

東京地方裁判所 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(柏税務署長)

平成28年7月20日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
原告	丁
原告	戊
原告ら訴訟代理人弁護士	高橋 貴美子
原告ら補佐人税理士	野坂 征
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	柏税務署長
	吉川 直明
被告指定代理人	早田 祐介
	橋口 政憲
	寺本 大介
	小原 清志

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

- 1 処分行政庁が、原告甲(以下「原告甲」という。)に対して平成23年6月2日付けでした被相続人G(以下「本件被相続人」という。)の平成19年8月●日の相続(以下「本件相続」という。)の開始に係る相続税(以下「本件相続税」という。)についての更正処分(ただし、平成23年8月19日付け再更正処分による一部取消し後のもの。)のうち、課税価格1億2687万1000円及び納税すべき税額1213万0400円を超える部分並びに同年6月2日付けでした別表1の原告甲に係るものの順号4の②の過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、同年8月19日付け過少申告加算税の変更決定処分による一部取消し後のもの。)の全部を取り消す。
- 2 処分行政庁が、原告乙(以下「原告乙」という。)に対して平成23年6月2日付けでした本件相続税についての更正処分(ただし、同年8月19日付け再更正処分による一部取消し後のもの。)のうち、納税すべき税額28万6800円を超える部分並びに同年6月2日付けでした

過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同年8月19日付け過少申告加算税の変更決定処分による一部取消し後のもの。）の全部を取り消す。

- 3 処分行政庁が、原告丙（以下「原告丙」という。）に対して平成23年6月2日付けでした本件相続税についての更正処分（ただし、同年8月19日付け再更正処分による一部取消し後のもの。）のうち、納税すべき税額28万6800円を超える部分並びに同年6月2日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同年8月19日付け過少申告加算税の変更決定処分による一部取消し後のもの。）の全部を取り消す。
- 4 処分行政庁が、原告丁（以下「原告丁」という。）に対し、平成23年6月2日付けでした本件相続税についての更正処分（ただし、同年8月19日付け再更正処分による一部取消し後のもの。）のうち、納税すべき税額28万6800円を超える部分並びに同年6月2日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同年8月19日付け過少申告加算税の変更決定処分による一部取消し後のもの。）の全部を取り消す。
- 5 処分行政庁が、原告戊（以下「原告戊」という。）に対し、平成23年6月2日付けでした本件相続税についての更正処分（ただし、同年8月19日付け再更正処分による一部取消し後のもの。）のうち、納税すべき税額28万6800円を超える部分並びに同年6月2日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同年8月19日付け過少申告加算税の変更決定処分による一部取消し後のもの。）の全部を取り消す。

第2 事案の概要等

原告らは、本件被相続人が平成19年8月●日に死亡したことによって開始した本件相続に係る本件相続税の申告（以下「当初申告」といい、当該申告に係る申告書を「本件申告書」という。）及び修正申告（以下、単に「修正申告」といい、当該申告に係る申告書を「本件修正申告書」という。）をした。これに対し、柏税務署長は、別表2の「略号・所在地」及び「地積（㎡）」欄のと通りの各土地（以下「本件各土地」といい、また、同別表で定める略称は、以下においても用いる。）について、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付け課評2-5・課資2-4・課審6-3による改正前のもの。以下「評価通達」という。）に基づく評価をすべきであるところ、原告らが当該評価に基づかず上記各申告をしたものであるとして、原告らに対し、それぞれ更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらの処分を併せて「更正処分等」という。）をした。ただし、その後、更正処分等については、それぞれ平成23年8月19日付け再更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分（以下、これらの処分を併せて「再更正処分等」という。）によりその一部が取り消された。

本件は、原告らが、本件各土地がその地域における標準的な宅地と比較して地積が過大（以下「地積過大」という。）であること等からすれば、上記の更正処分等（ただし、上記の再更正処分等による一部取消し後のもの。以下、上記の一部取消し後の上記の各更正処分を「本件各更正処分」、上記の一部取消し後の上記の各賦課決定処分を「本件各賦課決定処分」といい、併せて「本件各処分」という。）は、相続税法22条に規定する時価に基づかずにされたものであり、違法である旨を主張して、本件各処分の取消しを求める事案である。

1 主な関係法令等

別紙1に記載したとおりである。

2 前提事実（争いのない事実及び顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によって認め

られる事実)

(1) 当事者等について

ア 本件被相続人は、平成19年8月●日に死亡した。

イ 原告甲は本件被相続人の長男、原告乙は本件被相続人の長女、原告丙は本件被相続人の二女、原告丁は本件被相続人の三女、原告戊は本件被相続人の四女であり、いずれも本件被相続人の共同相続人である。本件被相続人の共同相続人には、原告らのほか、本件被相続人の配偶者であるH（以下「H」という）がいる（以下、原告ら及びHを併せて「本件共同相続人」という。）。

(2) 本件各土地について

本件各土地の本件相続開始時の現況は、別表2の「略号・所在地」、「地積（㎡）」、「本件相続に係る取得者」欄の記載のとおりであるほか、以下のとおりであった。

ア 本件A土地について

(ア) 本件A土地は、本件相続の相続開始日において、本件被相続人が所有する建物の敷地の用に供されていた宅地で、同建物は第三者に店舗用として貸し付けられていた。

(イ) 本件A土地は、その南側で、平成19年分の評価通達14に規定する路線価（以下、一般に「路線価」という。）を12万5000円とする道路に接面している。

(ウ) 平成19年分の本件A土地が存する地域の、評価通達27に規定する借地権割合（以下、一般に「借地権割合」という。）は60パーセント、同通達94（1）の規定により東京国税局長が定めた借家権割合（以下、一般に「借家権割合」という。）は30パーセントである。

(エ) 本件A土地が所在する区域の都市計画法8条1項1号に規定する用途地域（以下、単に「用途地域」という。）は第一種住居地域であり、建ぺい率は60パーセント、容積率は200パーセントである。

(オ) 本件A土地は、南側道路に約42.1メートル接し、当該道路からの奥行距離は約21.9メートルである（乙2）。

イ 本件B土地について

(ア) 本件B土地は、本件相続の相続開始日において、月極駐車場として利用されていた雑種地である。

(イ) 本件B土地は、前面と裏面の二方が道路と接面している土地であり、西側で平成19年分の路線価を14万円とする道路に接面し、東側で同年分の路線価を13万円とする道路に接面している。

(ウ) 本件B土地は、地勢は平坦である。

(エ) 本件B土地は、西側道路に約12.2メートル接し、東側道路にも約12.2メートル接している（乙4、23・別添2）。

ウ 本件C土地について

(ア) 本件C土地は、本件相続の相続開始日において、本件被相続人が所有する2階建の床面積463.14平方メートルの建物（以下「本件C建物」という。）の敷地の用に供されていた宅地であり、本件C建物の1階部分202.5平方メートルは倉庫として第三者に賃貸され、残りの部分は原告甲の居住の用に供されていた。

また、本件C土地の南側部分は駐車場となっており、その駐車場の全てが本件C建物

の1階部分202.5平方メートルの賃貸借契約書と同一の賃貸借契約書に基づき上記第三者に賃貸されていた。

(イ) 本件C土地は、その南側で平成19年分の路線価を12万5000円とする道路に接面している。

(ウ) 本件C土地が存する地域の平成19年分の借地権割合は60パーセント、借家権割合は30パーセントである。

(エ) 本件C土地の南側道路からの奥行距離は約22メートルである(乙2)。

(オ) 本件共同相続人は本件相続税に係る申告に関し、本件C土地のうち、本件C建物の第三者に貸し付けられていた部分に相当する地積を116.62平方メートル、同じく第三者に駐車場として貸し付けられていた部分に相当する地積を124.4平方メートルと算定し、これらの地積の合計241.02平方メートルについては、貸家建付地とし、本件C土地の地積493.93平方メートルから、貸家建付地部分として算定した241.02平方メートルを差し引いた252.91平方メートルについて、自用地としている。

エ 本件D土地について

(ア) 本件D土地は、本件相続の相続開始日において、月極駐車場として利用されていた雑種地である。

(イ) 本件D土地は、前面と側面の二方が道路と接面している土地であり、東側及び南側で、ともに平成19年分の路線価を13万5000円とする道路に接面している。

(ウ) 本件D土地は、地勢は平坦である。

(エ) 本件D土地は、南側道路に約18メートル接し、当該道路からの奥行距離も約18メートルである。また、東側道路からの奥行距離も約18メートルである。

オ 本件E土地について

(ア) 本件E土地は、本件相続の相続開始日において、パチンコ店の専用駐車場の用地として第三者に貸し付けられていた雑種地である。

(イ) 本件E土地は、その北東側で平成19年分の路線価を9万8000円とする道路に接面している。

(ウ) 本件E土地は、地勢は平坦である。

(エ) 本件E土地が所在する地域の用途地域は工業地域であり、建ぺい率は60パーセント、容積率は200パーセントである。

(オ) 本件E土地については、平成6年10月1日付けで、貸主を本件被相続人、借主を有限会社Iとし、賃貸借の期間を平成4年10月1日から平成14年9月末日までとする「駐車場(自動車保管場所)契約書」が作成され、同書に係る賃貸借契約が締結されていたところ、同契約は、賃貸借の期間は同年10月1日から平成24年9月末日までとして、更新されていた。

また、当該賃貸借契約に係る賃借権の登記はされておらず、当該賃貸借契約の当初の賃貸借期間が終了する平成14年9月末日までに保証金の償却は終了し、その後、新たな保証金の授受は行われていない。

カ 本件F土地について

(ア) 本件F土地は、本件相続の相続開始時点において本件被相続人の居住の用に供されて

いた宅地である。

(イ) 本件F土地は、前面と裏面の二方が道路と接面している土地であり、南東側で平成19年分の路線価を13万円とする道路に接面し、北西側で同年分の路線価を12万円とする道路に接面している。

(ウ) 本件F土地が所在する区域の用途地域は準住居地域及びその一部が第一種住居地域であり、建ぺい率は60パーセント、容積率は200パーセントである。

(エ) 本件F土地は、本件相続開始日現在において、平成13年3月●日に事業認可された柏都市計画事業●●土地区画整理事業（以下「本件土地区画整理事業」という。）の施行区域内の土地であった（甲22、乙45）。

柏市長は、平成16年11月26日付けで、本件被相続人に対し、本件F土地に係る仮換地の場所を本件F土地（従前地）とは異なる場所とする案（以下「旧仮換地案」という。）を提示したものの、本件相続開始日までに本件F土地に係る仮換地の指定をしなかった（乙59・2頁、「添付資料」の「従前の仮換地案」）。

その後、平成25年6月●日付けで公告された本件土地区画整理事業の第3回変更事業計画において本件土地区画整理事業の事業計画が見直されたことにより、柏市長は、平成26年1月10日付けで、原告甲に対し、本件F土地に係る仮換地の場所を本件F土地とほぼ重なる場所とする案（以下「新仮換地案」という。）を提示した（乙59・2、3頁、「添付資料」の「新仮換地案」）。

ただし、柏市長は、現時点においても、本件F土地に係る仮換地の指定をしていない。

(3) 課税処分等の経緯について

ア 原告らは、平成20年4月7日、本件相続税について、それぞれ、別表1の「当初申告」欄記載のとおり当初申告をし、その後、平成23年5月31日、それぞれ、別表1の「修正申告」欄記載のとおり修正申告をした。

イ 柏税務署長は、本件相続税について、本件各土地の評価額につき、原告らの前記アに係る評価を認めず、また、租税特別措置法69条の4（平成17年法律第102号による改正前のものをいう。以下「本件特例」という。）の適用につき、Hがその適用を受けることに同意していないため、その適用の要件を満たしておらず、その適用することはできないとして、平成23年6月2日、原告らに対し、別表1の「更正処分等」欄の「納付すべき税額」記載のとおり更正処分及び別表1の「更正処分等」欄の「過少申告加算税」記載のとおり過少申告加算税の賦課決定処分をした（なお、柏税務署長は、原告甲に対しては、上記賦課決定処分に先行して、別表1の「賦課決定」欄記載のとおり修正申告に係る過少申告加算税の賦課決定処分をしていた。）。

ウ 原告らは、平成23年7月6日、別表1のとおり、前記イの各処分につき、柏税務署長に対し異議申立てをした。

エ Hは、平成23年8月8日、本件C土地のうち「柏市●●」の土地について、原告甲が本件特例の適用を受けることに同意する旨の同年7月30日付けの同意書と題する文書を提出した。

オ 柏税務署長は、平成23年8月19日、当初申告及び修正申告で本件特例の適用に同意していた原告甲に加えて、Hの同意を確認したことから、本件特例の適用は相当であるとして、原告らに対して、別表1の「再更正処分等」欄記載のとおり、前記イの各更正処分

の一部を取り消し、その納付すべき税額を減額する各再更正処分及び前記イの過少申告加算税の各賦課決定処分の一部を取り消す過少申告加算税の各変更決定処分をした（上記の一部取消し後の前記イの各更正処分が本件各更正処分であり、上記の一部取消し後の前記イの各賦課決定処分が本件各賦課決定処分である。）。

カ 柏税務署長は、平成23年10月4日付けで、別表1のとおり、原告らの前記ウの異議申立てを棄却する旨の決定をした。

キ 原告らは、平成23年11月1日、別表1のとおり、本件各処分につき、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。

ク 国税不服審判所長は、平成24年10月15日付けで、別表1のとおり、原告らの前記キの審査請求を棄却する旨の裁決をした。

ケ 原告らは、平成25年4月1日、本件訴えを提起した。

3 本件各処分の根拠及び適法性についての被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性についての被告の主張は、後記5に掲げるほか、別紙2記載のとおりである（同別紙で定める略称は、以下においても用いる。なお、本件各土地の価額の評価以外の点については、当事者間に争いが無い。）。

4 争点

本件各処分の適法性（本件各土地の価額の評価）

5 争点に関する当事者の主張の要点

（原告らの主張の要点）

原告らの主張の要点は、別紙3に記載したとおりであり（同別紙で定める略称は、以下においても用いる。）、概要、原告らは、①評価対象地につき、その地域における標準的な宅地と比較して地積が過大であること（地積過大）は一般に減価要因になるというべきところ、評価通達による評価において、同通達24-4（広大地の評価）の規定による減価があるとしても、これだけでは上記の減価要因を的確に評価することができるとは認められないのであって、②本件A土地ないし本件D土地については、広大地に該当しないとしても、地積過大であることに関し、同通達1（3）の規定に基づき個別に減価補正がされるべきであり、また、本件E土地及び本件F土地については、同通達24-4に規定する広大地補正率による減価がされているとしても、それだけでは足りず、③以上を前提に、その他の事情も踏まえて本件各土地を評価すれば、別紙3の第5のとおりとなるから、本件各土地につき、かかる評価を前提としない本件各処分はいずれも違法である旨を主張する。

（被告の主張の要旨）

被告の主張の要点は、別紙4に記載したとおりであり（同別紙で定める略称は、以下においても用いる。）、概要、被告は、①評価通達における路線価方式及び同通達24-4（広大地の評価）に規定する評価方法には一般的な合理性が認められるところ、②本件A土地ないし本件D土地については広大地に該当せず、本件E土地及び本件F土地については、広大地に該当することを前提に、別紙2のとおり、同通達に基づく評価がされているのであって、③本件各土地につき、原告らが主張するような「地積過大」であることから同通達1（3）の規定による減価がされるべきであるなどとはいえず、原告らの主張する別紙3の第5の評価額が本件各土地の客観的交換価値であるとは到底認められないことからすれば、同通達に基づき算定した本件各土地の評価額は客観的交換価値である時価として適正なものであり、当該評価額により本

件各土地を評価して行った本件各処分はいずれも適法である旨を主張する。

第3 当裁判所の判断

1 相続税法22条及び評価通達について

相続税法22条は、同法3章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り算定する旨を定めるところ、この「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

そして、相続財産の客観的交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではないところ、これを個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等によって異なる評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、迅速かつ適切な課税事務の処理が困難となるおそれがあることなどから、課税実務においては、法に特別の定めのあるものを除き、相続財産評価の一般的基準が評価通達（これに従って定められた定めを含む。）によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価をすることとされている。このような扱いは、税負担の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減といった観点からみて合理的であり、これを形式的に全ての納税者に適用して財産の評価を行うことは、通常、税負担の実質的な公平を実現し、租税平等主義にかなうものであるといえることができる。

その上で、評価対象の財産に適用される同通達に規定す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ものであり、かつ、当該財産の相続税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、相続財産の価額は、同通達に規定する評価方法を画一的に適用することによって、当該財産の「時価」を超える評価額となり、適正な時価を求めることができない結果となるなど、同通達に規定する評価方法によるべきではない特別な事情がない限り、同通達に規定する評価方法によって評価するのが相当であり、同通達に規定する評価方法に従い算定された評価額をもって「時価」とであると事実上推認することができるものというべきである（東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同27年12月17日判決・判例時報2282号22頁、最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。

2 評価通達における路線価方式及び同通達24-4（広大地の評価）に規定する評価方法の一般的な合理性について

- (1) ア 評価通達11は、宅地の評価は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げる方式によって行う旨を定めた上、その(1)で、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って行うことを掲げるところ、同通達13は、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、同通達15から20-5までの規定（奥行価格補正、側方路線影響加算、二方路線影響加算、不整形地の評価等）により計算した（一定の加算又は減算をした）金額によって評価する方式をいう旨を定める。

そして、同通達14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（不特定多数の者の通行の用に供されている道路をいう。以下同じ。）ごとに設定することとし、路線に接する宅地で、①その路線のほぼ中央部にあること、②その一連の宅地に共通している地勢にあること、③その路線だけに接していること、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

のものであることの全ての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格（地価公示法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。以下同じ。）、不動産鑑定士等による鑑定評価額（不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。以下同じ。）、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を定める。

そして、路線価は、かかる定めに基づき、毎年1月1日を評価時点として、1年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の80パーセント程度の水準を目途として定められている（乙12）。

イ また、評価通達24-4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都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地（潰れ地）の負担が必要と認められるもの（ただし、評価通達22-2に規定する大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの（その宅地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為が中高層の集合住宅等を建築することを目的とするものであると認められるものをいう。以下同じ。）を除く。）を広大地と定義した上で、広大地が路線価地域に所在する場合、その価額は、原則として、その広大地の面する路線の路線価に、同通達15から20-5までの規定に代わるものとして、広大地補正率（ $= 0.6 - 0.05 \times \text{広大地の地積} / 1000 \text{平方メートル}$ ）を乗じて計算した価額に当該広大地の地積を乗じて計算した金額とする旨を定める。

上記の広大地補正率は、平成16年6月4日付け課評2-7ほか「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」による改正によって定められたものである。これは、従来、広大地の評価について、開発想定図等を作成して有効宅地化率を算定し、同通達15（奥行価格補正）に規定する補正率に代えて上記の有効宅地化率を正面路線価に乗じた上で、同通達16から20-5までの規定による加算又は減算を行っていたところ、かかる算定方法は、開発想定図等の作成等に専門的な知識を必要とし、有効宅地化率の算定に苦慮する事例が多かったことなどから、不動産鑑定士によって、評価対象地の形状、道路との位置関係など、当該土地の個別要因に基づいて最も経済的・合理的となるような開発想定図が作成されて鑑定評価額が算出された最近の鑑定評価事例を収集し、これを分析・検討した上で、1平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学的手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて定められたものであるとされている（甲75、乙14、15、57及び弁論の全趣旨）。

そして、課税実務上、同通達24-4の「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」に該当するか否かの判断については、原則として、普通住宅地区等に所在する土地で、都市計画法に規定する開発行為を行うとした場合に開発許可を要することとなる面積として各自治体が定める規模以上のもの、特に、三大都市圏の市街化区域内に存する土地については、500平方メートル以上のものが、上記の宅地に該当し、評価通達24-4の広大地になり得るものとして運用されている（ただし、上記の面積以上であっても、その面積が地域の標準的な規模である場合は、広大地に該当しないとされている。甲75、乙15）。

ウ 以上を踏まえて検討すると、まず、評価通達において、市街地的形態を形成する地域にある宅地については、その評価を路線価方式によって行うものとする点に関しては(同通達11、13、14)、国税局長において、一定の要件の宅地に係る売買実例価額、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路線価を定めることとされ、実際にも、毎年1月1日を評価時点として、1年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の80パーセント程度の水準を目途として定められていることに加え、この路線価を基として、同通達15から20-5までの規定(奥行価格補正、側方路線影響加算、二方路線影響加算、不整形地の評価等)による一定の加算又は減算を行って評価するものと定められているのであって、これらの評価の基準、根拠や計算の過程等に照らせば、かかる路線価方式については、一般的に合理的なものと認めるのが相当である。

エ 次に、広大地について、路線価を基に、評価通達15から20-5の規定による加算又は減算に代えて、広大地補正率を乗じて計算した価額に当該広大地の地積を乗じて価額を評価することとすること(同通達24-4)に関して検討すると、同項は、そもそも、前記ウの路線価方式においても、同通達15(奥行価格補正)等による減算を受ける余地があることを前提にした上、さらに、広大地、すなわち、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を行うとした場合に公共公益的施設用地(潰れ地)の負担が必要と認められるもの(ただし、評価通達22-2に規定する大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものを除く。)については、一般に、上記の開発行為を行うとした場合に潰れ地の負担が生ずること、他方、このうち、中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの等に関してはそのような負担が生じないことに着目し、上記の同通達15(奥行価格補正)等の減算に代えて、これとは別に、減算する評価方法を定めたものと解されるから、同通達24-4が、上記の広大地を対象として減算するものとしている点は、一般的に合理性を肯定し得るといふべきである。

そして、広大地補正率についても、前記イで述べたとおりの同通達の改正の経緯の下、不動産鑑定士によって、評価対象地の形状、道路との位置関係など、当該土地の個別要因に基づいて最も経済的・合理的となるような開発想定図が作成されて算出された鑑定評価事例を収集して、1平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学的手法(最小二乗法による回帰分析)を用いて分析・検討した結果として定められたものであることに照らせば、一般的に合理性を肯定し得るといふべきである。

その上で、同通達24-4は、広大地の該当性の判断における、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に該当するか否かの判断については、原則として、普通住宅地区等に所在する土地で、都市計画法に規定する開発行為を行うとした場合に開発許可を要することとなる面積として各自治体が定める規模以上のもの、特に、三大都市圏の市街化区域内に存する土地については、500平方メートル以上のものが、上記の宅地に該当し、同項に規定する広大地になり得るものとして運用されているところ(ただし、上記の面積以上であっても、その面積が地域の標準的な規模である場合は、広大地に該当しないとされている(甲75、乙15)。)、広大地における減算

が、都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に潰れ地の負担が生ずること等に着目したものであることからすれば、上記開発行為に係る許可を要する場合の基準としての面積をもって、広大地の該当性の判断の指標とすることには、相応の合理性があるというべきであって、評価通達24-4は、上記のような運用を前提としているものといえることができる。そして、地積等に関し、広大地に該当しないとしても、同通達15（奥行価格補正）等による減算を受ける余地があることにも照らすと、同通達24-4は、この点についても一般的な合理性があるというべきである。

以上からすれば、同項に規定する評価方法については、全体として、一般的な合理性が認められるというべきである。

(2) 原告らの主張について

ア 評価通達24-4の対象に係る原告らの主張について

(ア) 原告らは、路線価方式による評価は、地積過大で、戸建住宅分譲敷地が最有効使用である土地に対しても、土地の一体的な利用を前提として設定された路線価及びその補正方法を一律に適用する点で構造的な欠陥があり、また、不動産鑑定評価基準等においては、評価対象地が地積過大であることは、一般的に、評価対象地の評価における減算の要因とされていることが明らかであるとし、これらを踏まえれば、評価対象地が評価通達24-4に規定する広大地に該当しないとしても、同通達1(3)の規定に基づき、地積過大であることに関し、個別的な減算がされなければならない、そうでなければ、路線価方式及び同通達24-4の合理性は否定されるべきである旨を主張する。

(イ) a (a) しかしながら、評価対象地が、標準的な宅地と比較して地積の大きい土地であること（取引総額が高額となること）により、想定し得る購入者の範囲が狭まるということはあるとしても、土地の取引価格は、当該土地の存する地域の状況、当該取引の時点における経済環境等の影響を受けるものであり、最終的には取引当事者の合意によって定まるものであることに鑑みれば、必ずしも想定し得る購入者の範囲が狭まることによって、当然に当該土地の取引価格（評価額）が低下するという関係にあるとまでいうことはできない。

(b) また、不動産鑑定評価基準（甲9）において、試算価格の調整に際し、単価と総額との関連の適否に留意すべきものとする規定が置かれているところ（甲9・35頁）、この点に関し、文献において、土地の単価としてみた場合には近隣地域の標準的な土地と均衡がとれていても、総額が多額であれば購買力の低下という視点から市場性が減退せざるを得ないことが指摘されている（甲7、33）。

しかしながら、他方で、不動産鑑定評価基準自体は、試算価格の調整において「単価と総額との関連の適否」に留意すべきものとしているにとどまり、地積過大であることから当然に減算すべきことを求めているとまでは解されない上、現に、不動産鑑定評価実務上、高度商業地域、準高度商業地域及び普通商業地域にあって、評価対象地がその存する地域の標準的な土地との比較において広大地と判定された土地であって、「オフィスビル」及びマンションの立地等高度利用が可能であり、かつ広大地について需要があることや、「1フロア」当たりの有効床面積の大きい賃貸建物に対する需要があること等から、総合的、

客観的に判断して、一体的な利用をすることにより効用又は収益の増加が明らかである場合には、かえって加算する場合があるとされている（甲49、弁論の全趣旨）。

(c) さらに、国土交通省の土地・水資源局地価調査課監修による土地価格比準表上、評価対象地が標準的な土地と比較して過大及び過小な場合には減価の補正をする割合が設定されている（甲10）。

しかしながら、他方で、土地価格比準表においても、評価対象地がその存する地域の標準的な土地との比較において地積過大と判定される土地であっても、一体的な利用をすることが市場の需給関係等を勘案して合理的と認められる場合は、地積過大による減価を行う必要がないことに留意すべきであるとされており、地積過大であることから当然に減算すべきものとはされていない（乙38・9頁）。

(d) 以上からすれば、地積過大であることが、評価対象地の価額の減算の要因になることがあり得るとしても、当然に価額の減算がされなければならないものではないというべきである。

b) そして、評価通達は、地積過大で、戸建住宅分譲敷地が最有効使用である土地に関し、前記(1)のとおり、同通達24-4において、広大地、すなわち、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を行うとした場合に公共公益的施設用地（潰れ地）の負担が必要と認められるもの（ただし、評価通達22-2に規定する大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものを除く。）に該当する場合には、路線価方式に代えて、広大地補正率による算定を行うこととし、路線価方式に一定の修正を加えているものである。

かかる路線価方式の修正の在り方については、前記aのとおり、地積過大であることが、評価対象地の価額の減算の要因になることがあり得るとしても、当然に価額の減算がされなければならないものではないところ、前記(1)エのとおり、一般に、都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に潰れ地の負担が生ずること等に着目し、そのような潰れ地の負担が生ずる広大地については、路線価方式に代えて、広大地補正率による算定を行うとしたもので、合理性を肯定し得るものというべきである。

その上で、上記の広大地に該当しない土地については、路線価方式によるべきことになるところ、その場合も、評価通達15（奥行価格補正）等による減算を受ける余地があることも踏まえれば、路線価方式に原告らが主張するような構造的な欠陥があるともいえないというべきである。

c) 以上からすれば、評価通達は、評価対象地が地積過大であることにつき、評価における減算の要因となり得る余地を認めつつ、同通達24-4に規定する広大地に該当する場合に路線価方式を修正した算定を行うものであって、かかる路線価方式と同項に規定する評価方法には一般的に合理性があるというべきであり、かかる評価方法によるべきではない特別な事情が認められるならばともかく、そうでない限り、別途、減算がされるべきであるとはいえないのであって、原告らの前記(ア)

の主張は採用することができない。

(ウ) なお、原告らは、地積過大な土地の評価に関し、本件個別通達2- (8) ハで「その地域における標準的な宅地の面積に比して著しく広大又は狭あいな宅地で、当該地域における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もの」と定められていたことにつき、評価通達に規定する評価方法だけでは実情にそぐわない場合があるとして、別途、10パーセントの減算を認めていたものであるとした上、その理由として、一般的な住宅地域にある広大な宅地の場合、全体を一つの住宅用地としても、需要はほとんどなく、売却する場合は細分化を図る必要があるなどの事情のため利用価値が低下することが挙げられるとし、本件個別通達が既に廃止されているとしても、客観的交換価値の評価において、減算が必要であること自体は変わるはずはない旨を主張する。

しかしながら、同通達は、平成4年1月18日において廃止され、本件相続開始時に適用される通達ではない上(乙50、51)、同通達2- (8) ハは、「標準的な宅地の面積に比して著しく広大又な狭あいな宅地で、当該地域における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」宅地であり、「当該宅地の一部の利用価値が、その宅地の付近にある他の宅地の利用状況等からみて、著しく低下していると認められるもの」について、当該部分の価額から10パーセントを控除する旨を定めていたものであって(甲28)、評価通達24-4に規定する評価方法によるべきではない前記1の特別な事情があるものとして、別途の算定があり得るとしても、いずれにせよ、同項が、広大地、すなわち、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を行うとした場合に潰れ地の負担が必要と認められるもの(ただし、中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの等を除く。)を減算の対象としていることが一般的に合理的である旨の判断を左右するものではないというほかはない。

イ 評価通達24-4に規定する広大地補正率に係る原告らの主張について

(ア) a 原告らは、地積過大で、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地について、適切に減算するには、潰れ地の割合、造成費、販売費、一般管理費、開発者の利潤等を踏まえた上で補正率が定められなければならない、その主な減価の補正の要因である潰れ地は主として開発道路用地によるものであるところ、開発道路の地積全体に対する発生割合は、一般に、公道との接道状況や、間口の広狭、奥行の長短等によって左右されるのであり、評価対象地の地積の多寡とは全く関係がないのに対し、評価通達24-4に規定する広大地補正率は、その計算式から明らかなように、地積の多寡のみによって決定されるもので、上記のような観点を踏まえた上で適切な減算が行われるものとなっていないから、広大地補正率による減算に加え、同通達1(3)の規定に基づき、個別的に減算がされなければならないというべきであって、以上のように解しないならば、同通達24-4に規定する広大地に係る評価方法の一般的な合理性は認められない旨を主張する。

b しかしながら、土地の鑑定評価額が当該土地の形状その他多様な要素を踏まえて定められるものであることを前提としても、一般的には、地積が大きければ、当該土地を開発した場合の潰れ地の割合や造成費も増加するという関係にあるということが出来る上、また、広大地補正率を導く算式(=0.6-0.05×広大地の地

積／1000平方メートル)は、前記(1)のとおり、同通達の改正の経緯の下、不動産鑑定士によって、評価対象地の形状、道路との位置関係など、当該土地の個別要因に基づいて最も経済的・合理的となるような開発想定図が作成されて算出された鑑定評価事例を収集して、1平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学的手法(最小二乗法による回帰分析)を用いて分析・検討した結果として定められたものであることに照らせば、原告らの上記の主張は、広大地補正率の一般的な合理性を失わせるものではないというべきである。

- (イ) a 原告らは、評価通達24-4に規定する広大地補正率は、宅地のみならず、市街地農地、市街地山林及び市街地原野についても適用される(同通達40-2、49-2、58-4)、宅地に転用するに当たり、より造成費を必要とされるような土地についても同じ補正率を適用することからしても、合理性を欠く旨を主張する。
- b しかしながら、広大地補正率を適用して評価した価額が、市街地農地については評価通達40、市街地山林については同通達49、市街地原野については同通達58-3の各規定によって評価した価額を上回る場合には、いずれも上記の各規定によって評価した価額を採用するともされている(同通達40-2、49-2、58-4)、同通達40、49、58-3は、いずれも、各土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に、各土地の地積を乗じて計算した金額をもって評価する余地を認めているものである。

また、そもそも、市街地山林については、「その市街地山林について宅地への転用が見込めないと認められる場合」、すなわち、その山林を本項本文によって評価した場合の価額が近隣の純山林の価額に比準して評価した価額を下回る場合、又はその山林が急傾斜地等であるために宅地造成をすることができないと認められる場合には、その山林の価額は、近隣の純山林の価額に比準して評価する(同通達49)、市街地農地及び市街地原野についても、同項に準じて、上記のような場合には、それぞれ純農地や純原野の価額に比準して評価するとされている(乙47、49)。

そうすると、同通達40-2、49-2、58-4は、市街地農地、市街地山林及び市街地農地について、造成費に関連して宅地とは異なる評価をする余地があることを前提にした上で、これらに加えて広大地補正率の適用をもし得るとしたものであって、原告らの上記の主張をもって、同通達24-4に規定する広大地補正率の一般的な合理性が否定されることにはならないというべきである。

- (ウ) a 原告らは、被告において、評価通達24-4に規定する広大地補正率を導くに当たり、いかなる鑑定評価事例が用いられているか、どの程度の安全率が配慮されているのか等について、具体的かつ客観的な立証をしていない以上、同項について一般的な合理性は立証されていない旨を主張する。
- b しかしながら、前記(1)のとおり、広大地補正率については、平成16年6月4日付け課評2-7ほか「財産評価基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」による改正以降、現に適用されてきたものであって、改正に当たっての検討過程に

において、鑑定評価事例が収集され、かかる事例から1平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学の手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分析・検討されたこと自体について疑義が生じている状況にあるとは認められず、評価通達24-4に規定する評価方法に一般的な合理性が認められることは、前述してきたとおりであるから、原告らの上記の主張は採用することができない。

ウ そして、その余の原告らの主張を踏まえても、評価通達における路線価方式による評価及び同通達24-4に規定する評価方法に一般的な合理性が認められるという前記（1）の判断を左右するものはないというべきである。

なお、原告らは、地積過大な土地については、同項に加えて、同通達1（3）の規定に基づく減算がされるべきである旨を主張するものの、前述したとおり、同通達24-4に規定する評価方法につき一般的な合理性が認められる以上、同項に規定する評価方法以外に、別途、原告らが主張するような同通達1（3）の規定に基づく減算がされるべきであるということとはできない。

3 本件各土地の評価通達の定める評価方法による評価額等について

前記1、2で述べたところを踏まえ、以下において、本件各土地につき、評価通達の規定する評価方法による評価額及び当該評価方法によるべきではない特別な事情があるかどうかについて、原告らの指摘する事情にも照らしつつ、検討する。

（1）本件A土地について

ア（ア）本件A土地は、前提事実（2）アのとおり、本件被相続人が所有し、路線価地域に所在する第三者に貸し付けていた店舗用建物の敷地の用に供されている宅地であるから、評価通達13に規定する路線価方式により評価した1平方メートル当たりの評価額を基とし、当該宅地の地積を乗じて計算することとなる。

また、本件A土地は、前提事実（2）（別表2）のとおり、2筆から成っているところ、一体として建物の敷地の用に供されていることから、これらの土地を一評価単位として評価するのが相当である（同通達7-2（1））。

（イ）ところで、評価通達24-4に規定する広大地に該当するには、①「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②「都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地（潰れ地）の負担が必要と認められるもの」である上、③「評価通達22-2に規定する大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの」ではないことを要するところ、前記2（1）のとおり、このうち、①の「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」とは、原則として、普通住宅地区等に所在する土地で、都市計画法に規定する開発行為を行うとした場合に開発許可を要することとなる面積として各自治体が定める規模以上のもの、特に、三大都市圏の市街化区域内に存する土地については、500平方メートル以上の土地をいうものとして運用されており（ただし、上記の面積以上であっても、その面積が地域の標準的な規模である場合は、広大地に該当しないとされている。）、また、証拠（甲75、乙15）及び弁論の全趣旨によれば、③の「中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの」ではない宅地とは、原則として、容積率が300パーセント未満の地域内の宅

地をいうものとして運用されている。

以上を踏まえて、本件A土地が評価通達24-4に規定する広大地に該当するか検討するに、前提事実(2)(別表2)、証拠(乙19、21)及び弁論の全趣旨によれば、本件A土地は、千葉県柏市の市街化区域内に所在する面積合計922.31平方メートルの宅地であって、その面積や周囲の宅地の状況等に照らし、上記①の「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」に該当するというべきである。また、前提事実(2)アのとおり、本件A土地は、容積率が200パーセントの地域内の宅地であるから、上記③の「中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの」ではなく、また、弁論の全趣旨によれば、「評価通達22-2に規定する大規模工場用地に該当するもの」でもないというべきである。

しかしながら、他方で、前提事実(2)ア、証拠(乙2、19)及び弁論の全趣旨によれば、本件A土地については、おおむね長方形の形状で、その南側全体が道路に約42.1メートル接し、当該道路からの奥行距離が約21.9メートルであると認められるところ、かかる本件A土地の形状、道路との接続等の状況からすれば、仮に本件A土地を戸建住宅分譲敷地にした場合においても、公共公益的施設として道路を敷設する必要はなく、その他にも公共公益的施設を設けるべき必要性があるとはいえないから、上記②の「都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地(潰れ地)の負担が必要と認められるもの」には該当しないというべきであって、本件A土地は、評価通達24-4に規定する広大地には該当しないというべきである。

(ウ) その上で、前提事実(2)アのとおり、本件A土地は、第三者に貸し付けている建物の敷地となっていることから、評価通達26の規定に基づき、貸家建付地として、その宅地の自用地としての価額からその宅地の自用地としての価額に借地権割合と借家権割合及び賃貸割合を乗じた価額を控除して評価することとなるところ、本件A土地の上に存在する建物は一体として第三者に賃貸されていたから、賃貸割合は100パーセントとなる。

(エ) 以上に述べたところに加え、前提事実(2)アの事実関係を踏まえ、関係する評価通達に規定する評価方法に従って本件A土地を評価すると、その価額は、別表6-1の計算により、別表2の順号1欄の「評価額」である9453万6775円となるというべきである。

イ(ア) 以上に対して、原告らは、本件A土地につき、評価通達24-4に規定する広大地に該当しないとしても、地積過大のため、原告らが作成した別紙3の添付図A-1、2の開発想定図のとおり、戸建住宅分譲敷地にすることが最有効使用であり、別紙3の第5の1(3)アの造成費相当額等も考慮した減算が行われるべきである旨を主張する。

しかしながら、本件A土地については、前記イ(イ)のとおり、その形状、道路との接続等の状況からすれば、仮に戸建住宅分譲敷地にした場合においても、その一部を通路等として使用する必要はない上、原告らの主張する上記の開発想定図や造成費相当額等は、不動産鑑定士に基づく鑑定等の裏付けがあるものではなく、結局のところ、本件全証拠を踏まえても、上記の開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをし

たものであり、上記の造成費相当額等が的確なものであると認めるに足りる証拠はないというほかはない。

そうすると、原告らの上記の主張に係る事情をもってしても、前記2のとおり、一般的な合理性が認められる路線価方式によるべきではない特別な事情は認められないというべきである。

(イ) そして、本件全証拠を検討しても、他に本件A土地につき評価通達に規定する評価方法によるべきではない特別な事情があるとは認められず、前記ア(エ)の評価額をもって「時価」であると事実上推認することができるというべきである。

(2) 本件B土地について

ア(ア) 本件B土地は、前提事実(2)(別表2)のとおり、2筆から成っているところ、一体として月極駐車場の用に供されていることから、これらを雑種地とし、かつ、一評価単位として評価するのが相当である(評価通達7-2(7))。

そして、雑種地の評価は、同通達82の規定に基づき、状況が類似する付近の土地について同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、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとなるところ、前提事実(2)イのとおり、本件B土地は、地勢は平坦であり、証拠(乙19)及び弁論の全趣旨によれば、近隣には宅地が複数あり、本件B土地についても宅地として使用され得るものであることが認められ、以上の事実を踏まえれば、同通達82に規定する「雑種地と類似する付近の土地」は宅地とするのが相当であるから、本件B土地については宅地の価額を基に評価すべきである。

なお、前提事実(2)(別表2)、証拠(乙40)及び弁論の全趣旨によれば、本件B土地は、千葉県柏市の市街化区域内に所在する面積合計434.23平方メートルの雑種地で、同様の宅地の価額を基に評価されるべき土地であるところ、その面積が500平方メートル未満であることに照らせば、前記(1)ア(イ)①の「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」に該当せず、同通達24-4に規定する広大地には該当しないというべきである。

(イ) 以上に述べたところに加え、その他、前提事実(2)イの事実関係及び弁論の全趣旨を踏まえ、関係する評価通達に規定する評価方法に従って本件B土地を評価すると、その価額は、別表6-2の計算により、別表2の順号2欄の「評価額」である5944万4350円になるというべきである。

イ(ア) 以上に対して、原告らは、本件B土地につき、評価通達24-4に規定する広大地に該当しないとしても、地積過大のため、原告らが作成した別紙3の添付図B-1、2の開発想定図のとおり、戸建住宅分譲敷地にすることが最有効使用であり、別紙3の第5の1(3)イの造成費相当額等も考慮した減算が行われるべきである旨、及び、上記の開発想定図を踏まえれば、分割後の4画地のうち二方に接道する画地は存在せず、いずれの画地も、出入りの便、採光、通風等の有利性はなく、二方路線影響加算を行う前提を欠き、同通達17(二方路線影響加算)の規定を適用するのは不合理である旨を主張する。

しかしながら、前提事実(2)イ、証拠(乙4、19)及び弁論の全趣旨によれば、

本件B土地はおおむね長方形の形状で、その東側全体及び西側全体がそれぞれ道路に約12.2メートル接し、東側と西側の距離が30メートル前後であることが認められるところ、かかる本件B土地の形状、道路との接続等の状況からすれば、仮に本件B土地を戸建住宅分譲敷地にした場合においても、その一部を通路等として使用する必要はない上、原告らの主張する上記の開発想定図や造成費相当額等は、不動産鑑定士に基づく鑑定等の裏付けがあるものではなく、結局のところ、本件全証拠を踏まえても、上記の開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをしたものであり、上記の造成費相当額等が的確なものであると認めるに足りる証拠はないというほかはない。

そうすると、本件B土地については、原告らの上記の主張に係る事情をもってしても、前記2のとおり、一般的な合理性が認められる路線価方式によるべきではない特別な事情は認められないというべきであり、また、前記アのとおり、本件B土地は、一体として月極駐車場の用に供されていることから、これらの雑種地を一評価単位として評価すべきものであって、本件B土地について、評価対象地を区画割りした後の状況を想定し、分割後の画地ごとに同通達17の適用を検討すべき理由はないというほかはない。

(イ) そして、本件全証拠を検討しても、他に本件B土地につき評価通達に規定する評価方法によるべきではない特別な事情があるとは認められず、前記ア(イ)の評価額をもって「時価」とであると事実上推認することができるというべきである。

(3) 本件C土地について

ア(ア) 本件C土地は、前提事実(2)ウのとおり、本件被相続人が所有し、路線価地域に所在する一部を第三者に貸し付けている倉庫兼居住用建物の敷地の用に供されている宅地であるから、評価通達13に規定する路線価方式により評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、当該宅地の地積を乗じて計算することとなる。

また、本件C土地は、前提事実(2)ウのとおり、賃貸用倉庫と居住用に併用されている本件C建物の敷地及び賃貸用の駐車場用地であるところ、本件C土地のうち、本件C建物の賃貸部分に対応する敷地部分と賃貸用の駐車場部分は、同一の賃貸借契約書に基づき、同一の第三者に賃貸され、利用されていることから、これらの賃貸部分の土地は、一評価単位として評価するのが相当であって、以上からすれば、本件C土地は、全体として、一評価単位の宅地として、評価するのが相当である(同通達7、7-2(1))。

なお、前提事実(2)(別表2)、証拠(乙41)及び弁論の全趣旨によれば、本件C土地は、千葉県柏市の市街化区域内に所在する面積合計493.93平方メートルの宅地として評価されるべき土地であるところ、その面積が500平方メートル未満であることに照らせば、前記(1)ア(イ)①の「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」に該当せず、同通達24-4に規定する広大地には該当しないというべきである。

(イ) その上で、前記(ア)の賃貸部分の土地は、評価通達26の規定に基づき貸家建付地として、その宅地の自用地としての価額からその宅地の自用地としての価額に借地権割合と借家権割合及び賃貸割合を乗じた価額を控除して評価することになること、前提事実(2)ウのとおり、本件C土地のうち、賃貸部分以外の土地は、原告甲の居

住用に供されていた部分であり、自用地として評価することになること、本件C土地のうち、賃貸部分と自用部分の地積の算定は、前提事実（２）ウ（オ）の算定方法に合理性が認められることから、当該算定方法に従えば、貸家建付地の地積は241.02平方メートル、自用地の地積は252.91平方メートルとなることが認められる。

（ウ）以上に述べたところに加え、前提事実（２）ウの事実関係を踏まえ、関係する評価通達に規定する評価方法に従って本件C土地を評価すると、その価額は、別表6-3の計算により、別表2の順号3欄の「評価額」である5631万8300円になるというべきである。

イ（ア）以上に対して、原告らは、本件C土地につき、評価通達24-4に規定する広大地に該当しないとしても、地積過大のため、原告らが作成した別紙3の添付図C-1、2の開発想定図のとおり、戸建住宅分譲敷地にすることが最有効使用であり、別紙3の第5の1（3）ウの造成費相当額等も考慮した減算が行われるべきである旨、及び、上記の開発想定図を踏まえれば、分割後の4画地のうち画地の一部が路地状の敷地となるところ、かかる路地状の敷地に同通達20（不整形地の評価）の規定による減算の補正がされるべきであるのに、本件C土地を一体として評価し、当該補正をしないことが不合理である旨を主張する。

しかしながら、証拠（乙19）及び弁論の全趣旨によれば、本件C土地は正方形に近い形状で、その南側全体が道路に接していることが認められ、また、前提事実（２）ウのとおり、その道路からの奥行距離は約22メートルであるところ、かかる本件C土地の形状、道路との接続等の状況からすれば、仮に本件C土地を戸建住宅分譲敷地にした場合においても、必ずしもその一部を通路等として使用する必要があることが明らかであるとはいえない上、原告らの主張する上記の開発想定図や造成費相当額等は、不動産鑑定士に基づく鑑定等の裏付けがあるものではなく、結局のところ、本件全証拠を踏まえても、上記の開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをしたものであり、上記の造成費相当額等が的確なものであると認めるに足りる証拠はないというほかはない。

そうすると、本件C土地については、原告らの上記の主張に係る事情をもってしても、前記2のとおり、一般的な合理性が認められる路線価方式によるべきではない特別な事情は認められないというべきであり、また、前記アのとおり、本件C土地は、賃貸用倉庫と居住用に併用されている本件C建物の敷地及び賃貸用の駐車場用地であるところ、その賃貸の状況にも照らし、全体として、一評価単位の宅地として、評価すべきであって、本件C土地について、評価対象地を区画割りした後の状況を想定し、分割後の画地ごとに同通達20の適用を検討すべき理由はないというほかはない。

（イ）そして、本件全証拠を検討しても、他に本件C土地につき評価通達に規定する評価方法によるべきではない特別な事情があるとは認められず、前記ア（ウ）の評価額をもって「時価」として事実上推認することができるというべきである（なお、本件C土地の評価額は上記のとおりであるものの、課税価格に算入すべき価額は、別表7のとおり、本件特例の適用により減額される金額1025万円を控除した後の4606万8300円となる。）。

(4) 本件D土地について

ア (ア) 前提事実(2)エのとおり、本件D土地は、月極駐車場の用に供されている雑種地でその地勢は平坦であり、また、証拠(乙19)及び弁論の全趣旨によれば近隣には宅地が複数あり、本件D土地についても宅地として使用され得るものであることが認められるところ、かかる事実を踏まえれば、評価通達82に規定する「雑種地と類似する付近の土地」は宅地とするのが相当であるから、本件D土地については宅地の価額を基に評価すべきである。

なお、前提事実(2)(別表2)、証拠(乙42)及び弁論の全趣旨によれば、本件D土地は、千葉県柏市の市街化区域内に所在する面積337.19平方メートルの雑種地で、同様の宅地の価額を基に評価されるべき土地であるところ、その面積が500平方メートル未満であることに照らせば、前記(1)ア(イ)①の「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」に該当せず、同通達24-4に規定する広大地には該当しないというべきである。

(イ) 以上に述べたところに加え、前提事実(2)エの事実関係を踏まえ、関係する評価通達に規定する評価方法に従って本件D土地を評価すると、その価額は、別表5-4の計算過程となり、別表2の順号4欄の「評価額」である4688万6269円になるというべきである。

イ (ア) 以上に対して、原告らは、本件D土地につき、評価通達24-4に規定する広大地に該当しないとしても、地積過大のため、原告らが作成した別紙3の添付図D-1、2の開発想定図のとおり、戸建住宅分譲敷地にすることが最有効使用であり、別紙3の第5の1(3)エの造成費相当額等も考慮した減算が行われるべきである旨、及び、上記の開発想定図を踏まえれば、分割後の3画地のうち、1つしか正面と側面の二方に接道しておらず、他の2つの画地には出入りの便、採光、通風等の有利性はなく、側方路線影響加算を行う前提を欠き、同通達16(側方路線影響加算)の規定を適用するのは不合理である旨を主張する。

しかしながら、証拠(乙19)及び弁論の全趣旨によれば、本件D土地は正方形に近い形状で、その東側全部及び南側全部がいずれも道路に接していることが認められ、また、前提事実(2)エのとおり、各道路からの奥行距離がいずれも約18メートルであるところ、かかるD土地の形状、道路との接続等の状況からすれば、仮に本件D土地を戸建住宅分譲敷地にした場合においても、その一部を通路等として使用する必要はない上、原告らの主張する上記の開発想定図や造成費相当額等は、不動産鑑定士に基づく鑑定等の裏付けがあるものではなく、結局のところ、本件全証拠を踏まえても、原告らが主張の前提とする上記の開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをしたものであり、上記の造成費相当額等が的確なものであると認めるに足りる証拠もない。

そうすると、本件D土地については、原告らの上記の主張に係る事情をもってしても、前記2のとおり、一般的な合理性が認められる路線価方式によるべきではない特別な事情は認められないというべきであり、また、前記アのとおり、飽くまで一筆の雑種地である本件D土地につき、その地積を踏まえ、分割後の画地を想定して、同通達16の適用を検討すべき理由はないというほかはない。

(イ) そして、本件全証拠を検討しても、他に本件D土地につき評価通達に規定する評価方法によるべきではない特別な事情があるとは認められず、前記ア(イ)の評価額をもって「時価」であると事実上推認することができるというべきである。

(5) 本件E土地について

ア(ア) 本件E土地は、前提事実(2)オのとおり、「パチンコ店」の専用駐車場の用に供されている雑種地で、その地勢は平坦であり、また、証拠(乙19)及び弁論の全趣旨によれば、近隣には宅地が複数あり、本件E土地についても宅地として使用され得るものであることが認められるところ、かかる事実を踏まえれば、評価通達82に規定する「雑種地と類似する付近の土地」としては宅地とするのが相当であるから、本件E土地については、宅地の価額を基に評価すべきである。

そして、本件E土地は、前提事実(2)(別表2)のとおり、2筆から成っているところ、一体として専用駐車場の用に供されていることから、これらの土地を併せて一評価単位として評価するのが相当である(同通達7-2(7))。

(イ) 本件E土地については評価通達24-4に規定する広大地に該当する(前記(1)ア(イ)の同項に規定する広大地の要件に係る事情の存否につき、当事者間で争いが無い)。

(ウ) また、前提事実(2)オのとおり、本件E土地は相続開始日現在において、駐車場として一括して継続して貸し付けられており、賃借権の目的となっている土地として、評価通達86の規定に基づいて評価することとなるところ、前提事実(2)オ(オ)によれば、本件E土地の賃貸借契約に基づく賃借権は、同項(1)イに規定する地上権に準ずる権利として評価することが相当と認められる賃借権(例えば、賃借権の登記がされているもの、設定の対価として権利金その他の一時金の授受のあるもの、堅固な構築物の所有を目的とするものなどがこれに該当する。)ではなく、同項(1)ロに規定する同項(1)イに該当する賃借権以外の賃借権に該当する。そして、前提事実(1)、(2)オ(オ)によれば、本件相続の相続開始日(平成19年8月●日)現在における賃貸借契約の残存期間が約5年1か月であるというべきことから、本件E土地については、雑種地の自用地としての評価額から100分の5を乗じて計算した金額を控除すべきことになる(同項(1)ロ、同項(1)イ(ロ)、同通達87、相続税法23条、地価税法24条)。

(エ) 以上に述べたところに加え、前提事実(2)オの事実関係を踏まえ、関係する評価通達に規定する評価方法に従って本件E土地を評価すると、その価額は、別表6-5の計算により、別表2の順号5欄の「評価額」である4564万7283になるというべきである。

イ(ア) 以上に対して、原告らは、本件E土地につき、適用される広大地補正率(0.5559)が、原告らが作成した別紙3の添付図E-4の開発想定図に基づいて計算した有効宅地化率(0.506)を上回り、減算される割合が少なくなることからすれば、評価通達24-4の規定に基づき本件E土地を評価することは不合理である旨を主張する。

しかしながら、本件E土地については、前記ア(イ)のとおり、本件E土地は広大地に該当するところ、本件E土地を都市計画法4条12項に規定する開発行為をした

上で、戸建住宅分譲敷地にした場合には、その一部を道路として使用する必要があるということが出来るものの、前提事実（２）オ、証拠（乙１９）及び弁論の全趣旨によれば、本件E土地は、おおむね東西に伸びた長方形の形状で、その東側全部が道路に約9.5メートル接し、道路からの奥行距離は約72メートルである上、その東側から西側まで徐々に幅が広がり、西側約15メートルの幅であることが認められるところ、このような形状等を踏まえると、必ずしも原告らが作成した上記の開発想定図のように、幅約5.5メートルの道路を敷設する必要があることが明らかであるとまではいい難い上、そもそも、上記の開発想定図は、不動産鑑定士に基づく鑑定等を経て作成されたものではなく、結局のところ、本件全証拠を踏まえても、上記の開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをしたものと認めるに足りる的確な証拠はないというほかはない。

そうすると、原告らの上記の主張に係る事情をもってしても、前記2のとおり、一般的な合理性が認められる路線価方式及び評価通達24-4に規定する評価方法によるべきではない特別な事情は認められないというべきである。

(イ) そして、本件全証拠を検討しても、他に本件E土地につき評価通達に規定する評価方法によるべきではない特別な事情があるとは認められず、前記ア（エ）の評価額をもって「時価」であると事実上推認することができるというべきである。

(6) 本件F土地について

ア（ア）前提事実（２）カのとおり、本件F土地は、路線価地域に所在する本件被相続人の居住用建物の敷地の用に供されていた宅地であるから、評価通達13の規定に基づく路線価方式により評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、当該宅地の地積を乗じて計算することとなる。

そして、前提事実（２）（別表2）のとおり、本件F土地は、3筆から成っているところ、一体として本件被相続人の居住用建物の敷地の用に供されていたことから、これらの土地を一評価単位として評価するのが相当である（同通達7-2（1））。

(イ) 本件F土地については評価通達24-4に規定する広大地に該当する（前記（1）ア（イ）の同項に規定する広大地の要件に係る事情の存否につき、当事者間で争いが無い）。

(ウ) 以上に述べたところに加え、前提事実（２）カの実事関係を踏まえ、関係する評価通達に規定する評価方法に従って本件F土地を評価すると、その価額は、別表6-6の計算により、別表2の順号6欄の「評価額」である6422万7503円になるというべきである。

イ（ア） a（a）以上に対して、原告らは、本件F土地の評価について、仮換地の指定をいまだ受けておらず、評価通達24-2（土地区画整理事業施行中の宅地の評価）の適用がないとしても、土地区画整理法76条の規定に基づき長期間の使用制限を受け、長期間の使用収益の制限に対する減価を考慮する必要があるから、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）の規定を準用し、又は、同通達1（3）の規定を適用して減算されなければならない旨を主張する。

(b) しかしながら、土地区画整理事業の施行区域内は、土地区画整理法76条

の規定に基づき、その全域が建築制限等を受けることとなるところ、当該建築制限等が土地の価格に与える影響については、当該区域の路線価の評定過程、すなわち、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た路線価の評定過程（評価通達14）を通じて、当該区域の路線価に適正に反映されることとなり、土地区画整理事業の施行区域内の土地は路線価により適切に評価することができるのであるから、建築制限等が存することによる減価要因について、同通達24-2の規定とは別途に、同通達1（3）の規定を根拠として個別に評価する必要はないというべきである。

そして、本件F土地に適用される路線価についてみても、当該路線価の評定に当たっては、連年、本件F土地の西側に位置する「J」（乙73）の敷地を標準地として鑑定評価が行われているところ、本件各鑑定評価書には、いずれも土地区画整理事業が「施行中」であることが記載され、そのことを前提として作成されていることが明らかである（乙74の1、2の「標準地調書（一般の標準地・商業地）」（各6枚目）の「環境条件」、乙74の3の「標準地調書（一般の標準地・住宅地）」（6枚目）の「環境条件」、乙74の4、5の「5 標準地調書（一般の標準地用）」（各7枚目）の「環境条件」の各欄参照）。

また、本件各鑑定評価書を作成した各不動産鑑定士のうち、平成22年分の鑑定評価書（乙74の1）を作成した不動産鑑定士は、「本来は、土地区画整理事業区域なので、プラスの影響の評価をすることが考えられるが、●●土地区画整理事業は停滞しており、工事が一向に進んでいないため、プラスの影響は斟酌していない。そして、鑑定した標準地が鑑定日現在使用できている状況を踏まえ、土地区画整理事業によるプラスやマイナスの影響に係る補正はあえて行っていない。」とし（乙83）、平成23年分の鑑定評価書（乙74の2）を作成した不動産鑑定士は、「鑑定評価は、短期的に見るのではなく、長期的な視野も入れて鑑定する。鑑定した標準地は短い期間しか使用できないというわけではなく、建物の建築制限も限定的である上に、土地区画整理事業が完了するのは明らかであったため、標準地が現在利用できている状態を踏まえ、特段、土地区画整理事業によるプラスやマイナスといった補正は行っていない。」とし（乙84）、平成24年分ないし平成26年分の鑑定評価書（乙74の3～5）を作成した不動産鑑定士は、「鑑定した標準地は、土地区画整理事業地内の土地で、建物の建築制限等はあるが、建物が全く建築できないわけではない。鑑定においては、土地区画整理事業中であることも踏まえ、収益価格の査定において小規模の建物を想定しており、鑑定評価に不合理な点はないと思われる。」としている（乙85）。

以上を踏まえれば、本件F土地については、不動産鑑定士が本件土地区画整理事業に伴う権利制限等を含む各種要因を検討した上で、加算方向にも減算方向にもしないと判断したことを踏まえて、路線価が定められていることは明らかであるから、当該路線価によって、本件F土地は適切に評価するこ

とができるものというべきである。

したがって、原告らの前記（a）の主張は採用することができない。

b（a）原告らは、本件F土地の評価について、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）の規定を準用して減算されなければならない旨を主張する。

（b）しかしながら、評価通達24-7は、都市計画道路の予定地に対する都市計画法に基づく建築制限をしんしゃくするために特別に定められたものであるところ（甲25）、同項は、都市計画道路の予定地に対する都市計画法に基づく建築制限は、1画地の宅地全体に課される制限ではなく、実際に都市計画道路の予定地となる1画地の宅地の一部分に対して課される制限であり、路線価を基に1画地の宅地全体の評価額を算定する路線価方式では、当該建築制限が課せられた当該一部分の減価要因を評価に反映させることができないことから、当該減価要因を考慮した評価が可能となるように特別の取扱いとして定められているものである。

他方で、土地区画整理事業の施行区域内に存する土地については、前記aのとおり、土地区画整理法に基づく建築制限が土地の価格に与える影響を適正に反映した路線価によって適切な評価が可能となるのであるから、本件土地区画整理事業の施行区域内の土地を評価するに当たって、前記のような趣旨で定められた評価通達24-7の規定を準用すべき理由はない。

c（a）原告らは、平成23年ないし平成26年の路線価図において、本件F土地を含む本件土地区画整理事業の施行区域は、「個別評価」する地域に指定されているところ、本件土地区画整理事業の進捗状況等からすると、平成19年分においても「個別評価」する地域として指定されるべき状況にあったというべきであるから、路線価方式によっては本件F土地を適切に評価することができない旨を主張する。

（b）しかしながら、本件相続税の課税年分である平成19年分の本件F土地の周辺の路線価図（乙81）には、路線価が付され、「個別評価」するとの表示はないのであるから、平成23年以降の本件F土地周辺の路線価図において「個別評価」するとの表示があるからといって、本件相続開始時点において、本件F土地が路線価方式によって適切に評価することができないことの理由にはならない。

また、評価対象地が路線価方式によって評価する地域に存するものであるか否かなどを確認するために用いられる平成23年分ないし平成26年分の柏市の財産評価基準書（評価倍率表）によると、本件土地区画整理事業の施行地域内で「個別評価」することとされているのは、当該事業の施行地域内に存する土地のうち、仮換地の指定がされたものに限られ、その余の土地については、路線価によって評価することとされている（乙82の1～4）。

このように本件土地区画整理事業の施行地域内に存する土地については、仮換地が指定済みであるか否かによって、「個別評価」する土地であるか路線価方式により評価する土地であるかが異なるのであり、本件F土地について

は、前提事実のとおり、現在でも仮換地の指定がされていないのであるから、平成23年分以降の路線価図に「個別評価」と表示されているからといって、本件F土地が「個別評価」すべき土地であることにはならない。

- (イ) a なお、原告らは、本件F土地につき、適用される路線価に関し、売買実例価額、公示価格及び精通者意見がなく、鑑定評価書のみで評定されており、評価通達14及び資産税事務提要(乙71)の定めに従った手続が履践されておらず、かかる路線価を前提とする同通達に基づく算定は合理性を欠く旨を主張する。

しかしながら、本件F土地周辺の路線価の評定に当たり、本件F土地の西側に位置する「J」(乙73)の敷地を標準地とする不動産鑑定士による鑑定評価(乙74の1~5)がされているところ、少なくとも、各鑑定評価がされる際、売買実例を収集・分析し、取引事例比較法を用いて比準価格を試算されているほか、公示価格を規準とした価格の査定を通じて公示価格との均衡を図った上で、標準地の最終的な鑑定評価額を査定しているというべきであって(乙74の1~5、乙83~85)、同通達14及び資産税事務提要の定めに従った手続が履践されていないとまではいえないから、原告らの指摘する点は、本件F土地の同通達に基づく算定の合理性を失わせるものにはならないというべきである。

- b 原告らは、広大地補正率の計算式に基づく減価補正の割合について、本件E土地は0.4441、本件F土地は0.444467となり、ほとんど差が生じないのに対し、原告らが作成した別紙3の添付図E-4、F-1の開発想定図に基づいて見積もった場合の本件E土地と本件F土地の潰れ地の割合について、本件E土地は0.4954、本件F土地は0.2715となり、本件F土地の潰れ地の割合は本件E土地の潰れ地の割合よりも20パーセント超も小さいところ、このような大幅な差が生じるのは、広大地補正率が地積の多寡のみによって決定されるもので、潰れ地を原因とする減価要因さえも正しく補正することができないことによるものである旨を主張する。

しかしながら、前記(5)イ(ア)のとおり、本件E土地については、必ずしも原告らが作成した別紙3の添付図E-4の開発想定図のように、幅5.5メートルといった道路を敷設する必要があるとまではいい難い上、本件全証拠を踏まえても、当該開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをしたものと認めるに足りる的確な証拠はない。

また、本件F土地については、前記ア(イ)のとおり、広大地に該当するところ、本件F土地を都市計画法4条12項に規定する開発行為をした上で、戸建住宅分譲敷地にした場合には、その一部を道路として使用する必要があるということが出来るものの、前提事実(2)カ、証拠(乙19)及び弁論の全趣旨によれば、本件F土地は、東西に伸び、中央付近においてやや膨らんだ長方形に近い形状で、その南東側全部が約17メートル、北西側全部が約15.5メートル、それぞれ道路に接し、南東側と北西側の距離は60メートル前後であることが認められるところ、このような形状等を踏まえると、必ずしも原告らが作成した別紙3の添付図F-1の開発想定図のように、幅約5.5メートルの道路を敷設する必要があることが明らかであるとまではいい難い上、そもそも、当該開発想定図

は、不動産鑑定士に基づく鑑定等を経て作成されたものではなく、結局のところ、本件全証拠を踏まえても、上記の開発想定図が最有効使用に当たる区画割りをしたものと認めるに足りる的確な証拠はないというほかはない。

そうすると、原告らの上記の主張は、評価通達24-4の規定における広大地補正率の合理性を失わせるものにはならないというほかはない。

(ウ)そして、本件全証拠を検討しても、他に本件F土地につき評価通達で規定する評価方法によるべきではない特別な事情があるとは認められず、前記ア(ウ)の同通達で規定する評価方法に従い算定された評価額をもって「時価」とであると事実上推認することができるというべきである。

4 (1) 以上に対して、原告らは、いずれも地積過大な本件各土地については、不動産鑑定評価基準の定める開発法により、その時価(客観的交換価値)を評価すべきであるところ、かかる手法(本件独自評価法)によって本件各土地を評価すれば別紙3の第5の1のとおりになる旨を主張する。

しかしながら、不動産鑑定評価基準は、原価法、取引事例比較法及び収益還元法の三つの手法を、不動産の価格を定める基本的な手法とし、開発法については、評価対象地(更地)の地積が近隣地域の標準的な土地の地積に比べて大きい場合等において比較考量する評価手法として位置付けているにすぎず(乙39)、不動産鑑定評価基準が「地積過大」な土地を開発法により評価すべきことを定めているとはいえない上、そもそも、原告らの本件独自評価法は、不動産鑑定士に基づく鑑定等による裏付けがあるものではなく、本件全証拠を踏まえても、的確な評価をしたものと認めるに足りる証拠はないというべきである。

そうすると、原告らの上記の主張をもってしても、評価通達における路線価方式による評価及び同通達24-4に規定する評価方法に一般的な合理性に疑義を生じさせるものではなく、本件各土地につき、上記の評価方法によるべきではない特別な事情があることを裏付けるものでもないというほかはない。

(2) また、原告らは、予備的に、評価通達1(3)の規定等に基づく評価をすれば、別紙3の第5の2のとおりになる旨を主張するものの、前記2で述べたところに照らし、当該主張は採用することができない。

5 本件各処分の適法性について

以上からすれば、評価通達で規定する評価方法に基づき、本件各土地の評価額を算定すると、前述したとおり、本件A土地が9453万6775円、本件B土地が5944万4350円、本件C土地が5631万8300円(なお、課税価格に算入すべき価額は、本件特例の適用により1025万円を控除した後の4606万8300円)、本件D土地が4688万6269円、本件E土地が4564万7283円、本件F土地が6422万7503円となること、その各評価額は、客観的交換価値を適正に評価したものと推認されるものである。

そうすると、その余の点について判断するまでもなく、以上の評価額及び弁論の全趣旨を踏まえれば、本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、別紙2(別表3)のとおり、原告甲につき2138万3900円、原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊につきそれぞれ38万8200円であるところ、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額は、別紙2(別表1)のとおり、原告甲につき2137万6900円、原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊につきそれぞれ38万8100円であり、いずれも上記の納付すべき相続税額の範囲内であるか

ら、本件各更正処分はいずれも適法である。

また、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各更正処分の前において税額の計算の基礎とされていなかっ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認められるものがあると認めるに足りる証拠はないから、原告らが本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった税額全部を基礎として過少申告加算税の額を計算すると、その税額は、別紙2のとおり、原告甲につき92万4000円、原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊につきそれぞれ1万円となり、別表1のとおり同額の過少申告加算税を課した本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

したがって、本件各処分は、いずれも適法であるというべきである。

6 以上によれば、原告らの請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 館内 比佐志

裁判官 大竹 敬人

裁判官 大島 崇史

(別紙1)

主な関係法令等

第1 相続税法22条

この章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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

第2 評価通達

本件に係る主な評価通達の定めは、以下のとおりである。

(評価の原則)

1 財産の評価については、次による。

(1) 評価単位

財産の価額は、第2章以下に定める評価単位ごとに評価する。

(2) 時価の意義

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、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第2条《定義》第4号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）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、この通達の定めによって評価した価額による。

(3) 財産の評価

財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。

(土地の評価上の区分)

7 土地の価額は、次に掲げる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。(中略) 地目は、課税時期の現況によって判定する。

(1) 宅地

(2) ～ (9) (略)

(10) 雑種地

(以下略)

(評価単位)

7-2 土地の価額は、次に掲げる評価単位ごとに評価することとし、土地の上に存する権利についても同様とする。

(1) 宅地

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。

(以下略)

(2) ～ (6) (略)

(7) 雑種地

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。

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、82《雑種地の評価》の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、1の（注）に定める場合に該当するときは、その（注）を準用する。

（注）1 「1画地の宅地」は、必ずしも1筆の宅地からなるとは限らず、2筆以上の宅地からなる場合もあり、1筆の宅地が2画地以上の宅地として利用されている場合もあることに留意する。

2 （略）

3 いずれの用にも供されていない一団の雑種地については、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。

（評価の方式）

1 1 宅地の評価は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げる方式によって行う。

（1）市街地的形態を形成する地域にある宅地 路線価方式

（2）（1）以外の宅地 倍率方式

（路線価方式）

1 3 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、15《奥行価格補正》から20-5《容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価》までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう。

（路線価）

1 4 前項の「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（不特定多数の者の通行の用に供されている道路をいう。以下同じ。）ごとに設定する。

路線価は、路線に接する宅地で次に掲げるすべての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格（地価公示法（昭和44年法律第49号）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。以下同じ。）、不動産鑑定士等による鑑定評価額（不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。以下同じ。）、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。

（1）その路線のほぼ中央部にあること。

（2）その一連の宅地に共通している地勢にあること。

（3）その路線だけに接していること。

（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こと。

（注）（4）の「標準的な間口距離及び奥行距離」には、それぞれ付表1「奥行価格補正率表」に定める補正率（以下「奥行価格補正率」という。）及び付表6「間口狭小補正率表」に定める補正率（以下「間口狭小補正率」という。）がいずれも1.00であり、かつ、付表7「奥行長大補正率表」に定める補正率（以下「奥行長大補正率」という。）の適用を要しな

いものが該当する。

(奥行価格補正)

- 1 5 一方のみが路線に接する宅地の価額は、路線価にその宅地の奥行距離に応じて奥行価格補正率を乗じて求めた価額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

【付表 1】 (略)

(側方路線影響加算)

- 1 6 正面と側方に路線がある宅地(以下「角地」という。)の価額は、次の(1)及び(2)に掲げる価額の合計額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

(1) 正面路線(原則として、前項の定めにより計算した1平方メートル当たりの価額の高い方の路線をいう。以下同じ。)の路線価に基づき計算した価額

(2) 側方路線(正面路線以外の路線をいう。)の路線価を正面路線の路線価とみなし、その路線価に基づき計算した価額に付表2「側方路線影響加算率表」に定める加算率を乗じて計算した価額

【付表 2】 (略)

(二方路線影響加算)

- 1 7 正面と裏面に路線がある宅地の価額は、次の(1)及び(2)に掲げる価額の合計額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

(1) 正面路線の路線価に基づき計算した価額

(2) 裏面路線(正面路線以外の路線をいう。)の路線価を正面路線の路線価とみなし、その路線価に基づき計算した価額に付表3「二方路線影響加算率表」に定める加算率を乗じて計算した価額

【付表 3】 (略)

(三方又は四方路線影響加算)

- 1 8 三方又は四方に路線がある宅地の価額は、1 6《側方路線影響加算》及び前項に定める方法を併用して計算したその宅地の価額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

(不整形地の評価)

- 2 0 不整形地(三角地を含む。以下同じ。)の価額は、次の(1)から(4)までのいずれかの方法により1 5《奥行価格補正》から1 8《三方又は四方路線影響加算》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、付表4「地積区分表」に掲げる地区区分及び地積区分に応じた付表5「不整形地補正率表」に定める補正率(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。

(1) 次図のように不整形地を区分して求めた整形地を基として計算する方法

【図】 (略)

(注) (略)

(2) 次図のように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により計算する方法

【図】 (略)

(注) (略)

(3) 次図のように不整形地に近似する整形地(以下「近似整形地」という。)を求め、その設定

した近似整形地を基として計算する方法

【図】 (略)

(4) 次図のように近似整形地(略)を求め、隣接する整形地(略)と合わせて全体の整形地の価額の計算をしてから、隣接する整形地(略)の価額を差し引いた価額を基として計算する方法

【図】 (略)

【付表4、5】 (略)

(土地区画整理事業施行中の宅地の評価)

24-2 土地区画整理事業(土地区画整理法(昭和29年法律第119号)第2条《定義》第1項又は第2項に規定する土地区画整理事業をいう。)の施行地区内にある宅地について同法第98条《仮換地の指定》の規定に基づき仮換地が指定されている場合におけるその宅地の価額は、11《評価の方式》から21-2《倍率方式による評価》まで及び前項の定めにより計算したその仮換地の価額に相当する価額によって評価する。

ただし、その仮換地の造成工事が施工中で、当該工事が完了するまでの期間が1年を超えると見込まれる場合の仮換地の価額に相当する価額は、その仮換地について造成工事が完了したもものとして、本文の定めにより評価した価額の100分の95に相当する金額によって評価する。

(注) 仮換地が指定されている場合であっても、次の事項のいずれにも該当するときには、従前の宅地の価額により評価する。

- 1 土地区画整理法第99条《仮換地の指定の効果》第2項の規定により、仮換地について使用又は収益を開始する日を別に定めるとされているため、当該仮換地について使用又は収益を開始することができないこと。
- 2 仮換地の造成工事が行われていないこと。

(広大地の評価)

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第4条《定義》第12項に規定する開発行為(以下本項において「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(22-2《大規模工場用地》に定める大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの(その宅地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為が中高層の集合住宅等を建築することを目的とするものであると認められるものをいう。))を除く。以下「広大地」という。)の価額は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次により計算した金額によって評価する。

(1) その広大地が路線価地域に所在する場合

その広大地の面する路線の路線価に、15《奥行価格補正》から20-5《容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価》までの定めで代わるものとして次の算式により求めた広大地補正率を乗じて計算した価額にその広大地の地積を乗じて計算した金額

$$\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \text{広大地の地積} / 1000 \text{ m}^2$$

(2) (略)

(注) 1 本項本文に定める「公共公益的施設用地」とは、都市計画法第4条《定義》第14項に規定する道路、公園等の公共施設の用に供される土地及び都市計画法施行令

(昭和44年政令第158号)第27条に掲げる教育施設、医療施設等の公益的施設の用に供される土地(その他これらに準ずる施設で、開発行為の許可を受けるために必要とされる施設の用に供される土地を含む。)をいうものとする。

2 本項(1)の「その広大地の面する路線の路線価」は、その路線が2以上ある場合には、原則として、その広大地が面する路線の路線価のうち最も高いものとする。

3 本項によって評価する広大地は、5000㎡以下の地積のものとする。したがって、広大地補正率は0.35が下限となることに留意する。

4 本項(1)又は(2)により計算した価額が、その広大地を11《評価の方式》から21-2《倍率方式による評価》まで及び24-6《セットバックを必要とする宅地の評価》の定めにより評価した価額を上回る場合には、その広大地の価額は11から21-2まで及び24-6の定めによって評価することに留意する。

(都市計画道路予定地の区域内にある宅地の評価)

24-7 都市計画道路予定地の区域内(都市計画法第4条第6項に規定する都市計画施設のうち道路の予定地の区域内をいう。)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。

【次表】 (略)

(注) 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。

(貸家建付地の評価)

26 貸家(94《借家権の評価》に定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。)の敷地の用に供されている宅地(以下「貸家建付地」という。)の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。

その宅地の自用地としての価額-その宅地の自用地としての価額×借地権割合×94
《借家権の評価》に定める借家権割合×賃貸割合

この算式における「借地権割合」及び「賃貸割合」は、それぞれ次による。

(1)「借地権割合」は、27《借地権の評価》の定めによるその宅地に係る借地権割合(同項のただし書に定める地域にある宅地については100分の20とする。次項において同じ。)による。

(2)「賃貸割合」は、その貸家に係る各独立部分(構造上区分された数個の部分の各部分をいう。以下同じ。)がある場合に、その各独立部分の賃貸の状況に基づいて、次の算式により計算した割合による。

Aのうち課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計/当該家屋の各独立部分の床面積の合計(A)

(注) 1 上記算式の「各独立部分」とは、建物の構成部分である隔壁、扉、階層(天井及び床)等によって他の部分と完全に遮断されている部分で、独立した出入口を有するなど独立して賃貸その他の用に供することができるものをいう。したがって、例えば、ふすま、障子又はベニヤ板等の堅固でないものによって仕切られている部分及び階層で区分されていても、独立した出入口を有しない部分は「各独立部分」には該当しな

い。

なお、外部に接する出入口を有しない部分であっても、共同で使用すべき廊下、階段、エレベーター等の共用部分のみを通して外部と出入りすることができる構造となっているものは、上記の「独立した出入口を有するもの」に該当する。

- 2 上記算式の「賃貸されている各独立部分」には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差し支えない。

(借地権の評価)

- 2 7 借地権の価額は、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に、当該価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権の価額の割合（以下「借地権割合」という。）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割合を乗じて計算した金額によって評価する。ただし、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払うなど借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある借地権の価額は評価しない。

(市街地周辺農地の評価)

- 3 9 市街地周辺農地の価額は、次項本文の定めにより評価したその農地が市街地農地であるとした場合の価額の100分の80に相当する金額によって評価する。

(市街地農地の評価)

- 4 0 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。

ただし、市街化区域内に存する市街地農地については、その農地の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある農地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地農地の価額は、その農地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(注) 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は、その付近にある宅地について11《評価の方式》に定める方式によって評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮して評価するものとする。

(広大な市街地農地等の評価)

- 4 0 - 2 前2項の市街地周辺農地及び市街地農地が宅地であるとした場合において、24-4《広大地の評価》に定める広大地に該当するときは、その市街地周辺農地及び市街地農地の価額は、前2項の定めにかかわらず、24-4の定めに基づいて評価する。ただし、市街地周辺農地及び市街地農地を24-4の定めによって評価した価額が前2項の定めによって評価した価額を上回る場合には、前2項の定めによって評価することに留意する。

(注) 本項の適用を受ける農地が市街地周辺農地である場合には、24-4の定めに基づいて評価した価額の100分の80に相当する金額によって評価することに留意する。

(市街地山林の評価)

4 9 市街地山林の価額は、その山林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、その山林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に、その山林の地積を乗じて計算した金額によって評価する。

ただし、その市街地山林の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地山林の価額は、その山林の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

なお、その市街地山林について宅地への転用が見込めないと認められる場合には、その山林の価額は、近隣の純山林の価額に比準して評価する。

(注) 1 「その山林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」は、その付近にある宅地について1 1《評価の方式》に定める方式によって評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、その宅地とその山林との位置、形状等の条件の差を考慮して評価する。

2 「その市街地山林について宅地への転用が見込めないと認められる場合」とは、その山林を本項本文によって評価した場合の価額が近隣の純山林の価額に比準して評価した価額を下回る場合、又はその山林が急傾斜地等であるために宅地造成ができないと認められる場合をいう。

(広大な市街地山林の評価)

4 9-2 前項本文及びただし書の市街地山林が宅地であるとした場合において、2 4-4《広大地の評価》に定める広大地に該当するときは、その市街地山林の価額は、前項の定めにかかわらず、2 4-4の定めに基づいて評価する。ただし、その市街地山林を2 4-4の定めによって評価した価額が前項本文及びただし書の定めによって評価した価額を上回る場合には、前項の定めによって評価することに留意する。

(市街地原野の評価)

5 8-3 市街地原野の価額は、その原野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、その原野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に、その原野の地積を乗じて計算した金額によって評価する。

ただし、その市街地原野の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある原野の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地原野の価額は、その原野の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(注) その原野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は、その付近にある宅地について1 1《評価の方式》に定める方式によって評価した1平方メートル当たりの価

額を基とし、その宅地とその原野との位置、形状等の条件の差を考慮して評価するものとする。

(広大な市街地原野の評価)

58-4 前項の市街地原野が宅地であるとした場合において、24-4《広大地の評価》に定める広大地に該当するときは、その市街地原野の価額は、前項の定めにかかわらず、24-4の定めに基づいて評価する。ただし、市街地原野を24-4の定めによって評価した価額が前項の定めによって評価した価額を上回る場合には、前項の定めによって評価することに留意する。

(雑種地の評価)

82 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この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。

ただし、その雑種地の固定資産税評価額に、状況の類似する地域ごとに、その地域にある雑種地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある雑種地の価額は、その雑種地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(貸し付けられている雑種地の評価)

86 賃借権、地上権等の目的となっている雑種地の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

(1) 賃借権の目的となっている雑種地の価額は、原則として、82《雑種地の評価》から84《鉄軌道用地の評価》までの定めにより評価した雑種地の価額(以下この節において「自用地としての価額」という。)から、87《賃借権の評価》の定めにより評価したその賃借権の価額を控除した金額によって評価する。

ただし、その賃借権の価額が、次に掲げる賃借権の区分に従いそれぞれ次に掲げる金額を下回る場合には、その雑種地の自用地としての価額から次に掲げる金額を控除した金額によって評価する。

イ 地上権に準ずる権利として評価することが相当と認められる賃借権(例えば、賃借権の登記がされているもの、設定の対価として権利金その他の一時金の授受のあるもの、堅固な構築物の所有を目的とするものなどがこれに該当する。)

その雑種地の自用地としての価額に、その賃借権の残存期間に応じ次に掲げる割合を乗じて計算した金額

(イ) 残存期間が5年以下のもの 100分の5

(ロ) 残存期間が5年を超え10年以下のもの 100分の10

(ハ) 残存期間が10年を超え15年以下のもの 100分の15

(ニ) 残存期間が15年を超えるもの 100分の20

ロ イに該当する賃借権以外の賃借権

その雑種地の自用地としての価額に、その賃借権の残存期間に応じイに掲げる割合の2分の1に相当する割合を乗じて計算した金額

(2)～(4) (略)

(注) 上記(1)又(2)において、賃借人又は地上権者がその雑種地の造成を行っている場

合には、その造成が行われていないものとして82《雑種地の評価》の定めにより評価した価額から、その価額を基として87《賃借権の評価》の定めに基づいて評価したその賃借権の価額又は相続税法第23条《地上権及び永小作権の評価》若しくは地価税法第24条《地上権及び永小作権の評価》の規定により評価した地上権の価額を控除した金額によって評価する。

(借家権の評価)

94 借家権の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。ただし、この権利が権利金等の名称をもって取引される慣行のない地域にあるものについては、評価しない。

89《家屋の評価》、89-2《文化財建造物である家屋の評価》又は92《附属設備等の評価》の定めにより評価したその借家権の目的となっている家屋の価額×借家権割合×賃借割合

上記算式における「借家権割合」及び「賃借割合」は、それぞれ次による。

- (1)「借家権割合」は、国税局長の定める割合による。
- (2)「賃借割合」は、次の算式により計算した割合による。

Aのうち賃借している各独立部分の床面積の合計／当該家屋の各独立部分の床面積の合計(A)

本件各処分根拠及び適法性

1 課税の根拠

被告が本件において主張する原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表3「課税価格等の計算明細書」に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額 (別表3の順号10欄の合計額の金額) 3億4169万2000円

上記金額は、本件共同相続人が、それぞれ相続により取得した次のアの財産の価額 (別表3の順号7欄の各人の金額) から、その負担した後記イの債務等の金額 (同表順号8欄の各人の金額) を控除した後の金額につき、国税通則法 (以下「通則法」という。) 118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各相続人の課税価格 (別表3の順号10欄の各人の金額) の合計額である。

ア 相続により取得した財産の価額 (別表3の順号7欄の合計額の金額)

4億2163万1392円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した財産の総額であり、次の(ア)ないし(カ)の合計額である。

(ア) 土地の価額 (別表3の順号1欄の合計額の金額) 3億5681万0480円

上記金額は、別表2の本件各土地に係る「課税価格に算入すべき価額」の合計額である。その内訳は、別表2のとおりであり、取得者は、本件申告書第11表 (甲1・7枚目) に記載されたとおりである。

被告が主張する本件各土地の評価額は、後記2及び別表6-1ないし別表6-6のとおりである。

なお、本件C土地について相続税の課税価格に算入すべき価額は、別表6-3で算定した本件C土地の評価額5631万8300円から、本件特例の適用により減額される金額である1025万円を控除した後の4606万8300円となる。この、本件C土地に係る本件特例の計算過程は別表7のとおりである。

(イ) 家屋・構築物の価額 (別表3の順号2欄の合計額の金額) 2931万7836円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した家屋・構築物の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表 (甲1・7枚目) に記載されたとおりである。

(ウ) 有価証券の価額 (別表3の順号3欄の合計額の金額) 121万9782円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した有価証券の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表 (甲1・7枚目) に記載されたとおりである。

(エ) 現金・預貯金等の価額 (別表3の順号4欄の合計額の金額) 3317万6794円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した現金・預貯金等の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表 (甲1・8枚目) に記載されたとおりである。

(オ) 家庭用財産の価額 (別表3の順号5欄の合計額の金額) 50万円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した家庭用財産の価額の合計額で

あり、その金額及び取得者は、本件申告書第11表（甲1・8枚目）に記載されたとおりである。

(カ) その他の財産の価額（別表3の順号6欄の合計額） 60万6500円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した財産のうち、前記（ア）ないし（オ）以外の財産の価額の合計額であり、その金額及び取得者は、本件修正申告書第11表の「④還付申告分」（甲2・7枚目）に記載されたとおりである。

イ 債務等の金額（別表3の順号8欄の合計額） 7993万9104円

上記金額は、本件被相続人の債務及び本件被相続人に係る葬式費用のうち、本件共同相続人の負担に属する部分の金額の合計額であり、その内訳及び負担者は、本件申告書第13表（甲1・11枚目）に記載されたとおりである。

(2) 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、相続税法15条ないし19条（同法15条及び16条については平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）の各規定に基づき、次のとおり算定される。

ア 課税遺産総額（別表4の順号3欄の金額） 2億3169万2000円

上記金額は、前記（1）の課税価格の合計額3億4169万2000円（別表3の順号10欄の金額及び別表4の順号1欄の金額）から、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相続人の数である6を乗じた金額6000万円との合計額1億1000万円（別表4の順号2欄の金額）を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得金額（別表4の順号5欄の各金額）

(ア) 原告甲（法定相続分10分の1） 2316万9000円

(イ) 原告乙（法定相続分10分の1） 2316万9000円

(ウ) 原告丙（法定相続分10分の1） 2316万9000円

(エ) 原告丁（法定相続分10分の1） 2316万9000円

(オ) 原告戊（法定相続分10分の1） 2316万9000円

(カ) H（法定相続分2分の1） 1億1584万6000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る相続人が前記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表4の順号4欄）に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額（ただし、相続税法基本通達（昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達。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円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）である。

ウ 相続税の総額（別表3の順号11欄の合計額及び別表4の順号7欄の金額）

4421万5100円

上記金額は、前記イの（ア）ないし（カ）の各金額に、それぞれ相続税法16条に規定する税率を乗じて算出した各金額（別表4の順号6欄の各金額）の合計額である。

エ 本件共同相続各人の算出税額（別表3の順号12欄の合計額及び別表5の順号6欄の金額） 4421万5097円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記ウの金額に、本件共同相続人各人の課税価格が前記（1）の課税価格の合計額に占める割合をそれぞれ乗じて算出した各金額（別表5の順号5欄の各金額）の合計額である。

(ア) 原告甲	2 1 3 8 万 3 9 4 2 円
(イ) 原告乙	3 8 万 8 2 0 1 円
(ウ) 原告丙	3 8 万 8 2 0 1 円
(エ) 原告丁	3 8 万 8 2 0 1 円
(オ) 原告戊	3 8 万 8 2 0 1 円
(カ) H	2 1 2 7 万 8 3 5 1 円
オ 税額控除額 (別表 3 の順号 1 3 欄の各金額)	2 1 2 7 万 8 3 5 1 円

上記金額は、相続税法 19 条の 2 の規定により、H の納付すべき税額の計算上控除される配偶者の税額の軽減額である。

カ 原告らの納付すべき相続税額 (別表 3 の順号 1 4 欄の各金額)

(ア) 原告甲	2 1 3 8 万 3 9 0 0 円
(イ) 原告乙	3 8 万 8 2 0 0 円
(ウ) 原告丙	3 8 万 8 2 0 0 円
(エ) 原告丁	3 8 万 8 2 0 0 円
(オ) 原告戊	3 8 万 8 2 0 0 円

上記各金額は、前記エの原告らの算出相続税額を基に、通則法 119 条 1 項の規定により 100 円未満の端数金額を切り捨てた後のものである。

2 本件各土地の評価額について

(1) 本件 A 土地の評価額 (別表 6-1)

ア 本件 A 土地は、本件被相続人が所有し、路線価地域に所在する第三者に貸し付けていた店舗用建物の敷地の用に供されている宅地であるから、評価通達 13 に規定する路線価方式により評価した 1 平方メートル当たりの価額を基とし、当該宅地の地積を乗じて計算することとなる。

イ 本件 A 土地は、別表 2 のとおり、2 筆にまたがっているが、一体として建物の敷地の用に供されていることから、これらの土地を一評価単位として評価するのが相当であるところ、その地積 (922.31 平方メートル) は、その所在する地域における標準的な宅地の地積に比べて著しく広大であると認められる (乙 15・134 ないし 139 頁、乙 19・別紙 1・1、4 枚目)。

ところで、中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの (いわゆるマンション適地等) については、評価通達 24-4 に定める広大地に該当しないとされているところ、中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものに該当するかどうかは、原則として、容積率が 300 パーセント以上の地域内か否かにより判定することとされている (乙 15・137、138、142、143 頁)。

本件 A 土地は、容積率が 200 パーセントであるから、中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものには該当しない。そして、周囲の建築物の状況に照らせば、本件 A 土地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為は、戸建ての住宅の分譲用の敷地 (以下「戸建住宅分譲敷地」という。) であると認められる (乙 14・565、566 頁)。

しかし、本件 A 土地を戸建住宅分譲敷地として開発するとした場合においても、本件 A 土地の形状、道路との接続等の状況から、道路などの公共公益的施設用地の負担は生じな

いものと認められるから、本件A土地は、同項に規定する広大地には該当しない（乙19・別紙1・1、2枚目、乙14・564、565頁）。

ウ 本件A土地は、第三者に貸し付けている建物の敷地となっていることから、評価通達26の規定に基づき、貸家建付地として、その宅地の自用地としての価額からその宅地の自用地としての価額に借地権割合と借家権割合及び賃貸割合を乗じた価額を控除して評価することとなるところ、本件A土地の上に存在する建物は一体として第三者に賃貸されていたから、賃貸割合は100パーセントとなる（乙19・別紙1・1枚目、乙22）。

エ 前提事実（2）アの事実関係及び前記アないしウに基づき、本件A土地を評価すると、別表2の順号1欄の「評価額」のとおり9453万6775円となり、その計算過程は別表6-1のとおりである。

（2）本件B土地の評価額（別表6-2）

ア 本件B土地は、別表2のとおり、2筆にまたがっているが、一体として月極駐車場の用に供されていることから、これらの雑種地を一評価単位として評価するのが相当であるところ、雑種地の評価は、評価通達82の規定に基づき、状況が類似する付近の土地について同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、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとなる（乙24）。

イ 本件B土地は、近隣の宅地と類似した土地であり、また、前提事実（2）イ（ウ）のとおり地勢も平坦であるから、近隣の宅地の価額を基に評定することとなる（乙19・次葉の3）。

ウ 前提事実（2）イの事実関係及び前記ア及びイに基づき、本件B土地を評価すると、別表2の順号2欄の「評価額」のとおり5944万4350円となり、その計算過程は別表6-2のとおりである。

（3）本件C土地の評価額（別表6-3）

ア 本件C土地は、本件被相続人が所有し、路線価地域に所在する一部を第三者に貸し付けている倉庫兼居住用建物の敷地の用に供されている宅地であるから、評価通達13の規定に基づく路線価方式により評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、当該宅地の地積を乗じて計算することとなる。

イ さらに、本件C土地は、前提事実（2）ウ（ア）のとおり、賃貸用倉庫と居住用に併用されている本件C建物の敷地及び賃貸用の駐車場用地であるところ、本件C土地のうち、本件C建物の賃貸部分に対応する敷地部分と賃貸用の駐車場部分は、同一の賃貸借契約書に基づき、同一の第三者に賃貸され、利用されていることから、これらの賃貸部分の土地は、一評価単位として評価するのが相当である。

そうすると、これらの賃貸部分の土地は、評価通達26の規定に基づき貸家建付地として、その宅地の自用地としての価額からその宅地の自用地としての価額に借地権割合と借家権割合及び賃貸割合を乗じた価額を控除して評価することとなる（乙22）。

そして、本件C土地のうち、賃貸部分以外の土地は、原告甲の居住用に供されていた部分であり、自用地として評価することとなる。

ウ 本件C土地のうち、賃貸部分と自用部分の地積の算定は、前提事実（2）ウ（オ）の算定方法に合理性が認められることから、当該算定方法に従えば、貸家建付地の地積は24

1. 02平方メートル、自用地の地積は252.91平方メートルとなる。

エ 前提事実(2)ウの事実関係及び前記アないしウに基づき、本件C土地を評価すると、貸家建付地部分の評価額は2470万4550円、自用地部分の評価額は3161万3750円、本件C土地の評価額合計は別表2の順号3欄の「評価額」のとおり5631万8300円となり、その計算過程は別表6-3のとおりとなる。

オ なお、本件C土地の評価額は前記エのとおりであるものの、課税価格に算入すべき価額は、別表7のとおり、本件特例の適用により減額される金額1025万円を控除した後の4606万8300円となる。

(4) 本件D土地の評価額(別表6-4)

ア 本件D土地は、月極駐車場の用に供されている雑種地であるところ、雑種地の評価は、評価通達82の規定に基づき、状況が類似する付近の土地について同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、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとなる(乙24)。

イ 本件D土地は、近隣の宅地と類似した土地であり、前提事実(2)エ(ウ)のとおり地勢も平坦であるから、近隣の宅地の価額を基に評定することとなる(乙19・次葉の5)。

ウ 前提事実(2)エの事実関係及び前記ア及びイに基づき、本件D土地を評価すると、別表2の順号4欄の「評価額」のとおり4688万6269円となり、その計算過程は別表6-4のとおりである。

(5) 本件E土地の評価額(別表6-5)

ア 本件E土地は、パチンコ店の専用駐車場の用に供されている雑種地であるところ、雑種地の評価は、評価通達82の規定に基づき状況が類似する付近の土地について同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、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとなる。

イ 本件E土地は、近隣の宅地と類似した土地であり、前提事実(2)オ(ウ)のとおり、地勢も平坦であるから、近隣の宅地の価額を基に評定することとなる(乙19・次葉の6)。

ウ 本件E土地は、2筆にまたがっているが(乙19・別紙5・3枚目、別表2の順号5)、一体として専用駐車場の用に供されていることから(乙32)、これらの土地を併せて一評価単位として評価するのが相当であり、その地積(882平方メートル)は、その所在する地域における標準的な宅地の地積に比べて著しく広大であると認められる(乙15・134ないし139頁)。

この点、評価通達24-4に規定する広大地の該当性についてみると、前提事実(2)オ(エ)のとおり、本件E土地が所在する地域の容積率は200パーセントであることから、前記(1)イのマンション適地等には該当しない。そして、周囲の建築物の状況に照らせば、本件E土地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為は、戸建住宅分譲敷地であると認められ、本件E土地を戸建住宅分譲敷地として開発した場合には、本件E土地の形状、道路との接続等の状況から公共公益的施設用地の負担が必要になるものと認められる。

したがって、本件E土地は、同項に規定する広大地に該当する(乙19・別紙5・1枚

目、乙14・565、566頁)。

エ 本件E土地は相続開始日現在において、駐車場として一括して継続して貸し付けられており、賃借権の目的となっている土地として、評価通達86の規定に基づいて評価することとなる。

そして、本件E土地の賃貸借契約については、前提事実(2)オ(オ)のとおり、更新された上、本件相続の相続開始日(平成19年8月●日)現在における賃貸借契約の残存期間が約5年1か月であること、本件E土地においては賃借権の登記がされていないこと、当該契約の当初の賃貸借期間が終了する平成14年9月末日までに保証金の償却は終了し、その後、新たな保証金の授受が行われたとは認められないこと及び堅固な構築物の所有を目的とするものではないというべきことから、同項(1)ロの規定に基づき、雑種地の自用地としての評価額から100分の5を乗じて計算した金額を控除することになる。

オ 前提事実(2)オの事実関係及び前記アないしエに基づき、本件E土地を評価すると、別表2の順号5欄の「評価額」のとおり4564万7283円となり、その計算過程は別表6-5のとおりである。

(6) 本件F土地の評価額(別表6-6)

ア 本件F土地は、路線価地域に所在する本件被相続人の居住用建物の敷地の用に供されていた宅地であるから、評価通達13の規定に基づく路線価方式により評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、当該宅地の地積を乗じて計算することとなる。

イ 本件F土地は、3筆にまたがっているが(乙19・別紙6・3枚目、別表2の順号6)、一体として本件被相続人の居住用建物の敷地の用に供されていたことから、これらの土地を一評価単位として評価するのが相当であるところ、その地積(889.34平方メートル)は、その所在する地域における標準的な宅地の地積に比べて著しく広大であると認められる(乙15・134ないし139頁)。

この点、評価通達24-4に規定する広大地の該当性についてみると、前提事実(2)カ(ウ)のとおり、本件F土地が所在する地域の容積率は200パーセントであることから、前記(1)イのマンション適地等には該当しない。そして、周囲の建築物の状況に照らせば、本件F土地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為は、戸建住宅分譲敷地であると認められ、本件F土地を戸建住宅分譲敷地として開発した場合には、本件F土地の形状、道路との接続等の状況から公共公益的施設用地の負担が必要なるものと認められる。したがって、本件F土地は、同項に規定する広大地に該当する(乙19・別紙6・1枚目、乙14・565、566頁)。

ウ 前提事実(2)カの事実関係及び前記ア及びイに基づき、本件F土地を評価すると、別表2の順号6欄の「評価額」のとおり6422万7503円となり、その計算過程は別表6-6のとおりである。

3 本件各更正処分 of 適法性

被告が本件において主張する本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、前記1(2)カのとおりであるところ、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額は、原告甲につき2137万6900円、原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊につきそれぞれ38万8100円であり(別表1の「再更正処分等」欄の「納付すべき税額」、乙10の1ないし5の「課税標準等及び税額等の計算明細・(1)納付税額又は還付税額の計算明細④納付すべき税額」の「更

正額」欄参照)、いずれも上記被告主張額の範囲内であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

4 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性について

前記3で述べたとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、原告らに対しては、通則法65条1項の規定により、過少申告加算税が課されることとなる。

原告らに対して課される過少申告加算税の金額は次のとおり計算される。

すなわち、本件各更正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（前記3の本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額から、本件修正申告書における各人の納付すべき税額（甲2・第1表及び同表（続）の㉓の㊸修正申告欄）を控除した後の各金額。ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）は、下記（1）ないし（5）の金額である。

(1) 原告甲	924万円
(2) 原告乙	10万円
(3) 原告丙	10万円
(4) 原告丁	10万円
(5) 原告戊	10万円

前記（1）ないし（5）の各金額に対し、同法65条1項の規定に基づきそれぞれ100分の10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の金額は、原告甲につき92万4000円、原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊につきそれぞれ1万円となり（別表1の「再更正処分等」欄の「過少申告加算税」、乙10の1ないし5の「加算税の額の計算明細」の「過少申告加算税変更決定後の賦課決定額」欄の⑤加算税の額」参照）、かかる計算根拠に基づき過少申告加算税を課した本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

原告らの主張の要点

第1 路線価方式の構造的欠陥と評価通達1(3)の規定に基づく補正について

1 評価通達の解釈の在り方について

相続税法22条に規定する「時価」とは、客観的な交換価値であり、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意味するが、評価通達は当該客観的交換価値を算定するために定められたのであるから、同通達の解釈に当たっては、客観的交換価値としての「時価」を評価するとの目的にかなうよう解釈する必要がある。

2 路線価方式の構造的欠陥と本件各土地のように戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地についての補正の必要性等について

以下のとおり、路線価方式による評価には、土地の一体的な利用を前提として設定された路線価を、その地域における標準的な宅地と比較して地積が過大で(地積過大)、戸建住宅分譲敷地が最有効使用である土地に対しても一律に適用し、また、一体的な利用を前提として設定された補正方法を、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地に対しても機械的に適用する点で、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地の評価方法として、構造的な欠陥があるから、路線価方式の合理性を確保しようとするのであれば、一体的な利用を前提とする価格の水準から、分割した利用を前提とする価格の水準に変換するための補正が必要不可欠である。

(1) 不動産鑑定評価基準で定める取引事例比較法とは、①近隣地域又は同一受給圏内の類似地域の中から、評価の対象となる土地(以下「評価対象地」という。)と利用状況の類似する不動産の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、②必要に応じて事情補正や時点修正を施した上で、地域要因の比較や個別的要因の比較を行って対象不動産の試算価格を求める方法であるところ、路線価方式とは、路線価を標準的画地の1平方メートル当たりの単価として設定し(上記①に対応)、評価通達上用意された定型的な補正率を乗じて評価する(上記②に対応)方式であって、いわば取引事例比較法の定型的・簡易版であると評価することができる。

そして、取引事例比較法の場合には、上記のとおり、評価対象地と利用状況の類似する不動産の取引事例を収集して標準的画地の価格が算定される。利用状況の類似する取引事例を収集する理由は、不動産の価格は最有効使用を前提として形成されるため、利用状況(最有効使用)が異なれば、成立する取引価格も異なることになるからである。土地の価額が一般的にその土地の最有効使用を前提として形成されることは、同通達自身も認めている(乙24・359頁)。特に、戸建住宅分譲敷地のように一体で利用する場合と、戸建住宅分譲敷地のように分割利用する場合とでは、価格形勢要因に大きな差があるため(前者の場合には、住宅地としての快適性、利便性等であるが、後者の場合には、事業採算性)、1平方メートル当たりの評価額は相当程度異なることになる。

しかるに、路線価方式の場合には、最有効使用の如何にかかわらず、同じ路線に接する宅地には同じ路線価が適用されるため、路線価を設定した際に想定した最有効使用と評価対象地の最有効使用が異なる場合には、そもそも評価の基礎となる価額に合理性を欠くことになる。本件各土地のように、本件各土地に適用される路線価が設定されている路線における標

準的な利用状況が戸建住宅分譲敷地の場合には、当該路線価は戸建住宅分譲敷地として一体利用することを前提とした場合の1平方メートル当たりの価額ということになるが、それを、戸建住宅分譲敷地として分割利用することが最有効使用である土地に適用する場合、そもそも、評価の基礎となる標準的画地の価格自体が分割利用の取引事例価格を反映しておらず、到底、客観的交換価値を算定することなどできないのである。

- (2) また、最有効使用が戸建住宅分譲敷地の土地の主な取得者は開発業者であるが、開発業者は当該土地を地域内の標準的地積の画地に分割し、近域内の標準的価額（例えば、公示価格によって比準された価格）で分譲することになる。その場合、開発造成費、潰れ地（発生する場合）、販売経費及び販売収入が得られるまでの期間中の利子負担等が生じるため、当該費用と利益を見込んで、販売収入から差し引いた価額で購入することになり、当該価額は戸建住宅分譲敷地が最有効使用である場合の土地の市場価格となる。

そして、相続税法22条に規定する「時価」とは、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額、すなわち、不動産取引市場において通常成立する価額であることから、上記不動産市場における「価格形成メカニズム」に準じ、評価対象地を分割した場合を想定してこそ合理的な評価が可能となるのであり、当該不動産市場における「価格形成メカニズム」と本質的に異なる方式によっては「時価」を算定し得ない。客観的交換価値と実質的に同じ価格である正常価格の算定を目的とする不動産鑑定評価においても、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする不動産市場における「価格形成メカニズム」を反映させるべく、評価対象地を分割した場合を想定して評価を行っている。

しかるに、路線価方式において設定されている補正方法は、一体利用を前提として規定されているにもかかわらず、分割を前提として評価すべき戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地についても、当該補正方法をそのまま機械的に適用するため、合理的に「時価」を算定することができないことになる。

- (3) 以上のとおり、路線価方式には、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地の評価方法として、構造的な欠陥があるから、路線価方式の合理性を確保しようとするのであれば、一体的な利用を前提とする価格の水準から分割した利用を前提とする価格の水準に変換するための補正が必要不可欠である。

3 減価要因につき、評価通達に類型的な補正として定められていない場合の同通達に基づく補正について

- (1) 前記1のとおり、評価通達を解釈するに当たっては、客観的交換価値を評価する目的にかなうよう解釈されなければならないが、また、前記2のとおり、路線価方式には、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地の評価方法として、構造的な欠陥があるから、路線価方式の合理性を確保しようとするのであれば、一体的な利用を前提とする価格の水準から分割した利用を前提とする価格の水準に変換するための補正が必要不可欠である。

この点、同通達1(3)は、「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。」と定めており、その解説においても、財産についてその価額に影響を及ぼす全ての事情を考慮することは、時価主義の評価原則からみても極めて当然のことであり、同通達に増減割合等の規定が置かれているものは、あらかじめ類型的にそれが想定することができるものである旨が説明されている。

そうすると、評価対象地につき客観的交換価値に影響を与える減価要因がある場合におい

て、客観的交換価値を評価する目的にかなうよう同項（３）を解釈すれば、類型的な定めの有無にかかわらず、同項（３）の規定に基づき上記の減価要因を評価に織り込むべきであることは明白であり、このことは、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地の評価をするに当たり、必要といわざるを得ない。

- (2) これに対し、被告は、地積過大であることが当然には減価要因となるとはいえないことから、評価通達は、地積過大な土地の評価に関し、潰れ地の生じる広大地に限って同通達２４－４の規定によって減価要因を考慮することとしており、当該取り扱いには一定の合理性があると主張する。つまり、地積過大の評価に関する影響が様々であること及び同通達上に地積過大に関する類型的な補正が置かれていないことを理由に、同通達は、ある評価対象地において地積過大が減価要因となる場合であっても、一律に減価補正を排除していると解すべきであるとの趣旨と思われる。

しかしながら、かかる解釈は、前記のとおり、同通達１（３）の文理等に反し、そもそも、失当である。

また、被告は、地積過大の価額に対する影響の多様さを、補正不要の根拠ともしているようであるが、地積過大による影響の多様さが、同通達上に類型的な定めが置かれている他の補正項目と比較して著しいか否かについては、被告による何らの立証もなく、被告の主張の前提自体、根拠もなく脆弱である。それをおくとしても、仮に地積過大の価額に対する影響が様々であるとするれば、画一性の観点を重視して無理やりに増減割合を一律に定めることも、客観的交換価値の算定上、妥当ではない。よって、同通達に地積過大に関する類型的な定めが置かれていないとの事実を合理的に解釈すれば、むしろ、同通達は、個別性の高い価格形成要因については、画一性よりも個別性を重視し、同通達１（３）にて個別的に評価に織り込むよう設計されていると解する方が、一律に減価補正をしないと解釈するよりも、自然な解釈である。

さらに、上記の被告の主張は、国税庁が減価要因の取捨選択をすることに許容性があることを前提とするものであるが、そもそも、不動産鑑定評価に関する行政官庁でもない国税庁が勝手に減価要因を取捨選択する知見も、課税上の要請性も、許容性もない。このように、被告の主張は、国税庁による価格形成要因の取捨選択を前提とする点においても失当である。

- 4 以上のとおり、評価通達の解釈として、客観的交換価値に対する減価要因が妥当する場合で、同通達上類型的な補正の定めが置かれていない場合には、同通達１（３）の規定に基づき所要の考慮をすることで評価に織り込むべきであることは明白であり、これに反する被告の主張は失当である。

第２ 本件A土地ないし本件D土地に係る評価通達の適用について

- 1 本件A土地ないし本件D土地の客観的交換価値を評価するに当たり、地積過大が減価要因となるかについて

以下のとおり、本件A土地ないし本件D土地に関し、地積過大であることが減価要因であることは明らかであることから、本件A土地ないし本件D土地の客観的交換価値を、評価通達に基づき評価する場合、前記第１のとおり、同通達１（３）の規定に基づき個別に減価補正しなくてはならない。それにもかかわらず、処分行政庁は、当該補正を行っておらず、「時価」を上回る評価をして課税しており、本件各処分が違法である。

- (1) 以下のとおり、地積過大であることが、一般的に、土地の客観的交換価値に対する減価要

因であることは明らかである。

ア まず、以下のとおり、地積過大であることが不動産鑑定評価基準及び不動産鑑定評価実務上の減価要因であることは、証拠上、明らかである。

(ア) 不動産鑑定評価基準では、不動産の個別的要因として、間口、奥行、形状と共に「地積」を挙げている（甲9・9頁「第3節個別的要因」Iの1（1）③）。また、同じく、不動産鑑定評価基準では、総論第8章（鑑定評価の手順）第7節（試算価格又は試算賃料の調整）では、「6. 単価と総額との関連の適否」に留意すべきことが規定されているが（甲9・35頁）、これは、単価としてみた場合には近隣地域の標準的な画地とバランスがとれていても、総額が多額であれば購買力の低下という視点から市場性が減退せざるを得ないことを指している（甲7・16頁、甲33・171頁）。

(イ) 国土交通省土地・水資源局地価調査課監修による土地価格比準表上、「地積」は個別的（減価）要因として設定されており、評価対象地が標準的な画地と比較して過大及び過小な場合には減価補正割合が設定されている（甲10）。

なお、一体利用することが市場の需給関係等を勘案して合理的と認める場合は、地積過大による減価を行う必要がない旨が記載されているが、本件A土地ないし本件D土地は、いずれも、マンション敷地等の一体利用が合理的とは認められず、当該例外的な場合には該当しない。

(ウ) 不動産鑑定評価実務上、地積過大である土地は、取引総額が高額化することから、需要と供給の原理より、単価は低くなり（つまり、市場性が減退し）、また、分割して売却する場合は宅地建物取引業者の登録を受けた業者でなければならず、当該土地の所有者は宅建業者に売却することになるところ、当該業者は開発造成費、販売経費、負債利子及び利潤等を差し引いた価額でしか購入しないことから、市場減価が生じるとされている（甲6・10頁、25頁、甲7・16頁）。

イ また、評価通達及び昭和55年6月24日付け直評第15号「個別事情のある財産の評価等の具体的な取扱いについて」と題する通達（甲28。以下「本件個別通達」という。）も、以下のとおり、地積過大が減価要因であることを認めている。

(ア) 本件個別通達上、地積過大な土地（潰れ地がない場合を含む）は、評価通達に定めている補正率だけでは実情にそぐわない場合があるとして10パーセントの評価減を認めており、その理由として、一般的な住宅地域にある広大な宅地の場合、全体を一つの住宅用地としての需要はほとんどなく、売却する場合は細分化を図る必要がある等のため利用価値が低下することを挙げている（甲28・155頁）。なお、本件個別通達は既に廃止されているものの、同通達が廃止されているとしても、客観的交換価値の評価において、減価補正が必要となる理由自体が廃止されるはずもない。

(イ) 評価通達自身、大規模工場用地の評価において、一定規模以上の広大な敷地が必要とされる大規模工場用地であっても、一般の土地の場合と同様に、一般的に総額と単価の関係で総額が大きくなれば単価は低くなること、購入資金が多額に上るためその購入者が限定されることを認めている（甲27・114頁及び115頁）。

ウ 以上のとおり、地積過大であることは、一般的に、不動産鑑定評価基準及びそれに基づく鑑定評価実務上の減価要因であること及び評価通達等自身もそれを認めていることは、証拠上、明らかである。

エ これに対し、被告は、本件A土地に係る不動産鑑定士K（以下「K鑑定士」という。）作成の不動産鑑定評価書（乙52。以下、その後の補充書（乙58）、意見書（乙63）を含め、「K・A土地鑑定」という。）が、本件A土地が地積過大であることについて加算の格差補正をしていることから、地積過大であることが加算の要因となることもある旨を主張する。

しかしながら、不動産鑑定評価実務上、地積過大に関し、加算の補正が適用されるのは、高度商業地域、準高度商業地域及び普通商業地域であって、かつ、①「オフィスビル」及びマンションの立地等高度利用が可能であり、かつ広大地について需要があること、②「1フロア」当たりの有効床面積の大きい賃貸建物に対する需要があること等から、総合的に客観的に判断して、一体利用することにより効用又は収益の増加が明らかである場合のみであり（甲49・16頁）、本件A土地ないし本件D土地は、いずれも、上記①及び②には該当しない。

よって、上記①及び②に該当する場合には、地積過大であることが加算の要因になる場合があることは否定しないが、本件A土地ないし本件D土地は上記①及び②には該当せず、本件A土地ないし本件D土地の評価に当たり、地積過大であることが加算の要因とならないことは明白である。

(2) そもそも、何が土地の価格形成要因であるかは、不動産鑑定評価に関する専門的な経験則に関する問題であり、日常的な経験則の問題ではない（もちろん、法的価値判断の問題でもない）ところ、被告が、不動産鑑定評価実務上、地積過大であることが一般的に減価要因であることをも否定するのであれば、地積過大が一般に減価要因でないことにつき、客観的な証拠によって立証しなければならず、裁判所が、自己の知見に基づき、地積過大であることが一般に減価要因であるとの専門的経験則を否定するのであれば、その内容を明確に述べ、原告らに反論・反証の機会を与えなければならない。

しかし、被告は、これまでの審理において、地積過大であることが「当然には」減価要因とはならない旨の主張はしているものの、「一般的にも」減価要因とはならないとの明確な主張はなく、当然のことながら立証もなく、また、本訴において、裁判所による専門的経験則に関する内容の説明もない。

前記(1)のとおり、不動産鑑定評価実務上、地積過大であることが一般的に減価要因であることは証拠上明らかであり、これに反する被告の主張立証もなく、かつ、裁判所による何らの説明もない以上、本件において、地積過大が一般的な減価要因であることは、専門的経験則として採用されなければならない。

(3) 以上のように、地積過大が、高度利用商業地域等において一体利用される場合を除き、一般的に減価要因であることは証拠上明らかであり、専門的な経験則として採用されなければならない。

したがって、例外的な事情がない以上、本件A土地ないし本件D土地の評価に関し、地積過大に基づく減価補正が考慮される必要がある。

この点、被告は、地積過大であることによって生じる価額への影響及びその程度は様々であり、評価対象地の存する地域の状況や当該不動産の最有効使用の用途等によって異なるため、当然には減価要因とはならないと主張する。当該主張の趣旨が、本件A土地ないし本件D土地は、例外的に、地積過大が減価要因であるとの専門的経験則が妥当せず、本件A土地

ないし本件D土地が所在する地域の状況や最有効使用の用途等によって減価補正する必要がないということであれば、被告の側で、当該事実を具体的に主張立証する必要がある。しかし、被告は、これらにつき、何らの主張立証もしていない。

よって、例外的に扱うべきであることを裏付ける主張・立証がない以上、本件A土地ないし本件D土地の評価についても、地積過大であることが減価要因であるとの専門的経験則は妥当する。

- (4) 以上からすれば、本件A土地ないし本件D土地の評価に当たり、地積過大であることは減価要因となるというべきであり、評価通達1(3)の規定に基づき、地積過大を原因とする減価補正を個別に考慮されなければならないことになる。

しかしながら、本件各処分は、本件A土地ないし本件D土地に関し、同項(3)の規定による減価補正を行っておらず、同通達の定め反することから「時価」の推認は及ばない。また、客観的交換価値の評価に必要な減価補正をしていない以上、「時価」を上回ることは明らかであり、本件各処分が違法であることは明白である。

- 2 本件B土地の客観的交換価値を評価するに当たり、評価対象地全体に評価通達17(二方路線影響加算)の規定を適用することの不合理性について

路線価方式においては、評価対象地が正面と裏面の路線に接道する土地の場合、評価通達17(二方路線影響加算)の規定が適用され、正面路線価に裏面路線価の二方路線影響加算率を乗じた価額を加算し、その合計額を評価対象地の全体の地積を乗じて計算することとされている。

かかる増価補正の趣旨につき、二方に接道する土地の場合にかかる二方路線価加算を行う理由として、二方路線地の価額は、正面だけの路線に接する画地よりも、採光、通風及び人の出入りが有利であるから、その有利さだけ高くなるためであると説明されている。

確かに、評価対象地の最有効使用が一体利用の場合には、敷地全体に上記有利性が妥当する。しかしながら、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地について、分割後の画地を想定した場合、分割後に二方路線地となる画地しか上記の有利性が妥当せず、それ以外の画地には二方路線価加算を行う前提を欠く。

しかるに、路線価方式では、評価対象地の地積全てに二方路線影響加算を適用することとされているため、二方路線地となる画地以外についても区別なく二方路線影響加算がされ、その結果、評価対象地は、二方路線地以外の画地の地積合計に側方路線価に側方路線影響加算率を乗じた価額相当額(=二方路線地以外の画地の地積×裏面路線価×二方路線影響加算率)分、高く評価されるという不合理な結果を引き起こすこととなる。

この点、本件B土地は、前面と裏面の二方が道路と接面している土地であることから、被告は、裏面の路線価である13万円に奥行価格補正率0.96及び二方路線価加算率0.02を乗じ、これに正面路線価14万円に奥行価格補正率0.96を乗じた金額を加えた金額13万6896円を本件B土地全体の地積434.23平方メートルに乗じて、評価額を算出している(別表6-2)。

しかし、本件B土地に係る添付図B-1、2の開発想定図では、分割後の4画地のうち二方に接道する画地は存在せず、いずれの画地も、出入りの便、採光、通風等の有利性はなく、二方路線影響加算を行う前提を欠く。それにもかかわらず、本件B土地は、地積全体に対し二方路線影響加算が適用された価格で評価されている。

3 本件C土地の客観的交換価値を評価するに当たり、分割により路地状敷地等が発生する場合に評価通達20（不整形地の評価）の規定が適用されないことの不合理性について

路線価方式においては、評価対象地が不整形な土地の場合、評価通達20（不整形地の評価）の規定が適用され、同通達14から18までの定めによって計算した価額に、不整形地補正率を乗じて求めた価額に評価対象地の地積を乗じて計算することとされている。

かかる減価補正の趣旨として、不整形地はその利用価値が、画地の全部が宅地としての機能を十分に発揮することができないため、整形地に比しその価額が低くなるためであると説明されている。

そして、確かに、評価対象地の最有効使用が一体利用の場合には、評価対象地全体の形状によって不整形補正率を決定及び適用することが上記趣旨にかなうといえる。しかし、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地について、分割後の画地を想定した場合、仮に評価対象地全体の形状が整形地であったとしても分割後に不整形な画地が存在する場合もあり、かかる場合には、当該不整形な画地は宅地としての機能を十分に発揮することができないことから、上記趣旨が妥当することとなる。

しかるに、路線価方式では、評価対象地全体の形状によって不整形地補正率が決定及び適用されることから、評価対象地全体の形状が不整形地に該当しない場合には、たとえ分割後の画地に路地状敷地等の不整形地が存在することとなっても全く不整形地であることの減価補正がされないという不合理な結果を引き起こすこととなる。

この点、本件C土地の画地全体は整形地であることから、被告は、不整形補正率を乗じることなく、正面路線価12万5000円を本件C土地全体の地積（241.02平方メートル及び252.91平方メートル）にそれぞれ乗じて、（自用地の）評価額を算出している（別表6-3）。

しかし、本件C土地に係る添付図C-1、2の開発想定図では、分割後の4画地のうち画地②及び③は路地状の敷地となるが、路地状の敷地の場合、画地の全部が宅地としての機能を十分に発揮することができないため、不整形補正を行う基礎を有する。それにもかかわらず、本件C土地は、当該有効利用度等が劣る点は考慮されず、整形地としての価格で評価されてしまっている。

4 本件D土地の客観的交換価値を評価するに当たり、評価対象地全体に評価通達16（側方路線影響加算）の規定を適用することの不合理性について

路線価方式においては、評価対象地が角地の場合、評価通達16（側方路線影響加算）の規定が適用され、正面路線価に側方路線価の側方路線影響加算率を乗じた価額を加算し、その合計額を評価対象地の全体の地積を乗じて計算することとされている。

かかる増価補正の趣旨は、角地の場合、正面と側面に異なる2系統の路線（街路）があるため、利用間口が大きくなって、出入りの便が良くなる他、採光、通風にも有利になるため、正面路線だけに接する画地よりも高くなるためであると説明されている。

確かに、評価対象地の最有効使用が一体利用の場合には、敷地全体に上記有利性が妥当する。しかし、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地について、分割後の画地を想定した場合、分割後に角地となる画地しか上記有利性が妥当せず、その他の画地には側方路線価加算を行う前提を欠く。

しかるに、路線価方式では、評価対象地の地積全てに側方路線影響加算を適用することとさ

れているため、角地以外の画地についても区別なく側方路線影響加算がされ、その結果、評価対象地は、角地以外の地積に側方路線価に側方路線影響加算率を乗じた価額相当額（＝角地以外の画地の地積×側方路線価×側方路線影響加算率）分、高く評価されるという不合理な結果を引き起こすこととなる。

この点、本件D土地は前面と側面の二方が道路と接面している土地であることから、被告は、側方路線価13万5000円に側方路線価加算率0.03を乗じ、これに正面路線価13万5000円を加えた金額13万9050円を本件D土地全体の地積337.19平方メートルに乗じて、評価額を算出している（別表6-4）。

しかし、本件D土地に係る添付図D-1、2の開発想定図では、分割後の3画地のうち、画地①しか正面と側面の二方に接道しておらず、よって、画地②及び画地③には出入りの便、採光、通風等の有利性はなく、側方路線影響加算を行う前提を欠く。それにもかかわらず、本件D土地は、画地②及び画地③の地積に対しても側方路線影響加算がされた高い価格で評価されている。

第3 本件E土地及び本件F土地に係る評価通達の適用について

1 本件E土地及び本件F土地に係る評価通達24-4に規定する広大地補正率の一般的な合理性について

処分行政庁は、本件E土地及び本件F土地について、評価通達24-4に規定する広大地補正率に基づいて評価した価額を「時価」であるとして本件各処分をしているところ、この広大地補正率の一般的な合理性は、具体的・客観的に立証されなければならないにもかかわらず、当該立証がなく、この広大地補正率に基づく本件各処分は違法である。

(1) 評価通達24-4に規定する広大地補正率の意義について

ア 評価通達24-4は、戸建住宅分譲敷地として開発され、道路等の潰れ地が生じる土地を評価対象としているものの、そのための補正率である広大地補正率は、いかなる価格形成要因を補正する目的で設定されているかは、同項上、必ずしも明らかにされていない。

しかしながら、同通達は、客観的交換価値を算定するという目的で設定されたものであることから、客観的交換価値を評価する目的にかなうよう広大地補正率の意義を解釈する必要がある。

この点、最有効使用が戸建住宅分譲敷地である土地の客観的交換価値の評価については、不動産鑑定評価基準及びそれに基づく不動産鑑定実務上、分譲対象となる地積に対応する販売価額を基礎として（つまり、潰れ地部分を除外して）、道路開設等に必要な造成費、販売費・一般管理費及び開発者の利潤等を控除して評価することとされている（甲9・38頁）。

よって、最有効使用が戸建住宅分譲敷地である土地の客観的交換価値を評価する目的に照らせば、同項に規定する広大地補正率によって、潰れ地、造成費、販売費・一般管理費及び開発者利潤等の価格形成要因が補正されなければならない。

イ そして、評価通達上も、広大地補正率は、少なくとも、潰れ地及び造成費といった価格形成要因を補正する趣旨で設定されたことは、以下のとおり、同通達24-4の改正経緯等からも裏付けられる。

すなわち、平成16年の評価通達の改正前の広大地の価額は、評価対象地の地積から潰れ地の地積を控除した地積を評価対象地の地積で除した割合（有効宅地化率）を乗じて評

価することとしていたところ（甲75・147頁）、かかる方法では、潰れ地の地積の算定に当たり開発想定図等を作成する必要がある、当該開発想定図等の作成には専門的な知識が必要であり、有効宅地率の算定に苦慮する事例が多かったこと、及び、当該方法によらずに鑑定評価によって申告等をする事例が目立つようになったことから、現在の広大地補正率を用いる評価方法に見直されたものである（甲75・148頁）。

このように、広大地補正率は、少なくとも潰れ地割合を減価補正する趣旨で設定されものであることは、上記改正経緯からも明らかである。

また、同項はその解説において、「広大地補正率の中に宅地造成費等を考慮してある」（甲75・143頁）と説明されていることから、広大地補正率は、開発行為に伴い発生すると見込まれる宅地造成費を補正する趣旨で設定されたものであることは、当該説明から明らかである。

ウ 以上からすれば、広大地補正率は、潰れ地、造成費、販売費・一般管理費及び開発者利潤等の価格形成要因を補正するための補正率であることは明らかである。また、広大地補正率は、少なくとも、潰れ地及び造成費といった価格形成要因を補正する趣旨で設定されたことは、評価通達24-4の改正経緯等からも裏付けられる。

なお、被告は、有効宅地化率と広大地補正率とは、関連性がないなどと主張するようであるが、同項が潰れ地の発生を対象とする広大地を補正する趣旨で設定されたのであるから、当該趣旨からも、広大地補正率が少なくとも潰れ地部分を減価補正する趣旨の補正率であることは明らかである。

（2）広大地補正率の一般的合理性はいまだ立証されていないことについて

前記（1）のとおり、広大地補正率とは、潰れ地、造成費、販売費・一般管理費及び開発者利潤等の価格形成要因を補正するための補正率であるところ、以下のとおり、被告は、そのような広大地補正率の一般的合理性を具体的・客観的に立証していない。

ア 被告は、評価通達24-4に規定する評価方法の一般的な合理性につき、同通達の解説書（乙14）を根拠として、広大地補正率は、収集した鑑定評価事例を基に、1平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学の手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分析・検討を行い、評価の簡便性や安全率にも配慮して定められたものであるため、合理性があるなどと主張する。

イ しかしながら、前記の解説書（乙14）は、実質的には国税庁による説明にすぎず、客観的な第三者が事実関係を検証した結果が記載されているものではなく、そこから認定し得る事実、せいぜい、「『広大地補正率は、収集した鑑定評価事例を基に統計的手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分析・検討を行って定めたもの』であると、国税庁が説明している」という事実にとどまる。

よって、実際に統計的手法等によって広大地補正率が査定されたとの事実を推認するのであれば、「国税庁の評価に関する説明は信用できる」という経験則が必要ということになるが、そもそも、評価通達は、課税庁内で策定され、課税庁以外の第三者による検討がされる体制にもなっていない以上、このような経験則は存在しない。実際、本件F土地につき、適用される路線価については、売買実例価額、公示価格及び精通者意見はなく、鑑定評価書のみで評定されており、同通達14及び資産税事務提要（乙71）の定めに従った手続が履践されておらず、また、後記2のとおり、本件土地区画整理事業の施行区域内に

所在し、仮換地の指定がまだされていない地域の路線価に関し建築制限等の減価補正が脱落していたことからすれば、上記のような経験則は存在しないというべきである。

仮に、「国税庁の説明は信用できる」という経験則が存在し得たとしても、課税庁を訴訟当事者とする取消訴訟において、当該経験則を適用することは訴訟当事者間の公平を著しく害することになり、民事訴訟法の精神に反する。

さらに、仮に、広大地補正率が、収集した鑑定書に基づき統計的方法に基づいて算定していたとしても、それは単に当該手続が履践されたという事実にすぎない。そもそも、広大地補正率は、客観的交換価値という具体的な数値を算定するための補正率なのであるから、その数値自体の合理性が立証されなければ、客観的交換価値が算定し得ることの根拠にはならないところ、いかなる画地条件の鑑定評価が用いられているか、また、どの程度の安全率が配慮されているのかといった広大地補正率を導出するに至った具体的なデータ等を検証しなければ、その合理性など明らかにはならないのである。したがって、仮に、被告の主張する手続が履践されていたとしても、広大地補正率の一般的な合理性の裏付けにはならない。

以上のとおり、評価通達の解説書（乙14）に基づく上記主張は、広大地補正率の一般的な合理性の裏付けとならないことは明らかである。

ウ そして、本件において、被告は、上記以上の主張立証もしておらず、評価通達24-4に規定する広大地補正率の一般的な合理性はいまだ立証されていない。

(3) 広大地補正率は簡便性に偏重し、客観的交換価値を算定する補正率としての一般的な合理性を欠くことについて

被告において評価通達24-4に規定する広大地補正率の一般的な合理性をいまだ立証していないだけでなく、以下のとおり、評価対象地の地積のみによって決定される広大地補正率では、潰れ地さえも正しく減価補正をすることができない蓋然性が高く、かつ、著しく簡便性に偏重するものであり、客観的交換価値を算定する補正率としての一般的な合理性を欠くものである。

ア 広大地補正率の一般的な合理性が認められるためには、下記の計算式によって算出される広大地補正率によって、汎用的に、潰れ地、造成費、販売費・一般管理費及び開発者利潤等の価格形成要因を減価補正し得る仕組みとなっていることが必要である。

【広大地補正率の計算式】

$$\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \text{地積} / 1000 \text{平方メートル}$$

この点、上記計算式から分かるとおり、広大地補正率は地積に比例して定まるように設計されているため、評価対象地の形状や接道状況等の画地条件を捨象して広大地補正率が決定されることになる。

しかし、戸建住宅分譲敷地が最有効使用である土地において、その主な減価補正要因である潰れ地は、主として、開発道路用地によるものであるが、開発道路の地積全体に対する発生割合は、一般に、公道との接道状況や、間口の広狭、奥行の長短等によって左右されるのであり、評価対象地の地積の多寡とは全く関係がない。

このことは、地積が近似する本件E土地と本件F土地との比較からも裏付けられる。

まず、上記広大地補正率の計算式に基づく減価補正割合についてみると、本件E土地は地積882平方メートルのため、広大地補正率は0.5559となり、よって、減価補正

割合は0.4441(=1-0.5559)となる。そして、本件F土地は地積が889.34平方メートルのため、広大地補正率は0.555533となり、よって、減価補正割合は0.444467(=1-0.555533)となり、上記計算式に地積をあてはめて計算した場合、本件E土地と本件F土地の減価補正割合にはほとんど差が生じないことになる。

一方、添付図E-4及び添付図F-1の開発想定図に基づいて見積もった場合の本件E土地と本件F土地の潰れ地の割合の関係についてみると、本件E土地の開発道路用地は436.9平方メートルであるため、潰れ地の割合は0.4954(=436.9平方メートル÷882平方メートル)となる。これに対し、本件F土地の開発道路用地は241.5平方メートルのため、潰れ地の割合は0.2715(=241.5平方メートル÷889.34平方メートル)となり、本件F土地の潰れ地の割合は本件E土地の潰れ地の割合よりも20パーセント超も小さいことが分かる。

このような大幅な差が生じた理由として、本件E土地も本件F土地もいずれも奥行の長い細長い地形ではあるものの、①本件F土地は、正面の路線に加え裏面の路線にも接道していること、及び②本件F土地の場合、正面からの奥行が本件E土地よりも短いことから、本件E土地よりも短い開発道路で足りるため、実際の潰れ地の割合が本件E土地よりも少なくなる。

このように、本件E土地及び本件F土地との比較だけ見ても、開発道路設置による実際の潰れ地の割合の多寡と地積の多寡とは関連性がなく、公道との接道状況や、間口の広狭、奥行の長短等によって左右されることが裏付けられる。

よって、地積の多寡のみによって決定される広大地補正率では、潰れ地を原因とする減価要因さえも正しく補正することができない蓋然性が高く、よって、広大地補正率には一般的合理性がないことは明らかである。

イ 評価通達24-4は、宅地のみならず、市街地農地、市街地山林及び市街地原野についても適用される場所、このことからすれば、評価対象地の地積が同じであれば、道路開設に必要な造成費以外には宅地造成が不要な平坦な宅地であろうが、傾斜の厳しい山林であろうが、道路開設に加え宅地転用に相当額の造成費が必要とされるような農地であろうが、全て、同じ広大地補正率が適用され、その結果、同じ路線に接道していれば、全て同じ価額に評価されるということになる。しかし、かかる帰結が、不動産鑑定評価実務及び不動産取引の実態と乖離していることは、明らかである。

よって、地積が同じであれば地目が異なるとしても同じ価額に評価される結果となる広大地補正率は、明らかに、客観的交換価値を算定するための評価方式として一般的な合理性を欠く。

ウ 現行の広大地補正率の算定方法が定められた経緯は、平成16年の評価通達の改正前の広大地の評価方法は、開発想定図等を作成し潰れ地の算定をしていたところ、開発想定図等の作成には専門的な知識が必要なことから、有効宅地化率の算定に苦慮する事例が多かったこと等から、現行の、地積のみによって広大地補正率を算定する方式に変更されたものである。つまり、かかる改正の経緯から、現行の広大地補正率の算定方法は、有効宅地化率を含む広大地補正率算定の簡便性を重視したものであるといえる。

しかし、当該算定方式は、簡便性に偏重したが故に、客観的交換価値の算定方式として

の合理性を著しく犠牲にする結果となっている。

つまり、広大地補正率の計算式によると、広大地であっても地積が比較的小さい場合には広大地補正率は大きく（例えば、地積が500平方メートルの場合は、0.575）、地積が増加するにつれ小さくなることから（例えば、地積が4000平方メートルの場合は、0.40）、同通達24-4に基づいて広大地を評価する場合、画地条件が良好で（例えば、奥行距離が通常であり、二面で接道している平坦な宅地）かつ、地積が大きい土地の場合には、実際には減価補正割合が小さくて済むにも関わらず、広大地補正率割合が大きく算定されるため、時価より大幅に低く算定される蓋然性は高い。逆に、画地条件が劣悪で（例えば、奥行長大で、一面にしか接道しておらず、傾斜の厳しい市街地山林）、かつ、地積が比較的小さい場合には、実際には減価補正割合が大きいにも関わらず、広大地補正率割合は小さく算定されるため、時価よりも大幅に高く評価される蓋然性が高い。

このように、地積のみによって決定される広大地補正率は、簡便性に偏重するものであり、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、すなわち、客観的交換価値を評価するという目的を著しく犠牲にすることから、一般的合理性を欠くことは明白である。

- (4) 以上のように、地積の多寡のみによって決定される広大地補正率は、汎用的に、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地における主な価格形成要因である潰れ地を減価補正することはできず、また、地積が同じであれば地目が異なるとしても同じ価額に評価され、不動産鑑定実務及び不動産取引の実態とは乖離しており、客観的交換価値を算定するための評価方式としての一般的な合理性を欠くことは明らかである。

また、地積のみによって決定される広大地補正率は、簡便性に偏重するものであり、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、すなわち、客観的交換価値を評価するという目的を著しく犠牲にするものである。

よって、広大地補正率の一般的合理性は立証されていないのみならず、不合理であることは前述のとおり明らかであるため、評価通達24-4の規定に基づいて評価された価額には、「時価」の推認が及ばず、被告が改めて「時価」を立証しない限り、本件E土地及び本件F土地に関する本件各処分は違法となる。しかし、本訴において被告による「時価」の立証はされておらず、よって、本件E土地及び本件F土地に関する本件各処分が違法であることは、明らかである。

- (5) また、特に本件E土地については、適用される広大地補正率（0.5559）が、以下のとおり、添付図E-4の開発想定図に基づく有効宅地化率（つまり、戸建住宅分譲敷地として開発された場合の、潰れ地を除く宅地部分の地積割合のこと。本件E土地の場合は、0.506）を上回るため、潰れ地割合を減価補正しただけでも、評価通達24-4の規定に基づく評価額を下回することは明らかであり、本件E土地の「時価」を超過することは明白である（なお、潰れ地割合に加え宅地造成費に関する補正をした場合には、さらに評価額を下回ることになる。）。

すなわち、計算の便宜上、道路用地の買収を前提としない場合の添付図E-4の開発想定図を前提として計算するに、本件E土地の画地は、間口が狭くかつ奥行の長大な細長い土地であることから、全体の地積（882平方メートル）に対して道路開設のため潰れ地（436.9平方メートルとなる割合は0.494（=436.9平方メートル÷882平方メー

トル) であり、宅地としての価値は、潰れ地の発生を考慮しただけでも、地積全体の0.506相当にしかない。一方、本件E土地に同項を適用する場合、本件E土地に適用される広大地補正率は0.5559(つまり、宅地としての価値は、地積全体の0.5559であるということ。)となり、実際の開発想定図に基づく場合の宅地の価額を超えることになる(0.506<0.5559)。つまり、潰れ地の発生を考慮しただけでも、本件E土地の「時価」は広大地補正率を乗じて評価された価額を下回るということである。

2 本件F土地の路線価に、本件土地区画整理事業に係る建築制限等の減価要因が実際に織り込まれているかについて

以下のとおり、本件F土地の路線価には本件土地区画整理事業における建築制限等の減価要因が織り込まれていないから、本件F土地に係る本件各処分は違法であって、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)の規定の準用ないし同通達1(3)の規定を適用して減価補正がされなくてはならないというべきである。

(1) ア 本件F土地は、本件土地区画整理事業の施行対象地であり、土地区画整理法76条1項の規定に基づき、建築物その他の工作物の新築、改築若しくは増築を行う場合、柏市長の許可を受けなければならないという使用制限を受ける。そして、本件F土地は、平成13年3月●日付けで決定された本件土地区画整理事業に係る計画の下、現在においても仮換地の指定は行われておらず、仮換地の指定がされる時期は全く不明である。

このように土地の利用が長期間制限される場合、当該土地の価格は相当程度減価することは明らかであり、本件F土地を評価する場合には、長期間の使用収益の制限に対する減価を考慮する必要がある。

しかし、評価通達は、同通達24-2(土地区画整理事業施行中の宅地の評価)において、土地区画整理法98条の規定に基づき仮換地が指定されている場合しか定めを置いておらず(甲36・128頁)、本件F土地のように仮換地指定が行われていない土地について、何らの定めも置いていない。

したがって、本件F土地を評価通達に基づいて評価する場合であっても、同通達1(3)に基づき具体的に減価を考慮して評価する必要がある。

イ また、評価通達24-7の規定の趣旨は、都市計画道路予定地となっている区域内においては、都市計画法の規定により建築制限を受け、そして、一般的には買収されるまでの期間が相当長期間であることから、その土地の利用用途(商業地、住宅地等の地区区分の別)、高度利用度(容積率の別)及び地積の関係によって土地価格に影響を及ぼすことになるため、補正率を乗じて減価補正する点にあるところ、土地区画整理事業においても都市計画法と同様に建築制限を受けるのであり(なお、土地区画整理法76条は、建築制限に加え、土地の形質の変更等についても制限している。)、その使用収益が制限される期間が相当長期間に至る場合には、評価通達24-7の規定の趣旨が妥当し、準用の基礎がある。

したがって、同通達に基づき本件F土地を評価する場合には、少なくとも、同通達24-7の規定を準用して評価すべきである。

(2) ア 以上に対して、被告は、本件F土地の路線価の評定に関する唯一の資料である「J」の敷地を標準地とする各鑑定評価書(乙74の1~5。以下「F土地路線価鑑定」という。)を証拠として、同鑑定に土地区画整理法が「施行中」と記載されていることのみを

根拠に、当該路線価に土地区画整理事業による建築制限等の減価要因が織り込まれていると主張する。

しかしながら、F土地路線価鑑定をした各鑑定士の回答は、本件土地区画整理事業が施行中であることを認識はしているものの、鑑定した標準地が、鑑定日現在、使用することができていることを理由に、鑑定評価額及び公示価格の規準価格等には本件土地区画整理事業による「プラス」及び「マイナス」の要因は一切織り込んでいないと回答しているものであり、本件F土地路線価に本件土地区画整理事業による建築制限等の減価が実際に織り込まれていないことは、当該回答より明らかである。

イ また、被告において、本件F土地の路線価には建築制限等の減価補正が不要である旨を主張しているとしても、以下のとおり、当該主張は失当である。

すなわち、F土地路線価鑑定をした鑑定士は、当該鑑定の標準地であるJの敷地は、鑑定日現在において最有効使用どおりに使用されていることから、かかる標準地特有の事情に基づき建築制限等による影響を受けないと判断している。

しかしながら、本件F土地の路線価が付されている路線に接する土地は、駐車場として使用されている更地や一戸建の居住用敷地がほとんどであり、上記の標準地とは異なり、現状の使用状況と最有効使用が一致していない土地がほとんどである。特に、本件F土地の場合、その最有効使用は戸建住宅分譲敷地であるものの、本件相続開始時において、本件F土地は被相続人の居宅の敷地として使用されていたのであり、最有効使用と本件相続発生日の使用状況は一致していない。加えて、本件F土地の旧仮換地案は「飛換地」であり（乙59・2頁）、飛換地の場合は従前地において土地区画整理法76条1項の建築許可が受けられる蓋然性は極めて低く、本件相続発生日後、仮換地の指定の効力の発生日に至るまで、最有効使用どおりの使用収益処分は現実的に想定し得ない。つまり、本件F土地を含む本件F土地の路線価が付されている路線に接する土地は、F土地路線価鑑定の標準地のように、本件相続開始時において、最有効使用どおりに使用することができる状況にはない。

そして、そもそも路線価は、当該路線に面する全ての土地の評価に適用されるのであるから、当該路線における標準的な土地の画地条件及び利用状況等を前提として評定されなければならないのであり（評価通達14参照）、よって、特殊性を有する土地の鑑定評価額を前提として評定されてはならない。

したがって、F土地路線価鑑定の標準地であるJの敷地の鑑定評価において建築制限等による減価要因が織り込まれていないとしても、それは単に標準地とした土地の特殊事情にすぎず、被告が本件F土地の評価に当たり同通達1（3）の規定に基づく別途の補正が不要であると主張するのであれば、本件F土地路線価には建築制限等の減価要因が織り込まれていなくてはならない。

（3）以上のとおり、本件F土地の路線価には建築制限等の減価要因が織り込まれておらず、一般的合理性がないことが客観的に立証されたため、本件F土地路線価に基づいて評価された本件F土地の評価額が「時価」であることの推認は及ばず、本件F土地に係る本件各処分は違法である。

第4 被告が提出する本件各土地に係るK鑑定士作成の不動産鑑定評価書（乙52～56、59）、補充書（乙58）及び意見書（乙63、69。以下「K土地鑑定」という。）の立証趣旨及び信

用性について

被告は、K土地鑑定立証趣旨につき、評価通達の合理性を補足する趣旨であるかのような主張をするが、K土地鑑定は、評価通達の合理性自体に係るものではなく、前述したところに照らせば、結局、被告は、同通達の一般的合理性につき何らの客観的な根拠も示さず、立証をしていないものというほかはない。

しかしながら、他方で、被告は同通達に基づき算出された本件各土地の評価額が「時価」として適正であることは、K土地鑑定の鑑定評価額によって裏付けられるなどとも主張するところ、仮に、被告が、K土地鑑定を、本件A土地ないし本件F土地の「時価」を立証する趣旨で提出している場合であっても、K土地鑑定は、そもそも同通達24-4の規定が適用されている本件E土地及び本件F土地までも低層マンションの敷地が最有効使用であるとの判断をする等、本件各土地に関し、明らかに最有効使用の判断を誤っていること、公示地の画地条件の誤記や計算誤り等の多くの誤りを含んでいること、公示価格から規準した価額を大幅に上回る価額を比準価格とする等、鑑定評価額を高く釣り上げるものであり、信用性が全くなく、「時価」の裏付けとはならない（ただし、原告らのK土地鑑定の信用性に係る主張は、本件においてそのごく一部を主張しているものである。）。

第5 本件各土地に関する原告らの主張する評価額について

以上を踏まえるに、本件各土地については、以下のとおり、不動産鑑定評価基準で地積過大な土地の評価に用いられる開発法により評価すべきであり、仮にそうではなく、評価通達に基づいて評価する場合にも、同通達1(3)の規定による減価をした評価をすべきであって、処分行政庁が評価した価格は、いずれにせよ上記の評価額を上回っていることが明らかであり、本件各処分は違法である。

1 主位的に主張する評価額について

(1) 開発法による評価額は本件各土地の客観的交換価値と評価することができることについて

前述のように、本件A土地ないし本件D土地は、それぞれ地積過大な土地に該当することから、評価通達に定める路線価方式をベースとして評価した場合、個々に減価補正を考慮する必要がある。また、本件E土地及び本件F土地についても、広大地補正率では合理的に評価し得ないことから、実際の有効宅地化率及び宅地造成費等が適切に反映される方法で個別に考慮する必要がある。

この点、不動産鑑定評価基準で地積過大な土地の評価に用いられる開発法は、開発業者が主な市場参加者である不動産市場の実態を反映し得る評価方法であり、鑑定評価額の現実的妥当性を裏付ける評価方法といえる。

そこで、本件各土地を開発法に基づき算出することとし、算出された価額は、本件各土地の客観的交換価値と評価し得る。

(2) 開発法による評価方法及び本件各土地への具体的適用方法について

ア 開発法による評価の方法について

本件各土地は、近隣の利用状況を勘案すると、戸建住宅分譲敷地が最有効使用であると判断される。

そして、戸建住宅分譲敷地が最有効使用である場合、開発法による評価対象地の価格は、①区画割り後の宅地の販売総額から、②通常の造成費相当額及び③発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を控除して決定される。

イ 区画割り後の宅地の販売総額について

鑑定実務上、区画割り後の標準的宅地の販売総額は、対象不動産につき開発想定図を作成し、近隣の標準的画地の1平方メートル当たり販売価格を、公示価格を規準としつつ取引事例比較法により求め、標準的画地と各区画を比較対照し、各区画の価格を合計して算出される。

もともと、本件各土地の評価に当たっては、近隣の標準的画地の価格を取引事例比較法により算出することは困難であり、標準宅地の価格である路線価を80パーセントで割り戻した金額が、おおむね本件各土地の所在地の公示価格に該当するものと推測されることから、当該価格を近隣の標準的画地の価格とみなして計算することとする。具体的には、本件各土地に適用される路線価に、各区画の画地要因を加味して求めた金額を80パーセントで割り戻し、当該金額の合計額を販売総額とする。

ウ 通常の造成費相当額について

開発法において考慮すべき通常の宅地造成費には、直接工事費、間接工事費、直接工事及び間接工事に係る一般管理費が含まれる。このうち、直接工事費は、整地工事費、擁壁工事費、道路工事費、排水工事費、水道・電気・ガス工事費、公園緑地工事費等から成り、間接工事費は、共通的な仮設工事及び現場管理費から成る。

本件各土地の評価に当たり、かかる通常の造成費相当額は、有限会社L（以下「L」という。）が実際に見積もった金額を用いる。なお、Lは、柏市で長年土木事業を行っており、現地の相場感にも優れている。また、本件各土地に係る造成費の見積額は実際に本件各土地の現地に赴いて算出したものであり、その信用性は高い。

エ 発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

発注者が直接負担すべき通常の付帯費用には、販売広告費、販売完了までの金利、事務費、投下資本に対する開発業者の適正利潤等が含まれる。このうち、金利及び投下資本に対する開発業者の適正利潤は、鑑定実務では投下資本収益率（開発事業者の投資採算性に基礎を置いた収益率であり、借入金利率及び自己資本に対する配当率、開発利潤率及び危険負担率により構成される投下資本に対する標準的な収益率）である12パーセント又は15パーセントが採用されている。

販売費等については、鑑定実務上、販売総額の6パーセントから8パーセントを使用し、計算することが多い。

上記以外に、不動産取得税（固定資産評価額の2分の1の3パーセント）、仲介手数料（土地取得価格の3パーセント）及び固定資産税等も「発注者が直接負担すべき通常の付帯費用」に含まれる。

本件各土地の評価に当たっては、上記投下資本収益率金利及び販売費の販売総額の割合を勘案し、計算の簡便性の観点より、販売総額の20パーセントをもって発注者が直接負担すべき通常の付帯費用とする。

(3) 本件各土地の客観的交換価値について

以上を踏まえて、本件各土地について開発法に基づく評価額を算定すると以下のとおりになる。

ア 本件A土地について

(ア) 区画割り後の画地の販売総額について

添付図A-1、2の開発想定図のとおり、本件A土地は、184平方メートルから186平方メートルの5区画に分割されることが想定され、当該5区画の販売総額は、1億4118万1250円となる（添付表A-1～6参照）。

(イ) 通常の造成費相当額について

添付図A-1、2の開発想定図に基づいて区画割をする際に必要となる通常の造成費相当額は、951万3000円である。

(ウ) 発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

販売総額の20パーセント相当額とし、2823万6250円となる。

(エ) 開発法に基づく評価額について

(ア) から (イ) 及び (ウ) を控除した金額は、1億0343万2000円であるが、本件A土地は貸家建付地であることから貸家建付減額割合を考慮し、最終的な評価額は8481万4240円（＝1億0343万2000円×0.82）となる。

イ 本件B土地について

(ア) 区画割り後の画地の販売総額について

添付図B-1、2の開発想定図のとおり、本件B土地は、108.50平方メートルに4分割されることが想定され、当該4区画の販売総額は、6846万3499円となる（添付表B-1～5参照）。

(イ) 通常の造成費相当額について

添付図B-1、2の開発想定図に基づいて区画割をする際に必要となる通常の造成費相当額は、613万0950円である。

(ウ) 発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

販売総額の20パーセント相当額とし、1369万2699円となる。

(エ) 開発法に基づく評価額について

(ア) から (イ) 及び (ウ) を控除した金額は、4863万9850円であり、よって、開発法に基づく評価額は4863万9850円となる。

ウ 本件C土地について

(ア) 区画割り後の画地の販売総額について

添付図C-1、2の開発想定図のとおり、本件C土地は、110.00平方メートルから136.96平方メートルの4区画に分割されることが想定され、当該4区画の販売総額は、6690万3000円となる（添付表C-1～5参照）。

(イ) 通常の造成費相当額について

添付図C-1、2の開発想定図に基づいて区画割をする際に必要となる通常の造成費相当額は、657万2842円である。

(ウ) 発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

販売総額の20パーセント相当額とし、1338万0600円となる。

(エ) 開発法に基づく評価額について

(ア) から (イ) 及び (ウ) を控除した金額は、4694万9558円（1平方メートル当たりの価額：9万5054円）であるが、本件C土地のうち241.02平方メートルは貸家建付地であることから、当該地積については貸家建付減額割合を考慮し、1878万6130円（＝241.02平方メートル×9万5054円×0.82）と

なり、残りの地積の評価額は、2404万0107円（＝252.91平方メートル×9万5054円）となる。

以上より、本件C土地の評価額合計は、4282万6237円となる。

エ 本件D土地について

(ア) 区画割り後の画地の販売総額について

添付図D-1、2の開発想定図のとおり、本件D土地は、101.50平方メートルから133.79平方メートルに3区画に分割されることが想定され、当該4区画の販売総額は、5527万3741円となる（添付図D-1～4参照。）。

(イ) 通常の造成費相当額について

添付図D-1、2の開発想定図に基づいて区画割をする際に必要となる通常の造成費相当額は、488万4337円である。

(ウ) 発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

販売総額の20パーセント相当額とし、1105万4748円となる。

(エ) 開発法に基づく評価額について

(ア) から (イ) 及び (ウ) を控除した金額は、3933万4656円であり、よって、開発法に基づく評価額は3933万4656円となる。

オ 本件E土地について

(ア) 区画割り後の画地の販売総額について

添付図E-1、2の開発想定図のとおり、本件E土地は、135.10平方メートルから146.00平方メートルに4区画に分割されることが想定され（なお、添付図E-1、2のとおり、各区画が経済的に合理的な区画となるよう分割するためには、隣地を108.00平方メートル買収する必要がある（添付図E-3参照）。なお、隣地を買収しない場合には添付図E-4、5のような分割をすることしかできない。）、当該4区画の販売総額は、7092万7061円となる（添付表E-1～4参照）。

(イ) 通常の造成費相当額について

添付図E-1、2の開発想定図に基づいて区画割をする際に必要となる通常の造成費相当額は、3282万6334円（内訳：工事費2094万6334円、用地買収費1188万円）である。

(ウ) 発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

販売総額の20パーセント相当額とし、1418万5412円となる。

(エ) 開発法に基づく評価額について

(ア) から (イ) 及び (ウ) を控除した金額は、2391万5315円であるところ、本件E土地は「パチンコ店」の駐車場として賃貸していることから5パーセント減価し、最終的な評価額は2271万9549円（＝23,915,315円×0.95）となる。

カ 本件F土地について

(ア) 区画割り後の画地の販売総額について

添付図F-1、2の開発想定図のとおり、本件F土地は、120.20平方メートルから163.58平方メートルの5区画に分割されることが想定され（なお、道路用地として241.50平方メートルが供される。）、当該5区画の販売総額は、8389万

8023円となる（添付表F-1～6参照）。

（イ）通常の造成費相当額について

添付図F-1、2の開発想定図に基づいて区画割をする際に必要となる通常の造成費相当額は、1782万4380円である。

（ウ）発注者が直接負担すべき通常の付帯費用について

販売総額の20パーセント相当額とし、1677万9604円となる。

（エ）開発法に基づく評価額について

（ア）から（イ）及び（ウ）を控除した金額は、4929万4039円である。

その上で、本件F土地については、本件土地区画整理事業に係る建築制限等による減価として、仮換地の指定がされ、使用・収益をすることができるようになるまでの期間を複利減価率により割り引くべきであるところ、本件F土地に係るK土地鑑定（乙59）によれば、本件相続発生日現在の旧仮換地案等によれば、仮換地が使用・収益をすることができるまでの期間は、本件相続開始日より17年後であると見積もられ（乙59・21頁）、割引利率を5パーセントと見積もっていることから（乙59・25頁）、期間を17年、割引利率を5パーセントとして、その複利減価率0.4363を用いて計算するに、最終的な評価額は2150万6989円（＝4929万4039円×0.4363）となる。

2 予備的に主張する評価額について

予備的に、前記1の開発法によらず、評価通達に基づいて評価した場合の評価額は以下のとおりである。

（1）本件A土地について

別表1の評価額9453万6775円から、評価通達1（3）の規定に基づき、地積過大に係る補正として10パーセントを減価した8508万3097円になるというべきである。

なお、地積過大に係る補正率として10パーセントとした理由は、開発業者は、いかなる画地の条件の土地であっても、最終の需要者に転売して利潤を得るために、素地である開発前の土地については当該利潤を差し引いて取得するところ、当該利潤は不動産鑑定実務上、12パーセントから15パーセントとされていること（甲15。なお、K土地鑑定は12パーセント）及び本件個別通達が地積過大な土地について、原則として10パーセントの減価補正率を定めていたことによる。

（2）本件B土地について

別表1の評価額5944万4350円から、前記（1）と同様、評価通達1（3）の規定に基づき、地積過大に係る補正として10パーセントを減価した5349万9915円になるというべきである。

（3）本件C土地について

別表1の評価額5631万8300円から、前記（1）と同様、評価通達1（3）の規定に基づき、地積過大に係る補正として10パーセントを減価した5068万6470円になるというべきである。

（4）本件D土地について

別表1の評価額4688万6269円から、前記（1）と同様、評価通達1（3）の規定に基づき、地積過大に係る補正として10パーセントを減価した4219万7642円にな

るというべきである。

(5) 本件F土地について

別表1の評価額6422万7503円から、前記1(3)カ(エ)と同様、評価通達1(3)の規定に基づき、複利減価率0.4363を乗じた2802万2459円になるというべきである。

添付図A-1及び添付図A-2、添付図B-1及び添付図B-2、添付図C-1及び添付図C-2、
添付図D-1及び添付図D-2、添付図E-1から添付図E-5まで、添付図F-1及び添付図F-
2 省略

添付表A-1

本件A土地

区画番号	面積 (㎡)	路線価による価格 (円) (注1)	販売価格 (円) (注2)
A-1	186.00	22,785,000	28,481,250
A-2	184.00	22,540,000	28,175,000
A-3	184.00	22,540,000	28,175,000
A-4	184.00	22,540,000	28,175,000
A-5	184.00	22,540,000	28,175,000
合計	922.00	112,945,000	141,181,250

(注1) 各区画の路線価による評価額は、添付表A-2ないし6において求めた金額である。

(注2) 販売価格は、路線価による価格を0.8で割り戻して算出した金額である。

添付表A-2から添付表A-6まで 省略

添付表B－1

本件B土地

区画番号	面積 (㎡)	路線価による価格 (円) (注1)	販売価格 (円) (注2)
B－1	108.50	13,399,750	16,749,687
B－2	108.50	13,117,650	16,397,062
B－3	108.50	14,126,700	17,658,375
B－4	108.50	14,126,700	17,658,375
合計	434.00	54,770,800	68,463,499

(注1) 各区画の路線価による評価額は、添付表B－2ないし5において求めた金額である。

(注2) 販売価格は、路線価による価格を0.8で割り戻して算出した金額である。

添付表B-2から添付表B-5まで 省略

添付表C－1

本件C土地

区画番号	面積 (㎡)	路線価による価格 (円) (注1)	販売価格 (円) (注2)
C－1	110.00	13,750,000	17,187,500
C－2	136.96	13,011,200	16,264,000
C－3	136.96	13,011,200	16,264,000
C－4	110.00	13,750,000	17,187,500
合計	493.92	53,522,400	66,903,000

(注1) 各区画の路線価による評価額は、添付表C－2ないし5において求めた金額である。

(注2) 販売価格は、路線価による価格を0.8で割り戻して算出した金額である。

添付表C-2から添付表C-5まで 省略

添付表D-1

本件D土地

区画番号	面積 (㎡)	路線価による価格 (円) (注1)	販売価格 (円) (注2)
D-1	101.50	14,387,625	17,984,531
D-2	101.90	13,756,500	17,195,625
D-3	133.79	16,074,868	20,093,585
合計	337.19	44,218,993	55,273,741

(注1) 各区画の路線価による評価額は、添付表D-2ないし4において求めた金額である。

(注2) 販売価格は、路線価による価格を0.8で割り戻して算出した金額である。

添付表D-2から添付表D-4まで 省略

添付表E－1

本件E土地

区画番号	面積 (㎡)	路線価による価格 (円) (注1)	販売価格 (円) (注2)
E－1	135.10	13,698,869	17,123,586
E－2	136.00	14,511,200	18,139,000
E－3	136.00	14,511,200	18,139,000
E－4	146.00	14,020,380	17,525,475
合計	553.10	56,741,649	70,927,061

(注1) 各区画の路線価による評価額は、添付表E－2ないし5において求めた金額である。

(注2) 販売価格は、路線価による価格を0.8で割り戻して算出した金額である。

添付表E-2から添付表E-5まで 省略

添付表F－1

本件F土地

区画番号	面積 (㎡)	路線価による価格 (円) (注1)	販売価格 (円) (注2)
F－1	120.20	14,821,020	18,526,275
F－2	121.16	14,103,024	17,628,780
F－3	120.50	13,465,152	16,831,440
F－4	122.40	11,162,880	13,953,600
F－5	163.58	13,566,343	16,957,928
合計	167.84	67,118,419	83,898,023

(注1) 各区画の路線価による評価額は、添付表F－2ないし6において求めた金額である。

(注2) 販売価格は、路線価による価格を0.8で割り戻して算出した金額である。

添付表F-2から添付表F-6まで 省略

被告の主張の要点

第1 相続税法における財産評価の原則及び評価通達に基づく課税処分 of 適法性の判断の枠組みについて

1 相続税法における財産評価の原則について

(1) 相続税法22条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、同法3章において特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時ににおける「時価」により評価する旨規定し、ここにいう時価とは、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た場合に通常成立する価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されている。

(2) しかしながら、課税対象となる財産は多種多様であり、客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。これは、相続財産の客観的な交換価値を個別に評価する方法を採ると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的かつ大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどからして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。

(3) そうすると、租税平等主義という観点からして、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ同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、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法22条に規定する時価として許容することができる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的な負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。

2 評価通達に規定する評価方法により算出した評価額に基づく課税処分 of 適法性の判断の枠組みについて

評価通達に規定する評価方式が合理性を有するものである場合、相続税に係る課税処分の取消訴訟において、課税庁が当該課税処分における課税価格ないし税額の算定を同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、同通達の定めに従って主張・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」すなわち客観的な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ものと解されている。そのため、納税者において、同通達の定めに従ってしたという課税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等、その評価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を具体的に指摘して、前記推認を妨げ、あるいは、例えば他の合理性を有する証拠資料に基づいて、同通達の定めに従った評価額が、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」を適切に反映したのではなく、客観的な交換価値を上回るものであることを主張立証するなどして前記推認を覆さない限り、当該課税処分は適法であると認められることになる（東京高等

裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同27年12月17日判決・判例時報2282号22頁、最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁、乙86参照）。

第2 本件各土地の評価に際して適用される評価通達の定めには合理性があるから、同通達に基づき算出された本件各土地の評価額は相続税法22条に規定する「時価」と推認されることについて

1 評価通達に定める路線価方式の合理性について

(1) 評価通達11は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の価額は、各国税局長が定めた路線価を基に、路線価方式で評価することとしている。ここにいう路線価は、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されるもので、毎年1月1日を評価時点として、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に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宅地の価額であり、1年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の80パーセント程度の水準を目途として定められている。

(2) そして、評価通達に規定する路線価方式では、路線価を基とし、評価対象地の形状等の個別事情を評価額に反映させるために定められた奥行価格補正率、側方路線影響加算率、二方路線影響加算率、不整形地補正率、間口狭小補正率、奥行長大補正率及びがけ地補正率などにより路線価に一定の加算又は減算を行い、評価対象地の1平方メートル当たりの価額を算出することとされている。

このように、同通達に規定する路線価方式は、評価対象地ごとの個別事情が評価額に反映されるよう考慮されているものであって、合理性を有するものである。

2 評価通達24-4に規定する広大地補正率の合理性について

(1) 評価通達24-4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、都市計画法4条12項に規定する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を広大地として、広大地の価額は、その広大地が路線価地域にある場合には、原則として、広大地の面する路線の路線価に広大地補正率を乗じて計算した価額に、その広大地の地積を乗じて算定することを定めている。

(2) この広大地の評価において用いられる広大地補正率は、収集した鑑定評価事例を基に、1平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学的手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分析・検討を行い、評価の簡便性や安全性にも配慮して定められたものであり、具体的には、次の算式で求められる。

(算式)

$$\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \text{地積} \div 1000 \text{平方メートル}$$

この算式の基となった鑑定評価は、評価対象地の形状、道路との位置関係など、土地の個別要因に基づいて最も経済的・合理的となるような開発想定図を作成して鑑定評価額を算出したものであり、土地の個別要因の事情補正を考慮したものとされている。また、広大地補正率の算式は、地積が5000平方メートルまでの広大地について成り立つものであるとして、同面積以下の土地について適用することを原則としている。

このように、広大地補正率は、不動産鑑定士が各土地の個別要因を考慮して決定した鑑定評価額としての正常価格を基として算定された数値であり、評価の安全性にも配慮して定め

られたものであるから、広大地補正率は合理性を有し、広大地補正率を用いて広大地を評価することには合理性がある。

- 3 以上のとおり、本件各土地を評価するに当たり適用される評価通達の各定めは合理的なものであり、また、本件においては、同通達に規定する評価方法により適正な時価を適切に算定することができない特別の事情が存するとも認められない。

したがって、同通達に基づき、本件各土地の評価額を算定すると、別紙2の2のとおり、本件A土地が9453万6775円、本件B土地が5944万4350円、本件C土地が5631万8300円（なお、課税価格に算入すべき価額は、本件特例の適用により1025万円を控除した後の4606万8300円）、本件D土地が4688万6269円、本件E土地が4564万7283円、本件F土地が6422万7503円となること、その各評価額は、客観的交換価値を適正に評価したものと推認されるものである。

第3 評価通達によっては本件各土地を適正に評価することができない旨の原告らの主張はいずれも失当であることについて

- 1 路線価方式には構造的な欠陥があるとする原告らの主張は失当であることについて

(1) 原告らは、大要、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地の場合には、分譲後の画地を想定して評価しなければならないのに、路線価方式は、一体利用を前提として設定された補正方法を、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地に対しても機械的に適用する点で構造的な欠陥があり、戸建住宅分譲敷地を最有効使用とする土地の評価モデルとして不合理であるから、路線価方式によっては、最有効使用が戸建住宅分譲敷地である土地の客観的交換価値を算定することができない旨を主張する。

(2) しかしながら、原告らの前記の主張は、以下のとおり失当である。

ア 路線価方式は、納税者の申告の便宜や課税の公平の観点から、簡素・簡便・画一的に土地等の評価額を合理的に算定することができるよう定められているものであり、納税者が、専門的知識を必要とする評価対象地の最有効使用の判定を行ったり、評価対象地の開発想定図の作成や造成工事費の見積もりをし、分割した画地を業者が販売することを想定した上で、総収入から総費用を差し引いて土地の価額を求めたりしなくても、評価対象地の客観的交換価値を算定することができる仕組みを取るものである。

したがって、最有効使用が戸建住宅分譲敷地であると判断され得るような土地であっても、路線価方式により算定された評価額は客観的交換価値を表すものというべきである。

イ また、評価対象地の最有効使用が戸建住宅分譲敷地と判断され得る場合に、原告らが主張するように、分譲後の各敷地を評価単位として評価しなければならないとすれば、評価対象地の最有効使用が戸建住宅分譲敷地であるか否か、また、そうである場合に、どのように分譲することが最も合理的な分譲であるかなどを納税者が個別に判断しなければならない上、そうした判断結果は、納税者の主観によって区々となるものである。現に、原告らが本件各土地の最有効使用は全て戸建住宅分譲敷地であると主張している一方で、本件A土地ないし本件E土地のうち戸建住宅分譲敷地が最有効使用であるとK鑑定士が判断したのは、本件D土地のみである。このように、原告らが主張する評価方法によって評価しなければならないとすれば、簡素・簡便・画一的な評価手法の適用によって評価対象不動産の客観的交換価値を適正に算定することを通じて、納税者間の公平や納税者の便宜を図ろうとする評価通達の趣旨、ひいては相続税法22条の規定の趣旨を没却することと

なって極めて不合理である。

ウ 結局、原告らの前記（１）の主張は、評価通達に定める路線価方式と不動産鑑定評価基準に定める評価方式（開発法）とが異なっていることを根拠として、路線価方式の不合理性を述べるものであるが、両方式は評価手法を異にするものである上に、路線価方式の合理性が、開発法との同一性によって担保されているものでもない。

したがって、原告らの前記（１）の主張は、前提を欠くものであって失当である。

２ 評価通達によっては地積過大な土地である本件A土地ないし本件D土地は適切に評価することができない旨の原告らの主張は失当であることについて

（１）原告らは、大要、地積過大である場合には、総額面で負担となり、その分だけ購入者が限定されるという現象が生じ（需要の減少）、その結果、土地の価格を減ずる要因として作用し（市場性の減退による減価）、主な需要者が開発業者となり、開発業者は、採算に見合う金額以下でしか当該土地を購入しないため、価格（単価）は低くなるとした上で、評価通達は地積過大であることについて定型的な減価補正規定を定めていないから、同通達に基づき地積過大な土地を評価するに当たっては、同通達１（３）の規定により地積過大による減価を個別に考慮しなければならず、その地域における標準的な宅地と比較して地積過大な本件A土地ないし本件D土地については、同項の定めにより減価補正をしなければならない旨を主張する。そして、本件各更正処分では、本件A土地ないし本件D土地の評価において、同項（３）の規定に反して地積過大であることによる減価補正をしていないのであるから、当該評価については評価額が時価であるとの推定は及ばず、また、かかる評価額は時価を上回るものである旨を主張する。

（２）地積過大が当然に減価要因となることを前提とする原告らの主張は前提において失当であることについて

ア 原告らの前記（１）の主張は、地積過大であることが当然に減価要因となることを前提とするものであるが、地積過大であることによって生じる価額への影響は、不動産の存する地域の状況や当該不動産の最有効使用の用途等及び経済環境等によって加算の要因にも減算の要因にも働くものであり、また、購入者が不動産開発業者に限定されることも限らないから、地積過大であることが当然に土地の価額に対して減価要因になるとはいえない。

イ このことは、K・A土地鑑定の取引事例比較法の比準価格の算定において、最有効使用が中層マンションの敷地である本件A土地について、間口及び奥行が十分あり、かつ、整形地であることから地積過大であることによる効用増加を期待することができる（乙63・4頁）として加算の格差補正を行っている（乙52・別表1「比準価格試算表：A土地」（3／3）の「4. 個別格差率の判定」の「画地条件」の「地積」欄）ことから認められる。

ウ また、土地価格比準表においても、「対象地がその存する地域の標準的な画地との比較において広大地と判定される画地であっても、一体利用することが市場の需給関係等を勘案して合理的と認められる場合は、地積過大による減価を行う必要がないことに留意すべきである」（乙38・9頁）とされ、地積過大であることが当然に減価要因となるものとはされていない。

エ 以上からすれば、原告らの前記（１）の主張は、地積過大が当然に減価要因となることを前提とするものであるから、前提において失当である。

この点をおくとしても、後記（３）及び（４）で述べるとおり、地積過大な土地の評価に関して評価通達に規定する評価方法には合理性があり、本件Ａ土地ないし本件Ｄ土地を評価するに当たり、同通達１（３）の規定により別途減価補正をする必要もないから、いずれにしても原告らの前記（１）の主張は失当である。

（３）地積過大な土地の評価に関して評価通達の定めは合理性を有するものであることについて

ア 前記第２の２のとおり、評価通達は、地積過大な土地の評価に関し、同通達２４－４において、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を広大地とし、広大地の価額は、その広大地が路線価地域にある場合には、原則として、広大地の面する路線の路線価に広大地補正率を乗じて計算した価額に、その広大地の地積を乗じて算定する旨を定め、また、広大な市街地農地等、広大な市街地山林、広大な市街地原野についても、評価通達２４－４の規定に準じて評価する旨を定める（同通達４０－２、４９－２、５８－４）。

同通達２４－４に規定する広大地に該当するか否かの判断については面積基準があり、原則として、普通住宅地区等に所在する土地で、都市計画法に規定する開発行為を行うとした場合に開発許可を要することとなる面積として各自治体が定める規模以上のもの、具体的にいうと、本件各土地のように三大都市圏の市街化区域内に存する土地については、５００平方メートル以上のものが同項の対象となり得る土地となる。

そして、広大地に該当する土地については、前記のとおり、広大地補正率を乗ずることによって当該土地の評価額を算定することとされているところ、前記第２の２（２）で述べたとおり、広大地補正率は、収集した鑑定評価事例を基に、１平方メートル当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学の手法を用いて分析・検討を行い、評価の簡便性や安全性にも配慮して定められたものであって合理性を有するものであるから、この広大地補正率を用いて広大地を評価することには合理性があるものといえる。

イ 一方、前記の面積基準に満たない地積の土地、前記の面積基準を超える地積であっても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ではない土地については、評価通達２４－４に規定する広大地に該当しないことから、同通達によって評価することにはならないものの、同通達１５ないし２０－５の規定に基づき奥行価格補正等の補正を行うことで、評価対象地の状況、形状等に即した評価をすることが可能となっている。

ウ そもそも、前記（２）アで述べたとおり、地積過大であることによって生じる価額への影響は、不動産の存する地域の状況や当該不動産の最有効使用の用途等及び経済環境等によって加算の要因にも減算の要因にも働き、また、その作用する程度も様々であるから、必ずしも一律に判断することができるものではなく、さらに、地積の規模の程度によっても異なるものであるから、地域における標準的な宅地と比較して単に地積が大きいことのみを理由に一律に減価補正を行うことは相当ではない。

したがって、評価通達が、広大地に該当するか否かについて、前記のとおり、地積に関し一定の形式的基準を定め、これに該当する土地のうち、都市計画法４条１２項に規定する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に限って広大地補正率の適用を通じて地積過大であることの減価要因を考慮することとしている

ことには一定の合理性があるというべきである。

エ 以上のように、評価通達は、地積過大である土地の評価について、広大地に該当するような土地に対しては、同通達24-4等において合理的な補正の方法を定めるとともに、広大地に該当しない土地に対しては、画地に対する各種調整規定によって評価対象地の個別性を勘案した合理性のある方法により評価することとしているのであり、地積過大である土地の評価に関し、同通達に規定する評価方法は合理性を有するものである。

(4) 本件A土地ないし本件D土地を評価するに当たり、評価通達1(3)の規定により別途減価補正をする必要はないことについて

ア 評価通達1(3)は、相続財産の評価が相続税法22条に規定する「当該財産の取得の時における時価」、すなわち客観的交換価値を算定するものであることを踏まえ、その評価に当たっては、財産の価額に影響を及ぼすべき客観的な全ての事情を考慮し、所有者等の主観的な要因や、所有者等の意思、行為等によって変更することができるような事情等については考慮されないという時価主義の評価原則の立場から当然のことを明らかにしたものであって、財産の価額に影響を及ぼすべき客観的な事情がある場合にはその事情を考慮することを明示的に定めたものである。

イ 原告らは、地積過大であることが当然に減価要因となることを前提として、本件A土地ないし本件D土地について評価通達1(3)の規定により別途減価補正をすべき旨主張するが、前記(2)アで述べたとおり、地積過大であることは、土地の価額において当然に減価要因になるとはいえず、かかる事情が土地の価額の減価要因となるべき客観的な事情であるとは認められない。

そして、前記(3)エで述べたとおり、同通達は、地積過大である土地の評価について、広大地に該当するような土地に対しては、同通達24-4等において合理的な補正方法を定め、広大地に該当しない土地に対しては、画地に対する各種調整規定によって評価対象地の個別性を勘案した評価をすることとしているのであるから、本件A土地ないし本件D土地を評価するに当たり、同通達1(3)の規定により別途減価補正する必要はない。

(5) また、原告らは、本件個別通達において、「地積過大」の土地について10パーセントの減価補正を定めていた趣旨について、評価通達に定める補正率だけでは実情にそぐわないためである旨を主張する。

しかしながら、同通達は、平成4年1月18日において既に廃止されている上、同通達において一定の補正をすることとされていたのは、面積が「著しく」広大な土地であり、具体的には、1000平方メートル以上の土地が対象とされていたものであって、この点、本件各土地はいずれも1000平方メートル未満であって、同通達における取扱いを前提としても、本件各土地は同通達に定める各種補正によって適切な評価をすることができない土地であるとはいえないから、原告らの主張には理由がない。

(6) 以上のとおり、地積過大が当然に減価要因となることを前提とする原告らの前記(1)の主張は、前提を誤るものであり、また、地積過大な土地の評価に関して評価通達に規定する評価方法は一般的な合理性を有し、本件A土地ないし本件D土地の時価を適正に算定することができるものであるから、いずれにしても原告らの前記(1)の主張は失当である。

3 評価通達24-4の規定によっては本件E土地及び本件F土地を適切に評価することができない旨の原告らの主張が失当であることについて

(1) 原告らは、①評価通達24-4の規定する評価方法には合理性が認められず、また、②仮に同通達に一定の合理性が認められるとしても、本件E土地及び本件F土地を開発する場合には道路開設用地としての潰れ地が生じ、その結果広大地補正率が「有効宅地化率」を上回るようになるから、広大地補正率を乗じて算出された本件E土地及び本件F土地の被告主張額は、客観的交換価値である時価を上回るものである旨を主張する。

(2) ア しかしながら、評価通達24-4に規定する評価方法に一般的な合理性があることは前記第2の2で述べたとおりであるから、原告らの前記(1)①の主張は失当である。

イ また、原告らは前記(1)②のとおり、潰れ地の割合から算出した「有効宅地化率」と広大地補正率を比較し、後者が前者を上回っていることを理由に広大地補正率を用いて算出した評価額が客観的交換価値を上回るものである旨主張するが、そもそも、広大地補正率は、前記第2の2(1)及び(2)のとおり、評価対象地が面する路線の路線価に乗ずることにより評価対象地の客観的交換価値を算出することができるように定められたものであり、他方、原告らが主張する「有効宅地化率」は、評価対象地の地積から潰れ地の地積を控除した割合、あるいは、当該割合から宅地造成費率を控除した割合をいうものようであり、単純に路線価にこれに乗じたとしても評価対象地の客観的交換価値が算出することができるものとはなっていない。このように、広大地補正率と原告らが主張する「有効宅地化率」は全く異なるものであるから、そもそも、単純に広大地補正率と「有効宅地化率」の割合を比較すること自体、無意味であり、ましてや、広大地補正率が「有効宅地化率」を上回っていることをもって、広大地補正率を用いて算出された評価額が客観的交換価値を上回るものであるとの結論が導かれるものではない。

よって、原告らの前記(1)②の主張は、広大地補正率等について正解しない失当なものである。

(3) 以上のとおり、評価通達24-4に規定する評価方法には合理性が認められ、また、原告らが主張する独自の比較方法や計算方法を根拠として、広大地補正率を用いて算出した本件E土地及び本件F土地の評価額が適正な「時価」ではないということできないから、原告らの前記(1)の主張は失当である。

4 本件土地区画整理事業の施行区域内の土地である本件F土地の評価に関する原告らの主張は失当であることについて

(1) ア 原告らは、本件F土地の評価について、①同土地は、土地区画整理法76条の規定に基づき長期間の使用制限を受けるため、長期間の使用収益の制限に対する減価を考慮する必要があるところ、評価通達には、かかる減価についての補正項目がないから、同通達に基づいて評価する場合であっても、同通達1(3)の規定に基づき具体的に減価を考慮して評価する必要がある、②土地区画整理事業の施行区域内の土地については都市計画法と同様の建築制限を受けるから、その期間が相当長期間にわたる場合には、少なくとも評価通達24-7の規定を準用して評価すべきである旨を主張する。

イ また、原告らは、被告が、本件F土地に適用される路線価には建築制限等に係る減価要因が織り込まれているから、本件F土地は路線価方式によって適正に評価することができる旨を主張したことに対し、③平成23年ないし平成26年の路線価図において、本件F土地を含む本件土地区画整理事業の施行区域は、「個別評価」する地域に指定されているところ、本件土地区画整理事業の進捗状況等からすると、平成19年分において

も「個別評価」する地域として指定されるべき状況にあるから、路線価方式によっては本件F土地を適切に評価することができないのは明らかであり、④本件各鑑定評価を行った各鑑定士は、本件土地区画整理事業が施行中であることは認識しているものの、鑑定対象地が鑑定日現在、使用することができることを理由に、鑑定評価額及び公示価格の規準価格等には本件土地区画整理事業による加算及び減算の要因は一切織り込んでいないと回答しており、当該回答によって、本件F土地に適用される路線価には建築制限等に係る減価が織り込まれていないことが明らかになった旨を主張する。

ウ しかしながら、以上の原告らの主張は、以下のとおりいずれも失当である。

(2) 原告らの前記(1)ア①の主張について

ア 土地区画整理事業の施行区域内は、土地区画整理法76条の規定に基づき、その全域が建築制限等を受けることとなるところ、当該建築制限等が土地の価格に与える影響については、当該区域の路線価の評定過程、すなわち、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た路線価の評定過程(評価通達14)を通じて、当該区域の路線価に適正に反映されることとなり、土地区画整理事業の施行区域内の土地は路線価により適切に評価することができるのであるから、建築制限等が存することによる減価要因について、同通達1(3)の規定を根拠として個別に評価する必要はない。

イ その上で、本件F土地に適用される路線価についてみると、当該路線価の評定に当たっては、連年、本件F土地の西側に位置する「J」の敷地を標準地として鑑定評価が行われているところ、これに係るF土地路線価鑑定(乙74の1~5)の記載や、当該鑑定をした各不動産鑑定士の答述(乙83~85)によると、いずれも本件土地区画整理事業が施行中であることを踏まえた鑑定が行われており、本件F土地に適用される路線価には、土地区画整理事業に伴う各種要因が織り込まれていることは明らかであり、当該路線価によって本件F土地は適切に評価することができるものと認められるから、評価通達1(3)の規定に基づき更なる減価補正をする必要はない。

ウ 以上のとおり、本件F土地は、路線価方式によって適切に評価することができるのであるから、当該土地の評価に当たり、建築制限等について評価通達1(3)の規定により重ねて個別に減価補正をする必要はない。

(3) 原告らの前記(1)ア②の主張について

評価通達24-7は、都市計画道路の予定地に対する都市計画法に基づく建築制限をしなくすために特別に定められたものであるところ、この定めは、都市計画道路の予定地に対する同法に基づく建築制限は、1画地の宅地全体に課される制限ではなく、実際に都市計画道路の予定地となる1画地の宅地の一部分に対して課される制限であり、路線価を基に1画地の宅地全体の評価額を算定する路線価方式では、当該建築制限が課せられた当該一部分の減価要因を評価に反映させることができないことから、当該減価要因を考慮した評価が可能となるように特別の取扱いとして定められているものである。他方、土地区画整理事業の施行区域内に存する土地については、前記(2)アで述べたとおり、土地区画整理法に基づく建築制限が土地の価格に与える影響を適正に反映した路線価によって適正な評価が可能となるのであるから、本件土地区画整理事業の施行区域内の土地を評価するに当たって、前記のような趣旨で定められた評価通達24-7の規定を準用すべき理由はない。

(4) 原告らの前記(1)イ③の主張について

ア 本件相続税の課税年分である平成19年分の本件F土地周辺の路線価図には、路線価が付されている上に、そもそも「個別評価」との表示はないのであるから、平成23年以降の本件F土地周辺の路線価図において「個別評価」との表示があるからといって、本件相続開始時点において、本件F土地が路線価方式によって適切に評価することができないことの理由にはならない。

イ また、評価対象地が路線価方式によって評価する地域に存するものであるか否かなどを確認するために用いられる平成23年分ないし平成26年分の柏市の財産評価基準書(評価倍率表)によると、本件土地区画整理事業の施行地域内で個別評価することとされているのは、当該事業の施行地域内に存する土地のうち、仮換地の指定がされたものに限られ、その余の土地については、路線価によって評価することとされている。このように本件土地区画整理事業の施行地域内に存する土地については、仮換地が指定済みであるか否かによって、個別評価する土地であるか路線価方式により評価する土地であるかが異なるのであり、本件F土地については、平成26年1月10日時点においても仮換地の指定がされていないのであるから、平成23年分以降の路線価図に「個別評価」と表示されているからといって、本件F土地が個別評価すべき土地であることにはならない。

(5) 原告らの前記(1)イ④の主張について

ア 原告らは、F土地路線価鑑定を行った各鑑定士の答述から、本件F土地に適用される路線価には建築制限等に係る減価が織り込まれていないことが明らかになった旨を主張する。

イ しかしながら、前記アの各鑑定士はいずれも、本件土地区画整理事業において土地の価格に影響を及ぼす様々な要因を勘案した結果、最終的に加算及び減算の補正を行わなかったとする趣旨の答述をしているのであって、原告らの主張は、当該各鑑定士の答述を曲解したものといわざるを得ず、原告らの前記(1)イ④の主張は失当である。

5 以上のとおり、評価通達によっては本件各土地が適切に評価することができない旨の原告らの主張は、いずれも失当であるか理由がないから、かかる主張によって同通達に基づき算出された評価額が時価であるとの推認は妨げられるものでないことは明らかである。

第4 原告らの独自の評価法に基づき算出された本件各土地の評価額は適正な時価とは認められないことについて

1 原告らは、不動産鑑定評価基準で地積過大な土地の評価に用いられる開発法は、開発業者が主な市場参加者である不動産市場の実態を反映し得る評価方法であり、鑑定評価額の現実的妥当性を裏付ける評価方法といえるなどとして、不動産鑑定評価基準に定める開発法に基づき本件各土地の評価額を算出し、当該評価額は客観的交換価値と評価し得る旨を主張する(以下、原告らの上記の独自の評価法を「本件独自評価法」という。)

しかしながら、以下のとおり、本件独自評価法に基づき算定された本件各土地の評価額は、到底適正な時価であるとは認められないから、当該評価額をもって、評価通達に基づき算定された本件各土地の評価額が時価であるとの推認が覆されるとはいえない。

2 そもそも、本件独自評価法が不動産鑑定評価基準における開発法であるといえるか否かはおくとしても、不動産鑑定評価基準に関する解説書によれば、「開発法によって求める価格は、デベロッパー等の投資採算性に着目した手法であり、各種の想定が適正に行われたときは、前記三手法(不動産鑑定評価基準に定める原価法、取引事例比較法及び収益還元法)「によって求

めた試算価格の有力な検証手段となり得ることから、比較考量すべきもの」とされている（乙39・253頁）ことから明らかなように、開発法によって算定された価格というものは、飽くまでも不動産鑑定評価基準で定める他の評価手法によって算出された試算価格の検証手段として比較考量されるものであって、開発法のみによって算出された価格によって鑑定評価額が決定されるものではない。

したがって、開発法が不動産鑑定評価基準に定められた手法であるからといって、開発法のみによって本件各土地の評価額を算定すべきであるとは認められない。

3（1）また、そもそも、開発法とは、前記のとおり、各種の想定を前提とした評価手法であり、そのような様々な想定を前提として算定された価格のみをもって、果たしてそれが客観的な交換価値を示すものであるといえるかは甚だ疑問であり、また、その点をおくとしても、開発法における評価額を算出するに当たっては、少なくとも、算定の根拠となる各種の想定が適正かつ客観的なものであることが前提であることはいうまでもない。

（2）原告らは、「区画割り後の宅地の販売総額」について、「標準宅地の価格である路線価を80パーセントで割り戻した金額が、おおむね本件各土地の所在地の公示価格に該当するものと推測されることから、当該価格を近隣の標準的画地の価格とみなして計算する」として「区画割り後の宅地の販売総額」を算出しているところ、原告らも認めているように、「鑑定実務上、区画割り後の標準的宅地の販売総額は、対象不動産につき開発想定図を作成し、近隣の標準的画地の1平方メートル当たりの販売価格を、公示価格を規準としつつ取引事例比較法により求め、標準的画地と各画地を比較対照し、各区画の価格を合計して算出される」ものであるから、原告らの「区画割り後の宅地の販売総額」の算出方法は鑑定実務に則したものとはいえない。

この点、原告らは、本件各土地の評価に当たっては、近隣の標準的画地の価格を取引事例比較法により算出することは困難であることを理由に、前記のような計算方法を採用したと主張するが、K土地鑑定は、取引事例比較法によって「区画割り後の宅地の販売総額」を算出しているのであって（乙52～54の各別表4、乙55の別表2、乙59の別表8）、原告らが主張するような取引事例比較法により「区画割り後の宅地の販売総額」を算出することが困難であるような事情が存するとは認められず、あえて鑑定実務とは異なる手法により「区画割り後の画地の販売総額」を算出することに合理性はないというべきである。

また、原告らは、本件独自評価法における発注者が直接負担すべき通常の付帯費用は、計算の簡便性の観点から販売総額の20パーセントによって算出したというのであるから、そもそも、かかる付帯費用の金額が本件各土地の客観的交換価値を求めるために適正かつ客観的なものとして査定されているとは到底いえない。

（3）このように、原告らが主張する本件独自評価法に基づく本件各土地の評価額は、評価額算定の前提となる想定の妥当性について問題があるだけでなく、想定に想定を重ねた上で計算されたものであって、かつ、その根拠とされる金額の合理性も疑わしく、このような過程を経て算定された評価額が本件各土地の客観的交換価値であるとは到底認められない。

第5 評価通達に基づき算出された本件各土地の評価額が「時価」として適正であることは、K土地鑑定の鑑定評価額によって裏付けられることについて

1 本件各土地につき、K土地鑑定における鑑定評価額の算定過程は適切であり、鑑定評価額には合理性が認められることについて

本件各土地の更地の鑑定評価額を算定したK土地鑑定は、多くの公的機関の評価員を歴任し、数多くの鑑定評価実績がある経験豊富な不動産鑑定士であるK鑑定士が、公正な立場で鑑定を行ったものであることに疑いはなく、その信用性は高いといえ、その鑑定内容を見ても、適切に不動産の最有効使用を判定した上で、各鑑定評価手法の特性を鑑み、K鑑定士の不動産鑑定士としての専門的知見に基づき、各鑑定評価手法の試算価格に重み付けを行い、最終的な鑑定価格を算出しており、その各試算価格の算定過程及び各試算価格に合理性が認められるのであるから、その鑑定により算出された鑑定評価額には合理性が認められる。

2 評価通達に基づき算出された本件各土地の評価額が「時価」として適正であることは、K土地鑑定の鑑定評価額によって裏付けられることについて

前記1で述べたとおり、K土地鑑定は、いずれも合理性があり、K土地鑑定が不合理である旨の原告らの主張はいずれも失当であるから、K土地鑑定における本件A土地の鑑定評価額1億3189万円、本件B土地の鑑定評価額6947万7000円、本件C土地の鑑定評価額6371万7000円、本件D土地の鑑定評価額5226万4000円、本件E土地の鑑定評価額6720万8000円、本件相続開始日における旧仮換地案を前提とした本件F土地鑑定の鑑定評価額7586万2000円及びその後の新仮換地案を前提とした本件F土地の鑑定評価額6849万6000円は、いずれも合理性を有する評価額である。

そして、評価通達に基づき算定された本件各土地の更地の評価額は、本件A土地が1億1528万8750円（別表6-1の「自用地の評価額」参照）、本件B土地が5944万4350円、本件C土地が6174万1250円（別表6-3の「貸家建付地部分」の「自用地の評価額」及び「自用地部分」の「自用地部分の評価額」の合計額）、本件D土地が4688万6269円、本件E土地が4804万9772円（別表6-5の「自用地の評価額」参照）、本件F土地が6422万7503円であるところ、同通達に基づき算定された本件各土地の更地の評価額は、いずれも合理性を有するK土地鑑定の鑑定評価額を上回っていないから、被告が本訴で主張する同通達に基づく本件A土地ないし本件F土地の評価額は、いずれも相続税法22条に規定する「時価」として適正なものであると認められる。

第6 以上からすれば、評価通達に基づき算定した本件各土地の評価額は客観的交換価値である時価として適正なものであり、当該評価額により本件各土地を評価して行った本件各処分はいずれも適法である。

別表1 課税処分等の経緯

原告甲

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年4月7日	116,415,000	10,547,600	—
2	修正申告	平成23年5月31日	126,871,000	12,130,400	—
3	賦課決定	平成23年6月2日付け	—	—	① 158,000
4	更正処分等	平成23年6月2日付け	175,487,000	23,447,300	② 1,169,000
5	異議申立て	平成23年7月6日	126,871,000	12,130,400	②の全部取消し
6	再更正処分等	平成23年8月19日付け	165,237,000	21,376,900	②の一部取消し 924,000
7	異議決定	平成23年10月4日付け	棄却		
8	審査請求	平成23年11月1日	126,871,000	12,130,400	②の全部取消し
9	審査裁決	平成24年10月15日付け	棄却		

(注) 順号3の賦課決定は、順号2の修正申告によるものである。

原告乙

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年4月7日	3,000,000	271,800	—
2	修正申告	平成23年5月31日	3,000,000	286,800	—
3	更正処分等	平成23年6月2日付け	3,000,000	400,800	11,000
4	異議申立て	平成23年7月6日	3,000,000	286,800	全部取消し
5	再更正処分等	平成23年8月19日付け	3,000,000	388,100	10,000
6	異議決定	平成23年10月4日付け	棄却		
7	審査請求	平成23年11月1日	3,000,000	286,800	全部取消し
8	審査裁決	平成24年10月15日付け	棄却		

原告丙

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年4月7日	3,000,000	271,800	—
2	修正申告	平成23年5月31日	3,000,000	286,800	—
3	更正処分等	平成23年6月2日付け	3,000,000	400,800	11,000
4	異議申立て	平成23年7月6日	3,000,000	286,800	全部取消し
5	再更正処分等	平成23年8月19日付け	3,000,000	388,100	10,000
6	異議決定	平成23年10月4日付け	棄却		
7	審査請求	平成23年11月1日	3,000,000	286,800	全部取消し
8	審査裁決	平成24年10月15日付け	棄却		

原告丁

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年4月7日	3,000,000	271,800	—
2	修正申告	平成23年5月31日	3,000,000	286,800	—
3	更正処分等	平成23年6月2日付け	3,000,000	400,800	11,000
4	異議申立て	平成23年7月6日	3,000,000	286,800	全部取消し
5	再更正処分等	平成23年8月19日付け	3,000,000	388,100	10,000
6	異議決定	平成23年10月4日付け	棄却		
7	審査請求	平成23年11月1日	3,000,000	286,800	全部取消し
8	審査裁決	平成24年10月15日付け	棄却		

原告戊

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年4月7日	3,000,000	271,800	—
2	修正申告	平成23年5月31日	3,000,000	286,800	—
3	更正処分等	平成23年6月2日付け	3,000,000	400,800	11,000
4	異議申立て	平成23年7月6日	3,000,000	286,800	全部取消し
5	再更正処分等	平成23年8月19日付け	3,000,000	388,100	10,000
6	異議決定	平成23年10月4日付け	棄却		
7	審査請求	平成23年11月1日	3,000,000	286,800	全部取消し
8	審査裁決	平成24年10月15日付け	棄却		

別表2 土地の明細書

(単位：円)

順号	略号・所在地		地積(m ²)	評価額	本件特例による減額	課税価格に算入すべき価額	本件相続に係る取得者	原告甲取得額	H取得額
1	本件A土地	千葉県柏市	23.00	94,536,775	0	94,536,775	2分の1 原告甲 2分の1 H	47,268,387	47,268,388
		千葉県柏市	899.31						
2	本件B土地	千葉県柏市	217.02	59,444,350	0	59,444,350	H		59,444,350
		千葉県柏市	217.21						
3	本件C土地	千葉県柏市	489.69	56,318,300	10,250,000	46,068,300	原告甲	46,068,300	
		千葉県柏市	4.24						
4	本件D土地	千葉県柏市	337.19	46,886,269	0	46,886,269	原告甲	46,886,269	
5	本件E土地	千葉県柏市	642.00	45,647,283	0	45,647,283	H		45,647,283
		千葉県柏市	240.00						
6	本件F土地	千葉県柏市	519.34	64,227,503	0	64,227,503	原告甲	64,227,503	
		千葉県柏市	255.00						
		千葉県柏市	115.00						
	合計			367,060,480	10,250,000	356,810,480		204,450,459	152,360,021

(注) 本件特例により減額される金額の計算は別表7のとおりである。

別表3 課税価格等の計算明細書

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊	H	
1	取得財産の価額	土地	356,810,480	204,450,459	0	0	0	0	152,360,021
2		家屋・構築物	29,317,836	29,317,836	0	0	0	0	0
3		有価証券	1,219,782	1,219,782	0	0	0	0	0
4		現金・預貯金等	33,176,794	10,205,044	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	10,971,750
5		家庭用財産	500,000	0	0	0	0	0	500,000
6		その他の財産	606,500	0	0	0	0	0	606,500
7		小計	421,631,392	245,193,121	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	164,438,271
8	債務等	79,939,104	79,939,104	0	0	0	0	0	0
9	差引純資産価額 (6-7)	341,692,288	165,254,017	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	164,438,271
10	課税価格	341,692,000	165,254,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	164,438,000
11	相続税の総額 (別表4順号7の金額)	44,215,100	-	-	-	-	-	-	-
12	各人の算出税額 (別表5順号5の各金額)	44,215,097	21,383,942	388,201	388,201	388,201	388,201	388,201	21,278,351
13	税額控除額	21,278,351	0	0	0	0	0	0	21,278,351
14	納付すべき相続税額 (12-13)	22,936,700	21,383,900	388,200	388,200	388,200	388,200	388,200	0

(注) 1 順号6欄の「その他の財産」は、本件修正申告書第11表(修正)④(甲2)に記載されたものである(なお、取得財産の区分は本件異議決定に係る異議決定書(甲3)表2と合わせたものである。)

2 順号10欄の各人の金額は、基本通達16-2の規定により、1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

3 順号13欄の各人の金額は、相続税法19条の2の規定により控除される金額である。

4 順号14欄の各人の金額は、通則法119条の規定により、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表4 相続税の総額の計算明細書

(単位：円)

順号	区分	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊	H
1	課税価格の合計額	341,692,000					
2	遺産に係る基礎控除額	110,000,000					
3	課税遺産総額 (1の金額－2の金額)	231,692,000					
4	法定相続分	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	23,169,000	23,169,000	23,169,000	23,169,000	23,169,000	115,846,000
6	相続税の総額の基となる税額	2,975,350	2,975,350	2,975,350	2,975,350	2,975,350	29,338,400
7	相続税の総額	44,215,100					

(注) 1 順号1欄の金額は、別表3順号10欄の合計額欄の金額である。

2 順号2欄の金額は、「50,000千円+10,000千円×6人(相続税法15条2項に規定する相続人の数)」の算式により求められた金額である。

3 順号5欄の金額は、順号3欄の金額に相続税法15条2項に規定する相続人の数に応じた各人の法定相続分の割合を乗じ、それぞれ1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

4 順号6欄の金額は、順号5欄の各人の金額に相続税法16条に掲げる率をそれぞれ乗じて計算した金額である。

5 順号7欄の金額は、順号6欄の各金額の合計額を基本通達16-3の規定により、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表5 各人の算出税額の計算明細書

(単位：円)

順号	区分	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊	H
1	相続税の総額	44,215,100					
2	課税価格の合計額	341,692,000					
3	各人の課税価格	165,254,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	3,000,000	164,438,000
4	課税価格の合計額に対する各人が取得する課税価格の割合	$\frac{165254000}{341692000}$	$\frac{3000000}{341692000}$	$\frac{3000000}{341692000}$	$\frac{3000000}{341692000}$	$\frac{3000000}{341692000}$	$\frac{164438000}{341692000}$
5	各人の算出税額	21,383,942	388,201	388,201	388,201	388,201	21,278,351
6	各人の算出税額の合計額	44,215,097					

- (注) 1 順号1欄の金額は、別表4順号7欄の合計額欄の金額である。
2 順号2欄の金額は、別表3順号10欄の合計額欄(別表4順号1の合計額欄)の金額である。
3 順号5欄の金額は、1円未満の端数金額を切り捨てた後のものである。

別表6-1 本件A土地の価額の評価明細書

(正面路線価)		(奥行価格補正率)		(1㎡当たりの価額)
125,000円	×	1.00	=	125,000円
(1㎡当たりの価額)		(地積)		
125,000円	×	922.31㎡	=	115,288,750円
貸家建付地				
(自用地の評価額)		(借地権割合)	(借家権割合)	(賃貸割合)
115,288,750円	×	(1 - 0.6)	×	0.3
			×	922.31㎡/922.31㎡
			=	<u>94,536,775円</u>

別表6-2 本件B土地の価額の評価明細書

(正面路線価)		(奥行価格補正率)		(1㎡当たりの価額)
140,000円	×	0.96	=	134,400円
134,400円	+	(裏面路線価)	(奥行価格補正率)	(二方路線影響加算率)
		(130,000)	×	0.96
			×	0.02
			=	136,896円
(1㎡当たりの価額)		(地積)		
136,896円	×	434.23㎡	=	<u>59,444,350円</u>

別表6-3 本件C土地の価額の評価明細書

貸家建付地部分 (241.02平方メートル)				
(正面路線価)		(奥行価格補正率)		(1㎡当たりの価額)
125,000円	×	1.00	=	125,000円
(1㎡当たりの価額)		(地積)		
125,000円	×	241.02㎡	=	30,127,500円
(自用地の評価額)		(借地権割合)	(借家権割合)	(賃貸割合)
30,127,500円	×	(1 - 0.6)	×	0.3
			×	241.02㎡/241.02㎡
			=	<u>24,704,550円</u>
自用地部分 (252.91平方メートル)				
(正面路線価)		(奥行価格補正率)		(1㎡当たりの価額)
125,000円	×	1.00	=	125,000円
(1㎡当たりの価額)		(地積)		(自用地部分の評価額)
125,000円	×	252.91㎡	=	<u>31,613,750円</u>
本件C土地の評価額 (493.93平方メートル)				
24,704,550円	+	31,613,750円	=	<u>56,318,300円</u>

別表6-4 本件D土地の価額の評価明細書

(正面路線価) 135,000円	×	(奥行価格補正率) 1.00	=	(1㎡当たりの価額) 135,000円				
135,000円	+	(側方路線価) (135,000	×	(奥行価格補正率) 1.00	×	(側方路線影響加算率) 0.03) =	139,050円
(1㎡当たりの価額) 139,050円	×	(地積) 337.19㎡	=	<u>46,886,269円</u>				

別表6-5 本件E土地の価額の評価明細書

(正面路線価) 98,000円	×	(広大地補正率：注1) (0.6-0.05×882㎡/1,000㎡)	×	(地積) 882㎡	=	48,049,772円
賃借権の目的となっている土地						
(自用地の評価額) 48,049,772円	×	(賃借権割合：注2) (1 - 0.05)	=	<u>45,647,283円</u>		

注1 評価通達24-4(1)に基づき広大地補正率を適用する。

注2 残存期間が5年を超え10年以下の賃借権の目的となっているものとして、評価通達86(1)ロに基づき評価する。

別表6-6 本件F土地の価額の評価明細書

(正面路線価) 130,000円	×	(広大地補正率：注) (0.6-0.05×889.34㎡/1,000㎡)	×	(地積) 889.34㎡	=	<u>64,227,503円</u>
---------------------	---	---	---	-----------------	---	--------------------

注 評価通達24-4(1)に基づき広大地補正率を適用する。

別表7 本件C土地に係る本件特例の計算明細書

本件C土地の貸家建付地部分(別表6-3 貸家建付地部分)						
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(租税特別措置法69の4)						
(貸家建付地の評価額) (24,704,550円	×	(特例適用対象面積) 200㎡/241.02㎡)	×	(減額割合)(本件特例による減額) 0.5	=	10,250,000円
(本件C土地の評価額の合計) 56,318,300円	-	(本件特例による減額) 10,250,000円	=	(本件C土地の課税価格に算入すべき価額) <u>46,068,300円</u>		