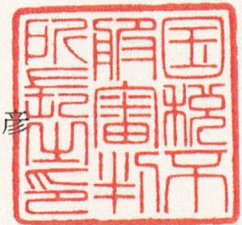


裁 決 書

関裁(諸)令 6 第72号

令和 7 年 6 月 18 日

国税不服審判所長 清野 正彦



審査請求人

住 所
氏 名

総代 [redacted] ほか2名 (共同審査請求人明細別紙1)

原処分庁
原処分

- 1 令和5年7月6日付でされた [redacted] 相続開始に係る相続税の過少申告加算税の各賦課決定処分
- 2 令和5年7月7日付でされた [redacted] 相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分
- 3 [redacted] 相続開始に係る相続税の各更正の請求に対して令和6年3月11日付でされた更正をすべき理由がない旨の各通知処分

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 [REDACTED] ほか2名（以下「請求人ら」という。）が、①被相続人の相続に係る相続税の申告後に、原処分庁から、相続により取得した不動産の一部について、国税庁長官の指示を受けて評価した価額である不動産鑑定評価による価額により評価すべき旨の指摘を受けたが、財産評価基本通達に定める方法により評価したままとするなどして相続税の修正申告をしたのに対し、原処分庁が、各更正処分等をしたことから、また、②上記の指摘により上記修正申告において不動産鑑定評価による価額により評価をした不動産について、やはり財産評価基本通達に定める方法により評価すべきであったとして各更正の請求をしたのに対し、原処分庁が、更正をすべき理由がない旨の各通知処分をしたことから、請求人らが、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

イ 国税通則法（以下「通則法」という。）第65条《過少申告加算税》（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき通則法第35条《申告納税方式による国税等の納付》第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

ロ 通則法第65条第2項は、同条第1項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

ハ 通則法第65条第4項柱書及び同項第1号は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正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正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。

ニ 相続税法第22条《評価の原則》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。

ホ 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。）1《評価の原則》(2)は、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続により財産を取得した日）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（以下「通達評価額」という。）による旨定めている。

ヘ 評価通達6《この通達の定めにより難い場合の評価》は、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する旨定めている。

ト 行政手続法第8条《理由の提示》第1項本文は、行政庁は、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない旨規定している。

チ 行政手続法第14条《不利益処分の理由の提示》第1項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定している。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 被相続人の相続に係る関係人等

[redacted]（以下「本件被相続人」という。）は、[redacted]生まれで、[redacted]に[redacted]で死亡し、その相続（以下「本件相続」という。）を開始した。

本件被相続人の法定相続人は、配偶者である[redacted]（以下「本件配偶者」という。）、子である[redacted]、[redacted]（以下「本件二女」という。）、[redacted]（以下「本件長男」という。）及び本件長男の子であり本件被相続人の養子でもある[redacted]（以下「本件孫」といい、本件二女、本件長男及び本件孫の3名が「請求人ら」である。）の5名である。

ロ 本件被相続人による不動産の取得

本件被相続人は、平成24年11月10日から平成27年9月29日にかけて、別表1-1の順号1から順号17までの各不動産（以下「本件各不動産」といい、本件各不動産の内訳である各物件を同表の「略称」欄のとおり表記する。）の購入又は建築を目的とする売買契約又は工事請負契約を締結し、[redacted]（以下「本件銀行」という。）又は[redacted]（以下「本件信金」という。）から借り入れた金員を上記各契約の代金に充て、平成25年1月9日から遅くとも平成28年3月18日までにかけて、本件各不動産を上記各契約により取得した。

また、本件被相続人が締結した上記各契約の契約内容及び契約日は、別表1-2の「契約内容」欄及び「契約日」欄のとおりであり、上記各契約に係る売買代金又は請負工事代金は、同表の「契約金額」欄のとおりであったほか、本件被相続人が本件銀行及び本件信金から借り入れた金員の額は、同表の「借入金額」欄のとおりであった（以下、これらの借入金を「本件各借入れ」といい、本件各不動産の取得と本件各借入金を併せて「本件取得・借入れ」という。）。

ハ 本件長男及び本件孫による本件各不動産の取得

本件相続により、本件長男は、本件不動産1から本件不動産4まで及び本件建物11から本件建物17までを、本件孫は、本件建物5から本件建物10までをそれぞれ取得した（別表1-1の「取得者」欄参照）。

なお、本件各不動産は、いずれも賃貸用の物件であり、本件相続の開始日における利用の状況は、別表1-1の「種類等 利用区分」欄のとおりである。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 令和5年10月3日の審査請求に至る経緯

(イ) 本件配偶者、本件被相続人の子である[redacted]及び請求人らは、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）について、本件各不動産の価額を評価通達に定める方法により、別表1-3の「申告額」欄のとおり評価し、別表2の「申告」欄のとおり相続税の申告書に記載して法定申告期限までに共同して申告した（以下、この申告を「本件当初申告」という。）。

(ロ) 原処分庁所属の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、令和3年9月30日、本件相続税に係る実地の調査を開始した。

[redacted]は、関東信越国税局から依頼を受け、上記調査の期間中である令和4年11月4日、本件相続が開始した[redacted]を

価格時点として、本件各不動産の価格を不動産鑑定評価基準により評価し、本件各不動産の各鑑定評価額を別表1－3の「更正額」欄記載の金額と決定した（以下、これらの鑑定評価額を「本件各鑑定評価額」といい、本件各鑑定評価額が記載された各鑑定評価書を「本件各鑑定評価書」という。）。

(ハ) 国税庁長官は、本件各不動産の価額につき、評価通達6により、評価通達の定める方法によらず他の合理的な方法によって評価することを指示した。

(ニ) 本件調査担当職員は、令和5年6月12日及び同月26日、本件配偶者及び請求人らに対し、本件各不動産の相続税法第22条に規定する時価は、本件各鑑定評価額である旨を含む調査結果の説明をした。

(ホ) 本件配偶者及び請求人らは、令和5年6月12日、本件相続税について、①本件不動産1から本件不動産4まで、本件建物10及び本件建物13（以下、これらの不動産を併せて「本件各修正対象不動産」という。）の価額をこれらの不動産に係る本件各鑑定評価額と同額とし、②本件建物5から本件建物9まで、本件建物11、本件建物12及び本件建物14から本件建物17まで（以下、これらの建物を併せて「本件各更正対象建物」という。）の価額を本件当初申告における価額（通達評価額）と同額とした上で（それぞれ、別表1－3の「修正申告額」欄参照）、別表2の「修正申告」欄のとおり記載した修正申告書（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（以下、本件修正申告書に係る申告を「本件修正申告」という。）。

なお、本件各修正対象不動産は、本件建物10が平成26年に本件被相続人が購入した土地を敷地として同年に建築されたものであり、そのほかは、本件被相続人が建物及びその敷地の双方を目的とする売買によって取得（本件建物13については、建物のみを取得）したものであった。これに対し、本件各更正対象建物は、本件建物14が平成18年に本件被相続人が購入した土地を敷地の一部として平成28年に建築されたものであり、そのほかは、本件被相続人とその母が昭和56年に本件被相続人の父から相続した土地（なお、当該母が相続した土地は、昭和59年に当該母の相続人が相続している。）を敷地として建築されたものであった。

(ヘ) 原処分庁は、本件修正申告に基づき、令和5年7月6日付で、別表2の「本件各賦課決定処分1」欄のとおり、本件相続税に係る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1」という。）をした。

なお、本件各賦課決定処分1の通知書に記載された処分の理由は、別紙2-1から別紙2-3までの各「1 本件各賦課決定処分1の通知書に記載された処分の理由」のとおりである。

(ト) 原処分庁は、令和5年7月7日付で、本件各更正対象建物の相続税法第22条に規定する時価は、これらの建物に係る本件各鑑定評価額であり、本件長男及び本件孫については各人の課税価格及び課税価格の合計額の増加に伴って、また、本件二女については課税価格の合計額の増加に伴って、それぞれ納付すべき税額が増加したとして、別表2の「本件各更正処分等」欄のとおり、本件相続税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）をするとともに、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2」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。

なお、本件各更正処分等の通知書に記載された処分の理由は、別紙2-1から別紙2-3までの各「2 本件各更正処分等の通知書に記載された処分の理由」のとおりである。

(チ) 請求人らは、令和5年10月3日に、上記(ハ)及び(ト)の各処分に不服があるとして審査請求をした。

なお、請求人らは、本件長男を総代として選任し、その旨を令和5年10月23日に当審判所に届け出た。

ロ 令和6年6月7日の審査請求に至る経緯

(イ) 請求人らは、令和5年12月26日に、本件各不動産の価額を、評価通達に定める方法により、別表1-3の「更正の請求額」欄のとおり評価し、別表2の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の各更正の請求をした。

(ロ) 原処分庁は、これに対し、令和6年3月11日付で更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）をした。

なお、本件各通知処分の通知書に記載された処分の理由は、別紙2-1から別紙2-3までの各「3 本件各通知処分の通知書に記載された処分の理由」のとおりである。

(ハ) 請求人らは、令和6年6月7日に、本件各通知処分に不服があるとして審査請求をした。

なお、請求人らは、本件長男を総代として選任し、その旨を令和6年6月10日に当審判所に届け出た。

ハ 審理の併合

当審判所は、通則法第104条《併合審理等》第1項の規定に基づき、上記イ(ナ)及びロ(ハ)の各審査請求について併合審理する。

2 争点

- (1) 原処分の理由の提示に不備があるか否か（争点1）。
- (2) 本件各不動産の価額を通達評価額を上回る価額によるものとするのは、租税法上の一般原則としての平等原則に違反しないか否か（評価通達の定める方法によって評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があるか否か。）（争点2）。
- (3) 本件各鑑定評価額が、相続税法第22条に規定する時価を上回るか否か（争点3）。
- (4) 本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるか否か（争点4）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（原処分の理由の提示に不備があるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
イ 処分理由の記載については、行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記の制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する理由の付記として欠けるところはないと解される。	イ 原処分庁には、処分理由の提示に当たり、結論のみならず、結論に到達した理由や根拠について、原処分庁の判断過程を省略することなく記載することが要求される。
ロ 本件各賦課決定処分1 本件各賦課決定処分1の通知書には、本件修正申告があったことや本件修正申告書の提出により納付すべき税額の計算の基礎となった事実の	ロ 本件各賦課決定処分1 納税者が、過少申告加算税の賦課決定処分に対して不服申立てを行うかを判断するには、評価概念である通則法第65条第4項第1号に規定す

原 処 分 庁	請 求 人 ら
うちに本件修正申告前の税額の計算の基礎とされなかったことについて正当な理由があるとは認められないことなど、通則法第65条に規定する過少申告加算税の各賦課要件を満たす旨が記載されており、上記イの理由付記の制度の趣旨を担保する十分な記載があるから、本件各賦課決定処分1の各理由の提示に不備はない。	る正当な理由がないことを基礎付ける事実が提示されている必要がある。 特に、本件各修正対象不動産については、本件調査担当職員の指摘を受けて鑑定評価額に従ったものであるから、正当な理由がないことを基礎付ける詳細な事実の提示が必要であるのに、そのような理由の提示はない。 したがって、本件各賦課決定処分1の各理由の提示には不備がある。
ハ 本件各更正処分等及び本件各通知処分 本件各更正処分等及び本件各通知処分の通知書には、相続税法第22条の規定及びその解釈並びに評価通達6の定めを踏まえ、これらの各処分の基となる各事実、その法的評価及び当該法的評価に基づき評価通達6の定めを適用した旨とともに、本件各鑑定評価額についても、鑑定評価方法等が記載され、本件各更正処分等及び本件各通知処分の理由が具体的に明示されているから、上記イの理由付記の制度の趣旨を担保する十分な記載がある。 したがって、請求人らの求める本	ハ 本件各更正処分等及び本件各通知処分 不動産鑑定評価を行う不動産鑑定士による評価のばらつきを考慮すると、不動産鑑定評価基準に即しても、評価額が一義的に決定されるわけではないから、請求人らが、本件各鑑定評価額が相続税法第22条に規定する時価と評価できるか、及び、評価額の決定に至る過程が合理的かの判断をするには、本件各更正処分等及び本件各通知処分の理由において、本件各鑑定評価書の提示が必要である。 特に、課税実務上、相続財産を評価通達に従って画一的に評価してい

原 処 分 庁	請 求 人 ら
件各鑑定評価書の添付がなくても、 本件各更正処分等及び本件各通知処分 の各理由の提示に不備はない。	る課税庁が、評価通達によらずに不 動産の価額を評価するときは、その 恣意が最も介入しやすいから、請求 人らが、不服申立てをするかの判断 及び原処分庁の主張に対する十分な 主張をするためには、本件各鑑定評 価書の分析が欠かせない。 したがって、本件各鑑定評価書の 提示を欠く本件各更正処分等及び本 件各通知処分の各理由の提示には不 備がある。

- (2) 争点2（本件各不動産の価額を通達評価額を上回る価額によるものとするのは、租税法上の一般原則としての平等原則に違反しないか否か（評価通達の定める方法によって評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があるか否か。）。）について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
イ 本件被相続人は、平成24年10月以降、本件各不動産を順次購入し、又は建築し、その取得総額は、約20億円となるどころ、これらの購入等資金を総額約21億円の本件各借入れにより調達している（本件取得・借入れ）。そして、本件取得・借入れの結果、本件相続の開始日における本件各不動産の通達評価額が合計7.9億円であるのに対し、本件各借入れの残高は合計18.9億円であり、両者の差額約11億円が本件各不動産以外の	イ 本件各更正対象建物は、本件被相続人及び請求人らが先祖代々保有していた土地を有効活用する目的で取得したものにとすぎず、現に、本件各更正対象建物は賃貸されており、本件取得・借入れの前後の賃料を比較すると従来の賃料年額の約7倍となっていることから、その目的が収益目的であることが明らかである。また、本件各修正対象不動産についても、本件銀行の稟議書に、収益目的で購入したことが記載されて

原 処 分 庁	請 求 人 ら
相続財産の金額を圧縮することとなり、本件相続税の総額は約 [REDACTED] となった。 他方、本件取得・借入れが行われなければ、本件相続税の課税価格の合計額は [REDACTED] を超え、相続税の総額は約 [REDACTED] であったところ、これと上記本件相続税の総額（約 [REDACTED] [REDACTED]）を比較すると、本件取得・借入れにより、請求人らの相続税の負担は著しく軽減された。 ロ 本件長男及び本件被相続人は、本件銀行及び本件信金に本件相続税の対策を相談し、本件長男は、本件相続税の軽減のために自宅周辺の土地の活用及び不動産の購入を検討していた。 そして、本件被相続人が自身の相続税対策を目的として本件各借入れをしていたことや、本件長男が自著において、相続税対策として、金融機関から資金を借り入れ不動産を購入した旨を記載していたことなどからすると、本件長男及び本件被相続人は、本件取得・借入れが、近い将来発生が予想される本件被相続人の相続において請求人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものである	いる。 さらに、原処分庁が本件長男の自著と主張する書籍は、出版社が委託したライターが執筆したものであり、本件長男は、そのライターからインタビューを受けた際にも、相続に起因する親族間の紛争を防ぐことが重要であるという趣旨で相続対策と述べたにすぎず、相続税対策という言葉を使用した記憶はない。相続税対策という文言は、本件銀行の稟議書に記載があるものの、全体のごく一部に留まるから、当該記載から相続税対策の意図があったと断言することは不可能であり、本件相続税の軽減は、借入れによって意図せず付随的に発生したものである。 したがって、本件取得・借入れは、いずれも純粹に収益を得る目的で行ったのであり、相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて行ったものではない。 ロ また、本件被相続人のように、先祖代々土地を保有している者が、その土地の上に建物を建てて有効活用するというのは広く行われていることであるのに、本件各不動産の価額

原 処 分 庁	請 求 人 ら
ことを知り、かつ、これを期待し、あえて本件取得・借入れを企画して実行したといえる。 ハ 以上のことからすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件取得・借入れのような行為をせず又はすることのできない他の納税者と請求人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせるから、本件各不動産を評価通達の定める方法によって評価を行うことは、実質的な租税負担の公平に反する。 したがって、本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、請求人ら全員との関係で、平等原則に違反しない。	については、建物の建築時点を理由に、通達評価額を採ることが許されないとするのは、かえって実質的な租税負担の公平に反する。 したがって、評価通達の定める画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するという事情はなく、本件各不動産を本件各鑑定評価額に基づき評価したことは、請求人ら全員との関係で、平等原則に違反する。 ハ 仮に、本件被相続人及び本件長男が本件相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待してあえて本件取得・借入れを企画して実行していたことを理由として、本件長男との関係では平等原則違反はないと判断されたとしても、相続税の申告は、納税義務者単位で考えるべきであることに照らせば、本件各不動産を本件各鑑定評価額に基づき評価したことについて、本件被相続人及び本件長男の意図を知らない本件二女及び本件孫との関係においては合理的な理由は認められず、平等原則に違反する。

(3) 争点3 (本件各鑑定評価額が、相続税法第22条に規定する時価を上回るか否か。)

について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
本件各不動産は、本件相続の開始日においていずれも賃貸の用に供されており、不動産鑑定評価基準に定める「貸家及びその敷地」の類型に該当するところ、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の現状を所与とし、「貸家及びその敷地」の類型に即応した収益還元法により求めた収益価格を標準として、建物及び土地の複合不動産としての価額を算定しており、その評価手法及び算定過程に不合理な点はない。 また、建物のみの価額を算定するに当たっても、不動産鑑定評価基準に定める評価手法に基づき、建物及び土地の複合不動産としての価額に原価法により求めた積算価格割合を乗じることにより、建物に帰属する割合を合理的に配分していることから、建物のみの価額としても合理性を有している。 以上のとおり、本件各鑑定評価額は、その評価手法に不合理な点はないから、本件各鑑定評価額は、相続税法第22条が規定する時価を上回らない。	本件各鑑定評価書は、次のとおり、評価方法に疑義があったり、根拠が不明であったりするから、本件各鑑定評価額は、相続税法第22条が規定する時価とはいえない。 すなわち、まず、本件各不動産のうち、建物の再調達原価はいずれも間接法により算出されている。このうち、本件建物4から本件建物17までについては、直接法による再調達原価を重視すれば、これらの再調達原価が低くなる可能性がある。また、本件建物1から本件建物3までについては、再調達原価を1㎡当たり412,000円と積算しているが、具体的にどのような類似建物の建設事例を採用したのか不明である。 次に、本件各不動産のうち建物の積算価格の試算に用いた現価率については、その算定過程が見当たらず根拠が不明である。 さらに、本件各不動産の積算価格の試算に用いた市場性修正率、収益価格の試算に用いた還元利回り、及び、区分所有建物（貸家）とその敷地である本件不動産1から本件不動産3までの積算価格の試算に用いた効用比については、一般的定型的な説明を超えた具

原 処 分 庁	請 求 人 ら
	体的な算出根拠の説明がない。

- (4) 争点4（本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるか否か。）について

請 求 人 ら	原 処 分 庁
本件当初申告及び本件修正申告が過少申告であったと仮定しても、評価通達相続財産を評価する一般的な方法を定め、課税庁が評価通達に従って画一的な評価を行っていることは公知の事実であるから、本件各不動産を評価通達に従って評価して本件当初申告及び本件修正申告を行ったのは、真にやむを得ない理由によるものである。 また、請求人らは、本件当初申告において、本件各不動産以外の不動産の一部を不動産鑑定評価基準により評価したが、それらの不動産について、本件当初申告に当たって起用した不動産鑑定士という専門家による鑑定評価額が相続税法第22条に規定する時価であると信用するのも、真にやむを得ないといえる。 したがって、本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるといえる。	我が国が採用する申告納税制度の下では、課税価格計算においてどのような評価方法を用いるか、自らが十分な検討をした上で、最終的には、自己の判断と責任において申告をすべきであるから、請求人らが、本件当初申告及び本件修正申告に際し、評価通達に定める評価方法によって本件各不動産の評価額を計算したことは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情に当たるとはいえない。 したがって、本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるとはいえない。

4 当審判所の判断

- (1) 争点1（原処分の理由の提示に不備があるか否か。）について

イ 法令解釈

行政手続法第14条第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規定しているのは、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ことから、当該処分の理由が、上記の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、同項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

なお、行政手続法第8条第1項本文の要求する理由の提示の趣旨と程度も、上記と同様と解される。

ロ 検討

(イ) 本件各賦課決定処分1について

A 理由の提示に不備があるか否かの判断

通則法第65条の規定は、修正申告書の提出又は更正があったときは、修正申告書の提出が更正を予知しないで調査通知が行われる前にされた場合や正当な理由があると認められる場合を除き、過少申告加算税が賦課されることを規定している。

そして、本件各賦課決定処分1の各通知書には、別紙2-1から別紙2-3までの各「1 本件各賦課決定処分1の通知書に記載された処分の理由」に記載のとおり、①本件修正申告書の提出があった旨、②本件修正申告書の提出により納付すべき税額に通則法第65条の規定に基づき計算した過少申告加算税を賦課する旨、③本件修正申告書が調査の結果に基づくものであるため更正を予知してされたものではない修正申告に該当しない旨、及び、④本件修正申告書の提出により納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに本件修正申告前の税額の計算の基礎とされなかったことについて正当な理由があると認められるものはない旨の各記載がある。

これらの各記載は、本件各賦課決定処分1の原因となった事実及び根拠法令を具体的に示した上で、過少申告加算税が賦課される通則法第65条の規定を踏まえた記載といえることから、上記イの行政手続法第14条第1項本文の趣旨である原処分庁の恣意抑制及び請求人らの不服申立ての便宜の観点に照らし、行政手続法の要求する理由の提示として欠けるものではないというべ

きである。

したがって、本件各賦課決定処分1の理由の提示に不備はない。

B 請求人らの主張

請求人らは、上記3(1)の「請求人ら」欄の口のとおり、本件各賦課決定処分1の理由の提示に不備があることの根拠として、原処分庁は通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由がないことを基礎付ける事実を提示する必要があり、また、本件各不動産のうち、本件各修正対象不動産（本件不動産1から本件不動産4まで、本件建物10及び本件建物13）については、本件調査担当職員の指摘を受けて本件各鑑定評価額に従ったから、正当な理由がないことを基礎付ける詳細な事実の提示が必要であるのにこれが示されていない旨を主張する。

しかしながら、本件各賦課決定処分1の理由において、正当な理由がないとの原処分庁の検討結果が示されていることは別紙2-1から別紙2-3までの各「1 本件各賦課決定処分1の通知書に記載された処分の理由」に記載のとおりであり、正当な理由がないことを基礎付ける詳細な事実に関する記載がないとしても、上記イの行政手続法第14条第1項本文の趣旨が損なわれているとは認められない。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

(ロ) 本件各更正処分等及び本件各通知処分について

A 理由の提示に不備があるか否かの判断

(A) 本件各更正処分等及び本件各通知処分の各通知書には、別紙2-1から別紙2-3までの各「2(1) 本件各更正処分に係る部分」及び各「3 本件各通知処分の通知書に記載された処分の理由」に記載のとおり、本件各不動産を評価通達6の定めにより評価通達によらずに評価する理由として、①通達評価額と他の合理的な方法により評価した価額が各通知書の別表のとおりである旨とともに、これらの価額の間に著しいかい離が存在する旨、及び、②具体的な事実を踏まえると、本件取得・借入れは本件相続税の負担の軽減を意図して行われ、その結果、本件相続税の負担が著しく軽減されたといえるから、他の合理的な方法により評価することが平等原則に違反するものではない旨の各記載がある。

これらの各記載のうち、上記①の記載により、本件各不動産の価額について、通達評価額と本件各鑑定評価額を比較対照し、そのかい離の程度も把握できる上、上記②の記載により、本件各不動産の価額を通達評価額によらずに本件各鑑定評価額によることが平等原則に違反しないという判断の具体的根拠を把握できるから、請求人らは、上記各記載により、原処分庁の判断過程を検証し、それに沿った反論やその反論を裏付ける立証をすることができるといえる。

これらによれば、上記各記載は、上記イの行政手続法第14条第1項本文及び同法第8条第1項本文の趣旨である原処分庁の恣意抑制及び請求人らの不服申立ての便宜の観点に照らし、行政手続法の要求する理由の提示として欠けるものではないというべきである。

(B) また、本件各賦課決定処分2の通知書には、別紙2-1から別紙2-3までの各「2(2) 本件各賦課決定処分2に係る部分」のとりの記載があり、その記載の程度は、本件各賦課決定処分1の通知書と同様であるところ、その記載が行政手続法の要求する理由の提示として欠けるものではないことは、上記(イ)Aのとおりであって、本件各賦課決定処分2の通知書の上記各記載は、同法第14条第1項本文の要求する理由の提示として欠けるものではない。

(C) したがって、本件各更正処分等及び本件各通知処分の理由の提示に不備はない。

B 請求人らの主張

請求人らは、上記3(1)の「請求人ら」欄のハのとおり、本件各更正処分等及び本件各通知処分の理由において本件各鑑定評価書の提示が必要であり、本件各鑑定評価書の提示を欠いたこれらの処分には、理由の提示に不備がある旨を主張する。

しかしながら、本件各更正処分及び本件各通知処分において提示された理由が行政手続法の要求する理由の提示として欠けるものではないことは、上記A(A)のとおりであり、本件各鑑定評価書の提示が必要となるものとはいえない。また、本件各賦課決定処分2は、本件各更正処分の内容を前提とするところ、本件各更正処分をするに当たり本件各鑑定評価書の提示が不要であ

る以上、本件各賦課決定処分2をするに当たり本件各鑑定評価書の提示が必要となるものとはいえない。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

- (2) 争点2（本件各不動産の価額を通達評価額を上回る価額によるものとするのは、租税法上の一般原則としての平等原則に違反しないか否か（評価通達の定める方法によって評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があるか否か。））について

イ 法令解釈

相続税法第22条は、同法第3章において特別の定めがあるものを除くほか、相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨を規定しているところ、ここにいう時価とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（相続税法第23条）、配偶者居住権等の評価（相続税法第23条の2）、定期金に関する権利の評価（相続税法第24条、第25条）及び立木の評価（相続税法第26条）を除き、財産の評価方法について規定を置いていないところ、課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような画一的な評価方法によることなく個別事案ごとに評価することになると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が時価として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、相続等により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。このような課税実務は、評価通達の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時における適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の

適正な履行の確保（通則法第1条、相続税法第1条）に資するものとして、相続税法第22条の規定の許容するところであると解される。

そして、評価対象の財産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有する場合においては、評価通達の定める評価方法が形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には、実質的な租税負担の公平を実現することができるものと解されるのであって、相続税法第22条の規定も租税法上の一般原則としての平等原則を当然の前提としていることに照らせば、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、原則として許されないものというべきである。すなわち、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。

もともと、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。

ロ 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 本件取得・借入れが行われなかった場合の本件相続税の総額等

本件取得・借入れが行われなければ、本件相続税の課税価格の合計額は [REDACTED]

[REDACTED] 余であり、本件相続税の総額は [REDACTED] 余であった。

なお、本件取得・借入れの実施を前提として、本件相続に係る相続財産の価額と債務控除の対象となる債務等の価額を通達評価額とした場合の本件相続税の課税価格の合計額は [REDACTED] 余であり、本件相続税の総額は [REDACTED] 余である。

(ロ) 本件被相続人及び本件長男と本件銀行の担当者との間のやり取り等

A 平成24年7月23日

本件銀行の担当者は、本件長男と、本件被相続人の今後の相続対策や資産活用について面談し、また、本件長男に対し、本件被相続人に相続が開始した場合には、その相続税の総額が5億2,686万円余となる試算結果を説明した。

これに対し、本件長男は、本件被相続人は借入に抵抗があるものの、本件長男自身は自宅周辺の不動産を有効活用したいと考えており、木造家屋を2億円で建築した場合、相続税額がどれくらい軽減されるか知りたい旨を述べた。

B 平成24年8月3日

本件長男は、本件銀行の担当者に対し、根本的な相続対策として本件被相続人名義での投資物件購入も検討していきたい旨を述べた。

C 平成24年8月9日

本件長男は、本件銀行の担当者に対し、相続税を軽減したいと考えており、自宅周辺の駐車場を活用するか、[REDACTED]の収益不動産を購入するかを検討している旨、及び、本件長男自身は、自宅周辺の活用よりも先に、課税評価の低いものを購入し、相続税額を下げた方が効果的と考えている旨を述べた。

D 平成24年8月27日

本件銀行の担当者は、本件被相続人及び本件長男に対し、[REDACTED]の収益物件を購入した場合の相続税額への影響について説明した。これに対し、本件被相続人及び本件長男は、上記物件の購入により相続税額へ相応の効果が見込まれることから、上記物件を購入する方向で進める旨を述べた。

E 平成24年9月27日

本件長男は、本件銀行の担当者に対し、自宅周辺に3棟又は4棟の木造又は軽量鉄骨造の賃貸物件を2億円程度で建築することを考えている旨を述べた。

F 平成24年10月15日

本件被相続人及び本件長男は、本件銀行の担当者に対し、従前から検討していた[REDACTED]及び[REDACTED]の収益物件については競合や利回りの問題により検討を断念した旨、及び、今後も相続対策としての検討は進めていきたい旨を述べた。

G 平成24年10月29日

本件長男は、本件銀行の担当者に電話し、[REDACTED] から、本件被相続人及び本件長男の自宅隣地に収益物件を3棟合計3億1,700万円で建築することを提案された旨のほか、当該提案に関して、本件銀行が融資を行うことができるか否かと当該収益物件を建築した場合の相続対策上のメリットを教えてほしい旨を述べた。

H 平成24年11月8日

本件長男は、本件銀行の担当者に対し、本件被相続人の相続対策が一段落したら、本件長男自身の税金対策等についても見直しをしていきたい旨を述べた。

I 平成25年1月30日

本件被相続人は、本件銀行の担当者に対し、今後も相続対策及び資産有効活用策としてアパートの建築を計画している旨を述べた。

(ハ) 本件信金からの借入れに関する書類の記載内容

本件信金の担当者が本件不動産4に係る融資について作成した平成25年3月13日付の稟議書には、本件被相続人が、相続対策を企図して当該融資を申し込んだ旨が記載されている。

(ニ) 本件長男が共著者となっている書籍の記載内容

本件長男が共著者となり、[REDACTED] に第1版が出版された「[REDACTED] [REDACTED] 」と題する書籍（以下「本件書籍」という。）には、本件長男が行った相続税対策に関し、次の記載がされている。

「[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] (中略) [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] 」

ハ 検討

上記イにおける評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的

な租税負担の公平に反するというべき事情があるか否かについて検討する。

(イ) 本件相続税の負担の軽減の程度について

上記ロ(イ)のとおり、本件取得・借入れが行われなければ、本件相続税の課税価格の合計額は [] を超え、本件相続税の総額は [] を超えていたところ、本件取得・借入れが行われたことにより、本件相続税の課税価格の合計額は [] 余となり、本件相続税の総額は [] 余となる。

そうすると、本件取得・借入れが行われたことによって、本件相続税の課税価格の合計額は約 [] 減少し、これにより、少なくとも、本件相続税の総額は、金額では [] 超、割合では約80%減少することから、請求人らの本件相続税の負担は著しく軽減されたと認められる。

(ロ) 本件相続税の負担を軽減する意図について

A 次に、上記1(3)ロ及び別表1-2のとおり、本件被相続人は、本件銀行及び本件信金からの借入れ（本件各借入れ）を原資として、3年程度（平成25年1月から平成28年3月。なお、本件各不動産の取得に係る契約は、平成24年11月から平成27年9月にかけて締結されていた。）という短期間のうちに合計17件もの本件各不動産を順次取得した。

そして、上記1(3)イによれば、本件被相続人は、 [] から [] という高齢で本件各不動産を取得しているところ、上記1(3)ハのとおり、本件各不動産は、いずれも賃貸用の物件であり、本件被相続人又は請求人らの居住の用に供するためのものではなかった。

これらによれば、本件被相続人は、高齢となってから、自ら又は親族の生活上の必要が特段ない状況下で、短期間のうちに少なくない数の本件各不動産を新たな借入れによって取得したことになり、このような本件被相続人による本件取得・借入れは、収益を得る目的のみに基づくものではなかったといふべきである。

B そこで、本件被相続人が本件取得・借入れをした意図について、更に検討する。

上記ロ(ロ)Aのとおり、本件長男が平成24年7月23日に本件相続税の総額の試算に関する説明を受けた時点では、本件被相続人は、借入れを受けて不動産を有効活用することに抵抗を示していたのに対し、上記ロ(ロ)BからDまで及

びFのとおり、その後の本件長男による相続対策又は本件相続税軽減のための方法に関する本件銀行の担当者との相談を経た後の同年8月27日の時点では、本件相続税の金額への相応の影響を踏まえて収益物件を購入する方向で進めるに至り、同年10月15日の時点でも、相続対策の検討を継続している。

このように、本件各不動産に係る最初の契約締結日である平成24年11月10日（上記1(3)ロ及び別表1-2）に先立つ時点において、本件被相続人の考えは、本件相続税の軽減又はそれを含む相続対策のため、不動産を取得するというものになっていたといえる。

そして、上記ロ(ロ)I及び(ハ)の本件銀行の担当者とのやり取り及び本件信金からの借入れに関する書類の記載内容に照らせば、本件被相続人は、平成25年1月30日及び同年3月13日においても、上記の考えを維持していたと認められ、他方、その後において考えに変化が生じたという事情も認められないことからすると、本件被相続人は、本件相続税の軽減を目的として、又は本件相続税の軽減を含む相続対策を目的として、本件各不動産を取得するに至ったものと認めるのが相当である。

- C この点について、本件被相続人の述べる相続対策の趣旨についてみるに、
- ①上記ロ(ロ)Aのとおり、本件長男と本件銀行の担当者は、本件被相続人の今後の相続対策や資産活用についての面談をしているところ、具体的に話し合われた内容は、本件相続税の軽減方法であったほか、②上記ロ(ロ)Dのとおり、本件被相続人が平成24年8月27日に本件相続税の軽減のため収益物件の購入を検討するに至るまでに、本件長男は、上記ロ(ロ)B及びCのとおり、相続対策の根本的な手法として投資物件の購入を、本件相続税の軽減の手法として収益不動産の購入をそれぞれ挙げており、さらに、③上記ロ(ロ)Fのとおり、本件被相続人は、同年10月15日に今後も収益物件の購入について相続対策としての検討を進めていきたいと述べた一方で、上記ロ(ロ)Dのとおり、同じく収益物件である [REDACTED] の不動産の購入についての相続税額への影響を説明され、その説明は、[REDACTED] の不動産を購入の方向で進める理由となっていた。

これらのことからすれば、本件被相続人が目的としていた相続対策と本件相続税の負担の軽減との間に大きな違いはなく、本件被相続人の述べる相続対策とは、本件相続税の負担の軽減を主たる目的とするものであったと認め

られる。

D 以上のとおりであるので、本件被相続人は、収益を得る目的だけではなく、本件相続税の負担を軽減する意図をもって、本件取得・借入れを行ったと認められる。

E これに加えて、本件長男についてみるに、上記ロ(ロ)のとおりに、本件長男は、本件被相続人の資産活用に関与し、自ら相続税対策について本件銀行の担当者と積極的に相談していること、及び、上記ロ(ニ)のとおりに、本件書籍で相続税対策の方法として記載されている手法（融資を受けて不動産を購入し、その不動産に係る路線価が実勢価格とかい離することを利用して相続税の圧縮を図るという手法）が、本件取得・借入れとして本件各不動産の一部で採用された方法と共通することからすれば、本件長男は、本件相続税の負担を軽減することを積極的に意図していたと認められる。

以上を総合すると、本件被相続人及び本件長男には、本件相続税の負担を軽減する意図があったと認めるのが相当である。

(ハ) 小括

上記(イ)のとおりに、本件取得・借入れが行われたことにより、本件相続税の負担は著しく軽減されたといえ、上記(ロ)のとおりに、本件取得・借入れは、本件相続税の負担の軽減をも意図して行われたものといえる。これらのことからすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件取得・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と請求人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反する事情があるというべきであって、本件各不動産の価額を通達評価額を上回る価額によるものとするには合理的な理由があると認められ、租税法上の一般原則としての平等原則に違反するということはできない。

二 請求人らの主張

(イ) 請求人らは、上記3(2)の「請求人ら」欄のイのとおりに、平等原則違反の根拠として、本件取得・借入れは、本件被相続人及び請求人らが先祖代々保有していた土地を有効活用する目的で、又は純粋に収益を得る目的で行ったものであり、相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて行ったものではない旨を主張する。

しかしながら、租税の負担を軽減する意図と、先祖代々保有する土地を有効活用し、又は収益を得る目的とは併存し得るものであるから、これらの目的の存在は租税の負担を軽減する意図を否定する根拠になるものでない。そして、本件取得・借入れについて、本件相続税の負担を軽減する意図があったものと認めるのが相当であることは、上記ハ(ロ)Dのとおりである以上、上記ハ(ハ)の判断は左右されない。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

- (ロ) 請求人らは、上記3(2)の「請求人ら」欄のイのとおり、本件書籍は、出版社が委託したライターが執筆したものであって、本件長男は、そのライターに対し、親族間の紛争を防ぐことが重要であるとの趣旨で相続対策と述べたにすぎず、相続税対策とは述べていない旨を主張する。

しかしながら、本件書籍の記載内容は、上記ロ(ニ)のとおり、「[REDACTED]」、「[REDACTED]」、「[REDACTED]」といった具体的な地名や物件の概要のほか、借入金を用いて不動産を取得して実勢価格と路線価のかい離を利用したという相続税対策の具体的手法に言及しており、本件長男が自ら口述等しなければ記載し難いものである。そうすると、本件書籍の記載は、仮に執筆作業自体が本件長男にインタビューをしたライターによるものであったとしても、本件長男の体験に基づくものといえることができ、これらの記載をも根拠として本件長男に本件相続税を軽減する意図があったとした上記ハ(ロ)Eの認定は、請求人らの上記の主張によって左右されない。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

- (ハ) 請求人らは、上記3(2)の「請求人ら」欄のロのとおり、本件被相続人のように、先祖代々土地を保有している者が、その土地の上に建物を建てて有効活用するというのは広く行われていることであるのに、建物の建築時点を理由に通達評価額を採ることができないとするのは、かえって実質的な税負担の公平に反する旨を主張する。

しかしながら、上記ハのとおり、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額とすることに合理的な理由があるとの認定判断は、本件各不動産のうち建物の取得時点以外の事情をも考慮した結果であ

るから、請求人らの主張は前提を欠く。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

(二) 請求人らは、上記3(2)の「請求人ら」欄のハのとおり、本件二女及び本件孫は、本件被相続人及び本件長男が本件取得・借入れをした意図を知らないため、本件各不動産の価額を本件各鑑定評価額としたことは、本件二女及び本件孫にとっては平等原則に違反する旨を主張する。

しかしながら、仮に、本件二女及び本件孫において、本件被相続人及び本件長男による本件取得・借入れの意図を知らなかったとしても、本件二女及び本件孫は、いずれも本件被相続人の相続人であり、上記ハ(ロ)Dで述べた意図に基づき行われた本件取得・借入れにより、本件相続税の負担の軽減の効果を享受できる立場にある上、上記ロ(イ)のとおり、実際に享受したと認められるのであって、本件二女及び本件孫について、本件各不動産の価額を通達評価額とすることは、やはり本件取得・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者との間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反する事態を生じさせることとなる。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

(3) 争点3（本件各鑑定評価額が、相続税法第22条に規定する時価を上回るか否か。）について

イ 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、本件各鑑定評価書の記載内容は、要旨別紙3-1から別紙3-16までのとおりである。

ロ 検討及び請求人らの主張

(イ) 本件各鑑定評価書によれば、本件各不動産の鑑定評価上の類型は、別紙3-1から別紙3-16までの各「1 対象不動産及び鑑定評価額」に記載のとおり、本件不動産1から本件不動産3までは、区分所有建物（貸家）及びその敷地であり、本件不動産4は、貸家及びその敷地であって、また、本件建物5から本件建物17までは、貸家及びその敷地の建物自体であると判定されている。

これらの判定は、上記1(3)ハのとおり、本件相続の開始日における本件各不動産の利用の状況が、別表1-1の「種類等 利用区分」欄のとおりであったことと合致しており、相当である。

(ロ) そして、本件不動産1から本件不動産4までについては、別紙3-1から別紙3-4までの各「4(3) 試算価格の調整と鑑定評価額の決定」に記載のとおり、実質的には収益還元法による収益価格を標準とし、原価法による積算価格を比較考量して貸家及びその敷地としての価格（複合不動産価格）を決定し、次いで、当該複合不動産価格を建物と土地に配分することにより内訳としての建物及びその敷地の各鑑定評価額を決定しており、この手法は、不動産鑑定評価基準に従った相当なものといえる。

また、本件建物5から本件建物17までについては、別紙3-5から別紙3-16までの各「4(3) 試算価格の調整と鑑定評価額の決定」に記載のとおり、本件建物5から本件建物17まで及びそれぞれの敷地を一体のもの、すなわち、貸家及びその敷地とみて、実質的には収益還元法による収益価格を標準とし、原価法による積算価格を比較考量して、複合不動産価格を決定し、次いで、当該複合不動産価格を建物と土地に配分して建物部分の価格を求めた上で、本件建物5から本件建物17までの各鑑定評価額を決定しており、当該手法も、不動産鑑定評価基準に従った相当なものといえる。

(ハ) そして、上記(ロ)の各複合不動産価格を決定する過程で求めた各試算価格についてみると、収益還元法による収益価格の試算において前提とした総収益及び総費用の項目並びに還元利回り（別紙3-1から別紙3-16までの各「4(2) 収益還元法による収益価格」）に特段、不合理な点は見当たらず、適正に収益価格を試算しているといえ、他方、比較考量の対象となる積算価格についても、取引事例比較法によって求めた土地価格に建物の再調達原価を加算し、更に必要な修正を行って求めており（別紙3-1から別紙3-16までの各「4(1) 原価法による積算価格」）、その手法は相当であるといえる。

また、上記(ロ)における複合不動産価格の建物と土地への配分に当たっては、割合法を適用し、原価法によって求めた土地と建物の積算価格割合を配分の基準として用いており（別紙3-1から別紙3-16までの各「4(3) 試算価格の調整と鑑定評価額の決定」）、その手法も相当であるといえる。

(ニ) これに対し、請求人らは、上記3(3)の「請求人ら」欄のとおり、本件各鑑定評価書の問題点として、まず、原価法を適用する際、建物の再調達原価を求めるに当たって直接法を用いていない点を指摘するが、再調達原価を求めるに当

たり、直接法と間接法のいずれを用いるか又は両者を併用するかは不動産鑑定士が判断すべき事柄であり、直接法を用いることが常に必要とされているわけでもないから、直接法を用いていないからといって、本件において求められた再調達原価が直ちに不適正となるものではない。

このほか、請求人らは、積算価格の試算に用いた現価率、収益価格の試算に用いた還元利回り、積算価格の試算に用いた市場性修正率、本件不動産1から本件不動産3までの積算価格の試算に用いた効用比、及び、本件不動産1から本件不動産3までの建物部分の再調達原価を間接法で算定するに当たり用いた類似建物の1㎡当たり再調達原価412,000円の根拠が不明である旨を指摘するが、これらの指摘は、具体的根拠を伴う内容ではないから、これらの指摘によっても、本件各鑑定評価書の内容が不合理であるとの疑いが生じるとはいえない。

したがって、請求人らの各指摘によっても、本件各鑑定評価書の内容が採用できないことにはならず、本件各鑑定評価額が適正でないということとはできない。

(ホ) 以上によれば、本件各鑑定評価額が、相続税法第22条に規定する時価を上回るとは認められない。

(4) 争点4（本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるか否か。）について

イ 法令解釈

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

ロ 検討及び請求人らの主張

請求人らは、本件当初申告や本件修正申告が過少申告となったことについて、上記3(4)の「請求人ら」欄のとおり、①本件当初申告や本件修正申告において、本件各不動産を評価通達に定める方法により評価したのは、課税庁が評価通達に従って画一的に評価を行っているという公知の事実に基づいており、また、②請求人らが本件当初申告において本件各不動産以外の不動産の一部を不動産鑑定評価基準により評価したのは、不動産鑑定士という専門家による鑑定評価額が相続税法第22条に規定する時価であると信用したためであるから、本件当初申告や本件修正申告が過少申告であったとしても、正当な理由がある旨を主張する。

しかしながら、上記(2)ハ(ロ)Eのとおり、本件長男には本件相続税の負担を軽減する意図があったと認められることや、上記(2)ニ(ニ)のとおり、本件二女及び本件孫は、本件被相続人の本件相続税を軽減する意図に基づく本件取得・借入れの結果によって本件相続税の軽減の効果を享受したことに照らせば、請求人らが本件各不動産を評価通達に定める方法により評価した結果、本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、真に請求人らの責めに帰することのできない客観的な事情があると認められず、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、請求人らに過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとは認められない。

また、鑑定評価額が通達評価額を下回る場合には鑑定評価額が優先する旨を一般的に述べた公的見解等も特に見当たらないことに照らせば、請求人らが依頼した不動産鑑定士による鑑定評価額を採用した結果、本件当初申告が過少申告となったことについて、真に請求人らの責めに帰することのできない客観的な事情があると認められず、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、請求人らに過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとは認められない。

そうすると、本件当初申告及び本件修正申告がいずれも過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるとは認められない。

(5) 請求人らのその他の主張について

請求人らは、上記3(1)から(4)までの各「請求人ら」欄記載の主張のほか、①本件各更正対象建物及び本件建物10（以下、併せて「本件各更正対象建物等」という。）並びにそれらの各敷地は、土地・建物の両方が相続財産に含まれているとこ

ろ、本件各更正対象建物等及びそれらの各敷地の時価は、収益物件として、土地・建物一体として求めることが適当であるにもかかわらず、本件各更正対象建物等の価額を鑑定評価額によるものとする一方、本件各更正対象建物等の各敷地の価額を通達評価額によるものとするとは、建物とその敷地とで評価通達の採否を異にするいびつな評価方式であり、そのような評価方式を採用するのは、実質的な租税負担の公平に反する上、②そのような評価に基づく本件各更正対象建物等に係る本件各鑑定評価額は相続税法第22条に規定する時価を上回る旨を主張する。

しかしながら、上記(2)イのとおり、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするに合理的な理由があると認められるところ、土地・建物の取得の経緯や目的が異なる場合に、具体的な事実関係に照らし、土地については当該事情がないため通達評価額によるものとする一方、建物については当該事情があるため通達評価額を上回る価額によるものとするのも当然起こり得ることである。そうすると、本件各更正対象建物等とそれらの各敷地とで評価の方法に相違があっても、実質的な租税負担の公平に反するとはいえない。

また、本件各更正対象建物等に係る本件各鑑定評価額が相続税法第22条に規定する時価を上回るか否かは、これらの建物に係る本件各鑑定評価額が適正であるか否かの観点から判断すべき事柄であり、本件各更正対象建物等とは別個の不動産である本件各更正対象建物等の各敷地が、本件相続税の課税価格の計算上、いかなる方法で評価されているかに左右されない。そうすると、本件各更正対象建物等とそれらの各敷地とで評価の方法に相違があっても、本件各更正対象建物等に係る本件各鑑定評価額が時価を上回るとはいえない。

したがって、請求人らの主張にはいずれも理由がない。

(6) 本件各更正処分及び本件各通知処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件各更正処分及び本件各通知処分について、理由の提示に不備はない。また、上記(2)及び(3)のとおり、本件各不動産の価額を通達評価額を上回る価額によるものとするとは、平等原則に違反するといえず、かつ、本件各鑑定評価額は、相続税法第22条に規定する時価を上回らない。

以上のことから、本件各不動産について、本件相続税の課税価格に算入すべき価

額は、別表1－3の「更正額」欄のとおりとなる。そして、これに基づき請求人らの本件相続税の課税価格及び納付すべき税額を計算すると本件各更正処分における請求人らの課税価格及び納付すべき税額と同額であると認められる。

なお、本件各更正処分及び本件各通知処分のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分及び本件各通知処分はいずれも適法である。

(7) 本件各賦課決定処分1及び本件各賦課決定処分2の適法性について

上記(1)のとおり、本件各賦課決定処分1及び本件各賦課決定処分2について、理由の提示に不備はなく、上記(6)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるほか、上記(4)のとおり、本件当初申告及び本件修正申告が過少申告となったことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する正当な理由があるとは認められない。そして、当審判所においても、本件相続税の過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分1及び本件各賦課決定処分2における過少申告加算税の額と同額であると認められる。

なお、本件各賦課決定処分1及び本件各賦課決定処分2のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は認められない。

したがって、本件各賦課決定処分1及び本件各賦課決定処分2はいずれも適法である。

(8) 結論

よって、審査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、主文のとおり裁決する。