

那覇地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消請求事件

国側当事者・国(沖縄税務署長)

平成21年10月28日一部認容・確定

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	当山 尚幸
同	絹川 恭久
同	保田盛 清士
同	高良 祐之
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	沖縄税務署長
	東 克巳
被告指定代理人	赤谷 圭介
同	伊藤 彰
同	知念 辰巳
同	小室 陽一郎
同	宮良 智
同	仲村 彰敏
同	坪田 圭介
同	田中 博

主 文

- 1 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告甲に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。)のうち、納付すべき税額9668万6500円を超える部分及び過少申告加算税額938万2000円を超える部分をいずれも取り消す。
- 2 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告乙に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。)のうち、納付すべき税額2999万5900円を超える部分及び過少申告加算税額177万8500円を超える部分をいずれも取り消す。

- 3 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告丙に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額1405万3700円を超える部分及び過少申告加算税額108万5000円を超える部分をいずれも取り消す。
- 4 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る相続税について、平成16年12月24日付けで原告丁に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額2922万0600円を超える部分及び過少申告加算税額183万1000円を超える部分をいずれも取り消す。
- 5 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告戊に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額2882万3100円を超える部分及び過少申告加算税額307万9500円を超える部分をいずれも取り消す。
- 6 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 7 訴訟費用は、これを3分し、その1を原告らの負担とし、その余は被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求の趣旨

- 1 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡A（以下「亡A」という。）を被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告甲（以下「原告甲」という。）に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額9115万2700円を超える部分及びこれに対応する過少申告加算税額を超える部分をいずれも取り消す。
- 2 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告乙（以下「原告乙」という。）に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額2931万1100円を超える部分及びこれに対応する過少申告加算税額を超える部分をいずれも取り消す。
- 3 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告丙（以下「原告丙」という。）に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額995万7500円を超える部分及びこれに対応する過少申告加算税額を超える部分をいずれも取り消す。
- 4 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告丁（以下「原告丁」という。）に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額2856万240

0円を超える部分及びこれに対応する過少申告加算税額を超える部分をいずれも取り消す。

- 5 沖縄税務署長が、平成13年3月13日相続開始に係る亡Aを被相続人とする相続税について、平成16年12月24日付けで原告戊（以下「原告戊」という。）に対してした、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）のうち、納付すべき税額2818万8100円を超える部分及びこれに対応する過少申告加算税額を超える部分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、亡Aの死亡により、亡Aの遺産を相続した原告らが、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17による国税庁長官通達。ただし、平成14年6月4日付け課評2-2ほかによる改正前のもの。以下「本件通達」という。）によらずに遺産の時価を算定して相続税の申告をしたところ、沖縄税務署長（処分行政庁）から、平成16年12月24日付けで相続税の更正及び過少申告加算税賦課決定処分（これらを併せて、以下「本件更正処分等」という。）を受けたため、本件更正処分等（ただし、いずれも平成17年5月20日付け異議決定及び平成18年6月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。）の各取消しを求める事案である。

- 1 前提事実等（各掲記の証拠（すべての枝番を含む場合は、枝番の表記を省略する。以下同じ。）等によるほかは、弁論の全趣旨により認められるか、当事者間に争いがない。）

(1) 本件相続について

亡Aは、平成13年3月13日に死亡し、原告らが亡Aを相続した（以下「本件相続」という。）。

原告らは、別紙物件目録記載の各土地（別紙物件目録1(1)ないし(3)各記載の土地は、相互に隣接していない3筆の土地であり、それぞれ以下「本件土地1-A」、「本件土地1-B」及び「本件土地1-C」といい、これらを併せて「本件土地1」という。また、以下順に「本件土地2」などといい、これらを併せて「本件各土地」という。）を含む亡Aの財産（以下「本件相続財産」という。）について、原告らで遺産分割協議を行った結果、別紙遺産分割目録記載のとおり、本件土地1ないし6及び8については原告甲が、本件土地7については原告丙が、本件土地9については原告乙が、それぞれ所有権を取得するなどした（乙2）。

(2) 本件各土地の状況について

本件相続財産のうち、本件土地1ないし6については、宅地開発業者が本件土地1ないし6を含む周辺の土地所有者から複数の土地を一括して賃借し、当該複数の土地の筆界にかかわらず道路を築造し、区画割りを行うという宅地造成を行った後、転借権付き戸建住宅として分譲するといった開発が行われ、その結果、本件相続開始時において、一筆の土地について土地所有者（底地権者）、宅地開発業者（借地権者）及び複数の建物所有者（転借権者）が存在するという複雑な権利関係を有する状態にあった（以下このような状態を「三層構造」という。）。

一方、本件土地7ないし9については、本件相続開始時において、三層構造の状態にはなかった。

(3) 相続税の申告について

原告らは、原告らが依頼した鑑定等に基づいて、それぞれ時価を算出するなどして、それぞれ納付すべき相続税額を計算した上、法定申告期限内である平成14年1月15日、沖縄税務署長に対し、別紙「本件更正処分等の経緯」中の「申告額」欄記載のとおり、本件各土地等につき、相続税を申告した（以下「本件申告」という。乙1）。

(4) 本件処分の経緯について

ア 沖縄税務署長は、本件申告が、本件相続財産のうち本件各土地を含む不動産の時価について、本件通達によらずに評価したものであり、かつ、本件土地 1 ないし 6 については、三層構造の土地という特殊性があったため、本件通達により難い特別な事情の存否や同事情が存在する場合の時価の検証が必要であるとして、C 不動産鑑定士（以下「C 鑑定士」という。）に本件土地 1 及び 6 の、D 不動産鑑定士（以下「D 鑑定士」という。）に本件土地 2 の、E 不動産鑑定士（以下「E 鑑定士」といい、C 鑑定士、D 鑑定士及び E 鑑定士を併せて以下「国税鑑定士ら」という。）に本件土地 3 ないし 5 の、それぞれ本件相続開始時における時価の算出を依頼した（国税鑑定士らによる鑑定を併せて、以下「国税鑑定」といい、本件土地 1 に対応する国税鑑定を「国税鑑定 1」などという。乙 6 ないし 13）。

イ 沖縄税務署長は、本件土地 7 ないし 9 については、三層構造の土地ではなく、本件通達により難い特別な事情が認められないから、本件通達によることとし、本件土地 2 ないし 4 及び 6 については、本件通達による評価額が国税鑑定による評価額を上回り当該土地において本件通達により難い特別な事情が認められるから本件相続開始時における時価として国税鑑定による評価額が妥当であるとし、本件土地 1 及び 5 については、本件通達による評価額が国税鑑定による評価額を下回り本件通達による評価額を不適当とする特別な事情があるとは認められないから本件通達による評価額の限度で算定することとして、それぞれ本件各土地の本件相続開始時における時価を算出するなどした上、平成 16 年 12 月 24 日付けで、原告らに対し、別紙「本件更正処分等の経緯」中の「更正処分額」欄記載のとおり、本件更正処分等をした。本件更正処分等の内容は、別表 1－1「課税価格等の計算明細表（更正処分額）」記載のとおりであり、同別表記載の各財産及び債務等の内訳は、別表 1－2「土地等の明細（更正処分額）」、別表 1－3「家屋、構築物の明細」、別表 1－4「有価証券の明細」、別表 1－5「現金、預貯金等の明細（更正処分額）」、別表 1－6「その他の財産の明細」、別表 1－7「債務等の明細」記載のとおりである（乙 3）。

ウ 原告らは、本件更正処分等を不服として、平成 17 年 2 月 23 日、沖縄税務署長に対し、異議を申し立てた（乙 4）。

エ 沖縄税務署長は、本件各土地について、それぞれ時価を算出した上、原告らに対し、別紙「本件更正処分等の経緯」中の「異議決定額」欄記載のとおり、平成 17 年 5 月 20 日付けで本件更正処分等の一部を取り消す異議決定（以下「本件異議決定」という。）をした（乙 5）。

オ 原告らは、本件異議決定を不服として、平成 17 年 6 月 16 日、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。

カ 国税不服審判所長は、本件各土地について、それぞれ時価を算出した上、原告らに対し、別紙「本件更正処分等の経緯」中の「裁決額」欄記載のとおり、平成 18 年 6 月 15 日付けで、本件異議決定を経た後の本件更正処分等の一部を取り消す裁決（以下「本件裁決」といい、本件異議決定及び本件裁決によって一部取り消された後の本件更正処分等を以下「本件処分」という。）をした（甲 1）。

(5) 本訴提起について

原告らは、本件裁決を不服として、平成 18 年 12 月 15 日、本件処分のうち原告ら主張額を超える部分の取消し等を求める本訴を提起した（当裁判所に顕著な事実）。

2 当事者の主張の概要及び争点

被告は、本件土地 7 ないし 9 について、本件通達に基づいて土地の時価を評価すべきでない特別な事情はなく、本件処分は本件通達に基づいて適正に評価している旨主張する。また、本件土地 1 ないし 6 について、いずれも三層構造の土地であり、容易に更地化して売買ができないという事情を有することから、本件通達により難い特別な事情の存否や同事情が存在する場合の時価の検証が必要とされるところ、本件土地 1 ないし 6 の本件相続開始時における時価を検証すべく、国税鑑定を依頼するとともに、併せて本件通達による評価額を算出し、本件通達による評価額が、国税鑑定による評価額を上回る場合には、かかる土地について本件通達により難い特別な事情が認められると判断して、国税鑑定による評価額が時価として妥当であるとし、本件通達による評価額が、国税鑑定による評価額を下回る場合には、国税鑑定による評価額の妥当性があるとしても、原則的に利用されている本件通達による評価額を不適当とする特別な事情があるとは認められないことから、原則に立ち返り、本件通達による評価額の限度で算定することとした旨主張する。

これに対し、原告らは、本件土地 9 については、本件通達に基づいて土地の時価を評価すべきであるが、本件裁決における評価ではなく、本件更正処分等及び本件異議決定における評価が相当である旨主張する。また、本件土地 7 については、本件通達に基づいて土地の時価を評価すべきではなく、現実の譲渡金額に従った評価額を時価として採用すべきである旨主張する。さらに、本件土地 8 については、本件通達に基づいて土地の時価を評価すべきではなく、原告らが依頼した B 不動産鑑定士による鑑定（以下「B 鑑定」という。）による評価額を時価として採用すべきである旨主張する。そして、本件土地 1 ないし 6 については、国税鑑定には誤りがあるから、その評価額を本件通達に基づいた評価額と比較して時価を決することは失当であり、いずれも B 鑑定による評価額を時価として採用すべきである旨主張する。

なお、本件通達に従った場合の本件各土地の評価額については、別表 1 「課税価格に算入される本件土地の時価の計算表（土地 7 ないし土地 9）」の順号 1 ないし 12、別表 2-1 「課税価格に算入される本件土地の時価の計算表（土地 1 及び 2）」の順号 1 ないし 10 及び 15 ないし 19、別表 2-2 「課税価格に算入される本件土地の時価の計算表（土地 3 及び 4）」の順号 1 ないし 5 及び 7 ないし 13、別表 2-3 「課税価格に算入される本件土地の時価の計算表（土地 5 及び 6）」の順号 1 ないし 4 及び 8 ないし 17 の計算及び金額となることに争いはない。

したがって、本件の争点は、被告が主張する本件各土地の時価が適切であるかであり、具体的には、本件土地 7 及び 8 について、本件通達に基づいて時価を評価すべきであるか、本件土地 1 ないし 6 について、国税鑑定による評価が適切であるかである。

以上が、当事者の主張の概要及び争点であり、更に摘示すべき具体的な当事者の主張は、以下のとおりである。

3 当事者の主張

(1) 本件土地 9 について

ア 原告らの主張 7629万1828円

本件土地 9 について、本件裁決では、親族の使用貸借部分と隣人の無断使用部分の 2 つの画地に分けて評価するのが相当であるとし、使用貸借部分につき 7312万7788円、無断使用部分につき 290万3760円、合計 7603万1548円と評価しているが、同土地は自用地であるから評価単位は一つとすべきである。したがって、本件土地 9 の評価額は、

本件更正処分等及び本件異議決定の評価額である7529万1828円とするのが相当である。

イ 被告の主張 7529万1828円
認める。

(2) 本件土地7について

ア 原告らは主張 3250万円

原告らは、本件土地7を本件相続当時から売りに出していたが、売却できたのは本件相続から約3年後であり、ようやく成立した売買契約でさえ、3250万円では売却できなかった。このような事情に照らせば、4781万0908円という本件処分の評価額が実際の市場価格から乖離していることは明らかであり、本件処分の評価額は時価を上回っていると認められる。

したがって、本件土地7の時価は、現実の譲渡代金である3250万円と認定すべきである。

イ 被告の主張 4781万0908円

原告らは、現実の譲渡代金をもって時価とすべき旨主張するが、相続税法22条が規定する「取得するときにおける時価」とは、当該財産の相続開始時点における客観的な交換価値をいうと解されるところ、本件相続開始時から譲渡時までの地価情勢を考慮して時価を算出すべきであり、個別事情の調査や補正等を行うことなく、時価とすることが相当でないことは明らかである。

本件土地7は、一般的な使用貸借地であるから、本件通達により難い特別な事情はなく、本件通達に従って時価を評価するのが妥当である。したがって、本件土地7の時価は、別表1「課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地7ないし9）」の順号1記載のとおり、4781万0908円とするのが相当である。

(3) 本件土地8について

ア 原告らの主張 6190万円

本件土地8は、開発当初、特殊開発土地に該当していたこと及び地主の了解なく転借権を設定し、又は、借地権を譲渡することができることからすれば、特殊開発土地と評価すべきであり、本件通達により時価を評価し難い特別な事情が認められる。したがって、本件土地8の時価は、B鑑定に従い、6190万円と認定すべきである。

イ 被告の主張 7560万5637円

本件土地8は、本件相続開始時において、底地権者と複数の借地権者がいるにすぎない、いわゆる通常の貸宅地である。また、証拠上、地主の了解なく転借権を設定し、又は、借地権を譲渡することができるとは認められない。そうすると、本件通達により難い特別な事情はなく、本件通達による評価が妥当である。したがって、本件土地8の時価は、別表1「課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地7ないし9）」の順号2ないし11記載のとおり、7560万5637円とするのが相当である。

(4) 本件土地1ないし6について

ア 被告の主張

(ア) 国税鑑定の合理性について

国税鑑定士らは、第三者間取引事例の重要性は十分に認識しているが、底地の第三者間

取引が極めて少ないため、第三者間取引事例を用いた取引事例比較法では適正な評価ができないと考え、これに替えてC鑑定士は、当事者間取引事例を用いた取引事例比較法を、D鑑定士及びE鑑定士はいわゆる控除方式をそれぞれ採用し、いずれも収益価格と関連づけるなどして、本件土地1ないし6の評価額を算出したものであり、その判断は合理的であって、不動産鑑定評価基準にも合致する。

a 当事者間取引事例を採用することの妥当性（国税鑑定1及び6）

国税鑑定1及び6を行ったC鑑定士は、取引事例比較法において、当事者間取引事例を用いたことから、事情補正についても検討しているが、現実の底地市場において、底地の第三者間取引がほとんどないため、補正作業そのものが不可能であるとして、やむなく事情補正を断念している。一方で、同鑑定士は、当事者間取引事例は評価対象の近隣地域内又は同一需給圏内の類似地域に存するものであること、底地の買受人は借地権との併合による思わぬ利益を享受する地位を獲得するが、その分の期待値を含めた評価、つまり、底地の経済的評価のみを重視した場合よりも高めの評価が妥当するとの判断により、採用した資料と評価の手順等を再点検し、底地の評価特性等を総合的に考量した結果、収益価格と比準価格との中庸値をもって、それぞれ本件土地1及び6の価格としたのであり、かかる評価手法及び評価過程に不合理な点はない。

原告らは、求めるべき底地の正常価格を、第三者間取引事例に代表される完全競争市場の正常価格であると主張し、更に第三者間取引事例の価格は借地賃料収入が目的とされる価格であると主張するようであるが、底地の価格には、地代徴収権に相応する価格のほかに将来の借地契約満了によって復帰する経済的利益の現在価値を当然に含んでいるものであるから、かかる原告らの主張は、底地の価格の概念を正解しないものである。

b 控除方式を採用することの妥当性（国税鑑定2ないし5）

国税鑑定2ないし5を行ったD鑑定士及びE鑑定士が取引事例比較法を採用していないのは、比準価格を算出するための取引事例が少なく、かかる取引事例が正常な事情で成立した取引か否か、取引当事者が適正価格を十分に把握していたかなどの判断が困難であったためである。また、不動産鑑定評価基準上定められていない控除方式を採用したのは、前記のとおり、取引事例比較法を採用できない事情の下、控除方式が底地の限定価格を求める場合と同様に一般的に認められている評価方法であり、底地の定義及び総合的勘案事項からすると、不動産鑑定評価基準が示唆する評価方法といえるからである。

したがって、底地の第三者間取引が極めて少ない状況の中、D及びE両鑑定士が控除方式を用いて本件土地2ないし5の鑑定評価額を算出したことに何ら問題はない。

c 収益価格の算出方法の妥当性（国税鑑定1ないし6）

国税鑑定1ないし6では、三層構造の特性を当然に考慮しており、更地復帰価格の算出に使用する割引率を基本利率よりも1パーセント程度高く決定した上で収益価格を算出している。

また、本件各土地上の建物は、土地ごとにほぼ同時期に建築されており、転借権の満了時期もほぼ同時期と見込まれること、実際に本件土地8は三層構造を解消しており、三層構造が将来的に解消される可能性は否定できず、価格時点である本件相続開始時に

において、国税鑑定士らが更地復帰時期を建物の残存期間で見積もっていることに何ら問題はない。三層構造であることの斟酌は既に割引率で考慮している以上、更に更地復帰時期を遅らせて収益価格を算出する必要性は認められない。

d 試算価格の調整方法の妥当性

不動産鑑定評価基準上、底地の鑑定評価額は、実際支払賃料に基づく純収益等の現在価値の総和を求めることにより得た収益価格及び比準価格を関連づけて決定するものであり、どのように調整するかは不動産鑑定士の裁量に委ねられているところである。国税鑑定士らは、本件各土地の鑑定評価額を決するに当たり、取引事例比較法における取引事例がすべて当事者間取引事例であることや控除方式により求めた価格を試算価格としていることなども考慮した上、試算価格の調整を行っており、かかる考慮の結果として、各試算価格の中庸値を鑑定評価額と決定したものであるから、理由なく中庸値を採用しているわけではない。

(イ) B鑑定の不合理性について

これに対し、原告らが主張するB鑑定は形式上は不動産鑑定評価基準に沿っているものの、形式に拘泥するあまり、その実体はおよそ適正な評価とはいえない。

a 収益価格算出上の問題点

(a) 収益価格の算出に当たり、実際支払賃料を補正せずに用いていること

B鑑定が採用した本件土地1ないし6に係る支払賃料は、年間で坪当たり549円ないし749円であり、国税鑑定士らが採用した周辺の標準的な賃料（坪当たり1440円）に比して、37パーセントないし52パーセントと著しく低額であり、適正な地代への補正をすべきところ、何ら補正を行わずに収益価格を算出している。このようなB鑑定の評価手法は、妥当性を欠いているといわざるを得ない。

(b) 無期還元式を採用して更地復帰価格を加味していること

原告らの主張によれば、三層構造の特殊性から所有権が復帰しないことを前提に、無期還元式を採用しているが、他方で将来の更地復帰可能性を還元利回りで考慮している。しかしながら、無期還元式は、純利益が永久に得られること意味するものであり、その性格上、更地復帰価格を考慮することはできない。また、この点について、B鑑定では、更地復帰の標準的あるいは具体的な時期について触れられてもいない。

(c) 還元利回りによる調整

底地の価格とは、地代徴収権に相当する価格のほかに将来見込まれる権利金等の一時金の経済的利益及び借地権が消滅して完全所有権に復帰することによる経済的利益を加味して形成されるものである。したがって、借地権の復帰見込みが遅ければ、「地代徴収権の価格」が増加するが、「更地の復帰価格」が減少するというように、互いに相反する性質のものであり、両者を別途計算の上、加算することで底地価格としての整合性が保たれる。国税鑑定はこのような手法で収益価格を算出しているが、B鑑定では、更地価格を算出していないことから、更地の復帰価格も算出しておらず、互いに相反する性質の「地代徴収権の価格」と「更地の復帰価格」を還元利回りのみで調整している。

その結果、B鑑定は、後記(d)及び(f)のように、本来還元利回りを増算すべきである更地の復帰見込みが早いという事情をもって、還元利回りを減算させるという矛盾

を起こしている。

(d) 将来の更地復帰可能性について

還元利回りの算定に当たっては、純利益を増加させる要因があれば、還元利回りを減算（収益価格を増加）し、純利益を減少させる要因があれば、還元利回りを増算（収益価格を減少）する。すなわち、更地に復帰するとなると、その後は純利益を得られなくなるのであるから、更地復帰が困難な場合には、還元利回りを減算（収益価格を増加）し、更地復帰が容易な場合には、還元利回りを増算（収益価格を減少）しなければならない。B鑑定は、将来の復帰可能性として、本件土地6を基準に、これよりも土地上の建物が少ない本件土地1ないし5の還元利回りを減算（収益価格を増加）しているが、建物が少なく更地復帰が容易な場合には、本来還元利回りを増算（収益価格を減少）しなければならない、還元利回りの計算を誤っている。

(e) 将来の一時金授受について

国税鑑定では、実際の支払賃料を周辺地域の標準的な支払賃料に補正した後、将来の賃料上昇率及び底地の収益性を考慮している。これに対し、B鑑定では、周辺地域の標準的な支払賃料に比して著しく低廉な実際の支払賃料を前提にしており、一括授受や標準賃料への是正可能性を加味しているにとどまる。

(f) 住環境による市場性について

B鑑定では、前記(d)のとおり、将来の更地復帰可能性を独立した要素として考慮しているにもかかわらず、住環境による市場性においても、更地として復帰する可能性等を勘案しており、更地の復帰可能性を二重に計上し、還元利回りを減算（収益価格を増加）している。

b 比準価格算出上の問題点

(a) 1事例により比準価格を算出していること

取引事例比較法により比準価格を算出する場合、多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行うことが必要である。原告らは、当事者間取引事例を含めた多数の取引事例を収集しつつ、特に三層構造という点にかんがみて、当事者間取引事例を排除し、第三者間取引事例を慎重に選別した旨主張するが、B鑑定の鑑定書に、そのような記述はうかがわれぬ上、結局は第三者間取引事例の2事例のみを採用しているのであるから、同事例のみに基づいて鑑定しているのにほかならない。また、同鑑定士は、第三者間取引事例のうち、1事例については、採用を見送っており、実質的には1事例を根拠に比準価格を算出している。

(b) B鑑定が採用した第三者間取引事例は事例として不適當であること

取引事例比較法により比準価格を算出した国税鑑定1及び6において、C鑑定士が同一需給圏内の判定を約2キロメートル以内としているのに対し、B鑑定が採用した第三者間取引事例の土地と本件土地1ないし6は、Nを挟んで直線距離にして約6キロメートル離れており、同一需給圏内における取引とはいえない。

また、同第三者間取引事例は、土地上の6棟の建物のうち、1棟が譲渡人所有の建物であり、当該建物が併せて売買されているが、B鑑定は、当該建物部分について、売買代金の配分や借地権のない完全な所有権が取得できることについて考慮していない。

さらに、同第三者間取引事例の取引価格は、仮に当該建物を無価値としても1平方メートル当たり7489円であるが、平成15年分路線価図によれば当該土地が5万8000円の路線に接していることなどからすれば、底地の取引であることを考慮しても著しく低廉であり、底地であること以外の何らかの事情を含んだ価格であることが容易に想定できる。

以上によれば、同第三者間取引事例は、およそ正常な底地の売買実例とはいえない難く、比準価格の根拠として採用するにはばかられる取引事例である。

(c) 事情補正等がなされていないこと

前記(b)のとおり、同第三者間取引事例には、低廉な価格で売却せざるを得ない事情があったと想定されたため、被告が買い主から聴き取ったところ、借金の返済に迫られていた売り主が、不動産業者である買い主に対し、競売と同等の極めて低廉な価格で売却した事例であることが判明した。また、当該土地はいわゆるうなぎの寝床のような奥行長大の地形であり、これらの事情が価格を引き上げる要因となることは明らかであるにもかかわらず、B鑑定は何ら補正を行わずに、かかる同第三者間取引事例を採用している。

(d) 個別的要因による補正が妥当でないこと

B鑑定は、採用した第三者間取引事例の取引価格を基に、時点修正や地域要因格差による修正をし、近隣地域の標準的な底地の比準価格を算出した上、本件土地1ないし6及び8の個別要因による補正をして、それぞれの比準価格を算出している。しかしながら、比準価格算出の際に用いられた個別的要因による格差の調整は、その根拠もあいまいであり、いかなる基準によって数値が決定されたのか不明である。

また、前記(b)及び(c)のとおり、価格が著しく低廉な事例を補正等も行わずに用いているため、個別的要因のみで調整せざるを得なくなり、本件土地1ないし6の中でも更地復帰が困難な本件土地6を標準的と判断して、他の土地の格差率を増加させたり、本来格差率を減少すべきである道路等による分断が多く購入意欲の削がれる土地の格差率を増加させるなどしており、不合理な調整をせざるを得なかったことがうかがわれる。

(ウ) 平成17年改正通達について

平成17年6月16日付け「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（以下「平成17年改正通達」という。）は、平成17年1月1日以降に相続等により取得した財産の評価に適用するとされており、通達が改正されたときは、それが全国的に下級行政庁の税務徴収事務ないし税務指導を画一的に規律する関係上、特段の事情がない限り遡及適用を認めることはできない。したがって、本件土地1及び5について、平成17年改正通達に従った借地権割合を採用せず、本件相続開始時における財産評価基本通達（平成14年6月4日付け通達による改正前のもの。以下「改正前基本通達」という。）に従った借地権割合を用いて評価したことが直ちに違法とはいえない。また、本件土地2ないし4及び6については、本件通達により難い特別な事情が認められたことから、国税鑑定による評価を行っており、平成17年改正通達による基準が用いられていないことをもって違法をいう、原告らの主張には理由がない。

原告らが指摘する競売事例は、民事執行法1条に規定する強制執行、担保権の実行とし

ての競売等の一環として行われたものであるところ、同法58条2項によれば、選任された評価人は、強制競売手続において不動産の売却を実施するための評価であることを考慮しなければならないとされている。このような競売における評価の特殊性にかんがみれば、民事執行法に基づく競売の価額と相続税法22条に規定する「時価」とを同等に扱うことは到底認められるものではなく、参考に値するものではない。

なお、B鑑定が算出した収益価格及び比準価格は、いずれも平成17年改正通達による借地権割合を適用した額を若干上回る程度であるが、前記のとおり、収益価格については、更地価格・更地復帰価格を算出せず、周辺地域の標準的な賃料を比準せず、あいまいな基準により還元利回りを調整し、比準価格については、第三者間取引事例を1事例のみ採用し、取引に関する事情補正や標準化補正を行わず、あいまいな基準により個別的要因による補正率を調整するなどしており、原告らの意図する価格に調整されたことが推認される。

イ 原告らの主張

(ア) 国税鑑定の不合理性について

不動産鑑定評価基準は、国土交通事務次官から発せられた通知であり、法令ではないから、不動産鑑定に関し必ず準拠しなければならない法的義務があるわけではない。しかしながら、同基準が、不動産の鑑定評価の統一的基準であるとともに、不動産の鑑定評価に関する法律40条1項及び2項の規定に基づき不当な不動産の鑑定評価についての懲戒処分を行う際の判断根拠となるものであるとされていることなどによれば、強い事実上の拘束力を有しているというべきである。したがって、同基準の採用していない、あるいは同基準に反する評価手法等を採用できるのは、同基準よりも合理的かつ適切であることが認められる場合でなければならない。

国税鑑定は、同基準に照らし、以下のような問題点がある。

a 取引事例比較法適用上の問題点（国税鑑定1及び6）

(a) 当事者間取引事例を用いていること

一般的な借地関係の場合、当事者間取引は取引と同時に更地化を実現して土地の有効利用を可能とするから、その経済価値の増分が加味され、第三者間取引事例よりも高い価格で取引される。したがって、その価格は限定価格とされる。もっとも、一般的な借地関係の場合、当事者間取引でも第三者間取引でも混同が生じる可能性があり、理論上は同一の価格路線にあるといえる。したがって、不動産鑑定評価基準上は、第三者間取引事例を用いて正常価格を導くべきであつても、第三者間取引事例が収集できないなどの場合には、例外的に当事者間取引を準用して価格を求めることを是認し得る余地がある。しかしながら、これは一般的な借地関係において、消極的に認められるにすぎないというべきである。三層構造の土地の場合、一般的な借地関係の場合と異なり、混同による更地化が取引と同時に実現することはあり得ず、第三者間取引と理論上同等といえるような当事者間取引はそもそも存在しない。前記のとおり、一般的な借地関係において準用を是認する余地があるにすぎない当事者間取引事例を三層構造の土地を評価するために用いることは準用の基礎すら欠いており不可能であるといわざるを得ない。したがって、当事者間取引事例を用いて三層構造の土地を評価している点に問題がある。

(b) 事情補正を行っていないこと

取引事例比較法において、当事者間取引を採用した場合、事情補正が不可欠であるところ、国税鑑定1及び6は、取引事例比較法によって比準価格を算出する際に事情補正を行わず、最終的な評価額を算出する際に収益価格との中庸値を用いることで済ませている点に問題がある。

b 控除方式を採用する問題点（国税鑑定2ないし5）

不動産鑑定評価基準によれば、更地の価格から借地権の価格を差し引く控除方式を採用して底地の価格を求めることは明確に否定されており、一般的な借地関係において、取引と同時に更地化が実現する場合に採用できるにすぎず、かかる更地化があり得ない三層構造の土地においては採用の前提を欠いている。また、この点を措くとしても、三層構造の土地については、更地の価格から借地権に加え、転借地権の価格も差し引くべきである。したがって、三層構造の土地に、一般的な控除方式を採用することは、二重の意味で問題である。

c 収益還元法適用上の問題点（国税鑑定1ないし6）

三層構造の土地は、一筆の土地を多数の転借地人が使用していたり、転借地人の敷地が複数の土地にまたがるなどしている。したがって、一人の借地人との賃貸借関係が終了しても、借地人との賃貸借関係が残存しているため、直ちに更地としての利用はできず、一部ずつの転借地の終了が何年にもわたり実現し、その後全体が返還された後に更地全体の価値が復帰することとなる。有期還元方式を適用するのであれば、単に割引率の微調整にとどまらず、更地復帰時期を平均的な収益収受終了時期よりも遅らせて計算すべきである。

d 試算価格の調整についての問題点（国税鑑定1ないし6）

国税鑑定1及び6は、当事者間取引事例を用いた取引事例比較法で算出した比準価格を、国税鑑定2ないし5は、控除方式により算出した価格を、それぞれ試算価格とし、収益還元法により算出した収益価格との中庸値を当該土地の評価額としている。

しかしながら、前記a及びbで指摘した問題は中庸値を採用したからといって解消されるものではない。また、この点を措くとしても、本来、どの方式による価格も適正な価格を指向し、その価格は一致するはずであるから、試算価格間に大きな開きが生じた場合には、適正かつ合理性を欠く算出がなされたものと疑われ、手順をさかのぼって検証して、その開差の理由を検討し、最終的にどの試算価格が説得的であるかを判断しなければならないというべきである。本件では、比準価格及び控除方式による価格と収益価格との間に極端な差が生じており、前記のような検証・検討を行うべきであるにもかかわらず、国税鑑定はこれを怠ったものである。

(イ) B鑑定の合理性について

a 収益価格算出について

(a) 収益価格の算出に実際支払賃料を用いていること

不動産鑑定評価基準によれば、収益価格とは、実際支払賃料に基づく純利益等の現在価値の総和を求めることにより得た価格とされているところ、B鑑定は、同基準に従い、実際支払賃料に基づいて収益価格を算出している。

被告は、実際支払賃料は周辺の標準賃料に比して著しく低額であり、これを補正せずに用いることは妥当性を欠く旨主張するが、その評価手法は、同基準に反するもの

である。B鑑定は、適正賃料への是正可能性及び更地復帰可能性を下記(b)の還元利回りの査定において適正に勘案しており、被告の主張は失当である。

(b) 還元利回りについて

不動産鑑定評価基準によれば、還元利回りとは、一期間の純利益から対象不動産の価格を直接求める際に使用される率であり、将来の収益に影響を与える要因の変動予測と予測を伴う不確実性を含むものであり、B鑑定は、同基準に従い、以下のとおり、将来の更地復帰可能性、将来の一時金収受の可能性及び住環境による市場性を考慮して還元利回りを計算している。

将来の更地復帰可能性については、建物数が多いほど更地復帰が困難であり、還元利回りは高くなる（控除する率は減少する）ところ、B鑑定は、5戸の建物がある本件土地6を基準に、建物数1戸の増減に応じ、0.5パーセント刻みで控除率を減増させており、その数値には十分整合性がある。

また、将来の一時金収受の可能性については、B鑑定は、現在の実際支払賃料が低いことから、一括授受や標準賃料への是正可能性を加味しており、不合理な点はない。

さらに、住環境による市場性について、B鑑定は、更地として復帰する可能性、その期間、復帰する更地価格の状況について、総合的に勘案した数値で修正したものであり、特に更地として復帰する場合の経済的価値、そのリスクとしての借地人の状況や借地建物の状況等を重視して勘案されにものであるから、不合理な点はない。

b 比準価格の算出について

(a) 第三者間取引事例を用いるのが原則であること

B鑑定は、第三者間取引事例である2事例を採用して検討し、検討後に1事例については不適切として参考程度にとどめたものである。被告は、取引事例が少ない旨主張するが、正常価格が競争市場を前提とするものである以上、第三者間取引事例を用いるのが原則であり、更地化が困難な三層構造の土地の比準価格を算出するのであれば尚更である。

(b) 本件第三者間取引事例が不適切ではないこと

被告は、本件土地1ないし6及び8と採用した第三者間取引事例の土地が同一需給圏内でない旨主張するが、同一需給圏とは代替・競争関係にある不動産の存する範囲であるところ、本件各土地のような第三者への賃貸を前提とした収益物件については、その範囲は比較的広くなる傾向にあるから、被告の主張は妥当しない。

また、被告は、採用した第三者間取引事例について、B鑑定が譲渡人所有の建物を含む取引であることを考慮していない旨指摘するが、仮に補正を行えば、底地の価格は更に安くなる上、譲渡人所有の建物は6棟のうち1棟であり、画地条件等で複雑な補正を要するため、恣意性を排除することが困難であると判断して補正を行わなかったものであり、被告の指摘は妥当しない。

さらに、被告は、採用した第三者間取引事例の売買価格が著しく低廉であることから、およそ正常な底地の売買事例とはいえないと主張するが、三層構造の土地の底地取引価格は実際このような低額になるのである。

(c) 事情補正等を行わなかったことは妥当であること

事情補正や標準化補正は、多数の取引事例を元に当該地域の適正な価格水準を把握

し、取引価格にその水準との乖離等が認められる場合に行うものである。しかし、本件のように第三者間取引が極端に少ない場合、補正の前提となる適正な価格水準の把握が困難である。したがって、B鑑定が補正を行わなかったことには合理的な理由がある。また、採用した第三者間取引事例に係る事情の解明が不十分であることや適正な価格水準との乖離があることなども認識した上、B鑑定は試算価格の調整段階で収益価格を重視するなどの措置を採っている。

(d) 個別的要因による補正について

B鑑定は、建物が画地をまたがっているか、建物の維持管理の程度等の諸事情から建物の状況に応じた補正を施し、また、転借人の数に応じて10パーセント刻みで格差率を算出し、さらに、道路等により画地が分断されているかなどの諸事情から底地状況の市場性に応じた補正を施しており、その結果、本件各土地ごとに格差が生じることは何ら不合理でない。

(ウ) 平成17年改正通達について

本件通達による貸宅地の評価は、更地評価から借地権割合を控除して算出される場所、本件土地1ないし6に係る借地権割合は、改正前基本通達では、30パーセントとされていたものが、平成17年改正通達により、70パーセントと大幅に変更された。この点、借地権割合とは、貸宅地の取引価格算出を簡便化する目的で観念的にその評価を求めるために設定されたものであり、貸宅地としての利用方法が変わらない限り変動は考えられないにもかかわらず、4年後には上記のように大幅な変更がなされたことにかんがみると、そもそも改正前基本通達の借地権割合が実情を踏まえない不適切なものであったことがうかがわれる。

また、本件土地1ないし6と同様に三層構造の土地である沖縄県宜野湾市所在の訴外土地が競売されているところ、同競売の評価書(甲22)において、改正前基本通達に基づき、借地権割合を25パーセントとした控除方式での評価が行われている。この点、同評価では、競売価格の特殊性については、競売市場修正が加えられている上、市場性修正(40パーセント控除)や積算価格と収益価格の中庸値を用いることなど、被告の主張に沿った評価方法による限りで三層構造の特殊性を考慮しているにもかかわらず、その評価書が示した640万円という評価額の半額程度に近い358万4000円で落札されていること(甲19)からしても、改正前基本通達の借地権割合が現実から乖離していることを示している。なお、同競売事例について、原告らが主張する借地権割合70パーセントを採用し、その他の数値は変更せずに評価額を再計算すると、340万7367円となり、実際の競売価格に近似する。

被告らは、B鑑定の算出した比準価格が原告らの主張する借地権割合を適用した額に近似することを理由に、B鑑定が個別的要因を調整・操作している旨主張するが、B鑑定は、不動産鑑定評価基準の原則に従って第三者間取引事例を採用し、合理的な理由により事情補正等を行わないなどの措置をしたものであり、その結果偶然両者の値が近似したものであるから、かかる主張は妥当せず、平成17年改正通達による借地権割合こそが、本件相続時から妥当であったことを裏付けている。

第3 当裁判所の判断

1 相続財産の時価について

相続税法 22 条にいう「時価」とは、当該財産の取得時において、その財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において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、当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

ところで、すべての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から、これを個別に評価する方法を採った場合には、その評価方法等により異なる評価額が生じたり、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれもある。そこで、課税実務上は、法に特別の定めのあるものを除き、財産評価の一般的基準が本件通達によって定められ、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。そして、このようにあらかじめ定められた評価方法により、画一的に財産の評価を行うことは、税負担の公平、効率的な租税行政の実現という観点からみて合理的であり、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、一般的には、税務負担の実質的な公平をも実現し、租税平等主義にかなうものである。

しかしながら、評価の目的は、あくまでも当該財産の客観的交換価値を確定することであり、本件通達に定められた評価方法により財産を評価すべきであるとする趣旨が上記のとおりであることからすれば、本件通達に定められた評価方法を画一的に適用することによって、明らかに当該財産の客観的交換価値とは乖離した結果を導くこととなり、そのため、実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び本件通達の趣旨に反することとなるなど、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合には、他の合理的な評価方式によることが許されると解すべきであり、本件通達 6 においても、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定められている。

2 本件土地 9 について

本件土地 9 について、本件通達によって評価すべきこと、及び、同評価による時価が 7 5 2 9 万 1 8 2 8 円となることは、当事者間に争いがない。

3 本件土地 7 について

(1) 原告らは、本件土地 7 を本件相続当時から売りに出していたが、売却できたのは本件相続から約 3 年後であり、3 年待って成立した売買契約においても、3 2 5 0 万円という低額でしか売却できなかったのであるから、本件通達に基づいてした 4 7 8 1 万 0 9 0 8 円という評価は実際の市場価格から乖離していることは明らかであり、本件土地 7 の時価は、現実の譲渡代金である 3 2 5 0 万円と認定すべきである旨主張する。

しかしながら、前記のとおり、本件通達により画一的に財産の評価を行うことは、税負担の公平、効率的な租税行政の実現という観点からみて合理的であり、一般的には租税平等主義にもかなうものであることからすれば、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合とは、本件通達に定められた評価方法を画一的に適用することによって、明らかに当該財産の客観的交換価値とは乖離した結果を導くこととなり、そのため、実質的な租税負担の公平を著しく害し、法の趣旨及び本件通達の趣旨に反することとなる場合でなければならない。そして、相続財産の時価とは、相続時において、その財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において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、相続時における当該財産の客観的交換価値をいうところ、現実の譲渡価格は、いかなる時期に譲渡するかといった判断を含め、譲渡時における譲渡当事者間の諸事

情を反映して決せられるため、何らの事情補正等を行うことなく、客観的交換価値を現していることとはできないばかりか、相続税の算定の基礎となる時価の概念に、そのような不確定要素を持ち込むことは、むしろ実質的な租税負担の公平を害することにもなりかねない。この点、原告らは、本件土地7が本件相続当時から売りに出されていたことや、その後3年経って成立した売買契約に係る売買代金も本件通達による評価額よりも大幅に低いものであったことを指摘するが、上記説示の諸点にかんがみれば、これら原告らの主張を基に、本件土地7について、本件通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情が存するものとは認められず、本件土地7の価額算出は本件通達の定める評価方式によるべきである。

- (2) そして、本件通達の定める評価方式によった場合、本件土地7の相続税評価額の計算及び結果が別表1「課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地7ないし土地9）」の順号1のとおりとなることについては、使用貸借による土地の使用権を土地の時価に影響を与えるような土地利用権と認めて、自用地価値から控除する必要がないことも含めて当事者間に争いがない。

したがって、本件土地7の時価は、4781万0908円と認められる。

4 本件土地8について

- (1) 原告らは、本件土地8は、開発当初、特殊開発土地に該当していたこと及び地主の了解なく転借権を設定し、又は、借地権を譲渡することができることから、特殊開発土地として扱うべきであるとし、三層構造の土地に準じた土地として、本件通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある旨主張する。

しかしながら、相続財産の時価とは、前記のとおり、相続時における当該財産の客観的交換価値をいうところ、本件土地8が、本件相続開始以前において、原告らのいう特殊開発土地あるいは三層構造の土地に該当していたことがあったとしても、本件相続時において、亡Aと本件土地8の建物所有者である賃借人9人がそれぞれ直接賃貸借契約を締結している状況にあったことに争いはない。また、亡Aと上記賃借人の一人であるFとの間で締結された宅地賃貸借契約の契約書（乙26の1ないし3）の第6条によれば、土地を転借する時や建物を売却して借地権を他に譲渡する時には、必ず賃貸人である亡Aの承諾を受けなければならない旨定められている。

以上によれば、本件土地8は、本件相続開始時において、三層構造でなく、また、本件全証拠によっても原告らの主張するその余の事情は認められず、その評価を本件通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情は認められない。したがって、本件土地8の価額算出は本件通達の定める評価方式によるべきである。

- (2) そして本件通達の定める評価方式によった場合、本件土地8の相続税評価額の計算及び結果が別表1「課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地7ないし土地9）」の順号2ないし11のとおりとなることについては、当事者間に争いがない。

したがって、本件土地8の時価は、7560万5637円と認められる。

5 本件土地1ないし6について

- (1) 前記前提事実等(2)のとおり、本件土地1ないし6は、宅地開発業者が本件土地1ないし6を含む周辺の土地所有者から複数の土地を一括して賃借し、当該複数の土地の筆界にかかわらず道路を築造し、区画割りを行うという宅地造成を行った後、転借権付き戸建住宅として分譲するといった開発が行われ、その結果、一筆の土地について、土地所有者（底地権者）、宅地

開発業者（借地権者）及び複数の建物所有者（転借権者）が存在するという複雑な権利関係を有する状態にある三層構造の土地である。そして、このうち、本件土地2ないし4及び6について、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情が認められることは、被告も認めるところであり、本件処分においても、これら各土地の評価は、本件通達に定める評価方式によっていない。これに対し、被告は、本件土地1及び5は、本件通達による評価額が国税鑑定による評価額を下回るから、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情があるとは認められないとする。しかしながら、本件土地1及び5についても、本件土地2ないし4及び6と同様、上記のように複雑な権利関係を有する状態にある三層構造の土地にある（なお、このうち、本件土地1-Bと本件土地5については、これら各土地上に存する建物はそれぞれ1戸と認められるが、これら各建物は、いずれも本件土地1-Bないし本件土地5と、隣接する土地とにまたがって建っていることが認められ（甲6、11、乙7、12）、複雑な権利関係を有する状態にある三層構造の土地であることにはかわりはない。）ことに照らせば、宅地の評価として、同宅地の面する路線に付された路線価を基とし、奥行価格補正や側方路線影響加算等の補正等をほどこし、さらに、貸宅地として、これら各土地の自用地としての価額に、地域毎に定められた借地権の価額を控除して評価する（なお、本件相続時点における、本件土地1及び5に係る借地権の価額の割合（借地権割合）は3割である（当事者間に争いがない。））という本件通達に定める評価方式（本件通達11ないし25）をそのまま適用することによって、上記のような複雑な権利関係を有する状態にある三層構造の土地の適切な時価を算定することは困難であって、本件土地1及び5を含むこれら三層構造の土地については、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認できるような特別な事情が存するものというべきであり、上記のような三層構造の土地の特質に照らせば、同じく三層構造となっている本件土地1ないし6のうち、国税鑑定による評価額が本件通達による評価額を下回る本件土地2ないし4及び6には上記特別な事情があるが、国税鑑定による評価額が本件通達による評価額を上回る本件土地1及び5には上記特別な事情は存しないものということは相当でない。以上から、本件土地1ないし6については、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認される特別な事情があるものであって、その場合の適正な時価については、被告が主張立証責任を負う。したがって、以下、国税鑑定による評価額が適切であるか否かを検討する。

- (2) 宅地の底地価格を求める手法について、不動産鑑定評価基準（乙16）は、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現在価値の総和を求める方法である収益還元法による収益価格及び多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要に応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量する方法である取引事例比較法による比準価格を関連づけて決定するものとしている。また、不動産鑑定評価基準によれば、不動産鑑定により求めるべき価格は、基本的には正常価格、すなわち、市場性を有する不動産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価格を表示する適正な価格であるとされ、他方、限定価格、すなわち、市場性を有する不動産はついて、当該不動産と取得する他の不動産の併合又は不動産の一部を取得する際の分割等に基づき正常価格と同一の市場概念の下において形成されるであろう市場価格と乖離することにより、市場が相対的に限定される場合における取得部分の当該市場限定に基づく市場価値を適正に表示

する価格を求める場合の例示として、借地権者が底地の併合を目的とする売買に関連する場合があげられていることに照らせば、不動産鑑定評価基準は、取引事例比較法による比準価格の算出に当たり、原則として、第三者間取引事例を用いるべきであるとしているものと解される。そして、かかる不動産鑑定評価基準は、法令ではないものの、不動産鑑定士等が不動産の鑑定評価を行うに当たっての統一的基準であり、不動産の鑑定評価に関する法律40条1項及び2項の規定に基づき不当な不動産の鑑定評価についての懲戒処分を行う際の判断根拠となるとして、国土交通事務次官から国土交通大臣登録不動産鑑定業者、〇協会及び都道府県知事に対する各通知が発せられていること（甲15）にかんがみれば不動産鑑定に当たっては不動産鑑定評価基準に従った手法によることが求められているというべきである。もっとも、鑑定すべき不動産は多種多様であり、不動産鑑定評価基準による手法によることが不可能又は著しく困難な場合にまで、同基準による手法による鑑定を強制するものではないと解される。

これを本件についてみると、本件土地1ないし6のような三層構造の土地については、第三者間取引が極めて少ないという事情があり、第三者間取引事例を用いた取引事例比較法により比準価格を求めることは、不可能又は著しく困難であるといわざるを得ない。

もっとも、不動産鑑定評価基準の定める評価方式によらない方法による場合であっても、採用する評価方式及びその内容が合理的であることが必要であることはいうまでもない。そこで、(1)国税鑑定1及び6が第三者間取引事例を用いた取引事例比較法に代えて採用した当事者間取引事例を用いた取引事例比較法、(2)国税鑑定2ないし5が第三者間取引事例を用いた取引事例比較法に代えて採用したいわゆる控除方式について、評価方式及びその内容が合理的であるかを以下検討する。

ア 当事者間取引事例を用いた取引事例比較法について

借地の所有者と借地人による当事者間取引の場合、取引と同時に混同を生じ、更地復帰が容易となるため、第三者間取引事例と比較して、当該土地の売買価格が高めに設定される傾向にあり、正常価格が指向すべき市場価値から乖離すると考えられることから、取引事例比較法により比準価格を求めるに当たっては、原則として、第三者間取引事例を用いるべきであり、前記のとおり、不動産鑑定評価基準も第三者間取引事例を用いるべきであるとしているものと解される。

そして、不動産鑑定評価基準では、取引事例に係る取引に特殊な事情、すなわち、正常価格の前提となる現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる諸条件を欠くに至らしめる事情がある場合には、適切に事情補正を行う必要があるとされているところ、これは、三層構造ではない一般的な借地関係の土地における底地価格を算出するに当たっても、当事者間取引事例を用いる場合には、上記のような特殊な事情があると認められるから、事情補正が必要とする趣旨と解される。そうすると、本件土地1及び6のような三層構造の土地については、一般的な借地関係の土地に比較して更地復帰が格段に困難であるという事情があることにかんがみると、このような三層構造の土地について取引事例比較法により比準価格を求めるに当たって、一般的な借地関係の土地における当事者間取引事例を用いるのであれば、なおのこと正常価格の前提となる現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる諸条件を欠くに至らしめる事情があると認められるのであって、事情補正が不可欠であったというべきである。

この点、三層構造の土地に係る第三者間取引が極めて少ないという事情にかんがみると、

国税鑑定 1 及び 6 が、第三者間取引事例を用いた取引事例比較法を採用せず、当事者間取引事例を用いた取引事例比較法を採用したこと自体は、首肯し得る余地があるものの（この点、原告らは、三層構造の土地の場合、一般的な借地関係の土地と異なり、混同による更地化が取引と同時に実現することはあり得ないから、第三者間取引と理論上同等といえるような当事者間取引は存在せず、当事者間取引事例を三層構造の土地を評価するために用いることは不可能である旨主張するが、三層構造の土地であるか、一般的な借地関係の土地であるかにかかわらず、第三者間取引の場合には取引と同時に混同が生じることはあり得ない点に変わりはないのであるから、原告らの主張は採用できない。）、一般的な借地関係の土地における当事者間取引事例を用いているにもかかわらず、何ら事情補正を行うことなく比準価格を算出したことは不適切であるといわざるを得ない。

これに対し、被告は、国税鑑定 1 及び 6 を行った C 鑑定士によれば、取引事例比較法において、当事者間取引事例を用いたことから、事情補正についても検討したが、現実の底地市場において、底地の第三者間取引事例がほとんどないため、補正作業そのものが不可能であるとして、やむなく事情補正を断念したものであり（乙 27 の 1）、事情補正を行わなかったことに理由がある旨主張するが、前記のとおり、本件土地 1 及び 6 が三層構造の土地であるため、本件において事情補正は不可欠であったのであるから、事情補正をする作業が不可能であるならば、当事者間取引事例を用いた取引事例比較法による比準価格の算出自体を断念すべきであったと解される。また、被告は、当事者間取引事例では高めの売買価格が設定されることなども踏まえ、総合的に判断し、比準価格と収益価格との中庸値をもって、それぞれ本件土地 1 及び 6 の価格としたものであるとも主張するが、各試算価格はそれぞれ正常価格を指向すべきであるから、各試算価格から評価額を決するに当たり、いかなる総合的判断があつたにせよ、比準価格の算出において、上記不可欠な事情補正を行わなかったことを正当化する理由足り得ず、かかる主張は採用できない。

イ 控除方式について

国税鑑定 2 ないし 5 は、取引事例比較法に代えて、更地価格から借地権割合を控除する、いわゆる控除方式を採用しているが、かかる方式は、不動産鑑定評価基準に定められていない。この点、被告は、国税鑑定 2 ないし 5 が控除方式を採用した理由として、取引事例比較法を採用できない事情がある上、控除方式が一般的に認められている評価方法であり、底地の定義および総合的勘案事項からすると、不動産鑑定評価基準が示唆する評価方法といえる点をあげている。

確かに、本件土地 2 ないし 5 についても、取引事例比較法による算出、特に第三者間取引事例を用いた取引事例比較法による算出は、前記本件土地 1 及び 6 と同様、不可能又は著しく困難と認められ、また、控除方式が借地の底地価格を算出する手法として一般的に認められていること自体は被告主張のとおりである。

しかしながら、不動産鑑定の合理的な手法といえるためには、鑑定目的に沿った手法でなければならないことはいうまでもないところ、本件土地 2 ないし 5 について、本件通達に従った場合には、自用地としての価額から本件相続開始時の借地権割合である 30 パーセントを控除することにより、底地の価額を評価することになるが、本件土地 2 ないし 5 について、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情があるとされるのは、これら土地が三層構造の土地であつて、土地所有者（底地権者）、宅地開

発業者（借地権者）及び建物所有者（転借権者）が存在する複雑な権利関係を有し、一般的な借地関係の土地に比較して更地化が格段に困難であるからにほかならない。そうすると、国税鑑定2の目的は、本件通達に従った場合には、借地権の負担として30パーセントの借地権割合が控除されることにより評価されるにすぎないが、このような評価が三層構造の土地においても妥当するかを検証する点に本来存したはずであり、ここで採用すべき評価手法は、本件通達に従った場合の本件相続開始時の借地権割合から離れたものでなければならないというべきである（なお、本件土地1ないし6が存する地域について、本件相続時点では借地権割合30パーセント、貸宅地割合70パーセントとされていたのが、平成17年改正により、これら地域のうち転借権付き住宅として分譲された地域については、貸宅地割合が30パーセントと、大きくその割合が変更されていること（甲2、3）からしても、本件土地1ないし6のような三層構造の土地についての従前の借地権割合（貸宅地割合）が適切なものであったかを問題とすべきことは明らかであり、この点からしても本件相続開始時の借地権割合から離れて評価すべき要請は強いといわざるを得ない。）。そうであるにもかかわらず、国税鑑定2ないし5は、控除方式として、本件相続開始時の借地権割合である30パーセントを更地価格から控除する方式を採用しており、実質的には、本件通達に従った場合と同様の手法により試算価格を算出しているのであるから、本件通達に従った評価額が適正であったことを検証するに相応しくない、すなわち、鑑定目的に沿わない手法であったといわざるを得ない。

また、国税鑑定2ないし5は、上記により求めた価格を試算価格とし、収益還元法により算出した収益価格と関連づけて評価額を決しているが、前記アの当事者間取引事例を用いた取引事例比較法による比準価格の算出に当たり事情補正を行わなかったことと同様、各試算価格はそれぞれ正常価格を指向すべきであるから、各試算価格から評価額を決するに当たり、いかなる総合的判断があつたにせよ、鑑定目的に沿わない手法を採用した問題点は解消されるものではない。

(3) 収益還元法について

不動産鑑定評価基準によれば、底地の鑑定評価額を決する際の収益価格とは、「実際支払賃料に基づく純収益等の現在価値の総和を求めることにより得」た価格とされるところ、国税鑑定1ないし6は、いずれも収益還元法による収益価格を算出するに当たり、実際支払賃料に基づかず、国税鑑定1及び6は、当該土地が存在する地域における適正地代を実査した結果に基づいて推定した当該土地の地代相当額、国税鑑定2は、近隣地域及び同一需給圏内の類似地域における継続賃料の事例資料に基づき、賃料事例比較法を適用して査定した価格、国税鑑定3ないし5は、近隣地域における適正な継続地代にそれぞれ基づいており、上記不動産鑑定評価基準が定める方式に反している。

この点について、被告は、国税鑑定士らの意見（乙27）を引用するなどして、収益価格を算出するに当たり、実際支払賃料が周辺の標準的な賃料に比して著しく低額である場合、適正な地代へと補正をすべきである旨主張する。しかしながら、収益価格から底地の評価額が導かれるのは、底地の買い主が底地を買い受けることにより、収益価格を得ることができるから、その価格で底地の売買代金が決せられるであろうという推測を前提としている。そうである以上、ここにいう収益価格とは、底地の買い主が底地を買い受けることで現に得ることができる価格、すなわち、実際支払賃料に基づいた収益価格を指すというべきである。この点、実際支

払賃料が周辺の標準的な賃料に比して低額であるという事情は、将来における賃料の改定の現実性が高く、その程度が大きいものと推測させる一事情として、還元利回り又は割引率の中で斟酌すべきであり、かかる事情をもって、賃料自体を補正するのは相当でない。特に、本件土地1ないし6は、三層構造の土地であり、一般的な借地関係の土地に比較して、底地の所有者が取得できる収益が少ない状態に置かれることが常態であると考えられるのであるから、周辺の標準的な賃料に基づいて収益価格を算出することが尚更相当でないことは明らかである。なお、被告は、E鑑定士の意見を引用し、仮に底地の所有者が亡くなるおそれがある場合に地代を半分に値下げしたような場合、地代の補正を行わずに地代徴収権の経済的価値を求めるほかなく、更地の復帰可能性も認めないとすれば、国税の課税根拠を求めることができない旨の主張もするが、本件において、本件相続開始を見越して賃料が引き下げられたような事情はうかがわれず、その主張は前提を欠くものとして失当といわざるを得ない。

- (4) 以上によれば、国税鑑定1及び6は、第三者間取引事例を用いた取引事例比較法による比準価格を算出するに当たり、必要な事情補正を行っていない点、国税鑑定2ないし5は、本件相続開始時の借地権割合である30パーセントを更地価格から控除する控除方式を採用している点でそれぞれ不適切である上、国税鑑定1ないし6は、いずれも収益還元法による収益価格を算出するに当たり、実際支払賃料に基づいていない点で不適切であり、本件土地1ないし6の時価として、国税鑑定が評価した額は、いずれも適切とはいえない。

他方、B鑑定は、第三者間取引事例を用いた取引事例比較法により比準価格を算出しているものの、比準価格を算出する基礎となった事例は1事例のみであり、地域要因や個別的要因の比較を行って得られた価格を比較考量することができないのであるから、やはり不動産鑑定評価基準に従った鑑定とはいえない。また、かかる事例について、補正すべき事情の存在がうかがわれるにもかかわらず（乙37ないし39）、B鑑定が何ら補正をしていないことにも問題がある（なお、原告らは、第三者間取引が極端に少ないため、補正の前提となる適正な価格水準を把握することが困難であるなどとして、補正をしなかった理由を説明するが、ここで求められる補正とは、適正な価格を算出する前提として、個々の取引事例の事情に応じた補正を施すことであり、適正な価格水準が把握できないからといって補正をしない合理的な理由とはならない上、取引事例の事情に応じた補正さえ行うことができないのであれば、そもそも比準価格の算出に当たって用いるべき事例ではないと解される。）。さらに、B鑑定は、収益還元法により収益価格を算出するに当たり、本件土地1ないし6のうち、土地上の建物数が多い土地について、これが少ない土地に比較して、更地の復帰が遅れることが予想されるのであるから、本来は、還元利回りを減算することで、収益価格を増算しなければならないにもかかわらず、還元利回りを増算しており、明らかな誤りがある。したがって、B鑑定による評価額は、本件各土地の時価として採用できない。

結局、本件土地1ないし6については、本件通達に定める評価方式によらないことが正当として是認されるような特別な事情があるから、本件通達に定める評価方式に従った評価ができない上、被告が主張する国税鑑定による評価、原告らが主張するB鑑定による評価のいずれも適切であるとはいえず、採用することができないことに帰するところ、そうである以上、本件土地1ないし6の本件相続開始時点の時価についての立証責任を負う被告による同時価の立証がされていないものというほかなく、原告らが認める限度、すなわち、原告ら主張の時価を基準とするほかない。

6 結論

以上検討した結果によれば、本件各土地の時価は、別紙「本件更正処分等の経緯」中の「認定額」欄記載の本件各土地に係る認定額のとおりとなる。そして、本件相続財産のうち、本件各土地の時価以外の点は、当事者間に争いがない。そうすると、本件処分のうち、取り消すべき相続税額及び過少申告加算税額は、別紙「本判決により取り消すべき税額」中の「B本判決後の額」欄記載の「納付すべき税額」及び「加算税の額」欄記載の額をそれぞれ超える部分となる。したがって、原告らの請求は、上記判示の限度で理由があるから認容し、原告らのその余の請求は、理由がないので棄却することとする。

よって、主文のとおり判決する。

那覇地方裁判所民事第1部

裁判長裁判官 田中 健治

裁判官 新海 寿加子

裁判官 横倉 雄一郎

物件目録

1 本件土地 1

(1) 本 件土地 1－A

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 田

地 積 208平方メートル

(2) 本件土地 1－B

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 田

地 積 131平方メートル

(3) 本件土地 1－C

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 田

地 積 176平方メートル

2 本件土地 2

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 畑

地 積 1388平方メートル

3 本件土地 3

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 畑

地 積 866平方メートル

4 本件土地 4

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 原野、畑

地 積 836平方メートル、509平方メートル、175平方メートル

5 本件土地 5

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 原野

地 積 408平方メートル

6 本件土地 6

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 原野

地 積 1 6 8 3 平方メートル

7 本件土地 7

所 在 沖縄県宜野湾市

地 番

地 目 宅地

地 積 5 1 4 . 7 6 平方メートル

8 本件土地 8

所 在 沖縄県浦添市

地 番

地 目 畑

地 積 1 5 6 0 平方メートル

9 本件土地 9

所 在 沖縄県浦添市

地 番

地 目 宅地

地 積 7 7 4 . 9 9 平方メートル

以上

遺産分割目録

1. 相続人甲取得分

- | | | |
|-----|-----|----------------------------|
| (1) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 宅地 |
| | 地 積 | 7 4 . 7 3 m ² |
| (2) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 宅地 |
| | 地 積 | 9 6 2 . 1 6 m ² |
| (3) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |
| | 地 積 | 5 4 m ² |
| (4) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 田 |
| | 地 積 | 2 0 8 m ² |
| (5) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 田 |
| | 地 積 | 1 3 1 m ² |
| (6) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 田 |
| | 地 積 | 1 7 6 m ² |
| (7) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |
| | 地 積 | 3 5 5 m ² |
| (8) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |
| | 地 積 | 1 3 3 8 m ² |
| (9) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |

	地積	8 6 6 m ²
(10)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	墓地
	地積	5 0 9 m ²
(11)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	原野
	地積	4 2 0 m ²
(12)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	原野
	地積	4 0 8 m ²
(13)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	原野
	地積	8 3 6 m ²
(14)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	畑
	地積	5 0 9 m ²
(15)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	原野
	地積	1 7 5 m ²
(16)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	畑
	地積	2 6 7 m ²
(17)	所在	宜野湾市
	地番	
	地目	原野
	地積	1 6 8 3 m ²
(18)	所在	中頭郡
	地番	
	地目	畑
	地積	3 5 0 6 m ²
(19)	所在	浦添市
	地番	
	地目	畑

- 地 積 1 5 6 0 m²
- (20) 所 在 浦添市
- 地 番
- 地 目 原野
- 地 積 1 5 0 5 m²
- (21) 所 在 浦添市
- 地 番
- 地 目 原野
- 地 積 3 1 0 m²
- (22) 所 在 沖縄市
- 地 番
- 地 目 雑種地
- 地 積 6 4 7 m²
- (23) 所 在 宜野湾市
- 地 番
- 地 目 畑
- 地 積 3 7 4 m² (持分 2 分の 1)
- (24) 所 在 宜野湾市
- 地 番
- 地 目 畑
- 地 積 3 4 8 m² (持分 2 分の 1)
- (25) 所 在 宜野湾市 (未登記)
- 家屋番号
- 種 類 居宅
- 構 造 木造
- 床面積 6 8 . 5 9 m²
- (26) 所 在 宜野湾市
- 家屋番号
- 建物の名称 G
- 種 類 居宅
- 構 造 鉄筋コンクリートブロック造陸屋根平屋建
- 床面積 8 5 . 2 8 m²
- (27) 所 在 宜野湾市
- 家屋番号
- 種 類 工場
- 構 造 コンクリートブロック造亜鉛メッキ鋼板葺平屋建
- 床面積 7 1 . 0 6 m²
- (28) 所 在 宜野湾市
- 家屋番号
- 種 類 居宅

- 構 造 鉄筋コンクリートブロック造陸屋根 2階建
 床面積 1階 39.51 m²
 2階 46.88 m²
 (27) 出資金 H農業協同組合 37口
 (28) 現金 2973万3585円
 (29) 普通預金 I銀行真栄原支店
 口座番号
 (31) 電話加入権

2. 相続人乙取得分

- (1) 所 在 浦添市
 地 番
 地 目 宅地
 地 積 1096 m²
 (2) 所 在 浦添市
 地 番
 地 目 宅地
 地 積 774.99 m²
 (3) 所 在 宜野湾市
 地 番
 地 目 宅地
 地 積 211.22 m²
 (4) 現金 1400万円

3. 相続人丙取得分

- (1) 所 在 宜野湾市
 地 番
 地 目 宅地
 地 積 514.76 m²
 (2) 所 在 浦添市
 家屋番号
 種 類 共同住宅
 構 造 鉄筋コンクリートブロック造陸屋根 2階建
 床面積 1階 174.72 m²
 2階 174.72 m² (持分2分の1)
 (3) 現金 600万円

4. 相続人丁取得分

- (1) 所 在 宜野湾市
 地 番

- | | | |
|-----|-----|-------------------------------------|
| | 地 目 | 宅地 |
| | 地 積 | 4 3 9 . 1 7 m ² |
| (2) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |
| | 地 積 | 8 4 m ² |
| (3) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 原野 |
| | 地 積 | 1 8 3 m ² |
| (4) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 宅地 |
| | 地 積 | 4 9 6 . 6 2 m ² (持分2分の1) |
| (5) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |
| | 地 積 | 3 7 4 m ² (持分2分の1) |
| (6) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 畑 |
| | 地 積 | 3 4 8 m ² (持分2分の1) |
| (7) | 現金 | 1 2 0 0 万円 |

5. 相続人戊取得分

- | | | |
|-----|-----|-------------------------------------|
| (1) | 所 在 | 浦添市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 宅地 |
| | 地 積 | 7 9 4 . 2 5 m ² |
| (2) | 所 在 | 宜野湾市 |
| | 地 番 | |
| | 地 目 | 宅地 |
| | 地 積 | 4 9 6 . 6 2 m ² (持分2分の1) |
| (3) | 現金 | 7 0 0 万円 |

以上

別紙 本件更正処分等の経緯

区分			申告額	更正処分額 (括弧書は更正処分に より新たに納付すべ き本税の額)	異議決定額 (括弧書は異議決定に より取り消された額)	裁決額 (括弧書は裁決により 取り消された額)	訴え提起額 (平成20年7月7日付け訴 え変更後のもの)(括弧書 は取消しを求める額)	認定額 (括弧書は判決により 取り消すべき額)
原告甲	納付すべき税額	本税	¥25,599,100	¥122,372,100	¥120,763,200	¥113,692,600	¥91,152,700	¥96,686,500
				(¥96,773,000)	(¥1,608,900)	(¥7,070,600)	(¥22,539,900)	(¥17,006,100)
		加算税		¥13,235,500	¥12,994,000	¥11,933,500	本税に対応する過少申告 加算税額を超える部分	¥9,382,000
				(¥241,500)	(¥1,060,500)	(¥2,551,500)		
原告乙		本税	¥13,600,100	¥31,606,000	¥31,470,400	¥31,284,700	¥29,311,100	¥29,995,900
				(¥18,005,900)	(¥135,600)	(¥185,700)	(¥1,973,600)	(¥1,288,800)
		加算税		¥2,020,000	¥2,000,500	¥1,972,000	本税に対応する過少申告 加算税額を超える部分	¥1,778,500
				(¥19,500)	(¥28,500)	(¥193,500)		
原告丙		本税	¥5,113,500	¥14,812,900	¥14,749,400	¥14,565,800	¥9,957,500	¥14,053,700
				(¥9,699,400)	(¥63,500)	(¥183,600)	(¥4,608,300)	(¥512,100)
		加算税		¥1,198,000	¥1,189,000	¥1,161,500	本税に対応する過少申告 加算税額を超える部分	¥1,085,000
				(¥9,000)	(¥27,500)	(¥76,500)		
原告丁	本税	¥12,758,400	¥31,664,600	¥30,664,900	¥30,274,100	¥28,562,400	¥29,220,600	
			(¥18,906,200)	(¥999,700)	(¥390,800)	(¥1,711,700)	(¥1,053,500)	
	加算税		¥2,197,000	¥2,047,000	¥1,988,500	本税に対応する過少申告 加算税額を超える部分	¥1,831,000	
			(¥150,000)	(¥58,500)	(¥157,500)			
原告戊	本税	¥6,214,600	¥30,382,200	¥30,251,900	¥29,878,600	¥28,188,100	¥28,823,100	
			(¥24,167,600)	(¥130,300)	(¥373,300)	(¥1,690,500)	(¥1,055,500)	
	加算税		¥3,313,500	¥3,294,000	¥3,238,000	本税に対応する過少申告 加算税額を超える部分	¥3,079,500	
			(¥19,500)	(¥56,000)	(¥158,500)			
本件土地 1			¥1,477,000	¥13,801,153	¥13,801,153	¥15,798,000	¥6,100,000	¥6,100,000
本件土地 2			¥3,572,000	¥38,300,000	¥38,300,000	¥30,324,000	¥23,000,000	¥23,000,000
本件土地 3			¥1,963,000	¥31,314,000	¥31,314,000	¥25,233,000	¥16,500,000	¥16,500,000
本件土地 4			¥4,405,000	¥57,320,000	¥57,320,000	¥50,708,000	¥37,500,000	¥37,500,000
本件土地 5			¥1,017,000	¥5,095,487	¥5,095,487	¥12,734,000	¥4,460,000	¥4,460,000
本件土地 6			¥5,529,000	¥51,430,000	¥51,430,000	¥41,214,000	¥36,900,000	¥36,900,000
本件土地 7			¥24,554,000	¥47,810,908	¥47,810,908	¥47,810,908	¥32,500,000	¥47,810,908
本件土地 8			¥8,263,000	¥76,435,092	¥75,605,637	¥75,605,637	¥61,900,000	¥75,605,637
本件土地 9			¥42,004,000	¥75,291,828	¥75,291,828	¥76,031,548	¥75,291,828	¥75,291,828

別表 1－1 課税価格等の計算明細表（更正処分額）

（単位：円）

順号	区分		合計	各人の金額				
				原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊
1	財産	土地等	791,766,226	425,164,840	104,722,423	47,810,908	106,942,947	107,125,108
2		家屋、構築物	6,120,584	4,560,800		1,559,784		
3		有価証券	370,000	370,000				
4		現金、預貯金等	71,401,964	32,130,121	14,000,000	6,271,843	12,000,000	7,000,000
5		その他の財産	27,000	27,000				
6		合計 （取得財産の価額）	869,685,774	452,252,761	118,722,423	55,642,535	118,942,947	114,125,108
7	債務等		2,585,150	2,585,150				
8	差引純資産価額 （順号6－順号7）		867,100,624	459,667,611	118,722,423	55,642,535	118,942,947	114,125,108
9	相続税の課税価額 （千円未満切捨て）		867,098,000	459,667,000	118,722,000	55,642,000	118,942,000	114,125,000
10	遺産に係る基礎控除額		100,000,000	(50,000,000+10,000,000×5)－100,000,000				
11	課税遺産総額 （順号9－順号10）		767,098,000					
12	法定相続分の割合		$\frac{1}{1}$	$\frac{1}{5}$	$\frac{1}{5}$	$\frac{1}{5}$	$\frac{1}{5}$	$\frac{1}{5}$
13	法定相続分に応ずる取得金額 （順号11×順号12(1,000円未満切捨て)）		767,095,000	153,419,000	153,419,000	153,419,000	153,419,000	153,419,000
14	相続税の総額の基となる税額 （順号13×税率）			46,167,600	46,167,600	46,167,600	46,167,600	46,167,600
15	相続税の総額		230,838,000					
16	あん分割合 （各人の課税価格÷課税価格の合計額）		1	0.5301211628	0.1359187797	0.0641703706	0.1371724995	0.1316171874
17	各人の相続税額 （順号15×順号16）		230,838,000	122,372,109	31,606,057	14,812,960	31,664,626	30,382,248
18	税額控除額		0	0	0	0	0	0
19	納付すべき相続税額 （100未満切捨て）		230,837,800	122,372,100	31,606,000	14,812,900	31,664,600	30,382,200
20	納付すべき相続税額 （当初申告額）		63,285,700	25,599,100	13,600,100	5,113,500	12,758,400	6,214,600
21	増減（△）差額 （順号19－順号20）		167,552,100	96,773,000	18,005,900	9,699,400	18,906,200	24,167,600
22	過少申告加算税 （通則法65条1項）		16,752,000	9,677,000	1,800,000	969,000	1,890,000	2,416,000
23	過少申告加算税 （通則法65条2項）		5,212,000	3,558,500	220,000	229,000	307,000	897,500
24	過少申告加算税 （順号22＋順号23）		21,964,000	13,235,500	2,020,000	1,198,000	2,197,000	3,313,500

別表 1－2 土地等の明細（更正処分額）

（単位：円）

順号	財産の種類等		数量 (㎡)	合計金額 (円)	相続人ら				
	種類	所在地等			原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊
1	土地（畑）	宜野湾市	54.00	1,117,216	1,117,216				
2	土地（畑）	宜野湾市	267.00	11,889,563	14,889,563				
3	土地（畑）		3,506.00	3,373,463	3,373,463				
4	小計			16,380,242	16,380,242	0	0	0	0
5	土地（宅地）	浦添市	1,096.00	9,137,000		9,137,000			
6	土地（宅地）	浦添市	794.25	83,034,072					83,034,072
7	土畑（宅地）	※ 浦添市	774.99	75,291,828		75,291,828			
8	土地（宅地）	※ 浦添市	1,560.00	76,435,092	76,435,092				
9	土地（宅地）	宜野湾市	496.62	48,182,072				24,091,036	24,091,036
10	土地（宅地）	宜野湾市	211.22	20,293,595		20,293,595			
11	土地（宅地）	宜野湾市	74.73	5,437,055	5,437,055				
12	土地（宅地）	※ 宜野湾市	514.76	47,810,908			47,810,908		
13	土地（宅地）	宜野湾市	962.16	61,511,850	61,511,850				
14	土地（宅地）	宜野湾市	439.17	31,960,157				31,960,157	
15	土地（宅地）	宜野湾市	267.00	23,829,750				23,829,750	
16	土地（宅地）	※ 宜野湾市	515.00	13,801,153	13,801,153				
17	土地（宅地）	※ 宜野湾市	1,321.00	38,300,000	38,300,000				
18	土地（宅地）	宜野湾市	405.53	17,645,957	17,645,957				
19	土地（宅地）	※ 宜野湾市	866.00	31,314,000	31,314,000				
20	土地（宅地）	※ 宜野湾市	408.00	5,095,487	5,095,487				
21	土地（宅地）	※ 宜野湾市	1,520.00	57,320,000	57,320,000				
22	土地（宅地）	※ 宜野湾市	1,683.00	51,430,000	51,430,000				
23	土地（宅地）	沖縄市	351.00	19,656,000	19,656,000				
24	小計			717,485,976	377,946,594	104,722,423	47,810,908	79,880,943	107,125,108
25	土地（原野）	浦添市	1,815.00	3,776,000	3,776,000				
26	土地（原野）	宜野湾市	722.00	54,124,008	27,062,004			27,062,004	
27	土地（墓地、原野）	宜野湾市	929.00	0	0				
28	小計			57,900,008	30,838,004	0	0	27,062,004	0
29	合計			791,766,226	425,164,840	104,722,423	47,810,908	106,942,947	107,125,108

（注）「所在地等」欄の※印の土地は、係争各土地である。

別表 1－3 家屋、構築物の明細

(単位：円)

順号	所在地等	面積 (㎡)	価額	原告甲	原告丙
1	浦添市	349.44	1,559,784	0	1,559,784
2	宜野湾市	68.59	247,034	247,034	0
3	宜野湾市	119.24	4,313,766	4,313,766	0
4	合計		6,120,584	4,560,800	1,559,784

別表 1－4 有価証券の明細

(単位：株、円)

順号	銘柄等	数量	単価	価額	原告丙
1	その他の出資	370	1,000	370,000	370,000
2	合計			370,000	370,000

別表 1－5 現金、預貯金等の明細 (更正処分額)

(単位：株、円)

順号	預金種別	金融機関等	価額	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊
1	現金		14,000,000		14,000,000			
2	現金		6,000,000			6,000,000		
3	現金		12,000,000				12,000,000	
4	現金		7,000,000					7,000,000
5	現金		29,733,585	29,733,585				
6	普通預金	I 銀行真栄原支店	973,966	973,966		271,843		
7	普通預金	H 農業協同組合	1,422,570	1,422,570				
8	合計		71,401,964	32,130,121	14,000,000	6,271,843	12,000,000	7,000,000

別表 1－6 その他の財産の明細

(単位：円)

順号	内訳	価額	原告甲
1	電話加入権	27,000	27,000
2	合計	27,000	27,000

別表 1－7 債務等の明細

(単位：円)

順号	種類	金額	原告甲
1	J	568,000	2,585,150
2	K	144,350	
3	L	150,150	
4	M	150,150	
5	その他	1,572,500	
6	合計	2,585,150	2,585,150

別表 1 課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地 7 ないし土地 9）

順号	財産の種類等			①上段 総地積 下段 評価地積 (㎡)	間口 距離 (m)	奥行 距離 (m)	路線価(円)			奥行価格補正率			二路線及び三 路線に接する 宅地の加算率		⑩ 不整 形地 補正 率	⑪ 無道路 地補正 率	⑫ 著し い利 用価 値の 低下	自用宅地1平方メートル当たりの価額(円)					⑯ 自用宅地 の評価額 (⑮×①下 段) (円)	⑰ 借地権割 合控除後 の割合 (底地 割合)	相続税 評価額 ⑯×⑰×⑫ (円)
	備考	種類	所在地番				② 正面	③ 側方	④ 裏面	⑤ ②に対 する率	⑥ ③に対 する率	⑦ ④に対 する率	⑧ ③に対 する率	⑨ ④に対 する率				加算	⑬ 加算後の 価額(円)	減算	⑭ 減算後の 価額(円)	⑮ 補正後の 価額(円)			
1	相評	土地 7	宜野湾市	514.76 514.76	24.0	21.4	86,000	86,000	86,000	1.00	1.00	1.00	0.05	0.03				②×⑤+ (③ ×⑥×⑧) + (④×⑦×⑪)	92,880			92,880	47,810,908	1.0	47,810,908
2	相評	土地 8	浦添市 (A画地)	1560.00 90.85	14.7	6.2	100,000	100,000		0.95	1.00		0.05 ×5.4 /8		0.94		0.90	②×⑤+ (③ ×⑥×⑧)	98,375	⑬×⑩	92,472	92,472	8,401,081	0.7	5,292,680
3	相評		浦添市 (B画地)	1560.00 184.14	15.6	11.8	100,000	100,000		1.00	1.00		0.05				②×⑤+ (③ ×⑥×⑧)	105,000			105,000	19,334,700	0.7	13,534,290	
4	相評		浦添市 (C画地)	1560.00 217.04	15.5	14.5	100,000	100,000		1.00	1.00		0.05				②×⑤+ (③ ×⑥×⑧)	105,000			105,000	22,789,200	0.7	15,952,440	
5	相評		浦添市 (D画地)	1560.00 172.85	11.0	16.7	100,000			1.00					0.96					②×⑥×⑩	96,000	96,000	16,564,800	0.7	11,595,360
6	相評		浦添市 (E画地)	1560.00 802.65	9.0	22.3	100,000			1.00					0.94					②×⑥×⑩	94,000	94,000	19,050,040	0.7	13,335,028
7	相評		浦添市 (F画地)	1560.00 200.05	13.0	15.4	100,000			1.00					0.98					②×⑥×⑩	98,000	98,000	19,604,900	0.7	13,723,430
8	相評		浦添市 (G画地)	1560.00 34.75	12.8	2.7	100,000			0.90					0.88		0.90			②×⑥×⑩	79,200	79,200	2,752,200	0.7	1,733,686
9	相評		浦添市 (H画地)	1560.00 9.79	10.8	0.9	100,000			0.90					0.79		0.90			②×⑥×⑩	71,100	71,100	696,069	0.7	438,523
10	相評		浦添市 (I画地・私道)	1560.00 448.17													不特定多数の者の通行の用に供されていることから評価しない(評価通達24)					0		0	
11	小計		浦添市	1560.00 1560.00																					76,605,637
12	相評	土地 9	浦添市	774.99 774.99	11.5	35.0	110,000			0.96					0.92					②×⑥×⑩	97,152	97,152	75,291,828	1.0	75,291,828

別表 2－1 課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地 1 及び 2）

順号	財産の種類等		①上段 総地積 下段 評価地積 (㎡)	間口 距離 (m)	奥行 距離 (m)	路線価(千円)			奥行価格補正率			二路線及び三 路線に接する 宅地の加算率		⑩ 不整 形地 補正 率	⑪ 無道路 地補正 率	⑫ 私道	⑬ 宅地 造成 費 (円/ ㎡)	⑭ 著し い利 用価 値の 低下	自用宅地1平方メートル当たりの価額(円)					⑮ 自用宅地 の評価額 (⑰×①下 段)(円)	⑰ 借地権割 合控除後 の割合 (底地 割合)	相続税 評価額 ⑮×⑰×⑭ (円)
	備考	種類				所在地番	② 正面	③ 側方	④ 裏面	⑤ ②に対 する率	⑥ ③に対 する率	⑦ ④に対 する率	⑧ ③に対 する率						⑨ ④に対 する率	加算	⑮ 加算後の 価額(円)	減算	⑯ 減算後の 価額(円)			
1	相 評	土地 1－A	宜野湾市 (1－A 1 画地)	208.00 146.44	2.0	28.6	81,000		0.98					0.63	0.76989						②×⑤×⑩ ×⑪	38,501	38,501	5,638,086	0.7	3,946,660
2	相 評		宜野湾市 (1－A 2 画地)	208.00 40.12	2.0	31.0	81,000		0.98					0.60	0.61849						②×⑤×⑩ ×⑪	29,457	29,457	1,181,814	0.7	827,269
3	相 評		宜野湾市 (1－A 3 画地)	208.00 21.44	不特定多数の者の通行の用に供されていることから評価 しない（評価通達24）																			0		0
4	1-A 計		宜野湾市	208.00 208.00																						4,773,929
5	相 評	土地 1－B	宜野湾市	131.00 131.00	2.0	19.0	81,000		1.00					0.67	0.89746						②×⑤×⑩ ×⑪	48,705	48,705	5,380,366	0.7	4,466,248
6	相 評	土地 1－C	宜野湾市 (1－C 1 画地)	176.00 6.81	5.4	1.3	81,000		0.90					0.77							②×⑤×⑩	56,133	56,133	362,266	0.7	267,585
7	相 評		宜野湾市 (1－C 2 画地)	176.00 93.53	16.2	5.8	81,000		0.92					0.88							②×⑤×⑩	65,577	65,577	6,133,416	0.7	4,293,391
8	相 評		宜野湾市 (1－C 3 画地)	176.00 75.66	不特定多数の者の通行の用に供されていることから評価 しない（評価通達24）																			0		0
9	1-C 計		宜野湾市	176.00 176.00																						4,600,976
10	小 計	土地 1	宜野湾市	516.00 516.00																						13,801,163
11	鑑 定	土地 1－A	宜野湾市	208.00 208.00			①（比準価格）②（収益価格）③（規準価格）④（標準価格）				比準価格を重視（底地収益価格）（底地比準価格）（底地価格）				(6,510,000 + 10,260,000) ÷ 2 ≒ 8,380,000円								22,460,000	0.373	8,380,000	
12	鑑 定	土地 1－B	宜野湾市	131.00 131.00			①（比準価格）②（収益価格）③（規準価格）④（標準価格）				(底地収益価格）（底地比準価格）（底地価格）				(3,610,000 + 6,460,000) ÷ 2 ≒ 5,030,000円								14,140,000	0.373	5,030,000	
13	鑑 定	土地 1－C	宜野湾市	176.00 176.00			①（比準価格）②（収益価格）③（規準価格）④（標準価格）				(底地収益価格）（底地比準価格）（底地価格）				(4,190,000 + 5,950,000) ÷ 2 ≒ 5,070,000円								13,040,000	0.373	5,070,000	
14	小 計	土地 1	宜野湾市	515.00																						18,480,000
15	相 評	土地 2	宜野湾市 (A 画地)	1183.22 512.97	14.5	24.0	77,000		1.00					0.86							②×⑤×⑩	65,450	65,450	33,573,886	0.7	23,501,720
16	相 評		宜野湾市 (B 画地)	1183.22 484.65	7.5	29.5	74,000		0.98					0.89							②×⑤×⑩	64,542	64,542	31,280,280	0.7	21,896,196
17	相 評		宜野湾市 (C 画地)	1183.22 37.38	2.0	6.5	74,000		0.95					0.71							②×⑤×⑩	49,913	49,913	1,865,747	0.7	1,306,022
18	相 評		宜野湾市 (D 画地・私道)	1183.22 148.22	7.5	19.8	77,000		1.00					0.79		0.30					②×⑤×⑩ ×⑫	18,249	18,249	2,704,866	0.7	1,893,406
19	小 計		宜野湾市	1183.22 1183.22																						48,597,344
20	鑑 定	土地 2	宜野湾市 (1,388㎡の内)	1321.00 1035.00	14.5	24.0	(比準価格) (個別格差) 90,200 × $\frac{86}{100}$ ×①下段 ≒ 80,300,000 (更地価格)				(収益価格) (控除方式) (底地価格) (18,500円 + 39,500円) ÷ 2 ≒ 29,000円												80,300,000	0.462	37,098,600	
21	鑑 定		宜野湾市 (1,388㎡の内)	1321.00 286.00	14.5	24.0	(比準価格) (個別格差) 90,200 × $\frac{10}{100}$ (道路敷) ×①下段 ≒ 2,580,000 (更地価格)				(収益価格) (控除方式) (底地価格) (18,500円 + 39,500円) ÷ 2 ≒ 29,000円												2,580,000	0.462	1,191,960	
22	小 計		宜野湾市 (1,388㎡の内)	1321.00 1321.00																						38,300,000

別表２－２ 課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地３及び４）

順号	財産の種類等		①上段 総地積 下段 評価地積 (㎡)	間口 距離 (m)	奥行 距離 (m)	路線価(千円)			奥行価格補正率			二路線及び三 路線に接する 宅地の加算率		⑩不 整形 地補 正率	⑪無道 路地補 正率	⑫私道	⑬宅地 造成 費 (円/ ㎡)	⑭著し い利 用価 値の 低下	自用宅地1平方メートル当たりの価額(円)					⑮ 自用宅地 の評価額 (⑰×①下 段)(円)	⑯ 借地権割 合控除後 の割合 (底地 割合)	相続税 評価額 ⑮×⑯×⑭ (円)	
	備考	種類				所在地番	② 正面	③ 側方	④ 裏面	⑤ ②に対 する率	⑥ ③に対 する率	⑦ ④に対 する率	⑧ ③に対 する率						⑨ ④に対 する率	加算	⑮ 加算後の 価額(円)	減算	⑯ 減算後の 価額(円)				⑰ 補正後の 価額(円)
1	相評	土地 3	宜野湾市 (A画地)	866.00 162.47	8.8	16.6	77,000				1.00				0.88							②×⑤×⑩	67,760	67,760	11,008,967	0.7	7,706,276
2	相評		宜野湾市 (B画地)	866.00 407.14	7.0	25.2	77,000					0.99				0.89						②×⑤×⑩	67,844	67,844	27,622,006	0.7	19,336,404
3	相評		宜野湾市 (C画地)	866.00 244.52	2.0	27.0	77,000					0.99				0.73	0.92077					②×⑤×⑩ ×⑪	51,238	51,238	12,528,715	0.7	8,770,100
4	相評		宜野湾市 (D画地・私道)	866.00 51.87	—	—	77,000					1.00						0.30				②×⑤×⑩	23,100	23,100	1,198,197	0.7	838,737
5	小計		宜野湾市	866.00 866.00																						36,650,517	
6	鑑定	土地 3	宜野湾市 (866㎡の内)	866 814.13	9.8	16.6	(標準単価) (個別価格)			(収益価格)			(控除方式)			(底地価格)								70,793,000	0.442	31,314,000	
							93,300 × $\frac{932}{1000} \times \textcircled{1}$			≒ 70,793,000 (更地価格)			(18,027,000 円 + 44,600,000 円) ÷ 2 ≒ 31,314,000														
7	相評	土地 4	宜野湾市 (A画地)	1520.00 279.04	3.5	16.3	77,000				1.00				0.81							②×⑤×⑩	62,370	62,370	17,403,724	0.7	12,182,606
8	相評		宜野湾市 (B画地)	1520.00 297.88	15.0	19.9	77,000				1.00				0.94							②×⑤×⑩	72,380	72,380	21,560,554	0.7	16,092,387
9	相評		宜野湾市 (C画地)	1520.00 204.72	17.6	11.7	77,000				1.00				0.92							②×⑤×⑩	70,840	70,840	14,502,364	0.7	10,151,654
10	相評		宜野湾市 (D画地)	1520.00 98.71	6.0	15.5	77,000				1.00				0.79							②×⑤×⑩	60,830	60,830	6,004,529	0.7	4,203,170
11	相評		宜野湾市 (E画地・私道)	1520.00 139.30	4.5	30.95	77,000				1.00						0.30					②×⑤×⑫	23,100	23,100	3,217,830	0.7	2,262,481
12	相評		宜野湾市 (F画地・裸地)	1520.00 500.35	31.0	16.1	77,000				1.00				0.78			16,520				②×⑤×⑩ －⑬	43,540	43,540	21,785,239	1.0	21,786,239
13	小計		宜野湾市	1520.00 1520.00																						65,667,637	
14	鑑定	土地 4	宜野湾市 (836㎡)敷地部分868㎡	1520.00 868.00	3.5	16.3	(標準単価) (個別格差)			(収益価格)			(控除方式)			(底地価格)									77,745,000	0.446	34,667,000
							93,300 × $\frac{96}{100} \times \textcircled{1}$			≒ 77,745,000 (更地価格)			(20,354,000 円 + 48,979,000 円) ÷ 2 ≒ 34,667,000 円														
15	鑑定		宜野湾市 (175㎡)既存道路150㎡	1520.00 175.00			既存道路部分ゼロ評価																	0			
16	鑑定		宜野湾市 (509㎡)敷地部分502㎡	1520.00 502.00			(標準単価) (個別格差)																			1.0	22,653,000
							47,500 × $\frac{95}{100} \times \textcircled{1}$			≒ 22,653,000 (底地価格)																	
17	小計	宜野湾市	1520.00 1520.00																						57,320,000		

別表 2－3 課税価格に算入される本件土地の価額の計算表（土地 5 及び 6）

順号	財産の種類等		①上段 総地積 下段 評価地積 (㎡)	間口 距離 (m)	奥行 距離 (m)	路線価(千円)			奥行価格補正率			二路線及び三 路線に接する 宅地の加算率		⑩ 不整 形地 補正 率	⑪ 無道路 地補正 率	⑫ 私道	⑬ 宅地 造成 費 (円/ ㎡)	⑭ 著し い利 用価 値の 低下	自用宅地1平方メートル当たりの価額(円)					⑮ 自用宅地 の評価額 (⑰×①下 段)(円)	⑰ 借地権割 合控除後 の割合 (底地 割合)	相続税 評価額 ⑮×⑰×⑭ (円)		
	備考	種類				所在地番	② 正面	③ 側方	④ 裏面	⑤ ②に対 する率	⑥ ③に対 する率	⑦ ④に対 する率	⑧ ③に対 する率						⑨ ④に対 する率	加算	⑮ 加算後の 価額(円)	減算	⑯ 減算後の 価額(円)				⑰ 補正後の 価額(円)	
1	相評	土地 5	宜野湾市 (A画地)	408.00 269.56	4.0	54.0	77,000				0.90				0.60	0.60						②×⑤×⑩ ×⑪	24,948	24,948	6,724,982	0.7	4,707,487	
2	相評		宜野湾市 (B画地・裸地)	408.00 112.73	4.0	54.0	77,000					0.88				0.80	0.60		24,908				②×⑤×⑩ ×⑪－⑬	24,393		142,039	1.0	142,039
3	相評		宜野湾市 (C画地・裸地)	408.00 25.71	4.0	44.5	77,000								0.60	0.50		17,096	0.90			②×⑤×⑩ ×⑪－⑬			32,394	1.0	32,394	
4	小計		宜野湾市	408.00 408.00																						4,881,920		
5	鑑定	土地 6	宜野湾市 (貸宅地部分)	408.00 258.00			①(比準価格)②(収益価格)③(規準価格)④(標準価格)比準価格を重視(更地価格) 93,600 41,900 92,600 93,300×0.882(個別補正率))×①=21,230,974 円 (敷地価格から借地権価格を控除した底地価格)(底地収益価格) 21,230,974円(更地価格)－(1-0.1)×(1-0.3)＝(⑤13,375,530円+⑥4,869,000円)÷2≒9,123,000円																21,230,974	0.43	9,123,000			
6	鑑定		宜野湾市 (裸地部分)	408.00 150.00			①(比準価格)②(規準価格)④(標準価格)比準価格を重視(更地価格) 47,600 47,400 47,500×0.765(個別補正率))×①≒5,451,000円																5,451,000	1.0	5,451,000			
7	小計		宜野湾市	408.00 408.00																						14,574,000		
8	相評	土地 5	宜野湾市 (A画地)	1683.00 297.78	20.8	14.3	86,000	86,000		1.00	1.00		0.05		0.98					②×⑤+(③× ⑥×⑧)	90,300	⑮×⑩	88,494	88,494	26,361,743	0.7	18,446,220	
9	相評		宜野湾市 (B画地)	1683.00 308.10	22.0	14.0	86,000	86,000		1.00	1.00		0.05							②×⑤+(③× ⑥×⑧)	90,300			90,300	27,821,430	0.7	19,475,001	
10	相評		宜野湾市 (C画地)	1683.00 169.37	12.4	13.5	86,000			1.00					0.98							②×⑤×⑩	84,280	84,280	14,274,503	0.7	9,992,152	
11	相評		宜野湾市 (D画地)	1683.00 142.95	9.5	15.0	86,000			1.00					0.92							②×⑤×⑩	79,120	79,120	11,310,204	0.7	7,917,142	
12	相評		宜野湾市 (E画地)	1683.00 232.02	16.0	14.5	86,000			1.00					0.90							②×⑤×⑩	77,400	77,400	17,958,348	0.7	12,570,843	
13	相評		宜野湾市 (F画地)	1683.00 53.61	15.0	3.6	86,000			0.90					0.94							②×⑤×⑩	72,756	72,756	3,000,449	0.7	2,730,314	
14	相評		宜野湾市 (G画地)	1683.00 3.24	5.4	0.6	86,000			0.90					0.74							②×⑤×⑩	57,276	57,276	185,574	0.7	129,901	
15	相評		宜野湾市 (H画地・私道)	1683.00 72.30	4.5	15.5	86,000			1.00					0.90		0.30					②×⑤×⑩ ×⑫	23,220	23,220	1,678,806	0.7	1,175,164	
16	相評		宜野湾市 (I画地・裸地)	1683.00 109.50	2.0	11.0	86,000			1.00					0.76	0.90627		26,500				②×⑤×⑩ ×⑪－⑮	33,733	33,733	3,693,763	1.0	3,693,763	
17	小計		宜野湾市	1683.00 1388.87																						76,130,500		
18	鑑定	土地 6	宜野湾市	1683 1683	20.8	14.3	(比準価格)(個別格差)(収益価格)(比準価格相当額)(底地価格) $114,000 \times \frac{70}{100} \times ① : \approx 134,300,000$ (更地価格) $(41,490,000 \text{円} + 61,370,000 \text{円}) \div 2 = 51,430,000 \text{円}$																134,300,000	0.383	51,430,000			

別紙

本判決により取り消すべき税額

1 相続税の総額の計算

区分		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額 (A－B)
総 遺 産 価 格	①	¥841,826,739	¥789,536,019	¥52,290,720
債 務 控 除 の 合 計 額	②	¥2,585,150	¥2,585,150	¥0
3 年 以 内 の 贈 与 加 算 税 の 合 計 額	③			
課税価格の合計額 (①－②＋③(1000円未満切り捨て))	④	¥839,240,000	¥786,950,000	¥52,290,000
法 定 相 続 人 数	⑤	5人	5人	
遺 産 に 係 る 基 礎 控 除 額	⑥	¥100,000,000	¥100,000,000	¥0
計 算 の 基 礎 と な る 金 額 (④ － ⑥)	⑦	¥739,240,000	¥686,950,000	¥52,290,000
相 続 税 の 総 額	⑧	¥219,696,000	¥198,780,000	¥20,916,000

2 原告甲の課税標準等及び税額等の計算

区分			A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
取得財産の価格①			¥436,913,836	¥385,362,836	¥51,551,000
債務控除②			¥2,585,150	¥2,585,150	¥0
3年以内の贈与加算額③					
課税価格（①－②＋③（1000円未満切り捨て））④			¥434,328,000	¥382,777,000	¥51,551,000
相続税の総額（1の⑧の金額）⑤			¥219,696,000	¥198,780,000	¥20,916,000
一般の場合	同上の按分割合（④／1の④）⑥		0.5175	0.4864	
	相続税額（⑤×⑥）⑦		¥113,692,680	¥96,686,592	¥17,006,088
措置法70条の6第2項の規定適用の場合⑧					
法18条の規定による加算額⑨					
税額控除額	贈与税額控除額⑩				
	配偶者の税額軽減額⑪				
	未成年者控除額⑫				
	障害者控除額⑬				
	相次相続控除額⑭				
	外国税額控除額⑮				
	小計⑯				
差引税額(⑦＋⑨－⑯又は⑧＋⑨－⑯(100円未満切り捨て))⑰			¥113,692,600	¥96,686,500	¥17,006,100
納税猶予税額⑱					
納付すべき税額⑲			¥113,692,600	¥96,686,500	¥17,006,100

3 原告甲の加算税の額の計算

区分		過少申告加算税		
		A 本件裁決後の額	B 本判決後の額	取消額（A－B）
加算税の基礎となる税額（1万円未満切り捨て）		①	¥88,090,000	¥71,080,000
①のうち通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額（1万円未満切り捨て）		②	¥62,490,000	¥45,480,000
①に対する加算税の割合		③	10/100	10/100
②に対する加算税の割合		④	5/100	5/100
加算税の額(①×③と②×④の合計額(100円未満切り捨て))		⑤	¥11,933,500	¥9,382,000
				¥2,551,500

4 原告乙の課税標準等及び税額等の計算

区分		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
取得財産の価格	①	¥119,462,143	¥118,722,423	¥739,720
債務控除	②			
3年以内の贈与加算額	③			
課税価格（①－②＋③（1000円未満切り捨て））	④	¥119,462,000	¥118,722,000	¥740,000
相続税の総額（1の⑧の金額）	⑤	¥219,696,000	¥198,780,000	¥20,916,000
一般の場合	同上の按分割合（④／1の④）	⑥	0.1424	0.1509
	相続税額（⑤×⑥）	⑦	¥31,284,710	¥29,995,902
措置法70条の6第2	相続税額	⑧		
法18条の規定による加算額	⑨			
税額控除額	贈与税額控除額	⑩		
	配偶者の税額軽減額	⑪		
	未成年者控除額	⑫		
	障害者控除額	⑬		
	相次相続控除額	⑭		
	外国税額控除額	⑮		
	小計	⑯		
差引税額（⑦＋⑨－⑯又は⑧＋⑨－⑯（100円未満切り捨て））	⑰	¥31,284,700	¥29,995,900	¥1,288,800
納税猶予税額	⑱			
納付すべき税額	⑲	¥31,284,700	¥29,995,900	¥1,288,800

5 原告乙の加算税の額の計算

区分		過少申告加算税		
		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
加算税の基礎となる税額（1万円未満切り捨て）	①	¥17,680,000	¥16,390,000	
①のうち通則法65条2項の規定による加算税の基礎	②	¥4,080,000	¥2,790,000	
①に対する加算税の割合	③	10/100	10/100	
②に対する加算税の割合	④	5/100	5/100	
加算税の額（①×③と②×④の合計額（100円未満切り捨て））	⑤	¥1,972,000	¥1,778,500	¥193,500

6 原告丙の課税標準等及び税額等の計算

区分		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
取得財産の価格	①	¥55,642,535	¥55,642,535	¥0
債務控除	②			
3年以内の贈与加算額	③			
課税価格（①－②＋③（1000円未満切り捨て））	④	¥55,642,000	¥55,642,000	¥0
相続税の総額（1の⑧の金額）	⑤	¥219,696,000	¥198,780,000	¥20,916,000
一般の場合	同上の按分割合（④／1の④）	⑥	0.0663	0.0707
	相続税額（⑤×⑥）	⑦	¥14,565,844	¥14,053,746
措置法70条の6第2	相続税額	⑧		
法18条の規定による加算額	⑨			
税額控除額	贈与税額控除額	⑩		
	配偶者の税額軽減額	⑪		
	未成年者控除額	⑫		
	障害者控除額	⑬		
	相次相続控除額	⑭		
	外国税額控除額	⑮		
	小計	⑯		
差引税額（⑦＋⑨－⑯又は⑧＋⑨－⑯（100円未満切り捨て））	⑰	¥14,565,800	¥14,053,700	¥512,100
納税猶予税額	⑱			
納付すべき税額	⑲	¥14,565,800	¥14,053,700	¥512,100

7 原告丙の加算税の額の計算

区分		過少申告加算税		
		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
加算税の基礎となる税額（1万円未満切り捨て）	①	¥9,450,000	¥8,940,000	
①のうち通則法65条2項の規定による加算税の基礎	②	¥4,330,000	¥3,820,000	
①に対する加算税の割合	③	10/100	10/100	
②に対する加算税の割合	④	5/100	5/100	
加算税の額（①×③と②×④の合計額（100円未満切り捨て））	⑤	¥1,161,500	¥1,085,000	¥76,500

8 原告丁の課税標準等及び税額等の計算

区分		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
取得財産の価格	①	¥115,683,117	¥115,683,117	¥0
債務控除	②			
3年以内の贈与加算額	③			
課税価格（①－②＋③（1000円未満切り捨て））	④	¥115,683,000	¥115,683,000	¥0
相続税の総額（1の⑧の金額）	⑤	¥219,696,000	¥198,780,000	¥20,916,000
一般の場合	同上の按分割合（④／1の④）	⑥	0.1378	0.1470
	相続税額（⑤×⑥）	⑦	¥30,274,108	¥29,220,660
措置法70条の6第2	相続税額	⑧		
法18条の規定による加算額	⑨			
税額控除額	贈与税額控除額	⑩		
	配偶者の税額軽減額	⑪		
	未成年者控除額	⑫		
	障害者控除額	⑬		
	相次相続控除額	⑭		
	外国税額控除額	⑮		
	小計	⑯		
差引税額（⑦＋⑨－⑯又は⑧＋⑨－⑯（100円未満切り捨て））	⑰	¥30,274,100	¥29,220,600	¥1,053,500
納税猶予税額	⑱			
納付すべき税額	⑲	¥30,274,100	¥29,220,600	¥1,053,500

9 原告丁の加算税の額の計算

区分		過少申告加算税		
		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
加算税の基礎となる税額（1万円未満切り捨て）	①	¥17,510,000	¥16,460,000	
①のうち通則法65条2項の規定による加算税の基礎	②	¥4,750,000	¥3,700,000	
①に対する加算税の割合	③	10/100	10/100	
②に対する加算税の割合	④	5/100	5/100	
加算税の額（①×③と②×④の合計額（100円未満切り捨て））	⑤	¥1,988,500	¥1,831,000	¥157,500

10 原告戊の課税標準等及び税額等の計算

区分		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
取得財産の価格	①	¥114,125,108	¥114,125,108	¥0
債務控除	②			
3年以内の贈与加算額	③			
課税価格（①－②＋③（1000円未満切り捨て））	④	¥114,125,000	¥114,125,000	¥0
相続税の総額（1の⑧の金額）	⑤	¥219,696,000	¥198,780,000	¥20,916,000
一般の場合	同上の按分割合（④／1の④）	⑥	0.1360	0.1450
	相続税額（⑤×⑥）	⑦	¥29,878,656	¥28,823,100
措置法70条の6第2	相続税額	⑧		
法18条の規定による加算額	⑨			
税額控除額	贈与税額控除額	⑩		
	配偶者の税額軽減額	⑪		
	未成年者控除額	⑫		
	障害者控除額	⑬		
	相次相続控除額	⑭		
	外国税額控除額	⑮		
	小計	⑯		
差引税額（⑦＋⑨－⑯又は⑧＋⑨－⑯（100円未満切り捨て））	⑰	¥29,878,600	¥28,823,100	¥1,055,500
納税猶予税額	⑱			
納付すべき税額	⑲	¥29,878,600	¥28,823,100	¥1,055,500

11 原告戊の加算税の額の計算

区分		過少申告加算税		
		A本件裁決後の額	B本判決後の額	取消額（A－B）
加算税の基礎となる税額（1万円未満切り捨て）	①	¥23,660,000	¥22,600,000	
①のうち通則法65条2項の規定による加算税の基礎	②	¥17,440,000	¥16,390,000	
①に対する加算税の割合	③	10/100	10/100	
②に対する加算税の割合	④	5/100	5/100	
加算税の額（①×③と②×④の合計額（100円未満切り捨て））	⑤	¥3,238,000	¥3,079,500	¥158,500