

農地等に係る納税猶予期限の確定と「農業経営」の廃止**【文献種別】** 判決／東京高等裁判所**【裁判年月日】** 令和1年7月17日**【事件番号】** 平成31年（行コ）第46号**【事件名】** 過誤納金返還請求控訴事件**【裁判結果】** 棄却**【参照法令】** 租税特別措置法70条の6第1項、国税通則法56条1項・58条1項**【掲載誌】** 判例集未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25564171

専修大学准教授 谷口智紀

事実の概要

X（原告）は、死亡したAの相続（本件相続）において、甲土地（本件農地）及び乙土地（本件農地と併せて本件特例農地等）を含む不動産を相続し、本件特例農地等において農業を営んでいた。

Xは、処分行政庁に対し、本件特例農地等に係る農地等納税猶予の適用を受ける旨記載した本件相続に係る相続税の申告書を提出した。

Xは、平成25年6月7日、株式会社B（本件法人）を設立し、Xが代表取締役、Xの母及び兄妹が取締役に就任した。

Xは、国税局長宛てに「相続税の納税猶予に係る特例農地等の利用状況等回答書」を提出し、納税の猶予を受けている農地等の利用状況等に関し、届出のとおり農地等として利用していると回答した。国税局の職員は、Xの所得税に係る申告書に平成25年に農業用車両、農業用倉庫及び農業用農舎が本件法人に売却された旨の記載があること、同申告書に平成25年分まで計上されていた農業所得が平成26年分には計上されていないこと等を受けて、Xに対し、本件特例農地等の利用状況の事実確認を行った。

Xは、処分行政庁に対し、「個人で申告すべき農業収入を誤って法人で申告していたため」との理由で、平成26年及び同27年分所得税等の更正の請求を行うとともに、「農地の地代を誤って収入に計上していたため」との理由で、平成25年分所得税等の更正の請求を行った。処分行政庁は、Xに対し、各更正の請求（本件各更正の請求）について、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知を行うとともに、遅くとも、平成26年1月

1日にはXは本件特例農地等に係る農業経営を廃止したものと認められ、このことは農地等納税猶予の期限の全部確定事由に当たるとして、「猶予期限が確定した相続税額の通知書」を送付した。

Xは、相続税及び利子税（本件相続税等）を納付したうえで、各通知処分に対する再調査の請求をしたが、処分行政庁がいずれも棄却する旨の決定を行ったことから、納税猶予の期限が確定する事実は生じていないから本件相続税等の納付義務はないと主張して、国税通則法56条1項に基づき、本件相続税等相当額の還付を求めるとともに、同法58条1項に基づき、還付加算金の支払を求めて本件訴えを提起した。原審が、Xの請求を棄却したため、Xがこれを不服として本件控訴をした。

判決の要旨

本判決は原判決を引用していることから、第一審の要旨を記載する。

1 農地等納税猶予制度の趣旨

「農地等納税猶予制度は、……昭和50年1月1日以降の相続又は遺贈によって取得する農地等に対する相続税について適用することとされた特例であって、〔1〕相続人が、相続税の申告書の提出期限までに農業経営を開始し、その後も引き続き当該農業経営を行うと認められる者であることを要件として、その農業の用に恒久的に使用される農地等に対する相続税額のうち、その農地等の恒久的な農地等としての価格（農業投資価格）を超える部分（いわば宅地期待益部分ともいうべき価額部分）に対する相続税の納税を猶予するとともに、〔2〕当該農地等につき、次の相続若しくは

農業後継者に対する生前一括贈与又は相続税の申告書の提出期限から20年間の経過があって、それまでの間、農地等納税猶予の適用を受けていた場合は、その猶予されていた相続税の納税を免除する一方、それ以前に、当該相続人が当該農地等の一定割合以上の譲渡等をした場合、又は当該農地等の農業経営を廃止した場合は、納税猶予の期限が確定し、猶予されている相続税を支払わなければならないこととするものである」。

2 農業相続人が農業経営を廃止したか否かの判断基準

「農地等納税猶予制度の趣旨や、同（租税特別措置法70条の6第1項1）号の規定の『農業経営』という文言に照らせば、農業相続人が農業経営を廃止したか否かは、農地の使用状況、耕作作業の管理・態様、生産物の販売状況、生産物の売上げの帰属状況等を総合的に考慮して、農業相続人の事業としての農業経営を廃止したと評価することができるか否かによって判断すべきである。」

3 Xは本件特例農地等に係る農業経営を廃止したか否か

「本件法人の設立後、本件農地における農業経営の主体は、農地の使用状況、生産物の販売状況、生産物の売上げの帰属状況等に照らして、Xから本件法人に移行したものとみるのが相当であり、……Xは、本件法人の設立後、遅くとも同（平成26）年1月1日時点においては、本件特例農地等において事業として農業の経営をしているということではできず、同時点において、農業相続人の事業としての農業経営を廃止したものと評価することができるから、農地等納税猶予に係る全部確定事由があるものと認めるのが相当である。」

判例の解説

一 本判決の意義

租税特別措置法70条の6第1項は、相続人が、農業を営んでした被相続人からの相続等により農業の用に供されていた農地等の取得をした場合には、期限内申告書の提出により納付すべき相続税の額のうち、特例農地等に係る納税猶予分の相続税額に相当する相続税については、当該納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供した場合に限り、納税猶予期限まで、その納税を猶予すると規定している。一方で、当該相続等により取得をし

た特例農地等の譲渡等をした場合において、当該譲渡等があった当該特例農地等に係る土地の面積が、当該農業相続人のその時の直前における特例農地等に係る耕作等の用に供する土地の面積の100分の20を超えるとき（同項1号）と、当該相続等により取得をした特例農地等に係る農業経営を廃止した場合（同項2号）には、納税猶予期限が確定し、各号に定める日から2ヶ月を経過する日までに相続税に利子税を加えた額を納付しなければならない。

本件の争点は、同項2号をめぐって、Xが、本件法人の設立後、本件特例農地等に係る「農業経営」を廃止したことにより、本件相続の相続税に係る納税猶予期限が確定したか否かである¹⁾。

本判決は、農地等納税猶予制度の趣旨や、同号にいう「農業経営」の文言に照らせば、「農業相続人が農業経営を廃止したか否かは、農地の使用状況、耕作作業の管理・態様、生産物の販売状況、生産物の売上げの帰属状況等を総合的に考慮して、農業相続人の事業としての農業経営を廃止したと評価することができるか否かによって判断すべきである」と判示している。本判決の意義は、納税猶予期限の確定要件の一つである「農業経営」を廃止したか否かの判断基準を示した点にある。

また、本判決は、証拠に基づいて事実を認定し、本件法人の設立後、本件農地における農業経営の主体は、Xから本件法人に移行したとして、農業相続人の事業としての農業経営を廃止したとしている。本判決は、同制度の適用を受けている農業経営者が農業経営の法人化をした場合には、その継続が認められないことを初めて判示したものであるが²⁾、農業経営の大規模、多角化に伴い法人化が進む現状において、今後の法人化の判断に影響を及ぼす点に本判決のもう一つの意義を見出すことができる。

二 本判決の位置づけ

農地等納税猶予制度めぐっては、相続後の告示により農地が都市営農農地等に該当する場合に、当該農地の相続について、その適用の可否が争われた事例³⁾がある。また、相続税の申告に際し、必要書類の一部を添付しなかったために同制度の適用を受けることができなかった場合に、不足書類を追完・補完させる等の助言や指導を行わなかった税務署職員の不作為は違法であり、相続税

の納税猶予額等の損害を被ったか否かが争われた国家賠償事例⁴⁾がある。

納税猶予期限の確定要件の一つである同項1号をめぐっては、納税猶予に係る相続税が免除される日の到来前に担保として提供していた農地の一部を第三者に売却したことにより確定要件を充足した場合に、農地の売却は、処分行政庁が農地に設定されていた担保を誤って解除したため、農地が納税猶予を受けている農地であると認識し得なかったことによるものであり、処分行政庁の過誤により納税猶予に係る相続税の免除を受けられずに損害を被ったか否かが争われた国家賠償事例⁵⁾がある。その他に、農地以外への転用の該当性が争われた事例⁶⁾がある。

同制度の適用を受けていた農地について、転用及び交換により同号に規定する100分の20を超える「譲渡等」があったか否かが争点とされた札幌地判平31・3・27⁷⁾では、裁判所は、転用は「譲渡等」に該当するとともに、「一般に、資産を移転させる行為を（資産の）譲渡というところ、たとえ同時に『特例農地等』に該当しない農地を取得したとしても、『特例農地等』の所有権を第三者に移転する行為は、『特例農地等』を減少させるものであって、『特例農地等』の譲渡に当たると解するのが文理解釈にかなう」としたうえで、「『特例農地等』を喪失する代わりに、『特例農地等』とは異なる農地を取得し、実質的には、農業相続人の営農の実態に大きな変化がない場合であっても、納税猶予期限が確定する事態が生ずることとなるが、このような事態を防ぐために、買換え特例の制度が用意されているのであるから、農業相続人に大きな不利益が生ずるものではない」と判示している。農地の転用及び交換が「譲渡等」に該当する結果、農地の面積の100分の20を超える割合が「譲渡等」の対象となったことから、相続税の納税猶予期限は全部確定したと判断している。同判決は、制度趣旨を踏まえた文理解釈によることを判示している。

一方で、同項2号に規定する確定要件が直接争われた裁判例は本件を除くと管見の限り存在しない。本判決は、同制度の適用の可否をめぐる裁判例の一つと位置づけることができるとともに、納税猶予期限の確定要件である「農業経営」を廃止した具体的事例を示した裁判例である。

三 農地等納税猶予制度の立法趣旨と「農業経営」を廃止したか否かの基準

納税猶予期限の確定要件である「農業経営」を廃止したか否かの判断については、Xは、租税特別措置法通達の文言を根拠にして、①農業相続人が農業経営を廃止したといえるのは耕作行為の反復・継続を止めた場合に限られることや、②農業相続人が客観的に耕作を継続している場合に農業経営を廃止したというためには、当該農業相続人の耕作が個人の農業経営の一環として行われていないことを基礎づけるより強固な事情が必要であること等を基準とすべきであると主張している。

通達は法規ではなく行政規則であるから、納税者や裁判所を拘束するものではない⁸⁾。同法70条の6の解釈として、いかなる判断基準が導出されるかが問題となる。

農地等納税猶予制度は、永続的に農業を続けていく農業者については、その農業の用に恒久的に使用される農地等に対する相続税額のうち、その農地等の恒久的な農地等としての価格（農業投資価格）を超える部分に対する相続税額は、その納税を猶予し、一定の条件の場合には、その猶予税額を免除する制度である⁹⁾。農業を継続する意思を持ちながらも、相続税の納付のために農地を手放さざるを得ない事態が生じる現状を踏まえて、相続等によって取得する農地等に対する相続税のうち、相続人である納税者が被相続人の所有していた農地を相続し、農業経営を継続する場合における相続税の特例（優遇）措置である。

本判決が述べるように、農業経営者が自ら農地の耕作を行う場合のほか、農業経営者でない者が法人の従業員として行う場合等も全て農業相続人による「農業経営」に含めることは、その文言に沿わず、同制度の趣旨と異なる。一方で、農業相続人の事業としての「農業経営」を廃止したか否かを判断基準とする本判決は、同制度の立法趣旨を踏まえたものである。

政策税制である租税特別措置規定の解釈においては、本法に対する例外として制限的に解釈すべきであるかの必要性和合理性が問題となる場合があるが¹⁰⁾、本判決は、同制度の立法趣旨から適正な文言解釈をしたものである。

四 本件農地における農業経営の主体の認定判断 課税要件事実の認定において重要な点は、事実

関係や法律関係の「形式と実質」もしくは「外觀と実体」が一致していない場合には、実質や実体に即して事実を認定しなければならない。事実認定は証拠の積み上げにより真実の事実関係を確定する作業である¹¹⁾。

本判決は、本件農地に係る農業経営の主体がXあるいは本件法人かを明らかにすることより、農業相続人の事業としての農業経営を廃止したといえるか否かを判断している。控訴審におけるXの主張に対する判断から、本件農地における農業経営の主体を検討する。

本判決は、Xは、個人企業を法人組織としたいわゆる法人成りとして本件法人を設立しており、取引においては、Xから本件法人に取引の主体が変わったものの、出荷者番号の変更や新たな出荷者番号の取得といった事務手続を行わずに従前のXの出荷者番号や売買仕切金の振込口座を利用して取引を行っていたにすぎないとしている。そして、本件法人は、法人税申告書において農業収入を計上する等していた一方で、Xは、所得税等確定申告書において、職業を不動産賃貸業とし、農業収入を計上していなかったこと等からは、本件農地における生産物は、本件法人が販売し、その売上げは、本件法人に帰属していたとしている。

また、本件特例農地等のうち本件農地が占める面積の割合は94%以上であり、本件農地の方が相当に広い土地であることから、Xが主張するように本件農地及び乙土地が一体的に利用されているとしても、本件法人がXに支払っていた土地の賃料の内訳に関する書類の記載中に、本件農地が含まれていることが誤りであるとはいえないとしている。

以上のことを踏まえて、本判決は、本件法人の設立後、本件農地における農業経営の主体は本件法人に移行しており、様々な事実に照らせば、Xが本件特例農地等において事業として農業の経営をしているということはできず、農業相続人の事業としての農業経営を廃止したと判断している。

Xと本件法人の申告書の内容、とりわけ本件法人の設立前後の申告内容の相違は、いずれが経営主体であったかという真意を明らかにする証拠として重要である。確かに、Xが経営主体であると認めうる側面があるが、それは形式的なものにすぎず、証拠に照らせば、実質的には本件法人の設立後、経営主体は本件法人であったといえる。

なお、本判決は、法人化が確定要件を充足（「農業経営」を廃止）したと即断するものではない。

五 農地等納税猶予制度をめぐる今後の課題

本判決は、農地等納税猶予制度の立法趣旨を踏まえて、「農業経営」を廃止したか否かの判断基準を導出し、証拠に照らして、本件法人の設立後、本件農地における農業経営の主体は本件法人に移行し、Xは農業相続人の事業としての農業経営を廃止したとの判断を下しており、租税法の適正な解釈・適用により結論を導出したものであると評価することができる。

もっとも、本件は新たな問題を顕在化させている。農業経営者が減少する一方で、農業の国際競争力の強化が求められており、農業経営の法人化はその切り札の一つである。法人化をした場合における納税猶予期限の確定要件の緩和等、立法的な解決が検討されるべきであろう。このことは、本判決の評価に影響しない。

平成30年に施行した都市農地貸借法により、所有者と都市農業者が直接、農地を貸借する場合にも納税猶予を継続することが可能となった。

●注

- 1) 東京地判平31・2・5裁判所ウェブサイト（第一審）。控訴審の評釈としては、西山由美「判批」ジュリ1543号（2020年）10頁以下参照。
- 2) 西山・前掲注1）11頁。
- 3) 東京高判平12・3・28税資247号51頁（控訴審）、横浜地判平11・3・24税資241号283頁（第一審）。
- 4) 東京地判平16・11・16税資254号順号9819。
- 5) 名古屋高判平26・1・16税資（徴収関係判決）平成26年1月～平成26年12月順号26-1（控訴審）、名古屋地判平25・4・25税資（徴収関係判決）平成25年1月～平成25年12月順号25-16（第一審）。
- 6) 神戸地判平28・3・16税資266号順号12825。
- 7) 札幌地判平31・3・27裁判所ウェブサイト。評釈としては、藤谷武史「判批」重判令和元年度（ジュリ臨増1544号）（2020年）188頁以下、平川英子「判批」ジュリ1545号（2020年）111頁以下参照。
- 8) 増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ(中)」税弘68巻8号（2020年）103頁。
- 9) 国税庁『昭和50年改正税法のすべて』179頁以下。
- 10) 拙稿「租税特別措置法における要件事実論」伊藤滋夫＝岩崎政明編著『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）410頁。
- 11) 増田英敏『リーガルマインド租税法（第5版）』（成文堂、2019年）126頁。