

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《相続税の申告と納税》
 - ▼物納申請した財産が管理処分不適合であった場合及び物納に不適合な財産の範囲 …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《居住用財産の軽減税率の特例》
 - ▼父の平屋建て建物に資金を出し合い2階建てに増築し共有とした場合の所有期間 …… 5

□判・審判事例特報

請求人らが相続税の申告において、不動産鑑定士の鑑定評価等に基づいて評価額を算定した土地及び建物については、評価通達に定める評価方法に拠ることのできない特別の事情があるとは認められず、本件鑑定評価等には客観的合理性を直ちに肯定することができない部分があることから、評価通達に定める評価方法によるべきである …… 7

- ニュース
健保連／花粉症薬／保険適用外に …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《相続税の申告と納税》

物納申請した財産が管理処分不適格であった場合及び物納に不適格な財産の範囲

◇ 質 問 ◇

物納申請した財産が管理処分不適格であった場合、どうなるのでしょうか。
(東京都・TF氏)

◇ 回 答 ◇

物納申請された財産が、管理処分不適格な財産に該当することが判明した場合には、その物納不適格な財産に係る物納申請が却下されます。この場合には、物納申請を却下した旨の通知を受けた日の翌日から起算して20日

以内に、他の財産による物納再申請を行うことができます。

ただし、この物納再申請は却下された財産について1回に限り行うことができるものですから、物納に充てる財産の選択に当たっては十分に検討する必要があります。

これまでの相続税法の規定では、物納申請財産が管理処分不相当であると税務署長が認めた場合には、他の財産に変更することを求める旨の通知（変更要求通知）が行われ、その通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に他の財産による申請が認められていましたが、改正によりこの「変更要求」の規定は廃止されました。

(注) これまでの取扱いでは、物納申請財産に管理処分不適格となる事由が存する場合も、物納の許可までにその事由が解消できるときには、管理処分不相当財産に該当していないものとして物納の処理が進められていました。このため、管理処分不相当な財産が物納申請された場合には、補完整備事項として、その管理処分不相当事由を解消することを求める取扱いとしていました。

しかし、改正により、物納申請された財産が管理処分不適格財産に該当する場合には、国の審査期間内において速やかに却下を行うこととなります。

したがって、これまでのように「管理処分不適格事由を解消すること」を補完通知又は措置通知により、物納申請後に申請者に求めることは原則として行わないこととなりますので、物納申請財産の選定に当たっては、管理処分不適格財産に該当しないことを事前に十分確認することが重要です。

参照条文等＝相法42-2、45-1

----- ◆ 参 考 ◆ -----

1. 管理処分不適格財産

次に掲げるような財産は、物納に不適格な財産となります。

イ 不動産

- (イ) 担保権が設定されていることその他これに準ずる事情がある不動産
- (ロ) 権利の帰属について争いがある不動産
- (ハ) 境界が明らかでない土地
- (ニ) 隣接する不動産の所有者その他の者との争訟によらなければ通常の使用ができないと見込まれる不動産
- (ホ) 他の土地に囲まれて公道に通じない土地で民法第210条の規定による通行権の内容が明確でないもの
- (ヘ) 借地権の目的となっている土地で、その借地権を有する者が不明であることその他これに類する事情があるもの
- (ト) 他の不動産（他の不動産の上に存する権利を含みます）と社会通念上一体として利用されている不動産若しくは利用される

べき不動産又は二以上の者の共有に属する不動産

- (フ) 耐用年数（所得税法の規定に基づいて定められている耐用年数をいいます）を超過している建物（通常の使用ができるものを除きます）
 - (リ) 敷金の返還に係る債務その他の債務を国が負担することとなる不動産
 - (ヌ) その管理又は処分を行うために要する費用の額がその収納価額と比較して過大となると見込まれる不動産
 - (ル) 公の秩序又は善良の風俗を害するおそれのある目的に使用されている不動産その他社会通念上適切でない認められる目的に使用されている不動産
 - (ロ) 引渡しに際して通常必要とされる行為がされていない不動産
 - (リ) 地上権、永小作権、賃借権その他の使用及び収益を目的とする権利が設定されている不動産で次に掲げる者がその権利を有しているもの
 - 1 暴力団員による不当な行為の防止等に関する法律第2条第6号に規定する暴力団員又は暴力団員でなくなった日から5年を経過しない者（以下、暴力団員等という）
 - 2 暴力団員等によりその事業活動を支配されている者
 - 3 法人で暴力団員等を役員等（取締役、執行役、会計参与、監査役、理事及び監事並びにこれら以外の者で当該法人の経営に従事している者並びに支配人をいう）とするもの
- ロ 株式
- (イ) 譲渡に関して金融商品取引法その他の法令の規定により一定の手続が定められている株式で、その手続がとられていないもの

- (ロ) 譲渡制限株式
- (ハ) 質権その他の担保権の目的となっている株式
- (ニ) 権利の帰属について争いがある株式
- (ホ) 共有に属する株式（共有者全員がその株式について物納の許可を申請する場合を除きます）
- (ヘ) 暴力団員等によりその事業活動を支配されている株式会社又は暴力団員等を役員（取締役、会計参与、監査役及び執行役をいう）とする株式会社が発行した株式

ハ 上記以外の財産

その財産の性質が上記の財産に準ずるものとして税務署長が認めるもの

2. 物納劣後財産

次に掲げるような財産は、他に物納に充てべき適当な財産がない場合に限り物納に充てることができます。

- イ 地上権、永小作権若しくは耕作を目的とする賃借権、地役権又は入会権が設定されている土地
- ロ 法令の規定に違反して建築された建物及びその敷地
- ハ 土地区画整理法による土地区画整理事業等の施行に係る土地につき仮換地又は一時利用地の指定がされていない土地（その指定後において使用又は収益をすることができない土地を含みます）
- ニ 現に納税義務者の居住の用又は事業の用に供されている建物及びその敷地（納税義務者がその建物及び敷地について物納の許可を申請する場合を除きます）
- ホ 劇場、工場、浴場その他の維持又は管理に特殊技能を要する建物及びこれらの敷地
- ヘ 建築基準法第43条第1項に規定する道路に2m以上接していない土地

ト 都市計画法の規定による都道府県知事の許可を受けなければならない開発行為をする場合において、その開発行為が開発許可の基準に適合しないときにおけるその開発行為に係る土地

チ 都市計画法に規定する市街化区域以外の区域にある土地（宅地として造成することができるものを除きます）

リ 農業振興地域の整備に関する法律の農業振興地域整備計画において農用地区域として定められた区域内の土地

ヌ 森林法の規定により保安林として指定された区域内の土地

ル 法令の規定により建物の建築をすることができない土地（建物の建築をすることができない面積が著しく狭くなる土地を含みます）

ヲ 過去に生じた事件又は事故その他の事情により、正常な取引が行われぬおそれがある不動産及びこれに隣接する不動産

ワ 事業の休止（一時的な休止を除きます）をしている法人に係る株式

3. 物納の再申請

物納申請した財産が管理処分不適格と判断された場合には、物納申請が却下されますが、その却下された財産に代えて1回に限り、他の財産による物納の再申請を行うことができます。

なお、延納により金銭で納付することを困難とする事由がないことを理由として物納申請の却下があった場合には、物納から延納へ変更することができます。

参照条文等＝相法41～45、48、48の2、53、
相令17～19の2、措法69の4、
70の7の3、70の12、
相基通45-1

■ シリーズ譲渡に関する税務

《居住用財産の軽減税率の特例》

父の平屋建て建物に資金を出し合い2階建てに増築し共有とした場合の所有期間

◇ 質 問 ◇

3年前、私と父は増築資金（私1,000万円、父500万円）を出し合って、父が昭和50年から所有する木造平屋建ての建物を2階建てに増築し、増築前の建物の価値（時価500万円）及び増築に要した費用の割合により建物をそれぞれ父2分の1、私2分の1の共有としました。

それ以来、この建物を生活の本拠として居住していますが、この度、この建物及び敷地を譲渡することになりました。

私の場合も、増築部分の所有期間が10年を超えるものとして長期所有の居住用財産を譲渡した場合の軽減税率の特例を適用することができますか。

なお、私はこの建物の敷地の2分の1を5年前に父からの贈与により取得しています。

（東京都・NK氏）

◆ 回 答 ◆

居住用財産に係る軽減税率の特例では、個人が、長期所有の居住用財産（その所有者の居住用家屋やその敷地で、譲渡の年の1月1日における所有期間が10年超のものをいいます）を譲渡した場合には、一定の要件の下で、その居住用財産の譲渡に係る課税長期譲渡所得（居住用財産の特別控除その他の特別控除の特例の適用が受けられる場合には、その特別控除の特例適用後のもの）に対して、次の二段階方式の税率が適用され一般の譲渡の場合に比べて税率が軽減されています。

その居住用財産の課税長期譲渡所得のうち6,000万円以下の部分（A）

税額 $A \times 10\%$

6,000万円を超える部分（A）

税額 $(A - 6,000\text{万円}) \times 15\% + 600\text{万円}$

（注）平成25年から平成49年までは、復興特別所得税として各年分の基準所得税額の2.1%を所得税と併せて申告・納付することになります。

そして、居住用財産の軽減税率の特例の適用対象となる居住用財産は、居住用家屋のみを譲渡した場合の当該家屋、居住用家屋とその敷地を譲渡した場合の当該家屋と敷地及び災害により滅失した居住用家屋の敷地を譲渡した場合の当該敷地で、その所有期間が譲渡の年の1月1日において10年を超えるものに限定されています。

このことからすると、ご質問の場合には、増築部分の所有期間をどのように判定するかが問題になるものと考えます。

まず、お父さんの増築資金に相当する部分について検討します。

土地等を取得した後に、改良、改造、増築等（以下、増築等といいます）を行った場合のその増築等に係る部分は、別個独立の資産の取得には該当しないものと考えられます。

したがって、所有期間を判定する場合における「取得の日」は、その増築等の時期にかかわらず、従前の土地建物等を取得した日によることとなります。

このことから、お父さんが負担した増築資金に相当する部分については、昭和48年に取得したものと取り扱われ、所有期間は10年を超えるものと判定されます。

次に、あなたの増築資金に相当する部分について検討します。

従前の建物の所有者でないあなたが増築資金を負担している場合に、あなたの持分の所有期間の判定は、従前の建物を取得した日から判定するのか、増築した日から判定するのかが問題となります。

あなたがお父さんの所有する建物に増築した場合には、民法上は増築部分についても従前の所有者であるお父さんの所有物となります。増築前の建物の価値及び増築に要した費用の割合により増築後の建物を共有することとしたのは、あなたがお父さんに対して有することとなった共有持分の譲渡を受けたものと考えられます。したがって、あなたがお父さんから共有持分の譲渡を受けた時（3年前）を建物の取得時期とすべきであり、このことから、あなたにとっては建物の所有期間が譲渡の年の1月1日において10年を超えていないものと判定されます。

そして、あなたが所有する5年前に贈与により取得した建物の敷地の一部について検討します。

居住用財産の軽減税率の特例の要件である所有期間とは、「租税特別措置法第31条第2項に規定する所有期間」と規定されています。

「租税特別措置法第31条第2項に規定する所有期間」とは、所得税法第60条第1項《贈与等により取得した資産の取得費等》に該当する贈与又は相続等があった場合には、その贈与をした者又はその相続に係る被相続人が取得した日の翌日から引き続き所有していたものとみなした期間をいいます。

したがって、あなたの場合には、実際に土地の所有者になったのは5年前ですが、贈与をしたお父さんがこの土地を取得した日（昭和48年）から所有していたとみなされますので、所有期間の判定は10年を超えて所有していたものとして取り扱われます。

最後に、居住用財産の軽減税率の特例の適用の可否について検討します。

この特例は、居住の用に供している家屋等とその敷地の用に供されている土地等の所有期間が共に10年を超えている場合に適用になります。

お父さんの場合には、土地も建物も所有期間が10年を超えていますので、軽減税率の特例を受けることができますが、あなたの場合には、土地の所有期間は10年を超えていますので、建物の所有期間が10年以下になりますので、軽減税率の特例を受けることはできないものと考えます。

参照条文＝措法31の3②一、二、三、
措通31の3-3、32共-8、
措令20②

□判・審判事例特報

請求人らが相続税の申告において、不動産鑑定士の鑑定評価等に基づいて評価額を算定した土地及び建物については、評価通達に定める評価方法に拠ることのできない特別の事情があるとは認められず、本件鑑定評価等には客観的合理性を直ちに肯定することができない部分があることから、評価通達に定める評価方法によるべきである

----- 棄却 -----

〔国税不服審判所＝平成30年10月17日
・裁決〕

□問 題

《事 実》

当該不動産は評価通達に定める評価方法によって評価すべきとして更正処分

(1) 事案の概要

審査請求人D、同F及び同G（以下、順次請求人D、請求人F、請求人Gといい、併せて請求人らという）が、請求人らの母親の相続に係る相続税の申告に際し、相続財産である不動産の価額を不動産鑑定士による鑑定評価額に基づき評価したところ、原処分庁が、当該不動産は評価通達に定める評価方法によって評価すべきであるとして、当該相続税の各更正処分等をしたことに対し、請求人らが、原処分庁による当該不動産の評価額が時価を超え、原処分には当該不動産の価額を過大に評価した違法があるとして、原処分の全部の取消しを求めた。

(2) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

イ H（以下、本件被相続人という）は、平成26年12月〇日に死亡し、同人に係る相続（以下、本件相続という）が開始した。

本件相続の共同相続人は、本件被相続人の二女のJ、二男の請求人D、三女のK、四女のL、養女の請求人F及び養女の請求人Gの6名である。

ロ 本件被相続人は、本件相続の開始時に、d市所在の各土地（以下、本件各土地という）、本件各土地上に存する建物（以下、本件家屋という）及びe市所在の建物（以下、本件倉庫といい、本件各土地及び本件家屋と併せて本件各不動産という）を所有していた。本件各不動産の本件相続の開始の日における現況等は以下のとおりである。

(イ) 本件各土地について

- A 本件各土地は、第一種低層住居専用地域に所在し、本件家屋の敷地として利用されている宅地であり、その登記記録上の地積（以下、公簿面積という）は合計393.44㎡である。なお、本件各土地の北西部分にはコンクリートの壁と屋根を有した車庫が設置されている。
- B 本件各土地の西側には、幅員3.52mの私道（建築基準法第42条《道路の定義》第2項に規定する道路。以下、本件接面道路という）が存し（なお、本件接面道路の一部が本件各土地に含まれているか否かについては、後記のとおり争いがある）、接面部分には、擁壁（以下、本件擁壁という）が設置されている。
- C 本件各土地は、本件接面道路との接面部分の一部において、西向きに傾斜するがけ地等となっている。また、本件接面道路は南から北向きへの緩やかな下り傾斜であり、本件各土地は、車庫の敷地部分は本件接面道路と等高であるが、その他の部分は本件

接面道路から約1mないし1.5m高い位置にある。

(ロ) 本件家屋について

本件家屋は、本件各土地上に存する居宅であり、平成26年度の固定資産税評価額は、1,646,696円である。

(ハ) 本件倉庫について

本件倉庫は、本件被相続人が所有していた土地上に存し、平成26年度の固定資産税評価額は、156,087円である。

ハ 請求人らは、本件相続に係る相続税（以下、本件相続税という）の申告書（以下、本件申告書という）を法定申告期限までに共同して原処分庁に提出した。

本件申告書の第11表「相続税がかかる財産の明細書」に記載された本件各不動産の各価額は本件各土地が31,400,000円、本件家屋が零円、本件倉庫が零円である（以下、上記各価額を請求人ら主張価額という）。

また、本件申告書には、M不動産鑑定士（以下、M鑑定士という）作成の平成27年10月6日付の内示メモと題する各書面（以下、本件各内示メモという）が添付されていた。本件各内示メモには、本件各不動産の評価内示額及びその理由の要旨が記載されており、当該評価内示額は、請求人ら主張価額と同額であった。

ニ 原処分庁所属の調査担当職員（以下、調査担当職員という）は、平成28年8月31日、本件相続税についての調査に着手したところ、請求人らは、平成29年5月16日、預貯金の計上漏れがあったとして、本件相続税の修正申告書（以下、本件修正申告書という）を共同して原処分庁に提出した。本件修正申告書に記載された本件各不動産の各価額は、請求人ら主張価額と同額である。

また、請求人らは、平成29年5月16日、調査担当職員に対し、M鑑定士作成の本件

各土地及び本件家屋に係る鑑定評価書（以下、本件鑑定評価書という）を提出した。本件鑑定評価書に記載された本件各土地及び本件家屋の各価額は、請求人ら主張価額のうち本件各土地及び本件家屋に係るものと同額である。

ホ 原処分庁は本件各不動産について、いずれも評価通達の定める評価方法によって評価すべきであり、これによると本件各土地、本件家屋及び本件倉庫の各評価額はそれぞれ37,481,653円、1,646,696円、156,087円（以下、これらの価額を原処分庁主張価額という）であるとして、平成29年10月10日付で、本件相続税の各更正処分（以下、本件各更正処分という）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、本件各賦課決定処分という）をした。

ヘ 請求人らは、原処分の全部の取消しを求めて、平成29年10月24日、審査請求をし、同日、請求人Dを総代として選任し、届け出た。

(3) 争点

原処分庁主張価額が本件各不動産の時価を超え、原処分には本件各不動産の価額を過大に評価した違法があるか。

請求人らの主張

請求人ら主張価額を超える原処分庁主張価額は、時価を超えるものである

原処分庁主張価額には、以下の問題点がある。これに対し、本件各内示メモ及び本件鑑定評価書の各内容（以下、併せて本件鑑定評価等という）は、これらの問題点を適切に評

価し、本件各不動産の評価額を請求人ら主張価額と同額としている。

したがって、請求人ら主張価額を超える原処分庁主張価額は、時価を超えるものであり、原処分には本件各不動産の価額を過大に評価した違法がある。

(1) 本件各土地の私道負担

公図には、本件各土地と隣接する土地との間に道路の表示がないことからすると、本件各土地の一部が道路として利用されていることが明らかである。

しかし、原処分庁主張価額は、本件各土地につき、私道負担が生じていないものとして算定されている。

(2) 本件各不動産の評価方法について

次のとおり、本件各不動産には、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情が認められる。

イ 本件各土地について

(イ) 規模

本件各土地は、地積393.44㎡であり、標準的な画地の地積150㎡の2倍以上の規模があるから、標準的な画地に比して市場性が劣るという減価要因がある。

しかし、評価通達には、当該減価要因を反映させる定めがない。

なお、本件鑑定評価等では、減価率について、①市場性が劣ることや②分筆等に伴い経費負担が発生することなどを勘案して判定しているものであり、原処分庁が主張するように上記①に係る減価要因に加えて上記②に係る減価要因を考慮しているものではない。

(ロ) 地勢等

A 本件各土地は、高低差が激しく、空地部分には、がけ地や段々状の部分や傾斜地があり、車庫の設置部分についても、道路面まで落ち込んで段々状となっているなど、

多様な形態が入り組んだ複雑で特殊な地勢であり、「通常の用途に供することができないと認められる部分」の地積を求めることが困難であって、評価通達20-4により評価することが困難である。

また、上記のような本件各土地の特殊な地勢からすると平坦地部分（すなわち「通常の用途に供することができないと認められる部分」以外の部分）の市場性も低下するところ、評価通達20-4で用いられるがけ地補正率表に定める補正率ではこのような市場性の低下を反映することができない。

なお、本件鑑定評価等では、本件各土地が西向き傾斜であることを考慮して地勢要因による減価率を判定しており、原処分庁の主張するようにこれを傾斜方位に関係なく算定しているものではない。

B 本件擁壁は、本件家屋が約30年間空き家のまま放置された状態であったため、劣化が激しく危険であることから、本件各土地を再び住宅地として使用するには、本件擁壁の改修・補強工事が必要であるところ、評価通達にはこの点を反映させる定めがない。

ロ 本件家屋及び本件倉庫について

(イ) 本件家屋について

本件家屋は、約30年間空き家のまま放置された状態であったため、ガスや給水等の設備、内装等の劣化が激しく、再び住宅として使用するには、修繕工事等が必要であるところ、評価通達にはこの点を反映させる定めがない。

(ロ) 本件倉庫について

本件倉庫は、外壁等に簡素で安価な資材が使用されており、また、老朽化が著しいものであり、その敷地の最有効使用の観点からすると、取り壊すべきものであるところ、評価通達にはこの点を反映させる定めがない。

原処分庁の主張

本件鑑定評価等や請求人らの主張における指摘には合理性を欠く部分がある

次のとおり、原処分庁主張価額は、本件各不動産の時価を超えるものではなく、原処分には本件各不動産の価額を過大に評価した違法はない。

(1) 本件各土地の私道負担

d市が、本件各土地の固定資産税の課税に際し、私道部分があるとして評価額を減額していないことからすると、本件各土地には、私道負担が生じていない。

したがって、原処分庁主張価額が、本件各土地につき、私道負担が生じていないものとして算定されていることは、相当である。

(2) 本件各不動産の評価方法について

評価通達の定める評価方法による評価額は、当該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な事情が認められない限り、時価を超えるものとは認められない。

これを本件各不動産についてみるに、次のとおり、本件鑑定評価等やこれを基礎とする請求人らの主張における各指摘には合理性を欠く部分があるから、これらをもって、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情があるとは認められない。

イ 本件各土地について

(イ) 規模

本件各土地を分譲した場合の具体的な区画分譲費用等の計算根拠が明らかではない。また、市場性が劣るという減価要因に加えて、分筆等に伴う経費負担という減価要因を考慮することには疑問がある。

(ロ) 地勢等

本件各土地に占める法地の割合を、感覚的におおむね4割としているが、実測に従って17.56%とすべきであり、本件鑑定評価等における上記法地の割合には合理性がない。

また、本件各土地の地勢に係る減価において、傾斜方位に関係なくこれを算定しているほか、そのような減価に加えて擁壁の改修・補強工事費用による減価を考慮することには合理性がない。

ロ 本件家屋及び本件倉庫について

本件家屋及び本件倉庫のいずれについても、不動産の取引実務上価値がないのは明らかであるとして、評価額を零円とするだけで、その具体的な計算根拠が示されていない。

■ 結 論

《 裁 決 》

原処分には本件各不動産の価額を過大に評価した違法があるとは認められない

(1) 法令解釈等

イ 相続税法第22条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、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な交換価値をいうものと解される。

この点、相続財産は多種多様であるから、その客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価することとしたときには、その評価方法等により異なる評価額が生じて納税者間の公

平を害する結果となったり、課税庁の事務負担が過重となって大量に発生する課税事務の適正迅速な処理が困難となったりするおそれがある。

そこで、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、原則としてこれに定める画一的な評価方法によって相続財産を評価することとされている。このように、評価通達の定める評価方法によって相続財産を評価することは、税負担の公平、効率的な税務行政の運営という観点からみて合理的であると考えられ、その上で、評価通達の定めによる相続財産評価の方法は、適正な時価を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ている。

以上によれば、評価対象の相続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失わず、かつ、上記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な事情の存しない限り、相続財産の評価に当たっては、評価通達の定める評価方法によって評価を行うのが相当であり、かかる評価額をもって、当該相続財産の時価であると事実上推認することができるものというべきである。

ロ ところで、家屋の価額については、評価通達89が、その家屋の固定資産税評価額に1.0の倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨定めている。この固定資産税評価額については、地方税法第341条第5号が、価格とは適正な時価をいう旨規定し、同法第403条第1項が、市町村長は、一定の場合を除くほか、総務大臣が定めて告示した固定資産評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならない旨規定している。そして、固定資産評価基準は、家屋

の評価について、当該家屋の再建築費を求め、これに家屋の損耗の状況及び需給事情による各減点補正を行うなどの評価方法を定めている（固定資産評価基準第2章第1節の一、第2節の一の1、第3節の一の1など）。固定資産評価基準の定めるかかる評価方法は、一般的な合理性を肯定することができるものであり、審判所もこれを相当と認める。よって、家屋については、評価通達89が依拠する固定資産評価基準の定める評価方法が、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を失わず、かつ、上記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な事情の存しない限り、評価通達の定める評価方法によって評価を行うのが相当である。

ハ また、国税庁HPのタックスアンサー「No.4617 利用価値が著しく低下している宅地の評価」には①道路より高い位置にある宅地又は低い位置にある宅地で、その付近にある宅地に比べて著しく高低差のあるものや②地盤に甚だしい凹凸のある宅地など、その利用価値が付近にある他の宅地の利用状況からみて著しく低下していると認められる宅地の価値は、その利用価値が低下していると認められる部分の面積に対応する価額を10%減額して評価することができる旨記載されており、課税実務においても同様に扱われている（以下、当該10%減額の取扱いを本件取扱いという）。本件取扱いは、その付近にある他の宅地の利用状況からみて著しく利用価値が低下していると認められる部分のある宅地の価値に減価が生じることを考慮するものであり審判所もこれを相当と認める。よって、本件取扱いが適用される相続財産については、本件取扱いに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失わず、

かつ、上記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な事情の存しない限り本件取扱いの定める評価方法によって評価を行うのが相当である。

(2) 認定事実

請求人ら提出資料、原処分関係資料及び審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 本件各土地について

(イ) 本件接面道路に付された平成26年分の路線価は、115,000円/㎡である。

(ロ) 審判所が、本件各土地について本件接面道路を含まないものとして、それ以外の部分を計測したところ、間口が24.35mで、奥行きが北端につき15.78m、南端につき16.8mの台形であった。

(ハ) 本件各土地は、西側部分に地積69.08㎡の西向きのがけ地等（本件各土地全体に占める地積割合17.56%）を有している。本件各土地のうち当該がけ地等及び車庫の敷地部分以外は、東から西向き及び南から北向きへ緩やかな下り傾斜となっている。

(ニ) 本件各土地の東側隣接地（所在地番はd市f町〇-〇、住居表示は同町〇-〇）は公示地（地価公示法第6条《標準地の価格等の公示》の規定により公示された標準地をいう。以下同じ）「d-〇」に選定されており、その地積は165㎡である。

ロ 本件家屋について

(イ) 本件家屋の壁面や窓枠等にはひび割れがあり、雨樋は破損し、天井の一部は抜けている。

(ロ) 本件家屋の床や柱には大きな損傷等がない。

(ハ) 本件家屋内には多数の荷物等が積み上げられている。

ハ 本件倉庫について

(イ) 本件倉庫の天井にはベニヤ板が貼られ、床にはコンクリートが打たれている。

(ロ) 本件倉庫には入口沿いに多数の段ボール箱が積み上げられているため、内部に立ち入ることができない。なお、当該段ボール箱には大きな損傷等がない。

(3) 検討

イ 本件各土地の私道負担について

請求人らは、公図に、本件各土地と西側隣接地との間に道路の表示がないことから、本件各土地の一部が道路として利用されていることは明らかである旨主張する。

しかしながら、上記(2)のイの(ロ)のとおり、本件各土地は、本件接面道路を含まないものとして計測すると、間口が24.35mで、奥行きが北端につき15.78m、南端につき16.8mの台形で、これらを基に算定した地積が396.6615㎡ $((15.78\text{m} + 16.8\text{m}) \times 24.35\text{m} \div 2)$ であり、公簿面積393.44㎡を上回っている。そうすると、本件各土地の一部が、本件接面道路の一部として道路利用されているとは容易には認められない。

よって、原処分庁が、本件各土地につき、私道負担が生じていないものとして算定したことは相当である。

ロ 本件各不動産の評価方法について

上記イのとおり、原処分庁が、本件各土地につき、私道負担が生じていないものとして算定したことは相当であるから、このことや上記(2)のイないしハの本件各不動産の状況を前提に、本件各不動産を評価通達、固定資産評価基準及び本件取扱いの定める評価方法によって評価すると、本件各土地の評価額は37,481,653円、本件家屋の評価額は1,646,696円、本件倉庫の評価額は156,087円となり、

原処分庁主張価額と一致する。

そして、上記(1)によれば、本件各不動産に適用される評価通達、固定資産評価基準及び本件取扱いの定める評価方法が一般的な合理性を失わず、かつ、上記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な事情（以下、単に特別な事情ということもある）の存しない限り、原処分庁主張価額が本件各不動産の時価であると事実上推認することができる。

この点、請求人らは、次のとおり、本件各不動産には、特別な事情が認められる旨主張するので、以下検討する。

(イ) 本件各土地について

A 規模

請求人らは、本件各土地は、標準的な画地の地積150㎡の2倍以上の規模があり、標準的な画地に比して市場性が劣ることが特別な事情に当たる旨主張する。

確かに、本件各土地の公簿面積は393.44㎡である一方（上記1の(3)のロの(イ)のA）、本件各土地の東隣の公示地の地積は165㎡であるから（上記(2)のイの(ニ)）、本件各土地の地積は大きい。しかしながら、地積規模の大きな土地であることから、売買における取引総額が高額となることが考えられ、そのことにより、想定し得る購入者の範囲が狭まるということとはあり得るとしても、土地の取引価格は、その土地の存する地域の状況、当該取引の時点における経済環境等の影響を受けるものであり、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ことからすれば、上記のように想定し得る購入者の範囲が狭まることによって、当然に当該土地の取引価格が低下するという関係にあるとはいえない。

また、本件鑑定評価等は、規模の大きな土地の減価率について、本件各土地を分筆・分

割して売却を行う場合に発生する費用負担の率も勘案しているが（原処分関係資料）、当該費用負担の有無や額は、それらを考慮するか否かも含めて一義的に定まるものではない。

以上の諸事情に照らせば、本件各土地の規模は、特別な事情には当たらないものと認められる。

B 地勢等

請求人らは、①本件各土地は、高低差が激しく、段々状の部分や傾斜地があり、車庫の設置部分が道路面まで落ち込んで段々状となっているなど、多様な形態が入り組んだ複雑で特殊な地勢であるため、「通常の利用に供することができないと認められる部分」の地積を求めることが困難である上、平坦地部分の市場性も低下すること及び②劣化が激しい本件擁壁の改修・補強工事が必要であることが特別な事情に当たる旨主張する。

(A) 地勢

地勢に関しては、評価通達20-4が、がけ地等を有する宅地の評価について、その宅地の総地積に対するがけ地部分等通常の利用に供することができないと認められる部分の地積の割合及びそのがけ地等の方位に応じたがけ地補正率を乗じた価額によって評価する旨定めており、また、本件取扱いが、道路より高い位置にある宅地や地盤に甚だしい凹凸のある宅地など著しく利用価値が低下している宅地について、その利用価値が低下していると認められる部分の面積に対応する価額の10%の減額を認めている。

これを上記Bの①の事情についてみると、高低差があることについては、がけ地部分等通常の利用に供することができないと認められる部分に対応したがけ地補正率を乗じることにより、車庫の設置部分のみ道路面まで落ち込んでいることについては、道路より高い位置にある宅地などその利用価値が低下して

いる宅地であるとして、本件取扱いが定める10%の減額により、それぞれ適切に評価をすることができるものであり、現に、原処分庁主張価額は、上記各点を評価している。また、本件各土地のうちがけ地及び車庫の設置部分を除く部分については、西向き及び北向きに緩やかに傾斜しているにすぎず（上記(2)のイの(ハ))、その利用に格別の支障を生じさせるものとはいえないから、減価要因とは認められない。

以上によれば、上記Bの①の事情は、評価通達及び本件取扱いにより評価される事情であるか、減価要因とは認められない事情であるから、特別な事情には当たらないものと認められる。

なお、本件鑑定評価等は、本件各土地について、過半が西向きに傾斜しているなどとして、地勢による25%の減価をしているが、M鑑定士は、本件鑑定評価等に当たり、本件各土地及び本件家屋を外観から目視するのみにそれらに立ち入っていないことからすると、上記減価の判断は、客観的な合理性を直ちに肯定することができない。

(B) 擁壁

審判所の調査によっても、客観的にみて、本件擁壁の改修・補強工事が必要であると認めるに足りる証拠はないから、上記Bの2の事情は、その前提となる事実を欠くものであり、特別な事情には当たらない。

なお、本件取扱いが、道路より高い位置にある宅地などその利用価値が低下しているものについて10%の減額を認める趣旨には、擁壁などの設置が必要になることも含まれているものと解されることからすると、仮に本件擁壁の改修・補強工事が必要であったとしても、そのことは、本件取扱いによる10%の減額に包含されるものであり、特別な事情には当たらないというべきである。

(ロ) 本件家屋及び本件倉庫について

請求人らは、本件家屋については、約30年間空き家のまま放置された状態であったため、再び住宅として使用するには、修繕工事等が必要であること、本件倉庫については、老朽化が著しく、その敷地の最有効使用の観点から取り壊すべきものであることが特別な事情に該当する旨主張する。

そこで検討すると、固定資産評価基準第2章第2節の一の1及び第3節の一の1は、木造家屋及び非木造家屋の評価額のいずれについても、原則として、再建築費に、経過年数に応じた損耗の状況による減点補正率（以下、当該補正率による減価を経年減点補正という）を乗じるとし、当該減点補正率によることが、天災、火災その他の事由により当該家屋の状況からみて適当でないと認める場合にあっては、家屋の各部分の再建築費に損耗の程度に応ずる減点補正率を乗じた価額の合計とする旨定めている。

これを本件についてみると、上記(2)のロのとおり、本件家屋は、壁面や窓枠等にひび割れがあったり、雨樋が破損していたり、天井が抜けていたりするものの、床や柱には大きな損傷等がないため、内部の移動や風雨をしのぐことも可能であり、現に多数の荷物等が置かれ、躯体自体も保持されていることからすると、居宅としての機能を一応維持しているということができ、経年減点補正を越えて更なる減価を要するものとまでは認められない。

また、上記(2)のハのとおり、本件倉庫は、天井にベニヤ板が貼られ、床にコンクリートが打たれ、多数の段ボール箱が大きな損傷等もなく置かれていることからすると、倉庫としての機能を一応維持しているということができ、経年減点補正を越えて更なる減価を要するとは認められない。

以上のとおり、請求人らの主張する本件家屋及び本件倉庫の現状は、いずれも固定資産評価基準に定められた経年減点補正により評価される事情であるから、特別な事情には当たらないものと認められる。

(ハ) 特別な事情についての小括

上記(イ)及び(ロ)のとおり、特別な事情として請求人らの主張するような事情をもって、評価通達、固定資産評価基準及び本件取扱いの定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情があると認めることはできず、また、上記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が失われているということもできない。そして、本件において、他に、上記評価方法が一般的な合理性を欠くことや、上記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な事情があることを認めるに足りる証拠はない。

ハ 争点についての結論

以上によれば、本件各不動産の時価は、私道負担が生じていないものとして、評価通達及び本件取扱いの定める評価方法によって評価した原処分主張価額であると認めるのが相当であるから、当該評価方法によって評価した原処分主張価額が時価を超えるものとは認められず、原処分に本件各不動産の価額を過大に評価した違法があるものとも認められない。

《参照条文等》

相続税法第22条

地方税法第341条、第403条

