

宇都宮地方裁判所 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(鹿沼税務署長)
平成29年9月14日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	増渕 博史
同	蓬田 勝美
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	鹿沼税務署長 舘野 淳
被告指定代理人	佐藤 正利
同	羽鳥 裕士
同	山下 栄子
同	梶内 勇作
同	津久井 文夫
同	藤本 雄太
同	野沢 典之
同	橋本 直久
同	佐々木 浩二
同	菊池 豊
同	小澤 夏輝

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 鹿沼税務署長が原告甲に対して平成26年9月10日付けでした丙の相続に係る相続税の更正処分のうち納付すべき税額69万4800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 鹿沼税務署長が原告乙に対して平成26年9月10日付けでした丙の相続に係る相続税の更正処分のうち納付すべき税額66万8100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 訴訟費用は被告の負担とする。

第2 事案の概要

原告らは、平成22年12月●日に死亡した丙（以下「丙」という。）が有していたE株式会社（以下「本件会社」という。）の株式（以下「本件株式」という。）をそれぞれ相続したため、別表1記載のショッピングセンター用建物（以下「本件建物」という。）のうち、別表2記載の本件会社が区分所有権を有している部分の「時価」（相続税法22条）が零円であることを前提として、本件株式の時価を一株470円と評価し、他の相続財産と併せ、原告甲（以下「原告甲」という。）につき、課税価格を2702万3000円、相続税額を69万4800円とし、原告乙（以下「原告乙」という。）につき、課税価格を2621万5000円、相続税額を66万8100円とする相続税申告を、処分行政庁である鹿沼税務署長（以下「本件処分庁」という。）に行った。これに対し、本件処分庁は、財産評価基本通達（平成23年5月20日課評2-10による改正前の昭和39年4月25日付直資56外。以下「評価通達」という。）に基づいて、本件建物のうち本件会社の専有部分（以下「本件会社専有部分」という。）及び共用部分（以下、単に「共用部分」という。）のうち本件会社の持分に相当する部分（以下、この部分と本件会社専有部分とを併せて「本件区分所有建物」という。）の時価を合計4億5604万2786円と評価し、これに基づき本件株式の時価を一株3511円と評価した上で、それぞれ、原告甲につき、課税価格を8355万円、納付すべき税額を980万9000円とし、原告乙につき、課税価格を8273万9000円、納付すべき税額を971万3800円とする、各相続税更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）を行った。原告らは、本件各更正処分のうち原告らの上記各申告に係る相続税額を超える部分及び本件各賦課決定処分の各取消しを求める本件訴えを提起した。

1 関係法令等の定め

(1) 相続税法（平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）の定め

ア 第13条1項 相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。以下この条において同じ。）により財産を取得した者が第一条の三第一項第一号又は第二号の規定に該当する者である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。

第1号 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）

イ 第14条1項 前条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る。

ウ 第22条 この章で特別の定めのあるものを除くほか、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。

(2) 建物の区分所有等に関する法律（平成23年法律第53号による改正前のもの。以下同じ。以下「区分所有法」という。）の定め

ア 第1条 一棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときは、その各部分は、この法律の定めるところにより、それぞれ所有権の目的とすることができる。

イ 第4条1項 数個の専有部分に通ずる廊下又は階段室その他構造上区分所有者の全員又はその一部の共用に供されるべき建物の部分は、区分所有権の目的とならないものとす

る。

ウ 第6条2項 区分所有者は、その専有部分又は共用部分を保存し、又は改良するため必要な範囲内において、他の区分所有者の専有部分又は自己の所有に属しない共用部分の使用を請求することができる。この場合において、他の区分所有者が損害を受けたときは、その償金を支払わなければならない。

エ 第11条1項 共用部分は、区分所有者全員の共有に属する。

オ 第13条 各共有者は、共用部分をその用方に従って使用することができる。

(3) 評価通達の定め(乙1)

ア 評価通達3

区分所有に係る財産の各部分の価額は、この通達の定めによって評価したその財産の価額を基とし、各部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によって評価する。

イ 評価通達89

家屋の価額は、その家屋の固定資産税評価額(地方税法381条(固定資産課税台帳の登録事項)の規定により家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録された基準年度の価格又は比準価格をいう。以下この章において同じ。)に別表1に定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

別表1

② 家屋の固定資産税評価額に乗ずる倍率 1.0

ウ 評価通達168

株式及び株式に関する権利の価額は、それらの銘柄の異なるごとに、次に掲げる区分に従い、その1株又は1個ごとに評価する。

(3) 取引相場のない株式

エ 評価通達178

取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社(以下「評価会社」という。)が…大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ次項の定めによって評価する。ただし、同族株主以外の株主等が取得した株式…の価額は、それぞれ188又は189の定めによって評価する。

オ 評価通達179

前項により区分された大会社、中会社、小会社の株式の価額は、それぞれ次による。

(2) 中会社の株式の価額は、次の算式により計算した金額によって評価する。ただし、納税義務者の選択により、算式中の類似業種比準価額を1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)によって計算することができる。

類似業種比準価額×L+1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)×(1-L)

上記算式中の「L」は、評価会社の前項に定める総資産価額(帳簿価額によって計算した金額)及び従業員数又は直前期末以前1年間における取引金額に応じて、それぞれ次に定める割合のうちいずれか大きい方の割合とする。

イ 総資産価額(帳簿価額によって計算した金額)及び従業員数に応ずる割合
卸売業、小売・サービス業以外

- 7億円以上（従業員数が50人以下の会社を除く。） 0.90
- 4億円以上（従業員数が30人以下の会社を除く。） 0.75
- 4000万円以上（従業員数が5人以下の会社を除く。） 0.60

ロ 直前期末以前1年間における取引金額に応ずる割合

卸売業、小売・サービス業以外

- 14億円以上20億円未満 0.90
- 7億円以上14億円未満 0.75
- 8000万円以上7億円未満 0.60

カ 評価通達180

類似業種比準価額は、類似業種の株価並びに1株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）を基とし、次の算式によって計算した金額とする。

$$A \times (\text{㊸} / B + \text{㊿} / C \times 3 + \text{㊾} / D) \div 5 \times 0.6$$

「A」＝類似業種の株価

「B」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの配当金額

「C」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの年利益金額

「D」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）

「㊸」＝評価会社の1株当たりの配当金額

「㊿」＝評価会社の1株当たりの利益金額

「㊾」＝評価会社の1株当たりの純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）

キ 評価通達185

179の「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」は、課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び186-2（評価差額に対する法人税額等に相当する金額）により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額を控除した金額を課税時期における発行済株式数で除して計算した金額とする。

ク 評価通達186

前項の課税時期における1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）の計算を行う場合には、貸倒引当金、退職給与引当金、納税引当金その他の引当金及び準備金に相当する金額は負債に含まれないものとし、次に掲げる金額は負債に含まれることに留意する。

- (1) 課税時期の属する事業年度に係る法人税額、消費税額、事業税額、都道府県税額及び市町村民税額のうち、その事業年度開始の日から課税時期までの期間に対応する金額（課税時期において未払いのものに限る。）
- (2) 課税時期以前に賦課期日のあった固定資産税の税額のうち、課税時期において未払いの金額
- (3) 被相続人の死亡により、相続人その他の者に支給することが確定した退職手当金、功労金その他これらに準ずる給与の金額

ケ 評価通達186の2

185（純資産価額）の「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」は、次の（１）の金額から（２）の金額を控除した残額がある場合におけるその残額に42%を乗じて計算した金額とする。

（１）課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額の合計額（以下…「課税時期における相続税評価額による総資産価額」という。）から課税時期における各負債の金額の合計額を控除した金額

（２）課税時期における相続税評価額による総資産価額の計算の基とした各資産の帳簿価額の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額を控除した金額

（４）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。）について

総務大臣は、固定資産評価基準を定め、これを告示しなければならない（地方税法388条1項）とされ、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（同法403条1項）とされているところ、固定資産評価基準によれば、家屋の評価は、木造家屋及び非木造家屋の区分に従い、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ものとされており、その評点数は、当該家屋の再建築費評価点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点を行って付設する（家屋の状況に応じ必要があるものについては更に家屋の需給事情による減点を行う。）ものとされている（乙8参照）。

2 前提事実（当事者間に争いがないか、掲記の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（１）丙は平成22年12月●日に死亡し、丙の養子である原告甲及び原告乙並びに丙の妻である丁（以下「丁」という。）が被相続人丙の共同相続人として同人を相続した（以下「本件相続」という。）。平成23年9月20日、上記3名の間で遺産分割協議が成立し、丙が有していた本件株式4万3145株のうち、原告甲が1万8451株、原告乙が1万8450株をそれぞれ相続により取得した。

（２）本件会社は鋼製建具販売等を目的とする株式会社であり、本件相続開始日において、原告甲が代表取締役、原告乙が監査役を務めており、本件区分所有建物を有している。なお、本件建物は、別表1記載のとおり、本件会社専有部分の他、協同組合F（以下「本件組合」という。）の専有部分（以下「本件組合専有部分」という。）及び共用部分を内包している。

（３）原告らは、平成23年9月26日、本件処分庁に対し、平成23年4月8日付け不動産鑑定士作成の調査報告書（以下、単に「調査報告書」という。甲17）に基づいて本件区分所有建物の時価を零円と評価し、これを前提に本件株式の時価を一株470円と評価して、他の相続財産と併せて、それぞれ、原告甲につき、課税価格を2702万3000円、相続税額を69万4800円とし、原告乙につき、課税価格を2621万5000円、相続税額を66万8100円とする各相続税申告（以下「本件相続税申告」という。）を行った（甲1）。なお、原告らは、本件株式の時価を算定するに当たって、評価通達に基づき、本件株式に取引相場がないこと（評価通達168（3））、本件会社が中会社であり、原告らが同族株主であること（同178）を認定した上での評価方法（同179（2））。なお、Lを0.60として計算。）を用いている（甲8）。

（４）本件処分庁は、平成26年9月10日付けで本件各処分を行い、本件区分所有建物の時価

について、評価通達3、同89に基づき、次のとおり評価した（甲34の1及び2のいずれも4枚目）。

本件会社専有部分：3億7824万1316円（平成22年度固定資産税評価額）

共用部分のうち本件会社の持分に相当する部分：1億3418万1935円（共用部分に係る同年度固定資産税評価額）×（6390.39㎡（本件会社専有部分の面積）÷1万1021.32㎡（本件会社専有部分及び本件組合専有部分の総面積））＝7780万1470円

本件区分所有建物：3億7824万1316円＋7780万1470円＝4億5604万2786円

本件処分庁は、上記時価を前提として本件会社の総資産価額（評価通達185）を算定し、評価通達に基づき、本件株式に取引相場がないこと、本件会社が中会社であり、原告らが同族株主であることを認定した上での評価方法（評価通達179（2）。なお、Lを0.60として計算。）を用いて、本件株式の時価を一株3511円と評価した。さらに、他の相続財産の時価評価の誤りも修正した上で、原告甲につき、課税価格を8355万円、納付すべき相続税額を980万9000円、過少申告加算税を133万1500円とし、原告乙につき、課税価格を8273万9000円、納付すべき相続税額を971万3800円、過少申告加算税を132万2500円とする、本件各処分を行った（甲34の1及び2）。

(5) 原告らは、本件各処分を不服として、平成26年10月27日、本件処分庁に対してそれぞれ異議申立てをしたが、平成27年1月15日、本件処分庁は各申立てをいずれも棄却する決定をした。さらに、原告らは、同年2月10日、国税不服審判所長に対し、それぞれ審査請求をしたが、同年10月7日、同所長は各請求をいずれも棄却する決定をした。なお、原告らは、異議申立てにおいて本件建物及び本件建物の敷地の時価評価を争い、審査請求においては本件建物の時価評価のみを争っている（甲35の1ないし甲37の2）。

(6) 原告らは、平成28年3月30日、本件訴訟を提起した。

3 争点及びこれについての当事者の主張

本件の争点は、本件各処分で認定された本件株式の評価額に、相続税法22条に定める時価を上回る違法があるか否かである。

具体的には、いずれも本件株式の時価評価の前提となる、①本件区分所有建物の時価について、評価通達に従った固定資産税評価額によっては評価できない特別の事情があるか（本件会社専有部分が区分所有の対象となるか）、②本件株式の価額を評価するに当たり、本件会社の純資産価額の算定において、本件建物の収去等の負債や本件建物の修繕費用を控除しないことに違法があるか（これらの負債や費用が相続税法14条1項にいう「确实と認められる」債務に当たるか）、が争点となり、本件建物の敷地の時価評価及びその他の丙の相続財産の価額に争いはない。

(1) 本件各処分の適法性

（被告の主張）

原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表3に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、別紙記載1のとおりである。上記税額は、本件各更正処分における原告らの納付すべき税額（原告甲につき980万9000円、原告乙につき971万3800円）をいずれも上回るから、本件各更正処分はいずれも適法である。

したがって、原告らに対しては、通則法65条1項の記載により、過少申告加算税が課されることとなるところ、原告らが納付すべき過少申告加算税の計算根拠の詳細は、別紙記載2のとおりである。上記税額は、いずれも本件各賦課決定処分の額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(2) 争点①(本件区分所有建物の時価)について

(原告らの主張)

評価通達は、財産の評価を行う場合の一般的な評価の指針を定めるものに過ぎず、その評価によっては時価と評価することが困難な事情がある場合には拘束されないところ、本件建物については、以下のとおり評価通達に定める評価方法によらないことが正当とされる特別な事情が存する。

本件建物は、避難に関する基準も消火に関する基準も満たさず使用に耐えるものではなく、かつ、市場性がないことから、市場価値はないとして零円と評価されるべきであり、このような本件建物の構造や利用形態などからすれば、評価通達による評価では著しく不公平を強いられる。また、本件建物の区分所有者の中に事実上破綻している者があるにもかかわらず、あたかも当該区分所有者が活動していることを前提にして本件建物の一体的な評価がされているが、そもそも全く関係のない第三者である他の区分所有者との一体的な評価を肯定する理由はない。

本件会社専有部分は、本件建物の共用部分及び本件組合専有部分とシャッターで区分されているに過ぎない上、共用部分と本件組合専有部分の間には障壁等が設置されず、隔離されておらず、設備が同一系統とされており、構造上も機能上も区分されていない一体化した構造になっている。そのため、本件会社専有部分は、本件組合専有部分と一体化した共用部分を使用しなければ、本件建物の外部と行き来できず、本件会社専有部分の階上に移動することもできないから、構造上の独立性がない。また、本件会社専有持分は、本件組合専有部分と一体化した共用部分を使用する以外に、本件建物外部との出入口を有しないから、利用上の独立性もない。

そうすると、本件会社占有部分は区分所有の対象になり得ない。そうであるにもかかわらず、本件区分所有建物の固定資産税評価について区分所有であることを前提とすることは、財産の客観的交換価値と乖離した結果を導くことになり、実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになる。

上記のような本件建物の状態からすると、消防法や建築基準法上、本件会社専有部分単独での使用は不可能な状況となっている。また、区分所有の対象として構造上及び利用上の独立性を確保するためには、現在の共用部分を利用する方法によれば、設備を稼働させるために設備を更新する必要があり、そのためには1億1439万9455円の費用を要し、本件会社専有部分に直接出入りを可能にする方法によれば、1億5000万円以上の費用を要するから、本件会社専有部分を独立して利用することは経済上も不可能である。したがって、本件区分所有建物の時価は個別の評価によらざるを得ず、調査報告書(甲17)による評価が妥当する。

(被告の主張)

相続税法22条にいう「時価」とは、当該財産の客観的交換価値をいうところ、客観的交換価値を個別に評価する方法をとった場合、その評価方法等により異なる評価額が生じるな

どし、課税事務の迅速な処理が困難となる恐れがあるため、課税実務においては、国税庁長官が各国税局長宛てに発した評価通達及び各国税局長が毎年定める財産評価基準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している。このようにあらかじめ定められた評価方法により画一的に財産の評価を行うことは、税負担の公平、効率的な税務行政の実現という観点から見て合理的であり、租税平等主義にかなうものである。他方で、評価通達に定められた評価方法を画一的に適用することによって、かえって当該財産の客観的交換価値とは乖離した結果を導くこととなり、実質的な租税負担の公平を著しく害し、法や評価通達の趣旨に反することとなるなど、評価通達に定める評価方式によらないことが正当として是認される特別な事情がある場合には、他の合理的な評価方式によることが許されると解すべきである。

前提事実（４）のとおり、本件処分庁は、本件区分所有建物の時価について、評価通達３及び同８９に基づいて算定しているところ、固定資産税評価額により家屋の価額を算定するという方法は、当該家屋の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ため、評価通達８９に定める家屋の評価方法が合理性を有することは明らかであり、本件区分所有建物の通達評価額である合計４億５６０４万２７８６円は、相続税法２２条にいう「時価」に該当する。

これに対し、原告らは、本件建物の構造や利用形態などから、本件区分所有建物は独立の区分所有権の対象とはならず、また、本件建物の状況や他の区分所有者の状況からすると、評価通達による本件会社持分の評価額では著しく不公平を強いることとなるものであるなどとし、本件区分所有建物の評価通達による評価額は相続税法２２条に違反した違法なものである旨主張する。

しかし、本件会社専有部分は、周囲の３面がコンクリート壁によって仕切られているとみられ、出入口にあたるか、共用部分又は本件組合専有部分と接する他の１面には、防火シャッター、シャッター及び扉等が設けられている構造となっているところ、それらは天井や床などに固定された堅固なものと認められる。また、本件組合専有部分及び共用部分とは、ガラス製の壁や扉、シャッター及び防火シャッター等によって仕切られているとみられる。したがって、本件会社専有部分が構造上の独立性を有することは明らかである。

さらに、本件会社専有部分は、少なくとも廊下、階段室、エレベーター室などの共用部分を通じて外部と結ばれていると認められるから、利用上の独立性もある。仮に、共用部分が本件組合専有部分と一体化していたとしても、共用部分が区分所有法４条１項の法定共用部分となり、区分所有者は同部分を使用できるから、本件会社が本件会社専有部分を使用するに当たり、共用部分の使用に関して、利用上の独立性が失われるような法的な制約は認められない。

本件建物が区分所有権の対象となり得ないとする原告らの主張は、前提を誤っており失当である。

さらに、原告らが本件区分所有建物の評価額の根拠として提出する調査報告書（甲１７）は、「株価算定の為の資産内容の内部検討資料」であり、「本調査が不動産鑑定評価基準に則らない価格調査であ」って、「不動産鑑定評価基準に定める基本的事項及び鑑定評価の手順と相違している」と記載されており（１頁）、不動産鑑定士が不動産の鑑定評価を行うに当たっての統一的基準である不動産鑑定評価基準に則ったものではない。また、「対象不動産

のみでは出入口がなく、構造上単独での使用収益は困難な状況にある」としている（21頁）のは、前提を誤っており、「市場価値を見出すことは困難である」として本件会社持分を零円と査定する（21頁）ことは、本件組合専有部分が競売に付されていることからすれば理由がない上、使用収益が事実上困難であることを理由に市場価値が直ちに零円となることは考えられない。

（3）争点②（本件建物に係る債務）について

（原告らの主張）

本件建物は財産的価値ある側面がある一方で、借地上にあり、本件区分所有建物の他に事実上倒産した区分所有者が存在することから、本件建物の収去等の負債が存在している。これは相続税法14条1項にいう確実な債務として、本件株式の評価に当たって計上されるべきである。

また、本件区分所有建物の時価につき固定資産税評価額をもって評価するのであれば、本件会社専有部分について区分所有建物としての構造上及び利用上の独立性を確保する必要があるから、そのために前記のとおり少なくとも1億1439万9455円の負債が計上されるべきである。この負債は、現に本件区分所有建物を利用するために必要な修繕費用であるから、引当金や準備金に相当するものではなく、確実性のある債務である。

（被告の主張）

まず、「本件建物の収去等の負債」は、将来、本件建物を収去等するに当たって要することとなる費用と解されるが、この費用は本件相続開始時において現に存在していた「確実な債務」とは認められない。

次に、本件会社専有部分はそもそも区分所有権の対象となるものであるから、本件会社専有部分の構造上及び利用上の独立性を確保するために費用を要するとの原告らの主張は、その前提において失当である。

その点を措くとしても、本件株式の時価を算定するに当たって考慮すべき負債の金額は、本件相続開始日において現に存在していた「確実な債務」に限られるところ、原告らが主張する1億1439万9455円の負債は、原告らの主張を前提としても、今後本件会社専有部分を利用すると仮定した場合に要する費用であって、上記「確実な債務」に当たらないし、何ら具体的な根拠に基づく算定でもない。

また、原告らが主張する、共用部分の設備を更新するための費用とは、期間の経過及び本件建物内の電気設備の配線関係が本件相続開始日後に生じた窃盗によりその大半が失われた状態にあることに起因すると思料されるから、課税時期において考慮すべき費用に該当しない。

第3 争点に対する判断

1 争点①（本件区分所有建物の時価）について

（1）相続税法22条の「財産の取得の時における時価」とは、相続開始時点における当該財産の客観的な交換価値をいう。

そして、相続財産の客観的な交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではないところ、これを個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等によって異なる評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、迅速かつ適切な課税事務の処理が困難となるおそれがあることなどから、課税実務においては、法に特別の定

めのあるものを除き、相続財産評価の一般的基準が評価通達（これに従って定められた定めを含む。）によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価をすることとされている。このような扱いは、税負担の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減といった観点からみて合理的であり、これを形式的に全ての納税者に適用して財産の評価を行うことは、通常、税負担の実質的な公平を実現し、租税平等主義にかなうものであるといえることができる。

その上で、評価対象の不動産に適用される評価通達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、当該不動産の相続税の課税価額がその評価方法に従って決定された場合には、上記不動産の価格は、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ができない結果となるなど、同通達に規定する評価方法によるべきではない特別の事情の存しない限り、相続時における当該不動産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25年7月12日判決民集67巻6号1255頁参照）。

- (2) 評価通達89は家屋の時価を固定資産税評価額によって評価するとし、評価通達3は区分所有に係る家屋については、その家屋全体の評価額を基とし、各所有部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によって評価することとしており、本件処分庁は、前提事実(4)のとおり、評価通達3及び同89による評価方法に基づいて、本件区分所有建物の時価を算定している。

家屋の評価方法としては、①類似する家屋の売買実例を基として評価する売買価格比較法、②再建築費から経過年数、破損状況、需給事情の変化等に応じた減価額を控除して算出した価額を基として評価する再建築費基準法、③賃貸収益から一般経費を控除した残額を一定の金利で還元する収益還元法などが考えられるところ、固定資産の価格に関する全国一律の統一的评价基準（地方税法388条1項、403条1項）である固定資産評価基準（乙8）では再建築費基準法がとられている。そして、相続税、贈与税等の各税の評価水準も、できるだけ固定資産税の評価水準と統一することが望ましいとされ、上記評価通達89においては、相続税における家屋の評価も、固定資産税評価額に一定の倍率を乗じて算出した金額をもって評価額とする倍率方式によって評価することが規定されている。

上記固定資産評価基準の定める評価方法や上記各評価通達の定める評価方法が一般的な合理性を有しないと疑いを生じせしめる事情は見当たらず、原告らもこれらの評価方法自体の合理性については争っていない。

そこで、以下では、固定資産税評価基準の定める評価方法によっては、本件区分所有建物の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として原告らが主張する、本件会社専有部分が区分所有権の対象とならないものであるかについて、検討する。

- (3) 特別の事情の有無（本件会社専有部分が区分所有の対象となるか）

ア 建物の一部に区分所有権が認められるためには、一棟の建物が構造上区分されて（構造上の独立性）、独立して店舗等建物としての用途に供することができる（利用上の独立性）場合でなければならない（区分所有法1条）。

イ 構造上の独立性の有無

構造上の独立性を有するといえるためには、建物の構成部分である隔壁、階層等により独立した物的支配に適する程度に他の部分と遮断され、その範囲が明確であることをもつ

て足り、必ずしも周囲全てが完全に遮へいされていることを要しない（最高裁昭和56年6月18日判決民集35巻4号798頁参照）。

本件建物の見取図、写真、全部事項証明書等の証拠（甲38、39、43ないし51）によれば、本件会社専有部分は、外壁ないしシャッターにより本件建物外部と遮断され、共用部分及び本件組合専有部分とはシャッター等で遮断されていることが認められる。したがって、本件会社専有部分は、本件建物の構成部分である外壁やシャッター等により独立した物的支配に適する程度に共用部分や本件組合専有部分など他の部分と遮断され、その範囲は明確であるから、構造上の独立性が認められる。

なお、原告らは、共用部分と本件組合専有部分とは、その間に障壁等も設置されず、隔離されておらず、設備が同一系統とされているから、構造上も機能上も区分されず一体化した構造となっていると主張する。しかし、証拠（甲38、39、43ないし51）によれば、共用部分と本件組合専有部分とは、大部分がシャッター等で遮断されているし、シャッター等がない1、2階南東のエスカレーター周辺部分も、共用部分と本件組合専有部分の境にある天井や柱にシャッターが設置できる構造を有していると認められるから、本件組合専有部分の周囲が完全に遮へいされているとまではいえないものの、上記構造により独立した物的支配に適する程度に他の部分と遮断され、その範囲は明確であると認められる。

また、原告らは、本件建物内の設備が同一系統であり、構造上の独立性が認められない旨主張するが、設備が同一系統である旨の主張は、具体的に何を指すものか明らかではない上、同一系統の「設備」が、本件建物内でどのように接続されているのかなどについての具体的な主張はない。本件会社専有部分や本件組合専有部分の独立性との関係において、本件建物内の各設備の状況を考慮すべきとする事情を認めることはできないし、当該設備に一体的な管理の必要性があることも明らかではない。

したがって、原告らの主張を考慮しても、共用部分と本件組合専有部分とが構造上も機能上も区分されず一体化された構造となっているとは認められない。

ウ 利用上の独立性の有無

本件会社専有部分が、独立して店舗等建物としての用途に供することができるというためには、外部に通じる出入口があることが必要であるが、専有部分が直接に外部と通じている必要ではなく、共用部分を通じて外部と通じていれば足りると解される。

本件建物の見取図、写真、全部事項証明書等の証拠（甲38、39、43ないし51）によれば、本件会社専有部分のうち、1階北側部分（家屋番号●●）は、その北側に出入口が設置されているだけでなく、共用部分を通じて東側エントランスホールの出入口から外部と通じており、1階南西部分（家屋番号●●）は、東側に隣接する風除室の出入口によって外部と通じ、2階北側部分（家屋番号●●）は、北側階段を使用して上記1階北側部分に降りて外部に出ることが可能である。したがって、本件会社専有部分は、いずれも直接ないし共用部分を通じて外部に通じており、利用上の独立性が認められる。

なお、原告らは、甲第38号証の本件建物の見取図において、共用部分である「共用通路・階段等」について「現状・組合所有」と記載しているが（同見取図の黄色部分）、本件建物は、前記イで述べたとおり、共用部分が本件組合専有部分と構造上も機能上も区分されず一体化された構造となっているとはいえないし、「共用通路・階段等」は各専有

部分に通じる廊下又は階段室として法定共用部分となるべきものであるから区分所有の対象とはならず（区分所有法4条1項）、本件会社もこれを使用することができ（同法11条1項、13条）、本件組合の所有ともなり得ない。

エ 小括

以上によれば、本件会社専有部分は、構造上及び利用上の独立性が認められ、区分所有の対象となるから、原告らの主張はその前提を欠くものであり、本件区分所有建物の時価を固定資産税評価額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とは認められない。

なお、原告らは、①本件建物が避難に関する基準も消火に関する基準も満たさず使用に耐えるものではなく、かつ、市場性がないことから、市場価値はないとして零円と評価されるべきであること、②事実上破綻している区分所有者があるにもかかわらず、あたかも区分所有者が活動していることを前提として本件建物の一体的な評価を行っているが、そもそも全く関係ない第三者である区分所有者との一体的な評価を肯定する理由がないことを主張する。しかし、①の主張は、本件会社専有部分が区分所有権の対象とならないことを前提としたものであり、前記のとおり前提を欠いている。また、②の主張は、本件組合が破綻しているにもかかわらず、本件組合が活動していることを前提とした評価がされている旨を指摘するものと解されるが、評価通達における本件区分所有建物の時価評価の過程で、他の区分所有者である本件組合の活動の有無が本件区分所有建物の時価に影響を与えたり、本件組合との一体的な評価をしているとみられる部分はないから、原告らの主張は採用できない。

他に、本件区分所有建物の時価を固定資産税評価額によって評価すべきではない特別の事情は認められない。

(4) 調査報告書の合理性について

原告らは、本件区分所有建物の時価は、評価報告書（甲17）のとおり、零円と評価すべきであり、固定資産税評価額によって評価することは、当該財産の客観的交換価値と乖離した結果を導くことになり、実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び評価通達の趣旨に反することになると主張する。

しかし、前記（3）のとおり、本件区分所有建物の時価を固定資産税評価額によって評価すべきではない特別の事情はないから、調査報告書（甲17）の内容にかかわらず本件各処分における本件区分所有建物の時価評価に違法はない。さらに、調査報告書（甲17）には、同調査が①「株価算定の為の資産内容の内部検討資料」であり、「本調査が不動産鑑定評価基準に則らない価格調査であ」って、「不動産鑑定評価基準に定める基本的事項及び鑑定評価の手順と相違している」ことが記載されていて（1頁）、不動産鑑定士が不動産の鑑定評価を行うに当たっての統一的基準である不動産鑑定評価基準に則ったものではないこと、②本件会社専有部分について「対象不動産のみでは出入口がなく、構造上単独での使用収益は困難な状況にある」との前提（21頁）は上記のとおり誤っていること、本件建物について「市場価値を見出すことは困難である」として本件区分所有建物の価値を零円と査定している（21頁）が、本件組合専有部分が競売に付されていることに照らせば市場価値がないとの上記判断が合理的であるとは断じ難いこと、使用収益が事実上困難であるとしても、そのことを理由に市場価値が直ちに零円となるとは限らないことなど、調査報告書の評価方法に

は合理的な財産評価であるとは認め難い点がある。また、調査報告書は、③「資産内容の検討のための内部資料」であることを理由として不動産鑑定評価基準と異なる「インウッド式に準じて求めた価格」を用いているところ（２頁）、インウッド式は収益還元法の一つであり、将来の収益を予測して財産価格を算定するものであることから、相続税の課税対象である「財産の取得の時ににおける時価」（相続税法２２条）の算定方法としては不相当である（乙１０参照）。

以上のとおり、調査報告書（甲１７）における本件区分所有建物の時価評価には問題があり、合理的な評価額であるとは認め難いから、本件処分庁が行った固定資産税評価額による評価が調査報告書の評価額と乖離しているとしても、これにより、本件区分所有建物の時価を固定資産税評価額によって評価すべきとの上記判断が左右されるものではない。

２ 争点②（本件建物に係る債務）について

- (１) 相続税法１３条１項、１４条１項によれば、相続により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から、被相続人の債務で相続開始の際に現に存し、确实と認められるものを控除するものである。評価通達１８６は、上記規定を受けて、株式の時価評価の前提となる会社の純資産価額について、引当金や準備金に相当する金額、すなわち确实な債務に当たらないものは、会社の純資産価額の算定において控除される負債に含まないとする。

そこで、原告らの主張する本件建物の収去等の負債や本件建物の修繕費用が、相続税法１４条１項にいう「确实と認められる」債務に当たるかを検討する。

(２) 本件建物の収去等の負債

原告らは、本件建物の収去等の負債が存在し、本件株式の価額を評価する際、确实な債務として控除されるべきであると主張する。

原告らの主張する「本件建物の収去等の負債」がどのような債務を意味するのか必ずしも明らかではないが、本件建物は、本件相続開始日において、収去が具体的に決定されていたとは認められず、かつ、原告らが本件区分所有建物を使用収益することができず、直ちに本件建物を収去しなければならない事情もうかがわれないから、本件建物の収去費用が确实と認められる債務に当たらないことは明らかである。

(３) 本件建物の修繕費用

ア 原告らは、本件区分所有建物の時価につき、固定資産税評価額をもって評価することは、本件区分所有建物が区分所有建物としての効用を有することを前提とするのであるから、本件会社専有部分の構造上及び利用上の独立性を確保するための修繕費用は、債務として本件会社の総資産価額から控除されるべきであると主張する。

具体的には、①共用部分を利用する方法による場合には、本件組合の区分所有の対象となっている設備を稼働させるために、設備を更新する必要がある、その費用として１億１４３万９千４５５円が必要となること、②本件会社専有部分に直接の出入りを可能とする方法による場合には、本件組合と共同で建築基準法に基づく建築確認申請を行う必要があり、その実現可能性に疑問があるだけでなく、１億５００万円以上の費用が必要となることを主張する。

イ 原告らの主張は、本件会社専有部分が本件相続開始日の状態のままでは区分所有の対象とならないことを前提としたものであるが、前記のとおり、本件会社専有部分は本件相続

開始日の状態でも区分所有の対象となるから、その前提を欠く。また、方法①及び②のいずれによる場合でも、本件相続開始日において本件建物の修繕が具体的に予定されていたものではないから、修繕費用は確実と認められる債務には当たらない。原告らが証拠として提出する一級建築士の意見書（甲40）は、本件相続開始日から6年近く経った平成28年10月31日に作成されたものであり、これをもって本件相続開始時に原告らの主張する修繕費用が発生していたと認めることはできない。

（4）小括

以上によれば、原告らの主張する負債や費用は、いずれも相続税法14条1項にいう確実な債務とは認められず、本件会社の総資産価額の算定においても控除されない。

3 本件各処分 of 適法性

以上からすれば、評価通達に規定する評価方法に基づき、本件区分所有建物の評価額を算定すると、前提事実（4）のとおり、4億5604万2786円となるところ、その評価額は、客観的交換価値を適正に評価したものと推認されるものである。

以上の評価額及び弁論の全趣旨を踏まえれば、本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、別表3のとおり、原告甲につき981万6600円、原告乙につき972万1200円であるところ、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額は、別紙のとおり、原告甲につき980万9000円、原告乙につき971万3800円であり、いずれも上記の納付すべき相続税額の範囲内であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

また、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各更正処分の前において税額の計算の基礎とされていなかったことについて通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められるものがあると認めるに足りる証拠はないから、原告らが本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった税額全部を基礎として過少申告加算税の額を計算すると、その税額は、別紙のとおり、原告甲につき133万1500円、原告乙につき132万2500円となり、同額の過少申告加算税を課した本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

したがって、本件各処分は、いずれも適法であるというべきである。

4 結論

したがって、原告ら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。

宇都宮地方裁判所第一民事部

裁判長裁判官 河本 晶子

裁判官 茂木 典子

裁判官 三木 洋美

(別紙)

1 相続税の課税の根拠

(1) 課税価格の合計額(別表3の順号10の「合計額」欄の金額) 2億3399万6000円

上記金額は、原告ら及び丁(以下「本件共同相続人」という。)が、それぞれ相続により取得した次のアの財産の価額(別表3の順号6欄の各人の金額)から、その負担した後記イの債務等の金額(同表順号7欄の各人の金額)を控除した後の金額につき、国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各相続人の課税価格(別表3の順号10欄の各人の金額)の合計額である。

ア 本件相続により取得した財産の価額の合計額(別表3の順号6の「合計額」欄の金額)

2億3549万7408円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した財産の総額であり、次の(ア)ないし(オ)の合計額である。

(ア) 土地等の価額(別表3の順号1の「合計額」欄の金額) 263万3796円

上記金額は、丙が有していた鹿沼市に所在する土地(以下「本件G土地」という。持分2分の1)に係る財産評価額945万7283円を基として、租税特別措置法69条の4第1項(平成23年12月法律第114号による改正前のもの)に規定する小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例(特定居住用宅地等に該当。限度面積240㎡)を適用して計算した金額である。その取得者は本件申告書第11表(甲1・8枚目)に記載されたとおりである。

(イ) 家屋・構築物の価額(別表3の順号2の「合計額」欄の金額) 329万8541円

上記金額は、丙が有していた家屋・構築物の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表(甲1・8枚目)に記載されたとおりである。

(ウ) 有価証券の価額(別表3の順号3の「合計額」欄の金額) 1億6716万2510円

上記金額は、丙が有していた有価証券の価額の合計額であり、下記aの本件会社の株式、下記bの株式会社H(以下「H」という。)の株式及び下記cのその他の有価証券の価額の合計額である。

a 本件株式の価額 1億5126万6370円

上記金額は、評価通達に従い、別表4-1ないし4-3のとおり計算した本件株式の1株当たりの価額3506円に、丙が有していた株式数4万3145株を乗じた金額である。その取得者は本件申告書第11表(甲1・8枚目)に記載されたとおりである。

b Hの株式の価額 427万8920円

上記金額は、評価通達に従って計算したHの株式の1株当たりの価額9302円に、本件被相続人が有していた株式数460株を乗じた金額である。その取得者は本件申告書第11表(甲1・8枚目)に記載されたとおりである。

c その他の有価証券の価額 1161万7220円

上記金額は、丙が有していた本件株式及びHの株式以外の有価証券の価額の合計額であり、本件申告書(甲1)第15表の「有価証券」の「各人の合計」欄の番号⑳の金額から本件申告書第11表の1枚目に記載された本件株式の価額及びHの株式の価額を控除した金額と同額である。

(エ) 現金・預貯金等の価額 (別表3の順号4の「合計額」欄の金額) 5618万5836円
上記金額は、丙が有していた現金・預貯金等の合計額であり、本件申告書第15表(甲1・17枚目)に記載された金額と同額である。なお、取得者は甲第4号証に記載のとおりである。

(オ) その他の財産の価額 (別表3の順号5の「合計額」欄の金額) 621万6725円
上記金額は、次のa及びbの金額を合計した額である。

a 生命保険契約に関する権利の価額 370万1202円
上記金額は、丙が株式会社I生命保険との間で締結していた養老保険(契約番号●●●●及び契約番号●●●●)に係る権利が本件相続開始日において保険事故が発生していない生命保険契約に関する権利に当たることから、当該権利を評価通達214の定めにより計算した価額(200万0649円及び170万0553円)の合計額である(乙2)。

b 上記a以外のその他の財産の価額 251万5523円
上記金額は、上記a以外のその他の財産の合計額であり、本件申告書第15表(甲1・17枚目)の「各人の合計」欄の番号㉔に記載された金額と同額である。

イ 債務等の金額 (別表3の順号7の「合計額」欄の金額) 150万円
上記金額は、本件被相続に係る葬式費用の金額であり、本件申告書第15表(甲1・17枚目)の「各人の合計」欄の番号㉕に記載された金額と同額である。

(2) 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、相続税法15条ないし17条及び19条の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額 (別表3の順号12の「合計額」欄の金額) 1億5399万6000円
上記金額は、前記(1)の課税価格の合計額2億3399万6000円(別表3の順号10の「合計額」欄の金額)から、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件相続に係る相続人の数である3を乗じた金額3000万円との合計額8000万円(別表3の順号11の「合計額」欄の金額)を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得金額 (別表3の順号14欄の各金額)

(ア) 原告甲 (法定相続分4分の1) 3849万9000円

(イ) 原告乙 (法定相続分4分の1) 3849万9000円

(ウ) 他の相続人 (法定相続分2分の1) 7699万8000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る相続人が前記アの金額を民法900条の規定による相続分の割合に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額である。

ウ 相続税の総額 (別表3の順号15の「合計額」欄の金額) 2749万9000円

上記金額は、前記イの(ア)ないし(ウ)の各金額に、それぞれ相続税法16条に規定する税率を乗じて算出した各金額(別表3の順号15欄の各金額)の合計額である。

エ 原告らの算出税額 (別表3の順号17の「原告甲」欄及び「原告乙」欄の金額)

(ア) 原告甲 981万6605円

(イ) 原告乙 972万1297円

上記各金額は、相続税法17条の規定により、前記ウの金額に、原告ら各人の割合(別表3順号16の「原告甲」欄及び「原告乙」欄の各按分割合)をそれぞれ乗じて算出した各金

額の合計額である。

オ 原告らの納付すべき相続税額（別表3の順号19の「原告甲」欄及び「原告乙」欄の各金額）

（ア）原告甲 981万6600円

（イ）原告乙 972万1200円

上記各金額は、前記エの原告らの算出相続税額を基に、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のものである。

2 本件各賦課決定処分 of 根拠

原告らに対して課される過少申告加算税の金額は次のとおり計算される。

すなわち、本件各更正処分により原告らが新たに納付すべきこととなった相続税額（前記1（2）の本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額から、本件申告書における各人の納付すべき税額（なお、原告甲につき69万4800円、原告乙につき66万8100円。甲1参照）を控除した後の各金額。ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）は、下記（1）及び（2）の金額である。

（1）原告甲 911万円

（2）原告乙 904万円

前記（1）及び（2）の各金額に対し、通則法65条1項の規定に基づきそれぞれ100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額は、原告甲につき91万1000円、原告乙につき90万4000円となる。これに、通則法65条2項の規定に基づき、各累積増加税額（原告甲につき911万4200円、原告乙につき904万5700円）のうち、各本件申告書における各人の納付すべき税額（なお、原告甲につき69万4800円、原告乙につき66万8100円。）をそれぞれ超える部分に相当する税額（ただし、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もの）に100分の5を乗じて算出した金額を加算した金額は、原告甲につき133万1500円となり、原告乙につき132万2500円となる。

以上

別表 1 から別表 3 まで、別表 4-1 から別表 4-3 まで 省略