

札幌地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 贈与税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(札幌南税務署長)
平成26年10月31日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	岩本 勝彦
同	佐藤 昭彦
同	上木 健司
同訴訟復代理人弁護士	甲斐 寛之
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	札幌南税務署長
	飯田 孝光
被告指定代理人	川村 明伸
同	新庄 正義
同	梶 昌宏
同	宮森 弘治
同	野口 一郎
同	佐藤 誠一
同	阪本 智也

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が平成24年2月15日付けで原告に対してした原告の平成22年分の贈与税に係る更正処分のうち課税価格144万4978円及び納付すべき贈与税額3万4400円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、処分行政庁から、平成24年2月15日付けで、原告が贈与を受けた建物の価額が固定資産評価額に1.0を乗じた価額であるとして更正処分等を受けたのに対し、上記建物のうち木造部分の客観的時価が固定資産評価額に0.5を乗じた額であるとして、同処分等のうち第1記載の限度で取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

- (1) 相続税法22条は、特別の定めのあるものを除くほか、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における時価による旨定める。

(2) 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成23年5月20日付け課評2-10ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。）

1(2)は、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第2条《定義》第4号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）において、それぞれの財産の現況に応じ、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い、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」と定めており（乙2）、評価通達89は、家屋の価額について、その家屋の固定資産税評価額に倍率1.0を乗じて計算した金額によって評価する旨定める（争いが無い）。

(3) 地方税法388条1項前段は、総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続（以下「固定資産評価基準」という。）を定め、これを告示しなければならない旨定め、同法403条1項は、市町村長は、固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない旨定めている。

そして、総務大臣は、同法388条1項の規定に基づき、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）を定めている。そのうち、家屋（第2章）に関する定め概要は、次のとおりである（乙5）。

ア 家屋の評価は、木造家屋及び木造家屋以外の家屋の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点一点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価額を求める方法による（第1節一）。

各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数（評価の対象となった家屋を評価の時点においてその場所に建築するものとした場合に必要とされる建築費に相当する金額を点数で表したものを）を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点を行って付設するものとする。この場合において、家屋の状況に応じ必要があるものについては、さらに家屋の需給事情による減点を行うものとする（同二）。

イ 木造家屋の評点数は、当該木造家屋の再建築費評点数を基礎として、これに損耗の状況による減点補正率を乗じて付設する。この場合において、当該木造家屋について需給事情による減点を行う必要があると認めるときは、当該木造家屋の評点数は、再建築費評点数に経過年数に応ずる減点補正率を乗じることによって求めた評点数に需給事情による減点補正率を乗じて求めるものとする（第2節一1）。

ウ 木造家屋の損耗の状況による減点補正率は、経過年数に応ずる減点補正率（以下「経年減点補正率」という。）によるものとする。ただし、天災、火災その他の事由により当該木造家屋の状況からみて経年減点補正率によることが適当でないと認められる場合においては、損耗の程度に応ずる減点補正率（以下「損耗減点補正率」という。）によるものとする（同五）。

一定の経過年数以上の経年減点補正率（いわゆる最終残価率）は、建物の種類を問わず、0.20としている（別表第9）。

(4) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年3月31日付け大蔵省令第15号）

ただし、平成23年11月28日付け財務省令第81号による改正前のもの。以下「耐用年数

省令」という。) 6条1項は、平成19年3月31日以前に取得された減価償却資産の残存価額を所得税法施行令126条又は法人税法施行令54条1項の規定による取得価額に乗じて計算した金額とする旨定め、耐用年数省令別表第11は、建物の残存割合について100分の10としている(争いがない)。

2 争いがない事実

- (1) 原告は、平成22年11月1日、乙から、北海道苫小牧市所在の建物(以下「本件家屋」という。)の共有持分10分の8の贈与を受けた。
- (2) 本件家屋は、昭和49年12月27日に新築された非木造部分(家屋番号●●、ブロック造亜鉛メッキ鋼板葺平屋建、床面積91.26㎡の部分。以下「本件非木造部分」という。)と、昭和50年に増築された木造部分(未登記の木造亜鉛メッキ鋼板葺2階建、床面積1階部分16.52㎡、2階部分49.58㎡。以下「本件木造部分」という。)から成る。
- (3) 本件家屋の平成22年度固定資産税評価額は219万4963円であり、うち本件非木造部分は141万7483円、うち本件木造部分は77万7480円である。これら評価額は、固定資産評価基準に基づいて算定されたものである。
- (4) 原告は、平成23年3月9日、平成22年分贈与税の申告をした(以下「本件申告」という)。本件申告に係る申告書には、原告が取得した財産の価額(課税価格)について、固定資産税評価額である219万4963円に0.5及び持分割合10分の8を乗じた87万7984円である旨の記載がある。
- (5) 処分行政庁は、平成24年2月15日付けで、原告の平成22年分の贈与税の申告について、課税価格を175万5970円(増減差額87万7986円)、納付すべき税額を6万5500円(増減差額6万5500円)とする更正処分をするとともに、過少申告加算税6000円の賦課決定処分をした(以下「本件更正処分等」という)。本件更正処分等に係る通知書の別紙には、「あなたは、贈与により取得した家屋(裁判所注・中略)について、当該家屋の固定資産税評価額(2,194,963円)に0.5を乗じた金額の10分の8相当額を贈与税の課税価格に算入しています。しかしながら、家屋を贈与により取得した場合の評価額は、財産評価基本通達(以下「評価通達」といいます。)89により、家屋の固定資産税評価額に倍率1.0を乗じた金額と定められているところ、当該家屋について、評価通達89の定めにより評価することができない特別な事情は認められません。したがって、贈与税の課税価格に算入される当該家屋の評価額は、固定資産税評価額に倍率1.0を乗じた金額の10分の8相当額である1,755,970円となります。」と記載されている。
- (6) 原告は、平成24年4月6日、処分行政庁に対し、本件更正処分等について異議申立てを行い、処分行政庁は、同年6月1日付けで、原告に対し、同異議申立てを棄却する旨の決定をした。
- (7) 原告は、平成24年6月27日、国税不服審判所長に対し、本件更正処分等について審査請求を行い、国税不服審判所長は、同年12月13日付けで、原告の上記各審査請求について、いずれも棄却する旨の裁決をした。

3 争点及びこれに関する当事者の主張

本件における争点は、本件更正処分等において本件木造部分につきその時価を超える価額によって課税した違法があるか否かである。

(被告の主張)

(1) 本件家屋の平成22年度固定資産税評価額219万4963円のうち、原告が贈与を受けた本件家屋の持分10分の8に相当する金額175万5970円に、評価通達89の定めに基づき1.0を乗じて算出した額は、175万5970円である。同額から、租税特別措置法(平成25年法律第5号による改正前のもの。)70条の2の2第1項に規定する贈与税の基礎控除額110万円を控除し、国税通則法118条1項の規定により、1000円未満の端数を切り捨て、さらに、相続税法21条の7に規定する贈与税の税率(100分の10)を適用して算出すると、納付すべき税額は6万5500円となる。本件申告には、平成22年分贈与税に係る納付すべき税額を過少に申告していたことについて、国税通則法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、過少申告加算税の額は、同法65条1項に基づき、6万5500円から1万円未満を切り捨てた6万円の100分の10である6000円となる。

(2) 相続税法22条の定める時価は、納税者間の公平、納税者の法的安定性及び予見可能性の担保、徴税費用の節減という見地から、評価通達に定められた評価方式によって評価することが相当であり、固定資産評価基準は、財産を所有していることによる効用・価値を算定することを目的とする基準として合理的であって、同基準により決定された家屋の価額は適正な時価であると推認するのが相当である。同基準は、家屋の資産価値については、経年により減少していくとしても最終的に残る価値があるとして、一定の経過年数以上の経年減点補正率を20%としており、その合理性は専門家の検証によって認められている。また、これによることのできない場合については、別途、損耗減点補正率が定められ、さらに、必要があると認めるときは、需給事情による減点補正率をも乗じるとされており、全体として合理性がある。

この点、減価償却制度における残存割合は、投下資本の適正な費用配分を目的として減価償却費を算出する際に用いられるものであり、財産の時価を求めることを目的とするものではなく、耐用年数省令の残存割合は、時価評価の方法としての適切な経年減点補正率にはなり得ないし、単にその数字を固定資産評価に転用すべき理由も存在しない。また、固定資産評価額の付されていない家屋の評価については、最終残価率が問題となるほど長期にわたって存在することは想定されておらず、本件木造部分は、固定資産評価額が付されているのであり、固定資産評価額が付されていない場合と同様に捉えるべき理由はない。

(3) 本件木造部分が築後約35年を経過していることだけでは、評価通達の定めに従った評価が客観的交換価値を上回るものであることを認めるべき特別の事情には当たらない。取り壊されずに、所有し続けられ、相続ないし贈与がされているのであれば、通常は取壊しが必要なほど老朽化していないと考えられるし、老朽化により具体的な取壊予定があるのに何らかの理由により課税時期までに取壊しが間に合わなかったような場合には、特別の事情としてその旨を主張すればよいことである。また、本件家屋に居住しなくなり、経年の劣化により本件家屋の主要構造部や屋根、外壁等の各部分に著しい損壊等が生じたのならともかく、単に居住していないことは上記特別の事情に当たらない。

なお、固定資産税の評価上、本件木造部分について、経年による価値の減少を考慮しただけでは適正な評価額を算定できないような損耗が存在するのであれば、苫小牧市は、当然、損耗減点補正率による補正を行い、評価額に反映させることになるのであって、同市が本件木造部分について損耗減点補正率による補正を行っていないのであれば、そのような補正をする状況にはないと判断したというべきである。原告は、固定資産評価基準による本件家屋の評価において、時価を適切に評価することができない特別の事情があるのであれば、同市の固定資産評価

審査委員会に対し、固定資産評価の審査申出をすることができるが、原告が審査申出をした事実は認められない。

(原告の主張)

- (1) 木造家屋の耐用年数22年を経過した建物については、固定資産評価額に0.5を乗じた額が客観的時価であり、本件木造部分は、贈与時において築後約35年を経過する老朽建物であるから、固定資産評価額に0.5を乗じた31万0992円以上の価額に基づいて算出された贈与税を賦課することは違法となる。したがって、本件更正処分のうち課税価格144万4978円及び納付すべき贈与税額3万4400円を超える部分に対する課税処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分は取消しを免れない。
- (2) 評価通達は、常に違法とはいえないが、築後約35年を経過した本件木造部分に適用する限りにおいて違法である(ただし、違法な適用となる可能性のある通達は、それ自体違法であると理解するのであれば、評価通達89自体が違法であると捉えることになる。)。たとえ、人が所有し使用していたとしても、木造家屋の客観的価値は減少し続けるはずであり、一定期間経過後、一定の価値があるとしても、その割合がなぜ20%であるのかは明らかでない。取り壊されずに所有し続けられているからといって、取壊しが必要なほど老朽化していないとはいえない。また、物の使用価値があっても、客観的交換価値のない財産は多数存在する。

この点、耐用年数省令は、家屋の最終資産価値をその10%と定めており、また、固定資産税評価額が付されていない場合には、再建築価額の0.1相当額が最終評価額とされている。このような評価は、家屋の客観的交換価値に合致するものであるから、これらを参考とし、本件木造部分については、経年減点補正率を10%とするのと同様の結果を導くことができるように、固定資産税評価額に倍率0.5を乗じて算出すべきである。

なお、評価通達の中には、門及び塀等、一般動産、船舶、文化財建築物である家屋並びに課税時期において未だ固定資産税評価額が付されていない家屋等、耐用年数省令に基づく償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額に基づいて財産を評価するものがあり(評価通達97、同129など)、固定資産評価において耐用年数省令に基づく残存割合を用いることは、何ら理論的整合性を欠くことにはならない。

また、損耗の状況による減価補正率については、一般に法人税法における減価償却費累計額よりも低く設定されるから、評価額が高くなるし、需給事情による減価補正は適正に行われることはほとんどないと指摘されている。

- (3) 本件木造部分は、贈与時において築後約35年を経過し、平成7年8月を最後に居住者がいなくなり、約15年3か月もの間、空き屋の状態になっている。このように、本件家屋は、人が所有してはいたものの、使用していなかったのであるから、評価通達89に規定される1.0倍を適用することができない特別の事情がある。

第3 当裁判所の判断

1 判断枠組み

贈与税は、相続税の補完税として、贈与により無償で取得した財産の価額を対象として課される税であり、相続税法22条に規定される時価とは、課税時期における客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額をいうものと解される(東京高裁平成●年(○○)第●号同7年12月13日判決・行政事件裁判例集46巻12号1143頁参照)。

ところで、課税実務上は、財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、これに定められた評価方法によって財産の時価すなわち客観的交換価値を画一的に評価する方法が採られている（評価通達1(2)）。このような扱いがされているのは、財産の客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価することとすると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることが避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税実務の迅速な処理が困難になるおそれがあることなどから、あらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することが、納税者間の公平、納税者の便宜及び徴税費用の節減という見地から見て合理的であるという理由に基づくものであると解される。

そして、評価通達の定める評価方法が、当該財産の時価すなわち客観的交換価値を算定する方法として一般的な合理性を有するものといえる場合においては、これに従って算出された価額は、評価通達の定める評価方法によっては当該財産の客観的交換価値を適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、その客観的交換価値を超えるものではないと推認することができる。当該価額に基づく課税処分は適法であるといえることができる。

2 評価通達89の一般的な合理性について

前記のとおり、評価通達は、財産の価額について、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、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であることを前提とし（同1(2)）、評価通達89は、家屋の価額について、その家屋の固定資産税評価額に倍率1.0を乗じて計算した金額によって評価すると定めているから、家屋の固定資産税評価額が課税時期における当該家屋の客観的交換価値を上回るものでない限り、評価通達89の一般的な合理性を肯定し得る。

(1) 家屋の固定資産税評価額について

そこで、家屋の固定資産税評価額が課税時期における当該家屋の客観的交換価値を上回るものではないか否かを検討するに、地方税法は、家屋に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を、当該家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳又は家屋補充課税台帳に登録されたもの（以下「登録価格」という。）とし（同法349条1項）、上記の価格とは「適正な時価」というと定めており（同法341条5号）、この適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該家屋の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解される（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同25年7月12日第2小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。そして、評価対象の家屋に適用される評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該家屋の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、その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特別の事情の存しない限り、同期日における当該家屋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●●年（〇〇）第●●号同15年7月18日第二小法廷判決・裁判集民事210号283頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同21年6月5日第二小法廷判決・裁判集民事231号57頁参照）。

そうすると、固定資産評価基準が一般的な合理性を有する場合には、上記特別の事情がない限り、これに従って算出された家屋の固定資産税評価額は、当該家屋の客観的交換価値を上回るものではないと推認するのが相当である。

(2) 固定資産評価基準の一般的な合理性について

そこで、以下、固定資産評価基準に一般的な合理性が認められるか否かについて検討する。
ア 後掲各証拠によれば、以下の事実が認められる。

- (ア) 総理府に設置された固定資産評価制度調査会は、昭和34年6月、内閣総理大臣から「固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善合理化するための方策」という諮問を受け、約2年間にわたり、総会、総合部会、土地部会、家屋部会及び償却資産部会の各部会において総計70回を超える会議を開いたほか、評価の実情を把握するため、1都5市3町村について実態調査を行うなど、調査審議を重ね、昭和36年3月30日、内閣総理大臣に対し、「家屋の評価は、再建築価格を基準として評価する方法によるべきである。」「再建築価格は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるので、家屋の評価は、再建築価格を基準とする方法によることが適当である。」との答申をした(乙13、乙19、乙20)。
- (イ) 昭和63年4月1日に発行された石島弘・碓井光明・木村弘之亮・山田二郎「固定資産税の現状と納税者の視点」(甲20)には、「再建築価額は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであるから、この評価方法は一応妥当といえるが、家屋の価格は行政サービスの受益の程度やそれをとりまく状況の変化によって変わるのであり、その市場における取引価格つまり時価は常に再建築価額で形成されるのではない。家屋の価格は、公共施設の設置決定の前後で変化するし、それをとりまく民間施設(例えばレジャーランド)の活気の度合によって異なってくることを考えると、この評価方法に固定すると時価を正しく反映しなくなるように思える。」との記載がある。
- (ウ) 平成5年2月に発行された「地方税」掲載の論説(筆者は固定資産税課固定資産鑑定官北谷富士雄)及び同年10月に発行された「地方税」掲載の論説(筆者は資産評価室小林芳由)には、木造家屋について固定資産評価基準が定める経年減点補正率が一定期間経過後の最終残価率20%で止まるとされていることについて、一定年数に達してなお使用される家屋について、通常の維持補修を加えた状態において、家屋の効用を発揮し得る最低限の状態を捉えるとした場合に、建物が劣化していても、人が所有し使用している限り何らかの効用が期待され、価値が生じているという考え方に基づくものであるとの指摘がある(乙16、乙17)。
- (エ) 平成17年10月1日に発行された品川芳宣・緑川正博「徹底解明／相続税財産評価の理論と実践」(甲22)には、残存価格20%となっていることについての問題点が指摘されている。
- (オ) 財団法人資産評価システム研究センターの平成19年3月付け「家屋に関する調査研究—家屋評価における経年減点補正率表の見直しに関する調査研究」(乙22)には、平成18年度家屋に関する調査研究委員会(委員長加藤裕久〔小山工業高等専門学校名誉教授〕、副委員長吉田倬郎〔工学院大学工学部建築学科教授〕、委員上杉啓〔東洋大学名誉教授〕、小松幸夫〔早稲田大学理工学術院教授〕、中城康彦〔明海大学不動産学部教授〕、三橋博巳〔日本大学理工学部教授〕、永岡正義〔清水地所株式会社技術部長〕、村尾睦〔株式会社大林組東京本社東京建築事業部設備部部長〕、高橋俊一〔財団法人建設物価調査会建築調査部建築調査一課課長〕、塚田賢一〔社団法人プレハブ建築協会住宅技術担当部長〕、町田義〔東京都主税局資産税部固定資産評価課専門副参事〕、立野昭宏〔仙台市財政局税務部資産税課長〕、小村章夫〔岡山市財政局資産税課長〕、専門員森田芳朗〔東京大学大学

院工学系研究科都市COE研究拠点形成特任研究員]によって構成される。)の調査研究として、次のような記載がある。

- a 固定資産税の家屋評価は、家屋の物的価値及び使用価値の両者に着目するものであり、物的価値(建物の実体等が持っている価値)は、経過年数による損耗等により減少するので、経過年数と共に限りなくゼロになるまで減少するが、建物が経過年数による損傷や汚れ等で劣化していても、使用するのに支障のないように最低限の修繕等の維持管理が日常的に行われていれば、最小使用価値は、建物の新築時点から滅失の直前まで、ほとんど減価しない一定状態に保たれている価値と言える。減価償却資産に投資された経費の回収という役割を有する国税の減価償却の残存価額と、家屋の使用価値とは、性質が異なるものであり、その水準が同一である必要はなく、人が居住し活動するという家屋の特質に照らせば、償却資産とはその効用が異なると考えられることから、これも償却可能限度額と同一である必要はない。
- b 最終残存価格に達しても本来の効用を保持し適切に供用されている家屋の資産価値の評価に関連して、そのような家屋は少なくとも主要構造部が健全であり、主要構造部の価値を上回る価値があるはずであるという考え方がある。こうした考え方に関連して、家屋評価の事例を見れば、家屋の再建築価額全体に占める主要構造部の割合は、おおむね、木造家屋で20%、非木造で40%であって、最終残存価格に達しても、本来の効用を保持し適切に供用されている家屋の資産価値の関連については、主要構造部に加え少なくとも屋根や外壁を含む部分が含まれるべきこと、経年に応じて資産価値は、構造種別、用途別、及び部分別によって程度は異なるが、相応に減少することが指摘でき、これらを総合的に考慮する範囲では、最終残存価格に達しても本来の効用を保持し適切に供用されている家屋の資産価値の残価率は少なくとも20%より大きいと見ることができる。
- c 最終残価率20%については、所定の築後年数を経て評価額が最終残存価格に達した固定資産税の対象となる家屋について、関連するいくつかの観点から検討を行い、以下、確認できた。①評価額が最終残存価格に達した家屋は、なお一定の効用を保持し、除却されていないものである。②評価額が最終残存価格に達した家屋の、評価額が最終残存価格に達した後の年数には幅があり、このことは特に木造家屋で顕著である。また、評価額が最終残存価格に達した家屋の資産価値は、賃貸住宅の家賃や貸事務所の賃料にも現れるが、それらは新築家屋の少なくとも過半はあると考えるのが適切である。③評価額が最終残存価格に達したものとして扱われる家屋の現実の資産価値は幅広く分布し、その中で残価率20%に対応するのは、物的な劣化が効用をかりうじて保持できているものであると考えられる。一方、評価額が最終残存価格に達した家屋の資産価値の評価方法には、現状適切なものがない中で、納税者に不利にならないという観点からみれば、評価額が最終残存価格に達したものとして扱われる家屋の現実の資産価値は、ほとんどの家屋で20%を大きく上回ると考えてよいことから、現時点における妥当性を有するものだといえる。④評価額が最終残存価格に達したものとして扱われる家屋の本来の資産価値を適切に評価する方法の構築が望まれる。家屋の寿命が長くなり、固定資産税における既存家屋の位置づけが拡大する中で、評価額が最終残存価格に達したものとして扱われる家屋の資産価値を適切に評価することの重要性はより大きくなる。⑤最終残価

率を20%より大きいものとするのは、現行制度の中では固定資産税の増加につながるだけであり、それだけでは大方の支持は得られない。最終残価率が大きいことは、とりもなおさず既存建築としての資産価値が高いことを意味する。既存建築の資産価値を高く維持することの社会的意義が大きいことを踏まえると、関係者にはこうした方向に向かうための総合的な施策が求められる。⑥税制の中では、評価と課税の関係の見直し、関係税制とのバランスの見直し、などが考えられる。また、税制を超えて、関係者が既存建築の資産価値を高く維持する方向に向かうための総合的な制度の構築も視野に収められるべきである。

(カ) 平成20年5月30日に発行された小池幸造監修「相続税・贈与税通達によらない評価の事例研究」(甲19)には、「経年減点補正率における残価率は、一定期間経過以後20%とされており、旧耐用年数等に関する省令の残価率10%に比べても高く、例えば築60年を経過している建物の取壊し費用も考慮した客観的交換価値からすれば、「適正な時価」を超える可能性がある。残価率20%の評価額を適用するのは、非木造(事務所用、鉄骨鉄筋コンクリート造)家屋であれば築65年から取壊しまでであり、これは、通常の維持管理を継続して行った場合、家屋の効用を發揮し得る最低限という考え方に立っているが、築後相当年数を経過したすべての家屋に取壊しまで20%の客観的交換価値を認めることができるかは疑問である。また、評価基準が残価率を20%に留めているのは、不動産所有に担税力を求める固定資産税の制度趣旨から当然認められるべきとする考えがあるが、法に定める取引価格すなわち客観的交換価値を、所有者にとっての資産価値・使用価値と置き換えることはできない。」との記載がある。

(キ) 平成24年11月発行の「税務事例」の論説(筆者は高岡法科大学教授中井稔)には、「昭和34年当時とは状況が著しく異なり再建築価格方式の継続に無理があるように思われる。」「筆者は、身近な行政サービスの対価として賦課される固定資産税について、土地・建物を一体的に包摂しその使用価値に着目して収益還元評価に移行すべきと考えるが、現行評価基準を続けるには、建物残価率引下げは喫緊の課題であると確信している。」との記載がある(甲21)。

イ 以上によれば、固定資産評価基準は、固定資産評価制度調査会の答申を受けて、家屋の評価方法について、前記第2の1(3)記載のとおり、いわゆる再建築価格基準法を採用しているところ、同評価方法は、家屋の資産としての客観的価格を算出するための基本的なものであり、固定資産税が固定資産の資産価値に着目し、その所有という事実で担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の固定資産の収益性の有無にかかわらずその所有者に対して課する税であることと整合するものである。また、固定資産評価基準は、木造家屋について、一定期間経過後の経年減点補正率(最終残価率)を一律20%としているが、これは、一定年数に達してなお使用される家屋について、通常の維持補修を加えた状態において、家屋の効用を發揮し得る最低限の状態を捉えたとした場合に、建物が劣化していても、人が所有している限り何らかの効用が期待され、価値が生じているという考え方に基づくものと解され、この残価率に関する考え方は、家屋の特質を踏まえたものとして合理性を有するというべきであるし、最終残価率が20%であることについては、木造家屋の再建築価額全体に占める主要構造部の割合がおおむね20%であることに基づくものであり、当該木造家屋の状況からみて経年減点補正率によることが適当でないとして認められる場合の損耗減点補正率が規定

されていることをも考慮すると、木造家屋について一定年数経過後の経年減点補正率を20%とすることについても合理性が認められるというべきである。したがって、固定資産評価基準は、資産価値の把握方法としての一般的な合理性を有するものということができる。このことは、家屋の評価を再建築費によることへの疑問や、一定期間経過後の経年減点補正率を20%とすることへの疑問を指摘する上記各文献（甲19から22まで）の存在によって左右されない。

(3) 小括

以上によれば、固定資産評価基準に従って算出された家屋の固定資産税評価額は、その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特別の事情の存しない限り、当該家屋の客観的交換価値を上回るものではないと推認することができ、家屋の価額について、固定資産税評価額に倍率1.0を乗じて計算した金額によって評価すると定める評価通達89についても、その一般的な合理性を肯定することができる。

(4) これに対して、原告は、①老朽化した木造家屋の資産価値は減少し続けるが現実であり、耐用年数省令による評価の方が客観的交換価値に合致するとか、②評価通達の中には、耐用年数省令に基づく償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額に基づいて財産を評価するものがあることなどから、経年減点補正率10%とするのと同様の結果を導くことができるように、評価通達89においては、固定資産税評価額に倍率0.5を乗じる計算方法が採用されるべきである旨主張する。

しかし、減価償却は、減価償却資産に係る償却費用を毎期に適切に配分することを目的とするものであるのに対し、固定資産評価基準における経年減点補正率は、通常の維持補修を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎としており、家屋として維持存続していることによる効用を把握することを目的とするものであって（乙15、乙16）、両者の趣旨・目的は異なるものである。また、前記のとおり、耐用年数省令は、償却資産である建物の取得価額に残存割合100分の10を乗じて計算した額を当該建物の残存価額と定めているのに対し、評価通達89が前提とする固定資産評価基準は、当該家屋の再建築費評点数に経年減点補正率を乗じて計算した額を当該家屋の評点数とし、その上で当該評点数に評点一点当たりの価額を乗じて当該家屋の価額を求めるとしているのであって、耐用年数省令の定める残存割合と経年減点補正率とでは、乗じる対象が取得価額と再建築評点数とで相違しており、固定資産評価の算出過程において、経年減点補正率のみを耐用年数省令の定める残存割合に置き換えることに合理性はない。また、証拠（甲10から12）によれば、評価通達の中には、耐用年数省令に基づく償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額に基づいて財産を評価するものがあることが認められるけれども、固定資産評価額が付されている家屋について、直ちに耐用年数省令に準拠して評価すべきことにはならない。

したがって、原告の上記主張には理由がない。

3 評価通達の定める評価方法によっては当該財産の客観的交換価値を適切に算定することができない特別の事情の有無について

Aのウェブサイト（甲13）には、木造住宅の場合、銀行では、築20年で担保価値0円と査定される旨の記載があり、平成23年4月16日の新聞広告（甲15）には、中古住宅の価格をマイナス評価する旨の記載がある。また、乙作成の「贈与家屋の状況説明書」と題する書面（甲17）には、本件家屋の利用状況について、昭和50年の木造部分の増築後、外・内部の改修を

一切行わず、平成7年8月以降、空き屋となり、他に賃貸することもなく、家屋の現況確認等のため年に数回本件家屋に行っていたとの記載がある。

しかし、これらの事情のみをもって、本件木造部分の客観的交換価値が評価通達89に基づいて算定された額よりも低いものであるとは認め難い。

その他、本件全証拠によるも、本件木造部分について、評価通達89に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特別の事情を認めるに足りない。

4 まとめ

以上によれば、評価通達89に基づいて算定された本件木造部分の評価額は、本件木造部分の客観的交換価値を上回るものではないと推認すべきであるから、本件更正処分等はいずれも適法である。

第4 結論

よって、原告の請求は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

札幌地方裁判所民事第5部

裁判長裁判官 本田 晃

裁判官 齊藤 恒久

裁判官 貝阿彌 健