

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11月25日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	金高 望
同	新見 研吾
同補佐人税理士	仲地 宗徳
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	植田 浩行
同	染川 洋一郎
同	伊藤 彰
同	高良 朋広
同	坪田 圭介
同	知念 辰巳
同	田中 博
同	小室 陽一郎

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

沖縄税務署長が平成16年6月29日付けでした原告の平成14年7月31日相続開始に係る相続税の更正の請求に対する更正処分(平成16年11月25日付けでされた異議決定により一部につき取り消された後のもの。以下「本件処分」という。)中、理由がない旨の通知処分のうち、課税価格8466万2000円、納付すべき税額1250万1600円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、相続税の申告に係る財産の一部につき、評価額を過大に申告したとして更正の請求をしたところ、処分行政庁がその一部のみを認める更正処分を行ったことから、同処分(ただし、異議決定による一部取消後のもの。)中、理由がない旨の通知処分のうち、課税価格8466万2000円、納付すべき税額1250万1600円を超える部分の取消しを求める事案である。

- 1 前提事実(各掲記の証拠(枝番号のすべてを表す場合は、枝番号の記載を省略する。以下同じ。))

等によるほかは、当事者間に争いがない。)

(1) 乙(以下「乙」という。)は、別紙物件目録1及び2記載の各土地(以下順に「本件土地1」及び「本件土地2」といい、併せて「本件各土地」という。)を所有していた。

(2) 乙が平成14年7月31日に死亡したため、丙(以下「丙」という。)及び原告は、乙を相続し(以下「本件相続」という。)、本件土地1については丙が、本件土地2については原告が、それぞれ所有権を取得した。

本件相続開始時において、本件土地1には、借地権が設定されており、同土地には、借地権者である丁(以下「丁」という。)所有の建物が存在し、本件土地2には、使用借権が設定されており、同土地には、使用借権者である丙所有の建物が存在した。

(3) 原告は、処分行政庁に対し、法定申告期限内である平成15年2月21日、別紙「課税の経緯等」中の「申告」欄記載のと通りの申告書を提出したが、平成16年5月13日、本件各土地を含む相続財産の一部の評価額が相続税法22条に規定する「時価」よりも過大であるため、上記申告書の納付すべき相続税額が過大となっているとして、別紙「課税の経緯等」中の「更正の請求」欄記載のとおり、更正の請求をした。

処分行政庁は、上記更正の請求を一部認め、平成16年6月29日付けで、別紙「課税の経緯等」中の「減額更正」欄記載のと通りの更正処分(更正の請求に対して、その一部を認めて行う減額更正処分及び残部についての理由がない旨の通知処分の性質を併せ有するものである。)をした。

原告は、上記更正処分を不服として、平成16年8月26日付けで、処分行政庁に対し、別紙「課税の経緯等」中の「異議申立て」欄記載のと通りの異議申立てをした。

処分行政庁は、上記異議申立てを一部認め、平成16年11月25日付けで、別紙「課税の経緯等」中の「異議決定」欄記載のと通りの異議決定をした。

原告は、上記異議決定のうち減額を認めなかった部分を不服として、平成16年12月24日付けで、国税不服審判所長に対し、別紙「課税の経緯等」中の「審査請求」欄記載のと通りの審査請求をした。

国税不服審判所長は、平成18年6月30日付けで、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした(以下「本件裁決」という。)

(4) 原告は、平成18年12月25日、本件訴えを提起した(当裁判所に顕著な事実)。

2 本件処分等の内容(本件訴訟における被告の主張は、これと同一である。なお、本件各土地の評価額に関する点を除き、当事者間に争いはない。)

本件処分の内容は、別紙「相続税額の計算明細表」及び「相続財産の明細」記載のとおりである。また、本件処分の前提としての本件各土地の評価額に関する内容は、以下のとおりである。

(1) 本件土地1(貸宅地) 1597万1725円

ア 関係通達の定め

借地権の目的となっている宅地(貸宅地)の価額は、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15年5月15日付け課評2-6による改正前のものをいう。以下「評価通達」という。)11ないし22-3、24、24-2及び24-4等により評価したその宅地の価額から、借地権の価額を控除した金額によって評価すること(以下「借地権価額控除方式」という。)とされている(評価通達25(1))。

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、精通者意見価格及び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こととされている（評価通達27）。

なお、借地権割合は、毎年国税局長（沖縄国税事務所長を含む。）が定める財産評価基準書（以下「評価基準書」という。）に定められている。

イ 本件土地1の評価額の計算過程

本件土地1の面積は、352.84平方メートルである。本件土地1の形状は、間口距離約12.5メートル、奥行距離約27メートルの不整形の画地である。本件土地1は、一方のみが路線に接しており、その路線に付された路線価は7万1000円であり、地区区分は普通住宅地区である（乙3の2）。

本件土地1の1平方メートル当たりの価額は、上記路線価に、普通住宅地区における奥行価格補正率0.99（評価通達15、付表1）及び不整形地補正率0.92（評価通達20、付表4、5）を乗じた額である6万4666円となる。本件土地1の自用地価額は、その面積に上記1平方メートル当たりの価額を乗じた額である2281万6751円となる。

本件土地1は、貸宅地であるところ、本件土地1の借地権割合は30パーセントとされている（平成14年分財産評価基準書路線価図。乙3の2）から、これによって計算した借地権価額を控除した1597万1725円が本件土地1の価額となる。

なお、本件土地1の評価額の計算明細は、別紙「本件土地1の計算明細書」に記載のとおりである。

(2) 本件土地2（使用貸借地） 5900万2030円

ア 関係通達の定め

建物の所有を目的とする個人間の使用貸借の取扱いについては、「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和48年11月1日付け直資2-189、直所2-76、直法2-92による国税庁長官通達。以下「使用貸借通達」といい、評価通達と併せて「評価通達等」という場合がある。乙4）に規定されており、使用貸借に係る土地を相続により取得した場合における相続税の課税価格に算入すべき価額は、その土地の上に存する建物等の自用又は貸付けの区分にかかわらず、その土地が自用のものであるとした場合の価額とすることとされている（使用貸借通達3）。

イ 本件土地2の評価額の計算過程

本件土地2は、ほぼ長方形の土地であるが、南西部分に突出部分があり、本件土地2の評価に当たっては、長方形部分（以下「本件土地2A」という。）と突出部分（以下「本件土地2B」という。）に区分して行う。本件土地2の面積は621.49平方メートルであり、そのうち、本件土地2Aの面積は620.45平方メートル、本件土地2Bの面積は1.04平方メートルである。本件土地2は、一方のみが路線に接しており、その路線に付された路線価は9万5000円であり、地区区分は普通住宅地区である（乙3の2）。本件土地2Aの形状は、間口距離約39.5メートル、奥行距離約16.7メートルのほぼ長方形の画地である。

本件土地2Aは、奥行価格補正率1.00（評価通達15、付表1）、間口狭小補正率1.

00（評価通達20-3、附表6）であることから、1平方メートル当たりの価額は9万5000円となる。本件土地2Aの自用地価額は、その面積に上記1平方メートル当たりの価額を乗じた額である5894万2750円となる。

本件土地2Bの形状は、間口距離約0.9メートル、奥行距離約1.3メートルの画地であり、路線までの距離は約16.7メートルである。本件土地2Bは、不整形な画地であるから、1平方メートル当たりの価額は、路線価に、普通住宅地区における奥行価格補正率1.00（評価通達15、附表1）及び不整形地補正率0.60（評価通達20、附表4、5）を乗じた額である5万7000円となる。本件土地2Bの自用地価額は、その面積に上記1平方メートル当たりの価額を乗じた額である5万9280円となる。

以上より、本件土地2の自用地価額は、本件土地2A及び本件土地2Bの自用地価額の合計である5900万2030円となる。

本件土地2は、使用貸借地であるが、使用貸借に係る土地の価額は自用地としての価額によることとされているから、本件土地2の価額は、上記自用地価額になる。

なお、本件土地2の評価額の計算明細は、別紙「本件土地2Aの計算明細書」及び「本件土地2Bの計算明細書」に記載のとおりである。

3 争点（本件処分における本件各土地の評価額が、相続税法22条の「時価を超えるものであるか否か。」）

(1) 原告の主張

貸宅地の価額について借地権価額控除方式を定める評価通達25及び本件土地1に係る借地権割合を3割とする評価基準書並びに使用貸借地の価額を自用地価額とする使用貸借通達3は、相続税法22条の「当該財産の取得の時ににおける時価」を算定する方法として合理性がない。仮に、合理性があったとしても、本件各土地の時価を評価するには評価通達等により難しい特別の事情が認められる。

ア 本件土地1（貸宅地）について

(ア) 評価通達及び評価基準書に定める評価方式自体の不合理性

a 借地権価額控除方式について

相続税法22条の「時価」は、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うから、求めるべき価額は、不特定多数の当事者、すなわち、第三者による取引を前提とした価額（不動産鑑定評価基準における正常価格）でなければならない。評価通達25が定める借地権価額控除方式は、更地価額から借地権価額を控除することにより、底地価額を求める方式であるところ、借地権割合は、地主が借地人から取得する借地権又は借地人が地主から取得する底地のそれぞれの対価の更地価額に対する割合であるから、借地権価額控除方式により求められる底地価額は、底地を併合して土地が完全所有権に復帰する経済価値の増分をも考慮した場合、すなわち、借地権者が底地を取得する場合に妥当する価額（不動産鑑定評価基準における限定価格）である。この点、借地権者が底地を取得する場合、土地の完全所有権が復帰することによる価値増分が期待されるが、第三者が底地を取得する場合、かかる価値増分は期待できず、地代徴収権等のみが底地の経済価値の源泉となる。したがって、地代が相対的に低い地域においては、第三者の底地購入意欲は低くなり、これを反映して、底地価額は、更地価額から借地権価額を控除した額よりも低くなるのであるから、これを考

慮しない借地権価額控除方式は不合理である。

また、底地価額は、付着している土地賃貸借契約の内容等（同契約締結時や更新時における一時金の授受の有無、目的の所有建物が堅固か非堅固か、賃料の高低、残存期間の長短等）に大きく左右されるにもかかわらず、評価通達25は、貸宅地につき、一律に借地権価額控除方式を採用しており、底地の経済価値が正しく評価されているとはいえず、合理性を有しない。

本件裁決（甲7）では、借地権の取引慣行のある地域では、底地価額は単なる地代徴収権の価値にとどまらず、むしろ将来借地権を併合して完全所有権とする潜在的価値に着目して価格形成されているのが一般的であると認められるところ、このような場合には、底地価額を借地権価額控除方式により評価するのが相当であると考えられるなどと述べられているが、上記のような価格形成は、借地権価額控除方式を帰結するものではなく、むしろ将来に向かって地代を徴収する権利の現在価値と将来において更地に復帰する利益の現在価値によって評価する後記原告主張の評価方式に親和性を有するといふべきである。

b 借地権割合について

本件土地1に係る借地権割合を3割とする合理的根拠はない。

評価通達27は、借地権割合について、「自用地としての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される」と規定されているが、本件土地1に係る借地権割合の評定に当たり、最も重要な指標となるべき借地権の売買実例価額が根拠とされていない。また、精通者意見価格（乙6）も、3割という数字が記載されているだけであり、精通者がいかなる取引事例等を参考に借地権割合を3割としているのか不明である。さらに、基準となる標準宅地の鑑定評価（乙7）においても、売買実例の検討が行われておらず、収益価格については、借地権が永久に存続することを前提にしている点で妥当性に疑問があり、不動産仲介業者への聴き取りなどについては、その具体的な記述がない。したがって、借地権割合を3割と判断した過程が不明であり、その合理性について検証可能性がなく、かかる借地権割合を採用することは、課税要件明確主義の観点からして容認できない。

c 貸宅地割合の新設について

「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（平成17年6月16日付け課評2-11、課資2-11、課審6-11による国税庁長官通達。以下「改正評価通達」という。）による評価通達の改正により新設された貸宅地割合方式は、自用地としての価額に貸宅地割合を乗じることにより、底地価額を算出する評価方式である。この点、貸宅地割合が3割とされていることからすれば、本件土地1について、借地権価額控除方式と貸宅地割合方式のいずれを採用するかにより、底地価額に大きな差異が生じる。かかる貸宅地割合方式が採用されているのは、全国でも沖縄県の数か所のみであるところ、かかる地域のみには貸宅地割合方式が採用されている合理的な説明がなく、本件土地1が同地域に近接していることなどにかんがみると、恣意的な運用がなされていることが明らかである。また、被告は、同地域のみには貸宅地割合が採用されている理由等を主張するが、その理由は、改正評価通達以前から存在していた事情であり、課税庁が変化する社会経済情勢に対応せず、その間、納税者が過大な納税を強いられていたこ

とを示すものであるから、借地権価額控除方式による一律評価の弊害を露呈しているにすぎないというべきである。

(イ) 評価通達及び評価基準書によらないことが正当として是認されるような特別の事情の存在

a 評価通達及び評価基準書に定める評価方式の不合理性

前記(ア)のとおり、評価通達及び評価基準書に定める評価方式自体が不合理であり、これに基づいて、評価することは不可能であるから、本件土地1の時価を評価するに当たり、評価通達及び評価基準書に定める評価方式により難い事情があることは明らかである。

b 戊鑑定1について

本件土地1に係る戊不動産鑑定士による鑑定（以下「戊鑑定1」という。甲17）においては、本件土地1の年間純収益を資本還元し、更地への復帰価格をも考慮して、収益価格を467万7000円と算出した上、市場性の減退を加味して107万6000円という鑑定評価額を導いている。上記鑑定において、仮に市場性の減退の要素を考慮しなかったとしても、その底地価額は、原告が主張する598万8547円よりも低額となっている。したがって、本件土地1の時価が、評価通達に従った1597万1725円を大きく下回することは明らかであり、評価通達及び評価基準書により難い事情が認められる。

c A鑑定1について

本件土地1に係るA不動産鑑定士らによる鑑定（以下「A鑑定1」という。甲22）においては、不動産鑑定評価基準に従い、収益価格及び比準価格を関連付けた上、更に更地価額に底地割合を乗じて底地価額を求める割合方式による検証を行うなどし、1060万円という鑑定評価額を決しており、本件土地1の時価が、評価通達に従った1597万1725円を下回することは明らかであり、評価通達及び評価基準書により難い事情が認められる。

これに対し、被告は、A鑑定1が、①収益価格の算定に当たり、将来の更地復帰による経済的価値を加味していないこと、②比準価格の算定に当たり、採用した別紙「底地の比準価格（取引事例比較法）」記載の取引事例－6（以下単に「取引事例－6」という。同別紙記載の取引事例については、以下同じ。）。の取引価格を誤っていること、地域格差による補正が不自然であること、③割合方式による価格の算定に当たり、商業地である2事例を採用していること、などを指摘し、妥当性を欠いた評価手法である旨主張する。しかしながら、A鑑定1は、本件土地1について、①将来の更地復帰による経済的価値を勘案したが、旧借地法による借地権が設定された土地であり、永久借地権的な状態に等しく、借地権が消滅することによる土地の最有効使用の実現可能性、市場性が非常に低いものであることなどを考慮し、結果として当該部分の経済的価値が認められないと判断したものである。また、②取引事例のうち、1事例の取引価格を誤ったとしても、複数の取引事例を採用し、複数の鑑定評価手法を適用して鑑定評価額を決しているのであるから、そのすべてが否定されるわけではなく、求められた比準価格が逸脱したものとはいえない難い上、被告が指摘する不合理な補正は、A鑑定1の補正内容を正解していない又は指摘の根拠を欠く内容である。さらに、③商業地の事例は、国道及び県

道沿いであるが、土地の高度利用がされている商業地ではなく、住居及び店舗等が混在する地域であるから、宅地割合を求めるには十分に参考となるものである。したがって、被告の指摘はいずれも妥当しない。

(ウ) 採用されるべき評価方式

借地権が付着した土地は、将来に向かって地代を徴収する権利の現在価額と、将来において更地に復帰する利益の現在価額の総和によって評価されるべきであり、不動産鑑定評価基準においても、原告が主張する評価方式が用いられている。そして、「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和60年6月5日付け直資2-58、直評9による国税庁長官通達。以下「相当の地代通達」という。）によれば、相当地代は、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6パーセント程度とされるから、複利現価及び複利年金現価計算においても、年率6パーセントを採用することとする。このような手法により、本件土地1を評価すると、その評価額は、以下のとおり598万8547円となる。

- a 路線価による土地評価額 2281万6751円
- b 年間純収益 16万0871円
192,600円（年間地代収入）－31,792円（固定資産税相当額）
- c 相続開始時における借地権残存期間 31年間
60年－29年（本件土地1上の建物が昭和48年に築造されてから本件相続開始時である平成14年までに経過した年数）
- d 地代徴収権価額 224万0786円
31年間の地代徴収権の現在価値
 $160,871円 \times \{(1 + 0.06)^{31} - 1\} \div \{0.06 \times (1 + 0.06)^{31}\}$
- e 更地復帰価額 374万7761円
31年後に更地復帰することについての現在価値
 $22,816,751円 \times \{1 \div (1 + 0.06)^{31}\}$
- f 底地価額 598万8547円（d＋e）

イ 本件土地2（使用貸借地）について

(ア) 使用貸借通達3に定める評価方式自体の不合理性

使用借権は、当事者間の好意又は信頼関係を基礎とし、客観的な交換価値を有するものとみることが困難であり、また、対抗力がないなどとされるが、これらはいずれも、直ちに使用貸借権に経済的価値がないとする理由にはならない。使用借権は、借地権と比べて弱い面があるとしても、使用借権者は使用貸主による使用収益の妨害に対してはその排除を求めることができるなど、賃貸借の場合と変わりはなく、当事者間では拘束力があるし、相続人はその負担を受けなければならない。また、土地上に建物があれば、事実上、建物収去・土地明渡しは容易でなく、その土地が不特定多数の当事者間で自由な取引が行われたとした場合に成立する価額は、通常、更地の場合の価額よりも低くなる。

さらに、法人税基本通達（以下「法人税通達」という。）においては、使用借権に経済的価値があるとされており、かつ、これを支持する裁判例があり、種類の異なる税の場合であっても、合理的根拠のない限り、同一の課税対象について異なる運用がなされることは妥当でない。なお、被告は、法人は合理的経済人であるとして、法人の使用借権には経済的価値

があるとするが、当事者が法人であろうと自然人であろうと、使用貸借設定の権利関係においては同じであるから、その契約によって発生する権利の経済的価値も同一である。仮に、法人の場合と自然人の場合とで課税の税率に差異を設けるといことであれば想定できなくもないが、法人の場合には使用借権に経済的価値があり、自然人の場合にはそれがないと取り扱うのは、法解釈の範囲を逸脱しているといわざるを得ない。被告は、画一的基準を用いるべき根拠として、課税庁の事務負担、課税事務の迅速な処理、納税者間の公平、納税者の便宜等を挙げているが、法人税については課税権者が個別具体的に使用借権の経済的価値を算定して課税していることにかんがみれば、被告の上記主張は方便にすぎない。

さらに、課税庁が延納申請の担保として提供を受ける場合及び相続税の物納財産として受け入れる場合は、使用貸借に係る土地について、借地権価額を控除した価額とされており、かかる取扱いが場当たりので一貫性がない。

以上によれば、使用貸借に係る土地の価額を、土地の上に存する建物等の自用又は貸付けの区分にかかわらず、その土地が自用のものであるとした場合の価額とする使用貸借通達3に合理性がないことは明らかである。

(イ) 使用貸借通達3によらないことが正当として是認されるような特別の事情の存在

a 本件土地2の利用状況について

本件土地2上の建物は、平成6年に建てられた、最大で14世帯が入居可能な、鉄筋コンクリート4階建ての集合住宅であり、集合住宅としての利用が継続される限り、本件土地2が返還されることは期待できず、使用借権が相当長期にわたって残存することは確実である。また、集合住宅の賃借人も利害関係人となることから、地主たる原告としては、底地の使用貸借を建物所有者との合意のみによって終了させることも事実上不可能といわざるを得ない。このように、本件土地2の使用借権は、通常のものとは比べて土地所有者の利用権制限の程度が著しく強度であるといえる。

b 戊鑑定2について

本件土地2に係る戊不動産鑑定士による鑑定（以下「戊鑑定2」という。甲18）においては、底地の評価額が1444万1000円とされており、原告が主張する285万0768円を上回っているが、本件土地2の時価が、使用貸借通達3に従った5900万2030円を大きく下回することは明らかであり、使用貸借通達3により難い事情が認められる。

c A鑑定2について

本件土地2に係るA不動産鑑定士による鑑定（以下「A鑑定2」という。甲23）においては、取引事例比較法を適用して求められた比準価格を検討、調整の上、更地価額を算出し、更に使用借権が付着していることによる減価を考慮して、5070万円という鑑定評価額を決しており、本件土地2の時価が、使用貸借通達3に従った5900万2030円を下回することは明らかであり、使用貸借通達3により難い事情が認められる。

これに対し、被告は、A鑑定2が、①一体利用が合理的であるにもかかわらず、地積が大きいことを要因として、10パーセントの減価を行っていること、②使用借権が付着していることを理由に、市場性が劣るとして、20パーセントの減価を行っていること、などを指摘し、妥当性を欠いた評価手法である旨主張する。しかしながら、①地積が大きい場合、取引価格が大きくなり、市場に参入できる者が不動産業者等に限られて

くるため、最終需要者ではない業者等の利益が勘案され、取引価格が低くなるのが一般的であるから、地積が大きいことを減価要因とするのは当然である。また、②使用借権が付着していることを理由に市場性減価すべきであるのは、前記(ア)のとおり、土地の上に建物があれば、事実上、建物収去・土地明渡しは容易ではなく、立退料や建物取り壊し費用等を考慮すべきであることなどからすれば明らかである。したがって、被告の指摘はいずれも妥当しない。

(ウ) 採用されるべき評価方式

使用貸借が付着した土地の場合は、地代がないから、将来において更地に復帰する利益の現在価額のみによって評価されるべきである。このような手法により、本件土地2を評価すると、その評価額は、以下のとおり285万0768円となる。

- a 路線価による土地評価額 5900万2030円
- b 相続開始時における使用貸借残存年数 52年
60年－8年（本件土地2上の建物が平成6年に築造されてから本件相続開始時である平成14年までに経過した年数）
- c 更地復帰価額 285万0768円
52年後に更地復帰することについての現在価値
 $59,002,030円 \times \{1 \div (1 + 0.06)^{52}\}$

(2) 被告の主張

相続税法22条にいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうものと解されるところ、課税実務上、相続財産の評価は、国税庁長官が定めた評価通達等及び評価基準書に定められた画一的な評価方式によ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によると、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、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。この評価方式は、評価通達等に定めた評価方式が合理的なものである限り、税負担の実質的な公平を実現することにかなうものであり、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達等に定める方法以外の方法によって時価を定めることは、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条の定める時価として許容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。

したがって、評価通達等に従って課税実務を行うことは、それによらないことが正当として是認され得るような特別の事情がある場合を除き、原則として相当であるというべきである。

ア 本件土地1について

(ア) 評価通達及び評価基準書に定める評価方式の合理性

a 借地権価額控除方式について

貸宅地の評価（評価通達25）について、借地権価額控除方式が採用されているのは、普通借地権、定期借地権、地上権等の権利が設定されている宅地については、これらの権利の価額に相当する価額の減価が生じていると考えられるためであり、借地権の評価

(評価通達27)について、いわゆる一律評価制度が採られているのは、建物所有を目的とする借地権は、地域的な格差はあるとしても、その権利の内容がおおむね一様であるためであって、いずれもその合理性は明らかである。

b 借地権割合について

借地権割合の評定手続については、基準となる標準宅地を選定し、そのうち宅地の路線価等の評定を行う上で基幹となるものを鑑定標準地として選定して不動産鑑定士等へ鑑定評価を依頼し、また、すべての標準宅地について、不動産鑑定士等から選定された精通者(一つの標準宅地につき3名の精通者)から、価格、借地権割合等についての精通者意見価格調書の作成を依頼し、かかる精通者意見について、体系化された標準宅地ごとに借地権割合に関する項目を集計した借地権割合の評定調書を作成する。そして、収集した借地権及び貸宅地の売買実例に係る借地権割合、上記借地権割合の評定調書による各標準宅地の借地権割合の意見及び鑑定評価による借地権価額の更地価額に対する割合等を基とし、その借地権割合がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長が借地権割合を評定するものである。

これを本件土地1に即してみると、本件土地1の接する路線は標準宅地に接していないことから、同一区画内にある沖縄県宜野湾市所在の標準宅地(以下「標準宅地1」という。)と体系化されている。そして、平成14年分の借地権割合評定調書は、行政文書としての保存年限を経過したことにより、廃棄されているが、保存されている借地権割合評定調書のうち、最も本件相続開始時に近い平成15年分の借地権割合評定調書(乙6の1)によれば、3名の精通者は、標準宅地1について、いずれも借地権割合を30パーセントと評価しており、同調書の「前年分借地権割合(A)」欄も30パーセントとなっていることから、平成14年分についても同じ割合であったと推認される。さらに、平成15年分から平成18年分までの借地権割合も同じ割合である(乙6の2ないし4)。また、本件土地1に最も近い鑑定標準地は、本件土地1から直線距離で約1.4キロメートルの地点に選定されている沖縄県宜野湾市所在の標準宅地(以下「標準宅地2」という。)であり、標準宅地2を鑑定した不動産鑑定士の鑑定評価(以下「標準宅地2の鑑定」という。乙7)によれば、借地権等の事例が極めて少なく、鑑定評価によることができなかったとした上で、不動産仲介業者等に対する聴取調査などにより、標準地の属する地域における標準的な借地契約等に基づく借地権割合をおおむね30パーセントと判断した旨報告されている。なお、原告は、同鑑定評価書において、借地権が永久に存続することを前提にしている点で妥当性に疑問があるとするが、鑑定標準地の鑑定において求められているものは、その標準地の属する地域における土地の標準的使用を前提とした借地権の割合であって、個別の貸宅地に係る借地権割合ではないから、借地権の残存期間を特定しないでなされるものである。そして、平成14年分の評価基準書の路線価図によると、標準宅地2の接する路線の借地権割合は30パーセントであり(乙8の1)、標準宅地2から本件土地1までの周辺地域も、幹線道路である国道●●号及び国道●●号から標準宅地2につながる路線の一部を除いて、借地権割合は30パーセントであり、借地権割合がおおむね同一の地域であると認められる。これは、標準宅地2の鑑定において、近隣地域及び周辺類似地域の借地権割合は30パーセントであると記載されていることが反映されたものであり、上記精通者意見の借地権割合と

の均衡も確保されている。

以上のとおり、被告の主張する借地権割合については、具体的根拠をもって適正かつ合理的に評定されているものである。

なお、平成14年分の売買実例については、行政文書の保存年限を経過したことにより廃棄されており、検証できなかったが、仮に売買実例がなかったとしても、精通者意見価格や地代の額等、他の資料を基に評定し、周辺地域間のバランスが保たれている限り、借地権の評定には何ら問題がない。

c 貸宅地割合の新設について

原告は、改正評価通達により新設された貸宅地割合を捉えて、借地権価額控除方式と貸宅地割合方式のいずれの評価方式を採用するかによって貸宅地の価額に大きな差異が生じることになるから、本件土地1に対する課税について、借地権価額控除方式によることが合理性を有しない旨主張する。しかしながら、貸宅地割合が定められた経緯は、宅地開発業者が複数の土地所有者から一括して土地を賃借して宅地造成が行われた一部の地域について、筆界を無視した区画割りが行われ、転借権付住宅として分譲されたために、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）及び複数の住宅所有者（転借権者）が存在する複雑な権利関係（以下「三層構造」という。）を有する土地が存在することが判明し、不動産鑑定士の鑑定評価を踏まえ、三層構造の地域における貸宅地の評価額については借地権価額控除方式により難いことが判明したために定められたものであり、自用地としての価額に国税局長が定める貸宅地割合を乗じて計算した金額によって評価することとしたものである。したがって、貸宅地割合の規定が適用されるのは、あくまで転借権付住宅として分譲された地域として評価基準書に掲載された地域であり、本件土地1はこれに該当しないのであるから、原則どおり、借地権価額控除方式により評価を行うべきことになる。

(イ) 評価通達及び評価基準書によらないことが正当として是認されるような特別の事情の存在について

a 評価通達及び評価基準書が定める評価方式について

借地権価額控除方式及び借地権割合が合理的であることは、前記(ア) a bのとおりであり、その不合理性をいう原告の主張に理由がないことは明らかである。

b 戊鑑定1について

また、原告は、戊鑑定1の評価額が評価通達による評価額を下回っていることを上記特別の事情として主張するが、戊鑑定1は、以下のとおり妥当でない。

まず、戊鑑定1及び2においては、本件両土地の価額を収益還元法により算出するに当たり、計算に用いる還元利回り及び割引率をいずれも全国銀行長期約定貸出金利を参考にしたものとしているが、還元利回りと割引率は性質を異にし、その利率も異なるものであり、また、B不動産鑑定士（以下「B鑑定士」という。）も、還元利回りと割引率に同じ利率を用いることは一般的でなく、また、その利率も通常用いられるものに比して高いと指摘している（乙17）。また、戊鑑定1及び2においては、市場性の減退による減価として、当該不動産から生じる収益のみで借入額（利息を含む）を返済しつつ、当該不動産を取得できる価格を算出しているが、このような手法を採る必要はなく、B鑑定士も、このような手法は、収益価格から購入資金を控除する考え方に等しく、決

定的な誤りであるとしている。さらに、戊鑑定1及び2においては、公示価格の信頼性が低いとして基準価格を採用していないが、不動産鑑定評価基準が、地価公示法2条1項の都市計画区域において土地の正常価格を求めるときは、公示価格を基準としなければならないとし、また、地価公示法8条が、不動産鑑定士は、公示区域内の土地について正常価格を求めるときは公示価格を基準としなければならないとしていることなどからすれば、戊鑑定1及び2が基準価格を無視して評価額を算出していることは、失当である。

これらのことなどから、戊鑑定1の評価額が不当であることは明らかであり、原告の上記主張は、失当である。

c A鑑定1について

また、原告は、A鑑定1の評価額が評価通達による評価額を下回っていることを上記特別の事情として主張するが、A鑑定1は、以下のとおり妥当でない。

まず、収益価格の算定に当たり、純収益等の現在価値（795万円）と将来期待される一時金の現在価値（126万円）を合計して、921万円と算定しているが、将来の賃貸借契約終了により更地に復帰することによる経済価値の現在価値が考慮されておらず、不動産鑑定評価基準が定める収益価格の算定方法に反している。また、基準価格の算定に当たり、取引事例－6について、取引総額が1116万円とされているが、被告が同事例の売り主の父親から聴き取ったところによれば、取引総額は2232万円であり（乙26）、取引内容に誤りがある上、取引事例－5について、当該土地が標準的な画地に比して、周辺環境の条件が20パーセント優れていると判断し、標準的な画地としての価格に補正することにより、査定価格を大きく減少させているが、国土省（現国土交通省）が作成した土地価格比準表（乙27の1）によれば（なお、同表は、鑑定評価において、不動産鑑定士を拘束するものではないが、不動産鑑定評価基準の理論を基礎に、不動産鑑定士等の鑑定評価の専門家の参画を得て、その実践面における成果も取り入れて作成されたものであり、他に公開された比準表が存在しないため、一定の指針を示すものといえる。）、周辺の利用状態における最大格差率は3パーセントであり、20パーセントもの格差が生じるとは考え難く、根拠も示されていないし、両者の位置等にかんがみると、当該土地が標準的な画地と比して同等か劣るとさえ考えられる。さらに、割引方式による価格を算定するに当たり、基準価格の算定の際に採用した取引事例に加え、新たに3事例を採用しているが、そのうち2事例は、商業地であり、住宅地と利用目的や利用状況が根本的に異なり、借地権割合も明確に区別されていることなどからしても、これら事例を採用する必要性は全くない。なお、割引方式による価格の算定においても、前記のとおり、取引事例3の総額を誤っていることが影響している。

以上のとおり、A鑑定1は、収益価格、基準価格及び割引方式による価格のいずれも合理的方法により算出されたとはいいい難く、その結果算出された評価額は、妥当性を欠いているといわざるを得ない。

(ウ) 原告の主張する評価方式について

不動産鑑定評価基準によれば、不動産鑑定評価方式には、原価方式（不動産の再調達に要する原価に着目した手法）、比較方式（不動産の取引事例に着目した手法）及び収益方式（不動産から生み出される収益に着目した手法）の3方式があり、その適用に当たって

は、原則として3方式を併用し、それが困難な場合でも、その考え方をできるだけ参酌するよう努めるべきとされる（甲13）。また、土地の正常価格を求めるときは、公示価格を基準としなければならないとされるほか、底地の鑑定評価額は、収益価格（収益方式による手法の適用により求めた価格）及び比準価格（比較方式による手法の適用により求めた価格）を関連付けて決定するものとされる。しかし、原告の主張する評価方式では、収益方式のみを適用したもので、比準価格との関連付けが行われておらず、また、公示価格も基準としておらず、鑑定評価基準にのっとった適正なものとはいえない。

原告の主張する評価方式は、①評価通達による自用地価格に6パーセントを乗じた金額を適正な賃料とし、かつ、②その乖離の持続する期間を基礎にして成り立つ経済的利益の現在価値のすべてが慣行的に取引の対象となっている部分であるとするものである。しかし、①6パーセントという割合については、相当の地代通達において用いられるものであるところ、相当の地代通達は、「借地権の設定された土地について権利金の支払に代え相当の地代を支払うなどの特殊な場合の相続税及び贈与税の取扱を定めたもの」であり、本件土地1の場合とは前提が異なるし、上記割合に基づいて地代の額を算出すると、実際支払われている地代の7倍強の額になり、およそ実態を反映するものとはいえなくなる。また、②については、本件土地1を含む地域において、賃料の差額及びその乖離の持続する期間を基礎にして成り立つ経済的利益の現在価値の全てを取引の対象とする、換言すると、所有権と同額で賃借権を取引の対象とするような慣行は認め難い。さらに、複数の評価方法による検討が行われていない点で、十分とはいえない。

イ 本件土地2について

（ア） 使用貸借通達3に定める評価方式の合理性

相続税法22条にいう「時価」は、客観的交換価値あるいは市場価格の概念により把握されるところ、使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、また、当事者間の好意、信頼関係等にその基盤を持ち、交換経済の外にあるものなので、借地権のような客観的な交換価値を有するものとみることが困難であることから、使用貸借通達3において、その土地が自用のものであるとした場合の価額によるとされているものであり、その取扱いは合理的である。

原告は、法人税通達においては、使用借権に経済的価値があるとされているが、種類の異なる税の場合であっても、合理的根拠のない限り、同一の課税対象について異なる運用がなされることは妥当でない旨主張するが、法人税においては、法人が営利を追求する合理的経済人として行動するとの前提に立って、借地権の認定課税を行うものであり、相続税とは、課税の背景となる社会生活領域が異なることから、使用借権について、異なる評価がされることには合理性がある。法人であっても、土地の使用貸借について、将来、借地人等がその土地を無償で返還することが契約書に定められ、かつ、その旨を所轄税務署長に届け出た場合には、個人間の使用貸借と社会生活領域が類似するため、使用貸借通達の取扱いを準用し、借地権の認定課税は行わないとされているのであり、原告の主張は失当である。

（イ） 使用貸借通達3によらないことが正当として是認されるような特別の事情の存在

a 本件土地2の利用状況について

前記のとおり、使用貸借通達3が使用貸借地の評価に当たって、その土地の上に存す

る建物等の自用又は貸付けの区分にかかわらず、その土地が自用のものであるとして評価することとしているのは、使用貸借権が借地権のような客観的な交換価値を有するものとみることが困難であるから、使用貸借地の評価に当たっては自用地価額から土地利用権の価額相当額の控除をしないことにしているのであり、本件土地2については、被相続人の夫である丙が、夫婦間の好意、信頼関係等を基盤として建てた共同住宅の敷地であるところ、原告は、同土地上にある建物の所有者でかつ相続人でもある丙と、相続財産をどのように分割するかを協議した結果、原告が同土地を取得し、取得後も引き続き丙との間で、借地権のように法律上の手厚い保護が与えられていない使用貸借関係を継続しているのであり、かかる関係が丙・原告親子間の好意、信頼関係に基づく使用貸借であることは明白である。法律上の手厚い保護を求めるのであれば、借地権を設定すればよいにもかかわらず、あえて借地権を設定せずに、使用貸借にとどめたものであるから、本件土地2上に集合住宅が存在することが、評価通達により難い特別の事情とならないことは明らかである。

b 戊鑑定2について

また、原告は、戊鑑定2の評価額が使用貸借通達3による評価額を下回っていることを上記特別の事情として主張するが、戊鑑定2の評価額が不当であることは上記ア(イ) b記載のとおりであり、原告のかかる主張は失当である。

c A鑑定2について

また、原告は、A鑑定2の評価額が評価通達による評価額を下回っていることを上記特別の事情として主張するが、A鑑定2は、以下のとおり妥当でない。

まず、比準価格の算定に当たり、本件土地2が標準的な画地よりも住宅地としての画地条件が10パーセント劣っていると判断しており、これは本件土地2が標準的な画地よりも地積が過大であることによるものと推測される。しかしながら、土地価格比準表によれば、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には、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(乙27)、本件土地2は、現状のとおり、共同住宅の敷地として一体利用されることが合理的であると認められるから、画地条件による上記補正は不適當な補正といわざるを得ない。また、使用貸借地としての価額を算定する際に、市場性の減価として、更地価額から20パーセントの減価をしているが、本件土地2が借地権割合が3割の路線に接していること(乙3の2)にかんがみれば、20パーセントもの減価をすることは、使用借権に借地権に匹敵する権利を認めて減額することと同様の効果をもたらすことになり、到底容認できるものではない。

以上のとおり、A鑑定2は、画地条件及び市場性の減価等、不自然な減額がなされており、その結果決せられた評価額は、妥当性を欠いているといわざるを得ない。

第3 当裁判所の判断

- 1 本件は、相続税の更正の請求をした原告が、これに対する更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、原告主張額を超える部分の取消しを求めるものであるところ、更正の請求は、自己の申告により一旦確定した税額を自己に有利に変更することを求めるものであるから、申告に係る課税標準等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったことなどにより、申告書の提出

による納付すべき税額が過大であることについては、原告が主張、立証すべきものであると解するのが相当である。

本件においては、申告書記載の本件各土地の価額が、国税に関する法律の規定に従っていなかったことなどにより、本件各土地の時価を超えることを原告において主張立証すべきところ、原告は、評価通達等及び評価基準書に従った本件各土地の評価額について、評価通達等及び評価基準書に定める評価方式自体が不合理であり、これらに従って評価された評価額には合理性がなく、仮に評価通達等及び評価基準書に定める評価方式自体に合理性が認められても、本件各土地の評価については、評価通達等及び評価基準書により難い特別の事情が認められる、と主張するので、以下、本件土地 1 及び 2 ごとに、評価通達等及び評価基準書の定める評価方式の合理性を検討した上、これが肯定された場合には、評価通達等及び評価基準書に定める評価方式により難い特別の事情の有無について検討することとする。

2 本件土地 1 について

(1) 評価通達及び評価基準書に定める評価方式の合理性について

相続税法 22 条の「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。かかる定義からすれば、理念的には、相続により取得された貸宅地の時価の算定方法として、不動産鑑定評価基準等の鑑定評価理論に従い、個々の貸宅地について、個別具体的に鑑定評価することも考えられる。

しかしながら、課税対象となる貸宅地は大量に存在しており、個々の貸宅地について、すべて個別具体的に鑑定評価を行うことは著しく困難である。また、客観的交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税の公平のために評価の統一を図る必要がある。したがって、貸宅地の評価につき、宅地の自用地としての価額からあらかじめ定められた借地権割合に基づく借地権の価額を控除する借地権価額控除方式により評価した価額をもって、相続財産の時価とすることを原則とすることは、相続財産の評価方法の基準化を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡等を解消するという観点から、相続税法 22 条の「時価」への接近方法として合理性を有するものということができる。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見ても合理的であり、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。

もっとも、借地権価額控除方式は、個別具体的な鑑定等によることなく、あらかじめ定められた借地権割合に基づく借地権の価額を控除する方法により、貸宅地の評価を一律の方法で行うという手法であるから、かかる方式により算定した評価額が、当該貸宅地の相続開始時における客観的交換価値と一致しない場合が生ずることも当然に予定されているものというべきである。そして、借地権価額控除方式により算定される評価額が客観的交換価値を超えないときは、納税者に対する不当な課税を構成するものではなく、借地権価額控除方式に実務的合理性があることも考えれば、かかる方式による評価は、法の趣旨に合致するものと解することができる。他方、借地権価額控除方式により算定される評価額が客観的交換価値を上回り、借地権価額控除方式により財産の評価を行うことが納税者間の公平等の見地に照らしても著しく不適當であるような特別の事情がある場合には、評価通達の一律適用という公平の原則よりも、

個別的評価の合理性を尊重すべきものというべきであるから、借地権価額控除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の事情があるものとして扱うのが相当である。そして、評価通達6において、評価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旨定められていることからすれば、評価通達自体が、借地権価額控除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の事情がある場合には、これによらないことを許容していることは明らかである。以上からすれば、貸宅地の評価について、あらかじめ定められた借地権割合に基づく借地権の価額を控除する方法により、一律の方法で行うという借地権価額控除方式を採用していることは合理的と認められる。

これに対し、原告は、①借地権割合は、地主が借地人から取得する借地権又は借地人が地主から取得する底地のそれぞれの対価の更地価額に対する割合であるから、借地権割合に基づく借地権の価額を控除することにより算定される価額は、借地権者が底地を取得する場合の底地価額に妥当するものにすぎず、第三者による取引を前提とした正常価格とはいえないこと、借地権者が底地を取得する場合、土地の完全所有権が復帰することによる価値増分が期待されるが、第三者が底地を取得する場合、かかる価値増分は期待できず、地代徴収権等のみが底地の経済価値の源泉となるから、地代が相対的に低い地域においては、第三者の底地購入意欲は低くなり、これを反映して底地価額が更地価額から借地権価額を控除した額よりも低くなること、②底地価額は、付着している土地賃貸借契約の内容等（契約締結時や更新時における一時金の授受の有無や、目的の所有建物が堅固又は非堅固か、賃料の高低、残存期間の長短等）に大きく左右されるにもかかわらず、これが反映されないこと、③借地権の取引慣行のある地域において、底地価額は単なる地代徴収権の価値にとどまらず、むしろ将来借地権を併合して完全所有権とする潜在的価値に着目して価格形成されているのが一般的であると認められるところ、このような価格形成から借地権価額控除方式は導かれないこと、などから、借地権価額控除方式を定める評価通達及び評価基準書自体に合理性がない旨主張する。

確かに、①評価通達は、借地権の価額について、宅地の自用地としての価額に借地権割合を乗じることで算定することとし（評価通達27）、底地の価額について、宅地の自用地としての価額から前記の方法で求めた借地権の価額を控除して算定することとしていること（評価通達25）に照らすと、借地権割合は、更地価額に対する借地権又は底地の価額の割合であるといえるものの、それが直ちに借地権価額控除方式により算定された底地価額が借地権者が併合を目的に底地を購入する場合の限定価格を示していることを帰結するものではない。また、地代が相対的に低い地域において、第三者の底地購入意欲は低くなり、これを反映して底地価額が低くなるとしても、かかる原告の主張は、評価基準書が当該地域に係る借地権割合を3割としていることの当不当をいう主張を超えて、借地権価額控除方式自体についての不合理性をいうものとして特段の意義を持つものとは解されない。また、②③については、底地価額は、単なる地代徴収権の価値にとどまらず、将来借地権を併合して完全所有権とする潜在的価値に着目して価格形成されているものであるから、将来に向かって地代を徴収する権利の現在価値と将来において更地に復帰する利益の現在価値によって評価する方式がそれに合致するものであること自体は首肯できる。しかしながら、借地権価額控除方式に代えて、個別具体的な事情（契約締結時や更新時における一時金の授受の有無や、目的の所有建物が堅固又は非堅固か、賃料の高低、残存期間の長短等）等を反映する方式を採用することは、より正確に時価を算定することができるようになる可能性がある反面、算定する者の個人差に基づく評価の不均衡や

租税行政の過大な負担を招くおそれがある（なお、原告主張の方式は、不動産鑑定評価基準にいう収益還元法のうち、DCF法と同様の方式であると解されるが、DCF法にいう割引率の算定においては、対象不動産に係る地域的要因及び個別的要因の分析を踏まえる必要があり、上記の不都合が起こり得る。）。そして、路線価の付設に当たり、各年1月1日時点の公示価格のおおむね8割程度に評定するという運用が行われていることにかんがみれば、通常は、借地権価額控除方式による評価額が客観的交換価値を超えることはないと予想されるところであり、前記のとおり、借地権価額控除方式により算定される評価額が客観的交換価値を上回り、借地権価額控除方式により財産の評価を行うことが納税者間の公平等の見地に照らしても著しく不適当であるような特別の事情がある場合には、借地権価額控除方式によらずに時価を算定することが可能であるから、原告指摘の点が、直ちに借地権価額控除方式を採用している評価通達を不合理ならしめるものとは解されない。

次に、評価基準書が本件土地1に係る借地権割合を3割と定めていることについて検討する。一般的に、借地権割合は、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されるものである（評価通達27）から、実勢価額を反映しているものと考えられる。更に本件土地1に係る借地権割合について具体的に検討すると、本件土地1の接する路線が基準となる標準宅地に接していないことから、同一区画内の標準宅地1と体系化されているところ、平成14年分の借地権割合評定調書は、保存年限経過により廃棄されているものの、平成15年分の借地権割合評定調書（乙6の1）によれば、3名の精通者が、標準宅地1について、いずれも借地権割合を30パーセントと評価していることが認められる。また、本件土地1に最も近い鑑定標準地である標準宅地2について、その鑑定評価を行った不動産鑑定士は、規範性のある事例の収集ができなかったことから、主に不動産仲介業者等の聴取調査により、当事者間取引の際に目安とされる一般的な借地権割合（30パーセント）を把握して、更に当該地域の管轄裁判所における借地権関連の判決、和解、調停、競売等で採用あるいは目安とされる割合及び差額賃料により求める収益価格から求めた借地権割合（34パーセント）等を総合的に勘案した上、標準地の属する地域における標準的な借地契約等に基づく借地権割合をおおむね30パーセントと判断しており（乙7）、その判断自体には一応の合理性が認められる。以上の事情を前提に、標準宅地2から本件土地1までの周辺地域は、国道沿いを除いて借地権割合がおおむね同一の地域であるとされ（乙3の2、乙8）、本件土地1及びその周辺地域について、これと異なる借地権割合を採用すべき事情もうかがわれないうちに照らせば、評価基準書が本件土地1に係る借地権割合を3割と定めていることは不合理とはいえない。

これに対し、原告は、借地権割合の評定に当たり、最も重要な指標となるべき借地権の売買実例価額が根拠とされていない旨主張するが、平成14年分の資料については行政文書としての保存年限経過により廃棄されており、売買実例の存否自体不明なところ、仮に売買実例がないにせよ、前記のとおり、借地権割合が精通者意見等に基づいて評定されていることにかんがみれば、直ちに借地権割合が不合理であるということとはできない。また、原告は、標準宅地2の鑑定評価において、借地権が永久に存続することを前提にしている点で妥当性に疑問がある旨も主張するが、同鑑定評価においては、評価基準額算定の基礎資料とするため、標準宅地上に標準的使用に係る建物が存在し、標準的な借地契約等を締結し、標準的賃料を支払っているものと想定した鑑定が求められているものであるから、借地権の残存期間等を考慮せずに収益価格を算定すべきであり、原告のかかる主張は失当といわざるを得ない。なお、原告は、精通

者意見や標準宅地について、借地権割合を3割と判断した過程が不明であり、その合理性について検証可能性がないから、かかる借地権割合を採用することは課税要件明確主義の観点から容認できない旨の主張もするが、評価通達及び評価基準書は、課税対象となる財産が多様であり、その的確な評価が必ずしも容易でないことにかんがみ、各種財産の「時価」の評価に関する原則及びその具体的評価方法等を規定し、もって課税庁内部の取扱いを統一するとともに課税の適正・公平を図っているところ、法令ではないから納税義務者及び裁判所に対する法的拘束力を有するものではなく、まして、評価通達及び評価基準書が定める評価方法や借地権割合が合理性を有するかを個別に検証できるよう、その根拠まで明らかにされていないとしても、それが租税法律主義に違反するものであるとは到底考えられない。評価方法や借地権割合も課税要件の一部を占め、課税要件明確主義の原則に服するものであり、その合理性を明らかにすることが課税要件明確主義の要件を満たすために必要であるという原告の所論は独自の見解であって採用することができない。さらに、原告は、改正評価通達による貸宅地割合は3割とされているから、貸宅地割合方式が採用されるか否かにより、貸宅地の底地価額に大きな差異が生じることになるところ、本件土地1は、貸宅地割合方式が採用される地域に近接していることなども主張するが、改正評価通達により貸宅地割合方式が採用されたのは、土地の開発経緯により、一筆の土地について底地権者、借地権者及び複数の転借権者が存在する複雑な三層構造の土地が存する地域であり、かかる三層構造の土地については、一般的な貸宅地に比較して、更地復帰が困難であるなどの事情を考慮し、借地権価額控除方式を改めたのであるから、貸宅地割合による評価方式が適用される地域に近接しているとしても、三層構造の土地ではない以上、本件土地1について、借地権価額控除方式によることが不合理であることを推認させる事情足り得ない。

以上によれば、借地権価額控除方式を定めた評価通達25及び本件土地1に係る借地権割合を3割と定める評価基準書について、これを不合理であるとする原告の主張は採用できない。

(2) 評価通達及び評価基準書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の事情の存在について

借地権価額控除方式及び本件土地1に係る借地権割合が3割とされていることに合理性が認められることは、上記(1)のとおりであり、それ自体が直ちに不合理として、評価通達及び評価基準書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の事情に当たるとはいえない。

原告は、これに加えて、戊鑑定1及びA鑑定1による本件土地1の評価額が借地権価額控除方式による本件土地1の評価額を下回っていることを評価通達及び評価基準書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の事情として主張するので、以下、戊鑑定1及びA鑑定1の順に評価が合理的であるかを検討する。

ア 戊鑑定1について

戊鑑定1は、底地価額の算定に当たり、①不動産鑑定評価基準におけるDCF法又はこれに準じた手法を用い、還元利回り（DCF法であれば、割引率である。）について全国銀行長期約定貸出金利（昭和55年から平成11年4月の19年を単純平均したもの）に当たる7.074パーセントを採用して、収益価格を算出した上、②本件土地1の購入資金を全額借入金によりまかなうことを想定し、本件土地1の賃料収益から公租公課や維持管理費を控除した純収益により、借入金及び利息を返済してなお利益が上回らない限り、市場性が減退

すると捉えて、これが上回るまで減価した価額を評価額としている。

まず、市場性の減退と称する②は、一見すると①により算定した収益価格を補正しているようにも見えるが、実際は、本件土地1の賃料収益から公租公課や維持管理費を控除した純収益により、借入金及び利息を返済してなお利益が上回ると想定される底地価額を算出しているにほかならず、それ自体が独立した底地価額の評価手法と見るべきである。しかしながら、②のような手法は、不動産鑑定評価基準に定める評価方式とは明らかに異なる上、購入資金を全額借入金でまかなう場合を前提としている点でも容認できない手法である。したがって、②の手法により算定された評価額が借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、評価通達及び評価基準書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の事情ということとはできない。

また、②の手法による減価を行う前の底地価額（467万7000円）も借地権価額控除方式による評価額（1597万1725円）を下回るが、その算定にも問題がある。すなわち、還元利回り又は割引率のいずれを用いるにせよ、市場の実勢を反映した利回りとして求める必要があるところ（甲20）、求めるべき時価は、本件相続開始時（平成14年7月31日）の時価であるから、本件相続開始時における市場の実勢を反映させるべきである。にもかかわらず、戊鑑定1は、昭和55年から本件相続開始時より3年以上前である平成11年4月までの全国銀行長期約定貸出金利を単純平均した金利を還元利回りとして採用している。戊鑑定1が本件相続開始時の全国銀行長期約定貸出金利を考慮していないこともさることながら、本件相続開始時を含め、いわゆるバブル崩壊の影響により、全国銀行長期約定貸出金利が、それ以前と比較して大幅に低い水準で推移するようになったことは公知の事実であるところ、バブル崩壊以前の期間を広範に含めて単純平均化した全国銀行長期約定貸出金利が本件相続開始時の市場の実勢を反映していないことは明らかであって、これを還元利回りに採用することは妥当でないといわざるを得ない。したがって、①の手法により算定された評価額が借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、評価通達及び評価基準書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の事情ということとはできない。

イ A鑑定1について

A鑑定1は、収益還元法による収益価格、取引事例比較法による比準価格及び更地価格に底地割合を乗じ、更に市場流動性を考慮する、いわゆる割合方式による価格をそれぞれ求め、これらを試算価格として、その特徴も踏まえて評価額を決している。不動産鑑定評価基準は、貸宅地の底地価額を求めるには、「実際支払賃料に基づく純収益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とする」と規定しており、上記割合方式については、特に挙げていないものの、同鑑定が、かかる割合方式については、収益価格及び比準価格の検証をして参考にするにとどめているとうかがわれることからすれば、かかる割合方式による価格を算出するなどしたこと自体が直ちに不動産鑑定評価基準に反するものとは解されない。そこで、収益還元法による収益価格、取引事例比較法による比準価格及び割合方式による価格について、以下順に検討する。

（ア）収益価格について

A鑑定1は、収益還元法による収益価格の算定に当たり、地代の年間収入から公租公課及び諸経費を控除した純収益を還元利回りで割り、これに将来期待される一時金の現在価

値を加算するなどしているが、不動産鑑定評価基準によれば、「賃貸人に帰属する経済価値とは、当該宅地の実際支払賃料から諸経費等を控除した部分の賃貸借等の期間に対応する経済的利益及びその期間の満了等によって復帰する経済的利益の現在価値」とされるところ、A鑑定1は、後者に該当する、いわゆる更地復帰価格を加算していない点において妥当性を欠く。

これに対し、原告は、本件土地1の鑑定に当たり、将来の更地復帰による経済的価値を勘案したが、旧借地法による借地権が設定された土地であり、永久借地権的な状態に等しく、借地権が消滅することによる土地の最有効使用の実現可能性、市場性が非常に低いものであることなどを考慮し、結果として当該部分の経済的価値が認められないと判断したものであるから（甲28）、不動産鑑定評価基準に反するものではない旨主張する。しかしながら、底地を購入する第三者は、いずれを重視するかは別として、借地権存続中の地代のみならず借地権消滅後に復帰する更地価格を取得することも念頭において底地を購入すると解すべきであり、その両者を現在価値に引き直した価格が、ここにいう収益価格である。そして、旧借地法による借地権が設定されていたとしても、建物の残存耐用年数経過時ころには借地権が消滅する可能性が存在するのであるから、旧借地法による借地権が設定されていることなどをもって、更地復帰に係る経済的価値がないという原告の主張は採用できない。

（イ） 比準価格について

また、A鑑定1は、取引事例比較法による比準価格の算定において、別紙「底地の比準価格（取引事例比較法）」のとおり、3事例を取引事例として採用し、時点修正や標準化補正を行った上、地域格差を考慮して、査定価格を算出し、その平均値を標準的な画地の1平方メートル当たりの価格として、かかる標準的な画地と本件土地1の個別格差を考慮し、比準価格を算定しているところ、採用された取引事例のうち、取引事例－6は、その取引価格が2232万円であるにもかかわらず（乙26）、1116万円とした誤りが存する（なお、被告は、取引事例－5について、土地価格比準表（乙27の1）によれば、周辺の利用状態における最大格差率は3パーセントであり、当該土地が標準的な画地に比して、周辺環境の条件が20パーセント優れていると判断したことは妥当でない旨の主張をしているが、かかる主張は、A鑑定1にいう「周辺環境」が土地価格比準表の細項目である「周辺の利用状態」と同じであることを前提とするものであり、A鑑定1がかかる前提に立っているとは認められない（甲28）から、かかる主張は採用できない。また、被告は、取引事例－5の土地が、標準的な画地とされる範囲（Cバス停から200メートル）内にあることを前提に、騒音が予想されることや標準的な画地よりも狭小であることなどからすれば、その環境条件は、標準的な画地に比して同等か劣るとさえ考えられる旨も主張するが、平成14年の路線価図（乙3の2）によれば、取引事例－5の土地の路線価が、A鑑定1が標準的な画地と同等とした本件土地1の路線価を約14パーセント上回っており、取引事例－5の土地の環境条件が標準的な画地と比較して、同等又は劣っているとは断じ得ない上、画地条件を含む標準化補正を行って1平方メートル当たりの取引価格を算定した上での地域格差を考慮する場面において、画地の狭小をいう被告の主張の趣旨は不明であるが、その差異自体さほど大きくないことにも照らせば、かかる主張も採用できない。）。。

これに対し、原告は、取引事例のうち、1事例の取引価格を誤ったとしても、複数の取引事例を採用し、複数の鑑定評価手法を適用して鑑定評価額を決めているのであるから、そのすべてが否定されるわけではなく、当該事例については是正した査定価格を前提としても、比準価格は、査定価格の最小値と最大値の範囲内にあり、求められた比準価格が逸脱したものとはいえない旨主張する。しかしながら、底地の比準価格を算定するに当たり採用された取引事例が3事例しかなく、A鑑定1は、その3事例の査定価格の平均をもって比準価格としているのであるから、そのうちの1事例である取引事例－6の取引価格を半額にした誤りは軽視できるものではない。また、複数の鑑定評価手法を適用して鑑定評価額を決するにせよ、評価手法は、それぞれが適正な価格を指向すべきものであるから、原告の主張を斟酌しても、比準価格が適正に算定されたと見ることはできない。

(ウ) 割合方式による価格について

さらに、A鑑定1は、割合方式による価格を算定するに当たり、底地の取引を内容とする6事例を採用し、それぞれ取引価格を路線価から推定される更地価格で割り、推定底地割合を算出した結果、おおむね20パーセントから50パーセント前後に集約され、かかる推定底地割合に本件土地1の地域的要因、個別的要因を考慮して、底地割合を35パーセントと査定し、これを更地価格に乗じて価格を算定しているが、底地割合を算定するに用いた6事例のうち、取引事例－6は、前記(イ)のとおり、取引価格に誤りがある上、新たに採用された3事例のうち2事例については、国道又は県道に接する商業地の事例であるにもかかわらず、補正することなく直ちに採用している点に問題がある。

これに対し、原告は、商業地の2事例について、土地の高度利用がされている商業地ではなく、住居及び店舗等が混在する地域であるから、底地割合を求めるには十分に参考となるものである旨主張するが、どのような商業地であるか明らかではなく、A鑑定1が商業地である2事例を採用した理由としては、沖縄県宜野湾市内の土地であるという点において、本件土地1と共通するという程度しかうかがわれない。実際、商業地の2事例を除いた取引事例4事例の推定底地割合は、1事例を除いて、50パーセントを超える付近に集約されること（ただし、取引価格の誤りが明らかな取引事例－6については、これを本来の取引価格に修正して算出した推定底地割合を前提とする。）などにかんがみると、推定底地割合が20パーセント代である商業地の2事例は、住宅地である本件土地1の底地割合を求めるにおいて、参考にすべき事例であるとはいえず、割合方式による価格が適正に算定されたと見ることはできない。そうすると、推定底地割合は、1事例を除いて、50パーセントを超える付近に集約されるのであり、20パーセントから50パーセント前後に集約されることを前提に底地割合を35パーセントと査定し、これに更地価格を乗じて算定した割合方式による価格が適正に算定されたと見ることはできない。

以上によれば、A鑑定1は、収益価格、比準価格及び割引方式による価格のいずれも合理的な方法により算出されたとはいえず、A鑑定1の評価額が借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、評価通達及び評価基準書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の事情ということとはできない。

ウ なお、本件土地1の時価に係る原告主張の評価方法（前記第2の3(1)ア(ウ)）が合理的であれば、その評価額が、借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、評価通達及び評価基準書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の

事情に当たり得る余地があるが、原告主張の評価方式も、前記戊鑑定1の①の手法と同様、DCF法又はこれに準じた手法であるところ、割引率について、相当の地代通達を根拠に6パーセントとしているものの、その割引率は合理的とはいえない。すなわち、相当の地代通達は、「借地権の設定された土地について権利金の支払に代え相当の地代を支払うなどの特殊な場合の相続税及び贈与税の取扱いを定めたもの」(乙11)であり、そのような事情の存しない本件土地1の場合とは前提が異なる。また、原告は、原告主張の評価方式により算定した底地の評価額とやはり原告主張の評価方式により算定した借地権価額の合計が更地価額に近似することが、評価額の適正さを示している旨の主張もしているが、同一の評価方式及び割引率を用いている以上、底地価額と借地権価額の合計が更地価格に一致することは当然であり(生じる誤差は被告が指摘するとおり、固定資産税相当額を割引率で現在価値に引き直した金額にすぎず、原告が主張するような完全所有権に復帰する価値増分などとはいえない。)、かかる計算結果が原告主張の評価方式又は評価額が合理的であることを示す根拠とはならず、原告主張の評価方式により算定された評価額が借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、評価通達及び評価基準書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の事情ともいうことはできない。

3 本件土地2について

(1) 使用貸借通達3に定める評価方式の合理性について

使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、また当事者間の好意、信頼関係等にその基盤を持ち、交換経済の外にあるものであつて、借地権のような客観的な交換価値を有するものと見ることが困難であるから、使用貸借に係る土地の価額は、自用地としての価額であるとする使用貸借通達3は合理的といえる。

これに対し、原告は、使用借権に借地権と比べて弱い面があるとしても、使用借権者は使用貸主による使用収益の妨害に対してはその排除を求めることができるなど、使用貸主の負担は賃貸借の場合と変わりなく、使用貸主の相続人はその負担を受けなければならない上、使用借権者が土地を譲り受けた第三者からの明渡請求に対して応じなければならないが、その場合には、使用借権者から使用貸主に対して使用貸借契約の債務不履行による損害賠償を請求できるのであり、使用借権に経済的価値がないとはいえない旨主張する。しかしながら、原告の主張するとおり、使用借権者に対して、使用貸主又はその相続人が一定の負担を負うにせよ、当該目的物を譲り受けた第三者との関係においては、使用借権自体を対抗できないのであるから、第三者はかかる負担を負わない。そうすると、相続税法22条にいう「時価」とは、前記2(1)のとおり、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をいうところ、その算定に当該土地を購入する第三者が負わない負担を考慮することが相当でないことは明らかであるし、使用貸主が債務不履行責任を負うことも、かかる時価の算定に影響を与えるものではない。したがって、使用貸主又はその相続人が一定の負担を負うことなどから、使用借権に経済的価値があることを導き、その価値を控除して時価を算定すべきであるという原告の主張は採用できない。また、原告は、土地上に建物があれば、事実上、建物収去・土地明渡しは容易ではなく、その土地が不特定多数の当事者間で自由な取引が行われたとした場合に成立する価額は、通常、更地の場合の価額よりも低くなる旨も主張するが、底地を購入した第三者は、法律上は何らの負担を負うことなく、建物の収去等を請求できるのであるから、原告主張の負担は、事実上の

負担にすぎない。そして、このような事実上の負担が、実際に底地の時価を引き下げ、各年1月1日時点の公示価格のおおむね8割程度に評定された路線価を基準とした更地の自用地としての価格を下回り、使用貸借通達3による評価を行うことが著しく不適当であるような特別の事情があるときは、使用貸借通達3によらずに時価を算定すれば足りるのであるから、原告指摘の点が、直ちに使用貸借に係る土地の価額を自用地としての価額であるとする使用貸借通達3を不合理ならしめるものとは解されない。なお、原告は、公共用地の取得に伴う損失補償基準（甲27）13条において、使用借権者に対する補償が定められていることも、使用借権に経済的価値があることを示す一事情として主張しているが、これは特定の公共事業の用に供するために私人の財産権を強制的に取得することから、正当な補償をすべきことを定めて公共の利益の増進と私的財産の保護との調整を図ったものであるから、これをもって使用借権に経済的価値があるとは直ちに断じ得ない。

さらに、原告は、当事者が法人であろうと自然人であろうと、使用貸借契約の権利関係は同じであるから、その契約によって発生する権利の経済的価値も同一であり、種類の異なる税の場合であっても、合理的根拠のない限り、同一の課税対象について同一の運用を行うべきであるにもかかわらず、法人税課税においては、使用借権に経済的価値があるとされており、これを支持する裁判例もあるが、自然人の相続税においては、使用借権に経済的価値がないとされており、課税庁により恣意的な運用がなされている旨を主張する。しかしながら、法人は、自然人と異なり、当事者間の好意、信頼関係等という使用貸借権を付与したり、付与されたりする基盤を持たないことから、当事者の少なくとも一方が法人の場合、使用貸借の形式により、土地を貸し（借り）た場合においても、通常収受す（支払う）べき権利金を収受し（支払わ）なかったものであるから、これに相当する利益を贈与し（され）たものとして、認定課税を行うというのが、法人税通達における使用借権の取扱いである。すなわち、法人税通達は、当事者の少なくとも一方が法人である使用貸借契約については、その実体が賃貸借契約等有償による借地権設定契約に類しているものとして、対価を収受し、あるいは支払うことがなかったのであるから、その対価を贈与し、あるいはされたものとする取扱いを行っていると考えられる。法人税基本通達13-1-7が、使用貸借契約について、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名の書面により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届け出たときは、権利金を認定課税することはないとしているのも、土地の返還に当たり、当事者間の合意を明確化することにより、自然人間の使用貸借契約と同等の条件によることが担保されたと見られるため、権利金の認定課税について、自然人間の使用貸借と同様の扱いにするものと定めたと解される。また、このような場合でも、なお相当の地代を認定課税することからしても、法人税通達が、当事者の少なくとも一方が法人である使用貸借契約を賃貸借契約等有償による借地権設定契約に類しているものとして扱っていることが明らかである。かかる法人税通達における使用借権の取扱いが合理的であるかは措くとして、法人税通達は、当事者の少なくとも一方が法人である場合については、賃借権等に類する権利として実質を捉え、その対価が贈与されているものと扱っているものであり、使用借権自体に経済的価値を見出しているものとはいえないから、法人税通達における使用借権の扱いが、使用貸借通達におけるそれと矛盾するものとはいえない。

なお、原告は、課税庁が延納申請の担保として提供を受ける場合及び相続税の物納財産とし

て受け入れる場合は、使用貸借に係る土地について、借地権価額を控除した価額とされており、かかる取扱いは場当たりので一貫性がない旨も主張するが、相続税法43条1項本文は、「物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額による。」とする一方、同項ただし書は、「税務署長は、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化が生じたときは、収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる。」としており、物納財産の収納価額は、相続税課税上の評価額と常に一致しなければならないものではないと解される。

以上によれば、使用貸借に係る土地の価額は、自用地としての価額であるとする使用貸借通達3について、これを不合理であるとする原告の主張は採用できない。

(2) 使用貸借通達3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の事情の存在について

原告は、本件土地2上の建物が平成6年に建てられた最大で14世帯が入居可能な鉄筋コンクリート4階建ての集合住宅であることなどから、本件土地2の使用貸借権は、通常のものとは比べて土地所有者の利用権制限の程度が著しく強度であるといえるとして、使用貸借通達3により難い特別の事情が認められる旨主張するが、使用貸借通達3に一応の合理性が認められることについては、上記(1)のとおりであり、使用貸借による土地の使用権が借地権のように法律上の手厚い保護を与えられていないことについては、使用借権に係る当該建物の状況に左右されるものではないから、当該建物の状況が直ちに使用貸借通達3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の事情に当たるとはいえない。

原告は、これに加えて、戊鑑定2及びA鑑定2による本件土地2の評価額が使用貸借通達3に定める評価方式による本件土地2の評価額を下回っていることを使用貸借通達3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の事情として主張するので、以下、戊鑑定2及びA鑑定2の順に評価が合理的であるかを検討する。

ア 戊鑑定2について

戊鑑定2は、底地価額の算定に当たり、本件土地2及び同地上の建物について、①不動産鑑定評価基準におけるDCF法又はこれに準じた手法を用いて収益価格の算出をした上、②本件土地2及び同地上の建物の購入資金を全額借入金により賄うことを想定し、本件土地2及び同地上の建物の賃料収益から公租公課や維持管理費を控除した純収益により、借入金及び利息を返済してなお利益が上回らない限り、市場性が減退すると捉えて、これが上回るまで減価した価額と積算方式による積算価格を関連付け、前者を採用した上、本件土地2と建物に割り付け、使用貸借割合として1割を控除することにより評価額を算定している。

しかしながら、市場性の減退と称する②の手法及び①昭和55年から本件相続開始時より3年以上前である平成11年4月までの全国銀行長期約定貸出金利を単純平均した金利を還元利回りとして採用している点が妥当でないことは、前記2(2)アのとおりであり、その余の点について検討するまでもなく、戊鑑定2の評価額が適正に算定されたものと見ることはできない。したがって、戊鑑定2の評価額が借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、評価通達及び評価基準書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の事情ということとはできない。

イ A鑑定2について

A鑑定2は、取引事例比較法による比準価格を重視し、更に近隣地域の特性、画地の規模等、本件土地2の個別性を考慮して、自用地としての価額を求め、更に使用借権が付着して

いることによる市場性減価として、20パーセントを控除して評価額を決している。

しかしながら、以下述べるとおり、本件土地2の地積が大きいことを理由に10パーセントの減価をしている点及び使用借権が付着していることを理由に市場性が減退するとして20パーセントの減価をしている点に合理性があるとは認められない。

(ア) 地積過大を理由とした補正について

当該土地の面積が標準的な土地の面積に比べて大きい場合であっても、一体利用をすることが合理的と認められるときは、地積過大を理由とした減価を行う必要はないというべきである（甲13、乙27の1）。

これに対し、原告は、不動産鑑定士の意見書（甲28）を引用し、地積が大きい場合は取引価格が大きくなり、市場に参入できる者が不動産業者等に限られてくるため、最終需要者ではない業者等の利益が勘案され、取引価格が低くなるのが一般的であるから、地積が大きいことを減価要因とするのは当然である旨主張する。

しかしながら、地積過大による減価の根拠は、主として、分割利用した際に潰地が生じることにあると解されるところ、これを本件土地2について見ると、現に共同住宅の敷地として一体利用されていること、分割利用を想定しても潰地が発生しにくい形状であることなどが認められ、潰地が生じることを根拠とした減価は認め難い。そうすると、本件土地2について、地積過大による減価を行う根拠は、市場に参入できる者が不動産業者等に限られ、最終需要者ではない業者等の利益が勘案されるため、取引価格が低くなることに尽きるが、標準的な地積の土地であっても、取引を不動産仲介業者等が仲介することや最終需要者でない不動産業者等が買主となることが一般的にあることなども考慮すれば、不動産業者等の利益が勘案されることのみを根拠に10パーセントもの減価を行うことが相当と解することはできない。

(イ) 使用借権が付着していることを理由とした市場性減価について

確かに、当該土地上に使用借権に基づき建てられた建物、特に本件土地2上の共同住宅のように堅固な建物が存在する場合、土地を購入する第三者が、法律上は特段の負担なく、建物収去土地明渡請求ができるにせよ、事実上は立退料や建物収去費用等の全部又は一部に相当する経済的負担をせざるを得ない場合や明渡しを一定期間猶予せざるを得ない場合があると解されることからすれば、かかる事情が存する場合に市場性減価を行うこと自体は首肯し得るものといえる。

しかしながら、A鑑定2は、使用借権の付着した土地を購入する第三者が更地利用する際の負担を挙げるなどして、本件土地2について、使用借権の付着による市場性の減価を20パーセントとしているが、かかる負担はあくまでも事実上の負担にすぎないのであって、借地権価額に匹敵するほどの減価をすべき必要性は是認できないし、A鑑定2のように20パーセントもの減価率が相当と解することもできない。

以上によれば、A鑑定2は、本件土地2の地積が大きいことを理由に10パーセントの減価をしている点及び使用借権が付着していることを理由に市場性が減退するとして20パーセントの減価をしている点に合理性があるとは認められず、その評価額が適正に算定されたものと見ることはできない。したがって、A鑑定2の評価額が借地権価額控除方式による評価額を下回ることをもって、使用貸借通達3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の事情ということとはできない。

ウ なお、本件土地２の時価に係る原告主張の評価方法（前記第２の３(1)イ(ウ)）は、使用貸借期間中、土地の所有者が土地の使用収益を行うことができないことを前提に、更地復帰価格のみをもって底地価額であるとする評価手法であるが、使用貸借期間中に明渡請求をすることができない使用貸主又はその相続人にとっての価値は、上記のように解する余地があるにせよ、前記(1)のとおり、当該土地を購入する第三者との関係において、使用借権は対抗できない以上、当該土地を購入する第三者にとっての価値を上記のように解することは相当でないというべきである。原告主張の評価手法は、当該土地を購入する第三者との関係においても、使用借権が賃借権と同程度の権利であることを前提としている点に誤りがあるといわざるを得ず、時価の算定において採用することができる評価手法とはいえない。したがって、原告主張の評価方式により算定された評価額が使用貸借通達３による評価額を下回ることをもって、使用貸借通達３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の事情ともいうことはできない。

４ 結論

以上のとおり、本件各土地の時価について、評価通達等及び評価基準書に定める評価方式が合理性を欠くとはいえず、これによらないことが正当として是認されるような特別の事情も認められない。したがって、原告の請求は、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

(別紙)

物件目録

- 1 所在 宜野湾市
地番
地目 宅地
地積 3 5 2 . 8 4 平方メートル
- 2 所在 宜野湾市
地番
地目 宅地
地積 6 2 1 . 4 9 平方メートル

以上

別紙 課税の経緯等

(単位：円)

順号	区分 項目	申告 (平成15年2月21日)	更正の請求 (平成16年5月13日)	減額更正 (平成16年6月29日)	異議申立て (平成16年8月26日)	異議決定 (本件更正処分) (平成16年11月25日)	審査請求 (平成16年12月24日)	裁決 (平成18年6月30日)	訴状 (平成18年12月25日)
1	取得財産の価額	142,624,734	72,762,000	139,163,146	72,065,700	139,163,146	72,065,700	棄却	85,680,044
2	債務及び葬儀費用の金額	1,017,830	1,017,830	1,017,830	1,017,830	1,017,830	1,017,830		1,017,830
3	純資産価額 (1－2)	141,606,904	71,744,170	138,145,316	71,047,870	138,145,316	71,047,870		84,662,214
4	課税価格 (3の金額を千円未満切捨て)	141,606,000	71,744,000	138,145,000	71,047,000	138,145,000	71,047,000		84,662,000
5	各人の算出税額	27,018,253	9,283,738	25,442,894	8,922,514	25,399,296	8,922,514		12,501,638
6	税額控除	0	0	0	0	0	0		0
7	納付すべき相続税額	27,018,200	9,283,700	25,442,800	8,922,500	25,399,200	8,922,500		12,501,600

別紙 相続税額の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	合計	原告	丙
1	取得財産の価額	271,039,980	139,163,146	131,876,834
2	債務及び葬儀費用の金額	1,017,830	1,017,830	0
3	純資産価額 (1－2)	270,022,150	138,145,316	131,876,834
4	課税価格 (3を各人ごとに千円未満切捨)	270,021,000	138,145,000	131,876,000
5	遺産に係る基礎控除額	70,000,000	(50,000,000＋10,000,000×2人)	
6	課税遺産総額 (4－5)	200,021,000		
7	法定相続分	$\frac{1}{1}$	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$
8	法定相続分に応ずる取得金額 (6×7) (1,000円未満切捨て)	200,020,000	100,010,000	100,010,000
9	相続税の総額	49,608,000	24,804,000	24,804,000
10	あん分割合 (各人の4／4の合計額)	1.00	0.512	0.488
11	各人の算出税額 (9の合計額×各人の10)	49,608,000	25,399,296	24,208,704
12	税額控除	24,208,704	0	24,208,704
13	納付すべき相続税額 (11－12) (各人ごとに100円未満切捨て)	25,399,200	25,399,200	0

※順号9「相続税の総額」の各人の欄の金額は、「相続税の速算表」から次の算式で算出される。

(順号8「法定相続分に応ずる取得金額」が、1億円を超え2億円以下の場合)

法定相続分に応ずる取得金額×40%－1520万円

別紙 相続財産の明細

(単位：円)

順号	財産の種類等		数量	財産の価額	各人ごとの取得価額	
	種類	所在地等			原告	丙
1	土地	宜野湾市【本件土地1】	352.84㎡	15,971,725		15,971,725
2	土地	宜野湾市	30.62㎡	220,609		220,609
3	土地	宜野湾市	63㎡	0		0
4	土地	宜野湾市	281㎡	14,604,413		14,604,413
5	土地	宜野湾市	1.99㎡	34,180		34,180
6	土地	宜野湾市	128㎡	2,198,554		2,198,554
7	土地	宜野湾市	211㎡	22,513,700	22,513,700	
8	土地	宜野湾市	247㎡	12,519,195		12,519,195
9	土地	宜野湾市	606.4㎡	57,647,416	57,647,416	
10	土地	宜野湾市【本件土地2】	621.49㎡	59,002,030	59,002,030	
11	土地	宜野湾市	60㎡	1,846,800		1,846,800
12	土地	宜野湾市	480.22㎡	27,380,900		27,380,900
13	土地計	(1から12の合計額)		213,939,522	139,163,146	74,776,376
14	家屋	宜野湾市	103.32㎡	7,074,919		7,074,919
15	現金・預貯金等			50,025,539		50,025,539
16	取得財産の価額(13+14+15)			271,039,980	139,163,146	131,876,834
17	債務及び葬式費用の金額			1,017,830	1,017,830	0
18	純資産価額(16-17)			270,022,150	138,145,316	131,876,834

別紙 本件土地 1 の計算明細書

項目		金額	算定根拠等
1	路線価	71,000円	路線価図（乙第3号証の2）に基づく1㎡当たりの価額
2	1㎡当たりの 自用地としての 価額	64,666円	路線価×奥行価格補正率(1)×不整形地補正率(2) $71,000円 \times 0.99 \times 0.92$
3	自用地としての 価額	22,816,751円	1㎡当たりの自用地価額×地積 $64,666円 \times 352.84㎡$
4	借地権の価額	6,845,026円	自用地価額×借地権割合 $22,816,751円 \times 30\%$
5	評価通達に 基づく評価額	15,971,725円	自用地としての価額－借地権の価額 $22,816,751円 - 6,845,026円$

画地補正率の明細

(1) 奥行価格補正率		0.99		
	奥行距離	27.0m	地区区分	普通住宅地区
(2) 不整形地補正率		0.92		
	地積	352.84㎡	地区区分	普通住宅地区
			地積区分	A
	想定整形地の奥行距離	27.0m	想定整形地の間口距離	17.5m
	想定整形地の地積＝想定整形地の奥行距離×想定整形地の間口距離 ＝27.0m×17.5m＝472.5㎡			
	かげ地割合＝ $\frac{\text{想定整形地の地積}-\text{不整形地の地積}}{\text{想定整形地の地積}}$ ＝ $\frac{472.5\text{㎡}-352.84\text{㎡}}{472.5\text{㎡}}$ ＝0.2532 25.3%			
	不整形地補正率表により求めた不整形地補正率			0.92
	間口狭小補正率表の適用がある場合の不整形地補正率 不整形地補正率＝不整形地補正率表の補正率×間口狭小補正率 ＝0.92×1.00＝0.92			
(3) 間口狭小補正率		1.00		
	間口距離	12.5m	地区区分	普通住宅地区
(4) 奥行長大補正率		0.98		
	奥行距離	27.0m	間口距離	12.5m
			地区区分	普通住宅地区
	間口距離に対する奥行距離の割合＝ $\frac{\text{奥行距離}}{\text{間口距離}}=\frac{27.0\text{m}}{12.5\text{m}}=2.16$			
(5) 第5の3(4)オの検討				
不整形地補正率と、間口狭小補正率に奥行長大補正率を乗じた数値のいずれか低い方を適用				
不整形地補正率0.92 < 間口狭小補正率×奥行長大補正率＝1.00×0.98				
よって、不整形地補正率0.92を適用する				

別紙 本件土地 2 A の計算明細書

項目		金額	算定根拠等
1	路線価	95,000円	路線価図（乙第3号証の2）に基づく1㎡当たりの価額
2	1㎡当たりの 自用地としての 価額	95,000円	路線価×奥行価格補正率(1)
			95,000円×1.00
3	自用地としての の価額	58,942,750円	1㎡当たりの自用地価額×地積
			95,000円×620.45㎡
4	評価通達に 基づく評価額	58,942,750円	自用地としての価額

画地補正率の明細

(1) 奥行価格補正率		1.00		
	奥行距離	16.7m	地区区分	普通住宅地区
(2) 不整形地補正率		—		
	地積	620.45㎡	地区区分	普通住宅地区
			地積区分	B
	想定整形地の奥行距離	16.7m	想定整形地の間口距離	39.5m
	想定整形地の地積 = 想定整形地の奥行距離×想定整形地の間口距離 = 16.7m×39.5m=659.65㎡			
	かげ地割合 = $\frac{\text{想定整形地の地積} - \text{不整形地の地積}}{\text{想定整形地の地積}}$ = $\frac{659.65\text{㎡} - 620.45\text{㎡}}{659.65\text{㎡}} = 0.0594$ 5.9% 不整形地補正率表の適用なし			
(3) 間口狭小補正率		1.00		
	間口距離	39.5m	地区区分	普通住宅地区
(4) 奥行長大補正率		—		
	奥行距離	16.7m	間口距離	39.5m
			地区区分	普通住宅地区
	間口距離に対する奥行距離の割合 = $\frac{\text{奥行距離}}{\text{間口距離}} = \frac{16.7\text{m}}{39.5\text{m}} = 0.42$ 奥行長大補正率表の適用なし			

別紙 本件土地 2 B の計算明細書

項目		金額	算定根拠等
1	路線価	95,000円	路線価図（乙第3号証の2）に基づく1㎡当たりの価額
2	1㎡当たりの 自用地としての 価額	57,000円	路線価×奥行価格補正率(1)×不整形地補正率(2) 95,000円×1.00×0.60
3	自用地としての 価額	59,280円	1㎡当たりの自用地価額×地積 57,000円×1.04㎡
4	評価通達に 基づく評価額	59,280円	自用地としての価額

画地補正率の明細

(1) 奥行価格補正率		1. 00		
	奥行距離	18. 0m	地区区分	普通住宅地区
(2) 不整形地補正率		0. 60		
	地積	1. 04㎡	地区区分	普通住宅地区
	地積区分	A		
	想定整形地の奥行距離	18. 0m	想定整形地の間口距離	0. 9m
	想定整形地の地積 = 想定整形地の奥行距離×想定整形地の間口距離 = 18. 0m×0. 9m = 16. 2㎡			
	かげ地割合 = $\frac{\text{想定整形地の地積} - \text{不整形地の地積}}{\text{想定整形地の地積}}$ = $\frac{16. 2\text{㎡} - 1. 04\text{㎡}}{16. 2\text{㎡}}$ = 0. 9358 93. 6%			
	不整形地補年率表により求めた不整形地補正率			0. 60
	間口狭小補正率表の適用がある場合の不整形地補正率 不整形地補正率＝不整形地補正率表の補正率×間口狭小補正率 ＝0. 60×0. 90＝0. 54 ただし、不整形地補正率の最小値は0. 60であるため、0. 60による			
(3) 間口狭小補正率		0. 90		
	間口距離	0. 9m	地区区分	普通住宅地区
(4) 奥行長大補正率		0. 90		
	奥行距離	18. 0m	間口距離	0. 9m
	地区区分	普通住宅地区		
	間口距離に対する奥行距離の割合＝ $\frac{\text{奥行距離}}{\text{間口距離}} = \frac{18. 0\text{m}}{0. 9\text{m}} = 20. 0$			
(5) 第 5 の 3 (4) オの検討 不整形地補正率と、間口狭小補正率に奥行長大補正率を乗じた数値のいずれか低い方を適用 不整形地補正率0. 60 < 間口狭小補正率×奥行長大補正率＝0. 90×0. 90＝0. 81 よって、不整形地補正率0. 60を適用する				

底地の比準価格（取引事例比較法）

(1) 標準的底地の価格

① 比準価格

番号	所在	取引価格	事情補正	※1 時点修正	事例の標準化補正							個別要因 補正価格	地域格整						査定価格	比準価格
					街路条件	接近条件	環境条件	画地条件	公法規制	その他	相乗積		街路条件	接近条件	環境条件	公法規制	その他	相乗積		
	標準的画地	価格時点 H14. 7. 31 標準数量 250㎡			北西4m	C 200m		中間画地	●●● 50・100				北西4m	C 200m		●●● 50・100				
取引事例-4	宜野湾市	30, 249 円/㎡	 $\frac{100}{100}$	 $\frac{90.6}{100}$	地積：169.46㎡ 取引時点：H13. 6. 29 価格：30,249円/㎡ 幅員：南東5.5m バス停距離：D入口 360m															
					一般住宅が多いほか、アパート等が見られる住宅地域															
					南東5.5m	D入口 360m		中間画地	商業 80・330			27,406 円/㎡	南東5.5m 幅員 +1	D入口 360m ●●● -2	周辺環境 +5	商業 80・330 ●●●			$\frac{100}{103.9}$	26,400 円/㎡
取引事例-5	宜野湾市	51, 387 円/㎡	 $\frac{100}{100}$	 $\frac{101.7}{100}$	地積：148.87㎡ 取引時点：H14. 9. 30 価格51.387円/㎡ 幅員：南西5m バス停距離：C 100m															
					南西5m 北東3m	C 100m		●●●● +2	●●● 50・100			51,236 円/㎡	南西5m 幅員 +1	C 100m ●●● +1	周辺環境 +20	●●● 50・100			$\frac{100}{122.4}$	41,900 円/㎡
取引事例-6	宜野湾市	27, 159 円/㎡	 $\frac{100}{100}$	 $\frac{99.2}{100}$	地積：410.92㎡ 取引時点：H14. 6. 15 価格：27,159円/㎡ 幅員：北東5m バス停距離：F 270m															
					北東5m 南東5m	F 270m		角地 +1	●●● 50・100			26,675 円/㎡	北東5m 幅員 +1	F 270m ●●● -1	周辺環境 +3	●●● 50・100			$\frac{100}{103.0}$	25,900 円/㎡

※1 時点修正率は取引事例地周辺の公示価格等の変動率等を参考として、年変動率を下記のとおり査定した。

平成13年1月1日 ～ 平成13年12月31日 : -7.5%
平成14年1月1日 ～ 価 格 時 点 : -5.8%

② 標準的底地の価格

上記のとおり標準的底地の価格を 31,400円/㎡と求めた。

(2) 対象底地の価格

① 対象底地の価格（単価）

(標準的画地の単価)

31,400円/㎡

×

(個別格差) ※2
 $\frac{101.0}{100}$

≒

(対象底地の単価)

31,700円/㎡

② 対象底地の価格（総額）

(対象土地の単価)

31,700円/㎡

×

(地積)
352.84㎡

≒

(対象底地の単価)

11,200,000円

(㎡当り約31,700円)
(坪当り約105,000円)

※2 標準的底地と対象底地との個別格差

個別格差						
街路条件	接近条件	環境条件	画地条件	公法規制	その他	相乗積
北西4m 北東4m	C 200m		角地 +1	●●● 50・100		
$\frac{100}{100}$	$\frac{100}{100}$	$\frac{100}{100}$	$\frac{101}{100}$	$\frac{100}{100}$	$\frac{100}{100}$	$\frac{101.0}{100}$