

福岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(八幡税務署長)

平成24年3月19日棄却・確定

判 決

原告 甲
(以下「原告甲」という。)

原告 乙
(以下「原告乙」という。)

原告ら訴訟代理人弁護士 丸山 隆寛

同補佐人税理士 桑野 義政

被告 国

同代表者法務大臣 小川 敏夫

処分行政庁 八幡税務署長

山田 和臣

被告指定代理人 山内 峰臣

同 大坪 正宏

同 和多 範明

同 藤田 典之

同 今林 秀治

同 濱口 正

同 大藪 紹氏

同 田中 郁子

同 柳 良一

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 原告甲が行った平成18年4月24日相続開始に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の更正の請求に対し、処分行政庁が平成20年12月22日付けで行った更正処分のうち、納付すべき税額1214万7900円を超える部分を取り消す。
- 2 処分行政庁が、平成21年2月10日付けでした原告乙に対する本件相続税の更正処分のうち、納付すべき税額288万2600円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告らにおいて、相続により取得した土地の価額は、不動産鑑定士が作成した不動産価

格評価書によるべきであるなどとして相続税の更正の請求等をしたところ、処分行政庁において、当該土地の価額は、原告らが相続税の申告において採用した、国税庁長官が財産評価の一般的な基準として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（資）17による国税庁長官通達。ただし、平成18年5月18日付け課評2-7により改正したものをいい、以下「評価通達」という。）に基づく評価額によることが相当であるなどとして、原告甲に対しては更正の請求の一部のみを認める更正処分を、原告乙に対しては更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、原告らがこれらの処分が違法であるとしてその取消しを求めた事案である。

1 前提事実（争いのない事実）

(1) 原告ら及び丙は、平成18年4月24日に死亡した被相続人丁（以下「丁」という。）の相続人である。

丁の死亡によって、原告甲は、北九州市八幡西区●●の土地（以下「甲土地」という。）並びに同所●●、同所●●及び同所●●の土地（以下、この3筆の土地を併せて「乙土地」といい、甲土地と乙土地を併せて「本件各土地」という。）を相続し、原告乙及び丙は丁のその他の財産を相続した。

なお、本件各土地は、平成18年4月24日当時、建物所有目的で賃借人に賃貸中であった。

(2) 原告らは、平成19年2月24日、相続により取得した本件各土地の価額を評価通達に基づく評価額により算出（甲土地につき1449万2012円、乙土地につき2981万1200円）した当初申告書を処分行政庁に提出した。

これら当初申告に係る納付すべき税額は、原告甲につき1677万9000円、原告乙につき54万8700円である。

(3) 原告甲は、平成20年2月15日、評価通達に基づいて算出した当初申告書は、本件各土地等の時価を過大評価したものであるとして、新たに本件各土地等の価額を収益還元法に基づく評価額により算出した上（甲土地につき650万円、乙土地につき2026万6000円）、更正の請求を行った。また、原告乙も、同年6月9日、上記と同様の理由で、修正申告を行った。

これら更正の請求及び修正申告に係る納付すべき税額は、原告甲につき1163万3000円、原告乙につき146万4900円である。

(4) 処分行政庁は、本件各土地の評価については、評価通達に基づく評価が適正であるなどとして、原告甲に対しては、平成20年12月22日付けで、納付すべき税額を1588万3700円とする更正処分を行い（以下「本件更正処分1」という。）、原告乙に対しては、平成21年2月10日付けで、納付すべき税額を311万1400円とする更正処分（以下「本件更正処分2」といい、本件更正処分1と併せて「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を行った。

(5) 原告甲は、平成21年1月20日、本件更正処分1の取消しを求めて、異議申立てを行ったが、処分行政庁は、同年3月19日付けでこれを棄却した。

原告乙も、本件更正処分2及び本件賦課決定処分の一部取消しを求めて、同年3月31日、異議申立てを行ったが、処分行政庁は、同年5月26日付けでこれを棄却した。

(6) 原告甲は、同年4月16日、本件更正処分1の一部取消しを求めて審査請求を行ったが、国税不服審判所長は、平成22年3月18日付けでこれを棄却した。

原告乙も、平成21年6月16日、本件更正処分2及び本件賦課決定処分の一部取消しを求めて審査請求を行ったが、国税不服審判所長は、平成22年3月18日付けでこれを棄却した。

原告らが、上記審査請求において取消しを求めた範囲は、処分行政庁が原告らに対して行った本件各更正処分等のうち、甲土地の価額の650万円を超える部分及び乙土地の価額の2026万6000円を超える部分に対応する税額に係る処分である。

そうすると、原告らが、審査請求で主張した納付すべき税額は、原告甲につき1214万7900円、原告乙につき288万2600円となる。

(7) 原告らは、平成22年9月13日、本件訴えを提起した。

2 争点

本件各土地の価額について

(被告の主張)

(1) 相続税法（以下「法」という。）22条は、「相続、遺贈又は贈与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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定しており、いわゆる時価主義を採用しているところ、法22条が規定する「時価」とは、客観的な交換価格、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解されている。

しかし、相続税の対象となる相続財産は多種多様であり、客観的交換価格は必ずしも一義的に確定されるものではないため、これを個別に評価するとすれば、評価方法等により納税者間で異なる評価額が生じるおそれがあり、課税の公平の観点から好ましくない上、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難になるおそれがある。

以上の理由から、国税庁は、土地等の財産の評価について評価通達を定め、毎年基準となる土地の価額を定めて、全国的に統一の取扱いをしている。

(2) 評価通達は、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、納税者の便宜、徴税費用の節減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であり、特に租税平等主義という観点からして、同通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべ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も実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ同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、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されない。

すなわち、評価通達及びその基礎となる土地評価基準の評価方法は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、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、評価通達によることが不合理とされる特別の事情がないにもかかわらず、同通達と異なる方法を用いて評価することは、むしろ違法になると解すべきである。

よって、評価通達は、形式的かつ画一的にすべての納税者に適用されるべきものであり、また、そのように適用されることによって初めて、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という目的を達することができるものであり、評価の対象となる個別の土地について、それぞれの路線価又は借地権の価額の割合（以下、単に「借地権割合」という。）等が定められた根拠をいちいち明らかにしなければ適用できないというものではない。

(3) しかし、評価方式を画一的に適用するという形式的な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など、特別の事情があるような場合は、評価通達を適用せず、別の評価方式によることができると解されるが、本件各土地においては、上記のような特別の事情は何ら存在せず、評価通達に基づいて算定した本件各土地の評価には何ら違法は存在しない。

この点、原告らは、評価通達に基づいて本件各土地を評価する際に用いた借地権割合を問題視するが、本件各土地に適用した借地権割合は、本件各土地の所在する地域の標準地につき、不動産鑑定士である精通者を人選し、精通者意見価格調書の提出を受けた上で決定したものであり、何ら問題はない。

- (4) 以上のとおり、本件各土地の価額は、評価通達に基づいて算定すべきであるところ、本件各土地の評価通達に基づく評価額は、別紙のとおり、甲土地が1449万2012円、乙土地が2981万1200円であるから、同評価額が本件各土地の価額となる。

(原告らの主張)

- (1) 一般論として、課税庁が、評価通達によって財産評価を行うことについて、その必要性及び合理性があることは認める。しかしながら、個別の相続財産について、様々の事情により評価通達に定められた方法によることが不合理な場合には、これと異なる他の合理的な方法によって評価を行うことができると解すべきである。この点、評価通達も、「この通達の定めによって評価することが著しく不適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。」と定めている。
- (2) 評価通達によって評価する場合、借地権の目的となっている宅地（貸宅地）の価額は、当該土地の自用地としての価額から借地権の価額を控除した金額によって評価する（評価通達25）。そして、借地権の価額は、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に、国税局長の定める借地権割合を乗じて計算することとされている（評価通達27）。
- (3) 本件においても、処分行政庁は、本件各土地の借地権割合をいずれも40パーセントであるとし、同借地権割合を用いて、本件各土地の貸宅地としての価額（底地価額）を算定している。

しかし、借地権割合は、宅地の自用地としての価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定するとされているところ（評価通達27）、本件各土地については、その近隣に借地権の売買（又は底地権の売買）の実例は全くないと思われるから、売買実例価額を求めることはできない。そして、上記のとおり借地権の売買実例がないのであるから、借地権の取引、ひいては更地価額に対する借地権の割合に精通した者も考えられず、精通者意見というものは、精通者とされる人の主観的見解（いわば直感）にすぎない。

よって、本件各土地に適用された借地権割合の40パーセントという数字は、何らの合理的な理由と根拠を持たない、いわば実体のない割合であって、これにより本件各土地の底地価額を算定することは全く不合理である。

- (4) このように本件各土地について、評価通達により評価することは、根拠がなく不合理であると考えられるため、他の評価方法によって本件各土地の評価をする必要がある。

この点、不動産鑑定評価基準における鑑定評価方式として、原価法、取引事例比較法、収益還元法の3つ手法が定められているところ、賃貸地である本件各土地を評価する手法としては、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の原価の総和を求めるものであり、純収益を還元利回りで還元して対象不動産の試算価格を求める手法である収益還元法が最適で

ある。

また、本件各土地は、最近において造成された造成地、埋立地ではないため、原価法は不適切であり、前記のとおり、本件各土地の近隣における取引がない以上、取引事例比較法によることもできないため、上記収益還元法が、本件各土地を評価するための唯一の手法でもある。

(5) 以上のとおり、本件各土地については、収益還元法に基づいて評価をすることが最も合理的であるところ、本件各土地のこの方法に基づく評価額は、甲土地が650万円、乙土地が2026万6000円であるから、同評価額が本件各土地の価額となる。

第3 争点に対する判断

1 法22条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時ににおける時価によるべき旨を規定しており、上記の時価とは、正常な条件の下に成立する当該財産の取引価額、すなわち、当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である。

この点、財産の客観的な交換価格というものは、必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこ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。これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の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、納税者の便宜、徴税費用の節減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が、法22条が規定する時価の意義については、上記のように解すべきであり、課税庁の行った課税処分における相続財産の評価額が当該財産の客観的な交換価格を上回れば、たとえ、同評価額が評価通達を適正に適用した結果であったとしても、同評価額に基づく課税処分は違法となるといわざるを得ない。

2 しかし、評価通達は、そのときの社会経済情勢に対応し、過剰な税負担を求めず、公平、公正かつ簡便に課税を実現できるように、種々の検討を踏まえて策定され、運用されているものであり、財産の時価の算定方法として一般的な合理性を有するもの（このこと自体は、原告も争っていない。）であるから、評価通達を適正に適用して算定した財産の評価額は、特別の事情がない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である。

3 本件各土地については、評価通達に基づき、倍率方式あるいは路線価方式によって評価された自用地としての価額から、これに借地権割合40パーセントを乗じた金額を控除してその評価額が算定されているところ、原告らは、本件各土地周辺においては、借地権の売買の実例が全くないのであるから、この借地権割合40パーセントという数字は、何ら根拠を持たない、いわば実体のない数字であり、このような実体のない数字を用いざるを得ない以上、評価通達に基づいて本件各土地の時価を算定すべきではない旨主張する。

確かに、本件各土地の周辺においては、借地権を対象とした売買実例があまりないことがうかがわれ（甲4）、売買実例を基に本件各土地の借地権の価額を算定するのは困難であると考えられる。しかしながら、評価通達27によれば、借地権の価額については、借地権の売買実例価額のみならず、精通者意見価格、地代の額等を基として評定することになっているのであり、このような場合においても、処分行政庁は、精通者意見や地代の額等を基に、本件各土地の価額を算定することができる。

そして、証拠（乙44、45）及び弁論の全趣旨によれば、本件各土地の上記借地権割合の算

定に当たっては、本件各土地の所在する地域の標準地につき、福岡国税局長が選定した精通者3名（いずれも不動産鑑定士）から精通者意見価格調書の提出を受けているところ、実際の取引事例が乏しいことのみをもって、精通者において借地権の価額を算定することがおよそ不能であるとは考えられないことや（そうであれば、借地権の売買につき、最初の一例目の価額を決めることができなくなる。）、上記精通者3人の意見が概ね一致していることからすれば、上記精通者意見が何ら根拠を持たない主観的見解であるということとはできない。

したがって、本件各土地についても、評価通達における財産の価額の算定方法としての一般的合理性を否定すべき理由はないというべきである。

そして、上記精通者意見価格調書によれば、本件各土地が所在する地域の標準地の借地権割合は概ね40パーセントであるから、本件各土地の価額を算定する際に用いた借地権割合40パーセントは、精通者意見を反映した適正なものであり、処分行政庁が、本件各更正処分の際に用いた本件各土地の価額は、評価通達を適正に適用して算定した評価額であると認められる。

4 もっとも、評価通達を適正に適用して算定した評価額であっても、それが時価を上回る場合は、同評価額に基づく課税処分は違法となるのは前記のとおりである。

しかし、本件においては、評価通達に基づいて本件各土地を評価した額が、原告ら補佐人が収益還元法に基づいて本件各土地を評価した額を上回っているという事情はあるものの、収益還元法は財産の時価を求める一手法にすぎず、これが常に適正な時価を反映しているものとは限らない上、原告ら補佐人の本件各土地の鑑定は、その評価の際に用いた純利益が、賃料等の過去の推移及び将来の動向等を何ら加味していない平成18年1月1日現在の賃料と費用を基に算出され、また、還元利回りが5パーセントである理由も、原告ら補佐人作成の評価書からは明らかでない（甲5の3、4）ことからすれば、上記事情のみをもって、評価通達に基づく本件各土地の評価額が適正な時価であることの推認を覆すとはいえないし、その他に、評価通達に基づく本件各土地の評価額が時価を超えるものであると認めるに足りる証拠はない。

5 そうすると、処分行政庁が、評価通達に基づいて、別紙のとおり甲土地につき1449万2012円、乙土地につき2981万1200円と評価したことは適法であり、また、本件各更正処分等の税額は、上記の評価額に基づいて適正に算定されているものと認められる。

したがって、本件各更正処分等はいずれも適法であり、原告らの請求は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。

福岡地方裁判所第6民事部

裁判長裁判官 山之内 紀行

裁判官 前田 郁勝

裁判官 林 漢瑛

別紙

1 甲土地の評価額 1449万2012円

甲土地は、建物の敷地に供されていることから宅地に該当し、甲土地の評価額は、評価通達及び財産評価基準書の定めにより、倍率方式で評価することとなり、平成18年分の倍率表（乙36）により、その倍率は、1.1・借地権割合40パーセントを適用する。

(1) 自用地としての評価額

固定資産税評価額2195万7595円に、固定資産税評価額に乗ずる倍率1.1を乗じた2415万3354円が自用地としての評価額となる。

(2) 甲土地の評価額

(1)の自用地としての評価額2415万3354円から、同評価額に借地権割合40パーセントを乗じた金額を控除した金額1449万2012円が甲土地の評価額となる。

2 乙土地の評価額 2981万1200円

乙土地の評価額は、評価通達及び財産評価基準書の定めにより路線価方式で評価することになり、平成18年分の路線価図（乙37）により、正面路線価は1平方メートル当たり7万7000円・借地権割合40パーセント・側方路線価は1平方メートル当たり6万3000円・借地権割合40パーセントを適用する。

なお、乙土地の地形から正面路線に対する奥行は18.93メートル・側方路線価に対する奥行は32メートルである。

(1) 正面路線の1平方メートル当たりの価額

正面路線価は、1平方メートル当たり7万7000円に、奥行価格補正率1.0（乙37、6参考表「(1)奥行価格補正率表」より）を乗じた7万7000円となる。

(2) 側方路線の1平方メートル当たりの価額

側方路線価は、1平方メートル当たり6万3000円に、奥行価格補正率0.99（乙37、6参考表「(1)奥行価格補正率表」より）を乗じ、さらに側方路線影響加算率0.08（乙37、6参考表「(2)側方路線影響加算率表」より）を乗じた4989円となる。

(3) 自用地としての評価額

乙土地の1平方メートル当たりの評価額は、前記(1)と(2)の合計額8万1989円となり、それに地積の606平方メートルを乗じた4968万5334円が自用地としての評価額となる。

(4) 乙土地の評価額

(3)の自用地としての評価額4968万5334円から、同評価額に借地権割合40パーセントを乗じた金額を控除した金額2981万1200円が乙土地の評価額となる。