権を有していたことになる。

しかし、①平成18年2月末日までに、本件各建物の入居者全員が退去したこと、②本件売買契約の約定では、本件各土地建物の引渡期日は平成18年4月末日となっていたが、亡戊は、Aとの間で、入居者全員の退去が完了した時点において、本件各土地建物の引渡予定日及び売買残代金の決済予定日を同年3月16日と変更する旨の合意をしたこと、③Aは、本件相続開始日において、本件売買契約に係る売買残代金の資金調達を終えていたことなどからすれば、本件相続開始の時点で、亡戊及びAは本件売買契約を履行する意思を強固に有していたし、また、本件売買契約は確実に履行される状態であった。

これらの事情からすれば、原告らが有していた本件各土地建物の所有権は、その実質は本

件代金債権を確保するための機能を有するに過ぎないものであったというべきであるから、本件売買契約に係る課税財産は、本件各土地建物ではなく、本件代金債権である。

イ 本件解除は、本件売買契約に係る課税財産及びその価額に影響を及ぼさないこと

(ア) 相続は、死亡によって開始され（民法882条）、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するから（同法896条本文）、相続税は、被相続人の死亡時に被相続人に客観的に属した財産の全部に対し課され（相続税法2条1項）、相続財産の価額は死亡時の時価となる（同法22条）。また、現行の相続税法は、遺産の取得者各人の取得財産価額を基礎として課税をする遺産取得税方式を採りながらも、被相続人が死亡時に遺した財産を課税標準として課税をする遺産課税方式の核心部分を取り込んでいるところ、遺産課税方式は、被相続人の保有していた財産に対して課税をするため、相続開始時点で課税財産及びその額が確定し、原則として、相続開始後の事情は課税財産及びその額に影響を与えない。

このように、相続税法は、課税財産及びその価額が相続開始時に客観的に確定していることを前提としており、また、同法が遺産課税方式の核心部分を取り込んでいることなどにかんがみれば、相続開始後の事情は、原則として、課税財産及びその価額に影響を及ぼすものではないというべきである。

したがって、本件相続開始後の原告らによる本件解除は、原則として、課税財産及びその価額に影響を及ぼすものではないというべきであるが、解除の遡及効が本件売買契約に係る課税財産及びその価額に影響を与えるか否かが問題になる。

この点、相続税法が規定する「相続」の概念は、民法からの借用概念であるから、民法上の概念を全く無視して課税をすることは相当ではない。そこで、民法上の解除の遡及効を相続税法上も認めるか否かの基準は、相続税法が遺産課税方式の核心部分を取り込んだことと、民法との整合性を維持しつつ検討すべきである。

(イ) 本件解除は、手付解除ができなかったにもかかわらず、合意によって手付解除の形式で解除したものであって、実質的には合意解除（解除契約）である。すなわち、本件売買契約の手付解除に関する約定には、契約の相手方が本件売買契約の履行に着手した時は解除できない旨の定めがあるところ、本件解除までに、Aが、仮設計や本設計後の分譲のマンションの建築に向けて、外部企業と折衝を行い、また、本件売買契約の履行に必要不可欠な売買残代金の支払のための融資の申込みを行って、それに対する金融機関の審査も終え、さらには、実際に代金の支払を行うことを原告らに何度も申し入れていたことなどからすれば、Aは、本件解除前に、本件売買契約の履行に着手していたといえる。また、本件売買契約では、手付解除ができるのは、本件各土地建物の引渡期日までとされていたところ、上記アのとおり、本件各土地建物の引渡期日は平成18年3月16日に変更されたのであるから、手付解除することができるのは引渡期日である平成18年3月16日の前日までであり、同年4月11日にした本件解除が、手付解除でないことは明らかである。さらに、原告らは、Aから、本件売買契約に係る売買代金の決済を早くしたい旨の申入れが何度もあったが、決済をしなかったため、債務不履行に陥っていたことから、手付解除することができず、手付解除の形式をとった合意解除をしたのである。

そして、合意解除は、新たな契約によって、契約の効力を消滅させるものであるから、本件解除は、相続開始後の新たな処分行為にすぎない。

このような合意解除の法的性質にかんがみれば、本件解除は、原則として、本件売買契約に係る課税財産及びその価額に影響を及ぼさないというべきであるが、例外として、その解除にやむを得ない事情があれば、その事情は、相続税法上も尊重するのが相当である。

そこで、上記やむを得ない事情があるかをみると、上記アのとおり、亡戊及びAは本件売買契約を履行する意思を強固に有しており、その意思に瑕疵はなかったところ、原告らは、本件各土地の運用をシミュレーションした結果、売却しない方が原告らに有利であるという理由から本件解除をしたのである。このような事情からすれば、本件解除は、原告らの都合によるものであって、上記やむを得ない事情があったとはいえない。

したがって、本件解除は、本件売買契約に係る課税財産及びその価額に影響を及ぼさない。

(ウ) 仮に、本件解除が、手付解除であったとしても、相続税法が遺産課税方式の核心部分を取り込んだことにかんがみれば、原則として、課税財産及びその価額に影響を及ぼさないと解すべきである。ただし、例外として、手付解除がやむを得ない事情によりされるときや相手方から解除がなされるときには、このような事情は相続税法上も尊重されるべきであり、民法との整合性を図る観点からも、遡及効を肯定してよい。

しかしながら、上記(イ)のとおり、本件解除は、原告らの都合によって行ったものであり、手付解除するについてやむを得ない事情があったとはいえないから、本件解除の効力として遡及効を肯定することはできない。

したがって、本件解除は、本件売買契約に係る課税財産及びその価額に影響を及ぼさない。

(エ) なお、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号は、法定申告期限後に、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実にかかわる契約が解除権の行使によって解除された場合、更正の請求ができる旨規定する。

解除権の行使の理由には、様々なものがあり、解除権の行使すべてが同号に該当すると解するのは、期限内に権利を主張できなかったことについて正当な事由がある納税者を保護するという同法23条2項の立法趣旨及び同項が「やむを得ない理由があるとき」と定めている趣旨から相当ではなく、その該当性は厳格に解釈すべきであるから、やむを得ない事情のある解除権の行使のみが同号に該当するというべきである。

そして、上記のとおり、本件解除には、やむを得ない事情があったとはいえないから、更正の請求ができることを前提として、本件解除の遡及効を肯定することはできない。

(2) 争点(2) (本件売買契約に係る課税財産の価額はいくらか) について

【原告らの主張】

上記(1)【原告らの主張】のとおり、本件売買契約に係る課税財産は、本件各土地建物であるところ、その価額は、国税庁が定める財産評価基本通達（以下「基本通達」という。）の評価基準によれば、1億3044万4451円（本件各土地が1億2042万1501円、本件各建物が1002万2950円）である。

なお、後記のとおり、被告は、本件各土地建物を評価するにあたっては、基本通達の評価基準による必要はないから、本件各土地建物の価額は1億7087万円であると主張する。しかし、取引価額は常に当該取引限りの特殊なものであり、本件でも、売買価格は相場より2、3割高かった。また、現実の相続税の申告において基本通達が果たしている役割をみれば、約9

0数%までが基本通達によって土地等の価額を算出しており、基本通達には規範性がある。したがって、課税の公平性を維持するためには、原則として、基本通達の評価基準に従って評価すべきところ、本件の如く、売買契約が結ばれて決済までに相続が発生したという希なケースで、契約代金額が高ければ契約金額による、とするのはいかにも不公平であるから、本件における本件各土地建物の課税価額は基本通達によるべきである。

【被告の主張】

ア 上記(1)【被告の主張】のとおり、本件売買契約に係る課税財産は、本件代金債権である。その価額は、本件売買契約に係る売買代金である1億7087万円から、受領済みの手付金の額1700万円を控除した1億5387万円となる（相続税法22条）。

イ(ア) 仮に、本件売買契約に係る課税財産が、本件代金債権ではなく、本件各土地建物であるとしても、その価額は、1億7087万円というべきである。

すなわち、相続等により取得した財産は、時価により評価される（同法22条）、時価とは、客観的な交換価値のことであり、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意味する。そして、本件各土地建物については、本件売買契約によって売買代金が1億7087万円と具体的に明らかになっていること、本件売買契約の締結日（平成17年12月7日）から本件相続開始日（平成18年3月10日）まではわずかに3か月程度しか経過していないこと、この間、本件各土地建物の時価に増減はなかったこと、上記売買代金は客観的にも妥当な金額であったことなどからすれば、上記1億7087万円は客観的な交換価値を示しており、また、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と評すべきものである。

(イ) なお、土地等の時価の評価については、各税務署が、国税庁が定める基本通達の基準に従って、統一的に土地等の評価をし、課税事務を行っている。しかし、基本通達の評価基準によらない上記(ア)の評価は、次のとおり、課税の公平を害するものではなく、違法ではない。

すなわち、基本通達は、相続税の課税財産の時価が具体的に明らかにされていない場合、すなわち、課税財産が相続時に取引の対象とされておらず、ストックの状態にある場合に、課税財産の評価方法の内部的取扱いの統一と納税者の申告納税の便宜のために定められているものである。本件では、本件相続開始日における本件各土地建物の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、その取引価額が客観的にも相当であって、その取引価額による譲渡契約が履行過程にあり、その時価が顕在化していたのであるから、基本通達による評価額によるのではなく、客観的に明らかとなった取引価額により課税するのが、相続税法22条の趣旨に照らして相当である。また、土地建物の時価と売買代金とは、本来、等価値であり、土地建物の相続とその代金の相続とによって、担税力においても違いはないのであるから、売買代金額と関係ない契約の解除の有無によって課税額に多額の差異（本件では、4042万5549円の差異）が生じることは不合理である。

(3) 争点(3)（本件各更正処分は適法であるか否か）について

【原告らの主張】

上記(1)【原告らの主張】及び(2)【原告らの主張】のとおり、本件売買契約に係る課税財産は、本件各土地建物であり、その価額は1億3044万4451円である。

したがって、本件売買契約に係る課税財産（本件代金債権であるか本件各土地建物であるかを問わず）の価額を1億5387万円（又は1億7087万円）とした本件各更正処分が違法であることは明らかである。

【被告の主張】

原告らに係る納付すべき税額は、後記アないしケのとおり、原告甲については243万9500円、原告乙については171万1100円、原告丙については178万6600円、原告丁については93万4000円である。

したがって、本件各更正処分における各納付すべき税額（別紙2「裁決により取り消された後の納付すべき税額」欄参照）は、上記の金額を上回るものではないから、本件各更正処分は適法である。

ア 原告らが取得した財産の価額

(ア) 原告甲が取得した財産の価額は、後記 a 及び b の合計2億0506万2076円である。

a 本件売買契約に係る財産（本件代金債権）の価額 7102万3551円

(a) 本件売買契約に係る財産は、上記(1)【被告の主張】及び(2)【被告の主張】のとおり、本件代金債権1億5387万円（売買代金1億7087万円から手付金1700万円を減じた金額）であるところ、本件代金債権には、本件各土地に対応する部分と本件各建物に対応する部分がある。

このうち、本件各土地に対応する価額は、本件代金債権1億5387万円に、基本通達による本件各土地の評価額1億2042万1501円を乗じ、さらに、同通達による本件各土地建物の評価額1億3044万4451円で除した上で、原告甲が遺産分割により取得した本件各土地の割合2分の1を乗じて算出され、その価額は7102万3551円となる。

また、原告甲は、遺産分割によって本件各建物を取得しておらず、取得割合がないから、本件代金債権のうち、本件各建物に対応する価額は0円である。

したがって、原告甲が取得した本件売買契約に係る財産の価額は、7102万3551円となる。

(b) 仮に、本件売買契約に係る財産が、本件代金債権ではなく、本件各土地建物であったとしても、上記(2)【被告の主張】のとおり、その価額は、本件売買契約における売買代金相当額の1億7087万円というべきである。

そうすると、この場合の原告甲が取得した本件売買契約に係る財産の価額は、上記(a)の価額を上回ることはないから、本件売買契約に係る財産が本件各土地建物であったとしても、本件更正処分1の適法性に影響を及ぼさない。

b 上記 a 以外の財産の価額 1億3403万8525円

本件売買契約に係る相続財産以外の財産の価額は、畑4178万9898円、宅地1440万1092円、家屋・構築物778万0937円、現金・預貯金等668万8740円、家庭用財産1578万1917円及びその他4759万5941円の合計1億3403万8525円となる。

(イ) 原告乙が取得した財産の価額は、後記 a 及び b の合計4億1387万3466円である。

- a 本件売買契約に係る財産の価額 4142万3224円
- (a) 上記 a (a)と同様に、本件売買契約に係る財産である本件代金債権について、本件各土地に対応する価額と本件各建物に対応する価額を算出する。
- 本件各土地に対応する価額は、本件代金債権1億5387万円に、基本通達による本件各土地の評価額1億2042万1501円を乗じ、さらに、同通達による本件各土地建物の評価額1億3044万4451円で除した上で、原告乙が遺産分割により取得した本件各土地の割合4分の1を乗じて算出され、その価額は3551万1776円となる。
- また、本件各建物に対応する価額は、本件代金債権1億5387万円に、基本通達による本件各建物の評価額1002万2950円を乗じ、さらに、同通達による本件各土地建物の評価額1億3044万4451円で除した上で、原告乙が遺産分割により取得した本件各建物の割合2分の1を乗じて算出され、その価額は591万1448円となる。
- したがって、原告乙が取得した本件売買契約に係る財産の価額は、上記の合計額である4142万3224円となる。
- (b) 仮に、本件売買契約に係る財産が、本件代金債権ではなく、本件各土地建物であったとしても、上記(ア) a (b)と同様に、原告乙が取得した本件売買契約に係る財産の価額は、上記(a)の価額を上回ることにはならないから、本件売買契約に係る財産が本件各土地建物であったとしても、本件更正処分2の適法性に影響を及ぼさない。
- b 上記 a 以外の財産の価額 3億7245万0242円
- 本件売買契約に係る財産以外の財産の価額は、宅地1億8604万2942円、山林198万5145円、家屋・構築物1億7401万4844円、売掛金586万3446円、有価証券48万7938円、現金・預貯金等12万8063円、家庭用財産223万2000円及びその他169万5864円の合計3億7245万0242円となる。
- (ウ) 原告丙が取得した財産の価額は、後記 a 及び b の合計4億0864万0651円である。
- a 本件売買契約に係る財産の価額 4142万3224円
- 原告丙が遺産分割によって取得した本件各土地建物の割合は、原告乙のそれと同じである。したがって、原告丙が取得した本件売買契約に係る財産の価額は、上記(イ) a と同様に、4142万3224円となる。
- b 上記 a 以外の財産の価額 3億6721万7427円
- 本件売買契約に係る財産以外の財産の価額は、宅地1億8604万2934円、家屋・構築物1億7401万4833円、売掛金586万3445円、有価証券24万8000円、現金・預貯金等9万1715円及び家庭用財産200万円の合計金額から、その他104万3500円を減じた3億6721万7427円となる。
- (エ) 原告丁が取得した財産の価額は、宅地1109万5546円、生命保険等501万8007円の合計金額から、その他1607万6000円を減じた3万7553円となる。
- イ 債務及び葬式費用の金額
- (ア) 原告甲に係る債務及び葬式費用の金額は、224万7503円である。

- (イ) 原告乙に係る債務及び葬式費用の金額は、4億0551万1201円である。
- (ウ) 原告丙に係る債務及び葬式費用の金額は、3億9959万9722円である。
- (エ) 原告丁に係る債務及び葬式費用の金額は、75万9736円である。

ウ 農業相続人に係る課税価格

(ア) 原告甲は、租税特別措置法70条の6が規定する農業相続人に当たるので、農地等について、次のとおり、相続税の納税猶予の適用がある。

(イ) 農業投資価格により計算した取得財産の価額は、通常価額により計算した取得財産の価額2億0506万2076円(上記ア(ア))から、農業投資価格超過額を減ずることによって算出される。

そして、農業投資価格超過額は、特例農地等の通常価額4178万9898円から、特例農地等の農業投資価格による価額27万8965円を減じた4151万0933円となる。

したがって、農業投資価格により計算した取得財産の価額は、1億6355万1143円となる。

エ 原告らに係る相続税の各課税価格

(ア) 原告甲に係る相続税の課税価格は、農業投資価格により計算した取得財産の価額1億6355万1143円(上記ウ)から、同人に係る債務及び葬式費用の金額224万7503円(上記イ(ア))を減じた1億6130万3000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)である。

(イ) 原告乙に係る相続税の課税価格は、同人が取得した財産の価額4億1387万3466円(上記ア(イ))から、同人に係る債務及び葬式費用の金額4億0551万1201円(上記イ(イ))を減じて、さらに、純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額1503万8828円を加えた2340万1000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)である。

(ウ) 原告丙に係る相続税の課税価格は、同人が取得した財産の価額4億0864万0651円(上記ア(ウ))から、同人に債務及び葬式費用の金額3億9959万9722円(上記イ(ウ))を減じて、さらに、純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額1503万8828円を加えた2407万9000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)である。

(エ) 原告丁については、同人が取得した財産の価額3万7553円(上記ア(エ))よりも同人に係る債務及び葬式費用の金額75万9736円(上記イ(エ))が上回るために純資産価額が発生しないから、純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額1503万8000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)が同人に係る相続税の課税価格となる。

(オ) 原告らに係る相続税の各課税価格(上記(ア)ないし(エ))の合計額は、2億2382万1000円となる。

オ 遺産に係る基礎控除額

遺産に係る基礎控除額は、5000万円に、原告ら法定相続人の数である3人に1000万円を乗じた金額3000万円を加えた8000万円となる(相続税法15条1項)。

カ 原告らに係る相続税の総額

後記(ア)ないし(ウ)によって算出される原告らに係る相続税の総額は、合計2495万5000円となる。

(ア) 課税される遺産総額

課税される遺産総額は、原告らに係る相続税の各課税価格の合計額2億2382万1000円(上記エ(オ))から、遺産に係る基礎控除額8000万円(上記オ)を減じた1億4382万1000円となる。

(イ) 原告らの法定相続分に応じた取得金額

- a 原告甲の法定相続分に応じた取得金額は、課税される遺産総額1億4382万1000円(上記(ア))に、同人の法定相続分2分の1を乗じた7191万円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)となる。
- b 原告乙の法定相続分に応じた取得金額は、課税される遺産総額1億4382万1000円(上記(ア))に、同人の法定相続分4分の1を乗じた3595万5000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)となる。
- c 原告丙の法定相続分に応じた取得金額は、課税される遺産総額1億4382万1000円(上記(ア))に、同人の法定相続分4分の1を乗じた3595万5000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て)となる。

(ウ) 原告らに係る相続税の総額の基礎となる税額

- a 原告甲に係る相続税の総額の基礎となる税額は、法定相続分に応じた取得金額7191万円(上記(イ)a)に、相続税法16条の規定を適用して算出すると、1457万3000円となる。
- b 原告乙に係る相続税の総額の基礎となる税額は、法定相続分に応じた取得金額3595万5000円(上記(イ)b)に、相続税法16条の規定を適用して算出すると、519万1000円となる。
- c 原告丙に係る相続税の総額の基礎となる税額は、法定相続分に応じた取得金額3595万5000円(上記(イ)c)に、相続税法16条の規定を適用して算出すると、519万1000円となる。

キ 原告らに係る算出税額

(ア) 原告甲に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額2495万5000円(上記カ)に、同人に係る相続税の課税価格1億6130万3000円(上記エ(ア))を乗じ、原告らに係る課税価格の合計額2億2382万1000円(上記エ(オ))で除した金額に、農業相続人の納税猶予の基となる税額の各人への案分額1037万8000円を加えた金額2836万2534円となる。

(イ) 原告乙に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額2495万5000円(上記カ)に、同人に係る相続税の課税価格2340万1000円(上記エ(イ))を乗じ、原告らに係る課税価格の合計額2億2382万1000円(上記エ(オ))で除した金額260万9103円となる。

(ウ) 原告丙に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額2495万5000円(上記カ)に、同人に係る相続税の課税価格2407万9000円(上記エ(ウ))を乗じ、原告らに係る課税価格の合計額2億2382万1000円(上記エ(オ))で除した金額268万4696円となる。

(エ) 原告丁に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額2495万5000円(上記カ)に、同人に係る相続税の課税価格1503万8000円(上記エ(エ))を乗じ、原告らに係る課税価格の合計額2億2382万1000円(上記エ(オ))で除した金額167万6667円と、これに0.2を乗じた金額33万5333円の合計201万2000円となる。

ク 税額控除額

(ア) 原告甲に係る税額控除額は、相続税法19条の2第1項を適用して算出すると、2130万6438円となる。

(イ) 原告乙に係る税額控除額は、89万8000円となる。

(ウ) 原告丙に係る税額控除額は、89万8000円となる。

(エ) 原告丁に係る税額控除額は、107万8000円となる。

ケ 原告らに係る納付すべき税額

(ア) 原告甲に係る納付すべき税額は、同人にかかる算出税額2836万2534円(上記キ(ア))から、同人に係る税額控除額2130万6438円(上記ク(ア))及び納税猶予税額461万6500円を減じた金額243万9500円(国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て)となる。

(イ) 原告乙に係る納付すべき税額は、同人にかかる算出税額260万9103円(上記キ(イ))から、同人に係る税額控除額89万8000円(上記ク(イ))を減じた金額171万1100円(国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て)となる。

(ウ) 原告丙に係る納付すべき税額は、同人にかかる算出税額268万4696円(上記キ(ウ))から、同人に係る税額控除額89万8000円(上記ク(ウ))を減じた金額178万6600円(国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て)となる。

(エ) 原告丁に係る納付すべき税額は、同人にかかる算出税額201万2000円(上記キ(エ))から、同人に係る税額控除額107万8000円(上記ク(エ))を減じた金額93万4000円(国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て)となる。

(4) 争点(4)(本件各賦課決定は適法であるか否か)について

【原告らの主張】

本件各賦課決定は、本件各更正処分の納付すべき税額を基にして、過少申告加算税の納付すべき税額を算定しているところ、上記(3)【原告の主張】のとおり、本件各更正処分は違法であるから、それを基にした本件各賦課決定も違法である。

【被告の主張】

原告らに係る過少申告加算税の納付すべき税額は、次のとおり、原告甲については24万3000円、原告乙については19万4000円、原告丙については20万4500円、原告丁については6万95000円である。すなわち、

ア 原告甲に係る過少申告加算税の額は、国税通則法65条1項に基づき、同人に係る相続税の納付すべき税額243万9500円(上記(3)【被告の主張】ケ(ア))から、1万円未満の端数を切り捨てた金額243万円に(同法118条3項)、100分の10を乗じた金額24万3000円となる。

イ 原告乙に係る過少申告加算税の額は、同法65条1項及び2項に基づき、①同人に係る相続税の納付すべき税額171万1100円(上記(3)【被告の主張】ケ(イ))から同人が申

告した納付すべき税額25万0300円（別紙2「原告らが申告した取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額」欄参照）を減じた金額146万円（同法118条3項により1万円未満の端数は切り捨て）に、100分の10を乗じた金額14万6000円と、②上記の146万円から50万円を減じた金額96万円に100分の5を乗じた金額4万8000円とを合計した19万4000円となる。

ウ 原告丙に係る過少申告加算税の額は、同法65条1項及び2項に基づき、①同人に係る相続税の納付すべき税額178万6600円（上記(3)【被告の主張】ケ(ウ)）から同人が申告した納付すべき税額25万0300円（別紙2「原告らが申告した取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額」欄参照）を減じた金額153万円（同法118条3項により1万円未満の端数は切り捨て）に、100分の10を乗じた金額15万3000円と、②上記の153万円から50万円を減じた金額103万円に100分の5を乗じた金額5万1500円とを合計した20万4500円となる。

エ 原告丁に係る過少申告加算税の額は、同法65条1項及び2項に基づき、①同人に係る相続税の納付すべき税額93万4000円（上記(3)【被告の主張】ケ(エ)）から同人が申告した納付すべき税額29万9900円（別紙2「原告らが申告した取得財産の価額・課税価格・納付すべき税額」欄参照）を減じた金額63万円（同法118条3項により1万円未満の端数は切り捨て）に、100分の10を乗じた金額6万3000円と、②上記の63万円から50万円を減じた金額13万円に100分の5を乗じた金額6500円とを合計した6万9500円となる。

したがって、本件各賦課決定における各過少申告加算税の納付すべき税額（別紙2「裁決により取り消された後の過少申告加算税」欄参照）は、上記の金額を上回るものではないから、本件各賦課決定は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前提事実に加えて、証拠（甲1、8ないし12、乙8ないし10、12、証人B、原告乙本人）及び弁論の全趣旨を総合すれば、次の事実が認められる。

(1) 甲家は、亡戊の先々代が分家し、一家を構えた農家であり、本件相続開始日（平成18年3月10日）当時、6か所に約70戸の貸家を所有していた。

亡戊は、税理士であるCに対し、昭和の終わりに、相続税の税額の試算を依頼し、その結果、約3ないし4億円程度の相続税が必要となることが予想されたことから、相続税・節税対策として、生前贈与を行ったり、原告丁を亡戊の養子にしたり、不動産管理会社としてD有限会社を設立したりした。なお、生前贈与は、平成2年ころから平成17年ころまでの間に行われ、贈与税額は合計7322万6300円となった。

また、亡戊は、平成12年ころからは、当時の有限会社E（現在の株式会社F、以下「E」という。）顧問であり、不動産コンサルタント業務に従事していたB（以下「B」という。）に対しても、甲家が所有する不動産の管理運用について相談をし、不動産の売買・利用や相続税対策などのアドバイスを受けていた。

(2) Bは、平成17年ころ、亡戊から依頼され、相続税の税額を試算したところ、相続税の税額が約1億円程度となることが予想された。

そこで、Bは、本件各土地の評価が約1億円であり、予定される相続税額に近かったこと、

本件各土地が、甲家の先祖代々の土地とは異なり、土地収用の代替地として取得した土地であって、他の土地に比べて重要度が低かったことなどから、亡戊に対し、本件各土地を相続税の支払のための物件（納税物件）とし、本件各土地を物納するか、本件各土地を売却して相続税の支払のための資金を得るように勧め、亡戊は、これを受け入れ、相続税の支払原資を捻出するために、本件各土地を売りに出した。

もともと、Bは、相続税の支払方法として、主として本件各土地を物納する方法を考えており、本件各土地の売却については、路線価より2割以上の高値であって、不動産所得税などを控除しても路線価程度の手取りがあるといったような好条件でなければ、行う意思はなく、実際に、何件かの購入希望の打診については、断っていた。

Bは、株式会社Mの従業員Nから、平成17年11月ころ、「分譲業者が土地を探しているのでこの●●の土地を当たってもらえないか」との打診を受けたので、Nに対し、路線価の2割増以上の価額を出すのであれば、本件各土地の所有者である亡戊と交渉する旨伝えた。そうしたところ、Nは、Bに対し、本件各土地の買主（上記の分譲業者）はAであること、Aは本件各土地について1坪当たり45万円以上を出すことなどを伝えた。

Bは、本件各土地の路線価が1坪当たり30ないし35万円であり、Aの提示した価格が不動産取引の相場より3割以上高値であったこと、本件各土地の南側が屑鉄置場になっていて、南向きにマンションを建築しにくい事情があったことなどから、Aの申入れが好条件であると考えて、甲家の税務相談を受けていた税理士とも相談の上、亡戊に対し、本件各土地の売却を勧め、亡戊はこれを受け入れた。

(3) そして、亡戊は、Aとの間で、平成17年12月7日、本件各土地建物を、Eを仲介業者として、代金1億7087万円で購入する旨の契約（本件売買契約）を締結し、同日、手付金1700万円を小切手で受け取った。

本件売買契約の契約書（甲1、以下「本件契約書」という。）には、次のような約定があった。

ア 手付金（本件契約書3条）

1700万円

イ 引渡期日（同3条）

平成18年4月末日

ウ 売買代金の支払（同4条）

Aは、亡戊に対し、上記イの本件各土地建物の引渡期日に、上記の売買代金から上記アの手付金及び別に授受した金銭を差し引いた残金を支払う。

エ 所有権移転登記（同4条）

亡戊は、上記ウの売買代金残金の受領をすると同時に、これと引き換えに、本件各土地建物について、A又は同社の指定する者の名義に所有権移転登記申請を行う。

オ 所有権の移転（同4条）

本件各土地建物の所有権は、上記ウ及びエの手续が完了すると同時に、亡戊からAに移転する。

カ 手付解除（同10条）

上記イの引渡期日までは、亡戊はAに手付金の倍額を支払い、また、Aは亡戊に手付金を放棄してこの契約を解除できる。ただし、契約の相手方が本件売買契約の履行に着手した時

は解除できない。

- (4) 本件売買契約締結後、Bは、本件各建物の賃借人との間で、本件各建物からの立ち退き交渉をしたところ、本件各建物の賃借人全員が、平成18年2月末ころまでに、本件各建物から退去した。そこで、亡戌とAは、本件売買契約の決済を早めることとして、本件売買契約の決済日を、平成18年4月末日から同年3月16日に変更することに合意した。

他方、Aは、株式会社Gに対し、本件各土地上に建設するマンションの間取りをどうするか等のプランの設計を依頼し、H株式会社ないしI株式会社に対し、マンションを建築することについて話を通していたものの、これらの会社がマンションの本設計に入ったことはなく、Aがこれらの会社に設計等に関して金銭の支払をしたこともなかった。また、Aは、株式会社J銀行広島支店に対し、平成18年2月に、本件各土地建物の購入費用や本件各土地上に建設するマンションの建設費用など合計約2億7000万円の融資を申し込み、同年3月10日に、同銀行大阪本店審査部で承認された。一方、Bは、このころには本件各土地建物の所有権移転登記手続に必要な書類を整えた。

- (5) 亡戌は平成18年3月10日に心筋梗塞により死亡した。原告らは、亡戌に係る共同相続人となった。

Bは、Aの担当者であった当時の事業企画部課長K（以下「K」という。）に対し、亡戌が死亡した直後、亡戌が亡くなったので本件売買契約の決済を待ってほしい旨の連絡をしたが、これについて、Kから異議等が出たことはなかった。

亡戌死亡後、共同相続人の窓口的存在となっていた原告乙は、Bから、本件売買契約の決済日が平成18年3月16日と聞いて知っており、亡戌死亡後、亡戌の死亡に係る相続税を試算したり、Bに本件各土地の利回りを聞くなどした。原告乙は、上記試算の結果、亡戌の死亡に係る相続税の税額は約8000万円となることが予想されること、他方、亡戌の預貯金、生命保険金、死亡共済金及び原告らの預貯金などを併せると、約1億3000万円のお金が存在しており、本件各土地建物を売却しなくても、相続税の支払が可能であることが判明した。そこで、原告乙は、原告甲や原告丙と相談し、本件売買契約を解除する方針で話を進めることにして、同年3月末か4月初めころ、その旨をBに伝えた。Bは、原告乙に対し、仲介業者であるEの顧問としては、ここまで売買契約上の債務を履行していることだし、手付金を倍返しして解除するよりも、できれば代金決済等をする方向で検討してほしい旨述べたが、原告乙は、本件各土地は代々の土地であるし、納税するお金もあるので、できれば売らずに本件各土地建物を持っておきたいと思っている旨返答した。そこで、Bは、そのころ、Kに対し、原告らが本件売買契約を決済するかどうか迷っているので、決済をもうしばらく待ってほしい旨連絡した。そして、Bは、その後も、原告乙の契約解除への意思が固いと感じたため、Kに対し、本件売買契約が解除になる可能性があること、Aともめたくないの、解除の際には本件売買契約の約定どおりに手付金を倍返しすること、解除となった場合に困らないように社内で根回しをしてほしいことなどを伝えた。

その後、結局、原告らは、本件売買契約を解除することに決め、Aに対し、平成18年4月6日付で、本件売買契約を解除する旨通知し、同月11日、手付金の倍額である3400万円を支払い、本件売買契約を解除した（本件解除）。なお、Bは、上記通知の数日前、電話で、Kに対し、本件売買契約を解除することを話したが、Kから特に苦情を言われるようなことはなかった。Bは、上記解除後、Aから、いろいろお世話になった旨言われた。

なお、Bは、Kから、亡戊の死亡から本件解除に至るまでの間、決済日についての問い合わせを受けたことがあったものの、決済を早急にしてほしいなどの要請を受けることはなかった。

(6) 原告乙は、Bから、本件解除前に、一般的な話として、本件各土地の運用利回りは約8%を見込めるとの話を聞いていたところ、本件解除後である平成18年5月ころ、同人から、「Lビル収支予想(案)」と題する書面をもらい、本件各土地の具体的な利用方法を検討した。検討の結果、原告らは、本件各土地上に新しい賃貸物件(6階建賃貸マンション)を建設することにして、株式会社Oとの間で、同月23日、同マンションの建築工事請負契約を締結した。以上の事実が認められ、これを覆すに足る証拠はない。

2 争点(1)(本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か本件各土地建物か)について

(1) 「相続により取得した財産」と解除の遡及効について

相続税の課税財産(課税物件)は、「相続により取得した財産」である(相続税法2条)。同法には、「相続により取得した財産」に関して、みなし相続財産(同法3条)、非課税財産(同法12条)などの規定があるほかは、「相続」や「相続により取得した財産」に関する規定はないので、「相続により取得した財産」の解釈にあたっては、相続に関する民法の規定に整合するように解釈すべきである。そうすると、ある財産が、相続開始後の解除の遡及効(民法545条1項参照)によって、民法上の相続財産に帰属しないとされた場合には、相続税法上の「相続により取得した財産」にも帰属しないことになる。

もっとも、納税申告後の解除については、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度(国税通則法23条2項)による手続的な制約があるので、当然に、民法上の解除の遡及効が課税関係に影響するわけではなく、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。」(同法施行令6条1項2号)といったやむを得ない理由がある場合に限り、更正の請求をすることができ(同法23条2項3号)、課税関係に影響を及ぼすことになる。

また、納税申告前(又は法定申告期限前)の解除については、国税通則法上、明示的な規定はないが、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求においては、上記のとおり、解除権の行使による解除とそれ以外の解除が区別されて、後者についてはやむを得ない事情が要求されており、これは、恣意的な解除(合意解除など)による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解されるどころ、この趣旨は、納税申告前の解除についても妥当するものであるから、納税申告前(又は法定申告期限前)の解除についても、更正の請求の規定(同法23条2項3号、同法施行令6条1項2号)に準じて、当該契約が、①解除権の行使によって解除された場合、又は、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼすと解釈すべきである。

上記の見地に立って、以下、検討する。

(2) 本件解除の性質について

ア 上記1の認定事実によれば、原告らは、本件売買契約における本件売買契約書10条の手付解除の条項に基づき、Aに対し、平成18年4月6日付で本件売買契約を解除する旨通知し、同月11日に手付金の倍額である3400万円を支払って、本件売買契約を解除したことが認められる。

被告は、この点、①Aが履行に着手していた、②本件解除があった時点において、本件各

土地建物の引渡期日（平成18年3月16日）を経過していた、③原告らは債務不履行に陥っていたなどの理由から、原告らは本件売買契約の約定に基づく手付解除をすることができないから、本件解除は実質的に合意解除である旨主張する。

イ まず、被告の主張①について検討する。

上記1(3)カのとおり、本件売買契約における手付解除に関しては、「契約の相手方が本件売買契約の履行に着手した時は解除できない」旨の約定（本件契約書10条、民法557条と同趣旨）があり、ここでいう履行の着手とは、債務の内容たる給付の実行に着手すること、すなわち、客観的に外部から認識し得るような形で履行行為の一部をなし又は履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をした場合を指すものと解すべきである。

ところで、本件売買契約の上記約定や民法557条1項は、履行に着手した当事者が不測の損害を被ることを防止するために設けられた規定であるところ、上記1の認定事実によれば、確かにAは本件各土地建物の購入費用やマンションの建設費用などの融資を受けることを決め、上記マンションの設計・建築について外部企業にも話を通すなどして、本件各土地建上にマンションを建設するための準備をある程度進めていたところではあるけれども、他方、マンションの本設計には入っておらず、当然、建築工事も開始されておらず、建築設計事務所や建設会社に対して設計料等の金銭の支払を一切していなかったというのであるから、この時点で、手付解除されることになったとしても、Aが被ることになる損害は軽微であって、手付金の倍戻しにより十分にてん補されうるものといえること、Bは、Aの担当者であったKから、亡戊の死亡後から本件解除に至るまでの間、決済日についての問い合わせを受けたものの、決済を早急にしてほしいなどの要請を受けたことはなかったことが認められ、これらの事実を照らすと、Aの上記準備行為等をもって、Aが客観的に外部から認識し得るような形で債務の履行行為の一部をなしたとか、履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をしたと評することはできない。

そうすると、Aに、本件契約書10条にいう「履行の着手」があったとまでは認められず、Aは、原告からの手付契約に基づく解除権の行使を甘受すべき立場にあったといえる。

したがって、被告の主張①は採用することができない。

ウ 次に、被告の主張②について検討する。

上記イのとおり、本件売買契約における手付解除に関しては、「本件各土地建物の引渡期日までは、亡戊は、Aに対し、手付金の倍額を支払い、・・・この契約を解除できる。」旨の約定があり、これによると、手付解除ができるのは本件各土地建物の引渡期日までであるといえる。

そして、上記1の認定事実によれば、本件各土地建物の引渡期日は、当初平成18年4月末日であったが、その後同日から同年3月16日に変更されていたところ、同月10日に亡戊が死亡した直後、BがAの担当者であったKに対し、亡戊が亡くなったので本件売買契約の決済を待つてほしい旨の連絡をしても、Kから本件各土地建物の引渡期日の延期について異議等は出ず、その後Bが、原告らが本件売買契約を決済するかどうか迷っているため決済をもう少し早く待つてほしいと連絡したり、同契約が解除される可能性があるがその場合にAが困らないように根回ししてほしいと告げても、Kから特に引渡期日のことを持ち出して解除ができなくなるなどといったような言動があったこともうかがわれないのである。そして、A側は、売主であった亡戊の突然の死亡という事態に直面して、共同相続人間で本件各

土地建物を含む亡戊の遺産についての相続関係の確定や本件売買契約の今後の進行等を決めるのにしばらく時間がかかるのもやむを得ないと考えて、このような態度を取っていたとも察せられるのであり、そのこと自体自然なことであるといえる。

そして、これらの事情を総合すると、原告らやAが、本件売買契約の決済日が変更になると考えていたとしても何ら不自然ではないから、原告らとAは、亡戊死亡後、本件各土地建物の引渡期日（本件売買契約の決済日）を変更し、決済日を延期することを黙示的に合意したものである。

そうすると、引渡期日がすでに経過しているから解除はできない旨の被告の主張は、その前提を欠くものとして、採用することができない。

エ さらに、被告の主張③について検討する。

上記ウで説示した諸事情により、原告らとAが、亡戊死亡後、本件各土地建物の引渡期日（本件売買契約の決済日）を変更し、決済日を延期することを黙示的に合意したというべきであることに加え、Bは、Kから、亡戊の死亡から本件解除に至るまでの間、決済日についての問い合わせを受けたものの、決済を早急にしてほしいなどの要請を受けたことはなかったこと等の事情を併せ考慮すると、原告らが、本件解除をするまでの間に、本件売買契約を決済しなかったことをもって、原告らに被告主張の債務不履行があったとまでは評することはできず、他に原告らの債務不履行を基礎づける事実を認めるに足りる証拠はない。

この点に関する被告の主張も採用することはできない。

(3) 本件売買契約に係る課税財産について

上記(2)で検討したとおり、本件解除は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、上記(1)の「解除権の行使によって解除された」（国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号参照）場合に該当するので、本件解除の遡及効（民法545条1項）は、本件における課税関係に影響を及ぼすことになる。すなわち、本件売買契約は、その成立時点（平成17年12月7日）に遡って消滅し、本件相続開始日（平成18年3月10日）において、本件売買契約は存在せず、本件売買代金債権も存在しなかったことになることから、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、本件各土地建物であったというべきである。

したがって、本件売買契約に係る課税財産が本件売買代金債権であるとする被告の主張は採用することができない。

なお、仮に、本件解除が、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったと評価することができず、原告ら、A間の、亡戊死亡後の合意に基づく解除（合意解除）であったと評すべきであるとしても、上記1の認定事実によれば、甲家は代々の農家で、亡戊は、自分が亡くなった場合に相続税が高額になると考え、やむなく本件各土地建物を売却しようと、Aとの間で本件各土地建物に係る本件売買契約を締結し、履行に向けて手続を進めていたところ、突然亡戊が死亡し、共同相続人である原告らにおいて、本件売買契約の履行をどうするかについて検討を進める中で、相続税を納税できるだけの現金、預金、生命保険金が存在することが新たに判明し、納税するお金があるなら、甲家代々の不動産を売却するのではなく、できれば持っておきたいとの気持ちも出てきて、本件売買契約の合意解除に至ったことが認められ、これによれば、この合意解除は国税通則法施行令6条1項2号の「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によ」る解除に該当するというべきである。したがって、本件解除の遡及効（民法545条1項）は、やはり本件における課税関係に影響を及ぼすことになり、本件売買契約に係る

相続税の課税財産は、本件各土地建物であったということになり、結論は変わらないということになる。

3 争点(2) (本件売買契約に係る課税財産の価額はいくらか) について

- (1) 相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価、すなわち、被相続人の死亡時(相続開始時)における時価による(相続税法22条)。

相続税法は、地上権、永小作権、定期金に関する権利及び立木のようにその評価が困難な財産については、その価額の算定について、一義的な規定を設けているものの(同法23条ないし26条)、その他の財産の評価方法については、何ら定めておらず、現実には、国税庁が制定する基本通達に従って、統一的、画一的に財産の評価が行われていることは公知の事実である。

このような課税事務の現状にかんがみれば、基本通達が法令ではなく、法令解釈の基準にすぎないとしても、基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情がない限り、相続により取得した財産は、基本通達の評価基準に基づき評価されるべきであり、そうすることが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。

- (2) そこで、上記特段の事情の有無について、検討する。

確かに、上記1の認定事実のとおり、本件各土地建物の売買代金は1億7087万円であって、本件相続開始日における本件各土地建物の取引金額(交換価値)がある程度明らかになっており、また、上記売買代金は当時の相場よりも高額であったものの(証人B)、本件各土地建物の客観的な取引金額(交換価値)としては相当な金額であった(乙8、証人B、弁論の全趣旨)等の事情がうかがえる。

しかしながら、亡戌も原告らも、本件各土地建物の売買残代金を受領しないまま、本件売買契約は、上記事情によって最終的に解除されており、本件各土地建物の客観的な交換価値は現実化していない。また、本件各土地建物の価額は、基本通達の評価基準によれば、合計1億3044万4451円(本件各土地が1億2042万1501円、本件各建物が1002万2950円)であって、上記売買代金との間に著しい格差があるともいえない。

これらのことからすれば、上記事情を考慮しても、本件各土地建物の価額を基本通達の基準に基づき評価することが相続税法22条の法意に照らし不合理であるとまではいえないというべきである。そして、他に基本通達の基準に基づき評価することが不合理であることをうかがわせる事情もない。

してみれば、本件各土地建物の価額について基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情があったとまでは認めることはできない。

- (3) 以上によれば、本件各土地建物は、基本通達の基準に基づき評価すべきであり、上記のとおり、その価額は、合計1億3044万4451円(本件各土地が1億2042万1501円、本件各建物が1002万2950円)となる。

4 争点(3) (本件各更正処分は適法であるか否か) について

- (1) 上記2及び3を前提として、亡戌の死亡に係る相続税の納付すべき税額を検討する。

当事者間に争いがない事実に加えて、弁論の全趣旨を総合すれば、次の事実が認められる。

ア 原告らが取得した財産の価額

(ア) 原告甲が取得した財産の価額は、次のaないしfの合計1億9424万9276円である。

a 畑	4 1 7 8 万 9 8 9 8 円
b 宅地	7 4 6 1 万 1 8 4 3 円
c 家屋・構築物	7 7 8 万 0 9 3 7 円
d 現金・預貯金等	6 6 8 万 8 7 4 0 円
e 家庭用財産	1 5 7 8 万 1 9 1 7 円
f その他	4 7 5 9 万 5 9 4 1 円

(イ) 原告乙が取得した財産の価額は、次の a ないし h の合計 4 億 0 7 5 6 万 7 0 9 2 円である。

a 宅地	2 億 1 6 1 4 万 8 3 1 7 円
b 山林	1 9 8 万 5 1 4 5 円
c 家屋・構築物	1 億 7 9 0 2 万 6 3 1 9 円
d 売掛金	5 8 6 万 3 4 4 6 円
e 有価証券	4 8 万 7 9 3 8 円
f 現金・預貯金等	1 2 万 8 0 6 3 円
g 家庭用財産	2 2 3 万 2 0 0 0 円
h その他	1 6 9 万 5 8 6 4 円

(ウ) 原告丙が取得した財産の価額は、次の a ないし g の合計 4 億 0 2 3 3 万 4 2 7 7 円である。

a 宅地	2 億 1 6 1 4 万 8 3 0 9 円
b 家屋・構築物	1 億 7 9 0 2 万 6 3 0 8 円
c 売掛金	5 8 6 万 3 4 4 5 円
d 有価証券	2 4 万 8 0 0 0 円
e 現金・預貯金等	9 万 1 7 1 5 円
f 家庭用財産	2 0 0 万 0 0 0 0 円
g その他	- 1 0 4 万 3 5 0 0 円

(エ) 原告丁が取得した財産の価額は、次の a ないし c の合計 3 万 7 5 5 3 円である。

a 宅地	1 1 0 9 万 5 5 4 6 円
b 生命保険等	5 0 1 万 8 0 0 7 円
c その他	- 1 6 0 7 万 6 0 0 0 円

イ 債務及び葬式費用の金額

(ア) 原告甲に係る債務及び葬式費用の金額は、9 3 8 万 6 2 5 3 円である。

(イ) 原告乙に係る債務及び葬式費用の金額は、4 億 0 9 3 0 万 7 4 5 1 円である。

(ウ) 原告丙に係る債務及び葬式費用の金額は、4 億 0 3 3 9 万 5 9 7 2 円である。

(エ) 原告丁に係る債務及び葬式費用の金額は、3 0 万 5 9 8 6 円である。

ウ 農業相続人に係る課税価格

(ア) 原告甲は、租税特別措置法 7 0 条の 6 が規定する農業相続人に当たるので、農地等について、次のとおり、相続税の納税猶予の適用がある。

(イ) 農業投資価格により計算した取得財産の価額は、通常価額により計算した取得財産の価額 1 億 9 4 2 4 万 9 2 7 6 円 (上記ア(ア)) から、農業投資価格超過額を減ずることによって算出される。

そして、農業投資価格超過額は、特例農地等の通常価額4178万9898円から、特例農地等の農業投資価格による価額27万8965円を減じた4151万0933円となる。

したがって、農業投資価格により計算した原告甲の取得財産の価額は、上記1億9424万9276円から上記4151万0933円を減じた残額1億5273万8343円となる。

エ 原告らに係る相続税の各課税価格

(ア) 原告甲に係る相続税の課税価格は、農業投資価格により計算した取得財産の価額1億5273万8343円（上記ウ）から、同原告に係る債務及び葬式費用の金額938万6253円（上記イ(ア)）を減じた残額1億4335万2000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）である。

(イ) 原告乙に係る相続税の課税価格は、同原告が取得した財産の価額4億0756万7092円（上記ア(イ)）よりも、同原告に係る債務及び葬式費用の金額4億0930万7451円（上記イ(イ)）が上回るために、純資産価額が発生しないから、純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額1503万8000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）が同人に係る相続税の課税価格となる。

(ウ) 原告丙に係る相続税の課税価格は、同原告が取得した財産の価額4億0233万4277円（上記ア(ウ)）よりも、同原告に係る債務及び葬式費用の金額4億0339万5972円（上記イ(ウ)）が上回るために、純資産価額が発生しないから、純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額1503万8000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）が同人に係る相続税の課税価格となる。

(エ) 原告丁については、同原告が取得した財産の価額3万7553円（上記ア(エ)）よりも、同原告に係る債務及び葬式費用の金額30万5986円（上記イ(エ)）が上回るために、純資産価額が発生しないから、純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額1503万8000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）が同人に係る相続税の課税価格となる。

(オ) したがって、原告らに係る相続税の各課税価格（上記(ア)ないし(エ)）の合計額は、1億8846万6000円となる。

オ 遺産に係る基礎控除額

遺産に係る基礎控除額は、5000万円に、原告ら法定相続人の数である3人に1000万円を乗じた金額3000万円を加えた8000万円となる（相続税法15条1項）。

カ 原告らに係る相続税の総額

原告らに係る相続税の総額は、次の(ア)ないし(ウ)のとおり、原告甲が926万9900円、原告乙及び原告丙が各356万7400円の合計1640万4700円となる。

(ア) 課税される遺産総額

課税される遺産総額は、原告らに係る相続税の各課税価格の合計額1億8846万6000円（上記エ(オ)）から、遺産に係る基礎控除額8000万円（上記オ）を減じた1億0846万6000円となる。

(イ) 原告らの法定相続分に応じた取得金額

a 原告甲の法定相続分に応じた取得金額は、課税される遺産総額1億0846万6000

0円（上記(ア)）に、同原告の法定相続分 $\frac{2}{3}$ の $\frac{1}{3}$ を乗じた5423万3000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）となる。

b 原告乙の法定相続分に応じた取得金額は、課税される遺産総額1億0846万6000円（上記(ア)）に、同原告の法定相続分 $\frac{4}{3}$ の $\frac{1}{3}$ を乗じた2711万6000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）となる。

c 原告丙の法定相続分に応じた取得金額は、課税される遺産総額1億0846万6000円（上記(ア)）に、同原告の法定相続分 $\frac{4}{3}$ の $\frac{1}{3}$ を乗じた2711万6000円（国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨て）となる。

(ウ) 原告らに係る相続税の総額の基礎となる税額

a 原告甲に係る相続税の総額の基礎となる税額は、法定相続分に応じた取得金額5423万3000円（上記(イ)a）に、相続税法16条の規定を適用して算出すると、926万9900円となる。

b 原告乙に係る相続税の総額の基礎となる税額は、法定相続分に応じた取得金額2711万6000円（上記(イ)b）に、相続税法16条の規定を適用して算出すると、356万7400円となる。

c 原告丙に係る相続税の総額の基礎となる税額は、法定相続分に応じた取得金額2711万6000円（上記(イ)c）に、相続税法16条の規定を適用して算出すると、356万7400円となる。

キ 原告らに係る算出税額

(ア) 原告甲に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額1640万4700円（上記カ）に、按分割合0.79（同原告に係る相続税の課税価格1億4335万2000円（上記エ(ア)）を、原告らに係る課税価格の合計額1億8846万6000円（上記エ(オ)）で除したもの）を乗じた金額の、農業相続人の納税猶予の基となる税額の各原告への按分額1008万9300円を加えた2304万9013円となる。

(イ) 原告乙に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額1640万4700円（上記カ）に、按分割合0.07（同原告に係る相続税の課税価格1503万8000円（上記エ(イ)）を、原告らに係る課税価格の合計額1億8846万6000円（上記エ(オ)）で除したもの）を乗じた114万8329円となる。

(ウ) 原告丙に係る算出税額は、原告らに係る相続税の総額1640万4700円（上記カ）に、按分割合0.07（同原告に係る相続税の課税価格1503万8000円（上記エ(ウ)）を、原告らに係る課税価格の合計額1億8846万6000円（上記エ(オ)）で除したもの）を乗じた114万8329円となる。

(エ) 原告丁に係る算出税額は、①原告らに係る相続税の総額1640万4700円（上記カ）に、按分割合0.07（同原告に係る相続税の課税価格1503万8000円（上記エ(エ)）を、原告らに係る課税価格の合計額1億8846万6000円（上記エ(オ)）で除したもの）を乗じた114万8329円に、②①の114万8329円に0.2を乗じた22万9665円を加算した137万7994円となる。

ク 税額控除額

(ア) 原告甲に係る税額控除額は、相続税法19条の2第1項を適用して算出すると、1843万2451円となる。

- (イ) 原告乙に係る税額控除額は、同様に算出すると、89万8000円となる。
- (ウ) 原告丙に係る税額控除額は、同様に算出すると、89万8000円となる。
- (エ) 原告丁に係る税額控除額は、同様に算出すると、107万8000円となる。

ケ 原告らに係る納付すべき税額

- (ア) 原告甲に係る納付すべき税額は、同原告にかかる算出税額2304万9013円（上記キ(ア)）から、同原告に係る税額控除額1843万2451円（上記ク(ア)）及び納税猶予税額461万6500円を減じた0円（国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て）となる。
 - (イ) 原告乙に係る納付すべき税額は、同原告にかかる算出税額114万8329円（上記キ(イ)）から、同原告に係る税額控除額89万8000円（上記ク(イ)）を減じた25万0300円（国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て）となる。
 - (ウ) 原告丙に係る納付すべき税額は、同原告にかかる算出税額114万8329円（上記キ(ウ)）から、同原告に係る税額控除額89万8000円（上記ク(ウ)）を減じた25万0300円（国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て）となる。
 - (エ) 原告丁に係る納付すべき税額は、同原告にかかる算出税額137万7994円（上記キ(エ)）から、同原告に係る税額控除額107万8000円（上記ク(エ)）を減じた29万9900円（国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨て）となる。
- (2) 以上によれば、原告甲に係る納付すべき税額は461万6500円（納税猶予税額控除後は0円）、原告乙に係る納付すべき税額は25万0300円、原告丙に係る納付すべき税額は25万0300円、原告丁に係る納付すべき税額は29万9900円であることが認められる。
- そして、別紙2「判決により取り消された後の納付すべき税額」欄記載のとおり、納付すべき税額を705万6000円（納税猶予税額控除後は243万9500円）とした本件更正処分1、納付すべき税額を134万7900円とした本件更正処分2及び本件更正処分3、納付すべき税額を71万8700円とした本件更正処分4は、上記原告らの納付すべき税額をいずれも上回るものであるから、本件更正処分1ないし本件更正処分4はいずれも違法であるといふべきである。

したがって、本件更正処分1ないし本件更正処分4のうち、別紙2「原告らが申告した納付すべき税額」欄記載の各納付すべき税額を上回る部分の取消請求にはいずれも理由がある。

5 争点(4)（本件各賦課決定は適法であるか否か）について

過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となった場合に課されるものであるところ（国税通則法65条1項）、上記4のとおり、本件各更正処分は違法であり、また、原告らが申告した納付すべき税額（別紙2「原告らが申告した納付すべき税額」欄参照）は、原告らが本来納付すべき税額を下回るものではないから、本件各賦課決定は、国税通則法65条1項の要件を満たすとはいえない。

したがって、本件各賦課決定も違法であるから、本件各賦課決定の取消請求にも理由がある。

6 結論

以上によれば、原告らの請求はいずれも理由があるから、これらを認容することとして、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 植屋 伸一
裁判官 山口 格之
裁判官 中嶋 邦人

別紙 2

	原告らが申告した			更正及び賦課決定後の				異議により取り消された後の				裁決により取り消された後の			
	取得財産の 価額	課税価格	納付すべき 税額	取得財産の 価額	課税価格	納付すべき 税額	過少申告加 算税	取得財産の 価額	課税価格	納付すべき 税額	過少申告加 算税	取得財産の 価額	課税価格	納付すべき 税額	過少申告加 算税
甲 (納税猶予前)	194,249,276	184,863,000	0 (4,616,500)	210,973,525	210,087,000	3,693,300 (8,309,800)	369,000	210,973,525	208,726,000	3,420,800 (8,037,300)	342,000	205,062,076	202,814,000	2,439,500 (7,056,000)	243,000
乙	407,567,092	15,038,000	250,300	410,917,742	20,899,000	1,399,000	146,000	410,917,742	20,445,000	1,347,900	138,500	413,873,466	23,401,000	1,347,900	138,500
丙	402,334,277	15,038,000	250,300	405,684,927	21,577,000	1,399,000	146,000	405,684,927	21,124,000	1,347,900	138,500	408,640,652	24,079,000	1,347,900	138,500
丁	37,553	15,038,000	299,900	37,553	15,038,000	759,600	45,000	37,553	15,038,000	718,700	41,000	37,553	15,038,000	718,700	41,000
合計	1,004,188,198	229,977,000	800,500	1,027,613,747	267,601,000	7,250,900	706,000	1,027,613,747	265,333,000	6,835,300	660,000	1,027,613,747	265,332,000	5,854,000	561,000