



(1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人らの一人である被相続人の妻が被相続人の死亡により取得したスイス連邦（以下「スイス」という。）の老齢・遺族年金の相続開始後に増加した追加給付に係る権利及びスイスの職業年金基金の遺族年金に係る権利は相続により取得したものとみなされるとして、相続税の更正処分等を行ったのに対し、審査請求人らが、当該各権利は相続により取得したものとみなされるべきものではないなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

関係法令等は別紙2のとおりである。なお、別紙2で定義した略語については、以下、本文においても使用する。

(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 相続の開始及び審査請求人らについて

(イ) [redacted]（以下「本件被相続人」という。）は、[redacted]（以下「本件相続開始日」という。）に死亡し、その相続（以下「本件相続」という。）を開始した。

本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の妻である審査請求人 [redacted]（本件相続開始日において [redacted]）、長男である同 [redacted]、長女である同 [redacted]、次女である同 [redacted]（以下、順に「請求人 [redacted]」、「請求人 [redacted]」、「請求人 [redacted]」及び「請求人 [redacted]」といい、併せて「請求人ら」という。）の4名である。

(ロ) 請求人 [redacted] は、[redacted] に本件被相続人と婚姻した。

(ハ) 本件被相続人は、昭和45年から昭和51年まで及び平成5年から平成19年まで、スイスに所在する [redacted] に [redacted] として勤務していた。

ロ スイスの老齢・遺族年金について

(イ) スイスの老齢・遺族保険についての連邦法（Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung。以下「AHVG法」という。）における老齢・遺族年金（以下「AHV」という。）の規定は、要旨次のとおりである。

A スイスに居住する自然人は、AHVの強制加入被保険者に該当する（第1a条《強制加入被保険者》）。

B 被保険者である満65歳以上の男性及び満64歳以上の女性は、老齢年金の請求権を有するが、被保険者の死亡により当該請求権は消滅する（第21条《老齢年金》第1項及び第2項）。

C 遺族年金である寡婦・寡夫年金の請求権は夫又は妻の死亡の翌月の1日に発生し、寡婦・寡夫が再婚又は死亡した場合に消滅する（第23条《寡婦・寡夫年金》第3項及び第4項）。

D 寡婦は、寡婦となった時点で、45歳に達し、少なくとも5年間婚姻している場合に、寡婦年金の請求権を有する（第24条《特別規定》第1項）。

E 寡婦又は寡夫になった老齢年金受給者は、自身の老齢年金の20パーセント相当の追加給付の請求権を有する（第35bis条《寡婦又は寡夫になった老齢年金受給者に関する追加給付》）。

(p) 平成24年3月1日発効の「社会保障に関する日本国とスイス連邦との間の協定」により、スイスから帰国した日本人について、上記(i)に記載のAHVG法上の受給要件を満たしたときにAHVが支給される。

ハ 本件被相続人及び請求人 [redacted] のAHVの受給について

(i) 本件被相続人は、生前、AHVに係る老齢年金を受給していた。平成29年において、本件被相続人が受給すべき上記老齢年金の月額は、[redacted] であった。

(ii) 請求人 [redacted] は、本件相続開始日以前から、AHVに係る老齢年金を受給していた。平成29年において、請求人 [redacted] が受給すべき上記老齢年金の月額は、[redacted] であった。

(iii) 本件被相続人が死亡したことにより、本件被相続人が受給していたAHVに係る老齢年金の請求権は消滅し、請求人 [redacted] は、自身の老齢年金に追加給付される権利（以下「本件AHV受給権」という。）を取得した。

なお、請求人 [redacted] 宛のスイス補償局発行の2017年（平成29年）3月20日付AHVに係る年金給付決定通知書には、要旨次のとおり記載があった。

A 本件被相続人の死亡に起因して、2017年（平成29年）3月1日以後、従前の老齢年金（月額 [redacted] ）と追加給付を合わせて、正規の金額は月額 [redacted] となり、その差額（増加額）は [redacted] （以下「本件AHV増加額」という。）である。

B 2017年（平成29年）3月の既支払額は [redacted] である。

C 2017年（平成29年）4月分の受給額は、同月分の正規の金額（ [redacted] ）に同年3月分に係る本件AHV増加額を合計した1,602.00スイスフランである。

D 上記Aの正規の年金額には、本件AHV受給権により追加給付される金額が含まれ、本件AHV受給権に係る請求権は、再婚の際に消滅する。

(二) 請求人 [redacted] は、平成29年5月から平成30年12月までの間において、毎月、上記(ハ)のAの金額（月額 [redacted] ）のAHVを受給した。

ニ スイスの被雇用者を加入者とする老齢・遺族年金について

(イ) スイスの被雇用者老齢・遺族・傷病保障についての連邦法（Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge。以下「BVG法」という。）における被雇用者を加入者とする老齢・遺族年金（以下「職業年金」という。）の規定は、要旨次のとおりである。

A 17歳を超えていて、雇用者の下で一定額を超える年間給与を受けている被雇用者は、強制保険に加入する義務を負う（第2条《被雇用者及び失業者の強制保険》第1項）。

B 本法はAHVに加入している者にのみ適用される（第5条《共通規定》第1項）。

C この強制保険は、雇用関係の締結をもって開始される。

なお、下記Dに規定する正規の年金支給対象年齢に達したとき又は雇用関係が解消されたときは、この強制保険の加入義務は終了する（第10条《強制保険の開始と終了》第1項及び第2項）。

D 老齢年金を請求する資格を持つ者は、65歳以上の男性又は64歳以上の女性である（第13条《給付請求》）。

E 遺族年金である寡婦・寡夫年金に対する請求権は、故人が、死亡した時点で老齢年金を年金機構から受給していた場合に成立する（第18条《前提条件》柱書及びd）。

F 生存配偶者が寡婦・寡夫年金に対する請求権を有するのは、当該生存配偶者がその配偶者の死に際して、45歳を超えており、かつ、少なくとも5年間結婚生活を営んできた場合である（第19条《生存配偶者》第1項）。

G 寡婦・寡夫年金に係る請求権は、寡婦又は寡夫の再婚又は死亡をもって失効する（第22条《遺族年金の請求の開始及び終了》第2項）。

(ロ) B V G法の枠組みに基づきスイスの [redacted] 職員のために年金給付を行うことを目的として同州によって設立された私法上の財団である [redacted] (以下「 [redacted] 」という。) は、年金基金規則 (以下「 [redacted] 」という。) を定めており、当該規則における寡婦・寡夫年金に係る制度の概要は、要旨次のとおりである。

A 遺族年金である寡婦・寡夫年金の受給資格は、故人が、死亡時に [redacted] から老齢年金を受給していた場合に生じる（第49条《遺族年金の受給資格》(d)）。

B 寡婦又は寡夫は、その配偶者の死亡時において、45歳以上であった場合に、寡婦・寡夫年金を受給する（第50条《寡婦・寡夫年金の前提条件》第1項）。

C 老齢年金受給者が死亡した場合、寡婦・寡夫年金の年金額は、故人の老齢年金の3分の2に相当する額とする（第52条《老齢年金受給者の死亡に伴う配偶者の年金額》）。

D 寡婦・寡夫年金受給者が再婚した場合、寡婦・寡夫年金に係る受給権は消滅する（第57条《配偶者又はパートナーの寡婦・寡夫年金に係る受給権の取消し》）。

ホ 本件被相続人及び請求人 [redacted] の [redacted] に係る老齢年金及び寡婦年金の受給について

(イ) 本件被相続人は、生前、 [redacted] に係る老齢年金を受給していた。平成29年において、本件被相続人が受給すべき [redacted] に係る老齢年金の月額は、 [redacted] であった。

(ロ) 本件被相続人が死亡したことにより、本件被相続人が受給していた [redacted] に係る老齢年金は終了し、請求人 [redacted] は、 [redacted] に係る寡婦年金の請求権 (以下「 [redacted] 」といい、本件A H V受給権と併せて「本件各受給権」という。) を取得した。

なお、請求人 [redacted] 宛の [redacted] 発行の2017年（平成29年）6月26日付年金給付決定通知書 (以下「 [redacted] 」という。) には、要旨次のとおり記載があった。

A 2017年（平成29年）3月1日から、寡婦年金として、本件被相続人が受給していた老齢年金の年額 [REDACTED] の3分の2相当である年額 [REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）が支給される。

B [REDACTED] を12で除した金額である [REDACTED] が毎月末に支給される。

C 当該寡婦年金は、再婚した場合に終了する。

(ハ) 請求人 [REDACTED] は、平成29年3月から平成30年12月まで、月額 [REDACTED] の [REDACTED] に係る寡婦年金を受給した（なお、平成29年3月から同年7月までの各月支給分を同月にまとめて受給した。）。

ヘ 本件被相続人及び請求人 [REDACTED] の確定申告等について

(イ) 請求人らは、請求人らが提出した本件被相続人に係る平成27年分の所得税及び復興特別所得税（以下、これらを併せて「所得税等」という。）の修正申告並びに平成28年分及び平成29年分の所得税等の各準確定申告において、AHVを「スイス連邦老齢・障害基礎年金」、[REDACTED] に係る老齢年金を「[REDACTED]」と記載した上で、それぞれ雑所得（公的年金等）として申告した。

(ロ) 請求人 [REDACTED] は、平成29年分から令和4年分までの所得税等の各確定申告において、AHVに係る従前の老齢年金及び追加給付を、「スイス連邦老齢・障害基礎年金」と記載した上で、雑所得（公的年金等）として申告した。

なお、[REDACTED] に係る寡婦年金については、所得税等の確定申告をしていない。

#### (4) 審査請求に至る経緯

イ 相続税の申告等について

請求人らは、法定申告期限内に、別表1の「申告」欄のとおり記載した本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書を原処分庁に共同で提出した。

なお、請求人 [REDACTED] は、平成29年6月20日、請求人 [REDACTED] を納税管理人に指定した納税管理人届出書を原処分庁に提出した。

ロ 調査について

原処分庁所属の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、令和元年10月23日に請求人らに対する調査を開始した（以下、請求人らに対する一連

の調査を「本件調査」という。)

そして、原処分庁は、令和4年9月26日、請求人らの税務代理人である [redacted] (以下「[redacted]」という。)、 [redacted] (以下「[redacted]」という。)、 [redacted] (以下「[redacted]」という。) 及び [redacted] (以下、 [redacted]、 [redacted] 及び [redacted] と併せて「代理人ら」という。) から、「調査の終了の際の手續に関する同意書」の提出を受けて、本件調査担当職員は、同年12月7日、代理人ら ([redacted] を除く。) に対して、通則法第74条の11第2項の規定に基づき調査結果の内容の説明 (以下「本件調査結果の説明」という。) を行った。

本件調査担当職員は、本件調査結果の説明において、代理人らに、 [redacted] [redacted] に記載された [redacted] の呼称について、 [redacted] [redacted] (以下「本件ドイツ協会」という。) と発言した。

また、本件調査担当職員は、本件調査結果の説明において、修正申告の勧奨をした際に、通則法第74条の11第4項の規定に基づき代理人らに対してすべき、同条第3項所定の、修正申告をした場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨の説明及びその旨を記載した書面 (以下、当該書面を「教示文」という。) の交付をしなかった。

#### ハ 原処分について

原処分庁は、本件各受給権を本件相続税の課税価格に算入しなかったことを理由として、別表1の「各更正処分等」欄のとおり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、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。) をし、令和4年12月9日、本件各処分に係る各通知書 (以下「本件各処分通知書」という。) を、請求人ら各人に送達した (請求人 [redacted] については、納税管理人である請求人 [redacted] に対して送達した。)

なお、別紙3のとおり、原処分庁は、本件各受給権の価額について、相続税法第24条第5項で準用される同条第1項第3号の規定等により、「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」として、本件AHV受給権については本件AHV増加額に12を乗じた金額 ([redacted])。以下、同金額を「本件AHV受給額」といい、 [redacted] と併せて「本件各受給額」という。) とし、

[redacted] については [redacted] ([redacted]) とし、  
また、「予定利率による複利年金現価率」としては、評価通達4-4に定める基  
準年利率（平成29年分基準年利率通達に基づく同年2月分の基準年利率。以下  
「本件基準年利率」という。）に基づく複利年金現価率を用いてそれぞれ評価し  
た。

ニ 審査請求について

請求人らは、令和5年2月24日、本件各処分を不服とし、本件各処分の全部の  
取消しを求めて審査請求をした。

なお、請求人らは、令和5年3月16日、請求人 [redacted] を総代として選任し、その  
旨を当審判所に届け出た。

ホ 請求人 [redacted] の所得税等の更正処分について

原処分庁は、令和5年2月28日、請求人 [redacted] の平成29年分及び平成30年分の所  
得税等の各確定申告に関し、所得金額を平成29年分は302,467円、平成30年分は  
364,820円、それぞれ減額する内容の各更正処分を行った。

2 争点

- (1) 本件各処分の対象、本件調査結果の説明時の手続及び本件各処分の理由の提示に、  
原処分を取り消すべき違法があるか否か（争点1）。
- (2) 本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当し、  
相続税が課税されるか否か（争点2）。
- (3) 本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号の規定の準用により評価するこ  
とができるか否か。また、同号の規定の準用により評価するに当たり、本件各受給  
額及び本件基準年利率を用いて評価できるか否か（争点3）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件各処分の対象、本件調査結果の説明時の手続及び本件各処分の理由の  
提示に、原処分を取り消すべき違法があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
以下のとおり、本件各処分の対象、本 件調査結果の説明時の手続及び本件各処 分の理由の提示に、原処分を取り消すべ	以下のとおり、本件各処分の対象、本 件調査結果の説明時の手続及び本件各処 分の理由の提示に、原処分を取り消すべ



原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>き違法は認められない。</p> <p>イ 本件各処分の対象の存在</p> <p>本件各処分通知書には、別紙3のとおり、本件ドイツ協会から請求人■■■■■に対して支払われる職業年金（企業（共済）年金）に係る受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定する相続により取得したとみなされる財産である旨記載されているが、請求人■■■■■は「本件ドイツ協会」から年金を受給した事実は無く、「本件ドイツ協会」の記載は誤記である。</p> <p>請求人■■■■■は、平成29年6月26日、■■■■■から本件相続後に■■■■■に基づき寡婦年金の支給を行う旨の決定を受け、当該決定に基づき同年7月24日に■■■■■（同年3月から同年7月までに係る各月額合計額）、同年8月以降に毎月■■■■■の寡婦年金を受給しているのであって、本件各処分においては、■■■■■については、■■■■■について各課税価格及び各納付すべき税額が計算されており、当該受給権を処分の対象とするものである。したがって、本件各処分の対象は存在する。</p> <p>ロ 本件調査結果の説明時の手続</p> <p>以下のとおり、本件調査結果の説明</p>	<p>き違法が認められる。</p> <p>イ 本件各処分の対象の不存在</p> <p>本件各処分通知書には、本件ドイツ協会から請求人■■■■■に対して支払われる職業年金に係る受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定する相続により取得したとみなされる財産である旨記載されており、当該年金が課税対象であるとされている。</p> <p>しかし、請求人■■■■■は、「本件ドイツ協会」からの年金を受給していない。本件ドイツ協会（■■■■■）は実在するが、スイスの職業年金制度とは全く関係のない団体である。</p> <p>本件ドイツ協会の略称が「■■■■■」であるため、原処分庁は「誤記」ではなく、対象を「誤認」して処分を行ったものである。</p> <p>したがって、本件各処分のうち、「本件ドイツ協会」から請求人■■■■■に対して支払われる職業年金に係る受給権に対して課税する部分は、処分の対象が存在せず、重大明白な違法があるため、取り消すべきである。</p> <p>ロ 本件調査結果の説明時の手続</p> <p>以下のとおり、本件調査結果の説明</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>は、通則法第74条の11の規定に違反しない。</p> <p>(イ) 本件調査担当職員は、本件調査結果の説明の際に、原処分内容及びその理由として、本件各受給権の取得は「契約に基づかない定期金に関する権利を被相続人の死亡により原始的に遺族等が取得する場合」に該当し、相続税法第3条第1項第6号の規定により、請求人■■■■は本件各受給権を相続により取得したとみなされること並びに当該内容に基づいて合理的に算定された金額及びその理由として本件各受給権につき同法第24条等に基づいて評価した評価額、課税価格、税額、加算税の額及び延滞税の額について、請求人らに対して説明していることから、通則法第74条の11第2項に規定する要件を満たしており、違法はない。</p> <p>また、通則法第74条の11第2項は、納税義務者が納得する説明をすべき義務までを規定したものではないことからすれば、請求人らの主張には理由はない。</p>	<p>は、通則法第74条の11の規定に違反する。</p> <p>(イ) 平成23年法律第114号による改正により新たに規定された通則法第74条の11により手続規定が法的に整備されたのであって、東京高等裁判所令和4年8月25日判決（令和4年（行コ）第8号法人税更正処分等取消請求控訴事件）も、税務当局が国税に関する調査結果の内容について、納税義務者に対する説明責任を果たさず、その結果、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される事案については、税務当局による説明義務が定められた趣旨に反するものとして、当該手続を経てされた課税処分を違法な処分として取り消すべき場合があると解されると判示している。</p> <p>本件において、本件調査担当職員は、本件調査結果の説明の際、処分の理由について、早口でまくし立て、納税者の反論を許さない方法で告げ、しかも、■■■■を「本件ドイツ協会」と発言した。なお、代理人らは、上記の説明を正確に聴き取ることが不可能であったため、本件ド</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
	<p>イツ協会からの支払であることを把握することができず、支払元が誤りであることをその場で指摘できなかった。</p> <p>原処分庁は、審判所が開催した口頭意見陳述において、請求人■■■が本件ドイツ協会ではなく■■■から年金の支給を受けていたことは調査中に判明していた情報であると述べているところ、本件調査担当職員は、本件調査結果の説明の際に、それを無視して、あえて、■■■を本件ドイツ協会であると虚偽の理由を説明した。</p> <p>また、少なくとも、本件調査担当職員は、■■■を、本件ドイツ協会が支払元である私的年金受給権であるとの重大な誤認をし、思い込みに基づいて調査結果の説明をしたものである。</p> <p>以上のとおり、本件調査担当職員は、本件調査結果の説明時、反論を許さない方法により、かつ、あえて虚偽の、又は少なくとも重大な誤認に基づく説明をしており、調査結果の説明責任を果たしたとは認められず、通則法第74条の11第2項に反する重大な手続規定違反が認められ</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>(ロ) 本件調査担当職員は、通則法第74条の11第3項及び第4項に規定する、教示文を代理人らに交付しなかったが、修正申告の勧奨における口頭の説明及び教示文の交付は、納税義務者が職員の勧奨に応じて修正申告書を提出する場合に、その仕組みを知らないために、その意に反して不服申立ての機会を失うことがないように規定されているものであると解されているところ、修正申告に応じないという意思を明確に示している請求人らにとって、修正申告の機会が実質的に失われたとは認められず、また、当該説明等を行わなかったことにより、請求人らが不服申立ての機会を喪失したものともいえない。実際、請求人らは、原処分につき適法な審査請求を申立期間内に行っていることから、不服申立てをすることにつき請求人らに何らかの支障や不利益が生じた事情はうかがわれない。</p> <p>したがって、本件調査担当職員が行った通則法第74条の11第3項及び第4項所定の口頭の説明及び教示文の交付に不備があったとしても、そ</p>	<p>る。</p> <p>(ロ) 本件調査担当職員は、通則法第74条の11第3項及び第4項の規定に基づく説明をせず、かつ、教示文を納税義務者に交付しておらず、同項に反する重要な手続規定違反が認められる。</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>の不備は、課税処分を取り消すほどの重大な瑕疵であるとは認められないことから、原処分を取り消すべき違法はない。</p> <p>ハ 本件各処分の理由の提示</p> <p>本件各処分通知書には、次のとおり、行政手続法第14条の趣旨を充足する程度に処分の理由を具体的に明示しているため、理由付記の不備はない。</p> <p>(イ) 本件各処分通知書に記載した「本件ドイツ協会」は、確かに誤記であり、職業年金に係る寡婦年金の支払者は [redacted] である。しかしながら、本件各処分通知書において、「本件ドイツ協会」の直後には、「( [redacted] )」との記載があり、本件調査時において原処分庁から受けた [redacted] [redacted] に係る指摘を請求人らは理解していたことが認められることを併せ考慮すると、請求人らは、本件各処分通知書における処分の理由の提示の内容から、原処分庁が、 [redacted] [redacted] についてみなし相続財産に該当するものとして、その価額を相続税の課税価格に加算することとして原処分を行ったことを当然に理解したと考えられる。</p> <p>(ロ) また、本件各処分の理由の提示に</p>	<p>ハ 本件各処分の理由の提示</p> <p>原処分庁は、行政手続法第14条に規定する不利益処分の理由の提示につき、上記イのとおり、本件各処分通知書に、あえて虚偽の理由を記載し、少なくとも誤った理由を記載したのであるから、同条の規定にも反する。</p> <p>したがって、本件各処分のうち、 [redacted] [redacted] に対して課税する部分については、取り消すべき違法が認められる。</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>                     おいては、請求人■■■が■■■から寡婦年金を受給している事実を示した上で、■■■が相続税法第3条第1項第6号に規定する定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものに該当し、同法第24条に基づいて計算した■■■の価額を相続税の課税価格に加算する旨が摘示されている。                 </p> <p>                     このように、本件各処分通知書には原処分庁が処分をするに至った判断の過程が具体的に示されているから、処分に係る理由の提示の趣旨である行政庁の恣意抑制という見地から欠けるところはないし、請求人らは審査請求書において、原処分に対する自らの主張を整然と述べていることからしても、本件各処分通知書から原処分庁の判断過程を了知することができたと認められるから、不服申立ての便宜という見地からも欠けるところはない。                 </p> <p>                     したがって、本件各処分通知書における処分の理由の提示は行政手続法第14条の趣旨を充足する程度に処分の理由を具体的に明示したものと認めることができ、同条の規定に基づく理由の提示として不備はなく、                 </p>	

原 処 分 庁	請 求 人 ら
違法はない。	

(2) 争点2 (本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当し、相続税が課税されるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>以下のとおり、本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当し、相続税が課税される。</p> <p>イ 本件各受給権のみなし相続財産該当性等について</p> <p>(イ) 本件各受給権は、契約に基づかない定期金に関する権利であって、本件被相続人の死亡により、AHVG法並びにBVG法及び[redacted]の規定に基づいて請求人[redacted]が原始的に取得したものであり、以下のとおり、相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」に該当する。</p> <p>A 相続税法第3条第1項第6号の規定は、当該規定の対象となる定期金に関する権利について、被相続人が本来相続財産となるべき財産を何らかの特別な負担として提供したこと又は当該定期金に関する権利によって解約返戻金若しくは一時金を取得できることを適用</p>	<p>以下のとおり、本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当せず、相続税は課税されない。</p> <p>イ 本件各受給権のみなし相続財産該当性等について</p> <p>(イ) みなし相続財産に該当するためには、①被相続人に帰属すべき権利又は被相続人の出捐に基づいて発生した権利が被相続人の死亡に直接起因して相続人に移転した実体のある場合に当たること及び②相続開始時点で時価（相続税法第22条）が存在していることが必要であるが、本件各受給権は、以下のとおり、上記①及び②の要件を満たさない。</p> <p>A 本件各受給権は、スイスの公的年金制度に基づくものであるが、請求人[redacted]が遺族年金を受給するために本件被相続人が本来相続財産となるべき財産を何らかの特別な負担として提供しているものではないのであって、本件被相続人に帰属すべき権利又は本件被相</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>要件とはしていない。</p> <p>B 本件各受給権に係る課税の適否は、相続税法第3条第1項第6号の規定の適用の有無によって決せられるのであって、定期金に関する権利の評価に関する規定である同法第24条の規定の適用の適否によって決せられるものではない。</p>	<p>続人の出捐に基づいて発生した権利が本件被相続人の死亡に直接起因して請求人■■■■■に移転した権利ともいうことができず、上記①に当たらない。</p> <p>B また、上記②についても、原処分庁は、本件各受給権を相続税法第24条第5項の規定に基づき同条第1項第3号の規定を準用して評価しているが、次の(A)から(C)までのとおり、本件各受給権は評価できるものではなく、時価は存在しないのであるから、本件各受給権に客観的価値は存在しない。</p> <p>(A) 相続税法第24条第1項第3号ハは「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」と規定し、同号による評価は、余命年数を通じて受ける金額の平均額が算定できることが法律上の要件とされており、余命年数を通じて受給する年金の総額が相続開始時点で確定していなければならないところ、本件各受給権を取得した時点では、請求人■■■■■が余命年数にわたり受ける年金総額は定まっていない。</p> <p>(B) 相続税法第24条第1項第3号</p>



原 処 分 庁	請 求 人 ら
	<p>ハには「当該契約による予定利率」と規定しており、同号による評価は、予定利率（生命保険の契約者に対して約束する運用利回り）そのものが存在するか、少なくとも予定利率と同質のものがなければならないところ、本件各受給権は公的年金なので、民間の場合の予定利率は無く、それと同視し得るものもない。</p> <p>さらに、原処分庁が採用している本件基準年利率は、定期借地権等の評価に際して用いられるものであるが、契約で予定される利率のように相続開始時に確定しており、かつ、その後も利率は変わらないというものではない。また、本件基準年利率は、僅かな時期のずれで大幅に変わるものである。よって、予定利率と本件基準年利率は全く異なるものである。</p> <p>(C) 相続税法第22条が規定する時価とは、当該財産の客観的な交換価値をいうところ、本件各受給権は、相続人が死亡したり、再婚した場合には打ち切られ、</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>(ロ) 国民年金法第25条《公課の禁止》及び厚生年金保険法第41条《受給権の保護及び公課の禁止》第2項の規定は、年金給付及び保険給付が我が国の社会保障制度の一環として実施されている性質上、当然に認められた非課税措置である。また、基本通達3-46では、相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」には、厚生年金保険法の規定による遺族年金等があるが、当該厚生年金保険法等に非課税規定が設けられているため、相続税は課税されないことに留意する旨定められているところ、国内の公的年金に係る相続税が非課税であるからといって外国の公的年金に係る相続税が非課税と</p>	<p>他の相続人に承継されるようなこともない一身専属の権利であり、中途解約もできないため解約返戻金も無く、その他一時金も存在しないことからすれば、交換価値も把握することができず、これに課税することは、相続財産の相続開始の時の時価に課税するという同条の基本原理に反する。</p> <p>(ロ) 原処分庁が依拠している国民年金法第25条等に規定されている非課税規定は、支分権としての年金が給付された場合に、租税公課を課さないものであって、所得税を非課税とする規定であり、また、相続税法においても、基本権としての年金受給権を非課税とする規定にはなっていないことは条文上明白である。</p> <p>国内の公的年金の受給権を相続税の課税対象から外している基本通達3-46は、公的年金制度の社会保障的機能を重視し、かつ、公的年金制度が租税回避のために濫用されるおそれがないことを踏まえて定められているものである。そうすると、基本通達3-46の適用を国内の公的年金に限定する必要はないため、外国</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>なるものではない。</p> <p>ロ 本件AHV増加額について</p> <p>AHV G法第35bis条は、寡婦となった老齢年金受給者は、自身の老齢年金の20パーセント相当額の追加給付の請求権を有する旨規定されているところ、同条は「自身の老齢年金の」20パーセントと規定されているにすぎず、当該20パーセント相当額について、追加給付される金額が加算される前後のいずれの金額に乗じた金額であるかどうかは定かではない。しかしながら、本件各更正処分は、実際に請求人■■■■■が受給した本件AHV増加額（月額）■■■■■に対してされたものであり、何ら違法ではない。</p> <p>ハ 二重課税ではないこと</p> <p>令和5年2月28日付で、原処分において相続財産とみなした本件AHV増加額について、請求人■■■■■の平成29年分及び平成30年分の所得税等の各確定申告に係る所得金額をそれぞれ減額する内容の各更正処分を行っている。</p>	<p>の公的年金にも公平に適用されなければならない。</p> <p>ロ 本件AHV増加額について</p> <p>AHV G法第35bis条の規定に基づく自身の老齢年金に追加給付できる金額は、請求人■■■■■がこれまで受給していた■■■■■の20パーセント（■■■■■）であるため、本件AHV増加額と整合しないところ、原処分庁は、請求人■■■■■が受給している当該増加分の根拠を立証していない。</p> <p>ハ 二重課税であること</p> <p>本件AHV増加額に係る請求権は、定期的に給付が行われる基となる権利関係（基本権）であり、定期的に支給される各回の給付金は支分権であるところ、請求人■■■■■は、本件AHV増加額も含め、支分権であるAHVの毎年の支給額を所得として申告してきた。請求人■■■■■が支分権であるAHVの毎年の支給額を所得として申告し、所得</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
	<p>税等を負担しているにもかかわらず、本件各処分により、本件AHV受給権にも相続税が課税されるのは二重課税となる。</p> <p>したがって、基本権である本件AHV増加額に係る請求権に相続税を課税することは違法である。</p>

(3) 争点3 (本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号の規定の準用により評価することができるか否か。また、同号の規定の準用により評価するに当たり、本件各受給額及び本件基準年利率を用いて評価できるか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>以下のとおり、本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号ハの規定の準用により評価するに当たり、本件各受給額及び本件基準年利率を用いることができる。</p> <p>イ 「終身定期金」について</p> <p>本件各受給権は、AHVG法第23条第4項及びBVVG法第22条第2項の各規定のとおり、死亡した被保険者の配偶者が再婚しない限りにおいて、当該配偶者が死亡するまで定期に金銭を給付される寡婦の年金に係るものであるから、終身定期金に該当する。</p> <p>したがって、相続税法第24条第5項の規定により準用される同条第1項第3号の規定は適用される。</p>	<p>以下のとおり、本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号ハの規定の準用により評価するに当たり、本件各受給額及び本件基準年利率を用いることはできない。</p> <p>イ 「終身定期金」について</p> <p>相続税法第24条第5項の規定により準用される同条第1項第3号は「終身定期金」の評価を規定しているが、「終身定期金」の用語は、民法第689条《終身定期金契約》の借用概念であり、同条には「死亡に至るまで」と定義しているところ、本件各受給権は、再婚により消滅するものであることから、「終身定期金」に該当しない。</p> <p>したがって、同条第5項の規定により準用される同条第1項第3号の規定</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>ロ 「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」について</p> <p>請求人 [redacted] は、本件相続をしたことにより、1年間に、本件AHV受給額 ([redacted])、 [redacted] ([redacted]) を受給するため、請求人 [redacted] が本件各受給権により1年間に給付を受けるべき金額は、本件AHV受給権については [redacted]、 [redacted] [redacted] については [redacted] であると認められる。</p> <p>本件各受給権に基づき、請求人 [redacted] が受給する各年金の額が各年で変動する可能性があるとしても、課税時期（本件相続開始時）においては、1年間に給付を受けるべき金額が各年で異なるかは不明であるし、実際に請求人 [redacted] が受給した本件各受給権に係る各年金の月額は、受給開始後から変動していないため、上記の各金額は相当といえる。</p> <p>ハ 「当該契約に係る予定利率」について</p> <p>「当該契約に係る予定利率」は、評価通達200-6のとおり、相続税法第24条に規定する定期給付金契約に関する</p>	<p>は適用されない。</p> <p>ロ 「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」について</p> <p>上記(2)の「請求人ら」欄のイの(イ)のBの(A)のとおり、本件各受給権を取得した時点では、請求人 [redacted] が余命年数にわたり受け取ることができる年金総額は定まっておらず、余命年数を通じて受ける金額の平均額は算定できないところ、本件各受給額は、請求人 [redacted] が本件各受給権により給付を受ける1年間の受給額であって、平均額になりようがないから、「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」として用いることはできない。</p> <p>ハ 「当該契約に係る予定利率」について</p> <p>上記(2)の「請求人ら」欄のイの(イ)のBの(B)のとおり、予定利率ではなく、予定利率と全く性質の異なるもの</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>権利を取得したときにおける当該契約に係る「予定利率」をいうのであるが、予定利率が明らかでない場合においては、それに替わる合理的な利率を用いるものと解されている。</p> <p>本件各受給権は、スイスの法律であるAHVG法及びBVG法に基づくものであることから、契約に基づくものではないため、本件各受給権を評価する場合の契約に係る予定利率は明らかではない。この場合、合理的な利率を用いることとされているところ、本件各受給権の評価に際して、予定利率に替わる合理的な利率として本件基準年利率を用いることは、一定の合理性があるものと認められる。</p>	<p>(本件基準年利率)を恣意的に「予定利率」として用いることはできない。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1 (本件各処分の対象、本件調査結果の説明時の手続及び本件各処分の理由の提示に、原処分を取り消すべき違法があるか否か。) について

イ 法令解釈

(イ) 通則法は、第7章の2《国税の調査》において、国税の調査の際に必要なとされる手続を規定しているが、同章の規定に反する手続が課税処分の取消事由となる旨を定めた規定は無く、また、調査手続に瑕疵があるというだけで納税者が本来支払うべき国税の支払義務を免れることは、租税公平主義の観点からしても問題があると考えられることから、調査手続に単に違法があるというだけでは課税処分の取消事由とはならないものと解される。

もっとも、通則法第24条《更正》が、更正処分について、「調査により」行う旨規定していることからすると、課税処分が何らの調査なしに行われたような場合には、課税処分の取消事由となるものと解される。そして、これには、

調査を全く欠く場合のみならず、課税処分の基礎となる証拠資料の収集手続（以下「証拠収集手続」という。）に重大な違法があり、調査を全く欠くに等しいとの評価を受ける場合も含まれるものと解され、ここにいう重大な違法とは、証拠収集手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなどの場合をいうものと解するのが相当である。

他方で、証拠収集手続自体に重大な違法がないのであれば、課税処分を調査により行うという要件は満たされているといえるから、仮に、証拠収集手続に影響を及ぼさない他の手続に重大な違法があったとしても、課税処分の取消事由となるものではないと解される。

- (ロ) 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。したがって、当該処分の理由が、上記の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、行政手続法第14条第1項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

ロ 認定事実

請求人ら提出資料、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、次の事実が認められる。

(イ)

請求人らが本件調査において任意に提出した [redacted] の各ページには、「 [redacted] 」、「 [redacted] 」の文言とその連絡先等が記載されていた。

(ロ) 請求人らが原処分庁等に提出した各書面

A 請求人 [redacted] 及び [redacted] 並びに請求人らの税務代理人である [redacted] [redacted] (以下「 [redacted] 」という。) は、原処分庁に対して、令和2年12月28日付の「質問書」と題する書面を提出した。当該書面には、「ご指摘いただいております [redacted] につきましては、 [redacted] に該当し、遺族年金として受給しております。この度の所得税調査においては遺族年金『所得

税法第9条第1項第3号ロに該当』として是認されておりますが、相続税の課税対象となると指摘されておられる理由をご教示ください。」と記載されていた。

また、当該書面に添付されていた「申述書（質問事項についての補足意見）」と題する書面には、「当該遺族年金の課税の可否を考える前提として、相続人代表から、被相続人が……スイス国においては [redacted] の [redacted] たる [redacted] として、…… [redacted] の [redacted] として奉職しておりました事実を斟酌して戴きたいとの申し述べがあります。」と記載されていた。

B 請求人 [redacted]、[redacted] 及び [redacted] は、原処分庁に対して、令和4年3月1日付の「相続税調査に関する請願書」と題する書面（以下「本件請願書1」という。）を、また、国税庁長官、国税庁資産課税課長及び国税庁審理室長に対して、同年4月27日付の「[redacted] における相続税調査に関する請願書」と題する各書面（以下「本件請願書2」という。）を連名で提出した。当該各書面には、「本件相続に係る年金は、スイス連邦憲法第8節（住居、労働、社会保障及び健康）第113条に規定する国民老齢・遺族基礎年金AHVと老齢・遺族年金BVG（企業年金）に該当し、日本国でいうところの [redacted] にあたり、現在、被相続人の妻が遺族年金として受給しています。」と記載されていた。

(ハ) 請求人ら及び代理人らと原処分庁とのやり取り

A [redacted] 及び [redacted] は、令和3年5月13日、原処分庁に対し、AHV、[redacted] 等に関する資料を提出した。また、本件調査担当職員は、[redacted] 及び [redacted] に対し、上記(ロ)のAの質問書に対する回答及び説明を行った。

B 本件調査担当職員は、令和4年1月17日、電話で、[redacted] に対し、調査結果の説明の日程調整を依頼した。これに対し、[redacted] は、修正申告をするつもりはなく、不服申立ての準備もあるため、更正をするのであれば確定申告期が終了してからにしてほしい旨述べた。

C 本件調査担当職員は、令和4年3月30日、電話で、[redacted] に対し、「調査の終了の際の手續に関する同意書」と題する書面の提出依頼をした。これに対し、[redacted] は、現在も確定申告期間中であることなどから、上



記書面の提出は、同年4月に入ってからになると述べた。

なお、本件調査担当職員は、本件請願書1について、課税処理方針を変更すべき内容ではないため、特に対応しない旨回答した。

D [redacted] は、令和4年4月1日、電話で、本件調査担当職員に対し、スイスからの年金は日本での公的年金と何ら変わらず、相続税においても同様に非課税として取り扱うべきであり、これに対して課税するのは違法である旨述べた。

E 本件調査担当職員は、令和4年5月19日、電話で、[redacted] に対し、調査結果の説明及び本件請願書2に対する回答を行うための日程調整を依頼したところ、[redacted] は、本件調査における指摘事項はスイスからの年金の増額の根拠を取り違えており、事実認定を誤っている旨述べた。

F 本件調査担当職員は、令和4年5月20日、電話で、[redacted] に対し、前日に同税理士がスイスからの年金について事実認定に誤りがある旨述べたことに対し、本件相続開始後に年金の額が増加していること、元々本件被相続人が受領していた年金を請求人[redacted] が引き続き受領していること、さらにスイスからの年金については、非課税規定が無いことから、相続財産として課税する必要があり、その結論には変わりがない旨説明した。これに対し、[redacted] は、スイスからの年金については予定利率が無いため評価できるわけがない、税務署もスイスでの事実を確認して判断すべきであるなどと述べた。

G 本件調査担当職員は、令和4年6月2日、[redacted] 内において、[redacted] 及び [redacted] に対し、本件請願書2に対する回答として、本件被相続人が加入していた [redacted] は、[redacted] に係る老齢年金を受給していた者が死亡した場合、その配偶者は死亡した受給者の当該老齢年金の3分の2相当を [redacted] から寡婦年金として受け取ることができるところ、請求人 [redacted] は、本件被相続人の死亡により [redacted] から当該寡婦年金を受給しているため、請求人 [redacted] の当該寡婦年金に係る受給権は、「契約に基づかない定期金に関する権利を被相続人の死亡により原始的に遺族等が取得する場合」に該当し、相続税法第3条第1項及び同項第6号の規定により、相続により取得したものとみなされるなどといった説明をした。これに対し、両税理士は、[redacted]

[REDACTED]については、スイスから支給されている遺族年金であり、遺族の将来の生活保障のためのものであることから、相続税を非課税とすべきである旨及び遺族年金については予定利率は存在しないため評価できないなどと述べた。

H 本件調査担当職員は、令和4年6月21日、電話で、[REDACTED]に対し、スイスからの年金を相続財産として課税する判断は、非課税規定が無いから課税財産と判断しており、この判断が変わることはない旨説明したところ、[REDACTED]から、平成24年3月1日発効の「社会保障に関する日本国とスイス連邦との間の協定」等をよく考慮しているのか、また、もし課税すると日本とスイスの国同士の問題となるとも考えている、政策的な判断も必要ではないかなどと述べた。

I 本件調査担当職員は、令和4年9月26日、[REDACTED]内において、代理人らに対して、①請求人[REDACTED]が取得した本件各受給権については、相続税法第3条第1項第6号に規定する契約に基づくもの以外の定期金に関する権利として、相続財産に該当する旨及び②相続財産としてみなされる、契約に基づかない定期金に関する権利の評価について、予定利率の定めが無いからといって評価できないものではなく、評価方法としては、将来受け取ることのできる総額から今後見込まれる運用益相当部分を控除し、現在価値の算出を行う旨説明した。これに対し、代理人らは、基本権と支分権との区別を理解していないのではないか、恩給法において非課税規定は無く、相続税法で非課税とした意味を考慮すべきであるなどと述べた。

J 本件調査担当職員は、令和4年11月10日、[REDACTED]内において、代理人らに対して、上記Iと同様の説明をした。これに対し、代理人らは、調査結果の説明において更正すべき理由、すなわち課税要件を説明してほしい、スイスからの年金を受給している事実だけでは課税要件を満たしていないのではないか、みなし相続財産の規定は限定列举であり、本件各受給権が該当するのであれば根拠を示してほしい、評価に当たって本件基準年利率を適用しているが、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ることになっているところ、当該指示は受けているのか、通則法第74条の11の規定にあるように納得のいく説明を

してほしいなど述べた。

K [redacted] は、令和4年11月18日、[redacted] 内において、本件調査担当職員に対し、スイスの年金制度と日本の年金制度はいずれも生活を保障するためのものとして同質のものである、未実現の利益に対する課税は不可能であり、本件相続開始時点での本件各受給権の評価額は零円であるなどと述べた。これに対し、本件調査担当職員は、スイスからの遺族年金には非課税規定が無いこと、請求人[redacted] は当該年金を実際に受給していることから課税対象と判断していることを説明した。

L 本件調査担当職員は、令和4年11月29日、[redacted] 内において、代理人ら（[redacted] を除く。以下、同日の調査について同じ。）に対して、外国からの年金については、非課税規定が無いため、課税となることを説明した。これに対し、代理人らは、国内の遺族年金に対する支分権には租税を課さないと規定されているが、基本権に対する非課税規定は無いにもかかわらず、当該基本権を非課税とすること自体が間違いである旨、また、外国からの年金についても国内年金と同じ取扱いをすべきである旨などの主張を繰り返し述べた。これに対し、本件調査担当職員は、スイスから受給している年金については、非課税規定が無いことにより相続税の課税財産であると判断していることを繰り返し説明した。

M 本件調査担当職員は、令和4年12月7日、[redacted] 内において、代理人ら（[redacted] を除く。以下、同日の調査について同じ。）に対して、本件調査結果の説明をしようとしたところ、[redacted] は、納税者の意見を聞いてほしいとし、請求人[redacted] の意見書を読み上げ、その後、スイスからの遺族年金はみなし相続財産に該当しない旨述べた。そして、改めて本件調査担当職員が本件調査結果の説明をしようとする、[redacted] は、なぜ今から説明なのか、以前からできたはずであるなど述べた。

これに対し、本件調査担当職員は、国税庁及び国税局にも確認した上での方針であり、これまでの原処分庁の見解が変わることはないとして、本件調査結果の説明を行った。その際、本件調査担当職員は、本件ドイツ協会である[redacted] から請求人[redacted] に支払われる職業年金に係る受給権について、本件被相続人が加入していた[redacted] は、[redacted] から職業年金を受給していた者が

死亡した場合には、配偶者は死亡した受給者の職業年金の3分の2相当を受け取ることができるとされており、請求人[redacted]は、本件被相続人の死亡により当該職業年金を受給しているため、その受給権の取得は、契約に基づかない定期金に関する権利を被相続人の死亡により原始的に遺族等が取得する場合に該当し、相続税法第3条第1項柱書及び同項第6号の規定により、請求人[redacted]は、[redacted]を相続により取得したものとみなされること及び本件ドイツ協会である[redacted]から支払われる月額[redacted]の受給額に基づく職業年金の受給権の価額を説明した。また、本件調査担当職員は、上記の説明に続いて、本件各賦課決定処分及び延滞税についても説明した。

これに対して代理人らは、日本の年金には課税をしていないのに外国の年金に課税するのは平等原則に反するにもかかわらず、平等原則に反しないという根拠の説明がされておらず、本件調査担当職員による説明は、調査結果の説明になっていないなどと述べた。そこで本件調査担当職員が、本件調査結果の説明は既に実施済みである旨を代理人らに伝えたところ、代理人らは、平等原則違反に関する説明がない以上、調査結果の説明はされておらず、手続に問題があるなどと述べて、一方的に席を立った。

なお、上記1の(4)のロのとおり、本件調査担当職員は、本件調査結果の説明において、修正申告の勧奨をした際に、通則法第74条の11第4項の規定に基づき代理人らに対してすべき、同条第3項所定の、修正申告をした場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨の説明及び教示文の交付を行わなかった。

N 原処分庁は、令和4年12月9日、上記1の(4)のハのとおり、請求人らそれぞれに本件各処分通知書を送達したところ、同日、請求人[redacted]は、電話で、本件調査担当職員に対し、処分の理由書に「本件ドイツ協会（[redacted]）」と記載してあるが、これは間違いではないか、原処分庁においても確認した方が良いと思うなどと述べた。

(ニ) 原処分庁所属の職員の答述

原処分庁所属の職員は、令和5年11月14日、当審判所の調査に対して、上記1の(4)のロ及び上記(ハ)のMの本件調査結果の説明の際や、上記1の(4)のハの

本件各処分通知書に、「本件ドイツ協会」と発言・記載した経緯について、本件調査担当職員が本件調査結果の説明を行うに当たってインターネットで「[redacted]」を検索したところ、「本件ドイツ協会」と題するホームページが表示されたため、「本件ドイツ協会」のことを[redacted]であると勘違いしてしまったことから、本件調査結果の説明時に[redacted]のことを「本件ドイツ協会」と発言し、また、本件各処分通知書にも「本件ドイツ協会（[redacted]）」との記載をするに至ったものである旨答述した。

## ハ 検討

### (イ) 本件各処分の対象の存否について

A 上記1の(3)のホの(ロ)のとおり、請求人[redacted]は、本件被相続人の死亡により[redacted]を取得し、[redacted]には、[redacted]に係る受給額について、[redacted]を12で除した金額である[redacted]を毎月支給する旨記載され、同(ハ)のとおり、請求人[redacted]は、実際に、同額を受給していた。

また、(上記ロの(イ)のとおり、[redacted]の各ページには、「[redacted]」、「[redacted]」の文言とその連絡先等が記載されていた。

B 上記ロの(ロ)及び(ハ)のとおり、本件調査時において、請求人らと本件調査担当職員は、[redacted]に基づいて、[redacted]はスイスの年金であることを前提に、繰り返し、[redacted]を支払元とする[redacted]に対する課税の適否について折衝してきた。

C 上記1の(4)のロ並びに上記ロの(ロ)及び同(ハ)のAからMまでのとおり、本件調査は令和元年10月23日から行われていたが、本件調査の最終日である令和4年12月7日前までは、請求人ら及び代理人ら並びに本件調査担当職員のいずれも、本件調査の中で「本件ドイツ協会」という名称を口にすることはなく、同日になって初めて、本件調査担当職員が[redacted]のことを指して「本件ドイツ協会」と発言するに至った。

D 上記1の(4)のロ及びハ並びに上記ロの(ハ)のMのとおり、本件調査結果の説明の際には「本件ドイツ協会である[redacted]」と表現され、また、本件各処分通知書においては「本件ドイツ協会（[redacted]）」と表記されているところ、

これらの表現及び表記においては、[redacted]と本件ドイツ協会が同一のものであることが前提とされており、実際に、本件調査結果の説明や本件各処分通知書において示された年金の受給額（支払額）も、請求人[redacted]が取得した[redacted]に係る支給額（上記A）と同額の月額[redacted]であった。

E 上記ロの(ハ)のNのとおり、原処分庁が、令和4年12月9日、請求人らに本件各処分通知書を送達したところ、請求人[redacted]から、その日のうちに、本件調査担当職員に対し、「本件ドイツ協会（[redacted]）」とあるが、これは間違いではないか、原処分庁においても確認した方が良くと思う旨の電話があったところ、このことは、請求人[redacted]においても、[redacted]が本件調査の対象となっていたとの認識を有していたことを示している。

F 原処分庁所属の職員は、当審判所の調査に対して、上記ロの(ニ)のとおり答述したが、当該答述は、上記AからDまでの事実と整合している上、本件調査担当職員が、請求人ら及び代理人らに対し、年金の支払元についてあえて虚偽の説明をする動機も無いことからすれば、信用できる。

G 上記AからFまでで指摘した諸事情からすれば、支払元を[redacted]とする[redacted]が、本件各処分の対象となっており、しかも、請求人ら及び代理人らも、そのことを認識していたことは明らかである。

そうすると、上記1の(4)のロ及び上記ロの(ハ)のMのとおり、本件調査担当職員が本件調査結果の説明において「本件ドイツ協会である[redacted]」と発言したこと、及び上記1の(4)のハのとおり、本件各処分通知書において「本件ドイツ協会（[redacted]）」と記載されていることは、いずれも、[redacted]の呼称を「本件ドイツ協会」と誤訳したことに基因するものであったと認められる。

したがって、本件各処分通知書に記載された「本件ドイツ協会（[redacted]）から支払われる企業（共済）年金に係る受給権」とは[redacted]を指しており、本件各処分の対象は存在する。

(ロ) 本件調査結果の説明時の手続について

A 上記ロの(ハ)のMのとおり、本件調査担当職員は、通則法第74条の11第2項に規定する調査結果の内容の説明を、同条第4項の規定に基づき代理人らに

行っている。

この点、上記(イ)のGのとおり、本件調査担当職員は、本件調査結果の説明において、「本件ドイツ協会である [redacted] 」と発言したものの、上記発言は [redacted] の呼称を本件ドイツ協会と誤訳したことによるものにすぎず、請求人ら及び代理人らは、支払元を [redacted] とする [redacted] が、本件各処分の対象となっていたことを認識していたものと認められ、上記発言が、請求人ら及び代理人らにとって、本件各処分の対象を誤らせるようなものであったとは考え難い。

そして、上記ロの(ハ)のMのとおり、代理人らは、本件調査担当職員による本件調査結果の説明が終了した後も、日本の年金には課税をしていないのに外国の年金に課税するのは平等原則に反するにもかかわらず、平等原則に反しないという根拠の説明がされておらず、本件調査担当職員による説明は、調査結果の説明になっていないなどと述べて反論するなどしていることからすれば、代理人らは、本件調査結果の説明の内容を十分に理解した上で、本件調査結果の説明の内容に納得せず、自説を主張していたにすぎないことが認められる。

以上からすれば、本件調査担当職員は、本件調査の結果の説明責任を果たしたものと見え、請求人らにおいて、修正申告や不服申立てを行う機会が実質的に失われたとも評価できず、本件調査結果の説明は、通則法第74条の11第2項に違反するとはいえない。

B また、上記1の(4)のロ及び上記ロの(ハ)のMのとおり、本件調査担当職員は、通則法第74条の11第4項の規定に基づいて代理人らに対してすべき、同条第3項所定の説明及び教示文の交付をしていない事実は認められるものの、そもそも本件調査の終了の際の手續は、既に行われた証拠収集手續に影響を及ぼすものではないので、上記終了の際の手續に不備があったとしても、本件各処分が、通則法第24条に反して調査なしに行われたことにはならない。

したがって、本件調査担当職員の上記の行為は、本件各処分を違法とすべき理由にはならない。

C 以上からすれば、本件調査結果の説明時の手續に、原処分を取り消すべき違法があるとはいえない。

(ハ) 本件各処分の理由の提示について

上記イの(ロ)のとおり、処分の理由が、恣意の抑制及び不服の申立ての便宜という趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、行政手続法第14条第1項本文の要求する理由の提示として不備はないと解される。

これを本件についてみれば、本件各処分通知書には、要旨、別紙3のとおり記載されているところ、これによれば、本件各更正処分の理由として、「全ての相続人に係る課税価格の合計額」の項に、①本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定する定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものに該当すること、②本件各受給権は、上記①のとおり相続により取得したとみなされる財産であるにもかかわらず、本件相続税の課税価格に算入されていないこと及び③請求人 [redacted] が取得した本件各受給権の評価額について、相続税法第24条の規定に基づく計算過程が記載されている。また、本件各処分通知書には、本件各処分の対象の一つとして「本件ドイツ協会（ [redacted] ）から支払われる企業（共済）年金に係る受給権」が記載されており、同通知書中には、本件各処分の対象が「（ [redacted] ）」として明示されている（なお、請求人らも本件各処分の対象に [redacted] が含まれることを理解していたことは、上記(イ)のAからEまでのとおりである。）。これらのことからすれば、上記(イ)のGのとおり、 [redacted] を本件ドイツ協会とする誤りはあるものの、本件各処分通知書における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項本文の趣旨に照らしても、同項本文の要求する理由の提示として欠けているところはない。

(ニ) 小括

以上のとおり、本件各処分の対象は存在しており、また、本件調査結果の説明時の手続及び本件各処分の理由の提示には、原処分を取り消すべき違法はない。

- (2) 争点2（本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当し、相続税が課税されるか否か。）について

イ 法令解釈

- (イ) 相続税法第3条第1項柱書及び同項第6号は、被相続人の死亡により、相続



人その他の者が、定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの（恩給法の規定による扶助料に関する権利を除く。）を取得した場合においては、当該定期金に関する権利を取得した者が当該定期金に関する権利を相続又は遺贈によって取得したものとみなす旨規定している。

この規定の趣旨は、被相続人の死亡に起因して相続人その他の者が取得した定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものは、当該相続人その他の者が自ら固有の権利として取得するものであり、被相続人の財産に属するものではないが相続財産と実質を同じくするものであり、被相続人の死亡を起因として生ずるものであるため、公平負担の見地から、これを相続により取得したものとみなして相続税の対象としたものと解される。そして、この規定による相続又は遺贈により取得したものとみなされる定期金に関する権利は、相続の効果として被相続人から承継するものではなく、法律の規定その他契約以外の事由によって相続人その他の者が取得するもので、契約に基づかない定期金に関する権利を被相続人の死亡により原始的に遺族等が取得する場合が含まれると解される。

(ロ) 上記(イ)で述べた定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものを被相続人の死亡により原始的に遺族等が取得する場合としては、船員保険法の規定による遺族年金、厚生年金保険法の規定による遺族年金、国民年金法の規定による遺族基礎年金等を被相続人の遺族が取得した場合があると解されるが、これらの遺族年金については、それぞれの法律（船員保険法第52条《租税その他の公課の禁止》、国民年金法第25条、厚生年金保険法第41条第2項等）に非課税規定が設けられているので、これにより相続税は課税されないものと解するのが相当である。これと同旨の基本通達3-46の定めは、上記各非課税規定が設けられていることを留意的に示しているものであって相当である。

ロ 当てはめ

(イ) 本件AHV受給権は、上記1の(3)のハの(ハ)のとおり、本件被相続人の死亡により請求人■■■■■が取得した、自身の老齢年金に追加給付される権利であるところ、当該追加給付は、同ロの(イ)のEのとおり、AHVG法の規定に基づき、寡婦になった老齢年金受給者が支給を受けるものであり、同B及び同ハの(ハ)のDのとおり、当該寡婦の死亡又は再婚までの期間にわたり支給されるものである。

また、[redacted] は、上記1の(3)のホの(ロ)のとおり、本件被相続人の死亡により、請求人[redacted] が取得した寡婦年金に係る請求権であるところ、当該寡婦年金は、同ニの(イ)のE及び同(ロ)のAのとおり、BVG法及び[redacted] の各規定に基づき、老齢年金受給者である夫が死亡した場合に、同(イ)のF及び同(ロ)のBの要件を満たす当該寡婦が支給を受けるものであり、同(イ)のG、同(ロ)のD及び同ホの(ロ)のCのとおり、当該寡婦の死亡又は再婚までの期間にわたり支給されるものである。

したがって、本件各受給権は、本件相続の効果として請求人[redacted] が本件被相続人から承継したのではなく、本件被相続人の死亡によりAHVG法並びにBVG法及び[redacted] の各規定に基づき原始的に請求人[redacted] が取得したものであると認められるから、相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」に該当する。

そして、本件各受給権については、法令上、相続税が課税されないこととなる非課税規定は設けられていない。

(ロ) 以上からすれば、本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当し、相続税が課税される。

#### ハ 請求人らの主張について

##### (イ) 相続税法第3条第1項第6号該当性に関する請求人らの主張について

請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のイの(イ)のとおり、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当するためには、①被相続人に帰属すべき権利又は被相続人の出捐に基づいて発生した権利が被相続人の死亡に直接起因して相続人に移転した実体のある場合に当たること及び②相続開始時点で時価が存在していることが必要であるが、本件各受給権は上記①及び②の要件を満たさないことから、本件各受給権は同号に規定するみなし相続財産に該当しない旨主張する。

しかしながら、本件各受給権が相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」に該当するか否かの判断において、請求人らが主張する上記①の要件を満たす必要があると解すべき根拠は、同号の文言上見当たらず、上記イの(イ)で述べた同号の趣旨からも見出すことはできない。

また、請求人らが主張する上記②の点に関していえば、そもそも、請求人らがその主張の根拠として挙げる相続税法第22条及び第24条の規定は、財産の評価に関する規定であって、同法第3条第1項第6号のみなし相続財産該当性の判断において検討すべき規定ではない。この点をおくとしても、上記1の(3)の口からホまでのとおり、本件各受給権は、本件被相続人の死亡により請求人■■■■■が取得した、AHVに係る自身の老齢年金に追加給付される権利及び■■■■■に係る寡婦年金の請求権であり、このような基本権としての年金受給権に、財産的価値があることは明らかである。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

(ロ) 非課税規定に関する請求人らの主張について

A 請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のイの(ロ)のとおり、国民年金法第25条等に規定されている非課税規定は、支分権としての年金が給付された場合に、租税公課を課さないものであって、所得税を非課税とする規定であり、基本権としての年金受給権に係る相続税を非課税とする規定ではない旨主張する。

しかしながら、当審判所の調査及び審理の結果によれば、昭和29年法律第39号による改正前は、相続税法第3条第1項第6号において、「恩給法(…)の規定による扶助料に関する権利その他定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」と規定され、恩給法の規定による扶助料に関する権利が除かれていなかったが、同改正において、厚生年金保険法の規定による遺族年金等については非課税となっていることとの均衡を考慮して、「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの(恩給法(…)の規定による扶助料に関する権利を除く。)」と改正され、恩給法の規定による扶助料に関する権利が除かれて、現行の規定(なお、「定期金(これに係る一時金を含む。)」の括弧書は昭和46年法律第20号による改正により加えられた。)となったと認められる。

以上のように、相続税法第3条第1項第6号について、厚生年金保険法の規定による遺族年金等が非課税となっていることとの均衡から、基本権としての恩給法の規定による扶助料に関する権利を非課税とする旨の法改正が行われたという経緯に鑑みれば、厚生年金保険法第41条第2項等の非課税規定

は、支分権としての年金受給権のみならず基本権としての年金受給権をも非課税とする趣旨のものであると解すべきである。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

B 請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のイの(ロ)のとおり、基本通達3-46の趣旨からすると、その適用を国内の公的年金に限定する必要はなく、外国の公的年金にも同通達の定めが公平に適用されなければならないと主張する。

しかしながら、基本通達3-46は、相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」には、その文言上、船員保険法の規定による遺族年金や厚生年金保険法の規定による遺族年金等が含まれることになるものの、これらの法律の規定による遺族年金等については、当該法律に非課税規定が設けられているので相続税は課税されないことに留意する必要がある旨を確認的に示したものであるにすぎない。

そうすると、基本通達3-46は、国内の公的年金に係る相続税を非課税とする根拠となるものではないし、そもそも、国内の公的年金に係る相続税が非課税であるからといって、法令上、非課税規定が設けられていない外国の公的年金に係る相続税が非課税となる理由もない。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

(ハ) その他の主張について

A 請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のロのとおり、AHVG法第35bis条の規定に基づく自身の老齢年金に追加給付できる金額は、請求人[redacted]がこれまで受給していた[redacted]の20パーセント（[redacted]）であるため、本件AHV増加額と整合しないところ、原処分庁は、請求人[redacted]が受給している当該増加分の根拠を立証していない旨主張する。

しかしながら、請求人[redacted]は、上記1の(3)のハの(ロ)のとおり、従前はAHVに係る老齢年金を毎月[redacted]受給していたところ、同(ハ)のとおり、スイス補償局発行の平成29年3月20日付のAHVに係る年金給付決定通知書には、請求人[redacted]のAHVの受給額について、同月1日以後、従前の老齢年金と追加給付を合わせて正規の金額は月額[redacted]となる旨、自身の老齢年金に追加給付される金額は本件AHV増加額

( [redacted] ) である旨、年金額の月額には請求人 [redacted] 自身の老齢年金に追加給付される金額が含まれる旨が記載されている。そうすると、本件AHV増加額である [redacted] が自身の老齢年金に追加給付される金額であることは明らかである。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

B 請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のハのとおり、本件AHV受給権は、定期的に給付が行われる基となる権利関係（基本権）であり、定期的に支給される各回の給付金は支分権であるところ、請求人 [redacted] は、本件AHV増加額も含め、支分権であるAHVの毎年の支給額を所得として申告してきたものであり、所得税等を負担しているにもかかわらず、本件各処分により、当該AHVの基本権にも相続税が課税されるのは二重課税となるため、基本権である本件AHV受給権に相続税を課税することは違法である旨主張する。

しかしながら、本件各受給権がみなし相続財産に該当するか否かは、相続税法第3条第1項第6号の規定の解釈によるのであり、所得税法上の課税関係に左右されるものではない。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

(3) 争点3（本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号の規定の準用により評価することができるか否か。また、同号の規定の準用により評価するに当たり、本件各受給額及び本件基準年利率を用いて評価できるか否か。）について

イ 法令解釈等

(イ) 相続税法第22条は、相続税における財産の評価額について、原則として財産を取得した時における時価によることとし、具体的な評価方法については解釈に委ねる一方で、同条の規定によらないものとして、定期金に関する権利の評価などについて同法第3章に特別の定めをおいている。これは、定期金に関する権利等の一部の財産については、一定の財産的価値を有しているとしても、時価を把握することが困難であるなどの理由から、具体的な評価方法を解釈に委ねるのではなく、相続税法においてこれを法定したものと解するのが相当である。

(ロ) 相続税法第24条第1項第3号ハは、終身定期金給付契約に関する権利を取得

した時において定期金給付事由が発生しているものに関する権利の価額について、当該契約に関する権利を取得した時におけるその目的とされた者に係る余命年数として政令で定めるものに応じ、当該契約に基づき給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額に、当該契約に係る予定利率による複利年金現価率を乗じて得た金額により評価する旨規定している。

この規定は、一般に、年金受給権の取得の時における価額は、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額とする旨を定めるものと解されるが、その具体的な算定方法については一義的に明らかであるわけではない。

もともと、相続税法第24条第1項第3号ハの定める「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」については、基本的には、終身定期金給付契約に基づき1年間に給付を受けるべき定期金の金額を用いることとなるが、1年間に給付を受けるべき定期金の金額が毎年異なる契約については、その定期金給付契約に関する権利を取得した時以降、同契約に基づき給付を受ける者が、その者に係る余命年数の間に給付を受けるべき金額の合計額を、その余命年数で除して計算した金額によること、すなわち、給付を受けるべき金額が毎年異なる場合であっても、余命年数の間に給付を受けるべき金額の合計額と余命年数から算出した平均額をもって、毎年一定の給付を受けるべき定期金の金額と同様に扱う趣旨のものであると解するのが相当である。

また、「複利年金現価率」は、毎期末に一定金額を一定期間受け取ることができる年金の現在価値を求める際に用いられる割合である。

ロ 検討

本件各受給権は、上記1の(3)のロの(イ)及び同ハの(ハ)並びに同ニの(イ)、同(ロ)及び同ホの(ロ)のとおり、本件被相続人の死亡により、AHVG法並びにBVG法及び■■■■■の各規定に基づき請求人■■■■■が取得した、AHVに係る自身の老齢年金に追加給付される権利及び■■■■■に寡婦年金を請求する権利であり、請求人■■■■■が死亡又は再婚するまでの期間にわたり定期に金銭の給付を受ける権利として、その法的性質は終身定期金であると解される（なお、本件各受給権が終身定期金に該当すると解すべき理由については、後記ハの(イ)に記載したとおりである。）。そして、本件各受給権には解約返戻金は無く一時金での支給も無いから、

相続税法第24条第1項第3号イ及びロは準用されず、また、請求人■■■■■が本件各受給権を取得して本件相続税の申告期限までに死亡し、その死亡によりその給付が終了した場合にも該当せず、請求人■■■■■が死亡したときにその遺族等に継続して定期金を給付するものにも該当しないから、同条第2項及び第4項も準用されないため、同条第5項により同条第1項第3号ハを準用して評価することとなる。

本件各更正処分においては、上記1の(4)のハのとおり、本件各受給権の価額を相続税法第24条第5項の規定により同条第1項第3号ハの規定を準用して評価するに当たり、「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」として本件各受給額を、「予定利率による複利年金現価率」として本件基準年利率による複利年金現価率を用いていることから、その当否について、以下検討する。

(イ) 「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」に本件各受給額を用いることについて

A 請求人■■■■■が本件各受給権により1年間に給付を受けるべき金額（本件各受給額）は、本件AHV受給権については、上記1の(3)のハの(ハ)のとおり、年額■■■■■（月額■■■■■の12か月分の合計額）であり、■■■■■については、上記1の(3)のホの(ロ)のAのとおり、年額■■■■■であった。そして、請求人■■■■■は、上記1の(3)のハの(ニ)のとおり、本件AHV受給権については平成29年5月から平成30年12月までの間、同ホの(ハ)のとおり、■■■■■については平成29年3月から平成30年12月までの間、毎月、上記の各年額を12で除した額の支給を受けている。

B この点、相続税法第24条第5項により「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」について、同条第1項第3号ハの規定を準用して評価する場合には、そもそも契約が無いから、当該規定の「当該契約に基づき給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」や「当該契約に係る予定利率」も無いことは明らかであり、このような場合には、「当該契約に基づき給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」や「当該契約に係る予定利率」に替わる合理的な金額や利率を用いるべきことを相続税法は予定しているものといえる。

そして、上記イの(ロ)のとおり、相続税法第24条第1項第3号ハに規定する

「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」は、将来にわたって受け取るべき年金の金額を現在価値に引き直すに当たり、その算定に用いる1年間に給付を受けるべき金額について、毎年異なる場合であっても、毎年一定の給付を受けるものと同様に取り扱う趣旨のものであると解されるから、本件各受給権について、1年間に給付を受けるべき定期金の金額が将来的に変動する可能性があるとしても、判明している金額であり、1年以上の期間にわたって実際に支給された金額を基に算出した1年間に給付を受けるべき金額をもって、毎年一定の給付を受けるものと同様に取り扱うことは、上記趣旨からかい離しない合理的な手法であるといえる。

C 以上によると、本件各受給権の価額を、相続税法第24条第5項により同条第1項第3号ハを準用して評価するに当たり、「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」として、本件各受給額を用いるのが相当である。

(ロ) 「予定利率」に本件基準年利率を用いることについて

A 上記イの(ロ)のとおり、相続税法第24条第1項第3号ハに規定する「当該契約に係る予定利率による複利年金現価率」は、将来にわたって受け取るべき年金の金額を現在価値に引き直すに当たり、その引き直しに際して用いられる係数が法定されたものであるところ、上記(イ)のBのとおり、同条第5項により「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」について同条第1項第3号ハの規定を準用して評価する場合、「当該契約に係る予定利率」が無いことは明らかであり、このような場合には、「当該契約に係る予定利率」に替わる合理的な利率を用いるべきことを相続税法は予定しているものといえる。

そして、上記の「当該契約に係る予定利率」に替わる合理的な利率については、将来にわたって受け取るべき年金の金額を現在価値に引き直すための係数として合理的なものを用いるべきである。

B この点、評価通達4-4は、財産の評価において適用する年利率は、基準年利率による旨を定めており、基準年利率は、年数又は期間に応じ、日本証券業協会において売買参考統計値が公表される利付国債に係る複利利回りを基に計算するものとされ、短期(3年未満)、中期(3年以上7年未満)及び長期(7年以上)に区分して、各月ごとに定めるものとされている。また、



平成29年分基準年利率通達は、評価通達4-4に基づき計算された平成29年分の基準年利率を定め、複利表において、各基準年利率に応じた複利年金現価率を示している。

原処分庁が採用した本件基準年利率は、上記のとおり、公表された統計値に基づいて計算された客観的な利率であり、期間ごとに区分して、各月ごとに定められているものであるから、将来にわたって受け取るべき年金の金額を現在価値に引き直すための係数として一定の合理性が認められる。

その他、当審判所の調査の結果によっても、原処分庁が採用した本件基準年利率以外に、将来にわたって受け取るべき年金の金額を現在価値に引き直すための係数として合理性が認められるものは見当たらない。

○ したがって、本件各受給権の価額を、相続税法第24条第5項により同条第1項第3号ハを準用して評価するに当たっては、「予定利率」として本件基準年利率を用いるのが相当である。

ハ 請求人らの主張について

(イ) 請求人らは、上記3の(3)の「請求人ら」欄のイのとおり、相続税法第24条第5項の規定により準用される同条第1項第3号に規定する「終身定期金」の用語は、民法第689条の借用概念であり、同条には「死亡に至るまで」と定義しているところ、本件各受給権は、再婚により消滅するものであることから、「終身定期金」に該当しないとして、相続税法第24条第1項第3号の規定は準用されない旨主張する。

しかしながら、終身定期金とは、その目的とされた者が死亡するまでの間、定期的に金銭その他の物の給付を受ける権利をいうところ、これは特定人の死亡を最長の存続期間とする趣旨と解され、定期金給付の終了時期として、特定人の死亡に加えて、特定人の死亡の以前に生じ得る不確定な将来の事実を定めることも、終身定期金の本質に反するものとはいえないと解される。

本件各受給権は、上記ロのとおり、当該配偶者が死亡又は再婚するまでの間、定期的に金銭の給付を受ける権利であるところ、これは当該配偶者の死亡を最長の存続期間とし、これに加えて、再婚を終了時期と定めるものであるから、相続税法第24条第5項の規定により準用される同条第1項第3号に規定する終身定期金に該当する。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

- (ロ) 請求人らは、上記3の(3)の「請求人ら」欄のロのとおり、本件各受給権を取得した時点では、請求人■■■■■が余命年数にわたり受け取ることができる年金総額は定まっておらず、余命年数を通じて受ける金額の平均額は算定できないところ、本件各受給額は、請求人■■■■■が本件各受給権により給付を受ける1年間の受給額であって、平均額になりようがないので、「給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」として用いることはできないとして、本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号ハの規定の準用により評価するに当たり、本件各受給額を用いることはできない旨主張する。

しかしながら、上記ロの(イ)のとおり、本件各受給権は定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものであり、「当該契約に基づき給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額」は無いのであるから、将来にわたって受け取るべき年金の金額を現在価値に引き直すに当たり、判明している金額を基に算出した1年間に給付を受けるべき金額である本件各受給額を用いるのは合理的である。

そうすると、請求人らの上記主張は、相続税法第24条第1項第3号ハにおける評価の趣旨やこれを同条第5項が準用していることを正解せず、形式的に同条第1項第3号ハを当てはめようとするものである。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

- (ハ) 請求人らは、上記3の(3)の「請求人ら」欄のハのとおり、本件基準年利率は予定利率ではなく、予定利率と全く性質の異なるものを恣意的に「予定利率」として用いることはできないとして、本件各受給権の価額を相続税法第24条第1項第3号ハの規定の準用により評価するに当たり、本件基準年利率を用いることはできない旨主張する。

しかしながら、上記ロの(ロ)のAのとおり、相続税法第3条第1項第6号に規定する定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものものの価額について、同法第24条第5項により同条第1項第3号ハを準用して評価する場合、そもそも契約が無く、「当該契約に係る予定利率」も無いのであるから、これに替わる合理的な利率を用いるべきことを相続税法は予定しているものといえる。

したがって、請求人らの主張は採用することができない。

- (4) 本件各更正処分の適法性について

イ 上記(1)のハのとおり、本件各処分の対象は存在しており、また、本件調査結果の説明時の手続及び本件各処分の理由の提示に、原処分を取り消すべき違法はない。そして、上記(2)のロのとおり、本件各受給権は、相続税法第3条第1項第6号に規定するみなし相続財産に該当し、相続税が課税されるものであるところ、上記(3)のロのとおり、本件各受給権の価額については、本件各受給額及び本件基準年利率を用いて評価するのが相当である。

なお、原処分庁は、平均余命の算出に当たって、厚生労働省が作成し平成29年3月1日付で公表された第22回完全生命表を用いている。しかしながら、相続税法第24条第1項第3号ハに規定する「余命年数」は、相続税法施行令第5条の7及び相続税法施行規則第12条の3の各規定並びに評価通達200-3において、厚生労働省の作成に係る完全生命表に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命（1年未満の端数があるときは、これを切り捨てた年数）で、定期金給付契約に関する権利を取得した時の属する1月1日現在において公表されている最新のものにより算定された年数をいう旨規定等され、年の中途において新たな完全生命表が公表された場合であっても、その年中は1月1日現在のものを用いることとされている。そして、請求人 [redacted] が、本件各受給権を取得した時の属する1月1日現在において公表されているのは、厚生労働省が作成し平成24年5月31日付で公表された第21回完全生命表である。よって、これに基づき平均余命を算出するのが相当である。

そうすると、本件各受給権の価額については、別表2のとおり、平均余命 [redacted] に応ずる本件基準年利率0.25パーセントによる複利年金現価率 [redacted] を用いるべきことになり、これを本件A H V受給額 [redacted] 及び [redacted] [redacted] にそれぞれ乗じると、本件A H V受給権は56,326.32スイスフラン及び [redacted] は1,496,318.18スイスフランと算定され、これを邦貨換算した価額（同表の⑦欄のものと同じ計算による金額）は、本件A H V受給権が [redacted]、 [redacted] が [redacted] となる。

ロ これらに基づき、当審判所において請求人らの本件相続税の課税価格及び納付すべき税額を計算すると、それぞれ別表3の「審判所認定額」欄のとおりとなり、本件各更正処分における課税価格及び納付すべき税額と同額となる。

また、本件各更正処分のその他の部分については、請求人らは争わず、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。

ハ したがって、本件各更正処分は適法である。

(5) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(4)のとおり、本件各更正処分は適法であり、また、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が本件各更正処分前の税額の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条（令和4年法律第4号及び令和5年法律第3号による改正前のもの。）《過少申告加算税》第4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。

そして、当審判所においても、請求人らの過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分における金額と同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分は適法である。

(6) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、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)

項目		区分	申告	各更正処分等
		年 月 日	平成 29 年 12 月 22 日	令和 4 年 12 月 9 日
相続税の総額の計算	取得財産価額の合計額			
	債務控除の合計額			
	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			
	課税価格の合計額			
	遺産に係る基礎控除額			
	相続税の総額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額			
	債務及び葬式費用の金額			
	純資産価額			
	課税価格			
	算出税額			
	配偶者の税額軽減額			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額			
	債務及び葬式費用の金額			
	純資産価額			
	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額			
	課税価格			
	算出税額			
	暦年課税分の贈与税額控除額			
	納付すべき税額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額			
	債務及び葬式費用の金額			
	純資産価額			
	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額			
	課税価格			
	算出税額			
	暦年課税分の贈与税額控除額			
	納付すべき税額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額			
	債務及び葬式費用の金額			
	純資産価額			
	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額			
	課税価格			
	算出税額			
	暦年課税分の贈与税額控除額			
	納付すべき税額			
過少申告加算税の額				

別表2

本件各受給権の価額（審判所認定額）

		本件AHV受給権	
①	給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額		
②	余命年数		
③	予定利率	0.25%	0.25%
④	複利年金現価率		
⑤	スイスフラン建てによる本件各受給額の価額（①×④）	56,326.32スイスフラン	1,496,318.18スイスフラン
⑥	邦貨換算レート		
⑦	邦貨換算後の本件各受給権の価額		

- (注) 1 「①」欄は、本件各受給額である。  
 2 「②」欄は、厚生労働省の作成に係る第21回完全生命表に掲げる請求人■■■■の年齢及び性別（本件相続開始日において■■■■（本文1の(3)のイの(イ)の女性）に応じた平均余命である■■■■について、1年未満の端数を切り捨てた年数である。  
 3 「③」欄は、本件基準年利率である。  
 4 「④」欄は、平成29年分基準年利率通達の複利表によるものである。  
 5 「⑥」欄は、評価通達4-3《邦貨換算》の定めにより、本件被相続人に係る相続税の課税時期（本件相続開始日である■■■■である■■■■における■■■■が公表する最終為替相場（スイスフランの対顧客直物電信買相場（TTB））である。なお、本件相続開始日は、■■■■であるため、■■■■。

別表 3

本件相続税の課税価格及び納付すべき税額（審判所認定額）

(単位：円)

項目		区分	審判所認定額
相続税の総額の計算	取得財産価額の合計額		<div style="background-color: black; width: 100%; height: 100%;"></div>
	債務控除の合計額		
	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		
	課税価格の合計額		
	遺産に係る基礎控除額		
	相続税の総額		
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	純資産価額		
	課税価格		
	算出税額		
	配偶者の税額軽減額		
	納付すべき税額		
過少申告加算税の額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	純資産価額		
	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額		
	課税価格		
	算出税額		
	暦年課税分の贈与税額控除額		
	納付すべき税額		
過少申告加算税の額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	純資産価額		
	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額		
	課税価格		
	算出税額		
	暦年課税分の贈与税額控除額		
	納付すべき税額		
過少申告加算税の額			
請求人 <span style="background-color: black; color: black;">[REDACTED]</span>	取得した財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	純資産価額		
	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額		
	課税価格		
	算出税額		
	暦年課税分の贈与税額控除額		
納付すべき税額			
過少申告加算税の額			

別紙1

### 共同審査請求人明細

	住 所	氏 名
総代	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	スイス連邦 [redacted]	[redacted]
	( [redacted] 納税管理人)	
	[redacted]	[redacted]



別紙2

## 関 係 法 令 等

- 1 国税通則法（以下「通則法」という。）第74条の11《調査の終了の際の手續》第2項は、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。）を説明するものとする旨規定し、同条第3項は、前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる旨、また、この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない旨規定し、同条第4項は、実地の調査により質問検査等を行った納税義務者について同法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》第3項第2号に規定する税務代理人がある場合において、当該納税義務者の同意がある場合には、当該納税義務者への同法第74条の11第1項から第3項までに規定する通知、説明又は交付に代えて、当該税務代理人への通知、説明又は交付を行うことができる旨規定している。
- 2 行政手続法第14条《不利益処分理由の提示》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、当該不利益処分理由を示さなければならない旨規定し、同条第3項は、不利益処分を書面でするときは、当該不利益処分理由は、書面により示さなければならない旨規定している。
- 3 相続税法第3条《相続又は遺贈により取得したものとみなす場合》第1項柱書及び同項第6号は、被相続人の死亡により相続人その他の者が定期金（これに係る一時金を含む。）に関する権利で契約に基づくもの以外のもの（恩給法の規定による扶助料に関する権利を除く。）を取得した場合においては、当該定期金に関する権利を取得した者が、当該定期金に関する権利（同項第2号に掲げる給与に該当するものを除く。）を相続又は遺贈により取得したものとみなす旨規定している。
- 4 相続税法第22条《評価の原則》は、同法第3章《財産の評価》で特別の定めのあるものを除くほか、相続又は遺贈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。

- 5 相続税法第24条《定期金に関する権利の評価》第1項は、定期金給付契約で当該契約に関する権利を取得した時において定期金給付事由が発生しているものに関する権利の価額は、同項各号に掲げる定期金又は一時金の区分に応じ、当該各号に定める金額による旨規定し、同項第3号は、終身定期金を掲げ、次に掲げる金額のうちいずれか多い金額を規定している。
- (1) 当該契約に関する権利を取得した時において当該契約を解約するとしたならば支払われるべき解約返戻金の金額（同号イ）
- (2) 定期金に代えて一時金の給付を受けることができる場合には、当該契約に関する権利を取得した時において当該一時金の給付を受けるとしたならば給付されるべき当該一時金の金額（同号ロ）
- (3) 当該契約に関する権利を取得した時におけるその目的とされた者に係る余命年数として政令で定めるものに応じ、当該契約に基づき給付を受けるべき金額の1年当たりの平均額に、当該契約に係る予定利率による同項第1号ハに規定する複利年金現価率を乗じて得た金額（同号ハ）
- 6 相続税法第24条第2項は、同条第1項に規定する定期金給付契約に関する権利で同項第3号の規定の適用を受けるものにつき、その目的とされた者が当該契約に関する権利を取得した時後同法第27条《相続税の申告書》第1項に規定する申告書の提出期限までに死亡し、その死亡によりその給付が終了した場合においては、当該定期金給付契約に関する権利の価額は、同号の規定にかかわらず、その権利者が当該契約に関する権利を取得した時後給付を受け、又は受けるべき金額による旨規定し、同条第4項は、同条第1項に規定する定期金給付契約に関する権利で、その目的とされた者の生存中定期金を給付し、かつ、その者が死亡したときはその権利者又は遺族等に対し継続して定期金を給付する契約に基づくものの価額は、同項第1号に規定する有期定期金として算出した金額又は同項第3号に規定する終身定期金として算出した金額のいずれか多い金額による旨規定している。
- 7 相続税法第24条第5項は、同法第3条第1項第6号に規定する定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものの価額の評価について同法第24条第1項から第4項までの規定を準用する旨規定している。
- 8 相続税法施行令（平成30年政令第134号による改正前のもの。以下同じ。）第5条の7は、相続税法第24条第1項第3号ハに規定する余命年数として政令で定める

年数は、同号の終身定期金に係る定期金給付契約の目的とされた者の年齢及び性別に応じた厚生労働省の作成に係る生命表を勘案して財務省令で定める平均余命とする旨規定している。

- 9 相続税法施行規則（平成30年財務省令第15号による改正前のもの。以下同じ。）第12条の2《複利年金現価率》第1項は、相続税法第24条第1項第1号ハに規定する複利年金現価率は、1から特定割合（同項の定期金給付契約に係る予定利率に1を加えた数を給付期間の年数で累乗して得た数をもって1を除して得た割合をいう。）を控除した残数を当該予定利率で除して得た割合（当該割合に小数点以下3位未満の端数があるときは、これを四捨五入する。）とする旨規定し、同規則第12条の2第2項は、同条第1項に規定する給付期間の年数は、同条第2項各号に掲げる定期金の区分に応じ、当該各号に定める年数とする旨規定し、同項第2号は、終身定期金を掲げ、定期金給付契約に関する権利を取得した時におけるその目的とされた者に係る相続税法施行令第5条の7に規定する余命年数を規定している。
- 10 相続税法施行規則第12条の3《平均余命》は、相続税法施行令第5条の7に規定する財務省令で定める平均余命は、厚生労働省の作成に係る完全生命表に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命（1年未満の端数があるときは、これを切り捨てた年数）とする旨規定している。
- 11 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。以下「基本通達」という。）3-46《契約に基づかない定期金に関する権利》は、相続税法第3条第1項第6号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」には、基本通達3-29《退職年金の継続受取人が取得する権利》の定めに該当する退職年金の継続受取人が取得する当該年金の受給に関する権利のほか、船員保険法の規定による遺族年金、厚生年金保険法の規定による遺族年金等があるのであるが、これらの法律による遺族年金等については、それぞれそれらの法律に非課税規定が設けられているので、相続税は課税されないことに留意する旨定めている。
- 12 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、令和2年6月22日付課評2-21ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。）4-4《基準年利率》は、評価通達第2章以下に定める財産の評価において適用する年利率は、別に定めるものを除き、年数又は期間に応じ、日本証券業協会において売買参考統計値が公表される利付国債に係る複利利回りを基に計算した年利率

(以下「基準年利率」という。)によることとし、その基準年利率は、短期(3年未満)、中期(3年以上7年未満)及び長期(7年以上)に区分し、各月ごとに別に定める旨定めている。

13 評価通達200-3《完全生命表》は、相続税法施行規則第12条の3に規定する「完全生命表」は、定期金給付契約に関する権利を取得した時の属する年の1月1日現在において公表されている最新のものによる旨定めている。

14 評価通達200-6《予定利率》は、相続税法第24条及び第25条の規定により定期金給付契約に関する権利を評価する場合の「予定利率」は、当該定期金給付契約に関する権利を取得した時における当該契約に係る「予定利率」をいうのであるから留意する旨定めている。

15 「平成29年分の基準年利率について(法令解釈通達)」(平成29年5月17日付課評2-20国税庁長官通達。以下「平成29年分基準年利率通達」という。)は、平成29年2月分の基準年利率について、長期のものは0.25パーセントである旨定めている。また、平成29年分基準年利率通達の複利表(平成29年1月分～同年8月分)は、期間が■■■■の年0.25パーセントの複利年金現価率を■■■■としている。

別紙3

## 本件各処分通知書に記載された更正の理由の要旨

(以下の要旨は、請求人 [REDACTED] を除いた請求人らに対する更正の理由の要旨であり、請求人 [REDACTED] に対する当該要旨は、「1 あなたの課税価格」として下記1と同じ理由によりAHV増加分の価額及び [REDACTED] からの受給権の価額の合計額を請求人 [REDACTED] の課税価格に加算する旨、「2 全ての相続人に係る課税価格の合計額」として当該合計額を全ての相続人に係る課税価格の合計額に加算する旨、「3 あなたの納付すべき相続税額」及び「4 あなたの納付すべき過少申告加算税の額」が記載されている。なお、以下で略語化されたものについては、本件各処分通知書において使用されたものであり、本裁決書においては、これらの略語は使用しない。)

あなたが平成29年12月22日に提出した [REDACTED] 相続開始の本件被相続人に係る相続税の申告書について、調査の結果、全ての相続人に係る課税価格の合計額に誤りがあると認められましたので、下記1及び2のとおり計算して、更正します。

また、下記3のとおり過少申告加算税を賦課決定します。

### 1 全ての相続人に係る課税価格の合計額

共同相続人である請求人 [REDACTED] がスイスから支払われる老齢・遺族基礎年金AHVの受給権のうち、本件被相続人の相続開始後増加した部分に係る受給権（以下「AHV増加分」といいます。）及び [REDACTED] [REDACTED] ( [REDACTED] ) から支払われる企業（共済）年金に係る受給権（以下「 [REDACTED] からの受給権」といい、「AHV増加分」と併せて「本件定期金に関する権利」といいます。）は、相続税法第3条第1項第6号に規定する定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のものに該当し、相続により取得したとみなされる財産であるにもかかわらず、相続税の課税価格に算入されていませんでした。したがって、本件定期金に関する権利について、相続税法第24条の定めにより、別添のとおり計算したAHV増加分の価額 [REDACTED] 及び [REDACTED] からの受給権の価額 [REDACTED] の合計額 [REDACTED] [REDACTED] を全ての相続人に係る課税価格の合計額に加算します。

### 2 あなたの納付すべき相続税額（省略）

### 3 あなたの納付すべき過少申告加算税の額（省略）

別紙3 (続き)

(別添)

【計算根拠】

1	相続開始日	[redacted]
2	支払額 (月額)	[redacted]
	①老齢・遺族基礎年金「AHV増加分」	[redacted] (CHF)
	②企業 (共済) 年金「[redacted]からの受給権」	[redacted] (CHF)
3	相続開始日の対顧客直物電信買相場 (TTB)	[redacted]
4	配偶者 (妻) の平均余命 (第22回完全生命表)	[redacted]
	[redacted] (相続開始時) 女性 (1年未満切捨て)	[redacted]
5	基準年利率 長期 (7年以上)	0.25 (%)
6	複利年金現価率 ([redacted]、年0.25%)	[redacted]

本件定期金に関する権利

① 老齢・遺族基礎年金「AHV増加分」

$$[redacted] \text{ CHF} \times 12 \text{ か月} \times [redacted] = 356,092 \text{ 円}$$

$$356,092 \text{ 円} \times [redacted] = [redacted] \dots \dots \dots A$$

② 企業 (共済) 年金「[redacted]からの受給権」

$$[redacted] \text{ CHF} \times 12 \text{ か月} \times [redacted] = 9,459,658 \text{ 円}$$

$$9,459,658 \text{ 円} \times [redacted] = [redacted] \dots \dots \dots B$$

合計額 (A + B)

$$[redacted] + [redacted] = [redacted]$$

(注) CHFは、スイスフランの単位である。