

札幌高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求控訴事件  
国側当事者・国(苫小牧税務署長)

平成23年12月2日原判決一部取消・その他・上告・上告受理申立て

(第一審・札幌地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年4月14日判決、本資料261号-80・順号11670)

判 決

控 訴 人	国 (処分行政庁：苫小牧税務署長)
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
同指定代理人	田岡 薫征
同	佐藤 栄一
同	植田 秀史
同	柏樹 正一
同	谷地田 満
同	岡 直之
同	梶 昌宏
被控訴人	甲
被控訴人	乙
被控訴人	丙
上記3名訴訟代理人弁護士	岩本 勝彦
同	佐藤 昭彦
同	上木 健司
同	菅原 直美

主 文

- 1 原判決中、控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 被控訴人らの請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

主文と同旨。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、被控訴人らの父である亡丁が平成13年11月8日死亡したことにより、被控訴人ら  
がその遺産を相続したことに伴い、苫小牧税務署長が平成17年4月25日付けで被控訴人らに  
対してした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件課税処分」という。

ただし、いずれも平成18年8月3日付け減額更正又は変更決定後のもの)のうち、共同相続された遺産(以下「本件相続財産」という。)の一部である原判決書別表1-1の番号1及び同2の山林(以下「本件山林」という。)及び同番号14ないし18の立木(以下「本件立木」という。)の本件課税処分における評価額が時価を超えているため本件課税処分が違法であるか否かが争われた事案である(他方、本件山林及び本件立木以外のその余の本件相続財産については争いはない。)

国税庁は、相続財産の種別ごとに評価方法を定めた財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資56、直審17国税庁長官通達。以下「基本通達」という。)を发出しており、各国税局長は、基本通達に基づく評価評価を行うために必要な数値・数額を財産評価基準として定め、税務署長が課税処分を行う際の相続財産の評価額は、基本通達及び所轄国税局長が定める財産評価基準に従うことが義務付けられている。そして、本件においても、平成13年11月8日当時の通達(平成14年6月4日付課評2-2による改正前のもの、以下「本件通達」という。)及び札幌国税局長が定める財産評価基準(平成13年分の評価基準を、以下「平成13年基準」という。)に従い、本件山林については、原判決書別表4記載のとおり、固定資産税評価額及び平成13年基準所定の倍率に基づき、別表1-1の番号1ないし33のA町の山林33筆の評価額を8097万7177円、同番号34ないし36のD町の山林3筆を5138万7570円(合計1億3236万4747円)とし、また、本件立木については、カラマツ及びトドマツ並びにそれ以外の雑木の各評価額を本件通達に従い、それぞれ異なる計算式に基づき算出し、原判決書別表5の「評価額」欄に記載額のとおり評価し、本件相続財産の課税価格を5億3041万1000円とし、被控訴人らが納付すべき相続税額及び過小申告加算税額を定めた上で本件課税処分を行った。

これに対し、被控訴人らは、本件課税処分の適法性を争い、本件訴訟に至ったところ、原審は、本件課税処分につき、本件山林の評価額のうち、本件通達に基づく評価額を前提とした上記1億3236万4747円の課税評価額の認定は、鑑定人Iの不動産鑑定評価書及び補充鑑定申出書に係る回答と題する書面(以下「本件鑑定」という。)が示す評価額である1億0106万円を上回る限度で相続税法の規定に抵触するから、違法であるとし、また、立木のうち雑木の評価額については、平成13年分の財産評価基準において雑木の標準評価額を定めていないから、その評価額を零円であるとするべきであり、課税をすることは違法であると判断して、本件課税処分の一部を取り消し、被控訴人らの請求の一部を認容した。控訴人は、これを不服として控訴した。

当審における中心的争点は、本件課税処分が適法であるか否かであり、上記争点に関連して、本件山林の評価に係る本件鑑定が合理性を有するか否か、本件立木のうち雑木の評価額について、平成13年基準に代えて平成14年基準により評価額を定めることができるかが争われている。

## 2 前提となる事実

前提となる事実は、原判決書「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の2ないし4及び「第3 争いのない事実」に記載のとおりであるから、これを引用する。

## 3 争点及び争点に関する当事者の主張

争点及び争点に関する当事者の主張は、以下のとおり補正するほかは、原判決書「事実及び理由」欄の「第4 争点の摘示及び争点に関する当事者の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

原判決書7頁15行目末尾に続けて「本件山林の評価額が別表1-1の番号1及び番号2の「価

額」欄記載の価額を下回らないことは、控訴人提出の鑑定書（乙17、以下「控訴人鑑定書」という。）、鑑定意見書（乙18、23）からも明らかである。」を加える。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所は、以下のとおり、本件山林につき、本件鑑定には合理性がなく、他方、控訴人が主張した本件山林の本件通達等による評価額（1億3236万4747円）は、控訴人鑑定書において不動産鑑定評価基準に準拠して合理的な手法によって決定した時価評価額の1億5871万円を下回るから、本件課税処分は適法であり、また、本件立木のうち雑木の価額は、平成14年基準を用いて評価するべきであって、その価額を零円であるとした原判決の判断は誤りであるから、本件課税処分の一部を取り消した原判決は取り消されるべきであり、被控訴人らの請求をいずれも棄却するのが相当であると判断する。

#### 2 本件山林の価額について

##### (1) 本件通達及び評価基準の合理性

相続税法22条は、相続により取得した財産の価額は、同法第3章の特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時における「時価」により評価する旨規定しているところ、上記「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の状況に応じ、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ものと解される。しかし、財産の時価を客観的に評価することは必ずしも容易なことではなく、また、納税者の間で財産の評価が区々となることは、公平の観点からみて許容できるものではない。そこで、課税実務上は、相続税法に特別の定めのあるものを除き、当該評価に関して、相続財産の評価の一般基準である本件通達（乙5）及び毎年各国税局長が定める財産評価基準（乙6、7）に定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされているところ、この方法は、相続税法22条が規定する財産の時価を評価算定する方法として、一定の合理性を有するというべきである（乙4の1ないし3）。

したがって、相続税に係る課税処分の取消訴訟においては、本件のように課税庁側が、当該課税処分が本件通達等の定めに従って相続財産の価格を評価して行ったものであることを主張、立証した場合には、その課税処分における相続財産の価額は時価すなわち客観的交換価値を適正に評価したものと事実上推認され、納税者は、財産評価の基礎となる事実関係の認定に不合理な点があることを指摘して上記推認を妨げるか、あるいは、不動産鑑定士による不動産鑑定評価等に基づいて、本件通達等に定めに従った評価が、当該事案の具体的な事情の下における当該相続財産の時価を適切に反映したのではなく、客観的交換価値を上回るものであることを主張、立証するなどして、上記推認を覆さない限り、当該課税処分は適法とされる。他方、課税庁側は、本件通達等に定められた評価方法とは異なる評価方法、例えば不動産鑑定士による合理性を有する不動産鑑定評価等の証拠資料に基づいて算定した当該相続財産の価額が、具体的な事情の下における適正な時価であることを主張、立証することにより、当該更正処分に課税価格ないし税額の過大認定の違法がないことを主張、立証できるものと解される（東京高裁平成17年1月12日判決参照、乙11の2）。

##### (2) 控訴人による本件山林の評価

控訴人は、本件山林につき、本件通達等の定めに従ってその価額を評価したことが認められる（乙5、6、弁論の全趣旨）から、控訴人が評価した本件山林の価額は、これを覆すに足りる立証がない限り、相続時の時価に当たるといふべきである。そして、本件相続開始時におけ

る、本件山林の固定資産税評価額及び平成13年基準所定の倍率は、原判決書別表4のとおりであり、本件通達及び評価基準に基づく本件山林の相続財産評価額は、同別表1-1の番号1及び同2の「価額」欄のとおり、A町の山林33筆の評価額は、8097万7177円、D町の山林3筆は5138万7570円、合計1億3236万4747円である。

(3) 評価倍率等に関する被控訴人らの主張に対する判断

ア 被控訴人らは、本件山林の近隣所在の基準地価格（A町の山林については近隣3町所在土地における基準地価格の平均値、D町の山林についてはD町●●所在土地の基準地価格）は、いずれも平成7年から下落傾向にあり、また、A町●●地区及びD町●●地区の固定資産税評価額は平成7年度からほぼ変動していないにもかかわらず、本件通達等に基づく評価倍率ないしこれによる評価額の数値が平成8年分において上昇しているのは不自然であると主張する。

しかし、証拠（乙12ないし14）によれば、A町及びD町の山林は、地価に対する固定資産評価水準がもともと低いこと、北海道知事が決定する基準地価格も、道内各市町村間の固定資産評価水準にばらつきが認められることから、平成6年度の評価替え以後据え置かれ、固定資産税評価額も平成6年度の評価替え以後据え置かれているという状況にあることが認められる。このように通達に係る評価倍率の変動は必ずしも固定資産税評価額の推移と連動するものではない。したがって、被控訴人らの主張は理由がない。

イ また、被控訴人らは、平成7年分ないし平成9年分及び平成16年分の財産評価基準書に定められた北海道内の純山林の評価倍率を並べて比較し、平成8年分の評価倍率が平成7年分の評価倍率に比べて上昇している地域の約6割が苫小牧税務署、浦河税務署及び室蘭税務署の管轄区域に集中していることから、人為的過誤によって誤った評価倍率が設定された可能性が示唆されると主張する。

しかし、山林の評価倍率は、当該山林の属する状況類似地域において生じた個別具体的な事情によって変動し得るものであり、前年分に比して評価倍率が上昇している地域の評価倍率の動向等とそれ以外の地域の評価倍率の動向等が同じ傾向を示すものではない。また、北海道内の税務署別・地域別の純山林に係る平成4年分ないし平成7年分の評価倍率の推移によれば、平成5年ないし平成7年において前年分に比較して純山林の評価倍率が上昇している地域は道内の多数の税務署管内の地域にわたっており（弁論の全趣旨、控訴理由書別紙2の1ないし4参照）、一部の税務署管内の地域に限られたものではない。そうすると、一時点における評価倍率の上昇は、その地域、その税務署管内における評価倍率の評定上の人為的過誤の存在を示唆するものではないと認められる。したがって、被控訴人らの主張は理由がない。

(4) 本件鑑定に関する被控訴人らの主張について

被控訴人らは、本件鑑定に基づく価額が本件山林の相続開始時における時価であると主張するところ、本件通達等に基づく評価額が、本件鑑定の評価額を上回る場合には、その上回る限度で課税処分が違法となるので、本件鑑定に基づく価額をもって本件山林の相続開始時における時価といい得るか否かについて検討する。

ア 本件鑑定は、以下の手順により、本件山林の鑑定評価額を決定している。すなわち、①取引事例比較法（平成20年8月から平成21年10月までの取引事例を採用）により求めた現時点（平成22年6月1日）における近隣地域の標準価格を基に、同一需給圏内の類

似地域に所在する林地の基準地（勇払郡●●及び日高郡●●）の価格に比準した価格との均衡に留意して、現在時点における近隣地域の標準価格を査定し、② 標準的画地に対する各物件の個性に基づく増減価要因を検討した上で、格差修正率を求め、③ 査定された標準的画地の価格と格差修正率とを乗じて、各物件の単価を査定し、これを各物件の数量に乗じて、本件山林の現在時点における林地価格を査定し、④ 最後に、現在時点における林地価格に基準地の価格を基にした遡及的時点修正率を乗じて、本件山林の鑑定評価額を決定している。そして、結論として、本件山林の鑑定評価額を合計で1億0106万円と評価している。

イ ところで、不動産鑑定士が行う土地の鑑定評価は、通常、現在又は過去の一時点における土地の正常価格の算定を目的として行われ、土地の取引や価格に精通し、かつ、専門的な知識を有する不動産鑑定士が、その知識経験に基づいて、鑑定を依頼した者が指定する時点における鑑定対象近傍の売買価格や公示価格などの価格を基にして行われるものである。そして、不動産鑑定評価は、不動産鑑定評価基準（乙19）に準拠した方法によって行われ、上記不動産鑑定評価基準は、不動産鑑定士等が不動産の鑑定評価を行うに当たっては、評価の拠り所となる実質的で統一的な行為規範として機能しており、この基準に準拠していない鑑定評価は、その採用する方法論の客観的根拠を欠くものとして、妥当性に疑問が生じざるを得ないことになる（乙20）。

かかるところ、上記不動産鑑定評価基準によると、土地の価格を鑑定するに当たっての評価の基本的な手法として、原価法、取引事例比較法及び収益還元法が存するが、このうち取引事例比較法は、まず、多数の取引事例を収集して、適切な事例選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法である（この手法による試算価格を比準価格という。）とされている（乙19、21）。そして、上記取引事例比較法において、その指標となる取引事例等には、① 原則として近隣地域又は同一需給圏内の類似地域に存する不動産に係るもの（場所的同一性）、② 取引事例が正常なものと認められるものであること又は正常なものに補正することができるものであること（事情の正常性又は正常補正可能性）、③ 価格時点と同一時点のもの又は同一時点に修正可能なもの（時間的同一性）及び④ 地域要因の比較及び個別的要因の比較が可能なものであること（要因比較性）の4つの要件を満たす必要がある（乙21、22）。したがって、時の経過により対象不動産及びその近隣地域等が価格時点から鑑定評価を行う時点までの間に変化している場合においては、不動産鑑定評価基準を遵守した取引事例比較法による鑑定評価を行うには、価格時点に近い時点の確認資料等をできる限り収集し、それを基礎に価格決定要因等を分析、検討し、それを対象不動産の価格の基礎とする必要がある（乙21、22）。

ウ しかるに、本件鑑定は、取引事例比較法により、平成20年8月から平成21年10月までの取引事例に基づいて近隣地域の標準的画地の標準価格を算定し、これに現在時点における格差修正率を乗じた上、遡及的時点修正を加えて評価している。

しかし、本件においては、価格時点として、相続開始時である平成13年11月8日の本件山林の鑑定評価額が問題となっているのであるから、適正な鑑定をするためには、上記相続開始時に近い時点の確認資料等をできる限り収集し、それを基礎に価格を決定すべきであり（乙21）、それが可能である（控訴人鑑定書は相続開始時に近接する時点での取引事

例を収集している。) のに、本件鑑定ではそれが行われていない。また、本件鑑定は、平成20年8月から平成21年10月までの取引事例に基づき、上記時点から8年前後を経過した現時点の標準価格を査定しているが、価格時点から8年前後も異なった場合には地域要因の変化が発生するおそれがあり、また、地域の経済環境にも大きな変化があり得るから、8年間前後の時点修正を正確に行うことは極めて困難である。

エ 次に、本件鑑定は、本件山林の鑑定評価に当たり、その個別的要因に基づく格差修正率として、本件山林のうち、物件A-1及び物件Bについて、規模が大きいことを理由として43パーセントから48パーセントの減価をしている。

しかし、林地の規模が大きいことによる減額要因は、規模が大きく総額がかさむことにより市場性が減退すると考えられることにより減額される要因であるから、鑑定すべき価格時点における市場性を調査検討した上で査定を行う必要がある。しかるに、本件鑑定は、おおむね平成18年から平成22年の社会経済等の状況及び不動産市場の動向を分析したに過ぎず、本件鑑定における価格時点である平成13年における市場性を考慮していない。

また、本件鑑定は、規模が大きく総額がかさむことによる減価の程度として26パーセントから30パーセント、年利率5パーセントで売却までの4年間を経過した場合の複利現価率を18パーセントと査定し、これを合計した48パーセントの減価をしている。

しかし、規模が大きく市場性に乏しいということで25パーセントから30パーセントの減価をした上、売却までの複利現価率18パーセントを更に減価するというのは、規模が過大であることを理由にして二重に減価をしている嫌いがある上、売却まで今後4年間を要すると査定することは、正常な取引が成立しないことを前提としながらも正常な取引価格を査定しようとするものであって合理性を欠くというべきである。

もっとも、被控訴人らは、本件鑑定において、複利現価率を用いたのは、鑑定人の専門的知識及び経験に基づく判断であると主張するが、根拠が不明であり、合理性に問題があるといわざるを得ない。

オ 被控訴人らは、本件鑑定は、当事者とは全く利害関係のない専門家として裁判所が選任した鑑定人が、宣誓した上で、専門的知見を駆使して得られた結論であり、本件鑑定の判断過程が合理的であれば、その信用性や証拠力は左右されることはないとして主張する。

しかし、本件鑑定は、裁判所が選任した鑑定人であるものの、上記のとおり、判断過程に種々の問題があるといわざるを得ないから、本件鑑定に基づく価額をもって、本件山林の価額であるとするにはできないというべきであり、本件通達等の定めに従った控訴人の評価の適正を覆すものではない。

### (3) 控訴人鑑定書の検討

なお、控訴人は、控訴人の評価額を上回る価額の控訴人鑑定書(乙17)を提出して、本件通達等に定めに従った控訴人の評価が本件山林の時価を反映した適切なものであると主張するので、念のため検討する。

ア 控訴人鑑定書は、次のような手順で本件山林の鑑定評価額を決定しており、その鑑定手法及び基礎資料は、不動産鑑定評価基準に準拠したものである。すなわち、控訴人鑑定書は、平成11年2月から平成12年4月の取引事例を採用し、取引事例比較法により求めた価格と、近隣地域の基準地の標準価格に比準した価格との均衡を考慮して価格時点における近隣地域の標準的土地の価格を査定し(乙17・23、24頁)、次に、本件山林について、各

物件の個性に基づく増減価率及び格差修正率を査定し（乙17・25、26頁）、格差修正率を求めるに当たり、平成2年から平成13年までの不動産市場の状況、近隣地域の状況及び各物件の状況を分析しているほか、本件山林の状況については、実地調査及び資料調査を行った上で（乙17・5、6頁）、分析している。そして、査定された標準価格に格差修正率を乗じて各物件の単価を査定し、これに各物件の数量を乗じて鑑定評価額を決定し、鑑定評価額は、合計で1億5871万円であるとする（乙17・1、2頁）。

イ そこで、控訴人鑑定書の合理性があるか否かを検討する。

（ア） まず、控訴人鑑定書は、標準価格の査定について、取引事例比較法を採用するに際し、取引事例として備えるべき場所的同一性、事情の正常性又は正常補正可能性、時間的同一性、要因比較可能性という4つ要件を満たした取引事例を収集して求めた価格を重視した上で、基準地の標準価格に比準した価格との均衡も十分考慮して、標準価格を査定しているのであり、このような取引事例比較法の適用方法は、不動産鑑定評価基準に準拠したものであり、合理的である（乙17、19）。

（イ） また、控訴人鑑定書は、増減価率及び格差修正率の査定においても、不動産市場の状況について、平成2年から価格時点である平成13年までの状況を調査・分析し、近隣地域の状況及び各物件の状況については、実地調査及び資料調査を行った上で、価格形成要因を分析しているものであり、不動産鑑定評価基準に準拠した合理的な手法といえる。また、規模が大きいことによる市場性の減退の程度について、山林の規模が大きくなるにしたがって作業効率が上がるが、それだけではなく平成14年当時は、木材不況の時期であることを考慮して、作業効率のほか市場性の減退をも考慮して減価率を決定しており、妥当性を有する。

（ウ） 以上によれば、控訴人鑑定書は、不動産鑑定評価基準を前提とした合理的なものといえる。したがって、本件山林の本件通達及び評価基準に基づく評価額は、少なくとも時価を上回ることはなく、本件山林にかかる本件課税処分は、適法である。

### 3 本件立木のうち雑木の価額について

(1) 本件課税処分は、本件立木のうち雑木の価額について、次のような手順により、雑木の評価額を決定している（乙5ないし7、弁論の全趣旨）。

ア 本件立木のうち、雑木の1ヘクタール当たりの評価額は「樹齢別標準価額×地味級の割合×立木度の割合×地利級の割合」という計算式によって求める。

イ 樹齢別標準価額

雑木の1ヘクタール当たりの樹齢別標準価額は、原判決書別表5の「1ヘクタール当たりの樹齢別標準価額」欄に記載のとおりであり、当該金額は、平成14年基準（乙7・339頁）に基づいている。

ウ 地味級の割合

雑木の地味級の割合は、同別表5の「地味級の割合」欄に記載のとおりであり、当該数値は、平成14年基準（乙7・357頁）に基づいている。

エ 立木度の割合

雑木の立木度の割合は、同別表5の「立木度の割合」欄に記載のとおりであり、当該数値は、平成13年基準（乙6・192、193頁）に基づいている。

オ 地利級の割合

雑木の地利級の割合は、同別表5の「地利級の割合」欄に記載のとおりであり、当該数値は、平成13年基準（乙6・198頁）に基づいている。

#### カ 価額

雑木の価額は、同別表5の「価額」欄に記載のとおりであり、前記アないしオに基づき算出した雑木ごとの1ヘクタール当たりの評価額に、別表5の「面積」欄記載の面積を乗じ、水源かん養保安林の立木である別表5の順号11、22、23、30、34、36、38、41、45、46、50、66、74、76、80、82及び83について、本件通達123に定める割合（立木の伐採方法が択伐とされている順号23、34、38、46、50、76、82及び83につき50%、その余につき30%。）を控除した上、それぞれの持分割合を乗じ、さらに当該金額に85%を乗じた価額であり（相続税法26条の2）、合計268万円5406円としている。

- (2) ところで、本件課税処分は、雑木について、前記のとおり、平成13年基準に樹齢別標準価額及び地味級の割合が定められていなかったことから、平成14年基準に基づいて樹齢別標準価額及び地味級を算出している。これに対し、被控訴人らは、平成13年基準が雑木の標準価格等を定めていないのは、雑木の時価を評価するまでもないと判断したものであると主張し、平成14年基準により雑木の評価をすることはできないとする。そこで、平成14年基準により雑木の評価をすることができるのか否かについて、検討する。

ア 相続税法22条では、相続により取得した財産の価額は、特別の定めがある場合を除き、相続開始時点における時価とされているところ、立木については、上記特別の定めとして、相続税法26条の2において、相続開始時の時価の100分の85が相続財産の価額となると規定されている。そして、税務署長が課税処分を行う際の相続財産の価額評価は、基本通達及び評価基準に従うことが義務付けられている。

しかし、評価基準のない財産であっても、相続税法に基づいて時価を個別評価できるのはいわば当然であり、評価すべき価値がある財産を評価しないことは、税の公平な負担の理念に反する評価基準のない財産については価額評価をすることもないと判断すべきものではない。

イ 証拠（乙26）によれば、平成13年基準において雑木の樹齢別標準価額等が定められていない経緯は、以下のとおりである。すなわち、平成12年基準までは、立木のうち雑木についても標準価額が定められていたものの、雑木は樹種の構成等により評価額が大きく異なることから、より実体に即した評価を行うため、平成13年基準の策定に当たって、雑木の標準価額を定めず、個別に時価評価することにしたが、その後、雑木の個別評価は容易ではなく、納税者の便宜に沿わないとの現場職員及び税理士等の意見が多かったことから、平成14年基準から、再び、雑木について標準価額を定めることにしたものと認められる。したがって、課税庁は、評価すべき価値がある財産を評価しないことは、税の公平な負担の理念に反するとの視点に基づき、相続税法に基づいて時価を個別評価できるとし、雑木を評価することにしたものと解される。

ウ 雑木につき、相続税法に基づいて時価を個別評価できるとした場合、次に、本件のように、平成14年基準を用いることができるか否かが問題となる。

雑木は、カラマツ、トドマツ、杉等以外の多くの樹種を含むため、その範囲は非常に広く、樹種の構成等により評価額が大きく異なることから、個別評価が困難であるため、一定の基



準を用いることは、個別評価に代わる合理的な方法であると考えられる。そして、平成14年基準の雑木の標準価額は、平成12年基準の標準価額と同額又はこれを下回った価額となっていること、平成12年基準及び平成14年基準の雑木の地味級が同じ数値になっていること（乙7、10）からすれば、平成14年基準に基づいて本件相続における雑木の評価を行うとしても、本件相続開始時点における雑木の時価を上回ることにはならないから、被控訴人らには不利益な結果とはならないと解される。したがって、本件において平成14年基準を用いることは許されると解される。

エ 被控訴人らは、雑木については、原処分庁における再更正処分、異議申立処分及び審判所における裁決では、零円と評価されている（甲10、13）から、原処分庁を含む課税実務サイドでは、平成13年における雑木評価は零円としていたはずであるのに、本件訴訟に至り、平成14年基準を適用する旨主張することは、課税の公平性を損なうと主張する。

しかし、本件においては、控訴人と被控訴人らとの間において本件課税処分の適法性が争われ、そして、本件鑑定の合理性や雑木の評価が問題となる中で、控訴人は、平成12年基準まで及び平成14年基準以降においては、雑木の標準価額が定められていることに鑑み、評価すべき価値がある財産を評価しないことは、かえって税の公平な負担の理念に反することから、相続税法に基づいて時価を個別評価できると主張しているのであり、課税の公平性を損なうものとはいえない。したがって、被控訴人らの主張は理由がない。

オ 平成14年基準に基づいて本件相続における雑木の評価を行うと、雑木の価額は、同別表5の「価額」欄に記載のとおりであり、合計268万5406円となる。

#### 4 雑木以外の本件立木の価額について

原判決書21頁4行目冒頭から17行目末尾までに記載のとおりであるから、これを引用する。

#### 5 小括

(1) 上記認定の本件山林及び本件立木の価額を前提とすれば、亡丁の妻である戊及びその子である被控訴人らの課税価格は、別紙1「相続税に係る相続財産明細表」に記載のとおりとなり、被控訴人らの納付すべき相続税額は、別紙2「相続税の課税価格計算明細表（被告主張額）」に記載のとおりである。

すなわち、被控訴人らの納付すべき相続税額は、

被控訴人乙	684万9200円
同 甲	4461万6500円
同 丙	684万9200円

である。

しかし、本件課税処分に係る被控訴人らの納付すべき相続税額は、別紙3「原告らに対する課税処分等の経緯」の「減額更正等処分」欄に記載のとおりである。すなわち、本件課税処分に係る被控訴人らの納付すべき相続税額は、

被控訴人乙	676万3600円
同 甲	4296万0600円
同 丙	676万3600円

である。そうすると、苫小牧税務署長が行った本件課税処分は、法令の規定による被控訴人らの納付すべき相続税額を下回っており、その範囲内であるから、適法である。

(2) 相続税に係る過少申告加算税の額は、別紙4「過少申告加算税計算明細表（被告主張額）」

に記載のとおりであり、同表の計算過程は、報告書（乙24）に記載のとおりである。そうすると、被控訴人らが新たに納付すべき額は、

被控訴人乙	103万8300円
同 甲	159万8500円
同 丙	103万8300円

となる。そして、その税額（国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額）にそれぞれ100分の10を乗じて過少申告加算税の額を計算すると、

被控訴人乙	10万3000円
同 甲	159万8000円
同 丙	10万3000円

となる（同法65条1項）。したがって、相続税に係る過少申告加算税を課す処分は適法であると認められる。

- (3) そして、被控訴人らは、相続税の課税価格及び納付すべき税額を過少に申告していたものであり、その過少に申告していたことについて、同法65条4項に規定する「正当な理由がある」とは認められないから、苫小牧税務署長が同法65条1項に基づき行った本件課税処分は、法令の規定に従って適正になされたものであり、いずれも適法である。

## 6 結論

以上によれば、被控訴人らの請求を一部認容し、本件課税処分のうち一部分を取り消した原判決は相当でないので、控訴人の控訴に基づき、原判決を取り消し、被控訴人らの請求をいずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

札幌高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 小林 正

裁判官 片岡 武

裁判官 湯川 克彦

別紙1 省略

## 相続税の課税価格計算明細表（被告主張額）

（単位：円）

順号	区分		合計	訴外戊	原告乙	原告甲	原告丙
1	取得した財産の価額	A 町 ● ●	80,977,177	40,488,589		40,488,589	
2		D 町 ● ●	51,387,570	25,693,785		25,693,785	
3		その他の山林	36,721,065	18,360,538		18,360,527	
4		山林合計 ([1]+[2]+[3])	169,085,812	84,542,912		84,542,900	
5		原野	29,120,430	29,120,430			
6		雑種地	14,807	7,404		7,403	
7		小計 ([4]+[5]+[6])	198,221,049	113,670,746		84,550,303	
8		有価証券等	60,116,654	27,893,877		32,222,777	
9		現金・預貯金	271,607,660	154,104,851	29,167,372	59,168,065	29,167,372
10		家庭用財産	80,000	80,000			
11		立木	28,164,459	14,082,231		14,082,228	
12		その他の財産	1,027,850	770,425	85,809	85,808	85,808
13		合計 ([7]～[12]の合計)	559,217,672	310,602,130	29,253,181	190,109,181	29,253,180
14	債務等の金額	債務	28,265,267	26,380,567	273,900	1,336,900	273,900
15		葬式費用	4,685,887	4,685,887			
16		合計([14]+[15])	32,951,154	31,066,454	273,900	1,336,900	273,900
17	純資産価額([13]-[16])		526,266,518	279,535,676	28,979,281	188,772,281	28,979,280
18	3年以内の贈与加算額		4,145,826	4,145,826			
19	相続税の課税価格 (各人の[17]+[18](千円未満切捨て)の合計)		530,411,000	283,681,000	28,979,000	188,772,000	28,979,000
20	遺産に係る基礎控除額		90,000,000	(50,000,000+10,000,000×4名)			
21	課税遺産総額([19]-[20])		440,411,000				
22	法定相続分		1	1/2	1/6	1/6	1/6
23	法定相続分に応ずる取得金額 ([21]の合計欄×[22]の各人欄 千円未満切捨て)			220,205,000	73,401,000	73,401,000	73,401,000
24	相続税の総額の基となる税額			74,902,500	16,820,300	16,820,300	16,820,300
25	相続税の総額 ([24]の各人欄の合計)		125,363,400				
26	相続税の総額の按分割合 ([19]欄の各人欄÷合計欄)		1	0.53483242240	0.05463499060	0.35589759639	0.05463499060
27	各相続人の相続税額 ([25]の合計欄×[26]の各人欄)		125,363,398	67,048,410	6,849,228	44,616,532	6,849,228
28	配偶者の税額軽減額		62,681,700	62,681,700			
29	納付すべき相続税額([27]の各人欄-[28]百円未満切捨て)		62,681,600	4,366,700	6,849,200	44,616,500	6,849,200

## 原告らに対する課税処分等の経緯

(単位：円)

原告	順号	区分	申告	更正等処分	異議申立て	異議決定	審査請求	減額更正等処分	裁決
			平14.9.2	平17.4.25	平17.6.14	平17.9.6	平17.10.6	平18.8.3	平19.6.19
甲	①	課税価格	131,926,000	186,395,000	申告額どおり	棄却	申告額どおり	184,067,000	棄却
	②	納付すべき税額	26,975,600	43,778,900				42,960,600	
	③	過少申告加算税	—	1,680,000				1,598,000	
乙	④	課税価格	28,000,000	28,979,000				28,979,000	
	⑤	納付すべき税額	5,725,300	6,806,300				6,763,600	
	⑥	過少申告加算税	—	108,000				103,000	
丙	⑦	課税価格	28,000,000	28,979,000				28,979,000	
	⑧	納付すべき税額	5,725,300	6,806,300				6,763,600	
	⑨	過少申告加算税	—	108,000				103,000	

## 別紙4

## 過少申告加算税計算明細表（被告主張額）

(単位：円)

順号	区分	原告乙	原告甲	原告丙
1	更正処分等に係る相続税額	6,763,600	42,960,600	6,763,600
2	当初申告に係る相続税額	5,725,300	26,975,600	5,725,300
3	本件更正処分により増加した相続税額 ([1]-[2])	1,038,300	15,985,000	1,038,300
4	過少申告加算税の額 ([3](一万円未満切捨て)×10%)	103,000	1,598,000	103,000