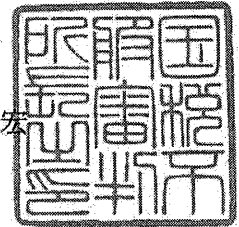


裁 決 書

東裁(諸)平 23 第 1 号

平成 23 年 7 月 1 日

国税不服審判所長 孝 橋



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原処分

平成22年3月2日付でされた[redacted]相続開始に係る相続税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

原処分は、いずれもその一部を別紙1「取消額等計算書」のとおり取り消す。

理 由

A 21462

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、別紙2記載のマンション（以下「本件マンション」という。）を、相続財産として財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付課評2-5ほかによる改正前のものをいい、以下「評価基本通達」という。）に基づき評価して相続税の申告をしたのに対し、 が、請求人は、 （以下「本件相続開始日」という。）に死亡した養父である （以下「本件被相続人」という。）から同マンションの取得に係る代金相当額の贈与を受けたとみなされるから、その代金相当額は相続開始前3年以内の贈与財産に該当し相続税の課税価格に加算されるとして相続税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行ったことから、請求人が、当該各処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、本件被相続人の相続人であり、この相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書に別表1の「申告」欄のとおり記載して法定申告期限内に申告した。

ロ は、これに対し、原処分庁所属の職員の調査に基づき、平成22年3月2日付で別表1の「更正処分等」欄のと通りの更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。

ハ 請求人は、平成22年4月28日、本件更正処分等を不服として異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年6月24日付で、いずれも棄却の異議決定をした。

ニ 請求人は、平成22年7月22日、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして審査請求をした。

(3) 関係法令等の要旨

別紙3のとおりである。

(4) 基礎事実

イ 本件被相続人の状況及び相続関係等

(イ) 平成19年7月4日、本件被相続人は、 、 及び の診断名で、 に入院した。

(ロ) 平成19年7月18日、本件被相続人は、において、
を受けた。

(ハ) 平成19年9月3日、本件被相続人は、に転院したが、その後退院することなく、に死亡した。享年であった。

なお、本件相続に係る相続人は請求人のみである。

ロ 本件マンション取得の経緯

(イ) 平成19年8月1日付で、本件被相続人名義で、
（以下「」という。）との間で、本件マンションを対象とし、媒介価額を293,000,000円とする一般媒介契約が締結された。

(ロ) 平成19年8月2日、の本件被相続人名義の定期預金口座（口座番号）から、額面30,000,000円の持参人払式小切手が振り出された。

(ハ) 平成19年8月4日付で、本件被相続人名義で、
（以下「」という。）との間で、本件マンションにつき、下記のとおりの売買契約（以下「本件売買契約」といい、本件売買契約に係る契約書を「本件売買契約書」という。）が締結された。

売買金額：293,000,000円

手付金：本契約締結時支払 30,000,000円

残代金：平成19年8月24日支払 263,000,000円

なお、本件売買契約書の買主欄は、「」と記載されていた。

(ニ) 平成19年8月15日、の本件被相続人名義の普通預金口座（口座番号）から、9,181,746円が振込みにより、
に支払われた。

(ホ) 平成19年8月16日、本件マンションにつき、本件被相続人への所有権移転登記が経由された。

同日、の本件被相続人名義の普通預金口座（口座番号）から、残代金等の金額合計263,201,614円が、等に支払われた。

ハ 本件マンション転売の経緯

- (イ) 平成19年11月13日、請求人は、本件マンションにつき、相続を原因とする所有権移転登記を経由した。
- (ロ) 平成20年2月2日付で、請求人と■■■■■との間で、媒介価額を328,000,000円とする、本件マンションの一般媒介契約が締結された。
- (ハ) 平成20年5月30日付で、請求人と■■■■■
(以下「■■■■■」という。)との間で、媒介価額を315,000,000円とする本件マンションの一般媒介契約が締結された。
- (ニ) 平成20年7月23日付で、請求人と■■■■■(以下「■■■■■」という。)との間で、本件マンションを■■■■■に対して代金285,000,000円で売却する旨の売買契約が締結された。
なお、媒介業者は、■■■■■である。
- (ホ) 平成20年7月24日、■■■■■は、本件マンションにつき、売買を原因とする所有権移転登記を経由した。
- (ヘ) 平成20年7月24日付で、■■■■■と■■■■■との間で、媒介価額を315,000,000円とする、本件マンションの一般媒介契約が締結された。
- (ト) 平成20年8月29日付で、■■■■■と■■■■■との間で、媒介価額を315,000,000円とする、本件マンションの一般媒介契約が締結された。

2 争点

- (1) 本件相続税に係る調査の適法性
- (2) 本件更正処分等の理由の差替え等の可否
- (3) 本件マンションは相続財産か否か
- (4) 仮に本件マンションが相続財産であるとした場合の評価方法
- (5) 重加算税賦課決定処分の適否

3 争点1 本件相続税に係る調査の適法性

(1) 主張

イ 原処分庁

相続税法第60条《当該職員の質問検査権》に定める税務職員の質問検査権の範囲、程度、時期、場所等実施の細目については、質問検査の必要性和相手方の私的利益との比較衡量において社会通念上相当と認められる範囲内である限り税務

職員の合理的な選択にゆだねられていると解すべきである。

本件において、原処分庁所属の調査担当職員（以下「原処分調査担当者」という。）は、 等に対して質問検査権に基づき本件被相続人の意思能力を確認するため本件被相続人に係るカルテ等の開示を求め、同病院等から当該カルテ等入手したものであり、適法な税務調査である。

ロ 請求人

相続税法第60条第1項は、質問検査権の対象として、帳簿書類その他の物件と限定列挙しているところ、医師の診療カルテ等は、同項に規定する「その他の物件」に該当しないから、質問検査権の対象とならない。

したがって、本件調査手続は違法であり、本件カルテ等は違法な手続によって収集された証拠であるから、証拠能力を欠く。

(2) 判断

イ 相続税法第60条第1項は、国税局の職員は、相続税に関する調査について必要があるときは、納税義務者又は納税義務があると認められる者に対し質問し、又はこれらの者の財産若しくはその財産に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる」と規定しているところ、この場合における質問検査の範囲、程度、時期、場所等、実定法上特段の定めのない細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当と認められる範囲内である限り、権限ある税務職員の合理的な選択にゆだねられており、納税義務者の取引先等に対して行う調査についても、それが社会通念上相当と認められる範囲内にとどまる限りは、適法な税務調査と解するのが相当である。

ロ そして、上記1の(4)のイ及びロのとおり、本件被相続人は、本件売買契約及び所有権移転登記時に と高齢であること、同契約時に に入院していたこと、同契約締結後約1か月余り後に死亡していることからすると、本件マンションが本件被相続人の相続財産となるか否かの判断に当たっては、本件被相続人の意思能力の有無が問題となりうるところ、原処分調査担当者が、平成19年7月から同年9月までの期間における本件被相続人の意思能力を確認するために 等に臨場し、関係資料の収集及び関係者への聴取調査等を行ったのも、本件売買契約が本件被相続人の意思に基づいて実行されたものか否かを確認する調査の一環としてなされたものと認められる。

したがって、原処分庁の調査担当職員のおける調査手続に違法な点は認められず、同調査手続において収集された本件被相続人のカルテ等は違法収集証拠とはならないから、証拠能力は否定されない。

4 争点2 本件更正処分等の理由の差替え等の可否

(1) 主張

イ 原処分庁

原処分庁は、相続税法第9条《贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合》の適用がある旨の主張を撤回したのではなく、異議決定において本件更正処分を適法とする主張を追加したにすぎない。

ロ 請求人

原処分庁は、請求人が本件被相続人名義の預金を払い戻した時に贈与があり、相続開始前3年以内の贈与財産の加算を理由として本件更正処分等を行っているが、異議決定においては、本件マンションの取得に充当した現金が相続財産であるとして異議申立てを棄却している。

このような理由の差替えは違法であるから、本件更正処分等は取り消されるべきである。

(2) 判断

イ 課税処分の取消請求において、審判の対象は、もっぱ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となる。

したがって、原処分庁は、原処分時や異議決定時の処分理由に拘束されることなく、当該課税処分の客観的な課税根拠について異議申立て又は審査請求の段階で随時新たな主張を行うことができるものと解するのが相当である。

ロ 以上から、原処分庁が、異議決定において、原処分時には主張していなかった新たな理由を主張したとしても、このような理由の追加又は差替えは違法とはならない。

よって、請求人の主張には理由がない。

5 争点3 本件マンションは相続財産か否か

(1) 主張

イ 原処分庁

(イ) 本件被相続人が ██████████、██████████、██████████、
 ██████████、██████████、██████████、
 ██████████、██████████、██████████、
 ██████████、██████████、██████████、

からすれば、平成18年10月6日以降、本件被相続人には意思能力が欠缺していたと認められる。

(ロ) したがって、請求人を本件被相続人の代理人とする旨の平成19年7月20日付の委任状（以下「本件委任状」という。）や関係者の申述の信ぴょう性には疑問があるから、本件被相続人から請求人に対し本件マンション購入の委任があったとは認められない。

(ハ) 請求人は、本件被相続人にあたかも本件マンションの購入意思があったかのように本件委任状を作成し、これに基づき、本件相続税の節税を意図して、本件被相続人の財産を現金から本件マンションに化体させたものと認められる。

したがって、本件被相続人の相続財産中、本件マンションの相続税評価額の部分については、本件マンションの取得に充当した現金として評価するのが相当である。

(ニ) そして、請求人が本件マンションの取得資金に充てるため本件被相続人名義の預金から払い戻した金員については、当該金員は当該口座から払い戻された時点で本件被相続人の支配下から完全に離れ、請求人が自由に費消できる状態にあったと認められることから、相続税法第9条に定める請求人が受けた利益に当たるといふべきである。

ロ 請求人

(イ) 本件被相続人は、入院前から入院中にかけて、請求人に対し、本件マンションの購入を指示し、請求人は、本件被相続人の指示に基づき、本件被相続人の手足となって、本件マンションを購入したものであるから、本件マンションの購入の効果は、本件被相続人に帰属する。

(ロ) 仮にそうでないとしても、請求人は、本件被相続人から、本件マンションの購入につき委任を受けている。

そして、以下の理由から、本件被相続人に意思能力があったことは明らかで

あり、上記委任契約は有効に成立しているから、本件売買契約の効力は、本件被相続人に帰属する。

- A 本件被相続人は、平成19年9月8日夕方、最後の遺言をしており、その時まで意思能力があった。
- B の患者の意思能力の有無は精神科医等の専門医が行うものであり、素人が判断できるものではない。
- C 本件被相続人の はもっぱら によるものである。
をもって、原処分庁が主張するように意思能力がないと判断することには医学的な正当性はない。

(ハ) したがって、本件マンションは相続財産となる。

(2) 判断

イ 意思能力とは、自己の行為の法的な結果を認識・判断することができる能力をいい、意思能力の有無は、個々の具体的な法律行為について、当該事実関係のもとに、行為者の年齢・知能などの個人差その他の状況を考慮して、実質的・個別的に判断するのが相当である。

ロ 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件被相続人の病状及びその程度

- A 本件被相続人は、平成19年4月ころ、自宅で転倒し、 となった。
本件被相続人は、 となったことから、主治医の紹介を受け、平成19年7月4日に、 目的で、 に入院した。
入院時に主治医からの紹介状に記載された病名は、 、 、 、 であった。
- B 本件被相続人は、 入院後、 が判明した。
- C 本件被相続人は、平成19年7月18日、 において、 を受けた。
- D 本件被相続人は、平成19年9月3日、 から に転院した。転院時点では、 であった。
- E 本件被相続人は、 、 において死亡した。

(ロ) 本件被相続人の[redacted]の程度

A 平成18年10月、本件被相続人の主治医が本件被相続人に対し、[redacted]
[redacted]を行ったところ、[redacted]という結果であった。

B [redacted]、[redacted]:[redacted]、[redacted]
[redacted]:[redacted]、[redacted]:[redacted]、[redacted]:[redacted]
[redacted]、[redacted]:[redacted]、[redacted]
[redacted]、[redacted]
[redacted]、[redacted]、[redacted]、[redacted]
[redacted]。

(ハ) [redacted]入院前の本件被相続人の状態

A 平成17年ころは、[redacted]、[redacted]
[redacted]、[redacted]、[redacted]
[redacted]。

B 平成18年6月になると、本件被相続人は、[redacted]
[redacted]、[redacted]、[redacted]
[redacted]
[redacted]。

さらに、本件被相続人は、[redacted]、[redacted]
[redacted]、[redacted]。

C 平成18年10月になると、本件被相続人は、[redacted]
[redacted]、[redacted]。

さらに、[redacted]
[redacted]、[redacted]、[redacted]。

また、[redacted]、[redacted]
[redacted]。

D 平成19年4月には、本件被相続人は、[redacted]、[redacted]、[redacted]
[redacted]、[redacted]
[redacted]。

[redacted]、[redacted]、[redacted]、[redacted]、[redacted]
[redacted]、[redacted]、[redacted]、[redacted]、[redacted]

■
E 本件被相続人は、■。

(ニ) ■入院後の本件被相続人の状態

A ■入院時から、同病院退院時まで一貫して、本件被相続人は、
■、■。

また、■には、一貫して、
■と記載されている。

B 平成19年7月ころ、本件被相続人は、
■、■、■であった。

C 平成19年8月31日の■の記載からも明らかなとおり、本件被
相続人には、■が認められた。

(ホ) 医師の判断

本件被相続人の主治医は、
■と判断していた。

ハ 本件被相続人の請求人に対する本件マンション購入に関する委任の有無につ
いて

(イ) 上記口の各事実のとおり、本件被相続人は、平成18年6月ころからは、
■が認められ、■、同年10月ころには、
■、
■、本件被相続人は、■、■に
入院した時点では、■、■入院後も、
■、■も認められたこと、
■にも一貫して、■が記載されて
いたことからすれば、本件被相続人は、遅くとも、本件売買契約の話が始まっ
たと請求人が主張する平成19年初めの時点では既に、
■と認めるのが相当である。

したがって、請求人が本件被相続人の本件マンションの購入の意思を確認し
た上で、本件委任状を作成し、本件マンションの購入に至ったという事実が
あったとは認められない。

(ロ) この点、請求人は、本件被相続人は、平成19年9月8日夕方、最後の遺言をし

ており、その時まで意思決定をすることができた、本件被相続人は、入院前から入院中にかけて、請求人に対し、本件マンションの購入を指示していた等と主張し、の代表取締役である（以下「」という。）は平成19年春ころ、請求人を通じて本件被相続人宅に呼ばれ、不動産を購入することについて話があった旨申述する。

しかしながら、本件被相続人は、平成18年6月ころよりの症状が認められ、、平成19年4月ころからは、

にかんがみれば、本件被相続人が平成19年春に請求人を通じてを自宅に呼んで不動産購入の相談をすることができたとは考え難く、請求人の主張及びの申述は信用できない。

(ハ) また、の従業員（以下「」という。）は、平成19年7月20日に、（以下「」という。）と共にに入院中の本件被相続人に面会し、本件マンション購入の意思を確認した旨、請求人の主張に沿う申述をする。

しかしながら、は、に行ったのは平成19年7月20日のみであり、その際、同行したのは請求人一名である旨一貫して申述している。

一方、は、日々の出張の交通費をに請求しているところ、平成19年7月20日の請求には、への出張に該当するような請求がないことが認められ、同日に限り、がに赴いた交通費を請求しなかったというのは不自然である。

以上のとおり、の申述は、の申述と矛盾するのみならず、の交通費の請求内容とも相反するものであり、到底信用することはできない。

(ニ) は、平成19年7月20日、に本件被相続人を訪ねた際の状況について、請求人が、今回の売買はに依頼するような発言をしたのに対し、「あ〜」のような返事であった、その後何かしらの会話があった後「お前に任せてある」というような意味の言葉を発したと思うが詳しくは覚えていない、委任状を書いてもらうために病院に行ったが、本件被相続人は、署名押印してもらうことは無理な感じがしたので、署名押印の依頼はできず、委任状の内容について本件被相続人に説明でき

るような状況ではなかった、また、本件委任状については知らないし内容も分からない旨申述する。

上記の申述は、本件被相続人の
、
が
に本件被相続人を訪問したのは、同人が
を受けた日の翌々日であること等にもよく符合する。

本件被相続人の
に加え、上記のような平成19年7月20日当時の本件被相続人の状況をあわせかんがみれば、本件被相続人に
があったとは考え難い。

なお、
は、本件被相続人が「お前に任せてある」というような意味の言葉を発したと思う旨申述するが、仮に、本件被相続人が請求人に対し、お前に任せてある旨述べたとしても、本件被相続人の
の状況にかんがみれば、
、本件被相続人にそのような発言があったことをもって、同人に意思能力があったと認めることはできない。

(ホ) 請求人は、本件売買契約締結に関し、本件委任状があることから、本件被相続人が請求人に本件マンションの購入を委任したことは明らかである旨主張する。

本件委任状における本件被相続人の署名は、請求人の記載によるものであり、同委任状の末尾に、手書きで「司法書士
立会の元で、確認、署名す。」と記載されており、請求人は、
が本件被相続人に「本件マンション購入にあたって私に登記を委任されますか」と聞いたところ、本件被相続人は任せる旨返事をし、その後の件について話そうとしたら、
の言葉をさえぎって「あとは
に任せるから」とはっきり態度を示した旨、本件被相続人の病室で
を立会わせて請求人を代理人とする趣旨の本件委任状を作成した旨申述する。

しかしながら、
の申述によれば、
が
に本件被相続人を訪れた際は本件被相続人に説明できるような状況ではなかったこと、
は、本件委任状については知らず内容も分からないことが認められ、そうすると、請求人が本件被相続人の病室で
を立ち合わせて本件委任状を作成したとする請求人の申述は信用できない。

(ハ) 請求人は、平成19年8月1日に、 が来て本件被相続人に重要事項の説明をしたが、同日付の重要事項説明書には、本件被相続人名義の署名、押印がなされていることから、本件被相続人が請求人に対し、本件マンションの購入を委任していたことは明らかである旨主張し、 も、本件被相続人に重要事項説明を行ったところ、本件被相続人は、「うん」とか「はい」と言った旨申述する。

しかしながら、本件被相続人の の症状に照らすと、平成19年8月1日当時、本件被相続人が重要事項の説明を受けて があったとは認め難い。さらに、本件被相続人は平成19年7月の時点で、 にあったこと、重要事項説明書の本件被相続人名義の署名の筆跡が請求人の筆跡に酷似すること、本件被相続人の印として押印された印影が請求人が平成20年2月2日に との間で締結した一般媒介契約書に請求人の印として押印された印影と同一であることにかんがみれば、本件被相続人が、重要事項の内容を理解し、自ら重要事項説明書に署名押印したとは考え難く、請求人の申述は信用できない。

ニ 本件売買契約の効力について

(イ) 上記のとおり、本件被相続人が請求人に対し、本件マンションの購入に関する委任をした事実は認められず、本件委任状が作成されているとしても、本件被相続人は意思無能力者であったから、当該委任契約は無効である。

そうすると、請求人が本件被相続人の代理人として行った本件売買契約は無権代理行為となる。

(ロ) しかしながら、請求人は、上記1の(4)のイの(ハ)のとおり、本件被相続人の唯一の相続人であるところ、無権代理人である請求人は、本人である本件被相続人の資格において無権代理行為の追認拒絶権を行使することは信義則上認められないから、無権代理行為は当然有効となり、本人である本件被相続人が自ら本件売買契約をしたのと同様の法律上の地位を生じることとなる。

(ハ) したがって、本件マンションは、本件相続の相続財産となるから、本件マンションの取得に充当した現金を相続財産であるとする原処分庁の主張は、その前提において誤っているものといわざるを得ない。

そして、原処分庁が、請求人が本件被相続人から贈与を受けたと主張する金

員は、上記1の(4)のロの各事実のとおり、すべて本件被相続人名義での本件マンションの購入代金及び仲介手数料等の付帯費用の支払に充てられており、本件被相続人の預金が本件被相続人名義の本件マンションの購入代金等に充てられたものにすぎないから、本件マンションの購入に当たり、請求人が本件被相続人から相続税法第9条に定める利益を受けた事実はなく、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。

6 争点4 仮に本件マンションが相続財産であるとした場合の評価方法

(1) 主張

イ 原処分庁

本件被相続人の相続財産中、本件マンションについては、本件マンションを取得した経緯から評価基本通達の定めによって評価することは相当でなく、本件マンションの取得に充当した現金として評価するのが相当である。

ロ 請求人

(イ) 相続財産は本件マンションであり、その評価額は評価基本通達に基づき評価した価額である58,018,224円とすべきである。

(ロ) 本件は、租税負担の公平を著しく害することが明らかであるとして評価基本通達によらないことが相当と認められる場合には該当しないから、本件マンションの評価はあくまでも評価基本通達に基づいて行われるべきである。

仮に、本件マンションについて評価基本通達に基づかない評価が行われるとすれば、マンションを相続した他の納税者と異なる方法によって評価をされることとなり、公平ではない。

(2) 判断

イ 法令解釈等

相続税法第22条《評価の原則》は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるものと規定しており、ここでいう時価とは、相続開始時における財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的な交換価値をいう。

しかしながら、財産の客観的交換価値は必ずしも容易に把握されるものではないから、課税実務上は、財産評価の一般的基準が評価基本通達によって定められ、

原則として、これに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。

そして上記通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができる。しかし課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえって納税者間の実質的な租税負担の公平を害することとなる場合には、形式的平等を犠牲にしても、実質的な租税負担の平等の実現を図るべきであり、具体的な相続財産の価額の評価について、評価基本通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合には、評価基本通達によらず、他の合理的な方式によってこれを評価することが相続税法第22条の法意に照らして当然に許されるものというべきである。

ロ 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

- (イ) 本件マンションの購入目的は、相続税の節税のためである。
- (ロ) 本件マンションの購入価額は293,000,000円であり、本件マンションを評価基本通達に基づいて評価すると、土地41,181,124円、建物16,837,100円の合計58,018,224円である。
- (ハ) 本件被相続人名義で本件マンションを購入してから、請求人がに本件マンションを譲渡するまでの間、本件被相続人が本件マンションを訪れたことはなく、請求人が、たまに窓を開け、水を流しに行く程度で、本件マンションを利用した事実は一切ない。
- (ニ) 請求人は、本件被相続人死亡の約4か月後には本件マンションの売却を依頼する一般媒介契約を締結した。
- (ホ) 請求人は、本件マンションをなかなか売却できず、本件マンションを、に285,000,000円で売却した。
- (ヘ) は本件マンションを購入した日の翌日には、本件マンションの売却を依頼する一般媒介契約を締結した。
- (ト) 本件マンションの近傍に所在する国土利用計画法施行令第9条《基準地の標準価格》第1項に規定する基準地の価格動向は、平成19年7月1日ないし同20年7月1日の間において、対前年比プラス3.03%ないしマイナス1.96%であり、ほ

ば横ばいの状況にある。

ハ 本件マンションの評価方法について

(イ) 上記1の(4)のロ及びハの基礎事実及び上記ロの認定事実が認められることからすれば、請求人は、評価基本通達による不動産評価額が実勢価格よりも低く、本件マンションの購入価額と本件マンションの評価額との差額が多額であることを認識しながら、当該差額234,981,776円について、本件相続税の課税価格を圧縮し相続税の負担を回避するために、■■■■■、自己の行為の結果を認識するに足る能力を欠いていた本件被相続人の名義を無断で使用し、本件売買契約に及んだものであることは、これを優に認めることができる。

そして、このような場合に、評価基本通達に基づき本件マンションを評価することは、相続開始日前後の短期間に一時的に財産の所有形態がマンションであるにすぎない財産について実際の価値とは大きく乖離して過少に財産を評価することとなり、納税者間の実質的な租税負担の平等を害することとなるから、上記の事情は、評価基本通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情に該当するというべきである。

(ロ) この点、請求人は、本件につき、評価基本通達によらずに評価することは、他の納税者との公平を害する旨主張する。

しかしながら、上記のとおり、課税手続における形式的平等を貫くことにより、かえって納税者間の実質的な租税負担の公平を害することとなる場合には、実質的な租税負担の平等の実現のために、評価基本通達によらないでこれを評価することが正当として是認されるような特別な事情があると判断されるのであるから、請求人の主張には理由がない。

(ハ) 上記のとおり、本件マンションは評価基本通達の定めによらず、他の合理的な方法による評価が許されるものと解するのが相当である。

そうすると ①本件被相続人の本件マンション取得時（平成19年8月）と本件相続開始時が近接していること、②本件被相続人の本件マンションの取得時の金額が293,000,000円であること、③請求人から本件マンションを取得した■■■■■が売却を依頼した時点（平成20年7月及び同年8月）の媒介価額は、315,000,000円であること、④本件マンションの近傍における■■■■■の基準地の価格は、上記ロの(ト)のとおり、本件相続開始日の前後においてほぼ横ばいであ

ること等を参酌すると、本件相続開始時における本件マンションの時価は、取得価額とほぼ同等と考えられるから、本件マンションは293,000,000円と評価するのが相当である。

7 争点5 重加算税賦課決定処分の適否

(1) 主張

イ 原処分庁

請求人は、あたかも本件被相続人が本件マンションを取得する意思があったものとして、本件委任状を請求人自身が作成の上、本件被相続人名義で本件マンションを取得することにより、被相続人の財産を現金から本件マンションに化体させ相続財産の価額を圧縮したものであり、請求人の当該行為は、国税通則法第68条《重加算税》第1項に規定する「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ぺいし、又は偽装し、その隠ぺいし、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するから、重加算税の賦課は相当であり、本件賦課決定処分は適法である。

ロ 請求人

請求人は、本件被相続人の指示に基づいて本件マンションの購入手続を行ったものであり、国税通則法第68条第1項に規定する「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ぺいし、又は偽装した」事実はないことから、重加算税を賦課した本件賦課決定処分は違法である。

(2) 判断

イ 国税通則法第68条第1項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べき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺいし、又は偽装したところに基づき納税申告書を提出していたときに、当該納税者に対し、重加算税を賦課する旨規定している。

そして、重加算税を賦課するためには、納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装し、その隠ぺい、偽装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであることを要する。

ロ 請求人は、相続税の軽減を目的として、本件被相続人の有効な委任がないままに本件被相続人名義の預金を払い戻し、被相続人名義で本件マンションを購入したものである。

しかしながら、相続税の申告において、請求人の納付すべき税額が過少となったのは、本件マンションの評価基本通達に基づく評価額とその実勢価額に開差があることにより生じたものであり、請求人の上記行為によって直ちに生じたものではない。

したがって、上記請求人の行為をもって課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい又は仮装したとまで評価することはできず、請求人に対する重加算税賦課決定処分は、違法であるといわざるを得ない。

8 本件更正処分について

以上から、本件相続に係る相続税の課税財産として本件マンションを計上すると、その評価額は293,000,000円となり、本件相続に係る課税価格及び請求人の納付すべき税額を計算すると、別表2のとおりとなる。

したがって、本件更正処分のうち納付すべき税額を超過する部分を取り消すべきである。

9 本件賦課決定処分について

- (1) 上記7のとおり、重加算税の賦課要件を満たさないことは明らかである。
- (2) 他方、本件マンションの評価額が過少であったことに相当する本件相続税に係る増加税額については、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められないので、本件賦課決定処分は、過少申告加算税相当額を超過する部分の金額について別紙1のとおり取り消すのが相当である。

10 その他

原処分のその他の部分については、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。

よって、主文のとおり裁決する。

別表1 審査請求に至る経緯

(単位：円)

区 分	項 目	金 額	
申 告	課 税 価 格	[Redacted]	
	納 付 す べ き 税 額		
更 正 処 分 等	課 税 価 格		
	納 付 す べ き 税 額		
	重 加 算 税 の 額		
異 議 申 立 て	課 税 価 格		
	納 付 す べ き 税 額		
	重 加 算 税 の 額		
異 議 決 定	課 税 価 格		棄 却
	納 付 す べ き 税 額		
	重 加 算 税 の 額		

別表2 審判所認定の課税価格及び納付すべき税額

(単位：円)

区 分	金 額
①取得財産の価額	[Redacted]
②債務控除額	
③純資産価額 (①-②)	
④課税価格の合計額	
⑤遺産に係る基礎控除額	
⑥相続税の総額	
⑦あん分割合	
⑧納付すべき税額	

別紙 1

「取消額等計算書」

([REDACTED])

([REDACTED] 相続開始に係る相続税)

1 この裁決により取り消す税額

本 税 の 額	[REDACTED]
加 算 税 の 額	[REDACTED]
計	[REDACTED]

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)
取得した財産の価額	①			
相続時精算課税適用財産の価額	②			
債務控除額	③			
純資産価額 (① + ② - ③)	④			
純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額	⑤			
課税価格 (④ + ⑤)	⑥			
相続税の総額	⑦			
一般の場合	同上のあん分割合			
	相続税額(⑦×⑧)			
措置法第70条の6第2 項の規定適用の場合	相続税額			
相続税法第18条の規定による加算額				
税 額 控 除 額	暦年課税分の贈与税額控除額			
	配偶者の税額軽減額			
	未成年者控除額			
	障害者控除額			
	相次相続控除額			
	外国税額控除額			
計				
差引税額 (⑨ + ⑪ - ⑬又は⑩ + ⑪ - ⑬)				
相続時精算課税分の贈与税額控除額				
小計 (⑬ - ⑭)				
納税猶予税額				
申告納税額 (⑮ - ⑯)	納付すべき税額			
	還付される税額			

相続税の総額の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印) 差額 (B - A)
取得財産価額の合計額	①			
相続時精算課税適用財産価額の合計額	②			
債務控除の合計額	③			
純資産価額に加算される暦年課税分 の贈与財産価額の合計額	④			
課税価格の合計額	⑤			
法定相続人の数	⑥			
遺産に係る基礎控除額	⑦			
計算の基礎となる金額 (⑤ - ⑦)	⑧			
相続税の総額	⑨			

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					

別紙2

物 件 目 録

【土 地】

所 在 [REDACTED]
 地 番 [REDACTED]
 地 目 宅地
 地 積 16,649.47㎡
 共有持分 1億分の102452

【建 物】

所 在 [REDACTED]
 家屋番号 [REDACTED]
 建物の名称 [REDACTED]
 種 類 居宅
 構 造 鉄骨造1階建
 床 面 積 30階部分 91.59㎡

別紙3 関係法令等の要旨

- 1 相続税法第9条《贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合》は、同法第4条《贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合》から第8条までを除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨規定している。
- 2 相続税法第19条《相続開始前3年以内に贈与があった場合の相続税額》第1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続の開始前3年以内に当該相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合においては、その者については、当該贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなし、同法第15条《遺産に係る基礎控除》から同法第18条《相続税額の加算》までの規定を適用して算出した金額をもつて、その納付すべき相続税額とする旨規定している。
- 3 相続税法第22条《評価の原則》は、相続又は遺贈により取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定している。
- 4 相続税法第60条《当該職員の質問検査権》第1項は、国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、相続税若しくは贈与税に関する調査又は相続税若しくは贈与税の徴収について必要があるときは、下記(1)ないし(7)に掲げる者に質問し、又は(1)に掲げる者の財産若しくはその財産に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる旨規定している。
 - (1) 納税義務者又は納税義務があると認められる者
 - (2) 前条の規定による調書を提出した者又はその調書を提出する義務があると認められる者
 - (3) 納税義務者又は納税義務があると認められる者に対し、債権若しくは債務を有していたと認められる者又は債権若しくは債務を有すると認められる者
 - (4) 納税義務者又は納税義務があると認められる者が株主若しくは出資者であつたと認められる法人又は株主若しくは出資者であると認められる法人
 - (5) 納税義務者又は納税義務があると認められる者に対し、財産を譲渡したと認められる者又は財産を譲渡する義務があると認められる者

- (6) 納税義務者又は納税義務があると認められる者から、財産を譲り受けたと認められる者又は財産を譲り受ける権利があると認められる者
- (7) 納税義務者又は納税義務があると認められる者の財産を保管したと認められる者又はその財産を保管すると認められる者
- 5 国税通則法第68条《重加算税》第1項は、同法第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ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、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。
- 6 民法第113条《無権代理》第1項は、代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じない旨規定している。
- 7 民法第116条《無権代理行為の追認》は、追認は、別段の意思表示がないときは、契約の時にさかのぼってその効力を生じる旨規定し、ただし、第三者の権利を害することはできない旨規定している。