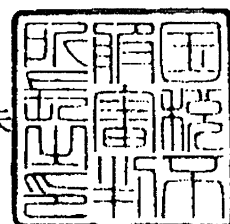


裁 決 書

金裁（諸）平8第6号  
平成9年5月30日

国税不服審判所長 太 田 幸 夫




審査請求人

住 所




氏 名

総代 ほか6名（共同審査請求人明細別紙）

原処分庁



原 処 分

平成7年10月5日付でされた  相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告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、いずれもその全部を取り消す。

理 由

A 08956

## 1 事 実

■■■■■に死亡した■■■■■（以下「■■■■■」という。）の共同相続人■■■■■、同■■■■■及び同■■■■■（以下、順次「■■■■■」、「■■■■■」及び「■■■■■」という。）は、この相続開始に係る相続税について、また、■■■■■から遺贈を受けた■■■■■、同■■■■■及び同■■■■■（以下、順次「■■■■■」、「■■■■■」及び「■■■■■」という。）は、この遺贈に係る相続税について、申告書に別表1の「申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

その後、■■■■■、■■■■■、■■■■■、■■■■■、■■■■■及び■■■■■（亡■■■■■承継人）（以下、これらを併せて「更正の請求人ら」という。）は、平成7年1月11日に、課税価格及び納付すべき税額を別表1の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の更正の請求をした。なお、■■■■■は■■■■■に死亡したので、■■■■■に係る還付金の受領については■■■■■が承継し、また、上記還付金の受領以外の納付義務については、■■■■■、■■■■■及び■■■■■の3人が承継したものである。

原処分庁は、これらの更正の請求を認めて、平成7年1月30日付で課税価格及び納付すべき税額を別表1の「更正の請求」欄のとおりとする更正処分（以下「第一次の更正処分」という。）をした。

原処分庁は、さらに、平成7年10月5日付で、別表1の「更正処分等」欄のとおりとする更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。なお、本件更正処分及び本件賦課決定処分に伴う■■■■■、■■■■■及び■■■■■の■■■■■に係る納付義務の承継額は、別表2のとおりである。

共同審査請求人■■■■■（総代）、同■■■■■、同■■■■■、同■■■■■、同■■■■■（亡■■■■■承継人）、同■■■■■（亡■■■■■承継人）及び同■■■■■（亡■■■■■承継人）（以下、共同審査請求人を併せて「請求人ら」という。）は、本件更正処分及び本件賦課決定処分を不服として、平成7年11月20日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成8年2月14日付でいずれも棄却の異議決定をした。

請求人らは、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成8年3月5日に審査請求をした。

なお、請求人らは、■■■■■を総代として選任し、その旨を平成8年3月5日に届け出た。

## 2 主 張

### (1) 請求人らの主張

原処分は、次の理由により違法であるから、その全部の取消しを求める。

#### イ 本件更正処分について

(イ) ■■■■■ は、■■■■■ が昭和58年11月15日から■■■■■ (以下「本件賃借人」という。) に貸し付けていた■■■■■ 所在の宅地783平方メートル (以下、「本件貸宅地」といい、本件貸宅地に係る賃貸借を「本件賃貸借」という。) を、■■■■■ から遺贈を受けた。

(ロ) 請求人らは、■■■■■ が定めた平成5年分の財産評価基準書 (以下「評価基準書」という。) の借地権割合50パーセントを適用し、自用地としての相続税評価額65,396,160円に0.5を乗じて32,698,080円を算出し、当該金額を本件貸宅地の評価額であるとして相続税の申告をした。

(ハ) 原処分庁は、本件賃貸借に係る地代 (以下「本件地代」という。) の額の本件貸宅地の自用地としての相続税評価額に占める割合 (以下「本件地代率」という。) が年6.82パーセントとなり、これは、「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」 (昭和60年6月5日付直資2-58ほか国税庁長官通達。以下「相当地代通達」という。) における相当の地代 (以下「相当の地代」という。) に該当するから、本件貸宅地の評価額は、自用地としての相続税評価額65,396,160円の80パーセントである52,316,928円とすべきであるとして、本件更正処分をした。

(ニ) しかしながら、以下の理由により本件更正処分は誤りである。

A 相当地代通達は、首都圏等大都市の超高地価で権利金が多額でありながら権利金の授受がない場合の課税問題に対する解決の便法として創設されたものであり、首都圏等大都市に存在する超高地価で公表の借地権割合が70パーセント以上の貸宅地について適用すべきである。したがって、地方都市に存在する本件貸宅地についてまで相当地代通達を適用すべきでない。

B 仮に、本件貸宅地について相当地代通達を適用するとしても、相当の地代の認定に当たっては、周辺の地代より極端に多い地代であるとか、権利金の代わりに (分割払) 収受しているものを対象にするとともに、下記の (A) ないし (E) の諸点

にも配慮し弾力的に適用すべきであり、相当地代通達の年6パーセントを全国一律に機械的に適用することは、机上の公平論であって実質的公平は看過されることになる。

原処分庁は、本件地代は権利金の授受に代えて相当の地代を受けているものであると断定しているが、文書又は口頭で明示的にも黙示的にも、権利金の授受に代えて地代をもって授受するという契約はしておらず、請求人らは、本件地代の額は、相当地代通達における通常の地代（以下「通常の地代」という。）の額であると認識している。

(A) 本件地代率は年6パーセントを超えているが、推定時価（83,610,045円、平成3年ないし同5年間の平均額）に対しては、年4.6パーセントにすぎない。

相続税の課税は、あくまでも財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。以下「評価基本通達」という。）の評価額ですとしても、そもそも相当地代通達は、法人税基本通達（昭和44年5月1日付直審（法）25国税庁長官通達）等における相当の地代の考え方をそのまま援用しているのであるから、相当の地代の認定に当たっては、市場価格での地代率をも配慮すべきである。相当の地代を収受しているということは、その土地の資本還元が達せられているということであり、その基準は、原則として通常の取引価額（実勢価額）によるというのが法人税における考え方である。

(B) 相当地代通達における相当の地代の率（以下「相当の地代率」という。）を平成元年3月30日付で年8パーセントから年6パーセントに引き下げたのは、「法人税の借地権課税における相当の地代の取扱いについて」（平成元年3月30日付直法2-2国税庁長官通達。以下「改正法人税通達」という。）において、当時における地価の異常な高騰にかんがみ、当分の間との暫定性を示して、同通達における相当の地代率を年8パーセントから年6パーセントに引き下げたのに関連して、当時における地価の異常な高騰にかんがみてとの趣旨から行ったものである。

したがって、地価の異常な高騰のない地方都市に存在する本件貸宅地にまで、上記引下げの理由、地域の事情を無視して機械的に相当地代通達を適用することは誤りである。また、相当の地代率である年6パーセントについて当分の間と暫

定性を示していない相当地代通達は、個別通達で規制する範疇を超えている。

- (C) 平成元年3月30日付の相当地代通達の改正において、相当の地代率を計算する場合の算式の分母の自用地としての価額を過去3年間における平均額としたのは、上記(B)の相当の地代率を引き下げたのと同じ趣旨から、改正法人税通達と整合性を持たせるために行ったものである。

改正法人税通達において、同通達における相当の地代率を計算する算式の分母の価額について、評価基本通達第2章((土地及び土地の上に存する権利))の例により計算した価額(以下「相続税評価額」という。)の過去3年間における平均額を選択できることとした理由は、借地人にとって毎年地価が上昇すれば上昇した時点で過去の低い相続税評価額を取り入れないで相当の地代率を判定するのは酷であるとして権利金等の認定課税を回避するためである。相続税の場合は法人税の場合と反対の現象が生じる。課税時期の評価額より低い過去の評価額を取り入れて地代率を高く算出させて、その率が相当の地代率に該当するとした、相続税の納税者に不利となる法律の規定に準拠しない取扱いは容認されるべきでない。

原処分庁は、「土地の時価が変動してもおおむね3年程度の周期で地代の額が改定されることが一般的であることから、相当の地代率算定の分母として過去3年間の平均額とされたのである。」としているが、これは誤った認識である。

- (D) 相続税の路線価を決定する評価要領が平成3年以前と同4年以降とでは異なっている。単年でその数値を利用するのであればともかく連年で数値を利用する場合は、その基礎(評価要領)を同一にしなければそれによって算出される数値は虚構のものとなる。

本件貸宅地に係る平成3年の自用地としての相続税評価額(43,057,170円)を平成4年以降の評価要領で修正すると、55,358,100円と算出される。これによって本件地代率を再計算すると、年6.82パーセントが年6.4パーセントとなり、原処分庁はこの数値で判断すべきである。

- (E) 評価基本通達の法源は相続税法の各規定であり、借地権については、相続税法第23条((地上権及び永小作権の評価))の規定が間接的な法源である。

建物所有を目的としない地上権は、相続税法第23条の規定により評価する。しかし、建物所有目的の地上権、賃借権等の土地の上に存する権利は、すべて評

価基本通達の借地権評価により評価するが、これは、当該権利がすべて借地法（大正10年法律第49号。借地借家法により廃止される前のもの。以下「旧借地法」という。）ないし借地借家法（平成4年8月1日以降について）が適用されるとともに、権利金（借地権）授受の慣行があっても、借地権割合が、実態として流動的な地価の動向に左右され場所によってまた年によって異なるから、民法上の物権、債権の相違があるにもかかわらず、課税の公平上統一的に適用することが必要なためであると理解している。

したがって、借地権（地上権）価額を零円とする相当の地代の認定において、本件地代率が相当の地代率である年6パーセントをわずかに超えたとしても、評価基本通達における借地権の取扱いの法源は相続税法第23条であることを全く無視することは誤りである。ただし、相続税法第23条の規定を具体的にどう斟酌すべきかについては、何も言えない。

(ホ) 請求人らは、本件賃貸借に係る次のAないしDの事実関係については争わない。

A ■■■■■と本件賃借人は、昭和58年11月15日に、本件賃貸借に係る契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結していること。

B 本件賃貸借契約によれば、本件賃貸借の期間は60年で、本件地代の額は、月額177,637円であること。また、本件地代の額は、3年ごとに■■■■■と本件賃借人が協議して改定することとされていること。

C 本件地代の額は、昭和61年11月分から月額248,692円に、平成3年1月分から月額318,574円（年間地代の額3,822,888円）に改定されていること。

D 本件賃貸借契約によれば、本件賃借人は、敷金（以下「本件敷金」という。）として1,800,000円を■■■■■に支払うこととされているが、権利金については定めがないこと。

ロ 納税猶予分の相続税について

(イ) 租税特別措置法第70条の6（〔農地等についての相続税の納税猶予等〕第1項に規定する農業相続人である■■■■■は、同項に規定する相続税の申告書により納税猶予分の相続税（以下「納税猶予額」という。）■■■■■円が承認された。

その後、更正の請求人らが、前記1に記載した平成7年1月11日付の更正の請求をしたところ、原処分庁から平成7年1月30日付で第1次の更正処分を受け、納税

猶予額は335,600円減少し[REDACTED]になった。

さらに、平成7年10月5日付で増額の本件更正処分があったが、納税猶予額は[REDACTED]とされ、第1次の更正処分するとき減額された335,600円の納税猶予額の回復は認められなかった。

(ロ) このため、原処分庁の調査担当者（以下「調査担当者」という。）に納税猶予額の回復が認められない理由を問うたところ、調査担当者から、職権で減額の更正処分をした後増額の更正処分があれば期限内申告で承認した納税猶予額まで回復が認められるが、更正の請求に基づき減額の更正処分をした後増額の更正処分があれば期限内申告で承認した納税猶予額まで回復することはできない旨の説明を受けた。

そうすると、本件の場合、更正の請求による減額の更正処分と増額の更正処分を別々にせず1回の更正処分で行えば、納税猶予額は減少しなかったと認められるから、原処分庁の事務の進行度合いによって不利益を受けたことになる。

したがって、職権による減額の更正処分と更正の請求に基づく減額の更正処分とを差別する根拠法令を示さない処分は誤りであり、本件の納税猶予額は[REDACTED]円とすべきである。

#### ハ 本件賦課決定処分について

以上のとおり、本件更正処分はその全部が取り消されるべきであるから、これに伴い本件賦課決定処分もその全部が取り消されるべきである。

### (2) 原処分庁の主張

原処分は、次の理由により適法であるから、審査請求を棄却するとの裁決を求める。

#### イ 本件更正処分について

(イ) 本件賃貸借については、上記2の(1)のイの(ホ)のAないしDの事実のほか、次の事実が認められる。

A 本件貸宅地の相続開始以前3年間の自用地としての相続税評価額及び年間本件地代の額は次表のとおりであり、その結果、本件地代率の平均は年6.82パーセントとなること。

|      | 自用地としての相続税評価額(A) | 年間本件地代の額(B) | 本件地代率(B)÷(A) |
|------|------------------|-------------|--------------|
| 平成3年 | 43,057,170円      | 3,822,888円  | 年8.88%       |
| 平成4年 | 59,742,900円      | 3,822,888円  | 年6.40%       |
| 平成5年 | 65,396,160円      | 3,822,888円  | 年5.85%       |
| 平均   | 56,065,410円      | 3,822,888円  | 年6.82%       |

B 本件貸宅地の近隣の土地3件（以下「本件近隣土地」という。）の賃貸状況を調査したところ、その地代率は、自用地としての相続税評価額に対して、いずれも約年3パーセントであったこと。

(ロ) 上記(イ)の事実からすると、本件賃貸借については、権利金その他の一時金（以下「権利金等」という。）を授受した事実が認められず、また、本件地代率の過去3年間の平均が年6.82パーセントであり、相当地代通達でいう「おおむね年6パーセント程度」に該当し、かつ、近隣の賃貸状況からみても相当に高いと認められることから、本件地代の額は相当の地代の額に相当するものと認められる。また、たまたま課税年分の地代率（年5.85パーセント）が年6パーセントを下回ったとしても、標準的な借地関係における地代率を大きく上回る地代率に変わりはない。

請求人らは、本件地代の額は、通常的地代の額であると認識している旨主張するが、通常的地代の額に係る地代率は、更地としての土地の価額の年2パーセント程度となっているのが一般的と考えられ、本件地代率が相当の地代率に当たるか通常的地代率に当たるかは、更地とした土地の価額（立地条件、面積、形状、法的規制などによって影響される。）との比較において検討すべきである。

(ハ) 一般に、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金等を支払う取引上の慣行のある地域において、当該権利金等の支払に代え、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6パーセント程度の地代を支払っている場合には、借地権を有する者については、当該借地権の設定による利益はないものとして取り扱われる。なお、上記の自用地としての価額については、相続税評価額の過去3年間における平均額によるものとされているが、これは、通常土地の賃貸借においては、仮に土地の時価が変動しても、おおむね3年程度の周期で地代の額が改定されることが一般的で



あろうと考えたことによるものである。

そして、相当の地代を収受している場合の貸宅地の評価について、権利金等を収受していない場合又は特別の経済的利益を受けていない場合は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額によって評価することと取り扱われている。

これは、借地権の設定に際し通常権利金等を支払う取引上の慣行がある地域において、権利金等の授受に代えて相当の地代を授受している場合には、土地の所有者からみれば、当該土地の地代收受権としての経済的価値はいささかも侵食されておらず、その土地に借地権が設定されても、なお更地としての経済的価値を有しているものと考えられることによる。

ところで、相当の地代を収受している場合の貸宅地の評価を100分の80としたことについては、当該土地の地代收受権としての経済的な価値は侵食されていないとはいえ、

- ① 当該土地は現に賃貸しており、その利用はある程度制限されていること。
- ② 特に旧借地法の適用のある土地の賃貸借関係については、借地借家法による制約を受けること。
- ③ 現在、借地権の取引の慣行がない地域においても、貸地の評価額の算定にはある程度の斟酌をしていること。
- ④ この取扱いは課税上のものであること。

などの理由によるとされている。

(二) ところで、請求人らは、相当地代通達は地方都市に存在する本件貸宅地に適用すべきでない、また、仮に本件貸宅地について当該通達を適用するとしても、地価の高低や借地権割合の高低に対する配慮を欠き、機械的に適用することは誤りである旨主張する。

しかし、仮に本件地代の額と東京都内にある土地の地代の額に大きな格差が生じていたとしても、本件貸宅地の所在地が通常権利金等を授受する取引上の慣行がある地域である限り、他の地方との地代の額の多寡をもって相当地代通達適用の適否を判断することは相当でない。また、借地権の設定に際し通常権利金等を支払う取引上の慣行がない地域は別として、通常権利金等を支払う取引上の慣行がある地域においては、請求人らの主張する地価の高低、借地権割合の高低に配慮して弾力的に運用すること

は、その具体的判断基準があいまいとなり、課税庁の担当者により判断が異なることが考えられることから、課税上いたずらに混乱を招き、かえって課税の公平を失する結果が生ずることとなる。

(ホ) また、請求人らは、相当の地代の認定に当たっては、市場価格での地代率をも配慮すべきである旨主張する。

しかし、相続税法第22条（評価の原則）によれば、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とされ、評価基本通達はこれを受け、相続税等の課税対象となる財産が多種多様であり、その的確な評価が必ずしも容易ではないことから、各種財産の時価の評価に関する原則及びその具体的な評価方法等を定め、課税庁側の課税の取扱いを統一するとともに課税の公平を図っているものである。

したがって、相続税における財産の評価においては、評価基本通達に定める評価額により行うことから、相続財産の評価を求めるための判断基準である相当の地代率の計算、すなわち地代の資本還元の計算においても、評価基本通達に定める評価額により行うべきである。

なお、法人税の取扱いにおいては、借地権設定時の問題として規定されているのに対し、相続税においては、借地権設定から数年が経過した相続開始時の取扱いを規定するものとして組み立てられていることから、法人税と相続税の取扱いに差異が生ずる部分もあると考えられる。

(ヘ) さらに、請求人らは、平成3年の相続税評価額を平成4年以降の評価要領で再計算した後の数値による地代率によって相当の地代の判断をすべきである旨主張する。

しかし、仮に請求人らの主張どおり、平成3年の相続税評価額を平成4年以降の評価要領により求めた修正値による地代率を採用したとしても、なお年6.4パーセント（請求人らの計算値）と、高額であることに変わりはなく、本件地代は相当の地代に該当する。

(ト) また、請求人らは、借地権（地上権）価額を零円とする相当の地代の認定において、相続税法第23条の規定を斟酌すべきである旨主張する。

しかし、相続税法第23条の規定は、借地借家法に定める借地権又は民法第269条の2第1項の地上権に該当するものは除かれているから、事象の異なる相続税法第23条の規定の存在する意義は何ら斟酌する論拠とはなり得ない。

(チ) 以上のとおり、本件地代は、権利金等の授受に代えて相当の地代を授受しているものであり、また、権利金等相当額が全く相続財産を構成していないことから、本件貸宅地の評価について、自用地としての相続税評価額の80パーセントに相当する金額であるとした本件更正処分は適法である。

ロ 納税猶予分の相続税について

租税特別措置法第70条の6の規定によれば、相続税の納税猶予の特例は、期限内申告に係る税額についてのみ適用され、修正申告又は更正による税額についてはその適用がないものとされている。

しかしながら、修正申告又は更正により増加した税額について、全く納税猶予の特例の適用がないとすることは必ずしも適当でないと考えられることから、納税猶予の制度上許容される範囲として、期限内申告に係るもののうち、直接納税猶予額の計算の基礎となる特例適用農地等の評価誤り及び税額の計算誤りにより増加した税額についてのみ、限定的に納税猶予の特例の適用を認めることとされている。

したがって、本件更正処分により増加した税額は、特例適用農地等の評価誤り以外の理由により増加した税額と認められるので、その部分について納税猶予の特例の適用を受けることはできない。

また、更正の請求人は、本件更正処分に先立ち平成7年1月11日に、申告に係る税額が過大であるとして、国税通則法第23条（更正の請求）の規定に基づき相続税の更正の請求をしたので、原処分庁は、調査の結果、更正の請求は正当であると判断したことから、更正の請求の内容の全部を認め、第一次の更正処分を行ったものである。その結果、納税猶予額が減少したとしても、そのこと自体、何ら不利益が生じたものではなく、原処分庁は、納税者の権利救済を第一として第一次の更正処分を優先して行ったものであり、仮にこれらの処分を同時に行わなかったことにより、請求人らの主張する「不利益」が生じたとしても、これらの処分は、それぞれ国税通則法第23条第4項及び同法第24条（更正）の規定に従った適法な処分であり、何ら違法性はない。

ハ 本件賦課決定処分について

上記イのとおり、本件更正処分は適法であり、本件更正処分により増加した納付すべき税額のうち、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認められる事実に基づく税額がないことから、同条第1項の規定に基づいて過

少申告加算税の賦課決定処分を行ったものである。

### 3 判断

#### (1) 本件更正処分について

本件貸宅地の評価に当たり相当地代通達を適用することの適否について争いがあるので、以下審理する。

イ 次のことについては、請求人ら及び原処分庁の間に争いがなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

(イ) 前記2の(1)のイの(ホ)のAないしDの事実。

(ロ) 本件貸宅地に係る相続開始日( )現在の自用地としての相続税評価額は、65,396,160円であること。

(ハ) 本件貸宅地の所在地は、評価基本通達又は相当地代通達の適用上、借地権の設定に際し通常権利金等を授受する取引上の慣行のある地域であるとして取り扱われること。

ロ 請求人らの提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件貸宅地に係る平成3年、平成4年及び平成5年(以下、併せて「各年」という。)の自用地としての相続税評価額は、それぞれ43,057,170円、59,742,900円及び65,396,160円であること。

(ロ) 本件貸宅地に係る平成5年分の評価基準書上における借地権割合は、50パーセントとされていること。

(ハ) 本件貸宅地について、「借地権の設定等に係る届出書等の様式について」(昭和56年4月6日付直法2-2国税庁長官通達)の様式1に定める「土地の無償返還に関する届出書」(以下「土地の無償返還届出書」という。)が、所轄税務署長に提出されていないこと。

(ニ) 本件賃借人は、法人税法第2条(定義)第1号に規定する同族会社でなく、また、請求人らは、いずれも本件賃借人の役員でないこと。

(ホ) 本件賃貸借契約書第6条によれば、本件敷金は、賃貸借料の10か月分相当額金1,800,000円と定められ、貸主( )は、無利息で保管し本件賃貸借契約の終了と同時に本件賃借人に支払うものとし、賃貸借料の改定による本件敷金の増減は行わないとされていること。

(へ) 原処分庁が調査したとする前記2の(2)のイの(イ)のBの本件近隣土地の賃貸状況は、次のとおりであること。

A 本件近隣土地の内訳は、いずれも[ ]に所在する甲土地、乙土地及び丙土地である。

B 本件近隣土地の賃貸人は、甲土地、乙土地及び丙土地についてそれぞれ別人であるが、当該土地の賃借人は、甲土地、乙土地及び丙土地についていずれも同一の法人である。

C 甲土地及び乙土地に係る賃貸借契約の存続期間は30年であり、丙土地に係るそれは5年である。

D 甲土地及び乙土地の賃貸借目的は、本件近隣土地の賃借人の建物敷地であり、丙土地のそれは、当該賃借人の駐車場敷地である。

E 甲土地、乙土地及び丙土地に係る賃貸借契約書上、いずれも権利金の授受について明記されていない。

F 甲土地、乙土地及び丙土地に係る賃貸借契約書上、いずれも、敷金は、地代の3か月分である。

(ト) 本件近隣土地に係る平成5年の地代率は、甲土地及び乙土地は年3.48パーセント、丙土地は年3.03パーセントであること。

(チ) 甲土地、乙土地及び丙土地は、本件近隣土地として1面地の宅地であること。

(リ) 本件貸宅地と本件近隣土地とはそれぞれその一方が同じ道路に面しており、当該両土地の間の距離は約120メートル程度であること。

(ヌ) 平成5年分の評価基準書上の地区区分は、本件貸宅地及び本件近隣土地のいずれも普通住宅地区であること。

(ル) [ ]は、当審判所に対して次のとおり答述していること。

A 本件賃貸借に係る話は、昭和58年ころに、本件賃借人側から持ち込まれた。

B 本件賃貸借契約の締結の交渉は、[ ]と本件賃借人の総務部管財課の当時の担当職員(以下「当時の管財課担当職員」という。)との間で直接した。

C 本件賃貸借契約において、本件賃借人は、[ ]から本件貸宅地の買取りの申し出があったときは適正な時価で買取りに応ずるとされているが、この適正な時価については、当該契約締結時に、何か抽象的な表現だという気持ちはあったが常識

的な値段で買ってくれるのであろうという程度で理解していた。借地権うんぬんという言葉の認識は、当該契約締結当時の[ ]の頭には全くなかった。借地権とは大体こんな意味なのかという認識を初めて持ったのは、[ ]に係る相続開始の半年ほど前で、某建設業者からアパートを建てたらどうかという話が持ち込まれたときである。

D 本件賃貸借契約の締結時に、[ ]と本件賃借人との間で権利金うんぬんの話し合いをしたかどうかについては、全く記憶にないが、当該契約締結当時の[ ]の頭には、借地権と同様に権利金うんぬんという認識は全くなかった。

E 本件地代の額については、本件賃貸借契約の締結時において、請求人らは本件宅地の近隣の相場が全く分からなかったところ、本件賃借人の側からこんな数字でやらせていただきますよという提示があった。[ ]が随分高いのですねと尋ねたところ、本件賃借人の[ ]に所在する他の支店の場合はもっと高いですよと言われた。しかし、本件地代の額の具体的な算出基礎は提示されなかった。

(ヲ) 当時の管財課担当職員は、当審判所に対して次のとおり答述していること。

A 本件賃貸借契約の締結の交渉は、当時の管財課担当職員と当該担当職員の上司の2人が、[ ]の自宅で[ ]と直接交渉をした。

B 本件賃貸借の期間が60年となっているのは、堅固な建物の所有を目的にするということで旧借地法も頭においてそうしたものであり、本件貸宅地の買取りの時期などを具体的に想定したものではなかった。

C 本件賃貸借契約における適正な時価での買取りの件については、いつ買取りになるか分からないが、もし買取りということになったときは不動産の鑑定評価に基づき買い取るという程度であって、借地権うんぬんという考えは全く持っていなかった。

D 本件賃貸借契約の締結当時の[ ]において、建物所有のために土地を賃借する際に権利金を支払う慣行があるという認識は全くなかったこともあり、本件賃貸借契約の締結に際し権利金の授受に関する話し合いは一切なかった。

E 本件地代の額の算出根拠については、現在全く記憶していない。

(ワ) 本件賃借人の総務部管財課の現在の担当職員は、当審判所に対して次のとおり答述していること。

A 建物の所有のための土地の賃貸借における地代の額の算定方法については、契約の相手がいることもあり、本件賃借人においてこれと決まった方法があるわけではない。

B 本件地代の額の算定根拠に関する本件賃貸借契約締結時の書類は、本件賃借人において一切残っていない。

(カ) 異議審理庁の調査担当者は、当審判所に対して次のとおり答述していること。

A 本件近隣土地の選定理由は、①当該土地の賃借人は、本件賃借人と同様、法人であること、②当該土地の所在が本件貸宅地と同じ町内にあり、極めて近隣の地域にあることなどから、地代率について本件地代率と比較するのにふさわしいと判断した。

B 本件近隣土地に係る各賃貸借契約の締結に際し、賃貸借の当事者間において権利金の授受があったかどうか、また、特殊事情があったかどうかについては、当該賃貸借の当事者との面接調査を全くしておらず不明である。

C 本件近隣土地の賃貸借状況の調査件数を3件とカウントした理由は、本件近隣土地は1画地の宅地であり、かつ、当該土地の賃借人が1人であっても、賃貸人は3人であるためである。

D 上記3件の中には賃貸借目的が駐車場敷地の宅地が1件含まれているが、現在では、本件地代率との比較対象にすべきでなかったと思っている。

E 本件地代は権利金等の授受に代えて相当の地代を授受しているものであるとする原処分庁の主張を裏付けることのできる客観的かつ具体的な証拠物は何もない。本件地代率の年6.82パーセントは、数的にみれば正に相当地代通達の「おおむね年6パーセント程度」であり相当の地代率になると考えたことから、言い換えれば、本件の場合、権利金等の授受に代えて相当の地代を授受したということが、相当地代通達の解釈上はいえるのではないかと判断した。

ハ ところで、相当地代通達は、その制定の趣旨について次のとおり記述している。

(イ) 借地権の設定された土地について権利金等の授受に代え相当の地代を授受するなどの特殊な場合の相続税の取扱いを定めたものである。

(ロ) したがって、借地権の設定に際し通常権利金等を授受する取引上の慣行のある地域において、通常の地代（その地域において通常の賃貸借契約に基づいて通常支払われ

る地代をいう。)が授受されている貸宅地の相続又は遺贈があった場合には、相当地代通達の取扱いによることなく、相続税法基本通達(昭和34年1月28日付直資10国税庁長官通達)及び評価基本通達等の従来取扱いによる。

ニ 上記ハに記述した相当地代通達の制定の趣旨からすると、相当地代通達は、借地権の設定された土地について権利金等の授受に代えて相当の地代を授受する、又は、借地権が設定されている土地について、土地の無償返還届出書が提出されているという特殊な取引が発生した場合において、評価基本通達の原則的な取扱いに対する特例的な課税上の取扱いを定めたものであると解される。

そうすると、相当地代通達は、まず、①本件貸宅地の所在地が借地権の設定に際し通常権利金等を授受する取引上の慣行のある地域であり、かつ、②借地権の設定された本件貸宅地について権利金等の授受に代え相当の地代が授受されていること、又は、借地権が設定されている土地について、土地の無償返還届出書が所轄税務署長に提出されていることが明らかである場合にのみ適用されると解するのが相当である。

ホ また、所得税法施行令第80条(「特別の経済的な利益で借地権の設定等による対価とされるもの」)第1項及び法人税法施行令第138条(「借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入」)第2項の規定により、借地権の設定に伴い、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付け(いずれの名義をもってするかを問わず、これと同様の経済的性質を有する金銭の交付を含む。)その他特別の経済的利益を受けるときは、当該特別の経済的利益相当額を借地権設定の対価の額に加算した金額をもって借地権設定の対価の支払額とすることとされている。

この場合、一般に、借地権の設定に伴い、敷金等の名義による金銭を受け入れた場合においても、その受け入れた金額が、その土地の存する地域において通常收受される程度の敷金等の額、その額が明らかでないときは地代の3か月分相当額以下であるときは、上記所得税法施行令第80条第1項及び法人税法施行令第138条第2項の規定を適用しないものと解される。

へ そこで、上記イ及びロの各事実に基づき上記ハ、ニ及びホに照らし検討したところ、次のとおりである。

(イ) 本件賃貸借契約は、第三者間の経済取引として借地権の設定契約が締結されたもの



であり、同族会社とその役員間等の特殊な賃貸借契約とは認められない。

- (ロ) 借地権の設定に際し通常権利金等を授受する取引上の慣行があるかどうかは、その地域地域で判定しなければならないが、一般的には第三者間での借地権の設定において権利金等の授受が通常行われているかどうかで判定することになると解される。

本件の場合、請求人ら及び原処分庁の間には、相当代通達の適用の適否にかかわらず、本件貸宅地の所在地が、借地権の設定に際し通常権利金等を授受する取引上の慣行のある地域であるとするに争いはなく、当審判所の調査によっても、当該所在地が当該慣行のない地域であると認定できる証拠はない。

- (ハ) 本件賃貸借契約の締結に際し、当該契約の当事者間において権利金の授受の話し合いが全く行われず、本件賃貸借契約書上には権利金についての定めがないことが認められるが、一方、当該契約書上、本件敷金は、賃貸借料の10か月相当額金1,800,000円と定められていることが認められる。本件敷金の額が本件貸宅地の存する地域において通常收受される程度の敷金の額を超えているかどうかについては、当審判所の調査によっても当該通常收受される程度の敷金の額が明らかでないことから、地代の3か月分相当額を超えているかどうかによって判断するのが相当と認められ、これによって判断すると、本件敷金の額は、本件貸宅地の存する地域において通常收受される程度の敷金の額を超えていることは明らかである。

そうすると、本件賃貸借契約に係る賃貸人である[ ]は、本件賃貸借契約の締結、すなわち借地権の設定に伴い、本件敷金の額1,800,000円を無利息で60年間保管し本件賃貸借契約の終了と同時に本件賃借人に支払うことを約することにより、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けその他特別の経済的利益を受けたものと認められることから、借地権設定の対価として当該特別の経済的利益相当額、すなわち権利金等の授受があったとして、借地権は本件賃借人に移転したと認めるのが相当である。

なお、上記特別の経済的利益の額については、所得税法施行令第80条第2項の規定により、本件敷金の額から、当該金額について通常の利率の10分の5に相当する利率による複利の方法で計算した現在価値に相当する金額を控除した金額とされる。

- (ニ) 原処分庁は、本件近隣土地に係る地代率が通常の地代率であると主張するが、原処分庁は通常の地代の認定の対象として実質的に1件のみの調査しかしていないと認め

られ、また、本件賃貸借契約及び本件近隣土地に係る各賃貸借契約いずれも第三者間の経済取引としてなされたものであり、原処分庁の調査結果のみで本件近隣土地に係る地代が通常地代であると認定することはできない。

ト 以上のとおり、借地権の設定された本件貸宅地について権利金等の授受に代え相当の地代が授受されていると認めることができないこと及び本件貸宅地について土地の無償返還届出書が所轄税務署長に提出されていないことから、本件貸宅地の評価に当たり相当地代通達を適用することは相当でない。

チ 請求人らは、相当地代通達の適用地域について2の(1)のイの(二)のAのとおり主張する。

しかし、相当地代通達の適用地域かどうかの認定は、上記ニに述べたように、相当地代通達の制定の趣旨からすると、本件貸宅地の所在地が借地権の設定に際し通常権利金等を授受する取引上の慣行のある地域かどうかによってするのが相当と解される。

リ また、請求人らは、2の(1)のイの(二)のBにおいて、仮に相当地代通達を適用する場合の予備的主張をしているが、相当地代通達の適用の適否については上記トのとおりであるから、当審判所として、この点につき判断すべきとは認められない。

ヌ 以上の結果、本件貸宅地の評価に当たっては、評価基本通達に基づき、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金等を授受するなど借地権の取引慣行のある地域として取り扱うのが相当と認められ、相当地代通達を適用した本件更正処分は違法であるから、その全部を取り消すことが相当である。

## (2) 納税猶予分の相続税について

請求人らは、2の(1)のロにおいて、職権による減額の更正処分と更正の請求に基づく更正処分とを差別する根拠法令を示さない処分は誤りである旨主張する。

しかし、前記(1)のとおり、本件更正処分は全部取り消されることにより、第一次の更正処分による納付すべき税額及び納税猶予額が存置することとなり、当該第一次の更正処分は、請求人らの更正の請求額と同額によりなされており、かつ、当審判所が審理したところによっても、当該第一次の更正処分には何ら違法がないので請求人らの主張には理由がない。

## (3) 本件賦課決定処分について

本件賦課決定処分については、本件更正処分の全部の取消しに伴い、その全部を取り消

すことが相当である。

よって、主文のとおり裁決する。

別表1

(単位 円)

| 区分    | 項目        | 目  |
|-------|-----------|----|
| 申告    | 課税        | 価格 |
|       | 納付すべき税額   | 税額 |
| 更正の請求 | 課税        | 価格 |
|       | 納付すべき税額   | 税額 |
| 更正等処  | 課税        | 価格 |
|       | 納付すべき税額   | 税額 |
|       | 過少申告加算税の額 | 税額 |
| 異議決定  | 課税        | 価格 |
|       | 納付すべき税額   | 税額 |
|       | 過少申告加算税の額 | 税額 |

(注) 「異議決定」の「合計」欄の金額は、異議申立てをしていないに係る「異議決定」欄の金額を含んだ金額である。

別表2

| 区分                   | 分 | 総 | 額 |
|----------------------|---|---|---|
| 納付すべき税額<br>過少申告加算税の額 | 承 | 継 | 内 |
|                      | 承 | 継 | 内 |

(単位 円)

