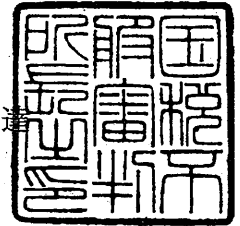


裁 決 書

関裁(諸)平14第87号

平成15年3月25日

国税不服審判所長 成 田 喜 達



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原処分

平成13年12月20日付でされた [redacted] 相続開始に係る相続税の更正処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

原処分の全部を取り消す。

理 由

A 14894

## 1 事 実

### (1) 事案の概要

本件は、相続税に係る更正処分に当たって、誤った処分の理由が附記された場合は違法か否か、及び審査請求人（以下「請求人」という。）が相続した土地について、借地権が存在するか否かを争点とする事案である。

### (2) 審査請求に至る経緯

- イ 請求人は、[REDACTED]（以下「本件相続開始日」という。）に死亡した [REDACTED]（以下「被相続人」という。）の共同相続人の一人であるが、この相続（以下「本件相続」という。）開始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。
- ロ 原処分庁は、これに対し、平成12年7月6日付で別表1の「更正（減額）」欄のとおりとする更正処分をした。
- ハ 次いで、請求人は、平成12年12月13日に別表1の「修正申告」欄のとおりとする修正申告をした。
- ニ 原処分庁は、これに対し、本件相続に係る相続税について、平成13年12月20日付で別表1の「更正（増額）」欄のとおりとする更正処分（以下「本件更正処分」という。）をした。
- ホ 請求人は、上記ニの処分を不服として、平成14年2月20日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年5月16日付で棄却する旨の異議決定をした。
- ヘ 請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成14年6月14日に審査請求をした。

### (3) 関係法令等

- イ 相続税法第22条《評価の原則》は、特別の定めのあるものを除き、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る旨規定している。
- ロ 財産評価通達（昭和39年4月25日付直資56ほか。ただし、平成10年5月12日付課評2-3による改正前のものをいい、以下「財産評価通達」という。）1の(2)《時価の意義》は、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、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をいう旨定めている。

また、財産評価通達1の(3)《財産の評価》は、財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する旨定めている。

- ハ 財産評価通達25《貸宅地の評価》は、借地権の目的となっている宅地の価額は、その宅地の価額から借地権の価額を控除した金額により評価する旨定められている。
- ニ 財産評価通達86《貸し付けられている雑種地の評価》は、賃借権の目的となっている雑種地の価額は、その雑種地の自用地価額からその雑種地に係る賃借権の価額を控除した金額によって評価する旨定められている。

#### (4) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 本件更正処分に係る更正通知書には、処分の理由として「[REDACTED] [REDACTED]に所在する土地(408㎡)が過少評価となっていたため。」と記載されていること。

ロ 請求人は、[REDACTED]に所在する土地160㎡(以下「本件第一土地」という。)及び同[REDACTED]に所在する土地248㎡(以下「本件第二土地」といい、本件第一土地と併せて「本件土地」という。)を、被相続人から相続したこと。

ハ 本件第一土地と本件第二土地は、昭和61年9月3日の分筆登記により、上記ロのとおり地の積となったこと。

ニ 本件第二土地は、本件相続開始日において別表2の建物(以下「本件建物」という。)の敷地の一部となっていること。

また、本件建物の閉鎖登記簿の謄本及び登記簿の全部事項証明書には、本件建物の種類、構造等の異動について別表2のとおり記載があること。

ホ 本件建物の所有者である[REDACTED]は、本件建物を昭和52年5月4日から所有していること。

ヘ 本件土地については、平成11年9月15日付で貸主を請求人、借主を[REDACTED] [REDACTED](以下「[REDACTED]」という。)とする、要旨次のとおりの土地賃貸借契約書が作成されていること。

(イ) 本件土地を普通建物所有の目的をもって賃貸借する。

(ロ) 賃貸借の期間は、平成11年7月1日から3年間とする。

(ハ) 賃料は、1年間100万円とする。

ト 本件土地には、賃借権又は地上権などの権利設定のための登記はされていないこと。

チ 請求人は、本件相続による相続税の申告に当たり、本件土地の価額を平成10年分の財産評価基準書の路線価に基づき、次のとおり算出したこと。

(イ) 本件土地の形状等

A 地積	408m <sup>2</sup>
B 間口距離	47.60m
C 奥行距離	8.50m
D 正面路線価	140,000円
E 側方路線価	140,000円
F 利用区分	貸地
G 地区区分	普通住宅地区

(ロ) 1m<sup>2</sup>当たりの相続税評価額

$$\begin{array}{cccccc} \text{(正面路線価)} & \text{(奥行価格補正率)} & \text{(側方路線価)} & \text{(奥行価格補正率)} & \text{(側方路線影響加算率)} & \\ 140,000\text{円} & \times & 0.97 & + & (140,000\text{円} & \times & 0.91 & \times & 0.05) = & 142,170\text{円} \end{array}$$

(ハ) 本件土地の評価額

$$\begin{array}{cccccc} \text{(1m}^2\text{当たりの相続税評価額)} & \text{(地積)} & \text{(借地権相当額の控除)} & \text{(本件土地の相続税評価額)} & & \\ 142,170\text{円} & \times & 408\text{m}^2 & \times & (1-0.5) & = & 29,002,680\text{円} \end{array}$$

リ 原処分庁は、本件更正処分に当たり、本件土地の価額を次のとおり算出したこと。

$$\begin{array}{cccccc} \text{(1m}^2\text{当たりの相続税評価額)} & \text{(地積)} & \text{(賃借権相当額の控除)} & \text{(本件土地の相続税評価額)} & & \\ 142,170\text{円} & \times & 408\text{m}^2 & \times & (1-0.05 \times 1/2) & = & 56,555,226\text{円} \end{array}$$

なお、1m<sup>2</sup>当たりの相続税評価額の算出方法は上記チの(ロ)と同様である。

## 2 主張

### (1) 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らる。

イ 更正処分の手続について

相続税について更正処分をした場合に、更正通知書に処分の理由を附記すべき法令の定めはなく、本件更正処分は適法にされているから何ら違法ではない。

また、更正処分の理由の誤記についても、更正通知書に重大な瑕疵があるわけではなく、原処分に係る調査時に、再三にわたり請求人との間で本件土地についてのやり取りがあり、容易にその誤記の内容が判明するものであるため違法ではない。

ロ 本件土地の評価について

(イ) 本件土地は、昭和40年代から昭和50年代の初めのころに、被相続人が [REDACTED] に対し、ドライブインの駐車場用地として口頭により賃貸を開始したものであり、当該賃貸借契約は建物所有を目的とするものではない。

(ロ) 本件土地の賃貸料は、被相続人の平成9年分の不動産所得の青色申告決算書において、駐車場収入として記載されていることから、被相続人は本件土地の貸し付けについては駐車場使用を目的とするものと認識していた。

(ハ) 請求人は、原処分の調査の際に「本件建物が本件第二土地に存している状況を承諾しているわけではない。」、「本件建物が本件第二土地に存していることは、本件相続開始日の後に判明した。」と申述している。

また、異議申立てに係る調査の際に「本件建物が本件第二土地に存していることがはっきりしたのは、本件相続開始日の後である。」、「本件建物が本件第二土地に存していたことから、本件土地について、本件相続開始日の後に建物の所有を目的とする土地賃貸借契約をした。」と申述している。

(ニ) 上記(イ)ないし(ハ)のとおり、本件土地は、建物所有を目的とする賃貸借契約が存するとは認められないことから、借地権の目的となっている土地としての評価をすることはできない。

(ホ) ところで、請求人は、「本件建物は、本件土地と [REDACTED] 及び同 [REDACTED] に所在する土地（以下、併せて「隣接地」という。）に存在しており、本件土地及び隣接地はパチンコ店舗敷地として一体利用されているから、宅地として評価すべきである。」旨主張する。

しかしながら、本件土地及び隣接地の面積は1,614.36㎡であるのに対して、本件建物の1階部分の床面積は273.32㎡にすぎず、本件建物の敷地を除く、本件土地及び隣接地の大部分は駐車場として利用されていることから、本件土地及び隣

接地はパチンコ店敷地及び駐車場用地として利用されているというべきである。

また、上記(イ)及び(ロ)のとおり本件土地は駐車場として貸し付けられたものであり、本件土地について建物所有を目的とする賃貸借契約が存することは認められず、本件土地の一部に本件建物が存しても僅少であるので、本件土地の全体としての状況を観察して判断すると雑種地として評価することになる。

(2) 請求人の主張

原処分は、次の理由により違法であるから、その取消しを求める。

イ 更正処分の手続について

本件更正処分の通知書に記載された処分の理由に誤りがあるので違法である。

また、相続税について更正処分をした場合に、当該通知書に処分の理由を附記すべき法令の定めがないとしても、明記している以上誤りがあれば違法である。

ロ 本件土地の評価について

(イ) 原処分庁は、本件土地の賃貸借契約は建物の所有を目的とするものではなく駐車場としての使用が目的であり、借地権の目的となっている土地として評価することはできないとしているが、本件相続開始日において本件第二土地には本件建物の一部が存在しており事実を誤認している。

(ロ) また、原処分庁は、本件土地の賃貸借契約書等の確認ができず口頭による契約と認められるから、建物の所有を目的とする賃貸借とは認められないとしているが、口頭による契約であっても現に本件建物が存在し継続して賃貸料を受け取っている以上、建物所有を目的とする賃貸借契約が成立していたというべきであり、借地権は存在する。

(ハ) 本件相続開始日の前においては、不動産の管理運営を被相続人自身が行っており請求人は詳細を知る立場になかったが、請求人は、本件相続開始日の後の平成11年9月15日に 〇〇との間で建物所有を目的とする本件土地の賃貸借契約を行ったことからすれば、本件相続開始日の前から借地権を認めていたといえる。

(ニ) 本件土地は、隣接地と併せてパチンコ店敷地として一体利用されているのであるから宅地として評価すべきであり、原処分庁が、雑種地として評価したことは誤りである。

(ホ) 仮に本件土地について、借地権の目的となっている土地としての評価はでき

ないとしても、「財産評価通達」1の(3)に従えば、請求人が申告した評価額が正当である。

### 3 判断

#### (1) 更正処分の手続について

請求人は、上記2の(2)のイのとおり主張するが、更正通知書に処分の理由を附記しなければならないのは、所得税法第155条《青色申告書に係る更正》第2項及び法人税法第130条《青色申告書等に係る更正》第2項に規定する青色申告書に係る更正に限られ、相続税については、その更正通知書に処分の理由を附記すべき旨を定めた法令上の規定はない。

このように、青色申告書に係る更正処分に対して、処分の理由を附記すべきものとしているのは、青色申告者は誠実な記帳義務を負い、所得の計算は法定の帳簿書類に基づいて行うこととなり、その帳簿書類に基づく実額計算によらないで更正されることのないように保障していることから、処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意専断を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨である。

ところで、本件における更正通知書の処分の理由の附記については上記1の(4)のイのとおりであり、本件における更正通知書に記載された処分の理由については、  
 及び隣接する同 に所在する土地の地積の合計が408㎡であることを、請求人も十分了知し得るものであり、この更正通知書の処分の理由の記載の誤りが、本件更正処分の内容に影響を及ぼすものではないと認められる。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

#### (2) 本件土地の評価について

本件は、パチンコ店用地の一部として賃貸している本件土地について、借地権が存在するか否かについて争いがあるので、以下審理する。

##### イ 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) 被相続人は、昭和40年代後半から昭和50年代の初めのころに、本件土地を  
 に対し口頭による契約で特殊公衆浴場（サウナ）用地の一部として賃貸したこと。

- (ロ) [REDACTED] は、本件土地における事業を、特殊公衆浴場（以下「サウナ」という。）からドライブインに、さらにパチンコ店へと変更したこと。
  - (ハ) 本件第一土地は、パチンコ店の駐車場用地として利用され、また、本件第二土地は、平成7年4月1日に本件建物が増築された以後、本件建物の一部の敷地として利用されているほかは、パチンコ店の駐車場用地として利用されていること。
  - (ニ) 本件第二土地上における本件建物の床面積は約40㎡であること。
  - (ホ) 本件土地と隣接地は、三路線に面する土地であり、これらの路線のいずれから自由に入出りができるようになっており、本件建物の敷地以外の部分は駐車場として利用され、本件建物の賃借人である [REDACTED] がアスファルトを敷設していること。
  - (ハ) 本件土地の賃貸料は、平成元年から平成11年までは1年間750,000円であったこと。
  - (ト) 請求人は、異議調査の際に、本件建物が本件第二土地に存していることが判明したのは、本件相続開始日の後である旨申述していること。
  - (チ) 本件建物は、被相続人の自宅から約100mほど北側に位置していること。
- ロ 相続税法第22条は、相続等により取得した財産の価額は、特別の定めがあるものを除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定しており、この時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、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ものと解される。

しかし、相続税の課税対象となる財産は多種多様であり、その的確な評価が必ずしも容易ではないことから、課税庁は財産評価通達を定め、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を規定し、もって課税庁内部の取扱いを統一するとともに、課税の適正・公平を図り、これを公開することによって、納税者の申告・納税の便に供していることが認められる。

本件においては、本件土地の価額を財産評価通達の定めに基づき評価することについて、請求人及び原処分庁の間に争いはなく、当審判所においても、財産評価通達に基づき、財産を評価することを不相当とする事情は認められないので、以下、財産の価額は財産評価通達の定めに基づき評価する。



ハ ところで、財産評価通達にいう借地権とは、借地借家法(平成4年8月1日法律第9号)第2条第1項に規定する建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう旨定めている。

借地借家法が建物を対象としたのは、当該建物が居住、営業、貯蔵等の場として使用されることを前提に、そのような用途の建物を長期間存続させて、そこで営まれる人の生活や営業を保護しようとしたものと解される。

この「建物の所有を目的とする」とは、借地使用の主たる目的がその地上に建物を建築し、これを所有することにある場合をいい、借地人がその地上に建物を建築し所有しようする場合であっても、それが借地使用の主たる目的ではなく、その従たる目的にすぎないときは、「建物の所有を目的とする」ものに該当しないと解される。

また、借地使用の目的を判断するに当たっては、賃貸借契約書が存すれば判断の有力な資料となるが、賃貸借契約書の文言に捉われるべきではなく、実際の使用状況、建物の種類等により客観的に判断すべきものと解される。

ニ 以上のことを本件についてみると、上記イの(イ)及び(ロ)のとおり、[REDACTED] 及び [REDACTED] は、本件土地を①昭和40年代後半又は昭和50年代の初めのころから本件相続開始日まで引き続き賃借し、②当初はサウナ用地の一部として利用し、③その後ドライブイン用地の一部として、そして、④昭和63年ころからパチンコ店用地の一部として利用し、また、⑤事業の変更とともに、本件建物も別表2のとおり種類、構造、床面積が異動したものと認められる。

さらに、上記イの(ハ)及び(ホ)のとおり、本件土地及び隣接地は、①三路線に面しており、これらの路線のいずれからも出入りが可能であり、②本件建物の敷地及び駐車場として利用されており、また、③本件建物の増築により本件第二土地は敷地の一部となり、本件相続開始日現在もその状況が継続していると認められる。

そうすると、本件土地の賃貸借の主たる目的は、パチンコ店などの経営に必要な本件建物を所有する目的にあるといえる。

また、本件相続開始日現在において、本件土地の大部分はパチンコ店に来店する客に駐車場として利用されているものの、本件建物の一部は本件土地上に現に存していること、及び本件建物と駐車場は一体として利用されていることから、

借地権の及ぶ範囲は、必ずしも建物の敷地に限られるものではなく、パチンコ店として利用されている土地全体に及ぶものと認めるのが相当である。

したがって、本件土地は、財産評価通達に定める借地権の目的となっている宅地と認められる。

ホ これに対し、原処分庁は、上記2の(1)のロの(イ)ないし(ホ)のとおり主張し、借地権の存在を否定するが、次に述べるとおり、その主張する根拠ないし理由はいずれも借地権の存在を否定するに足りるものではない。

(イ) (イ)について

被相続人と [ ] との間の賃貸借契約が口頭により行われたとしても、そのことのみをもって建物所有を目的とするものではないということとはできない。

(ロ) (ロ)について

被相続人の平成9年分の不動産所得の青色決算書に、本件土地の賃貸料が「駐車場収入」と記載されていることのみをもって、建物所有を目的とするものではないということとはできない。

(ハ) (ハ)について

請求人の原処分調査の際の申述及び異議調査の際の申述のみをもって、建物所有を目的とするものではないということとはできない。

また、相続開始後に請求人が [ ] と契約書を取り交わしたのは、請求人において、被相続人の代では口頭の契約のみであって、権利関係が不安定だったので、相続開始後に改めて文書により契約を取り交わそうとしたのではないかと合理的に推測することもできる。

(ニ) (ホ)について

上記ニのとおり、本件土地及び隣接地は一体として利用されているので、借地権の及ぶ範囲は本件建物の敷地部分に限られるものではない。

へ 以上のとおり、原処分庁の主張はいずれも採用できず、本件土地の価額の算定に当たり、請求人が、財産評価通達25を適用し貸宅地として評価したことは相当と認められるので、本件更正処分はその全部を取り消すべきである。

よって、主文のとおり裁決する。

別表1

(単位：円)

区 分	課 税 価 格	納付すべき税額
申 告		
更 正 (減 額)		
修 正 申 告		
更 正 (増 額)		

別表2

所 在			平成7年4月1日変更 平成14年1月30日登記	
家屋番号				
①種類	②構造	③床面積 m <sup>2</sup>	原因及びその日付	登記の日付
特殊公衆浴場	鉄骨造亜鉛メッキ	1階 103.93	昭和48年10月10日新築	昭和48年10月27日
	鋼板葺2階建	2階 82.35		
遊技場	鉄骨造亜鉛メッキ 鋼板葺3階建	1階 169.12	②③昭和60年3月5日 変更、増築	平成元年2月16日
		2階 144.00		
	3階 59.40	①昭和63年10月10日変更		
	鉄骨造亜鉛メッキ 鋼板葺2階建	1階 273.32	②③平成7年4月1日変更、一部取毀、増築	平成14年1月30日
		2階 153.11		