

東京高等裁判所 令和●●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（目黒税務署長）

令和5年12月13日棄却・確定

（第一審・東京地方裁判所、令和●●年（〇〇）第●●号、令和5年1月26日判決、本資料273号・順号13808）

## 判 決

|           |        |
|-----------|--------|
| 控訴人       | 甲      |
| 同訴訟代理人弁護士 | 舟久保 賢一 |
| 同         | 宮崎 万壽夫 |
| 被控訴人      | 国      |
| 同代表者法務大臣  | 小泉 龍司  |
| 処分行政庁     | 目黒税務署長 |
|           | 橋本 盛夫  |
| 同指定代理人    | 高橋 紀子  |
| 同         | 小池 裕行  |
| 同         | 守田 可奈子 |
| 同         | 小野 徹   |
| 同         | 橋口 政憲  |
| 同         | 南部 敦   |

## 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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 目黒税務署長が平成29年10月31日付けで控訴人に対してした被相続人乙の平成26年11月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格1億2714万7000円、納付すべき税額2481万1100円を超える部分を取り消す。
- 3 目黒税務署長が平成29年10月31日付けで控訴人に対してした被相続人乙の平成26年11月●日相続開始に係る相続税の過少申告加算税の賦課決定処分のうち税額25万4000円を超える部分を取り消す。

### 第2 事案の概要（以下、略称は、新たに定義しない限り、原判決の例による。）

- 1 本件は、控訴人が、被相続人乙（亡乙）から相続により取得した財産のうち、目黒区●●所在の原判決別紙1物件目録記載の各土地（本件各土地）の時価について、宅地の価額から借地権割合70%相当額を控除して、相続税の申告及び修正申告をしたところ、目黒税務署長

が、本件各土地の2分の1に相当する部分について土地の無償返還に関する届出書が提出されていたことから、同部分の時価は宅地の価額の80%相当額であるとして、相続税の更正処分（本件更正処分）及び過少申告加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分）をしたため、控訴人が同各処分（本件各処分）はいずれも違法であると主張して、本件更正処分のうち控訴人が修正申告した納付税額を超える部分及び本件賦課決定処分のうち控訴人の修正申告に係る過少申告加算税額を超える部分の各取消しを求める事案である。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。そこで、控訴人が原判決の全部を不服として控訴した。

3 「関係する法令及び通達の定め」、「前提事実」、「本件各処分の根拠に関する被控訴人の主張」、「争点」及び「争点に関する当事者の主張」は、原判決を以下のとおり補正し、当審における控訴人の補充主張の要旨を後記4のとおりに付加するほかは、原判決「事実及び理由」第2の1ないし5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10行目の「昭和39年12月10日、」の次に「同日付けの契約書（甲1。以下「昭和39年契約書」ということがある。）を作成して、」を加え、同頁12行目から同頁13行目にかけての「マンション建設計画に合意した（以下、」を「マンション建設計画について合意した（以下、この合意を「昭和39年契約」ということがある。また、」に改める。
- (2) 原判決6頁11行目の「別紙2」を「原判決別紙2（以下「別紙2」という。）」に改める。
- (3) 原判決7頁14行目の「別紙3」を「原判決別紙3（以下「別紙3」という。）」に改める。

#### 4 当審における控訴人の補充主張の要旨

(1) 地上権が亡丙、控訴人、Cと順次承継取得されたことについて

ア 地上権の存否や内容は、客観的な要素により判断すべきであって、関係当事者において地上権があると認識していたかどうかという主観的認識を考慮すべきではないし、主観的認識によって影響を受けることもない。また、相続税の課税価格に算入される財産の価値は、当該財産の取得時における客観的な交換価値としての時価によって判断されるべきであって、関係者の主観的認識によって左右されるべきものではない。原審が、地上権の有無及び内容について関係当事者（亡丙、亡乙、控訴人及びC）の主観的認識が薄いことを重視し、客観的な要素に基づいて地上権の存否を判断することなく、「仮に（中略）地上権が設定されていたとしても」、経済的な価値がないと結論付けたことは、誤りである。

控訴人及び亡乙並びにCは、法律的知识に乏しい一般市民又は企業であり、地上権と賃借権の法的性格や違いについての知識を十分に有しておらず、また、地上権取得の前後を通じて、本件マンション低層階の所有のためにその敷地部分を使用している事実に変化はなかったのであるから、控訴人及び亡乙並びにCが、登記記録上、地上権が存することを明確に認識するに至った後も、賃貸借契約と地上権を併存させたり、地代の支払いを停止しなかったりしたとしても、不思議なことではない。そもそも、地上権を取得したからといって、賃貸借契約を解約したり、地代の支払いを停止したりすべき法的義務があるわけでもない。

したがって、亡乙及びCが、本件マンション低層階の敷地利用権である地上権が登記記録上存在することを知った後も、地上権の存在を前提とする行動を一切採らなかったことを理由に、両者の間では、当該地上権の経済的価値はないものとして取り扱われていたと

した原審の判断は、誤りである。

イ Bが亡丙との地上権設定契約（乙4）に基づいて設定を受けた地上権は、本件マンション全体（地下1階から地上10階までの建物全体）を建設し所有するための地上権であって、本件マンション高層階のみの所有を目的とする地上権ではない。このことは、昭和39年契約において、Bが本件マンション全体の建設主体であることが前提とされていることから、裏付けられる。上記地上権設定契約2条に基づいて昭和41年8月2日にされた地上権設定登記に係る地上権も、本件マンション全体を建設し所有するための地上権であって、本件マンション高層階のみの所有を目的とするものではない。そして、上記地上権設定契約3条は、同2条を受けて、「本契約締結のうえは、B（注：B）は地上権取得の対価として、金22、200、000円也を丙（注：亡丙）に支払う。」と定めているから、Bが亡丙に支払った権利金2220万円は、同条で設定登記された地上権すなわち本件マンション全体を建設し所有するための地上権を取得する対価として支払われたものと解される。上記権利金について、本件マンション高層階の所有を目的とする地上権の対価として支払われたにとどまるとする原審の認定判断は、誤りである。

なお、本件マンション低層階の所有を目的とする地上権について、地代の支払がされていないのは、敷地所有者と地上権の準共有持分権者がいずれも亡丙であったからであり、また、控訴人及びCが本件マンション低層階を所有するに至った時点以降については、地上権取得の認識がなかったために地代支払いを要するとの認識がなかったからにすぎない。

したがって、本件マンション低層階の敷地利用権である地上権の持分の相続財産としての評価は、Bが有していた本件マンション高層階の敷地利用権である地上権の持分の相続財産としての評価と同じにされるべきである。

## （2）CがBから直接、地上権を承継取得したことについて

平成21年1月にされたBからCへの本件各土地に係る地上権の持分2分の1の移転登記手続は、登記原因を贈与とするものであり、同登記手続の際に改めて金銭の授受がされることはなかったものの、本件においては、本件マンション建設に際し、亡丙が敷地を所有し、かつ、本件マンション低層階をも所有するという、言わば自己借地の特殊事情があり、このために、本来であれば、本件マンション完成時に行われるべきBから亡丙への地上権の持分の移転登記手続が延引していたにすぎない。そして、本件各土地に設定された地上権に、区分所有建物部分と不可分一体となって相応の経済的価値があることは、本件マンション高層階の居住者らが、高額なマンション分譲ローンを組んでBから分譲を受けたことから明らかである。本件マンション完成時にBから亡丙に対し地上権設定の対価が支払われており、上記の亡丙の自己借地という特殊事情に鑑みれば、上記支払の中には、後に予定されている地上権の持分移転登記の対価の事前の精算の趣旨も含まれていたと解するのが、当時の関係当事者の合理的意思解釈といえる。

上記のBからCへの地上権の持分の移転登記の際に、Cが本件マンション低層階の敷地利用権として何らかの経済的価値のある権利を取得したと認めることはできず、これにより、本件マンション低層階の敷地部分の客観的交換価値が減少したとはいえないとした原審の判断は、誤りである。

## 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり

原判決を補正し、後記２のとおり当審における控訴人の補充主張に対する判断を加えるほかは、原判決「事実及び理由」第３の１ないし４に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (１) 原判決１３頁２行目の「第三小法廷決定」の次に「・民集７６巻４号４１１頁」を加える。
- (２) 原判決１５頁８行目の「別表４－１」を「原判決別表４－１」に改める。
- (３) 原判決１６頁７行目の「イ」を「イ（ア）」に改め、同頁１３行目の「まず」を以下のとおり改める。

「(イ) 控訴人は、本件マンション建設当時、本件各土地にはＢのために地上権が設定され、亡丙には本件各土地の所有権とは別に本件マンション低層階を適法に所有するための敷地利用権が必要であったから、亡丙とＢの合理的意思表示により、上記当時、亡丙は、Ｂから、上記地上権を建物持分割合に応じて譲り受けて、本件各土地上に自己借地権として本件マンションの地上権持分を有することになったとの事実が認められるべきであると主張し、被控訴人も、同事実自体を争ってはいない。

(ウ) しかしながら、自己借地権の制度は、平成４年８月１日に施行された借地借家法１５条により、主として政策的な観点から新設された制度であって、亡丙が自らの所有する本件各土地にＢのために地上権を設定した昭和４０年１月４日及び本件マンションが完成した昭和４１年２月頃においては、当該制度自体が存在しなかったものである。当時、亡丙が自己所有の本件各土地上にＢのために設定した地上権について、Ｂからその持分を譲り受けようとしても、同持分は、亡丙がこれを取得すると同時に、混同により消滅する（民法１７９条１項）こととなるから、亡丙（昭和６１年２月●日死亡）が、生前、上記地上権の持分を取得して保持することはできなかったものである。したがって、上記（イ）の控訴人の主張は、採用することができない（この点に関し、上記（イ）のとおり、被控訴人は、亡丙がＢから本件各土地の地上権持分を譲り受けた事実を争っていないが、上記説示のとおり、亡丙が、生前、自己借地権の制度が存在しないため、Ｂから地上権の持分を譲り受けてこれを保持することはできなかったことは、裁判所の専権に属する法律の解釈適用に係る問題であるから、亡丙が上記事実を争っていないという事情により、当裁判所の判断が拘束されることはない。）。

なお、亡丙とＢとの間で作成された昭和３９年契約書（甲１）や昭和４０年１月４日付け地上権設定契約書（乙４）には、亡丙の所有する本件マンション低層階に係る敷地利用権に関する約定はないものの、上記各契約書の記載内容や、前記前提事実（２）の本件マンションの建設及び地上権設定の経緯等に照らせば、亡丙及びＢは、亡丙による本件各土地の本件マンション低層階の敷地としての占有使用について、無権原のものとする意思はなく、何らかの敷地利用権に基づくものとするを当然の前提とし、その旨を黙示的に合意していたものと解される。そして、上記説示のとおり、本件マンション完成当時は自己借地権の制度は存在しなかったことに加えて、亡丙が、本件各土地の地上権者であるＢに対し、本件各土地を本件マンション低層階の敷地として使用することの対価を支払っていた形跡は本件全証拠によってもうかがわれないことをも踏まえると、Ｂは、昭和４０年１月４日の地上権設定契約締結時か、遅くとも本件マンションが完成した昭和４１年２月頃までには、亡丙に対し、本件マンション低層階の所有を目的として本件各土地をその敷地として無償で使用収益する権利を黙示的に付与し、これにより、両者間に本件各土地について上記目的による使用貸借契約が黙示的に成立したものと認めるのが相当である。こ

の場合、上記使用貸借契約は、建物所有目的の土地の使用貸借契約であることから、その終期については建物の目的に従った使用が終了した時に到来するとするのが、契約当事者である亡丙及びBの合理的な意思であったと解し、平成29年法律第44号による改正前の民法599条の下においても、同使用貸借契約は、借主である亡丙の昭和61年2月●日の死亡により効力を失うことはないと解するのが相当であるとしても、控訴人が亡丙から本件マンション低層階と共に相続した敷地使用权は、地上権ではなく、せいぜい上記使用貸借契約に基づく使用借権であるということになる。

(エ) また」

(4) 原判決17頁11行目の「また」を「(オ) さらに」に改め、同頁19行目冒頭から同18頁8行目から同頁9行目にかけての「認められる。」までを以下のとおり改める。

「(カ) 加えて、本件マンション低層階の所有を目的とする地上権の対価としての権利金や地代として、本件各土地を所有していた亡丙又は亡乙に対し、何らかの金員が支払われたことを認めるに足りる証拠はない。Bが、亡丙から本件各土地に係る地上権の設定を受けた際、地上権取得の対価として2220万円の権利金を亡丙に支払ったことは、前記前提事実(2)イのとおりであるが、①上記地上権設定に係る地上権設定契約書(乙4)には、当該地上権の目的について、本件マンション高層階の建設所有のためである旨が明記されていること(乙4・第1条(1))、②前記(1)イ(ウ)のとおり、本件各土地の地上権者であるBと亡丙との間には、昭和40年1月4日の地上権設定契約締結時か、遅くとも本件マンションが完成した昭和41年2月頃までには、Bが亡丙に対し本件マンション低層階の所有を目的として本件各土地をその敷地として無償で使用収益させる旨の使用貸借契約が黙示的に成立していたものと認められることに鑑みると、上記の2200万円に、本件各土地を本件マンション低層階の敷地として使用収益する権利の取得の対価が含まれていると解することは、Bと亡丙の合理的意思に沿うものとはいえないから、上記金員は、専らBが本件各土地を本件マンション高層階の敷地として使用する権利(地上権)を取得することに対する対価として支払われたものと認めるのが、相当である。

(キ) 以上のとおり、(a) 亡丙の生前は、自己借地権の制度が存在しなかったため、亡丙は、本件各土地について本件マンション低層階の所有を目的として地上権の持分を保有することはできず、本件マンション低層階の敷地として本件各土地を使用収益するため、Bから本件各土地の使用借権の付与を黙示的に受けていたにすぎないものと認められること、(b) 亡丙、亡乙、控訴人及びCのいずれもが、本件マンション低層階の敷地利用権として地上権が存在するとの認識を有していなかったこと、(c) 亡乙及びCは、登記記録上は本件マンション低層階の敷地利用権として地上権が存するものとされていることを知った後も、これを前提とした行動は一切採らなかったこと、(d) Bが亡丙に対し、地上権取得の対価として支払った2220万円の権利金には、本件各土地を本件マンション低層階の敷地として使用収益する権利の取得の対価が含まれていると解することは、当事者の合理的意思に合致しないことからすれば、亡丙が、Bから本件各土地の地上権の持分を譲り受け、同持分が亡丙から控訴人へ相続され、さらにはCに承継されたとする控訴人の主張は、採用することができず、上記地上権の持分の存在によって、本件マンション低層階の敷地部分の客観的交換価値が、同敷地部分の自用地としての価額の80%相当額を下回ることにはならないというべきである。

なお、仮に、控訴人の主張するように、本件マンションの敷地部分にCを地上権者とする地上権が設定されていたと認めることができるとしても、上記（a）ないし（d）の事実には照らせば、亡乙とCとの間では、当該地上権は、Bが亡丙に対して黙示的に付与した使用借権に由来するものであって、何らかの経済的価値があるものとして取り扱われていたと認定するのは困難である。」

- （5）原判決18頁14行目冒頭から同頁16行目の「支払っておらず、」までを以下のとおり改める。

「しかし、Bは本件マンション全体の敷地利用権として地上権の設定登記手続きを受けているものの、上記地上権の設定契約書（乙4）には、上記地上権は本件マンション高層階の建設所有を目的とするものであることが明記されていること、Bは、上記地上権設定時遅くとも本件マンション完成時頃までには、亡丙に対し、本件マンション低層階の敷地として本件各土地を無償で使用収益するための使用借権を黙示的に付与したものと認められること、Bが亡丙に対し地上権設定の対価として支払った2200万円には、本件各土地を本件マンション低層階の敷地として使用収益する権利の取得の対価が含まれていると解することは、Bと亡丙の合理的意思に沿うものとはいえず、上記金員は、専らBが本件マンション高層階の敷地として本件各土地を使用する権利（地上権）を取得することに対する対価として支払われたものと認められることは、前記イ（イ）、（ウ）、（カ）で説示したとおりである。」

- （6）原判決18頁19行目の「贈与とされている。」を「贈与とされており、上記移転登記手續の際に、CがBに対し上記地上権持分取得の対価として金銭を支払ったことをうかがわせる証拠もない。」に改める。

## 2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

- （1）地上権が亡丙、控訴人、Cと順次承継取得されたことについて

ア 控訴人は、亡丙が、Bから、本件各土地に係る地上権を建物持分割合に応じて譲り受け、同地上権の持分が、亡丙から控訴人、さらにはCに承継されたことを前提として、①地上権の存否及び内容並びに経済的価値は、客観的な要素により判断すべきであって、地上権があると認識していたかどうかなどの関係当事者（本件では亡丙、亡乙、控訴人及びC）の主観的認識を考慮すべきではないこと、②Bが亡丙から設定を受けた地上権は、本件マンション全体（地下1階から地上10階までの建物全体）を建設し所有するためのものであること、③Bが亡丙に支払った権利金2200万円も、上記地上権取得の対価であることからすると、亡丙から控訴人に承継され、さらにCに譲渡された上記地上権の持分の相続財産としての評価は、Bが有していた本件マンション高層階の敷地利用権である地上権の持分の相続財産としての評価と同じにされるべきであると主張する。

イ しかしながら、亡丙の生前は、自己借地権の制度が存在しなかったため、亡丙は、Bから本件各土地に係る地上権の持分を譲り受けて、これを本件マンション低層階の敷地利用権原として保持することができなかったことは、前記1の引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3（1）で説示したとおりであるから、上記アの控訴人の主張は、その前提を欠くものである。

ウ また、仮に、控訴人の主張するように、亡丙がBから地上権の持分を譲り受け、同持分が亡丙から控訴人へ、さらにCへ承継されたと認める余地があるとしても、前記1の引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3（1）イ（カ）で説示したとおり、Bが亡丙から

地上権の設定を受けた際にその対価として支払った2200万円は、Bが本件各土地を本件マンション高層階の敷地として占有使用する権利として地上権の設定を受けたことに対する対価であって、上記金員には、本件各土地を本件マンション低層階の敷地として使用収益する権利の取得の対価が含まれていると解することはできず、他に、本件各土地を所有していた亡丙又は亡乙に対し、本件マンション低層階の敷地利用権としての地上権の対価として権利金や地代が支払われていたことを認めるに足りる証拠はないから、Bから亡丙が譲り受けた上記地上権の持分は、経済的価値のあるものとはいえず、その存在によって、本件マンションの敷地部分の客観的交換価値が、同敷地部分の自用地としての価額の80%を下回ることにはならないというべきである。

エ これに対し、控訴人は、上記ア②のとおり主張し、Bが本件マンション全体の敷地利用権として地上権の設定登記手続を受けていることは、前記前提事実（2）エ及び前記1の引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3（1）ウで認定したとおりである。

しかしながら、亡丙とBとの間の昭和40年1月4日付け地上権設定契約書（乙4）には、地上権の目的について、本件マンション高層階の建設所有のためである旨が明記されていること（乙4・第1条（1））は、前記1の引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3（1）イ（カ）のとおりである。また、亡丙とBが本件マンション建設計画等について合意した昭和39年契約においても、本件マンションは亡丙とBが建設し（甲1・1条）、本件マンション低層階に係る建設費は亡丙が、本件マンション高層階に係る建設費はBが、それぞれ負担し（甲1・2条、3条）、亡丙は、Bが本件マンション高層階を建設所有するため、亡丙所有の本件各土地上にBのため地上権を設定するものとされている（甲1・5条）ことが認められる。

これらの約定に現れた、上記地上権の目的についての亡丙及びBの認識や上記地上権設定契約における両者の合理的意思に鑑みれば、Bが本件マンション全体の敷地利用権として地上権の設定登記手続を受けたことを斟酌してもなお、Bが地上権設定契約に基づいて亡丙に支払った2200万円は、専らBが本件マンション高層階の敷地として本件各土地を使用する権利（地上権）を取得することに対する対価として支払われたものと認めるのが、相当である。上記ア②の控訴人の主張は、上記認定を左右するものではない。

オ なお、上記ア①の控訴人の主張については、地上権設定契約の存否や内容を認定判断するに当たり、地上権設定契約の契約当事者及びその承継人の認識、言動等を考慮して契約当事者の合理的意思を探究することが許されないと解すべき合理的理由はなく、また、地上権の経済的価値は、地上権設定契約の内容によって定められる地上権の内容に左右されるのであるから、地上権の経済的価値を判断するに当たっても、上記契約当事者等の認識、言動等を斟酌することが許されないと解すべき合理的理由もない。同主張は、上記ウの判断を左右するものではない。

（2）CがBから直接、地上権を承継取得したことについて

ア 控訴人は、平成21年1月にされたBからCへの本件各土地に係る地上権の持分2分の1の移転登記手続は登記原因を贈与とするものであり、同登記手続の際に改めて金銭の授受がされることはなかったものの、本件マンション建設に際し、当時は亡丙が敷地を所有し、かつ、本件マンションの低層階をも所有するという、言わば自己借地の状態であったため、Bから亡丙への地上権の持分の移転登記手続が延引していたにすぎないから、本件

マンション完成時にBから亡丙に対してされた地上権設定の対価の支払の中には、後に予定される地上権の持分移転登記の対価の事前の精算の趣旨も含まれていたと解するのが、当時の関係当事者の合理的意思に沿う解釈であり、Cが取得した地上権の持分は、経済的価値のある権利である旨を主張する。

イ しかしながら、亡丙とBとの間で昭和40年1月4日に設定された地上権に係る地上権設定契約書（乙4）においては、当該地上権の目的について、本件マンション高層階の建設所有のためである旨が明記されていること、Bが上記地上権の設定の対価として亡丙に支払った2200万円は、専らBが本件マンション高層階の敷地として本件各土地を使用する地上権を取得することに対する対価であると認められ、本件マンション低層階の敷地として本件各土地を使用する権利の取得の対価は含まれないと解されることは、前記1の引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3（1）イ（カ）及び上記（1）エで説示したとおりである。

また、仮に、控訴人の主張するように、Bと亡丙が、昭和40年1月4日の地上権設定当時、将来Bから亡丙に地上権の持分を譲渡することを前提として、その持分譲渡代金をあらかじめ控除して、Bが亡丙に支払う地上権設定の対価を2200万円と定めたのであれば、その旨や控除されるべき持分譲渡代金の金額が上記地上権設定契約に定められてしかるべきところ、上記地上権設定契約の契約書（乙4）には、そのような約定の記載はない。

そうすると、上記アの控訴人の主張は、平成21年1月のBからCに対する地上権の持分の移転登記に伴って、Cが本件マンション低層階の敷地利用権として何らかの経済的価値のある権利を取得したと認めることはできず、これにより、本件マンション低層階の敷地部分の客観的交換価値が減少したということとはできないとした、前記1の引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3（1）ウの判断を左右するものではない。

（3）このほか、控訴人は、当審において、原審が、①本件マンション低層階の敷地利用権である地上権の時効取得の主張を排斥した判断及び②亡乙とCとの間の土地賃貸借契約が無効であるから同契約を前提とする本件無償返還届出書も無効であるとの主張を排斥した判断について、事実認定及び法律の解釈適用の誤りがある旨を主張するが、これらの主張は、上記①及び②の原審の判断を左右するものではない。

#### 第4 結論

以上の次第で、控訴人の請求は、いずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であって、控訴人の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。

東京高等裁判所第11民事部

裁判長裁判官 大竹 昭彦

裁判官 武田 美和子

裁判官 神野 泰一