

東京地方裁判所 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(麻布税務署長)
平成31年1月18日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	西内 聖
同訴訟復代理人弁護士	若柳 善朗
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	麻布税務署長
	佐藤 伸司
同指定代理人	若林 美賀子
	橋口 政憲
	神山 典子
	良峰 豊子
	中澤 直人
	淵 政博

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 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27年3月31日付けで原告に対してした、被相続人乙の相続に係る相続税の更正処分のうち納付すべき税額1億3310万7000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、被相続人乙(以下「本件被相続人」という。)の相続人である原告が、本件被相続人が平成23年3月●日に死亡したことによって開始した相続(以下「本件相続」という。)に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の申告をしたところ、処分行政庁から、本件相続の対象となった土地及び建物の価額を財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17による国税庁長官通達。ただし、平成24年3月2日付け課評2-8ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。)に基づき評価すべきであるとして、平成27年3月31日付けで本件相続税の更正処分(以下「本件更正処分」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、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)を受けたため、本件相続の対象となった土地及び建物のうち別表5の順号

1の土地（以下「本件K土地」という。）及び順号2の土地（以下「本件L土地」といい、本件K土地と併せて「本件係争土地」という。）について、評価通達による本件係争土地の評価額はいずれも相続税法22条に規定する時価を著しく超えるものであり、本件更正処分等には違法がある旨主張して、本件更正処分の一部の取消し及び本件賦課決定処分の全部の取消しをそれぞれ求める事案である。

1 関係法令等の定め

関係法令等の定めは、別紙1「関係法令等の定め」記載のとおりである（なお、同別紙において定義した略語等は以下においても用いることとする。）。

2 前提事実（証拠等を掲記していない事実はいずれも当事者間に争いが無い。）

(1) 当事者等

原告は、本件被相続人の二男であり、本件被相続人には原告の他に子が2人いたところ（以下、原告を含む本件被相続人の子3名を総称して「本件共同相続人」といい、本件共同相続人のうち原告以外の2名を総称して「他の相続人ら」という。）、本件被相続人は平成23年3月●日に死亡し、本件相続が開始した。

(2) 相続財産

本件相続に係る相続財産には、本件係争土地を含む別表5の順号1ないし7の各土地（以下、同別表の「略語」欄記載のとおり表記するとともに、総称して「本件各土地」という。）並びに別表7の順号1（1）ないし（8）及び順号2（1）ないし（3）の各建物（以下、同別表記載の各建物について「略語」欄記載のとおり表記するとともに、本件K建物及び本件L各区分建物を併せて「本件各建物」という。）が含まれていた。

(3) 本件更正処分等に至る経緯等

ア 原告は、平成23年12月28日、別表1の順号1のとおり、処分行政庁に対して本件相続税の期限内申告書（以下「本件申告書」といい、本件申告書による申告を「本件申告」という。）を提出した（以下、本件申告書に記載された納付すべき税額1億3460万1600円を「本件申告額」という。）。本件申告における本件係争土地の価額は、いずれも不動産鑑定士である丙の鑑定評価（以下、本件K土地及び本件K建物に係る鑑定評価を「M鑑定」と、本件L土地及び本件L各区分建物に係る鑑定評価を「N鑑定」とそれぞれいい、これらを併せて「丙鑑定」という。）による評価額に依拠するものであった。

イ 処分行政庁は、平成27年3月31日付けで原告に対し、別表1の順号2のとおり、本件更正処分等をした。このうち、本件更正処分は、本件各土地及び本件各建物を評価通達に基づき算定すべきであり、本件各土地については評価通達に基づき算定した額が本件申告が依拠した丙鑑定による評価額を上回るとしてその差額を課税価格に加算し、本件各建物については評価通達に基づき算定した額が丙鑑定による評価額を下回るとしてその差額を課税価格から減算するとともに、本件被相続人が本件相続開始時において未納であった固定資産税の負担額等について課税価格から減算することにより、納付すべき税額を算出したものであった。（乙2）

ウ 原告は、平成27年5月12日、別表1の順号3のとおり、処分行政庁に対して本件更正処分等の取消しを求めて異議申立てをした。（乙3の1）

エ 原告は、平成27年6月9日、別表1の順号4のとおり、処分行政庁に対して本件相

続税に係る更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をし、処分行政庁は、同月 23 日付けで原告に対して本件更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をした。本件更正の請求は、本件各土地及び本件各建物の価額は丙鑑定による評価額に依拠したまま、前記イの本件被相続人が本件相続開始時において未納であった固定資産税の負担額等に係る課税価格の減算をした上で、納付すべき税額を算出したものであった。（乙 2、4）

オ 原告は、平成 27 年 6 月 24 日、処分行政庁に対して本件通知処分の取消しを求めて異議申立てをし（以下、前記ウの異議申立てと併せて「本件各異議申立て」という。）、処分行政庁は、本件各異議申立てを併合審理した上で、同年 7 月 16 日付けで本件各異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。（乙 4）

カ 原告は、平成 27 年 7 月 29 日、国税不服審判所長に対して処分の全部取消しを求めるとの同日付け審査請求書（以下「本件審査請求書」という。）を提出し審査請求をしたが（以下「本件審査請求」という。）、本件審査請求書の「審査請求に係る処分（原処分）」欄には本件更正処分等のみが記載され、同欄以外も含め本件審査請求書に本件通知処分の記載はなかった。また、原告代理人弁護士が作成し同年 8 月 24 日に国税不服審判所長に対し提出した同日付け「審査請求理由書」にも、本件通知処分に関する記載はなかった。（乙 5 の 1・2）

キ 国税不服審判所長は、本件通知処分を通則法 104 条 2 項に基づき併せ審理した上で、平成 28 年 7 月 15 日付けで本件審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をし（裁決書では本件通知処分が適法である旨も判断された。）、同裁決に係る裁決書は、同月 27 日頃、原告に送達された。（乙 6、弁論の全趣旨）

（4）本件訴えの提起

原告は、平成 29 年 1 月 27 日、本件訴えを提起した。原告は、当初、本件更正処分について納付すべき税額が本件申告額を超える部分の取消しを求めていたが、第 5 回口頭弁論期日において、訴えを拡張し、前記第 1 のとおり本件更正処分について納付すべき税額 1 億 3 3 1 0 万 7 0 0 0 円を超える部分の取消しを求めた。（顕著な事実）

3 本件更正処分等の適法性等に関する被告の主張

本件更正処分等の適法性等に関する被告の主張は、後記 5（2）（被告の主張）に掲げるほか、別紙 2 「課税の根拠及び本件更正処分等の適法性」記載のとおりである（なお、同別紙において定義した略語等は以下においても用いることとする。）。

4 争点

（1）本案前の争点

本件更正処分のうち納付すべき税額が 1 億 3 3 1 0 万 7 0 0 0 円を超え本件申告額を超えない部分（以下、「納付すべき税額が 1 億 3 3 1 0 万 7 0 0 0 円を超え本件申告額を超えない部分」を単に「本件申告額を超えない部分」という。）の取消しを求める部分に係る本件訴えが、通則法 115 条 1 項柱書本文に規定する不服申立前置を満たしておらず不適法であるか否か（争点①）

（2）本案の争点

原告が本件係争土地を本件相続により取得した時における本件係争土地の時価（争点②）

5 争点に関する当事者の主張の要旨

- (1) 本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分の取消しを求める部分に係る本件訴えが、通則法 115 条 1 項柱書本文に規定する不服申立前置を満たしておらず不適法であるか否か (争点①)

(原告の主張)

ア 本件各異議申立て及び本件審査請求の過程において、原告は、一貫して麻布税務署の担当官の指導どおり異議申立書等を作成し、その指示のとおり訂正又は変更に関する書類の提出等を行ってきた。国税不服審判所で指摘を受けた際も、原告の税務代理人が麻布税務署の指示に従った旨申し出たところ、国税不服審判所の担当官はこれを了解し、手続が進んだ。このような経過の下、被告は、原告が本件訴えを提起し約 1 年にわたる審理を経た後に、本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分の取消しを求める部分に係る本件訴えについて、通則法 115 条 1 項柱書本文に規定する不服申立前置を満たしておらず不適法である旨主張したものであり、教示義務に反し、かつ、訴訟上の信義則に反する。

イ 被告は、原告が本件通知処分につき審査請求についての裁決を経していないことに関し、通則法 115 条 1 項 3 号に規定する正当な理由があるとは認められない旨主張するが、本件通知処分と本件更正処分の各争点は、いずれも本件相続に係る相続財産の時価評価額で共通しており、本件更正の請求が認められれば本件更正処分は違法となり、本件更正処分が適法であれば本件更正の請求は認められない関係にあることからすると、上記正当な理由がある。

(被告の主張)

以下のとおり、原告は、本件審査請求に当たり、本件更正処分のうち本件申告額を超える部分の取消ししか求めておらず、本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分については、審査請求についての裁決を経たとはいえず、かつ、通則法 115 条 1 項各号に該当しないから、本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分の取消しを求める部分に係る本件訴えは、通則法 115 条 1 項柱書本文に規定する不服申立前置を満たさず不適法である。

ア 本件通知処分が審査請求についての裁決を経していないこと

通則法 115 条 1 項柱書本文に規定する不服申立前置を満たすためには、国税に関する個々の処分について、納税者による不服申立てがされ、それについての裁決が経由されていることが必要というべきであるところ、通則法は、87 条 1 項により審査請求について書面主義を採用しているから、審査請求書に審査請求の対象として記載がない処分は、審査請求の対象とされていないことになる。

これを本件についてみると、本件審査請求書に本件通知処分に関する記載はなく、また、原告代理人弁護士が作成し提出した平成 27 年 8 月 24 日付け「審査請求理由書」にも本件通知処分に触れた箇所はない。したがって、本件通知処分は本件審査請求の対象とされていないといえるから、本件通知処分が審査請求についての裁決を経たとは認められない。

なお、国税不服審判所長が本件通知処分を併せ審理し審査裁決がされたことは、審査請求についての裁決を経由していないことについて通則法 115 条 1 項 3 号に規定する

正当な理由があるか否かの判断に当たって検討されるべき事情にすぎない。

イ 通則法 115 条 1 項 3 号に規定する正当な理由があるとは認められないこと

原告が本件通知処分につき審査請求についての裁決を経していないことに関しては、以下のとおり、通則法 115 条 1 項 3 号に規定する正当な理由があるとは認められない（なお、本件が同項 1 号及び 2 号に該当しないことは明らかである。）。

(ア) 通則法 115 条 1 項 3 号に規定する正当な理由が認められるためには、不服申立手続を経由した処分と経由していない処分の 2 つの行政処分が、実質的に同一の処分であるか又は密接な関連性を有する処分であると認められなければならないところ、本件更正処分は、本件申告における納付すべき税額を上回る部分の税額を確定する効力を有する処分であるのに対し、本件通知処分は、本件申告における納付すべき税額をも下回る減額の更正の請求に対して、減額することはしないことを確認する効果を有する処分であって、両者は明らかにその処分としての目的又は効果が異なるものであるから、国税不服審判所長が本件通知処分を併せ審理し裁決をしたという経緯を踏まえても、本件通知処分につき審査請求についての裁決を経していないことについて上記正当な理由があるとはいえない。

(イ) また、納税者が自ら行った申告が過大である場合には、原則として更正の請求によるものとされ、他の救済手段によることは許されないとされていることからすると、本件において本件申告における納付すべき税額をも下回る部分まで減額を求めるのであれば、本件通知処分に対する不服申立手続を経しておくべきであり、原告に対してこれを求めたとしても過重な負担を強いるものではない。

(2) 原告が本件係争土地を本件相続により取得した時における本件係争土地の時価（争点②）
（被告の主張）

ア 相続税法 22 条に規定する時価と評価通達の定める評価方法に従い算定された評価額
の関係について

相続税法 22 条に規定する時価とは、財産の取得の時において、その財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において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、すなわち、当該財産の客観的交換価値をいうものと解されるところ、課税実務上は、評価通達の定める評価方法に従って財産を評価することとされており、評価通達に基づく財産等の評価方法は、同条が規定する財産の時価すなわち客観的交換価値を評価算定する方法として一定の合理性を有するものと一般に認められ、その結果、評価通達は、単に課税庁の内部における課税処分に係る行為準則であるというにとどまらず、一般の納税者にとっても、相続税等の納税申告における財産評価について準拠すべき指針として通用してきていることに照らせば、相続税に係る課税処分の取消訴訟において、課税庁が当該課税処分における課税価格又は税額の算定を評価通達の定めに従って相続財産の価額を評価したものであることを、評価通達の定めにして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することができるというべきである。

この点について、東京高等裁判所平成●●年（○○）第●●号同 27 年 12 月 17 日判決（判例時報 2282 号 22 頁）も、評価通達の定める評価方法により算出した評価額に基づく課税処分の適法性につき、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、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、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、贈与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旨判示している。

したがって、相続財産を評価するに当たって適用される評価通達の定め一般的な合理性があり、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がない限り、当該財産は評価通達に規定する評価方法に従って評価すべきであり、また、当該評価方法に従って算定された評価額は、相続税法22条に規定する時価であると推認されるというべきである。

イ 評価通達における宅地の評価方法である路線価方式の合理性

本件係争土地を評価するに当たり適用された評価通達の評価方式である路線価方式は、売買実例価額、公示価格等に基づき、1年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の80%程度の水準を目途として定められた路線価を基に、接道状況、奥行距離、不整形の度合いなどの評価対象地の個別の事情もその評価額に反映させるものであることからすると、宅地の評価方法としての合理性を有するものといえる。

ウ 原告の本件K土地に関する主張のうち公示価格に関するものについて

(ア) 原告は、本件K土地に適用される路線価は地価公示法上の標準地「O」（東京都港区ほか。以下「公示地O」という。）の公示価格を基に評定されているとした上で、公示地Oの公示価格とP株式会社（以下「P」という。）が公表した「住宅地地価」価格動向における東京都港区Qに所在する土地（以下「本件R土地」という。）の地価の変動率を比較し、地価下落の激しかった主に平成20年1月1日（以下、年号のみを記載した場合、特に断らない限り1月1日を指すものとする。）から平成22年にかけての公示地Oの公示価格の下落率は、本件K土地の地価の下落率よりも少なく、公示地Oの公示価格は、時価を反映していない旨主張する。

しかし、Pが公表した本件R土地の価格変動率は、東京都港区●●地域全体の住宅地に妥当する価格変動率を表しているものではなく（P自身、公表価格の性質についてその旨断っているものである。）、まして、公示地Oが所在する同区Sにおける住宅地のあるべき価格変動率を表しているものでもない。また、公示地Oと本件R土地は、異なる場所に所在する別個の土地であって最寄り駅も異なるから、両土地の価格の変動率が異なっていたとしても何ら不自然ではない。

(イ) 原告は、別紙3「公示地Oの周囲に点在する土地に関する3件の取引事例」のとおり、公示地Oの周囲に点在する土地に関する3件の取引事例に係る取引価格につき平成23年3月時点に修正したものの平均額を1㎡当たり90万7000円と算定し、公示地Oと上記3件の取引事例に係る各土地は「用途地域が少し異なるものもあるが、現実の地域性はほとんど同じ」として、公示地Oの価格は、上記3件の取引事例に係る取引価格の平均額程度であるにもかかわらず、公示地Oの平成23年の公示価格は、上記3件の取引事例に係る取引価格の平均額と比較して30%高い水準にある旨主張する。

しかし、不動産鑑定評価基準（平成26年国土鑑第8号の5による改正前のもの。以下「鑑定評価基準」という。）が定めているように、不動産の価格は、①一般経済社会

における不動産の在り方及びその価格の水準に影響を与える一般的要因、②地域に属する不動産の価格の形成に全般的な影響を与える地域要因、③不動産に個別性を生じさせ、その価格を個別的に形成する個別的要因によって形成されるものであり（鑑定評価基準総論第3章）、単に同一の地域内に存しているかどうかだけで土地の価格が決定づけられるものではなく、公示地〇と原告が摘示する3件の取引事例に係る土地とが同一の地域にあることにより「現実の地域性」がほぼ同じであるといえたとしても、そのことのみをもって、公示地〇の公示価格が当該取引事例に係る取引価格の平均額と同程度と判断するのが妥当であるとはいえない。

また、一般に、現実に成立した取引事例の取引価格は、上記のような個々の土地の価格に影響を与える諸要因のみならず、売り急ぎや買い進み等の特殊な事情による影響を受けて形成されるものであり、土地の取引価格に影響を及ぼす様々な事象を勘案もせず、単に公示地〇の周辺で成立した3件の取引事例に係る取引価格の平均額を求めたとしても、当該平均額には何の意味もないといわざるを得ない。また、原告が摘示する3件の取引事例に係る取引価格と当該事例に係る土地が接面する路線に付された路線価との状況等によれば、当該各事例に係る取引価格は、当該各事例に係る土地の個別的要因や、売り急ぎや買い進み等の特殊な事情等に影響を受けていることが強くうかがわれる。

(ウ) 原告は、別紙5「2. 公示〇が安すぎることを証明する公示〇の比準価格」（なお、同別紙において「公示〇」は公示地〇を指すものである。以下同じ。）のとおり平成20年から平成24年までの公示地〇の比準価格を求め、これらを公示地〇のあるべき適正な価格とした上で、各時点の公示地〇の公示価格は、いずれも非現実的な価格であって自由市場で形成される客観的時価とはいえない旨主張する。

しかし、公示価格は、2人以上の不動産鑑定士が複数の鑑定評価の手法を併用して求めた鑑定評価額を基に判定されたものであって、取引事例比較法のみで求められた上記比準価格よりも精度が高いことに加え、上記比準価格を求めるに当たり適用された取引事例比較法は、各年僅か2件の取引事例しか選択されていないことなどの点において、鑑定評価基準の定めにも即したものとはいえないことからすれば、上記比準価格は公示地〇の正常な価格であるとは到底認められない。

(エ) 原告は、公示地〇が平成26年以降地価公示法上の標準地（以下「標準地」という。）でなくなったことを捉えて、公示地〇が適正な価格を反映していなかったために廃止されたと考えざるを得ない旨主張する。

しかし、標準地は、標準地としての代表性、中庸性、安定性及び確定性という点において欠ける要素が生じた場合や、行政事業レビューの取組みの中で予算制約上の観点から、毎年、選定替え、新設又は廃止が行われることがあるが、これらの場合、それ以前の時点における公示価格そのものが不適正であることを理由に廃止されるものではないから、公示地〇が標準地でなくなったことが、当該地点のそれ以前の時点における公示価格が不適正であることの根拠となるものではない。

(オ) 以上によれば、原告の公示地〇の公示価格に関する主張は、いずれも理由がなく、本件K土地についての評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情を基礎付けるものではない。

エ 原告の本件L土地に関する主張のうち公示価格に関するものについて

(ア) 原告は、本件L土地に適用される路線価は標準地「T」(東京都中央区U。以下「公示地T」という。)の公示価格を基に評定されているとした上で、公示地TとPが公表した「商業地地価」価格動向における同区Vに所在する土地(同区Vに存在する標準地「W」と同地点であり、以下「公示地W」という。)の地価変動率を比較し、公示地Tの公示価格の変動率は、本件相続開始時を含む地価の大幅な下落の中、下落修正が追いつかず(また、公示地Wの公示価格の変動率も同じく不適正である。)、公示地Tの公示価格は適正な客観的時価に修正されていない旨主張する。

しかし、前記ウ(ア)において主張したのと同様、Pが公表している公示地Wの価格の変動率は、その地域全体の商業地に妥当する価格変動率を表すものではなく、公示地Tが所在する東京都中央区Uの商業地のあるべき価格変動率を表しているわけでもない上、公示地Tと公示地Wは、異なる場所に所在する別個の土地であって最寄り駅も異なるから、両土地の価格の変動率が異なっても何ら不自然ではない。

(イ) 原告は、別紙6「1. 公示地の比準価格」及び「2. 公示地比準価格と公示地価格の変動率」(なお、同別紙において「X」は公示地Tを指すものである。以下同じ。)のとおり平成20年から平成24年までの公示地Tの比準価格を求め、これらを公示地Tのあるべき適正な価格とした上で、各時点の公示地Tの公示価格は、いずれも非現実的な価格であって自由市場で形成される客観的時価とはいえない旨主張する。

しかし、前記ウ(ウ)において公示地Oについて主張したのと同様、公示価格は、取引事例比較法のみで求められた上記比準価格よりも精度が高いことに加え、上記比準価格を求めるに当たり適用された取引事例比較法は、各年僅か1件又は2件の取引事例しか選択されていないことなどの点において、鑑定評価基準の定めにも即したものとはいえないことからすれば、上記比準価格は、公示地Tの正常な価格であるとは到底認められない。

(ウ) 原告は、公示地Tが平成25年以降標準地でなくなったことを捉えて、公示地Tが適正な価格を反映していなかったために廃止されたと考えざるを得ない旨主張する。

しかし、前記ウ(エ)において述べたとおり、標準地が変更されたことと変更以前の当該標準地に係る公示価格の適正性とは無関係であるから、原告の上記主張に理由はない。

(エ) 以上によれば、原告の公示地Tの公示価格に関する主張は、いずれも理由がなく、本件L土地についての評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情を基礎付けるものではない。

オ 鑑定評価額が評価通達の定める評価方法によって算定した評価額を下回っていることを根拠とする原告の主張について

原告は、丙鑑定の評価額は鑑定評価基準に則って算定されたものであり、いずれも本件係争土地の相続税法22条に規定する時価を示すものであるとした上で、それらが評価通達の定める評価方法に従って算出された評価額をいずれも大幅に下回るとして、本件係争土地には評価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がある旨主張する。

しかし、不動産鑑定評価によって求められる正常価格は、理論的にみればこれを一義的に観念できるとしても、実際問題として一義的に把握することは困難であり、不動産

鑑定士による鑑定評価額も、それが公正妥当な不動産鑑定理論に従うとしても、なお鑑定士の判断及び資料の選択過程が介在することを免れないのであって、鑑定士が異なれば、同一の不動産についても異なる評価額が出てくることは避けられず、正常価格としての鑑定評価額にも一定の幅が生じることとなる。そうすると、鑑定士の判断や資料の選択如何によっては、鑑定評価額が評価通達の定める評価方法に従って算定された評価額を下回ることも当然に生じ得ることとなるが、仮に、このことのみをもって評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情があるとし、当該評価方法に従って算定された評価額が時価であるとの推認が否定されることとなれば、税務署長は、個々の納税者が鑑定評価額によってした申告について、逐一鑑定評価の内容の当否を検証しなければならなくなり、課税事務を迅速に処理することが困難になるばかりか、個々の納税者ごとに課税価格が異なることも避けられなくなり、徴税費用の節減及び納税者間の公平といった観点から極めて不合理な結果を招くこととなる。

したがって、丙鑑定の鑑定評価額が評価通達の定める評価方法に従って算出された評価額を下回ることのみをもって、本件係争土地について当該評価方法によるべきではない特別の事情があるとはいえないから、原告の上記主張は失当である。

なお、丙鑑定には、いずれも変動率の算定、取引事例比較法の内容、積算価格の試算における市場性の修正に係る修正割合及びDCF法の内容において不合理な点があるから、丙鑑定の評価額は、相続税法22条に規定する時価と認められない。

カ まとめ

前記イのとおり、本件係争土地を評価するに当たり適用された評価通達の評価方式は合理性を有するものであるところ、前記ウないしオのとおり、本件係争土地について評価通達の定めによるべきではない特別の事情はいずれも存しない（本件係争土地について評価通達の定めによるべきではない特別の事情がある旨主張する原告のその余の主張はいずれも争う。）。

被告が主張する本件係争土地の各価額は、いずれも評価通達の定めに従って算定したものであり、これらは相続税法22条に規定する時価であると推認される。

(原告の主張)

ア 相続税法22条に規定する時価と評価通達の定める評価方法に従い算定された評価額の関係に関する被告の主張について

(ア) 相続財産を評価するに当たって適用される評価通達の定めにより一般的な合理性があり、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がない限り、当該財産は評価通達の定める評価方法に従って評価すべきであり、また、当該評価方法に従って算定された評価額は、相続税法22条に規定する時価であると推認される旨の被告の主張は、固定資産の評価に関する判例である最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁に依拠するものである。

しかし、評価通達に定められた路線価方式による評価額については、評価通達が法ではなく単なる通達であって基本的に国民は拘束されないことや、固定資産の評価額、公示価格及び不動産鑑定評価額の相互間の法的性質や評価方法の違いを十分に考慮すべきであり、固定資産の評価に関する上記判例の枠組みに安易に依拠すべきではない。

(イ) 前記(ア)の被告の主張によるとしても、後記イのとおり、評価通達の定める評価

方法には制度的な欠陥がある上、後記ウ及びエのとおり、本件係争土地について丙鑑定の評価額と路線価方式による評価額が乖離し、路線価方式による評価額が本件係争土地の相続税法22条に規定する時価を示すことについて疑義が呈せられる状況にあることに照らし、本件係争土地について被告が主張する「評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情」があるというべきである。被告は、少なくとも、本件係争土地に適用される各路線価及び当該路線価の評定の基礎となった標準地の公示価格の算定経過の合理性を主張立証しなければならない。

(ウ) 本件係争土地に係る丙鑑定の各評価額は、いずれも鑑定評価基準に則って算定されたものであり、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格、すなわち相続税法22条に規定する時価に当たるものである。

イ 評価通達の制度的欠陥について

評価通達の定める評価方法、取り分け、路線価方式による評価は、以下のとおり、時価査定 of 客観的正確性という観点からいえば、鑑定評価基準に準拠した不動産鑑定と比べて制度的な欠陥がある。

(ア) 評価通達において、評価単位は、宅地は一画地の宅地ごと、家屋は一棟の家屋ごととされており、宅地の評価と家屋の評価が分離されている。しかし、土地と家屋は一体的に取引されることが原則かつ通常であり、分割されて取引されることは例外かつ希有である。

(イ) また、相続税法22条に規定する時価は、そもそも当該不動産が具体的に処分可能なかという点も含む、評価対象となったそれぞれの不動産の個性に応じ査定されるべきものであるところ、路線価方式は、これらの個性について看過し又は著しく軽視したままに評価するものである。

(ウ) さらに、路線価は、毎年1月1日を評価時点として評価されるものであるが、相続開始日とは必ず幾ばくかのタイムラグが発生せざるを得ず、このことは、本件係争土地のような地価の変動の激しい地区に位置する土地の評価において顕著である。路線価の評定の基礎となる公示価格も、同様に、地価の変動を正確に反映できる保証はない。

ウ 本件K土地に関する主張（評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情があることについて）

(ア) 公示地Oの公示価格について

a (a) 大手不動産業者であるY株式会社の子会社であり、いわゆる不動産取引仲介業者であるPが公表した「住宅地地価」価格動向によれば、本件R土地の地価は、平成20年から平成21年までに34%下落しているにもかかわらず、本件K土地に適用される路線価の評定の基礎となっている公示地Oの平成21年の公示価格は、前年比13%の下落にとどまっている。また、平成20年から平成23年までの下落率をみると、本件R土地の地価の下落率は44.7%（なお、平成22年から平成23年までは2%の下落である。）であるのに対し、公示地Oの公示価格の下落率は21.9%である。

平成20年から平成21年までの下落に代表されるように、地価下落の激しかった主に平成20年から平成22年にかけて（不動産ファンダブルが平成19年頃をピークとして崩壊し、平成20年9月にリーマンショックが生じたことを

背景とするものである。)の公示地Oの公示価格の下落率は、本件R土地の地価の下落率よりも少なく、それゆえ、公示地Oの公示価格は、時価を反映していない。

(b) 被告は、公示地Oと本件R土地は、異なる場所に所在する別個の土地であって最寄り駅も異なるから、両土地の価格の変動率が異なっていたとしても何ら不自然ではない旨主張する。

しかし、東京都港区Sと同区Qは、隣接する住宅地であり、それぞれの住宅地価は、不動産の価格原則である代替の原則及び競争の原則によって、互いに影響を及ぼし、かつ、相互に関連して形成されており、同区Qの住宅地価の変動率は、同区Sの住宅地価の変動率に強い影響力を及ぼしていると考えられることなどからすれば、両者の住宅地価の変動率は同じであるといえるから、被告の上記主張は理由がない。

b (a) 別紙3のとおり、公示地Oの周囲に点在する土地に関する3件の取引事例に係る取引価格を平成23年3月時点に修正したものの平均額は、1㎡当たり90万7000円である。そして、上記3件の取引事例に係る土地と公示地Oは、公示地Oが上記3件の取引事例に係る土地に囲まれる位置関係にあるところ、用途地域が少し異なるものもあるが、現実の地域性はほとんど同じであり、公示地Oの道路幅員が少し大きいという点を考慮しても、公示地Oの価格は、上記3件の取引事例に係る取引価格の平均額程度と判断すべきである。

それにもかかわらず、平成23年の公示地Oの公示価格は、1㎡当たり●●万円であり、上記3件の取引事例に係る取引価格の平均額と比較して30%も高い水準にある。

(b) 被告は、前記(a)の各取引事例が、土地の個別的要因や売り急ぎ、買い進み等の特殊な事情等によって影響を受けていることが強くうかがわれる旨主張するが、前記(a)の各取引事例に係る各土地は個別的に修正を必要とする土地ではなく、その価格に対する修正は、客観性を保つために時点修正のみを行っており、取引価格は市場性を反映している正常な価格であるから、被告の上記主張は理由がない。

c 平成20年から平成24年までの公示地Oの比準価格を求め、これらを各時点の公示地Oの公示価格と比較した結果は、別紙5のとおりである。

上記において求めた公示地Oの比準価格は公示地Oのあるべき適正な価格であるところ、これらと比較した平成20年及び平成21年の公示価格は安価に過ぎ、他方、平成22年から平成24年までの公示価格は高価に過ぎるものであり、いずれもあまりにも非現実的な価格であって自由市場で形成される客観的時価にはほど遠い。

d 公示地Oは、平成25年を最後に標準地として廃止された。指標としての価格の連続性が必須である地価公示制度において、地価公示価格のポイントである標準地そのものがなくなるということは、その標準地が地域の適正な価格を反映していないために廃止されたと考えざるを得ない。

(イ) 東京都港区●●は、経済情勢とテナント賃料が直接連動し、地価の変動の極めて激しいエリアであるところ、本件K建物のテナントであった証券会社は、本件相続開始前

のリーマンショックにより撤退した。

(ウ) M鑑定は本件相続開始時の本件K土地の市場価格を正當に評価したものであるところ、M鑑定による評価額と比較すると、路線価方式による本件K土地の評価額は約46%、路線価評定の前提として準拠したと推定される時価評価額(路線価方式による評価額を0.8で割り戻した価額)は約82%も高額である。

(エ) 以上によれば、本件K土地について、被告が主張する「評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情」があるというべきである。

エ 本件L土地に関する主張(評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情があることについて)

(ア) 公示地Tの公示価格について

a Pは、「商業地地価」価格動向において公示地Wの地価を公表しており、これは周辺の商業地の地価変動の適正な指標とみるべきである。これによれば、公示地Wの地価は、平成20年は32%上昇(前年比。以下同じ。)、平成21年は19%下落、平成22年は18%下落、平成23年は前年同等、平成24年は9%下落しているにもかかわらず、本件L土地に適用される路線価の評定の基礎となっている公示地Tの公示価格は、平成20年は26%上昇、平成21年は3%下落、平成22年は23%下落、平成23年は8%下落、平成24年は6%下落となっており、公示地Tの公示価格は、地価上昇時の上昇率、地価下落時の下落率共に抑え気味にされる傾向が明らかであり、その変動率は不適正であるから、この公示価格を適正価格ということはできない。

また、公示地Wの公示価格も、公示地Tの公示価格と同じく、地価上昇時の上昇率、地価下落時の下落率共に抑え気味にされる傾向が明らかであり、変動率が不適正である。

これらの公示価格が、平成20年9月のリーマンショックに象徴される本件相続開始時を含む地価の大幅な下落の中、公示価格の下落修正が追いつかず、適正な客観的時価に修正されていないものであることは、前記ウ(ア)a(a)において公示地Oについて主張したのと同様である。

b 平成20年から平成24年までの公示地Tの比準価格を求め、これらを各時点の公示地Tの公示価格と比較した結果は、別紙6のとおりである。

上記において求めた公示地Tの比準価格は公示地Tのあるべき適正な価格であるところ、これらと比較した平成20年から平成22年までの公示価格は安価に過ぎ、他方、平成23年及び平成24年の公示価格は高価に過ぎるものであり、いずれもあまりにも非現実的な価格であって自由市場で形成される客観的時価にはほど遠い。

c 公示地Tは、平成24年を最後に標準地として廃止された。公示地Tが地域の適正な価格を反映していないために廃止されたと考えざるを得ないことは、前記ウ(ア)

dにおいて公示地Oについて主張したのと同様である。

(イ) 東京都中央区●●も、東京都港区●●と同様、経済情勢とテナント賃料が直接連動し、地価の変動の極めて激しいエリアであるところ、本件相続開始前には、本件L建物の地下1階部分のテナントが破産して退去するなどした。このように、本件L建物等の賃料が急激に低下する過程で、本件相続が発生したものである。

また、本件L建物は、隣接するビルが本件L建物の非常階段を避難経路として無断で使用しており、また、上記隣接するビルとは別の本件L建物の外壁が共有されているという事情がある。それゆえ、本件L建物は単独で建て替えを行うことが困難であり、その底地である本件L土地は、利用が制限され処分も相当に困難であるところ、路線価方式による評価では、これらの負の個性が無視されている。

(ウ) N鑑定は本件相続開始時の本件L土地の市場価格を正当に評価したものであるところ、N鑑定の評価額と比較すると、路線価方式による本件L土地の評価額は約8.5%、路線価評定の前提として準拠したと推定される時価評価額(路線価方式による評価額を0.8で割り戻した価額)は約35.6%も高額である。

(エ) 以上によれば、本件L土地について、被告が主張する「評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情」があるというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分の取消しを求める部分に係る本件訴えが、通則法115条1項柱書本文に規定する不服申立前置を満たしておらず不適法であるか否か(争点①)について

(1) ア 相続税のように納付すべき税額の確定の手續につき申告納税方式によるものとされている国税においては、納付すべき税額は、原則として納税者のする申告により確定し(通則法15条、16条1項1号、2項、相続税法27条参照)、納税者が申告の内容を自己の利益に変更するためには、更正の請求の方法(通則法23条等)によらなければならないものとされている。そして、申告納税制度が採られている国税において、申告書に記載された事項の過誤の是正につき更正の請求という特別の制度が設けられたのは、課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るものとするのが、租税債務を可及的速やかに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税者に対しても過度の不利益を強いるおそれがないと考えられるからであると解される。このような更正の請求の制度の趣旨に照らせば、申告に係る納付すべき税額等を更正する処分を受けた納税者は、申告の無効を主張することができるような特段の事情がある場合を除き、当該更正処分のうち申告に係る納付すべき税額又は還付金の額に相当する税額を超えない部分については、上記更正の請求の手續を経ない限り、抗告訴訟において取消しを求めることはできないものというべきである。

イ ところで、更正の請求があった場合、税務署長は、更正をしないときには更正をすべき理由がない旨の通知処分をするところ(通則法23条4項)、通則法115条1項柱書本文は、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをすることができる処分にあつては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ提起することができない旨を定め、取消訴訟を提起するに当たっての不服申立前置を要求しているが、この趣旨は、主として、国税に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるため、司法審査を行う前に、専門的な知識と経験を有する行政庁又はその設置する第三者機関(以下「行政庁等」という。)に再検討の機会を与え、その自主的解決を期待することにあると解される。

このような通則法 115 条 1 項本文が不服申立前置を要求した趣旨に照らせば、更正の請求の手續において更正をすべき理由がない旨の通知処分がされた場合に、その通知処分について審査請求についての裁決を経ないときには、更正処分のうち申告に係る納付すべき税額又は還付金の額に相当する税額を超えない部分の取消しを求めることは、上記裁決を経ないことについて通則法 115 条 1 項各号に規定する例外要件に該当する場合を除き、同項柱書本文の趣旨に照らし許されないというべきである。

そして、不服申立前置が要求される上記趣旨に鑑みると、行政庁等による当該通知処分に関する紛争の自主的解決を期待するについて、当該通知処分について審査請求についての裁決を経る必要がなかったといえる場合には、上記裁決を経ないことについて通則法 115 条 1 項 3 号に規定する正当な理由があるというべきである。

- (2) これを本件についてみると、原告は、本件申告により、本件相続税について納付すべき税額を本件申告額とする申告をしたところ、その後、処分行政庁から本件更正処分を受けたものである（前提事実（3）ア、イ）。その後、原告は、納付すべき税額を本件申告額を下回る額とする更正の請求（本件更正の請求）をし、処分行政庁から更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）を受け、本件通知処分について異議申立てをしたものの、異議申立ての棄却決定後、本件審査請求において本件更正処分等を審査請求の対象としたにとどまり、本件通知処分について審査請求をしておらず（本件審査請求書に本件通知処分について審査請求を求める旨の記載はないほか、原告が本件通知処分について審査請求を求めたと認めるに足りる証拠はない。）、本件通知処分について審査請求についての裁決を経ない（前提事実（3）エないしキ）。

しかしながら、本件更正の請求は、本件各土地及び本件各建物の価額について丙鑑定による評価額に依拠するという前提は変えないまま、処分行政庁が本件更正処分において行った課税価格からの減算という、原告と処分行政庁の間で争いが無い事由を理由に減額更正を求めたものにすぎず（前提事実（3）エ）、本件通知処分の理由は、本件各土地及び本件各建物について評価通達に基づき評価すべきであるという点において、本件更正処分と同一であったといえることができる。そして、原告は本件通知処分について異議申立てをしておらず、処分行政庁はかかる異議申立てを棄却している上、国税不服審判所長は、本件通知処分を通則法 104 条 2 項に基づき併せ審理し、本件通知処分が適法である旨も判断した上で本件審査請求を棄却したのであって（前提事実（3）オ、キ）、原告が本件通知処分について審査請求をしても、異なる判断がされた可能性はなかったといえる。

そうすると、本件においては、本件審査請求によって、本件通知処分についても実質上審理判断がされており、かつ、本件通知処分について審査請求を行ったとしても、国税不服審判所長において異なる判断がされた可能性はなかったのであるから、行政庁等による本件通知処分に関する紛争の自主的解決を期待するについて、本件通知処分について審査請求についての裁決を経る必要がなかったというべきであり、上記裁決を経ないことについて通則法 115 条 1 項 3 号に規定する正当な理由があり、本件訴えにおいて本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分の取消しを求めることは許されるというべきである。

したがって、本件更正処分のうち本件申告額を超えない部分の取消しを求める部分に係る本件訴えは適法である。

2 原告が本件係争土地を本件相続により取得した時における本件係争土地の時価（争点②）について

(1) 相続税法 22 条に規定する時価について

ア 相続税法 22 条は、同法 3 章において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る旨を定めているところ、ここにいう時価とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される（最高裁平成●●年（○○）第●●号同 22 年 7 月 16 日第二小法廷判決・裁判集民事 234 号 263 頁）。

イ この点、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法 23 条）、定期金に関する権利の評価（同法 24 条、25 条）及び立木の評価（同法 26 条）を除き、財産の評価方法について定めを置いていないが、これは、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨であると解される。

そして、課税実務においては、各種財産の評価方法に共通する原則や各種財産の評価単位ごとの評価方法を具体的に定めた評価通達によって、画一的な評価方法により財産を評価することとされている。このような取扱いは、適用される評価通達が合理的なものである限りにおいて、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という観点からみて相当であり、かつ、租税負担の実質的な公平も実現することができるものである。

そうすると、評価対象の財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、当該財産の相続税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、その課税価格は、その評価方法によるべきではない特別の事情がない限り、相続開始時における当該財産の客観的交換価値としての時価を上回るものではないと推認するのが相当である。

ウ 前記イと異なる原告の主張は、前記イにおいて説示したところに照らし、採用することができない。

(2) 本件係争土地の評価に当たって適用された評価通達の定める評価方法の合理性について

ア 評価通達は、土地と家屋の価額を別に評価することとした上で（評価通達 1（1）参照）、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価を、原則として路線価方式によって行うものとしているところ（評価通達 11）、路線価が、売買実例価格、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として、1 年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の 80% 程度の水準を目処として定められるものとされ（評価通達 14、乙 15）、路線価方式による宅地の価額は、路線価を基として、評価通達 15 から 20-5 までの規定により、宅地の接道状況、奥行距離、不整形の度合い等に応じた一定の加算又は減算を行って評価するものとされている（評価通達 13）。

これらの評価の基準、根拠や計算の過程等に照らせば、かかる路線価方式については、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と認めるのが相当である。

イ（ア）原告は、評価通達において、宅地の評価と家屋の評価が分離されている点を捉え、

土地及び建物は一体的に取引されることが原則かつ通常であり、分割されて取引されることは例外かつ希有であるから、評価通達による評価には制度的な欠陥がある旨主張する。

しかし、原告が主張するとおり土地及び建物が一体的に取引されることが原則かつ通常であるなどといえるかはおくとしても、そのことをもって、直ちに宅地の立地や形状等に着目してその時価を算定する方法である路線価方式の一般的な合理性が否定されるものとはいえず、原告の上記主張は失当である。さらにいえば、宅地とその宅地上の家屋が一体的に取引された場合に、当該取引に係る取引価格を当該宅地の価格と当該家屋の価格とにあん分することがあるが、当該宅地のあん分割合がいかなる比率となるかは、個々の取引ごとに異なるものといわざるを得ないから、土地及び建物が一体的に取引されることがあることは、土地の時価評価に対して一義的な影響を及ぼすものとはいえず、この点からも、路線価方式の一般的な合理性が否定されるものとはいえない。

(イ) 原告は、相続税法 22 条に規定する時価は、そもそも当該不動産が具体的に処分可能なかという点も含む評価対象となったそれぞれの不動産の個性に応じ査定されるべきものであるところ、評価通達の定める路線価方式は、これらの個性について看過し又は著しく軽視したままに評価するものである旨主張する。

しかし、原告の上記主張は、要するに、相続税法 22 条に規定する時価評価においては個々の宅地に特有の事情を全て考慮すべきというにほかならず、前記 (1) イの説示に照らし採用することができない。

(ウ) 原告は、路線価や路線価の評定の基礎となる公示価格の評価時点は、相続開始日と必ず幾ばくかのタイムラグが発生せざるを得ず、このことは、本件係争土地のような地価の変動の激しい地区に位置する土地の評価において顕著である旨主張する。

しかし、前記アのとおり、路線価方式による宅地の価額は、路線価を基として評価されるものであるところ、路線価は、売買実例価格、公示価格等を基として、1 年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の 80% 程度の水準を目処として定められるものであるから、地価が 1 年間で 20% を超えて下落するような事情がない限りは、路線価方式による宅地の価額が地価変動を理由に時価を超えることはなく、路線価や公示価格の評価時点と相続開始日との間に一定の時間差があることをもって、直ちに路線価方式の合理性が失われるものではない（なお、後記 (3) ア (オ)、イ (エ) において説示するとおり、本件係争土地について、平成 23 年 1 月 1 日から本件相続開始時までの間に 20% を超える地価の変動があったとはうかがわれない）。

(3) 評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情について

ア 本件 K 土地について

原告は、下記 (ア) ないし (カ) に掲げる事情からすれば、本件 K 土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がある旨主張するが、以下のとおりいずれも理由がない。

(ア) 原告は、本件 K 土地に適用される路線価は公示地 O の公示価格を基に評定されているとした上で、①公示地 O がある東京都港区 S と、本件 R 土地がある同区 Q は、隣接す

る住宅地であり、それぞれの住宅地価は、不動産の価格原則である代替の原則及び競争の原則によって、互いに影響を及ぼし、かつ、相互に関連して形成され、同区Qの住宅地価の変動率は、同区Sの住宅地価の変動率に強い影響力を及ぼしていると考えられることなどからすれば、両者の住宅地価の変動率は同じであるといえるところ、②公示地Oの公示価格の変動率とPが公表した「住宅地地価」価格動向における本件R土地の地価変動率を比較すると、地価下落の激しかった主に平成20年から平成22年にかけての公示地Oの公示価格の下落率は、本件R土地の地価の下落率よりも少なく、公示地Oの公示価格は、時価を反映していない旨主張する。

しかし、Pが公表した「住宅地地価」価格動向に、「※本調査は、あくまで弊社(P)独自の価格調査です。調査地点数が必ずしも十分とは言えないこと及びエリアカバー率に一部かたよりがみられること等から、調査の結果得られた平均変動率が、地域の価格動向を必ずしも正確にあらわしているとは限りませんのでご了承下さい。」などと記載されていることが認められる(甲1)ことに加え、東京都港区Qと同区Sは最寄り駅を異にし(同区QはZ駅、同区Sはa駅、甲1、弁論の全趣旨)、土地の価格に影響を与えると考えられる要素が両者の間で相応に異なるといえるほか、両者の地域内における各土地の個別的要素が価格変動率に影響を及ぼさないといえる根拠が明らかではないことからすれば、原告の上記①の主張は採用できず、Pが公表した「住宅地地価」価格動向における本件R土地の価格変動率が東京都港区Sを含む同区●●に所在するあらゆる土地において共通する価格変動率を示しているものとも認め難い。

したがって、Pが公表した「住宅地地価」価格動向における本件R土地の価格変動率が、公示地Oの価格変動率と同一であるとは認め難く、公示地Oの公示価格は時価を反映していない旨の原告の上記②の主張は、前提を欠くものであって採用することができない。

(イ) 原告は、別紙3のとおり、公示地Oの周囲に点在する土地に関する3件の取引事例に係る取引価格につき平成23年3月時点に修正したものの平均額を1㎡当たり90万7000円と算定し、公示地Oの価格は、上記3件の取引事例に係る取引価格の平均額程度であるにもかかわらず、同年の公示地Oの公示価格は、上記3件の取引事例に係る取引価格の平均額と比較して30%高い水準にある旨主張する。

そもそも、公示価格は、土地鑑定委員会が2人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求め、その結果を審査し、必要な調整を行った結果、一定の基準日における標準地の単位面積当たりの正常な価格(土地について、自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格)として判定され、公示されるものであり(地価公示法2条、6条)、上記の標準地の鑑定評価は、事例地の取引価格から算定される推定の価格、事例地の地代等から算定される推定の価格及び同等の効用を有する土地の造成に要する推定の費用の額のうち当該標準地の鑑定評価に適切と認められるものを勘案して行なわなければならないとされ(標準地の鑑定評価の基準に関する省令4条)、取引事例比較法のほか、収益還元法及び原価法(鑑定評価基準(乙57)参照)により求められる価格も勘案して算定されるものである。

他方、原告が別紙3において主張する公示地Oの価格の算定過程は取引事例比較法によるものと認められるところ、原告は、別紙3の3件の取引事例に係る各土地と公示地

○の個別的要因（不動産に個別性を生じさせ、その価格を個別的に形成する要因）の差異に係る価格補正を行っていない。しかし、本件全証拠によっても、別紙3の3件の取引事例に係る各土地と公示地○が、個別的要因の差異に係る価格補正を必要としないほどに共通性を有すると認めるに足りず（むしろ、原告は、別紙5のとおり、平成23年の公示地○の比準価格を求めるについて、No. B及びNo. Cの各取引事例を挙げているところ、No. Bの取引事例に係る土地は別紙3の事例③に係る土地と、No. Cの取引事例に係る土地は別紙3の事例②に係る土地とそれぞれうかがわれ、原告自身、上記比準価格の検討に当たっては取引価格に対して地域格差等に係る補正を行っているものである。）、原告の上記算定は、取引事例に係る不動産が近隣地域に存するものである場合においては対象不動産と当該事例に係る不動産との個別的要因の比較をそれぞれ行うものとされる取引事例比較法の手法（鑑定評価基準（乙57）参照）として合理性を欠くといわざるを得ない。

上記において説示した公示価格の判定過程を前提に、原告主張の公示地○の価格の算定過程をみれば、原告の上記主張は、公示地○の公示価格が正常な価格を示すものであることについて疑義を生じさせるものとはいえず、これを採用することはできない。

(ウ) 原告は、別紙5のとおり平成20年から平成24年までの公示地○の比準価格を求め、これらを公示地○のあるべき適正な価格とした上で、各時点の公示地○の公示価格は、いずれも非現実的な価格であって自由市場で形成される客観的時価とはいえない旨主張する。

しかし、原告の上記比準価格の算定は、取引事例比較法によるものと認められるところ、その算定過程をみると、①検討している取引事例は、平成20年から平成24年までの各年の比準価格を求めるについて、2件ずつのみを用いるにとどまっており、②平成20年の比準価格算定に用いたNo. Eの取引に関し「周辺取引事例より見て安すぎる。安値取引と思われる。」との理由のみにより100/75の事情補正を、平成22年の比準価格算定に用いたNo. Hの取引に関し「周辺取引事例より見て高い。高値取引と思われる。」との理由のみにより100/120の事情補正をそれぞれ行い、③公示地○の価格は平成19年から平成22年にかけて変動していると認められるところ（公示価格につき、甲1）、各年の1月1日時点の比準価格を求めるにもかかわらず、各取引事例（例えば、平成20年の比準価格算定に用いたNo. Dの取引は平成19年3月頃に取引されたというのであり、約9か月又は10か月の間隔がある。）の時点修正をいずれも行っていないものであるが、これらは、①多数の取引事例を収集することが必要であり、②取引事例が特殊な事情を含み、これが当該事例に係る取引価格に影響していると認められるときは、適切な補正を行い、③取引事例に係る取引の時点が価格時点と異なることにより、その間に価格水準の変動があると認められるときは、当該事例の価格を価格時点の価格に修正しなければならないとされる取引事例比較法の手法（鑑定評価基準（乙57）参照）として合理性を欠くものといわざるを得ない。

前記（イ）において説示した公示価格の判定過程を前提に、原告主張の上記比準価格の算定過程をみれば、原告の上記主張は、公示地○の公示価格が公示地○の正常な価格を示すものであることについて疑義を生じさせるものとはいえず、これを採用することはできない。

(エ) 原告は、公示地〇が平成26年以降標準地でなくなったことを捉えて、公示地〇が適正な価格を反映していなかったために廃止されたと考えざるを得ない旨主張する。

しかし、原告の上記主張は単なる憶測をいうものにすぎない上、標準地は、土地鑑定委員会が地価公示法3条に基づき選定するものであるところ、証拠(乙58、59)によれば、標準地は、①標準地の代表性(市町村(都の特別区及び政令指定都市の区を含む。)の区域内において、適切に分布し、当該区域全体の地価水準をできる限り代表し得るものであること。)、②標準地の中庸性(当該近隣地域において土地の利用状況、環境、地積、形状等が中庸のものであること。)、③標準地の安定性(できる限り土地の利用状況が安定した近隣地域にあって、当該近隣地域の一般的用途に適合したものであること。)及び④標準地の確定性(土地登記簿、住居表示、建物、地形等によって明確に他の土地と区分され、かつ、容易に確認できるものであること。)に留意して選定されるものとされ、選定後も各標準地が上記4点に合致しているか否かが毎年検討されて、上記4点のうち1つでも欠けた標準地について選定替えが行われていること、及び平成25年度において、地価公示事業の事業及び予算執行の効率化を目的に、標準地の地点数が、2万6000地点から10%以上の削減が予定されたことが認められ、標準地の廃止は、当該標準地が上記4点の留意点に合致しているか否かといった標準地としての適格性に欠けた場合に行われるほか、地価公示事業の事業及び予算執行の効率化を目的に行われることもあると認められるから、ある標準地が廃止となったことをもって、過去に当該標準地の公示地価が正常な価格を示していなかったことを推認することは到底できないのであって、原告の上記主張を採用することはできない。

(オ) 原告は、①東京都港区●●は、経済情勢とテナント賃料が直接連動し、地価の変動の極めて激しいエリアであり、また、②本件K建物のテナントであった証券会社は、本件相続開始前のリーマンショックにより撤退した旨を主張する。

しかし、原告の上記①の主張については、仮に、他の地域に所在する土地と比較して本件K土地の地価の変動率が高い傾向がある旨が認められたとしても、本件全証拠によっても、本件K土地について平成23年1月1日から本件相続開始時までの間に20%を超える地価の変動があったとはうかがわれず(この点について、原告自身、Pが公表した平成23年から平成24年までの本件R土地の価格変動率が4%の下落であることを基に、公示地〇の公示価格が時価を反映していない旨主張している。)、前記(2)アにおいて説示した路線価の性質を踏まえれば、これを評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情ということとはできない。また、原告の上記②の主張については、仮に、原告が主張するとおりの事実が認められたとしても、それが本件K土地の地価に影響を及ぼすと認めるに足りる証拠はないから、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情ということとはできない。

(カ) 原告は、M鑑定の評価額と比較すると、路線価方式による本件K土地の評価額は約46%、路線価評定の前提として準拠したと推定される時価評価額(路線価方式による評価額を0.8で割り戻した価額)は約82%も高額である旨主張する。

しかし、そもそも、前記(1)イにおいて説示した相続税法の趣旨からすれば、納税者が鑑定意見書等に基づいて財産の時価を算出した場合に、仮に、当該鑑定意見書等による評価方法が一般に是認できるものであり、それにより算出された価格が財産の客観

的な交換価値と評価し得るものであったとしても、当該算出価格が評価通達の定める評価方法に従って決定した評価額を下回っているというのみでは、評価通達の定める評価方法に従って算出された価額が相続税法22条に規定する時価を超えるものということとはできないから、M鑑定の評価額をもって、本件K土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情があるということとはできない。

(キ) 以上のとおり、本件K土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がある旨主張する原告の主張はいずれも理由がなく、本件全証拠によっても、本件K土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情があるとは認められない。

イ 本件L土地について

原告は、下記(ア)ないし(オ)に掲げる事情からすれば、本件L土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がある旨主張するが、以下のとおりいずれも理由がない。

(ア) 原告は、本件L土地に適用される路線価は公示地Tの公示価格を基に評定されているとした上で、公示地Tの公示価格の変動率とPが公表した「商業地地価」価格動向における公示地Wの地価変動率を比較し、公示地Tの公示価格(及び公示地Wの公示価格)は、平成20年9月のリーマンショックに象徴される本件相続開始時を含む地価の大幅な下落の中、公示価格の下落修正が追いつかず、適正な客観的時価に修正されていない旨主張する。

しかし、証拠(甲2)によれば、公示地T及び公示地Wの各公示価格並びにこれらの前年比変動率は別表10のとおり認めるところ、公示地Tの公示価格と公示地Wの公示価格の各変動率は、平成19年から平成21年までは各年1%未満の差にとどまっているものの、平成22年は1.5%、平成23年は5.4%、平成24年は3.5%の差が生じている。これに加え、公示地Tは、東京都中央区Uに所在し、最寄り駅がb駅であり、公示地Wは、同区Vほかに所在し、最寄り駅がd駅であることが認められ(甲2)、公示地Tと公示地Wは、最寄り駅を始めとする立地条件を相応に異にするものといわざるを得ないことからすれば、公示地Wの価格変動率が公示地Tの価格変動率と同一であるとは認め難い。

したがって、原告の上記主張は前提を欠くものであって採用することができない。

なお、原告は、上記のとおり、Pが公表した公示地Wの価格がその適正な時価を示していることを前提に、公示地Tの公示価格のほか、公示地Wの公示価格についても、平成20年頃以降の地価の大幅な下落の中、公示価格の下落修正が追いついていない旨主張している。しかし、上記認定のとおり公示地Wの公示価格は別表10のとおりであるほか、証拠(甲2)によれば、Pが「商業地地価」価格動向において公表した公示地Wの価格は別表10のとおり認めるところ、公示地Wの公示価格は、平成21年においては、Pが公表した価格を若干上回っているものの(ただし、公示価格が●●万円(1㎡当たり)であるところ、約33万4000円の差にとどまっている。)、本件相続があった平成23年を含む平成22年から平成24年までにおいて、Pが公表した価格をいずれも下回っているのであるから、原告の上記主張は、公示価格の下落修正が追いついていない旨主張する前提を欠くものといわざるを得ない。

(イ) 原告は、別紙6のとおり平成20年から平成24年までの公示地Tの比準価格を求め、これらを公示地Tのあるべき適正な価格とした上で、各時点の公示地Tの公示価格は、いずれも非現実的な価格であって自由市場で形成される客観的時価とはいえない旨主張する。

しかし、前記ア(ウ)において説示したのと同様、原告の上記比準価格の算定は、取引事例比較法によるものと認められるところ、その算定過程をみると、①検討している取引事例は、平成20年から平成24年までの各年の比準価格を求めるについて、平成22年について1件のみであるほか2件ずつのみを用いるにとどまっており、②平成22年の比準価格算定に用いたNo. Gの取引に関し「周辺取引事例より見て高い。高値取引と思われる。」との理由のみにより100/150の事情補正を行い、③別表10のとおり、公示地Tの価格は平成19年から平成24年までにかけて変動しているところ、各年の1月1日時点の比準価格を求めるにもかかわらず、各取引事例(例えば、平成20年の比準価格算定に用いたNo. Eの取引は平成19年3月頃に取引されたというのであり、約9か月又は10か月の間隔がある。)の時点修正をいずれも行っていないものであるが、これらは、取引事例比較法の手法として適切さを欠くといわざるを得ない。

前記ア(イ)において説示した公示価格の判定過程を前提に、原告主張の上記比準価格の算定過程をみれば、原告の上記主張は、公示地Tの公示価格が公示地Tの正常な価格を示すものであることについて疑義を生じさせるものとはいえず、これを採用することはできない。

(ウ) 原告は、公示地Tが平成25年以降標準地でなくなったことを捉えて、公示地Tが適正な価格を反映していなかったために廃止されたと考えざるを得ない旨主張する。

しかし、原告の上記主張が単なる憶測をいうものにすぎない上、ある標準地が廃止となったことをもって、過去に当該標準地の公示地価が正常な価格を示していなかったことを推認することができないことから、これを採用することができないことは、前記ア(エ)において説示したとおりである。

(エ) 原告は、①東京都中央区●●は、経済情勢とテナント賃料が直接連動し、地価の変動の極めて激しいエリアであり、②本件相続開始前に、本件L建物の地下1階部分のテナントが破産して退去するなどし、また、③本件L建物は、隣接するビルが本件L建物の非常階段を避難経路として無断で使用しているとともに、上記隣接するビルとは別の本件L建物に隣接するビルと本件L建物の外壁が共有されているという事情があり、本件L建物は単独で建て替えを行うことが困難であり、その底地である本件L土地は、利用が制限され処分も相当に困難であることからすれば、本件L土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がある旨を主張する。

しかし、原告の上記①の主張については、前記ア(オ)において説示したところと同様、仮に、他の地域に所在する土地と比較して本件L土地の地価の変動率が高い傾向がある旨が認められたとしても、本件全証拠によっても、本件L土地について平成23年1月1日から本件相続開始時までの間に20%を超える地価の変動があったとはうかがわれず(この点について、原告自身、Pが公表した平成23年から平成24年までの公示地Wの価格変動率が約9%の下落であることを基に、公示地Tの公示価格が時価を反

映していない旨主張している。)、前記(2)アにおいて説示した路線価の性質を踏まえれば、これを評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情ということとはできない。また、原告の上記②及び③の主張については、仮に、原告が主張するとおりの各事実が認められたとしても、それらが本件L土地の地価に影響を及ぼすと認めるに足りる証拠はないから、これらを実評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情ということとはできない。

(オ) 原告は、N鑑定の実評価額と比較すると、路線価方式による本件L土地の実評価額は約8.5%、路線価決定の前提として準拠したと推定される時価実評価額(路線価方式による実評価額を0.8で割り戻した価額)は約35.6%も高額である旨主張する。

しかし、これを本件L土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情ということとはできないことは、前記ア(カ)において説示したのと同様である。

(カ) 以上のとおり、本件L土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情がある旨主張する原告の主張はいずれも理由がなく、本件全証拠によっても、本件L土地について評価通達の定める評価方法によるべきではない特別の事情があるとは認められない。

(4) まとめ

本件係争土地につき、評価通達の定める評価方法によりその価額を評価すると、別表5の「実評価額(円)(①)」欄記載のとおり、本件K土地は3億9234万4883円、本件L土地は3億6452万8979円となる(弁論の全趣旨)、前記(1)ないし(3)において説示したところによれば、上記価額は相続税法22条に規定する時価を超えないものと推認され、これを覆すに足りる証拠は見当たらない。

3 本件更正処分等の適法性について

以上に述べたところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分等は、別紙2のとおり、いずれも適法なものと認められる。

4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 朝倉 佳秀

裁判官 福渡 裕貴

裁判官 獅子野 裕介

関係法令等の定め

第1 相続財産の価額の算定関係

1 相続税法の定め

相続税法22条(評価の原則)

相続税法22条は、同法第3章において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る旨を定めている。

2 地価公示法の定め

(1) 地価公示法2条(標準地の価格の判定等)

ア 地価公示法2条1項は、土地鑑定委員会は、都市計画法4条2項に規定する都市計画区域その他の土地取引が相当程度見込まれるものとして国土交通省令で定める区域(国土利用計画法12条1項の規定により指定された規制区域を除く。)内の標準地について、毎年1回、国土交通省令で定めるところにより、2人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求め、その結果を審査し、必要な調整を行って、一定の基準日における当該標準地の単位面積当たりの正常な価格を判定し、これを公示するものとする旨を定めている。

イ 地価公示法2条2項は、同条1項の「正常な価格」とは、土地について、自由な取引が行なわれるとした場合におけるその取引(農地、採草放牧地又は森林の取引(農地、採草放牧地及び森林以外のものとするための取引を除く。))において通常成立すると認められる価格をいう旨を定めている。

(2) 地価公示法3条(標準地の選定)

地価公示法3条は、同法2条1項の標準地は、土地鑑定委員会が、国土交通省令で定めるところにより、自然的及び社会的条件からみて類似の利用価値を有すると認められる地域において、土地の利用状況、環境等が通常と認められる一団の土地について選定するものとする旨を定めている。

(3) 地価公示法6条(標準地の価格等の公示)

地価公示法6条柱書は、土地鑑定委員会は、同法2条1項の規定により標準地の単位面積当たりの正常な価格を判定したときは、速やかに、同法6条各号に掲げる事項を官報で公示しなければならない旨を定め、同条2号は、標準地の単位面積当たりの価格及び価格判定の基準日を掲げている。

3 標準地の鑑定評価の基準に関する省令の定め

標準地の鑑定評価の基準に関する省令4条

標準地の鑑定評価の基準に関する省令4条は、標準地の鑑定評価は、事例地(取引、賃貸借等の事例で標準地の鑑定評価に用いられるものに係る土地をいう。以下同じ。)の取引価格から算定される推定の価格、事例地の地代等から算定される推定の価格及び同等の効用を有する土地の造成に要する推定の費用の額のうち当該標準地の鑑定評価に適切と認められるものを勘案して行なわなければならない旨を定めている。

4 評価通達の定め(乙14)

(1) 総則

評価通達1(評価の原則)

評価通達1(1)(評価単位)は、財産の価額は、評価通達第2章以下に定める評価単位

ごとに評価する旨を定めている。

(2) 土地の評価における通則

ア 評価通達7（土地の評価上の区分）

評価通達7は、土地の価額は、課税時期の現況によって判定される地目の別に評価するものの、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するものとする旨を定めている。

イ 評価通達7-2（評価単位）

評価通達7-2は、土地の価額は、宅地、田及び畑、山林、原野などの地目の別に定める評価単位ごとに評価し、宅地については、1画地の宅地（利用の単位となっている1区画の宅地）を評価単位とする旨を定めている。

(3) 宅地の評価方法

ア 評価通達11（評価の方式）

評価通達11は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価は、原則として、路線価方式によって行う旨を定めている。

イ 評価通達13（路線価方式）

評価通達13は、路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、評価通達15から20-5までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう旨を定めている。

ウ 評価通達14（路線価）

評価通達14は、評価通達13の「路線価」は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定するものとし、路線に接する宅地で、①その路線のほぼ中央部にあること、②その一連の宅地に共通している地勢にあること、③その路線だけに接していること及び④その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形のものであることの全ての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格（地価公示法6条の規定により公示された標準地の価格をいう。以下同じ。）、不動産鑑定士等による鑑定評価額（不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。以下同じ。）、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1㎡当たりの価額とする旨を定めている。

エ 評価通達15（奥行価格補正）から20-5（容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価）までの概要

評価通達15から20-5までは、宅地の価額について、当該宅地の路線価を基に、当該宅地の接道状況、奥行距離、不整形の度合い等に応じて一定の加算又は減算を行う旨を定めている。

第2 審査請求前置関係

国税通則法（以下「通則法」という。）の定め

1 87条（審査請求書の記載事項等）1項

通則法87条1項は、審査請求は、同項各号に掲げる事項を記載した書面を提出してしなければならない旨を定め（柱書）、各号において以下の事項を掲げている。

(1) 審査請求に係る処分（1号）

(2) 審査請求に係る処分があつたことを知った年月日（当該処分に係る通知を受けた場合にはその通知を受けた年月日とし、異議申立てについての決定を経た後の処分について審査請求をする場合には異議決定書の謄本の送達を受けた年月日とする。）（2号）

(3) 審査請求の趣旨及び理由（3号）

(4) 審査請求の年月日（4号）

2 115条（不服申立ての前置等）1項（平成26年法律第69号による改正前のもの。以下同じ。）

通則法115条1項は、国税に関する法律に基づく処分（通則法80条2項（行政不服審査法との関係）に規定する処分を除く。以下同じ。）で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをすることができる処分（審査請求をすることもできるもの（異議申立てについての決定を経た後審査請求をすることができるものを含む。）を除く。以下同じ。）にあっては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあっては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができないとした上で（柱書本文）、審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるときはこの限りでない旨を定めている（柱書ただし書、3号）。

以上

課税の根拠及び本件更正処分等の適法性

1 本件相続税に係る課税の根拠

被告が本件において主張する原告に係る本件相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表2に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額 (別表2順号13の「合計額」欄の金額) 12億3358万4000円

上記金額は、本件共同相続人が相続により取得した次のアの財産の価額 (別表2順号9の「合計額」欄の金額) に、後記イの本件共同相続人に係る相続時精算課税適用財産の価額 (別表2順号10の「合計額」欄の金額) を加算した後の金額から、後記ウの債務等の金額 (別表2順号11の「合計額」欄の金額) を控除した後の各人の課税価格 (ただし、通則法118条1項の規定により各人ごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各金額。同表順号13の「原告」欄及び「他の相続人ら」欄の各金額) の合計額である。

ア 相続により取得した財産の価額 (別表2順号9の「合計額」欄の金額)

13億7302万6510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(キ)の合計額である。

(ア) 土地の価額 (別表2順号1の「合計額」欄の金額) 5億3061万7211円

上記金額は、本件各土地について、本件相続税の課税価格に算入すべき価額の合計額である (別表5「課税価格に算入すべき価額 (円) (①-②)」欄の「合計」欄)。

なお、被告が主張する本件各土地の価額の算定過程は、別表6-1ないし別表6-5のとおりであり、いずれも評価通達の定めに従って算定したものである。

なお、本件K土地及び本件L土地持分の本件相続税の課税価格に算入すべき価額は、租税特別措置法69条の4 (平成23年法律第114号による改正前のもの。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。以下「本件特例」という。) の適用により、別表6-1及び別表6-2順号1で算定した当該各土地の評価額 (別表6-1⑩欄 (合計) 及び別表6-2⑩欄、別表5「評価額 (円) (①)」欄の順号1及び2) から、本件特例の適用により減額される金額 (別表6-1⑪欄 (合計) 及び別表6-2⑪欄、別表5「本件特例による減額 (円) (②)」欄の順号1及び2) を控除した後の金額となる (別表6-1⑫欄 (合計) 及び別表6-2⑫欄、別表5「課税価格に算入すべき価格 (円) (①-②)」欄の順号1及び2)。

(イ) 家屋の価額 (別表2順号2の「合計額」欄の金額) 1億0413万0090円

上記金額は、本件各建物の価額の合計額である (別表7「評価額 (円)」欄の「合計」欄)。

被告が主張する本件各建物の価額の算定過程は、別表8-1及び別表8-2のとおりであり、いずれも評価通達の定めに従って算定したものである。

(ウ) 事業用資産の価額 (別表2順号3の「合計額」欄の金額) 10万1223円

上記金額は、他の相続人らが本件相続により取得した本件被相続人の事業に係る事業用財産の価額の合計額であり、本件申告書第11表に記載されている金額と同額である。

(エ) 有価証券の価額 (別表2順号4及び5の「合計額」欄の金額の合計額)

6億9276万2475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有価証券の価額の合計額で、このうち国債（個人向け国債）の価額は6億3495万4121円であり、その他の有価証券の価額は5780万8354円である。

個人向け国債は、課税時期において中途換金した場合に取扱機関から支払を受けることができる価額により評価するものであるところ、その計算過程は、平成27年7月16日付けの異議決定に係る異議決定書（以下「本件異議決定書」という。）表14のとおりであり、当該国債の価額は、本件異議決定書表11の「表14記載の有価証券」欄の「評価額」欄記載の価額と同額である。

また、その他の有価証券の価額は、本件申告書第11表に記載されている価額と同額である。なお、有価証券の銘柄ごとの取得者は、本件申告書第11表に記載されているとおりである。

(オ) 現金・預貯金等の価額（別表2順号6の「合計額」欄の金額） 3357万8390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現金・預貯金等の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されているとおりである。

(カ) 家庭用財産の価額（別表2順号7の「合計額」欄の金額） 500円

上記金額は、他の相続人が本件相続により取得した家庭用財産の価額であり、本件申告書第11表に記載されている家庭用財産のうち財産価値の認められるコートの価額である。

(キ) その他の財産の価額（別表2順号8の「合計額」欄の金額） 1183万6621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うち、前記（ア）ないし（カ）以外の財産の価額の合計額であり、その金額及び取得者は、本件申告書第11表に記載されているとおりである。

イ 相続時精算課税適用財産の価額（別表2順号10の「合計額」欄の金額） 7500万円

上記金額は、本件相続開始前に本件共同相続人が本件被相続人から贈与を受けた財産について、相続税法21条の9（平成25年法律第5号による改正前のもの。）に規定する相続時精算課税を選択してその適用を受けたことにより、同法21条の15第1項の規定に基づき本件相続税の課税価格に加算することとなる当該贈与を受けた財産の価額の合計額であり、このうち原告に係る価額は2500万円である。当該合計額及び原告に係る価額は、本件申告書第11の2表に記載されている金額と同額である。

ウ 債務等の金額（別表2順号11の「合計額」欄の金額） 2億1444万1229円

上記金額は、本件被相続人の債務及び本件被相続人に係る葬式費用のうち、本件共同相続人の負担に属する部分の金額の合計額であり、その内訳及び負担者は、別表9のとおりである。

なお、別表9順号1の債務の金額の合計額及び順号3の葬式費用の金額（小計額）は、本件申告書第13表に記載されているとおりであり、同表順号2の債務は、本件被相続人が本件相続開始日において未納であった平成23年度分の固定資産税の合計額であるところ、その金額は、本件異議決定書表15の「⑦合計額」欄の金額と同額である（各人の負担金額は、本件更正処分等に係る通知書（以下「本件通知書」という。）の「処分の理由」1（6）及び2（9）に記載のとおり。）。)

(2) 納付すべき相続税額

原告の納付すべき本件相続税の額は、相続税法15条ないし17条（15条及び16条は平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）及び20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順号3欄の金額） 11億5358万4000円

上記金額は、前記（1）の課税価格の合計額12億3358万4000円（別表2順号13の「合計額」欄の金額及び別表3順号1の金額）から、相続税法15条の規定により、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5000万円との合計額8000万円（別表3順号2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順号5の金額） 3億8452万8000円

（ア）原告（法定相続分3分の1）

（イ）他の相続人ら（法定相続分各3分の1） 各3億8452万8000円

上記金額は、相続税法16条の規定により、本件共同相続人が前記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表3順号4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（ただし、昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」（平成24年6月27日付け課資2-10ほかによる改正前のもの。）16-3の取扱いにより、各人ごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）である。

ウ 相続税の総額（別表2順号14の「合計額」欄及び別表3順号6の金額）

4億3579万2000円

上記金額は、前記イの（ア）及び（イ）の各金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率を乗じて算出した各金額の合計額である。

エ 原告の算出税額（別表2順号15の「原告」欄の金額及び別表4-1順号5の金額）

1億6251万2675円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記ウの金額に、原告の課税価格4億6002万円（別表2順号13の「原告」欄の金額）が前記（1）の課税価格の合計額12億3358万4000円（別表2順号13の「合計額」欄の金額）に占める割合をそれぞれ乗じて算出した金額である。

オ 税額控除額（別表2順号16の「原告」欄及び別表4-2順号9の金額）

84万9161円

上記金額は、本件被相続人が本件相続開始前10年以内に開始した相続により取得した財産（その価額3億2138万7945円。本件申告書第7表「⑤」欄の金額）につき課せられた相続税額325万3000円（本件申告書第7表「⑥」欄の金額）について、相続税法20条各号の規定により計算した、原告の納付すべき相続税額の計算上控除する相次相続控除の金額である。

カ 原告の納付すべき相続税額（別表2順号17の「原告」欄の金額）

1億6166万3500円

上記金額は、前記エの原告の算出税額から前記オの税額控除額を控除した金額（ただし、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 本件更正処分の適法性

被告が本件において主張する原告の納付すべき本件相続税の税額は、前記1（2）カのとおり1億6166万3500円であるところ、本件更正処分における原告の納付すべき相続税額は、これと同額であるから、本件更正処分は適法である。

3 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

前記2で述べたとおり、本件更正処分は適法であり、原告に対しては、通則法65条1項（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）の規定により、過少申告加算税が課されることとなる。

原告に対して課される過少申告加算税の額は、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった相続税額2706万円（本件更正処分における原告の納付すべき相続税額1億6166万3500円（前記2参照）から、本件申告書第1表（続）の原告に係る「申告期限までに納付すべき税額④」欄記載の金額1億3460万1600円を控除した後の金額につき、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。）に、通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額270万6000円であり、この金額は、本件通知書の「○ この通知により新たに納付すべき又は減少する税額」の「納付すべき加算税の額」欄のうち「過少申告加算税」欄に記載された金額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

以上

- ・別紙 3 から別紙 6 まで 省略
- ・別表 3 から別表 1 0 まで 省略

別表1 課税処分等の経緯

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	本件申告	平成23年12月28日	392,064,000	134,601,600	—
2	本件更正処分等	平成27年3月31日	460,020,000	161,663,500	2,706,000
3	異議申立て(①)	平成27年5月12日	392,064,000	134,601,600	0
4	本件更正の請求	平成27年6月9日	389,352,000	132,900,400	—
5	本件通知処分	平成27年6月23日	更正をすべき理由がない旨の通知		
6	異議申立て(②)	平成27年6月24日	389,352,000	132,900,400	—
7	異議決定 (①及び②に対するもの)	平成27年7月16日	いずれも棄却		
8	本件審査請求	平成27年7月29日	392,064,000	134,601,600	0
9	審査裁決	平成28年7月15日	棄 却		

別表2 課税価格等の計算明細表

(単位：円)

順号	区分		合計額	原告	他の相続人ら	
1	取得財産の価格	土地	530,617,211	284,342,434	246,274,777	
2		家屋	104,130,090	79,867,600	24,262,490	
3		事業用資産	101,223	0	101,223	
4		有価証券	国債	634,954,121	49,841,246	585,112,875
5			その他の有価証券	57,808,354	10,850,178	46,958,176
6		現金・預貯金等	33,578,390	10,212,493	23,365,897	
7		家庭用財産	500	0	500	
8		その他の財産	11,836,621	6,233,513	5,603,108	
9		小計	1,373,026,510	441,347,464	931,679,046	
10	相続時精算課税適用財産の価額		75,000,000	25,000,000	50,000,000	
11	債務等		214,441,229	6,326,942	208,114,287	
12	差引純資産価額 (9 + 10 - 11)		1,233,585,281	460,020,522	773,564,759	
13	課税価格		1,233,584,000	460,020,000	773,564,000	
14	相続税の総額		435,792,000	/		
15	算出税額					162,512,675
16	税額控除額					849,161
17	納付すべき相続税額 (15の金額 - 16の金額)			161,663,500		

- (注) 1 順号13欄の各人の金額は、通則法118条1項の規定により、1,000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
2 順号14欄の金額は、別表3順号6の金額である。
3 順号15欄の金額は、別表4-1順号5の金額である。
4 順号16欄の金額は、相続税法20条の規定により計算した相次相続控除の金額であり、別表4-2順号9の金額である。
5 順号17欄の金額は、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金額である。