

札幌地方裁判所 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(札幌北税務署長)
平成31年3月8日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
上記3名訴訟代理人弁護士	綱森 史泰
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	札幌北税務署長
同指定代理人	中野 雅文
	田湯 夕奈
	臼田 裕二
	鈴木 久志
	工藤 郁美
	捧 浩之
	西山 智
	石澤 守
	坂田 祐輔

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 札幌北税務署長が原告甲に対して平成26年10月21日付けでした、被相続人丁の平成24年5月●日に開始した相続に係る原告甲の相続税についてした更正処分のうち課税価格6060万5000円及び納付すべき税額764万9200円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定(ただし、いずれも平成27年3月3日付け異議決定により変更された後のもの。)を取り消す。
- 2 札幌北税務署長が原告乙に対して平成26年10月21日付けでした、被相続人丁の平成24年5月●日に開始した相続に係る原告乙の相続税についてした更正処分のうち課税価格1556万3000円及び納付すべき税額174万4200円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定(ただし、いずれも平成27年3月3日付け異議決定により変更された後のもの。)を取り消す。

3 札幌北税務署長が原告丙に対して平成26年10月21日付けでした、被相続人丁の平成24年5月●日に開始した相続に係る原告丙の相続税についてした更正処分のうち課税価格1億8277万3000円及び納付すべき税額2306万8700円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも平成27年3月3日付け異議決定により変更された後のもの。）を取り消す。

第2 事案の概要

原告らは、別紙1物件目録記載1から4までの土地及び建物（以下「被相続人所有不動産」という。）並びにE株式会社（以下「E」という。）の株式（以下「本件株式」という。）を相続により取得した者であるが、相続税の申告に際し、不動産鑑定士の鑑定評価によって被相続人所有不動産の課税価格を、Eの所有する別紙1物件目録記載5から7までの土地及び建物（以下「E所有不動産」といい、被相続人所有不動産と併せて「本件各不動産」という。）についての不動産鑑定士の鑑定評価を前提として本件株式の課税価格を算定して申告を行い、その後、別の不動産鑑定士の鑑定評価によって被相続人所有不動産及び本件株式の課税価格を算定して、原告甲（以下「原告甲」という。）については更正の請求を、原告乙（以下「原告乙」という。）及び原告丙（以下「原告丙」という。）については修正申告をそれぞれ行ったところ、札幌北税務署長は、土地及び建物の評価は特別の事情がない限り財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）によるべきであって、不動産鑑定士による不動産鑑定評価に基づいて評価を行うのは相当ではないとして、原告らに対し、それぞれ更正処分（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「本件各更正処分等」という。）をした。

本件は、原告らが、本件各更正処分等には本件各不動産の価額について時価を超える評価をした違法があるほか、行政手続法の要請する理由の提示が十分にされていないと主張して、被告に対し、本件各更正処分（いずれも平成27年3月3日付け異議決定により一部取り消された後のもの。本件各賦課決定処分についても同じ。）のうち修正申告ないし更正の請求において前提とされていた課税価格及び納付すべき税額を超える部分についての取消し及び本件各賦課決定処分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

別紙2の関係法令等の定めのとおりである。

2 前提事実（証拠原因を掲記しない事実は当事者間に争いがない。）

(1) 当事者等

原告らは、平成24年5月●日に死亡した丁の共同相続人であり、被相続人所有不動産及び本件株式を含む被相続人の財産を相続（以下「本件相続」という。）した者である。

(2) 本件各不動産

本件各不動産の所在地番、種類、地積及び総床面積等の詳細は、別紙1物件目録記載のとおりである（なお、同別紙の「略称」欄記載の略語は、以下においても用いる。）。

(3) 本件各更正処分等の経緯等

ア 原告らは、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の法定申告期限内である平成25年3月●日、札幌北税務署長に対し、別表1-1及び同1-2記載のとおり、本件相続税の申告書を提出した（乙1。以下「本件当初申告」という。）。本件当初

申告における被相続人所有不動産の課税価格は、戊不動産鑑定士による被相続人所有不動産の鑑定評価における鑑定評価額に基づくものであり、本件株式の課税価格は、同鑑定士によるE所有不動産の鑑定評価を前提に、評価通達の定めに従って算出した額であった。原告らは、本件当初申告に際して、札幌北税務署長に対し、前記各鑑定評価に係る調査報告書を提出した。(甲56、弁論の全趣旨)

イ (ア) 原告乙及び原告丙は、平成26年7月23日、札幌北税務署長に対し、別表1-1及び同1-2「修正申告」欄記載のとおり、本件相続税の修正申告書を提出した(以下「本件修正申告」という。)

(イ) 原告甲は、平成26年7月28日、札幌北税務署長に対し、本件相続税について、別表1-1及び同1-2「更正の請求」欄記載のとおり、更正をすべき旨の請求をした(以下「本件更正の請求」という。)

(ウ) 本件修正申告及び本件更正の請求における被相続人所有不動産の課税価格は、F不動産鑑定士による被相続人所有不動産の鑑定評価における鑑定評価額に基づくものであり、本件株式の課税価格は、同鑑定士によるE所有不動産の鑑定評価を前提に、評価通達の定めに従って算出した額であった。

原告らは、本件修正申告及び本件更正の請求に際して、札幌北税務署長に対し、前記各鑑定評価に係る株式会社G(代表取締役はF不動産鑑定士)作成の不動産鑑定評価書(甲9から11まで。以下、同不動産鑑定評価書のうち、本件A土地、本件A建物及び本件B建物に関するもの(甲9)を「本件F鑑定1」、本件B土地及び本件C建物に関するもの(甲10)を「本件F鑑定2」、本件C土地及び本件D建物に関するもの(甲11)を「本件F鑑定3」といい、これらを併せて「本件各F鑑定」という。)を提出した。

ウ (ア) 札幌北税務署長は、平成26年10月21日付けで、原告甲に対し、本件更正の請求について更正をすべき理由がない旨を通知する処分(以下「本件通知処分」という。)をするとともに、同日付けで、原告らに対し、本件相続税について、別表1-1及び同1-2の「更正処分等」欄記載のとおりそれぞれ更正する旨の処分をし、過少申告加算税をそれぞれ賦課する旨の決定をした。

(イ) 本件各更正処分等には、処分の理由として、①相続税法22条の「時価」の解釈、評価通達が定められた趣旨、評価通達の定める土地及び家屋の評価方式に合理性があることなどを踏まえると、評価通達を適用して評価することが特に不合理と認められる特別な事情がない限り、一般基準としての評価通達に基づき各種財産の時価を評価することには合理性があると解されること、②原告らが提出した不動産鑑定士作成の調査報告書や鑑定評価書によっても、本件各不動産の評価に当たり、評価通達の定める評価方式によることが時価の算定として合理性が欠如するなど、同方式による評価額が時価を上回ることが明らかであるとは認められず、本件各不動産の評価は、評価通達に定める評価方式に基づいて行うべきであること、③以上を踏まえて課税額の算定を行うと、原告らには新たに納付すべき税額があると認められることが記載されていた。

エ 原告らは、本件各更正処分等及び本件通知処分を不服として、札幌国税局長に対し、平成26年12月18日付けで異議申立てをした。

これに対し、札幌国税局長は、平成27年3月3日、別表1-1及び同1-2の「異議決定」欄記載のとおり、本件各更正処分等の一部をそれぞれ取り消す旨の決定をした。

(4) 本件訴訟に至る経緯等

ア 原告らは、本件各更正処分等及び本件通知処分を不服として、国税不服審判所長に対し、平成27年4月8日付けで審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成28年3月15日、上記審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をし、同裁決書は、同月28日に原告らに送達された。

イ 原告らは、平成28年9月23日、本件訴訟を提起した（当裁判所に顕著な事実）。

本件訴訟においては、本件相続開始時の本件各不動産の価額について、H不動産鑑定士（以下「H鑑定人」という。）による鑑定が実施された（鑑定の結果。以下、同鑑定のうち、本件A土地、本件A建物及び本件B建物に関するものを「本件H鑑定1」、本件B土地及び本件C建物に関するものを「本件H鑑定2」、本件C土地及び本件D建物に関するものを「本件H鑑定3」といい、これらを併せて「本件各H鑑定」という。）。

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張並びに本件の争点

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙3のとおりである。これに対し、原告は、①評価通達に基づいて算定された本件各不動産の評価額は相続税法22条にいう「時価」を上回るものであるから、当該評価額を基に原告らの相続税に関する課税価格及び納付すべき税額を算出することは許されず、本件修正申告及び本件更正の請求における課税価格及び納付すべき税額は相続税法22条にいう「時価」を踏まえた適法な金額であるから、本件各更正処分のうち本件修正申告における課税価格及び納付すべき税額を超える部分は取り消されるべきであり、過少申告加算税を賦課されるべき理由もない、②本件各更正処分等は理由の提示を欠くものであり、違法であると主張している。

したがって、本件における争点は、以下の2点に集約される。

- (1) 本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は「時価」（相続税法22条）を上回るものか
- (2) 本件各更正処分等は理由の提示（行政手続法14条1項本文）を欠くものであるか

4 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点（1）（本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は「時価」（相続税法22条）を上回るものか）について

（被告の主張）

ア 相続税法22条の規定する「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうが、客観的な交換価値とは必ずしも一義的に確定されるものではないから、課税実務においては、評価通達に定められた評価方式によって画一的に相続財産を評価している。これは、評価通達による画一的な評価を行うことが、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合理的なものであることを理由とするものであり、評価通達による評価方式が合理的なものである限り、これを形式的にすべての納税者に対して適用することが租税平等主義の要請にも適うものといえる。したがって、評価通達以外の方法による算定を行うことは、原則として許されないというべきである。

かかる評価通達の趣旨及び性質からすると、評価通達の定める評価方式が合理的なものである場合には、評価通達の定める評価方式に従って算定した相続財産の価額は、そ

の評価方式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、当該財産の客観的な交換価値を適正に評価した「時価」であると推認することができる。

イ（ア）そして、以下のとおり、評価通達には合理性がある。

評価通達の定める宅地の評価方式である路線価方式は、路線価を基準としつつ、評価対象地の状況や形状に応じた様々な補正を行うことにより、当該土地の個別の事情をその評価額に十分に反映させることのできる評価方式であり、当該評価の基準となる路線価も、売買実例価額、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参考に、評価上の安全性にも配慮して国税局長が評定するものであるから、かかる評価方式は合理性を有するものといえる。

次に、評価通達は、家屋の評価方式について、固定資産税評価額を基準として評価を行うものとされ、固定資産税における固定資産の評価の基準である固定資産評価基準においては、家屋の評価は再建築費基準法（評価時において家屋の新築に必要とされる建築費を求め、損耗の状況による減価等を行って、当該家屋の価格を求める方法をいう。）により行うものとされている。再建築費基準法は、固定資産評価基準における家屋の評価方式として長期にわたって採用されていることに加え、再建築費が家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式も比較的容易であることからすると、かかる算定方法は合理的なものであるといえる。

（イ）本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は、いずれも評価通達に従って算定されたものであり、本件各不動産について評価通達の定め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在もうかがわれぬ。そうすると、評価通達によって算出された本件各不動産の評価額は、いずれも本件各不動産の客観的な交換価値を適正に評価したものであるといえることができ、相続税法22条の「時価」に当たると推認される。

ウ（ア）原告らは、本件各不動産について、評価通達による評価額が本件各F鑑定や本件各H鑑定における評価額を上回っていることを理由に、評価通達による本件各不動産の評価額は相続税法22条の「時価」を上回るものであると主張する。

しかし、不動産鑑定は、不動産価額の評価や試算における資料の選択及びその関連付けを不動産鑑定士の経験則等に基づく裁量に委ねており、不動産鑑定士が異なればその評価額が異なることは避けられず、不動産鑑定により算出される鑑定評価額には評価者による一定の幅が生じるものである。そうすると、評価通達に基づく評価額が不動産鑑定評価における評価額を上回っているとしても、このことのみをもって、評価通達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が存するというはできず、評価通達による評価額が適正な時価を反映したものであるとの推認が妨げられるものではない。

また、本件各F鑑定及び本件各H鑑定は、いずれも本件各不動産の客観的な交換価値を適正に反映したものであるとはいえないことは別紙4記載のとおりであり、評価通達による評価額が適正な時価を反映したものであるとの推認を覆すに足りる事情であるとはいえない。

（イ）原告らは、評価通達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

の事情として、①本件A土地、本件B土地及び本件C土地（以下「本件各土地」という。）について、地積が大きいこと（規模大）を理由とした減価が行われず、また、建付地であることを理由とする減価（建付減価）が行われないこと、②家屋の固定資産評価基準における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。）の下限が20%と極めて高く設定されており経年減価が不十分であるため、本件A建物、本件B建物、本件C建物及び本件D建物（以下「本件各建物」という。）の同基準に基づいて試算される評価額が適正な時価から乖離してしまうこと、③土地建物の合算価格について市場流通性の観点からの調整（市場性修正）が行われないこと、④上記①から③までの点について適切な考慮がされない結果、本件各F鑑定や本件各H鑑定による本件各不動産の評価額が評価通達による評価額を下回っていることを指摘する。

しかし、評価通達の定める評価方式は、地積の大きな土地について、奥行き距離に応じた減価（奥行価格補正）を行い得るのであり、本件各土地の評価においても上記の補正が行われている。また、本件各土地は、敷地としての利用が最も効用を發揮する使用であるから、建付地であることが減価要因となるとはいえない。したがって、①の点は特別の事情に該当しない。

また、経年劣化をした建物であっても、人が所有し使用している限り、何らかの効用が期待されて価値が生じているものであるから、少なくとも20%程度の価値が残るものとも考えることも不合理ではなく、経年減点補正率の下限を20%とすることが不相当であるとはいえない。固定資産評価基準は、経年減点補正率によることが適当でない損耗について、当該損耗の程度に応じた補正をして評価することも認めているから、②の点も特別の事情に該当しない。

さらに、市場性修正を行うか否かは評価者の裁量に委ねられており、本件H鑑定2及び本件H鑑定3が本件C建物及び本件D建物について市場性減価を行っているとしても、それはH鑑定人の裁量判断にすぎないし、かかる判断に十分な具体的根拠があるともいえない。したがって、③の点も特別の事情に該当しない。

以上のとおり、①から③までの事情は上記特別の事情には該当しないところ、不動産鑑定による評価額が評価通達による評価額を下回ったことのみでは特別の事情に該当しないことは既に述べたとおりであるから、④の点も特別の事情に該当しない。

(原告らの主張)

ア (ア) 相続税法22条のいう「時価」とは、客観的な交換価値を指すものであるから、その算定方法は評価通達の定める評価方式に限られるものではなく、不動産鑑定評価によってその算出を行うことも可能である。そして、評価通達の定める評価方式が合理性を有するものであること及び当該課税処分が評価通達の定めに従い相続財産の価格を評価して行ったものであることを課税庁が立証することで、当該課税処分における相続財産の価額が時価を適正に評価したものであると推認されとしても、かかる推認は事実上のものにすぎず、納税者が不動産鑑定評価等に基づいて前記の価額が客観的な交換価値を上回ることを立証すれば、上記推認を覆すことができるというべきである。

(イ) 評価通達における土地の評価方式である路線価方式は、補正の項目及び割合が定

型的に定められているから、土地の価格に影響を及ぼす要因であっても、評価通達に定めがないものやその基準に当てはまらないものについては土地の評価に反映されず、補正が行われる場合でも、その割合が定型的に定められているため、その要因が土地の価格に及ぼす影響を十分に反映した評価が行われない。また、評価通達における家屋の評価方式（再建築費基準）は、再建築費が実際の請負金額よりも低廉であり、経年減点補正率が比較的大きいことから、新築や築後間もない建物の評価は時価よりも低廉となり、他方で、経年減点補正率の下限が20%とされていることから、耐用年数を超過した老朽建物は時価よりも高額となる傾向が見られる。そうすると、評価通達の定める評価方式は、一般的に合理性を有するものとはいえず、仮に合理性があるとしても、同評価方式に従って算出された相続財産の価額が時価を適正に評価したものであるとの推認は弱いものである。

これに対して、不動産鑑定評価基準に則った不動産鑑定評価は、取引事例比較法や収益還元法という複数の鑑定評価の手法が適用され、その結果算出された各試算価格の調整が行われるものであるから、評価通達に比べて、類型的により客観的な交換価値を反映した評価であるといえることができる。本件各F鑑定及び本件各H鑑定は、不動産鑑定評価基準に則って本件各不動産の時価を適切に評価したものであり、その内容も合理性、相当性を有するものである。したがって、本件各F鑑定及び本件各H鑑定は、評価通達に従って算出された相続財産の価額が時価を適正に評価したものであるとの推認を覆すものであるといえることができ、本件各不動産のうち、本件各土地については本件各F鑑定の評価額が、本件各建物については本件各F鑑定又は本件各H鑑定の評価額が、それぞれ本件各不動産の時価であるというべきである（本件各土地について本件各F鑑定の評価額を、本件各建物について本件各H鑑定の評価額をそれぞれ基準にして算出した原告らの納税すべき相続税の額は、別表3順号41「納付すべき税額」欄記載のとおりである。）。なお、本件各F鑑定及び本件各H鑑定の合理性等に関する原告らの主張については、別紙4記載のとおりである。

イ 被告は、評価通達の定める評価方式が合理性を有するものであって、当該課税処分が評価通達の定めに従って相続財産の評価を行ったものといえるのであれば、評価通達の定める評価方式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が存在しない限り、評価通達による評価額が相続税法22条の「時価」であることが推認されると主張する。

しかし、不動産の評価基準並びに評価の実施方法及び手続を総務大臣の告示に係る評価基準に委ねることとし（地方税法388条1項）、市町村長が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の定め（同法403条1項）が設けられている地方税法と異なり、相続税法には同旨の定めがない。また、評価通達は、国税庁長官から下級行政機関に対しその権限の行使について指揮を行うものであって、納税義務者に対する法的拘束力を有するものではない。したがって、相続税法においては、全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける納税者の利益が法律上保護されているとはいえず、特別の事情がない限り、評価通達によって算出された額が時価であると推認されるものではない。

ウ 仮に、被告の主張するとおり、特別の事情が存在しない限り評価通達による評価額が

相続税法 22 条の「時価」であることが推認されるとしても、本件においては、以下のとおり特別の事情が認められる。

(ア) 本件各土地は、いずれも近隣地域の標準的画地と比較して過大なものであり、標準画地に比べて市場性が劣るものであるから、この点を考慮した減価が行われるべきところ、本件各土地は評価通達の定める減価要因である広大地に該当しないため、かかる事情を踏まえた減価がされない。また、本件各土地上には老朽化が進んだ本件各建物が存在するなど、本件各土地が敷地として有効利用されているとはいえないから、更地としての価格よりも取引価格が低廉となることが想定される所、評価通達においては、かかる観点を踏まえた建付減価が行われない。

したがって、評価通達の定める評価方式によっては、本件各土地の地積が過大であることや、本件各土地上に老朽化した本件各建物が存在するとの事情を適切に評価することができず、特別の事情があるといえる。

(イ) 本件各建物は、いずれも築後約 20 年から 40 年が経過したものであり、老朽化が見受けられるものであるから、その評価に際しては、必要な経年減価が行われるべきである。しかし、評価通達及び固定資産評価基準においては、最低 20% という高い減価率（経年減点補正率）が採用されており、経年減価が不十分なものとなっている。

したがって、評価通達の定める評価方式によっては、本件各建物の老朽化に伴う経年減価を適切に評価することができず、特別の事情があるといえる。

(ウ) 本件 A 土地は、その地積が大きく、市場参加者が限定的とならざるを得ないこと、本件 C 建物及び本件 D 建物のようなプール単独型の施設は、利用者の減少や経営環境の厳しさが見込まれ、有効需要が減退すると考えられることから、その交換価値を評価するに際しては、市場性の減退を考慮した修正を行う必要がある。しかし、評価通達においては、このような市場流通性の観点からの調整は行われていない。

したがって、評価通達の定める評価方式によっては、本件 A 土地、本件 C 建物及び本件 D 建物の市場性の減退による減価を適切に評価することができず、特別の事情があるといえる。

(エ) 本件各 F 鑑定及び本件各 H 鑑定による本件各不動産の鑑定評価額は、評価通達においては適切に考慮がされない上記 (ア) から (ウ) までの事情も適切に評価した上で算出されたものであり、その額が評価通達の定める評価方式に基づく評価額を下回るものであることからすると、特別の事情があるといえる。

(2) 争点 (2) (本件各更正処分等は理由の提示 (行政手続法 14 条 1 項本文) を欠くものであるか)

(被告の主張)

行政手続法 14 条 1 項本文が、不利益処分に関しその理由を提示することを求めている趣旨は、処分庁の恣意を抑制するとともに、相手方に不服申立ての便宜を与えることにある。

行政手続法 14 条 1 項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、当該処分の根拠法令の規定内容のほか、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。そして、処分基準や通達が公表されている場合において、処分基準や通

達に反する処分をするときは、その理由を具体的に提示することが要求されるが、これらに従って処分を行うときは、理由提示の程度は相対的に見て具体的ではなくても許される。

これを本件について見るに、本件各更正処分等の通知書には、処分の理由として、評価額の算出根拠が示された上で、原告らの提出した不動産鑑定士作成の調査報告書や鑑定評価書によっても、評価通達の定める評価方式によることが時価の算定として合理性を欠き、評価通達の定める評価方式による評価額が時価を上回ることが明らかであるとは認められないことなどが記載されている。そして、相続税法 2 2 条の解釈や同条の定める「時価」の評価方式については、評価通達が存在し、かつ、公表されていること（当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無）、本件各更正処分等はいずれも評価通達の定めによって一定の税額の納付を求めるというものであること（処分の性質及び内容）、評価通達の定める評価方式による評価額が時価を上回ることが明らかであるとは認められないこと（処分の原因となる事実関係）を総合考慮すれば、本件各更正処分等において提示された処分理由の程度は、処分行政庁の恣意を抑制し、原告らに不服申立ての便宜を与える上で十分といえるものであるから、行政手続法 1 4 条 1 項本文が要求する処分理由の提示の程度を満たしており、適法である。

(原告らの主張)

本件各更正処分等における処分理由は、原告らの提出した不動産鑑定評価書によっても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ような特別の事情が認められない旨を記載するのみであって、特別の事情が認められないとされた具体的な理由を明らかにするものではなく、原告らが提出した不動産鑑定評価書の合理性については一切言及されていない。このような記載のみでは、課税庁の判断の合理性を担保し、その恣意を抑制することは到底なし得ないし、また、原告らに対して不服申立ての便宜を与えることにもならないというべきである。したがって、本件各更正処分等においては、行政手続法 1 4 条 1 項本文の要求する理由の提示がされているとはいえない。

第 3 当裁判所の判断

1 争点 (1) (本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は「時価」(相続税法 2 2 条)を上回るものか) について

(1) 相続税法 2 2 条は、相続、遺贈又は贈与によって取得した財産の価額は、当該財産の取得のときにおける時価によるとされており、ここにいう時価とは当該財産について正常な条件の下に成立する取引価格、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 1 5 年 6 月 2 6 日第一小法廷判決・民集 5 7 卷 6 号 7 2 3 頁、最高裁平成 2 2 年 7 月 1 6 日第二小法廷判決・集民 2 3 4 号 2 6 3 頁参照）。

しかして、相続税法は、固定資産の評価に関する基準を定めている地方税法とは異なり、地上権及び永小作権（相続税法 2 3 条）、定期金に関する権利（同法 2 4 条、同法 2 5 条）、立木（同法 2 6 条）についてその評価の方法を定めるほかは、課税の対象となる財産の評価方法に関する規定を定めていない。もっとも、相続税法においても、納税者間の公平の確保は必要であり、また、相続税の課税の対象となる財産は、固定資産税の課税の対象である土地、建物に限らず多種多様なものがあって、これらの財産の時価の評価については必ずしも一義的な算出方法があるわけではなく、その性質上、評価者によって一定の幅が生じることは避けられない。また、統一的な財産評価方法を定めておくことは、課税庁の

みならず納税者にとっても便宜でもある。そうとすれば、相続税の課税の対象となる財産の評価について、全国一律の統一的な評価方法により財産の評価がされることは、相続税法においても当然の前提としているものというべきであって、その統一的な評価方法を定めたものが評価通達であると解される。

このように、相続税法においても課税の対象となる財産の統一的評価を行うことを当然としており、その評価のために評価通達が定められた趣旨に鑑みると、評価対象となる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算定された場合には、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、相続時における当該財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（固定資産税の事例であるが、最高裁平成25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照。なお、上記と同旨の説示をするものとして、東京高裁平成27年12月17日判決・判例時報2282号22頁参照）。

(2) そこで、評価通達（乙7）の定める評価方式が一般的な合理性を有するといえるかについて検討する。

ア 評価通達の定める宅地の評価方式

(ア) 評価通達は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価を路線価方式により行うこととしている（同通達11）。路線価方式とは、宅地の面する路線ごとに標準的な宅地を選択して路線価を評定し、実際に評価する宅地の路線に接している状況や形状等が、当該路線価を評定する際に対象とされた宅地（同通達14の要件を満たすもの。）と異なる場合には、路線価を基礎として、これに一定の加算又は減算（同通達15から20-5までに定めるもの。）を行った上で、その価額を算出するというものである（同通達13）。路線価の評定に当たっては、売買実例価額、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にすることとされており、また、路線価が、当該年の1月1日を評価時点として1年間適用されるものであることに鑑み、評価時点以降の地価変動に耐え得るものである必要があること等の評価上の安全性を配慮し、路線価は、公示価格と同水準の価格の80%程度を目途に定められている（乙22、23）。このように、評価通達の定める宅地の評価についての評価方式は、専門的な知見を踏まえ、評価上の安全性にも配慮した上で設定された路線価を基に、評価対象となる宅地の個別事情も踏まえることができるものであるから、一般的な合理性を有するものであるといえることができる。

(イ) これに対し、原告らは、評価通達の定める宅地の評価について、複数の評価方式の適用及びこれにより算出された額を踏まえた評価額の調整が予定されていないこと、補正の項目や割合が定型的に定められているため、各土地の個別の事情が土地の価格に及ぼす影響を十分に反映した評価を行い得ないことを理由に、評価通達の定める宅地の評価方式は一般的な合理性を有するものではないと主張する。

確かに、不動産鑑定評価基準（乙32）に則った不動産鑑定評価は、原価法、取引事例比較法及び収益還元法等の複数の評価方式により試算価格を算出した上で、その試算価格の調整の上で鑑定が行われるものである。しかし他方で、不動産鑑定評価基準に則

った不動産鑑定評価は、評価の基になる資料の選択及びその検討とこれを踏まえた試算価格の調整に関しては不動産鑑定士の裁量的判断に委ねられている部分が多いため、不動産鑑定士ごとに評価のばらつきが生じることは避けられず（本件各不動産に関して同じく不動産鑑定評価基準に則って鑑定した本件各F鑑定と本件各H鑑定との間には、その鑑定結果について見過ごすことができない乖離があることはこのことを裏付ける。）、鑑定評価の相当性についても一義的に決せられるものではない。これに対して、標準的な宅地を選択して売買実例価額、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に路線価を評定した上で、個別的要因についての補正の項目や割合を定型的に定める評価方法は、評価者による判断のばらつきを一定の範囲に収めるものであって、一概に不合理なものであるということとはできない。

イ 評価通達の定める家屋の評価方式

(ア) 評価通達は、家屋の評価について、固定資産税評価額に同通達所定の倍率を乗じて得られた額により評価するものと定めている（同通達89）。そして、固定資産税評価額は、総務大臣が定めた固定資産税の課税基準に係る適正な時価を定めるための技術的かつ細目的な基準である固定資産評価基準によってされるものである（地方税法388条1項）ところ、同評価基準は、家屋の評価について、木造家屋及び木造家屋以外の家屋（以下「非木造家屋」という。）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している（同評価基準第2章第1節一）が、このうち非木造家屋における各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点として減点補正率を乗じて算出することとし（同節二、同章第3節一1）、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（同章第1節二）こととされている。また、減点補正率は、経年減点補正率（同評価基準別表第13参照）によるものとするが、当該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を用いることとされており（同評価基準第3節五）、さらに、家屋の需給事情による減点は、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋などについて、その減少する価額の範囲で行うこととされている（同節六）。家屋の評価方法のうち、取得価格を基準とする方法は、その取得の際の個別的な事情による偏差があり、賃料等の収益を基準とする方法は、様々な事情により現実の賃料額に格差があるほか、売買実例価格を基準とする方法も取得価格と同様に個別的な事情による偏差があり、宅地と一緒に取引されている現状からすると売買実例価格から家屋に係る部分を分離するのが困難であるのに対して、再建築価格を基準として家屋を評価する方法は、再建築価格が家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化が比較的容易であるため、家屋の評価方法として適当であるとされている（乙29〔13、14〕）。

このように、固定資産評価基準は、固定資産税の課税基準に係る適正な時価を定めるために総務大臣が定めたものであり、固定資産評価基準の定める家屋の評価方式は、家屋の価格の構成要素として基本的である再建築価格を基準として、経過年数や家屋の損耗の程度、需給事情等といった個別的な事情を踏まえて家屋の価額を算出するものであ

ることからすると、家屋の客観的な交換価値を算出する評価方式として一般的な合理性を有するものであるということができ、固定資産評価基準により算出された価額を基にして家屋の評価を行う評価通達の定めも、家屋の客観的な交換価値を算出する方法として一般的な合理性を有するものであるということができる。

(イ) これに対し、原告らは、固定資産評価基準の定める経年減点補正率の下限が20%と極めて高く、家屋の実際の取引価格との乖離が著しく大きいことから、固定資産評価基準が家屋の客観的な交換価値の評価方式として一般的に合理性を有するものであるとはいふことはできず、同評価基準により算定される額を基準として家屋の評価を行う評価通達の定める評価方式についても同様に合理性を欠くものであると主張する。

しかし、前記(ア)のとおり、固定資産評価基準は、減点補正について、経年減点補正率によることが適当であると認められない場合に、建物の個別事情を踏まえた損耗の程度に応じた減点補正を行うことを認めており、また、著しく旧式の非木造家屋等については、家屋の需給事情に応じた減点補正をすることも可能となっていることからすれば、原告の指摘する点は、固定資産評価基準の一般的な合理性を否定する事情にはならない。

(3) 原告らは、本件各不動産について、以下のとおり、評価通達の定める評価方式によっては時価を適切に算定することのできない特別の事情があると主張するが、いずれも採用することができない。

ア 宅地の評価について、規模大による減価及び建付減価が考慮されていないとする点(①)について

(ア) 原告らは、本件各土地には、その地積がいずれも近隣地域の標準的画地と比較して過大なもの(規模大)であって地積の分割に相応の費用を要するなどのため市場性が劣るといふ減価要因があるが、本件各土地が評価通達の定める広大地に該当しないため、本件各土地について同通達の定める評価方式によっては規模大を考慮した適切な時価を算出することができない特別の事情があると主張する。

しかし、本件各土地が「広大地」(評価通達24-4)に該当しないため、広大地を理由とした価格補正がされていないとしても、本件各土地に関しては、いずれもその奥行距離が大きいことを理由として路線価から奥行価格の補正(評価通達15)がされている(甲1から3まで)。したがって、本件各土地については、評価通達によっても、標準的画地と比較して規模大であることを理由とした補正は行われており、奥行価格補正に加えてさらに補正を行わなければならないような事情は見受けられない。

(イ) また、原告らは、本件各土地上に老朽化が進んだ本件各建物が存在し、本件各土地が敷地として有効利用されているということとはできず、更地価格よりも取引価額が低廉とならざるを得ないのに、評価通達の定めによってはこれを踏まえた減額補正(建付減価)をすることができないから、本件各土地について同通達の定める評価方式によっては建付減価を考慮した適切な時価を算出することができない特別の事情があると主張する。

しかし、本件各F鑑定は、本件各土地について一律に建付減価10%としている(甲9から11)のに対して、本件各H鑑定は、本件A土地については建付減価を5%の範囲で認めているにすぎず、本件B土地及び本件C土地については建付減価を不要である

と評価している（鑑定の結果）。建付減価は土地の最有効使用の状態ではない場合に土地の評価において考慮するところ、上記の各鑑定結果によれば、その減価の要否は、不動産鑑定評価基準に則った不動産鑑定士の鑑定評価によっても一義的ではないといえることができる。そうとすれば、本件各土地上に本件各建物が存在することが評価通達の定める評価方式で考慮されないとしても、それだけで本件各土地の時価の評価を適切に算定することができない特別の事情があるとはいえない。

イ 本件各建物について20%の経年減点補正率の高さをいう点（②）について

原告らは、本件各建物がいずれも築後約20年から40年が経過したものであり老朽化が見受けられるという事情があるにもかかわらず、経年減点補正率が高く設定された評価通達の定めに従った評価では、評価額に適切に反映されないと主張するが、かかる主張を採用することができないことは、前記（2）イ（イ）で説示したとおりである。

したがって、評価通達で定める評価方式によっては、老朽化している本件各建物の時価を適切に算出することができない特別の事情があると認めることはできない。

ウ 市場流通性を考慮していないとの点（③）について

原告らは、本件A土地の地積の大きさや、本件C建物及び本件D建物がプール単独型の施設であることから、その市場参加者は限定的になることが予想されるにもかかわらず、評価通達の定める評価方式によってはかかる市場性の減退といった事情を適切に考慮することができないから、本件A土地、本件C建物及び本件D建物について同通達の定める評価方式によっては市場性減価を考慮した適切な時価を算出することができない特別の事情があると主張する。

しかし、市場性の減退を理由とした減価は、不動産鑑定評価基準において定められているものではなく、鑑定実務上用いられているにすぎないし、減価の有無及び程度も、当該不動産の性質や景気の動向を踏まえて当該不動産の有効需要の程度等を分析して算出するものである（甲107）ことからすると、自ずと判断者の評価及び裁量にわたる部分が大きいものといわざるを得ない。この点を措くとしても、非木造家屋については、固定資産評価基準においても、需給事情による減点補正により市場性を考慮することができるし（固定資産評価基準第2章第3節六）、土地については、評価上の安全性を配慮し、路線価は、公示価格と同水準の価格の80%程度を目途に定められており、土地の市場性の減退については、これにより一定程度考慮されているといえることができる。

そうすると、評価通達によってされた本件C建物及び本件D建物の評価において市場性による減価が考慮されていないとしても、評価通達の定める評価方式によって適切な時価を算定することができない特別の事情があるとは認められない。

エ 上記①から③までの事情が適切に考慮されていない結果、評価通達による評価額が本件各F鑑定及び本件各H鑑定の評価額と大きく乖離している点（④）について

確かに、本件各更正処分等における本件各不動産の評価額は、本件各F鑑定による本件各不動産の評価額、本件各H鑑定による本件各建物の評価額を上回っている。しかし、相続財産の時価を評価する方法として客観的で一義的なものがあるわけではなく、その評価額にも自ずと一定の幅が生じることは避けられない。現に、同じ不動産鑑定評価基準に則って算出した本件各F鑑定による本件各不動産の評価額と本件各H鑑定による本件各不動産の評価額はいずれも乖離している。しかして、評価通達の定める評価方法は、

一般的な合理性を有することは前記で説示したとおりであり、相続財産について評価通達の定める評価方法によって算出した額が不動産鑑定評価基準に則って鑑定した額を上回る場合であっても、それはいずれも合理性を有する異なる評価基準を用いて算出した結果が異なるものであることを意味しているにすぎず、評価通達の定める評価方式によって時価を適切に算定することができない特別の事情があることを推認させるものではない。そして、本件各不動産について評価通達が定める評価方式で適切な時価を算定することができない特別の事情として原告が主張する①から③までの各事情はいずれもそのような事情に当たらないことは前記アからウまでで説示したとおりである。

そうとすれば、評価通達が定める評価方式で算定した本件各不動産の評価額が本件各F鑑定及び本件各H鑑定の鑑定結果（ただし、本件各建物に限る。）を上回っているとしても、そのことが同通達の定める評価方式で適切な時価を算出することができない特別の事情があるとはいえない。

(4) 小括

評価通達の定める宅地及び家屋の評価方式が一般的に合理性を有するものであることからすると、評価通達の定める評価方式によって算定された本件各不動産の価額は、いずれも相続税法22条の「時価」と推認される。そして、原告らの主張する事情は、いずれも上記推認を妨げる特別の事情には該当しない。

そうすると、評価通達の定める評価方式に従って算出された本件各不動産の評価が相続税法22条の「時価」を上回るものであるということとはできず、その他の財産の評価や計算方法が別紙3記載のとおりであることに関して当事者間に争いが無いことからすると、原告らの相続税に係る課税価格、相続税額及び過少申告加算税額は、本件更正処分等（ただし、いずれも平成27年3月3日付け異議決定により変更された後のもの。）のとおりとなる。

2 争点(2) (本件各更正処分等は理由の提示(行政手続法14条1項本文)を欠くものであるか) について

(1) 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。前記趣旨を踏まえると、同項本文に基づいて提示すべき理由の程度は、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁）。

(2) しかし、本件各更正処分等は、原告らの本件当初申告及び本件修正申告における本件各不動産及び本件株式の評価が相続税法22条の定めに従わずにされたものであることを理由とするものである。そして、相続税法22条は、相続財産の評価を原則として「時価」による旨の定めを置いているにすぎないが、その算定については、評価通達が存在し、かつ公開されており、評価通達には財産の種類ごとにその評価の方法が詳細に定められ、課税実務も納税者の実質的な公平を図る等の観点から原則として評価通達に従って相続財産の評価が行われている。そうすると、相続税の申告における財産評価が評価通達の定めに従っていない

ことを理由とする更正処分については、相続税の申告においては原則として評価通達に従って時価を算定すべき旨と、評価通達に従って算定した個別の相続財産の時価が記載され、これを前提とした更正の根拠が示されていれば、行政手続法14条1項本文の理由の提示として要求される程度を満たすというべきである。

これを前提としてみると、本件各更正処分等においては、これらの処分の理由として、前記前提事実(3)ウ(イ)記載のとおり、相続税法22条の「時価」の解釈や評価通達が定められた趣旨を踏まえ、特別の事情のない限り相続財産の評価は評価通達に従ってすべきであることが示された上で、評価通達に従った個別の相続財産の時価が示されるとともに、本件当初申告及び本件修正申告に際して提出された不動産鑑定評価書による評価をもってしても上記特別の事情があるとは認められないことが示されており、これらのことを踏まえて、更正処分等に係る具体的な税額が明らかとされている。そうすると、本件各更正処分等は、相続税の申告における財産評価が相続税法22条の定めに従っていないことを理由とする更正処分において提示されるべき理由が提示されているといえる。

(3) これに対し、原告らは、本件各更正処分等に記載された理由の提示では、原告らの提出した不動産鑑定評価書における鑑定評価の合理性や妥当性について何らの具体的な指摘がないから、行政手続法14条1項本文の要請する理由の提示を欠くものであると主張する。

原告らの主張は、つまるところ、相続税法22条に規定する「時価」について、本件各不動産に関して、評価通達の定める評価方式によることができない特別の事情を具体的に指摘することなく、原告らの提出した不動産鑑定評価の結果によって評価通達の定める評価方式に従った算定結果が「時価」であるとの推認が覆されるものであるとの前提に立って、原告らが本件当初申告及び本件修正申告に際して提出した不動産鑑定結果に関する指摘がないことを理由不備があるというものであるにすぎない。しかし、かかる前提が採用できないことについては、争点(1)について説示したとおりである。そして、前記(2)で説示したところによれば、本件更正処分等で記載された理由の提示の程度であっても、原告らにおいていかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して処分がされたかを了知することが妨げられるものではなく、行政手続法14条1項本文の趣旨に反するものではないというべきである。したがって、原告らの主張は採用することができない。

第4 結論

以上によれば、本件各更正処分等はいずれも適法であって、原告らの請求はいずれも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 岡山 忠広

裁判官 渡邊 充昭

裁判官 牧野 一成

別紙1 物件目録

順号	所在地番	現況地目 種類等	利用 区分	地積 総床面 (㎡)	取得 者	略称
被相続人所有の土地						
1	札幌市東区 (一部。後注参照)	宅地	自用地	2312.77	原告 甲	本件A土地
2	札幌市東区	宅地	自用地	2692.66	原告 丙	本件B土地
被相続人所有の建物						
3	札幌市東区 (家屋番号●●)	車庫及び 倉庫	自 用 家 屋	77.76	原告 甲	本件A建物
4	札幌市東区 (家屋番号●●)	居宅	自 用 家 屋	355.45 (持分794 /1000)	原告 甲	本件B建物
E所有の土地及び建物						
5	[土地] 札幌市北区	宅地	自 用 地	2058.98		本件C土地

6	〔建物〕 札幌市東区 (家屋番号●●) 〔附属建物〕 2棟 (未登記)	室内 水泳場 簡易 附属家	自用 家屋	1 1 4 8 . 2 4 各 1 4 . 5 8	本件C建物
7	〔建物〕 札幌市北区 (家屋番号●●)	室内 水泳場	自用 家屋	1 2 3 3 . 2 5	本件D建物

(注) 順号3及び4並びに簡易附属建物2棟の敷地として使用されている札幌市東区●●の865.98㎡のうち397.95㎡及び同●●の2221.66㎡のうち1914.82㎡の合計

別紙2 関係法令等の定め

第1 相続税法

22条（評価の原則） 同法第3章（財産の評価）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。

第2 評価通達（乙7）

1 評価通達1（2）

時価の意義 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2条4号に規定する課税時期をいう。）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、評価通達の定めによって評価した価額による。

2 評価通達11

宅地の評価は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げる方式によって行う。

（1）市街地的形態を形成する地域にある宅地 路線価方式

3 評価通達13

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。

4 評価通達14

前項の「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（不特定多数の者の通行の用に供されている道路をいう。以下同じ。）ごとに設定する。

路線価は、路線に接する宅地で次に掲げる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。）、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。）、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平方メートル当たりの価額とする。

（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

（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

5 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。）に評価通達別表1に定める倍率（1.0）を乗じて計算した金額によって評価する。

6 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。

- (1) 上場株式
- (2) 気配相場等のある株式
- (3) 取引相場のない株式
- (4) 株式の割当てを受ける権利
- (5) 株主となる権利
- (6) 株式無償交付期待権
- (7) 配当期待権
- (8) ストックオプション

7 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、評価通達188の定めによって評価する。

8 評価通達179

前項により区分された大会社、中会社及び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。

（算式）

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

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。【割合に関する定め略】

9 評価通達180

前項の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を基とし、次の算式によって計算した金額とする。【計算式略】

10 評価通達181

前項の類似業種は、大分類、中分類及び小分類に区分して別に定める業種（国税庁長官が発出した平成24年6月12日付け課評2-24「平成24年分の類似業種比準価額計算上の業種目及び業種日別株価等について」（法令解釈通達）による。以下「業種目」という。）のうち、評価会社の事業が該当する業種目とする。

11 評価通達182

評価通達180の類似業種の株価は、課税時期の属する月以前3か月間の各月の類似業種の株価のうち最も低いものとする。ただし、納税義務者の選択により、類似業種の前年平均株価によることができる。

12 評価通達183

評価通達180の評価会社の「1株当たりの配当金額」、「1株当たりの利益金額」及び「1株当たりの純資産価額」は、それぞれ次による。

- (3) 「1株当たりの純資産価額」は、直前期末における資本金等の額及び法人税法2条18号

に規定する利益積立金額に相当する金額の合計額を直前期末における発行済株式数で除して計算した金額とする。

13 評価通達 185

評価通達 179 の「1 株当たりの純資産価額」は、課税時期における各資産を評価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評価通達 186-2 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。

14 別表 1 ②

家屋の固定資産税評価額に乗ずる倍率 1.0

別紙3 本件各更正処分等の根拠

第1 本件各更正処分の根拠及び適法性

本件相続に係る共同相続人である原告らの相続した財産に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額等は、別表2-1のとおりであり、その内訳は次のとおりである（なお、本件各更正処分における財産評価は、いずれも評価通達の定める評価方式によって行われたものである。）。

1 原告らの相続税の課税価格の合計額（別表2-1順号16の「合計」欄の金額）

3億1091万6000円

上記金額は、原告らの相続税の課税価格（別表2-1順号16の各相続人欄の金額）の合計額であり、次の（1）の金額に（2）の金額を加算した金額から（3）の金額を控除した金額に（4）の金額を加算した金額（ただし、国税通則法（平成26年法律第10号による改正前のもの。以下「通則法」という。）118条1項の規定により、原告らごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

（1）相続により取得した財産の価額（別表2-1順号9の「合計」欄）

6億8270万8064円

上記金額は、原告らが本件相続により取得した財産の価額であり、その内訳は、別表2-2の「被告主張額」欄記載のとおりである。

（2）相続時精算課税適用財産の価額（別表2-1順号10の「合計」欄の金額）

1211万3800円

上記金額は、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。）21条の15第1項の規定により相続税の課税価格に加算される、原告乙が被相続人から贈与を受けた財産で、相続時精算課税の適用を受けるものの価額である。

（3）控除すべき債務等の金額（別表2-1順号13の「合計」欄の金額）

3億8440万3207円

その内訳は、別表2-3の「被告主張額」欄記載のとおりである。

（4）純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額（別表2-1順号15の「合計」欄の金額）

49万8583円

上記金額は、相続税法19条1項の規定により相続税の課税価格に加算される、本件相続の開始前3年以内に原告丙が被相続人から贈与により取得した財産の価額である。

2 原告甲に係る相続税の課税価格（別表2-1順号16の「原告甲」欄の金額）

9259万5000円

上記金額は、次の（1）の金額から（2）の金額を控除した金額（ただし、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た後の金額）である。

（1）相続により取得した財産の価額（別表2-1順号9の「原告甲」欄の金額）

3億5724万6087円

上記金額は、原告甲が本件相続により取得した財産の価額であり、その内訳は、別表2-2「原告甲」欄記載のとおりである。

（2）控除すべき債務等の金額（別表2-1順号13の「原告甲」欄の金額）

2億6465万0158円

上記金額の内訳は、別表2-3「原告甲」欄記載のとおりである。

3 原告乙に係る相続税の課税価格（別表2-1順号16の「原告乙」欄の金額）

1556万4000円

上記金額は、次の（1）の金額に（2）の金額を加算した金額から（3）の金額を控除した金額（ただし、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た後の金額）である。

（1）相続により取得した財産の価額（別表2-1順号9の「原告乙」欄の金額）

6407万9409円

上記金額は、原告乙が本件相続により取得した財産の価額であり、その内訳は別表2-2「原告乙」欄記載のとおりである。

（2）相続時精算課税適用財産の価額（別表2-1順号10の「原告乙」欄の金額）

1211万3800円

上記金額は、相続税法21条の15第1項の規定により相続税の課税価格に加算される金額であり、原告乙が本件相続に係る各申告書に記載した金額と同額である。

（3）控除すべき債務等の金額（別表2-1順号13の「原告乙」欄の金額）

6062万9023円

上記金額は、別表2-3順号6「原告乙」欄記載のとおりである。

4 原告丙に係る相続税の課税価格（別表2-1順号16の「原告丙」欄の金額）

2億0275万7000円

上記金額は、次の（1）の金額から（2）の金額を控除した金額に（3）の金額を加算した金額（ただし、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た後の金額）である。

（1）相続により取得した財産の価額（別表2-1順号9の「原告丙」欄の金額）

2億6138万2568円

上記金額は、原告丙が本件相続により取得した財産の価額であり、その内訳は別表2-2「原告丙」欄記載のとおりである。

（2）控除すべき債務等の金額（別表2-1順号13の「原告丙」欄の金額）

5912万4026円

上記金額は、別表2-3順号6の「原告丙」欄のとおりである。

（3）純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額（別表2-1順号15の「原告丙」欄の金額）

49万8583円

上記金額は、相続税法19条1項の規定により相続税の課税価格に加算される金額であり、原告丙が本件相続に係る相続税の各申告書に記載した金額と同額である。

5 原告らが納付すべき相続税額（別表2-1順号26の各相続人欄の金額）

原告甲について1437万6800円、原告乙について219万6500円、原告丙について3148万1300円である。

上記金額は、次のとおり算出したもの（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

（1）相続税の課税価格（別表2-1順号16の「合計」欄の金額） 3億1091万6000円

上記金額の内訳は、前記1のとおりである。

（2）遺産に係る基礎控除額（別表2-1順号17の「合計」欄の金額） 8000万円

上記金額は、相続税法15条の規定により、相続税の課税価格（前記（1）の金額）から控除すべき遺産に係る基礎控除額である。

- (3) 課税遺産総額（課税される遺産の総額）（別表2-1順号18の「合計」欄の金額）

2億3091万6000円

上記金額は、前記（1）の金額から前記（2）の金額を控除した後の金額である。

- (4) 法定相続分に応ずる取得金額（別表2-1順号20の各相続人欄の金額）

原告甲 7697万2000円

原告乙 7697万2000円

原告丙 7697万2000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、原告らが課税遺産総額（前記（3）の金額）を民法900条及び同法901条の規定による相続分（各人とも3分の1）に応じて取得したものとした場合の各取得金額であり、前記（3）の金額に法定相続分の割合（別表2-1順号19の各相続人欄の割合）をそれぞれ乗じて算出した金額（ただし、国税庁長官が発出した昭和34年1月28日付け直資10（例規）「相続税法基本通達」（平成25年1月31日付け徴管6-14による改正前のもの。乙4）16-3の定めにより、原告らごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

- (5) 相続税の総額（別表2-1順号22の「合計」欄の金額）4827万4800円

上記金額は、前記（4）の原告らの各取得金額（それぞれ7697万2000円）に、相続税法16条に規定する税率を乗じて算出した金額（別表2-1順号21の各相続人欄の金額）の合計額である。

計算式 1000万円×10%=100万円

2000万円×15%=300万円

2000万円×20%=400万円

2697万2000円×30%=809万1600円

合計 1609万1600円

1609万1600円×相続人3名=4827万4800円

- (6) 原告甲が納付すべき相続税額（別表2-1順号26の「原告甲」欄の金額）

1437万6800円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記（5）の金額に原告甲の相続税の課税価格が原告らの課税価格の合計額のうち占める割合（前記2の金額を前記1の金額で除したもの。別表2-1順号23の「原告甲」欄の割合）を乗じて算出した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

計算式 4827万4800円×0.2978135574=1437万6889円

- (7) 原告乙が納付すべき相続税額（別表2-1順号26の「原告乙」欄の金額）

219万6500円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記（5）の金額に原告乙の相続税の課税価格が当該課税価格の合計額のうち占める割合（前記3の金額を前記1の金額で除したもの。別表2-1順号23の「原告乙」欄の割合）を乗じて算出した金額から、同法21条の15第3項の規定により、相続時精算課税分の贈与税額22万円を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額）であ

る。

(8) 原告丙が納付すべき相続税額 (別表 2-1 順号 26 の「原告丙」欄の金額)

3148万1300円

上記金額は、相続税法 17 条の規定により、前記 (5) の金額に原告丙の相続税の課税価格が当該課税価格の合計額のうちを占める割合 (前記 4 の金額を前記 1 の金額で除したもの。別表 2-1 順号 23 の「原告丙」欄の割合) を乗じて算出した金額 (ただし、通則法 119 条 1 項の規定により 100 円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

6 本件各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告らの納付すべき相続税額は、原告甲について前記 5 (6)、原告乙について前記 5 (7)、原告丙について前記 5 (8) 記載のとおりであり、この金額は、本件各更正処分における原告らの各納付すべき税額 (別表 1-1 順号 8、17 及び別表 1-2 順号 8 の各「異議決定」欄の金額) と同額であるから、本件各更正処分は適法である。

第 2 本件各賦課決定処分の根拠

前記第 1 の 6 のとおり、本件各更正処分は適法であるところ、原告らは本件相続に係る相続税の納付すべき税額を過少に申告していたことについて、通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件各更正処分に伴って原告らに課されるべき過少申告加算税の額は、次のとおりである。

1 原告甲に係る過少申告加算税の額 (別表 2-1 順号 29 の「原告甲」欄の金額)

58万3000円

上記金額は、通則法 65 条 1 項の規定に基づき、原告甲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 583 万円 (ただし、通則法 118 条 3 項の規定により 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表 2-1 順号 27 の「原告甲」欄の金額) を基礎として、100 分の 10 の割合を乗じた金額である。

2 原告乙に係る過少申告加算税の額 (別表 2-1 順号 29 の「原告乙」欄の金額)

4万5000円

上記金額は、通則法 65 条 1 項の規定に基づき、原告乙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 45 万円 (ただし、通則法 118 条 3 項の規定により 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表 2-1 順号 27 の「原告乙」欄の金額) を基礎として、100 分の 10 の割合を乗じた金額である。

3 原告丙に係る過少申告加算税の額 (別表 2-1 順号 29 の「原告丙」欄の金額)

84万1000円

上記金額は、通則法 65 条 1 項の規定に基づき、原告丙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 841 万円 (ただし、通則法 118 条 3 項の規定により 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表 2-1 順号 27 の「原告丙」欄の金額) を基礎として、100 分の 10 の割合を乗じた金額である。

4 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する本件各更正処分に伴って原告らに課されるべき過少申告加算税の額は、原告甲について前記 1、原告乙について前記 2、原告丙について前記 3 のとおりであって、この金額は本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額 (別表 1-1 順号 9、18

及び別表 1 - 2 順号 9 の各「異議決定」欄) と同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。

以上

第1 本件各F鑑定について

1 原告らの主張

- (1) 本件各F鑑定は、本件各不動産について、本件相続開始日を基準日として、原価法を適用して鑑定評価額を決定したものである。原価法の適用に当たっては、土地については、取引事例比較法による価格（比準価格）、公示価格等を規準とした価格（規準価格）及び収益還元法による価格（収益価格）を検討し、前記各不動産の存する近隣地域の標準的使用に基づく価格（標準価格）を判定し、当該標準価格に当該不動産の有する個別的要因に基づく格差修正率及び建付地であることによる建付減価をそれぞれ乗じて、土地価格を求めている。また、建物については、実際の建築工事費、最近の建築事例及び建築費の動向等を考慮して査定した再調達原価に、減価修正の方法に基づいて査定した価格時点における当該建物の現価率を乗じて、建物価格を求めている。そして、土地価格に建物価格を加算して土地及び建物一体の試算価格である積算価格を求めて、試算価格の調整を行い、本件F鑑定1については当該積算価格に市場性修正としての減価を行って、本件F鑑定2及び本件F鑑定3については当該積算価格を鑑定評価額として、それぞれ鑑定評価額を決定している。

以上のとおり、本件各F鑑定は、不動産鑑定評価基準に則って本件各不動産の価額を鑑定評価したものであって、その鑑定結果には合理性があるというべきである。

- (2) これに対し、被告は、本件各土地の格差修正率の査定について、いずれもその根拠に疑義があると主張するが、以下のとおり理由がない。

ア 本件A土地の格差修正率について

本件F鑑定1は、本件A土地の価格を求めるに際し、不整形を理由とする－25%の修正を行っているところ、本件A土地の地積が近隣地域の標準的画地の地積と比較して過大であることは明らかであり、不整形を理由とする減額を行うことは合理的である。また、その修正率も、平成22年から平成28年までの札幌市内における規模大の土地の取引事例との比較等によって算定したものであり、合理的なものである。

被告は、道路等の潰地を生じることなく土地の区画分けをすることが可能であるから、規模大を理由とする減額を行う必要はないと主張するが、地積過大地は、潰地を生じることがなくとも、標準画地に比較して市場性が劣るために減価要因となり得るのであるから、本件A土地について潰地を生じさせることなく区画分けをすることができるからといって、規模大を理由とした減額を行うことが不相当であるとはいえない。

イ 本件B土地の格差修正率について

本件F鑑定2は、本件B土地の価格を求めるに際し、規模大を理由とする－25%の修正を行っているところ、本件B土地の地積が近隣地域の標準的画地の地積と比較して過大なものであることは明らかであり、その減価率も上記主張のとおり合理的な範囲内である。

被告は、規模大を理由とする修正のほか、単価と総額（地積が大きいこと、単価と比較して総額が大きくなることを理由とした修正を指す。）を理由とする－15%の修正を行っていることが、地積が過大であることの二重評価であると主張する。しかし、規模大を理由とする修正は地積の分割に費用を要することを理由とするものであり、単価と

総額を理由とする減価は単価と比較して総額がかさむことを理由とした減価であって、それぞれ減価の理由は異なるから、これらの減価を併用して行うことが明らかに不合理であるとまではいえない。

ウ 本件C土地の格差修正率について

本件F鑑定3は、本件C土地の価格を求めるに際し、規模大を理由とする－25%、形状を理由とする－5%の各修正を行っているところ、本件C土地の地積が近隣地域の標準的画地の地積と比較して過大なものであることは明らかであり、その減価率も上記主張のとおり合理的な範囲内である。また、形状を理由とした修正も、本件C土地が若干不整形であること、不整形地については、整形地と比較して余分の制約を受け、また画地の全部が住宅地としての効用を十分発揮することができず、取引価格が低位となることを理由としたものであり、合理的である。

- (3) 被告は、本件各土地について、いずれも－10%の建付減価を行うことが不相当であると主張する。しかし、本件各F鑑定は、本件各土地の上にそれぞれ本件各建物やその附属建物が存在すること、本件各土地の最有効使用は現況どおりであるが、本件A土地については敷地規模と比較して建物規模が小さく有効利用度が劣ること（本件F鑑定1）、本件各建物の老朽化が進んでおり、特に本件C建物は設備の更新が必要であると考えられる（本件F鑑定2）ほか、本件D建物については結露や漏水が発生している（本件F鑑定3）などの事情を踏まえて、建付減価を行うものとしたものであり、上記判断は合理性のあるものである。また、建付減価率を－10%と査定したことは、競売不動産の評価においても通常用いられる減価率の範囲内にとどまるものであって、相当である。

被告は、本件F鑑定1、本件F鑑定2及び本件F鑑定3について、建物と敷地の適応関係や最有効使用の状況について異なる判断をしているにもかかわらず、建付減価をいずれも－10%と査定していることが不相当であるとも主張するが、建物と敷地の適応関係や最有効使用の状況についての判断が異なれば常に建付減価率が異なるとはいえないから、上記主張は前提を欠くものというべきである。

- (4) 被告は、本件各建物の査定に関し、①再調達原価の査定の根拠、②減価修正における観察減価割合の査定の根拠がいずれも明らかではないと主張する。

しかし、本件各F鑑定が、最近の建築事例及び建築費の動向等を考慮して、建築工事費の算定の内訳として各工事別の単価に建物面積を乗じたものを合計して建築工事費を算定し、これに設計監理費を加算して再調達原価を査定したことは上記のとおりであり、各鑑定評価書の記載からも明らかである。

また、観察減価法とは、対象となる不動産の実態を調査することで減価の範囲を直接求める方法であるところ、本件各F鑑定は、いずれも本件各建物の老朽化の状況やそれに伴い想定される市場性の減退等を踏まえて観察減価割合を査定したものであり、具体的な根拠がないとはいえない。また、新築後10年超の建物における観察減価割合の目安は、検査済証がある場合で5%から30%程度、検査済証がない場合には20%から40%程度とされており、本件各建物について採用された観察減価率は、いずれも上記の目安の範囲内であるから、合理性がある。さらに、減価修正は、耐用年数に基づく方法と観察減価法の二つの方法があり、原則としてこれらを併用して判断すべきものであるところ、本件各建物について耐用年数に基づく方法により算出した修正減価の割合が20%を下回るもの

であることからしても、観察減価割合を20%として減価修正を行ったことが不相当であるとはいえない。

- (5) 被告は、本件F鑑定1が市場性修正として10%の減価を行ったことについて、具体的根拠が明らかではないと主張する。しかし、本件F鑑定1は、本件A土地について、分割して戸建住宅用地とすることが想定されるところ、そのような場合には市場参加者が限定的となることが考えられるとして10%の減価を行ったものであって、かかる判断が明らかに不合理ないし不相当であるとはいえない。

被告は、上記の事情は規模大による減価によって評価されているとも主張するが、規模大を理由とする減額は地積の分割等に費用を要することなどを理由としたものであるのに対し、市場性修正は市場参加者が限定的となることを理由とするものであり、それぞれ異なる観点から行われるものであるから、上記の事情が規模大による減額によって評価され尽くしているともいえない。

2 被告の主張

(1) 本件各土地の格差修正率について

ア 本件A土地の格差修正率について

本件F鑑定1は、本件A土地について、不整形（規模大の趣旨であると解される。）を理由として-25%の修正を行っている。しかし、本件A土地は、近隣地域の標準的画地と比較するとその規模は大きいものの、道路等の潰地を生ずることなく、標準的な地積の長方形の地形の土地に区分けすることが可能な形状であるから、減価要因に乏しく、25%の減価には疑義がある。

イ 本件B土地の格差修正率について

本件F鑑定2は、本件B土地について、規模大を理由として-10%、単価と総額を理由として-15%の各修正を行っている。しかし、規模大を理由とする修正と単価と総額を理由とする修正は、いずれも地積が大きく総額がかさむことにより市場性が減退するという事情を考慮して行うものであるところ、同一の事情を二重に評価して修正を行うことに合理的な理由はない。また、本件B土地は、その立地及び形状に照らして多様な利用形態が考えられ、地積が過大であるとしても大きな減価要因とはなり得ないから、地積が過大であることのみを理由として合計-25%の修正を行うことには合理性がない。

ウ 本件C土地の格差修正率について

本件F鑑定3は、本件C土地の存する近隣地域の標準的使用に基づく価格（標準価格）を算出し、同標準価格に、規模大を理由として-25%、形状を理由として-5%をそれぞれ乗じて修正を行っている。

しかし、本件F鑑定3においては、標準価格を算定する近隣地域の範囲の設定や標準的使用の判定が適切であるか疑義があり、格差修正率の合理性を論ずるまでもなく、その合理性は否定されるべきである。これを措くとしても、同鑑定においては、地積が大きいことや不整形であることがその不動産の存する地域の状況やその時点における経済環境等に照らしていかなる理由で減価要因となるのかについての具体的な判断が明らかにされていないから、上記各修正については合理性がないというべきである。

(2) 本件各土地に対する建付減価について

本件各F鑑定は、本件各土地について、それぞれ10%の建付減価を行っている。しかし、その具体的な根拠が明らかではなく、特に、本件B土地及び本件C土地については現況の利用が最有効使用であるとされているにもかかわらず建付減価が行われており、合理性がない。また、本件各F鑑定においては、建物とその敷地の関係について本件各不動産ごとに異なる判断がされているにもかかわらず、いずれも建付減価率が10%と査定されており、合理性がないというほかない。

(3) 本件各建物の査定について

ア 再調達原価の査定について

本件各F鑑定は、本件各建物の再調達原価の査定に当たり、各工事別の単価に建物面積を乗じ、これに設計監理費を加算する方法により算出しているところ、各工事別の単価の具体的な算定根拠は明らかにはされておらず、その査定には合理性がない。

イ 修正減価の査定について

本件各F鑑定においては、本件各建物の減価修正にあたり、観察減価割合を、本件B建物については20%、本件C建物については15%、本件D建物については30%とそれぞれ査定しているところ、いずれもその具体的な根拠が明らかではなく、かかる査定には合理性がない。

また、本件F鑑定1は、本件B建物について、平成6年に行われた増築及び改築工事等並びに平成11年に行われたリフォーム改修工事等を修正減価の査定において考慮しておらず、本件F鑑定2は、本件C建物について経年相当の老朽化に対する保守管理や修繕が必要に応じて行われているにもかかわらず、経年相当の老朽化が生じていることを理由として減価割合を定めるなど、本件各F鑑定は、修正減価を適切に査定したものとはいえない。

(4) 本件A土地の市場性修正について

本件F鑑定1は、試算価格の調整において、本件A土地の地積が大きく、分割を行うことを想定すると市場参加者が限定的となることを理由に、市場性修正として10%の減価を行っている。しかし、土地の取引価格は最終的には取引当事者の合意によって定まるものであるから、想定し得る購入者が限定的になるからといって、当然に当該土地の取引価額が減少することにはならない。また、本件A土地については、既に規模大を理由とした25%の格差修正が行われているのであって、これに加えて地積が大きいことを理由とする市場性修正を行うことに合理的な理由はない。

第2 本件各H鑑定について

1 原告らの主張

(1) 本件各H鑑定は、本件各不動産について、本件相続開始日を基準日として、原価法を適用して鑑定評価額を決定したものである。原価法の適用に当たっては、土地について、本件各F鑑定と同様に、比準価格、規準価格及び収益価格を検討した上で標準価格を判定し、当該標準価格に当該不動産の有する個別的要因に基づく格差修正率をそれぞれ乗じ、本件A土地については建付地であることによる建付減価を乗じて土地価格を求めている。また、建物についても、本件各F鑑定と同様の方法で再調達原価を査定し、これに減価修正を行って建物価格を求めている。そして、土地価格に建物価格を加算した積算価格を求め、試算価格の調整を行い、当該積算価格に市場性修正としての減価を行って、鑑定評価額を決定している。

以上のとおり、本件各H鑑定は、不動産鑑定評価基準に則って本件各不動産の価額を鑑定評価した合理的なものである。

- (2) これに対し、被告は、本件各H鑑定が約6年前を価格時点とする鑑定評価であり、過去時点の鑑定評価に必要な資料の収集及び分析が十分に行われていないから、その鑑定評価に合理性はないと主張する。

しかし、本件各H鑑定においては、本件各建物の新築及び増改築に係る各契約書及び見積書において費用の明細が明らかにされていることから、これらの契約書等に記載された金額を取得原価として採用したのであって、工事費用やその明細の分析が十分にされていないとの批判は当たらない。また、本件各H鑑定は、本件各建物の再調達原価を算定するに当たり、新築時及び増改築時の取得原価について、国土交通省の定める建設工事費デフレーターの指数を用いて時点修正を行い、本件相続時点での取得原価を求めているが、このような手法は、鑑定実務上も妥当なものとして認められており、過去時点における鑑定評価として合理性を欠く点はない。

- (3) 被告は、本件各H鑑定の減価修正について、①耐用年数に基づく減価修正の査定方法が不動産鑑定評価基準に反するほか、②既存部分と増改築部分を区分した判定が行われておらず、③観察減価法による減価修正における観察減価割合の査定の根拠が明らかではないから、本件各H鑑定には合理性がない旨主張する。

しかし、①について、不動産鑑定評価基準は、耐用年数を判断するに際し常に経済的残存耐用年数を先に求めなければならないと定めているものではなく、耐用年数を求めた上で、そこから経過年数を控除して経済的残存耐用年数を導き出す本件各H鑑定の方法が否定されるものではない。そして、本件各H鑑定は、税法上の減価償却資産の耐用年数及び一般社団法人Iによる調査結果等を総合的に勘案して耐用年数を判定したものであって、かかる判定方法が不合理であるとはいえない。

また、②について、本件H鑑定1は、平成6年の増改築及び修繕等に関しては、増改築等部分も主たる部分の価値に包含されるものであるとして耐用年数の査定に当たっては両者を区分せずに査定したものであり、平成11年の改修工事に関しては、工事等の状況が明らかではなくこれを推定するしかないことや、全体的に見れば本件B建物の修正減価に大きな影響を与えるものではないと判断し、両者を区分せずに判定したものであり、かかる判断が不合理であるとはいえない。

さらに、③については、不動産鑑定評価基準においても、観察減価割合の具体的な算定根拠が定められているものではなく、観察減価割合の具体的な算定根拠が示されていないことのみをもって、本件各H鑑定の合理性が否定されるものではない。

したがって、被告の主張はいずれも理由がない。

2 被告の主張

本件各H鑑定のうち、本件各建物の鑑定評価に関する部分については、以下のとおりその合理性を認めることはできないというべきである。

- (1) 再調達原価の査定について

平成26年5月1日付で一部改正された「不動産鑑定評価基準運用上の留意事項」においては、過去時点における鑑定評価について、鑑定評価に必要な要因資料及び事例資料の収集が可能な限り行うことができるとされているが、本件各H鑑定は、本件相続から約

6年経過後に行われたものであり、必要な資料の収集や価格形成の要因の分析が的確に行われたものとはいえない。例えば、本件H鑑定1は、直接法を採用して本件B建物の再調達原価を査定しているところ、不動産鑑定評価基準においては、直接法を適用するに当たり、対象不動産の建設に要する直接工事費、間接工事費、一般管理費等及び発注者が直接負担した付帯費用の額並びにこれらの明細（種別、品等、数量、時間、単価等）が判明している場合には、これらの明細を分析して適切に補正することが必要であるとしている。しかし、本件H鑑定1は、本件B建物の再調達原価の査定において、これらの工事費用、一般管理費等及び付帯費用並びにこれらの明細についてどのような分析が行われたものか明らかではなく、適切な分析が行われているものとはいえず、前記留意事項に反している。

なお、原告らは、本件各H鑑定が再調達原価を査定するに際し、建設工事費デフレーター指数を用いて取得原価を時点修正していることをもって、過去時点の鑑定評価として精度が高い旨主張する。しかし、同指数を用いた時点修正は、築年数が20年以上を経過した建物に関しては参考程度にしかならず、かかる修正を行っているからといって本件各H鑑定が過去時点の鑑定評価に求められる十分な分析を行ったものとはいえない。

(2) 減価修正について

ア 耐用年数に基づく方法について

平成26年5月1日付けで改正された不動産鑑定評価基準によると、耐用年数に基づく減価修正は、対象不動産の価格時点における経過年数及び経済的残存耐用年数の和として把握される耐用年数を基礎として減価額を把握するものとされている。すなわち、耐用年数は、経過年数と経済的残存耐用年数を判断した後に初めて求められるものであり、安易かつ機械的に設定されるものではない。しかし、本件各H鑑定は、本件B建物、本件C建物及び本件D建物について、経済的残存耐用年数を求めた上で耐用年数を求めるという上記方法によらずに耐用年数を算出しており、不動産鑑定評価基準に反するものであって、その鑑定評価には合理性がない。

また、前記不動産鑑定評価基準によれば、耐用年数を判定するに際しては、対象不動産が二以上の分別可能な組成部分により構成されていて、それぞれの経過年数又は経済的残存耐用年数が異なる場合には、これらの点に留意して判定すべきとされているところ、本件H鑑定1においては、本件B建物について増改築工事が行われたことを踏まえ、同建物を既存部分と増改築部分に分けて耐用年数を判断する等の留意が行われておらず、不動産鑑定評価基準に反するものであって、その鑑定評価に合理性はない。

イ 観察減価法について

本件各H鑑定は、本件B建物の観察減価割合を20%、本件C建物の観察減価割合を10%、本件D建物の観察減価割合を20%とそれぞれ算定しているところ、その具体的根拠は明らかではないばかりか、本件B建物及び本件C建物の観察減価は、前記各建物の実態を踏まえることなく、観察減価適用前の定率法による修正減価率と、観察減価適用後の定額法による修正減価率がほぼ一致するよう恣意的に定められたものであるとの疑義があるといわざるを得ないから、その鑑定結果には合理性はない。

以上

別表 1 - 1 本件通知処分及び本件各更正処分等の経緯

(単位：円)

項目	区分 順号	当初申告	修正申告	更正の請求	賦課決定処分	通知処分	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		年月日 平成25年3月14日	平成26年7月23日	平成26年7月28日	平成26年10月21日	平成26年10月21日	平成26年10月21日	平成26年12月18日	平成27年3月3日	平成27年4月8日	平成28年3月15日
原告甲	取得財産の価額	1	332,378,494		325,255,538	更正をすべき理由がない旨の通知	357,246,087	325,255,538	357,246,087	325,255,538	棄却
	相続時精算課税 適用財産の価額	2	0		0		0	0	0	0	
	債務及び葬式 費用の金額	3	264,650,158		264,650,158		264,650,158	264,650,158	264,650,158	264,650,158	
	暦年課税分の贈与 財産価額の加算	4	0		0		0	0	0	0	
	課税価格	5	67,728,000		60,605,000		92,595,000	60,605,000	92,595,000	60,605,000	
	相続税額	6	8,544,043		7,649,274		14,519,916	7,649,274	14,376,889	7,649,274	
	相続時精算課税分 の贈与税額控除額	7	0		0		0	0	0	0	
	納付すべき税額	8	8,544,000		7,649,200		14,519,900	7,649,200	14,376,800	7,649,200	
	過少申告加算税	9	-		-		597,000	0	583,000	0	
原告乙	取得財産の価額	10	61,880,033	64,079,140			64,079,409	64,079,140	64,079,409	64,079,140	棄却
	相続時精算課税 適用財産の価額	11	12,113,800	12,113,800			12,113,800	12,113,800	12,113,800	12,113,800	
	債務及び葬式 費用の金額	12	60,629,023	60,629,023			60,629,023	60,629,023	60,629,023	60,629,023	
	暦年課税分の贈与 財産価額の加算	13	0	0			0	0	0	0	
	課税価格	14	13,364,000	15,563,000			15,564,000	15,563,000	15,564,000	15,563,000	
	相続税額	15	1,685,899	1,964,287			2,440,606	1,964,287	2,416,565	1,964,287	
	相続時精算課税分 の贈与税額控除額	16	220,000	220,000			220,000	220,000	220,000	220,000	
	納付すべき税額	17	1,465,800	1,744,200			2,220,600	1,744,200	2,196,500	1,744,200	
	過少申告加算税	18	-	-		27,000	47,000	0	45,000	0	

別表 1 - 2 本件通知処分及び本件各更正処分等の経緯

(単位：円)

項目	区分 年月日	順序	当初申告	修正申告	更正の請求	賦課決定処分	通知処分	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
			平成25年3月14日	平成26年7月23日	平成26年7月28日	平成26年10月21日	平成26年10月21日	平成26年10月21日	平成26年12月18日	平成27年3月3日	平成27年4月8日	平成28年3月15日
原告丙	取得財産の価額	1	236,383,119	241,398,679	/	/	/	264,736,568	241,398,679	261,382,568	241,398,679	棄却
	相続時精算課税 適用財産の価額	2	0	0				0	0	0	0	
	債務及び葬式 費用の金額	3	59,124,026	59,124,026				59,124,026	59,124,026	59,124,026	59,124,026	
	暦年課税分の贈与 財産価額の加算	4	498,583	498,583				498,583	498,583	498,583	498,583	
	課税価格	5	177,757,000	182,773,000				206,111,000	182,773,000	202,757,000	182,773,000	
	相続税額	6	22,424,456	23,068,737				32,320,476	23,068,737	31,481,344	23,068,737	
	相続時精算課税分 の贈与税額控除額	7	0	0				0	0	0	0	
	納付すべき税額	8	22,424,400	23,068,700				32,320,400	23,068,700	31,481,300	23,068,700	
	過少申告加算税	9	-	-				64,000	925,000	0	841,000	
原告ら 各人の合計	取得財産の価額	10	630,641,646	630,733,357	630,733,357	/	/	686,062,064	630,733,357	682,708,064	630,733,357	/
	相続時精算課税 適用財産の価額	11	12,113,800	12,113,800	12,113,800			12,113,800	12,113,800	12,113,800		
	債務及び葬式 費用の金額	12	384,403,207	384,403,207	384,403,207			384,403,207	384,403,207	384,403,207		
	暦年課税分の贈与 財産価額の加算	13	498,583	498,583	498,583			498,583	498,583	498,583		
	課税価格	14	258,849,000	258,941,000	258,941,000			314,270,000	258,941,000	310,916,000	258,941,000	
	相続税額	15	32,654,398	32,682,298	32,682,298			49,280,998	32,682,298	48,274,798	32,682,298	
	相続時精算課税分 の贈与税額控除額	16	220,000	220,000	220,000			220,000	220,000	220,000	220,000	
	納付すべき税額	17	32,434,200	32,462,100	32,462,100			49,060,900	32,482,100	48,054,600	32,462,100	
	過少申告加算税	18	-	-	-			91,000	1,569,000	0	1,469,000	

別表 2 - 1 相続税の課税価格計算明細表 (被告主張額)

(単位:円)

順号	区分	合計	原告甲	原告乙	原告丙	
1	取得した財産の価額	土地	480,337,257	249,040,325	41,485,593	189,811,339
2		家屋	104,270,482	73,732,212	18,554,340	11,983,930
3		構築物	6,508,663	4,826,434	605,528	1,076,701
4		事業用財産	6,320,057	3,547,640	2,153,717	618,700
5		有価証券	15,066,846	6,425,926	0	8,640,920
6		現金・預貯金等	23,022,758	18,011,676	1,280,231	3,730,851
7		家庭用財産	101,500	101,500	0	0
8		その他の財産	47,080,501	1,560,374	0	45,520,127
9		合計 (1~8)	682,708,064	357,264,087	64,079,409	261,382,568
10	相続時精算課税適用財産の価額		12,113,800	0	12,113,800	0
11	債務等の金額	債務	375,383,215	255,630,166	60,629,023	59,124,026
12		葬式費用	9,019,992	9,019,992	0	0
13		合計 (11+12)	384,403,207	264,650,158	60,629,023	59,124,026
14	純資産価額 (9+10-13)		310,418,657	92,595,929	15,564,186	202,258,542
15	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		498,583	0	0	498,583
16	相続税の課税価格 (14+15) 注1		㊦310,916,000	92,595,000	15,564,000	202,757,000
17	遺産に係る基礎控除額		80,000,000	5000万円+(1000万円×3人)		
18	課税遺産総額 (16-17)		230,916,000			
19	法定相続分		1	1/3	1/3	1/3
20	法定相続分に応ずる取得金額 (18×19) 注2			76,972,000	76,972,000	76,972,000
21	相続税の総額の基となる税額 注3			16,091,600	16,091,600	16,091,600
22	相続税の総額		48,274,800			
23	相続税の総額のおん分割合 注4		1	0.2978135574	0.0500585367	0.6521279059
24	各相続人の相続税額 (22×各人の23)		48,274,798	14,376,889	2,416,565	31,481,344
25	相続時精算課税分の贈与税額 控除額		220,000	0	220,000	0
26	納付すべき相続税額 注5		48,054,600	14,376,800	2,196,500	31,481,300
27	加算税の基礎となる税額 注6			5,830,000	450,000	8,410,000
28	加算税の割合			10%	10%	10%
29	過少申告加算税 (27×各人の28)		1,469,000	583,000	45,000	841,000

注1 順号16欄は、通則法118条1項の規定により、相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

注2 順号20欄は、相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

注3 順号21欄は、順号20欄の金額に相続税法16条に規定する税率を適用して算出した金額である。

注4 順号23欄は、順号16の各相続人の相続税の課税価格を同順号の合計(㊦の価格)で除した割合である。

注5 順号26欄は、通則法119条1項の規定により、相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

注6 順号27欄は、通則法118条3項の規定により、相続人ごとに1万円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 2-2 から別表 3 まで 省略