

# T A I N S を利用した判例研究研修

## 第 2 部

### T A I N S を利用した判決・裁決 の事例紹介について

#### ② 事例編

税理士 浅井 一宏

(注) 本資料はページ数が多いので、印刷される際にはご注意ください。

## 目次

### 事例1 …P.3

【法人税・裁決】特例適用のため取得時期を急がせたために、仮装と誤解された事例(令03-04-26 非公開裁決 棄却・一部取消し F0-2-1059)652号

### 事例2 …P.27

【相続税・地裁判決】不当利得返還請求権が相続財産に。税理士に伝えなかった行為は隠蔽に該当(令05-02-16 東京地裁 棄却・確定 Z888-2554)673号

### 事例3 …P.42

【源泉所得税・裁決】更正の請求～役員給与の返還により源泉徴収された所得税の還付請求は不可(令05-04-12 公表裁決 棄却 J131-1-02) 655号

### 事例4 …P.49

【相続税・高裁判決】取引相場のない株式に評価通達6の適用なしと判断・納税者勝訴で確定(令06-08-28 東京高裁 控訴棄却・確定 Z888-2667)689号

### 事例5 …P.77

【法人税・最高裁】事前の防御機会のない青色申告承認取消処分は憲法31条違反とする少数意見が(令06-05-07 最高裁 棄却・確定 Z888-2621)671号

### 事例6 …P.81

【消費税・裁決】仕入税額控除の内外判定／仕入れた時の楽器の所在場所は国内と判断(令03-08-02 非公開裁決 一部取消し F0-5-365)663号

### 事例7 …P.96

【所得税・裁決】土地建物の一括取得～不動産鑑定評価による「積算価格比あん分法」が合理的～(令05-06-21 公表裁決 一部取消し・棄却 J131-2-03)656号

### 事例8 …P.98

【相続税・地裁判決】相続税の申告期限までに解散・清算した同族会社に対する貸付金の評価は(令05-08-31 東京地裁 棄却・確定 Z888-2607)683号

## 法人税

## 裁決

F0-2-1059

**〔太陽光発電設備の増設部分の取得時期／重加算税〕** ①平成29年3月31日までにパワコン接続作業が完了していた区画が一つでもあるとは認められないから、請求人は、本件事業年度末までに、発電設備を取得して、これを事業の用に供したとは認められない、②請求人の常務取締役が、本件発電設備の引渡しが無了であることを認識しながら各引渡書を請負業者の従業員に作成させたとは認められず、請求人に国税通則法68条1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認めることはできないとして賦課決定処分の一部が取り消された事例

（平成28年4月1日から平成29年3月31日までの事業年度の法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分、平成28年4月1日から平成29年3月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分、平成28年4月1日から平成29年3月31日までの課税期間の消費税等の更正処分及び重加算税の賦課決定処分・①棄却、②一部取消し・令0

3-04-26裁決)

【東裁（法・諸）令2-77】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

## 概要

〔裁決の要旨〕

- 1 本件は、審査請求人が、太陽光発電設備の増設部分を事業年度末までに取得し、事業の用に供したとして、当該増設部分に係る減価償却費（特別償却費を含む。）を損金の額に算入して法人税等の申告をするとともに、当該増設部分の取得に係る消費税額を仕入れに係る消費税額に算入して消費税等の申告をしたのに対し、原処分庁が、請求人は当該増設部分を事業年度末までに取得していないにもかかわらず取得年月日を仮装して減価償却費を損金の額に算入し、また、仕入れに係る消費税額に算入したとして法人税等及び消費税等の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、当該増設部分を事業年度末までに取得等したなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 請求人が、減価償却費を本件事業年度の損金の額に算入するためには、発電設備を平成29年3月31日までに取得し、かつ、事業の用に供することが必要であり、発電設備に係る支払対価の額に対する消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額として控除するためには、発電設備を同日までに取得したことが必要であるところ、請求人は請負業者との間で増設工事の請負契約を締結し、さらに、請負業者が下請業者との間で下請契約を締結しており、当該下請契約において、請負業者が太陽光パネル等の部材を提供すること及び増設工事部分の売電開始の確認後に引渡しとする旨の合意がされていることが認められる。
- 3 平成29年3月31日までにパワコン接続作業が完了していた区画が一つでもあるとは認められないから、本件増設工事において、その全区画につき、同日までにパワコン接続作業が終了し発電が可能な状態にはなっておらず、そもそも発電設備は完成していなかったと認められる。  
そうすると、平成29年3月31日までに、本件発電設備を発電の確認をして取得することはできず、請求人においても、同日までに請負業者から完成した発電設備の引渡しを受けてこれを取得したとは認められない上、さらに、完成していない発電設備を「事業の用に供した」とも認められない。
- 4 請求人の常務取締役が、発電設備の引渡しが無了であることを認識しながら各引渡書を請負業者の従業員に作成させたとは認められず、常務取締役に、減価償却費を本件事業年度の損金の額に算入するための事実に係る仮装行為があったと認めることはできない。以上により、本件各賦課決定処分に係る、請求人の常務取締役が各引渡書を作成させるなどした行為を請求人の行為と同視できるか否かに係る双方の主張について検討するまでもな







<p>イ 本件発電設備を取得するためには、本件増設工事を完了させた上で請求人に引き渡すことが必要であり、太陽光パネルをパワーコンディショナーに接続した時点をもって、本件増設工事が完了となるどころ、本件増設工事においてパワーコンディショナーへの接続が行われたのは平成29年4月19日以降である。したがって、本件増設工事は、平成29年3月31日までに完了しておらず、請求人は、同日までに本件発電設備を取得していない。</p>	<p>イ 本件増設工事は、太陽光パネルをパワーコンディショナーに接続することにより、平成29年3月28日及び同月29日に完了し、請求人は、同月28日及び同月29日に■■■■から本件発電設備の引渡しを受けている。また、請求人は、平成29年3月28日及び同月29日に、本件発電設備において売電を開始している。したがって、請求人は、本件発電設備を平成29年3月31日までに取得して、これを事業の用に供している。</p>
<p>ロ 請求人は、本件発電設備を平成29年4月19日までパワーコンディショナーに接続していないから、同年3月31日までに本件発電設備を事業の用にも供していない。</p>	<p>ロ 本件増設工事において、請求人は、■■■■の本件増設工事の責任者を通じて、平成29年3月31日までに本件増設工事を完了した旨及び現地にて目視で主要箇所完了確認をして売電を開始した旨の連絡を受けた。</p>
	<p>ハ 仮に、本件増設工事において、一部の区画でパワーコンディショナーへの接続等が平成29年4月に行われた箇所があったとしても、その他の区画は、同年3月31日までにパワーコンディショナーへの接続等が完了し、引渡しを受けている。</p>

(2) 争点2 (請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。) について

原処分庁	請求人
<p>イ ■■■■■■は、平成29年3月31日までに本件増設工事が完了しておらず、■■■■から請求人に本件発電設備が引き渡されていなかったことを認識しながら、請求人において本件発電設備に係る減価償却費の計上及び仕入税額控除の適用を受けるために、■■■■の代表取締役及び請求人の常務取締役の立場を利用して、■■■■の■■■■ (以下「■■■■」という。) に指示して虚偽の完成確認年月日が記載された本件各引渡書を作成させた上で、これを請求人に対して発行させ、請求人に本件発電設備を同年3月中に取得したものであるとしてその総勘定元帳の機械装置勘定及び減価償却費勘定に計上させて総勘定元帳への虚偽記載を主導した。この行為は、「隠蔽し、又は仮装し」に該当する。</p>	<p>イ 本件増設工事について、■■■■から本件増設工事を受注した■■■■■■■■■■■■■■■■■■ (以下「■■■■」という。) の担当者から■■■■の担当者に対して、平成29年3月31日までに完了した旨の連絡があり、当該連絡を受けた■■■■の担当者から■■■■■■■■■■■■■■■■■■が、本件増設工事が完了し売電を開始した旨の連絡を受けた。</p> <p>■■■■■■■■■■■■■■■■■■は、上記の連絡を受けたことから、平成29年3月31日までに本件増設工事が完了し、本件発電設備の引渡しを受けて売電を開始したと認識していたのであり、本件各引渡書に記載させた日付が虚偽であるとの認識は一切なかった。</p>
<p>ロ 上記イにおける、■■■■■■■■■■■■■■■■■■が本件各引渡書に虚偽の完成確認年月日を記載するよう指示した行為は、以下のとおり、納税者である請求人の行為と同視することができる。</p> <p>(イ) 太陽光発電事業は、請求人の事業であり、請求人の常務取締役である■■■■■■■■■■■■■■■■■■は、■■■■■■■■■■■■■■■■■■の一任の下、当該事業の全てを取りまとめていた。</p> <p>(ロ) 青色申告法人である請求人においては、取引に関して作成又は受領した書類を基に総勘定元帳の記載をすることになるのであ</p>	<p>ロ 原処分庁が主張する■■■■■■■■■■■■■■■■■■の行為を請求人の行為と同視することは、以下のとおり誤りである。</p> <p>(イ) 請求人は、本件発電設備を含む太陽光発電事業について■■■■■■■■■■■■■■■■■■に一任していたことはなく、本件増設工事においては、発注を含め、重要な事項は■■■■■■■■■■■■■■■■■■がその都度判断・決定していた。</p> <p>(ロ) 請求人の行為は、■■■■■■■■■■■■■■■■■■の行為を基準に把握されるべきであり、一取締役になす</p>

るから、■■■■■■が虚偽の日付の本件各引渡書及び本件各請求書を作成させたことは、請求人の総勘定元帳の虚偽記載をさせたものと認められる行為である。

ぎない■■■■■■の行為を請求人の行為と同視することは誤りである。

(ハ) 請求人の経理に関する決裁権限は、■■■■にあり、■■■■は、本件各引渡書及び本件各請求書により工事の完了を認識し、これを事実ではないと疑わせるに足りる事情がなかったため、総勘定元帳の基礎資料として決定したものである。

#### 4 当審判所の判断

(1) 争点1 (請求人は、平成29年3月31日までに本件発電設備を取得して、これを事業の用に供したか否か。) について

##### イ 法令解釈

法人税法第31条第1項は、同法第22条第3項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、「内国法人の各事業年度終了の時に於いて有する」減価償却資産につき「その取得をした日及びその種類の区分に応じ」て計算する旨規定しており、また、減価償却資産の償却の方法を規定した法人税法施行令第48条の2が「取得をされた減価償却資産」を対象としていることに照らせば、法人税法上、内国法人が減価償却資産について普通償却に係る減価償却費を各事業年度の損金の額に算入するためには、当該法人が当該事業年度終了の時に於いて減価償却資産を「取得」していることが要件とされているものといえる。

そして、減価償却の制度が固定資産の取得に要した費用を将来の収益に対する費用の一括前払と捉えた上で、使用又は時間の経過による固定資産の価値の減少に応じて、徐々に費用として計上することを認めるものであり、その取得価額を取得後の一定の期間に配分する制度であることからすれば、減価償却資産の「取得」があったというためには、減価償却資産を費用として計上しようとする法人が当該固定資産の所有権等を法律上取得するか又はこれと同視できる事情が認められることが必要というべきである。

このことは、措置法上、特別控除又は特別償却適用のために当該固定資産の「取得」が必要とされている場合も同様というべきである。

上記に述べたところからすれば、法人税法及び法人税法施行令並びに措置法における法人による固定資産の「取得」とは、当該固定資産に係る所有権移転の原因となる私法上の法律行為又はこれと同視することのできる行為をいうものと解するのが相当であり、上記「取得」の時期はその原因行為による所有権移転の時期がこれに当たるものと解するべきである。

そして、請負人が一定の仕事在完成させ、完成された物を注文者に引き渡すことを内容とする請負契約によって減価償却資産を取得する場合には、契約当事者間で所有権移転の時期に関する特約が存する等の事情がなければ、注文者が、請負人から完成した当該減価償却資産の引渡しを受けることによって当該減価償却資産の所有権が移転すると解するのが相当である。

また、上記減価償却の制度の意義等に照らせば、法人税法上、内国法人が減価償却資産について減価償却費を各事業年度の損金の額に算入するためには、当該事業年度以前に当該減価償却資産を取得した上で、当該法人が当該事業年度に当該減価償却資産をその事業の用に供したことが必要であると解され、また、措置法の特別償却に関する規定においても、その適用を受けるためには減価償却資産(新設の資産に限る。)を平成29年3月31日までに取得し、かつ、事業の用に供したことが必要である旨規定されているところ、ある減価償却資産を「事業の用に供した」か否かは、個別具体的な事実関係を前提として、当該減価償却資産をその用途に応じた本来の機能を発揮するために使用を開始したと認められるか否かにより、認定及び判断すべきものと解するのが相当である。

消費税法第30条第1項の「課税仕入れを行った日」の意義については、譲渡人が課税資産の譲渡等を行った日と同義であると解するのが相当であり、請負契



■■■が作成した「工事日報」は、平成29年3月中のものには作業日ごとに具体的な作業内容についての記載があるが、同年4月以降のものには作業員の氏名と勤務時間の記載がされているものの、「作業内容」欄はいずれも空欄となっている。

B ■■■■は、平成29年3月20日から同年4月19日までの間、上記（イ）の①ないし④の作業を行った。

C ■■■■は、平成29年3月24日から同年5月6日までの間、第1ブロック、第3ブロック、第2ブロックの順に上記（イ）の③ないし⑤の作業を行った。そのうち、⑤の本件結線作業を行ったのは同年4月19日以降であり、同日以降に上記と同様の順で各ブロックの本件結線作業を行った。

D ■■■■は、平成29年3月20日から同年4月5日までの間、上記（イ）の③ないし⑤の作業を行った。そのうち、⑤の本件結線作業を行ったのは、平成29年4月1日以降であった。

E ■■■■■■は、平成29年3月18日から同年4月18日までの間、上記（イ）の③ないし⑤の作業のほか、架台を補修する作業及び太陽光パネルを移動させる作業等を行った。

また、上記（イ）の⑥の本件パワコン接続作業に係る電気工事については、電気関係の資格を有する■■■■（以下「■■■」という。）が現場の責任者として同作業に従事し、同様に資格を有する■■■■■■■の下請の■■■■■■■（以下「■■■」という。）も同作業に従事した。

■■■■■■■が■■■■に対して発行した請求書に添付された日報（作業員ごとに、勤務した日付や従事した現場及び作業内容が記載されているもの）には、■■■■が、平成29年4月3日から同年5月8日までの間に本件パワコン接続作業等の電気工事に従事した旨の記載はあるが、同年4月2日以前に、本件パワコン接続作業等の電気工事に従事した旨の記載はない。

なお、上記日報には、責任者である■■■■の作業の従事状況に関する記載はない。

F 上記AないしEの■■■■による各作業がいずれの区画において行われたものであるかについては明らかでないが、本件増設工事は、本件既存設備の太陽光パネルの隙間を埋めるように新規の太陽光パネルを設置する工事であったことから、上記（イ）の各作業は、各区画のうち、敷地の入り口から遠い、奥側にある1区画ないし4区画から行われ、最後に入り口に最も近い7区画について行われた。また、作業の手順としては、まず、1区画ないし4区画について同時進行で本件パネル設置作業までの作業が行われ、続けて上記と同様に最後の7区画の本件パネル設置作業までの作業が行われ、本件結線作業以降の作業は、本件パネル設置作業が終了した部分から順に行われた。

(二) 平成29年3月31日の本件既存設備の発電量等について

平成29年3月31日の■■■■■■■（本件既存設備及び本件発電設備の所在地）の天候は雨で、同市付近の日照時間は0時間であった。そのため、平成29年3月31日の発電量は、少ない区画では約16キロワットアワー、多い区画でも31キロワットアワー程度であり、いずれの区画においても同年3月の発電量のうちで最も少ないものであった（同月の最大発電量は少ない区画でも約255キロワットアワーで、多い区画では約318キロワットアワーであった。）。

ハ 本件増設工事の完了に係る関係人の答述等

(イ) ■■■■担当者の■■■■の答述

■■■■の本件増設工事の担当者であった、■■■■（以下「■■■」という。）は、令和2年10月7日の当審判所に対する答述において、平成29年3月31日に本件増設工事の現場において、パワーコンディショナーがピークカット（パワーコンディショナーの容量を超え電力を捨てる状態にま



3月中には行われていない。そうすると、本件パソコン接続作業の前段階として必要な本件結線作業ですら、これらの業者によって行われたのは平成29年4月以降であることになる。この点、■■■は、平成29年3月20日から同年4月24日まで本件増設工事を行い、その間に①間配り、②杭打ち作業、③架台の組立て及び設置作業、④本件パネル設置作業、⑤本件結線作業の各作業に従事していたところ、上記期間のうち、どの作業がいつ行われたかなどの具体的な作業手順は不明であるものの、■■■が現場監督の立場にあったこと、■■■■、■■■■、■■■■及び■■■■の作業の進行が上記口の（ハ）のとおりであることに照らせば、■■■■のみによって同年3月中に本件結線作業まで全て完了させた区画があったとは考え難く、同月中に本件結線作業やこれを前提とする本件パソコン接続作業が行われたことを示す事実も何ら見当たらない本件において、さらに、同月中に本件パソコン接続作業についても全て完了した区画があったことはおよそ考え難いというほかない。

したがって、■■■においても、本件パソコン接続作業は平成29年4月以降に行われ、同年3月中には行われていないと認めるのが相当である。

- (二) この点の認定に関し、本件パソコン接続作業を担当した■■■は、上記ハの（ロ）のとおり、平成29年3月後半から電気工事を開始していた旨回答しているものの、ここにいう「電気工事」の用語は、■■■の従前の申述内容からすれば、太陽光パネル同士を電線でつなぐ本件結線作業を含むものとして用いられていると解されるから、そもそもこれをもって、同年3月中に本件パソコン接続作業を行っていたとの事実が明確に述べられたものとはいえない上、■■■が共に作業を行ったとする■■■が本件パソコン接続作業等を開始したのは同年4月3日以降であるから、■■■■の同回答によっても、上記（ハ）の認定を左右しない。

- (ホ) 以上により、平成29年3月31日までに■■■及び■■■によって本件パソコン接続作業が完了していた区画が一つでもあるとは認められないから、本件増設工事において、その全区画につき、同日までに本件パソコン接続作業が終了し発電が可能な状態にはなっておらず、そもそも本件発電設備は完成していなかったと認められる。

そうすると、平成29年3月31日までに、■■■■が本件発電設備を発電の確認をして取得することはできず、請求人においても、同日までに■■■から完成した本件発電設備の引渡しを受けてこれを取得したとは認められない上、さらに、完成していない本件発電設備を「事業の用に供した」とも認められない。

#### ホ 小括

以上のとおり、請求人は、平成29年3月31日までに、本件発電設備を取得して、これを事業の用に供したとは認められない。

#### へ 請求人の主張について

- (イ) 請求人は、上記3の（1）の「請求人」欄のイのとおり、平成29年3月28日及び同月29日に本件増設工事が完了して本件発電設備において売電が開始されているから、本件発電設備を同月31日までに取得し、これを事業の用に供している旨主張する。

しかしながら、上記二の（ホ）のとおり、本件発電設備はそもそも平成29年3月31日までに完成しておらず、請求人は同日までに■■■■から本件発電設備を取得していないし、事業の用にも供していなかったと認められるのであるから、請求人の主張には理由がない。

- (ロ) 請求人は、上記3の（1）の「請求人」欄のロのとおり、平成29年3月31日までに■■■■の本件増設工事の責任者を通じて本件増設工事を完了し、売電を開始した旨の連絡を受けており、本件発電設備を同日までに取得している旨主張する。

しかしながら、平成29年3月31日までに本件増設工事が完成しておらず、請求人が同日までに本件発電設備を取得できていないことは上記二の

(ホ) のとおりである。

また、以下のとおり、■■■■の本件増設工事の責任者である■■■が現地に目視で主要箇所完了確認をした事実も認められない。

すなわち、上記ハの(イ)のとおり、■■■■の担当者であった■■■は、平成29年3月31日に、パワーコンディショナーがピークカットまで上がっていることをモニターで確認して、増設部分のケーブルがパワーコンディショナーに接続されていることを目視で確認した旨述べている。しかしながら、上記ロの(二)のとおり、本件発電設備が所在する付近の平成29年3月31日の天候は雨で、その日照時間は0時間であり、同日の発電量が同年3月の最小発電量であったのであるから、パワーコンディショナーがピークカットまで上がっていることを確認したという■■■の答述は、これらの客観的事実と整合しない。また、当審判所の調査によれば、■■■は、従前、パワーコンディショナーへの接続を目視で確認することもしていないとする答述をしていたと認められるところ、この答述からも合理的な理由なく変遷しているから、■■■の上記のような確認をした旨の答述は信用できない。

したがって、■■■による目視での完了確認があった事実も認められないから、いずれにしても請求人の主張は採用できない。

- (ハ) 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハのとおり、仮に、本件増設工事において、一部の区画でパワーコンディショナーへの接続等が平成29年4月に行われた箇所があったとしても、それ以外の区画は、同年3月31日までにパワーコンディショナーへの接続等が完了し、引渡しを受けている旨主張する。

しかしながら、上記二の(ホ)のとおり、平成29年3月31日までに本件パワコン接続作業が完了していた区画が一つでもあるとは認められないから、請求人の主張には理由がない。

- (2) 争点2(請求人に、通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったか否か。)について

#### イ 法令解釈

通則法第68条に規定する重加算税は、納税者がその国税の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るときに課されるものであるところ、ここでいう「事実を隠蔽する」とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実についてこれを隠蔽し又は故意に脱漏することをいい、また、「事実を仮装する」とは、所得、財産あるいは取引上の名義等に関し、あたかも、それが真実であるかのように装う等、故意に事実をわい曲することをいうものと解するのが相当である。

#### ロ 認定事実

原処分関係資料及び請求人提出資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

- (イ) 本件増設工事における完了報告は、■■■の現場監督であった■■■が■■■■■■■に連絡し、■■■■■■■が■■■■■■■の■■■に連絡し、■■■が■■■■■■■に対してすることになっていた。

- (ロ) ■■■は、平成29年3月1日、同月15日、同月20日、同月27日及び同月31日を出発日として本件増設工事の現場に行った。また、平成29年4月以降も本件増設工事の現場に行った。

他方、■■■■■■■が本件増設工事の現場に赴いて現地を確認したことはなかった。

- (ハ) ■■■■■■■■は、平成29年3月31日、■■■■■■の従業員であった■■■に指示をして、本件各引渡書を作成させた。

- (ニ) 請求人は、平成29年3月15日、同年4月4日及び同月5日に、■■■に対して、本件増設工事の請負報酬の支払をした。

#### ハ ■■■■■■■■の本件増設工事の完了の認識に係る関係者の答述等



ず、本件発電設備の引渡しが行われていないことを認識しながら、本件各引渡書の作成を■■■■に指示したかどうかが問題となる。

- (ロ) この点、上記ロの(イ)及び(ロ)のとおり、■■■■■■■■は、本件増設工事の進捗状況については■■■■の報告によって確認することになってきたことが認められ、■■■■■■■■自身が本件増設工事の現場に赴いて本件増設工事が平成29年3月31日までに完了していないことを直接把握した事実は認められない。これに対し、■■■■■■■■が、本件増設工事が平成29年3月31日までに完了しておらず、本件発電設備の引渡しが行われていない事実を認識していたことを示す証拠としては、上記ハの(イ)の内容の■■■■の答述等がある。

そこで、上記■■■■の答述等の信用性について検討するに、請求人は、■■■■の信用性を争っており、■■■■■■■■は、上記ハの(二)のBのとおり、■■■■の退職経緯等からして、請求人に不利益な供述をする可能性を指摘しているところ、■■■■■■■■が述べるような事実の有無は不明であるものの、他方で■■■■の答述等についての客観的な裏付けもないから、■■■■の答述等のみを一時的に採用することもできないといわざるを得ない。

- (ハ) ■■■■■■■■は、上記ハの(ハ)のとおり、本件発電設備は平成29年4月中旬に完成したものであるが、■■■■■■■■に対する請求書は■■■■又は■■■■の指示により同年3月30日又は同月31日の日付で作成し発行した旨述べ、このことは、上記ハの(イ)の■■■■の答述等に沿う内容ではあるが、その後、上記ハの(ハ)のとおり、■■■■■■■■に対して、本件増設工事は、平成29年3月末までに完了したと認識していたが、同月末までに電気工事が終わっていなかったと伝え、上記(1)のハの(イ)のとおり、■■■■■■■■に対して、実際には本件増設工事が完了していないのに完了した旨の報告をしたことを認めて詫げる旨の連絡があった旨■■■■が答述しており、そうすると、上記の■■■■■■■■の答述等をもって■■■■■■■■が■■■■らから上記指示を受けたと直ちに認めることはできない上、■■■■らの指示をもって■■■■■■■■の認識を認めることもできない。

- (二) 以上に加えて、上記1の(3)のへのとおり、本件増設工事の報酬が平成29年4月4日及び同月5日に支払われていることや、上記ハの(二)のAのとおり、請負業者等が工事の完了を急がされていた事情もうかがえることにも照らせば、■■■■■■■■が、請負業者等から工事が完了していないにもかかわらず、完了したかのごとく虚偽の報告を受けたという可能性もあるのであって、■■■■■■■■において、本件増設工事が同年3月31日までに完了していないことを把握していたとまでは認定することはできない。

- (ホ) したがって、■■■■■■■■が、本件発電設備の引渡しが行われていないことを認識しながら本件各引渡書を■■■■に作成させたとは認められず、■■■■■■■■に、本件減価償却費を本件事業年度の損金の額に算入するための事実に係る偽装行為があったと認めることはできない。

- (へ) 以上により、本件各賦課決定処分に係る、請求人の常務取締役兼■■■■の代表取締役である■■■■■■■■が本件各引渡書を作成させるなどした行為を請求人の行為と同視できるか否かに係る双方の主張について検討するまでもなく、請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は偽装し」に該当する事実があったと認めることはできない。

#### ホ 原処分庁の主張について

原処分庁は、上記3の(2)の「原処分庁」欄のイのとおり、■■■■■■■■が■■■■に本件各引渡書を作成させた行為について、請求人に通則法第68条第1項に規定する「隠蔽し、又は偽装し」に該当する事実があった旨主張するが、そのような事実を認めるに足りる証拠がないことについては、上記二の(二)及び(ホ)のとおりであるから、原処分庁の主張には理由がない。

- (3) 本件各更正処分の適法性について

上記（１）のとおり、請求人は、平成２９年３月３１日までに本件発電設備を取得して、これを事業の用に供したとは認められないから、本件減価償却費を本件事業年度の損金の額に算入することはできず、また、同日までに本件発電設備を取得したとは認められないから、本件発電設備に係る支払対価の額に対する消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額として控除することはできない。そして、これを前提として、請求人の本件事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき税額、本件課税事業年度の地方法人税の課税標準法人税額及び納付すべき税額並びに本件課税期間の消費税の課税標準額及び消費税等の納付すべき税額を計算すると、当審判所においても、いずれも本件各更正処分と同額であると認められる。

また、**本件各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は認められない。**

したがって、本件各更正処分は適法である。

（４） 本件各賦課決定処分の適法性について

上記（２）のとおり、請求人に、通則法第６８条第１項に規定する「隠蔽し、又は仮装し」に該当する事実があったと認めることはできないから、重加算税を課することは相当ではないと認められるところ、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第６５条第４項柱書及び同項第１号に規定する正当な理由があるとは認められない。

したがって、本件各賦課決定処分は、いずれも過少申告加算税相当額を超える部分の金額につき違法があるから、その一部を別紙１ないし別紙３の「取消額等計算書」のとおり取り消すのが相当である。

（５） 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の一部を取り消すこととし、主文のとおり裁決する。

<別紙リンクに収録>

別表１ 審査請求に至る経緯（法人税）

別表２ 審査請求に至る経緯（地方法人税）

別表３ 審査請求に至る経緯（消費税等）

別紙１ 取消額等計算書

（自 平成２８年４月１日 至 平成２９年３月３１日 事業年度分 法人税）

別紙２ 取消額等計算書

（自 平成２８年４月１日 至 平成２９年３月３１日 課税事業年度分 地方法人税）

別紙３ 取消額等計算書

（自 平成２８年４月１日 至 平成２９年３月３１日 課税期間分 消費税 地方消費税）

付表 国税通則法第６５条第２項の規定の適用がある場合の過少申告加算税の計算

別紙４ 関係法令

１ 法人税法第３１条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》第１項は、内国法人の各事業年度終了の時に於いて有する減価償却資産につきその償却費として同法第２２条（平成３０年法律第７号による改正前のもの）《各事業年度の所得の金額の計算》第３項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする旨規定している。

２ 租税特別措置法（平成２８年法律第１５号による改正前のもの。以下「措置法」という。）第４２条の１２の５《生産性向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》第１項は、青色申告書を提出する法人が、産業競争力強化法の施行の日（平成２６年１月２０日）から平成２９年３月３１日までの期間内に、生産等設備を構成する機

械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備、構築物並びに政令で定めるソフトウェアで、同法第2条《定義》第13項に規定する生産性向上設備等に該当するもの（以下「生産性向上設備等」という。）のうち政令で定める規模のもの（以下「特定生産性向上設備等」という。）の取得等〔取得（その製作又は建設の後事業の用に供されたことのないものの取得に限る。）又は製作若しくは建設をいう。〕をして、これを国内にある当該法人の事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日を含む事業年度の当該特定生産性向上設備等の償却限度額は、法人税法第31条第1項又は第2項の規定にかかわらず、当該特定生産性向上設備等の普通償却限度額と特別償却限度額〔当該特定生産性向上設備等の取得価額の100分の50（建物及び構築物については、100分の25）に相当する金額をいう。〕との合計額とする旨規定している。

- 3 消費税法第30条（平成27年法律第9号による改正後の平成24年法律第68号による改正前のもの。以下同じ。）《仕入れに係る消費税額の控除》第1項柱書及び同項第1号は、事業者（同法第9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れ等については、当該課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額を控除する（以下、この控除を「仕入税額控除」という。）旨規定している。
- 4 国税通則法（以下「通則法」という。）第68条《重加算税》第1項は、通則法第65条《過少申告加算税》第1項の規定に該当する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は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、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。

行政文書の名称	裁決書：東裁(法・諸)令2第77号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙1 不開示とした部分とその理由

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

- ▼ [別表1～別表3、別紙1～別紙3・付表](#)
- ▼ [別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

### 原本URL

原本なし

### 関連判決等

裁決

F0-2-1059（閲覧中）



別表1 審査請求に至る経緯（法人税）

（単位：円）

項目 \ 区分	確定申告	更正処分等	再調査決定
年月日等	（期限内）	平成31年3月26日付	令和元年10月23日付
所得金額			棄却
納付すべき税額			
重加算税の額			

別表2 審査請求に至る経緯（地方法人税）

（単位：円）

項目 \ 区分	確定申告	更正処分等	再調査決定
年月日等	（期限内）	平成31年3月26日付	令和元年10月23日付
課税標準法人税額			棄却
納付すべき税額			
重加算税の額			

別表3 審査請求に至る経緯（消費税等）

（単位：円）

項目 \ 区分	確定申告	更正処分等	再調査決定
年月日等	（期限内）	平成31年3月26日付	令和元年10月23日付
課税標準額			棄却
仕入税額控除の額			
納付すべき消費税額			
納付すべき地方消費税額			
重加算税の額			

(注)

別紙 1

取消額等計算書

〔 自 平成 28 年 4 月 1 日 事業年度分 法人税 〕  
〔 至 平成 29 年 3 月 31 日 〕

1 この裁決により取り消す税額

本税の額	
加算税の額	
計	

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

円

3 この裁決により増加する繰越欠損金額等

円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印)差額 (B-A)
所得金額又は欠損金額	①			
法人税額	②			
法人税額の特別控除額	③			
リース特別控除取戻税額	④			
土地譲渡利益金	課税土地譲渡利益金額	⑤		
	同上に対する税額	⑥		
留保	課税留保金額	⑦		
	同上に対する税額	⑧		
使途秘匿金	使途秘匿金額	⑨		
	同上に対する税額	⑩		
法人税額計		⑪		
仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う控除法人税額		⑫		
控除所得税額等		⑬		
差引所得に対する法人税額		⑭		
還付所得税額等		⑮		
欠損繰戻し	還付金額	⑯		
	減少する還付加算金	⑰		
差引合計税額		⑱		
既に納付の確定した本税額		⑲		
差引納付すべき又は減少 (△印) する法人税額		⑳		
同上のうち仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う	還付法人税額	㉑		
	繰越控除される法人税額	㉒		
翌期へ繰り越す欠損金又は災害損失金		㉓		

加算税の額の計算

区 分	過少申告加算税			重加算税		
	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印) 差額 (B-A)	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印) 差額 (B-A)
加算税の基礎となる税額	①					
加算税の割合	②					
加算税の額 (①×②)	③					

25号様式(法人税)

別紙2

### 取消額等計算書

〔 自 平成 28 年 4 月 1 日 課税事業年度分 地方法人税 〕  
〔 至 平成 29 年 3 月 31 日 〕

1 この裁決により取り消す税額

本税の額	[Redacted]
加算税の額	
計	

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

[Redacted] 円

3 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額A	裁決後の額B	増減(△印)差額(B-A)
基 準 法 人 税 額	所得の金額に対する法人税額	①		
	課税留保金額に対する法人税額	②		
課 税 標 準 法 人 税 額		③		
① に 係 る 地 方 法 人 税 額		④		
② に 係 る 地 方 法 人 税 額		⑤		
所 得 地 方 法 人 税 額		⑥		
外 国 税 額 の 控 除 額		⑦		
仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う 控 除 地 方 法 人 税 額		⑧		
差 引 地 方 法 人 税 額		⑨		
欠損繰戻し	還 付 金 額	⑩		
	減少する還付加算金	⑪		
差 引 合 計 地 方 法 人 税 額		⑫		
既に納付の確定した地方法人税額		⑬		
差引納付すべき又は減少(△印) す る 地 方 法 人 税 額		⑭		
同上のうち 仮装経理に 基 づ く 過 大 申 告 の 更 正 に 伴 う	還付地方法人税額	⑮		
	繰越控除される 地 方 法 人 税 額	⑯		

加 算 税 の 額 の 計 算

区 分	過 少 申 告 加 算 税			重 加 算 税		
	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印) 差額(B-A)	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印) 差額(B-A)
加算税の基礎 となる税額	①					
加算税の割合	②					
加算税の額 (①×②)	③					

25号様式(地方法人税)

取消額等計算書

{	自	平成 28 年	4 月	1 日	課税期間分	消 費 税
	至	平成 29 年	3 月	31 日		地 方 消 費 税

1 この裁決により取り消す税額

消 費 税 本 税 の 額	
地 方 消 費 税 本 税 の 額	
小 計	
加 算 税 の 額	
合 計	

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

消 費 税		円
地 方 消 費 税		円

3 課税標準額及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印) 差額 (B-A)	
消 費 税	課 税 標 準 額 ①				
	消 費 税 額 ②				
	控 除 過 大 調 整 税 額 ③				
	控 除 税 額	控 除 対 象 仕 入 税 額 ④			
		返 還 等 対 価 に 係 る 税 額 ⑤			
		貸 倒 れ に 係 る 税 額 ⑥			
		控 除 税 額 小 計 ( ④ + ⑤ + ⑥ ) ⑦			
	控 除 不 足 還 付 税 額 ( ⑦ - ② - ③ ) ⑧				
	差 引 税 額 ⑨ ( ② + ③ - ⑦ )				
	既 に 納 付 の 確 定 し た 本 税 額 ⑩				
	差 引 納 付 又 は 減 少 (△印) する 税 額 ( ⑨ - ⑧ - ⑩ ) ⑪				
地 方 消 費 税	地方消費税の課税標準となる消費額	控 除 不 足 還 付 税 額 ⑫			
		差 引 税 額 ⑬			
	譲 渡 割 額	還 付 額 ( ⑫ × 17/63 ) ⑭			
		納 税 額 ( ⑬ × 17/63 ) ⑮			
	既 に 納 付 の 確 定 し た 本 税 額 ⑯				
	差 引 納 付 又 は 減 少 (△印) する 税 額 ( ⑮ - ⑭ - ⑯ ) ⑰				
差 引 納 付 又 は 減 少 (△印) する 合 計 税 額 ( ⑪ + ⑰ ) ⑱					

加 算 税 の 額 の 計 算

区 分	過 少 申 告 加 算 税			重 加 算 税		
	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印) 差額 (B-A)	原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印) 差額 (B-A)
加算税の基礎となる税額 ①						
加算税の割合 ②						
加算税の額 (① × ②) ③						

25号様式(消費税(法人用))

付 表

国税通則法第 65 条第 2 項の規定の適用がある場合の過少申告加算税の計算

区 分		過 少 申 告 加 算 税		
		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印)差額 (B-A)
加算税の基礎となる税額	①			
①のうち通則法第65条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	②			
①に対する加算税の割合	③			
②に対する加算税の割合	④			
加 算 税 の 額 (①×③と②×④の合計額)	⑤			

25号様式(加算税付表)

開示対象行政文書の各不開示部分の不開示理由は、以下の 1 ないし 4 のとおりです。

- 1 特定個人の氏名、生年月日、住所等（他の情報と照合することにより、特定の個人を識別することができることとなるものを含む。）の記載があり、これらの情報は、その記述により特定の個人を識別することができるものであることから、行政機関の保有する情報の公開に関する法律（以下「情報公開法」という。）第 5 条《行政文書の開示義務》第 1 号前段に規定する不開示情報に当たる。
- 2 特定法人の法人名、所在地、設立年月日等（他の情報と照合することにより、特定の法人を識別することができることとなるものを含む。）の記載があり、これらの情報は、その記述により特定の法人を識別できるものである。これらの情報を公にすると、特定法人が、事業活動に関して税務署長等と係争状態にあるという事実や特定の係争に関係した事実が明らかとなり、そうなれば、一般的には、係争に至った経緯いかんにかかわらず、当該法人の信用を損なうおそれがあるなど、当該法人の正当な利益を害するおそれがあることは否定できないから、これらの情報は、情報公開法第 5 条第 2 号イに規定する不開示情報に当たる。
- 3 特定法人の所得金額・税額等の記載があり、これらの情報は、競合する法人等には知られたくない情報であり、公にすることにより、特定法人の権利、競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがあることから、情報公開法第 5 条第 2 号イに規定する不開示情報に当たる。
- 4 審査請求人及びその関係者に関する情報であって、上記 1 ないし 3 の理由によって不開示とした情報を公にすることにより、国税に関する審査請求における円滑な主張や証拠の提出等を阻害し、国税不服審判所の事務の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあることから、情報公開法第 5 条第 6 号柱書きに規定する不開示情報に当たる。

相続税

地裁

Z888-2554

東京地方裁判所令和3年(行ウ)第522号相続税更正処分等取消請求事件(棄却)(確定)  
国側当事者・国(芝税務署長)

令和5年2月16日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【相続財産/不当利得返還請求権の成否/隠蔽又は仮装の有無/証券口座からの出金】

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、原告らが、亡母(丙)の相続に係る相続税の申告(本件申告)をしたところ、芝税務署長から、原告甲が相続開始前に亡母の金融機関の口座(本件口座)から現金を出金(本件各出金)したことによって同人が原告甲に対する不当利得返還請求権を取得し、これが相続財産に含まれるなどとして、各原告において相続税の更正処分を受けるとともに、原告甲が重加算税賦課決定処分、原告乙が過少申告加算税賦課決定処分をそれぞれ受けたことから、各原告が、更正処分等の取消しを求める事案である。
- 2 本件各出金は、平成25年12月25日から平成28年1月13日までの750日間に、ほぼ毎日のように行われ、いずれの日もATMの1日当たりの出金の限度額である200万円が出金されており、出金の態様が極めて特徴的であること、出金場所が特定の場所のATMに集中していること、本件口座から現金を引き出すために必要なカードは本件口座カード1枚しか発行されておらず、同カードについて紛失等の登録がされたことがないことからすれば、本件各出金は同一人物が行ったものと推認される。
- 3 本件各出金のうち、1番目と3番目の日数を占める岐阜県所在のコンビニ店舗(本件コンビニ店舗)や三井住友銀行岐阜支店をはじめとして、岐阜県内又は愛知県内に所在する店舗のATMからの出金は、いずれも、原告甲名義のETCカードの使用履歴からして、原告甲が東京都内から愛知県(小牧インターチェンジ、小牧東インターチェンジ)に移動した後、次に同県(同各インターチェンジ)から東京都内へ戻るまでの間に行われており、本件コンビニ店舗は、丙が所有する住居から約2kmの場所に位置し、セブン銀行のATMが設置されている店舗の中では同住居に最も近い場所にある。これら全ての事象が各出金とは無関係に偶然起こるとは考え難いし、本件コンビニ店舗の店長及び店員が、原告甲と思われる人物が来店してATMを使用していたこと、同人物の来店は特定の期間に連続していたことなどを供述していることによれば、前記の各出金は、いずれも原告甲が行ったものと推認することができる。
- 4 同一人物が行ったと認められる本件各出金の一部について原告甲が出金したものと推認するに足りる事実が複数存在し、他方、同推認と矛盾する事実は存在しないことに加え、丙や原告乙が本件各出金を行ったとは考え難いことからすれば、本件各出金はいずれも原告甲が行ったものと優に認めることができる。
- 5 本件各出金は、1日当たり200万円、総額で14億3002万3000円を出金し、本件口座で保有されていた丙の資産を全て現金に換えて引き出すというものであるところ、丙が黙示的であれこのような出金をする権限を原告甲に付与していたとは通常考え難いし、本件各出金が行われた当時の丙の認知能力が相当低下していたことからすれば、丙が原告甲に対して上記の態様の出金に係る授權をしたものとは一層考え難い。
- 6 本件各更正処分において控除された介護付有料老人ホームの入居金等を除いて、原告甲が本件各出金に係る金員を丙のために費消した等の事情を認めるに足りる証拠もないから、いずれにしても相続の開始時点では、原告甲が同金員を自己のために所持し、又は費消したことが優に認められるものである。
- 7 以上によれば、原告甲は、相続の開始までに、本件各出金に係る金員について、丙の占有を排除して自己のために所持し、又は費消していたのであり、法律上の原因なく利益を









- (2) 仮に前記(1)の行為が積極的な隠蔽行為とまでは認められないとしても、前記(1)の経緯からすれば、原告■■■は、当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたものであり、この行為は隠蔽又は仮装に該当する。

(原告らの主張)

被告の主張は否認ないし争う。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

前提事実、掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められ、この認定を左右するに足る証拠はない。

- (1) ■■■の認知能力、生活状況等

ア ■■■は、平成22年11月18日、医師によりアルツハイマー型認知症と診断された(乙6)。

イ ■■■の長谷川式簡易知能評価スケール(以下「長谷川式スケール」という。)及びMini-Mental State(以下「MMS」という。)の実施結果は、次のとおりである。なお、いずれの検査も満点は30点であり、長谷川式スケールについては20点以下、MMSについては23点以下であると認知症(痴ほう)の疑いがあると判断される。(乙13)

実施日	長谷川式スケール	MMS
平成24年12月25日	13	13
平成25年2月15日	7	14
平成25年5月31日	8	13
平成25年9月5日	3	6
平成25年10月18日	5	10
平成26年2月17日	4	5

ウ ■■■■■の当時の施設長であった■■■■■医師は、平成25年1月10日作成の意見書において、当時の■■■について、「障害高齢者の日常生活自立度(寝たきり度)」につき「A2」(屋内での生活はおおむね自立しているが、介助なしには外出しない。外出の頻度が少なく、日中も寝たり起きたりの生活をしている。)に該当すると判断し、「認知症の行動・心理症状」につき「閉じこもり」との意見を記載した。また、同医師は、同意見書において、「認知症の中核症状」欄の「日常の意思決定を行うための認知能力」につき「見守りが必要」(判断力が低下し、毎日の日課をこなすためにも合図や見守りが必要となる。)、「自分の意思の伝達能力」につき「具体的要求に限られる」〔時々自分の意思を伝えることができるが、基本的な要求(飲食、睡眠、トイレ等)に限られる。〕とそれぞれ判断した。(乙8、14)

エ ■■■は、平成25年5月29日に■■■■■に再入所した後、シルバーカーでの歩行は可能であったが、転倒のリスクが高い状態であった。また、■■■は、認知症が進行し、収集癖、異食、排泄の失敗等が続いて、常時職員の見守りや介助が必要な状態であった。(乙12)

オ ■■■■■の施設長である■■■■■医師は、平成25年11月12日作成の意見書において、当時の■■■について、「認知症高齢者の日常生活自立度」につき「IV」(日常生活に支障を来すような症状・行動や意思疎通の困難さが頻繁に見られ、常に介護を必要とする。)に該当すると判断した(乙14、15)。

カ ■■■は、平成26年12月15日、東京高輪病院に緊急搬送され、肺炎等と診断されて入院した。■■■は、同病院において、高度認知症(3語の復唱のみ可能。見当識障害は高度。自分の名前、年齢、出身地等の自分史を答えられない。)と判断された。(乙17、18)

- (2) 本件口座と本件各出金に関する事情

ア 本件口座のMRFは、■■■■■が提携するATMに本件口座カードを挿入し、4桁の暗証番号を入力することによって、現金に換金して出金することが



## (4) 本件申告に至るまでの原告■■の言動

■■税理士が、本件相続に係る相続税の申告書を作成するため、原告■■から提示された■■名義の銀行口座の通帳を確認したところ、預金額がほとんど変動していなかった。そこで、■■税理士が、原告■■に対し、■■の年金や生活費について尋ねたところ、原告■■は、他の金融機関の通帳はいとこが持ち去ってしまい取り返すことができない旨返答した。また、■■税理士が、原告■■に対し、■■の金融機関の口座を隠してもいいことはなく、現状で相続税の申告書を提出すると税務署の調査が入る可能性がある旨を伝え、原告■■は、調査が入っても構わない旨返答した。(乙53)

## 2 争点1 (本件各出金をしたのは原告■■か) について

## (1) 本件各出金が同一人物によるものであること

認定事実(2)ア及びイのとおり、本件各出金は、平成25年12月25日から平成28年1月13日までの750日間のうち、717日という約95%を占める日数にわたってほぼ毎日のように行われ、残額全てを出金した最終日を除いていずれの日もATMの1日当たりの出金の限度額である200万円が出金されており(コンビニエンスストアに設置されたATMについては、1回当たりの限度額が50万円であることから、1日のうちに同じATMから4回にわたって50万円ずつ出金されている。)、出金の態様が極めて特徴的であること、本件コンビニ店舗からの出金が半数近くの日数を占め、本件銀行支店(156日)及び三井住友銀行岐阜支店(114日)における出金を併せると本件各出金の9割を超える日数を占めるなど、出金場所が特定の場所のATMに集中していること、本件口座から現金を引き出すために必要なカードは本件口座カード1枚しか発行されておらず、同カードについて紛失等の登録がされたことがないことからすれば、本件各出金は同一人物が行ったものと推認される。

## (2) 原告■■による本件各出金の可能性

ア 認定事実(2)及び(3)のとおり、本件各出金のうち、1番目と3番目の日数を占める本件コンビニ店舗や三井住友銀行岐阜支店をはじめとして、岐阜県内又は愛知県内に所在する店舗のATMからの出金は、いずれも、原告■■名義のETCカードの使用履歴からして、原告■■が東京都内から愛知県(小牧インターチェンジ、小牧東インターチェンジ)に移動した後、次に同県(同各インターチェンジ)から東京都内へ戻るまでの間に行われており、そのうちいくつかについては、原告■■が岐阜県■■■■内の■■■■を訪問した日に行われている。そして、本件コンビニ店舗は、■■が所有する■■内の住居〔認定事実(2)ウ(ア)。原告■■も滞在することがあったと推認される。〕から約2kmの場所に位置し、セブン銀行のATMが設置されている店舗の中では同住居に最も近い場所にある。

また、本件各出金のうち2番目に多い日数の出金が行われた本件銀行支店については、原告■■が■■■■の入居金の現金振込みをするために同支店を訪れた平成26年3月13日に出金が行われている上、■■が賃借し、原告■■が滞在することがあった東京都■■内のマンション〔認定事実(2)ウ(イ)〕から徒歩で約1分の場所にある。

さらに、原告■■がハイアットリージェンシー箱根リゾート&スパに滞在した時期には、同ホテルと同じく箱根町に位置するセブン銀行元箱根店及び同銀行箱根小涌谷店のATMから出金が行われ、ホテルニューオータニ幕張に滞在した時期には、同ホテルの付近にあるセブン銀行千葉海浜幕張駅前店や同銀行ワールドビジネスガーデン店等の千葉県内の店舗のATMから出金が行われている。

イ 前記アの各出金がされた日に、出金がされた店舗に相当程度近接する場所において、原告■■が所在し、又は原告■■が滞在した可能性のある住居が存在するところ、これら全ての事象が各出金とは無関係に偶然起こるとは考え難い。

加えて、認定事実(2)ウ(ア)のとおり、本件コンビニ店舗の店長及び店員が、原告■■と思われる人物が来店してATMを使用していたこと、同人物

の来店は特定の期間に連続していたことなどを供述している。

以上によれば、前記アの各出金は、いずれも原告■■が行ったものと推認することができる。

(3) ■■による本件各出金の可能性

ア 前提事実(3)及び認定事実(1)のとおり、本件各出金が行われた平成25年12月25日から平成28年1月13日までの間、■■は、■■■■■■又は■■■■■■に入所しており、当時■■■■■■と高齢であったことに加え、平成22年11月に診断されたアルツハイマー型認知症が進行し、長谷川式スケールやMMSの点数も認知症が疑われる基準を大きく下回っていた上、意思疎通及び判断が困難であり、日常生活において常に介護が必要な状態であったのであるから、当時入所していた各施設から本件各出金が行われたATMが設置されている店舗まで赴いて出金をすることは困難であったと認められる。

イ 前記アの認定を前提にすると、■■が介護者による見守りや介助の下で外出して出金をした可能性が問題となり得るが、①■■■■■■及び■■■■■■では高額な現金、キャッシュカード等の貴重品の持込みが禁止されていること(乙9、46、48ないし50、62)、②■■の日々の動静を記録した■■■■■■の看護・介護記録等(乙30)及び■■■■■■のケア記録(乙17)において■■が本件各出金が行われた場所を訪れた旨の記載や■■が現金を所持していた旨の記載は見当たらないこと、③各施設の職員も東京国税局の相続税調査において■■が外部の病院の受診等以外の目的で外出したことはなかった旨や■■が貴重品を所持していたことはなかった旨を供述していること(乙46、49)からすれば、■■が職員に知られることなく密かに本件口座カードを所持し、必ずしも施設から徒歩圏内にあるとは限らない本件各出金に係る店舗まで赴き、1日当たり200万円もの大金を連日出金した上で、これを職員に知られることなく所持していたとはおよそ考え難いから、上記の可能性は否定される。

また、■■が他人に本件口座カードを託して出金をさせた可能性も問題となり得るが、■■が他人に出金を依頼したことを認めるに足りる証拠はなく、上記のとおり認知症が進行し、意思疎通や判断に係る能力が相当低下していたことに加え、各施設での日々の生活のための資金を所持する必要のなかった■■が、1日当たり200万円もの大金の連日にわたる出金を他人に依頼したとは考え難いから、上記の可能性も否定される。

(4) 原告■■による本件各出金の可能性

原告■■が平成24年5月9日に脳梗塞を発症し、右上下肢に痙性麻痺等の後遺症が残って歩行に杖と装具を要する状態となり、平成25年1月29日には、障害程度等級3級として身体障害者手帳の交付を受け、その後、平成26年6月5日から17日までの間及び平成27年8月24日から同年9月4日までの間、東京都港区内の虎の門病院に入院したことについては当事者間に争いが無いところ、上記各入院期間中も、岐阜県内の本件コンビニ店舗等で本件各出金の一部である出金が行われていたことからすれば、原告■■が本件各出金をしたとは考え難い。そして、原告■■自身も、相続税調査の際、自身や家族は本件各出金をしていない旨供述しているところである(乙55)。

(5) 検討

以上のとおり、同一人物が行ったと認められる本件各出金の一部について原告■■が出金したものと推認するに足りる事実が複数存在し、他方、同推認と矛盾する事実は存在しないことに加え、■■や原告■■が本件各出金を行ったとは考え難いことからすれば、本件各出金はいずれも原告■■が行ったものと優に認めることができる。

上記認定に対し、原告らは、本件各出金については本件各更正処分の際に知られるまで全く知らなかったと主張する。しかし、少なくとも原告■■については、認定事実(2)エのとおり、平成26年5月13日に、■■■■■■本店営業部の担当者に対し、■■のMRFからの200万円ずつの出金の事実を分かっている旨述べていたのであるから、本件各出金に対する認識に係る上記主張は採用す

ることができない。そもそも、本件各出金は、■■の相続財産を構成するはずであった14億3002万3000円もの巨額の金融資産を、2年余りの間に毎日のように200万円ずつATMから引き出すことによって全て消失させるほどのものであるところ、原告■■は、原告■■が本件各出金をしたという推認とは別の推認の可能性を抽象的に主張するばかりで、本件各出金を行った主体や用途について探求し、あるいは本件各出金に関与した者の責任を追及しようとする姿勢が全く見られないのであって、このことは、本件各出金を行ったのが原告■■自身であるという上記認定を裏付けるものというべきである。原告らの主張は採用することができず、そのほか、上記認定を左右するに足る証拠はない。

### 3 争点2（■■の原告■■に対する不当利得返還請求権の成否）について

(1) 認定事実(2)イのとおり、本件各出金は、1日当たり200万円、総額で14億3002万3000円を出金し、本件口座で保有されていた■■の資産を全て現金に換えて引き出すというものであるところ、原告■■が■■の子であり、■■が入所していた施設の利用料等を支払っていたことなどを考慮しても、■■が黙示的であれこのような出金をする権限を原告■■に付与していたとは通常考え難い。さらに、前記2(3)で判示したとおり本件各出金が行われた当時の■■の認知能力が相当低下していたことからすれば、■■が原告■■に対して上記の態様の出金に係る授權をしたものとは一層考え難い。

したがって、原告■■は、■■から本件各出金に係る権限を付与されていたとは認められず、■■との関係から当然に同権限を有していたとも認められないから、本件各出金に係る金員の占有補助者又は占有代理人に当たるとすることはできない。

(2) 仮に原告■■が本件口座からの出金について何らかの権限を有していたとしても、原告らは本件各出金後の金員の所在及び用途について何ら明らかにしておらず(そもそも、原告らは、本件各更正処分等に対する審査請求から本件訴訟に至るまで、原告■■が本件各出金をしたこと自体を一貫して否認している。)、本件各更正処分において控除された■■■■の入居金等を除いて、原告■■が本件各出金に係る金員を■■のために費消した等の事情を認めるに足る証拠もないから、いずれにしても本件相続の開始時点では、原告■■が同金員を自己のために所持し、又は費消したことが優に認められるものである。

(3) 以上によれば、原告■■は、本件相続の開始までに、本件各出金に係る金員について、■■の占有を排除して自己のために所持し、又は費消していたのであり、法律上の原因なく利益を受け、そのために■■に損失を及ぼしたものであるから、■■は、民法703条、704条に基づき、原告■■に対する不当利得返還請求権を有するに至っていたと認められる。

### 4 争点3（原告■■による相続税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の隠蔽又は仮装の有無）について

前記2で認定したとおり、原告■■は自ら本件各出金をしたのであるから、本件申告時、本件相続の開始時点で■■が原告■■に対して本件各出金に係る不当利得返還請求権を有していたことを認識し、したがって相続財産に同不当利得返還請求権が含まれることも認識していたものと認められる。それにもかかわらず、原告■■は、本件各出金に係る合計14億3002万3000円もの巨額の現金の所在及び用途を隠匿し、認定事実(4)のとおり、■■名義の金融機関の口座がほかにもあるのではないかと疑ってその存在を尋ねた■■税理士に対し、本件各出金の事実を伝えなかったのであって、■■税理士は、原告■■からの回答等に基づいて、上記不当利得返還請求権を相続財産に含めることなく申告書を作成し、本件申告を行ったものである。

原告■■の上記行為は、上記不当利得返還請求権が相続財産に含まれることが外形的に判明しにくい状態を作出したものであり、故意に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隠す行為であるから、国税通則法68条1項が定める「隠蔽」に該当するものといえる。

### 5 本件の各処分の適法性

(1) 本件各更正処分

前記3で判示したとおり、■■は本件相続の開始時点で原告■■に対して本件各出金に係る不当利得返還請求権を有していたと認められ、これは■■の相続財産に含まれる。そうすると、原告らが相続税として納付すべき税額は、別紙2「被告主張の納付すべき税額等」記載第1の計算により、原告■■につき3億8497万2400円、原告■■につき3億8247万2400円となる。前提事実(5)ウ及びエのとおり、本件各更正処分が納付すべきとされた額はこれらと同額であるから、本件各更正処分は適法である。

(2) 本件過少申告加算税処分

原告■■が本件申告において本件各出金によって■■が取得した不当利得返還請求権を相続財産に含めなかったこと等について、「正当な理由」(国税通則法65条4項1号)があることを基礎付ける事実を認めるに足る証拠はない。そうすると、原告■■に課すべき過少申告加算税の額は、別紙2「被告主張の納付すべき税額等」記載第2の計算により5125万4500円となる。前提事実(5)ウのとおり、本件過少申告加算税処分が納付すべきとされた額はこれと同額であるから、同処分は適法である。

(3) 本件重加算税処分

原告■■についても、本件申告において本件各出金によって■■が取得した不当利得返還請求権を相続財産に含めなかったこと等について、「正当な理由」があることを基礎付ける事実を認めるに足る証拠はない。また、前記4で判示したとおり、原告■■は■■の相続財産に本件各出金に係る不当利得返還請求権が含まれないよう「隠蔽」(国税通則法68条1項)をしたものである。そうすると、原告■■に課すべき重加算税の額は、別紙2「被告主張の納付すべき税額等」記載第3の計算により1億2116万3000円となる。前提事実(5)エのとおり、本件重加算税処分が納付すべきとされた額はこれと同額であるから、同処分は適法である。

6 結論

以上のとおりであり、原告らの請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 令和4年11月1日)

(東京地方裁判所民事第2部 裁判長裁判官 品田幸男 裁判官 片瀬亮 裁判官 下道良太)

<別紙リンクに収録>

別紙1 出金等一覧

(別紙2) 被告主張の納付すべき税額等

第1 相続税

1 課税価格の合計額 17億0371万8000円

原告らが、本件相続によりそれぞれ取得した次の(1)の財産の価額から、次の(2)の債務等の金額を控除した後の各金額につき、国税通則法118条1項の規定により、原告ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の各金額を合計した金額である。

(1) 取得財産の価額 17億5707万4602円

原告らが本件相続により取得した財産の価額(下記アの価額)に、相続税法3条に基づき原告らが本件相続により取得したものとみなされる財産の価額(下記イの価額)を加算した金額である。

ア 未分割財産の価額 17億4707万4602円

本件相続に係る次の(ア)ないし(オ)の未分割の相続財産につき、原告らが民法の規定による相続分の割合に従って取得したものとした場合の各原告の取得財産の価額の合計額である。

(ア) 土地の価額 2億5045万4495円

(イ) 家屋、構築物の価額 26万4200円

(ウ) 有価証券の価額 8841万0679円

(エ) 現金、預貯金等の価額 670万1897円

(オ) その他の財産の価額 14億0124万3332円

原告らが本件相続により取得したその他の財産の価額であり、次のa及びbの合計額である。

a 不当利得返還請求権の価額 13億8735万1201円

本件各出金に係る金員14億3002万3000円から、■■■について支払われた諸費用(■■■■■の入居金等)及び固定資産税の合計4267万1799円を控除した金額である。

b 前記a以外のその他の財産の価額 1389万2131円

イ みなし相続財産の価額 1000万円

相続税法3条1項1号の規定により原告らが本件相続により取得したものとみなされる死亡保険金のうち、同法12条1項5号の規定により非課税とされる金額(非課税限度額)を超える部分の金額である。

(2) 債務等の金額 5335万5156円

■■■が負担すべき債務の金額及び■■■に係る葬式費用の額の合計額である。

なお、上記債務等の金額は、原告らにおいて実際に負担する金額が確定していないことから、相続税法基本通達(昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達。ただし、平成28年6月24日付け課資2-13ほかによる改正前のもの。以下同じ。)13-3の定めに基づき、各原告が負担すべき金額は、上記債務等の金額を民法900条の規定による相続分の割合に応じて負担するものとして案分することとなる。

## 2 納付すべき相続税額

原告らの納付すべき相続税の額は、相続税法15条ないし17条及び19条の4の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

(1) 課税遺産総額 16億6171万8000円

前記1の課税価格の合計額から、相続税法15条の規定により、3000万円と600万円に本件相続に係る相続人の数である2を乗じた金額1200万円との合計額4200万円を控除した後の金額である。

(2) 法定相続分に応ずる取得金額

ア 原告■■■(法定相続分2分の1) 8億3085万9000円

イ 原告■■■(法定相続分2分の1) 8億3085万9000円

相続税法16条の規定により、原告らが前記(1)の金額を民法900条の規定による相続分に依りて取得したものとした場合の各人の取得金額である。

(3) 相続税の総額 7億6994万4900円

前記(2)ア及びイの各金額に、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の合計額である。

(4) 原告らの算出税額

ア 原告■■■ 3億8497万2450円

イ 原告■■■ 3億8497万2450円

相続税法17条の規定により、前記(3)の金額に、各原告の課税価格が前記1の課税価格の合計額に占める割合をそれぞれ乗じて算出した金額である。

(5) 税額控除額 250万円

相続税法19条の4の規定により、原告■■■の算出税額から控除される税額である。

(6) 原告らの納付すべき相続税額

ア 原告■■■ 3億8497万2400円

イ 原告■■■ 3億8247万2400円

原告■■■については、前記(4)アの算出税額、原告■■■については、前記(4)イの算出税額から前記(5)の税額控除額を控除した後の金額について、それぞれ国税通則法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。

第2 原告■■■が納付すべき過少申告加算税の額 5125万4500円

次のア及びイの各金額を合計した金額である。

1 国税通則法65条1項により計算した金額 3461万8000円

別表1「加算税の基礎となる税額の計算明細書（原告■■■）」のとおり、「隠蔽又は仮装事由以外」の事実のみに基づき計算した税額3億6902万8300円から、「正当な事由があると認められる」事実のみに基づき計算した税額2284万6300円を控除した後の税額3億4618万円（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）に、同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

2 国税通則法65条2項により加算される金額 1663万6500円

前記1のとおり、「隠蔽又は仮装事由以外」の事実のみに基づき計算した税額から、「正当な事由があると認められる」事実のみに基づき計算した税額を控除した後の税額である3億4618万2000円のうち、原告■■■に係る期限内申告税額1344万4100円と50万円とのいずれか多い方の金額である1344万4100円を超える部分に相当する税額3億3273万円（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）に同法65条2項に規定する100分の5の割合を乗じて算出した金額である。

第3 原告■■■が納付すべき重加算税の額 1億2116万3000円

別表2「加算税の基礎となる税額の計算明細書（原告■■■）」のとおり、更正処分により原告■■■が新たに納付すべきこととなった相続税額3億6902万8300円から、「正当な事由があると認められる」事実のみに基づき計算した税額2284万6300円を控除した後の税額3億4618万円（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）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。

以上

<別紙リンクに収録>

別表1 加算税の基礎となる税額の計算明細書（原告■■■）

別表2 加算税の基礎となる税額の計算明細書（原告■■■）

行政文書の名称	判決書正本（ただし、東京地方裁判所 令和5年2月16日判決に係るもの）
不開示とした部分とその理由	別紙及び別表のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙、別表 不開示とした部分とその理由

**TAINSキーワード**

- 別紙リンク
- ▼ [別紙1 出金等一覧](#)
  - ▼ [別表1・別表2](#)
  - ▼ [別紙、別表 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決等 地裁 Z888-2554（閲覧中）



出金等一覧

通番	日付	曜日	1日当たり 出金額(円)	出金場所 (各ATMの所在場所)	出金 回数	1回当たり 出金額 (万円)	E T C履歴	原告の その他行動
1	H25.12.25	水	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園内(芝浦下) ⇔ 入谷(北上野本線)	
2	H25.12.26	木	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園内(芝浦下) ⇔ 入谷(北上野本線)	
3	H25.12.27	金	-	-	0	-	芝公園内 → 入谷	
4	H25.12.28	土	-	-	0	-	芝公園内(大井) ⇔ 海ほたる	
5	H25.12.29	日	-	-	0	-	白魚橋 → 上野	
6	H25.12.30	月	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	北上野本線 → 芝浦下	
7	H25.12.31	火	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
8	H26.1.1	水	-	-	0	-	霞が関内 → 小牧	
9	H26.1.2	木	-	-	0	-	-	
10	H26.1.3	金	-	-	0	-	-	
11	H26.1.4	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
12	H26.1.5	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
13	H26.1.6	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
14	H26.1.7	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
15	H26.1.8	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
16	H26.1.9	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
17	H26.1.10	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
18	H26.1.11	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
19	H26.1.12	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
20	H26.1.13	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
21	H26.1.14	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
22	H26.1.15	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
23	H26.1.16	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
24	H26.1.17	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
25	H26.1.18	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
26	H26.1.19	日	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	小牧 → 芝公園内、白魚橋→海西アクア	
27	H26.1.20	月	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	海ほたる → 芝浦下	
28	H26.1.21	火	-	-	0	-	-	
29	H26.1.22	水	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
30	H26.1.23	木	-	-	0	-	-	
31	H26.1.24	金	-	-	0	-	芝公園外 ⇔ 用賀	
32	H26.1.25	土	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
33	H26.1.26	日	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	白魚橋 → 入谷	
34	H26.1.27	月	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園内(芝浦下) ⇔ 入谷(北上野本線)	
35	H26.1.28	火	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
36	H26.1.29	水	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
37	H26.1.30	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	霞が関内 → 小牧	
38	H26.1.31	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
39	H26.2.1	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
40	H26.2.2	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
41	H26.2.3	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
42	H26.2.4	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
43	H26.2.5	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
44	H26.2.6	木	-	-	0	-	-	
45	H26.2.7	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
46	H26.2.8	土	1,000,000	ゆうちょ銀行/各務原南町	1	100	-	

通番	日付	曜	1日当たり 出金額(円)	出金場所 (各ATMの所在場所)	出金 回数	1回当たり 出金額 (万円)	ETC履歴	原告の その他行動
47	H26.2.9	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
48	H26.2.10	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
49	H26.2.11	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
50	H26.2.12	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
51	H26.2.13	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
52	H26.2.14	金	1,000,000	ゆうちょ銀行/各務原南町	1	100	-	
53	H26.2.15	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
54	H26.2.16	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
55	H26.2.17	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
56	H26.2.18	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
57	H26.2.19	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	小牧東(岐阜各務原) ⇄ 岡崎	
58	H26.2.20	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
59	H26.2.21	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
60	H26.2.22	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
61	H26.2.23	日	2,000,000	セブン銀行/本件コンビニ店舗	4	50	-	
62	H26.2.24	月	2,000,000	セブン銀行/トヨタ-犬山店	4	50	-	
63	H26.2.25	火	2,000,000	セブン銀行/本件コンビニ店舗	4	50	-	
64	H26.2.26	水	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	小牧 → 芝公園内	
65	H26.2.27	木	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
66	H26.2.28	金	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
67	H26.3.1	土	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
68	H26.3.2	日	-	-	0	-	-	
69	H26.3.3	月	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
70	H26.3.4	火	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
71	H26.3.5	水	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
72	H26.3.6	木	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
73	H26.3.7	金	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園内(芝浦上) ⇄ 海ほたる	
74	H26.3.8	土	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園外(露が関内) ⇄ 美女木第二(大泉)	
75	H26.3.9	日	-	-	0	-	芝公園外⇄海ほたる → 用賀	
76	H26.3.10	月	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	保土ヶ谷(用賀) ⇄ 芝浦上り(芝公園外)	
77	H26.3.11	火	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園内 ⇄ 海ほたる	
78	H26.3.12	水	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	
79	H26.3.13	木	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	-	三井住友銀行 小牧支店
80	H26.3.14	金	2,000,000	三井住友銀行/	1	200	芝公園内(露が関外) ⇄ 幸浦	
81	H26.3.15	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	芝公園外 → 小牧	
82	H26.3.16	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	来訪日
83	H26.3.17	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
84	H26.3.18	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
85	H26.3.19	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
86	H26.3.20	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
87	H26.3.21	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
88	H26.3.22	土	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
89	H26.3.23	日	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	小牧(東) ⇄ 岡崎	
90	H26.3.24	月	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
91	H26.3.25	火	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
92	H26.3.26	水	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
93	H26.3.27	木	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
94	H26.3.28	金	2,000,000	三井住友銀行/岐阜	1	200	-	
95	H26.3.29	土	-	-	0	-	-	

## 所得税

## 裁決

J 131-1-02

(更正の請求 通常の事由) 給与を返還した場合には源泉徴収の規定により正当に徴収された又はされるべき所得税等の額も減少するとした事例 (①平成28年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対する理由なし通知処分、②平成29年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対する理由なし通知処分・①一部取消し、②棄却・令05-04-12公表裁決) 【国税不服審判所ホームページ】

## 概要

## 《ポイント》

本事例は、給与の返還に伴って源泉徴収の規定により正当に徴収された又はされるべき所得税等の額が減少した場合には、その減少後の正当に徴収された又はされるべき所得税等の額を超える金額を算出所得税額から控除し、又は還付を受けることはできないとしたものである。

## 《要旨》

請求人は、役員給与につき源泉徴収された所得税等（本件各源泉所得税）について、当該役員給与を一部返還したことにより過大となったにもかかわらず、源泉徴収義務者が源泉徴収税額の精算をしない場合には、源泉徴収義務者が請求人に役員給与を支払う際に徴収した源泉所得税を国は収納し利益を得ているのであるから、所得税法（平成31年法律第6号による改正前のもの）第120条《確定所得申告》第1項第5号の「源泉徴収された又はされるべき所得税の額」は、実際に源泉徴収された所得税等の額と解するのが相当であり、請求人は、本件の各更正の請求により本件各源泉所得税の額の還付を受けることができる旨主張する。

しかしながら、同号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税等の額を意味するものであり、役員給与が減額された以上、源泉徴収の規定により正当に徴収された又はされるべき所得税等の額も減少するのであるから、請求人が主張する事情があつたとしても、請求人は、本件の各更正の請求において、本件各源泉所得税の額のうち、「正当に徴収された又はされるべき所得税等の額」を超える金額を算出所得税額から控除し、又は還付を受けることはできない。

なお、原処分庁は、請求人の源泉徴収による所得税等の額は原処分庁ではなく源泉徴収義務者が再計算すべきものであり、また、請求人は源泉徴収義務者が発行した訂正後の源泉徴収票又はこれに代わる書類を提出していないから、源泉徴収義務者によって再計算された請求人の給与所得に係る源泉徴収された所得税等の額や所得控除の額を確認することができない旨主張する。

しかしながら、所得税法第120条第1項第5号の「正当に徴収された又はされるべき所得税等の額」の意味を踏まえると、請求人が本件の各更正の請求に関して提出した資料から正当に徴収されるべき所得税等の額が計算できる場合には、その計算をした所得税等の額を基に確定申告書に記載された納付すべき税額が過大となっているか否かを判断することが相当である。

## 《参照条文等》

国税通則法第23条第1項

所得税法第120条第1項第5号（平成31年法律第6号による改正前のもの）

## 《参考判決・裁決》

最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決（民集46巻2号77頁）

東京高裁昭和55年10月27日判決（訟月27巻1号211頁）

平成24年12月20日裁決（裁決事例集No. 89）

裁決年月日 R05-04-12

裁決事例集 J131-1-02

## 本文

### 《裁決書（抄）》

#### 1 事実

##### (1) 事案の概要

本件は、法人の代表取締役であった審査請求人（以下「請求人」という。）が、当該法人から役員報酬等の一部について不当利得返還請求訴訟を提起され、認容判決を受けたことに伴い当該法人に役員報酬等の一部を返還した後、当該返還した役員報酬等に係る源泉徴収税額が過大であるとして所得税等の更正の請求をしたところ、原処分庁が、納付すべき税額が過大であったとは認められないなどとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことに対し、請求人がその処分の全部の取消しを求めた事案である。

##### (2) 関係法令

イ 国税通則法（以下「通則法」という。）第23条《更正の請求》第1項第1号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときは、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。

ロ 所得税法（平成31年法律第6号による改正前のもの）第120条《確定所得申告》第1項第5号は、居住者は、その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額が雑損控除その他の控除の額の合計額を超えるなど一定の場合において、同法第123条《確定損失申告》第1項の規定による申告書を提出する場合を除き、その年の翌年の2月16日から3月15日までの期間において、税務署長に対し、総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種所得につき源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額がある場合には、算出所得税額からその源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額を控除した金額を記載した申告書を提出しなければならない旨規定している。

##### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

##### イ 請求人について

(イ) 請求人は、平成26年6月〇日から平成29年11月〇日までの間、F社（以下「本件法人」という。）の代表取締役であり、本件法人から役員報酬及び賞与（以下、これらを併せて「役員給与」という。）の支給を受けていた。

(ロ) 請求人は、本件法人から役員給与の支給を受ける際、平成28年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）として〇〇〇〇円を、平成29年分（以下、平成28年分と併せて「本件各年分」という。）の所得税等として〇〇〇〇円をそれぞれ本件法人により源泉徴収された（以下、請求人が本件法人に源泉徴収された本件各年分の所得税等を「本件各源泉所得税」という。）。

- (ハ) 請求人は、本件各年分の所得税等の各確定申告書（以下「本件各当初申告書」という。）を別表1の「確定申告」欄のとおり提出した。  
 なお、本件各当初申告書の所得税等の源泉徴収税額欄に記載された金額には、本件各源泉所得税の額が含まれている。

ロ 役員給与の返還について

- (イ) 本件法人の株主であったG（なお、同人は、平成29年〇月〇日に本件法人の代表取締役となった。）は、平成29年〇月〇日、本件法人を被告として、平成27年〇月から平成29年〇月までの請求人の毎月の役員報酬を月額〇〇万円から〇〇万円に増額する内容の株主総会決議、平成27年〇月及び平成28年〇月に各〇〇万円の賞与を請求人に支給する内容の株主総会決議、並びに平成28年〇月及び平成29年〇月に各〇〇円の賞与を請求人に支給する内容の株主総会決議が存在しなかったことの確認を求め、H地方裁判所J支部に提訴した。その後、G、本件法人及び請求人の間で、平成30年〇月〇日、上記各株主総会決議がいずれも存在しなかったという事実を相互に確認する内容の和解が成立した。
- (ロ) 本件法人は、請求人に対し、上記（イ）の和解内容を基に、平成27年〇月から平成29年〇月までに請求人が受領した役員報酬の増額分及び各賞与の額の合計額〇〇〇〇円（以下「本件役員給与」という。）について、平成30年〇月〇日、H地方裁判所J支部に不当利得返還請求訴訟を提起した。
- (ハ) H地方裁判所J支部は、令和2年〇月〇日、上記（ロ）の訴訟において、請求人に本件役員給与の返還を命ずる判決を言い渡した。請求人はこれに対しK高等裁判所に控訴したものの、令和3年〇月〇日、これを取り下げたことから、上記判決は確定した。
- (ニ) 請求人は、令和3年〇月〇日、本件法人に対して、本件役員給与相当額を支払った。

(4) 審査請求に至る経緯

- イ 請求人は、令和3年4月8日、更正の請求をする理由等の欄に「不当利得返還請求訴訟により確定した役員報酬の一部返還による。」と記載した本件各年分の所得税等の更正の請求書を原処分庁へ提出した（以下、本件各年分の所得税等の更正の請求を「本件各更正の請求」という。）。
- ロ 原処分庁は、本件各更正の請求に対し、令和4年3月10日付で、更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）を行った。
- ハ 請求人は、本件各通知処分に不服があるとして、令和4年5月9日に審査請求をした。

2 争点

本件各更正の請求は、**通則法第23条第1項の規定による更正の請求ができる場合に該当するか否か。**具体的には、**本件役員給与の返還後において、本件各源泉所得税の額が所得税法第120条第1項第5号に規定する「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」に該当することを理由に、本件各更正の請求により本件各年分の算出所得税額から控除し又は還付を受けることができるか否か。**

3 争点についての主張

請求人	原処分庁
<p>請求人の税負担は、役員給与が減額された一方で源泉徴収税額が減額されていないことにより過大となっているところ、原処分は、税額等が過大だった場合に税務署長の処分を待って適正な租税負担とするという通則法第23条の趣旨に反し、また、応能負担の原則から乖離した違法なものである。</p> <p>請求人は、過大となった<b>源泉徴収税額について、本件法人に対しその返還を求めたが、本件法人はこれに応じず</b>、請求人は原処分</p>	<p>「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」（所得税法第120条第1項第5号）は、正当に徴収された又はされるべき所得税等の額を意味すると解されているところ、源泉徴収による所得税等の納税に関し、国と法律関係を有するのは源泉徴収義務者のみで、国とその所得の受給者との間には直接の法律関係を生じないのであるから、給与の受給者である請求人と国との間で源泉徴収による所</p>

に対しても「源泉徴収票不交付の届出書」を提出するとともに本件法人に対する行政指導を求めたが是正には至らなかったところ、本件のように源泉徴収義務者が源泉徴収税額の精算をしない場合は、給与の受給者が源泉徴収義務者に対して支払った源泉所得税を国は収納し利益を得ているのであるから、所得税法第120条第1項第5号の「源泉徴収された又はされるべき所得税の額」は、実際に源泉徴収された所得税等の額と解するのが相当である。

そうすると、本件各源泉所得税の額は、本件各年分の算出所得税額から控除することになり、請求人が提出した本件各当初申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算は、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときに該当するから、請求人は、本件各更正の請求により本件各源泉所得税の額の還付を受けることができる。

なお、地方税においては、請求人に対して後発的事由による所得減を事由とした市民税・県民税額決定がされているから、国税においても、通則法第23条を適用して請求人の過大となっている租税負担について適正な処分を行う必要がある。

得税等の徴収過不足額を精算することはできない。

したがって、通則法第23条第1項第1号及び第3号に規定する「納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である」とは認められないから、請求人は、本件各更正の請求により本件各源泉所得税の額の還付を受けることはできない。

なお、個人道府県民税及び個人市町村民税の賦課決定は地方税当局の判断に委ねられるものであり、その金額が変更されたとしても、原処分の内容に影響を及ぼすものではない。

#### 4 当審判所の判断

##### (1) 法令解釈

イ 通則法第23条第1項第1号は、納税申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときには、更正の請求をすることができる旨規定しているところ、同号の納付すべき税額が過大であるという実体的要件が満たされているか否かについては、各租税実体法の定めるところによって判断すべきものと解される。

ロ 所得税法第120条第1項第5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、所得税の確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は当該誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないと解するのが相当である（最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁参照）。

ハ 所得税法上、源泉所得税について徴収・納税の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり、そして、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（所得税法第221条《源泉徴収に係る所得税の徴収》）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（同法第222条《不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求等》）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（通則法第56条《還付》）、他方、受給者は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対

し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができる（最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁参照）。

(2) 当てはめ

請求人は、上記1の(3)の口のとおり、本件法人に本件役員給与を返還したところ、所得税法第120条第1項第5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、上記(1)の口のとおり、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税等の額を意味するものであるから、本件役員給与の返還に伴い源泉徴収の規定により正当に徴収された又はされるべき所得税等の額も減少することとなる〔別表2の「審判所認定額」の本件各年分の「源泉徴収税額（給与所得分）」欄のとおり。〕。すなわち、本件役員給与の返還後においては、本件各源泉所得税の額は「正当に徴収された又はされるべき所得税等の額」とは認められず、別表2の「審判所認定額」の本件各年分の「源泉徴収税額（給与所得分）」を超える金額は、誤って源泉徴収された金額となり、上記(1)のハのとおり、本件法人が国（原処分庁）に対して当該誤納金の還付を請求することができ、他方、請求人は本件法人に対し、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することになる。

したがって、請求人は、本件各更正の請求において、本件各源泉所得税の額のうち、「正当に徴収された又はされるべき所得税等の額」を超える金額を本件各年分の算出所得税額から控除し又は還付を受けることはできない。

(3) 請求人の主張について

イ 請求人は、上記3の「請求人」欄のとおり、原処分は、税額等が過大だった場合に税務署長の処分を待って適正な租税負担とするという通則法第23条の趣旨に反し、また、応能負担の原則から乖離している旨主張する。

しかしながら、上記(2)のとおり、本件役員給与の返還後においては、本件各源泉所得税の額のうち、「正当に徴収された又はされるべき所得税等の額」を超える金額を本件各年分の算出所得税額から控除し又は還付を受けることはできないのであるから、本件役員給与の返還後の請求人の本件各年分の給与所得に係る所得税等の計算に当たり、納付すべき税額が過大となることはなく、本件各通知処分は、通則法第23条の趣旨に反するものではない。

また、上記(1)のハのとおり、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、受給者は何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができることからすれば、誤って徴収された金額の精算を受給者が国に求めることができないことが応能負担の原則から乖離しているということもできない。

したがって、これらの点についての請求人の主張には理由がない。

ロ 請求人は、上記3の「請求人」欄のとおり、源泉徴収義務者が源泉徴収税額の精算をしない場合は、給与の受給者が源泉徴収義務者に対して支払った源泉所得税を国は収納し利益を得ているのであるから、所得税法第120条第1項第5号の「源泉徴収された又はされるべき所得税の額」は、実際に源泉徴収された所得税等の額と解するのが相当である旨主張する。

しかしながら、上記(1)の口のとおり、所得税法第120条第1項第5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、実際に源泉徴収された所得税等の額ではなく、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税等の額を意味するものであり、仮に源泉徴収義務者である本件法人が源泉徴収税額の精算をしない場合であっても、請求人が原処分庁に対して、本件各源泉所得税の額のうち、「正当に徴収された又はされるべき所得税等の額」を超える金額の還付を請求することはできないことから、請求人の主張は採用できない。

ハ 請求人は、上記3の「請求人」欄のとおり、地方税においては、請求人に対して後発的事由による所得減を事由とした市民税・県民税額決定がされているから、国税においても、通則法第23条を適用して請求人の過大となっている租税負担について適正な処分を行う必要がある旨主張する。

しかしながら、個人道府県民税及び個人市町村民税の賦課決定は地方税当局の判断に委ねられるものであり、地方税当局の判断（各賦課決定）があった場合に通則法第23条に更正の請求が認められる旨規定されていない以上、上記（2）の判断に影響を及ぼすものではない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(4) **本件各通知処分 of 適法性について**

上記（2）のとおり、本件各源泉所得税の額は、所得税法第120条第1項第5号に規定する「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」に該当せず、請求人は、本件各更正の請求において、本件各源泉所得税の額を請求人の本件各年分の算出所得税額から控除し又は還付を受けることはできない。

ところで、原処分庁は、本件役員給与の返還により給与所得が減額となる旨主張する一方で、総所得金額については何ら主張しない。そのことについて、当審判所が釈明を求めたところ、原処分庁は、要旨、請求人の源泉徴収による所得税等の額は、本件法人が再計算するものであり、原処分庁が再計算するものではない旨、また、請求人が本件各更正の請求に関して提出した書類からは、本件役員給与減額後の給与所得の金額が本件各年分の所得税等の更正の請求書に記載された金額になることは認められるものの、請求人は、本件法人が発行した訂正後の源泉徴収票又はこれに代わる書類を提出していないから、本件法人によって再計算された請求人の給与所得に係る源泉徴収された所得税等の額や所得控除の額を確認することができない旨回答する。

しかしながら、上記（1）の口で説示したとおり、所得税法第120条第1項第5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税等の額を意味するものであるから、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」は、源泉徴収された所得税等の額に限らず、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収されるべき所得税等の額も当然に含まれるものであり、請求人が本件各更正の請求に関して提出した資料から正当に徴収されるべき所得税等の額が計算できる場合には、その計算をした所得税等の額を基に確定申告書に記載された納付すべき税額が過大となっているか否かを判断することになる。

そして、当審判所に提出された証拠資料等により、請求人の本件各年分の所得税等の納付すべき税額を計算すると、別表2の「審判所認定額」の「納付すべき税額」欄のとおり、平成28年分の所得税等の納付すべき税額は〇〇〇〇円となり、確定申告書に記載された納付すべき税額が過大となっている。一方、平成29年分については、確定申告書に記載された納付すべき税額が過大となっていない。

また、本件各通知処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各通知処分のうち、平成28年分の更正をすべき理由がない旨の通知処分は、確定申告書に記載された納付すべき税額が過大となっている範囲で違法であるから、別紙の「取消額等計算書」のとおり、その一部を取り消すべきであり、平成29年分の更正をすべき理由がない旨の通知処分は、適法である。

(5) **結論**

よって、審査請求には理由があるから、原処分の一部を取り消すこととする。

別表1 審査請求に至る経緯（省略）

別表2 本件各年分の所得税等の納付すべき税額（省略）

別紙 取消額等計算書（省略）

**TAINSキーワード**

別紙リンク

原本URL 原本なし

関連判決等 **裁決** J 1 3 1 - 1 - 0 2 (閲覧中)



相続税

高裁

Z888-2667

東京高等裁判所令和6年（行コ）第36号相続税更正処分等取消請求控訴事件（控訴人 国）  
（控訴棄却）（確定）（納税者勝訴）

国側当事者・国（S 税務署長）

令和6年8月28日判決

【取引相場のない株式／評価通達6により評価することの適否・「特段の事情」の有無】

## 要点

投稿日：2024年11月08日

※研修サイトに解説動画があります。

「判例を読み解くTAINS講座<sup>③</sup>最高裁令和4年判決後、非上場株式について 総則6項の適用を判断した事例」

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、被控訴人らが、相続（本件相続）により取得した財産の価額を国税庁長官による当時の財産評価基本通達（評価通達）の定める方法により評価して本件相続に係る相続税の申告をしたところ、S 税務署長から、本件相続に係る財産のうち、被相続人の経営していた株式会社〇社の株式（本件相続株式）の価額について、評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるなどとして、相続税の更正処分等を受けたことから、これらを不服として、更正処分等の取消しを求める事案である。原審は、被控訴人らの請求を認容したところ、控訴人は、これを不服として本件控訴をした。
- 2 当裁判所の判断は、原判決の「第3 当裁判所の判断」の1〔ただし、1の（1）最高裁令和4年判決の判断枠組みは一部補正、（2）当てはめア～カ、（3）、（4）は次のとおり補正〕及び2に記載のとおりであるから、これを引用する。
- 3 控訴人は、本件において評価通達6を適用すべき根拠として、本件相続株式につき、本件通達評価額と相続開始日における交換価値との間に著しいかい離があり、被控訴人らがそのことを十分に認識することは可能であった旨主張する。
- 4 しかし、取引相場のない株式の交換価値は、本来、専門的評価を経ない限り判明し得ないものであって、（現に、控訴人は、株式会社〇〇〇〇〇〇〇〇に評価を委託している。）、外形的事実によって取引相場のない株式の交換価値を合理的に推測することが可能であるとは必ずしもいえない。とりわけ、M&Aが行われる場合においては、高度な経営判断や双方の交渉の結果等により株式の売買代金が決定されるのであって、売買代金が交換価値を反映しているとは限らないというべきである。このことは、結果的に、専門的評価により交換価値と評価通達180に定める類似業種比準価額とのかい離の程度が著しいと判定された場合においても変わらないのであって、本件相続株式について、譲渡予定価格（10万5068円）と本件算定報告額（8万0373円）が比較的近く、これらが本件通達評価額（8186円）と大きくかい離しているからといって、更正処分の時点にさかのぼって、譲渡予定価格が交換価値を反映したものであるとして、評価通達の定める

方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情（特段の事情）が存在していたということにはならない。

- 5 控訴人は、最高裁昭和61年12月5日第二小法廷判決を参照した上で、相続開始時に売買契約成立に至っていなかったとしても、近い将来売買契約が成立し、売買代金債権に転化する蓋然性が高い場合には、当該株式の価値が現実的に実現する蓋然性が高いものとして、当該株式の価値としては、その売買代金相当額が一つの基準になり得るところであるとも主張する。しかし、上記最高裁判決は、本件のように、売買契約が未だ成立していない場合とは明らかに状況を異にするものであり、近い将来における売買契約の成立及び売買代金債権への転化の蓋然性の程度を基準にすることは適切でない。なお、仮に、上記蓋然性の程度を基準とすることが許容されると解したとしても、相続開始日において、被控訴人らとV社との間で本件相続株式の売買契約が成立し、譲渡予定価格による売買代金債権に転化する蓋然性が高かったと認めることはできない。
- 6 最高裁令和4年判決は、評価通達6の適用の有無に当たり、被相続人が、相続税の負担を減じ又は免れさせる行為をしたことを考慮しているところ、被相続人及び被控訴人らによるこれに類する行為があったとは認め難い。被相続人又は被控訴人らが、相続税の負担を減じ、又は免れさせる行為をしたと認めることができない以上、被相続人又は被控訴人らの行為に着目した場合に、他の納税者との関係で不公平であると判断する余地はない。
- 7 控訴人は、本件売却価格が本件相続株式の客観的交換価値を反映したものであるとも主張するが、そのようなことは、相続開始時における交換価値について専門家による判定を行わない限り認定し得ないものであることは、前記説示のとおりであり、評価通達6を適用すべき特段の事情に該当するとはいえない。
- 8 当審における控訴人の主張のうち、評価通達6の適用に当たり、租税回避行為があることは要件とならないとする点については、当裁判所はそのような要件が存するものと説示しているものではないから、同主張に対する判断の必要はない。
- 9 以上によれば、被控訴人らの請求を認容した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとする。

判決年月日 R06-08-28 (R06-01-18)  
 国税庁訴資 Z888-2667 (Z888-2556)

## 本文

### 判決

控訴人 国

同代表者法務大臣 ■■■■

処分行政庁 S税務署長 ■■■■

同指定代理人 尾川健三 中村志緒香 倉成由利子 音道尚利 尾崎広典

被控訴人 K

被控訴人 H

上記両名訴訟代理人弁護士 山下清兵衛 丸地英明 山口雄也

同補佐人税理士 竹村達也

### 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 被控訴人らの請求をいずれも棄却する。



いのに、特定の相続財産のみについて専門的評価を行い、これを基にして課税処分を行うことは、平等原則に反するものというべきである。

イ 控訴人は、取引相場のない株式について、売買契約が成立し、その所有権が買主に移転する前に、当該株式の所有者である売主が死亡した場合、売主の相続財産は売買代金債権になり、その価額は原則として売買相金額で評価される〔最高裁昭和56年（行ツ）第89号同61年12月5日第二小法廷判決・訟務月報33巻8号2149頁参照〕とした上で、相続開始時に売買契約成立に至っていなかったとしても、近い将来売買契約が成立し、売買代金債権に転化する蓋然性が高い場合には、当該株式の価値が現実的に実現する蓋然性が高いものとして、当該株式の価値としては、その売買代金相当額が一つの基準になり得るところであるとも主張する。

しかし、上記最高裁判決は、農地の売買契約が成立し、代金の相当部分の履行があったという場合において、農地法所定の要件が具備される前であっても、相続財産は売買残代金債権である旨判断したものであって、本件のように、売買契約が未だ成立していない場合とは明らかに状況を異にするというべきである。すなわち、売買契約が成立していない状況において上記のような蓋然性を判断するためには、中間合意の存在・内容、想定される売買契約の内容、契約を締結しようとした動機・目的、交渉経過、当事者の関係、契約締結前の仮の履行行為の有無・内容等、種々の事情を考慮する必要があるが、信義則や権利濫用のような一般条項以外の場面でこのような不明確な基準によることは不適切であるといわざるを得ない。さらには、控訴人は、当該株式の価値は売買代金相当額に反映されていると主張するもののようであるが、そのこと自体、専門家による判定を経ない限り明らかであるとはいえないし、とりわけ、非上場会社の買収においては、上場会社と比較して個別性が強いから、買収価格が交換価値を反映しているという経験則が存すると直ちにいうこともできない。

したがって、控訴人の主張するような、近い将来における売買契約の成立及び売買代金債権への転化の蓋然性の程度を基準にすることは適切でない。

なお、仮に、上記蓋然性の程度を基準とすることが許容されると解したとしても、本件相続開始日において、被控訴人らとV社との間で本件相続株式の売買契約が成立し、譲渡予定価格による売買代金債権に転化する蓋然性が高かったと認めることはできない。

すなわち、本件基本合意15条には、①同合意の目的が、合意時点における双方の共通の理解を確認するものであること、②O社株式の譲渡に関する公表（9条）、守秘義務（10条）、有効期間（11条）、権利義務の譲渡禁止（12条）、準拠法・裁判管轄（13条）、本件基本合意に関する費用（14条）、法的拘束力（15条）及び規定外事項は協議の上解決すること（16条）を除き、双方を法的に拘束するものではないことが定められていることが認められ（甲6）、譲渡予定価格に法的な拘束力があることは明確に否定されているものであるし、本件基本合意の後に本件買収監査が行われ、これによる財務調査報告書がV社に提出されたのは本件被相続人の死亡後である平成26年6月20日であり、さらに、同月25日には、V社がO社を今後運営するに当たっての法律上の問題点の有無についての調査結果が弁護士事務所から提出されているのであるから、V社においても、本件被相続人が死亡した時点においては、O社株式を譲渡予定価格により取得する確定的意思を有していたとは直ちに認め難い。

ウ 最高裁令和4年判決は、評価通達6の適用の有無に当たり、被相続人が、相続税の負担を減じ又は免れさせる行為をしたことを考慮しているところ、本件被相続人及び被控訴人らによるこれに類する行為があったとは認め難い。

すなわち、O社が設立されてから本件相続開始日まで、O社株式は、一貫して定款による譲渡制限のある株式であったのであり、また、O社株式の評価額を下げるような行為がされたことはうかがわれない。

そして、譲渡予定価格が、その時点で相続が発生した場合における評価通達180による評価額を大きく上回るものであったことは、本件の経過に照らし明らかであるから、本件基本合意は、本件被相続人の生存中に売買契約が成立した場合、代金債権に転化し、又は代金が支払われることによって、相続税の負担を増大させる可能性を有するものであり、相続税の負担を減じ、又は免れさせるという効果は存しない。

本件被相続人又は被控訴人らが、相続税の負担を減じ、又は免れさせる行為をしたと認めることができない以上、本件被相続人又は被控訴人らの行為に着目した場合に、他の納税者との関係で不公平であると判断する余地はない。

他に、不公平が生じる要素として、同種の遺産を相続により取得した者との均衡が考えられるところ、取引相場のない株式を遺産として取得した者を比較の対象とした場合、当該遺産は、評価通達180の定める類似業種比準価額により評価することになるのであって、被控訴人らとの間で不公平が生じる余地はない。また、取引相場のある株式を相続により取得した者を比較の対象とした場合、遺産の種類が異なる以上、不公平が生じる余地はない。

エ 控訴人は、本件売却価格が本件相続株式の客観的交換価値を反映したものであるとも主張するが、そのようなことは、相続開始時における交換価値について専門家による判定を行わない限り認定し得ないものであることは、前記説示のとおりであり、評価通達6を適用すべき特段の事情に該当するとはいえない。

(3) 原判決20頁17行目の「(5)」を「(3)」に改める。

2 当審における控訴人の主張のうち、評価通達6の適用に当たり、租税回避行為があることは要件とならないとする点については、当裁判所はそのような要件が存するものと説示しているものではないから、同主張に対する判断の必要はない。

当審における控訴人のその他の主張は、本件の判断に直接関わるものではない一般論や、原審における主張の実質的な繰り返しであり、これに対する判断は、引用に係る原判決の説示（当審における補正後のもの）のとおりである。

### 3 結論

以上によれば、被控訴人らの請求を認容した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 令和6年6月3日)

(東京高等裁判所第12民事部 裁判長裁判官 梅本圭一郎 裁判官 浅岡千香子)

(裁判官酒井良介は、転補のため、署名押印することができない。 裁判長裁判官 梅本圭一郎)

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

原本URL 原本なし

### 関連判決等

地裁 [Z888-2556](#)

高裁 [Z888-2667](#) (閲覧中)

相続税

地裁

Z888-2556

東京地方裁判所令和3年（行ウ）第22号相続税更正処分等取消請求事件（全部取消し）（控訴）（納税者勝訴）

国側当事者・国（S税務署長）

令和6年1月18日判決

【取引相場のない株式／評価通達6により評価することの適否・「特段の事情」の有無】

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、原告らが、相続（本件相続）により取得した財産の価額を財産評価基本通達（評価通達）の定める方法により評価して相続税の申告をしたところ、S税務署長から、本件相続に係る財産のうち株式（本件相続株式）の価額について評価通達の定めにより評価（本件通達評価額、1株当たり8186円）することが著しく不相当と認められるとして、評価通達6に基づく評価（本件算定報告額、1株当たり8万0373円）により、相続税の各更正処分等を受けたことから、その取消しを求める事案である。
- 2 相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのも平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。ただし、本件通達評価額と本件算定報告額との間に大きな離があるということのみをもって直ちに上記事情があるということとはできない。
- 3 そこで、本件相続株式につき、「評価通達の定める方法（本件においては評価通達180の定める類似業種比準価額）による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」（特段の事情）があるか否かについて検討する。
- 4 相続開始直後に相続財産の一部を高額で売却することができたとしても、その事実に着目して相続税課税をしなければ他の納税者との間で租税負担に看過し難い不均衡があるとは必ずしも断じえない。
- 5 本件では、相続開始日直後に高値で本件相続株式を売却することができたという事情に加え、相続開始日以前から被相続人がO社株式の売却の交渉をしており、かつ、その生前の段階でV社との間でその譲渡予定価格（1株当たり10万5068円）まで基本合意していたという事情が認められる。しかしながら、この場合であっても、最終的に本件相続株式の売却が成立し、相続人らが本件通達評価額を大幅に上回る代金を現に取得したという事情がなければ、およそ本件算定報告額をもって課税しなければ他の納税者との間に看過し難い不均衡が生ずるということとはできない。しかも、本件基本合意が本件相続の後も相続人らとの間でそのまま存続するか否か自体、相続開始日においては不透明な状況であったといわざるを得ないし、本件基本合意が譲渡予定価格等について被相続人及びV社を法的に拘束するものではないとしていた点や被相続人においてO社株式の全部を取りまとめ又は買い集めることが前提条件とされていた点などに鑑みれば、譲渡予定価格による本件相続株式の売買代金債権を相続財産と同視することも困難である。
- 6 したがって、本件相続の開始前からO社株式の譲渡予定価格が事実上合意されていたという事情をもって、特段の事情（の一部）ということとはできない。
- 7 以上の点を考慮すれば、本件のように、相続財産となるべき株式売却に向けた交渉が相続開始前から進行しており、相続開始後に実際に相続開始前に合意されていた価格で売却することができ、かつ、当該価格が評価通達の定める方法による評価額を著しく超えていたという事実をもってしても、直ちに納税者側に不当ないし不公平な利得があるという評価をすることは相当ではなく、評価通達6を納税者の不利に適用するに当たっては、納税

者間の不均衡や不利益等を納税者に甘受させるに足りる程度の一定の納税者側の事情が必要と解すべきである。

8 例えば、被相続人の生前に実質的に売却の合意が整っており、かつ、売却手続を完了することができたにもかかわらず、相続税の負担を回避する目的をもって、他に合理的な理由もなく、殊更売却手続を相続開始後まで遅らせたり、売却時期を被相続人の死後に設定しておいたりしたなどの場合であるとか、最高裁令和4年判決の事例のように、納税者側が、それがなかった場合と比較して相続税額が相当程度軽減される効果を持つ多額の借入れやそれによる不動産等の購入といった積極的な行為を相続開始前にしていたという程度の事情が特段の事情として必要なものと解される。

9 以上を踏まえて検討するに、本件では〇社株式の売却手続が進行中に被相続人が死亡しているところ、その手続が遅れたとか、本来は被相続人の生前に売却手続を完了することができたといった事情は認められない。本件相続において、被相続人が相続開始日以前に行った行為は、本件基本合意及びその後の本件買収監査への協力にとどまるところ、これらの行為は、相続開始日以降に行われた本件相続株式の売却の結果を含めて評価したとしても、それがなかった場合と比べて相続税の金額を軽減する効果を持つものではない。

10 よって、本件において特段の事情はないものというほかはないから、本件相続株式の価額については本件通達評価額によって評価すべきであり、評価通達6を適用して本件算定報告額を用いて本件相続株式を評価した各更正処分等は、最高裁令和4年判決の示した判断枠組みに照らし、平等原則という観点から違法である。

判決年月日 R06-01-18 (R06-08-28)

国税庁訴資 Z888-2556 (Z888-2667)

## 本文

### 判決

原告 K

原告 H

原告ら訴訟代理人弁護士 山下清兵衛

同 山下功一郎

同 田代浩誠

同 西潟理深

同 山口雄也

原告ら訴訟復代理人弁護士 丸地英明

原告ら補佐人税理士 竹村達也

被告 国

同代表者法務大臣 ■■■■■■■■

処分行政庁 S税務署長 ■■■■■■■■

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 S税務署長が平成30年8月7日付けで原告Kに対してした、被相続人Tの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格2億4140万1000円、納付すべき税額7973万7800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

2 S税務署長が平成30年8月7日付けで原告Hに対してした、被相続人Tの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格2億4340万1000円、納付すべき税額7958万9300円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

3 訴訟費用は被告の負担とする。

### 事実及び理由

## 第1 請求

### 1 主位的請求

主文1項及び2項同旨

### 2 第1次予備的請求

- (1) S税務署長が平成30年8月7日付けで原告Kに対してした、被相続人Tの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格2億8525万6000円、納付すべき税額1億0039万5400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (2) S税務署長が平成30年8月7日付けで原告Hに対してした、被相続人Tの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格2億8725万6000円、納付すべき税額1億0024万6800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

### 3 第2次予備的請求

- (1) S税務署長が平成30年8月7日付けで原告Kに対してした、被相続人Tの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格3億1526万9000円、納付すべき税額1億1390万1400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (2) S税務署長が平成30年8月7日付けで原告Hに対してした、被相続人Tの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格3億1726万9000円、納付すべき税額1億1375万2800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

## 第2 事案の概要

本件は、被相続人T（以下「本件被相続人」という。）の相続人である原告らが、本件被相続人の相続（以下「本件相続」という。）により取得した財産の価額を財産評価基本通達（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26年6月2日付け課評2-19ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。）の定める方法により評価して本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、S税務署長（処分行政庁）から、本件相続に係る財産のうち株式の価額について評価通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められるなどとして、本件相続税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及びこれに伴う過少申告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、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたことから、これらを不服として、本件各更正処分等（本件各更正処分にあつては、請求の趣旨記載の各税額を超える部分に限る。）の取消しを求める事案である。

### 1 相続税における財産評価の方法に関する法令等の定め等

- (1) 相続税法（昭和25年法律第73号）22条は、財産評価の原則について、「この章（判決注：同法3章）で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により」評価する旨定めるが、その他には具体的な時価の算定方法を定めた法令の規定はない。
- (2) 評価通達は、上記時価を算定するために定められており、相続対象となる財産は、原則としてその定めによって評価した価額による〔1（2）〕ところ、本件でその評価が問題となっている株式は、評価通達においては取引相場のない大会社の株式（168、178）に該当するから、納税者の選択によって類似業種比準価額（180）又は純資産価額（185）のいずれかの方法で評価することとされている〔179（1）〕。  
もっとも、かかる評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて別途評価するものとされている（6。以下この定めを「評価通達6」という。）。
- (3) 本件では、処分行政庁が、評価通達6に基づき、原告らが本件相続税の申告時に使用した類似業種比準価額と異なる方法で株式の評価をした上で本件各更正処分等をしたことの適否が問題となっている。なお、仮に処分行政庁が類似業種比

準価額と異なる評価をしたこと自体が適法であったとしても、その具体的な算定額が適正か否かが予備的に争われている。

- 2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。なお、争いのない事実についても便宜上証拠を掲記することがある。）

(1) 本件相続の開始等

ア 本件被相続人は、平成26年6月11日（以下「本件相続開始日」という。）に死亡した。

イ 原告K（以下「原告K」という。）及び原告H（以下「原告H」という。）は、それぞれ本件被相続人の子であり、本件被相続人の妻であるM（以下単に「M」という。）を含めた3名（以下併せて「本件相続人ら」という。）が本件相続人の法定相続人である。

(2) O社及び同社の株式について

ア O社（以下「O社」という。）は、昭和55年5月12日に設立され、S市に本店を置き、薬局の経営、医薬品の製造及び販売等を目的とする株式会社である（乙11の1ないし11の15、乙12）。

イ O社の直前期末以前1年間（平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度）における従業員数は393人であり、O社は、評価通達178に定める「大会社」に該当する（乙4）。

ウ 本件相続開始日におけるO社の代表取締役は本件被相続人であり、監査役はMであった（乙11の14）。

エ 本件相続開始日における発行済みのO社の株式（いずれも普通株式である。以下「O社株式」という。）の総数は6万株であり、本件被相続人が2万1400株を、Mが1万3000株を、原告らがそれぞれ3600株を、原告Kの夫が200株を、原告Kの子が600株を、他のO社取締役ら（いずれも本件被相続人の属する同族関係者グループには含まれない。）が合計1万7600株をそれぞれ保有していた（甲6、甲8ないし11、乙4及び5、乙11の14）。

O社株式は、会社法2条17号に規定する譲渡制限株式であり（乙11の14、乙12）、評価通達168に定める「取引相場のない株式」に該当する。

(3) O社株式の売却の経緯

ア 平成26年1月16日、本件被相続人は、医薬品卸売業を主な事業内容とするV社（以下単に「V社」という。）との間で、O社株式のV社に対する売却・資本提携等を前提とする協議を進めるに当たり、相互に開示される情報の秘密保持に関し、秘密保持契約を締結した（甲3）。

イ 平成26年2月28日、本件被相続人は、O社の売却・資本提携等に関して、株式会社みずほ銀行との間で、M&A等のアドバイスに係る契約を締結した（甲4）。

ウ 平成26年5月29日、本件被相続人は、V社との間で、O社株式の譲渡に向けて協議を行うことについての基本合意（以下「本件基本合意」という。）を締結した（甲6）。

本件基本合意において、本件被相続人は、O社株式の全部を取りまとめ又は買い集めた上でV社に譲渡するものとされ、その譲渡価格は63億0408万円（1株当たり10万5068円）とすることとされた（以下、この1株当たりの価格を「譲渡予定価格」という。）。なお、本件基本合意は、上記の株式譲渡契約の締結及び譲渡予定価格について、本件被相続人及びV社を法的に拘束するものではないとしていた。（甲6）

エ 平成26年6月2日から同月6日までの間、V社は、平成25年9月30日を基準日とするO社の買収監査（デュー・デリジェンス。以下「本件買収監査」という。）を行った（乙16、17）。

オ 平成26年6月11日、本件被相続人は死亡した〔前記（1）〕。

カ 平成26年6月18日、O社の取締役会が開かれ、MがO社の代表取締役となり、本件被相続人とV社との間で進められていたO社株式の売却プロセスを

進めることになった。

キ 平成26年6月20日、V社は、有限責任監査法人■■■■から、本件買収監査に係る「財務調査報告書」の提出を受けた(乙17)。

ク 平成26年6月25日、V社は、O社を今後運営するに当たって法律上問題となる事項がないかについての調査を依頼した■■■総合法律事務所から、「法務Due Diligence Report」の提出を受た(乙19)。

ケ 平成26年7月8日、

(ア) 本件相続人らの間で遺産分割協議が行われ、O社株式については、Mが1万0700株、原告Kが5350株、原告Hが5350株をそれぞれ取得することを合意した(甲8。以下、本件相続人らが相続したO社株式を「本件相続株式」という。)

(イ) O社の取締役会において、M以外の全株主が所有するO社株式について平成26年7月14日を譲渡予定日としてMに譲渡すること及びこの株式譲渡が実行されることを前提にMがO社株式6万株について同日を譲渡予定日としてV社に譲渡することがそれぞれ承認された(甲9)。

(ウ) 原告らは、Mとの間で、MがV社に対してO社株式6万株を譲渡する契約が締結され、これを実行することに支障が生じていないことを条件として、それぞれが保有するO社株式8950株について、平成26年7月14日又は原告らとMが別途書面により合意する日をもって、Mにそれぞれ9億4035万8600円(譲渡予定価格と同じ1株当たり10万5068円)で譲渡する契約を締結した(甲10、弁論の全趣旨)。また、他のO社の株主も、それぞれMとの間で、その所有するO社株式全部をMに譲渡する契約を締結したことにより、Mは、発行済みのO社株式6万株を全て保有することとなった。

(エ) M及びV社は、譲渡日を平成26年7月14日又はM及びV社が合意して別途定めた日として、MがV社にO社株式6万株を譲渡価格63億0408万円(譲渡予定価格と同じ1株当たり10万5068円。以下、この価格を「本件売却価格」という。)で譲渡する契約(以下「本件株式譲渡契約」という。)を締結した(甲11)。

コ 平成26年7月14日、本件株式譲渡契約に係る代金決済が行われ、MはO社株式6万株をV社に譲渡した。

#### (4) 本件相続税の申告

本件相続人らは、平成27年2月27日、処分行政庁に対し、共同で本件相続税の申告をした。本件相続人らは、本件相続税の申告において、本件相続株式の価額につき、評価通達180に定める類似業種比準価額によって1株当たり8186円(以下「本件通達評価額」という。)と算定した上で、その総額を1億7518万0400円(8186円×2万1400株)と評価した。また、別表2-1順号2の土地について、原告K及び原告Hの取得した財産の価格を各3560万6552円と評価した。(乙1、3、4)

その結果、本件相続税において、原告Kは、課税価格を2億4140万1000円、納付すべき税額を7973万7800円として申告をし、原告Hは、本件相続税につき、課税価格を2億4340万1000円、納付すべき税額を7958万9300円として申告をした(これらの価格は、原告らが主位的請求で求める取消し後の課税価格及び納付すべき税額といずれも同額である。)

#### (5) 本件各更正処分等

ア S国税局長は、平成30年4月27日付けで、国税庁長官に対し、本件相続株式の評価については評価通達6に基づき評価通達で定められた方法によらずに他の合理的な方法によって評価することとしたい旨及び本件相続株式の評価額は本件相続開始日における本件相続株式の価値算定について株式会社■■■■■■■■が作成した平成30年2月28日付けの株式価値算定報告書(以下「本件算定報告書」という。乙5)における報告額の平均値17億2000万円(1株当たり8万0373円。以下この1株当たりの価格を「本件算定報告額」という。)とすることが適当である旨上申した。これに対し、国税庁長官

は、平成30年5月18日付けで、同局長に対し、同局長の意見のとおり取り扱うこととされたい旨指示した（乙5、6）。

イ 処分行政庁は、平成30年8月7日付けで、原告らに対し、本件相続株式は評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められるとして、評価通達6に基づき、本件相続株式の価額は国税庁長官の指示を受けて算定した価額である本件算定報告額によるとし、また、申告された土地の評価額に（時価より高額である）誤りがあるとして、本件各更正処分等をした（甲1、2）。

ウ 原告らは、平成30年10月30日、本件各更正処分等を不服として、再調査審理庁（処分行政庁）に対し再調査請求をしたが、同庁は、平成31年1月25日付けで、上記の再調査請求を棄却する旨の決定をした（乙7ないし9）。

エ 原告らは、平成31年2月26日、本件各更正処分等を不服として、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、同所長は、令和2年7月8日付けで、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲12、13、乙10）。

（6）原告らは、令和3年1月26日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

### 3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各更正処分等における課税の計算に係る被告の主張は別紙3「被告の主張を前提とした各課税の根拠及び適法性」のとおりであり、原告らは、別紙2の争点に関する部分（本件相続株式の価額及び過少申告加算税）を除き、その計算の根拠となる金額及び計算方法を明らかに争わない。

### 4 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件各更正処分等の適法性であり、具体的には、

- ①本件相続株式を評価通達6により評価することの適否〔争点（1）〕
- ②処分行政庁が評価通達6に基づき評価した本件相続株式の価額の適否〔争点（2）〕
- ③過少申告加算税の賦課について通則法65条4項に規定する「正当な理由」の存否〔争点（3）〕

である。

これらに関する当事者の主張の要旨は、別紙2記載のとおりである。なお、同別紙記載の略語は、本文中でも使用する。

## 第3 当裁判所の判断

当裁判所は、処分行政庁が本件相続株式につき、評価通達180の定める方法による評価額（類似業種比準価額）と異なる価額を算出して原告らに対して本件各更正処分等を行ったことは違法であり〔争点（1）〕、原告らの主位的請求は認容すべきものと判断する。その理由は、以下のとおりである。

### 1 本件相続開始日における本件相続株式の時価について

#### （1）最高裁令和4年判決の判断枠組み

ア 相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するといふべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法（評価通達のうち評価通達6以外の定めに基づく相続財産評価に関する通常の方法をいう。以下同じ。）により評価した価額を上回るか否かによっては左右されないといふべきである。

イ 他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法によ

り評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのも上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。ただし、本件通達評価額と本件算定報告額との間に大きな離れがあるということのみをもって直ちに上記事情があるということとはできない。

(2) 当てはめ

そこで、本件相続株式につき、「評価通達の定める方法（本件においては評価通達180の定める類似業種比準価額）による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」（以下「特段の事情」という。）があるか否かについて検討する。

ア 最高裁令和4年判決は、実質的には、特段の事情がある場合に評価通達6を適用することを肯定しているものと解されるが、当該特段の事情としてどのようなものが挙げられるかについて一般論として明示はしておらず、被相続人側の租税回避目的による租税回避行為がない場合について直接判示したものと解されない。もっとも、最高裁令和4年判決が租税回避行為をしなかった他の納税者との不均衡、租税負担の公平に言及している点に鑑みると、租税回避行為をしたことによって納税者が不当ないし不公平な利得を得ている点を問題にしていることがうかがわれる。

イ 本件においては、最高裁令和4年判決の事案とは異なり、本件被相続人及び本件相続人らが相続税その他の租税回避の目的で〇社株式の売却を行った（又は行おうとした）とは認められない。そうすると、本件各更正処分等の適否は、本件相続開始日以前に本件通達評価額を大きく超える金額での売却予定があった〇社株式について、実際に本件相続開始日直後に当該金額で予定どおりの売却ができ、その代金を本件相続人らが得たことをもって、この事実を評価しなければ、「（取引相場のない大会社の株式を相続しながら評価通達の定める方法による評価額を大幅に超えるこのような売却による利益を得ることができなかった）他の納税者と原告らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反する」（最高裁令和4年判決）といえるかどうかによって判断すべきこととなる。

ウ 相続開始後に納税、遺産分割、事業承継のための親族間での株式等事業承継用資産の集約その他の理由により、相続財産の一部を売却して現金化することは格別稀有な事情ではないが、かかる際に評価通達の定める方法による評価額よりも相当高額で現金化することができたとしても、当該売却やそれに向けて交渉をすること自体は何ら不当ないし不公平なことではなく、仮にそのような売却を行うことができたとしても、売却価額ではなく評価通達の定める方法による評価額で当該財産を評価して相続税を申告することが問題視されることは一般的ではない。また、相続開始後に相続財産を評価通達の定める方法による評価額よりも著しく高い価格で売却することができたとしても、その売却価額が当該財産の（被相続人による）取得価額よりも高額であれば、当該売却による利益は譲渡所得税による納税対象とされることになるし、これによって相続時と売却時に二度納税することになる。こうした点をも考慮すれば、相続税を軽減するために被相続人の生前に多額の借金をした上であらかじめ不動産などを購入して評価通達の定める方法における現金と不動産など他の財産に係る評価額の差異を利用する相続税回避行為をしているような場合でない限り、当該相続対象財産を評価通達の定める方法による評価額を超える価格で評価して課税しなければ相続開始後に相続財産の売却をしなかった又はすることができな

かった他の納税者と比較してその租税負担に看過し難い不均衡があるとまでいうことは困難である。

逆に、ある財産を相続して評価通達の定める方法による評価額で相続税を納税した上で、一定期間経過後に当該財産を上記評価額と比して著しく高い価格で売却することができた者を想定すると、相続財産を高値で処分したことは共通するのに、本件各更正処分等のように相続直近の時期に売却した者のみ当該売却価格に着目されて評価通達の定める方法による評価額を超える財産評価を受けて高額な相続税納税義務を負うという不利益が生ずることも想定される。そうすると、相続直後に相続財産を評価通達の定める方法による評価額を著しく超える価額で売却した（又はすることができた）者が売却しなかった（又はすることができなかった）者に比して常に有利であるとも限らず、むしろ、相続財産を相続開始直後に売却した場合にのみ評価通達の定める方法による評価額を超える財産評価を受けることは、明らかに前者にとって不利であるともいえる。このように考えると、相続開始直後に相続財産の一部を高値で売却することができたとしても、その事実に着目して相続課税をしなければ他の納税者との間で租税負担に看過し難い不均衡があるとは必ずしも断じ得ない。

エ 本件では、本件相続開始日直後に本件売却価格という評価通達の定める方法による評価額を大幅に上回る高値で本件相続株式を売却することができたという事情に加え、本件相続開始日以前から本件被相続人が〇社株式の売却の交渉をしており、かつ、その生前の段階でV社との間でその譲渡予定価格まで基本合意していたという事情が認められる。しかしながら、この場合であっても、最終的に本件相続株式の売却が成立し、本件相続人らが本件通達評価額を大幅に上回る代金を現に取得したという事情がなければ、およそ本件算定報告額をもって課税しなければ他の納税者との間に看過し難い不均衡が生ずるということはできない。しかも、一般にM&Aが終了しても前オーナーがしばらく会長や顧問等の職に就き、引継ぎを円滑に行うようにすることが多く、逆にM&Aの途中で前オーナーが死亡した場合には（引継ぎが困難になるため）買い手側が手を引く例があるところ、本件においても、本件被相続人は〇社のカリスマ的なオーナーであったため、V社（本件基本合意以前から本件被相続人に対し、平成26年度の定時株主総会までは取締役会長に、その後も相談役又は顧問に留まって欲しい旨の意向を表明していた。甲5）が本件相続開始によって本件相続株式の買取りを取りやめる可能性もあったことがうかがわれる（乙20）のであって、本件基本合意が本件相続の後にも本件相続人らとの間でそのまま存続するか否か自体、本件相続開始日においては不透明な状況であったといわざるを得ない。なお、上記の点に加え、本件基本合意が譲渡予定価格等について本件被相続人及びV社を法的に拘束するものではないとしていた点や本件被相続人において〇社株式の全部を取りまとめ又は買い集めることが前提条件とされていた点〔前提事実（3）ウ〕などに鑑みれば、譲渡予定価格による本件相続株式の売買代金債権を相続財産と同視することも困難である。したがって、本件相続開始日以前から〇社株式の譲渡予定価格が本件被相続人とV社との間で事実上合意されていたという事情を殊更重視するのは相当ではない。

加えて、相続開始後に評価通達の定める方法による評価額より著しく高い価額での売却によってほぼ同額の利得を得た納税者を想定した場合においても、上記売却に向けた交渉が相続の前後にまたがっている納税者に対して当該売却額に着目した相続課税をしなければ、相続開始後に売却に向けた交渉を開始した納税者との間に租税負担の点で看過し難い不均衡があるともいえない（むしろ、前者に対してのみ高額な課税をすることの方が不公平とも考えられる。）。

以上によれば、本件相続の開始前から〇社株式の譲渡予定価格が事実上合意されていたという事情をもって、特段の事情（の一部）ということとはできない。

オ また、評価通達は、評価通達6が適用される場合を除き、公開株式のように個別性が低く客観的な価格が容易に算定され又は判明するような相続財産でな

い限り、不動産など個別の評価において、あらかじめ定められた一定の方法で算出された価格をもって当該相続財産の価格と評価することとしており、当該方法によって算定された価格ではなく、相続開始後に行われた当該財産の具体的な取引価格を参照したり、類似の取引事例を考慮して当該財産を評価したりする方法は採用していない。仮に、課税庁が相続開始後の取引といった個別事情を考慮するとなれば、相続開始日と売却時期がどの程度接近していれば当該売却の事実を考慮するのか、評価通達の定める方法による評価額と売却価額の間どの程度の差があれば評価通達6に基づく個別評価をするか、個別評価をするとしてどのように評価するかといった点が問題になるところ、これらについての基準はなく、課税庁が個別的にその適否を判断することにならざるを得ない。しかしながら、そのようなこと自体、課税庁による恣意的判断が介入したり、他の事例との間で不合理な差異が生じたりする余地があって、評価通達の趣旨や平等原則の要請に反するというべきであり、適用の有無の別やその具体的方法の差異について、納税者間に不均衡又は不利益が生ずる可能性を否定することができない。

これを納税者側から見ると、相続税の申告前に、相続後に全部又は一部の相続財産を評価通達の定める方法による評価額とは異なる額で売却した場合において、上記評価額に従って算出した額で申告をすべきかどうか、いかなる場合にこれと異なる額で申告をすべきか、異なる額で申告をすることでいかなる額で申告すべきかが一切明らかでないこととなるし、同様に、相続税申告後に相続財産を売却した場合に、その売却額に従って算出した額で修正申告をすべきかどうか不明である。また、納税者側が、評価通達の定める方法による評価額に依って申告をした場合には、事後的に課税庁の判断で上記評価額とも売却額とも異なる額を前提とした予測可能性のない更正処分を受ける危険を負わなければならない。評価通達6という極めて抽象的な規定を除けば、法令にも評価通達その他の通達にもかかる事態が具体的に想定されているとは解し難い点も併せて考えれば、納税者側が租税回避行為をしていたような場合は別として、納税者がかかる不安定な地位に置かれ、不利益を受けるのは、申告納税制度や評価通達の趣旨に照らし、強い疑問が残るものといわざるを得ない。

カ 以上の点を考慮すれば、本件のように、相続財産となるべき株式売却に向けた交渉が相続開始前から進行しており、相続開始後に実際に相続開始前に合意されていた価格で売却することができ、かつ、当該価格が評価通達の定める方法による評価額を著しく超えていたという事実をもってしても、直ちに納税者側に不当ないし不公平な利得があるという評価をすることは相当ではなく、評価通達6を納税者の不利に適用するに当たっては、上記オで説示したような不均衡や不利益等を納税者に甘受させるに足りる程度の一定の納税者側の事情が必要と解すべきである。例えば、被相続人の生前に実質的に売却の合意が整っており、かつ、売却手続を完了することができたにもかかわらず、相続税の負担を回避する目的をもって、他に合理的な理由もなく、殊更売却手続を相続開始後まで遅らせたり、売却時期を被相続人の死後に設定しておいたりしたなどの場合であるとか、最高裁令和4年判決の事例のように、納税者側が、それがなかった場合と比較して相続税額が相当程度軽減される効果を持つ多額の借入れやそれによる不動産等の購入といった積極的な行為を相続開始前にしていたという程度の事情が特段の事情として必要なものと解される。

(3) 本件算定報告額による本件相続株式の評価の適否

以上を踏まえて検討するに、本件では〇社株式の売却手続が進行中に本件被相続人が死亡しているところ、その手続が遅れたとか、本来は本件被相続人の生前に売却手続を完了することができたといった事情は認められない。本件相続において、本件被相続人が本件相続開始日以前に行った行為は、本件基本合意及びその後の本件買収監査への協力にとどまるところ、これらの行為は、本件相続開始日以降に行われた本件相続株式の売却の結果を含めて評価したとしても、それがなかった場合と比べて本件相続税の金額を軽減する効果を持つものではない。よって、本件において特段の事情はないものというほかはないから、本件相続株式

の価額については本件通達評価額によって評価すべきであり、評価通達6を適用して本件算定報告額を用いて本件相続株式を評価した本件各更正処分等は、最高裁令和4年判決の示した判断枠組みに照らし、平等原則という観点から違法である。

(4) 被告の主張に対して

ア 被告は、最高裁令和4年判決は租税負担の軽減を意図して納税者側が行為をしたことを評価通達6の適用の必須の要素とはしていないとした上で、評価通達が、客観的な交換価値を端的に評価し得る場合にはそれらによることが最も望ましいという考えを前提にしていることからすれば、相続開始時において、売買当事者間の主観的事情を離れた当該株式の客観的な交換価値を反映した取引価格が明示されていることなどから当該株式の客観的な交換価値と評価し得る価格が明らかになっているという事情がある場合には、特段の事情があることになる旨主張する。

しかしながら、評価通達は、財産の種類ごとに評価方法を定めているところ、不動産や取引相場のない株式など個別性の高い財産に関しても、それを前提に画一的な評価方法を定めており、直近に客観的な交換価値を反映した同種の取引事例があればそれを参照するなどとはしていない。例えば、評価通達が、市街地的形態を形成する地域にある宅地の価格について、路線価を用いて評価するという手法を採用している(11)のは公知の事実であるところ、その路線価の算定の過程において、その参考となる公示価格を求める際に取引事例比較法が用いられるなどとされているという点で客観的な交換価値を把握しようとしているといい得るが、そうであるからといって、個別事案における財産評価に当たり、評価通達6に該当する場合を除き、評価通達の定める方法による評価額ではなく、個別に取引事例を参照するなどして客観的な交換価値を評価すべき場合があることを評価通達が想定しているとはいえない。

そもそも、個別性の高い財産に関しては、市中の不動産などのように一定の市場が形成され、比較的客観的価値が把握しやすいと思われるものや、競売入札などによる売買であったとしても、実際の売却価格の決定は大なり小なり売主側、買主側双方の資力、取引の必要性や緊急性、他の取引相手候補者の有無や動向などの事情によって左右されることに照らせば、客観的な交換価値と評価し得る価格が明らかになっている場合がいかなる場合を指すのか自体曖昧といわざるを得ず、そうであるからこそ、評価通達は、客観的な交換価値に近似する価格を比較的容易にかつ保守的に把握するため、路線価方式などの評価方法をあらかじめ定めているものと解される。

本件についてみても、〇社株式の売却価格については、他の企業から声がかかっていたという背景もあってか、アドバイス契約先の銀行の担当者は少なくとも全部で100億円程度と見積もっており、本件被相続人は、V社が提示した価格について「もうちょっと出せないか(70億円)」などと述べていたが、V社側が、株価算定を依頼した有限責任監査法人から将来的キャッシュフローを見据えて63億円(純資産13億円、のれん代50億円)が限度であると伝えられ、自社の事業計画や株主への説明責任もあることから、この金額以上で購入はできないと述べたために同価額で決まったという事実が認められ

(乙20、21)、これらの事情からは、売却価格が主観的事情を捨象して決められた客観的な交換価値そのものであるとまでは認められない。むしろ、〇社株式の全部という売却対象物は、本件被相続人らのみならず、その同族関係者ではない者も含む〇社の株主全員が売却を決意しなければ売りに出ないものであり、買い手も〇社の事業を承継する能力及び多額の資力を有する者と極めて限定されるものであるところ、医薬品卸を主要事業とするV社は調剤薬局を主要事業とする〇社と40年にわたって良好な関係を保っており、同じ東北地方を事業エリアとしていて処方元も同一であって、V社が提示した上記価格もシナジー効果を加えて算出したものであること(甲5)、他に同額程度の購入価格を提示した候補者が複数いるなどの事情もないことからすれば、かなり限定された特殊な状況を踏まえて合意された金額とすらいい得るものである。以

上の点からすれば、本件売却価格が公開株式に準ずる程度に当事者の主観的事情を離れた本件相続株式の客観的な交換価値を反映した取引価格であると評価することは困難というほかはない。

もとより、被告（処分行政庁）自身、本件売却価格に個別事情が反映されていることは否定せず、本件相続株式の1株当たりの時価について、本件売却価格ではなくそれより低い本件算定報告額とする旨主張しているのであるが、そのことからみても、本件相続開始日において、売買当事者間の主観的事情を離れた本件相続株式の客観的な交換価値を反映した取引価格が明らかであったなどとはいうことは困難であり、本件算定報告額がこれに当たると断ずることも直ちにはできない。

イ 被告は、他の納税者との実質的公平という観点に照らし、①既に交換価値が顕れているという意味で本件相続株式と同様の状況にある上場株式等を相続した納税者、②本件相続株式の譲渡契約後に本件相続が発生した場合や本件相続株式の購入資金を用意している買主側に相続が発生した場合などと比べても看過し難い不均衡が生ずるとする。

しかしながら、①前記アで述べたとおり、本件売却価格が上場株式の株価と同程度に客観的な交換価値を反映したものであるということとはできないし、そもそも財産の種類・性質が異なる上場株式を有する納税者と取引相場を有しない本件相続株式を相続した原告らとを比較してその間の公平を論ずるのは適当ではない。また、②本件売却価格相当額の現金ないし預金が課税対象財産になる場合と本件とを比較すれば納税額に不均衡が生ずることは被告が指摘するとおりであるが、これは相続対象財産については相続開始日を基準日にして評価すること、財産の種類ごとに評価方法が異なること及び評価通達の定める方法では現金ではない評価困難な財産がその時価相当額の現金ないし預金よりもかなり保守的に評価されることに伴う不可避的な現象であって、非上場株式や不動産など、現金や上場株式のように客観的な交換価値が明確な財産以外の個別性の強い財産を相続した者全てに当てはまるものであるから、そのうち一部の者について課税庁が例外的扱いをするためには、租税回避行為のような納税者側の一定の作為が特段の事情として必要であるとする前記判断をを左右する指摘ということとはできない。

#### (5) 小括

以上のとおり、本件相続において、本件被相続人及び原告らについて、評価通達の定める方法と異なる方法によって本件相続株式を評価すべき特段の事情は見当たらないから、本件相続株式の価額については、本件通達評価額によって定められるべきである。

#### 2 本件各更正処分等の適法性について

以上によれば、本件相続税の課税価格は、本件相続株式の価額に関する部分を除き、別紙3の1(1)記載のとおりであると認められ、本件相続株式の価額及び土地の一部〔別表2-1の順号2の土地。そのほかにも金額は低い申告額よりも原告らに有利な額に認定している部分がある。別紙3の1(1)ア(オ)b及び同イ参照〕に関する部分を除けば、本件相続税の申告の際の課税価格と同一である。

本件各更正処分における課税価額(ママ)は、本件相続税の申告における課税価額(ママ)と比較すると、本件相続株式の価額を増額し、本件相続によって相続した土地の価額の一部を減額などしているところ、前記のとおり、本件相続株式の価額を増額した部分は採用できず、本件相続株式の価額は申告の際の価格(ママ)である本件通達評価額に各原告が有する株数を乗じた額となることから、その部分を修正して更正処分をしたとすれば、本件各更正処分において上記のとおり相続財産である土地の一部に係る評価額を申告価額より減額しているなどしている分、あるべき更正処分における課税価格及び納税すべき金額が申告時の課税価格及び納税すべき金額を下回ることは明らかであり、本件各更正処分のうち申告時の課税価格及び納税すべき金額を超える部分は違法である。

原告らの主位的請求は、本件各更正処分等のうち申告時の課税価格及び納税すべき金額を超える部分並びに本件各賦課決定処分の取消しである。しかるところ、前記のとおり

り、あるべき更正処分の課税価格及び納付すべき金額は申告時の課税価格及び納税すべき金額を下回することは明らかであるから、本件各更正処分の取消しを求める部分の請求には全部理由があるし、あるべき更正処分と比して原告らの申告課税価格及び納付すべき相続税額が過少とは認められないから、原告らに過少申告加算税は発生せず、原告らに対して行った本件各賦課決定処分も全部違法である。よって、本件で原告らが求めている主位的請求は、全部理由がある。

### 3 結論

以上によれば、その余の点について判断するまでもなく、原告らの主位的請求はいずれも理由があるから、これらを認容することとし、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 令和5年11月2日)

(東京地方裁判所民事第51部 裁判長裁判官 岡田幸人 裁判官 横地大輔 裁判官 藤本思帆音)

(別紙1) 指定代理人目録

江原謙一、小池裕行、倉成由利子、音道尚利、尾崎広典 ほか

以上

(別紙2) 当事者の主張の要旨

#### 1 本件相続株式を評価通達6により評価することの適否〔争点(1)〕

(被告の主張の要旨)

##### (1) 判断の枠組み

ア 時価の評価は評価通達に定められた評価方法によるべきであるとする趣旨が、租税負担の実質的な公平の実現にあることからすれば、当該評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、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。このことは、評価通達6において「通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定められていることから明らかなものというべきである。

イ 最高裁判所令和2年(行ヒ)第283号同4年4月19日第三小法廷判決・民集76巻4号411頁(以下「最高裁令和4年判決」という。)は、相続財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとする合理的な理由があるとして、平等原則に違反しないとの一般的な判断枠組みを示したものと解されるが、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」の有無を判断するに当たって考慮すべき要素については一般的に示しておらず、形式的には評価通達が想定している状況にある財産ではあるものの、評価通達を意識して租税負担の軽減をも意図した行為をするなどの当該財産が相続財産に含まれるに至った経緯等に鑑み、評価通達の定める方法により評価することが、当該行為をしていない者との間で実質的な公平を欠くこととなる類型(濫用型)の事案について、当該事案の個別事情を検討した上で、当該財産が相続財産に含まれるに至った経緯等からして、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があるとした事例判決といえ、被相続人の行為により課税価格及び相続税額が大きく減少したこと、租税負担の軽減を意図して当該行為をしたことを必須の要素としたとは判示していない。

ウ 評価通達は、客観的な交換価値を端的に評価し得る、「そのものの金額ないしそれに準じた金額で評価できる」場合や、「自由な取引が行われる市場で通常成立すると認められる売買実例価額」がある場合はそれらによることが最も望ましいという考えを前提にしつつ、各財産の状況に応じて、客観的な交換価値を示す価額を実務上可能な方法で容易かつ的確に算定するという観点から、第2章以下で財産の種類に応じた評価の方法を明らかにしているものであり、個々の評価方法の趣旨ないし想定を検討するに当たっても、これを前提にその趣旨等をみる必要がある。取引相場のない株式は、金融商品取引所における市場取引又は証券会

社の店頭取引のように、取引価格（市場価格）が明らかとなっているものではない。したがって、仮に、当該株式において過去に取引事例がみられる場合でも、それは過去の一時点における特定の当事者間あるいは特別の事情で取引されるのが通常であるので、その取引価格をもって、自由な取引が行われる市場で通常成立すると認められる売買実例価額と評価することは通常困難であって、相続開始時における当該株式の客観的交換価値すなわち相続税評価額として採用することには問題があり、取引相場のない株式について、その客観的な交換価値を示す価額を実務上可能な方法で容易かつ的確に算定し得る画一的な評価方法として、客観的で具体的な取引価格があることを前提とした評価方法を採用することは相当ではない。もっとも、相続開始時において、売買当事者間の主観的事情を離れた当該株式の客観的な交換価値を反映した取引価格が明示されていることなどから、当該株式の客観的な交換価値と評価し得る価格が明らかになっているという事情がある場合には、当該株式の状況は、およそ客観的な交換価値を反映した取引価格（市場価格）が想定できないことを前提とした評価方法を定めた評価通達（取引相場のない株式に係る評価通達）の趣旨に当てはまらず、当該財産（株式）を評価通達の定める方法により画一的に評価することが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある（趣旨逸脱型）といえる。

(2) 本件相続におけるあてはめ

ア 本件相続開始日において、本件基本合意のとおり、本件相続株式の全部がV社に売却されて換価される蓋然性は相当程度高かったと認められ、現に、本件相続開始日から1か月足らず後の同年7月8日に、本件基本合意の内容のとおり本件株式譲渡契約の締結に至り、同月14日に本件相続株式を含むO社の発行済株式の全部がV社に譲渡された。かかる事実に加え、本件被相続人とV社とは、親族関係又は親子会社関係その他特殊の関係にない独立した当事者の関係にあったこと、両者の間の交渉経緯をみると、本件被相続人及びV社がいずれも銀行との契約に基づいてその助言を受け、約4か月間にわたる価格交渉を経た上で譲渡予定価格を形成し、本件買収監査を実施した後、譲渡予定価格と同額の本件売却価格で本件株式譲渡契約を締結したことからすれば、本件相続開始日において明示されていた譲渡予定価格は、独立した当事者間において金融機関等による一定の客観性ある意見も踏まえ、慎重に時間をかけて形成されて合意された価格であり、市場価格と比較して特別に高額又は低額な価格であることをうかがわせる事情は見当たらない。そうすると、本件相続株式は、形式的には取引相場のない株式であるものの、本件相続開始日において、既に当事者間において合意された取引価格が存在し、かつ、その取引価格によって換価されることが相当の蓋然性をもって見込まれ、さらに、当該取引価格が売買当事者間の主観的事情を離れた当該株式の客観的交換価値を反映したものと認められることから、本件相続開始日における本件相続株式の状況は、取引相場のない株式に係る評価通達の趣旨に当てはまらず、当該評価通達が本来的に想定していない状況といえる。

イ また、他の者との実質的公平という観点からみても、本件相続株式を評価通達の定める方法によって評価すると、譲渡予定価格及び本件売却価格に基づいて評価した場合と比較し、本件相続に係る課税価格の合計額が約20億4000万円、原告らの相続税額がそれぞれ約2億5420万円も減少し、原告らの相続税の負担は著しく軽減されることになる。本件相続株式の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、客観的な取引価格が現れており、容易に換価される状況にあるという意味において、本件相続株式と同様の状況にあるといえる上場株式や気配相場等のある株式（これらは客観的な取引価格に基づいてその価額を評価されることになる。）を相続した他の納税者と原告らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある。また、既に交換価値が顕在化している本件相続株式について、本件相続株式の譲渡契約直前に本件相続が発生したという偶然の事情により本件相続株式の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件相続株式の譲渡契約後に本件相続が発生した場合や本件相続株式の購

入資金を用意している買主側に相続が発生した場合と比べても看過し難い不均衡が生じ、実質的な租税負担の公平に反することになる。

(3) 原告らの主張への反論

ア 評価通達6は、評価通達に定める評価方法を画一的に適用した場合には、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く場合も生ずることが考えられるため、そのような場合には個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行い得るよう定められた規定であり、評価通達6が納税者を救済する通達であったとの原告らの主張は、評価通達6の趣旨を正解しないものである。また、評価通達6の適用は、新たに租税を課し、又は現行の租税を変更するものではないため、納税者にとって評価通達6の適用が不利又は有利となる場合であっても、憲法84条違反には当たらない。

イ 相続税の課税対象は、相続人が相続により取得した財産の経済的価値である。一方、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい（所得税法33条1項）、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。譲渡所得の金額は、総収入金額から資産の取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額を控除して計算される（所得税法33条3項）、この資産の取得費については、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とされており（同法38条1項）、同法60条1項1号は、居住者が、相続（限定承認に係るものを除く。）により取得した譲渡所得の基因となる資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす旨規定し、相続により資産を取得した場合において、その者がその資産を譲渡した段階で、前所有者の保有期間の資産の増加益も含めて課税を行うこととしている。これらの規定に照らせば、現行税制は土地、株式等の相続時までの増加分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られているものと考えられる。以上のことからすれば、のれん等の無形資産の価値を含めて本件相続株式の価額を評価して相続税を課税した後、当該株式を譲渡したことにより実現した譲渡益に対して譲渡所得を課税したとしても二重課税には当たらない。

(原告らの主張の要旨)

(1) 評価通達6の適用の当否について

ア 評価通達6の歯止めのない運用は、租税法律主義に反する。評価通達6は、元来、納税者を救済するために作られた通達であった。そもそも評価通達6を適用して納税者に不利な課税をすることは、憲法84条に明白に違反している。

イ 評価通達は、これに基づいて相続財産を評価することで課税の公平を図ろうとするものであるから、課税の予測可能性の確保や課税の公平性の観点からみると、納税者は、評価通達の定めに従って課税される権利があり、課税庁が評価通達の定めによらずに鑑定評価等で構成することは原則として許されず、評価通達による算定額と時価（通常価額）との間に、どんなにかい離があってもこれを否認することはできないのが原則である。最高裁令和4年判決も判示したとおり、評価通達による算定額と鑑定評価額との間の大きなかい離を納税者側が作出したことが評価通達6の適用要件であるが、本件相続に当たって、本件被相続人も本件相続人らも本件通達評価額と本件算定報告額とのかい離を作出していないから、本件各更正処分は平等原則に違反する。

ウ 株式の価値は、純資産の価値と自己創設のれんの価値を反映したものであるが、本件相続株式につき、評価通達165によれば自己創設のれんはゼロと評価される。評価通達165は評価通達6に優先して適用されるべきであるところ、本件各更正処分は、評価通達165に反し、DCF法〔企業が将来の一定期間に獲得するであろう資金（キャッシュフロー）を適切な割引率によって現在価値に還元したものを評価額とする方法〕を利用して本件相続株式の自己創設のれんを不当に高く評価した違法なものである。

エ 原告らは、本件相続株式の売却後に平成26年分の所得税の確定申告により本件相続株式の売却による利益については納税をしているから、のれんに課税をすることは二重課税となり許されない。

(2) 本件相続における事情

相続税法22条は時価主義を採用しており、相続開始時に客観的に存在した事情のみを考慮し得るにすぎない。

相続開始前に取りまとめられた本件基本合意は、最終契約に至る前の段階までに当事者間で合意した内容を確認するものであり、ここで合意された内容は、買収監査を経たものではなく、買収監査の結果やその後の交渉状況によっては、最終契約に至らない場合もあり、至らなくても当事者が法的責任を負うことはないから、最終契約である本件株式譲渡契約と同視することはできず、曖昧な効力を有するものにすぎない。本件基本合意は本件被相続人の死亡によって無効となり、Mには承継されなかった。

本件基本合意では、本件被相続人がO社株式の全てを取りまとめることが株式譲渡契約の条件とされていたところ、本件相続開始日時点では取りまとめはされていなかった。O社の取締役らはO社株式を譲渡する計画を知らされていたが、それは本件買収監査に対応する必要があったためであり、株主としては譲渡予定価格などの詳細な内容については知らされていなかった。原告ら並びに原告Kの夫及び子らは上記計画自体知らされておらず、原告らは葬儀後にMから聞かされた。原告らは、親族の中から後継者を立てるなどしてO社の経営を続ける方法がないか検討した。これらのことから、本件株式譲渡契約の条件が成就しなかった可能性は相当程度あったということであり、本件株式譲渡契約締結の蓋然性はなかったものというべきである。このように、本件相続開始日時点ではO社株式の取りまとめはされておらず、取りまとめられたのは本件相続の開始後のことである。本件株式譲渡契約の締結や本件売却価格と譲渡予定価格が同額であることは本件相続開始日後の事情であり、これらの事情を考慮することはできない。また、譲渡予定価格には多額のシナジーが含まれており、その金額も明らかではなく、本件相続開始日時点では本件株式譲渡契約が成立していない以上、これをそのまま本件通達評価額と比較しなければならないとすることの方が不合理である。

2 処分行政庁が評価通達6に基づき評価した本件相続株式の価額の適否〔争点(2)〕

(分かりやすさの観点から、立証責任の所在にかかわらず、原告らの主張の要旨を先に掲げる。)

(原告らの主張の要旨)

(1) 総論(全体的主張)

ア 前記1で述べたとおり、相続財産の時価の評価に当たっては、相続開始後の事情を考慮することは認められない。本件相続開始日以前に行われたのは一連の手続のうち、本件買収監査の開始までである。そうすると、本件相続株式の時価の評価に当たって考慮することができるのも、本件基本合意が締結された事実や本件買収監査が開始されたという事実までである。本件株式譲渡契約の締結や本件売却価格と譲渡予定価格が同額であることは本件相続の開始後の事情であり、これらを考慮することは許されない。

イ 株式価格の算定は、不動産鑑定とは異なり、これを行うための資格を有する専門家はおらず、またその算定方法にはそれぞれ欠点があり、また評価人にとっての統一的な行為規範も存在しないから、取引目的であれば格別、相続税評価においてこのような方式を用いることはできない。企業価値評価ガイドライン(以下「ガイドライン」という。)は、企業価値評価を実施するために準拠しなければならない基準やマニュアルではないし、本件算定報告書を見ても、これがガイドラインに即して作成されたという記載はない。ガイドラインは取引目的及び裁判目的について詳述したものであり、また「本ガイドラインは、財産評価基本通達による評価は、課税目的であるとして詳述していない」とするなど、ガイドラインは、株式価格の算定が課税目的に用いられることを念頭に置いていない。

(2) 各論的部分

ア 算定方法の誤りについて

- (ア) DCF法は、将来のキャッシュフローという不確実な要素を元に株式価値を算定する手法である。事業計画による将来の予測には恣意性が介在する可能性がある。また、将来の客観的・合理的な予測は困難である。したがって、客観性や公平性が要求される課税目的の評価においては全く適さない。
- (イ) 株価倍率法及び取引事例法を含むいわゆるマーケット・アプローチの適用においては、類似企業・類似取引の選定により大きく算定結果が異なることになる。評価結果の妥当性は類似企業・類似取引の選定の妥当性にかかっており、この点に恣意性が介在することになる。また、マーケット・アプローチは、非上場企業の株式評価に用いる手法であるものの、上場企業の指標をベースとして株式評価を行う手法である。このため、株式公開の具体的スケジュールが固まっている非上場企業の株価を算定するような限定された場合に適用されるべき評価方法であるが、本件ではかかる事情はない。
- イ DCF法を用いた場合の誤りについて
- (ア) 財務予測について
- 社において代表者が交代することによる影響を考えると、過去の継続成長率をそのまま採用することは妥当ではない。また、過去実績では売上高が増加する半面、販管費も相応に増えており、必ずしも増益につながっていない。したがって、過去の利益を大幅に上回る結果となる平成26年9月期の財務予測をベースに計算することは不当である。
- (イ) 割引率の算出におけるCAPM（資本資産評価モデル）の利用について
- CAPMは、市場における分散投資を前提としたモデルであり、非上場企業の株式を評価するために使用するのには前提条件を欠いている。
- (ウ) エクイティリスクプレミアムの設定が誤っていること
- 本件算定報告書は、1965年以降のデータに基づきエクイティリスクプレミアムを6%としているが、同年以降に限定した合理的理由はない。
- (エ) サイズプレミアム（固有のリスクプレミアム）の設定が誤っていること
- 本件算定報告書で採用されているサイズプレミアムは、日本市場のデータを参照したとすれば企業規模が評価対象会社よりも大きな分類の数値を用いていること、日本市場のデータではなく米国市場のデータを参照したものであるとすれば、米国市場のデータは1分類に含まれる企業規模の範囲が広すぎるため日本の企業の評価を行う際には適さず、日本の企業の評価を行うには日本市場のデータを参照するのが正しいことから不合理である。
- (オ) 非流動性ディスカウントをしていないこと
- リスクと期待収益が同一である公開企業の株式価値と非公開価値の株式価値とを比較すると、流動性が劣る非公開企業の株式価値は非流動性ディスカウントを考慮する必要があるとあり、支配株主であれば少数株主と違って非流動性割引が必要ないということはなく、流動性の高い株式と比較して少なくともすぐに売却可能な市場が存在しないという点で非流動性が存在するため、非流動性ディスカウントを適用すべきである。
- ウ 第1次予備的請求に係る原告ら側による本件相続株式の価格算定額
- 仮にDCF法を用いた場合であっても、以下のとおり、本件相続株式の価格は1株当たり1万7150円となる（判決注：なお、以下において、計算の詳細は省略する。）。
- (ア) 経営者交代という将来に対する不確実性を考慮すると、○社における過去実績と同程度の利益が今後も見込まれるとの財務予測をベースにすることが合理的であり、利益を示す税引後営業利益について、過去実績の平均値を採用することにより平成26年9月期の見込として、これをもとに平成26年9月期のFCF（フリーキャッシュフロー）を計算すると2億2400万円となり、継続価値FCFは2億3000万円となる。
- (イ) 割引率の算出においてCAPMを用いることは不相当であり、ベンチャー・キャピタル等の投資家による期待利回りを採用して、割引率は20%

で計算すべきである。

(ウ) 上記(ア)及び(イ)を踏まえて事業価値を算定すると12億5500万円であり、これに非事業価値8億1600万円を加算した企業総価値合計は20億7000万円となることから、これに非流動性ディスカウントが30%あることを考慮するなどして最終的な株主価値(全株式総額)を算出すると、10億2900万円となり、1株当たりの評価額は1万7150円となる。

(エ) 同価額を前提とした本件相続に係る課税価格及び納付すべき税額(過少申告税に関する部分を除く。)は、別紙4-1の各⑤及び⑩記載の額となる。その具体的な算定方法(本件相続株式の価額と過少申告税の部分を除く。)は、別紙3と同じである。

エ 第2次予備的請求に係る原告ら側による本件相続株式の価格算定額

また、前記ウ(イ)に代わり、割引率の算出においてCAPMを用いると、以下のとおり、本件相続株式の価格は1株当たり2万2760円となる(判決注:なお、以下においてもウと同様に計算の詳細は省略する。)

(ア) エクイティリスクプレミアムについては、データが用意されている範囲において最大限長期で観測することが恣意性の排除にもつながるので、異常値と考えられる1952年ないし1954年のみを除いた1955年からの統計データ(7.5%)を採用すべきである。

(イ) サイズプレミアムについて、日本市場のサイズプレミアムのデータに当てはめた場合、最小規模の部類に入るから、これに対応する11.9%を採用すべきである。

(ウ) 以上を踏まえて、株主資本コストを算定すると17.908%となり、修正後の割引率を算出すると、14.115%となる。

(エ) 以上の割引率を用いるほかは、前記ウと同じ方法及び数値を用いて、最終的な株主価値(全株式総額)を算出すると、13億6600万円となり、1株当たりの評価額は2万2760円となる。

(オ) 同価額を前提とした本件相続に係る課税価格及び納付すべき税額(過少申告税に関する部分を除く。)は、別4-2の各⑤及び⑩記載の額となる。なお、具体的な算定方法(本件相続株式の価額と過少申告税の部分を除く。)は、別紙3と同じである。

(被告の主張の要旨)

(1) 全体部分について

ア 本件算定報告額は一般的な株主価値の算定方法であるDCF法、株価倍率法及び取引事例法に基づいて算定された本件相続開始日における本件相続株式の価額であり、本件基本合意が締結されたことで明示された譲渡予定価格を基礎として算定された価額ではない。

イ 本件算定報告書を作成した公認会計士は、企業価値評価業務を受嘱し、実施するに当たっては、日本公認会計士協会の定める倫理規則2条に基づき、同規則に定める誠実性(3条)、公正性(4条)、職業的専門家としての能力及び正当な注意(5条)、守秘義務(6条)及び職業的専門家としての行動(7条)の各基本原則を遵守しなければならないとされている。企業価値評価において算定される一般的な株主価値の算定方法は、インカム・アプローチ、マーケット・アプローチ、ネットアセット・アプローチの三つに分類され、株主価値は、複数の評価アプローチにより算定した価額について、総合評価を行うことなどにより算定され、株式の価値を的確に把握する方法である。このような株式価値算定の前提となる株主価値の算定方法は、一般的な文献に記載されているほか、日本公認会計士協会が作成したガイドラインにも記載されている。ガイドラインは、実際の評価業務を行う際には、参照されることを期待されているものであって、そこに記載されている株式価値算定方法は、信頼性が高いというべきである。ガイドラインには、株式価値等の評価目的として、「取引目的」、「裁判目的」及び「その他の目的」が記載されているところ、ガイドラインに記載されているような一般

的な算定方法を用いて行われたものであれば、財産を評価する合理的な方法であるといえる。

(2) 各論部分について

ア 算定方法が適切であることについて

(ア) DCF法は、継続企業である対象会社の将来の収益獲得能力や固有の価値を反映することのできるインカム・アプローチの中で最も理論的な方法として広く用いられており、財産の評価方法として何ら不合理ではない。

(イ) 本件算定報告書において選定された類似企業及び類似取引は、それぞれ本件算定報告書において示された合理的な選定基準により選定されたものであり、その評価結果には合理性がある。

イ 本件算定報告額が適切であることについて

(ア) O社の売上高の予測については、O社の類似企業の売上実績、価格時点直近の決算短針から得られた業務予測、調剤医療費の推移を踏まえ、O社の平成22年9月期から平成25年9月期までの実績に基づく年平均成長率と同じ率で平成26年9月期の売上高が増加する前提で算出しており、この検討過程に不合理な点はない。また、販管費の予測については、①減価償却費は平成25年9月期における固定資産期首残高に対する割合（償却率）が予測期間においても継続する前提とし、同期の償却率を見込み期間の固定資産期首残高に乗ずることで推計し、②賞与引当金は翌期の賞与の支払額と整合性に欠けた推移となっていたことから、予測期間における値は0とした上で、平成22年9月期から平成25年9月期までの売上高と販管費（上記①と②を除く。）を用いて、最小二乗法により販管費を固定分解し、固定費と変動比率を推計し、上記の売上高予測に推計した変動比率を乗じ、推計した固定費を加算することで、販管費（上記①と②を除く。）を推計したのであり、このような販管費の推計過程に不合理な点はない。

よって、平成26年9月期の財務予測の算定は適切である。

(イ) 割引率の算出にCAPMを用いる方法は、一般的な企業価値評価実務における取扱いである。

(ウ) 本件で採用されたエクイティリスクプレミアムは、企業価値評価実務上で一般的に採用されるJERP R2014上のヒストリカルERPの過去推移や、国内の企業価値評価実務の慣習に則り、市場参加者が想定する一般的な水準として6.0%と設定されたものである。

(エ) 本件で設定されたサイズプレミアムの数値は、将来の裁量の推定値が過去の実績値であるという過程からすれば、1978年以降のデータしかない日本市場のものよりも1926年以降のデータを使用している米国市場のデータを参照する方が合理的であるというなどの理由から、米国市場のデータを参照したものである。

(オ) 本件においては、本件相続株式とM保有のO社株式を併せると議決権の過半数を占めていることや、本件相続開始日時点において本件基本合意が成立しているといった事実関係があり、これを踏まえると、本件相続株式において非流動性ディスカウントをしなかったのは合理的である。

3 「正当な理由」（通則法65条4項）の存否〔争点（3）〕

（原告らの主張の要旨）

評価通達は、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価方法を具体的に規定し、課税の公平・公正の観点から、その取扱いを統一するとともに、その評価に関する取扱通達を一般に公開し、納税者の申告・納税の便に供するために定められている。実務上、ほとんどの場合において財産評価が評価通達に従って行われていることに加え、裁判規範としての効力も認められている状況にある。このような状況において、原告らが評価通達に従った時価評価により申告を行ったことは、責めに帰することのできない客観的な事情があるというべきである。本件算定報告書に基づく評価額が時価であるとしても、評価通達に基づく評価額が否認され、過少申告加算税の賦課がされることは、余りにも酷である。本件相続開始日時点において本件株式譲渡契約は未締結であり、最終

的に本件株式譲渡契約が成立することの蓋然性もなかった。譲渡契約もないのに評価通達6が適用された前例はないのであるから、評価通達に従った時価評価により申告することは正当な判断である。

(被告の主張の要旨)

本件相続株式につき、評価通達に定められた評価方法以外に他の合理的な評価方法により評価したことは適法である上、評価通達6の定めからしても、原告らは、評価通達を形式的に適用して相続税を申告しても、これがそのまま是認されるものではないことは当然予測がついたはずであるところ、原告らが主張する事情は、単に原告らの独自の解釈により、本件相続株式の評価に当たり、評価通達6が適用されることはないと思っていたとの主観的な事情にとどまり、原告らの責めに帰することのできない客観的な事情があるとは認められない。加えて、原告らは、それぞれが相続した本件相続株式と本件相続開始日以前から所有していたO社株式を、譲渡予定価格と同額の1株当たり10万5068円でMに譲渡し、その代金を受領していることからすると、原告らは、本件相続株式につき、本件通達評価額と本件相続開始日における交換価値との間に著しいかい離があることを十分に認識することができたものである。

そうすると、本件相続開始日に本件株式譲渡契約が締結されていなかったからといって、原告らは、本件通達評価額が本件相続株式の時価として許容されない可能性があることは十分に予測し得たのであるから、原告らが評価通達を形式的に適用して申告したことは、原告らの責めに帰することのできない客観的な事情には該当しない。

以上

(別紙3) 被告の主張を前提とした各課税の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

(1) 課税価格の合計額(別表1順号11の「合計額」欄の金額) 25億0539万4000円

上記金額は、本件相続税の課税価格の合計額であり、本件相続人らが本件相続により取得した次のアの財産の価額(別表1順号7の各人欄の金額)から、Mについては、同人が負担する次のイの債務等の金額(同表順号8の同人欄の金額)を控除し、原告Hについては、次のウの純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額(同表順号10の同人欄の金額)を加算した金額につき、国税通則法(平成28年法律第85号による改正前のもの。以下「通則法」という。)118条1項の規定により、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11の各人欄の各金額)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1順号7の「合計額」欄の金額) 25億1692万7656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)ないし(カ)の合計である。

(ア) 土地の価額(別表1順号1の「合計額」欄の金額) 8484万0455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2-1「土地の明細」に記載したとおりである。

このうち、同表順号2を除く各土地の評価額及び各人の取得価額は、本件相続人らが平成27年2月27日に処分行政庁に提出した本件相続税に係る相続税の申告書(以下「本件相続税申告書」という。乙1)第11表に記載された金額と同額である。

また、別表2-1順号2の土地の評価額は、別表2-2「別表2-1順号2の土地の評価明細」で算定したとおりであり、これは原告らの申告額よりも低い金額である。

(イ) 有価証券(別表1順号2の「合計額」欄の金額) 17億7573万8981円

上記金額は、本件相続人ら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、その内訳は次のaないしdのとおりである。

- a 有価証券（非上場株式）（別表3-1順号3の「相続税評価額」欄の金額） 17億2000万円  
上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した非上場株式の価額の合計額であり、その明細は、別表3-1「有価証券（非上場株式）の明細」に記載したとおりである。  
このうち同表順号1の〇社の株式2万1400株（本件相続株式）の評価額が本訴の争点になっているところ、本件相続株式の評価額は、評価通達6による国税庁長官の指示に基づき評価した17億2000万円となる。  
また、同表順号2の非上場株式の評価額及び各人の取得価額は、本件相続税申告書第11表に記載された金額と同額である。
- b 有価証券（上場株式）（別表3-2順号4の「相続税評価額」欄の金額） 575万8895円  
上記金額は、Mが本件相続により取得した上場株式の価額の合計額であり、その明細は、別表3-2「有価証券（上場株式）の明細」に記載したとおりである。  
なお、同表順号1ないし順号3の各上場株式の評価額及び各人の取得価額は本件相続税申告書第11表に記載された金額と同額である。
- c 有価証券（投資信託）（別表3-3順号2の「相続税評価額」欄の金額） 7円  
上記金額は、Mが本件相続により取得した投資信託の価額であり、その明細は、別表3-3「有価証券（投資信託）の明細」に記載したとおりである。  
なお、同表順号1の投資信託の評価額及び各人の取得価額は、本件相続税申告書第11表に記載された金額と同額である。
- d 有価証券（公債）（別表3-4順号2の「相続税評価額」欄の金額） 4998万0079円  
上記金額は、Mが本件相続により取得した公債の価額であり、その明細は、別表3-4「有価証券（公債）の明細」に記載したとおりである。  
なお、同表順号1の公債の評価額及び各人の取得価額は、本件相続税申告第11表に記載された金額と同じである。
- (ウ) 現金・預貯金等（別表1順号3の「合計額」の欄の金額） 4億7443万8582円  
上記金額は、Mが本件相続により取得した現金・預貯金等の価額の合計額であり、本件相続税申告書第15表に記載された金額と同額である。
- (エ) 家庭用財産（別表1順号4の「合計額」欄の金額） 370万円  
上記金額は、M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、本件相続税申告書第15表に記載された金額と同額である。
- (オ) その他の財産（別表1順号5の「合計額」欄の金額） 1億7820万9638円  
上記金額は、Mが本件相続により取得した、その他の財産の価額の合計であり、その内訳は、次のa及びbのとおりである。
- a その他の財産（生命保険金）（別表4-1順号2の「相続税評価額」欄の金額） 2300万円  
上記金額は、相続税法（平成26年法律第69号による改正前のもの。以下同じ。）3条1項1号の規定により、Mが本件相続により取得したとみなされる生命保険金3800万円から同法12条1項5号の規定による非課税金額1500万円を控除した価額であり、その明細は、別表4-1「その他の財産（生命保険金等）の明細」に記載したとおりである。  
なお、同表順号1の生命保険金の評価額及び各人の取得価額は、本件相続税申告書第11表に記載された金額と同額である。
- b その他の財産（その他）（別表4-2順号14の「相続税評価額」欄の金額） 1億5520万9638円

上記金額は、Mが本件相続により取得した、生命保険金を除くその他の財産の価額の合計であり、その明細は、別表4-2「その他の財産（その他）の明細」に記載したとおりである。

このうち、同表順号3を除く各財産の評価額及び各人の取得価額は、本件相続税申告書第11表に記載された金額と同額である。

また、別表4-2順号3のO社からの未収給与については、本件相続税申告書第11表において、同未収給与300万円から社会保険料4万9103円を控除した後の295万0897円が記載されているが、社会保険料以外に当該未収給与から控除されるべき光友会費750円があることから、同未収給与の価額は、295万0897円から同会費750円を控除した295万0147円となる。

(カ) 代償財産（別表1順号6の「合計額」欄の金額） 0円

上記金額は、原告らがMから本件相続における代償財産として取得した現金（各1億6200万円）の合計額から、Mが原告らに代償財産として供した現金（3億2400万円）の価額を減算した金額であり、本件相続税申告書第11表に記載された金額と同額である（乙1・11枚目・当該代償財産に係る「価額」、「取得した人の氏名」及び「取得財産の価額」欄参照）。

イ 債務等の金額（別表1順号8の「合計額」欄の金額） 1353万1432円

上記金額は、Mが負担した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合計額であり、本件相続税申告書第13表に記載された金額1352万9642円〔乙1・16枚目・「3 債務及び葬式費用の合計額」の「合計（③+⑥）⑦」の「（各人の合計）」欄参照〕に、同葬式に係るタクシー代の集計誤りにより計上漏れとなっていた1790円を加算した金額である。

ウ 純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額（別表1順号10の「合計額」欄の金額） 200万円

上記金額は、原告Hが、本件相続の開始前3年以内に本件被相続人から贈与により取得した財産があることから、相続税法19条1項の規定により、本件相続税の課税価格に加算することとなる当該贈与により取得した財産の価額の合計額であり、本件相続税申告書第14表に記載された金額と同額である。

(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15条ないし17条並びに19条の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額（別表1順号13の金額） 24億2539万4000円

上記金額は、前記(1)の課税価格の合計額25億0539万4000円（別表1順号11の「合計額」欄の金額）から、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件被相続人に係る相続人の数である3を乗じた金額3000万円と合計額8000万円（別表1順号12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1順号15の各人欄の金額）

(ア) M（法定相続分2分の1） 12億1269万7000円

(イ) 原告K（法定相続分4分の1） 6億0634万8000円

(ウ) 原告H（法定相続分4分の1） 6億0634万8000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が前記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表1順号14）に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額〔国税庁長官が発出した昭和34年1月28日付け直資10（例規）「相続税法基本通達の全部改正について」（ただし、平成28年6月24日付け課資2-13ほかによる改正前のもの。以下「相続税基本通達」という。）16-3の取扱いにより、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1順号17の金額） 10億7169万6500円

上記金額は、前記イの(ア)ないし(ウ)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1順号16の各人欄の金額）の合計額である。

## エ 原告らの相続税額（別表1順号19の各人欄の金額）

(ア) 原告K 2億6792万4125円

(イ) 原告H 2億6792万4125円

上記各金額は、相続税法17条の規定により、前記ウの金額（別表1順号17の金額）に、原告らのそれぞれの課税価格（同表順号11の各人欄の金額）が前記（1）の課税価格の合計額（同表順号11の「合計額」欄の金額）に占める割合（同表順号18の各人欄の割合。ただし、この割合は、本件相続税申告書において、小数点第3位を四捨五入した小数点第2位までの割合を用いていることから、相続税基本通達17-1のなお書きに基づき、同様の方法により算出した。）をそれぞれ乗じて算出した金額（同表順号19の各人欄の金額）である。

## オ 暦年課税分の贈与税額控除額（別表1順号20の「原告H」欄の金額）

原告H 14万8571円

上記金額は、相続税法19条の規定により、前記（1）ウの純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産につき課せられた贈与税額として前記エ（イ）の算出税額から控除される金額であり、本件相続税申告書第4表に記載された金額と同額である。

## カ 原告らの納付すべき相続税額（別表1順号22の各人欄の金額）

(ア) 原告K 2億6792万4100円

(イ) 原告H 2億6777万5500円

上記各金額は、原告Kにおいては、前記エ（ア）の金額について、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。また、原告Hにおいては、前記エ（イ）の金額から前記オの金額を控除した後の金額2億6777万5554円（別表1順号21の同人欄の金額）について、同項の規定により、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

被告が本訴において主張する原告らの納付すべき本件相続税の額は、前記1（2）カ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類であるから、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

前記2で述べたとおり、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、そのことについて通則法65条4項に規定する正当な理由は存しないから、同条1項及び2項の規定により過少申告加税が課されることとなる。

原告らに課される過少申告加算税の額は、同条1項及び2項の規定により次のとおり算出した金額となる。

(1) 原告Kに課される過少申告加算税の額 2424万円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 通則法65条1項に規定する過少申告加算税の額 1881万8000円

上記金額は、本件各更正処分により原告Kが新たに納付すべき相続税額1億8818万円〔ただし、原告Kが納付すべき相続税額2億6792万4100円〔前記1（2）カ（ア）〕から同人の申告納税額7973万7800円を差し引いた後の金額1億8818万6300円につき、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。〕に、100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 通則法65条2項の規定による加算額 542万2000円

上記金額は、本件各更正処分により原告Kが新たに納付すべき相続税額1億8818万6300円のうち、期限内申告税額（通則法65条3項2号）に相当する金額7973万7800円を超える部分に相当する1億0844万円（ただし、同法118条の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。）に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

(2) 原告Hに課される過少申告加算税の額 2424万7500円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 通則法65条1項に規定する過少申告加算税の額 1881万8000円

上記金額は、本件各更正処分により原告Hが新たに納付すべき相続税額1億8818万円〔ただし、原告Hが納付すべき相続税額2億6777万5500円〔前記1(2)カ(イ)〕から同人の申告納税額7958万9300円を差し引いた後の金額1億8818万6200円につき、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。〕に、100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 通則法65条2項の規定による加算額 542万9500円

上記金額は、本件各更正処分により原告Hが新たに納付すべき相続税額1億8818万6200円のうち、期限内申告税額(通則法65条3項2号)に相当する金額7958万9300円を超える部分に相当する1億0859万円(ただし、同法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。)に、100分の5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

被告が本訴において主張する原告らに課される過少申告加算税の額は、前記3で述べたとおりであるところ、これらの金額は、本件各賦課決定処分における原告らの過少申告加算税の額とそれぞれ同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

#### <別紙リンクに収録>

別紙4-1 課税価格及び納付すべき税額(1株当たり17,150円)

別紙4-2 課税価格及び納付すべき税額(1株当たり22,760円)

別表1 本件相続税の課税価格、納付すべき相続税額及び過少申告加算税の額

別表2-1 土地の明細

別表2-2 別表2-1順号2の土地の評価明細

別表3-1 有価証券(非上場株式)の明細

別表3-2 有価証券(上場株式)の明細

別表3-3 有価証券(投資信託)の明細

別表3-4 有価証券(公債)の明細

別表4-1 その他の財産(生命保険金等)の明細

別表4-2 その他の財産(その他)の明細

## TAINSキーワード

**別紙リンク** ダウンロード中です。(ダウンロード完了まで)しばらくお待ち下さい

**原本URL** 原本なし

#### 関連判決等

**地裁** [Z888-2556](#) (閲覧中)

**高裁** [Z888-2667](#)



法人税

最高裁

Z888-2621

最高裁判所（第三小法廷）令和5年（行ツ）第334号法人税青色申告承認取消処分取消請求上告事件（棄却）（確定）

国側当事者・国

令和6年5月7日判決

【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】

【上告棄却／青色申告承認取消処分に係る事前の防御の機会と憲法31条】

## 概要

### 判示事項

- 1 法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分については、その処分により制限を受ける権利利益の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に防御の機会が与えられなかったからといって、憲法31条の法意に反するものとはいえない。このことは、最高裁平成4年7月1日大法廷判決の趣旨に徴して明らかである。本件処分に所論の違憲はない。
- 2 民事訴訟法312条1項及び2項に規定する事由のいずれにも該当せず、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。
- 3 裁判官渡邊恵理子の補足意見と裁判官宇賀克也の反対意見がある。

判決年月日 R06-05-07 (R04-12-14) (R05-06-30)

国税庁訴資 Z888-2621 (Z272-13789) (Z888-2492)

判決年月日 (R06-03-27)

国税庁訴資 (Z888-2620)

上告不受理

## 本文

### 判決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の福岡高等裁判所令和5年（行コ）第3号法人税青色申告承認取消処分取消請求事件について、同裁判所が令和5年6月30日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

### 主文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

### 理由

- 1 上告代理人金谷比呂史の上告理由のうち憲法31条違反をいう部分について  
論旨は、行橋税務署長が令和元年12月10日付けで上告人に対してした、上告人の平成30年7月1日から令和元年6月30日までの事業年度以後の法人税に係る青色申告の承認の取消処分（以下「本件処分」という。）につき、事前に防御の機会が与えられなかったことをもって、本件処分が違憲である旨をいう。

しかしながら、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分については、その処分により制限を受ける権利利益の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に防御の機会が与えられなかったからといって、憲法31条の法意に反するものとはいえない。このことは、最高裁昭和61年（行ツ）第11号平成4年7月1日大法廷判決・民集46巻5号437頁の趣旨に徴して明らかである。本件処分に所論の違憲はなく、論旨は、採用することができない。

## 2 その余の上告理由について

論旨は、違憲をいうが、民訴法312条1項及び2項に規定する事由のいずれにも該当しない。

よって、裁判官宇賀克也の反対意見があるほか、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官渡邊恵理子の補足意見がある。

裁判官渡邊恵理子の補足意見は、次のとおりである。

多数意見が言及する平成4年大法廷判決は、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である旨判示している。多数意見は、このような枠組みの下での総合較量に基づいており、特定の考慮要素のみに基づくものではないが、私において特に明確にしておきたい2点を補足することとする。

まず、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分については、専門性を有する第三者的機関ともいい得る国税不服審判所における充実した審査請求手続が設けられている。もとより、単に事後手続が設けられていることのみをもって、事前手続が憲法上必要でないとは断ずることはできないが、上記審査請求手続の内容等は、上記の総合較量において考慮されるべき要素の一つとなるものとする。

次に、多数意見と同旨を判示した最高裁平成3年（行ツ）第93号同4年9月10日第一小法廷判決・判例集不登載が出されて以降、不利益処分に係る事前手続の保障の原則を内容とする行政手続法の制定などの事情の変化もみられるところであるが、多数意見は、関係規定の制定経緯等に鑑み、こうした事情の変化も念頭に置いた上で、憲法判断の変更は要しないと判断したものである。

裁判官宇賀克也の反対意見は、次のとおりである。

1 私は、多数意見の1とは見解を異にするので、以下、その点につき述べる。

2 (1) 処分庁が不利益処分を行う場合には、誤った不利益処分による権利侵害が行われないように事前にその根拠法条とそれに該当する事実を通知し、相手方に事前に意見陳述の機会を保障することが、憲法上の適正手続として要請されるのが原則であり、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分（以下、本反対意見においては「青色申告承認取消処分」という。）について、その例外を認めるべき合理的理由は見だし難い。

(2) この点に関し、原判決は、国税通則法74条の14第1項が、青色申告承認取消処分を含む「国税に関する法律に基づき行われる処分」について、行政手続法第3章（不利益処分）の規定（同法14条の理由提示の規定を除く。）の適用を除外していることに触れ、そうした適用除外が認められている理由として、①金銭に関する処分であるから事後的な手続で処理することが適当であり、事後的な手続として、国税不服審判所長に対する審査請求等の不服申立手続が整備されていること、②大量・反復的に行われること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと、④処分理由の提示が要求されていること等の理由を挙げており、上記①～④の各点をもって、上記(1)の意味での例外を認めるべき合理的理由と捉えているようにも見受けられるが、いずれの点も合理的理由たり得ない。その理由は、次のとおりである。

①については、国税不服審判所長に対する審査請求は、一般の不服申立手続と比較して審査庁の独立性に配慮されているが、そもそも、憲法31条は、違法又は不当な処分がされないように適正な事前手続を要請しているものであり、事後の救済手続が整備されていれば、事前手続がおよそ不要であるということにはならないことはいうまでもない。現行法上も、第三者的な立場にある審査庁への審査

請求が行われ得ることのみをもって、事前手続を不要としているものとは解されない。なお、行政手続法13条2項4号は、「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」については、事前の意見陳述手続に関する同法の規定の適用を除外しているが、同号は、青色申告承認取消処分のように、納付すべき金銭の額の確定等の前提となる相手方の地位の得喪に関する処分を対象としていない上、そもそも同号は、それに該当する場合に一律に同法により事前の意見陳述手続を義務付けることはしないとするにとどまり、各処分の類型に応じて、憲法の適正手続の要請により事前の意見陳述手続が必要になり得ることを否定する趣旨でもないから、同号の存在は、上記の合理的理由とは結び付かない。

②については、申告納税制度は、個々の納税者の申告によって租税債務を確定することを原則とする制度であり、更正処分についても、個々の申告について慎重に調査し、修正申告の遡憑という形での事前手続が事実上とられることが少なくないともいわれる。いわんや青色申告承認取消処分については、相手方に対する不利益の大きさに鑑み、個々の事案ごとに慎重な事実確認がされているはずであり、個々の事案について慎重に検討する余裕がない大量・反復事案であるとして、粗雑な対応がされているわけではないと考えられる。青色申告承認取消処分が大量・反復的に行われるから、事前手続をとっている余裕がなく、事実誤認に対する救済は専ら事後手続に委ねる仕組みが採用されているという理解は、我が国の実際の税務行政の姿から乖離しており、むしろ我が国の税務行政を過小評価することになると思われる。

③については、少なくとも弁明の機会の付与に相当する手続であれば、弁明書の提出期限を1週間程度とすることも許容されると考えられるので、迅速性の要請等が、事前の意見陳述手続を全く保障しないことの合理的理由になるとは考え難い。なお、青色申告承認取消処分が、行政手続法13条1項1号イの「許認可等を取り消す不利益処分をしようとするとき」に相当することに照らせば、「適正・公平」な手続のためには、聴聞に匹敵する事前手続がとられることが（憲法上必要不可欠とまでいえるかはひとまずおいても）望ましいと解されるが、聴聞は1回の期日で終結することが通常であると思われ、また、通知された青色申告承認取消の原因となる事実が自認されるために聴聞の期日を開かないこととなる場合も少なくないと思われることに加えて、我が国の税務職員の質及び量にも照らせば、聴聞に相当する手続をとることが、迅速性の要請に照らして無理を生じさせるとまでは思われぬ。

④については、処分理由の提示は、処分庁が原処分を行うに当たり、その慎重合理性を担保する機能、相手方の不服申立ての便宜を図る機能を有するが、そのことと、事前に意見陳述の機会を保障されることとは意義を異にするのであり、そうであるからこそ、行政手続法は、不利益処分について、事前の意見陳述手続（同法13条）と理由提示（同法14条）の規定を別個独立のものとして設けたのである。したがって、理由提示が行われることは、事前の意見陳述手続が不要である理由には全くなならない。

- 3 以上によれば、上告理由のうち憲法31条違反をいう部分には理由があり、本件処分は違憲であるから、原判決を破棄し、第1審判決を取り消し、本件処分の取消請求を認容すべきである。

このような私の立場からは、本判決の多数意見と同旨を判示した最高裁平成3年（行ツ）第93号同4年9月10日第一小法廷判決・判例集不登載は、変更すべきこととなる。

（最高裁判所第三小法廷）

（裁判長裁判官 渡邊恵理子 裁判官 宇賀克也 裁判官 林道晴 裁判官 今崎幸彦）

（裁判官長嶺安政は、退官につき署名押印することができない。 裁判長裁判官 渡邊恵理子）

上告人 ■■■■■■■■■■  
 同代表者代表取締役 ■■■■■■■■■■  
 同訴訟代理人弁護士 金谷比呂史  
 同訴訟復代理人弁護士 佐藤俊司 長友慶徳  
 同補佐人税理士 小西慎太郎 福岡耕二 高橋敦尚 小川英雄 木山雅人 執行達也 笹田  
 毅 田口智一 末吉幹久 安武貴美子 津野秀太 北原あかね 高橋秀至  
 岩武一郎 松本宏次 篠原美津子 椛島文子 山内英樹 波多野徹  
  
 被上告人 国  
 同代表者法務大臣 小泉龍司  
 同指定代理人 吉田俊介 松村忠憲 森下麻友美 笹木祐司 岡安広生 鐘ヶ江宏樹 松隈  
 一雅 菊元優子

### TAINSキーワード

### 別紙リンク

原本URL 原本なし

### 関連判決等

地裁	<a href="#">Z 2 7 2 - 1 3 7 8 9</a>
高裁	<a href="#">Z 8 8 8 - 2 4 9 2</a>
最高裁	<a href="#">Z 8 8 8 - 2 6 2 0</a>
最高裁	Z 8 8 8 - 2 6 2 1 (閲覧中)



## 消費税

## 裁決

F0-5-365

**〔仕入税額控除／内外判定・法定記載事項〕 原処分庁が、楽器の仕入れは国外において行われたものであるとして仕入税額控除を否認した処分について、仕入れは国内で行われたものと認め、一部の課税仕入れを行った年月日が法定帳簿に記載されていないとして、仕入税額控除の一部を否認し、更正処分等の一部を取り消した事例（平成26年11月1日～平成29年10月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分・一部取消し・令03-08-02裁決）**

【東裁（諸）令3-7】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

## 概要

〔裁決の要旨〕

- 1 請求人が、楽器の仕入金額を課税仕入れに係る支払対価の額に含めて消費税等の確定申告をしたところ、原処分庁が、楽器の仕入れは国外において行われたものであり、仕入金額は課税仕入れに係る支払対価の額に当たらないとして、消費税等の更正処分等をしたのに対し、請求人が、楽器の仕入れは国内において行われたものであるなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 各通知書には、原処分庁による判断結果とその基礎とされた事実関係が具体的に示されており、更正処分の理由の提示は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという行政手続法第14条第1項本文の制度趣旨に照らしても、同法の要求する理由の提示として欠けることはないというべきであり、理由提示の不備を理由とする違法はない。
- 3 請求人は、原処分庁の帳簿等の保存に関する主張は、理由の差し替えとして認められるものではない旨主張する。しかしながら、原処分庁の主張は、各取引について、消費税法第30条第1項に規定する仕入税額控除が適用されないとする点において変更がないものであり、当該主張を認めても、行政手続法に規定する理由の提示制度を全く無意義ならしめるような場合に該当しない。
- 4 請求人は、各楽器については、各仕入先から販売依頼を受け、各仕入先によって国内に持ち込まれたものを一定期間預かった上で、展示会への出展、演奏家や同業者への貸出しを行いながら販売したものなどであり、いずれも、請求人が譲り受けた時には国内に所在していた旨主張している。そして、請求人が提出した証拠によれば、請求人の主張する取引形態によって各取引が行われていたことが推認され、そうすると、請求人は国内において各楽器の引渡しを受けたと解するのが相当である。
- 5 消費税法第30条第1項に規定する課税仕入れを行った日がいづつであるかは、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の時期に準じて判定するのが相当であり、この資産の譲渡等の時期は、所得税及び法人税における収益の認識基準と同様に、原則として引渡基準によるのが相当であると認められる。請求人は、当審判所に、「国内取引課税仕入れ年月日等一覧表」を提出しているところ、この「一覧表の日付」欄に記載の各日付を各取引に係る課税仕入れを行った日とすることは相当であると認められる。
- 6 消費税法第30条第7項に規定する帳簿については、同条第8項柱書及び同項第1号において帳簿の記載事項として「課税仕入れを行った年月日」が規定されている。そして、一部の取引については、各取引に係る課税仕入れを行った日（一覧表の日付）とは異なる日付が総勘定元帳に記載されている。したがって、これらの各取引については、帳簿に「課税仕入れを行った年月日」が記載されていると認めることはできない。また、請求人が当審判所に提出した領収証は、消費税法第30条第9項第1号に規定する請求書、納品書その他これらに類する書類に該当すると認められるものの、当該領収証には課税資産の譲渡を行った年月日の記載がないことから、同号に掲げる事項が記載されているとは認め



- イ 行政手続法第14条《不利益処分の理由の提示》第1項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定している。
- ロ 消費税法第2条《定義》第1項第12号は、課税仕入れとは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡したとした場合に課税資産の譲渡に該当することとなるもので、消費税法等の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいう旨規定している。
- ハ 消費税法第4条《課税の対象》（平成27年9月30日以前に行う資産の譲渡については、平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、国内において事業者が行った資産の譲渡には消費税を課する旨規定し、同条第3項柱書及び同項第1号は、資産の譲渡が国内において行われたかどうかの判定は、当該譲渡が行われる時において当該資産が所在していた場所が国内にあるかどうかにより行うものとする旨規定し、当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の資産でその所在していた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする旨規定している。
- そして、消費税法施行令第6条《資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定》第1項柱書及び同項第10号は、消費税法第4条第3項第1号に規定する政令で定める資産は、同令第6条第1項第1号から第9号までに掲げる資産以外の資産でその所在していた場所が明らかでないものとし、同法第4条第3項第1号に規定する政令で定める場所は、その資産の譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地とする旨規定している。
- ニ 消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項柱書（平成27年9月30日以前に行う課税仕入れについては平成27年法律第9号による改正前のもの、平成27年10月1日以後平成29年10月31日以前に行う課税仕入れについては平成27年法律第9号によって改正された平成24年法律第68号による改正前のもの。以下同じ。）及び同項第1号は、事業者が国内において行う課税仕入れについては、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨規定している（以下、同項の規定により課税標準額に対する消費税額から控除する課税仕入れに係る消費税額を「控除対象仕入税額」といい、この控除を「仕入税額控除」という。）。
- ホ 消費税法第30条第7項本文（平成27年9月30日以前に行う課税仕入れについては、平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）は、同条第1項の規定は、事業者が当該課税期間の仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等（以下「帳簿等」という。）を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れの税額については、適用しない旨規定し、同条第7項ただし書において、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は、この限りではない旨規定している。
- ヘ 消費税法第30条第8項柱書（平成27年9月30日以前に行う課税仕入れについては、平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）及び同項第1号は、同条第7項に規定する帳簿とは、次に掲げる事項が記載されているものをいう旨規定している。
- （イ） 課税仕入れの相手方の氏名又は名称（同号イ）
- （ロ） 課税仕入れを行った年月日（同号ロ）
- （ハ） 課税仕入れに係る資産の内容（同号ハ）
- （ニ） 課税仕入れに係る支払対価の額（同号ニ）
- ト 消費税法第30条第9項柱書及び同項第1号は、同条第7項に規定する請求書等とは、事業者に対し課税資産の譲渡（消費税法等の規定により消費税が免除されるものを除く。）を行う他の事業者が、当該課税資産の譲渡につき当該事業者に交付する請求書、納品書その他これらに類する書類で次に掲げる事項が記載されているものをいう旨規定している。

- (イ) 書類の作成者の氏名又は名称（同号イ）
- (ロ) 課税資産の譲渡を行った年月日（同号ロ）
- (ハ) 課税資産の譲渡に係る資産の内容（同号ハ）
- (ニ) 課税資産の譲渡の対価の額（同号ニ）
- (ホ) 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称（同号ホ）

### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- イ 請求人は、平成21年7月9日に設立された法人で、弦楽器の販売等を主たる事業としている。
- ロ 請求人は、別表1の「品名」欄に掲げる各楽器（以下「本件各楽器」という。）をいずれも海外に所在する各仕入先（以下「本件各仕入先」という。）から、同表の「金額」欄に記載した各金額で購入した（以下、請求人が本件各楽器を本件各仕入先から購入した各取引を「本件各取引」という。）。
- ハ 請求人は、本件各楽器を本件各仕入先から譲り受けた時に本件各楽器が国内に所在していたことなどを証するものとして、次の(イ)から(ニ)までに掲げる書面のほか、「■■■■国内取引課税仕入れ年月日等一覧表」と題する書面（以下「本件一覧表」という。）を当審判所に提出した。
  - (イ) 本件各仕入先が請求人に対して交付した請求書の写し
  - (ロ) 請求人と本件各仕入先との間で締結した委託販売契約書の写し
  - (ハ) 請求人が本件各楽器を貸し出す際に作成した楽器貸与契約書の写し及び備忘録の写し
  - (ニ) 本件各仕入先が請求人に対して交付した領収証の写し

### (4) 審査請求に至る経緯

- イ 請求人は、平成26年11月1日から平成27年10月31日までの課税期間（以下「平成27年課税期間」といい、他の課税期間についても同様に表記する。）、平成28年課税期間及び平成29年課税期間（以下、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の各確定申告書に別表2の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも法定申告期限までに申告した。

なお、請求人は、上記申告に当たり、平成27年課税期間は別表1の順号1から順号7まで、平成28年課税期間は同表の順号8から順号26まで、平成29年課税期間は同表の順号27から順号34までに掲げる各楽器について、それぞれ仕入税額控除を適用した。

- ロ ■■■■■は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、令和元年8月27日付で本件各課税期間の消費税等について、別表2の「更正処分等」欄のとおり各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

なお、本件各更正処分に係る通知書（以下「本件各通知書」という。）に記載された本件各更正処分の理由は、別紙4のとおりである。

- ハ 請求人は、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分に不服があるとして、令和元年11月21日に審査請求をした。

## 2 争点

- (1) 本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法があるか否か。また、消費税法第30条第7項に係る原処分庁の主張は、理由の差し替えとして許されないものか否か（争点1）。
- (2) 本件各取引は、国内において行った課税仕入れに該当し、当該課税仕入れに係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することができるか否か（争点2）。

## 3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法があるか否か。また、消費税法第30条第7項に係る原処分庁の主張は、理由の差し替えとして許されないものか否か。）について

原処分庁	請求人
------	-----

## イ 理由提示の不備について

本件各通知書には、本件各更正処分の根拠法令として消費税法施行令第6条第1項第10号の規定内容、請求人が本件各楽器を譲り受ける時に本件各楽器の所在していた場所が明らかではないことや、本件各仕入先の事務所所在地が国外であるという事実関係に加え、これらの根拠法令及び事実関係から、本件各楽器の購入金額は国内において行う課税仕入れに係る支払対価の額に該当しない旨が記載されていることからすれば、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由をその名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという行政手続法第14条第1項本文の趣旨に照らしても、同法の要求する理由の提示として欠けるものではないというべきである。

したがって、本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法はない。

## ロ 理由の差し替えについて

更正処分の理由書に記載されていない事項を審査請求の段階において主張することの可否は、必ずしも基本的課税要件事実の同一性の有無等によって決せられるわけではないが、仮にそうであるとしても、原処分庁の消費税法第30条第7項に係る主張は、以下のとおり、基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲内の主張であり、許されるべきものである。

すなわち、本件において仕入税額控除をするためには、①本件各楽器の購入が国内において行われていること、②本件各楽器の購入に係る帳簿等を保存していることが消費税法上当然に要求されること、本件各更正処分においては、本件各楽器の購入が国外における取引に該当すると判断したことから、帳簿等の保存の有無について判断することなく、仕入税額控除を否定し、そして、審査請求の段階に至って、請求人の主張を踏まえ、本件各楽器の購入に係る帳簿等の保存の有無を改めて検討した上で、本件各楽器の購入が国内において行われた場合であっても、本件各楽器の購入に係る帳簿等の保存のないことを予備的に主張したものである。

このように、本件では、一貫して本件各楽器の購入に関する仕入税額控除の適用の可否が問題となっており、本件において仕入税額控除をするためには、上記①及び②のことが消費税法上当然に要求されるのであるから、原処分庁の上記主張は、基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲内の主張であるといえる。

## イ 理由提示の不備について

処分理由の記載の程度については、処分の原因となる事実関係の内容等をも総合考慮してこれを決定すべきであり、その記載自体から処分理由を了知し得るものでなければならぬとともに、いかなる事実関係に基づき、なぜそのような判断に至ったかという原処分庁の判断過程について、これを省略することなく具体的に記載する必要がある。

しかしながら、本件各通知書に記載された理由は、どのような事実を認定して、又はどのような証拠書類の記述が事実と異なると認定して、本件各楽器の所在場所が国内でなかったと認定したのかが全く不明であり、記載された理由から課税要件該当性をおよそ判断できず、かつ、摘示された事実から更正の理由を検証し、その適否について検討することもできない。

したがって、本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法がある。

## ロ 理由の差し替えについて

帳簿等の保存に関する原処分庁の主張は、本件各通知書に記載されていない事項に関するものであるから、理由の差し替えに当たる。そして、理由の差し替えは、手続的保障原則との関係で基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲内に限り認められているところ、帳簿等の保存に関する事項は、譲り受けた資産の所在場所の判定事項とは、全く異なるものであるといえ、明らかに、両者の対象としている事実の間に、基本的課税要件事実の同一性はない。

また、処分理由の差し替えは、これを認めただのでは、行政手続法が規定する理由の提示制度を全く無意義ならしめるような場合、又はこれを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は認められるところであるが、認定事実や判断過程が全く不明な理由付記を全く別の新たな課税要件の主張によって差し替え可能とするのであれば、どのような理由の記載であっても違法となることはなく、「理由の提示制度」を全く無意味ならしめるものになる。

したがって、原処分庁の上記主張は、理由の差し替えとして認められるものではない。

- (2) 争点2 (本件各取引は、国内において行った課税仕入れに該当し、当該課税仕入れに係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することができるか否か。) について

原処分庁	請求人
<p>本件各取引は、次のイ及びロの理由から、国内において行った課税仕入れに該当しない。また、本件各取引が国内において行った課税仕入れに該当するとしても、次のハの理由から、当該課税仕入れに係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することはできない。</p>	<p>本件各取引は、次のイ及びロの理由から、国内において行った課税仕入れに該当し、当該課税仕入れに係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することができる。</p>
<p>イ 本件各楽器は、その購入金額に幅があるものの輸入消費税が免税となるような金額ではないところ、本件各仕入先は請求人に対して輸入申告をしたか否かについて明確な回答を拒否しており、請求人も輸入申告をしていない。そうすると、本件各楽器が国内に持ち込まれたことを証するものがなく、本件各取引が行われた時において本件各楽器が所在していた場所が国内であったとは認められない。</p> <p>ロ 輸入申告をすることなく本件各楽器が何らかの方法により国内に持ち込まれた可能性があるとしても、結局、誰が国内に持ち込んだのかは明らかではない。つまり、本件各仕入先が国内に持ち込んで請求人に売却した可能性もあれば、請求人が国外において本件各仕入先から購入して国内に持ち込んだ可能性もある。このような場合においては、資産の譲受けが行われた時に、その資産が所在していた場所が明らかではないものといわざるを得ず、消費税法上、本件各楽器は本件各仕入先の事務所等の所在地である国外で譲り受けたものとして取り扱われることとなる。</p>	<p>イ 本件各取引の経過や事実関係を証する証拠から、本件各楽器が請求人以外の者によって国内に持ち込まれたことが認められることから、本件各取引は国内において行われた売買取引であり、本件各楽器は、本件各取引が行われた時において国内に所在していた。</p> <p>なお、本件各仕入先が輸入申告をしたか否かは、本件各楽器の購入時の所在場所を明確にする唯一の証拠となり得ず、唯一の証拠であるとする旨の法令上の規定もない。</p> <p>また、法令上の根拠がないにもかかわらず、輸入者でないことの証明をしない場合には、売買時の本件各楽器の所在場所が国内ではなかったと推認して課税するという手法は、当然認められるものではない。</p>
<p>ハ 請求人が作成し、保存する総勘定元帳には本件各楽器に係る課税仕入れを行った年月日の記載がない。</p> <p>また、一般的に課税資産の譲渡等を行った年月日が記載される請求書等としては納品書や検収書等が考えられるところ、請求人において本件各楽器に係る納品書や検収書等の保存はない。仮に納品書や検収書等の保存がなくても、他の請求書等に当該年月日の記載があれば保存したものと認められるが、本件各楽器に係る本件各仕入先からの請求書の一部には課税資産の譲渡等を行った年月日の記載がなく、また、一部の仕入れについては請求書の保存自体がない。</p>	<p>ロ 仕入税額控除の適用要件における「帳簿及び請求書等の記載内容」については、関係する帳簿書類の名称を問わず、存在する帳簿と請求書等の記載内容の全てを網羅的に把握して総合勘案の上、適用要件の充足の是非を検討することとされているところ、総勘定元帳のみの記載内容（課税仕入れの年月日の記載がないことのみ）を捉えて仕入税額控除が否定されるものではないことは明らかである。</p> <p>また、本件に係る税務調査では、帳簿等の保存とその記載内容については、全く議論の対象とされなかったことから、仕入税額控除の適用に必要な全ての帳簿等の提出又は提示はしておらず、それらの書類における記載事項の確認や検討は原処分庁との間で全く行われていない。このような状況下で、原処分庁が保管する限られた帳簿等の写しによって、</p>

適用要件を満たすための帳簿の記載事項に不備があるとか、請求書等の保存自体がないと断定することは誤りである。

#### 4 当審判所の判断

- (1) 争点1 (本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法があるか否か。また、消費税法第30条第7項に係る原処分庁の主張は、理由の差し替えとして許されないものか否か。) について

##### イ 理由提示の不備について

###### (イ) 法令解釈

行政手続法第14条第1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される(最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照)。したがって、処分の理由が、上記の制度趣旨を充足する程度に具体的に明示するものである限り、行政手続法の要求する処分の理由の提示として欠けるところはないものと解するのが相当である。

###### (ロ) 検討

本件各通知書には、別紙4のとおり、本件各更正処分の理由として、①請求人が本件各楽器を譲り受けた時に本件各楽器の所在していた場所は明らかではないこと、②本件各楽器を請求人に対して譲渡した者の事務所等が国外に所在していること、③上記①及び②の事実から、本件各取引は、消費税法上、国外で行われた取引となり、本件各楽器に係る仕入金額の合計額は課税仕入れに係る支払対価の額に該当せず、控除対象仕入税額が減少する旨が記載されている。

上記のとおり、本件各通知書には、原処分庁による判断結果とその基礎とされた事実関係が具体的に示されており、本件各通知書における本件各更正処分の理由の提示は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという行政手続法第14条第1項本文の制度趣旨に照らしても、同法の要求する理由の提示として欠けるところはないというべきであり、本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法はない。

###### (ハ) 請求人の主張について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のイのとおり、本件各通知書に記載された理由は、どのような事実を認定して、又はどのような証拠書類の記述が事実と異なると認定して、本件各楽器の所在場所が国内でなかったと認定したのかが全く不明であり、記載された理由から課税要件該当性をおよそ判断できず、かつ、摘示された事実から更正の理由を検証し、その適否について検討することができないから、本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法がある旨主張する。

しかしながら、本件各通知書には、行政手続法第14条第1項本文の制度趣旨を充足する程度に原処分庁による判断結果とその基礎とされた事実関係が具体的に記載されており、本件各更正処分に係る理由の提示に本件各更正処分を取り消すべき不備があるとはいえないことは、上記(ロ)のとおりであるから、請求人の主張には理由がない。

##### ロ 理由の差し替えについて

###### (イ) 法令解釈

課税処分の取消請求における審判の対象は、専ら原処分庁の行った課税処分の客観的な適否であり、当該課税処分において認定された課税標準額及び税額がその総額において租税実体法規に定められたところを上回っていなければ、その処分は適法とされることに加え、上記イの(イ)の行政手続法第14条第1項本文の趣旨からすれば、処分理由の差し替えは、これを認めた

のでは、同法が規定する理由の提示制度を全く無意義ならしめるような場合、又は、これを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は認められると解するのが相当である。

(ロ) 検討

原処分庁は、本件各通知書において、本件各取引が国外において行われた取引と認められることを理由に、本件各取引に係る仕入金額の合計額が課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないとして控除対象仕入税額を減少させる旨記載している。

そして、本審査請求において、原処分庁は、本件各取引において帳簿等の保存がないことを理由として、消費税法第30条第7項の規定により、同条第1項の規定による仕入税額控除が認められない旨主張しているところ、請求人はこのことをもって処分理由の差し替えとして認められるものではないと主張するが、原処分庁の帳簿等の保存に関する主張は、本件各取引について、同項に規定する仕入税額控除が適用されないとする点において変更がないといえる。

また、請求人は、本件各取引について消費税法第30条第1項を適用して申告しているところ、同項は、本件各取引に係る帳簿等を保存していることを前提として適用されるのであるから、原処分庁が審査請求の段階において帳簿等の保存に関する主張を追加したとしても、請求人は、現に保存している帳簿等を基に主張立証すれば良く、請求人に新たな負担を課し、格別の不利益を与えるものではないと考えられる。

以上のことからすれば、原処分庁の帳簿等の保存に関する主張は、行政手続法が規定する理由の提示制度を全く無意義ならしめるような場合、又は、これを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合に該当しないことは明らかであり、それが許されないものとはいえない。

(ハ) 請求人の主張について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のロのとおり、帳簿等の保存に関する事項は、譲り受けた資産の所在場所の判定事項とは全く異質なものであるといえ、両者の対象としている事実の間に、基本的課税要件事実の同一性はなく、原処分庁の帳簿等の保存に関する主張は、行政手続法に規定する理由の提示制度を全く無意義ならしめるものであるから、理由の差し替えとして認められるものではない旨主張する。

しかしながら、原処分庁の帳簿等の保存に関する主張は、本件各取引について、消費税法第30条第1項に規定する仕入税額控除が適用されないとする点において変更がないものであり、当該主張を認めても、行政手続法に規定する理由の提示制度を全く無意義ならしめるような場合に該当しないことは、上記(ロ)で述べたとおりであるから、請求人の主張には理由がない。

ハ 小括

上記イ及びロのとおり、本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法はなく、また、消費税法第30条第7項に係る原処分庁の主張は、理由の差し替えとして許されないものであるとはいえない。

(2) 争点2 (本件各取引は、国内において行った課税仕入れに該当し、当該課税仕入れに係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することができるか否か。)について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- (イ) 上記1の(3)のハの(イ)の書面には、「Tokyo delivered」、「delivered made to Japan」、「sold and delivered in Japan」等の記載があるものがあり、これらの記載は、本件各仕入先が楽器を国内に持ち込んで、請求人に引き渡したことを示すものと認められる。

- (ロ) 上記1の(3)のハの(ロ)の書面には、請求人が販売を委託された楽器の名称及び価格、請求人が当該楽器を国内で受領した旨、委託期間等が記載されている。
- (ハ) 上記1の(3)のハの(ハ)の書面には、請求人が本件各仕入先から楽器を購入した日よりも前の日付が貸出日として記載されており、当該記載から、請求人は、購入する前に本件各仕入先から楽器を預かって演奏家や同業者等に貸し出したことが認められる。
- (二) 本件一覧表の「課税仕入れを行った日」欄には、本件各楽器ごとに、別表1の「本件一覧表の日付」欄に記載した各日付が記載されるとともに、本件一覧表に記載された課税仕入れを行った日に請求人が課税仕入れを行ったと判断した基準として「引き渡し日」、「借用品につき購入の意思表示をした日」又は「売買契約書に基づく支払い完了日」のいずれかが記載されている。
- (ホ) そして、別表1の順号12に掲げる楽器については、本件一覧表の「課税仕入れを行った年月日が記載されている場所」欄に「国内で販売を受託した商品につき、3/31に売却と同時に仕入が確定した。領収書は決済時の7/1であり、引き渡し日の記載はない。」との記載がある。また、請求人は、当該楽器に係る取引に関する書類として、領収証の写しを当審判所に提出しており、当該領収証には、当該領収証の作成者の名称、取引された楽器の名称、金額、当該領収証の交付を受ける者として請求人の名称等のほか、「DATE July 1, 2016」と記載されている。
- (ヘ) 請求人が作成し、保存する総勘定元帳の仕入高勘定には、本件各楽器ごとに、別表1の「総勘定元帳の日付」欄に記載した各日付が記載されている。

#### ロ 検討

##### (イ) はじめに

消費税法第30条第1項第1号の規定による仕入税額控除は、国内において行う課税仕入れに適用されること、①同法第4条によれば、課税仕入れが国内において行われたかどうかの判定は、当該課税仕入れが資産の譲受けである場合は、当該資産の譲受けが行われる時において当該資産が所在していた場所が国内にあるかどうかにより判定すべきことになり、また、②同法第30条第7項は、課税仕入れに係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、同条第1項の規定は適用しない旨規定しており、同条第8項及び第9項においては、帳簿及び請求書等について、それぞれ、課税仕入れを行った年月日又は課税資産の譲渡を行った年月日を記載することを求めている。

そこで、以下においては、まず、①本件各楽器の譲受け時の所在場所について検討し、国内に所在していたと認められる場合には、次に、②本件各取引に係る課税仕入れを行った日を認定した上で、帳簿等の記載状況を確認し、帳簿等を保存しない場合に該当するかについて判断する。

##### (ロ) 本件各楽器の譲受け時の所在場所について

請求人は、上記1の(3)のイのとおり、弦楽器の販売等を主たる事業としているところ、本件各楽器については、本件各仕入先から販売依頼を受け、本件各仕入先によって国内に持ち込まれたものを請求人が一定期間預かった上で、展示会への出展、演奏家や同業者への貸出しを行いながら販売したものであり、いずれも、請求人が譲り受けた時には国内に所在していた旨主張し、それを証する証拠として同ハの各書面を当審判所に提出している。そして、請求人が提出したこれらの証拠によれば、上記イの(イ)から(ハ)までに記載した各事実が認められるところ、当該事実から、請求人の主張する取引形態によって本件各取引が行われていたことが推認され、そうすると、請求人は国内において本件各楽器の引渡しを受けたと解するのが相当である。一方、原処分は、本件各取引が行われた時において本件各楽器が所在していた場所が国内であったとは認められない旨主張するだけで、本件各楽器が国内に所在していなかった、あるいは、国外に所在していたこと

を示す客観的証拠を提出しておらず、また、当審判所の調査によっても、請求人の取引形態が請求人の主張するようなものでない、あるいは、本件各楽器が国外に所在していたことを示す客観的証拠は見当たらない。

以上のことからすると、本件各楽器は、請求人が本件各楽器を譲り受けた時に国内に所在したと認めるのが相当である。

(ハ) 課税仕入れを行った日について

消費税法第30条第1項に規定する課税仕入れを行った日がいづであるかは、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の時期に準じて判定するのが相当であり、この資産の譲渡等の時期は、所得税及び法人税における収益の認識基準と同様に、原則として引渡基準によるのが相当であると認められる。そして、請求人は、上記イの(二)のとおり、別表1の「本件一覧表の日付」欄に記載した各日付を課税仕入れを行った日としているところ、これらの日は、取引形態に応じ、事業者から預かった楽器については当該事業者に対して購入の意思を表示した日を、売買契約が締結された楽器については当該契約で定める所有権が移転する時(購入代金を完済した時)を、そのほかの楽器については事業者から楽器を譲り受けた日をそれぞれ課税仕入れを行った日とするものであり、いずれも資産の引渡しの日として合理的であると認められる。また、これらの日が課税仕入れを行った日ではないと認めるに足る証拠もない。

以上のことからすると、別表1の「本件一覧表の日付」欄に記載の各日付を本件各取引に係る課税仕入れを行った日とすることは相当であると認められる。

(二) 帳簿等の保存状況について

消費税法第30条第7項に規定する帳簿については、上記1の(2)ののとおり、同条第8項柱書及び同項第1号において帳簿の記載事項として「課税仕入れを行った年月日」が規定されている(同号ロ)。そして、請求人が作成し、保存する総勘定元帳には、上記イの(ハ)ののとおり、別表1の「総勘定元帳の日付」欄に記載した各日付が記載されているが、本件各取引に係る課税仕入れを行った日は、上記(ハ)ののとおり、別表1の「本件一覧表の日付」欄に記載したとおりであるから、別表1の順号6、順号12から順号15まで、順号19、順号33及び順号34に掲げる各楽器に係る各取引以外の各取引については、課税仕入れを行った日とは異なる日付が総勘定元帳に記載されていることとなる。したがって、これらの各取引については、帳簿に「課税仕入れを行った年月日」が記載されていると認めることはできない。

また、消費税法第30条第7項に規定する請求書等については、上記1の(2)のトののとおり、同条第9項柱書及び同項第1号において請求書、納品書その他これらに類する書類で同号に掲げる事項が記載されているものをいう旨規定しており、一般に、取引において授受される同号に規定する請求書等の書類は、必ずしも1種類とは限らず、複数の書類が想定されるところ、それらの複数の書類によって記載が補完され、同号に規定する請求書等の保存があるといえる場合もあると考えられる。そして、請求人は、上記イの(ホ)ののとおり、別表1の順号12に掲げる楽器に係る取引に関する書類として領収証の写しを当審判所に提出しているところ、当該領収証は、その記載内容からすると、消費税法第30条第9項第1号に規定する請求書、納品書その他これらに類する書類に該当すると認められるものの、請求人も自認するとおり、当該領収証には課税資産の譲渡を行った年月日の記載がないことから、同号に掲げる事項が記載されているとは認められない。

以上のことからすると、別表1の順号6、順号13から順号15まで、順号19、順号33及び順号34に掲げる各楽器に係る各取引(以下「本件各帳簿等保存取引」という。)以外の各取引については、消費税法第30条第8項第1号に規定する帳簿及び同条第9項第1号に規定する請求書等が保存

されているとはいえないから、同条第7項に規定する帳簿及び請求書等の保存がない課税仕入れに該当することとなる。

(ホ) 小括

本件各楽器は、上記(ロ)のとおり、請求人が本件各楽器を譲り受けた時に国内に所在していたと認められ、本件各取引は、いずれも国内において行った課税仕入れに該当するものの、本件各取引のうち本件各帳簿等保存取引以外の各取引については、上記(二)のとおり、帳簿等の保存がない課税仕入れに該当し、また、当審判所の調査の結果によっても、請求人に、災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかつたことを認めるに足る証拠もない。

よって、本件各取引のうち、本件各帳簿等保存取引については課税仕入れに係る消費税額を課税標準額に対する消費税額から控除することができるが、本件各帳簿等保存取引以外の各取引については控除することはできない。

ハ 原処分庁の主張について

(イ) 原処分庁は、上記3の(2)の「原処分庁」欄のイのとおり、本件各仕入先は請求人に対して本件各楽器に係る輸入申告をしたか否かについて明確な回答を拒否しており、また、請求人も本件各楽器に係る輸入申告をしていないことから、本件各楽器が国内に持ち込まれたことを証するものがなく、本件各取引が行われた時において本件各楽器が所在していた場所が国内であったとは認められない旨主張する。

しかしながら、関税法等の規定に基づく申告、いわゆる輸入申告は、原則として、貨物を輸入しようとする者が税関長に対して行うものであるところ、請求人が輸入者でないのであれば、請求人が輸入申告を行っていないことは当然であるし、また、本件各仕入先が輸入申告をしたか否かを明確に回答しないため、本件各楽器に係る輸入申告の存否が明らかではないとしても、その事実からは、本件各楽器を国内に持ち込んだ者及び本件各楽器が国内に持ち込まれた時期が明らかとならないだけであって、当該事実のみをもって、請求人が本件各楽器を本件各仕入先から譲り受けた時において本件各楽器が所在していた場所が国内ではないとまで認めることはできないのであるから、原処分庁の主張には理由がない。

(ロ) また、原処分庁は、上記3の(2)の「原処分庁」欄のロのとおり、本件各楽器を国内に持ち込んだ者が明らかではないことから、本件各楽器の譲受けが行われた時に、本件各楽器が所在していた場所は明らかではないものといわざるを得ず、このような場合においては、消費税法上、本件各仕入先の事務所等の所在地である国外で譲り受けたものとして取り扱われることとなるから、本件各取引は、国内において行った課税仕入れに該当しない旨主張する。

しかしながら、本件各楽器は、その譲受けが行われた時に国内に所在していたと認めるのが相当であることは、上記ロの(ロ)のとおりであるから、原処分庁の主張には理由がない。

ニ 請求人の主張について

請求人は、上記3の(2)の「請求人」欄のロのとおり、総勘定元帳のみの記載内容(課税仕入れの年月日の記載がないことのみ)を捉えて仕入税額控除が否定されるものではない旨主張する。

しかしながら、消費税法は、上記1の(2)のへ及びトのとおり、課税仕入れに係る帳簿及び請求書等のそれぞれについて記載事項を詳細に定めており、仕入税額控除を適用するに当たっては、これらの事項が記載された帳簿及び請求書等の両方を保存することが要件とされているのであるから、請求人の主張には理由がない。

(3) 本件各更正処分の適法性について

上記(1)のイの(ロ)のとおり、本件各更正処分には、理由提示の不備を理由とする違法は認められないが、上記(2)のロの(ホ)のとおり、本件各帳簿等保

取引については、仕入税額控除の適用が認められることから、控除対象仕入税額を再計算すると、それぞれ、平成27年課税期間が8,878,393円、平成28年課税期間が9,618,771円、平成29年課税期間が11,481,260円となり、いずれも本件各更正処分の額を上回る。そして、本件各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

上記を前提に、当審判所において、請求人の本件各課税期間の納付すべき消費税等の額を計算すると、それぞれ、平成27年課税期間が■■■■■■■■、平成28年課税期間が■■■■■■■■、平成29年課税期間が■■■■■■■■となり、いずれも本件各更正処分の納付すべき消費税等の額を下回るから、本件各更正処分は、いずれもその一部を別紙1から別紙3までの各「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

(4) 本件各賦課決定処分の適法性について

本件各更正処分は、上記(3)のとおり、いずれもその一部を取り消すべきであるから、本件各賦課決定処分の基礎となる税額は、それぞれ、平成27年課税期間が■■■■■■■■、平成28年課税期間が■■■■■■■■、平成29年課税期間が■■■■■■■■となる。

また、これらの税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについては、国税通則法第65条《過少申告加算税》(平成27年課税期間及び平成28年課税期間については、いずれも平成28年法律第15号による改正前のもの)第4項第1号(同改正前の第4項)に規定する正当な理由があるとは認められない。

したがって、国税通則法第65条第1項及び第2項の規定に基づいて計算された請求人の過少申告加算税の額は、それぞれ、平成27年課税期間が■■■■■■■■、平成28年課税期間が■■■■■■■■、平成29年課税期間が■■■■■■■■となり、いずれも本件各賦課決定処分の金額に満たないから、本件各賦課決定処分は、いずれもその一部を別紙1から別紙3までの各「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

(5) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の一部を取り消すこととし、主文のとおり裁決する。

<別紙リンクに収録>

別表1 本件各取引の内訳

別表2 審査請求に至る経緯

別紙1 取消額等計算書

〔自 平成26年11月1日 至 平成27年10月31日 課税期間分 消費税  
地方消費税 (法人)〕

付表 国税通則法第65条第2項の規定の適用がある場合の過少申告加算税の計算

別紙2 取消額等計算書

〔自 平成27年11月1日 至 平成28年10月31日 課税期間分 消費税  
地方消費税 (法人)〕

付表 国税通則法第65条第2項の規定の適用がある場合の過少申告加算税の計算

別紙3 取消額等計算書

〔自 平成28年11月1日 至 平成29年10月31日 課税期間分 消費税  
地方消費税 (法人)〕

付表 国税通則法第65条第2項の規定の適用がある場合の過少申告加算税の計算

別紙4 本件各更正処分の理由(同理由中の「1 控除対象仕入税額」の部分のみを抜粋したもの。なお、以下は平成27年課税期間のものであり、記載金額以外は、平成28年課税期間及び平成29年課税期間も同様である。)

消費税法施行令第6条第1項第10号は、譲渡資産の所在していた場所が明らかでないものについて、その資産の譲渡等を行う者の当該譲渡等に係る事務所等の所在地で判定することとなっているところ、貴法人が楽器の譲渡を受ける時に当該楽器の所

在していた場所は明らかではなく、次表のとおり、当該楽器の譲渡を行う者の事務所等が国外に所在していることから、消費税法上、当該取引は国外で行われた取引となり、当該楽器に係る仕入金額の合計額39,129,134円は、課税仕入れに係る支払対価の額に該当しません。したがって、控除対象仕入税額を再計算した結果、控除対象仕入税額が2,282,533円減少しました。

(表省略)

行政文書の名称	裁決書：東裁(諾)令3第7号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙1 不開示とした部分とその理由

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

- ▼ [別表1・別表2、別紙1・付表～別紙3・付表](#)
- ▼ [別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

### 原本URL

原本なし

### 関連判決等

[裁決](#)

F0-5-365 (閲覧中)



別表1 本件各取引の内訳

(単位：円)

順号	品名	金額	本件一覧表の日付	総勘定元帳の日付
1		719,493	平成26年10月25日	平成26年11月6日
2		287,797	平成26年10月25日	平成26年11月6日
3		2,679,960	平成26年11月5日	平成26年11月27日
4		3,349,920	平成26年12月15日	平成26年12月24日
5		314,464	平成27年5月上旬	平成27年5月20日
6		700,000	平成27年6月3日	平成27年6月3日
7		31,077,500	平成27年7月21日	平成27年8月5日
8		4,654,850	平成27年10月31日	平成27年11月10日
9		939,600	平成28年2月1日	平成27年12月11日
10		2,596,580	平成28年1月4日	平成28年1月14日
11		334,506	平成28年1月20日	平成28年3月1日
12		850,000	平成28年3月31日	平成28年3月31日
13		2,031,120	平成28年4月1日	平成28年4月1日
14		451,360	平成28年4月1日	平成28年4月1日
15		902,720	平成28年4月1日	平成28年4月1日
16		3,191,700	平成28年3月16日	平成28年5月6日
17		120,386,450	平成28年4月26日	平成28年5月16日
18		510,167,500	平成28年5月9日	平成28年5月28日
19		2,221,800	平成28年6月1日	平成28年6月1日
20		475,225,076	平成28年5月19日	平成28年6月2日 平成28年7月4日
21		3,598,000	平成28年7月21日	平成28年8月1日
22		6,682,000	平成28年7月21日	平成28年8月1日
23		1,490,165	平成28年7月21日	平成28年8月1日
24		2,233,582	平成28年8月1日	平成28年8月12日 平成28年8月16日

別表1 本件各取引の内訳（続き）

順号	品名	金額	本件一覧表の日付	総勘定元帳の日付
25		459,435	平成28年7月14日	平成28年8月16日
26		1,590,460	平成28年10月3日	平成28年10月24日
27		1,548,750	平成29年4月4日	平成29年4月5日
28		2,065,000	平成29年4月4日	平成29年4月5日
29		2,364,320	平成29年5月5日	平成29年5月15日
30		722,041	平成29年6月12日	平成29年6月19日
31		1,340,934	平成29年6月12日	平成29年6月19日
32		958,655	平成29年6月18日	平成29年6月28日
33		515,556	平成29年7月4日	平成29年7月4日
34		644,444	平成29年7月4日	平成29年7月4日

## 法人税

## 裁決

J 131-2-03

〔減価償却資産の償却 取得価額（有形減価償却資産）〕 一括取得した土地及び建物について、各資産の取得価額等の算定に当たり、不動産鑑定評価における積算価格比によりあん分するのが合理的であるとした事例（①平成30年3月1日から平成31年2月28日まで及び平成31年3月1日から令和2年2月29日までの各事業年度の法人税の各更正処分並びに令和2年3月1日から令和3年2月28日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分、②令和2年3月1日から令和3年2月28日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分、③平成30年3月1日から平成31年2月28日まで及び平成31年3月1日から令和2年2月29日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分・①③一部取消し、棄却②一部取消し・令05-06-21公表裁決）

【国税不服審判所ホームページ】

## 概要

## 《ポイント》

本事例は、請求人が一括取得した土地及び建物について各資産の取得価額等を算定するに当たり、建物の価値を増加させると認められる改修工事が行われていた建物及びこれと一括取得した土地については、当該価値の増加が反映されていないと認められる固定資産税評価額の比ではなく、不動産鑑定評価における積算価格比によりあん分するのが合理的であると判断した事例である。

## 《要旨》

請求人は、売買により一括取得した土地及び建物について、まず当該土地の路線価に地積を乗じることにより当該土地の売買代金相当額を算出し、これを売買代金の総額から差し引くことにより当該建物の売買代金相当額を算出する方法（本件差引法）により算出すべきである旨主張する。

しかしながら、本件差引法を用いて土地及び建物の売買代金相当額を区分した場合、土地の売買代金相当額に反映されるべき価額が反映されず、土地の売買代金相当額が客観的な時価に比して低額になる一方、当該価額が建物の売買代金相当額に転嫁され、建物の売買代金相当額が客観的な時価に比して高額になるという看過し難い不均衡が生じるから、本件差引法は合理的とは認められない。

一方、原処分庁は、当該土地及び建物の各売買代金相当額は、土地及び建物の売買代金総額を各資産の固定資産税評価額比によりあん分する方法（固定資産税評価額比あん分法）により算出すべきである旨主張するところ、確かに、固定資産税評価額比は、土地及び建物の価額比を推認する手がかりとして一般的な合理性を有するものであるから、固定資産税評価額比あん分法は、一般的には合理的な算定方法であると認められる。

しかしながら、本件の一部の建物には時価を増加させると認められる改修工事が実施されていたにもかかわらず、当該建物の固定資産税評価額にはこれらの時価の増加が反映されていない。

他方、当該一部の建物及びこれと一括取得された土地について請求人が提出した不動産鑑定評価書における土地及び建物の積算価格の比は、土地及び建物の時価の価額比を推認する手がかりとして一定の合理性が認められる上、改修工事の実施を踏まえたものであり、当該一部の土地・建物については、固定資産税評価額比あん分法よりも当該積算価格比によりあん分する方法を用いることがより合理的であると認められる。

したがって、当該一部の土地・建物については当該積算価格比によりあん分する方法を、他の土地・建物については、固定資産税評価額比あん分法を用いるのが相当である。

## 《参照条文等》

法人税法施行令第54条  
消費税法第30条

裁決年月日 R05-06-21  
裁決事例集 J131-2-03

**本文**

**TAINSキーワード**

**別紙リンク**

**原本URL** 原本なし

**関連判決等** 裁決 J131-2-03 (閲覧中)



相続税

地裁

Z888-2607

東京地方裁判所令和4年（行ウ）第186号相続税更正処分等取消請求事件（棄却）（確定）  
国側当事者・国（渋谷税務署長）

令和5年8月31日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【貸付金債権の評価／同族会社に対する貸付金の回収可能性／相続開始後に解散・清算】

## 概要

### 判示事項

- 1 被相続人甲の遺言によりその一切の財産を相続した原告は、その相続に係る相続税について渋谷税務署長（処分行政庁）に申告したところ、処分行政庁から、被相続人がA株式会社（本件法人）に対して有していた額面6036万4325円の貸付金債権（本件債権）について、上記申告時の評価額（1405万4288円）が過少であるとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けた。
- 2 評価通達205《貸付金債権等の元本価額の範囲》は、その（1）ないし（3）の事由のほか、「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」も評価通達204《貸付金債権の評価》による評価の例外的事由として掲げているが、これが評価通達205（1）ないし（3）の事由と並列的に規定されていることからすると、上記「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」とは、評価通達205（1）ないし（3）の事由と同程度に、債務者が経済的に破綻していることが客観的に明白であり、そのため、債権の回収の見込みがないか、又は著しく困難であると確実に認められるときをいうものと解すべきである。
- 3 本件法人は、平成20年10月期ないし平成29年10月期（本件各事業年度）において、ほぼ継続して債務超過の状況にあったものであるが、その債務のほとんどは本件法人の代表者あるいはその親族からの借入金であり、これは無利息かつ返済期限のないものであった上、本件法人の相続開始日時時点の借入金は、本件債権である6036万4325円と原告に対する29万3300円であって、その債権者は全て原告であったのであるから、本件法人の代表取締役である原告が自らその返済時期や方法を調整することは可能であったといえ、直ちに返済を要するものではないことは明らかである。
- 4 また、本件法人には、〇〇201号室及び〇〇601号室の不動産賃貸による賃料収入が継続的にあり、その損益の状況は、本件各事業年度において、低額とはいえない難い額の役員報酬を継続的に支払った上で、現金出金を伴わない減価償却費を計上していた平成20年10月期ないし平成23年10月期は、減価償却費を除けばいずれも税引前当期純利益は黒字、平成24年10月期以降は、修繕費を30万円以上計上した平成24年10月期、平成25年10月期及び平成27年10月期以外は税引前当期純利益は黒字であったものであり、本件法人は相続開始日時時点でも営業を継続していたものである。
- 5 相続開始日後も本件法人を存続させ、将来にわたって生じ得る経常利益を本件債権の返済に充てることは可能であったものと解すべきであって、本件法人の解散及び清算は、損害のこれ以上の拡大を防ぐためにやむなく行われたというよりは、飽くまでも本件法人における経営上の判断の結果によるものと認められる。
- 6 以上の事情に照らせば、本件法人が、経済的に破綻していることが客観的に明白で、本件債権の回収の見込みがない又は著しく困難であると確実に認められるものであったとはいえず、本件債権について、「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」に当たるとはいえないというべきである。したがって、評価通達205の定めは適用はなく、本件債権は、評価通達204の定めにより、相続開始日における元本価額である6036万4325円と評価すべきである。

7 原告は、①代表取締役就任時78歳と高齢であって本件建物の管理のために定期的に通勤することは困難であった旨、②相続開始日より前に被相続人との間で本件法人の事業を継続しない決定をしていた旨及び③平成28年10月期の当期純利益35万1564円を本件債権6036万4325円の返済に充てたとしても返済が完了するのは172年後である旨を主張するが、①〇〇201号室及び〇〇601号室の管理を原告以外の者に任せることも可能であったといえること、②かかる決定の存在を示す的確な証拠はないし、仮にそのような決定をしていたとしても、それは前記説示のとおり、飽くまでも経営上の判断によるものといえること、③本件債権の回収に長期間を要する見込みがあるとしても、評価通達205(1)ないし(3)の事由と同程度に本件法人の破綻を示すものとはいえないことからすれば、上記①ないし③のような各事情をもって、本件法人の経済的な破綻を客観的に裏付けるものということとはできない。

判決年月日 R05-08-31

国税庁訴資 Z888-2607

## 本文

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

▼ [別紙2～別紙4](#)

▼ [別紙7～別紙9](#)

▼ [別紙、別表 不開示とした部分とその理由](#)

### 原本URL

原本なし

### 関連判決等

[地裁](#)

Z888-2607 (閲覧中)

