

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(富田林税務署長)

平成29年5月11日棄却・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年10月26日判決、本資料266号-145・順号12923)

判 決

控訴人(原告)	甲
同訴訟代理人弁護士	藤井 宣行
同補佐人税理士	細谷 陸雄
同	多田 宗央
同	小寺 新一
同	吉村 一成
被控訴人(被告)	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	富田林税務署長
	田中 卓
同指定代理人	松山 修
同	長西 研太
同	福田 幸治
同	大阪 哲哉
同	寺村 隼人

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 富田林税務署長が、平成25年7月1日付けで控訴人に対してした、乙(平成21年11月●日死亡)の相続開始に係る相続税について、更正をすべき理由がない旨の通知処分(平成25年8月22日付けでした減額更正処分後のもの)を取り消す。
- (3) 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

## 第2 事案の概要

1 乙（平成21年11月●日死亡、以下「乙」という。）の相続人である控訴人が、乙の相続（以下「本件相続」という。）開始に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の納税申告書を提出した後、本件相続税に係る更正をすべき旨の請求（以下「本件更正請求」という。）をしたところ、富田林税務署長が、本件更正請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、その後、本件相続税を減額する更正処分（以下「本件更正処分」といい、本件更正処分後の上記通知処分を「本件通知処分」という。）をした。

本件は、控訴人が、本件通知処分には、控訴人が本件相続によって取得した家屋（貸家）及びその敷地（貸家建付地）の価額を誤って評価した違法があると主張して、本件通知処分の取消しを求めた事案である。

2 原判決は、控訴人の請求を棄却した。そこで、控訴人が原判決を不服として控訴した。

3 関係法令等の定め、前提となる事実、課税の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張並びに争点及び当事者の主張は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1から4まで（原判決2頁17行目から9頁12行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決4頁18行目の「本件相続」の次に「開始時」を、21行目の「本件相続」の次に「開始」をそれぞれ加える。

(2) 原判決6頁9行目の「合わせて」を「併せて」と改める。

(3) 原判決7頁24行目の「課税通達」を「評価通達」と改める。

(4) 原判決9頁6行目の「本件相続」の次に「開始」を加える。

(5) 原判決22頁16行目の「甲1」の次に「の1枚目の」を加える。

## 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、後記2のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」の1及び2（原判決9頁14行目から13頁16行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 控訴人は、①原判決は、評価通達26（注）2の趣旨を誤解していること、②原判決の立論は、貸家に係る空室部分の実態を考慮せずに、実質的には単に、賃貸されていない期間の長短のみをもって、一時的空室部分該当性を判断しているにすぎないこと、③一時的空室部分該当性は、当該貸家に係る空室部分が空室となった以降も「収益資産としての実態を失っていないと認めるに足りる客観的事実の有無」により判断すべきであることを指摘し、本件各空室部分は、課税時期において収益資産としての実態を失っていないから、いずれも一時的空室部分に該当すると主張するが、以下のとおり理由がない。

(1) 上記①（評価通達の趣旨）について

控訴人は、評価通達26の改正に関する説明文書（甲23、以下「I」という。）の記載を基に、Iは、「アパート等に現に借家人が存在している限りは、その借家人の有する権利に起因する一定の制約が、当該賃貸借契約の目的物のみならずアパート等の敷地全体に及ぶことから、一時的に空室が生じたとしても、それによって、そのアパート等の敷地の価値（時価）が上昇するものではなく、空室となった後においても、当該敷地についてなお借家権価額を控除して評価する」とものと解釈し、このことを前提に評価通達26（注）2を定めたと説明していること、しかし、原判決は、本件各空室部分について、他の独立部分に「借

家人が存在することによって、その敷地や建物全体にも当該借家人が有する借家権に起因する一定の制約」が消滅していないにもかかわらず、その制約が消滅したもの（借家権の負担が存在しないもの）として評価し、いずれも一時的空室部分に該当しないと判断したことを指摘し、原判決の判断は、評価通達26（注）2の適用上、相続財産の時価を算定するための解釈として合理的なものとはいえず、相続税法22条に反する違法なものであると主張する。

この点、控訴人がその主張の根拠とするIには、「アパート等に現に借家人が存在している場合には、その借家人の有する権利は敷地全体に及ぶと考えられることから、このような一部に空室のあるアパート等については、入居者のいないアパートや一戸建ての貸家と異なり、借家人の存在がその敷地全体の価格形成において相当の減価要素となり得る場合もある」と記載されている。しかし、この部分は、その後の記載も併せて理解すれば、貸家建付地上の貸家に一時的空室部分が生じている場合に、空室部分を賃貸割合の算定において考慮できる場合があること（課税時期においても賃貸されていたものと取り扱うことができること）の理由を説明したにすぎない。控訴人は、上記記載を捉えて、アパート等の一部に空室が生じた場合でも、他の独立部分に現に借家人が存在する以上、当該空室部分及びこれに係る敷地の評価額に影響はないから、貸家及び貸家建付地としての減額を行うべきであると主張するが、上記記載は、控訴人の主張を裏付けるものではない。むしろIには、評価通達26（注）2の趣旨につき、「建物の全部又は一部が、貸し付けられているかどうかについては、課税時期における現況に基づいて行うのが原則である」が、「継続的に賃貸の用に供されているような場合について、原則どおり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、必ずしも実情に即したものとはいえない」、「そこで、継続的に賃貸されていたアパート等の各独立部分で…アパート等の各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室となっていたに過ぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととした」と記載されており、これによれば、アパート等の各独立部分につき、当該部分が継続的に賃貸されていたことを前提としつつ、課税時期において賃貸されていなかったことが一時的なものであることを要件として、例外的に貸家建付地としての減額を行うことが説明されているのであるから、このような説明は、もはや控訴人の上記主張と相容れないものである。

## （2）上記②（原判決の判断基準）について

控訴人は、貸家に係る空室部分が「継続的に賃貸の用に供されているような」状態、すなわち、賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間中、他の用途に供されておらず、空室となった後も継続的にその空室部分が不動産所得を生ずべき（賃貸）業務の用に供されて、空室部分が生じた後も収益資産としての実態を失っていない状態にあれば、一時的空室部分に該当すると認められ、賃貸されていない期間（以下「空室期間」という。）が「例えば1か月程度」という曖昧な数値を判断基準とすべきでなく、仮に、空室期間が1か月以上であったとしても、その他の要素も含めて考慮した結果、一時的空室部分に該当することは当然にあり得ることを指摘し、単に空室期間の長短のみをもって一時的空室部分該当性を判断した原判決は明らかに誤っていると主張する。

しかし、相続財産につき、貸家及び貸家建付地として所要の減額を行うか否かは、課税時期において当該財産が現実に賃貸されているか否かを基準に判断すべきであって、現実に賃貸されていない場合には、借家権が存在することに伴う種々の制約による経済的価値の低下

がない以上、貸家及び貸家建付地として所要の減額を行わないのが原則であり、課税時期に現実に賃貸されていないにもかかわらず、一時的空室部分として評価して賃貸されているものに含めることとして差し支えないとする評価通達26（注）2の定めは例外的な取扱いを定めたものにすぎない。そして、評価通達26（注）2が「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かったと認められるものを含むこととして差し支えない」と定めるとおり、課税時期において賃貸されていなかったことが「一時的」なものであることを要件としていることからすると、上記例外的な取扱いが認められるか否かを判断するに当たっては、賃貸されていない期間（空室期間）が重要な要素となることは明らかである。

そうすると、一時的空室部分該当性の判断に当たっては、現実の賃貸状況、取り分け、空室期間の長短を重要な要素として考慮しなければならないのであって、これを考慮せずに、本件各空室部分が「継続的に賃貸の用に供されている」状態にあるという理由のみで上記例外的な取扱いを認めることはできない。また、本件各空室部分の空室期間は、最も短い場合でも5か月であり、「例えば1か月程度」ととどまらずに、むしろ長期間に及んでいるといえるから、「一時的」なものであったとはいえない。

### （3）上記③（控訴人主張の判断基準）について

控訴人は、相続財産の価額を算出するに際しても、不動産の取引実態、すなわち、アパート等の売買取引においては、空室率が高い収益物件は、賃料収入も相対的に少ないから売買価格は低下し、空室率が低い収益物件は、賃料収入が相対的に多いから売買価格は上昇することや、他方、不動産所得を生ずべき業務の用に供することを取りやめたアパート等は、借家人に対する立退料の負担が価格形成要因として表面化するから、空室率が高い物件ほど売買価格は上昇し、空室率が低い物件ほど売買価格は低下することに配慮した基準を導くべきであり、現行の評価通達を前提としてもそのような基準を導くことは可能であることを指摘し、一時的空室部分該当性は、貸家に係る空室部分が空室となった以降も「収益資産としての実態を失っていないと認めるに足る客観的な事実の有無」により判断すべきであると主張する。

この点、控訴人は、「収益資産としての実態」の内容につき、具体的には、賃貸借契約が終了した後も、引き続き賃借人の募集を行い、何時にても新たな賃借人が入居することができるように当該空室部分の保守・管理を行い、不動産所得を生ずべき業務の用に供している事実が認められる場合であると主張する。しかし、評価通達上、課税時期において現実に賃貸されていない場合には、貸家及び貸家建付地として所要の減額を行わないのが原則であり、課税時期に現実に賃貸されていないにもかかわらず、一時的空室部分と評価して、賃貸されているものに含めることに差し支えないとする評価通達26（注）2は例外的な取扱いを定めたものにすぎない。そして、一時的空室部分該当性の判断に当たっては、単に賃貸用建物として建築されたか否かという事情のみならず、現実の賃貸状況をも考慮すべきであるところ、評価通達26（注）2の文言や趣旨を考慮すると、本件各空室部分につき、賃貸借契約が終了した後も引き続き賃借人の募集を行い、何時にても新しい賃借人が入居できるように保守・管理が行われていたとしても、それだけで直ちに一時的空室部分に該当するといえないことは明らかである。控訴人の上記主張は、評価通達の解釈としては失当というべきである。

3 その他、控訴人の当審における主張・立証を勘案しても、上記認定・判断を左右するに足りない。

4 以上によれば、控訴人の請求は理由がないからこれを棄却すべきである。

よって、これと同旨の原判決は正当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 田川 直之

裁判官 高橋 善久

裁判官 高橋 伸幸