

最高裁判所 (第三小法廷) 平成●●年 (〇〇) 第●●号 相続税更正及び加算税賦課決定取消請求上告受理事件

国側当事者・国

平成29年2月28日原判決破棄・差戻し

(控訴審・東京高等裁判所、平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成28年1月13日判決、本資料266号-4・順号12782)

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成27年7月16日判決、本資料265号-114・順号12697)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年 (〇〇) 第●●号相続税更正及び加算税賦課決定取消請求事件について、同裁判所が平成28年1月13日に言い渡した判決に対し、上告人らから上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

原判決を破棄する。

本件を東京高等裁判所に差し戻す。

理 由

上告代理人脇田敬志の上告受理申立て理由について

- 1 本件は、共同相続人である上告人らが、相続財産である土地の一部につき、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国税庁長官通達。以下「評価通達」という。) の24に定める私道の用に供されている宅地 (以下「私道供用宅地」という。) として相続税の申告をしたところ、相模原税務署長から、これを貸家建付地として評価すべきであるとしてそれぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分 (以下、これらを併せて「本件各処分」という。) を受けたため、被上告人を相手に、本件各処分 (更正処分については申告額を超える部分) の取消しを求める事案である。
- 2 (1) 相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による旨を定めている。
(2) 評価通達1 (2) は、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による旨を定め、評価通達11は、宅地の評価は、原則として、市街地的形態を形成する地域にある宅地については路線価方式により、それ以外の宅地については倍率方式により行う旨を定めている。

評価通達24は、私道供用宅地の価額は、評価通達11から21-2までの定め（路線価方式又は倍率方式）により計算した価額（以下「自用地の価額」という。）の100分の30に相当する価額によって評価し、この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しない旨を定めている。

3 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) A（以下「被相続人」という。）は、平成20年3月●日に死亡し、上告人らがその財産を共同相続した（以下、この相続を「本件相続」という。）。

(2) ア 被相続人の相続財産の中には、第1審判決別紙2物件目録1記載1の土地（以下「本件相模原土地」という。）及び同別紙3物件目録2記載1から4までの土地（以下「本件大和土地」という。）並びに本件相模原土地上の共同住宅3棟（以下「本件相模原共同住宅」という。）及び本件大和土地上の共同住宅8棟（以下「本件大和共同住宅」という。）が含まれていた。

イ 上告人らは、平成20年5月25日、本件相続に係る遺産分割協議をし、上告人の1人が、本件相模原土地及び本件大和土地並びに本件相模原共同住宅及び本件大和共同住宅（以下「本件各共同住宅」という。）を取得した。

ウ 本件相模原土地には、インターロッキング舗装が施された幅員2mの歩道状空地（以下「本件相模原歩道状空地」という。）が存在する。本件相模原歩道状空地は、被相続人が平成14年11月に相模原市長から都市計画法所定の開発行為の許可を受けて本件相模原共同住宅を建築した際に、相模原市開発行為等指導要綱を踏まえた市の指導によって、市道に接する形で整備された。

エ 本件大和土地には、インターロッキング舗装が施された幅員2mの歩道状空地（以下「本件大和歩道状空地」という。）が存在する。本件大和歩道状空地は、被相続人が平成14年11月及び同15年6月に大和市長から都市計画法所定の開発行為の許可を受けて本件大和共同住宅を建築した際に、大和市の「都市計画法施行令第25条第2号ただし書の運用基準」を踏まえた市の指導によって、市道に接する形で整備された。

オ 本件相模原歩道状空地及び本件大和歩道状空地（以下「本件各歩道状空地」という。）とこれらに接する各市道との間には、若干の段差があるものの、特に出入りを遮るものはなく、外観上、車道脇の歩道として本件各共同住宅の居住者等以外の第三者も利用することが可能な状態となっている。なお、本件各歩道状空地は、いずれも遅くとも平成25年4月以降、近隣の小学校の通学路として指定され、児童らが通学に利用している。

(3) ア 上告人らは、平成21年1月14日、相模原税務署長に対し、本件各歩道状空地につき、不特定多数の者の通行の用に供されている私道供用宅地であるとしてその価額を評価せずに、本件相続に係る相続税申告書を提出した。その後、上告人らは、本件相模原歩道状空地につき、その価額を自用地の価額の100分の30に相当する価額とする旨の修正申告書を提出した。

イ 相模原税務署長は、平成23年7月8日付けで、上告人らに対し、本件各歩道状空地につき、いずれも私道供用宅地に該当せず、本件各共同住宅の敷地（貸家建付地）として評価すべきであるとして、本件各処分をした。

4 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断して、本件各処分は適法であり、

上告人らの請求をいずれも棄却すべきものとした。

私人が所有する道を私道と捉えた場合、①建物敷地の接道義務を満たすために建築基準法上の道路とされるものは、道路内の建築制限（同法44条）や私道の変更等の制限（同法45条）などの制約があるのに対し、②所有者が事実上一般の通行の用に供しているものは、特段の事情のない限り、私道を廃止して通常の宅地として利用することも可能であるから、評価通達24にいう私道とは、その利用に①のような制約があるものを指すと解するのが相当である。

本件各歩道状空地は、建築基準法等の法令上の制約がある土地ではなく、また、本件各歩道状空地が市から要綱等に基づく指導によって設置されたことをもって上記①のような制約と評価する余地があるとしても、これは被相続人がそれを受け入れつつ開発行為を行うのが適切であると考へた上での選択の結果生じたものであり、上告人らが利用形態を変更することにより通常の宅地と同様に利用することができる潜在的な可能性と価値を有するから、評価通達24にいう私道供用宅地に該当するとはいえない。

5 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 相続税法22条は、相続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を定めているところ、ここにいう時価とは、課税時期である被相続人の死亡時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。そして、私道の用に供されている宅地については、それが第三者の通行の用に供され、所有者が自己の意思によって自由に使用、収益又は処分をすることに制約が存在することにより、その客観的交換価値が低下する場合に、そのような制約のない宅地と比較して、相続税に係る財産の評価において減額されるべきものといえることができる。

そうすると、相続税に係る財産の評価において、私道の用に供されている宅地につき客観的交換価値が低下するものとして減額されるべき場合を、建築基準法等の法令によって建築制限や私道の変更等の制限などの制約が課されている場合に限定する理由はなく、そのような宅地の相続税に係る財産の評価における減額の要否及び程度は、私道としての利用に関する建築基準法等の法令上の制約の有無のみならず、当該宅地の位置関係、形状等や道路としての利用状況、これらを踏まえた道路以外の用途への転用の難易等に照らし、当該宅地の客観的交換価値に低下が認められるか否か、また、その低下がどの程度かを考慮して決定する必要があるといふべきである。

(2) これを本件についてみると、本件各歩道状空地は、車道に沿って幅員2mの歩道としてインターロッキング舗装が施されたもので、いずれも相応の面積がある上に、本件各共同住宅の居住者等以外の第三者による自由な通行の用に供されていることがうかがわれる。また、本件各歩道状空地は、いずれも本件各共同住宅を建築する際、都市計画法所定の開発行為の許可を受けるために、市の指導要綱等を踏まえた行政指導によって私道の用に供されるに至ったものであり、本件各共同住宅が存在する限りにおいて、上告人らが道路以外の用途へ転用することが容易であるとは認め難い。そして、これらの事情に照らせば、本件各共同住宅の建築のための開発行為が被相続人による選択の結果であるとしても、このことから直ちに本件各歩道状空地について減額して評価をする必要がないといふことはできない。

(3) 以上によれば、本件各歩道状空地の相続税に係る財産の評価につき、建築基準法等の法令による制約がある土地でないことや、所有者が市の指導を受け入れつつ開発行為を行うことが適切であると考えて選択した結果として設置された私道であることのみを理由として、前

記（１）において説示した点について具体的に検討することなく、減額をする必要がないとした原審の判断には、相続税法２２条の解釈適用を誤った違法があるというべきである。

６ したがって、原審の判断には判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があり、論旨はこの趣旨をいうものとして理由がある。原判決は破棄を免れない。そして、本件各歩道状空地につき、前記５（１）において説示した点について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第三小法廷

裁判長裁判官 山崎 敏充

裁判官 岡部 喜代子

裁判官 大谷 剛彦

裁判官 大橋 正春

裁判官 木内 道祥

当事者目録

上告人	甲
上告人	乙
上告人	丙
上告人	丁
上告人	戊
上記5名訴訟代理人弁護士	脇田 敬志
被上告人	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
同指定代理人	定塚 誠
	乙部 竜夫
	石田 佳世子
	木本 正樹
	鷺津 晋一
	船越 真史
	松本 明敏
	玉田 康治
	安岡 美香子
	羽鳥 裕士
	千葉 杏奈
	加藤 千博
	谷 尚嗣
	鶴 広大

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号相続税の更正及び加算税賦課決定取消請求上告受理申立事件

申立人 甲 外4名

根手方 国

上告受理申立理由書

平成28年3月17日

最高裁判所 御中

申立人ら訴訟代理人弁護士 脇田 敬志

第1 原審判断の概要

- 1 原審は、本件争点を本件各歩道状空地が評価基本通達24の適用される私道供用宅地に該当するか否かであるとした上で（原審の引用する第一審（東京地方裁判所平成●●年（〇〇）第●●号）7頁「第2」の「4」）、検討の項（原審の引用する第一審20頁以下「第3」の「2」）において、要旨以下のとおり判示する。
- 2 評価基本通達24にいう「私道」がいかなるものかについて、同通達上は明記されていない。そこで検討すると、私人が所有する道という広い意味で私道を捉えた場合、その中には、例えば、複数の建物敷地のいわゆる接道義務を満たすために当該各敷地所有者が共有する道であつて建築基準法上の道路とされているものもあるであろうし、他方において、宅地の所有者が事実上その宅地の一部を通路として一般の通行の用に供しているものもあり得るところである。このうち、前者は、これに隣接する各敷地の所有者が、それぞれその接道義務を果たすために不可欠のものであるから、個別の敷地所有者（すなわち私道の一共有者）の意思により、これを私道以外の用途に用いることには困難を伴うといえるし、また、道路内の建築制限（建築基準法44条）や私道の変更等の制限（同法45条）も適用されるのであつて、その利用には制約があるものである。これに対して、後者は、宅地の所有者が宅地の使用方法の選択肢の一つとして任意にその宅地の一部を通路としているにすぎず、特段の事情のない限り、通路としての使用を継続するか否かは当該所有者の意思にゆだねられているのであつて、その利用に制約があるわけではない。

このような違いを宅地の価額の評価という観点からみた場合、前者については、上記のような制約がある以上、評価基本通達24が定めるように、所定の方法により計算された価額の30%で評価することとし、それが不特定多数の者の通行の用に供されているためにより大きい制約を受ける状況にあるといえるときにはその価額を評価しないとするには、合理性があるものといえることができる。しかしながら、後者については、そもそもかかる制約がなく、特段の事情がない限り、私道を廃止して通常の宅地と同様に評価するのがむしろ合理的というべきである。そうすると、評価基本通達24にいう「私道」とは、その利用に上記のような制約があるものを指すと解するのが相当である。

- 3 原審は、上記のとおり判示した上で、本件各歩道状空地が評価基本通達24の適用される私道供用宅地に該当するか否かについて、
 - ①本件各歩道状空地の利用について、私道としての建築基準法上の利用制限が課されることに

なるわけではないこと

- ②本件各歩道状空地が設けられたのは、要綱等に基づき歩道部分を設けるように指導されたことによるものであるが、本件各土地の利用方法として様々な選択肢があり得る中で、本件被相続人は、上記開発行為をすることを選択したのであって、その結果、上記私道を受けて、本件歩道状空地を設けることとなったものであるところ、かかる制約は、それを受け入れつつ開発行為を行うのが本件各土地の利用形態として適切であると考えた上での選択の結果生じたものといえる。しかも、本件各土地は、原告らが相続したものであり、同人らが、その意思により、本件各土地の利用形態を変更すれば、上記のような制約を受けることもなくなるのであるから、通常の宅地と同様に利用することができる潜在的可能性とそれに相応する価値を有しているといえる。
- ③制約の態様についてみると、本件各土地においては、歩道としての供用が求められているに過ぎない。
- ④しかも、本件各歩道状空地も含めて建物敷地の一部として建ぺい率等が算定されているのであって、所定の容積率の建物を建築し得るための建物敷地としての役割をも果たしており、それに相応する価値を現に有していると考えられる。

などの事情に照らすと、評価基本通達24が想定している私道に課せられた制約の程度と、本件各歩道状空地に課せられている上記の制約の程度は、大きく異なるものといわざるを得ないのであり、上記2の後者の程度の制約しかない本件歩道状空地をもって、評価基本通達24の適用される私道供用宅地に該当することはできないとする。

上記の認定は、将来の本件各歩道状空地の利用形態の変更の潜在的可能性は、利用形態の変更が制限されていない本件各歩道状空地の現況（現時点における客観的可能性）にはかならず、所有者等の主観的事情によって左右されるものではないから、相続税法22条が財産の価額は当該財産の取得の時における「時価」によるとし、評価基本通達1（2）が時価とは「財産の現況に応じ」て認められる価額をいうとしているにもかかわらず、上記利用形態の変更をも考慮することは誤りではないという考え方に基づいている（原審7頁「第3」の「(6)」）。

第2 原審判断の最高裁判所の判例との相反

租税法律主義に関して、最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁、判タ553号84頁は、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（84条）。それゆえ、課税要件及び課税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である…」と判示している。これは、課税要件法定主義（課税要件及び租税の賦課徴収の手続は法律によって規定されなければならないこと）と課税要件明確主義（課税要件及び租税の賦課徴収の手続はなるべく一義的で明確でなければならないこと）を確認したものといえる。

そして、租税法律主義の原則は、国民の経済生活における法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることをその趣旨とするものであるところ、この原則は、単に立法上の原則にとどま

るものではなく、租税法規の解釈にもその趣旨が及ぶものと解されており、租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解されている。

このような租税法規の解釈の在り方については、過去の最高裁判例においても述べられており、①最二小判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁、判タ303号146頁は、譲渡担保による不動産の取得につき地方税法73条の7第3号（当時）を類推適用した原審の判断につき、「地方税法73条の7第3号は信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない。」として、原審の判断には同号の解釈適用を誤った違法があるとしている。また、②最三小判平成22年3月2日民集64巻2号420頁、判タ1323号77頁は、ホステスに対する報酬に係る所得税法施行令322条の「当該支払期間の計算期間の日数」とは、集計期間の日数ではなく、その実際の出勤日数であるとした原審の判断につき、「原審は、上記…のとおり判断するが、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、…文言上困難である」などとして、原審のような解釈は採用できないとしている。

原審は、①評価基本通達24にいう「私道」を、個別の敷地所有者の意思により、これを私道以外の用途に用いることには困難を伴うといった「制約」のある土地と定義し、②将来の本件各歩道状空地の利用形態の変更の潜在的可能性は、利用形態の変更が制限されていない本件各歩道状空地の現況（現時点における客観的可能性）にはかならず、所有者等の主観的事情によって左右されるものではないから、相続税法22条が財産の価額は当該財産の取得の時ににおける「時価」によるとし、評価基本通達1の（2）が時価とは「財産の現況に応じ」て認められる価額をいうとしているにもかかわらず、上記利用形態の変更をも考慮することができる。

しかし、①についていえば、原審は、法律・通達の文言として規定されていない「制約」を私道たる要件として新たに定義しているものであり、上記最高裁判例の示した「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」との判断と相反するものである。

また、②についていえば、相続税法22条の「時価」とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価基本通達の定めによって評価した価額によるとされている（評価基本通達1の（2））。上記のうち、「課税時期」とは、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した日又は相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与により取得したものとみなされた財産の取得の日をいい、また、「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」とは、当該財産の客観的な交換価値をいうと解される。

しかるところ、本件相模原土地、及び本件大和土地は、上告人らが上記各土地を相続により取得した時点において、いずれも現況の貸家としての利用方法が土地の利用方法として、最も有効の使用方法である上（甲25、26）、現在の所有者である上告人甲は、現況を変更するつもりはない（甲35）。そして、現況の本件相模原歩道状空地の客観的な交換価値は、概ね70%減価又は0評価、本件大和市歩道状空地の客観的な交換価値は、0評価が妥当である（甲34、41）。

そうすると、本件各歩道状空地が、課税時期において、通常の宅地と同等の客観的交換価値を有しないことは明らかであり、これを減価評価しないという判断は、「時価」について、課税時期について、将来の用途の変更可能性を考慮する拡張解釈をすることによって、初めて可能になるものである。

これは、評価通達による「時価」（相続税法22条）の解釈をみだりに拡張解釈するものであり、ひいては、相続税法22条の「時価」概念自体をも拡張解釈するものである。

したがって、②についても、上記最高裁判例の示した「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」との判断と相反するものである。

第3 結論

以上のおり、原判決は、明らかにこれまでの最高裁判所判例と相反する判断をしており、租税法律主義といった重要な事項を含む、相続税法22条の法令解釈につき法令違反があるものであるから（民訴法318条1項）、破棄を免れない。

よって、御庁のご判断を賜りたく、本上告受理の申立てをする次第である。

以上