

東京地方裁判所 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(武蔵野税務署長)

令和2年10月29日棄却・控訴

判 決

原告	T
原告	U
原告	V
原告	W
原告	戊
上記5名訴訟代理人弁護士	嶋田 貴文 内田 哲也 棚橋 栄蔵 山田 文緒
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	武蔵野税務署長 十文字 武夫
同指定代理人	別紙1指定代理人目録記載のとおり

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 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 処分行政庁が平成29年1月31日付けで原告Uに対してした被相続人Aの相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格7072万5000円及び納付税額2112万3700円を超える部分並びに重加算税賦課決定処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成29年1月31日付けで原告Vに対してした被相続人Aの相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格1億5253万円及び納付税額4224万7400円を超える部分並びに重加算税賦課決定処分を取り消す。
- 3 処分行政庁が平成29年1月31日付けで原告Tに対してした被相続人Aの相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格6億6326万7000円及び納付税額2億3903万4300円を超える部分並びに重加算税賦課決定処分を取り消す。
- 4 処分行政庁が平成29年1月31日付けで原告Wに対してした被相続人Aの相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格2億2880万3000円及び納付税額6689万1700円を超える部分並びに重加算税賦課決定処分を取り消す。

- 5 処分行政庁が平成29年1月31日付けで原告戊に対してした被相続人Aの相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格1億7382万8000円及び納付税額4928万8600円を超える部分並びに重加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、被相続人A（以下「本件被相続人」という。）の相続人である原告らが、処分行政庁から平成29年1月31日付けで本件被相続人の相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び重加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたことから、本件各更正処分のうちこれらに先立ってされた各減額更正処分における納付すべき税額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

関係法令の定めは、別紙2関係法令の定めに記載のとおりである。

2 前提事実（証拠等を掲げていない事実は当事者間に争いがない。）

- (1) 本件被相続人と株式会社B（以下「B」という。）との間における売買契約等の締結及びその履行状況

ア 本件被相続人とBは、平成26年5月21日、不動産仲介業等を営む株式会社C（以下「C」という。）の立会いの下、覚え書を取り交わし、本件被相続人所有の別紙3に掲げる土地（以下「本件土地」という。）を売買する旨の合意をした（乙15）。

イ 本件被相続人は、平成26年5月29日、同人の配偶者であるD（以下「D」という。）、養女である原告U（以下「原告U」という。）、長男の子である原告T（以下「原告T」という。）及び原告V（以下「原告V」という。）、二男であるE（以下「E」という。）、三男である原告W（以下「原告W」という。）並びに長女である原告戊（以下「原告戊」といい、D、原告U、原告T、原告V、E及び原告Wと併せて「本件相続人ら」という。）の立会いの下、Cの媒介により、本件土地を代金22億7600万円でBに売り渡す旨の契約（以下「本件売買契約」といい、同契約に係る契約書を「本件売買契約書」という。）を締結した。本件売買契約には、Bが手付金として3億円を支払い、本件被相続人が区画整理事業●●街区の仮換地先全てについて使用収益開始日の通知を受け、かつ、本件被相続人が仮換地上に現に存立している建物の収去義務を履行したときに、残代金全額19億7600万円を支払うこととするほか、本件土地の所有権は、農地法5条の届出が受理された後、残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付を条件として本件被相続人からBへ移転することとする旨の定めがある（甲6）。

また、本件被相続人は、同日、本件相続人らの立会いの下、Cの媒介により、Bと協定書を取り交わし、等価交換方式として、Bが本件土地上に建設する区分所有建物の一部（以下「本件マンション」という。）を本件被相続人が本件売買契約による売買代金をもって購入する旨の協定（以下「本件協定」といい、本件売買契約と併せて「本件売買契約等」という。）を締結した（甲7）。

ウ 本件被相続人とBは、平成26年6月3日、本件土地のうち地目が畑の各土地につき農地法（平成27年法律第50号による改正前のもの。以下同じ。）5条1項6号の届出をした。その後、Y農業委員会から、同届出に係る同月6日付けの受理通知書が交付さ

れた。

エ Bは、平成26年6月13日、本件売買契約に基づく手付金3億円を、F銀行小金井支店の本件被相続人名義の普通預金口座に振り込む方法により支払った。

オ 本件土地について、平成26年6月13日、権利者をB、原因を同年5月29日売買として、本件売買契約に係る残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付を所有権移転登記の条件とする所有権移転仮登記（以下「本件仮登記」という。）がされた。

カ 本件被相続人は、平成26年9月3日、本件売買契約等に関し、原告Tが代表取締役を務めるG株式会社（以下「G」という。）を代理人とする同日付け委任状（以下「本件委任状」という。）に署名押印し、Gに対して代理権を授与した。本件委任状には、Bとの間の本件売買契約等に係る「(仮称)H駅前計画」を推し進めるに当たり、Gに対し、本件売買契約等に基づいて本件被相続人が取得する一切の権利を行使し、本件被相続人が負担する一切の義務を履行することなどとともに、本件協定に基づいてBと後日締結が予定されている区分所有建物等の売買契約等を締結することなどを委任する旨記載されていた。

(2) 本件相続及び本件土地の遺産分割の状況

ア 本件被相続人は、平成26年10月●日に死亡した。

イ 本件相続に係る共同相続人は、本件相続人ら7名である。

ウ 本件土地は、平成26年11月28日付け遺産分割協議により分割され、原告Uが持分100分の9、原告Tが持分100分の51、原告Vが持分100分の25、E、原告W及び原告戊がそれぞれ持分100分5の割合で共有所得した。

(3) I駅●●土地区画整理事業（以下「本件区画整理事業」という。）の進捗状況及び本件土地上にある建物の立退きの状況

ア 本件区画整理事業の進捗状況

(ア) 本件区画整理事業施行地内の●●街区における本件被相続人の仮換地についての工程案は、次のとおりであった。

a 平成26年5月下旬に、●●街区仮換地先のうち、未指定部分に関する仮換地を指定

b 平成26年9月上旬に、使用収益を停止している土地に対する仮換地を指定（使用収益開始日の通知）

c 平成26年11月1日に、使用収益を開始する予定で、この日以降に、建築工事等への着手が可能

(イ) 本件被相続人は、平成26年7月31日付けで、換地設計変更願を小金井市長に対して提出した。

(ウ) 小金井市長は、平成26年8月20日付け「換地設計変更願について」と題する書面により、上記(イ)の換地設計変更願を承認し、その内容どおりに換地設計を変更した旨を本件被相続人に通知した。

(エ) その後、仮換地の指定の効力発生の日に係る仮換地指定通知は、上記(ア) bの予定より約1か月後の平成26年10月●日付けでされたが、同土地の使用収益の開始日は、上記(ア) cの予定のとおり、同年11月1日であった。

イ 本件土地上にある建物の立退き状況

(ア) J株式会社（以下「J社」という。）所有建物について

- a 本件土地の仮換地上にある小金井市●●の土地には、J社所有の建物（以下「J社旧家屋」という。）が建っていた。
- b J社旧家屋の解体期限は平成26年9月末であったところ、J社は、J社旧家屋での業務を同年8月29日で終了し、同年9月1日からは、小金井市●●及び●●上に建築した新社屋にて業務を開始した。また、J社は、同年8月27日付けでK株式会社との間で、J社旧家屋の解体工事に係る請負契約を締結し、当該解体工事は、同年9月20日に完了した。

(イ) 株式会社L（以下「L社」という。）の社屋建物等について

- a 本件土地の仮換地上にある小金井市●●ほかの土地には、原告戊の夫であるMが代表取締役を務めるL社の社屋建物（以下単に「L社の社屋建物」という。）が建っていた。L社の社屋建物はMの所有であったが、その敷地は本件被相続人の所有であり、Mは当該敷地を使用貸借により使用していた。
- b L社及びMは、平成26年5月29日付けで、本件被相続人との間で、L社の社屋建物及びL社所有の内部造作に係る売買契約を締結した。同契約に係る契約書においては、当該建物の所有権は売買代金金額が支払われたときに本件被相続人に移転することとされていたほか、当該建物の本件被相続人への引渡し期日は同年10月末日限りとされていた。また、本件被相続人は、当該建物の所有権移転から当該引渡しまでの間、L社及びMが引き続き無償にて当該建物を使用収益することを承諾した。
- c 本件被相続人は、平成26年6月13日、上記bの売買契約に係る売買代金全額を支払った。これにより、L社の社屋建物の所有権は、同日、本件被相続人に移転した。
- d L社の社屋建物については、平成26年12月24日に取り壊された旨の登記がされている（乙6）。

(4) 本件相続人らの融資の申込み及び融資の実行

- ア Dは、平成26年11月28日、借入金額を3億円、借入希望日を同年12月1日、返済期日を平成27年2月28日、資金使途をI駅前ビル計画の一時契約解除に伴う手付金返還、連帯保証人を原告ら及びEとする借入申込書に署名押印し、N信用金庫小金井支店（以下「N信金」という。）に対し、借入れの申込みを行った。
- イ Dは、平成26年12月1日、N信金との間で、弁済期限を平成27年2月28日として3億円を借り入れる旨の金銭消費貸借契約を締結し、また、原告ら及びEは、同契約について連帯保証をした。
- ウ Dは、平成26年12月1日、Bの預金口座に3億円を振込んだ。

(5) 確認書の締結

- 本件相続人らとBは、平成26年12月1日、要旨次のとおりの同日付けの確認書（以下「本件確認書」という。）を取り交わした。
- ア 本件相続人らとBは、本件売買契約等について、次のイ及びウのとおり解除原因が存すること、並びに本件売買契約等が既に解除されたものであることを確認する。
- イ 本件被相続人の都合で、従前の土地の一部に関する分割換地の指定取消しと再指定の手続を行った結果として、本件区画整理事業の進捗にかなりの遅れが生じ、本件被相続人とBとで策定した等価交換方法による分譲マンション建設事業計画自体の進捗が著し

く遅れることが予想され、当該計画を見直す必要が生じるに至っているから、本件売買契約等が定める解除原因が遅くとも平成26年9月末日の時点で発生しており、本件売買契約等は、本件相続が開始する以前において既に解除されたものであると認められること。

ウ 仮に上記イの解除原因が発生していなかったとしても、本件相続人らの間でいまだ本件被相続人の遺産分割協議が整わず、本件被相続人が取得すべきであった本件マンションの取得者が定まっていないため、Bが本件マンションの建築確認を取得しても、速やかにBを売主、相続人を買主とする本件マンションの売買契約を締結することは困難であるから、本件売買契約等に定める解除原因が現時点においても発生していると認められること。

(6) 本件仮登記の抹消登記手続

Bは、平成26年12月1日、本件仮登記について、同年9月30日付け解除を原因とする抹消登記手続をした。

(7) 原告ら及びEとBとの間における本件土地の共有持分に係る売買契約の締結等

原告ら及びEは、平成27年1月9日、Bとの間で、売主を原告ら及びE、買主をBとして、それぞれ本件土地の共有持分（原告Uにつき100分の9、原告Tにつき持分100分の51、原告Vにつき持分100分の25、E、原告W及び原告戊につき各持分100分の5）に係る売買契約（以下「本件持分売買契約」といい、同契約に係る契約書を「本件持分売買契約書」という。）を締結した（乙42の1～6）。また、本件持分売買契約の売買代金の合計額は22億7100万円であり、当該売買代金は同日に原告ら及びEの各預金口座に入金された。

(8) 原告らによる申告書の提出

本件相続人らは、平成27年7月30日、別表1課税処分等の経緯の各「期限内申告」欄のとおり記載した本件相続税の申告書（以下「本件申告書」という。）を処分行政庁に共同で提出した。本件申告書には、本件確認書の写し及び本件相続人ら作成の同月21日付け事情説明書（以下「本件事務説明書」という。）が添付されていた。本件事務説明書には、本件被相続人は、平成26年9月21日、本件売買契約等の解除意思を原告Tに伝え、原告T及びCの代表取締役であるO（以下「O」という。）は、同日25日、BのP（以下「P」という。）と話し合いを行い、同月末日で本件売買契約等を解除する旨を表明した旨が記載されていた。

(9) 課税処分等の経緯

上記期限内申告後の課税処分等の経緯は、別表1の各「更正の請求」欄以下の欄に記載のとおりである。

(10) 本件訴えの提起

原告らは、平成30年10月4日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性についての被告の主張

本件各更正処分等の根拠及び適法性についての被告の主張は、後記5に掲げるほか、別紙4課税処分の根拠に記載のとおりである。（なお、同別紙中で定義した略語は、以下本文においても同様に用いることがある。）。

4 争点

- (1) 本件相続税の課税対象となる財産は本件土地か、本件売買契約に係る売買残代金請求権か
- (2) 本件相続税の課税対象となる財産を本件売買契約に係る売買残代金請求権として相続税の課税をすることが信義則に反するか否か
- (3) 本件相続税の課税対象となる財産が本件土地であったとした場合の本件土地の評価
- (4) 本件売買契約に係る手付金相当額は、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務か否か
- (5) 重加算税の賦課の適否

5 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点(1)(本件相続税の課税対象となる財産は本件土地か、本件売買契約に係る売買残代金請求権か)について

(被告の主張)

ア 売買契約締結後、その履行が完了していない段階で相続が開始した場合の相続税の課税財産

相続開始前に被相続人を売主として土地の売買契約が締結され、その履行完了前に相続が開始した場合には、売主の相続人は、その土地の所有権と売買契約に係る債権債務関係を相続することになる(民法896条)ところ、売主にとって売買契約に係る土地の所有権の実質が売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないと認められるような場合には、相続税の課税財産となるのは、売買契約の対象である土地ではなく、当該契約に係る売買残代金請求権となる。

イ 相続開始前に締結した売買契約が、相続税の納税義務の成立後である相続開始後、相続税の申告期限前に合意解除された場合の課税関係への影響

(ア) 課税が原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるとされていることからすると、租税法上も、原則として、私法上の法律関係に即して課税関係を考えるべきということになり得るが、あくまで原則であり、私法上遡及効が認められているからといって、租税法上も常にこれと同様に解した上で、課税関係が決められるべきではない。

(イ) 租税法は、納税義務の成立後、申告期限前に契約が合意解除された場合について特段の規定を設けておらず、このような場合に、合意解除の遡及効が課税関係に影響するか否か、影響するとして、それはいかなる場合であるかが問題となる。

この点については、上記(ア)のとおり、課税関係が私法上の遡及効によって常に影響を受けるものではないこと、また、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であること、さらに、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号のいわゆる後発的事由に基づく更正の請求においては、解除権の行使による解除とそれ以外の解除が区別されて、後者についてはやむを得ない事情が要求されており、これは、恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解されるところ、この趣旨は、納税申告前又は法定申告期限前の解除についても妥当するものであることを踏まえると、納税義務の成立後(相続税の場合は、相続開始後)、申告期限前に契約が解除された場合における遡及効は、当該契約が解除権の行使によって解除された場合か、又は当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合にも、課税関係に影響を及ぼすものと解すべきである。

そして、契約の合意解除が「やむを得ない事情」によってされたといえる場合とは、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合をいうものと解するのが相当である。

ウ 本件相続に係る課税財産は、本件土地ではなく、本件売買契約に係る売買残代金請求権であること

(ア) 本件相続開始時点において、本件土地の実質は売買残代金請求権を確保するための機能を有するにすぎないこと

本件では、本件被相続人が本件売買契約を締結した後、本件売買契約に係る売買残代金を受領する前に本件相続が開始している。そして、本件売買契約書には、農地法5条の届出が受理された後、売買残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付を条件として、本件被相続人からBへ所有権が移転すると定められていることからすれば、本件土地の所有権は、本件相続開始時点ではBに移転しておらず、本件被相続人は、本件相続開始時点において、本件土地の所有権及び本件売買契約に係る売買残代金請求権をいずれも有していたことになる。この場合、本件相続に係る課税財産が本件土地となるのか、又は、本件売買契約に係る売買残代金請求権となるのかが問題となるが、次のことからすれば、本件土地の所有権は、本件相続開始時点において本件売買契約に係る売買残代金請求権を確保するための機能を有するにすぎないものであるから、本件相続に係る課税財産は、本件売買契約に係る売買残代金請求権とするのが相当である。

a (a) 本件売買契約書によれば、本件被相続人が区画整理事業●●街区の仮換地先全てについて使用収益開始日の通知を受け、かつ、本件被相続人が仮換地上に現に存立している建物の収去義務を履行したときに、売買残代金全額19億7600万円を支払い、本件土地の所有権は、農地法5条の届出が受理された後、売買残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付を条件として、本件被相続人からBへ移転することとされているところ、本件売買契約の当事者双方が本件売買契約に定められた条項を誠実に履行し、また、履行するための行動をしていたと認められる。

すなわち、①本件売買契約の締結以降、本件被相続人は、平成26年6月3日に本件土地のうち地目が畑の各土地について農地法5条の届出をし、同届出に係る同月6日付け受理通知書の交付を受けている。また、本件被相続人は、同年9月3日には、本件売買契約等に係る「(仮称)H駅前計画」を推し進めるために、Gを代理人と定める本件委任状を作成している。一方、Bにおいても、同年6月13日、本件売買契約に係る手付金3億円を本件被相続人に支払うとともに、本件土地について本件仮登記をしている。②本件土地上の立退きに関しては、J社旧家屋の解体期限は同年9月末であったところ、J社は、本件土地上のJ社旧家屋での業務を同年8月29日で終了した後、同年9月20日にJ社旧家屋の解体工事を完了している。L社の社屋建物についても、本件被相続人は、本件売買契約を締結した同日に、本件土地の仮換地上にある同建物をMから譲り受ける売買契約を締結し、その引渡し期日を同年10月末日と定めている。

(b) また、本件区画整理事業の進捗に関しても、著しい遅れや長期の中断は発生し

ていなかったと認められる。すなわち、本件被相続人の申請により仮換地設計が変更されているが、このような地権者からの仮換地設計の変更の申出に対し、小金井市都市整備部区画整理課区画整理係では、区画整理事業の計画に遅延をもたらさない程度のものに限り、変更の申出に対応しているのであるから、本件被相続人が行った仮換地設計の変更申出によって本件区画整理事業に遅延が生じたとは認められない。さらに、使用収益が停止している土地に係る仮換地指定が予定より遅れて平成26年10月●日にされてはいるが、使用収益開始日の日については当初の予定（同年11月1日）から変更されていない。

(c) このような本件売買契約に係る一連の状況によれば、本件相続開始時点において、本件売買契約の履行手続は円滑に進められており、本件売買契約の履行に係る客観的な障害もなかったと認められる。

b 次に、Bが行っていた本件土地上のマンション建設事業（以下「本件事業」という。）についても、本件相続開始以降に遅れは生じていないと認められる。すなわち、平成26年7月30日時点における本件事業の工程表によれば、同年12月15日に建築確認の申請、同月29日に建築確認、平成28年3月末日に竣工、同年4月末日に引渡しを予定していたものであるところ、実際には、平成26年12月9日に建築確認の申請、同月25日に建築確認、平成28年4月26日に竣工、同月28日に引渡しが行われており、本件事業は計画どおり進められていたと認められる。

c 以上のとおり、本件相続開始時点において、本件売買契約の履行手続は円滑に進められており、また、当該契約の履行に係る客観的な障害も認められず、さらに、本件事業が滞りなく進められているのであるから、本件売買契約が履行されることは相当程度確実になっていたものと認められる。そして、そのような状況下においては、たとえ、本件土地の所有権が売主である本件被相続人に残っていたとしても、その実質は本件売買契約に係る売買残代金請求権を確保するための機能を有するにすぎないものというべきである。

(イ) 本件被相続人の生前に本件売買契約が合意解除されたとはいえないこと

原告ら自身、本件被相続人の生前においては、本件被相続人による本件売買契約の合意解除の意思表示に対し、Bが内諾していたにすぎず、合意解除が成立していないことを自認している。

その点をおくとしても、本件被相続人の生前に本件売買契約が合意解除されていたことについては、本件確認書にその旨が記載され、これを基に本件仮登記が抹消されていること以外に客観的証拠はない。そして、本件被相続人の生前に合意解除がされたことの裏付けとなり得る本件確認書中の「本件売買契約等が定める解除原因が遅くとも平成26年9月末日の時点で発生しており、本件売買契約等は本件相続が開始する以前において既に解除されたものである」旨の記載は、下記aからdまでの事情からすれば、事実と反するものと認められる。したがって、かかる記載やこれを行われた本件仮登記の抹消をもって、本件売買契約が本件相続開始前に解除されていたとはいえない。

a 本件確認書において平成26年9月末日の時点で発生しているとされる解除原因は、本件区画整理事業の進捗にかなりの遅れが生じ、本件被相続人とBとで策定した等価交換方式による分譲マンション建設事業（本件事業）計画自体の進捗が著しく遅れる

ことが予想され、当該計画を見直す必要が生じるに至っている、というものである。

しかし、本件区画整理事業については、本件土地の一部についての仮換地指定に多少の遅れがあったものの、使用収益開始の日は当初の予定日から変更されていないのであるから、その進捗に遅れが生じていたとはいえ、そのほかに本件区画整理事業に遅れが生じていたことがわかる事情も見当たらない。また、本件土地上の立退きに関しても、平成26年9月末日の時点で立退きに遅れが生じていたという事情はないのであるから、計画を見直す必要が生じていたともいえない。

- b さらに、本件確認書における契約解除の日は、本件土地の相続登記をせずに本件仮登記を抹消するために、本件相続開始前の日付を記載したものにすぎず、本件確認書における、本件売買契約等が定める解除原因が遅くとも平成26年9月末日の時点で発生しており、本件売買契約等は本件相続が開始する以前において既に解除されたものである旨の記載自体、事実を確認した上で記載されたものでもない。
- c その上、Pは、本件売買契約の相手方と口約束で契約を解除したことはなく、本件確認書の作成に関与したOに対して、既に支払っていた手付金の返還がないと解除できないと伝えていたのであるから、PがOとの間で本件売買契約の解除に合意した事実はないことは明らかである。

また、Bにおいて契約解除の決定権限を有するのは社長であるところ、Pが本件売買契約を解除する旨を記した確認書を締結することについて件名を「(仮称)H駅前土地売買契約及び協定の解約に関する確認書の締結について」とするりん議書(以下「本件りん議書」という。)の起案をしたのは、本件相続開始後の平成26年11月27日であり、社長の決裁を了したのは、同月28日である。そして、Pは、本件相続開始前に、Bの他の関連部署に対して本件売買契約が解除された又は解除される予定である旨の連絡も行っておらず、本件相続の前後(同年9月から同年12月)においても、Bは、モデルルーム用地等の転貸借契約の締結に関するりん議及びモデルルーム工事に係る発注を行い、近隣住民に対する説明会を行うなど、本件事業を進行させていた。

- d また、本件りん議書に添付された確認書の案(以下「本件確認書B案」という。)には、本件被相続人が本件相続開始前に本件売買契約等を解除していたことについての記載が一切なく、本件売買契約が本件相続開始前に合意解除されていなかったことが如実に表れている。そして、本件確認書B案がそれ以前にOの作成した確認書の案(以下「本件確認書O案」という。)とほぼ同一であることからすれば、Oにおいても本件売買契約が本件相続開始前に合意解除されていたと認識していなかったことは明らかである。

(ウ) 本件売買契約は、平成26年12月1日に、本件相続人らがBとの間で合意解除したものであること

①平成26年11月28日、本件売買契約を解除する旨を記した確認書の締結についてBの社長の決裁があり、②同年12月1日、同社が本件売買契約の解除の前提としていた本件売買契約の手付金の返還について、本件相続人らからBに手付金相当額の3億円が支払われ、③同日、本件確認書が締結され、④同日、本件土地についてされた本件仮登記が抹消されたことからすると、本件売買契約は、同日、Bと本件相続人らとの間

で合意解除されたものと認められる。

(エ) 本件相続後における本件売買契約の合意解除について、やむを得ない事情は存在しないこと

a 本件売買契約の合意解除は形式的なものにすぎないこと

(a) 本件相続人らは、本件売買契約等を解除するに当たって本件土地を相続した相続人がBに対して本件土地を譲渡することを約する旨の平成26年12月1日付けの差入書（以下「本件差入書」という。）を作成しているところ、この日は、本件売買契約が合意解除された日である。また、Dは、同年11月28日にN信金に融資の申込みをし、同年12月1日に融資の実行を受けているところ、N信金の当該融資に係る融資りん議書には、返済資源は平成27年1月に契約予定の新規土地売買契約時に受領する手付金3億円である旨の記載がある。一方、Bにおいては、本件確認書の締結前、すなわち、本件売買契約等を合意解除するに先立って、本件相続人らの署名押印がされた、本件差入書と同内容で作成日付が空欄の差入書（以下「本件日付空欄差入書」という。）及び本件持分売買契約書の文書データを、平成26年11月28日にCから受領している。そして、実際にも、原告ら及びEは、平成27年1月9日、Bとの間で、売主を原告ら及びE、買主をBとして、本件持分売買契約を締結している。

このように、本件売買契約等が合意解除された平成26年12月1日までに、Bに本件土地を譲渡することを約する本件差入書や本件持分売買契約書が作成されていることからすると、同日の時点で、Bに本件土地が再度譲渡されることは確実であった。

(b) 本件土地を相続した原告ら及びEがBとの間で締結した本件持分売買契約の売買代金の合計額は、22億7100万円であったところ、当該合計額は、本件売買契約における売買代金22億7600万円から、その合意解除に伴いBが支出した金額相当額500万円を差し引いた金額で決められたものである。そして、原告ら及びEは、本件持分売買契約の締結日に本件土地の共有持分を引き渡し、当該売買代金を受領している。

(c) Bは、平成26年12月1日に本件相続人らと本件売買契約を合意解除し、平成27年1月29日に再度本件持分売買契約を締結するまでの間においても、モデルルームコーディネート及び家具の発注に係るりん議を行ったり、建築確認の申請を行ったりしており、本件売買契約等を合意解除した後も、一貫して本件土地の購入者として本件事業を継続して行っていた。

(d) 以上によれば、本件売買契約の合意解除にかかわらず本件事業はそのまま継続していたのであり、本件売買契約の合意解除は、本件相続人らとBとの間で再度同様の契約を締結することを予定して行われた、形式的なものにすぎないというべきであって、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされたものとはいえない。

b 本件確認書に記載の解除原因は存在しないか、存在したとしても契約の履行を困難ならしめる事情とはいえないこと

本件確認書には、①本件区画整理事業の進捗にかなりの遅れが生じ、本件被相続人

とBとで策定した等価交換方式による分譲マンション建設事業計画自体の進捗が著しく遅れることが予想され、当該計画を見直す必要が生じるに至っている、②仮に上記①の解除原因が発生していなかったとしても、本件相続人らの間でいまだ本件被相続人の遺産分割協議が整わず、本件被相続人が取得すべきであった本件マンションの取得者が定まっていないため、Bが本件マンションの建築確認を取得しても、速やかにBを売主、相続人を買主とする本件マンションの売買契約を締結することは困難であるとの解除原因が発生している旨記載されている。

しかしながら、本件区画整理事業に遅れは生じておらず、これを理由に本件売買契約を解除する必要はないから、本件売買契約が真に上記①の事情によって合意解除されたものとはいえない。

また、上記②の事情についてみると、本件相続人らの間で本件相続に係る遺産分割協議が遅れていたとしても、そのことから、Bが建築する本件マンションを取得することが困難になるとはいえない。そのことをおくとしても、かかる事情は、本件相続人らの主観的な事情であって、法定の解除事由がある場合や、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合であるというべき事情とはいえない。

c 本件売買契約の合意解除が、租税負担の軽減を意図してされたものであること

そもそも、Oが平成26年10月30日にN信金において行った本件相続人らに関する融資の相談では、一度契約を解除して、新たに相続人とBとの間で売買契約を締結することで、相続税評価額が契約代金の22億7600万円から路線価評価の約9億6000万円に下がるといった税制上のメリットがあること、契約を解除し、新たに契約を締結するために一度手付金3億円をBに返金する必要があるため、新たに契約を締結して同様に手付金3億円を受領するまでの間の資金として申し込むことなどの説明がされていた。このことからすれば、本件売買契約の合意解除は、正に解除の遡及効によって税負担を軽減することを意図してされたものとみざるを得ない。

d 小括

以上のとおり、本件売買契約の合意解除は、形式的にされたものにすぎない。そして、本件確認書に記載されている解除原因は、そもそも存在しないか、存在したとしても本件売買契約等の履行を困難ならしめる事情ではなく、結局、合意解除は租税負担の軽減を意図してされたものであることからすれば、本件売買契約の合意解除は、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされたものといえないことは明らかであり、本件売買契約の合意解除について、やむを得ない事情が存しないことは明らかである。

(オ) 結論

以上のとおり、本件相続開始時点における本件土地の所有権の実質は、本件売買契約に係る売買残代金請求権を確保するための機能を有するものにすぎず、また、本件相続開始後の本件相続人らの合意解除による遡及効は、本件相続税の課税関係に影響しないから、本件相続に係る課税財産は、本件売買契約に係る売買残代金請求権というべきである。

エ 原告らの主張について

(ア) 原告らは、本件売買契約等の解除日を平成26年9月末日とする合意解除の際の合意により、本件売買契約等が同日末日をもって合意解除されたこととなつたと主張する。

その趣旨は判然としないが、仮に、当事者間で本件売買契約等の合意解除が成立したのが平成26年12月1日であるが、当該合意解除の際に、その成立日を同年9月末日に遡らせる旨の合意もされたとの趣旨であると解したとしても、本件の課税関係に影響を及ぼすものではない。

すなわち、そのような合意が私法上効力を有するの否かの点をおくとしても、申告期限前に契約が合意解除された場合における遡及効は、合意解除がやむを得ない事情によってされた場合にのみ課税関係に影響を及ぼすものであると解するのは、恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する趣旨によるものであるところ、原告らの主張するように、合意解除の成立日を遡らせる合意によって相続開始以前に合意解除したことにできるのであれば、上記趣旨が没却されてしまう。したがって、合意解除による課税関係への影響を検討するに当たっては、実際に合意解除が成立した日を問題とすべきであって、合意解除の日を遡らせる旨の合意の有無は判断を左右しないと解すべきである。そうすると、実際に合意解除が成立した日が平成26年12月1日である以上、本件確認書に、本件売買契約が本件相続開始以前において既に解除されたものであると認められる旨の記載があったとしても、そのような記載が課税関係に影響を及ぼすとはいえない。

(イ) 原告らは、Bが本件差入書の原本の交付を要求しなかったことを、本件被相続人による本件売買契約等の合意解除を裏付ける事実の一つとして挙げる。

しかしながら、本件差入書の原本の交付の要求の有無と、本件売買契約等が本件相続開始前に合意解除されたか否かとは関係がないから、Bが本件差入書の原本の交付を要求しなかったからといって、当該合意解除があったことにはならない。また、Bは、平成26年11月28日に、作成日付が空欄であるものの、本件相続人らの署名押印がされた本件日付空欄差入書のデータをCから受領しており、本件売買契約が合意解除された同年12月1日には、本件土地をBに対して再び譲渡することが確実であったのであるから、Bが作成日付の入った本件差入書の原本の交付を要求しなかったとしても、何ら不自然ではない。

(ウ) a 原告らは、措置法（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）37条の5に規定する「既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え及び交換の場合の譲渡所得の課税の特例」（以下「立体買換特例」という。）を適用した場合としなかった場合の本件マンションに係る減価償却費の違いから、本件被相続人が本件売買契約等を解除する理由があったなどと主張する。

しかしながら、立体買換特例の適用を受けるためには、その年分の確定申告書にその適用を受ける旨を記載することを要し、本件土地をBに譲渡したことに係る譲渡所得税の申告において、立体買換特例を適用するかどうかは、本件被相続人が任意に選択し得るものである。したがって、仮に、立体買換特例を適用した場合としなかった場合の減価償却費の額の差異が大きいのであれば、単にその適用を受けなければよいだけであり、これを理由に本件売買契約を解除する必要性や合理性はな

い。

- b 原告らは、本件マンションの取得者を本件被相続人からGに変更するために本件売買契約を解除せざるを得なかった旨主張する。

しかしながら、単に本件マンションの取得者をGに変更したいのであれば、本件協定の内容を変更する旨合意するか、本件協定を解除した上、新たにGを買主とする協定を締結すれば足り、本件売買契約を解除する必要はない。

また、Oは、本件相続開始後のN信金の融資相談において、本件被相続人が本件マンションを取得する前に亡くなったため、検討していた相続税対策の節税が期待できなくなり、等価交換方式による本件土地の譲渡を見直すこととした旨の説明をしていたのであり、本件相続開始前において、本件マンションの取得者を本件被相続人からGに変更することを予定し、これを理由に本件売買契約を解除したとは認められない。

さらに、本件相続人らとGが締結した平成26年1月29日付け合意書によれば、当該締結時において、Bが建設する本件マンションはGではなく本件相続人らが取得する予定であったことは明らかであるから、本件マンションの取得者をGに変更することが本件被相続人の解除理由であったとはいえない。

- c 原告らは、L社の社屋建物等の解体の遅れについての不安が本件被相続人による本件売買契約の解除理由となった旨主張する。

しかしながら、本件被相続人とL社及びMとの間で締結されたL社の社屋建物等の売買契約書によれば、当該建物の本件被相続人への引渡期限は平成26年10月末日とされ、原告らによれば本件被相続人が合意解除の申出をしたとされる同年9月25日の時点では、引渡期限は到来していない。したがって、その時点でL社の立退きが遅れていたとはいえない。

また、L社代表取締役のMは、立退きの期日は平成26年10月末日であったが、期日が近づいても、誰からも立退きをいつまでに終わらせてほしいという話がなかった旨供述しており、本件被相続人や原告らが、本件被相続人の生前において、L社の立退きの遅れについて懸念を有していたとは考え難い。

さらに、原告Tは、X事務所に宛てた平成26年12月1日付けの届出書において、工事着手予定日を「平成26年12月8日」、工事完了予定日を「平成27年1月9日」と記載し、L社の社屋建物の解体工事に1か月程度の期間を見込んでおり、また、L社の社屋建物は、その閉鎖事項証明書によれば、平成26年12月24日に取り壊されており、実際に、上記届出書の工事着手予定日（同月8日）から1か月も経ずに取り壊されている。

そうすると、L社の立退きの遅れに係る懸念が存したことが、本件被相続人が本件売買契約を解除する理由となったとはいえない。

- d 原告らは、本件区画整理事業の仮換地指定が平成26年9月の時点で遅れていた事実があるから、本件被相続人は同月25日に本件売買契約の解除の意思表示に至ったと主張する。

しかしながら、原告らが主張する本件区画整理事業の遅れとは、仮換地指定通知（使用収益開始日の通知）が予定よりも遅れていたという事情のみであるところ、

本件区画整理事業の使用収益開始の日は当初の予定から変更されていないし、それ以外に、本件区画整理事業自体に著しい遅れや中断が生じていたという事情もないのであるから、原告らが主張する仮換地指定通知の遅れという事情のみをもって、本件区画整理事業が遅れていたとは認められず、本件売買契約が本件相続開始前に合意解除されていたことの根拠となるともいえない。

(エ) 原告らは、本件相続の前後も本件事業が進行していたことについて、原告らにとっては本件被相続人の合意解除があくまでも内諾された段階にすぎず、解除が確定していないためであった旨主張する。

かかる主張は、前記ウ（イ）のとおり、原告ら自身が、本件相続開始時点において本件被相続人とBとの間で合意解除が成立していないことを自認するものである。

その点をおき、本件被相続人からOを使者として合意解除の申込みがされたとしても、解除の日時について特段の要求や指定はなく、本件確認書については、本件確認書O案、本件確認書B案と作成が進むにつれ、解除の日の記載も、解除の理由も変動しており、最終的に合意された本件確認書は、本件被相続人の申込みとBの承諾が合致して成立したものではない。したがって、本件確認書による合意解除が本件相続人らとBとの間で成立したものであることは明らかである。

(オ) 原告らは、東京国税局の調査担当者が作成した原告ら及びOに係る質問応答記録書が、任意性及び信用性を欠く旨主張する。

原告らに対する調査は、原告らの居住する自宅や本件被相続人が居住していた自宅において実施し、原告Tに対する調査は、原告Tからの申出により開始時間を遅らせるなど、原告Tの事情に配慮して実施されたものである。また、Oに対する調査は、午後2時に来客予定があったことから、その時間より前に一旦調査を中断し、午後5時から再開するなど、Oの事情に配慮して実施されたものである。このように、本件における税務調査は、原告ら及びOの了解と協力の下、それぞれの事情に配慮した上で行われており、本件相続税の調査担当者が処分行政庁の意向に沿った供述を強要したり、乱暴な態度や言動に出たりした事実はない。加えて、原告ら及びOに係る質問応答記録書は、当該調査担当者が回答者に対する質問応答の要旨を記録し、回答者からの訂正、追加事項がある場合にはその内容を記録したものであり、その内容を回答者に対し読み上げ、かつ、提示し、回答者は誤りがないことを確認して署名及び押印をしたものであるから、これらの質問応答記録書に記録された原告ら及びOの供述内容は、任意性があり、信用性が認められる。

(原告らの主張)

ア 本件被相続人が本件売買契約等を解除していること

(ア) 本件被相続人は、本件売買契約等を締結した後、本件被相続人所有の建物は早急に解体したものの、契約締結の約3か月後の平成26年8月末になっても本件土地の仮換地指定がされないことに不安を抱いていた。また、本件被相続人が本件売買契約等の締結について相談したOは、本件土地上に建築されていたJ社旧家屋及びL社の社屋建物が撤去される様子がなかったため、本件売買契約等をこのまま維持してよいのか不安になり、本件被相続人に相談をした。本件被相続人は、本件土地の明渡しの遅れによる契約履行の遅れについて不安を抱くようになっていった。

本件被相続人は、以前、本件被相続人の親戚が所有していた本件土地とは別の土地についてBとの間で売買契約を締結したものの、トラブルになって2年以上も履行が遅れたことがあったため、また遅れるかもしれないという不安から、Bとの契約を解除するなら早めにしたという気持ちを持っていた。さらに、本件被相続人は、自身が売買契約の債務不履行責任を負い、賠償責任を負うことになることは絶対に避けたいという意志が強く、そのおそれがあるのであれば契約の解除をしたいという意志を持っていた。

- そこで、Oは、本件被相続人の意を受けて（実際には、原告Tから聞いて）、何度かB担当者のPと本件売買契約等の解除についての話し合いを経た上で、平成26年8月20日、Pと面談した。そして、Oは、Pに対し、本件被相続人が計画の遅れについて不安を抱いているので解除を考えていることを伝えた。同時に、Oは、本件売買契約等においては、土地と建物の等価交換契約としたが、将来的な事業活動の収支を考えると、立体買換特例を適用した場合、本件マンションについて減価償却ができる額より、これにより減価償却ができなくなる額が莫大に多額であることに気付き、一方で、Pも、建物の減価償却費が減少すると賃料収入から差し引くことのできる減価償却費が減少することに気付いたこともあり、等価交換を前提とする本件売買契約等を解除して、土地だけの通常の売買契約として、建物は別個に契約すべきではないかと考えるようになった。
- (イ) 本件被相続人は、原告TとOの相談に基づき、平成26年9月3日、原告Tが経営するGに対し、今後の契約が解除となることも含めて、本件売買契約等についての全般的な事項を委任した本件委任状を作成した。
 - (ウ) 本件被相続人は、平成26年9月17日、一時入院し、原告Tは、同月21日、本件被相続人から本件売買契約等を解除するよう指示された。そこで、原告TはOに連絡し、解除の話を進めるよう依頼した。
 - (エ) Oは、原告Tの使者として、平成26年9月25日、Pと面談し、本件売買契約等を解除する意思表示をし、内諾を得た。本件被相続人は、解除日について特段の要求も指定もなく、通常範囲内であればB側に委ねていたものと合理的に解釈されるところ、同年12月1日までに、Bが解除日を同年9月末日と指定したことにより、合意解除における解除日の合意が成立し、本件売買契約等は同月末日をもって合意解除されたこととなった。このことは、①Bが自らその内容を指示した本件確認書において、Bと本件被相続人との合意解除を認めていること、②Bが依頼した司法書士がその内容を確認した上で、同月末日の合意解除に基づく本件仮登記の抹消登記手続を行っていること、③Oの平成26年の手帳の9月25日の欄に、「解除」という記載があること、④BがOに対し、手付金の返還があれば本件売買契約を解除できると伝えていること、⑤同年11月28日、解除を完成させるための手付金の返還金を準備するため、DがN信金から3億円を借り入れていること、⑥仮に合意解除が偽装であった場合、Bが原告らに偽装解除後の再売買を求めるのであれば、再売買を約束する本件差入書の原本を確保していなければ、原告らが翻意した場合に再売買を求めることができないという危険があるにもかかわらず、Bが本件相続人らに対し本件差入書の原本の交付を要求していないこと、⑦Z上場企業であるBが23億円もの巨額の取引の解除を偽装することはおよそ考えられないこと、⑧原告らの相談したQ税理士（以下「Q税理士」という。）が、平成27年6月17日及び同年7月14日、武蔵野税務署を訪れ、本件売買契約等について、本

件被相続人による解除が認められるかどうかの相談をしていることにより裏付けられている。

(オ) 原告ら及び○については、本件売買契約の合意解除が存在しなかったことを認めるなどしている平成28年8月4日付け質問応答記録書が作成されている。

しかしながら、国税局の調査担当者が原告U、原告V及び原告戊に対してそれぞれ行った調査の方法は、同人らが「知らない」などと答えているにもかかわらず、他の相続人も認めているといった虚偽の誘導により、無知につけ込み、虚偽の事実を述べさせたものであった。また、原告Wに対して行った調査の方法は、○は税理士法違反をしている犯罪者だなどと繰り返し述べ、原告らも犯罪者であるという恐怖感を与えながら、処分行政庁に都合の良い回答になるよう誘導したものであった。さらに、原告Tに対して行った調査の方法は、長時間かつ夜まで調査をし、解除がなかったと述べるまで調査を終わらせず、また、他の相続人も認めているといった虚偽の誘導をするとともに、○と電話で話をさせて情報を共有させ、解除がない旨認めざるを得ない状況に追い込むなどするものであった。そして、○に対する調査の方法は、長時間かつ深夜まで調査をし、○が解除を認めるまで調査が終わらないと思わせ、税理士法違反をしていると恫喝し、原告Tとの電話により、解除がなかったことを認めるまで調査が終わらないという状況を共有させ、これを認めざるを得ない状況に追い込むものであった。したがって、原告ら及び○の上記質問応答記録書は、任意性及び信用性がないものである。

イ 本件相続税の課税対象となる財産

本件相続開始時には、既に本件売買契約は本件被相続人によって解除されていたから、本件相続税の課税対象となる財産は、本件売買契約に係る売買残代金請求権ではなく、本件土地となる。

ウ 本件被相続人による本件売買契約等の生前解除が認められない場合

仮に、本件売買契約等の合意解除が本件相続人らによるものであるとされたとしても、土地の売買は代金の決済をしないと現金を得ることができないので、代金の決済までに契約が解除された場合には、売買代金債権を相続税の課税対象となる財産とみることはできないから、本件相続税の課税対象となる財産は、やはり本件土地となる。

また仮に、本件売買契約等の合意解除が本件相続人らによるものであり、また、解除の遡及効が課税関係に影響を及ぼすためには、解除にやむを得ない事由が必要であるとしても、本件売買契約等の履行の前提となるJ社及びL社の立退きの遅れ、仮換地指定の遅れ、本件売買契約等のように立体買換特例によるよりもこれによらなかった場合の方が本件マンションに係る減価償却費が多額となることに気付いたこと、本件相続税の支払のために本件土地を売却して資金を捻出する必要があるが、本件売買契約等によると、等価交換により本件土地がその後に建築される建物の敷地となってしまうため、相続税の支払ができないことなど、本件相続人らには本件売買契約等を解除することにやむを得ない事情が存するため、解除の遡及効が課税関係に影響を及ぼすことが認められるから、本件相続税の課税対象財産は本件土地となる。

エ 被告の主張について

(ア) 被告は、○が平成26年10月30日にN信金において行った本件相続人らの融資相談の説明内容からすれば、本件売買契約の合意解除は、正に解除の遡及効によって税

負担を軽減することを意図してされたものとみざるを得ない旨主張する。

しかしながら、OのN信金における説明は、原告らが確実に融資を得ることができるようにするため、誰が本件売買契約等を解除したのかなどについて説明を省略あるいは簡略化していることから、非常に不正確な内容となっており、本件被相続人による本件売買契約等の合意解除が偽装であることを示すものではない。

(イ) 被告は、Bに本件土地を再度譲渡することは確実にあったから、本件売買契約の合意解除は形式的なものにすぎないと主張する。

しかしながら、本件相続人らが再度譲渡したのは本件土地のみであり、建物の等価交換契約の締結はされておらず、同じ契約を繰り返したものではない。原告らは、Bに再度本件土地を売却しようとしていたが、本件差入書の原本のBへの提出がない以上、Bへの本件土地の再度の譲渡がされる可能性が高かったとしても、確実にあったとまではいえない。本件売買契約の合意解除は形式的なものではない。

(ウ) 被告は、立体買換特例の適用の有無は任意の選択に委ねられており、その適用の有無を理由に本件売買契約を解除する必要性や合理性はない旨主張する。

しかしながら、本件売買契約等は、あくまでも本件被相続人の買換えであったため、今後の建物の維持管理等を考慮すると、法人のGが取得するほうが事業実態からして適切であり、解除をしないで立体買換特例の適用をしない選択をすることにより減価償却をすることでは意味がなかった。実際にも、本件被相続人による解除の後、Gが建物を買い取り、減価償却の手続を執っている。

(エ) 被告は、L社の立退きの遅れについて不安があったことが、本件被相続人が本件売買契約を解除する理由であったとはいえない旨主張する。

しかしながら、L社の立退きが遅れていたことについては、引渡期限が平成26年10月末日であり、本件被相続人が本件売買契約等を解除する意思表示をした同年9月25日の時点で引渡期限は到来していなかったが、アパートの一室程度の立退きならともかく、鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺の1階約160㎡、2階約40㎡という建物の立退きであり、何の準備もない状態ではとても同月末から1か月程度で立退きができるものではないと思われたのであって、本件被相続人が本件売買契約等を解除しようとするに至った要素の一つとなったことは不自然ではない。

また、Mは、期限が近づいても、誰からも立退きをいつまでに終わらせてほしいという話がなかった旨供述しているが、平成26年9月25日の時点で、本件被相続人が既に本件売買契約等の解除の意思表示を示している以上、原告らとしてはもはやBに対する履行遅滞を気にする必要がなくなったのであるから、あえて早期の立退きを求めなかったことは当然のことといえる。むしろ、同年10月末日の明渡し期限が徒過しているのに何らの請求も催告もしていない、つまりは履行遅滞の存在を心配していない原告らの対応こそが、同年9月25日の時点で既に本件被相続人による本件売買契約等の解除の意思表示があったことの何よりの現れである（なお、L社の社屋建物が実際に解体されたのは、平成27年1月になってからである。）。

(オ) 被告は、本件区画整理事業について、仮換地指定通知の遅れがあるだけで使用収益開始日は当初の予定どおりであったことから、本件区画整理事業が遅れていたとは認められない旨主張する。

しかしながら、本件被相続人による本件売買契約の解除は、平成26年9月25日にされており、その時点では、仮換地指定が遅れており、それがいつになるのかが不明であった。使用収益開始日が予定どおりであったのは、飽くまで結果にすぎず、本件被相続人の意思決定の正当性を否定する理由となるものではない。

(カ) 被告は、本件相続の前後も本件事業の進行があったことから、本件被相続人による合意解除が存在しない旨主張する。

しかしながら、本件被相続人は本件売買契約の合意解除の意思表示をしたが、Bは内諾した段階であり、解除が確定していたわけではない上、Bにも本件土地の再売買の期待があり、そのための準備をしておく必要があったのであるから、本件事業の進行があったことは、本件被相続人による合意解除の存在を否定するものではない。

(2) 争点(2) (本件相続税の課税対象となる財産を本件売買契約に係る売買残代金請求権として相続税の課税をすることが信義則に反するか否か)

(原告らの主張)

原告らの依頼を受けたO、Q税理士らは、平成27年7月14日、武蔵野税務署において、本件売買契約書、本件確認書等を提出し、本件売買契約が本件被相続人によって解除されているという前提で本件相続税の評価を行ってよいか相談したところ、税務署員からは、「いいとも、悪いとも言えない。そちらの判断でやったらいいのではないですか。」と伝えられ、Q税理士は、この返答を受けて、本件被相続人による解除が認められたと判断した。原告らは、わざわざ口頭による本件売買契約の解除が認められるかどうか正直に申告しているのである。そもそも、税法上本件売買契約が本件被相続人によって解除されているという前提が認められなければ、原告らは、本件売買契約に係る売買代金残債権を基に本件相続税の申告をしたのであるから、国税当局が一旦与えた信頼を裏切り、原告らの申告を否定することは、信義則に反する課税であり、許されない。

(被告の主張)

租税法律関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めてかかる法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記の特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちにその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠である。

本件では、Q税理士らが、平成27年7月14日に武蔵野税務署において、本件売買契約が本件被相続人によって解除されているという前提で相続税評価を行ってもよいか相談したものであるところ、同税務署の担当者が、本件売買契約が解除されたものとして相続税の申告を行ってよいと回答した事実はない。上記担当者は、本件売買契約が解除されたものとして本件相続税の申告をしてよいか、そのような申告をした際に更正されることがないなどと回答したのではないのであり、信義則に反する課税をされた旨の原告らの

主張はその前提を欠き、主張自体失当である。

(3) 争点 (3) (本件相続税の課税対象となる財産が本件土地であったとした場合の本件土地の評価) について

(被告の主張)

ア (ア) 相続税法 22 条は、相続、遺贈又は贈与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り評価する旨規定している。そして、ここでいう時価とは、当該財産の客観的交換価値をいうものと解されている。

(イ) 次に、租税平等主義の観点からは、財産評価基本通達 (昭和 39 年 4 月 25 日付け直資 56 ほかによる国税庁長官通達。平成 27 年 4 月 3 日付け課評 2-5 ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。) に定められた評価方法が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容される範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。

(ウ) しかしながら、評価通達に定められた評価方法を画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきである。すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方法によるのが原則であるが、これによらないことが相当と認められるような特別の事情がある場合には、他の合理的な時価の評価方法によることが許されるものと解される。

そして、評価通達の定めによらないことが相当と認められる特別の事情が存する場合とは、評価通達を形式的に適用することについて合理性を欠く場合、具体的には、客観的にも相当であると認められる取引価額と評価通達に基づき評価した価額との間に等しい乖離が存在するといった状況の下において、形式的に評価通達を適用することによって納税者間の実質的な租税負担の公平が著しく害されることとなるような場合をいうものと解すべきである。

また、評価通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時には、所有権はまだ移転していないものの既に移動を開始しているような場合には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取得価額によって行うべきである。

イ (ア) 本件土地については、本件相続開始の約 4 か月前の平成 26 年 5 月 29 日に締結された本件売買契約において、売買代金が 22 億 7600 万円とされ、また、本件相続開始後の平成 27 年 1 月 9 日に締結された本件持分売買契約においても、売買代金の合計額は、本件売買契約の売買代金額から、本件相続人らが本件売買契約を合意解除したことに伴って B が負担した金額相当額 500 万円を控除した 22 億 7100 万円とされている。そして、本件売買契約及び本件持分売買契約における売買代金が不相当であるという事情は認められないから、22 億 7600 万円は、本件土地の価額

として客観的にも相当なものと認められる。

(イ) 本件土地につき、評価通達の定めにより評価した価額は9億2617万2414円である。これに対し、上記(ア)のとおり、客観的に相当と認められる本件売買契約における売買代金は22億7600万円であり、評価通達の定めにより評価した価額の約2.45倍、金額にして実に13億4982万7586円もの差が生じており、本件土地を評価通達の定めに従って評価することは、明らかに、客観的に相当と認められる取引価額からの著しい乖離を導く結果となる。

(ウ) 本件売買契約の合意解除は、当初から本件土地を再度Bに売り渡すことを予定して行われたものであり、現に、本件売買契約の合意解除が行われた約1か月後には、予定どおりBとの間で、本件売買契約の売買代金と実質的に同額といえる金額で本件持分売買契約が締結され、本件土地を相続した相続人は、当該契約に係る売買代金を受領している。そうすると、本件相続開始後に本件売買契約が合意解除されたといっても、単に一時的な解除にすぎず、実態としては、本件相続の前後を通じて本件売買契約の解除が行われていないのと何ら異ならない。

さらに、本件売買契約の合意解除は、正に解除の遡及効によって税負担を軽減する意図のもとに行われている。すなわち、実態としては、本件相続の前後を通じて本件売買契約の解除が行われていないのと何ら異ならないにもかかわらず、形式的に解除の遡及効によって本件売買契約がなかったものとして、本件土地を評価通達の定めに従って評価した場合には、相続税の課税価額が譲渡代金22億7600万円から路線価評価の約9億2600万円に大幅に圧縮され、結果として6億0138万6400円もの相続税が軽減されることとなり、納税者間の公平を害するものというべきである。

したがって、本件売買契約が合意解除されたとして本件土地を相続財産とした上で、画一的に評価通達を適用して本件土地を評価することは、実質的な租税負担の観点から納税者間の公平を著しく害するものである。

ウ 以上のとおり、仮に本件相続に係る課税財産が本件土地であったと解した場合であっても、本件土地の評価に当たっては、評価通達の定めによることが相当とは認められない特別な事情が存在するから、本件土地の価額は、本件売買契約及びその後の本件持分売買契約において明らかとなっている交換価値である22億7600万円と評価すべきである。

もつとも、本件被相続人は、本件売買契約に係る手付金3億円をBから受領しているから、かかる手付金を評価の上で勘案する必要がある。すなわち、本件被相続人が受領した手付金3億円は、本件相続開始時点において、同人の預貯金等に化体するなど、同時点における本件土地を除いた同人の相続財産の残高に影響を与えているところ、本件確認書によれば、手付金の返還義務は、本件相続人らとBとの合意として、本件相続人らが、本件確認書の締結後、すなわち、平成26年12月1日以降に負うものであり、本件相続開始時点においては、当該手付金相当額の返還義務は発生していないと解されることから、本件土地の交換価値22億7600万円のうち手付金3億円分については、他の資産に化体するなどして既に価値が実現しているものとみて、これを本件土地の交換価値から控除して評価額を算出すべきである。

したがって、仮に合意解除の遡及効により本件相続に係る課税財産が本件土地であると解したとしても、本件土地の価額は、その交換価値である22億7600万円から本件売買契約に係る手付金相当額3億円を控除した19億7600万円と評価するのが相当である。

(原告らの主張)

ア 課税実務上は、法に特別の定めのあるものを除き、財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価をすることとされている。そして、このようにあらかじめ定められた評価方法により、画一的に財産の評価を行うことは、税負担の公平、効率的な租税行政の実現という観点からみて合理的であり、これを形式的に全ての納税者に適用して財産の評価を行うことは、一般的には、税務負担の実質的な公平をも実現し、租税平等主義に適うものである。被告の主張は、自らの行っている課税実務さえも無視する暴論である。

そもそも相続税申告の際の「時価」とは、実際の取引価格を基にして算出された路線価をいうものであり、納税者はこれに従うことが求められている。そして、これに従っていけば違法性を問われないことが法的安定性を担保している。その申告者に、特別の事情が存するか否かとか、実質的な租税負担の公平を害するものであるか否かの判断を強いることは不可能である。このような裁判でしか判明できないような判断を納税者に求め、国の路線価制度を信頼して申告した納税者に対し、税務署長の判断で違法とすることは不当である。

イ 本件において、評価通達の定めによる価格と、実際の売買価格との差が大きいという事実はあるが、このような事例はむしろ一般的とすらいえる事態であり、公知の事実ともいえるものであって、画一的処理が納税者間の公平を害するものとはいえない。本件土地の評価額は、評価通達の定めによる価格とすべきである。

ウ なお、被告の主張を前提とする限り、本件土地の交換価値である22億7600万円から本件売買契約に係る手付金相当額3億円を控除して本件土地の価額を評価すべきことは争わない。

(4) 争点(4)(本件売買契約に係る手付金相当額は、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務か否か)

(被告の主張)

ア 相続税の債務控除は、被相続人の債務で相続開始時点に現に存するものが対象となるが、前記(1)(被告の主張)のとおり、本件売買契約は本件相続開始前には解除されておらず、本件相続開始後の平成26年12月1日に合意解除されたものであると認められる。本件確認書をみても、既に受領している手付金を本件確認書締結後に返還すると記載されているのであるから、手付金の返還義務は、本件相続人らとBとの合意として、本件相続人らが、本件確認書の作成後、すなわち同日以後に負うものというべきである。また、本件売買契約の合意解除による遡及効は、本件相続税の課税関係に影響を及ぼすものではないと解すべきであるから、本件売買契約に係る手付金3億円もまた、本件相続開始時点ではBに返還すべきものであったとはいえない。

したがって、本件売買契約に伴う手付金3億円の返還債務は、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務には当たらない。

イ また、仮に合意解除の遡及効により本件相続に係る課税財産は本件土地となると解した場合でも、本件確認書の記載から、手付金の返還義務は、本件相続人らとBとの合意として、本件相続人らが、本件確認書の作成後、すなわち、平成26年12月1日以後に負うものと認められることからすれば、本件相続開始時点ではBに返還すべきものではない。

したがって、本件被相続人が、本件相続開始時点において、本件売買契約に係る手付金3億円をBに返還すべき債務を負っていたとはいえないから、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき3億円の債務が存したとはいえない。

(原告らの主張)

本件売買契約の解除が本件被相続人によるものであれば、解除の効力は平成26年9月末日に発生しているから、本件売買契約に係る手付金3億円の返還債務は、本件被相続人の債務となる。仮に、本件売買契約の解除が本件相続人らによるものであったとしても、解除の遡及効により、本件売買契約に係る手付金3億円の返還債務は、本件被相続人の債務となる。

したがって、本件売買契約に係る手付金3億円の返還債務は、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務に当たる。

(5) 争点 (5) (重加算税の賦課の適否)

(被告の主張)

ア (ア) 本件相続開始前に本件売買契約の合意解除はなかったのであるから、本件売買契約が本件相続開始以前に既に解除されたものである旨の本件確認書の記載は、事実と反するものである。

また、本件相続人らが署名押印して作成した本件事情説明書には、本件売買契約等が本件相続開始前に解除されるに至ったとの記載や、本件相続開始前の平成26年9月25日に、PとO及び原告Tが話し合いを行い、同月末日で本件売買契約等を解除する旨を表明したとの記載があるが、原告Tがかかる話し合いに参加した事実はなく、同日原告Tから合意解除の申込みがされたことはなく、本件相続開始前に本件売買契約が合意解除された事実はないのであるから、本件確認書と同様、事実と反するものである。

(イ) Cに保管されていた「自宅付近」との書き出しで始まる図の資料には、「土地売買契約を白紙解除して、改めて土地売買契約を締結し直した場合、①路線価評価とすることができるか?」と記載されているところ、かかる記載からすると、当該資料は、本件売買契約が解除されていない段階で、本件売買契約が解除されていないことを前提に作成された資料であると認められる。そして、①Oが東京国税局の調査担当者に対して、本件被相続人が亡くなった場合に相続税がどれくらいになるのかシミュレーションするために当該資料を作成した旨述べているほか、②本件被相続人が亡くなったことで、相続税の問題が実際に発生し、どれくらい相続税がかかるかを本件相続人らに説明するために、当該資料を他の資料と一緒に本件相続人らに渡した上で、本件被相続人が亡くなる前に本件売買契約が解除されていた場合には、本件土地を路線価評価することで、相続税の納税額が少なくなるというアドバイスをした旨述べていること、また、③平成26年12月1日付けで原告らが作成した本件差入書は、その文

言からして本件売買契約が同日解除されるものであること、少なくとも過去に解除されたことを意味するものでないことは明らかであるにもかかわらず、原告らがこれに何ら異を唱えず署名押印していることからすると、原告らは、Oから、本件売買契約が本件相続開始前に解除されていないことを前提として、本件相続開始前に本件売買契約が解除されたことにする旨の説明を受けていたものと認められる。

しかも、Oは、本件相続開始後の平成26年10月30日にN信金で行った融資の相談において、①本件被相続人が亡くなったため当初の節税効果が期待できなくなり、同年5月に締結した等価交換方式を見直すこととなった旨説明し、また②一度契約を解除し、新たに相続人とBで土地の売買として契約を締結することで、税金面でのメリットがある旨説明しているところ、これは、本件相続開始前に本件売買契約が解除されていないことを前提とした説明であり、そのことからしても、原告らに対するOの説明も、本件売買契約が本件相続開始前に解除されていなかったことを前提とするものであったと認められる。

加えて、原告Tは、本人尋問において、本件差入書について、Bとの解除を進めるのに必要な書類と理解していた旨供述しており、原告Tは、Bに本件売買契約等の解除を合意してもらうためには、本件差入書の作成が必要であり、本件相続開始前にはBとの合意解除が成立していなかったことを認識していたものと認められる。

さらに、原告Tは、Gの代表取締役であるところ、Gは、平成26年9月3日に本件被相続人から本件売買契約等についての権利義務の一切を委任され、同年11月5日、同月6日及び同月12日に近隣住民対象者への個別説明を行っている。その上、原告Tは、同月15日のBによる近隣説明会に主催者の立場で参加している。このように、原告Tは、Oとともに、本件相続開始前から本件売買契約等に係る事業に関わり、さらに、本件相続開始後においても、Bの本件事業の進行に深く関わっていたのであって、Oと認識を共通にしていたことがうかがえる。そのことからすると、原告Tが本件相続開始前に本件売買契約が解除されていたなどという認識を有していなかったことは明らかである。

以上からすれば、原告らは、本件売買契約が本件相続開始前に解除されていなかったことを認識していたといえる。

- (ウ) a 原告らが、実際には本件相続開始前に合意解除されていなかった本件売買契約について、合意解除があった旨記載した本件確認書及び本件事情説明書を作成したことは、存在しない事実を存在するかのように装う偽装行為であり、原告らは、これに基づいて本件相続税の申告をしたのであるから、原告らの行為は、本件相続税に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部を偽装し、その偽装したところに基づき本件申告書を提出したことに該当する。
- b また、原告Tが平成26年9月25日に、同月末日での本件売買契約等を解除する旨を表明したというPとの話合いに参加した事実はなく、原告Tから合意解除の申込みがされたことはないから、これに反する内容の本件事情説明書を本件申告書に添付して本件相続税の申告をしたことは、本件売買契約が本件相続開始前に解除されたこと、すなわち、本件相続に係る課税財産が本件土地であること

を仮装するものであり、本件相続税に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の一部を仮装し、その仮装したところに基づき本件申告書を提出したことに該当するものである。

c したがって、原告らに対して重加算税を賦課することが相当である。

(エ) 申告納税の納税者が税額の計算、申告書の作成、提出等の納税申告事務の一切を親族その他の第三者に包括的に委任した場合において、その委任を受けた第三者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺい又は仮装したところに基づいて納税申告をして、過少申告の結果が発生したときには、たとえ納税者自身が当該隠ぺい仮装行為の事実や過少申告の事実を知らなかったときにおいても、当該納税者に対して重加算税を課することができるものと解されている。そうすると、仮に、原告らのうち原告T以外の者が仮装行為の事実や過少申告の事実を知らなかったとしても、これらの者については、共同相続人で親族である原告Tに本件相続税の申告を一任し、原告Tと共同して本件申告書を提出しているのであるから、原告Tが認識し行った仮装行為もこれらの者の行為と同視することができ、重加算税を賦課することが相当である。

イ (ア) 原告らは、税務相談の返答を受けた上で本件相続税の申告をしたにもかかわらず、国税局が原告らの申告を否定した上、さらに重加算税を賦課することは、信義則に反する課税であり許されない旨主張する。

しかしながら、本件相続税に係る課税が信義則に反する旨の原告らの主張については前記(2)(被告の主張)記載のとおりであり、原告らに重加算税を賦課することが信義則に反する旨との原告らの主張もまた、その前提を欠き、主張自体失当である。

(イ) 原告らは、納税者の税務相談を利用した上で、重加算税の賦課まですることは信義則に反する旨主張する。

原告らは、申告に際し、書面のない合意解除があったことを税務署で税務相談し、自ら調査の端緒を明らかにしたことにより、本件相続税の調査が行われ重加算税まで賦課されたと主張するようであるが、そもそも、一般に税務相談を端緒に調査を行うことに何ら違法性はないのであるから、原告らの主張は、失当というほかない。

(原告らの主張)

ア そもそも、本件被相続人は、本件売買契約等について、解除日を平成26年9月末日とする合意解除をしており、原告らによる事実の仮装は存在しない。また、原告らは、本件各更正処分等を受けて直ちに納税したことから明らかなとおり、資金に窮していたこともない。本件被相続人は市議会議長まで務めた地元の名士で、その一族として違法な行為を忌避してきており、本件相続税の申告に際しても、Q税理士に依頼し、その判断に従おうとした。さらに、原告T及び原告Wは、Q税理士及びOと共に、武蔵野税務署に出向き、本件被相続人の解除について書面がないという不利な事実を何の細工もなく明示しており、原告らに脱税を考える動機はなかった。したがって、原告らに対し、重加算税を賦課することはできない。

イ 前記(2)(原告らの主張)記載のとおり、国税当局は、原告らに対し、本件被相続人による本件売買契約の解除が認められるとの信頼を与えているのであるから、これを裏切り、原告らの申告を否定した上で重加算税まで課すことは、信義則に反する課税であ

り、許されない。仮に本件各更正処分が信義則に反するとはいえないとしても、本件のように、納税者の税務相談を利用した上で、納税者の悪意まで認定して重加算税の賦課まですることは、信義則に反する。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実に加え、後掲の各証拠等によれば、以下の事実が認められる。

(1) Oの手帳の記載

Oの平成26年の手帳の9月25日の欄には、「11:00 (BP) 解除の件」との記載がある(甲8の2、弁論の全趣旨)。

(2) L社の社屋建物の立退きについて

L社及びMのL社の社屋建物からの立退きの期限は、平成26年10月末日とされていたところ、L社及びMは、同年12月17日、同建物から立ち退き、同建物は、同月24日までに解体された(前記前提事実(3)イ(イ)、乙23。なお、原告らは、同建物が解体されたのは、平成27年1月になってからである旨主張するが、同建物については、平成26年12月24日に取り壊された旨の登記がされており、これと異なる時期に解体されたことを認めるに足りる証拠はないから、同日までに解体されたものと認められる。)

(3) 本件事業の進捗状況

ア Bは、平成26年9月から同年12月までの間に、本件事業に関して、次のとおり社内りん議等を行った。

(ア) 担当者が、平成26年9月11日、件名を「(仮称) H駅前近隣業務委託契約書の締結について」とするりん議書を起案し、Cとの業務委託契約の締結について、同月16日、担当役員の決裁を受けた(乙25)。

(イ) 担当者が、平成26年9月26日、件名を「(仮称) H駅前土地一時使用転貸借契約書の締結について」とするりん議書を起案し、モデルルーム用地及び来客用駐車場用地とするための土地の一時使用転貸借契約の締結について、同月30日、担当役員の決裁を受けた(乙26)。

(ウ) 担当者が、平成26年10月27日、件名を「(仮称) H駅前模型の発注について」とするりん議書を起案し、模型の発注について、同年11月5日、担当役員の決裁を受けた(乙27)。

(エ) 担当者が、平成26年11月14日、件名を「(仮称) H駅前モデルルーム工事発注について」とする発注依頼書を起案し、モデルルーム工事の発注について、同月18日、担当役員の決裁を受けた(乙28)。

(オ) 担当者が、平成26年11月25日、件名を「(仮称) H駅前モデルルームコーディネートおよび家具の発注について」とするりん議書を起案し、モデルルームコーディネート及び家具の発注について、同年12月2日、担当役員の決裁を受けた(乙29)。

イ (ア) Cは、本件事業に関し、Bから近隣折衝業務を委託されていたところ、平成26年10月及び同年11月、近隣住民に宛てた説明の書面等を作成した(乙30、31の2~6)。

(イ) C及びGは、平成26年11月5日、同月6日及び同月12日、本件事業に関し、近隣住民対象者への個別説明等を実施した(乙31の7)。

(ウ) B、C、Gらは、平成26年11月15日、本件事業に関し、近隣説明会を開催し、その主催者として、Pのほか、原告T、原告W、Oらが出席した(乙31の7)。
ウ 本件事業は、平成26年7月30日時点における設計工程表によれば、同年12月15日に建築確認の申請、同月29日に建築確認、平成28年3月末日に竣工、同年4月末日に建設マンションの引渡しを予定していたが、実際には、平成26年12月9日に建築確認の申請、同月25日に建築確認、平成28年4月26日に竣工、同月28日に建設マンションの引渡しが行われており、建築確認業務に遅れはなく、建設マンションの引渡しにも遅れは出なかった(乙32)。

(4) 本件相続人らがN信金から融資を受ける際のOの説明内容(乙33)

Oは、本件売買契約の解除に伴う手付金の返還原資を得るため、平成26年10月30日、N信金において、本件相続人らに関する融資の相談を行った。その際、Oは、相続対策を兼ねてBとの等価交換方式によりビル建築を計画していたものの、土地所有者の本件被相続人が亡くなったため当初の節税効果を期待することができなくなり、等価交換方式を見直すこととなったが、一度契約を解除し、新たに相続人とBで土地の売買として契約を締結することで、土地の相続税評価額が22億7600万円から路線価評価の約9億6000万円に下がるなどのメリットがあるところ、本件売買契約を解除し、新たに契約を結ぶために、一度手付金3億円をBに返金する必要があるため、新たに契約を締結して手付金3億円を受領するまでの間の資金として融資を申し込むものである旨説明した。

(5) 本件確認書の締結に至る経緯

ア Bは、平成26年11月17日、Cから、Oが作成した要旨以下の内容の本件確認書の原案(本件確認書O案)のデータを電子メールで受領した(乙38)。

(ア) 本件相続人らとBは、本件売買契約等について、以下のaからcまでのとおり、解除原因が存することを確認し、本件売買契約等を本日解除するものとする。

a 本件相続人らの間で、いまだ本件被相続人の遺産分割協議が整わず、本件被相続人が取得すべきであった本件マンションの取得者が定まっていないため、Bが本件マンションの建築確認を取得しても、速やかにBを売主、相続人を買主とする本件マンションの売買契約を締結することは困難であるから、本件売買契約等の定める解除原因が発生していると認められること

b 本件被相続人の都合で、徒前の土地の一部に関する分割換地の指定取消しと再指定を行ったことにより、本件区画整理事業の進捗がかなり遅れていることに加え、本件相続人らの間でいまだ本件被相続人の遺産分割協議が整っていないため、本件被相続人とBとで策定した等価交換方式による分譲マンション建設事業計画自体の進捗が著しく遅れることが予想され、当該計画を見直す必要が生じているから、本件売買契約等に定める解除原因が発生していると認められること

c 本件相続人らにおいて相続税の納税がかなり厳しいことが予想されることなどの理由により、立体買換特例を適用すること自体著しく困難であるから、本件売買契約等に定める解除原因が発生していると認められること

(イ) 本件相続人らは、既に受領している手付金を平成26年11月末日までに、無利息でBに支払うものとする。

(ウ) Bは、上記(イ)の手付金の返還と引換えに、本件土地についてした本件仮登記を

抹消する。

イ Pは、平成26年11月27日、本件りん議書を起案し、本件相続人らとBとの間で、本件確認書B案を同年12月1日に締結することについて、同年11月28日に同社社長の決裁を受けた。本件確認書B案は、作成日付が「平成26年11月20日」とされていたものが、「平成26年 月 日」に、手付金の返還時期が「平成26年11月末日まで」とされていたものが、「本確認書締結時に」と変更された以外は、本件確認書O案と同じ内容であった（以上につき、乙39、40、47）。

ウ 本件相続人らとBは、平成26年12月1日、本件確認書を取り交わした（前記前提事実（5））。

（6）本件差入書等の作成

ア Bは、平成26年11月17日、Cから本件差入書の案を電子メールで受領した（乙38）。

イ 本件相続人らは、本件売買契約等を解除するに当たり、本件土地の所有権又は持分権を取得した相続人は、これをBに譲渡し、万一譲渡できなかった場合、損害賠償金をBに支払うことを厳守することを約束する旨記載された差入書（作成日付を「平成26年 月 日」とするもの。本件日付空欄差入書）及び本件持分売買契約書に署名押印し、Cは、平成26年11月28日、これを読み取った文書データをBに電子メールで送付した（乙41）。

ウ 本件相続人らは、本件日付空欄差入書とは別に、同内容の平成26年12月1日付けの本件差入書を作成した（乙5）。

（7）本件仮登記の抹消手続に関与した司法書士の認識

Bの依頼を受けて本件仮登記の抹消登記手続に関与した司法書士であるR（以下「R」という。）は、東京国税局財務事務官の質問に対し、①平成26年11月頃、Pから本件仮登記の抹消登記手続について相談を受け、本件被相続人が亡くなっているが、登記を抹消する原因がその亡くなる前に生じているのであれば、相続登記をせずに本件仮登記の抹消登記手続ができることを伝えた、②その後、Pから電子メールで本件確認書B案を受け取った際、本件売買契約等を本日解除すると記載されていたので、これでは相続登記をしないと本件仮登記の抹消登記手続ができないとPに伝えたところ、遺産分割協議はすぐにはできないが本件仮登記を抹消したいと言われ、相続登記をせずに本件仮登記を抹消するには抹消する原因日が本件被相続人の亡くなる前でないといけないと伝えるとともに、事実関係を確認したわけではないが、本件確認書B案の解除日について、本件被相続人が亡くなる前の同年9月末日に解除原因が発生しているという文言に訂正した、③その後、本件確認書の最終版のデータを受領し、それに記載されている解除の原因の日付を見て、本件仮登記の抹消登記手続申請書に添付する登記原因証明情報に解除原因の日を記載した旨回答している（乙48）。

2 争点（1）（本件相続税の課税対象となる財産は本件土地か、本件売買契約に係る売買残代金請求権か）について

（1）本件被相続人による本件売買契約の解除の有無について

ア 本件確認書には、本件売買契約等が本件相続の開始する以前において既に解除されたものであると認められる旨記載されており、Bは、平成26年12月1日、本件仮登記

について、同年9月30日付け解除を原因とする抹消登記手続をしている。

イ（ア）しかしながら、Bはマンションの開発事業等を営んでいるZ上場企業であり（乙32、弁論の全趣旨）、本件売買契約等のような巨額な契約を合意解除する場合には、書面によるのが通常であると考えられるところ、本件確認書に先立ち、本件売買契約等の解除に関する正式な書面は作成されていない。そして、Bの担当者であるPが本件確認書を締結することについて本件りん議書の起案をしたのは、本件相続開始後の平成26年11月27日であり、Bの社長の決裁を得たのは同月28日である。また、本件相続開始の後においても、Bは、モデルルーム工事の発注の決裁等を行い、同月15日には近隣住民に対する説明会を開催するなど、本件事業を進行させている。さらに、本件りん議書に添付された本件確認B案においては、本件売買契約等を本日解除する旨記載され、解除原因についても、本件被相続人の遺産分割協議が整っていないことや相続税の納税が厳しいことといった本件相続開始後の事情が記載されているのみで、本件被相続人ではなく、本件相続人らが本件売買契約等を解除することを前提とした記載がされている。

そして、本件確認書B案に先立ちOが作成した本件確認書O案も、本件確認書B案と同様の記載となっている上、Oは、N信金に本件相続人らの融資の相談をした際も、本件相続人らが本件売買契約等を解除することを前提とする説明をしている。そうすると、原告らの主張によれば本件被相続人の意を受け、Bに対し本件売買契約の解除の申入れをしたとされるOは、むしろ、本件相続開始前において本件被相続人により本件売買契約等が合意解除されたことはなかったとの認識を有していたものといわざるを得ない。

（イ）次に、本件仮登記の抹消登記手続に関与した司法書士のRは、東京国税局財務事務官の質問に対し、前記1（7）のとおり回答しているところ、その内容は、具体的かつ詳細である上、事実を確認することなく本件確認書B案の解除日についての記載を自ら訂正したという、自らに不利益になりかねない事実も認めていることから、これを信用することができる。

そして、Rの上記回答によれば、本件確認書における本件売買契約等の解除の日及び本件仮登記の抹消原因日は、相続登記をすることなく抹消登記をするために遡らせられたものにすぎないものと認められる。

（ウ）以上によれば、本件被相続人による本件売買契約等の合意解除の申入れがあったと認めることはできず、本件売買契約等は、本件確認書が締結された平成26年12月1日に、本件相続人らとBとの間で合意解除されたものと認めるのが相当である。

ウ（ア）これに対し、原告らは、Oの平成26年の手帳の9月25日の欄に、「解除」との記載があることを指摘し、これをもって、Oが、同日に本件被相続人の意を受けて本件売買契約等の解除の意思表示をしたことが裏付けられる旨主張する。

この点について、Oの平成26年の手帳の9月25日の欄には、「解除の件」との記載がある（前記1（1））。しかしながら、この記載からは、Oが同日にPとの間で本件売買契約等の解除について話題にした可能性があることはうかがわれるものの、解除の意思表示をしたとまで認めることはできない。

（イ）また、原告らは、Bが本件相続人らに対して本件差入書の原本の交付を要求しな

かったことにより、本件被相続人による本件売買契約等の合意解除が裏付けられている旨主張する。

しかしながら、本件差入書の原本の交付の要求の有無と、本件売買契約等が本件相続開始前に合意解除されたか否かは、直接関係するものではないから、Bが本件差入書の原本の交付を要求しなかったからといって、本件被相続人による本件売買契約等の合意解除の存在が裏付けられるとはいえない。そもそもBは、平成26年11月28日に、作成日付は空欄ではあるものの、本件相続人らの署名押印がされた本件差入書と同内容の本件日付空欄差入書のデータを受領しており、本件差入書の原本の交付を要求しなかったとしても不自然とはいえない。

(ウ) さらに、原告らは、立体買換特例を適用した場合と適用しなかった場合で本件マンションについて減価償却費が大幅に違うことに気付いたこと、L社の社屋建物の解体の遅れや本件区画整理事業の仮換地指定が平成26年9月の時点で遅れていたことなどから、本件被相続人が本件売買契約等を解除する理由があったと主張する。

しかしながら、仮に本件被相続人に本件売買契約等の解除を検討する理由があったとしても、直ちに本件被相続人が本件売買契約等を解除したと認めることができるわけではなく、前記イで検討した各事情に照らせば、本件被相続人がBに対し、本件売買契約等を解除する意思表示をしたことを認めることはできない。

(2) 本件相続税の課税対象財産

ア 本件土地については、本件相続開始前に、本件被相続人を売主、Bを買主とする本件売買契約が締結されたが、手付金3億円を除く売買残代金19億7600万円の支払が完了し、本件土地の所有権が本件被相続人からBに移転する前に、本件相続が開始しており、本件相続人らは、本件土地の所有権と本件売買契約に係る売買残代金請求権を相続したことになる。

そうすると、相続税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項は、「相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する」と規定するところ、相続税法上、本件土地の所有権と本件売買契約に係る売買残代金請求権のいずれが本件相続により取得した財産に当たるかが問題となる。

この点については、本件相続開始前に、既に本件土地のうち地目が畑の土地については農地法5条1項6号に基づく届出が受理されていたこと（前記前提事実（1）ウ）、本件土地について本件仮登記がされていたこと（前記前提事実（1）オ）等に照らせば、本件売買契約において、売買残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付があるまで売主に本件土地の所有権が留保されたことの実質は、売買残代金債権を確保するための機能を持たせるためのものにすぎなかったとみるのが相当であるから、特段の事情のない限り、相続税法上、本件土地の所有権ではなく、本件売買契約に係る売買残代金請求権が本件相続により取得した財産に当たると解すべきである。

イ 次に、本件相続人らは、本件相続開始後の平成26年12月1日、本件売買契約を合意解除しているところ、これにより同契約の効力は遡及的に消滅することから、相続税法上の課税財産に影響がないかが問題となる。

課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるが、恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する観点から、国税通則法23条2項3号及び同法施行

令6条1項2号は、申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消された場合に更正の請求をすることを認めている。このことからすれば、相続開始後の契約の合意解除については、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に、やむを得ない事情があるものとして相続税の課税関係に影響を及ぼすが、それ以外の場合には相続税の課税関係に影響を及ぼさないと解するのが相当である。

なお、原告らは、本件売買契約等の合意解除においては、解除日を平成26年9月末日とする合意がされており、これにより本件売買契約等は同月末日をもって解除されたこととなった旨主張する。しかしながら、仮にそのような合意があったとしても、上記解除日の合意により、本来同年12月1日に成立した解除について、同年9月末日をもって成立したものと扱うことは、恣意的な合意による相続税の負担の不当な軽減を容認することになるから、少なくとも相続税法上は、上記解除日の合意が相続税の課税関係に影響を及ぼすものとする事はできない。

ウ（ア）そこで、以下、本件売買契約等の合意解除にやむを得ない事情があったか否かについて検討する。

（イ） a Bは、本件売買契約等を合意解除するに先立ち、平成26年11月28日、Cから、本件土地を相続した相続人がBに対して本件土地を譲渡することを約する旨の、本件相続人らの署名押印がされた作成月及び作成日が空欄の本件日付空欄差入書と、本件相続人らの署名押印がされた本件持分売買契約書の各データを受領しており、本件相続人らは、最終的に、作成日付を本件売買契約等の合意解除をした日と同じく同年12月1日とする、本件日付空欄差入書と同内容の本件差入書を作成している。また、Oは、同年10月30日、本件相続人らの融資の相談のためN信金を訪れた際、本件売買契約等の解除後、新たに本件相続人らとBで本件土地の売買契約を締結する旨の説明をしている。

以上によれば、本件売買契約等の合意解除がされた平成26年12月1日の時点で、改めて本件相続人らとBが本件土地の売買契約を締結することは確実であったと認められる。

b また、本件持分売買契約の売買代金の合計額は22億7100万円であり、本件売買契約における売買代金より500万円安くなっているところ、証拠（乙46）によれば、これは、本件売買契約等の合意解除によりBに発生した登録免許税等の費用を差し引くことにしたものであると認められる。そうすると、本件売買契約と本件持分売買契約との間で、売買代金額に実質的な変更はないといえることができる。

c さらに、Bは、平成26年12月1日の本件売買契約等の合意解除から平成27年1月9日の本件持分売買契約の締結までの間においても、平成26年12月2日にモデルルームコーディネート及び家具の発注についても担当者がりん議書の決裁を受け、同月9日に本件土地上に建設するマンションの建築確認の申請を行っており、本件土地を購入することを前提として本件事業を進行させている。

- d 加えて、Oは、平成26年10月30日、本件相続人らの本件売買契約の解除に伴う手付金の返還原資とする融資を受けることの相談のため、N信金を訪れた際、一度契約を解除し、新たに相続人とBが土地の売買として契約を締結することで、土地の相続税評価額が22億7600万円から路線価の約9億6000万円に下がるというメリットがある旨説明をしている。
- e 以上によれば、本件売買契約の合意解除は、租税負担の軽減を意図し、本件相続人らとBとの間で再度同様の契約を締結することを予定して行われたものというべきである。
- (ウ) a これに対し、原告らは、本件売買契約等の履行の前提となるJ社及びL社の立退きの遅れ、仮換地指定の遅れ、立体買換特例の適用をしない場合の方が適用をした場合よりも本件マンションに係る減価償却費が多額となることに気付いたこと、本件売買契約等によれば、等価交換により本件土地がその後に建築される建物の敷地となるため、本件土地を売却して本件相続税の支払資金を捻出することができなくなることなどの事情により、本件売買契約の合意解除をするやむを得ない理由があった旨主張する。
- b そこで検討すると、J社及びL社の立退きの遅れの点については、J社旧家屋の解体期限は平成26年9月末日であったところ、同月20日にJ社旧家屋の解体工事は完了しており、本件売買契約の合意解除がされた同年12月1日の時点でJ社の退去は完了していたものと認められるから、J社の退去の遅れの点が本件売買契約を合意解除する理由となっていたとは認められない。
- また、L社及びMの立退きの期限は平成26年10月末日であったところ、L社及びMは同年12月17日にL社の社屋建物を立ち退き、同建物の解体は同月24日までに完了したというのであるから、本件売買契約の合意解除がされた同月1日の時点では、L社の立退きは完了していなかったものと認められる。しかしながら、証拠(乙23)によれば、L社の代表取締役であるMは、立退きの期限である同年10月末日が近づいても、誰からも立退きをいつまでに終わらせてほしいという話がなく、同月末頃から翌11月初め頃にかけて原告TやOと話をした際にも、立退きの期日を明確に伝えられたことがないことが認められる。これらに加え、本件確認書O案、本件確認書B案及び本件確認書において、解除の理由としてL社の立退きの遅れの点は記載されていないことからすれば、この点が本件売買契約の合意解除の理由となっていたと認めることはできない。
- c 次に、仮換地の指定の遅れの点についてみると、本件区画整理事業施行地内の●●街区における本件被相続人の仮換地の指定の効力発生の日に係る仮換地指定通知は、予定より約1か月遅れの同年10月2日付けでされたが、土地の使用収益の開始日は、予定どおり同年11月1日であった。したがって、本件売買契約の合意解除がされた同年12月1日の時点で、仮換地の指定の遅れにより本件事業に支障が生じていたとは認められず、仮換地の指定の遅れの点が本件売買契約の合意解除の理由となっていたと認めることはできない。
- d 立体買換特例の適用をしない場合の方が適用をした場合よりも本件マンションに係る減価償却費が多額となるとの点については、そもそも立体買換特例の適用

は申告をする者の任意の選択に委ねられているものであり（措置法37条の5第2項、37条6項）、立体買換特例の適用を受けたくないのであれば、その適用を選択しなければよいだけである上、本件相続人らが立体買換特例の適用が任意の選択に委ねられていることを知らなかったとしても、単なる法律の不知にすぎないというべきである。

したがって、立体買換特例の適用をしない場合の方が適用をした場合よりも本件マンションに係る減価償却費が多額となるとの点は、それが本件売買契約等の合意解除の理由の一つとなっていたとしても、これをもって、本件売買契約の合意解除について、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合であるということとはできないから、本件売買契約の合意解除をするやむを得ない理由があるということとはできない。

もっとも、原告らは、今後の建物の維持管理等を考慮すると、法人であるGが本件マンションを取得する方が事業実態からして適切であり、解除をせずに立体買換特例の適用をしない選択をすることにより減価償却をすることでは意味がなかったとも主張する。

しかしながら、単に本件マンションの取得者をGに変更したいのであれば、その旨本件協定の内容を変更すれば足り、本件売買契約を合意解除するまでの必要はない。また、証拠（乙58）によれば、本件相続人らとGは、本件売買契約の合意解除がされる2日前の平成26年11月29日付で、本件マンションのうちの1階店舗スペース及び2階店舗バックヤードスペースの所有権又は持分権を誰が取得したとしても、これらの物件を株式会社Sに賃貸する権限をGに与えるものとし、又は同社に転貸することを承諾した上で、これらの物件をGに賃貸するものとするを合意したことが認められ、これによれば、本件売買契約の合意解除の時点では、Gではなく本件相続人らが本件マンションを取得することを予定していたものと認められる。したがって、本件マンションの取得者をGに変更する点が本件売買契約の合意解除の理由となっていたと認めることはできない。

e 本件相続税の支払原資確保の必要性の点については、たとえそれが本件売買契約等を合意解除した理由の一つとなっていたとしても、契約とは直接関係のない原告らの個人的事情にすぎず、これをもって、本件売買契約の合意解除について、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に当たるとはいえないから、本件売買契約の合意解除をするやむを得ない理由があるということとはできない。

(エ) 以上によれば、本件売買契約の合意解除にやむを得ない事情があったと認めることはできないから、本件相続における課税財産は、本件土地ではなく、本件売買契約に係る売買残代金請求権であると解するのが相当である。

3 争点(2) (本件相続税の課税対象となる財産を本件売買契約に係る売買残代金請求権として相続税を課税することが信義則に反するか否か) について

原告らは、原告らの依頼を受けたO、Q税理士らが平成27年7月14日に武蔵野税務署に

において、本件売買契約が本件被相続人によって解除されているという前提で本件相続税の評価を行ってよいか相談した際の税務署員の返答を受け、本件被相続人による解除は認められたと判断して本件相続税の申告をしたのであるから、その信頼は保護されるべきである旨主張する。

しかしながら、原告らの主張によっても、上記税務相談の際の税務署員の返答は、「いいとも、悪いとも言えない。そちらの判断でやったらいいのではないですか。」というものであったのであり、何ら本件被相続人による解除を認めたものではなく、そもそも原告らに本件被相続人による解除を前提とした本件相続税の申告が認められるとの信頼を発生させるものであったとはいえない。

したがって、本件相続税の課税対象となる財産を本件売買契約に係る売買残代金請求権として相続税の課税をすることが信義則に反するとはいえない。

4 争点（４）（本件売買契約に係る手付金相当額は、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務か否か）について

本件売買契約の合意解除は、本件相続開始後の平成２６年１２月１日にされたものであるから、本件売買契約に係る手付金返還債務もそれ以降発生したものである。そして、前記２のとおり、本件売買契約の合意解除による遡及効は、本件相続税の課税関係に影響を及ぼすものではないと解すべきであるから、相続税法上、本件売買契約に係る手付金返還債務は、本件相続開始時点において発生していたものと取り扱われるべきではなく、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務には当たらない。

5 争点（５）（重加算税の賦課の適否）について

（１）本件相続税の申告の際には、本件確認書及び本件事情説明書が提出されているところ、本件確認書には、本件売買契約が本件相続開始前に既に解除されたものである旨記載されており、本件相続人らが署名押印した本件事情説明書には、同様の記載のほか、本件相続開始前の平成２６年９月２５日に、○及び原告ＴがＰと話し合いを行い、同月末日で本件売買契約等を解除する旨を表明した旨が記載されている。しかし、本件相続開始前に本件売買契約の合意解除はされておらず、また、証拠（甲１８、１９、証人○、原告Ｔ本人）によれば、同月２５日に原告ＴがＰと話し合いをした事実はなかったものと認めるのが相当であるから、上記本件確認書及び本件事情説明書の各記載は、事実と反するといわざるを得ない。

（２）ア 証拠（甲１５、１７、１８、証人○、原告Ｔ本人）によれば、○は、本件相続開始後、本件確認書の締結に先立ち、本件相続人らに対し、本件被相続人による本件売買契約の解除が認められた場合と認められない場合の本件相続税の額の違いについて説明をしたことがあると認められるところ、○は、本件被相続人による本件売買契約の解除が存在しないことを認識していたものであるから（前記２（１）イ（ア））、上記説明における「本件被相続人による本件売買契約の解除が認められた場合」とは、本件売買契約は本件相続開始前に解除されていないが、本件相続開始前に本件被相続人による解除がされた旨の申告をして、これが認められた場合であることを指すものと認められる。

また、原告Ｔは、Ｇの代表取締役であるところ、Ｇは、平成２６年９月３日、本件被相続人から本件売買契約等についての権利の行使や義務の履行の一切を委任され、同年１１月５日、同月６日及び同月１２日に近隣住民対象者への個別説明を行っており、さらに、原告Ｔは、同月１５日の近隣説明会に主催者の立場で参加していたのであるから、原告Ｔは、本件売買契約の帰趨に強い関心を寄せる立場にあった。そして、本件被相続

人の依頼を受けてPと交渉していたOは、本件被相続人が本件売買契約を合意解除したことはないことを認識していたものであり、Oが原告Tに対し、本件被相続人の本件売買契約の解除の意思表示をした旨を原告Tに伝えることはなく、原告Tが本件被相続人の本件売買契約の解除がされたと認識していたこともないものというべきである。

以上によれば、原告らは、本件被相続人による本件売買契約の合意解除が存在しないことを認識しながらも、本件被相続人の生前に本件売買契約の合意解除があったことを前提として、本件土地を課税財産とする内容の本件申告書を、これに沿う内容の本件確認書及び本件事情説明書を添付した上で提出したものと認められる。したがって、原告らは、本件売買契約が本件相続開始前に解除されたこと、すなわち、本件相続に係る課税財産が本件土地であることを偽装しており、本件相続税に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部を偽装し、その偽装したところに基づき本件申告書を提出したものと認められる。そうすると、原告らに対して重加算税を賦課することは、相当というべきである。

イ 次に、証拠（甲2、乙44の1～4）によれば、原告T以外の原告らは、共同相続人であり3親等以内の親族である原告Tに本件相続税の申告を一任し、原告Tと共同して本件申告書を提出していることが認められるところ、仮に原告T以外の原告らが、本件相続税の申告を原告Tに一任していたことから、本件相続税に係る課税財産が何であるかに対する関心が薄く、そのため、上記アのOの説明に対する関心も薄く、言われるがままに書類を作成するなどし、上記アの偽装行為について認識していなかったとしても、以下のとおり、原告Tを除く原告らに対して重加算税を賦課することは、相当というべきである。

すなわち、国税通則法68条1項の重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は偽装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであるところ、同項は、隠ぺい偽装行為の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい偽装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい偽装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとする、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになることから、重加算税を賦課することができるのと解するのが相当である（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

そして、原告T以外の原告らは、原告Tに本件相続税の申告を一任し、原告Tと共同して本件申告書を提出しているところ、原告Tを除く原告らが本件相続税の申告を一任した原告Tは、共同相続人であり3親等以内の親族であって、本件相続税の申告に係る原告Tの偽装行為は、原告Tを除く原告らの行為と同視することができるから、原告Tを除く原告らに対して重加算税を賦課することも相当である。

(3) ア なお、原告らは、国税当局が原告らに対し、本件被相続人による本件売買契約の解除が認められるとの信頼を与えているにもかかわらず、これを裏切り、原告らの申告を否定した上で重加算税まで課すことは、信義則に反する課税であり、許されない旨主張す

るが、原告らの主張は、前記3と同様の理由により、採用することができない。

イ また、原告らは、納税者の税務相談を利用した上で重加算税の賦課まですることが信義則に反する旨主張するが、原告らの武蔵野税務署での税務相談を端緒として、調査が行われ、重加算税の賦課がされることは何ら違法ではなく、原告らの主張を採用することはできない。

6 本件各更正処分等の適法性について

以上に加え、証拠（甲2、乙2の1～5、3の1～5、13の1・2、14）及び弁論の全趣旨によれば、本件相続について原告らに課される相続税及び重加算税の額は、別紙4のとおりであり、本件各更正処分等における相続税及び重加算税と同額であることが認められる。したがって、本件各更正処分等は、適法である。

7 結論

以上によれば、原告ら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。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 森 英明

裁判官 小川 弘持

裁判官 廣瀬 智彦

(別紙1)

指定代理人目録

良峰 豊子、長田 和英、淵 政博

以上

(別紙2)

関係法令の定め

相続税法（平成27年法律第9号による改正前のもの）

1 1条の3（相続税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

1号 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

2号以下（略）

2 2条（相続税の課税財産の範囲） 1項

1条の3第1号又は第2号の規定に該当する者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。

3 13条（債務控除） 1項

相続又は遺贈（中略）により財産を取得した者が1条の3第1号又は第2号の規定に該当する者である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。

1号 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）

2号 被相続人に係る葬式費用

4 22条（評価の原則）

この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。

以上

別紙3 本件土地について

順号	従前地			仮換地	
	所在地	地目	地積	仮換地符号	仮換地面積
1	小金井市	雑種地	547 m ²	(甲)	約 362 m ²
				(丙)	約 77 m ²
				(丁)	約 28 m ²
2	小金井市	雑種地	46 m ²	(甲)	約 22 m ²
				(乙)	約 22 m ²
3	小金井市	畑	227 m ²	(甲)	約 122 m ²
4	小金井市	畑	50 m ²		約 32 m ²
5	小金井市	畑	282 m ²	(乙)	約 43 m ²
				(甲)	約 137 m ²
6	小金井市	畑	117 m ²		約 89 m ²
7	小金井市	畑	21 m ²		
8	小金井市	畑	30 m ²		約 20 m ²
9	小金井市	畑	1.81 m ²		
10	小金井市	畑	137 m ²		約 87 m ²
11	小金井市	畑	201 m ²		約 128 m ²
12	小金井市	畑	405 m ²	(甲)	約 156 m ²
				(乙)	約 119 m ²
13	小金井市	畑	303 m ²		約 171 m ²
14	小金井市	畑	760 m ²	(1)	約 352 m ²
				(△1)	約 317 m ²
				(△2)	約 76 m ²
				(△3)	約 166 m ²
15	小金井市	畑	14 m ²		約 11 m ²
16	小金井市	畑	104 m ²		約 100 m ²
合計			3,245.81 m ²	合計	約 2,637 m ²

(別紙4)

課税処分の根拠

1 本件各更正処分の根拠

原告らの本件相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表2課税価格等の計算明細表に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額 (別表2順号13の「合計額」欄の金額)

28億6636万8000円

上記金額は、本件相続人らが、本件相続によりそれぞれ取得した次のアの財産の価額 (別表2順号10の各人欄の金額) から、各人が負担した次のイの債務等の金額 (同表順号11の各人欄の金額) を控除した金額 (同表順号12の各人欄の金額) につき、国税通則法118条1項の規定により各人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の各人の課税価格 (同表順号13の各人欄の金額) を合計した金額である。

ア 相続により取得した財産の価額 (別表2順号10の「合計額」欄の金額)

40億4265万6704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、次の(ア) から(キ) までの合計額である。

(ア) 土地の価額 (別表2順号1の「合計額」欄の金額) 14億5647万0641円

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した土地の価額の合計額であり、その明細は、別表5土地の明細に記載したとおりである。

このうち、別表5順号1、4から7まで、9-1、9-2、11及び12の各土地の価額は、本件申告書第11表に記載された価額と同額である。また、同表順号2及び3の各土地の価額は、平成27年9月4日に本件相続人らが武蔵野税務署長に提出した更正の請求書に添付された当該各土地に係る「土地及び土地の上に存する権利の評価明細書」に記載された価額と同額であり、同表順号10の土地の価額は、当該更正の請求書に添付された当該土地に係る「市街地農地等の評価明細書」に記載された価額と同額である。

加えて、別表5順号8の土地の価額は、当該土地について、租税特別措置法 (以下「措置法」という。) 69条の4第1項の規定を適用した後の価額であり、本件申告書に同項の適用後の金額として記載されている1億4955万9171円から279万1368円 (本件申告における控除不足額) を控除した後の価額である。

(イ) 家屋、構築物の価額 (別表2順号2の「合計額」欄の金額)

3億2159万3403円

上記金額は、原告戊及びDが本件相続により取得した家屋の価額の合計額であり、本件申告書第15表の「家屋、構築物⑨」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である。また、各人ごとの価額は、同表の「家屋、構築物⑨」欄の各人欄の金額と同額である。

(ウ) 事業用財産の価額 (別表2順号3の「合計額」欄の金額) 2845万2420円

上記金額は、原告T、原告戊及びDが本件相続により取得した事業用財産の価額の合計額であり、本件申告書第15表の「事業 (農業) 用財産⑭」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である。また、各人ごとの価額は、同表の「事業 (農業) 用財産⑭」欄の各

人欄の金額と同額である。

(エ) 有価証券の価額 (別表2順号4の「合計額」欄の金額) 1610万0640円

上記金額は、原告W及び原告戊が本件相続により取得した有価証券の価額の合計額であり、本件申告書第15表の「有価証券⑳」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である。また、各人ごとの価額は、同表の「有価証券⑳」欄の各人欄の金額と同額である。

(オ) 現金・預貯金等の価額 (別表2順号5の「合計額」欄の金額) 8612万3400円

上記金額は、Dが本件相続により取得した金額・預貯金等の価額の合計額であり、本件申告書第15表の「現金、預貯金等㉑」欄の同人の金額と同額である。

(カ) 家庭用財産の価額 (別表2順号6の「合計額」欄の金額) 100万0001円

上記金額は、原告T及びDが本件相続により取得した家庭用財産の価額の合計額であり、本件申告書第15表の「家庭用財産㉒」欄の「各人の合計」欄の金額と同額である。また、各人ごとの価額は、同表の「家庭用財産㉒」欄の各人欄の金額と同額である。

(キ) その他の財産の価額 (別表2順号9の「合計額」欄の金額)

21億3291万6199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うち、上記(ア)から(カ)まで以外の財産の価額の合計額である。

このうち、別表2順号8の「上記以外のその他の財産」の各人ごとの金額は、本件申告書第15表の「その他の財産の計㉓」欄の各人欄の金額と同額である。

また、別表2順号7の「売買残代金請求権」の各人ごとの金額は、本件売買契約に係る売買残代金請求権19億7600万円を、本件土地を相続した共有持分により各人に按分した金額である。

イ 債務等の金額 (別表2順号11の「合計額」欄の金額) 12億5560万0583円

上記金額は、本件被相続人の債務及び本件被相続人に係る葬式費用のうち、本件相続人らの負担に属する部分の金額の合計額であり、本件申告書第13表の「3 債務及び葬式費用の合計額」の「合計(③+⑥)⑦」欄の「(各人の合計)」欄の金額から、同表の「1 債務の明細」においてBからの預り金として債務に計上されている3億円を控除した金額である。また、各人ごとの債務等の金額は、同表の「3 債務及び葬式費用の合計額」の「合計(③+⑥)⑦」欄の各人欄の金額から、Bからの預り金のうち各人が負担することとされている金額(同表の「1 債務の明細」において「債権者」欄に「B(株)」と記載されている箇所の「負担する人の氏名」及び「負担する金額」欄参照)を控除した金額である。

(2) 納付すべき相続税額

原告らの納付すべき本件相続税の額は、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。)15条から17条まで及び措置法(平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。)70条の6第2項の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額 (別表3順号3の金額) 27億4636万8000円

上記金額は、上記(1)の課税価格の合計額28億6636万8000円(別表2順号13の「合計額」欄の金額及び別表3順号1の金額)から、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件相続に係る相続人の数である7を乗じた金額7

000万円との合計額1億2000万円（別表3順号2の金額）を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得金額（別表3順号5の各人欄の金額）

（ア）原告T（法定相続分20分の1）	1億3731万8000円
（イ）原告U（法定相続分10分の1）	2億7463万6000円
（ウ）原告V（法定相続分20分の1）	1億3731万8000円
（エ）原告W（法定相続分10分の1）	2億7463万6000円
（オ）原告戊（法定相続分10分の1）	2億7463万6000円
（カ）D（法定相続分2分の1）	13億7318万4000円
（キ）E（法定相続分10分の1）	2億7463万6000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る相続人（同法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人である。）が上記アの金額を民法900条及び901条の規定による相続分（別表3順号4）に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額（ただし、昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」〔平成27年6月26日付け課資2-9ほかによる改正前のもの〕16-3の取扱いにより、各相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

ウ 相続税の総額（別表2順号14の「合計額」欄の金額及び別表3順号7の金額）

10億8686万4000円

上記金額は、上記イの（ア）から（キ）までの各金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率を乗じて算出した各金額（別表3順号6の各金額）の合計額である。

エ 原告らの納付すべき相続税額（別表2順号16の各人欄の金額）

本件相続人らのうち、原告Tは、措置法70条の6第1項に規定する農業相続人に該当し、別表5順号9-1及び10の各土地を同項に規定する特例農地等として納税猶予の適用を受ける旨の期限内申告書の提出があり、法定の担保を提供しているため、原告らの納付すべき相続税額は、同条2項2号の規定に従い、次のとおり算出する。

（ア）特例農地等について農業投資価格により計算した場合の課税価格の合計額（別表2-2順号4の「合計額」欄の金額）

25億6315万2000円

上記金額は、特例農地等（別表5順号9-1及び10）につき農業投資価格（措置法70条の6第5項に規定する農業投資価格をいう。以下同じ。）により計算した取得財産の価額（別表4順号5）を基準として、本件相続人らの各人の課税価格を算出した金額の合計額である（別表2-2の順号1～4参照）。

（イ）特例農地等について農業投資価格により計算した場合の相続税の総額（別表2-2順号5の「合計額」欄の金額及び別表3-2順号7の金額）

9億5041万7600円

上記金額は、上記（ア）の課税価格の合計額に基づき、相続税法15条から17条までの規定を適用して計算した場合の算出税額の総額である（別表3-2参照）。

（ウ）相続税の総額の差額（別表2-2順号8の金額）

1億3644万6400円

上記金額は、上記ウの相続税の総額から上記（イ）の農業投資価格により計算した場合の相続税の総額を控除した金額である。

（エ）原告らの算出税額（別表2順号15の各人欄の金額及び別表2-2順号9の各人欄

の金額)

a 原告T	5億2521万6823円
b 原告U	7127万1160円
c 原告V	1億8168万7339円
d 原告W	1億0986万6282円
e 原告戊	8948万1534円

原告Tは、措置法70条の6第1項の規定の適用を受ける農業相続人であるため、その算出税額は同条2項により、上記(ウ)の相続税の総額の差額(別表2-2順号8の金額)と、農業投資価格により計算した同人の相続税の算出税額(同表順号7の「原告T」欄の金額)との合計額である(別表2順号15及び別表2-2順号9の「原告T」欄の金額)。また、原告らのうち原告Tを除く者については、同条1項の規定の適用を受けない者であるため、その算出税額は同条2項により、農業投資価格により計算した各人の相続税の算出税額(別表2順号15並びに別表2-2順号7及び9の各人欄の金額)である。

(オ) 原告らの納付すべき相続税額(別表2順号16の各人欄の金額)

a 原告T	5億2521万6800円
b 原告U	7127万1100円
c 原告V	1億8168万7300円
d 原告W	1億0986万6200円
e 原告戊	8948万1500円

上記各金額は、上記(エ)の原告らの算出税額について、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

2 本件各更正処分の適法性

原告らの納付すべき本件相続税の額は、上記1(2)エ(オ)のとおりであるところ、これらの金額は、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額とそれぞれ同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

上記2のとおり、本件各更正処分は適法であるところ、原告らは、本件相続税の課税価格及び納付すべき相続税額を過少に申告していたものであり、そのことについて、国税通則法(平成28年法律第15号による改正前のもの。以下65条及び68条につき同じ。)65条4項に規定する正当な理由は存しない。そして、同条1項の規定に該当する場合において、納税者が税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、同法68条1項の規定に基づき、過少申告加算税に代え、重加算税が課されることとなるところ、原告らは、相続税の計算の基礎となるべき事実の一部を仮装し、その仮装したところに基づき本件申告書を提出していたものと認められる。原告らに対しては、仮装したと認められる部分(本件売買契約に係る売買残代金請求権19億7600万円から本件申告の課税価格に算入した本件土地の評価額9億2617万2414円を差し引いた金額10億4982万7586円及びBからの預り金債務3億円)に係る相続税額(別表6-1~6-5の「C 隠ぺい又は仮装部分の金額」の列の「⑫-⑬」欄の金額)に対し、重加算税を賦課するのが相当である。

原告らに課される重加算税の額は、国税通則法68条1項の規定に基づき、次のとおり算出した各金額となる。

(1) 原告T 1億0016万3000円

上記金額は、本件各更正処分により原告Tが新たに納付すべきこととなった相続税額2億8618万2500円(別表6-1⑫の金額)から、国税通則法施行令(平成28年政令第156号による改正前のもの。以下同じ。)28条1項の規定に基づき「隠ぺいし、又は仮装されていない」事実に基づき計算した場合の相続税額と本件各更正処分前の相続税額との差額0円(同表⑬の金額)を控除した後の税額2億8618万円(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。同表「C 隠ぺい又は仮装部分の金額」欄の⑪の金額)に、同法68条1項に規定する100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 原告U 1754万9000円

上記金額は、本件各更正処分により原告Uが新たに納付すべきこととなった相続税額5014万7400円(別表6-2⑫の金額)から、国税通則法施行令28条1項の規定に基づき「隠ぺいし、又は仮装されていない」事実に基づき計算した場合の相続税額と本件各更正処分前の相続税額との差額0円(同表⑬の金額)を控除した後の税額5014万円(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。同表「C 隠ぺい又は仮装部分の金額」欄の⑪の金額)に、同法68条1項に規定する100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

(3) 原告V 4880万0500円

上記金額は、本件各更正処分により原告Vが新たに納付すべきこととなった相続税額1億3943万9900円(別表6-3⑫の金額)から、国税通則法施行令28条1項の規定に基づき「隠ぺいし、又は仮装されていない」事実に基づき計算した場合の相続税額と本件各更正処分前の相続税額との差額0円(同表⑬の金額)を控除した後の税額1億3943万円(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。同表「C 隠ぺい又は仮装部分の金額」欄の⑪の金額)に、同法68条1項に規定する100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

(4) 原告W 1503万9500円

上記金額は、本件各更正処分により原告Wが新たに納付すべきこととなった相続税額4297万4500円(別表6-4⑫欄の金額)から、国税通則法施行令28条1項の規定に基づき「隠ぺいし、又は仮装されていない」事実に基づき計算した場合の相続税額と本件各更正処分前の相続税額との差額0円(同表⑬の金額)を控除した後の税額4297万円(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。同表「C 隠ぺい又は仮装部分の金額」欄の⑪の金額)に、同法68条1項に規定する100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

(5) 原告戊 1406万6500円

上記金額は、本件各更正処分により原告戊が新たに納付すべきこととなった相続税額4019万2900円(別表6-5⑫の金額)から、国税通則法施行令28条1項の規定に基づき「隠ぺいし、又は仮装されていない」事実に基づき計算した場合の相続税額と本件各更正処分前の相続税額との差額0円(同表⑬の金額)を控除した後の税額4019万円

(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。同表「C 隠ぺい又は仮装部分の金額」欄の⑪の金額)に、同法68条1項に規定する100分の35の割合を乗じて計算した金額である。

4 本件各賦課決定処分の適法性

原告らに対して課されるべき重加算税の額は、上記3(1)から(5)までのとおりであるところ、これらの各金額は、本件各賦課決定処分における各金額とそれぞれ同額であるから、本件賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

別表1 課税処分等の経緯

原告T

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	農地等 納税猶予税額	申告期限までに 納付すべき税額	重加算税	
1	期限内申告	平成27年7月30日	687,570,000	263,362,300	144,108,800	119,253,500	—	
2	更正の請求	平成27年9月4日	663,267,000	239,034,300	133,415,800	105,618,500	—	
3	更正の請求に対する 更正処分	平成27年12月2日	663,267,000	239,034,300	133,415,800	105,618,500	—	
4	更正処分及び 重加算税賦課決定処分	平成29年1月31日	1,351,679,000	525,216,800	133,415,800	391,801,000	100,163,000	
5	審査請求	平成29年4月28日	663,267,000	239,034,300	133,415,800	105,618,500	—	
6	審査裁決	平成30年4月12日	棄却					

原告V

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	農地等 納税猶予税額	申告期限までに 納付すべき税額	重加算税	
1	期限内申告	平成27年7月30日	152,530,000	48,785,500	0	48,785,500	—	
2	更正の請求	平成27年9月4日	152,530,000	42,247,400	0	42,247,400	—	
3	更正の請求に対する 更正処分	平成27年12月2日	152,530,000	42,247,400	0	42,247,400	—	
4	更正処分及び 重加算税賦課決定処分	平成29年1月31日	489,987,000	181,687,300	0	181,687,300	48,800,500	
5	審査請求	平成29年4月28日	152,530,000	42,247,400	0	42,247,400	—	
6	審査裁決	平成30年4月12日	棄却					

原告U

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	農地等 納税猶予税額	申告期限までに 納付すべき税額	重加算税	
1	期限内申告	平成27年7月30日	70,725,000	21,682,400	0	21,682,400	—	
2	更正の請求	平成27年9月4日	70,725,000	21,123,700	0	21,123,700	—	
3	更正の請求に対する 更正処分	平成27年12月2日	70,725,000	21,123,700	0	21,123,700	—	
4	更正処分及び 重加算税賦課決定処分	平成29年1月31日	192,209,000	71,271,100	0	71,271,100	17,549,000	
5	審査請求	平成29年4月28日	70,725,000	21,123,700	0	21,123,700	—	
6	審査裁決	平成30年4月12日	棄却					

原告W

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	農地等 納税猶予税額	申告期限までに 納付すべき税額	重加算税	
1	期限内申告	平成27年7月30日	228,803,000	75,888,600	0	75,888,600	—	
2	更正の請求	平成27年9月4日	228,803,000	66,891,700	0	66,891,700	—	
3	更正の請求に対する 更正処分	平成27年12月2日	228,803,000	66,891,700	0	66,891,700	—	
4	更正処分及び 重加算税賦課決定処分	平成29年1月31日	296,295,000	109,866,200	0	109,866,200	15,039,500	
5	審査請求	平成29年4月28日	228,803,000	66,891,700	0	66,891,700	—	
6	審査裁決	平成30年4月12日	棄却					

原告戊

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	農地等 納税猶予税額	申告期限までに 納付すべき税額	重加算税	
1	期限内申告	平成27年7月30日	214,395,000	70,468,000	0	70,468,000	—	
2	更正の請求	平成27年9月4日	173,828,000	49,288,600	0	49,288,600	—	
3	更正の請求に対する 更正処分	平成27年12月2日	173,828,000	49,288,600	0	49,288,600	—	
4	更正処分及び 重加算税賦課決定処分	平成29年1月31日	241,320,000	89,481,500	0	89,481,500	14,066,500	
5	審査請求	平成29年4月28日	173,828,000	49,288,600	0	49,288,600	—	
6	審査裁決	平成30年4月12日	棄却					

別表2 課税価格等の計算明細表

順号	区分		合計額	原告T	原告U	原告V	原告W	原告戊	相続人D	相続人E	
1	取得 財産 の 価 額	土地	1,456,470,641	316,310,693	19,285,844	9,642,922	186,558,644	60,547,379	665,315,515	198,809,644	
2		家屋、構築物	321,593,403	0	0	0	0	36,662,531	284,930,872	0	
3		事業用財産	28,452,420	106,273	0	0	0	5,308,274	23,037,873	0	
4		有価証券	16,100,640	0	0	0	13,667,500	2,433,140	0	0	
5		現金・預貯金等	86,123,400	0	0	0	0	0	86,123,400	0	
6		家庭用財産	1,000,001	1	0	0	0	0	1,000,000	0	
7		その他 の財産	売買残代金請求権	1,976,000,000	1,007,760,000	177,840,000	494,000,000	98,800,000	98,800,000	0	98,800,000
8			上記以外のその他の財産	156,916,199	65,110,962	1,720,813	4,780,045	956,009	41,256,009	42,136,352	956,009
9			小計	2,132,916,199	1,072,870,962	179,560,813	498,780,045	99,756,009	140,056,009	42,136,352	99,756,009
10		合計		4,042,656,704	1,389,287,929	198,846,657	508,422,967	299,982,153	245,007,333	1,102,544,012	298,565,653
11	債務等		1,255,600,583	37,608,624	6,636,816	18,435,600	3,687,120	3,687,120	1,181,858,183	3,687,120	
12	差引純資産価額(10-11)		2,866,370,292	1,351,679,305	192,209,841	489,987,367	296,295,033	241,320,213	0	294,878,533	
13	課税価格		2,866,368,000	1,351,679,000	192,209,000	489,987,000	296,295,000	241,320,000	0	294,878,000	
14	相続税の総額(別表2順号7の金額)		1,086,864,000								
15	各人の算出税額(別表1-2順号9の各金額)			525,216,823	71,271,160	181,687,339	109,866,282	89,481,534	0	109,340,858	
16	納付すべき相続税額			525,216,800	71,271,100	181,687,300	109,866,200	89,481,500	0	109,340,800	

(注) 1 順号13「課税価格」の各人の金額は、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。
2 順号16「納付すべき相続税額」の各人の金額は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 2-2 農業相続人がいる場合の課税価格等の計算明細表

順号	区分	合計額	原告T	原告U	原告V	原告W	原告戊	相続人D	相続人E
1	農業投資価格に基づく取得財産の価額								
	農業相続人	1,086,071,811	1,086,071,811	—	—	—	—	—	—
	その他の相続人	2,653,368,775	—	198,846,657	508,422,967	299,982,153	245,007,333	1,102,544,012	298,565,653
2	債務等(別表1順号11の金額)	1,255,600,583	37,608,624	6,636,816	18,435,600	3,687,120	3,687,120	1,181,858,183	3,687,120
3	差引純資産価額(1-2)	2,563,154,174	1,048,463,187	192,209,841	489,987,367	296,295,033	241,320,213	0	294,878,533
4	課税価格	2,563,152,000	1,048,463,000	192,209,000	489,987,000	296,295,000	241,320,000	0	294,878,000
5	相続税の総額(別表2-2順号7の金額)	950,417,600							
6	あん分割合		1,048,463	192,209	489,987	296,295	241,320	0	294,878
			2,563,152	2,563,152	2,563,152	2,563,152	2,563,152	2,563,152	2,563,152
7	算出税額(5×6)		388,770,423	71,271,160	181,687,339	109,866,282	89,481,534	0	109,340,858
8	農業相続人の納税猶予の基となる税額(相続税の総額の差額)	136,446,400	136,446,400	—	—	—	—	—	—
9	各人の算出税額(7+8)	1,086,863,996	525,216,823	71,271,160	181,687,339	109,866,282	89,481,534	0	109,340,858

- (注) 1 順号1の「農業相続人」の「原告T」欄の金額は、別表3順号5「農業投資価格により計算した取得財産の価額」の金額であり、「その他の相続人」の各人欄の金額は、別表1順号10「取得財産の価額・合計」の各人欄の金額である。
- 2 順号4「課税価格」の各人欄の金額は、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。
- 3 順号6「あん分割合」は、順号4「課税価格」の「合計額」欄の金額のうちに各人欄が占める割合である。
- 4 順号8「農業相続人の納税猶予の基となる税額(相続税の総額の差額)」の金額は、別表1順号14「相続税の総額(別表2順号7の金額)」の金額から別表1-2順号5「相続税の総額(別表2-2順号7の金額)」の金額を控除した後の金額である。

別表3 相続税の総額の計算明細表

順号	区分	原告T	原告U	原告V	原告W	原告戊	相続人D	相続人E
1	課税価格の合計額	2,866,368,000						
2	遺産に係る基礎控除額	120,000,000						
3	課税遺産総額(1-2)	2,746,368,000						
4	法定相続分	$\frac{1}{20}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{20}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{10}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	137,318,000	274,636,000	137,318,000	274,636,000	274,636,000	1,373,184,000	274,636,000
6	相続税の総額の基となる税額	37,927,200	92,854,400	37,927,200	92,854,400	92,854,400	639,592,000	92,854,400
7	相続税の総額	1,086,864,000						

- (注) 1 順号1「課税価格の合計額」の金額は、別表1順号13「課税価格」の「合計額」欄の金額である。
- 2 順号2「遺産に係る基礎控除額」の金額は、「50,000千円+10,000千円×7人(相続税法15条2項に規定する相続人の数)」の算式により求められた金額である。
- 3 順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の金額は、順号3「課税遺産総額」の金額に、順号4「法定相続分」の各人欄の割合を乗じ(同法16条)、それぞれ1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号6「相続税の総額の基となる税額」の金額は、順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の各人欄の金額に相続税法16条に定める税率をそれぞれ乗じて算出した金額である。
- 5 順号7「相続税の総額」の金額は、順号6「相続税の総額の基となる税額」の各人欄の金額の合計額である。

別表 3-2 農業相続人がいる場合の相続税の総額の計算明細表

順号	区分	原告 T	原告 U	原告 V	原告 W	原告 戊	相続人 D	相続人 E
1	課税価格の合計額	2,563,152,000						
2	遺産に係る基礎控除額	120,000,000						
3	課税遺産総額(1-2)	2,443,152,000						
4	法定相続分	$\frac{1}{20}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{20}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{10}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	122,157,000	244,315,000	122,157,000	244,315,000	244,315,000	1,221,576,000	244,315,000
6	相続税の総額の基となる税額	31,862,800	80,726,000	31,862,800	80,726,000	80,726,000	563,788,000	80,726,000
7	相続税の総額	950,417,600						

- (注) 1 順号1「課税価格の合計額」の金額は、別表1-2順号4「課税価格」の「合計額」欄の金額である。
- 2 順号2「遺産に係る基礎控除額」の金額は、「50,000千円+10,000千円×7人(相続税法15条2項に規定する相続人の数)」の算式により求められた金額である。
- 3 順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の金額は、順号3「課税遺産総額」の金額に、順号4「法定相続分」の各人欄の割合を乗じ(同法16条)、それぞれ1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号6「相続税の総額の基となる税額」の金額は、順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の各人欄の金額に相続税法16条に定める税率をそれぞれ乗じて算出した金額である。
- 5 順号7「相続税の総額」の金額は、順号6「相続税の総額の基となる税額」の各人欄の金額の合計額である。

別表4 農業投資価格により計算した取得財産の価額計算表

順号	区分	原告T
1	特例農地等の通常価額	305,520,581
2	特例農地等の農業投資価格による価額	2,304,463
3	農業投資価格超過額(1-2)	303,216,118
4	通常価額により計算した取得財産の価額	1,389,287,929
5	農業投資価格により計算した取得財産の価額(4-3)	1,086,071,811

- (注) 1 順号1「特例農地等の通常価額」とは、措置法70条の6第1項の規定の適用を受けようとする特例農地等の通常価額であり、別表4順号9-1及び10の「評価額」欄の金額の合計額である。
- 2 順号2「特例農地等の農業投資価格による価額」とは、特例農地等につき措置法70条6第5項に規定する農業投資価格(1,000㎡当たり840千円)により計算した価額であり、本件申告書第12表(甲第2号証18枚目)の「農業投資価格」欄の「価額」欄に「(計)」として記載されている金額と同額である。
- 3 順号4「通常価額により計算した取得財産の価額」は、別表1順号10「取得財産の価額・合計」の「原告T」欄の金額である。

別表5 土地の明細

順号	所在場所名称（注1）	地目等	評価額	取得者及び価額						
				原告T	原告U	原告V	原告W	原告戊	相続人D	相続人E
1	小金井市 駐車場（注3）	宅地（駐車場）	40,797,270	2,039,864	4,079,727	2,039,863	4,079,727	4,079,727	20,398,635	4,079,727
2	小金井市	貸家建付地	246,783,409						246,783,409	
3	小金井市 （注4）	貸家建付地	216,596,618					41,261,535	175,335,083	
4	小金井市 （注3）	貸宅地	86,452,770	4,322,638	8,645,277	4,322,639	8,645,277	8,645,277	43,226,385	8,645,277
5	小金井市G （注3）	宅地	65,608,400	3,280,420	6,560,840	3,280,420	6,560,840	6,560,840	32,804,200	6,560,840
6	小金井市	宅地	71,572,800				71,572,800			
7	小金井市	宅地	70,425,800							70,425,800
8	小金井市	宅地	（注2） 146,767,803						146,767,803	
9-1	小金井市	畑（生産緑地）	169,377,810	169,377,810						
9-2	小金井市	畑	1,147,190	1,147,190						
10	小金井市	畑（生産緑地）	136,142,771	136,142,771						
11	小金井市E分	宅地	109,098,000							109,098,000
12	小金井市W分	宅地	95,700,000				95,700,000			
13	小計		1,456,470,641	316,310,693	19,285,844	9,642,922	186,558,644	60,547,379	665,315,515	198,809,644

（注）1 所在場所名称は、本件申告書第11表（甲第2号証9枚目）の「所在場所等」欄に記載された表記に基づいている。

2 順号8の評価額は、措置法69条の4第1項の規定を適用した後の価額である。

3 順号1、4及び5の土地は、分割を了していない土地であり、当該土地に係る各人の価額は全体の評価額に各人の法定相続分（別表2順号4）を乗じた価額である。

4 順号3の土地に係る原告戊及び相続人Dの価額は、全体の評価額に各人の取得割合（原告戊につき51885/272363、相続人Dにつき220478/272363）を乗じた価額である。

別表6-1 加算税の基礎となる税額の計算明細書

原告T

		A	B	C	D	E	F
		本件更正処分 前の額	本件更正処分 後の額	隠ぺい又は仮装 部分の金額	隠ぺい又は 仮装事由以外 の事実のみに 基づいて更正 決定等があった とした場合の額	非正当事由 部分の金額	正当な事由が あると認めら れる事実のみ に基づいて 更正決定等が あった場合の額
課税価格等の計算 (各人の合計)	取得財産の価額 ①	円 2,995,620,486	円 4,042,656,704	※ 円 1,049,827,586	(B-C) 円 2,992,829,118	※ 円 0	(D-E) 円 2,992,829,118
	債務控除額 ②	1,555,600,583	1,255,600,583	※ 300,000,000	(B+C) 1,555,600,583	※ 0	(D+E) 円 1,555,600,583
	課税価格 (1,000円未満切捨て) ③	1,516,540,000	2,866,368,000	/	(注2) 1,516,540,000	/	(注2) 1,516,540,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て) ④	485,477,600	1,086,864,000		(注2) 485,477,600		(注2) 485,477,600
原告Tの課税価格等の計算	取得財産の価額 ⑤	円 853,875,860	円 1,389,287,929	円 535,412,069	(B-C) 円 853,875,860	円 0	(D-E) 円 853,875,860
	債務控除額 ⑥	190,608,624	37,608,624	153,000,000	(B+C) 190,608,624	0	(D+E) 円 190,608,624
	課税価格(⑤-⑥) (1,000円未満切捨て) ⑦	663,267,000	1,351,679,000	/	(注2) 663,267,000	/	(注2) 663,267,000
	相続税額 ⑧	239,034,340	525,216,823		(注2) 239,034,340		(注2) 239,034,340
	納付すべき相続税額 (100円未満切捨て) ⑨	イ 239,034,300	ロ 525,216,800	/	ハ 239,034,300	/	ニ 239,034,300
増差税額 ⑩	/	⑫(ローイ) 円 286,182,500	⑬(ハーイ) 円 0		⑭(ニーイ) 円 0		
加算税の基礎 となる税額 (10,000円未満切捨て) ⑪	/	/	重加算税分 円 286,180,000	/	過少申告加算税分 円 0	/	

(注) 1 上記計算中の「※」のついた各欄には、原告Tがその財産等を取得したかどうかにかかわらず、原告Tが隠蔽又は仮装した財産等及び正当事由がなく過少に申告をし又は申告がなされていなかった財産等の金額を記載している。
2 当該欄の金額がA欄の金額を下回った場合には、A欄の金額を下限とする。

別表6-2 加算税の基礎となる税額の計算明細書

原告U

		A	B	C	D	E	F
		本件更正処分 前の額	本件更正処分 後の額	隠ぺい又は仮装 部分の金額	隠ぺい又は 仮装事由以外 の事実のみに 基づいて更正 決定等があった とした場合の額	非正当事由 部分の金額	正当な事由が あると認めら れる事実のみ に基づいて 更正決定等が あった場合の額
課税価格等の計算 (各人の合計)	取得財産の価額 ①	円 2,995,620,486	円 4,042,656,704	※ 円 1,049,827,586	(B-C) 円 2,992,829,118	※ 円 0	(D-E) 円 2,992,829,118
	債務控除額 ②	1,555,600,583	1,255,600,583	※ 300,000,000	(B+C) 1,555,600,583	※ 0	(D+E) 円 1,555,600,583
	課税価格 (1,000円未満切捨て) ③	1,516,540,000	2,866,368,000	/	(注2) 1,516,540,000	/	(注2) 1,516,540,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て) ④	485,477,600	1,086,864,000		(注2) 485,477,600		(注2) 485,477,600
原告Uの課税価格等の計算	取得財産の価額 ⑤	円 104,362,173	円 198,846,657	円 94,484,484	(B-C) 円 104,362,173	円 0	(D-E) 円 104,362,173
	債務控除額 ⑥	33,636,816	6,636,816	27,000,000	(B+C) 33,636,816	0	(D+E) 円 33,636,816
	課税価格(⑤-⑥) (1,000円未満切捨て) ⑦	70,725,000	192,209,000	/	(注2) 70,725,000	/	(注2) 70,725,000
	相続税額 ⑧	21,123,708	71,271,160		(注2) 21,123,708		(注2) 21,123,708
	納付すべき相続税額 (100円未満切捨て) ⑨	イ 21,123,700	ロ 71,271,100	/	ハ 21,123,700	/	ニ 21,123,700
増差税額 ⑩	/	⑫(ロ-イ) 円 50,147,400	⑬(ハ-イ) 円 0		⑭(ニ-イ) 円 0		
加算税の基礎 となる税額 (10,000円未満切捨て) ⑪	/	/	重加算税分 円 50,140,000	/	過少申告加算税分 円 0	/	

(注) 1 上記計算中の「※」のついた各欄には、原告Uがその財産等を取得したかどうかにかかわらず、原告Uが隠蔽又は仮装した財産等及び正当事由がなく過少に申告をし又は申告がなされていなかった財産等の金額を記載している。
 2 当該欄の金額がA欄の金額を下回った場合には、A欄の金額を下限とする。

別表6-3 加算税の基礎となる税額の計算明細書

原告V

		A	B	C	D	E	F
		本件更正処分 前の額	本件更正処分 後の額	隠ぺい又は仮装 部分の金額	隠ぺい又は 仮装事由以外 の事実のみに 基づいて更正 決定等があった とした場合の額	非正当事由 部分の金額	正当な事由が あると認めら れる事実のみ に基づいて 更正決定等が あった場合の額
課税価格等の計算 (各人の合計)	取得財産の価額 ①	円 2,995,620,486	円 4,042,656,704	※ 円 1,049,827,586	(B-C) 円 2,992,829,118	※ 円 0	(D-E) 円 2,992,829,118
	債務控除額 ②	1,555,600,583	1,255,600,583	※ 300,000,000	(B+C) 1,555,600,583	※ 0	(D+E) 円 1,555,600,583
	課税価格 (1,000円未満切捨て) ③	1,516,540,000	2,866,368,000	/	(注2) 1,516,540,000	/	(注2) 1,516,540,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て) ④	485,477,600	1,086,864,000		(注2) 485,477,600		(注2) 485,477,600
原告V課税価格等の計算	取得財産の価額 ⑤	円 245,966,071	円 508,422,967	円 262,456,896	(B-C) 円 245,966,071	円 0	(D-E) 円 245,966,071
	債務控除額 ⑥	93,435,600	18,435,600	75,000,000	(B+C) 93,435,600	0	(D+E) 円 93,435,600
	課税価格(⑤-⑥) (1,000円未満切捨て) ⑦	152,530,000	489,987,000	/	(注2) 152,530,000	/	(注2) 152,530,000
	相続税額 ⑧	42,247,416	181,687,339		(注2) 42,247,416		(注2) 42,247,416
	納付すべき相続税額 (100円未満切捨て) ⑨	イ 42,247,400	ロ 181,687,300	/	ハ 42,247,400	/	ニ 42,247,400
増差税額 ⑩	/	⑫(ロ-イ) 円 139,439,900	⑬(ハ-イ) 円 0		⑭(ニ-イ) 円 0		
加算税の基礎 となる税額 (10,000円未満切捨て) ⑪	/	/	重加算税分 円 139,430,000	/	過少申告加算税分 円 0	/	

(注) 1 上記計算中の「※」のついた各欄には、原告Vがその財産等を取得したかどうかにかかわらず、原告Vが隠蔽又は仮装した財産等及び正当事由がなく過少に申告をし又は申告がなされていなかった財産等の金額を記載している。
 2 当該欄の金額がA欄の金額を下回った場合には、A欄の金額を下限とする。

別表6-4 加算税の基礎となる税額の計算明細書

原告W

		A	B	C	D	E	F
		本件更正処分 前の額	本件更正処分 後の額	隠ぺい又は仮装 部分の金額	隠ぺい又は 仮装事由以外 の事実のみに 基づいて更正 決定等があった とした場合の額	非正当事由 部分の金額	正当な事由が あると認めら れる事実のみ に基づいて 更正決定等が あった場合の額
課税価格等の計算 (各人の合計)	取得財産の価額 ①	円 2,995,620,486	円 4,042,656,704	※ 円 1,049,827,586	(B-C) 円 2,992,829,118	※ 円 0	(D-E) 円 2,992,829,118
	債務控除額 ②	1,555,600,583	1,255,600,583	※ 300,000,000	(B+C) 1,555,600,583	※ 0	(D+E) 円 1,555,600,583
	課税価格 (1,000円未満切捨て) ③	1,516,540,000	2,866,368,000	/	(注2) 1,516,540,000	/	(注2) 1,516,540,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て) ④	485,477,600	1,086,864,000		(注2) 485,477,600		(注2) 485,477,600
原告W課税価格等の計算	取得財産の価額 ⑤	円 247,490,774	円 299,982,153	円 52,491,379	(B-C) 円 247,490,774	円 0	(D-E) 円 247,490,774
	債務控除額 ⑥	18,687,120	3,687,120	15,000,000	(B+C) 18,687,120	0	(D+E) 円 18,687,120
	課税価格 (⑤-⑥) (1,000円未満切捨て) ⑦	228,803,000	296,295,000	/	(注2) 228,803,000	/	(注2) 228,803,000
	相続税額 ⑧	66,891,742	109,866,282		(注2) 66,891,742		(注2) 66,891,742
	納付すべき相続税額 (100円未満切捨て) ⑨	イ 66,891,700	ロ 109,866,200	/	ハ 66,891,700	/	ニ 66,891,700
増差税額 ⑩	/	⑫(ロ-イ) 円 42,974,500	⑬(ハ-イ) 円 0		⑭(ニ-イ) 円 0		
加算税の基礎 となる税額 (10,000円未満切捨て) ⑪	/	/	重加算税分 円 42,970,000	/	過少申告加算税分 円 0	/	

(注) 1 上記計算中の「※」のついた各欄には、原告Wがその財産等を取得したかどうかにかかわらず、原告Wが隠蔽又は仮装した財産等及び正当事由がなく過少に申告をし又は申告がなされていなかった財産等の金額を記載している。
2 当該欄の金額がA欄の金額を下回った場合には、A欄の金額を下限とする。

別表 6-5 加算税の基礎となる税額の計算明細書

原告戊

		A	B	C	D	E	F
		本件更正処分 前の額	本件更正処分 後の額	隠ぺい又は仮装 部分の金額	隠ぺい又は 仮装事由以外 の事実のみに 基づいて更正 決定等があった とした場合の額	非正当事由 部分の金額	正当な事由が あると認めら れる事実のみ に基づいて 更正決定等が あった場合の額
課税価格等の計算 (各人の合計)	取得財産の価額 ①	円 2,995,620,486	円 4,042,656,704	※ 円 1,049,827,586	(B-C) 円 2,992,829,118	※ 円 0	(D-E) 円 2,992,829,118
	債務控除額 ②	1,555,600,583	1,255,600,583	※ 300,000,000	(B+C) 1,555,600,583	※ 0	(D+E) 円 1,555,600,583
	課税価格 (1,000円未満切捨て) ③	1,516,540,000	2,866,368,000	/	(注2) 1,516,540,000	/	(注2) 1,516,540,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て) ④	485,477,600	1,086,864,000		(注2) 485,477,600		(注2) 485,477,600
原告戊課税価格等の計算	取得財産の価額 ⑤	円 192,515,954	円 245,007,333	円 52,491,379	(B-C) 円 192,515,954	円 0	(D-E) 円 192,515,954
	債務控除額 ⑥	18,687,120	3,687,120	15,000,000	(B+C) 18,687,120	0	(D+E) 円 18,687,120
	課税価格 (⑤-⑥) (1,000円未満切捨て) ⑦	173,828,000	241,320,000	/	(注2) 173,828,000	/	(注2) 173,828,000
	相続税額 ⑧	49,288,652	89,481,534		(注2) 49,288,652		(注2) 49,288,652
	納付すべき相続税額 (100円未満切捨て) ⑨	イ 49,288,600	ロ 89,481,500	/	ハ 49,288,600	/	ニ 49,288,600
増差税額 ⑩	/	⑫(ローイ) 円 40,192,900	⑬(ハーイ) 円 40,192,900		⑭(ハーイ) 円 0		(⑬-⑭) 円 0
加算税の基礎 となる税額 (10,000円未満切捨て) ⑪	/	/	重加算税分 円 40,190,000	/	過少申告加算税分 円 0	/	

(注) 1 上記計算中の「※」のついた各欄には、原告戊がその財産等を取得したかどうかにかかわらず、原告戊が隠蔽又は仮装した財産等及び正当事由がなく過少に申告をし又は申告がなされていなかった財産等の金額を記載している。
2 当該欄の金額がA欄の金額を下回った場合には、A欄の金額を下限とする。