

東京高等裁判所 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・国(新潟税務署長)

平成25年8月30日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・新潟地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年12月20日判決、本資料
262号-269・順号12119)

判 決

控訴人	甲
控訴人	乙
控訴人ら訴訟代理人弁護士	今井 誠
同	和田 光弘
同	古島 実
同	今井 慶貴
同	佐藤 明
同	中川 正一
同	角家 理佳
同	大橋 良二
同	朝妻 太郎
同	海津 諭
同	橘 里香
同	五十嵐 亮
同	塩谷 陽子
同	渡辺 伸樹
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	新潟税務署長
	桑原 和明
同指定代理人	新保 裕子
同	山口 克也
同	菊池 豊
同	鈴木 吉憲
同	篠田 雅史
同	青木 一茂

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 新潟税務署長が控訴人甲に対し平成19年3月23日付けでした相続税更正処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）のうち、納付すべき税額6297万3600円を超える部分を取り消す。
- 3 新潟税務署長が控訴人甲に対し平成19年3月23日付けでした上記2の相続税更正処分に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）を取り消す。
- 4 新潟税務署長が控訴人乙に対し平成19年3月23日付けでした相続税更正処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）のうち、納付すべき税額8万400円を超える部分を取り消す。
- 5 新潟税務署長が控訴人乙に対し平成19年3月23日付けでした上記4の相続税更正処分に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人らが、相続した土地及び建物の評価が違法であると主張して、処分行政庁による相続税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求めた事案である。
原審は、控訴人らの請求をいずれも棄却し、控訴人らは、これを不服として控訴した。
- 2 本件における前提事実（争いのない事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実）及び財産評価に関する関係法令の定めについては、原判決「事実及び理由」欄第2の1及び2に記載されたとおりであるから、これを引用する（ただし、原判決引用部分において、「原告」とあるのを「控訴人」に、「被告」とあるのを「被控訴人」に、それぞれ読み替える。以下、原判決引用部分において同じ。）。
- 3 本件における争点及びこれに関する当事者の主張については、原判決「事実及び理由」欄第2の3及び4に記載されたとおりであるから、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点1（相当地代通達の適用の可否）について
この点に関する当裁判所の判断は、次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄第3の1に記載されたとおりであるから、これを引用する。なお、以下においては、原判決の例による略称を用いる。
 - (1) 原判決15頁21行目から22行目にかけて掲記した証拠に「乙22ないし26」を加える。
 - (2) 原判決16頁26行目の次に次のとおり加える。

「キ 本件各土地が所在する新潟市中央区では、法人が借地権を設定した場合において、権利金を収受する慣行があるにもかかわらず権利金を収受しないときにされる借地権の認定課税を免れるために所轄税務署長に対して提出すべき「相当の地代の改訂方法に関する届出書」（法人税法施行令137条、法人税基本通達13-1-8参照）が提出された件数が複数存在する。

ク 本件各土地が所在するD地域及びその周辺地域において、平成15年から平成23年

までの間に相続が開始された相続税申告書中には、相当の地代を収受したり、無償返還届出をすることにより相当地代通達に基づき貸宅地を評価した画地が複数存在する。」

(3) 原判決17頁16行目の次に次のとおり加え、17行目の「イ」を「ウ」に改める。

「イ 以上に対し、控訴人らは、本件各土地が所在する地域が、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域であると認定するには不十分であると主張する。

しかしながら、上記(1)認定事実のウで認定したとおり、評価通達27に準拠し、関東信越国税局長は、借地権の取引に精通している不動産鑑定士等3名以上の者から借地権の取引慣行の有無及び借地権割合について精通者意見を求め、売買実例価額、地代の額等を勘案した上で、借地権割合を評定していることが認められるから、借地権割合が定められていることは、それ自体、当該地域においては借地権の取引慣行が存在し、ひいては権利金授受の取引慣行が存在することを推認させる有力な事情であるということが出来る。また、上記(1)認定事実のオないしくで認定した各事実は、当該地域の納税者が借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域であるとの認識を有していることを推認させる事実であり(控訴人らは、上記カないしくの事実は課税を確実に回避し、税務調査を避けるための自己防衛的な対応である旨いうが、それはとりもなおさず、関係者が上記慣行のある地域であるとの認識を有していることを意味するものといえる。)、これら事実を併せ考慮すれば、前述したように、本件各土地が所在する地域が、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域であると認定、評価することが出来るというべきである。本件各土地が所在する地域とは全く異なる別の地域である福岡市についての、しかも本件各処分よりも10年以上過去の、当該地域の単位税理士会の見解(甲23)や、本件各土地の所在地を含むB駅南地域で権利金を授受しない事例が存在したこと(甲24)は、以上の認定、判断を覆すものではない。」

2 争点2(相当地代通達が租税法律主義に反するか。)について

控訴人らは、課税処分の基礎となる通達にも課税要件明確主義が妥当するとした上で、相当地代通達の「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域」という要件は一義的に明確とはいえず、本件各処分は、租税法律主義に反する通達を適用したものであるから、違法である旨主張する。

控訴人ら主張の趣旨は必ずしも明確ではないが、そもそも課税要件明確主義とは、租税法律主義の一内容として、課税要件については実定法上その内容が多義的でなく明確な規定が置かれていることを要求する原則であって、国民に対し効力を有する法令ではない通達について直接に妥当するものではない。納税者は、課税要件の不明確性を問題とするのであれば、当該課税要件を定める法令の不明確性を問題とすべきであって、これを本件に即していえば、相続税法22条の法律要件の不明確性を問題としなければならない。仮に控訴人らの主張する趣旨が法令の法律要件を問題とせず、通達の文言のみを問題とする趣旨のものであるとすれば、それ自体失当である。

控訴人ら主張の趣旨が、以上のようなものではなく、課税要件明確主義の趣旨を踏まえ、通達についてもその定めはできる限り一義的で明確なものでなければならないのに多義的であったために、結果として、処分庁が当該通達を当該事案に適用したことが恣意的あるいは不合理な結果をもたらしたという趣旨であるとも考えられるので、これを前提として検討しても、上記1(争

点1（相当地代通達の適用の可否）についての当裁判所の判断）において認定、判断したとおり、本件においては、処分庁が相当地代通達を本件に適用したことが恣意的あるいは不合理な適用であるということとはできない。

なお、課税要件明確主義の趣旨を踏まえれば、相当地代通達も、特殊な場合についてもものであるとはいえ、相続財産の価額の評価の具体的方法を定めたものであるから、その定めはできる限り明確であるべきといえる。しかし、土地賃貸借契約の経済的実態は様々であり、相当地代通達は、借地権の設定に際し、通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、権利金の支払に代えて相当の地代を支払うなど、評価通達25において想定されている通常の取引条件と異なる特殊な賃貸借契約により借地権が設定された土地の相続税評価額の算出方法の具体的な取扱いを定めるものであるから、同通達の趣旨及び目的に照らし、「通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域」という不確定概念を用いることも、実質的な税負担の公平を図るための必要性と合理性が認められる。そして、「通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域」に該当するか否かは、社会的な実態に照らし、経験則に基づいて、合理的、客観的に判断することができ、行政庁の恣意的な解釈を許すものではないから、同通達を本件に適用したことが不合理であるということもできない。

よって、この点に関する控訴人らの主張は採用することができない。

3 争点3（本件土蔵の評価額）について

この点に関する当裁判所の判断は、原判決「事実及び理由」欄第3の3に記載されたとおりであるから、これを引用する。

4 小括

以上によれば、本件相続に係る控訴人らの納付すべき相続税額は、原判決別表4の「納付すべき相続税額」欄記載のとおりであり、本件更正処分における控訴人らの納付すべき相続税額は上記金額を上回らないから、本件更正処分は適法な処分といえる。また、控訴人らの本件相続に係る相続税の申告は過少申告に当たるから、国税通則法65条1項に基づき、本件更正処分によって新たに納付すべきこととなった相続税額（控訴人甲は240万円、控訴人乙は16万円（ただし、いずれも国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額））に100分の10を乗じて算出した金額を課されること、上記金額は、本件賦課決定処分と同額であるから、本件賦課決定処分も適法である。したがって、控訴人らの請求はいずれも理由がないこととなる。

第4 結語

したがって、控訴人らの請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴はいずれも理由がないから、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24民事部

裁判長裁判官 三輪 和雄

裁判官 松村 徹

裁判官 佐久間 健吉