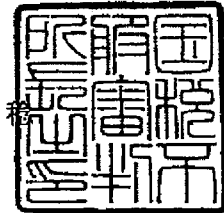


裁 決 書

東裁(諸)平27第88号

平成28年2月12日

国税不服審判所長 畠 山



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原 処 分

平成26年11月26日付でされた[redacted]相続開始に係る相続
税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が相続により取得した土地について、請求人が、当該土地の価額は不動産鑑定士による鑑定評価額が相当であるとして、相続税の申告をしたところ、原処分庁が、当該土地の価額は財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）

の定めにより評価した価額によるのが相当であるとして、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該鑑定評価額は当該土地の特異性に配慮した時価を示したものであり、相続税法第22条《評価の原則》に規定する時価に相当するものであるとして、当該更正処分等の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

- イ 請求人は、[REDACTED]（以下「本件相続開始日」という。）に死亡した[REDACTED]（以下「本件被相続人」という。）の相続（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。）について、課税価格を[REDACTED]及び納付すべき税額を[REDACTED]とする相続税の申告書を法定申告期限までに原処分庁に提出して、相続税の期限内申告をした。
- ロ 原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、平成26年11月26日付で、請求人に対し、課税価格を[REDACTED]及び納付すべき税額を[REDACTED]とする本件相続税の更正処分（以下「本件更正処分」という。）並びに過少申告加算税の額を[REDACTED]とする賦課決定処分（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。）をした。
- ハ 請求人は、平成27年1月23日、本件更正処分等に不服があるとして異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年3月23日付で、いずれも棄却の異議決定をした。
- ニ 請求人は、平成27年4月23日、異議決定を経た後の本件更正処分等に不服があるとして審査請求をした。

(3) 関係法令等の要旨

イ 相続税法

相続税法第22条は、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る旨規定している。

ロ 評価通達

評価通達24-7《都市計画道路予定地の区域内にある宅地の評価》は、都市計画法第4条《定義》第6項に規定する都市計画施設（以下「都市計画施設」という。）のうちの道路の予定地（以下「都市計画道路予定地」という。）の区域内となる部分を有する宅地の価額は、その宅地のうちの都市計画道路予定地の区域

内となる部分が都市計画道路予定地の区域内となる部分でないものとした場合の価額に、次表の地区区分、容積率、地積割合の別に応じて定める補正率を乗じて計算した価額によって評価する旨定めている。

C \ B	A ビル街地区、高度商業地区			繁華街地区、 普通商業・併用住宅地区			普通住宅地区、中小工場地区、大工場地区	
	600%未満	600%以上 700%未満	700%以上	300%未満	300%以上 400%未満	400%以上	200%未満	200%以上
30%未満	0.91	0.88	0.85	0.97	0.94	0.91	0.99	0.97
30%以上 60%未満	0.82	0.76	0.70	0.94	0.88	0.82	0.98	0.94
60%以上	0.70	0.60	0.50	0.90	0.80	0.70	0.97	0.90

(注1) 上記表中、「A」は地区区分、「B」は容積率、「C」は地積割合をそれぞれ示す。なお、それぞれの用語の定義は、次のとおりである。

- 1 「地区区分」とは、評価通達14-2《地区》に定める地区の区分をいう。
- 2 「容積率」とは、建築基準法第52条《容積率》に規定する建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合をいう。
- 3 「地積割合」とは、その宅地の総地積に対する都市計画道路予定地の部分の地積の割合をいう。

(注2) 本件において原処分庁が適用した補正率は、網掛け部分の「0.70」である(別紙3の5参照)。

ハ 都市計画法等

(イ) 都市計画法第53条《建築の許可》第1項本文は、都市計画施設の区域等内において建築物の建築をしようとする者は、国土交通省令で定めるところにより、都道府県知事等の許可を受けなければならない旨規定している。

(ロ) 都市計画法第54条《許可の基準》は、都道府県知事等は、同法第53条第1項の規定による許可の申請があった場合において、当該申請が同法第54条各号のいずれかに該当するときは、その許可をしなければならない旨規定し、同条第3号は、当該建築物が次に掲げる要件に該当し、かつ、容易に移転し、又は除却することができるものであると認められることを掲げている。

A 階数が2以下で、かつ、地階を有しないこと。

B 主要構造部が木造、鉄骨造、コンクリートブロック造その他これらに類する構造であること。

(ハ) [REDACTED] は、平成16年3月に「[REDACTED]」を公表した。その中で、「3 都市計画法第53条に基づく『都市計画道路区域内における建築制限の緩和』」と題して、都市計画道路区域内における建築制限に関する新たな緩和基準を設け、これを同年4月1日から実施した。当該基準は、許

可し得る対象として、都市計画道路の区域内の建築物が、次に掲げる要件に該当し、かつ、容易に移転し又は除却することができるものであることとする旨を定めている。

- A 都市計画道路の当該区間の事業の実施が近い将来見込まれていないこと。
- B 市街地開発事業（区画整理・再開発など）等の支障にならないこと。
- C 階数が3、高さが10m以下であり、かつ地階を有しないこと。
- D 主要構造部が、木造、鉄骨造、コンクリートブロック造、その他これらに類する構造であること。
- E 建築物が都市計画道路区域の内外にわたる場合は、将来において、都市計画道路区域内の部分を分離することができるよう設計上の配慮をすること。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁との間に争いはなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 本件相続について

(イ) 本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の長女である■■■■■、同長男である■■■■■、同二女である■■■■■及び同三女である請求人の4名である。

(ロ) 本件被相続人は、平成21年7月23日付の遺言書により、本件被相続人の全財産を請求人に相続させる旨の遺言をした。

(ハ) 本件被相続人の財産の中には、■■■■■所在の宅地128.52㎡（以下「本件土地」という。）の共有持分8分の7（以下「本件持分」という。）及び本件土地上に存する家屋番号■■■■■の木造瓦葺平家建ての建物66.51㎡の共有持分8分の7があり、請求人は、上記(ロ)の遺言に基づき、本件持分及び上記建物の共有持分8分の7をそれぞれ相続により取得した。

ロ 本件土地の本件相続開始日における状況等について

本件土地の本件相続開始日における状況は、別表の「本件土地」欄のとおりであるところ、本件土地は、別紙1のとおり、都市計画道路（■■■■■）予定地の区域内となる部分を有する宅地であり、その部分は、本件土地の地積の約90%を占め、本件土地上に建築される建築物について、階数が3以下、高さが10m以下など建築に制限を受けることにより、宅地として通常の用途に供する場合に利用の制限がある（上記(3)のハ参照）。

ハ 請求人算定の本件持分の価額について

請求人は、本件持分の価額について、[redacted]の代表取締役である[redacted]が作成した平成24年4月24日付の不動産鑑定評価書（以下「本件鑑定評価書」という。要旨は別紙2のとおり。なお、別紙2における略称等は本文中の例による。）における鑑定評価額59,937,500円（以下「本件鑑定評価額」という。）が相当であるとして、上記(2)のイのとおり、本件相続税の期限内申告をした。

ニ 原処分庁算定の本件持分の価額について

原処分庁は、本件持分の価額について、評価通達に定める評価方法によらないことが正当として是認され得るような特別の事情は認められないことから、評価通達の定めにより評価した価額132,337,055円によることが相当であるとして、上記(2)のロのとおり、本件更正処分をした。

なお、異議審理庁は、評価通達の定めにより評価した本件持分の価額は132,337,054円であるとして異議決定をしているところ、原処分庁が本審査請求において主張する本件持分の価額は、別紙3のとおり132,337,054円である。

2 争点

評価通達の定めにより評価した本件持分の価額は、時価を上回る違法があるか否か。

3 主張

原 処 分 庁	請 求 人
<p>相続により取得した財産の価額は、課税の公平の観点から、評価通達に定める評価方法によらないことが正当として是認され得るような特別の事情がある場合を除き、評価通達の定めにより評価することが相当である。</p> <p>そして、ある不動産鑑定評価額をもって、特別の事情があるといえるためには、その不動産鑑定評価額が評価通達の定めにより評価した価額を下回り、か</p>	<p>本件土地には、①本件土地の地積のほとんどが都市計画道路予定地の区域内となっており、建築物の建築は全面的な制約を受ける、②本件土地の北側に中学校校舎、東側に7階建ての集合住宅兼事務所、南側に[redacted]があり、南西側に[redacted]が建築中であり、本件土地の最有効使用と判断される事務所ビルとしても連続性に欠ける、③周囲の区画に比して本件土地の</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>つ、その鑑定が一応公正妥当な鑑定理論に従っているというのみでは足りず、同一の土地について他の不動産鑑定評価があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格等の状況、近隣における取引事例等に照らして、評価通達の定めにより評価した価額が客観的交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要すると解されている。</p> <p>本件においては、次のとおり、本件鑑定評価額が本件持分の時価（客観的交換価値）を適切に示している価額であるとはいえず、評価通達に定める評価方法によらないことが正当と認められ得るような特別の事情はないことから、評価通達の定めにより評価した本件持分の価額は、相続税法第22条に規定する時価に相当する。</p> <p>(1) 比準価格の個別格差率における都市計画道路予定地上の建築制限△50%（△はマイナスを示す。以下同じ。）について</p> <p>本件鑑定評価書に掲げられた各減価要素については、建築制限による建物規模格差に基因して、賃料格差、空室率格差が生じ、これらにより賃貸事業リスクが生じるとしているものであ</p>	<p>地積が小さく、市場性が極めて低く、通常の取引が成立するとは認められないなどといった特異性がある。</p> <p>このように極めて特異性が強い本件土地の評価については、評価通達の定めによる評価により難しく、評価通達の定めによる一律定量的な方法で評価することは不可能であり、これを考慮せず、評価通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の平等を著しく害することは明らかである。</p> <p>本件鑑定評価額は、次のとおり、本件土地の上記のような特異性に配慮した時価（客観的交換価値）を示したものであって、相続税法第22条に規定する時価に相当するから、評価通達の定めにより評価した本件持分の価額は、同条に規定する時価を上回る違法なものである。</p> <p>(1) 比準価格の個別格差率における都市計画道路予定地上の建築制限△50%について</p> <p>都市計画道路予定地上の建築制限△50%は、それぞれの減価要因を分析した結果について、次のイないしニを総和したものである。</p> <p>イ 建物規模格差△10%</p> <p>本件土地上に建築できる建築物は</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>り、それぞれが他の要素の点をも内包している可能性が多分にあることから、単にこれらの総和によりその減価率を判断することが合理的といえるか否かについては疑義があるところ、それらをどのように合理的に区分して重複する要因を排除しているのかが明らかとなっていない。</p> <p>(2) 比準価格の個別格差率における都市計画道路予定地上の心理的不安△10%について</p> <p>都市計画道路予定地の指定前におい</p>	<p>3階建て以下に制限されることを原因とする、賃貸面積（賃貸可能面積）の格差である。</p> <p>ロ 賃料格差△26%</p> <p>都市計画道路予定地上の建築制限がなければ、7階建て程度の建築物が建築可能であるところ、当該建築制限に基づく3階建ての建築物と比較した場合、賃料が低位にならざるを得ないことによる格差である。</p> <p>ハ 空室率格差△4%</p> <p>本件土地上に想定される建築物は、一棟貸ししか見込まれないため、空室リスクが大きく高まることを勘案したところによる当該地域の標準的な空室率との格差である。</p> <p>ニ 賃貸事業リスク格差△10%</p> <p>本件土地上に想定される建築物は、テナントの誘致が困難であるばかりか、想定される賃貸需要者は、一棟借りで賃借する法人等に限定されるため、賃貸事業リスクが極めて高いと認められることによる格差である。</p> <p>(2) 比準価格の個別格差率における都市計画道路予定地上の心理的不安△10%について</p> <p>本件土地に係る都市計画事業が60年</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>て、実際に指定を受けるか否か、また、その範囲が定かでない場合などにおいては格別、本件土地のように、実際に指定があった後において、その価額の減価要因となる心理的不安が存在するといえるか自体疑義があるところ、格差率をどのような根拠に基づいて判断したのかも明らかではない。</p> <p>(3) 比準価格の個別格差率における商業連たん性△10%について</p> <p>近隣地域の特性である住商混在地において商業施設が連たんしないことをもって、土地価格比準表に定める普通商業地域における店舗の連たん性に係る最大の格差率△6%を上回るほどの格差を生じるものとは認められない。</p> <p>(4) 収益価格の算定方法について</p> <p>本件土地のように都市計画道路予定地の区域内にある場合、いずれ事業が実施されることにより建築制限のない土地価格相当の補償がされるか、又は都市計画の変更により建築制限がなくなるものであることからすれば、その影響についてより慎重に査定する必要がある。</p> <p>本件土地に係る収益価格の算定に当</p>	<p>以上認可されないまま現在に至っており、今後においても事業化の見込みがない状態であることから、いつ当該事業の認可がされるのか、逆に当該事業の認可に伴っていつ立退きを迫られるか分からないといった心理的不安があることによる格差である。</p> <p>(3) 比準価格の個別格差率における商業連たん性△10%について</p> <p>本件土地の北側に間口約120mで隣接する中学校があることから、商業施設が連たんしないことによる格差である。</p> <p>なお、土地価格比準表については、鑑定評価実務とは大きく相違しており、また、当該比準表に準じなければならない義務は課せられていない。</p> <p>(4) 収益価格の算定方法について</p> <p>本件土地上に、都市計画事業に係る建築制限に準拠した建築物を建築し、有限の収益期間で賃貸運用すると仮定した場合、事業が認可された時に本件土地が正常価格で買収されることを想定して有期還元法を適用しようにも、当該事業の認可の時期が予想できない以上、有期還元法の適用は不可能である。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>たつては、上記影響を含む不確実な各種の事象を全て還元利回りの査定に包含する土地残余法よりも、収益見通しにおいて考慮された連続する複数の期間に発生する純収益や復帰価格の変動に係る予測をより個別具体的に査定する有期還元法の手法を採用する方がより適切であるとも考えられる。</p> <p>したがって、土地残余法により収益価格を算定することの合理性には疑義があるといわざるを得ない。</p>	<p>また、不動産鑑定士は、実現する確実性が認められない有限の収益期間を想定（設定）して鑑定評価を行ってはならない旨、不動産鑑定評価基準（以下「鑑定基準」という。）に定められている。</p> <p>したがって、本件土地の収益価格の算定に当たっては、有期還元法は適用すべきでなく、永久還元法である土地残余法を適用すべきである。</p>

4 判 断

(1) 法令解釈

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における時価による旨規定しており、ここにいう時価とは相続開始時ににおける当該財産の客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。しかしながら、客観的な交換価値というものが必ずしも一義的に確定されるものではないことから、相続税等に係る課税実務上は、従来から、国税庁において、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減等の観点から、評価通達を定め、各税務署長が、評価通達に定められた評価方法に従って統一的に相続財産の評価を行ってきたところであり、このような評価通達の定めに基づく相続財産の評価の方法は、相続税法第22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ところである。

そして、評価通達の定めに基づく相続財産の評価の方法は、相続税法第22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ていることなどからすれば、相続税に係る課税処

分の審査請求において、原処分庁が、当該課税処分における課税価格又は納付すべき税額の算定が評価通達の定めに従って相続財産の価額を評価して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。

したがって、このような場合には、評価通達の定めに従ってしたという原処分庁の財産評価の基礎となる事実関係に認定の誤りがあるなど、その評価の方法に基づく相続財産の価額の算定過程自体に不合理な点があることにより、上記推認を妨げ、あるいは、不動産鑑定士による合理性を有する不動産鑑定評価等の証拠資料に基づいて、評価通達の定めに従った評価は、当該事案の具体的な事情の下における当該相続財産の「時価」を適切に反映したものではなく、客観的交換価値を上回るものであることが立証されるなどして上記推認を覆すことがない限り、当該課税処分は適法であると認められることになる。

(2) 認定事実

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

イ 本件鑑定評価書は、本件土地について、別紙2のとおり、①取引事例比較法により、近隣地域等内の取引事例から標準的画地の比準価格（1,670,000円/㎡）を求め、近隣地域等内に所在する公示地（以下「本件公示地」という。その詳細は、別表の「本件公示地」欄のとおりである。）の公示価格（■■■■■/㎡。なお、本件公示地の公示価格は■■■■■/㎡が正しい。）を規準とした価格（上記公示価格（■■■■■/㎡）に個別格差率（△62.8%）を乗じた■■■■■/㎡と査定している。以下、公示価格を規準とした価格を「規準価格」という。）との均衡にも留意したとして、当該標準的画地の比準価格に当該標準的画地と本件土地との個別的要因の比較に基づく個別格差率（△62.8%。以下「本件格差率」という。）を乗じて比準価格（621,200円/㎡。以下「本件比準価格」という。）を査定するとともに、②収益還元法（土地残余法）による収益価格（445,100円/㎡。以下「本件収益価格」という。）を査定した。その上で、③本件比準価格（621,200円/㎡（総額79,800,000円））と本件収益価格（445,100円/㎡（総額57,200,000円））の中庸値を採用して、本件土地の鑑定評価額（532,990円/㎡

(総額68,500,000円)) を決定し、これに持分割合 (8分の7) を乗じた額を本件鑑定評価額 (532,990円/㎡ (総額59,937,500円)) としている。

- ロ 本件土地の近隣に存する建築物は、別紙1のとおり、「■■■■■」 (地下1階付7階建て、延床面積1,899.74㎡)、「■■■■■」 (地下1階付6階建て、延床面積1,760.83㎡) 及び「■■■■■」 (地下3階付15階建て、延床面積40,727.86㎡) である。

(3) 検討

請求人は、本件鑑定評価額は相続税法第22条に規定する時価に相当するから、評価通達の定めにより評価した本件持分の価額は、同条に規定する時価を上回る違法なものである旨主張するところ、上記(1)の法令解釈を踏まえると、当該主張の当否は、本件鑑定評価書をもって、評価通達の定めに従った評価が時価を適切に反映したものであるとの事実上の推認が覆されるか否かという観点から検討されるべきものである。

これを前提に、鑑定基準に準拠して行われた不動産鑑定評価は、一般的には客観的な根拠を有するものであることから、まずは、本件鑑定評価書に係る不動産鑑定評価が鑑定基準に準拠して行われているか否かについて検討し(下記イ)、当該鑑定評価の合理性を左右するその他の事情について、引き続き検討する(下記ロ)。

イ 公示価格との規準について

地価公示法第8条《不動産鑑定士の土地についての鑑定評価の準則》は、同法第2条《標準地の価格の判定等》第1項に規定する公示区域(以下「公示区域」という。)内の土地について鑑定評価を行う場合において、当該土地の正常な価格(同条第2項に規定する正常な価格をいう。以下同じ。)を求めるときは、公示価格を規準としなければならない旨規定し、また、同法第11条《公示価格を規準とすることの意義》は、公示価格を規準とするとは、対象土地とこれに類似する利用価値を有すると認められる一又は二以上の標準地(公示地)との位置、地積、環境等の土地の客観的価値に作用する諸要因についての比較を行い、その結果に基づき、当該標準地(公示地)の公示価格と当該対象土地の価格との間に均衡を保たせることをいう旨規定している。そして、鑑定基準総論第8章《鑑定評価の手順》の第9節《鑑定評価額の決定》は、公示区域において土地の正常価格を求めるときは、公示価格を規準としなければならない旨定めている。

そうすると、本件鑑定評価書に係る不動産鑑定評価は、本件土地の正常価格を求めることを目的とするものであるから、鑑定基準に準拠したというには、本件鑑定評価額について、本件土地と類似する本件公示地の公示価格を規準としなければならず、すなわち、本件鑑定評価額と本件公示地の公示価格との間に均衡を保たせなければならないこととなる。

しかしながら、本件鑑定評価書においては、次の(イ)及び(ロ)のとおり、本件鑑定評価額と規準価格とが相当程度乖離しているにもかかわらず、その原因についての分析及び検討がないまま、本件鑑定評価額が決定されている。そうすると、本件鑑定評価書においては、本件鑑定評価額と規準価格の基となった本件公示地の公示価格との間に均衡が保たれているとはいえず、公示価格を規準としなければならないという鑑定基準に準拠して行われたとは認められない。

(イ) 規準価格と本件鑑定評価額との比較について

本件鑑定評価書においては、上記(2)のイのとおり、規準価格につき、本件公示地の公示価格 (/㎡) に本件格差率 (△62.8%) を乗じた /㎡と査定しており、本件比準価格621,200円/㎡が当該規準価格を下回っているにもかかわらず、本件比準価格と本件収益価格の中庸値をもって本件鑑定評価額を決定し、結果、本件鑑定評価額 (532,990円/㎡) は、当該規準価格 (/㎡) を約23%下回っている。

(ロ) 本件土地の地域要因格差等を加味した規準価格と本件鑑定評価額との比較について

請求人は、本件鑑定評価書記載の地域要因格差等に関する当審判所からの照会に対し、本件公示地の公示価格が誤っていたとして、正当な額は /㎡である旨訂正 (10,000円/㎡加算) するとともに、本件土地の地域要因のうち、行政的條件 (基準容積率) 及び街路条件 (幅員) について、本件公示地の所在する地域の方が本件土地の所在する地域よりも劣る (いずれも△5%) 旨訂正するも、これらの訂正は本件鑑定評価額に影響しない旨回答した。

しかしながら、上記地域要因格差等の各訂正を加味して規準価格を算定すると /㎡ (/㎡ ÷ 0.95 ÷ 0.95) となり、これに本件格差率 (△62.8%) を乗じると /㎡となる。結果、本件鑑定評価額 (532,990円/㎡) は、当該規準価格 (/㎡) を約31%下回ることとなり、開きは

より大きくなる。

加えて、本件公示地が、最寄駅であるから340mに位置する（別表の「本件公示地」欄参照）のに対し、本件土地は、最寄駅である同駅の出入口から至近距離にある（別表の「本件土地」欄参照）ことから、本件土地は交通接近条件において優れており、また、本件土地の所在する地域は、再開発計画のあるの東側の道路に接面しており、事務所環境のほか商業施設等が設置されることにより、利便性が向上することが期待され、本件土地は、本件公示地の所在する地域よりも環境条件等において優れていると評価することができることからしても、本件土地の地域要因格差等を加味した規準価格と本件鑑定評価額との開きはさらに大きくなる。

ロ 個別的要因の格差率について

本件鑑定評価書においては、上記(2)のイのとおり、取引事例比較法を採用し、これにより算定された価格に本件格差率（ $\Delta 62.8\%$ ）を乗じて本件比準価格を求めている。

しかしながら、本件格差率を判定する過程をみると（なお、この点は、本件鑑定評価書のほか、同評価書に関してが原処分庁に提出した、平成26年9月29日付の「所在の土地に係る不動産鑑定評価に関するご質問の件」と題する書面等からうかがえる。）、次の(イ)ないし(ハ)のとおりであり、これらの事情を併せれば、本件格差率に合理性があるとはいえない。

(イ) 都市計画道路予定地上の建築制限 $\Delta 50\%$ について

都市計画道路予定地上の建築制限による減価要因として、建物規模格差（容積率） $\Delta 10\%$ 、賃料格差 $\Delta 26\%$ 、空室率格差 $\Delta 4\%$ 、賃貸事業リスク格差 $\Delta 10\%$ と査定し、その総和による減価の補正率を $\Delta 50\%$ と判定している（上記3の「請求人」欄の(1)参照）が、いずれも、本件土地上に建築できる建築物は3階建て以下に制限され、1棟貸ししか見込まれないといった収益面に関するリスクのみに基づくものであることなどから、判定の合理性には疑義があり、判定した数値及び方法が客観的な根拠に基づくものであるとは認められない。

(ロ) 都市計画道路予定地上の心理的不安 $\Delta 10\%$ について

事実上凍結状態にある都市計画事業の時期的な不安要素が大きいことから、

心理的不安による減価の補正率を $\Delta 10\%$ と判定している（上記3の「請求人」欄の(2)参照）ところ、仮に都市計画道路予定地上の心理的不安が独立した減額要素であるとしても、その補正率 $\Delta 10\%$ が相当であるといえるかは判然としな
いといわざるを得ず、客観的な根拠があるとは認められない。

(ハ) 商業連たん性 $\Delta 10\%$ について

商業施設の連続性がなく、立地上の弱点を有することから、商業連たん性による減価の補正率を $\Delta 10\%$ と判定している（上記3の「請求人」欄の(3)参照）ところ、別紙1のとおり、本件土地の北側には \blacksquare 中学校が存するものの、本件土地が西側で接面する道路を挟んだ向かい側には \blacksquare が存し、本件土地が南側で接面する道路沿いには \blacksquare 等の事務所ビルが建ち並び、当該事務所ビルには飲食店等の店舗が入居している状況にあり、別表のとおり、そもそも本件土地のある地域は、中高層の事務所ビルが多く、住商混在地を形成する地域であることから、商業施設の連続性がないとしても、これを理由に $\Delta 10\%$ もの減価をすること自体適切でない。

(4) 小括

本件鑑定評価書に係る鑑定評価については、上記(3)のイのとおり、公示価格を規
準とするという点において、鑑定基準に準拠して行われたとは認められず、加えて、
同口のとおり、本件格差率に合理性があるとはいえないことからすれば、原処分庁
が主張する収益価格の算定方法その他の点を判断するまでもなく、本件鑑定評価額
が本件相続開始日における本件持分の客観的な交換価値（時価）を示すものとは認
められず、本件鑑定評価書をもって、評価通達の定めにより評価した価額を時価と
する事実上の推認は覆らない。また、その他に上記推認を覆し、あるいは妨げるに
足りる事情は認められない。

したがって、評価通達の定めにより評価した本件持分の価額が、時価を上回る違
法なものであるとは認められない。

なお、請求人は、本件土地は市場性が極めて低いなどの特異な土地であることを
前提に、本件持分の評価においては、評価通達に定める評価方法を画一的に適用す
べきでない旨主張するが、本件鑑定評価書をもって、評価通達の定めにより評価し
た価額を時価とする事実上の推認は覆らないことから、請求人の主張を採用するこ
とはできない。

(5) 本件更正処分について

上記(3)及び(4)で検討したとおり、評価通達の定めにより評価した本件持分の価額は、本件相続開始日における時価であると認められる。

そこで、当審判所において、評価通達24-7の定めを適用して、本件持分の価額を評価通達の定めにより評価すると、別紙3の原処分庁主張額(132,337,054円)と同額となる。これを前提に請求人の課税価格及び納付すべき税額を計算すると、いずれも上記1の(2)のロの本件更正処分に係る課税価格■■■■■及び納付すべき税額■■■■■と同額となるから、本件更正処分は適法である。

(6) 本件賦課決定処分について

本件更正処分は上記(5)のとおり適法であり、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められないことから、同条第1項及び第2項の規定に基づいてされた本件賦課決定処分は適法である。

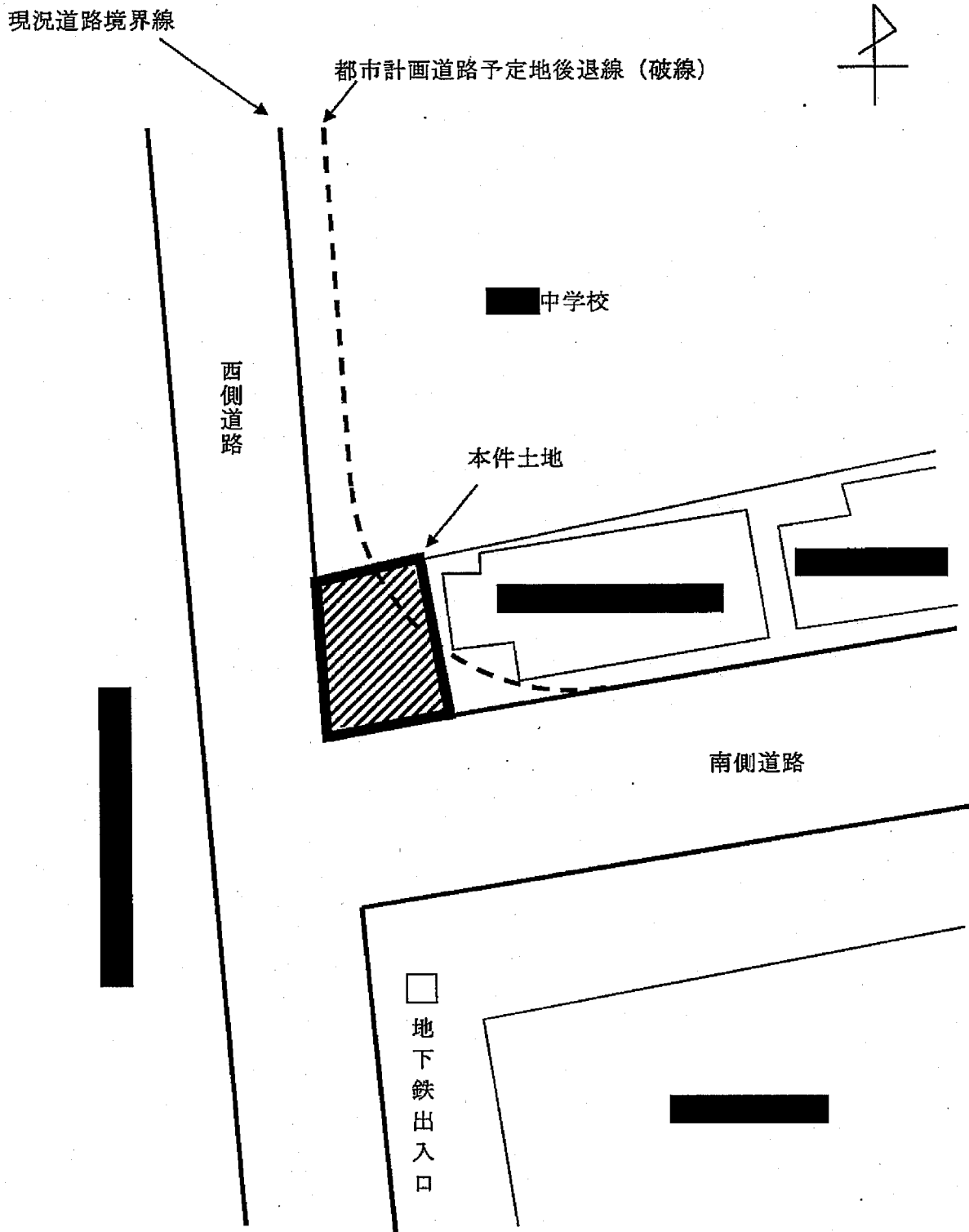
(7) その他

原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。
よって、主文のとおり裁決する。

別表 本件土地及び本件公示地の状況

	本件土地	本件公示地
所在及び地番	■■■■■ ■■■■■	■■■■■ ■■■■■
調査基準日		平成23年1月1日
価格		■■■■■ (円/㎡)
地積	128.52㎡	626㎡
形状(間口:奥行)	長方形(1.0:1.3)	台形(1.2:1.0)
利用区分、構造	建物(木造瓦葺平家建て)の敷地	建物(RC(鉄筋コンクリート造)8階建て)の敷地
利用現況	居宅	事務所、共同住宅兼駐車場
周辺の土地の利用現況	中高層の事務所ビルが多く、西側に■■■■■、北側に■■■■■中学校が見られる住商混在地域	マンション、会館、事務所等が混在する住宅地域
前面道路の状況(その他の接面道路)	南 約15m ■■■■■ 西 約12m ■■■■■	東 8.0m ■■■■■
交通施設、距離	■■■■■ ■■■■■北方約20m	■■■■■ ■■■■■340m
用途区分、高度地区、防火・準防火	第二種住居地域、防火地域	第二種住居地域、防火地域
建ぺい率・容積率	60%・400%	60%・400%
本件土地との位置関係		本件公示地は、本件土地の北東方約230m(直線距離)に位置する。

別紙1 本件土地及びその近隣の状況



別紙2 本件鑑定評価書の要旨

1 鑑定評価額（本件持分）

総額 59,937,500円（532,990円/㎡）

（本件土地の鑑定評価額 68,500,000円（532,990円/㎡））

2 対象不動産の表示

本件土地（公簿地積128.52㎡）（請求人の共有持分7/8）

3 価格時点

■■■■■（本件相続開始日）

4 評価の条件

(1) 地上に存する建物及びその使用权は考慮外とし、更地としての独立鑑定評価である。

(2) 数量は公簿による。

5 近隣地域の分析

(1) 近隣地域の範囲

■■■■■にかけての一带の地域

(2) 地域の特性

中高層の事務所ビル、共同住宅の建ち並ぶ住商混在地で、公共機関の事務所、弁護士、税理士、一般企業の事務所の多い地域で閑静な地域を形成している。商業地域でよく見られる騒がしさは見られず、優良なオフィス及び住環境を呈している。

(3) 地域の標準的使用

中高層の事務所及び共同住宅等の敷地

(4) 近隣地域内の標準的画地

幅員約6mの■■■■■に接面する、地積約600㎡程度の間画地

6 個別的要因の分析

(1) 交通・接近条件

■■■■■まで南方約100m、■■■■■まで南方約100m、■■■■■まで南方約200m（いずれも道路距離）

(2) 街路条件

南側に幅員約15m、西側に幅員約12mの舗装済み■■■■■に接面

(3) 環境条件

本件土地の北側に中学校校舎、東側に7階建ての集合住宅兼事務所、南側に [REDACTED]、西側に [REDACTED] があり、事務所としての連続性に欠けるきらいがある。

(4) 行政的条件

第二種住居地域、建ぺい率60%、容積率400%、防火地域
都市計画道路 ([REDACTED])、計画幅員15m (事業未決定)

(5) 画地条件

間口約10m強、奥行約13m弱を有する長方形の画地である。
地勢は平坦である。
地質・地盤ともに強固であるものと推察される。

(6) 更地としての最有効使用

本件土地の更地としての最有効使用は、事務所用地として使用することが妥当であると判断した。

7 鑑定評価方式の適用

本件土地の種類は商業地の更地としてである。また、本件土地の最有効使用は事務所ビルである。

したがって、取引事例比較法、収益還元法(土地残余法)を適用してそれぞれ試算価格を求め、これらを調整し、鑑定評価額を決定する。

(1) 取引事例比較法による比準価格

イ 標準的画地の価格の査定

近隣地域及び同一需給圏内の類似地域内に存する多数の取引事例より適切な事例を選択し、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正と時点修正を施した後、標準化補正及び地域要因の比較を行い、標準的画地の比準価格として4試算価格を求め、各価格のほぼ中庸値をもって、標準的画地の比準価格を1,670,000円/m²と査定した。

ロ 個別格差率の判定

上記イの標準的画地と本件土地との個別的要因の比較を行い、本件土地の標準的画地に対する個別格差率を△62.8% (次に掲げる要因の相乗積) と判定した。

角地 +2%

小規模 △10%

都市計画道路上の建築制限 $\Delta 50\%$

都市計画道路上の心理的不安 $\Delta 10\%$

商業連たん性 $\Delta 10\%$

ハ 規準価格

近隣地域及び同一需給圏内に所在し、本件土地と類似する規準地として本件公示地 (XXXXXXXXXX/㎡) を選択し、取引事例の比準と同様の比較手法（上記の個別格差率 $\Delta 62.8\%$ を乗じる。）を適用して、公示価格を規準とした価格を XXXXXXXXXX/㎡と査定した。

ニ 比準価格の査定

上記イで求めた標準的画地の比準価格と上記ロの個別的要因格差率から、本件土地の比準価格を上記ハの公示価格を規準とした価格との均衡にも留意の上、次のとおり求めた。

(イ) 単価

$$1,670,000\text{円}/\text{m}^2 \times (1 - 62.8\%) \approx 621,200\text{円}/\text{m}^2$$

(ロ) 総額

$$621,200\text{円}/\text{m}^2 \times 128.52\text{m}^2 (\text{地積}) \approx 79,800,000\text{円}$$

(2) 収益還元法（土地残余法）による試算価格

本件土地に、想定する収益用建物としては最有効の建物を建築することを想定して土地・建物一体としての純収益を求め、これから建物に帰属する純収益を控除して土地に帰属する純収益を求めた。次に、得られた純収益（2,576,240円）を還元利回り（4.5%）で還元して、収益還元法（土地残余法）による収益価格を57,200,000円（445,100円/㎡）と査定した。

8 試算価格の調整及び鑑定評価額の決定

(1) 採用した評価方式による価格

以上の手順により、本件土地の試算価格が次のように求められた。

取引事例比較法による比準価格 79,800,000円（621,200円/㎡）

収益還元法（土地残余法）による収益価格 57,200,000円（445,100円/㎡）

(2) 試算価格の調整及び鑑定評価額の決定

鑑定評価方式の適用及び試算の過程はいずれも妥当であると判断されるが、試算価格間にやや開差が生じたため、次において調整する。

取引事例比較法による比準価格は、規範性を有する複数の取引事例から導出しており、また、実際の取引市場の実態を反映した価格といえるが、本件のように都市計画道路の制約があり、事実上凍結状態にある特殊性が強い場合においては、やや説得力に劣る一面を有することも否めない。

収益還元法（土地残余法）による収益価格は、建物の計画にやや想定要素を含んでいるが理論性の高い試算価格であり、検証手段としての有効性は高い。本件の評価は土地利用の大きな制約と、ほぼ凍結状態にある土地の評価であり、収益面からのアプローチは欠かせない。

以上それぞれの鑑定方式に良否が認められるため、双方の価格の中庸値を取って鑑定評価額を決定した。

別紙3 原処分庁主張額

1 奥行価格補正後の1㎡当たりの価額

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \quad \text{(奥行価格補正率)} \\ 1,590,000\text{円} \times 1.00 = 1,590,000\text{円}\dots\text{①} \end{array}$$

2 側方路線影響加算後の1㎡当たりの価額

$$\begin{array}{l} \text{(①)} \quad \text{(側方路線価)} \quad \text{(奥行価格補正率)} \quad \text{(側方路線影響加算率(注))} \\ 1,590,000\text{円} + (1,570,000\text{円} \times 0.99 \times 0.08 \times 12\text{m}/13.8\text{m}) \\ = 1,698,125\text{円}\dots\text{②} \end{array}$$

(注) 想定整形地の一部のみが側方路線に接している土地であるため、側方路線影響加算率に想定整形地の間口距離に対する実際に接している部分の距離の割合(12m/13.8m)を乗じて調整。

3 不整形地補正後の1㎡当たりの価額

$$\begin{array}{l} \text{(②)} \quad \text{(不整形地補正率(注))} \\ 1,698,125\text{円} \times 0.99 = 1,681,143\text{円}\dots\text{③} \end{array}$$

(注) 想定整形地に対するかげ地の割合10.5%に係る不整形地補正率0.99。

4 自用地の評価額(本件土地)

$$\begin{array}{l} \text{(③)} \quad \text{(地積)} \\ 1,681,143\text{円} \times 128.52\text{m}^2 = 216,060,498\text{円}\dots\text{④} \end{array}$$

5 都市計画道路予定地の区域内にある宅地に係る補正後の価額(本件土地)

$$\begin{array}{l} \text{(④)} \quad \text{(補正率(注))} \\ 216,060,498\text{円} \times 0.70 = 151,242,348\text{円}\dots\text{⑤} \end{array}$$

(注) 評価通達24-7に定める「地区区分：普通商業・併用住宅地区、容積率：400%以上及び地積割合：60%以上」に係る補正率0.70。

6 相続税評価額(本件持分)

$$\begin{array}{l} \text{(⑤)} \quad \text{(持分割合)} \\ 151,242,348\text{円} \times 7/8 = 132,337,054\text{円} \end{array}$$