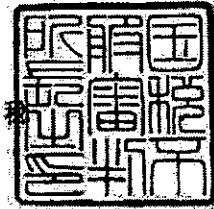


裁 決 書

東裁(諸)平29第34号

平成29年9月5日

国税不服審判所長 増田



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原処分

その他の審査

請求の対象

[Redacted]

総代 [Redacted] ほか3名 (共同審査請求人明細別紙)

[Redacted]

1 審査請求人 [Redacted] 及び同 [Redacted] に対して平成28年6月29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

2 審査請求人 [Redacted] 及び同 [Redacted] に対して平成28年6月29日付でされた [Redacted] 相続開始に係る相続税の各更正処分

審査請求人 [Redacted] 及び同 [Redacted] に対して平成28年6月29日付でされたとする [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

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

- 1 審査請求人 [Redacted] の審査請求及び同 [Redacted] の相続税の過少申告加算税の賦課決定処分に対する審査請求をいずれも却下する。
- 2 審査請求人 [Redacted] 及び同 [Redacted] の審査請求並びに同 [Redacted] の相続税の更正処分に対する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]、同 [redacted]、同 [redacted] 及び同 [redacted]（以下、順に「請求人 [redacted]」、「請求人 [redacted]」、「請求人 [redacted]」及び「請求人 [redacted]」といい、うち請求人 [redacted]、請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] を併せて「請求人ら」という。）が、相続により取得した財産のうち一部の土地の価額につき、道路との高低差による利用価値の低下を理由に、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をいい、以下「評価通達」という。）に基づく評価額から、その10%相当額を減額して相続税の申告を行ったところ、原処分庁が、当該土地が付近にある他の土地と比較して利用価値が著しく低下している土地とは認められないとして各更正処分等を行ったのに対し、請求人ら及び請求人 [redacted] が、当該各更正処分等の全部の取消しを求めて審査請求をした事案である。

(2) 関係法令等の要旨

- イ 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。
- ロ 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、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。
- ハ 評価通達14《路線価》は、「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ごとに設定する旨定めるほか、路線価は、路線に接する宅地で①その路線のほぼ中央部にあり、②その一連の宅地に共通している地勢にあり、③その路線だけに接し、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ものについて、売買実例価額、公示価格（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の価格をいう。）、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旨定めている。

(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 ■■■■■（以下「本件被相続人」という。）は、■■■■■に死亡し、これにより開始した相続（以下「本件相続」という。）に係る相続人は、本件被相続人の妻である請求人■■■■■及び本件被相続人の子である請求人らの4人である。
- ロ 請求人ら及び請求人■■■■■は、平成25年12月28日、本件相続に係る遺産分割協議を成立させ、請求人■■■■■は、別表1に記載した順号1ないし順号9の各土地（以下、順次「本件1土地」、「本件2土地」、「本件3土地」、「本件4土地」、「本件5土地」、「本件6土地」、「本件7土地」、「本件8土地」及び「本件9土地」といい、全ての土地を併せて「本件各土地」という。）を単独で取得した。
- ハ 本件各土地は、昭和47年4月6日付で■■■■■が認可を受けた住宅地造成事業により造成された地域（以下「■■■■■」という。）に所在しており、当該地域は、中規模の一般住宅が多い高台の住宅地域である。

ニ 本件各土地の位置及び形状並びに接する道路について

本件各土地の位置及び形状は、別図1及び2のとおりである（以下、本件1土地、本件2土地、本件7土地及び本件8土地の存在する区画を「本件A区画」といい、本件3土地、本件4土地、本件5土地、本件6土地及び本件9土地が存在する区画を「本件B区画」という。）。

本件A区画に接する道路の平成25年分の路線価は、本件A区画の北側に接する道路（以下「本件A北側道路」という。）は130,000円、本件A区画の南側に接する道路（以下「本件A南側道路」という。）は125,000円、本件A区画の西側に接する道路（以下「本件A西側道路」という。）は125,000円であった。本件A北側道路及び本件A南側道路は西から東に緩やかに下り傾斜しており、本件A西側道路は南から北に緩やかに下り傾斜している。

本件B区画に接する道路の平成25年分の路線価は、本件B区画の北側に接する道路（以下「本件B北側道路」という。）は130,000円、本件B区画の南側に接する道路（以下「本件B南側道路」という。）は125,000円、本件B区画の東側に接する道路（以下「本件B東側道路」という。）は130,000円であった。本件B北側道路及び本件B南側道路はほぼ平坦であり、本件B区画の西側に接する道路はごく僅かに南から北に向かって下り傾斜しており、本件B東側道路はほぼ平坦のと

ころと北から南に緩やかに下り傾斜しているところがある。

ホ [redacted] 内にある地価公示の標準地 ([redacted] [redacted] [redacted]) は、接する道路とほぼ等高であって、その平成25年分の路線価は125,000円である。

へ 国税庁ホームページのタックスアンサーの記載内容

国税庁ホームページ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、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のように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ものの価額は、その宅地について利用価値が低下していないものとして評価した場合の価額から、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に10%を乗じて計算した金額を控除した価額によって評価することができる旨、ただし、路線価又は固定資産税評価額又は倍率が、利用価値の著しく低下している状況を考慮して付されている場合にはしんしゃくしない旨記載されている（以下、上記記載内容に基づく取扱いを「本件取扱い」という。）。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人ら及び請求人 [redacted] は、本件相続に係る相続税について、別表2の「申告」欄のとおり記載した相続税の申告書を法定申告期限までに共同で原処分庁に提出して、相続税の期限内申告（以下「本件申告」という。）をした。

請求人ら及び請求人 [redacted] は、本件申告において、本件各土地につき、道路との高低差により利用価値が著しく低下している部分があることを理由に、本件取扱いを適用し、評価通達に基づく評価額から一律に10%を控除した価額を評価額とした（以下、この控除を「本件減額」という。）。

ロ 原処分庁は、本件減額は認められないから、これに相当する金額を相続財産の評価額に加算し、平成28年6月29日付で別表2の「更正処分等」欄のとおり、請求人ら及び請求人 [redacted] に対して各更正処分（以下、請求人らに対する各更正処分を「本件各更正処分」という。）並びに請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] に対して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。

原処分庁は、請求人ら及び請求人 [redacted] に対する各更正処分及び本件各賦課決定

処分に係る更正通知書において、その処分の理由として、本件各土地は、高低差により利用価値が著しく低下している土地であるとして、利用価値が低下していないものとして評価した場合の価額から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%を控除して評価しているが、本件各土地の高低差は、周辺一帯の土地に共通する事情であって本件各土地固有の事情ではないから、本件各土地が付近にある他の土地と比較して利用価値が著しく低下している土地であるとは認められず、評価通達に定める方法により評価した金額と当初申告における評価額との差額を相続税の課税価格（請求人■■■■以外の者は、課税価格の合計額）に加算する旨記載した（以下「本件理由提示」という。）。

ハ 請求人ら及び請求人■■■■は、それぞれの各更正処分等を不服として平成28年9月21日に審査請求（以下「本件審査請求」という。）をし、同日、請求人■■■■を総代として選任する旨を当審判所に届け出た。

2 本件審査請求の適法性について

国税通則法（以下「通則法」という。）第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項は、国税に関する法律に基づく処分に不服がある者は、不服申立てをすることができる旨規定しているところ、処分が審査請求人にとって不利益なものでなければ、処分の取消しを求める法律上の利益がなく、取消しを求める実際上の必要性たる審査請求の利益がないことになり、相続税の更正処分が不利益処分に当たるか否かは、当該更正処分に係る納付すべき税額が当該更正処分前の納付税額を上回るか否かにより判断すべきこととなる。

本件審査請求のうち、請求人■■■■及び請求人■■■■が取消しを求めている平成28年6月29日付でされたとする請求人■■■■及び請求人■■■■に対する本件相続に係る相続税の過少申告加算税の各賦課決定処分については、その処分自体が存在しない。そして、請求人■■■■が取消しを求めている平成28年6月29日付でされた請求人■■■■に対する本件相続に係る相続税の更正処分は、課税価格の合計額を増加させるものではあるが、別表2の請求人■■■■の「申告」欄及び「更正処分等」欄のとおり、納付すべき税額は同額であり、当該更正処分が請求人■■■■にとって不利益なものとはいえない。

したがって、これらの処分の取消しを求める審査請求は、通則法第92条《審理手続を経ないでする却下裁決》第2項に規定する不適法な審査請求であって補正することができないことが明らかなものであり、請求の利益を欠く不適法なものである。

3 争点

- (1) 本件理由提示は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不備があるか否か（争点1）。
- (2) 本件各土地は、本件取扱いにより評価すべきか否か（争点2）。

4・争点についての主張

- (1) 争点1（本件理由提示は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不備があるか否か。）

請 求 人 ら	原 処 分 庁
<p>本件理由提示では、「周辺一帯」の範囲の地域、「土地に共通する事情」の具体的な内容、当該地域における高低差の状況について説明がなく、また、「付近にある他の宅地」とはどこの土地であり、どのような比較により「利用価値が著しく低下している土地」ではないと判断されたのか説明がないから、請求人らとしては、これらを推測するほかなく、本件理由提示における理由の説明は不十分なものであり、不服申立ての重大な支障となる。したがって、本件理由提示は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不備がある。</p>	<p>本件理由提示では、①請求人らが本件取扱いにより減額をしていること、②本件各土地の高低差は周辺一帯の土地に共通する事情であり、本件各土地固有の事情ではないこと、及び③本件各土地が付近にある他の土地と比較して利用価値が著しく低下している土地であるとは認められないことが記載されており、高低差を理由とする評価額の減額の課税要件事実及びその充足性についての判断が記載されていること、また、請求人らが不服申立てをするに当たっては、本件各土地の高低差がその付近にある土地に比し著しいもので、本件各土地固有の事情であること及び本件各土地が付近にある他の土地と比較して利用価値が著しく低下していることを主張することが可能である。したがって、本件理由提示は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不備はない。</p>

- (2) 争点2（本件各土地は、本件取扱いにより評価すべきか否か。）

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>本件各土地は、以下の理由により、その付近にある宅地に比べて著しく高低差があり、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は認められないから、本件取扱いにより評価しない。</p> <p>イ 路線価は、宅地の価額がおおむね同一と認められ、共通している地勢にあるなどの一定の条件を満たす一連の宅地が面している路線ごとに設定するものであるから、高低差は路線価の評定の基となる売買実例価額等に反映され、路線価において考慮されているので、基本的には土地の高低差を個別にしんしゃくする必要はない。したがって、高低差を理由とする評価額の減額は、同一の路線に接する一連の宅地に共通している地勢の宅地の地盤面と道路との高低差と、評価する宅地の地盤面と道路との高低差を比較検討しても、なお、後者に著しい高低差がある場合に限るのが相当である。</p> <p>本件各土地並びにその存在する本件A区画及び本件B区画の状況を検討すると、本件A区画に存在する他の土地も、その接面する路線と本件1土地、本件2土地、本件7土地及</p>	<p>本件各土地は、以下の理由により、その付近にある宅地に比べて著しく高低差があり、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から、本件取扱いにより評価すべきである。</p> <p>イ 国税局長は、本件各土地の路線価の設定に当たり、路線価の路線価設定区間（矢線）の中央付近に標準地を設定しておらず、評価通達14に違反しているから、本件各更正処分の評価額は時価であると推認されない。また、道路が傾斜しており、その両側に接面する宅地の全てに高低差が生じる共通の地勢にある場合には、路線価において高低差が考慮されているといえるが、傾斜地にひな壇状に存在し、その接面する道路は平坦であって、道路の片側の土地は道路と等高で、道路の反対側の土地には高低差がある土地が連たんしている場合には、通常、道路と等高であり、各路線のほぼ中央部に面している土地を標準地として選定し、路線価を評定するため、路線価に高低差が考慮されていないと考えられる。</p> <p>本件各土地は、傾斜地にひな壇状</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>び本件8土地と同様の高低差があるから、これらの土地の高低差は共通の地勢であり、著しい高低差があるとは認められず、また、本件B区画に存在する他の土地も、その接面する路線と本件3土地ないし本件6土地及び本件9土地と同様の高低差があるから、これらの土地の高低差は共通の地勢であり、著しい高低差があるとは認められない。</p> <p>ロ 本件各土地は宅地造成がなされた土地であり、既に建物の敷地や駐車場用地として利用されているから開発行為を行うとした場合の切土等の造成費を考慮する必要はなく、宅地が道路よりある程度高いことは日照、通風、景観、排水などの面において有利なため高い評価を受けることがある。</p>	<p>に存在するところ、道路と等高に面する土地に比して、著しく高低差がある土地であるため、路線価に高低差を考慮する必要がある。</p> <p>なお、高低差は同一路線ごとに検討すべきであり、本件各土地が接面する路線価の路線価設定区間（矢線）の範囲が比較の対象となる「付近にある他の宅地」に該当する。</p> <p>ロ 本件各土地の最有効利用である戸建分譲する際、片側が約2m程度の高低差があるから、開発行為に準じた工事を行うため造成費（擁壁、駐車場のための切土の工事費）を要すること、土地価格比準表でも高低差があれば個別補正を行う必要があり本件各土地は「やや劣る0.93」に該当すること、請求人らの依頼した不動産鑑定士によれば、本件各土地周辺においては2m程度の高低差のある宅地は路線価に比して10%以上減額して取引されている傾向が認められる。</p>

5 当審判所の判断

(1) 争点1（本件理由提示は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不備があるか否か。）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。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、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。

ロ 当てはめ

本件理由提示は、上記1の(4)のロのとおり、①原処分は、請求人らが本件各土地について道路との高低差を理由に利用価値が著しく低下しているとして行った評価額の減額を否定する処分であること、及び②本件各土地の道路との高低差が周辺一帯の土地に共通する事情であり個別の事情ではなく、付近にある他の土地と比較して利用価値が著しく低下しているとは認められないことから、③本件各土地は、本件取扱いが適用できず、評価通達の定めにより評価する旨記載されており、これらの記載により、原処分庁が、本件取扱いの要件に当てはめて、本件各土地の道路との高低差が固有の事情ではなく、その付近にある宅地に比べて著しいものではないことを認定し、本件各土地の利用価値が付近にある宅地と比べて著しく低下しているとは評価できないと判断して、本件各土地の評価額を本件取扱いを適用せずに評価通達の定めにより評価したことを明らかにしたものであるから、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という行政手続法第14条の趣旨に照らし、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、本件理由提示は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不備はない。

ハ 請求人らの主張について

請求人らは、上記4の(1)の「請求人ら」欄のとおり、本件理由提示には、「周辺一帯」の範囲、「土地に共通する事情」の具体的な内容、その地域における高低差の状況について説明がなく、また、「付近にある他の宅地」とはどこの土地であり、どのような比較により「利用価値が著しく低下している土地」ではないと判断されたのか説明がない旨主張する。

しかしながら、本件理由提示は、上記ロのとおり、行政手続法第14条第1項の要求する理由提示としては十分であるから、請求人らの主張には理由がない。

(2) 争点2 (本件各土地は、本件取扱いにより評価すべきか否か。) について

イ 本件取扱いの合理性

(イ) 評価通達14に定める路線価は、上記1の(2)のハのとおり、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ごとに設定することとされ、路線に接する宅地で、その一連の宅地に共通している地勢にあるなどの条件を満たす一定の宅地について、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としてその路線ごとに評定した価額とされている。

そうすると、宅地の取引金額に影響を与えると認められる宅地の高低差については、基本的には、路線価の評定の基となる上記各価格等に反映されていることとなるので、路線価を基に土地の評価をする場合には、原則として、評価通達の定めによる画地補正等を行えば足り、土地の高低差を個別にしんしゃくする必要はないと解される。

(ロ) しかしながら、土地の位置、形状等は千差万別であることから、課税実務上は、上記1の(3)のヘのとおり、本件取扱いを行っているところ、本件取扱いは、利用価値が著しく低下していることにより宅地の価値に減価が生じていることが、路線価の評定において考慮されていない場合に、当該減価を考慮する趣旨のものであり、課税の公平の観点からみて合理的であり、当審判所においても相当であると認められる。

もっとも、上記(イ)のとおり、路線価は、基本的に価額に影響を与える土地の高低差が考慮されているものであり、原則として、路線価の評定とは別に土地の高低差を個別にしんしゃくする必要はないことからすれば、本件取扱いは、同一の路線(路線価設定区間)に接する一連の宅地に共通している地勢の宅地の地盤面と道路との高低差と、評価する宅地の地盤面と道路との高低差とを比較検討しても、なお、後者において利用価値を著しく低下させるような道路からの高低差が認められる場合に限るのが相当である。

ロ 認定事実

請求人ら提出資料、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) 本件各土地と正面路線との高低差は、以下のとおりであった。

A 本件1土地の状況

本件A北側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件1土地の地盤面と同道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

B 本件2土地の状況

本件A北側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件2土地の地盤面と同道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

C 本件3土地の状況

本件B南側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件3土地の地盤面と同道路との高低差は100～150cmの範囲にある。

D 本件4土地の状況

本件B南側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件4土地の地盤面と同道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

E 本件5土地の状況

本件B北側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件5土地の地盤面と同道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

F 本件6土地の状況

本件B北側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件6土地の地盤面と同道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

G 本件7土地の状況

本件A北側道路、本件A南側道路及び本件A西側道路に接し、地盤面はいずれの道路よりも高い位置にある。本件7土地の地盤面と本件A北側道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

H 本件8土地の状況

本件A南側道路に接し、地盤面は同道路よりも高い位置にある。本件8土地の地盤面と同道路との高低差は、最小が本件8土地の西端部分で50～100cmの範囲にあり、最大が東端部分で150～200cmの範囲にあり、西端から東端に進むにしたがって徐々に拡大している。

I 本件9土地の状況

本件B北側道路、本件B南側道路及び本件B東側道路に接し、地盤面はいずれの道路よりも高い位置にある。本件9土地の地盤面と本件B北側道路との高低差は150～200cmの範囲にある。

- (ロ) 本件各土地の正面路線（本件A北側道路、本件A南側道路、本件B北側道路及び本件B南側道路）に付された平成25年分の路線価の路線価設定区間（以下、「本件A北側路線価設定区間」、「本件A南側路線価設定区間」、「本件B北側路線価設定区間」及び「本件B南側路線価設定区間」という。）に接する各土地（画地）の地盤面と当該各道路との最大の高低差は、別表3のとおりであり、当該各土地は、いずれも当該各道路より高い位置に存在する。

ハ 当てはめ

- (イ) 本件各土地及び本件各土地と同一の路線（路線価設定区間）に接する一連の宅地の地盤面と道路との高低差を検討すると、次のとおりである。

A 本件1土地、本件2土地及び本件7土地について

上記ロの(ロ)のとおり、本件A北側路線価設定区間に接する各土地の地盤面と本件A北側道路の間には、いずれも高低差があり、また、上記ロの(イ)のA、B及びGのとおり、本件1土地、本件2土地及び本件7土地の地盤面と本件A北側道路との間には一定の高低差がある。これらの高低差を比較してみると、別表3の(1)のとおり、高低差自体は本件A北側路線価設定区間に接する一連の宅地に共通したものであると認められ、その高低差は、本件1土地、本件2土地及び本件7土地の地盤面と本件A北側道路との高低差と同程度又はこれを上回るものがあると認められる。

B 本件3土地及び本件4土地について

上記ロの(ロ)のとおり、本件B南側路線価設定区間に接する各土地の地盤面と本件B南側道路の間には、いずれも高低差があり、また、上記ロの(イ)のC及びDのとおり、本件3土地及び本件4土地の地盤面と本件B南側道路との間には一定の高低差がある。これらの高低差を比較してみると、別表3の(4)のとおり、高低差自体は本件B南側路線価設定区間に接する一連の宅地に共通したものであると認められ、その高低差は、本件3土地及び本件4土地の地盤面と本件B南側道路との高低差と同程度であることが認められる。

C 本件5土地、本件6土地及び本件9土地について

上記ロの(ロ)のとおり、本件B北側路線価設定区間に接する各土地の地盤面と本件B北側道路の間には、おおむね大小の差こそあれ高低差があり、また、上記ロの(イ)のE、F及びIのとおり、本件5土地、本件6土地及び本件9土地の地盤面と本件B北側道路との間には一定の高低差がある。これらの高低差を比較してみると、別表3の(3)のとおり、高低差自体は本件B北側路線価設定区間に接する一連の宅地に共通したものであると認められるところ、本件5土地、本件6土地及び本件9土地の地盤面と本件B北側道路との高低差は、本件B北側路線価設定区間に接する各土地の高低差の中で大きい類に属するものの、当該各土地の高低差は本件5土地、本件6土地及び本件9土地と同程度又はこれを上回るものもあると認められる。

D 本件8土地について

上記ロの(ロ)のとおり、本件A南側路線価設定区間に接する各土地の地盤面と本件A南側道路の間には、いずれも高低差があり、また、上記ロの(イ)のHのとおり、本件8土地の地盤面と本件A南側道路との間には一定の高低差がある。これらの高低差を比較してみると、別表3の(2)のとおり、高低差自体は本件A南側路線価設定区間に接する一連の宅地に共通したものであると認められ、その高低差は、本件8土地の地盤面と本件A南側道路との高低差と同程度であることが認められる。

(ロ) 以上のとおり、本件各土地には、いずれも地盤面と正面路線との間に高低差があるものの、その高低差は、各路線価設定区間に接する一連の宅地に共通している地勢の範囲内にあるものと認められることから、本件各土地の高低差は、本件各土地の利用価値を著しく低下させるようなものであるとは認められない。

したがって、本件各土地は、本件取扱いにより評価することはできない。

ニ 請求人らの主張について

(イ) 請求人らは、評価通達14は、路線のほぼ中央部の宅地を標準地として選定し、標準地の価額を算定して路線価を設定する旨定めているにもかかわらず、国税局長は標準地を定めずに路線価を設定しているから、評価通達に違反している旨主張する。

しかしながら、路線価は、上記1の(2)のハのとおり設定する旨定められており、標準的な画地を有する宅地の1平方メートル当たりの価額であるところ、

全ての路線に標準地を選定するとまでは定められていないから、国税局長による路線価の設定方法が評価通達に違反しているとはいえない。

また、請求人らは、路線価設定区間において道路の片側の土地にのみ高低差がある場合、路線価は、その路線価設定区間のほぼ中央部で道路と等高である側の土地を標準地として選定して設定されているから、路線価には高低差が考慮されていないため、道路と等高に面する土地に比して著しく高低差がある本件各土地は、路線価に高低差を考慮する必要がある旨主張するが、本件各土地の高低差は、上記ハの(ロ)のとおり、それぞれの路線価設定区間に接する一連の宅地に共通している地勢の範囲内にあるから、請求人らの主張には理由がない。

(ロ) 請求人らは、不動産鑑定士の意見書等を引用して、本件各土地を戸建分譲する際には道路との高低差により開発行為に準じた造成費の負担を要すること、本件各土地は、高低差を要因とした土地価格比準表における個別補正が必要である土地に該当することを前提として、道路の片側の土地が道路と等高で反対側の土地は道路と高低差のある地域において、道路との高低差のある土地の取引事例について、路線価よりも低額で取引が行われている傾向にあるから、本件各土地についても減額の必要がある旨主張する。

しかしながら、本件各土地は、いずれも既に宅地造成された[redacted]に所在しており、建物の敷地又は駐車場の用に供されているため開発行為に準じた造成費負担は想定されず、接面道路との高低差による個別的要因補正は、画地条件においては快適性及び利便性の程度を考慮するものであって、高低差があるからといって直ちに減価要因になるものではないし、環境条件においては、特に接面道路より高い位置にある宅地の場合、日照、通風等自然的要因により優れている画地と判定される場合もあることからすれば、請求人らの主張はその前提を欠くものである。

そして、請求人ら提出の不動産鑑定士の意見書及び補足の回答書を検討すると、引用された道路と高低差のある土地の取引事例は、いずれも路線価を下回った価額により取引されているとするものの、その原因が個別に分析されていない。例えば、上記意見書において本件各土地が所在する[redacted]内の土地であるとして引用する「高低差画地事例2」についてみると、取引価格が低調だった原因として、公法上の規制（建ぺい率40%、容積率80%）からみて、

地積が90㎡と狭小であること、北側接道であること、間口が6mと■■■■■内ではやや狭いこと、道路との高低差が1.8mであることなど様々な原因が考えられ、道路との高低差が取引価格にどの程度の影響を与えているかが分析されていない以上、上記意見書等をもって本件各土地に本件取扱いをすべき理由とはならない。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

(3) 本件各更正処分等の適法性について

イ 本件各更正処分の適法性について

以上のとおり、本件各土地について本件取扱いを適用することはできないから、その評価額には誤りが認められず、これを前提に、当審判所において算出した請求人らの各相続税の納付すべき税額は、本件各更正処分における請求人らの納付すべき税額といずれも同額であると認められる。

なお、本件各更正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、本件各更正処分はいずれも適法である。

ロ 本件各賦課決定処分の適法性について

上記イのとおり、本件各更正処分は適法であり、本件各更正処分により納付すべき税額の基礎となった事実が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、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、本件相続に係る相続税の過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額といずれも同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(4) 結論

以上のとおり、請求人■■■■の審査請求及び請求人■■■■の相続税の過少申告加算税の賦課決定処分に対する審査請求はいずれも不適法なものであるからこれらを却下することとし、その他の本件審査請求は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。

別表2 審査請求に至る経緯

(単位：円)

項 目		申告	更正処分等
年 月 日 等		法定申告期限内	平成28年6月29日
請求人 ■■■■■	取得財産の価額	■■■■■	■■■■■
	債務及び葬式費用の金額		
	課 税 価 格		
	算 出 税 額		
	税 額 控 除		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
請求人 ■■■■■	取得財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	課 税 価 格		
	算 出 税 額		
	税 額 控 除		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
請求人 ■■■■■	取得財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	課 税 価 格		
	算 出 税 額		
	税 額 控 除		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
請求人 ■■■■■	取得財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	課 税 価 格		
	算 出 税 額		
	税 額 控 除		
	納付すべき税額		
	過少申告加算税の額		
各人の合計	取得財産の価額		
	債務及び葬式費用の金額		
	課 税 価 格		
	相 続 税 の 総 額		
	税 額 控 除		
	納付すべき税額		

別表3 本件各土地の正面路線に接する土地と道路との高低差

(1) 本件A北側路線価設定区間に接する土地

最大高低差	件数	本件各土地
50 cm未満	3件	
50～100 cm	9件	
100～150 cm	3件	
150～200 cm	5件	本件1土地、本件2土地、本件7土地
200～250 cm	1件	
250～300 cm	0件	
300 cm～	2件	

(注) 「件数」欄には、本件各土地の件数は含まない。以下同じ。

(2) 本件A南側路線価設定区間に接する土地

最大高低差	件数	本件各土地
50 cm未満	0件	
50～100 cm	0件	
100～150 cm	0件	
150～200 cm	4件	本件8土地
200～250 cm	3件	
250～300 cm	0件	
300 cm～	0件	

(3) 本件B北側路線価設定区間に接する土地

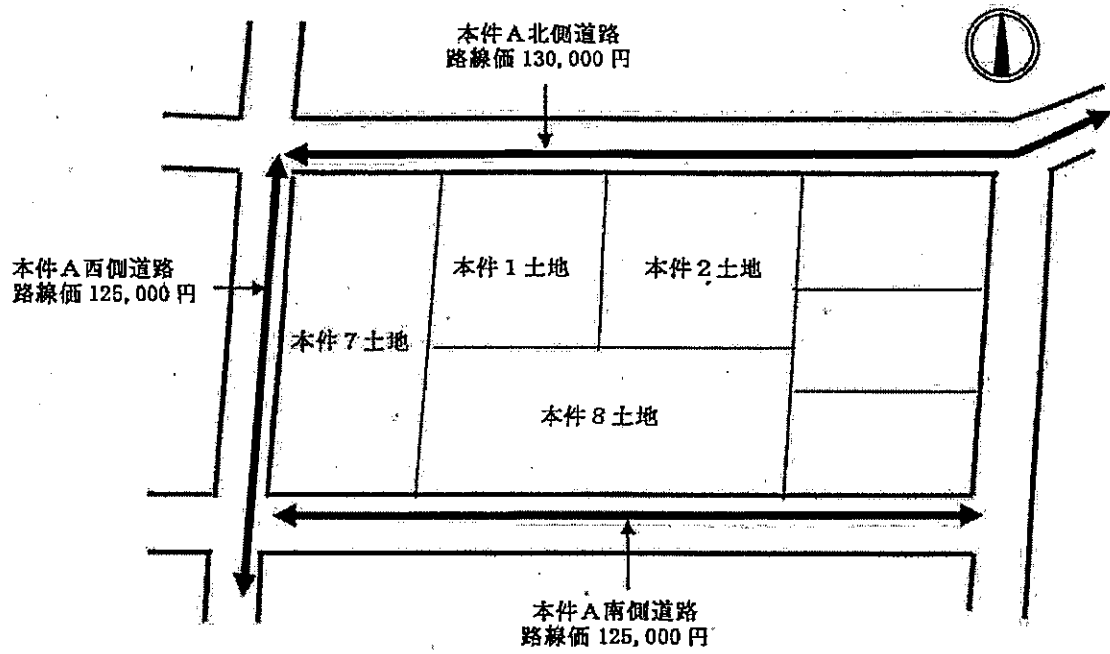
最大高低差	件数	本件各土地
50 cm未満	3件	
50～100 cm	29件	
100～150 cm	18件	
150～200 cm	1件	本件5土地、本件6土地、本件9土地
200～250 cm	1件	
250～300 cm	0件	
-300 cm～	0件	

(注) 「件数」欄には、██████の土地は含まない。

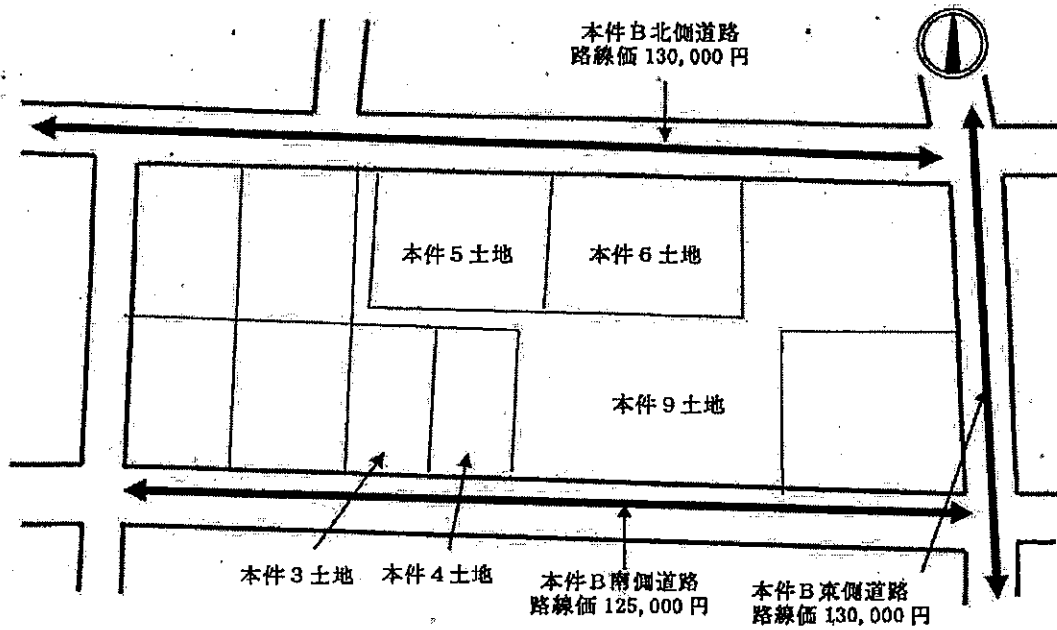
(4) 本件B南側路線価設定区間に接する土地

最大高低差	件数	本件各土地
50 cm未満	0件	
50～100 cm	0件	
100～150 cm	8件	本件3土地
150～200 cm	2件	本件4土地
200～250 cm	0件	
250～300 cm	0件	
300 cm～	0件	

別図1 本件A区画の状況



別図2 本件B区画の状況



審査請求人 総代 [redacted] ほか3名

別紙

共同審査請求人

住 所

氏 名

総代

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]