

札幌高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(札幌北税務署長)

令和2年12月11日棄却・確定

(第一審・札幌地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年3月8日判決、本資料269号-26・順号13249)

判 決

控訴人(原審原告)	甲
控訴人(原審原告)	乙
控訴人(原審原告)	丙
控訴人ら訴訟代理人弁護士	綱森 史泰
被控訴人(原審被告)	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	札幌北税務署長 吉田 浩
被控訴人指定代理人	中野 雅文
同	臼田 裕二
同	久恵 茂樹
同	大堀 修一
同	捧 浩之
同	傳法 章由

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 札幌北税務署長が控訴人甲に対して平成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控訴人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これに伴う過少申告加算税賦課決定処分(ただし、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。)を取り消す。
- 3 札幌北税務署長が控訴人乙に対して平成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控訴人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これに伴う過少申告加算税賦課決定処分(ただし、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。)を取り消す。

- 4 札幌北税務署長が控訴人丙に対して平成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控訴人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これに伴う過少申告加算税賦課決定処分(ただし、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。)を取り消す。
- 5 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、被相続人丁(以下「被相続人」という。)の相続人である控訴人らが、被相続人に係る相続により取得した原判決別紙1物件目録記載1から4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。)につき、被相続人所有不動産の課税価格を不動産鑑定士の鑑定評価に基づいて算定するとともに、Eの所有する同目録記載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に本件株式の課税価格を算定して相続税の申告を行い、その後、別の不動産鑑定士の鑑定評価に基づいて又はこれを前提とし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、控訴人甲(以下「控訴人甲」という。)は更正請求を、控訴人乙(以下「控訴人乙」という。)及び控訴人丙(以下「控訴人丙」という。)は修正申告をそれぞれ行ったのに対し、札幌北税務署長が、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、控訴人らに対し、平成26年10月21日付けでそれぞれ更正処分(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。)をしたことから、控訴人らが、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、本件各更正処分等は行政手続法の要請する理由の提示を欠き違法であると主張して、被控訴人に対し、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係る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求めた事案である。

原審が、本件各更正処分等は適法であるとして控訴人らの請求をいずれも棄却したため、控訴人らがこれを不服として控訴した。

- 2 関係法令等の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張等は、次のとおり補正するほか、原判決書「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載のとおりであるからこれを引用する。

(1) 原判決書6頁20行目冒頭から7頁8行目までを次のとおり改める。

「3 本件各更正処分等に係る課税価格等の算定根拠及び本件の争点

本件各更正処分等において、本件各不動産は、評価通達の定める評価方式に従って評価されており、これによって課税価格等を算定すると原判決別紙3(ただし、同別紙が引用する別表2—2(原判決書57頁)順号59の所在場所等欄の「J」を「E」と改

める。) のとおりとなること及び本件各更正処分等がこれを前提に課税価格等を算定していることについては当事者間に争いが無い(なお、控訴人らは、補正して引用した争点(1)に関する控訴人らの主張ウ(キ)のとおり主張するが、同主張が認められなかった場合、上記の点について争う趣旨ではないと解される。)。したがって、本件の争点は、①本件各更正処分等における本件各不動産の評価額が「時価」(相続税法22条)を上回るものか否か及び②本件各更正処分等は理由の提示を欠き違法であるか否かである。」

(2) 原判決書10頁25行目末尾に、改行の上、次のとおり加える。

「(ウ) 控訴人らは、本件C建物及び本件D建物について、「需給事情による減点補正」をすべきであるにもかかわらず、これがされていないことは、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ができない特別の事情の存在を基礎付ける事情に当たると主張する。

しかし、控訴人らが本件C建物及び本件D建物について主張する事情は、いずれも需給事情による減点補正率を適用すべき事情に当たらず、本件C建物や本件D建物は、「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」や「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等」に当たるということもできない。したがって、控訴人らの主張はその前提を欠いている。

(エ) 控訴人らは、本件C建物及び本件D建物について、需給事情による減点補正がされていないことが特別の事情に当たらず、評価通達の定める評価方式によって時価を算定する場合であっても、需給事情による減点補正率を適用すべき事情に着目して減価がなされるべきであると主張する。

しかし、控訴人らが主張する事情は、需給事情による減点補正率を適用すべき事情には当たらず、控訴人らの主張はその前提を欠くものである上、評価通達89は、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る評価方式を定めている。したがって、本件H鑑定2及び本件H鑑定3で市場性修正率を査定するに当たって考慮された減価額を、本件C建物及び本件D建物の固定資産税評価額から控除して各建物の評価額を求めることはできない。」

(3) 原判決書12頁10行目の「本件各土地について」から12行目の「算出した」までを「なお、仮に、本件各不動産のうち、本件各建物については本件各H鑑定の評価額が、本件各土地については評価通達の定める評価方式による評価額がそれらの時価であるとした場合の」と改める。

(4) 原判決書13頁8行目冒頭から14頁14行目末尾までを次のとおり改める。

「(ア) 本件A土地には、その価額に影響を与える事情として、①地積2312.77㎡であり、標準的画地の地積(本件F鑑定1では250ないし300㎡程度(甲9〔12〕)、本件H鑑定1〔22〕では概ね200㎡程度)と比較して著しく過大であること、②老朽化した建物である本件A建物及び本件B建物等の敷地として利用されている建付地であること、③これらのような事情から、本件A建物及び本件B建物等と一体となった複合不動産として市場性に劣ると判断されることなどの事情が存するところ、評価通達の定める評価方式では、これらの事情を適切に反映できないから、上記特別の事情が認められる。

(イ) 本件B建物には、不動産鑑定評価額と評価通達の定める評価方式に基づく評価額との間に、不動産鑑定士の裁量に起因する「一定程度の幅」の範囲内のものとは評価し得ない著しい乖離があることに加えて、その価格形成に影響を及ぼす具体的な事情として、①市場建築費が低い水準であった昭和51年に新築された建物であり、価格時点において築後36年が経過していること、②建物規模に比較して過大な敷地に建築されており、建物規模自体も標準的な一般住宅規模の2倍を超えること、③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、建物の老朽化が評価額に適切に反映されないことといった事情が存するところ、評価通達の定める評価方式では、これらの事情を適切に反映できないから、上記特別の事情が認められる。

(ウ) 本件B土地には、その価額に影響を与える事情として、①地積2692.66㎡であり、標準的画地の地積(本件F鑑定2(甲10〔11]))及び本件H鑑定2〔22〕では概ね1000㎡程度)と比較してやや過大であること、②室内水泳場である本件C建物の敷地として利用されている建付地であること、③これらのような事情から、本件C建物と一体となった複合不動産として市場性に劣ると判断されることという事情が存するところ、評価通達の定める評価方式では、これらの事情を適切に反映できないから、上記特別の事情が認められる。

(エ) 本件C土地には、その価額に影響を与える事情として、①地積2058.98㎡であり、標準的画地の地積(本件F鑑定3(甲11〔11]))及び本件H鑑定3〔24〕では概ね300㎡程度)と比較して過大であること、②室内水泳場である本件D建物の敷地として利用されている建付地であること、③これらのような事情から、本件D建物と一体となった複合不動産として市場性に劣ると判断されることという事情が存するところ、評価通達の定める評価方式では、これらの事情を適切に反映できないから、上記特別の事情が認められる。

(オ) 本件C建物及び本件D建物については、不動産鑑定評価と評価通達の定める評価方式に基づく評価額との間に、不動産鑑定士の裁量に起因する「一定程度の幅」の範囲内のものとは評価し得ない著しい乖離があることに加え、①評価通達の定める評価方式(固定資産評価基準)によって適用される経年減点補正率が高過ぎること、②以下のとおり「需給事情による減点補正」をすべきであるにもかかわらずこれがされていないか、「需給事情による減点補正」によっては補正されない重大な減価要因があるのであって、これは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ができない特別の事情に当たる。

a 本件C建物について

(a) 本件C建物は、札幌市東区に所在する室内水泳場として利用されている家屋であるところ、屋内プール単体施設であるという構造及び用途の特殊性からすれば、既存のプール施設を活用したフィットネス併用型のスポーツ施設へのリニューアルが想定し得ることは別として、所在地域に存する他の一般的な商業施設や住宅への転用可能性は乏しく、当該家屋の特殊性から転用が困難な家屋に当たる。

(b) 上記(a)からすれば、その需要者(市場参加者)は、既存のプール施設を活用することのできるスポーツ施設の運営者が中心となるものと考えられ、その需要は、本件C建物で行われている事業及びこれと同種の事業全体の需要の影響を

- 受けることになる。そして、水泳プールの施設数が減少傾向にあること、スイミングスクールの市場規模が減少していることなどのデータによれば、本件C建物で行われている事業及びこれと同種の事業全体の需要が減退傾向にあるといえる。
- (c) 以上のとおり、本件C建物は、全国的に、かつその所在地域において需要減退傾向にある水泳場の事業以外への転用可能性の乏しい屋内プール単体施設として、「最近の建築様式又は生活様式に適応しない家屋」(昭和42年10月21日改正の固定資産評価基準の取扱いについての依命通達(昭和38年12月25日自治乙固発第30号各都道府県知事宛自治事務次官通達(平成12年1月18日廃止))参照)であり、「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」(固定資産評価基準第2章第3節六)に当たるもの、あるいは、特に北海道における水泳の行動者率の相対的な低さや札幌市東区の年少者人口の減少、地価の下落傾向なども考慮すると、「当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋」(上記通達参照)であり、「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等」(固定資産評価基準第2章第3節六)に当たるものとして、「需給事情による減点補正」をすべきである。
- (d) 具体的には、本件C建物の固定資産税評価額は5271万8200円であるから、適正な時価額は、本件C建物をフィットネス併用型のスポーツ施設にリニューアルすることを想定した場合の改修・改装費用額である2585万6000円(本件H鑑定2〔41〕)を控除した2686万2200円となり、需給事情による減点補正率は、約50.95%とすべきである。
- 〔計算式〕再建築費評点教108,922,000点×経年減点補正率0.4400×需給事情による減点補正率(X)×1点当たりの価格1.10円＝適正な時価額26,862,200円
- $X \approx 0.5095427298$
- b 本件D建物について
- (a) 本件D建物は、札幌市北区に所在する室内水泳場として利用されている家屋であるところ、屋内プール単体施設であるという構造及び用途の特殊性からすれば、所在地域に存する他の一般的な商業施設や住宅への転用可能性は乏しく、また、既存のプール施設を活用したフィットネス併用型のスポーツ施設へのリニューアルも現実的でないから、当該家屋の特殊性から転用が国難な家屋に当たる。
- (b) 上記(a)からすれば、その需要者(市場参加者)は、既存のプール施設を活用することのできるスポーツ施設の運営者が中心となるものと考えられ、その需要は、本件D建物で行われている事業及びこれと同種の事業全体の需要の影響を受けることになる。そして、水泳プールの施設数が減少側向にあること、スイミングスクールの市場規模が減少していることなどのデータによれば、本件D建物で行われている事業及びこれと同種の事業全体の需要は減退傾向にある。
- (c) 加えて、本件D建物には、プール部分に天井が張られておらず、断熱上の問題があるという個別事情があり、本件D建物が日本国内でも寒冷であり、暖房を必要とする日数が多く、その程度も大きい地域である札幌市内に所在していることと相まって、本件D建物の市場性の減退をもたらし、価額を減少させる事情とな

る。

(d) 以上のとおり、本件D建物は、全国的にも及びその所在地域においても需要減退傾向にあると認められる水泳場の事業以外への転用可能性の乏しい屋内プール単体施設であり、かつプール部分に天井が張られておらず、断熱上の問題があるものとして、「最近の建築様式又は生活様式に適応しない家屋」（前記 a（c）の通達参照）であり、「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」（固定資産評価基準第2章第3節六）に当たるもの、あるいは、特に北海道における水泳の行動者率の相対的な低さや札幌市北区の年少者人口の減少、地価の下落傾向、さらには札幌市の寒冷な気候なども考慮すると、「当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋（前記 a（c）の通達参照）であり、「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等」（固定資産評価基準第2章第3節六）に当たるものとして、「需給事情による減点補正」をすべきである。

(e) 具体的には、本件D建物の固定資産税評価額は5271万8200円であるから、適正な時価額は、本件D建物のプール部分に天井を設置することを想定した場合の改修費用額である1315万6000円（本件H鑑定3〔44〕）を控除した6738万4000円となり、需給事情による減点補正率は、約83.67%とすべきである。

〔計算式〕再建築費評点教129,429,500点×経年減点補正率0.5657×需給事情による減点補正率(X)×1点当たりの価格1.10円＝適正な時価額67,384,000円

$$X \approx 0.8366516084$$

c 家屋について、固定資産評価基準によれば、需給事情による減点を行う必要があると認められるにもかかわらず、需給事情による減点補正を行わずにその価額が計算されており、かつ、評価通達89により、そのような計算に基づき決定された固定資産税評価額がそのまま相続財産である当該家屋の「時価」額であるとされている場合には、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ができない特別の事情が存することになるというべきである。

以上から、本件C建物及び本件D建物について、固定資産評価基準によれば「需給事情による減点補正」をすべきであるにもかかわらず、それがされていないことは、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ができない特別の事情に当たる。

(カ) 上記(ア)ないし(オ)のとおり、本件各土地及び本件B建物ないし本件D建物について特別の事情が認められ、本件A建物も含めた本件各不動産について、評価通達の定める評価方式による評価額に代えて本件各F鑑定（本件各建物については選択的に本件H鑑定1（本件C建物及び本件D建物については、さらに選択的に前記(オ) a（d）ないし前記(オ) b（e））の評価額により評価されるべきである。そうすると、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」を上回ることとなる。

(キ) また、本件C建物及び本件D建物について、需給事情による減点補正がされてい

ないことが特別の事情に当たらず、評価通達の定める評価方式によって時価を算定する場合であっても、評価通達1(3)が「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する」ものと規定していることからすれば、固定資産税評価額の算定において「需給事情による減点補正」をすべきであることを基礎付ける事情である前記(オ) a、bの事情は、本件C建物及び本件D建物の評価に当たり価額に影響を及ぼすべき事情として当然に考慮されるべきであり、それらの事情に着目した減価がなされるべきである。」

(5) 原判決書14頁15行目の「本件各更正処分等」から16行目の「であるか」までを「本件各更正処分等は理由の提示を欠き違法であるか否か」と改める。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人らの請求をいずれも棄却するのが相当であると判断する。その理由は、次のとおり補正するほか、原判決書「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1及び2に記載のとおりであるからこれを引用する。

(1) 原判決書16頁5行目の「とされて」を「旨定めて」と改める。

(2) 原判決書17頁8行目末尾に「したがって、以下では、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否かについて検討し、これが肯定された場合、上記特別の事情が認められるか否かを検討することとする。なお、控訴人らは、納税者が不動産鑑定評価等に基づいて評価通達の定める評価方式に従って算定された評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旨主張するが、これのみで直ちに上記推認を覆すに至ったということとはできず、納税者において、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を主張立証する必要があるというべきである。」を加える。

(3) 原判決書17頁10行目末尾に「なお、その評価方式の詳細にわたる部分の一般的な合理性については、後記(3)においても補足的に説示する場合がある。」を加える。

(4) 原判決書20頁19行目の「前記(ア)のとおり」の前に「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いし、」を加える。

(5) 原判決書20頁23行目の「原告」を「控訴人ら」と改める。

(6) 原判決書20頁24行目末尾に、改行の上、次のとおり加える。

「ウ 以上のとおり、被控訴人が主張する本件の評価対象の本件各不動産に適用される評価通達の定める評価方式、すなわち評価通達の定める宅地ないし家屋の評価方式は、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であると認められる。そして、被控訴人の主張する本件各不動産の評価額は、評価通達の定める評価方式に従って算定されたものである。そうすると、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が存するか否かが問題となる。」

(7) 原判決書20頁25行目の「以下のとおり、」を削除する。

(8) 原判決書21頁1行目の「が、いずれも採用することができない」を「ので、以下、これについて検討する」と改める。

(9) 原判決書21頁2行目冒頭から3行目末尾までを「ア 本件各土地について」と改める。

(10) 原判決書21頁13行目の「されている」から16行目末尾までを「され、具体的には本件A土地について正面路線価の奥行価格補正率0.91、本件B土地について同0.86、本件C土地について同0.92がそれぞれ適用されている（甲1から3）。そして、本件各F鑑定では、本件各土地について、規模大を理由とする減価補正率25%が適用されているものの、本件各H鑑定では、本件A土地については10%、本件B土地及び本件C土地についてそれぞれ5%という、上記評価通達に基づく正面路線価の奥行価格補正率とほぼ同じかそれより低い規模大を理由とする減価補正率が適用されている（側方路線価についても、同様に奥行価格補正率の適用があるが、単価に与える影響が相対的に小さいため、詳細な説示は省略する。）。したがって、本件各土地について、評価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はいえない。」と改める。

(11) 原判決書21頁26行目から22頁1行目の「鑑定の結果」を「本件H鑑定1〔29、30〕、本件H鑑定2〔32〕、本件H鑑定3〔35〕」と改める。

(12) 原判決書22頁8行目冒頭から23頁14行目末尾までを次のとおり改める。

「(ウ) 控訴人は、本件各土地が、地上建物と一体となった複合不動産として市場性に劣る点について、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、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、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ず、これを広く認めることは税負担の実質的な公平等を阻害しかねない。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場合の定めが置かれている（固定資産評価基準第2章第3節六）。土地については、このような定めが置かれていないけれども、再建築価格を起点として算定される家屋とは異なり、土地自体の市場性は元の土地の評価に織り込まれているものといえるから、土地の評価について、需給事情による減点補正の定めが置かれていないことが不合理であるとはいえない。しかも、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、これらにより一定程度考慮されているということもできる（本件各H鑑定ないし本件各F鑑定による本件各土地の市場性修正による減価の割合は最大でも15%である。）。

そうすると、評価通達によってされた本件各土地の評価において、地上建物と一体となった複合不動産として市場性が劣ることによる減価が考慮されていないとしても、そのことから直ちに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) さらに、評価通達の定める評価方式による本件各土地の評価額は、本件A土地が1億0579万0725円、本件B土地が1億3672万7889円、本件C土地が5310万5212円であるところ、本件各F鑑定では、本件A土地が8728万円、本件B土地が1億2500万円、本件C土地が4260万円といずれも上記評価額を

下回っているのに対し、本件各H鑑定では、本件A土地が1億0769万円、本件B土地が1億4421万円、本件C土地が5905万2000円といずれも上記評価額を上回っており、この点からしても、控訴人らの主張する事情があるからといって、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というべきである。

イ 本件B建物について

(ア) 控訴人らは、本件B建物の価格形成に影響を及ぼす具体的な事情として、①本件B建物が、市場建築費が低い水準であった昭和51年に新築された建物であり、価格時点において築後36年が経過していることを主張している。

しかし、控訴人らの主張は、甲25などにおいて、家屋が建築された時の市場建築費が低い水準であった場合、その後の建築費の上昇により直近評価額がほとんど下がり、新築後年数が経過するに伴い、固定資産税評価額と時価とが大きく乖離していく傾向があると指摘されていることなどを根拠とするものであるが、ここでいわれている「時価」とは簿価を指すものと解され、このような指摘があるからといって、評価通達の定める評価方式では適正な時価を適切に算定できないとはいえず、評価時において家屋の新築に必要とされる建築費を基礎として当該家屋の価格（評価額）を求める固定資産評価基準は、当該財産の取得のときにおける時価（相続税法22条）の算定方法として合理性を有するものである。

ところで、本件B建物について、平成24年度の固定資産評価額は、再建築費評点数（5263万5000点）に経年減価補正率（0.4105）及び評点1点当たりの価格（1.1円）をそれぞれ乗じることにより2376万7300円と算定されている（乙34の1。なお、本件B建物の課税価格は、これに被相続人の持分割合を乗じた額となっている。）のに対し、本件H鑑定1における積算価格は再調達原価（7535万5000円）に現価率（13.8%）をそれぞれ乗じることにより1039万9000円と算定され、本件F鑑定1における積算価格は再調達原価（6050万円）に現価率（7.1%）をそれぞれ乗じることにより430万円と算定されている。そして、上記固定資産評価額の算定における再建築費評点数に評点1点当たりの価格を乗じた価格は約5790万円（ $\approx 5263万5000点 \times 1.1円$ ）であって、本件H鑑定1や本件F鑑定1における評価額の算定において前提とされた再調達原価を下回っているし、経年減価補正率については後記のとおりであるから、控訴人らの主張する事情によっても、前記特別の事情があるとは認められない。

(イ) また、控訴人らは、本件B建物の価格形成に影響を及ぼす具体的な事情として、②建物規模に比較して過大な敷地に建築されており、建物規模自体も標準的な一般住宅規模の2倍を超えることを指摘している。

この点について、本件H鑑定1〔38〕及び本件F鑑定1（甲9〔24〕）においては、市場性修正として10%の減価がされているのに対し、平成24年度の固定資産評価額の算定に当たり、需給事情による減点補正は行われていない。

固定資産評価基準は、需給事情による減点補正について、非木造家屋の区分において「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等について、その減少する価額の範囲において求

める」(固定資産評価基準第2章第3節六)と規定している。

そして、固定資産税評価額の算定に当たっても、できるだけ画一的な評価方法によって、当該財産の評価を行う必要があり、市場性の減退を理由とした減点補正を広く認めると判断者の判断や裁量にわたる部分が大きくなり、税負担の実質的な公平等を阻害しかねないことに鑑みると、固定資産評価基準の上記規定は、相続税の課税価格を算定する基準としても十分な合理性があるものといえる。

その上で、固定資産評価基準が、非木造家屋の評価について建物の再建築費を基礎とした評価方法を採用して各家屋の評価の均衡を図っていることに鑑みれば、需給事情による減点補正率は、再建築費基準法による非木造家屋の評価では各家屋の評価の均衡を図り得ない場合、すなわち、当該家屋の交換価値の減少が現在の経営事情や利用方法等に伴う主観的な事情によるものとどまらず、家屋の利用価値による価格変動要因や家屋の所在地域の状況による価格変動要因のため、再建築費評点数に損耗の状況による減点補正率を乗ずる補正を行ったのみでは当該家屋の客観的な交換価値を合理的に算定したと評価することができない場合に適用されるものと解するのが相当である。

そうすると、本件B建物について、「建築様式が著しく旧式に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等」に当たると認めることはできず、建物規模に比較して過大な敷地に建築されているなどの控訴人らの主張する事情が考慮された減価がされないからといって、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認めることはできない。

(ウ) 控訴人らは、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、建物の老朽化が評価額に適切に反映されないと主張する。

確かに、本件各建物の固定資産税評価額の算定に当たっては、同基準に従って経年減点補正が行われ、本件B建物については0.4105の経年減点補正率が適用されているところ、本件各F鑑定及び本件各H鑑定が採用する現価率との差が大きく、その結果、評価額にも差が生じている。

そこで、経年減点補正率ないし現価率についてさらに検討するに、本件F鑑定1〔34〕においては、新築工事時における工事内訳明細書に基づき、躯体(48%)、仕上(34%)及び設備(18%)の構成割合を定め、それぞれの経済的耐用年数を躯体45年、仕上30年、設備15年と判定した上、仕上及び設備については本件相続時に既に耐用年数に到達しているものとみて残価率(0.1)を適用し、躯体については36年経過による減価に加えて観察による減価(補正率0.8)も行って、現価率を $12.9\% (\equiv 0.48 \times (45 - 36) / 45 \times 0.8 + 0.34 \times 0.1 + 0.18 \times 0.1)$ と算定しており、本件F鑑定1(甲9〔21〕)においては、躯体(85%)及び設備(15%)の構成割合を定め、それぞれの経済的残存年数を躯体40年(残存年数4年)、設備37年(残存年数1年)と判定した上、現価率を $7.1\% (\equiv 85\% \times 4年 / 40年 + 15\% \times 1年 / 37年)$ と算定している。

これに対し、固定資産評価基準において、非木造家屋の経年減点補正率は、用途別区分及び構造別区分に従って設定されており、本件B建物については鉄筋コンクリー

ト造の住宅であり、経過年数60年以上で補正率0.2に達するまで経過年数が増えるに従って漸減する補正率（平成24年度の固定資産評価額の算定に当たっては経過年数36年に対応する補正率）が適用されている。そして、このような補正率の設定について一般的な合理性があることは否定し難いし、固定資産評価基準による評価額の算定に際して適用される補正率が本件H鑑定1や本件F鑑定1において算定された現価率より高いからといって、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認めることはできない。

ウ 本件C建物及び本件D建物について

(ア) 控訴人らは、本件C建物及び本件D建物について、評価通達の定める評価方式（固定資産評価基準）によって適用される経年減点補正率が高過ぎることをもって、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ができない特別の事情に当たると主張するので、それぞれの建物について以下検討する。

a 本件C建物について

本件C建物について、平成24年度の固定資産評価額は、再建築費評点数（1億0892万2000点）に経年減価補正率（0.44）及び評点1点当たりの価格（1.1円）をそれぞれ乗じることにより5271万8200円と算定されている（乙34の1）のに対し、本件H鑑定2における積算価格は、再調達原価（2億8246万7000円）に現価率（11.8%）をそれぞれ乗じることにより3333万1000円と算定され、本件F鑑定2における積算価格は、再調達原価（2億5020万円）に現価率（13.8%）をそれぞれ乗じることにより3450万円と算定されている。

そして、上記固定資産評価額の算定における再建築費評点数に評点1点当たりの価格を乗じた価格は、約1億1981万円（ $\approx 1億0892万2000点 \times 1.1円$ ）であって、本件H鑑定2や本件F鑑定2における評価額の算定において前提とされた再調達原価を大幅に下回っているが、上記固定資産評価額の算定における経年減価補正率は本件H鑑定2や本件F鑑定2における評価額の算定において前提とされた現価率を大幅に上回っている。

そこで、経年減価補正率ないし現価率についてさらに検討するに、本件H鑑定2〔34〕においては、新築工事時における工事内訳明細書に基づき、躯体（23%）、仕上（27%）及び設備（50%）の構成割合を定め、それぞれの経済的耐用年数を躯体35年、仕上25年、設備15年と判定した上、仕上及び設備については本件相続時に既に耐用年数に到達しているものとみて残価率（0.1）を適用し、躯体については28年経過による減価に加えて観察による減価（補正率0.9）も行って、現価率を $11.8\% (\approx 0.23 \times (38 - 28) / 35 \times 0.9 + 0.27 \times 0.1 + 0.5 \times 0.1)$ と算定しており、本件F鑑定2（甲10〔18〕）においては、躯体（63.8%）及び設備（36.2%）の構成割合を定め、それぞれの経済的残存年数を躯体35年（残存年数7年）、設備31年（残存年数3年）と判定した上、それぞれに観察による減価（補正率0.85）も行って、現価率を $13.8\% (\approx 63.8\% \times 7年 / 35年 \times 0.85 + 36.2\% \times 3年 / 31年 \times 0.85)$ と算定している。

これに対し、固定資産評価基準において、非木造家屋の経年減点補正率は、用途別区分及び構造別区分に従って設定されており、本件C建物については経過年数40年以上で補正率0.2に達するまで経過年数が増えるに従って漸減する補正率（平成24年度の固定資産評価額の算定に当たっては経過年数28年に対応する補正率）が適用されている。そして、このような補正率の設定について一般的な合理性があることは否定し難いし、固定資産評価基準による評価額の算定に際して適用される補正率が本件H鑑定2や本件F鑑定2において算定された現価率より高いからといって、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な事情があると認めることはできない。

b 本件D建物について

本件D建物について、平成24年度の固定資産評価額は、再建築費評点数（1億2942万9500点）に経年減価補正率（0.5657）及び評点1点当たりの価格（1.1円）をそれぞれ乗じることにより8054万円と算定されている（乙34の1）のに対し、本件F鑑定3における積算価格は、再調達原価（2億7501万5000円）に現価率（21.0%）をそれぞれ乗じることにより5775万3000円と算定され、本件F鑑定3における積算価格は、再調達原価（2億6520万円）に現価率（27.1%）をそれぞれ乗じることにより7190万円と算定されている。

そして、上記固定資産評価額の算定における再建築費評点数に評点1点当たりの価格を乗じた価格は、約1億4237万円（ $\approx 1億2942万9500点 \times 1.1円$ ）であって、本件H鑑定3や本件F鑑定3における評価額の算定において前提とされた再調達原価を大幅に下回っているが、上記固定資産評価額の算定における経年減価補正率は本件H鑑定3や本件F鑑定3における評価額の算定において前提とされた現価率を大幅に上回っている。

そこで、経年減価補正率ないし現価率についてさらに検討するに、本件H鑑定3〔34〕においては、新築工事時における見積書に基づき、躯体（31%）、仕上（29%）及び設備（40%）の構成割合を定め、それぞれの経済的耐用年数を躯体35年、仕上25年、設備15年と判定した上、設備については本件相続時に既に耐用年数に到達しているものとみて残価率（0.1）を適用し、躯体及び仕上については19年経過による減価に加えて観察による減価（補正率0.8）も行っており、現価率を $21.0\% (\approx 0.31 \times (35 - 19) / 35 \times 0.8 + 0.29 \times (25 - 19) / 25 \times 0.8 + 0.4 \times 0.1)$ と算定しており、本件F鑑定3（甲11〔18〕）においては、躯体（68.2%）及び設備（31.8%）の構成割合を定め、それぞれの経済的残存年数を躯体35年（残存年数16年）、設備25年（残存年数6年）と判定した上、それぞれに観察による減価（補正率0.7）も行っており、現価率を $27.1\% (\approx 68.2\% \times 16年 / 35年 \times 0.7 + 31.8\% \times 6年 / 25年 \times 0.7)$ と算定している。

これに対し、固定資産評価基準において、非木造家屋の経年減点補正率は、用途別区分及び構造別区分に従って設定されており、本件D建物については経過年数35年以上で補正率0.2に達するまで経過年数が増えるに従って漸減する補正率

(平成24年度の固定資産評価額の算定に当たっては経過年数19年に対応する補正率)が適用されている。そして、このような補正率の設定について一般的な合理性があることは否定し難いし、固定資産評価基準による評価額の算定に際して適用される補正率が本件H鑑定3や本件F鑑定3において算定された現価率より高いからといって、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認めることはできない。

(イ) 控訴人らは、㊦水泳プール(屋内及び屋外)の施設数は、全国的にも北海道内においても減少傾向であるところ、プールでの水泳への参加人口が減少してスイミングスクールの市場規模も減少しており、水泳についての行動者数、行動者率及び平均行動日数は全体として減少傾向にあるとみられ、特に北海道においては、行動者数及び行動者率は一貫して減少傾向にあり、行動者率は全国平均を下回っていること、㊧Eが本件C建物及び本件D建物で営んでいるスイミングスクールの年間延べ会員数は、平成19年のピーク時以降減少ないし横ばいの傾向で推移しており、平成22年度から平成24年度までのEの損益は、平成22年度を除くと若干の黒字となるものの、売上総利益率は低く、厳しい経営環境にあると指摘されていること、㊨本件C建物及び本件D建物が所在する札幌市東区及び北区について、スイミングスクールの会員の大部分を占める年少者の人口が減少傾向にあり、いずれの地域においても地価が下落していることを指摘した上、屋内プール単体施設であるという本件C建物及び本件D建物の構造及び用途の特殊性からすれば、所在地域に存する他の一般的な商業施設や住宅への転用可能性は乏しいから、「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等」(固定資産評価基準第2章第3節六)に当たるものとして、需給事情による減点補正がされるべきであると主張する。

しかしながら、これらの事情は全国的に見受けられる傾向を指摘するものにとどまり、所在地域特有の状況とは認め難いし、本件C建物や本件D建物の所在地域において、スイミングスクールの経営等が困難となっているというような状況等があるとは認められない。総務省自治税務局資産評価室長の平成26年3月26日付け「事業の用に供する家屋のうちクラブハウス等に対する需給事情による減点補正の適用について」と題する通知(総税評第11号)においても、需給事情による減点補正率を適用すべき家屋の要件として、転用が困難との事情に加え、当該家屋の本来の効用が著しく低下していることを挙げている(甲141)ところ、本件C建物や本件D建物の所在地域において、本件C建物及び本件D建物の本来の効用が著しく低下しているとは認められない。

しかも、本件H鑑定2及び3が認めた市場性減価は、本件C建物について15%(本件H鑑定2[41])、本件D建物について10%(本件H鑑定3[44])にとどまっており、その価格に対する影響は限定的なものであるし、本件F鑑定2及び3では、市場性減価自体されていないのであって、市場性の減退の考慮の程度にもばらつきが認められる。そうすると、本件C建物や本件D建物について、「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等」に当たるものとして、需給事情による減点補正がされるべきであるとはいえない。

また、控訴人らは、本件D建物について、プール部分に天井が張られていないこと

を指摘して、「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」に当たるものとして、需給事情による減点補正がされるべきであるとも主張するが、かかる事情をもって「建築様式が著しく旧式となっている」と認めることはできず、上記主張は理由がない。

(ウ) さらに、控訴人らは、本件C建物及び本件D建物について、前記(イ)において指摘した事情により、需給事情による減点補正がされないのであれば、評価通達の定める評価方式によっては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認められるべきであるとも主張する。

しかしながら、市場性の減退を理由とした減点補正を適用すべき場面を「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、又は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等」に限定している固定資産評価基準の定めが相続税の課税価格を算定する基準としても十分に合理的なものであることは前記イ(イ)において説示したとおりであるところ、本件C建物及び本件D建物について、控訴人らが指摘する事情は、上記定めよりも減価要因としては弱いものないし客観性の乏しいものであって、このような事情があることを理由として、上記特別の事情があると認められるべきとはいえない。

(エ) また、控訴人らは、本件C建物及び本件D建物の評価において、需給事情による減点補正がされていないことが、評価通達の定める評価方式によっては適切な時価を算定することができない特別の事情に当たらず、評価通達の定める評価方式によって時価を算定する場合であっても、需給事情による減点補正率を適用すべき前記の各事情に着目して減価がなされるべきであると主張する。

しかし、相続税における家屋の評価に当たり、上記特別の事情が存在しない以上、評価通達の定める評価方式、すなわち、固定資産税評価額に一定の倍率(1.0)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時価を算定すべきであり、同方式による算定に際し、上記特別の事情に該当し得ない事情を考慮した減価をすることは相当でないから、控訴人らの上記主張は理由がない。」

(13) 原判決書23頁15行目の「上記①」から17行目末尾までを「控訴人らは、本件各建物(ただし、本件A建物については、評価額も相対的に小さく、独立の主張はない(以下同様。))について、不動産鑑定評価と評価通達の定める評価方式に基づく評価額との間に、不動産鑑定士の裁量に起因する「一定程度の幅」の範囲内のものとは評価し得ない著しい乖離があることも、上記特別の事情が存すると評価すべき事情であると主張する。」と改める。

(14) 原判決書23頁18行目冒頭から24頁12行目末尾までの各「本件各不動産」をいずれも「本件各建物」と改める。

(15) 原判決書24頁6行目の「原告が主張する①から③までの」を「控訴人らが主張する」と改める。

(16) 原判決書24頁10行目から11行目の「(ただし、本件各建物に限る。)」を削除する。

(17) 原判決書24頁11行目の「そのことが」を「そのことをもって」と改める。

(18) 原判決書24頁24行目の「変更された」を「一部取り消された」と改める。

(19) 原判決書24頁25行目の「本件各更正処分等」から26行目の「であるか」までを「本件各更正処分等は理由の提示を欠き違法であるか否か」と改める。

(20) 原判決書26頁25行目末尾に、改行の上、「3 以上によれば、本件各更正処分等は、いずれも適法なものと認められる。」を加える。

2 控訴理由について

控訴人らは、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は、相続税法22条の「時価」を上回っているなどとして種々主張する。

しかし、本件各不動産に適用される評価通達の定める評価方式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ること、本件各不動産の評価額は同評価方式に従って算定されているところ、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り、同評価方式によっては本件各不動産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は認められないのであって、本件各更正処分等がいずれも適法と認められることは、前記1で説示したとおりである。

控訴人らの主張は、いずれも前記1の認定及び判断を左右するものではなく、理由がない。

3 よって、本件控訴はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

札幌高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 長谷川 恭弘

裁判官 片山 信

裁判官 井出 正弘