

大阪高等裁判所 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(芦屋税務署長)

平成30年1月12日棄却・上告

(第一審・神戸地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成29年3月7日判決、本資料267号-39・順号12988)

判 決

控訴人(1審原告)	甲
控訴人(1審原告)	乙
控訴人(1審原告)	丙
被控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	芦屋税務署長 小倉 敏郎
同指定代理人	望月 一輝 長西 研太 足立 昌隆 佐藤 里香 兼子 健二

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 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 芦屋税務署長が控訴人甲に対して平成26年11月26日付けでした亡丁(平成24年6月●●日死亡。以下「亡丁」という。)の相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格7260万3000円、納付すべき税額718万7400円を超える部分(ただし、平成28年7月5日付け更正処分後のもの)及び過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、平成28年7月5日付け変更決定処分後のもの)を取り消す。
- 3 芦屋税務署長が控訴人乙に対して平成26年11月26日付けでした亡丁の相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格7260万3000円、納付すべき税額718万7400円を超える部分(ただし、平成28年7月5日付け更正処分後のもの)及び過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、平成28年7月5日付け変更決定処分後のもの)を取り消す。
- 4 芦屋税務署長が控訴人丙に対して平成26年11月26日付けでした亡丁の相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格7260万3000円、納付すべき税額718万7400円を超

える部分（ただし、平成28年7月5日付け更正処分後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成28年7月5日付け変更決定処分後のもの）を取り消す。

## 第2 事案の概要（以下、略語は、特記しない限り原判決の例による。）

### 1 事案の要旨

本件は、亡丁の相続人である控訴人らが、亡丁の相続（本件相続）に係る相続税の申告において、控訴人甲（控訴人甲）の取得した本件各不動産（原判決別紙1物件目録記載1（1）の家屋（本件家屋1）、同1（2）の家屋（本件家屋2）、同2（1）の土地（本件土地1）及び同2（2）の土地（本件土地2））の価額の算定に当たり、本件家屋1及び本件家屋2（本件各係争家屋）のうち相続開始日（平成24年6月●日）において現に賃貸されていなかった独立部分（亡丁が居住の用に供していた本件家屋1の●●号室を除く。本件各空室部分）を財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。評価通達）26にいう「課税時期において賃貸されている各独立部分」（賃貸部分）に当たるとしたのに対し、芦屋税務署長が本件各空室部分は賃貸部分に当たらないとして本件相続に係る相続税の各更正処分（本件各更正処分）及び各過少申告加算税の賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をしたことから、控訴人らが本件各更正処分（ただし、芦屋税務署長が、本件各更正処分に計算の誤りがあったとして平成28年7月5日付けでした本件各更正処分に基づく各相続税を減額する更正処分（本件各減額更正処分）後のもの）及び本件各賦課決定処分（ただし、芦屋税務署長が、同日付けでした本件各賦課決定処分に基づく各過少申告加算税を減額する変更決定処分（本件各変更決定処分）後のもの）のうち申告額を超える部分の取消しを求める事案である。

原審が控訴人らの請求をいずれも棄却したところ、控訴人らが本件控訴を提起した。

### 2 関係法令等の定め

原判決「事実及び理由」欄の第2の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

### 3 前提事実

原判決「事実及び理由」欄の第2の3に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決5頁1行目の「本件各空室部分の賃貸状況及び空室期間」を「本件各空室部分の本件相続開始日（課税時期）前後の空室期間」に改め、同6行目の「本件各不動産」の後に「（いずれも控訴人甲が取得した。）」を加え、同9頁10行目から11行目にかけての「高松国税不服審判所平成20年6月12日裁決（甲6。）」を「国税不服審判所平成20年6月12日裁決（高裁（諸）平19第25号。甲6。）」に、同10頁3行目から4行目にかけての「賃貸されており、その期間も一時的なものではない」を「賃貸されていた」にそれぞれ改める。

### 4 本件各課税処分の適法性に係る被控訴人の主張

原判決「事実及び理由」欄の第2の4に記載のとおりであるから、これを引用する。

### 5 争点及び当事者の主張

下記（1）、（2）のとおり当審における控訴人らの補足的主張を加えるほかは、原判決「事実及び理由」欄の第2の5に記載のとおりであるから、これを引用する。

- （1）国税不服審判所長の裁決は、裁決の拘束力により評価通達記載の判断基準を変更する効力を有する（国税通則法102条）ところ、平成20年高松裁決は、相続開始時点の空室について、所要の手当を行い、入居者を募集して管理維持を行っている場合には、一時的な空室にすぎないと結論づけている。平成20年高松裁決によって評価通達26の判断基準は変更

されており、本件各不動産の評価は平成20年高松裁決によって変更された上記基準に基づいて判断しなければならないところ、本件各係争家屋と平成20年高松裁決における貸家とは、学生用の賃貸マンションと称している点以外に異なる点はないから、本件各空室部分を一時的空室部分と認めずに行われた本件各課税処分は、国家公務員倫理規程1条1項、国税通則法102条、憲法14条及び29条に違反する。

- (2)「財産評価基本通達等の一部改正のあらましについて(情報)」(平成11年7月29日付け資産評価企画官情報。乙24)に挙げられている一時的空室部分の要件のうち「ハ 賃貸されていない期間が、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ること。」は、一時的空室部分と認められるための確定条件を示したものではない。被控訴人が確定されていない条件を振りかざし、本件各空室部分を一時的空室部分と認めないのは、刑法193条に該当する。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 本件において採用すべき財産の評価方法

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。ここでいう時価とは、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(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同29年2月28日第三小法廷判決・民集71巻2号296頁参照)、評価通達の定める評価方法は一般的に合理性を有するものとして課税実務上も定着しており、また、本件各不動産を評価通達に従って評価することについて当事者間に争いはないから、本件各不動産の評価は評価通達に従って行うのが相当である。そして、前記第2の4、5で引用した原判決の摘示する当事者の主張状況に照らすと、本件各不動産の価額ないし賃貸割合は、本件各空室部分が評価通達26(注)2の一時的空室部分に該当するか否かにより定まることになる。

#### 2 本件各不動産の賃貸割合

- (1) 評価通達93、26が貸家及び貸家建付地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、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(本件相続開始時)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、必ずしも不動産の取引実態等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(一時的空室部分)を賃貸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、当該独立部分が一時的空室部分といえるためには、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。

- (2) これを本件各空室部分についてみると、本件各空室部分の課税時期前後の空室期間は原判決別表1の「空室期間」欄のとおりであるところ、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2か月と23日に及ぶものであり、本件各空室部分について課税時期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ない。むしろ、控訴人らは、課税時期当時、賃貸住宅の供給過剰のため本件各空室部分について簡単に賃借人が決まる状態ではなかったと主張しているから、上記のような事情はなかったものと認められる。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ないから、本件各空室部分が一時的空室部分に該当するということとはできない。
- (3) したがって、本件各不動産の賃貸割合は、原判決別表1の各「賃貸割合」欄記載の割合であると認められる。

### 3 控訴人らの主張について

- (1) 控訴人らは、本件各課税処分は「相続開始の直前に空室となったアパートの1室については・・・空室となった直後から不動産業者を通じて新規の入居者を募集しているなど、いつでも入居可能な状態に空室を管理している場合は相続開始時においても被相続人の貸付事業の用に供されているものと認められ、また、申告期限においても相続開始時と同様の状況にあれば被相続人の貸付事業は継続されているものと認められる。」との国税庁ホームページ記載の指針に反すると主張する。しかし、上記記載は、租税特別措置法（措置法）69条の4第1項が規定する小規模宅地等の特例について、同項所定の貸付事業用宅地等に該当するか否かについての見解を示すものであるところ（甲5）、本件各課税処分は小規模宅地等の特例に関するものではないし、小規模宅地等の特例に係る上記見解が評価通達26の適用場面にも当てはまると解すべき合理的根拠もない。控訴人らの上記主張を採用することはできない。
- (2) 控訴人らは、平成20年高松裁決は、相続開始時点の空室について、所要の手当を行い入居者を募集して管理維持を行っている場合には、一時的な空室にすぎないと結論づけたのであり、同裁決によって評価通達26の判断基準は変更されているところ、本件各課税処分は同裁決の拘束力を無視するもので、国税通則法102条1項、憲法14条及び29条等に違反すると主張する。しかし、国税通則法102条1項で規定する裁決の拘束力とは、処分の取消し又は変更の裁決があった場合に、当該処分に関する関係行政庁が、同一の事情の下で、同一の内容の処分を繰り返すことが許されなくなるということの意味するのであって、平成20年高松裁決の事案と本件では個別具体的事実関係を異にするから、同裁決の拘束力が本件に及ぶことはあり得ないし、同裁決と異なる結論に至ったとしても、何ら不公正ないし違法はない。控訴人らの上記主張を採用することはできない。
- (3) その他の控訴人らの主張は、いずれも前記判断を左右するものではない。

### 4 本件各処分の適法性

以上によると、本件各課税処分（本件各減額課税処分後のもの）の根拠等については原判決別紙3「本件各課税処分の根拠等に関する被告の主張」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、不合理な点は認められない。)、これによれば、本件各課税処分はいずれも適法であるというべきである。

#### 第4 結論

以上の次第で、本件各課税処分の取消しを求める控訴人らの請求を棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 田中 俊次

裁判官 竹内 浩史

裁判官 大畑 道広