

静岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(浜松西税務署長)
平成23年1月28日棄却・控訴

判 決

原告	甲 (以下「原告甲」という。)
原告	乙 (以下「原告乙」という。)
原告	丙 (以下「原告丙」という。)
原告	丁 (以下「原告丁」という。)
原告	戊 (以下「原告戊」という。)
原告ら訴訟代理人弁護士	野末 寿一
同補佐人税理士	高見 功祐
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
同指定代理人	渡邊 未来子
同	出田 潤二
同	萱場 久美子
同	金子 長年
同	服部 弘
同	間瀬 暢宏
同	立田 渉
処分行政庁	浜松西税務署長

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

浜松西税務署長が原告らに対し平成18年7月7日付けで平成15年12月6日相続開始に係る相続税についてした次の各処分をいずれも取り消す。

- 1 原告甲に対してした更正処分のうち納付すべき税額1031万5800円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分

- 2 原告乙に対してした更正処分のうち納付すべき税額525万1600円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分
- 3 原告丙に対してした更正処分のうち納付すべき税額112万5300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分
- 4 原告丁に対してした更正処分のうち納付すべき税額93万7800円を超える部分
- 5 原告戊に対してした更正処分（ただし、平成19年12月25日付け審査裁決により一部取り消された後のもの）のうち納付すべき税額112万5300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分

第2 事案の概要

本件は、浜松西税務署長が原告らに対してした相続税に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分に関して、原告らが、相続財産である土地等に関する浜松西税務署長の評価が過大であるとして、被告に対し、上記各処分の取消しを求めている事案である。

1 関係法令等

本件に係る法令及び財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成16年2月25日付け課評2-3ほかによる改正前のもの。以下「評価基本通達」という。）等の定めは以下のとおりである。

- (1) 相続税法（平成16年法律第84号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項によれば、相続等により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において同法の施行地に住所を有するものについては、その者が相続等により取得した財産の全部に対し、相続税を課するとされている。

また、同法22条によれば、相続等により取得した財産の価額は、原則として当該財産の取得の時における時価によるとされている。

- (2) 時価とは、相続等により財産を取得した日等の課税時期において、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、評価基本通達の定めによって評価した価額による（評価基本通達1(2)）。
- (3) 土地の価額は、宅地、田及び畑（以下「農地」という。）、雑種地等の地目の別に評価する。ただし、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するものとする（評価基本通達7）。

ア 宅地の評価

- (ア) 宅地は、1画地の宅地（利用の単位となっている1区画の宅地をいう。以下同じ。）を評価単位とする。遺産分割等による宅地の分割が親族間等で行われた場合において、例えば、分割後の画地が宅地として通常の用途に供することができないなど、その分割が著しく不合理であると認められるときは、その分割前の画地を1画地の宅地とする（評価基本通達7-2(1)）。

- (イ) 宅地の評価は、原則として、市街地的形態を形成する地域にある宅地については路線価方式により、それ以外の宅地については倍率方式により評価する（評価基本通達11）。

路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、その宅地の奥行距離に応じた奥行価格補正（評価基本通達15）、その宅地の形状等に応じた不整形地補正（評価基本通達20）、がけ地補正（評価基本通達20-4）等を行って計算した金額に

より評価する方式をいう（評価基本通達13）。

a 不整形地補正について（評価基本通達20）

不整形地（三角地を含む。以下同じ。）の価額は、一定の方法により導き出された整形地（不整形地の地積を間口距離で除して算出した計算上の奥行距離を基として求めた整形地等）について評価基本通達15から評価基本通達18までの定めによって計算した価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、一定の補正率（以下「不整形地補正率」という。）を乗じて計算した価額により評価する。

なお、地区区分が普通住宅地区、地積500平方メートル以上750平方メートル未満の土地の場合で、かげ地割合（（想定整形地の地積－不整形地の地積）÷想定整形地の地積）が20パーセント以上25パーセント未満のときには、不整形地補正率は0.97とされ、かげ地割合が30パーセント以上35パーセント未満のときには、不整形地補正率は0.93とされている。

b かげ地補正について（評価基本通達20-4）

かげ地等で通常の用途に供することができないと認められる部分を有する宅地の価額は、そのかげ地部分等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の大小、かげ地の方位に応じて、その宅地の価額に、一定の補正率（以下「かげ地補正率」という。）を乗じて計算した価額によって評価する。

なお、かげ地の方位が東側の場合で、かげ地割合（かげ地の地積÷総地積）が0.10以上0.20未満のときは、かげ地補正率は0.95とされ、かげ地割合が0.20以上0.30未満のときは、かげ地補正率は0.91とされる。

(ウ) 私道の用に供されている宅地の評価について（評価基本通達24）

私道の用に供されている宅地の価額は、評価基本通達11から21-2までの定めにより計算した価額の100分の30に相当する価額によって評価する。この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しない。

(エ) 広大地補正について（評価基本通達24-4）

その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法4条12項に規定する開発行為（主として建築物の建築等の用に供する目的で行う土地の区画形質の変更をいう。以下「開発行為」という。）を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの（大規模工場用地に該当するものを除く。以下「広大地」という。）の価額は、その広大地が路線価地域に所在する場合、原則として、その広大地の地積から公共公益的施設用地となる部分の地積を控除した地積がその広大地の地積に占める割合を奥行価格補正に定める補正率として計算した金額により評価する。

なお、政令指定都市である浜松市においては、都市計画法7条2項の定める市街化区域等において行う開発行為で、その規模が1000平方メートル以上であるものについては浜松市長の許可を要することとなる（都市計画法29条1項、同法施行令19条1項）。

イ 農地の評価

(ア) 農地は、1枚の農地（耕作の単位となっている1区画の農地をいう。以下同じ。）を評価単位とする（評価基本通達7-2(2)）。

(イ) 市街地農地の価額は、その農地が宅地であるとした場合の1平方メートル当たりの価

額からその農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる1平方メートル当たりの造成費に相当する金額として、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額（静岡県内の市街地農地においては、名古屋国税局長により、宅地造成費の金額のうち、整地費の費目中の整地費の細目は、整地を要する面積1平方メートル当たり500円と定められている（平成15年分財産評価基準書・評価倍率表・静岡県（乙4）。）を控除した金額に、その農地の地積を乗じて計算した金額によって評価する（評価基本通達40）。

ウ 雑種地の評価

雑種地は、利用の単位となっている一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地をいう。）を評価単位とする（評価基本通達7-2(7)本文）。

ただし、市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域において、評価基本通達82本文の定めにより評価する宅地と状況が類似する雑種地が2以上の評価単位により一団となっており、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の雑種地ごとに評価する。この場合において、遺産分割等による雑種地の分割が親族間等で行われた場合において、その分割が著しく不合理であると認められるときは、その分割前の画地を1画地の宅地とする（評価基本通達7-2(7)ただし書・同(1)(注)）。

そして、雑種地の価額は、原則として、その雑種地と状況が類似する付近の土地について評価基本通達の定めるところにより評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、その土地とその雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、その雑種地の地積を乗じて計算した金額によって評価する（評価基本通達82本文）。

エ 附属設備等の評価

附属設備等の評価は、①家屋と構造上一体となっている設備、②門、塀等の設備及び③庭園設備の区分に従い、次のとおり評価する（評価基本通達92）。

(ア) ①家屋と構造上一体となっている設備はその家屋の価額に含めて評価する。

(イ) ②門、塀等の附属設備の価額は、その附属設備の再建築価額から、経過年数に応ずる減価の額を控除した金額を基とし、家屋の価額との均衡を考慮して評価する。

(ウ) ③庭園設備（庭木、庭石、あずまや、庭池等をいう。以下同じ。）の価額は、その庭園設備の調達価額（課税時期においてその財産をその財産の現況により取得する場合の価額をいう。）の100分の70に相当する価額によって評価する。

オ 構築物の評価

構築物（土地又は家屋と一括して評価するものを除く。以下同じ。）の価額は、原則として、1個の構築物ごとに評価する（評価基本通達96）。

構築物の価額は、その構築物の再建築価額から、建築の時から課税時期までの期間の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額の100分の70に相当する金額によって評価する（評価基本通達97）。

2 前提事実（当事者間に争いのない事実及び後掲証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告ら

原告らは、平成15年12月6日（以下「本件相続開始日」という。）に死亡した訴外A（以

下「亡A」という。)の相続人である(以下、亡Aの死亡によって開始した相続を「本件相続」という。)

(2) 亡Aによる土地等の所有及び遺産分割協議

ア 亡Aは、本件相続開始日に、以下の各物件を所有していた(ただし、後記OないしR設備については持分4分の3。)(甲10、弁論の全趣旨)。

(ア) 別表1-1「本件各土地一覧表」の「記号」欄「A」ないし「L」の土地(所在、地目、登記面積については別表1-1記載のとおり。なお、亡A生存時においては、一部は分筆前の状態である。以下、同表記載の各土地につき、その「記号」欄記載の記号を用いて「A土地」ないし「L土地」といい、それらを併せて「本件各土地」という。)

(イ) 別表1-2「本件各附属設備等一覧表」の「記号」欄「M」ないし「R」の附属設備等(所在、構造物の種類については同表記載のとおり。以下、同表記載の各設備につき、その「記号」欄記載の記号を用いて「M設備」ないし「R設備」といい、それらを併せて「本件各附属設備等」という。)

イ 原告らの間において、平成16年9月18日、本件各土地及び本件各附属設備等について、それぞれ別表1-1及び2「取得者」欄記載の者に取得させる旨の遺産分割協議が成立した。

(3) 土地の位置、形状等

ア AないしC土地及びこれに隣接する原告甲所有に係る以下の土地(以下「甲所有地」という。)は、それぞれ隣接して連続しており、外形上、物理的一体性を有しており、いずれも浜松市が運営するオートレース場の開催日に有料駐車場としての同一の目的のための利用に供されてきたものである。なお、上記各土地の面積の合計は、1340平方メートルである。

所	在	浜松市
地	番	
地	目	雑種地
地	積	363平方メートル

イ I土地は、不整形地であり、その東側にがけ地を有している。

ウ 本件AないしH土地は、いずれも都市計画法7条2項の定める市街化区域にある(弁論の全趣旨)。

(4) 課税処分等の経緯

ア 原告らは、浜松西税務署長に対し、平成16年10月4日、別表2「課税の経緯」の「当初申告」欄記載の内容による本件相続に係る相続税の申告書を提出し、さらに同月12日、一部に申告漏れがあったとして、同表「修正申告」欄記載の内容による修正申告書を提出した(甲1、2)。

イ 浜松西税務署長は、上記修正申告について、本件各土地につき評価の誤りがあり、本件各附属設備等につき申告漏れがあるなどとして、原告らに対し、平成18年7月7日付けで、別表2「本件各更正処分等」欄記載の内容の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)をした。

ウ 原告らは、本件各処分を不服として、平成18年9月4日、浜松西税務署長に対し異議申立てをしたところ、同署長は、同年12月4日付けで上記異議申立てをいずれも棄却する旨

の異議決定をした。

エ 原告らは、上記異議決定を不服として、平成18年12月28日、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、同所長は、平成19年12月25日付けで本件各処分の一部（原告戊に係る納付すべき税額1300円）を取り消し、その余の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

3 争点

本件における争点は、本件各処分の適法性であり、本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙1のとおりである。

また、本件における具体的な争点は、次のとおりである。

- (1) AないしC土地の評価額を算定するに際し、評価基本通達24-4（広大地補正）を適用すべきか否か。
- (2) DないしH土地の評価額を算定するに際し、これらを1つの評価単位として評価基本通達24-4（広大地補正）を適用できる否か。
- (3) J、L土地につき、評価基本通達による評価方法ではなく、浜松市による固定資産税の評価方法を適用できるか否か。
- (4) ア I土地につき、評価基本通達20（不整形地補正）に基づき適用されるべき補正率
イ I土地につき、評価基本通達20-4（がけ地補正）に基づき適用されるべき補正率
- (5) K土地につき、評価基本通達24（私道の用に供されている宅地の評価）を適用できるか否か。
- (6) 本件各附属設備等の評価額をその余の相続財産の価格に加算すべきか否か。

4 具体的な争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1)についての当事者の主張

（原告らの主張）

ア 評価基本通達7-2(7)は、「雑種地は、利用の単位となっている一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地をいう。）を評価単位とする」と規定されているところ、AないしC土地及び甲所有地は、前提事実(3)アのとおり、オートレース場の駐車場として同一の目的に供され、かつ、物理的一体性を有しており、一団の雑種地として1つの評価単位を構成する。

そして、甲所有地は、オートレース場の入口に近く、駐車場としての利用価値が高く、一体利用する土地として不可欠であり、同土地を含めた上記各土地の合計面積は1000平方メートルを超えるところ、上記各土地において開発行為を行う場合には浜松市長の開発許可が必要となり、公共公益的施設用地の負担が必要となると認められるから、評価基本通達24-4に定める広大地の評価を適用して評価すべきである。

イ 評価基本通達7-2(7)は、一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地）については、その全体を「利用の単位となっている一団の雑種地」とすることに留意するとしており、同一の目的に供されていることが全ての前提条件となっており、被告の主張するように、土地を取得した原告ごとに評価単位を定めることはできない。

（被告の主張）

ア 評価基本通達7-2(7)では、雑種地は、利用の単位となっている一団の雑種地を評価単位とし、また、遺産分割等による分割が行われた場合には、原則として各相続人等に対して

分割された後のそれぞれの画地を1画地として評価単位とする旨が定められている。

AないしC土地については、A土地は原告甲が、B及びC土地は原告乙がそれぞれ分割により取得し、その分割が著しく不合理であると認めるべき事情は存しないことから、まず取得者に分割された後の画地ごとに区分すると、A土地のみを1画地の雑種地として1評価単位とし、B及びC土地については、分割後の取得者が同一であり、有料駐車場として同一の目的に供されていると認められるため、B及びC土地は併せて1評価単位とすることが相当であると認められる。

したがって、原告甲が分割により取得したA土地と、原告乙が分割により取得したB及びC土地をそれぞれを1評価単位として評価すると、そのいずれもが1000平方メートル未満であるから、A土地ないしC土地は、評価基本通達24-4に定める広大地の評価を適用して評価すべきものではない。

イ 原告らは、土地を取得した原告ごとに評価単位を定めることはできないと主張するが、相続税法が遺産取得税方式を用いていることに鑑みれば、原則として宅地等の価額を相続人等が取得した宅地等ごと、すなわち、遺産分割等によって宅地等の分割が行われた場合に分割後の宅地等を評価単位とすることには十分合理性がある。

(2) 争点(2)についての当事者の主張

(原告らの主張)

ア DないしH土地の面積は合計1688.61平方メートルであり、上記各土地において開発行為を行う場合には、浜松市長の開発行為の許可が必要となり、公共公益的施設用地の負担が必要となると認められるから、評価基本通達24-4に定める広大地の評価を適用して評価すべきである。

イ 確かに、D土地の地目は畑、EないしH土地の地目は宅地と、それぞれ別の地目となっている。しかしながら、いずれも本件相続開始時において被相続人が所有していた土地であるところ、仮に、EないしH土地につき宅地造成すなわち開発行為を行った日（検査済証の作成日は平成15年9月22日）から1年以内にD土地において宅地造成等の開発行為を行う場合、浜松市開発許可指導基準（以下「市指導基準」という。）によれば、先行する開発行為区域であるEないしH土地を含めて一体開発として取り扱われ、結局EないしH土地を含めた全体について改めて開発行為の要否等が検討されることとなる。したがって、D土地について実際に開発行為を行ったか否かにかかわらず、本件相続開始日である平成15年12月6日における時価評価としては、DないしH土地についてはこのような制約がある土地として評価の対象とすべきである。

(被告の主張)

ア 上記(1)のとおり、評価基本通達では、原則、宅地及び雑種地等は、各相続人に分割された後の画地ごとに評価するのであるが、さらに評価基本通達7では土地の価額は、宅地及び畑等の地目別に評価する旨が定められている。

DないしH土地については、D土地、E土地、G土地及びH土地は原告甲が、F土地は原告丙がそれぞれ分割により取得していることから、まず取得者に分割された後の画地ごとに区分すると、F土地のみを1画地の宅地として1評価単位とするとともに、D土地のみは登記簿上地目が畑であって、現況も畑であるから、D土地を1つの農地として1評価単位とすべきである。

さらに、E土地、G土地及びH土地は、E土地が亡Aと原告甲との間で使用貸借関係がある一方で、これらの各土地には各貸家が存し、それぞれを各借家人に対して賃貸するという利用状況にあり、かかる各土地については、現に宅地として建築物の敷地用地となっており、すでに宅地開発を了しているのであるから、広大地の評価を適用することはできない。

したがって、DないしH土地は、評価基本通達24-4が定める広大地には該当しない。

イ E土地、G土地及びH土地はすでに開発を了しており、DないしH土地につき、広大地の評価を適用する要件に該当しないことは明らかである。

また、原告らの主張は、あくまで仮にD土地について、宅地造成等の開発行為を行おうとする場合の仮定の主張であり、もし実行するとすれば、亡Aの逝去から約9か月の間に、D土地の農地転用許可、全体についての開発許可、造成工事の完了までを終える必要があり、故人の一周忌も迎えない間にこれだけの作業を行わなければならないというのはおよそ現実性を欠く。実際にも、平成15年9月22日以後1年以内に、D土地の宅地開発が実行され、EないしH土地を含めた全体について改めて開発許可の要否等が検討されたという事実も存しないのであるから、上記原告らの主張は全くの独自の解釈に基づくものである。

(3) 争点(3)についての当事者の主張

(原告らの主張)

ア 土地基本法の目的(同法1条)及び、同法16条が「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。」と規定していることからすれば、相続税の財産評価に当たり、地方税法388条1項に基づいて総務大臣が定め、告示した固定資産評価基準との均衡が図られるべきである。

したがって、特段の事情のない限り、相続税の財産評価に際して、物件ごとの個別要因をより適正に反映する固定資産評価基準の宅地造成費を適用することが認められるべきである。

イ 被告は、宅地造成費を整地費の500円のみとするが、浜松市は、固定資産税の財産評価に当たり、市街地農地の宅地造成費として整地費、土止費その他の費用を計上した上で、1平方メートル当たりの造成費を2590円としており、実質的な租税負担の公平を欠く。

(被告の主張)

ア 評価基本通達40及び名古屋国税局長の指定によれば、平成15年分の静岡県内の市街地農地等に適用する宅地造成費の金額のうち整地費は、整地を要する面積1平方メートル当たり500円と定められている。

したがって、J、L土地の土地評価額に適用すべき宅地造成費は1平方メートル当たり500円として評価すべきである。

イ 特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになるから、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価基本通達に定める方式によるのが原則であるが、評価基本通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。

本件においては、原告らは、「物件ごとの個別要因をより適正に反映」しているからとの

理由で、浜松市の固定資産評価基準の宅地造成費を適用すべきと主張しているにすぎず、かかる主張のみでは上記特別の事情がある場合に当たらず、原告らの上記主張は失当である。

(4) 争点(4)アについての当事者の主張

(原告らの主張)

別紙2(公図に加筆したもの)のとおり、I土地については、想定整形地の間口距離は35メートル、奥行距離は26メートルであるから、想定整形地の地積は910平方メートルとなる。

そして、想定整形地の地積からI土地の実際の地積603.92平方メートルを減じたかげ地地積306.08平方メートルを、想定整形地の地積で除すると、かげ地割合は33パーセントとなる。

そうすると、I土地の地区区分は普通住宅地区、地積は603.92平方メートルであるから、不整形地補正率は0.93となる。

(被告の主張)

別紙3(平成12年6月26日付け訴外株式会社B作成に係るI土地の縮尺100分の1の配置図(以下「本件配置図」という。)の写しに加筆したもの)のとおり、I土地については、想定整形地の間口距離は36.6メートル、奥行距離は21.5メートルであるから、想定整形地の地積は795.70平方メートルとなる。

そして、想定整形地の地積からI土地の実際の地積603.92平方メートルを減じたかげ地地積191.78平方メートルを、想定整形地の地積で除すると、かげ地割合は24.10パーセントとなる。

そうすると、I土地の地区区分は普通住宅地区、地積は603.92平方メートルであるから、不整形地補正率は0.97となる。

(5) 争点(4)イについての当事者の主張

(原告らの主張)

ア 別紙4のとおり、本件配置図は、I土地の下方(東側)の境界が外側に屈折しているが、I土地の東側隣接地と、さらにその東側の土地が分筆された際の地積測量図によれば、I土地と上記隣接地との間の境界は直線となっており、本件配置図は、上記境界を正確に画定した上で作成されたものではない合理的疑いが生じる。

イ 静岡県建築基準条例10条により建築制限の対象となる危険区域は、宅地としての通常の用途に供することができないと認められるから、この区域も含めてがけ地割合を算出すべきである。

そうすると、仮に本件配置図の写しを用いたとしても、別紙4のとおり、I土地は、東側及び北側部分に158.78平方メートル、同土地全体の26.2パーセントの面積のがけ地を有していることから、0.91のがけ地補正率を適用すべきである。

ウ 浜松市中区役所税務課が固定資産税の賦課に関し、I土地及び隣地を併せて現地調査により確認した結果は、がけ地割合26パーセントという結果であり、がけ地補正率0.90が適用された。

(被告の主張)

ア 別紙5(本件配置図の写しに加筆したもの)のとおり、I土地は、東側部分に91.73平方メートル、同土地全体の15.2パーセントの面積のがけ地を有していることから、0.

95のがけ地補正率を適用すべきである。

イ 原告らの主張は、従前本件配置図の写しを用いて主張することに同意しておきながら、検証期日後、検証調書の記載内容が原告らの主張にそぐわない結果となるや、新たになされたもので、時機に後れており、いたずらに訴訟の進行を遅延させるもので、許されない。

(6) 争点(5)についての当事者の主張

(原告らの主張)

ア K土地は、その東側隣接地（浜松市の土地。以下「K土地東側隣接地」という。）に訴外C所有の住宅を建築する際に（以下、建築された建物を「C所有建物」という。）、その南側隣接地（同所の土地。以下「南側通路」という。）と併せ接道義務を充たすために不可欠な敷地として、平成9年10月23日に分筆されたものである（別紙6のとおり位置関係である。）。)

本件相続開始時、K土地においては、C所有建物の利用者による通行等の利用を妨害する行為が一切禁止され、K土地所有者の意思に基づく利用及び処分は不可能な状態になっている。また、現実にも訴外CらがK土地を通路として使用している。

したがって、K土地は、南側通路と一体として、私道の用に供されており、かつ、不特定多数の者の通行の用に供されているから、評価基本通達24に従い、K土地の評価額は0円である。

イ 仮に不特定多数の者の通行の用に供されていなかったとしても、私道の用に供されており、評価基本通達24に従いK土地の評価額に100分の30を乗じて評価すべきである。

(被告の主張)

ア K土地は、現況が畑となっているJ土地と外形上物理的一体性を有しており、その表面は褐色の土地で覆われている一方、南側通路は灰色の砂利で覆われており、かつ、K土地と南側通路とは、コンクリートにより明確に区分されていることから、K土地と南側通路が一体的に使用されているとはいえない。

また、C所有建物とK土地の間には生垣のような樹木が植えられ、同建物の玄関が南側に面しているところ、C所有建物の居住者がK土地を通行の用に供するのは不合理、不自然である。

さらに、訴外Cは、K土地以外に別途土地を使用貸借し、自らの車両の通行を確保している。

以上からすれば、K土地が通行の用に供されていないことは明らかであり、評価基本通達24を適用することはできない。

なお、原告らは、審査請求の段階において、K土地については相続当時から道路としての利用はなく、道路としての使用は不能であったことを認めている。

イ K土地がC所有建物の接道義務を果たす目的で分筆されたものであったとしても、相続税法の土地の評価は、課税の客観性、公平性の観点から、相続開始時に、当該土地が現実にもどのように利用されていたか、すなわち現況によって決まるものであって（評価基本通達1(2)）、当該土地が何の目的で分筆されたかによって左右されない。まして、K土地は、建築基準法上の道路の指定すら受けておらず、K土地を道路として評価することは認められない。

(7) 争点(6)についての当事者の主張

(原告らの主張)

本件各附属設備等は建物本体と一体的に使用されており、いずれもその財産の現況に鑑みれば、土地及び建物から独立して取引の対象となることは社会通念上考えられず、強いてこれらを土地及び建物から独立して取引の対象とするならば、その際通常成立すると認められる価格は0円である。

また、本件における程度の一般的な附属設備を特別に価値あるものと評価して、土地建物の取引価格に付加してその代金を決定することはあり得ない。

したがって、本件各附属設備等の時価は0円である。

(被告の主張)

ア 評価基本通達92の趣旨は、家屋と構造上一体となっているものについては、家屋の固定資産税評価額に含めて評価されている一方、家屋と構造上一体となっていないものについては、家屋の固定資産税評価額に含まれていないために、それらの設備は家屋とは別にして評価すべきであるとしたものと解されている。

さらに、評価基本通達96によれば、構築物については家屋とは別に評価すべきとされている。

本件各附属設備等は、本件被相続人の不動産賃貸事業における固定資産であり、家屋と構造上一体となっておらず、それぞれ個別に経済的価値があることは明白であるから、本件各附属設備等は全て本件相続における相続財産に加算すべきである。

よって、M設備、N設備及びP設備は評価基本通達96に定める構築物として、O設備及びQ設備は同通達92に定める門、塀等として、R設備は同通達92に定める庭園設備としてそれぞれ評価すべきである。

イ 原告らの主張は、何らの根拠もなく、あくまで原告らの主観にすぎないのであるから、かかる事情を考慮して相続税法及び評価基本通達の定めと別段の取扱いをすべき理由は一切存しない。

第3 争点に対する判断

1 争点(1) (AないしC土地における広大地補正の適用の可否) について

(1) 評価基本通達による評価の手順について

ア 評価基本通達は、土地の価額については、原則として地目別に評価することとした上で(評価基本通達7)、地目別に、例えば、宅地については1画地の宅地(利用の単位となっている1区画の宅地)を、雑種地については利用の単位となっている一団の雑種地(同一の目的に供されている雑種地)を評価単位とし、当該評価単位について各種の方式に基づく評価を行うこととしている。

ところで、評価基本通達は、このように地目別に評価単位を定めて評価することとしているが、その前提としては、各所有者ごとに対象土地は別個のものとして区分されているものと解するのが相当であり、異なる所有者の土地であるにもかかわらず、これらを同一の地目であると認定し、かつ、評価単位としても同一であると認めることは、例外的なものといふべきである。相続税法は、相続等により財産を取得した個人について、その者が相続等により取得した財産の全部に対し相続税を課するとしているように(同法2条1項)、原則として、各相続人が相続等によって現実に取得した財産を対象として、各人ごとに課税する遺産取得税方式を採用しており、遺産分割がされた場合には、各相続人が遺産分割によって現実に取得した財産ごとに評価を行うべきものと解される。

評価基本通達も、このような考え方を前提とした上で、遺産分割等による土地の分割が親族間等で行われた場合において、その分割が著しく不合理であると認められるときは、その分割前の状態における画地等を評価単位とするのが相当であるとしているものと解される（評価基本通達7-2(1)。以下「遺産分割の場合の定め」という。）ところ、このような手法自体には、上記のとおり合理性があるというべきである。

以上を前提として本件についてみると、AないしC土地は、それぞれ、A土地は原告甲所有、B及びC土地は原告乙所有として遺産分割がされたものであり、かつ、その分割が著しく不合理であるとの主張もなく、これをうかがわせる事情も見当たらないのであるから、A土地と、B及びC土地は、別の所有者に属するものとして、別個の評価単位として評価をすべきものというべきである。

イ これに対し、原告らは、評価基本通達7-2(7)は、一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地）については、その全体を「利用の単位となっている一団の雑種地」とすることに留意するとしており、同一の目的に供されていることが全ての前提条件となっており、土地を取得した原告ごとに評価単位を定めることはできないし、また、評価基本通達7-2(1)における遺産分割の場合の定めは、利用の単位となっている1区画の宅地の判定に関し、1つの事案（ここでは不合理な分割がされた場合）についての解釈の例を示したもので、同一の利用目的に供されているか否かについての判定を行うものではない、甲所有地は、AないしC土地と同一の目的に供され、かつ、物理的一体性を有しており、一団の雑種地として1つの評価単位を構成するなど主張する。

しかしながら、上記のとおり、相続税法の趣旨からは、所有者の異なる土地についてはそもそも別個のものとして評価するのが原則であって、それにもかかわらず、雑種地については同一の目的に供されている限り所有者が異なっても一団の土地とするかのような解釈を採用することはできないというべきである（なお、評価基本通達7-2(7)においても(1)の（注）に定める場合には、(1)の（注）を準用するとしているところである。）。

(2) 広大地補正の適用の可否について

ア 別表1-1のとおり、A土地の地積は188平方メートルであり、また、B土地の地積は386平方メートル、C土地の地積は403平方メートルであって、B及びC土地の地積合計は789平方メートルとなるところ、A土地のみの地積、又はB及びC土地を併せた地積のいずれも1000平方メートル以上とはならず、関係法令等(3)ア(エ)のとおり、都市計画法の規定上、上記各土地に係る建築物の建築等の用に供する目的で行う土地の区画形質の変更については開発行為として市長の許可を要することにはならない。

したがって、A土地並びにB及びC土地は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるものとはいえず、広大地に当たるということはできない。

イ これに対し、原告らは、評価基本通達は、本件相続開始後、広大地の価額について、その正面路線価に広大地補正率及び広大地の地積を連乗して評価する方式に改正されたが、その趣旨は、①従来の評価方法では公共公益的施設用地となる部分の地積の算定に当たり専門的な知識が必要で、有効宅地化率の算定に苦慮する事例が多く、また、②鑑定評価に基づいて申告又は更正の請求をする事例が目立つようになってきたことから、最近の鑑定評価事例を分析・検討するなどして広大地の評価方法を見直すところにあることからすれば、改正直前

に相続が開始した本件の場合、改正後の評価基本通達が適用されるべきであると主張する。

しかしながら、そもそもAないしC土地は上記のとおり広大地に該当せず、原告らの上記主張はその前提を欠くから、採用することができない。

- (3) 以上のとおり、A土地並びにB及びC土地は広大地には当たらず、これらの土地の評価額を算定するに際し、評価基本通達24-4（広大地補正）による補正を行うことはできない。

2 争点(2) (DないしH土地における広大地補正の適用の可否) について

(1) 評価単位について

ア 地目の別について

評価基本通達7は、土地の価額は、原則として宅地、農地等の地目の別に評価することとしつつ、例外的に、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するものとしている。

ところで、本件においては、別表1-1のとおり、D土地の地目は畑（農地）、EないしH土地の地目はいずれも宅地となっており、甲10（11頁）によれば、EないしH土地上にはいずれも各別の貸家が建築されていることが認められるところ、これらの事情にかんがみれば、D土地とEないしH土地とは異なる地目であり、一体として利用されているものとも認められないから、それぞれ別個に評価すべきである。

イ 各宅地（EないしH土地）における評価単位について

上記1記載のとおり、遺産分割の結果異なる所有者に属する土地については、その分割が著しく不合理であると認められない限り、別個に評価すべきものであるところ、本件において、E、G及びH土地を原告甲が取得し、F土地を原告丙が取得することが著しく不合理であるとの主張もなく、これをうかがわせる事情も見当たらないのであるから、それぞれ別個の評価単位に属するというべきである。

そして、評価基本通達7-2(1)によれば、評価単位となる1画地の宅地とは、利用の単位となっている1区画の宅地をいうものとされるところ、複数の宅地上に別個独立に建物が建築され、これが賃貸されている場合には、その敷地ごとに利用の単位となっているものとみるべきである。本件においては、上記のとおり、E、G及びH土地上にはいずれも各別の貸家が建っているのであるから、各土地はそれぞれ各別の貸家の敷地として別途利用の単位となっているといえることができる。したがって、E、G及びH土地は、それぞれが1画地の宅地として別個の評価単位に属するというべきである。

(2) 広大地補正の適用の可否について

ア DないしH土地の面積は別表1-1のとおりであって、いずれの土地の地積も1000平方メートルには至らない。また、EないしH土地については既に貸家が建築されており、開発行為が了されている。したがって、EないしH土地に係る建築物の建築等の用に供する目的で行う土地の区画形質の変更については開発行為として市長の許可を要することにはならない。

したがって、DないしH土地は、それぞれ、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるものとはいえず、広大地に当たるといえることはできない。

イ(ア) これに対し、原告らは、仮に、EないしH土地につき宅地造成すなわち開発行為を行

った日（検査済証の作成日は平成15年9月22日）から1年以内にD土地において宅地造成等の開発行為を行う場合、市指導基準によれば、先行する開発行為区域であるEないしH土地を含めて一体開発として取り扱われ、結局EないしH土地を含めた全体について改めて開発行為の要否等が検討されることとなるから、D土地について実際に開発行為を行ったか否かにかかわらず、本件相続開始日である平成15年12月6日における時価評価としては、DないしH土地についてはこのような制約がある土地として評価の対象とすべきであると主張する。

(イ) しかし、上記のとおり、DないしH土地は異なる評価単位に属するから、評価基本通達によって評価した場合には、D土地をその他の土地と併せて広大地補正を行う余地はない。

そこで、本件において、評価基本通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情があるかを検討する。

(ウ) 確かに、市指導基準においては、連続する土地を開発する場合において、一体の開発行為として取り扱うのは、工事施工時期が近接しており（先行する開発行為等の完了日（建築行為のみ行う場合は、建築基準法7条5項に基づく検査済証の交付日をいう。））から1年以内に行う開発行為の場合は「近接」と判断する。）、かつ、開発事業者等が同一である場合又は公共公益施設の一体的土地利用がある場合とされている。

したがって、EないしH土地において既に開発が了されていても、その完了日から1年以内に、同一の開発事業者等によりD土地の開発が行われた場合、一体の開発行為として、浜松市長から開発行為の許可を受けることを要することとなり得る。

しかしながら、EないしH土地につき宅地造成を完了したとされる平成15年9月22日から1年が経過すれば、D土地において宅地造成を行うに際して開発行為の許可を要することはなくなるのであり、結局、本件相続開始後9か月余の期間内のみが開発行為の許可を要し、公共公益的施設用地の負担を負うというに過ぎないのである。しかも、本件においては、本件相続開始日において、D土地について、開発行為が行われる蓋然性が高かったことを認めるに足る証拠はなく、実際にも開発行為は行われていない。

そうすると、そもそも、EないしH土地につき、公共公益的施設用地の負担を負った土地として評価すべき事情はおおよそ見出すことはできないものといわざるを得ない。

よって、原告らの上記主張は採用できない。

3 争点(3)（J、L土地における浜松市の固定資産税の評価方法を適用することの可否）について

(1) 評価基本通達40は、市街地農地の価額を算定するに当たり、その農地が宅地であるとした場合の1平方メートル当たりの価額から控除すべき金額は、その農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる1平方メートル当たりの造成費に相当する金額として、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額を控除した金額であるとしており、これを受け、名古屋国税局長は、静岡県内の市街地農地においては、宅地造成費の金額のうち、整地費の費目中の整地費の細目は、整地を要する面積1平方メートル当たり500円と定めている（平成15年分財産評価基準書・評価倍率表・静岡県）。

そして、弁論の全趣旨によれば、J、L土地は評価基本通達上の市街地農地に該当すると認

められ、また、証拠（甲5別紙2の5枚目）によれば、これらの土地を宅地に転用する場合、土盛りや土止めまでは要しないが整地は必要であるとする処分行政庁の調査結果が存することが認められる一方、宅地造成費として整地費の費目中の整地費の細目以外の費目又は細目を要することとなると認めるに足る証拠はない。

したがって、評価基本通達の定めによれば、J、L土地については、宅地造成費として、整地費の費目中の整地費の細目に該当する整地を要する面積1平方メートル当たり500円を要するものとして算定すべきである。

(2) これに対し、原告らは、土地基本法16条等を引用しつつ、特段の事情のない限り、相続税の財産評価に際しては、物件ごとの個別要因をより適正に反映する固定資産評価基準の宅地造成費を適用することが認められるべきであると主張する。

しかし、土地基本法16条は、「公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。」と規定するものの、その規定内容、基本法としての性格からしても、国税かつ取得税である相続税と、地方税かつ財産税である固定資産税の財産評価を立法上又は解釈上一致させることを求めるものではなく、その間の合理的な範囲内の差異は許容しているものと解される。

また、そのほか、宅地造成費に関して、相続税における財産評価が著しく不合理であるというべき根拠は見出しがたい。

したがって、相続税の財産評価について、宅地造成費に関しては原則として固定資産税の評価基準を採用すべきものと解することはできず、原告らの上記主張は採用できない。

(3) また、原告らは、浜松市は、固定資産税の財産評価に当たり、市街地農地の宅地造成費として整地費、土止費その他の費用を計上した上で、1平方メートル当たりの宅地造成費を2590円としており、実質的な租税負担の公平を欠くと主張する。

しかし、原告らは、単に浜松市が1平方メートル当たりの宅地造成費を2590円と定めたことを主張するのみで、現にJ、L土地が宅地として転用される場合に土止費その他の費用を要することとなるかについては何ら立証していないから、宅地造成費を2590円とするのが適切であるとは認めることができない。また、固定資産税と相続税とで宅地造成費の額が異なることとなったとしても、これにより直ちに看過し難い租税負担の不公平を生じたものとはいえないから、原告らの上記主張は採用することができない。

4 争点(4)ア（I土地における不整形地補正の補正率）について

(1) 評価基本通達20は、不整形地の価額は、一定の方法により算定された価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じた不整形地補正率を乗じて計算した価額により評価している。そして、本件においては、I土地の不整形の程度、位置及び地積の大小に応じた不整形地補正率を算出するに当たり、かげ地割合（(想定整形地の地積－不整形地の地積)÷想定整形地の地積）を算出しなければならないところ、ここにおける想定整形地をどのように画定するかが争われている。

(2) ところで、被告は、別紙3のとおり想定整形地を画定し、I土地については、想定整形地の間口距離は36.5メートル、奥行距離は21.8メートルであるから、想定整形地の地積は795.70平方メートルとなるとしている（乙7）。

上記の想定整形地の画定方法は、相当程度正確にI土地の境界の位置、長さを記載した測量図に基づいたもので、評価対象地の画地全域を囲むように正面路線（I土地西側の道路）に面

する長方形を描いており、合理的である。

したがって、I土地における想定整形地は別紙3のとおりと画定すべきである。

そうすると、I土地におけるがけ地の地積は、想定整形地の地積795.70平方メートルから不整形地（I土地）の地積603.92平方メートルを差し引いた191.78平方メートルとなり、がけ地割合は、これを想定整形地の地積795.70平方メートルで除した結果である24.10パーセントとなる。

そして、前記関係法令等(3)ア(イ)aのとおり、がけ地割合が20パーセント以上25パーセント未満のときには、不整形地補正率は0.97とされているから、I土地において適用されるべき不整形地補正率は0.97とすべきである。

(3) これに対し、原告らは、別紙2（公図に加筆したもの）のとおり想定整形地を画定し、I土地については、想定整形地の間口距離は35メートル、奥行距離は26メートルであるから、想定整形地の地積は910平方メートルとなると主張する。

しかし、上記の想定整形地の画定方法は、土地の境界の位置、長さを正確に記載していない公図に基づいたものである点で不正確といわざるを得ない上、概ね正面路線を底辺としているものの、I土地の隣接地である浜松市の土地の境界を基準に上辺を定めたものとしかみえない点などにおいて、不合理な想定整形地を想定しているものといわざるを得ない。

したがって、原告らの上記主張は採用できない。

5 争点(4)イ（I土地におけるがけ地補正の補正率）について

(1) 原告らの主張が時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべきかについて

原告らの主張のうち、I土地とその東側隣接地の境界の形状を争う点、及び静岡県建築基準条例10条により建築制限の対象となる危険区域をもがけ地等に含めて評価すべきとする点（具体的な争点に関する当事者の主張(5)（原告らの主張）ア及びイの主張）は、新たな証拠調べが必要となってさらに審理期日を要するものとはいえ、仮にその提出が原告らの故意又は重大な過失により時機に後れたものとなるとしても、訴訟の完結を遅延させるものとまで認めることはできない。

また、原告らの主張のうち、浜松市中区役所税務課の現地調査の結果を主張する点（具体的な争点に関する当事者の主張(5)（原告らの主張）ウの主張）は、証拠（甲28の4枚目）によれば、平成22年2月17日までになされた調査の結果を記載したものと認められ、これに基づく主張及び原告ら補佐人作成に係る報告書（甲28）の提出がその3か月余が経過した同年5月28日の当審第6回弁論準備期日になされたものである（顕著な事実）以上、仮にその提出が時機に後れたものであるとしても、そのことにつき原告らに故意又は重大な過失があると認めることはできない。

よって、原告らの上記各主張を却下すべきとはいえない。

(2) I土地におけるがけ地補正率について

ア 検証の結果及び乙33によれば、別紙7（本件配置図写しに加筆したもの）のとおり、I土地は、その東側部分に、被告の認める91.73平方メートルのがけ地のほかに、北側に5.40平方メートル、南側に5.75平方メートルのがけ地を有している（なお、検証の結果甲12、乙8、33によれば、がけ地の大部分は斜面が東向きであると認められるから、その方位は東側である。）ことが認められる。

そうすると、I土地のがけ地の地積の合計は102.88平方メートルとなり、I土地全

体に占めるがけ地の割合は、これを総面積603.92平方メートルで除した約0.17となる。

そして、前記関係法令等(3)ア(イ)bのとおり、評価基本通達20-4においては、がけ地の方位が東側の場合で、がけ地割合(がけ地の地積÷総地積)が0.10以上0.20未満のときは、がけ地補正率は0.95とされるから、I土地において適用されるべきがけ地補正率は0.95とすべきである(なお、検証の結果には多少の誤差が含まれる可能性が存するところではあるものの、I土地においてがけ地割合が0.20となるためには、120.784平方メートルのがけ地が存する必要がある、上記認定のがけ地の地積では17.904平方メートルの不足があるのであって、誤差の可能性を考慮しても、がけ地割合は0.20未満として判断するのが相当である。)

イ これに対し、原告らは、本件配置図について、I土地とその東側隣接地との間の境界に係る記載の正確性については合理的な疑いがある旨主張する。

しかし、証拠(甲26、乙17)によれば、①本件配置図は、I土地の借地権者である訴外DがI土地上に同人の居宅を新築するに当たり、工事業者である訴外株式会社Bの一級建築士事務所浜松営業所が作成したものであること、②本件配置図から計算上求められるI土地の地積が登記簿上の地積(603.92平方メートル)と一致することが認められ、相当程度正確な測量に基づき作成されたものと推認される。

他方、原告らがその主張の根拠とするところは、I土地の東側隣接地と、さらにその東側の土地が分筆された際の地積測量図における境界線の形状との差異であるところ、上記分筆は、I土地とその東側隣接地との境界とは、直接の関係を有しないものであり、上記測量図がI土地とその東側隣接地との間の境界の形状を正確に示しているものと推認することはできない(なお、本件配置図写しにおけるI土地とその東側隣接地との間の境界が、上記測量図におけるそれより東側に侵出しているものであるとすれば、上記測量図に従い上記境界が直線であるとして計算した場合、I土地の総面積が減少するが、減少する部分はいずれもがけ地であるから、上記と同じ減少幅でがけ地も減少することとなり、計算上、がけ地割合はかえって小さくなり、上記測量図は、むしろ原告らに不利な書証となることを付言する。)

したがって、本件配置図の記載が不正確であるとの合理的な疑いが生じることはないから、原告らの上記主張は採用できない。

ウ また、原告らは、静岡県建築基準条例10条は、水平面からの勾配が30度を超え、かつ、高さが2メートルを超えるがけ地について、がけ地の法面下端から、がけの高さの2倍以内を危険区域として建築を制限しているから、この区域は、がけ地そのものではなくとも宅地としての通常の用途に供することができないと認められる部分に該当すると主張する。

しかしながら、同条本文は、建物の建築ができないとしているのではなく、がけの形状若しくは土質又は建築物の位置、規模若しくは構造に応じて安全なよう壁を設けることを義務付けているに過ぎない。また、同条ただし書は、堅固な地盤を斜面とするがけ又は特殊な構造方法若しくは工法によって保護されたがけで、安全上支障がないと認められる場合等には同条本文の規制が及ばないものとしている。

以上からすれば、静岡県建築基準条例10条の規制が及ぶ範囲の区域であったとしても、建物の建築ができないものではないから、上記区域に該当するからといって、直ちに宅地としての通常の用途に供することができないということとはできず、そのほか、上記の事情によ

り相当の減価をすべきことを認めるに足りる証拠はない。

よって、原告らの上記主張は採用できない。

エ 原告らは、浜松市中区役所税務課が、固定資産税の賦課に関し、I土地及び隣地を併せて現地調査により確認した結果によればがけ地割合は26パーセントであり、がけ地補正率は0.90が適用された旨主張する。

しかし、同課による調査は、I土地のほか隣地を併せたものとなっている上、証拠(乙34)によれば、同課が上記のようにがけ地地積を算出するために用いた図面(甲28の4枚目)は、同課職員がメジャーにより計測する方法により作成したもので、また、隣地所有者の立会もないことから、境界の位置について不明な点は、原告甲及び同乙の主張する地点をそのまま記載したものと認められ、必ずしも正確なものとはいえない。

したがって、同課がI土地及び隣地を併せた土地のがけ地割合を26パーセントと判断したとしても、上記アの判断が左右されることはない。

オ さらに、原告ら補佐人は、本件検証調書にはI土地の外部の北側及び東側斜面の状態の記載がない点で誤っている旨を記載した報告書(甲28、31)を提出する。しかし、本件においてはI土地を評価単位として評価をしようとしているのであるから、検証すべき対象もあくまでI土地であってその隣地ではないというべきであり、I土地の隣地の記載がないからといって検証調書が誤りであるといえないことは明らかであるから、上記報告書の記載内容は採用できない。

6 争点(5)(K土地における私道の用に供されている宅地の評価の適用の可否)について

(1) 認定事実

後掲証拠及び弁論の全趣旨によれば、次のとおりの事実を認めることができる。

ア 平成9年10月23日、亡A所有の浜松市の土地からK土地が分筆された。同月27日、訴外E及び同F所有のK土地東側隣接地と併せて、同Cに対して使用借権を設定すべく、農地法5条1項3号に基づく農地転用の届出が行われ、その後、K土地及びK土地東側隣接地につき同人の使用借権が設定された。K土地は、同人がK土地東側隣接地上に住宅を建築するに当たり、南側通路と併せ、建築基準法上の接道義務を充たすために、上記のとおり分筆の上使用借権の設定がされたものである(各土地の位置関係は、別紙6のとおり。)(甲21、23、乙21ないし23、25、27)。

なお、K土地は、建築基準法42条所定の位置指定道路及び2項道路のいずれにも該当しない(乙29)。

イ 訴外Cは、平成9年12月3日、K土地東側隣接地の北側隣接地(浜松市の土地。別紙6参照)の所有者との間で、同土地の一部について、訴外Cらが使用する自動車等の通行のみを目的とする使用貸借契約を締結した。なお、K土地及び南側通路方面は幅員が狭くなるため、同方面から自動車が出入りすることはできない(乙20、29ないし31)。

ウ 平成10年3月26日、K土地東側隣接地上に訴外C所有の住宅(C所有建物)が新築され、以降、同人らがこの建物に居住している(乙27、30)。

エ 南側通路は砂利道として整備されているのに対し、K土地は舗装や砂利敷きはなく、地面が露出し、部分的に雑草が生えている。また、南側通路とK土地の境界には高さ数センチメートル程度のコンクリートブロックが全域又はほぼ全域にわたって設置されている(乙20)。

K土地の幅員は2.00メートル前後、南側通路の幅員もほぼ同程度である（乙20、22）。

- (2) 評価基本通達24は、私道の用に供されている宅地の価額は、評価基本通達11から21-2までの定めにより計算した価額の100分の30に相当する価額によって評価し、この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しないものとしている。

上記規定は、土地が現に人の通行の用に供されており、これがため、事実上当該土地を私有物として処分することが困難となるか、又は処分することに障害が生ずることにかんがみ、私道については評価をしない、又は価額を減じるとしたものであると解される。

したがって、土地が私道の用に供されているか否かは、当該土地が現に人の通行の用に供されているか否かによって決すべきであると解するのが相当である。そして、土地に人が時折立ち入ることがある程度であれば、取引に当たって障害となることも考えられず、価格に対する影響は生じないから、上記土地が私道の用に供されているとはいえないものと解される。

- (3) 本件についてこれをみると、上記認定事実イのとおり、K土地及び南側通路方面は、幅員が狭くなるため、自動車による通行がされることは考えられず、実際に訴外Cらにおいても自動車による通行は別の方面から行っており、K土地及び南側通路方面については、徒歩又は自転車等の方法による出入りのみが可能である。

そして、上記認定事実エのとおり、南側通路は幅員が2メートル程度あり、徒歩又は自転車等による通行に十分な幅があるものといえる上、K土地は地面が露出するなどしているのに対し、南側通路は砂利道として整備され、より歩行に適する状況となっており、K土地と南側通路の境界もコンクリートブロックによって区分されている。

このような状況に照らすと、K土地及び南側通路付近を通行する歩行者等は、南側通路上を通行するのが通常であると推認することができ、あえてK土地部分を通行することは考え難いといわざるを得ない。

そうすると、南側通路はともかく、K土地は、現に人の通行の用に供されているとはいえないから、私道の用に供されているものとはいえない。

- (4) これに対し、原告らは、K土地はC所有建物が接道義務を充たすため訴外Cに対して使用借権が設定されたものであり、K土地においてはC所有建物の利用者による通行等の利用を妨害する行為が一切禁止され、K土地所有者の意思に基づく利用及び処分は不可能な状態になっているから、K土地は、南側通路と一体として、私道の用に供されていると主張する。

しかし、K土地は、上記(3)記載のとおり、その現況からは、現に人の通行の用に供されているとは認められないのであり、接道義務を果たすために使用貸借契約が締結されているとしても、現に当該契約の目的に従って通行の用に供されているという状況が認められない以上、私道の用に供されているとは認めることができないというべきである。

よって、原告らの上記主張は採用できない。

7 争点(6) (本件各附属設備等の評価額の加算の可否) について

- (1) 評価基本通達89は、家屋の評価について、その家屋の固定資産税評価額に一定の倍率を乗じて計算した金額により評価することとしているところ、固定資産税における家屋の評価においては、家屋の所有者の所有する電気、ガス、給排水、衛生、冷暖房設備その他の建築設備であって、家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となっているものについては、家屋と一体

となって家屋の目的とする効用を全うするものであるとして家屋に含めて評価するものとされている（昭和38年6月8日付け自治丁固発第60号各道府県総務部長宛て自治省税務局固定資産課長通達（昭和62年10月1日付け自治固第95号による一部改正後のもの）参照）。

他方、家屋に取り付けられていないもの、あるいは家屋と構造上一体となっていないもの、例えば、庭園や生け垣、屋外の道路・通路、駐車場、ブロック積へい等の附属設備又は構築物については家屋に含めて評価することとはされていないものと解される。

したがって、これらの設備については家屋の固定資産税評価額の算定基礎とはされていないところ、相続税法は、家屋として固定資産税評価額の算定基礎とされる設備以外の財産を含むすべての相続財産を課税対象としている（2条1項）のであるから、固定資産税評価額の算定基礎とはされていない設備についても、財産的価値のある限り、家屋とは別途評価し、課税すべきものである。

このため、評価基本通達92、96及び97は、前記関係法令等(3)エ、オのとおり、家屋と構造上一体となっていない附属設備及び構築物については家屋と別途の評価を行うこととしたものと解される。

(2) 証拠（乙28）によれば、本件附属設備等は、いずれも家屋外に配置された路面舗装、生け垣、ブロック積へい、駐車場及びこれと家屋間を接続するアプローチ（歩行用通路）、植栽、専用庭であると認められるから、家屋に取り付けられたもの、あるいは、家屋と構造上一体となっているものとはいうことができず、附属設備又は構築物として、家屋とは別途評価され、加算されるべきものといえる。

(3) よって、本件各附属設備等の評価額を加算すべきでないとする原告らの主張は採用することができない。

8 小括

以上のとおり、上記各争点については、いずれも被告の主張する評価方法を採用すべきであり、上記のほか、別紙1記載の本件各処分根拠とされる評価方法及び計算方法に特段違法な点は見当たらない。

第4 結論

したがって、原告らの各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、主文のとおり判決する。

静岡地方裁判所民事第1部

裁判長裁判官 三木 勇次

裁判官 村松 秀樹

裁判官 武見 敬太郎

(別紙1)

本件各処分 of 根拠及び適法性

1 被告主張額の根拠

被告が本訴において主張する、本件相続に係る原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額等は、別表3記載のとおりであり、その算出根拠は以下のとおりである。

(1) 相続により取得した財産の価額 (別表3の順号⑤の「合計」欄の金額)

2億9863万8869円

上記金額は、原告らが本件相続により取得した財産の価額の合計額であり、次のアないしエの金額の合計額である。

ア 土地の価額 (別表3の順号①の「合計」欄の金額)

2億1293万3669円

上記金額は、原告らが本件相続により取得した財産のうち、土地に係る評価額の合計額 (別表4「土地の計」の「価額」欄) である。なお、別表4の浜松市の土地については、租税特別措置法 (平成16年法律第14号による改正前のもの。) 69条の4 (小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例) の規定を適用した後の金額であり、その計算の詳細は、別表5に記載されているとおりである。

また、別表4「記号欄」に記載された記号は、本件各土地及び本件各附属設備等に付せられた記号に対応しており、その評価の明細は、別表6-1ないし6-11及び同7に記載されているとおりである。

イ 家屋及び構築物等の価額 (別表3の順号②の「合計」欄の金額)

2238万5548円

上記金額は、原告らが本件相続により取得した財産のうち、家屋、構築物及び建物附属設備に係る評価額の合計額 (別表4「家屋及び構築物等の計」の「価額」欄) である。

ウ 現金・預貯金等 (別表3の順号③の「合計」欄の金額)

5182万8756円

上記金額は、原告らの修正申告書の第11表「相続税がかかる財産の明細書」 (甲2の7枚目) の「現金預貯金等」の「計」欄に記載された各預貯金等の合計額と同額である。

エ その他の財産 (別表3の順号④の「合計」欄の金額)

1149万0896円

上記金額は、原告らの修正申告書の第11表「相続税がかかる財産の明細書」 (甲2の7枚目) の「その他の財産」の「計」欄に記載された未収金及び建物更生共済に係る権利金等の合計額と同額である。

(2) 債務及び葬式費用の金額 (別表3の順号⑥の「合計」欄の金額)

3077万5347円

上記金額は、原告らの修正申告書の第1表「(各人の合計)」 (甲第2号証1枚目) の「債務及び葬式費用の金額②」欄の「修正申告額」欄に記載された原告らの本件相続に係る債務及び葬式費用の金額の合計額と同額である。

(3) 純資産価額に加算される贈与財産価額 (別表3の順号⑧の「合計」欄の金額)

540万円

上記金額は、原告甲、原告乙、原告丙及び原告丁が、本件相続の開始前3年以内である平成14年12月30日（甲1の第14表の純資産価額に加算される贈与財産価額の明細書の贈与年月日欄）に本件被相続人から贈与を受けたとして原告らの修正申告書の第1表「(各人の合計)」(甲2の1枚目)の「純資産価額に加算される贈与財産価額④」欄の「修正申告額」欄に記載された金額440万円と浜松西税務署長が原告乙が平成13年11月21日に本件被相続人から預貯金の贈与を受けたとして、純資産価額に加算される贈与財産価額に加算した金額100万円との合計額である。

(4) 課税価格の合計額（別表3の順号⑨の「合計」欄の金額）

2億7326万1000円

上記金額は、次の原告ら各人ごとの課税価格（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額、別表3の順号⑨の各人の価額）の合計金額である。

原告甲	1億5485万8000円
原告乙	7671万8000円
原告丙	1475万4000円
原告丁	1110万円
原告戊	1583万1000円

(5) 遺産に係る基礎控除額（別表8の順号②の金額）

1億円

上記金額は、前記(4)の課税価格の合計額から控除する基礎控除額であり、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件相続に係る法定相続人の数である5を乗じた金額5000万円との合計額である。

(6) 課税遺産総額（別表8の順号③の金額）

1億7326万1000円

上記金額は、上記(4)の金額から上記(5)の金額を控除した金額である。

(7) 法定相続分に応ずる取得金額（別表8の順号⑤の「法定相続分に応ずる取得金額」欄の金額）

ア 原告甲（法定相続分10分の2）	3465万2000円
イ 原告乙（法定相続分10分の3）	5197万8000円
ウ 原告丙（法定相続分10分の2）	3465万2000円
エ 原告丁（法定相続分10分の2）	3465万2000円
オ 原告戊（法定相続分10分の1）	1732万6000円

上記アないしオの各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る各法定相続人が、上記(6)の金額を法定相続分に応じて取得したものとした場合における各相続人の取得金額（ただし、昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」（以下「基本通達」という。）16-3の取扱いにより、各相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

(8) 相続税の総額（別表8の順号⑥の「相続税の総額」欄の金額）

2548万3500円

上記金額は、上記(7)の各金額に、相続税法16条の規定による税率をそれぞれ乗じて計算した

金額（ただし、基本通達16-3の取扱いにより、各相続人ごとに100円未満の端数を切り捨てた後の金額）を合計した金額である（乙1・9枚目）。

(9) 各人の相続税額

ア 原告甲（別表3の順号⑫の「原告甲」欄の金額）

1444万1592円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記(8)の金額に上記(4)の原告ら各人の課税価格の合計額2億7326万1000円のうちに占める、原告甲の課税価格1億5485万8000円の割合（別表3の順号⑪の「原告甲」欄参照）を乗じて算出した金額である。

イ 原告乙（別表3の順号⑫の「原告乙」欄の金額）

715万4490円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記(8)の金額に上記(4)の原告ら各人の課税価格の合計額2億7326万1000円のうちに占める、原告乙の課税価格7671万8000円の割合（別表3の順号⑪の「原告乙」欄参照）を乗じて算出した金額である。

ウ 原告丙（別表3の順号⑫の「原告丙」欄の金額）

137万5914円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記(8)の金額に上記(4)の原告ら各人の課税価格の合計額2億7326万1000円のうちに占める、原告丙の課税価格1475万4000円の割合（別表3の順号⑪の「原告丙」欄参照）を乗じて算出した金額である。

エ 原告丁（別表3の順号⑫の「原告丁」欄の金額）

103万5153円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記(8)の金額に上記(4)の原告ら各人の課税価格の合計額2億7326万1000円のうちに占める、原告丁の課税価格1110万円の割合（別表3の順号⑪の「原告丁」欄参照）を乗じて算出した金額である。

オ 原告戊（別表3の順号⑫の「原告戊」欄の金額）

147万6352円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記(8)の金額に上記(4)の原告ら各人の課税価格の合計額2億7326万1000円のうちに占める、原告戊の課税価格1583万1000円の割合（別表3の順号⑪の「原告戊」欄参照）を乗じて算出した金額である。

(10) 納付すべき税額

ア 原告甲（別表3の順号⑬の「原告甲」欄の金額）

1444万1500円

上記金額は、上記(9)アの金額に通則法119条1項の規定を適用し、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

イ 原告乙（別表3の順号⑬の「原告乙」欄の金額）

715万4400円

上記金額は、上記(9)イの金額に通則法119条1項の規定を適用し、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

ウ 原告丙（別表3の順号⑬の「原告丙」欄の金額）

137万5900円

上記金額は、上記(9)ウの金額に通則法119条1項の規定を適用し、100円未満の端数を

切り捨てた後の金額である。

エ 原告丁（別表3の順号㊸の「原告丁」欄の金額）

103万5100円

上記金額は、上記(9)エの金額に通則法119条1項の規定を適用し、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

オ 原告戊（別表3の順号㊹の「原告戊」欄の金額）

147万6300円

上記金額は、上記(9)オの金額に通則法119条1項の規定を適用し、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

2 本件各更正処分の適法性

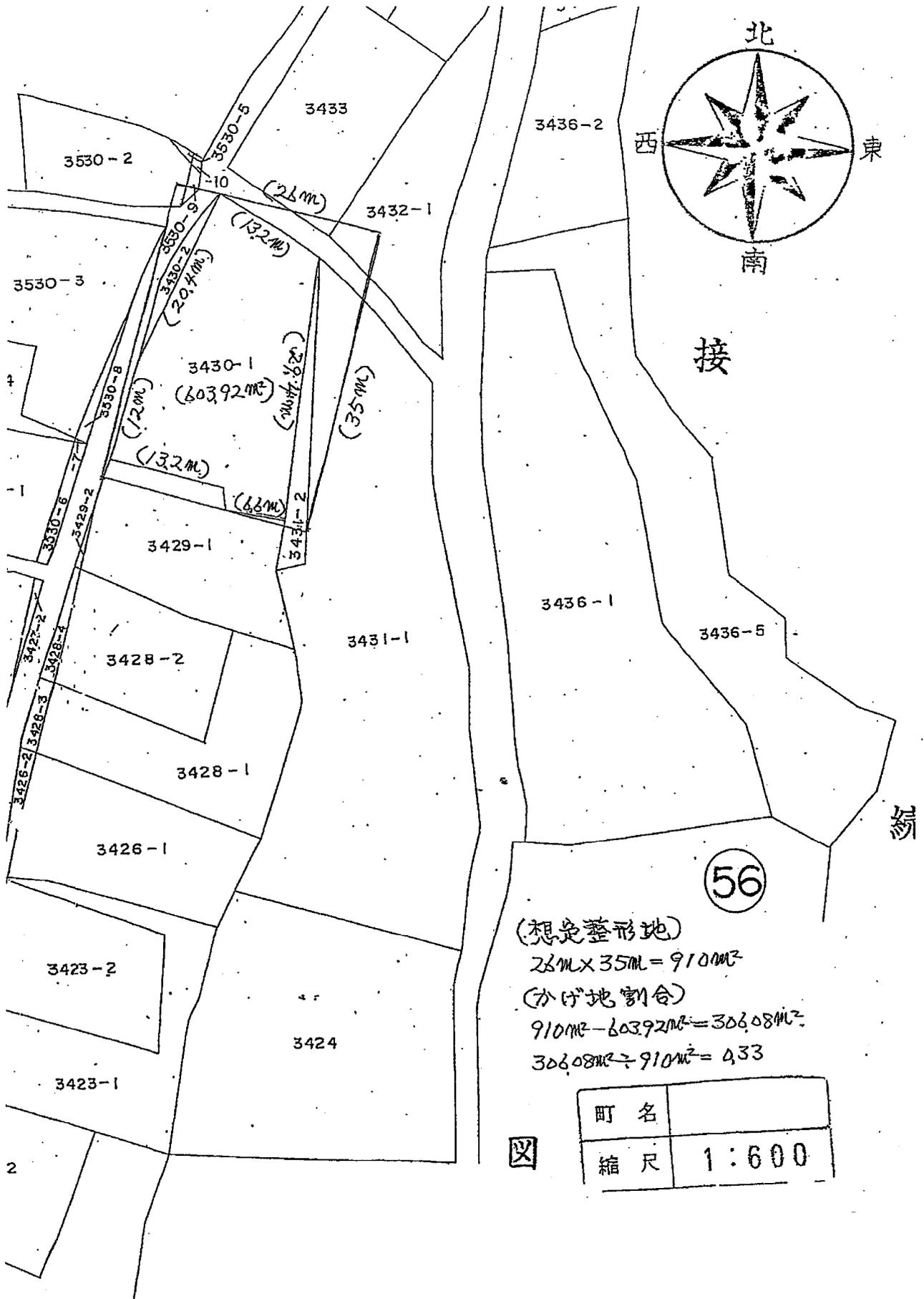
被告が本訴において主張する、本件相続に係る原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額等は、上記1のとおりであるところ、当該金額は、本件各更正処分（ただし、前提事実(4)エ記載の裁決により一部取り消された後のもの。以下同じ。）における原告らの相続税に係る課税価格及び納付すべき税額と同額又はこれを上回ることになるから、本件各更正処分は、いずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

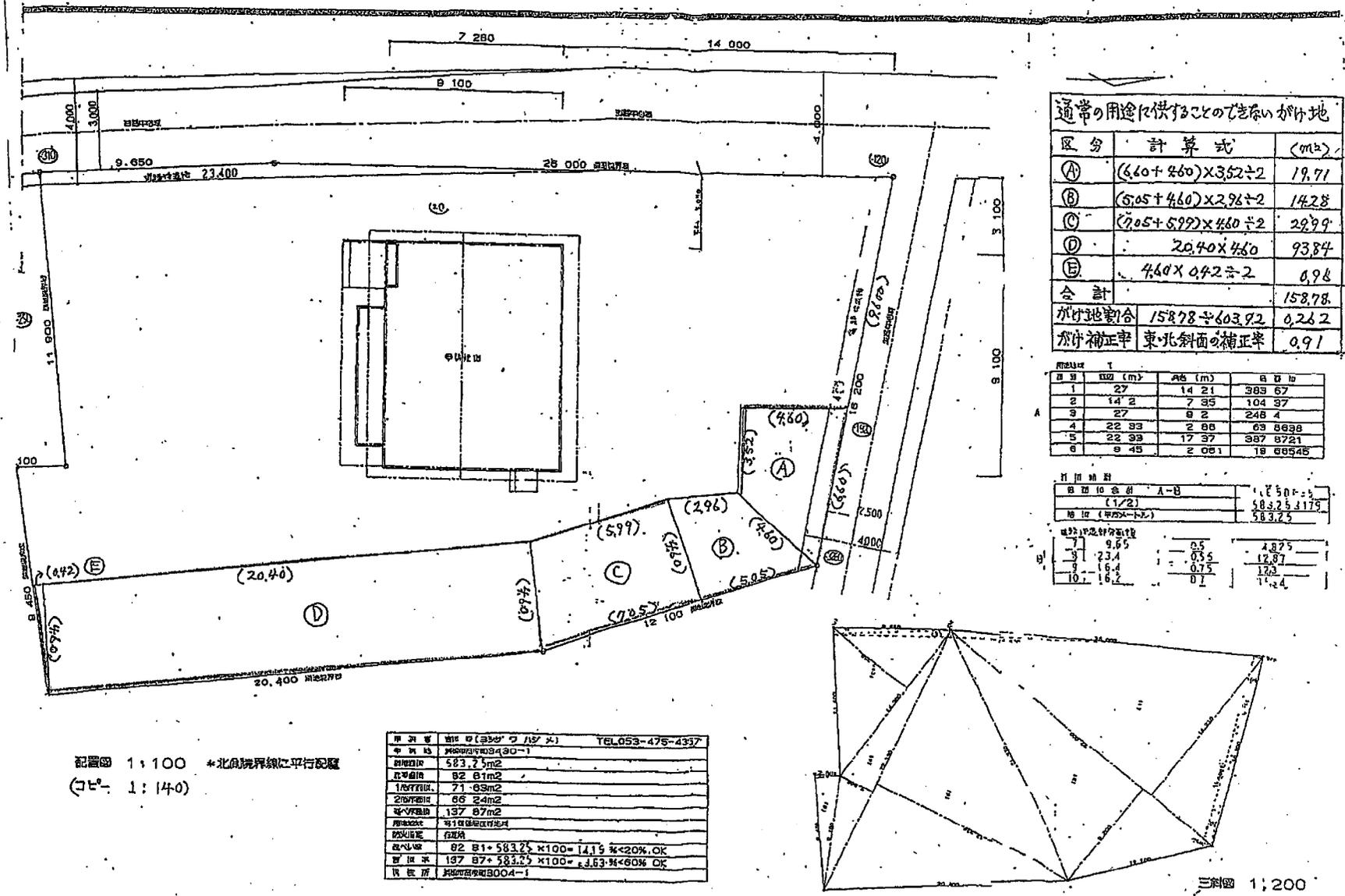
上記2のとおり、本件各更正処分は適法であるところ、原告ら（ただし、原告丁を除く。）が納付すべき相続税額を過少に申告していたことについて、通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められないことから、通則法65条1項に基づき、それぞれ、同各処分により、原告らが新たに納付すべきこととなった相続税額（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）に100分の10の割合を乗じて算出した金額を過少申告加算税としてそれぞれ課した本件各賦課決定処分は適法である。

なお、原告ら（ただし、原告丁を除く。）各人ごとに課される過少申告加算税の額は、次のアないしエのとおりであり、その計算過程は、別表9に記載したとおりである。

ア 原告甲に課される過少申告加算税の額	41万2000円
イ 原告乙に課される過少申告加算税の額	19万円
ウ 原告丙に課される過少申告加算税の額	2万5000円
エ 原告戊に課される過少申告加算税の額	3万5000円



(別紙4)



通常の用途に供することのできないがけ地

区分	計算式	(m ²)
①	$(6.60 + 4.60) \times 3.52 \div 2$	19.71
②	$(5.05 + 4.60) \times 2.96 \div 2$	14.28
③	$(7.05 + 5.99) \times 4.60 \div 2$	29.99
④	20.40×4.60	93.84
⑤	$4.60 \times 0.42 \div 2$	0.98
合計		158.78
がけ地割合	$158.78 \div 1603.92$	0.262
がけ補正率	東北斜面の補正率	0.91

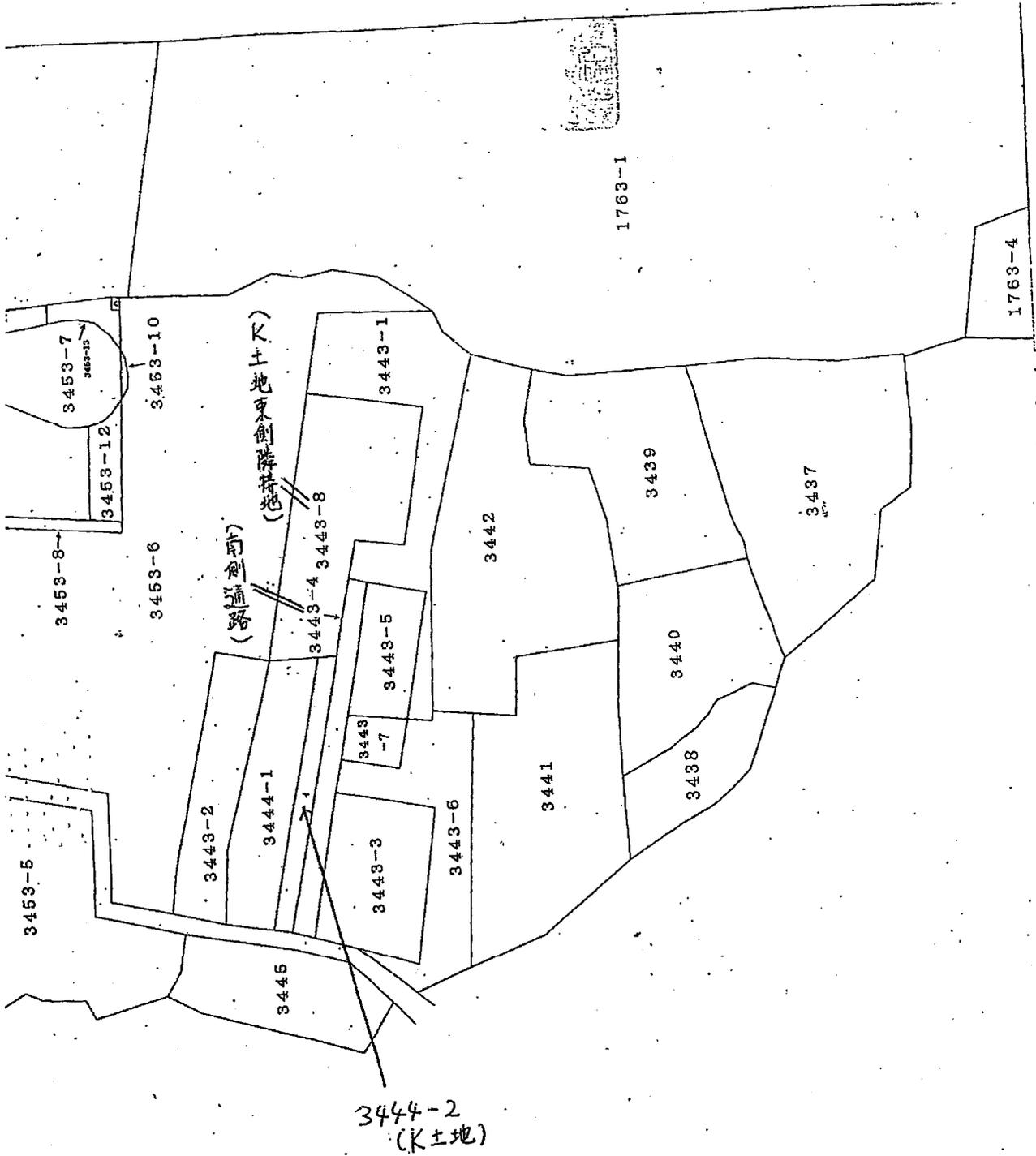
階層	面積 (m ²)	容積 (m ³)	容積率 (%)
1	27	14.21	383.67
2	14.2	7.85	104.37
3	27	8.2	248.4
4	22.83	2.88	69.888
5	22.39	17.37	387.8721
6	8.45	2.081	18.8845

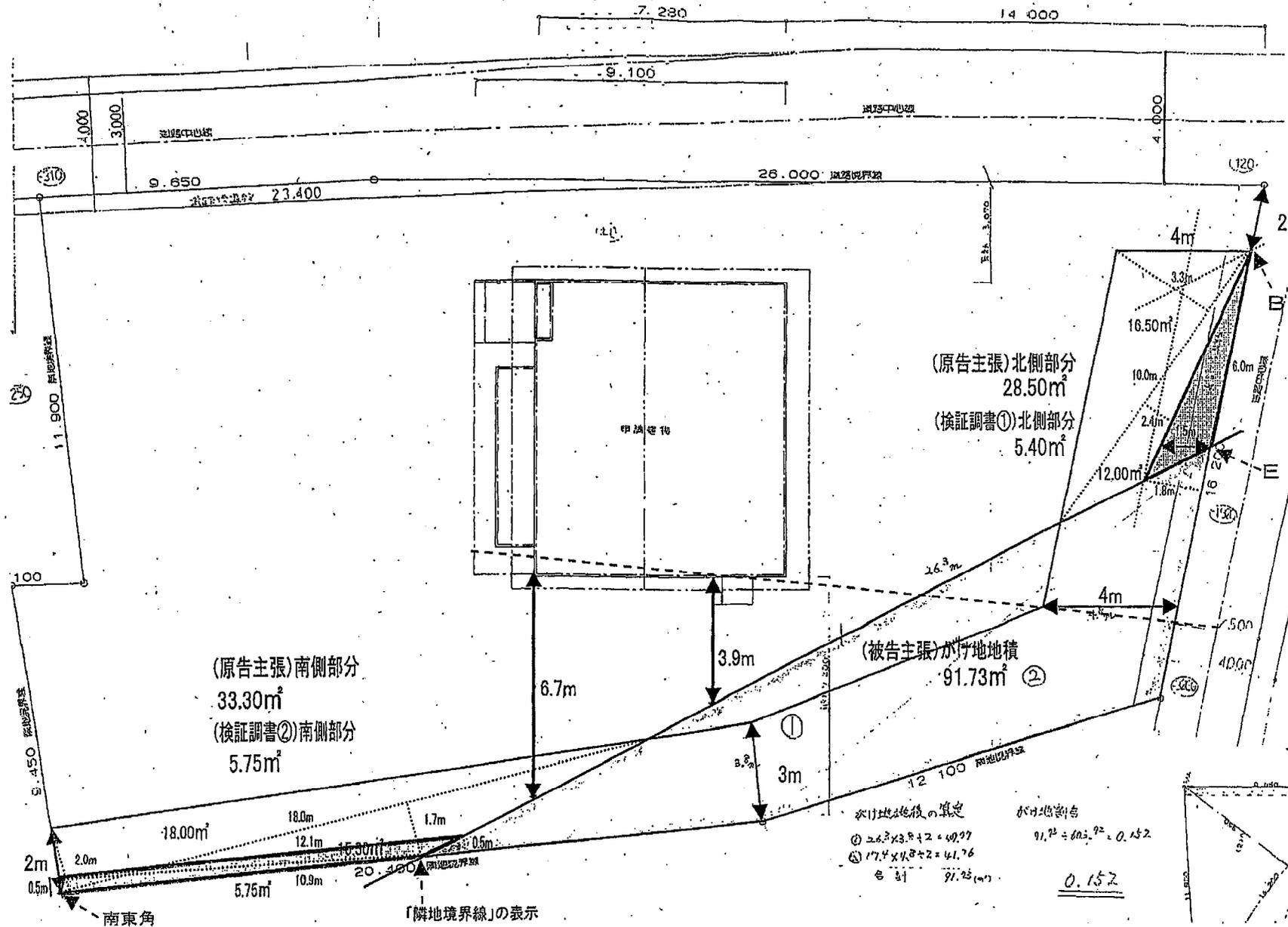
項目	面積 (m ²)	容積 (m ³)
容積割合合計 A-B	1,175.04	583.25
(1/2)	583.25	117.50
合計 (容積率)	583.25	117.50

項目	容積率 (%)	容積 (m ³)
1	9.65	1.875
2	23.4	12.87
3	16.4	12.2
10	16.2	11.4

項目	面積 (m ²)	容積 (m ³)	容積率 (%)
敷地面積	583.25		
1階床面積	82.81		
2階床面積	71.83		
3階床面積	66.24		
4階床面積	137.87		
5階床面積	82.81		
容積率		14.15%	<20% OK
容積率		197.87%	<60% OK

配置図 1:100 *北向境界線に平行配置
 (コピ- 1:140)





別表 1 - 1 本件各土地一覧表

記号	所在	地目	土地地積 (㎡)	取得者
A	浜松市	雑種地	188	原告甲
B	浜松市	雑種地	386	原告乙
C	浜松市	雑種地	403	原告乙
D	浜松市	畑	689.24	原告甲
E	浜松市	宅地	198.37	原告甲
F	浜松市	宅地	236.77	原告丙
	浜松市	宅地	71.11	原告丙
G	浜松市	宅地	199.25	原告甲
	浜松市	宅地	71.12	原告甲
H	浜松市	宅地	222.75	原告甲
I	浜松市	宅地	603.92	原告戊
J	浜松市	畑	196.08	原告甲
K	浜松市	宅地	67.35	原告甲
L	浜松市	畑	241	原告甲

別表 1 - 2 本件各附属設備等一覧表

記号	所在	構築物の種類	取得者
M	浜松市	コンクリート路面舗装	原告甲
N	浜松市	植木工事	
O	浜松市	ブロック積へい	本件被相続人の 所有分のうち、 原告甲(2/3) 原告丙(1/3)
P	浜松市	アスファルト舗装	
Q	浜松市	コンクリートインターロッキング 仕上げ駐車場・アプローチ	
R	浜松市	生け垣・植栽・専用庭	

別表2 課税の経緯

(単位：円)

区分	当初申告	修正申告	本件各更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年月日	平成16年10月4日	平成16年10月12日	平成18年7月7日	平成18年9月4日	平成18年12月4日	平成18年12月28日	平成19年12月25日
各人の合計	取得財産の価額	253,421,727	264,293,811	285,311,449			
	債務及び葬式費用の金額	30,775,347	30,775,347	30,775,347			
	純資産価額に加算される贈与財産価額	4,400,000	4,400,000	5,400,000			
	課税価格	227,044,000	237,917,000	259,933,000			
	納付すべき税額	16,961,600	18,755,800	22,686,000			
	過少申告加算税	—	—	388,000			
原告甲	取得財産の価額	158,974,014	158,974,014	169,508,334			
	債務及び葬式費用の金額	29,281,347	29,281,347	29,281,347			
	純資産価額に加算される贈与財産価額	1,100,000	1,100,000	1,100,000			
	課税価格	130,792,000	130,792,000	141,326,000			
	納付すべき税額	9,837,800	10,315,800	12,334,500			
	過少申告加算税	—	—	201,000			
原告乙	取得財産の価額	54,766,992	65,639,076	74,424,763			
	債務及び葬式費用の金額	—	—	—			
	純資産価額に加算される贈与財産価額	1,100,000	1,100,000	2,100,000			
	課税価格	55,866,000	66,739,000	76,524,000			
	納付すべき税額	4,240,400	5,251,600	6,678,800			
	過少申告加算税	—	—	142,000			
原告丙	取得財産の価額	13,135,288	13,135,288	12,952,756	全部取消し	棄却	全部取消し
	債務及び葬式費用の金額	—	—	—			
	純資産価額に加算される贈与財産価額	1,100,000	1,100,000	1,100,000			
	課税価格	14,235,000	14,235,000	14,052,000			
	納付すべき税額	1,017,700	1,125,300	1,226,400			
	過少申告加算税	—	—	10,000			
原告丁	取得財産の価額	10,000,000	10,000,000	10,000,000			
	債務及び葬式費用の金額	—	—	—			
	純資産価額に加算される贈与財産価額	1,100,000	1,100,000	1,100,000			
	課税価格	11,100,000	11,100,000	11,100,000			
	納付すべき税額	848,000	937,800	968,700			
	過少申告加算税	—	—	—			
原告戊	取得財産の価額	16,545,433	16,545,433	18,425,596			17,325,381
	債務及び葬式費用の金額	1,494,000	1,494,000	1,494,000			1,494,000
	純資産価額に加算される贈与財産価額	—	—	—			—
	課税価格	15,051,000	15,051,000	16,931,000			15,831,000
	納付すべき税額	1,017,700	1,125,300	1,477,600			1,476,300
	過少申告加算税	—	—	35,000			35,000

別表3 課税価格及び納付すべき税額の計算明細表

(単位：円)

順号	区分 財産の内訳	合計	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊	
①	土地（別表6）	212,933,669	142,580,038	43,746,608	9,281,642	0	17,325,381	
②	家屋及び構築物等（別表6）	22,385,548	18,012,363	0	4,373,185	0	0	
③	現金・預貯金等	51,828,756	51,828,756	0	0	0	0	
④	その他の財産（注1）	11,490,896	△29,381,188	30,872,084	0	10,000,000	0	
⑤	合計（①＋②＋③＋④）	298,638,869	183,039,969	74,618,692	13,654,827	10,000,000	17,325,381	
⑥	債務及び葬式費用	30,775,347	29,281,347	0	0	0	1,494,000	
⑦	差引純資産額（⑤－⑥）	267,863,522	153,758,622	74,618,692	13,654,827	10,000,000	15,831,381	
⑧	純資産価額に加算される贈与財産価額	5,400,000	1,100,000	2,100,000	1,100,000	1,100,000	0	
⑨	課税価格（⑦＋⑧）（注2）	273,261,000	154,858,000	76,718,000	14,754,000	11,100,000	15,831,000	
⑩	相続税の総額 （別表4の順号⑥の金額）	25,483,500						
⑪	あん分割合	1	$\frac{154,858,000}{273,261,000}$	$\frac{76,718,000}{273,261,000}$	$\frac{14,754,000}{273,261,000}$	$\frac{11,100,000}{273,261,000}$	$\frac{15,831,000}{273,261,000}$	
⑫	各人の相続税額（⑩×⑪）		14,441,592	7,154,490	1,375,914	1,035,153	1,476,352	
⑬	納付すべき税額（注3）	25,483,200	14,441,500	7,154,400	1,375,900	1,035,100	1,476,300	

(注1) △表示は、マイナスを表す。

(注2) 課税価格は、国税通則法118条1項の規定により、課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注3) 納付すべき税額は、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表 4～9 省略