

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24年4月20日棄却・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9月2日判決、本資料261号-157・順号11747)

判 決

控訴人	甲
控訴人	乙
控訴人	丙
控訴人	丁
同控訴人4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
被控訴人	国
同代表者法務大臣	小川 敏夫
処分行政庁	苫小牧税務署長
同指定代理人	植田 秀史
同	柏樹 正一
同	谷地田 満
同	岡 直之
同	梶 昌宏

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで控訴人甲に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分(平成18年5月26日付けで控訴人甲にされた異議決定後のもの)のうち課税価格1億1803万2000円、納付すべき相続税額954万2800円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(平成18年5月26日付けで控訴人甲にされた異議決定後のもの)のうち8万9000円を超える部分を取り消す。
- 3 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで控訴人乙に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分(平成18年5月26日付けで控訴人乙にされた異議決定後の

もの)のうち課税価格2768万5000円、納付すべき相続税額223万8300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(平成18年5月26日付けで控訴人乙にされた異議決定後のもの)のうち3万8000円を超える部分を取り消す。

4 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで控訴人丙に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分(平成18年5月26日付けで控訴人丙にされた異議決定後のもの)のうち課税価格2902万6000円、納付すべき相続税額234万6700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(平成18年5月26日付けで控訴人丙にされた異議決定後のもの)のうち3万9000円を超える部分を取り消す。

5 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで控訴人丁に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分のうち課税価格1661万5000円、納付すべき相続税額134万3300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分のうち1万1000円を超える部分を取り消す。

6 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、控訴人らが、母である亡戊が平成14年3月27日死亡したことによりその遺産を相続し、相続税の申告をしたところ、苫小牧税務署長によって平成18年1月17日付けで控訴人らに対して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、控訴人甲、同乙及び同丙については平成18年5月26日付け異議決定後のもの、同丁については同日付け異議申立てが棄却されたため平成18年1月17日付けのもの)がされたので、本件課税処分のうち、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紙1相続財産一覧表(以下「一覧表」という。)の番号2ないし36のA町及びB町内の山林(以下「本件山林」という。)並びに同番号67ないし75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として、本件課税処分の一部取消しを求めた事案である(なお、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)。

原審は、処分行政庁が評価した本件山林及び本件立木の価額が相続税法22条の「時価」を超えるとは認められず、本件課税処分は適法であるとして、控訴人らの請求を棄却した。控訴人ら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、より具体的には、①本件山林の時価がいくらであるか(原審において実施された鑑定人E作成の不動産鑑定評価書(以下「本件鑑定」という。)により本件山林の時価を認定することの妥当性)、②本件立木の時価がいくらであるか(札幌国税局長が定める財産評価基準のうち、相続時の属する年分の立木標準価額に基づいて本件立木の評価額を算定するべきか、平成16年分の立木標準価額に基づいて本件立木の評価額を算定するべきか)である。

2 争いのない事実、争点及び当事者の主張は、次のとおり補正するほかは、原判決書「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」、「1 争いのない事実」、「2 争点及び当事者の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決書3頁17行目の「別紙1相続財産一覧表」を「一覧表」に改め、以下同様とする。

(2) 原判決書5頁2行目の「本件処分」を「本件課税処分」に改め、以下同様とする。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人らの請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次のとおり補正するほかは、原判決書「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決書12頁25行目の「乙5の1・2、6によれば、」を以下のとおり改める。

「本件通達及び評価基準の合理性について検討するに、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の1及び2）及び毎年各国税局長が定める財産評価基準（平成14年分につき、乙6）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、本件通達等の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ものではなく、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。

かかるところ、証拠（乙5の1及び2、乙6）及び弁論の全趣旨によれば、

(2) 原判決書18頁2行目から3行目にかけての「格別の反証がない限り、相続税22条の「時価」であると推定するのが相当である。」を「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、本件通達等の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ものではなく、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9の2）。」に改める。

(3) 原判決書18頁5行目冒頭から20頁22行目末尾までを、以下のとおり改める。

「(1) 被控訴人による本件山林の評価

被控訴人は、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（甲4ないし11、弁論の全趣旨）から、被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、苫小牧税務署長は、本件課税処分に対し、本件通達等の定める評価方法に従って、本件山林の価額を合計8472万3335円と算出したものである。

かかるところ、本件鑑定は、本件山林の価額を合計7330万円と評価している。そこで、控訴人らは、本件鑑定に基づき、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り、本件通達等に基づく評価額は、本件鑑定の評価額を上回るから、その上回る限度で課税処分が違法であると主張する。したがって、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、すなわち、本件鑑定が合理性があるか否かが問題となる。

(2) 本件鑑定の合理性についての検討

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）により求めた現在時点（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7330万円と評価している。

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17）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18）。

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17）。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（要因比較可能性）の4つの要件を満たす必要がある（乙17）。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进行分析、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20）。

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14年3月27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、それが可能である（被控訴人提出の鑑定書（乙15、以下「被控訴人鑑定書」という。）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、補充鑑定申出書に係る回答を含めると平成20年7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7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7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、7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を査定するに当たり、減価要因として、林地の規模が大きいことによる減価率（規模大減価率）を相当程度査定し、本件各山林のうち林地規模が特に大きいB町の山林（本件鑑定書の物件B）について、65パーセントを減額している。

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から、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、また、本件鑑定における価格時点である平成14年における市場性を考慮していない。

オ また、本件鑑定は、本件鑑定書の物件Bにつき、規模が大きく総額がかさむことによる減価を45パーセント、売却までの期間を想定した複利減価率を用いた減価を20パーセントと査定し、これを合計している。また、同様に、本件鑑定書の物件A-1につき前者の減価を10パーセント、後者の減価を15パーセントと査定し、本件鑑定書の物件A-2につき前者の減価を7パーセント、後者の減価を15パーセントと査定し、それぞれこれを合計している。

しかし、本件鑑定では、市場における滞留期間につき、物件A-1及び物件A-2においては3年間、物件Bにおいては5年間と見積もっている。そうすると、上記物件に

つき、現在時点（平成22年6月1日）から更に3年、又は5年後の評価額を考慮して格差修正率を査定していることになる。しかし、価格時点の鑑定評価額が問題となっている本件において、現在時点から3年、又は5年後の評価額を考慮すること自体に合理性を欠くというべきである。また、規模が大きく市場性に乏しいということで45パーセントの減価をした上、売却までの複利現価率20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3年又は5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。

カ 以上によれば、本件鑑定は、裁判所が選任した鑑定人の中立の立場に基づくものであるものの、以上のとおり、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こと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被控訴人の評価の適正を覆すものではない。

(3) 被控訴人鑑定書について検討

ア 被控訴人は、控訴人の評価額を上回る価額の被控訴人鑑定書（乙15）を提出して、本件通達等の定めに従った被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、検討する。

イ 被控訴人鑑定書は、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、被控訴人鑑定書は、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15の21ないし23頁、別表②、④、⑥）、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15の24・25頁）、格差修正率を求めるに当たり、平成2年から平成14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、現地調査及び資料調査を行った上で（乙15の4・5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ており、鑑定評価額は、合計で1億6950万円であるとする（乙15の1頁）。

ウ そこで、被控訴人鑑定書に合理性が認められるか否かについて検討する。

(ア) まず、被控訴人鑑定書は、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つの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（乙15の21ないし25頁）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（乙17）に準拠したものであり、合理的である。

(イ) また、被控訴人鑑定書は、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14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、現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) したがって、被控訴人鑑定書は、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。」

(4) 原判決書20頁23行目の「(2)」を「(4)」に改める。

(5) 原判決書21頁8行目冒頭から14行目までを、以下のとおり改める。

「(5) 小括

以上によれば、被控訴人鑑定書は、不動産鑑定評価基準に準拠した極めて合理的な手法によって鑑定評価額を決定しており、その鑑定評価額は本件通達等に基づく評価額を上回っているところ、本件山林の本件通達等に基づく評価額は、少なくとも時価を上回ることはないから、本件山林にかかる本件課税処分は、適法である。」

(6) 原判決書21頁15行目末尾の次に、改行して、以下のとおり加える。

「本件立木については、標準価額比準方式（標準価額を基として評価する方式）による評価が行われており、その方式は相続税法26条の2に規定する「時価」を算定する方法として合理的であり、また、その価額が不合理かつ違法となるような特別な事情も認められない。」

(7) 原判決書21頁16行目冒頭に「かかるところ、」を加える。

(8) 原判決書21頁19行目の「評価していた点」から22行目の「見直して」までを「評価していた点、及び、定めのない樹齢又は樹種の地味級を全て「疎」として計算していた点は、いずれも本件通達等に定める評価方法に反するものであるから、これを同評価方法に従って」に改める。

(9) 原判決書21頁25行目の「これについて格別の反証」を「上記価額が不合理かつ違法となるような特別な事情」に改める。

(10) 原判決書22頁4行目の「定められたものであって、」の次に「本件相続」を加える。

(11) 原判決書22頁11行目の「前記の格別の反証」を「上記価額が不合理かつ違法となるような特別な事情」に改める。

2 控訴理由につき補足して説明する。

(1) 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により、適切な手法として採用されたものであると主張する。

しかし、複利現価率を用いた根拠が不明であり、合理性に問題があることは、前述のとおりである。したがって、控訴人らの主張は理由がない。

(2) 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は主張する。

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る。したがって、控訴人らの主張は理由がない。

(3) 控訴人らは、本件立木について、平成16年2月15日付課評2-3ほか2課共同「財産

評価基本通達の一部改正について」に関し、「今回の立木評価の改正は、近年の木材価格の低迷等林業を取りまく環境の変化を踏まえ、植林直近時の売買実例価額等並びに木材市場に出すと有価（略）となり始める樹齢及びその時の価額等の実態を調べるなどして、標準伐期に達しない幼齢立木の評価方法をより適正化することとしたものである」との改正趣旨及び概要が示されているところ、上記記載によれば、上記「近年」には本件相続開始年である平成14年も含まれ、また、その当時、「木材価格の低迷等」があったことになるから、平成14年分の評価通達に準拠するのは合理性がなく、本件立木の客観的時価を現すものとして、平成16年分の評価通達によるべきであると主張する。

確かに、本件立木に係る原処分更正額は1142万3452円であるところ、平成16年分立木標準価額を代入することによって、平成14年分の立木評価額を改めて算定すると、558万3156円となり、金額に差があることが認められる。

しかし、平成16年分の評価通達の「近年」が平成14年を含むとの明確な根拠は存在せず、むしろ、平成14年分の評価通達が出された後に平成16年分の評価通達が出されていることからすれば、「近年」とは、平成14年分の評価通達以後の時点を指すとする方が自然であるから、本件立木の評価を平成14年分の評価通達に準拠して行ったことが違法、不当であるということとはできない。なお、本件立木の相続時の時価は、相続時の年分の立木標準価額を基準として評価を行うのが当然のことであり、その後の年分で行われた本件通達等の改正や標準価額の変更は、改正以前の標準価額の合理性を失わせるものではない。仮に、標準価額の変更がそれ以前の標準価額の合理性を失わせるものとするならば、標準価額が変更される都度、過去の標準価額を見直さなければならないことになり、かかる見直しは相当ではない。したがって、控訴人らの主張は理由がない。

3 結論

以上によれば、本件控訴は理由がないから、これ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