

福岡高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 課税処分取消請求控訴事件
国側当事者・国(飯塚税務署長)

平成28年7月6日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・福岡地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年1月26日判決、本資料266号-9・順号12787)

判 決

控訴人	N
同訴訟代理人弁護士	片見 富士夫
被控訴人	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	飯塚税務署長 尾花 孝志
同指定代理人	前田 華奈
同	小倉 大助
同	石橋 輝明
同	古賀 誠
同	楠窪 泰浩
同	久松 泰雄
同	大坪 正宏
同	森田 一也
同	中島 和彦
同	出水 涼子

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 飯塚税務署長(以下「処分行政庁」という。)が、平成20年11月17日付けで甲(以下「甲」という。)に対してした、被相続人乙(以下「乙」という。)の平成17年1月●日相続開始に係る甲の相続税の更正処分(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(ただし、いずれも国税不服審判所長がした平成22年3月30日付け裁決により取り消された後、飯塚税務署長がした同年11月24日付け更正処分により減額された額のもの。以下「本件加算税賦課処分」といい、本件更正処分と併せて、以下「本件更正処分等」という。)のうち、本件更正処分につき課税価格1億1142万2000円及び納付すべき税額567万8500円を超える部分と、本件加算税賦課処分全部を取り消す。

第2 事案の概要

甲は、平成17年1月●日に死亡した父乙の遺産を相続したので(以下「本件相続」という。)、相続税の申告及び2度にわたる修正申告をしたところ、処分行政庁は、納付すべき相続税額を増額し、過少申告加算税を賦課する旨の本件更正処分等をした。

甲は本件更正処分等を不服として国税通則法所定の異議申立て及び審査請求をしたところ、国税不服審判所長は甲の審査請求を一部容れて本件更正処分等につき納付すべき税額及び加算税の額を減額する旨の裁決をした。加えて、同裁決後に処分行政庁は本件更正処分等につきさらに納付すべき税額及び加算税を減額する旨の更正処分をした。

本件は、甲が被控訴人に対し、本件更正処分等のうち、上記のとおり国税不服審判所長による裁決と処分行政庁による更正処分により減額された後の本件更正処分のうち課税価格1億1142万2000円及び納付すべき税額567万8500円を超える部分と、本件加算税賦課処分の全部がいずれも違法であるとして、これらの取消しを求めた事案であるところ、原審係属中に甲が死亡したため、同人の妻である控訴人が訴訟を承継した。

原判決は、①控訴人の訴えのうち、本件更正処分等のうち納付すべき税額が567万8500円を超え、2359万5500円を超えない部分の取消しを求める訴えを却下し、②その余の部分につき取消しを求める控訴人の請求をいずれも棄却したので、これを不服として控訴人が控訴した。

1 前提事実及び本件範囲内主張並びに争点及び争点に関する当事者の主張は次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の第2の1ないし4のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決別紙2と別表1の間に本判決の別紙3の1及び同3の2を加える。

(2) 7頁7行目の「更正処分」から9行目末尾までを「本件更正処分及び本件加算税賦課処分を行った。(乙4、7、11)」に改める。

(3) 8頁17行目の「本件条項」から24行目の末尾までを次のとおり改める。

「別紙3の1(財産目録(1))記載の各不動産及び同3の2(財産目録(5))記載の各金銭債権が『乙の遺産であることを確認し』て『分割し』、甲グループにつき各財産目録の『被告ら』欄に、Cグループにつき『原告ら』欄に及びNPO法人Gにつき『G』欄にそれぞれ『○』を付した遺産をそれぞれ『取得する』。

なお、NPO法人Gが上記のとおり乙の遺産の一部となる各不動産を取得することについては、本件遺言における『乙の遺志を考慮してのことであり、遺産からの寄付行為として行なわれるものであることを確認』し、また預金債権等を取得することについては、不動産の取得と同様、本件『遺言・・・を尊重してのことである。』」

(4) 8頁25行目から9頁7行目までを削る。

(5) 9頁8行目の「オ」を「イ」に改める。

(6) 9頁11行目から17行目までを削る。

(7) 9頁18行目の「キ」を「ウ」に改める。

(8) 12頁7行目の末尾に「(乙41)」を加える。

(9) 14頁5行目の「納税者」の次に「である甲」を加える。

(10) 16頁10行目の「本件相続により」を「本件相続により」に改める。

(11) 20ページ14行目の「L」を「有限会社L(以下「L」という。)」に改める。

(12) 20ページ24行目の「K」を「K有限会社（以下「K」という。）」に改める。

2 当審における控訴人の補充主張

(1) 本件17条決定はNPO法人Gに関する一部分を除き、本件遺言を白紙に戻して無効とし、改めて調った遺産分割の効力を相続時に遡って発生させるというものであった。だからこそ、甲は、本件遺言によりいったん相続登記を経たが、本件17条決定により他の相続人が取得することとなった不動産につき甲への相続登記を抹消したうえで他の相続人への所有権の移転登記を行った。

また、仮に、本件遺言が本件17条決定の後においてもなお有効に存続するとすると、本件17条決定にかかわらず甲は相続する旨指定されていた不動産の家賃・地代等の果実を取得し、また固定資産税等を負担すべきこととなり、同決定により所有者となった相続人との間で精算という問題は生じない。しかし、本件17条決定の5項は、甲グループとCグループとの間での、本件遺言と本件17条決定とで所有権帰属を異にする不動産の果実や固定資産税等の精算を定めている。このことは、本件17条決定が本件遺言を白紙に戻して無効とするものであったことを示している。

(2) 本件相続財産を構成する不動産の多くは第一種中高層住居専用地域内にあり、高さ制限の指定のない中高層住宅建築が可能である。他方で、これらの不動産の存する地域はOの跡地であり、地下に坑道がある等地盤沈下の危険性がある。したがって、その時価は低額となる可能性が高く、評価通達による評価によるべきでない特別の事情がある。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、①控訴人の訴えのうち、本件更正処分のうち納付すべき税額が567万8500円を超え、2359万5500円を超えない部分の取消しを求める訴えを却下し、②本件更正処分等のうち、上記①を除く部分の取消しを求める控訴人の請求はいずれも棄却すべきものと判断する。その理由は、後記2及び3のとおり付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の第3の1ないし6、8及び9に記載のとおりであるから、これを引用する（ただし、34頁1行目の「承継された」を「甲が包括承継した」、2行目の「未分割財産」を「未分割の遺産」に、35頁6行目の「財産法人」を「財団法人」に、36頁19行目の「NPO・G」を「NPO法人G」にそれぞれ改める。）。

2 争点（2）イ（ウ）（本件相続財産（一部の不動産）の評価）について

(1) 原判決別表4（以下「別表4」という。）の番号1の土地

控訴人は、同土地を福岡県嘉穂郡に公共広場として貸し付けたから非課税とすべきである旨主張する。この主張は、相続税法12条1項3号所定の非課税財産に該当する旨を指摘するものと解されるが、本件証拠によっても、別表4の番号1の土地が非課税財産に当たるとは認められない。

よって、同土地の時価額は、別表4の番号1に対応する「再計算」欄中の「相続財産総額」欄記載の額であると認められる。

(2) 別表4の番号2及び3の各土地

証拠（乙7、33）によれば、被控訴人が主張する別表4の番号2及び3の土地の時価額、すなわち同表の「再計算」欄中の「相続財産総額」欄各記載の時価額は、これらの各土地が「市街地的形態を形成する地域」以外の宅地であることを前提に、評価通達21-2所定の倍率方式、すなわち固定資産税評価額に所定の倍率を乗じて宅地の時価額を評価する方式により算

定されたと認められる。

以上に対し、控訴人は、評価通達による評価額を前提としつつも、税理士に依頼して得た資料（甲 3 1）を根拠として、上記の各土地は 1 6 名もの多数の共有者から成る共有地であり売却が可能なものではない等として、被控訴人が主張する価額の 7 0 % 以下の価額をもってその評価額とすべきである旨主張する。

しかし、遺贈により取得した不動産の価額は取得時における「時価」（相続税法 2 2 条）、すなわち相続開始時における正常な条件の下に成立する当該不動産の取引価格（客観的な交換価格）によるところ、不動産取引において、共有者が多数である土地を対象とする取引の価額が、そうでない場合と比べ低額になるとの法則性があるとはいえないから、抽象的に共有者の数の多寡だけを捉え、評価通達により算定された上記の評価額をさらに減価すべき合理性は認められない。

よって、これらの各土地の価額は、別表 4 の番号 2 及び 3 に対応する「再計算」欄中の「相続財産総額」欄各記載の額であると認められる。

(3) 原判決別表 2（以下「別表 2」という。）の番号 1 0 ないし 1 8 の各土地（本件寄附予定財産）

ア 証拠（乙 7、3 3）によれば、被控訴人が主張する別表 2 の番号 1 0 ないし 1 8 の各土地の価額（同表の「再計算」欄中の「相続財産総額」欄各記載の価額）は、上記（2）と同様、倍率方式により算定されたと認められるところ、控訴人は、独自に税理士等に依頼して得たこれらの土地の評価に関する資料（甲 5 1 の 1、5 2 ないし 5 4）を根拠として、被控訴人が主張する評価額が相続税法 2 2 条所定の「時価」を上回る旨主張する。

イ 前述のとおり相続税法 2 2 条所定の「時価」とは正常な条件の下に成立する当該不動産の取引価格をいうが、証拠（乙 3 3）及び弁論の全趣旨によれば、別表 2 の番号 1 0 ないし 1 8 の各土地の価額評価に用いられた評価方式である倍率方式は、客観性のある資料として社会的に広く用いられている固定資産税評価額を基礎に、その評価額に当該不動産の実情を反映させて設定する一定の倍率を乗じて不動産の価額を算定するものであるから、評価方式としての合理性を肯認できる。

また、倍率方式を含めた評価方法を定める評価通達自体、公平・効率的な評価を可能とする仕組みとして一般的な合理性を備えていると評価できる。すなわち、相続税の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、評価の画一化・統一化を図ることなく、相続財産の客観的な交換価格（時価）を個別に評価する方法によれば、①その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が相続財産の「時価」として導かれる結果が生ずることを避け難く、公平な課税の観点から問題があり、また、②大量の課税事務を適正・迅速に行わなければならない課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれがある上、③相続税では申告納税方式が採られているため、納税者に対する関係でも過重な負担を伴うこととなりかねないが、画一的・統一的な評価方法を定める評価通達により、評価に関する事務負担を軽減し、その評価内容の均衡も確保され、評価人の個人差による不均衡を解消することにより公平かつ効率的な評価処理が可能となるのである。

してみると、評価通達の定める評価方法により算定された評価額は、これによっては適正な時価を適切に算定することのできないような特別の事情の存しない限り、当該財産の

客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である（最高裁平成25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。

そこで、この見地より、控訴人が論拠とする資料（甲51の1、52ないし54）をみると、結局のところこれらの資料には、①本件寄附予定財産全体の評価額が抽象的に（甲51の1）、また、②本件寄附予定財産の一部の土地についての取引事例比較法による評価額が（甲52）、③同様に一部の不動産につき路線価を用いた積算評価額及び収益還元法による評価額（甲53、54）が記載されているだけで、独自の資料により時価そのものを直接的に立証しようとするものでしかない。しかし、①前記のとおり、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできないような特別の事情の存しない限り、これにより算定された評価額は当該財産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当であることに加え、②実質的に考察しても、財産の客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、性質上、そのような価値評価には一定の幅があり得るから、事後的に財産の評価に関する資料を提出して直接、時価の認定を争うことができるとすると、画一的・統一的な評価方法を定め、公平かつ効率的な評価処理を可能とする評価通達の機能が大きく損なわれることになる。してみると、少なくとも、控訴人は時価の立証と同時に、そのような推認作用を妨げるよう、別表2の番号10ないし18の土地を評価通達が定める倍率方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情を具体的に主張・立証することを要するといふべきである。よって、この点の主張・立証を全く欠いたまま、時価のみを直接的に立証しようとするだけの控訴人の立証は失当といわざるを得ない（なお、甲51の1には、上記の各土地の地下に坑道が走っているとの指摘も含まれるが、抽象的な指摘に止まり、上記の主張・立証としては十分でない）。

ウ 以上によると、別表2の番号10ないし18の各土地に関する控訴人の主張は採用できず、したがって、上記各土地の価額は別表2の番号10ないし18に対応する「再計算」欄中の「相続財産総額」欄各記載のとおりと認められる。

（4）別表2の番号25ないし80の各土地

証拠（乙7、33）によれば、被控訴人が主張する別表2の番号25ないし80の各土地の評価額（同表の「再計算」欄中の「相続財産総額」及び「甲の相続財産」欄各記載の価額）は、上記（2）、（3）と同様に倍率方式により算定されたと認められるところ、控訴人は、①これらの各土地は共有者が多数である上、過去に売却事例はなく、共有者の一部に登記手続未了の者が存在する等、売却することは不可能である、②その評価方法は基本的には収益還元法によりつつ、その査定額の70%に相当する437万5000円（甲31）とすべきであるとして、被控訴人が主張する評価額が相続税法22条所定の「時価」を上回ると主張する。

しかし、過去に売却事例がないとしても倍率方式により評価することを不合理とすべき根拠は見出し難い。また、前記（2）で説示したことからすると、共有者が多数であり、かつその一部に登記手続未了の者が存するからといって、直ちに不動産の客観的な交換価値自体が影響を受けるとはいえないから、これらの諸点から、倍率方式によっては適正な時価を適切に算定することのできないと評し得るものではない。よって、控訴人の上記①の主張によっては前述したような特別の事情を基礎付けることはできない。また、そうだとすると、上記

②も、単に、独自の観点から時価のみを直接的に立証しようとするに過ぎず、失当というほかない。

よって、控訴人の上記①、②の主張等は採用できない。

したがって、上記の各土地の価額は別表2の番号25ないし80に対応する「再計算」欄中の「相続財産総額」及び「甲の相続財産」欄各記載のとおりと認められる。

(5) 別表2の番号118ないし123の各土地

ア 本件記録上、被控訴人が主張する別表2の番号118ないし123の価額（同表の「再計算」欄中の「相続財産総額」及び「甲の相続財産」欄各記載の価額）の評価方式は明瞭ではないものの、これらの各土地は、上記のとおり倍率方式により算定された別表2の番号25ないし80、同表4の番号1ないし3の各土地と同じ、福岡県嘉穂郡の土地であり（甲78の1）、また、これらの土地に隣接する別表2の番号66（福岡県嘉穂郡）の土地も倍率方式で評価されていること（甲78の1、乙7・23枚目）からすると、その評価額は倍率方式により算定されたとみるのが相当である。

イ そして、控訴人は、①別表2の番号118ないし123の各土地は用途を同一とする一体の土地と評価すべきであるが、その大部分を番号118の土地が占め、それゆえこの土地群の約3分の1は山林ということになるにもかかわらず、被控訴人はこれら一体を宅地として評価しており、評価の前提とした事実には誤りがある、②証拠（甲24の2、47）によると、上記各土地の時価は合計2961万9000円であるとして、評価通達による評価額が時価を上回ると主張する。

確かに、証拠（甲24の2）によれば、本件相続開始の当時、別表2の番号119ないし123の各土地の登記記録上の地目は「宅地」ないし「雑種地」であり、同118の土地のそれは「山林」であったことが認められる。しかし、証拠（甲30、47、乙37、38、39の1ないし7）及び弁論の全趣旨によると、①別表2の番号118の土地には昭和53年12月1日に店舗・作業所が建築され、以後、上記各土地はこの店舗・作業所と一体となる敷地として用いられてきたこと、②そのため、平成17年度の土地・家屋名寄帳（課税台帳）では、番号118の現況地目は「宅地」となっていた上、平成19年11月に処分行政庁の職員が現地を確認したところ、上記①の状況が確認できたこと、そして、③番号118の土地は、平成24年6月22日付けで「昭和53年12月1日地目変更」を原因として「宅地」に地目変更登記がされたことが認められる。してみると、本件相続開始の時点で、別表2の番号118ないし123の各土地の現況はいずれも宅地であったと認められるから、これらの土地全体を宅地として評価したことに誤りはない。すなわち、控訴人の上記①の主張は採用できない。

また、そうだとすると、控訴人の主張・立証には評価通達所定の方法では適正な時価を適切に算定することのできないような特別の事情は含まれていないというほかないから、控訴人の上記②も、単に独自の観点から時価のみを直接的に立証しようとするに過ぎないものとして、失当である。

ウ なお、控訴人は、番号118の土地について、飯塚市によって宅地課税から雑種地課税への課税の修正が行われ、5年間の差額の還付が行われたことに言及するが、証拠（甲30）によれば、甲が上記土地につき平成17年度の固定資産税評価額の修正を申し出たのに対し、飯塚市は固定資産の価格等に重大な錯誤が認められないので、同評価額の修正は

行わない旨回答したこと、すなわち、同土地の平成17年度の固定資産評価額に変更は生じていないことが認められるから、控訴人の上記主張は、倍率方式により算定された別表2の番号118ないし123の評価の相当性を何ら左右しない。

エ 以上によれば、別表2の番号118ないし123の各土地の価額はこれらに対応する同表の「再計算」欄中の「相続財産総額」及び「甲の相続財産」欄各記載のとおりと認められる。

(6) 別表2の番号126ないし130の各土地

これらの各土地の価額（同表の「再計算」欄中の「相続財産総額」及び「甲の相続財産」欄各記載の価額）の評価方式も記録上は明瞭ではないものの、別表2の番号118ないし123の各土地と同様、その評価は倍率方式により算定されたとみるのが相当であるところ、控訴人は、①これらの各土地を含む地域は、旧炭鉱の坑道上にあるため地盤沈下が激しい上、平成15年度の大雨により水没し、その後も「ウォーターハザードの地域」になっているから、時価が低額となる要因があり、かつ、②証拠（甲43の2、48ないし50）によると、番号126の土地の時価は940万円、番号127のそれは250万円、番号128ないし130の各土地のそれは合計712万7250円（甲43の2）であるとして、評価通達による評価額が時価を上回ると主張する。

しかし、証拠（乙40）及び弁論の全趣旨によると、倍率方式の基礎となっている固定資産税評価額には、その算定方式が市街地宅地評価法であれ、その他の宅地評価法であれ、そこには当該地域ないしは当該地域と類似する地域における売買実例価格が反映されていることが認められ、そうだとすると、控訴人が上記①で指摘する事情は、別表2の番号126ないし130の各土地を含む地域の特性として、固定資産税評価額に相応に反映されているとみられる。そして何よりも、控訴人は、このような事情が存することにより、倍率方式による評価との関係で具体的にどのような問題が生じるのかを全く指摘できていない。つまり、ここでも、控訴人は、評価通達が定める倍率方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情を具体的に主張・立証できていないため、倍率方式により算出された上記各土地の評価額が、客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないとの推認は何ら左右されない。また、そうだとすると、控訴人の上記②の主張も、単に独自の観点から時価のみを直接的に立証しようとするに過ぎないものとして、失当である。

よって、別表2番号126ないし130の各土地に関する控訴人の主張は採用できず、したがって、これらの各土地の価額は別表2番号126ないし130に対応する「再計算」欄中の「相続財産総額」及び「甲の相続財産」欄各記載のとおりと認められる。

3 当審における控訴人の補充主張に対する判断

当審における控訴人の補充主張はいずれも採用できない。

(1) 控訴人は前記第2、2(1)のとおり主張するが、まず、控訴人が主張するような登記手続がされたことを裏付ける証拠はない上、本件17条決定と登記手続は別の手続であるから、仮に控訴人主張のような登記手続がされたとの事情が存したからといって、そのことが本件17条決定の構造・仕組みの理解に直結するものではない。

また、証拠（乙12）によれば、本件17条決定の5項は「本和解において相続することになった不動産の固定資産税、共有地の配当金、家賃、地代、敷金、仏壇、葬儀費用及び付添看護費用の精算」として、Cグループが甲グループに対し清算金400万円を連帯して支

払う旨を定めているが、その文言から明らかなように、この精算は「仏壇、葬儀費用及び付添看護費用」をも含めたものであり、飽くまでも円満な解決を図るとの観点から、精算の措置を定めたとも評し得るから、このような精算の約定が存することと、本件遺言の効力の理解とが直接的に結びつくものとは評し難い。

以上のとおり、控訴人の指摘する諸点は、本件17条決定が本件遺言の無効を前提としていると解することの根拠となるものではない。

(2) 次に、控訴人の前記第2、2(2)の主張については、前記2(6)で指摘したことがそのまま妥当する。評価通達が定める倍率方式によっては適正な時価を適切に算定することのできないような特別の事情が存することの主張・立証としては失当というほかはない。

第4 結論

したがって、原判決は相当であるから、本件控訴は理由がない。よって、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

福岡高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 大工 強

裁判官 小田 幸生

裁判官 篠原 淳一

別紙 3 の 1 及び別紙 3 の 2 省略