

大阪地方裁判所 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(富田林税務署長)

平成28年7月20日却下・棄却・確定

判 決

原告	甲
原告	乙
原告ら訴訟代理人弁護士	高山 智行
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	富田林税務署長
	田中 卓
同指定代理人	森本 健
同	松山 修
同	長西 研太
同	福田 幸治
同	西崎 恒彦
同	大阪 哲哉

主 文

- 1 原告甲の訴え中、富田林税務署長が平成24年11月2日付けで原告甲に対してした亡丙(平成21年8月●日死亡)の相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める部分を却下する。
- 2 原告甲のその余の請求及び原告乙の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 富田林税務署長が、平成24年11月2日付けで原告甲に対してした亡丙(平成21年8月●日死亡。以下「亡丙」という。)の相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 2 富田林税務署長が、平成24年11月2日付けで原告乙に対してした亡丙の相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額2億0173万5900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告らが、平成21年8月●日に死亡した亡丙の相続(以下「本件相続」という。)

の開始に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、富田林税務署長から各更正処分（以下、原告甲に対するものを「本件更正処分1」と、原告乙に対するものを「本件更正処分2」といい、これらを併せて「本件各更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下、原告らに対するものを併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）を受けたことから、被告に対し、本件各処分（本件各更正処分については原告らの各主張額を超える部分に限る。）の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 相続税法の定め

相続税法（平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除き、相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨規定する。

(2) 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17による国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）の定め（乙8）

ア 貸家建付地の評価

(ア) 評価通達26は、借家権の目的となっている家屋（以下「貸家」という。）の敷地の用に供されている宅地（宅地及び当該宅地上の家屋の双方を所有する者が当該家屋を賃貸している場合の宅地。以下「貸家建付地」という。）の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する旨規定する。

宅地の自用地としての価額－その宅地の自用地としての価額×借地権割合×借家権割合×賃貸割合

(イ) 評価通達26(2)は、賃貸割合につき、その貸家に係る各独立部分（構造上区分された数個の部分の各部分をいう。以下同じ。）がある場合に、その各独立部分の賃貸の状況に基づいて、次の算式により計算した割合による旨規定する。

当該家屋の各独立部分のうち課税時期において賃貸されているものの床面積の合計÷当該家屋の各独立部分の床面積の合計

(ウ) 評価通達26の(注1)は、上記(イ)の算式の「各独立部分」とは、建物の構成部分である隔壁、扉、階層（天井及び床）等によって他の部分と完全に遮断されている部分で、独立した出入口を有するなど独立して賃貸その他の用に供することができるものをいう旨規定し、その(注2)は、上記(イ)の算式の「賃貸されている各独立部分」には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていないと認められるものを含むこととして差し支えない旨規定する。

イ 貸家建付借地権の評価

評価通達28は、貸家の敷地の用に供されている借地権（以下「貸家建付借地権」といい、貸家建付地と併せて「貸家建付地等」という。）の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する旨規定する。

借地権の価額－借地権の価額×借家権割合×賃貸割合

ウ 貸家の評価

評価通達89は、家屋の価額は、その家屋の固定資産税評価額に1.0を乗じて計算した金額によって評価する旨規定し、評価通達93は、貸家の価額は、上記の家屋の評価額から、これに借家権割合と賃貸割合を乗じた額を控除した価額によって評価する旨規定す

る。

エ 雑種地の評価

(ア) 評価通達 8 2 は、雑種地の価額は、原則として、所定の方法により評定した価額に地積を乗じて計算した金額によって評価するとしつつ、一定の場合には、当該雑種地の固定資産税評価額に国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨規定する。

(イ) 評価通達 8 6 は、賃借権の目的となっている雑種地の評価は、上記 (ア) の雑種地の価額から、賃借権の価額を控除した金額によって評価する旨規定する。

(ウ) 評価通達 8 7 は、雑種地に係る賃借権の価額は、原則として、その賃貸借契約の内容、利用の状況等を勘案して評定した価額によって評価するとした上、①地上権に準ずる権利として評価することが相当と認められる賃借権の価額は、その雑種地の自用地としての価額に、その賃借権の残存期間に応じその賃借権が地上権であるとした場合に適用される相続税法 2 3 条に規定する割合（以下「法定地上権割合」という。）又はその賃借権が借地権であるとした場合に適用される借地権割合のいずれか低い割合を乗じて計算した金額によって評価することができ、②上記①の賃借権以外の賃借権の価額は、その雑種地の自用地としての価額に、その賃借権の残存期間に応じその賃借権が地上権であるとした場合に適用される法定地上権割合の 2 分の 1 に相当する割合を乗じて計算した金額によって評価することができる旨規定する。

2 前提となる事実

以下の事実は、当事者間に争いがないか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる。

(1) 当事者等

亡丙は平成 2 1 年 8 月●日に死亡し、原告甲（以下「原告甲」という。）、原告乙（以下「原告乙」という。）、丁及び戊（以下、原告ら及び丁と併せて「本件相続人ら」という。）が亡丙を共同相続した（本件相続）。（乙 1）

(2) 別紙 1 「物件目録」記載の土地建物等

ア 亡丙の相続財産には別紙 1 「物件目録」記載 1 の各集合住宅（以下「本件各集合住宅」という。）、同目録記載 2 の各戸建住宅（以下「本件各戸建住宅」といい、本件各集合住宅と併せて「本件各家屋」という。）、同目録記載 3 の各土地及び同目録記載 4 の借地権（以下、上記各土地と併せて「本件各土地等」という。）がある。

イ 本件各家屋はいずれも賃貸用の建物であり、本件各土地等は本件各家屋の敷地又は敷地の借地権である（具体的には、同目録記載 3 及び 4 の「用途」に記載された建物の敷地又は敷地の借地権である。）。

ウ 本件各集合住宅の各室は、建物の構成部分である隔壁、扉、階層（天井及び床）等によって他と完全に遮断され、独立して賃貸の用に供することができるものであり、評価通達の各独立部分に該当する（以下「本件各独立部分」という。）。本件各独立部分の本件各集合住宅毎の内訳及び床面積は、別表 1 の「家屋の名称（室数）」欄、「各室」欄及び「床面積（㎡）」欄記載のとおりである。

エ 本件各独立部分の本件相続前後における賃貸状況は別表 1 の「契約解約日（相続前）」及び「契約締結日（相続後）」の各欄記載のとおりであり、上記各欄が黒塗りされているもの

は本件相続時に現に賃貸されていた（なお、「契約締結日（相続後）」欄の朱書きは原告らの主張であり、この部分については当事者間に争いがある。）。また、本件各戸建住宅はいずれも本件相続開始時において賃貸されていなかった。

オ 亡丙の相続財産には堺市南区A●●所在の土地（地積407㎡。以下「A●●」という。）がある。A●●は、賃貸されている市街化調整区域内の雑種地である。

（3）本件各処分の経緯等

ア 本件相続人らは、平成22年6月3日、亡丙の相続財産が全部未分割であることを前提として、別紙2「課税の経緯」の「申告」欄に記載のとおり、申告書（以下「本件申告書」という。）を富田林税務署長に提出して、法定申告期限内に本件相続に係る相続税の申告をした。（乙1、2）

イ 富田林税務署長は、平成24年11月2日付けで、別紙2「課税の経緯」の「更正処分等」欄に記載のとおり、原告らに対して本件各処分をするとともに丁及び戊に対して相続税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。（甲2の1・2、乙3の1・2）

ウ 原告らは、同年12月26日、本件各処分につき、富田林税務署長に対して異議申立てをしたが、富田林税務署長は、平成25年3月26日、原告らの異議申立てを棄却する旨の決定をした。（甲3、乙4、5の各1・2）

エ 原告らは、同年4月23日、本件各処分につき、国税不服審判所長に対して審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成26年4月18日、原告らの審査請求を棄却する旨の裁決をした。（乙6）

オ 原告らは、同月25日、上記エの裁決がされたことを知り、同年10月24日、本件訴訟を提起した。（甲5、顕著な事実）

カ 本件相続人らは、平成28年3月15日、大阪家庭裁判所堺支部において、本件相続に係る相続財産について遺産分割調停を成立させた。（乙29）

キ 原告甲は、同年4月27日、相続税法31条1項、同法32条1項1号に基づき、別紙2「課税の経緯」の「修正申告」欄に記載のとおり、本件相続税に係る相続税の修正申告書を富田林税務署長に提出した（以下「本件修正申告」という。）。（乙30）

3 課税の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分に係る課税の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙3「本件各処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。なお、原告らは、後記4の争点以外の点については特に争っていない。

4 争点及び当事者の主張

本件の争点は、①原告甲の訴え中、本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める部分の適法性（争点1）、②本件各家屋及び本件各土地等の価額、具体的には、本件各家屋が貸家に、本件各土地等が貸家建付地等にそれぞれ該当するか、該当する場合の賃貸割合（争点2）並びに③A●●の価額、具体的には市街化調整区域内の雑種地であることによる減価の要否（争点3）である。

（1）争点1（本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める訴えの適法性）

（原告甲の主張）

本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811

万3200円を超える部分の取消しを求める訴えは適法である。

(被告の主張)

申告納税方式をとる相続税においては、納付すべき税額は、税務署長による更正処分がされない限り、納税者の申告により確定するのであり、更正処分後に同処分に係る税額を増額する修正申告がされた場合、納付すべき税額は修正申告どおりに確定し、更正処分は修正申告に吸収されて消滅するものと解される。

本件修正申告の納税申告額は、本件更正処分1の納付すべき税額を超えるから、本件更正処分1は本件修正申告に吸収されて消滅したものと解するのが相当である。したがって、本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める訴えは、その対象を欠き、不適法である。

(2) 争点2 (本件各家屋の貸家該当性、本件各土地等の貸家建付地等該当性、賃貸割合)

(被告の主張)

ア 建物が貸家に当たるか、また、土地及び借地権が貸家建付地等に当たるかは、本件相続税の課税時期である本件相続開始時(平成21年8月●日)において判断されるべきである。そうであるところ、本件各戸建住宅は本件相続開始時において賃貸されていなかったものであるから貸家と評価される余地はなく、その敷地も貸家建付地として評価されることはない。

イ 本件各集合住宅は本件相続開始時において賃貸されているから貸家に当たり、その敷地及び敷地の借地権は貸家建付地等に当たる。そして、評価通達93、26及び28は、貸家及び貸家建付地等の価額については貸家の賃貸割合(課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計を当該家屋の各独立部分の床面積の合計で除した割合)に応じて減額するものとしているところ、本件各独立部分の本件相続開始時における賃貸状況は別表1のとおりであり、本件各集合住宅につき、本件相続開始時に賃貸されている独立部分によって賃貸割合を算定すると別表2の「賃貸割合」欄記載のとおりとなる。

ウ この点、評価通達26の(注2)では、集合住宅の独立部分の一部が課税時期において賃貸されていなくても、当該独立部分が課税時期に一時的に賃貸されていなかった場合には、当該独立部分は賃貸割合の算定において賃貸されていたものと扱ってよいとされている。

しかし、集合住宅の独立部分が一時的に賃貸されていなかった場合といえるかは、当該独立部分が、①課税時期前に継続的に賃貸されてきたものか否か、②賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われたか否か、③空室の期間、他の用途に供されていないか、④空室の期間が、課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であったか、⑤課税時期後の賃貸が一時的なものではないかなどの事実関係から総合的に判断すべきであるところ、本件各独立部分の本件相続前後の賃貸状況は別表1のとおりであり、本件相続前後の空室期間は最も短いものでも4か月(B●●号室)である。そうすると、本件相続開始時に賃貸されていなかった本件各独立部分が一時的に賃貸されていなかった場合であるということとはできず、当該独立部分を賃貸割合の算定において賃貸されていたものと取り扱うことはできない。

(原告らの主張)

本件各戸建住宅及び本件各独立部分の一部は本件相続開始時には賃貸されていなかったも

のの、原告らは、これらを常に入居可能な状態にした上、相当な賃料額を設定して複数の不動産会社を通じて賃借人の募集を行っていたのである。実際、本件各戸建住宅のうち、C②は平成21年11月24日に、Dは平成24年4月20日にそれぞれ賃貸借契約が締結されているし、本件相続開始時には賃貸されていなかった本件各独立部分の中には本件相続開始時から1年未満の期間で賃貸借契約が締結されたものもある。これらの事情に照らすと、本件各戸建住宅及び本件各独立部分の一部が本件相続開始時において賃貸されていなかったとしても、それは偶然に生じたものにすぎず、これらは賃貸されていたものとして取り扱われるべきである。したがって、本件各家屋は貸家に、本件各土地等は貸家建付地等にそれぞれ該当し、その賃貸割合は1とされるべきである。

(3) 争点3 (A●●の減価の要否)

(被告の主張)

A●●の価額の算定過程は別表3の番号19欄記載のとおりであるところ、A●●の固定資産税評価額は、同土地が市街化調整区域にあることを考慮して既に3割の減価が行われた後の価額であるから、A●●の価額の算定において同土地が市街化調整区域にあることを理由に更に減価する必要はない。

(原告らの主張)

A●●は市街化調整区域内の雑種地であるから、その価額を算定するに当たっては上記事情を斟酌して3割の減価がされるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める訴えの適法性)

(1) 申告納税方式を採用する相続税(相続税法27条)においては、納付すべき税額は、税務署長において決定又は更正をする場合を除き、納税者の申告により確定するのであり、そのことは当初の申告又は更正に係る税額を増額する修正申告をした場合も同様である。したがって、納税者が税額を増額する修正申告をした場合には、その納付すべき税額は増額された部分を含む全額について改めて納税申告がされた場合と同視すべきであり、その限りで先にされた申告は修正申告に吸収されて消滅し、先の更正処分はその目的を失って効力を失うというべきである。

これを本件についてみると、前記前提となる事実(3)よれば、原告甲は、平成28年4月27日、富田林税務署長に対し、本件更正処分1の納付すべき税額を上回る税額を記載した修正申告書を提出して本件修正申告をしているから、本件修正申告により、原告甲の本件相続税は、本件更正処分1を上回る額に増額され、その全額が確定したといえることができる。したがって、原告甲が本件更正処分1の取消しを求める訴えの利益は失われたというべきであり、本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める訴えは、不適法であって、却下を免れない。

(2) もっとも、原告甲は、本件相続税に係る過少申告加算税賦課決定処分の取消しをも求めているところ、原告甲に対する過少申告加算税賦課決定処分は、本件更正処分1の納付すべき税額を基礎としてされたものであるから、以下においては、原告甲に対する過少申告加算税賦課決定処分との関係において本件更正処分1の適否について検討することとする。

2 争点2 (本件各家屋の貸家該当性、本件各土地等の貸家建付地等該当性、賃貸割合)につい

て

(1) 相続税法 22 条は、相続により取得した財産の価額は、原則として、当該財産の取得の時における時価による旨を定めているが、財産の価額を客観的かつ適正に把握することは必ずしも容易なことではなく、また、納税者ごとに財産の評価の方法が異なることは公平の観点から好ましくないことから、課税実務上、国税庁長官が発した通達（国家行政組織法 14 条 2 項参照）である評価通達に基づいて、相続により取得した財産の価額の評価がされているところである。このような課税実務は、評価通達に定められた評価方式が当該財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであると認められる場合においては、租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保（国税通則法 1 条、相続税法 1 条参照）に資するものとして、相続税法 22 条の規定の許容するところであると解される。そして、貸家及び貸家建付地等に関する評価通達の定めは、いずれも上記の観点に照らして合理的なものと認められるから（上記の評価通達の定め合理性それ自体については、原告らにおいても争っていない。）、本件各家屋及び本件各土地等の価額の評価に当たっては、同通達に定める評価方法によって算出された評価額をもってそれらの時価と認めるのが相当である。そこで、本件各家屋が貸家に、本件各土地等が貸家建付地等にそれぞれ該当するか及びこれが肯定される場合の賃貸割合について検討する。

(2) 本件各戸建住宅及びその敷地について

ア 評価通達 93、26 及び 28 が貸家及び貸家建付地等について所要の減額を認めた趣旨は、借家権の目的となっている建物の借家人は当該建物に対する権利を有するとともにその敷地についても借家権に基づいて建物の利用の範囲内である程度の支配権を有しているところ、賃貸人は、自己使用の必要性などの正当の事由がある場合を除き、賃貸借契約の更新を拒絶したり、解約の申入れをしたりすることができない（借地借家法 28 条）から、借家権を消滅させるためには立退料の支払を要することになること、借家人は、建物の引渡しを受けたときは、その後その建物について物権を取得した者に対し借家権の効力を対抗することができる（同法 31 条 1 項）から、建物に借家権を付着させたままで建物及びその敷地又は敷地の借地権（以下「敷地等」という。）を譲渡する場合には、その譲受人は、建物及びその敷地の利用について制約を受けることなどから、上記の建物及びその敷地等の経済的価値が、借家権の目的となっていない建物やその敷地等に比べて低くなることを考慮したことにあると解される。このような評価通達の趣旨に照らすと、建物及びその敷地等について貸家及び貸家建付地等として評価額を減額するには、上記のように経済的価値が低くなるような事情がある場合に限られるというべきである。そうすると、評価通達にいう貸家及び貸家建付地等とは、現に借家権の目的となっている家屋及びその敷地等をいうと解するのが相当である。そして、相続税法 22 条が、相続により取得した財産の価額をその取得の時における時価によるものとしていることからすると、貸家及び貸家建付地等に当たるか否かは、相続開始時を基準として判断されるべきである。

これを本件各戸建住宅についてみると、本件各戸建住宅は本件相続開始時において現実に賃貸されていなかったのであるから（前記前提となる事実（2）エ）、本件各戸建住宅は貸家に該当せず、本件各土地等のうち本件各戸建住宅の敷地とされているものは貸家建付地に該当しないというべきである。

イ 以上に対して、原告らは、本件各戸建住宅は一時的に賃貸されていなかったにすぎないから貸家に当たる旨を主張するところ、これは、集合住宅の独立部分が課税時期に一時的に賃貸されていなかった場合には当該独立部分を賃貸されていたものと取り扱う旨の評価通達26の(注2)を根拠とするものと解される。

しかし、上記の評価通達の定めは、その規定上、構造上区分された複数の独立部分からなる家屋に適用されるものであることは明らかである上、上記の評価通達の定めは、建物が貸し付けられているか否かは相続開始時を基準に判断するという原則に対する例外を定めたものであることを考慮すると、上記の評価通達の定めを根拠として課税時期に賃貸されていない戸建住宅が貸家に該当するということはできないし、その敷地が貸家建付地に該当するということもできないというべきである。原告らの上記主張は採用することができない。

ウ 以上によれば、本件各戸建住宅は貸家に該当せず、本件各土地等のうち本件各戸建住宅の敷地とされているものは貸家建付地に該当しないというべきである。

(3) 本件各集合住宅並びにその敷地及び敷地の借地権について

ア 本件各独立部分の本件相続開始前後の賃貸状況は別表1のとおりであり(前記前提となる事実(2)エ)、本件相続開始時において本件各独立部分の一部が現実に賃貸されている以上、本件各集合住宅は貸家に該当し、その敷地及び敷地の借地権は貸家建付地等に該当するというべきである。そして、別表1のとおりの本件各独立部分の賃貸状況を前提に、本件相続開始時において現実に賃貸されている独立部分で本件各集合住宅の賃貸割合を算定すると、別表2の「賃貸割合」欄記載のとおりであると認められる。

イ この点につき、原告らは、本件各独立部分のうち本件相続開始時において現実に賃貸されていなかったもの(以下「本件各空室部分」という。)も、原告らにおいて常に入居可能な状態にした上、相当な賃料額を設定して賃借人を募集していたのであるから、本件各空室部分は、一時的に賃貸されていなかったにすぎず、評価通達26(注2)により賃貸されているものとして取り扱われるべきである旨主張する。

評価通達93、26及び28が貸家及び貸家建付地等の評価額につき減額を認めているのは、貸家及び貸家建付地等は建物及びその敷地の利用について制約を受けることなどにより建物及び敷地等の経済的価値が低くなることを考慮したものであると解されること、構造上区分された複数の独立部分からなる家屋の一部が課税時期に賃貸されていない場合には当該独立部分及びこれに対応する敷地等の部分については法令上の制約がなく減価を考慮する必要がないことから、課税時期において現実に貸し付けられている独立部分の割合(賃貸割合)に応じた減額を認めることとしたものと解される。もっとも、継続的に賃貸の用に供されている独立部分が課税時期にたまたま賃貸されていなかったような場合にまで当該独立部分を賃貸されていないものとして賃貸割合を算出することは、不動産の取引実態等に照らして必ずしも実情に即したものとはいえない。そこで、評価通達26(注2)は、構造上区分された複数の独立部分からなる家屋の一部が継続的に賃貸されていたにもかかわらず課税時期において一時的に賃貸されていなかったと認められる場合には、例外的に当該独立部分を賃貸されている独立部分と同様に取り扱うこととしたものと解される。このような評価通達の趣旨に照らせば、構造上区分された複数の独立部分からなる家屋の一部が課税時期に賃貸されていない場合において、当該独立部分が評価通達26(注

2) の「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」といえるためには、当該独立部分の賃貸借契約が課税時期前に終了したものの引き続き賃貸される具体的な見込みが客観的に存在し、現実には賃貸借契約終了から近接した時期に新たな賃貸借契約が締結されたなど、課税時期前後の賃貸状況等に照らし実質的にみて課税時期に賃貸されていたと同視し得ることを要するというべきである。

これを本件各空室部分についてみると、本件各空室部分の本件相続開始時前後の賃貸状況は別表1の「契約解約日（相続前）」及び「契約締結日（相続後）」の各欄が黒塗りされていない部分に記載のとおりであるところ（前記前提となる事実（2）エ）、本件各空室部分が賃貸されていない期間は最も短い場合でも4か月であり（B●●号室）、本件各空室部分について、本件相続開始前の賃貸借契約終了後も引き続き賃貸される具体的な見込みが客観的に存在したにもかかわらず上記の期間新たな賃貸借契約が締結されなかったことについて合理的な理由が存在したなどの事情は認められず、むしろ、本件各独立部分が常に入居可能な状態とされ適正な賃料額による賃借人の募集が行われていたという原告らの主張を前提とすれば、そのような募集状況にあったにもかかわらず4か月以上も賃貸されていないのであるから、上記のような事情はなかったものと推認される。そうすると、本件各空室部分が実質的にみて本件相続開始時に賃貸されていたと評価し得るものであるということとはできず、原告らの上記主張は採用することができない。

ウ 以上によれば、本件各集合住宅は貸家に、本件各土地等のうち本件各集合住宅の敷地等は貸家建付地等にそれぞれ該当し、その賃貸割合は別表2の「賃貸割合」欄記載の割合であると認められる。

3 争点3（A●●の減価の要否）について

原告らは、A●●は市街化調整区域内の雑種地であるから、その価額評価においては上記事情を斟酌して3割の減価が行われるべきである旨主張する。

しかし、被告は、A●●が貸し付けられている雑種地であることから、評価通達86及び87に基づき、固定資産税評価額に国税局長の定める倍率を乗じた金額から賃借権の負担を考慮した減価をしてA●●の価額を算定しているところ（別表3番号19の欄参照。なお、貸し付けられている雑種地に関する評価通達の定めは合理的なものと認められるから、前記2に説示したところによれば、A●●の価額の評価に当たっては、評価通達に定める評価方法によって算出された評価額をもってその時価と認めるのが相当である。）、上記算定におけるA●●の固定資産税評価額は、A●●が市街化調整区域にあることを斟酌して3割の減価を行った後の価額であるから（乙28）、A●●が市街化調整区域内にあることを理由に更に3割の減価を行う必要はないというべきである。原告らの上記主張は採用することができない。

4 本件各処分 of 適法性

これまでに判示したところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各処分の根拠及び適法性については別紙3「本件各処分の根拠及び適法性」に記載のとおりであると認められ（本件争点に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法については当事者間に争いがなく、その算定過程に違法、不合理な点はない。）、本件各処分は適法であるというべきである。

5 結論

以上のとおりであって、原告甲の訴え中、本件更正処分1のうち課税価格4億6478万9000円、納付すべき税額1億6811万3200円を超える部分の取消しを求める部分を却

下し、原告甲のその余の請求及び原告乙の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西田 隆裕

裁判官 角谷 昌毅

裁判官 松原 平学

物件目録

1 集合住宅

- | | |
|------------|--------------------------------------|
| (1) 家屋の名称 | E |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 1、別表 2 の 1 1、別表 4 の 1 4 |
| (2) 家屋の名称 | F |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 2、別表 2 の 1 2、別表 4 の 1 5 |
| (3) 家屋の名称 | G |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 3、別表 2 の 2、別表 4 の 4 |
| (4) 家屋の名称 | H |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 4、別表 2 の 1、別表 4 の 2 |
| (5) 家屋の名称 | I |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 5、別表 2 の 3、別表 4 の 3 |
| (6) 家屋の名称 | B (ただし、4室で構成される棟。以下「B」という。) |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 6、別表 2 の 7、別表 4 の 7 |
| (7) 家屋の名称 | J |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 9、別表 2 の 1 0、別表 4 の 1 3 |
| (8) 家屋の名称 | C (ただし、●●号室及び●●号室で構成される棟。以下「C①」という。) |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 1 0、別表 2 の 9、別表 4 の 1 1 |
| (9) 家屋の名称 | K |
| 所在 | 大阪府富田林市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 1 1、別表 2 の 1 3、別表 4 の 1 6 |
| (10) 家屋の名称 | L |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 1 2、別表 2 の 4、別表 4 の 5 |
| (11) 家屋の名称 | M |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 1 4、別表 2 の 8、別表 4 の 1 0 |
| (12) 家屋の名称 | N |
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 別表の番号 | 別表 1 の 7、別表 2 の 5、別表 4 の 6 |

- (13) 家屋の名称 O
 所在 大阪府羽曳野市
 別表の番号 別表1の8、別表2の6、別表4の9
- (14) 家屋の名称 P
 所在 大阪府富田林市
 別表の番号 別表1の13、別表2の14、別表4の17

2 戸建住宅

- (1) 家屋の名称 D
 所在 大阪府羽曳野市
 別表の番号 別表4の1
- (2) 家屋の名称 C (ただし、●●号室の棟。以下「C②」という。)
 所在 大阪府羽曳野市
 別表の番号 別表4の12
- (3) 家屋の名称 Q
 所在 大阪府南河内郡
 別表の番号 別表4の18

3 土地

- (1) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Eの敷地
 別表の番号 別表3の13
- (2) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Fの敷地
 別表の番号 別表3の14
- (3) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Hの敷地
 別表の番号 別表3の4
- (4) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Hの敷地
 別表の番号 別表3の4
- (5) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Iの敷地
 別表の番号 別表3の5
- (6) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Bの敷地
 別表の番号 別表3の6・7
- (7) 所在 大阪府羽曳野市
 用途 Bの敷地
 別表の番号 別表3の6・7

- | | |
|---------|-------------|
| (8) 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 用途 | C①、C②及びJの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の10～12 |
| (9) 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 用途 | C①、C②及びJの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の10～12 |
| (10) 所在 | 大阪府富田林市 |
| 用途 | Kの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の15 |
| (11) 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 用途 | Mの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の9 |
| (12) 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 用途 | Oの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の8 |
| (13) 所在 | 大阪府富田林市 |
| 用途 | Pの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の17 |
| (14) 所在 | 大阪府富田林市 |
| 用途 | Pの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の17 |
| (15) 所在 | 大阪府富田林市 |
| 用途 | Pの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の17 |
| (16) 所在 | 大阪府富田林市 |
| 用途 | Pの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の17 |
| (17) 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 用途 | Dの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の1 |
| (18) 所在 | 大阪府南河内郡 |
| 用途 | Qの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の16 |

4 借地権

- | | |
|-------|---------|
| 所在 | 大阪府羽曳野市 |
| 用途 | Lの敷地 |
| 別表の番号 | 別表3の21 |

課税の経緯

単位 (円)

相続人	申告区分等	申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	修正申告
	内容	平成22年6月3日	平成24年11月2日	平成24年12月26日	平成25年3月26日	平成25年4月23日	平成26年4月18日	平成28年4月27日
原告甲	取得財産の価額	468,727,753	501,826,577	一部取消し	棄却	一部取消し	棄却	1,041,326,090
	債務及び葬式費用	3,938,276	3,938,276					13,783,966
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	464,789,000	497,888,000					1,027,542,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	168,113,200	184,189,000					374,846,900
	過少申告加算税 (更正処分に係るもの)		1,607,000					
原告乙	取得財産の価額	468,727,752	501,826,576	一部取消し	棄却	一部取消し	棄却	
	債務及び葬式費用	3,938,276	3,938,276					
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	464,789,000	497,888,000					
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	201,735,900	221,026,800					
	過少申告加算税 (更正処分に係るもの)		1,929,000					
丁・戊	取得財産の価額	703,091,627	752,739,863	一部取消し	棄却	一部取消し	棄却	
	債務及び葬式費用	5,907,414	5,907,414					
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	697,183,000	746,832,000					
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	252,199,200	276,315,700					
相続税の総額等	取得財産の価額	1,640,547,132	1,756,393,016	一部取消し	棄却	一部取消し	棄却	1,736,818,745
	債務及び葬式費用	13,783,966	13,783,966					13,783,966
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	1,626,761,000	1,742,608,000					1,723,034,000
	法定相続人	4人	4人					4人
	基礎控除額	90,000,000	90,000,000					90,000,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て)	588,425,800	644,693,900					628,516,000

本件各処分 of 根拠及び適法性

第 1 本件各更正処分 of 根拠

原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表 6 「相続税の課税価格及び税額の計算明細書」記載のとおりであり、その内容は、次のとおりである。

- 1 取得財産の価額（別表 6 順号①の「各人の合計」欄の金額） 17億7354万1140円
上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した財産の総額であり、その内訳は次のとおりである。

(1) 土地及び土地の上に存する権利

- ア 本件申告書記載額と異なるもの 合計 3億4217万5672円
各土地等の価額及びその計算過程は別表 3 のとおりである（なお、別表 3 の着色部分は、本件申告書の記載内容と異なる部分である。）。
- イ 上記ア以外のもの 合計 5億0324万2195円
各土地等の価額は別表 5 の 1 のとおりである。

(2) 家屋

- ア 本件申告書記載額と異なるもの 合計 1億8291万7432円
各家屋の価額及びその計算過程は別表 4 のとおりである（なお、別表 4 の着色部分は、本件申告書の記載内容と異なる部分である。）。
- イ 上記ア以外のもの 合計 4779万0905円
各家屋の価額は別表 5 の 2 のとおりである。

- (3) 事業用財産 1095万0799円
上記金額は、本件申告書に記載された金額と同額である（乙 1・18 頁）。

- (4) 有価証券 1321万2710円
上記金額は、本件申告書に記載された金額と同額である（乙 1・18、19 頁）。

- (5) 現金預貯金 1億2188万4801円
上記金額は、本件申告書に記載された金額と同額である（乙 1・19、20 頁）。

- (6) 家庭用財産 30万0000円
上記金額は、本件申告書に記載された金額と同額である（乙 1・20 頁）。

(7) 貸付金

- ア R株式会社に対するもの 2億9804万8400円
本件相続開始日（平成 21 年 8 月●日）における R株式会社の亡丙からの仮受金及び短期借入金並びに亡丙に対する未払金の合計額から、同日における亡丙の R株式会社に対する未払金を控除した額であり、その内訳は次のとおりである（乙 20 の 1～4）。

(ア) 仮受金（乙 20 の 1）

平成 21 年 7 月 16 日時点の残高 1億0050万4428円である。

(イ) 短期借入金（乙 20 の 2）

乙 20 の 2 の平成 21 年 12 月 31 日の修正仕訳をした後の残高 1億6616万2396円である。

(ウ) 未払金（乙 20 の 3）

平成21年8月1日時点の残高3922万9021円から同年9月1日の借方に計上されている合計額26万1000円を控除した金額3896万8021円（同月8日の残高）である。

(エ) 亡丙のR株式会社に対する未払金（乙20の4）

乙20の4の「差引管理料未払金」欄記載の金額758万6445円である。

イ 上記ア以外のもの 合計1億4630万0080円
本件申告書記載の「S株式会社」及び「有限会社T」に対する貸付金の合計額である（乙1・20頁）。

(8) 未収入金（所得税） 42万4800円
上記金額は本件申告書に記載された金額と同額である（乙1・21頁）。

(9) 金 8850万8000円
上記金額は本件申告書に記載された金額と同額である（乙1・21頁）。

(10) 退職金 1640万0000円
退職金は相続財産とみなされるところ（相続税法3条1項2号）、亡丙の死亡によりR株式会社及びS株式会社から亡丙に支給されるべきであった退職金は合計3640万円である。そして、本件では、上記退職金につき、相続税法12条1項6号により2000万円（500万円×法定相続人4人）が非課税財産となるから、3640万円から2000万円を控除した1640万円となる。

(11) 未収家賃 138万5346円
亡丙が、本件相続開始日において、家賃を収入すべき期限が到来しているにもかかわらず、まだ収入していない家賃であり、上記金額は、亡丙の平成21年分所得税青色申告決算書（不動産所得用）に添付された「平成21年度家賃収入集計表（物件）」と題する書類（乙21）の「今年未収金」欄記載の金額である。

2 原告らが納付すべき本件相続税の額

相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額（後記（4））から遺産に係る基礎控除額（後記（5））を控除した金額（後記（6））を、法定相続分に応じて取得したものとして、その金額を算出し（後記（7））、これに相続税法で定められた税率を乗じて計算した金額（後記（8））を合計した金額（後記（9））である（相続税法16条）。そして、相続により財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額（後記（9））に、それぞれ相続により財産を取得した者に係る相続税の課税価格が当該財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額（後記（10））である（相続税法17条）。

(1) 本件相続人らの各取得財産の価額（別表6順号④）

ア 原告ら及び丁 各5億0672万6040円

イ 戊 2億5336万3020円

相続税法55条は、相続税の課税価格を計算する場合において、遺産の全部又は一部が未分割であるときには、その未分割財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（904条の2を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って取得したものとして課税価格を計算する旨規定する。本件相続に係る取得財産は、本件各更正処分当時、全て、本件相続人らによっていまだ分割されていない財産であるから、本件相続人ら各人

の取得財産の価額は、本件相続の相続財産の価額（上記1、別表6順号①）を本件相続人らが民法（平成25年法律第94号による改正前のもの。以下同じ。）所定の法定相続分でそれぞれ取得したもとして計算した金額である。

(2) 本件相続人らの各取得財産から控除すべき額（別表6順号⑤）

ア 原告ら及び丁 各393万8276円
イ 戊 196万9138円

相続税法13条及び14条の規定により算出される本件相続に係る取得財産(上記(1))から控除すべき債務及び葬式費用の総額は、本件申告書に記載された金額（乙1・1頁）と同額の1378万3966円である。そして、相続人等が実際に負担する金額が確定していないときは、民法900条から902条までの規定による相続分の割合に応じて負担する金額が控除すべき債務及び葬式費用として取り扱われる（相続税法基本通達〔昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達。ただし、平成22年6月17日付け課資2-12ほかによる改正前のもの。〕13-3）。

(3) 本件相続人ら各人の課税価格（別表6順号⑥）

ア 原告ら及び丁 各5億0278万7000円
イ 戊 2億5139万3000円

本件相続人ら各人の本件相続税に係る課税価格は、いずれも、上記(1)の本件相続に係る取得財産の価額から上記(2)の債務及び葬式費用を控除した額である（なお、国税通則法118条1項により1000円未満の端数は切捨て。）。

(4) 本件相続に係る課税価格の合計（別表6順号⑥） 17億5975万4000円
上記(3)の合計額である。

(5) 遺産に係る基礎控除（別表6順号⑦） 9000万0000円

本件相続税の総額を計算する場合において、相続税法15条の規定により、課税価格の合計額から控除する金額は、1000万円に亡丙の相続人の数である4を乗じて得た金額と5000万円との合計額9000万円である。

(6) 課税される遺産総額（別表6順号⑧） 16億6975万4000円

課税される遺産総額は、上記(4)の本件相続に係る課税価格の合計から上記(5)の基礎控除額9000万円を控除した額である。

(7) 法定相続分に応ずる金額（別表6順号⑩）

ア 原告ら及び丁 各4億7707万2000円
イ 戊 2億3853万6000円

上記(6)の課税される遺産総額を本件相続人らの各法定相続分に応じてそれぞれに按分した額である（なお、国税通則法118条1項により、1000円未満の端数は切捨て。）。

(8) 税率の適用（別表6順号⑫）

ア 原告ら及び丁 各1億9153万6000円
イ 戊 7841万4400円

上記(7)の法定相続分に応ずる金額に各人ごとに相続税法16条が定める税率を乗じた額である（別表6順号⑪は「相続税の総額の基礎となる税額」の簡易な計算式である。なお、国税通則法119条1項により、100円未満の端数は切捨て。）。

(9) 相続税の総額（別表6順号⑫） 6億5302万2400円

上記（８）を合計した金額である。

(10) 原告らの各相続税額（別表６順号⑭） 各１億８６５７万７８８１円

原告らの各相続税額は、上記（９）の相続税の総額に、原告ら各人の課税価格（上記（３））が本件相続人らの課税価格の合計額（上記（４））に占める割合（別表６順号⑬）を乗じた金額となる（国税通則法基本通達（徴収部関係）第１１９条関係６により１円未満の端数は切捨て。）。

(11) 相続税額の加算（原告乙。別表６順号⑮） ３７３１万５５７６円

相続税法１８条は、相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族（当該被相続人の直系卑属が当該被相続人の養子となっている場合を含まない。）及び配偶者以外の者である場合においては、その者に係る相続税額は、同法１７条の規定により算出した金額（本件では上記（１０）の金額）にその１００分の２０に相当する金額を加算した金額とする旨規定する。

本件においては、原告乙は亡丙の孫養子であり、亡丙の一親等の血族及び配偶者以外の者に当たるから、同法１８条による相続税額の上記加算をすることとなるところ、その加算額は、上記（１０）の原告乙の相続税額の１００分の２０に相当する３７３１万５５７６円である（国税通則法基本通達（徴収部関係）第１１９条関係６により１円未満の端数は切捨て。）。

(12) 原告らの納付すべき相続税額（別表６順号⑰）

ア 原告甲 １億８６５７万７８００円

上記（１０）の金額と同額である（なお、国税通則法１１９条１項の規定により、１００円未満を切り捨てた後のもの。）。

イ 原告乙 ２億２３８９万３４００円

上記（１０）の相続税額に、上記（１１）の相続税額の加算をした金額である（なお、国税通則法１１９条１項の規定により、１００円未満を切り捨てた後のもの。）。

３ 本件各更正処分の適法性

本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額は、原告甲につき１億８４１８万９０００円、原告乙につき２億２１０２万６８００円（別紙２「課税の経緯」の原告らに係る各「納付すべき税額」欄）であり、いずれも上記２（１２）の本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額を下回っているから、本件各更正処分はいずれも適法である。

第２ 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

１ 原告らが本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった税額は、原告甲につき１８４６万円、原告乙につき２２１５万円となり（前記第１の２（１２）の金額と本件申告書に係る申告額の差額。ただし、国税通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）、上記金額を基に国税通則法６５条１項の規定に基づき１００分の１０の割合を乗じて計算した過少申告加算税の額は、原告甲につき１８４万６０００円、原告乙につき２２１万５０００円となる。

２ 本件各賦課決定処分は、原告らに賦課する過少申告加算税を、原告甲につき１６０万７０００円、原告乙につき１９２万９０００円としたものであり、本件各賦課決定処分の金額はいずれも上記１の金額を下回っているから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

別表 1 及び別表 2、別表 3（付表 1 及び付表 2 含む）、別表 4、別表 5 の 1 及び別表 5 の 2 省略

相続税の課税価格及び税額の計算明細書

(単位：円)

項目	順号	各人の合計	原告甲	原告乙	丁	戊	
取得財産の価額	①	1,773,541,140					
債務・葬式費用	②	13,783,966					
相続税法55条による各人の取得財産	民法の規定による相続分	③	1	2/7	2/7	2/7	1/7
	①×各人の③	④	1,773,541,140	506,726,040	506,726,040	506,726,040	253,363,020
各人の債務・葬式費用 (②×各人の③)	⑤	13,783,966	3,938,276	3,938,276	3,938,276	1,969,138	
課税価格(④-⑤)【注1】	⑥	1,759,754,000	502,787,000	502,787,000	502,787,000	251,393,000	
遺産に係る基礎控除額	⑦	90,000,000	5,000万円+(1,000万円×4人)				
課税される遺産総額	⑧	1,669,754,000	各人の合計の⑥-⑦				
各人の法定相続分	⑨	1	2/7	2/7	2/7	1/7	
法定相続分に応ずる金額【注1】 (「各人の合計」の⑧×各人の⑨)	⑩	1,669,752,000	477,072,000	477,072,000	477,072,000	238,536,000	
各人の⑩に対する適用税率等	⑪		⑩×50%-4700万円			⑩×40%-1700万円	
相続税の総額 (⑪による算出額)	⑫	653,022,400	191,536,000	191,536,000	191,536,000	78,414,400	
按分割合 (各人の⑥÷「各人の合計」の⑥)	⑬	1	$\frac{502,787,000}{1,759,754,000}$	$\frac{502,787,000}{1,759,754,000}$	$\frac{502,787,000}{1,759,754,000}$	$\frac{251,393,000}{1,759,754,000}$	
各人の相続税額 (「各人の合計」の⑫×各人の⑬)	⑭	653,022,398	186,577,881	186,577,881	186,577,881	93,288,755	
相続税法18条による相続税額の2割加算	⑮	37,315,576		37,315,576			
税額控除	⑯	0	0	0			
納付すべき税額 (⑭+⑮-⑯)【注2】	⑰	690,337,700	186,577,800	223,893,400			

(注1) ⑥及び⑩の各人欄は、1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

(注2) ⑰の各人欄は、100円未満の端数を切り捨てた金額である。