

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(小石川税務署長)
平成28年7月22日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
同補佐人税理士	野島 喜一郎
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	小石川税務署長
	阿部 文威
被告指定代理人	泉地 賢治
同	山本 利尚
同	橋口 政憲
同	寺本 大介
同	飯田 隆一
同	山本 英樹
同	小池 裕行

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

小石川税務署長が原告に対し、平成25年7月9日付けでした平成22年2月●日相続開始に係る相続税の更正(ただし平成25年12月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)のうち、還付されるべき税額が116万5030円を下回る部分及び平成25年7月9日付けでした過少申告加算税の賦課決定(ただし平成25年12月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、原告の母の死亡によって開始した相続における共同相続人のうちの1人である原告が、相続財産中の土地の持分について、その母と生計を一にしていた原告の事業の用に供されていた宅地等であるとして、租税特別措置法(平成22年法律第6号による改正前のもの。以下「措置法」という。)69条の4第1項に規定する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（以下「本件特例」という。）の適用があるものとして相続税の申告書を提出したところ、小石川税務署長から、本件特例の適用は認められないなどとして、更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたことから、被告に対し、上記更正（異議申立てに対する平成25年12月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの）のうち上記申告書に記載の相続税額を超える部分及び上記過少申告加算税の賦課決定（上記異議決定により一部取り消された後のもの）の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

本件の関係法令の定めは、別紙1のとおりである（同別紙における略称は、以下においても用いる。）。

2 前提事実（当事者間に争いがないか、後掲の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認められる事実及び当裁判所に顕著な事実）

- (1) 原告の母である乙（以下「本件被相続人」という。）は、平成22年2月●日に死亡し、相続（以下「本件相続」という。）を開始した。
- (2) 本件相続における共同相続人は、本件被相続人の長男である原告、長女である丙、二女である丁及び三女である戊であった（以下、これら4名を併せて「本件相続人ら」といい、本件相続人らのうち原告を除く3名を併せて「他の相続人ら」という。）。
- (3) 本件相続の対象となる財産には、東京都北区に所在する地積1278.21平方メートルの土地（以下「北区土地」という。）の1000分の457の割合による共有持分（以下「北区土地相続分」という。）及び北区土地上に存する建物（以下「北区建物」という。）の1000分の457の割合による共有持分（以下「北区建物相続分」という。）並びに埼玉県川口市に所在する地積533平方メートルの土地（以下「川口市土地」という。）の5分の1の割合による共有持分（以下「川口市土地相続分」という。）が含まれている（乙1、2）。
- (4) 北区建物は、本件相続の開始直前において、本件被相続人と生計を一にしていた原告が経営する診療所として利用され、北区土地は、当該診療所の敷地及び当該診療所の来客用の駐車場として一体で利用されており、原告の本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書の提出期限（以下「本件相続税の申告期限」という。）まで引き続き同診療所の敷地及び当該診療所の来客用の駐車場として事業の用に供されていた（甲4）。
- (5) 川口市土地には、家屋番号●●の建物（種類：共同住宅、構造：軽量鉄骨造スレート葺2階建、床面積合計：218.88平方メートル。以下「川口市A建物」という。）及び家屋番号●●の建物（種類：共同住宅、構造：軽量鉄骨造スレート葺2階建、床面積合計：212.64平方メートル。以下「川口市B建物」といい、川口市A建物と併せて「川口市各建物」という。）が存在し、川口市土地の一部は川口市各建物の入居者の駐車場の用に供されていた（甲4、乙3の1及び2）。

川口市各建物の貸主である本件被相続人と借主であるC株式会社は、平成18年11月10日付けで締結した川口市各建物に係る貸室賃貸借契約が期間満了したことに伴い、平成20年10月7日付けで、要旨、次のとおり当該契約を更新した（乙4）。

- ① 川口市A建物については、契約期間を平成20年10月1日から平成22年9月30日までの2年間とし、賃料は、月額31万9550円とする。
- ② 川口市B建物については、契約期間を平成20年10月1日から平成22年9月30日までの2年間とし、賃料は、月額32万0450円とする。

- (6) 本件被相続人は、平成19年1月14日付けの遺言書により、北区土地相続分及び北区建物相続分を全て原告に相続させる旨の遺言（以下「本件遺言」という。）をした（甲5の1、弁論の全趣旨）。
- (7) 原告は、北区土地相続分について本件特例を適用して計算した上で、本件相続に係る相続税の申告書（以下「本件申告書」という。）を作成し、本件相続税の申告期限前に提出した（以下、本件申告書による申告を「本件申告」という。）（乙1）。本件申告において、原告は、本件相続人らが北区土地相続分について本件特例を適用することに同意したことを証する書類（選択同意書）を添付していなかった。
- なお、本件相続税の申告期限の時点において、本件相続に係る遺産のうち、分割された財産（以下「分割財産」という。）は北区土地相続分及び北区建物相続分のみであり、川口市土地相続分は、分割されていない財産（以下「未分割財産」という。）であった。
- (8) 小石川税務署長は、平成25年7月9日付けで、原告に対し、北区土地相続分について本件特例の適用は認められないなどとして、増額の更正及び過少申告加算税の賦課決定をした（甲2）。
- (9) 原告は、平成25年9月9日、小石川税務署長に対し、上記（8）の更正及び過少申告加算税の賦課決定に不服があるとして、異議申立てをした。
- (10) 小石川税務署長は、平成25年12月9日、北区土地相続分について本件特例が適用されるとする原告の主張には理由がないが、異議調査の結果、納付すべき税額等を計算すると、別表1の各「異議決定」欄記載のとおりになるとして、上記（9）の更正及び過少申告加算税の賦課決定の一部を取り消す決定をした（以下、同決定により一部を取り消された後の更正を「本件更正処分」、同決定により一部を取り消された後の過少申告加算税の賦課決定を「本件賦課決定処分」といい、両処分を併せて「本件各処分」という。）（甲3）。
- (11) 原告は、平成26年1月8日、国税不服審判所長に対し、本件各処分に不服があるとして、審査請求（以下「本件審査請求」という。）をした。
- (12) 国税不服審判所長は、平成26年8月8日付けで、本件審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲4）。
- (13) 原告は、平成27年2月6日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

3 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4に掲げるほか、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は本件各処分の適法性であり、具体的には、原告が、本件申告において、本件相続人らの選択同意書を添付せずに、北区土地相続分について本件特例の適用を受けることができるか否かが争われている。

（被告の主張の要旨）

(1) 北区土地相続分について本件特例を適用することはできないこと

ア 本件は特例対象宅地等の全てを取得した個人が1人ではないから、措置法施行令40条の2第3項3号に定める書類（選択同意書）の添付が必要であること

（ア）北区土地及び川口市土地はいずれも特例対象宅地等に該当し、また、特例対象宅地等の一つである川口市土地を取得した相続人は、本件相続税の申告期限の時点において原

告及び他の相続人らであったこと

a 北区土地は、本件相続の開始の直前において、本件被相続人と生計を一にしていた原告によって事業の用に供されていた宅地であって、その後、原告は、本件相続税の申告期限まで同土地相続分を所有するとともに、北区土地を同人が行う事業の用に供していた。

したがって、北区土地は、措置法69条の4第1項1号に規定する特例対象宅地等に該当する。

b 川口市土地は、本件相続の開始の直前において、本件被相続人が相当の対価を得て継続的に貸し付けていた川口市各建物の敷地及び同各建物の入居者の駐車場の用に供されていたものであるから、措置法69条の4第1項2号に規定する特例対象宅地等に該当する。

本件相続税の申告期限の時点において、川口市土地相続分は未分割財産であったと認められ、民法898条が、相続財産の共同承継を定め、遺産分割前の相続財産は相続人全員の共有に属する旨規定していることからすると、本件相続税の申告期限の時点において未分割の状態にあった川口市土地相続分は、本件被相続人の共同相続人である本件相続人らの共有に属していたと認められる。

(イ) 本件では措置法施行令40条の2第3項ただし書が適用されず、同項本文により同項3号に定める書類の添付が必要であること

措置法施行令40条の2第3項は、特例対象宅地等のうち本件特例の適用を受けるものの選択について、特例対象宅地等の全てを取得した個人が1人である場合を除き、当該特例対象宅地等を取得した全ての個人による選択同意書の添付が必要となる旨規定している。

これを本件についてみると、上記(ア)で述べたとおり、北区土地及び川口市土地はいずれも措置法69条の4第1項に規定する特例対象宅地等に該当するところ、川口市土地相続分は、本件相続税の申告期限の時点においても未分割であり本件相続人らの共有に属していたものであるから、措置法施行令40条の2第3項ただし書が適用される「特例対象宅地等のすべてを取得した個人が一人である場合」には該当しない。そうすると、本件相続人らが特例対象宅地等に該当する北区土地相続分及び川口市土地相続分のいずれを選択特例対象宅地等として選択する場合であっても、措置法施行令40条の2第3項3号に定める特例対象宅地等を取得した全ての相続人による選択同意書の添付が必要となる。

イ 北区土地相続分を選択することについて本件相続人らの選択同意書の添付がないから、北区土地相続分に本件特例を適用することはできないこと

(ア) 選択同意書の添付について、課税実務では、相続税申告書第11・11の2表の付表1(乙1・10枚目、乙5・5枚目)に特例対象宅地等の選択をするに当たって同意をした相続人の氏名を記載することによって行われている(乙5・4枚目「特例の適用を受けるための手続」参照)。

(イ) 本件申告書の第11・11の2表の付表1の「特例の対象となる財産を取得したすべての人の氏名」欄には、原告の氏名のみが記載されており、他の相続人らの氏名は記載されていない(乙1・10枚目)。

そして、他に、本件特例の対象となり得る特例対象宅地等を取得した他の相続人らが、北区土地相続分について本件特例を適用することに同意したことを証する書類の添付があったといえるような事情は何ら認められないことからすれば、本件においては、選択同意書の添付があったとは認められない。

(ウ) したがって、北区土地相続分を選択することについて本件相続人らによる選択同意書の添付があったとは認められないから、北区土地相続分について本件特例を適用することはできない。

ウ 本件相続税の申告期限時において、北区土地相続分を選択することについて本件相続人ら全員の同意も得られていないこと

本件において、他の相続人らのうち、少なくとも丙については、北区土地相続分を選択特例対象宅地等として選択することの同意をしていなかったものと認められ、北区土地相続分は、選択特例対象宅地等として選択することについて本件相続人ら全員の同意が得られていないのであり、この点からも同土地相続分に対して本件特例を適用することはできない。

エ 小括

以上のとおり、原告の本件相続税の申告書には、特例対象宅地等を取得した本件相続人ら全員が、選択特例対象宅地等として北区土地相続分を選択することについて同意したことを証する書類が添付されていない上に、そもそも、当該選択について本件相続人ら全員の同意が得られていないのであるから、本件特例の適用要件を欠くことは明らかであって、北区土地相続分に本件特例を適用することができないことは明らかである。

(2) 原告の主張に対する反論

ア (ア) 原告は、措置法69条の4第1項の「取得した財産」との文言は、申告書の提出期限までに確定的に取得した財産を指すものであって、当該期限において、未分割財産を含むものではなく、このことを確認的に規定したのが、同条第4項本文である旨を主張する。

(イ) しかしながら、措置法69条の4第1項は、相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格を算出する際の特例であるところ、同条に規定する相続税の課税価格の計算上、相続又は遺贈により取得した財産に未分割財産が含まれることは、同法55条が、「相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合（中略）において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（第904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとして、その課税価格を計算するものとする。」と規定していることから明らかである。

そして、措置法69条の4第4項が、平成6年度税制改正において設けられた（なお、当該改正時は措置法69条の3第3項）趣旨は、当該改正によって、相続開始の直前において被相続人等の居住の用又は事業の用に供されている宅地等の上で被相続人の事業を継続する者又は居住を継続する者等がその宅地等を取得した場合と、そうでない者が取得した場合とで減額割合に格差を設けることとされ、その宅地等を誰

が取得するか確定しなければその減額割合が幾らになるか判定ができなくなったことから、その小規模宅地等が相続人間で分割されていることを本件特例の適用要件として設けることとしたものである。

(ウ) すなわち、相続税額算出の前提として、相続税の総額を計算するには、「同一の被相続人から相続により財産を取得したすべての者に係る『相続税の課税価格』に相当する金額の合計額」を明らかにする必要があるところ（相続税法11条、11条の2、16条）、かかる「相続税の課税価格」（同法11条の2）の計算上、（あるいは同価格の算出上の特例たる措置法69条の4第1項の「取得した財産」に）未分割財産が含まれること自体は、措置法69条の4第4項の定めによって何ら変わることはない。

(エ) 措置法69条の4第4項は、本件特例の適用を受けようとする特例対象宅地等（本件でいえば北区土地）について、分割されていることを要するという本件特例の適用要件の一つを創設的に規定したものにすぎないのであって、同条1項に規定する「個人が相続又は遺贈により取得した財産」に未分割財産が含まれないことを確認的に規定したものなどではない。

(オ) したがって、措置法69条の4第1項の「取得した財産」に申告書提出期限における未分割財産が含まれないことを前提として、同条4項がそのことを確認した規定であるとする原告の解釈は、独自の解釈であって根本的に誤っているといわざるを得ない。

イ (ア) 原告は、遺言は、しばしばその有効性が争いとなるため、申告書提出期限までに、相続させる旨の遺言の対象（以下「遺言対象」という。）となっている特例対象宅地等についての全ての相続人の選択同意書を取ることは事実上困難なことが多いから、遺言対象の特例対象宅地等についてのみ、事実上、相続税の確定申告時点で、本件特例を排除するに近い結果を招くこととなり、遺言対象の特例対象宅地等を、そうではない特例対象宅地等に比べて不当に不利益に扱うものでもあるとして、措置法69条の4第4項本文を確認的規定と見る解釈の方がより優れている旨を主張する。

(イ) しかしながら、前記アで述べたとおり、措置法69条の4第4項の規定が確認的規定であるとする原告の解釈は根本的に誤っており、原告の主張は、そもそも前提を誤るものであって、失当である。

この点をおくとしても、本件特例の適用を受けるために特例対象宅地等を選択した場合において、当該特例対象宅地等を取得した全ての個人の同意を証する選択同意書を添付することが困難となるのは、何も原告が指摘するような特例対象宅地等の中に遺言対象とされたものが含まれている場合に限られるものではなく、遺言対象とされた特例対象宅地等が含まれていない場合であっても、共同相続人間において特例対象宅地等の選択に関する同意がまとまらない場合には同様のことが生じるものである。本件特例の適用を受けるために選択同意書の添付が必要とされていることと、措置法69条の4第4項により、相続税法27条の規定による申告書の提出期限までに分割されていない特例対象宅地等について原則として本件特例の適用が受けられないこととは、あくまで次元の異なる問題であって、これらを混同して論ずるのは相当ではない上、もとより、これらによって遺言対象とされた特例対象宅地等のみが不当に不利益に扱われているなどということとはできないから、原告の主張は失当である。かかる

主張を根拠として、措置法69条の4第1項にいう「取得した財産」に未分割財産が含まれないなどとする原告の解釈の方が、被告が主張する解釈よりも優れたものであるなどといえないことは明らかである。

ウ（ア）原告は、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在する場合に、申告時点での選択同意書の添付を要件とすると、措置法69条の4第4項ただし書の適用が不能となるから、同要件は、技術的細目要件としての機能を超えて、実体要件としての機能を有するに至ってしまうとして、措置法施行令40条の2第3項3号は、相続させる旨の遺言の対象となった特例対象宅地等に対し適用される限りにおいて、租税法律主義（憲法84条）に違反した違憲無効な規定となる旨を主張する。

（イ）措置法69条の4第1項にいう「当該相続又は遺贈により財産を取得した者」とは、本件特例を受けようとする「個人」ではなく、同一の被相続人に係る全ての相続人等を指すところ、同条項において、「選択特例対象宅地等」を「相続又は遺贈により財産を取得した者に係るすべての特例対象宅地等のうち・・・（中略）・・・選択をしたもの」として、本件特例を受けようとする個人の取得に係る特例対象宅地等の中から選択したものではなく、同一の被相続人に係る全ての相続人等に係る全ての特例対象宅地等の中から選択したものと規定しているのは、本件特例が相続税の課税価格の計算に係る特例であって、相続税の課税価格の確定のためには、同一の被相続人に係る全ての相続人等の課税価格が全ての相続人等との関係で同額で確定されていなければならない、同一の被相続人に係る相続人等が特例対象宅地等のうちそれぞれ異なる部分を選択して本件特例の適用を受けようとして相続税の課税価格が確定できない結果となることがないように全ての相続人等の中で選択する特例対象宅地等が同一のものとなることを前提としているからであると解される（大阪地裁平成19年11月14日判決・税務訴訟資料257号順号10822参照）。それゆえ、本件特例の適用の前提として要求されている同条項の「選択」とは、単に本件特例を受けようとする個人のみが選択をすれば足りるものではなく、全ての相続人等間で統一された選択をすることが当然に要請されているといえ、それを受けて、措置法施行令40条の2第3項において、選択同意書を相続税申告書に添付することを規定しているのである。

このように、措置法施行令40条の2第3項は、措置法69条の4第1項において「政令で定めるところにより選択」をするとの要件が設けられ、その「選択」に係る具体的手続を政令において定めるよう委任されたことを受けて、かかる委任に基づきその具体的手続を定めた規定であり、特例対象宅地等の「選択」をする際の具体的手続という技術的細目的な事項を定めたものにすぎない。

したがって、かかる規定は、何ら租税法律主義（憲法84条）に反するものではなく、このことは、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在するか否かによって何ら異なるものではない。

（ウ）租税特別措置法は、当分の間、所得税等の内国税を軽減などし、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算につき、所得税法等の特例を設けることについて規定するものであり、租税特別措置法に規定されている租税特別措置とは、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とす

る措置である。

そして、本件特例は租税特別措置法に規定されたものであり、被相続人の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のうち、小規模な宅地等については、それが相続人等の生活の基盤のため不可欠のものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常であること等に鑑み、相続税の課税上特別の配慮を加えることとし、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として法定することとしたものである（東京地裁平成8年3月22日判決・税務訴訟資料215号938頁）。

そうすると、本件特例の適用を受けるためには、措置法の定める要件を満たす必要があるものであり、措置法69条の4第4項ただし書のような例外規定が設けられていない以上、選択同意書を添付することなく本件特例の適用を受けることができないのは措置法上当然のことである。

したがって、本件において、措置法69条の4第4項ただし書の適用がないことをもって、措置法施行令40条の2第3項3号が「実体要件としての機能を有するに至ってしまう」とする原告の上記主張は、その趣旨が不明確であるばかりでなく、殊更に論理を飛躍させるものであって、失当である。

(エ) なお、原告は、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在する場合に選択同意書の添付を不要とすべき根拠として、「遺言の有効無効について争いがある場合、選択の同意もまとまらないことがほとんどである」とも主張する。

しかしながら、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在するからといって、共同相続人間において遺言の有効無効について争いになるわけではないし、仮に遺言の有効無効について争いがあったとしても、必ずしも小規模宅地等の選択の同意が不可能となるわけではなく、そのような経験則も存在しない。加えて、既に述べたとおり、選択同意書を添付することが困難となるのは、共同相続人間において特例対象宅地等の選択に関する同意がまとまらない場合に一般的に生じ得るものであり、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在する場合や当該遺言の有効無効について争いがある場合に限られるものではない。

そもそも、一般に、租税法規については、その規定の文言を離れてみだりに拡張解釈することは、租税法律主義の見地に照らし相当でなく、殊に例外的な措置として定められた規定の解釈は、租税負担の公平の観点からも厳格に行われるべきところ、措置法上、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在する場合、あるいは、当該遺言の有効無効について争いがある場合に、本件特例の適用に当たり選択同意書の添付が不要とはされていないから、原告が主張するような個別的事情をもって、選択同意書の添付を不要とすべき根拠となるものでないことは明らかである。

したがって、原告の上記主張は失当である。

(原告の主張の要旨)

(1) 措置法69条の4第1項の個人が相続又は遺贈により「取得した財産」という文言は、未分割財産を含まないこと

ア 措置法69条の4第1項の「取得した財産」との文言は、申告書提出期限までに確定的に取得した財産を指すものであって、当該期限における未分割財産を含むものではない。このことを確認的に規定したのが、同条4項本文である。

イ 遺言は、しばしばその有効性が争いとなるため、申告書提出期限までに、遺言対象となっている特例対象宅地等についての全ての相続人の選択同意書を取ることは事実上困難なことが多いから、遺言対象の特例対象宅地等についてのみ、事実上、相続税の確定申告時点で、本件特例を排除するに近い結果を招くこととなる。

しかし、これは、事業等の継続のために遺言をしてまで特例対象宅地等を引き継がせようとした被相続人の意思に明らかにそぐわない結果をもたらすといわざるを得ないし、遺言対象の特例対象宅地等を、そうではない特例対象宅地等に比べて不当に不利益に扱うものでもある。

したがって、措置法69条の4第4項本文を確認的規定と見る解釈の方がより優れている。

ウ 以上のとおり、措置法69条の4第1項の「取得した財産」には、未分割財産は含まれない。そのため、本件において特例対象宅地等となるのは、北区土地相続分だけである。

北区土地相続分は、原告が遺言により単独で取得したのであるから、同相続分に本件特例の適用をするに当たっては、他の相続人らの同意を証する書類（選択同意書）の提出は不要であり（措置法施行令40条の2第3項ただし書）、この点を誤ってされた本件各処分は違法というほかはない。

(2) 仮に、「取得した財産」（措置法69条の4第1項）に、未分割財産が含まれると解釈した場合、措置法施行令40条の2第3項3号は、遺言対象の特例対象土地等に適用される限りにおいて違憲無効な規定となること

ア 措置法69条の4第1項が特例対象土地等について「政令で定めるところにより選択」することを要求している趣旨

小規模宅地等についてその評価減を認めることとされたのは、事業用宅地及び居住用宅地が、その本質として、処分に相当の制約がかかる財産という特徴を持つためであり、本件特例は、後天的な政策的恩典として小規模宅地等の評価減を認めているというよりも、先天的な小規模宅地等の財産的本質から、課税価格の評価減を認めた規定となっているものである。

小規模宅地等の財産的本質から課税価格の評価減が認められているゆえ、措置法69条の4第1項が「政令で定めているところにより選択」することとしているのは、政策的恩典を付すための特別な要件を付加するという趣旨ではなく、あくまで現行の相続税法が採った技術的枠組み上、課税価格を相続人等間で同一にする必要から、その技術的細目を政令に委任する趣旨にすぎない。

したがって、政令の定めが技術的細目要件としての機能を超えて、実体要件としての機能を持ってしまう場合には、それは政令の委任の範囲を超えた規定となってしまう。

イ 措置法69条の4第4項ただし書の規定は、相続させる旨の遺言の対象となった特例対象宅地等について機能しないこと

一般に、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在せず、単に共同相続人間で選択の同意がまとまらない場合というのは、特例対象宅地等そのものの分割自体がまとまっていないことがほとんどである。

そして、上記場合というのは、逆に遺産分割がまとめれば、選択の同意もまとまることほとんどである。

そのため、仮に選択の同意がまとまらず、申告時点で選択同意書を添付できないとしても、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在しない場合については、措置法69条の4第4項ただし書の規定を使うことで、選択同意書の添付要件を容易にクリアできるのである。このように、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在しない場合については、選択同意書の添付を要件としても、措置法69条の4第4項ただし書の存在によって、同要件はあくまで技術的細目要件としての機能を維持できるものである。

しかし、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在する場合、申告時点での選択同意書の添付を要件とすると、措置法69条の4第4項ただし書の規定の適用が不能であることから、同要件は、技術的細目要件としての機能を超えて、実体要件としての機能を有するに至ってしまう。

このように措置法施行令40条の2第3項3号は、遺言対象となった特例対象宅地等に対し適用される限りにおいて、政令への委任の範囲を超えた規定となってしまうため、同号は、その場合に限って、租税法律主義（憲法84条）に違反した違憲無効な規定となる。

ウ 本件は、特例対象宅地等について、相続させる旨の遺言がされたケースである。したがって、本件においては、措置法施行令40条の2第3項3号は、違憲無効な規定として、措置法69条の4第1項の規定の適用に当たり相続人全員の選択同意書は不要であるから、同書面の添付がないことを理由にされた本件各処分は、違法なものとして取り消されなければならない。

(3)ア 本件で原告が問題提起しているのは、遺言対象となった特例対象宅地等についてだけ、措置法69条の4第4項ただし書のルート、すなわち確定申告時点で未分割の上申書を出した上で、選択同意書の取得の蓋然性が最も高まる「被相続人の遺産についての協議が整った段階」で選択同意書を取得し、本件特例の適用を求めるというルートが用意されていないことにある。

遺言対象となった特例対象宅地等について、「分割されていない」（措置法69条の4第4項本文）とみることは不可能であるため、上記の特例対象宅地等だけ、措置法69条の4第4項ただし書のルートに載せることができないのである。

この点、実務上は、税務署の方で、事実上、遺言対象となった特例対象宅地等についても「分割されていない特例対象宅地等」（措置法69条の4第4項本文）に該当すると取り扱い、その上で、同項ただし書に即して、確定申告書に未分割の上申書を添付させ（加えて、分割成立までに3年を超えれば税務署長の承認を取らせ）、さらに最終的な遺産分割協議成立段階で、選択同意書を提出させて、本件特例の適用を認めるという運用がされているところではある。

しかし、相続させる旨の遺言の法的性質は、遺産の分割の方法の定めであるとされ、同遺言の対象となった財産は、遺産分割がされたのと同様の遺産の承継関係を生ぜしめるものであるから（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同3年4月19日第二小法廷判決・民集45巻4号477頁）、遺言対象となった特例対象宅地等について、分割されていないと取り扱う上記運用は、納税者のためにされているとはいえ、文理を離れた違法な運用といわざるを得ない。

無論、選択同意書の添付が導入された立法の経緯に鑑みたとき、遺言対象となった特例対象宅地等について、殊更に遺産分割協議成立段階での選択同意書添付のルートを排

除する意図があったとは到底見て取れないところであり、だからこそ、実務上の運用で、上記のような取扱いが現場でされてきた。

そして、上記問題が起きている原因を突き詰めると、結局のところ、本来、「第1項の規定は、同項の相続又は遺贈に係る相続税法27条の規定による申告書の提出期限までに、同項にいう全ての特例対象宅地等が共同相続人又は包括受遺者によって分割されていない場合には、適用しない。ただし、申告書の提出期限から3年以内（当該期間が経過するまでの間に…場合を除く。）に全ての特例対象宅地等が分割された場合には、この限りではない。」と立法されなければならなかった措置法69条の4第4項が「第1項の規定は、…申告書の提出期限までに共同相続人又は包括受遺者によって分割されていない特例対象宅地等については、適用しない。ただし、その分割されていない特例対象宅地等が申告書の提出期限から3年以内（当該…を除く。）には、その分割された当該特例対象宅地等については、この限りではない。」と立法されてしまったこと、すなわち、もっぱら立法の不備によるというほかないものである。

上記の立法の不備の結果、一方で、その立法の条文を丁寧に読み込み、遺言対象となった特例対象宅地等について「分割されていない特例対象宅地等」（措置法69条4項本文）に含ませることはできない、と正確に文理に従って処理した者が救済されず、もう一方で、条文を丁寧に読み込むことをせず、条文から離れた違法な上記取扱いに従って処理した者が本件特例を受けられるという事態が生じるのは、いかにも本末転倒な結論であろう。

したがって、本件では、上記の本末転倒な結論を避けるべく、適切な解決の道が示されなければならない。

イ 措置法69条の4第1項の「取得した財産」という文言について、他の条項との整合的解釈の問題から原告が主張する解釈が採用できないのであれば、上記問題点の緩やかな是正を解釈によって行う唯一の道は、次のような形で措置法69条の4第1項と同条4項本文を位置付けることである。

すなわち、同条4項本文の規定は、同項本文にいう「分割されていない特例対象宅地等」を同条1項のいわゆる柱書きの「すべての特例対象宅地等」から除外する意味の規定と理解するのである。

このように理解しても、申告書の提出期限において未分割だった特例対象宅地等について、後に、遺産分割協議が整った際には、同条1項の規定の適用上、選択同意書が必要になることから、それが提出できない場合に更正を行えばよいだけであり、課税上それほど大きな弊害はない。

そして、上記のとおり理解すれば、他の特例対象宅地等について未分割の現状、特例対象宅地等の全てを取得しているのは原告だけであるから、原告には選択同意書の添付が不要なのであり、本件各処分は違法となるものである。

第3 当裁判所の判断

- 1 (1) 相続税は、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得した全ての者（以下「全ての相続人等」という。）に係る相続税の総額（同一の被相続人に係る全ての相続人等に係る相続税の課税価格（相続税法11条の2）に相当する金額の合計額を基に相続税法16条の規定により計算した金額）を計算し、当該相続税の

総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により、課するものとされている（相続税法11条）。

そして、措置法69条の4第1項は、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうちの特例対象宅地等がある場合に、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全ての特例対象宅地等のうち、同項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をした部分（選択特例対象宅地等）については、限度面積要件を満たす当該選択特例対象宅地等（小規模宅地等）に限り、相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額の算定に当たり、一定割合を減額する旨の特例（本件特例）を定めている。

(2) 措置法69条の4第1項は、前記(1)の規定振りから明らかなとおり、相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格を計算する際の特例として定められたものであるところ、前記のとおり、相続税の計算に当たっては、同一の被相続人に係る全ての相続人等に係る相続税の課税価格（相続税法11条の2）に相当する金額の合計額を基にするものとしているのであって、課税価格の算定の基礎となる「相続又は遺贈により取得した財産」には、未分割財産が含まれるものというべきであるから、措置法69条の4第1項の「相続又は遺贈により取得した財産」についても、未分割財産が含まれるものというべきである。そして、このことは、相続税法55条本文が、相続又は遺贈により財産を取得した者が相続又は包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合等において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（904条の2を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとして定められていることから明らかである。

また、措置法69条の4第1項は、「当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全ての特例対象宅地等のうち、同項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択したもの」（選択特例対象宅地等）を本件特例の適用対象とする旨を定め、選択特例対象宅地等を、本件特例を受けようとする個人の取得に係る特例対象宅地等の中から選択したものではなく、同一の被相続人に係る全ての相続人等に係る全ての特例対象宅地等の中から選択したものとしている。これは、前記のとおり、相続税の計算に当たっては、同一の被相続人に係る相続人等に係る相続税の課税価格（相続税法11条の2）に相当する金額の合計額を基にするものとしているのであって、相続税の課税価格の確定のためには、同一の被相続人に係る全ての相続人等の課税価格が全ての相続人等との関係において同額で確定されていなければならないところ、相続税の課税価格の計算に係る特例である本件特例においても、同一の被相続人等に係る相続人等が特例対象宅地等のうちそれぞれ異なるものを選択して相続税の課税価格を確定することができない結果となることのないよう、全ての相続人等の間において、選択する特例対象宅地等が同一のものとなることを前提としているからであると解される。

このように、本件特例の前提として要求されている同条項の「選択」とは、単に本件特例を受けようとする個人のみが選択をすれば足りるものではなく、全ての相続人等間で統一された選択をすることが当然に要求されているというべきであるところ、これを受けて、措置法施行令40条の2第3項は、特例対象宅地等のうち、本件特例の適用を受けるもの

の選択は、当該相続若しくは遺贈又は贈与により特例対象宅地等並びに特例対象山林及び特例対象受贈山林の全てを取得した個人が1人である場合を除き、当該特例対象宅地等又は特例対象山林若しくは特例対象受贈山林を取得した全ての個人の選択同意書を相続税の申告書に添付することを定めているものと解することができる。

(3) ア これを本件についてみると、北区土地及び川口市土地は、前提事実(4)、(5)のとおり土地であるところ、北区土地相続分及び川口市土地相続分は、本件被相続人又は本件被相続人と生計を一にしていたその長男である原告の事業の用に供されていた宅地等であって、措置法69条の4第1項にいう財務省令(措置法施行規則23条の2第1項)で定める建物の敷地の用に供されているもので政令(措置法施行令40条の2第2項)で定めるものに該当することは明らかであり、川口市土地相続分のような未分割財産も特例対象宅地等に含まれることは上記(1)に述べたとおりであるから、北区土地相続分及び川口市土地相続分は、いずれも特例対象宅地等に該当するといふべきである。

イ そして、川口市土地相続分は、本件相続税の申告期限の時点において未分割財産であり、本件被相続人の共同相続人である本件相続人らの共有に属していたことになるから、本件相続により、北区土地相続分及び川口市土地相続分から成る特例対象宅地等を取得したのは、本件相続人ら全員ということになる。したがって、本件相続において、特例対象宅地等の選択をして本件特例の適用を受けるためには、特例対象宅地等を取得した全ての相続人である本件相続人らの選択同意書を相続税の申告書に添付してしなければならず(措置法施行令40条の2第3項本文)、原告が、本件申告において、本件相続人らの選択同意書を添付せずに、北区土地相続分について本件特例の適用を受けることはできないということになる。

ウ そこで、本件申告についてみると、原告が、本件相続人らが北区土地相続分について本件特例を適用することに同意したことを証する書類(選択同意書)を本件申告書に添付していなかったことは、前提事実(7)のとおりである。

なお、証拠(乙5)及び弁論の全趣旨によれば、措置法施行令40条の2第3項が定める選択同意書の添付は、課税実務においては、相続税申告書第11・11の2表の付表1に特例対象宅地等の選択をするに当たって同意をした相続人の氏名を記載することによっても行われていることが認められるところ、相続税申告書に上記のような記載があれば、選択同意書の添付があったものといふことができるが、証拠(乙1)によれば、本件申告書の第11・11の2表の付表1の「特例の対象となる財産を取得したすべての人の氏名」欄には、原告の氏名のみが記載されており、他の相続人らの氏名は記載されていないことが認められるから、これをもって選択同意書が添付されていたということもできない。

(4) 以上によれば、原告は、本件申告において、本件相続人らの選択同意書を添付していないのであるから、北区土地相続分について、本件特例を適用することはできないといふべきである。

2 原告の主張について

(1) ア 原告は、特例対象宅地等を相続させる旨の遺言が存在する場合に、申告時点での選択同意書の添付を要件とすると、措置法69条の4第4項ただし書の適用が不能となるか

ら、同要件は、技術的細目要件としての機能を超えて、実体要件としての機能を有するに至ってしまうとして、措置法施行令40条の2第3項3号は、相続させる旨の遺言の対象となった特例対象宅地等に対し適用される限りにおいて、租税法律主義（憲法84条）に違反した違憲無効な規定となる旨を主張する。

イ しかしながら、前記1（2）のとおり、措置法69条の4第1項は、選択特例対象宅地等を、同一の被相続人に係る全ての相続人等に係る全ての特例対象宅地等の中から選択したものと定め、全ての相続人等間で統一された選択をすることを要求しているものというべきであって、措置法施行令40条の2第3項は、これを受けて、特例対象宅地等のうち、本件特例の適用を受けるものの選択は、特例対象宅地等を取得した個人が1人である場合を除き、当該特例対象宅地等を取得した全ての個人の選択同意書を相続税の申告書に添付することを定めているのであるから、措置法69条の4第1項に規定する「政令で定めるところにより選択」との文言を受けて、その委任に基づき具体的手続を定めた規定であることが明らかである。したがって、措置法40条の2第3項3号が租税法律主義（憲法84条）に違反する旨の原告の主張は、採用することができない。

（2）ア 原告は、遺言対象となった特例対象宅地等についてだけ、確定申告時点で未分割の上申書を出した上で、選択同意書の取得の蓋然性が最も高まる「被相続人の遺産についての協議が整った段階」で選択同意書を取得し、本件特例の適用を求めるというルートが用意されていないという問題があり、この原因は、もっぱら立法の不備によるというほかになく、その適切な解決の道が示されなければならないなどとして、措置法69条の4第4項本文の規定は、同項本文にいう「分割されていない特例対象宅地等」を同条1項柱書きの「すべての特例対象宅地等」から除外する意味の規定と理解すべきである旨を主張する。

イ 措置法69条の4第4項本文は、同項第1項の規定は、申告期限までに分割されていない特例対象宅地等については、適用しない旨を定め、未分割財産を本件特例の対象から除くものとしているところ、これは、同条1項が、相続開始の直前において被相続人等の居住の用又は事業の用に供されている選択特例対象宅地等のうち、被相続人の事業を継続する者又は居住を継続する者等が当該宅地等を取得した場合と、そうでない者が取得した場合とで減額割合を異にしていることから（同項1号及び2号、同条3項参照）、当該宅地等を誰が取得するか確定しなければ、いずれの減額割合を用いることになるのか判定することができないことになるため、当該宅地等が相続人等間で分割されていることを本件特例の適用要件としたものと解される。そして、このような同項本文の規定があることを前提として、同項ただし書は、分割されていない宅地等が申告書の提出期限から3年以内等に分割された場合には、本件特例の対象とする旨を定めている。

以上に述べたところによれば、措置法69条の4第4項は、申告期限までに分割されていない財産については、上記の減額割合を判定することができないことから、原則として、本件特例を適用しないものとする旨を定めた規定であることが明らかであるところ、特例対象宅地等が分割されている場合には、当該宅地等を誰が取得するのかが確定し、当該宅地等について本件特例が適用されたときの減額割合を判定することができるのであって、このような場合には、全ての相続人等の間において、当該宅地等について本件特例の適用を受けるものとして選択することができる状態にあるというべきである。

そして、このことは、特例対象宅地等が遺言対象となっている場合であっても異なることはない。すなわち、特例対象宅地等が遺言対象となっている場合において、常に全ての相続人等の選択同意書の添付が不可能あるいは困難となるものではないことは明らかであるし、かかる選択同意書を添付することが困難となるのは、特例対象宅地等が遺言対象となっている場合以外においても一般に生じ得るものというべきである。したがって、本件特例の適用に関し、特例対象宅地等が遺言対象となっている場合にのみ不利益に取り扱われているということとはできないというべきである。

ウ 以上によれば、原告の上記主張も採用することができない。

(3) そして、原告のその余の主張についても、以上に述べたところによれば、いずれも採用することができない。

3 本件各処分 of 適法性について

これまで述べたところに加えて、本件全証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各処分の根拠及び適法性については、別紙2に記載のとおり認めることができるから、本件各処分は、いずれも適法である。

第4 結論

以上の次第であって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとして、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 荒谷 謙介

裁判官 宮端 謙一

関係法令の定め

1 措置法の定め

(1) 69条の4第1項

個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族(以下「被相続人等」という。)の事業(事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む。以下同じ。)の用又は居住の用に供されていた宅地等(土地又は土地の上に存する権利をいう。以下同じ。)で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもので政令で定めるもの(以下「特例対象宅地等」という。)がある場合には、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全ての特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部でこの項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの(以下「選択特例対象宅地等」という。)については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等(以下「小規模宅地等」という。)に限り、相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に次の各号に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする。

- 1号 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等 100分の20
- 2号 前号に掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等 100分の50

(2) 69条の4第2項

69条の4第1項に規定する限度面積要件は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める要件とする。

- 1号 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等の全てが特定事業用宅地等又は特定同族会社事業用宅地等(以下「特定事業用等宅地等」という。)である場合 当該選択特例対象宅地等の面積の合計が400平方メートル以下であること。
- 2号 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等の全てが特定居住用宅地等である場合 当該選択特例対象宅地等の面積の合計が240平方メートル以下であること。
- 3号 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等の全てが特定事業用等宅地等及び特定居住用宅地等以外の特例対象宅地等(以下「特定特例対象宅地等」という。)である場合 当該選択特例対象宅地等の面積の合計が200平方メートル以下であること。
- 4号 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等の全てが特定事業用等宅地等、特定居住用宅地等又は特定特例対象宅地等である場合(前3号に掲げる場合を除く。) 次のイ、ロ及びハに掲げる面積の合計が400平方メートル以下であること。
 - イ 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等である特定事業用等宅地等の面積の合計
 - ロ 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等である特定居

住用宅地等の面積の合計に3分の5を乗じて得た面積

ハ 当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等である特定特例対象宅地等の面積の合計に2を乗じて得た面積

(3) 69条の4第3項

この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号 特定事業用宅地等 被相続人等の事業(不動産貸付業その他政令で定めるものを除く。以下同じ。)の用に供されていた宅地等で、当該相続又は遺贈により当該宅地等を取得した個人のうち、次に掲げる要件のいずれかを満たす当該被相続人の親族(当該親族から相続又は遺贈により当該宅地等を取得した当該親族の相続人を含む。イにおいて同じ。)がいる場合の当該宅地等(政令で定めるものに限る。)をいう。

イ 当該親族が、相続開始時から相続税法27条、29条又は31条2項の規定による申告書の提出期限(以下、この項において「申告期限」という。)までの間に当該宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該事業を営んでいること。

ロ 当該親族が当該被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始時から申告期限(当該親族が申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日。以下この項において同じ。)まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続き当該宅地等を自己の事業の用に供していること。

2号 特定居住用宅地等 被相続人等の居住の用に供されていた宅地等で、当該相続又は遺贈により当該宅地等を取得した個人のうち、当該被相続人の配偶者又は次に掲げる要件のいずれかを満たす当該被相続人の親族(当該被相続人の配偶者を除く。以下この号において同じ。)がいる場合の当該宅地等(政令で定めるものに限る。)をいう。

イ 当該親族が相続開始の直前において当該宅地等の上に存する当該被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた者であって、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該家屋に居住していること。

ロ 当該親族(当該被相続人の居住の用に供されていた宅地等を取得した者に限る。)が相続開始前3年以内に相続税法の施行地内にあるその者又はその者の配偶者の所有する家屋(当該相続開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていた家屋を除く。)に居住したことがない者(財務省令で定める者を除く。)であり、かつ、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有していること(当該被相続人の配偶者又は相続開始の直前においてイに規定する家屋に居住していた親族で政令で定める者がいない場合に限る。)

ハ 当該親族が当該被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続き当該宅地等を自己の居住の用に供していること。

3号 特定同族会社事業用宅地等 相続開始直前に被相続人及び当該被相続人の親族その他当該被相続人と政令で定める特別の関係がある者が有する株式の総数又は出資の総額が当該株式又は出資に係る法人の発行済株式の総数又は出資の総額の10分の5を超える法人の事業の用に供されていた宅地等で、当該相続又は遺贈により当該宅地等を取得した個人のうち当該被相続人の親族(財務省令で定める者に限る。)がおり、当該宅地等

を取得した当該親族が相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、申告期限まで引き続き当該法人の事業の用に供されている場合の当該宅地等（政令で定めるものに限る。）をいう。

(4) 69条の4第4項

69条の4第1項の規定は、同項の相続又は遺贈に係る相続税法27条の規定による申告書の提出期限（以下この項において「申告期限」という。）までに共同相続人又は包括受遺者によって分割されていない特例対象宅地等については、適用しない。ただし、その分割されていない特例対象宅地等が申告期限から3年以内（当該期間が経過するまでの間に当該特例対象宅地等が分割されなかったことにつき、当該相続又は遺贈に関し訴えの提起がされたことその他の政令で定めるやむを得ない事情がある場合において、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、当該特例対象宅地等の分割ができることとなった日として政令で定める日の翌日から4月以内）に分割された場合（当該相続又は遺贈により財産を取得した者が次条1項の規定の適用を受けている場合を除く。）には、その分割された当該特例対象宅地等については、この限りでない。

(5) 69条の4第6項

69条の4第1項の規定は、同項の規定の適用を受けようとする者の当該相続又は遺贈に係る相続税法27条又は29条の規定による申告書（これらの申告書に係る国税通則法18条2項に規定する期限後申告書及びこれらの申告書に係る同法19条3項に規定する修正申告書を含む。）に69条の4第1項の規定の適用を受けようとする旨を記載し、同項の規定による計算に関する明細書その他の財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。

2 租税特別措置法施行令（平成22年政令第58号による改正前のもの。以下「措置法施行令」という。）

(1) 40条の2第1項

措置法69条の4第1項に規定する事業に準ずるものとして政令で定めるものは、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものとする。

(2) 40条の2第2項

措置法69条の4第1項に規定する被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等で政令で定めるものは、相続の開始の直前において、当該被相続人等の同項に規定する事業の用又は居住の用に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。以下この条において同じ。）のうち所得税法2条1項16号に規定する棚卸資産（これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）に該当しない宅地等とし、これらの宅地等のうちに当該被相続人等の措置法69条の4第1項に規定する事業の用及び居住の用以外の用に供されていた部分があるときは、当該被相続人等の同項に規定する事業の用又は居住の用に供されていた部分（当該被相続人等の居住の用に供されていた部分が同条3項2号に掲げる特定居住用宅地等に該当する場合において、当該居住の用に供されていた部分が一棟の建物に係るものである場合には、当該一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち当該被相続人等の同条第1項に規定する事業の用及び居住の用以外の用に供されていた部分を含む。）に限るものとする。

(3) 40条の2第3項

措置法69条の4第1項に規定する個人が相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により取得した特例対象宅地等のうち、同項の規定の適用を受けるものの選択は、次に掲げる書類の全てを同条6項に規定する相続税の申告書（以下、単に「相続税の申告書」という。）に添付してするものとする。ただし、当該相続若しくは遺贈又は贈与（当該相続に係る被相続人からの贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。）であって当該贈与により取得した財産につき相続税法21条の9第3項の規定の適用を受けるものに係る贈与に限る。）により特例対象宅地等並びに措置法69条の5第2項4号に規定する特定計画山林のうち同号イに掲げるもの（以下「特例対象山林」という。）及び当該特定計画山林のうち同号ロに掲げるもの（以下「特例対象受贈山林」という。）の全てを取得した個人が1人である場合には、1号及び2号に掲げる書類とする。

- 1号 当該特例対象宅地等を取得した個人がそれぞれ措置法69条の4第1項の規定の適用を受けるものとして選択をしようとする当該特例対象宅地等又はその一部について同項各号に掲げる小規模宅地等の区分その他の明細を記載した書類
- 2号 当該特例対象宅地等を取得した全ての個人に係る前号の選択をしようとする当該特例対象宅地等又はその一部の全てが措置法69条の4第2項各号に規定する限度面積要件のうちのいずれか一の要件を満たすものである旨を記載した書類
- 3号 当該特例対象宅地等又は当該特例対象山林若しくは当該特例対象受贈山林を取得した全ての個人の1号の選択についての同意を証する書類（以下、同号に規定する書類を「選択同意書」という。）

3 租税特別措置法施行規則（平成22年財務省令第17号による改正前のもの。以下「措置法施行規則」という。）

(1) 23条の2第1項

措置法69条の4第1項に規定する財務省令で定める建物又は構築物は、次に掲げる建物又は構築物以外の建物又は構築物とする。

- 1号 温室その他の建物で、その敷地が耕作の用に供されるもの
- 2号 暗きよその他の構築物で、その敷地が耕作の用又は耕作若しくは養畜のための採草若しくは家畜の放牧の用に供されるもの

(2) 23条の2第2項

施行令第40の2第2項に規定する財務省令で定める棚卸資産に準ずるものは、所得税法35条1項に規定する雑所得の基因となる土地又は土地の上に存する権利とする。

(3) 23条の2第7項

措置法69条の4第6項に規定する財務省令で定める書類は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類とする。

- 1号 措置法69条の4第1項1号に規定する特定事業用宅地等である小規模宅地等について同項の規定の適用を受けようとする場合 次に掲げる書類
 - イ 措置法69条の4第1項に規定する小規模宅地等に係る同項の規定による相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額の計算に関する明細書
 - ロ 措置法施行令40の2第3項各号に定める書類（同項ただし書の場合に該当するときは、同項1号及び2号に掲げる書類）
 - ハ 遺言書の写し、財産の分割の協議に関する書類（当該書類に当該相続に係る全ての

共同相続人及び包括受遺者が自署し、自己の印を押しているものに限る。)の写し(当該自己の印に係る印鑑証明書が添付されているものに限る。)その他の財産の取得の状況を証する書類

2号 措置法69条の4第1項1号に規定する特定居住用宅地等である小規模宅地等について同項の規定の適用を受けようとする場合 次に掲げる書類(同条3項2号イ又はハに掲げる要件を満たす親族が同条1項の規定の適用を受けようとするときは、イ及びロに掲げる書類)

イ 前号イからハまでに掲げる書類

ロ 相続の開始の日以後に作成された住民票の写し(措置法69条の4第3項2号に規定する被相続人の親族に係るものに限る。)

ハ 相続の開始の日以後に作成された戸籍の附票の写し(ロに規定する被相続人の親族に係るものに限る。)

ニ 相続の開始の日の属する年の3年前の年の当該相続の開始の日に応ずる日から当該相続の開始の直前まで居住の用に供していた家屋が措置法69条の4第3項2号ロに規定する家屋以外の家屋である旨を証する書類

3号 措置法69条の4第1項1号に規定する特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等について同項の規定の適用を受けようとする場合 次に掲げる書類

イ 1号イからハまでに掲げる書類

ロ 措置法69条の4第3項3号に規定する法人の定款(相続の開始の時に効力を有するものに限る。)の写し

ハ 相続の開始の直前において、ロに規定する法人の発行済株式の総数又は出資の総額並びに措置法69条の4第3項3号の被相続人及び当該被相続人の親族その他当該被相続人と政令で定める特別の関係がある者が有する当該法人の株式の総数又は出資の総額を記した書類(当該法人が証明したものに限る。)

4号 措置法69条の4第1項1号に規定する小規模宅地等以外の小規模宅地等について同項の規定の適用を受けようとする場合 1号イからハまでに掲げる書類

5号 措置法69条の4第4項に規定する申告期限(次号において「申告期限」という。)までに特例対象宅地等の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によって分割されていない当該特例対象宅地等について当該申告期限後に当該特例対象宅地等の全部又は一部が分割されることにより同項の規定の適用を受けようとする場合 その旨並びに分割されていない事情及び分割の見込みの詳細を明らかにした書類

6号 申告期限までに特例対象山林の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によって分割されなかったことにより措置法69条の4第1項の選択がされず同項の規定の適用を受けなかった場合で当該申告期限後に当該特例対象山林の全部又は一部が分割されることにより当該申告期限において既に分割された特例対象宅地等について同項の規定の適用を受けようとするとき その旨並びに分割されていない事情及び分割の見込みの詳細を明らかにした書類

本件各処分根拠及び適法性

1 本件相続税の根拠

被告が主張する本件相続税の課税価格及び納付すべき相続税額は、別表2「課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表」記載のとおりであり、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2順号15の「合計額」欄の金額) 4億1634万2000円

上記金額は、本件相続に係る共同相続人である本件相続人らがそれぞれ相続により取得した後記アの財産の価額 (別表2順号11の各金額) に、後記イの原告に係る相続時精算課税適用財産の価額 (別表2順号12の「原告」欄の金額) を加算した後の金額から、後記ウの本件相続人らがそれぞれ負担する債務等の金額 (別表2順号13の各金額) を控除した後の各人の課税価格 (ただし、国税通則法 (平成22年法律第6号による改正前のもの。以下「通則法」という。) 118条1項の規定により本件相続人らごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各金額。別表2順号15の「原告」欄及び「他の相続人ら」欄の各金額) を合計した金額である。

ア 本件相続により取得した財産の価額 (別表2順号11の「合計額」欄の金額)

1億9303万6291円

上記金額は、本件相続人ら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(ウ)の合計額である。

(ア) 分割財産の価額 (別表2順号1の「合計額」欄の金額) 1億6221万0511円

上記金額は、北区土地相続分及び北区建物相続分について、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による国税庁長官通達。ただし、平成23年5月20日付け課評2-10による改正前のもの。)の定めに基づき評価した価額 (次のa及びb) の合計額である。

なお、北区土地相続分及び北区建物相続分については、原告が本件遺言により単独で取得したことから、分割財産となる。

a 北区土地相続分

1億6143万3474円

上記金額は、北区土地相続分について本件特例を適用しない場合の課税価格に算入すべき金額であり、当該金額は、本件申告書の11枚目の表中「1 小規模宅地等の明細」欄のうち「④ 宅地等の価額」欄に対応する欄に記載されている金額と同額である。

b 北区建物相続分

77万7037円

上記金額は、本件申告書7枚目の北区建物相続分の「価額」欄に記載された金額と同額である。

(イ) 未分割財産の価額 (別表2順号4の「合計額」欄の金額) 2982万3780円

a 上記金額は、未分割財産の価額の合計額であり、その内訳は、平成25年12月9日付け異議決定書 (甲3。以下「本件異議決定書」という。) 別紙2・(16) 枚のうち(14) 枚目の「表3 異議調査後の『評価額』を基礎とした場合の申立人らの取得財産の価額 (単位:円)」のうち、「B 未分割財産」の「本件相続人らの合計額」欄の

「小計」の金額である。

当該未分割財産には、川口市土地相続分が含まれている。

なお、本件相続税の申告期限時点において、本件相続人らが本件相続により取得した財産のうち上記（ア）の財産を除く財産が未分割財産であることは、下記①及び②のとおり、本件申告書の記載内容からも認められる。

① 本件申告書第11表「相続税がかかる財産の明細書」（乙1・7及び8枚目）において、「分割が確定した財産」欄の「取得した人の氏名」欄に氏名が記載されている財産は、原告が本件遺言により単独で取得した北区土地相続分及び北区建物相続分のみであり、それ以外の財産については、当該「取得した人の氏名」欄はいずれも空欄となっている。

② 本件申告書第11表の下部の「合計表」欄の「(各人の合計)」欄の「分割財産の価額①」欄には、分割が確定したとされる北区土地相続分の価額及び北区建物相続分の価額の合計額のみが記載されており、「未分割財産の価額②」欄には、それ以外の相続財産の価額の合計額が記載されている。

b 未分割財産が存する場合の相続税の課税価格の計算について、相続税法（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）55条は、各共同相続人が民法（904条の2を除く。）の規定による相続分の割合に従って当該未分割財産を取得したのものとしてその課税価格を計算する旨規定しているところ、本件相続に係る未分割財産について本件相続人らがそれぞれ取得したものとする金額の算定過程は、下記①ないし③のとおりである。

① 相続財産全体の金額（別表3順号1「総遺産額」欄の「合計額」欄の金額。なお、当該金額は、本件異議決定書の別紙2・(16)枚のうち(14)枚目の「表3」の「A 分割済財産」の「評価額」欄の「小計」の金額と、「B 未分割財産」欄の「評価額」欄の「小計」の金額を合計した金額である。）に民法900条4号に規定する本件相続人ら各人の相続分の割合（別表3順号2の各割合）を乗じる。

② 上記①により算出された各金額（別表3順号3の各人の金額）から、分割財産の価額（別表3順号4の各人の金額）を控除し（マイナスになる場合は零とする。）、本件相続人ら各人が取得する未分割財産の価額を算出する（別表3順号5の各人の金額）。

③ 上記②により算出された本件相続人らごとの未分割財産の価額が当該価額の合計額に占める割合（別表3順号6の各人の割合）を、個々の未分割財産の評価額（本件異議決定書の別紙2・(16)枚のうち(14)枚目の「表3」の「B 未分割財産」の各「評価額」欄の金額参照）に乗じて算出した額（1円未満の端数を切り捨てた後のもの）を本件相続人らごとに合計した額が、本件相続に係る未分割財産について同人らがそれぞれ取得したものとする金額となる（別表2順号4の「原告」及び「他の相続人ら」欄の金額）。

(ウ) みなし相続財産の価額（別表2順号10の「合計額」欄の金額）100万2000円
上記金額は、他の相続人らのうち1名が取得した本件相続に係る死亡保険金の受取金額2100万2000円から、相続税法12条1項5号に規定する保険金の非課税限度額を控除した金額である（平成25年7月9日付け相続税の更正通知書及び加算税の賦

課決定通知書〔甲 2。以下「本件更正等通知書」という。〕の（5）枚のうち（4）枚目の（5）参照。

イ 相続時精算課税適用財産の価額の合計額（別表 2 順号 1 2 の「原告」欄の金額）

2 億 2 9 4 9 万 8 1 8 5 円

上記金額は、本件相続開始前に原告が本件被相続人から贈与を受けた財産について、相続税法 2 1 条の 9（相続時精算課税の選択）に規定する相続時精算課税を選択してその適用を受けたことにより、同法 2 1 条の 1 5 第 1 項の規定に基づき原告の課税価格に加算することとなる当該贈与を受けた財産の価額であり、本件申告書第 1 1 の 2 表（9 枚目）の「1 相続税の課税価格に加算する相続時精算課税適用財産の課税価格及び納付すべき相続税額から控除すべき贈与税額の明細」の「⑦課税価格の合計額（④の合計額）」欄の「（各人の合計）」欄の金額と同額である。

ウ 債務等の金額（別表 2 順号 1 3 の「合計額」欄の金額）

6 1 8 万 8 9 8 8 円

上記金額は、本件相続人らが負担すべき本件被相続人の債務及び葬式費用の金額であって、下記（ア）及び（イ）の金額の合計額である。

なお、下記（ア）及び（イ）の金額は、本件相続人らにおいて実際に負担する金額が確定していないことから、本件相続人らが負担すべき本件被相続人の債務及び葬式費用の金額を民法 9 0 0 条から同 9 0 2 条までの規定による相続分の割合に応じて各人が負担するものとして配分したものである（昭和 3 4 年 1 月 2 8 日付け直資 1 0 による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」（ただし、平成 2 2 年 6 月 1 7 日付け課資 2 - 1 2 ほかによる改正前のもの。以下「相続税法基本通達」という。） 1 3 - 3）。

また、債務及び葬式費用の内訳は、本件異議決定書の別紙 2 ・ (16) 枚のうち (16) 枚目の「表 5 債務及び葬式費用の明細」のとおりであるが、同表の「合計」欄に記載されている金額（6 1 8 万 8 9 9 0 円）と上記金額とで 2 円異なるのは、下記（ア）及び（イ）の金額を計算するに当たって 1 円未満の端数を切り捨てたためである。

（ア）原告が負担するものとした債務等の金額（別表 2 順号 1 3 の「原告」欄の金額）

5 2 2 万 7 8 1 2 円

（イ）他の相続人らが負担するものとした債務等の金額（別表 2 順号 1 3 の「他の相続人ら」欄の金額）

9 6 万 1 1 7 6 円

（2）原告の納付すべき相続税額

本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、相続税法 1 5 条ないし 2 0 条の 2、同法 2 1 条の 1 4 及び同法 2 1 条の 1 5 第 3 項の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額（別表 2 順号 1 7 の金額）

3 億 2 6 3 4 万 2 0 0 0 円

上記金額は、上記（1）の課税価格の合計額 4 億 1 6 3 4 万 2 0 0 0 円（別表 2 順号 1 5 の「合計額」欄の金額）から、相続税法 1 5 条及び 2 1 条の 1 4 の規定により、5 0 0 0 万円及び 1 0 0 0 万円に本件相続に係る相続人の数である 4 を乗じた金額 4 0 0 0 万円の合計額 9 0 0 0 万円（別表 2 順号 1 6 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 2 順号 1 9 の各欄の金額）

（ア）原告（法定相続分 4 分の 1）

8 1 5 8 万 5 0 0 0 円

（イ）他の相続人ら（法定相続分 4 分の 1 × 3）

2 億 4 4 7 5 万 5 0 0 0 円

上記（ア）及び（イ）の各金額は、相続税法 1 6 条の規定により、本件相続人らが上

記アの金額を民法900条の規定による相続分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16-3の取扱いにより、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2順号20の金額） 6990万2000円

上記金額は、上記イ（ア）及び（イ）の本件相続人らごとの各金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率を乗じて算出した金額の合計額である。

エ 原告に係る算出税額（別表2順号22の「原告」欄の金額） 6488万8300円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記ウの金額に、上記（1）の課税価格の合計額4億1634万2000円のうち原告に係る課税価格3億8648万円の占める割合（別表2順号21の「原告」欄の按分割合）を乗じて算出した金額である。

オ 税額控除額（別表2順号23の「原告」欄の金額） 4089万9600円

上記金額は、本件相続開始前に本件被相続人から財産の贈与を受け、当該財産について相続時精算課税の適用を受けた際に原告が納付した贈与税額の内額である（本件更正等通知書・（5）枚のうち（4）枚目の3項参照）。

カ 原告の納付すべき相続税額（別表2順号24の「原告」欄の金額）

2398万8700円

上記金額は、相続税法21条の15第3項の規定により、上記エの金額から上記オの金額を控除した後の金額である。

2 本件更正処分の適法性

被告が本訴において主張する本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、上記1（2）カのとおり、2398万8700円となるところ、当該金額は、本件更正処分における原告の納付すべき相続税額（本件異議決定書の別表の「（1） 課税標準等及び税額等」中の「㊸異議決定後の額」欄の「納付税額㉔」欄の金額）と同額であるから、本件更正処分は適法である。

3 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

上記2のとおり、本件更正処分は適法であるところ、原告は、本件更正処分における納付すべき税額を過少に申告していたものであるから、原告に対しては、通則法65条1項及び2項の規定に基づき過少申告加算税が課されることとなる。

原告に課される過少申告加算税の金額は、新たに納付すべきこととなった相続税額2515万円（本件申告書の2枚目の「甲」に係る「還付される税額㉕」欄の金額116万5030円と上記1（2）カの原告の納付すべき税額2398万8700円を合計した金額につき、通則法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）に、通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額251万5000円と、原告が本件更正処分により新たに納付すべきこととなった上記税額のうち、50万円を超える部分に相当する税額2465万円に、通則法65条2項に基づき100分の5の割合を乗じて算出した金額123万2500円を合計した金額374万7500円であり、この金額は、本件賦課決定処分による過少申告加算税の金額（本件異議決定書の別表の「（3） 加算税」中、「過少申告加算税」欄のうち「㊸異議決定後の額」欄の「㉕加算税の額」の金額）と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

別表1 課税処分等の経緯

(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	期限内申告	平成22年12月27日	301,718,000	△1,165,030	—
2	更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分	平成25年7月9日	390,161,000	24,304,000	3,794,000
3	異議申立て	平成25年9月9日	301,718,000	△1,165,030	⁰ (全部取消)
4	異議決定	平成25年12月9日	386,480,000	23,988,700	3,747,500
5	審査請求	平成26年1月8日	301,718,000	△1,165,030	⁰ (全部取消)
6	審査裁決	平成26年8月8日	棄却		

(注)「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別表2 課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告		他の相続人ら
1	分割財産の価額	162,210,511	162,210,511		0
2	土地 (別表4の順号1の土地)	161,433,474	161,433,474		0
3	建物 (別表5の順号1の建物)	777,037	777,037		0
4	未分割財産の価額	29,823,780	0		29,823,780
5	土地(別表4の順号2ないし7の土地)(注1)	19,339,512	0		19,339,512
6	建物(別表5の順号2ないし4の建物)(注1)	1,798,674	0		1,798,674
7	現金・預貯金(注1)	7,989,897	0		7,989,897
8	家庭用財産(注1)	679,998	0		679,998
9	その他の財産(注1)	15,699	0		15,699
10	みなし相続財産	1,002,000	0		1,002,000
11	小計	193,036,291	162,210,511		30,825,780
12	相続時精算課税適用財産の価額	229,498,185	229,498,185		0
13	債務等	6,188,988	5,227,812		961,176
14	差引純資産価額 (11+12-13)	416,345,488	386,480,884		29,864,604
15	課税価格(注2)	416,342,000	386,480,000		29,862,000
16	遺産に係る基礎控除額	90,000,000	(50,000千円+10,000千円×4)		
17	課税遺産総額 (15-16)	326,342,000			
18	法定相続分	1	$\frac{1}{4}$		$\frac{3}{4}$
19	法定相続分に応ずる取得金額 (17×18)(注3)	326,340,000	81,585,000		244,755,000
20	相続税の総額	69,902,000			
21	按分割合(注4)	1	$\frac{386,480}{416,342}$		$\frac{29,862}{416,342}$
22	各人の算出税額 (20×各人の21)	69,901,997	64,888,300		5,013,697
23	相続時精算課税分の贈与税額控除額	40,899,600	40,899,600		0
24	納付すべき相続税額 (22-23)(注5)	29,002,200	23,988,700		5,013,500

- (注) 1 順号5ないし9の他の相続人らの金額は、それぞれの財産の相続税評価額に別表3の順号6の各人ごとの未分割財産の取得割合を乗じて算出した金額の合計額である。
- 2 順号15の各人の金額は、各人ごとに1,000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 3 順号19の各人の金額は、各人ごとに1,000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号21の割合は、順号15の「合計額」欄の金額に各人の欄の金額が占める割合である。
- 5 順号24の各金額は、各人ごとに100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表3 未分割財産の取得割合の計算

(単位：円)

順号	項目	原告	他の相続人ら				合計額
			訴外丙	訴外丁	訴外戊	小計	
1	総遺産額（注1）						192,034,305
2	法定相続分	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$	$\frac{3}{4}$	1
3	法定相続分に対応する額 （順号1の合計額×順号2）	48,008,576	48,008,576	48,008,576	48,008,576	144,025,728	192,034,304
4	分割財産の価額（注2）	162,210,511	0	0	0	0	162,210,511
5	法定相続分に対応する額から分割財産の 価額を控除した額（マイナスは零） （順号3－順号4）	0	48,008,576	48,008,576	48,008,576	144,025,728	144,025,728
6	未分割財産の取得割合 （順号5の各人の金額÷順号5の合計額）	$\frac{0}{144,025,728}$	$\frac{48,008,576}{144,025,728}$	$\frac{48,008,576}{144,025,728}$	$\frac{48,008,576}{144,025,728}$	$\frac{144,025,728}{144,025,728}$	1

(注) 1 順号1の金額は、甲第3号証別紙2・(16)枚のうち(14)枚目の「表3」の「A 分割済財産」の「評価額」欄の「小計」の金額と、「B 未分割財産」欄の「評価額」欄の「小計」の金額を合計した金額である。なお、別表2の順号12の相続時清算課税適用財産については、甲第5号証・2枚目の遺言に基づき当該金額には加算していない。

2 原告に係る順号4の分割財産の価額は、別表4の順号1の土地（北区土地）の評価額及び別表5の順号1の建物（北区建物）の評価額の合計額である。

別表4 土地の明細

順号	略号・所在地		地積	持分	評価額	本件相続に係る 所得者等
1	北区土地	東京都北区	1278.21m ²	$\frac{457}{1,000}$	161,433,474円	原告
2	東京都文京区		898.43m ²	$\frac{5,409}{303,038} \times \frac{2}{40}$	336,643円	未分割
3	川口市土地	埼玉県川口市	A	$\frac{1}{5}$	10,149,468円	
4			B	$\frac{1}{5}$	8,801,086円	
5	福島県西白河郡		330m ²	$\frac{1}{1}$	17,440円	
6	福島県西白河郡		330m ²	$\frac{1}{1}$	17,440円	
7	福島県西白河郡		330m ²	$\frac{1}{1}$	17,440円	

(注) 本表は、本件相続により本件相続人らが取得した全ての土地の明細である。

なお、順号1の土地は本件異議決定書・表3のAに記載された「本件A土地」であり、順号2ないし7の各土地はそれぞれ同表のBに記載された土地（順号3の土地は同表の「本件B-1土地」、順号4の土地は同表の「本件B-2土地」）である。

別表5 建物の明細

順号	略号・所在地等		持分	評価額	本件相続に係る 所得者等	
1	北区建物	東京都北区	北区土地（別表4順号1） 上の家屋	$\frac{457}{1,000}$	777,037円	原告
2	東京都文京区		別表4順号2上の家屋	$\frac{2}{40}$	162,910円	未分割
3	川口市A建物	埼玉県川口市	川口市土地 （別表4順号3）上の家屋	$\frac{1}{5}$	829,710円	
4	川口市B建物		川口市土地 （別表4順号4）上の家屋	$\frac{1}{5}$	806,056円	

(注) 本表は、本件相続により本件相続人らが取得した全ての建物の明細である。

なお、順号1の建物は本件異議決定書・表3のAに記載された「本件A建物」であり、順号2ないし4の各建物はそれぞれ同表のBに記載された建物（順号3の建物は同表の「本件B-1貸家」、順号4の建物は同表の「本件B-2貸家」）である。