

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正決定取消請求事件

国側当事者・国(姫路税務署長)

平成20年3月13日棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 延滞税の納付義務は、納税者が更正決定を受けた場合において納付すべき国税があるとき等の場合に発生するところ(国税通則法60条1項(延滞税))、延滞税はその納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する(同法15条3項6号(納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定))ものとされ、延滞税の納税義務の成立及び税額の確定に賦課決定処分等の行政処分が介在することはないから、延滞税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、いずれも不適法であるとされた事例
- (2) 相続税法22条の時価の意義と財産評価基本通達の趣旨
- (3) 財産評価基本通達の定められた評価方式以外での評価方式によることが許される場合
- (4) 本件各土地の評価額について、財産評価基本通達による評価額と修正申告における申告額又は鑑定評価額が著しく乖離しているから、財産評価基本通達による評価方法によらないことが相当と認められる特段の事情があるとの納税者らの主張が、一般に、同一不動産につき、財産評価基本通達による評価額と不動産鑑定評価基準による評価額との間に、合理的な複数の時価評価方法によった場合にも生じ得る開差を明らかに逸脱する著しい開差が発生した場合、それが、財産評価基本通達を適用し得ない事案であるのにこれを適用したことにより起因する場合もあるが、財産評価基本通達の適用上の過誤、不動産鑑定評価における試算価格算定方法の選択の誤り又は同試算価格算定過程における適用の誤り等に起因する場合もあり得るから、単に上記の著しい開差発生の一事をもって、上記特段の事情があると即断すべきではないし、しかも、本件の場合、納税者の行った各土地の時価の評価は、いわば財産評価基本通達と不動産鑑定評価基準とを組み合わせた算出方法を用いるものと解されるころ、評価通達と不動産鑑定基準はそれぞれ異なる理論に基づく算出方法であり、それぞれの算出基準を組み合わせるものではないから、そのような評価により得られた価額が客観的な土地の交換価格であるということとはできないとして排斥された事例
- (5) 相続開始当時、本件各土地付近の地価下落率の高さは日本一であり、このことは路線価が時価を反映していない特段の事情を基礎づける事実であるとの納税者らの主張が、その下落率は、相続開始時点で下落率を直接示すものではなく、また、路線価は公示価格の80パーセント以下の水準で設定されていることからすれば、かかる地価下落は路線価評価において既に織り込み済みであるということが出来るから、未だ特段の事情を基礎づけるものと認めることはできないとして排斥された事例
- (6) 甲土地と丙土地の路線価については、平成11年から平成16年にかけて逆転、再逆転をするという推移が見られるが、このような現象を起こすような地域要因の変化は何ら見られないから、路線価に疑義があるとの納税者らの主張が、そのような現象があるからといって、当然に財産評価基本通達の定める路線価方式に構造的な欠陥があり、一般的に又は特定の場合に評価の精度が著しく劣ることなどが推測されるとはいえないから、特段の事情には当たらないとして排斥された事例
- (7) 甲土地の路線の南側に変電所が存在しているから、本件には財産評価基本通達によらない特段の事情があるとの納税者らの主張が、財産評価基本通達及び各国税局長が定める財産評価基準において

特定の事実が減価要因と明示されていなくても、路線価を設定する際、当該事実が減価要因となると判断されるならばこれを考慮すべきは当然であるから、財産評価基本通達に変電所近隣地の評価についての格別の定めがないことは、特段の事情に当たらず、また、本件変電所の規模、形状等も勘案すると、甲土地の路線価の設定に当たり、本件変電所の存在を考慮しなかったことが直ちに誤りとはいえないとして排斥された事例

- (8) 乙土地の敷地部分は、納税者らのみではなく、借家人、郵便配達人、近隣住民の犬の散歩等にまで利用されていることから、財産評価基本通達に定める私道に当たるとの納税者らの主張が、乙土地は一筆の土地であり、乙土地上の建物も一棟の建物であることが認められるから、乙土地全体が一棟の貸家の敷地として利用されているといえ、貸家の借家人らが本件敷地部分を通行していたとしても、敷地部分を一棟の貸家の敷地として利用しているにすぎないものであり、乙土地のうち敷地部分を他と区別して評価する必要性、合理性は認められないから、財産評価基本通達に定める私道には該当しないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 省略
- (2) 相続税法22条（評価の原則）は、特別の定める場合を除くほか、相続財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価によるべき旨規定するところ、同条にいう時価とは、相続開始時ににおける当該財産の客観的な交換価値をいうと解するのが相当であるが、客観的な交換価値は必ずしも一義的でないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的な基準が評価通達により定められ、それに定める画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされ、その趣旨は、上記客観的な交換価値を個別具体的に評価する方法をとると、その評価方式や基礎資料の選択如何により異なった評価額が生じることが避けがたく、また、課税庁の事務負担が過重となり迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、課税事務処理の円滑化という見地からみて、合理的であるという理由に基づくものと解される。
- (3) 特に租税平等主義という観点からして、財産評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平を実現することができるかと解されるから、特定の相続財産についてのみ財産評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法22条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的な負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきであるが、財産評価基本通達の画一的な適用という形式的平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合は、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特段の事情がある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されると解するのが相当である。
- (4)～(8) 省略

判 決
別紙当事者目録記載のとおり

主 文

- 1 本件訴えのうち、延滞税賦課決定処分の取消しを求める訴えをいずれも却下する。
- 2 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

姫路税務署長が原告らに対し平成16年7月6日付けでした課税価格を3億1998万6000円、納付すべき税額を5639万5500円とする相続税の更正処分のうち、納付すべき税額計4343万5500円を超える部分及び同部分に係る過少申告加算税賦課決定処分並びに延滞税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告らが、相続財産である別紙物件目録記載の各土地について被相続人に係る相続税の申告をし、その後修正申告したのに対し、姫路税務署長が更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたところ、原告らが上記更正処分、及び、過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求めるとともに、延滞税賦課決定処分もなされているとして、その取消しをも併せて求めた事案である。

- 1 争いのない事実及び証拠等により容易に認定することのできる事実（証拠等の掲げのない事実は当事者間に争いが無い。）

(1) 当事者等

ア 甲（以下「甲」という。）は、別紙物件目録記載の各土地（以下、同目録記載1の土地を「甲土地」、同2の土地を「乙土地」、同3の土地を「丙土地」、同4及び5の土地を「丁土地」といい、甲土地ないし丁土地を併せて「本件各土地」ということがある。）を所有していたが、平成13年10月15日、死亡した。

イ 原告乙（以下「原告乙」という。）、原告丙（以下「原告丙」という。）及び原告丁（以下「原告丁」という。）は、甲の子である。

(2) 事実経過

ア 原告らは、平成14年7月18日、本件各土地についてはその時価を株式会社AのB鑑定士（以下「B鑑定士」という。）が作成した同月4日付け不動産鑑定書の鑑定評価（以下「B鑑定」という。）に従い、別紙1「当初申告」欄記載のとおり、被相続人甲の相続に係る相続税の申告（以下「本件申告」という。）をした（甲3）。

イ 原告らは、平成16年6月28日、別紙1「修正申告」欄記載のとおり、修正申告（以下「本件修正申告」という。）をした（甲4）。

ウ 姫路税務署長（以下「税務署長」という。）は、原告らに対し、平成16年7月6日、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、平成14年6月4日付課評2-2・課資2-5による改正前のもの。以下「評価通達」という。）、並びに、「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、直評9。以下「相当地代通達」という。）に基づき、別紙1「更正処分等」欄記載のとおり更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件加算税処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処

分等」ということがある。)をした(甲5、弁論の全趣旨)。

エ 原告らは、税務署長に対し、平成16年7月16日、別紙1「異議申立て」欄記載のとおり、本件更正処分等について異議申立てをした(甲6)が、税務署長は、同年10月15日付けで、上記異議申立てを棄却するとの決定をした(甲7)。

オ 原告らは、国税不服審判所長に対し、平成16年11月15日付けで、別紙1「審査請求」欄記載のとおり、本件更正処分等に対する審査請求をした(甲8)ところ、同所長は、平成17年6月8日付けで、上記審査請求を棄却するとの裁決をした(甲1)。

カ 原告らは、平成17年9月15日、本件訴えを提起した。

2 争点

- (1) 延滞税賦課決定処分の取消しの訴えの適法性。具体的には、延滞税賦課決定処分の有無である(争点1)。
- (2) 本件更正処分等の適法性(争点2)。具体的には、本件各土地の評価に当たり、評価通達による評価が不合理であると認められる特段の事情が存在するか否か等である。

3 当事者の主張

(1) 争点1

被告は、延滞税納付義務は、法定の場合に納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する(国税通則法60条1項、15条3項6号)ので、延滞税の納税義務は、何ら特別の手續を要することなく法律上当然に発生するものであるところ、本件においても、本件更正処分による原告らの納付すべき税額の発生により発生し、かつ、確定したものであり(同法60条1項2号)、延滞税の確定のため、国税に関する法律に基づく処分が何らされていないことは明らかであるから、原告らの訴えのうち延滞税賦課決定処分の取消しを求める部分は、不適法な訴えとして却下されるべきである旨主張する。

(2) 争点2

(被告の主張)

ア 相続税法22条の「時価」の評価方法について

(ア) 同条の「時価」とは、客観的な交換価値、すなわち、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ところ、課税の公平及び課税事務の迅速処理の観点から、本件各土地のような不動産等については、課税実務上は、評価通達及び各国税局長が評価通達に基づき定めた財産評価基準に基づき画一的に行うこととされており、土地の評価についても、原則として同様に、路線価等の土地評価基準に基づき評価することとされている。そして、路線価は、評価通達において、宅地の価額がおおむね同一であると認められる一連の宅地が面している不特定多数の者の通行の用に供されている路線毎に設定され、その価額は、路線に接する宅地で一定の事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格、精通者意見価格等を基にして、国税局長がその路線ごとに評定した1平方メートルあたりの価額とすると定められているところ、路線価方式とは、1画地毎の宅地の価額を、その画地の沿接する路線に設定され

ている路線価に評価通達で定める画地調整を施し、その画地の地積を乗じて求めた金額によって評価するものであり、これは土地の正常な取引価格を反映するものである。また、評価通達の合理性、妥当性は、多くの裁判例において支持され、現在では行政先例法になっているというべきであるから、納税者間の実質的公平の見地からは、それが土地の客観的な交換価値を反映していない等、路線価方式によることが不合理であると認められる特段の事情を原告らが立証しないかぎり、路線価方式によって評価すべきである。

(イ) a 原告らは、本件修正申告における修正申告書添付の本件各土地に係る「土地及び土地の上に存する権利の評価明細書」の「自用地の評価額」欄に記載された金額と平成19年7月24日付け不動産鑑定士Cによる鑑定（以下「C鑑定」という。）の鑑定評価書に記載された本件各土地の正常価格（更地価格）とを比較し、いずれか高い方の金額を基礎として評価通達を適用して評価した価額をもって、本件各土地の時価としていると解される。

しかし、本件の争点は、本件各土地の評価における評価通達による評価が不合理と認められる特段の事情の有無であるところ、本件修正申告における申告額又はC鑑定の合理性が肯定されたとしても、そのことをもって評価通達による評価が不合理と認められる特段の事情を主張立証したことにはならない。

仮に特段の事情に該当しうるとしても、原告らが主張する本件各土地の評価額は、B鑑定を原告らが独自の方法で補正した金額（取引事例比較法における各取引事例の事情補正の補正率を修正し、修正後の補正率を掛けて算出した推定価格の単純平均により試算した比準価格）及びC鑑定の評価額を本件各土地の自用地価額とした上、評価通達や相当地代通達に定める貸家建付地、貸宅地等の評価を行うものであるところ、評価通達と不動産鑑定基準はそれぞれ異なった理論に基づき土地の時価を算出するものであるから、合理的な理由もなくそれぞれの算定基準を組み合わせることで算定した価額をもって当該土地の時価とすることはできず、かかる価額は、もはや、本件各土地の客観的交換価値たる時価とはいえない。

b また、原告らはC鑑定の評価額が合理的であるなどとして自己の主張の論拠とするようであるが、C鑑定の鑑定対象は本件各土地の更地価格であるところ、甲土地ないし丙土地はいずれも更地ではないから、更地価格を鑑定すること自体に何ら意味はない。また、C鑑定は、本件各土地の更地価格の算定にあたり、規範性の高い比準価格を重視して更地価格を決定したとしつつ、甲土地や丙土地においては比準価格は重視されていないこと、収益還元法による更地価格の算定にあたり、本件各土地上に建築される建物の延床面積がそれぞれ基準容積の50パーセント未満で想定され収益価格が過小に評価されていること、収益価格の算定にあたり、適用される運用利回り等の率にばらつきがあることから、C鑑定の評価額をもって、本件各土地の時価と認定することは合理的ではない。

イ 原告らの他の主張について

(ア) 姫路市商業地の地価下落

原告らは、平成15年3月25日付け新聞記事や姫路市の平成13年ないし平成15年の地価公示価格（以下「公示価格」という。）を引用して、平成13年10月当時、姫路市の地価下落率の高さは日本一であり路線価が時価を反映していないと主張するようであるが、上記新聞記事は平成14年公示価格の基準日である同年1月1日から平成15年1月1日までの下落率を示したものにすぎないから、本件各土地の評価時点とは無関係である。この点につき、原告らは、公示地価調査の性格上、公示価格の遅行性がある旨主張するが、公示価格は基準日における各年分の正常な価格を適正に表したものであって、公示価格の下落率が地価の下落率であるということが出来るから、かかる意見は失当である。また、上記公示価格についても、平成13年から平成14年の姫路市の公示価格の下落率は約15.3パーセントにすぎず、路線価が公示価格の80パーセント以下の水準で設定されていることに照らしても、20パーセントを超えない地価下落は、路線価による評価を行う上で既に織り込み済みであるといえるから、本件各土地に面する路線の路線価（以下「本件各土地の路線価」のように略す。）による評価額が時価を上回っているとはいえない。

(イ) 甲土地及び丙土地の路線価について

原告らは、平成11年から平成16年にかけて甲土地と丙土地の路線価が逆転、再逆転していることから、このような通常見られない推移をなす路線価は信頼に足らないとし、路線価方式によらない特段の事情がある旨主張し、B鑑定士もこれに沿った意見を述べる。

しかし、路線価の正当性の判断は、正常な取引価格とされている公示地又は基準地の価額との比較、同一の宅地についての公正妥当な不動産鑑定評価、近隣における取引事例等の諸事情に照らして行われるべきであって、各年の路線価相互間の高低によってその正当性が否定されるものではないから、路線価方式によることが不合理である特段の事情があるとはいえない。

(ウ) D変電所（以下「本件変電所」という。）について

原告らは、本件変電所の存在自体が甲土地の価格に影響を及ぼし嫌悪施設として地価下落の要因となると主張する。しかし、本件変電所は電線が地中に埋設され環境に配慮された変電所であり、外観上も通常のビルとは変わりなく、このような特徴を有する本件変電所が嫌悪施設であることが明白であるとはいえない。

原告らは、旧国土庁土地局地価調査課監修の土地価格比準表（以下「土地価格比準表」という。）において、変電所は危険施設として減額補正要因となっていると主張するが、それは住宅地域においてであり、甲土地が存在する商業地域においては減額項目に挙げられていないから、原告らの主張は前提を欠く。なお、被告は、都市計画法上の商業地域と土地価格比準表の商業地域が等しいとまで主張するものではない。

(エ) 平成8年の相続について

原告らの主張するような後記事実はない。また、仮にそのように評価されるとしても、平成13年の甲相続開始時における本件各土地の時価とは評価時点を異

にするものであり、全く関係がない。

(オ) 以上のとおり、原告らの指摘する事情は路線価方式によるべきでない特段の事情を認める根拠たり得ない。

ウ 乙土地の評価について

原告らは、乙土地（貸家建付地）の一部64.8平方メートル（以下「本件敷地部分」という。）が評価通達24に定める私道に該当するとして、貸家建付地として評価した価格の30パーセント相当額として評価すべきと主張する。しかし、この場合の私道とは「袋小路のようにもっぱら特定の者の通行の用に供するいわゆる行き止まり道路」を指すと解されているところ、乙土地は一筆の土地であり、その全体が一棟の貸家の敷地として利用されていることは明らかであるから、本件敷地部分を乙土地上の建物の借家人や第三者が通路として使用していても、それは、借家人等がその建物を使用するために通行しているにすぎず、本件敷地部分のみが独立して私道として利用されているとは認められないから、本件敷地部分は乙土地上にある一棟の貸家の敷地の一部であって評価通達24に定める私道に該当せず、乙土地は、評価通達26に基づき、全体を貸家建付地として評価すべきである。

エ 本件更正処分等の適法性

相続開始時における本件各土地の価額は別紙2、相続財産全体の価額及び納付すべき相続税額等は別紙3各記載のとおりであり、過少申告加算税の額は別紙4のとおりであるから、本件更正処分等は適法である。

（原告らの主張）

ア 相続税法22条の「時価」の評価方法について

原告らは、一般的に評価通達によるべきことに異論はないが、B鑑定の評価額と路線価方式による評価額が著しく乖離していることをもって路線価を本件各土地に適用することが著しく不合理であるとの特段の事情を主張するものであり、その不合理性はC鑑定により明確に立証されている。

相続税法22条が、相続財産を時価で評価するという時価主義を採用している以上、路線価はあくまで国民間に公平に課税処分をなし、国民に課税価額を予測させる一手段に過ぎないものであり、時価そのものを絶対的に定めるものではない。相続財産を構成する土地の価額が路線価方式により算出された価額と著しく異なる場合、納税者としては、憲法84条の趣旨を受けた相続税法22条に基づいて当該土地を相当な時価で評価して相続税課税基準とすることを求める権利を有するのであり、本件のような場合も、鑑定価額をもって相続税法22条の時価とすることは憲法84条の当然の帰結である。

本件では、本件各土地について裁判所の鑑定としてC鑑定がなされ客観的な交換価値が明示されているところ、行政行為の一部である路線価による一般的な評価が行政、立法から独立した司法権（憲法76条1項等）による鑑定という個別具体的評価に優越することはないから、概算法である路線価方式による評価額は当然に排除されるべきであり、このように客観的な評価を超えて本件各土地を高額に評価すること自体、国民の財産権（憲法29条1項）を行政権が侵害するものとして許されないものである。

イ 他に原告らが特段の事情と主張する点

(ア) 姫路市商業地の地価下落

当時の姫路市商業地は全国でもまれに見る地価下落があり、路線価基準日と甲相続開始日との間に時点の相違による地価水準の下落がある。また、公示地価調査の性格上、リアルタイムの取引市場とは地価推移の把握において若干のタイムラグ（公示価格の遅行性）が認められるので、実際の不動産取引市場においては平成13年から平成14年の下落率は、同年から平成15年の下落率に近いものであった。

(イ) 甲土地及び丙土地の路線価について

甲土地と丙土地の路線価は、平成11年、12年には後者が高く、平成13、14年は前者が高く、平成15年は両者は同額になり、平成16年には後者が高くなるという推移が見られるが、かかる現象を起こす地域要因の変化は何ら見られないから、その根拠は積然とせず、当該路線価そのものが正しく付されているかにつき疑義がある。被告からは、なぜ路線価を逆転させているかの説明はなく、年度によって両路線価が逆転している結果に対する説明として説得力を欠くものである。また、丙土地は幅員8メートルの準幹線道路に接面し、建築基準法上の容積率も400パーセントであるのに対し、甲土地は幅員6メートルの一般区画道路であり、容積率も360パーセントに制限されるので、丙土地の甲土地に対する優位性は明白である。

(ウ) 本件変電所について

甲土地の路線の南側には本件変電所が存在しており、地中埋設とはいえ、高压線の人体への影響は未知であり、一般的に歓迎すべきものではない。変電所の隣接地よりも隣接しない土地を選ぶのが通常であるから、かかる一般人の認識が土地価格に影響を及ぼし、嫌悪施設として地価下落の要因になるのは至極当然であり、科学的に影響があるか否かは問題ではない。

現に、土地価格比準表によれば、変電所は危険施設として最高7.5パーセントの不動産評価減額要因項目として挙げられており、かかる事情の下では、本件変電所の存在自体が甲土地の評価に少なからず影響を及ぼす。なお、土地価格比準表における商業地域と都市計画法上の商業地域とは全く異なることから、甲土地が商業地域であるとする被告の主張は前提を欠くものである。

(エ) 平成8年の相続について

本件各土地について、被相続人E（以下「E」という。）の平成8年9月20日相続開始に係る相続税の申告において、鑑定評価額による申告が認められたことがある。

ウ 乙土地の評価について

評価通達によれば、行き止まりで複数の借家人の用に供されている私道は借家建物建付地の30パーセントと評価すべきものであるところ、本件敷地部分は、原告らのみではなく、借家人、郵便配達人、近隣住民の犬の散歩にまで利用されていることから、評価通達という私道にあたるというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 争点1について

延滞税の納付義務は、納税者が更正決定を受けた場合において納付すべき国税があるとき等の場合に発生するところ（国税通則法60条1項）、延滞税はその納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する（同法15条3項6号）ものとされ、延滞税の納税義務の成立及び税額の確定に賦課決定処分等の行政処分が介在することはないから、本件訴えのうち、延滞税賦課決定処分の取消しを求める訴えは、いずれも不適法である。

【判示(1)】

2 争点2について

(1) 被告は、本件各土地の時価は評価通達により評価すべきであると主張し、他方、原告らは、B鑑定の評価額と路線価方式による評価額が著しく乖離していることをもって路線価を本件各土地に適用することが著しく不合理であるとの特段の事情を主張するものであり、それはC鑑定により明確に立証されているとして、これをもって評価通達によらなくてもよい特段の事情がある旨主張し、原告らの本件修正申告における申告額又はC鑑定における評価額をもって相続税法22条規定の時価であると主張すると解されるので、この点について判断する。

相続税法22条は、特別の定める場合を除くほか、相続財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によるべき旨規定するところ、同条にいう時価とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうと解するのが相当である。

しかし、客観的な交換価値は必ずしも一義的でないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的な基準が評価通達により定められ、それに定める画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされている。その趣旨は、上記客観的な交換価値を個別具体的に評価する方法をとると、その評価方式や基礎資料の選択如何により異なった評価額が生じることが避けがたく、また、課税庁の事務負担が過重となり迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、課税事務処理の円滑化という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される。

【判示(2)】

そうすると、特に租税平等主義という観点からして、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平を実現することができると解されるから、特定の相続財産についてのみ評価通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法22条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的な負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。

【判示(3)】

しかし、他方、評価通達に定められた方式によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすれば、評価通達の画一的な適用という形式的平等を貫くことによってかえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合は、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、このことは、評価通達が「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て評価する。」と定められていることから明らかなものというべきである。

すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特段の事情がある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されると解するのが相当である。

- (2)ア 本件各土地について、評価通達によらないことが相当であると認められるような特段の事情があるか否かについて検討するに、原告らは、本件各土地の評価額について、評価通達による評価額と本件修正申告における申告額又はC鑑定の評価額が著しく乖離していることをもって評価通達による評価方法によらないことが相当と認められる特段の事情に該当する旨主張するものと解されるところ、一般に、同一不動産につき、評価通達による評価額と不動産鑑定評価基準による評価額との間に、合理的な複数の時価評価方法によった場合にも生じ得る開差を明らかに逸脱する著しい開差が発生した場合、それが、評価通達を適用し得ない事案であるのにこれを適用したことに起因する場合もあるが、これに限らず、評価通達の適用上の過誤、不動産鑑定評価における試算価格算定方法の選択の誤り又は同試算価格算定過程における適用の誤り等に起因する場合もあり得るから、単に上記の著しい開差発生の一事をもって、上記特段の事情があると即断すべきではない。

【判示(4)】

しかも、本件の場合、原告らは、本件各土地の時価の算出にあたり、本件修正申告における申告額又はC鑑定の評価額のうちいずれか高い方を選択し、当該評価額を路線価方式にいう自用地価額とした上、評価通達や相当地代通達に定める貸家建付地、貸宅地等の評価をし、これにより得られた価額をもって本件各土地の時価とするという、いわば評価通達と不動産鑑定評価基準とを組み合わせた算出方法を用いるものと解されるところ(甲3、4、10の1ないし3、弁論の全趣旨)、評価通達と不動産鑑定基準はそれぞれ異なった理論に基づく算出方法であり、そもそもそれぞれの算定基準を組み合わせるものではないから、そのような評価により得られた価額が客観的な土地の交換価格であるということとはできないといわざるを得ない(これと区別しなければならないのは、納税義務者が不動産鑑定士等の不動産鑑定評価に基づき、路線価の設定の適否を争うことであり、路線価が鑑定評価額等を基に設定される(評価通達14)ことからしてこれは許容されるべきであるが、あくまで評価通達の適用段階での誤りを指摘するものであって、上記特段の事情の主張ではない。本件において、原告らの援用するC鑑定及びB鑑定(甲10の1ないし4)は、いずれも本件各土地の更地価格(借地権等の負担なし)を評価したものであり、本件で税務署長が用いた路線価に係る標準地を評価したのではないから(試算価格の算出過程でも同標準地の評価はされていない。)、本件における評価通達の適用の誤りを示す適切な資料にもならない。)

なお、C鑑定は、本件各土地の更地価格の算定に当たり、収益価格を関連づけ、単価と総額との関連及び公示価格等との均衡にも留意した結果、規範性の高い比準価格を重視して決定したとしつつ、甲土地及び丙土地については、比準価格と収益価格を5:5で調整して算出しており(C鑑定の結果)、必ずしも比準価格を重視したものと認めがたいこと、収益還元法による試算価格の算定に当たり、想定建物を公法上の規制限度より相当小規模なものとしており(C鑑定の結果)、収益価

格が過小評価となっている可能性が否定できないこと等に照らし、十分な合理性があるというには疑問がないわけではない。

いずれにしても、本件の場合、原告らの援用するC鑑定及びB鑑定は、本件各土地の時価自体を評価したものではないから、税務署長のした路線価方式による評価と不動産鑑定評価基準による評価との間に著しい開差があること自体その証明がなく、また、原告らが上記両鑑定に独自の加工をした価額は、路線価の比較対象として適切とはいえないから、これらを対比して著しい開差があるように見えても、本件各土地につき、評価通達に基づく路線価方式による評価をすべきでない特段の事情があることにはならないというべきである。

イ 他にも、原告らは、上記特段の事情を基礎づける他の事実として、平成13年10月当時、本件各土地付近の地価下落率の高さは日本一であり路線価が時価を反映していない旨主張する。

しかし、証拠（甲13）によれば、平成15年3月25日付けの各新聞記事において、平成15年地価公示における姫路市の地価下落率が25.4パーセントであり全国第1位の下落率であったこと、兵庫県内の商業地下落率上位10地点のうち、姫路市内の土地が7つを占めたことが記載されていること等が認められるが、上記各記事が示す下落率は平成14年分の下落率、すなわち平成14年の公示価格基準日である同年1月1日から平成15年の同基準日である同年1月1日までの下落率を示したものであり、甲相続開始時である平成13年10月15日時点での下落率を直接示すものではない。また、証拠（甲13、乙2の1）によれば、姫路市の平成13年ないし平成15年地価公示についても、同市における平成14年地価公示の平成13年地価公示に対する下落率は約15.2パーセントであること、平成14年分における姫路市商業地の公示価格下落率の平均は12.3パーセントであることが認められるところ、路線価は公示価格の80パーセント以下の水準で設定されていることからすれば、かかる地価下落は路線価評価において既に織り込み済みであるということができるから、未だ特段の事情を基礎づけるものと認めることはできない。

【判示(5)】

この点につき、B鑑定士は、公示地価調査の性質上、リアルタイムの取引市場とは地価推移の把握において若干のタイムラグ（地価公示の遅行性）が認められるので、実際の不動産取引市場においては平成14年から平成15年の地価下落率に近いものであった旨述べる（甲13）ところ、証拠（甲13）によれば、姫路市における平成14年地価公示と平成15年地価公示の価格を比較した場合の下落率は約23.5パーセントである事実が認められるものの、上記地価公示の遅行性が生じる原因等についての具体的な立証はなく、仮に多少の遅行性が認められるとしても、平成13年10月15日時点での下落率は20パーセントを上回るものとは認められないから、上記結論を左右するには至らないというべきである。

ウ また、原告らは、甲土地と丙土地の路線価について、平成11年から平成16年にかけて逆転、再逆転をするという推移が見られ、かかる現象を起こすような地域要因の変化は何ら見られないから路線価に疑義がある旨主張し、証拠（甲11）によれば、平成11年から平成16年までの甲土地と丙土地の路線価について、原告

ら主張のとおり的事実が認められる。

【判示(6)】

しかし、かかる現象があるからといって、当然に評価通達の定める路線価方式に構造的な欠陥があり、一般的に又は特定の場合に評価の精度が著しく劣ることなどが推測されるとはいえないから、上記特段の事情には当たらない。前同様、本件において、路線価方式を適用した実際の評価の過程に問題があった可能性もないわけではないが、これを具体的に認めるべき証拠はない。

エ さらに、原告らは、甲土地の路線の南側に本件変電所が存在していることをもって特段の事情がある旨主張するようであるが、評価通達及び各国税局長が定める財産評価基準において特定の事実が減価要因と明示されていなくても、路線価を設定する際、当該事実が減価要因となると判断されるならばこれを考慮すべきは当然であるから、評価通達に変電所近隣地の評価についての格別の定めがないことは、上記特段の事情に当たらない。

オ 弁論の全趣旨によれば、甲土地の路線価の設定に当たっては、本件変電所の存在は減価要因として考慮されていないと認められるが、C鑑定及びB鑑定(10の1)は、これを減価要因又は価格形成としている。しかし、精密な不動産鑑定評価においては減価要因とされるべきであるとしても(ただし、両鑑定とも具体的な減価割合は明示していないが、これを比較的小さく算定していることがうかがえる。)、証拠(甲10の1、12、13、乙3)によれば、土地価格比準表においては、標準住宅地域においては、変電所等の接近の程度を格差要因としているものの、普通商業地域、近隣商業地域等の商業地域においては格差要因とはなっていないこと、商業地域とは、商業活動の用に供される建物等の敷地の用に供されることが自然的、社会的、経済的及び行政的観点から見て合理的であると判断される地域をいうところ、B鑑定において、甲土地は事業所、倉庫、駐車場等が混在する地域であるとされていること、B鑑定士の意見書においても、甲土地と基準地(姫路(県)5-5)との比較において商業地域の土地価格比準表を使用していることが認められ、これによれば、甲土地は同比準表の商業地域に該当し、同比準表上、本件変電所は格差要因として考慮されないことになる(同比準表において変電所がマイナス要因として評価されている旨の原告らの主張は、正確ではない。)。さらに、C鑑定及びB鑑定が本件変電所による減価を比較的少なめに算定していることがうかがえることは上記のとおりであり、証拠(乙5)によって認められる本件変電所の規模、形状等も勘案すると、甲土地の路線価の設定に当たり、本件変電所の存在を考慮しなかったことが直ちに誤りとはいえない。

【判示(7)】

カ なお、原告らは、他にも、平成8年のE相続に係る相続税の申告において、本件と同様な鑑定評価額による申告が認められたことがある旨主張するが、これも前記特段の事情としては主張自体失当というべきである。

(3) また、原告らは、本件各土地を評価通達によって評価することを前提とした上で、乙土地の本件敷地部分は、原告らのみではなく、借家人、郵便配達人、近隣住民の犬の散歩等にまで利用されていることから、評価通達24に定める私道にあたる旨主張する。そして、評価通達24は、私道の用に供されている宅地の価額については、路線価方式による評価方法により計算した価額の100分の30に相当する価額によ

って評価し、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しない旨定める。

【判示(8)】

しかし、証拠(乙9、10)によれば、乙土地は一筆の土地であり、乙土地上の建物も一棟の建物であることが認められ、上記事実に照らすと、乙土地全体が一棟の貸家の敷地として利用されているといえ、原告ら主張のように、上記貸家の借家人らが本件敷地部分を通行していたとしても、それは、本件敷地部分を上記一棟の貸家の敷地として利用しているにすぎないものであり、乙土地のうち本件敷地部分を他と区別して評価する必要性、合理性は認められないから、本件敷地部分は評価通達24に定める私道に該当しないというべきである。

したがって、税務署長が、本件更正処分において、乙土地全体を貸家建付地として評価したことをもって評価通達の適用を誤ったとはいえない。

(4) 以上より、本件では、評価通達によらないことが相当と認められるような特段の事情は認められず、また、税務署長の評価通達に基づく本件各土地の評価に事実誤認に基づく裁量の逸脱又は濫用等は認められない。

(5) 弁論の全趣旨によれば、相続開始時における本件各土地の価額は別紙2、相続財産全体の価額及び納付すべき相続税額等は別紙3各記載のとおりであると認められるから、本件更正処分は適法であり、また、本件更正処分が適法である以上、それを前提とする本件加算税処分も適法である。

第4 結論

以上の次第で、本件訴えのうち、延滞税賦課決定処分の取消しを求める訴えはいずれも不適法であるから却下し、原告らのその余の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 佐藤 明

裁判官 菊池 章

裁判官 重高 啓

(別紙)

当事者目録

原告	乙
原告	丙
原告	丁
原告ら訴訟代理人弁護士	細川 顯
同補佐人税理士	塩崎 潤
被告	国
同代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分行政庁	姫路税務署長
	吉田 真明
被告指定代理人	鈴木 紀子
同	村上 幸隆
同	酒井 一成
同	古宅 直美
同	丸尾 真稔
同	山内 勝
同	三木 茂樹

(別紙)

物件目録

- | | | | |
|---|------------------|------------------|---|
| 1 | 所
地
地
地 | 在
番
目
積 | 姫路市

宅地
482.00平方メートル |
| 2 | 所
地
地
地 | 在
番
目
積 | 姫路市

宅地
332.86平方メートル |
| 3 | 所
地
地
地 | 在
番
目
積 | 姫路市

雑種地
597平方メートル
上記土地の持分100分の73 |
| 4 | 所
地
地
地 | 在
番
目
積 | 姫路市

宅地
63.96平方メートル |
| 5 | 所
地
地
地 | 在
番
目
積 | 姫路市

宅地
226.30平方メートル |

課税の経緯

相続人等	原告 乙	原告 丙	原告 丁	合計
項目 区分	課税価格	課税価格	課税価格	課税価格
	納付すべき税額	納付すべき税額	納付すべき税額	納付すべき税額
	過少申告加算税	過少申告加算税	過少申告加算税	過少申告加算税
当初申告 平成14年7月18日	204,350,000	12,000,000	48,256,000	264,606,000
	29,634,000	1,764,800	7,097,000	38,495,800
	—	—	—	—
修正申告 平成16年6月28日	213,456,000	12,000,000	49,879,000	275,335,000
	32,217,800	1,834,800	7,626,600	41,679,200
	258,000	7,000	52,000	317,000
更正処分等 平成16年7月6日	246,846,000	12,000,000	61,140,000	319,986,000
	42,277,600	2,075,600	10,575,500	54,928,700
	1,005,000	24,000	294,000	1,323,000
異議申立て 平成16年7月16日	213,456,000	12,000,000	49,879,000	275,335,000
	32,217,800	1,834,800	7,626,600	41,679,200
	258,000	7,000	52,000	317,000
異議決定 平成16年10月15日	棄却			
審査請求 平成16年11月15日	213,456,000	12,000,000	49,879,000	275,335,000
	32,217,800	1,834,800	7,626,600	41,679,200
	258,000	7,000	52,000	317,000
裁決 平成17年6月8日	棄却			

(単位：円)

甲土地の価額

	計算方法			
自用地としての 価額	(正面路線価) 240,000円	×	(奥行価格補正率) 1.00	= (1㎡当たりの価額) 240,000円
	(1㎡当たりの価額) 240,000円	×	(地積) 482.0㎡	= (自用地としての価額) 115,680,000円
貸家建付地部 分の価額	(自用地としての価額) 115,680,000円	×	(被相続人建物持分A) 62/100	= (Aの自用地としての価額) 71,721,600円
	(Aの自用地としての価額) 71,721,600円	×	(借地権割合)(借家権割合) (1-0.7×0.4)	= (評価額) 51,639,552円……①
貸宅地部分の 価額	(自用地としての価額) 115,680,000円	×	(国道興産建物持分B) 38/100	= (Bの自用地としての価額) 43,958,400円
	(Bの自用地としての価額) 43,958,400円	×	(借地権割合) (1-0.2)	= (評価額) 35,166,720円……②
甲土地の価額	(貸家建付地部分の価額) ①	+	(貸宅地部分の価額) ②	= 86,806,272円

乙土地の価額

	計算方法			
自用地としての 価額	(正面路線価) 215,000円	×	(奥行価格補正率) 1.00	= (1㎡当たりの価額) 215,000円
	(1㎡当たりの価額) 215,000円	×	(地積) 332.86㎡	= (自用地としての価額) 71,564,900円
貸家建付地と しての価額	(自用地としての価額) 71,564,900円	×	(借地権割合)(借家権割合) (1-0.6×0.4)	= (評価額) 54,389,324円
乙土地の価額				54,389,324円

丙土地の価額

	計算方法			
自用地としての の価額	(正面路線価) 215,000円	×	(奥行価格補正率) 1.00	= (1㎡当たりの価額) 215,000円
	(1㎡当たりの価額) 215,000円	×	(地積) (共有持分) 597㎡×73/100	= (自用地としての価額) 93,699,150円
賃借権の目的 となっている 土地としての の価額	(自用地としての価額) 93,699,150円	×	(賃借権割合) (1-0.025)	= (評価額) 91,356,671円
丙土地の価額	(小規模宅地等の特例適用後)			91,356,671円 (83,945,030円)

小規模宅地等に係る課税価格の計算明細

地積435.81㎡のうち70.7133333333㎡が対象			
(宅地の価額)		(小規模宅地等の価額)	
91,356,671円	×	(70.7133333333㎡/435.81㎡)	= 14,823,282円
(小規模宅地等の価額)	(割合)	(減額される金額)	
14,823,282円	×	(50/100)	= 7,411,641円
(宅地の価額)	(減額される金額)	(課税価格に算入する価額)	
91,356,671円	-	7,411,641円	= 83,945,030円

丁土地の価額

	計算方法			
自用地としての の価額	(正面路線価) 145,000円	×	(奥行価格補正率) 1.00	= (1㎡当たりの価額) 145,000円
	(1㎡当たりの価額) 145,000円	×	(地積) 290.26㎡	= (自用地としての価額) 42,087,700円
丁土地の価額				42,087,700円

課税価格及び相続税の総額の計算明細表

(単位：円)

相続人		順号	原告 乙	原告 丙	原告 丁	各人の合計額
土地	本件各土地	①	212,839,002	0	54,389,324	267,228,326
	その他の土地	②	6,082,266	0	0	6,082,266
家屋・構築物		③	15,012,751	0	926,526	15,939,277
現金預貯金		④	64,615,494	0	0	64,615,494
その他の財産	代償財産	⑤	△21,000,000	12,000,000	9,000,000	0
	その他の財産	⑥	491,603	0	244,100	735,703
取得した財産の合計 (①～⑦の計)		⑦	278,041,116	12,000,000	64,559,950	354,601,066
債務・葬式費用		⑧	27,829,833	0	1,244,000	29,073,833
相続開始前3年以内の贈与加算		⑨	0	0	0	0
課税価格 (⑦－⑧＋⑨)		⑩	250,211,000	12,000,000	63,315,000	325,526,000
遺産に係る基礎控除額		⑪	5000万円＋(1000万円×3人)			80,000,000
課税される遺産総額		⑫	⑩の合計－⑪			245,526,000
各人の法定相続分		⑬	1/3	1/3	1/3	1
法定相続分に応ずる金額 (⑫×⑬)		⑭	81,842,000	81,842,000	81,842,000	245,526,000
⑭に対する適用税率等		⑮	⑭×30%－ 5,200,000	⑭×30%－ 5,200,000	⑭×30%－ 5,200,000	
相続税の総額の基礎となる税額 (⑮による算出額)		⑯	19,352,600	19,352,600	19,352,600	58,057,800
各人の相続税額 (⑯の合計×各人の⑩÷⑩の合計)		⑰	44,625,314	2,140,208	11,292,276	58,057,798
税額軽減額	障害者控除	⑱	420,000	0	0	420,000
	相次相続控除	⑲	818,390	39,250	207,093	1,064,733
納付すべき税額 (⑰－⑱)		⑳	43,386,900	2,100,900	11,085,100	56,572,900

(注) 1 各人の⑩及び⑭欄は、1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

2 ⑯欄の「合計」欄及び各人の⑳欄は、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

3 ①、②欄は、小規模宅地の特例適用後の金額である。

過少申告加算税の計算書

(単位：円)

区分		順号	本件賦課決定処分類		
			原告 乙	原告 丙	原告 丁
本件更正処分により新たに納付すべき増差税額		①	10,059,800	240,800	2,948,900
平成16年6月28日の修正申告における納付すべき増差税額		②	2,583,800	70,000	529,600
①と②の合計額		③	12,643,600	310,800	3,478,500
期限内申告における納付すべき税額		④	29,634,000	1,764,800	7,097,000
④の金額と50万円とのいずれか多い金額		⑤	29,634,000	1,764,800	7,097,000
①の金額と(③-⑤)のいずれか少ない金額		⑥	0	0	0
重加算税の対象となる税額		⑦	—	—	—
通常分	加算税の基礎となる税額(①-⑦) (1万円未満の端数切捨て※)	⑧	10,050,000	240,000	2,940,000
	加算税の額(⑧×10%)	⑨	1,005,000	24,000	294,000
加重分	加算税の基礎となる税額(⑥-⑦) (1万円未満の端数切捨て※)	⑩	0	0	0
	加算税の額(⑩×5%)	⑪	0	0	0
過少申告加算税の額(⑨+⑪)		⑫	1,005,000	24,000	294,000

※ 国税通則法118条3項の規定による。